บทที่ 2
เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาในบทนี้เป็นการแสดงถึงโครงร่างทางทฤษฎี สามารถแบ่งการศึกษาออกเป็น 2 ส่วน คือ การตรวจสอบเอกสาร และทฤษฎี แนวคิดที่ใช้ในการศึกษา ซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

2.1 การตรวจสอบเอกสาร

1) งานศึกษาของไกรยุทธ ธีรตยาคีนันท์ (2535) ศึกษาถึงพฤติกรรมของผู้ประกอบการจากการใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มโดยเน้นในด้านการผลักภาระภาษีของผู้ประกอบการ โดยใช้ความรู้ในเชิงทฤษฎีคาดการณ์ถึงสถานการณ์ที่จะเกิดขึ้น ซึ่งสามารถสรุปผลการศึกษาได้ดังนี้
เป็นไปได้ว่า ผู้ประกอบการสามารถผลักภาระภาษีไปยังผู้บริโภคได้มากขึ้นหรือน้อยลงได้ทั้งสิ้น โดยสามารถแยกสาเหตุได้ดังนี้

การผลักภาระภาษีที่เพิ่มขึ้น ทั้งนี้เป็นผลมาจาก

1.1) ต้นทุนในการผลิตสูงขึ้นเนื่องจากการบริหารการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่รัฐโดยเฉพาะสำหรับธุรกิจขนาดกลางลงไปที่ไม่มีระบบบัญชีที่ถูกต้องก่อนมีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ต้นทุนบริหารการจัดเก็บเป็นต้นทุนการผลิต

1.2) เมื่อมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว การหลีกเลี่ยงภาษีกระทำได้ยากยิ่งขึ้น สื่อความหมายว่าสินค้าเดิมที่ไม่เคยเสียภาษีการค้าและราคาสินค้าก็มิได้บวกภาษีการค้าเข้าไปทำให้ราคาสินค้าในช่วงที่ใช้ภาษีการค้าไม่สูงนัก เมื่อต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มทุกๆ ครั้งที่มีการซื้อขาย ภาษีที่เสียก็จะสูงขึ้นตามจำนวนขั้นของการซื้อขายในอัตรา 7% ของมูลค่าเพิ่มแต่ละขั้น ในแง่นี้แล้วภาระภาษีของผู้บริโภคเฉพาะส่วนของสินค้าที่เคยหนีภาษี เป็นภาระภาษีที่สูงขึ้นจากเดิมที่ไม่เคยเสียเลย

อย่างไรก็ตามภาวะตรงกันข้ามก็เกิดขึ้นพร้อมๆ กัน นั่นคือภาระภาษีก็มีแนวโน้มที่ลดลง อันเนื่องจากกระบวนการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เหตุผลมี 2 ประการหลักๆ คือ

1. ภาษีที่เคยเก็บรวมกันเพราะการเสียภาษีการค้าบนฐานภาษีที่เสียไปแล้วและฝังในราคาวัตถุดิบจะไม่มีอีกต่อไปหรือมีน้อยมากเมื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาระภาษีที่ผู้บริโภคแบกรับในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มก็จะน้อยลงไปด้วย
2. ประสิทธิภาพในการผลิตและการกระจายสินค้าจะดีขึ้น เมื่อมีการใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยผู้ประกอบการจะไม่ใช้ระบบการผลิตที่พยายามผลิตวัตถุดิบหรือชิ้นส่วนด้วยตนเอง เพื่อเลี่ยง

หรือลดภาษีเหมือนเช่นในภาษีการค้า แต่หันไปซื้อวัตถุดิบจากผู้ประกอบการรายอื่นที่ผลิตวัตถุดิบหรือชิ้นส่วนโดยตรงซึ่งมีต้นทุนผลิตต่ำกว่า ทำให้ต้นทุนของวัตถุดิบลดลง(ในขณะที่ภาษีมูลค่าเพิ่มที่จ่ายไปก็ได้รับการเครดิตภาษีในขั้นตอนต่อมา) เมื่อเป็นเช่นนี้สินค้าสำเร็จรูปที่จะขายให้กับผู้บริโภคก็มีต้นทุนลดลงทำให้ขายในราคาที่ต่ำลงได้

ในขณะเดียวกันเมื่อกระบวนการจัดจำหน่ายลดขั้นตอนลงให้เหลือเท่าที่จำเป็นสอดคล้องกับประสิทธิภาพของการกระจายสินค้า ขั้นตอนที่ทำให้เกิดมูลค่าลดลงการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มลดลงเช่นกัน สินค้าที่ขายให้แก่ผู้บริโภคในขั้นตอนสุดท้ายก็จะลดราคาต่ำกว่าเดิม และภาษีมูลค่าเพิ่มที่เสียสำหรับสินค้าชนิดนั้นก็จะลดลงด้วย

เมื่อประกบเหตุผลทั้งสองด้านเข้าด้วยกันแล้ว จะเห็นได้ว่าสถานการณ์ของการเพิ่มและการลดภาระภาษีเกิดขึ้นพร้อมๆ กัน แรงผลักให้เกิดการลดภาระภาษีน่าจะมีมากกว่า แต่แม้ในกรณีที่แรงดันให้เกิดภาระภาษีพอๆ กันสภาพสุทธิโดยรวมก็ยังสื่อว่า ภาระภาษีของผู้บริโภคโดยรวมน่าจะลดลงหลังจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มไปแล้วชั่วระยะหนึ่ง

จากผลการศึกษาของไกรยุทธ ธีรตยานันท์ จะเห็นได้ว่าผลการศึกษาจะเป็นไปตามหลักการหรือทฤษฎี ซึ่งในทางปฏิบัติจริงๆ แล้วอาจจะไม่เป็นไปตามนั้นก็ได้ ซึ่งทั้งนี้ทั้งนั้นอาจเป็นเพราะพฤติกรรมของผู้ประกอบการในการที่จะให้ตนเองเสียผลประโยชน์น้อยที่สุด ซึ่งมีทั้งให้ผู้บริโภคเป็นผู้รับภาระภาษีแทนตน หรืออาจคิดหาวิธีหลีกเลี่ยงภาษีหรือวิธีการต่างๆ ที่จะให้ตนเองได้รับผลประโยชน์ที่สุด ซึ่งวิธีการต่างๆ เหล่านี้รัฐอาจคิดไม่ถึงจึงไม่มีแนวทาง หรือมาตรการป้องกันไว้ ซึ่งแน่นอนที่สุดว่าจะต้องส่งผลถึงราคาสินค้าโดยทำให้ราคาสินค้าเปลี่ยนแปลงไป ซึ่งเป็นไปได้ทั้งราคาสูงขึ้นหรือลดลง

<u>2) งานศึกษาของสุชาดา ชวนใช้ (2534)</u> ศึกษาถึงผลกระทบของการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้จัดเก็บแทนภาษีการค้าในประเทศไทยต่อระดับราคาสินค้าภายในประเทศ โดยวิเคราะห์จากความสัมพันธ์ตามโครงสร้างตารางปัจจัยการผลิตและผลผลิตในปี พ.ศ. 2528 ของสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ พร้อมทั้งประยุกต์แบบจำลองของ Henry Arron เพื่อใช้ในการวิเคราะห์ผลกระทบดังกล่าว ซึ่งสามารถสรุปผลการศึกษาได้ดังนี้

กรณีกลุ่มสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีการค้าและได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม พบว่ามีสาขาการผลิตตามตารางปัจจัยการผลิตและผลผลิต 37 สาขาการผลิต และเมื่อนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้จัดเก็บแทนภาษีการค้าจะทำให้ราคาของสินค้าในกลุ่มนี้ลดลง โดยเฉลี่ยคิดเป็นร้อยละ 3.24 สินค้าในกลุ่มนี้สามารถแบ่งได้เป็น 2 กลุ่มใหญ่ คือ กลุ่มสินค้าเกษตรกรรมและกลุ่มสาขาการผลิตด้านการขนส่ง และเนื่องจากกลุ่มสาขาการผลิตด้านการขนส่งจะมีภาระภาษีซ้ำซ้อนมากกว่ากลุ่มสินค้าเกษตรกรรม เมื่อนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้จึงทำให้ราคาสินค้าลดลงมากกว่า

กรณีกลุ่มสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีการค้าแต่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมีทั้งสิ้น 35 สาขาการผลิต และพบว่าในจำนวนนี้มี19สาขาการผลิตที่ราคาสินค้าเพิ่มขึ้นเนื่องมาจากกลุ่มสินค้าในกลุ่มแรกนี้มีความซ้ำซ้อนของภาษีการค้าน้อย และส่วนใหญ่ไม่มีการส่งออกสินค้าดังกล่าว ส่วนอีก 16 สาขาการผลิตจะมีราคาสินค้าลดลง เป็นผลมาจากความซ้ำซ้อนของภาษีการค้า และมีการส่งออกสินค้าทำให้ฐานภาษีที่ใช้คำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มต่ำลง เพราะโครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่มกำหนดให้ใช้อัตราศูนย์กับการส่งออก

กรณีกลุ่มสินค้าที่เสียภาษีการค้าแต่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีนี้พบว่ามีเพียง 5 สาขาการผลิต และผลการใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มแทนภาษีการค้าจะทำให้ราคาสินค้าลดลงทั้ง 5 สาขาการผลิตโดยลดลงเฉลี่ยร้อยละ 9.04

กรณีกลุ่มสินค้าที่เสียภาษีการค้าและต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งถือได้ว่าเป็นกรณีทั่วไปและมีมากที่สุดถึง 100 สาขาการผลิต พบว่ามี 9 สาขาการผลิตที่มีราคาสินค้าเพิ่มขึ้น สำหรับอีก 91 สาขาการผลิตพบว่ามีราคาลดลง โดยเฉพาะราคาสินค้าจะลดลงในกลุ่มที่มีอัตราภาษีการค้าสูงและส่วนใหญ่เป็นประเภทสินค้าฟุ่มเฟือย เช่น เครื่องสำอาง ยานยนต์ และสาขาการผลิตด้านภาพยนตร์ เป็นต้น

สรุปผลการศึกษาโดยรวมชี้ให้เห็นว่าเมื่อนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้จัดเก็บแทนภาษีการค้าในประเทศไทย จะมีผลทำให้ราคาสินค้าโดยส่วนใหญ่ลดลงในอัตราร้อยละ 9.47

จากผลการศึกษาของสุชาดา ชวนใช้ เป็นการศึกษาถึงผลกระทบต่อราคาของการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้จัดเก็บแทนภาษีการค้า ซึ่งราคาสินค้านี้เป็นราคาประมาณการ และผลการวิเคราะห์โดยส่วนใหญ่จะมีราคาลดลง แต่การลดลงของราคาไม่สามารถสรุปได้ว่าผู้บริโภคจะรับภาระภาษีน้อยลง ต้องคำนึงถึงอัตราภาษีด้วย ดังนั้นในการศึกษาจึงควรมีการนำอัตราภาษีมาใช้ในการวิเคราะห์ด้วย

<u>3) งานศึกษาของ สุชาดา สังข์เจริญ (2532)</u> ศึกษาถึงลักษณะโครงสร้างของภาษีการค้าและหลักการของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยและเปรียบเทียบข้อได้เปรียบและเสียเปรียบของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีการค้าโดยวิเคราะห์จากโครงสร้างของภาษีการค้าและหลักการของระบบภาษีมุลค่าเพิ่มที่จะนำเข้ามาใช้ในประเทศไทย ซึ่งสามารถสรุปผลการศึกษาได้ดังนี้

ถ้านำเอาระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้จะมีการเปลี่ยนแปลงในส่วนต่างๆ คือ ฐานภาษี อัตราภาษี ผู้เสียภาษี และผู้ที่เกี่ยวข้อง รายรับที่คาดว่าจะได้จากการจัดเก็บ และจะมีการปฏิบัติต่อระบบเอกสารหลักฐานที่ใช้ประกอบการลงบัญชีต่างจากบัญชีการค้า คือ การใช้ใบกำกับภาษี ซึ่งเชื่อว่าจะสามารถป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีได้ และคาดว่าจะทำให้รัฐมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้น แต่อย่างไรก็ตาม การนำเอาภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ก็อาจจะเกิดปัญหาขึ้นได้ ดังนี้

●ปัญหาด้านการบริหารการจัดเก็บ คือ คาดว่าจะต้องเพิ่มค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษี และปัญหาด้านการบริหารงานอื่นๆ มากขึ้น

●ปัญหาด้านการประชาสัมพันธ์ที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมีการปฏิบัติที่ค่อนข้างยุ่งยากและมีผู้เกี่ยวข้องจำนวนมากขึ้น จึงอาจมีปัญหาในการดำเนินการจัดเก็บภาษีมากกว่าในระบบภาษีการค้า

●ปัญหาการหลีกเลี่ยงในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม แม้ภาษีมูลค่าเพิ่มจะเป็นภาษีที่มีการตรวจสอบได้เองภายในระบบ แต่อาจเกิดปัญหากรณีผู้เสียภาษีพร้อมใจกันหลีกเลี่ยงในธุรกิจของการประกอบอุตสาหกรรม ซึ่งรัฐไม่สามารถควบคุมได้กรณีผู้ประกอบการบางรายที่ไม่เคยอยู่ในระบบภาษีการค้า แต่จะเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อมีการเปลี่ยนแปลง

●ปัญหาความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ซื้อสินค้าหรือบริการไม่ว่าจะมีรายได้มากหรือน้อยก็จะเสียภาษีในอัตราที่เท่ากันสำหรับสินค้าหรือบริการชนิดเดียวกัน และเมื่อคิดเป็นสัดส่วนภาษีต่อรายได้แล้ว คนมีรายได้น้อยจะเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าคนมีรายได้มาก

●ปัญหาอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่คาดว่าจะเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 10 ซึ่งอาจมิใช่เป็นอัตราภาษีที่เหมาะสม และหากมีการใช้อัตราภาษีพิเศษในสินค้าหรือบริการบางประเภทก็จะเกิดปัญหาว่าสินค้าและบริการประเภทใดบ้างที่ควรจัดเก็บในอัตราพิเศษ

●การนำเอาระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในประเทศไทยอาจมีปัญหาเกิดขึ้นได้ในช่วงเริ่มต้นของการเปลี่ยนแปลง รัฐบาลจำเป็นต้องอบรมและประชาสัมพันธ์วิธีการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

●จากผลการศึกษาของสุชาดา สังข์เจริญ จะเห็นได้ว่าผลการศึกษาเป็นการคาดคะเนจากหลักการและทฤษฎี ซึ่งแนวทางปฏิบัติจริงๆ แล้วอาจจะไม่เป็นไปตามนั้นก็ได้ ซึ่งจะขึ้นอยู่กับผู้ที่เกี่ยวข้องเช่นรัฐบาลว่าจะมีการประชาสัมพันธ์ให้กับผู้ประกอบการและประชาชนทั่วไปเข้าใจในภาษีมูลค่าเพิ่มได้มากน้อยเพียงใด และหาทางป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีของผู้ประกอบการได้หรือไม่

<u>4) งานศึกษาของฉลองภพ สุสังกรกาญจน์ และสมชัย จิตสุชน (2533)</u> "การเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย : บทวิเคราะห์แบบดุลยภาพทั่วไป" งานศึกษานี้ได้ศึกษาผลกระทบของการนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในประเทศไทย โดยศึกษาประเด็นหลักที่สำคัญ ดังนี้

●ผลกระทบของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อประสิทธิภาพการผลิตโดยส่วนรวมของประเทศ (Efficiency Gain) และต่อระดับราคาและอัตราเงินเฟ้อ รวมทั้งผลต่อสาขาการผลิตในแต่ละสาขา

●ผลกระทบต่อการกระจายรายได้ โดยศึกษาว่าใครได้ประโยชน์และใครที่ต้องเสียประโยชน์จากระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะนำมาใช้

●ผลกระทบต่อการส่งออกและต่อดุลการค้าของประเทศไทย

●การศึกษาได้กระทำขึ้นโดยสมมติสถานการณ์ออกเป็น 4 สถานการณ์ โดยคำนึงถึงสัดส่วนของยอดขายที่ถูกจัดเก็บภาษีในแต่ละสาขาการผลิต (Coverage of Value-Added Tax) และกรณีที่การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มทดแทนภาษีการค้าเท่านั้นเทียบกับกรณีที่ทดแทนทั้งภาษีการค้าและภาษีสรรพสามิต สถานการณ์ดังกล่าวแบ่งออกเป็น

กรณีศึกษาที่ 1 สัดส่วนของยอดขายที่ถูกจัดเก็บภาษีเป็นแบบปกติ และจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแทนภาษีการค้าเท่านั้น โดยยังไม่มีการปรับอัตราภาษีสรรพสามิต ซึ่งเป็นกรณีศึกษาที่ผู้ศึกษาคาดว่าจะมีความเป็นไปได้มากที่สุด

กรณีศึกษาที่ 2 เหมือนกรณีแรกแต่ให้มีการปรับอัตราภาษีสรรพสามิตด้วย โดยมีหลักว่าภาระภาษีรวมหลังการปรับแล้ว (ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิต) ในแต่ละสาขาจะเท่ากับภาระภาษีรวมเดิม (ภาษีการค้าและภาษีสรรพสามิต)

กรณีศึกษาที่ 3 เป็นสถานการณ์ที่ผู้ศึกษาต้องการทราบว่า หากรัฐบาลจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 10 สัดส่วนยอดขายที่ต้องเสียภาษีควรจะเป็นเท่าใด เพื่อให้รัฐบาลมีรายได้จากภาษีทั้งสองประเภทคงเดิม

กรณีศึกษาที่ 4 จะเหมือนกรณีศึกษาที่ 2 แต่สมมติให้ภาษีการค้า และภาษีสรรพสามิตถูกแทนด้วยภาษีมูลค่าเพิ่ม และรายได้ของรัฐบาลจากภาษีมูลค่าเพิ่มจะเท่ากับรายได้เดิมของภาษีการค้าและภาษีสรรพสามิตรวมกัน

ในทุกกรณีศึกษาที่กล่าวมา จะคำนวณหาอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะทำให้รัฐบาลมีรายได้จากภาษีมูลค่าเพิ่มเท่ากับภาษีการค้าและภาษีสรรพสามิตที่จัดเก็บอยู่เดิม เพื่อขจัดผลกระทบจากการโยกย้ายทรัพยากรระหว่างภาคเอกชนและภาครัฐบาล

วิธีการศึกษาได้ใช้แบบจำลองทางเศรษฐกิจแบบดุลยภาพทั่วไป (Computable general equilibrium) โดยใช้ข้อมูลปี 2530 เป็นฐานข้อมูลในการสร้างตารางบัญชีทางสังคมซึ่งประกอบด้วยภาคการผลิต 27 สาขาการผลิตและ 19 ประเภทครัวเรือน ในส่วนของภาคการผลิตใช้ข้อมูลจากตารางปัจจัยการผลิตและผลผลิตปี 2528

สำหรับการกำหนดสัดส่วนของยอดขายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ผู้ศึกษาได้กำหนดโดยยึดหลัก ดังนี้

1) สินค้าอุตสาหกรรมทั่วไป ประมาณร้อยละ 50 ของยอดขายตกอยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

2) สินค้าอุตสาหกรรมการเกษตรและบริการ ประมาณร้อยละ 30 ของยอดขายตกอยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

3) กิจการสาธารณูปโภค เช่น ไฟฟ้า ประปา การปิโตรเลียม โรงงานยาสูบ ยอดขายทั้งหมดตกอยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเพราะเป็นกิจการขนาดใหญ่

4) สินค้าเกษตรกรรม กิจการขนส่ง การบริหารงานรัฐวิสาหกิจ การบริการการศึกษาและสาธารณสุข ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมด

ผลการศึกษาผลกระทบของการใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มต่อประสิทธิภาพการผลิตพบว่า หากรัฐบาลนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาแทนภาษีการค้าโดยไม่ปรับปรุงอัตราภาษีสรรพสามิต (กรณีศึกษาที่ 1) จะทำให้ประสิทธิภาพการผลิตลดลงเล็กน้อย แต่ถ้ารัฐบาลปรับอัตราภาษีสรรพสามิตหรือใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มแทนภาษีสรรพสามิตด้วย (กรณีศึกษาที่ 2,3 และ 4) จะทำให้ประสิทธิภาพการผลิตเพิ่มขึ้น

สำหรับผลกระทบทางด้านราคาโดยรวมพบว่า การนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้จะทำให้ระดับราคาเพิ่มขึ้นเล็กน้อยในทุกกรณี กล่าวคือ ระดับราคาจะเพิ่มขึ้นร้อยละ 1.0 สำหรับกรณีที่ 1 และ 2 และเพิ่มขึ้นร้อยละ 1.07 ในกรณีที่ 3 ส่วนกรณีที่ 4 ระดับราคาจะเพิ่มขึ้นร้อยละ 1.36

ผลกระทบต่อการกระจายรายได้ พบว่าในทุกกรณีการกระจายรายได้จะมีความเท่าเทียมกันมากขึ้น หลังจากใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากการใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มจะกระทบผู้มีรายได้สูงมากกว่าผู้มีรายได้น้อย

งานศึกษาของฉลองภพ และสมชัย เป็นงานศึกษาที่พยายามวิเคราะห์ผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้จัดเก็บแทนภาษีการค้า โดยสมมติสถานการณ์ต่างๆ เป็นกรณีศึกษา เพื่อเป็นข้อมูลในการตัดสินใจทางนโยบายสำหรับรัฐบาล จึงนับว่างานศึกษาชิ้นนี้เป็นงานศึกษาที่น่าสนใจเป็นอย่างมาก งานศึกษาชิ้นนี้จะมีความสมบูรณ์มากขึ้น หากผู้ศึกษาได้เข้าใจถึงระบบภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งในเชิงทฤษฎีและวิธีปฏิบัติจัดเก็บอย่างถ่องแท้ แต่อย่างไรก็ตาม งานชิ้นนี้ก็นับได้ว่าเป็นประโยชน์ในการกำหนดแนวทางและวิธีการศึกษาสำหรับผู้ที่สนใจที่จะศึกษาต่อไป

<u>5) งานศึกษาของปิยะ สาชาติ (2540)</u> เป็นการศึกษาประสิทธิภาพของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย โดยได้วิเคราะห์ผลรายได้จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ผลการปฏิบัติตามแผนงานตรวจสอบที่ผ่านมา และศึกษาประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเปรียบเทียบกับจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ควรจัดเก็บได้

ผลการศึกษาพบว่า รายได้จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มก่อนหักคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มมีแนวโน้มสูงขึ้น ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2535 – 2539 แต่อัตราเพิ่มมีแนวโน้มลดลง เมื่อพิจารณาหลังหักคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มพบว่ามีแนวโน้มสูงขึ้นเช่นกัน โดยมีอัตราเพิ่มสูงขึ้นในปี พ.ศ. 2538 และ 2539

ยกเว้นในปี 2537 ที่มีอัตราเพิ่มลดลง และการปฏิบัติตามแผนงานตรวจสอบ 7 แผนงาน พบว่าทั้ง 7 แผนงานมีแนวโน้มไม่เปลี่ยนแปลงมากนัก และในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บได้เมื่อเปรียบเทียบกับจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ควรจัดเก็บได้ พบว่ามีแนวโน้มสูงขึ้นทุกปี

สรุปได้ว่า ประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยมีประสิทธิภาพพอสมควร จึงควรปรับปรุงจากปัญหาที่พบเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บให้ดีขึ้น ส่งผลต่อความสมัครใจของผู้เสียภาษีและรายได้จากภาษีอากรที่เพิ่มขึ้น

6) **งานศึกษาของวัชรี ชัยเอกสิทธิ (2535)** ศึกษาถึงผลกระทบของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อรายได้ของรัฐ โดยศึกษาเปรียบเทียบระหว่างระบบภาษีมูลค่าเพิ่มกับระบบภาษีการค้า พบว่าระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมีผลทำให้รายได้ของรัฐเพิ่มขึ้นมากกว่าระบบภาษีการค้า ในประเด็นต่างๆ ดังนี้

●การรับรู้ภาระภาษีที่ชัดเจนกว่า ทำให้ความร่วมมือต่อการจัดเก็บมากขึ้น

●ป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีได้มากกว่า เนื่องจากสามารถสอบยันได้ มีการกำหนดโทษที่สูงและเข้มงวดกว่า

●มีการคืนภาษีซื้อสินค้าทุน ภาษีซื้อสินค้าและบริการที่ใช้ในกิจการ ซึ่งระบบการคืนภาษีซื้อนี้มีผลทำให้ผู้ประกอบการมีความสนใจในการลงทุนเพิ่มขึ้น ฐานของผู้เสียภาษีกว้างขึ้น ทำให้รายได้รัฐสูงขึ้น

ผลกระทบทางลบที่เห็นได้อย่างชัดเจน ก็คือ

●มีการลดอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคลก่อนการบังคับใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งควรมีผลให้รายได้รัฐลดลง

●อัตราภาษีในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมีอัตราที่ลดลงจากระบบภาษีการค้า ซึ่งควรมีผลทำให้รายได้รัฐลดลง

ถึงแม้ว่าในระบบภาษีการค้าและระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจะมีข้อดีและข้อเสียแตกต่างกัน แต่โดยสรุปแล้วจะพบว่า ประสิทธิภาพในการจัดเก็บในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมีสูงกว่า เป็นผลให้รายได้ของรัฐสูงขึ้น

แต่อย่างไรก็ดี รายได้ของรัฐจะสูงขึ้นได้ต้องเกิดจากความร่วมมือและความสมัครใจในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี ดังนั้น เพื่อให้รายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐสูงขึ้น ควรจะดำเนินการดังนี้คือ

1. ส่งเสริมให้ประชาชนมีความรู้ความเข้าใจในเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่ม
2. ให้ผู้ประกอบการทราบถึงบทลงโทษ

3. เปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีที่ชำระภาษีไว้ผิดพลาดได้แก้ไขให้ถูกต้อง และหลังจากนั้นจึงให้มีการลงโทษอย่างจริงจังต่อไป
4. จัดให้มีเอกสารเผยแพร่ที่สมบูรณ์ เพื่อให้ผู้เสียภาษีเสียภาษีได้อย่างถูกต้อง

2.2 ทฤษฎีและแนวคิดที่ใช้ในการศึกษา

ความหมายของภาษีอากร

นักเศรษฐศาสตร์การคลังหลายท่านได้พยายามให้คำจำกัดความของคำว่า "ภาษีอากร" กันมาช้านานแล้ว อย่างไรก็ดี ก็ยังไม่มีคำนิยามใดที่สามารถถือเป็นข้อยุติได้ ดังนั้น การให้ความหมายของคำว่าภาษีอากรก็คงจะมีวิวัฒนาการต่อไปเรื่อยๆ ตัวอย่างของคำนิยามดังกล่าว ได้แก่

"ภาษีอากร คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากราษฎร โดยมิได้มีสิ่งตอบแทนแก่ผู้เสียภาษีอากรโดยตรง"

"ภาษีอากร หมายถึง รายได้หรือทรัพยากรที่ได้มีการเคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาลและไม่ก่อให้เกิดภาระในการชำระคืนของรัฐบาล"

"ภาษีอากร หมายถึง สิ่งที่เรียกเก็บจากบุคคล ทรัพย์สินหรือธุรกิจเพื่อการสนับสนุนรัฐบาลกลางหรือรัฐบาลท้องถิ่น"

"ภาษีอากร คือ ส่วนรั่วไหลจากกระแสหมุนเวียนของรายได้เข้าไปสู่ภาครัฐบาล ยกเว้นรายการกู้ยืม และรายจ่ายโดยตรงสำหรับสินค้าและบริการสาธารณะเท่าจำนวนที่จ่ายเต็มตามต้นทุนการผลิตสินค้าและบริการ"

"ภาษีอากร คือ การโอนทรัพยากรใดๆ อันมีลักษณะบังคับแต่มิได้เป็นการลงโทษจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาล โดยเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่ถูกกำหนดไว้แล้วล่วงหน้า และไม่โยงถึงผลประโยชน์ที่ได้รับเฉพาะ ทั้งนี้เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ทางเศราฐกิจและสังคมแห่งชาติบางประการ"

จากคำนิยามที่ยกมาเป็นตัวอย่างข้างต้น สามารถสรุปลักษณะสำคัญของคำว่า "ภาษีอากร" ได้หลายประการดังนี้

ประการแรก ภาษีอากรโดยทั่วไปจะมีลักษณะบังคับเก็บโดยอำนาจของกฎหมาย ทั้งนี้ไม่ว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรจะสมัครใจหรือไม่ก็คงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรอยู่ และหากไม่เสียภาษีอากรก็จะถูกลงโทษตามบทบัญญัติของกฎหมาย ลักษณะนี้จึงต่างกันกับการซื้อขายสินค้าหรือบริการ ซึ่งผู้ซื้อหรือผู้ขายมีทางเลือกในการซื้อขายสินค้าหรือบริการเหล่านั้น อย่างไรก็ดี สำหรับภาษีอากรบางประเภท เช่น ภาษีโภคภัณฑ์ทั้งหลาย เมื่อพิจารณาอย่างกว้างๆ แล้วอาจ

เห็นว่าไม่มีลักษณะบังคับเก็บในตัว กล่าวคือ ถ้าผู้บริโภคไม่เลือกบริโภคสินค้าที่ถูกเก็บภาษีประเภทนี้ ก็จะเลี่ยงการเสียภาษีเช่นนี้ได้ แต่ถ้าพิจารณาให้ลึกซึ้งแล้วจะพบว่าลักษณะบังคับจัดเก็บนั้นยังคงมีอยู่ โดยเป็นการบังคับเก็บจากผู้ซื้อสินค้าประเภทที่ต้องเสียภาษีนี้เท่านั้นไม่ได้เป็นการบังคับเก็บจากผู้บริโภคโดยทั่วไป

ประการที่สอง ภาษีอากรโดยทั่วไปมีลักษณะที่ไม่มีผลตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี กล่าวคือ ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ต้องชำระภาษีให้แก่รัฐ ในขณะที่รัฐบาลผู้จัดเก็บไม่ได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงให้แก่ผู้เสียภาษีเป็นการเฉพาะตัว แต่ผลตอบแทนที่ผู้เสียภาษีได้รับจะอยู่ในรูปของการใช้ประโยชน์จากบริการของรัฐในด้านต่างๆ อย่างไรก็ดีประโยชน์ที่ได้รับนี้ ไม่จำเป็นต้องสอดคล้องกับจำนวนภาษีที่ได้เสียไปแล้วแต่อย่างใด

ประการที่สาม ภาษีอากรมีลักษณะเป็นการเคลื่อนย้ายทรัพยากรแบบทิศทางเดียว กล่าวคือ การเก็บภาษีอากรเป็นการเคลื่อนย้ายทรัพยากรจากผู้เสียภาษีมาสู่ภาครัฐบาล โดยไม่มีทรัพยากรใดๆ เคลื่อนย้ายจากภาครัฐบาลกลับไปให้ผู้เสียภาษีในขณะที่มีการเสียภาษีนั้นแต่อย่างใด ต่างกันกับการซื้อขายสินค้าหรือบริการซึ่งเป็นการเคลื่อนย้ายทรัพยากรแบบสองทิศทาง กล่าวคือ มีสินค้าและบริการจากผู้ขายมาสู่ผู้ซื้อเป็นการตอบแทน ดังนั้น ภาษีอากรจึงมีลักษณะเป็นเงินโอนชนิดหนึ่ง ซึ่งมิได้ก่อให้เกิดรายได้หรือผลผลิตในสังคม

ประการที่สี่ ภาษีอากรไม่ก่อให้เกิดภาระในการชำระคืนแก่รัฐบาล หากมีการเคลื่อนย้ายทรัพยากรจากภาคเอกชนมาสู่ภาครัฐบาลโดยรัฐบาลมีความผูกพันที่จะต้องชดใช้คืนแล้วสิ่งนั้นก็มิใช่ภาษีอากร เช่น การกู้ยืมของรัฐบาล ซึ่งเป็นเพียงการเคลื่อนย้ายทรัพยากรมาใช้เป็นการชั่วคราวเท่านั้น โดยที่รัฐบาลจะต้องชดใช้คืนในภายหลัง ผลในท้ายที่สุดจึงเสมือนว่ามิได้มีการเคลื่อนย้ายทรัพยากรจากภาคเอกชนมาสู่ภาครัฐบาลแต่อย่างใด

ประการที่ห้า ภาษีอากรไม่จำเป็นต้องเรียกเก็บเป็น "เงิน" เสมอไปอาจเรียกเก็บในรูปของสินค้าหรือบริการก็ได้ ฉะนั้นเมื่อรัฐบาลต้องการสินค้าหรือบริการชนิดใด นอกจากจะใช้วิธีการเก็บภาษีอากรในรูปตัวเงินเพิ่มขึ้นเพื่อนำไปใช้จ่ายซื้อสินค้าหรือบริการนั้นแล้ว รัฐยังอาจใช้วิธีบังคับซื้อสินค้าหรือบริการดังกล่าวในราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาดโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมาย ส่วนแตกต่างระหว่างราคาตลาดของสินค้าหรือบริการนี้กับราคาที่รัฐบังคับซื้อก็นับเป็นภาษีอากรรูปหนึ่ง ตัวอย่างเช่น กรณีที่รัฐบาลบังคับให้พ่อค้าข้าวส่งออกต้องนำข้าวจำนวนหนึ่งมาขายให้กับรัฐบาลในราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาดเมื่อต้องการส่งข้าวออกไปขายต่างประเทศ ส่วนต่างระหว่างราคาข้าวที่รัฐบังคับซื้อกับราคาที่ควรจะได้รับก็ถือได้ว่าเป็นภาษีอากรที่เรียกเก็บจากพ่อค้าข้าวส่งออกเช่นเดียวกัน

ผลกระทบของภาษีอากร

การจัดเก็บภาษีอากรของรัฐบาลย่อมมีผลกระทบทั้งในระดับประชาชนแต่ละคนและในระดับของประเทศโดยรวม ผลกระทบที่เกิดขึ้นย่อมแตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับประเภทของภาษีอากรที่จัดเก็บเป็นสำคัญ อย่างไรก็ดี พิจารณาอีกด้านหนึ่งก็อาจกล่าวได้ว่า ผลกระทบของการจัดเก็บภาษีอากรนั้นย่อมเกิดขึ้นทั้งในด้านเศรษฐกิจ สังคมและการเมือง โดยจะมีความเกี่ยวพันกันอย่างใกล้ชิด ตัวอย่างเช่น หากมีการจัดเก็บภาษีเงินได้ในอัตราก้าวหน้าที่ค่อนข้างสูง มีการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินประเภทต่างๆ ในอัตราสูง หรือมีการจัดเก็บภาษีมรดก เหล่านี้ ก็จะมีผลในทางเศรษฐกิจทำให้การกระจายรายได้และทรัพย์สินเป็นธรรมมากขึ้น และในขณะเดียวกันก็จะเป็นการลดความแตกต่างทางฐานะในสังคมของคนในประเทศ และเป็นการลดอิทธิพลทางการเมืองของชนกลุ่มน้อยที่มีรายได้หรือทรัพย์สินจำนวนมากได้อีกทางหนึ่งด้วย

อย่างไรก็ดี การพิจารณาผลกระทบทางภาษีอากรในที่นี้จะกล่าวถึงเฉพาะผลกระทบทางเศรษฐกิจโดยรวมที่สำคัญบางประการเท่านั้น โดยจะแยกพิจารณาออกเป็นผลกระทบด้านการจัดสรรทรัพยากร ผลกระทบด้านการกระจายรายได้ และผลกระทบต่อผลผลิตรวมของประเทศ

1. ผลกระทบด้านการจัดสรรทรัพยากร

การจัดเก็บภาษีอากรของรัฐบาลก่อให้เกิดการโยกย้ายทรัพยากรจากภาคเอกชนมาสู่ภาครัฐบาล ฉะนั้นถ้ารัฐบาลจัดเก็บภาษีอากรมากขึ้นเพียงใด ก็จะทำให้ทรัพยากรเหลืออยู่ในภาคเอกชนน้อยลงเพียงนั้น ซึ่งเป็นเครื่องบ่งชี้ประการหนึ่งถึงขนาดของบทบาทของรัฐบาลในระบบเศรษฐกิจ การโยกย้ายทรัพยากรจากภาคเอกชนมาสู่ภาครัฐบาลนี้จะมีผลกระทบต่อส่วนใดของภาคเอกชน และมีผลกระทบมากน้อยเพียงใดย่อมขึ้นอยู่กับภาษีอากรแต่ละประเภทที่รัฐบาลจัดเก็บ เช่น ถ้ารัฐบาลเน้นการจัดเก็บภาษีทางอ้อมเป็นสำคัญ ภาระภาษีส่วนใหญ่จะตกอยู่กับกลุ่มผู้บริโภค ซึ่งเท่ากับว่ามีการโอนทรัพยากรส่วนใหญ่จากกลุ่มผู้บริโภคมาสู่ภาครัฐบาล หรือถ้ารัฐบาลเน้นการจัดเก็บภาษีจากประชาชนกลุ่มที่มีรายได้สูงหรือฐานะดี การโยกย้ายทรัพยากรส่วนใหญ่ก็จะมาจากประชาชนกลุ่มนี้ ผลของการโยกย้ายทรัพยากรตามที่กล่าวมานี้ย่อมกระทบกระเทือนต่อการบริโภค การออม และการลงทุน ฯลฯ ของภาคเอกชน ซึ่งจะมีผลกระทบต่อไปถึงการจัดสรรทรัพยากรมาใช้ผลิตสินค้าหรือบริการต่างๆ ในท้ายที่สุด

2. ผลกระทบด้านการกระจายรายได้

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีอากรมีผลทำให้รายได้ที่แท้จริงของบุคคลผู้รับภาระภาษีอากรลดลง ดังนั้นการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐบาลจึงมีผลกระทบต่อลักษณะของการกระจายรายได้ของประชาชนในประเทศด้วย กล่าวคือ ถ้าภาษีอากรส่วนใหญ่ของประเทศเป็นภาษีทางตรงโดยทั่งไปจะมีลักษณะเป็นภาษีก้าวหน้า ภาระภาษีส่วนใหญ่ตกอยู่กับผู้มีรายได้สูงหรือผู้มีฐานะดี ก็จะมี

ผลทำให้การกระจายรายได้เป็นธรรมมากขึ้น แต่ถ้าภาษีอากรส่วนใหญ่ของประเทศเป็นภาษีทางอ้อม ซึ่งโดยทั่วไปมีลักษณะเป็นภาษีถอยหลัง ภาระภาษีส่วนใหญ่ตกอยู่กับผู้บริโภคซึ่งมีรายได้น้อยหรือมีฐานะไม่ค่อยดี ก็จะมีผลทำให้การกระจายรายได้ไม่เป็นธรรมมากขึ้น

3. **ผลกระทบต่อผลผลิตรวมของประเทศ**

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วว่า การจัดเก็บภาษีอากรของรัฐบาลจะมีผลกระทบต่อภาคเอกชนไม่ว่าจะเป็นด้านการบริโภค การออม การลงทุน การจ้างงาน และอื่นๆ ดังนั้นการจัดเก็บภาษีอากรจึงเป็นผลต่อเนื่องไปถึงระดับการผลิต หรือผลผลิตรวมของประเทศด้วย ผลกระทบต่อผลผลิตรวมของประเทศโดยรวมนี้จะเปลี่ยนแปลงไปในทิศทางที่เพิ่มขึ้น หรือลดลงย่อมขึ้นอยู่กับการจัดเก็บภาษีแต่ละประเภทเป็นสำคัญ เช่น หากมีการเก็บภาษีเงินได้ในอัตราก้าวหน้าเพิ่มขึ้น จะทำให้รายได้หลังหักภาษีลดลง ซึ่งอาจมีผลทำให้มีการทำงานลดลง นอกจากนี้ยังจะทำให้การบริโภค การออมและการจ้างงานโดยรวมลดลง ทำให้ระดับผลผลิตรวมของประเทศโดยรวมลดลงด้วย หรือในทางตรงข้าม หากมีการปรับปรุงโครงสร้างภาษีอากรในบางด้านให้มีลักษณะเอื้ออำนวยต่อการลงทุนและการสร้างสมทุนแล้ว ก็จะส่งผลให้ระดับผลผลิตรวมของประเทศในปัจจุบันและในอนาคตเพิ่มขึ้นด้วย

การพิจารณาผลกระทบโดยทั่วไปของภาษีอากรตามแนวที่กล่าวถึงข้างต้น เป็นเพียงการพิจารณาเฉพาะส่วนเท่านั้น การพิจารณาถึงผลกระทบที่เกิดขึ้นโดยสมบูรณ์จำเป็นต้องพิจารณาทางด้านรายจ่ายของภาครัฐบาลควบคู่ไปด้วย ทั้งนี้เพราะการใช้จ่ายของภาครัฐบาลย่อมมีผลกระทบต่อการจัดสรรทรัพยากรในระบบเศรษฐกิจ ต่อการกระจายรายได้ในสังคมและต่อระดับผลผลิตรวมของประเทศด้วยเช่นกัน

หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

ในการพิจารณาหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีสามารถแบ่งเป็น 2 หลักใหญ่ คือ หลักเกณฑ์ของ ADAM SMITH ซึ่งเป็นการวางหลักเกณฑ์เริ่มแรก และหลักเกณฑ์จัดเก็บภาษีอากรที่ใช้ในปัจจุบัน (จีรพรรณ, 2530)

1. **หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของ** ADAM SMITH

ADAM SMITH นักเศรษฐศาสตร์ชาวสก็อตแลนด์ ได้เสนอแนวความคิดในการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ควรมีหลักเกณฑ์ ดังนี้

(1) หลักความเป็นธรรม (Equity) ประชาชนทุกคนควรเสียภาษีตามสัดส่วนความสามารถในการเสียภาษีและตามผลประโยชน์ที่ได้รับโดยพิจารณาจากรายได้ ทรัพย์สินและ

การใช้จ่ายต่างๆ โดยผู้มีความสามารถในการเสียภาษีมากควรเสียภาษีมาก ผู้มีความสามารถในการเสียภาษีน้อยควรเสียภาษีน้อย และผู้มีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากันควรเสียภาษีเท่ากัน

(2) หลักความแน่นอน (Certainty) ในการจัดเก็บภาษีอากรควรมีการกำหนดหลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติที่ชัดเจน และต้องแจ้งให้ประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีทราบ เช่น วิธีการยื่นชำระภาษี วิธีการคำนวณภาษีที่ต้องชำระ การจัดเตรียมเอกสารรายงานต่างๆ เวลาในการยื่นชำระภาษี สถานที่ที่รับยื่นแบบชำระภาษี เป็นต้น เป็นการยกระดับความสมัครใจในการเสียภาษีได้ทางหนึ่ง

(3) หลักความสะดวก (Convenience of Payment) ผู้ที่ทำหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรควรจะต้องคำนึงถึงความสะดวกของประชาชนผู้เสียภาษีในการติดต่อกับหน่วยงานที่ทำหน้าที่ในการจัดเก็บ การให้บริการต่างๆที่รวดเร็ว การให้คำแนะนำปรึกษาแนวทางในการปฏิบัติต่างๆ ตลอดจนการศึกษาและปรับปรุงระเบียบและแนวปฏิบัติที่อำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษี เช่น การรับยื่นแบบด้วยสื่อทางคอมพิวเตอร์

(4) หลักการประหยัด (Economy in Collection) จะต้องคำนึงถึงความประหยัดทั้งด้านประชาชนผู้ทำหน้าที่เสียภาษีและหน่วยงานที่ทำหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากร โดยขบวนการในการชำระภาษีจะต้องมีต้นทุนต่ำที่สุด

2. **หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีอากรที่ใช้ในปัจจุบัน**

เป็นการพิจารณาตามหลักเกณฑ์ที่ใช้ในปัจจุบัน เป็นไปได้ในทางปฏิบัติ ได้แก่

(1) หลักความเป็นธรรม (Equity) มีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาความเป็นธรรมมีอยู่ 2 หลักใหญ่ คือ

หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (The Principle of Absolute Equity) ถือว่าผู้เสียภาษีอากรทุกคนควรเสียภาษีเท่ากัน ไม่คำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละคนซึ่งไม่เท่ากัน

หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (The Principle of Relative Equity) ถือหลักความสามารถในการเสียภาษีอากร (The Ability to Pay Principle) คือผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีมากควรเสียภาษีให้รัฐมากและผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีน้อยควรเสียภาษีให้รัฐน้อยตามขนาดความสามารถที่ทำได้ ซึ่งจะก่อให้เกิดความเป็นธรรมทั้งในแนวนอนคือ ผู้ที่มีรายได้เท่ากันเสียภาษีเท่ากัน และในแนวตั้ง คือ ผู้มีความสามารถในการเสียภาษีต่างกันก็เสียภาษีต่างกัน และหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (The Benefit Principle) คือ ผู้ที่ได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการใดๆ ของรัฐควรต้องเป็นผู้เสียภาษีตามสัดส่วนหรือประโยชน์ที่ได้รับ

ทั้งนี้รัฐควรมีการควบคุมให้การปฏิบัติเป็นไปตามกฎหมายอย่างเคร่งครัด และมีบทลงโทษแก่ผู้ไม่ปฏิบัติตามด้วยเหตุผลและความเหมาะสม

(2) หลักหารเก็บภาษีอากรเพื่อเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ (The Revenue Minimization Approach) ใช้หลักการจำกัดรายจ่ายสุทธิ (Net Expenditure Restraining Effect) ถือว่าภาษีอากรที่ดีและมีประสิทธิภาพต่อการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ คือ ภาษีอากรที่ลดการใช้จ่ายของภาคเอกชนลงได้ ยิ่งลดค่าใช้จ่ายได้มากย่อมถือว่ามีประสิทธิภาพมาก

(3) หลักความเป็นกลาง (Neutrality) ถือว่าภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพนั้นจะต้องมีผลกระทบต่อการทำงานของกลไกตลาดน้อยที่สุด กล่าวคือการเก็บภาษีอากรจะต้องไม่เป็นการบิดเบือนแบบแผนในการผลิตของผู้ผลิตและแบบแผนในการบริโภคของผู้บริโภค อันจะทำให้การใช้ทรัพยากรเป็นไปอย่างขาดประสิทธิภาพและไม่ก่อให้เกิดสวัสดิการสูงสุดต่อสังคม นักเศรษฐศาสตร์พิจารณาความเป็นกลางของภาษีโดยดูจากภาระภาษีอากร (Excess Burden of Taxation) โดยภาษีอากรประเภทใดเรียกเก็บแล้วก่อให้เกิดภาระส่วนเกินน้อยที่สุดถือว่าเป็นภาษีอากรที่มีความเป็นกลาง

(4) หลักทำรายได้ดี (Produtivity) ภาษีอากรที่ดีต้องสามารถทำรายได้ดี และเพิ่มขึ้นในอัตราสูงกว่าอัตราการเพิ่มของรายได้ประชาชาติเพื่อสนองความต้องการในด้านการใช้จ่าย และการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจของประเทศ โดยภาษีอากรที่สามารถทำรายได้ดีต้องมีลักษณะอย่างน้อย 3 ประการ คือ

ประการแรก ฐานภาษีกว้างเพื่อให้รัฐบาลสามารถจัดเก็บรายได้ได้มาก โดยอัตราภาษีไม่สูงมากนัก

ประการที่สอง ใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้า และใช้วิธีประเมินภาษีตามราคามูลค่า ซึ่งจะทำให้รัฐบาลได้รับรายได้เพิ่มขึ้น เมื่อภาวะเศรษฐกิจเจริญรุ่งเรืองโดยไม่จำเป็นต้องแก้ไขอัตราภาษีบ่อยครั้ง

ประการที่สาม กลไกในการบริหารการจัดเก็บของรัฐจะต้องมีประสิทธิภาพพอสมควรเพื่อให้สามารถจัดเก็บภาษีได้ตามเป้าหมายที่วางไว้

(5) หลักความแน่นอน (Certainty) ภาษีอากรที่ดีและมีประสิทธิภาพควรมีลักษณะความแน่นอน 3 ประการสำคัญ คือ ความแน่นอนในด้านภาระภาษี ความแน่นอนของจำนวนเงินภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องเสีย และความแน่นอนในการทำนายรายได้จากภาษีอากรที่รัฐจัดเก็บได้

(6) หลักประสิทธิภาพในการบริหาร (Administrative Efficiency) ภาษีอากรที่ดีและมีประสิทธิภาพควรต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนเกี่ยวกับภาษีอากร ซึ่งจะพิจารณาจาก 2 ทางด้วยกันคือ ทางด้านรัฐบาล และทางด้านประชาชนผู้เสียภาษี โดยทางด้านรัฐบาลควร

พยายามจัดเก็บภาษีอากรที่เสียต้นทุนในการจัดเก็บต่ำและสามารถเก็บได้อย่างครบถ้วน เพื่อประหยัดค่าใช้จ่ายในการบริหารการจัดเก็บ และทางด้านผู้เสียภาษีไม่ควรให้ผู้เสียภาษีอากรต้องมีภาระและต้นทุนในการเสียภาษีอากรสูง อันเป็นการช่วยยกระดับความสมัครใจในการเสียภาษี (Voluntary Compliance) ของผู้เสียภาษีให้สูงขึ้นด้วย

จากแนวคิดดังกล่าวมาข้างต้นจะเห็นว่าส่วนใหญ่จะคล้ายกันโดยเน้นถึงคุณสมบัติของตัวภาษี และหน่วยงานที่ทำหน้าที่ในการจัดเก็บภาษี โดยไม่เน้นถึงผู้มีหน้าที่ในการเสียภาษีและปัจจัยที่เอื้อต่อระบบภาษีมากนัก เช่น การใช้หลักเศรษฐกิจแบบเสรีนิยม การพิจารณาถึงต้นทุนต่างๆ ในด้านผู้เสียภาษี เช่น ค่าใช้จ่ายในการชำระภาษีอากรของผู้เสียภาษีในการปฏิบัติให้ถูกต้องตามกฎหมาย (Compliance Cost) จากการเตรียมเอกสาร การจัดทำรายงานต่างๆ การจัดเตรียมระบบบัญชี การยื่นแบบแสดงรายการภาษีต่างๆ การจ้างที่ปรึกษาทางบัญชี และต้นทุนเวลาของผู้เสียภาษีในการยื่นชำระภาษี การเก็บรักษาเอกสารหลักฐาน เป็นต้น รวมถึงค่าใช้จ่ายอื่นๆ ดังนั้นหน่วยงานที่ทำหน้าที่ในการจัดเก็บควรจะต้องเน้นในการปรับปรุงระเบียบและวิธีการจัดเก็บภาษี เพื่อที่จะอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษี เช่น การปรับปรุงแบบแสดงรายการต่างๆ การยื่นชำระภาษีผ่านธนาคาร การยื่นแบบด้วยสื่อทางคอมพิวเตอร์ เป็นต้น และเนื่องจากไทยใช้ระบบการเสียภาษีแบบประเมินตนเอง (Self – Assessment) ดังนั้นควรให้ความสำคัญแก่ผู้เสียภาษี ซึ่งจะส่งผลดีต่อการจัดเก็บภาษีอีกทางหนึ่ง

ทฤษฎีการเสียสละเท่ากันกับความเป็นธรรมตามหลักความสามารถในการเสียภาษี

ในการพิจารณาประเด็นที่ว่าควรเก็บภาษีอากรจากสิ่งที่ใช้วัดความสามารถในการเสียภาษีอย่างไรจึงจะก่อให้เกิดความเป็นธรรมได้นั้น จำเป็นต้องเข้าใจข้อเท็จจริงขั้นพื้นฐานก่อนว่าการเสียภาษีอากร ก่อให้เกิดความสูญเสีย ความพึงพอใจ หรืออรรถประโยชน์ของเงินที่ผู้เสียภาษีมีอยู่ให้กับรัฐ ดังนั้นประเด็นสำคัญที่จะพิจารณาในที่นี้คือ ผู้เสียภาษีแต่ละรายควรเสียสละอรรถประโยชน์ที่ตนมีอยู่ในรูปของการเสียภาษีมากน้อยเท่าใดจึงจะเป็นธรรม หลักการที่เป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป ก็คือ ผู้เสียภาษีอากรแต่ละรายควรเสียสละอรรถประโยชน์อย่างเท่าเทียมกัน จึงจะก่อให้เกิดความเป็นธรรมทางภาษีอากรได้

แนวคิดข้างต้นทำให้เกิดทฤษฎีการเสียสละเท่ากัน (Equal Sacrifice Theory) ทฤษฎีนี้มุ่งอธิบายประเด็นที่ว่าการเสียสละอย่างเท่าเทียมกัน ซึ่งจะก่อให้เกิดความเป็นธรรมทางภาษีอากรนั้น หมายถึง การเสียสละอย่างเท่ากันในลักษณะใด ตามทฤษฎีนี้มีแนวความคิดอยู่สามประการ ซึ่งเป็นผลให้ทฤษฎีการเสียสละเท่ากันนี้แยกออกเป็นทฤษฎีย่อยได้สามทฤษฎี ดังนี้

*1. **ทฤษฎีการเสียสละสัมบูรณ์เท่ากัน** (Equal Absolute Sacrifice Theory)* ตามทฤษฎีนี้ผู้เสียภาษีทุกคนควรเสียสละอรรถประโยชน์ในจำนวนที่เท่ากัน จึงจะก่อให้เกิดความเป็นธรรมทางภาษีอากร อย่างไรก็ดีเนื่องจากอรรถประโยชน์หรือความพึงพอใจของเงินแต่ละหน่วยจะมีค่าลดลงเมื่อมีเงินมากขึ้น ดังนั้นการจัดเก็บภาษีที่จะทำให้ผู้เสียภาษีแต่ละรายเสียอรรถประโยชน์ในจำนวนเท่าๆ กัน จึงต้องเก็บจากผู้มีรายได้สูงเป็นจำนวนเงินมากกว่าที่เก็บจากผู้มีรายได้ต่ำกว่า

*2. **ทฤษฎีการเสียสละตามสัดส่วนเท่ากัน** (Equal Proportional Sacrifice Theory)* ตามทฤษฎีนี้ผู้เสียภาษีทุกคนควรเสียสละอรรถประโยชน์ที่ตนมีอยู่ในสัดส่วนเดียวกันทั้งหมด จึงจะก่อให้เกิดความเป็นธรรมทางภาษีอากร ดังนั้นผู้ที่มีอรรถประโยชน์อยู่มากจึงต้องเสียสละอรรถประโยชน์คิดออกมาเป็นจำนวนหน่วยมากกว่าผู้ที่มีอรรถประโยชน์อยู่น้อย จึงจะทำให้การเสียสละอรรถประโยชน์เป็นไปในสัดส่วนเดียวกัน ข้อสรุปจากทฤษฎีนี้ก็คือ จะต้องเก็บภาษีจากผู้มีรายได้สูงเป็นจำนวนเงินมากกว่าที่เก็บจากผู้ที่มีรายได้ต่ำกว่าและจะต้องเก็บมากกว่ากรณีตามทฤษฎีการเสียสละสัมบูรณ์เท่ากันด้วย

*3. **ทฤษฎีการเสียสละหน่วยสุดท้ายเท่ากัน** (Equal Marginal Sacrifice Theory)* ตามทฤษฎีนี้ผู้เสียภาษีทุกคนควรเสียสละอรรถประโยชน์ที่ตนมีอยู่จนกระทั่งอรรถประโยชน์ส่วนเพิ่มหรืออรรถประโยชน์หน่วยสุดท้ายของผู้เสียภาษีแต่ละรายเท่ากันจึงจะก่อให้เกิดความเป็นธรรมทางภาษีอากร ข้อสรุปที่เป็นผลจากทฤษฎีการเสียสละส่วนที่เพิ่มเท่ากัน ก็คือ ภาษีที่เรียกเก็บจะเป็นภาษีที่มีอัตราก้าวหน้ามากที่สุดเมื่อเทียบกับภาษีที่เรียกเก็บตามสองทฤษฎีแรก นอกจากนี้การจัดเก็บภาษีตามทฤษฎีนี้ยังทำให้สังคมโดยรวมเสียสละอรรถประโยชน์รวมกันทั้งสิ้นน้อยที่สุด

เพื่อความเข้าใจเกี่ยวกับทฤษฎีข้างต้น สมมุติว่า นาย ก. มีความพึงพอใจ หรืออรรถประโยชน์รวมทั้งสิ้น 100 หน่วย และนาย ข. มีความพึงพอใจหรืออรรถประโยชน์รวมกันทั้งสิ้น 120 หน่วย ตามทฤษฎีเสียสละสัมบูรณ์เท่ากัน ถ้าเก็บภาษีจากนาย ก.แล้วทำให้ความพึงพอใจลดลง 10 หน่วย ก็จะต้องเก็บจากนาย ข.จนกระทั่งความพึงพอใจของนาย ข. ลดลง 10 หน่วยด้วย ตามทฤษฎีการเสียสละตามสัดส่วนเท่ากัน การเก็บภาษีจากนาย ก. ซึ่งทำให้ความพึงพอใจของเขาลดลง 10 หน่วยนั้น จะลดลง 1 ใน 10 ของความพึงพอใจรวม ดังนั้นจะต้องเก็บภาษีจากนาย ข. ซึ่งทำให้ความพึงพอใจของนาย ข. ลดลง 1 ใน 10 ของความพึงพอใจรวมด้วย ซึ่งก็หมายความว่าจะต้องเก็บภาษีจากนาย ข. แล้วทำให้ความพึงพอใจรวมลดลง 12 หน่วยนั่นเอง สำหรับตามทฤษฎีการเสียสละหน่วยสุดท้ายเท่ากัน ก็หมายความว่าถ้าเก็บภาษีจากนาย ก. แล้วทำให้ความพึงพอใจรวมของนาย ก. ลดลง 10 หน่วย ทำให้เหลือความพึงพอใจรวมอยู่เพียง 90 หน่วย ดังนั้นจึงต้องเก็บภาษีจากนาย ข. เพื่อทำให้ความพึงพอใจรวมของนาย ข. ลดลง 30 หน่วย ทำให้เหลือความพึงพอใจรวมเพียง 90 หน่วย เท่ากับของนาย ก. จึงจะทำให้การเสียสละอรรถประโยชน์หน่วยสุดท้ายของเงินภาษีที่นาย ก.และนาย ข. เสียไปเท่ากัน

การผลักภาระภาษี

การผลักภาระภาษี (tax shifting) จะเกิดขึ้นเมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนดได้ทำการถ่ายเทหรือแบ่งเบาภาระภาษีบางส่วน หรือทั้งหมดไปให้กับบุคคลอื่น โดยทั่วไปนั้นอาจกล่าวได้ว่าการผลักภาระภาษีทำได้สองทิศทาง คือ การผลักภาระภาษีไปข้างหน้า (forward shifting) เช่น ผู้ผลิตซึ่งกฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีที่เรียกเก็บจากสินค้าอาจผลักภาระภาษีไปให้ผู้บริโภคสินค้านั้นได้โดยการขึ้นราคาสินค้า เป็นต้น และการผลักภาระภาษีไปข้างหลัง (backward shifting) เช่น ผู้ผลิตซึ่งกฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีที่เรียกเก็บจากสินค้า อาจผลักภาระภาษีไปให้เจ้าของปัจจัยการผลิตที่ใช้ในการผลิตสินค้านั้นได้ โดยการลดค่าจ้างแรงงานหรือลดราคาปัจจัยการผลิต เป็นต้น จากผลของการผลักภาระภาษีตามวิธีที่กล่าวมาแล้วนั้น จะเห็นได้ว่าภาระภาษีที่แท้จริงตามตัวอย่างดังกล่าวข้างต้น จึงมีโอกาสตกอยู่กับบุคคลสามกลุ่มด้วยกัน คือ ผู้บริโภคสินค้า เจ้าของปัจจัยการผลิต และผู้ผลิตสินค้านั้นเอง ผู้ใดจะรับภาระภาษีที่แท้จริงไว้มากน้อยเพียงใด ย่อมขึ้นอยู่กับความสามารถในการผลักภาระภาษีของผู้ผลิตสินค้านั้น การผลักภาระภาษีจะกระทำได้มากน้อยเพียงใด ย่อมขึ้นอยู่กับปัจจัยหลายด้านด้วยกัน ที่สำคัญและจะนำมากล่าวในที่นี้ได้แก่ ระดับการแข่งขันของตลาด ความยืดหยุ่นด้านราคาของอุปสงค์และอุปทาน ลักษณะของสินค้า และประเภทของภาษีอากร

1. **ระดับการแข่งขันของตลาด**

ระดับการแข่งขันของตลาดนับเป็นปัจจัยสำคัญประการหนึ่งในการกำหนดขอบเขตของการผลักภาระภาษีอากร ในตลาดที่มีการแข่งขันในระดับต่ำ เช่น ตลาดที่มีผู้ผลิตน้อยรายหรือตลาดผูกขาด ผู้ผลิตที่มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายจึงมีอำนาจในการกำหนดราคาสินค้าได้มาก เพราะผู้ซื้อมีโอกาสเลือกซื้อสินค้าจากผู้ผลิตได้ไม่มากราย ดังนั้น ผู้ผลิตจึงสามารถผลักภาระภาษีไปให้ผู้บริโภคโดยการขึ้นราคาสินค้าได้ง่ายกว่าในกรณีของตลาดที่มีการแข่งขันกันในระดับสูง

2. **ความยืดหยุ่นด้านราคาของอุปสงค์และอุปทาน**

การผลักภาระภาษีที่เรียกเก็บจากสินค้าจะกระทำได้มากน้อยเพียงใดนั้น ส่วนหนึ่งจะขึ้นอยู่กับความยืดหยุ่นด้านราคาของอุปสงค์และอุปทานของสินค้านั้น หากความยืดหยุ่นด้านราคาของอุปสงค์มาก แสดงว่าการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาสินค้าเพียงเล็กน้อยจะมีผลเปลี่ยนแปลงต่อปริมาณซื้อสินค้าชนิดนั้นเป็นจำนวนมาก ดังนั้นในกรณีนี้ผู้ผลิตจึงไม่สามารถขึ้นราคาสินค้าเพื่อหาทางผลักภาระภาษีที่เรียกเก็บจากสินค้านั้นได้มากนัก เพราะจะมีผลลดปริมาณการขายอย่างรุนแรง จึงสรุปได้ว่า หากอุปสงค์มีความยืดหยุ่นด้านราคามากเพียงใด ผู้ผลิตจะสามารถผลักภาระภาษีไปให้ผู้บริโภคได้น้อยเพียงนั้น

สำหรับความยืดหยุ่นด้านราคาของอุปทานนั้น หากอุปทานมีความยืดหยุ่นน้อย แสดงว่าแม้ราคาสินค้าจะเปลี่ยนแปลงไปมาก ปริมาณที่ผู้ผลิตต้องการผลิตออกมาขายก็จะเปลี่ยนแปลงไปไม่มากนัก แต่ถ้าหากราคาสินค้านั้นเพิ่มสูงขึ้นมาก ทางด้านผู้บริโภคอาจลดปริมาณการซื้อลงมากก็ได้ ดังนั้นในกรณีนี้จะเห็นได้ว่า ผู้ผลิตจะไม่สามารถขึ้นราคาสินค้าเพื่อหาทางผลักภาระภาษีที่เรียกเก็บจากสินค้านั้นได้มากนัก หากต้องการขายสินค้าที่ผลิตออกมาให้หมด จึงสรุปได้ว่าหากอุปทานมีความยืดหยุ่นน้อยเพียงใด ผู้ผลิตจะสามารถผลักภาระภาษีไปให้กับผู้บริโภคได้น้อยเพียงนั้น

อย่างไรก็ดีในการพิจารณาว่าผู้ผลิตจะสามารถผลักภาระภาษีไปให้ผู้บริโภคได้มากน้อยเพียงใด ในส่วนที่เกี่ยวกับความยืดหยุ่นด้านราคานั้น จำเป็นต้องพิจารณาความยืดหยุ่นด้านราคาของทั้งอุปสงค์และอุปทานประกอบกัน จะพิจารณาแยกเพียงด้านใดด้านหนึ่งเท่านั้นมิได้

3. **ลักษณะของสินค้า**

ลักษณะของสินค้าก็มีส่วนกำหนดขอบเขตของการผลักภาระภาษีได้ด้วย เช่น ถ้าเป็นสินค้าที่มีความคงทนถาวร เป็นต้นว่า ตู้เย็น โทรทัศน์ รถยนต์ ฯลฯ ผู้ผลิตก็สามารถเก็บรักษาสินค้าประเภทนี้ไว้ได้นานโดยไม่เสื่อมเสีย เพื่อรอช่วงจังหวะอันเหมาะสมที่จะสามารถผลักภาระภาษีไปให้แก่ผู้บริโภคได้มาก แต่ถ้าเป็นสินค้าที่เน่าเสียได้ง่าย เช่น เนื้อสัตว์ ผัก ผลไม้ ฯลฯ ผู้ขายจะเก็บสินค้าประเภทนี้ไว้ได้ไม่นาน ทำให้การรอจังหวะที่จะผลักภาระไปให้ผู้บริโภคลดน้อยลง ดังนั้นแม้ราคาสินค้าจะต่ำก็จำเป็นต้องขาย

4. **ประเภทของภาษีอากร**

ประเภทของภาษีอากรก็มีส่วนสำคัญต่อการผลักภาระภาษีด้วย อาจกล่าวได้โดยทั่วไปว่าภาษีทางอ้อมเป็นภาษีที่ผลักภาระได้ง่ายกว่าภาษีทางตรง ทั้งนี้เพราะว่าภาษีทางอ้อมโดยทั่วไปเรียกเก็บจากสินค้าและบริการ ซึ่งจะต้องมีการซื้อขายหรือแลกเปลี่ยนเกิดขึ้น ทำให้ผู้ผลิตมีโอกาสผลักภาระภาษีไปให้แก่ผู้บริโภคได้ ในขณะที่ภาษีทางตรงซึ่งเก็บจากฐานภาษีประเภทเงินได้หรือทรัพย์สินนั้น ไม่เปิดโอกาสให้มากเท่ากรณีภาษีทางอ้อม ขนาดของฐานภาษีก็มีผลต่อการผลักภาระภาษีด้วย เช่น ถ้าเก็บภาษีจากสินค้าเพียงบางชนิด โดยไม่ได้เรียกเก็บภาษีจากสินค้าอื่นที่สามารถใช้ทดแทนสินค้าที่ต้องเสียภาษีได้ ผู้ผลิตก็จะผลักภาระภาษีไปให้ผู้บริโภคโดยการขึ้นราคาสินค้าได้ไม่มากนัก เพราะหากราคาสินค้าดังกล่าวสูงเกินไปผู้บริโภคอาจหันไปบริโภคสินค้าอื่นที่ใช้ทดแทนได้ก็ได้

นอกจากปัจจัยสำคัญดังที่กล่าวถึงข้างต้นแล้ว สภาพการณ์ทางเศรษฐกิจของประเทศก็นับว่ามีส่วนสำคัญต่อการกำหนดขอบเขตของการผลักภาระภาษีด้วยเช่นเดียวกัน กล่าวคือ ในระยะที่เศรษฐกิจของประเทศรุ่งเรือง ประชาชนส่วนใหญ่มีงานทำ มีรายได้เพิ่มขึ้น การใช้จ่ายก็จะคล่องตัวขึ้น ผู้ขายสินค้าก็ย่อมสามารถขายสินค้าได้ง่ายกว่าการขายสินค้าในระยะที่เศรษฐกิจของประเทศฝืดเคือง ฉะนั้นเมื่อรัฐบาลเรียกเก็บภาษีอากรในขณะที่เศรษฐกิจของประเทศรุ่งเรือง

ราคาสินค้าที่เพิ่มขึ้นซึ่งเป็นผลมาจากการผลักภาระภาษีไปข้างหน้าของผู้ผลิตย่อมไม่เป็นปัญหาด้านราคาแก่ผู้บริโภคเท่าใดนัก เนื่องจากผู้บริโภคมีความสามารถในการใช้จ่ายเงินในระดับสูงในเวลานั้น

ความสมัครใจในการเสียภาษี

การสร้างความสมัครใจในการเสียภาษีเป็นสิ่งที่สำคัญ เนื่องจากการเสียภาษีอากรเป็นการสูญเสียรายได้หรือประโยชน์ให้กับรัฐบาล ดังนั้น ผู้เสียภาษีบางรายจึงไม่อยากเสีย มีการหลบหนีภาษีอากร (Tax Evasion) หรือหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Tax Avoidance) อย่างไรก็ดี สำหรับผู้เสียภาษีอากรที่ยินยอมเสียภาษีอากรให้กับรัฐนั้น ก็จะมีส่วนหนึ่งยอมเสียภาษีอากรด้วยความสมัครใจ สำหรับอีกส่วนหนึ่งนั้นอาจจำใจต้องเสียภาษีอากร ไม่ว่าจะโดยผลของการติดตามจัดเก็บภาษีอากรของเจ้าหน้าที่จนทำให้ไม่สามารถหลบหนีหรือหลีกเลี่ยงภาษีอากรได้ หรือโดยความกดดันของสังคมก็ตาม ในประเทศที่ประชาชนส่วนใหญ่มีความสมัครใจในการเสียภาษีอากรในระดับสูง การจัดเก็บภาษีอากรจะกระทำได้ไม่ยากนัก ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีอากรต่ำตลอดจนความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีอากรอันเนื่องจากการหลบเลี่ยงภาษีอากรก็จะมีน้อย

จากหลักการและทฤษฎีภาษีตามที่กล่าวมาแล้ว จะเห็นได้ว่าภาษีอากรที่ดีบางหลักอาจเป็นภาษีอากรที่ไม่ดีเมื่อพิจารณาโดยอาศัยหลักอื่น กล่าวอีกอย่างหนึ่งก็คือ หลักที่ดีทางภาษีอากรนั้นไม่สามารถจะมีอยู่พร้อมๆ กันในภาษีอากรชนิดหนึ่งชนิดใด การจะนำหลักที่ดีทางภาษีอากรเหล่านี้ไปใช้พิจารณากำหนดจัดเป็นภาษีชนิดต่างๆ จึงต้องรับฟังแนวนโยบายของรัฐบาลและคำนึงถึงสภาพการณ์ทางเศรษฐกิจและอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องประกอบไปด้วย

แต่อย่างไรก็ตาม แม้หลักการและวิธีการเกี่ยวกับภาษีอากรจะดีเพียงใด ถ้าปราศจากความสมัครใจของผู้เสียภาษีแล้วการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรก็จะไม่ได้ผล ดังนั้นจึงจำเป็นที่จะต้องมีการประชาสัมพันธ์ และใช้นโยบายบางอย่าง เพื่อให้เกิดความสมัครใจในการเสียภาษีอากรของประชาชนในประเทศ องค์ประกอบเพื่อให้ประชาชนเกิดความสมัครใจในการเสียภาษีอากรที่สำคัญ มีดังนี้

(1) **นโยบายรายจ่ายของรัฐบาล** เนื่องจากภาษีอากรที่รัฐจัดเก็บนั้น จะถูกนำไปใช้จ่ายในการบริหารประเทศ ถ้าผู้เสียภาษีอากรมีความมั่นใจในนโยบายรายจ่ายของรัฐบาลว่าเป็นการใช้เงินภาษีอากรเพื่อผลประโยชน์ของคนในประเทศและใช้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยแท้ที่จริงแล้ว ความเต็มใจในการเสียภาษีก็จะมีมากขึ้น ถ้าผู้เสียภาษีอากรไม่มีความมั่นใจในนโยบายของรัฐหรือการใช้จ่ายของรัฐบาลเป็นไปอย่างฟุ่มเฟือยมีการจัดการฉ้อราษฎร์บังหลวง ความยินยอม

พร้อมใจในการเสียภาษีอากรก็คงจะมีได้ยาก นโยบายรายจ่ายของรัฐบาลนี้จึงนับว่ามีความสำคัญเป็นอย่างมากต่อระดับความสมัครใจในการเสียภาษีอากรของประชาชนในประเทศ

(2) **การปฏิบัติของข้าราชการ** การปฏิบัติที่ผู้เสียภาษีอากรได้รับจากราชการโดยทั่วไปย่อมส่งผลสะท้อนถึงทัศนคติในการเสียภาษีอากร คงไม่มีผู้เสียภาษีอากรคนใดที่ต้องการเห็นเงินภาษีอากรที่เสียให้รัฐไปนั้น นำมาจ้างข้าราชการที่วางอำนาจต่อตน โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ถ้าข้าราชการผู้นั้นเป็นเจ้าหน้าที่ผู้รับเงินโดยตรง ผลในทางลบต่อทัศนคติของผู้เสียภาษีอากรย่อมมีเป็นทวีคูณ

(3) **ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากร** ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรนี้นับเป็นประเด็นสำคัญยิ่งของระบบภาษีอากรที่ดี หากประชาชนทุกคนรู้สึกว่าตนได้แบกรับภาระภาษีของรัฐอยางเป็นธรรมเช่นเดียวกับผู้เสียภาษีคนอื่นๆ แล้วก็จะทำให้ความสมัครใจในการเสียภาษีมีมากขึ้น หากรู้สึกว่าตนเองต้องรับภาระภาษีอย่างไม่เป็นธรรมแล้ว ผู้เสียภาษีอากรก็จะพยายามหลบหนีและหลีกเลี่ยงภาษีอากรกันมากขึ้นดังที่ได้กล่าวมาแล้ว ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรเช่นว่านี้ส่วนหนึ่งจะขึ้นอยู่กับภาษีอากรประเภทต่างๆ ที่จัดเก็บนั้นว่ามีลักษณะสอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษีหรือผลักผลประโยชน์ ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของหลักความเป็นธรรมทางภาษีอากร อีกส่วนหนึ่งที่มีความสำคัญไม่ยิ่งหย่อนไปกว่ากันจะขึ้นอยู่กับการปฏิบัติจัดเก็บภาษีอากรของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรว่าเป็นไปอย่างทั่วถึงและเป็นธรรมหรือไม่

(4) **ความสะดวกในการเสียภาษีอากร** การอำนวยความสะดวกในการเสียภาษีอากรในด้านต่างๆ ก็นับเป็นปัจจัยสำคัญอีกประการหนึ่งที่มีผลกระทบต่อความสมัครใจในการเสียภาษีอากรของผู้เสียภาษีอากรโดยทั่วไป เช่น การใช้แบบแสดงรายการที่ง่าย การกำหนดขั้นตอน การเสียภาษีไม่ยุ่งยาก การอำนวยความสะดวกในการชำระภาษีทางไปรษณีย์หรือการชำระเป็นเช็คฯลฯ เหล่านี้จะทำให้ผู้เสียภาษียินดีที่จะเสียภาษีมากขึ้น ความสะดวกรวดเร็วในการขอคืนภาษีก็เป็นปัจจัยสำคัญอีกประการหนึ่งที่จะมองข้ามเสียมิได้ เพราะการคืนภาษีให้ในเวลาอันรวดเร็วโดยไม่สร้างภาระในการหาเอกสารหลักฐานเพิ่มเติมกับผู้เสียภาษีนั้นจะช่วยให้ผู้เสียภาษีมีความเต็มใจที่จะเสียภาษีมากขึ้น โดยสรุปแล้วการอำนวยความสะดวกในด้านต่างๆ จะทำให้ผู้เสียภาษีอากรไม่ต้องเสียเวลาและค่าใช้จ่ายในการเสียภาษีมากจนเกินไป

(5) **ทัศนคติในการเสียภาษีอากร** ทัศนคติในการเสียภาษีอากรของประชาชนโดยทั่วไปจะมีผลกระทบอย่างสำคัญต่อการพยายามหลบหนีและหลีกเลี่ยงภาษีอากร ดังนั้น การพยายามเสริมสร้างให้ประชาชนโดยทั่วไปมีความสำนึกในการเสียภาษีอากร (Tax Consciousness) โดยชี้ให้เห็นประโยชน์ของสังคมโดยรวมและโดยการสร้างความรู้สึกเกรงกลัวและละอายต่อการหลบหนีและหลีกเลี่ยงภาษีอากรก็จะมีส่วนช่วยยกระดับความสมัครใจในการเสียภาษีอากรให้สูงขึ้นได้

สำหรับวิธีการยกระดับความสมัครใจในการเสียภาษีอากร ซึ่งหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร อันได้แก่ กรมสรรพากร กรมสรรพสามิตแบบกรมศุลกากร มีหน้าที่และรับผิดชอบโดยตรงที่จะต้องพยายามยกระดับความสมัครใจในการเสียภาษีอากรของผู้เสียภาษีอากร โดยการจัดองค์กรและการบริหารภาษีอากรให้เป็นธรรมและมีประสิทธิภาพอย่างสูงสุด อันประกอบด้วยมาตรการในการส่งเสริมการเสียภาษีอากร (Positive Measures) ได้แก่ ความสะดวกรวดเร็วในการชำระภาษีอากร การคืนภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีอากรชำระไว้เดิมหรือถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เกิน ควรให้ความรู้และความเข้าใจในการเสียภาษีอากรแก่ผู้เสียภาษีอากร การยกย่องผู้เสียภาษีอากรที่ให้ความร่วมมือในการเสียภาษีอากร การตรวจสอบภาษีอากรจะต้องกระทำอย่างโดยรวดเร็วและทั่วถึง การสืบสวนและประมวลหลักฐาน การใช้เครื่องคอมพิวเตอร์เพื่อเสริมสร้างประสิทธิภาพในการดำเนินการจัดเก็บภาษี การจัดทำแบบแสดงรายการเสียภาษีให้ง่าย ควรประชาสัมพันธ์และการให้ความช่วยเหลือแก่ผู้เสียภาษี โดยเฉพาะอย่างยิ่งการให้คำแนะนำ เป็นต้น

(6) **บริการทางภาษีอากร** การให้ข้อมูลของข่าวสารตลอดจนความรู้ทางภาษีอากร จะช่วยทำให้ผู้เสียภาษีอากรมีความเข้าใจในหน้าที่ หลักการและวิธีการเสียภาษีอากร ตลอดจนบทลงโทษที่อาจจะได้รับถ้าไม่เสียภาษีอากรให้ถูกต้อง ดังนั้น การจัดให้มีการประชาสัมพันธ์เพื่อเผยแพร่ความรู้ทางภาษีอากร การจัดทำเอกสารคู่มือการเสียภาษีอากรประเภทต่างๆ ตลอดจนการบริการตอบข้อหารือในปัญหากฎหมายภาษีอากรเหล่านี้จะมีส่วนสำคัญในการช่วยยกระดับความสมัครใจในการเสียภาษีอากรของผู้เสียภาษีอากรให้ดีขึ้น การให้บริการทางภาษีอากรตามแนวทางที่กล่าวถึงนี้ โดยหลักใหญ่จะกระทำโดยหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง อย่างไรก็ดี ภาคเอกชนก็อาจมีบทบาทในการเผยแพร่ความรู้ความเข้าใจ