

บทที่ 2

ข้อความคิดทั่วไปของภาษีท้องถิ่น

2.1 ความเบื้องต้นเกี่ยวกับภาษีท้องถิ่น

หน่วยการปกครองท้องถิ่น¹ เป็นส่วนหนึ่งของภาครัฐ ทำหน้าที่ร่วมกับรัฐบาล ในลักษณะที่เสริมกันไม่ใช่การแข่งขัน หน้าที่ของรัฐบาลระดับชาติ ได้แก่ การกำหนดเป้าหมายเศรษฐกิจมหภาค การรักษาเสถียรภาพของค่าเงิน ดูแลภาวะเงินเฟ้อ สนับสนุนการเจริญเติบโต และการกระจายรายได้ที่เป็นธรรม ฯลฯ สำหรับหน่วยการปกครองท้องถิ่นนั้น ทำหน้าที่ผลิตบริการสาธารณะท้องถิ่น (Local Public Goods) หน่วยการปกครองท้องถิ่นจะมีประสิทธิภาพสูงกว่าเนื่องด้วยเหตุผลหลายประการ คือ การทำงานใกล้ชิดกับประชาชนรู้ข้อมูลความต้องการ และตอบสนองต่อปัญหาท้องถิ่นรวดเร็วกว่า หนึ่ง ฝ่ายบริหารและสภาท้องถิ่นต้องมาจากการเลือกตั้งและถูกตรวจสอบโดยประชาชนในท้องถิ่น การผลิตบริการของท้องถิ่นจะมีลักษณะที่หลากหลาย (Diversity) ตามสภาพแต่ละท้องถิ่น หากการบริหารของท้องถิ่นด้อยประสิทธิภาพ จะไม่ได้รับการเลือกตั้งในโอกาสต่อไป

ภารกิจของหน่วยการปกครองท้องถิ่นนั้น มีหลากหลายตั้งแต่การดูแลทำความสะอาดของบ้านเมือง สร้างและซ่อมบำรุงถนนหนทาง ทางระบายน้ำ การศึกษา สถานีนอนมัย การดูแลสุขภาพสิ่งแวดล้อม สวนสาธารณะ สนามกีฬา ที่พักผ่อนหย่อนใจ ห้องสมุด พิพิธภัณฑ์และหอศิลป์ บริการดับเพลิง การช่วยเหลือด้านสวัสดิการแก่คนชรา คนพิการ และคนจน ฯลฯ

หน่วยการปกครองท้องถิ่น ก็เช่นเดียวกับรัฐบาลและระบบราชการที่จะต้องมีการจัดให้มีรายได้เพื่อทำกิจกรรม แหล่งรายได้ของหน่วยการปกครองท้องถิ่น ประกอบด้วยสี่ส่วน ส่วนแรก ภาษีท้องถิ่น ส่วนที่สอง ค่าธรรมเนียมจากการให้บริการ รายได้จากทรัพย์สิน กำไรของหน่วยงานเชิงพาณิชย์ที่สังกัดท้องถิ่น และรายได้เบ็ดเตล็ด ทั้งหมดนี้รวมกันเรียกว่า รายได้ที่ไม่ใช่ภาษี ส่วนที่สาม ภาษีแบ่ง ซึ่งเก็บจากภาษีที่ร่วมกันระหว่างรัฐบาลและหน่วยการปกครองท้องถิ่น ส่วนที่สี่ เงินอุดหนุนจากรัฐบาล แบ่งออกเป็นสองส่วน คือ เงินอุดหนุนทั่วไปและเงินอุดหนุนเฉพาะกิจ

¹ ในบทที่ 2 นี้ ใช้คำว่า “รัฐบาล” แทนองค์กรที่ทำหน้าที่บริหารระดับประเทศ และใช้คำว่า “หน่วยการปกครองท้องถิ่น” แทนองค์กรที่ทำหน้าที่บริหารระดับท้องถิ่น เพื่อให้สอดคล้องกับหลักการกระจายอำนาจจากส่วนกลางไปยังท้องถิ่น

รายได้ประเภทภาษีท้องถิ่น ถือเป็นรายได้หลักและความสำคัญเพราะเป็นตัวชี้วัดถึงความเป็นอิสระของหน่วยการปกครองท้องถิ่นนั้น ๆ การศึกษาภาษีท้องถิ่นมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่ต้องมีความรู้พื้นฐานเกี่ยวกับภาษีท้องถิ่น

2.1.1 ความหมายของภาษีท้องถิ่น

ภาษีท้องถิ่น เป็นการแบ่งประเภทภาษีโดยพิจารณาจากองค์กรผู้จัดเก็บภาษี มีนิยามคำว่า ภาษีท้องถิ่น ดังนี้

International Tax Glossary (3rd Edition)² ได้ให้ความหมายของภาษีท้องถิ่น ว่าเป็นอำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลท้องถิ่น ในประเทศที่มีการกระจายอำนาจระหว่างรัฐบาลกลางหรือสหพันธรัฐกับท้องถิ่น ซึ่งภาษีที่มีการจัดเก็บในระดับท้องถิ่นนั้น เรียกว่า ภาษีท้องถิ่น มักจะประกอบด้วย ภาษีทรัพย์สิน ค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียน หรือการขอใบอนุญาต รวมทั้งภาษีการขาย, ภาษีเงินได้³

งานวิจัยเรื่อง Study of Local Tax and Fiscal Systems in Selected Major Countries ของ The Ministry of Finance Policy Research Institute ประเทศญี่ปุ่น ได้กล่าวถึงระบบภาษีท้องถิ่นไว้ ดังนี้⁴ ในประเทศที่มีระบบการปกครองแบบรัฐเดี่ยว เช่น ประเทศอังกฤษ ฝรั่งเศส และสวีเดน จะใช้ระบบการจัดเก็บภาษีระบบเดียวกันทั้งรัฐบาลกลางและท้องถิ่น ส่วนในประเทศที่ปกครองในระบบสหพันธรัฐ เช่น ประเทศเยอรมัน แคนาดา และสหรัฐอเมริกา นั้น จะแยก

² Susan M. Lyons, International Tax Glossary revised 3rd Edition, IBFD Publications BV , 1996 ,p.189

³ Local Tax: In counties where there is a central or federal government and separate levels of government at state, provincial, country or city levels, each level of government may have taxing powers. Taxes levied at the lower levels of government are commonly refer to as “local” Taxes and most commonly include taxes on real property, registration and licensing fee, but may also include sales tax and, more exceptionally, income taxes (International Tax Glossary revised 3rd Edition)

⁴ The Ministry of Finance Policy Research Institute, Study of Local Tax and Fiscal Systems in Selected Major Countries, June 2001. (www.mof.go.jp) (November 20th 2006)

ออกเป็น 2 ระดับ กล่าวคือ ระดับรัฐบาลกลางและระดับท้องถิ่น (โดยทั่วไปแล้วการปกครองในระดับท้องถิ่นจะเรียกว่า หน่วยการปกครองท้องถิ่น แต่ในประเทศเยอรมันจะใช้คำว่า รัฐบาลท้องถิ่น) ระบบภาษีท้องถิ่น มีองค์ประกอบ คือ

(1) หน่วยการปกครองท้องถิ่นของประเทศนั้นจะต้องมีสิทธิในการกำหนดประเภทภาษีของตน กล่าวคือ ในการปกครองแบบรัฐเดี่ยว และแบบสหพันธรัฐต่างยอมรับว่า การออกกฎหมายในการจัดเก็บภาษี และเจ้าหน้าที่ที่ทำการจัดเก็บภาษีต้องมีความเป็นอิสระจากรัฐบาลกลาง โดยแต่ละท้องถิ่นต้องมีกฎหมายของตนเอง อย่างไรก็ตาม มีบางประเทศ เช่นประเทศเยอรมันที่ประเภทภาษีของท้องถิ่นจะถูกกำหนดโดยรัฐบาลกลางเพราะเห็นความจำเป็นว่าการจัดเก็บภาษีแต่ละประเภทนั้น ต้องได้รับความยินยอมจากรัฐสภาที่เป็นตัวแทนของประชาชนทั้งประเทศ

(2) หน่วยการปกครองท้องถิ่นประเทศนั้นจะต้องมีสิทธิในการกำหนดอัตราภาษีของตน โดยทั่วไปแล้ว ทุกประเทศต่างให้สิทธิแก่องค์กรปกครองท้องถิ่นสามารถที่จะกำหนดอัตราภาษีเองได้แต่อัตราภาษีจะมีความแตกต่างกันไปในแต่ละองค์กรปกครองท้องถิ่น อย่างไรก็ตาม มักไม่มีธรรมเนียมปฏิบัติหรือข้อบังคับตามกฎหมายภาษีที่กำหนดอัตราไว้โดยชัดแจ้ง (แต่มักจะกำหนดไว้เป็น Standardized Tax Rates ไว้) ในบางประเทศมีการกำหนดอัตราภาษีแปรผันไปตามงบประมาณในแต่ละปี โดยกำหนดให้สอดคล้องกับค่าใช้จ่ายในแต่ละปีงบประมาณถือเป็นกลไกที่ทำให้เกิดข้อได้เปรียบทางด้านการคลังของการบริหารท้องถิ่น ซึ่งการลดหรือเพิ่มอัตราภาษีสามารถกำหนดโดยข้อบัญญัติท้องถิ่นเอง⁵

(3) หน่วยการปกครองท้องถิ่นต้องสามารถที่จะตั้งข้อสงวนหรือกำหนดเงื่อนไขต่าง ๆ เช่น ข้อกำหนดเกี่ยวกับการลดหรือยกเว้นภาษีได้อย่างอิสระ โดยไม่ต้องผ่านความเห็นชอบจากรัฐบาลกลาง

จะเห็นได้ว่า ภาษีท้องถิ่นเป็นอำนาจในการจัดเก็บภาษีของหน่วยการปกครองท้องถิ่นหรือรัฐบาลท้องถิ่น โดยหน่วยการปกครองท้องถิ่นหรือรัฐบาลท้องถิ่นนั้นต้องมีสิทธิในการกำหนดประเภทภาษี อัตราภาษี การกำหนดข้อจำกัดต่าง ๆ ได้เองโดยอิสระ เพื่อให้มีรายได้ในการนำไปบริหารหน่วยการปกครองท้องถิ่นหรือรัฐบาลท้องถิ่นนั้น โดยภาษีที่มีการจัดเก็บในระดับท้องถิ่นนั้นโดยมากจะได้แก่ ภาษีทรัพย์สิน ค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียน หรือการขอใบอนุญาต รวมทั้งภาษีการขาย, ภาษีเงินได้

⁵ British Government Report : The Government's Response to the Environment, Transport and Regional Affairs Committee's Report 1999. (www.mof.go.jp) (November 20th 2006)

นอกจากนี้ นักวิชาการทั้งนักเศรษฐศาสตร์ นักรัฐศาสตร์ และนักกฎหมาย ได้ให้นิยามของคำว่า ภาษาท้องถิ่น ไว้ดังนี้

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม กล่าวในหนังสือการคลังท้องถิ่นและการกระจายอำนาจการคลังในประเทศไทย⁶ “ภาษาท้องถิ่น เป็นภาษาการที่รัฐบาลท้องถิ่นเป็นผู้จัดเก็บเอง และรายได้ทั้งหมดของภาษาดังกล่าวจะเป็นของรัฐบาลท้องถิ่น ในกรณีของประเทศไทยนั้น รัฐบาลท้องถิ่นในทุกระดับมีอำนาจในการจัดเก็บภาษากิจการของท้องถิ่นเหมือนกันหมด โดยใช้กฎหมายฉบับเดียวกัน ซึ่งภาษาท้องถิ่นที่จัดเก็บอยู่ในปัจจุบันได้แก่ ภาษากิจการ 4 ประเภท คือ (1) ภาษีโรงเรือนและที่ดิน (2) ภาษีสรรพสามิต (3) ภาษีป้าย (4) อากิจการฆ่าสัตว์”

ดิเรก ปัทมาสิริวัฒน์⁷ กล่าวในบทความทางวิชาการ เรื่อง ความสามารถในการหารายได้ของเทศบาล และองค์การบริหารส่วนตำบล ทบทวนทฤษฎีและการศึกษาเชิงประจักษ์ “ภาษาท้องถิ่น เป็นอำนาจจัดเก็บภาษีของหน่วยการปกครองท้องถิ่น มีขอบเขตจำกัดตามที่กฎหมายกำหนดไว้”

พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา⁸ กล่าวในหนังสือกฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น การบริหารท้องถิ่นสำหรับนักบริหารภาครัฐและเอกชน “ภาษาท้องถิ่นที่สำคัญได้แก่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีสรรพสามิต และภาษีป้าย เป็นภาษีที่จัดเก็บจากผู้ที่ยกกฎหมายระบุว่าให้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้ท้องถิ่น โดยถือว่าเป็นรายได้ของหน่วยการปกครองท้องถิ่นนั้น ได้แก่ เทศบาล องค์การบริหารส่วนตำบล องค์การบริหารส่วนจังหวัด กรุงเทพมหานคร และเมืองพัทยา เมื่อจัดเก็บได้แล้วก็นำมาเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อการพัฒนาและสนับสนุนกิจกรรมเพื่อประโยชน์สาธารณะของท้องถิ่นนั้น”

จากนิยามต่าง ๆ ของคำว่าภาษาท้องถิ่นดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้นนั้น พอที่จะนำมาสรุปเพื่อเป็นหลักเกณฑ์ในการพิจารณาภาษาท้องถิ่นได้ ดังนี้

⁶ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังท้องถิ่นและการกระจายอำนาจการคลังในประเทศไทย, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ดวงกมล จำกัด, 2522), น. 203.

⁷ ดิเรก ปัทมาสิริวัฒน์, ความสามารถหารายได้ของเทศบาลและอบต.ทบทวนทฤษฎีและการศึกษาเชิงประจักษ์, (Online), Available: URL : <http://www.mis.nu.ac.th/news.php> [14 มีนาคม 2550]

⁸ พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, กฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นการบริหารท้องถิ่นสำหรับนักบริหารภาครัฐและเอกชน, (2545).

2.1.1.1 พิจารณาในแง่อำนาจจัดเก็บภาษี

อำนาจในการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น เป็นอำนาจของหน่วยการปกครองท้องถิ่น

หน่วยการปกครองท้องถิ่น เกิดได้ต่อเมื่อรัฐกระจายอำนาจการปกครองให้กับท้องถิ่น ทำให้หน่วยการปกครองท้องถิ่นเป็นนิติบุคคลแยกออกจากรัฐ แต่ต้องอยู่ภายใต้หลักความเป็นเอกราชแห่งรัฐ ดังนั้นหน่วยการปกครองท้องถิ่นจึงมีอำนาจ คือ

- (1) มีอิสระภายใต้กรอบของกฎหมายและนโยบายของชาติ (Independent)
- (2) เป็นระบบการให้บริการที่สมบูรณ์ในตัวเอง (Self- Contained Service System)
- (3) มีอำนาจการเก็บภาษี (Power to Tax)

อำนาจการเก็บภาษี (power to tax) ของหน่วยการปกครองท้องถิ่นเป็นการกระทำอันเกิดจากการใช้อำนาจรัฐ ซึ่งเป็นอำนาจฝ่ายเดียวที่เหนือกว่า กล่าวคือ อำนาจในการบังคับจัดเก็บภาษีสามารถวินิจฉัยสั่งการได้โดยไม่ต้องได้รับความยินยอมจากเอกชนหรือบุคคลที่รับคำสั่ง ซึ่งรัฐได้มอบอำนาจในการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นนี้ให้แก่หน่วยการปกครองท้องถิ่น ทั้งนี้ เพื่อให้เป็นไปตามหลักการกระจายอำนาจทางพื้นที่ การที่รัฐจัดตั้งหน่วยการปกครองท้องถิ่นขึ้นเป็นนิติบุคคลเพื่อมอบอำนาจให้ดำเนินการกิจการของท้องถิ่นได้เองโดยมีความเป็นอิสระตามสมควรและอยู่ภายใต้การควบคุมกำกับของรัฐหรืออีกนัยหนึ่ง คือ การจัดระเบียบราชการบริหารส่วนท้องถิ่น

อำนาจการเก็บภาษีของหน่วยการปกครองท้องถิ่นมาจากหลักการกระจายอำนาจทางการคลัง โดยหลักกระจายอำนาจการปกครองจะต้องมีการกระจายอำนาจการคลังควบคู่ไปด้วย เพื่อให้การดำเนินงานของท้องถิ่นมีความคล่องตัวและมีประสิทธิภาพ⁹

การกระจายอำนาจการคลัง คือ การที่รัฐบาลมอบอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบทางการคลัง ให้หน่วยการปกครองท้องถิ่นมีอิสระในการตัดสินใจเรื่องนโยบายและการบริหารการคลังของท้องถิ่นได้ในระดับหนึ่งโดยไม่ต้องขอความเห็นชอบหรืออยู่ภายใต้การควบคุมของรัฐบาล ซึ่งมีอยู่ 2 ด้าน¹⁰ คือ การกระจายอำนาจด้านรายได้กับการกระจายอำนาจด้านการใช้จ่ายหรือการจัดการ ซึ่งในที่นี้จะพิจารณาด้านการกระจายอำนาจด้านรายได้ ซึ่งหมายถึง

⁹ จรูญศรี ขายหาและคณะ, รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์ โครงการที่ 2 รายได้ของหน่วยการปกครองท้องถิ่น, (สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย (สวก.), 2545.)

¹⁰ วิรัช วิรัชนิการวรรณ, การบริหารเมืองหลวงและการบริหารท้องถิ่น : สหรัฐอเมริกา อังกฤษ ฝรั่งเศส ญี่ปุ่นและไทย (The Capital Administration and Local Governments : The United States of America, England, France, Japan and Thailand), น.56

ความมีอิสระในการแสวงหารายได้ แต่การกระจายอำนาจด้านรายได้นั้น ต้องมีขอบเขตเนื่องจากทั้งรัฐบาลและหน่วยการปกครองท้องถิ่นต่างก็ต้องจัดหารายได้เพื่อนำไปใช้จ่ายในการดำเนินงานรายได้ของรัฐบาลและหน่วยการปกครองท้องถิ่นนั้น มีที่มาจากฐานเดียวกัน คือ ความสามารถของประชาชนในการเสียภาษี (Tax Capacity)¹¹

อย่างไรก็ตาม อำนาจอรัฐที่หน่วยการปกครองท้องถิ่นได้รับมอบมาเพื่อดำเนินการในการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นนั้นมิใช่อำนาจที่มีลักษณะเป็นอำนาจแบบเบ็ดเสร็จเด็ดขาด แต่ต้องอยู่ภายใต้หลักความยินยอม กล่าวคือ ต้องมีกฎหมายกำหนดให้อำนาจ และกฎหมายดังกล่าวจะต้องผ่านกระบวนการนิติบัญญัติได้รับการอนุมัติจากรัฐสภา ฉะนั้น หน่วยการปกครองท้องถิ่นจึงมีอำนาจจัดเก็บภาษีตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ เช่น ภาษีท้องถิ่นของประเทศไทย มีกฎหมายที่บัญญัติให้อำนาจท้องถิ่นจัดเก็บภาษี ได้แก่ พระราชบัญญัติโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 เป็นต้น นอกจากนี้ อำนาจจัดเก็บภาษีของหน่วยการปกครองท้องถิ่นตามหลักการกระจายอำนาจทางการคลังยังรวมไปถึงอำนาจในการการกำหนดอัตราและกำหนดเงื่อนไขให้เหมาะสมกับการบริหารการจัดเก็บภาษีในท้องถิ่นของตนโดยมีกฎหมายให้อำนาจไว้ อาทิ พระราชบัญญัติรายได้ของเทศบาล พ.ศ.2497¹² กำหนดให้เทศบาลออกข้อบัญญัติเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 6.3 และให้ท้องถิ่นเก็บเพิ่มในอัตรา 1 ใน 9 หรือร้อยละ 0.7 เพราะอำนาจก่อตั้งในการจัดเก็บภาษีดังกล่าวเป็นอำนาจของหน่วยการปกครองท้องถิ่นที่มีอิสระในการแสวงหารายได้ของตนเอง

อำนาจในการจัดเก็บภาษีของหน่วยการปกครองท้องถิ่น อาจใช้อำนาจจัดเก็บภาษีท้องถิ่นโดย

(1) หน่วยการปกครองท้องถิ่นจัดเก็บภาษีท้องถิ่นเอง เช่น ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีป้าย อากรการฆ่าสัตว์

(2) หน่วยการปกครองท้องถิ่นมอบอำนาจให้หน่วยงานของรัฐบาลจัดเก็บแทนโดยหน่วยการปกครองท้องถิ่นเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บให้ เช่น พระราชบัญญัติรายได้ของเทศบาล พ.ศ.2495 กำหนดให้เทศบาลออกข้อบัญญัติเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 6.3 และให้ท้องถิ่น

¹¹เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, อ้าวแล้วเชิงอรรถที่ 6

¹²บัญญัติในมาตรา 12 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติรายได้เทศบาล พ.ศ.2497 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติรายได้เทศบาล(ฉบับที่ 3) พ.ศ.2534

เก็บเพิ่มในอัตรา 1 ใน 9 หรือร้อยละ 0.7 โดยมอบหมายให้กรมสรรพากรทำหน้าที่ในการจัดเก็บ โดยให้หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 5

2.1.1.2 พิจารณาในแง่รายได้

รายได้จากการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น ถือเป็นรายได้ของหน่วยการปกครองท้องถิ่น

การพิจารณาภาษีท้องถิ่นในแง่ของรายได้จำเป็นต้องแยกพิจารณาออกเป็นสองส่วน กล่าวคือ แยกรายได้ของรัฐกับรายได้ของท้องถิ่น และแยกรายได้ภาษีท้องถิ่นออกจากรายได้อื่น ๆ ของท้องถิ่น

ส่วนที่แรก แยกรายได้ของรัฐกับรายได้ของท้องถิ่น

รัฐมีหน้าที่หลักในการรักษาความมั่นคงของรัฐ และการรักษาความสงบภายในของรัฐ และการระงับข้อพิพาทของประชาชนเป็นสำคัญ รัฐจึงต้องมีรายได้เพื่อใช้จ่ายในการทำหน้าที่ดังกล่าวให้สำเร็จลุล่วง ซึ่งแหล่งรายได้ของรัฐ¹³ ประกอบด้วย รายได้จากการจัดเก็บภาษีอากร อันได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น และรายได้อื่น ๆ ที่มีใช้ภาษีอากร เช่น รายได้จากการบริการสาธารณะ รายได้จากรัฐพาณิชย์ รายได้จากการกักขังเงินมาจากต่างประเทศ หรืออาจก่อหนี้ภายในประเทศ การออกพันธบัตรรัฐบาลให้ประชาชนซื้อ เป็นต้น

หน่วยการปกครองท้องถิ่นก็เช่นเดียวกับรัฐบาลและระบบราชการที่จะต้องมียาได้เพื่อทำกิจกรรม รายได้ของหน่วยการปกครองท้องถิ่น ประกอบด้วยสี่ส่วน ส่วนแรก ภาษีท้องถิ่น ส่วนที่สอง ค่าธรรมเนียมจากการให้บริการ รายได้จากทรัพย์สิน กำไรของหน่วยงานเชิงพาณิชย์ที่สังกัดท้องถิ่น และรายได้เบ็ดเตล็ด ทั้งหมดนี้รวมกันเรียกว่า รายได้ที่ไม่ใช่ภาษี ส่วนที่สาม ภาษีแบ่ง ซึ่งเก็บจากภาษีที่ร่วมกันระหว่างรัฐบาลและหน่วยการปกครองท้องถิ่น ส่วนที่สี่ เงินอุดหนุนจากรัฐบาล แบ่งออกเป็นสองส่วนคือเงินอุดหนุนทั่วไปและเงินอุดหนุนเฉพาะกิจ

รายได้ของรัฐและรายได้ของท้องถิ่นมีแหล่งรายได้จากการจัดเก็บภาษีเช่นเดียวกัน อย่างไรก็ตาม การแยกรายได้ของหน่วยการปกครองท้องถิ่นออกจากรายได้รัฐบาลพิจารณาจาก

¹³ สำนักงบประมาณ สำนักนายกรัฐมนตรี, งบประมาณโดยสังเขป ประจำปีงบประมาณ 2549, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท พี.เอ.ลิฟวิง จำกัด, 2549), น.19-20.

กระบวนการงบประมาณ อาทิ ประเทศไทย รายได้ของรัฐบาลต้องเป็นรายได้ที่หน่วยงานของรัฐจัดเก็บแล้วนำเข้าสู่การคลังของรัฐบาลตามพระราชบัญญัติเงินคงคลัง พ.ศ.2491¹⁴ การนำรายได้ดังกล่าวออกไปใช้ต้องเป็นไปตามพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปี ส่วนรายได้ของท้องถิ่นนั้น ท้องถิ่นใดจัดเก็บได้อย่างไร สามารถที่จะนำไปใช้จ่ายได้เองโดยจัดทำงบประมาณรายจ่ายของหน่วยการปกครองท้องถิ่น เพื่อบริหารจัดการตามหลักการกระจายอำนาจทางการคลังให้แก่หน่วยการปกครองท้องถิ่น ดังนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่า ภาษีท้องถิ่นเมื่อหน่วยการปกครองท้องถิ่นที่จัดเก็บได้ ถือเป็นรายได้ของท้องถิ่น หน่วยการปกครองท้องถิ่นมีอำนาจตัดสินใจหรือวินิจฉัยสั่งการใช้จ่ายได้ ภายใต้แผนการใช้จ่ายเงินประจำปีของท้องถิ่นเอง โดยไม่ต้องนำเข้าสู่คลังของรัฐบาลตามพระราชบัญญัติเงินคงคลัง พ.ศ.2491 การนำรายได้จากภาษีท้องถิ่นดังกล่าวออกไปใช้จ่ายก็ไม่ต้องได้รับอนุมัติตามพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปี

ส่วนที่สอง แยกรายได้ประเภทภาษีท้องถิ่นออกจากรายได้ของท้องถิ่นประเภทอื่นๆ

รายได้ของหน่วยการปกครองท้องถิ่น ประกอบด้วยสี่ส่วน ส่วนแรก ภาษีท้องถิ่น ส่วนที่สอง ค่าธรรมเนียมจากการให้บริการ รายได้จากทรัพย์สิน กำไรของหน่วยงานเชิงพาณิชย์ที่สังกัดท้องถิ่น และรายได้เบ็ดเตล็ด ทั้งหมดนี้รวมกันเรียกว่า รายได้ที่ไม่ใช่ภาษี ส่วนที่สาม ภาษีแบ่ง ซึ่งเก็บจากภาษีที่ร่วมกันระหว่างรัฐบาลและหน่วยการปกครองท้องถิ่น ส่วนที่สี่ เงินอุดหนุนจากรัฐบาล แบ่งออกเป็นสองส่วนคือเงินอุดหนุนทั่วไปและเงินอุดหนุนเฉพาะกิจ

แหล่งรายได้ของหน่วยการปกครองท้องถิ่น ประกอบรายได้ประเภทภาษีอากร และรายได้อื่นที่ไม่ใช่ภาษีอากร ดังนี้

รายได้ทางภาษีอากร แบ่งเป็น 3 ประเภท คือ

- (1) ภาษีที่ท้องถิ่นจัดเก็บเอง ได้แก่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีป้าย ภาษีบำรุงท้องที่จากยาสูบและน้ำมัน อากรฆ่าสัตว์ อากรรังนกอีแอ่น
- (2) ภาษีที่รัฐบาลจัดเก็บเพิ่ม หรือภาษีที่ใช้ฐานร่วมกับรัฐบาล (Surcharge Base) ได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีสุรา ภาษีสรรพสามิต
- (3) ภาษีที่รัฐจัดเก็บแล้วมอบให้ท้องถิ่นทั้งหมด ได้แก่ ภาษีและค่าธรรมเนียมรถยนต์และล้อเลื่อน

¹⁴มาตรา 4 พระราชบัญญัติเงินคงคลัง พ.ศ. 2491 (แก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ. 2534) บรรดาเงินทั้งปวงที่พึงชำระให้แก่รัฐไม่ว่าเป็นภาษี ค่าธรรมเนียม ค่าปรับ เงินกู้ หรือเงินอื่นใด หัวหน้าราชการที่เก็บได้หรือรับเงินนั้นมีหน้าที่ควบคุมให้ส่งเข้าบัญชีเงินคงคลังบัญชีที่ 1 หรือส่งคลังจังหวัดหรือคลังอำเภอ ตามกำหนดเวลาและข้อบังคับที่รัฐมนตรีกำหนดโดยไม่ชักช้าเพื่อการใด ๆ เลย

ส่วนรายได้ที่ไม่ใช่ภาษี ได้แก่ ค่าธรรมเนียมจากการให้บริการ รายได้จากทรัพย์สิน กำไรของหน่วยงานเชิงพาณิชย์ที่สังกัดหน่วยการปกครองท้องถิ่น รายได้เบ็ดเตล็ด รวมทั้งเงินอุดหนุนจากรัฐบาล ซึ่งแบ่งออกเป็นสองส่วนคือเงินอุดหนุนทั่วไป และเงินอุดหนุนเฉพาะกิจ

รายได้จากภาษีท้องถิ่น มีความแตกต่างจากรายได้อื่นของหน่วยการปกครองท้องถิ่น ซึ่งพิจารณาได้ ดังนี้

1.) ความแตกต่างของภาษีท้องถิ่นกับอากรและค่าธรรมเนียม

ภาษีท้องถิ่นกับอากรและค่าธรรมเนียม มีลักษณะที่เหมือนกัน 2 ประการ คือ หน่วยการปกครองท้องถิ่นจัดเก็บสิ่งเหล่านี้ก็นำไปใช้จ่ายในส่วนที่เกี่ยวกับภาระสาธารณะของหน่วยการปกครองท้องถิ่น และการจัดเก็บสิ่งเหล่านี้ใช้วิธีบังคับ แต่อย่างไรก็ตาม ภาษีท้องถิ่นแตกต่างจากอากรและค่าธรรมเนียม คือ เมื่อจัดเก็บภาษีท้องถิ่นแล้วหน่วยการปกครองท้องถิ่นไม่มีสิ่งตอบแทนให้ ในขณะที่อากรและค่าธรรมเนียมนั้น ประชาชนจะได้รับบริการสาธารณะเฉพาะเป็นสิ่งตอบแทน เช่น หน่วยการปกครองท้องถิ่นจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินก็มิได้มีวัตถุประสงค์หรือผลประโยชน์ตอบแทนในแง่ของการพัฒนาโรงเรือนและที่ดิน เป็นต้น และไม่ใช่เป็นมาตรการบังคับ กล่าวคือถ้าเลือกไม่ใช้บริการได้ เช่น ค่าธรรมเนียมการเก็บขยะ ค่าธรรมเนียมบำบัดน้ำเสีย ไม่ต้องเสีย

2.) ความแตกต่างของภาษีท้องถิ่นกับรายได้ทางภาษีอื่น

2.1) ภาษีที่ท้องถิ่นมอบให้รัฐจัดเก็บแทนแล้วแบ่งให้ท้องถิ่น เรียกว่า ภาษีแบ่งหรือภาษีเสริม เป็นกรณีที่รัฐบาลและหน่วยการปกครองท้องถิ่นอาจจะเก็บภาษีบนฐานเดียวกัน ซึ่งวิธีการจัดเก็บมีสองลักษณะ คือ ภาษีแบ่งและภาษีเสริม ตัวอย่างเช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ทั้งรัฐบาลและหน่วยการปกครองท้องถิ่นเก็บภาษี มีข้อแตกต่างกันเล็กน้อย¹⁵ คือ

วิธีการแรก ต่างคนต่างเก็บรัฐบาลเก็บภาษีอยู่ก่อนแล้วหน่วยการปกครองท้องถิ่นจะเก็บภาษีเพิ่มขึ้น จึงเรียกว่า “ภาษีเสริม” (Surcharge Tax) ในกรณีนี้หน่วยการปกครองท้องถิ่นจะมีอิสระในการกำหนดอัตรา Surcharge Tax อย่างไรก็ตาม แต่ขั้นตอนของการจัดเก็บจริง หน่วยการปกครองท้องถิ่นอาจจะทำเองหรืออาจฝากให้ส่วนกลางเก็บแทน ประชาชนทั่วไปอาจจะไม่ทราบว่าเป็นภาษีของท้องถิ่น

¹⁵ ดิเรก ปัทมาสิริวัฒน์, ความสามารถหารายได้ของเทศบาลและอบต. ทบพวนทฤษฎีและการศึกษาเชิงวิพากษ์ (Online), Available: URL : <http://www.mis.nu.ac.th/news.php>

วิธีที่สอง ภาษีแบ่ง (Shared Tax) หมายถึงรัฐบาลสองระดับมีข้อตกลงจะเก็บภาษี และจัดระบบแบ่งรายได้กันตามอัตราที่กำหนด โดยทั่วไปรัฐบาลจัดเก็บแล้วแบ่งให้หน่วย การปกครองท้องถิ่น แต่บางประเทศหน่วยการปกครองท้องถิ่นเป็นหน่วยจัดเก็บแล้วให้รัฐบาล อย่างเช่นประเทศจีน¹⁶ สำหรับภาษีแบ่งหน่วยการปกครองท้องถิ่นจะไม่มีอำนาจในการออกแบบ หรือเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีขึ้นอยู่กับการตัดสินใจของรัฐบาล ในแง่นี้ส่วนหน่วยการปกครอง ท้องถิ่นไม่มีอิสระจะเปลี่ยนแปลงอัตรา

จะเห็นได้ว่า ภาษีที่ท้องถิ่นมอบให้รัฐจัดเก็บแทนแล้วแบ่งให้หน่วยการปกครองท้องถิ่น เป็นภาษีของรัฐบาลที่จัดเก็บอยู่แล้ว แต่มีกฎหมายบัญญัติให้อำนาจหน่วยการปกครองท้องถิ่น จัดเก็บภาษีดังกล่าวได้บนฐานของภาษีที่รัฐบาลจัดเก็บ อาทิ พระราชบัญญัติรายได้เทศบาล พ.ศ. 2495 กำหนดให้เทศบาลออกข้อบัญญัติเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 6.3 และให้ท้องถิ่น เก็บเพิ่มในอัตรา 1 ใน 9 หรือร้อยละ 0.7 โดยมอบหมายให้กรมสรรพากรทำหน้าที่ในการจัดเก็บ โดยให้หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 5 จะเห็นได้ว่าหน่วยการปกครองท้องถิ่นมีอำนาจใน ส่วนการกำหนด อัตราภาษีได้เอง ภายในกรอบที่กฎหมายภาษีของรัฐกำหนดไว้ เป็นอิสระแยกออกจาก ส่วนที่รัฐบาลจัดเก็บอยู่แล้ว สะท้อนให้เห็นความเป็นอิสระในการหารายได้ของหน่วยการปกครอง ท้องถิ่นตามหลักการกระจายอำนาจทางการคลังให้แก่หน่วยการปกครองท้องถิ่น จึงถือเป็นภาษี ท้องถิ่นตามหลักการนี้ โดยเฉพาะ “ภาษีเสริม” (Surcharge Tax) ที่หน่วยการปกครองท้องถิ่น ได้เข้าไปเกี่ยวข้องกับขั้นตอนของการจัดเก็บ ซึ่งหน่วยการปกครองท้องถิ่นอาจจะทำเองหรืออาจ ฝากให้ส่วนกลางเก็บแทน รวมทั้ง หน่วยการปกครองท้องถิ่นมีอิสระในการกำหนดอัตรา Surcharge Tax อย่างไรก็ดีตาม ส่วนที่ถือว่าเป็นภาษีท้องถิ่นเฉพาะรายได้ที่เกิดจากการออก ข้อบัญญัติเพิ่มเติมของหน่วยการปกครองท้องถิ่นเท่านั้น เพราะถืออำนาจการเก็บภาษี (Power to Tax) ของหน่วยการปกครองท้องถิ่น เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บในอัตรา ร้อยละ 6.3 และให้ท้องถิ่นเก็บเพิ่มในอัตรา 1 ใน 9 หรือร้อยละ 0.7 โดยมอบหมายให้กรมสรรพากรทำหน้าที่ ในการจัดเก็บโดยให้หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 5 เฉพาะส่วนที่ท้องถิ่นจัดเก็บเพิ่มร้อยละ 0.7 เท่านั้น

¹⁶ ในประเทศจีน มีระบบ “การแบ่งรายได้” (Revenue Sharing) โดยที่รัฐบาลมณฑล ทำหน้าที่เก็บภาษี แล้วแบ่งรายได้ให้แก่รัฐบาลกลางตามอัตราที่กำหนด ข้อตกลงเช่นนี้อาจเป็น เพราะว่า จีนเป็นประเทศที่มีอาณาเขตกว้างใหญ่ ประกอบด้วยมณฑลต่าง ๆ แต่ละมณฑลมีขนาด ใหญ่ ประชาชนจีนผูกพันกับรัฐบาลมณฑลตั้งแต่ประวัติศาสตร์ และมณฑลก็มีความพร้อม (ในการเก็บภาษี) เชื่อว่ามีประสิทธิภาพสูงกว่าการให้รัฐบาลกลางเป็นหน่วยจัดเก็บ

ที่ถือเป็นภาษีท้องถิ่น มิใช่ภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บทั้งหมด เพราะมิได้เป็นรายได้ของหน่วยการปกครองท้องถิ่นทั้งหมด

2.2) ภาษีที่รัฐจัดเก็บแล้วมอบให้ท้องถิ่นทั้งหมด ได้แก่ ภาษีและค่าธรรมเนียมรถยนต์และล้อเลื่อน โดยที่หน่วยการปกครองท้องถิ่นไม่ได้เข้าไปจัดเก็บเอง และไม่มีอำนาจในการออกแบบหรือเปลี่ยนแปลงภาษี ขึ้นอยู่กับการตัดสินใจของรัฐบาลทั้งสิ้น เพียงแต่รายได้จากภาษีดังกล่าวถือเป็นรายได้ของหน่วยการปกครองท้องถิ่น ภาษีดังกล่าวจึงไม่จัดเป็นภาษีท้องถิ่น เพราะภาษีท้องถิ่น หน่วยการปกครองท้องถิ่นมีอิสระในการตัดสินใจและมีอำนาจเข้าไปดำเนินการบริหารจัดการเก็บภาษีได้เอง

2.1.1.3. พิจารณาในแง่บทบัญญัติกฎหมาย

อำนาจในการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น ต้องมีกฎหมายบัญญัติให้อำนาจหน่วยการปกครองท้องถิ่นเป็นผู้จัดเก็บ กล่าวคือ อำนาจในการจัดเก็บภาษีของหน่วยการปกครองท้องถิ่นเป็นอำนาจทางการเมืองที่กฎหมายกำหนดให้ท้องถิ่นหารายได้ เพื่อจัดทำบริการสาธารณะตามความต้องการของประชาชนในท้องถิ่น โดยหน่วยการปกครองท้องถิ่นจะกำหนดรายได้และรายจ่ายเองโดยไม่มีกฎหมายบัญญัติให้อำนาจไว้ไม่ได้

ตามที่กล่าวมาแล้วว่า อำนาจการเก็บภาษี (Power to Tax) ของหน่วยการปกครองท้องถิ่นเป็นการกระทำอันเกิดจากการใช้อำนาจอรัฐ ซึ่งเป็นอำนาจฝ่ายเดียวที่เหนือกว่า กล่าวคือ อำนาจในการบังคับจัดเก็บภาษี สามารถวินิจฉัยสั่งการได้โดยไม่ต้องได้รับความยินยอมจากเอกชนหรือบุคคลที่รับคำสั่ง ซึ่งรัฐได้มอบอำนาจในการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นนี้ให้แก่หน่วยการปกครองท้องถิ่น ทั้งนี้ เพื่อให้เป็นไปตามหลักการกระจายอำนาจทางพื้นที่ การที่รัฐจัดตั้งหน่วยการปกครองท้องถิ่นขึ้นเป็นนิติบุคคลเพื่อมอบอำนาจให้ดำเนินกิจการของท้องถิ่นได้เอง โดยมีความเป็นอิสระตามสมควรและอยู่ภายใต้การควบคุมกำกับของรัฐ อย่างไรก็ตาม อำนาจอรัฐที่หน่วยการปกครองท้องถิ่นได้รับมอบมาเพื่อดำเนินการในการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นนั้นมิใช่อำนาจที่มีลักษณะเป็นอำนาจแบบเบ็ดเสร็จเด็ดขาด แต่ต้องอยู่ภายใต้หลักความยินยอม กล่าวคือ ต้องมีกฎหมายกำหนดให้อำนาจ และกฎหมายดังกล่าวจะต้องผ่านกระบวนการนิติบัญญัติได้รับการอนุมัติจากรัฐสภา ฉะนั้น หน่วยการปกครองท้องถิ่นจึงมีอำนาจจัดเก็บภาษีตามที่กฎหมายบัญญัติไว้

โดยหลักการตรากฎหมายและการแก้ไขกฎหมายอยู่นอกเหนือการควบคุมของหน่วยการปกครองท้องถิ่น เพราะการบัญญัติกฎหมายภาษีอากรไม่ว่าจะเป็นภาษีของรัฐบาลหรือภาษีของหน่วยการปกครองท้องถิ่นต้องเป็นอำนาจขององค์กรฝ่ายนิติบัญญัติ เพื่อให้เป็นไปตามหลักความยินยอม การบัญญัติกฎหมายเกี่ยวกับภาษีเป็นเรื่องเกี่ยวกับการกำหนดส่วนแบ่งภาระสาธารณะของประชาชน และเป็นเรื่องที่กระทบสิทธิและเสรีภาพของประชาชน จึงต้องได้รับอนุมัติจากรัฐสภาในรูปของพระราชบัญญัติ

ภาษีท้องถิ่น ถือเป็นรายได้ที่สำคัญของหน่วยการปกครองท้องถิ่น โดยทั่วไปกฎหมายจัดตั้งหน่วยการปกครองท้องถิ่นจะบัญญัติถึงประเภทของภาษีที่หน่วยการปกครองท้องถิ่นมีอำนาจจัดเก็บ

ในประเทศไทย มีกฎหมายที่ให้อำนาจหน่วยการปกครองท้องถิ่นจัดเก็บภาษีท้องถิ่น ดังนี้

(1) พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และฉบับแก้ไขเพิ่มเติมกำหนดให้เจ้าพนักงานของหน่วยการปกครองท้องถิ่นมีอำนาจประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินในแต่ละปีโดยคิดคำนวณตามค่ารายปีของทรัพย์สิน สำหรับโรงเรือนและที่ดินที่ตั้งอยู่ในเขตนั้น ๆ

(2) พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

เนื่องจากภาษีบำรุงท้องที่เป็นภาษีของท้องถิ่น จึงได้บัญญัติหลักเกณฑ์ในการให้อำนาจแก่หน่วยการปกครองท้องถิ่นในการประเมินเรียกเก็บภาษีชนิดนี้ไว้โดยเฉพาะ แยกต่างหากจากประมวลรัษฎากร

(3) พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510

เนื่องจากภาษีป้ายเป็นภาษีของหน่วยการปกครองท้องถิ่น จึงได้บัญญัติหลักเกณฑ์ในการให้อำนาจแก่หน่วยการปกครองท้องถิ่นในการประเมินเรียกเก็บภาษีป้ายไว้โดยเฉพาะ แยกต่างหากจากประมวลรัษฎากร

(4) พระราชบัญญัติควบคุมการฆ่าสัตว์และจำหน่ายเนื้อสัตว์ พ.ศ. 2535

บัญญัติหลักเกณฑ์ในการให้อำนาจแก่ท้องถิ่นในการประเมินเรียกเก็บอากรฆ่าสัตว์และผลประโยชน์อื่นเนื่องในการฆ่าสัตว์

(5) พระราชบัญญัติร้งนกอีแอ่น พ.ศ. 2540

ให้อำนาจในการประเมินเรียกเก็บอากรร้งนกอีแอ่น จากผู้ได้รับสัมปทานจัดเก็บร้งนกอีแอ่นในจังหวัดประจวบคีรีขันธ์ จังหวัดชุมพร จังหวัดสุราษฎร์ธานี จังหวัดพัทลุง จังหวัดกระบี่ จังหวัดตรัง จังหวัดสตูล และจังหวัดตราด

(6) กฎหมายที่ให้อำนาจหน่วยการปกครองท้องถิ่นจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมบนฐานร่วมกับรัฐบาล เป็นกรณีที่รัฐบาลเปิดโอกาสให้หน่วยการปกครองท้องถิ่นใช้อำนาจออกข้อบัญญัติเพื่อเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมจากอัตราที่รัฐบาลเรียกเก็บ และสามารถกำหนดอัตราที่จะเก็บเพิ่มเติมในกรณีของหน่วยการปกครองท้องถิ่นประเทศไทย ประกอบด้วย

(6.1) ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ

ตามกฎหมายจัดเก็บรายได้ของหน่วยการปกครองท้องถิ่น คือ พระราชบัญญัติรายได้เทศบาล พ.ศ.2497 พระราชบัญญัติสภาพัฒนาการและองค์การบริหารส่วนตำบล พ.ศ.2537 พระราชบัญญัติองค์การบริหารส่วนจังหวัด พ.ศ.2540 พระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการกรุงเทพมหานคร พ.ศ.2528 พระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการเมืองพัทยา พ.ศ.2542 กำหนดให้หน่วยการปกครองท้องถิ่นออกข้อบัญญัติเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะตามประมวลรัษฎากร เพิ่มขึ้นไม่เกินร้อยละ 10 ของภาษี ซึ่งสถานประกอบการอยู่ในหน่วยการปกครองท้องถิ่น และออกข้อบัญญัติเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มขึ้นจากที่เรียกเก็บตามประมวลรัษฎากร ถ้าในกรณีที่ประมวลรัษฎากรเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ ให้หน่วยการปกครองท้องถิ่นเก็บในอัตราร้อยละศูนย์ และถ้าที่ประมวลรัษฎากรเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราอื่นให้หน่วยการปกครองท้องถิ่นเก็บหนึ่งในเก้าของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่เรียกเก็บตามประมวลรัษฎากร

(6.2) ภาษีสรรพสามิต

ตามพระราชบัญญัติจัดสรรเงินภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 4 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิต ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิตเสียภาษีสรรพสามิตเพิ่มขึ้นตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา แต่ไม่เกินร้อยละสิบของภาษี” ซึ่งตามพระราชกฤษฎีกาเพิ่มอัตราภาษีสรรพสามิตเพื่อนำไปจัดสรรให้แก่กรุงเทพมหานครและราชการส่วนท้องถิ่น (ฉบับที่3) พ.ศ.2534 มาตรา 3 กำหนดให้เสียภาษีสรรพสามิตเพิ่มขึ้นสำหรับสินค้าหรือบริการตามที่กำหนดในกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ในอัตราร้อยละสิบของภาษีสรรพสามิต

(6.3) ภาษีสุรา

ตามพระราชบัญญัติจัดสรรเงินภาษีสุรา พ.ศ.2527 มาตรา 4 กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสุราตามกฎหมายว่าด้วยสุราเสียภาษีสุราเพิ่มขึ้นร้อยละ 10 ของภาษีสุรา และตามมาตรา 5 ให้เจ้าหน้าที่ซึ่งมีหน้าที่จัดเก็บภาษีสุราตามกฎหมายว่าด้วยสุราส่งมอบเงินภาษีที่เก็บเพิ่มขึ้นให้แก่กระทรวงมหาดไทยโดยหักค่าใช้จ่ายไว้ร้อยละ 5 ของเงินภาษีที่เก็บได้

หากพิจารณาหลักเกณฑ์ข้างต้น สรุปได้ว่า ภาษีท้องถิ่น คือ ภาษีของหน่วยการปกครองท้องถิ่นที่รัฐบาลมอบอำนาจในการบังคับจัดเก็บภาษีให้แก่หน่วยการปกครองท้องถิ่น ทำให้หน่วยการปกครองท้องถิ่นมีอิสระในการจัดเก็บด้วยตนเองและรายได้ภาษีท้องถิ่นทั้งหมดเป็นของหน่วยการปกครองท้องถิ่น โดยไม่ต้องนำเข้าบัญชีเงินคลังของรัฐ และหน่วยการปกครองท้องถิ่นสามารถนำไปใช้จ่ายในบริการสาธารณะของท้องถิ่นของตนโดยไม่ต้องผ่านพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปี อย่างไรก็ตามต้องมีกฎหมายบัญญัติให้อำนาจแก่หน่วยการปกครองท้องถิ่นไว้

ในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ภาษีที่ผู้เขียนเห็นว่าอยู่ในความหมายของภาษีท้องถิ่น ได้แก่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีป้าย อากรฆ่าสัตว์และผลประโยชน์อื่นเนื่องในการฆ่าสัตว์ อกรังนกอีแร่น และภาษีที่กฎหมายให้อำนาจหน่วยการปกครองท้องถิ่นออกข้อบัญญัติเพื่อเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมจากอัตราที่รัฐบาลเรียกเก็บ ประกอบด้วยภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีสรรพสามิต และภาษีสุรา เพราะเป็นภาษีที่หน่วยการปกครองท้องถิ่น อันได้แก่ เทศบาล องค์การบริหารส่วนตำบล องค์การบริหารส่วนจังหวัด กรุงเทพมหานคร และเมืองพัทยา มีอำนาจจัดเก็บจากผู้ที่ถูกกฎหมายระบุว่าให้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้หน่วยการปกครองท้องถิ่น และเป็นรายได้ของหน่วยการปกครองท้องถิ่นนั้น เมื่อจัดเก็บได้แล้วก็นำมาเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อการพัฒนาและสนับสนุนกิจกรรมเพื่อประโยชน์สาธารณะของหน่วยการปกครองท้องถิ่นนั้น

2.1.2. โครงสร้างของภาษีท้องถิ่น

การศึกษาภาษีท้องถิ่น จำเป็นจะต้องพิจารณาถึงองค์ประกอบ ซึ่งมี ๖ ประการด้วยกัน ประการแรก ได้แก่ การกำหนดตัวผู้เสียภาษีอากรว่าเป็นผู้ใด ประการที่สอง ได้แก่ ฐานภาษี (Tax Base) เพื่อให้ทราบว่ามีภาษีอากรที่จัดเก็บนั้นเก็บจากอะไร ประการที่สาม ได้แก่ อัตราภาษี (Tax Rate) ประการที่สี่ ได้แก่ วิธีการชำระภาษีอากร เพื่อให้ทราบถึงหน้าที่เกี่ยวกับการปลดปล่อยภาระภาษีอากร ประการที่ห้า ได้แก่ วิธีการหาข้อยุติในการคำนวณเงินภาษีอากรที่ต้องเสียนับแต่หน้าที่ในการประเมินของเจ้าพนักงานในขั้นต้นจนถึงคำพิพากษาของศาล ในกรณีที่มีข้อโต้แย้งเกี่ยวกับภาระหน้าที่และจำนวนภาษีอากร และประการที่หก การบังคับ (Sanction) บทบัญญัติกฎหมายภาษีอากร ได้แก่ การกำหนดเบี้ยปรับเงินเพิ่มและโทษทางอาญา ในกรณีที่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษี

2.1.2.1 ผู้เสียภาษี

ภาษีอากรทุกประเภท รวมทั้งภาษีท้องถิ่น จำเป็นต้องกำหนดตัวผู้เสียภาษีให้แน่นอน ผู้เสียภาษีอากรต้องเป็นบุคคลตามกฎหมายในลักษณะใดลักษณะหนึ่ง

ตามทฤษฎีภาษีสันับสนุนให้หน่วยการปกครองท้องถิ่นจัดเก็บภาษีตามหลัก“ผลประโยชน์” (Benefit Taxation Principle) หมายถึง บุคคลหรือครัวเรือนที่ได้รับผลประโยชน์มาก ควรจะเสียภาษีบำรุงให้หน่วยการปกครองท้องถิ่นมาก และน้อยลดหลั่นกันไป ซึ่งมีเหตุผลสมควรเนื่องจากประชาชนได้ประโยชน์ กล่าวคือมีความปลอดภัยในชีวิตและทรัพย์สิน ความสะดวกสบายและคุณภาพชีวิตที่ดี จึงควรจะจ่ายเงินบำรุงให้หน่วยการปกครองท้องถิ่น

ผู้เสียภาษีภาษีท้องถิ่นของประเทศไทยที่จัดเก็บโดยถือเอาทรัพย์สินมาเป็นเกณฑ์ในการจัดเก็บ ผู้มีเสียภาษี คือ เจ้าของหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินนั้น ๆ

2.1.2.2. ฐานภาษี

สิ่งที่เป็นเงื่อนไขให้บุคคลต้องเสียภาษี เรียกว่า “ฐานภาษี” (Tax Base) ในความหมายทั่วไป หรือความหมายอย่างกว้าง หมายถึง ฐานขั้นต้นที่เป็นมูลเหตุให้บุคคลต้องเสียภาษี เช่น ภาษีทรัพย์สินเก็บจากราคาทรัพย์สิน ฐานภาษี ได้แก่ ราคาทรัพย์สิน

ฐานภาษี (Tax Base) ในความหมายอย่างแคบ หมายถึง สิ่งที่ถูกใช้เป็นฐานในการประเมินภาษีอากรแต่ละชนิดตามอัตราที่ภาษีที่ได้กำหนดไว้¹⁷ หรือความหมายตามกฎหมายนั้น หมายถึง สิ่งที่ยอมรับอัตราภาษี กล่าวคือ ฐานภาษีที่จะนำไปคำนวณกับอัตราภาษีได้นั้น จะต้องเป็นอัตราที่ปรุงแต่งแล้ว เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เงินได้พึงประเมินที่ผู้เสียภาษีได้รับยังนำไปคำนวณกับอัตราภาษีไม่ได้ จะต้องหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนออกก่อนเหลือเท่าใดเป็นเงินได้สุทธิ จึงนำไปคำนวณกับอัตราภาษีได้¹⁸

จากความหมายของฐานภาษีดังกล่าวข้างต้น สิ่งที่ใช้เป็นฐานภาษีนี้นั้นมักจะถูกใช้เป็นเครื่องวัดถึงความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคลด้วย ปัจจุบัน สิ่งที่ใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีนี้นั้นมีอยู่ด้วยกัน 3 ประเภท คือ ฐานที่เกี่ยวกับรายได้ ฐานการบริโภค และฐานที่เกี่ยวกับทรัพย์สิน ความมั่งคั่งและการโอน

¹⁷ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, พิมพ์ครั้งที่ 6, แก้ไขเพิ่มเติม, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2541), น.107-108.

¹⁸ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 2, ฉบับปรับปรุงใหม่, (กรุงเทพมหานคร: พิมพ์อักษร, 2541), น.9.

(1) **ฐานเกี่ยวกับรายได้ (Income Base)** โดยทั่วไปแล้ว รายได้ (Income) ถือเป็นสิ่งที่สามารถใช้เป็นเครื่องมือวัดถึงความสามารถในการเสียภาษี (Ability to Pay) ของแต่ละคนได้ดีที่สุด ทั้งนี้เพราะว่ารายได้ของแต่ละคนนั้นเป็นสิ่งที่แสดงถึงอำนาจการซื้อที่เขาได้รับในช่วงระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง ซึ่งเขาอาจจะใช้เป็นรายได้นั้นซื้อสินค้าหรือบริการต่าง ๆ หรืออาจจะสะสมบางส่วนไว้เพื่อแสวงหาประโยชน์เพิ่มขึ้นหรือใช้จ่ายในอนาคต

ภาษีที่จัดเก็บจากฐานรายได้นั้น มีทั้งที่เรียกเก็บจากรายได้ของบุคคลธรรมดาและรายได้ของนิติบุคคล ซึ่งได้แก่ เงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นต้น นอกจากนี้ยังมีภาษีที่เรียกเก็บจากฐานรายได้ตามประเภทของรายได้บางชนิดอีกด้วย เช่น รายได้ในรูปผลได้จากทุน (Capital Gains) ในบางประเทศอาจต้องเสียภาษีผลได้จากทุนแทนการนำไปรวมเสียภาษีเงินได้ปกติก็ได้ ฐานรายได้นี้เป็นฐานภาษีที่สำคัญได้หลายประเทศเพราะโดยทั่วไปเป็นฐานภาษีที่กว้างทำให้ครอบคลุมจำนวนผู้เสียภาษีมาก จึงเป็นแหล่งรายได้ภาษีอากรที่สำคัญฐานหนึ่งสำหรับรัฐบาลในหลาย ๆ ประเทศ

2) **ฐานการบริโภค (Consumption Base)** คือ การจัดเก็บภาษีจากการใช้จ่ายเพื่อบริโภคหรือการซื้อขายแลกเปลี่ยนสินค้าและบริการต่าง ๆ การจัดเก็บภาษีจากฐานการบริโภคเป็นผลมาจากแนวคิดว่าการบริโภคทำให้ทรัพยากรของสังคมสิ้นเปลืองไป ดังนั้นผู้บริโภคมักจึงควรต้องเสียภาษีให้กับสังคมตามไปด้วย นอกจากนี้ การเก็บภาษีจากการบริโภคนั้นเป็นการส่งเสริมการทำงานและการออมทรัพยากรของประชาชน แต่เป็นการลงโทษผู้ที่บริโภคมาก และก่อให้เกิดความเป็นกลาง (Neutral) หรือความยุติธรรมระหว่างการบริโภคในปัจจุบันกับการบริโภคในอนาคต คือ ประชาชนจะเสียภาษีต่อเมื่อมีการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคไม่ว่าจะเป็นการบริโภคในวันนี้หรือในอนาคต

อย่างไรก็ตาม การเก็บภาษีจากการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคนั้นจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษี ถ้าหากเราใช้รายได้เป็นฐานในการวัดความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละคน ทั้งนี้เพราะว่าประชาชนทุกคนจะต้องทำการบริโภคไม่มากก็น้อย โดยปกติแล้วคนที่มีรายได้ต่ำหรือมีรายได้ปานกลางจะใช้รายได้ของตนเกือบทั้งหมดในการบริโภค ส่วนพวกที่มีรายได้สูงมักจะใช้รายได้ของตนในการบริโภคไม่มาก

ดังนั้น เมื่อเปรียบเทียบภาษีที่ต้องเสียเพื่อการบริโภคกับรายได้แต่ละคนแล้ว ก็จะปรากฏว่าผู้มีรายได้ต่ำหรือรายได้ปานกลางจะแบกรับภาระภาษีในอัตราส่วนที่สูงกว่าคนที่มีรายสูง อย่างไรก็ตาม ความไม่เป็นธรรมที่เกิดจากการเก็บภาษีเพื่อการบริโภคนั้นอาจจะแก้ไขได้บ้าง โดยการเก็บภาษีจากการบริโภคสินค้าหรือบริการที่ผู้มีรายได้สูงใช้ในอัตราที่สูง แต่เก็บภาษีจากสินค้าจำเป็นต่อการครองชีพในอัตราที่ต่ำหรืองดเว้นไม่เก็บเลย

3) **ฐานเกี่ยวกับทรัพย์สิน ความมั่งคั่ง และการโอน (Property, Wealth and Transfer Base)** ภาษีที่จัดเก็บจากฐานนี้ปกติเรียกว่า ภาษีทรัพย์สิน ซึ่งเก็บจากราคาของทรัพย์สิน หรือจากมูลค่าที่พึงให้เข้าได้ของทรัพย์สินนั้น¹⁹ ภาษีที่เก็บจากทรัพย์สินมีอยู่สองแบบด้วยกัน

แบบแรก เก็บจากการถือกรรมสิทธิ์หรือการครอบครองทรัพย์สิน เช่น ภาษีจากมูลค่าของที่ดิน (ภาษีบำรุงท้องที่) ภาษีจากมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์อื่น ๆ ภาษีจากการมีกรรมสิทธิ์ในสังหาริมทรัพย์บางประเภท เช่น ภาษีมรดก หรือภาษีมูลค่าทรัพย์สินสุทธิทุกประเภท (Net Wealth Tax)

แบบที่สอง เก็บจากการที่ทรัพย์สินผ่านมือหรือเมื่อโอนเปลี่ยนมือ (Property Transfer Tax) เป็นการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจากทรัพย์สินที่มีการโอนเปลี่ยนมือจากบุคคลหนึ่งไปยังอีกบุคคลหนึ่ง การจัดเก็บภาษีจะมีขึ้นต่อเมื่อมีการกระทำดังกล่าวแล้วเท่านั้น การเก็บภาษีทรัพย์สินที่โอนเปลี่ยนมือจึงไม่อยู่ภายใต้เงื่อนไขเวลาดังเช่นภาษีเงินได้ ซึ่งคิดจากเงินได้พึงประเมินในรอบ 1 ปี²⁰ การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินที่มีการโอนเปลี่ยนมือนี้สามารถจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินที่โอนเปลี่ยนมือชนิดมีค่าตอบแทนและจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินที่โอนเปลี่ยนมือชนิดไม่มีค่าตอบแทน

การเก็บภาษีจากความมั่งคั่งหรือจากทรัพย์สินนั้นอาจจะถือว่าเป็นการเก็บภาษีจากรายได้หรือผลประโยชน์ที่เกิดจากทรัพย์สินนั้น (Capital-Income) ทั้งนี้เพราะผู้ที่เป็นเจ้าของทรัพย์สินนั้นนอกจากจะได้รับความสะดวกหรือใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินนั้นแล้ว ผู้ที่เป็นเจ้าของทรัพย์สินดังกล่าวยังอาจจะใช้ทรัพย์สินนั้นเป็นเครื่องมือหารายได้หรือสร้างอำนาจทางเศรษฐกิจได้อีกด้วยการหารายได้จากทรัพย์สินนั้นอาจเป็นการโอนสิทธิหรือประโยชน์ในทรัพย์สินนั้นให้แก่ผู้อื่นเป็นการชั่วคราวหรือถาวรก็ได้

¹⁹ วิทย์ ตันตยกุล, กฎหมายเกี่ยวกับภาษี, พิมพ์ครั้งที่ 3, แก้ไขเพิ่มเติม, (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2522), น. 12.

²⁰ ศุภลักษณ์ พินิจวุฒล, คำอธิบายกฎหมายการคลังและภาษีอากร: ภาคทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2542), น.22

ภาษีที่เก็บจากทรัพย์สิน ความมั่งคั่งและการโอนเป็นภาษีที่มีการจัดเก็บกันมาเป็นเวลานาน ได้แก่ ภาษีโรงเรือน ภาษีที่ดิน ภาษีรถยนต์ ภาษีโรงงาน ภาษีมรดก ค่าธรรมเนียมการโอน เป็นต้น โดยทั่วไปแล้วการเก็บภาษีจากความมั่งคั่งหรือทรัพย์สินนั้น ถือได้ว่าเป็นเครื่องวัดถึงความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคลได้ดีอันหนึ่ง ทั้งนี้เพราะว่าโดยปกติแล้วผู้ที่มีฐานะดีหรือมีรายได้มากพอสมควรจึงจะเป็นผู้มีทรัพย์สิน ส่วนคนที่ยากจนนั้นจะไม่ค่อยมีทรัพย์สินติดตัว ดังนั้น การเก็บภาษีจากความมั่งคั่งหรือจากทรัพย์สินในลักษณะที่เหมาะสม ถือว่า เป็นภาษีที่ช่วยสร้างความเป็นธรรมในสังคมได้

อย่างไรก็ตาม การเก็บภาษีจากทรัพย์สินนั้นถือได้ว่าเป็นการเก็บภาษีซ้ำ (Double Taxation) ซึ่งก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี ทั้งนี้เพราะทรัพย์สินนั้นเป็นผลที่เกิดจากรายได้ที่ได้สะสมไว้ ซึ่งรายได้นั้นได้ถูกเก็บภาษีไปครั้งหนึ่งแล้ว แต่เมื่อมาเป็นทรัพย์สินแล้วยังถูกเก็บภาษีซ้ำอีก การเก็บภาษีดังกล่าวย่อมไม่ยุติธรรมแก่เจ้าของทรัพย์สิน อีกทั้งการเก็บภาษีจากทรัพย์สินอาจจะมีผลกระทบต่อการลงทุนด้วย

ฐานภาษีของท้องถิ่น (Local Tax Base) ประกอบด้วยภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อม ตัวอย่างของ ภาษีทางตรงได้แก่ภาษีทรัพย์สินและภาษีเงินได้ เป็นต้น ตัวอย่างของภาษีทางอ้อม เช่น ภาษีโภคภัณฑ์ที่เก็บจากผู้ผลิตหรือผู้นำเข้า ภาษีถูกส่งผ่านยังราคาสินค้าและบริการ ทฤษฎีการคลังท้องถิ่นสนับสนุนว่า ภาษีท้องถิ่นควรจัดเก็บจากสินค้าที่เคลื่อนย้ายได้ยาก หรืออสังหาริมทรัพย์ (Immobile Goods เช่น บ้านและที่ดิน เป็นต้น)

ฐานภาษีท้องถิ่นโดยทั่วไปจำแนกเป็น ภาษีจากการบริโภค ภาษีรายได้ ภาษีทรัพย์สิน เกณฑ์ในการพิจารณาความเหมาะสมของการเก็บภาษีนั้น เป็นหัวข้อซับซ้อน ต้องพิจารณาหลายด้าน ตัวอย่างเช่น รายได้ที่จะเกิดขึ้นควรจะพอเพียงสำหรับการทำงาน รายได้ที่เกิดขึ้นควรมีเสถียรภาพไม่ผันผวนปีต่อปีมากเกินไป การจัดเก็บภาษีไม่ควรจะมีต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายเกินไป การจัดเก็บภาษีควรจะทั่วถึง และเป็นธรรมกับประชาชน ประชาชนยอมรับได้ ภาษีที่จัดเก็บไม่ควรจะซ้ำซ้อนกันเกินไป ตัวอย่างของภาษีที่มีการเก็บซ้ำซ้อนมาก คือ ภาษีจากน้ำมันเชื้อเพลิง ซึ่งถูกเก็บภาษีหลายชนิดทับซ้อนกัน ได้แก่ ภาษีสรรพสามิต ภาษีศุลกากร ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีการขาย (ออกตามข้อบัญญัติขององค์การบริหารส่วนจังหวัด)

ฐานภาษีท้องถิ่นของประเทศไทย โดยส่วนใหญ่มีหลักการจัดเก็บโดยถือเอาทรัพย์สินมาเป็นเกณฑ์ในการจัดเก็บ เรียกว่า ภาษีทรัพย์สิน เช่น ภาษีโรงเรือนและที่ดิน กำหนดฐานภาษีเพื่อจะคิดคำนวณภาษีว่าคิดจากค่ารายปี²¹ ของทรัพย์สินนั้น

2.1.2.3 อัตราภาษี

การกำหนดอัตราภาษีในกฎหมายภาษีอากรอาจกำหนดได้เป็นสองลักษณะ คือ

- (1) การกำหนดเป็นอัตราจากฐานที่เป็นจำนวนเงิน เรียกว่า “อัตราตามมูลค่า” เดิมเรียกกันว่า “อัตราตามราคา” (Ad Valorem) เช่น อากรขาเข้าสำหรับรถยนต์ อัตราร้อยละ 80 ของราคา
- (2) การกำหนดเป็นอัตราจากฐานที่คำนวณเป็นปริมาณ เรียกว่า “อัตราตามปริมาณเดิม” เดิมเรียกกันว่า “อัตราตามสภาพ” (Specific) เช่น ภาษีสุราที่เก็บเป็นรายเท ภาษีเปียร์ที่เก็บเป็นรายขวดตามปริมาณเป็นจำนวนลิตร และอากรขาเข้าสำหรับสินค้าทั่ว ๆ ไปซึ่งเก็บตามปริมาตรหรือน้ำหนัก

อัตราภาษีจะมีความสัมพันธ์กับฐานภาษีอากรที่เป็นจำนวนเงินในลักษณะต่าง ๆ กัน ดังนี้

- 1.) ถ้าอัตราเป็นร้อยละคงที่ไม่ว่าฐานภาษีจะเป็นจำนวนเงินเท่าใด เรียกว่า อัตราตามส่วน (Proportional Rate) เช่น อัตราภาษีโรงเรือนและที่ดินซึ่งเก็บในอัตราร้อยละเดียวกันไม่ว่าทรัพย์สินจะมีราคามากน้อยเพียงใด

การจัดเก็บภาษีตามอัตราตามส่วนนี้สะดวกในด้านการคำนวณภาษีเพราะมีเพียงอัตราเดียว ไม่ยุ่งยาก และขณะเดียวกันจะทำให้รายได้ภาษีอากรของรัฐบาลเปลี่ยนแปลงไปในอัตราส่วนเดียวกันกับการเปลี่ยนแปลงของฐานภาษี²²

- 2.) ถ้าอัตราเป็นร้อยละเพิ่มขึ้นเมื่อฐานภาษีเป็นจำนวนเงินมากขึ้น เรียกว่า อัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) เช่น อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งเก็บในอัตราร้อยละ 7 สำหรับเงินได้สุทธิ 10,000 บาทแรก และสูงขึ้นถึงร้อยละ 60 เมื่อเงินได้สุทธิเกิน 1,000,000 บาท

การจัดเก็บภาษีตามอัตราก้าวหน้านี้ แม้จะมีความยุ่งยากในด้านการคำนวณอยู่บ้าง เพราะมีหลายอัตรา แต่จะมีส่วนทำให้โครงสร้างภาษีอากรมีลักษณะยืดหยุ่นทางรายได้ของรัฐบาล

²¹ การกำหนดค่ารายปี วางหลักเกณฑ์ไว้ ดังนี้

- (1) จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เข้าได้ในปีหนึ่ง ๆ
- (2) ค่าเช่าทั้งปีในกรณีที่ทรัพย์สินนั้นให้เช่าได้

²² มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, สาขานิติศาสตร์, กฎหมายภาษีอากร 1, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2527), น.97.

มาก กล่าวคือ เมื่อฐานภาษีเปลี่ยนแปลงไป รายได้ภาษีอากรของรัฐบาลจะเปลี่ยนแปลงไปในสัดส่วนที่สูงกว่าการเปลี่ยนแปลงของฐานภาษี ในขณะเดียวกัน ถ้าหากโครงสร้างอัตราภาษีแบบก้าวหน้ากับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแล้วจะทำให้รายได้หลังการเสียภาษีของบุคคลต่าง ๆ มีลักษณะที่ใกล้เคียงกันมากขึ้น เมื่อเปรียบเทียบรายได้ของบุคคลเหล่านี้ก่อนเสียภาษี ดังนั้น โครงสร้างอัตราภาษีแบบก้าวหน้า จึงมีผลในการกระจายรายได้ให้เป็นธรรมได้ดีกว่าโครงสร้างอัตราภาษีแบบอื่น ๆ

3.) ถ้าอัตราเป็นร้อยละลดลงเมื่อฐานภาษีเป็นจำนวนมากขึ้น เรียกว่า อัตราถอยหลัง (Regressive Rate) เช่น ภาษีบำรุงท้องที่ ซึ่งอัตราภาษีเมื่อคิดเป็นร้อยละแล้วจะลดลงเมื่อราคาปานกลางของที่ดินต่อไร่สูงขึ้น

อัตราภาษีแบบถอยหลังในความหมายอย่างกว้างอาจหมายถึง ภาษีใดก็ตามที่เมื่อจัดเก็บแล้วมีผลทำให้ผู้มีรายได้ต่ำต้องเสียภาษีเมื่อคิดเป็นร้อยละของรายได้ของเขาแล้วปรากฏว่าเงินที่ต้องเสียภาษีมีจำนวนมากกว่าร้อยละของรายได้ของผู้ที่มีรายได้สูง กรณีเช่นนี้ก็ถือว่าภาษีชนิดนั้นมีลักษณะเป็นภาษีถอยหลังด้วย แม้ว่าอัตราเดียวกัน

ภาษีท้องถิ่นของประเทศไทย ใช้อัตราคงที่กับภาษีโรงเรือนและที่ดิน ในอัตราร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี ไม่ว่าทรัพย์สินนั้นจะมีมูลค่าเท่าใด และภาษีป้ายก็เช่นกันใช้อัตราคงที่ตามอัตราภาษีป้ายที่กำหนดไว้ท้ายพระราชบัญญัติภาษีป้าย ซึ่งอัตราอาจแตกต่างกันไปตามขนาดและประเภทอักษรในป้าย ส่วนภาษีบำรุงท้องที่ใช้อัตราเป็นร้อยละลดลงเมื่อฐานภาษีเป็นจำนวนมากขึ้น กล่าวคือ อัตราภาษีเมื่อคิดเป็นร้อยละแล้วจะลดลงเมื่อราคาปานกลางของที่ดินต่อไร่สูงขึ้น

2.1.2.4. วิธีการชำระภาษีอากร

วิธีการที่กฎหมายภาษีอากรกำหนดให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติเพื่อการชำระภาษีอากรที่ใช้ทั่วไป มี 4 วิธี คือ

(1) การประเมินโดยเจ้าพนักงาน (Authoritative Assessment) ตามวิธีนี้ผู้เสียภาษีอากรมีหน้าที่ชำระภาษีต่อเมื่อได้รับการประเมินต่อเจ้าพนักงานแล้วว่าตนมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรเป็นจำนวนเท่าใด วิธีนี้ใช้สำหรับภาษีส่วนใหญ่ที่จัดเก็บในปัจจุบัน เช่น ภาษีสรรพสามิต อากรศุลกากร ภาษีโรงเรือนและที่ดิน และแม้แต่ภาษีเงินได้ในสมัยก่อนก็ใช้วิธีนี้เช่นเดียวกัน ตามวิธีนี้ กฎหมายอาจกำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรยื่นแบบแสดงรายการก่อนหรืออาจไม่กำหนดก็ได้ ในกรณีที่กำหนดให้ยื่นแบบแสดงรายการ เป็นเพียงการกำหนดเพื่อความสะดวกในการประเมินของเจ้าพนักงานเท่านั้น ผู้ยื่นแบบแสดงรายการยังไม่ต้องชำระภาษีในทันทีที่ยื่นแบบ

(2) การประเมินตนเอง (Self-Assessment) ตามวิธีนี้ ผู้เสียภาษีอากรมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อแสดงข้อความต่าง ๆ อันจำเป็นเพื่อให้ทราบว่าตนมีหน้าที่ต้องชำระภาษีอากรตามกฎหมายเท่าใด และต้องชำระภาษีอากรพร้อมกับยื่นแบบแสดงรายการดังกล่าวนั้น อย่างไรก็ตาม เมื่อผู้เสียภาษีอากรได้ประเมินตนเองแล้วเจ้าพนักงานภาษีอากรตรวจสอบการและประเมินเพิ่มเติมได้ในเมื่อปรากฏว่าผู้เสียภาษีอากรประเมินตนเองไว้ไม่ถูกต้อง

(3) การหักภาษี ณ ที่จ่าย (Withholding หรือ Deduction at Source) ตามวิธีนี้ กฎหมายจะกำหนดให้ผู้จ่ายเงิน ซึ่งก่อให้เกิดเป็นฐานภาษีทำหน้าที่หักภาษีไว้แล้วนำเงินนั้นส่งต่อรัฐบาล เงินที่นำส่งนั้นถือเป็นเครดิตหักออกจากภาษีที่ผู้เสียภาษีจะต้องเสียจริง ตัวอย่างได้แก่ ภาษีเงินได้สำหรับเงินเดือนหรือค่าจ้างซึ่งนายจ้างต้องหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายที่กำหนด และเมื่อผู้มีเงินได้ยื่นแบบแสดงรายการตามแบบประเมินตนเองก็จะนำภาษีที่หักไว้แล้วนั้นเป็นเครดิตจากภาษีที่ตนคำนวณได้ ถ้าหากภาษีที่หักไว้เกินกว่าภาษีที่ตนคำนวณได้ก็มีสิทธิได้รับคืนส่วนเกินนั้นจากรัฐบาล

(4) การชำระภาษีก่อนหน้า (Prepayment) ตามวิธีนี้ ผู้มีเงินได้จากแหล่งรายได้ซึ่งไม่มีผู้จ่ายให้แน่นอน เช่น การประกอบธุรกิจการพาณิชย์หรือการอุตสาหกรรมมีหน้าที่ประมาณว่าแต่ละงวดหรือแต่ละเดือนในระหว่างปีภาษีต้องเสียเท่าใด แล้วนำเงินภาษีไปชำระไว้ก่อนเป็นการล่วงหน้า ต่อเมื่อถึงกำหนดเวลาจึงจะประเมินตนเองโดยแน่นอน แล้วคิดหักกลบลบกันกับจำนวนที่ชำระไว้ล่วงหน้า

การจัดเก็บภาษีท้องถิ่นของประเทศไทย ทั้งภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ ใช้วิธีที่ให้เจ้าพนักงานแจ้งการประเมินภาษี (Authoritative Assessment) ซึ่งมีขั้นตอนโดยสรุปดังนี้

ขั้นตอนที่ 1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมายื่นแบบแสดงรายการข้อมูลเกี่ยวกับการคำนวณภาษีภายในระยะเวลาที่กำหนด

ขั้นตอนที่ 2 พนักงานเจ้าหน้าที่ตรวจสอบแบบฯ คำนวณภาษีและแจ้งการประเมินให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีทราบ

ขั้นตอนที่ 3 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมาทำการชำระภาษีภายในระยะเวลาที่กำหนดหลังจากได้รับแจ้งการประเมิน

2.1.2.5 วิธีหาข้อยุติในจำนวนเงินภาษีอากรที่ต้องเสีย

เนื่องจากการเสียภาษีอากรเกี่ยวข้องกับข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย ซึ่งอาจสลับซับซ้อน จึงอาจเกิดปัญหาเรื่องจำนวนภาษีอากรที่พึงต้องเสีย และกฎหมายต้องวางวิธีการเพื่อหาข้อยุติ ซึ่งต้องยอมรับกันทั้งฝ่ายเจ้าพนักงานผู้จัดเก็บภาษีอากรและผู้เสียภาษีอากรเอง การกำหนดจำนวนภาษีอากรโดยปกติ มี 3 ขั้นตอน แต่สำหรับภาษีอากรบางประเภทอาจมีเพียง 2 ขั้นตอน ก็ได้ กล่าวคือ มีภาษีอากรหลายประเภทที่ไม่มีการกำหนดให้ผ่านการพิจารณาวินิจฉัยของหน่วยอุทธรณ์ของฝ่ายบริหาร ก่อนที่จะมีคดีขึ้นสู่ศาล

ขั้นตอนในการหาข้อยุติในจำนวนภาษีอากรที่ต้องเสีย มีดังนี้

(1) การประเมิน

ในกรณีที่เงินภาษีอากรประเมินตนเอง หากการประเมินตนเองที่ผู้เสียภาษีแสดงโดยวิธียื่นแบบแสดงรายการเป็นที่ยพอใจของเจ้าพนักงาน การกำหนดภาษีอากรก็ยุติแค่นั้น ถ้าหากเจ้าพนักงานเห็นว่ายังไม่ถูกต้อง ก็จะประเมินเพิ่มเติม ถ้าผู้เสียภาษีอากรไม่คัดค้านการหาข้อยุติ ก็จบลงแค่นั้น ส่วนในกรณีการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินนั้นมีเพียงขั้นเดียว กล่าวคือ ถ้าผู้เสียภาษีเห็นว่าการประเมินของเจ้าพนักงานเป็นธรรมแล้ว และยอมชำระภาษีตามจำนวนที่ประเมิน การกำหนดภาษีอากรก็ยุติลง

อย่างไรก็ดี การประเมินเพิ่มเติมของเจ้าพนักงานหลังจากมีการประเมินตนเองก็ดี หรือการประเมินของเจ้าพนักงานในกรณีที่เงินภาษีอากรที่เจ้าพนักงานประเมินก็ดี แม้จะไม่มี การคัดค้านเจ้าพนักงานประเมินก็ได้ ในเมื่อเห็นว่าการประเมินเพิ่มเติมของเจ้าพนักงาน ยังไม่ถูกต้อง

(2) การวินิจฉัยของหน่วยอุทธรณ์ของฝ่ายบริหาร

ในกรณีภาษีอากรหลายประเภท หากผู้เสียภาษีอากรไม่พอใจการประเมินของเจ้าหน้าที่ ตามที่กล่าวมาข้างต้น กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรยื่นอุทธรณ์ต่อหน่วยอุทธรณ์ของฝ่ายบริหารก่อน จะนำคดีขึ้นสู่ศาลเลยไม่ได้ หน่วยอุทธรณ์ของฝ่ายบริหารนั้น อาจเป็นอธิบดี หัวหน้ากรมผู้จัดเก็บภาษีนั้น หรืออาจเป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามที่กำหนด

ในกรณีที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรนำข้อพิพาทขึ้นสู่การพิจารณาของหน่วยงานอุทธรณ์ของฝ่ายบริหารนี้ เมื่อหน่วยงานอุทธรณ์ของฝ่ายบริหารมีคำวินิจฉัย การกำหนดภาษีอากร เป็นที่ยุติ ถ้าไม่พอใจและไม่มีข้อห้ามอื่นตามกฎหมายแล้ว ก็สามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลได้ ส่วนฝ่ายรัฐบาลผู้จัดเก็บภาษีอากรนั้น ไม่อาจนำคดีขึ้นสู่ศาลได้

(3) การพิจารณาคดีในศาล

การนำคดีขึ้นสู่ศาลในข้อพิพาทอันเกี่ยวกับภาษีอากรนั้น สุดแต่กฎหมายจะกำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรยื่นอุทธรณ์ต่อหน่วยอุทธรณ์ของฝ่ายบริหารก่อน ผู้เสียภาษีอากรจะนำคดีขึ้นสู่ศาลได้โดยตรงหลังจากได้รับแจ้งการประเมินของเจ้าพนักงานไม่ได้

ในบางประเทศ คดีภาษีอากรที่ขึ้นสู่ศาลนั้น ให้ยื่นต่อศาลภาษีอากร ซึ่งมีอำนาจพิจารณาเฉพาะคดีภาษีอากร ประกอบด้วยผู้พิพากษาซึ่งชำนาญเฉพาะในด้านนี้

อย่างไรก็ดี กฎหมายภาษีอากรอาจกำหนดให้ใช้วิธีอนุญาโตตุลาการ (Arbitration) โดยไม่ต้องผ่านศาลก็ได้

2.1.2.6 การบังคับบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากร

เพื่อประโยชน์ในการบังคับให้ผู้มีหน้าที่ในด้านภาษีอากรได้ปฏิบัติตามบทบัญญัติตามกฎหมาย จึงจำเป็นต้องมีบทลงโทษในกรณีที่ไม่ปฏิบัติตามกฎหมายอาจแบ่งออกได้ 3 ชนิดดังต่อไปนี้

(1) โทษทางอาญา เนื่องจากการหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือฝ่าฝืนบทบัญญัติตามกฎหมายภาษีอากร เป็นความผิดทางอาญาอย่างหนึ่ง จึงมีบทลงโทษทางอาญาไว้ ถ้าเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีอากรโดยจงใจ บทลงโทษจะรุนแรงโดยมีบทลงโทษขั้นสูงอยู่ด้วย ส่วนการฝ่าฝืนบทบัญญัติเกี่ยวกับพิธีการ บทลงโทษอาจปรับอย่างเดียวหรือโทษจำคุกขั้นต่ำด้วย

(2) การเพิ่มจำนวนเงินภาษีอากร ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรประเมินตนเองไม่ถูกต้อง หรือให้ข้อความเพื่อประเมินของเจ้าพนักงานไม่ถูกต้อง ทำให้ภาษีอากรที่เสียน้อยกว่าที่ควรต้องเสีย หรือมีข้อผิดพลาดอย่างอื่น กฎหมายภาษีอากรบางประเภทจะกำหนดให้เพิ่มจำนวนที่ต้องเสียตามปกติที่เป็น 1 เท่าหรือ 2 เท่า ภาษีที่ต้องเสียเพิ่มขึ้นด้วยเหตุนี้ เรียกว่า “เบี้ยปรับ” ซึ่งถือเป็นภาษีอากรด้วย แต่บางทีก็อาจเรียกชื่อเป็นอย่างอื่น เช่น ค่าเพิ่ม หรือค่าปรับ

(3) ดอกเบี้ยจากการชำระเกินกำหนด ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรไม่ชำระค่าภาษีอากรภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย อาจมีบทบัญญัติให้เสียดอกเบี้ยแก่รัฐด้วย ซึ่งในประเทศไทยเรียกว่า “เงินเพิ่ม” เงินเพิ่มมีลักษณะเช่นเดียวกับดอกเบี้ยที่ลูกหนี้ต้องชำระเมื่อไม่ชำระหนี้ตามกำหนดเวลา อย่างไรก็ดี ภาษีอากรหลายประเภทกำหนดเงินเพิ่มไว้เป็นการตายตัว ซึ่งทำให้เห็นลักษณะทำนองดอกเบี้ยไม่ชัดเจน และทำให้คล้ายคลึงกับการเพิ่มจำนวนภาษีอากร

ภาษีท้องถิ่นของประเทศไทย มีมาตรการทั้งทางแพ่งโดยเสียเงินเพิ่มกรณีไม่ยื่นแบบเสียภาษีหรือเสียภาษีไม่ถูกต้อง และมีมาตรการทางอาญาคือ ลงโทษจำคุกหรือปรับ นอกจากนี้ ถ้ามีภาษีอากรค้าง พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจยึดทรัพย์สินผู้ค้างภาษีไปขายทอดตลาดเพื่อนำไปชำระภาษีได้โดยไม่ต้องฟ้องบังคับต่อศาลด้วย

2.1.4 ลักษณะของภาษีท้องถิ่นที่ดี

2.1.4.1 ลักษณะอำนวยความสะดวก

การที่ภาษีอากรจะผลิตรายได้ได้มากน้อยเพียงใดนั้น นอกจากอัตราภาษีแล้วยังขึ้นอยู่กับเงื่อนไข 3 ประการคือ ประการแรก ลักษณะของฐานภาษี ประการที่สอง ขนาดของฐานภาษี ประการที่สาม ความยืดหยุ่นของฐานภาษี

(1) ลักษณะของฐานภาษี ถ้าภาษีอากรที่จัดเก็บมีฐานกว้าง กล่าวคือ ครอบคลุมผู้เสียภาษีอากรจำนวนมากหรือมีกิจการที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีอากรจำนวนมาก ย่อมสามารถที่จะจัดเก็บภาษีอากรได้จำนวนมากกว่าภาษีอากรที่มีฐานแคบกว่า

(2) ขนาดของฐานภาษี ถ้าภาษีอากรใดอาจเก็บได้จำนวนมากจากผู้เสียภาษีอากรแต่ละราย เพราะผู้เสียภาษีอากรแต่ละรายนั้นจะต้องเสียภาษีอากรรายละมาก ๆ จะด้วยเพราะมีกิจการใหญ่ หรือสิ่งของหรือบริการที่จัดเก็บมีราคาสูง แม้ผู้เสียภาษีอากรดังกล่าวจะมีจำนวนน้อยก็อาจเก็บภาษีได้มาก ตัวอย่างเช่น ค่าภาคหลวงแร่ซึ่งเก็บจากผู้ขุดแร่จำนวนจำกัดจะอำนวยความสะดวกให้มากในขณะที่แร่ราคาถูก

(3) ความยืดหยุ่นของฐานภาษี เมื่อมีการจัดเก็บภาษีอากรขึ้นใหม่ หรือเพิ่มอัตราภาษีอากร ถ้าฐานภาษีหดลงมาก จะโดยมีผู้เสียภาษีน้อยลงก็ดีหรือภาษีที่ต้องเสียก็น้อยลง เพราะเหตุประการอื่นก็ดี เรียกว่าฐานภาษีนั้นยืดหยุ่นมาก (Elastic) แต่ถ้าการเรียกเก็บภาษีอากรใหม่หรือการเพิ่มอัตราภาษีไม่ทำให้ฐานภาษีหดลงไปเลย เรียกว่าฐานภาษีไม่ยืดหยุ่น (Inelastic)

2.1.4.2 ลักษณะความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ (Economic Neutrality)

ในระบบเศรษฐกิจซึ่งเชื่อว่าสิทธิการเลือกของผู้บริโภค และการแข่งขันของผู้ผลิตสินค้าและบริการ จะนำไปสู่การใช้ทรัพยากรอย่างได้ผลที่สุด และเป็นผลให้ระดับการครองชีพของประชาชนอยู่ในระดับที่เหมาะสมที่สุดนั้น ภาษีอากรที่รัฐบาลจัดเก็บจะต้องมีลักษณะเป็นกลางในทางเศรษฐกิจให้มากที่สุด ทั้งนี้ เพราะการเก็บภาษีอากรมาใช้จ่ายมีผลขั้นต้นเท่ากับ

จำนวนภาษีอากรที่จัดเก็บ และเพิ่มการบริโภคและการผลิตขึ้นเท่ากับจำนวนที่รัฐบาลใช้จ่ายไปในกรรมวิธีดังกล่าว การเลือกบริโภคของประชาชนและการผลิตของฝ่ายเอกชนจะถูกกระทบกระเทือน ฉะนั้น ภาษีอากรที่ดีจะต้องให้มีผลกระทบกระเทือนน้อยที่สุด

ผลกระทบกระเทือนประการแรก ได้แก่ ผลต่อการเลือกของผู้บริโภค สมมติว่าในขณะที่ยังไม่มีการจัดเก็บภาษีอากร ประชาชนได้ใช้สินค้าและบริการเพื่อการบริโภคในระดับที่เหมาะสมเป็นสัดส่วนที่ดีอยู่แล้ว เช่น บริโภคเนื้อสัตว์และปลาจำนวนหนึ่งตามราคาซึ่งประหยัดที่สุดตามต้นทุนที่เป็นอยู่ ถ้าหากมีการเก็บภาษีเฉพาะสินค้าอย่างหนึ่ง เช่น ปลา จะทำให้การบริโภคสินค้านั้นลดน้อยลงเพราะประชาชนไปบริโภคสินค้าอื่นแทน สัดส่วนการเลือกจึงไม่อยู่ในระดับที่เหมาะสม ซึ่งจะไม่เป็นเช่นนั้น ถ้าหากมีการเก็บภาษีสินค้าทั้งสองชนิด เพื่อให้การบริโภคของประชาชนอยู่ในสัดส่วนเช่นเดิม อย่างไรก็ตาม ภาษีใด ๆ ก็ดี ในขณะที่การเลือกบริโภคของประชาชนอยู่ในระดับที่สังคมเห็นว่าไม่เหมาะสม เช่น การบริโภคของมีนเมามากเกินไปก็อาจใช้ภาษีเป็นเครื่องมือในการจัดเก็บการบริโภคหรือบังคับการเลือกบริโภคให้เหมาะสมขึ้นได้

ผลกระทบกระเทือนประการที่สอง ได้แก่ ผลต่อการตัดสินใจต่อบัณฑิตการผลิตรวม โดยเฉพาะในด้านเจ้าของแรงงาน ถ้าภาษีอากรเก็บจากเงินได้อาชีพต่างๆ ไม่เหมือนกันจะมีผลในการตัดสินใจของผู้ใช้แรงงานที่จะเลือกอาชีพให้แตกต่าง ไปจากกรณีที่ไม่มีการเก็บภาษีอากรหรือมีภาษีอากรที่เป็นกลาง ส่วนในด้านเจ้าของทุนนั้น ภาษีที่ไม่เป็นกลางจะเป็นเหตุให้เจ้าของทุนต้องเลือกอุตสาหกรรมที่จะลงทุนแตกต่างไปจากอุตสาหกรรมที่เหมาะสมตามภาวะเศรษฐกิจได้

ผลกระทบกระเทือนประการที่สาม ได้แก่ ผลต่อกรรมวิธีในการผลิตในด้านการเลือกใช้แรงงานหรือเครื่องจักร ในด้านการเลือกใช้วัตถุดิบในการผลิตสินค้า เป็นต้นว่าถ้าระบบภาษีอากรให้ประโยชน์แก่การใช้เครื่องจักรมากกว่าการใช้แรงงานในขณะที่มีคนว่างงานอยู่มากมาย ระดับที่เหมาะสมในสัดส่วนของเครื่องจักรกับแรงงานก็อาจเปลี่ยนแปลงไป ถ้ารัฐบาลจัดเก็บภาษีจากสิ่งที่ใช้เป็นวัตถุดิบอย่างหนึ่ง แต่ไม่เก็บภาษีจากอีกสิ่งหนึ่งซึ่งใช้เป็นวัตถุดิบสำหรับสินค้าอย่างเดียวกันได้เหมือนกัน จะเป็นเหตุให้ผู้ประกอบการรัฐวิสาหกิจต้องเลือกวัตถุดิบอย่างหลังซึ่งอาจไม่เหมาะสมก็ได้

ผลกระทบกระเทือนในประการที่สี่ ได้แก่ ผลต่อรูปองค์การธุรกิจ ถ้ารัฐบาลเก็บภาษีเงินได้หรือภาษีอื่นจากองค์การธุรกิจรูปหนึ่ง ผู้ประกอบการธุรกิจจำเป็นต้องเลือกองค์การธุรกิจที่มีประโยชน์ในทางภาษีอากรมากที่สุด ทั้ง ๆ ที่การเลือกนั้นไม่เป็นประโยชน์ในทางเศรษฐกิจด้านอื่นเลย ดังเช่น การตั้งห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขึ้นในประเทศมากมาย เพราะการเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแตกต่างไปจากการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

2.1.4.3 ลักษณะความเป็นธรรม

ภาษีอากรที่มีความเป็นธรรมนั้น เป็นภาษีอากรที่เก็บจากบุคคลซึ่งเท่าเทียมกัน เป็นจำนวนเท่ากัน และเก็บจากบุคคลซึ่งแตกต่างกันตามความเหมาะสมกับความแตกต่างนั้น

สิ่งที่จะวัดความเท่าเทียมหรือความแตกต่างเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรให้เป็นธรรมนั้นแตกต่างไปตามยุคสมัย แต่ต้องยอมรับว่าสิ่งที่จะนำมาใช้วัดนั้นจะต้องเกี่ยวข้องกับเรื่องภาษีอากร มิฉะนั้น จะเป็นเรื่องการเก็บภาษีอากรตามอำเภอใจ

มาตรวัดความเท่าเทียมหรือความแตกต่างที่ควรพิจารณามีอยู่ 2 อย่าง คือ ความเท่าเทียมกัน หรือแตกต่างกันในประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐ (Benefit Basis) และความสามารถของผู้เสียภาษีอากร (Ability Basis)

(1.) การเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐ (The Benefit Basis) กำหนดว่า ผู้ที่ได้รับส่วนผลประโยชน์จากบริการใดของรัฐมาก ก็จะต้องเสียภาษีเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิตบริการนั้นมาก ส่วนผู้ที่ได้รับประโยชน์น้อยก็ควรเสียภาษีน้อย ถ้าใครไม่ได้รับประโยชน์จากบริการนั้นเลยก็ไม่ควรเสียภาษีเลย ข้อดีของหลักผลประโยชน์ คือ การจัดเก็บภาษีมีส่วนสัมพันธ์กับค่าใช้จ่ายของรัฐบาล เป็นการใช้จ่ายเงินหรือตลาดในการจัดสรรบริการสาธารณะ ซึ่งทำให้การจัดสรรทรัพยากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ อีกทั้งการเก็บภาษีโดยยึดถือประโยชน์ที่ได้รับเป็นหลักทำนองการพาณิชย์นั้นมีข้อสนับสนุนอยู่ตรงที่จะช่วยให้ประชาชนใช้บริการของรัฐโดยประหยัด และในทางปฏิบัติก็มีใช้ในภาษีอากรบางประเภท เช่น ภาษีน้ำมันเบนซิน มีส่วนเกี่ยวข้องกับประโยชน์โดยตรงที่ได้รับจากการใช้ถนน ภาษีนำร่องท้องที่มีส่วนเกี่ยวกับการบริการของส่วนราชการท้องถิ่น

อย่างไรก็ตาม การเก็บภาษีอากรโดยใช้หลักประโยชน์ที่ได้รับนี้ มีข้อเสียชัดช้องหลายประการซึ่งไม่อาจใช้สำหรับภาษีอากรส่วนใหญ่ได้ ในประการแรก บริการที่รัฐให้แก่ประชาชนส่วนใหญ่ไม่อาจขายให้แก่แต่ละคนโดยตรงได้ เช่น การรักษาความสงบหรือการให้ความยุติธรรม ประโยชน์ดังกล่าวนี้ไม่อาจกำหนดได้ว่าตกแก่บุคคลใดเป็นมูลค่าเท่าใด ในประการที่สอง แม้บริการบางอย่างอาจวัดประโยชน์เป็นตัวเงินแก่บุคคลที่ได้รับได้ แต่ประโยชน์ที่ได้รับนั้นเป็นประโยชน์ในทางสังคมอยู่ด้วยอย่างมาก เช่น การให้การศึกษ ซึ่งจำเป็นต้องให้แก่คนทุกฐานะ การเก็บค่าการศึกษาให้คุ้มทำนองการพาณิชย์จะเป็นการกีดกันคนยากจนไม่ให้ได้รับการศึกษาโดยเท่าเทียมกับคนที่อยู่ในฐานะการเงินที่ดีกว่า และเป็นการขัดต่อประโยชน์แห่งสังคม

(2.) การเก็บภาษีตามหลักความสามารถของผู้เสียภาษี (Ability Basis) คือการที่บุคคลทุกคนเสียภาษีตามความสามารถในการจ่ายของตน หรือความเป็นอยู่ในทางเศรษฐกิจ โดยวัดด้วยการเสียสละและความพึงพอใจของผู้เสียภาษี สิ่งที่จะเป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษีหรือวัดฐานะความเป็นอยู่ในทางเศรษฐกิจ ซึ่งมีอยู่ 3 สิ่งด้วยกัน คือ ทรัพย์สิน รายได้ และรายจ่าย

ทรัพย์สินที่แต่ละคนมีอยู่เป็นเครื่องวัดกำลังทางเศรษฐกิจของบุคคลนั้น ในการแสวงหาประโยชน์จากทรัพย์สิน โดยให้เช่า ให้กู้ เพื่อขาย เพื่อใช้จ่าย ซึ่งบุคคลที่ไม่มีทรัพย์สินไม่อาจทำได้ ฉะนั้น จึงมีภาษีหลายประเภทที่เก็บจากทรัพย์สิน โดยเฉพาะอย่างยิ่งภาษีที่ท้องถิ่นเป็นผู้จัดเก็บเอง อาทิ ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีรถยนต์

รายได้ เป็นเครื่องวัดความสามารถในระยะเวลาหนึ่งของบุคคล เนื่องจากรายได้นี้มีลักษณะประจำ การใช้รายได้เป็นเครื่องวัดความสามารถจึงเปรียบได้กับการใช้ทรัพย์สินที่เป็นเครื่องวัด เพราะรายได้ที่มีลักษณะประจำอาจใช้จ่ายได้โดยไม่ทำให้ทรัพย์สินที่มีอยู่หดหายไป ส่วนบุคคลที่มีทรัพย์สินแต่ไม่มีรายได้ ถ้าถูกเก็บภาษีมาก ๆ ทรัพย์สินอาจต้องขายไปฐานภาษีที่เก็บจากรายได้จึงมีความมั่นคงกว่าทรัพย์สิน

รายจ่าย เป็นเครื่องวัดว่าบุคคลผู้ใช้นั้นได้ใช้สิ่งของและบริการและทรัพยากรของชาติไปเพียงใด ผู้ที่ใช้สิ่งของและบริการไปมากกว่าความเป็นอยู่ในทางเศรษฐกิจ เนื่องจากการใช้นั้นดีกว่าผู้ที่ไม่ได้ใช้สิ่งของและบริการไปน้อย ในบางประเทศจึงมีการจัดเก็บภาษีอากรจำนวนการใช้จ่ายรวมในระหว่างปีโดยมีอัตราก้าวหน้าเช่นเดียวกับภาษีเงินได้

เมื่อเปรียบเทียบทางเลือกมาตรฐานวัดความสามารถจากทรัพย์สิน รายได้ และรายจ่าย ในปัจจุบันเห็นกันว่า รายได้เป็นเครื่องวัดความสามารถที่ดีที่สุด เพราะนอกจากจะเปรียบทรัพย์สิน เพราะเป็นฐานภาษีที่จะไม่ถูกภาษีทำให้ฐานหดหายไปในตัวเอง เช่น ทรัพย์สินแล้ว ยังเปรียบกับรายจ่าย เพราะการใช้จ่ายในสิ่งที่จำเป็น เช่น การบริโภคเพื่อการยังชีพ และการรักษาพยาบาล ในยามเจ็บป่วยไม่อาจใช้เป็นเครื่องวัดความสามารถที่ดี และในทางปฏิบัติการเก็บภาษีจากการใช้จ่ายเป็นเรื่องที่ยุงยากมาก

นอกจากจะพิจารณาถึงสิ่งที่จะกำหนดความเท่าเทียมหรือความแตกต่าง เพื่อวัดความสามารถการเสียภาษีแล้ว ยังต้องพิจารณาต่อว่าในกรณีบุคคลที่มีความสามารถแตกต่างกัน เช่น มีรายได้แตกต่างกันควรเก็บภาษีมากน้อยเพียงใดจึงจะเป็นธรรม ในขั้นต้นเป็นที่ยอมรับกันโดยไม่มีข้อโต้เถียงว่า บุคคลที่มีรายได้มากควรต้องเสียภาษีมากกว่าบุคคลที่มีรายได้น้อยกว่า

การที่จะมีจำนวนภาษีมากน้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับทางเลือกความสัมพันธ์ระหว่างฐานภาษีกับอัตราภาษีซึ่งมีอยู่ 3 ลักษณะด้วยกันกล่าวคือ

(1) ความสัมพันธ์แบบถอยหลัง (Regressive Relationship) อัตราเป็นร้อยละลดลงเมื่อฐานภาษีเป็นจำนวนมากขึ้น

(2) ความสัมพันธ์แบบตามส่วน (Proportional Relationship) อัตราเป็นร้อยละคงที่ไม่ว่าฐานภาษีจะเป็นจำนวนเงินเท่าใด

(3) ความสัมพันธ์แบบก้าวหน้า (Progressive Relationship) อัตราร้อยละเพิ่มขึ้นเมื่อฐานภาษีเป็นจำนวนเงินมากขึ้น

ความสัมพันธ์แบบก้าวหน้าซึ่งมีผลให้ผู้ที่มีรายได้มากไม่เพียงแต่จะเสียภาษีจำนวนมากกว่าผู้ที่มีรายได้ได้น้อยเท่านั้น แต่เสียในอัตราสูงกว่าด้วย เป็นความสัมพันธ์ที่เหมาะสมที่สุด เหตุที่เห็นว่าควรใช้ความสัมพันธ์แบบก้าวหน้าหรืออีกนัยหนึ่งอัตราภาษีก้าวหน้า นั้น ได้แก่ ความเชื่อว่าการเก็บภาษีอากรจำนวนหนึ่ง ๆ นั้น ควรให้ผู้เสียภาษีเดือดร้อนน้อยที่สุดหรือให้ผู้เสียภาษีอากรเสียสละน้อยเท่าที่ทำได้ ความคิดเรื่องความเสียสละนี้อยู่ในทฤษฎีการเสียสละ (Sacrifice Theories) ซึ่งแบ่งได้ 3 ทฤษฎี ดังนี้

(1) เสียสละเท่ากัน (Equal Sacrifice) ตามหลักนี้ทุกคนควรเสียสละอัตรประโยชน์เท่า ๆ ในการเสียภาษีอากร แต่เนื่องจากรายได้มีจำนวนมากขึ้นจะมีอัตรประโยชน์สุดท้ายน้อยลงเรื่อยไป อัตรประโยชน์เท่าๆกัน (หรือความเสียสละเท่าๆกัน) จึงมีค่าเป็นเงินมากสำหรับคนมีรายได้มาก และมีค่าเป็นเงินจำนวนน้อยสำหรับคนที่มีรายได้ได้น้อยอัตราภาษีที่ใช้จึงก้าวหน้าตามควร

(2) เสียสละตามส่วน (Proportional Sacrifice) ตามหลักนี้ คนที่มีฐานะต่างกัน ควรเสียสละมากน้อยตามส่วนของอัตรประโยชน์ที่ตนมีอยู่จากทรัพย์สินหรือรายได้ ผู้ใดที่มีอัตรประโยชน์อยู่มากก็ต้องเสียสละอัตรประโยชน์จำนวนมากหน่วงกว่าผู้ที่มีอัตรประโยชน์จำนวนมากหน่วงกว่าผู้ที่มีอัตรประโยชน์น้อยตามส่วน ไม่ใช่เสียสละเท่า ๆ กัน การเสียสละตามส่วนนี้จะทำให้อัตราภาษีก้าวหน้ายิ่งขึ้น

(3) เสียสละรวมน้อยที่สุด (Minimum Aggregate Sacrifice) ตามหลักนี้ประชาชนโดยส่วนรวมจะมีความสุขที่สุดเมื่ออัตรประโยชน์จากรายได้และทรัพย์สินของทุกคนรวมกันได้เป็นจำนวนมากที่สุด การที่ประชาชนต้องเสียภาษีอากร ทำให้รัฐต้องเสียอัตรประโยชน์ไป เพื่อให้รัฐได้ใช้จ่าย จึงต้องพยายามให้ประชาชนเมื่อคิดรวมกันแล้วเสียสละน้อยที่สุด เพื่อให้เหลืออัตรประโยชน์อยู่มากที่สุด การที่จะให้เสียสละน้อยที่สุดได้เมื่อคาดหมายว่ารัฐบาลต้องเก็บเงินภาษีอากรจำนวนหนึ่ง ถ้าทำให้เงินภาษีอากรนั้นคิดเป็นหน่วยอัตรประโยชน์ให้ได้จำนวนหน่วย

น้อยที่สุดก็จะสมประสงค์ตามหลักนี้ เพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ดังกล่าว ถ้าจะเก็บเงินจำนวนหนึ่งจะต้องเก็บภาษีจากคนที่มีทรัพย์สินหรือรายได้มากเสียก่อน ถ้าเก็บได้ครบตามจำนวนนั้นแล้ว ก็ไม่ต้องเก็บจากผู้ที่มีทรัพย์สินหรือมีรายได้น้อยเลย ทั้งนี้ เพราะเงินจำนวนเดียวกันนั้นถ้าเก็บจากผู้มีฐานะด้อยแล้ว ผู้มีฐานะด้อยกว่าจะต้องเสียอัตราประโยชน์ไปจำนวนหน่วยมากกว่า ตามหลักนี้อาจต้องเก็บภาษีร้อยละ 100 จากผู้มีรายได้มากเพื่อให้เหลือเท่าเทียมกับผู้ที่มีรายได้ลดหลั่นลงมา

2.1.4.4 ประสิทธิภาพในการเสียภาษี

ประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร ได้แก่ การจัดเก็บภาษีอากรให้ได้เต็มเม็ดเต็มหน่วยโดยใช้ค่าใช้จ่ายน้อยที่สุด ลักษณะประสิทธิภาพมีความสำคัญเพราะค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีอากรเป็นการใช้ปัจจัยการผลิตและทรัพยากรอย่างหนึ่งซึ่งถ้าใช้จ่ายมากเกินไปควรจะนำไปใช้จ่ายในด้านอื่นจะเป็นประโยชน์มากกว่า และนอกจากนั้นหากการจัดเก็บไม่มีประสิทธิภาพ ลักษณะภาษีที่ดีอย่างอื่นก็จะสูญสิ้นไป โดยเฉพาะอย่างยิ่งความเป็นธรรมที่ตั้งใจไว้ในกฎหมายภาษีอากรก็จะไม่บรรลุผล

การจัดเก็บภาษีอากรโดยมีประสิทธิภาพขึ้นอยู่กับปัจจัยที่สำคัญ 3 ประการ คือ ประการแรก ลักษณะของกฎหมายภาษีอากร ประการที่สอง บรรยากาสที่ชวนให้ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร ประการที่สาม ประสิทธิภาพของพนักงานผู้จัดเก็บภาษีอากร

(1.) กฎหมายภาษีอากรที่จะให้เก็บได้เต็มเม็ดเต็มหน่วยอย่างน้อยจะต้องเข้าใจง่าย ไม่กำกวม การกำหนดตัวผู้เสียภาษีและฐานภาษีจะต้องชัดเจนเพื่อกันมิให้เกิดข้อพิพาทขึ้น วิธีการชำระภาษีอากรไม่ควรให้ยุ่งยาก และไม่ให้ผู้เสียภาษีอากรต้องเสียค่าใช้จ่ายในการเสียภาษีอากรโดยไม่จำเป็น

(2.) บรรยากาสที่เหมาะสมในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรหรืออีกนัยหนึ่ง บรรยากาสปราศจากการหาช่องทางหลีกเลี่ยงภาษีอากรซึ่งเป็นเรื่องนอกตัวบทกฎหมาย จำเป็นต้องอาศัยลักษณะแวดล้อมหลายประการด้วยกัน ประการแรก แบบอย่างการปฏิบัติของบุคคลผู้มีอำนาจปกครองประเทศและบุคคลซึ่งประชาชนทั่วไปรู้จัก หากบุคคลดังกล่าวสร้างแบบอย่างที่ดีบุคคลอื่น ๆ ไม่มีเหตุผลที่จะอ้างว่ากระทำตามบุคคลชั้นนำ ประการที่สอง การใช้จ่ายของรัฐบาลที่เกิดผลต่อประชาชนส่วนรวมมีส่วนช่วยสร้างศรัทธาในการเสียสละเงินเพื่อชำระค่าภาษีอากรของประชาชน ประการที่สาม ระดับความก้าวหน้าทางเศรษฐกิจของประเทศที่มีความสำคัญอย่างมาก ถ้าการอุตสาหกรรมและธุรกิจมีความเจริญ จำเป็นต้องใช้แรงงานเป็นกลุ่มก้อน และรูปองค์กรเป็นขนาดใหญ่ซึ่งจำเป็นต้องควบคุมในด้านการเงิน

เป็นการภายในที่รัดกุม การหลีกเลี่ยงภาษีอากรจะทำได้ยากกว่าระดับเศรษฐกิจซึ่งมีผู้ประกอบการเล็ก ๆ โดยบุคคลเดียวกันหรือคนในครอบครัวเป็นส่วนใหญ่

(3.) ประสิทธิภาพของเจ้าพนักงานผู้จัดเก็บภาษีอากรเกิดขึ้นได้ด้วยการจัดรูปองค์การและวิธีการทำงานที่ดีเช่นเดียวกับพนักงานของรัฐอื่น ๆ ปัญหาจึงมีเพียงว่ารัฐบาลควรจะกำหนดองค์การและค่าใช้จ่ายเพียงใดจึงจะเหมาะสม การประหยัดในด้านค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บเงินไปจะทำให้ความเสียหายในทางการเงินมากกว่าผลได้จากการประหยัดเพราะการหลีกเลี่ยงภาษีอากรอย่างเปิดเผยที่เกิดขึ้น หลักทั่วไปในการกำหนดค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีอากรที่มีอยู่ว่ารัฐบาลควรใช้จ่ายให้ถึงขีดที่ว่าเงินบาทสุดท้ายในการเพิ่มค่าใช้จ่ายในการนำรายได้ขึ้นสุดท้ายมาเท่ากับจำนวนที่ใช้จ่ายไปพอดีจึงเป็นระดับที่เหมาะสมที่สุด แต่ในทางปฏิบัติเป็นการยากยิ่งที่จะกำหนดได้ว่าจุดใดเป็นจุดที่ถึงระดับที่เหมาะสมที่สุดดังกล่าว

ตามที่ได้กล่าวมาข้างต้นเป็นลักษณะที่ดีของภาษีโดยทั่วไป ซึ่งถือเป็นทฤษฎีเบื้องต้นของภาษีทุกประเภท ภาษีท้องถิ่นมีความจำเป็นที่จะต้องมีลักษณะที่เฉพาะ ซึ่งได้มีนักวิชาการได้ให้เกณฑ์และแนวความคิดเกี่ยวกับลักษณะภาษีท้องถิ่นไว้ อาทิ Alan Norton²³ ได้กล่าวไว้

ห น ึ่ง สือ อ

International Handbook of Local and Regional Government ว่าเครื่องมือทางภาษีที่รัฐบาลท้องถิ่นแต่ละระดับใช้ว่ามีหลายประเภทแตกต่างกัน โดยหลักเกณฑ์ที่ใช้กำหนดลักษณะของภาษีท้องถิ่น คือ

(1) ความเป็นธรรม (Equity) ต้องเป็นภาษีที่มีความเป็นธรรม ภาษีที่มีความเป็นธรรมที่สุด คือ ภาษีที่เก็บจากรายได้หรือมูลค่าทรัพย์สินหรือทั้ง 2 อย่าง ในทางตรงข้าม Community charge²⁴ ที่ได้มีการเสนอให้ใช้ในสมัยรัฐบาลของนางมาร์กาเรต แธตเชอร์ ในช่วงปลายศตวรรษ 1980 มีความสมเหตุสมผลตามหลักการที่ว่า เป็นการยุติธรรมสำหรับบุคคลที่จะต้องจ่ายเงิน

²³ Alan Norton, International Handbook of Local and Regional Government (Hants: Edward Elgar, 1994), pp.73-74

²⁴ Community charge หรือ Poll Tax เป็นการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นในประเทศอังกฤษที่ได้มีการเสนอให้ใช้ในสมัยรัฐบาลของนางมาร์กาเรต แธตเชอร์ ในช่วงปลายศตวรรษ 1980 ซึ่งจัดเก็บเป็นรายหัวจากประชากรที่มีอายุถึงเกณฑ์ที่กำหนดซึ่งมีทั้งข้อดีและข้อเสีย ข้อดี คือ มีประสิทธิภาพในเชิงเศรษฐศาสตร์ เนื่องจากไม่บิดเบือนพฤติกรรมในการบริโภคของผู้เสียภาษี แต่ข้อเสียมีหลายประการ คือ เป็นภาษีที่ยากแก่การบริหาร และมีต้นทุนสูง ต้องมีระบบการ

ทะเบียนราษฎรที่ดี เป็นภาษีที่มีลักษณะถดถอยโดยตัวภาษีเอง อีกทั้งไม่สอดคล้อง
กับผลประโยชน์ที่ประชาชนได้รับจากท้องถิ่น

สำหรับผลประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐบาลท้องถิ่น และประโยชน์นี้ทุกคนจะได้รับเท่าเทียมกัน ดังนั้น ไม่ว่าคนรวยหรือคนจนก็ควรจะต้องจ่ายเท่ากัน ความยุติธรรมก็จะเกิดขึ้นเมื่อมูลค่า โดยเปรียบเทียบในปัจจุบันต่างจากมูลค่าที่ได้ประมาณไว้ก่อนหน้านี้ ซึ่งทำให้หลายๆประเทศ ต้องมีการใช้ระบบที่ทำการประเมินใหม่ทุกๆปี ภาษีที่ต่างกันจะมีผลกระทบของความยุติธรรม

(2) ความเอื้ออำนวยในการจัดเก็บ (Collectability) ลักษณะของภาษีที่มีความเป็นธรรมก็คือ ต้องยากในการหลบเลี่ยงภาษี

(3) ความมีประสิทธิภาพ (Efficiency) ภาษีควรจะสร้างรายได้ที่สูงเมื่อเปรียบเทียบกับต้นทุนในการจัดเก็บ ซึ่งเกี่ยวข้องกับความเอื้ออำนวยในการจัดเก็บ (Collectability) และความเชื่อของแต่ละบุคคลว่าการเก็บภาษีนั้นยุติธรรม มีการโต้แย้งว่าภาษีที่ดีต้องให้ผลตอบแทนที่สูงเพื่อที่จะได้ไม่ต้องมีการเก็บภาษีหลายชนิด แต่ในเรื่องของความมีประสิทธิภาพก็ยังมีปัญหา ที่เกี่ยวข้องกับการวิเคราะห์ต้นทุนและผลตอบแทน (Cost-Benefit Analysis) ผลประโยชน์ส่วนเกินที่เพิ่มขึ้น (additional benefit) นั้นควรจะเท่ากับผลประโยชน์ส่วนที่ได้จัดหาบริการให้ แต่ผลประโยชน์นั้น ก็ไม่สามารถที่จะตีมูลค่าได้ถ้าปราศจากการตั้งสมมติฐานของการตีมูลค่า

(4) ภาษีควรเก็บจากผู้ที่ได้รับประโยชน์จากการบริการ (Taxes Should be Met by Beneficiaries of Services) ซึ่งก็คือจากผู้อยู่อาศัยในพื้นที่ที่อยู่ภายใต้อำนาจการปกครองนั้น แต่ผู้อยู่อาศัยนอกพื้นที่บางคนอาจได้รับประโยชน์จากสินค้า หรือบริการสาธารณะภายในพื้นที่ที่พวกเขาไปทำงานหรือไปเที่ยว ซึ่งก็มีภาษีที่มีความเหมาะสมเป็นธรรมสำหรับเก็บจากผู้อาศัยนอกพื้นที่ แต่ได้รับประโยชน์จากการบริการของท้องถิ่น เช่น ภาษีการบริโภค

(5) ผลกระทบเชิงพฤติกรรมของภาษี (A Taxes Behavioral Effects) ภาษีไม่ควรจะสูงถึงระดับที่ทำให้ประชาชนไม่อยากอาศัยอยู่ เข้ามาทำงานหรือมาเที่ยวหรือทำให้ธุรกิจไม่อยากย้ายเข้ามาลงทุนในท้องถิ่น

(6) ความลอยตัวหรือความยืดหยุ่นของภาษี (Buoyancy or Elasticity) รายได้ควรจะเพิ่มขึ้นตามระดับรายได้ (ของประชาชน) หรือระดับเงินเฟ้อ หรืออย่างน้อยก็สามารถเปลี่ยนแปลงได้ โดยไม่เสียค่าใช้จ่ายมาก เพื่อปรับให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงของระดับรายได้ที่แท้จริงและความต้องการ

(7) ฐานภาษีเคลื่อนย้ายได้ยาก (Immobility of Tax Base) ฐานภาษีควรยึดติดอยู่กับท้องถิ่น มิเช่นนั้นผู้อาศัยอาจจะเลือกที่จะเปลี่ยนที่อยู่อาศัยหรือจะเปลี่ยนสถานที่ซื้อสินค้าหรือบริการ เพื่อที่จะหลีกเลี่ยงภาษี

(8) การรับรู้และความรับผิดชอบของผู้เสียภาษี (Perceptibility and Accountability) ภาษีควรมีความสัมพันธ์ที่ชัดเจนกับรายจ่ายของท้องถิ่น เพื่อให้ผู้เสียภาษีจะได้ตระหนักถึงความรับผิดชอบของท้องถิ่นต่อผู้เสียภาษี โดยจะได้รับทราบว่าเงินภาษีถูกใช้ไปอย่างไร ซึ่งจะได้ตัดสินใจได้ว่าการใช้นั้นเป็นไปตามที่ประสงค์หรือไม่

(9) ความสอดคล้องกับภาษีอื่น (Compatibility with Other Taxes) ควรมีความสอดคล้องกับภาษีอื่นที่รัฐบาลเป็นผู้จัดเก็บ

2.2 แนวความคิดในการจัดเก็บภาษีของท้องถิ่น

2.2.1 อำนาจในการจัดเก็บภาษีของหน่วยการปกครองท้องถิ่น

อำนาจในการจัดเก็บภาษีของท้องถิ่นมาจากการกระจายอำนาจของรัฐให้แก่ท้องถิ่น จึงจำเป็นต้องศึกษาจากอำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐก่อน เพื่อให้ทราบถึงแหล่งที่มาแห่งอำนาจในการจัดเก็บภาษีของหน่วยการปกครองท้องถิ่น

อำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐ พิจารณาได้จากความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับประชาชน ซึ่งต่างมีหน้าที่ต่อกันและกัน

(1) หน้าที่ของรัฐ²⁵ มี 2 ลักษณะ คือ หน้าที่ที่ต้องทำและหน้าที่ที่พึงกระทำ หน้าที่ที่ต้องทำเป็นหน้าที่โดยตรงที่จะต้องกระทำ ซึ่งโดยปกติมักกำหนดไว้ในกฎหมาย ส่วนหน้าที่พึงกระทำเป็นการกระทำส่งเสริมความก้าวหน้า ความกินดีอยู่ดีของประชาชนยิ่งขึ้น หน้าที่ซึ่งรัฐต้องกระทำมีดังต่อไปนี้

1.) การรักษาความเรียบร้อยและความมั่นคงภายใน ได้แก่ การออกข้อกำหนดกฎหมาย การจัดตั้งกองกำลังตำรวจเพื่อควบคุมสอดส่องดูแลความเป็นระเบียบเรียบร้อยภายใน ป้องกันปราบปรามโจรผู้ร้าย ตลอดจนการจับกุมลงโทษผู้กระทำการอันผิดกฎหมาย

2.) การจัดบริการและสวัสดิการสังคม เช่น การผลิตและจัดหาสินค้าและบริการสาธารณะเพื่อประโยชน์ส่วนรวมของสังคม การจัดสร้างและให้บริการในเรื่องการศึกษา สาธารณสุข การสื่อสารคมนาคม การสาธารณสุขโรค และสาธารณสุขการในรูปแบบต่าง ๆ การสงเคราะห์ผู้ตกทุกข์ได้ยาก การประกันการว่างงาน การช่วยเหลือราษฎรในการประกอบอาชีพ

²⁵ จรูญศรี ชายหาและคณะ, รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์ โครงการที่ 2 รายได้ของหน่วยการปกครองท้องถิ่น, (สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย(สวก.), 2545).

3.) การพัฒนาเศรษฐกิจ สังคม และการเมือง โดยการยกฐานะทางเศรษฐกิจ เพิ่มพูนรายได้และสวัสดิการสังคม กระจายรายได้และความเจริญสู่ท้องถิ่นอย่างทั่วถึง ส่งเสริม คุณธรรมในสังคม ตลอดจนพัฒนาความรู้ความเข้าใจและเปิดโอกาสให้ประชาชนมีสิทธิเสรีภาพ และมีส่วนร่วมในทางการเมืองให้มากที่สุด

4.) การรักษาเอกราช อธิปไตย และบูรณภาพแห่งดินแดนของรัฐ (Territorial Integrity) รัฐทุกรัฐจึงมีความจำเป็นจะต้องมีกองกำลังทหารไว้ป้องกันการรุกรานจากรัฐภายนอก ให้เพียงพอ รวมทั้งรัฐจะต้องสร้างระบบการเมืองและการทูตที่เหมาะสม และมีประสิทธิภาพด้วย

5.) การรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ (Economic Stability)

6.) การสร้างความเป็นธรรมในสังคม เช่น การปฏิรูปที่ดิน การจัดให้มีกฎหมายแรงงาน ที่เป็นธรรม การจัดให้มีค่าจ้างแรงงานขั้นต่ำ

7.) มาตรการควบคุมต่าง ๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง การควบคุมการบริโภคสินค้าที่สร้าง ผลเสียต่อสังคม เช่น สุรา และยาสูบ การควบคุมการผูกขาดตัดตอนเพราะจะก่อให้เกิดความ ไร้ประสิทธิภาพในการผลิตและส่งผลเสียต่อผู้บริโภค ที่จะต้องบริโภคของแพงขึ้นและไม่มีการ ปรับปรุงคุณภาพ การควบคุมด้านสิ่งแวดล้อมเป็นพิษ

8.) ด้านสวัสดิการสังคม ได้แก่

8.1) การสงเคราะห์คนจน เช่น การให้บริการที่จำเป็นโดยไม่คิดค่าใช้จ่าย หรือการให้เงินช่วยเหลือในด้านอาหาร ที่อยู่อาศัย ยารักษาโรค

8.2) ด้านการประกันสังคม (Social Insurance) ได้แก่ การช่วยเหลือ คนว่างงาน และการสงเคราะห์คนชรา

9.) รักษาผลประโยชน์ของชาติ เช่น แหล่งทรัพยากรในท้องทะเล เส้นทางคมนาคม ทางทะเล ดินแดนบางส่วนของรัฐ ตลาดการค้า รวมทั้งสิทธิประโยชน์ในรูปแบบอื่น ๆ

10.) รักษาเกียรติภูมิของชาติ การรักษาภาพพจน์ของชาติ รวมทั้งความรู้สึก ภาคภูมิใจของคนในชาติ

กล่าวโดยสรุปแล้ว หน้าที่หลักของรัฐบาลก็ควรเกี่ยวแต่เฉพาะการจัดสรรทรัพยากร ที่ใช้ในการผลิตและจัดหาสินค้าและบริการสาธารณะที่ใช้ร่วมกัน (Collective Goods) คือ สินค้าที่ แบ่งแยกไม่ได้ว่าใครได้ประโยชน์มากน้อยเพียงใด ส่วนสินค้าที่เป็นสินค้าเอกชน คือ สินค้าที่ แบ่งแยกได้ว่าใครได้รับประโยชน์จำนวนเท่าใด ก็ควรให้เอกชนดำเนินการ นอกจากว่าสินค้านั้น เป็นสินค้าประเภทสาธารณูปโภค หรือสินค้าซึ่งมีแนวโน้มที่จะมีการผูกขาดตัดตอนกันมาก รัฐจึงอาจจะมีเหตุผลที่จะเข้าไปควบคุมหรือทำเสียเอง

เนื่องจากรัฐมีหน้าที่ต่าง ๆ มากมาย หลายประการดังกล่าวมาแล้ว ดังนั้น เพื่อให้การดำเนินงานของรัฐเป็นไปด้วยความเรียบร้อยบรรลุผลดีและมีประสิทธิภาพ ประชาชนอยู่ดีกินดี และมีหลักประกันในสิทธิเสรีภาพ ทำให้สังคมมีความเจริญก้าวหน้าและมีสันติสุข รัฐจึงจำเป็นต้องมีกฎหมายเพื่อเป็นกรอบแนวทางในการบริหารกิจการของรัฐและกำหนดสิทธิและหน้าที่ในความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับประชาชน และระหว่างประชาชนด้วยกัน ความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับประชาชนซึ่งแสดงออกในรูปของกฎหมาย ผู้ใดฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามจะมีความผิดและจะต้องได้รับโทษ การที่รัฐมีหน้าที่และความรับผิดชอบต่อประชาชนและสังคมหลากหลายประการ ทำให้เกิดความจำเป็นต้องใช้จ่ายเพื่อให้บรรลุหน้าที่เหล่านั้น รายได้ของรัฐส่วนใหญ่มาจากการเรียกเก็บภาษีอากรจากประชาชน รัฐเรียกเก็บภาษีอากรโดยอาศัยอำนาจทางกฎหมายและนำรายได้มาใช้จ่ายเพื่อประโยชน์แก่สังคมโดยรวม

(2) หน้าที่ของประชาชน ประชาชนย่อมต้องมีหน้าที่หลักสำคัญในการปฏิบัติตามกฎหมายของรัฐ นอกจากนี้แล้วในระบบประชาธิปไตย ซึ่งถือว่าอำนาจอธิปไตยหรืออำนาจในการปกครองเป็นของประชาชน ประชาชนจึงต้องมีบทบาทมากมายหลายประการ เช่น การเลือกตั้งผู้แทนราษฎร การติดตามข่าวสารทางการเมือง การเข้าร่วมเป็นสมาชิกของพรรคการเมือง การแสดงความคิดเห็นผ่านสื่อมวลชน การออกเสียงลงประชามติ เป็นต้น

อำนาจของท้องถิ่นในการจัดเก็บภาษี หน่วยการปกครองท้องถิ่น คือ การปกครองของคนในแต่ละชุมชนเพื่อบริหารกิจการสาธารณะในเขตของตน การจัดให้มีหน่วยการปกครองท้องถิ่นเป็นไปตามหลักการของการกระจายอำนาจเพื่อแยกเรื่องงานบ้าน เรื่องของชุมชนออกจากงานเมือง ซึ่งเป็นเรื่องของรัฐบาลระดับชาติ โดยการแบ่งอำนาจหน้าที่ของรัฐมาให้หน่วยการปกครองท้องถิ่นดำเนินการ อำนาจของหน่วยการปกครองท้องถิ่นจึงมีที่มาจาก 2 ทาง

(1) อำนาจที่ได้รับจากรัฐบาลให้ทำการบริหารงานท้องถิ่นภายในกรอบที่รัฐบาลกำหนดโดยกฎหมาย

(2) อำนาจที่ได้รับมอบจากประชาชนในท้องถิ่นโดยฉันทานุมัติของคนในท้องถิ่นผ่านการเลือกตั้งตัวแทน

หน่วยการปกครองท้องถิ่นจึงต้องรับผิดชอบ (Accountable to) ต่อประชาชนในท้องถิ่น เลือกตนเข้ามา ไม่ใช่รับผิดชอบต่อรัฐบาล รัฐบาลมีหน้าที่เพียงกำกับดูแลให้หน่วยการปกครองท้องถิ่นปฏิบัติตามกรอบของกฎหมาย โดยที่หน่วยการปกครองท้องถิ่นมีอำนาจอิสระในการตัดสินใจจัดการงานของชุมชนตามความจำเป็นและตามความต้องการของคนในชุมชนนั้น

การกระจายอำนาจให้ท้องถิ่นต้องมีการกระจายอำนาจการคลังควบคู่ไปด้วยเพื่อให้การดำเนินงานของหน่วยการปกครองท้องถิ่นมีความคล่องตัวและมีประสิทธิภาพโดยการที่รัฐบาลมอบอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบทางการคลัง ให้หน่วยการปกครองท้องถิ่นมีอิสระการตัดสินใจเรื่องนโยบายและการบริหารการคลังของหน่วยการปกครองท้องถิ่นได้ในระดับหนึ่ง โดยไม่ต้องขอรับความเห็นชอบหรืออยู่ภายใต้การควบคุมของรัฐบาล อำนาจทางการคลังมี 2 ด้านหลัก คือ อำนาจในด้านรายได้และอำนาจในการใช้จ่าย อำนาจด้านรายได้ คือ ความมีอิสระในการแสวงหารายได้ แต่ก็ต้องมีขอบเขต เนื่องจากรัฐบาลและหน่วยการปกครองท้องถิ่นต่างก็มีความจำเป็นต้องหารายได้มาใช้จ่ายในการดำเนินงานเช่นกัน รายได้ของรัฐบาลและหน่วยการปกครองท้องถิ่นมีที่มาจากฐานเดียวกัน คือ ความสามารถของประชาชนในการเสียภาษี (Tax Capacity) จึงต้องมีการจัดความเหมาะสมในการจัดเก็บภาษีระหว่างรัฐบาลกับหน่วยการปกครองท้องถิ่นเพื่อมิให้ภาระภาษีตกอยู่กับประชาชนมากเกินไป

ความเหมาะสมของภาษีอากรที่รัฐบาลมอบให้หน่วยการปกครองท้องถิ่นจัดเก็บ โดยทั่วไปจะใช้หลักผลประโยชน์ที่ประชาชนได้รับจากการใช้บริการสาธารณะที่ท้องถิ่นจัดให้มีขึ้น (Benefit Principle) กล่าวคือ ประชาชนในแต่ละท้องถิ่นจะพิจารณาผ่านทางสภาท้องถิ่นว่าท้องถิ่นของตนต้องการบริการอะไรบ้าง จำนวนเท่าใด และประชาชนในท้องถิ่นจะแบกรับภาระค่าใช้จ่ายในการผลิตบริการนั้นได้มากน้อยแค่ไหน ดังนั้นภาษีอากรที่จัดเก็บในแต่ละท้องถิ่นจึงไม่จำเป็นต้องเหมือนกัน และไม่จำเป็นต้องมีอัตราการจัดเก็บเท่ากัน เพราะสภาพความต้องการของประชาชนในแต่ละท้องถิ่น ความจำเป็นในการใช้จ่ายเงินเพื่อสร้างบริการสาธารณะดังกล่าว ตลอดจนความสามารถของประชาชนในแต่ละท้องถิ่นย่อมมีความแตกต่างกัน ซึ่งส่วนใหญ่แล้วหน่วยการปกครองท้องถิ่นจะจัดเก็บภาษีจากฐานทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในเขตท้องถิ่น (Property Tax) และ ค่าธรรมเนียมที่เก็บจากผู้ได้รับประโยชน์จากบริการของท้องถิ่น (User Charge) เป็นรายได้หลักเพื่อใช้ในการดำเนินงาน

แต่โดยที่มีข้อจำกัดในเรื่องขีดความสามารถของหน่วยการปกครองท้องถิ่นในการบริหารจัดการเก็บภาษีด้วยตนเอง รัฐจึงต้องกำหนดประเภทรายได้อื่น ๆ ให้แก่หน่วยการปกครองท้องถิ่น ได้แก่ การให้อำนาจท้องถิ่นออกข้อบัญญัติเก็บภาษีบางอย่างร่วมกับรัฐบาล (Share Base) โดยมอบให้หน่วยงานของรัฐที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีนั้นอยู่แล้วจัดเก็บภาษีแทนเพื่อเป็นการประหยัดค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษี เช่น การเก็บภาษีเพิ่มบนภาษีสรรพสามิต หรือการแบ่งรายได้ภาษีให้ (Share Revenue) เช่น การแบ่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้ หรือการโอนรายได้

บางอย่างให้ (Revenue Transfer) เช่นการโอนภาษีรถยนต์ประจำปีให้หน่วยการปกครองท้องถิ่นไปใช้บำรุงรักษาดูแล และโดยที่ความเจริญในท้องถิ่นแต่ละแห่งแตกต่างกัน การจัดเก็บรายได้ของท้องถิ่นแต่ละแห่งย่อมจะได้ไม่เท่าเทียมกัน รัฐบาลจึงต้องให้เงินอุดหนุน (Grant or Subsidy) เพื่อให้เกิดความเสมอภาคและเป็นการกระจายความเจริญในระหว่างท้องถิ่น โดยการให้เงินอุดหนุนทั่วไป และการให้เงินอุดหนุนเพื่อให้ท้องถิ่นจัดบริการตามนโยบายของรัฐบาล

2.2.2 แนวความคิดในการแบ่งภาษีระหว่างรัฐบาลกับหน่วยการปกครองท้องถิ่น

เมื่อมีการกระจายอำนาจทางการปกครองให้แก่หน่วยการปกครองท้องถิ่นแล้ว ก็จำเป็นที่จะต้องมีการกระจายอำนาจทางการคลังควบคู่กันไปด้วย เพื่อเปิดโอกาสให้ หน่วยการปกครองท้องถิ่นมีรายได้ของตนเองและตัดสินใจใช้จ่ายเพื่อผลิตบริการต่าง ๆ สำหรับท้องถิ่นของตน ลำพังแต่การกระจายอำนาจการปกครองแต่เพียงอย่างเดียว แต่หน่วยการปกครองท้องถิ่นไม่มีอำนาจทางการคลังหรือมีอำนาจทางการคลังน้อยมากนั้น จะถือเป็นการกระจายอำนาจแก่ท้องถิ่นหาได้ไม่

แต่อย่างไรก็ตาม ในการพิจารณาการกระจายอำนาจทางการคลังแก่หน่วยการปกครองท้องถิ่นนั้น ประเด็นสำคัญที่สุดอยู่ที่ว่าจะแบ่งอำนาจในการหารายได้หรือการจัดเก็บภาษีอากรต่าง ๆ ระหว่างรัฐบาลกับหน่วยการปกครองท้องถิ่นอย่างไร ทั้งนี้เนื่องจากว่าทั้งรัฐบาลและหน่วยการปกครองท้องถิ่นต่างก็ต้องการรายได้เพื่อไปใช้จ่ายซึ่งจะเพิ่มขึ้นทุกปี แต่ในขณะเดียวกันภาษีอากรหรือรายได้ที่รัฐบาลทั้งสองระดับจะได้มานั้น จะมาได้จากฐานอันเดียวกันคือ ความสามารถในการเสียภาษีอากร (Tax Capacity) ของประชาชนในประเทศ ดังนั้น ปัญหาที่รัฐบาลและหน่วยการปกครองท้องถิ่นจะต้องทำการตกลงกัน คือ ใครควรจะเป็นผู้จัดเก็บภาษีอากรประเภทไหนจึงจะเป็นการเหมาะสมที่สุด

ในการจัดแบ่งภาษีว่าภาษีประเภทใดควรเป็นของรัฐบาลและภาษีประเภทใดควรเป็นของหน่วยการปกครองท้องถิ่น พิจารณาจากปัจจัย ดังนี้

2.2.2.1 บทบาทของภาษีในการเป็นเครื่องมือในทางเศรษฐกิจ²⁶

ภาครัฐมีบทบาทและหน้าที่สำคัญ 3 ประการ คือ รักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ กระจายรายได้ และจัดสรรทรัพยากร

(1) หน้าที่ในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจมหภาค

เช่น การจ้างงาน และระดับราคา การรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจนั้นเป็นวัตถุประสงค์หลักในการดำเนินนโยบายทางเศรษฐกิจที่สำคัญ ภาษีอากรจะสามารถใช้เป็นเครื่องมือในการรักษาเสถียรภาพทางด้านการจ้างงานและเสถียรภาพด้านราคาได้ เช่น ในช่วงเวลาที่เศรษฐกิจรุ่งเรืองรัฐบาลใช้ภาษีอากรโดยการเรียกเก็บภาษีอากรเพิ่มเติมเพื่อลดหรือกำกับทิศทางการบริโภคของภาคเอกชนให้เป็นไปอย่างเหมาะสม เพื่อไม่ให้เกิดภาวะเงินเฟ้อหรือหากระบบเศรษฐกิจประสบภาวะเงินเฟ้ออยู่แล้ว ก็สามารถลดแรงดันทางด้านเงินเฟ้อได้ เนื่องจากการที่ประชาชนต้องเสียภาษีอากรเพิ่มขึ้น จะทำให้ประชาชนลดระดับการใช้จ่ายลงหรือการเก็บภาษีเงินได้จากดอกเบี้ยเงินฝากธนาคารในอัตราที่ต่ำกว่าเงินได้ประเภทอื่น เพื่อทำให้อัตรากำไรสุทธิของผู้ฝากได้รับสูงขึ้นเพื่อเป็นแรงจูงใจให้มีการออมมากขึ้น แต่หากระบบเศรษฐกิจประสบปัญหาเศรษฐกิจถดถอยส่งผลให้ระดับการจ้างงานเพิ่มสูงขึ้น รัฐบาลก็อาจใช้การลดอัตราภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการกระตุ้นเศรษฐกิจ โดยการที่ประชาชนเสียภาษีอากรลดน้อยลงจะทำให้มีเงินได้สุทธิมากขึ้น มีแนวโน้มเพิ่มการบริโภคและการลงทุน ซึ่งจะส่งผลให้มีการผลิตและการจ้างงานเพิ่มขึ้น เป็นต้น

การรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจโดยปกติเป็นหน้าที่ของรัฐบาล เนื่องจากท้องถิ่นไม่มีพลังพอที่จะทำได้ กล่าวคือ ทรัพยากรจำกัด ไม่มีเครื่องมือทางการเงินและการคลังที่เพียงพอที่จะทำหน้าที่นี้ได้

ภาษีที่ใช้เป็นเครื่องมือในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจได้อย่างดี คือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังนั้นภาษีเงินได้ทั้งสองประเภทควรเป็นของรัฐบาล

(2) หน้าที่ในการกระจายอำนาจ

ภาษีอากรสามารถใช้เป็นเครื่องมือในการเสริมสร้างการกระจายรายได้ให้เป็นธรรมมากขึ้น เนื่องจากภาษีอากรแต่ละประเภทจะส่งผลกระทบต่อกลุ่มประชาชนผู้เสียภาษีอากรในลักษณะที่ต่างกัน ซึ่งภาษีที่สามารถใช้เป็นเครื่องมือเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์นี้ได้ มักจะอยู่ในรูปของภาษีเงินได้ที่มีการจัดเก็บในอัตราก้าวหน้า ซึ่งทำให้ผู้มีรายได้สูงเสียภาษีในอัตราที่สูง

²⁶เกริกเกรียงไกร พิพัฒน์เสรีธรรม, อั่งแล้วเชิงอรรถที่17.

กว่าผู้มีรายได้ต่ำหรือการจัดเก็บภาษีสินค้าฟุ่มเฟือยในอัตราสูงก็สามารถใช้เป็นเครื่องมือได้อีกทางหนึ่งเช่นกัน เนื่องจากส่งผลต่อผู้ที่มีรายได้สูงหรือมีฐานะดีเป็นหลัก เพื่อให้เกิดผลยิ่งขึ้นในการกระจายรายได้ควรต้องใช้มาตรการทางภาษีควบคู่ไปกับมาตรการทางด้านรายจ่ายด้วย เช่น การให้เงินอุดหนุน เงินโอนต่าง ๆ จากผู้มีรายได้ หรือการใช้จ่ายเพื่อสร้างงานในชนบท เป็นต้น

การกระจายรายได้สมควรเป็นหน้าที่ของรัฐบาลเนื่องจากหน่วยการปกครองท้องถิ่นมักไม่สามารถทำหน้าที่นี้ได้ โดยที่ทรัพยากรสามารถเคลื่อนย้ายได้ระหว่างพื้นที่ ภาษีอัตราก้าวหน้าสูง ๆ จะทำให้ผู้มีรายได้สูงและนักลงทุนหนีออกจากพื้นที่ แม้ว่าท้องถิ่นหนึ่งจะสามารถบรรเทาปัญหาการกระจายรายได้ภายในท้องถิ่นตนได้ แต่ปัญหาระหว่างท้องถิ่นยังคงอยู่ ซึ่งต้องให้รัฐบาลเท่านั้นแก้ไข

ดังนั้น ภาษีเงินได้ซึ่งเป็นเครื่องมือในการบรรเทาปัญหาการกระจายรายได้ ควรเป็นหน้าที่รัฐบาลในการบริหารจัดการ

(3) การจัดสรรทรัพยากร

การจัดสรรทรัพยากรเกี่ยวข้องกับการจัดหาสินค้าและบริการสาธารณะ และการหารายได้มาใช้จ่ายเพื่อการนั้น ในแง่ความเป็นธรรมและความมีประสิทธิภาพ ภาระภาษีควรสะท้อนถึงต้นทุนและประโยชน์ของสินค้าหรือบริการสาธารณะที่รัฐจัดหา การจะบรรลุวัตถุประสงค์ด้านการจัดสรรทรัพยากรให้มีประสิทธิภาพสูงสุดนั้น รัฐจะต้องพิจารณาทั้งในแง่ของการนำทรัพยากรของสังคมมาใช้ในภาครัฐ เพื่อจัดเก็บภาษีเป็นจำนวนที่จะก่อให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุด และการพิจารณาถึงการใช้ภาษีอากรประเภทต่าง ๆ เป็นเครื่องมือในการจัดสรรทรัพยากร ในภาคเอกชนให้เป็นไปในทิศทางที่เหมาะสม การใช้ภาษีอากร เพื่อวัตถุประสงค์ในด้านนี้โดยทั่วไปแล้ว จะเป็นการใช้เพื่อควบคุมหรือส่งเสริมการบริโภคหรือการผลิตสินค้าบางประเภท ตลอดจนพฤติกรรมทางเศรษฐกิจอื่น ๆ เพื่อให้เกิดประโยชน์ต่อสังคมโดยรวมให้มากที่สุด เช่น สินค้าที่เป็นประโยชน์ต่อสังคม รัฐอาจจะยกเว้นภาษีหรือลดอัตราภาษีที่จัดเก็บที่เรียกเก็บจากสินค้านี้ต่ำลง เพื่อจูงใจให้มีการบริโภคมมากขึ้น นอกจากนี้รัฐบาลอาจยกเว้นภาษีหรือลดภาษีเงินได้กับผู้ผลิตสินค้านี้ต่ำลง เพื่อส่งเสริมให้มีการผลิตสินค้าที่มีประโยชน์เหล่านี้ให้มากขึ้น หรือหากเป็นสินค้าที่เป็นอันตรายต่อสุขภาพของผู้บริโภค รวมถึงสินค้าฟุ่มเฟือยที่ไม่จำเป็นต่อการบริโภคและอาจส่งผลเสียต่อสังคมในทางอื่น เช่น สุรา หรือของมีเมาต่าง ๆ ที่นอกจากจะเกิดผลเสียต่อสุขภาพของผู้บริโภคแล้ว ยังอาจก่อให้เกิดปัญหาทางสังคมอีกด้วย รัฐก็สามารถใช้ภาษี คือ ภาษีสรรพสามิต และภาษีศุลกากรเป็นเครื่องมือในการควบคุมการบริโภคได้ด้วยการเก็บภาษีสินค้าเหล่านี้ในอัตราสูงกว่าสินค้าประเภทอื่น การใช้ภาษีเป็นเครื่องมือในการจัดสรร

ทรัพยากรนี้ รวมถึงใช้ภาษีศุลกากรเพื่อปกป้องคุ้มครองอุตสาหกรรม ทำให้อุตสาหกรรมในประเทศสามารถแข่งขันได้กับสินค้านำเข้า

เมื่อคำนึงถึงการจัดสรรทรัพยากรแล้ว การจะตัดสินว่ารัฐบาลระดับใดควรเก็บภาษีประเภทใด จะต้องสอดคล้องกับประโยชน์ที่เกิดกับหน้าที่ในด้านการใช้จ่าย กล่าวคือ รัฐบาลต้องรับผิดชอบการใช้จ่ายที่ให้ประโยชน์ต่อส่วนรวม ต่อทุกท้องถิ่น ส่วนหน่วยงานปกครองท้องถิ่นควรจัดหาสินค้าหรือบริการที่ให้ผลประโยชน์แก่ประชาชนในท้องถิ่น โดยที่ผลประโยชน์นั้นไม่จำเป็นต้องกระจายไปสู่ท้องถิ่นอื่น ๆ

ดังนั้น หากพิจารณาตามบทบาทหน้าที่ของภาษีในการเป็นเครื่องมือในทางเศรษฐกิจแล้วสามารถกล่าวได้ว่า ภาษีที่รัฐบาลใช้เป็นเครื่องมือเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์เชิงนโยบายเศรษฐกิจของประเทศโดยรวม เช่น การกระจายรายได้ (ภาษีเงินได้) รักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจมหภาค (ภาษีเงินได้) และการจัดสรรทรัพยากรในระดับประเทศ (ภาษีสรรพสามิตและภาษีศุลกากร) ควรเป็นหน้าที่ของรัฐบาล

2.2.2.2 ความสามารถในการบริหารจัดการเก็บภาษี

หน่วยงานปกครองท้องถิ่นมีข้อได้เปรียบในการจัดเก็บภาษีในแง่ที่ใกล้ชิดกับตัวผู้เสียภาษีหรือฐานที่ใช้ในการจัดเก็บภาษี เช่น การเก็บภาษีจากอสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในท้องถิ่นนั้น ย่อมมีโอกาสทราบว่า อสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ในเขตรับผิดชอบของตนมีเท่าไรบ้างที่อยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีแล้วได้เสียภาษีครบถ้วนหรือไม่ จึงเป็นการยากที่จะหลีกเลี่ยงภาษีเพราะไม่อาจย้ายทรัพย์สินหนีได้ แต่ถ้าประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีของหน่วยงานปกครองท้องถิ่นต่ำไม่เคร่งครัดในการตรวจสอบติดตามหรือไม่มีวิธีการปรับปรุงวิธีการประเมินภาษีใหม่ให้เหมาะสมสอดคล้องกับความเป็นจริง

ภาษีบางประเภทมีความยุ่งยากในการบริหารจัดการในระดับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จึงสมควรให้รัฐบาลดูแลรับผิดชอบภาษีเหล่านี้ ได้แก่

(1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สามารถเก็บได้ใน 2 รูปแบบ คือ หัก ณ ที่จ่ายและประเมินด้วยตนเองแล้วชำระตามนั้น ทั้ง 2 รูปแบบไม่เหมาะสมกับการเป็นของหน่วยงานปกครองท้องถิ่น ทั้งในแง่ภาษีที่ท้องถิ่นบริหารเอง หรือเก็บภาษีเพิ่มเติมฐานภาษีของรัฐบาล

กรณีหัก ณ ที่จ่าย เนื่องจากประชาชนไม่ได้ทำงาน ณ ที่ที่ตนเองอยู่อาศัย ดังนั้นจะใช้หลักการผลประโยชน์มาอธิบายไม่ได้ เนื่องจากบริการสาธารณะส่วนมากของหน่วยงานปกครองท้องถิ่นจะถูกใช้ ณ ที่ที่คนอาศัยอยู่ มิใช่ที่ทำงาน ดังนั้น การเก็บภาษีเงินได้จะไม่สอดคล้องกับ

ต้นทุนในการจัดบริการสาธารณะ ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายก็ไม่ได้อธิบายการเก็บภาษีตามหลักของแหล่งที่อยู่อาศัย การเก็บภาษีเงินได้ในอัตราที่แตกต่างกันจะดึงให้คนไปทำงานในท้องถิ่นที่มีอัตราต่ำกว่า แต่หากแก้โดยกำหนดให้อัตราภาษีเท่ากันทุก ๆ ท้องถิ่นก็เป็นการขัดต่อวัตถุประสงค์ของการกระจายอำนาจการคลัง ซึ่งต้องการให้หน่วยการปกครองท้องถิ่นสามารถตัดสินใจกำหนดอัตราภาษีได้เอง ในกรณีของการประเมินภาษีด้วยตนเองสามารถเก็บภาษีตามแหล่งที่อยู่อาศัยได้ เช่น ในสหรัฐอเมริกา (ที่ให้ State มีสิทธิออกกฎหมายและบริหารเองได้) ในแคนาดา รัฐบาลกลางเก็บ Provincial Surcharge แต่ในประเทศกำลังพัฒนา มักจะใช้ระบบ หัก ณ ที่จ่าย ซึ่งโดยมากเก็บจากผู้มีรายได้น้อย หมายความว่า แทบที่จะเป็นไปไม่ได้ที่จะนำรายได้ภาษีจากคนที่เข้ามาทำงานแต่ไม่ได้อาศัยในท้องถิ่นที่ตนทำงานไปให้ท้องถิ่นที่คนคนนั้นอาศัยอยู่

(2) ภาษีมูลค่าเพิ่ม ปัญหาที่จะเกิดขึ้นหากหน่วยการปกครองท้องถิ่นบริหารจัดการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ การเครดิตภาษี ซึ่งผู้ผลิตสามารถนำภาษีวัตถุดิบมาหักเครดิตออกจากภาษีผลผลิตได้ ในกรณีที่ท้องถิ่นนั้นเป็นที่ตั้งของอุตสาหกรรมส่งออกมาก ๆ จะมีการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มสูง ในขณะที่จะเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้าออกไม่ได้เลย เนื่องจากเก็บภาษีในอัตราศูนย์ เป็นการสร้างภาระให้ท้องถิ่นนั้นอย่างมาก นอกจากนี้ หน่วยการปกครองท้องถิ่นแต่ละแห่งจะต้องตั้งหน่วยงานสำหรับเครดิตภาษีขึ้น ทำให้มีภาระเพิ่มอีก การที่ให้รัฐบาลบริหารจัดการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มทั่วประเทศย่อมบริหารได้มีประสิทธิภาพมากกว่า และเนื่องจากการประหยัดต่อขนาด จึงควรให้รัฐบาลเป็นผู้บริหารจัดการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

(3) ภาษีสรรพสามิต สินค้าสรรพสามิตจำนวนมากต้องชำระภาษีที่โรงงาน และด่านที่นำเข้า จึงเป็นการไม่สมควรที่ท้องถิ่นที่มีด่าน หรือโรงงานผลิตสินค้าสรรพสามิตจะเก็บรายได้เอาไว้เป็นของตน แต่สมควรให้ท้องถิ่นที่เกิดการบริโภคสินค้านั้นเป็นผู้ได้รับภาษี

ปัญหาการลักลอบเกิดขึ้น โดยการเสียภาษีที่ใช้อัตราต่ำแล้วนำมาใช้หรือขายต่อในท้องถิ่นที่เก็บอัตราสูง (เช่น สุรา ยาสูบ) อาจแก้ไขโดยใช้แอสแตมป์ที่เห็นได้ชัดเพื่อป้องกันการลักลอบแต่ก็ไม่ได้ผลมากนัก

(4) ภาษีเงินได้นิติบุคคล ไม่เหมาะสมกับการเป็นแหล่งรายได้ของหน่วยการปกครองท้องถิ่น ทั้งนี้เพราะการที่ให้หน่วยการปกครองท้องถิ่นเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยมิได้กำหนดมาตรฐานการจัดเก็บให้เป็นแบบเดียวกันทั่วประเทศจะก่อให้เกิดปัญหาหลายประการ

ปัญหาในเบื้องต้น คือ ปัญหาการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีและการบริหารจัดการเก็บภาษี ซึ่งเกิดขึ้นเนื่องจากความคลุมเครือในการกำหนดแหล่งที่มาของรายได้ว่ามาจากท้องถิ่นใด จำนวนเท่าใด เพราะว่าบริษัททำธุรกิจในหลายท้องถิ่น แม้จะมีการแยกบัญชีก็จะเกิดปัญหาการตั้งราคาโอน (Transfer Pricing) และราคายุติธรรม (Arm's Length Price) เป็นตัวเปรียบเทียบ ธุรกิจจะมีการเลี่ยงภาษีโดยการตั้งราคาที่ไม่เป็นจริง ซึ่งเป็นการยากที่จะตรวจสอบว่า บริษัทลูกที่ทำบัญชีแยกต่างหากจากกันนั้นเป็นรายการที่ถูกต้องหรือไม่

ดังนั้น รัฐบาลจึงไม่ควรให้หน่วยการปกครองท้องถิ่นมีอิสระเต็มที่ในการออกกฎหมายและบริหารภาษีเงินได้นิติบุคคลเพราะหน่วยการปกครองท้องถิ่นส่วนมากไม่มีทรัพยากรเพียงพออีกทั้ง เป็นการใช้ทรัพยากรซ้ำซ้อนกับส่วนกลาง หากหน่วยการปกครองท้องถิ่นต้องการมีรายได้จากแหล่งนี้ ทางเดียวที่จะสามารถทำได้ คือ การเก็บภาษีเพิ่มเติมจากฐานของรัฐบาล (Surcharge) โดยรัฐบาลเป็นผู้กำหนดฐานภาษีและจัดเก็บรายได้ให้หน่วยการปกครองท้องถิ่นด้วยอัตราที่หน่วยการปกครองท้องถิ่นเสนอ

2.2.2.3 ต้นทุนในการจัดเก็บภาษี

ภาษีที่ท้องถิ่นจัดเก็บควรมีต้นทุนในการบริหารจัดการต่ำ บทบัญญัติของกฎหมายต้องไม่ซับซ้อนและเข้าใจง่าย เพื่อให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามได้ โดยไม่มีต้นทุนมาก และควรหลีกเลี่ยงความซ้ำซ้อนในการบริหารจัดการเก็บภาษีระหว่างองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บและภาษีของรัฐบาล ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีมูลค่าเพิ่ม ต้องใช้การตรวจสอบทางบัญชีและอาศัยความรู้ความชำนาญด้านบัญชี มีความยุ่งยากทรัพยากรซ้อนในการบริหาร ในทำนองเดียวกัน สินค้าสรรพสามิตส่วนใหญ่ต้องใช้การตรวจสอบทางเทคนิค จำเป็นต้องมีเครื่องมือในการทดสอบ และต้องใช้เจ้าหน้าที่เฉพาะด้าน ทำให้ต้นทุนการจัดเก็บสูง สำหรับภาษีทรัพย์สินเป็นภาษีที่มีต้นทุนในการจัดเก็บต่ำกว่าภาษีประเภทอื่น ๆ หากให้หน่วยการปกครองท้องถิ่นเป็นผู้จัดเก็บก็จะไม่เกิดต้นทุนมากนัก

2.2.2.4 มิติด้านสิ่งแวดล้อมและการใช้ทรัพยากรธรรมชาติ

หน่วยการปกครองท้องถิ่นควรได้รับมอบหมายให้จัดเก็บรายได้ที่เก็บจากการใช้ทรัพยากรธรรมชาติ เพื่อชดเชยกับความเสื่อมโทรมของสภาพแวดล้อมและต้นทุนทางสังคมที่เกิดขึ้นจากการใช้ทรัพยากรอย่างสิ้นเปลือง ต้นทุนที่ว่าต้องรวมถึง ต้นทุนทางสังคมที่ประชาชนในท้องถิ่นต้องรับภาระ เช่น ปัญหาสุขภาพอนามัย และสิ่งแวดล้อมที่เสื่อมโทรม ในส่วนของต้นทุน

การใช้ทรัพยากรที่แพร่กระจายออกนอกพื้นที่ของท้องถิ่นก็ควรเป็นหน้าที่ของรัฐบาลที่ต้องดำเนินการจัดเก็บภาษีทรัพยากรธรรมชาติ

อย่างไรก็ตาม การที่ทรัพยากรธรรมชาติที่สร้างรายได้ให้ท้องถิ่นมหาศาล ในกรณีที่ทรัพยากรธรรมชาติกระจุกตัวอยู่ที่บางท้องถิ่นเท่านั้น เช่น สินแร่ที่มีราคาสูง หรือน้ำมัน อาจสร้างปัญหา 2 ด้าน คือ

- 1.) ความไม่สมดุลในแนวตั้ง ระหว่างรายได้ของรัฐบาลและหน่วยการปกครองท้องถิ่น
- 2.) ความไม่สมดุลในแนวระนาบ ที่เกิดจากความแตกต่างด้านรายได้ระหว่างหน่วยการปกครองท้องถิ่นด้วยกันเอง

จึงเกิดข้อโต้แย้งในการกำหนดให้เป็นรายได้ภาษีทรัพยากรของท้องถิ่นว่า รายได้ที่แตกต่างมักสร้างความไม่มีประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจ ท้องถิ่นที่มีความอุดมสมบูรณ์ด้วยทรัพยากรธรรมชาติจะมีรายได้ภาษีมาก สามารถใช้จ่ายสาธารณะได้มาก รวมทั้งดึงดูดแรงงานและทุนเข้ามาสู่ท้องถิ่นตนอีก รายได้จากทรัพยากรมักไม่มีเสถียรภาพและมีความเสี่ยงต่อฐานะการคลังของท้องถิ่น และหากพิจารณาในด้านความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ การให้รายได้ทรัพยากรแก่รัฐบาลจะสามารถกระจายรายได้จากท้องถิ่นที่มีรายได้มากจากทรัพยากรไปสู่ที่มีรายได้น้อยได้ อย่างไรก็ดีท้องถิ่นที่มีทรัพยากรมากมักโต้แย้งว่าทรัพยากรเป็นมรดกของตน

โดยที่ทรัพยากรธรรมชาติเป็นของท้องถิ่นและของประเทศชาติด้วย เช่น น้ำมัน สินแร่ และป่าไม้ เป็นต้น รายได้ที่เก็บจากทรัพยากรธรรมชาติควรเป็นของทั้งรัฐบาลและหน่วยการปกครองท้องถิ่น เนื่องจากท้องถิ่นเป็นผู้มีหน้าที่ทำนุบำรุงดูแล และรักษาทรัพยากร และได้รับผลกระทบโดยตรงจากการเสื่อมโทรมของทรัพยากรและสิ่งแวดล้อม ดังนั้นท้องถิ่นควรต้องมีส่วนในรายได้ทางภาษีที่เก็บจากทรัพยากรธรรมชาติที่ตั้งอยู่ในท้องถิ่นของตน สำหรับทรัพยากรธรรมชาติที่มีรายได้ไม่มากนักก็ควรให้เป็นของท้องถิ่นทั้งจำนวน และไม่ควรถูกขายให้ท้องถิ่นอื่น

2.2.2.5 ผลกระทบของภาษีต่อระบบเศรษฐกิจโดยรวม

ภาษีที่สามารถส่งผลกระทบต่อการค้าขายระหว่างประเทศ ได้แก่ ภาษีศุลกากรควรเป็นของรัฐบาล ถ้าให้ท้องถิ่นจัดเก็บภาษีศุลกากรก็จะเกิดกำแพงภาษีตามพรมแดนท้องถิ่นเป็นการขัดต่อแนวนโยบายการค้าเสรีของประเทศ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากระทบต่อการตัดสินใจของประชาชนโดยรวม ภาษีเงินได้นิติบุคคลกระทบการทำธุรกิจ การจ้างงานและการตัดสินใจลงทุน และภาษีมูลค่าเพิ่มกระทบต่อการตัดสินใจบริโภคหรือการเก็บออมของ

ประชาชน ภาษีข้างต้นซึ่งส่งผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจโดยรวมสมควรที่จะเป็นอำนาจของรัฐบาลในการจัดเก็บ เพื่อให้การดำเนินนโยบายภาษีเหล่านี้เป็นไปอย่างสอดคล้องกับนโยบายเศรษฐกิจโดยรวมของประเทศ

2.2.2.6 การเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมของหน่วยเศรษฐกิจ

การเก็บภาษีสามารถส่งผลกระทบต่อพฤติกรรมของหน่วยเศรษฐกิจในหลายกรณี เช่น การตัดสินใจเลือกที่อยู่อาศัยและที่ทำงาน การบริโภค และการลงทุน จึงต้องคำนึงถึงความเป็นไปได้ในการเคลื่อนย้ายประชากรและการตัดสินใจเลือกพื้นที่อยู่อาศัยของประชาชน การเก็บภาษีจากฐานที่มีการเคลื่อนย้ายได้ง่ายระหว่างท้องถิ่น การจ้างงาน การบริโภคและการตัดสินใจในการลงทุน และสถานที่ตั้งของหน่วยธุรกิจ เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ควรเป็นหน้าที่ของรัฐบาล ในขณะที่หน่วยการปกครองท้องถิ่นควรเก็บภาษีจากฐานที่เคลื่อนย้ายยาก เช่น จากทรัพย์สินในพื้นที่ และทรัพยากรธรรมชาติ เป็นต้น

2.2.2.7 การผลักภาระภาษี (Tax Exporting)

หน่วยการปกครองท้องถิ่นควรจัดเก็บภาษีที่ภาระตกอยู่กับคนในท้องถิ่น ไม่ใช่ผลักภาระให้คนในท้องถิ่นอื่น ๆ เป็นผู้รับภาระ โรงงานยาสูบเพียงแห่งเดียวในประเทศ ภาระภาษียาสูบก็เก็บโดยหน่วยการปกครองท้องถิ่น ก. ก็จะถูกผลักภาระไปให้คนทั่วประเทศที่สูบบุหรี่ และกระตุ้นให้ท้องถิ่น ก. ขยายการให้บริการสาธารณะโดยผลักภาระให้ประชาชนท้องถิ่นอื่น ๆ อย่างไม่เป็นธรรม ดังนั้น ภาษีที่ผลักภาระให้แก่คนในท้องถิ่นอื่นได้ง่าย เช่น ภาษีสรรพสามิตที่เก็บจากโรงงานและด่านศุลกากรนำเข้า จึงไม่ควรเป็นอำนาจของรัฐบาลท้องถิ่น และควรให้เป็นของรัฐบาล

2.2.2.8 หลักผลประโยชน์ที่ประชาชนได้รับจากการใช้สินค้าและบริการสาธารณะที่หน่วยการปกครองท้องถิ่นจัดให้มีขึ้น (Benefit Principle)

หน่วยการปกครองท้องถิ่นควรจัดเก็บภาษีจากผู้ที่ได้รับผลประโยชน์จากสินค้าและบริการสาธารณะของท้องถิ่น ซึ่งก็คือผู้ที่อยู่อาศัยภายใต้การปกครองของหน่วยการปกครองท้องถิ่นนั้น บริการสาธารณะที่หน่วยการปกครองท้องถิ่นหนึ่ง มีความแตกต่างจากหน่วยการปกครองท้องถิ่นอื่น ดังนั้น ภาษีอากรที่จัดเก็บในแต่ละท้องถิ่นจึงไม่จำเป็นต้องเหมือนกัน และไม่จำเป็นต้องจัดเก็บในอัตราเท่าเทียมกัน ความต้องการของแต่ละท้องถิ่นและความสามารถของ

ประชาชนในการรับภาระภาษีย่อมแตกต่างกัน ตัวอย่างเช่น ระยองมีโรงงานอุตสาหกรรมที่สร้างน้ำเสียมาก หน่วยการปกครองท้องถิ่นระยองควรสร้างโรงบำบัดน้ำเสียและเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจากโรงงานที่ใช้ประโยชน์โดยตรงจากโรงบำบัดน้ำเสีย จากตัวอย่างข้างต้นหน่วยการปกครองท้องถิ่นควรจัดเก็บภาษีที่สะท้อนถึงหลักการได้รับผลประโยชน์ เช่น ภาษี(หรือค่าธรรมเนียม) สิ่งแวดล้อม หรือค่าธรรมเนียมการเก็บขยะ โดยอัตราค่าธรรมเนียมจะต้องสะท้อนถึงต้นทุนในการจัดหาสินค้าสาธารณะนั้น

2.2.2.9 การรับรู้และความรับผิดชอบต่อผู้เสียภาษี (Perceptibility and Accountability)²⁷

ภาษีที่หน่วยการปกครองท้องถิ่นจัดเก็บควรมีความสัมพันธ์ชัดเจนกับรายจ่ายของหน่วยการปกครองท้องถิ่นเพื่อที่ผู้เสียภาษีจะได้ตระหนักถึงความรับผิดชอบของหน่วยการปกครองท้องถิ่นต่อผู้เสียภาษี โดยผู้เสียภาษีควรได้ทราบว่าเงินภาษีถูกใช้ไปอย่างไรบ้างเพื่อจะได้ร่วมตัดสินใจได้ว่าการใช้นั้นมีความถูกต้องเหมาะสม และเป็นไปตามวัตถุประสงค์หรือไม่

จากปัจจัยต่าง ๆ ที่กล่าวมาข้างต้น สามารถสรุปการแบ่งประเภทภาษีระหว่างรัฐบาลกับหน่วยการปกครองท้องถิ่น ได้ดังนี้

- (1) ภาษีที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการกระจายรายได้ การรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ เช่น ภาษีเงินได้ ควรเป็นของรัฐบาล
- (2) ภาษีที่จัดเก็บจากฐานที่มีความแตกต่างอย่างมากระหว่างท้องถิ่น เช่น ภาษีสรรพสามิต ที่เก็บจากโรงงานที่ผลิตสินค้า และด่านศุลกากรนำเข้าสินค้าสรรพสามิต ควรเป็นของรัฐบาล
- (3) ภาษีที่จัดเก็บจากฐานที่เคลื่อนย้ายได้ง่าย เช่น การทำงาน การลงทุน การบริโภค ควรเป็นของรัฐบาล
- (4) ภาษีที่เก็บจากฐานที่ยึดติดกับพื้นที่ เช่น ทรัพย์สินและอสังหาริมทรัพย์ ควรเป็นของท้องถิ่น
- (5) ภาษี (และค่าธรรมเนียมที่เก็บจากหลักผลประโยชน์ ควรเป็นของท้องถิ่น หากผลประโยชน์นั้นตกอยู่กับคนในท้องถิ่น เช่น ภาษีสิ่งแวดล้อม

²⁷ จริญญา ศรี ขายหาและคณะ, อ้าวแล้วเงินรออยู่ที่25.

(6) ภาษีทรัพยากรธรรมชาติ (สำคัญๆ) ควรให้ท้องถิ่นจัดเก็บ และควรจัดสรรรายได้ระหว่างรัฐบาลและท้องถิ่น เนื่องจากทรัพยากรธรรมชาติเป็นของประเทศ แต่ท้องถิ่นมีหน้าที่ดูแลรักษา

