

การเปรียบเทียบประสิทธิภาพและความยืดหยุ่นในการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างช่วงก่อนและหลังการใช้มาตรการลดภาษี: กรณีศึกษาสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร

วีณา ยาน่าย^{*1} และมนูญ โต๊ะยามา²

¹ สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 21 กรุงเทพมหานคร 10510

² สาขาวิชาเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมราช นนทบุรี 11120

บทคัดย่อ

การวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาเปรียบเทียบประสิทธิภาพในการจัดเก็บและความยืดหยุ่นของภาษีเงินได้ระหว่างช่วงก่อนและหลังมาตรการลดอัตราภาษีเงินได้ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร โดยใช้ข้อมูลทุติยภูมิ ประกอบด้วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีเงินได้รวมทั้งประเภท ค่าใช้จ่ายและจำนวนเจ้าหน้าที่ที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีทุกประเภท ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร และผลิตภัณฑ์มวลรวมกรุงเทพมหานคร ประสิทธิภาพ การจัดเก็บภาษีเงินได้ศึกษาในช่วงปี 2551-2558 พิจารณาจากสัดส่วนค่าใช้จ่ายต่อจำนวนภาษีที่เก็บได้ต่อ ค่าใช้จ่ายต่อเจ้าหน้าที่ที่จัดเก็บภาษี และจำนวนภาษีที่เก็บได้ต่อเจ้าหน้าที่ การวิเคราะห์ความยืดหยุ่นของภาษีเงินได้ศึกษาในช่วงปี 2540-2558 พิจารณาจากการเปลี่ยนแปลงของภาษีเงินได้ที่จัดเก็บได้ต่อ ผลิตภัณฑ์มวลรวมกรุงเทพมหานคร ณ ราคาน้ำดื่ม โดยใช้สมการทดแทนพหุคูณ

ผลการศึกษาพบว่าหลังจากใช้มาตรการลดอัตราภาษีเงินได้ ประสิทธิภาพการจัดเก็บที่พิจารณา จากสัดส่วนค่าใช้จ่ายต่อจำนวนภาษีที่เก็บได้ของภาษีทุกประเภทลดลงโดยเฉลี่ยร้อยละ 0.039 ต่อปี สัดส่วน ค่าใช้จ่ายต่อเจ้าหน้าที่จัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้นเฉลี่ยร้อยละ 0.051 ต่อปี และจำนวนภาษีที่จัดเก็บต่อเจ้าหน้าที่ เพิ่มขึ้นเฉลี่ยร้อยละ 22.44 ต่อปี สำหรับความยืดหยุ่นของภาษีเงินได้ทุกประเภททั้งก่อนและหลัง ใช้มาตรการภาษีมีความยืดหยุ่นมากกว่าหนึ่ง นอกเหนือนี้พบว่าค่าความยืดหยุ่นของภาษีเงินได้โดยเฉลี่ย ต่อปีของภาษีแต่ละประเภทมีการเปลี่ยนแปลงหลังจากใช้มาตรการภาษีทั้งในส่วนของภาษีบุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีเงินได้รวม โดยลดลงเท่ากับ 0.156, 3.383 และ 2.786 ตามลำดับ

คำสำคัญ: มาตรการลดภาษีเงินได้, ประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีเงินได้, ความยืดหยุ่นในการจัดเก็บภาษีเงินได้

* ผู้ประสานงาน: weena.ya@hotmail.com

Comparison of Efficiency and Elasticity of in Income Tax Collection between the Periods of before and after Implementing Tax Reduction Measure: Case Study on Bangkok Area Revenue Office

Weena Yanai^{*1} and Manoon Toyama²

¹ Bangkok Area 21 Revenue Office, Bangkok, Thailand 10510

² School of Economics, Sukhothai Thammathirat Open University, Nonthaburi, Thailand 11120

Abstract

This research aimed to compare the efficiency and elasticity of income tax collection of the Bangkok Area Revenue Office between the periods of before and after the income tax reduction measure implementation. Secondary data used in this research consisted of personal income tax, corporate income tax, and both types of income tax, costs and officers for tax collection of Bangkok Area Revenue Office, and Bangkok Gross Products. The efficiency of income tax collection was examined, during 2008-2015, through the proportion of tax collection costs to tax revenue, and to the tax officers employed, and the tax revenue to the staff. Multiple regression analysis was employed to derive the elasticity of income tax, during 1997-2015, by examining the changes of income tax revenue to Bangkok Gross Products at market price.

The study found that after applying the income tax reduction measure: 1) the efficiencies in term of income tax collection spending to tax revenue of all types of tax decreased as 0.039 percent in average per year, i.e. 0.051 percent increase in tax collection costs to tax officers, and 22.44 increased in tax revenue to the staff. Regarding tax elasticities of all types of income taxes, both before and after executing the tax measure, were more than one. In addition, after implementing the tax measure, the elasticities of all types of taxes fell as 0.156, 3.383, and 2.786 percent in average per year for the personal

*Corresponding author: weena.ya@hotmail.com

income tax, corporation income tax, and total income taxes, respectively.

Keywords: Income tax reduction measure, Efficiency of Income tax collection,
Elasticity of income tax collection

1. บทนำ

ภาษีอากรนับว่าเป็นรายได้หลักของรัฐบาลไทย จากผลการจัดเก็บรายได้รัฐบาลของสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง พ布ว่ารายได้มากกว่าร้อยละ 60 เป็นรายได้จากภาษีอากรที่จัดเก็บจากกรมสรรพากร ซึ่งภาษีที่กรมสรรพากรจัดเก็บแบ่งออกเป็นภาษีทางตรงและทางอ้อม ภาษีทางตรงประกอบด้วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยมีการจัดเก็บในอัตราภาระหน้าตามความสามารถในการเสียภาษี ส่วนภาษีทางอ้อม ประกอบด้วย ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ โดยจัดเก็บจากฐานการใช้จ่ายบริโภค อุปโภคทั่วไป ซึ่งวิธีการจัดเก็บภาษีประเภทต่างๆ ดังนี้

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เป็นภาษีทางตรงที่เก็บจากเงินได้ของบุคคลธรรมดาผู้มีเงินได้

ภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นภาษีทางตรงจัดเก็บจากเงินได้ของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย และกฎหมายต่างประเทศ

ภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นภาษีทางอ้อมจัดเก็บจากฐานการบริโภคทั่วไป

ภาษีธุรกิจเฉพาะ จัดเก็บจากการประกอบกิจกรรมการธนาคาร ธุรกิจเงินทุน ประกันชีวิต รับจำนำขายอสังหาริมทรัพย์ และประกอบกิจการโดยปกติเช่นธนาคารพาณิชย์

อากรแสตมป์ จัดเก็บจากการทำตราสาร หรือเอกสารที่ต้องเสียอากร 28 ลักษณะ ตามที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์ตามประมวลรัชฎาภิการ

ในปี 2555-2556 ที่ผ่านมาธุรกิจมีอย่างกิจกรรมและลดอัตราภาษีเงินได้ทั้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งเป็นภาษีทางตรงที่กรมสรรพากรจัดเก็บ โดยมีวัตถุประสงค์หลัก คือ

1. ปรับโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาใหม่ จากอัตราเงินได้ 5 ขั้นอัตรา เป็น 7 ขั้นอัตรา ในปี 2556 เพื่อสร้างความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ และปิดช่องโหว่ในการหลีกเลี่ยงภาษี

2. ปรับลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในปี 2555 โดยธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมได้รับยกเว้นภาษีกำไรสุทธิ 150,000.00 บาทแรก ส่วนที่เกิน 150,000.00 บาท แต้มไม่เกิน 1,000,000.00 บาท เสียภาษีร้อยละ 15 และส่วนที่เกิน 1 ล้านบาท เสียภาษีร้อยละ 23 จากเดิมร้อยละ 25-30 สำหรับธุรกิจขนาดใหญ่เสียร้อยละ 23 จากฐานกำไรสุทธิ จากเดิมที่เสียในอัตราร้อยละ 30 เพื่อกระตุ้นเศรษฐกิจให้เอกชนนำเงินที่เหลือไปลงทุนต่างๆ

ตารางที่ 1 ผลการจัดเก็บภาษีกรมสรรพากรเปรียบเทียบภาษีทางตรง ภาษีทางอ้อม

และรายรับภาษีรวม

หน่วย: ล้านบาท

ปีงบประมาณ	ภาษีทางตรง	ภาษีทางอ้อม	รายรับภาษีรวมทั่วประเทศ	สัดส่วนภาษีทางตรงต่อรายรับภาษีรวม (ร้อยละ)	สัดส่วนภาษีทางอ้อมต่อรายรับภาษีรวม (ร้อยละ)
2550	577,467.18	541,806.34	1,119,273.52	51.59	48.41
2551	665,660.51	610,609.87	1,276,270.38	52.16	47.84
2552	590,345.93	548,299.40	1,138,645.33	51.85	48.15
2553	663,007.81	601,854.85	1,264,862.65	52.42	47.58
2554	811,091.43	705,480.26	1,516,571.69	53.48	46.52
2555	810,777.83	806,505.20	1,617,283.03	50.13	49.87
2556	813,603.20	833,400.05	1,647,003.25	49.40	50.60
2557	851,134.34	878,845.78	1,729,980.11	49.20	50.80
2558	868,725.37	860,719.50	1,729,444.87	50.23	49.77

ที่มา: ผลจัดเก็บภาษี บริการข้อมูล กรมสรรพากร <http://www.rd.go.th/publish/285.0.html>

ทั้งนี้ เป็นที่น่าสังเกตว่าภาษีเงินได้เป็นภาษีทางตรงซึ่งมีบทบาทสำคัญที่ทำรายได้ให้แก่รัฐบาลแต่เมื่อมีการปรับโครงสร้างภาษีโดยการยกเว้นและลดอัตราภาษีเงินได้ทำให้สัดส่วนภาษีทางตรงลดลงโดยในปีงบประมาณ 2550-2554 ซึ่งเป็นช่วงก่อนมาตรการลดอัตราภาษีภาษีทางตรงมีสัดส่วนร้อยละ 53.48 -51.59 ของรายรับภาษีรวม แต่ภายหลังการใช้มาตรการลดอัตราภาษีทำให้ในปีงบประมาณ 2555-2558 มีสัดส่วนลดลงเหลือเพียงร้อยละ 49.20-50.23 ของรายรับภาษีรวม ดังแสดงในตารางที่ 1 ซึ่งการลดอัตราภาษีเงินได้ดังกล่าวย่อมทำให้รายได้ของรัฐลดลงในระยะยาวและผลต่อรายรับของรัฐบาล แล้วจะส่งผลต่อศักยภาพในการดำเนินโครงการต่างๆ ทั้งในปัจจุบันและอนาคต และอาจก่อให้เกิดความเสี่ยงต่อฐานะการคลังของรัฐบาลต่อไป (ภาวนิ ศิริประภาณกุล, 2555)

การที่แนวโน้มภาษีเงินได้ลดลงแล้วส่งผลต่อความสามารถในการหารายรับของภาษีนั้นๆ วัดได้จากค่าความยืดหยุ่นของภาษีต่อรายได้ (Tax to income elasticity) รวม ซึ่งจะส่งผลต่อประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีด้วย โดยค่าความยืดหยุ่นของภาษีแสดงถึงร้อยละความเปลี่ยนแปลงในรายรับภาษีต่อร้อยละการเปลี่ยนแปลงในรายได้ การที่ความยืดหยุ่นของภาษีที่มีค่าสูงนับว่าเป็นสิ่งจำเป็น เพราะจะช่วยให้รัฐบาลมีเงินมาใช้จ่ายในโครงการพัฒนาเศรษฐกิจต่างๆ ของประเทศได้มากขึ้น (นุชรี ปลื้มเบรื่อง, 2534) ดังนั้น หากในอนาคตภาษีเงินได้ที่เก็บได้มีแนวโน้มลดลง อาจเป็นไปได้ว่าค่าความยืดหยุ่นของภาษีจะลดลงไปด้วย โดยความยืดหยุ่นของภาษีต่อรายได้เป็นดัชนีที่ใช้วัดการตอบสนองโดยอัตโนมัติ

ของภาษีอากร ที่มีต่อการเปลี่ยนแปลงรายได้ประชาชาติ ซึ่งเป็นการวัดการเปลี่ยนแปลงรายรับภาษีอากรที่ขึ้นจัดผลของมาตรการลดอัตราภาษีแล้ว คือ

$$\text{ความยืดหยุ่นของภาษี} = \frac{\text{ร้อยละของการเปลี่ยนแปลงของรายรับภาษีอากรโดยอัตโนมัติ}}{\text{ร้อยละการเปลี่ยนแปลงในรายได้ประชาชาติ}}$$

ถ้าความยืดหยุ่นของภาษี > 1 หมายความว่า เมื่อรายได้ประชาชาติสูงขึ้นร้อยละ 1 รายรับภาษีอากรจะเพิ่มขึ้นโดยอัตโนมัติในสัดส่วนที่มากกว่าร้อยละ 1 แต่ถ้าความยืดหยุ่นของภาษี < 1 หมายความว่า เมื่อรายได้ประชาชาติสูงขึ้นร้อยละ 1 รายรับภาษีอากรจะเพิ่มขึ้นโดยอัตโนมัติในสัดส่วนที่ต่ำกว่าร้อยละ 1

นอกจากความยืดหยุ่นแล้วนี้ยังมีดัชนีที่ใช้เป็นเครื่องมือวัดผลงานของภาษีอากร ซึ่งสามารถแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ ดัชนีสถิต (Static index) ได้แก่ สัดส่วนของภาษีอากร ซึ่งคำนวณจากรายรับภาษีอากรรวม หรือรายรับภาษีอากรรายประเภทเทียบกับผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ (GDP) ณ ราคาประจำปี หรือราคาน้ำดื่ม และดัชนีพลวัต (Dynamic index) ซึ่งเป็นดัชนีที่ใช้วัดผลงานของภาษีอากรในการหารายรับของระบบภาษี หรือวัดการเปลี่ยนแปลงในรายรับภาษีอากรต่อรายได้ประชาชาติ โดยการใช้สมการทดถอยพหุคุณหานในการคำนวณหาค่าความยืดหยุ่นของภาษีมี 2 แบบ คือ

1) Traditional tax to income elasticity ซึ่งเป็นการหาค่าความยืดหยุ่นของภาษีโดยการสร้างสมการภาษีอากรแสดงความสัมพันธ์ระหว่างรายรับภาษีอากรกับรายได้ประชาชาติ

2) Partition tax to income elasticity ซึ่งเป็นการหาค่าความยืดหยุ่นของภาษีอากร ผ่านการสร้างสมการแสดงความสัมพันธ์ระหว่างรายรับภาษีอากรกับฐานภาษี และความสัมพันธ์ระหว่างฐานภาษีกับรายได้ประชาชาติ โดยนำฐานภาษีมาเป็นตัวกลางเชื่อมความสัมพันธ์ ซึ่งเป็นการวิเคราะห์ที่มีประสิทธิภาพมากกว่า

สำหรับในการศึกษาครั้งนี้มีข้อจำกัดเกี่ยวกับการได้มาซึ่งข้อมูลฐานภาษีในการคำนวณหาภาษีเงินได้ จึงไม่สามารถทำการวิเคราะห์แบบ Partition tax to income elasticity ได้ ในการศึกษาจึงเลือกใช้วิธี Traditional tax to income elasticity ในกรณีที่แทน และเลือกใช้ตัวแปรที่มีผลต่อการคำนวณภาษี เช่น อัตราดอกเบี้ย จำนวนบุตร จำนวนผู้ดูแลบุตร จำนวนผู้สูงอายุ เป็นต้น ซึ่งเป็นตัวแปรที่มีผลต่อรายได้และต้นทุนการดำเนินชีวิต แต่ไม่สามารถใช้ตัวแปรที่ไม่มีผลต่อรายได้และต้นทุนการดำเนินชีวิต เช่น จำนวนบ้าน จำนวนรถยนต์ จำนวนรถจักรยานยนต์ เป็นต้น

ทางด้านประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีนั้นในการศึกษาครั้งนี้คือการที่มีการจัดเก็บภาษีอากรให้ได้มากที่สุดโดยเสียค่าใช้จ่ายน้อยที่สุด ซึ่งความมีประสิทธิภาพของการจัดเก็บภาษีอากรมีความสำคัญ เพราะค่าใช้จ่ายภาษีอากรเปรียบเสมือนเป็นการใช้ปัจจัยการผลิตหรือทรัพยากรอย่างหนึ่ง ซึ่งถ้าค่าใช้จ่ายมากเกินไปก็อาจได้รับประโยชน์น้อยกว่า ดังนั้น การที่จะวัดว่ามีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีหรือไม่

นั้น ย่อมมีน้อยกว่ารายรับภาษีและค่าใช้จ่ายในการเก็บภาษี การที่รายรับภาษีเงินได้ลดลง ย่อมอาจทำให้ประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีลดลงไปด้วยเช่นกัน หากประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพนั่นหมายถึงการมีประสิทธิภาพด้านการผลิตโดยรวมของประเทศด้วย (ไตรรัตน์ โภคพลากรณ์, 2549)

ในส่วนผลการจัดเก็บภาษีสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานครเมื่อเทียบกับของทั่วประเทศตั้งแต่ปี 2550-2558 พบว่าสามารถจัดเก็บภาษีได้ถึงร้อยละ 49.04 - 52.25 ของรายรับภาษีรวมทั้งประเทศ และเก็บภาษีทางตรงได้ถึงร้อย 65.26 - 69.26 ของภาษีทางตรงรวมทั้งประเทศ ตามดังแสดงในตารางที่ 2 หน่วยงานที่รับผิดชอบดูแลการจัดเก็บภาษีสำหรับนิติบุคคล และบุคคลธรรมดาในพื้นที่กรุงเทพมหานคร ซึ่งเป็นเขตพื้นที่ภาษีอยู่ในภาคที่ 1-3 จากทั้งหมดที่แบ่งขั้น 12 ภาค สำหรับเขตพื้นที่ภาษีกรุงเทพมหานครนั้นประกอบด้วย สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 1 - 30 ซึ่งนับว่าเป็นพื้นที่เศรษฐกิจที่สำคัญในประเทศไทย (มีสัดส่วนที่เก็บภาษีเงินได้มีน้อยกว่าร้อยละ 50 ของทั้งประเทศ) ดังนั้นการศึกษาความยืดหยุ่น และประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี ภายหลังการใช้มาตรการลดภาษีเงินได้ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร จึงเป็นเรื่องที่น่าสนใจในการศึกษาที่หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง โดยเฉพาะกรมสรรพากรจะดำเนินการให้นำไปใช้ประโยชน์ประกอบในการดำเนินงานต่อไป

ตารางที่ 2 ผลการจัดเก็บภาษีกรมสรรพากร เปรียบเทียบผลการจัดเก็บในพื้นที่

กรุงเทพมหานครกับผลการจัดเก็บในท้องที่อื่น และภาษีสรรพากรรวม

หน่วย: ล้านบาท

ปีงบประมาณ	ผลจัดเก็บในพื้นที่กรุงเทพฯ	ผลจัดเก็บในภาค 4-12 และหน่วยงานอื่น	รายรับภาษีสรรพากรรวมทั่วประเทศ	สัดส่วนภาษีที่จัดเก็บพื้นที่กรุงเทพฯต่อรายรับภาษีรวม (ร้อยละ)	สัดส่วนภาษีที่จัดเก็บในท้องที่และหน่วยงานอื่นต่อรายรับภาษีรวม (ร้อยละ)
2550	566,968.77	552,304.75	1,119,273.52	50.66	49.34
2551	637,718.86	638,551.52	1,276,270.38	49.97	50.03
2552	580,280.01	558,365.32	1,138,645.33	50.96	49.04
2553	632,113.99	632,748.66	1,264,862.65	49.97	50.03
2554	758,758.18	757,813.51	1,516,571.69	50.03	49.97
2555	772,329.79	844,953.24	1,617,283.03	47.75	52.25
2556	833,980.24	930,007.38	1,647,003.25	50.64	49.36
2557	839,926.19	880,053.92	1,729,980.11	48.55	51.45
2558	862,107.94	867,336.93	1,729,444.87	49.85	50.15

ที่มา: ผลจัดเก็บภาษี บริการข้อมูล กรมสรรพากร <http://www.rd.go.th/publish/285.0.html>

ทั้งนี้ในการศึกษาครั้งนี้เห็นว่าความมีการศึกษาเปรียบเทียบประสิทธิภาพและความยืดหยุ่นในการจัดเก็บภาษีเงินได้ในกรณีของสำนักงานสรพารพพื้นที่กรุงเทพมหานคร 1-30 เพื่อให้ทราบว่าหลังจากมีการใช้มาตรการลดอัตราภาษีเงินได้แล้วจะทำให้ประสิทธิภาพในการจัดเก็บเปลี่ยนแปลงไปอย่างไร เมื่อเทียบกับก่อนหน้านี้ที่ยังไม่ได้ใช้มาตรการลดภาษี รวมทั้งจะทำให้ทราบถึงแนวโน้มความสามารถในการทำรายรับของภาษีเงินได้แต่ละประเภทอีกด้วย เพื่อให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องของรัฐใช้เป็นประโยชน์ในการประกอบการวางแผนปรับปรุงการบริหารการจัดเก็บให้มีประสิทธิภาพทั้งในส่วนของสำนักงานสรพารพพื้นที่กรุงเทพมหานครและของกรมสรพารพต่อไป ตลอดจนการนำไปใช้ประโยชน์ประกอบในวางแผนนโยบายในการบริหารประเทศของรัฐบาลต่อไปอีกด้วย เพราะรายได้จากการภาษีเป็นองค์ประกอบหลักของงบประมาณประจำปี

2. การทบทวนวรรณกรรม

ในการศึกษาครั้งนี้ได้มีการทบทวนเกี่ยวกับประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีที่ผ่านมา เช่น งานวิจัยของ นุชรี ปลั้งเบรื่อง (2534) ที่ได้ศึกษา “ประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีเงินได้ในประเทศไทย” ซึ่งพบว่า ร้อยละของการเปลี่ยนแปลงของรายได้ซึ่งใช้เป็นฐานภาษีนั้นเพิ่มขึ้นมากกว่าร้อยละของการเปลี่ยนแปลงในรายรับจากการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทุกๆ เขต และพบว่าประสิทธิภาพของการจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ได้เพิ่มสูงขึ้น และงานวิจัยของกัญญา รักษ์ยอดจิต (2550) ที่ได้ศึกษาเกี่ยวกับการวิเคราะห์ประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีของสำนักงานสรพารพพื้นที่อุบลราชธานี ซึ่งผลการศึกษาพบว่าประสิทธิภาพหรือความพยายามในการจัดเก็บภาษีสรพารพโดยเปรียบเทียบระหว่างมูลค่าของภาษีที่จัดเก็บได้กับประมาณการภาษีที่จะจัดเก็บมีค่าความพยายามเฉลี่ยเท่ากันหนึ่ง แสดงว่ามีประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีอยู่ในระดับปกติหรือระดับที่ยอมรับได้ ในขณะที่งานวิจัยของสุจิตรา รักร่วม (2552) ที่ศึกษา “โครงการสร้างการจัดเก็บภาษีและศึกษาประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีประเภทต่างๆ ของสำนักงานสรพารพพื้นที่จันทบุรี” พบว่าประสิทธิภาพการจัดเก็บเมื่อเทียบกับประมาณการรายได้ภาษีอยู่ในระดับสูงกว่าปกติ โดยมีค่าความพยายามในการจัดเก็บภาษีสูงกว่าหนึ่ง ทุกประเภท และพบว่าประสิทธิภาพการจัดเก็บอยู่ในระดับที่ดี นอกจากนี้มีงานวิจัยของสุรางค์ แบ่งการยา (2556) ที่ได้ศึกษา “ประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทย” โดยศึกษาถึงปัจจัยที่มีผลกระทบต่อรายได้ภาษีเงินได้นิติบุคคล ประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลและความถอยตัวและความยืดหยุ่นของภาษีเงินได้นิติบุคคล พบร่วมกับประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลที่วัดจากตัวชี้วัดความพยายามในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล เมื่อเปรียบเทียบกับรายได้ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ประมาณการไว้ รัฐบาลสามารถจัดเก็บภาษีได้สูงกว่าประมาณ โดยเฉลี่ยเท่ากับ 1.01 ซึ่งนับว่าอยู่ในเกณฑ์ที่สูงกว่าเกณฑ์เฉลี่ยเล็กน้อย

จากการทบทวนงานวิจัยที่เกี่ยวข้องที่กล่าวมานั้น ทำให้ทราบว่าการศึกษาประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีสามารถดัดได้จากสัดส่วนค่าใช้จ่ายเบรียบเทียบกับผลการจัดเก็บภาษี และนอกจากนี้งานวิจัยที่ผ่านมาดังกล่าวยังได้นำเกณฑ์อื่นมาประยุกต์ใช้ในการพิจารณาด้วย ได้แก่ สัดส่วนค่าใช้จ่ายเบรียบเทียบกับจำนวนเจ้าหน้าที่ เพื่อเปรียบเทียบค่าใช้จ่ายต่อจำนวนเจ้าหน้าที่ และผลการจัดเก็บภาษีเบรียบเทียบต่อจำนวนเจ้าหน้าที่ เพื่อเปรียบเทียบรายรับภาษีต่อจำนวนเจ้าหน้าที่

ดังนั้นในการศึกษาครั้งนี้แนวคิดที่ใช้ในการศึกษาจึงใช้การวัดประสิทธิภาพจากสัดส่วนค่าใช้จ่ายเบรียบเทียบกับผลการจัดเก็บภาษี ค่าใช้จ่ายเบรียบเทียบกับจำนวนเจ้าหน้าที่ และผลการจัดเก็บภาษีเบรียบเทียบต่อจำนวนเจ้าหน้าที่ แต่เนื่องจากในกรณีของค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีของสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานครไม่สามารถแยกค่าใช้จ่ายได้ว่าเป็นค่าใช้จ่ายที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีประเภทใด ดังนั้นการศึกษาจึงใช้ค่าใช้จ่ายภาษีทุกประเภทของสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานครเป็นตัววัด โดยสัดส่วนค่าใช้จ่ายรวมในการจัดเก็บเบรียบเทียบกับผลการจัดเก็บภาษี และสัดส่วนค่าใช้จ่ายเบรียบเทียบกับจำนวนเจ้าหน้าที่ที่ใช้ในการจัดเก็บ

สำหรับวรรณกรรมที่เกี่ยวกับความยึดหยุ่นในการจัดเก็บภาษีที่ผ่านมา มีหลายท่านศึกษาไว้ เช่น งานวิจัยของวรพิทย์ มีมาก (2544) ที่ได้วิเคราะห์ผลการปฏิบัติการของภาษีเงินได้บุคคลธรรมด้า และภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้งในด้านการสร้างรายได้และการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ โดยใช้ดัชนีค่าความลояยต์และความยึดหยุ่นของภาษี ซึ่งพบว่าความลояยต์และความยึดหยุ่นของภาษีเงินได้บุคคลธรรมด้าในทุกช่วงเวลา มีค่ามากกว่าหนึ่ง ความลояยต์และความยึดหยุ่นของภาษีเงินได้นิติบุคคล ในระยะยาวมีค่ามากกว่าหนึ่ง (1) และความแตกต่างระหว่างความลояยต์และความยึดหยุ่นของภาษีแต่ละประเภท มีค่อนข้างน้อย งานวิจัยของศรศติ ไชยรบ (2551) ที่ได้ศึกษาความลояยต์และความยึดหยุ่นของภาษีมูลค่าเพิ่มในสาขาวิชาการผลิตต่างๆ พบร่วมกันว่าทุกสาขาวิชาการผลิตมีความลояยต์ของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมประชาชาติสูงกว่าหนึ่ง สาขาวิชาอุตสาหกรรมมีค่าความยึดหยุ่นของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมประชาชาติน้อยกว่าหนึ่ง และผลการวิจัยของสุจิตรารักร่วม (2552) พบร่วมกันว่าผลการจัดเก็บภาษีจากค่าความยึดหยุ่นมีค่าเฉลี่ยน้อยกว่าหนึ่ง แสดงว่า อัตราส่วนร้อยละของการเปลี่ยนแปลงผลการจัดเก็บน้อยกว่าอัตราส่วนร้อยละของการเปลี่ยนแปลงประมาณการรายได้ภาษี และเปลี่ยนแปลงไปในทิศทางเดียวกัน นอกจากนี้งานวิจัยในต่างประเทศมีของ Neelam Timsina (2007) ที่ได้ศึกษาความยึดหยุ่นและการลояยต์ของภาษีในประเทศไทยในปัจจุบัน พบร่วมกันว่าในช่วงเวลาที่ทำการศึกษาระบบภาษีในประเทศไทยในปัจจุบันไม่มีความยึดหยุ่น หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง คือภาษีไม่ได้ตอบสนองต่อการเปลี่ยนแปลงในรายได้ ระบบภาษีทำหน้าที่ในการหารายได้จากการใช้มาตรการลดอัตราภาษีของรัฐบาลได้มากกว่าจากการตอบสนองอัตโนมัติ

จากการบทหวานงานวิจัยที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับวิเคราะห์ความยึดหยุ่นของภาษีเงินได้ดังที่กล่าวมา้นี้สามารถใช้เป็นแนวทางในการศึกษาในครั้งนี้โดยการใช้สมการภาชนะที่แสดงความสัมพันธ์ระหว่างรายรับภาษีเงินได้และรายได้เพื่อวิเคราะห์ความสามารถของภาษีในการหารายรับทั้งช่วงก่อนมาตรการลดอัตราภาษีและหลังมาตรการลดอัตราภาษีและคำนวนหาค่าความยึดหยุ่นของภาษีเงินได้ต่อรายได้แต่ละประเภทภาษีในแต่ละปี เพื่อวิเคราะห์ว่าเมื่อรายได้เปลี่ยนแปลงไป รายรับภาษีแต่ละประเภทจะเปลี่ยนแปลงไปในทิศทางใด โดยนำมาปรับใช้ในการคำนวนหาค่าความยึดหยุ่นของภาษีเงินได้ต่อรายได้ในแต่ละปี

3. ระเบียบวิธีวิจัย

ในการศึกษาเปรียบเทียบประสิทธิภาพและความยึดหยุ่นของภาษีเงินได้ในช่วงก่อนและหลังมาตรการลดอัตราภาษีของสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร วัดประสิทธิภาพจากค่าใช้จ่ายและจำนวนเจ้าหน้าที่เปรียบเทียบกับผลการจัดเก็บ และหาค่าความยึดหยุ่นของภาษีต่อรายได้โดยใช้สมการลดถอยพหุคูณ และความยึดหยุ่นภาษีรายปี โดยคำนวนหาค่าความยึดหยุ่นเป็นรายประเภทภาษี มีการแบ่งการศึกษาออกเป็น 2 ช่วง คือ ช่วงก่อนมาตรการลดอัตราภาษีตั้งแต่ปี 2551-2554 และช่วงหลังมาตรการลดอัตราภาษี ตั้งแต่ปี 2555-2558 โดยมีวิธีการวิเคราะห์ ดังนี้

3.1 การศึกษาประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีเงินได้ มีการวิเคราะห์ 3 วิธี คือ

1) การใช้สัดส่วนค่าใช้จ่ายต่อผลการจัดเก็บภาษี โดยนำค่าใช้จ่ายเปรียบเทียบกับผลการจัดเก็บภาษีทุกประเภทของสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานครทั้งหมด (ใช้อัตราส่วนเป็นร้อยละแทนเพื่อความสะดวกในการวิเคราะห์) ดังนี้

โดยที่	CR(t)	=	(TC(t) / TR(t)) × 100
	คือ	สัดส่วนค่าใช้จ่ายต่อผลการจัดเก็บในปีที่ t	
	TC(t)	คือ	ค่าใช้จ่ายภาษีทุกประเภทในปีที่ t
	TR(t)	คือ	ผลการจัดเก็บภาษีทุกประเภทในปีที่ t

2) การใช้สัดส่วนส่วนรายจ่ายในการจัดเก็บภาษีต่อจำนวนเจ้าหน้าที่ โดยนำค่าใช้จ่ายภาษีเปรียบเทียบกับจำนวนเจ้าหน้าที่ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร เพื่อให้ทราบถึงค่าใช้จ่ายต่อเจ้าหน้าที่ 1 คน

$$CS(t) = (TC(t) / TS(t))$$

โดยที่ $CS(t)$ คือ สัดส่วนค่าใช้จ่ายต่ออัตรากำลังในการจัดเก็บในปีที่ t
 $TC(t)$ คือ ค่าใช้จ่ายภาษีทุกประเภทในปีที่ t
 $TS(t)$ คือ อัตรากำลังทั้งหมดในปีที่ t

3) การใช้สัดส่วนผลการจัดเก็บภาษีต่อจำนวนเจ้าหน้าที่โดยนำผลการจัดเก็บภาษีเงินได้เบริยบเทียบกับจำนวนเจ้าหน้าที่ที่ปฏิบัติงานสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร เพื่อให้ทราบถึงรายรับภาษีเงินได้ต่อเจ้าหน้าที่ 1 คน

$$RS(t) = (TR(t) / TS(t))$$

โดยที่ $RS(t)$ คือ สัดส่วนผลการจัดเก็บต่ออัตรากำลังในการจัดเก็บในปีที่ t
 $TR(t)$ คือ ผลการจัดเก็บภาษีทุกประเภทในปีที่ t
 $TS(t)$ คือ อัตรากำลังทั้งหมดในปีที่ t

ต่อจากนั้นนำผลที่ได้มาเบริยบเทียบสัดส่วนค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษี สัดส่วนรายจ่ายในการจัดเก็บภาษีต่อจำนวนเจ้าหน้าที่ และสัดส่วนรายรับภาษีต่อจำนวนเจ้าหน้าที่ในแต่ละปี และหาค่าเฉลี่ยสัดส่วนดังกล่าวในแต่ละช่วงเวลา (ช่วงก่อนมาตรการลดอัตราภาษี และหลังมาตรการลดอัตราภาษี) เพื่อนำมาเบริยบเทียบเพื่อวิเคราะห์ประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีตามเกณฑ์ค่าใช้จ่ายภาษี

3.2 การศึกษาความยืดหยุ่นของผลการจัดเก็บภาษีเงินได้ โดยแบ่งการวิเคราะห์ความยืดหยุ่นของภาษีเงินได้เป็นรายประเภทภาษี ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีเงินได้รวม โดยมีวิธีวิเคราะห์ 2 วิธี คือ

1) ใช้สมการทดถอยพหุคุณในการศึกษาค่าความยืดหยุ่นของภาษีเงินได้ ที่แบ่งเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีเงินได้รวม โดยใช้วิธีการศึกษาแบบ Traditional tax elasticity และขัดผลกระทบของมาตรการลดอัตราภาษีออกจากรายรับภาษีเงินได้ โดยใช้วิธี Dummy variable ทำการแบ่งการวิเคราะห์ความยืดหยุ่นเป็นรายประเภทภาษี เพื่อให้ทราบถึงความสามารถของระบบภาษีว่าภาษีประเภทใดที่จะเพิ่มรายรับภาษีจากการขยายตัวของรายได้โดยมีรูปแบบสมการดังนี้

$$\log TRP, TRC, TR(2540-2558) = \log a + b \log GPP(2539-2557) + c D(0,1)$$

โดยที่ TRP, TRC, TR (2540-2558) คือ รายรับภาษีเงินได้บุคลธรรมด้า หรือภาษีเงินได้นิติบุคคล หรือภาษีเงินได้รวม ในปีที่ 2540-2558

$GPP(2539-2557)$	คือ ผลิตภัณฑ์มวลรวมกรุงเทพมหานคร ณ ราคาตลาด ประจำปี 2539-2557
$\log a$	ค่าคงที่
b	ค่าความยึดหยุ่นของภาษีเงินได้ต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมกรุงเทพมหานคร
c	ค่าสัมประสิทธิ์ของตัวแปรหุ่น
$D(0-1)$	ตัวแปรหุ่น (ใช้ 0 แทนปีที่ไม่มีการใช้มาตรการภาษี และใช้ 1 แทนปีที่มีการใช้มาตรการภาษี)

2) การหาค่าความยึดหยุ่นของภาษีเงินได้แต่ละประเภทภาษีแต่ละปี เพื่อวิเคราะห์ว่าเมื่อรายได้เปลี่ยนแปลงไปแล้วรายรับภาษีแต่ละประเภทใดจะเปลี่ยนแปลงไปในทิศทางใด โดยแยกการวิเคราะห์แต่ละประเภทภาษี โดยการคำนวณหาค่าความยึดหยุ่นในแต่ละปี สามารถหาได้จากสมการ ดังนี้

$$E_{TRP}, E_{TRC}, E_{TR_{(t)}} = \frac{\Delta TRP, TRC, TR_t}{\Delta GPP_{t-1}} \times \frac{GPP_{t-1}}{TRP, TRC, TR_t}$$

โดยที่ $E_{TRP}, E_{TRC}, E_{TR_{(t)}}$	คือ ค่า>yield หยุ่นของภาษีเงินได้บุคลธรรมด้า หรือภาษีเงินได้นิติบุคคล หรือภาษีเงินได้รวมในปีที่ t
TRP, TRC, TR_t	รายรับภาษีเงินได้บุคลธรรมด้า หรือภาษีเงินได้นิติบุคคล หรือภาษีเงินได้รวมในปีที่ t
ΔTRP_t	จำนวนรายรับภาษีเงินได้บุคลธรรมด้า หรือภาษีเงินได้นิติบุคคล หรือภาษีเงินได้รวมที่เปลี่ยนแปลงไป
GPP_{t-1}	ผลิตภัณฑ์มวลรวมกรุงเทพมหานครของปีที่แล้ว
ΔGPP_{t-1}	จำนวนผลิตภัณฑ์มวลรวมกรุงเทพมหานครของปีที่แล้วที่เปลี่ยนแปลงไป

4. ผลการศึกษา

4.1 ประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานครเปรียบเทียบกับค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บและจำนวนเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร

ผลการศึกษาเกี่ยวกับประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานครที่มีการพิจารณาทั้ง 3 วิธีนั้นแสดงในตารางที่ 3 โดยสัดส่วนค่าใช้จ่ายต่อผลการจัดเก็บภาษีสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร ช่วงก่อนมาตราการลดอัตราภาษีมีค่าใช้จ่ายภาษีเฉลี่ยร้อยละ 0.430 บาทต่อปี มีค่าใช้จ่ายเฉลี่ยต่อเจ้าหน้าที่ 1 คนต่อปี จำนวน 0.422 ล้านบาท และมีผลการจัดเก็บภาษีเฉลี่ยต่อเจ้าหน้าที่ 1 คนต่อปี เท่ากับ 98.681 ล้านบาท หลังมาตราการลดอัตราภาษี สัดส่วนค่าใช้จ่ายต่อผลการจัดเก็บภาษีเฉลี่ยร้อยละ 0.391 บาทต่อปี มีค่าใช้จ่ายเฉลี่ยต่อเจ้าหน้าที่ 1 คนต่อปี จำนวน 0.473 ล้านบาท และมีผลการจัดเก็บภาษีเฉลี่ยต่อเจ้าหน้าที่ 1 คนต่อปี เท่ากับ 121.123 ล้านบาท

จากข้อมูลที่ปรากฏในตารางที่ 3 เมื่อเปรียบเทียบค่าใช้จ่ายภายหลังมีมาตรการลดอัตราภาษีสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร มีค่าใช้จ่ายต่ำกว่าก่อนมาตราการลดอัตราภาษีเฉลี่ยร้อยละ 0.039 ต่อปี เมื่อเปรียบเทียบสัดส่วนค่าใช้จ่ายต่อหน้าที่ 1 คน หลังมาตราการลดอัตราภาษี พบร่วมค่าใช้จ่ายต่อเจ้าหน้าที่สูงกว่าก่อนมาตราการลดอัตราภาษีเฉลี่ยต่อปีเท่ากับ 0.051 ล้านบาท และเมื่อเปรียบเทียบสัดส่วนผลการจัดเก็บภาษีต่อเจ้าหน้าที่ 1 คน หลังการใช้มาตรการลดอัตราภาษี พบร่วมมีรายได้ภาษีต่อเจ้าหน้าที่ 1 คน สูงกว่าก่อนมาตราการลดอัตราภาษีเฉลี่ยต่อปี เท่ากับ 22.442 ล้านบาท

4.2 ความยึดหยุ่นของผลการจัดเก็บภาษีเงินได้ช่วงก่อนและหลังมาตรการลดอัตราภาษีเงินได้ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร

1) การวิเคราะห์ความยึดหยุ่นของภาษีเงินได้โดยใช้สมการลดตอนพหุคุณในการศึกษาค่าความยึดหยุ่นของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดា ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีเงินได้รวม ผลที่ได้แสดงในตารางที่ 4 มีดังนี้

ก. ค่าความยึดหยุ่นของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเท่ากับ 1.181 และเมื่อมีมาตรการลดอัตราภาษีทำให้รายรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพิ่มขึ้นร้อยละ 0.057

ข. ค่าความยึดหยุ่นของภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่ากับ 2.099 และเมื่อมีมาตรการลดอัตราภาษีทำให้รายรับภาษีเงินได้นิติบุคคลลดลงร้อยละ 0.369

ค. ค่าความยึดหยุ่นของภาษีเงินได้รวมเท่ากับ 1.770 และเมื่อมีมาตรการลดอัตราภาษีทำให้รายรับภาษีเงินได้ลดลงร้อยละ 0.224

ตารางที่ 3 ประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีช่วงก่อนและหลังมาตรการลดอัตราภาษีเงินได้ของ
สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร (ภาค 1-3)

ปีงบประมาณ	ผลการจัด เก็บภาษีรวม สรรพากร พื้นที่ กรุงเทพฯ (ล้านบาท)	ค่าใช้จ่าย สรรพากร พื้นที่ กรุงเทพฯ (ล้านบาท)	จำนวน เจ้าหน้าที่ สรรพากร พื้นที่ กรุงเทพฯ (คน)	รายจ่ายต่อ ภาษี 100 บาท (บาท)	รายจ่ายต่อ เจ้าหน้าที่ 1 คน (ล้านบาท)	รายได้ภาษี ต่อเจ้าหน้าที่ 1 คน (ล้านบาท)
ก่อนมาตรการลดอัตราภาษี						
2551	637,718.864	2,693.257	6,671	0.422	0.404	95.596
2552	580,280.006	2,816.727	6,454	0.485	0.436	89.910
2553	632,113.992	2,706.975	6,724	0.428	0.403	94.009
2554	758,758.180	2,922.376	6,586	0.385	0.444	115.208
				Mean = 0.430	Mean = 0.422	Mean = 98.681
หลังมาตรการลดอัตราภาษี						
2555	772,329.786	3,070.500	6,771	0.398	0.453	114.064
2556	833,980.237	3,126.694	6,718	0.375	0.465	124.141
2557	839,850.327	3,288.201	6,942	0.392	0.474	120.981
2558	862,107.938	3,440.778	6,880	0.399	0.500	125.306
				Mean = 0.391	Mean = 0.473	Mean = 121.123

ที่มา: สำนักงานแผ่นดินภาษี ผลการจัดเก็บภาษี จากเว็บไซต์กรมสรรพากร
สำนักบริหารทรัพยากรบุคคล จำนวนเจ้าหน้าที่ จากเอกสารภายในกรมสรรพากร
สำนักบริหารการคลังและรายได้ ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บ จากเอกสารภายในกรมสรรพากร

ตารางที่ 4 ผลทางสถิติของการคำนวณภาษีเงินได้ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร

ประเภทภาษี	ค่าคงที่ (Log a)	ค่าความยึดหยุ่น (b)	ค่าสัมประสิทธิ์ตัวแปรทุน (c)	T-Statistic	R ²
ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	-5.84024	1.180882	0.0572607	13.14	0.9610
ภาษีเงินได้นิติบุคคล	-18.5504	2.098921	-0.3699708	12.85	0.9387
ภาษีเงินได้รวม	-13.3352	1.770099	-0.2235522	16.38	0.9647

ที่มา: จากการคำนวณ

2) ผลการคำนวณหาค่าความยึดหยุ่นของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีเงินได้รวมในแต่ละปี

จากค่าความยึดหยุ่นผลการจัดเก็บในแต่ละปีในตารางที่ 5 ทำให้ทราบว่า ในปีงบประมาณ 2553 มีค่าความยึดหยุ่นของผลการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีเงินได้รวมของสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานครต่อรายได้ของกรุงเทพมหานคร เท่ากับ 15.550, 53.920 และ 42.85 ตามลำดับ ซึ่งมีค่าสูงกว่าปีอื่นๆ จนผิดปกติเนื่องมาจากในปีดังกล่าว อัตราการเปลี่ยนแปลงของรายได้ของกรุงเทพมหานครน้อยกว่าอัตราการเปลี่ยนแปลงของผลการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีเงินได้รวม ซึ่งกรณีของปี 2553 นั้นเกิดขึ้นเป็นกรณีที่แตกต่างจากปีอื่นๆ ดังนั้นในการคำนวณหาค่าเฉลี่ยความยึดหยุ่นช่วงก่อนมาตรการภาษี เพื่อไม่ให้ค่าเฉลี่ยของปี 2551-2554 มีค่าผิดปกติจึงไม่นำค่าความยึดหยุ่นของปี 2553 มารวมคำนวณเพื่อหาค่าความยึดหยุ่นเฉลี่ยดังกล่าว ดังในตารางที่ 6

สำหรับค่าความยึดหยุ่นของภาษีเงินได้แต่ละประเภทในแต่ละปี ในช่วงก่อนและหลังมาตรการภาษีแสดงในตารางที่ 6 ดังนี้

1. ค่าความยึดหยุ่นของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในพื้นที่กรุงเทพมหานคร ต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมกรุงเทพมหานคร ก่อนมาตรการลดอัตราภาษี มีค่าความยึดหยุ่นเฉลี่ยเท่ากับ 1.370 ส่วนหลังมาตรการลดอัตราภาษี มีค่าความยึดหยุ่นเฉลี่ยเท่ากับ 1.214 สรุปได้ว่าเมื่อมีการใช้มาตรการลดอัตราภาษี จะทำให้รายรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในพื้นที่กรุงเทพมหานครลดลงเฉลี่ยร้อยละ 0.156 ต่อปี จากในช่วงก่อนมาตรการลดอัตราภาษี

ตารางที่ 5 ความยึดหยุ่นของผลการจัดเก็บในแต่ละปีของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงิน
ได้นิติบุคคล และภาษีเงินได้รวม ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร
ตั้งแต่ปีงบประมาณ 2551-2558

ปีงบประมาณ	ค่าความยึดหยุ่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	ค่าความยึดหยุ่น ภาษีเงินได้นิติบุคคล	ค่าความยึดหยุ่น ภาษีเงินได้รวม
ก่อนมาตรการภาษี			
2551	1.353	3.850	3.150
2552	0.637	4.503	3.307
2553	15.550	53.920	42.85
2554	2.121	3.527	3.150
หลังมาตรการภาษี			
2555	1.529	1.023	0.241
2556	1.348	0.646	0.870
2557	0.450	0.237	0.304
2558	1.528	0.400	0.249

ที่มา: จากการคำนวณ

2. ค่าความยึดหยุ่นของภาษีเงินได้นิติบุคคลในพื้นที่กรุงเทพมหานครต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมกรุงเทพมหานคร ก่อนมาตรการลดอัตราภาษี มีค่าความยึดหยุ่นเฉลี่ยเท่ากับ 3.960 หลังมาตรการลดอัตราภาษี มีค่าความยึดหยุ่นเฉลี่ยเท่ากับ 0.577 สรุปได้ว่าเมื่อมีการใช้มาตรการลดอัตราภาษี จะทำให้รายรับภาษีเงินได้นิติบุคคลพื้นที่กรุงเทพมหานครลดลงเฉลี่ยร้อยละ 3.383 ต่อปี

3. ค่าความยึดหยุ่นของภาษีเงินได้รวมในพื้นที่กรุงเทพมหานครต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมกรุงเทพมหานคร ก่อนมาตรการลดอัตราภาษี มีค่าความยึดหยุ่นเฉลี่ยเท่ากับ 3.202 หลังมาตรการลดอัตราภาษี มีค่าความยึดหยุ่นเฉลี่ยเท่ากับ 0.416 สรุปได้ว่าเมื่อมีการใช้มาตรการลดอัตราภาษี จะทำให้รายรับภาษีเงินได้รวมในพื้นที่กรุงเทพมหานครลดลงเฉลี่ยร้อยละ 2.786 ต่อปี

ตารางที่ 6 ความยึดหยุ่นของผลการจัดเก็บในแต่ละปีของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้ นิติบุคคล และภาษีเงินได้รวม ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร ตั้งแต่ ปีงบประมาณ 2551-2558 (ยกเว้นปี 2553)

ปีงบประมาณ	ค่าความยึดหยุ่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	ค่าความยึดหยุ่น ภาษีเงินได้นิติบุคคล	ค่าความยึดหยุ่น ภาษีเงินได้รวม
ก่อนมาตรการภาษี			
2551	1.353	3.850	3.150
2552	0.637	4.503	3.307
2553	-	-	-
2554	2.121	3.527	3.150
Mean	1.370	3.960	3.202
หลังมาตรการภาษี			
2555	1.529	1.023	0.241
2556	1.348	0.646	0.870
2557	0.450	0.237	0.304
2558	1.528	0.400	0.249
Mean	1.214	0.577	0.416

ที่มา: จากการคำนวณ

5. สรุป อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

5.1 สรุปและอภิปรายผล

ผลที่ได้จากการศึกษาครั้นโดยภาพรวมพบว่า ประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีสูงขึ้น พิจารณาจากช่วงหลังมาตรการลดอัตราภาษีมีค่าใช้จ่ายต่ำกว่าก่อนมาตรการลดอัตราภาษีเฉลี่ยร้อยละ 0.039 ต่อปี และมีรายได้ภาษีต่อเจ้าหน้าที่ 1 คน สูงกว่าก่อนมาตรการลดอัตราภาษีเฉลี่ยร้อยละ 22.442 ต่อปี สำหรับความยึดหยุ่นของภาษีเมื่อพิจารณาค่าใช้ด้วยตัวเองแล้ว พบว่า ก่อนมาตรการลดอัตราภาษีภาษีเงินได้ทุกประเภทมีค่าความยึดหยุ่นมากกว่าหนึ่ง เมื่อแยกอภิปรายผลที่ได้จากการศึกษาในส่วนของประสิทธิภาพในการจัดเก็บและความยึดหยุ่นภาษีเงินได้ สามารถพิจารณาได้ดังนี้

1) ประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีเงินได้ช่วงก่อนและหลังมาตรการลดอัตราภาษีเงินได้ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร

สำหรับค่าใช้จ่ายภาษี และจำนวนเจ้าหน้าที่ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร หลังจากการใช้มาตรการลดอัตราภาษีเงินได้ ทำให้สัดส่วนค่าใช้จ่ายต่อผลการจัดเก็บภาษีลดลง แต่สัดส่วนค่าใช้จ่ายต่อจำนวนเจ้าหน้าที่กลับสูงขึ้น แต่เมื่อพิจารณาถึงต่อผลการจัดเก็บภาษีเฉลี่ย ต่อเจ้าหน้าที่ 1 คน พบว่า ช่วงหลังมาตรการลดอัตราภาษีมีสัดส่วนผลการจัดเก็บภาษีต่อ เจ้าหน้าที่สูงกว่า ซึ่งสอดคล้องกับผลการศึกษาของ นุชรี ปลั้งเบรื่อง (2534) ที่พบว่า สัดส่วนค่าใช้จ่าย ภาษีสรรพากรในปี 2504 สูงกว่ารายจ่ายที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีปี พ.ศ.2532 และประสิทธิภาพของ การจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ในปี 2532 ได้เพิ่มสูงขึ้นเมื่อเปรียบเทียบกับปี 2504 ภายหลังจากการใช้ มาตรการลดอัตราภาษีต่างๆ ที่ผ่านมา แต่เมื่อพิจารณาจากค่าใช้จ่ายต่อเจ้าหน้าที่ พบร่วม หลังมาตรการ ลดอัตราภาษีมีสัดส่วนค่าใช้จ่ายต่อจำนวนเจ้าหน้าที่เพิ่มขึ้น อันเนื่องมาจากมีการเพิ่มจำนวนเจ้าหน้าที่ และมีการจัดทำเครื่องมือ เครื่องใช้ เทคโนโลยีสารสนเทศที่ทันสมัยมากขึ้น เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพ ใน การจัดเก็บ จึงทำให้มีสัดส่วนค่าใช้จ่ายต่อเจ้าหน้าที่สูงขึ้นในช่วงหลังมาตรการลดอัตราภาษี

2) ความยึดหยุ่นของผลการจัดเก็บภาษีเงินได้ช่วงก่อนและหลังมาตรการลดอัตราภาษีเงินได้ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร

ก. วิเคราะห์ความยึดหยุ่นของภาษีเงินได้โดยใช้สมการทดสอบพหุคุณแสดงความ สัมพันธ์ระหว่างรายรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีเงินได้กับผลิตภัณฑ์ มวลรวมกรุงเทพมหานคร จากการศึกษาพบว่า ภาษีเงินได้ทุกประเภทภาษีมีค่าความยึดหยุ่นมากกว่าหนึ่ง ซึ่งหมายความว่าถึงแม้จะมีมาตรการลดอัตราภาษีเงินได้ ภาษีเงินได้ทุกประเภทยังสามารถในการทำ รายรับได้ดี

ผลการศึกษาครั้งนี้พบว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลมีความยึดหยุ่นมากกว่า การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เมื่อพิจารณาค่าความยึดหยุ่นแต่ละประเภทภาษี ทุกประเภทภาษี ล้วนมีค่าความยึดหยุ่นมากกว่าหนึ่ง แสดงให้เห็นว่า ภาษีเงินได้สามารถทำรายรับให้กับรัฐบาลได้ดี แต่ ภาษีเงินได้นิติบุคคลสามารถทำรายได้กับรัฐบาลมากกว่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งอาจเป็น เพราะ จำนวนเงินภาษีจากการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นมากกว่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จึงทำให้มีค่า ความยึดหยุ่นที่สูงกว่า แต่เมื่อมีการใช้มาตรการลดอัตราภาษี ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาลดลงมีแนวโน้มที่ เพิ่มขึ้น ซึ่งเป็นผลมาจากการใช้มาตรการลดอัตราภาษีเงินได้ทำให้ภาคเอกชนมีการจ้างงานเพิ่มมากขึ้น ทั้งในภาคอุตสาหกรรมและภาคบริการ รวมถึงผลจากการที่เศรษฐกิจโลก และเศรษฐกิจของประเทศไทย มีเสถียรภาพทางเศรษฐกิจภายในประเทศอยู่ในเกณฑ์ที่ดีขึ้น

๖. ผลการคำนวณหาค่าความยึดหยุ่นของภาษาอังกฤษได้บุคคลธรรมด้า ภาษาอังกฤษได้ นิติบุคคล และภาษาอังกฤษได้รวมในแต่ละปี ที่พบร่วมจากการใช้มาตรการลดอัตราภาษี ภาษาอังกฤษได้ ทุกประเภทภาษีมีความยึดหยุ่นลดลง

ภายหลังการใช้มาตรการลดอัตราภาษี ภาษาอังกฤษได้ทุกประเภทมีค่าความยึดหยุ่นลดลง โดยภาษาอังกฤษได้บุคคลธรรมด้ามีค่าความยึดหยุ่นมากกว่าภาษาอังกฤษได้นิติบุคคล หมายความว่า ก่อนมาตรการลดอัตราภาษี เมื่อผลิตภัณฑ์มวลรวมกรุงเทพมหานครเพิ่มขึ้นร้อยละหนึ่ง (1) จะทำให้รายรับภาษาอังกฤษได้นิติบุคคลเพิ่มขึ้นมากกว่ารายรับภาษาอังกฤษได้บุคคลธรรมด้า และหลังมาตรการลดอัตราภาษี เมื่อผลิตภัณฑ์มวลรวมกรุงเทพมหานครเพิ่มขึ้นร้อยละหนึ่ง จะทำให้รายรับภาษาอังกฤษได้บุคคลธรรมด้า เพิ่มขึ้นมากกว่ารายรับภาษาอังกฤษได้นิติบุคคล ซึ่งเป็นผลมาจากการใช้มาตรการปรับลดอัตราภาษีอังกฤษได้ตั้งแต่ปี 2555 – 2558 ที่ส่งผลโดยตรงต่อผลจัดเก็บภาษี ทำให้รัฐจัดเก็บภาษีอังกฤษได้ลดลง เมื่อเทียบกับ ผลิตภัณฑ์มวลรวมกรุงเทพมหานคร ซึ่งสอดคล้องกับผลการวิจัยของ วรพิทย์ มีมาก (2544) ที่พบร่วม ความลoyตัวและความยึดหยุ่นของภาษาอังกฤษได้บุคคลธรรมด้าและภาษาอังกฤษได้นิติบุคคล มีค่ามากกว่า หนึ่ง ซึ่งแสดงให้เห็นว่า ภาษาอังกฤษได้สามารถทำรายรับให้กับรัฐบาลได้ดี แต่ภายหลังการใช้มาตรการลด อัตราภาษีค่าความยึดหยุ่นของภาษาอังกฤษได้กลับมีค่าลดลง ซึ่งเป็นผลมาจากการใช้มาตรการลดอัตราภาษี อังกฤษได้ทำให้ความสามารถในการหารายรับของภาษาอังกฤษได้ไม่เต็บที่ควร และตั้งข้อสังเกตว่า ก่อนใช้ มาตรการลดอัตราภาษี ภาษาอังกฤษได้บุคคลธรรมด้านั้น มีค่าความยึดหยุ่นต่ำกว่าภาษาอังกฤษได้นิติบุคคล เป็นผลมาจากการจำนวนเงินภาษีในการจัดเก็บภาษาอังกฤษได้บุคคลธรรมด้านั้นน้อยกว่าภาษาอังกฤษได้นิติบุคคล ดังนั้น เมื่อผลิตภัณฑ์มวลรวมของกรุงเทพมหานครเพิ่มขึ้น จึงส่งผลให้รายรับภาษาอังกฤษได้บุคคลธรรมด้า เพิ่มขึ้นน้อยกว่ารายรับภาษาอังกฤษได้นิติบุคคลซึ่งมีค่าความยึดหยุ่นที่สูงกว่า แต่หลังจากการใช้มาตรการ ลดอัตราภาษี ภาษาอังกฤษได้นิติบุคคลมีค่าความยึดหยุ่นต่ำกว่าภาษาอังกฤษได้บุคคลธรรมด้า จึงอาจเป็นไปได้ ว่าการใช้มาตรการลดอัตราภาษีทำให้ภาคเอกชนมีการจ้างงานเพิ่มมากขึ้น และอาจมีปัจจัยอื่น เช่น ราคาน้ำมัน และภาวะเศรษฐกิจโลก ที่มีผลให้การจัดเก็บภาษีอังกฤษได้บุคคลธรรมด้าเพิ่มขึ้นมากกว่าภาษาอังกฤษได้นิติบุคคล เมื่อเทียบกับผลิตภัณฑ์มวลรวมกรุงเทพมหานคร

5.2 ข้อเสนอแนะ

ผลจากการศึกษาเปรียบเทียบประสมประสิทธิภาพและความยึดหยุ่นในการจัดเก็บภาษี ภายหลัง มาตรการลดอัตราภาษีอังกฤษได้ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานครในครั้งนี้ สามารถนำมา ใช้เป็นข้อมูลในการเสนอแนะแก่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร และกรมสรรพากร เพื่อ ปรับปรุงแนวทางในการจัดเก็บภาษีให้มีประสิทธิภาพ และสามารถจัดเก็บภาษีอังกฤษได้ดีอย่างเต็มเม็ดเต็ม หน่วย รวมทั้งใช้เป็นข้อมูลในการวางแผนจัดเก็บภาษีอังกฤษ และการตัดสินใจในการออกแบบ การ ด้านภาษีต่างๆ ให้เหมาะสมตามสภาพการณ์ปัจจุบันและอนาคตได้ดังนี้

จากการที่ผลการศึกษาประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี พบว่า หลังการใช้มาตรการลดอัตราภาษีประสิทธิภาพในการจัดเก็บดีขึ้น ที่พิจารณาจากสัดส่วนค่าใช้จ่ายต่อผลการจัดเก็บที่มีค่าใช้จ่ายลดลง และผลการจัดเก็บต่อเจ้าหน้าที่สามารถจัดเก็บภาษีได้มากขึ้นเมื่อเปรียบเทียบกับเจ้าหน้าที่ แต่ค่าใช้จ่ายต่อเจ้าหน้าที่กลับเพิ่มสูงขึ้น และผลการศึกษาความยืดหยุ่นของภาษีเงินได้ทุกประเภทมีค่าลดลง ดังนั้นในการศึกษานี้มีข้อเสนอแนะดังนี้

1) กรมสรรพากรต้องกลับมาพิจารณาบทวนในด้านงบประมาณรายจ่าย ไม่ว่าจะเป็นงบบุคลากร งบในการดำเนินงาน และงบลงทุน ว่ามีการควบคุมอย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่รวมถึงการสร้างจิตสำนึกให้แก่เจ้าหน้าที่ทุกๆ คนในกรมสรรพากร ให้มีความรักและภักดีต่องค์กร ให้มีความประหดด และพอเพียงในการใช้งบประมาณรายจ่ายของรัฐบาล เพื่อจะได้สามารถบริหารงบประมาณรายจ่ายให้มีประสิทธิภาพในอนาคตต่อไป เนื่องจากผลการศึกษาประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี พบว่าหลังการใช้มาตรการลดอัตราภาษี ค่าใช้จ่ายต่อเจ้าหน้าที่เพิ่มสูงขึ้น

2) กรมสรรพากรควรปรับโครงสร้างของภาษีเงินได้นิติบุคคล และขยายฐานภาษีให้ธุรกิจบางประเภทที่ยังไม่ได้ประกอบการในรูปแบบของนิติบุคคล เช่น ผู้ประกอบการร้านขายยา ร้านทอง และธุรกิจ E-commerce ให้จดทะเบียนเข้าสู่ระบบภาษีเงินได้ใหม่ขึ้น เพื่อนำรายได้ภาษีที่เพิ่มขึ้นมาชดเชยรายได้ภาษีที่หายไปจากการใช้มาตรการลดอัตราภาษีตั้งแต่ก่อน เนื่องจากเมื่อเปรียบเทียบค่าความยืดหยุ่นของผลการจัดเก็บภาษีเงินได้ของสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร ต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมของกรุงเทพมหานครที่เปลี่ยนแปลง ทำให้ทราบว่ารายรับภาษีเงินได้ก่อนมาตรการลดอัตราภาษี สามารถรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจในกรุงเทพมหานครได้ดีกว่า เพราะเมื่อมีมาตรการลดอัตราภาษีทำให้รายรับภาษีเงินได้ลดลง เปรียบเทียบค่าความยืดหยุ่นของภาษีเงินได้ในแต่ละช่วงเวลา เมื่อมีการใช้มาตรการลดอัตราภาษี จะทำให้รายรับภาษีเงินได้รวมลดลง แต่หากพิจารณาค่าความยืดหยุ่นเป็นรายประเภทภาษี ค่าความยืดหยุ่นของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้จากการศึกษา มีค่าเท่ากับ 1.180 ส่วนค่าความยืดหยุ่นของภาษีเงินได้นิติบุคคลมีค่าเท่ากับ 2.099 โดยทุกประเภทภาษีมีค่าความยืดหยุ่นมากกว่าหนึ่ง (1) แสดงให้เห็นว่า ภาษีเงินได้สามารถทำรายรับให้กับรัฐบาลได้ดี แต่ภาษีเงินได้นิติบุคคลสามารถทำรายได้กับรัฐบาลมากกว่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งอาจเป็นเพราะจำนวนเงินภาษีจาก การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นมากกว่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จึงทำให้มีค่าความยืดหยุ่นที่สูงกว่า

อนึ่ง ในการศึกษาผลการจัดเก็บภาษีเงินได้ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานครครั้งนี้นั้น มีข้อจำกัดในการเก็บข้อมูลซึ่งไม่สามารถเก็บข้อมูลเป็นรายไตรมาสได้ ดังนั้นในการศึกษาในครั้งต่อไป ควรใช้ผลการจัดเก็บภาษีเป็นรายไตรมาสในช่วงปีที่ทำการศึกษาเพื่อจะได้มีข้อมูลในการศึกษาวิเคราะห์ให้มากกว่านี้ รวมทั้งครอบคลุมถึงการเปลี่ยนแปลงมาตรการลดอัตราภาษี และนโยบายต่างๆ เพื่อให้สามารถต่อยอดการศึกษาในครั้งต่อไปได้ และมีความสมบูรณ์เป็นประโยชน์มากขึ้น

เอกสารอ้างอิง

- กรมสรรพากร. (2558). รายงานผลการจัดเก็บภาษีอากร. แหล่งข้อมูล: <http://www.rd.go.th/publish/285.0.html>. สืบค้นเมื่อ 10 ตุลาคม 2558.
- กัลยา รักษ์ยอดจิตร. (2550). การวิเคราะห์ประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีของสำนักงานสรรพากรพื้นที่อุบลราชธานี. การค้นคว้าแบบอิสระเศรษฐศาสตรมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช. นนทบุรี.
- ไตรรัตน์ โภคพลากรณ์. (2549). ประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีอากรของกระทรวงการคลัง. มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์: กรุงเทพมหานคร.
- นุชรี ปลั่งเปรื่อง. (2534). ประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีเงินได้ในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ วิทยาศาสตรมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์. กรุงเทพมหานคร.
- ภาวน พิรประภาณกุล. (2555). ระบบภาษีเพื่อลดความเหลื่อมล้ำ. นนทบุรี: สถาบันวิจัยระบบสาธารณสุข.
- วรพิทย์ มีมาก. (2544). การวิเคราะห์ผลการปฏิบัติของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้ nitibukkul. เอกสารรวบรวมในการประชุมทางวิชาการของมหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ ครั้งที่ 39.
- ไศรติ ไชยรบ. (2551). ความลอยตัวและความยึดหยุ่นของภาษีมูลค่าเพิ่ม (ก.พ.30): กรณีศึกษา กิจกรรมการผลิตสาขາอุตสาหกรรมสาขาวิชาการค้าส่ง-ค้าปลีกฯ และสาขาวิชาการค้าอสังหาริมทรัพย์. การค้นคว้าอิสระเศรษฐศาสตรมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. กรุงเทพมหานคร.
- สุจitra รักร่วม. (2552). การศึกษาโครงสร้างภาษีและประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีของสำนักงานสรรพากรพื้นที่จันทบุรี. การค้นคว้าอิสระเศรษฐศาสตรมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช. นนทบุรี.
- สร้างค แบงการิยา. (2556). ประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลของประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ เศรษฐศาสตรมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยรามคำแหง. กรุงเทพมหานคร.
- Timsina, N. (2007). Tax elasticity and buoyancy in Nepal. *NRB Economic Review*, 19, 9-21.