

บทที่ 2

แนวคิดทางทฤษฎีและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

แนวคิดทางทฤษฎี

แนวคิดเกี่ยวกับภาษีอากร

Smith (อ้างถึงใน วีระศักดิ์ เครือเทพ, 2548, หน้า 16-17) ให้คำนิยามของ ภาษีอากร โดยแบ่งออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่

1. ภาษี คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากรายกร และนำมาใช้เพื่อประโยชน์ของ สังคมส่วนรวม โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี
2. ภาษี คือ เงินได้หรือทรัพยากรที่เคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาล ยกเว้นการกู้ยืมและการขายสินค้าหรือบริการในราคาทุนของรัฐบาล

ความหมายของภาษีอากรในความหมายอย่างแคบและความหมายอย่างกว้างมี คุณลักษณะดังนี้ (วีระศักดิ์ เครือเทพ, 2548, หน้า 19-20)

1. ภาษีอากรเป็นการจัดเก็บเพื่อหารายได้ให้แก่รัฐ คุณลักษณะประการสำคัญของ ภาษีอากรคือเพื่อสร้างรายได้ให้กับรัฐสำหรับการนำไปใช้จัดบริการสาธารณะ ประเภทต่าง ๆ ฉะนั้น ค่าปรับ (fine) แม้จะมีลักษณะบังคับจัดเก็บ แต่ไม่ได้มีจุดประสงค์ เพื่อการหารายได้ของรัฐ จึงไม่ถือเป็นภาษีอากร หรือหากในอนาคต ประเทศไทยอาจ ต้องลดอัตราพิกัดภาษีศุลกากรตามเงื่อนไขขององค์การการค้าโลก (world trade organization) วัตถุประสงค์ในการสร้างรายได้ของภาษีสินค้าขาเข้า-ออกจะลดน้อยลง และท้ายที่สุดอาจไม่นับรวมเป็นภาษีอากรก็ได้

2. ภาษีอากรที่จัดเก็บไม่จำเป็นต้องก่อให้เกิดผลประโยชน์โดยตรงให้แก่ผู้เสีย ภาษีและการใช้จ่ายเงินภาษีไม่จำเป็นต้องมีการกำหนดวัตถุประสงค์ไว้เป็นการเฉพาะ เงินภาษีอากรที่จัดเก็บได้ไม่จำเป็นต้องถูกนำไปใช้จ่ายในกิจกรรมที่ก่อให้เกิดประโยชน์ โดยตรงแก่ผู้เสียภาษีตามหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (benefit principle) หากแต่

ประโยชน์ที่เกิดจากบริการที่รัฐจัดให้อาจตกอยู่กับประชาชนผู้เสียภาษีในทางอ้อมก็ได้ นอกจากนี้ ภาษีอากรที่จัดเก็บไม่จำเป็นต้องมีการกำหนดวัตถุประสงค์ของการใช้จ่ายไว้เป็นการเฉพาะ ดังนั้น การจัดเก็บรายได้จากค่าบริการหรือค่าธรรมเนียมจึงไม่เข้าคุณลักษณะของภาษีอากรในความหมายอย่างแคบ เนื่องจากประชาชนที่จ่ายค่าบริการหรือค่าธรรมเนียมเป็นผู้ที่ได้รับประโยชน์โดยตรงจากการบริการของรัฐ และการใช้จ่ายเงินรายได้จากค่าบริการหรือค่าธรรมเนียมมีการกำหนดวัตถุประสงค์สำหรับการใช้จ่ายในการจัดบริการที่ก่อให้เกิดรายได้เหล่านั้นเป็นการเฉพาะ

3. ภาษีอากรมีลักษณะบังคับจัดเก็บโดยอำนาจรัฐผ่านหน่วยงานภาครัฐ การจัดเก็บภาษีอากรจำเป็นต้องอาศัยอำนาจบังคับ เพราะเมื่อประชาชนผู้เสียภาษีไม่ได้รับประโยชน์โดยตรงจากการเสียภาษีอากรดังกล่าวอาจไม่สมัครใจที่จ่ายภาษีอากรเหล่านั้น หากรัฐบาลไม่บังคับจัดเก็บภาษีเหล่านั้นย่อมทำให้รัฐบาลไม่สามารถจัดเก็บรายได้ให้เพียงพอต่อความจำเป็นในการใช้จ่ายได้ จากคุณลักษณะประการนี้ การจัดเก็บค่าบริการหรือค่าธรรมเนียมขององค์การภาคเอกชนจึงไม่มีคุณสมบัติของภาษีอากร เนื่องจากมิได้อาศัยอำนาจรัฐในการบังคับจัดเก็บแต่ประการใด

สำหรับภาษีอากรในความหมายอย่างกว้าง จะหมายความรวมถึงการจัดเก็บรายได้ในรูปของค่าบริการ (user charge) และค่าธรรมเนียม (user fee) ซึ่งมีคุณลักษณะของการจัดเก็บตามหลักผลประโยชน์ที่ประชาชนได้รับตอบแทนโดยตรงจากการจ่ายค่าบริการหรือค่าธรรมเนียมนั้น และมีคุณลักษณะของการกำหนดวัตถุประสงค์ของการใช้จ่ายเงินรายได้เหล่านั้นไว้เป็นการเฉพาะนั่นเอง

แนวคิดเกี่ยวกับภาระภาษี

ในการจัดเก็บภาษีอากรแต่ละประเภท กฎหมายภาษีอากรจะระบุผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรเอาไว้ อาจเป็นบุคคลหรือหน่วยธุรกิจที่เรียกว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ซึ่งจำนวนภาษีที่ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามกฎหมายนั้น ผู้เสียภาษีอาจจะต้องเป็นผู้รับภาระไว้เอง หรืออาจจะผลักภาระไปให้ผู้อื่นได้เพียงบางส่วน หรืออาจจะผลักภาระได้ทั้งหมดในรูปของราคาปัจจัยการผลิตที่ต่ำลงหรือราคาสินค้าที่สูงขึ้น ทำให้ผู้ซึ่งมิได้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายแต่มีส่วนในการแบกรับภาระภาษีจำนวนนั้นด้วย โดยแนวความคิด

การพิจารณาเกี่ยวกับเรื่องภาระภาษี จำแนกออกเป็น 2 ประการคือ ภาระภาษีตามกฎหมาย และภาระภาษีที่แท้จริง ดังนี้ (Musgrave อ้างถึงใน บุญธรรม ราชรักษ์, 2548, หน้า 8-9)

1. ภาระภาษีตามกฎหมาย หมายถึง จำนวนหนี้ภาษีที่ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนดต้องชำระ กล่าวคือ ในการจัดเก็บภาษีอากรแต่ละประเภทจะระบุว่าใครเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี ฉะนั้นเมื่อรัฐบาลเก็บภาษีจากใครบุคคลนั้นจะเป็นผู้ที่รับภาระภาษีตามกฎหมาย ซึ่งจำนวนหนี้ภาษีที่คำนวณได้ตามกฎหมายนี้ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอาจมิใช่ผู้รับภาระที่แท้จริงก็ได้ โดยอาจจะผลักภาระไปให้ผู้อื่นบางส่วนหรือทั้งหมดหรืออาจจะรับไว้เอง ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับลักษณะของความยืดหยุ่นของอุปสงค์และอุปทานที่มีต่อสินค้าหรือบริการนั้นเป็นสำคัญ

2. ภาระภาษีที่แท้จริง หมายถึง ผลตกต้องขั้นสุดท้ายของภาระภาษี (ultimate burden) ที่ผู้แบกรับภาระภาษีไม่สามารถผลักภาระภาษีนั้นไปให้ผู้อื่นได้อีก ภาระภาษีที่ต้องแบกรับนั้นจึงเป็นภาระในทางเศรษฐกิจ เช่น กรณีที่รัฐบาลเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับการซื้อขายปัจจัยการผลิตจากผู้ประกอบการ การผลักภาระภาษีไปข้างหลังจะมีผลไปลดเงินได้หรือผลประโยชน์ต่าง ๆ ที่เจ้าของปัจจัยการผลิตเคยมีอยู่ก่อนที่จะมีการเก็บภาษี ดังนั้นรายได้ของผู้รับภาระภาษีที่แท้จริงก็จะลดลงเนื่องจากการเก็บภาษีอากร เป็นต้น

การผลักภาระภาษีจะกระทำได้น้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับปัจจัยหลายด้าน ดังนี้ (Musgrave อ้างถึงใน บุญธรรม ราชรักษ์, 2548, หน้า 9-11)

1. ระดับการแข่งขันของตลาดหรือโครงสร้างของตลาด ถ้ามีการแข่งขันทางด้านผู้ผลิตน้อยหรือเป็นตลาดผูกขาด ผู้ผลิตสามารถผลักภาระภาษีไปให้ผู้บริโภคได้ง่าย โดยการขึ้นราคาสินค้าตามค่าภาษีอากร ในทางตรงข้ามถ้าตลาดมีการแข่งขันสูงการผลักภาระภาษีย่อมทำได้ยาก

2. ลักษณะของสินค้า สินค้าที่มีสภาพคงทนถาวร เช่น ตู้เย็น ทีวี รถยนต์ เป็นต้น ผู้ผลิตสามารถเก็บสินค้าไว้ได้นานโดยไม่เสีย เพื่อรอจังหวะอันเหมาะสมที่จะผลักภาระไปให้ผู้บริโภคได้มาก แต่ถ้าเป็นสินค้าที่เน่าเสียได้ง่าย เช่น เนื้อสัตว์ พืช ผัก ผลไม้ การรอจังหวะผลักภาระภาษีย่อมทำได้ยาก แม้ราคาต่ำก็ต้องขาย



3. ประเภทของภาษี ภาษีทางอ้อมเป็นภาษีที่ผลักภาระภาษีได้ง่ายกว่าภาษีทางตรง เพราะภาษีทางอ้อมโดยทั่วไปเรียกเก็บจากสินค้าและบริการที่จะต้องมีการซื้อขายเกิดขึ้น ทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีคือผู้ผลิตสามารถผลักภาระภาษีไปให้ผู้บริโภคได้ง่าย ในขณะที่ภาษีทางตรงเรียกเก็บจากทรัพย์สินนั้น ๆ หรือจากเงินได้ ไม่เปิดโอกาสให้ผลักภาระภาษีได้

4. ขนาดของฐานภาษี ถ้าเรียกเก็บภาษีจากสินค้าบางชนิดโดยไม่เรียกเก็บภาษีจากสินค้าอื่นที่สามารถทดแทนกันได้ ผู้ผลิตก็จะผลักภาระภาษีไปให้ผู้บริโภคโดยการขึ้นราคาสินค้าได้แต่ไม่มากนัก เพราะถ้าราคาสินค้าดังกล่าวสูงเกินไปผู้บริโภคจะหันไปใช้สินค้าอื่นแทน

5. สภาพทางเศรษฐกิจ ในระยะที่สภาพทางเศรษฐกิจเกิดภาวะเงินเฟ้อ มีการใช้จ่ายคล่องเพราะปริมาณเงินตราในท้องตลาดมีมาก ผู้ผลิตสามารถขายสินค้าได้มากและราคาสูง ดังนั้นการผลักภาระภาษีโดยการนำไปบวกเข้ากับราคาสินค้าจึงเป็นสิ่งที่ทำได้ง่าย

ทฤษฎีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เป็นภาษีทางตรงชนิดหนึ่งที่เรียกเก็บจากฐานรายได้หรือเงินได้บุคคลธรรมดา การจัดเก็บโดยทั่วไปเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษีอากร โดยใช้รายได้เป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษีของบุคคล ดังนั้นจึงควรพิจารณาถึงความหมายของหลักความสามารถในการเสียภาษีและการใช้สิ่งต่าง ๆ เป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษี ดังนี้ (สุภรัตน์ ควณิกกุล และชาติรติ ตันติวานิชกิจ, 2547, หน้า 59-62) :

1. การเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษี

การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษี เป็นส่วนหนึ่งของการจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมทางภาษีอากรซึ่งนับเป็นรากฐานสำคัญที่สุดของระบบภาษีอากรที่ดี เพราะถ้าระบบภาษีอากรปราศจากความเป็นธรรมแล้ว ความสนใจในการเสียภาษีอากรก็คงจะเกิดขึ้นได้ยาก

หลักความเป็นธรรมทางภาษีอากร แบ่งได้เป็น 2 ประเภทด้วยกัน คือ

1.1 หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (principle of absolute equity)

สำนักงานคณะกรรมการวิจัยแห่งชาติ
ห้องสมุดงานวิจัย
วันที่ 21 ส.ย. 2555
เลขทะเบียน 246395
เลขเรียกหนังสือ

ตามหลักนี้ความเป็นธรรมทางภาษีอากรจะเกิดขึ้นเมื่อทุกคนเสียภาษีอากรเท่ากันหมด โดยไม่คำนึงถึงรายได้ ฐานะ หรือสภาพทางเศรษฐกิจและสังคมของแต่ละบุคคล ตัวอย่างของภาษีที่จัดเก็บตามหลักนี้ ซึ่งประเทศไทยเคยจัดเก็บในอดีตก็คือ ภาษีรัชชูปการ

เมื่อพิจารณาตามหลักข้างต้นแล้ว จะเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีตามหลักนี้ นอกจากจะทำให้ภาระภาษีของบุคคลไม่สอดคล้องกับรายได้หรือทรัพย์สินของตนแล้ว ยังอาจทำให้ผู้เสียภาษีบางรายที่มีรายได้ต่ำมาก ๆ อาจไม่มีเงินเพียงพอที่จะเสียภาษีก็ได้ จากข้อบกพร่องเหล่านี้เอง หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์จึงเสื่อมความนิยมไปในที่สุด และก่อให้เกิดหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ขึ้นมาแทน

1.2 หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (principle of relative equity)

การจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ แยกออกได้เป็น 2 หลักย่อย คือ

1.2.1 หลักผลประโยชน์ (benefit principle) การจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์จะถือว่ารัฐผู้จัดเก็บภาษีวางตนเสมือนหนึ่งเป็นเอกชนที่ดำเนินกิจกรรมต่าง ๆ ฉะนั้นหากผู้ใดได้รับประโยชน์จากบริการของรัฐ ก็ต้องเสียภาษีให้กับรัฐตามส่วนของประโยชน์ที่ได้รับ ตัวอย่างของภาษีประเภทนี้ที่เห็นได้ชัด ได้แก่ ค่าธรรมเนียมผ่านทาง ค่าใบอนุญาตทำการต่าง ๆ เป็นต้น

1.2.2 หลักความสามารถในการเสียภาษี (ability to pay principle) ตามหลักนี้ผู้เสียภาษีจะเสียภาษีมากน้อยตามความสามารถในการเสียภาษีของตน การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษีมักมีข้อพิจารณาเกี่ยวกับความเป็นธรรม สองแนวด้วยกันคือ ความเป็นธรรมในแนวนอน (horizontal equity) ซึ่งจะเกิดขึ้นเมื่อผู้มีความสามารถในการเสียภาษีอากรเท่ากัน เสียภาษีในจำนวนที่เท่ากัน และความเป็นธรรมในแนวตั้ง (vertical equity) ซึ่งจะเกิดขึ้นเมื่อผู้มีความสามารถในการเสียภาษีต่างกัน เสียภาษีในจำนวนต่างกัน หรือกล่าวให้ชัดเจนก็คือ ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีอากรสูงกว่าต้องเสียภาษีมากกว่าผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีอากรน้อยกว่า

2. เครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษี

สิ่งที่ใช้เป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษีแบ่งได้เป็น 3 ประเภทด้วยกัน ดังนี้

2.1 ทรัพย์สิน (property)

การใช้ทรัพย์สินเป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษีนั้น เป็นที่นิยมนับกันมาแต่ในอดีต เนื่องจากมีประเด็นสนับสนุนประการหนึ่งว่า ทรัพย์สินนั้นเป็นเครื่องวัดกำลังทางเศรษฐกิจหรืออำนาจซื้อที่สะสมไว้ เพราะฉะนั้นถ้าบุคคลใดมีทรัพย์สินมากก็อาจกล่าวได้ว่า เป็นผู้มีกำลังเศรษฐกิจหรืออำนาจซื้ออยู่มาก นอกจากนี้ทรัพย์สินยังเป็นตัวที่ช่วยก่อให้เกิดรายได้คงออกเงยขึ้นมาในรูปแบบต่าง ๆ ได้ เช่น ค่าเช่า ดอกเบี้ย เป็นต้น

ฉะนั้นจึงกล่าวโดยสรุปได้ว่า ผู้ที่มีทรัพย์สินมากจึงเป็นผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีสูง และควรเสียภาษีให้กับรัฐมากตามไปด้วย ตัวอย่างของภาษีที่จัดเก็บโดยใช้ทรัพย์สินเป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษีมียู้อยู่หลายรูปแบบด้วยกัน เช่น ภาษีทรัพย์สิน (property tax) และภาษีความมั่งคั่ง (wealth tax) เป็นต้น

2.2 รายได้ (income)

เมื่อสังคมมีการพัฒนามากขึ้นตามลำดับมีการใช้เงินกันแพร่หลายขึ้น และมีรายได้ประเภทต่าง ๆ ปรากฏออกมาในรูปตัวเงินมากขึ้น ความนิยมในการใช้รายได้เป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษีจึงมีมากขึ้นตามลำดับ

Henry Simons นักเศรษฐศาสตร์สำคัญผู้หนึ่งได้ให้แนวคิดไว้ว่า ไม่ว่าภาษีที่เรียกเก็บนั้นจะเรียกเก็บจากฐานภาษีใดก็ตาม ภาระภาษีที่แท้จริงท้ายที่สุดจะตกอยู่กับรายได้ของแต่ละบุคคล ดังนั้นเมื่อพิจารณาตามแนวคิดนี้สิ่งที่ควรใช้เป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษีจึงน่าจะเป็นรายได้ ปัญหาที่สำคัญคือรายได้ที่จะใช้วัดความสามารถในการเสียภาษีนั้นควรจะมีขอบเขตครอบคลุมเพียงใด Robert M. Haig นักเศรษฐศาสตร์สำคัญผู้หนึ่งได้ให้ความหมายของคำว่า “รายได้” ว่าหมายถึงการเพิ่มขึ้นสุทธิของอำนาจทางเศรษฐกิจของบุคคลในช่วงระยะเวลาหนึ่ง ส่วน Henry Simons ได้ให้ความหมายคำว่า “รายได้” ว่าหมายถึง ผลบวกของการบริโภคกับมูลค่าทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นสุทธิในช่วงระยะเวลาหนึ่ง ความหมายของคำว่า “รายได้” ทั้งสองนัยนี้สอดคล้องกัน ทั้งนี้เพราะว่าอำนาจทางเศรษฐกิจที่เพิ่มขึ้นสุทธิในช่วงระยะเวลานั้นนั้นส่วนใหญ่จะถูกใช้ไปในรูปของการบริโภค อำนาจทางเศรษฐกิจส่วนที่เหลือจะถูกเก็บออมไว้ทำให้มูลค่าทรัพย์สินเพิ่มขึ้นในรอบระยะเวลานั้น

การจัดเก็บภาษีจากฐานรายได้ในประเทศไทยปัจจุบันมีอยู่สามภาษีด้วยกัน คือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีเงินได้ปิโตรเลียม สำหรับในต่างประเทศภาษีเก็บจากฐานรายได้อาจปรากฏออกมาในรูปอื่นนอกเหนือจากภาษียาได้ ตามปกติก็ได้ เช่น ภาษีกำไรส่วนเกิน (excess profit tax) ภาษีผลได้จากทุน (capital gain tax) ภาษีการให้ (gift tax) เป็นต้น

2.3 รายจ่าย (expenditure)

การใช้รายจ่ายหรือการใช้จ่ายเป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษี มีแนวคิดเบื้องหลังที่ว่า ผู้ที่ใช้จ่ายหรือบริโภคสินค้าหรือบริการต่าง ๆ มากเท่าใด ผู้ผู้นั้น นับเป็นผู้ที่ทำให้ทรัพยากรอันมีค่าของสังคมต้องหมดเปลืองไปเท่านั้น ดังนั้น จึงควรที่จะเสียภาษีให้กับสังคมมากตามไปด้วย ข้อเสนอสนับสนุนของการใช้จ่ายเป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษีอีกประการหนึ่งก็คือ ถ้าจะเก็บภาษีโดยใช้รายจ่ายเป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษีแทนรายได้แล้วก็จะพบว่า เฉพาะรายได้ส่วนที่ใช้ให้หมดไปเท่านั้นที่จะต้องเสียภาษี ส่วนรายได้ส่วนที่เก็บออมไว้จะไม่เสียภาษีแต่อย่างใด จึงน่าจะมีผลทำให้เกิดการส่งเสริมให้ประชาชนในประเทศมีการเก็บออมกันมากขึ้นอันจะมีผลทำให้มีการสร้างสมทุนในระบบเศรษฐกิจมากขึ้น

แนวคิดในการจัดเก็บภาษี

แนวความคิดเกี่ยวกับลักษณะที่ดีของภาษีอากรมีดังนี้

1. แนวความคิดเกี่ยวกับภาษีอากรที่ดีของ Smith (อ้างถึงใน บุญธรรม ราชรักษ์, 2548, หน้า 23-24) มีความเห็นว่าภาษีอากรที่ดีจะต้องมีลักษณะสำคัญ 4 ประการ คือ

1.1 หลักความเป็นธรรม (equity) การเสียภาษีตามหลักความเป็นธรรม

หมายความว่า ผู้ที่มีความสามารถในการหารายได้เท่ากันก็ควรเสียภาษีให้แก่รัฐโดยเท่าเทียมกัน ลักษณะเช่นนี้เรียกว่าความเป็นธรรมในแนวนอน (horizontal equity) ไม่ควรมีการให้อภิสิทธิ์โดยการยกเว้นภาษี หรือลดภาษีให้แก่บุคคลใดบุคคลหนึ่ง หรือกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งเป็นพิเศษ ความเป็นธรรมในที่นี้ยังหมายความว่าความเท่าเทียมกันในการเสียสละเงินให้แก่รัฐตามส่วนแห่งความสามารถในการเสียภาษีด้วย (ability to pay)

ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีมาก ควรเสียภาษีให้แก่รัฐมากกว่าผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีน้อย ซึ่งเป็นไปตามหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง (vertical equity)

การเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมที่พิจารณาจากความสามารถ อาจพิจารณาได้จากทรัพย์สินและเงินทุนมาก กรณีเช่นนี้ก็ควรถือว่าบุคคลผู้นั้นมีความสามารถในการเสียภาษีได้มาก หรือความสามารถอาจวัดได้จากการใช้จ่าย หมายความว่าผู้ที่มีเงินสำหรับใช้จ่ายมาก ควรเป็นผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีได้มากด้วย

การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถเป็นการช่วยกระจายภาระภาษี ทำให้เกิดความเป็นธรรม นอกจากจะเป็นวิธีการจัดเก็บภาษีที่ชอบด้วยหลักจริยธรรมแล้วยังเป็นหลักที่ช่วยผ่อนคลายความขัดแย้งหรือความตึงเครียดภายในสังคมได้อีกทางหนึ่งด้วย

1.2 หลักความแน่นอน (certainty) ภาษีทุกประเภทที่จัดเก็บควรมีหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บที่แน่นอน ดังนั้นความแน่นอนจึงควรมุ่งเน้นประเด็นต่อไปนี้

1.2.1 เวลาชำระภาษี จะต้องมีการกำหนดระยะเวลาในการชำระแต่ละชนิดไว้ให้เป็นการแน่นอน เพื่อผู้เสียภาษีจะได้ทราบล่วงหน้า และเตรียมตัวจัดหาเงินจัดสรรเวลาเพื่อชำระภาษี

1.2.2 อัตราภาษี ภาษีทุกชนิดจะต้องมีการกำหนดอัตราภาษีที่จะจัดเก็บไว้ให้แน่นอน ไม่ก่อให้เกิดความลำเอียงในการเก็บภาษี

1.2.3 วิธีการชำระภาษี จะต้องกำหนดไว้ล่วงหน้าให้เป็นการแน่นอน เพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษี และความสะดวกในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ ทำให้การจัดเก็บดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพ

1.2.4 สถานที่เสียภาษี ต้องกำหนดให้แน่นอนว่าภาษีแต่ละประเภทต้องชำระที่ใด ทั้งนี้จะต้องคำนึงถึงความสะดวกของผู้เสียภาษีในการเดินทางไปชำระภาษี

1.3 หลักความสะดวก (convenience) ภาษีอากรทุกประเภทควรเรียกเก็บตามระยะเวลา และวิธีการที่สะดวกที่สุดแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ภายใต้แนวคิดที่ว่าเมื่อประชาชนมีภาระหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรให้แก่รัฐ รัฐก็ควรที่จะเป็นฝ่ายอำนวยความสะดวกให้แก่

ผู้เสียภาษีในการไปติดต่อเพื่อชำระภาษี เพื่อที่จะทำให้สามารถเก็บเงินค่าภาษีได้มากที่สุดขณะที่ใช้เวลาและค่าใช้จ่ายน้อยที่สุด

1.4 หลักประหยัด (economy) การบริหารงานเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีควรให้เสียค่าใช้จ่ายน้อยที่สุด ทั้งฝ่ายผู้จัดเก็บ และฝ่ายผู้เสียภาษี ขณะเดียวกันก็ควรให้ได้ผลประโยชน์มากที่สุดด้วย และต้องให้มีผลกระทบต่อการทำงานของเอกชนน้อยที่สุดด้วย

2. แนวความคิดระบบภาษีอากรที่ดีของ Musgrave

ระบบภาษีอากรที่ดีตามแนวคิดของ Musgrave (อ้างถึงใน บุญธรรม ราชรักษ์, 2548, หน้า 24-28) ประกอบด้วยคุณลักษณะ 7 ประการ คือ

2.1 รายได้จากภาษีอากรประเภทต่าง ๆ ต้องมีจำนวนเพียงพอสำหรับการใช้จ่ายของรัฐบาล ภาษีอากรเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐบาล ในการจัดทำงบประมาณรายจ่ายของรัฐบาล ถ้ารัฐบาลเก็บภาษีได้ไม่เพียงพอกับการใช้จ่ายที่วางแผนไว้ หรือเก็บภาษีได้ไม่ตรงตามที่คาดหมายไว้ ย่อมก่อให้เกิดปัญหาต่อระบบเศรษฐกิจ 4 ประการ คือ

ประการแรก ทำให้เกิดปัญหาในการรักษาไว้ซึ่งเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ กล่าวคือ ถ้าเราต้องการให้ระบบเศรษฐกิจมีการจ้างงานเต็มที่มีความจำเป็นที่จะต้องทำให้เกิดดุลยภาพระหว่างอุปสงค์มวลรวมและอุปทานมวลรวม ณ ระดับรายได้ประชาชาติที่มีการจ้างงานเต็มที่ การที่รัฐบาลจัดเก็บภาษีได้ไม่เพียงพอกับการใช้จ่าย จะทำให้ระบบเศรษฐกิจขาดเสถียรภาพ เพราะการเพิ่มการใช้จ่ายโดยจงใจจะสร้างแรงกดดันต่อภาวะเงินเฟ้อในระบบเศรษฐกิจ

ประการที่สอง ทำให้เกิดปัญหาในการบรรลุเป้าหมายเศรษฐกิจจุลภาค กล่าวคือ การที่ระบบเศรษฐกิจไม่มีเสถียรภาพ จะทำให้เกิดการได้เปรียบ เสียเปรียบระหว่างกลุ่มบุคคลต่าง ๆ ในสังคม และส่งผลกระทบต่อความเป็นธรรมในการกระจายรายได้

ประการที่สาม เป็นการไม่ยุติธรรมแก่คนรุ่นหลัง เพราะงบประมาณของรัฐบาลส่วนใหญ่เป็นงบประจำ คนในรุ่นปัจจุบันเป็นผู้ได้รับประโยชน์จากการใช้จ่ายของรัฐบาล

ประการที่สี่ ทำให้รัฐบาลไม่มีวินัยทางการคลังและเกิดการพอกพูนหนี้ไปเรื่อย ๆ

2.2 การกระจายภาระภาษีต้องกระจายแก่ประชาชนผู้เสียภาษีอย่างยุติธรรม หลักความเป็นธรรมเป็นหลักขั้นพื้นฐานที่นำมาใช้ในการออกแบบโครงสร้างภาษีอากร ที่รัฐดำเนินการจัดเก็บ เพื่อให้ภาษีอากรต่าง ๆ ที่รัฐบาลจัดเก็บเป็นที่ยอมรับของประชาชนเพราะทุก ๆ คนต่างก็มีความเห็นตรงกันว่า ระบบภาษีอากรควรมีความเป็นธรรม กล่าวคือ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีทุกคนควรจะได้รับภาระค่าใช้จ่ายของรัฐบาลอย่างยุติธรรม อย่างไรก็ตามจะจัดเก็บอย่างไรจึงจะทำให้เกิดความเป็นธรรมนั้น ยากที่จะหาคำจำกัดความให้ตรงกันได้ โดยทั่วไปหลักความเป็นธรรมของภาษีอากร จำแนกได้ 2 หลักใหญ่ ๆ คือ หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (absolute equity) และหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (relative equity) โดยหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ ถือว่าผู้เสียภาษีทุกคนมีส่วนในการจุนเจือค่าใช้จ่ายของรัฐบาลเท่ากัน โดยไม่คำนึงถึงฐานะทางเศรษฐกิจของบุคคล ส่วนหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์เห็นว่าบุคคลผู้เสียภาษีควรจุนเจือค่าใช้จ่ายของรัฐบาลอย่างไรว่านั้นควรยึดหลัก 2 ประการ คือ ประการแรก ความสามารถในการชำระภาษี (ability to pay) ประการที่สอง ผลประโยชน์ที่ได้รับ (benefit received) การออกแบบโครงสร้างภาษีจึงต้องพิจารณาอย่างรอบคอบว่า ภาษีใดควรใช้หลักเกณฑ์ใดเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี เพราะถ้าการจัดเก็บภาษีไม่มีความเป็นธรรม จะทำให้เกิดการหลบหลีกภาษี (tax evasion) และความขัดแย้งในสังคมได้

2.3 การจัดเก็บภาษีแต่ละชนิดนั้นไม่ควรคำนึงถึงจุดการจัดเก็บอย่างเดียวน่าควรคำนึงถึงภาระภาษีขั้นสุดท้ายด้วย การจัดเก็บภาษีอากรแต่ละชนิดมีความยากง่ายในการจัดเก็บแตกต่างกัน ภาษีที่จัดเก็บได้ง่ายมักเป็นภาษีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถผลักภาระภาษีไปยังผู้อื่นได้ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีโดยคำนึงแต่เป้าหมายด้านรายได้ โดยมีได้คำนึงถึงการผลักภาระภาษีย้อนก่อให้เกิดปัญหาความเป็นธรรมในการกระจายรายได้เกิดขึ้นได้ ดังนั้น การจะให้ภาษีเป็นเครื่องมือในการกระจายความเป็นธรรมจะต้องพิจารณาว่า ภาษีชนิดนั้นใครเป็นผู้รับภาระที่แท้จริง (economic incidence)

2.4 การจัดเก็บภาษีอากรแต่ละชนิดจะต้องมีผลกระทบต่อตลาดสินค้าทางเศรษฐกิจหรือการทำงานของกลไกตลาดให้น้อยที่สุด การจัดเก็บภาษีอากรต่าง ๆ ควรยึดหลักความเป็นกลาง (neutrality principle) ทั้งนี้เพื่อให้กลไกตลาดทำหน้าที่ในการจัดสรรการใช้ทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพ ตามปกติ การตัดสินใจการบริโภคหรือ

การตัดสินใจการผลิตจะอาศัยการเปรียบเทียบต้นทุนกับผลประโยชน์ที่ได้ การตัดสินใจเลือกบริโภคสินค้า ผู้บริโภคจะเปรียบเทียบอรรถประโยชน์ที่ได้รับกับราคาสินค้า ในทำนองเดียวกันการตัดสินใจเลือกการบริโภคสินค้าสองชนิด ผู้บริโภคจะเปรียบเทียบอรรถประโยชน์ของสินค้าแต่ละชนิดกับราคาสินค้าเปรียบเทียบ กล่าวคือ เงื่อนไขดุลยภาพในการบริโภคที่ได้รับความพอใจสูงสุด คือ

$$MRS_{xy} = MU_x/MU_y = P_x/P_y$$

ในเมื่อ MRS_{xy} (marginal rate of substitution) คือ ค่าความชันของเส้นความพอใจเท่ากัน

MU (marginal utility) คือ อรรถประโยชน์เพิ่มของสินค้า X และสินค้า Y

P_x/P_y คือ ความชันของเส้นงบประมาณ

P_x, P_y คือ ราคาสินค้า X และสินค้า Y ตามลำดับ

ทางด้านการตัดสินใจการผลิต เงื่อนไขดุลยภาพที่ทำให้ผลผลิตได้รับกำไรสูงสุดคือ

$$MRT_{xy} = MC_x/MC_y = P_x/P_y$$

ในเมื่อ MRT (marginal rate of transformation) คือ ค่าความชันของเส้นความเป็นไปได้ในการผลิต

MC (marginal cost) คือ ต้นทุนเพิ่มของสินค้า X และ Y การจัดเก็บภาษีที่ยึดหลักความเป็นกลางจะไม่ก่อให้เกิดภาระส่วนเกินของการเก็บภาษี (excess burden of taxation) ทั้งนี้เพราะว่า เงื่อนไขในการตัดสินใจยังคงเหมือนเดิม คือ

$$MRS_{xy} = MRT_{xy} = P_x/P_y$$

การจัดสรรทรัพยากรโดยกลไกตลาดจึงเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ไม่ถูกบิดเบือนโดยภาษีอากร (economic distortion) ตัวอย่างภาษีที่จัดเก็บตามหลักความเป็นกลางได้แก่ภาษีการขายทั่วไป (general sale taxes) ที่เรียกเก็บจากสินค้าทุกชนิด ในอัตราเดียวกันโดย ไม่มีการยกเว้น และภาษีมูลค่าเพิ่ม (value added tax)

2.5 โครงสร้างของระบบภาษีอากรที่ดีนั้นต้องเอื้ออำนวยต่อการใช้เป็น

นโยบายการคลังในการรักษาเสถียรภาพ และการส่งเสริมความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ โครงสร้างของภาษีอากรที่ดีนั้นจะต้องมีความยืดหยุ่นสามารถปรับตัวเข้ากับ

การเปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจทำให้ระบบเศรษฐกิจเกิดความยืดหยุ่นภายใน (built-in-flexibility) ช่วยลดความผันผวนของระบบเศรษฐกิจ (economic fluctuation) กล่าวคือ เมื่อภาวะเศรษฐกิจขยายตัว รายได้ของประชาชนเพิ่มรัฐบาลก็เก็บภาษีได้เพิ่มขึ้นในอัตราที่สูงกว่าการเพิ่มขึ้นของรายได้ประชาชาติ และถ้าหากรัฐบาลยังคงรักษาระดับการใช้จ่ายไว้เท่าเดิมดุลงบประมาณก็จะเบี่ยงเบนไปเป็นงบประมาณเกินดุลในกรณีนี้ ภาษีอากรจะไปช่วยลดแรงกดดันของเงินเฟ้อได้มาก ในทางตรงกันข้าม ถ้าเกิดภาวะเศรษฐกิจซบเซารายได้ของประชาชนลดลง ถ้าโครงสร้างภาษีอากรมีความยืดหยุ่น รัฐบาลเก็บภาษีได้ลดลงในอัตราที่สูงกว่าการลดลงของรายได้ประชาชาติ และถ้ารัฐบาลยังคงรักษาระดับการใช้จ่ายไว้ในระดับเดิมดุลงบประมาณก็จะเบี่ยงเบนไปเป็นงบประมาณขาดดุล อุปสงค์ร่วมในระบบเศรษฐกิจจะลดลงไม่มากนัก ทำให้ระบบเศรษฐกิจไม่ซบเซาอย่างรุนแรง และการที่รัฐบาลเก็บภาษีน้อยลงยังช่วยบรรเทาความเดือดร้อนของผู้เสียภาษีได้ด้วย

ในด้านการส่งเสริมการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ ถ้าหากต้องการให้ระบบเศรษฐกิจเจริญเติบโตอย่างต่อเนื่อง นโยบายภาษีอากรของรัฐบาลควรจะเป็นไปในทางส่งเสริมการส่งออก ส่งเสริมการวิจัยเพื่อความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีเสริมสร้างแรงจูงใจในการทำงานของประชาชน และควรมุ่งลดการบริโภคสินค้าฟุ่มเฟือยของประชาชนลงเพื่อให้ครัวเรือนมีการออม การเงินออมจะไปสู่ตลาดเงินทุนส่งผลให้ระบบเศรษฐกิจขยายการลงทุนช่วยยกระดับรายได้และการจ้างงานในระบบเศรษฐกิจให้สูงขึ้น

2.6 ภาษีอากรที่จัดเก็บนั้นต้องชัดเจน ผู้เสียภาษีเข้าใจง่าย การบริหารการจัดเก็บชัดเจนและเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ภาษีอากรแต่ละชนิดที่รัฐบาลดำเนินการจัดเก็บการออกแบบโครงสร้างภาษีอากรอันประกอบด้วย ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ฐานภาษี การยกเว้นภาษี อัตราภาษี การชำระภาษี การหาข้อยุติกรณีพิพาทระหว่างเจ้าหน้าที่และผู้เสียภาษี และบทลงโทษจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีองค์ประกอบของโครงสร้างภาษีแต่ละชนิดต้องมีความชัดเจนและต้องไม่เปิดโอกาสให้เจ้าพนักงานใช้ดุลยพินิจแบบฟอร์มที่ใช้ในการเสียภาษีควรเป็นแบบฟอร์มที่เข้าใจง่ายและสะดวกต่อการปฏิบัติตามทำให้รัฐบาลเก็บภาษีได้เต็มเม็ดเต็มหน่วย การจัดเก็บเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ มีความโปร่งใส (transparency)

2.7 ค่าใช้จ่ายในการบริหารการจัดเก็บ และค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีต้องอยู่ในระดับต่ำ เมื่อเปรียบเทียบกับเป้าหมายในการจัดเก็บภาษีนั้น ค่าใช้จ่ายทั้งหมดอันเกิดจากการจัดเก็บภาษีอากร จำแนกได้ 2 ส่วน คือ ค่าใช้จ่ายในการบริหารการจัดเก็บของหน่วยงานของผู้มีอำนาจหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากร ส่วนหนึ่ง (cost of tax administration) และอีกส่วนหนึ่งเป็นค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษี (cost of compliance) เช่น ค่าใช้จ่ายในการยื่นแบบ ค่าใช้จ่ายในการจัดทำบัญชีเกี่ยวกับภาษีอากร ค่าใช้จ่ายในส่วนแรกแสดงให้เห็นถึงมูลค่าของทรัพยากรที่ต้องสูญเสียไปเพื่อให้ได้มาซึ่งรายได้จากภาษีอากรจำนวนหนึ่งของรัฐบาล ค่าใช้จ่ายในส่วนที่สองแสดงให้เห็นถึงค่าใช้จ่ายของเอกชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องสูญเสียไปอันเนื่องมาจากผู้เสียภาษีมมีส่วนร่วมในการจูงใจค่าใช้จ่ายในการผลิตสินค้าและบริการสาธารณะของรัฐบาล ลักษณะของภาษีอากรที่ดี ต้นทุนอันเกิดจากการเก็บภาษีต้องต่ำที่สุด ภาษีที่ค่าใช้จ่ายในการบริหารการจัดเก็บของรัฐบาลจะอยู่ในระดับต่ำหรือลดต้นทุนการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลได้นั้นจะต้องเป็นภาษีอากรที่มีฐานภาษีกว้างครอบคลุมผู้เสียภาษีจำนวนมาก และฐานภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละรายต้องมีขนาดใหญ่ และการที่จะทำให้ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีอยู่ในระดับต่ำนั้น การยื่นแบบชำระภาษีจะต้องเป็นไปโดยสะดวก และไม่ยุ่งยากในการจัดทำระบบบัญชีเกี่ยวกับภาษีมากนัก

หลักภาษีอากรกับประสิทธิภาพในระบบเศรษฐกิจ

การจัดเก็บภาษีก่อให้เกิดการเคลื่อนย้ายทรัพยากรจากภาคเอกชนไปสู่รัฐบาล และ ทำให้ภาคเอกชนมีทรัพยากรสำหรับการใช้จ่าย การบริโภค การลงทุน และการออกลดลง ประเด็นสำคัญประการหนึ่งในการพิจารณาถึงประสิทธิภาพของการจัดเก็บภาษี คือ ทรัพยากรที่ลดลงของภาคเอกชนนั้นเท่ากันกับจำนวนเงินภาษีที่รัฐบาลจัดเก็บหรือไม่ กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ ภาษีที่รัฐบาลจัดเก็บได้ 100 บาทนั้น หมายความว่า ทรัพยากรในมือประชาชนลดลงเป็นจำนวน 100 บาทเท่ากันหรือไม่นั่นเอง การการจัดเก็บภาษีนอกจากจะทำให้ทรัพยากรในมือของประชาชนลดลงเป็นจำนวนเงินเท่ากับภาษีที่ได้จ่ายให้แก่รัฐบาลแล้ว ยังส่งผลกระทบเชิงพฤติกรรมการบริโภคที่ลดลงเนื่องจาก

การปรับเปลี่ยนพฤติกรรมกรรมการบริโภคซึ่งเป็นผลมาจากการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล อีกทั้งการจัดเก็บภาษียังก่อให้เกิดต้นทุนค่าใช้จ่ายแก่ประชาชนในการปฏิบัติตามกฎหมาย (compliance costs) เมื่อรวมจำนวนเงินที่ประชาชนเสียภาษีให้แก่รัฐ ความพึงพอใจของประชาชนที่ลดลง และต้นทุนค่าใช้จ่ายในการดำเนินการเสียภาษีตามกฎหมาย อาจมีมูลค่ารวมมากกว่าจำนวนเงินภาษีที่รัฐบาลจัดเก็บได้ การที่รัฐบาลจัดเก็บรายได้ภาษีน้อยกว่ามูลค่ารวมของทรัพยากรในมือประชาชนและความพึงพอใจที่ลดลงเช่นนี้ กล่าวได้ว่าการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลได้ก่อให้เกิดภาระภาษีส่วนเกิน (excess burden) ขึ้น ซึ่งสามารถวัดได้ 2 วิธี คือ (1) พิจารณาจากส่วนเกินของผู้บริโภคและผู้ผลิต (consumer surplus and producer surplus approach) และ (2) พิจารณาจากเส้นความพึงพอใจที่เท่ากัน (indifference map approach) (วีระศักดิ์ เครือเทพ, 2548, หน้า 159-166)

วิธีวิเคราะห์ประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีอากรมี 2 ประการ คือ

1. อัตราภาษีที่จัดเก็บควรอยู่ในระดับต่ำ หากรัฐบาลจัดเก็บอัตราภาษีที่สูงมากเท่าใด การจัดเก็บภาษีนั่นย่อมก่อให้เกิดภาระภาษีส่วนเกินมากขึ้น และทำให้เกิดความสูญเสียประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจมากขึ้นตามไปด้วย ฉะนั้นวิธีการลดความสูญเสียเหล่านี้คือการจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำ แต่จัดเก็บภาษีจากฐานภาษีหลายประเภท และจัดเก็บภาษีจากสินค้าหรือบริการเหล่านั้นในอัตราที่ใกล้เคียงกันเพื่อมิให้เกิดการปรับเปลี่ยนพฤติกรรมในการบริโภคอันเป็นเหตุทำให้ความพึงพอใจของประชาชนลดลงมากนัก

2. การจัดเก็บจากสินค้าที่มีความยืดหยุ่นต่ำ ค่าความยืดหยุ่นต่อราคาของระดับอุปสงค์และอุปทานมีผลต่อการแบกรับภาระภาษีที่แท้จริงและมีผลต่อขนาดของภาระภาษีส่วนเกินด้วยเช่นกัน หากสินค้าหรือบริการใดมีค่าความยืดหยุ่นต่อราคาต่ำย่อมมีโอกาสที่จะแบกรับภาระภาษีได้สูง เนื่องจากไม่สามารถเคลื่อนย้ายออกจากตลาดที่มีการจัดเก็บภาษีนั่นได้ และในขณะเดียวกัน ถ้าผู้บริโภคสินค้าเสียภาษีในกรณีที่สินค้านั้นมีความยืดหยุ่นต่ออุปสงค์ต่ำ การปรับเปลี่ยนในพฤติกรรมกรรมการบริโภคย่อมไม่เปลี่ยนแปลงมากนัก และความหมายว่าการจัดเก็บภาษีจากสินค้าประเภทนั้นก่อให้เกิดภาระภาษีส่วนเกินในระดับต่ำตามไปด้วย ฉะนั้นวิธีลดภาระภาษีส่วนเกินประการหนึ่ง คือ การจัดเก็บภาษีจากสินค้าหรือบริการที่มีระดับความยืดหยุ่นในระดับต่ำนั่นเอง

ภาษีกับความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ

ความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ (economic growth) หมายถึง การเพิ่มขึ้นในระดับความอยู่ดีกินดีของประชาชน โดยทั่วไปอัตราการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจสามารถวัดได้จากอัตราการเพิ่มของรายได้ประชาชาติหรือผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ Gross National Products (GNP) หรือ Gross Domestic Products (GDP) และอาจจำแนกเป็นมูลค่าผลิตภัณฑ์ของภาคการผลิตต่าง ๆ ได้แก่ ภาคอุตสาหกรรม เกษตรกรรม การค้าและบริการ เป็นต้น เป็นต้น มูลค่าผลิตภัณฑ์ประชาชาตินี้แสดงถึงศักยภาพหรือความสามารถในการผลิตสินค้าและบริการของสังคมหรือของประเทศโดยรวมและแสดงถึงระดับรายได้ที่ประชาชนได้รับจากการเป็นเจ้าของปัจจัยการผลิตในช่วงเวลาหนึ่งด้วย ดังนั้น หากมูลค่าผลิตภัณฑ์ประชาชาติเพิ่มขึ้นในอัตราที่สูงก็แสดงว่าศักยภาพในการผลิตของประเทศนั้นเพิ่มขึ้นในอัตราที่สูง และแสดงถึงระดับความอยู่ดีกินดีของประชาชน โดยเฉลี่ยที่เพิ่มขึ้นในอัตราที่สูงด้วยเช่นกัน (วีระศักดิ์ เครือเทพ, 2548, หน้า 188)

วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

มาลี แสงเทพ (2542) ศึกษาเรื่อง ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย: โครงสร้างและปัจจัยที่มีผลกระทบ โดยในการวิเคราะห์ได้กำหนดความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยทางเศรษฐกิจที่มีผลกระทบต่อสมรรถวิสัยในการเก็บภาษีอากรของรัฐบาลในส่วนของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตัวเลขประมาณการที่ได้คืออัตราส่วนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากับภาษีอากรทั้งหมด หรือเรียกว่าสมรรถวิสัยในการเก็บภาษีอากรทั้งหมดของรัฐบาลในส่วนของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เมื่อสมมติให้ขึ้นอยู่กับตัวแปรอิสระหรือปัจจัยที่สำคัญที่เอื้ออำนวยต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา อันได้แก่ รายได้ต่อบุคคลของประชากร สัดส่วนของรายได้จากภาคเกษตรกรรมต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ ผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศในปีที่ผ่านมา

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลปัจจัยต่าง ๆ โดยใช้สมการถดถอยเชิงซ้อน ได้ผลดังนี้

$$T/TT = 0.107 - 4.638E-06Y_p + 5.982E-02A/Y + 8.952E-08Y_{t-1}$$

(1.927) (-1.783) (0.264) (2.111)*

$$R^2 = 0.648 \quad D.W. = 1.511$$

$$S.E. = 8.47E-03 \quad F = 4.304$$

หมายเหตุ: ค่าในวงเล็บคือ ค่า t statistic

*หมายความว่า มีนัยสำคัญที่ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 90

**หมายความว่า มีนัยสำคัญที่ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 95

***หมายความว่า มีนัยสำคัญที่ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 99

โดยกำหนดให้

T/TT = อัตราส่วนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่อภาษีอากรทั้งหมด

Y_p = รายได้ต่อบุคคลของประชากร

A/Y = สัดส่วนของรายได้จากภาคเกษตรกรรมต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ

Y_{t-1} = ผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศในปีที่ผ่านมา

μ = ตัวแปรคลาดเคลื่อนอื่น ๆ (random variable)

จากผลการศึกษา พบว่า สัดส่วนของรายได้จากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่อภาษีอากรทั้งหมด และสัดส่วนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศในปีที่ผ่านมา ยังมีสัดส่วนที่ต่ำมาก สำหรับปัจจัยทางเศรษฐกิจที่มีผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้น พบว่า รายได้ต่อบุคคลของประชากร และสัดส่วนของรายได้จากภาคเกษตรกรรมต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ เป็นปัจจัยที่ไม่มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 90 ส่วนผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศในปีที่ผ่านมา มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 90 แสดงให้เห็นว่า การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไม่ได้ขึ้นอยู่กับปัจจัยทางเศรษฐกิจหรือตัวแปรที่เลือกไว้เท่านั้น ยังมีปัจจัยอื่น ๆ อีก ทางด้านผลของความพยายามในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้น โดยเฉลี่ยมากกว่า 1 เพียงเล็กน้อย ทั้งหมดแสดงให้เห็นว่ารัฐบาลยังไม่บรรลุผลในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และความคงการที่จะเปลี่ยนแปลงรายได้ของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้น อาจต้องพิจารณาระบบเศรษฐกิจ

สังคม การเมือง การบริหารการจัดเก็บ และปัจจัยอื่น ๆ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

ชาญ อ่อนน้อม (2543) ศึกษาเรื่อง การวิเคราะห์ประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีเงินได้ โดยได้ศึกษาถึงประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลและศึกษาถึงบทบาทของภาษีในการหารายได้และรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ เพื่อหาค่าสัดส่วนรายรับจากภาษีเงินได้ของรัฐบาล ซึ่งจะแสดงถึง ความสามารถในการหารายได้ของภาษีอากร สัดส่วนรายรับภาษีเงินได้ของรัฐบาลกับรายจ่ายที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีและอัตราค่าจ้างหน้าที่ ซึ่งแสดงถึงประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี นอกจากนี้ยังศึกษาถึงค่าความลอยตัวของภาษีอากร (tax buoyancy) ซึ่งเป็นตัววัดการตอบสนองของรายได้ภาษีอากรทั้งหมดที่มีต่อการเปลี่ยนแปลงผลิตภัณฑ์มวลรวมในประเทศ (GDP) และค่าความยืดหยุ่นของภาษีอากร (tax elasticity) ซึ่งวัดการตอบสนองอัตโนมัติของรายได้ภาษีอากร (ขจัดมาตรการภาษีออกแล้ว) ที่มีต่อการเปลี่ยนแปลงผลิตภัณฑ์มวลรวมในประเทศ (GDP)

ผลการศึกษาปรากฏว่า ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีส่วนในการหารายได้ลดลง ในขณะที่ภาษีเงินได้นิติบุคคลมีส่วนในการหารายได้เพิ่มขึ้น

ผลการศึกษาค่าความยืดหยุ่นและค่าความลอยตัวของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาพบว่า มีค่าความยืดหยุ่น เท่ากับ 1.1245 และค่าความลอยตัวของภาษีมียค่าเท่ากับ 1.1243 แสดงว่า ระบบภาษีทำหน้าที่ในการหารายได้และรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจโดยอัตโนมัติได้ดีกว่าการใช้มาตรการทางภาษีของรัฐบาล

ผลการศึกษาค่าความยืดหยุ่นและค่าความลอยตัวของภาษีเงินได้นิติบุคคล พบว่า มีค่าความยืดหยุ่นเท่ากับ 1.4089 และค่าความลอยตัวของภาษีมียค่าเท่ากับ 1.3631 แสดงว่า ระบบภาษีทำหน้าที่ในการหารายได้และรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจโดยอัตโนมัติได้ดีกว่าการใช้มาตรการทางภาษีของรัฐบาล

ดังนั้น ความสามารถในการหารายได้ของรัฐบาลและการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ ระบบภาษีอากรจะทำหน้าที่โดยอัตโนมัติด้วยตัวของมันเองได้ดีกว่าการใช้มาตรการภาษีของรัฐบาล

ชุตินันท์ ต้นรุ่งเรืองพร (2545) ศึกษาเรื่อง การศึกษาความพยายามในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของหน่วยการจัดเก็บภาษี กรมสรรพากร โดยใช้ข้อมูลภาคตัดขวางของปี

พ.ศ. 2541 ทำการวิเคราะห์ในเชิงพรรณนา และเชิงปริมาณ โดยใช้การวิเคราะห์สมการถดถอยเพื่อให้ทราบระดับของความสามารถในการเสียภาษีเงินได้และระดับความพยายามในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของประชาชนและภาคเอกชนในประเทศตามหน่วยการจัดเก็บภาษี เพื่อให้เป็นแนวทางและข้อเสนอแนะในการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีเงินได้ในแต่ละหน่วยการจัดเก็บภาษีให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ซึ่งผลการวิเคราะห์ความพยายามในการจัดเก็บภาษีเงินได้นุคคลธรรมดา โดยนำข้อมูลมาประมวลผลและวิเคราะห์ผลในเชิงสถิติอนุมานแล้วปรากฏผลดังนี้

$$\frac{PITR_j}{Y_j} = 1.729 + 0.022 \frac{YN}{Y_j} - 0.022 \frac{YA}{Y_j}$$

(2.119)* (-4.492)***

$$R^2 = 0.330 \qquad F = 17.989$$

เมื่อเทียบกับ $F(2, 73) = 3.133$

T = value คือ ค่าที่อยู่ในวงเล็บ โดย

*ระดับนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 90

**ระดับนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 95

***ระดับนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 99

โดยกำหนดให้

$$\frac{PITR_j}{Y_j} = \text{อัตราส่วนภาษีเงินได้นุคคลธรรมดาต่อผลิตภัณฑ์มวลรวม}$$

รายจังหวัดที่ j มีหน่วยเป็นร้อยละ

$$YN_j = \text{รายได้ต่อประชากรภายในประเทศรายจังหวัดที่ j มีหน่วยเป็นบาท}$$

$$\frac{YA_j}{Y_j} = \text{สัดส่วนของรายได้จากภาคการเกษตรต่อผลิตภัณฑ์มวลรวม}$$

รายจังหวัดที่ j มีหน่วยเป็นร้อยละ

$$Y_j = \text{ผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ ณ ราคาปัจจุบันรายจังหวัดที่ j}$$

$$\varepsilon_1 = \text{ตัวแปรคลาดเคลื่อนอื่น ๆ (error term)}$$

จากผลการศึกษา พบว่า รายได้เฉลี่ยต่อประชากรรายจังหวัดมีความสัมพันธ์กับอัตราส่วนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมรายจังหวัดในทิศทางเดียวกันตามสมมติฐานที่ตั้งไว้ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 90

สำหรับสัดส่วนรายได้จากภาคการเกษตรต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมรายจังหวัดมีความสัมพันธ์กับอัตราส่วนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมรายจังหวัดในทิศทางตรงกันข้าม ตามสมมติฐานที่ตั้งไว้ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 99

เพ็ญศรี กำเนิดสินธุ์ (2545) ศึกษาเรื่อง ปัจจัยทางเศรษฐกิจที่มีผลกระทบต่อรายรับภาษีเงินได้ของประเทศไทย โดยใช้ข้อมูลทุติยภูมิรายปีตั้งแต่ปี พ.ศ. 2520 จนถึง พ.ศ. 2544 นำมาศึกษาปัจจัยทางเศรษฐกิจที่เป็นตัวกำหนดรายได้ภาษีเงินได้ (D) และการประมาณภาษีเงินได้ที่ควรจะต้องเก็บได้ในแต่ละปี เพื่อนำไปศึกษาหาความพยายามในการจัดเก็บภาษีเงินได้ประเภทต่าง ๆ โดยใช้วิธีการทางเศรษฐมิติสร้างสมการถดถอยเชิงซ้อน ทำการประมาณค่าสัมประสิทธิ์โดยใช้วิธีกำลังสองน้อยที่สุดแบบธรรมดา โดยใช้โปรแกรม Eviews

ผลการวิเคราะห์ปัจจัยทางเศรษฐกิจที่เป็นตัวกำหนดรายได้ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

$$\begin{aligned} (Tp/Y)_t &= 0.000 + 1.39E-07 (Yp)_{t-1} + 0.441 (Cemploy/Y)_{t-1} \\ &\quad (-0.114) \quad (5.616)^{***} \quad (3.236)^{***} \\ &\quad + 0.122 (Bk/Y)_{t-1} \\ &\quad (3.130)^{***} \end{aligned}$$

R square = 0.848 F statistic = 25.220

Adjusted R square = 0.814 S.E. = 0.001

Durbin-Watson stat = 1.847 Prob (F statistic) = 0.000

โดยที่ ค่าในวงเล็บ คือ ค่า t statistic

*ระดับนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 90

**ระดับนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 95

***ระดับนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 99

ปัจจัยทางเศรษฐกิจที่กำหนดรายได้ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Tp/Y) ได้แก่ รายได้ต่อหัวของประชากรของปีที่ผ่านมา (Yp)_{t-1} สัดส่วนผลตอบแทนการจ้างงานต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศของปีที่ผ่านมา ($Cemploy/Y$)_{t-1} สัดส่วนรายได้ภาคสถาบันการเงินและธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศของปีที่ผ่านมา (Bk/Y)_{t-1} สามารถอธิบายความเปลี่ยนแปลงของสัดส่วนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศได้ ร้อยละ 84 โดยตัวแปรอิสระที่กล่าวมาข้างต้นมีความสัมพันธ์ไปในทิศทางเดียวกันกับตัวแปรตาม

จิระภา โพธิ์จีน (2549) ศึกษาเรื่อง การศึกษาความพยายามในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของไทย โดยมุ่งเน้นการศึกษาไปที่ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีเงินได้รวมของทั้งสองประเภท โดยใช้ข้อมูล Panel Data ในช่วงปี พ.ศ. 2544-2546

ผลการศึกษาปัจจัยทางเศรษฐกิจในระดับจังหวัดที่กำหนดความสามารถในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ในการประมาณค่าด้วยสมการถดถอยเชิงซ้อน (multiple regression model) แสดงสมการได้ ดังนี้

$$(Tp/Y) = -0.016 + 0.037(MANU/Y) + 0.026(SERV/Y) + 0.855(FINAN/Y)$$

(10.93)*** (4.42)*** (13.03)***

$$R^2 = 0.749 \quad D.W. = 1.830$$

$$F \text{ statistic} = 56.229$$

โดยที่ ค่าในวงเล็บ คือ ค่า t statistic

*ระดับนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 90

**ระดับนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 95

***ระดับนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 99

โดยกำหนดให้

Tp/Y = สัดส่วนรายได้จากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่อมูลค่า
ผลิตภัณฑ์มวลรวมจังหวัด (ร้อยละ)

$MANU/Y$ = สัดส่วนมูลค่าผลิตภัณฑ์ภาคอุตสาหกรรมของจังหวัดต่อมูลค่า
ผลิตภัณฑ์มวลรวมจังหวัด (ร้อยละ)

SERV/Y = สัดส่วนมูลค่าผลิตภัณฑ์ภาคบริการของจังหวัดต่อมูลค่า
ผลิตภัณฑ์มวลรวมจังหวัด (ร้อยละ)

FINAN/Y = สัดส่วนมูลค่าผลิตภัณฑ์ภาคการเงินของจังหวัดต่อมูลค่า
ผลิตภัณฑ์มวลรวมจังหวัด (ร้อยละ)

ผลการศึกษา พบว่า ปัจจัยทางเศรษฐกิจที่มีอิทธิพลต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้
ของไทย ได้แก่ สัดส่วนมูลค่าผลิตภัณฑ์ภาคอุตสาหกรรมจังหวัดต่อผลิตภัณฑ์มวลรวม
จังหวัด สัดส่วนมูลค่าผลิตภัณฑ์ภาคการเงินการธนาคารจังหวัดต่อผลิตภัณฑ์มวลรวม
จังหวัด และผลิตภัณฑ์ภาคบริการจังหวัดต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมจังหวัด ในส่วนของผล
การศึกษาความพยายามในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้นิติบุคคล
และภาษีเงินได้รวมของทั้งสองประเภท พบว่า ค่าดัชนีความพยายามในการจัดเก็บภาษีมี
ค่าเท่ากับ 1.482 1.643 และ 1.291 ตามลำดับ ซึ่งแสดงให้เห็นว่า ในภาพรวมรัฐบาลมี
ความพยายามในการจัดเก็บภาษีเงินได้อยู่ในระดับที่สูงกว่าค่าเฉลี่ย และยังแสดงว่าหน่วย
จัดเก็บภาษีมีความพยายามในการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่มีประสิทธิภาพ แต่เมื่อพิจารณา
ความพยายามในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว พบว่า ยังต่ำกว่าความพยายาม
ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล อาจเนื่องจากผู้เสียภาษีหรือผู้ประกอบการบางส่วนยัง
ไม่เข้าสู่ระบบ เพราะภาครัฐขาดกำลังคนหรืองบประมาณในการสำรวจหรือจัดทำฐาน-
ข้อมูลให้เพียงพอ ถึงแม้ผลจัดเก็บที่มีแนวโน้มเพิ่มขึ้นกว่าในอดีต ซึ่งส่วนหนึ่งถือเป็นผล
มาจากการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ การเปลี่ยนแปลงทางโครงสร้างทางเศรษฐกิจ สังคม
และการเมือง และจากนโยบายของรัฐบาลในการบริหารประเทศแต่รัฐบาลก็ควรให้
ความสำคัญในการปรับปรุงประสิทธิภาพการบริหารการจัดเก็บภาษี เพื่อให้ทันต่อสภาพ
ทางเศรษฐกิจและสังคม เช่น การพัฒนาด้านบุคลากร การนำผู้เสียภาษียุคใหม่ที่ยังอยู่
นอกระบบให้เข้าสู่ระบบมากขึ้น และการปรับปรุงระบบฐานข้อมูลให้มีประสิทธิภาพ

Clausing (2007) ศึกษาเรื่อง *Corporate Tax Revenues in OECD Countries*
รายได้ภาษีเงินได้นิติบุคคลในกลุ่มประเทศ OECD จำนวน 29 ประเทศ (ยกเว้นประเทศ
เม็กซิโก) ในช่วงปี ค.ศ. 1979-2002 โดยสร้างแบบจำลองแสดงความสัมพันธ์เชิง-
ประจักษ์ ดังนี้

$$\begin{aligned} \text{Corporate Tax Revenue/GDP} = & \alpha + \beta_1 \text{Tax Rate}_{it} + \beta_2 \text{Tax Rate}_{it}^2 \\ & + \beta_3 \text{Corporate Profitability}_{it} \\ & + \beta_4 \text{Size of the Corporate Sector}_{it} \end{aligned}$$

โดยที่ i = ประเทศ และ t = ปี

ตาราง 3

ปัจจัยที่คาดว่าจะส่งผลต่อรายได้ภาษีเงินได้นิติบุคคล

ตัวแปร	ความสัมพันธ์	เหตุผล
อัตราภาษี	+	ที่อัตราภาษีระดับต่ำ การเพิ่มขึ้นในอัตราภาษีเป็นการเพิ่มขึ้นของรายได้
อัตราภาษียกกำลังสอง	-	ความสัมพันธ์ระหว่างอัตราภาษีและรายได้ภาษีมักมีลักษณะ likely non-linear
อัตรากำไรของนิติบุคคล	+	ความกว้างของฐานภาษี
ส่วนแบ่งของธุรกิจ	+	ความสูงของฐานภาษี
ระบบภาษี		ระบบเครดิตภาษีทำให้รายได้ภาษีมากกว่าระบบยกเว้น
ปัจจัยทางวัฏจักร		
อัตราการเจริญเติบโต	+	ส่งผลบวกต่อเศรษฐกิจ
อัตราการว่างงาน	-	ส่งผลต่อรายรับภาษีแพร่หลายมากกว่ากำไรของนิติบุคคล
ปัจจัยโครงสร้าง		
GDP ต่อหัว	+	เศรษฐกิจที่มั่นคงจะทำให้ธุรกิจขยายตัว
อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดา	+	อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดาที่ต่ำอาจนำไปสู่
อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล		การลดลงของฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล
การค้าระหว่างประเทศ*ภาษี	+	ระบบเศรษฐกิจแบบเปิดส่งผลต่อประสิทธิภาพ
การค้าระหว่างประเทศ*ภาษียกกำลังสอง	-	รายได้ภาษีสูงขึ้นที่อัตราภาษีระดับต่ำ และรายได้ภาษียกกำลังสองที่อัตราภาษีระดับสูง
ขนาด*ภาษี	-	ขนาดเศรษฐกิจใหญ่ขึ้น ทำให้รายรับภาษียกกำลังสอง
ขนาด*ภาษียกกำลังสอง	+	อัตราภาษีระดับต่ำทำให้รายรับภาษีสูงกว่าอัตราภาษีระดับสูง
ผลทางด้านเวลา		รายรับอาจจะเปลี่ยนมากกว่าเวลา

ที่มา. จาก *Corporate Tax Revenues in OECD Countries*, โดย K. A. Clausing, 2007, retrieved January 31, 2011, from <http://www.bb.go.th>

ผลการวิเคราะห์สมการถดถอย เป็นดังนี้

ตาราง 4

ผลการวิเคราะห์ Regression สมการรายรับภาษี

ตัวแปรอิสระ	สัดส่วนรายได้ภาษีเงินได้นิติบุคคล/GDP			
	(1)	(2)	(3)	(4)
อัตราภาษี	0.147 (0.022)**	0.186 (0.025)***	0.154 (0.026)***	0.126 (0.023)***
อัตราภาษียกกำลังสอง	-0.221 (0.039)**	-0.236 (0.051)***	-0.185 (0.052)***	-0.154 (0.041)***
อัตรากำไรของนิติบุคคล		0.106 (0.014)***	0.105 (0.013)***	
ส่วนแบ่งของธุรกิจ		0.053 (0.011)***	0.042 (0.009)***	
ระบบเครดิตภาษี			0.005 (0.002)***	0.010 (0.001)***
ระบบภาษีแบบผสม			-0.000 (0.001)	0.006 (0.001)**
อัตราการเจริญเติบโต				0.085 (0.025)***
อัตราการว่างงาน				-0.018 (0.003)
GDP ต่อหัว				0.003 (0.001)***
Constant	0.002 (0.003)	-0.077 (0.011)***	-0.067 (0.009)***	-0.35 (0.010)***
Observations	587.00	282.00	282.00	546.00
R squared	0.13	0.43	0.46	0.23

ที่มา. จาก *Corporate Tax Revenues in OECD Countries*, โดย K. A. Clausing, 2007, retrieved January 31, 2011, from <http://www.bb.go.th>

การศึกษาครั้งนี้ ผู้ศึกษาได้วิเคราะห์ความสัมพันธ์กับสัดส่วนภาษีเงินได้นิติบุคคลต่อผลิตภัณฑ์ประชาชาติ (GDP) กับอัตราภาษี รวมถึงได้วิเคราะห์ปัจจัยที่มีผลต่อสัดส่วนรายได้ภาษีเงินได้นิติบุคคลต่อผลิตภัณฑ์ประชาชาติ (GDP) ของกลุ่มประเทศ OECD ซึ่งการวิเคราะห์ในครั้งนี้ผู้ศึกษาต้องการวิเคราะห์ปัจจัยให้มีความหลากหลายมากที่สุด โดยมุ่งหวังที่จะทำให้เข้าใจถึงรูปแบบของภาษีเงินได้ (ดูตาราง 3)

ผลการศึกษา พบว่า ปัจจัยต่าง ๆ ข้างต้นมีความสัมพันธ์กับสัดส่วนรายได้ภาษีเงินได้นิติบุคคลต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมในประเทศ (GDP) ในระดับที่แตกต่างกันไป และการศึกษาข้างต้นได้แสดงให้เห็นความสัมพันธ์ระหว่างอัตราภาษีกับสัดส่วนรายได้ภาษีเงินได้นิติบุคคลต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมประชาชาติ ซึ่ง พบว่า อัตราภาษีที่จะทำให้รายได้ภาษีเงินได้นิติบุคคลสูงสุด คือ อัตราร้อยละ 33 อัตราภาษีสูงสุดจากการศึกษาไม่ได้หมายความว่า เป็นอัตราภาษีที่เหมาะสมที่สุด แต่ทั้งนี้จะขึ้นอยู่กับสถานการณ์ของประเทศนั้น ๆ ได้แก่ ขนาดและการเปิดประเทศ ซึ่ง พบว่า ประเทศขนาดเล็กที่กำลังเปิดตัวสู่ระบบเศรษฐกิจจะมีอัตราภาษีที่ทำรายได้สูงสุดต่ำกว่าประเทศที่มีขนาดใหญ่ หรือปิดตัวจากระบบเศรษฐกิจ ซึ่งเป็นไปตามสมมติฐานที่คาดไว้ว่า การจัดเก็บภาษีของแต่ละประเทศควรมีความยืดหยุ่น และการศึกษาแสดงให้เห็นว่า ประเทศที่ใช้ระบบเครดิตและใช้ระบบภาษีแบบผสมจะตอบสนองกับสัดส่วนรายได้ภาษีเงินได้นิติบุคคลต่อผลิตภัณฑ์มวลรวม (GDP) (ดูตาราง 4)