

# สถานการณ์และผลกระทบจากการใช้มาตรการด้านภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในฐานะที่เป็นเครื่องมือในการลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ในประเทศไทย

## Situation and the Impacts of Personal Income Tax Measure as a Tool on the Reduction of Income Inequality in Thailand

สุรศักดิ์ ชะมารัมย์<sup>1</sup>, จิรายุ ทรัพย์สิน<sup>2</sup> และ วันชัย สุขตาม<sup>3</sup>

<sup>1</sup> สาขาวิชารัฐประศาสนศาสตร์ คณะนิติรัฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยราชภัฏร้อยเอ็ด

<sup>2,3</sup> สาขาวิชารัฐประศาสนศาสตร์ คณะมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยราชภัฏสุรินทร์

<sup>1</sup>Email : Surasakchamaram@hotmail.com ; <sup>2</sup>Email : Jirayu\_2515@hotmail.com ; <sup>3</sup>Email : Wanchai2526@outlook.com

### บทคัดย่อ

แม้ว่าสถานการณ์และผลกระทบจากการใช้มาตรการด้านภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในฐานะที่เป็นเครื่องมือในการลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ในแต่ละประเทศมีความแตกต่างกันออกไป แต่ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาก็ยังถือว่าเป็นหนึ่งในภาษีทางตรงที่มีบทบาทอย่างสูงในการกระจายรายได้และลดความเหลื่อมล้ำในสังคม ทั้งนี้ ภาครัฐจะต้องคำนึงถึงประเภทภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและ/หรือปรับโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วยการดำเนินการปฏิรูปภาษีทั้งโครงสร้างภาษี การปรับอัตราภาษีใหม่ รวมถึงลดทั้งการยกเว้นมาตรการให้การยกเว้นบางประเภท เพื่อช่วยให้เกิดการกระจายรายได้ที่เป็นธรรมและยังสามารถช่วยลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ในสังคมไทยอย่างแท้จริง

**คำสำคัญ:** สถานการณ์, ผลกระทบ, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา, ความเหลื่อมล้ำด้านรายได้

### Abstract

Although the situation and the impact of personal income tax measures as a tool to reduce income inequality in each country are different. But personal income tax is still considered one of the direct taxes that play a large role in distributing income and reducing social inequality. The public sector, thus, need to consider the type of personal income tax and / or personal income tax restructuring by implementing tax reform as a whole, new tax rate adjustment and the review of certain types of exemptions to help distribute income fairly and also help reduce entirely income inequality in Thai society.

**Keywords:** Situation, Impacts, Personal Income Tax, Income Inequality

### 1. บทนำ

ประเทศไทยในสถานการณ์ปัจจุบันถือได้ว่ามีอัตราการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ (economic growth) โดยภาพรวมดีขึ้นอย่างต่อเนื่อง ซึ่งธนาคารโลก (World Bank) ได้ดำเนินการปรับการจัดประเภทรายได้ของประเทศไทยจากระดับประเทศที่มีรายได้ปานกลางขั้นต่ำ (a lower-middle income economy) สู่ระดับจากระดับประเทศที่มีรายได้ปานกลางขั้นสูงขึ้น (an upper-

middle income economy)[1] ข้อมูลหลักฐานเชิงประจักษ์สำคัญที่แสดงให้เห็นว่าประเทศไทยประสบความสำเร็จอย่างมากในการพัฒนาสังคมและเศรษฐกิจคือ สถานการณ์ในด้านความเหลื่อมล้ำด้านรายได้ของประเทศในภาพรวมที่มีแนวโน้มดีขึ้นตามลำดับ ซึ่งแสดงให้เห็นได้ข้อมูลทางสถิติจากรายงานการวิเคราะห์สถานการณ์ความยากจนและความเหลื่อมล้ำในประเทศไทยปี 2558 ของสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการ

เศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ[2] ที่พบว่าความเหลื่อมล้ำด้านรายได้ของประเทศไทยอยู่ในระดับปานกลาง เมื่อสะท้อนจากค่าสัมประสิทธิ์ความไม่เสมอภาคด้านรายได้ (Gini Coefficient) ซึ่งมีค่าประมาณ 0.4–0.5 และมีแนวโน้มลดลงเล็กน้อยจาก 0.487 ในปี 2531 ลดลงเหลือ 0.445 ในปี 2558 แต่เมื่อพิจารณาในส่วนประเด็นความเหลื่อมล้ำด้านรายได้ระหว่างกลุ่มรายสุดกับกลุ่มจนสุดกลับพบว่า ยังมีความแตกต่างกันประมาณ 22.1 เท่า ในปี 2558 จากข้อมูลทางสถิติดังที่แสดงข้างต้น เห็นได้ชัดเจนว่าแนวโน้มของความเหลื่อมล้ำทางรายได้ระหว่างกลุ่มรายสุดกับกลุ่มจนสุดของประเทศไทยมีช่องว่างที่กว้างขึ้นโดยลำดับ

สำหรับเครื่องมือทางการคลังที่ยอมรับกันว่ามีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับการแก้ปัญหาความเหลื่อมล้ำ โดยเฉพาะอย่างยิ่งประเด็นความเหลื่อมล้ำทางรายได้ก็คือ มาตรการทางภาษีหรือนโยบายภาษี ซึ่งนำมาใช้เพื่อลดความแตกต่างทางฐานะระหว่างประชาชนแต่ละคนสามารถเข้าไปมีบทบาทสำคัญในการทำให้เกิดการกระจายรายได้ภายหลังหักภาษีแล้วมีผลทำให้ความเหลื่อมล้ำลดลงได้ นอกจากนี้ นโยบายภาษียังมีส่วนสำคัญต่อการเพิ่มรายได้ เพื่อชดเชยค่าใช้จ่ายของรัฐในการใช้ไปกับเรื่องสุขภาพและการศึกษาที่มีแนวโน้มของการให้ความช่วยเหลือแก่ครัวเรือนที่มีรายได้น้อย รวมทั้งโครงสร้างพื้นฐาน ซึ่งจะช่วยกระตุ้นการเจริญเติบโตที่สามารถทำให้เกิดความเท่าเทียมกันทางสังคมมากขึ้น[3] ดังนั้น การแก้ปัญหาความเหลื่อมล้ำด้วยมาตรการทางภาษีเพื่อให้เกิดการกระจายรายได้ (Income distribution) ที่เป็นธรรมจึงถือเป็นอีกเรื่องหนึ่งที่มีความสำคัญอย่างมากสำหรับหน่วยงานภาครัฐ โดยเฉพาะรัฐบาลที่มีอำนาจในการกำหนดภาษีสินค้าโภคภัณฑ์ รายได้และความมั่งคั่ง ตลอดจนการใช้จ่ายรายได้ที่เกิดขึ้นในหลายวิธี เพื่อให้เกิดการกระจายอย่างเท่าเทียมกันมากขึ้น [4]

ปัจจุบันมีการศึกษาจำนวนไม่น้อยที่แสดงให้เห็นในเชิงประจักษ์ว่า ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นหนึ่งในภาษีทางตรงที่มีบทบาทอย่างสูงในการกระจายรายได้และลดความเหลื่อมล้ำในสังคม[5] แต่จะต้องเป็นรูปแบบของระบบภาษีเงินได้ส่วนบุคคลที่มีการจัดเก็บแบบอัตราก้าวหน้า เช่น งานของ Weller[6] ซึ่งใช้การศึกษาข้อมูลข้ามประเทศตั้งแต่ปี 1981 ถึงปี 2002 โดยพบถึงผลกระทบทางบวกของภาษีที่เก็บในอัตราก้าวหน้าที่มีต่อการกระจายรายได้ และในทำนองเดียวกันกับงานของ

Thomas Piketty and Nancy Qian[7] ก็พบว่า การเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าเป็นหนึ่งในเครื่องมือนโยบายที่มีการบิดเบือนได้น้อยที่สุด ซึ่งสามารถควบคุมการเพิ่มขึ้นของความไม่เท่าเทียมกันโดยการกระจายผลกำไรที่ได้รับจากการเติบโต

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจัดอยู่ในประเภทภาษีอากรจากแรงงาน เนื่องจากเป็นภาษีที่เรียกเก็บจากผู้มีรายได้ตามแหล่งเงินได้และหลักถิ่นที่อยู่ สัดส่วนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่อ GDP ขึ้นลงอยู่ในช่วงร้อยละ 1.80 ถึง 2.50 ในช่วง 25 ปีที่ผ่านมา ปัจจัยที่อธิบายความเปลี่ยนแปลงของรายได้จากภาษีนี้คือ อัตราภาษีเงินได้และช่วงของภาษีเงินได้ และอัตราการว่างงาน ประเทศไทยในช่วง 25 ปีนี้มีการปรับเปลี่ยนโครงสร้างภาษีอยู่หลายครั้ง แต่แต่ละครั้งมุ่งเน้นความเป็นธรรมในการเก็บรายได้ รวมทั้งอัตราการว่างงานของประเทศที่น้อยลงเรื่อยๆ ซึ่งอยู่ที่ประมาณร้อยละ 0.90 ทำให้รัฐสามารถเก็บภาษีได้อย่างเท่าเทียมขึ้นและจำนวนมากขึ้นด้วย[8] เพราะฉะนั้นแล้ว การศึกษาด้านภาระภาษีและการกระจายรายได้จึงมีความสำคัญอย่างยิ่งต่อการปรับปรุงระบบภาษีของประเทศไทย เพื่อให้ระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นหนึ่งในมาตรการสำคัญในการลดปัญหาความยากจน ลดช่องว่างระหว่างคนจนและคนรวย และเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพของนโยบายทางภาษีในการกระจายทรัพยากรให้กับประชาชนทุกกลุ่มอย่างทั่วถึง การกำหนดนโยบายด้านภาษีที่ดีจึงควรคำนึงถึงผลกระทบต่อภาระการกระจายรายได้ และความเป็นอยู่อันดีของประชาชนในประเทศเป็นสำคัญ[5] อีกด้วย

ดังนั้น ในบทความฉบับนี้จึงมีวัตถุประสงค์สำคัญคือ เพื่อต้องการอธิบายให้เห็นถึงภาพรวมของสถานการณ์ความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ในประเทศไทยปัจจุบัน รวมถึงลดจนทั้งสถานการณ์และการเปลี่ยนแปลงมาตรการทางด้านโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของรัฐบาลไทยที่มีผลกระทบต่อความเหลื่อมล้ำด้านรายได้ในประเทศไทย และนอกจากนี้ยังได้นำเสนอเกี่ยวกับประเด็นข้อเสนอแนะเชิงนโยบายต่อการใช้มาตรการทางภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพื่อลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ในประเทศไทยอย่างมีประสิทธิภาพ โดยคาดหวังเป็นอย่างยิ่งว่าจะเป็นประโยชน์ต่อการวางแผนพัฒนาและการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงมาตรการทางด้านโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศ เพื่อให้

สามารถใช้เป็นเครื่องมือในการลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ในประเทศไทยได้อย่างแท้จริงต่อไป

## 2. ภาพรวมของสถานการณ์ความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ในประเทศไทยปัจจุบัน

เมื่อก้าวถึงประเด็นความเหลื่อมล้ำ (Inequality) ซึ่งในปัจจุบันได้กลายมาเป็นอีกประเด็นปัญหาหนึ่งในสังคมที่ได้รับความสนใจและมีการโต้เถียงกันอย่างกว้างขวางในทุกๆประเทศทั่วโลก โดยความเหลื่อมล้ำนั้นมีได้หลายมิติ ดังเช่น ความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ ความเหลื่อมล้ำทางด้านโอกาสการเข้าถึงบริการภาครัฐและการเข้าถึงทรัพยากรต่างๆ ความเหลื่อมล้ำทางการศึกษา ความเหลื่อมล้ำทางด้านศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ เป็นต้น โดยที่ทุกมิตินี้มีความสัมพันธ์เชื่อมโยงถึงกัน เนื่องความเหลื่อมล้ำด้านหนึ่งก็อาจนำไปสู่ความเหลื่อมล้ำในด้านอื่นๆ อีกด้วย สำหรับประเด็นความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ (Income Inequality) นักวิชาการและองค์กรต่างๆได้มีการกำหนดค่านิยามของความเหลื่อมล้ำทางรายได้ (Income inequality) ที่มีความแตกต่างกันออกไป แต่ทั้งนี้ กองทุนการเงินระหว่างประเทศ (IMF)[9] มองว่าเป็นการกระจายรายได้ระหว่างบุคคลซึ่งจะอธิบายถึงรายได้ของแต่ละบุคคลหรือรายได้ของครัวเรือนที่กระจายอยู่ทั่วทุกหนทุกแห่งในเวลาใดเวลาหนึ่ง โดยความเหลื่อมล้ำด้านรายได้ ถือเป็นความยากจนเชิงสัมพัทธ์หรือความยากจนเชิงเปรียบเทียบ (Relative Poverty) หมายถึง การที่รายได้รวมของประเทศถูกจัดสรรไปยังประชาชนกลุ่มต่างๆ ในประเทศอย่างไม่เป็นธรรม นั่นคือ การที่รายได้ไปกระจุกตัวอยู่ที่ประชาชนเพียงบางกลุ่มหรือประชาชนกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งเท่านั้น ซึ่งส่วนใหญ่แล้วมักเป็นกลุ่มผู้ที่มีรายได้สูง[10] ในขณะที่มาตรวัดความเหลื่อมล้ำด้านรายได้มักจะแบ่งออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่ สถิติสรุปจำนวน เช่น ดัชนี Gini และข้อมูลเกี่ยวกับการกระจายรายได้ในหลายประเด็น เช่น สัดส่วนรายได้หรืออัตราส่วนเปอร์เซ็นต์[11]

จากการทบทวนวรรณกรรมต่างๆ ในช่วงระยะเวลาที่ผ่านมาในประเด็นที่ว่าด้วยความเหลื่อมล้ำด้านรายได้ของประเทศไทยส่วนใหญ่นั้นมีความเห็นในทิศทางที่สอดคล้องกันว่า สถานการณ์ความเหลื่อมล้ำด้านรายได้ในประเทศไทยโดยภาพรวมในช่วงหลายทศวรรษที่ผ่านมาถือว่ามีแนวโน้มดีขึ้น แต่ดีขึ้นเพียงเล็กน้อยเท่านั้น จากข้อมูลทางสถิติจาก

รายงานการวิเคราะห์สถานการณ์ความยากจนและความเหลื่อมล้ำในประเทศไทย ปี 2558 ของสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ[2] ก็พบว่าความเหลื่อมล้ำด้านรายได้ของประเทศไทยยังอยู่ในระดับปานกลาง เมื่อสะท้อนจากค่าสัมประสิทธิ์ความไม่เสมอภาคด้านรายได้ (Gini Coefficient) ซึ่งมีค่าประมาณ 0.4-0.5 และมีแนวโน้มลดลงเล็กน้อยจาก 0.487 ในปี 2531 ลดลงเหลือ 0.445 ในปี 2558 และเมื่อพิจารณาความเหลื่อมล้ำด้านรายได้ระหว่างกลุ่มรวยสุดกับกลุ่มจนสุดยังมีความแตกต่างกันประมาณ 22.1 เท่าในปี 2558 และเมื่อพิจารณาความเหลื่อมล้ำด้านรายได้ ในระดับพื้นที่พบว่า ในเขตเมืองและเขตชนบทมีความเหลื่อมล้ำด้านรายได้ไม่แตกต่างกันมาก โดยปี 2558 ค่าสัมประสิทธิ์ความไม่เสมอภาค (Gini coefficient) ด้านรายได้เขตเมือง เท่ากับ 0.434 เขตชนบท เท่ากับ 0.412 ซึ่งปัญหาการกระจายรายได้ลดลงจากปี 2556 เมื่อพิจารณารายภาค พบว่า ภาคใต้มีปัญหาความเหลื่อมล้ำด้านรายได้มากที่สุด รองลงมาภาคตะวันออกเฉียงเหนือ โดยมีค่าสัมประสิทธิ์ความไม่เสมอภาค (Gini coefficient) ด้านรายได้เท่ากับ 0.451 และ 0.432

จากปัญหาของความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ที่ยังคงเป็นอยู่เช่นนี้เองส่งผลทำให้ยุทธศาสตร์การพัฒนาที่ประเทศไทยต้องการจะขับเคลื่อนไม่สามารถดำเนินการได้อย่างเต็มที่ ส่วนหนึ่งยังเป็นผลที่เกิดขึ้นภายใต้การขยายตัวทางเศรษฐกิจ อันส่งผลให้รายได้โดยเฉลี่ยของประชาชนโดยทั่วไปสูงขึ้นก็จริง แต่ผลตอบแทนของแต่ละคนชั้นยังไม่เป็นธรรมเท่าที่ควร ในขณะที่เดียวกันก็มีข้อจำกัด และความไม่เป็นธรรมจากการลดหย่อนและยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยที่ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยเป็นระบบภาษีที่ยังไม่สามารถทำงานได้อย่างไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควร ซึ่งสะท้อนปัญหาและอุปสรรคสำคัญมากมาย ตัวอย่างเช่น ฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยมีอัตราขั้นต่ำของฐานภาษีในระดับที่ต่ำ รวมถึงประเทศไทยมีการลดหย่อนและยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามากมาย เป็นต้น ดังนั้น จึงเห็นว่า จำเป็นที่จะต้องปรับปรุงโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เพื่อให้ทุกคนมีโอกาส และได้รับการพัฒนาคุณภาพชีวิต ตลอดจนมีการใช้จ่ายเงินงบประมาณเพื่อให้สามารถตอบสนองต่อกลุ่มที่มีรายได้น้อยมากขึ้น

3. สถานการณ์และการเปลี่ยนแปลงมาตรการทางด้านโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากับผลกระทบที่มีต่อความเหลื่อมล้ำด้านรายได้ในประเทศไทย

3.1 สถานการณ์และการเปลี่ยนแปลงมาตรการทางด้านโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทย

สถานการณ์และการเปลี่ยนแปลงมาตรการทางด้านโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทย กล่าวได้ว่ามีโครงสร้างอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้มีการเปลี่ยนแปลงมาแล้วหลายครั้งในช่วงเวลาที่ผ่านมา ซึ่งส่วนใหญ่เป็นการปรับอัตราภาษี เช่น การลดอัตราภาษีขั้นสูงสุดลงจากอัตรา 55% เหลือเพียง 37% ซึ่งรัฐควรพึงระวังไม่จัดเก็บภาษีในอัตราที่สูงจนเกินไป เนื่องจากอาจทำให้คนขาดแรงจูงใจในการทำงาน อีกทั้งยังอาจสร้างค่าเช่าทางเศรษฐกิจ (Economic rent) ในการเก็บภาษีเหล่านั้น และส่งผลให้การกระจายรายได้จะไม่เป็นธรรมยิ่งขึ้น[5] ในส่วนของการเปลี่ยนแปลงข้อลดหย่อนให้แก่ผู้เสียภาษีนั้นประเทศไทยได้มีการเปลี่ยนโครงสร้างอัตราภาษีครั้งใหญ่แล้วอย่างน้อยถึง 3 ครั้ง (ทั้งหมด 5 ครั้งตั้งแต่สมัยรัฐบาลพลเอกเปรม ติณสูลานนท์ พ.ศ. 2525) โดยจุดประสงค์ของการปรับโครงสร้างนั้นเน้นไปที่ความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ การปรับโครงสร้างครั้งใหญ่สุดเกิดขึ้นในปี พ.ศ. 2535 เป็นครั้งแรกที่ประเทศไทยมีการนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนภาษีการค้า โครงสร้างทั้งในอดีตและปัจจุบันที่เริ่มใช้ในปีภาษี 2556 และ 2557[12] (ไม่นับรวมกับปรับย่อยในปี พ.ศ. 2560)

| พ.ศ. 2532             |                 | พ.ศ. 2535             |                 | พ.ศ. 2556             |                 |
|-----------------------|-----------------|-----------------------|-----------------|-----------------------|-----------------|
| เงินได้สุทธิ          | อัตราภาษีร้อยละ | เงินได้สุทธิ          | อัตราภาษีร้อยละ | เงินได้สุทธิ          | อัตราภาษีร้อยละ |
| 0 - 50,000            | 5               | 0 - 100,000           | 5*              | 0 - 150,000           | ได้รับการยกเว้น |
| 50,001 - 200,000      | 10              | 100,001 - 500,000     | 10*             | 150,001 - 300,000     | 5               |
| 200,001 - 500,000     | 20              | 500,001 - 1,000,000   | 20              | 300,001 - 500,000     | 10              |
| 500,001 - 1,000,000   | 30              | 1,000,001 - 4,000,000 | 30              | 500,001 - 750,000     | 15              |
| 1,000,001 - 2,000,000 | 40              | 4,000,001 ขึ้นไป      | 37              | 750,001 - 1,000,000   | 20              |
| 2,000,001 ขึ้นไป      | 50              |                       |                 | 1,000,001 - 2,000,000 | 25              |
|                       |                 |                       |                 | 2,000,001 - 4,000,000 | 30              |
|                       |                 |                       |                 | 4,000,001 ขึ้นไป      | 35              |

\*เงินได้สุทธิจากค่าตอบแทนวิชาชีพได้มีการปรับลดโดยได้รับการยกเว้นส่วนที่ไม่เกิน 50,000 บาทแรก ในปีพ.ศ. 2542 ไม่เกิน 80,000 บาทในปีพ.ศ. 2546 และไม่เกิน 150,000 บาท ในปีพ.ศ. 2551

ที่มา : กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง

ภาพที่ 1 แสดงการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ปี พ.ศ.2532 – พ.ศ.2556  
ที่มา: สำนักงบประมาณของรัฐบาล[12]

จากข้อมูลทางสถิติที่ปรากฏตามภาพที่ 1 จะเห็นว่า วิวัฒนาการโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้นมีการเปลี่ยนแปลงหลายครั้ง โดยแต่ละครั้งนั้นมุ่งเน้นความเป็นธรรมในการเก็บภาษีและการกระจายรายได้ซึ่งเป็นผลทำให้การเก็บภาษีมีประสิทธิภาพมากขึ้น โดยในปี พ.ศ.2535 โครงสร้างภาษีได้ถูกปรับให้แคบลงเหลือเพียง 5 ช่วงโดยมุ่งเน้นการช่วยเหลือคนมีรายได้น้อย เช่นเดียวกับปี พ.ศ.2556 ที่มีถึง 8 ช่วงเพื่อต้องการเพิ่มความเป็นธรรม แต่โครงสร้างภาษีนี้นั้นยังมีข้อเสียอยู่เพราะถึงแม้จะมีการยกเว้นภาษีให้คนมีรายได้น้อยไม่ถึง 150,000 บาท แต่ยังมีเว้นช่องว่างเพื่อลดภาระภาษีของคนรวยที่มีรายได้มากอยู่ ทำให้ภาระส่วนมากตกอยู่กับผู้มีรายได้ปานกลาง อย่างไรก็ตาม รัฐบาลก็มีแนวโน้มการเก็บรายได้ได้มากขึ้น[12] อีกทั้งในการปรับปรุงและเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยก็ได้มีการปรับให้ต่ำลงอย่างต่อเนื่อง ส่วนหนึ่งเป็นการปรับให้ต่ำลงไปตามกระแสโลก โดยที่หลายๆประเทศก็ได้มีการปรับให้ต่ำลงจนอยู่ในระดับปัจจุบัน

มีการวิเคราะห์กันว่า การที่รายได้ภาษีของไทยยังอยู่ในระดับต่ำนั้นสะท้อนในโครงสร้างภาษีในตัวเอง ซึ่งสาเหตุที่รายได้จากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีค่ามีหลายสาเหตุ กล่าวคือ ไทยมีสัดส่วนแรงงานนอกระบบสูงทั้งในภาคเกษตรและนอกภาคเกษตร ซึ่งแรงงานนอกระบบมักมีรายได้ที่ต่ำและ/หรือไม่แน่นอน ทำให้ไม่เข้าข่ายต้องเสียภาษีหรือทำให้การประเมินรายได้ทำได้ยากลำบาก และการกระจายรายได้ที่เหลื่อมล้ำสูง ทำให้มีผู้มีรายได้น้อยกว่าเกณฑ์ภาษีจำนวนมาก ในขณะที่รายได้จำนวนมากกระจุกตัวอยู่ในมือคนกลุ่มน้อย ซึ่งมีช่องทางในการเสียภาษีให้ต่ำหลายทาง เช่น การลดหย่อน โยกย้ายฐานเงินได้ให้ไปสู่ฐานที่เสียภาษีต่ำ เป็นต้น[13] และนอกเหนือจากที่กล่าวมา มีข้อควรสังเกตเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงมาตรการทางด้านโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาว่า ในช่วงเกือบ 20 กว่าปีที่ผ่านมา ไม่ได้มีการปรับเปลี่ยนค่าลดหย่อนประเภทนี้แต่อย่างใด

3.2 ผลกระทบที่เกิดจากการใช้มาตรการทางภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในฐานะที่เป็นเครื่องมือในการลดความเหลื่อมล้ำด้านรายได้ในประเทศไทย

3.2.1 ผลกระทบที่เกิดจากการใช้มาตรการทางภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่อการกระจายรายได้ ภาษีก้าวหน้า

โดยหลักการแล้ว ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาถูกออกแบบให้มีอัตราเพิ่มขึ้นในกลุ่มผู้เสียภาษีที่มีรายได้สูงขึ้นเป็นลำดับขั้น (Progressive Bracketing) ซึ่งนั่นหมายความว่า เมื่อมีรายได้สูงขึ้น ผู้เสียภาษียังต้องเสียในอัตราที่สูงขึ้นเช่นเดียวกัน ผลที่จะเกิดขึ้นก็คือจะทำให้คนรวยต้องเสียภาษีมากกว่าคนจน ซึ่งก็จะช่วยให้เกิดการลดช่องว่างระหว่างรายได้และสร้างความเป็นธรรมในสังคม แต่ในขณะเดียวกันรัฐเองก็สามารถนำรายได้จากภาษีที่เก็บได้นั้นไปจัดทำสวัสดิการหรือบริการสาธารณะให้แก่ประชาชนอย่างครอบคลุมได้มากยิ่งขึ้น แต่อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติแล้วซึ่งอาจสะท้อนให้เห็นได้ในช่วงระยะเวลาหลายปีที่ผ่านมา กลับพบว่าเป็นเรื่องที่ตรงกันข้ามอย่างมาก มีงานวิจัยจำนวนมากไม่น้อยที่ชี้ให้เห็นว่า การเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้ามีผลกระทบในเชิงลบต่อความไม่เท่าเทียมกันทางด้านรายได้ของคนในสังคม ตัวอย่างเช่น งานวิจัยของ Denvil Duncan[14] ซึ่งชี้ให้เห็นว่า การเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้ามีผลกระทบเชิงลบอย่างมากต่อความไม่เท่าเทียมกันในรายได้สุทธิที่ได้และผลกระทบเชิงลบนี้จะเกิดขึ้นอย่างมากที่สุดในกรณีที่ประเทศมีการวางกรอบการทำงานของสถาบันที่ให้การสนับสนุนต่อการแจกจ่ายให้กับคนจน โดยยังพบอีกว่าการเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้ามีผลกระทบน้อยมากต่อความไม่เสมอภาคที่แท้จริงในประเทศที่มี "กฎหมายและระเบียบ" ที่อ่อนแอ ซึ่งโดยนัยยะดังกล่าว สะท้อนให้เห็นได้ว่า การเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าย่อมจะมีผลกระทบเชิงบวกก็ต่อเมื่อประเทศนั้นๆ มีการปรับปรุงกฎหมายและกฎระเบียบให้มีความเข้มแข็งนั่นเอง

ในขณะที่ประเทศไทย มีผลงานวิจัยจำนวนมากที่สนับสนุนต่อประเด็นดังกล่าวคือ ถึงแม้ว่าการแก้ไขบัญชีอัตราก้าวหน้าได้บุคคลธรรมดาครั้งล่าสุดจะทำให้ผู้มีที่มีรายได้ต่ำมีภาระภาษีลดลง แต่บัญชีอัตราก้าวหน้าได้บุคคลธรรมดายังไม่สอดคล้องต่อหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีและมีข้อบกพร่องหลายประการ เนื่องจากบัญชีอัตราก้าวหน้าแบบใหม่ยังคงให้ประโยชน์แก่ผู้มีรายได้สูงถึงสูงมาก จึงไม่ก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่[15] ดังนั้น จะเห็นได้ว่า ศักยภาพของการใช้ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เพื่อเป็นเครื่องมือในการลดความเหลื่อมล้ำในการกระจายรายได้ แท้ที่จริงแล้วนั้นมีความแตกต่างกันไปในแต่ละประเทศ โดยเฉพาะอย่างยิ่งประเทศกำลังพัฒนาจะมีข้อจำกัดมาก (อันสะท้อนได้ทั้งจากสัดส่วนรายได้ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่อรายได้ภาษี

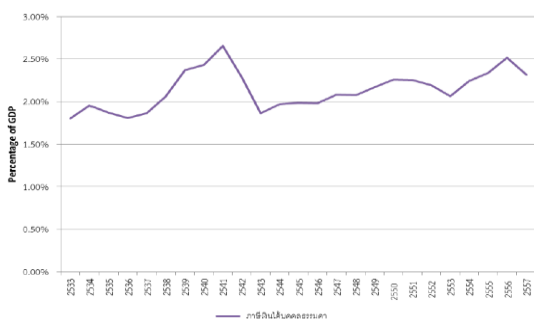
ทั้งหมดทั้งหมด และจากสัดส่วนรายได้ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่อ GDP) และสำหรับกรณีของประเทศไทยนั้นความสามารถ (Capacity) ของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในการแก้ไขปัญหาการกระจายรายได้ยังคงมีข้อจำกัดมาก การมีรัฐที่มีขนาดเล็กทำให้รัฐบาลไทยไม่สามารถใช้เป็นเครื่องมือทางด้านรายได้ เพื่อลดความเหลื่อมล้ำในสังคมได้มากนัก เช่น ในปีงบประมาณ พ.ศ.2554 งบประมาณรายจ่ายในยุทธศาสตร์การพัฒนาสังคมคุณภาพชีวิต และลดความเหลื่อมล้ำทางสังคมคิดเป็นสัดส่วนเพียงประมาณ 6.0% ของ GDP ในขณะที่ค่าใช้จ่ายด้านสวัสดิการของโลกมีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 13.2%[5] ทั้งที่ความเป็นจริงแล้ว ในทางทฤษฎีนั้น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาควรจะเป็นอีกหนึ่งแนวทางหรือมาตรการสำคัญที่ช่วยให้เกิดการกระจายรายได้ที่เป็นธรรมและลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ในสังคมไทยเป็นอย่างดี

### 3.2.2 ผลกระทบในแง่ที่เป็นการพิจารณาถึงผลได้ผลเสียหรือได้อย่างเสียอย่าง (Trade-off) ระหว่างการกระจายรายได้และการหนีภาษี

การที่ภาครัฐได้มีมาตรการลดหย่อนอื่นๆ ที่มีการปรับเปลี่ยนอยู่ต่อเนื่อง อาจเพื่อส่งเสริมการลงทุน เช่น กรณีเบี้ยประกันชีวิต เงินสะสมกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ และดอกเบี้ยกู้ยืมเพื่อสร้างที่อยู่อาศัย หรือเพื่อสนับสนุนกิจกรรมด้านต่างๆ เช่น เงินบริจาค เงินสนับสนุนกีฬา และการศึกษา เป็นต้น ซึ่งมาตรการส่วนหลังนี้ถูกมองว่าช่วยเหลือคนที่มีรายได้สูงมากกว่าที่จะเอื้อประโยชน์ให้กับคนมีรายได้น้อย ซึ่งอาจส่งผลเสียต่อการกระจายรายได้ และทำให้อัตราก้าวหน้าไม่เป็นอัตราก้าวหน้าเท่าที่ควร[5] ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยในต่างประเทศ เช่น ผลงานวิจัยของ Denvil and Klara [17] ก็พบว่าประเทศกำลังพัฒนามีความคุ้มค่าที่จะทำให้อัตราก้าวหน้าลดลงและมีความเรียบง่าย โดยอาจเกิดความเหลื่อมล้ำเพิ่มน้อยกว่าการเพิ่มความเหลื่อมล้ำในประเทศพัฒนาแล้ว จากเหตุข้างต้น การลดความเหลื่อมล้ำโดยการปฏิรูปโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การใช้ภาษีมรดก การเก็บภาษี Capital Gain Tax อาจไม่ใช่คำตอบทั้งหมด อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาในทางทฤษฎีแล้ว ภาษีในลักษณะอัตราก้าวหน้า (Progressive) กับการลดความเหลื่อมล้ำ (Income Inequality) แม้จะมีความสัมพันธ์กันในเชิงบวก หรือการใช้ระบบอัตราก้าวหน้าจะช่วยลดความเหลื่อมล้ำได้จริง แต่ในเชิงนโยบายทางภาษีต้องพิจารณาผลได้ผลเสีย (Trade-off)

ระหว่างประสิทธิภาพในการบริหารการจัดเก็บภาษี (Tax Administration) และการหนีภาษี (Tax Evasion) โดยในทางทฤษฎีแล้ว ประสิทธิภาพของการบริหารจัดการเก็บภาษีควรเก็บภาษีให้ง่ายและมีอัตราเดียว (Flat Rate) แต่การใช้อัตราเดียวย่อมส่งผลให้เกิดความเหลื่อมล้ำมากขึ้น โดยเฉพาะประเทศกำลังพัฒนาหากนโยบายทางภาษีเลือกใช้อัตราก้าวหน้าที่สูงเกินไปจะส่งผลให้เกิดการหนีภาษี (Tax Evasion) ที่มากขึ้นส่งผลต่อปัญหาโดยรวมโดยอาจพิจารณาได้ว่าประเทศที่ใช้นโยบายลดความเหลื่อมล้ำโดยการเพิ่มอัตราภาษีสูงสุดย่อมจะทำให้เกิดการเลี่ยงภาษีในอัตราสูงตามมาอีกด้วย

โดยสรุปแล้ว ถึงแม้ว่าตามหลักการแล้ว การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยในแต่ละปีนั้นจะทำการจัดเก็บในอัตรากาษาที่เป็นอัตรากาษาแบบก้าวหน้าคืออัตรากาษาจะเพิ่มขึ้นตามช่วงเงินได้สุทธิที่เพิ่มขึ้น และเมื่อพิจารณาในแง่ของสัดส่วนของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมประชาชาติ (GDP) ของประเทศไทยในปี พ.ศ. 2557 อยู่ที่ร้อยละ 2.31 เพิ่มขึ้นจากปี พ.ศ. 2533 ที่ร้อยละ 1.80[12] ดังภาพที่ 2



ภาพที่ 2 แสดงสัดส่วนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมประชาชาติ (GDP)  
ที่มา: สำนักงบประมาณของรัฐบาล [12]

จากข้อมูลทางสถิติที่ปรากฏตามภาพที่ 2 ย่อมจะเห็นได้อย่างชัดเจนว่า ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยมีผลกระทบต่อ GDP ของประเทศในอัตราที่ค่อนข้างจะน้อยมาก โดยสอดคล้องกับผลการวิจัยของ Eric Engen & Jonathan Skinner[18] ที่ได้ชี้ให้เห็นว่า ผลกระทบระบบภาษีทำให้อัตราการเจริญเติบโตของประเทศมีความแตกต่างเพียง 0.2 ถึง 0.3 เปอร์เซ็นต์ในการตอบสนองต่อการปฏิรูปด้านภาษีที่สำคัญ แต่อย่างไรก็ตาม การจะอาศัยเฉพาะภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้เพียงอย่างเดียวคงไม่พอ รัฐบาลจำเป็นต้องปรับปรุงระบบภาษีอื่นๆด้วย เพื่อให้ระบบภาษีเป็นหนึ่งในมาตรการสำคัญในการ

ลดช่องว่างระหว่างคนจนและคนรวย อีกทั้งยังช่วยเพิ่มประสิทธิภาพของนโยบายทางภาษีในการกระจายทรัพยากรให้กับประชาชนทุกกลุ่มอย่างทั่วถึงอีกด้วย เพื่อกระตุ้นผลิตภัณฑ์มวลรวมประชาชาติ (GDP) ให้ขยายตัวในอัตราที่สูงขึ้นกว่าที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน แต่ในขณะเดียวกัน ก็ได้หมายความว่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไม่เหมาะสมที่จะใช้เป็นเครื่องมือในการลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ในประเทศไทย หากแต่รัฐบาลจะต้องคำนึงถึงประเภทภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและ/หรือปรับโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เพื่อให้เอื้อต่อการแก้ไขปัญหาดังกล่าวให้มากขึ้น เช่น การปรับปรุงกฎหมายและกฎระเบียบต่างๆ เป็นต้น

#### 4. บทสรุป

สถานการณ์และผลกระทบจากการใช้มาตรการด้านภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในฐานะที่เป็นเครื่องมือในการลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ในแต่ละประเทศมีความแตกต่างกันออกไป โดยเฉพาะอย่างยิ่งประเทศกำลังพัฒนาที่มีข้อจำกัดในเรื่องดังกล่าวนี้อย่างมาก ซึ่งสะท้อนให้เห็นได้จากทั้งจากสัดส่วนรายได้ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่อรายได้ภาษีทั้งหมดทั้งหมด และจากสัดส่วนรายได้ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่อ GDP ของประเทศ และอีกเหตุผลหนึ่งคือ การมีรัฐที่มีขนาดเล็กทำให้รัฐบาลไทยไม่สามารถใช้เป็นเครื่องมือทางด้านรายจ่ายเพื่อลดความเหลื่อมล้ำในสังคมได้มากเท่าใดนัก

ประกอบกับความสามารถของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในการแก้ไขปัญหาการกระจายรายได้ยังคงมีข้อจำกัดอยู่อย่างมาก ส่งผลให้เกิดปัญหาและอุปสรรคที่สำคัญมากมาย ดังเช่น บัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทำให้ผู้มีที่มียาได้น้อยมีภาระภาษีลดลงเนื่องจากบัญชีอัตราภาษีแบบใหม่ยังคงให้ประโยชน์แก่ผู้มีรายได้สูงถึงสูงมาก จึงไม่ก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ การลดหย่อนภาษีจำนวนมากมีลักษณะเป็นการที่ผู้มีรายได้ต่ำอุดหนุนผู้มีรายได้สูง ทำให้โครงสร้างภาษีไม่ก้าวหน้าอย่างที่ควรจะเป็น เป็นต้น ซึ่งสะท้อนให้เห็นเป็นอย่างดีว่า ตลอดช่วงระยะเวลาที่ผ่านมาภาษีเงินได้บุคคลธรรมดายังเป็นเครื่องมือที่ไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควร ซึ่งเป็นไปลักษณะที่มีความย้อนแย้งต่อความเป็นจริงในทางทฤษฎีในแง่ที่ว่า ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาควรจะเป็นอีกหนึ่งแนวทางหรือมาตรการสำคัญที่ช่วยให้เกิดการกระจายรายได้ที่เป็นธรรมและลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ในสังคมไทยเป็นอย่างดี

แต่อย่างไรก็ตาม คณะผู้เขียนก็ยังมีความเชื่อว่า ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดายังคงเป็นเครื่องมือทางด้าน

รายได้ที่สำคัญ และมีผลกระทบโดยตรงต่อการลดความเหลื่อมล้ำทางรายได้ของประเทศไทย แต่ทั้งนี้ ภาครัฐจะต้องใช้มาตรการทางภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในฐานะที่เป็นเครื่องมือการลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ในประเทศไทยอย่างมีประสิทธิภาพในแง่ที่จะต้องมีการปรับปรุงกฎหมายและกฎระเบียบให้มีความเข้มแข็งมากยิ่งขึ้น สอดคล้องตามแนวคิดของ Denvil Duncan[19] ในแง่ที่ว่า การเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้ามีผลกระทบน้อยมากต่อความไม่เสมอภาคที่แท้จริงแล้วเกิดขึ้นในประเทศที่มี "กฎหมายและกฎระเบียบ" ที่อ่อนแอ โดยนัยยะดังกล่าว Duncan ต้องการสะท้อนให้เห็นได้ว่าการเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าย่อมจะมีผลกระทบเชิงบวกก็ต่อเมื่อประเทศนั้นๆ มีการปรับปรุงกฎหมายและกฎระเบียบให้มีความเข้มแข็งนั่นเอง คณะผู้เขียนจึงเห็นว่าจำเป็นที่รัฐบาลจะต้องคำนึงถึงประเภทภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและ/หรือปรับโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพื่อให้อื้อต่อการแก้ไขปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวให้มากขึ้น อันได้แก่ การดำเนินการปฏิรูปภาษีทั้งโครงสร้างภาษี การปรับอัตราภาษีใหม่ รวมตลอดทั้งการทบทวนมาตรการให้การยกเว้นบางประเภท ซึ่งการให้ความสำคัญต่อประเด็นต่างๆ เหล่านี้ย่อมจะมีส่วนทำให้ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นอีกหนึ่งมาตรการสำคัญที่ช่วยให้เกิดการกระจายรายได้ที่เป็นธรรม ตลอดจนสามารถช่วยลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ในสังคมไทยได้อย่างมีประสิทธิภาพ

## 5.เอกสารอ้างอิง

- [1] World Bank. (March 15, 2017). Thailand became an upper-middle income economy in 2011. Retrieved. from Website: <http://www.worldbank.org/en/country/thailand/overview>.
- [2] สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ, รายงานการวิเคราะห์สถานการณ์ความยากจนและความเหลื่อมล้ำในประเทศไทย ปี 2558, กรุงเทพฯ, สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ, 2558.
- [3] OECD. (March 15, 2017). How tax can reduce inequality. Retrieved. from Website: [http://oecdobserver.org/news](http://oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/3782/How_tax_can_reduce_inequality.html)
- [4] Majid Sameti and Leila Rafie, "Interaction of Income Distribution, Taxes and Economic Growth," *Iranian Economic Review*, Vol. 14 No. 25, pp. 67-81, 2010.
- [5] วรพรรณ ชามุญญะวิทย์ และอมรเทพ จาวะลา, บทที่ 10 การศึกษาความไม่เท่าเทียมกันในการจ่ายภาษีทางตรงกับภาระของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล ในการปฏิรูปเพื่อความเป็นธรรมในสังคม, กรุงเทพฯ, สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย, 2557.
- [6] Jorge Martinez-Vazquez Blanca Moreno-Dodson, and Violeta Vulovi, "The Impact of Tax and Expenditure Policies on Income Distribution: Evidence from a Large Panel of Countries. *Hacienda Pública Española*, Vol. 200 No. 1, pp. 95-130, 2010.
- [7] Thomas Piketty and Nancy Qian, "Income Inequality and Progressive Income Taxation in China and India 1986–2015", *American Economic Journal: Applied Economics*, Vol. 1 No. 2, pp. 53-63, 2009.
- [8] สำนักงบประมาณของรัฐบาล, "การจัดเก็บรายได้ของรัฐบาลไทย ตั้งแต่ปี พ.ศ.2533-2557" กรุงเทพฯ, สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร, 2558.
- [9] International Monetary Fund, "Fiscal Policy and Income Inequality" Washington, D.C., International Monetary Fund, 2014.
- [10] ศุภเจตน์ จันทร์สาส์น, "สถานการณ์ความยากจนและความเหลื่อมล้ำทางรายได้ในประเทศไทย", *วารสารนักบริหาร*, 32(1), 3-10, 2555.
- [11] OECD, "Income inequality and growth: The role of taxes and transfers," *OECD Economics Department Policy Notes*, No. 9, pp. 1-14, 2012. ประเทศไทย, 2557.
- [12] สำนักงบประมาณของรัฐบาล, การจัดเก็บรายได้ของรัฐบาลไทย ตั้งแต่ปี พ.ศ.2533-2557 กรุงเทพฯ, สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร, 2558.

- [13] สมชัย จิตสุชน และจิราภรณ์ แผลงประพันธ์, บทที่ 12 มาตรการการคลังเพื่อความเป็นธรรมทางเศรษฐกิจและสังคม: การขยายฐานภาษี ในการปฏิรูปเพื่อความเป็นธรรมในสังคม, กรุงเทพฯ, สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย, 2557.
- [14] Denvil, Duncan, "Essays on Personal Income Taxation and Income Inequality", Dissertation Doctor of Philosophy in the Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, 2010.
- [15] นิจจารีย์ กิริติบำรุงพงศ์ และจิรศักดิ์ รอดจันทร์, "ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย," วารสารมหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 3(3): 642-653, 2555.
- [16] ปันณ อนันอภิบุตร. (1 พฤษภาคม 2560). การปฏิรูประบบภาษีเพื่อสังคมไทยเสมอหน้า. จากเว็บไซต์ [www.econ.chula.ac.th/public/publication/project/Poli/Full-Paper\\_tax\\_pan.pdf](http://www.econ.chula.ac.th/public/publication/project/Poli/Full-Paper_tax_pan.pdf)
- [17] สุมาลี สถิตชัยเจริญ และคณะ. (1 พฤษภาคม 2560). การศึกษาผลของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อการสร้างความเป็นธรรมในการกระจายรายได้และเศรษฐกิจของประเทศไทย. จากเว็บไซต์ [www.fpo.go.th/e\\_research/ebook/pdf\\_file/1341904832.pdf](http://www.fpo.go.th/e_research/ebook/pdf_file/1341904832.pdf).
- [18] Eric Engen & Jonathan Skinner, "Taxation and Economic Growth," National Tax Journal, Vol. 49 No. 4, pp. 617-42, 1996.
- [19] Denvil, Duncan, "Essays on Personal Income Taxation and Income Inequality," Dissertation Doctor of Philosophy in the Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, 2010.