

## บทที่ 2

### แนวคิด ทฤษฎี

#### 2.1 แนวคิด ทฤษฎี และกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

##### หลักการทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร

##### 1. ความหมายของภาษี

1.1 ในเชิงงบประมาณ ภาษี คือ วิธีการในการแบ่งปันภาระในทางการคลังตามความสามารถในการเสียภาษีระหว่างเอกชนด้วยกัน

1.2 ในทางกฎหมาย มีนักกฎหมายหลายท่านได้นิยามไว้ดังนี้

แกสตัน แจส (JAZE n.d.) ให้นิยามไว้ว่า ภาษี คือ ภาระทางการเงินที่รัฐบังคับเก็บจากเอกชนในลักษณะถาวร และไม่มีสิ่งตอบแทน เพื่อนำไปใช้จ่ายในสิ่งที่เกี่ยวข้องกับสาธารณะ ซึ่งเป็นค่านิยามที่ได้รับการยอมรับจนถึงปัจจุบัน

เฟาท แมรี กัวเดเมต (GAUDEMET n.d.) และ โจแอล โมลินเนอร์ (MOLINIER n.d.) เสนอว่า ภาษีก็คือทรัพย์สินที่บังคับเก็บเพื่อวัตถุประสงค์หลักในการนำไปใช้จ่ายในสิ่งที่เกี่ยวข้องกับภาระสาธารณะและจะต้องมีการแบ่งสรรภาระนั้น โดยคำนึงถึงความสามารถ ในการจ่ายของประชาชนด้วย

##### 2. วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากร

##### 2.1 การเก็บภาษีเพื่อควบคุมหรือส่งเสริมพฤติกรรมทางเศรษฐกิจ

รัฐบาลสามารถใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการควบคุมการบริโภค การผลิต หรือวิธีดำเนินการธุรกิจบางชนิด เพื่อมิให้เกิดผลเสียต่อเศรษฐกิจโดยรวมได้ เช่น เมื่อรัฐบาลต้องการให้ประชาชนลดการบริโภคสินค้าฟุ่มเฟือยหรือสินค้าที่มีผลเสียต่อสุขภาพ หรือ คีลธรรมอันดีของประชาชน รัฐบาลก็อาจใช้วิธีเก็บภาษีในอัตราสูงเพื่อให้สินค้านั้นมีราคาแพงประชาชน จะได้ลดการบริโภคลงหรือหากรัฐบาลเห็นควรลดการผลิตสินค้าบางชนิดลง รัฐบาล ก็อาจใช้วิธีเก็บภาษีสินค้าชนิดนั้น ๆ ในอัตราสูง ราคาสินค้าก็จะสูงขึ้น การซื้อสินค้าก็จะลดน้อยลง ทำให้ผู้ผลิตลดการผลิตลงไปได้

นอกจากนี้ การเก็บภาษียังอาจใช้เพื่อส่งเสริมการบริโภค การผลิต หรือวิธีดำเนินการธุรกิจบางชนิดได้ เช่น การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรแก่ผู้ได้รับส่งเสริมการลงทุน เพื่อเป็น

การกระตุ้นให้มีการลงทุนมากขึ้น หรือการขึ้นอัตราขาเข้าเพื่อคุ้มครองอุตสาหกรรมบางประเภทในประเทศ หรือการขึ้น หรือลดหย่อนค่าภาษีอากรสำหรับสินค้าส่งออกเพื่อกระตุ้นให้มีการส่งออกมากขึ้น เป็นต้น

## 2.2 การเก็บภาษีเพื่อการกระจายรายได้และทรัพย์สินให้เป็นธรรม

ประชาชนไม่ควรจะมีรายได้และทรัพย์สินแตกต่างกันมากนัก ประชาชนควรจะมียาได้และทรัพย์สินเท่าเทียมกันหรือใกล้เคียงกัน หรือจะกล่าวอีกนัยหนึ่ง ไม่ควรจะมี ความเหลื่อมล้ำต่ำสูงกันในสังคม การที่ประชาชนมียาได้และทรัพย์สินแตกต่างกันมาก แสดงถึง การกระจายรายได้และทรัพย์สินที่ไม่เป็นธรรม ดังนั้น จึงเป็นหน้าที่ของรัฐบาลที่จะต้องกระจาย รายได้และทรัพย์สินในสังคมให้เป็นธรรม ให้ประชาชนมียาได้และทรัพย์สิน ไม่แตกต่างกัน ความเหลื่อมล้ำต่ำสูงจะได้ไม่เกิดขึ้น ซึ่งในการนี้รัฐบาลอาจใช้มาตรการทางภาษีเข้ามาช่วย เช่น เก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราก้าวหน้า คนมียาได้น้อย จะได้เสียภาษีในอัตราค่า คนมี รายได้มาก จะได้เสียภาษีในอัตราราคสูง หรือผู้ใดมีทรัพย์สินมากก็ เก็บภาษีจากผู้นั้น ในอัตราราคสูง หรือสินค้าใดเป็นของฟุ่มเฟือยไม่จำเป็นก็เก็บภาษีในอัตราราคสูง เป็นต้น

การเก็บภาษีมรดกก็เป็นมาตรการหนึ่งที่จะทำให้การกระจายรายได้และทรัพย์สินเป็นไปอย่างเป็นธรรมได้ เพราะการได้รับมรดกทำให้ได้เปรียบกว่าบุคคลอื่นที่ไม่ได้รับมรดก ก่อให้เกิดความไม่เท่าเทียมกันในทางเศรษฐกิจและสังคม เมื่อมีการเก็บภาษีมรดกก็ ทำให้ความได้เปรียบนั้นลดน้อยลง ช่วยให้เกิดความเท่าเทียมกันในทางเศรษฐกิจและสังคมได้ แต่ประมวลรัษฎากรของไทยเรายังปัจจุบันก็มีบทบัญญัติยกเว้นไม่ให้จ่ายเงินได้ที่ได้รับการรับมรดกมารวมเป็นเงิน ได้เพื่อเสียภาษี (มาตรา 42(10)) และเมื่อมีการจำหน่ายมรดกซึ่งเป็นสังหาริมทรัพย์ออกไป ก็ไม่ต้องนำเงิน ได้นั้นมารวมเสียภาษี เว้นแต่เป็นสังหาริมทรัพย์ชนิด พิเศษ (มาตรา 42(9)) จึงนับได้ว่าบทบัญญัติดังกล่าวไม่ส่งเสริมการกระจายรายได้และทรัพย์สินให้เป็นธรรม

## 2.3 การเก็บภาษีเพื่อรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ

รัฐบาลมีหน้าที่รักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ คือ ทำให้การจ้างงานของประเทศอยู่ในอัตราราคสูง รักษาระดับสินค้าทั่วไปให้อยู่ในระดับค่อนข้างคงที่ คือไม่เคลื่อนไหวขึ้นหรือลง มากเกินไป หรือจะกล่าวอีกนัยหนึ่งคือไม่ให้เกิดภาวะเงินเฟ้อ และเงินฝืด และรักษาดุลการชำระ เงินให้มีเสถียรภาพเพราะหากดุลการชำระขาดดุลมากๆ จะมีผลทำให้ดุลการชำระเงินขาดดุลมาก ด้วย เช่นกัน และถ้าดุลการชำระเงินขาดดุลมาก ๆ ก็จะส่งผลให้เงินทุนสำรองระหว่างประเทศ ลดลงและค่าของเงินบาทจะอ่อนตัวลง ทำให้เงินบาทของไทยแลกเปลี่ยนตราต่างประเทศได้น้อยลง

การรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจนี้ รัฐบาลอาจใช้มาตรการทางภาษีอากร เป็นเครื่องมือได้ เช่น หากเกิดภาวะเงินเฟ้อเพราะมีอุปสงค์รวมมากกว่าอุปทานรวม เนื่องจาก ประชาชนมีอำนาจซื้อสูงมาก รัฐบาลก็อาจลดอุปสงค์รวมได้โดยการเก็บภาษีเงินได้ให้มากขึ้น การเก็บภาษีเป็นการดึงอำนาจซื้อจากประชาชนเข้ามากักเก็บไว้ในมือของรัฐบาล เมื่อ ประชาชน มีรายได้ลดลงเพราะต้องเสียภาษีสูง ก็จะลดการบริโภคลงทำให้อุปสงค์รวมลดลง เป็นผลให้ ลดแรงกดดันของเงินเฟ้อได้ หรือในเวลาที่เกิดการชำระเงินขาดดุลมาก เงินทุนสำรองระหว่างประเทศลดลง จนน่าเป็นห่วงรัฐบาลก็อาจขึ้นอัตราภาษีศุลกากรสำหรับ สินค้านำเข้าเพื่อให้สินค้านำเข้ามีราคาสูง เป็นการลดการบริโภคสินค้าที่ต้องสั่งเข้ามาจาก ต่างประเทศ วิธีนี้จะทำให้ความจำเป็นต้องใช้เงินตราต่างประเทศลดลงและเงินไม่ไหลออก นอกประเทศมากเกินไป เป็นการ ลดปัญหาการขาดดุลการชำระเงินได้ ส่วนเครื่องมือทาง ภาษีทางตรงนั้น รัฐบาลก็อาจทำได้โดยการยกเว้นภาษีเงินได้ ที่เก็บจากดอกเบี้ยเงินกู้ที่เป็น เงินตราต่างประเทศ ซึ่งจะทำให้ผู้กู้ได้รับผลตอบแทนสุทธิสูงขึ้นและค่าใช้จ่ายสุทธิของผู้กู้ ลดลง ทำให้มีการกู้เงินตราต่างประเทศเข้ามามาก เป็นการผ่อนคลายภาวะความตึงเครียดทาง ด้านทุนสำรองระหว่างประเทศอันเกิดจากการขาดดุลการชำระเงินลงไปได้ เศรษฐกิจก็จะมี เสถียรภาพขึ้น

### 3. ลักษณะของภาษีอากรที่ดี

ในการจัดเก็บภาษีอากรนั้นรัฐต้องคำนึงถึงลักษณะของภาษีอากรว่าจะมีความเป็น ธรรม เหมาะสม และก่อให้เกิดประโยชน์ทั้งฝ่ายรัฐบาลการจัดเก็บและฝ่ายผู้เสียภาษีอากรให้ มากที่สุด จากการศึกษาพบว่าลักษณะของภาษีอากรที่ดีนั้นต้องประกอบด้วย

3.1 หลักความยุติธรรมหรือหลักความเป็นธรรม (Equity) ซึ่งสามารถแสดงออก ให้เห็นโดยการที่รัฐได้แบ่งภาระภาษีให้กับประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีอย่างเป็นธรรม หลักการ ดังกล่าวเป็นหัวใจของระบบภาษีอากรที่ดี ถ้าหากระบบภาษีอากรมีความเป็นยุติธรรมหรือ เป็น ธรรมแล้วก็จะนำไปสู่ความยินยอมเสียภาษี โดยสมัครใจของผู้เสียภาษี (voluntary compliance) ซึ่ง อาดัม สมิท (Adam Smith) นักเศรษฐศาสตร์ผู้มีชื่อเสียงได้ สนับสนุนให้ใช้อัตราภาษีแบบคงที่ เป็นเครื่องกำหนดความสามารถและไม่สนับสนุนให้มีการยกเว้นหรือให้สิทธิพิเศษแก่บุคคลหนึ่งบุคคลใด ทั้งนี้ก็เพื่อต้องการเปิดโอกาสให้บุคคล ทุกคนมีโอกาสเท่าเทียมกันในการเลือกประกอบอาชีพได้โดยเสรี จากหลักความยุติธรรม ดังกล่าวนี้อธิบายได้ว่าเป็นการสนับสนุนลัทธิเศรษฐกิจเสรีนิยมอย่างหนึ่ง โดยให้มีการแทรกแซง ของรัฐบาลน้อยที่สุด

3.2 หลักความแน่นอน (Certainty) คือจะต้องมีการกำหนดภาวะภาษีอากรให้ประชาชนทราบล่วงหน้าว่าจะต้องเสียภาษีเป็นจำนวนเท่าใด จะต้องเสียเมื่อใด และจะต้องเสียด้วยวิธีใด หรือภาษีอากรที่เรียกเก็บนั้นต้องมีความชัดเจนในแง่ของบุคคลผู้ที่ต้องเสียภาษี อัตราภาษีกำหนดเวลาในการเสียภาษี และในเงื่อนไขอื่นๆ ด้วย

3.3 หลักความเป็นกลาง (Neutrality) หมายถึง ระบบภาษีอากรที่มีโครงสร้างเป็นกลางในทางเศรษฐกิจมากที่สุดไม่เปลี่ยนแปลง หรือกระทบกระเทือนรูปแบบการบริโภคหรือการออม การแข่งขันผลิตสินค้าและบริการของผู้ผลิต ตลอดจนการทำงานของกลไกตลาด ทั้งนี้เพื่อให้กลไกตลาดสามารถทำหน้าที่ในการจัดสรรทรัพยากรไปได้อย่างมีประสิทธิภาพ

3.4 หลักอำนาจรายได้ (Productivity) หมายถึง ภาษีอากรที่ดีจะต้องเป็นภาษี ที่สามารถทำรายได้สูงให้กับรัฐบาล จึงควรประกอบด้วยภาษีอากรน้อยประเภทแต่ภาษีอากรแต่ละประเภทต้องสามารถทำรายได้ให้กับรัฐบาลสูงในสถานการณ์ทางเศรษฐกิจทุกรูปแบบ โดยมีลักษณะที่สำคัญ 2 ประการคือ

ประการแรก จะต้องเป็นภาษีอากรที่มีฐานกว้าง กล่าวคือจะต้องครอบคลุมจำนวนผู้เสียภาษีอากรจำนวนมากและขณะเดียวกันฐานภาษีที่ใช้เรียกเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีอากรแต่ละรายจะต้องมีขนาดใหญ่ด้วย ภาษีอากรที่มีฐานกว้างเช่นนี้จะทำรายได้ให้กับประเทศได้สูงโดยไม่จำเป็นต้องใช้อัตรากษัตริย์ที่สูงเท่าใดนัก ตัวอย่างเช่นภาษีเงินได้เป็นต้น

ประการที่สอง อัตรากษัตริย์ที่ใช้หากเป็นอัตรากษัตริย์ลักษณะก้าวหน้า เมื่อฐานภาษีขนาดใหญ่ขึ้นจะทำให้รัฐบาลได้รับรายได้ภาษีอากรมากขึ้นในสัดส่วนที่สูงกว่าการขยายตัวของฐานภาษี

ปัจจุบันภาษีที่น่าจะอำนาจรายได้ให้กับรัฐบาลไทยได้มาก แต่ยังไม่มีการบังคับใช้คือภาษีมรดก เป็นต้น ซึ่งเป็นภาษีที่มีฐานกว้างและเป็นภาษีที่จะสร้างรายได้ให้กับรัฐบาลได้อย่างสม่ำเสมอและตลอดไป

3.5 หลักความยืดหยุ่น (Flexibility) หมายถึง ภาษีอากรที่ดีควรจะเป็นเครื่องมือในการช่วยบรรล่วัตถุประสงค์ในการรักษาเสถียรภาพในทางเศรษฐกิจด้วย คือสามารถปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงในทางเศรษฐกิจได้เป็นอย่างดีและเหมาะสม ซึ่งโดยทั่วไปจะเป็นโครงสร้างที่มีอัตรากษัตริย์แบบก้าวหน้า เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เป็นต้น

3.6 หลักประสิทธิภาพในการบริหาร (Administrative Efficiency) หมายถึง ภาษีอากรที่ดีต้องทำให้รัฐสามารถบริหารการจัดเก็บได้อย่างมีประสิทธิภาพ เสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บ (collection cost) น้อยที่สุด ซึ่งค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บนี้นับว่าเป็นความสูญเปล่าในทาง

เศรษฐกิจ ทั้งนี้เพราะการจัดเก็บภาษีเป็นเพียงการ โอนทรัพย์สินจากภาคเอกชนมาสู่ภาครัฐบาล โดยมีได้ก่อให้เกิดรายได้หรือผลผลิตของประเทศแต่อย่างใด

#### 4. โครงสร้างของภาษีอากร

ในการศึกษาโครงสร้างของกฎหมายภาษีอากรทุกประเภทจะมี โครงสร้างที่เหมือนกัน คือ

4.1 ผู้เสียภาษี ซึ่งจะเป็นการกำหนดว่าผู้ใดบ้างเป็นผู้มีหน้าที่ตามกฎหมายในการเสียภาษีอากร ซึ่งการกำหนดดังกล่าวนี้ อาจจะกำหนดจากเพศ ตัวอย่างเช่น พระราชบัญญัติเงินรัชชูปการ พ.ศ. 2468 ซึ่งจัดเก็บภาษีเฉพาะผู้ชายเท่านั้น ดังนั้น ผู้หญิงจึงไม่ต้องเสียภาษีรัชชูปการ หรืออาจกำหนดจากสัญชาติ หรือฐานะของบุคคลตามกฎหมาย หรือกำหนดตามถิ่นที่อยู่หรือ ภูมิลำเนาก็ได้ แล้วแต่ความเหมาะสมในการกำหนดตัวผู้เสียภาษีของแต่ละประเทศ

4.2 ฐานภาษี เป็นส่วนที่กำหนดเพื่อให้ทราบว่าภาษีที่เก็บอยู่นั้นเก็บจากอะไร ฐานภาษีนี้ในความหมายทั่วไปหรือความหมายอย่างกว้าง หมายถึงสิ่งที่เป็นมูลเหตุให้บุคคลต้องเสียภาษี เช่น ภาษีเงินได้ ฐานภาษีได้แก่เงินได้ เพราะเก็บจากเงินได้ของบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีสรรพสามิต ฐานภาษีได้แก่สินค้าและบริการ เพราะเก็บจากสินค้าหรือบริการที่ขาย ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ฐานภาษีได้แก่ โรงเรือนและที่ดิน เพราะเก็บจากโรงเรือนและที่ดินที่บุคคลเป็นเจ้าของ ภาษีบำรุงท้องที่ ฐานภาษีได้แก่ที่ดิน เพราะเก็บจากที่ดินที่บุคคลเป็นเจ้าของ ส่วนฐานภาษีในความหมายอย่างแคบหรือความหมายตามกฎหมายนั้น หมายถึง สิ่งที่รองรับอัตราภาษี กล่าวคือ ฐานภาษีที่จะนำไปคำนวณกับอัตราภาษีได้นั้นจะต้องเป็นฐานที่ได้รับการปรับปรุงแล้ว เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เงินได้พึงประเมินที่ผู้เสียภาษีได้รับยังนำไปคำนวณกับอัตราภาษีไม่ได้ จะต้องหักค่าใช้จ่ายและลดหย่อนออกก่อน เหลือเท่าใดเป็นเงินได้สุทธิ จึงจะนำไปคำนวณกับอัตราภาษีที่กำหนดไว้ เงินได้สุทธิจึงเป็นฐานภาษีในความหมายอย่างแคบของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ส่วนเงินได้พึงประเมินเป็นฐานภาษีในความหมายอย่างกว้าง หรือในกรณีของภาษีเงินได้นิติบุคคล เงินหรือรายได้ (Gross Income) ที่ผู้เสียภาษีได้รับยังนำไปคำนวณกับอัตราภาษีไม่ได้จะต้องหักค่าใช้จ่ายที่หักได้ตามกฎหมายออกก่อน เหลือเท่าใดเป็นกำไรสุทธิ จึงจะนำไปคำนวณกับอัตราภาษีที่กำหนดไว้ กำไรสุทธิจึงเป็นฐานภาษีในความหมายอย่างแคบของภาษีเงินได้นิติบุคคล ส่วนเงินได้หรือรายได้เป็นฐานภาษีในความหมายอย่างกว้าง สำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเนื่องจากเป็นภาษีที่เก็บจากยอดขายรับก่อนหักรายได้ (Gross Receipt) ฐานภาษีในความหมายอย่างกว้างและอย่างแคบจึงเป็นอย่างเดียวกัน

4.3 อัตราภาษี เป็นการกำหนดเพื่อให้ทราบว่าภาษีที่จัดเก็บอยู่นั้นเก็บในอัตราเท่าใด ซึ่งอาจเป็นอัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) หรืออัตราลอยหลังก็ได้

4.4 วิธีเสียภาษี เป็นการกำหนดเพื่อให้ทราบว่าภาษีในแต่ละประเภทที่จัดเก็บอยู่นั้นมีวิธีการเสียอย่างไร อาจกำหนดให้เสียโดยวิธีประเมินตนเอง (Self-Assessment) วิธีประเมินโดยเจ้าพนักงาน (Authoritative Assessment) วิธีหักภาษี ณ ที่จ่าย (withholding Tax หรือ Deduction at Source) ก็ได้

4.5 วิธีหาข้อยุติในปัญหาภาษีที่เกิดขึ้น เป็นการกำหนดเพื่อให้ทราบว่าหากมีปัญหาภาษีที่เกิดขึ้นแล้วจะมีวิธีในการยุติปัญหาอย่างไร เช่น กรณีที่เจ้าพนักงานได้ทำการตรวจสอบและประเมินภาษีเพิ่มเติมจากการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีของผู้เสียภาษี ปัญหาว่า ผู้ใดเป็นฝ่ายที่ต้อง ในกรณีของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะนั้น ตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีที่ได้รับแจ้งการประเมินจากเจ้าพนักงาน และไม่เห็นด้วยกับการประเมินดังกล่าวมีสิทธิยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับการประเมิน เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้มีการวินิจฉัยแล้ว หากผู้อุทธรณ์ยังไม่พอใจกับคำวินิจฉัยก็มีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรโดยยื่นฟ้องภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัย เมื่อศาลภาษีอากรมี คำพิพากษาแล้วหากผู้เสียภาษีไม่พอใจก็มีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาลฎีกาได้ภายในกำหนด 1 เดือน นับแต่วันอ่านคำพิพากษา เว้นแต่กรณีต้องห้ามฎีกา

4.6 การบังคับให้เป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร เป็นส่วนที่กำหนดเพื่อให้ทราบถึง สภาพบังคับ (Sanction) หรือโทษของการฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร เช่น กำหนดความผิดและโทษของการหลีกเลี่ยงภาษีอากร เรียกเบี้ยปรับเงินเพิ่มในกรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการ และชำระภาษีหรือยื่นและชำระแล้วแต่ไม่ถูกต้อง

## 2.2 สรุปสาระสำคัญจากเอกสารที่เกี่ยวข้อง

วิโรจน์ เตชะพันธ์ (2522 – 2523) ทำการศึกษาถึงเรื่อง "การหลีกเลี่ยงและหลบหนีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย" โดยทำการวิเคราะห์ผลการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในช่วงระยะเวลา ปีภาษี 2519 – 2521 เพื่อแสดงให้เห็นว่าผลการจัดเก็บเป็นจำนวนเท่าใดของจำนวนที่ควรจัดเก็บได้ทั้งหมด ภาระของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่จัดเก็บเป็นไปตามหลักความเป็นธรรมหรือไม่ และมีการหลีกเลี่ยงและหลบหนีภาษีในกลุ่มบุคคลประเภทใด

โดยในการศึกษาผลการจัดเก็บที่ควรจะเป็นนั้น ในการศึกษาจะใช้จำนวนครัวเรือนโดยเฉลี่ยทั้งประเทศ จากรายงานสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคม โดยถือว่า 1 ครัวเรือน จะมีเฉพาะหัวหน้าครอบครัวเพียงคนเดียวเท่านั้นที่ทำมาหารายได้มาเลี้ยงครอบครัว และมีเงินได้ถึงเกณฑ์ต้องยื่นแบบแสดงรายการ หักด้วยครัวเรือนเกษตรกรที่เป็นชาวนาทั้งหมดออก เพราะ

ได้รับการยกเว้นไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการ ซึ่งผลลัพธ์ที่ออกมาสมควรจะเป็นจำนวนแบบแสดงรายการ ที่กรมสรรพากรจัดเก็บได้ในแต่ละปี แต่ผลจากการนำจำนวนแบบที่ได้รับจริงมาเปรียบเทียบแล้ว ปรากฏว่า เฉลี่ยแล้วมีผู้ยื่นแบบเพียงร้อยละ 55.17

แต่ถ้าพิจารณาโดยใช้จำนวนผู้อยู่ในข่ายต้องยื่นแบบแสดงรายการ โดยใช้รายงานผลการสำรวจแรงงานทั่วราชอาณาจักรในปี 2519 แล้ว จำนวนผู้ยื่นแบบมีเพียงเป็นร้อยละ 34.42 ของผู้ที่ควรยื่นแบบแสดงรายการ ส่วนภาระภยานั้น ผลการศึกษาพบว่าผู้เสียภาษีส่วนใหญ่เป็นผู้มีรายได้น้อย แต่ภาระภาษีที่แท้จริงไปตกแก่ผู้มีเงินได้มาก ซึ่งเป็นกลุ่มน้อยของผู้เสียภาษีและภาระหลบหนีและการหลีกเลี่ยงภาษีในกรณีของผู้มีเงินได้จากเงินเดือนจะอยู่ในส่วนของลูกจ้างเอกชน สำหรับผู้มีเงินได้จากการประกอบธุรกิจหรือเงินได้อื่นนอกเหนือจากเงินเดือน โดยเฉพาะผู้ประกอบการพาณิชย์ การอุตสาหกรรม การขนส่งและผู้ประกอบการวิชาชีพอิสระแทบทุกสาขาวิชาชีพ ยังยื่นแบบแสดงรายการไว้น้อยมาก

นุชรี ปลั่งเปรื่อง (2534) ได้ทำการศึกษาประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีเงินได้ในประเทศไทย ศึกษาเฉพาะภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล ในด้านผลการดำเนินการจัดเก็บ ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บ มาตรการของภาษีโดยจงใจของรัฐบาล ในช่วงปี 2519-2532 โดยแบ่งแยกจังหวัดเป็น 9 เขต ด้วยกัน เพื่อชี้ให้เห็นถึงความสามารถในการจัดเก็บภาษีของหน่วยงานกรมสรรพากร โดยใช้หลักเกณฑ์การวัดประสิทธิภาพของความสามารถของรัฐบาลในการที่จะจัดเก็บภาษีเงินได้ในประเทศไทย ทางด้าน (1) อัตราส่วนระหว่างรายรับจากภาษีเงินได้ที่รัฐบาลจัดเก็บได้จริงกับผลิตภัณฑ์ภายในประเทศเบื้องต้นในช่วงระยะเวลาหนึ่ง ซึ่งเป็นการศึกษาในลักษณะสถิต (2) อัตราส่วนระหว่างรายรับจากภาษีเงินได้ที่รัฐบาลจัดเก็บได้จริงกับงบประมาณรายจ่ายที่ใช้ในการจัดเก็บ และอัตราส่วนระหว่างรายรับจากภาษีเงินได้ที่รัฐบาลจัดเก็บได้จริงกับอัตรากำลังเจ้าหน้าที่ที่ใช้ในการจัดเก็บ และ (3) อัตราส่วนระหว่างร้อยละการเปลี่ยนแปลงในรายรับจากภาษีเงินได้ที่จัดเก็บได้จริงต่อร้อยละ การเปลี่ยนแปลงของรายได้ประชาชาติหรือผลิตภัณฑ์ประชาชาติ ซึ่งเป็นการศึกษาในลักษณะพลวัตในรูปของค่าความยืดหยุ่น โดยใช้ความแตกต่างระหว่าง tax elasticity กับ tax buoyancy แสดงถึงความพยายามในการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐบาลในการที่จะหาทางเพิ่มผลการจัดเก็บโดยอัตรากาษีที่เหมาะสม และยังหาแนวทางที่จะให้ระบบภาษีสามารถครอบคลุมฐานภาษีกว้างขึ้นโดยที่ด้าน (1) และ (2) นั้นมีความล่าช้าในช่วงเวลา 1 ปี ข้อมูลที่ใช้คือ GDP ซึ่งเป็นของปีที่แล้ว

ผลการวิเคราะห์ทางด้านอัตราส่วนรายรับโดยรวม จากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและจากภาษีเงินได้นิติบุคคลต่อผลิตภัณฑ์ภายในประเทศเบื้องต้น (GDP) เฉลี่ยตั้งแต่ปี พ.ศ. 2519 -

2532 มีค่าเท่ากับ 1.54 และ 1.70 ตามลำดับ ส่วนผลทางด้านอัตราส่วนรายรับโดยรวมจากภาษีต่อ รายจ่ายในการจัดเก็บตั้งแต่ปี พ.ศ. 2504 - 2532 มีอัตราส่วนลดลงเรื่อยๆ จาก 2.48 ในปี พ.ศ. 2504 เหลือเพียง 0.53 ในปี พ.ศ. 2532 และผลการจัดเก็บต่อเจ้าหน้าที่ 1 คน มีแนวโน้มสูงขึ้นตลอดจาก 0.47 ล้านบาทในปี พ.ศ. 2504 เพิ่มขึ้นเป็น 14.32 ล้านบาทในปี พ.ศ. 2532 และผลการวิเคราะห์ทางด้านความยืดหยุ่นสำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล พบว่า ค่าเฉลี่ยของทั้งประเทศเท่ากับ 1.3386 และ 1.1593 ตามลำดับ แสดงว่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มีความสามารถในการทำรายได้ให้รัฐบาลมากกว่าภาษีเงินได้นิติบุคคล และสรุปได้ว่า ในกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้น มาตรการโดยจงใจของรัฐบาล ในการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษี ทำให้รายรับจากการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพิ่มขึ้น ส่วนมาตรการในการเปลี่ยนแปลงช่วงขั้นเงินได้ มีผลทำให้รายรับจากการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาลดลง และสำหรับกรณีภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น มาตรการการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีมีผลทำให้รายรับจากการจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้น และยังสรุปได้อีกว่าอัตราส่วนรายรับจากภาษีที่มีค่าสูงสุดไม่จำเป็นต้องให้มีค่าความยืดหยุ่นที่มีค่ามากเสมอไป

ธงชัย ชาญสุกิจเมธี (2538) ศึกษาเรื่อง " ทศนคติของผู้ประกอบการต่อภาษีมูลค่าเพิ่ม ในอำเภอเมืองเชียงใหม่ " ผลการศึกษาสรุปได้ดังนี้

1. ผู้ประกอบการในอำเภอเมืองเชียงใหม่มีทัศนคติต่อภาษีมูลค่าเพิ่มไม่แตกต่างกันตามกลุ่มธุรกิจในด้านหลักการและประโยชน์ของภาษีมูลค่าเพิ่ม ด้านกฎหมาย และระเบียบของภาษี มูลค่าเพิ่มส่วนใหญ่เห็นด้วยว่าภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บไม่ซ้ำซ้อน เป็นธรรม ป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บในระยะยาว ทำให้ผู้ประกอบการจัดทำบัญชี และจัดเก็บเอกสารหลักฐานที่ถูกต้องสมบูรณ์ยิ่งขึ้น และการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนภาษีการค้ามีความเหมาะสมแล้ว แต่มีทัศนคติไม่เห็นด้วยด้านกฎหมาย และระเบียบของภาษีมูลค่าเพิ่มในเรื่องที่เกี่ยวกับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้เช่าซื้อ และไม่เห็นด้วยในกรณีขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยขอเครดิตยกไปใช้ในเดือนถัดไป เมื่อเจ้าหน้าที่ตรวจพบข้อผิดพลาดว่าชำระภาษีไม่ถูกต้องจะต้องเสียเงินเพิ่มในส่วนที่ผิดพลาดคลาดเคลื่อนนั้นด้วย ทั้งที่ยังไม่ได้รับเงินภาษีคืน

2. ผู้ประกอบการในอำเภอเมืองเชียงใหม่มีความรู้ความเข้าใจในภาษีมูลค่าเพิ่ม ในเรื่องของผู้มีหน้าที่เสียภาษี เรื่องการจัดทำรายงานและเอกสารหลักฐาน เรื่องการจดทะเบียนและการยื่นแบบเสียภาษี และเรื่องการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม

3. ผู้ประกอบการในอำเภอเมืองเชียงใหม่ มีปัญหาสำคัญที่สุดในการเสียภาษี คือปัญหาในเรื่องใบกำกับภาษี ในส่วนของ

- กรณีเขียนผิดต้องยกเลิกฉบับเดิมแล้วออกใหม่



- ลื่อนำใบกำกับภาษีซื้อมาใช้ในการคำนวณภาษีหรือรับมาซ้ำ เป็นภาระในการยื่นแบบหลายครั้ง

สมภพ ผ่องสว่าง (2539) บทความในสรรพากรศาสตร์ ปีที่ 43 ฉบับที่ 2 ประจำเดือน กุมภาพันธ์ 2539 เรื่อง การหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม : กรณีใบกำกับภาษี ว่า รัฐควรมีมาตรการส่งเสริมความสมัครใจในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี เพื่อให้ผู้เสียภาษีและสังคมมีความสำนึกในหน้าที่และความรับผิดชอบที่จะเสียภาษี ที่คนมีหน้าที่เสียภาษีให้รัฐอย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย รวมทั้งผู้เสียภาษีอากรจะต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรด้วยความสมัครใจ โดยปกติการให้การศึกษาภาษีอากรตั้งแต่ชั้นประถมศึกษา เพื่อเป็นการปลูกฝังความสำนึกเรื่องภาษีว่าเป็นหน้าที่และความรับผิดชอบของทุกคน ที่จะต้องเสียภาษีอากรให้กับรัฐ ผู้ใดมีเจตนาหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรจะต้องเป็นผู้ที่สังคมรังเกียจ เนื่องจากการเอาเปรียบสังคม

มาลี แสงเทพ (2542) ศึกษาเฉพาะประเภทภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเกี่ยวกับโครงสร้างและแนวโน้มของภาษี ปัจจัยสำคัญทางเศรษฐกิจที่มีผลกระทบต่อการจัดเก็บรวมทั้งความพยายามในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของรัฐบาล โดยศึกษาข้อมูลระหว่างปี พ.ศ. 2529 – 2539 วิธีการศึกษาได้วิเคราะห์สัดส่วนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่อรายได้ภาษีอากรทั้งหมดเพื่อดัชนีการพึ่งพา (reliance index) รวมทั้งคำนวณสัดส่วนของภาษีเทียบกับผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ (GDP) ในปีที่ผ่านมาเพื่ออัตราส่วนภาษีที่เกิดขึ้นจริง (actual tax ratio) แล้วประมาณอัตราส่วนภาษีที่ควรจะเป็น (expected tax ratio) หรือคือค่าสมรรถวิสัยในการจัดเก็บภาษีโดยกำหนดให้สัดส่วนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่อรายได้ภาษีอากรทั้งหมดมีความสัมพันธ์กับรายได้ต่อบุคคลของประชากร สัดส่วนของรายได้จากภาคเกษตรกรรมต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ และผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศในปีที่ผ่านมา ในรูปของสมการถดถอยเชิงซ้อน (multiple regression) จากนั้นนำค่าสมรรถวิสัยที่ได้ไปคำนวณค่าดัชนีความพยายาม ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของรัฐบาล

ผลการศึกษาปรากฏว่าในด้านสัดส่วนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่อรายได้ภาษีอากรทั้งหมดตั้งแต่ปีพ.ศ. 2529 – 2539 มีค่าเฉลี่ยเท่ากับร้อยละ 11.24 และมีแนวโน้มค่อนข้างคงที่อีกร้อยละ 88.76 ของรายได้ภาษีทั้งหมดเรียกเก็บได้จากภาษีชนิดอื่น ๆ การพึ่งพาภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จึงค่อนข้างต่ำและไม่ได้เป็นภาษีที่ทำรายได้ให้แก่รัฐบาลเท่าที่ควร ในขณะที่สัดส่วนของภาษีเทียบกับผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศในปีที่ผ่านมาโดยเฉลี่ยเท่ากับร้อยละ 2.10 เท่านั้น และมีแนวโน้มเพิ่มขึ้นไม่มากเช่นเดียวกัน สำหรับสมรรถวิสัยในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้นตัวแปรที่มีนัยสำคัญในการอธิบายการเปลี่ยนแปลงของสัดส่วนภาษี

เงินได้บุคคลธรรมดาต่อรายได้ภาษีอากรทั้งหมดมีเพียงผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศในปีที่ผ่านมา โดยมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกัน ส่วนสุดท้ายในด้านดัชนีความพยายามในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลพบว่ามีค่าอยู่ระหว่าง 0.9111 – 1.0891 และค่าเฉลี่ยเท่ากับ 1.0001 ซึ่งสรุปว่าในช่วง 11 ปีที่ผ่านมาระหว่าง ปี พ.ศ. 2529 – 2539 ความพยายามในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของรัฐบาลยังไม่บรรลุผลในการจัดเก็บให้ได้มากกว่าภาษีที่คาดว่าจะเก็บได้จริง

**ศุภชัย บำรุงศรี (2543)** ศึกษาถึง ความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีและภรรยา ซึ่งในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร จะเก็บจากผู้มีเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ไม่ว่าเงินได้ดังกล่าวจะเกิดจากแหล่งเงินได้ในประเทศหรือแหล่งเงินได้นอกประเทศ ทั้งนี้ตามหลักแหล่งเงินได้ และหลักถิ่นที่อยู่ ส่วนในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีภริยานั้นมิได้จัดเก็บจากผู้มีเงินได้พึงประเมิน โดยตรง ตามที่ได้กำหนดหลักเกณฑ์ไว้ในมาตรา 57 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ที่ให้ถือเอาเงินได้ของภริยาเป็นของสามี แม้หลักเกณฑ์ในมาตรา 57 เบญจ แห่งประมวลรัษฎากร จะให้สิทธิกับภริยาสามารถแยกยื่นรายการต่างหากจากสามีสำหรับเงินได้ประเภทเงินเดือน ตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากรก็ตาม แต่เงินได้พึงประเมินประเภทอื่นก็ต้องนำไปถือเป็นเงินได้ของสามีเสมอ อีกทั้งได้กำหนดให้สามีหรือภริยาต้องร่วมรับผิดชอบในภาษีอากรค้างของอีกฝ่ายหนึ่ง เมื่อได้รับแจ้งไม่น้อยกว่า 7 วัน หากไม่ชำระเจ้าพนักงานจะใช้อำนาจในการบังคับชำระหนี้โดยการยึดหรืออายัดทรัพย์สินตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร

จากการศึกษาพบว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีและภริยาตามหลักการรวมเงินได้ดังกล่าวก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมและความไม่เสมอภาค เมื่อได้ทำการเปรียบเทียบกับผู้มีเงินได้ในหน่วยภาษีอื่น หรือเมื่อเปรียบเทียบระหว่างชายและหญิงด้วยกัน กล่าวคือทำให้สามีภริยาต้องรับภาระภาษีมากกว่าผู้ที่ เป็นโสดหากคำนวณเปรียบเทียบเงินได้พึงประเมินจำนวนที่เท่ากัน และภริยาไม่สามารถนำเงินได้ที่ตนก่อขึ้นด้วยตนเองมาคำนวณภาษีโดยไม่ต้องนำไปถือเป็นเงินได้ของสามีได้ ยกเว้นกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร เท่านั้นซึ่งความไม่เสมอภาคดังกล่าวอาจขัดกับหลักการรับรองสิทธิของบุคคล ตามมาตรา 30 แห่งกฎหมายรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2540 ที่กำหนดให้บุคคลต้องเสมอภาค ในกฎหมายและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน รวมทั้งสิทธิของชายและหญิงที่ต้องเท่าเทียมกัน อันจะมีผลทำให้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ไม่มีผลบังคับใช้ได้เนื่องจากขัดหรือแย้งกับกฎหมายรัฐธรรมนูญซึ่งเป็นกฎหมายแม่บท นอกจากนั้นการรวมเงินได้ดังกล่าวยังก่อให้เกิดปัญหาในการปฏิบัติ ทั้งในด้านของผู้มีหน้าที่เสียภาษีในการ

ยื่นแบบแสดงรายการ การคำนวณภาษี การอุทธรณ์ภาษี และในด้านของรัฐซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่ในการจัดเก็บก็เกิดปัญหาในการวิเคราะห์แบบแสดงรายการ การบริหารการจัดเก็บ และการเร่งรัดภาษีอากรค้าง ในส่วนของกฎหรือระเบียบที่เกี่ยวข้อง จากการศึกษาที่พบว่าสิทธิของผู้มีเงินได้ที่มียู่เดิมนั้นจะถูกจำกัด ลงจากเดิมเมื่อได้สมรสกันไม่ว่าจะเป็นการคำนวณหักลดหย่อนดอกเบี้ยเงินกู้ยืม การยกเว้นเงินได้ที่จ่ายเป็นดอกเบี้ยเงินกู้ยืม และยังพบว่ามาตรการทางด้านภาษีอากรไม่สัมพันธ์และไม่สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ในด้านส่วนตัวและในด้านทรัพย์สินตามที่ได้กำหนดไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่อย่างไร

ดังนั้น จึงได้นำเสนอให้มีการแก้ไขปรับปรุงประมวลรัษฎากร โดยนำหลักการแยกเงินได้ มาใช้บังคับจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีและภรรยาเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมและเสมอภาคกันในทุกด้าน และได้เสนอให้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการยกเว้นเงินได้พึงประเมินจากการอุปการะเลี้ยงดูกัน การให้สิทธิกับผู้มีเงินได้ใน การหักลดหย่อนดอกเบี้ยเงินกู้ยืม การยกเว้นเงินได้ที่จ่ายเป็นดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเช่นเดิมเมื่อได้สมรสกัน พร้อมทั้งเสนอปรับปรุงระเบียบในการเร่งรัดภาษีอากรค้างให้มีมาตรการในการตรวจสอบเพื่อบังคับชำระหนี้จากทรัพย์สินระหว่างสามีและภรรยาให้มีความรอบคอบและรัดกุมกว่าเดิม ทั้งนี้เพื่อป้องกันความเสียหายที่อาจเกิดขึ้น ไม่ว่าจะเป็นในด้านผู้เสียภาษีอากรเองและด้านผู้มีหน้าที่ในการจัดเก็บ

สุปรียา ขลวีระวงศ์ (2544) ทำการศึกษาผลกระทบของการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการเปรียบเทียบว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยมีการจัดเก็บที่เป็นแบบก้าวหน้าอย่างแท้จริงหรือไม่ และมีการกระจายภาระภาษี ที่เป็นไปในแนวทางที่สอดคล้องกันหรือไม่ โดยนำข้อมูลเกี่ยวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ในปี พ.ศ. 2537, 2539 และ 2541 มาทำการศึกษา และนำเครื่องมือวัดความก้าวหน้าของภาษี มาทำการทดสอบวัดความก้าวหน้าและผลกระทบของการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยได้นำแนวคิดทางทฤษฎีของเส้นลอเรนซ์ในการคำนวณค่าดัชนีวัดความก้าวหน้าของภาษีในแนวทางเดียวกันกับการคำนวณค่าสัมประสิทธิ์จีนี้

ผลการศึกษา พบว่า การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยในปีที่ได้นำมาศึกษา ทั้ง 3 ปี ในส่วนของภูมิภาคเป็นไปในลักษณะที่ก้าวหน้า แต่สำหรับในเขตกรุงเทพฯ และปริมณฑลรวมทั้งภาพรวมทั่วประเทศ พบว่า การจัดเก็บภาษีเป็นแบบลักษณะที่ถดถอยในช่วงเศรษฐกิจเจริญเติบโตและจะกลับมาเป็นลักษณะแบบก้าวหน้าในช่วงที่เศรษฐกิจตกต่ำ ซึ่งการคำนวณดัชนีสำหรับวัดการกระจายภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทย ยังคงมีลักษณะที่ถดถอยปรากฏอยู่ ซึ่งอาจจะเป็นเหตุผลอันเนื่องมาจาก โครงสร้างทางด้านค่าใช้จ่าย

ค่าลดหย่อน และการยกเว้นเงินได้บางประเภทซึ่งกฎหมายอนุญาตไว้ยังไม่เหมาะสม ดังนั้น บทบาทในการรักษาเสถียรภาพของระบบเศรษฐกิจ โดยอัตโนมัติของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จะมีส่วนสำคัญเพียงเล็กน้อยต่อการลดความผันผวนของระบบเศรษฐกิจ

**สรุปสถิติ คำเวียง (2545)** ทำการศึกษาถึงผลกระทบของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ต่อการจัดเก็บภาษีอากรในจังหวัดเชียงใหม่ ว่ามีผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีอากรในจังหวัดเชียงใหม่อย่างไร มีปัจจัย ปัญหาและอุปสรรค อะไรบ้างที่ส่งผลกระทบต่อภาษีของผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ โดยวิธีการศึกษาเป็นการใช้ข้อมูลจากแบบสอบถาม ออกเก็บข้อมูลสนาม สัมภาษณ์กลุ่มตัวอย่างจำนวน 3 กลุ่ม คือกลุ่มเจ้าหน้าที่สรรพากร , เจ้าหน้าที่ธนาคารพาณิชย์และผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ โดยใช้วิธีการศึกษาเชิงพรรณนาวิเคราะห์

ผลของการศึกษาพบว่าเจ้าหน้าที่สรรพากรเคยใช้อินเตอร์เน็ตเป็นส่วนใหญ่ โดยเป็นการใช้ในสถานที่ทำงานแต่ไม่เคยซื้อสินค้าและบริการทางอินเตอร์เน็ตส่วนการเสียภาษีของผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ส่วนใหญ่จะไม่ทราบ เนื่องจากไม่มีความรู้เกี่ยวกับธุรกิจ และขั้นตอนการดำเนินธุรกิจของผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ส่วนธนาคารพาณิชย์ในจังหวัดเชียงใหม่ ส่วนใหญ่มีบริการธนาคารอินเตอร์เน็ต (56.7%) และมีบริการเปิดรับร้านค้ารับบัตรเครดิตบนอินเตอร์เน็ต (64.7%) ถูกค้าส่วนใหญ่พอใจและประทับใจ เนื่องจากได้รับความสะดวก ส่งเสริมการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ทำให้ธุรกิจขยายกิจการได้กว้างขวางขึ้น ในส่วนของผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ มีความถี่ในการใช้ทำธุรกรรมทางการค้าอยู่ระหว่าง 5 – 10 ครั้ง ต่อสัปดาห์ ปัญหาที่ประสบอยู่คือการขาดกฎหมายคุ้มครองนิติกรรม และความน่าเชื่อถือของข้อมูลบนอินเตอร์เน็ต ส่วนปัญหาที่สำคัญต่อการจัดเก็บภาษีอากรคือการขาดหลักฐานใบเสร็จรับเงิน และความถูกต้องในเรื่องของการออกใบกำกับภาษี และผู้ประกอบการส่วนใหญ่ไม่ยอมรับในเรื่องการตรวจสอบของเจ้าหน้าที่ ทำให้การจัดเก็บภาษีอากรทำได้ค่อนข้างยาก.