

การกระจายภาระภาษีอากรจำแนกตามชั้นเงินได้ ของครัวเรือนในประเทศไทย : พรมแดนแห่งความรู้*

1. ความเบื้องต้น

บทความเรื่องนี้มีจุดมุ่งหมายที่จะสำรวจงานวิจัยและงานวิชาการที่มุ่งศึกษาเรื่อง การกระจายภาระภาษีอากร จำแนกตามชั้นของเงินได้ในประเทศไทย ผลงานทางวิชาการที่อยู่ใน ขอบข่ายแห่งการสำรวจ จำกัดเฉพาะการศึกษาภาระภาษีอากรเชิงปริมาณ (Quantitative Approach) โดยไม่รวมถึงการศึกษาภาระภาษีอากรแบบพรรณนาความ (Descriptive Approach) ลักษณะเด่นของ วิธีการศึกษาภาระภาษีอากรเชิงปริมาณก็คือ จะต้องมีการประมาณการภาระภาษีออกมาเป็นข้อมูลเชิง ปริมาณ ภาระภาษีที่คำนวณได้นั้นอาจนำเสนอข้อมูลในรูปของภาระสัมบูรณ์ (Absolute Tax Burden) ดังเช่นจำนวนภาษีอากรที่ตกเป็นภาระแก่บุคคล กลุ่มบุคคล หรือหน่วยเศรษฐกิจต่างๆในสังคม และ/ หรือนำเสนอข้อมูลในรูปภาระสัมพัทธ์ของภาษีอากร (Relative Tax Burden)¹ ดังเช่นอัตราภาระภาษี (Effective Tax Rate) ที่ตกแก่บุคคล กลุ่มบุคคล หรือหน่วยเศรษฐกิจต่างๆในสังคม ทั้งนี้อัตราภาระ ภาษี ก็คือ อัตราส่วนระหว่างจำนวนภาษีอากรที่ต้องรับภาระกับเงินได้ของหน่วยเศรษฐกิจที่รับภาระ ภาษีนั้น

บทความนี้ไม่เพียงแต่จะจำกัดการสำรวจเฉพาะแต่การศึกษาภาระภาษีอากรเชิง ปริมาณเท่านั้น หากทว่ายังจำกัดเฉพาะการศึกษาภาระภาษีอากรจำแนกตามชั้นของเงินได้ (Tax Incidence by Income Class) อีกด้วย การศึกษาภาระภาษีอากรจำแนกตามภูมิศาสตร์ก็² การศึกษาการ

*บทความนี้ ตัดตอนจากส่วนหนึ่งของงานวิจัยเรื่อง *การสำรวจสถานะความรู้ว่าด้วยภาษีอากรในเมืองไทย* ซึ่งได้รับเงินอุดหนุนจากคณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ เฉพาะเนื้อหาในส่วนนี้ได้เขียนแล้วเสร็จตั้งแต่ ปี 2523 แต่ยังมีได้ตีพิมพ์ เนื่องจากเนื้อหาในบทอื่นๆยังเขียนไม่เสร็จ ในการนำเสนอบทความนี้ ผู้เขียนถือโอกาส ‘เก็บตก’ งานวิจัยและงานวิชาการที่ตกสำรวจในร่างต้นฉบับเดิม บทความเรื่องนี้กำหนดที่จะตีพิมพ์ใน *วารสาร เศรษฐศาสตร์ของสมาคมเศรษฐศาสตร์แห่งประเทศไทย* ในปี 2526 แต่แล้วบรรณาธิการวารสารดังกล่าวกลับมิได้ ปฏิบัติหน้าที่ในการผลิตวารสารทางวิชาการ ซึ่งเกือบจะเรียกได้ว่าเป็นภารกิจหลักเพียงประการเดียวของสมาคม ดังกล่าวนี้ และเป็นที่เข้าใจว่า *วารสารเศรษฐศาสตร์* จะไม่สามารถผุดเกิดได้อีกภายใต้ผู้บริหารชุดปัจจุบัน ผู้เขียนจึง ได้ถอนต้นฉบับมาพิมพ์ใน *วารสารเศรษฐศาสตร์ธรรมศาสตร์*

¹คำว่า “ภาระสัมบูรณ์ของภาษีอากร” และ “ภาระสัมพัทธ์ของภาษีอากร” เป็นศัพท์ที่มีการใช้กันอย่าง ค่อนข้างสับสน ในที่นี้ เมื่อเรากล่าวถึงภาระสัมพัทธ์ของภาษีอากรประเภทใด เราหมายถึงภาระภาษีอากรเมื่อเทียบกับเงินได้ของผู้รับภาระภาษีประเภทนั้น

²ตัวอย่างเช่น อุดม เกิดพิบูลย์ และจิรพรหม ชีรานนท์ (2517) ; Apinya Tearprasert (1975); เมธี ครองแก้ว (2523) ; สุภรณ์ คำเนินสวัสดิ์ (2521)

กระจายภาระภาษีอากรระหว่างเมืองกับชนบทที่ดี³ และการศึกษาภาระภาษีอากรที่ตกแก่เจ้าของปัจจัยการผลิตประเภทต่างๆที่ดี⁴ อยู่นอกขอบข่ายการสำรวจของบทความนี้

หากพิจารณาในแง่ของประวัติศาสตร์แห่งวิทยาการ เราพบว่า ก่อนปี 2517 ไม่ปรากฏว่ามีงานวิจัยใดที่ศึกษาภาระภาษีอากรเชิงปริมาณจำแนกตามชั้นของเงินได้ *อุดม เกิดพิบูลย์ และ จีรพรรณ ชีรานนท์ (2517)* อาจถือได้ว่าเป็นงานบุกเบิกในหัวข้อนี้ โดยศึกษาทั้งภาระสัมบูรณ์และภาระสัมพัทธ์ของภาษีทางอ้อมรวม 5 ประเภท ซึ่งตกแก่ครัวเรือนในเขตเทศบาลของภูมิภาคต่างๆ อย่างไรก็ตาม ระเบียบวิธีการศึกษาที่ใช้ในงานวิจัยชิ้นนี้มีข้อบกพร่องเป็นอันมาก อีกทั้งข้อมูลที่ใช้ในการศึกษาก็ไม่ปรากฏแหล่งอันแน่นอน มีหน้าซ้ำการนำเสนอผลการวิเคราะห์ซึ่งปราศจากความประณีตอีกด้วย จึงทำให้งานวิจัยเรื่องนี้มีความน่าเชื่อถือไม่มากเท่าที่ควร

เมธี ครองแก้ว (2519) อาจถือได้ว่าเป็นงานบุกเบิกในการศึกษาภาระภาษีอากรเชิงปริมาณของระบบภาษีอากรโดยส่วนรวม แม้ว่างานชิ้นนี้จะตีพิมพ์หลังงานวิจัยในหัวข้อนี้หลายต่อหลายเรื่อง แต่ก็เป็นเพราะความล่าช้าในการจัดพิมพ์มากกว่าเหตุผลในด้านอื่นๆ ทั้งนี้ข้อเท็จจริงปรากฏว่า *เมธี ครองแก้ว (2519)* เขียนขึ้นในระหว่างปี 2517-2518 เพื่อตีพิมพ์ในหนังสือที่ระลึกศาสตราจารย์ ดร.ป๋วย อึ๊งภากรณ์ มีอายุครบ 60 ปีในปี 2519 งานชิ้นนี้ต่อมาได้แก้ไขเพิ่มเติมและปรากฏในบทที่ 3 ของ *Krongkaew (1975)* ขอให้สังเกตว่า งานชิ้นหลังนี้ปรากฏสู่วงวิชาการก่อนงานชิ้นแรกเสียอีก

ในบรรดางานวิจัยว่าด้วยระบบการคลังของไทย เราพบว่า มีงานวิจัยที่นำเสนอการวิเคราะห์ภาระของระบบการคลังทั้งระบบ (Fiscal Incidence Studies) โดยครอบคลุมทั้งการกระจายภาระภาษีอากรและการกระจายผลประโยชน์จากการใช้จ่ายของรัฐบาลอยู่เพียง 3 เรื่อง คือ *Krongkaew (1975)* *เมธี ครองแก้ว (2521 ; 2523)* และ *Thepthana (1979)* อย่างไรก็ตาม บทความนี้จะเน้นเฉพาะผลการวิจัยทางด้านภาระภาษีอากรเท่านั้น เนื้อหาของบทความนี้จำแนกออกเป็น 3 ตอน ตอนที่หนึ่งนำเสนอผลการสำรวจงานวิจัยว่าด้วยการกระจายภาระภาษีอากรจำแนกตามชั้นของเงินได้ของระบบการคลังไทยทั้งระบบ ตอนที่สองกล่าวถึงงานวิจัยในหัวข้อเดียวกันนี้ แต่จำกัดเพราะภาษีอากรบางประเภท และตอนที่สามเป็นบทสรุป

2. การกระจายภาระภาษีจำแนกตามชั้นของเงินได้ของระบบภาษีอากรโดยส่วนรวม

การศึกษาภาระภาษีอากรเชิงปริมาณ จำแนกตามชั้นเงินได้ของหน่วยเศรษฐกิจ ไม่ว่าจะเป็นการศึกษาภาระของระบบภาษีอากรโดยส่วนรวม หรือการศึกษาภาระภาษีเฉพาะประเภท (ซึ่ง

³ ตัวอย่างเช่น *Usher (1966)* ; *Saeng Sanguanruang (1971)*; *Apinya Tearprasert (1975)*

⁴ ตัวอย่างเช่น *สมชัย ฤชุพันธุ์ (2521)*

กล่าวถึงต่อไปในหัวข้อที่ 3) ล้วนแล้วแต่เป็นผลของความพยายามในการศึกษาผลกระทบของระบบภาษีอากร และ/หรือภาษีอากรเฉพาะประเภทที่มีต่อการกระจายรายได้ หน่วยเศรษฐกิจที่ใช้เป็นฐานในการศึกษาทั้งหมด คือ ครัวเรือน และข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะการกระจายเงินได้ของครัวเรือน ล้วนแล้วแต่อาศัยข้อมูลจากการสำรวจการใช้จ่ายของครอบครัวหรือการสำรวจสถานะเศรษฐกิจและสังคม ผลการศึกษามักจะแสดงในรูปของภาระสัมบูรณ์ (Absolute Incidence) และ/หรืออัตราภาระภาษี (Effective Tax Rate) ที่ตกแก่ครัวเรือนในชั้นเงินได้ต่างๆ ระเบียบวิธีการศึกษาเรื่องดังกล่าวนี้ Masgrave, et.al. (1951) จำแนกออกเป็น 2 ประเภท คือ การศึกษาภาระสัมบูรณ์ของภาษีอากร (Absolute Incidence Studies) และการศึกษาภาระส่วนต่างของภาษีอากร (Differential Incidence Studies)⁵

(ก) การศึกษาภาระสัมบูรณ์ของภาษีอากร (Absolute Incidence Studies) การศึกษาวิธีนี้จะใช้วิธีเปรียบเทียบลักษณะการกระจายรายได้ในสถานการณ์ที่ไม่มีระบบการคลัง (Pre-fisc Income Distribution) กับลักษณะการกระจายรายได้ในสถานการณ์ที่มีระบบการคลัง (Post-fisc Income Distribution) หากมีความแตกต่างในลักษณะการกระจายรายได้ระหว่างสถานการณ์ทั้งสองดังกล่าวนี้ เราก็จะสรุปว่า ความแตกต่างดังกล่าวเป็นผลจากระบบการคลังของรัฐบาล ไม่ว่าจะเป็นการเก็บภาษีอากร และ/หรือการใช้จ่ายของรัฐบาล ทั้งนี้โดยสมมติว่า นโยบายอื่นๆของรัฐบาลมีความเป็นกลางต่อลักษณะการกระจายรายได้ประชาชาติ วิธีการศึกษาดังกล่าวนี้จึงมีผลเสมือนหนึ่งว่า เราสมมติว่า ไม่มีภาครัฐบาล ข้อสมมติดังกล่าวนี้ย่อมไม่สมจริงจนเป็นเหตุให้งานวิจัยที่ใช้วิธีการศึกษาดังกล่าวนี้ไร้ความหมาย และหาประโยชน์อันใดมิได้⁶

(ข) การศึกษาภาระส่วนต่างของภาษีอากร (Differential Incidence Studies) การศึกษาวิธีนี้ใช้วิธีการเปรียบเทียบลักษณะการกระจายรายได้ในสถานการณ์ที่มีการเก็บภาษีอากรดังที่เป็นอยู่ กับลักษณะการกระจายรายได้ในสถานการณ์ที่มีระบบภาษีอากรหรือระบบการคลังสมมติ (Hypothetical Fiscal System) กล่าวโดยเฉพาะเจาะจงก็คือ การเปรียบเทียบระหว่างผลกระทบอันเกิดจากภาษีอากรชนิดหนึ่งหรือระบบหนึ่ง กับผลกระทบอันเกิดจากภาษีอากรอีกชนิดหนึ่งหรืออีกระบบหนึ่ง ซึ่งให้รายได้ที่แท้จริงแก่รัฐบาลจำนวนเท่ากัน ภาษีอากรหรือระบบภาษีอากรสมมติดังกล่าวนี้มักจะเป็นภาษีอากรชนิดที่ไม่มีผลกระทบต่อลักษณะการกระจายเงินได้ของครัวเรือน เช่น ภาษีเงินได้ที่มีโครงสร้างอัตราภาษีแบบตามสัดส่วน (Proportional Income Tax) เป็นอาทิ⁷

⁵ คำอธิบายเกี่ยวกับเรื่องนี้ ดูอาทิเช่น Mieszkowski (1969 : 1104-1107) Bird and Wulf (1973 : 640-641); De Wulf (1975 : 96-98)

⁶ ข้อวิพากษ์วิจารณ์เกี่ยวกับระเบียบวิธีการศึกษานี้ ดูอาทิเช่น Prest (1955) ; Bird and De Wulf (1973) เป็นต้น

⁷ ผู้ที่สนับสนุนการใช้วิธีการศึกษาดังกล่าวนี้ ดูอาทิเช่น Musgrave, et.al. (1951)

จากการสำรวจงานวิจัยว่าด้วยภาษีอากรในเมืองไทย เราพบว่า มีงานวิจัยอย่างน้อย 6 เรื่อง ที่ศึกษาภาระภาษีเชิงปริมาณของระบบภาษีอากร โดยส่วนรวมที่ตกแก่ครัวเรือนจำแนกตามชั้นเงินได้ ดังรายชื่อปรากฏในตารางที่ 1 อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนได้รวม *Tearprasert (1975)* ไว้ในการสำรวจในหัวข้อนี้ เพื่อจะได้เปรียบเทียบระเบียบวิธีการวิจัยให้เห็นโดยเด่นชัด แม้ว่าประเภทของภาษีอากรที่อยู่ในขอบข่ายของการศึกษาในงานวิจัยชิ้นนี้จะมีอยู่เพียง 5 ประเภท อันได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีการค้า ภาษีสรรพสามิต อากรขาเข้า และพรีเมียมข้าว ซึ่งมีมูลค่าเพียงประมาณร้อยละ 63.05 ของรายได้รวมของรัฐบาลในปีงบประมาณ 2512 เท่านั้นก็ตาม⁸ (*Tearprasert, 1975 : 1.3 – 1.4*)

ในการศึกษาภาระภาษีอากรเชิงปริมาณในเมืองไทย มีงานวิจัยเพียงไม่กี่ชิ้นที่แสดงความตระหนักในความแตกต่างระหว่างวิธีการศึกษาภาระสัมบูรณ์ของภาษีอากร (Absolute Incidence Studies) กับวิธีการศึกษาภาระส่วนต่างของภาษีอากร (Differential Incidence Studies) อาทิเช่น *Medhi Krongaew (1975)*, *Manoon Pahirah (1978)* และ *เมธี ครองแก้ว (2521 ; 2523)* ซึ่งต่างอ้างว่าเลือกวิธีการศึกษาภาระส่วนต่างของภาษีอากร อย่างไรก็ตาม กระบวนการวิเคราะห์ตามที่ปรากฏใน *Manoon Pahirah (1978)* กลับมิได้ระมัดระวังที่จะนำเสนอผลการวิเคราะห์ตามวิธีการศึกษาภาระส่วนต่างของภาษีอากรโดยเคร่งครัด นอกจากนี้ วิธีการศึกษาภาระส่วนต่างของภาษีอากรก็ต้องมีลักษณะเป็นการศึกษาเปรียบเทียบภาระภาษีอากรระหว่างสองช่วงเวลา (Intertemporal Study) จึงจะมีประโยชน์ แต่การค้นกลับปรากฏว่า การศึกษาภาระภาษีอากรเชิงปริมาณในเมืองไทยส่วนใหญ่ (ทั้งส่วนที่จะสำรวจในหัวข้อต่อไป) เป็นการศึกษาจากข้อมูลปีหนึ่งปีใดโดยเฉพาะ อันเป็นเหตุให้ผลการศึกษาไม่เป็นประโยชน์เท่าที่ควร เราจะขยายความประเด็นดังกล่าวนี้ในภายหลัง

ในการสำรวจสถานะความรู้เกี่ยวกับภาระภาษีอากรในเมืองไทยโดยส่วนรวม เราจะแยกประเด็นในการสำรวจออกเป็น 6 ประเด็นด้วยกัน คือ

- (1) ข้อมูลที่ใช้ในการศึกษา
- (2) แนวความคิดว่าด้วยเงินได้ (The Concept of Income)
- (3) ประเภทของภาษีอากรที่ใช้ในการศึกษา (Tax Coverage)
- (4) ข้อสมมติเกี่ยวกับภาระภาษีอากร (Tax Incidence Assumptions)

⁸ *Tearprasert (1975)* มีลักษณะเด่นที่แตกต่างจากงานวิจัยอื่นๆที่เราจะสำรวจในหัวข้อนี้ เพราะไม่เพียงแต่ศึกษาการกระจายภาระภาษีอากรที่ตกแก่ครัวเรือนในชั้นเงินได้ต่างๆเท่านั้น หากยังได้ศึกษาการกระจายภาระภาษีอากรระหว่างภาคเศรษฐกิจ (ชนบทกับเมือง) และระหว่างภาคภูมิศาสตร์อีกด้วย นอกจากนี้ยังพยายามศึกษาด้วยว่า ลักษณะทางเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน ดังเช่นระดับการศึกษาของหัวหน้าครอบครัว และขนาดของครอบครัว มีผลกระทบต่อรูปแบบการกระจายภาระภาษีอากร (Pattern of Tax Burden) อย่างไรหรือไม่ อย่างไรก็ตาม การนำเสนอผลการวิเคราะห์มีข้อบกพร่องและขาดความประณีตอย่างมาก ทำให้งานชิ้นนี้ไม่เป็นประโยชน์เท่าที่ควร

- (5) ข้อสมมติเกี่ยวกับการกระจายภาระภาษีอากร (Allocation-of-Tax-Burden Assumptions)
- (6) ข้อสรุปจากการศึกษา

2.1 ข้อมูลที่ใช้ในการศึกษา (ดูตารางที่ 1)

จากการสำรวจงานวิจัยว่าด้วยการกระจายภาระรวมของภาษีอากรในเมืองไทย เราพบว่า ปีที่ใช้ในการศึกษามากที่สุดคือปี 2512 ซึ่งปรากฏว่ามีงานวิจัยอย่างน้อย 6 เรื่อง คือ *เมธี ครองแก้ว (2519)* ; *Krongkaew (1975)* ; *Apiratanapimonchai (1975)*; *Tearprasert (1975)*; *Pahirah (1978)*; *Thepthana (1979)* รองลงมาได้แก่ปี 2506 ซึ่งปรากฏว่ามีงานวิจัย 2 เรื่อง ส่วนปี 2514, 2515 และ 2516 มีงานวิจัยเพียงปีละเรื่อง ดังรายละเอียดปรากฏในตารางที่ 1

งานวิจัยทุกชิ้นใช้ครัวเรือนเป็นหน่วยเศรษฐกิจในการศึกษา ข้อมูลสำคัญสำหรับการศึกษานี้มีอยู่ 2 ประเภท คือ ข้อมูลเกี่ยวกับการกระจายรายได้ และข้อมูลเกี่ยวกับภาษีอากร ความแตกต่างในด้านข้อมูล นับเป็นปัจจัยหนึ่งที่ทำให้ผลการวิเคราะห์แตกต่างกัน

2.1.1 ข้อมูลเกี่ยวกับการกระจายรายได้

2.1.1.1 ปี 2512

ดังได้กล่าวแล้วว่า การศึกษาการกระจายภาระรวมของภาษีอากรในเมืองไทย ส่วนใหญ่ ศึกษาโดยใช้ข้อมูลในปี 2512 ทั้งยังปรากฏอีกด้วยว่า งานวิจัยทุกเรื่องอาศัยข้อมูลจากรายงานการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคม พ.ศ. 2511-2512 ซึ่งโดยสามัญสำนึก เราย่อมคาดหมายได้ว่า แบบแผนการกระจายรายได้ก็ดี และค่าสัมประสิทธิ์จินิ (Gini Coefficient) ของการกระจายรายได้ก่อนเสียภาษีอากรก็ดี น่าจะมีลักษณะเหมือนกัน และมีค่าเท่ากัน แต่การค้นหาค่าได้เป็นเช่นนั้นไม่ งานของ *Tearprasert (1975)* มิได้ให้รายละเอียดเกี่ยวกับแบบแผนการกระจายรายได้ก่อนเสียภาษีอากร แต่งานของ *Apiratanapimonchai (1975)* ; *Krongkaew (1975)* และ *Pahirah (1978)* ได้นำเสนอข้อมูลพื้นฐานดังกล่าวนี้ ข้อที่พึงสังเกตก็คือ

(ก) จำนวนครัวเรือนไทยทั้งประเทศในปี 2512 ตามที่ปรากฏใน *Krongkaew (1975 : 60)* และ *Pahirah (1978 : 60)* มียอดตรงกัน คือ 5.9085 ล้านครอบครัว ความแตกต่างของข้อมูลดังกล่าวนี้เท่าที่สำรวจพบ เกิดจากข้อเท็จจริงที่ว่า ทั้งนายเมธี ครองแก้ว และนายมนูญ พาหิระ ต่างใช้ข้อมูลจากรายงานสำมะโนประชากรและเคหะ พ.ศ.2513 มาใช้เป็นฐานในการคำนวณโดยตรง และโดยมิได้ปรับตัวเลขแต่ประการใด ทั้งนี้ นายเมธี ครองแก้วให้บรรดาอธิบายว่า การสำมะโนครั้งนั้นโดยพื้นฐานแล้ว กระทำในปี 2512 (*Krongkaew, 1975 : 280*) โดยที่นายมนูญ พาหิระ มิได้ให้คำอธิบาย แต่นายสมชาย อภิรัตน์พิมลชัย ปรับข้อมูลจากการสำมะโนประชากรและที่อยู่อาศัย

พ.ศ.2503 และ พ.ศ.2513 โดยอาศัย Extrapolation Method ในการประมาณตัวเลขของปี 2512 (*Apiratanapimonchai, 1975 : Appendix B, p. 130*) โดยมีได้เลียวใจแม้แต่น้อยว่า การสำมะโนประชากรที่อยู่อาศัย พ.ศ.2513 เริ่มดำเนินการมาแต่ปี พ.ศ.2512 ส่วน *Tearpasert (1975)* และ *Thepthana (1979)* มิได้นำเสนอข้อมูลดังกล่าวนี้

(ข) เงินได้ในรูปตัวเงิน (Money Income) ของครัวเรือนไทยทั่วราชอาณาจักร ในปี 2512 เท่ากับ 64,621.0 ล้านบาท ตาม *Apiratanapimonchai (1975)* แต่เท่ากับ 64,652.0 ล้านบาท ตาม *Krongkaew (1975)* และเท่ากับ 63,970.4 ล้านบาท ตาม *Pahirah (1978)*⁹ ตัวเลขประมาณการของนายสมชาย อภิรัตน์พิมลชัย โดยพื้นฐานแล้วแตกต่างจากของนายเมธี ครองแก้ว และนายมนูญ พาหิระ เพราะเหตุที่สถิติจำนวนครัวเรือนทั่วราชอาณาจักรแตกต่างกันนั่นเอง ส่วนความแตกต่างระหว่างตัวเลขประมาณการของนายเมธี ครองแก้ว กับของนายมนูญ พาหิระ นั้น เท่าที่สำรวจพบเป็นเพราะเหตุว่า นายมนูญ พาหิระ ประมาณการจากข้อมูลที่ตีพิมพ์ใน *รายงานการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคม พ.ศ.2511-2512* โดยตั้งข้อสมมติบางประการ (*Pahirah, 1978 : Appendix C, pp.135-141*) อย่างไรก็ตาม เป็นที่เข้าใจกันว่า ข้อมูลเงินได้ในรูปตัวเงินซึ่งตีพิมพ์ใน *รายงานการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคม พ.ศ.2511-2512* มีความคลาดเคลื่อนบางประการ นายเมธี ครองแก้ว จึงประมาณการจากข้อมูลดั้งเดิม ซึ่ง ดร.เอื้อย อัสตรา มีสุข นำเสนอจากเทปบันทึกข้อมูล (*Krongkaew, 1975 : Appendix B, pp. 280-285*) แม้ว่าความแตกต่างของตัวเลขดังกล่าวนี้ใน *Krongkaew (1975)* ; *Apiratanapimonchai (1975)* และ *Pahirah (1978)* จะมีไม่มากนัก แต่ย่อมมีผลทำให้แบบแผนการกระจายรายได้ และอัตราภาวะภาษีที่ตกแก่ครัวเรือนในชั้นเงินได้ต่างๆที่คำนวณได้คลาดเคลื่อนแตกต่างกันโดยมีพิกต้องสงสัย

(ค) เงินได้ในรูปทรัพย์สิน (Income in Kind) ของครัวเรือนไทยทั่วราชอาณาจักรในปี 2512 มีค่าเท่ากับ 13,111.5 ล้านบาท ตาม *Apiratanapimonchai (1975 : 32)* แต่เท่ากับ 23,496.6 ล้านบาท ตาม *Krongkaew (1975 : 83)* และ 10,919.8 ล้านบาท ตาม *Pahirah (1978 : 64)* ความแตกต่างมิได้มีเฉพาะแต่จำนวนเงินได้รวมเท่านั้น แต่ทว่าแบบแผนการกระจายรายได้ดังกล่าวนี้ก็ยิ่งแตกต่างกันอย่างมากอีกด้วย นับว่าเป็นเรื่องน่าประหลาดใจอย่างยิ่ง ทั้งนี้เพราะเหตุว่าผู้วิจัยทั้งสามท่านต่างก็อ้างว่า ได้ใช้ประโยชน์จากเทปข้อมูลที่รวบรวมโดย ดร.เอื้อย อัสตรา มีสุข เหมือนกันทั้งสิ้น (*Apiratanapimonchai, 1975 : Appendix B, p. 130; Krongkaew, 1975 : 77-78;*

⁹เป็นที่น่าสังเกตว่า ตัวเลขในวิทยานิพนธ์ของ นายมนูญ พาหิระ ซึ่งอ้างอิงในหน้าต่างๆมีค่าไม่เท่ากัน ในตารางที่ 4-1 ตัวเลขดังกล่าวเท่ากับ 63,974.4 ล้านบาท (*Pahirah 1978 : 60*) แต่ในตารางที่ 4-2 และ 4-4 ตัวเลขดังกล่าวเท่ากับ 63,970.4 ล้านบาท (*Pahirah, 1978 : 61, 66*)

Pahirah, 1978 : 63)¹⁰ ความแตกต่างของข้อมูลพื้นฐานดังกล่าวนี้ย่อมทำให้ผลการคำนวณภาวะภาษีที่ตกแก่ครัวเรือนที่มีฐานะต่างๆแตกต่างกัน โดยสิ้นเชิง แม้ว่าจะใช้ข้อสมมติอื่นๆในการคำนวณเหมือนกันก็ตาม

โดยที่ข้อมูลพื้นฐานเกี่ยวกับจำนวนครัวเรือนและจำนวนเงินได้ในรูปตัวเงิน (Money Income) ตลอดจนจำนวนเงินได้ในรูปทรัพย์สิน (Income in Kind) ของครัวเรือนในแต่ละชั้นเงินได้ที่ใช้ในงานวิจัยต่างๆนั้น แตกต่างกันโดยเกือบสิ้นเชิง จึงมีข้อเรื่องน่าประหลาดใจที่จะพบว่า ผลการคำนวณค่าสัมประสิทธิ์จีนิ (Gini Coefficient) ของการกระจายรายได้ของครัวเรือนไทยในปี 2512 ทั้งเงินได้ในรูปตัวเงิน (Y_m) และเงินได้ในรูปตัวเงินรวมกับเงินได้ในรูปทรัพย์สิน (Y_{m+k}) ก่อนเสียภาษีอากร มิได้มีค่าต้องตรงกัน และเมื่อเปรียบเทียบกับ Meesook (1976) ซึ่งอาศัยข้อมูลของปีเดียวกัน และจากแหล่งข้อมูลเดียวกัน ก็ไม่ปรากฏว่ามีงานวิจัยเรื่องใดที่เสนอผลการคำนวณสัมประสิทธิ์จีนิได้เท่ากัน แม้แต่ เมธี ครองแก้ว (2519) ยังแตกต่างจาก Krongkaew (1975) ดังรายละเอียดปรากฏในตารางที่ 2

สำหรับงานวิจัยของนางสาวอภิญา เตียประเสริฐ นั้น เนื่องจากมิได้นำเสนอข้อมูลพื้นฐานให้พิจารณา จึงมีอาจตรวจสอบได้ว่า ข้อสรุปที่แตกต่างกันจากผลการศึกษานั้นมีสาเหตุจากการใช้ข้อมูลพื้นฐานที่มีได้ต้องตรงกันหรือไม่ กระนั้นก็ตาม มีข้อพึงสังเกตอย่างน้อย 2 ประการกล่าวคือ

ประการแรก Tearprasert (1975) อ้างว่า อาศัยข้อมูลการกระจายเงินได้ของครัวเรือนไทยในปี 2512 จาก รายงานการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคม พ.ศ.2511-2512 ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ เช่นเดียวกับงานวิจัยทั้งสามที่กล่าวมาข้างต้นแล้ว และเช่นเดียวกับ ดร.เอื้ออัสตรา มีสุข ด้วย

ประการที่สอง Tearprasert (1975) มิได้นำเสนอค่าสัมประสิทธิ์จีนิของการกระจายรายได้ของครัวเรือนไทยทั่วราชอาณาจักรในปี 2512 แต่นำเสนอเป็นภาคภูมิศาสตร์ทั้งในเขตเมืองและเขตชนบท ทำให้ไม่สามารถเปรียบเทียบผลการคำนวณกับงานวิจัยของท่านอื่นๆได้ ยกเว้นงานของ ดร.เอื้ออัสตรา มีสุข ดังได้แสดงเปรียบเทียบไว้ในตารางที่ 3 และ 4 ซึ่งจะเห็นได้โดยชัดเจนว่า ค่าสัมประสิทธิ์จีนิที่คำนวณได้นั้นแตกต่างกันโดยสิ้นเชิง แต่ความแตกต่างดังกล่าวนี้ยังมีอาจกล่าวสรุปได้ว่า เป็นเพราะข้อมูลพื้นฐานแตกต่างกัน ทั้งนี้เพราะเหตุว่า ในการคำนวณสัมประสิทธิ์จีนิ นั้น แม้จะใช้ข้อมูลพื้นฐานเดียวกัน แต่ถ้าหากจำนวนชั้นของเงินได้ที่จำแนกแตกต่างกันก็ดี และการเลือกใช้

¹⁰ รายงานการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคม พ.ศ.2511-2512 ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ มิได้นำเสนอข้อมูลเกี่ยวกับเงินได้ในรูปทรัพย์สิน (Income in Kind) ของครัวเรือนไทย แต่ในการสำรวจครั้งนั้นมีคำถามที่ให้ข้อมูลเกี่ยวกับเรื่องนี้ ซึ่งบันทึกไว้ในเทปข้อมูล และ ดร.เอื้ออัสตรา มีสุข ได้นำข้อมูลดังกล่าวมาเผยแพร่ ดู Meesook, (1974)

ตัวเลขเงินได้ถัวเฉลี่ยของเงินได้แต่ละชั้น (โดยเฉพาะอย่างยิ่งเงินได้ชั้นต่ำสุดและสูงสุด) แตกต่างกันไป ค่าสัมประสิทธิ์จินีที่คำนวณได้ก็จะแตกต่างกันได้ อย่างไรก็ตาม *Tearprasert (1975)* มิได้ให้ข้อมูลเหล่านี้แก่ผู้อ่าน จึงมีอาจวินิจฉัยได้

งานวิจัยของสมชาย เทพธานา มีลักษณะคล้ายคลึงกับอภิญา เทียประเสริฐ ในข้อที่ว่า นำเสนอผลการศึกษาระยะการกระจายภาระภาษีที่ตกแก่ครัวเรือนในชั้นเงินได้ต่างๆ โดยจำแนกออกเป็นภาคชนบทและภาคตัวเมือง แต่มิได้นำเสนอผลการวิเคราะห์ภาพรวมทั่วราชอาณาจักร ข้อมูลการกระจายรายได้ของครัวเรือนที่ปรากฏในงานวิจัยเรื่องนี้แตกต่างจากงานวิจัยอื่นๆ ไม่น้อย ทั้งนี้ปรากฏว่า สัมประสิทธิ์จินีของการกระจายเงินได้ในรูปตัวเงินของครัวเรือนในภาคตัวเมืองและภาคชนบทมีค่าเท่ากับ 0.436 และ 0.474 ตามลำดับ (*Thepthana, 1979 : 20*) เทียบกับ 0.4498 และ 0.4957 ใน *Mesook (1976 : 24)*

2.1.1.2 ปี 2505-2506 และ 2514-2516

งานวิจัยที่ศึกษาโดยใช้ข้อมูลปี 2505-2506 มีอยู่เพียง 2 เรื่อง คือ *Krongkaew (1975)* และ *Thepthana (1979)* ทั้งสองเรื่องต่างอาศัยข้อมูลการกระจายรายได้ของครัวเรือนจากรายงานการสำรวจรายการใช้จ่ายของครอบครัว พ.ศ.2505-2506 ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ

งานวิจัยที่ศึกษาโดยใช้ข้อมูลปี 2514-2516 มีอยู่รวม 3 เรื่อง ในจำนวนนี้ *เมธี ครองแก้ว (2521 ; 2523)* และ *Thepthana (1979)* อาศัยข้อมูลการกระจายรายได้ของครัวเรือนจากรายงานการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคม พ.ศ. 2514-2516 ต่างกันแต่เพียงว่า งานของเมธี ครองแก้ว เลือกใช้ปี 2515 เป็นฐาน ส่วนสมชาย เทพธานา ใช้ปี 2516 เป็นฐาน อย่างไรก็ตาม *Pahirah (1978)* มิได้ใช้ประโยชน์จากข้อมูลของสำนักงานสถิติแห่งชาติดังกล่าวนี้ ทั้งนี้โดยอ้างว่า ข้อมูลเกี่ยวกับเงินได้ของครัวเรือนในแต่ละภูมิภาคในรายงานดังกล่าวนี้ได้จากการสำรวจต่างกรรมต่างวาระกัน จึงไม่สามารถนำมาคำนวณหาตัวเลขระดับทั่วราชอาณาจักรได้ ดังนั้น มนุญ พาหิระ จึงหาทางออกด้วยการใช้ *Extrapolation Method* ในการประมาณการตัวเลขการกระจายรายได้ในรูปตัวเงินของครัวเรือนไทยจากข้อมูลปี 2506 และ 2512 (*Pahirah, 1978 : 59-60*)¹¹ ส่วนข้อมูลเกี่ยวกับเงินได้ในรูป

¹¹ค่าสัมประสิทธิ์จินี (Gini Coefficient) ของการกระจายเงินได้ของครัวเรือนไทยในปี 2514 จากประมาณการของ นายมนุญ พาหิระ เท่ากับ 0.5889 (*Pahirah, 1978 : 100*) แต่ตัวเลขเดียวกันนี้ของปี 2515 จากการคำนวณของ นายเมธี ครองแก้ว เท่ากับ 0.6051 ดู *เมธี ครองแก้ว (2521 : 3-25)* หรือ *เมธี ครองแก้ว (2523 : 59)*

ทรัพย์ากร นายมนูญ กลับสมมติว่า ไม่มีความแตกต่างระหว่างปี 2514 กับปี 2512 (Pahirah, 1978 : 65)¹²

2.1.2 ข้อมูลเกี่ยวกับภาษีอากร

ข้อมูลเกี่ยวกับรายได้ของรัฐบาลเป็นปัจจัยสำคัญอีกปัจจัยหนึ่ง ที่อาจทำให้ผลการวิเคราะห์ภาวะภาษีแตกต่างกัน ในประเด็นนี้ มีข้อพิงสังเกตว่า *Tearprasert (1975)* มีได้กล่าวถึงแหล่งข้อมูลไว้โดยชัดเจน ส่วน *Apiratanapimochai (1975)* *Krongkaew (1975)* และ *Pahirah (1978)* และ *Thepthana (1979)* แม้จะระบุแหล่งข้อมูลไว้โดยชัดเจน (ดูตารางที่ 1) แต่ตัวเลขรายได้ของรัฐบาลไทยในปี 2512 ที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณภาวะภาษีอากรมิได้ตรงกัน¹³ แม้ว่าความแตกต่างของตัวเลขจะมีไม่มากนัก แต่ก็คงมีผลต่อการคำนวณ “ขนาด” ของภาวะภาษีอากรได้โดยมีพักต้องสงสัย นอกจากนี้ ยังมีข้อสังเกตด้วยว่า ผู้วิจัยต่างไม่นำพาที่จะแถลงอย่างกระจ่างชัดว่า ตัวเลขดังกล่าวนี้ เป็นตัวเลขของปีปฏิทินหรือปีงบประมาณ ทำให้ผู้อ่านไม่สามารถวางใจได้ว่า ในการรวบรวมข้อมูลจากแหล่งต่าง ๆ นั้น ผู้วิจัยได้ระมัดระวังที่จะไม่นำตัวเลขของปีงบประมาณมารวมกับตัวเลขของปีปฏิทินหรือไม่

จากการสำรวจข้อมูลที่ใช้ในการศึกษาภาวะภาษีอากรในเมืองไทยตามที่ปรากฏในงานวิจัยต่างๆ ดังที่ได้นำเสนอข้างต้นนี้ มีบทเรียนที่พึงกล่าวถึงอย่างน้อย 3 ประการ คือ

ประการแรก ในการศึกษาภาวะภาษีอากรชนิดที่ต้องอาศัยข้อมูลเกี่ยวกับการกระจายรายได้ หากข้อมูลเกี่ยวกับเงินได้มาจากแหล่งที่ต่างกัน ตามปกติแล้วผลการวิเคราะห์ย่อมแตกต่างกันไปด้วย ความไม่สมบูรณ์ของข้อมูลก็ดี และความไม่เที่ยงตรงของข้อมูลก็ดี นับเป็นปัญหาสำคัญในการศึกษาเรื่องนี้ ในสภาวะการณ์ดังกล่าวนี้ ผู้วิจัยในบางกรณีจึงต้องอาศัยเทคนิคทางสถิติและคณิตศาสตร์ในการประมาณการตัวเลขบางตัวหรือข้อมูลบางประเภท ความแตกต่างของเทคนิคที่ใช้ในการประมาณการย่อมทำให้ผลการวิเคราะห์แตกต่างกันไปด้วย ความข้อนี้จึงต้องตระหนักอยู่เสมอในยาม

¹²ความไม่สอดคล้องในการใช้ลำดับแห่งเหตุผลในกรณีนี้อยู่ที่ว่า ในขณะที่นายมนูญ พาหิระ สังเกตจะนำตัวเลขเงินได้ของครัวเรือนในภูมิภาคต่างๆมารวมกัน เพื่อหาตัวเลขรวมทั้งราชอาณาจักร โดยอ้างว่า ตัวเลขดังกล่าวได้มาจากการสำรวจต่างกรรมต่างวาระกันระหว่างปี 2514-2516 ซึ่งทำให้การคำนวณภาวะภาษีอากรในปี 2514 มีอาจเป็นไปได้โดยเที่ยงตรง แต่การกลับปรากฏว่า นายมนูญไม่เพียงแต่จะใช้ข้อสมมติที่ว่า เงินได้ในรูปทรัพยากรของครัวเรือนไทยในปี 2514 มีจำนวนและมีลักษณะการกระจายเหมือนกับปี 2512 ทุกประการ เท่านั้น หากทว่าในการศึกษาภาวะภาษีอากรปี 2512 นายมนูญกลับกล่าวที่จะระบุว่าเป็นภาวะของปี 2512 ทั้งๆที่ข้อมูลเกี่ยวกับเงินได้และรายจ่ายของครัวเรือนเป็นข้อมูลจากการสำรวจระหว่างปี 2511-2512 ซึ่งต่างกรรมต่างวาระไม่ต่างกัน

¹³รายได้จากภาษีอากรของรัฐบาลในปี 2512 เท่ากับ 16,626.1 ล้านบาท ตาม *Apiratanapimochai (1975 : 23)* 16,018.1 ล้านบาทตาม *Krongkaew (1975 : 299-305)* และ 17,077.4 ล้านบาท ตาม *Thepthana (1979 : 45)*.

ที่ต้องพินิจพิจารณาเพราะผลการวิจัยต่างๆ ความไม่สมบูรณ์และความไม่เที่ยงตรงของข้อมูลไม่เพียงแต่จะทำให้ความน่าเชื่อถือของผลการวิเคราะห์น้อยลงเท่านั้น หากทว่ายังทำให้การเปรียบเทียบภาวะภายในระหว่างประเทศ และการเปรียบเทียบผลการวิจัยต่างๆ ของประเทศเดียวกันมีอาจกระทำได้อีกด้วย แม้แต่การศึกษาเปรียบเทียบภาวะภายในระหว่างสองช่วงเวลา (Intertemporal Study) ของประเทศเดียวกัน โดยใช้ข้อมูลสมมติต่างๆ เหมือนกันหมด ดังเช่นงานของ *Krongkaew (1975)* ; *Pahirah (1978)* ; *Thepthana (1979)* และ *เมธี ครองแก้ว (2521 ; 2523)* นั้น ก็ยังมีข้อพึงสังวรด้วยว่า หากความเที่ยงตรงและความสมบูรณ์ของข้อมูลต่างระยะเวลายังแตกต่างกันอย่างสำคัญแล้ว ข้อเสนอสรุปจากผลการวิเคราะห์ที่หาประโยชน์อันใดมิได้

ประการที่สอง การศึกษาภาวะภายในเมืองไทย เท่าที่เราได้สำรวจมานั้นมักจะพึ่งพิงข้อมูลจากการสำรวจรายจ่ายของครัวเรือน ไม่ว่าจะเป็นการสำรวจรายการใช้จ่ายของครอบครัว พ.ศ. 2505-2506 การสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคม พ.ศ.2511-2512 หรือ พ.ศ.2514-2516 แต่การสำรวจเหล่านี้มักจะใช้เวลามากกว่าหนึ่งปี ดังนั้น จึงยากที่จะระบุโดยแน่ชัดว่า ข้อมูลเกี่ยวกับเงินได้ของครัวเรือนที่ได้จากการสำรวจเหล่านี้เป็นข้อมูลของปีหนึ่งปีใด โดยเฉพาะ ปัญหาดังกล่าวนี้อาจเป็นเหตุให้ *Pahirah (1978)* ตัดสินใจเลือกใช้วิธีการประมาณการเงินได้ของครัวเรือนในปี 2514 แทนที่จะเลือกใช้ข้อมูลจากการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคม พ.ศ.2514-2516 อย่างไรก็ตาม เป็นที่น่าสังเกตว่า ในการศึกษาภาวะภายในปี 2512 *เมธี ครองแก้ว (2519)* *Apiratanapimonchai (1975)* ; *Tearprasert (1975)* ; *Krongkaew (1975)* *Pahirah (1978)* และ *Thepthana (1979)* ต่างระบุไว้โดยชัดเจนว่าเป็นปี 2512 ทั้งๆที่ข้อมูลเกี่ยวกับเงินได้ของครัวเรือนมาจากการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคม พ.ศ.2511-2512 แม้ว่าการสำรวจครั้งนั้นจะกระทำระหว่างเดือนมกราคมถึงเดือนกันยายน 2512 แต่โดยที่ข้อมูลที่สำรวจประกอบด้วย “...ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับโครงสร้างของครัวเรือนและเศรษฐกิจของครัวเรือน รายการใช้จ่ายต่างๆของสมาชิกในครัวเรือน เมื่อเดือนก่อนเดือนที่ทำการสัมภาษณ์ รายได้สินทรัพย์ และหนี้สินต่างๆของครัวเรือนที่เปลี่ยนแปลงไปในระหว่างเดือน ตลอดจนสินทรัพย์ถาวรต่างๆที่สมาชิกครัวเรือนเป็นเจ้าของ....”¹⁴ ดังนั้น จึงมีอาจแน่ใจได้ว่า ข้อมูลเกี่ยวกับเงินได้ของครัวเรือนจากการสำรวจดังกล่าวเป็นข้อมูลของปี 2512 ล้วนๆ ปัญหาเดียวกันนี้ปรากฏอย่างชัดเจนยิ่งขึ้นในงานของ *เมธี ครองแก้ว (2521 ; 2523)* ซึ่งใช้ข้อมูลภาวะภายในของปี (งบประมาณ) 2515 แต่ใช้ข้อมูลเงินได้ของครัวเรือนจากการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคม พ.ศ.2514-2516 แม้ว่าผู้วิจัยจะได้พยายามปรับข้อมูลทั้งหลายให้เป็นของปี 2515 โดยอาศัยข้อสมมติต่างๆ (*เมธี ครองแก้ว 2523 : 122-125*) แต่โดยเหตุที่ว่า ข้อสมมติเหล่านี้ส่วนใหญ่ขึ้นอยู่กับดุลพินิจของผู้วิจัย และยังไม่มีการ

¹⁴ สำนักงานสถิติแห่งชาติ รายงานการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคม พ.ศ.2511-2512 คู่มือหน้า 1 (ตัวเน้นโดยผู้เขียน)

พยานข้อเท็จจริงสนับสนุน ข้อมูลที่ปรับนี้จึงยังอาจคลาดเคลื่อนจากความเป็นจริง ปัญหาดังกล่าวนี้เอง อาจเป็นเหตุให้ *Pahirah (1978)* ใช้วิธีการประมาณการข้อมูลเงินได้ของครัวเรือนปี 2514 จากข้อมูลปี 2506 และ 2512 ที่เคยมีการสำรวจไว้ ซึ่งน่าจะเป็นวิธีการที่มีข้อบกพร่องมากกว่าวิธีการของ *เมธี ครองแก้ว (2521 ; 2523)* อย่างไรก็ตาม มีข้อพึงสังเกตว่า แม้ว่า *Thepthana (1979 : 6-7)* จะตระหนักดีว่า ข้อมูลการกระจายรายได้ปี 2516 ได้มาจากการสำรวจระหว่างปี 2514-2516 แต่ก็หาได้ปรับตัวเลขทั้งหลายให้เป็นของปี 2516 แต่ประการใดไม่

ประการที่สาม ในการนำเสนอผลการวิจัย ผู้วิจัยพึงมีหน้าที่จกต้องนำเสนอข้อมูลพื้นฐาน หรืออย่างน้อยที่สุดอ้างอิงแหล่งของข้อมูลไว้โดยชัดเจน งานวิจัยเกี่ยวกับภาวะภาษีอากรในเมืองไทยตามที่สำรวจข้างต้นนี้ ยังมีข้อบกพร่องในเรื่องนี้ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง *Tearprasert (1975)* แม้แต่งานวิจัยที่อ้างอิงแหล่งข้อมูลเดียวกัน แต่การค้นก็ปรากฏว่า ข้อมูลพื้นฐานที่นำเสนอกลับแตกต่างกันอย่างไม่น่าเชื่อ ดังเช่นข้อมูลเกี่ยวกับเงินได้ในรูปทรัพย์สิน (Income in Kind) จาก*การสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคม พ.ศ.2511-2512*

2.2 แนวความคิดว่าด้วยเงินได้ (The Concept of Income)

แนวความคิดว่าด้วยเงินได้นับเป็นเรื่องสำคัญในการศึกษาภาวะภาษีอากร โดยเฉพาะอย่างยิ่งในการศึกษาอัตราภาวะภาษีอากร (Effective Rate of Tax) การใช้คำนิยามของเงินได้ที่แตกต่างกัน ย่อมทำให้อัตราภาวะภาษีอากรที่คำนวณได้แตกต่างกันไปด้วย

คำนิยามของเงินได้ ซึ่งเป็นที่ยอมรับกัน โดยทั่วไปในหมู่นักเศรษฐศาสตร์การคลัง จะต้องเป็นคำนิยามที่สามารถวัดความสามารถในการใช้จ่าย (Ability to Pay) ได้อย่างเที่ยงตรง ในบรรดาคำนิยามที่มีผู้เสนอนั้น *Atkinson and Stiglitz (1980 : 260-261)* กล่าวว่า คำนิยามที่ได้รับการยอมรับกันอย่างกว้างขวาง ได้แก่คำนิยามของโรเบิร์ต เฮก (Robert Murray Haig) และเฮนรี ซี. ซีมอน (Henry C. Simon) กล่าวคือ

(1) **Haig (1921)** นำเสนอคำนิยามว่า

“เงินได้ คือ มูลค่าในรูปตัวเงินของอำนาจทางเศรษฐกิจสุทธิที่เพิ่มขึ้นในช่วงเวลาหนึ่งเวลาใด”¹⁵

(2) **Simons (1938)** นำเสนอคำนิยามว่า

“เงินได้ส่วนบุคคลอาจนิยามให้หมายถึงผลรวมทางพีชคณิตระหว่าง

¹⁵Income is the money value of the net accretion to one's economic power between two points of time. (*Musgrave and Shoup, 1970 : 59*)

- (1) มูลค่าตามราคาตลาดของสิทธิประโยชน์ที่พึงปรารถนาในการบริโภค กับ
- (2) มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่มีอยู่ระหว่างระยะเริ่มต้นกับระยะสิ้นสุดของช่วงเวลาการศึกษา”¹⁶

หากยอมรับความหมายของเงินได้ตามนิยามของเฮก-ไซมอน ดังกล่าวข้างต้นนี้¹⁷ สิ่งที่มีผลในการเพิ่มพูนอำนาจในการบริโภค ย่อมต้องถือเป็นเงินได้ด้วยกันทั้งนั้น Bird and De Wulf (1973 : 653) ได้แยกแยะองค์ประกอบของเงินได้ไว้ดังนี้

- (1) เงินได้ในรูปตัวเงิน (Money Income)
- (2) เงินได้ในรูปทรัพย์สิน (Income in Kind)
- (3) ผลประโยชน์พิเศษจากนายจ้าง (Fringe Benefits)
- (4) เงินได้โดยเสน่หา (Gifts) และเงินโอน (Transfers)
- (5) มูลค่าเพิ่มของทรัพย์สิน (Capital Gains)
- (6) กำไรของนิติบุคคลที่มีได้จัดสรรเป็นเงินปันผล (Undistributed Corporate Earnings)
- (7) เงินประกันสังคมส่วนที่ไม่สามารถผลัดภาระได้
- (8) เงินได้จากต่างประเทศ (Foreign Income)

งานวิจัยเกี่ยวกับภาวะภาษีอากรในเมืองไทยเกือบทุกเรื่อง ต่างแสดงความตระหนักถึงข้อเท็จจริงว่า เงินได้ในรูปตัวเงิน (Money Income) ถ้าพึงเพียงประเภทเดียวนั้นไม่สามารถสะท้อนให้เห็นถึงฐานะหรืออำนาจซื้อที่แท้จริงของครัวเรือนหรือหน่วยเศรษฐกิจที่ศึกษาได้ ดังนั้นจึงพยายามปรับตัวเลขเงินได้เพื่อให้สามารถสะท้อนถึงอำนาจซื้อที่แท้จริง (ดูตารางที่ 5) ทั้งนี้ยกเว้น เมธิ ครองแก้ว (2519 ; 2521 ; 2523) และ Thepthana (1979)

งานของสมชาย เทพธานา อาจกล่าวได้ว่าเป็นงานวิจัยเรื่องเดียวที่มีได้แสดงความตระหนักถึงปัญหาคำนิยามของเงินได้ ทั้งนี้ปรากฏว่า ข้อมูลการกระจายรายได้ของครัวเรือนที่ใช้ในการศึกษาเป็นข้อมูลเงินได้ในรูปตัวเงิน โดยมีได้ปรับตัวเลขให้ครอบคลุมเงินได้ในรูปแบบอื่นๆ และแม้จะกล่าวถึงปัญหาคำนิยามของเงินได้อยู่บ้าง (Thepthana, 1979 : 43) แต่ก็หาได้ตะแค้นของปัญหาแต่ประการใดไม่ ความข้อนี้นับว่าแตกต่างจากงานของ เมธิ ครองแก้ว ซึ่งแสดงความตระหนัก

¹⁶ Personal income may be defined as the algebraic sum of (1) the market value of rights exercised in consumption and (2) the change in the value of the store of property rights between the beginning and end of the period in question. (Simon, 1938 : 50)

¹⁷ Goods (1977 : 7-10) ซึ่งให้เห็นว่า คำนิยามของเงินได้ที่เรียกกันว่า Haig-Simons Definition นั้น ที่ถูกแล้วควรจะเรียกว่า Schanz-Haig-Simons Definition ทั้งนี้เพราะเหตุว่า ยอร์จ ฟอน แชนส์ (George von Schanz, 1853-1931) นักเศรษฐศาสตร์ชาวเยอรมันได้เสนอคำนิยามทำนองนี้มาก่อนแล้ว

ในปัญหาค่านิยมของเงินได้ แต่มิได้ปรับข้อมูลเงินได้ เนื่องจากมีปัญหาความไม่สมบูรณ์และการขาดแคลนข้อมูล

เมื่อ เมธี ครองแก้ว (2519) นำเสนอผลการวิเคราะห์ภาวะภาษีอากรและรายได้ของรัฐบาลไทยในปี 2512 ก่อนที่จะปรากฏต่อมาในวิทยานิพนธ์ปริญญาเอก *Krongkaew (1975)* นายเมธี คำนวณภาวะภาษีอากรเทียบกับเงินได้ในรูปตัวเงิน (Money Income) โดยมีได้รวมเงินได้ในรูปทรัพย์สินและเงินได้จำบังอื่นๆ (Imputed Income) ทั้งนี้โดยอ้างว่า แม้ข้อมูลเกี่ยวกับเงินได้ในรูปทรัพย์สินจะหาได้จากเทพผลการสำรวจของสำนักงานสถิติแห่งชาติ ซึ่งมีได้นำออกเผยแพร่ ‘แต่ตัวเลขดังกล่าวอาจยังไม่สมบูรณ์และถูกต้องที่สุดนัก...’¹⁸ ส่วนข้อมูลเกี่ยวกับเงินได้จำบังต่างๆนั้น นายเมธีอ้างว่า ‘... เราไม่มีข้อมูลอยู่เลย...’¹⁸ การศึกษาภาวะภาษีอากรโดยพิจารณาจากเงินได้ในรูปตัวเงินดังกล่าวนี้ได้รับการวิพากษ์วิจารณ์อย่างมากว่า ทำให้ค่าสัมบูรณ์ของภาวะภาษีอากร (Absolute Tax Burden) และค่าสัมพัทธ์ของภาวะภาษีอากร (Relative Tax Burden) คลาดเคลื่อนไป¹⁹ อย่างไรก็ดีตาม เป็นเรื่องที่น่าประหลาดใจที่ได้พบว่า ในช่วงเวลาหลังจากที่นำเสนอบทความดังกล่าวได้ไม่นาน นายเมธีเสนอผลการวิเคราะห์ภาวะภาษีอากรปี 2512 ใหม่ โดยยึดค่านิยมของเงินได้ ซึ่งครอบคลุมทั้งเงินได้ในรูปตัวเงิน เงินได้ในรูปทรัพย์สิน และเงินได้จำบังอื่นๆ ใน *Krongkaew (1975)* และแล้วเราก็ได้พบว่า ข้อมูลที่ถูกกล่าวหาว่าไม่มีกลับมี และข้อมูลที่ถูกกล่าวหาว่าไม่สมบูรณ์และไม่ถูกต้องกลับถูกนำมาใช้

การศึกษาระบบภาษีอากรปี 2515 ของ เมธี ครองแก้ว (2521 และ 2523) ก็มีข้อบกพร่องในแง่ที่ว่า ฐานเงินได้ที่ใช้ในการศึกษาจำกัดเฉพาะเงินได้ในรูปของตัวเงินเพียงอย่างเดียว ซึ่งนายเมธีเองก็ตระหนักถึงข้อบกพร่องดังกล่าวนี้เป็นอย่างดี และได้ให้บรรดาอธิบายว่า การที่มีได้นำเงินได้ในรูปทรัพย์สินมารวมไว้ด้วยนั้น “...มิได้หมายความว่า รายได้เป็นสิ่งของไม่มีความสำคัญในการกระจายรายได้ของครอบครัวไทย ตรงกันข้ามเสียอีกที่รายได้เป็นสิ่งของ เช่น พืช ผัก หรือสัตว์เลี้ยง ที่ปลูกหรือเลี้ยงไว้รับประทานเอง มีความสำคัญมาก โดยเฉพาะอย่างยิ่งต่อครอบครัวในชนบท แต่เนื่องจากความคลาดเคลื่อนอย่างมากเกี่ยวกับข้อมูลรายได้ที่เป็นสิ่งของของการสำรวจภาวะสังคมและเศรษฐกิจ ปี 2514-2516 ทำให้เราตัดสินใจไม่นำรายได้ดังกล่าวมาพิจารณาเป็นส่วนหนึ่งของเศรษฐกิจ ปี 2514-2516 ทำให้เราตัดสินใจไม่นำรายได้ดังกล่าวมาพิจารณาเป็นส่วนหนึ่งของฐานรายได้ด้วย....” (เมธี ครองแก้ว 2523 : 33-34) อย่างไรก็ตาม นายเมธี ได้นำเสนอข้อมูลเกี่ยวกับเงินได้

¹⁸ เมธี ครองแก้ว (2519 : 171)

¹⁹ ไกรยุทธ ธีรตยาสินันท์ (2521 : 92-112; 2525 : 175-186) อนึ่ง เป็นที่น่าสังเกตว่า บทความของนายไกรยุทธเขียนขึ้นโดยมิได้ตระหนักว่า *Krongkaew (1975)* ซึ่งเสนอผลการวิเคราะห์ภาวะภาษีอากรของปีเดียวกันนั้น ได้ใช้ค่านิยมของเงินได้ โดยครอบคลุมทั้งเงินได้ในรูปตัวเงิน เงินได้ในรูปทรัพย์สิน และเงินได้จำบังอื่นๆ

ในรูปทรัพยากรและเงินได้จำบังอื่นๆไว้ในภาคผนวก²⁰ พร้อมทั้งชี้ให้เห็นว่า สถิติเงินได้ในรูปทรัพยากรถัวเฉลี่ยต่อครัวเรือนในปี 2515 กลับต่ำกว่าปี 2512 อย่างมาก และกล่าวสรุปว่า

“.....ความแตกต่างระหว่างตัวเลขสองชุดนี้ นอกจากจะมีมากจนกระทั่งผู้วิจัยไม่สามารถหาทางปรับให้เข้ากันได้แล้ว ยังไม่สามารถหาคำอธิบายได้ว่า เพราะเหตุใดจึงเป็นเช่นนั้น ด้วยความแตกต่างที่จุดนี้แต่เพียงจุดเดียว ทำให้เราไม่สามารถเปรียบเทียบการกระจายรายได้สมบูรณ์ของปี 2515 กับปี 2512 หรือปีอื่นๆได้ จนกว่าจะได้มีการปรับปรุงตัวเลขรายได้ที่มีใช้ตัวเงินนี้เสียใหม่...”

(เมธี ครองแก้ว 2520 : 70)

คำอธิบายดังกล่าวนี้มีข้อที่พึงวิจารณ์อย่างน้อย 2 ประการ กล่าวคือ

ประการแรก การกล่าวหาว่า ข้อมูลเงินได้ในรูปทรัพยากรของครัวเรือนไทยจากการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมในปี 2514-2516 มีความคลาดเคลื่อนมากจนทำให้ “ตัดสินใจไม่นำรายได้ดังกล่าวมาพิจารณาเป็นส่วนหนึ่งของฐานรายได้ด้วย” ในขณะที่ Krongkaew (1975) นำเงินได้ในรูปทรัพยากรมาพิจารณาเป็นส่วนหนึ่งของฐานรายได้ นั้น ย่อมมีนัยสำคัญว่า นายเมธีเชื่อว่า ข้อมูลดังกล่าวจากการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคม ปี 2511-2512 ใกล้เคียงกับความเป็นจริง ส่วนข้อมูลจากการสำรวจปี 2514-2516 ไม่ตรงต่อข้อเท็จจริง ความเชื่อดังกล่าวนี้ปราศจากประจักษ์พยานข้อเท็จจริงที่จะพิสูจน์ให้เห็นได้ ทั้งยังมีนัยอีกด้วยว่า นายเมธีเชื่อว่า ข้อมูลอื่นๆตรงตามข้อเท็จจริง²¹

ประการที่สอง ดูเหมือนว่า นายเมธีจะมีสมมติฐานล่วงหน้าว่า เงินได้ในรูปทรัพยากรถัวเฉลี่ยต่อครัวเรือนจักต้องเพิ่มตามกาลเวลา ดังนั้น เมื่อพบว่า เงินได้ในรูปทรัพยากรถัวเฉลี่ยต่อครัวเรือนในปี 2515 ต่ำกว่าปี 2512 ก็แสดงความประหลาดใจจนหาคำอธิบายมิได้ โดยที่มิได้แสดงความกังขาแม้แต่น้อยว่า การสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมปี 2511-2512 อาจเป็นไปได้ที่จะมีข้อบกพร่องไม่ยิ่งหย่อนไปกว่าปี 2514-2516 ทั้งยังมีได้แสดงความตระหนักแก่ใจว่า ข้อมูลเกี่ยวกับจำนวนประชากรและครัวเรือนอาจมีข้อบกพร่องมาก และหากนำข้อมูลดังกล่าวนี้มาเป็นฐานในการคำนวณเงินได้ในรูปทรัพยากรถัวเฉลี่ยต่อครัวเรือน ก็ย่อมจะพลอยทำให้ค่าที่ได้คลาดเคลื่อนไปด้วย โดยเฉพาะอย่างยิ่งการสำมะโนประชากรและเคหะ พ.ศ. 2513 มีข้อบกพร่องดังที่นายสุชาติ ประสิทธิ์รัฐสินธุ์ ได้เคยกล่าวไว้ว่า

²⁰ เดิมคือ เมธี ครองแก้ว (2520)

²¹ นายเมธี เคยถูกวิพากษ์วิจารณ์ทำนองนี้ว่า “...การกล่าวเช่นนี้ประหนึ่งว่า ตัวเลขอื่นๆที่ใช้ในสมบูรณ์และถูกต้องแล้ว ซึ่งเป็นไปไม่ได้สำหรับงานสถิติ และโดยเฉพาะในประเทศไทย...” ดู ไกรยุทธ ธีรทยาสินันท์ (2521 : 101)

“.....การทำสำมะโนประชากรในปี 2513 ถูกโจมตีทางการเมือง จนถูกระงับ และเมื่อได้รับการยืนยันอนุมัติดำเนินการ งบประมาณถูกตัด แรงงานที่ใช้แรงงานไม่เพียงพอ การแรงงานและการเตรียมการต่างๆจึงทำได้ไม่ดีพอ เมื่อมีการสำรวจการแรงงานภายหลังการสำมะโน พบว่า มีประชากรตกแรงงานไม่น้อยกว่า 2 ล้านคน แต่ก็ยังเป็นที่ไม่แน่นอน....” (สุชาติ ประสิทธิ์รัฐสินธุ์ 2517 : 185)

นอกเหนือจาก เมธี ครองแก้ว (2519 ; 2521 ; 2523) และ Thepthana (1979) งานวิจัยเรื่องอื่นๆต่างได้นำเงินได้ในรูปแบบอื่นๆที่นอกเหนือจากเงินได้ในรูปตัวเงินมารวมไว้ในฐานของเงินได้ด้วยกันทั้งสิ้น อย่างไรก็ตาม ความพยายามในการประเมินเงินได้ประเภทอื่นๆ และวิธีการประเมินแตกต่างกันไปตามงานวิจัยแต่ละชิ้น (ดูตารางที่ 6) เราจะจำแนกเงินได้ออกเป็น 4 รูปแบบเพื่อที่จะให้การสำรวจงานวิจัยเหล่านี้เป็นไปอย่างเป็นระบบ ดังต่อไปนี้

- (1) เงินได้ในรูปตัวเงิน (Money Income)
- (2) เงินได้ในรูปทรัพย์สิน (Income in Kind)
- (3) เงินได้จำบัง (Imputed Income)
- (4) ภาษีอากรส่วนที่ไม่สามารถผลัดการะได้

2.2.1 เงินได้รูปตัวเงิน (Money Income)

ดังได้กล่าวแล้วว่า งานวิจัยทั้งหมดที่เราสำรวจอาศัยตัวเลขเงินได้จากการสำรวจรายจ่ายของครอบครัว และ/หรือการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคม ความไม่เที่ยงตรงและความไม่สมบูรณ์ของข้อมูลจึงเป็นปัญหาใหญ่ที่จกต้องพิจารณา ผู้วิจัยทุกท่านต่างตระหนักถึงปัญหาดังกล่าวนี้ แต่ก็เป็นที่น่าสังเกตว่า ยกเว้น Krongkaew (1975) และ Pahirah (1978) งานวิจัยชิ้นอื่นๆมิได้ปรับตัวเลขเงินได้ในรูปตัวเงินแต่ประการใด

ข้อมูลเงินได้ในรูปตัวเงินที่ได้มาจากการสำรวจอาจจะต่ำกว่าที่เป็นจริง ทั้งนี้เนื่องจากผู้ให้ข้อมูลอาจรายงานตัวเลขต่ำกว่าที่เป็นจริง และ/หรือการสำรวจไม่สมบูรณ์ ดังนั้นจึงอาจมีเงินได้ตกสำรวจ (Underreported Income) ทั้ง Krongkaew (1975) และ Pahirah (1978) ต่างใช้วิธีการเปรียบเทียบข้อมูลเงินได้ในรูปตัวเงินจากการสำรวจกับเงินได้ส่วนบุคคล (Personal Income) ในบัญชีรายได้ประชาชาติ โดยมีหลักการพิจารณาว่า หากเงินได้ส่วนบุคคลในบัญชีรายได้ประชาชาติมีค่ามากกว่าเงินได้ในรูปตัวเงินจากการสำรวจ แสดงว่ามีเงินได้ตกสำรวจ และส่วนแตกต่างระหว่างตัวเลขทั้งสองนี้ ก็คือ เงินได้ตกสำรวจจำนวนสูงสุดที่เป็นไปได้ วิธีการดังกล่าวนี้ย่อมมีนัยสำคัญว่า ผู้วิจัยเชื่อว่า สถิติรายได้ประชาชาติเป็นสถิติที่เชื่อถือได้ ส่วนข้อมูลจากการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมนั้น เชื่อถือได้น้อยกว่า แต่ปัญหาพื้นฐานก็คือ การนำข้อมูลที่รวบรวมจากพื้นฐานต่างกันมาปรับเข้าด้วยกัน

นั้น เป็นวิธีการที่เหมาะสมเพียงใด นอกจากนี้ยังมีปัญหาที่จำเป็นต้องพิจารณาต่อไปอีกอย่างน้อย 2 ปัญหา คือ

(ก) เงินได้ตกสำรวจหรือเงินได้ที่แจ้งต่ำกว่าที่เป็นจริงนั้นมีจำนวนเท่าใด *Krongkaew (1975)* เลือกใช้เงินได้ตกสำรวจจำนวนสูงสุดที่เป็นไปได้ นั่นก็คือ ส่วนแตกต่างระหว่างเงินได้ส่วนบุคคล (Personal Income) ในบัญชีรายได้ประชาชาติกับเงินได้ในรูปตัวเงินที่ได้จากการสำรวจ แต่ *Pahirah (1978)* ปรับตัวเลขดังกล่าว โดยหักด้วยเงินได้ที่คาดว่าเป็นขององค์กรที่ไม่แสวงหากำไร (Non-Profit Institutions) ทั้งนี้เนื่องจากเงินได้จากทรัพย์สิน (Property Income) ในองค์ประกอบของเงินได้ส่วนบุคคลในบัญชีรายได้ประชาชาตินั้น ประกอบด้วยเงินได้จากทรัพย์สินของเอกชนและองค์กรสาธารณกุศล เงินได้ขององค์กรดังกล่าวนี้จึงควรจะหักออกจากเงินได้ส่วนบุคคล อย่างไรก็ตาม โดยที่ไม่มีข้อมูลเกี่ยวกับเงินได้ประเภทนี้ นายมนูญ พาหิระ จึงสมมติว่า เงินได้จากทรัพย์สินร้อยละ 25 เป็นเงินได้ขององค์กรที่ไม่หากำไร

(ข) เราจะกระจายเงินได้ตกสำรวจแก่ครอบครัวที่มีเงินได้ชั้นต่างๆอย่างไร ทั้ง *Krongkaew (1975)* และ *Pahirah (1978)* ต่างมีข้อสมมติว่า ครอบครัวที่มีฐานะดีมีแนวโน้มที่จะแจ้งเงินได้ต่ำกว่าที่เป็นจริงมากกว่าครอบครัวที่มีฐานะด้อย ข้อสมมติดังกล่าวนี้นับว่าสมเหตุสมผลอย่างไรก็ตาม เกณฑ์ในการกระจายเงินได้ตกสำรวจที่ผู้วิจัยทั้งสองใช้ยังแตกต่างกัน กล่าวคือ

- *Krongkaew (1975)* สมมติว่า 10% ของเงินได้ตกสำรวจตกแก่ครัวเรือนที่มีเงินได้ตั้งแต่ปี 18,000 บาทขึ้นไป ส่วนที่เหลือ 90% กระจายตามแบบแผนการกระจายเงินได้ในรูปตัวเงินของครัวเรือนทุกชั้นเงินได้ (รวมทั้งชั้นเงินได้สูงสุดด้วย)

- *Pahirah (1978)* สมมติว่า 30% ของเงินได้ตกสำรวจตกแก่ครัวเรือนที่มีฐานะปานกลางและฐานะดี (ปีละ 24,000 บาทขึ้นไป) ส่วนที่เหลือ 70% กระจายตามแบบแผนการกระจายเงินได้ในรูปตัวเงินของครัวเรือนทุกชั้นเงินได้

ด้วยวิธีการปรับเงินได้ตกสำรวจดังที่พรรณนามานี้ ทำให้เราอาจตีความได้ว่า การปรับฐานเงินได้ของ *Krongkaew (1975)* และ *Pahirah (1978)* คำนึงถึงผลประโยชน์พิเศษจากนายจ้าง (Fringe Benefits) เงินได้โดยเสน่หาและเงินโอน (Gifts and Transfers) ตลอดจนเงินได้จากต่างประเทศ (Foreign Income) ด้วย ส่วนงานวิจัยอื่นๆมิได้ปรับฐานเงินได้ด้วยรายการเหล่านี้ (ดูตารางที่ 6) อย่างไรก็ตาม ข้อสรุปข้างต้นนี้จะถูกต้องก็ต่อเมื่อสถิติเงินได้ส่วนบุคคล (Personal Income) ในบัญชีรายได้ประชาชาติ ครอบคลุมรายการเหล่านี้อย่างถูกต้องสมบูรณ์แล้ว

แม้ว่าเราจะยอมรับความเป็นไปได้ที่ว่า เงินได้ของครัวเรือนที่ได้จากการสำรวจรายจ่ายของครอบครัว และ/หรือการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคม อาจจะต่ำกว่าความเป็นจริง แต่ปัญหาพื้นฐานก็ยังมีอยู่ว่า การคำนวณหาเงินได้ตกสำรวจ หรือเงินได้ส่วนที่แจ้งต่ำกว่าความเป็นจริง ด้วยการเปรียบเทียบเงินได้ส่วนบุคคล (Personal Income) ในบัญชีรายได้ประชาชาติกับเงินได้ในรูป

ตัวเงินจากการสำรวจนั้น เป็นวิธีการที่เหมาะสมเพียงใด ในประการแรกทีเดียว ข้อมูลสองประเภทนี้ มาจากฐานข้อมูลที่แตกต่างกัน และมีวิธีการรวบรวมข้อมูลที่แตกต่างกัน โดยหลักการแล้วก็ไม่ควรที่จะนำมาเปรียบเทียบกัน ในประการที่สอง สถิติเงินได้ส่วนบุคคลในบัญชีรายได้ประชาชาติเป็นสถิติของภาคครัวเรือน (Household Sector) ในความหมายอย่างกว้าง โดยครอบคลุมทั้งครัวเรือนในความหมายที่ชาวบ้านเข้าใจ และหน่วยงานที่ไม่แสวงหากำไร (Non-Profit Institutions) [Ackley, 1961 : 52] ส่วนเงินได้ของครัวเรือนที่ได้จากการสำรวจรายจ่ายของครอบครัว และ/หรือการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมนั้น มิได้รวมเงินได้ขององค์กรหรือสถาบันสาธารณกุศลดังกล่าวนี้ แต่โดยที่บัญชีรายได้ประชาชาติมิได้ให้ข้อมูลรายละเอียดว่า เงินได้ขององค์กรสาธารณกุศลมีจำนวนมากน้อยเท่าใด ในองค์ประกอบของเงินได้ส่วนบุคคล (PI) เราจึงไม่มีฐานที่จะประเมินว่า เงินได้ดังกล่าวมีจำนวนมากน้อยเพียงใด เว้นแต่จะตั้งข้อสมมติเกี่ยวกับสัดส่วนดังกล่าวนี้ตามอำเภอใจดังเช่นงานของนาย มนูญ พาหิระ

2.2.2 เงินได้ในรูปทรัพย์สิน (Income in Kind)

นอกจากการปรับเงินได้ในรูปตัวเงินให้ถูกต้องแล้ว เราจะต้องนำเงินได้ในรูปทรัพย์สิน (Income in Kind) มารวมไว้ในฐานเงินได้ด้วย มิฉะนั้นไม่เพียงแต่จะทำให้แบบแผนการกระจายเงินได้ของครัวเรือนที่คำนวณได้คลาดเคลื่อนเท่านั้น หากทว่ายังทำให้ผลการศึกษาระงับการไม่เป็นที่น่าเชื่อถืออีกด้วย สำหรับกรณีของประเทศไทยนั้น เงินได้ในรูปทรัพย์สินเป็นแหล่งเงินได้ที่สำคัญของครัวเรือนในภาคชนบท การศึกษาระงับการโดยมิได้นำเงินได้ในรูปทรัพย์สินมารวมไว้ในฐานเงินได้ ย่อมทำให้การระงับการของครัวเรือนในชนบทและครัวเรือนที่มีฐานะยากจน สูงเกินกว่าที่ควรจะเป็น

ในบรรดางานวิจัยเกี่ยวกับการระงับการในเมืองไทยที่เราสำรวจ งานวิจัยส่วนใหญ่ ยกเว้น เมธี ครองแก้ว (2519) เมธี ครองแก้ว (2521 ; 2523) และ Thepthana (1979) ล้วนได้ปรับข้อมูลเงินได้ของครัวเรือนโดยรวมเงินได้ในรูปทรัพย์สินไว้ด้วย ปัญหาที่มีอยู่แต่เพียงว่า ข้อมูลดังกล่าวนี้ น่าเชื่อถือเพียงใดเท่านั้น

2.2.3 เงินได้จำบัง (Imputed Income)

เงินได้จำบัง เป็นเงินได้ที่ไม่มีตัวตน แต่มีส่วนในการเพิ่มอำนาจซื้อของผู้มีเงินได้ รายการเงินได้จำบังที่สำคัญ ได้แก่

- (ก) มูลค่าเพิ่มของทรัพย์สิน (Capital Gains)
- (ข) ค่าเช่าพึงประเมินจากการเป็นเจ้าของที่อยู่อาศัย (Imputed Rent)
- (ค) กำไรของนิติบุคคลที่มีได้จัดสรรเป็นเงินปันผล (Corporate Retained Profits)

จากการสำรวจงานวิจัยเกี่ยวกับภาวะภาษีอากร ไม่ปรากฏว่ามีงานวิจัยเรื่องใดที่ปรับฐานเงินได้ด้วย การนำมูลค่าเพิ่มของทรัพย์สินมารวมไว้ด้วย ทั้งอาจเป็นเพราะการขาดแคลนข้อมูล แต่การที่มีได้ปรับฐานเงินได้ด้วยเงินได้จำบังประเภทนี้ ย่อมมีผลให้แบบแผนการกระจายเงินได้เลวร้ายน้อยกว่าที่ควรจะเป็น ทั้งนี้เนื่องจากเป็นที่คาดกันว่า ครัวเรือนที่มีฐานะปานกลางและฐานะดีมีเงินได้จำบังประเภทนี้มากกว่าครัวเรือนที่มีฐานะยากจน การศึกษาภาวะภาษีอากร โดยมีได้นำมูลค่าเพิ่มของทรัพย์สินมารวมไว้ในฐานเงินได้ย่อมทำให้ภาวะภาษีอากรของครัวเรือนที่มีฐานะดีมีมากกว่าที่เป็นจริง

ค่าเช่าพึงประเมินจากการเป็นเจ้าของที่อยู่อาศัยเป็นรายการสำคัญอีกรายการหนึ่งที่จัดต้องนำมารวมไว้ในฐานเงินได้ หากเราพิจารณาครอบครัวตัวอย่างสองครอบครัว ซึ่งมีเงินได้ประเภทต่างๆ เท่ากันหมด แต่ครอบครัวหนึ่งมีที่อยู่อาศัยของตนเอง ในขณะที่อีกครอบครัวหนึ่งต้องเช่าบ้านของคนอื่น ย่อมเป็นที่ประจักษ์ชัดว่า ครอบครัวแรกมีฐานะดีกว่าครอบครัวหลัง ดังนั้น เราจึงต้องนำค่าเช่าอันพึงได้จากการนำบ้านของตนให้ผู้อื่นเช่า แทนที่จะอยู่อาศัยเอง รวมไว้ในฐานเงินได้ จากการศึกษาแบบแผนการกระจายรายได้ของครัวเรือนในปี 2512 ดร.เอื้ออัสตรา มีสุข พบว่า หากเราไม่นำเงินได้จำบังประเภทนี้รวมไว้ในฐานเงินได้ แบบแผนการกระจายรายได้จะมีความไม่ทัดเทียมกันมากกว่าที่ควรจะเป็น (Meesook, 1976) อย่างไรก็ตาม ในบรรดางานวิจัยเรื่องภาวะภาษีอากรในเมืองไทยที่เราสำรวจนั้น มีเฉพาะงานของ Krongkaew (1975) และ Pahirah (1978) ที่ได้ประเมินเงินได้ประเภทนี้ไว้ในฐานเงินได้ ทั้งนี้เพราะเหตุว่า ในการปรับตัวเลขเงินได้ในรูปตัวเงิน ส่วนที่ตกสำรวจหรือส่วนที่แจ้งต่ำกว่าที่เป็นจริงนั้น ผู้วิจัยทั้งสองได้ใช้สถิติเงินได้ส่วนบุคคล (Personal Income) ในบัญชีรายได้ประชาชาติเป็นฐานในการปรับตัวเลข และโดยที่เงินได้ส่วนบุคคลได้รวมเงินได้พึงประเมินจากการเป็นเจ้าของที่อยู่อาศัยไว้แล้ว จึงอาจถือได้ว่า ผู้วิจัยทั้งสองได้ปรับฐานเงินได้ด้วยเงินได้จำบังประเภทนี้ไว้แล้ว แตกต่างกันเพียงว่า Pahirah (1978) มิได้แสดงให้เห็นว่าจำเป็นต้องปรับตัวเลขดังกล่าวนี้ ส่วน Krongkaew (1975) ได้แสดงความเห็นไว้โดยชัดเจนว่า ตัวเลขค่าเช่าจำบังตามที่ปรากฏในบัญชีรายได้ประชาชาตินั้นต่ำกว่าที่ควรจะเป็น จึงได้ปรับตัวเลขให้สมจริงมากขึ้น แล้วกระจายเงินได้ของครัวเรือนฐานะต่างๆ ตามแบบแผนการกระจายเงินได้ในรูปตัวเงิน

กำไรของนิติบุคคลที่มีได้จัดสรรเป็นเงินปันผลเป็นเงินได้จำบังอีกรายการหนึ่งที่จะต้องนำมารวมไว้เป็นฐานเงินได้ ตามปกติ เมื่อนิติบุคคลมีกำไรจากการประกอบการย่อมจะต้องจัดสรรแบ่งกำไรหรือเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้น และส่วนแบ่งกำไรหรือเงินปันผลก็จัดเป็นเงินได้ประเภทหนึ่งของผู้ที่มีส่วนเป็นเจ้าของนิติบุคคลนั้นๆ แต่ตามธรรมเนียมของธุรกิจการค้า นิติบุคคลอาจมิได้นำกำไรทั้งหมดมาจัดสรรเป็นเงินปันผล โดยเก็บกำไรที่มีได้จัดสรรเป็นเงินปันผลไว้ลงทุนต่อหรือขยายกิจการ กำไรส่วนที่มีได้จัดสรรเป็นเงินปันผลนี้ หากนำมาจัดสรรเป็นเงินปันผลเมื่อใดก็ย่อมตกเป็นเงินได้ของผู้ถือหุ้นเมื่อนั้น ดังนั้น จึงต้องนำมารวมไว้ในฐานเงินได้ เพื่อให้สะท้อนให้เห็นถึงฐานะทางเศรษฐกิจที่ถูกต้อง เพราะเงินได้ประเภทนี้เป็นทั้งเงินได้ที่เป็นจริงและเป็นแหล่งของอำนาจ

ชื่อในอนาคต ในบรรดางานวิจัยเกี่ยวกับภาวะภาษีอากรในเมืองไทยที่เราสำรวจนั้น มีเฉพาะ *Krongkaew (1975)* และ *Pahirah (1978)* ที่นำกำไรที่มีได้จัดสรรเป็นเงินปันผลมารวมไว้ในฐานเงินได้ ปัญหาพื้นฐานที่พึงพิจารณาเกี่ยวกับเรื่องนี้มีอยู่อย่างน้อย 2 ปัญหา คือ

(ก) กำไรที่มีได้จัดสรรเป็นเงินปันผลของวิสาหกิจประเภทใดที่ควรนำมาปรับฐานเงินได้ *Pahirah (1978)* ปรับเฉพาะตัวเลขกำไรที่มีได้จัดสรรเป็นเงินปันผลของวิสาหกิจเอกชน ส่วน *Krongkaew (1975)* ปรับตัวเลขดังกล่าวทั้งของวิสาหกิจเอกชนและรัฐวิสาหกิจ กำไรที่มีได้จัดสรรเป็นเงินปันผลจะมีผลในการเพิ่มพูนเงินได้หรืออำนาจซื้อของครัวเรือนก็ต่อเมื่อเป็นกำไรส่วนที่เอกชนมีส่วนเป็นเจ้าของ หลักการของเรื่องนี้จึงมีอยู่ว่า การนำกำไรที่มีได้จัดสรรเป็นเงินปันผลมาปรับฐานเงินได้นั้น จำต้องคิดเฉพาะกำไรส่วนที่เอกชนมีส่วนเป็นเจ้าของเท่านั้น การนำกำไรที่ยังมิได้จัดสรรเป็นเงินปันผลของวิสาหกิจเอกชนทั้งปวงมาปรับฐานเงินได้นั้น หากพิจารณาอย่างผิวเผินก็ไม่แน่ว่าจะมีปัญหาอะไร แต่แท้ที่จริงหาได้เป็นเช่นนั้นไม่ เพราะตามคำนิยามของทางราชการ วิสาหกิจเอกชน หมายถึง วิสาหกิจที่รัฐบาลมิได้มีส่วนเป็นเจ้าของ และ/หรือมีส่วนถือหุ้นน้อยกว่า 50% ของจำนวนหุ้นทั้งหมด ดังนั้น สำหรับวิสาหกิจเอกชนที่รัฐบาลมีส่วนถือหุ้นอยู่ด้วย หากมีกำไรที่ยังมิได้จัดสรรเป็นเงินปันผล กำไรดังกล่าวนี้ส่วนหนึ่งย่อมเป็นของรัฐบาล ซึ่งมีได้มีผลในการเพิ่มพูนเงินได้หรืออำนาจซื้อของครัวเรือนในขณะที่เกิดกำไรนั้น จึงไม่ควรนำมาปรับฐานเงินได้ของครัวเรือน ทำนองเดียวกัน รัฐวิสาหกิจตามคำนิยามของทางราชการ หมายถึง วิสาหกิจที่รัฐบาลเป็นเจ้าของแต่เพียงผู้เดียว และ/หรือ วิสาหกิจที่รัฐบาลมีส่วนถือหุ้นมากกว่า 50% ของจำนวนหุ้นทั้งหมด สำหรับรัฐวิสาหกิจที่รัฐบาลเป็นเจ้าของแต่เพียงผู้เดียว ถึงจะมีกำไรที่ยังมิได้ส่งมอบให้กระทรวงการคลัง แต่กำไรส่วนนี้หาได้มีผลในการเพิ่มพูนเงินได้ของประชาชนในขณะที่เกิดกำไรนั้น ประชาชนจะได้รับประโยชน์จากกำไรนั้นก็ต่อเมื่อรัฐบาลนำกำไรนั้นไปใช้จ่ายให้เป็นประโยชน์แก่ประชาชน ดังนั้นจึงไม่ควรที่จะนำกำไรสะสมของรัฐวิสาหกิจประเภทนี้มาปรับฐานเงินได้ของครัวเรือน อย่างไรก็ตาม ยังมีรัฐวิสาหกิจที่รัฐบาลถือหุ้นน้อยกว่า 100% (แต่มากกว่า 50%) กำไรที่มีได้จัดสรรเป็นเงินปันผลของรัฐวิสาหกิจประเภทนี้ จะมีส่วนเพิ่มพูนเงินได้ของประชาชนโดยตรง ก็เฉพาะแต่กำไรส่วนที่เอกชนมีส่วนเป็นเจ้าของในฐานะผู้ถือหุ้นเท่านั้น และกำไรส่วนนี้เท่านั้นที่ควรจะนำมาปรับฐานเงินได้ของครัวเรือน กล่าวโดยสรุปก็คือ การปรับฐานเงินได้ของครัวเรือนด้วยกำไรของรัฐวิสาหกิจที่ยังมิได้จัดสรรเป็นเงินปันผลนั้น จะต้องปรับเฉพาะกำไรส่วนที่พึงตกแก่เอกชนในฐานะผู้ถือหุ้นเท่านั้น กำไรส่วนที่พึงส่งให้กระทรวงการคลังจะนำมารวมมิได้ เพราะมิได้มีผลในการที่เพิ่มพูนเงินหรืออำนาจซื้อของครัวเรือน หากยอมรับหลักการดังกล่าวนี้ เราก็จะเห็นได้ว่าการปรับฐานเงินได้ตามวิธีการของ *Krongkaew (1975)* มีมากเกินไปกว่าที่ควร ส่วนของ *Pahirah (1978)* มีน้อยเกินไปกว่าที่ควร

(ข) เราจะกระจายกำไรที่ยังมิได้จัดสรรเป็นเงินปันผลแก่ครัวเรือนที่มีฐานะต่างๆ อย่างไร ตามหลักการแล้ว การรวมกำไรที่ยังมิได้จัดสรรเป็นเงินปันผลไว้ในฐานเงินได้ของครัวเรือน

ควรกระจายตามแบบแผนของการกระจายรายได้ประเภทเงินปันผล (Distribution of Dividend Income) หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ ตามสัดส่วนความเป็นเจ้าของ แต่โดยที่ไม่มีข้อมูลเกี่ยวกับแบบแผนการกระจายเงินได้ประเภทเงินปันผลตามชั้นของเงินได้ ผู้วิจัยทั้งสองจึงสร้างกฎเกณฑ์ขึ้นเองตามอำเภอใจ โดยมีข้อสมมติว่า ครัวเรือนที่มีฐานะดีมีเงินได้ประเภทเงินปันผลมากกว่าครัวเรือนที่มีฐานะยากจน

2.2.3 ภาษีอากรที่ไม่สามารถผลักภาระได้

ในบรรดางานวิจัยว่าด้วยภาระภาษีอากรในเมืองไทยเท่าที่เราได้สำรวจ ได้พิจารณา นำภาษีอากรส่วนที่ไม่สามารถผลักภาระได้มาปรับรวมไว้ในฐานเงินได้ของครัวเรือน ภาษีอากรดังกล่าวนี้ ได้แก่

- (1) ภาษีเงินได้นิติบุคคล
- (2) ทรัพย์สินซ้ำ
- (3) ภาษีทางอ้อม

Pahirah (1978) เป็นงานวิจัยชิ้นเดียวที่นำภาษีเงินได้นิติบุคคลส่วนที่ผลักภาระมิได้มาปรับรวมไว้ในฐานเงินได้ของครัวเรือน ทั้งนี้ด้วยเหตุผลที่ว่า ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีที่เรียกเก็บจากกำไร อันเป็นเงินได้ที่พึงตกแก่ผู้ถือหุ้น หากนิติบุคคลไม่สามารถผลักภาระภาษีประเภทนี้ได้ ย่อมมีผลให้ครัวเรือนซึ่งมีส่วนเป็นผู้ถือหุ้นได้รับส่วนแบ่งกำไรหรือเงินปันผลน้อยกว่าที่ควร และโดยที่นายมนูญ พาหิระ มีข้อสมมติว่า ภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลสามารถผลักไปให้แก่ผู้บริโภคเพียงหนึ่งในสามและผลักไปให้แก่ลูกจ้างหนึ่งในสาม ส่วนที่เหลือตกเป็นภาระแก่ผู้ถือหุ้น ดังนั้น จึงปรับฐานเงินได้ของครัวเรือนด้วยการนำภาระภาษีส่วนที่ผลักภาระมิได้มารวมไว้ด้วย การปรับฐานเงินได้ดังกล่าวนี้ นับว่าสอดคล้องกับงานวิจัยประเภทเดียวกันที่ทำในประเทศอื่นๆ (*Bird and De Wulf, 1973 : 654*) และโดยทั่วไปแล้ว หากมิได้ปรับฐานเงินได้ด้วยการนำภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ผลักภาระมิได้มารวมด้วย ย่อมจะทำให้ภาระภาษีของครัวเรือนที่มีฐานะดีสูงกว่าที่ควรจะเป็น

Tearprasert (1975) เป็นงานวิจัยชิ้นเดียวที่ระบุเหตุผลของการนำทรัพย์สินซ้ำมารวมไว้ในฐานเงินได้ว่า การเก็บทรัพย์สินซ้ำทำให้เงินได้ของครอบครัวเกษตรกรที่เพาะปลูกข้าวต่ำกว่าที่ควรจะเป็น อย่างไรก็ตาม โดยเหตุที่ทั้ง *Krongkaew (1975)* และ *Pahirah (1978)* ได้ปรับฐานเงินได้ด้วยการรวมภาษีทางอ้อมทั้งหมด หรือเกือบทั้งหมด ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่า งานวิจัยทั้งสองได้ปรับฐานเงินได้ด้วยการนำทรัพย์สินซ้ำมารวมไว้ด้วยกัน

การปรับฐานเงินได้ด้วยการนำภาษีทางอ้อมทั้งหมดมารวมไว้ด้วยนั้น นับเป็นวิธีการที่น่ากังขาอย่างยิ่ง ภาษีทางอ้อมบางประเภท ดังเช่นทรัพย์สินซ้ำ และอากรขาออกที่เรียกเก็บจากสินค้าการเกษตรอื่นๆ ที่ส่งออกไปยังต่างประเทศ มีผลโดยกระทัดรัดในการทำให้เงินได้ของเกษตรกรน้อย

กว่าที่ควรจะเป็น การปรับฐานเงินได้ของครัวเรือนโดยนำภาษีอากรเหล่านั้นมารวมไว้ด้วย นับเป็นการกระทำที่ชอบด้วยเหตุผล แต่ภาษีทางอ้อมอื่นๆ ดังเช่นภาษีการค้า ภาษีการขาย ฯลฯ นั้น ครัวเรือนที่จะมีส่วนรับภาระก็ต่อเมื่อมีการใช้จ่ายซื้อสินค้าและบริการต่างๆ ทั้ง *Krongkaew (1975)* และ *Pahirah (1978)* ซึ่งปรับฐานเงินได้ด้วยการนำภาษีทางอ้อมมารวมไว้ด้วยนั้น ต่างมิได้อธิบายโดยกระจางชัดว่า เหตุใดจึงต้องปรับฐานเงินได้ด้วยวิธีการดังกล่าวนี้ ในขณะที่ *Krongkaew (1975)* มิได้เสนออรรถาธิบายใดๆ²² *Pahirah (1978 : 71)* เสนอคำอธิบายแต่เพียงว่า “...เนื่องจากภาษีทางอ้อมเป็นส่วนหนึ่งของเงินได้ที่จ่ายไปในการซื้อสินค้าและบริการ ดังนั้นจึงเป็นการสมควรที่จกต้องรวมภาษีเหล่านี้ไว้ในฐานะเงินได้...” คำอธิบายทำนองเดียวกันนี้ ปรากฏใน *เมธี ครองแก้ว (2522)* ซึ่งอธิบายเหตุผลในการรวมภาษีทางอ้อมไว้ในฐานะเงินได้ไว้ว่า

“...ค่าใช้จ่ายแต่ละครัวเรือน โดยปกติได้คำนวณเอาภาษีสินค้า
และบริการทางอ้อมเข้าไปด้วย เพื่อให้ทราบถึงรายได้ที่สมบูรณ์จริงๆ เราจึงต้อง
แยกส่วนของภาษีทางอ้อมที่แต่ละครัวเรือนจ่ายไปด้วย...”

(เมธี ครองแก้ว 2523 : 129)

อรรถาธิบายข้างต้นนี้แสดงให้เห็นถึงความสับสนของผู้วิจัยทั้งสองอย่างยิ่ง ทั้งนี้เพราะเหตุว่า ผู้วิจัยทั้งสองมิได้ใช้ข้อมูลจากบัญชีรายได้ประชาชาติเป็นฐานข้อมูลในการศึกษาแบบแผนการกระจายเงินได้ของครัวเรือน หากอาศัยฐานข้อมูลจากการสำรวจรายจ่ายของครอบครัวและ/หรือการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคม ซึ่งมีข้อมูลเกี่ยวกับเงินได้ของครัวเรือนโดยตรง ทั้งข้อมูลเกี่ยวกับเงินได้ของครัวเรือนดังกล่าวก็เป็นข้อมูลเงินได้ก่อนเสียภาษีอากร (Gross Income) มิใช่เงินได้สุทธิหลังการเสียภาษีอากร (Net Income) ดังนั้น การปรับฐานเงินได้โดยนำภาษีทางอ้อมทั้งหมดมารวมไว้ นั้น จึงเป็นการกระทำที่ไม่ถูกต้อง การปรับฐานเงินได้ดังกล่าวนี้จะพึงกระทำก็ต่อเมื่อผู้วิจัยใช้สถิติเงินได้แห่งชาติตามต้นทุนปัจจัยการผลิต (National Income at Factor Cost) เป็นฐานข้อมูลในการศึกษาแบบแผนการกระจายได้เท่านั้น ทั้งนี้เพื่อปรับข้อมูลเป็นสถิติผลผลิตสุทธิแห่งชาติ (Net National Product)

²²น่าสังเกตว่า *Krongkaew (1977 : 81)* อ้างว่า ภาษีทางอ้อมตามบัญชีรายได้ประชาชาติในปี 2512 เท่ากับ 14,206.9 ล้านบาท ทั้งๆที่บัญชีรายได้ประชาชาติในปีดังกล่าวระบุว่า มีภาษีทางอ้อม 15,408 ล้านบาท ดู สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ *รายได้ประชาชาติของประเทศไทย ฉบับ พ.ศ.2515-2516* (โรงพิมพ์สำนักทำเนียบรัฐบาล 2517) ปีที่ 5 หน้า 7

2.3 ประเภทของภาษีอากรที่ใช้ในการศึกษา (Tax Coverage)

ปัญหาสำคัญประการหนึ่งในการศึกษาภาระภาษีอากรก็คือ การวิเคราะห์ควรครอบคลุมภาษีอากรประเภทใดบ้าง หากประเภทของภาษีอากรที่ใช้ในการศึกษาแตกต่างกัน หรือมีความครอบคลุมไม่เท่ากัน ผลการวิเคราะห์ย่อมแตกต่างกันไปด้วย ในการเปรียบเทียบผลการวิเคราะห์ภาระภาษีอากรระหว่างงานวิจัยชิ้นต่างๆจึงต้องกระทำด้วยความระมัดระวัง และระลึกถึงประเด็นสำคัญดังกล่าวนี้อยู่เสมอ

ในการเลือกประเภทของภาษีอากรที่ใช้ในการศึกษา ผู้วิจัยต้องเผชิญกับปัญหาพื้นฐานอย่างน้อย 2 ปัญหา คือ

- (1) รายได้ของรัฐบาลประเภทใดที่ถือว่าเป็น “ภาษีอากร”
- (2) ประเภทของภาษีอากรที่ใช้ในการศึกษาควรจะต้องเลือกเฉพาะภาษีอากรของรัฐบาลส่วนกลาง หรือว่าควรจะต้องรวมภาษีอากรขององค์การบริหารส่วนท้องถิ่นด้วย

คำนิยามของ “ภาษีอากร” เป็นปัญหาที่ยังไม่มีข้อยุติในหมู่นักเศรษฐศาสตร์การคลัง (รังสรรค์ ชนะพรพันธุ์ 2516 : 7-9) เราจะลองพิจารณาคำนิยามที่มีผู้นำเสนอยกอย่างน้อย 2 คำนิยาม คือ

คำนิยามที่หนึ่ง ภาษีอากร คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากรายกร โดยมิได้มีสิ่งตอบแทนแก่ผู้เสียภาษีอากรโดยตรง (อรัญ ชรรณโณ 2507 : 18) ตามคำนิยามนี้ ภาษีอากรจะมีลักษณะเด่นอยู่ 2 ประการคือ ประการแรก ภาษีอากรจะต้องมีลักษณะเป็นการบังคับเก็บ และประการที่สอง สิ่งที่ต้องเสียภาษีอากรจะต้องไม่มีผลต่างตอบแทน (Quid Pro Quo) แต่การเน้นลักษณะเด่นทั้งสองนี้ทำให้ภาษีอากรที่จัดเก็บตามหลักผลประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐ (The Benefit Principle of Taxation) ไม่นับเนื่องว่าเป็นภาษีอากรอีกต่อไป เพราะเงินที่รัฐบาลเรียกเก็บจากเอกชนตามหลักการดังกล่าวนี้เป็นการเรียกเก็บโดยมีผลต่างตอบแทน และในบางกรณีก็มิได้บังคับเก็บเป็นการทั่วไป แต่เรียกเก็บเฉพาะจากผู้ที่ต้องการบริการหรือผลประโยชน์จากรัฐเท่านั้น ดังนั้น หากเรายึดถือคำนิยามดังกล่าวนี้ สิ่งที่จะทรงวงการคลังเรียกว่า “ภาษีสถิติคุณอนุญาติ” ย่อมมิใช่ภาษีอากร ไม่ว่าจะเป็นค่าธรรมเนียมค่าภาคหลวง หรือค่าสัมปทาน นอกจากนี้ เงินที่รัฐบาลเรียกเก็บจากเอกชน โดยระบุเป้าหมายอย่างชัดเจนว่าจะนำไปใช้จ่ายในการจัดบริการสาธารณะประเภทหนึ่งประเภทใดโดยเฉพาะ (Earmarked Tax) เช่น ภาษีสถิติคุณที่เรียกเก็บในบางประเทศก็ดี ค่าธรรมเนียมการส่งออกซึ่งผลิตภัณฑ์อาหารและผลิตภัณฑ์เกษตรกรรมเบื้องต้น ซึ่งเรียกเก็บตามพระราชบัญญัติกองทุนสงเคราะห์เกษตรกร พ.ศ.2517 (เช่น ปริเมี่ยมข้าว) ก็ดี ตลอดจนแสดมปีเพื่อการศึกษาและสาธารณสุข ซึ่งรัฐบาลไทยในอดีตเคยเรียกเก็บก็ดี และค่าธรรมเนียมการใช้ถนน (Road Tolls) ก็ดี ย่อมไม่ถือเป็น “ภาษีอากร” ตามคำนิยามนี้

คำนิยามที่สอง ภาษีอากรคือ เงินส่วนที่รั่วไหลจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาล ยกเว้นรายการการกู้ยืม และรายจ่ายโดยตรงซึ่งเก็บตามต้นทุนการผลิตสำหรับค่าสินค้าและบริการที่จัดสรรโดยรัฐบาล (Allan, 1971 : 24) คำนิยามดังกล่าวนี้มีความหมายครอบคลุมกว้างขวางมากกว่า

ค่านิยมแรกเป็นอันมาก แต่ปัญหาการจัดจำแนกภาษีอากรก็ยังไม่หมดไป ตามคำจำกัดความนี้ รายรับจากการขายพันธบัตรและหลักทรัพย์ของรัฐบาลมิใช่ภาษีอากร เงินที่ชำระค่าไปรษณียากรมิใช่ภาษีอากร แต่กำไรจากการประกอบการ ไปรษณีย์และโทรเลขของรัฐบาลถือเป็นภาษีอากร ค่าธรรมเนียมที่ราษฎรจ่ายให้แก่รัฐบาลเพื่อให้ได้มาซึ่งบริการสาธารณะใด หากมีมูลค่าเท่ากับต้นทุนตัวเฉลี่ยของการผลิตบริการสาธารณะนั้นๆย่อมมิใช่ภาษีอากร แต่จะถือเป็นภาษีอากรเฉพาะค่าธรรมเนียมส่วนที่มากกว่าต้นทุนการผลิตตัวเฉลี่ย ทำนองเดียวกัน หากค่าบริการสาธารณะที่รัฐบาลเรียกเก็บต่ำกว่าต้นทุนการผลิตตัวเฉลี่ย ส่วนแตกต่างดังกล่าวย่อมต้องถือเป็นภาษีอากรที่เป็นลบ (Negative Tax) หรือเงินอุดหนุน นอกจากนี้ รายจ่ายของรัฐบาลบางรายการเฉพาะส่วนที่ต่ำกว่ารายจ่ายตามราคาตลาดก็อาจนับเนื่องเป็นภาษีอากรด้วย เช่น รายจ่ายในการเวนคืนที่ดิน หากรัฐบาลออกกฎหมายเวนคืนที่ดิน โดยจ่ายเงินชดเชยต่ำกว่าราคาตลาด เงินชดเชยส่วนที่เจ้าของที่ดินได้รับน้อยกว่าที่ควรนี้ย่อมถือเป็นภาษีอากร หากรัฐบาลบังคับขายพันธบัตรแก่ธนาคารพาณิชย์และสถาบันการเงินต่างๆ โดยจ่ายดอกเบี้ยในอัตราต่ำกว่าอัตราตลาด ดอกเบี้ยส่วนที่เจ้าหน้าที่รัฐบาลได้รับน้อยกว่าที่ควรนี้ย่อมถือเป็นภาษีอากรด้วยเช่นกัน หากเรายอมรับการตีความข้างต้นนี้ เราจะเห็นได้ว่า การประเมินรายได้จากภาษีอากรของรัฐบาลจะต้องประสบปัญหายุ่งยากเป็นอันมาก

ตามวิธีการจำแนกของราชการไทย รายรับของรัฐบาล (Government Receipts) ประกอบด้วยรายรับประเภทรายได้ (Government Revenue) และรายรับประเภทเงินกู้ (Public Debt)²³ รายได้ของรัฐบาลประกอบด้วยรายได้จากภาษีอากร รายได้จากการขายสิ่งของและบริการ รายได้จากรัฐพาณิชย์ และรายได้อื่นๆ รายได้สามประเภทหลังนี้อาจเรียกรวมๆกันไปว่ารายได้ที่มีไม่ใช่อัตราภาษีอากร (Non-tax Revenue) อย่างไรก็ตาม หากเรายึดถือค่านิยมที่แตกต่างกันไป รายได้จากภาษีอากรบางรายการอาจไม่ถือเป็นภาษีอากร และรายได้ที่มีไม่ใช่อัตราภาษีอากรตามวิธีการจำแนกของราชการไทย บางรายการอาจถือเป็นภาษีอากร ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับค่านิยมที่เลือกใช้ อย่างไรก็ตาม เพื่อความสะดวกในเชิงเปรียบเทียบ เราจะพิจารณาขอบข่ายในการศึกษาอากรในเมืองไทยตามที่ปรากฏในงานวิจัยต่างๆ โดยยึดถือวิธีการจำแนกของราชการไทยเป็นจุดแห่งการอ้างอิง

ในบรรดางานวิจัยว่าด้วยภาวะภาษีอากรในเมืองไทย เท่าที่สำรวจ (ดูตารางที่ 7) เราพบว่า

(ก) เมธี ครองแก้ว (2519) Krongkaew (1975) และ เมธี ครองแก้ว (2521 และ 2523) ได้เลือกรายได้ของรัฐบาลทุกประเภท ทั้งรายได้จากภาษีอากรและรายได้ที่มีไม่ใช่อัตราภาษีอากร อยู่ในขอบข่ายมองการศึกษา

²³ นัยดังกล่าวนี้ปรากฏในมาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณ พ.ศ. 2502 และ โปรดดูเอกสารงบประมาณ

(ข) *Apiratanapimonchai (1975)* ศึกษาภาระภาษีอากรทุกประเภท โดยมีได้รวมรายได้จากการขายสิ่งของและบริการ รายได้จากรัฐพาณิชย์ และรายได้อื่นๆ

(ค) *Tearprasert (1975)* เลือกภาษีอากรในการศึกษาเพียง 5 ประเภท คือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีสรรพสามิต (EXCISE TAX) ภาษีการค้า อากรขาเข้า และพรีเมียมข้าว²⁴

(ง) *Pahirah (1978)* ศึกษาภาระภาษีอากรทุกประเภทที่จัดเก็บโดยรัฐบาลส่วนกลาง ยกเว้นภาษีลักษณะอนุญาตและภาษีลักษณะอื่น แต่ได้รวมภาษีที่จัดเก็บโดยองค์การบริหารส่วนท้องถิ่น 2 ประเภทไว้ในขอบข่ายของการศึกษาด้วย คือ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่

(จ) *Thepthana (1979)* ศึกษาภาระภาษีอากรทุกประเภทที่จัดเก็บโดยรัฐบาลส่วนกลาง และรวมทั้งรายได้ที่มีใช้ภาษีอากรบางประเภทโดยเฉพาะอย่างยิ่งรายได้จากรัฐพาณิชย์ แต่ไม่แน่ชัดว่ารวมรายได้จากการขายสิ่งของและบริการ ตลอดจนรายได้เบ็ดเตล็ดอื่น ๆ หรือไม่ ทั้งนี้เนื่องจากข้อมูลภาษีอากรที่ใช้ในงานวิจัยเรื่องนี้ มิได้มาจากแหล่งทางการไทย หากแต่มาจากแหล่งขององค์การสหประชาชาติ (คูตารางที่ 1) ซึ่งมีวิธีการจำแนกประเภทของรายได้รัฐบาลแตกต่างจากวิธีการของรัฐบาลไทย

การที่งานวิจัยของนายเมธี ครอบแก้ว เลือกรายได้ของรัฐบาลทุกประเภทไว้ในขอบข่ายของการศึกษา ไม่ว่าจะเป็นรายได้จากภาษีอากรและรายได้ที่มีใช้ภาษีอากรเช่นนี้ ก่อให้เกิดการวิพากษ์วิจารณ์อย่างมาก โดยเฉพาะอย่างยิ่งจาก *ไกรยุทธ ชีรตยาสินันท์ (2521)* ข้อวิพากษ์วิจารณ์อาจจำแนกออกเป็น 2 ข้อ คือ

ประการแรก นายไกรยุทธ ไม่เห็นด้วยกับการรวมรายได้ที่มีใช้ภาษีอากรไว้ในการวิเคราะห์ โดยกล่าวว่า “.....สิ่งที้อจารย์เมธีนำมาศึกษาเพื่อคำนวณ ‘ภาระ’ ของครอบครัวตามชั้นของรายได้ นั้น อาจกล่าวได้ว่าเป็นประเด็นที่สร้างความแปลกใจแก่ผู้สนใจในเรื่องภาษีอากรมาก..... ประเด็นแรกที่ต้องอภิปรายก็คือ เมื่อพูดถึง ‘ภาระ’ นั้น เราสนใจภาระของภาษีหรือภาระของรายได้ของรัฐที่ไม่ใช่ภาษีกันแน่...” (หน้า 103) ทั้งนี้ ตามความเห็นของนายไกรยุทธ ภาษีอากร หมายถึง เงินที่

²⁴ งานของ *Apinya Tearprasert (1975)* มีปัญหาในการพิจารณาขอบข่ายของการศึกษา ทั้งนี้เพราะเหตุว่าชื่อภาษีอากรที่ใช้ในงานวิจัยนี้ไม่ตรงตามชื่อของทางราชการประการหนึ่ง และผู้วิจัยมิได้นำเสนอข้อมูลรายได้จากภาษีอากรที่ใช้ในการคำนวณอีกประการหนึ่ง ประเด็นสำคัญเป็นเรื่องของภาษีการขาย ซึ่งตามวิธีการจำแนกของราชการไทย ประกอบด้วยภาษีการขายทั่วไปและภาษีการขายเฉพาะ โดยที่ภาษีการขายทั่วไปประกอบด้วยภาษีการค้าและอากรแสตมป์ ส่วนภาษีการขายเฉพาะประกอบด้วยภาษีโภคภัณฑ์ภายในและภาษีทรัพยากรธรรมชาติ นายมนูญ พาหิระ อ้างว่า งานของนางสาวกัญญา เทียบประเสริฐ ดังกล่าวนี้นับครอบคลุมภาษีการขายทั่วไปทุกประเภท (*Pahirah, 1978 : 114*) ทั้งนี้ที่ผู้วิจัยเอ่ยชื่อเฉพาะแต่ภาษีการค้าเท่านั้น (*Tearprasert, 1975 : 1.3*) ส่วนภาษีสรรพสามิต ผู้เขียนเข้าใจว่าหมายถึงภาษีการขายเฉพาะ แต่ก็ไม่แน่ใจว่าคลุมทั้งภาษีโภคภัณฑ์ภายในและภาระทรัพยากรธรรมชาติด้วยหรือไม่

รัฐบาลบังคับเก็บจากรายการโดยมิได้มีผลต่างตอบแทน (Quid Pro Quo) และอย่างไม่ผู้ถูกต้องนัก (อย่างน้อยก็ในกรณีของประเทศไทย) ว่า “...โดยมากการจัดเก็บภาษีจะอิงหลักการเสียภาษีตามความสามารถ (The Ability-to-pay Principle)...” (หน้า 104) แต่ก็ยอมรับว่า ค่าธรรมเนียมอนุญาตต่างๆ ค่าภาคหลวง ค่าพรีเมียมข้าว “...อาจจะมิลักษณะของภาษีตามนิยามของภาษี แต่ก็จัดเก็บในลักษณะที่อิงหลักผลประโยชน์ตอบแทน (The Benefit Principle)...” (หน้า 105) พร้อมทั้งกล่าวสรุปว่า “...ปัญหาของการแจกแจงอะไรเป็นภาษี อะไรไม่ใช่มัน ไม่สามารถทำได้อย่างเด็ดขาดทุกๆกรณีไป...” (หน้า 106)

ประการที่สอง นายไกรยุทธมีความเห็นว่า รายได้ที่มีโทษภาษีอากรไม่น่าจะถือว่าเป็นสร้าง “ภาระ” แก่ประชาชน ยกตัวอย่างเช่นเงินค่าปรับ โดยกล่าวว่า “...คนทำผิดระเบียบกฎเกณฑ์ของรัฐเท่านั้นจึงเสียค่าปรับ ทำไมค่าปรับจึงเป็นภาระไปได้ รายได้เบ็ดเตล็ดอื่นๆ เช่น ดอกเบี้ยเงินกู้ หรือ รายได้จากการทำงานหรือการขายก็กลายเป็นภาระของครอบครัวไปได้ กรณีเช่นนี้” (หน้า 104)*

ข้อวิพากษ์วิจารณ์ข้างต้นนี้แสดงให้เห็นความไม่สอดคล้องแห่งการใช้ลำดับของเหตุผลบางประการ กล่าวคือ ในการวิพากษ์วิจารณ์ว่า รายการใดเป็นภาษีอากรหรือไม่ ผู้วิจารณ์ควรจะได้เสนอคำนิยามของภาษีอากรไว้โดยชัดเจน มิฉะนั้นแล้วการวิพากษ์วิจารณ์ย่อมไม่อยู่กับร่องกับรอย ในกรณีนี้ เราจะเห็นได้ว่า นายไกรยุทธเริ่มต้นด้วยการกล่าวว่า “ภาษีโดยนิยามนั้น เป็นการบังคับเก็บโดยรัฐที่ผู้เสียภาษีไม่ได้รับผลตอบแทนแบบหนึ่งต่อหนึ่ง (Quid Pro Quo) (sic) ...”²⁵ แต่แล้วกลับยอมรับว่า เงินที่รัฐบาลเรียกเก็บจากรายการที่ได้รับผลประโยชน์จากรัฐอาจถือเป็นภาษีอากรได้ เช่น ค่าธรรมเนียม ค่าภาคหลวง ค่าพรีเมียมข้าว ฯลฯ โดยขยายความว่า “...การที่ยังจัดอยู่ในกลุ่มของภาษีนั่น ก็เพราะว่า แม้จะอิงหลักการผลประโยชน์ตอบแทน แต่จำนวนเงินที่รัฐบาลเรียกเก็บเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับผลประโยชน์ (เช่น สิทธิในการขุดแร่ในการส่งออก ในการพกพาอาวุธปืน ฯลฯ) ที่รายการได้รับนั้น ไม่ได้สัดส่วน โดยตรงกับระดับผลประโยชน์ที่ได้รับ เช่น ค่าพรีเมียมข้าว เป็นต้น...” (หน้า 105) คำอธิบายดังกล่าวนี้ค่อนข้างคลุมเครือ ผู้อ่านไม่สามารถทราบได้ว่า ผู้เขียนต้องการสื่อความหมายอะไรบ้าง ผู้เขียนกล่าวเป็นทำนองว่า เงินที่รัฐบาลเรียกเก็บจากรายการที่ได้รับผลประโยชน์จากรัฐ หากจำนวนเงินที่เรียกเก็บนั้นเป็นสัดส่วนโดยตรงกับระดับผลประโยชน์ที่ได้รับแล้ว ก็ไม่ถือเป็นภาษีอากร แต่ถ้าไม่ได้สัดส่วนโดยตรงกับระดับผลประโยชน์ที่ได้รับ ก็ถือเป็นภาษีอากร แต่ปัญหาที่มีอยู่ว่า วิธีที่ว่า ‘ไม่ได้สัดส่วนโดยตรงกับระดับผลประโยชน์ที่ได้รับ’ นั้นมีความหมายอย่างไรแน่ เรา

* ขอให้สังเกตว่า Prest (1972) มีความเห็นแตกต่างจาก ไกรยุทธ ชีรตยาคีนันท์ (2521) ในประเด็นที่ว่า ค่าปรับควรถือเป็นภาษีอากรหรือไม่

²⁵ ไกรยุทธ ชีรตยาคีนันท์ (2521 : 104) ตัวเน้นโดยผู้เขียน quid pro quo ไม่น่าจะแปลว่า “แบบหนึ่งต่อหนึ่ง” แต่ควรจะแปลว่า “ผลต่างตอบแทน”

จะประเมินโดยไม่ใช้ดุลพินิจส่วนบุคคลได้อย่างไรว่า สำหรับผู้ที่เสียค่าธรรมเนียมใบอนุญาตในการพกอาวุธปืนนั้น ‘ระดับผลประโยชน์ที่ได้รับ’ เป็นเท่าใด และผู้เขียนทราบได้อย่างไรว่า ค่าธรรมเนียมใบอนุญาตในการพกอาวุธปืนนั้น ไม่ได้สัดส่วนโดยตรงกับระดับผลประโยชน์ที่ได้รับ ดังที่ได้มีความเห็นว่า ค่าธรรมเนียมอนุญาตต่างๆควรถือเป็นภาษีอากร

กล่าวโดยสรุปแล้ว ปัญหาเรื่องคำนิยามของภาษีอากรเป็นเรื่องที่ยังไม่มีข้อยุติ และไม่สามารถมีข้อยุติได้ เพราะขึ้นอยู่กับกำกวมของผู้วิจัยแต่ละคน ประเด็นสำคัญมีอยู่แต่เพียงว่า เมื่อผู้วิจัยเลือกใช้คำนิยามหนึ่งคำนิยามใดแล้ว การเลือกประเภทของภาษีอากรที่ใช้ในการศึกษา ควรจะสอดคล้องกับคำนิยามที่เลือกใช้ เมื่อพิจารณาในแง่นี้ เราจะเห็นได้ว่า งานวิจัยว่าด้วยภาระภาษีอากรในเมืองไทยเท่าที่สำรวจนั้น มีปัญหาพื้นฐานในเรื่องนี้ กล่าวคือ

(ก) ในขณะที่ *Pahirah (1978 : 13-14)* ยึดถือว่าเงินที่รัฐบาลเรียกเก็บจากรายการโดยมีผลต่างตอบแทนนั้นไม่ถือเป็นภาษีอากร และด้วยเหตุดังนั้น จึงมิได้รวมภาษีลักษณะอนุญาตและภาษีทรัพยากรธรรมชาติไว้ในขอบข่ายของการศึกษานี้ แต่การที่ผู้วิจัยรวมภาษีโรงเรียนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ไว้ในขอบข่ายของการศึกษานั้น ทำให้การเลือกประเภทของภาษีอากรที่ใช้ศึกษาไม่สอดคล้องกับคำนิยามที่เลือกใช้ ทั้งนี้เพราะเหตุว่า ภาษีทั้งสองประเภทนี้อาจถือได้ว่าเป็นภาษีที่จัดเก็บตามหลักผลประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐ (The Benefit Principle of Taxation)

(ข) ในขณะที่ *Apinya Tearprasert (1975) เมธี ครองแก้ว (2519 ; 2521 ; 2523)* และ *Krongkaew (1975)* ยึดถือการจำแนกประเภทของภาษีอากรตามวิธีการของทางราชการไทย แต่ปัญหามีอยู่ว่า งานวิจัยทั้งสามมิได้แถลงว่า คำนิยามของภาษีอากรอย่างเป็นทางการนั้นคืออะไรกันแน่ ความคลุมเครือดังกล่าวนี้จึงเป็นชนวนก่อให้เกิดการวิพากษ์วิจารณ์อย่างมาก โดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้ที่ถือว่าภาษีอากรเป็นเงินที่รัฐบาลเรียกเก็บจากรายการโดยไม่มีผลต่างตอบแทน ย่อมอดรู้สึกกังขามิได้ว่าเหตุใดรายการที่มีผลต่างตอบแทนจึงถือเป็นภาษีอากร นอกจากนี้ ตามวิธีการของทางราชการไทย กำไรที่รัฐวิสาหกิจโดยทั่วไปส่งมอบแก่กระทรวงการคลัง ถือเป็น “รายได้จากรัฐพาณิชย์” แต่เหตุใดรายได้จากโรงงานยาสูบก็ดี รายได้จากสำนักงานสลากกินแบ่งก็ดี และรายได้จากกิจการผูกขาดอื่นก็ดี กลับเคยถือเป็น “ภาษีลักษณะอื่น”

หากเรายึดถือคำนิยามที่หนึ่งของภาษีอากร ซึ่งเน้นลักษณะการบังคับเก็บและลักษณะการไม่มีผลต่างตอบแทนของภาษีอากร รายได้จากการขายสิ่งของและบริการของรัฐย่อมไม่ถือเป็นภาษีอากร ดังที่นายไกรยุทธ ชีรตยาคินันท์ได้ตั้งข้อสังเกตอย่างถูกต้องว่า “...เมื่อรายได้ในการขายสินค้าและบริการในภาคเอกชนไม่จัดเป็นภาระของผู้ซื้อสินค้าและบริการดังกล่าว ทำไมรายได้ในการขายสินค้าและบริการในภาครัฐบาลจึงควรจัดเป็นภาระเล่า...” (ไกรยุทธ ชีรตยาคินันท์ 2521 : 105) แต่ถ้าเรายึดถือคำนิยามที่สองของภาษีอากร ซึ่งถือว่าภาษีอากรคือ “เงินส่วนที่รัฐไหลจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาล ยกเว้นรายการกู้ยืมและรายจ่ายโดยตรงซึ่งเต็มตามต้นทุนการผลิตสำหรับค่าสินค้าและ

บริการที่จัดสรรโดยรัฐบาล” รายได้จากการขายสิ่งของและบริการก็อาจถือเป็นภาษีอากรได้ ทั้งนี้จำกัดเฉพาะรายได้ส่วนที่เป็นกำไรทางเศรษฐกิจ (Economic Profit) มิใช่รายได้รวมในประเด็นดังกล่าวนี้ นายเมธี ครองแก้ว ได้กล่าวว่า “...เงินหรือกำไรหรือกำไรที่รัฐบาลได้รับจากการขายสิ่งของและบริการ... ให้ถือว่าเป็นภาษีทางอ้อมชนิดหนึ่ง...” (เมธี ครองแก้ว 2523 : 42) แต่ในการคำนวณภาระภาษีอากรและรายได้ของรัฐบาล นายเมธีกลับนำตัวเลขรายได้รวมจากการขายสิ่งของและบริการ (มิใช่กำไร) มากระจายแก่ครัวเรือนที่มีฐานะทางเศรษฐกิจต่างๆ

ท่านเองเดียวกัน หากเรายึดถือคำนิยามที่หนึ่งของภาษีอากร รายได้จากรัฐพาณิชย์ย่อมมิใช่ภาษีอากร การยึดถือคำนิยามดังกล่าวนี้เองเป็นเหตุให้นายไกรยุทธ ชีรตยาคินันท์ ไม่เห็นด้วยที่จะถือว่า “กำไรของรัฐวิสาหกิจเฉพาะส่วนที่ส่งให้รัฐ” เป็นภาระของประชาชน พร้อมทั้งตั้งข้อสังเกตด้วยว่า “...เหตุใดจึงจะจงเฉพาะส่วนกำไรที่นำส่งรัฐของรัฐวิสาหกิจ ทำไมไม่รวมรายได้ทั้งหมด ทั้งๆที่รัฐวิสาหกิจ (ที่มีกำไรนำส่งรัฐ) เหล่านั้นก็เป็นของรัฐบาล และทำหน้าที่ขายสินค้าหรือบริการเช่นเดียวกับกรมกองราชการต่างๆ ทำไมส่วนที่เป็นกำไรไม่นำส่งรัฐและรายรับที่ได้จากการขายของรัฐวิสาหกิจไม่สร้าง ‘ภาระ’ อย่างเช่นกำไรที่นำส่งรัฐบาลหรือ ทั้งๆที่เป็นส่วนหนึ่งของราคาที่ผู้บริโภคต้องจ่ายให้แก่รัฐวิสาหกิจที่ขายสินค้าหรือบริการ อีกประการหนึ่งทำไมจึงไม่รวมรายได้ของรัฐวิสาหกิจอื่นๆด้วย (โดยเฉพาะที่รัฐเป็นเจ้าของ 100%) แม้จะไม่นำเงินกำไรบางส่วนส่งให้แก่รัฐบาลก็ตาม...” (ไกรยุทธ ชีรตยาคินันท์ 2521: 105) อย่างไรก็ตาม หากเรายึดถือคำนิยามที่สองของภาษีอากรดังกล่าวข้างต้น กำไรของรัฐวิสาหกิจย่อมถือเป็นภาษีอากรประเภทหนึ่ง แต่มิใช่ภาษีอากรทางอ้อมดังที่นายเมธี ครองแก้ว กล่าวอ้าง (เมธี ครองแก้ว 2523:42) หากควรที่จะถือเป็นภาษีเงินได้ในนิติบุคคล อาทิเช่น รัฐวิสาหกิจที่ส่งมอบกำไรให้แก่รัฐบาลในอัตรา 30% ของกำไรรวมก็ถือเสมือนหนึ่งว่าต้องเสียภาษีเงินได้ในนิติบุคคลในอัตรดังกล่าวให้แก่รัฐบาล ส่วนประเด็นที่ว่า กำไรที่รัฐวิสาหกิจมิได้ส่งมอบแก่รัฐบาลจะถือเป็นภาษีอากรด้วยหรือไม่ขึ้นอยู่กับคำนิยามของคำว่า “ภาครัฐบาล” หากภาครัฐบาลมีความหมายครอบคลุมรัฐวิสาหกิจทุกประเภท เราจะต้องถือว่า กำไรรวมของรัฐวิสาหกิจเป็นภาษีอากร มิได้จำกัดเฉพาะกำไรที่รัฐวิสาหกิจส่งมอบแก่รัฐบาล แต่ถ้าหากรัฐวิสาหกิจอยู่นอกพรมแดนของภาครัฐ เฉพาะกำไรที่รัฐวิสาหกิจส่งมอบแก่รัฐบาลเท่านั้นที่ถือเป็นภาษีอากร

ในการศึกษาภาระภาษีอากรนั้น หากจะศึกษาอย่างรอบด้านแล้ว ไม่ควรจะศึกษาเฉพาะแต่ภาษีอากรที่จัดเก็บโดยรัฐบาลส่วนกลาง แต่ควรจะนำภาษีอากรที่จัดเก็บโดยองค์กรบริหารส่วนท้องถิ่นมารวมไว้ในการศึกษาด้วย จากงานวิจัยที่เราสำรวจมีเฉพาะ Pahirah (1978) เท่านั้นที่เป็นไปตามหลักการดังกล่าวนี้ กระนั้นก็ตาม การเลือกประเภทของภาษีท้องถิ่นก็มีได้เป็นไปอย่างกว้างขวาง หากจำกัดเฉพาะแต่ภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่เท่านั้น

ภาษีอากรบางประเภทที่จัดเก็บโดยรัฐบาลไทยนั้น ภาระบางส่วนตกแก่ประชาชนชาวไทย แต่บางส่วนก็ตกแก่ชาวต่างประเทศที่มีได้พำนักในเมืองไทย ในการศึกษาภาระภาษีอากรที่ตกแก่ครัวเรือนไทย ผู้วิจัยจำต้องแยกแยะภาระภาษีอากรดังกล่าวนี้ โดยวิเคราะห์ภาระภาษีอากรส่วนที่ตกแก่ประชาชนชาวไทยโดยเฉพาะเท่านั้น มิฉะนั้นจะทำให้ผลการคำนวณภาระสัมบูรณ์ของภาษีอากร (Absolute Tax Incidence) สูงกว่าที่เป็นจริง ทั้งยังอาจทำให้ผลการวิเคราะห์ภาระสัมพัทธ์ของภาษีอากร (Relative Tax Incidence) พลอยถูกบิดเบือนไปด้วย ในประเด็นดังกล่าวนี้มีข้อน่าสังเกตว่า ผู้วิจัยส่วนใหญ่มิได้ให้ความสำคัญแก่เรื่องนี้เลย ส่วนหนึ่งอาจเป็นเพราะมีปัญหายุ่งยากในการหาข้อมูล อีกส่วนหนึ่งอาจเป็นเพราะสถานะความรู้เกี่ยวกับภาระภาษีอากรในปัจจุบันไม่สามารถเอื้ออำนวยให้มีการแบ่งสรรภาระภาษีอากรระหว่างชาวไทยกับชาวต่างประเทศไทยโดยไม่ต้องใช้ดุลพินิจส่วนบุคคล

ภาษีอากรประเภทที่อาจสร้างภาระแก่ชาวต่างชาติที่มีได้พำนักในเมืองไทยได้แก่

- (1) ภาษีการขายทั่วไปและภาษีการขายเฉพาะ ซึ่งเก็บจากสินค้าและบริการที่ชาวต่างประเทศ (เช่น นักท่องเที่ยว) มีส่วนในการบริโภค
- (2) ภาษีขาออก หากอุปสงค์ของชาวต่างประเทศในการเสนอซื้อสินค้าออกของประเทศไทยมีความยืดหยุ่นต่อราคาน้อยกว่าอสังขยา ภาระภาษีขาออกบางส่วนหรือทั้งหมดอาจตกแก่ผู้บริโภคในต่างประเทศได้
- (3) ภาษีเงินได้นิติบุคคลส่วนที่ไม่สามารถผลักภาระได้ โดยที่นิติบุคคลดังกล่าวมีชาวต่างประเทศร่วมถือหุ้น
- (4) ภาษีเงินได้นิติบุคคลส่วนที่ผลักภาระไปให้แก่ผู้บริโภคในต่างประเทศ นิติบุคคลที่มีธุรกรรมเกี่ยวกับการส่งสินค้าออก หากสามารถผลักภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ ผู้บริโภคในต่างประเทศย่อมต้องมีส่วนรับภาระภาษีดังกล่าวนี้ด้วย
- (5) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ชำระโดยชาวต่างประเทศ โดยที่มีอาจผลักภาระภาษีดังกล่าวนี้ได้

ในบรรดางานวิจัยทั้งหมดที่เราสำรวจ มีเฉพาะงานของนายเมธี ครอบแก้วเท่านั้นที่กล่าวไว้โดยชัดเจนว่า ต้องการศึกษาระภาษีที่ตกแก่ครัวเรือนไทย โดยไม่รวมภาระภาษีที่ตกแก่ชาวต่างประเทศ Krongkaew (1975 : 106) ย้ำประเด็นดังกล่าวนี้ โดยกล่าวว่า จะพยายามหักภาระภาษีที่ตกแก่ชาวต่างประเทศออกจากจำนวนภาษีที่รัฐบาลจัดเก็บได้เท่าที่จะเป็นไปได้ แต่มิได้ให้รายละเอียดว่า มีภาษีอากรประเภทใดบ้างที่อยู่ในขอบข่ายการพิจารณาดังกล่าว อย่างไรก็ตาม เมธี ครอบแก้ว (2519 : 175) ระบุโดยชัดเจนว่า “...ภาระภาษีรายได้ซึ่งเราพิจารณานี้จะเป็นภาระที่ตกอยู่กับครอบครัวภายในประเทศ (Resident Households) เท่านั้น ส่วนที่เรานำใจว่าจะตกไปแก่ครอบครัวนอกประเทศ เราจะหักออกเท่าที่จะทำได้ยกตัวอย่างเช่น ภาษีน้ำมัน ไอพ่นหรือค่าธรรมเนียมการบิน ซึ่งเก็บ

จากผู้โดยสารทั้งหมดกว่า 70 ล้านบาทในปี 2512 เราจะนำไปคิดเป็นภาระของครอบครัวในประเทศเพียง 20% เพราะนั่นเป็นจำนวนผู้ที่ไปใช้สนามบินซึ่งเป็นคนไทย ส่วนที่เหลือเราหักออก เพราะภาระไปตกอยู่กับชาวต่างประเทศซึ่งเดินทางผ่านมา...” ข้อความทำนองเดียวกันนี้ยังปรากฏใน เมธี ครองแก้ว (2523 : 42) กระนั้นก็ตาม การพิจารณาประเภทภาษีอากรที่สร้างภาระแก่ครอบครัวนอกประเทศยังอยู่ในขอบเขตอันจำกัดมาก

2.4 ข้อสมมติเกี่ยวกับภาระภาษีอากร (Tax Incidence Assumptions)

เราทราบกันดีว่า ผู้ที่เสียภาษีอากรแก่รัฐบาลอาจมิได้รับภาระภาษี เพราะอาจมีการผลักภาระภาษีไปข้างหน้า (Forward Shifting) และ/หรือผลักภาระภาษีไปข้างหลัง (Backward Shifting) แต่การผลักภาระภาษีดังกล่าวนี้จะทำได้หรือไม่ หากทำได้ จะทำได้มากน้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับปัจจัยนานัปการ อาทิเช่น โครงสร้างตลาด ลักษณะต้นทุนของอุตสาหกรรม ความยืดหยุ่นต่อราคาของอุปสงค์และอุปทาน และอื่นๆ แต่การขาดแคลนข้อมูลเกี่ยวกับข้อเท็จจริงเหล่านี้ ทำให้ไม่สามารถหาข้อสรุปเกี่ยวกับขอบเขตในการผลักภาระภาษีอากรต่างๆเหล่านี้ได้ ดังนั้น ผู้วิจัยจึงต้องตั้งข้อสมมติเกี่ยวกับภาระภาษีอากรแต่ละประเภทเอาเอง และถือเป็นหน้าที่ที่จะต้องแถลงข้อสมมติในเรื่องนี้อย่างกระชับ เพราะมีความสำคัญต่อผลการวิเคราะห์ จากการสำรวจงานวิจัยว่าด้วยการกระจายภาระภาษีอากรจำแนกตามชั้นเงินได้ของครัวเรือน เราพบว่า งานวิจัยเกือบทุกเรื่องได้แถลงข้อสมมติเกี่ยวกับภาระภาษีอากรอย่างชัดเจน ยกเว้นแต่เพียง *Thepthana (1979 : 44-52)* ที่มีได้แถลงข้อสมมติในเรื่องนี้อย่างครบถ้วนสมบูรณ์ อาทิเช่น เราไม่ทราบแน่ชัดว่า ภาระของพรีเมียมข้าวตกแก่ใครในสัดส่วนเท่าไร และใครเป็นผู้รับภาระอากรขาออกและภาษีลักษณะอื่นเป็นต้น รายละเอียดเกี่ยวกับข้อสมมติว่าด้วยการกระจายภาระภาษีอากร ซึ่งใช้ในการวิเคราะห์ของงานวิจัยต่างๆปรากฏในตารางที่ 8 ซึ่งมีข้อพึงสังเกตดังต่อไปนี้

(1) ผู้วิจัยทุกท่านสมมติว่า ผู้ที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอาจผลักภาระภาษีได้ทั้งที่นายริชาร์ด มัสเกรฟ ได้เคยแสดงให้เห็นว่า การผลักภาระภาษีดังกล่าวนี้อาจกระทำได้หลายวิถีทาง [*Musgrave, et.al., 1951 ; Musgrave and Musgrave, 1976 : ch. 17*]

(2) ในกรณีของภาษีเงินได้นิติบุคคล งานวิจัยทุกชิ้นของนายเมธี ครองแก้ว สมมติว่านิติบุคคลสามารถผลักภาระภาษีดังกล่าวไปให้แก่ผู้บริโภคได้ทั้งหมด ส่วน *Apiratanapimonchai (1975)* และ *Pahirah (1978)* ใช้ข้อสมมติเหมือนกันว่า การผลักภาระภาษีไปข้างหน้าและการผลักภาระภาษีไปข้างหลังกระทำได้อย่างละหนึ่งในสาม ภาระภาษีส่วนที่เหลืออีกหนึ่งในสามไม่สามารถผลักภาระได้ และตกแก่ผู้ถือหุ้น ข้อสมมติเหล่านี้ล้วนแล้วแต่มีนัยสำคัญร่วมกันว่า หน่วยผลิตมิได้มี

พฤติกรรมตามทฤษฎีหน่วยผลิตของสำนักนีโอคลาสสิก (Neo-Classical Theory of the Firm) ²⁶ ทั้งนี้ปรากฏว่า เฉพาะ *Thepthana* (1979 : 48-49) เท่านั้นที่ยึดถือข้อสมมติของสำนักนีโอคลาสสิกอย่างเคร่งครัดว่า การผลัดภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลมีอาจกระทำได้อย่างไรก็ตาม หากกำหนดให้สิ่งอื่นๆ คงที่ (Ceteris Paribus) ข้อสมมติที่ว่า นิติบุคคลสามารถผลัดภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลทั้งหมดไปให้แก่ผู้บริโภคนั้น ย่อมทำให้โครงสร้างอัตราภาษีดังกล่าวมีลักษณะถดถอย (Regressivity) มากกว่ากรณีที่นิติบุคคลไม่สามารถผลัดภาระภาษีดังกล่าวได้ ทั้งนี้เพราะเหตุว่า โดยถัวเฉลี่ยแล้ว ผู้บริโภคมิฐานะทางเศรษฐกิจดีไปกว่าผู้ถือหุ้นนิติบุคคล

(3) งานวิจัยทุกชิ้นมีข้อสมมติว่า ภาระทั้งหมดของอากรขาเข้า ภาษีการค้าและภาษีการขายเฉพาะถูกผลักไปข้างหน้าแก่ผู้บริโภค ข้อสมมติดังกล่าวนี้มีนัยสำคัญว่า ความยืดหยุ่นต่อราคาของอุปทานมีค่าเท่ากับอสงไขย และ/หรือความยืดหยุ่นต่อราคาของอุปสงค์มีค่าเท่ากับศูนย์ ซึ่งในกรณีของประเทศไทยยังไม่มีประจักษ์พยานข้อเท็จจริงที่จะยืนยันนัยสำคัญดังกล่าวนี้ นอกจากนี้ข้อสมมติดังกล่าวยังมีได้พิจารณาถึงความเป็นไปได้ที่ภาระภาษีเหล่านี้จะถูกผลักไปข้างหลังให้แก่เจ้าของปัจจัยการผลิตอีกด้วย (*Rolph, 1952*)

(4) ในกรณีของอากรแสตมป์ ซึ่งเป็นภาษีการขายทั่วไปประเภทหนึ่งนั้น ทั้ง *Apiratanapimonchai* (1975) และงานวิจัยทุกชิ้นของนายเมธี ครองแก้ว ต่างสมมติว่า ภาระภาษีดังกล่าวถูกผลักไปให้แก่ผู้บริโภคนักทั้งหมด เช่นเดียวกับภาษีการบริโภคอื่นๆ แต่ *Pahirah* (1978) กลับใช้ข้อสมมติที่กำกวม เพราะในหน้า 85 นายมนูญ พาหิระ กล่าวว่า ผู้ที่เสียอากรแสตมป์ไม่สามารถผลักภาระภาษีดังกล่าวได้ แต่ในบทสรุปหน้า 114 กลับกล่าวว่า ภาระของอากรแสตมป์ทั้งหมดตกแก่ผู้บริโภค

(5) ในกรณีของอากรขาออก ซึ่งรวมทั้งฟรีเมีย่มข้าว งานวิจัยทุกชิ้นใช้ข้อสมมติว่า ภาระภาษีดังกล่าวทั้งหมดถูกผลักไปข้างหลังให้แก่ผู้ผลิตสินค้าออกเหล่านี้ ทั้งนี้โดยให้เหตุผลว่า สินค้าออกส่วนใหญ่ของไทยเป็นผลิตผลเกษตร ซึ่งต้องขายตามราคาตลาดโลก ข้อสมมติดังกล่าวนี้จึงมีนัยสำคัญว่า ผู้ส่งออกของไทยเป็นเพียงผู้รับราคา (Price-Taker) ซึ่งไม่มีอิทธิพลในการเปลี่ยนแปลงราคาตลาดโลก และอุปสงค์ของต่างประเทศที่มีต่อสินค้าออกไทยมีความยืดหยุ่นต่อราคาเท่ากับอสงไขย นอกจากนี้ ยังมีนัยสำคัญอีกด้วย โครงสร้างตลาดภายในประเทศของสินค้าเหล่านี้มีลักษณะที่ทำให้พ่อค้าส่งออกสามารถผลัดภาระอากรขาออกทั้งหมดไปให้แก่ผู้ผลิตได้ ในกรณีของข้าวนั้น การศึกษาข้อเท็จจริงเกี่ยวกับโครงสร้างตลาดข้าวระหว่างประเทศ ให้ข้อสรุปที่ค่อนข้างแน่นอนว่า ตลาดข้าวระหว่างประเทศมิได้มีการแข่งขันอย่างสมบูรณ์ (Imperfect Competition) นอกจากนี้ การ

²⁶ *Krongkaew* (1975 : 114-117) ; *เมธี ครองแก้ว* (2521 : 3.5-3.6) ; *เมธี ครองแก้ว* (2523 : 40-41) ; *Pahirah* (1978 : 79-82)

ศึกษาความยืดหยุ่นต่อราคาของอุปสงค์ (Price Elasticity of Demand) ในการเสนอซื้อข้าวไทย ตลาดโลก ส่วนใหญ่พบว่า ความยืดหยุ่นนี้มีค่าน้อยกว่าอสงไขย ซึ่งมีนัยสำคัญว่า ภาวะพรีเอี่ยมข้าว บางส่วนตกแก่ผู้บริโภคในต่างประเทศ²⁷ ด้วยเหตุนี้เอง ข้อสมมติที่ว่า ภาวะพรีเอี่ยมข้าวทั้งหมดตกแก่ ชาวนา จึงทำให้การประมาณการภาวะภาษีอากรที่ตกแก่ประชาชนกลุ่มที่มีฐานะยากจนมีมากกว่า ความเป็นจริง

(6) สำหรับภาษีลักษณะอนุญาติ ทั้ง *Apiratanapimonchai* (1975) และงานวิจัย ทุกชิ้นของนายเมธี ครอบแก้ว ต่างสมมติว่า ภาวะทั้งหมดตกแก่ผู้บริโภค

ข้อสมมติเกี่ยวกับภาวะภาษีอากรประเภทต่างๆดังที่กล่าวโดยสรุปข้างต้นนี้ เป็นปัจจัย สำคัญที่มีบทบาทในการกำหนดภาวะภาษีอากรที่ตกแก่ประชาชน การใช้ข้อสมมติที่แตกต่างกันย่อม ทำให้ผลการวิเคราะห์แตกต่างกันไปด้วย แม้ว่าความข้อนี้จะเป็นที่ประจักษ์แก่ใจของผู้วิจัย ทุกท่าน แต่เป็นที่น่าเสียดายในข้อที่ว่า ไม่มีผู้วิจัยท่านใดเลยที่ทดลองทดสอบดูว่า การเปลี่ยนแปลง ข้อสมมติเกี่ยวกับภาวะภาษีอากรจะมีผลทำให้ผลการวิเคราะห์แตกต่างกันอย่างสำคัญหรือไม่ และ แม้ว่าจะมีงานวิจัยเกี่ยวกับภาวะภาษีอากรในปี 2512 อย่างน้อยถึง 5 ชิ้น ซึ่งใช้ข้อสมมติเกี่ยวกับภาวะ ภาษีอากรแตกต่างกันในบางรายการ แต่โดยที่ข้อมูลพื้นฐานที่ใช้ในการศึกษาก็ดี คำนิยามของเงินได้ที่ ใช้ในการศึกษาก็ดี ประเภทของภาษีอากรที่ใช้ในการศึกษาก็ดี และข้อสมมติเกี่ยวกับการกระจายภาวะ ภาษีที่ดี ล้วนแล้วแต่แตกต่างกันอย่างมาก จึงทำให้ไม่สามารถเปรียบเทียบได้ว่า ความแตกต่างของข้อ สมมติเกี่ยวกับภาวะภาษีอากรจะมีผลกระทบต่อผลการวิเคราะห์อย่างไร

จากการสำรวจข้อสมมติเกี่ยวกับผลกภาวะภาษีอากรประเภทต่างๆที่ปรากฏในงานวิจัย ต่างๆมีประเด็นสำคัญอันพึงพิจารณาอย่างน้อย 4 ประการ กล่าวคือ

ประการแรก ในการศึกษาภาวะภาษีอากรนั้น การคำนวณภาระสัมบูรณ์ของภาษี อากร (Absolute Tax Burden) จะถูกต้องเที่ยงตรงก็ต่อเมื่อเราทราบข้อเท็จจริง เกี่ยวกับการผลกภาวะ ภาษีอากรประเภทนั้นๆ ดังนั้น ผลการศึกษาภาวะภาษีอากรที่ปรากฏในงานวิจัยต่างๆจะน่าเชื่อถือ ก็ต่อเมื่อข้อสมมติเกี่ยวกับการผลกภาวะภาษีอากรที่ใช้ในงานวิจัยเหล่านั้นตรงต่อข้อเท็จจริง อย่างไร ก็ตาม โดยเหตุที่เราไม่มีข้อเท็จจริงที่สมบูรณ์เกี่ยวกับพฤติกรรมของหน่วยเศรษฐกิจต่างๆที่สนองตอบ ต่อการเสียภาษีอากรแต่ละประเภท เราจึงมีอาจประเมินได้ว่า ข้อสมมติเกี่ยวกับการผลกภาวะภาษีอากร ประเภทต่างๆที่ใช้ในงานวิจัยเหล่านี้ถูกต้องตามข้อเท็จจริงหรือไม่เพียงใด ทั้งเรามีอาจกล่าวอ้างได้ว่า ผลการศึกษาภาวะภาษีอากรตามที่ปรากฏในงานวิจัยชิ้นหนึ่ง มีความเที่ยงตรงมากกว่าที่ปรากฏใน งานวิจัยอื่นๆ โดยอ้างเหตุผลว่า ข้อสมมติเกี่ยวกับผลกภาวะภาษีอากรมีความสมจริง (Realistic)

²⁷โปรดติดตามอ่าน รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์ “ตลาดข้าวระหว่างประเทศและอุปสงค์ข้าวไทยในตลาดโลก : พรมแดนแห่งความรู้” (กำลังหาที่พิมพ์)

มากกว่า ปัญหาดังกล่าวนี้มีได้มีเฉพาะแต่การศึกษาภาวะภายีอากรในเมืองไทยเท่านั้น แม้ในประเทศอื่นๆก็ยังมีปัญหาไม่ต่างกัน ด้วยเหตุนี้เอง การเลือกใช้ข้อสมมติเกี่ยวกับการผลักรภาวะภายีอากรแต่ละประเภท จึงมีอาจหลีกเลี่ยงการใช้ดุลพินิจส่วนบุคคลได้

ประการที่สอง ในบรรดางานวิจัยที่เราสำรวจนั้น ส่วนใหญ่มีแนวโน้มที่จะใช้ข้อสมมติที่ว่า ภายีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นภายีที่มีอาจผลักรภาวะ ส่วนภายีทางอ้อมส่วนใหญ่สามารถผลักรภาวะทั้งหมดไปให้แก่ผู้บริโภคนั้นได้ ข้อสมมติเกี่ยวกับผลักรภาวะภายีอากรดังกล่าวนี้มีความไม่สอดคล้องตามนัยแห่งตรรกวิทยา (Logical Inconsistencies) โดยกระจ่างชัด ดังจะเห็นได้ว่า ข้อสมมติที่ว่า ผู้ที่เสียภายีเงินได้บุคคลธรรมดามีอาจผลักรภาวะภายีดังกล่าวได้นั้น ย่อมมีนัยสำคัญว่า อุปทานแห่งปัจจัยการผลิตไม่มีความยืดหยุ่นต่อราคาเลย และด้วยเหตุดังนั้น เจ้าของปัจจัยการผลิตผู้มีเงินได้ เมื่อถูกเรียกเก็บภายีเงินได้บุคคลธรรมดา จึงมีอาจผลักรภาวะภายีดังกล่าวได้ แต่ข้อสมมติที่ว่า ภายีทางอ้อมทั้งหมดถูกผลักไปให้แก่ผู้บริโภคนั้นย่อมมีนัยสำคัญว่า ความยืดหยุ่นต่อราคาของอุปทานปัจจัยการผลิตมีค่าเท่ากับอสงไขย (Prest, 1955) และด้วยเหตุดังนั้น การเก็บภายีทางอ้อมจากผู้ผลิตหรือผู้ขายสินค้าหรือบริการใดๆ ผู้ผลิตหรือผู้ขายสินค้านั้นจึงมีอาจผลักรภาวะภายีไปข้างหลังให้แก่เจ้าของปัจจัยการผลิตได้ นัยสำคัญดังกล่าวนี้สะท้อนให้เห็นว่า การใช้ข้อสมมติเกี่ยวกับการผลักรภาวะภายีอากรในลักษณะดังกล่าวนี้ มีความไม่สอดคล้องตามนัยแห่งตรรกวิทยา ซึ่งก่อให้เกิดปัญหาพื้นฐานในการคำนวณภาวะภายีอากรดังกล่าวถึงต่อไป (ดูหัวข้อ 2.6 ของบทความนี้)

ประการที่สาม ในงานวิจัยที่ยึดถือวิธีการศึกษาเปรียบเทียบภาวะภายีอากรระหว่างสองช่วงเวลา (Intertemporal Studies) ดังเช่นงานของ Krongkaew (1975) Pahirah (1978) และ เมธีครองแก้ว (2521 : 2523) ผู้วิจัยต่างยึดถือว่า พฤติกรรมของหน่วยเศรษฐกิจต่างๆที่สนองต่อการเสียภายีอากรประเภทต่างๆมีรูปแบบที่เหมือนกันตลอดช่วงเวลาที่ศึกษา ภายีประเภทใดที่สมมติว่ามีอาจผลักรภาวะได้ในช่วงเวลาหนึ่ง ก็ยังคงสมมติว่า มีอาจผลักรภาวะได้ในอีกช่วงเวลาหนึ่ง การใช้ข้อสมมติเกี่ยวกับการผลักรภาวะภายีเดียวกันในช่วงเวลาที่ต่างกันดังกล่าวนี้ มักจะกระทำด้วยเหตุผลที่ว่า เพื่อให้สามารถเปรียบเทียบการเปลี่ยนแปลงภาวะภายีอากรตามกาลเวลา โดยที่การเปรียบเทียบดังกล่าวอยู่บนพื้นฐานเดียวกัน แต่นัยสำคัญของข้อสมมติดังกล่าวนี้ก็คือ แม้ว่ากาลเวลาจะเปลี่ยนไปอย่างไร พฤติกรรมของหน่วยเศรษฐกิจต่างๆที่สนองต่อการเสียภายีอากรประเภทต่างๆ กลับมิได้เปลี่ยนแปลงไปแต่ประการใด ข้อสมมติดังกล่าวนี้ไม่น่าจะเป็นจริง หากหน่วยเศรษฐกิจปรับเปลี่ยนพฤติกรรมตามการเปลี่ยนแปลงของภาวีสัย ปฏิกริยาที่มีต่อการเสียภายีอากรย่อมเปลี่ยนแปลงตามไปด้วย การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวนี้ย่อมก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงการผลักรภาวะภายีอากร อย่างน้อยที่สุดก็ในด้านขอบเขตแห่งการผลักรภาวะดังกล่าว ทั้งนี้เพราะเหตุว่า โครงสร้างตลาด (Market Structure) ของสินค้าและปัจจัยการผลิตที่ดี ความยืดหยุ่นต่อราคาของอุปสงค์และอุปทานต่างๆก็ดี มิได้มีลักษณะหรือค่าคงที่ ใดๆก็ตาม การศึกษาเปรียบเทียบภาวะภายีอากรระหว่างช่วงเวลาที่ห่างกันไม่มาก

ดังเช่นงานของ *Pahirah (1978)* ซึ่งเปรียบเทียบภาระภาษีอากรระหว่างปี 2512 กับปี 2514 การใช้ข้อสมมติเกี่ยวกับการผลักระภาษีอากรเหมือนกันในช่วงเวลาทั้งสองอาจไม่ทำให้ผลการวิเคราะห์บิดเบือนจากความเป็นจริงมากนัก หากข้อสมมติดังกล่าวเป็นข้อสมมติที่ตรงต่อข้อเท็จจริง แต่สำหรับการศึกษาเปรียบเทียบภาระภาษีอากรระหว่างช่วงเวลาที่ห่างกันมาก ดังเช่นงานของนายเมธี ครอบแก้ว ซึ่งเปรียบเทียบภาระภาษีอากรระหว่างปี 2506 กับปี 2515 การใช้ข้อสมมติดังกล่าวเหมือนกันในช่วงเวลาที่ห่างกันมากเช่นนี้ย่อมมีโอกาสที่จะทำให้ผลการวิเคราะห์บิดเบือนจากความเป็นจริงได้มาก เพราะเรามีโอกาสคาดหวังได้ว่า พฤติกรรมเกี่ยวกับการผลักระภาษีอากรจะคงที่อยู่ตลอดระยะเวลาสิบปี ดังนั้น หากพฤติกรรมเกี่ยวกับการผลักระภาษีอากรเปลี่ยนแปลงไปตามกาลเวลา การไม่ปรับเปลี่ยนข้อสมมติเกี่ยวกับการผลักระภาษีอากรให้สอดคล้องกับข้อเท็จจริง ย่อมทำให้ภาระภาษีอากรที่คำนวณได้มีลักษณะเป็นภาระภาษีสมมติ (Hypothetical Burden) มิใช่ภาระภาษีที่เกิดขึ้นจริง (Actual Burden) อย่างไรก็ตาม ความจำกัดของข้อมูลเกี่ยวกับข้อเท็จจริงในเรื่องนี้ ทำให้จำต้องยึดถือข้อสมมติเกี่ยวกับการผลักระภาษีอากรเหมือนกันในช่วงเวลาที่ต่างกันอาจหลีกเลี่ยงได้

ประการที่สี่ งานวิจัยเกี่ยวกับภาระภาษีอากรทุกชิ้นล้วนมีข้อสมมติอย่างแอบแฝงว่า ภาษีอากรที่จัดเก็บในปีใด หากมีการผลักระภาษีอากรผลักระภาษีดังกล่าวจะเกิดขึ้นภายในรอบปีนั้น ทั้งนี้โดยมิได้พิจารณาถึงมิติด้านเวลา (Time Dimension) ของการผลักระภาษีอากร หากการผลักระภาษีอากรบางประเภทเกิดขึ้นในช่วงเวลาที่ต่างไปจากช่วงเวลาที่จัดเก็บภาษีประเภทนั้น การคำนวณภาระภาษีอากรจึงต้องคำนึงถึงมิติด้านเวลาด้วย อาทิเช่น นักเศรษฐศาสตร์บางท่านเชื่อว่า ภาระบางส่วนของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่จัดเก็บในปีปัจจุบันอาจถูกผลักไปให้ผู้อื่นในอนาคต เพราะการจัดเก็บภาษีประเภทนี้มีผลกระทบต่อภาระเลือกอาชีพ อย่างไรก็ตาม ความจำกัดของข้อมูลและความไม่รู้เกี่ยวกับข้อเท็จจริงในเรื่องนี้ทำให้ผู้วิจัยจำต้องละเลยมิติด้านเวลาของการผลักระภาษีอากร

2.5 ข้อสมมติเกี่ยวกับการกระจายภาระภาษีอากร (Allocation-of-Tax-Burden Assumptions)

ในการศึกษาภาระภาษีอากรที่ตกแก่ครัวเรือนที่มีฐานะต่าง ๆ กัน ผู้วิจัยไม่เพียงแต่จะต้องมีข้อสมมติเกี่ยวกับการผลักระภาษีอากรเท่านั้น หากทว่ายังต้องมีข้อสมมติเกี่ยวกับการกระจายภาระภาษีอากรแก่ครัวเรือนตามชั้นของเงินได้ต่าง ๆ กันอีกด้วย ตารางที่ 9 เปรียบเทียบข้อสมมติดังกล่าวนี้ที่ใช้ในงานวิจัยต่างๆ ซึ่งเราพบว่า *Thepthana (1979)* เป็นงานวิจัยชิ้นเดียวที่แถลงข้อสมมติดังกล่าวนี้อย่างคลุมเครือ

ข้อสมมติเกี่ยวกับการกระจายภาระภาษีอากรจึงต้องสอดคล้องกับข้อสมมติเกี่ยวกับการผลักระภาษีอากรประเภทนั้นๆ หากเราสมมติว่า ภาษีอากรประเภทหนึ่งตกเป็นภาระแก่กลุ่ม

บุคคลใดในสังคม รายได้จากการจัดเก็บภาษีประเภทนั้นจะต้องกระจายเป็นภาระแก่กลุ่มบุคคลนั้นๆ ในสังคม (Musgrave and Musgrave, 1976 : 390)

ประการที่หนึ่ง โดยหลักการแล้ว ภาษีที่สมมติว่าเป็นภาระแก่ผู้มีเงินได้ประเภทใด ควรจะกระจายภาระแก่ครัวเรือนในชั้นเงินได้ต่างๆตามแผนแผนการกระจายเงินได้ประเภทนั้นๆ อาทิ เช่น

(1) ภาษีที่สมมติว่าเป็นภาระแก่ผู้มีเงินได้ประเภทกำไร ควรจะกระจายตามแบบแผนการกระจายเงินปันผลจำแนกตามชั้นของเงินได้ (Distribution of Dividend) อย่างไรก็ตาม การขาดแคลนข้อมูลดังกล่าวนี้ทำให้ผู้วิจัยจำต้องกระจายภาษีตามแบบแผนการกระจายเงินได้รวม ดังเช่น ภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งทั้ง *Apiratanapimonchai (1975)* และ *Pahirah (1978)* ต่างก็สมมติว่า ภาระภาษีบางส่วนตกแก่ผู้ถือหุ้น แต่โดยที่ไม่มีข้อมูลแบบแผนการกระจายเงินได้ประเภทเงินปันผล ผู้วิจัยจึงต้องตั้งข้อสมมติตามอำเภอใจว่า ผู้มีเงินได้ประเภทเงินปันผลควรอยู่ในชั้นของเงินได้ระดับใด ในกรณีของ *Apirata-napimonchai (1975 : 90)* สมมติว่า ผู้มีเงินได้ประเภทเงินปันผลเป็นผู้มีเงินได้ตั้งแต่ปีละ 33,000 บาทขึ้นไป แต่ *Pahirah (1978 : 82)* ใช้ระดับเงินได้ตั้งแต่ปีละ 24,000 บาทขึ้นไป เป็นเกณฑ์

(2) ภาษีที่สมมติว่าเป็นภาระแก่ผู้มีเงินได้ประเภทค่าจ้างและเงินเดือน ควรจะกระจายตามแบบแผนการกระจายเงินได้จากการจ้างงาน จำแนกตามชั้นของเงินได้ (Distribution of Employment Income) อย่างไรก็ตาม การขาดแคลนข้อมูลดังกล่าวนี้ทำให้ผู้วิจัยจำต้องกระจายภาระภาษีตามแบบแผนการกระจายเงินได้รวม อาทิ เช่น *Pahirah (1978)* ซึ่งสมมติว่า ผู้ที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลก็ดี หรือภาษีการค้าก็ดี สามารถผลักภาระภาษีบางส่วนไปข้างหลัง (Backward Shifting) ให้แก่ลูกจ้าง ทั้งนี้โดยสมมติว่า ผู้ใช้แรงงานเป็นผู้ที่มีเงินได้ต่ำกว่าปีละ 24,000 บาท หรือ *Apiratanapimonchai (1975)* ซึ่งสมมติว่า ภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลบางส่วนตกแก่ผู้ใช้แรงงาน ทั้งนี้โดยสมมติว่า ผู้ใช้แรงงานเป็นผู้ที่มีรายได้ตั้งแต่ปีละ 6,000 บาทขึ้นไป (ดูตารางที่ 9)

(3) ภาษีที่สมมติว่าเป็นภาระแก่เกษตรกร ควรจะกระจายแก่ครัวเรือนในภาคเกษตรกรรม ตามแบบแผนการกระจายเงินได้ของครัวเรือนในภาคเกษตรกรรม อาทิเช่น อกรขาออก ปริมาณข้าว ฯลฯ งานวิจัยทุกชิ้นล้วนใช้ข้อสมมติเกี่ยวกับกระจายภาระภาษีเหล่านี้เหมือนกัน (ดูตารางที่ 9) อย่างไรก็ตาม หากจะให้ถูกต้องจริงๆแล้ว เมื่อเราสมมติว่า อกรขาออกที่จัดเก็บจากสินค้าออกประเภทใดตกเป็นภาระแก่ผู้ผลิตสินค้าออกประเภทนั้นๆ การกระจายภาระอกรขาออกก็ควรจะเป็นไปตามแบบแผนการกระจายเงินได้ของผู้ผลิตสินค้านั้นๆ กล่าวโดยเฉพาะเจาะจงก็คือ เมื่อเราสมมติว่าปริมาณข้าวเป็นภาระแก่เกษตรกรผู้เพาะปลูกข้าว การกระจายภาระปริมาณข้าวก็ควรจะเป็นไปตามแบบแผนการกระจายเงินได้ของชาวนาผู้ปลูกข้าว มิใช่เกษตรกรโดยทั่วไป

ประการที่สอง ภาษีที่สมมติว่าเป็นภาระแก่ผู้บริโภค ควรจะกระจายภาระแก่ครัวเรือนในชั้นเงินได้ต่างๆตามแบบแผนการใช้จ่ายในการบริโภคของครัวเรือน (Pattern of Household Consumption Expenditure) ภาษีที่เข้าข่ายข้อนี้ได้แก่ ภาษีการค้า อากรขาเข้า เป็นต้น (ดูตารางที่ 9)

ในกรณีของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มีผู้ใช้ข้อสมมติเกี่ยวกับการกระจายภาระภาษีประเภทนี้แตกต่างกัน 3 รูปแบบ คือ

รูปแบบที่หนึ่ง การกระจายภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามอัตราส่วนของภาษีดังกล่าวที่ชำระโดยผู้มีเงินได้สุทธิชั้นต่างๆ ตามข้อมูลของกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง ข้อสมมติดังกล่าวนี้ใช้ใน *Pahirah (1978)* และงานวิจัยทุกชิ้นของ นายเมธี ครองแก้ว อย่างไรก็ตาม มีข้อที่น่าสังเกตว่า ข้อมูลที่ตีพิมพ์เผยแพร่โดยกรมสรรพากรนั้น เป็นข้อมูลจำนวนภาษีที่เสียจำแนกตามชั้นของเงินได้สุทธิ และคำว่า “เงินได้สุทธิ” ตามประมวลรัษฎากรนั้น หมายถึง เงินได้ที่หักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนแล้ว ดังนั้น ผู้วิจัยจึงต้องปรับฐานเงินได้สุทธิให้เป็นเงินได้พึงประเมิน ซึ่งเป็นเงินได้เบื้องต้นก่อนหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน ทั้งนายมนูญ พาหิระ และนายเมธี ครองแก้ว ต่างระบุไว้โดยชัดเจนว่า ได้ปรับตัวเลขฐานเงินได้ดังกล่าวนี้²⁸ กระนั้นก็ตาม มีปัญหาพื้นฐานอย่างน้อย 3 ปัญหา ซึ่งผู้วิจัยมิได้ให้อรรถาธิบายที่น่าพอใจ กล่าวคือ

ประการแรก ในการวิจารณ์หนังสือของ เมธี ครองแก้ว (2523) สมชัย ฤชุพันธุ์ (2523) ให้ข้อสังเกตว่า

“...ผู้เขียน (นายเมธี ครองแก้ว) ได้เขียนไว้ใน Footnote ที่ 4 หน้า 43 ว่า ตารางสถิติเกี่ยวกับการเสียภาษีเงินได้จำแนกตามชั้นรายได้ของปี 2515 นั้น กรมสรรพากรมิได้พิมพ์เผยแพร่ ผู้เขียน (นายเมธี ครองแก้ว) จึงสมมติว่า แบบแผนหรืออัตราส่วนการเสียภาษีของผู้มีรายได้ต่างๆกันของปี 2515 เหมือนกับของปี 2514... ซึ่งเรื่องนี้ ผู้วิจารณ์ก็เห็นด้วยว่า ไม่น่าจะผิดพลาด หรือไร้เหตุผลจนเกินไปนักที่ได้ใช้การกระจายการเสียภาษีของปี 2514 เป็นแบบแผนของปี 2515 แต่ที่ข้อตั้งข้อสังเกต คือ ตามข้อเท็จจริงแล้ว ในรายงานประจำปี 2514 ของกรมสรรพากร ตารางที่เกี่ยวกับการกระจายภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไปตามชั้นต่างๆมีอยู่ตารางเดียว คือ ตารางในหน้า 49 ของรายงานประจำปี 2514 ซึ่งชื่อว่า ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จำแนกตามชั้นเงินได้สุทธิปีงบประมาณ 2514 พึงสังเกตคำว่า จำแนกตามชั้นเงินได้สุทธิ ไม่ใช่เงินได้พึงประเมิน แต่อ่านจากข้อความในหน้า 43 ของหนังสือที่วิจารณ์แล้ว ผู้วิจารณ์รู้สึกว่าการกระจายภาระภาษีตามระดับเงินได้พึงประเมิน

²⁸ *Pahirah (1978 : 77-78) ; Krongkaew (1975 : 113-114)* ส่วน เมธี ครองแก้ว (2521 ; 2523) แม้จะมีได้กล่าวถึงประเด็นนี้โดยชัดเจน แต่เข้าใจว่ามีกรปรับตัวเลขฐานเงินได้สุทธิให้เป็นเงินได้พึงประเมินแล้ว

เป็นเกณฑ์ ซึ่งตามข้อเท็จจริงแล้ว การกระจายภาระภาษีตามระดับเงินได้พึงประเมิน ไม่น่าจะคำนวณได้จากตารางสถิติดังกล่าว แม้ในตารางนั้นจะมีตัวเลขเกี่ยวกับเงินได้สุทธิ ค่าลดหย่อน และค่าใช้จ่ายของแต่ละชั้นเงินได้สุทธิด้วยก็ตาม เพราะเมื่อบวกค่าลดหย่อนและค่าใช้จ่ายเข้าไปแล้ว ผู้เสียภาษีซึ่งเคยอยู่ในชั้นหนึ่งจะถูกจัดไปอยู่อีกชั้นหนึ่ง....”

ประการที่สอง แม้ว่าข้อมูลภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากกรมสรรพากรจะเป็นข้อมูลที่เชื่อถือได้ แต่ข้อมูลรายได้ซึ่งก่อให้เกิดภาษีนั้นเป็นข้อมูลที่เชื่อถือมิได้ ทั้งนี้เพราะเหตุว่า ผู้มีเงินได้ซึ่งต้องชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มักจะรายงานเงินได้พึงประเมินในแบบฟอร์มการเสียภาษีต่ำกว่าที่เป็นจริง การใช้ข้อมูลเงินได้พึงประเมินตามที่รายงานโดยผู้เสียภาษีดังกล่าวเป็นฐานในการคำนวณอัตราภาระภาษี ย่อมทำให้อัตราภาระภาษีที่คำนวณได้สูงกว่าที่เป็นจริง

ประการที่สาม ในขณะที่ผู้วิจัยใช้ข้อมูลการกระจายเงินได้ของครัวเรือน (มิใช่ปัจเจกชน) ในการกำหนดฐานเงินได้ แต่ข้อมูลเกี่ยวกับการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่เลือกใช้ กลับเป็นข้อมูลการเสียภาษีของปัจเจกชน เพราะในการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้น หน่วยเศรษฐกิจที่ต้องเสียภาษีดังกล่าวนี้ คือ ปัจเจกชนผู้มีเงินได้ มิใช่ครัวเรือน ซึ่งโดยหลักการแล้วเราสมควรที่จะคำนวณภาระภาษีของครัวเรือน ด้วยการเปรียบเทียบภาษีที่เสียโดยปัจเจกชนกับเงินได้ของครัวเรือน ทั้งนี้เนื่องจากครัวเรือนแต่ละครัวเรือนอาจมีผู้มีเงินได้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจำนวนไม่เท่ากัน ในภาวะการณ์เช่นนี้ย่อมมีปัญหายุ่งยากในการปรับฐานเงินได้ของปัจเจกชนผู้เสียภาษีให้เป็นเงินได้ของครัวเรือน เว้นแต่เราจะสมมติว่า ครัวเรือนทุกครัวเรือนประกอบด้วยผู้มีเงินได้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพียงคนเดียว

รูปแบบที่สอง การกระจายภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามแบบแผนการชำระภาษีทางตรงของครัวเรือนในชั้นรายได้ต่างๆ (Pattern of Direct Tax Payment) โดยอาศัยข้อมูลจากการสำรวจการใช้จ่ายของครัวเรือน ข้อสมมติดังกล่าวนี้ใช้ใน *Apiratanapimonchai (1975 : 88)* ซึ่งอ้างว่ามีข้อมูลปรากฏในรายงานการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคม พ.ศ. 2511-2512 แต่เมื่อเราพิจารณารายงานดังกล่าวตลอดทั้งฉบับก็ไม่พบว่า ได้มีการตีพิมพ์ข้อมูลรายจ่ายภาษีทางตรงของครัวเรือนไว้ โดยเด่นชัดแต่ประการใด ข้อมูลที่ใกล้เคียงที่สุดก็คือ ข้อมูลรายจ่ายในรายการ “ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด เงินบริจาคและของขวัญ ค่าภาษีและอื่นๆ” ซึ่งปรากฏในตารางที่ 4 ในรายงานดังกล่าว โดยมีได้แยกจ่ายภาษีของครัวเรือนเป็นรายการต่างหาก แต่การที่นายสมชาย อภิรัตนพิมลชัย สามารถนำเสนอข้อมูลค่าใช้จ่ายเป็นค่าเสียภาษีทางตรง ของครัวเรือนเป็นรายการต่างหากได้ ดังปรากฏในตารางที่ 4 นั้น *Apiratanapimonchai (1975 : 37)* หากมองในแง่ดีอาจเป็นเพราะได้ข้อมูลเบื้องต้น ซึ่งมิได้ตีพิมพ์จากสำนักงานสถิติแห่งชาติโดยตรง มิใช่ได้จากรายงานที่ตีพิมพ์แล้วดังที่กล่าวอ้าง กระนั้นก็ตาม ข้อที่ยังน่ากังขา ก็คือ รายการรายจ่ายค่าภาษีของครัวเรือนในการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคม

ดังกล่าวนั้นครอบคลุมทั้ง “ภาษีเงินได้และค่าภาษีอื่นๆ”²⁹ จึงอดจนมิได้ว่า ข้อมูล “ค่าภาษีทางตรงของครัวเรือน” ที่ผู้วิจัยนำเสนอขึ้นได้หัก “ค่าภาษีอื่นๆ” ออกไปแล้วหรือไม่³⁰

รูปแบบที่สาม การประมาณการภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ตกแก่ครัวเรือนในชั้นเงินได้ต่างๆ ทั้งนี้โดยอาศัยข้อมูลจากการสำรวจรายจ่ายของครัวเรือน วิธีการนี้เป็นวิธีที่ใช้ใน *Tearprasert (1975)* ซึ่งอาศัยข้อมูลดิบจากการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคม พ.ศ.2511–2512 การประมาณการได้พิจารณาข้อมูลจำนวนผู้มีเงินได้ในแต่ละครัวเรือน ตลอดจนสภาพการสมรสของผู้มีเงินได้ ทั้งนี้เนื่องจากตามประมวลรัษฎากรในปี 2512 ผู้มีเงินได้ที่เป็นโสดเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแตกต่างจากผู้มีเงินได้ที่แต่งงานแล้ว การประมาณการภาระภาษีของผู้มีเงินได้แต่ละราย เริ่มด้วยการหักค่าลดหย่อนและค่าใช้จ่ายออกจากเงินได้พึงประเมินของผู้มีเงินได้แต่ละรายตามประเภทของเงินได้ เพื่อหาเงินได้สุทธิ แล้วจึงประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ต้องเสียตามอัตราที่ระบุไว้ในประมวลรัษฎากร เมื่อนำภาษีดังกล่าวที่ต้องเสียของผู้มีเงินได้ในครัวเรือนเดียวกันทุกคนมารวมกัน ก็จะได้ภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของครัวเรือน รายละเอียดดู *Tearprasert (1975 : Appendix B)* วิธีการดังกล่าวนี้ น่าจะเป็นวิธีการที่ดีที่สุด หากข้อมูลจากการสำรวจรายจ่ายของครัวเรือนมีความคลาดเคลื่อนน้อย อย่างไรก็ตาม โดยเหตุที่ผู้วิจัยมิได้นำเสนอข้อมูลที่ได้จากการประมาณการดังกล่าวนี้ไว้ในงานวิจัย จึงไม่สามารถที่จะประเมินได้ว่า ความคลาดเคลื่อนของประมาณการตามวิธีการนี้มีมากน้อยเพียงใด กล่าวโดยเฉพาะเจาะจงก็คือ เราไม่สามารถพิจารณาได้ว่า ตัวเลขภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการประมาณดังกล่าวนี้ แตกต่างจากตัวเลขรายได้ของรัฐบาลหรือไม่เพียงใด

ในบรรดางานวิจัยเกี่ยวกับภาระภาษีอากรในเมืองไทยที่เราสำรวจนั้น เราพบว่า ข้อสมมติเกี่ยวกับการกระจายภาระภาษีอากรประเภทต่างๆ ที่ใช้ในงานวิจัยเหล่านี้แล้วแต่สอดคล้องกับข้อสมมติเกี่ยวกับการผลักระภาษีอากรนั้นๆ ในงานวิจัยเดียวกัน นอกจากนี้ ผู้วิจัยส่วนใหญ่ยังใช้ความพยายามที่จะกระจายภาระภาษีอากรแก่ครัวเรือนในชั้นเงินได้ต่างๆ อย่างมีหลักมีเกณฑ์เท่าที่ข้อมูลที่มีอยู่จะเอื้ออำนวย อย่างไรก็ตาม การขาดแคลนข้อมูลบางประเภททำให้ผู้วิจัยไม่สามารถหลีกเลี่ยงการใช้ดุลยพินิจส่วนบุคคล อาทิเช่น การขาดแคลนข้อมูลเกี่ยวกับแบบแผนการกระจายเงินได้ประเภทเงินปันผล ทำให้ผู้วิจัยจำต้องใช้ดุลยพินิจในการกำหนดว่า ผู้มีเงินได้ประเภทเงินปันผลควรจะมีเงินได้รวมอยู่ในระดับใด การขาดแคลนข้อมูลเกี่ยวกับแบบแผนการกระจายเงินได้ประเภทเงินเดือนและค่าจ้าง ทำให้ผู้วิจัยจำต้องใช้ดุลยพินิจในการกำหนดว่า ผู้มีเงินได้ประเภทนี้ควรจะมีเงิน

²⁹รายงานการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคม พ.ศ.2511-2512 หน้า 6

³⁰นอกจากนี้ ยังมีปัญหาอีกคือว่า ข้อมูลจากการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมคลาดเคลื่อนจากความเป็นจริง ประมาณการ “ค่าภาษีทางตรงของครัวเรือน” จากตารางที่ 4 ใน *Apiratanapimochai (1975 : 37)* เท่ากับประมาณ 878 ล้านบาท แต่รายได้จริงของรัฐบาลจากการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลในปี 2512 เท่ากับ 1,212.5 และ 851.1 ล้านบาทตามลำดับ [*Apiratanapimochai 1975 : Table 2, p.27*]

ได้รวมอยู่ในระดับใด เป็นต้น การใช้ดุลยพินิจส่วนบุคคลในกรณีต่างๆเหล่านี้ ล้วนมีผลให้การวิเคราะห์ภาวะภาษีอากรบิดเบือนจากความเป็นจริง และเป็นเหตุให้เราอาจเปรียบเทียบผลการศึกษากิจการงานวิจัยต่างๆบนพื้นฐานเดียวกันได้ แต่ข้อที่สำคัญยิ่งกว่าก็คือ เราพบว่า ผู้วิจัยบางท่านอ้างอิงแหล่งที่มาของข้อมูลอย่างค่อนข้างคลุมเครือ และบางท่านซึ่งใช้วิธีการประมาณการสถิติที่จำต้องใช้ในการวิเคราะห์ไม่นำพาที่จะนำเสนอผลการประมาณการดังกล่าว แต่กลับนำสถิติที่ได้จากการประมาณการไปใช้ในการคำนวณภาวะภาษีอากร โดยที่ผู้อ่านไม่มีโอกาสที่จะพิจารณาได้ว่า สถิติอันได้จากการประมาณการเหล่านั้นมีความน่าเชื่อถือเพียงใด

2.6 ข้อสรุปจากการศึกษา

จากการสำรวจงานวิจัยเกี่ยวกับภาวะภาษีอากรในเมืองไทย เรามีผลการศึกษาระยะของระบบภาษีอากร โดยส่วนรวมที่ตกแก่ครัวเรือนจำแนกตามชั้นของเงินได้รวม 5 ปี คือ ปี 2506 2512 2514 2515 และ 2516 ปีที่มีผลการศึกษามากที่สุดคือปี 2512 ซึ่งมีงานวิจัยอย่างน้อยรวม 6 ชิ้น แต่เรามีอำนาจนำผลการศึกษาเหล่านี้มาเปรียบเทียบการเปลี่ยนแปลงภาวะภาษีอากรตามกาลเวลา (Intertemporal Comparison) ได้ ทั้งนี้ไม่เพียงแต่ว่า ข้อสมมติต่างๆที่ใช้ในการวิเคราะห์ โดยเฉพาะอย่างยิ่งข้อสมมติเกี่ยวกับภาวะภาษีอากรและข้อสมมติเกี่ยวกับการกระจายภาวะภาษีอากรแก่ครัวเรือนในชั้นของเงินได้ต่างๆจะแตกต่างกันเท่านั้น แม้แต่ข้อมูลฐานเงินได้ก็ยังแตกต่างกันด้วยการเปรียบเทียบการเปลี่ยนแปลงภาวะภาษีอากรตามกาลเวลาควรจะทำเฉพาะผลการศึกษาที่ใช้ข้อสมมติพื้นฐานต่างๆเหมือนกันหมด ดังนั้น ผลการศึกษาที่สามารถนำมาเปรียบเทียบการเปลี่ยนแปลงภาวะภาษีอากรตามกาลเวลา จึงมีอยู่เพียง 3 กลุ่ม คือ

- (1) งานของนายเมธี ครองแก้ว
- (2) งานของนายมนูญ พาหิระ
- (3) งานของนายสมชาย เทพทานา

2.6.1 งานของนายเมธี ครองแก้ว

ผลงานของนายเมธี ครองแก้ว สามารถนำมาเปรียบเทียบกันได้ดังนี้

(1) อัตราภาวะภาษี (Effective Tax Rate) ที่ตกแก่ครัวเรือนจำแนกตามชั้นของเงินได้เทียบกับฐานเงินได้ในรูปตัวเงิน (Y_m) ในปี 2506 2512 และ 2515 (ดูตารางที่ 10) ผลการศึกษานี้ปี 2506 และ 2512 (ข) ได้จาก *Krongkaew (1975)* ผลการศึกษานี้ปี 2512 (ก) ได้จาก *เมธี ครองแก้ว (2519)* ส่วนปี 2515 ได้จาก *เมธี ครองแก้ว (2521 ; 2523)* ซึ่งจะเห็นได้ว่า อัตราภาวะภาษีที่ตกแก่ครัวเรือนโดยถัวเฉลี่ยทั้งประเทศมีแนวโน้มเพิ่มขึ้นตามกาลเวลา นอกจากนี้ ผลการวิเคราะห์ยังชี้ให้เห็นว่า ระบบภาษีอากรของไทยในปี 2506, 2512 และ 2515 มีโครงสร้างอัตราภาษีแบบลดถอย

(Regressive Taxation) กล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ ครัวเรือนที่มีเงินได้ยิ่งสูงมากเพียงใด อัตราภาษีที่ต้องชำระเมื่อเทียบกับเงินได้กลับยิ่งต่ำมากเพียงนั้น อย่างไรก็ตาม มีข้อสังเกตว่า ผลการศึกษาภาระภาษีอากรในเมืองไทย ปี 2512 ตามที่ปรากฏใน *เมธี ครองแก้ว (2519)* แตกต่างจาก *Krongkaew (1975)* ทั้งๆที่ใช้ข้อสมมติและข้อมูลพื้นฐานต่างๆในการวิเคราะห์เหมือนกัน ความแตกต่างดังกล่าวนี้เท่าที่สำรวจพบ เกิดจากการคำนวณภาระสัมบูรณ์ที่ตกแก่ครัวเรือนในชั้นของเงินได้ต่างๆได้ค่าไม่เหมือนกัน ดังจะเห็นได้จาก ตารางที่ 5 ใน *เมธี ครองแก้ว (2519 : 180)* เทียบกับตารางที่ 3.3 ใน *Krongkaew (1975 : 128)* นอกจากนี้ ประเภทของภาษีอากรที่อยู่ในขอบข่ายของการศึกษาก็มีผลต่อค่าภาระสัมบูรณ์ของภาษีอากร ดังได้กล่าวแล้วว่า งานของ *เมธี ครองแก้ว (2519)* *Krongkaew (1975)* และ *เมธี ครองแก้ว (2521 และ 2523)* ครอบคลุมทั้งรายได้จากภาษีอากรและรายได้ที่มีใช้ภาษีอากรของรัฐบาล *ไกรยุทธ ธีรตยาสินันท์ (2521)* ได้ทดลองปรับข้อมูลของ *เมธี ครองแก้ว (2519)* โดยตัดทอนรายการรายได้ที่มีใช้ภาษีอากร และรายการภาษีอากรประเภทที่มีผลต่างตอบแทน ดังเช่น ภาษีลักษณะอนุญาตและค่าภาคหลวงออกจากการคำนวณ ผลของการปรับข้อมูลดังกล่าวนี้ปรากฏว่าไม่เพียงแต่อัตราภาษีที่ตกแก่ครัวเรือนในชั้นของเงินได้ต่างๆจะลดลงค่อนข้างมากเท่านั้น หากทว่าความถดถอยแห่งโครงสร้างอัตราภาษี (Tax Regressivity) ยังลดลงอีกด้วย (ดูตารางที่ 12)

(2) อัตราภาษีที่ตกแก่ครัวเรือน จำแนกตามชั้นของเงินได้เทียบกับฐานเงินได้ที่ปรับปรุงแล้ว (Y_{m+k+a}) ในปี 2506 และ 2512 (ดูตารางที่ 11) ผลการวิเคราะห์นี้ได้จาก *Krongkaew (1975)* ซึ่งจะเห็นได้ว่า การปรับฐานเงินได้ดังกล่าวนี้ยังผลให้อัตราภาษีที่ตกแก่ครัวเรือนในชั้นเงินได้ต่างๆลดลงเป็นอันมาก นอกจากนี้ ลักษณะความถดถอยแห่งโครงสร้างอัตราภาษียังมีได้ปรากฏให้เห็น และอาจถือได้ว่า ระบบภาษีอากรทั้งในปี 2506 และ 2512 มีโครงสร้างอัตราภาษีแบบตามสัดส่วน (Proportional Taxation) ทั้งนี้เนื่องจากความแตกต่างของอัตราภาษีระหว่างครัวเรือนในชั้นเงินได้ต่างๆมีเพียงประมาณ 2% อย่างไรก็ตาม ข้อที่พึงสังเกตจากตารางที่ 11 ก็คือ ครัวเรือนในชั้นเงินได้ต่ำที่สุดทั้งในปี 2506 และ 2512 ยังคงต้องชำระในอัตราสูงกว่าอัตราเฉลี่ยทั้งประเทศ แต่ครัวเรือนในชั้นเงินได้สูงสุดกลับชำระภาษีในอัตราค่าต่ำกว่าอัตราเฉลี่ยทั้งประเทศ

2.6.2 งานของมณูญ พาหิระ

ผลการศึกษาที่สามารถนำมาเปรียบเทียบกันได้ ได้แก่

(1) อัตราภาษีที่ตกแก่ครัวเรือนในชั้นเงินได้ต่างๆเทียบกับฐานเงินได้ในรูปตัวเงินรวมกับเงินได้ในรูปทรัพย์สิน (Y_{m+k}) ในปี 2512 และ 2514 (ดูตารางที่ 13) ผลการวิเคราะห์พบว่า อัตราภาษีที่ตกแก่ครัวเรือนโดยเฉลี่ยทั้งประเทศในปี 2514 ต่ำกว่าปี 2512 แต่ลักษณะของโครงสร้างอัตราภาษีไม่สามารถระบุได้โดยชัดเจนจากวิธีการวิเคราะห์ดังกล่าวนี้ เพราะแปรเปลี่ยนขึ้นๆลงๆ อย่างไรก็ตาม ครัวเรือนที่มีเงินได้ระหว่างปี 9,000–35,999 บาท และครัวเรือนในชั้นเงินได้

สูงสุดในปี 2512 รับภาระภาษีอากรในอัตราสูงกว่าอัตราเฉลี่ยทั่วประเทศ ส่วนในปี 2514 ความ
ข้อนี้เป็นจริงเฉพาะครัวเรือนที่มีเงินได้ระหว่างปีละ 6,000 – 23,999 บาท และครัวเรือนในชั้นเงินได้
สูงสุด

(2) อัตราภาระภาษีที่ตกแก่ครัวเรือนในชั้นเงินได้ต่างๆเทียบกับฐานเงินได้ที่ปรับปรุง
แล้ว (Y_{m+k+b}) ในปี 2512 และ 2514 (ดูตารางที่ 12) การปรับฐานเงินได้ทำให้อัตราภาระภาษีที่ตกแก่
ครัวเรือนในชั้นเงินได้ต่างๆต่ำกว่าในกรณีที่ใช้ฐานเงินได้ Y_{m+k} อัตราภาระภาษีที่ตกแก่ครัวเรือนโดย
เฉลี่ยทั้งประเทศในปี 2514 ต่ำกว่าปี 2512 เพียงเล็กน้อย ครัวเรือนที่รับภาระภาษีในอัตราสูงกว่า
อัตราเฉลี่ยทั่วประเทศทั้งในปี 2512 และปี 2514 ได้แก่ ครัวเรือนในชั้นเงินได้ปีละ 6,000-32,999
บาท และครัวเรือนในชั้นเงินได้สูงสุด อย่างไรก็ตาม ลักษณะของโครงสร้างอัตราภาษีอากรไม่สามารถ
ระบุโดยชัดเจนจากวิธีการวิเคราะห์ดังกล่าวนี้

2.6.3 งานของนายสมชาย เทพธานา

Thepthana (1970) มิได้นำเสนอภาพรวมของการกระจายภาระภาษีที่ตกแก่ครัวเรือน
ในชั้นเงินได้ต่างๆ แต่ได้แยกแยะผลการวิเคราะห์ออกเป็นภาคชนบทกับภาคตัวเมือง และแม้ว่า
งานวิจัยเรื่องนี้จะใช้ข้อมูลปี 2506, 2512 และ 2516 ในการศึกษา แต่การนำผลการคำนวณมา
เปรียบเทียบเพื่อพิจารณาการเปลี่ยนแปลงตามกาลเวลา มีปัญหายุ่งยากอยู่ไม่น้อย ทั้งนี้เนื่องจากการ
จำแนกจำนวนชั้นของเงินได้แตกต่างกัน โดยในปี 2506 แบ่งครัวเรือนออกเป็น 5 ชั้นเงินได้ ส่วนปี
2512 และ 2516 แบ่งครัวเรือนออกเป็น 12 ชั้นเงินได้สำหรับภาคตัวเมือง และ 11 ชั้นเงินได้สำหรับ
ภาคชนบท ผลการศึกษาปรากฏในตารางที่ 17 และ 18 ซึ่งมีข้อพึงสังเกตดังต่อไปนี้

(1) อัตราภาระภาษีที่ตกแก่ครัวเรือนในภาคชนบทต่ำกว่าที่ตกแก่ครัวเรือนในภาคตัว
เมืองในทุกชั้นเงินได้ ทั้งในปี 2506 และ 2512 (ดูตารางที่ 17 และ 18) แต่ในปี 2516 ครัวเรือนใน
ชนบทกลับรับภาระภาษีอากรในอัตราสูงกว่าครัวเรือนในภาคตัวเมืองในเกือบทุกชั้นเงินได้ ทั้งนี้
ยกเว้นครัวเรือนในชั้นเงินได้ต่ำกว่า 3,000 บาทต่อปี และตั้งแต่ 36,000 บาทต่อปีขึ้นไป (ดูตารางที่ 18)

(2) *Thepthana (1979 : 67-73)* ศึกษาหาความสัมพันธ์ระหว่างภาระภาษีอากรกับเงิน
ได้ของครัวเรือน โดยการวิเคราะห์สมการถดถอยดังต่อไปนี้

$$\log T = a + b \log Y$$

โดยที่ T คือภาระภาษีอากร และ Y คือเงินได้ของครัวเรือน ส่วน a และ b เป็นตัวคงที่ (Constant)
ผลการวิเคราะห์ปรากฏว่า ความยืดหยุ่นของภาระภาษีอากรที่มีต่อการเปลี่ยนแปลงเงินได้ของครัวเรือน
มีค่าน้อยกว่าศูนย์ ซึ่งมีนัยสำคัญว่า หากครัวเรือนยังมีเงินได้สูงมากเพียงใด จะยังรับภาระภาษีอากร
น้อยเพียงนั้น ความข้อนี้เป็นจริงทั้งในภาคตัวเมืองและภาคชนบท อย่างไรก็ตาม ความยืดหยุ่นดังกล่าว
นี้ (b) ของภาคชนบทมีค่าสูงกว่าภาคตัวเมืองทั้งในปี 2512 และ 2516 แต่ในปี 2506 กลับมีค่าต่ำกว่า

สมชาย เทพทานาจึงกล่าวสรุปว่า ครัวเรือนที่ยากจนในชนบทอาจต้องรับภาระภาษีอากรในอัตราสูงกว่าคริวเรือนในเขตเมือง ทั้งในปี 2512 และ 2516 ข้อสรุปจากการวิเคราะห์สมการถดถอยดังกล่าวนี้ไม่สอดคล้องกับผลการคำนวณอัตราภาระภาษีอากรดังที่ปรากฏในตารางที่ 17 และ 18

(3) *Thepthana (1979)* มิได้คำนวณอัตราภาระภาษีอากรถัวเฉลี่ยทั่วประเทศ ทำให้เราไม่ทราบการเปลี่ยนแปลงภาระภาษีอากรที่ตกแก่คริวเรือนตามกาลเวลา อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาอัตราภาระภาษีอากรที่ตกแก่คริวเรือนที่อยู่ในชั้นเงินได้ต่ำกว่า 3,000 บาทต่อปี เราจะเห็นได้ว่า อัตราภาระภาษีอากรในปี 2512 ต่ำกว่าปี 2506 แต่กลับเพิ่มขึ้นอย่างฮวบฮาบในปี 2516 แนวโน้มการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวนี้เป็นจริงทั้งในเขตเมืองและเขตชนบท (ดูตารางที่ 17 และ 18) อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยมิได้ให้อธิบายว่า เหตุใดอัตราภาระภาษีอากรจึงเพิ่มขึ้นประมาณเท่าตัวระหว่างปี 2512-2516

2.6.4 งานวิจัยอื่นๆ

อัตราภาระภาษีที่ตกแก่คริวเรือนจำแนกตามชั้นของเงินได้ในปี 2512 ยังปรากฏในงานของ *Apiratanapimonchai (1975)* ซึ่งใช้ฐานเงินได้ Y_{m+k} (เงินได้ในรูปตัวเงินรวมกับเงินได้ในรูปทรัพย์สิน) ดังแสดงไว้ในตารางที่ 14 และในงานของ *Tearprasert (1957)* ซึ่งใช้ฐานเงินได้ Y_m , Y_{m+k} และ Y_{m+p} (เงินได้ในรูปตัวเงินรวมกับพรีเมียมข้าว) งานชิ้นนี้มีลักษณะแตกต่างจากงานชิ้นอื่นๆ ในข้อที่ได้พิจารณาภาระภาษีอากรจำแนกตามภาคภูมิศาสตร์ และจำแนกไขว้ตามภาคเศรษฐกิจ(ชนบทกับเมือง) ดังแสดงผลการวิเคราะห์ในตารางที่ 15 และ 16 แต่ข้อบกพร่องประการหนึ่งก็คือ มิได้แสดงอัตราภาระภาษีที่ตกแก่คริวเรือนในเขตชนบททั่วราชอาณาจักร ในเขตเมืองทั่วราชอาณาจักร และถัวเฉลี่ยทั้งภาคชนบทและเมืองทั่วราชอาณาจักร

2.7 บทสรุป

จากผลการวิเคราะห์ภาระภาษีอากรที่ตกแก่คริวเรือนจำแนกตามชั้นของเงินได้ ดังที่ได้นำเสนอข้างต้นนี้ มีข้อที่พึงพิจารณาอย่างน้อย 3 ประการ กล่าวคือ

ประการแรก ระเบียบวิธีการศึกษาภาระภาษีอากรในปีหนึ่งปีใด ดังเช่นงานของ *Apiratanapimonchai (1975)* และ *Tearprasert (1975)* เกือบจะไม่มีประโยชน์อันใดเลยในแง่ของการวิเคราะห์ภาระภาษีและลักษณะของโครงสร้างอัตราภาษี กระบวนการศึกษาภาระสัมบูรณ์ของระบบภาษีอากรในปีหนึ่งปีใดเพียงปีเดียวเป็นกระบวนการที่ไร้ประโยชน์ (*Shoup, 1969 : 11*) ดังได้ชี้ให้เห็นว่า ภาระสัมบูรณ์ของภาษีอากรที่ตกแก่คริวเรือนในชั้นเงินได้ต่างๆ ในปีหนึ่งปีใดจะมีมากน้อยเพียงใด และโครงสร้างอัตราภาษีอากรจะมีลักษณะเช่นใด โดยพื้นฐานแล้วขึ้นอยู่กับทางเลือกใช้ข้อสมมติเกี่ยวกับการผลัดภาระภาษีอากร และข้อสมมติเกี่ยวกับการกระจายภาระภาษีอากรแก่คริวเรือนในชั้น

เงินได้ต่างๆ (ดังได้กล่าวโดยละเอียดแล้วในหัวข้อ 2.4 และ 2.5 ข้างต้นนี้) ดังนั้น หากผู้วิจัยต้องการให้ ภาระภาษีตกหนักแก่ครัวเรือนในชั้นเงินได้ต่ำๆ หรือชั้นเงินได้สูงๆ ก็ย่อมทำได้ด้วยการกำหนดข้อ สมมติเพื่อให้ภาระภาษีอากรตกหนักแก่ครัวเรือนในชั้นเงินได้นั้นๆ แต่ระเบียบวิธีการศึกษาภาระภาษี อากร ดังที่ใช้ใน *Krongkaew (1975)*, *Pahirah (1978)* และ *เมธี ครองแก้ว (2521 ; 2523)* มีข้อด้อย น้อยกว่าในแง่ที่ว่า เจตนารมณ์ของการวิเคราะห์มิได้อยู่ที่การพิจารณาค่าภาระสัมบูรณ์ของระบบภาษี อากรที่ตกแก่ครัวเรือนในชั้นเงินได้ต่างๆ หากอยู่ที่การพิจารณาการเปลี่ยนแปลงภาระภาษีอากรที่ตก แก่หน่วยเศรษฐกิจที่เลือกศึกษา ซึ่งมีประโยชน์ในการวิเคราะห์ผลกระทบของระบบภาษีอากรที่มีต่อ การกระจายเงินได้อีกโสดหนึ่งด้วย ดังนั้น การศึกษาภาระภาษีอากรตามระเบียบวิธีการนี้จึงมีลักษณะ เป็นการศึกษเปรียบเทียบภาระภาษีอากรระหว่างสองช่วงเวลา (Intertemporal Study) หากมีความ ผิดพลาดในการเลือกใช้ข้อสมมติต่างๆ ซึ่งไม่ตรงต่อข้อเท็จจริง ความคลาดเคลื่อนในการวิเคราะห์จะมี ค่าคงที่ตลอดช่วงเวลาที่เลือกศึกษา เนื่องจากการเลือกใช้ข้อสมมติและข้อมูลพื้นฐานต่างๆ เหมือนกัน นั้นเอง (*Krongkaew, 1975 : 103-104*)

ประการที่สอง แม้ว่าวิธีการศึกษาภาระภาษีอากร โดยการเปรียบเทียบภาระภาษี ระหว่างสองช่วงเวลา จะมีข้อดีมากกว่าวิธีการศึกษาภาระสัมบูรณ์ของระบบภาษีอากรในช่วงเวลาหนึ่ง เวลาใดเพียงช่วงเดียว แต่ก็หาได้หมายความว่า จะไม่มีข้อบกพร่องเสียเลยทีเดียว ข้อบกพร่องที่พึง สังวรณมีอยู่อย่างน้อย 3 ประการ กล่าวคือ

(1) วิธีการศึกษาภาระส่วนต่างของภาษีอากรมีข้อบกพร่องพื้นฐานไม่แตกต่างไปจาก การศึกษาภาระสัมบูรณ์ของภาษีอากร ในแง่ที่ว่า วิธีการศึกษาดังกล่าวนี้มีข้อสมมติอย่างแอบแฝงว่า ลักษณะการแจกแจงภาระภาษีอากร (Pattern of Tax Incidence) เกิดจากระบบภาษีอากรที่กำหนดโดย รัฐบาล ปัจจัยอื่นๆหาได้มีบทบาทในการกำหนดหรือในการเปลี่ยนแปลงรูปแบบของภาระภาษีอากร แต่ประการใดไม่ นอกจากนี้ การคำนวณภาระภาษีอากรที่ตกแก่หน่วยเศรษฐกิจต่างๆยังต้องอาศัยข้อ สมมติต่างๆที่กำหนดขึ้นเอง หากข้อสมมติเหล่านี้คลาดเคลื่อนจากความเป็นจริง จะมีประโยชน์อันใด ที่จะนำผลการคำนวณ ซึ่งได้จากพื้นฐานอันไม่ตรงต่อข้อเท็จจริงมาเปรียบเทียบกัน (*De Wulf, 1975 : 106*)

(2) การเปรียบเทียบภาระภาษีอากรระหว่างสองช่วงเวลา ซึ่งห่างไกลกันมาก โดย อาศัยข้อสมมติต่างๆเหมือนกันหมด แม้จะช่วยให้การเปรียบเทียบอยู่บนพื้นฐานเดียวกัน แต่ก็มิ มีนัยสำคัญว่า พฤติกรรมในการผลักภาระภาษีอากรของหน่วยเศรษฐกิจต่างๆมิได้เปลี่ยนแปลงตาม กาลเวลา แต่คงที่อยู่ตลอดเวลา หากความข้อนี้ไม่เป็นจริง ภาระภาษีอากรที่คำนวณจากข้อสมมติเดิม จะ มีลักษณะเป็น “ภาระสมมติ” (Hypothetical Burden) มิใช่ภาระที่เกิดขึ้นจริง (Actual Burden) แม้ว่า ข้อสมมติที่ใช้ในการวิเคราะห์จะเคยตรงต่อข้อเท็จจริงในอดีตก็ตาม

(3) ความแตกต่างในด้านความสมบูรณ์และความเที่ยงตรงของข้อมูลพื้นฐานที่ใช้ในการวิเคราะห์ระหว่างสองช่วงเวลา ย่อมทำให้การเปรียบเทียบภาวะภัยอากรระหว่างสองเวลาดังกล่าวคลาดเคลื่อนจากความเป็นจริงได้ หากความแตกต่างนี้ยังมีมากเพียงใด โอกาสที่จะเกิดความคลาดเคลื่อนในการวิเคราะห์ก็จะยังมีมากเพียงนั้น

ประการที่สาม การใช้ข้อสมมติเกี่ยวกับการผลักระงายภัยอากรประเภทต่างๆ ในลักษณะที่ไม่สอดคล้องกับการใช้ลำดับแห่งเหตุผลตามหลักตรรกวิทยา (Logical Inconsistencies) ก่อให้เกิดปัญหาพื้นฐานในการคำนวณภาวะภัยอากรเราได้ชี้ให้เห็นในหัวข้อ 2.4 ข้างต้นนี้ว่า การศึกษาภาวะภัยอากรในเมืองไทยมักจะใช้ข้อสมมติว่า ผู้ที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอาจผลักระงายภัยอากรได้ ส่วนภาษีทางอ้อมทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดสามารถผลักระงายภัยอากรได้หมด ข้อสมมติเกี่ยวกับการผลักระงายภัยอากรดังกล่าวนี้มีความไม่สอดคล้องตามนัยแห่งตรรกวิทยาโดยกระจ่างชัด เพราะข้อสมมติที่ว่า ผู้ที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอาจผลักระงายภัยอากรได้ได้นั้น ย่อมมีนัยสำคัญว่า อุปทานของปัจจัยการผลิตไม่มีความยืดหยุ่นต่อราคาเลย แต่ข้อสมมติที่ว่า ภาวะภัยอากรทางอ้อมทั้งหมดถูกผลักไปให้แก่ผู้บริโภคได้นั้น ย่อมมีนัยสำคัญว่า ความยืดหยุ่นต่อราคาของอุปทานปัจจัยการผลิตมีค่าเท่ากับอสงไขย ข้อสมมติที่แย้งกันทั้งสองนี้ย่อมตรงกันข้ามกันชนิดหน้ามือกับหลังมือ ดังนั้น นักเศรษฐศาสตร์บางท่านจึงมีความเห็นว่า ภาวะภัยอากรประเภทต่างๆ ซึ่งคำนวณจากข้อสมมติที่มีลักษณะไม่สอดคล้องกับการใช้ลำดับแห่งเหตุผลตามนัยแห่งตรรกวิทยาเช่นนี้ ไม่ควรนำมา รวมกันเพื่อหาภาวะของระบบภาษีอากร โดยส่วนรวม³¹ เพราะการนำสถิติที่ได้จากพื้นฐานอันแตกต่างกันมารวมเข้าด้วยกันย่อมไม่ชอบเหตุผล

3. การกระจายภาวะภัยอากรจำแนกตามชั้นเงินได้ : การศึกษาภาษีเฉพาะประเภท

บรรดางานวิจัยว่าด้วยภาวะภัยอากรเชิงปริมาณที่ตกแก่ครัวเรือนจำแนกตามชั้นของเงินได้ อาจจำแนกออกเป็น 2 กลุ่ม โดยที่กลุ่มแรกมุ่งศึกษาภาวะภัยอากรทั้งระบบ (ซึ่งได้กล่าวโดยละเอียดแล้วในหัวข้อที่ 2) ส่วนกลุ่มหลังจำกัดการศึกษาภาวะภัยอากรเฉพาะประเภท อย่างไรก็ตาม ในการศึกษาภาวะภัยอากรทั้งระบบนั้น ผู้วิจัยจะต้องคำนวณภาวะภัยอากรแต่ละประเภทแล้วจึงจะนำผลการคำนวณภาวะภัยอากรแต่ละประเภทมารวมกัน ก็จะทราบภาวะภัยอากรทั้งระบบ งานวิจัยว่าด้วยภาวะภัยอากรทั้งระบบเกือบทุกเรื่องนำเสนอผลการวิเคราะห์ภาวะภัยอากรเป็นรายประเภทไว้ด้วย ทั้งนี้ยกเว้น *Thepthana (1979)* ซึ่งมีได้ให้รายละเอียดของผลการวิเคราะห์เลย

ตารางที่ 19 ประมวลรายชื่องานวิจัยว่าด้วยการศึกษาภาวะเชิงปริมาณของภาษีอากรประเภทต่างๆ ที่ตกแก่ครัวเรือนจำแนกตามชั้นของเงินได้ การจำแนกประเภทของภาษีอากร ซึ่ง

³¹ *Andic (1964), cited in Bird and De Wulf (1973 : 666)*

นำเสนอในตารางดังกล่าวนี้ ยึดถือวิธีการของกระทรวงการคลัง อย่างไรก็ตาม มีข้อน่าสังเกตว่า ผู้วิจัยมักจะไม่ระมัดระวังการใช้ศัพท์เกี่ยวกับภาษีอากร ซึ่งสร้างปัญหาแก่ผู้อ่านอยู่ไม่น้อย อาทิเช่น ตารางที่ 3.4 ใน *Krongkaew (1975 : 130)* ใช้คำว่า “Business Taxes” แต่ตารางที่ 3.6 ใน *เมธี ครองแก้ว (2523 : 53)* กลับใช้คำว่า “ภาษีการค้า” ทั้งๆที่ควรจะใช้คำว่า “ภาษีการขายทั่วไป” ซึ่งครอบคลุมทั้งภาษีการค้าและอากรแสตมป์ เป็นต้น หากผู้วิจัยยึดถือศัพท์ของทางราชการ ก็จะสามารถหลีกเลี่ยงปัญหายุ่งยากในการสื่อความหมายได้โดยง่าย

นอกเหนือจากงานวิจัยที่ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 2 มีการศึกษาภาระเชิงปริมาณของภาษีอากรเฉพาะประเภท ซึ่งพึงกล่าวถึงอีกอย่างน้อย 3 เรื่อง คือ

- (1) การศึกษาภาระภาษีทางอ้อมของ *อุดม เกิดพิบูลย์ และ จีรพรรณ ชีรานนท์ (2517)*
- (2) การศึกษาภาระภาษีการค้าของ *สุภรณ์ คำเนินสวัสดิ์ (2521)*
- (3) การศึกษาภาระภาษีที่จัดเก็บจากผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียมของวันทนา พนิกษ์พิบูลย์ (*Panitpiboon, 1978*)

3.1 การศึกษาภาระภาษีทางอ้อมของอุดม เกิดพิบูลย์ และจีรพรรณ ชีรานนท์ (2517)

อุดม เกิดพิบูลย์ และจีรพรรณ ชีรานนท์ (2517) เลือภาษีทางอ้อมรวม 5 ประเภท เพื่อศึกษาคุณลักษณะการกระจายภาระภาษีเชิงปริมาณ อันประกอบด้วยภาษีการค้า อากรขาเข้า ภาษีสรรพสามิต อากรมหรสพ และพรีเมียมข้าว ภาระภาษีอากรที่ศึกษามีทั้งภาระสัมบูรณ์ (Absolute Tax Burden) และภาระสัมพัทธ์ (Relative Tax Burden) สำหรับภาระสัมพัทธ์ ผู้วิจัยนำเสนอผลการวิเคราะห์ในรูปของอัตราภาษีอากร (Effective Tax Rate) ผลการศึกษาทั้งภาระสัมบูรณ์และภาระสัมพัทธ์ให้ทั้งข้อสรุปของภาษีทางอ้อมทั้ง 5 ประเภทดังกล่าวข้างต้น และข้อสรุปเกี่ยวกับภาษีเฉพาะประเภท โดยวิเคราะห์รูปแบบการกระจายภาระภาษีเหล่านี้ที่ตกแก่ครัวเรือนจำแนกตามชั้นเงินได้และตามภาคภูมิศาสตร์ แต่จำกัดเฉพาะครอบครัวในเขตเทศบาล โดยมีได้รวมครอบครัวนอกเขตเทศบาล

ข้อมูลที่ใช้ในการศึกษาเป็นข้อมูลของปี 2513 ทั้งนี้ผู้วิจัยอ้างว่า ได้อาศัยข้อมูลเกี่ยวกับการกระจายเงินได้และการใช้จ่ายของครอบครัวในปี 2513 จากการสำรวจของสำนักงานสถิติแห่งชาติ แต่ข้อเท็จจริงปรากฏว่า สำนักงานสถิติแห่งชาติไม่เคยสำรวจการใช้จ่ายของครอบครัว หรือการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมในปี 2513 อย่างน้อยที่สุดก็ไม่ปรากฏว่ามีข้อมูลปีดังกล่าวที่ตีพิมพ์เผยแพร่โดยสำนักงานสถิติแห่งชาติ ทั้งนี้เป็นที่เข้าใจกันว่า ข้อมูลที่ผู้วิจัยทั้งสองใช้ในการศึกษานี้มาจากแหล่งเดียวกับที่นายอุดม เกิดพิบูลย์ใช้ในการศึกษาลักษณะการกระจายเงินได้ของครอบครัวไทย ซึ่งเป็นงานวิจัยที่ทำให้แก่คณะกรรมการเศรษฐกิจแห่งเอเชียและตะวันออกไกล (ECAFE)

แห่งองค์การสหประชาชาติ³² และต่อมาใน *Kerdpibule (1975)* การสำรวจรายจ่ายของครอบครัว พ.ศ.2513 ที่ผู้เขียนกล่าวอ้างนั้น แท้ที่จริงก็คือ การสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคม พ.ศ.2511-2512 ของสำนักงานสถิติแห่งชาตินั่นเอง³³ ส่วนข้อมูลเกี่ยวกับรายได้จากการจัดเก็บภาษีทางอ้อมทั้ง 5 ประเภทของรัฐบาลนั้น ผู้วิจัยทั้งสองมิได้อ้างอิงแหล่งข้อมูลไว้โดยกระจ่างชัด ทั้งยังมิได้ระบุว่า ข้อมูลดังกล่าวเป็นข้อมูลของปีปฏิทินหรือปีงบประมาณอีกด้วย

ในการวิเคราะห์ภาระภาษีทางอ้อมทั้ง 5 ประเภทดังกล่าวข้างต้นนี้ *อุดม เกิดพิบูลย์ และจิรพรรณ ชีรานนท์ (2517)* มีข้อสมมติเกี่ยวกับภาระภาษีอากรดังต่อไปนี้คือ

(ก) สำหรับภาษีการค้า ภาษีสรรพสามิตอากรขาเข้า และอากรกรมสรรพ ผู้วิจัยทั้งสอง สมมติว่า ภาระภาษีทั้งหมดตกแก่ผู้บริโภคสินค้าและบริการที่ต้องเสียภาษีเหล่านี้

(ข) ส่วนพรีเมีย่มข้าวมีผลในการลดราคาข้าวภายในประเทศ โดยสมมติว่า การเก็บพรีเมีย่มข้าวจากข้าวส่งออกตันละ 1 บาท จะทำให้ราคาข้าวภายในประเทศลดลงตันละ 0.1992 บาท³⁴ การเก็บพรีเมีย่มข้าวจึงมีผลเสมือนหนึ่งการให้เงินอุดหนุนแก่ผู้บริโภคที่มีได้ผลิตข้าว ทั้งนี้ผู้วิจัยได้ประมาณการว่า ราคาข้าวถั่วเฉลี่ยภายในประเทศระหว่างปี 2509-2513 ตกประมาณตันละ 2,119 หากไม่มีการเก็บพรีเมีย่มข้าว ราคาข้าวภายในประเทศจะสูงขึ้นอีกตันละ 240.03 บาท ราคาข้าวภายในประเทศส่วนที่ต่ำกว่าที่ควรจะเป็นอันเป็นผลจากการเก็บพรีเมีย่มข้าวดังกล่าวนี้ ก็คือ เงินอุดหนุนที่ตกแก่ผู้บริโภคข้าวที่มีได้ผลิตข้าวนี้เอง

สำหรับการแจกแจงภาระภาษีทั้งห้าประเภทแก่ครัวเรือนในชั้นเงินได้และในภูมิภาคต่างๆ ผู้วิจัยอาศัยข้อสมมติว่า การแจกแจงดังกล่าวเป็นไปตามแบบแผนการใช้จ่ายในการบริโภคสินค้าและบริการแต่ละชนิด (Pattern of Consumption Expenditure)

ในการคำนวณอัตราภาระภาษี (Effective Tax Rate) ที่ตกแก่ครอบครัวในชั้นเงินได้และในภูมิภาคต่างๆ ผู้วิจัยจึงต้องเปรียบเทียบภาระสัมบูรณ์ของภาษีอากรกับเงินได้ของครอบครัว ซึ่งตามปกติ ผู้วิจัยควรจะได้ระบุโดยชัดเจนว่า ได้เลือกใช้นิยามความคิดหรือคำนิยามของเงินได้อย่างไร และแนวความคิดหรือคำนิยามดังกล่าวมีข้อบกพร่องสำคัญอะไรบ้าง แต่การณ์กลับปรากฏว่า *อุดม เกิดพิบูลย์ และจิรพรรณ ชีรานนท์ (2517)* มิได้เอ่ยถึงเรื่องเหล่านี้แม้แต่น้อย อย่างไรก็ตาม เป็นที่

³²ECAFE (1972 a : chapter 3) ; ECAFE (1972 b : part b)

³³Krongkaew (1975 : 93, footnote 8).

³⁴หากกำหนดให้ P_x แทนราคาข้าวส่งออกต่อตัน (คิดเป็นเงินบาท) และ t_x แทนอัตราพรีเมีย่มต่อข้าวส่งออกหนึ่งตัน

$$\frac{dp_x}{dt_x} = -0.1992$$

ข้อสมมติดังกล่าวนี้มาจาก *Kerdpibule (1973)*

เข้าใจว่า ผู้วิจัยทั้งสองได้คำนวณอัตราภาระภาษีต่างๆ โดยเทียบกับฐานเงินได้ในรูปตัวเงิน (Money Income) หากข้อสันนิษฐานดังกล่าวนี้เป็นจริง ผลการวิเคราะห์ย่อมคลาดเคลื่อนจากความเป็นจริง โดยเฉพาะอย่างยิ่งการที่ผู้วิจัยมิได้ปรับข้อมูลฐานเงินได้ โดยรวมเงินได้ในรูปทรัพย์สิน (Income in Kind) ไว้ด้วย ย่อมทำให้อัตราภาระภาษีที่ตกแก่ครอบครัวฐานะยากจนสูงกว่าความเป็นจริง และความแตกต่างของภาระภาษีสัมพัทธ์ระหว่างครอบครัวที่มีฐานะดีกับครอบครัวที่มีฐานะยากจน มีมากกว่าความเป็นจริง ประเด็นดังกล่าวนี้เราได้กล่าวโดยละเอียดแล้วในหัวข้อ 2.2 จึงจะไม่กล่าวซ้ำในที่นี้อีก

นอกจากนี้ *อุดม เกิดพิบูลย์ และ จีรพรรณ ชีรานนท์ (2517)* ไม่เพียงแต่จะจำแนกชั้นเงินได้ของครัวเรือนอย่างหยาบเกินไปเท่านั้น หากทว่าวิธีการจำแนกยังค่อนข้างคลุมเครืออีกด้วย ผู้วิจัยทั้งสองจำแนกครอบครัวตามชั้นเงินได้ใหญ่ๆ เพียง 3 กลุ่ม คือ

- (ก) กลุ่มรายได้ต่ำ ประกอบด้วยครัวเรือนที่มีเงินได้ระหว่าง 3,000 ถึง 19,499 บาท ต่อปี
- (ข) กลุ่มรายได้ปานกลาง ประกอบด้วยครัวเรือนที่มีเงินได้ระหว่าง 19,500 ถึง 29,999 บาทต่อปี
- (ค) กลุ่มรายได้สูง ประกอบด้วยครัวเรือนที่มีเงินได้ระหว่าง 30,000 ถึง 60,000 บาทต่อปี

ปัญหาพื้นฐานที่ผู้อ่านผลงานวิจัยชิ้นนี้อดสงสัยมิได้ก็คือ ครัวเรือนที่มีเงินได้ต่ำกว่าปีละ 3,000 บาท และครัวเรือนที่มีเงินได้สูงกว่าปีละ 60,000 บาท ไม่รวมอยู่ในขอบข่ายของการวิเคราะห์หรืออย่างไร นอกจากนี้ ผู้วิจัยมิได้ให้รายละเอียดด้วยว่า ใช้เกณฑ์อะไรในการจำแนกภาคภูมิศาสตร์ ผู้อ่านมีอาจทราบได้ว่า ภาคเหนือ ภาคใต้ ภาคกลาง และภาคอีสาน ประกอบด้วยจังหวัดอะไรบ้าง

เมื่อพิจารณาภาระภาษีทางอ้อมทั้ง 5 ประเภทเป็นรายภูมิภาค *อุดม เกิดพิบูลย์ และ จีรพรรณ ชีรานนท์ (2517)* ให้ข้อสรุปว่า โครงสร้างอัตราภาษีดังกล่าวมีลักษณะถดถอย โดยที่อัตราภาระภาษีที่ตกแก่ครอบครัวยากจนสูงกว่าครอบครัวที่มีฐานะดี ผลการวิเคราะห์ดังกล่าวสำหรับภาษีทางอ้อมทั้งห้าประเภทปรากฏในตารางที่ 20 ภาษีการค้าในตารางที่ 21 อากรขาเข้าในตารางที่ 22 ภาษีสรรพสามิตในตารางที่ 23 อากรมหรสพในตารางที่ 24 และพรีเมียมข้าวในตารางที่ 25 สำหรับอัตราภาระพรีเมียมข้าวที่มีค่าคิดลบนั่น ก็เพราะเหตุว่า งานวิจัยดังกล่าวนี้เลือกศึกษาภาระภาษีอากรที่ตกแก่ครัวเรือนในเขตเทศบาล ทั้งนี้ผู้วิจัยมีข้อสมมติแฝงเร้นว่า ครัวเรือนในเขตเทศบาลเป็นผู้บริโภคที่มีได้ผลิตข้าว จึงได้ประโยชน์จากการจัดเก็บพรีเมียมข้าวในข้อที่สามารถซื้อข้าวในราคาถูกกว่าที่ควร การเก็บพรีเมียมข้าวจึงมีผลเสมือนหนึ่งการให้เงินอุดหนุนในรูปแบบแอบแฝงแก่ผู้บริโภคที่มีได้ผลิตข้าว และด้วยเหตุดังนั้น อัตราภาระพรีเมียมข้าวซึ่งปรากฏในตารางที่ 25 จึงมีค่าคิดลบ

3.2 การศึกษาภาระภาษีการค้าของสุภรณ์ ดำเนินสวัสดิ์ (2521)

งานวิจัยของสุภรณ์ ดำเนินสวัสดิ์ (2521) มีวัตถุประสงค์ที่จะวิเคราะห์ทั้งภาระสัมบูรณ์ (Absolute Tax Burden) และภาระสัมพัทธ์ของภาษีการค้า (Relative Tax Burden) ตลอดจนผลกระทบของภาษีการค้าที่มีต่อการกระจายรายได้ของครัวเรือนไทย

ข้อมูลที่ใช้ศึกษาเป็นข้อมูลของปี 2516 ข้อมูลเกี่ยวกับการกระจายเงินได้ของครัวเรือนและแบบแผนการใช้จ่ายในการบริโภคสินค้าและบริการต่างๆอาศัยข้อมูลจากรายงานการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคม พ.ศ.2514-2516 ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ ทั้งนี้โดยได้ปรับข้อมูลให้เป็นของปี 2516 ส่วนข้อมูลเกี่ยวกับภาษีการค้าอาศัยบันทึกของกรมสรรพากร ซึ่งมีรายละเอียดจำแนกเป็นรายจังหวัด และจำแนกตามหมวดสินค้า แม้ว่าผู้วิจัยมิได้ระบุว่า ข้อมูลดังกล่าวนี้เป็นของปีปฏิทินหรือปีงบประมาณ (ปีภาษีอากร) แต่ก็เป็นที่เข้าใจว่า เป็นข้อมูลของปีงบประมาณ

สุภรณ์ ดำเนินสวัสดิ์ (2521) เลือกใช้ข้อสมมติเกี่ยวกับภาระภาษีการค้าว่า ภาระทั้งหมดของภาษีดังกล่าวนี้ตกแก่ผู้บริโภค ทั้งๆที่ตระหนักดีว่า ความยืดหยุ่นต่อราคาของอุปสงค์และอุปทานของสินค้าและบริการแต่ละประเภทแตกต่างกัน ซึ่งย่อมทำให้ขอบเขตในการผลักภาระภาษีการค้าที่จัดเก็บจากสินค้าและบริการแต่ละประเภทพลอยแตกต่างกันไปด้วย แต่โดยที่สินค้าและบริการที่ต้องเสียภาษีการค้ามีอยู่เป็นจำนวนมาก ประกอบกับการขาดความรู้ความเข้าใจในข้อเท็จจริงเกี่ยวกับปัจจัยที่กำหนดขอบเขตในการผลักภาระภาษีอากร ทำให้ผู้วิจัยจำต้องเลือกใช้ข้อสมมติดังกล่าวข้างต้นเพื่อความสะดวกในการประมาณการภาระเชิงปริมาณของภาษีการค้า

ในการแจกแจงภาระภาษีการค้าแก่ครัวเรือนในชั้นเงินได้และในภาคภูมิศาสตร์ต่างๆ สุภรณ์ ดำเนินสวัสดิ์ (2521) อาศัยข้อสมมติว่า ภาระภาษีการค้ากระจายตามแบบแผนการใช้จ่ายในการบริโภค สินค้าหรือบริการที่ต้องเสียภาษีการค้าประเภทใด หากสามารถจัดจำแนกอยู่ในหมวดการใช้จ่ายหมวดใด การกระจายภาระภาษีการค้าก็จะจะเป็นไปตามแบบแผนในการใช้จ่ายในการบริโภคของหมวดการใช้จ่ายนั้น อาทิเช่น ภาษีการค้าที่จัดเก็บจากน้ำตาลม ข้าว และน้ำปลา จะแจกแจงภาระแก่ครัวเรือนในชั้นเงินได้และในภาคภูมิศาสตร์ต่างๆ ตามแบบแผนการใช้จ่ายในการบริโภคของ “หมวดค่าอาหารและเครื่องดื่มที่ไม่มีแอลกอฮอล์” เป็นต้น ส่วนสินค้าหรือบริการที่ต้องเสียภาษีการค้าประเภทใด หากไม่สามารถจัดจำแนกอยู่ในหมวดการใช้จ่ายหมวดหนึ่งหมวดใด การแจกแจงภาระภาษีการค้าจะเป็นไปตามแบบแผนการใช้จ่ายในการบริโภคโดยส่วนรวม ในกรณีของสินค้าหรือบริการที่ต้องเสียภาษีการค้า ซึ่งสามารถจัดจำแนกอยู่ในหมวดการใช้จ่ายมากกว่าหนึ่งหมวด ผู้วิจัยก็ใช้ดุลยพินิจส่วนบุคคลในการแจกแจงภาระภาษี ตัวอย่างเช่น ภาษีการค้าที่จัดเก็บจากกิจการประเภทไนท์คลับ เมื่อสมมติว่าเป็นภาระแก่ผู้บริโภค ผู้วิจัยก็ต้องสมมติต่อไปอีกด้วยว่า ผู้บริโภคที่เที่ยวไนท์คลับใช้จ่ายไปในเรื่องใดบ้าง ในกรณีนี้ ผู้วิจัยได้ใช้ดุลยพินิจในการกำหนดข้อสมมติว่า รายจ่ายในการเที่ยวไนท์คลับร้อยละ 50 เป็นค่าใช้จ่ายในการบันเทิง ร้อยละ 35 เป็นค่า

ใช้จ่ายในหมวดยาสูบและเครื่องดื่มที่มีแอลกอฮอล์ และร้อยละ 15 เป็นค่าอาหารและเครื่องดื่มที่ไม่มีแอลกอฮอล์ แล้วจึงแจกแจงภาระภาษีการค้าตามแบบแผนการใช้จ่ายในการบริโภคของหมวดค่าใช้จ่ายแต่ละหมวดตามน้ำหนักที่สมมติขึ้น

ในการแจกแจงภาระภาษีการค้าแก่ครัวเรือนในชั้นเงินได้และในภาคภูมิศาสตร์ต่างๆ *สุภรณ์ คำเนินสวัสดิ์ (2521)* ใช้วิธีการที่แตกต่างกัน 2 วิธี คือ

วิธีแรก ภาษีการค้าที่จัดเก็บจากภาคภูมิศาสตร์ใด ถือเป็นภาระของครัวเรือนในภาคภูมิศาสตร์นั้นๆ แล้วจึงแจกแจงภาระภาษีดังกล่าวตามเกณฑ์ที่สมมติขึ้นดังกล่าวข้างต้น แต่วิธีการดังกล่าวนี้มีข้อบกพร่องในข้อที่ว่า สินค้าหรือบริการที่ต้องเสียภาษีการค้าในภาคภูมิศาสตร์ภาคหนึ่งภาคใด อาจบริโภคโดยครัวเรือนในภาคภูมิศาสตร์อื่นๆ

วิธีที่สอง การแจกแจงภาระภาษีการค้าระหว่างภาคภูมิศาสตร์เป็นไปตามสัดส่วนรายจ่ายในการบริโภคของหมวดค่าใช้จ่ายแต่ละหมวดของแต่ละภูมิภาค วิธีนี้มีข้อบกพร่องน้อยกว่าวิธีแรก

สุภรณ์ คำเนินสวัสดิ์ (2521) คำนวณอัตราภาระภาษีการค้า (Effective Tax Rate) ที่ตกแก่ครัวเรือนในชั้นเงินได้และในภาคภูมิศาสตร์ต่างๆตามวิธีการทั้งสอง โดยเทียบกับฐานเงินได้ในรูปตัวเงิน (Money Income) การวิเคราะห์ตามวิธีการแรกปรากฏว่า อัตราภาระภาษีการค้าที่ตกแก่ครัวเรือนในจังหวัดพระนคร-ธนบุรีและจังหวัดอื่นๆในภาคกลางสูงกว่าความเป็นจริง ส่วนครัวเรือนในภาคภูมิศาสตร์อื่นๆต่ำกว่าความเป็นจริง แต่เมื่อวิเคราะห์ตามวิธีการที่สอง การณ์กลับปรากฏว่า อัตราภาระภาษีการค้าที่ตกแก่ครัวเรือนในภาคตะวันออกเฉียงเหนือ โดยเฉลี่ยแล้วเท่ากับ 3.66% ของเงินได้ในรูปตัวเงิน ซึ่งนับว่าเป็นอัตราที่สูงกว่าภาคภูมิศาสตร์อื่นๆ ส่วนครัวเรือนในจังหวัดพระนคร-ธนบุรีกลับรับภาระภาษีการค้าในอัตราน้อยกว่าภาคภูมิศาสตร์อื่นๆ คือ เพียงร้อยละ 2.72 ของเงินได้ในรูปตัวเงิน (ดูตารางที่ 26)

เมื่อพิจารณาโครงสร้างอัตราภาระภาษีการค้าที่ตกแก่ครัวเรือนจำแนกตามชั้นเงินได้ โดยเฉลี่ยทั่วประเทศ ปรากฏว่า ภาษีการค้ามีโครงสร้างอัตราภาษีแบบลดถอยโดยกระจ่างชัด กล่าวคือ หากเงินได้ในรูปตัวเงินของครัวเรือนยิ่งสูงเพียงใด อัตราภาระภาษีการค้าจะยิ่งต่ำมากเพียงนั้น เมื่อพิจารณาเป็นรายภาค ข้อสรุปดังกล่าวนี้ยังเป็นจริงสำหรับภาคเหนือ³⁵ ส่วนภูมิภาคอื่นๆ ยกเว้นพระนคร-ธนบุรี แม้ว่าอัตราภาระภาษีการค้าที่ตกแก่ครัวเรือนจะมีลักษณะขึ้นๆลงๆตามชั้นเงินได้บาง

³⁵ *สุภรณ์ คำเนินสวัสดิ์ (2521 : 118)* สรุปว่า “...สำหรับภาคเหนือและภาคใต้ จะเห็นว่า ภาระภาษีมูลักษณะลดถอย กล่าวคือ (เมื่อ) รายได้สูงขึ้น ภาระภาษีที่แท้จริงก็ยิ่งลดน้อยลง...” ข้อสรุปเกี่ยวกับภาคใต้ไม่ผู้ถูกต้องนัก เพราะแม้ในชั้นเงินได้ 4 ชั้นแรก อัตราภาระภาษีการค้าจะลดลงเมื่อรายได้สูงขึ้นจริง แต่ในชั้นเงินได้ 12,000-14,999 บาทต่อปี อัตราภาระภาษีการค้ากลับเพิ่มขึ้นจาก 3.40% เป็น 4.04% (ดูตารางที่ 26)

ชั้น แต่โดยทั่วไปแล้ว ยังคงมีโครงสร้างอัตราภาษีแบบถดถอย นอกจากนี้ยังมีข้อสังเกตด้วยว่า ในขณะที่อัตราภาษีการค้ำที่ตกแก่ครัวเรือนในชั้นเงินได้ต่ำสุดในทุกภูมิภาคมีค่าสูงสุด ครอบครัวยุคใหม่ในชั้นเงินได้สูงสุดในทุกภูมิภาค (ยกเว้นพระนคร-ธนบุรี) กลับรับภาระภาษีการค้ำในอัตราต่ำกว่าครอบครัวยุคใหม่ในชั้นเงินได้ต่ำกว่า (ดูตารางที่ 26)

อย่างไรก็ตาม ในการวิเคราะห์อัตราภาษีการค้ำที่ตกแก่ครัวเรือนในชั้นเงินได้ และในภาคภูมิศาสตร์ต่างๆ งานของ *สุภรณ์ ดำเนินสวัสดิ์ (2521)* มีข้อบกพร่องในแง่ที่ว่า เลือกรับข้อมูลฐานเงินได้ในรูปตัวเงิน (Money Income) โดยมีได้พยายามปรับฐานเงินได้ดังกล่าวแม้แต่น้อย การที่ผู้วิจัยมีได้นำเงินได้ในรูปทรัพย์สิน (Income in Kind) มารวมไว้ในฐานเงินได้ ย่อมทำให้โครงสร้างอัตราภาษีการค้ำมีลักษณะถดถอยมากกว่าที่ควรจะเป็น

3.2 การศึกษาภาระภาษีที่จัดเก็บจากผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียม :

Wantana Panitpiboon (1978)

งานวิจัยของ *Wantana Panitpiboon (1978)* มีลักษณะแตกต่างจากการศึกษาภาระภาษีอากรเชิงปริมาณของผู้วิจัยอื่นๆ ในข้อที่มิได้เลือกประเภทของภาษีอากร เป็นเกณฑ์ในการศึกษา หากแต่เลือกประเภทของสินค้าเป็นฐานในการศึกษา ทั้งนี้โดยเลือกผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียมเป็นฐานในการศึกษา แล้วพิจารณาว่า มีภาษีอะไรบ้างที่จัดเก็บจากผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียม และภาษีเหล่านี้ก่อให้เกิดภาระสัมบูรณ์และภาระสัมพัทธ์แก่ครัวเรือนในชั้นเงินได้ต่างๆ มากน้อยเพียงใด และมีผลกระทบต่อภาระจ่ายเงินได้ของครัวเรือนอย่างไรบ้าง

ผู้วิจัยชี้ให้เห็นว่า ภาษีที่จัดเก็บจากผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียมมีอยู่ 4 ประเภท คือ

- (1) ภาษีการค้ำที่จัดเก็บจากกิจการกลั่นน้ำมันและผู้นำเข้ามาในราชอาณาจักรซึ่งผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียม
- (2) ภาษีสรรพสามิตที่จัดเก็บจากผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียมสำเร็จรูป
- (3) อากรขาเข้าที่จัดเก็บจากผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียมสำเร็จรูปที่นำเข้า
- (4) ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จัดเก็บจากกิจการกลั่นน้ำมันและบริษัทค้าน้ำมัน

ในบรรดาภาษีอากรที่จัดเก็บจากผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียมดังกล่าวนี้ ภาษีเงินได้นิติบุคคลมักเป็นภาษีที่มีความสำคัญน้อยมาก ผู้วิจัยจึงมิได้นำมารวมไว้ในขอบข่ายของการศึกษา ดังนั้น การวิเคราะห์ภาระภาษีผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียมจึงจำกัดเฉพาะภาษีสามประเภทแรกเท่านั้น โดยสมมติว่า ภาระภาษีทั้งหมดตกแก่ผู้บริโภค ข้อมูลที่ใช้ในการวิเคราะห์เป็นของปี 2516

ผู้วิจัยจำแนกภาระภาษีผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียมออกเป็น 2 ประเภท คือ

(ก) ภาระโดยตรง (Direct Burden) อันได้แก่ ภาระที่เกิดจากการใช้ผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียมโดยตรง ซึ่งประกอบด้วย

(1) การใช้ผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียมสำหรับรถยนต์ส่วนบุคคลและการเดินทางทางอากาศ และ

(2) การใช้ผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียมเพื่อแสงสว่างในบ้านเรือน

(ข) ภาระโดยอ้อม (Indirect Burden) อันได้แก่ ภาระอันเกิดจากการใช้ผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียม นอกเหนือจากที่กล่าวไว้ในข้อ (ก) ข้างต้นนี้

ภาระโดยตรงของภาษีผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียมเป็นภาระภาษีที่จัดเก็บจากผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียมส่วนที่เป็นสินค้าขั้นสุดท้าย (Final Product) ส่วนภาระโดยอ้อมเป็นภาระภาษีที่จัดเก็บจากผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียมส่วนที่เป็นสินค้าขั้นกลาง (Intermediate Product) ปริมาณผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียมที่ใช้ในภาคการผลิตต่างๆ (Production Sector) ถือเป็นสินค้าขั้นกลาง ซึ่งผู้บริโภครวมสามารถใช้ประโยชน์ได้โดยอ้อม ข้อมูลดังกล่าวนี้หาได้จาก *Input-Output Model for Thailand 1971* ของสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ปริมาณผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียมส่วนที่เหลือจึงเป็นสินค้าขั้นสุดท้ายที่ผู้บริโภครวมใช้ประโยชน์โดยตรง

ในการแจกแจงภาระภาษีผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียมแก่ครัวเรือนในชั้นเงินได้ต่างๆ ผู้วิจัยยึดถือข้อสมมติว่า ภาระภาษีดังกล่าวกระจายแก่ครัวเรือนตามแบบแผนการใช้จ่ายในการบริโภค ซึ่งอาศัยข้อมูลจากรายงานการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคม พ.ศ.2514-2516 ของสำนักงานสถิติแห่งชาติเป็นสำคัญ ในกรณีที่มีปัญหาเรื่องข้อมูล จึงเลือกใช้ข้อสมมติอื่นๆ กล่าวคือ

1. ในการกระจายภาระโดยตรงของภาษีผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียม ผู้วิจัยยึดถือข้อสมมติว่า

1.1 สำหรับการบริโภคผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียมสำหรับรถยนต์ส่วนบุคคล ซึ่งมีเฉพาะแต่น้ำมันเบนซินและน้ำมันดีเซลนั้น การกระจายภาระภาษีผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียมดังกล่าวนี้เป็นไปตามแบบแผนความเป็นเจ้าของรถยนต์ส่วนบุคคล จำแนกตามชั้นเงินได้ของครัวเรือน ซึ่งอาศัยข้อมูลจากรายงานการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคม พ.ศ.2514-2516 ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ ข้อสมมติดังกล่าวนี้มีนัยสำคัญว่า รถยนต์ส่วนบุคคลแต่ละคันใช้น้ำมันเบนซินและน้ำมันดีเซลจำนวนเท่ากัน ไม่ว่าเจ้าของรถยนต์นั้นจะยากดีมีจนอย่างไร

1.2 สำหรับการบริโภคผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียมสำหรับการเดินทางทางอากาศ ซึ่งมีเฉพาะน้ำมันเชื้อเพลิงสำหรับเครื่องบินนั้น การวิเคราะห์ภาระภาษีผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียมประเภทดังกล่าวนี้จำเป็นต้องจำกัดเฉพาะส่วนที่ใช้โดยครัวเรือนไทย โดยพิจารณาได้จากอัตราส่วนของผู้โดยสารเครื่องบินที่ผ่านประเทศไทย เฉพาะผู้มีสัญชาติไทย ซึ่งตามสถิติของกรมตรวจคนเข้าเมืองเท่ากับ 16% ดังนั้นภาระภาษีน้ำมันเชื้อเพลิงสำหรับเครื่องบินเพียงร้อยละ 16 เท่านั้น ที่ตกแก่ครัวเรือนไทย การกระจายภาระภาษีดังกล่าวนี้เป็นไปตามแบบแผนการใช้จ่ายเพื่อการเดินทางทางอากาศ

1.3 สำหรับการบริโภคผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียมเพื่อแสงสว่างภายในบ้านเรือนนั้น มีเฉพาะแต่น้ำมันก๊าด การแจกแจงภาระภาษีดังกล่าวนี้เป็นไปตามแบบแผนการใช้จ่ายประเภทนี้ของครัวเรือน

2. ในการกระจายภาระโดยอ้อมของภาษีผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียมนั้น ผู้วิจัยอาศัยข้อมูลปริมาณน้ำมันที่ใช้ในการผลิตสินค้าและบริการต่างๆจากการพลังงานแห่งชาติ และข้อมูลแบบแผนการบริโภคสินค้าและบริการเหล่านี้ของครัวเรือนในชั้นเงินได้ต่างๆ จากการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคม พ.ศ.2514-2516 ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ

ผู้วิจัยนำเสนอผลการวิเคราะห์ทั้งภาระสัมบูรณ์และภาระสัมพัทธ์ของภาษีผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียมของปี 2516 ที่ตกแก่ครัวเรือนในชั้นเงินได้ต่างๆ สำหรับภาระสัมพัทธ์ ผู้วิจัยได้เลือกวิเคราะห์อัตราภาษี (Effective Tax Rate) โดยเทียบกับฐานเงินได้ในรูปตัวเงิน (Money Income) ซึ่งอาศัยข้อมูลจากการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคม พ.ศ.2514-2516 ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ แต่มิได้ระบุโดยกระจ่างชัดว่า ได้ปรับข้อมูลให้เป็นของปี 2516 อย่างไรหรือไม่

ตารางที่ 27 สรุปอัตราภาษีผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียมที่ตกแก่ครัวเรือน จำแนกตามชั้นของเงินได้และตามประเภทของภาษี จากการศึกษาของ *Wantana Panitpiboon (1978)* ซึ่งปรากฏว่า เมื่อพิจารณาภาษีผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียมโดยส่วนรวม แม้เราจะไม่สามารถสรุปได้ว่าอัตราภาษีดังกล่าวผันแปรผกผันกับเงินได้ของครัวเรือน แต่ก็มีข้อน่าสังเกตว่า ครัวเรือนในชั้นเงินได้ต่ำสุดต้องรับภาษีดังกล่าวในอัตราสูงสุด (4.283% ของเงินได้) แต่ครัวเรือนในชั้นเงินได้สูงสุดกลับรับภาระในอัตรต่ำสุด (2.207 % ของเงินได้) เมื่อจำแนกประเภทของภาษียังปรากฏว่า ภาระโดยตรงของภาษีผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียมมีมากกว่าภาระโดยอ้อม ทั้งนี้ภาระโดยตรงของภาษีดังกล่าวนี้มีลักษณะของความก้าวหน้าแห่งโครงสร้างอัตราภาษี ดังจะเห็นได้ว่า ครัวเรือนในชั้นเงินได้ต่ำสุด 4 ชั้นรับภาษีดังกล่าวในอัตรต่ำกว่าอัตรแล้วเฉลี่ยทั่วราชอาณาจักร แต่ภาษีที่จัดเก็บจากการใช้ผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียมโดยอ้อมกลับมีโครงสร้างอัตราภาษีแบบถดถอย ความถดถอยแห่งโครงสร้างอัตราภาษีของภาษีที่จัดเก็บจากการใช้ผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียมโดยอ้อม มีน้ำหนักมากพอที่จะชดเชยความก้าวหน้าแห่งโครงสร้างอัตราภาษีของภาษีที่จัดเก็บจากการใช้ผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียมโดยตรง ผลสุทธิก็คือ โครงสร้างอัตราภาษีผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียมโดยส่วนรวมมีลักษณะใกล้เคียงกับภาษีตามสัดส่วน (Proportional Tax)

เมื่อพิจารณาภาษีดังกล่าว จำแนกตามประเภทของผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียม ผลการศึกษาพบว่า ภาษีผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียมประมาณร้อยละ 88 เกิดจากน้ำมันเบนซินและน้ำมันดีเซล ทั้งนี้ ภาษีที่จัดเก็บจากน้ำมันดีเซลมีโครงสร้างอัตราภาษีแบบถดถอยอย่างกระจ่างชัด (ดูตารางที่ 28)

อย่างไรก็ตาม การศึกษาภาระสัมพัทธ์ของภาษีผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียมโดย *Panitpiboon (1978)* มีข้อบกพร่องในแง่ที่ว่า ฐานเงินได้ที่เลือกใช้เป็นเงินได้ในรูปตัวเงิน (Money Income) มารวมไว้ในฐานเงินได้ ย่อมทำให้การวิเคราะห์ภาระสัมพัทธ์ของภาษีดังกล่าวนี้บิดเบือนจากความเป็นจริง โดยเฉพาะอย่างยิ่งทำให้โครงสร้างอัตราภาษีมียลักษณะถดถอยมากกว่าความเป็นจริง

4. บทสรุป

บทความนี้พยายามสำรวจงานวิจัยว่าด้วยการกระจายภาระภาษีอากรที่ตกแก่ครัวเรือน จำแนกตามชั้นของเงินได้ ในการสำรวจดังกล่าวนี้ ผู้เขียนได้จำแนกงานวิจัยออกเป็น 2 กลุ่ม กลุ่มที่หนึ่ง เป็นการศึกษาภาระของระบบภาษีอากรโดยส่วนรวม กลุ่มที่สอง เป็นการศึกษาภาระของภาษีอากรเฉพาะประเภท

แม้ว่างานวิจัยเหล่านี้จะสามารถนำเสนอภาระภาษีที่ตกแก่ครัวเรือนในชั้นเงินได้ต่างๆ ในรูปของข้อมูลเชิงปริมาณ และช่วยให้เห็นภาพโครงสร้างอัตราภาษี (Tax Rate Structure) ของระบบภาษีอากรโดยส่วนรวม และ/หรือภาษีเฉพาะประเภท ว่าเป็นโครงสร้างอัตราภาษีแบบก้าวหน้า (Progressive Taxation) แบบตามสัดส่วน (Proportional Taxation) หรือแบบถอยหลัง (Regressive Taxation) แต่บทสรุปเกี่ยวกับโครงสร้างอัตราภาษีจะหาความหมายใดๆมิได้ หากเราไม่ทราบเบื้องหลังความเป็นมาของบทสรุปเหล่านี้ ทั้งนี้เพราะเหตุว่า วิธีการศึกษาการกระจายภาระภาษีอากร ดังที่ได้ประมวลมานำเสนอในบทความนี้ หาได้เป็นวิธีการศึกษาแบบวิทยาศาสตร์บริสุทธิ์ (Pure Scientific Method) ซึ่งสามารถหลีกเลี่ยงการใช้ดุลพินิจและค่านิยมส่วนบุคคล (Value Judgement) ได้ แท้ที่จริงนั้น วิธีการศึกษาดังกล่าวนี้ยังคงต้องใช้ดุลพินิจและค่านิยมส่วนบุคคลอยู่เป็นอันมาก โดยเฉพาะอย่างยิ่งในการเลือกใช้ข้อสมมติเกี่ยวกับการผลักระภาษีอากร (Tax Incidence Assumptions) และข้อสมมติเกี่ยวกับการกระจายภาระภาษีอากรแก่หน่วยเศรษฐกิจต่างๆทั้งภายในและภายนอกประเทศ (Allocation of Tax Incidence Assumptions) เพราะในการประมาณการภาระภาษีอากรออกมาเป็นข้อมูลเชิงปริมาณนั้น ผู้วิจัยจำเป็นต้องมีข้อเท็จจริงว่า ภาษีดังกล่าวมีการผลักระหรือไม่ ไม่ว่าจะเป็นการผลักระไปข้างหน้า (Forward Shifting) และ/หรือผลักระไปข้างหลัง (Backward Shifting) และหากมีการผลักระภาษีอากร ใครเป็นผู้รับภาระดังกล่าวในขั้นสุดท้าย ผู้วิจัยไม่เพียงแต่จะต้องทราบว่า ภาษีอากรประเภทต่างๆมีการผลักระหรือไม่เท่านั้น หากยังต้องทราบอีกด้วยว่า หากมีการผลักระภาษีอากร ผู้รับภาระในขั้นสุดท้ายต้องรับภาระนั้นเป็นจำนวนมากน้อยเพียงใด และเราจะใช้หลักเกณฑ์อะไรในการแจกแจงภาระภาษีเหล่านี้แก่หน่วยเศรษฐกิจต่างๆในสังคม การขาดข้อเท็จจริงเหล่านี้ทำให้ผู้วิจัยต้องกำหนดข้อสมมติซึ่งมีผลเสมือนหนึ่งการใช้ดุลพินิจหรือค่านิยมส่วนบุคคลนั่นเอง

ด้วยเหตุฉะนั้น การศึกษาภาระภาษีอากรเชิงปริมาณในเมืองไทย เท่าที่สถานะแห่งความรู้เป็นอยู่ในปัจจุบันนี้ จึงเป็นเพียงแบบฝึกหัดในการคิดเลขเท่านั้น ทั้งนี้เพราะเหตุว่า ผลการศึกษาจะให้ข้อสรุปเช่นใด ย่อมขึ้นอยู่กับข้อสมมติต่างๆที่ผู้วิจัยเลือกใช้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งข้อสมมติเกี่ยวกับภาระภาษีอากรและข้อสมมติเกี่ยวกับการกระจายภาระภาษีอากร ในกรณีเช่นนี้ หากผู้วิจัยมีข้อสรุปล่วงหน้าเกี่ยวกับภาระภาษีอากรที่วิเคราะห์ ผู้วิจัยย่อมสามารถทำให้การวิเคราะห์ปรากฏผลตามที่ต้องการได้ ด้วยการปรับเปลี่ยนข้อสมมติเหล่านี้ ปัญหาจริยธรรมของผู้วิจัยจึงเป็นเรื่องสำคัญสำหรับการศึกษาตามระเบียบวิธีการศึกษาดังกล่าวนี้ ด้วยเหตุนี้เอง ข้อสรุปเกี่ยวกับโครงสร้างอัตราภาษีจึงไม่

มีความสำคัญเท่ากับความสมจริงของข้อสมมติที่ใช้ในการวิเคราะห์ เนื่องจากข้อสรุปเกี่ยวกับโครงสร้างอัตราภาษีย่อมปรากฏออกมาในรูปใดก็ได้ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับข้อสมมติที่ใช้ในการศึกษา แต่การวิพากษ์วิจารณ์งานวิจัยใดๆว่ามีได้ใช้ข้อสมมติที่ตรงต่อข้อเท็จจริงนั้น แม้จะเป็นเรื่องง่ายที่จะกล่าวเช่นนั้น แต่ในกรณีของข้อสมมติเกี่ยวกับภาระและการกระจายภาระภาษีอากรนั้นเป็นเรื่องยากที่จะหาประจักษ์พยานข้อเท็จจริงมาสนับสนุนหรือหักล้าง ในที่สุดแล้ว การวิพากษ์วิจารณ์ข้อสมมติเหล่านี้จึงมักจะทดสอบในแง่ของ*ความสมเหตุสมผล* ซึ่งอิงอยู่กับการคาดการณ์ทางทฤษฎี (Theoretical Predictions) มากกว่า*ความตรงต่อข้อเท็จจริง* (Empirical Realism) ทั้งนี้เนื่องจากนักเศรษฐศาสตร์ยังมีวิชาเกี่ยวกับเรื่องนี้เป็นอันมาก อย่างไรก็ตาม มีข้อน่าสังเกตว่า งานวิจัยจำนวนไม่น้อย ได้ใช้ข้อสมมติที่ขัดกันเอง หรือไม่สอดคล้องต้องกัน ตามนัยแห่งตรรกวิทยา (Logical Inconsistencies) อาทิเช่น การเลือกใช้สมมติว่า ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอาจผลักภาระได้ (ซึ่งมีนัยสำคัญว่า อุปทานของปัจจัยการผลิตไม่มีความยืดหยุ่นต่อราคาเลย) แต่ขณะเดียวกัน กลับสมมติว่า ภาษีที่จัดเก็บจากการบริโภคทั้งหลายสามารถผลักภาระทั้งหมดให้แก่ผู้บริโภคได้ (ซึ่งมีนัยสำคัญว่า ความยืดหยุ่นต่อราคาของอุปทานแห่งปัจจัยการผลิตมีค่าเท่ากับอสงไขย) ฯลฯ

เราจะเห็นได้จากบทสำรวจข้างต้นนี้ว่า ข้อสรุปเกี่ยวกับภาระสัมบูรณ์ของภาษีอากรที่ตกแก่ครัวเรือนในชั้นเงินได้ต่างๆก็ดี และข้อสรุปเกี่ยวกับโครงสร้างอัตราภาษีต่างๆก็ดี มีความแตกต่างกันอยู่ไม่น้อย ข้อสรุปที่แตกต่างกันเหล่านี้เป็นผลสืบเนื่องจากเหตุปัจจัยดังต่อไปนี้

ประการแรก ฐานเงินได้ที่ใช้ในการคำนวณอัตราภาระภาษี (Effective Tax Rate) มีความสำคัญอย่างมากต่อผลการศึกษาระยะสัมพัทธ์ของภาษีอากร ผลการศึกษาที่ได้จะตรงต่อความเป็นจริงก็ต่อเมื่อฐานเงินได้ที่ใช้ในการคำนวณสามารถวัดความสามารถในการใช้จ่าย (Ability to Pay) ได้อย่างเที่ยงตรง การที่งานวิจัยจำนวนมากยังคงเลือกใช้ฐานเงินได้ในรูปเงิน (Money Income) ในการวิเคราะห์ โดยมีได้พิจารณาถึงเงินได้ในรูปทรัพย์สิน (Income in Kind) และเงินได้จำบังอื่นๆ ย่อมทำให้ผลการวิเคราะห์บิดเบือนจากความเป็นจริงได้เป็นอันมาก *Krongkaew (1975) : Tearprasert (1975)* และ *Pahirah (1978)* ต่างได้พิสูจน์ให้เห็นแล้วว่า ผลการวิเคราะห์ภาระสัมบูรณ์ของภาษีอากรและโครงสร้างอัตราภาษีอากรจะแตกต่างกันไปตามฐานเงินได้ที่เลือกใช้

ประการที่สอง ในกรณีของการศึกษาการกระจายภาระของระบบภาษีอากรโดยส่วนรวม ไกรยุทธ ชีรตยาสินันท์ (2521) พิสูจน์ให้เห็นว่า หากความครอบคลุมของภาษีอากรที่อยู่ในขอบข่ายแห่งการศึกษาแตกต่างกัน ข้อสรุปเกี่ยวกับภาระสัมบูรณ์ของภาษีอากรและโครงสร้างอัตราภาษีจะแตกต่างกันได้มาก ทั้งนี้ ไกรยุทธ ชีรตยาสินันท์ (2521) ทดลองปรับข้อมูลของ เมธี ครองแก้ว (2519) โดยตัดทอนรายการรายได้ที่มีใช้ภาษีอากร (Non-tax Revenue) และรายการภาษีอากรประเภทที่มีผลต่างตอบแทน (ดังเช่นภาษีสถักขณะอนุญาตและค่าภาคหลวง) ออกจากการคำนวณผลของการปรับข้อมูลดังกล่าวนี้ปรากฏว่า ไม่เพียงแต่อัตราภาระภาษีที่ตกแก่ครัวเรือนในชั้นเงินได้ต่างๆจะลดลง

ค่อนข้างมากเท่านั้น หากทว่าความถดถอยแห่งโครงสร้างอัตราภาษี (Tax Regressivity) ยังลดลงอีกด้วย (ดูตารางที่ 12)

ประการที่สาม ผลการวิเคราะห์การระดมทุนของภาษีอากรและโครงสร้างอัตราภาษีอากรย่อมขึ้นอยู่กับข้อสมมติเกี่ยวกับการผลักระภาษีอากร ตารางที่ 8 แสดงให้เห็นว่า งานวิจัยเกี่ยวกับเรื่องนี้ได้เลือกใช้ข้อสมมติเกี่ยวกับการผลักระภาษีอากรที่แตกต่างกันอยู่ไม่น้อย โดยเฉพาะอย่างยิ่งภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีการขายทั่วไป อย่างไรก็ตาม ไม่ปรากฏว่ามีงานวิจัยใดที่ศึกษาความไหวตัวของผลการวิเคราะห์ (Sensitivity Analysis) โดยทดสอบดูว่า การปรับเปลี่ยนข้อสมมติเกี่ยวกับภาษีอากร จะทำให้ผลการวิเคราะห์แตกต่างไปจากเดิมมากน้อยเพียงใด³⁶

ประการที่สี่ ข้อสมมติเกี่ยวกับการกระจายภาษีอากรย่อมมีความสำคัญต่อผลการวิเคราะห์ที่ได้ เราจะเห็นได้จากตารางที่ 9 ว่า ความแตกต่างของข้อสมมติดังกล่าวนี้ที่ปรากฏในงานวิจัยต่างๆมีมากกว่าข้อสมมติเกี่ยวกับภาษีอากรเสียอีก อย่างไรก็ตาม ไม่ปรากฏว่ามีงานวิจัยใดที่ทดสอบดูว่า การปรับเปลี่ยนข้อสมมติเกี่ยวกับการกระจายภาษีอากรจะทำให้ผลการวิเคราะห์แตกต่างไปจากเดิมมากน้อยเพียงใด

ประการที่ห้า ความแตกต่างของข้อมูลที่ใช้ในการวิเคราะห์ มีส่วนทำให้ผลการวิเคราะห์แตกต่างกันได้มาก เราได้ชี้ให้เห็นในบทความนี้ว่า ข้อมูลภาษีอากรที่รัฐบาลจัดเก็บได้ก็ดี และข้อมูลการกระจายรายได้ของครัวเรือนก็ดี ตามที่ปรากฏในงานวิจัยต่างๆมีความแตกต่างกันอยู่ไม่น้อย แม้จะเป็นข้อมูลของปีเดียวกันก็ตาม นอกจากนี้ การขาดแคลนข้อมูลบางประเภท และความไม่สมบูรณ์ของข้อมูลอันจำเป็นสำหรับการวิเคราะห์ ย่อมมีส่วนทำให้ผลการวิเคราะห์คลาดเคลื่อนจากความเป็นจริงได้ไม่มากนัก

การศึกษาการกระจายภาษีอากรที่ตกแก่ครัวเรือนในชั้นของเงินได้ต่างๆดังที่สำรวจในบทความนี้ นับเป็นอุทาหรณ์อันดีที่แสดงให้เห็นถึงขีดจำกัดของการนำวิธีการทางวิทยาศาสตร์มาใช้ในการศึกษาสังคมศาสตร์ ปัญหาที่มีอยู่ว่า ขีดจำกัดดังกล่าวนี้มีความร้ายแรงเพียงใด ความเห็นในเรื่องนี้แตกแยกออกเป็น 2 ฝ่าย กล่าวคือ

ฝ่ายที่หนึ่ง มีความเห็นว่า การศึกษาดังกล่าวนี้หาประโยชน์อันใดมิได้ ผู้ที่มีความเห็นดังกล่าวนี้อาจจำแนกออกเป็น 2 กลุ่มย่อย กลุ่มหนึ่งมีความเห็นว่า การศึกษาดังกล่าวนี้ไม่สามารถช่วยให้เราทราบข้อเท็จจริงที่ถูกต้องว่า การระดมทุนของภาษีอากรที่ตกแก่ครัวเรือนในชั้นเงินได้ต่างๆมี

³⁶ การศึกษาตามวิธีนี้ ดูอาทิเช่น *Musgrave, et.al. (1974)* ซึ่งพบว่า การปรับเปลี่ยนข้อสมมติเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีทรัพย์สิน และเบี้ยประกันสังคม จะมีผลกระทบต่อภาษีที่ตกแก่ครัวเรือนในชั้นเงินได้สูงสุด และชั้นเงินได้ต่ำสุด โดยที่ครัวเรือนในชั้นเงินได้กลางๆ ได้รับผลกระทบน้อยมาก ข้อสรุปทำนองเดียวกันนี้ ยังปรากฏใน *Pechman and Okner (1974)*

จำนวนมากน้อยเพียงใด และโครงสร้างอัตรากาฬมีลักษณะเช่นใด เพราะข้อสรุปเกี่ยวกับเรื่องนี้ขึ้นอยู่กับข้อสมมติในการวิเคราะห์ โดยที่การกำหนดข้อสมมติในการวิเคราะห์มีอาจหลีกเลี่ยงการใช้ดุลพินิจและค่านิยมส่วนบุคคลได้ อีกกลุ่มหนึ่งโจมตีระเบียบวิธีการศึกษาที่มีลักษณะเป็นการวิเคราะห์ดุลยภาพเฉพาะส่วน (Partial Equilibrium Analysis) เพราะการวิเคราะห์ตามวิธีดังกล่าวนี้ละเลยการพิจารณาผลกระทบของการจัดเก็บภาษีอากรที่มีต่อราคาสัมพัทธ์ของสินค้าและบริการประเภทต่างๆ ผลกระทบที่มีต่อปริมาณการผลิตสินค้าและบริการเหล่านั้น ตลอดจนผลกระทบที่มีต่อความก้าวหน้าทางเทคโนโลยี การละเลยการพิจารณาผลกระทบเหล่านี้ทำให้มีอาจวิเคราะห์ได้อย่างถูกต้องว่า ใครเป็นผู้รับภาระภาษีอากรที่แท้จริง และภาระดังกล่าวนี้มีมากน้อยเพียงใด (Meerman, 1978)

ฝ่ายที่สอง มีความเห็นว่า การศึกษาดังกล่าวนี้อย่างคงพอมีประโยชน์อยู่บ้าง โดยที่จะต้องไม่สนใจภาระสัมบูรณ์ของภาษีอากร แต่หัน ไปให้ความสนใจด้านภาระสัมพัทธ์ ในการนี้ระเบียบวิธีการศึกษาจักต้องมีลักษณะเป็นการเปรียบเทียบภาระภาษีอากรระหว่างสองช่วงเวลา (Intertemporal Study) เพราะหากมีความผิดพลาดในการเลือกใช้ข้อสมมติต่างๆ ซึ่งไม่ตรงต่อข้อเท็จจริง ความคลาดเคลื่อนในการวิเคราะห์จะมีค่าคงที่ตลอดช่วงเวลาที่ศึกษา เนื่องจากการเลือกใช้ข้อสมมติต่างๆ เหมือนกันนั่นเอง อย่างไรก็ตาม สิ่งที่พึงสานต่อก็คือ การศึกษาความไหวตัวของผลการวิเคราะห์ที่มีต่อการเปลี่ยนแปลงข้อสมมติต่างๆ (Sensitivity Analysis)

ตารางที่ 1

ข้อมูลที่ใช้ในการศึกษาในงานวิจัยว่าด้วยการกระจายภาระรวมของภาษีอากรในเมืองไทย

ชื่องานวิจัย	ปีที่ใช้ในการศึกษา	หน่วยเศรษฐกิจที่ใช้ในการศึกษา	ข้อมูลเกี่ยวกับการกระจายรายได้	ข้อมูลเกี่ยวกับภาษีอากร
1. เมธี ครองแก้ว (2519)	2512	ครัวเรือน	สำนักงานสถิติแห่งชาติ รายงานการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคม พ.ศ.2511-2512	ประมวลจากกรมสรรพากร กรมบัญชีกลาง และสำนักงานงบประมาณ
2. Krongkaew (1975)	2506	ครัวเรือน	สำนักงานสถิติแห่งชาติ รายงานการสำรวจรายการใช้จ่ายของครอบครัว พ.ศ.2505-2506	เหมือน เมธี ครองแก้ว (2519)
3. เมธี ครองแก้ว (2519 ; 2523)	2512	ครัวเรือน	เหมือน เมธี ครองแก้ว (2519)	เหมือน เมธี ครองแก้ว (2519)
	2515	ครัวเรือน	สำนักงานสถิติแห่งชาติ รายงานการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคม พ.ศ.2514-2516	กรมบัญชีกลาง
4. Apiratanapimonchai (1975)	2512	ครัวเรือน	สำนักงานสถิติแห่งชาติ รายงานการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคม พ.ศ.2511-2512	Statistical Yearbook of Thailand, 1970-1971.
5. Tearpasert (1975)	2512	ครัวเรือน	สำนักงานสถิติแห่งชาติ รายงานการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคม พ.ศ.2511-2512	ภาษีทางอ้อมจากกรมศุลกากร และกรมสรรพากร โดยมีได้ระบุแหล่งข้อมูลของภาษีสรรพสามิต ส่วนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประมาณการขึ้นเอง

ตารางที่ 1 (ต่อ)

ชื่องานวิจัย	ปีที่ใช้ในการศึกษา	หน่วยเศรษฐกิจที่ใช้ในการศึกษา	ข้อมูลเกี่ยวกับการกระจายรายได้	ข้อมูลเกี่ยวกับภาษีอากร
6. <i>Pahirah (1978)</i>	2521	ครัวเรือน	สำนักงานสถิติแห่งชาติ รายงานการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคม พ.ศ.2511-2512	ประมวลการกรมสรรพากร กรมบัญชีกลาง และสำนักงานประมาณ
	2514	ครัวเรือน	ประมาณการขึ้นเองจากข้อมูลปี 2506 และ 2512	ประมวลจากกรมสรรพากร กรมบัญชีกลาง และสำนักงานประมาณ
7. <i>Thepthana (1979)</i>	2506	ครัวเรือน	รายงานการสำรวจรายการใช้จ่ายของครอบครัว พ.ศ.2505-2506	United Nations, <i>Statistical Yearbook</i> , Various issues
	2512	ครัวเรือน	รายงานการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคม พ.ศ.2511-2512	
	2516	ครัวเรือน	รายงานการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคม พ.ศ.2514-2516	

ตารางที่ 2

ค่าสัมประสิทธิ์จินิ (Gini Coefficient) ของการกระจายรายได้ของครัวเรือน
ปี 2512

ผู้วิจัย	ฐานเงินได้	
	Y_M	Y_{m+k}
1. เมธี ครอบแก้ว (1)	0.5269	-
2. เมธี ครอบแก้ว (2)	0.5550	-
3. สมชาย อภิรัตน์พิมลชัย	-	0.442
4. มนูญ พาหิระ	0.5287	0.4286
5. เอื้อยอัศตรา มีสุข	0.5370	0.4399

- ที่มา : (1) เมธี ครอบแก้ว (2519 : 172)
 (2) Krongkaew (1975 : 65 and 72)
 (3) Apiratanapimonchai (1975 : 112)
 (4) Pahirah (1978: 100)
 (5) Meesook (1976 : 24)

หมายเหตุ : Y_M = เงินได้ในรูปตัวเงิน (Money Income)
 Y_{m+k} = เงินได้ในรูปตัวเงินรวมกับเงินได้ในรูปทรัพยากร (Income in Kind)

ตารางที่ 3
ค่าสัมประสิทธิ์ (Gini Coefficient) ของการกระจายรายได้ครัวเรือนไทย
ปี 2512 เฉพาะภาคตัวของภูมิภาคต่าง ๆ

ภาคภูมิศาสตร์	Y_M		Y_{M+k}	
	อภิญญา เตียประเสริฐ	เอื้อย มีสุข	อภิญญา เตียประเสริฐ	เอื้อย มีสุข
ภาคเหนือ	0.4665	0.4726	0.4453	0.4525
ภาคกลาง	0.4126	0.4160	0.4010	0.4081
ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ	0.4689	0.4667	0.4569	0.4590
ภาคใต้	0.4623	0.4692	0.4484	0.4591
พระนคร - ชนบุรี	0.4298	0.4210	0.4190	0.4134
รวมภาคตัวเมืองทั่วราชอาณาจักร	-	0.4468	-	0.4370

ที่มา: (1) Tearprasert (1975 : Table 4.1, 4.4)

(2) Meesook (1976 : Table 2.3.2, 24)

หมายเหตุ : Y_M = เงินได้ในรูปตัวเงิน (Money Income)

Y_{m+k} = เงินได้ในรูปตัวเงิน รวมกับเงินได้ในรูปทรัพยากร (Income in Kind)

ตารางที่ 4
ค่าสัมประสิทธิ์จินิ (Gini Coefficient) ของการกระจายเงินได้ครัวเรือนไทย
ปี 2512 เฉพาะภาคชนบทของภูมิภาคต่างๆ

ภาคภูมิศาสตร์	Y_M		Y_{M+k}	
	อภิญญา เตียประเสริฐ	เอื้อย มีสุข	อภิญญา เตียประเสริฐ	เอื้อย มีสุข
ภาคเหนือ	0.4002	0.4052	0.3276	0.3488
ภาคกลาง	0.4361	0.4463	0.3842	0.4002
ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ	0.5314	0.5480	0.3118	0.3525
ภาคใต้	0.3923	0.3706	0.3359	0.3290
พระนคร - ธนบุรี	0.4016	0.4284	0.3850	0.4140
รวมภาคตัวเมืองที่วราชอาณาจักร	-	0.4957	-	0.3907

ที่มา : (1) *Tearprasert (1975 : Table 4.1, 4.4)*

(3) *Meesook (1976 : Table 2.3.2, 24)*

หมายเหตุ : Y_M = เงินได้ในรูปตัวเงิน (Money Income)

Y_{m+k} = เงินได้ในรูปตัวเงิน รวมกับเงินได้ในรูปทรัพยากร (Income ion Kind)

ตารางที่ 5

แนวความคิดว่าด้วยเงินได้ที่ใช้งานวิจัยว่าด้วยภาวะภาษีอากรในเมืองไทยโดยส่วนรวม

ผู้วิจัย	แนวความคิดว่าด้วยเงินได้ที่ใช้ในการศึกษา
เมธี ครองแก้ว	เงินได้ของครัวเรือน เฉพาะเงินได้ในรูปตัวเงิน (Money Income = Y_M)
Somchai Apiratanapimonchai	เงินได้ของครัวเรือน ซึ่งรวมเงินได้ในรูปตัวเงิน (Y_M) และเงินได้ในรูปทรัพย์สิน (Income in Kind = Y_K)
Apinya Tearprasert	เงินได้ของครัวเรือน โดยเลือกใช้แนวความคิดที่ต่างกัน 3 แนว คือ (1) เงินได้ในรูปตัวเงิน (Y_m) (2) เงินได้จากการปรับตัวเลข (1) (Adjusted Income I = Y_{m+k}) ประกอบด้วยเงินได้ในรูปตัวเงินรวมกับเงินได้ในรูปทรัพย์สิน (3) เงินได้จากการปรับตัวเลข (2) (Adjusted Income II = Y_{m+p}) ประกอบด้วยเงินได้ในรูปตัวเงินรวมกับภาษีพรีเอมียมข้าว
Medhi Krongkaew (1975)	เงินได้ของครัวเรือน โดยเลือกใช้แนวความคิดที่ต่างกัน 2 แนว คือ (1) เงินได้ในรูปตัวเงิน (Y_m) (2) เงินได้จากการปรับตัวเลข (Adjusted Income = Y_{m+k+a}) โดยปรับตัวเลขเงินได้ในรูปตัวเงินด้วยรายการดังต่อไปนี้ 2.1 เงินได้ส่วนบุคคล (Personal Income) ตามบัญชีรายได้ประชาชาติ ส่วนที่เกินกว่าเงินได้ในรูปตัวเงินที่สำรวจได้ 2.2 ค่าเช่าบ้านพึงประเมิน (Imputed Rent) 2.3 เงินได้ในรูปทรัพย์สิน (Income in Kind) 2.4 กำไรสุทธิที่มีได้จัดสรรเป็นเงินปันผล 2.5 ภาษีทางอ้อม

ตารางที่ 5 (ต่อ)

ผู้วิจัย	แนวความคิดว่าด้วยเงินได้ที่ใช้ในการศึกษา
Manoon Pahirah (1978)	<p>เงินได้ของครัวเรือนโดยเลือกใช้นิยามแนวคิดที่ต่างกัน 3 แนวคิด</p> <p>(1) เงินได้ในรูปตัวเงิน (Y_m)</p> <p>(2) เงินได้ในรูปตัวเงินรวมกับเงินได้ในรูปทรัพยากร ซึ่งผู้เขียนเรียกผลรวมดังกล่าวนี้ว่า “เงินได้ของครัวเรือน” ($\text{Household Income} = Y_{m+k}$)</p> <p>(3) เงินได้ของครัวเรือนที่มีการปรับตัวเลข (Adjusted Household Income = Y_{m+k+b}) ทั้งนี้โดยนำผลรวมของเงินได้ในรูปตัวเงินกับเงินได้ในรูปทรัพยากรมาปรับตัวเลข ด้วยรายการต่อไปนี้</p> <p>3.1 เงินได้ส่วนที่แข็งต่ำกว่าที่เป็นจริง และภาษีอากรส่วนที่ไม่สามารถผลักภาระได้</p> <p>3.2 ภาษีเงินได้นิติบุคคล</p> <p>3.3 กำไรของนิติบุคคลส่วนที่มีได้จัดสรรเป็นเงินปันผล</p> <p>3.4 ภาษีทางอ้อม</p>
เมธี ครองแก้ว (2521 : 2523)	เงินได้ของครัวเรือน เฉพาะเงินได้ในรูปตัวเงิน (Y_m)
Somchai Thepthana (1979)	เงินได้ของครัวเรือน เฉพาะเงินได้ในรูปตัวเงิน (Y_m)

ตารางที่ 6
ประเภทของเงินได้ตามค่านิยมที่ใช้ในงานวิจัยต่าง ๆ

ประเภทของเงินได้	ม-1	SA	AT	MK		MP		ม-2	ST		
	2512	2512	2512	2506	2512	2512	2514	2515	2506	2512	2516
1. เงินได้ในรูปตัวเงิน	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√
2. เงินได้ในรูปทรัพยากร	-	√	√	√	√	√	√	-	-	-	-
3. ผลประโยชน์พิเศษจากนายจ้าง	-	-	-	?	?	?	?	-	-	-	-
4. เงินได้โดยเสนาหาและเงินโอน	-	-	-	?	?	?	?	-	-	-	-
5. มูลค่าเพิ่มของทรัพย์สิน	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
6. กำไรที่มีได้จัดสรรเป็นเงินปันผล	-	-	-	√	√	√	√	-	-	-	-
7. ภาษีอากรส่วนที่ไม่สามารถผลักภาระได้	-	-	E	E	E	E	E	-	-	-	-
8. เงินได้จากต่างประเทศ	-	-	-	?	?	?	?	-	-	-	-

- ที่มา :**
- (1) ม-1 = เมธี ครองแก้ว (2519)
 - (2) SA = Somchai Apiratanapimonchai (1975)
 - (3) AT = Apinya Tearprasert (1975)
 - (4) MK = Medhi Krongkaew (1975)
 - (5) MP = Manoon Pahirah (1978)
 - (6) ม-2 = เมธี ครองแก้ว (2521 : 2523)
 - (7) ST = Somchai Thepthana (1979)

หมายเหตุ E = คู่คำอธิบายในเรื่อง

ตารางที่ 7
ประเภทของภาชีอากรที่ใช้ในการศึกษา

ประเภทของภาชีอากร	SA	AT	MK	MP	ม-1 และ ม-2	ST
1. ภาชีเงินได้บุคคลธรรมดา	√	√	√	√	√	√
2. ภาชีเงินได้นิติบุคคล	√	N	√	√	√	
3. ภาชีศุลกากร	√	เฉพาะอากรขาเข้า และพรีเมี่ยมข้าว	√	√	√	√
4. ภาชีการขายทั่วไป	√	√	√	√	√	√
5. ภาชีการขายเฉพาะ	√	√	√	√	√	√
6. ภาชีลักษณะอนุญาต	√	-	√	√	√	√
7. ภาชีลักษณะอื่น	√	-	√	√	√	√
8. รายได้จากการขายสิ่งของและบริการ	N	N	√	N	√	?
9. รายได้จากรัฐพาณิชย์	N	N	√	N	√	√
10. รายได้อื่น ๆ	N	N	√	N	√	?

- ที่มา (1) SA = Somchai Apiratanapimonchai (1975)
 (2) AT = Apinya Tearprasert (1975)
 (3) MK = Medhi Krongkaew (1975)
 (4) MP = Manoon Pahirah (1978)
 (5) ม-1 = เมธี ครองแก้ว (2519) และ ม-2 เมธี ครองแก้ว (2521 ; 2523)
 (6) ST = Somchai Thepthana (1979)

หมายเหตุ N = มิได้อยู่ในขอบข่ายของการศึกษา

ตารางที่ 8
ข้อสมมติเกี่ยวกับภาวะภาษีอากรประเภทต่าง ๆ

ประเภทของภาษีอากร	SA	AT	MK – ม	MP	ST
1. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	ผู้มีเงินได้ที่เสียภาษี	ผู้มีเงินได้ที่เสียภาษี	ผู้มีเงินได้ที่เสียภาษี	ผู้มีเงินได้ที่เสียภาษี	ผู้มีเงินได้ที่เสียภาษี
2. ภาษีเงินได้นิติบุคคล	ผู้ถือหุ้น 1/3 ผู้บริโภค 1/3 ลูกจ้าง 1/3	N	ผู้บริโภค 100%	ผู้ถือหุ้น 1/3 ผู้บริโภค 1/3 ลูกจ้าง 1/3	นิติบุคคลที่เสียภาษี
3. ภาษีศุลกากร					
3.1 อกรขาเข้า	ผู้บริโภค 100%	ผู้บริโภค 100%	ผู้บริโภค 100%	ผู้บริโภค 100%	ผู้บริโภค 100%
3.2 อกรขาออก	ผู้ผลิตสินค้าออก 100%	N	ผู้ผลิตสินค้าออก 100%	ผู้ผลิตสินค้าออก 100%	ผู้ผลิตสินค้าออก 100%
3.3 ภาษีเมี่ยมข้าว	ชาวนา 100%	ชาวนา 100%	ชาวนา 100%	ชาวนา 100%	ชาวนา 100%
4. ภาษีการขายทั่วไป					
4.1 ภาษีการค้า	ผู้บริโภค 100%	ผู้บริโภค 100%	ผู้บริโภค 100%	ผู้ผลิต 1/6 ลูกจ้าง 1/6 ผู้บริโภค 1/6	ผู้บริโภค 100%
4.2 อกรแสดมปี	ผู้บริโภค 100%	N	ผู้บริโภค 100%	ผลิตภัณฑ์	ผู้บริโภค 100%
5. ภาษีการขายเฉพาะ	ผู้บริโภค 100%	ผู้บริโภค 100%	ผู้บริโภค 100%	ผู้บริโภค 100%	ผู้บริโภค 100%

ตารางที่ 8 (ต่อ)

ประเภทของภาษีอากร	SA	AT	MK – ม	MP	ST
6. ภาษีลักษณะอนุญาติ	ผู้บริโภคร 100%	N	ผู้บริโภคร 100%	N	ผู้บริโภคร 100%
7. ภาษีลักษณะอื่น	คูตารางที่ 9	N	คูตารางที่ 9	N	?
8. รายได้จากการขายสิ่งของ และบริการ	N	N	ผู้บริโภคร 100%	N	?
9. รายได้จากรัฐพาณิชย์	N	N	ผู้บริโภคร 100%	N	ผู้บริโภคร 100%
10. รายได้อื่น	N	N	คูตารางที่ 9		?

ที่มา (1) SA = Somchai Apiratanapimochai (1975)

(2) AT = Apinya Tearprasert (1975)

(3) MK = Medhi Krongkaew (1975)

(4) MP = Manoon Pahirah (1978)

(5) ม = เมธี ครอบแก้ว (2519 ; 2521 ; 2522)

(6) ST = Somchai Thepthana (1979)

หมายเหตุ N = ไม่ได้รวมไว้ในกรวิเคราะห์

ตารางที่ 9

ข้อสมมติเกี่ยวกับการกระจายภาระภาษีอากร

ประเภทของภาษีอากร	SA	AT	MK-ม	MP	ST
1. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	กระจายตามแบบแผนการชำระภาษีทางตรงของครัวเรือนในชั้นรายได้ต่าง ๆ (pattern of direct tax payment) จากการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคม พ.ศ.2511-2512	ประมาณการเงินได้พึงประมาณและภาษีที่ต้องเสีย โดยอาศัยข้อมูลจากการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคม พ.ศ.2511-2512	กระจายตามอัตราส่วนของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาชำระโดยผู้มีเงินได้สุทธิชั้นต่าง ๆ จากรายงานประจำปีของกรมสรรพากร	กระจายตามอัตราส่วนของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาชำระโดยผู้มีเงินได้สุทธิชั้นต่าง ๆ จากรายงานประจำปีของกรมสรรพากร	กระจายตามแบบแผนการใช้จ่ายในการชำระภาษีของครัวเรือน
2. ภาษีเงินได้นิติบุคคล	(1) ภาระภาษีส่วนที่ตกแก่ผู้ถือหุ้นให้ถือเป็นภาระของครัวเรือนที่มีชั้นเงินได้สูงสุด (2) ภาระภาษีส่วนที่ตกแก่ผู้บริหารโยกกระจายตามแบบแผนการใช้จ่ายของครัวเรือน จำแนกตามชั้นเงินได้	N	จำแนกภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประเภทของกิจกรรมทางธุรกิจแล้วกระจายตามแบบแผนการบริโภคสินค้าและเงินบริการแต่ละชนิดของครัวเรือนจำแนกตามชั้นของเงินได้	(1) ภาระภาษีส่วนที่ตกแก่ผู้ถือหุ้น ให้ถือเป็นภาระของครัวเรือนที่มีเงินได้ตั้งแต่ 24,000 บาทขึ้นไป (2) ภาระภาษีส่วนที่ตกแก่ผู้บริหารโยกกระจายตามแบบแผนการใช้จ่ายของครัวเรือน จำแนกตามชั้นเงินได้	กระจายตามแบบแผนการใช้จ่ายในการชำระภาษีของครัวเรือน

ตารางที่ 9 (ต่อ)

ประเภทของภาษีอากร	SA	AT	MK-ม	MP	ST
	(3) ภาระส่วนที่ตกแก่ลูกจ้าง กระจายตามแบบแผนการ กระจายเงินได้ของ ครัวเรือนที่มีเงินเดือน ตั้งแต่ปีละ 6,000 บาทขึ้นไป			(3) ภาระภาษีส่วนที่ตกแก่ ลูกจ้างกระจายแก่ ครัวเรือนที่มีเงินได้ต่ำ กว่า 24,000 บาท	
3. ภาษีศุลกากร					
3.1 อกรขาเข้า	กระจายตามแบบแผนการ บริโภคสินค้าแต่ละประเภท ของครัวเรือนจำแนกตามชั้น ของเงินเดือน	เหมือน SA	เหมือน SA	เหมือน SA	การกระจายตามแบบ แผนการใช้จ่ายของ ครัวเรือน
3.2 อกรขาออก	กระจายตามแบบแผนการ กระจายเงินได้ของครัวเรือนใน ภาคเกษตรกรรม (ชนบท)	N	เหมือน SA	เหมือน SA	กระจายตามแบบแผน การกระจายรายได้ของ ครัวเรือน
3.3 ฟรีเมียมข้าว	กระจายตามแบบแผนการ กระจายเงินได้ของครัวเรือนใน ภาคชนบท	เหมือน SA	เหมือน SA	เหมือน SA	กระจายตามแบบแผน การกระจายรายได้ของ ครัวเรือน

ตารางที่ 9 (ต่อ)

ประเภทของภาษีอากร	SA	AT	MK-ม	MP	ST
4. ภาษีการขายทั่วไป 4.1 ภาษีการค้า	กระจายตามแบบแผนการ บริโภคสินค้าแต่ละประเภท ของครัวเรือนจำแนกตามชั้น ของเงินได้	เหมือน SA	เหมือน SA	(1) ภาระส่วนที่ตกแก่ ผู้บริโภคกระจายตาม แบบแผนการบริโภค สินค้าแต่ละประเภท ของครัวเรือนจำแนก ตามชั้นของเงินได้ (2) ภาระส่วนที่ตกแก่ ผู้ผลิต กระจายตาม แบบแผนการกระจาย เงินได้ของครัวเรือนที่ มีเงินได้ตั้งแต่ 24,000 บาทขึ้นไป (3) ภาระส่วนที่ตกแก่ ลูกจ้าง กระจายตาม แบบแผนการกระจาย เงินได้ของครัวเรือนที่ มีเงินได้ต่ำกว่า 24,000 บาท	กระจายตามแบบแผนกา ใช้จ่ายของครัวเรือน

ตารางที่ 9 (ต่อ)

ประเภทของภาษีอากร	SA	AT	MK-ม	MP	ST
4.2 อากรแสตมป์	กระจายตามแบบแผนการ บริโภคของครัวเรือนจำแนก ตามชั้นของเงินได้	N	เหมือน SA	(1) 70% ของอากร แสตมป์ กระจายตาม แบบแผนการกระจาย เงินได้ของครัวเรือนที่ มีเงินได้ตั้งแต่ 24,000 บาทขึ้นไป (2) 30% ของอากร แสตมป์ กระจายตาม แบบแผนการกระจาย เงินได้ของครัวเรือน ทุกชั้นของเงินได้	กระจายตามแบบ แผนการใช้จ่ายของ ครัวเรือน
5. ภาษีการขายเฉพาะ	ส่วนใหญ่กระจายตามแบบ แผนการบริโภคสินค้าแต่ละ ชนิดของครัวเรือน จำแนกตาม ชั้นของเงินได้	เหมือน SA	เหมือน SA	เหมือน SA	กระจายตามแบบ แผนการใช้จ่ายของ ครัวเรือน
6. ภาษีสักยณะ อนุญาต	ส่วนใหญ่กระจายตามแบบ แผนการบริโภคสินค้าแต่ละ ชนิดของครัวเรือน จำแนกตาม ชั้นของเงินได้	N	เหมือน SA	N	กระจายตามแบบ แผนการใช้จ่ายของ ครัวเรือน

ตารางที่ 9 (ต่อ)

ประเภทของภาษีอากร	SA	AT	MK-ม	MP	ST
7. ภาษีลักษณะอื่น 7.1 ค่าจดทะเบียนรถยนต์	<p>(1) รถยนต์ส่วนบุคคล กระจายตามอัตราส่วนของจำนวนครุบครัวที่มีเงินได้ตั้งแต่ 18,000 บาทขึ้นไป</p> <p>(2) รถยนต์โดยสารและขนส่งสาธารณะ กระจายตามแบบแผนการใช้จ่ายในการขนส่งและคมนาคมของครัวเรือนจำแนกตามชั้นของเงินได้</p> <p>(3) รถยนต์เพื่อธุรกิจและการค้า 25% ของค่าจดทะเบียนรถยนต์ประเภทนี้ กระจายตามแบบแผนการใช้จ่ายในการขนส่งและคมนาคม ส่วนที่เหลืออีก 75% กระจายตามแบบแผนการใช้จ่ายรวมของครัวเรือน</p>	N	<p>(1) รถยนต์ส่วนบุคคล ค่าจดทะเบียนรถยนต์ประเภทนี้ตกเป็นภาระของครัวเรือนที่อยู่ในชั้นเงินได้สูงสุด</p> <p>(2) รถยนต์โดยสาร ค่าจดทะเบียนรถยนต์ประเภทนี้ตกเป็นภาระแก่ครัวเรือนโดยกระจายตามแบบแผนในการใช้จ่ายเพื่อการคมนาคม</p> <p>(3) รถยนต์ส่งสินค้า ค่าจดทะเบียนรถยนต์ประเภทนี้กระจายตามประเภทของสินค้าที่ขนส่ง</p>	N	?

ตารางที่ 9 (ต่อ)

ประเภทของภาษีอากร	SA	AT	MK-ม	MP	ST
7.2 ค่าจดทะเบียนที่ดิน	(1) รายได้ 1/3 กระจายตามแบบแผนการกระจายเงินได้ของครัวเรือนทุกชั้นของเงินได้ (2) รายได้ 2/3 เป็นภาระของครัวเรือนที่มีเงินได้ตั้งแต่ 15,000 บาทขึ้นไป โดยกระจายตามแบบแผนการกระจายเงินได้ของครัวเรือน	N	กระจายตามแบบแผนการกระจายเงินได้ในรูปตัวเงินของครัวเรือน จำแนกตามชั้นของเงินได้	N	?
7.3 รายได้จากสำนักงานสลากกินแบ่ง	กระจายตามแบบแผนในการใช้จ่ายของครัวเรือน จำแนกตามชั้นของเงินได้	N	กระจายตามแบบแผนการใช้จ่ายของครัวเรือน จำแนกตามชั้นของเงินได้เฉพาะหมวดการใช้จ่ายเพื่อการพักผ่อนหย่อนใจ	N	?
7.4 รายได้จากโรงงานยาสูบ	ไม่มีรายละเอียด	N	กระจายตามแบบแผนการใช้จ่ายของครัวเรือน จำแนกตามชั้นของเงินได้ เฉพาะหมวดยาสูบ และเครื่องคัมที่มีอัลกอซอลล์	N	?

ตารางที่ 9 (ต่อ)

ประเภทของภาษีอากร	SA	AT	MK-ม	MP	ST
8. รายได้จากการขาย สิ่งของและบริการ	N	N	กระจายตามแบบแผนการใช้ จ่ายสำหรับสินค้าและบริการ แต่ละประเภทของครัวเรือน จำแนกตามชั้นของเงินได้	N	?
9. รายได้จาก รัฐพาณิชย์	N	N	กระจายตามแบบแผนการใช้ จ่ายสำหรับสินค้าและบริการ แต่ละชนิดของครัวเรือน จำแนกตามชั้นของเงินได้	N	?
10. รายได้อื่น	N	N	(1) 50% กระจายตาม อัตราส่วนของจำนวน ครัวเรือนใน แต่ละชั้น ของเงินได้	N	?
10.1 แสตมป์ ฤชากร และ ค่าปรับ			(2) 50% กระจายตามแบบ แผนการกระจายเงินได้ ของครัวเรือน		
10.2 เงินรับคืน	N	N	เฉลี่ยแก่ครัวเรือนจำนวน เท่า ๆ กัน	N	?

ตารางที่ 9 (ต่อ)

ประเภทของภาษีอากร	SA	AT	MK-ม	MP	ST
10.3 ดอกเบี้ยเงินกู้	N	N	กระจายตามแบบแผนการ กระจายเงินได้ของครัวเรือน	N	
10.4 รายได้ เบ็ดเตล็ด	N	N	กระจายตามแบบแผนการ ใช้จ่ายของครัวเรือน	N	

- ที่มา (1) SA = Somchai Apiratanapimonchai (1975)
 (2) AT = Apinya Tearprasert (1975)
 (3) MK = Medhi Krongkaew (1975)
 (4) MP = Manoon Pahirah (1978)
 (5) ม = เมธี ครองแก้ว (2519 ; 2521 ; 2522)
 (6) ST = Somchai Thepthana (1979)

หมายเหตุ N = ไม่ได้รวมไว้ในการวิเคราะห์

ตารางที่ 10
อัตราการภาษีที่ตกแก่ครัวเรือน จำแนกตามชั้นเงินได้
เทียบกับฐานเงินได้ในรูปตัวเงิน (Y_m)
ปี 2506, 2512 และ 2515

ชั้นของเงินได้ (บาทต่อปี)	อัตราการภาษี (%)			
	2506	2512 (ก)	2512 (ข)	2515
ต่ำกว่า 3,000	42.7	52.20	47.0	64.1
3,000 – 5,999	28.4	35.00	33.3	37.2
6,000 – 8,999	} 22.9	31.63	31.1	30.1
9,000- 11,999		30.81	29.5	28.4
12,000 – 14,999	} 23.0	28.87	30.0	28.1
15,000 – 17,999		28.25	28.5	28.7
18,000 และขึ้นไป	20.8	24.87	25.7	26.1
ถัวเฉลี่ยทุกชั้นเงินได้	25.5	28.65	28.7	29.1

- ที่มา**
- (1) สถิติปี 2506 และ 2512 (ข) จาก *Krongkaew (1975 : Table 3.4 – 3.5 : 130-131)*
 - (2) สถิติปี 2512 (ก) จาก *เมธี ครองแก้ว (2519 : ตารางที่ 6 : 181)*
 - (3) สถิติปี 2515 จาก *เมธี ครองแก้ว (2523 : ตารางที่ 3-6 : 53)*

หมายเหตุ คำว่า “ภาษี” ในที่นี้ ครอบคลุมทั้งรายได้จากภาษีอากรและรายได้ที่มีใช้ภาษีอากรของรัฐบาล

ตารางที่ 11
 อัตราการะภาษีที่ตกแก่ครัวเรือน จำแนกตามชั้นเงินได้
 เทียบกับฐานเงินได้ Y_{m+k+a}
 ปี 2506 และ 2512

ชั้นของเงินได้ (บาทต่อปี)	อัตราการะภาษี (%)	
	2506	2512
ต่ำกว่า 3,000	12.3	13.0
3,000 – 5,999	12.1	11.5
6,000 – 8,999	11.1	12.7
9,000- 11,999		13.5
12,000 – 14,999	11.8	15.1
15,000 – 17,999		14.6
18,000 และขึ้นไป	10.1	12.3
ถัวเฉลี่ยทุกชั้นเงินได้	11.3	12.7

ที่มา Krongkaew (1975 : Table 3.6 – 3.7 : 132-133)

หมายเหตุ คำว่า “ภาษี” ในที่นี้ ครอบคลุมทั้งรายได้จากภาษีอากรและรายได้ที่มีไขภาษีอากรของรัฐบาล

ตารางที่ 12
อัตราการภาษีที่ตกแก่ครัวเรือน จำแนกตามชั้นเงินได้
เทียบกับฐานเงินได้ในรูปตัวเงิน (Y_m)
ปี 2512

ชั้นของเงินได้ (บาทต่อปี)	อัตราการภาษี (%)		
	2512 (ก)	2512 (ก) ปรับปรุง	2512 (ข)
ต่ำกว่า 3,000	52.20	40.05	47.0
3,000 – 5,999	35.00	28.71	33.3
6,000 – 8,999	31.63	26.77	31.1
9,000- 11,999	30.81	26.54	29.5
12,000 – 14,999	28.87	24.79	30.0
15,000 – 17,999	28.25	24.45	28.5
18,000 และขึ้นไป	24.87	22.23	25.7
เฉลี่ยทุกชั้นเงินได้	28.65	-	28.7

- ที่มา** (1) สถิติปี 2512 (ก) *เมธี ครองแก้ว (2519 : ตารางที่ 6 : 181)*
(2) สถิติปี “2512 (ก) ปรับปรุง” จาก *ไกรยุทธ ชีรตยาสินันท์ (2521 : ตารางที่ 5 : 110)*
(3) สถิติปี 2512 (ข) จาก *Krongkaew (1975 : Table 3.5 : 131)*

หมายเหตุ ผลการศึกษา 2512 (ก) และ 2512 (ข) รวมรายได้ทุกประเภทของรัฐบาล ส่วนผลการศึกษา “2512 (ก) ปรับปรุง” ไม่รวมรายได้ที่มีใช้ภาษีอากร ภาษีลักษณะอนุญาติและค่าภาคหลวง

ตารางที่ 13
อัตราการภาษีที่ตกแก่ครัวเรือนจำแนกตามชั้นเงินได้
เทียบกับฐานเงินได้ Y_{m+k+b}
ปี 2512 และ 2514

ชั้นของเงินได้ (บาทต่อปี)	อัตราภาษี (%)			
	ปี 2512		ปี 2514	
	Y_{m+k}	Y_{m+k+b}	Y_{m+k}	Y_{m+k+b}
ต่ำกว่า 3,000	12.1	9.6	12.7	10.5
3,000 – 5,999	17.3	12.5	16.1	12.4
6,000 – 8,999	20.0	13.9	17.5	13.2
9,000- 11,999	22.3	15.0	19.4	14.2
12,000 – 14,999	23.0	15.3	17.0	12.6
15,000 – 17,999	20.7	13.9	17.0	12.6
18,000 - 23,999	21.6	14.4	17.3	12.8
24,000 – 29,999	21.7	11.9	16.0	10.6
30,000 – 35,999	21.4	11.9	12.4	8.3
36,000 – 47,999	19.4	10.8	14.9	10.0
48,000 – 59,999	19.1	10.7	13.3	9.0
60,000 และขึ้นไป	24.6	13.8	24.1	16.1
เฉลี่ยทุกชั้นเงินได้	20.3	12.9	16.6	11.9

ที่มา

Pahirah (1978 : Table 4-11 to Table 4-14 : 92-95)

หมายเหตุ

 Y_{m+k} = ฐานเงินได้ ซึ่งรวมเงินได้ในรูปตัวเงิน และเงินได้ในรูปทรัพย์สิน Y_{m+k+b} = ฐานเงินได้ ซึ่งรวมเงินได้ในรูปตัวเงิน เงินได้ในรูปทรัพย์สิน เงินได้ตกสำรวจ กำไรที่มีได้จัดสรรเป็นเงินปันผล ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีทางอ้อมส่วนที่ผลกการะมิได้

ตารางที่ 14
อัตราภาระภาษีที่ตกแก่ครัวเรือนจำแนกตามชั้นเงินได้
เทียบกับฐานเงินได้ Y_{m+k}
ปี 2512

ชั้นเงินได้ (บาทต่อปี)	อัตราภาระภาษี (%)
ต่ำกว่า 3,000	20.491
3,000 – 5,999	19.952
6,000 – 8,999	20.862
9,000- 11,999	21.297
12,000 – 14,999	22.595
15,000 – 17,999	22.39*0
18,000 - 32,999	24.392
33,000 และขึ้นไป	17.593
เฉลี่ยทุกชั้นเงินได้	20.774

ที่มา Apiratanapimonchai (1975 : Talbe XII : 127)

หมายเหตุ $Y_{m,k}$ = เงินได้ในรูปตัวเงิน รวมกับเงินได้ในรูปทรัพยากร

ตารางที่ 15

อัตราการภาษีของครัวเรือนในเขตเมือง จำแนกตามชั้นเงินได้และภูมิลำเนาเทียบกับฐานเงินได้ Y_m , Y_{m+k} และ Y_{m+p}

ชั้นของเงินได้ (บาทต่อปี)	ภาคเหนือ			ภาคกลาง			ภาคอีสาน			ภาคใต้			พระนคร-ธนบุรี		
	Y_m	Y_{m+k}	Y_{m+p}	Y_m	Y_{m+k}	Y_{m+p}	Y_m	Y_{m+k}	Y_{m+p}	Y_m	Y_{m+k}	Y_{m+p}	Y_m	Y_{m+k}	Y_{m+p}
ต่ำกว่า 3,000	8.2	5.9	7.3	13.3	4.8	12.3	11.1	10.1	11.1	15.4	5.0	14.8	16.1	11.3	16.1
3,000 – 5,999	9.0	7.0	7.5	9.7	8.7	8.3	11.0	7.7	10.0	9.4	8.2	8.6	11.0	7.6	10.8
6,000 – 8,999	7.9	7.1	7.3	7.7	7.0	7.4	9.0	8.1	8.3	8.8	8.0	8.4	10.2	9.3	9.9
9,000- 11,999	9.6	9.0	9.0	10.0	9.3	9.6	8.7	8.0	8.3	10.5	9.5	10.5	9.9	9.1	9.9
12,000 – 14,999	10.1	9.2	8.6	9.4	8.7	8.7	11.1	10.5	10.7	10.1	9.2	9.9	11.0	10.5	10.9
15,000 – 17,999	12.2	11.4	12.0	12.4	11.5	11.0	9.5	8.7	9.1	9.8	9.2	9.8	11.0	10.3	11.0
18,000 - 23,999	12.1	11.7	11.8	10.3	9.6	9.3	9.1	8.4	8.5	11.2	10.7	11.2	11.8	11.2	11.6
24,000 – 29,999	9.1	8.7	8.5	12.4	12.0	12.3	14.4	14.1	12.2	12.1	11.8	12.1	13.0	12.5	12.9
30,000 – 35,999	10.4	10.4	10.5	8.7	8.3	8.6	14.3	14.2	14.1	10.0	9.4	9.9	13.1	12.7	13.1
36,000 – 47,999	10.8	10.7	10.2	9.0	8.3	6.8	10.3	9.8	10.1	13.8	13.3	13.8	13.5	13.1	13.2
48,000 – 59,999	6.4	6.2	6.4	13.9	13.4	13.9	6.2	5.6	6.2	12.4	11.7	12.4	15.8	15.4	15.7
60,000 และขึ้นไป	6.4	6.3	6.3	22.0	21.7	17.8	8.1	7.9	6.9	10.0	9.8	10.0	11.4	11.2	11.4

ที่มา : Tearprasert (1975 : Appendix D, Table D3)

หมายเหตุ

- (1) ประเภทของภาษีอากรที่ใช้ศึกษา ประกอบด้วย ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีการค้า ภาษีสรรพสามิต อกรขาเข้า และพรีเมียมข้าว
- (2) Y_m = เงินได้ในรูปตัวเงิน Y_{m+k} = เงินได้ในรูปตัวเงินรวมกับเงินได้ในรูปทรัพย์สิน Y_{m+p} = เงินได้ในรูปตัวเงินรวมกับพรีเมียมข้าว

ตารางที่ 16
อัตราการเกษียณของครัวเรือนในเขตชนบท จำแนกตามชั้นเงินได้และภูมิภาคเทียบกับฐานเงินได้ Y_m , Y_{m+k} และ Y_{m+p}
ปี 2512
(%)

ชั้นของเงินได้ (บาทต่อปี)	ภาคเหนือ			ภาคกลาง			ภาคอีสาน			ภาคใต้			พระนคร-ธนบุรี		
	Y_m	Y_{m+k}	Y_{m+p}	Y_m	Y_{m+k}	Y_{m+p}	Y_m	Y_{m+k}	Y_{m+p}	Y_m	Y_{m+k}	Y_{m+p}	Y_m	Y_{m+k}	Y_{m+p}
ต่ำกว่า 3,000	8.7	4.7	6.6	11.7	6.0	9.3	14.8	4.5	10.9	11.7	7.1	8.1	16.3	10.8	14.9
3,000 - 4,499	9.1	6.1	7.0	9.7	6.6	6.9	10.9	5.6	8.0	9.9	7.3	7.0	9.9	8.4	7.9
4,500 - 5,999	8.7	6.3	6.1	8.7	6.2	6.2	10.3	6.6	7.9	10.4	7.9	7.0	9.2	7.2	6.2
6,000 - 7,499	10.4	7.8	7.6	9.0	7.0	6.1	10.4	7.0	7.6	11.3	9.1	7.8	8.1	7.0	6.6
7,500 - 8,999	9.7	8.1	7.1	9.6	7.6	6.2	9.8	7.6	7.4	11.3	9.2	8.0	10.2	8.3	7.2
9,000 - 10,499	10.9	9.3	7.3	10.1	8.3	7.3	10.3	8.1	7.2	9.6	8.0	6.5	8.0	7.0	6.6
10,500 - 17,999	16.7	15.2	12.6	8.3	7.1	5.6	9.7	8.1	7.2	11.9	9.9	8.1	9.2	8.2	7.3
12,000 - 14,999	11.1	9.8	7.4	9.0	7.8	6.2	11.4	9.7	8.3	9.4	8.0	6.7	9.3	8.7	7.8
15,000 - 17,999	14.4	12.5	9.4	9.6	8.5	6.6	10.2	8.9	8.9	13.1	11.9	10.6	11.6	11.1	9.8
18,000 - 32,999	11.5	10.6	8.0	9.9	9.7	7.1	9.2	8.5	7.6	11.6	10.9	10.0	12.8	12.2	9.9
33,000 และขึ้นไป	7.3	6.1	5.9	6.9	6.5	4.5	14.3	13.9	11.9	4.8	4.7	3.3	9.3	9.0	8.8

ที่มา : Tearprasert (1975 : Appendix D, Table D3)

- หมายเหตุ (1) ประเภทของภาษีอากรที่ใช้ศึกษา ประกอบด้วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีการค้า ภาษีสรรพสามิต อากรขาเข้า และพรีเมีย่มข้าว
 (2) Y_m = เงินได้ในรูปตัวเงิน Y_{m+k} = เงินได้ในรูปตัวเงินรวมกับเงินได้ในรูปทรัพยากร Y_{m+p} = เงินได้ในรูปตัวเงินรวมกับพรีเมีย่มข้าว

ตารางที่ 17
อัตราการภาษีที่ตกแก่ครัวเรือน จำแนกตามชั้นเงินได้
เทียบกับฐานเงินได้ในรูปตัวเงิน (Y_m)
ปี 2506
(%)

ชั้นของเงินได้ (บาทต่อปี)	อัตราการภาษีของครัวเรือนเทียบกับเงินได้	
	ภาคตัวเมือง	ภาคชนบท
ต่ำกว่า 3,000	39.95	24.82
3,000 – 6,000	18.10	13.76
6,000 – 12,000	14.19	11.03
12,000 – 18,000	14.21	11.35
ตั้งแต่ 18,000 ขึ้นไป	10.42	6.70

ที่มา *Thepthana (1979 : Table 4.8 and 4.11 : 59 and 61)*

ตารางที่ 18
อัตราการภาษีที่ตกแก่ครัวเรือน จำแนกตามชั้นเงินได้
เทียบกับฐานเงินได้ในรูปตัวเงิน (Y_m)
ปี 2512 และ 2516
(%)

ชั้นของเงินได้ (บาทต่อปี)	2512		2516	
	ภาคตัวเมือง	ภาคชนบท	ภาคตัวเมือง	ภาคชนบท
ต่ำกว่า 3,000	23.42	22.25	58.20	40.18
3,000 – 5,999	21.19	17.72	23.54	24.82
6,000 – 8,999	16.32	16.74	19.41	21.63
9,000- 11,999	19.06	16.34	17.58	17.98
12,000 – 14,999	18.71	16.08	15.49	16.97
15,000 – 17,999	18.50	15.97	15.42	16.68
18,000 - 23,999	17.36	16.07	14.61	18.01
24,000 – 29,999	16.94	16.07	13.16	14.03
30,000 – 35,999	16.75	15.04	12.95	15.52
36,000 – 47,999	15.49	14.51	13.49	12.46
48,000 – 59,999	15.27	} 9.27	12.41	} 6.93
ตั้งแต่ 60,000 ขึ้นไป	11.26		8.64	

ที่มา Thepthana (1979: Table 4.9, 4.10, 4.12 and 4.13 : 60 and 62)

ตารางที่ 19

งานวิจัยว่าด้วยการศึกษาภาระเชิงปริมาณของภาษีอากรประเภทต่าง ๆ
ที่ตกแก่ครัวเรือน จำแนกตามชั้นของเงินได้

ประเภทของภาษีอากร	ปีที่ใช้ศึกษา	งานวิจัย
1. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	2506	Medhi Krongkaew (1975)
	2512	Medhi Krongkaew (1975)
		Somchai Apiratanapimonchai (1975)
		Apinya Tearprasert (1975)
		Manoon Pahirah (1978)
	เมธี ครองแก้ว (2519)	
2514	Manoon Pahirah (1978)	
2515	เมธี ครองแก้ว (2521 ; 2523)	
2. ภาษีเงินได้นิติบุคคล	2506	Medhi Krongkaew (1975)
	2512	Medhi Krongkaew (1975)
		Somchai Apiratanapimonchai (1975)
		Apinya Tearprasert (1975)
		Manoon Pahirah (1978)
	เมธี ครองแก้ว (2519)	
2514	Manoon Pahirah (1978)	
2515	เมธี ครองแก้ว (2521 ; 2523)	
3. ภาษีการขายทั่วไป 3.1 ภาษีการค้าและอากรแสตมป์	2506	Medhi Krongkaew (1975)
	2512	Medhi Krongkaew (1975)
		Manoon Pahirah (1978)
		เมธี ครองแก้ว (2519)
	2513	อุดม เกิดพิบูลย์ และจิรพรรณ ชีรานนท์ (2517)
2514	Manoon Pahirah (1978)	

ตารางที่ 19 (ต่อ)

ประเภทของภาณีอากร	ปีที่ใช้ ศึกษา	งานวิจัย
3.2 เฉพาะภาณีการค้า	2515	เมธี ครอบแก้ว (2521 ; 2523)
	2516	สุภรณ์ ดำเนินสวัสดิ์ (2521)
	2512	Apinya Tearprasert (1975)
4. ภาณีการขายเฉพาะ		
4.1 ภาณีโภคภัณฑ์ภายในและ ภาณี ทรัพยากรธรรมชาติ	2506	Medhi Krongkaew (1975)
	2512	Medhi Krongkaew (1975)
		Somchai Apiratanapimonchai (1975)
		เมธี ครอบแก้ว (2519)
4.2 เฉพาะภาณีโภคภัณฑ์ภายใน	2515	เมธี ครอบแก้ว (2521 ; 2523)
	2512	Apinya Tearprasert (1975)
	2513	Manoon Pahirah (1978)
		อุดม เกิดพิบูลย์ และจิรพรรณ ชีรานนท์ (2517)
	2514	Manoon Pahirah (1978)
5. ภาณีศุลกากร		
5.1 อากรขาเข้า	2506	Medhi Krongkaew (1975)
	2512	Medhi Krongkaew (1975)
		Somchai Apiratanapimonchai (1975)
		Manoon Pahirah (1978)
		เมธี ครอบแก้ว (2519)
	2513	อุดม เกิดพิบูลย์ และจิรพรรณ ชีรานนท์ (2517)
		Manoon Pahirah (1978)
	2514	เมธี ครอบแก้ว (2521 ; 2523)
	2515	Medhi Krongkaew (1975)
5.2 ปริเมี่ยมเข้า	2506	Medhi Krongkaew (1975)
	2512	Somchai Apiratanapimonchai (1975)
		เมธี ครอบแก้ว (2519)

ตารางที่ 19 (ต่อ)

ประเภทของภาษีอากร	ปีที่ใช้ศึกษา	งานวิจัย
5.3 อากรขาออกอื่น ๆ	2513	อุดม เกิดพิบูลย์ และจิรพรรณ ชีรานนท์ (2517)
	2515	เมธี ครองแก้ว (2521 ; 2523)
	2506	Medhi Krongkaew (1975)
	2512	Medhi Krongkaew (1975) Somchai Apiratanapimonchai (1975)
5.4 อากรขาออกรวมพรีเมียมข้าว	2515	เมธี ครองแก้ว (2521 ; 2523)
	2512	Manoon Pahirah (1978)
	2514	Manoon Pahirah (1978)
6. ภาษีลักษณะอนุญาต	2506	Medhi Krongkaew (1975)
	2512	Medhi Krongkaew (1975) Somchai Apiratanapimonchai (1975)
		เมธี ครองแก้ว (2519)
		เมธี ครองแก้ว (2521 ; 2523)
7. ภาษีผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียม	2516	Wantana Panitpiboon (1978)

ตารางที่ 20

อัตราการภาระภาษีทางอ้อมที่ตกแก่ครอบครัวในเขตเทศบาลจำแนกตามชั้นเงินได้
และตามภาคภูมิศาสตร์เทียบกับฐานเงินได้ในรูปตัวเงิน (Y_m) ปี 2513
(%)

ภาคภูมิศาสตร์	ชั้นของเงินได้ (บาทต่อปี)		
	3,000 – 19,499	19,500 – 29,999	30,000 – 60,000
พระนคร – ธนบุรี	10.99	10.58	9.32
ภาคกลาง	11.46	9.89	4.49
ภาคเหนือ	10.82	10.61	7.09
ภาคอีสาน	12.63	9.38	7.90
ภาคใต้	11.00	8.62	8.54

ที่มา อุดม เกิดพิบูลย์ และ จีรพรรณ ชีรานนท์ (2517)

หมายเหตุ ภาษีทางอ้อมในที่นี้ประกอบด้วยภาษีการค้า อากรขาเข้า ภาษีสรรพสามิต อากรมหรรศพ
และพรีเมีย่มข้าว

ตารางที่ 21

อัตราการภาระภาษีการค้าที่ตกแก่ครอบครัวในเขตเทศบาลจำแนกตามชั้นเงินได้
และภาคภูมิศาสตร์เทียบกับฐานเงินได้ในรูปตัวเงิน (Y_m) ปี 2513
(%)

ภาคภูมิศาสตร์	ชั้นของเงินได้ (บาทต่อปี)		
	3,000 – 19,499	19,500 – 29,999	30,000 – 60,000
พระนคร – ธนบุรี	3.87	3.14	2.62
ภาคกลาง	3.80	2.79	1.27
ภาคเหนือ	3.36	2.98	1.87
ภาคอีสาน	4.09	2.58	2.10
ภาคใต้	3.68	2.53	2.23

ที่มา อุดม เกิดพิบูลย์ และ จีรพรรณ ชีรานนท์ (2517)

ตารางที่ 22

อัตราการภาษีอากรที่ตกแก่ครอบครัวในเขตเทศบาลจำแนกตามชั้นเงินได้
และภาคภูมิศาสตร์ เทียบกับฐานเงินได้ในรูปตัวเงิน (Y_m) ปี 2513

(%)

ภาคภูมิศาสตร์	ชั้นของเงินได้ (บาทต่อปี)		
	3,000 – 19,499	19,500 – 29,999	30,000 – 60,000
พระนคร – ธนบุรี	5.41	5.76	5.03
ภาคกลาง	6.02	5.76	2.65
ภาคเหนือ	5.67	5.86	4.12
ภาคอีสาน	6.75	5.44	4.40
ภาคใต้	3.68	2.53	2.23

ที่มา อุดม เกิดพิบูลย์ และ จีรพรรณ ชีรานนท์ (2517)

ตารางที่ 23

อัตราการภาษีสรรพสามิตที่ตกแก่ครอบครัวในเขตเทศบาลจำแนกตามชั้นเงินได้
และภาคภูมิศาสตร์ เทียบกับฐานเงินได้ในรูปตัวเงิน (Y_m) ปี 2513

(%)

ภาคภูมิศาสตร์	ชั้นของเงินได้ (บาทต่อปี)		
	3,000 – 19,499	19,500 – 29,999	30,000 – 60,000
พระนคร – ธนบุรี	1.66	1.54	1.49
ภาคกลาง	1.65	1.23	0.54
ภาคเหนือ	1.61	1.54	0.99
ภาคอีสาน	1.59	1.20	1.21
ภาคใต้	1.45	1.08	1.10

ที่มา อุดม เกิดพิบูลย์ และ จีรพรรณ ชีรานนท์ (2517)

ตารางที่ 24

อัตราการระอากรมหรสพที่ตักแก็รอบคร้วในเขตเทศบาลจําแนกตามชั้นเงินได้
และภาคภูมิศาสตร์ เทียบกับฐานเงินได้ในรูปตัวเงิน (Y_m) ปี 2513
(%)

ภาคภูมิศาสตร์	ชั้นของเงินได้ (บาทต่อปี)		
	3,000 – 19,499	19,500 – 29,999	30,000 – 60,000
พระนคร – ธนบุรี	0.18	0.22	0.23
ภาคกลาง	0.10	0.18	0.05
ภาคเหนือ	0.29	0.27	0.14
ภาคอีสาน	0.34	0.25	0.23
ภาคใต้	0.39	0.40	0.21

ที่มา อุดม เกิดพิบูลย์ และ จีรพรรณ ชีรานนท์ (2517)

ตารางที่ 25

อัตราการพรีเมียมที่ตักแก็รอบคร้วในเขตเทศบาลจําแนกตามชั้นเงินได้
และภาคภูมิศาสตร์ เทียบกับฐานเงินได้ในรูปตัวเงิน (Y_m) ปี 2513
(%)

ภาคภูมิศาสตร์	ชั้นของเงินได้ (บาทต่อปี)		
	3,000 – 19,499	19,500 – 29,999	30,000 – 60,000
พระนคร – ธนบุรี	-0.13	-0.07	-0.04
ภาคกลาง	-0.11	-0.07	-0.04
ภาคเหนือ	-0.10	-0.05	-0.03
ภาคอีสาน	-0.05	-0.07	-0.05
ภาคใต้	-0.13	-0.06	-0.04

ที่มา อุดม เกิดพิบูลย์ และ จีรพรรณ ชีรานนท์ (2517)

ตารางที่ 26

อัตราภาระภาษีการค้าที่ตกแก่ครัวเรือน จำแนกตามชั้นของเงินได้และตามภาคภูมิศาสตร์ ปี 2516 (%)

ชั้นรายได้ต่อปี (บาท)	ภาคเหนือ		ภาคใต้		ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ		ภาคกลาง		กรุงเทพฯ-ธนบุรี		ทั่วประเทศ	
	E'	E	E'	E	E'	E	E'	E	E'	E	E'	E
ต่ำกว่า 3,000	10.04	1.21	10.83	1.81	9.33	1.39	8.07	17.30	11.23	22.78	9.56	2.86
3,000 – 5,999	5.90	0.71	6.24	1.04	4.47	0.67	5.90	9.17	3.63	7.90	5.30	2.14
6,000 – 8,999	4.70	0.57	4.11	0.69	3.82	0.57	4.20	6.52	2.49	5.06	4.16	2.01
9,000- 11,999	4.50	0.54	3.40	0.57	3.19	0.48	4.06	6.32	2.50	5.08	3.74	2.60
12,000 – 14,999	3.45	0.42	4.04	0.68	2.90	0.43	3.64	5.65	2.94	5.96	3.36	2.85
15,000 – 17,999	3.08	0.37	3.19	0.53	3.27	0.49	3.96	6.15	2.60	5.27	3.29	3.29
18,000 - 29,999	3.12	0.38	2.90	0.49	2.97	0.44	3.01	4.67	2.86	5.80	2.95	3.47
ตั้งแต่ 30,000 ขึ้นไป	1.46	0.18	2.12	0.35	2.24	0.33	2.36	3.70	2.71	5.50	2.40	3.62
เฉลี่ยทุกชั้น	3.50	0.42	3.33	0.56	3.66	0.55	3.25	5.11	2.72	5.54	3.19	3.20

ที่มา สุภรณ์ คำเนินสวัสดิ์ (2521 : ตารางที่ 31 : 113)

หมายเหตุ E = การกระจายภาระภาษีการค้าตามแหล่งที่เก็บภาษีดังกล่าว

E' = การกระจายภาระภาษีการค้าตามแบบแผนการใช้จ่ายในการบริโภคสินค้าและบริการแต่ละประเภท

ตารางที่ 27
อัตราการภาวะภูมิผลิตภัณฑ์ปีโตรเลียมที่ตกแก่ครัวเรือน
จำแนกตามชั้นเงินได้และประเภทของภาวะ
เทียบกับฐานเงินได้ในรูปตัวเงิน (Y_m) ปี 2516
(%)

ชั้นของเงินได้ (บาทต่อปี)	อัตราการภาวะภูมิผลิตภัณฑ์ปีโตรเลียม (%)		
	ภาวะโดยตรง	ภาวะโดยอ้อม	ภาวะรวม
ต่ำกว่า 3,000	0.769	3.521	4.283
3,000 – 5,999	0.614	1.997	2.611
6,000 – 8,999	0.795	1.541	2.346
9,000- 11,999	1.198	1.489	2.687
12,000 – 14,999	1.816	1.411	3.227
15,000 – 17,999	1.315	1.456	2.771
18,000 - 29,999	1.499	1.248	2.747
30,000 และขึ้นไป	1.560	0.647	2.204
เฉลี่ยทุกชั้นเงินได้	1.380	1.132	2.512

ที่มา : Wantana Panitpiboon (1978 : Table 4.2, 4.3 and 4.4 : 61-63)

ตารางที่ 28
อัตราการระบายผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียมที่ตกแก่ครัวเรือนจำแนกตามชั้นเงินได้
เทียบกับฐานเงินได้ในรูปตัวเงิน (Y_m) ปี 2516
(%)

ชั้นของเงินได้ (บาทต่อปี)	อัตราการระบายผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียม (%)					รวม
	น้ำมัน เบนซิน	น้ำมัน ดีเซล	น้ำมัน เตา	น้ำมัน ก๊าด	น้ำมัน เครื่องบิน	
ต่ำกว่า 3,000	1.667	1.806	0.493	0.291	0.025	4.283
3,000 – 5,999	1.205	0.886	0.267	0.115	0.038	2.611
6,000 – 8,999	1.173	0.715	0.214	0.194	0.038	2.346
9,000- 11,999	1.467	0.642	0.188	0.181	0.080	2.687
12,000 – 14,999	2.145	0.633	0.168	0.104	0.078	3.227
15,000 – 17,999	1.721	0.683	0.167	0.125	0.075	2.771
18,000 - 29,999	1.860	0.563	0.155	0.096	0.073	2.747
30,000 และขึ้นไป	1.836	0.219	0.066	0.092	0.058	2.207
ถัวเฉลี่ยทุกชั้นเงินได้	1.738	0.487	0.137	0.092	0.059	2.512

ที่มา : Wantana Panitpiboon (1978: Table 4.4 : 63)

บรรณานุกรม

ก. ภาษาไทย

- ไกรยuth ธีรตยาตตินันท์ “ภาวะของภาษีอากรและรายได้ของรัฐบาลปี 2512 : วิจารณ์” *วารสารเศรษฐศาสตร์* ปีที่ 11 เล่มที่ 1 (มิถุนายน 2521) หน้า 92-112
- ไกรยuth ธีรตยาตตินันท์ *หลักการวิเคราะห์ภาวะภาษีฉบับพิศดาร* สำนักพิมพ์ไทยวัฒนาพานิช 2525
- มนูญ พาหิระ “ภาวะภาษีอากรของไทย” *วารสารธรรมศาสตร์* ปีที่ 7 เล่มที่ 4 (เมษายน-มิถุนายน 2521) หน้า 38-53 ; *สรรพากรสาส์น* ปีที่ 25 ฉบับที่ 4 (กรกฎาคม – สิงหาคม 2521) หน้า 46-63
- เมธี ครองแก้ว “ภาวะของภาษีอากรและรายได้ของรัฐบาลต่อการกระจายรายได้ของครอบครัวไทย ปี 2521” ใน ณรงค์ชัย อัครเศรณี และ รังสรรค์ ฐานะพรพันธุ์ (บรรณาธิการ) *รักเมืองไทย เล่มสอง* (โครงการตำราสังคมศาสตร์และมนุษยศาสตร์ 2519) หน้า 165-189
- เมธี ครองแก้ว “การกระจายรายได้ครอบครัวไทย ปี 2515” *วารสารเศรษฐศาสตร์* ปีที่ 10 เล่มที่ 1 (กันยายน – ธันวาคม 2520) หน้า 61-99
- เมธี ครองแก้ว *รายงานการวิจัยเรื่องผลกระทบของระบบการคลังต่อการกระจายรายได้ของไทย* รายงานวิจัยเสนอต่อสำนักงานคณะกรรมการวิจัยแห่งชาติ สาขาเศรษฐศาสตร์ เอกสารโรเนียว (ตุลาคม 2521)
- เมธี ครองแก้ว *รัฐบาลกับช่องว่างทางรายได้ของประชาชน* สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 2523
- รังสรรค์ ฐานะพรพันธุ์ *ทฤษฎีการภาษีอากร* สำนักพิมพ์เคล็ดไทย 2516
- สมชัย ฤชุพันธุ์ “ใครรับภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา?” *สรรพากรสาส์น* ปีที่ 25 ฉบับที่ 5 (กันยายน – ตุลาคม 2521) หน้า 91-110
- สมชัย ฤชุพันธุ์ “บทวิจารณ์หนังสือเรื่อง รัฐบาลกับช่องว่างทางรายได้ของประชาชน ของ เมธี ครองแก้ว” *วารสารธรรมศาสตร์* ปีที่ 9 เล่มที่ 3 (มกราคม – มีนาคม 2523) หน้า 198-206
- สุชาติ ประสิทธิ์รัฐสินธุ์ “แนวโน้มเกี่ยวกับเปลี่ยนแปลงประชากรกับการเปลี่ยนแปลงทางสังคมและเศรษฐกิจของไทย” *วารสารธรรมศาสตร์* ปีที่ 3 เล่มที่ 3 (พฤษภาคม 2517) หน้า 181-193

- สุภรณ์ ดำเนินสวัสดิ์ “การวิเคราะห์การกระจายภาวะภาษีการค้าต่อการกระจายรายได้ของ
ครอบครัวไทยโดยพิจารณาเป็นรายภาคตามชั้นต่าง ๆ ของรายได้” วิทยานิพนธ์เศรษฐศาสตร์
มหาบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย 2521
- อรัญ ธรรมโน *การคลัง การพิมพ์พระนคร* 2507
- อุดม เกิดพิบูลย์ และจิรพรรณ ชีรานนท์ “การกระจายภาวะภาษีทางอ้อมของไทย” *สรรพากรศาสตร์*
ปีที่ 21 เล่มที่ 5 (กันยายน – ตุลาคม 2517), หน้า 49-58

ข. ภาษาอังกฤษ

- Ackley, Gardner. *Macroeconomic Theory*. New York : Macmillan, 1961.
- Allan, Charles M. *The Theory of Taxation*. Harmondsworth : Penguin Books, 1971.
- Andic, Fuat M. *Distribution of Family Incomes in Puerto Rico : A Case Study of the Impact of
Economic Development on Income Distribution*. University of Puerto Rico, 1964.
- Apiratanapimonchai, Somchai. “A Study of Tax Burden by Income Class In Thailand : A Case
Study for 1969”. M.A. (ECON) Thesis, University of the Philippines, 1975.
- Bird, R.M. and L.H. De Wulf, “Taxation and Income Distribution in Latin America : A Critical
Review of Empirical Studies”, *IMF Staff Papers*, 20 (November 1973), pp. 639-681.
- De Wulf, Luc Henry. “Fiscal Incidence Studies in Developing Countries : Survey and Critique”,
IMF Staff Papers, 22 (March 1975), pp. 61-131.
- ECAFE (1972 a), *The 1971 Economic Survey of Asia and the Far East*. Bangkok, 1972.
- ECAFE (1972 b), *Interregional Trade Protection, Effective Protection and Income Distribution,
Volume III : Income Distribution*. Bangkok. 1972.
- Goods, Richard. “The Economic Definition of Income”, in Joseph A. Pechman (ed.),
Comprehensive Income Taxation. Washington, D.C. : The Brooking Institution,
1977), pp. 1-36
- Haig, Robert Murray. “The Concept of Income : Economic and Legal Aspects,” in R.M. Haig (ed.),
The Federal Income Tax (New York, 1921) ; reprinted in R.A. Musgrave and C.S.
- Shoup (eds.), *Readings in the Economics of Taxation* (London ; George Allen and Unwin, 1970),
pp. 54-76.
- Kerdpibule, Udom. “An Alternative Commercial Policy for Thailand”. Ph.D. Dissertation,
University of Wisconsin, 1970.

- Kerdpibule, Udom. "Distribution of Income and Wealth in Thailand," in Prateep Sondysuvan (ed.), *Finance, Trade and Economic Development in Thailand* (Bangkok : Sompong Press, 1975), pp. 279-316.
- Kkrongkaew, Medhi. "The Income Redistributive Effects of Taxes and Public Expenditures in Thailand : An Intertemporal Study". Ph.D. Dissertation, Michigan State University, 1975.
- Meerman, Jacob. "Do Empirical Studies of Budget Incidence Make Sense?," *Public Finance*, Vol. 33, No. 3 (1978), pp. 295-313.
- Meesook, Oey Astra. "Income Distribution Statistics for Thailand Malaysia, and Indonesia". Paper prepared for the Workshop on Income Distribution in Less Developed Countries, Princeton University, June 12-13, 1974.
- Meesook, Oey Astra. "Income Distribution in Thailand". Discussion Paper Series No. 50, Faculty of Economics, Thammasat University (May 1976).
- Mieszkowski, Peter. "Tax Incidence Theory : The Effects of Taxes on the Distribution of Income," *Journal of Economic Literature*, Vol. 7, No. 4 (December 1969), pp. 1103-1124.
- Musgrave, R.A., K.E. Case and H. Leonard, "The Distribution of Fiscal Burdens and Benefits", *Public Finance Quarterly*, 2 (July 1974), pp. 259-311.
- Musgrave, R.A., *et. al.* "Distribution of Tax Payments by Income Groups : A Case Study for 1948", *National Tax Journal*, Vol. 4 (March 1951), pp. 1-53.
- Musgrave, R.A. and P.B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*. New York : McGraw-Hill, 1976.
- Musgrave, R.M. and C.S. Shoup (eds.), *Readings in the Economics of Taxation*. London : George Allen and Unwin, 1970.
- Pahirah, Manoon. "Tax Incidence : A Case Study of Thailand". Ph.D. Dissertation, The University of Hawaii, 1978.
- Panitpiboon, Wantana. "The Distributional Impact of Taxes on Petroleum Products in Thailand, 1973". M.Econ. Thesis, Faculty of Economics, Thammasat University, 1978
- Pechman, J.A. and B.A. Okner, *Who Bears the Tax Burden?* Washington, D.C. : Brookings Institution, 1974.
- Prest, A.R. "Statistical Calculations of Tax Burdens," *Economica*, New Series, 22 (August, 1955), pp. 234-245.

- Prest, A.R. "The Budget and Interpersonal Distribution", *Public Finance*, 23(1968), 80-98.
- Prest, A.R. "Government Revenue, the National Income and All That" in R.M. Bird and J.G. Head (eds.), *Modern Fiscal Issues : Essays in Honour of Carl S. Shoup*. University of Toronto Press, 1972.
- Rolph, Earl R. "A Proposed Revision of Excise Tax Theory", *Journal of Political Economy*, 60 (April, 1952), pp. 102-117.
- Sanguanruang, Saeng. "Net Resource Flow between Agriculture and Non-agriculture in Thailand in 1958 and 1963". Ph.D. Dissertation, Indiana University, 1971.
- Shoup, Carl S. *Public Finance*. Chicago : Aldine Publishing Company, 1969.
- Simons, Henry C. *Personal Income Taxation*. Chicago : University of Chicago Press, 1938.
- Tearprasert, Apinya. "The Redistributive Impact of the Tax Burden on the Income Distribution of Thailand". M. Econ. Thesis, Faculty of Economics, Thammasat University, 1975.
- Thepthana, Somchai. "Government Expenditures, Taxes, and Income Distribution in Thailand". Ph.D. Dissertation, University of Kentucky, 1979.
- Usher, Dan. "The Economics of Rice Premium". Mimeograph, 1966.