

## บทที่ 2

### แนวคิด ทฤษฎีและผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

#### 2.1 แนวคิด ทฤษฎีที่ใช้ในการศึกษา

##### 2.1.1 แนวคิดทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร

เพื่อให้ได้แนวทางในการศึกษาทำความเข้าใจเกี่ยวกับบทบาทของภาษีสรรพากรต่อการทำรายได้ให้รัฐและการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ รวมทั้งการวิเคราะห์ผลของมาตรการภาษีที่สำคัญ ๆ จึงควรทราบถึงหลักการ แนวคิด ทฤษฎีภาษีอากรในส่วนที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้เห็นลักษณะโครงสร้างระบบภาษีสรรพากร โดยสังเขป ดังนี้

##### (1) วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษี

รัฐบาลมีวัตถุประสงค์ที่สำคัญ ในการจัดเก็บภาษี 3 ประการ (เดช กาญจนางกูร , 2536 : 420 ) คือ

1) เพื่อหารายได้สำหรับนำไปใช้จ่ายในการพัฒนาประเทศ และจัดหาสวัสดิการในด้านต่าง ๆ ให้ประชาชนเป็นส่วนรวม

2) เพื่อควบคุมหรือส่งเสริมเกี่ยวกับการบริโภคและการผลิต หรือการจำหน่าย โดยรัฐบาลจะใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการควบคุมการบริโภคและการผลิตหรือการจำหน่ายสินค้าฟุ่มเฟือย หรืออาจเป็นอันตรายต่อสุขภาพอนามัยต่อผู้บริโภค ด้วยการจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูง และใช้ภาษีอากรส่งเสริมการบริโภค การผลิตสินค้าที่มีความจำเป็นแก่การดำรงชีพ ด้วยการเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำ หรือการให้เงินอุดหนุน

3) เพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการรักษาเสถียรภาพในทางเศรษฐกิจ โดยทั่วไปในสภาวะการณ์ที่เศรษฐกิจมีความเจริญรุ่งเรืองจนนำไปสู่ภาวะเงินเฟ้อ รัฐบาลก็ควรที่จะเพิ่มการจัดเก็บภาษีให้มากขึ้น เพื่อดึงเงินออกจากระบบ แต่ถ้าสภาวะการณ์ที่เศรษฐกิจตกต่ำ ก็ควรลดการจัดเก็บภาษีลง รัฐบาลก็จะสามารถแก้ไขหรือรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจได้

##### (2) องค์ประกอบของระบบภาษี

องค์ประกอบของระบบภาษีแบ่งได้ 3 ส่วน (เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, 2543:142-152) คือ

1. เกี่ยวกับตัวผู้เสียภาษี
2. การบริหารการจัดเก็บ
3. ประเภทของภาษีที่จัดเก็บ

1) เกี่ยวกับตัวผู้เสียภาษี คือ ประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษี ประเด็นสำคัญอยู่ที่ความร่วมมือและสมัครใจในการเสียภาษี กล่าวคือถ้าผู้เสียภาษี มีความสมัครใจในการเสียภาษีด้วยดี ไม่พยายามหลบเลี่ยงหรือหนีภาษี รัฐก็สามารถจัดเก็บภาษีได้เต็มเม็ดเต็มหน่วยด้วยต้นทุนค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บที่ต่ำ และมีรายได้นำไปพัฒนาประเทศตามนโยบายที่วางไว้ได้อย่างเต็มที่ ปัจจัยที่จะมีส่วนสร้างความสมัครใจในการเสียภาษี ได้แก่ การเห็นความสำคัญของการเสียภาษี ประสิทธิภาพในการบริหารงานและการใช้เงินของรัฐบาล ความเป็นธรรมในการเสียภาษี และบทลงโทษทั้งทางกฎหมายและทางสังคม

2) การบริหารการจัดเก็บภาษี คือ ระบบการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพนอกจากจะต้องได้รับความร่วมมือจากผู้เสียภาษีแล้ว ในด้านการบริหารจัดการเก็บภาษีจะต้องมีประสิทธิภาพที่ดีด้วยซึ่งประกอบด้วยการมีแนวทางในการจัดเก็บเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่ดีในการเก็บภาษี การมีโครงสร้างการบริหารงานที่เหมาะสม มีความยืดหยุ่นในการปรับตัว มีระบบควบคุมติดตามประเมินผลที่ดี เพื่อให้มีต้นทุนการจัดเก็บภาษีที่ต่ำที่สุด และตัวเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บจะต้องมีความซื่อสัตย์สุจริต ไม่มีการเลือกปฏิบัติ เพื่อให้มีการจัดเก็บอย่างทั่วถึงและเป็นธรรม อันเป็นการสร้างความสมัครใจในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีด้วย

3) ประเภทของภาษีที่จัดเก็บ การพิจารณาจัดแบ่งประเภทของภาษีอาจพิจารณาจัดแบ่งได้เป็น 3 ลักษณะดังนี้

#### ลักษณะที่ 1 แบ่งตามลักษณะการผลัดภาระภาษี

ตามปกติบุคคลผู้เสียภาษีมักหาทางผลัดภาระภาษีไปยังบุคคลอื่นอยู่เสมอถ้าสามารถทำได้ ดังนั้นถ้าจัดแบ่งภาษีตามลักษณะความสามารถในการผลัดภาระภาษีแล้วสามารถจัดแบ่งได้เป็น 2 ประเภท คือ

**ภาษีทางตรง (Direct Tax)** หมายถึง ภาษีอากรที่ผู้รับภาระภาษีไม่สามารถผลัดภาระภาษีไปให้แก่บุคคลอื่นได้ เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีทรัพย์สิน ภาษีมรดกและภาษีมูลค่าเพิ่มจากทรัพย์สิน (Capital Gain Tax) เป็นต้น

**ภาษีทางอ้อม (Indirect Tax)** หมายถึง ภาษีอากรที่ผู้รับภาระภาษีสามารถผลัดภาระภาษีไปให้แก่บุคคลอื่นได้ เช่น ภาษีการขายทั่วไป (ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต อากรแสตมป์) และภาษีการขายเฉพาะ (ภาษีสรรพสามิต ภาษีสุรกากร ค่าภาคหลวง ค่าใบอนุญาต)

เป็นต้น

ภาษีทางอ้อมนี้ส่วนใหญ่จะเก็บจากผู้ผลิตหรือผู้จำหน่ายซึ่งผู้ผลิตหรือผู้จำหน่ายสามารถผลักภาระภาษีได้ทั้งหลักไปข้างหน้าคือ ผลักไปยังผู้บริโภค โดยการขายสินค้าและบริการในราคาสูงขึ้น และ/หรือ ผลักไปข้างหลัง คือ ผลักไปยังเจ้าของปัจจัยการผลิตด้วยการซื้อปัจจัยการผลิตในราคาที่ต่ำลง อย่างไรก็ตาม การที่ผู้ผลิตหรือผู้จำหน่ายจะสามารถผลักภาระภาษีได้มากน้อยเพียงไรนั้น ย่อมขึ้นอยู่กับความยืดหยุ่นของอุปสงค์ต่อสินค้าและบริการชนิดนั้นๆ เป็นสำคัญ กล่าวคือ ถ้าอุปสงค์ต่อสินค้าและบริการชนิดใดมีความยืดหยุ่นมากผู้ผลิตหรือผู้จำหน่ายสินค้าและบริการชนิดนั้นจะสามารถผลักภาระภาษีได้น้อย แต่ถ้าอุปสงค์ต่อสินค้าและบริการชนิดใดมีความยืดหยุ่นน้อย ผู้ผลิตหรือผู้จำหน่ายสินค้าและบริการชนิดนั้นจะสามารถผลักภาระภาษีได้มาก

จากบัญชีงบประมาณรายได้ประจำปี พ.ศ.2541 แสดงให้เห็นว่า ภาษีอากรส่วนใหญ่ของประเทศไทย ยังคงมาจากภาษีทางอ้อมมากกว่าภาษีทางตรงอยู่ กล่าวคือ รายได้จากภาษีอากรทั้งหมดจำนวน 731,029 ล้านบาท นั้นมาจากภาษีทางตรงเพียง 227,741 ล้านบาท หรือร้อยละ 28 แต่มาจากภาษีทางอ้อมถึง 503,288 ล้านบาท หรือร้อยละ 61.7 ของจำนวนภาษีทั้งหมด

#### ลักษณะที่ 2 แบ่งตามลักษณะที่มาหรือฐานภาษี

ฐานภาษีในความหมายอย่างกว้าง หมายถึง สิ่งที่เป็นมูลเหตุให้ต้องเสียภาษีอากร แต่ในความหมายอย่างแคบหมายถึง สิ่งที่รองรับอัตราภาษีอากร ดังนั้นลักษณะของภาษีอากรที่แบ่งตามแหล่งที่มาหรือตามฐานภาษีอากร จึงสามารถแบ่งแยกออกได้เป็น 3 ประเภทคือ

1) ภาษีเงินได้ (Income Tax) หมายถึง ภาษีอากรที่เก็บจากผู้มีเงินได้ไม่ว่าประเภทใดๆ ก็ตาม เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีเงินได้จากมูลค่าเพิ่มของหลักทรัพย์ เป็นต้น

2) ภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) หมายถึง ภาษีอากรที่เก็บจากผู้มีทรัพย์สิน เช่น ภาษีโรงเรือน ภาษีที่ดินและภาษีมรดก เป็นต้น

3) ภาษีการบริโภค (Consumption Tax) หมายถึง ภาษีอากรที่เก็บจากฐานการใช้จ่ายเพื่อการบริโภค เช่น ภาษีการขาย ภาษีการค้า (ภาษีมูลค่าเพิ่ม) อากรแสตมป์ ภาษีสรรพสามิต และภาษีสศุลกากร เป็นต้น

#### ลักษณะที่ 3 แบ่งตามโครงสร้างอัตราภาษี

อัตราภาษี หมายถึง การคิดคำนวณภาษีอากรเป็นร้อยละของฐานภาษีสิ่งที่ใช้เป็นฐานภาษี คือ รายได้สุทธิจำนวนภาษีอากรที่คิดคำนวณออกมาจะเปลี่ยนแปลงไปตามอัตราภาษี

อากรและฐานภาษีอากรเป็นสำคัญ อัตราภาษีอากรแบ่งได้เป็น 3 ลักษณะคือ

1) อัตราภาษีอากรแบบก้าวหน้า ( Progressive Rate) หมายถึง อัตราภาษีอากรจะเพิ่มขึ้นเมื่อรายได้สุทธิ (ฐานภาษี) เพิ่มขึ้น

2) อัตราภาษีอากรแบบคงที่ (Proportional Rate) หมายถึง อัตราภาษีจะอยู่ที่ ไม่ว่าฐานภาษีอากรจะเปลี่ยนไปอย่างไร แต่จำนวนภาษีอากรจะผันแปรตามฐานของภาษี ตัวอย่างเช่น ภาษีทรัพย์สิน หรือภาษีที่ดิน สมมติเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 10 หมายความว่า ชายที่ดินไปมูลค่า 100,000 บาท จะต้องเสียภาษี 10,000 บาท ถ้าชายที่ดินไปเป็นมูลค่า 200,000 บาท ก็ต้องเสียภาษี 20,000 บาท เป็นต้น

3) อัตราภาษีแบบถอยหลัง (Regressive Rate) หมายถึง อัตราภาษีจะลดลงเมื่อเทียบกับฐานภาษีที่เพิ่มขึ้นคือ ทุกคนจะเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากันแต่เมื่อเทียบกับรายได้สุทธิของแต่ละคนแล้ว จะพบว่าคนที่มีรายได้สุทธิสูงขึ้นกลับเสียภาษีในอัตราที่ต่ำลง อัตราภาษีแบบถอยหลังนี้เป็นอัตราภาษีทางอ้อมที่เก็บจากการบริโภคสินค้าบางประเภทที่ต้องติดอากรแสตมป์ เช่น สุรา บุหรี่ ไข่

### (3) ผลกระทบจากการจัดเก็บภาษีอากร

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีอากรหมายถึง การดึงเอาเงินจากภาคเอกชนไปเก็บไว้ในภาครัฐบาลทำให้ปริมาณเงินและเครดิตที่หมุนเวียนอยู่ในระบบเศรษฐกิจลดลง ซึ่งจะมีผลกระทบต่อกิจกรรมในระบบเศรษฐกิจ (เดช กาญจนางกูร , 2536 : 420 ) หลายประการดังนี้

1) กระทบต่อระดับราคาสินค้าและบริการ โดยเฉพาะภาษีทางอ้อมส่วนใหญ่ มักเก็บจากผู้ผลิตหรือผู้จำหน่ายซึ่งผู้ผลิตหรือผู้จำหน่ายสามารถผลักภาระภาษีไปยังผู้บริโภคได้ ด้วยการเพิ่มราคาสินค้าและบริการจึงเป็นผลทำให้ราคาสินค้าและบริการสูงขึ้น

2) กระทบต่อการผลิตและการลงทุนการเก็บภาษี โดยเฉพาะภาษีขาเข้าสินค้าประเภททุนหรือเครื่องจักรอุปกรณ์และภาษีเงินได้นิติบุคคลตลอดจนการให้เงินอุดหนุนย่อมมีผลกระทบต่อการผลิตและการลงทุน

3) กระทบต่อการจัดสรรทรัพยากรของประเทศ เนื่องจากภาษีอากรทุกประเภททำให้ต้นทุนการผลิตสูงขึ้นเป็นผลให้ อัตรากำไรลดลง ดังนั้นการจัดเก็บภาษีจึงทำให้การจัดสรรทรัพยากรของประเทศโยกย้ายจากกิจกรรมการผลิตที่เก็บภาษีอากรในอัตราสูงไปยังกิจกรรมการผลิตที่เก็บภาษีอากรในอัตราที่ต่ำกว่า

4) กระทบต่อการทำงานของบุคคล ในระบบเศรษฐกิจ โดยเฉพาะการเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้ามากเกินไปจะทำให้บุคคลทำงานน้อยลงได้

5) กระทบต่อการออมของประชาชน ภาษีทางตรง โดยเฉพาะ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือภาษีเงินได้นิติบุคคลตลอดจนภาษีทางอ้อม หากเก็บในอัตราที่สูงขึ้นย่อมทำให้ประชาชน มีรายได้เหลือหลังจากหักภาษีแล้วน้อยลงมีผลให้ความสามารถในการออมลดลงด้วย

6) กระทบต่อการกระจายรายได้ ภาษีทางอ้อม เช่น ภาษีขาย ภาษีสรรพสามิต อากรแสตมป์ เป็นภาษีที่เก็บในอัตรายอดหลังทำให้การกระจายรายได้ในสังคมเหลื่อมล้ำกันมากขึ้น เพราะคนจนจะรับภาระภาษีในอัตราที่สูงกว่าคนรวย ส่วนภาษีทางตรง เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีทรัพย์สิน หากจัดเก็บในอัตราก้าวหน้าจะมีผลทำให้การกระจายรายได้ในสังคมมีความเท่าเทียมกันมากขึ้น

7) ทำให้เกิดภาวะเงินเฟ้อ ภาษีทางอ้อม เช่น ภาษีศุลกากรที่เก็บจากสินค้าและบริการส่งออกในอัตราร้อยละที่เก็บจากสินค้านำเข้าในอัตราสูงอาจทำให้เกิดการขาดแคลนสินค้าและบริการในประเทศ จนทำให้ระดับราคาสินค้าและบริการสูงขึ้นเรื่อยๆ เกิดภาวะเงินเฟ้อได้ หรือภาษีทางตรงหากเก็บในอัตราที่สูงจะทำให้บุคคลเหลือรายได้หลังหักภาษีแล้วน้อยลงอาจเป็นเหตุทำให้เรียกร้องค่าจ้างและเงินเดือนเพิ่มขึ้น จะส่งผลต่อต้นทุนการผลิตเพิ่มสูงขึ้นได้ ผลักดันให้ระดับราคาสินค้าและบริการเพิ่มขึ้นจนเกิดภาวะเงินเฟ้อขึ้นได้

(4) ประเภทภาษีที่จัดเก็บโดยกรมสรรพากร

(กรมสรรพากร, รายงานประจำปี 2536.)

1) การจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ได้แก่

- ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
- ภาษีเงินได้นิติบุคคล
- ภาษีมูลค่าเพิ่ม
- ภาษีธุรกิจเฉพาะ
- อากรแสตมป์

2) การจัดเก็บภาษีอากรตามกฎหมายอื่นๆ ที่กำหนดเป็นหน้าที่ของกรมสรรพากร ได้แก่

- ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม
- อากรรังนกอีแอ่น
- รายได้อื่นๆ (ค่าปรับ ค่าขายของ)

### 2.1.2 แนวคิดเกี่ยวกับการวิเคราะห์ผลงานของภาษี (Tax Performance)

#### (1) การวิเคราะห์ความสามารถในการหารายได้ของระบบภาษีอากรไทย

ภาษีอากรเป็นเครื่องมือที่สำคัญที่สุดของรัฐบาลทุกประเทศในการแสวงหารายได้ ดังนั้นนักวิชาการของประเทศต่างๆ มักให้ความสนใจศึกษามากเป็นพิเศษว่า ระบบภาษีอากรของประเทศนั้นๆ มีความสามารถในการหารายได้ให้แก่รัฐบาลมากน้อยเพียงใด จากการสำรวจงานวิชาการของ รังสรรค์ หนองพรพันธ์ (2527) จำแนกการศึกษาได้ 3 ประเด็น ดังต่อไปนี้

1) ปัจจัยกำหนดรายได้จากภาษีอากร พิจารณาจากจำนวนรายได้ภาษีอากรขึ้นอยู่กับปัจจัยอะไรบ้าง อะไรเป็นตัวกำหนดรายได้จากภาษีอากรทั้งระบบและภาษีอากรแต่ละประเภท เป็นการศึกษาและประมาณการสมการหรือฟังก์ชันภาษีอากรนั่นเอง

2) ความสามารถในการหารายได้ของระบบภาษีอากร (Revenue Performance) ดัชนีที่นิยมใช้มีอยู่อย่างน้อย 2 ตัว คือ ความไหวตัวของภาษีอากรต่อรายได้ประชาชาติ (Tax Buoyancy) และความยืดหยุ่นของภาษีอากรต่อรายได้ประชาชาติ (Tax Elasticity)

3) เสถียรภาพแห่งรายได้ภาษีอากร ในการศึกษาของ Groves and Kahn (1952) ใช้ความไหวตัวของภาษีอากรเป็นดัชนีวัดเสถียรภาพของรายได้ภาษีอากร โดยเสถียรภาพแห่งรายได้รัฐบาลจะมีมากหากค่าความไหวตัวของภาษีอากรมีค่าน้อยกว่าหนึ่ง ในกรณีนี้ความแปรปรวนของรายได้ประชาชาติจะชักนำให้เกิดความแปรปรวนแห่งรายได้รัฐบาลในอัตราที่ต่ำกว่า ในกรณีสุดโต่งเมื่อความไหวตัวของภาษีมียุทธศาสตร์ไม่ว่าภาวะเศรษฐกิจจะผันผวนอย่างไร ก็ทำให้มีการเปลี่ยนแปลงรายได้จากภาษีอากรแต่อย่างใด

#### (2) การวิเคราะห์ความสามารถในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ

การพิจารณาบทบาทของภาษีในด้านการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจพิจารณาได้จากการเปลี่ยนแปลงโดยอัตโนมัติของรายได้ภาษีอากรว่า สามารถปรับตัวได้ตามการเจริญเติบโตของรายได้ประชาชาติ โดยรัฐบาลไม่ได้ใช้การปรับเปลี่ยนมาตรการด้านภาษีอากรเลย (ไกรยุทธ ชีรตยา คีนันท์, 2521:139) ยกตัวอย่างให้เห็นในรูปแบบของนโยบายการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) ในระหว่างที่ภาวะเศรษฐกิจตกต่ำส่งผลให้การผลิตของประเทศลดต่ำลง มีการว่างงานมากขึ้น รายได้ของภาคครัวเรือนและธุรกิจลดลง ในระบบการเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าจะทำให้ปริมาณภาษีของภาคครัวเรือนและธุรกิจที่จะต้องเสียให้กับรัฐบาลลดต่ำลงในอัตราก้าวหน้าสูงกว่าอัตราลดลงของรายได้ ทางกลับกันในระหว่างที่ภาวะเศรษฐกิจรุ่งเรือง รายได้ภาคธุรกิจและครัวเรือนจะเพิ่มขึ้น จะทำให้เขาต้องเสียภาษีในอัตราก้าวหน้ามากขึ้น

กว่าอัตราเพิ่มขึ้นของรายได้ส่งผลให้ระดับอุปสงค์และอุปทานรวมของระบบเศรษฐกิจค่อยๆ ชะลอลงและภาวะเงินเฟ้อก็จะคลายตัว โดยการเข้าสู่ดุลยภาพใหม่โดยอัตโนมัติ สรุปได้ว่า การพิจารณาตามทฤษฎีนี้เป็นกรณีเน้นบทบาทของภาษีในฐานะที่เป็นเครื่องมือรักษาเสถียรภาพแบบอัตโนมัติ (Automatic Stabilizer)

ส่วนการเปลี่ยนแปลงรายได้ภาษีอันเกิดจากการเปลี่ยนแปลงมาตรการทางภาษีอากรโดยรัฐบาล เกิดจากการที่รัฐบาลได้ใช้นโยบายการคลังแบบจงใจ (Discretionary Fiscal Policy) โดยการปรับเปลี่ยนมาตรการทางภาษีอากรเพื่อต้องการให้ส่งผลกระทบต่อรายได้จากภาษีอากรหรือเพื่อวัตถุประสงค์โดยตรงในการแก้ไขความผันผวนของระบบเศรษฐกิจในขณะนั้น โดยมาตรการที่รัฐบาลจะนำมาใช้อาจเป็นไปในลักษณะเหล่านี้ คือ

- การเปลี่ยนแปลงโดยการขยายหรือลดฐานภาษีอากร
- การเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีอากร
- การเปลี่ยนแปลงในบทบัญญัติเกี่ยวกับค่าลดหย่อนต่างๆ
- การเปลี่ยนแปลงในวิธีการบริหารการจัดเก็บภาษีอากร

การที่รัฐบาลได้ใช้มาตรการทางภาษีอากรนั้น อาจเนื่องจากโครงสร้างทางภาษีอากรที่เป็นอยู่ไม่สามารถปรับตัวเองได้โดยอัตโนมัติจึงทำให้รัฐบาลจำเป็นต้องแสวงหารายได้เพิ่มขึ้น โดยการปรับเปลี่ยนมาตรการทางภาษีอากร และสรุปได้ว่า การพิจารณาตามทฤษฎีนี้เป็นกรณีเน้นบทบาทของภาษีในฐานะที่เป็นเครื่องมือรักษาเสถียรภาพทางตามที่รัฐกำหนด (Discretionary Stabilizer)

### (3) ดัชนีที่ใช้วัดผลงานของภาษี

แบ่งได้เป็น 2 ประเภท (จรัล ธรรมยทรวง, 2529 :101-103.) คือ

ประเภทที่ 1 ดัชนีสถิต (Static Indices) ได้แก่ สัดส่วนของภาษีอากร (Tax Ratio) ซึ่งคำนวณได้จากสัดส่วนของรายได้จากภาษีอากรเทียบกับรายได้ประชาชาติ แสดงเป็นสมการได้ดังนี้

$$T_r = T / Y$$

โดย  $T_r$  = สัดส่วนของภาษีอากร (Tax Ratio)

$T$  = รายได้จากภาษีอากร

$Y$  = รายได้ประชาชาติ/หรือเครื่องชี้ภาวะเศรษฐกิจ

สัดส่วนภาษีดังกล่าว อาจคำนวณเป็นสัดส่วนของภาษีอากรรวมหรือสัดส่วนของภาษีอากรรายประเภท ค่าดัชนีที่คำนวณได้จะทำให้ทราบผลการทำงานของภาษีอากร ตลอดจนการเปลี่ยนแปลงส่วนประกอบในโครงสร้างของระบบภาษีอากรว่า เคลื่อนไหวในลักษณะใด และเป็นผลมาจากภาษีอากรใดเป็นสำคัญ แต่เป็นค่าดัชนีที่บอกได้เฉพาะผลรวมของสาเหตุของการเปลี่ยนแปลงในรายได้ภาษีอากรแต่ไม่สามารถบอกได้ว่าการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว เป็นผลจากลักษณะของระบบเศรษฐกิจที่เอื้ออำนวยต่อระบบการจัดเก็บภาษีอากร หรือเป็นผลจากการดำเนินมาตรการของรัฐบาล

ประเภทที่ 2 ดัชนีพลวัต (Dynamic Indices) เป็นดัชนีที่ใช้วัดการเปลี่ยนแปลงในรายได้ภาษีอากร ซึ่งมีสาเหตุมาจากการเปลี่ยนแปลงใน 2 ส่วนดังต่อไปนี้ (รังสรรค์ ณะพร พันธุ์, 2527 : 222 – 223)

- 1) การเปลี่ยนแปลง หรือการปรับตัวโดยอัตโนมัติของรายได้จากภาษีอากร (Automatic Response) อันเป็นผลสืบเนื่องมาจากโครงสร้างและลักษณะของระบบภาษีอากร
- 2) การเปลี่ยนแปลงรายได้จากภาษีอากรอันเป็นผลจากการเปลี่ยนแปลงมาตรการทางการคลังของรัฐบาล (Discretionary Response) และสามารถแสดงสมการ การเปลี่ยนแปลงรายได้จากภาษีอากรโดยรวม (Total Response) ได้ดังนี้

$$\Delta T = \Delta TA + \Delta TD$$

$\Delta T$  = การเปลี่ยนแปลงรายได้จากภาษีอากรโดยรวม (Total Response)

$\Delta TA$  = การเปลี่ยนแปลงรายได้จากภาษีอากรโดยอัตโนมัติ (Automatic Response)

$\Delta TD$  = การเปลี่ยนแปลงรายได้จากภาษีอากร เนื่องจากใช้มาตรการภาษีอากร (Discretionary Response)

ในช่วงหลังสงครามโลกครั้งที่ 2 กองทุนการเงินระหว่างประเทศ (International Monetary Fund) ได้นำเสนอแนวคิดที่ว่าด้วย “ความไหวตัวของภาษีอากร” (Tax buoyancy = BT) และ “ความยืดหยุ่นของภาษีอากร” (Tax Elasticity = ET) ซึ่งพิจารณาได้ดังนี้

- 1) ความไหวตัวของภาษีอากร เป็นดัชนีที่ใช้วัดการสนองตอบโดยรวม (การสนองตอบโดยรวมของภาษีอากรประกอบด้วย การเปลี่ยนแปลงอัตโนมัติและการเปลี่ยนแปลงจากการใช้มาตรการภาษี) ของระบบภาษีอากรรวม (Total Response) ที่มีต่อการเปลี่ยนแปลงของรายได้ประชาชาติ



$$BT = \% \Delta T / \% \Delta Y$$

ถ้าค่า  $BT = 1$  แสดงว่า เมื่อรายได้ประชาชาติเปลี่ยนแปลงไปรายได้จากภาษีอากรโดยรวมจะเปลี่ยนแปลงในสัดส่วนเดียวกันกับการเปลี่ยนแปลงรายได้ประชาชาติ นั่นคือ โครงสร้างหรือระบบภาษีมีความสามารถในการทำรายได้ให้แก่รัฐในเกณฑ์ปกติ

ถ้าค่า  $BT > 1$  แสดงว่า เมื่อรายได้ประชาชาติเปลี่ยนแปลงไปรายได้จากภาษีอากรโดยรวมจะเปลี่ยนแปลงในสัดส่วนที่มากกว่าการเปลี่ยนแปลงรายได้ประชาชาติ นั่นคือ โครงสร้างหรือระบบภาษีมีความสามารถในการทำรายได้ให้แก่รัฐในเกณฑ์สูง

ถ้าค่า  $BT < 1$  แสดงว่า เมื่อรายได้ประชาชาติเปลี่ยนแปลงไปรายได้จากภาษีอากรโดยรวมจะเปลี่ยนแปลงในสัดส่วนที่น้อยกว่าการเปลี่ยนแปลงรายได้ประชาชาติ นั่นคือ โครงสร้างหรือระบบภาษีมีความสามารถในการทำรายได้ให้แก่รัฐในเกณฑ์ต่ำ

2) ความยืดหยุ่นของภาษีอากร เป็นดัชนีใช้วัดการสนองตอบโดยอัตโนมัติ (การเปลี่ยนแปลงของรายได้ภาษีอากรที่ไม่มีผลของการเปลี่ยนแปลงมาตรการภาษีเข้ามาเกี่ยวข้อง) ของภาษีอากรที่มีต่อการเปลี่ยนแปลงของรายได้ประชาชาติ (Y) และยังถือเป็นดัชนีที่ใช้วัดความสามารถในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจของรายได้ภาษีอากรด้วย นั่นคือ

$$ET = \% \Delta TA / \% \Delta Y$$

ถ้าค่า  $ET = 1$  แสดงว่า เมื่อรายได้ประชาชาติเปลี่ยนแปลงไปรายได้จากภาษีอากรโดยอัตโนมัติจะเปลี่ยนแปลงในสัดส่วนเดียวกันกับการเปลี่ยนแปลงรายได้ประชาชาติ นั่นคือ โครงสร้างหรือระบบภาษีอากร มีความสามารถในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจได้ในเกณฑ์ปกติ

ถ้าค่า  $ET > 1$  แสดงว่าเมื่อรายได้ประชาชาติเปลี่ยนแปลงไปรายได้จากภาษีอากรโดยอัตโนมัติจะเปลี่ยนแปลงในสัดส่วนที่มากกว่าการเปลี่ยนแปลงรายได้ประชาชาติ นั่นคือ โครงสร้างหรือระบบภาษีอากร มีความสามารถในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจได้ในเกณฑ์สูง

ถ้าค่า  $ET < 1$  แสดงว่าเมื่อรายได้ประชาชาติเปลี่ยนแปลงไปรายได้จากภาษีอากรโดยอัตโนมัติจะเปลี่ยนแปลงในสัดส่วนที่น้อยกว่าการเปลี่ยนแปลงรายได้ประชาชาติ นั่นคือ โครงสร้างหรือระบบภาษีอากร มีความสามารถในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจได้ในเกณฑ์ต่ำ

(4) การกำจัดผลกระทบอันเกิดจากการปรับเปลี่ยนมาตรการทางภาษีอากรของรัฐบาล  
ออกจากรายได้ภาษีอากรโดยรวม

จากที่ได้กล่าวมาแล้วว่า การเปลี่ยนแปลงรายได้จากภาษีอากรโดยรวม (Total Response) นั้นประกอบด้วย การเปลี่ยนแปลงรายได้จากภาษีอากรโดยอัตโนมัติ (Automatic Response) กับการเปลี่ยนแปลงรายได้จากภาษีอากรอันเกิดจากการปรับเปลี่ยนมาตรการทางภาษีอากรโดยรัฐบาล (Discretionary Response) ดังนั้นหากต้องการทราบค่าความยืดหยุ่นของภาษีอากรหรือดัชนีที่ใช้วัดการเปลี่ยนแปลงรายได้จากภาษีอากรโดยอัตโนมัติจึงต้องมีการจัดผลที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงรายได้จากภาษีอากรจากการปรับเปลี่ยนมาตรการทางภาษีอากรโดยรัฐบาลออกไปจากรายได้ภาษีอากรโดยรวม โดยจากการตรวจสอบเอกสารได้พบวิธีการจัดผลของมาตรการภาษีอยู่ 3 วิธี ดังนี้

วิธีที่ 1 Constant Rate Structure Method (Nuran N. Choudhry, 1975 : 494 – 509)

เป็นวิธีคำนวณหาอนุกรมเวลาของภาษีที่มีอัตราของภาษีคงที่ เพื่อให้อนุกรมเวลารายได้ภาษีนี้อาจแสดงถึงรายได้ภาษีอากรภายใต้ข้อสมมุติว่า การเปลี่ยนแปลงใดๆ ในมาตรการภาษีที่เกิดขึ้นในช่วงเวลาที่ทำการศึกษาจะไม่ก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในระดับก้าวหน้าทางโครงสร้างภาษีอากร (Tax Progressivity) การกำจัดผลของมาตรการภาษีมี่รูปแบบของสมการ (เซาวเรศ บุญจันทร์, 2535: 17) ดังนี้

$$T_t = rB_t + V_t$$

โดย  $T_t =$  รายได้ภาษีในปีที่  $t$

$B_t =$  ฐานของภาษีอากรในปีที่  $t$

$r =$  อัตราภาษี

$V_t =$  Random term ซึ่งมี Expected Value เท่ากับศูนย์

ขั้นตอนที่ 1 ประมาณค่าฐานของภาษี แล้วคำนวณหาอัตราถัวเฉลี่ย

$$Ar = \sum_{t=1}^n T_t / B_t$$

ขั้นตอนที่ 2 ประมาณการรายได้จากภาษีอากร ในปีที่ 1,2,3,...n โดยใช้อัตราภาษีถัวเฉลี่ยที่คำนวณได้ดังนี้

$$T_i = \hat{A}_r \cdot B_i$$

$$= \text{รายได้ภาษีอัตโนมัติ}$$

ขั้นตอนที่ 3 นำรายได้ภาษีอากรที่คำนวณได้มาหาค่าความยืดหยุ่นของภาษีอากรโดยสมการ

$$\ln T_i = \ln a + b \ln B_i$$

เมื่อ  $b =$  ความยืดหยุ่นของภาษี

สรุปวิธีการคือ จะต้องประมาณการฐานภาษีและอัตราตัวเฉลี่ยของภาษีในแต่ละปี ตลอดช่วงของการศึกษา เพื่อนำมาใช้ประมาณการรายได้จากภาษีอากร โดยมีข้อสมมติว่าหาก อัตราภาษี ฐานภาษีเปลี่ยนแปลงไป รายได้จากภาษีอากรก็จะเปลี่ยนแปลงไปในอัตราเท่ากัน

วิธีนี้เหมาะสำหรับกรณีที่มีข้อมูลเกี่ยวกับฐานภาษีอากรที่สมบูรณ์และมีโครงสร้าง อัตราภาษีที่ไม่สลับซับซ้อนหรือมีหลายอัตรา

#### วิธีที่ 2 Proportional Adjustment Method (Alan R. Prest, 1962 : 576 – 579)

เป็นวิธีจัดผลของมาตรการภาษีออกจากข้อมูลรายได้ภาษี มี 2 ขั้นตอน คือ

ขั้นตอนแรก ประมาณผลการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีว่า จะมีผลต่อรายได้ภาษีในแต่ละปีอย่างไร ซึ่งการประมาณการนี้เจ้าหน้าที่การคลังของรัฐบาลจะเตรียมไว้ก่อนที่มาตรการ ภาษีเหล่านั้นจะมีผลบังคับใช้ จากนั้นนำเอาตัวเลขประมาณการนี้มาหักออกจากรายได้ภาษีที่ จัดเก็บได้จริงในแต่ละปี จะได้อนุกรมข้อมูลรายได้ภาษีที่มีการปรับปรุงขึ้นต้นแสดงได้ดังนี้

$$\begin{aligned} \text{กำหนดให้ } T_1, T_2, \dots, T_n &= \text{รายได้ภาษีที่เก็บได้จริงในปีที่ } 1, 2, \dots, n \\ D_1, D_2, \dots, D_n &= \text{ผลของการใช้มาตรการภาษีในปีที่ } 1, 2, \dots, n \\ T_j &= \text{รายได้ภาษีของปีที่ } j \text{ ซึ่งปรับให้เป็นไปตาม} \\ &\quad \text{โครงสร้างภาษี ของปีที่ } i \end{aligned}$$

หากเริ่มมีการใช้มาตรการภาษีในปีที่ 2 ดังนั้น การปรับข้อมูลรายได้ภาษีโดยหักผล ของมาตรการภาษีออกจากรายได้ภาษีในปีนั้นๆ คือ

$$\begin{aligned} T_{11} &= T_1 - D_1 = T_1 \\ T_{12} &= T_2 - D_2 \end{aligned}$$

$$T_{13} = T_3 - D_3$$

$$\cdot \quad \cdot \quad \cdot$$

$$\cdot \quad \cdot \quad \cdot$$

$$\cdot \quad \cdot \quad \cdot$$

$$T_{n-1..n} = T_n - D_n$$

ขั้นตอนที่ 2 นำอนุกรมข้อมูลรายได้ภาษีที่ปรับปรุงแล้วในขั้นแรกมาปรับอีกครั้ง เนื่องจากมาตรการภาษีในปีหนึ่งย่อมมีผลกระทบต่อรายได้ภาษีปีต่อๆ ไปอย่างต่อเนื่อง จึงได้อนุกรมภาษีในขั้นสุดท้าย ซึ่งได้ขจัดทั้งผลการเปลี่ยนแปลงมาตรการภาษีของปีนั้นๆ และของปีต่างๆ ก่อนหน้านั้นออกแล้ว นั่นคือ

$$T_{11} = T_1$$

$$T_{12} = T_2 - D_2$$

$$T_{13} = (T_3 - D_3) * (T_2 - D_2) / T_2 = T_{23} * T_{12} / T_2$$

$$\cdot$$

$$\cdot$$

$$\cdot$$

$$T_{1n} = (T_{n-1..n}) * (T_{n-2..n-1}) / T_{n-1} \dots T_{23} / T_3 * T_{12} / T_2$$

วิธีขจัดผลกระทบวิธีนี้สามารถใช้ได้กับโครงสร้างข้อมูลอัตราภาษีที่มีความสลับซับซ้อน หรือมีการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีหรือมีการใช้มาตรการภาษีหลายครั้ง

### วิธีที่ 3 Dummy Variable Method (Neil M. Singer, 1968 : 201)

เป็นวิธีการขจัดผลของการใช้มาตรการภาษีออกจากรายได้ภาษีในรูปสมการถดถอย โดยใช้ตัวแปรหุ่น (Dummy Variable) โดยในปีใดมีการใช้มาตรการภาษีก็จะให้ตัวแปรหุ่นในสมการของภาษีอากรสำหรับปีนั้นมีค่าเท่ากับหนึ่ง แต่ถ้าในปีใดไม่มีการใช้มาตรการภาษี ก็ให้ตัวแปรหุ่นในสมการของภาษีสำหรับปีนั้น มีค่าเท่ากับศูนย์ ดังแสดงรูปสมการได้ดังนี้

$$\ln T = \ln a + b \ln y + c \ln D$$

$$T = \text{รายได้ภาษี}$$

$$Y = \text{รายได้ประชาชาติ}$$

- D = ตัวแปรหุ่น  
 Ln a = ค่าคงที่  
 b = ความยืดหยุ่นของภาษีต่อรายได้  
 c = ค่าสัมประสิทธิ์ของตัวแปรหุ่น

วิธีนี้เหมาะสำหรับกรณีที่ไม่ทราบหรือไม่มีข้อมูลที่แน่ชัดเพียงพอเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงของรายได้ภาษีเมื่อมีการใช้มาตรการภาษี แต่จะมีปัญหาในบางปีมีการออกมาตรการภาษีหลายครั้งหรือหลายชนิด ทำให้ต้องใช้ตัวแปรหุ่นหลายตัว และการใช้ตัวแปรหุ่นหลายตัวต้องมีจำนวนค่าสังเกตมากพอที่จะคำนวณค่าสัมประสิทธิ์ของสมการได้

## 2.2 ผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

รังสรรค์ หนองพรพันธุ์ (2527) ได้ศึกษาโดยการสำรวจงานวิชาการว่าด้วยภาษีอากรในเมืองไทยเพื่อรวบรวมความรู้เกี่ยวกับภาษีอากรสำรวจระเบียบวิธีศึกษาและจัดทำบรรณานุกรมพร้อมบทคัดย่อสาระสำคัญได้ในส่วนที่ศึกษาเกี่ยวกับความสามารถในการหารายได้ของระบบภาษีอากรไทย (Revenue Performance) พบว่านักเศรษฐศาสตร์ผู้ทำการศึกษานิยมใช้ดัชนี 2 ตัว เป็นเครื่องชี้วัดความสามารถในการทำรายได้ของระบบภาษีอากร (Wilford and Wilford, 1978)

- (1) ความไหวตัวของภาษีอากรต่อรายได้ประชาชาติ (Tax Buoyancy)
- (2) ความยืดหยุ่นของภาษีอากรต่อรายได้ประชาชาติ (Tax Elasticity)

ในการสำรวจงานวิชาการเกี่ยวกับดัชนีชี้วัดดังกล่าว จะยึดแนวคิดของกองทุนการเงินระหว่างประเทศ (International Monetary Fund) โดยความไหวตัวของภาษีอากรเป็นดัชนีที่ใช้วัดการสนองตอบส่วนรวมของระบบภาษี (Total Response) ต่อการเปลี่ยนแปลงรายได้ประชาชาติ ส่วนความยืดหยุ่นของภาษีอากรเป็นดัชนีที่ใช้วัดการสนองตอบโดยอัตโนมัติของระบบภาษีอากร (Automatic Response) ที่มีต่อการเปลี่ยนแปลงรายได้ประชาชาติ การศึกษาฟังก์ชันภาษีอากรแบบจำลองมักจะแสดงความสัมพันธ์ระหว่างภาษีอากรรวมกับรายได้ประชาชาติ ต่อมาแยกเป็นสมการภาษีทางตรงและสมการภาษีทางอ้อมและศึกษาสมการภาษีอากรเฉพาะประเภท

จากการรวบรวมผลงานการศึกษาเกี่ยวกับความไหวตัวของภาษีอากรของรังสรรค์ หนองพรพันธุ์ ในช่วงระหว่างปี พ.ศ. 2503 – 2524 พบว่า รายได้จากภาษีอากรทั้งระบบของรัฐ

บาลไทยสนองต่อการเปลี่ยนแปลงรายได้ประชาชาติ โดยค่าความไหวตัวของภาษีอากรมีค่าเท่ากับหรือมากกว่าหนึ่ง แต่ไม่ได้แตกต่างจากหนึ่งมากนัก แสดงว่า ระบบโครงสร้างภาษีอากรมีความสามารถในการทำรายได้แก่รัฐพอสมควร

จากการรวบรวมผลงานการศึกษาของรังสรรค์ ณะพรพันธ์ ด้านความยืดหยุ่นของภาษีอากรต่อรายได้ประชาชาติ (Tax Elasticity) สรุปผลการศึกษา ในช่วงระหว่างปี 2504 – 2524 พบว่า ค่าความยืดหยุ่นมีค่าอยู่ระหว่าง 0.92 ถึงมากกว่าหนึ่งเพียงเล็กน้อย โดยเฉลี่ยแล้วพบว่าไม่มีค่าไม่แตกต่างจากหนึ่งแสดงให้เห็นว่า ความสามารถในการหารรายได้โดยอัตโนมัติของระบบภาษีอากรไทยมีอยู่ไม่มากนัก

นพคุณ ฉัตราคม (2533) ได้ศึกษาการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต จากน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน ระหว่างปี พ.ศ. 2507 – 2531 แต่ทำการศึกษาวิเคราะห์ข้อมูลการจัดเก็บภาษีเฉพาะปี พ.ศ. 2516 – 2531 ตามประเภทน้ำมัน 5 ประเภทหลัก ซึ่งทำรายได้ภาษีอากรรวมกันถึงร้อยละ 98 จากรายได้ภาษีน้ำมัน 13 ประเภท คือ น้ำมันเบนซิน น้ำมันก๊าด น้ำมันดีเซล น้ำมันเตา และก๊าซปิโตรเลียม ข้อมูลที่ใช้ในการศึกษาเป็นข้อมูลแบบทุติยภูมิโดยเก็บรวบรวมจากหน่วยงานราชการและเอกชน ใช้ดัชนีสถิติและดัชนีพลวัตเป็นเครื่องวัดผลงานของภาษีอากร โดยดัชนีสถิติคำนวณได้จากสัดส่วนของรายได้จากภาษีอากรเทียบกับรายได้ประชาชาติ ซึ่งเป็นเครื่องชี้ผลงานของภาษีอากรตลอดจนการเปลี่ยนแปลงส่วนประกอบในโครงสร้างของระบบภาษีอากรว่าเคลื่อนไหวในลักษณะใดและเป็นผลมาจากภาษีใดเป็นสำคัญ ส่วนดัชนีพลวัตที่ใช้วัดผลงานของภาษีอากรด้านความสามารถในการทำรายได้ให้แก่รัฐ ได้จากค่าความไหวตัวของภาษีและด้านความสามารถในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจจากค่าความยืดหยุ่นของภาษีและขจัดผลมาตรการของภาษีด้วยวิธี Proportional Adjustment

ผลการศึกษาพบว่า โครงสร้างของภาษีน้ำมันมีการพึ่งพาภาษีน้ำมันเบนซินมากที่สุด จากค่าสัดส่วนของภาษีน้ำมันเบนซินต่อ GDP มีค่าสูงสุดรองลงมาคือ น้ำมันดีเซล น้ำมันก๊าด น้ำมันเตา และก๊าซปิโตรเลียมตามลำดับ และค่าสัดส่วนภาษีน้ำมันเกือบทุกประเภท (ยกเว้น ดีเซล) อยู่ในลักษณะค่อนข้างคงที่ไม่ได้มีแนวโน้มเพิ่มขึ้นตามการขยายตัวทางเศรษฐกิจ ในช่วง 16 ปีที่ผ่านมาแต่อย่างใด

ผลการศึกษาความไหวตัวของภาษีพบว่า น้ำมันดีเซล มีความไหวตัวของภาษีต่อการบริโภคมากกว่า 1 แสดงว่า น้ำมันดีเซลมีความสามารถในการทำรายได้ภาษีแก่รัฐสูงเนื่องมาจากการจัดเก็บภาษีสามารถสนองต่อการขยายตัวของการบริโภคได้คั่นเอง ขณะที่น้ำมันอีก 4 ประเภท คือ น้ำมันเบนซิน น้ำมันก๊าด น้ำมันเตา และก๊าซปิโตรเลียม ค่าความไหวตัว

ต่ำกว่า 1 ทั้งสิ้น แสดงว่าโครงสร้างภาษีและการใช้มาตรการภาษีของน้ำมันทั้ง 4 ประเภทหลังไม่สามารถทำรายได้ภาษีให้แก่รัฐได้ดีพอ

ผลการศึกษาค่าความยืดหยุ่นภาษีพบว่า ความยืดหยุ่นของภาษีต่อราคาและต่อ GDP ของน้ำมันเกือบทุกประเภทต่ำกว่า 1 (ยกเว้นน้ำมันก๊าซ) สรุปได้ว่า หากปราศจากการใช้มาตรการภาษีของรัฐแล้ว โครงสร้างการจัดเก็บภาษีน้ำมันทั้ง 5 ประเภทไม่สามารถรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจได้โดยอัตโนมัติ

เขาวเรศ บุญจันทร์ (2535) ศึกษาและวิเคราะห์บทบาทของภาษีอากรในด้านความสามารถในการทำรายได้ให้แก่รัฐบาลและความสามารถในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ รวมทั้งผลของการใช้มาตรการภาษีอากรว่า สามารถบรรลุผลในการเพิ่มรายได้ให้แก่รัฐหรือไม่ โดยใช้ข้อมูลทศนิยมรายปี เกี่ยวกับรายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรและผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ ตั้งแต่ปีงบประมาณ 2523 – 2533 วิเคราะห์หาค่าความไหวตัวของภาษีอากรต่อรายได้และค่าความยืดหยุ่นของภาษีอากรต่อรายได้ครอบคลุมตั้งแต่ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีการค้า ภาษีสรรพสามิต อากรขาเข้า และภาษีอากรรวม การประมาณการหาค่าความไหวตัวและค่าความยืดหยุ่นประมาณค่าโดยวิธี Ordinary Least Squares และวิธีจัดผลกระทบที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงมาตรการภาษีออกจากเปลี่ยนแปลงของรายได้ภาษีอากรโดยรวม ใช้วิธี Dummy Variable Method

ผลการศึกษาพบว่า ทุกประเภทภาษีไม่ว่าจะแยกเป็นรายประเภทภาษีหรือภาษีอากรรวมมีค่าความไหวตัวและค่าความยืดหยุ่นมากกว่า 1 ทั้งหมด แสดงว่า ระบบหรือโครงสร้างภาษีมี่มีความสามารถทั้งด้านการทำรายได้ให้แก่รัฐและด้านการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ ส่วนผลของการใช้มาตรการทางภาษีที่ใช้ในแต่ละประเภทภาษีสามารถบรรลุผลในการทำรายได้แก่รัฐบาลเพิ่มขึ้นยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและอากรขาเข้า แต่เมื่อวิเคราะห์ผลการใช้มาตรการภาษีอากรรวมทั้งระบบ การใช้มาตรการภาษีไม่บังเกิดผลในการช่วยให้รายได้รัฐบาลเพิ่มขึ้นแต่ประการใด

ศุภกร สวาทสุข (2540) ศึกษาลักษณะโครงสร้างรายได้จากภาษีอากรของกรุงเทพมหานคร โดยใช้ดัชนีพลวัตชี้ให้เห็นถึง บทบาทของรายได้จากภาษีอากรแต่ละประเภทซึ่งแยกออกเป็น 2 ด้านคือ

(1) ด้านความสามารถในการทำรายได้ให้แก่รัฐ วิเคราะห์โดยอาศัยค่าความไหวตัวของภาษีอากร

(2) ด้านความสามารถในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ วิเคราะห์โดยอาศัยความยืดหยุ่นของภาษีอากรและศึกษาถึงผลการใช้มาตรการทางภาษีของรัฐว่าสามารถเพิ่มรายได้แก่รัฐหรือกรุงเทพมหานครหรือไม่ แนวทางการศึกษาดำเนินการกับ เซาเวเรศ บุญจันทร์ ข้อมูลที่ใช้ในการศึกษาเป็นข้อมูลทุติยภูมิแบบอนุกรมเวลาตามปีงบประมาณระหว่างปี 2523 - 2538 ภาษีอากรที่ใช้ศึกษาค้นคว้าด้วยวิธี Ordinary Lease Squares ศึกษาเพียง 6 ประเภท ได้แก่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีป้าย ภาษีการค้า (ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ) ภาษีสุราและภาษีสรรพสามิต และภาษีและค่าธรรมเนียมรถยนต์และล้อเลื่อน

แนวการศึกษา จากการใช้ดัชนีพลวัตวิเคราะห์ค่าความไหวตัวของภาษีอากรพบว่าภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ และภาษีและค่าธรรมเนียมรถยนต์และล้อเลื่อน มีค่าความไหวตัวของภาษีอากรน้อยกว่าหนึ่ง แสดงว่า โครงสร้างหรือระบบภาษีประเภทรถยนต์ มีความสามารถในการทำรายได้ให้แก่รัฐในเกณฑ์ต่ำ ส่วนภาษีป้าย ภาษีการค้า (ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ) และภาษีสุราและภาษีสรรพสามิต ได้ค่าความไหวตัวของภาษีมากกว่าหนึ่ง นั่นคือเป็นประเภทภาษีที่มีความสามารถในการทำรายได้ให้แก่รัฐในเกณฑ์สูง

ผลการศึกษา ค่าความยืดหยุ่นพบว่า ค่าความยืดหยุ่นของภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีป้าย และภาษีและค่าธรรมเนียมรถยนต์และล้อเลื่อน มีค่าน้อยกว่าหนึ่ง แสดงว่าภาษีทั้ง 4 ประเภทนี้ มีโครงสร้างหรือระบบภาษีอากรที่มีความสามารถในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจได้ในเกณฑ์ต่ำ ส่วนค่าความยืดหยุ่นของภาษีการค้า (ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจ) และภาษีสุราและภาษีสรรพสามิต มีค่ามากกว่าหนึ่งแสดงว่า เป็นภาษีที่มีโครงสร้างหรือระบบภาษีอากรที่มีความสามารถในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจอยู่ในเกณฑ์สูง

ผลการศึกษาด้านผลการใช้มาตรการภาษีมีเพียงภาษีโรงเรือน และที่ดินและภาษีป้าย ที่ค่าความไหวตัวของภาษีอากรสูงกว่าค่าความยืดหยุ่นของภาษีอากรสรุปได้ว่า การใช้มาตรการทางภาษีอากรของรัฐบรรลุผลในการทำรายได้แก่รัฐมากขึ้น ส่วนภาษีประเภทอื่นๆ การใช้มาตรการทางภาษีของรัฐบาลไม่บรรลุผล ในการช่วยให้รายได้ของรัฐเพิ่มขึ้น ยกเว้น ภาษีบำรุงท้องที่ และภาษีและค่าธรรมเนียมรถยนต์และล้อเลื่อน เนื่องจากในช่วงเวลาศึกษาไม่ปรากฏว่ามีการใช้มาตรการทางภาษีอากรที่สำคัญของรัฐบาลแต่อย่างใด

## 2.3 วิธีการศึกษา

### 2.3.1 การเก็บรวบรวมข้อมูล

ใช้ข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data) และมีที่มาดังนี้



- 1) ข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างที่สำคัญของระบบภาษีสรรพากร ได้มาจากเอกสารรายงานประจำปีของกรมสรรพากร และหนังสือ วารสารต่างๆ
- 2) ข้อมูลการจัดเก็บภาษีสรรพากร
  - ปีงบประมาณ 2530 – 2534 จากเอกสารรายงานประจำปีของกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง ซึ่งได้จัดทำขึ้นเป็นประจำทุกปี
  - ปีงบประมาณ 2535 – 2544 จากสิ่งพิมพ์อิเล็กทรอนิกส์ (Electronic Sources) สืบค้นวันที่ 7 เมษายน 2545 สรุปผลการจัดเก็บภาษีสรรพากร ปี 2535 – 2544 ของกรมสรรพากร
- 3) ข้อมูลผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ (Gross Domestic Product) มีที่มาจากสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ แยกเป็น
  - ข้อมูลปี พ.ศ. 2530 – 2533 จากรายได้ประชาชาติประเทศไทยฉบับ พ.ศ.2533
  - ข้อมูลปี พ.ศ. 2534 – 2542 จากสถิติผลิตภัณฑ์ภาคและจังหวัดปี พ.ศ. 2541 และ 2542
  - ข้อมูลปี พ.ศ. 2543 – 2544 จากสิ่งพิมพ์อิเล็กทรอนิกส์ผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ ไตรมาสที่ 4/2544 (ธันวาคม 2544) สืบค้นวันที่ 7 เมษายน 2545

### 2.3.2 การศึกษาการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างที่สำคัญของระบบภาษีสรรพากร

จะใช้ดัชนีสถิติวิเคราะห์ข้อมูลการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรในช่วงปีงบประมาณ 2530 – 2544 โดยแสดงรายละเอียดจำนวนการจัดเก็บภาษีแต่ละประเภทเทียบสัดส่วนร้อยละต่อภาษีอากรรวมที่จัดเก็บได้ และเทียบสัดส่วนร้อยละจำนวนการจัดเก็บภาษีแต่ละประเภทต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ (Gross Domestic Product :GDP) ค่าดัชนีหรือค่าสัดส่วนภาษีอากรที่หาได้จะทำให้ทราบผลการทำงานของภาษีสรรพากร การเปลี่ยนแปลงในส่วนประกอบโครงสร้างของระบบภาษีว่าเคลื่อนไหวในลักษณะใด เป็นผลมาจากภาษีอากรประเภทใดเป็นสำคัญ

### 2.3.3 การวิเคราะห์ความสามารถในการทำรายได้ให้รัฐ

วิเคราะห์โดยใช้ดัชนีความไหวตัวของภาษีอากรต่อรายได้ ซึ่งเป็นดัชนีที่ใช้วัดการสนองตอบโดยรวมของภาษีอากร (Total Response) ที่มีต่อการเปลี่ยนแปลงของผลิตภัณฑ์

มวลรวมภายในประเทศ (Gross Domestic Product : GDP) นั่นคือ

$$\text{ความไหวตัวของภาษีอากร} = \frac{\text{เปอร์เซ็นต์การเปลี่ยนแปลงของรายได้ภาษีอากร}}{\text{เปอร์เซ็นต์การเปลี่ยนแปลงในผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ}}$$

การสร้างสมการภาษีอากรที่ใช้ในการประมาณค่าความไหวตัวของภาษีอากรสร้างโดยใช้ข้อมูลอนุกรมเวลาให้รายได้ภาษีอากรในแต่ละประเภทที่ศึกษาเป็นตัวแปรตามและให้ผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ (GDP) เป็นตัวแปรอิสระในรูป Double Logarithmic Function

$$\begin{aligned} \text{Ln } T_t &= a_1 + b_1 \ln Y_t \\ T_t &= \text{รายได้ภาษีอากรแต่ละประเภทในปีที่ } t \\ Y_t &= \text{ผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ (GDP) ในปีที่ } t \\ a_1 &= \text{ค่าคงที่} \\ b_1 &= \text{ค่าความไหวตัวของภาษีต่อรายได้} \end{aligned}$$

ลักษณะการวัดความสามารถของภาษีอากรในด้านความสามารถในการทำรายได้ให้แก่รัฐมีลักษณะ ดังนี้

ค่าความไหวตัวของภาษีอากร เท่ากับ 1 หมายความว่า เมื่อผลิตภัณฑ์มวลรวมในประเทศเปลี่ยนแปลงไป รายได้ภาษีอากรจะเปลี่ยนแปลงในสัดส่วนเดียวกัน ซึ่งแสดงว่าระบบภาษีอากรที่ทำการศึกษามีความสามารถในการทำรายได้ให้แก่รัฐในเกณฑ์ปกติ

ค่าความไหวตัวของภาษีอากรมากกว่า 1 หมายความว่า เมื่อผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศเปลี่ยนแปลงไป รายได้ภาษีอากรจะเปลี่ยนแปลงในสัดส่วนที่มากกว่าซึ่งแสดงว่าระบบภาษีอากรที่ทำการศึกษามีความสามารถในการทำรายได้ให้แก่รัฐสูง

ค่าความไหวตัวของภาษีอากรน้อยกว่า 1 หมายความว่า เมื่อผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศเปลี่ยนแปลงไปรายได้ภาษีอากรจะเปลี่ยนแปลงไปในสัดส่วนที่น้อยกว่า ซึ่งแสดงว่าระบบภาษีอากรที่ทำการศึกษามีความสามารถในการทำรายได้ให้แก่รัฐต่ำ

### 2.3.4 การวิเคราะห์ความสามารถในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ

วิเคราะห์โดยใช้ดัชนีความยืดหยุ่นของภาษีอากรต่อรายได้ซึ่งเป็นดัชนีที่ใช้วัดการสนองตอบโดยอัตโนมัติ (Automatic Response) ที่มีต่อการเปลี่ยนแปลงผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ เป็นการเปลี่ยนแปลงของรายได้ภาษีอากรที่ปราศจากผลของการใช้มาตรการภาษีนั่นคือ

$$\text{ความยืดหยุ่นของภาษีอากร} = \frac{\text{เปอร์เซ็นต์การเปลี่ยนแปลงของรายได้ภาษีอากรโดยอัตโนมัติ}}{\text{เปอร์เซ็นต์การเปลี่ยนแปลงในผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ}}$$

การขจัดผลกระทบอันเกิดจากการเปลี่ยนแปลงมาตรการภาษีอากร (Discretionary Effect) ใช้วิธี Dummy Variable Method การสร้างสมการภาษีอากรที่ใช้ประมาณค่าความยืดหยุ่นของภาษีอากร สร้างขึ้นในรูปแบบเดียวกันกับการประมาณค่าความลอยตัว เพียงแต่เพิ่มตัวแปรหุ่นเข้าไปในสมการภาษีอากร ดังนี้

$$\begin{aligned} \ln T_t &= a_2 + b_2 \ln Y_t + c_2 D \\ T_t &= \text{รายได้ภาษีอากรในปีที่ } t \\ Y_t &= \text{ผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ (GDP) ในปีที่ } t \\ D &= \text{ตัวแปรหุ่น} \\ &\text{ให้มีค่า} = 0 \text{ ถ้าปีนั้นไม่มีการใช้มาตรการภาษี} \\ &\text{=} 1 \text{ ถ้าปีนั้นมีการใช้มาตรการภาษี} \\ a_2 &= \text{ค่าคงที่} \\ b_2 &= \text{ค่าความยืดหยุ่นของภาษีอากรต่อรายได้} \\ c_2 &= \text{ค่าสัมประสิทธิ์ของตัวแปรหุ่น} \end{aligned}$$

หลักเกณฑ์ในการวัดความสามารถในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจมีดังนี้

ค่าความยืดหยุ่นของภาษีอากรมีค่าเท่ากับ 1 หมายความว่า เมื่อผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศเปลี่ยนแปลงไป รายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรจะเปลี่ยนแปลงไปโดยอัตโนมัติในสัดส่วนเดียวกัน ซึ่งแสดงว่า ระบบภาษีอากรที่ทำการศึกษามีความสามารถในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจพอสมควรหรืออยู่ในเกณฑ์ปกติ

ค่าความยืดหยุ่นของภาษีอากรมากกว่า 1 หมายความว่า เมื่อผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศเปลี่ยนแปลงไป รายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรจะเปลี่ยนแปลงไปด้วยโดยอัตโนมัติและเปลี่ยนแปลงในสัดส่วนที่มากกว่าการเปลี่ยนแปลงของผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ ซึ่งแสดงว่า ระบบภาษีอากรที่ทำการศึกษามีความสามารถในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจสูง

ค่าความยืดหยุ่นของภาษีอากรน้อยกว่า 1 หมายความว่า เมื่อผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศเปลี่ยนแปลงไป รายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรจะเปลี่ยนแปลงไปด้วยโดยอัตโนมัติและเปลี่ยนแปลงในสัดส่วนที่น้อยกว่าการเปลี่ยนแปลงของผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ ซึ่งแสดงว่า ระบบภาษีอากรที่ทำการศึกษามีความสามารถในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจต่ำ.