บทที่ 2

การตรวจสอบผลงานวิจัย และระเบียบวิธีวิจัย

2.1 ผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

จากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับความพยายามในการจัดเก็บภาษีอากร ทั้งจากการศึกษาในประเทศและต่างประเทศ พบว่ามีการศึกษาแบบหลากหลาย ซึ่งพอสรุปได้ 2 ประเด็นที่สำคัญดังนี้

2.1.1 ผลงานที่เกี่ยวกับการวัดความพยายามในการจัดเก็บภาษีอากร

ในอดีต นักเศรษฐศาสตร์การคลัง ทำการศึกษาผลงานทางด้านภาษีอากร (tax performance) โดยใช้ดัชนีสถิติ (static indices) ในรูปแบบต่าง ๆ เพื่อมุ่งวัดความสามารถของภาษีอากร ที่จะดึงเอาทรัพยากรในระบบเศรษฐกิจมาสู่ภาครัฐบาลได้มากน้อยเพียงใด เมื่อเปรียบเทียบกับระดับขั้นของความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ ซึ่งดัชนีที่นำมาใช้ในระยะแรก ได้แก่ สัดส่วนภาษีอากร (tax ratio) ซึ่งคำนวณได้จากสัดส่วนของรายได้ภาษีอากรต่อรายได้ประชาชาติ ต่อมาในช่วงระยะเวลา 20 ปีที่ผ่านมานี้ นักเศรษฐศาสตร์เริ่มสนใจนำดัชนีความพยายามในการเก็บภาษี (tax effort) มาใช้วัดผลงานด้านภาษีอากร แทนสัดส่วนภาษีอากร เนื่องจากการวัดด้วยสัดส่วนภาษีอากรมีจุดอ่อน

ปัจจุบันนอกจากจะนิยมศึกษาผลงานด้านภาษีอากร โดยใช้ดัชนีสถิติดังกล่าวแล้ว การศึกษาได้พัฒนาในรูปของการศึกษา โดยใช้ดัชนีพลวัต (dynamic indices) กล่าวคือ ศึกษาความลอยตัวของภาษีอากร (tax buoyancy) และความยืดหยุ่นของภาษีอากร (tax elasticity) โดยวัดค่าความพยายามในการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งมีผลการศึกษาที่เกี่ยวข้องดังนี้

2.1.1.1 การศึกษาปัจจัยที่เป็นตัวกำหนดรายได้ภาษีอากร

ในสมัยก่อนนักเศรษฐศาสตร์การคลัง สนใจศึกษาเพียงปัจจัยที่เป็นตัวกำหนดรายได้ภาษีอากรของรัฐบาลประเทศต่าง ๆ เท่านั้น เช่น งานของ Hinrichs (1966), Plass-

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

chaert (1962), Thorne (1967), Weiss (1969) การศึกษาดังกล่าวใช้การทดสอบทางสถิติ เพื่อหาตัวแปรที่สามารถอธิบายให้เห็นความแตกต่างในด้านรายได้ภาษีอากรที่เกิดขึ้นในแต่ละประเทศ จากการศึกษาของ Phasschaert (1962), Hinrichs (1966), Thorne (1967) และ Weiss (1969) พบว่า รายได้ต่อหัว (per capita income) เป็นตัวกำหนดรายได้ภาษีอากรของรัฐบาลประเทศต่าง ๆ ได้ดี ยกเว้นงานของ Plasschaert (1962) ที่ศึกษาพบว่า รายได้ต่อหัวไม่มีนัยสำคัญในการอธิบายรายได้ภาษีอากรของรัฐบาล นอกจากนี้นักเศรษฐศาสตร์การคลังยังพบว่า ความเปิดของระบบเศรษฐกิจ (openess of economy) ซึ่งสามารถวัดได้จากมูลค่าการนำเข้าต่อรายได้ประชาชาติ เป็นตัวแปรอีกตัวหนึ่งที่มีอิทธิพลต่อรายได้ภาษีอากร (Plasschaert, 1962, Hinrich, 1966, Thorne, 1967, Weiss, 1969) ผลการศึกษาต่าง ๆ เหล่านี้ให้คำตอบที่เหมือนกันว่า ตัวแปรนี้สามารถอธิบายความแตกต่างด้านรายได้ภาษีอากรของรัฐบาลบางประเทศที่ทำการศึกษาได้ดี โดยเฉพาะประเทศที่กำลังพัฒนา ปัจจัยอื่น ๆ ที่พบว่าเป็นตัวแปรที่สำคัญในการกำหนดรายได้ภาษีอากรของรัฐบาลได้แก่ วัฒนธรรม (Thorne, 1967) ความเป็นเมือง อัตราการจ้างงานในภาคเกษตร อัตราการอ่านออกเขียนได้ และดัชนีวัดระดับของการสื่อสาร (Weiss, 1969) ซึ่งการศึกษาพบว่า ปัจจัยดังกล่าวข้างต้นมีความสัมพันธ์เป็นบวกกับสัดส่วนของรายได้ภาษีอากรรัฐบาลประเทศที่ทำการศึกษา

2.1.1.2 <u>การศึกษาความพยายามในการจัดเก็บภาษีอากร</u>

ต่อมานักเศรษฐศาสตร์การคลังได้พัฒนาการการศึกษาของนักเศรษฐศาสตร์รุ่นก่อน ๆ โดยใช้แนวคิดเกี่ยวกับตัวแปรที่อธิบายความแตกต่างของรายได้ภาษีอากรของรัฐบาลประเทศต่าง ๆ เพื่อมาประยุกต์ในการศึกษาการวัดความพยายามในการจัดเก็บภาษีอากร ของประเทศที่มีระบบเศรษฐกิจ การเมือง และสังคม ที่แตกต่างกัน โดยวัดความพยายามในการจัดเก็บภาษีอากรด้วยวิธีที่แตกต่างกัน พอสรุปได้ 3 วิธี คือ

- วิธีสัดส่วนภาษีอากร (tax ratio)
- วิธีดัชนีวัดความพยายามในการจัดเก็บภาษีอากร (tax effort index)
- วิธีเปรียบเทียบ tax elasticity กับ tax bouyancy

กรณีศึกษาวัดความพยายามในการจัดเก็บภาษีอากร โดยวัดจากสัดส่วนภาษีอากรนั้นเป็นการคำนวณเพื่อหาสัดส่วนระหว่าง ภาษีอากรที่รัฐบาลเก็บได้จริง กับ รายได้ประชาชาติ ในช่วง

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

เวลาเดียวกัน (Lent and Hirao, 1970) มาเปรียบเทียบกันระหว่างประเทศ แต่วิธีการนี้มีข้อบกพร่องคือ ไม่สามารถบอกได้ว่าการที่ประเทศต่าง ๆ มีสัดส่วนภาษีอากรต่อรายได้สูง ก็มิได้หมายความว่ามีความพยายามในการจัดเก็บภาษีอากรสูงตามไปด้วย ทั้งนี้เพราะภาษีอากรที่จัดเก็บได้มานั้นอาจเนื่องจากมีโครงสร้างทางเศรษฐกิจที่เอื้ออำนวย ให้สามารถจัดเก็บภาษีอากรได้มาก เช่น ประเทศที่มีโครงสร้างทางเศรษฐกิจเป็นภาคอุตสาหกรรมมากกว่าภาคการเกษตร ย่อมมีส่วนเกินทางเศรษฐกิจให้รัฐจัดเก็บภาษีอากรได้มากกว่าประเทศที่มีโครงสร้างส่วนใหญ่เป็นภาคการ-เกษตร ซึ่งในความเป็นจริงประเทศที่จัดเก็บภาษีอากรได้น้อยอาจมีความพยายามในการจัดเก็บภาษีอากรสูงกว่าก็ได้

ในการวัดความพยายามในการจัดเก็บภาษีอากร จากดัชนีความพยายามในการจัดเก็บภาษีอากร เป็นวิธีการศึกษาที่จะแก้ไขข้อบกพร่องวิธีวัดความพยายามในการจัดเก็บภาษีอากรด้วยวิธีสัดส่วนภาษีอากรดังกล่าวแล้ว กล่าวคือ วิธีการศึกษานี้ทำการวัดความพยายามในการจัดเก็บภาษีอากร โดยคำนึงถึงสมรรถวิสัยในการจัดเก็บภาษีอากร (tax capacity) ของประเทศต่าง ๆ (Lotz and Morss, 1967, 1970, Shin, 1969, Bahl, 1971, Chelliah, 1971, 1975) กล่าวคือ ทำการประมาณภาษีอากรที่ควรจะเก็บได้ในประเทศต่าง ๆ ด้วยตัวแปรที่อธิบายรายได้ภาษีอากรของรัฐบาลในประเทศที่มีความแตกต่างกันในด้านเศรษฐกิจการเมืองและวัฒนธรรม แล้วจึงหาดัชนีวัดความพยายามในการจัดเก็บภาษีอากรจากสัดส่วนระหว่าง สัดส่วนภาษีอากรกับสมรรถวิสัยในการจัดเก็บภาษีอากรต่อรายได้ประชาชาติ ค่าดัชนีที่ได้สามารถบอกได้ว่ารัฐบาลของประเทศนั้น ๆ ใช้ความพยายามในการจัดเก็บภาษีอากรมากน้อยเพียงไร เมื่อเปรียบเทียบกับประเทศอื่น

สำหรับประเทศไทย มีผู้ทำการศึกษาหาดัชนีวัดความพยายามในการจัดเก็บภาษีอากรโดยรวมของประเทศ ได้แก่ ชมเพลินและรัตนา (2524) การศึกษาพบว่า ความพยายามในการจัดเก็บภาษีของไทยยังมีน้อย สุรัตน์ (2522) พบว่าประเทศไทยมีระดับของความพยายามในการจัดเก็บภาษีอากรอยู่ในอันดับที่ 29 เมื่อเทียบกับความพยายามในการจัดเก็บภาษีอากรในประเทศที่กำลังพัฒนา 50 ประเทศ ส่วน จริยา (2523) ศึกษาความพยายามในการจัดเก็บภาษีเงินได้รายจังหวัดในประเทศไทย ให้ข้อสรุปว่าจังหวัดที่มีความพยายามในการจัดเก็บภาษีเงินได้สูงสุดคือ

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

จังหวัดแม่ฮ่องสอน ซึ่งศึกษาสมรรถวิสัยในการจัดเก็บภาษีด้วยวิธีสมการถดถอยเพื่อวัดดัชนีความพยายามในการจัดเก็บภาษีเงินได้ดังกล่าว

ส่วนการศึกษาความพยายามในการจัดเก็บภาษีอากรด้วยวิธีเปรียบเทียบสัมประสิทธิ์ความยืดหยุ่นภาษีอากร (tax elasticity) ซึ่งแสดงถึง การเปลี่ยนแปลงรายได้ภาษีอากรที่เกิดขึ้นเองโดยอัตโนมัติเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงรายได้ประชาชาติ กับสัมประสิทธิความลอยตัวของภาษีอากร (tax bouyancy) ซึ่งแสดงการเปลี่ยนแปลงในรายได้ภาษีอากรเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงรายได้ประชาชาติ ทั้งโดยอัตโนมัติและจากการใช้มาตราการทางการคลังโดยจงใจ (discretionary tax measure) ถ้าสัมประสิทธิ์ของ tax bouyancy มีค่าสูงกว่า tax elasticity แสดงว่ารัฐบาลมีความพยายามในการจัดเก็บภาษีอากรสูง

การศึกษากรณีนี้มีเพียง Bird (1978) ที่ทำการศึกษาประเทศกำลังพัฒนา โดย ชมเพลินและรัตนา (2524) นำวิธีการดังกล่าวมาศึกษาความพยายามในการจัดเก็บภาษีอากรในประเทศไทย ด้วยการให้มาตราการทางการคลังที่ก่อให้เกิดรายได้ภาษีอากรเป็น dummy variable แล้วพบว่าประเทศไทยมีค่าสัมประสิทธิความยืดหยุ่นภาษีอากรทั้งสองไม่มีความแตกต่างกันมากนัก แสดงว่าประเทศไทยมีความพยายามในการจัดเก็บภาษีอากรต่ำ

วิธีการวัดความพยายามในการจัดเก็บภาษีอากรด้วยวิธีนี้ สามารถวัดได้ชัดเจนมากกว่าสองวิธีแรกดังกล่าวข้างต้น แต่ในทางปฏิบัติวิธีการวัดนี้มีความยากลำบากมากในการที่จะแยกผลของการใช้มาตราการโดยเฉพาะเจาะจงของรัฐบาล เนื่องจากมีการใช้มาตราการดังกล่าวบ่อยครั้งมาก เช่น ในปี 2526 เพียงปีเดียวมีการเปลี่ยนแปลงเฉพาะภาษีสรรพกร โดยพระราชกำหนด 1 ฉบับ พระราชกฤษฎีกา 14 ฉบับ ประกาศและระเบียบอีก 33 ฉบับ นอกจากปัญหาดังกล่าวแล้วยังมีปัญหาเรื่องข้อมูลอีกด้วย

2.1.1.3 <u>การศึกษาวิธีประมาณค่าสมรรถวิสัยในการจัดเก็บภาษีอากร</u>

เนื่องจากการที่จะหาค่าดัชนีวัดความพยายามในการจัดเก็บภาษีอากรได้นั้น จะต้องทราบค่าสมรรถวิสัยในการจัดเก็บภาษีอากรเสียก่อน จากการทบทวนผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง พบว่ามีระเบียบวิธีในการประมาณค่าสมรรถวิสัยในการจัดเก็บภาษีอากร 2 วิธี คือ วิธีสมการถดถอย (regression analysis approach) และวิธีระบบภาษีแทน (representative tax system approach)

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

จากการศึกษาผลงานวิจัยที่ผ่านมาพบว่า งานวิจัยส่วนใหญ่ใช้วิธีสมการถดถอยประมาณค่าสมรรถวิสัยในการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศต่าง ๆ (Lotz and Morss, 1967, Shin, 1969, Bahl, 1971) สำหรับประเทศไทยมีงานของ สุพรรณี (2526) ชมเพลินและรัตนา (2524) สุรัตน์ (2522) และจงรักษ์ (2527) ที่ทำการประมาณค่าสมรรถวิสัยในการจัดเก็บภาษีอากรทั้งประเทศ แต่มีเฉพาะงานของจริยา (2523) เท่านั้น ที่ทำการประมาณค่าสมรรถวิสัยในการจัดเก็บภาษีอากรสำหรับภาษีเงินได้เป็นรายจังหวัด

งานวิจัยดังกล่าวข้างต้น ประมาณค่าสมรรถวิสัยในการจัดเก็บภาษีอากร โดยใช้รายได้ประชาชาติต่อหัว ขนาดของการเปิดประเทศ ขนาดของภาคเกษตรกรรม ขนาดของภาคเหมืองแร่ ขนาดของอุตสาหกรรมและพาณิชยกรรม ขนาดการใช้เงินตราเป็นตัวแปรที่สำคัญในการกำหนดสมรรถวิสัยในการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

ก. <u>รายได้ประชาชาติต่อหัว</u> การที่กำหนดให้รายได้ประชาชาติต่อหัว เป็นตัวแปรอธิบายสมรรถวิสัยในการจัดเก็บภาษีอากร เนื่องจาก รายได้ของบุคคลสามารถแสดงให้เห็นความแตกต่างในฐานะทางเศรษฐกิจได้เป็นอย่างดี กล่าวคือ ถ้ารายได้ต่อหัวของประชาชนสูง รัฐบาลจะสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้ และภาษีจากการขาย เพิ่มขึ้น งานวิจัยกลุ่มนี้ได้แก่ Lotz and Morss (1967) Shin (1969) Bahl (1971) สุรัตน์และรัตนา (2524) จงรักษ์ (2527) ส่วน สุพรรณี (2526) Chelliah (1975) ใช้รายได้ต่อหัวที่ไม่รวมการส่งออก และจริยา (2523) ใช้รายได้ต่อหัวเป็นรายจังหวัดเป็นตัวแปร ผลการศึกษาสรุปว่า ตัวแปรดังกล่าวเป็นตัวแปรอธิบายที่มีนัยสำคัญ ยกเว้น Lotz and Morss (1967) พบว่ารายได้ต่อหัวไม่สามารถอธิบายสัดส่วนภาษีอากรในประเทศที่มีรายได้สูง และจงรักษ์ (2527) ศึกษาพบว่ารายได้ต่อหัวเป็นตัวแปรที่ไม่มีนัยสำคัญในประเทศไทย

ข. <u>ความเปิดของระบบเศรษฐกิจ</u> ถ้ามีมากรัฐบาลสามารถจัดเก็บภาษีอากรได้มากด้วย ในรูปของ ภาษีศุลกากร งานวิจัยแต่ละชิ้นใช้ตัวแปรที่ต่างกันในการวัดความเปิดของระบบเศรษฐกิจ ได้แก่ อัตราส่วนระหว่างสินค้าเข้ากับรายได้ประชาชาติ (Lotz and Morss, 1970) อัตราส่วนระหว่างมูลค่าสินค้าออกกับรายได้ประชาชาติ (Lotz and Morss, 1967, 1970) อัตราส่วนระหว่าง มูลค่าสินค้าเข้า, สินค้าออก กับ รายได้ประชาชาติ (Bahl, 1971,

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

Shin. 1969) อัตราส่วนระหว่างสินค้าออกที่มิใช่แร่ธาตุ กับ รายได้ประชาชาติ (Chelliah, 1971)

ผลงานวิจัยดังกล่าวพบว่า ถ้าขนาดความเปิดของระบบเศรษฐกิจมีมาก ย่อมก่อให้เกิดสัดส่วนภาษีอากรสูงขึ้นด้วย ยกเว้นงานของ Lotz and Morss (1967, 1970) ที่พบว่าตัวแปรดังกล่าว เป็นตัวแปรอธิบายที่ดีเฉพาะประเทศที่มีรายได้ต่ำเท่านั้น

ค. ขนาดของภาคเกษตรกรรม ก็พบว่าเป็นตัวแปรที่กำหนดสมรรถวิสัยในการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งขนาดของภาคเกษตรกรรมวัดได้จากมูลค่าผลิตภัณฑ์ขั้นสุดท้ายเทียบกับผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ ถ้าประเทศใดมีขนาดภาคการเกษตรใหญ่ ย่อมก่อให้เกิดส่วนเกินในระบบเศรษฐกิจน้อย คือ สมรรถวิสัยในการจัดเก็บภาษีอากรต่ำนั่นเอง (Bahl, 1971, Chelliah Baas and Kelly, 1975, 1969, สุรัตน์, 2522, ชมเพลินและรัตนา, 2524 สุพรรณี, 2526, จงรักษ์, 2527) จากผลการศึกษาพบว่า ขนาดของภาคการเกษตรมีความสัมพันธ์เป็นลบกับสัดส่วนภาษีอากรอย่างมีนัยสำคัญ

ง. ขนาดของภาคเหมืองแร่ วัดโดยการนำผลผลิตขั้นสุดท้ายของภาคเหมืองแร่เทียบกับผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ ถ้าขนาดตัวแปรนี้ใหญ่หมายถึงว่ามีส่วนเกินในระบบเศรษฐกิจมาก ดังนั้นสมรรถวิสัยในการจัดเก็บภาษีอากรย่อมสูงตามไปด้วย ผู้ที่ทำการศึกษาโดยใช้ตัวแปรนี้ได้แก่ Bahl (1971), Chelliah (1971), Chelliah, Baas and Kelly (1975) สุรัตน์ (2522), สุพรรณี (2526) ให้ข้อสรุปที่เหมือนกันว่า ตัวแปรอธิบายนี้มีนัยสำคัญต่อสัดส่วนภาษีอากรของประเทศกำลังพัฒนา และมีความสัมพันธ์เป็นบวก

จ. ขนาดของภาคอุตสาหกรรมและพาณิชยกรรม ตัวแปรนี้วัดจากมูลค่าที่เกิดจากภาคอุตสาหกรรมและพาณิชยกรรม เทียบกับ ผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ เชื่อว่าขนาดของตัวแปรยิ่งมีขนาดใหญ่มากเท่าใด สมรรถวิสัยในการจัดเก็บภาษีอากรยิ่งสูง เพราะมีส่วนเกินมากนั่นเอง มีเพียง จงรักษ์ (2527) เท่านั้นที่ศึกษาโดยใช้ตัวแปรนี้ ผลการศึกษานี้มีนัยสำคัญกับสัดส่วนภาษีอากร สำหรับจริยา (2523) ใช้ขนาดของพาณิชยกรรมการค้าปลีก และค้าส่ง ศึกษาสมรรถวิสัยในการจัดเก็บภาษีเงินได้ในประเทศไทย ก็พบว่าตัวแปรที่ใช้มีนัยสำคัญเช่นกัน

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

ฉ. ขนาดการใช้เงินตรา นักเศรษฐศาสตร์เชื่อกันว่าขนาดของการใช้เงินตราในระบบเศรษฐกิจ เป็นเครื่องวัดขั้นของการพัฒนา ซึ่งเปลี่ยนจากขั้นการผลิตเพื่อยังชีพเป็นผลิตเพื่อการค้า ดังนั้นถ้าขนาดของการใช้เงินตรามีมาก สมรรถวิสัยในการจัดเก็บภาษีอากรย่อมสูงขึ้นด้วย มีงานของ Lotz and Morss (1970) ทำการศึกษาโดยใช้ข้อมูลของประเทศต่าง ๆ แต่จริยา (2523) ใช้ข้อมูลรายจังหวัดในประเทศไทย ผลการศึกษาให้ข้อสรุปเหมือนกับว่าตัวแปรดังกล่าวมีนัยสำคัญในการอธิบายสัดส่วนภาษีอากร

ช. ตัวแปรอื่น ๆ เช่น ขนาดของการรวมศูนย์อำนาจทางการคลัง (Lotz and Morss, 1970) เชื่อว่าถ้ามีการกระจายอำนาจทางการคลังมาก สัดส่วนภาษีอากรก็จะสูงเนื่องจากสมรรถวิสัยในการจัดเก็บภาษีมีมาก เพราะผู้เสียภาษีมีความเต็มใจในการเสียภาษีอากร ส่วนอัตราเงินเฟ้อ (Shin, 1969) ถ้าระบบภาษีอากรเป็นแบบก้าวหน้า เมื่อเกิดภาวะเงินเฟ้อย่อมทำให้ฐานของภาษีใหญ่ขึ้น ซึ่งก่อให้เกิดรายได้ภาษีอากรเพิ่มขึ้นโดยอัตโนมัติ

สำหรับการศึกษาโดยวิธีระบบภาษีแทนนั้น มีงานวิจัยเพียง 2 ชิ้น คือ Balh (1972) และ จริยา (2523) เท่านั้น ค่าสมรรถวิสัยที่ประมาณได้เกิดจาก ผลคูณของฐานภาษีแทน (representative tax base) กับอัตราภาษีแทน (representative tax rate) ซึ่งฐานภาษีแทนวัดโดยใช้ข้อมูล ค่าของตัวแปรทางเศรษฐกิจ (Bahl, 1972) ได้แก่ รายได้ในภาคการเกษตรมูลค่าของภาคการเกษตรที่ส่งออก รายได้ในภาคเหมืองแร่ รายได้ในภาคอุตสาหกรรม และมูลค่าการนำเข้า โดยที่ จริยา (2523) ทำการศึกษาเจาะลึกเป็นรายจังหวัดในประเทศไทย จึงเพิ่มตัวแปร รายได้จากการพาณิชย์ ค้าปลีก ค้าส่ง และรายได้จากธนาคาร ส่วนอัตราภาษีแทนนั้น งานทั้งสองชิ้นดังกล่าวใช้วิธีหาค่าเฉลี่ยของอัตราภาษีที่แท้จริง

วิธีการวัดค่าสมรรถวิสัยในการจัดเก็บภาษีอากร วิธีระบบภาษีแทนนี้มีความยุ่งยากมาก เนื่องจากการที่ตัวแปรที่แสดงถึงฐานในการจัดเก็บภาษีอากรให้ใกล้เคียงกับความเป็นจริงนั้นกระทำได้ยาก เพราะในทางปฏิบัติมีข้อจำกัดในเรื่องข้อมูล จึงทำให้การประมาณค่าสมรรถวิสัยในการจัดเก็บภาษีอากรวิธีนี้ขาดความสมบูรณ์

สรุปได้ว่า ผลงานวิจัยเกี่ยวกับการวัดความพยายามในการจัดเก็บภาษีอากร พบว่างานวิจัยต่าง ๆ มุ่งวัดความพยายามในการจัดเก็บภาษีอากร โดยใช้ "ดัชนีความพยายามในการจัดเก็บภาษีอากร" และใช้สมการถดถอยประมาณค่าสมรรถวิสัยในการจัดเก็บภาษีอากร โดยที่ผู้

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

ศึกษามักใช้ข้อมูลภาพตัดขวางมากกว่าข้อมูลอนุกรมเวลา ผลการศึกษาดังกล่าวได้นำเสนอเน้นหนักถึงผลการทดสอบตัวแปรที่อธิบาย สมรรถวิสัยในการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศต่าง ๆ สำหรับกรณีศึกษาในประเทศไทย เป็นการศึกษาวัดความพยายามในการจัดเก็บภาษีอากร และประมาณค่าสมรรถวิสัยในการจัดเก็บภาษีอากรมวลรวมทั้งประเทศ โดยแบ่งเป็นประเภทภาษี มีเพียงจริยา (2523) เท่านั้น ที่ใช้วิธีศึกษาดังกล่าวและระบบภาษีแทน ทำการเจาะลึกในระดับจังหวัดในประเทศไทย แต่เป็นการศึกษาที่จำกัดเฉพาะภาษีเงินได้ โดยใช้ข้อมูลปี 2521

งานวิจัยทุกชิ้นดังกล่าวข้างต้น เป็นแนวทางให้มีการพัฒนาการศึกษาความพยายามในการจัดเก็บภาษีอากรให้มีความก้าวหน้ามากยิ่งขึ้น ดังนั้นงานวิจัยนี้จึงมุ่งจะปรับปรุงข้อมูลที่ใช้ศึกษาให้มีความทันสมัยมากยิ่งขึ้น โดยใช้ข้อมูลภาพตัดขวางของปี 2525 และ 2529 เพื่อศึกษาความพยายามในการจัดเก็บภาษีสรรพากรเป็นรายจังหวัดในประเทศไทย และขยายขอบเขตการศึกษาให้กว้างขวางมากยิ่งขึ้น กล่าวคือ จะวัดความพยายามในการจัดเก็บภาษีสรรพกร และประมาณค่าสมรรถวิสัยในการจัดเก็บภาษีสรรพกรให้สมบูรณ์มากกว่าเดิม คือ เพิ่มการศึกษาภาษีการค้า ซึ่งเป็นภาษีสรรพากรที่มีสัดส่วนสูงที่สุดในงานวิจัยชิ้นนี้ด้วย

2.1.2 ผลงานวิจัยที่เกี่ยวกับการวิเคราะห์สาเหตุความแตกต่างของความพยายามในการจัดเก็บภาษีอากร

จากการทบทวนวรรณกรรมไม่พบว่ามีงานวิจัยชิ้นใดเลยที่ทำการศึกษาแบบเจาะลึกเพื่อตอบคำถามที่ว่าเพราะเหตุใดความพยายามในการจัดเก็บภาษีอากรในประเทศที่ต่างกัน หรือหน่วยงานการจัดเก็บภาษีอากรที่ต่างกันของประเทศใดประเทศหนึ่ง จึงมีความแตกต่างกัน แต่มีงานวิจัยบางชิ้นที่นำเสนอว่า การที่รัฐบาลเก็บภาษีอากรได้ไม่เต็มเม็ดเต็มหน่วยเนื่องมาจาก มีการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (tax evasion) โดยที่ Herschel (1978) ให้ความหมายของการหลีกเลี่ยงภาษีอากรว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่เสียภาษีอากรให้เป็นไปตามกฎหมายและระเบียบที่กำหนดไว้ด้วยเจตนาหรือไม่ก็ตาม

งานวิจัยส่วนใหญ่จะศึกษาถึง การหลีกเลี่ยงภาษีอากรเฉพาะภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเท่านั้น โดยทำการสร้างตัวแบบ (Model) ในงานวิจัย เพื่อหาปัจจัยที่เป็นตัวกำหนดการหลีกเลี่ยงภาษีอากร ซึ่งได้แก่งานของ Alingham and Agnar Sandmo (1972), Klom

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

Serge-Chistophe (1973) ผลการวิจัยพบว่าปัจจัยสำคัญที่เป็นตัวกำหนดการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้แก่ เงินได้ที่แท้จริง เงินได้ที่ยื่นเสียภาษี อัตราภาษี อัตราการลงโทษ และความน่าจะเป็นของผู้เสียภาษีอากรที่จะถูกจับได้เมื่อมีการหลีกเลี่ยงภาษีอากร ส่วนงานวิจัยของ Mork (1975) เป็นงานวิจัยเชิงประจักษ์ พบว่าผู้มีรายได้สูงมีการหลีกเลี่ยงภาษีอากรมากกว่าผู้มีรายได้ต่ำ นอกจากนี้งานของ Friedland and others (1978) พบว่าพฤติกรรมการหลีกเลี่ยงภาษีอากรของบุคคลธรรมดา ผู้หญิงมีความน่าจะเป็นที่จะหลีกเลี่ยงภาษีอากรมากกว่าผู้ชาย และความเต็มใจในการเสียภาษีอากรขึ้นอยู่กับนโยบายในการจัดสรรทรัพยากรของรัฐบาล สำหรับงานวิจัยของ Crane and Farrokh (1986) พบว่าการหลีกเลี่ยงภาษีอากรมีความสัมพันธ์เป็นบวกกับอัตราเงินเฟ้อ ทั้งในรูปของค่าสัมบูรณ์และค่าสัมพันทธ์

สำหรับในประเทศไทย ยังไม่เคยมีการศึกษาตามแนวดังกล่าวนี้เลย มีเพียงข้อเขียนของ บรรหาร บัณฑุกุล (2520) เท่านั้น ที่เสนอความเห็นเกี่ยวกับการขจัดการหลีกเลี่ยงภาษีสรรพกร เนื่องจากเล็งเห็นว่า การหลีกเลี่ยงภาษีอากรนอกจากจะทำให้รัฐบาลสูญเสียรายได้แล้วยังเป็นเครื่องบ่งชี้ว่า การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรไม่มีประสิทธิภาพ กล่าวคือ มีความพยายามในการจัดเก็บภาษีอากรน้อยนั่นเอง ดังนั้นจึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่งานวิจัยนี้จะต้องทำการศึกษาถึงสาเหตุที่ทำให้ความพยายามในการจัดเก็บภาษีอากรแตกต่างกัน โดยเฉพาะความพยายามในการจัดเก็บภาษีสรรพกร ซึ่งมีความสำคัญต่อรายได้ของรัฐบาลเป็นรายจังหวัดในประเทศไทย โดยเฉพาะปี 2529 อันเป็นปีที่สิ้นสุดแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 5 ทั้งนี้เพื่อเป็นแนวทางในการปรับปรุงความพยายามในการจัดเก็บภาษีสรรพากร เป็นรายจังหวัดให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น จะได้เป็นการขจัดการหลีกเลี่ยงภาษีสรรพกรให้ลดน้อยลงในอนาคต นอกจากนี้ การศึกษาประเด็นนี้ยังเป็นการบุกเบิกการศึกษาเกี่ยวกับภาษีสรรพกรให้กว้างขวางยิ่งขึ้นด้วย

2.2 กรอบการวิจัย

2.2.1 วิธีการศึกษา

การศึกษาวัดผลงานเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีสรรพากรในจังหวัดต่าง ๆ ใช้วิธีหาข้อมูลจริงมาสอบยันกับทฤษฎี ดังนี้

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

2.2.1.1 การวัดความพยายามในการจัดเก็บภาษีสรรพากร โดยใช้ตัวแบบ (Model) การศึกษาของ Bahl (1971) เพื่อวัดดัชนีวัดความพยายามในการจัดเก็บภาษีสรรพากรเพื่อทำการเปรียบเทียบความพยายามในการจัดเก็บภาษีสรรพากร โดยใช้ข้อมูลภาพตัดขวางในจังหวัดต่าง ๆ ในปีปฏิทิน 2525 และ 2529 ซึ่งเป็นช่วงที่มีการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างภาษีสรรพากรแบบหลากหลาย กล่าวคือ มีการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างครั้งใหญ่ในปี 2526 และได้ทำการปรับปรุงเป็นครั้งคราวจนถึงปัจจุบัน

การวัดดัชนีวัดความพยายามในการจัดเก็บภาษีสรรพากร (revenue tax effort index) หมายถึง สัดส่วนระหว่างสัดส่วนภาษีสรรพากร (revenue tax ratio) กับสมรรถวิสัยในการจัดเก็บภาษีสรรพากร (revenue tax capacity) ต่อมูลค่าผลิตภัณฑ์จังหวัด จากสมการดังต่อไปนี้

$$EI_{ij} = \frac{T_{ij}/GPP_j}{\hat{T}_{ij}/GPP_j} \quad \ldots\ldots (1)$$

เมื่อ EI_{ij} = ดัชนีวัดความพยายามในการจัดเก็บภาษีสรรพากรชนิดที่ i ในจังหวัด j

T_{ij} = ภาษีสรรพากรชนิดที่ i ที่จังหวัด j จัดเก็บได้

$\hat{T}_{ij}$ = สมรรถวิสัยในการจัดเก็บภาษีสรรพากรชนิดที่ i ในจังหวัด j

GPP_j = มูลค่าผลิตภัณฑ์จังหวัด j

2.2.1.2 <u>การประมาณค่าสมรรถวิสัยในการจัดเก็บภาษีสรรพากร</u> ($\hat{T}_{ij}$)

จากตัวแบบดังกล่าวข้างต้น ตามสมการที่ 1 การที่จะประมาณค่า EI_{ij} ต้องทำการประมาณค่า $\hat{T}_{ij}$ เสียก่อน โดยใช้แบบจำลองดังนี้

$$T_{ij}/GPP_j = F(x_{1j}, x_{2j}, x_{3j}, x_{4j}, x_{5j})$$

$$T_{2j}/GPP_j = G(x_{1j}, x_{2j}, x_{4j}, x_{5j})$$

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved

$$T_{3j}/GPP_j = H(x_{1j}, x_{2j}, x_{3j}, x_{5j})$$

$$T_{4j}/GPP_j = K(x_{1j}, x_{2j}, x_{3j})$$

เมื่อ

T_{1j} = ภาษีอากรรวมที่จังหวัด j จัดเก็บ

T_{2j} = ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่จังหวัด j จัดเก็บ

T_{3j} = ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จังหวัด j จัดเก็บ

T_{4j} = ภาษีการค้าที่จังหวัด j จัดเก็บ

x_{1j} = รายได้ต่อหัวของจังหวัด j

x_{2j} = สัดส่วนของรายได้จากภาคธนาคาร ประกันภัย ต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมของจังหวัด j

x_{3j} = สัดส่วนของรายได้จากภาคอุตสาหกรรมเหมืองแร่ต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมของจังหวัด j

x_{4j} = สัดส่วนของรายได้จากภาคการเกษตรต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมของจังหวัด j

x_{5j} = สัดส่วนของรายได้จากภาคการพาณิชย์ การบริหาร และการก่อสร้าง ต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมของจังหวัด j

โดยมีข้อสมมติฐานดังนี้

ถ้า $E_{ij} = 1$ จังหวัด j มีความพยายามในการจัดเก็บภาษีชนิดที่ i ขั้นมาตรฐาน

$E_{ij} < 1$ จังหวัด j มีความพยายามในการจัดเก็บภาษีชนิดที่ i ต่ำกว่ามาตรฐาน

$E_{ij} > 1$ จังหวัด j มีความพยายามในการจัดเก็บภาษีชนิดที่ i สูงกว่ามาตรฐาน และถ้าลำดับ (rank) ของ EI_{ij} ที่สูงกว่า หมายถึง มีความพยายามในการจัดเก็บภาษีสรรพากรอากรสูงกว่าด้วย

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

2.2.1.3 วิเคราะห์ความแตกต่างของความพยายามในการจัดเก็บภาษีสรรพากร

วิธีการศึกษาความแตกต่างของความพยายามในการจัดเก็บภาษีสรรพากรว่ามีสาเหตุจากอะไร จะทำการศึกษาตัวแปรที่อธิบายความพยายามในการจัดเก็บภาษีสรรพากรโดยไม่แยกประเภทภาษี ในปี 2529 จากความสัมพันธ์ดังนี้

$$EI_j = L(y_{1j}, y_{2j}, y_{3j}, y_{4j}, y_{5j})$$

เมื่อ y_{1j} = ต้นทุนการจัดเก็บภาษีอากรรวมในจังหวัด j*

y_{2j} = จำนวนประมาณการจัดเก็บภาษีอากรรวมของจังหวัด j

y_{3j} = จำนวนประชากรในจังหวัด j

y_{4j} = จำนวนสถานการค้าในจังหวัด j

y_{5j} = จำนวนอำเภอในจังหวัด j

การศึกษาปัจจัยที่เป็นตัวกำหนดความพยายามในการจัดเก็บภาษีสรรพากรนี้ใช้วิธีการศึกษา สมการถดถอย (Regression) หาความสัมพันธ์ดังสมการที่ 2 ดังนี้

$$EI_{ij} = a_o + a_1 y_{1j} + a_2 y_{2j} + a_3 y_{3j} + a_4 y_{4j} + a_5 y_{5j} + \varepsilon \quad \ldots (2)$$

2.2.1.4 วิธีการจัดเก็บข้อมูล

การศึกษานี้จะใช้ข้อมูลภาพตัดขวาง (cross section data) ซึ่งเป็นข้อมูลทุติยภูมิ (secondary data) ของจังหวัดต่าง ๆ ในประเทศไทย ปี 2525 และ 2529 มีวิธีจัดเก็บข้อมูลดังนี้

- ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีการค้าได้จากสถิติการจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากรเป็นรายเดือน จากรายงานผลการจัดเก็บภาษีประจำเดือน กองนโยบายและแผน กรมสรรพากร

---

*ต้นทุนการจัดเก็บภาษีอากรรวม (collection cost) หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีสรรพากรโดยรวม ซึ่งแบ่งเป็น 10 หมวด ตามรายงานการใช้จ่ายเงินงบประมาณ

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

- ภาษีอากรรวมได้จาก ผลรวมของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติ-บุคคล และภาษีการค้ารวมกัน

- รายได้ผลิตภัณฑ์จังหวัด จำแนกตามแหล่งกำเนิดรายได้ ซึ่งได้แก่ รายได้จากภาคเกษตรกรรม รายได้จากการพาณิชย์ การค้า รายได้ จากธนาคาร ประกันภัย และธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ รายได้จากภาคอุตสาหกรรมและเหมืองแร่ โดยมิได้รวมรายได้ภาคอื่น ๆ ที่มิได้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีอากร เช่น ภาคสาธารณูปโภค ฯลฯ ได้จากเอกสารเผยแพร่มูลค่าผลิตภัณฑ์จังหวัดเป็นรายภาค กองบัญชีรายได้ประชาชาติ สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ

- รายได้ต่อหัวของจังหวัด ได้จากรายได้รวม หารด้วยจำนวนประชากร

- ต้นทุนการจัดเก็บภาษีสรรพากรในจังหวัดต่าง ๆ ได้จากงบเดือน รายงานการใช้จ่ายเงินของสำนักงานสรรพากรจังหวัดต่าง ๆ จากกองคลังกรมสรรพากร

- ตัวแปร y_{2j} เก็บจากรายงานผลการจัดเก็บภาษีอากร ประจำปี 2529 กองนโยบายและแผน กรมสรรพากร

- ตัวแปร y_{3j} จากเอกสารข้อมูลเกี่ยวกับจำนวนประชากรในจังหวัดต่าง ๆ สำนักงานงานสถิติแห่งชาติ

- ตัวแปร y_{4j} จากเอกสารแสดงจำนวนจดทะเบียนและการจดทะเบียนเลิกการประกอบการค้า กรมการค้าภายใน กระทรวงพาณิชย์

- ตัวแปร y_{5j} จากเอกสารแสดงจำนวนอำเภอในจังหวัดต่าง ๆ กรมการปกครอง กระทรวงมหาดไทย

2.3 สมมติฐานการศึกษา

จากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง ดังหัวข้อที่ 2.1 แล้วนั้น พอจะอนุมานเพื่อตั้งสมมติฐานสำหรับการศึกษาครั้งนี้ ดังนี้

2.3.1 อัตราส่วนภาษีที่จัดเก็บได้ต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมของจังหวัดใดจังหวัดหนึ่ง จะมีความสัมพันธ์ในทางเดียวกันกับสมรรถวิสัยในการจัดเก็บภาษีของจังหวัดนั้น ๆ กล่าวคือ จังหวัด

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

ใดที่มีสมรรถวิสัยในการจัดเก็บภาษีสูง หรือมีระดับขั้นการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมอยู่ในระดับสูง จังหวัดนั้นจะสามารถจัดเก็บภาษีได้สูงด้วย ในทางตรงข้าม จังหวัดที่สมรรถวิสัยในการจัดเก็บภาษีต่ำ หรือมีระดับขั้นของการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมอยู่ในระดับต่ำ ย่อมจัดเก็บภาษีได้ต่ำ คือมีอัตราส่วนภาษีที่จัดเก็บได้ต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมของจังหวัดต่ำนั่นเอง

2.3.2 ความพยายามในการจัดเก็บภาษีอากรรวมของจังหวัดต่าง ๆ ในปี 2529 สามารถอธิบายได้ด้วย ต้นทุนการจัดเก็บภาษีอากรรวม จำนวนประมาณการจัดเก็บภาษีอากรรวม จำนวนประชากร จำนวนสถานการค้า และจำนวนอำเภอ ในจังหวัดนั้น ๆ

2.4 การแบ่งขนาดของตัวอย่าง

ตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษานี้จะจัดแบ่งตามหน่วยการจัดเก็บภาษีสรรพากร ระดับจังหวัด เช่นเดียวกับการศึกษาของ จริยา เจริญวัฒนะ (2523) กล่าวคือ ปี 2525 มีจำนวน 72 จังหวัด ส่วนปี 2529 มีจำนวนตัวอย่าง 73 จังหวัด ทั้งนี้เพื่อสะดวกในการเปรียบเทียบผลการศึกษา และเพื่อประโยชน์ในการนำผลที่ศึกษาไปปรับใช้ให้มีประสิทธิภาพมากที่สุด เนื่องจากถ้าศึกษาโดยแบ่งตัวอย่างเป็นระดับเขต ซึ่งมีอยู่ทั้งหมด 9 เขต นั้น จะทำให้การศึกษาขาดรายละเอียดและการที่จะนำผลการศึกษาไปใช้ประโยชน์ จะก่อให้เกิดปัญหาว่าสาเหตุที่แท้จริงเกิดจากจังหวัดใด เนื่องจากในเขตการจัดเก็บหนึ่ง ๆ มีจังหวัดที่อยู่ในความดูแลจำนวนมาก ตัวอย่างสำนักงานสรรพากรเขต 1, 2, 7 มีจังหวัดที่อยู่ในความดูแลเขตละ 8 จังหวัด

ถ้าเลือกตัวอย่างที่ศึกษาเจาะลึกสู่หน่วยจัดเก็บภาษีที่เล็กที่สุด ซึ่งได้แก่ สำนักงานสรรพากรอำเภอนั้น จะก่อให้เกิดผลดีมาก เนื่องจากจะทำให้การศึกษาและการนำผลการศึกษาไปใช้มีประสิทธิภาพสูงสุด แต่มีอุปสรรคในทางปฏิบัติเพราะถ้าศึกษาจากหน่วยดังกล่าว ขนาดตัวอย่างจะใหญ่มาก กล่าวคือ ในปี 2525 จะมีตัวอย่างจำนวน 690 ตัวอย่าง ปี 2529 มีถึง 740 ตัวอย่าง และปัญหาอีกประการ คือ ข้อมูลทางสถิติเกี่ยวกับปัจจัยที่เป็นตัวบ่งชี้ระดับขั้นการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคม ในระดับอำเภอยังไม่มีการเก็บรวบรวมไว้ ดังนั้นในทางปฏิบัติการที่จะเลือกตัวอย่างที่ศึกษาระดับอำเภอ จึงเป็นไปได้ยาก เนื่องจากมีข้อจำกัดดังกล่าว

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved