



# การภาษีอากรธุรกิจ Business Taxation

เหมาะสำหรับนักศึกษา  
หลักสูตรบริหารธุรกิจ  
วิทยาการจัดการ นิติศาสตร์  
ใช้ได้กับมหาวิทยาลัย  
ทั่วประเทศ

รศ. สมคิด บางโม

TAX

ซิปเอ็ด

## การภาษีอากรธุรกิจ

โดย รศ. สมคิด บางโม

สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย โดย รศ. สมคิด บางโม © พ.ศ. 2563

ห้ามคัดลอก ลอกเลียน ดัดแปลง ทำซ้ำ จัดพิมพ์ หรือกระทำการอื่นใด โดยวิธีการใดๆ ในรูปแบบใดๆ ไม่ว่าส่วนหนึ่งส่วนใดของหนังสือเล่มนี้ เพื่อเผยแพร่ในสื่อทุกประเภท หรือเพื่อวัตถุประสงค์ใดๆ นอกจากจะได้รับอนุญาต

### ข้อมูลทางบรรณานุกรมของหอสมุดแห่งชาติ

รศ. สมคิด บางโม.

การภาษีอากรธุรกิจ. -- กรุงเทพฯ : ซีเอ็ดยูเคชั่น, 2563.

320 หน้า.

1. ภาษี. 2. อากร.

I. ชื่อเรื่อง.

336.2

Barcode (e-book) 9786160837731

ผลิตและจัดจำหน่ายโดย



บริษัท ซีเอ็ดยูเคชั่น จำกัด (มหาชน)  
SE-EDUCATION PUBLIC COMPANY LIMITED

เลขที่ 1858/87-90 ถนนเทพรัตน แขวงบางนาใต้ เขตบางนา กรุงเทพฯ 10260

โทรศัพท์ 0-2826-8000

หากมีคำแนะนำหรือติชม สามารถติดต่อได้ที่ [comment@se-ed.com](mailto:comment@se-ed.com)



## คำนำ

หนังสือ *การภาษีอากรธุรกิจ* เล่มนี้จัดทำขึ้นเพื่อใช้ในการเรียนการสอนวิชาการภาษีอากรธุรกิจ ของมหาวิทยาลัยต่างๆ ในหลักสูตรการบริหารธุรกิจและการจัดการระดับปริญญาตรี เนื้อหาของหนังสือแบ่งออกเป็น 8 บท ครอบคลุมภาษีที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจคือ ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ อากรแสตมป์ การอุทธรณ์ภาษีและปัญหาภาษีอากร ท้ายบทมีกิจกรรมทบทวนเพื่อให้ นักศึกษาได้ฝึกฝนทดสอบความรู้ของตนเองและเตรียมตัวสอบ เหมาะสำหรับการเรียนการสอน ใน 1 ภาคการศึกษา

หนังสือเล่มนี้มีการอธิบายเนื้อหาที่อ่านเข้าใจง่าย สามารถศึกษาได้ด้วยตนเอง ทันสมัย และ สอดคล้องกับกฎหมายปัจจุบัน แต่ถึงกระนั้นผู้สอนก็ต้องให้ความสนใจติดตามการเปลี่ยนแปลง ของกฎหมายและข้อมูลต่างๆ อยู่เสมอ โดยเฉพาะเรื่องอัตราภาษีและการยกเว้นภาษี สำหรับวิธีการคำนวณภาษีนั้นผู้เขียนได้แสดงวิธีการคำนวณตามลำดับขั้นตอนอย่างละเอียด ชัดเจน ทำให้ ผู้ศึกษาเข้าใจหลักเกณฑ์และวิธีการโดยง่าย ไม่ซับซ้อน และนำไปใช้ได้จริง

อนึ่ง หนังสือเล่มนี้ได้ตีพิมพ์มากกว่า 10 ครั้ง และมีการปรับปรุงมาตลอด จึงเป็นที่นิยม ใช้ในมหาวิทยาลัยทั่วประเทศ และในครั้งนี้ได้ปรับปรุงให้เหมาะกับผู้อ่านมากขึ้น

ผู้เขียนหวังว่าหนังสือ *การภาษีอากรธุรกิจ* เล่มนี้จะเป็นประโยชน์แก่ผู้ศึกษามากขึ้น ขอ ขอบคุณ บริษัทซีเอ็ดยูเคชั่น จำกัด (มหาชน) ที่สนับสนุนการจัดพิมพ์ รวมทั้งท่านเจ้าของหนังสือที่ ผู้เขียนนำมาอ้างอิงและค้นคว้าตามรายชื่อในบรรณานุกรม และหากมีข้อบกพร่องประการใดโปรด แจ้งให้ทราบด้วย ผู้เขียนขอน้อมรับและจะปรับปรุงแก้ไขในโอกาสต่อไป

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'Som' followed by a flourish.

(รองศาสตราจารย์สมคิด บางโม)





<b>บทที่ 1 ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร .....</b>	<b>9</b>
1.1 ความหมายของภาษีอากร .....	9
1.2 วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากร .....	10
1.3 ลักษณะของภาษีอากรที่ดี .....	11
1.4 โครงสร้างของภาษีอากร .....	15
1.5 การจำแนกประเภทภาษี .....	21
1.6 ผลกระทบของภาษีอากรโดยทั่วไป.....	22
1.7 การหลบหนีภาษีอากรและการหลีกเลี่ยงภาษีอากร .....	23
1.8 นโยบายภาษีอากร.....	23
1.9 ความขัดแย้งระหว่างเป้าหมายทางภาษีอากร .....	28
1.10 ปัญหาขั้นตอนการดำเนินนโยบายภาษีอากร .....	28
1.11 รายรับและรายจ่ายของรัฐบาล .....	29
1.12 สรุปท้ายบท .....	35
กิจกรรมท้ายบทที่ 1.....	37
<b>บทที่ 2 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.....</b>	<b>39</b>
2.1 บุคคลและภาษี .....	39
2.2 เงินได้พึงประเมิน .....	45
2.3 การหักค่าใช้จ่าย .....	74
2.4 การหักค่าลดหย่อน .....	82
2.5 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาใหม่ .....	92

2.6	อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา .....	94
2.7	แนวปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีและภรรยา.....	96
2.8	การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา .....	99
2.9	ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปี.....	107
2.10	สรุปท้ายบท .....	109
	กิจกรรมท้ายบทที่ 2.....	110
<b>บทที่ 3</b>	<b>การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา .....</b>	<b>113</b>
3.1	การหักภาษี ณ ที่จ่าย.....	113
3.2	การชำระภาษีโดยการประเมินตนเอง.....	135
3.3	การชำระภาษีโดยการประเมินของเจ้าพนักงาน.....	140
3.4	การขอคืนเงินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.....	142
3.5	สรุปท้ายบท.....	142
	กิจกรรมท้ายบทที่ 3.....	143
<b>บทที่ 4</b>	<b>ภาษีเงินได้นิติบุคคล.....</b>	<b>145</b>
4.1	ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล.....	145
4.2	นิติบุคคลที่ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล .....	146
4.3	หน้าที่การเสียภาษีกับแหล่งเงินได้.....	147
4.4	ฐานภาษีและอัตราภาษี.....	149
4.5	ประเภทการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล .....	149
4.6	การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิ .....	150
4.7	การชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปี .....	195
4.8	การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากรายรับ.....	196
4.9	การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย.....	198
4.10	การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการจำหน่ายเงินกำไร .....	201
4.11	วิธีการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล .....	204
4.12	สรุปท้ายบท .....	219
	กิจกรรมท้ายบทที่ 5.....	220

<b>บทที่ 5 ภาษีมูลค่าเพิ่ม .....</b>	<b>223</b>
5.1 ลักษณะทั่วไปของภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	224
5.2 การประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	226
5.3 การเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	227
5.4 ฐานภาษี .....	241
5.5 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	244
5.6 การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	245
5.7 การยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	250
5.8 การคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	251
5.9 เอกสารหลักฐานและประเภทรายงานที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องจัดทำ .....	252
5.10 การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	253
5.11 สรุปท้ายบท .....	257
กิจกรรมท้ายบทที่ 6.....	261
<b>บทที่ 6 ภาษีธุรกิจเฉพาะ.....</b>	<b>261</b>
6.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะ.....	261
6.2 การประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ .....	262
6.3 กิจการที่ได้รับการยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ .....	265
6.4 กิจการที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ .....	269
6.5 ฐานภาษี .....	270
6.6 อัตราภาษีธุรกิจเฉพาะ.....	272
6.7 การคำนวณภาษีธุรกิจเฉพาะ .....	273
6.8 การขอคืนภาษีธุรกิจเฉพาะ .....	274
6.9 การจดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ.....	274
6.10 การยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี.....	275
6.11 เอกสารหลักฐานและประเภทบัญชีที่ต้องจัดทำ .....	275
6.12 สรุปท้ายบท .....	276
กิจกรรมท้ายบทที่ 7.....	277

<b>บทที่ 7 อากรแสตมป์.....</b>	<b>279</b>
7.1 ความหมายของแสตมป์.....	279
7.2 ผู้มีหน้าที่เสียอากรแสตมป์.....	280
7.3 การยกเว้นอากรแสตมป์.....	280
7.4 ใบรับ.....	285
7.5 ใบรับที่ต้องปิดอากรแสตมป์.....	286
7.6 วิธีการเสียอากรแสตมป์.....	287
7.7 ตราสารที่เสียอากรแสตมป์เป็นตัวเงิน.....	288
7.8 อัตราอากรแสตมป์.....	289
7.9 บทลงโทษ.....	294
7.10 สรุปท้ายบท.....	294
กิจกรรมท้ายบทที่ 8.....	296
<b>บทที่ 8 การอุทธรณ์ภาษีและปัญหาภาษีอากร.....</b>	<b>297</b>
8.1 การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงาน.....	297
8.2 การอุทธรณ์ภาษี.....	301
8.3 บทกำหนดโทษ.....	302
8.4 ศาลภาษีอากร.....	303
8.5 ปัญหาทางภาษีอากรของรัฐ.....	305
8.6 สรุปท้ายบท.....	310
กิจกรรมท้ายบทที่ 9.....	311
<b>ภาคผนวก.....</b>	<b>313</b>
แบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภงด. 91).....	313
<b>บรรณานุกรม.....</b>	<b>317</b>





รัฐบาลของทุกประเทศมีหน้าที่เหมือนกันคือ พัฒนาประเทศให้เจริญก้าวหน้าทั้งด้านเศรษฐกิจ สังคม และความมั่นคงของประเทศ ซึ่งจะส่งผลให้ประชาชนดำรงชีวิตอย่างมีความสุขและมีคุณภาพชีวิตที่ดี การบริหารราชการแผ่นดินให้บรรลุเป้าหมายดังกล่าวของรัฐบาลจำเป็นต้องใช้เงินจำนวนมาก แหล่งรายได้ที่สำคัญที่สุดของรัฐบาลคือ ภาษีอากร นอกจากนี้รัฐบาลยังใช้ระบบภาษีอากรเป็นเครื่องมือ ในการบริหารประเทศเพื่อให้บรรลุเป้าหมายอื่นๆ อีกด้วย ดังนั้นภาษีอากรจึงมีความสำคัญและเกี่ยวข้องกับประชาชนทุกคน ในด้านการประกอบธุรกิจ ภาษีอากรเป็นปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อความสำเร็จ หรือความล้มเหลวของธุรกิจโดยตรง ผู้ประกอบการจำเป็นต้องศึกษาหาความรู้เกี่ยวกับภาษีอากรในทุกๆ เรื่อง ให้เข้าใจโดยถ่องแท้เพื่อประโยชน์ต่อการดำเนินธุรกิจ ให้ประสบความสำเร็จตามเป้าหมาย

## 1.1 ความหมายของภาษีอากร

นักเศรษฐศาสตร์และนักภาษีอากรได้ให้คำจำกัดความของคำว่าภาษีอากรไว้ต่างๆ กันดังนี้

**ภาษีอากร** คือสิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากราษฎรโดยมิได้มีสิ่งตอบแทนแก่ผู้เสียภาษีโดยตรง

**ภาษีอากร** หมายถึงรายได้หรือทรัพยากรที่ได้มีการเคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาล และไม่ก่อให้เกิดภาวะชำระคืนแก่รัฐบาล

**ภาษีอากร** หมายถึงสิ่งที่เรียกเก็บจากบุคคล ทรัพย์สิน หรือธุรกิจ เพื่อการสนับสนุนรัฐบาลกลาง หรือรัฐบาลท้องถิ่น

**ภาษีอากร** คือการโอนทรัพย์สินใดๆ อันมีลักษณะบังคับ แต่มิได้เป็นการลงโทษจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาล โดยเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ล่วงหน้า และไม่คำนึงถึงผลประโยชน์ที่ได้รับโดยเฉพาะ ทั้งนี้เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ทางเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติบางประการ

จากคำจำกัดความดังกล่าวทำให้สรุปลักษณะสำคัญของภาษีอากรได้หลายประการดังนี้

1. ภาษีอากรโดยทั่วไปนั้นจะมีลักษณะบังคับเก็บ
2. ภาษีอากรโดยทั่วไปไม่มีผลตอบแทนโดยตรงต่อผู้เสียภาษี
3. ภาษีอากรไม่เกิดภาระการชำระคืนของรัฐบาล
4. ภาษีอากรมีลักษณะเป็นการเคลื่อนย้ายทรัพยากรจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาล
5. ภาษีอากรไม่จำเป็นต้องเรียกเก็บเป็นเงินเสมอไป

## 1.2 วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากร

การจัดเก็บภาษีอากรมีวัตถุประสงค์หลายประการ วัตถุประสงค์หลักคือ การหารายได้มาใช้จ่ายในกิจการของรัฐ และการดำเนินการให้บรรลุเป้าหมายทางเศรษฐกิจต่างๆ วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีอากรมีดังนี้

**1. เพื่อหารายได้มาใช้จ่ายในกิจการของรัฐ** กิจการส่วนใหญ่ของรัฐเป็นกิจการเพื่อส่วนรวม เช่น ความมั่นคง ความปลอดภัย การศึกษา กิจการสาธารณสุขโรคต่างๆ เป็นต้น

**2. เพื่อควบคุมหรือส่งเสริมพฤติกรรมทางเศรษฐกิจ** รัฐบาลสามารถใช้ระบบภาษีอากรควบคุมการบริโภค การผลิต หรือวิธีการดำเนินการทางธุรกิจบางชนิดมิให้เกิดผลเสียต่อเศรษฐกิจส่วนรวมได้ เช่น ไม่ต้องการให้ประชาชนบริโภคสุรา บุหรี่ หรือสินค้าฟุ่มเฟือยต่างๆ ก็เก็บภาษีสินค้า เหล่านี้ในอัตราสูงๆ หรือไม่เก็บภาษีอุปกรณ์การศึกษาต่างๆ เพื่อส่งเสริมให้ประชาชนได้รับการศึกษา อย่างทั่วถึง หรือเก็บภาษีสินค้าที่มีความจำเป็นในอัตราต่ำ เป็นต้น

**3. เพื่อการกระจายรายได้และทรัพย์สินให้เป็นธรรม** นอกจากรัฐบาลจะใช้มาตรการด้านรายจ่าย เช่น การอุดหนุน การโอนเงินต่างๆ การสร้างงานในชนบท ฯลฯ การจัดเก็บภาษีอากรยังเป็นเครื่องมือที่สำคัญในการกระจายรายได้ด้วย เช่น ใช้วิธีอัตราภาษีก้าวหน้า ภาษีทรัพย์สิน ภาษีมรดก ภาษีสินค้าฟุ่มเฟือยในอัตราสูงๆ เป็นต้น

**4. เพื่อรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ** การรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจทั้งด้านราคาสินค้าและการจ้างงานเป็นเป้าหมายทางเศรษฐกิจที่สำคัญ เช่น การป้องกันภาวะเงินเฟ้อ รัฐบาลก็เพิ่มภาษีต่างๆ ให้สูงขึ้น เพื่อลดการใช้จ่ายในยามเศรษฐกิจตกต่ำ คนว่างงานมาก รัฐบาลอาจลดภาษีต่างๆ ลง เพื่อกระตุ้นให้มีการบริโภคและการลงทุนมากขึ้น ซึ่งจะส่งผลให้มีการจ้างงานมากขึ้น

## 1.3 ลักษณะของภาษีอากรที่ดี

อดัม สมิท (Adam Smith) นักเศรษฐศาสตร์ชาวสกอต ได้วางหลักการภาษีที่ดีไว้เมื่อปี ค.ศ. 1776 (พ.ศ. 2319) ได้แก่ หลักความเป็นธรรม หลักความแน่นอน หลักความสะดวก และหลักความประหยัด หลักการทั้งสี่นี้ได้รับการยอมรับอย่างกว้างขวาง ต่อมาเมื่อสภาพทางเศรษฐกิจและสังคมของโลกได้ วิวัฒนาการมาโดยลำดับ ภาษีอากรทวีบทบาทและความสำคัญมากขึ้น หลักการภาษีอากรที่ดีจึงได้ เปลี่ยนแปลงไปและเพิ่มมากขึ้นตามความเหมาะสม อย่างไรก็ตาม ลักษณะของภาษีอากรที่ดีมีดังนี้

- หลักความเป็นธรรม
- หลักความแน่นอน
- หลักความเป็นกลาง
- หลักอำนาจรายได้
- หลักความยืดหยุ่น
- หลักประสิทธิภาพในการบริหาร

ต่อไปนี้จะได้อธิบายหลักการภาษีอากรแต่ละข้อดังนี้

### 1.3.1 หลักความเป็นธรรม

ระบบภาษีอากรที่ดีจะต้องมีความเป็นธรรมทั้งในระหว่างรัฐบาลผู้เก็บภาษีและประชาชนผู้เสียภาษี หลักความเป็นธรรมนี้นับเป็นหัวใจสำคัญของระบบภาษีอากร หากปราศจากความเป็นธรรมแล้ว ความยินยอมเสียภาษีโดยสมัครใจก็คงเกิดขึ้นได้ยาก

แนวความคิดเกี่ยวกับความเป็นธรรมทางภาษีอากรมีรากฐานมาจากหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์และหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์

**1. หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principles of Absolute Equity)** ถือหลักว่าทุกคนต้องเสีย ภาษีอากรคนละเท่าๆ กัน นั่นคือ เอาค่าใช้จ่ายทั้งหมดของรัฐหารด้วยจำนวนประชากร ระบบภาษีแบบนี้จะใช้ได้เมื่อประชาชนทุกคนมีฐานะทางเศรษฐกิจเท่าเทียมกัน ข้อบกพร่องของการจัดเก็บแบบนี้ ได้แก่

- ไม่คำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีที่แตกต่างกัน
- ทำให้ภาระภาษีของผู้มีเงินได้ต่ำมากกว่าภาระภาษีของผู้มีเงินได้สูง
- ผู้มีเงินได้ต่ำอาจไม่มีเงินเพียงพอที่จะชำระภาษี

**2. หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principles of Relative Equity)** ถือหลักว่าจำนวนภาษีที่จะต้องเสียให้แก่รัฐเปรียบเทียบกับประโยชน์ที่จะได้รับจากรัฐ หรือเปรียบเทียบกับความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละราย ดังนั้นการจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์จึงแบ่งออกเป็น 2 กลุ่มย่อยดังนี้

(1) *หลักผลประโยชน์ (Benefit Principles)* มีแนวคิดที่ว่าผู้ได้รับประโยชน์จากรัฐจะต้องเป็นผู้เสียภาษีเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายของรัฐตามสัดส่วนที่ตนได้รับผลประโยชน์ ตัวอย่างเช่น ภาษีค่าผ่านทาง ภาษีค่าใช้ถนน ค่าใบอนุญาตทำการต่างๆ เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม แนวความคิดนี้มีข้อยุ่งยากในการปฏิบัติมาก สินค้าและบริการของรัฐหลายอย่างไม่สามารถกำหนดมูลค่าของประโยชน์ที่แต่ละคนจะได้รับได้ เช่น การป้องกันประเทศ กระบวนการยุติธรรม เป็นต้น นอกจากนี้บริการพื้นฐานบางอย่างคนมีรายได้น้อยก็จะถูกปิดกั้นและเสียเปรียบ เช่น การเก็บเงินค่าบำรุงการศึกษา เป็นต้น

(2) *หลักความสามารถในการเสียภาษี (Principles of Capacity)* มีแนวความคิดว่าผู้มีความสามารถในการเสียภาษีมากต้องเสียภาษีให้แก่รัฐบาลมาก ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีน้อย ก็ควรเสียภาษีให้แก่รัฐบาลน้อยตามสัดส่วน ความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลวัดได้จากทรัพย์สิน รายได้ หรือการใช้จ่ายของแต่ละบุคคล

### 1.3.2 หลักความแน่นอน

ประชาชนผู้อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีย่อมต้องการที่จะทราบเพื่อความมั่นใจในระดับหนึ่งว่าภาษีที่จะต้องเสียเป็นจำนวนเท่าใด จะต้องเสียเมื่อใด เสียด้วยวิธีใด นั่นคือ จะต้องชัดเจนในแง่มุมของผู้เสียภาษี ฐานที่จะนำมาคิดคำนวณ อัตราภาษีที่ต้องเสีย กำหนดเวลาที่ต้องเสีย และวิธีการชำระภาษี เมื่อใดระบบภาษีอากรมีความแน่นอนชัดเจนดังกล่าวแล้วย่อมจะสร้างความสมัครใจในการเสียภาษีอากรให้เกิดขึ้นได้ ความชัดเจนดังกล่าวนี้คือชัดเจนทั้งกฎหมายและการบังคับใช้นั้นเอง

### 1.3.3 หลักความเป็นกลาง

ระบบภาษีที่ดีจะต้องมีความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจมากที่สุด กล่าวคือ ระบบภาษีอากรจะต้องไม่เปลี่ยนแปลงหรือกระทบกระเทือนรูปแบบการบริโภค การออม การแข่งขันการผลิตสินค้าและบริการ ตลอดจนการทำงานของกลไกตลาด แนวความคิดนี้มีรากฐานมาจากแนวความคิดที่ว่า ภาษีอากรควรเป็นแหล่งรายได้ของรัฐเพียงแหล่งเดียว รัฐไม่ควรดำเนินกิจการใดๆ ที่จะกระทบกระเทือน การตัดสินใจทางเศรษฐกิจของภาคเอกชน

อย่างไรก็ตาม ปัจจุบันรัฐบาลของหลายประเทศตั้งใจใช้ระบบภาษีอากรที่ไม่เป็นกลางบางประเภทเป็นเครื่องมือดำเนินการ เพื่อให้บรรลุเป้าหมายทางเศรษฐกิจด้านต่างๆ ความเป็นกลาง

หรือ ไม่เป็นกลางอาจพิจารณาได้จากผลกระทบทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นในด้านต่างๆ เช่น การบริโภค การออม และการผลิต เป็นต้น

ในด้านการบริโภค ภาษีที่กระทบกระเทือนรูปแบบการบริโภคน้อยที่สุดคือ ภาษีที่มีผลทำให้ราคาสินค้าเปรียบเทียบระหว่างสินค้าชนิดต่างๆ เปลี่ยนแปลงไปน้อยที่สุด นั่นคือ ภาษีการขายทั่วไป ซึ่งเก็บจากสินค้าและบริการต่างๆ ต้องเก็บในอัตราเท่ากัน แต่ภาษีสรรพสามิตหรือภาษีสินค้าฟุ่มเฟือยต่างๆ รัฐบาลจงใจใช้ความไม่เป็นกลางทางเศรษฐกิจ ทั้งนี้เป็นการจงใจบิดเบือนรูปแบบของการบริโภค

ในด้านการออมและการลงทุน รัฐบาลอาจใช้ความไม่เป็นกลางทางภาษีอากรกระตุ้นให้เกิดการออมและการลงทุนให้เป็นไปในรูปแบบที่ต้องการ เช่น เก็บภาษีเงินปันผลจากบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในลักษณะพิเศษกว่าเงินปันผลที่จ่ายจากบริษัททั่วไป เป็นต้น

ในด้านการผลิต รัฐบาลอาจลดภาษีอากรให้แก่อุตสาหกรรมที่รัฐบาลต้องการให้ลงทุนการผลิตหรือเก็บภาษีต่ำกว่าอุตสาหกรรมที่มีอยู่แล้วและไม่จำเป็น หรือระหว่างการผลิตที่ใช้เครื่องจักรกับการผลิตที่ใช้แรงงานคน รัฐบาลอาจใช้ความไม่เป็นกลางทางภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการเปลี่ยนรูปแบบของการผลิตได้

### 1.3.4 หลักอำนาจรายได้

บทบาทของรัฐบาลทางเศรษฐกิจทวีความสำคัญมากขึ้น จำเป็นต้องหารายได้เพื่อนำมาใช้จ่ายให้มากขึ้น ระบบภาษีอากรจึงควรเป็นระบบที่ทำรายได้สูงให้แก่รัฐบาล หากระบบภาษีอากรมีโครงสร้างอำนาจรายได้ให้แก่รัฐบาลต่ำ เมื่อรัฐบาลจำเป็นต้องจัดเก็บภาษีเพิ่มเติม ประชาชนมักมองว่าเป็นการสร้างภาระเดือดร้อนแก่ประชาชนเพิ่มขึ้น ดังนั้นระบบภาษีอากรที่ดีตามหลักนี้จึงควรประกอบไปด้วยภาษีน้อยประเภท ซึ่งภาษีแต่ละประเภทสามารถทำรายได้ให้สูงทั้งในปัจจุบันและเมื่อสถานการณ์ทางเศรษฐกิจเปลี่ยนแปลงไป

ระบบภาษีอากรที่จะอำนาจรายได้สูงให้แก่รัฐบาลมีลักษณะดังนี้

**1. ภาษีอากรที่มีฐานกว้าง** กล่าวคือ ต้องครอบคลุมผู้เสียภาษีจำนวนมาก ขณะเดียวกันฐานภาษีที่ใช้เรียกเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีแต่ละรายต้องมีขนาดใหญ่ด้วย เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีการขาย ซึ่งไม่จำเป็นต้องใช้อัตราสูง ไม่กระทบกระเทือนต่อการทำงาน การออม ฯลฯ

**2. ภาษีอากรที่มีอัตราภาษีก้าวหน้า** เมื่อฐานภาษีมีขนาดใหญ่ขึ้นรัฐบาลจะมีรายได้เพิ่มสูงขึ้น ในส่วนที่สูงกว่าการขยายตัวของฐานภาษี อย่างไรก็ตาม การกำหนดอัตราภาษีในลักษณะก้าวหน้าจนเกินไป อาจกระทบกระเทือนในด้านอื่นได้ ภาษีที่น่าจะอำนาจรายได้ให้แก่รัฐบาลมากและตลอดไปคือ ภาษีมรดกและภาษีทรัพย์สิน แต่ปัจจุบันยังไม่มีให้นำมาใช้

### 1.3.5 หลักความยืดหยุ่น

ภาษีอากรที่ดีควรเป็นระบบที่ช่วยให้มีเสถียรภาพทางเศรษฐกิจทั้งด้านราคาและการจ้างงาน นั่นคือ ภาษีอากรจะต้องมีความยืดหยุ่นหรือปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจได้อย่างเหมาะสม เช่น ในภาวะเงินเฟ้อ ภาษีอากรควรมีโครงสร้างที่ส่งผลให้เก็บภาษีมากขึ้นเพื่อลดการใช้จ่ายของเอกชนลง เป็นต้น

โครงสร้างภาษีอากรที่มีลักษณะยืดหยุ่นดังกล่าว โดยทั่วไปจะเป็นโครงสร้างภาษีอากรในอัตราก้าวหน้าและโครงสร้างอัตราตามราคา ตัวอย่างเช่น กรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่จัดเก็บในอัตราก้าวหน้า ในภาวะเศรษฐกิจกำลังขยายตัวที่ประชาชนมีรายได้สูงขึ้น ภาษีที่จัดเก็บจะเพิ่มสูงขึ้นในอัตราที่สูงกว่าการเพิ่มขึ้นของรายได้ ซึ่งจะมีผลชะลอการขยายตัวของรายได้จริงของประชาชน และช่วยลดแรงกดดันทางด้านภาวะเงินเฟ้อได้

### 1.3.6 หลักประสิทธิภาพในการบริหาร

ระบบภาษีอากรที่ดีควรเป็นระบบที่เสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บน้อยที่สุด ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บของรัฐบาลจะออกมาในรูปของเงินเดือน ค่าจ้างผู้จัดเก็บ ค่าอุปกรณ์ เครื่องมือเครื่องใช้ต่างๆ ค่าใช้จ่ายของผู้เสียภาษี ได้แก่ ค่าเดินทาง ค่าจ้างทนายความปิดบัญชีเพื่อช่วยคิดคำนวณ กรอกแบบแสดงรายการภาษี และชำระภาษีให้ บางรายอาจไม่เป็นผู้ต้องเสียภาษี แต่กฎหมายบังคับให้เป็นผู้มีหน้าที่หักภาษีเงินเดือนค่าจ้างแล้วนำส่งกรมสรรพากร

ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีนับเป็นการสูญเสียเปล่าทางเศรษฐกิจ เพราะการจัดเก็บภาษีเป็นเพียงการโอนทรัพยากรจากภาคเอกชนมาสู่ภาครัฐบาล โดยปกติภาษีอากรแต่ละประเภทจะก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายแตกต่างกัน เช่น ภาษีการขายปลีกจะเสียค่าใช้จ่ายสูงกว่าภาษีการขายส่ง ภาษีทางตรงจะเสียค่าใช้จ่ายสูงกว่าภาษีทางอ้อม เป็นต้น นอกจากนี้การปฏิบัติงานของหน่วยงานจัดเก็บภาษีจะต้องมีประสิทธิภาพ กล่าวคือ สามารถจัดเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีได้อย่างทั่วถึงและเต็มเม็ดเต็มหน่วย อันจะส่งผลให้มีคนสมัครใจเสียภาษีมากขึ้น สร้างความเป็นธรรมในระหว่างผู้เสียภาษีในระยะยาว จะทำให้ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษิลดน้อยลง

จากหลักภาษีอากรที่ดีตามที่กล่าวมาจะเห็นว่าหลักที่ดีของภาษีอากรมิได้มีอยู่พร้อมทั้งหมด ในภาษีอากรชนิดใดชนิดหนึ่ง ดังนั้นการนำหลักที่ดีของภาษีอากรมาใช้ในภาษีชนิดใดจึงต้องคำนึงถึงนโยบายของรัฐบาลและสภาพเศรษฐกิจของประเทศควบคู่กันไปด้วย

## 1.4 โครงสร้างของภาษีอากร

การศึกษาภาษีอากรทุกประเภทจำเป็นต้องศึกษาถึงส่วนต่างๆ ของภาษีอากร เพื่อให้เข้าใจลักษณะอย่างแท้จริง โครงสร้างของภาษีประกอบด้วย (1) ภาระภาษี เพื่อให้ทราบว่าใครเป็นผู้เสียภาษี (2) ฐานภาษี เพื่อให้ทราบว่าจัดเก็บจากอะไร (3) อัตราภาษี จัดเก็บในอัตราเท่าใด (4) วิธีการชำระภาษี ทำอย่างไร (5) การขจัดข้อโต้แย้งทางภาษี เมื่อเกิดปัญหาขึ้นจะทำอย่างไร และ (6) การบังคับใช้ภาษี มีบทลงโทษอย่างไร

### 1.4.1 ภาระภาษี

การจัดเก็บภาษีอากรทำให้เกิดภาระแก่ภาคเอกชน ปัญหาสำคัญคือ ภาระดังกล่าวจะตกอยู่กับใคร และจำนวนเท่าใด เนื่องจากภาษีอากรที่เรียกเก็บไม่ว่าจะเป็นภาษีชนิดใดหรือในลักษณะใด ผลสุดท้ายจะกระทบกระเทือนรายได้ของประชาชนอันเป็นบุคคลธรรมดาโดยทั่วไป

#### ความหมายของภาระภาษี มีดังนี้

ภาระภาษีหมายถึง ส่วนของรายได้ที่แท้จริงที่ลดลงเนื่องมาจากการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล บางกรณีผู้เสียภาษีตามกฎหมายอาจมิใช่ผู้แบกรับภาระภาษีไว้ท้ายที่สุดก็ได้ ดังนั้นภาระภาษีจึงพิจารณาแยกเป็น 2 นัยคือ ภาระภาษีทางกฎหมายและภาระภาษีทางเศรษฐกิจ

**1. ภาระภาษีทางกฎหมาย** หรือเรียกอีกอย่างหนึ่งว่า ภาระภาษีอย่างเป็นทางการ หมายถึงภาระในจำนวนหนี้ภาษีอากรของผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนดไว้ ซึ่งผู้มีหน้าที่อาจไม่ต้องรับภาระโดยแท้จริงก็ได้ เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการค้าอาจผลักภาระไปให้ผู้บริโภคได้ เป็นต้น

**2. ภาระภาษีทางเศรษฐกิจ** หรือภาระภาษีที่แท้จริง หมายถึงภาระภาษีที่ต้องตกอยู่กับ บุคคลในขั้นสุดท้าย กล่าวคือ บุคคลนั้นไม่สามารถผลักภาระภาษีต่อไปให้ผู้อื่นอีกแล้ว ดังนั้นรายได้ของผู้รับภาระภาษีที่แท้จริงก็จะลดลงเนื่องจากการเก็บภาษีอากรนี้

#### การผลักภาระภาษี มีดังนี้

การผลักภาระภาษีหมายถึง การที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายสามารถถ่ายเทหรือแบ่งภาระภาษีบางส่วนหรือทั้งหมดไปให้ผู้อื่น การผลักภาระภาษีโดยทั่วไปมี 2 วิธีคือ การผลักภาระภาษีไปข้างหน้า เช่น ผู้ผลิตที่กฎหมายกำหนดให้เสียภาษีจากสินค้าอาจผลักภาระภาษีไปให้ผู้บริโภค โดยการขึ้นราคาสินค้า เป็นต้น และการผลักภาระภาษีไปข้างหลัง เช่น ผู้ผลิตที่กฎหมายกำหนดให้เป็นผู้เสียภาษีเรียกเก็บจากสินค้าอาจผลักภาระไปให้เจ้าของปัจจัยการผลิต โดยการลดค่าจ้างแรงงานหรือลดราคาปัจจัยการผลิต เป็นต้น

จะเห็นว่าภาระภาษีที่แท้จริงจะตกอยู่กับบุคคล 3 กลุ่มคือ ผู้บริโภคสินค้า เจ้าของปัจจัยการผลิต และผู้ผลิตสินค้า ผู้ใดจะรับภาระภาษีที่แท้จริงได้มากน้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับความสามารถในการผลักภาระภาษีของผู้ผลิตสินค้านั้น

การผลักภาระภาษีจะกระทำได้มากน้อยเพียงใด ย่อมขึ้นอยู่กับปัจจัยหลายด้านดังนี้

**1. ระดับการแข่งขันของตลาดหรือโครงสร้างของตลาด** ถ้ามีการแข่งขันทางด้านผู้ผลิตน้อย หรือเป็นตลาดผูกขาด ผู้ผลิตสามารถผลักภาระภาษีไปให้ผู้บริโภคได้ง่าย โดยการขึ้นราคาสินค้าตามค่าภาษีอากร ในทางตรงข้าม ถ้าตลาดมีการแข่งขันสูงการผลักภาระภาษีย่อมทำได้ยาก

**2. ลักษณะของสินค้า** สินค้าที่มีสภาพคงทนถาวร เช่น ตู้เย็น โทรทัศน์ รถยนต์ ฯลฯ ผู้ผลิตสามารถเก็บสินค้าไว้ได้นานโดยไม่เสีย เพื่อรอจังหวะอันเหมาะสมที่จะผลักภาระไปให้ผู้บริโภค ได้มาก แต่ถ้าเป็นสินค้าที่เน่าเสียได้ง่าย เช่น เนื้อสัตว์ พืช ผัก ผลไม้ เป็นต้น การรอจังหวะผลักภาระภาษีย่อมทำได้ยาก แม้ราคาต่ำก็ต้องขาย

**3. ประเภทของภาษี** ภาษีทางอ้อมเป็นภาษีที่ผลักภาระภาษีได้ง่ายกว่าภาษีทางตรง เพราะภาษีทางอ้อมโดยทั่วไปเรียกเก็บจากสินค้าและบริการที่จะต้องมีการซื้อขายเกิดขึ้น ทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีคือ ผู้ผลิตสามารถผลักภาระภาษีไปให้ผู้บริโภคได้ง่าย ในขณะที่ภาษีทางตรงเรียกเก็บจากทรัพย์สินนั้นๆ หรือจากเงินได้ ไม่เปิดโอกาสให้ผลักภาระภาษีได้

**4. ขนาดของฐานภาษี** ถ้าเรียกเก็บภาษีจากสินค้าบางชนิดโดยไม่เรียกเก็บภาษีจากสินค้าอื่นที่สามารถทดแทนกันได้ ผู้ผลิตก็จะผลักภาระภาษีไปให้ผู้บริโภคโดยการขึ้นราคาสินค้าได้แต่ไม่มากนัก เพราะถ้าราคาสินค้านั้นสูงเกินไปผู้บริโภคจะหันไปใช้สินค้าตัวอื่นแทน

**5. สภาพทางเศรษฐกิจ** ในระยะที่สภาพทางเศรษฐกิจเกิดภาวะเงินเฟ้อ มีการใช้จ่ายคล่องตัว เพราะปริมาณเงินตราในท้องตลาดมีมาก ผู้ผลิตสามารถขายสินค้าได้มากและราคาสูง ดังนั้นการผลักภาระภาษีโดยการนำไปบวกเข้ากับราคาสินค้าจึงเป็นสิ่งที่ทำได้ง่าย

## 1.4.2 ฐานภาษี

ฐานภาษีหมายถึง สิ่งที่เป็นมูลเหตุขั้นต้นที่ทำให้บุคคลต้องเสียภาษีอากร ตามความหมายนี้ ฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือ เงินได้ หากให้ความหมายของฐานภาษีว่าหมายถึงสิ่งที่ใช้เป็นฐานในการประเมินภาษีอากร ในกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ฐานภาษีก็คือ เงินได้สุทธิซึ่งหักค่าใช้จ่ายและหักค่าลดหย่อนต่างๆ แล้ว

ฐานภาษีในความหมายเบื้องต้นที่สำคัญ ได้แก่ ฐานรายได้ (income) ฐานการบริโภค (consumption) ฐานทรัพย์สิน (property) และฐานสิทธิพิเศษในการประกอบกิจการ (licence)



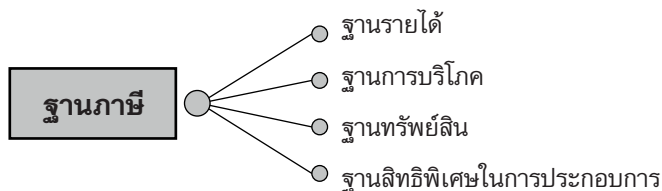
**1. ฐานรายได้** รายได้เป็นฐานภาษีที่ใช้กันอย่างแพร่หลายมากที่สุดฐานหนึ่ง เพราะความเชื่อที่ว่ารายได้เป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลได้ดีที่สุด การจัดเก็บภาษีจากฐานรายได้มีทั้งเรียกเก็บจากรายได้ของบุคคลธรรมดาและรายได้ของนิติบุคคล

**2. ฐานการบริโภค** หมายถึงการนำค่าใช้จ่ายในการบริโภคสินค้าหรือบริการมาเป็นฐานในการเรียกเก็บภาษีอากร การบริโภคทำให้ทรัพยากรของสังคมสิ้นเปลืองไป ดังนั้นผู้บริโภคมักจึงควรเสียภาษีอากรให้สังคมมากตามไปด้วย และผู้บริโภคมักยอมแสดงว่ามีระดับการกินดีอยู่ดีมากกว่าคนอื่น จึงน่าจะมีความสามารถในการเสียภาษีสูง

ภาษีอากรที่เรียกเก็บจากฐานการบริโภค เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต เป็นต้น ฐานการบริโภคเป็นภาษีที่สำคัญอีกฐานหนึ่ง จัดเก็บได้ค่อนข้างง่าย มีความซับซ้อนน้อยกว่าภาษีที่เก็บจากฐานรายได้ และขณะเดียวกันในประเทศกำลังพัฒนาทั้งหลายการบริโภคของประชาชนโดยทั่วไปสูงกว่าการออม

**3. ฐานทรัพย์สิน** การใช้ฐานทรัพย์สินในการเรียกเก็บภาษีนิยมใช้กันมานานแล้วเพราะว่าทรัพย์สินเป็นสิ่งวัดความสามารถในการเสียภาษีได้เป็นอย่างดี ผู้ใดมีทรัพย์สินมากควรเสียภาษีมากตามไปด้วย ภาษีที่ใช้ฐานทรัพย์สินนิยมเรียกเก็บจากทรัพย์สินบางอย่าง เช่น ภาษีที่ดิน ภาษียรถยนต์ ภาษีโรงเรือน เป็นต้น มักนิยมเรียกเก็บจากทรัพย์สินที่เป็นอสังหาริมทรัพย์ บางประเทศเก็บจากฐานทรัพย์สินรวม อาจเรียกเก็บจากอสังหาริมทรัพย์และสังหาริมทรัพย์รวมกัน ซึ่งเป็นปัญหาในการบริหารภาษีมากขึ้น

**4. ฐานสิทธิพิเศษในการประกอบการ** การอนุญาตให้ประกอบกิจการบางประเภทไม่ว่าจะมีลักษณะผูกขาดหรือไม่ จะต้องเสียค่าธรรมเนียมให้รัฐ เช่น ใบอนุญาตขายสุรา การผูกขาดเก็บรังนกนางแอ่น เป็นต้น ผู้ไม่ได้รับอนุญาตหรือไม่ได้รับสัมปทานจะเข้าประกอบการไม่ได้



รูปที่ 1.1 สรุปฐานภาษีที่สำคัญ

### 1.4.3 อัตราภาษี

อัตราภาษีหมายถึง อัตราที่เรียกเก็บภาษีจากฐานภาษี เพื่อนำไปคำนวณผลลัพธ์ภาษีอากรที่ต้องจ่ายให้รัฐบาล หรือคำนวณหาจำนวนหนี้ภาษีนั่นเอง อัตราภาษีอากรที่นิยมใช้กันแพร่หลายทั่วไปมี 3 ประเภทดังนี้

**1. อัตราคงที่หรืออัตราตามสัดส่วน** อัตราภาษีประเภทนี้มีค่าคงที่ตลอดไปไม่ว่าขนาดของฐานภาษีจะเล็กหรือใหญ่ เช่น ภาษีเงินได้ในบุคคลที่เรียกเก็บจากบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เก็บในอัตราร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ ดังนั้นไม่ว่ากำไรสุทธิจะเป็นเท่าใดก็ตาม คงเสียภาษีในอัตราร้อยละ 30 ตลอดไป

**2. อัตราก้าวหน้า** โครงสร้างอัตราภาษีแบบก้าวหน้านั้น อัตราภาษีที่เรียกเก็บจะเพิ่มสูงขึ้นเมื่อฐานภาษีมีขนาดใหญ่ขึ้น เช่น อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยที่คำนวณจากเงินได้สุทธิดังนี้

ช่วงเงินได้สุทธิ (บาท)	อัตราภาษี (ร้อยละ)
1 – 150,000	ยกเว้น
150,001 – 500,000	10
500,001 – 1,000,000	20
ฯลฯ	ฯลฯ

จะเห็นว่าเมื่อเงินได้สุทธิสูงขึ้นจะเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้นไปด้วย แม้จะมีความยุ่งยากในด้านคำนวณอยู่บ้าง แต่ภาษีมียุทธศาสตร์ระยะยาว เมื่อฐานรายได้เปลี่ยนแปลงไป รายได้ของรัฐบาลจะเปลี่ยนแปลงไปในอัตราที่สูงกว่าการเปลี่ยนแปลงของฐานภาษี และมีผลต่อการกระจายรายได้ให้เป็นธรรมอีกส่วนหนึ่งด้วย

**3. อัตราถอยหลัง** โครงสร้างอัตราภาษีแบบถอยหลัง อัตราภาษีที่เรียกเก็บจะลดลงเมื่อฐานภาษีมีขนาดใหญ่ขึ้น เช่น อัตราภาษีบำรุงท้องที่ของไทย เป็นต้น อัตราภาษีแบบนี้ไม่นิยมใช้เพราะไม่สอดคล้องกับความเป็นธรรมทางภาษี และเมื่อฐานภาษีใหญ่ขึ้นกลับทำให้รัฐบาลมีรายได้ลดลงตัวอย่างเช่น

ช่วงเงินได้สุทธิ (บาท)	อัตราภาษี (ร้อยละ)
1 – 50,000	20
50,001 – 200,000	10
200,001 – 500,000	5
ฯลฯ	ฯลฯ

#### 1.4.4 การชำระภาษีอากร

ระบบการชำระภาษีโดยทั่วไปแบ่งออกเป็นการชำระภาษีโดยการประเมินตนเอง การชำระภาษีโดยการประเมินของเจ้าพนักงาน และการชำระภาษีโดยการหัก ณ ที่จ่าย

**1. การชำระภาษีโดยการประเมินตนเอง** นิยมใช้กันอย่างแพร่หลายทั่วไปในหลายๆ ประเทศ ผู้เสียภาษีมักมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีพร้อมทั้งคำนวณภาษีที่จะต้องเสียด้วยตนเอง และจะต้องชำระภาษีตามจำนวนที่คำนวณได้นั้นภายในกำหนดเวลาและสถานที่ที่กฎหมายกำหนดไว้ เมื่อเจ้าพนักงานตรวจแบบฯ ในภายหลังพบว่าไม่ถูกต้องหรือไม่ครบถ้วน เจ้าหน้าที่จะประเมินภาษีเพิ่มเติมขึ้นมาให้เป็นที่ถูกต้องต่อไป

การจัดเก็บภาษีระบบนี้เหมาะกับภาษีอากรที่มีฐานกว้าง ครอบคลุมผู้เสียภาษีจำนวนมาก และประชาชนมีความรู้ความเข้าใจดี ช่วยลดค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีได้มาก ระบบประเมินตนเองจะประสบผลเพียงใด ขึ้นอยู่กับระดับความสมัครใจในการเสียภาษีอากรของประชาชนเป็นสำคัญ ภาษีอากรประเภทนี้ในประเทศไทย ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น

**2. การชำระภาษีโดยการประเมินของเจ้าพนักงาน** เป็นวิธีที่กำหนดให้ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมียหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อแสดงรายละเอียดต่างๆ อันจำเป็นสำหรับการคำนวณภาษีอากรต่อเจ้าพนักงานโดยยังมีต้องชำระภาษีในตอนนั้น เมื่อเจ้าพนักงานตรวจสอบรายละเอียดต่างๆแล้วจะทำการประเมินภาษีและแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบ เพื่อนำเงินมาชำระภาษีตามวันและเวลาที่กำหนดไว้ ระบบนี้เหมาะสำหรับกรณีที่มีผู้เสียภาษีมีจำนวนไม่มากนัก ความรู้ความเข้าใจในกฎหมายภาษีอากรอยู่ในระดับต่ำ หรือกฎหมายภาษีอากรก่อให้เกิดการตีความได้หลายนัย ภาษีอากรไทยที่เก็บในระบบนี้ ได้แก่ ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีที่ดิน เป็นต้น มีหลายประเทศที่นิยมจัดเก็บในระบบนี้ เช่น อังกฤษ ออสเตรเลีย มาเลเซีย ฯลฯ เพราะเชื่อว่าเก็บได้เต็มเม็ดเต็มหน่วย และลดค่าใช้จ่ายในการติดตามตรวจสอบในภายหลังอีกด้วย

**3. การชำระภาษีโดยหัก ณ ที่จ่าย** วิธีนี้นิยมใช้กันทั่วไป สอดคล้องกับหลักภาษีในด้านประสิทธิภาพ เนื่องจากเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บน้อยและจัดเก็บในขณะที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมียเงินที่จะต้องเสียภาษี วิธีจัดเก็บภาษีโดยหักไว้ ณ ที่จ่ายจะกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่ต้องหักภาษีไว้ก่อนจ่ายในอัตราที่กำหนด แล้วนำส่งรัฐบาลตามสถานที่และเวลาที่กำหนดไว้ เช่น นายจ้างผู้จ่ายค่าจ้างหรือเงินเดือนต้องหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามอัตรากำหนดแล้วนำส่งกรมสรรพากรภายใน 7 วันหลังจากสิ้นเดือนนั้น ผู้ซื้อสิ่งของหรือทรัพย์สินต้องหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย แล้วนำส่งเจ้าหน้าที่จดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ในขณะจดทะเบียนนิติกรรม เป็นต้น

### 1.4.5 การขจัดข้อโต้แย้งทางภาษีอากร

เมื่อมีปัญหาทางด้านภาษีอากรเกิดขึ้น เช่น ผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีของเจ้าพนักงาน กฎหมายภาษีอากรได้กำหนดวิธีการแก้ปัญหาไว้ 2 ระดับคือ ระดับบริหารและระดับศาล

**การขจัดข้อโต้แย้งในระดับบริหาร** เมื่อมีข้อโต้แย้งเกิดขึ้นจะต้องเริ่มที่ระดับบริหารก่อนจะนำคดีขึ้นสู่ศาลทันทีเลยไม่ได้ เมื่อผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงาน ผู้เสียภาษีจะต้องยื่นคำอุทธรณ์ต่อผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ในระดับบริหารก่อนคือ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เช่น อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน แล้วแต่กรณี ซึ่งจะได้ศึกษาต่อไปในเรื่องการอุทธรณ์ภาษีอากร ถ้าผู้เสียภาษียังไม่พอใจก็อาจนำคดีขึ้นสู่ศาลได้

**การขจัดข้อโต้แย้งในระดับศาล** ในกรณีที่กฎหมายมิได้กำหนดให้ผู้เสียภาษียื่นคำอุทธรณ์ในระดับบริหาร ผู้เสียภาษีอาจนำคดีขึ้นสู่ศาลได้โดยตรง หากกฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษียื่นคำอุทธรณ์ในระดับบริหารไว้ ผู้เสียภาษีจะนำคดีขึ้นสู่ศาลได้ต่อเมื่อคำวินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์ออกมาแล้ว และเป็นกรณีมิได้ต้องห้ามอุทธรณ์ต่อศาลเท่านั้น การนำคดีขึ้นสู่ศาลกฎหมายจะกำหนดเวลาไว้

**การนำคดีภาษีอากรขึ้นสู่ศาล** บางประเทศมีศาลภาษีอากรโดยเฉพาะ แต่บางประเทศคดีภาษีอากรยังคงขึ้นสู่ศาลยุติธรรมตามปกติเรียงไปตามลำดับคือ ศาลชั้นต้น ศาลอุทธรณ์ และศาลฎีกา สำหรับประเทศไทยมีศาลภาษีอากรโดยเฉพาะ

### 1.4.6 การบังคับใช้กฎหมายภาษีอากร

การใช้กฎหมายภาษีอากรจำเป็นต้องมีการลงโทษในกรณีที่ไม่ปฏิบัติตามกฎหมายหรือปฏิบัติไม่ถูกต้อง บทลงโทษทางภาษีอากรแยกได้เป็นโทษทางอาญาและโทษทางแพ่ง

**โทษทางอาญา** ได้แก่ โทษปรับ หรือโทษจำคุก หรือทั้งปรับทั้งจำ ในด้านการปรับนั้นกฎหมายภาษีอากรกำหนดให้เจ้าพนักงานมีอำนาจในการเปรียบเทียบปรับได้สำหรับบางกรณี เช่น ในกรณีที่มีความผิดมีโทษปรับหรือจำคุกไม่เกิน 1 ปี หรือทั้งปรับทั้งจำ เป็นต้น

ตัวอย่างความผิดทางอาญา เช่น ผู้ใดรู้อยู่แล้วไม่อำนวยความสะดวกหรือขัดขวางเจ้าพนักงานผู้กระทำการตามหน้าที่ในการเข้าตรวจค้น ยึด หรืออายัดบัญชี เอกสารหรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้องหรือสันนิษฐานว่าเกี่ยวกับภาษีอากร มีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 5,000 บาทหรือจำคุกไม่เกิน 1 เดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ (มาตรา 3 นว) เป็นต้น

**โทษทางแพ่ง** ได้แก่ โทษที่ออกมาในรูปของดอกเบี้ยและเงินเพิ่ม ในกรณีที่ไม่ปฏิบัติตามหรือปฏิบัติไม่ถูกต้องตามกฎหมายจะเสียเงินเพิ่ม นั่นคือ อาจเสียเงินเพิ่มขึ้นเป็น 1 หรือ 2 เท่าของภาษีที่ชำระขาดไป เป็นต้น ในกรณีที่ไม่ชำระภาษีอากรภายในกำหนดเวลาจะต้องเสียเงินเพิ่มขึ้นโดยคิด

เป็นร้อยละของจำนวนภาษีที่ต้องชำระ เช่น ร้อยละ 5 เป็นต้น นอกจากนี้หากไม่ชำระภาษีอากรถูกฟ้องยึดทรัพย์ หรือถูกฟ้องให้เป็นบุคคลล้มละลาย

## 1.5 การจำแนกประเภทภาษี

ภาษีอากรมีมากมายหลายประเภท การจำแนกประเภทภาษีอากรมีหลักเกณฑ์แตกต่างกันออกไปหลายประการดังนี้

### 1. การจำแนกประเภทภาษีอากรตามระดับรัฐบาลผู้จัดเก็บ แบ่งออกเป็น 2 ประเภทคือ

(1) *ภาษีระดับประเทศ* เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต เป็นต้น

(2) *ภาษีท้องถิ่น* เช่น ภาษีโรงเรือน ภาษีป้าย ภาษีบำรุงท้องที่ เป็นต้น

### 2. การจำแนกประเภทภาษีอากรตามหลักการผลภาระภาษี แบ่งออกเป็น 2 ประเภทคือ

(1) *ภาษีทางตรง* คือภาษีที่ผู้เสียภาษีไม่อาจผลภาระไปให้ผู้อื่นได้ เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมรดก เป็นต้น

(2) *ภาษีทางอ้อม* คือภาษีที่ผู้เสียภาษีสามารถผลภาระภาษีไปให้ผู้อื่นได้ง่าย เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต เป็นต้น ปัจจุบันภาษีอากรของไทยเป็นประเภทภาษีทางอ้อมประมาณร้อยละ 57 ของการจัดเก็บภาษีทั้งหมด

### 3. การจำแนกภาษีอากรตามวิธีการประเมินภาษี แบ่งออกเป็น 2 ประเภทคือ

(1) *ภาษีตามราคาหรือมูลค่า* เป็นภาษีที่เรียกเก็บตามมูลค่าของฐานภาษี ปกติจะกำหนดอัตราภาษีเป็นร้อยละของมูลค่าฐานภาษี เช่น ร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ หรือร้อยละ 5 ของราคาลินค้า เป็นต้น

(2) *ภาษีตามปริมาณหรือตามสภาพ* เป็นภาษีที่จัดเก็บตามปริมาณของสิ่งที่ใช้เป็นฐานภาษี อัตราที่เรียกเก็บจึงเป็นอัตราต่อปริมาณของฐานภาษีซึ่งอาจออกมาในรูปของชิ้น อัน ความยาว ปริมาตร น้ำหนัก ฯลฯ ข้อเสียคือแม้ราคาของสิ่งที่ใช้เป็นฐานภาษีสูงขึ้น แต่ภาษีที่จัดเก็บจะไม่เพิ่มตามไปด้วย

### 4. การจำแนกภาษีอากรตามลักษณะการนำเงินภาษีไปใช้ แบ่งออกเป็น 2 ประเภทคือ

(1) *ภาษีเพื่อกิจการทั่วไป* หมายถึงภาษีที่จัดเก็บเพื่อนำไปใช้จ่ายในกิจการทั่วไปของรัฐ ไม่กำหนดว่าจะนำไปใช้จ่ายเพื่อกิจการใดโดยเฉพาะ เช่น ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต ภาษีสรรพากร เป็นต้น

(2) ภาษีเพื่อกิจการเฉพาะอย่าง หมายถึงภาษีที่จัดเก็บเพื่อนำรายได้ไปใช้ในกิจการใด กิจการหนึ่งโดยเฉพาะ จะนำไปใช้ในกิจการอื่นไม่ได้ เช่น ค่าพรีเมียมข้าว ภาษีน้ำตาล เป็นต้น

### 5. การจำแนกภาษีตามความถาวรของกฎหมายภาษีอากร แบ่งออกเป็น 2 ประเภทคือ

(1) ภาษีถาวรหรือภาษีปกติ หมายถึงภาษีที่จัดเก็บอยู่เป็นประจำตามปกติ หรือมีลักษณะถาวรจนกว่าจะประกาศยกเลิกกฎหมาย เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น

(2) ภาษีชั่วคราว หมายถึงภาษีที่จัดเก็บเป็นการชั่วคราวในเวลาที่มิเหตุฉุกเฉินหรือเพื่อกิจการใดกิจการหนึ่งในแต่ละช่วงเวลา เมื่อสิ้นเหตุฉุกเฉินหรือบรรลូវัตถุประสงค์ในช่วงเวลานั้นๆ แล้วการจัดเก็บก็สิ้นสุดลง เช่น เงินช่วยชาติในระหว่างสงคราม หรือการเก็บอากรพิเศษในอัตราร้อยละ 10 ของค่าอากรศุลกากรที่นำมาใช้ชั่วคราวในประเทศไทย เป็นต้น

## 1.6 ผลกระทบของภาษีอากรโดยทั่วไป

การจัดเก็บภาษีอากรของรัฐบาลย่อมมีผลกระทบโดยทั่วไปต่อสังคม เศรษฐกิจ และการเมือง กระทบทั้งในระดับประชาชนและระดับประเทศ ในที่นี้จะกล่าวถึงผลกระทบด้านเศรษฐกิจที่สำคัญ คือผลกระทบต่อการจัดสรรทรัพยากร ผลกระทบต่อการกระจายรายได้ และผลกระทบต่อการผลิต

**1. ผลกระทบต่อการจัดสรรทรัพยากร** การเก็บภาษีเป็นการโอนย้ายทรัพยากรจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาล ผลกระทบจะมีต่อส่วนใดของเอกชนและมากน้อยเพียงใด ขึ้นอยู่กับภาษีแต่ละประเภทที่รัฐบาลจัดเก็บว่าภาระภาษีส่วนใหญ่ตกอยู่กับคนกลุ่มใด ถ้าภาระภาษีส่วนใหญ่ตกอยู่กับกลุ่มผู้บริโภคก็เท่ากับโอนย้ายทรัพยากรจากกลุ่มผู้บริโภคไปสู่ภาครัฐบาล

**2. ผลกระทบต่อการกระจายรายได้** เนื่องจากการจัดเก็บภาษีมีผลทำให้รายได้ที่แท้จริงของผู้รับภาระภาษียลดลง การเก็บภาษีจึงมีผลกระทบต่อการกระจายรายได้ด้วย ถ้าภาษีส่วนใหญ่ของประเทศเป็นภาษีทางตรง ซึ่งโดยทั่วไปเป็นภาษีแบบก้าวหน้า ภาระภาษีส่วนใหญ่จะตกอยู่กับคนมีรายได้สูง หรือผู้มีฐานะดี ก็มีผลทำให้การกระจายรายได้เป็นธรรมมากขึ้น

**3. ผลกระทบต่อการผลิต** การเก็บภาษีจะมีผลต่อการบริโภค การออม และการลงทุนของภาคเอกชน ซึ่งจะมีผลต่อเนื่องไปถึงการผลิตด้วย การเพิ่มขึ้นหรือลดลงของการผลิตย่อมขึ้นอยู่กับ การจัดเก็บภาษีอากรแต่ละประเภทเป็นสำคัญ เช่น การเก็บภาษีเงินได้เพิ่มขึ้นจะทำให้รายได้ของประชาชนลดลง การทำงานลดลง การจ้างงานลดลง ส่งผลให้การผลิตรวมของชาติลดลงไปด้วย เป็นต้น

## 1.7 การหลบหนีภาษีอากรและการหลีกเลี่ยงภาษีอากร

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีอากรเป็นการบังคับจัดเก็บจากประชาชน จึงมีการพยายามไม่เสียภาษี หรือเสียภาษีให้น้อยที่สุด ทั้งนี้เพื่อรักษาระดับรายได้ที่แท้จริงของตนไว้ ซึ่งปรากฏออกมาใน 2 รูปแบบคือ การหลบหนีภาษีและการหลีกเลี่ยงภาษี

**การหลบหนีภาษีอากร** หมายถึงการไม่เสียภาษีอากรหรือเสียภาษีอากรน้อยกว่าที่ควร จะเสียตามกฎหมายกำหนด ไม่ว่าจะเจตนา เพิกเฉย หรือรู้เท่าไม่ถึงการณ์ เช่น ไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี ยื่นรายการไม่ครบถ้วน ลงบัญชีรายจ่ายสูงกว่าความเป็นจริง การลักลอบนำสินค้าเข้าหรือออกนอกประเทศ เป็นต้น

การหลบหนีภาษีอากรจะมีมากน้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับ

- ความสมัครใจเสียภาษี
- ระบบภาษีอากรเป็นธรรมสำหรับประชาชนทั่วไป
- การจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพ
- บทลงโทษของกฎหมายภาษีอากร

**การหลีกเลี่ยงภาษีอากร** หมายถึงการที่ผู้เสียภาษีอากรอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายหรือ ความคลุมเครือของกฎหมาย เพื่อให้เสียภาษีน้อยลงโดยมิได้กระทำผิดกฎหมาย นอกจากนี้ยัง รวมถึงพฤติกรรมการบริโภคของตนด้วย เช่น เมื่อน้ำมันเบนซินราคาแพงเพราะการเก็บภาษีสูงก็ หันไปใช้ไบโอดีเซล แก๊สโซฮอล์ และก๊าซธรรมชาติสำหรับรถยนต์ (เอ็นจีวี) แทนน้ำมันเบนซินใน รถยนต์เพราะราคาถูกกว่า เป็นต้น หรือในกรณีภาษีการค้าที่เคยใช้ในอดีตที่เรียกเก็บจากผู้ผลิต แต่ละชั้นตอน ก็มีผลทำให้มีการรวมขั้นตอนการผลิตไว้โดยผู้ผลิตรายเดียวกัน เพื่อหลีกเลี่ยงการ เสียภาษีซ้ำซ้อน เป็นต้น

แนวทางแก้ไขการหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่สำคัญ ก็คือการปรับปรุงกฎหมายให้รัดกุมมีช่อง โหว่น้อยลง ปรับปรุงกฎหมายให้ทันสมัยและสอดคล้องกับการพัฒนาของการดำเนินการทางธุรกิจ การค้าต่างๆ ด้วย

## 1.8 นโยบายภาษีอากร

รัฐบาลมีหน้าที่ทางเศรษฐกิจหลายประการทั้งด้านการกำหนดนโยบายส่งเสริมหรือควบคุม กิจการทางเศรษฐกิจทั่วไปและการแทรกแซงโดยตรง นโยบายภาษีอากรจึงมีความสำคัญยิ่งเพราะ รัฐบาลสามารถใช้ระบบภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการพัฒนาประเทศได้มาก

นโยบายภาษีอากรที่ที่จะต้องตอบสนองเป้าหมายทางเศรษฐกิจดังนี้

- การจัดสรรทรัพยากรให้เป็นธรรม
- การกระจายรายได้และทรัพย์สิน
- การรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ
- ความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ
- การแก้ปัญหาดุลการค้าและดุลการชำระเงินระหว่างประเทศ

### 1.8.1 ภาษีอากรเพื่อการจัดสรรทรัพยากร

ทุกประเทศไม่ว่าจะเป็นประเทศพัฒนาแล้วหรือไม่ จะประสบปัญหาการขาดแคลนทรัพยากร เพราะความต้องการของมนุษย์มีมากมายนับไม่ถ้วน ดังนั้นการจัดสรรให้ประชาชนทุกคนมีโอกาสบริโภคทรัพยากรได้อย่างทั่วถึงจึงเป็นเรื่องสำคัญยิ่ง ทั้งนี้โดยใช้ระบบภาษีอากรและกฎหมายต่างๆ เป็นเครื่องมือควบคุมและส่งเสริม ตัวอย่างเช่น

1. การยกเว้นภาษีหรือเก็บภาษีในอัตราต่ำสำหรับสินค้าที่จำเป็นในการดำรงชีพ ได้แก่ อาหาร เครื่องนุ่งห่ม ยารักษาโรค และวัสดุสำหรับก่อสร้างที่อยู่อาศัย
2. การเก็บภาษีสินค้าฟุ่มเฟือยหรือสินค้าที่ไม่จำเป็นในอัตราสูงๆ
3. การยกเว้นภาษีเนื้อสัตว์และนมจะทำให้ราคาถูกลง ส่งผลให้ประชาชนผู้มีรายได้ต่ำมีโอกาสบริโภคเนื้อสัตว์และนมมากขึ้น

### 1.8.2 ภาษีอากรเพื่อการกระจายรายได้และทรัพย์สิน

รายได้และทรัพย์สินเป็นเครื่องวัดฐานะความมั่งคั่งของสังคม เพราะรายได้และทรัพย์สิน จะทำให้อำนาจซื้อสูงขึ้น รัฐที่มั่งคั่งสมบูรณ์ประชาชนมักจะมีรายได้สูงอย่างทั่วถึงกัน นั่นคือ มีการกระจายรายได้อย่างทั่วถึง การกระจายรายได้และทรัพย์สินมิใช่มุ่งพิจารณาเฉพาะบุคคลเท่านั้น การพิจารณาลักษณะอื่นประกอบด้วยจะชี้ให้เห็นสภาพที่ถูกต้องและเป็นจริง ตัวอย่างเช่น

- การกระจายรายได้และทรัพย์สินระหว่างกลุ่มอาชีพ
- การกระจายรายได้และทรัพย์สินระหว่างภาคภูมิศาสตร์
- การกระจายรายได้และทรัพย์สินระหว่างตัวเมืองกับชนบท
- การกระจายรายได้และทรัพย์สินระหว่างภาคเศรษฐกิจต่างๆ

เมื่อการกระจายรายได้และทรัพย์สินไม่ดีและไม่ทั่วถึงจะทำให้เกิดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจขึ้น มูลเหตุแห่งความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจมีหลายประการดังนี้



1. การเป็นเจ้าของปัจจัยการผลิต
  2. การผูกขาดทางด้านการผลิต
  3. การโยกย้ายเงินในระบบเศรษฐกิจโดยสถาบันการเงินต่างๆ
  4. โอกาสในการหารายได้
  5. โอกาสในการเข้าทำงาน
  6. นโยบายของรัฐบาล
  7. โครงการประกันสังคม
- ฯลฯ

สำหรับด้านภาษีอากรปัจจุบันซึ่งมีผลต่อการกระจายรายได้และทรัพย์สินนั้น ควรพิจารณาอัตราส่วนระหว่างภาษีอากรกับผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ และสัดส่วนระหว่างภาษีทางตรงกับภาษีทางอ้อมในจำนวนที่จัดเก็บได้ทั้งสิ้น

**อัตราส่วนระหว่างภาษีอากรกับผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ (GDP)** จะเป็นเครื่องชี้ให้เห็นถึงความสามารถในการหารายได้ของรัฐบาล หรือเป็นเครื่องบ่งบอกถึงขนาดของบทบาทภาษีอากร ที่รัฐใช้แทรกแซงระบบเศรษฐกิจว่ามีมากน้อยเพียงใด จากสถิติการเก็บภาษีของไทยพบว่าอัตราส่วนอยู่ ระหว่างร้อยละ 18-19 ซึ่งนับว่ายังอยู่ในเกณฑ์ต่ำมากเมื่อเทียบกับประเทศอื่นๆ ในกลุ่มอาเซียน เช่น อินโดนีเซีย มาเลเซีย และฟิลิปปินส์ เป็นต้น

**สัดส่วนระหว่างภาษีทางตรงกับภาษีทางอ้อม** จากสถิติปีงบประมาณ 2557 รัฐบาลจัดเก็บภาษีทางตรงได้ร้อยละ 43.3 ในขณะที่จัดเก็บภาษีทางอ้อมได้ถึงร้อยละ 57 ในกรณีภาษีทางอ้อมจะเห็นว่าภาระภาษีส่วนใหญ่จะตกอยู่กับผู้บริโภคซึ่งเป็นกลุ่มที่มีรายได้ต่ำหรือฐานะความเป็นอยู่ไม่ดี แสดงให้เห็นว่าโครงสร้างภาษีของไทยยังไม่เอื้อต่อการกระจายรายได้และทรัพย์สินมากนัก ทางแก้ไขคือ ควรนำภาษีทางตรงมาใช้มากขึ้น และควรนำภาษีทางตรงชนิดใหม่มาใช้ เช่น ภาษีทรัพย์สิน ภาษีมรดก ภาษีการให้ และภาษีผลได้จากทุน เป็นต้น

การใช้ระบบภาษีอากรเพื่อการกระจายรายได้และทรัพย์สินอาจทำได้หลายวิธี กล่าวคือ

1. ใช้อัตราภาษีก้าวหน้าสำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มีผลทำให้ผู้มีรายได้สูงเสียภาษีมากกว่าผู้มีรายได้ต่ำ
2. ใช้ภาษีทางตรง เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีมรดก และภาษีทรัพย์สิน เป็นต้น ภาษีส่วนใหญ่จะตก อยู่กับผู้มีรายได้สูงหรือผู้มีฐานะดีที่มีทรัพย์สินมาก
3. ใช้ระบบการยกเว้นภาษีสำหรับผู้มีรายได้ต่ำอันจะมีผลโดยตรงในการช่วยประชาชนผู้มีรายได้ต่ำ ช่วยให้มี การกระจายรายได้มากขึ้น

4. ใช้ระบบลดหย่อนภาษีหรือระบบส่งเสริมการลงทุนให้แก่การลงทุนในชนบทมากกว่าในตัวเมือง เพื่อให้คนในชนบทซึ่งส่วนใหญ่ยากจนมีรายได้น้อยให้มีรายได้เพิ่มขึ้น เช่น ลดภาษีวัตถุดิบและเครื่องจักร ลดภาษีเงินได้นิติบุคคล ลดภาษีศุลกากร หรือให้ระยะเวลาปลอดภาษีแก่นักลงทุน เป็นต้น

5. ยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าอุปโภคบริโภคที่จำเป็นสำหรับการดำรงชีวิตหรือเก็บภาษีในอัตราต่ำ ทำให้ผู้มีรายได้น้อยสามารถลดค่าใช้จ่ายลง มีผลให้มีรายได้เพิ่มขึ้น

6. ยกเว้นภาษีหรือเก็บภาษีในอัตราต่ำสำหรับเครื่องมือเครื่องใช้และสิ่งทีจำเป็นสำหรับการประกอบอาชีพเกษตรกรรม เช่น ปุ๋ย ยากำจัดศัตรูพืช และเครื่องมือทำการเพาะปลูก เป็นต้น จะทำให้เกษตรกรมีรายได้เพิ่มขึ้น

7. ยกเว้นภาษีหรือเก็บภาษีในอัตราต่ำสำหรับอุปกรณ์การศึกษาต่างๆ เพื่อให้ผู้มีรายได้น้อยมีโอกาสได้รับการศึกษาอย่างทั่วถึง และเป็นการยกระดับรายได้ให้สูงขึ้นต่อไปในอนาคต

8. จัดเก็บภาษีในการซื้อขายหรือเปลี่ยนมือในกรรมสิทธิ์สำหรับอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งได้แก่อาคารและที่ดิน จะทำให้ผู้มีรายได้สูงเสียภาษี ผู้มีรายได้น้อยไม่มีการซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ก็ไม่ต้องเสียภาษี

9. จัดเก็บภาษีมรดกที่ตกทอดไปยังทายาท อันจะนำไปสู่การกระจายทรัพย์สินได้มากขึ้น

มาตรการดังกล่าวนี้เป็นเพียงส่วนหนึ่งของการใช้ระบบภาษีเพื่อการกระจายรายได้และทรัพย์สิน นอกจากนี้ยังมีวิธีการอื่นที่รัฐบาลสามารถกระทำได้อีกหากมีนโยบายการกระจายรายได้และทรัพย์สินอย่างแท้จริง

### 1.8.3 ภาษีอากรเพื่อการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ

การไว้เสถียรภาพทางเศรษฐกิจเป็นผลมาจากความผันผวนในระดับการใช้จ่ายของประเทศ ดังนั้นภาษีอากรจึงมีนโยบายควบคุมการใช้จ่ายของประเทศ นั่นคือ ควบคุมการใช้จ่ายของเอกชนนั่นเอง ภาษีแต่ละประเภทจึงมีผลกระทบต่อผู้บริโภคแตกต่างกันออกไป ภาษีทางอ้อมจะมีผลในการลดการใช้จ่ายของประชาชนได้มากกว่าภาษีทางตรง เพราะภาษีทางอ้อมทำให้ราคาสินค้าสูงขึ้น ในภาวะเงินเฟ้อรัฐบาลอาจเพิ่มภาษีทางอ้อมให้สูงขึ้นเพื่อลดการใช้จ่ายของประชาชน และถ้าเพิ่มภาษีทางตรง ก็จะทำให้รายได้ลดลง การใช้จ่ายก็ลดลงตามไปด้วย

ในกรณีเกิดปัญหาการว่างงาน การกระตุ้นให้เกิดการผลิตและการจ้างงานมากขึ้นทำได้โดยการลดภาษีประเภทต่างๆ ลง ทำให้มีการใช้จ่ายมากขึ้น การผลิตและการจ้างงานจะมีมากขึ้นเพราะต้องผลิตสินค้าและบริการสนองความต้องการของผู้บริโภค

### 1.8.4 ภาษีอากรเพื่อการส่งเสริมความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ

การเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจอาจวัดได้จากผลผลิตรวมของประเทศ การผลิตสินค้าและบริการได้ปริมาณมาก สามารถสนองความต้องการของประชาชนได้ทั่วถึง และเพิ่มปริมาณขึ้นเรื่อยๆ ขึ้นอยู่กับการสร้างสมทุน เทคโนโลยี การพัฒนาแรงงาน และการพัฒนาทรัพยากรอื่นๆ

การใช้ระบบภาษีอากรเพื่อส่งเสริมความเจริญทางเศรษฐกิจทำได้หลายประการดังนี้

**1. การใช้นโยบายภาษีอากรเพื่อให้มีเงินออมมากขึ้น** สำหรับนำไปลงทุนนั้นทำได้หลายกรณี เช่น การลดหรือยกเว้นภาษีอากรสำหรับการลงทุนในกิจการที่ต้องการส่งเสริมหรือเพิ่มการผลิต ให้สิทธิพิเศษจากภาษีอากรเป็นการทั่วไป เช่น การเพิ่มดอกเบี้ยเงินออม การให้หักค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง การให้หักค่าลดหย่อนเพื่อการลงทุนออกจากกำไรสุทธิ การให้ผลการขาดทุนไปหักกำไรสุทธิในปีต่อไป เป็นต้น

**2. การพัฒนาเทคโนโลยี** การนำเทคโนโลยีใหม่ๆ มาใช้จะทำให้เพิ่มขีดความสามารถในการผลิตสูงขึ้น มาตรการทางด้านภาษีอากรอาจกระทำได้หลายทาง เช่น กำหนดค่าใช้จ่ายในการพัฒนาและค้นคว้าออกจากกำไรสุทธิ การยกเว้นภาษีหรือลดภาษีที่เรียกเก็บจากค่าสิทธิเป็นการจูงใจให้นำเข้าด้านเทคโนโลยี เป็นต้น

**3. การพัฒนาฝีมือแรงงาน** การพัฒนาฝีมือแรงงานจะช่วยยกระดับความสามารถในการผลิต มาตรการทางภาษีอากรอาจทำได้หลายวิธี เช่น ยกเว้นภาษีหรือลดภาษีให้แก่สถานศึกษาที่สอนวิชาชีพ ให้การลดหย่อนแก่ผู้เสียภาษีในด้านการศึกษาของตนเองและบุตร ลดภาษีอุปกรณ์การศึกษาต่างๆ เป็นต้น

**4. การพัฒนาทรัพยากรต่างๆ** การใช้นโยบายภาษีอากรในการช่วยพัฒนาทรัพยากรส่งเสริมให้มีการขุดค้น สำรวจทรัพยากรธรรมชาติ อาจกระทำได้โดยการยอมให้นำค่าใช้จ่ายในการสำรวจหรือค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุนมาหักออกจากกำไรสุทธิได้ในเวลารวดเร็ว การกำหนดอัตราค่าภาคหลวงไม่ควรสูงเกินไปจนเป็นอุปสรรคต่อการลงทุน

### 1.8.5 ภาษีอากรเพื่อดุลการชำระเงินระหว่างประเทศ

**ดุลการชำระเงินระหว่างประเทศ** หมายถึงการบันทึกการรับ-จ่ายของประเทศหนึ่งในระยะเวลา 1 ปี ถ้ารับเงินเข้าประเทศมากกว่ารายจ่ายก็เรียกว่า ดุลการชำระเงินเป็นบวกหรือเกินดุล ถ้าจ่ายเงินออกนอกประเทศมากกว่ารับเข้าประเทศก็เรียกว่า ดุลการชำระเงินเป็นลบหรือขาดดุล ดุลการชำระเงินระหว่างประเทศประกอบด้วย ดุลสินค้าและบริการ ดุลเงินโอนและเงินบริจาค และดุลบัญชีทุนซึ่งอยู่ในรูปของการลงทุน ในกรณีของประเทศไทย ปัญหาที่ประสบอยู่คือ ขาดดุลการค้า เป็นจำนวนมากติดต่อกันเป็นเวลาหลายปี แต่สำหรับดุลการชำระเงินระหว่างประเทศแล้วบางปีจะเกินดุล เนื่องจากดุลบริการและดุลบัญชีทุนเคลื่อนย้ายของไทยมีค่าเป็นบวก

มาตรการภาษีที่ใช้เพื่อกระตุ้นการส่งออกคือการเก็บภาษีขาออกในระดับต่ำมากหรือไม่เก็บภาษีเลย การเก็บภาษีวัตถุดิบที่นำเข้ามาผลิตสินค้าส่งออกในระดับต่ำก็เป็นวิธีการหนึ่ง การตั้งกำแพงภาษีหรือเก็บภาษีขาเข้าสูงๆ จะลดการนำเข้าได้มาก การระดมเงินทุนจากต่างประเทศทำได้โดยการลดหรือยกเว้นภาษีเงินได้เพื่อทำให้กำไรสุทธิสูงขึ้น ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เก็บจากกำไรสุทธิ การยกเว้นภาษีเงินได้ที่เรียกเก็บจากดอกเบี้ยสำหรับเงินกู้ยืมจากต่างประเทศ

## 1.9 ความขัดแย้งระหว่างเป้าหมายทางภาษีอากร

การดำเนินนโยบายทางเศรษฐกิจมักจะทำให้เกิดปัญหาความขัดแย้งระหว่างเป้าหมายทางเศรษฐกิจต่างๆ ดังนั้นการเลือกดำเนินนโยบายที่เหมาะสมสอดคล้องกับภาวะทางเศรษฐกิจจึงเป็นสิ่งที่จะต้องคำนึงถึงความขัดแย้งระหว่างเป้าหมายทางภาษีอากรมีดังนี้

**1. ความขัดแย้งระหว่างเป้าหมายด้านรายได้ของรัฐบาลกับเป้าหมายอื่น** รัฐบาลต้องการให้มีรายได้สูงๆ มากที่สุด แต่การเก็บภาษีอากรในอัตราสูงๆ จะทำให้ผู้บริโภคเดือดร้อนเพราะราคาสินค้าจะสูงตามไปด้วย นอกจากนี้ยังเป็นอุปสรรคต่อการลงทุน ต่อการขยายตัว ทางเศรษฐกิจ และต่อการกระจายรายได้ที่เป็นธรรม

**2. ความขัดแย้งระหว่างเป้าหมายการกระจายรายได้กับการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ** นักเศรษฐศาสตร์มีความเห็นขัดแย้งกันเป็น 2 แนวคือ ฝ่ายที่หนึ่งกล่าวว่า การเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจของประเทศในอัตราสูงเป็นผลดีต่อส่วนรวม แม้การกระจายรายได้จะไม่เป็นธรรมก็ตาม อีกฝ่ายเห็นว่า การกระจายรายได้ที่เป็นธรรมมีความสำคัญกว่าการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ เพราะเกี่ยวข้องกับการอยู่ดีกินดีของประชาชนทั้งประเทศ ดังนั้นถ้าเชื่อในแนวความคิดแรก นโยบายภาษีอากรจะต้องกระตุ้นการออมและให้มีการลงทุนมากขึ้น นั่นคือ เป็นนโยบายที่ลดการบริโภคให้มาก และถ้าเชื่อในแนวความคิดหลังนโยบายจะตรงกันข้าม

**3. ความขัดแย้งระหว่างเป้าหมายการรักษาเสถียรภาพทางด้านราคากับการจ้างงาน** ถ้าต้องการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจจะต้องพยายามทำให้อัตราการจ้างงานอยู่ในระดับสูง และป้องกันมิให้สินค้ามีราคาสูง การแก้ปัญหาการว่างงานจะต้องลดภาษีอากรลงเพื่อกระตุ้นการขยายตัวทางเศรษฐกิจ แต่หากเกิดภาวะเงินเฟ้อรัฐบาลจะต้องเพิ่มภาษีเพื่อควบคุมระดับการใช้จ่าย ดังนั้นรัฐบาลจะต้องใช้มาตรการหลายๆ อย่างเข้ามาแก้ไข

## 1.10 ปัญหาขั้นตอนการดำเนินนโยบายภาษีอากร

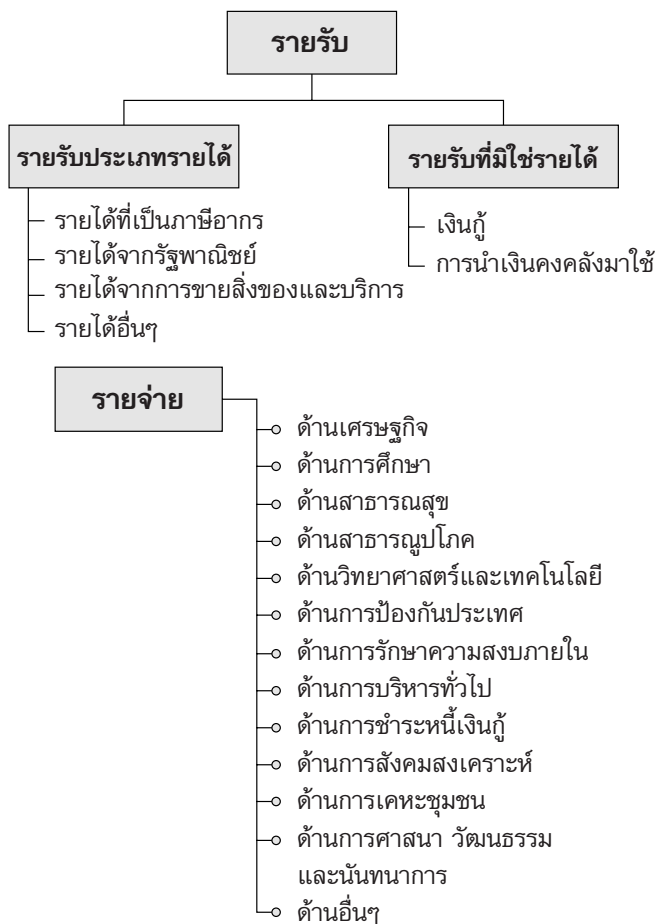
การดำเนินนโยบายภาษีอากรจำเป็นต้องมีการศึกษาสภาพปัญหาทางเศรษฐกิจ การเลือกใช้มาตรการทางภาษี และการตราออกมาเป็นกฎหมาย ดังนั้นจึงต้องใช้เวลา ทำให้การดำเนินการ

ล่าช้า ไม่ทันต่อสภาวะเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไป และมีผลกระทบต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร ทำให้เก็บภาษีได้ล่าช้า ไม่เต็มเม็ดเต็มหน่วย

เนื่องจากภาษีอากรของไทยมีมากมายหลายประเภท จึงมีหน่วยงานต่างๆ นอกเหนือจากกระทรวงการคลังเป็นผู้จัดเก็บภาษีด้วย กล่าวโดยทั่วไปแล้วความสามารถในการจัดเก็บภาษีอากรของไทยยังมีประสิทธิภาพค่อนข้างต่ำ จำเป็นต้องมีการปรับปรุงทั้งกฎหมาย วิธีการเก็บ การบริหารงานบุคคล โครงสร้างของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร การนำเทคโนโลยีใหม่ๆ มาใช้ ตลอดจนปรับปรุงกระบวนการยุติธรรมทางด้านภาษีด้วย

### 1.11 รายรับและรายจ่ายของรัฐบาล

รายรับรายจ่ายของรัฐบาล มีดังนี้



รูปที่ 1.2 โครงสร้างรายรับและรายจ่ายของรัฐบาล

### 1.11.1 รายรับของรัฐบาล

รายรับของรัฐบาลมีทั้งรายรับที่ไม่ต้องมีพันธะใช้คืนและรายรับที่ต้องมีภาระใช้คืน ในทางการคลังของรัฐบาลหรือการคลังสาธารณะ (public finance) ได้แยกความหมายของรายรับกับรายได้ออกจากกันดังนี้

**รายรับ (receipt)** หมายถึงจำนวนเงินทั้งหมดที่รัฐบาลได้มาเพื่อใช้จ่ายในการบำรุงประเทศ ซึ่งอาจเป็นรายรับที่เป็นรายได้และรายรับที่มีใช้รายได้

**รายได้ (revenue)** หมายถึงจำนวนเงินที่รัฐบาลได้มาโดยมิต้องมีภาระในการใช้คืนหรือทำให้เกิดภาระหนี้สินของรัฐบาลเพิ่มขึ้น

ดังนั้นรายรับของรัฐบาลจึงกำหนดได้เป็น 2 ประเภทคือ

**รายรับที่เป็นรายได้** หมายถึงรายรับที่รัฐบาลได้มาโดยมิต้องมีภาระต้องชดใช้คืน เช่น ภาษีอากรต่างๆ ส่วนแบ่งกำไรจากรัฐพาณิชย์ เป็นต้น

**รายรับที่มีใช้รายได้** หมายถึงรายรับที่รัฐบาลได้มาโดยมีภาระในการชดใช้คืนภายหลัง หรือหมายถึงรายรับที่รัฐบาลต้องหามาเพิ่มเติมให้เพียงพอกับรายจ่าย อาจเป็นการกู้ยืมมา หรือออกพันธบัตร หรือนำเงินคงคลังบางส่วนออกมาใช้ เป็นต้น

ตามหลักการบัญชี รายรับและรายจ่ายของรัฐบาลในงบประมาณแผ่นดินจะต้องเท่ากันเสมอ ในการพิจารณางบดุลบัญชีของรัฐบาลทางเศรษฐศาสตร์ซึ่งเน้นถึงรายได้ของรัฐบาลเป็นสำคัญจึงแบ่งออกเป็น 3 ลักษณะดังนี้

- งบประมาณสมดุล (balance) คือรายได้เท่ากับรายจ่าย
- งบประมาณขาดดุล (deficit) คือรายได้น้อยกว่ารายจ่าย
- งบประมาณเกินดุล (surplus) คือรายได้มากกว่ารายจ่าย

ประเทศด้อยพัฒนาทั้งหลายมักประสบปัญหาเกี่ยวกับการหารายได้ไม่เพียงพอกับรายจ่าย ต้องหาเงินจากแหล่งอื่นมาชดเชย ทำให้เกิดปัญหาการสร้างหนี้สาธารณะไว้อย่างต่อเนื่อง อันส่งผลให้มีภาระในการชำระหนี้เงินต้นและดอกเบี้ยคืน ทำให้รายจ่ายงบประมาณสูงขึ้น

### 1.11.2 แหล่งรายรับของรัฐบาล

รายรับของรัฐบาลโดยทั่วไปมีแหล่งที่สำคัญ 3 ทางคือ รายรับประเภทรายได้ รายรับประเภทเงินกู้ และรายรับประเภทเงินคงคลัง

**1. รายรับประเภทรายได้** เป็นรายรับรายการใหญ่และสำคัญที่สุดของรัฐบาลโดยเฉพาะประเทศไทย รายรับประเภทนี้อาจแบ่งตามแหล่งที่มาที่สำคัญได้ 2 ทางคือ รายได้ที่เป็นภาษีอากรและรายได้ที่ไม่ใช่ภาษีอากร

**1. รายได้ที่เป็นภาษีอากร** เป็นรายได้ที่บังคับเก็บจากประชาชนโดยอาศัยอำนาจของกฎหมายโดยไม่คำนึงถึงผลตอบแทนที่ผู้จ่ายเงินภาษีจะได้รับ รายรับประเภทนี้มีบทบาทสำคัญมากที่สุดสำหรับประเทศไทย ในปีงบประมาณ 2558 รายได้ที่เป็นภาษีอากรคิดเป็นประมาณร้อยละ 95.2 ของรายรับทั้งหมดซึ่งคาดว่าจะเก็บได้ประมาณ 2,733,000 ล้านบาท ภาษีอากรที่เป็นแหล่งรายได้สำคัญของรัฐบาลไทย เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีศุลกากร และภาษีสรรพสามิต เป็นต้น

**ตารางที่ 1.1** เปรียบเทียบประมาณการรายรับ ปีงบประมาณ 2561 และ 2562

หน่วย : ล้านบาท

ประเภทรายรับ	ปีงบประมาณ				ปีงบประมาณ 2562 เทียบกับ ปีงบประมาณ 2561	
	2561		2562		จำนวน	ร้อยละ
	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ		
<b>รายได้</b>						
1. ภาษีอากรรวม	2,712,552.8 (2,760,252.8)	93.5 (90.5)	2,800,220.3	93.3	87,667.5 (39,967.5)	3.2 (1.4)
2. การขายสิ่งของและบริการ	30,586.6	1.0 (1.0)	29,365.6	1.0	-1,221.0	-4.0
3. รัฐพาณิชย์	137,000.0	4.7 (4.5)	168,000.0	5.6	31,000.0	22.6
4. รายได้อื่น	51,860.6 (53,802.5)	1.9 (1.8)	35,014.1	1.2	-16,846.5 (-18,788.4)	-32.5 (-34.9)
<b>รายได้รวม</b>	<b>2,932,000.0</b> <b>(2,981,641.9)</b>	<b>101.1</b> <b>(97.8)</b>	<b>3,032,600.0</b>	<b>101.1</b>	<b>100,600.0</b> <b>(50,958.1)</b>	<b>3.4</b> <b>(1.7)</b>
<b>หักลด</b>						
1. การคืนภาษีของกรมสรรพากร	319,200.0	11.0 (10.5)	317,700.0	10.6	-1,500.0	-0.5
2. อากรถยนต์กรมศุลกากร	10,000.0	0.3 (0.3)	10,000.0	0.3	-	-
3. การกั้นเงินเพื่อชดเชย ภาษีสำหรับสินค้าส่งออก	19,700.0	0.7 (0.7)	13,600.0	0.5	-6,100.0	-31.0
4. การจัดสรรภาษีมูลค่าเพิ่มให้ องค์การบริหารส่วนจังหวัด	18,100.0	0.6 (0.6)	18,300.0	0.6	200.0	1.1
<b>รายได้สุทธิ</b>	<b>2,565,000.0</b> <b>(2,614,641.9)</b>	<b>88.5</b> <b>(85.7)</b>	<b>2,673,000.0</b>	<b>89.1</b>	<b>108,000.0</b> <b>(58,358.1)</b>	<b>4.2</b> <b>(2.2)</b>
การจัดสรรภาษีมูลค่าเพิ่มให้ อปท. ตาม พ.ร.บ. กระจายอำนาจ	115,000.0	4.0 (3.7)	123,000.0	4.1	8,000.0	7.0
<b>คงเหลือรายได้สุทธิ</b>	<b>2,450,000.0</b> <b>(2,499,641.9)</b>	<b>84.5</b> <b>(82.0)</b>	<b>2,550,000.0</b>	<b>85.0</b>	<b>100,000.0</b> <b>(50,358.1)</b>	<b>4.1</b> <b>(2.0)</b>
<b>เงินกู้</b>	<b>450,000.0</b> <b>(550,358.1)</b>	<b>15.5</b> <b>(18.0)</b>	<b>450,000.0</b>	<b>15.0</b>	<b>-</b> <b>(-100,358.1)</b>	<b>-</b> <b>(-18.2)</b>
<b>รวมรายรับ</b>	<b>2,900,000.0</b> <b>(3,050,000.0)</b>	<b>100.0</b> <b>(100.0)</b>	<b>3,000,000.0</b>	<b>100.0</b>	<b>100,000.0</b> <b>(-50,000.0)</b>	<b>3.4</b> <b>(-1.6)</b>
หมายเหตุ : ตัวเลขในวงเล็บเป็นประมาณการปรับปรุงซึ่งได้รวมประมาณการรายได้เพิ่มเติม จำนวน 49,641.9 ล้านบาท และเงินกู้เพื่อชดเชยการขาดดุลงบประมาณ จำนวน 100,358.1 ล้านบาท ตามมติคณะรัฐมนตรี เมื่อวันที่ 16 มกราคม 2561						

ที่มา : สำนักงบประมาณ

จากตารางที่ 1.1 จะเห็นว่ารายได้ภาษีอากรในปีงบประมาณ 2562 ประมาณการรายได้จากภาษีอากรไว้ 2,800,220.3 ล้านบาท รายได้ที่ไม่ใช่ภาษีอากร 3 รายการ (การขายสิ่งของและบริการ รัฐพาณิชย์ และรายได้อื่น) รวม 232,379.7 ล้านบาท

**2. รายได้ที่ไม่ใช่ภาษีอากร** เป็นรายได้ที่เกิดจากการดำเนินงานทางธุรกิจของรัฐบาล หรือจากการหาผลประโยชน์จากทรัพย์สินของรัฐบาล รายได้ที่สำคัญ ได้แก่

(1) **รายได้จากรัฐพาณิชย์** เป็นรายได้ที่เกิดจากส่วนแบ่งผลกำไรในการดำเนินงานธุรกิจที่รัฐเป็นเจ้าของทั้งหมดหรือบางส่วน ไม่ว่าจะอยู่ในรูปของรัฐวิสาหกิจหรือบริษัท เช่น การไฟฟ้า การประปา อุตสาหกรรมห้องเย็น การบินไทย สลากกินแบ่งฯ เป็นต้น

(2) **รายได้จากการขายสิ่งของและบริการ** เป็นรายได้จากการขายสิ่งของและบริการของรัฐบาล เช่น ค่าขายของกลาง ขายหนังสือ ขายของเบ็ดเตล็ดต่างๆ ค่าธรรมเนียมต่างๆ ที่เรียกเก็บจากประชาชนผู้มาใช้บริการของรัฐ ได้แก่ ค่าธรรมเนียมขนส่งทางน้ำ ค่าธรรมเนียมศุลกากร ค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนการค้า และค่าธรรมเนียมอื่นๆ รายได้ประเภทนี้มีความสำคัญน้อยมาก

(3) **รายได้อื่นๆ** ได้แก่ รายได้ที่ได้รับตามอำนาจของกฎหมายและระเบียบข้อบังคับหรือสัญญาที่ทำไว้กับรัฐบาล เช่น ค่าแสตมป์ ค่าปรับ รายได้จากการผลิตเหรียญกษาปณ์ ดอกเบี้ยจากเงินที่รัฐวิสาหกิจกู้ยืมไป รายได้ประเภทนี้มีความสำคัญน้อยมาก

เนื่องจากประเทศไทยเกิดภาวะวิกฤตทางเศรษฐกิจในปลายปี พ.ศ. 2540 เป็นต้นมา ทำให้การจัดเก็บภาษีและรายได้อื่นๆ ลดน้อยลงมาก กล่าวคือ ในปีงบประมาณ 2540 ตั้งรายได้รวม 1,050,700 ล้านบาท แต่ในปี พ.ศ. 2546 จนถึง 2556 ภาวะเศรษฐกิจได้ขยายตัวเพิ่มขึ้นทำให้ตั้งรายได้ของแผ่นดินเพิ่มขึ้นตามลำดับ จนในปีงบประมาณ 2562 ตั้งรายได้ไว้ถึง 3,032,600.0 ล้านบาท และคาดว่าจะขยายตัวสูงขึ้นเรื่อยๆ

**2. รายรับประเภทเงินกู้** เมื่อรายได้ของรัฐไม่เพียงพอกับรายจ่ายที่กำหนดไว้รัฐบาลจึงจำเป็นต้องหาเงินมาเพิ่มเติม โดยการกู้ยืมจากแหล่งต่างๆ การกู้เงินไม่จำเป็นต้องกู้มาใช้จ่ายเสมอไป บางครั้งอาจกู่มาลงทุนในโครงการพัฒนาประเทศระยะยาวซึ่งใช้เงินจำนวนมาก หรือกู้เงินมาเพื่อชดใช้ภาระหนี้เงินกู้เก่าในกรณีที่รัฐบาลไม่สามารถเก็บภาษีอากรมาชำระหนี้ได้

แหล่งเงินกู้ของรัฐบาลมีทั้งภายในประเทศและภายนอกประเทศ แหล่งเงินกู้ภายในประเทศอาจกู้จากประชาชนโดยตรง โดยการออกพันธบัตรรัฐบาล การกู้เงินจากสถาบันการเงินต่างๆ อาจกู้จากธนาคารออมสิน ธนาคารพาณิชย์ หรือธนาคารกลาง การกู้เงินจากแหล่งเงินภายนอกประเทศ รัฐบาลอาจกู้จากรัฐบาลต่างประเทศ จากเอกชน จากสถาบันการเงินในต่างประเทศ เช่น ธนาคารโลก กองทุนการเงินระหว่างประเทศ (International Monetary Fund; IMF) เป็นต้น ปกติการกู้เงินจากต่างประเทศของรัฐบาลไทยจะเป็นการกู้เพื่อใช้ในโครงการใดโครงการหนึ่งโดยเฉพาะ จึงมิได้ปรากฏอยู่ในงบประมาณรายรับประจำปี ทำให้ยากต่อการตรวจสอบ



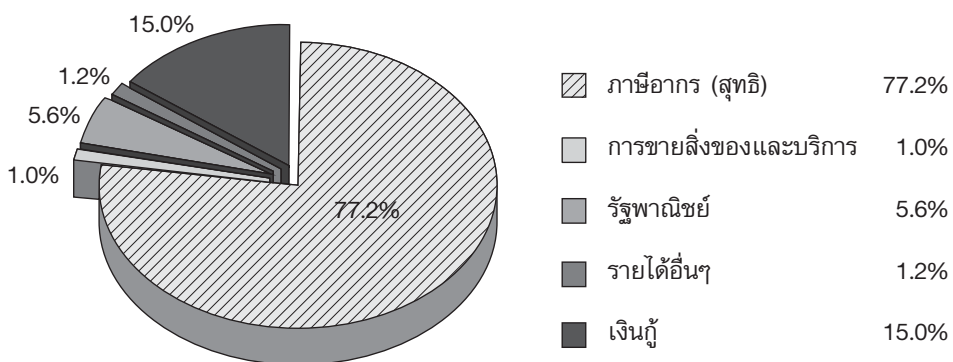
การกู้เงินของรัฐบาลแม้จะเป็นการช่วยผ่อนคลายนโยบายด้านการเงินของรัฐในขณะเกิดปัญหาขาดรายได้ก็ตาม หากนำเงินกู้มาใช้ในโครงการพัฒนาและสร้างรายได้ให้แก่ประชาชนส่วนใหญ่ของประเทศในระยะยาวย่อมจะเกิดผลดี ไม่เป็นการระแค้นรุ่นหลัง ในทางตรงกันข้าม หากกู้เงินมาใช้จ่ายในทางที่ไม่สร้างประโยชน์นอกเงยขึ้นมา จะทำให้เกิดผลเสียต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศ

เมื่อเกิดภาวะวิกฤตทางเศรษฐกิจในปี พ.ศ. 2540 เป็นต้นมา ประเทศไทยได้กู้เงินจากกองทุนการเงินระหว่างประเทศ ธนาคารโลก และจากประเทศญี่ปุ่น รวมเป็นเงินจำนวนหลายหมื่นล้านบาท เพื่อแก้ปัญหาทางเศรษฐกิจ ทว่าตั้งแต่ปีงบประมาณ 2548 ไม่มีการกู้เงินจากต่างประเทศอีก ต่อมา มีการกู้เงิน 8 แสนล้านบาทเพราะเกิดวิกฤตการณ์ทางการเงินในปี พ.ศ. 2553 และปีต่อๆ มา ก็มีการกู้ทุกปี ในปีงบประมาณ 2562 ตั้งงบประมาณเงินกู้ไว้ 450,000 ล้านบาท คิดเป็น 15.0% ของงบประมาณทั้งหมด

**3. รายรับประเภทเงินคงคลัง** เงินคงคลังคือ เงินสดเหลือจ่ายที่เก็บรักษาไว้ในมือของรัฐบาลในขณะใดขณะหนึ่ง เช่น เงินที่เหลือจากการใช้จ่ายตามงบประมาณประจำปี หรือเงินที่รัฐบาลยังมีได้จ่ายออกไปในขณะใดขณะหนึ่ง เมื่อเกิดภาวะรายได้ไม่พอกับรายจ่าย และมีการกู้เงินจากแหล่งต่างๆ เต็มตามวงเงินที่กฎหมายกำหนดแล้ว หรืออยู่ในภาวะที่ไม่อาจกู้เงินจากแหล่งใดๆ ได้อีกแล้ว รัฐบาลก็จะนำเงินคงคลังมาใช้จ่ายชดเชยส่วนที่ยังขาดอยู่

การนำเงินคงคลังออกมาใช้มากเกินไปจะก่อให้เกิดผลเสียด้านสภาพคล่องของระบบการคลัง แต่ถ้ามีเงินคงคลังเหลืออยู่มากเกินไปจะมีภาระในการเก็บรักษา ตลอดจนไม่ประหยัดในการจ่ายค่าดอกเบี้ยระยะสั้นของรัฐบาล ซึ่งเกิดขึ้นจากการออกตั๋วคงคลังเป็นจำนวนมาก

อย่างไรก็ตาม เงินคงคลังมิใช่แหล่งรายรับที่จะนำมาใช้จ่ายได้อย่างสม่ำเสมอแน่นอน เพราะขึ้นอยู่กับจำนวนเงินคงคลังสะสมที่มีอยู่ในขณะนั้น



**รูปที่ 1.3** ประมาณการรายรับ ปีงบประมาณ 2562 ยอดรวม 3,000,000 ล้านบาท  
ที่มา : สำนักงบประมาณ

### 1.11.3 รายจ่ายของรัฐบาล

เงินที่เรียกเก็บเป็นภาษีจากประชาชนรัฐจะนำไปใช้จ่ายในกิจกรรมต่างๆ ของรัฐโดยไม่ผูกพันที่จะให้สิ่งหนึ่งสิ่งใดแก่ผู้เสียภาษีโดยตรง แต่ประชาชนจะได้ผลประโยชน์ตอบแทนทางอ้อม กล่าวคือรัฐบาลจะนำเงินภาษีอากรไปจัดสรรใช้จ่ายเพื่อประโยชน์ของส่วนรวม ซึ่งจะเห็นได้จากรายการจัดสรร งบประมาณรายจ่ายประจำปี ซึ่งจำแนกลักษณะของงานออกเป็น 10 ประเภท ดังนี้

1. การบริหารทั่วไปของรัฐ
2. การป้องกันประเทศ
3. การรักษาความสงบภายใน
4. การเศรษฐกิจ
5. การสิ่งแวดล้อม
6. การเคหะและชุมชน
7. การสาธารณสุข
8. การศาสนา วัฒนธรรม และนันทนาการ
9. การศึกษา
10. การสังคมสงเคราะห์

รายจ่ายในด้านต่างๆ ของรัฐบาลจะศึกษาได้จากงบประมาณรายจ่ายประจำปีงบประมาณ ซึ่งจะได้ในงบประมาณรายจ่ายประจำปี 2562 มาศึกษาดังแสดงในตารางที่ 1.2

จากตารางที่ 1.2 จะเห็นว่างบประมาณรายจ่ายประจำปี 2562 กำหนดไว้ 3,000,000 ล้านบาท ได้จัดสรรให้แก่การบริหารทั่วไปของรัฐมากที่สุด (22.2%) รองลงไปคือการเศรษฐกิจ (21.4%) การศึกษา (17.0%) รองลงไปยังอันดับ 4 คือการสังคมสงเคราะห์ (12.3%)

เมื่อพิจารณารายละเอียดงานแต่ละด้านจะพบว่างบประมาณที่จัดสรรให้งานต่างๆ จากมากที่สุด ลงไปหาน้อยที่สุด 5 ลำดับแรกมีดังนี้

1. การบริหารทั่วไปของรัฐ 22.2%
2. การเศรษฐกิจ 21.4%
3. การศึกษา 17.0%
4. การสังคมสงเคราะห์ 12.3%
5. การสาธารณสุข 10.4%

**ตารางที่ 1.2** เปรียบเทียบงบประมาณรายจ่ายจำแนกตามลักษณะงาน ปีงบประมาณ 2561 และ 2562

หน่วย : ล้านบาท

ลักษณะงาน	ปีงบประมาณ				ปีงบประมาณ 2562 เทียบกับ ปีงบประมาณ 2561	
	2561		2562		จำนวน	ร้อยละ
	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ		
<b>การบริหารทั่วไป</b>	<b>1,074,375.1</b>	<b>35.2</b>	<b>1,081,285.9</b>	<b>36.0</b>	<b>6,910.8</b>	<b>0.6</b>
การบริหารทั่วไปของรัฐ	671,384.9	22.0	666,300.0	22.2	-5,084.9	-0.8
การป้องกันประเทศ	217,312.2	7.1	223,765.1	7.4	6,452.9	3.0
การรักษาความสงบภายใน	185,678.0	6.1	191,220.8	6.4	5,542.8	3.0
<b>การเศรษฐกิจ</b>	<b>656,400.2</b>	<b>21.5</b>	<b>642,030.7</b>	<b>21.4</b>	<b>-14,369.5</b>	<b>-2.2</b>
การเศรษฐกิจ	656,400.2	21.5	642,030.7	21.4	-14,369.5	-2.2
<b>การบริการชุมชนและสังคม</b>	<b>1,319,224.7</b>	<b>43.3</b>	<b>1,276,683.4</b>	<b>42.6</b>	<b>-42,541.3</b>	<b>-3.2</b>
การสิ่งแวดล้อม	8,571.9	0.3	10,944.9	0.4	2,373.0	27.7
การเคหะและชุมชน	112,325.4	3.7	53,877.7	1.8	-58,447.7	-52.0
การสาธารณสุข	302,057.7	9.9	311,319.4	10.4	9,261.7	3.1
การศาสนา วัฒนธรรม และนันทนาการ	21,304.4	0.7	20,171.7	0.7	-1,132.7	-5.3
การศึกษา	523,569.4	17.2	510,427.0	17.0	-13,142.4	-2.5
การสังคมสงเคราะห์	351,395.9	11.5	369,942.7	12.3	18,546.8	5.3
<b>รวมทั้งสิ้น</b>	<b>3,050,000.0</b>	<b>100.0</b>	<b>3,000,000.0</b>	<b>100.0</b>	<b>-50,000.0</b>	<b>-1.6</b>

ที่มา : สำนักงบประมาณ

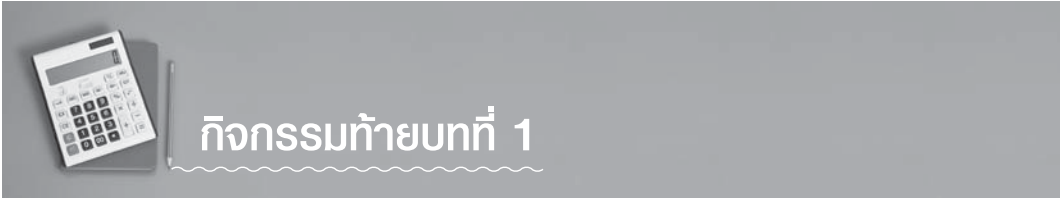
### 1.12 สรุปท้ายบท

ภาษีอากรเป็นสิ่งที่รัฐบาลเรียกเก็บจากประชาชนในลักษณะของการบังคับโดยไม่มีพันธะที่จะต้องตอบแทนแก่ผู้เสียภาษีโดยตรง วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากรเพื่อหารายได้มาใช้จ่ายในกิจการของรัฐและเพื่อเป้าหมายทางเศรษฐกิจต่างๆ หลักการภาษีที่ดีจะต้องเหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจและสังคม ได้แก่ หลักความเป็นธรรม หลักความแน่นอน หลักความเป็นกลาง หลักอำนาจรายได้ หลักความยืดหยุ่น และหลักประสิทธิภาพในการบริหาร

โครงสร้างของภาษีอากรประกอบด้วยภาระภาษี ฐานภาษี อัตราภาษี วิธีการชำระภาษี การขจัดข้อโต้แย้งทางภาษี และการบังคับใช้

นโยบายภาษีอากรเพื่อพัฒนาเศรษฐกิจควรสนองดังต่อไปนี้ (1) การจัดสรรทรัพยากร (2) การกระจายรายได้และทรัพย์สิน (3) การรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ (4) การส่งเสริมความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ (5) การแก้ปัญหาดุลการค้าและดุลการชำระเงิน

ระบบภาษีอากรที่ดีเหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจและสังคมจะส่งผลให้ประเทศชาติพัฒนาไปอย่างไม่หยุดยั้ง ทำให้ประชาชนอยู่ดีกินดี เกิดความเป็นธรรมในสังคม ผู้ประกอบการที่ดีควรจะต้องปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรอย่างเคร่งครัด รัฐบาลต้องใช้ระบบภาษีอากรช่วยเหลือผู้มีรายได้น้อย และจัดสรรทรัพยากรอย่างจริงจัง



1. ภาษีอากรคืออะไร โดยหลักแล้วการจัดเก็บภาษีอากรมีจุดมุ่งหมายเพื่อหารายได้มาใช้ในกิจการของรัฐเป็นสิ่งสำคัญ แต่จุดมุ่งหมายที่สำคัญอื่นๆ ยังมีอีกหลายประการ อะไรบ้าง จงอธิบาย
2. ลักษณะที่ดีประการหนึ่งของภาษีอากรคือหลักความเป็นกลาง แต่ปัจจุบันรัฐบาลส่วนใหญ่ มักจะใช้ระบบภาษีอากรในลักษณะไม่เป็นกลาง เพราะเหตุใด จงอธิบายและยกตัวอย่างประกอบ
3. ภาระภาษีคืออะไร การผลักภาระภาษีจะกระทำได้มากน้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับปัจจัยอะไรบ้าง จงอธิบาย
4. ฐานภาษีคืออะไร ฐานภาษีที่สำคัญมีอะไรบ้าง จงอธิบาย
5. อัตราภาษีคืออะไร อัตราภาษีที่นิยมใช้กันทั่วไปมีกี่แบบ แต่ละแบบมีข้อดีข้อเสียอย่างไร จงอธิบาย
6. การจำแนกภาษีอากรมีหลักเกณฑ์อะไรบ้าง สามารถแบ่งภาษีอากรออกเป็นกี่ประเภท อะไรบ้าง จงอธิบาย
7. การใช้ระบบภาษีอากรเพื่อการกระจายรายได้และทรัพย์สินให้เป็นธรรมกระทำได้อย่างไรบ้าง จงอธิบาย
8. การใช้ระบบภาษีอากรเพื่อส่งเสริมให้ประชาชนได้รับการศึกษาโดยทั่วถึงทำได้อย่างไร จงอธิบาย
9. การหลบหนีภาษีอากรกับการหลีกเลี่ยงภาษีอากรมีความหมายแตกต่างกันอย่างไรบ้าง จงอธิบายและยกตัวอย่างประกอบ

10. ภาษีต่อไปนี้เป็นภาษีประเภทใดพลักภาระภาษีไม่ได้ และประเภทใดพลักภาระภาษีได้

(ให้เขียนคำว่า ได้ หรือ ไม่ได้ ลงในวงเล็บแต่ละข้อ)

- |                                    |   |
|------------------------------------|---|
| (.....) (1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา | (.....) (6) ภาษีบำรุงท้องที่                      |
| (.....) (2) ภาษีเงินได้นิติบุคคล   | (.....) (7) ภาษีโรงเรือนและที่ดิน                 |
| (.....) (3) ภาษีสรรพสามิต          | (.....) (8) ภาษีมูลค่าเพิ่ม                       |
| (.....) (4) ภาษีศุลกากร            | (.....) (9) ภาษีมรดก                              |
| (.....) (5) ภาษีป้าย               | (.....) (10) ภาษีเก็บจากการขาย<br>อสังหาริมทรัพย์ |

11. จงพิจารณาตารางที่ 1.1 (หน้า 31) และตารางที่ 1.2 (หน้า 35) แล้วตอบคำถามต่อไปนี้

- (1) รายได้ประเภทภาษีอากรในปี 2562 ประมาณ.....บาท คิดเป็นร้อยละ.....
- (2) รายได้จากรัฐพาณิชย์ในปี 2562 ประมาณ.....บาท คิดเป็นร้อยละ.....
- (3) รายจ่ายด้านการศึกษาในปี 2562 ประมาณ.....บาท คิดเป็นร้อยละ.....
- (4) รายจ่ายด้านการศาสนา วัฒนธรรม และนันทนาการ ในปี 2562 ประมาณ.....บาท  
คิดเป็นร้อยละ..... ลดลงจากปี 2561 หรือไม่
- (5) ปัจจุบันสังคมเรียกร้องเรื่องคุณธรรมแต่รัฐจัดสรรงบประมาณด้านศาสนาให้น้อยมาก  
ท่านมีความคิดเห็นเกี่ยวกับประเด็นนี้อย่างไร



หนังสือ **การภาษีอากรธุรกิจ** เล่มนี้ เหมาะสำหรับการประกอบการเรียนการสอนรายวิชาการภาษีอากรธุรกิจ ตามหลักสูตรของมหาวิทยาลัยต่างๆ ทั้งมหาวิทยาลัยราชภัฏมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคล และมหาวิทยาลัยทั้งภาครัฐและเอกชน เนื้อหาประกอบด้วย ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ อากรแสดงปี การอุทธรณ์ภาษีและปัญหาภาษีอากร เป็นต้น

• ประวัติผู้เขียน • **รศ. สมคิด บางโม่**



#### การศึกษา

- ประโยคครูพิเศษมัธยม (พ.ม.)
- การศึกษามัธยมศึกษา (กศ.ม.) วิทยาลัยวิชาการศึกษาประสานมิตร
- ครุศาสตรมหาบัณฑิต (ค.ม. บริหาร) จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
- นิติศาสตรบัณฑิต (น.บ.) มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- ประกาศนียบัตรบริหารธุรกิจ (สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์)
- ประกาศนียบัตรทนายความ (เนติบัณฑิตยสภา)

#### ประสบการณ์

- ศึกษานิเทศก์กรมสามัญศึกษา
- ศึกษาและดูงานประเทศมาเลเซีย สิงคโปร์ ฟิลิปปินส์ และสหรัฐอเมริกา
- อาจารย์ประจำวิทยาลัยครูพระนคร หัวหน้าภาควิชา รองหัวหน้าคณะวิชา
- หัวหน้าฝ่ายวิจัยและประเมินผล สถาบันพัฒนาผู้บริหารการศึกษา
- วิทยากรบรรยายวิชาการบริหารจัดการในสถาบันต่างๆ
- อาจารย์ประจำวิชาภาษีอากรธุรกิจ องค์การและการจัดการ และการประกอบธุรกิจ สถาบันราชภัฏพระนคร กรุงเทพฯ
- รองอธิการบดี สถาบันราชภัฏพระนคร และผู้อำนวยการโรงเรียนมัธยมสาธิตราชภัฏพระนคร
- อาจารย์พิเศษคณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏพระนคร และสถาบันการศึกษาอื่นอีกหลายแห่ง
- ประธานคณะกรรมการบริหารหลักสูตรมหาบัณฑิต สาขาบริหารการศึกษา มหาวิทยาลัยราชภัฏพระนคร
- ผู้สอนและที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ระดับปริญญาโท

#### ผลงานตำรา

- ภาษีอากรธุรกิจ • ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา • การเป็นผู้ประกอบการ
- เทคนิคการฝึกอบรมและการประชุม • กฎหมายธุรกิจเพื่อความมั่นใจในการประกอบธุรกิจ
- ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายทั่วไป • แรงงานสัมพันธ์และรวมกฎหมายแรงงาน
- กฎหมายการศึกษา ฯลฯ



www.se-ed.com



sbc.fans

ISBN 978-616-08-3744-1



9 786160 837441

250 บาท

คู่มือเรียน-สอบ/อุดมศึกษา-  
บริหารธุรกิจ, วิทยาการจัดการ,  
นิติศาสตร์