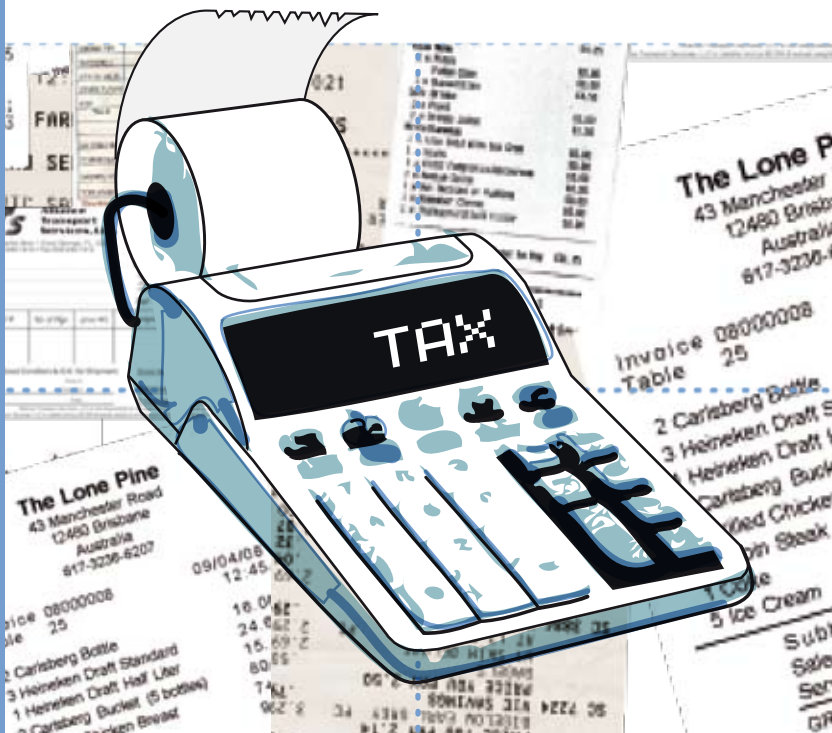


ER BAR	PC	2.99 B	Tax:	.52
SAVINGS		.30-B	Tax:	.18
DE YOU PAY 2.69			Totl	17.95
MEL CHILI	PC	1.95 B	Cash	23.00
SAVINGS		.45-B	Tramo	2.05
DE YOU PAY 1.50				
VANILLA EXT	PC	4.29 B		
SAVINGS		2.15-B		
DE YOU PAY 2.14				
LOW EARL GREY	PC	3.29 B		
SAVINGS		.79-B		
DE YOU PAY 2.50				
ELS		.50 B		
SKIM DELUXE		2.69 B		
LT EGG MDG	PC	2.29 B		

ชุดหนังสือ การสำรวจองค์ความรู้เพื่อการปฏิรูปประเทศไทย

ระบบภาษีเพื่อลดความเหลื่อมล้ำ

ภาวิณ ศิริประภาณุกุล



ชุดหนังสือ การสำรวจองค์ความรู้เพื่อการปฏิรูปประเทศไทย

ระบบภาษีเพื่อลดความเหลื่อมล้ำ

ภาวิน ศิริประภาณุกุล

ระบบภาษีเพื่อลดความเหลื่อมล้ำ

ภาววิน ศิริประภาณุกุล

ข้อมูลทางบรรณานุกรมของสำนักหอสมุดแห่งชาติ

ภาววิน ศิริประภาณุกุล.

ระบบภาษีเพื่อลดความเหลื่อมล้ำ.-- กรุงเทพฯ : เปนไท , 2555.

96 หน้า.

1. ภาษีและการจัดเก็บ. I. .

336.2

ISBN 978-616-7374-64-2

ที่ปรึกษา: สมศักดิ์ ชุณหรัศมิ์

สมเกียรติ ตั้งกิจวานิชย์

ยุวดี คาคาการณ์ไกล

บรรณาธิการสำนักพิมพ์: อธิคม คุณาวุฒิ

กองบรรณาธิการสำนักพิมพ์: สันติสุข กาญจนประกร

รุ่งฤทธิ เพ็ชรรัตน์ อภिरดา มีเดช วีรพงษ์ สุนทรจักรราววัฒน์

ศรีศักดิ์ พิgulแก้ว

บรรณาธิการศิลปกรรม: ณขวัญ ศรีอรุโณทัย

ออกแบบปก: ณขวัญ ศรีอรุโณทัย

พิสูจน์อักษร: ศิริบุญ วงษ์ชิน

บรรณาธิการโครงการ: ปกป้อง จันวิทย์

กองบรรณาธิการโครงการ: สกลฤทธิ จันทรพุ่ม

ภัทชา ด้วงกลัด ตะวัน มานะกุล

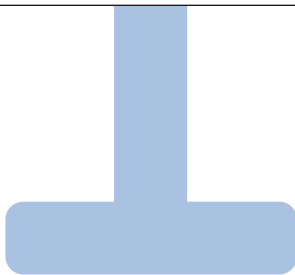
หนังสือชุดนี้เป็นส่วนหนึ่งของโครงการ
การสำรวจองค์ความรู้เพื่อการปฏิรูปประเทศไทย
โดยคณะทำงานเครือข่ายวิชาการเพื่อการปฏิรูป
คณะกรรมการสมัชชาปฏิรูป

จัดพิมพ์และเผยแพร่โดย

สำนักงานปฏิรูป (สปร.) 126/146 ชั้น 4 อาคาร 10 ชั้น
สถาบันบวรศาสตร์คุณธรรม ซอยติวานนท์ 14 ถนนติวานนท์
อำเภอเมือง จังหวัดนนทบุรี 11000
โทรศัพท์ 0 2965 9531-3 โทรสาร 0 2965 9534
www.reform.or.th
www.v-reform.org



บทนำ



โดยหลักการแล้ว การวิเคราะห์ระบบภาษีของประเทศใดประเทศหนึ่งจำเป็นจะต้องวิเคราะห์ควบคู่ไปกับโครงสร้างรายจ่ายของรัฐบาลในประเทศนั้น ๆ ด้วย เนื่องจากโดยปกติแล้ว ภาษีคือแหล่งรายได้ที่สำคัญที่สุดของรัฐบาล ซึ่งในกรณีที่รัฐบาลมีความต้องการจะใช้จ่ายเพิ่มเติม รัฐบาลจำเป็นต้องเพิ่มการจัดเก็บภาษีตามไปด้วย

เราทุกคนควรพึงระลึกไว้เสมอว่า รายจ่ายต่างๆ ของรัฐบาลนั้นแท้จริงแล้วมีต้นทางมาจากภาษีที่จัดเก็บจากพวกเราทุกคนนั่นเอง ดังนั้นการใช้จ่ายต่างๆ ของรัฐบาลควรจะถูกควบคุมให้อยู่ในกรอบที่พิจารณาเป็นอย่างดีแล้ว เห็นควรให้รัฐบาลเข้าไปบริหารจัดการ

อย่างไรก็ดี วัตถุประสงค์ของบทความนี้มุ่งเน้นไปที่การวิเคราะห์ถึงระบบภาษีของประเทศไทยแต่เพียงประการเดียว โดยประเด็นในการพิจารณาระบบภาษีจะมีด้วยกันหลายประเด็น ได้แก่

- 1) ระบบภาษีดังกล่าวควรสร้างรายได้ที่เพียงพอต่อการใช้จ่ายของรัฐบาล
- 2) ระบบภาษีควรมีความเป็นธรรมต่อประชาชนในประเทศทุกคน
- 3) ระบบภาษีควรก่อให้เกิดความบิดเบือนต่อระบบเศรษฐกิจน้อยที่สุด
- 4) ระบบดังกล่าวควรเอื้อต่อการรักษาเสถียรภาพของระบบเศรษฐกิจ

5) ระบบดังกล่าวควรเรียบง่ายและก่อให้เกิดต้นทุนในการบริหารจัดการน้อยที่สุด

บทความนี้จะมุ่งพิจารณาที่ประเด็นระบบภาษีเพื่อความเป็นธรรม ซึ่งมีความสอดคล้องกับหน้าที่ในการลดความเหลื่อมล้ำของรัฐบาล โดยมุ่งเน้นการออกแบบระบบภาษีเพื่อเป็นเครื่องมือหนึ่งในการลดความเหลื่อมล้ำเป็นสำคัญ ไม่ใช่การออกแบบระบบภาษีเพื่อการระดมทุนของทางภาครัฐเพิ่มเติม เพื่อนำมาใช้จ่ายในมาตรการเพื่อลดความเหลื่อมล้ำต่าง ๆ

แนวคิดเกี่ยวกับระบบภาษีที่เป็นธรรมสามารถจัดแบ่งออกได้เป็น 2 รูปแบบหลัก คือ

1) แนวคิดการจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์ (Benefit Principle)

2) แนวคิดการจัดเก็บภาษีตามความสามารถในการจ่าย (Ability-to-Pay Principle)

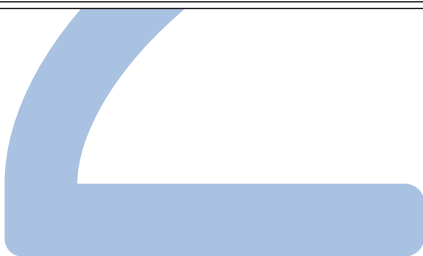
ทั้งสองแนวคิดมีเหตุผลสนับสนุนที่แตกต่างกัน ตามแนวคิดการจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์นั้น ผู้เสียภาษีควรเป็นผู้ได้รับผลประโยชน์จากรัฐบาล โดยผู้ที่ได้รับประโยชน์ในระดับสูงจากสินค้าและบริการต่าง ๆ ที่รัฐบาลจัดหาให้ ควรเสียภาษีในระดับที่สูงกว่าผู้ที่ได้รับประโยชน์จากสินค้าและบริการต่าง ๆ จากรัฐบาลในระดับที่น้อยกว่า

จึงจะถือว่ามีความเป็นธรรม

อย่างไรก็ตาม แนวคิดในการจัดเก็บภาษีลักษณะนี้ จะมีความขัดแย้งกับบทบาทในการลดความเหลื่อมล้ำของ รัฐบาล จึงมีความขัดแย้งกับจุดสนใจหลักของบทความนี้ด้วย เช่นเดียวกัน ดังนั้นบทความนี้จึงมุ่งให้ความสนใจกับแนวคิด ในลักษณะที่สองมากกว่า



แนวคิดการจัดเก็บภาษี
ตามความสามารถในการจ่าย



ตามแนวคิดการจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการจ่ายนั้น การจัดเก็บภาษีที่เป็นธรรมจะแปรผันไปตามความสามารถในการจ่ายของผู้เสียภาษีแต่ละราย โดย ‘ความสามารถในการจ่าย’ ดังกล่าวอาจจะถูกวัดจากฐานะทางเศรษฐกิจหรือกิจกรรมการบริโภคของผู้เสียภาษี ซึ่งตามหลักการนี้ ระบบภาษีที่เป็นธรรมควรนำมาซึ่งการจัดเก็บภาษีในระดับสูงกว่าจากผู้จ่ายภาษีที่มีความสามารถในการจ่ายสูงกว่า โดยไม่คำนึงถึงระดับผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีแต่ละคนจะได้รับ

การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการจ่ายนี้ มีลักษณะแยกออกจากกิจกรรมต่างๆ ที่รัฐบาลกระทำอย่างชัดเจน นั่นคือ ไม่ว่าจะรัฐบาลจะออกมาตรการอะไรที่ให้ผลประโยชน์กับใครในประเทศก็ตาม ถ้า นาย ก มีความสามารถในการจ่ายมากกว่า นาย ข แล้ว นาย ก ก็จะถูกเก็บภาษีในระดับที่สูงกว่า นาย ข เป็นต้น

ดังนั้นการจัดเก็บภาษีตามหลักการนี้จะสามารถแยกพิจารณาไปจากกิจกรรมต่างๆ ที่รัฐบาลกระทำได้อย่างเด็ดขาด จะเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีตามหลักการนี้มีความสอดคล้องกับหน้าที่ในการลดความเหลื่อมล้ำของรัฐบาล

2.1 แนวคิดเรื่องความเป็นธรรม

ตามหลักการจัดเก็บภาษีตามความสามารถในการจ่ายนี้ ระบบภาษีที่ดีควรมีความเป็นธรรมในสองลักษณะ กล่าวคือมีความเป็นธรรมตามแนวนอน (Horizontal Equity) และมีความเป็นธรรมตามแนวตั้ง (Vertical Equity)

ความเป็นธรรมตามแนวนอนนั้น ผู้เสียภาษีที่มีความสามารถในการจ่ายเท่าเทียมกัน ควรต้องจ่ายภาษีในระดับที่เท่ากัน ส่วนระบบภาษีที่มีความเป็นธรรมตามแนวตั้งนั้น ผู้เสียภาษีที่มีความสามารถในการจ่ายมากกว่า ควรจะต้องรับภาระการจ่ายภาษีในระดับที่สูงกว่า

อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการจ่ายนั้น รัฐบาลจำเป็นจะต้องมีมาตรวัด 'ความสามารถในการจ่าย' ที่เป็นธรรมให้กับผู้จ่ายภาษีทุกคนด้วย ซึ่งถ้าหากมาตรวัดที่รัฐบาลใช้วัดความสามารถในการจ่ายของประชาชนเป็นไปอย่างไม่เป็นธรรมแล้ว ก็เป็นการยากที่ระบบภาษีจะมีความเป็นธรรมต่อผู้จ่ายภาษีทั้งตามแนวนอนและแนวตั้ง

มาตรวัดความสามารถในการจ่ายในอุดมคตินั้น ควรสามารถชี้วัดระดับสวัสดิการในทุก ๆ มิติของผู้จ่ายภาษีได้ทั้งหมด ยกตัวอย่างเช่น ถ้า นาย ก สามารถหารายได้เพื่อนำมาซื้อหาสินค้าเพื่อการบริโภคต่าง ๆ ได้ในระดับเดียวกับกับ นาย ข โดยที่ นาย ก ใช้เวลาในการทำงานน้อยกว่า ในกรณี

นี่ก็น่าจะถือว่า นาย ก มีความสามารถในการจ่ายมากกว่า นาย ข เนื่องจาก นาย ก น่าจะมีระดับสวัสดิการเพิ่มขึ้นจากการพักผ่อนของตนเองในระดับที่สูงกว่า นาย ข

อย่างไรก็ดี เป็นเรื่องยากมากที่หน่วยงานใดเข้าไปตรวจวัดความสามารถในการจ่ายในทุก ๆ มิติของผู้จ่ายภาษีได้ ดังนั้นโดยทั่วไปแล้ว ความสามารถในการจ่ายของผู้จ่ายภาษีจะถูกวัดจากตัวแปรหลัก 3 รูปแบบ อันได้แก่

- 1) รายได้ของผู้จ่ายภาษี
- 2) ระดับการบริโภคของผู้จ่ายภาษี
- 3) ระดับความมั่งคั่ง (Wealth) ของผู้จ่ายภาษี

2.2 ฐานภาษีเพื่อความเสมอภาคตามแนวนอน (Horizontal Equity)

ฐานภาษีที่วัดจากระดับรายได้ของผู้จ่ายภาษีและระดับการบริโภคของผู้จ่ายภาษีนั้น แท้จริงแล้วมีความใกล้เคียงกันเป็นอย่างมาก โดยเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมตามแนวนอนแล้ว ระดับรายได้หรือระดับการบริโภคของผู้จ่ายภาษีควรวัดจากระดับรายได้หรือการบริโภค 'ตลอดช่วงชีวิต' ของผู้จ่ายภาษี

ยกตัวอย่างเช่น ในกรณีที่ นาย ก มีรายได้ในช่วงต้นของชีวิตการทำงานสูงกว่า นาย ข แต่มีรายได้ในช่วงปลาย

ชีวิตการทำงานต่ำกว่า นาย ข ในขณะที่ระดับรายได้ตลอดช่วงชีวิต (ภายใต้การคำนวณปรับมูลค่าเพื่อให้เทียบเคียงกันได้) มีค่าเท่ากันแล้ว นาย ก กับ นาย ข ก็ควรที่จะมีภาระในการจ่ายภาษีตลอดช่วงชีวิตในระดับเดียวกัน

ภายใต้สถานการณ์ที่บุคคลทั้งสองสามารถเข้าถึงตลาดเงินตลาดทุนเพื่อการกู้ยืมได้อย่างเท่าเทียมกันแล้ว ระดับการบริโภคตลอดช่วงชีวิตของ นาย ก ก็น่าจะอยู่ในระดับเดียวกันกับ นาย ข นั่นคือ ในกรณีแรก นาย ก อาจมีระดับการบริโภคในช่วงต้นของชีวิตสูงกว่า นาย ข เนื่องจากในช่วงนั้น นาย ก มีรายได้ในระดับที่สูงกว่า แต่เมื่อถึงช่วงท้ายของชีวิต นาย ก น่าจะมีระดับการบริโภคที่ต่ำกว่า นาย ข เนื่องจาก นาย ก มีระดับรายได้ที่ต่ำกว่า ในอีกกรณีหนึ่ง นาย ก อาจมีระดับการบริโภคในช่วงต้นชีวิตที่ต่ำกว่า นาย ข และเก็บรายได้บางส่วนเป็นเงินออมของตนเอง ในขณะที่ นาย ข อาจกู้เงินมาเพื่อซื้อหาสินค้าเพื่อการบริโภคในช่วงต้นของชีวิต ซึ่งในช่วงท้ายของชีวิต นาย ก ก็น่าจะมีระดับการบริโภคที่สูงกว่า นาย ข เพราะมีรายได้ของตนเองบวกเข้ากับเงินออมที่ได้สะสมมาในช่วงก่อนหน้า ในขณะที่ นาย ข ต้องมีภาระในการใช้คืนเงินกู้จากการกู้ยืมในช่วงต้นของชีวิต ส่งผลให้ระดับการบริโภคตลอดช่วงชีวิตของ นาย ก อยู่ในระดับเดียวกันกับระดับของ นาย ข

ในกรณีเช่นนี้ ระบบภาษีที่เก็บภาษีใน 'อัตราเดียวกัน' บนฐานภาษีที่คำนวณจากรายได้หรือคำนวณจากการใช้

จ่ายเพื่อการบริโภคจะเป็นระบบภาษีที่มีความเป็นธรรมตามแนวนอน โดยจากตัวอย่างข้างต้น ถ้าหากระบบภาษีดังกล่าวคำนวณฐานภาษีจากระดับรายได้ของผู้จ่ายภาษีภายใต้อัตราภาษีเดียวกันตลอดช่วงชีวิตของบุคคลทั้งสองแล้ว นาย ก กับ นาย ข ก็น่าจะมีภาระในการจ่ายภาษีในระดับเดียวกัน

อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ระบบภาษีที่บังคับใช้มีการคิดอัตราภาษีในลักษณะอัตราก้าวหน้า (Progressive) ผู้ที่มีรายได้มากกว่าจะต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าแล้ว ก็อาจทำให้ภาระภาษีของ นาย ก และ นาย ข ตลอดช่วงชีวิต มีความแตกต่างกันได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่บุคคลใดบุคคลหนึ่งได้รับรายได้ในระดับสูงมาก ในช่วงสั้นๆ ของชีวิต โดยในช่วงเวลาสั้นๆ ดังกล่าวบุคคลนั้นอาจต้องรับภาระการจ่ายภาษีในอัตราที่สูงมาก ซึ่งจะทำให้ภาระภาษีของบุคคลนั้นอยู่ในระดับที่สูงมากกว่าอีกบุคคลหนึ่ง ทั้งๆ ที่ระดับรายได้ อาจจะมีลักษณะค่อนข้างคงที่ เคลื่อนไหวอยู่ในขั้นรายได้ที่เสียภาษีในอัตราที่ต่ำตลอดช่วงชีวิต

บทวิเคราะห์ในหนังสือของ Musgrave and Musgrave (1989) ได้สร้างกรณีตัวอย่างที่ทำให้ ‘ฐานการบริโภค’ ของผู้จ่ายภาษีมียุทธศาสตร์ที่พึงประสงค์มากกว่าในการสร้างความเป็นธรรมตามแนวนอนให้กับระบบภาษี โดยในกรณีที่ระบบภาษีมมีการคำนวณผ่านฐานรายได้ และมีการคำนวณภาษีผ่านรายได้ทุกประเภทของผู้จ่ายภาษีแล้ว ระบบภาษีดังกล่าว

อาจทำให้ผู้ที่เก็บออมเงินมีการระในการจ่ายภาษีมากกว่า ผู้ที่ไม่เก็บออมเงินหรือผู้ที่กู้ยืมเงินมาใช้จ่ายล่วงหน้า ในขณะที่จะไม่เกิดปัญหาดังกล่าวขึ้นในกรณีที่ระบบภาษีใช้ฐานการคำนวณมาจากระดับการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคของผู้จ่ายภาษี

นอกจากนั้นแล้วฐานการบริโภคยังมีความได้เปรียบในด้านของความครอบคลุมของฐานภาษี โดยในทางปฏิบัติ ดูเหมือนจะเป็นการง่ายกว่าในการเก็บภาษีบนฐานการบริโภคอย่างครอบคลุม ในขณะที่การเก็บภาษีบนฐานรายได้ในหลาย ๆ กรณีไม่สามารถทำได้อย่างครอบคลุมเท่า ระบบภาษีที่มีช่องทางในการรั่วไหลสูงไม่น่าจะเป็นระบบภาษีที่มีความเป็นธรรมตามแนวอนันได้

สำหรับฐานความมั่งคั่ง (Wealth) ของผู้จ่ายภาษีนั้น จะมีลักษณะใกล้เคียงกับฐานรายได้ของผู้จ่ายภาษี เนื่องจากโดยปกติแล้วความมั่งคั่งของผู้จ่ายภาษีจะนำมาซึ่งรายได้เพิ่มเติมจากความมั่งคั่งที่สะสมมาดังกล่าว ดังนั้นการเก็บภาษีจากฐานรายได้ ‘ทุกทาง’ ของผู้จ่ายภาษีก็เปรียบเสมือนการเก็บภาษีบนฐานของความมั่งคั่งเช่นเดียวกัน

มีกรณีที่น่าสนใจเพิ่มเติมอีกจุดหนึ่ง นั่นคือ ในกรณีที่ผู้จ่ายภาษีมีการเก็บสะสมความมั่งคั่งและไม่ได้นำความมั่งคั่งดังกล่าวออกมาใช้จ่ายเพื่อการบริโภคในช่วงชีวิตของตนเอง แต่กลับโอนย้ายความมั่งคั่งดังกล่าวให้กับลูกหลานของตนเองในรูปของมรดก การยกมรดกให้กับลูกหลาน

ดังกล่าวดูเหมือนจะเป็นการชะลอการจ่ายภาษีบนฐานการบริโภคของตนเองออกไปในอนาคต โดยการจ่ายภาษีจะเกิดขึ้นในกรณีที่ลูกหลานของบุคคลดังกล่าวนำมารดกที่ได้รับออกมาใช้จ่ายเพื่อการบริโภค แต่หากการใช้จ่ายดังกล่าวไม่เกิดขึ้น และมีการโอนย้ายจากรุ่นสู่รุ่นไปเรื่อยๆ แล้ว ก็ดูเหมือนว่าบุคคลดังกล่าวสามารถที่จะชะลอการจ่ายภาษีของตนออกไปได้อย่างไม่มีที่สิ้นสุด

ในกรณีนี้ การเก็บภาษีบน ‘ฐานมรดก’ ควบคู่ไปกับการเก็บภาษีบนฐานการบริโภคก็ดูเหมือนจะเป็นการสร้างความเป็นธรรมตามแนวนอนให้กับระบบภาษีได้ เนื่องจากในที่สุดแล้ว ผู้ที่มีรายได้ตลอดช่วงชีวิตที่เท่ากันก็จะต้องจ่ายภาระภาษีตลอดช่วงชีวิตของตนเองในระดับที่เท่ากันด้วย

2.3 ฐานภาษีเพื่อความเป็นธรรมตามแนวดิ่ง (Vertical Equity)

ระบบภาษีที่จะสร้างความเป็นธรรมตามแนวดิ่งได้จะต้องทำให้ผู้ที่มีความสามารถในการจ่ายที่สูงกว่า จ่ายภาษีในระดับที่สูงกว่าผู้ที่มีความสามารถต่ำกว่า อย่างไรก็ตาม แม้แต่การเก็บภาษีด้วยอัตราถดถอย (Regressive) ก็สามารถทำให้เกิดความเป็นธรรมตามแนวดิ่งได้ เนื่องจากฐานภาษีที่ใหญ่ขึ้นของผู้ที่มีความสามารถในการจ่ายที่สูงกว่า จะทำให้

บุคคลดังกล่าวต้องจ่ายภาษีเป็นมูลค่าที่สูงกว่าผู้ที่มีความสามารถในการจ่ายที่ต่ำกว่าอยู่แล้ว

รัฐบาลอาจใช้แนวคิดของระบบภาษีที่เป็นธรรมตามแนวคิดเพื่อเป็นเครื่องมือในการลดความเหลื่อมล้ำที่เกิดขึ้นภายในประเทศ ซึ่งทำให้โดยปกติแล้วระบบภาษีของประเทศบนโลกส่วนใหญ่จะมีลักษณะการเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าบนฐานภาษีบางประเภท

ในกรณีของการเก็บภาษีด้วยอัตราก้าวหน้า การใช้ฐานภาษีจากการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคจะมีข้อเสียเปรียบกว่าการใช้ฐานรายได้และฐานความมั่งคั่ง เนื่องจากเป็นการยากที่หน่วยงานใดหน่วยงานหนึ่งจะสามารถตามเก็บข้อมูลการบริโภคของแต่ละบุคคลอย่างครบถ้วนในแต่ละช่วงเวลาได้ การเก็บภาษีอัตราก้าวหน้าบนฐานการบริโภค จึงอาจทำได้แค่ในลักษณะเพียงการคาดเดาประเภทสินค้าหรือบริการที่ผู้ที่มีความสามารถในการจ่ายสูงมีโอกาสที่จะบริโภคมากกว่า แล้วเก็บภาษีในอัตราที่สูงขึ้นจากสินค้าหรือบริการประเภทดังกล่าวเท่านั้น

ถึงอย่างนั้นก็ตาม จะเห็นว่าการเก็บภาษีในลักษณะนี้อาจไม่ได้ทำให้ผู้ที่มีความสามารถในการจ่ายที่สูงจำเป็นต้องจ่ายภาษีในระดับที่สูงขึ้นก็เป็นได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่ผู้จ่ายภาษีกุุ่มนี้หลีกเลี่ยงการบริโภคสินค้าที่มีอัตรากำภาษีในระดับสูงดังกล่าว

การเก็บภาษีอัตราก้าวหน้าบนฐานรายได้และฐาน

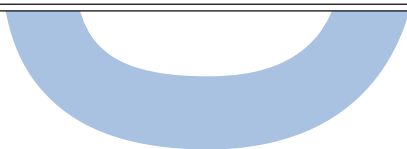
ความมั่งคั่งน่าจะมีความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติมากกว่า โดย รายได้และความมั่งคั่งที่มากกว่าอาจถูกนำมาประยุกต์ใช้กับ อัตราภาษีก้าวหน้า ซึ่งจะบังคับให้ผู้ที่มีความสามารถในการ จ่ายสูงจำเป็นต้องรับภาระการจ่ายภาษีในอัตราที่สูงขึ้น อย่างไรก็ดี มีข้อควรระวังจากความครอบคลุมในการเก็บภาษี บนฐานรายได้และความมั่งคั่ง โดยระบบภาษีที่มีช่องทาง ในการรั่วไหลในการจัดเก็บหรือมีการบังคับใช้อัตราภาษีใน ระดับต่ำบนช่องทางหารายได้บางประเภท อาจทำให้ ระบบภาษีดังกล่าวไม่มีความเป็นธรรมตามแนวคิดได้

2.4 ระบบภาษีที่มีความเป็นธรรม

ในภาพรวมแล้ว รัฐบาลอาจมีความต้องการระบบ ภาษีที่มีความเป็นธรรมทั้งในแนวนอนและแนวตั้ง โดยระบบ ภาษีดังกล่าวน่าจะนำมาซึ่งการลดระดับลงของการหลีกเลี่ยง ภาษี และนำมาซึ่งการลดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจให้ กับประเทศอย่างแท้จริงได้ รัฐบาลอาจประยุกต์ใช้ฐานภาษี หลายๆ ประเภทพร้อมๆ กัน เพื่อสร้างระบบภาษีที่เป็นธรรม ดังกล่าว อย่างไรก็ตามการวิเคราะห์ระบบภาษีควรที่จะกระทำ พร้อมๆ กันไปทั้งระบบ โดยการมุ่งวิเคราะห์เพียงภาษีบาง ประเภทอาจทำให้ภาพความเป็นธรรมของภาษีมีความ บิดเบือนไปจากความเป็นจริงได้



โครงสร้างระบบภาษาไทย
และองค์ประกอบที่สำคัญ



ตารางที่ 1 แสดงรายได้ประเภทต่างๆ ที่จัดเก็บโดยรัฐบาล ในปีงบประมาณ 2550-2553 ซึ่งรายได้ที่จัดเก็บได้โดยรัฐบาลเหล่านี้ ยังไม่ได้แสดงถึงภาวะภาษีทั้งหมดที่คนไทยจะถูกจัดเก็บจากภาครัฐ เนื่องจากในที่สุดแล้วรัฐบาลอาจต้องมีการคืนเงินภาษีบางประเภทกลับสู่ผู้จ่ายภาษี

นอกจากนั้นแล้วองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (อปท.) ต่างๆ ยังมีการจัดเก็บภาษีของตนเองอีกด้วย อย่างไรก็ตาม มูลค่าของรายได้ประเภทต่างๆ ที่จัดเก็บโดยรัฐบาลก็ยังเป็นตัวสะท้อนที่ดีถึงแหล่งรายได้สำคัญของภาครัฐไทย

ตารางที่ 1 ผลการจัดเก็บรายได้ของรัฐบาล ปีงบประมาณ 2550-2553

ที่มา: สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง

ประเภทรายได้	2550		2551		2552		2553	
	จำนวน (ล้านบาท)	สัดส่วน ต่อรายได้รวม (ร้อยละ)	จำนวน (ล้านบาท)	สัดส่วน ต่อรายได้รวม (ร้อยละ)	จำนวน (ล้านบาท)	สัดส่วน ต่อรายได้รวม (ร้อยละ)	จำนวน (ล้านบาท)	สัดส่วน ต่อรายได้รวม (ร้อยละ)
1. รายได้จากภาษีอากร	1,494,440	89.7	1,651,265	89.9	1,506,626	89.5	1,763,484	88.4
1.1 ภาษีทางตรง	643,149	38.6	739,531	40.2	680,980	40.4	730,538	36.6
- ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	192,795	11.6	204,847	11.1	198,095	11.8	208,374	10.4
- ภาษีเงินได้นิติบุคคล	384,619	23.1	460,650	25.1	392,172	23.3	454,565	22.8
- ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม	65,735	3.9	74,033	4.0	90,712	5.4	67,599	3.4
1.2 ภาษีทางอ้อม	851,292	51.1	911,734	49.6	825,646	49.0	1,032,946	51.8
1.2.1 ภาษีการขายทั่วไป	475,815	28.5	536,295	29.2	457,362	27.2	533,802	26.8
- ภาษีมูลค่าเพิ่ม	434,272	26.1	503,439	27.4	431,775	25.6	502,176	25.2
- ภาษีสรรพสามิต	34,406	2.1	25,133	1.4	18,099	1.1	22,892	1.1
- อากรแสตมป์	7,137	0.4	7,724	0.4	7,488	0.4	8,735	0.4
1.2.2 ภาษีสรรพสามิต	286,963	17.2	277,994	15.1	290,693	17.3	405,462	20.3
1.2.3 อากรนำเข้า-ส่งออก	88,514	5.3	97,445	5.3	77,591	4.6	93,681	4.7
2. รายได้ที่ไม่ใช่ภาษี	172,384	10.3	186,378	10.1	177,672	10.5	231,481	11.6
3. รวมทั้งสิ้น	1,666,824	100.0	1,837,643	100.0	1,684,297	100.0	1,994,966	100.0

จากตารางที่ 1 สังเกตได้ว่ารายได้หลักจากการจัดเก็บของรัฐบาลมาจากภาษีอากร โดยรายได้ดังกล่าวคิดเป็นสัดส่วนราวร้อยละ 88-90 ของรายได้ทั้งหมดที่จัดเก็บโดยรัฐบาล ในขณะที่รายได้ที่ไม่ใช่ภาษี ซึ่งคิดรวมรายได้ค่าธรรมเนียมต่าง ๆ จากบริการของรัฐบาล และเงินส่วนแบ่งรายได้จากรัฐวิสาหกิจ เป็นต้น คิดเป็นสัดส่วนเพียงราวร้อยละ 10-12 ของรายได้ที่รัฐบาลจัดเก็บทั้งหมด

อาจกล่าวได้ว่ารายได้ในกลุ่มหลังนี้ของรัฐบาลเป็นรายได้ที่รัฐบาลเป็นคนสร้างหรือหาเอง ผ่านการให้บริการของรัฐบาลและรัฐวิสาหกิจต่าง ๆ ซึ่งจะเห็นได้ว่ารายได้ในส่วนนี้คิดเป็นสัดส่วนเพียงเล็กน้อยเท่านั้นของรายได้ทั้งหมดที่จัดเก็บโดยรัฐบาล

ในด้านองค์ประกอบของรายได้ ‘ภาษีทางตรง’ ซึ่งเป็นกลุ่มภาษีที่จัดเก็บบน ‘ฐานรายได้’ ของประชากรไทย และนิติบุคคลประเภทต่าง ๆ มีสัดส่วนอยู่เพียงราวร้อยละ 37 ในปีงบประมาณ 2553 โดยภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นประเภทภาษีที่มีมูลค่าสูงสุดในกลุ่มนี้ ส่วนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้นคิดเป็นสัดส่วนเพียงราวร้อยละ 10-12 ของรายได้ทั้งหมดที่รัฐบาลจัดเก็บได้ ในช่วงเวลาปัจจุบัน

ภาษีกลุ่มที่มีมูลค่าสูงสุดที่รัฐบาลจัดเก็บ ได้แก่ ‘ภาษีทางอ้อม’ ซึ่งจัดเป็นกลุ่มภาษีที่จัดเก็บบน ‘ฐานการบริโภค’ ของประชากรและนิติบุคคลในประเทศ โดยสัดส่วนของภาษีทางอ้อมคิดเป็นราวร้อยละ 52 ของรายได้ทั้งหมดที่รัฐบาล

จัดเก็บได้ในปีงบประมาณ 2553 นั่นคือ ราว ๆ ครึ่งหนึ่งของรายได้ทั้งหมดที่รัฐบาลจัดเก็บได้จัดอยู่ในกลุ่มภาษีที่จัดเก็บบนฐานการบริโภคนี้

ภาษีที่มีมูลค่าสูงสุดในกลุ่มนี้คือภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งคิดเป็นสัดส่วนราวร้อยละ 25-27 ของรายได้ทั้งหมดที่รัฐบาลจัดเก็บได้ ในเวลาปัจจุบัน รองลงมาเป็นภาษีสรรพสามิตที่รัฐบาลจัดเก็บบนสินค้าที่ส่งผลกระทบต่อสังคมและสิ่งแวดล้อม ซึ่งคิดเป็นสัดส่วนราวร้อยละ 20 ของรายได้ทั้งหมดที่รัฐบาลจัดเก็บได้ ในปีงบประมาณ 2553

โดยปกติแล้ว การวัดระดับการจัดเก็บภาษีในเชิงเปรียบเทียบกันของแต่ละประเทศจะมีการคำนวณระดับการจัดเก็บรายได้ของทางภาครัฐเปรียบเทียบกับระดับรายได้ของประเทศ ซึ่งมักจะถูกวัดผ่านผลผลิตมวลรวมในประเทศ หรือ GDP ณ ราคาตลาดปัจจุบัน อย่างไรก็ตามการคำนวณค่าสถิติดังกล่าวควรที่จะคำนึงถึงนิยามของคำว่า ‘รายได้ของทางภาครัฐ’ ที่อาจมีความแตกต่างกันออกไปในแต่ละงานศึกษาด้วย

สำหรับประเทศไทยแล้ว ข้อควรระวังที่สำคัญจะอยู่ที่ความแตกต่างระหว่าง

- 1) รายได้ที่รัฐบาลจัดเก็บได้
- 2) รายได้สุทธิของรัฐบาล
- และ 3) รายได้ของทางภาครัฐในภาพรวม

ตารางที่ 2 รายได้ของภาครัฐตามคำนิยามต่างๆ เปรียบเทียบกับ GDP ปีงบประมาณ 2550 – 2553

ที่มา: ข้อมูลรายได้รัฐบาล นำมาจาก สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง

(ณ วันที่ 27 มิถุนายน 2554)

*ข้อมูล GDP ณ ราคาตลาด
ปัจจุบัน เป็นข้อมูลตามปีปฏิทิน
(ซึ่งไม่ตรงกับปีงบประมาณ
ของประเทศไทย) นำมาจาก
สำนักงานคณะกรรมการ
พัฒนาการเศรษฐกิจและสังคม
แห่งชาติ โดยข้อมูลปี 2553
เป็นข้อมูลเบื้องต้น

**ภาษีจัดสรรให้แก่ อปท.
หมายถึง มูลค่ารวมของ
ภาษี VAT จัดสรรให้กับองค์การ
บริหารส่วนจังหวัด (อบจ.) และ
ภาษีจัดสรรให้กับ อปท. ตาม
พ.ร.บ.กำหนดแผนฯ

***ข้อมูลรายได้ที่ อปท. จัดเก็บ
เอง นำมาจาก กรมส่งเสริมการ
ปกครองส่วนท้องถิ่น โดยข้อมูล
ปี 2553 เป็นข้อมูลประมาณการ

	ปีงบประมาณ	2550 2007	2551 2008	2552 2009	2553 2010
(1) GDP ณ ราคาตลาดปัจจุบัน* (ล้านบาท)		8,525,197	9,080,466	9,041,551	10,104,821
(2) รายได้ที่จัดเก็บโดยรัฐบาลรวม (ล้านบาท)		1,703,775	1,837,643	1,684,297	1,994,966
สัดส่วนต่อ GDP ณ ราคาตลาดปัจจุบัน (ร้อยละ)		19.99	20.24	18.63	19.74
(3) เงินคืนภาษีและเงินกันขดเขยการส่งออก (ล้านบาท)		192,209	214,761	210,567	236,227
สัดส่วนต่อ GDP ณ ราคาตลาดปัจจุบัน (ร้อยละ)		2.25	2.37	2.33	2.34
(4) ภาษีจัดสรรให้แก่ อปท.** (ล้านบาท)		67,106	77,045	62,872	79,827
สัดส่วนต่อ GDP ณ ราคาตลาดปัจจุบัน (ร้อยละ)		0.79	0.85	0.70	0.79
(5) รายได้สุทธิรัฐบาล [(2)-(3)-(4)] (ล้านบาท)		1,444,460	1,545,837	1,410,858	1,678,911
สัดส่วนต่อ GDP ณ ราคาตลาดปัจจุบัน (ร้อยละ)		16.94	17.02	15.60	16.61
(6) รายได้ที่ อปท. จัดเก็บเอง*** (ล้านบาท)		29,284	32,212	38,746	42,345
สัดส่วนต่อ GDP ณ ราคาตลาดปัจจุบัน (ร้อยละ)		0.34	0.35	0.43	0.42
(7) รายได้สุทธิภาครัฐไทย [(5)+(4)+(6)] (ล้านบาท)		1,540,849	1,655,094	1,512,476	1,801,084
สัดส่วนต่อ GDP ณ ราคาตลาดปัจจุบัน (ร้อยละ)		18.07	18.23	16.73	17.82

ในส่วนของ ‘รายได้ที่รัฐบาลจัดเก็บได้’ ของประเทศไทยนั้น จะเป็นข้อมูลที่รายงานมูลค่ารวมของรายได้ทั้งหมดที่จัดเก็บโดยรัฐบาล โดยที่ยังมิได้มีการหักเงินคืนภาษีประเภทต่างๆ ของกรมสรรพากร รวมถึงเงินกันชดเชยการส่งออก ออกไป โดยรายได้ที่จัดเก็บโดยรัฐบาลนั้นยังหมายรวมถึงภาษีบางประเภทที่มีการกำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หรือ อปท. ประเภทต่างๆ เป็นเจ้าของแล้วในปัจจุบัน แต่รัฐบาลยังเป็นตัวแทนของ อปท. ในการจัดเก็บภาษีเหล่านี้ แล้วจึงจัดสรรให้กับ อปท. ในลำดับถัดไป และภาษีที่รัฐบาลมีหน้าที่จัดสรรให้กับ อปท. ตามพระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนกระจายอำนาจให้แก่ อปท. ปี พ.ศ. 2542 อีกด้วย

นอกจากนั้น ‘รายได้ที่รัฐบาลจัดเก็บได้’ ดังกล่าว ยังไม่ได้นับรวมรายได้ที่จัดเก็บได้เองของ อปท. ในแต่ละแห่ง ดังนั้นข้อมูล ‘รายได้ที่รัฐบาลจัดเก็บได้’ ดังกล่าวจึงอาจไม่ใช่ตัวสะท้อนที่ดีเพื่อใช้ในการคำนวณระดับการจัดเก็บภาษีในภาพรวมของภาครัฐไทย

ตารางที่ 2 แสดงนิยามและมูลค่าที่แตกต่างกันของ

- 1) รายได้ที่รัฐบาลจัดเก็บได้ (เช่นเดียวกับที่ได้มีการรายงานไว้ในตารางที่ 1 ข้างต้น)
- 2) รายได้สุทธิของรัฐบาล ซึ่งมีการหักลบ เงินคืนภาษีประเภทต่างๆ เงินกันชดเชยการส่งออก และเงินภาษีจัดสรร

ให้กับ อบท. ออกไป

และ 3) รายได้ของทางภาครัฐในภาพรวม ซึ่งน่าจะเป็นตัวสะท้อนการจัดเก็บรายได้ของภาครัฐในภาพรวมได้ดีที่สุด โดยเป็นการคำนวณรวมรายได้ที่จัดเก็บได้ของรัฐบาลกับ อบท. และหักเอาเงินคืนภาษีประเภทต่าง ๆ และเงินกันชดเชยการส่งออก ออกไป

จากตารางที่ 2 จะเห็นได้ว่าเงินคืนภาษีประเภทต่าง ๆ ของกรมสรรพากรและเงินกันชดเชยการส่งออกของประเทศไทยมีมูลค่าอยู่ในระดับราวร้อยละ 2.2-2.4 เมื่อเทียบกับ GDP ณ ราคาตลาดปัจจุบัน ซึ่งการไม่หักเอาเงินคืนต่าง ๆ เหล่านี้ออกไป อาจทำให้การวิเคราะห์ภาพรวมการจัดเก็บรายได้ของภาครัฐเกิดความคลาดเคลื่อนได้ ในขณะที่รายได้ที่ อบท. จัดเก็บเองนั้นจะมีมูลค่าไม่สูงมากนัก โดยอยู่ในระดับราวร้อยละ 0.3-0.5 ของมูลค่า GDP ณ ราคาตลาด ซึ่งเมื่อได้หักเงินคืนภาษีและเงินกันชดเชยการส่งออก และบวกรวมรายได้ที่ อบท. จัดเก็บเองเข้าไปแล้ว มูลค่าภาษีที่จัดเก็บโดยภาครัฐที่แท้จริงของประเทศไทยจะมีสัดส่วนในระดับราวร้อยละ 16.7-18.3 ของ GDP ณ ราคาตลาด ในช่วงเวลาปัจจุบัน

ข้อสังเกตที่สำคัญอีกประการหนึ่ง คือ ส่วนต่างระหว่าง 'รายได้สุทธิของรัฐบาล' และ 'รายได้สุทธิของภาครัฐ' ตามค่านิยมของการศึกษานี้ มีการปรับตัวเพิ่มมาก

ขึ้นเรื่อยๆ โดยในปีงบประมาณ 2545 ส่วนต่างดังกล่าวคิดเป็นร้อยละ 0.73 ของ GDP ณ ราคาตลาด ในขณะที่ในปีงบประมาณ 2553 ส่วนต่างดังกล่าวคิดเป็นร้อยละ 1.21 ของ GDP ณ ราคาตลาด โดยปัจจัยสำคัญมาจากการเพิ่มขึ้นของรายได้ของ อปท. ประเภทต่างๆ ตามข้อกำหนดของกฎหมายในปัจจุบัน เราสามารถคาดการณ์ได้ว่าในอนาคตส่วนต่างระหว่างรายได้รัฐบาลทั้งสองประเภทนี้จะมีระดับเพิ่มสูงขึ้นเรื่อยๆ

ระบบภาษีของประเทศไทยไม่มีส่วนประกอบที่มีลักษณะการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าที่ชัดเจนมากนัก อย่างไรก็ตาม โครงสร้างการจัดเก็บภาษีหลายๆ ประเภทก็ยังมีลักษณะการจัดเก็บตามอัตราก้าวหน้าอยู่บ้าง โดยสามารถดูได้จากรายละเอียดการจัดเก็บภาษีรายการสำคัญของประเทศไทย ซึ่งจะกล่าวถึงต่อไปในส่วนนี้

3.1 ภาษีทางอ้อม

จากตารางที่ 1 ข้างต้น ภาษีทางอ้อมของประเทศไทย มีสัดส่วนสูงถึงราวร้อยละ 52 ของมูลค่าการจัดเก็บรายได้ทั้งหมดของรัฐบาลในปีงบประมาณ 2553 โดยประเภทภาษีหลักในกลุ่มนี้ ได้แก่

- 1) ภาษีมูลค่าเพิ่ม
- 2) ภาษีสรรพสามิต
- 3) อากรรนำเข้า¹
- และ 4) ภาษีธุรกิจเฉพาะ

1) ภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นภาษีที่มีมูลค่าสูงสุดในการจัดเก็บรายได้ของรัฐบาลในปีงบประมาณ 2553 โดยอัตราภาษีตามประมวลกฎหมายรัษฎากร อยู่ที่ระดับร้อยละ 10 ของมูลค่าเพิ่มในการขายสินค้า บริการ หรือสินค้านำเข้า ในปี 2542 ได้มีพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 353) ปรับปรุงอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นร้อยละ 7 โดยมีการประกาศใช้อัตราดังกล่าว

1 มูลค่าอากรรนำเข้า-ส่งออกแทบทั้งหมด กว่ร้อยละ 95 จากที่แสดงในตารางที่ 1 ข้างต้นนั้น เป็นมูลค่าของอากรรนำเข้าเพียงเท่านั้น มูลค่าของอากรรส่งออกในช่วงเวลาดังกล่าวของประเทศไทยอยู่ในระดับที่ต่ำมาก

ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2542 เป็นต้นมา และได้มีการใช้อัตราดังกล่าวมาจนกระทั่งถึงปัจจุบัน

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพเป็นปกติธุระ ไม่ว่าจะประกอบกิจการในรูปของบุคคลธรรมดา คณะบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโช้นิติบุคคล หรือนิติบุคคลใดๆ ที่มีรายรับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการเกินกว่า 1,800,000 บาทต่อปี ซึ่งหมายความว่าผู้ประกอบการรายย่อยๆ ที่มีรายได้น้อยกว่าข้อกำหนดดังกล่าว จะได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม

นอกจากนั้น กฎหมายยังมีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้าและบริการบางประเภท อาทิ

- 1) สินค้าที่เกี่ยวข้องกับการทำการเกษตร เช่น ปุ๋ย อาหารสัตว์ หรือยาฆ่าแมลง เป็นต้น หรือสินค้าเกษตรที่ยังมิได้แปรรูป
- 2) หนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียน
- 3) การให้บริการสาธารณสุข การให้บริการการศึกษา ห้องสมุด การให้บริการรักษาพยาบาล การให้บริการของภาครัฐ
- 4) การให้บริการวิจัย หรือบริการทางวิชาการ
- 5) การให้บริการที่เกี่ยวข้องกับศิลปะและวัฒนธรรม เป็นต้น

ถึงแม้ว่าอัตราการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจะมีลักษณะ

คงที่ อยู่ที่ระดับร้อยละ 7 บนมูลค่าสินค้าและบริการเพื่อการอุปโภคบริโภคแทบทุกประเภท การมีข้อยกเว้นต่าง ๆ ข้างต้นทำให้บางฝ่ายมองว่าภาษีมูลค่าเพิ่มอาจมีลักษณะของการจัดเก็บภาษีอัตราก้าวหน้าอยู่บ้าง เนื่องจากกลุ่มคนรายได้น้อยมักจะใช้บริการของผู้ประกอบการรายย่อย ๆ หรือผู้ประกอบการนอกระบบเป็นสัดส่วนที่สูงกว่า ในขณะที่สัดส่วนการใช้จ่ายสินค้าที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มก็อาจอยู่ในระดับที่สูงมากกว่าสัดส่วนของกลุ่มคนที่มีรายได้สูง

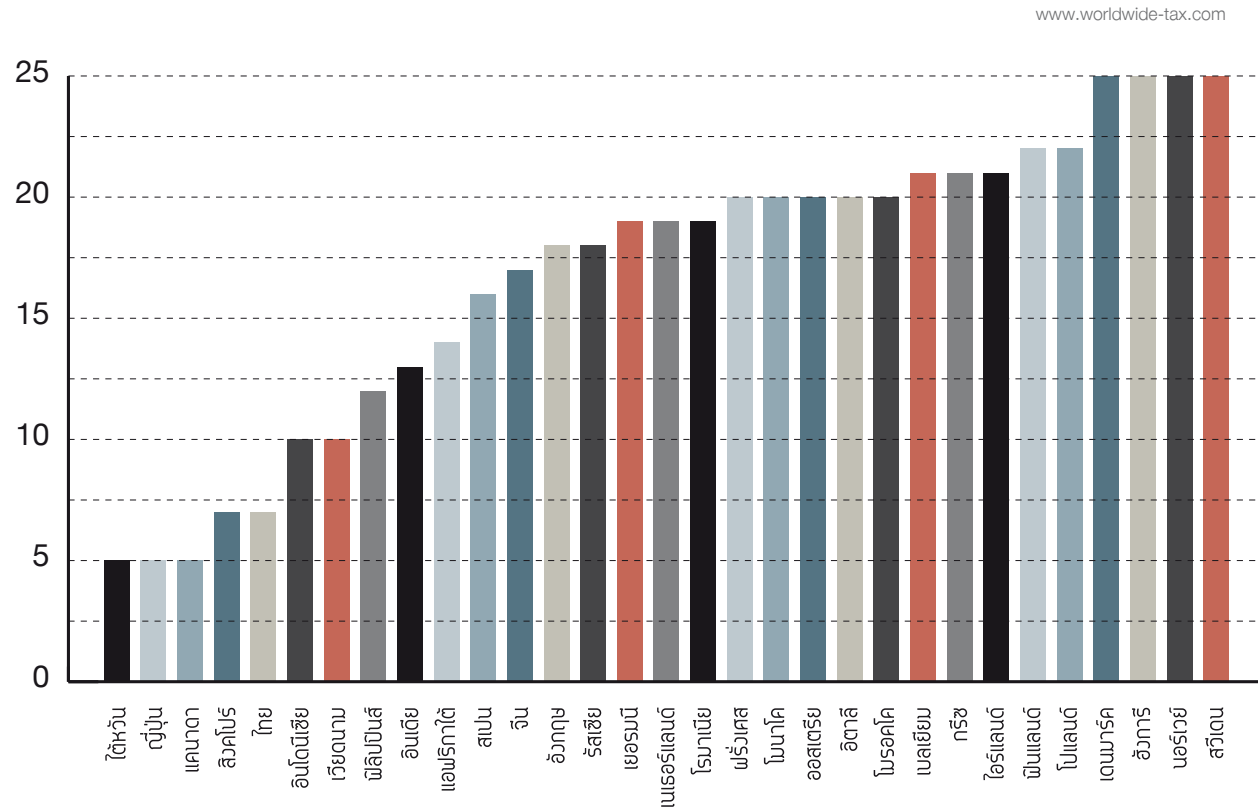
ยังมีบทวิเคราะห์ส่วนหนึ่งที่ยังมองว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอาจมีลักษณะของการจัดเก็บภาษีอัตราถดถอย (Regressive) เนื่องจากกลุ่มผู้มีรายได้น้อยส่วนใหญ่จะมีสัดส่วนค่าใช้จ่ายเพื่อการบริโภคต่อรายได้ทั้งหมดของพวกเขา จะอยู่ในระดับที่สูงกว่ากลุ่มผู้มีรายได้สูงค่อนข้างมาก ดังนั้นจึงดูเหมือนว่ากลุ่มผู้มีรายได้น้อยจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในสัดส่วนที่สูงมากกว่าเมื่อเทียบกับระดับรายได้ของพวกเขา

งานศึกษาของ Tanzi and Zee (2000) ให้ความเห็นว่า การเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอาจไม่มีลักษณะของการเก็บภาษีในอัตราถดถอยมากนัก เมื่อมองผ่านมุมมองของทฤษฎีการใช้จ่ายข้ามเวลาหรือการใช้จ่ายตลอดช่วงชีวิต (Life-cycle Expenditure) เนื่องจากในที่สุดแล้วการใช้จ่ายตลอดช่วงชีวิตของแต่ละคนจะมีระดับใกล้เคียงกับระดับรายได้ตลอด

รูปที่ 1 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของไทย เปรียบเทียบกับต่างประเทศ

ที่มา: สุรจิต ลักษณะสุด, พิสิทธิ์ ทวีพันธ์ จารุพรรณ วานิชชนันกุล ศธาฤทธิ์

สิทธิกุล อุทุมพร จิตสุทธิภากร และจنگล คำไล่. (2553) รูปที่ 8



ชีวิตของเขา ผู้มีรายได้ตลอดช่วงชีวิตในระดับต่ำจึงน่าจะเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในระดับต่ำกว่าผู้มีรายได้ตลอดช่วงชีวิตสูงกว่า ซึ่งทัศนะดังกล่าวมีความสอดคล้องกับงานศึกษาของ Metcalf (1994)

ในด้านของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย เมื่อเทียบกับอัตราภาษีในลักษณะเดียวกันกับภาษีมูลค่าเพิ่มของต่างประเทศ จะอยู่ในระดับที่ต่ำกว่าค่าเฉลี่ย โดยจะมีเพียงประเทศไต้หวัน ญี่ปุ่น และแคนาดาเท่านั้นที่มีอัตราการจัดเก็บภาษีในลักษณะเดียวกันกับภาษีมูลค่าเพิ่มต่ำกว่าประเทศไทย อย่างไรก็ตาม ประเทศเหล่านี้บางประเทศมีการจัดเก็บภาษีการค้าเพิ่มเติมจากรัฐบาลท้องถิ่นในพื้นที่ต่างๆ ของประเทศ

2) ภาษีสรรพสามิต

ภาษีสรรพสามิตของประเทศไทยจัดเก็บบนสินค้า 3 กลุ่ม ได้แก่

- 1) สินค้าที่รัฐบาลไม่สนับสนุน หรือไม่ต้องการให้ประชาชนบริโภค
 - 2) สินค้าที่ก่อให้เกิดปัญหาสิ่งแวดล้อมและมลภาวะต่างๆ
 - 3) สินค้าในระบบ Earmarking
- รายได้ดังกล่าวจะถูกนำไปใช้เพื่อเป็นกองทุนสำหรับใช้ในการพัฒนาปรับปรุงสาธารณูปโภค สินค้าที่ถูกรวม

สรรพสามิตจัดเก็บนั้นประกอบไปด้วยสินค้าและบริการ 20 ประเภท ซึ่งรวมถึง น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน เครื่องดื่ม เครื่องใช้ไฟฟ้า รถยนต์ เรือ ผลิตภัณฑ์เครื่องหอมและเครื่องสำอาง แก้วเลดคริสตัลและแก้วคริสตัลต่าง ๆ กิจกรรมบันเทิง และหย่อนใจ กิจกรรมเสียงโชค กิจกรรมที่มีผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม กิจกรรมที่ได้รับอนุญาตหรือสัมปทานจากรัฐ สุรายาสูบ ไฟ่ สินค้าอื่น ๆ เช่น พรหม รถจักรยานยนต์ หินอ่อน และแบตเตอรี่ เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม มูลค่าภาษีสรรพสามิตเกือบทั้งหมด (กว่าร้อยละ 95) จะมีที่มาจากกลุ่มสินค้า 4 ประเภท ซึ่งได้แก่

- 1) น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน
- 2) ยาสูบ
- 3) เครื่องดื่มที่มีส่วนผสมของแอลกอฮอล์
- 4) รถยนต์

การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตอาจใช้อัตราภาษีคำนวณเทียบกับมูลค่าของสินค้า หรืออาจใช้อัตราภาษีคงที่ เรียกเก็บตามปริมาณการบริโภค อาจกล่าวได้ว่า อัตราภาษีสรรพสามิตนั้นอยู่ในระดับที่สูงกว่าร้อยละ 7 ซึ่งเป็นอัตราการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นอันมาก ซึ่งโครงสร้างการจัดเก็บภาษีบนฐานการบริโภคดังกล่าวของรัฐบาลอาจอยู่ในลักษณะการจัดเก็บในอัตราก้าวหน้าก็เป็นได้ ถ้าหากผู้จ่ายภาษีที่มีความสามารถในการจ่ายที่สูงกว่าบริโภคสินค้าที่ต้องภาษีสรรพ-

สามิตเหล่านี้เป็นสัดส่วนที่สูง

ประเด็นที่น่าสนใจคือ อัตราภาษีสรรพสามิตตามกฎหมายมักจะเป็นอัตราเพดานภาษี นั่นคือ อัตราเรียกเก็บภาษีที่แท้จริงมักจะอยู่ในระดับต่ำกว่าอัตราตามกฎหมาย นอกจากนั้นอาจมีการยกเว้นภาษีสรรพสามิตในบางสินค้า อาทิ เรือยอชท์ หรืออุปกรณ์สื่อสารโทรคมนาคม เป็นต้น ด้วยเหตุนี้ แนวคิดที่ว่าภาษีสรรพสามิตมักถูกจัดเก็บบนสินค้าฟุ่มเฟือย ซึ่งทำให้มีลักษณะการจัดเก็บแบบอัตราก้าวหน้า ก็อาจไม่เป็นความจริงเสมอไป โดยจะมีเพียงสินค้าฟุ่มเฟือยบางประเภท อาทิ รถยนต์ เครื่องดื่มที่มีส่วนผสมของแอลกอฮอล์ บุหรี่ น้ำหอม และพรม เท่านั้นที่มีการเรียกเก็บภาษีสรรพสามิตในทางปฏิบัติ ในขณะที่สินค้าฟุ่มเฟือยประเภทอื่นๆ อาทิ เครื่องสำอาง อัญมณี กล้องถ่ายรูป นาฬิกาข้อมือ ซึ่งมีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในประเทศอื่นๆ ยังมิได้ถูกจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในประเทศไทย

นอกจากนั้นแล้ว การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตตามปริมาณการบริโภคสินค้าบางประเภท ก็อาจมีลักษณะของการจัดเก็บภาษีอัตราถดถอยได้ เนื่องจากสินค้าที่มีราคาต่ำเมื่อถูกคิดภาษีในอัตราต่อชิ้นในระดับเดียวกันกับสินค้าที่มีราคาสูง ก็จะทำให้อัตรากำจัดเก็บภาษีต่อมูลค่าสินค้าอยู่ในระดับที่สูงกว่า และเนื่องจากกลุ่มคนที่มีรายได้น้อยมักจะเป็นผู้บริโภคสินค้านี้ราคาต่ำ ก็อาจทำให้กลุ่มคนเหล่านี้เป็นผู้

ที่ต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่ากลุ่มคนที่มีฐานะดีกว่าได้

3) อกรขาเข้า

ประเภทสินค้าที่ถูกจัดเก็บอากรขาเข้ามีด้วยกันหลายประเภท โดยอัตรภาษีศุลกากรสำหรับสินค้าขาเข้ามีหลากหลายอัตรา ในปัจจุบัน สินค้าขาเข้าบางประเภทมีอัตรการจัดเก็บอากรในระดับร้อยละ 0 โดยมีสาเหตุมาจากการจัดทำข้อตกลงเขตการค้าเสรีต่าง ๆ ระหว่างประเทศไทยกับหลาย ๆ ประเทศ การจัดเก็บอากรขาเข้ามีแนวโน้มที่จะลดลงเป็นอย่างมากในอนาคต เนื่องจากการจัดทำข้อตกลงเขตการค้าเสรีต่าง ๆ ทั้งในระดับทวิภาคี (ระหว่าง 2 ประเทศ) และระดับพหุภาคี (เช่น เขตการค้าเสรีอาเซียน และการเจรจาผ่านองค์การการค้าโลก หรือ WTO เป็นต้น) โดยข้อตกลงเหล่านี้จะกลายเป็นปัจจัยหลักในการกำหนดโครงสร้างการจัดเก็บอากรขาเข้าของประเทศไทยในอนาคต

4) ภาษีธุรกิจเฉพาะ

ภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นภาษีที่จัดเก็บบนธุรกิจบริการบางประเภทที่การคำนวณมูลค่าเพิ่มของกิจการมีความยุ่งยาก ซึ่งได้แก่ กิจการธนาคารพาณิชย์ บริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ เครดิตฟองซิเอร์ กิจการรับประกันชีวิต กิจการโรงรับจำนำ กิจการเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ กิจการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นการค้าหรือหากำไร และกิจการ

ขายหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยบริการเหล่านี้จะไม่อยู่ในระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

ฐานภาษีสำหรับการประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ คือ รายรับก่อนหักค่าใช้จ่ายใด ๆ ที่ผู้ประกอบการได้รับ หรือพึงได้รับเนื่องจากการประกอบกิจการ อัตราภาษีธุรกิจเฉพาะจะอยู่ในช่วงร้อยละ 2.5-3.3 โดยการขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์จะได้รับการยกเว้นภาษีในปัจจุบัน

ในด้านความเป็นธรรมของการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะนั้นจะมีลักษณะใกล้เคียงกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากอัตราภาษีคงที่จะถูกใช้ไม่ว่าผู้ใช้บริการจะเป็นกลุ่มผู้มีรายได้สูงหรือต่ำ โดยมีความแตกต่างตรงที่ภาษีธุรกิจเฉพาะจะจัดเก็บบนมูลค่ารวมทั้งหมดของบริการ ไม่ใช่มูลค่าเพิ่มของบริการ อย่างไรก็ตามในกรณีที่บริการทางด้านการเงินนี้มีผู้ใช้บริการเป็นกลุ่มผู้มีรายได้สูงเป็นหลัก ก็อาจมองได้ว่าการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะนี้มีลักษณะของการจัดเก็บแบบอัตราก้าวหน้าได้

3.2 ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

1) ภาษีเงินได้นิติบุคคล

ภาษีเงินได้นิติบุคคลถือเป็นภาษีที่สร้างรายได้หลักให้กับรัฐบาลประเภทหนึ่ง จากตารางที่ 1 จะเห็นได้ว่าสัดส่วนของภาษีเงินได้นิติบุคคลอยู่ในระดับราวร้อยละ 22.8 ในปีงบประมาณ 2553 ฐานภาษีของภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยปกติแล้ว คือ กำไรสุทธิที่คำนวณมาจากรายได้รวมของบริษัทหักด้วยค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการทำธุรกิจทั้งหมด จะมีเพียงค่าใช้จ่ายบางประเภท ตามที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ตรี (รายการต้องห้าม) อาทิ รายการซึ่งมีลักษณะเป็นการส่วนตัว การให้โดยเสนหา หรือการกุศล ที่ไม่ได้มีลักษณะเป็นการบริจาคเพื่อสาธารณกุศล เท่านั้นที่ไม่สามารถนำมาหักออกจากรายได้รวมได้

ในบางธุรกิจ ฐานภาษีของภาษีเงินได้นิติบุคคลอาจมาจาก

1) ยอดรายได้ก่อนหักค่าใช้จ่าย เช่น กิจการขนส่งระหว่างประเทศของนิติบุคคลในต่างประเทศ และมูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการแล้วมีรายได้ (เสียภาษีในอัตราร้อยละ 2 3 หรือ 10 แล้วแต่ประเภทของเงินได้)

2) เงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย สำหรับนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นจากกฎหมายต่างประเทศ ที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย (เสียภาษีในอัตราร้อยละ 10-15 ขึ้นอยู่กับประเภทเงินได้)

และ 3) การจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย (เสียภาษีในอัตราร้อยละ 10)

สำหรับอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่คำนวณจากฐานกำไรสุทธินั้น โดยทั่วไปแล้วจะอยู่ที่ระดับร้อยละ 30 อย่างไรก็ตาม มีการลดอัตราภาษีดังกล่าวในบางกรณี ดังนี้

- ลดเหลือร้อยละ 10 เฉพาะกำไรสุทธิส่วนที่ได้จากการประกอบกิจการวิเทศนกิจ
- ลดเหลือร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิ เป็นเวลาสามรอบระยะเวลาบัญชี สำหรับบริษัทที่นำหลักทรัพย์มาจดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์ใหม่ (MAI)
- ลดเหลือร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิ เป็นเวลาสามรอบระยะเวลาบัญชี สำหรับบริษัทที่นำหลักทรัพย์มาจดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET)
- ลดอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีทุนชำระแล้วไม่เกิน 5 ล้านบาท ดังนี้
 - ** เป็นร้อยละ 0 ของกำไรสุทธิ เฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 150,000 บาท
 - ** เป็นร้อยละ 15 ของกำไรสุทธิ เฉพาะส่วนที่เกิน 150,000 บาท แต่ไม่เกิน 1 ล้านบาท
 - ** เป็นร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิ เฉพาะส่วนที่เกิน 1 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 3 ล้านบาท
- ลดเหลือร้อยละ 10 ของกำไรสุทธิ ให้แก่ สำนักงานปฏิบัติการภูมิภาค
- ลดเหลือร้อยละ 10 ของกำไรสุทธิ ให้แก่ บริษัทที่ได้รับใบอนุญาตให้ค้ำนำมันเชื้อเพลิงตามกฎหมายว่า

ด้วยการค้ำน้ำมันเชื้อเพลิง

สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ตามประกาศของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน (BOI) จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นจำนวนเงินเท่ากับมูลค่าของเงินลงทุนที่ได้ลงทุนไป ภายในระยะเวลาไม่เกิน 8 ปี ตามเงื่อนไขสิทธิประโยชน์ในบัตรส่งเสริมการลงทุน และสำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในพื้นที่เขตส่งเสริมการส่งออก (Export Promotion Zones) หรือเขตนิคมอุตสาหกรรมต่าง ๆ เมื่อพ้นกำหนดเวลาการส่งเสริมฯ แล้วจะได้รับการลดอัตราภาษีลงครึ่งหนึ่ง เป็นเวลา 5 ปีนับแต่วันที่พ้นกำหนดเวลาการส่งเสริมฯ และอาจยังสามารถนำค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการขนส่ง ค่าไฟฟ้า และค่าน้ำ มาหักออกจากกำไรสุทธิได้เพิ่มเติมอีกด้วย

Tanzi and Zee (2000) มองว่า จากหลักฐานเชิงประจักษ์ที่ผ่านมา การให้สิทธิประโยชน์ทางด้านภาษีในลักษณะต่าง ๆ นั้นอาจไม่มีประสิทธิภาพในการดึงดูดการลงทุนเพิ่มเติมมากนัก เนื่องจากโดยปกติแล้ว นักลงทุนต่างประเทศมักจะให้ความสำคัญกับปัจจัยหลาย ๆ ประการ อาทิ ความอุดมสมบูรณ์ของทรัพยากรธรรมชาติ ความมั่นคงทางเศรษฐกิจและการเมือง ความโปร่งใสของกฎหมายและการบังคับใช้กฎหมาย ความพร้อมทางด้านสาธารณูปโภคพื้นฐานต่าง ๆ คุณภาพของกิจการเกี่ยวเนื่องต่าง ๆ (เช่น ธนาคาร

พาณิชย์ บริการขนส่ง บริการโทรคมนาคม) และคุณภาพและระดับฝีมือของแรงงาน เป็นต้น โดยที่สิทธิประโยชน์ทางด้านภาษีนั้นเป็นเพียงแค่ปัจจัยหนึ่งในการตัดสินใจของนักลงทุนซึ่งไม่ใช่ปัจจัยที่มีความสำคัญสูงสุดแต่อย่างใด

ในทางตรงข้าม การยกเว้นภาษีเงินได้ให้กับนักลงทุนต่างประเทศอาจไม่ได้สร้างประโยชน์ให้กับนักลงทุนเหล่านั้นมากนัก เนื่องจากในที่สุดแล้วเงินได้จำนวนมากขึ้นจากประเทศไทยก็อาจถูกนำไปคำนวณภาษีในประเทศบ้านเกิดของนักลงทุนต่างประเทศเหล่านั้นอยู่ดี

ตารางที่ 3 แสดงอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสูงสุดของประเทศในกลุ่มอาเซียน ในทางปฏิบัติแล้ว การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศในกลุ่มนี้มักจะมีลักษณะที่แตกต่างกัน ยกตัวอย่างเช่น ประเทศอินโดนีเซียมีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในสองอัตรา ได้แก่ อัตราร้อยละ 20 และอัตราร้อยละ 30 ขึ้นอยู่กับประเภทของธุรกิจ ประเทศมาเลเซียจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 20 สำหรับกำไรสุทธิ 500,000 ริงกิตแรก และอัตราร้อยละ 25 สำหรับกำไรสุทธิในส่วนที่เกินมา ในขณะที่ประเทศฟิลิปปินส์จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 30 เป็นต้น

จากตารางที่ 3 จะเห็นได้ว่าประเทศไทยมีอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลอยู่ในระดับที่สูงกว่าค่าเฉลี่ยของประเทศในกลุ่มอาเซียน และด้วยเหตุผลของการแข่งขันทางด้านภาษีเพื่อดึงดูดการลงทุนจากต่างประเทศ การปรับขึ้นอัตราภาษี

เงินได้นิติบุคคลของประเทศไทยจึงมีความเป็นไปได้ยาก

ตารางที่ 3 อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสูงสุด ของประเทศในกลุ่มอาเซียน

ที่มา: สุรจิต ลักษณะสุด, พิสิทธิ์ พัวพันธ์ จารุพรรณ วานิชธนนกุล ศธาฤทธิ์
สิทธิกุล อุทุมพร จิตสุทธิภากร และจงกล คำไล้ (2553)

ประเทศ	อัตราภาษี CIT
สิงคโปร์	17%
มาเลเซีย	25%
เวียดนาม	25%
อินโดนีเซีย	28%
ฟิลิปปินส์	30%
ไทย	30%

www.worldwide-tax.com

2) ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม มีลักษณะใกล้เคียงกับภาษีเงินได้นิติบุคคล เพียงแต่จัดเก็บบนกำไรสุทธิจากการประกอบกิจการปิโตรเลียม ตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 โดยบริษัทที่ประกอบกิจการปิโตรเลียมมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้เป็นรายรอบระยะเวลาบัญชี ในอัตราที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา ซึ่งต้องไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 แต่ไม่เกินร้อยละ 60 ของกำไรที่ได้จากกิจการปิโตรเลียมฐานรายได้หลักของบริษัทที่ประกอบกิจการปิโตรเลียม

นั้นไม่สามารถเปลี่ยนแปลงได้ในระยะสั้น เนื่องจากบริษัทดังกล่าวมีข้อจำกัดที่เกี่ยวข้องกับโครงสร้างพื้นฐานในการขนถ่ายน้ำมันและปริมาณสำรองตามธรรมชาติ

ในปี 2532 ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติปิโตรเลียม ให้ใช้ค่าภาคหลวงและผลตอบแทนพิเศษมาคิดเป็นรายจ่ายได้ ทำให้รัฐบาลสามารถจัดเก็บภาษีได้มากขึ้นกว่าเดิมเป็นอย่างมากนับตั้งแต่ปี 2533

ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีเงินได้ปิโตรเลียมนี้อาจมองได้ว่าเป็นภาษีที่จัดเก็บบนฐานความมั่งคั่งของกลุ่มผู้มีรายได้สูง เนื่องจากเจ้าของกิจการหรือผู้ถือหุ้นของนิติบุคคลเหล่านี้น่าจะเป็นกลุ่มคนที่มีรายได้สูงของประเทศไทย อย่างไรก็ตาม กิจการเหล่านี้จะมีการจ่ายเงินปันผลตอบแทนผู้ถือหุ้นออกมาในแต่ละปี และเงินปันผลเหล่านี้จะถูกนำไปคำนวณรวมเป็นฐานภาษีสำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในที่สุด

3.3 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทยถือเป็นรายได้หลักของรัฐบาลไทยอีกประเภทหนึ่ง โดยจากตารางที่ 1 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาคิดเป็นสัดส่วนราวร้อยละ 10.4-11.8

ของรายได้ที่จัดเก็บโดยรัฐบาลทั้งหมด โดยฐานภาษีของภาษีประเภทนี้คือเงินได้พึงประเมิน 8 ประเภท ได้แก่

1) เงินได้จากการรับจ้างทำงาน เช่น เงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส

2) เงินได้จากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้

3) เงินได้จากสิทธิต่าง ๆ

4) เงินได้จากดอกเบี่ยและเงินปันผล

5) เงินได้จากค่าเช่า

6) เงินได้จากการประกอบอาชีพอิสระ

7) เงินได้จากการรับเหมา

และ 8) เงินได้จากการประกอบธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง และอื่น ๆ โดยเงินได้ในประเภทที่ 6-8 นั้นเป็นเงินได้ภายหลังจากหักค่าใช้จ่ายต่าง ๆ

ระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยมีการกำหนดเกณฑ์ขั้นต่ำ โดยในกรณีที่บุคคลหนึ่งมีเงินได้ไม่ถึงเกณฑ์ขั้นต่ำดังกล่าว ก็ไม่จำเป็นจะต้องยื่นแบบเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยเกณฑ์ขั้นต่ำดังกล่าวสามารถสรุปได้ดังนี้

1) ผู้มีเงินได้จากการจ้างแรงงานในกรณีโสด 50,000 บาทต่อปี ในกรณีสมรส 100,000 บาทต่อปี

2) ผู้มีเงินได้จากธุรกิจการค้าทั่วไป ในกรณีโสด

30,000 บาทต่อปี ในกรณีสมรส 60,000 บาทต่อปี

3) กองมรดกของผู้ตายที่ยังมิได้แบ่ง ห้างหุ้นส่วน
สามัญ หรือคณะบุคคล 30,000 บาทต่อปี

เงินได้ทั้งหมดของผู้มีหน้าที่ยื่นแบบเสียภาษีเงินได้
บุคคลธรรมดาจะถูกนำมาคำนวณรวมกัน จากนั้นจะถูกนำ
มาหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนประเภทต่างๆ โดยผู้มีเงินได้
สามารถหัก 'ค่าใช้จ่าย' ได้ร้อยละ 40 ของเงินได้ แต่รวมกัน
ต้องไม่เกิน 60,000 บาท ส่วน 'ค่าลดหย่อน' ประเภทต่างๆ นั้น
สามารถสรุปรวมได้ดังแสดงในตารางที่ 4

ตารางที่ 4 สรุปโครงสร้างเงินลดหย่อน จากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ปี 2553

ที่มา: วิธีการออกแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ปีภาษี 2553

ลดหย่อนส่วนบุคคล	ตนเอง	30,000
	คู่สมรส	30,000
	บุตรมิได้ศึกษา หรือศึกษาในต่างประเทศ	15,000 ต่อคน
	บุตรศึกษาอยู่ในประเทศ	17,000 ต่อคน
	บิดา มารดา	30,000 ต่อคน
	คนพิการหรือคนทุพพลภาพ	60,000 ต่อคน
LTF	15% (Max. 500,000)	
RMF	15% (Max. 500,000)	
ดอกเบี้ยบ้าน	100,000 (+300,000 สำหรับบ้านใหม่)	
ประกันชีวิต	100,000 (+100,000 ประกันบำนาญ)	
ประกันสังคม	9,000	
กองทุนสำรองเลี้ยงชีพ	15% (Max. 490,000)	

เงินได้สุทธิภายหลังการหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนประเภทต่าง ๆ นั้นจะถูกนำมาคำนวณภาษีตามอัตราที่ทางรัฐบาลประกาศ โดยอัตราภาษีดังกล่าวมีลักษณะก้าวหน้าอย่างชัดเจน โดยในปัจจุบันยังเป็นไปตามอัตราที่มีการประกาศใช้ตั้งแต่ในปีภาษี 2551 ตารางที่ 5 แสดงอัตราภาษีดังกล่าว

ตารางที่ 5 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ปีภาษี 2553

ที่มา: วิธีการแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ปีภาษี 2553

ชั้นเงินได้สุทธิ	อัตรากาษี
0 - 150,000	ยกเว้น
150,001 - 500,000	10%
500,001 - 1,000,000	20%
1,000,001 - 4,000,000	30%
4,000,000 ขึ้นไป	37%

การคำนวณตามขั้นตอนดังกล่าวนี้มีข้อยกเว้นสำหรับเงินได้บางประเภท อาทิ เงินได้จากดอกเบียเงินฝาก ผู้มีเงินได้เป็นดอกเบียเงินฝากสามารถเลือกที่จะเสียภาษีหัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 ของมูลค่าดอกเบียจ่ายได้โดยไม่ต้องนำมาคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาพร้อมกับเงินได้ประเภทอื่น ๆ นอกจากนั้น เงินปันผลที่ได้รับจากกิจการที่ได้รับการ

ส่งเสริมการลงทุนก็ไม่จำเป็นต้องนำมาคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแต่อย่างใด โดยเงินปันผลที่ได้รับจากกิจการดังกล่าวจะได้รับการยกเว้นภาษีทั้งจำนวน

อัตราการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทยถือได้ว่าอยู่ในระดับสูงกว่าประเทศเพื่อนบ้านของประเทศไทย ตารางที่ 6 แสดงอัตราภาษีดังกล่าว เปรียบเทียบกับอัตราภาษีของประเทศเพื่อนบ้านบางประเทศ

ตารางที่ 6 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทยในกลุ่มอาเซียนบางประเทศ

ที่มา: สุรจิต ลักษณะสุด, พิสิทธิ์ พัวพันธ์ จารุพรรณ วานิชชนันกุล ศธาฤทธิ์ สิทธิกุล อุทุมพร จิตสุทธิภากร และจงกล คำไต้ (2553)

ประเทศ	อัตราภาษี
สิงคโปร์	3.5-20%
มาเลเซีย	0-26%
อินโดนีเซีย	5-30%
ฟิลิปปินส์	5-32%
เวียดนาม	5-35%

อย่างไรก็ตาม ในปัจจุบันรัฐบาลไทยไม่มีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากผู้มีเงินได้ในขั้นเงินได้ขั้นแรก 0-150,000 บาท ซึ่งตามกฎหมายนั้นจะมีการกำหนดอัตราภาษีอยู่ที่ระดับร้อยละ 5 แต่ในปัจจุบันมีการกำหนดให้ยกเว้นการจัดเก็บภาษีในขั้นเงินได้ดังกล่าว



บทวิเคราะห์ความเป็นธรรม
ของระบบภาษีไทย



จากโครงสร้างการจัดเก็บภาษีที่แสดงในส่วนที่ผ่านมา นั้น จะเห็นได้ว่า มีเพียงภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประเภท เดียวเท่านั้น ที่มีลักษณะการจัดเก็บในอัตราก้าวหน้าอย่าง ชัดเจน ส่วนภาพความเป็นธรรมของระบบภาษีของไทยนั้น อาจต้องอาศัยการวิเคราะห์ภาระภาษีในลักษณะ Tax Incidence ของภาษีทุกประเภท ที่ตกอยู่กับกลุ่มผู้มีรายได้ระดับ ต่าง ๆ ของประเทศไทย ซึ่งจากการสำรวจในปัจจุบัน ยังไม่มี งานศึกษาที่น่าเชื่อถือในประเด็นดังกล่าวแต่อย่างใด การ วิเคราะห์ของงานนี้จะอาศัยข้อมูลในภาพรวมเพียงเท่านั้น

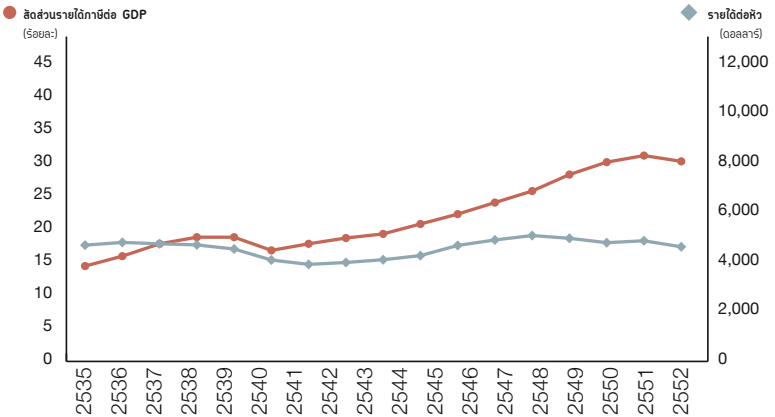
4.1 ภาพรวมความเป็นธรรมของระบบภาษีไทย

รูปที่ 2 ซึ่งนำมาจากงานศึกษาของ สุรจิต ลักษณะสุด และคณะ (2553) แสดงข้อมูลสัดส่วนรายได้ภาษีต่อ GDP และรายได้ต่อหัวของประชากรไทย ปี 2535-2552 หรือเป็น ข้อมูลในช่วงเกือบ 20 ปีที่ผ่านมา²

2 จากข้อมูลในภาพอาจเข้าใจได้ว่าข้อมูลรายได้ภาษีดังกล่าวเป็น ข้อมูล 'รายได้สุทธิของรัฐบาล' ซึ่งหมายถึง รายได้รวมที่รัฐบาลจัดเก็บ หักเงินคืนภาษีประเภทต่างๆ หักเงินกันชดเชยการส่งออก และหัก ภาษีจัดสรรและเงินอุดหนุนต่างๆ ที่รัฐบาลส่งต่อไปสู่ อปท. อีกด้วย ซึ่งข้อมูลดังกล่าวจะมีความแตกต่างไปจากรายได้รวมของภาครัฐ ที่แท้จริง (ดังแสดงในตารางที่ 2) อย่างไรก็ตามบทวิเคราะห์ที่ตามมา นั้นน่าจะถูกประยุกต์ใช้ได้กับนิยามรายได้ของภาครัฐทั้งสองลักษณะ ดังกล่าว เนื่องจากความแตกต่างระหว่างนิยามรายได้ของทางภาครัฐทั้งสอง ในปีงบประมาณ 2553 จะอยู่ที่ระดับราวร้อยละ 1.2 ของ GDP ณ ราคาตลาด เพียงเท่านั้น

รูปที่ 2 สัดส่วนรายได้ภาษีต่อ GDP และรายได้ต่อหัวของประชากรไทยปี 2535-2552

ที่มา: สุรจิต ลักษณะสุด, พิสิทธิ์ พัวพันธ์ จารุพรรณ วานิชอนันกุล ศธาฤทธิ
 สิทธิกุล อุทุมพร จิตสุทธิภากร และจنگล คำได้. (2553) รูปที่ 1



จากรูปที่ 2 จะเห็นได้ว่าเส้น 'สัดส่วนรายได้ภาษีต่อ GDP' ของประเทศไทยเคลื่อนไหวอยู่ในระดับที่ค่อนข้างคงที่ นั่นคือสัดส่วนรายได้ภาษีต่อ GDP อยู่ในระดับราวร้อยละ 15-18 ในช่วงราวสองทศวรรษที่ผ่านมา โดยถ้าหากลองพิจารณาถึงสูตรการคำนวณภาษีในภาพรวม ซึ่งสามารถแสดงได้ ดังนี้

$$\text{รายได้ภาษี} = \text{อัตราการจัดเก็บภาษีที่แท้จริง} \times \text{GDP}$$

จากสูตรข้างต้น สามารถกล่าวได้ว่าค่าสัดส่วนรายได้ภาษีต่อ GDP จะแสดงถึง 'อัตราการจัดเก็บภาษีที่แท้จริง' ในภาพรวมของรัฐบาลไทย โดยเราอาจกล่าวได้ว่ารายได้ของประชากรไทยโดยเฉลี่ยทั้งประเทศทุก ๆ 100 บาท จะถูกจัดเก็บโดยรัฐบาลไทยราว 15-18 บาท ในช่วงราวสองทศวรรษที่ผ่านมา โดยอัตราการจัดเก็บภาษีที่แท้จริงนี้ไม่มีภาพของการปรับตัวเพิ่มขึ้นอย่างชัดเจนแต่อย่างใด

ในช่วงเวลาเดียวกัน เส้น 'รายได้ต่อหัวประชากรไทย' แสดงการปรับตัวเพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่องของรายได้ต่อหัวของประชากรไทย โดยในช่วงเวลาราวสองทศวรรษที่ผ่านมา รายได้ต่อหัวของประชากรไทยปรับตัวเพิ่มขึ้นราวหนึ่งเท่าตัว จากระดับราว 4,000 ดอลลาร์สหรัฐต่อคน มาเป็นราว 8,000 ดอลลาร์สหรัฐต่อคน

ข้อมูลจากรูปที่ 2 ให้ภาพความเป็นธรรมตามแนว

นอนของระบบภาษีไทยในภาพรวมอย่างชัดเจน นั่นคือ โดยเฉลี่ยแล้วอัตราการจัดเก็บภาษีที่แท้จริงของรัฐบาลไทย อยู่ในระดับคงที่มาอย่างต่อเนื่องยาวนาน ในขณะที่ระบบภาษีไทยไม่ได้แสดงลักษณะของการจัดเก็บภาษีในอัตรา ก้าวหน้าแต่ประการใด นั่นคือ แม้ว่ารายได้เฉลี่ยต่อหัว ประชากรไทยจะปรับตัวเพิ่มสูงขึ้นอีกหนึ่งเท่าตัว แต่อัตรา การจัดเก็บภาษีที่แท้จริงไม่ได้เติบโตขึ้นตามการปรับเพิ่มขึ้น ของรายได้ดังกล่าว

4.2 องค์กรประกอบของรายได้รัฐบาลไทย

พัฒนาการของโครงสร้างองค์ประกอบการจัดเก็บ ภาษีของประเทศไทยจะเป็นตัวช่วยอธิบายให้เราทราบว่า เพราะเหตุใดเราจึงสังเกตเห็นข้อมูลการจัดเก็บรายได้ของ ภาครัฐไทยในระดับที่ค่อนข้างคงที่ในช่วงเวลาราว 20 ปีที่ ผ่านมา ตารางที่ 7 แสดงองค์ประกอบสำคัญของรายได้ที่จัด เก็บโดยรัฐบาลไทย ใน 4 ช่วงเวลา ได้แก่ 1) ปีงบประมาณ 2533-2535 2) ปีงบประมาณ 2539-2541 3) ปีงบประมาณ 2545-2547 และ 4) ปีงบประมาณ 2551-2553

จากข้อมูลในตารางที่ 7 จะเห็นได้ว่ารายได้หลักที่ สำคัญที่สุดของรัฐบาลไทย ในช่วงราว 20 ปีที่ผ่านมา ยัง คงเป็น ‘รายได้จากภาษีอากร’ ซึ่งครองสัดส่วนราวร้อยละ

87-90 ของรายได้ได้จัดเก็บทั้งหมดของรัฐบาลมาอย่างต่อเนื่อง ในขณะที่ ‘รายได้ที่ไม่ใช่ภาษี’ มีสัดส่วนเพียงราวร้อยละ 10-13 ของรายได้ได้จัดเก็บทั้งหมดของรัฐบาล

รูปที่ 3-5 นำมาจากการศึกษาของ สมชัย และ จิราภรณ์ (2553) โดยรูปดังกล่าวแสดงข้อมูลในลักษณะใกล้เคียงกับตารางที่ 7 นั่นคือ องค์ประกอบที่สำคัญของรายได้จัดเก็บรวมของรัฐบาล ในช่วงปีงบประมาณ 2537-2552

ในส่วนขององค์ประกอบของรายได้จากภาษีอากรของรัฐบาลในช่วงเวลาดังกล่าวนั้น อากรนำเข้า-ส่งออก ถือเป็นองค์ประกอบที่มีการปรับตัวลดลงอย่างชัดเจน (ดูรูปที่ 5 ประกอบ) โดยในช่วงปีงบประมาณ 2533-2535 นั้นอากรนำเข้า-ส่งออก คิดเป็นสัดส่วนร้อยละ 19.2 ของรายได้จัดเก็บทั้งหมดของรัฐบาล ในขณะที่ในช่วงปีงบประมาณ 2551-2553 สัดส่วนดังกล่าวลดลงเหลือร้อยละ 4.9 ซึ่งแนวโน้มดังกล่าวน่าจะยังคงมีความต่อเนื่องต่อไปในอนาคต เนื่องจากผลของข้อตกลงเขตการค้าเสรีต่าง ๆ ของประเทศไทย

การปรับตัวลดลงของอากรนำเข้า-ส่งออกของประเทศไทยนั้น ส่วนหนึ่งถูกทดแทนด้วยการปรับตัวเพิ่มขึ้นของภาษีมูลค่าเพิ่ม (ดูตารางที่ 7 ประกอบ) โดยตั้งแต่ประเทศไทยมีการประกาศใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มในปีงบประมาณ 2535 จนมาถึงช่วงการยกเลิกภาษีการค้าในปีงบประมาณ 2547 มูลค่าของภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยมีการปรับตัวเพิ่มขึ้นเรื่อยมา จนในช่วงปี 2551-2553 สัดส่วนของ

ตารางที่ 7 องค์ประกอบสำคัญของรายได้
ที่จัดเก็บโดยรัฐบาล ใน 4 ช่วงเวลา

ที่มา: ข้อมูลจากสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง คำนวณโดยนักวิจัย

ประเภทรายได้	ปีงบประมาณ			
	2533-2535	2539-2541	2545-2547	2551-2553
	สัดส่วนต่อรายได้รวม (ร้อยละ)	สัดส่วนต่อรายได้รวม (ร้อยละ)	สัดส่วนต่อรายได้รวม (ร้อยละ)	สัดส่วนต่อรายได้รวม (ร้อยละ)
1. รายได้จากภาษีอากร	87.0	88.8	89.7	89.2
1.1 ภาษีทางตรง	26.2	30.3	32.2	39.1
- ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	10.0	13.3	10.9	11.1
- ภาษีเงินได้นิติบุคคล	15.6	16.4	19.2	23.7
- ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม	0.5	0.5	2.2	4.3
1.2 ภาษีทางอ้อม	60.8	58.5	57.5	50.1
1.2.1 ภาษีการขายทั่วไป	22.7	28.0	26.1	27.7
- ภาษีการค้า	17.1	0.0	0.0	0.0
- ภาษีมูลค่าเพิ่ม	4.2	23.5	24.2	26.1
- ภาษีสรรพสามิต	0.6	3.9	1.4	1.2
- อากรแสตมป์	0.8	0.5	0.5	0.4
1.2.2 ภาษีสรรพสามิต	18.9	19.2	22.0	17.6
1.2.3 อากรนำเข้า-ส่งออก	19.2	11.3	9.4	4.9
2. รายได้ที่ไม่ใช่ภาษี	13.0	11.2	10.3	10.8
3. รวมทั้งสิ้น	100.0	100.0	100.0	100.0

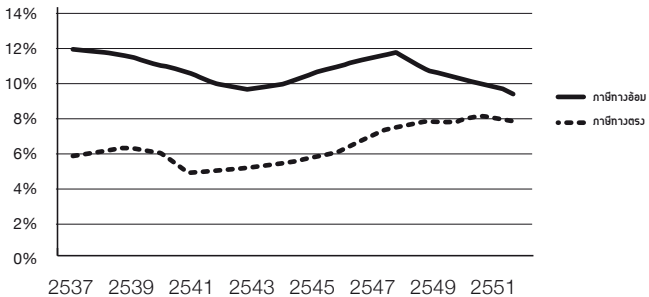
ภาษีมูลค่าเพิ่มคิดเป็นรารร้อยละ 26.1 ของรายได้ทั้งหมด
ที่จัดเก็บโดยรัฐบาล

อย่างไรก็ดี จะเห็นได้ว่าการปรับตัวเพิ่มขึ้นของภาษี
มูลค่าเพิ่มไม่สามารถชดเชยการปรับตัวลดลงของอากร
นำเข้า-ส่งออกได้ทัน ซึ่งทำให้สัดส่วนของภาษีทางอ้อมใน
ภาพรวมของประเทศไทยปรับตัวลดลงจากระดับรารร้อยละ

รูปที่ 3 องค์ประกอบหลักของรายได้จากภาษีอากร ที่จัดเก็บโดยรัฐบาล ปีงบประมาณ 2537 - 2552

ที่มา: ข้อมูลจากสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง คำนวณโดยนักวิจัย

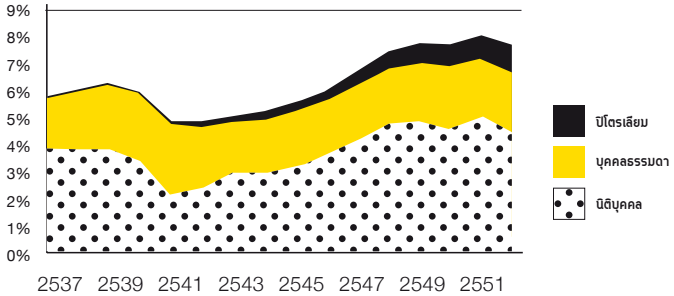
ร้อยละของผลผลิตมวลรวมในประเทศ



รูปที่ 4 โครงสร้างภาษีทางตรงที่จัดเก็บโดยรัฐบาล ปีงบประมาณ 2537 - 2552

ที่มา: สมชัย และ จิราภรณ์ (2553)

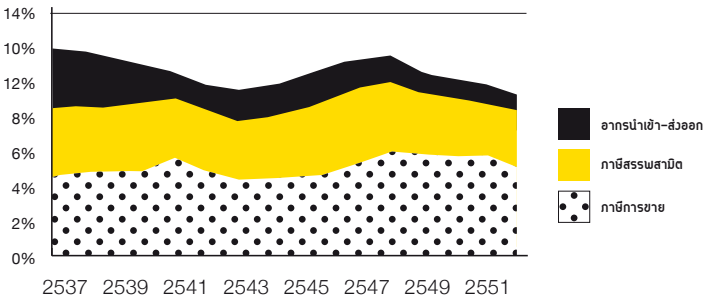
ร้อยละของผลผลิตมวลรวมในประเทศ



รูปที่ 5 โครงสร้างภาษีทางอ้อมที่จัดเก็บโดยรัฐบาล ปีงบประมาณ 2537 - 2552

ที่มา: สมชัย และ จิราภรณ์ (2553)

ร้อยละของผลผลิตมวลรวมในประเทศ



ละ 60.8 ในช่วงปีงบประมาณ 2533-2535 มาสู่ระดับราวร้อยละ 50.1 ในช่วงปีงบประมาณ 2551-2553 (ดูตารางที่ 7 และรูปที่ 5 ประกอบ)

ภาษีอีกกลุ่มหนึ่งซึ่งครองสัดส่วนที่เพิ่มมากขึ้นอย่างชัดเจนในช่วงเวลาราว 20 ปีที่ผ่านมาดังกล่าว ได้แก่ ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (ดูรูปที่ 4 ประกอบ) ซึ่งปรับเพิ่มขึ้นจากสัดส่วนรวมกันราวร้อยละ 16.1 ในช่วงปีงบประมาณ 2533-2535 มาเป็นราวร้อยละ 28.0 ในช่วงปีงบประมาณ 2551-2553 ซึ่งถือได้ว่าเป็นการปรับตัวเพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่อง ทั้งๆ ที่โครงสร้างการจัดเก็บภาษีทั้งสองประเภทนี้ไม่ได้มีลักษณะการจัดเก็บแบบอัตราก้าวหน้าที่ชัดเจนแต่อย่างใด การปรับตัวเพิ่มขึ้นของสัดส่วนของภาษีทั้งสองประเภทนี้น่าจะเป็นไปตามการเติบโตของระบบเศรษฐกิจไทยในช่วงราว 20 ปีที่ผ่านมา

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีเงินได้ปิโตรเลียมของประเทศไทยนั้น แท้จริงแล้วมีความเชื่อมโยงกันกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอยู่ในระดับหนึ่ง โดยรายได้หรือกำไรสุทธิของนิติบุคคลประเภทต่างๆ ที่เป็นฐานภาษีของภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือภาษีเงินได้ปิโตรเลียมในที่สุดแล้วก็จะถูกจ่ายกลับไปให้กับบุคคลธรรมดาซึ่งเป็นเจ้าของกิจการหรือผู้ถือหุ้นสามัญในกิจการเหล่านั้นในรูปแบบของเงินปันผล เงินปันผลเหล่านั้นในที่สุดจะถูกนำมาคำนวณรวมเข้ากับรายได้ประเภทอื่นๆ ของกลุ่มผู้ถือหุ้นนี้ และอัตรา

ภาษีที่รัฐบาลจัดเก็บบนรายได้ทั้งหมดของกลุ่มคนเหล่านี้ ก็เป็นไปตามข้อกำหนดของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของ รัฐบาล โดยจะมีเพียงเงินปันผลที่จ่ายจากกิจการที่ได้รับ สิทธิประโยชน์จากการส่งเสริมการลงทุนเท่านั้นที่จะได้รับ การยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

แน่นอนว่าในความเป็นจริงแล้ว กิจการที่เป็นนิติบุคคล เหล่านี้มีได้นำรายได้หรือกำไรสุทธิของกิจการทั้งหมดมาจ่าย กลับคืนให้กับเจ้าของกิจการหรือผู้ถือหุ้นสามัญของกิจการ แต่ถึงอย่างนั้นก็ดี ภาษีบนกำไรสะสมของกิจการเหล่านี้ อาจ ถือเป็นการจัดเก็บภาษีบนฐานความมั่งคั่งของผู้ถือหุ้นใน กิจการดังกล่าวด้วย ซึ่งทำให้ถ้ามองว่ากลุ่มผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่ ของกิจการที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นกลุ่มผู้มีรายได้ สูงแล้ว ภาษีบนฐานความมั่งคั่งดังกล่าวก็จะจัดเก็บจากกลุ่ม ผู้มีรายได้สูงกลุ่มนี้เป็นหลัก

ข้อมูลที่น่าแปลกใจก็คือ ในช่วงเวลาราว 20 ปีที่ผ่านมา นั้น สัดส่วนของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอยู่ในระดับที่ ค่อนข้างคงที่ รวบรวมอยู่ 10-13 ของรายได้ที่รัฐบาลจัดเก็บ ทั้งหมด (ดูรูปที่ 4 ประกอบ) ทั้ง ๆ ที่โครงสร้างการจัดเก็บภาษี ดังกล่าวมีลักษณะการจัดเก็บแบบอัตราก้าวหน้าที่ชัดเจน โดยรูปที่ 2 แสดงไว้อย่างชัดเจนว่า รายได้ต่อหัวประชากร ของประเทศไทยปรับตัวสูงขึ้นเป็นราวสองเท่าตัวในช่วงเวลา ดังกล่าว และทั้ง ๆ ที่สัดส่วนของมูลค่าการจัดเก็บภาษีมูลค่า เพิ่ม ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ปรับตัว

เพิ่มขึ้นอย่างชัดเจน

4.3 บทวิเคราะห์ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทย

ตารางที่ 8 แสดงข้อมูลสัดส่วนรายได้ของประชากรไทย จำแนกตามระดับรายได้ 5 กลุ่ม ในปี 2535-2552 โดยข้อมูลดังกล่าวนี้สามารถแสดงภาพการกระจายรายได้ของประชากรไทยได้ดีในระดับหนึ่ง จากตารางดังกล่าว จะเห็นได้ว่ารายได้ประชากรของประเทศไทย ในช่วงราวสองทศวรรษที่ผ่านมา มีลักษณะของการกระจายที่เป็นธรรมเพิ่มมากขึ้น โดยกลุ่มประชากรที่จนที่สุดร้อยละ 40 เป็นเจ้าของรายได้ในสัดส่วนที่เพิ่มมากขึ้นจากระดับราวร้อยละ 11 ในปี 2535 เป็นราวร้อยละ 13 ในปี 2552 ในขณะที่กลุ่มประชากรที่รวยที่สุดร้อยละ 20 เป็นเจ้าของรายได้ในสัดส่วนที่ลดลงจากราวร้อยละ 59 ในปี 2535 มาเป็นราวร้อยละ 54 ในปี 2552

เมื่อนำข้อมูลในตารางที่ 8 มาประกอบเข้ากับข้อมูลการปรับตัวเพิ่มขึ้นของรายได้เฉลี่ยต่อประชากรไทยที่ได้จากรูปที่ 2 ข้างต้นนั้น จะเห็นได้ว่าในความเป็นจริงแล้วประชากรไทยส่วนใหญ่มีรายได้เพิ่มมากขึ้นอย่างต่อเนื่องในช่วงสองทศวรรษที่ผ่านมา

อย่างไรก็ตาม โครงสร้างลดหย่อนภาษีและการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทยในปัจจุบันทำให้ผู้มีเงินได้หลาย ๆ ส่วนได้รับการยกเว้น ไม่ต้องจ่ายภาษีประเภทนี้ ตารางที่ 9 แสดงตัวอย่างผู้มีเงินได้ ณ ระดับ

เงินได้

- 1) 20,000 บาทต่อเดือน
- 2) 40,000 บาทต่อเดือน
- และ 3) 60,000 บาทต่อเดือน

จากตารางที่ 5 จะเห็นได้ว่าผู้มีเงินได้ในประเทศไทย ในระดับ 20,000 บาทต่อเดือน หรือ 240,000 บาทต่อปี ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั้งจำนวน

ในกรณีที่ผู้มีเงินได้ระดับ 20,000 บาทต่อเดือน เป็นกลุ่มผู้มีรายได้น้อยของประเทศไทย โครงสร้างการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาดังกล่าวอาจไม่สร้างปัญหามากนัก ซึ่งข้อมูลหลาย ๆ ส่วนให้ภาพที่ตรงกันว่าผู้มีเงินได้ในระดับดังกล่าวไม่ใช่ผู้มีรายได้น้อยในประเทศไทย ตารางที่ 10 แสดงข้อมูล GDP ณ ราคาปัจจุบัน เปรียบเทียบกับจำนวนผู้มีงานทำในประเทศไทย

ตารางที่ 8 สัดส่วนรายได้ของประชากร จำแนกตามระดับรายได้ (Quintiles by Income) ปี 2535 - 2552

ที่มา: ข้อมูลจากการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน สำนักงานสถิติแห่งชาติ ประมวลผลโดย สำนักพัฒนาฐานข้อมูลและตัวชี้วัดภาวะสังคม สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ

สัดส่วนรายได้ของประชากร (ร้อยละ)

กลุ่มประชากรตามระดับรายได้	2535	2537	2539	2541	2543	2545	2547	2549	2550	2552
กลุ่ม 20% ที่ 1 (จนที่สุด)	3.96	4.07	4.18	4.30	3.95	4.23	4.54	4.03	4.41	4.79
กลุ่ม 20% ที่ 2	7.06	7.35	7.55	7.75	7.27	7.72	8.04	7.69	8.04	8.36
กลุ่ม 20% ที่ 3	11.11	11.67	11.83	12.00	11.50	12.07	12.41	12.13	12.42	12.57
กลุ่ม 20% ที่ 4	18.90	19.68	19.91	19.82	19.83	20.07	20.16	20.04	20.20	20.08
กลุ่ม 20% ที่ 5 (รวยที่สุด)	58.98	57.23	56.53	56.13	57.45	55.91	54.86	56.11	54.93	54.19
รวม	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00
สัดส่วนกลุ่มที่ 5/กลุ่มที่ 1 (เท่า)	14.90	14.07	13.52	13.06	14.55	13.23	12.10	13.92	12.47	11.31

ตารางที่ 9 ภาพจำลองการใช้สิทธิลดหย่อนภาษี
ของผู้มีเงินได้ในประเทศไทย 3 ระดับ

รายการ	ผู้มีเงินได้		
	20,000 บาท/เดือน	40,000 บาท/เดือน	60,000 บาท/เดือน
เงินได้พึงประเมิน (รายปี)	240,000	504,000	720,000
หักค่าใช้จ่าย (บาท)	60,000	60,000	60,000
หักค่าลดหย่อนส่วนบุคคล	30,000	30,000	30,000
LTF	-	75,600	108,000
RMF	-	75,600	108,000
ประกันชีวิต	-	100,000	100,000
ประกันชีวิตแบบบำนาญ	-	-	100,000
กองทุนสำรองเลี้ยงชีพ	-	12,800	64,000
เงินได้สุทธิพึงประเมิน	150,000	150,000	150,000
ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	ได้รับยกเว้น	ได้รับยกเว้น	ได้รับยกเว้น

จากตารางที่ 10 จะเห็นได้ว่าระดับ GDP ต่อผู้มีงานทำของประเทศไทยในปี 2551 อยู่ในระดับราว 240,000 บาทต่อปี หรือ 20,000 บาทต่อเดือน ซึ่งจากภาพจำลองในตารางที่ 9 จะเห็นได้ว่าผู้มีเงินได้ในระดับดังกล่าวได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั้งจำนวนในปัจจุบัน

นอกจากนั้นถ้ายังนำข้อมูลการกระจายรายได้ในตารางที่ 8 มาพิจารณาประกอบเพิ่มเติม จะเห็นได้ว่าแท้จริง

ตารางที่ 10 ข้อมูล GDP ณ ระดับราคาปัจจุบันเทียบกับจำนวนผู้มีงานทำในประเทศไทย

ที่มา: ข้อมูลจากสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ และสำนักงานสถิติแห่งชาติ คำนวณโดยนักวิจัย

ปี	GDP Current Price (ล้านบาท)	ผู้มีงานทำ (พันคน)	GDP/ผู้มีงานทำ (บาท/ปี)
2547	6,489,476	34,728.81	186,861.46
2548	7,092,893	35,257.17	201,175.90
2549	7,850,193	35,685.53	219,982.53
2550	8,529,836	36,249.46	235,309.33
2551	9,075,493	37,016.61	245,173.53

แล้วมีเพียงกลุ่มผู้มีเงินได้สูงสุดราวร้อยละ 30 ของประเทศเพียงเท่านั้นที่มีภาระในการจ่ายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอย่างแท้จริง ตารางที่ 9 ยังได้แสดงให้เห็นว่าในกรณีที่ผู้มีเงินได้สูงถึง 60,000 บาทต่อเดือนใช้สิทธิลดหย่อนของตนเองเกือบทั้งหมดแล้วจะสามารถได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั้งจำนวนได้

ตารางที่ ผ.1 และ ผ.2 ในภาคผนวกแสดงข้อมูลการเปลี่ยนแปลงของอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และโครงสร้างค่าลดหย่อนต่างๆ ของประเทศไทย ในช่วงราวสองทศวรรษที่ผ่านมา จากตารางดังกล่าวจะเห็นได้ว่ารัฐบาลไทย

มีการปรับลดอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และเพิ่มค่าลดหย่อนประเภทต่าง ๆ มาอย่างต่อเนื่องในช่วงเวลาดังกล่าว การปรับลดอัตราภาษีในขณะที่ปรับเพิ่มรายการและมูลค่าของค่าลดหย่อนประเภทต่าง ๆ ในช่วงที่ผ่านมาเป็นปัจจัยสำคัญประการหนึ่งซึ่งอธิบายสัดส่วนที่คงที่ของมูลค่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในช่วงราว 20 ปีที่ผ่านมา

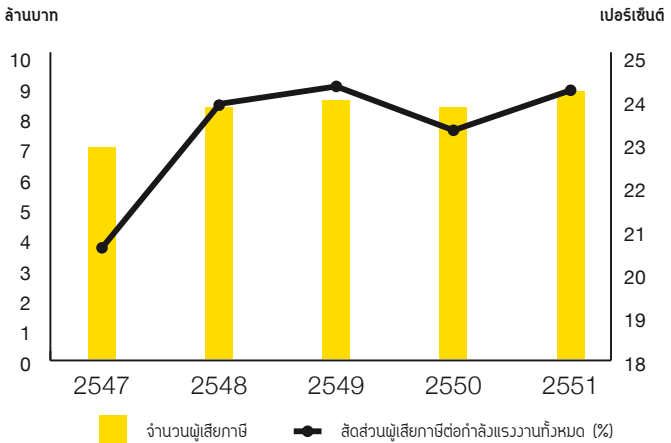
ประเด็นที่น่าสนใจอีกประการหนึ่งของโครงสร้างการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทย ก็คือการที่มีผู้ยื่นแบบเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในสัดส่วนที่ต่ำมากเมื่อเทียบกับกำลังแรงงานทั่วประเทศ

ดัง รูปที่ 6 ซึ่งนำมาจากงานศึกษาของ วรวรรณ และ อมรเทพ (2553) แสดงจำนวนผู้ยื่นแบบเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และสัดส่วนของผู้ยื่นแบบเมื่อเปรียบเทียบกับกำลังแรงงานทั้งหมดของประเทศ ในช่วงปีงบประมาณ 2547-2551

จากรูปที่ 6 จะเห็นได้ว่าผู้ยื่นแบบเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีสัดส่วนอยู่ในระดับต่ำกว่าร้อยละ 25 เมื่อเทียบกับจำนวนกำลังแรงงานทั้งหมดของประเทศไทย โดยข้อมูลดังกล่าวนี้มีความขัดแย้งกับข้อมูลจากตารางที่ 8 และ 10 ข้างต้น เนื่องจากตามข้อกำหนดของกฎหมาย ผู้ที่มีเงินได้จากการจ้างแรงงานเกินกว่า 50,000 บาทต่อปี ในกรณีโสด (100,000 บาทต่อปี ในกรณีสมรส) หรือผู้ที่มีเงินได้จากธุรกิจ

รูปที่ 6 จำนวนยื่นแบบเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดาและสัดส่วนต่อกำลังแรงงานทั้งหมด ปีงบประมาณ 2547 - 2551

ที่มา: วรวรรณ และ อมรเทพ (2553)



การค่าตัวไปเกินกว่า 30,000 บาทต่อปี ในกรณีโสด (60,000 บาทต่อปี ในกรณีสมรส) มีหน้าที่จะต้องยื่นแบบเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

จากข้อมูลในตารางที่ 8 เมื่อประกอบเข้ากับข้อมูลในตารางที่ 10 แล้ว ผู้ที่มีหน้าที่ยื่นแบบเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาน่าจะมีสัดส่วนอยู่ในระดับเกินกว่าร้อยละ 60 ของผู้มีงานทำทั้งหมด หรือเกินกว่าร้อยละ 58 ของกำลัง

แรงงานทั้งหมด³ สิ่งนี้อาจเป็นตัวบ่งชี้ประการหนึ่งว่ามีผู้มีเงินได้กลุ่มหนึ่ง ซึ่งน่าจะเป็นผู้มีเงินได้จากภาคเศรษฐกิจนอกกระบวน ซึ่งกระทำการหลบเลี่ยงการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา⁴ การหลบเลี่ยงภาษีลักษณะนี้ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมตามแนวนอน ซึ่งจะยิ่งสร้างแรงจูงใจให้เกิดการหลบเลี่ยงภาษีมากขึ้นในอนาคต

นอกจากประเด็นโครงสร้างการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเองแล้ว ความสัมพันธ์ระหว่างโครงสร้างการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลและการจัดเก็บโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ก็อาจมีส่วนทำให้เกิดการปรับตัวของสัดส่วนมูลค่าภาษีทั้งสองในช่วงเวลาราว 20 ปีที่ผ่านมา ดังจะเห็นได้ในตารางที่ 7 ข้างต้น

Tanzi and Zee (2000) ให้ความเห็นว่าความแตกต่างระหว่างอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลกับอัตราภาษีขั้นสูงสุดของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา อาจสร้างแรงจูงใจให้ผู้คนในกลุ่มรายได้สูงสุดดังกล่าวทำการโอนย้ายประเภทเงินได้จาก

3 ผู้มีงานทำของประเทศไทยในช่วงปี 2549-2552 คิดเป็นสัดส่วนราวร้อยละ 98 ของกำลังแรงงานทั้งหมด

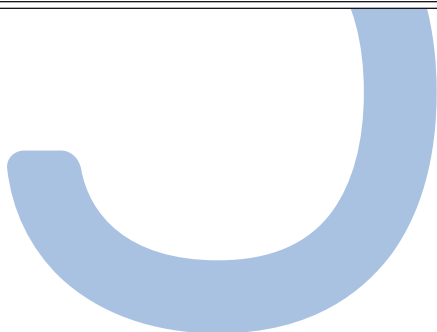
4 งานศึกษาของ สมชัย และ จิราภรณ์ (2553) ให้ข้อสรุปในประเด็นนี้เช่นเดียวกัน โดยงานดังกล่าวพยายามประมาณค่าจำนวนผู้ที่ควรเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จากข้อมูลการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคม (สศส.) ปี 2552 อย่างไรก็ตาม ข้อมูลดังกล่าวมีปัญหาหลายประการซึ่งทำให้น่าจะได้ตัวเลขจำนวนผู้ที่ควรจะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่ำกว่าที่ควรจะเป็น

เงินได้บุคคลธรรมดา ไปสู่เงินได้นิติบุคคล ผ่านการก่อตั้งธุรกิจที่ทำหน้าที่เพียงแค่รองรับรายได้แทนตัวบุคคลดังกล่าว ในปัจจุบันความแตกต่างระหว่างอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลกับอัตราขั้นสูงสุดของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทยอยู่ที่ระดับร้อยละ 7 ความแตกต่างดังกล่าวอาจมีส่วนทำให้เกิดการโอนย้ายระหว่างเงินได้บุคคลธรรมดากับเงินได้นิติบุคคลของกลุ่มคนที่มีรายได้ขั้นสูงสุดของประเทศได้

ภาษีที่จัดเก็บบนเงินได้ประเภทดอกเบี้ยเงินฝากก็เป็นอีกประเด็นหนึ่งที่น่าสนใจ เนื่องจากผู้มีเงินได้จากดอกเบี้ยเงินฝากสามารถเลือกที่จะเสียภาษีหัก ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 15 ของมูลค่าเงินได้จากดอกเบี้ยเงินฝาก โดยไม่ต้องนำมาคำนวณรวมกับเงินได้ประเภทอื่นๆ เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้ Tanzi and Zee (2000) ให้ความเห็นว่าการระบบแบบนี้อาจสร้างปัญหาในกรณีที่ผู้มีเงินได้เป็นเจ้าของกิจการบางประเภท โดยที่ค่าใช้จ่ายทางการเงินของกิจการดังกล่าวสามารถนำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ สำหรับคนกลุ่มนี้การโยกย้ายถ่ายเทรายได้ในลักษณะของการใช้กิจการของตนเองกู้เงินเพื่อนำมาฝากในบัญชีส่วนบุคคลของตนเองอาจเป็นช่องทางในการหลบเลี่ยงภาษีได้ในระดับหนึ่ง



ข้อเสนอแนะเพื่อสร้างระบบภาษี
เพื่อลดความเหลื่อมล้ำ



จากรูปที่ 2 ข้างต้นจะเห็นได้ว่าระบบภาษีของประเทศไทยในภาพรวมไม่มีลักษณะของการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าแต่อย่างใด การวิเคราะห์ในส่วนของงานศึกษาที่ 4.2 และ 4.3 จะพบว่าสาเหตุหลักอย่างหนึ่งที่ทำให้อัตราการจัดเก็บภาษีที่แท้จริงในภาพรวมของประเทศไทยไม่มีการปรับตัวเพิ่มขึ้นในช่วงราว 20 ปีที่ผ่านมา น่าจะมีสาเหตุมาจากการปรับตัวลดลงของอากรนำเข้า-ส่งออก และโครงสร้างการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในช่วงเวลาดังกล่าวของประเทศไทยเป็นหลัก อย่างไรก็ตาม ลักษณะของการปรับตัวในอัตราการจัดเก็บภาษีที่แท้จริงในภาพรวมดังกล่าว มิได้เกิดขึ้นกับประเทศไทยแต่เพียงประเทศเดียวเท่านั้น

รูปที่ 7 มาจากงานศึกษาของ Le, Moreno-Dodson, and Rojchaichaninthorn (2008) ซึ่งเป็นรูปที่แสดงสัดส่วนรายได้ภาษีต่อ GDP โดยเฉลี่ยของ

1) กลุ่มประเทศรายได้ต่ำ (รายได้ต่อหัวประชากรปี 2548 ต่ำกว่า 826 ดอลลาร์สหรัฐ)

2) กลุ่มประเทศรายได้ปานกลาง (รายได้ต่อหัวประชากรปี 2548 อยู่ระหว่าง 826-10,065 ดอลลาร์สหรัฐ)

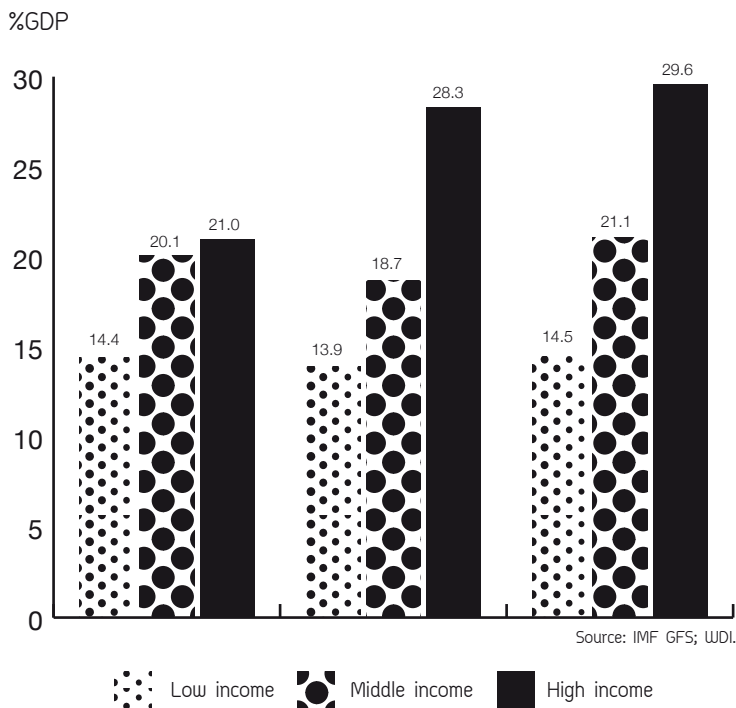
และ 3) กลุ่มประเทศรายได้สูง (รายได้ต่อหัวประชากรปี 2548 อยู่สูงกว่า 10,066 ดอลลาร์สหรัฐ)

ในช่วงปี ค.ศ. 1994 1998 และ 2003 (พ.ศ. 2537 2541 และ 2546 ตามลำดับ)

ในช่วงเวลาราว 10 ปีในรูปที่ 7 รายได้ต่อหัวประชากร

รูปที่ 7 สัดส่วนรายได้ภาษีต่อ GDP ของกลุ่มประเทศ 3 กลุ่ม ในปี ค.ศ. 1994 1998 และ 2003

ที่มา: Tuan Minh Le, Blanca Moreno-Dodson, and Jeep Rojchaichaninthon (2008)



ของประเทศส่วนใหญ่ปรับตัวเพิ่มสูงขึ้น อย่างไรก็ตาม จะมีเพียงกลุ่มประเทศรายได้สูงเท่านั้นที่มีแนวโน้มการจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้นอย่างชัดเจน โดย ‘อัตราการจัดเก็บภาษีที่แท้จริง’ ของกลุ่มประเทศนี้เพิ่มขึ้นจากระดับร้อยละ 21.0 ในปี 2537 เพิ่มขึ้นเป็นร้อยละ 28.3 ในปี 2541 และเพิ่มขึ้นเป็นร้อยละ 29.6 ในปี 2546

ตามนิยามในงานศึกษาของ Le, Moreno-Dodson, and Rojchaichaninthorn (2008) ประเทศไทยจะถูกจัดอยู่ในกลุ่มประเทศรายได้ปานกลาง ซึ่งจากข้อมูลในรูปที่ 7 เมื่อเปรียบเทียบกับข้อมูลในรูปที่ 2 จะเห็นได้ว่าประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีในระดับที่ต่ำกว่าค่าเฉลี่ยของกลุ่มประเทศดังกล่าว ซึ่งภาพรวมการจัดเก็บภาษีที่ไม่ได้แสดงถึงลักษณะของการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า ยังคงเป็นลักษณะร่วมกันของกลุ่มประเทศรายได้ปานกลางนี้

เราสามารถคาดการณ์ได้ระดับหนึ่งว่า ผลกระทบจากการปรับตัวลดลงของอากรนำเข้า-ส่งออกของประเทศไทยนั้นจะอยู่ในระดับที่ลดลงในอนาคต เนื่องจากสัดส่วนการจัดเก็บอากรนำเข้า-ส่งออกดังกล่าวในปัจจุบันมีระดับที่ลดลงเหลือเพียงราวร้อยละ 4-5 ของรายได้ทั้งหมดที่รัฐบาลจัดเก็บเพียงเท่านั้น ซึ่งมูลค่าอากรนำเข้า-ส่งออกที่ลดลงดังกล่าวอาจสามารถทดแทนได้โดยการปรับตัวเพิ่มขึ้นของภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามการเติบโตของระบบเศรษฐกิจ

การปรับโครงสร้างระบบภาษีของประเทศไทยเพื่อ

นำไปสู่การจัดเก็บในลักษณะอัตราก้าวหน้ามากขึ้นนั้น จำเป็นจะต้องพุ่งเป้าความสนใจไปที่การปรับโครงสร้างการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นหลัก

ในส่วนของโครงสร้างการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้น ประเด็นที่น่าสนใจน่าจะเป็นอยู่กับการสร้างความมีส่วนร่วมที่เพิ่มมากขึ้น โดยผ่านเครื่องมือ อาทิ

- 1) ยกเลิกรายการค่าลดหย่อนหลาย ๆ ประเภททิ้งไป
- 2) ยกเลิกการยกเว้นการเก็บภาษีในชั้นรายได้แรกของผู้มีเงินได้
- 3) การปรับเพิ่มฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศ

การปรับตัวเพิ่มขึ้นของรายการค่าลดหย่อนประเภทต่าง ๆ ในช่วงเวลาราว 20 ปีที่ผ่านมา ได้มีส่วนทำให้ลักษณะของการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไม่สามารถทำหน้าที่ของมันได้อย่างมีประสิทธิภาพ นอกจากนั้นแล้วยังเป็นที่เข้าใจได้ว่าผู้ที่ใช้สิทธิค่าลดหย่อนหลาย ๆ ประเภท อาทิ การซื้อกองทุน LTF-RMF การหักค่าดอกเบี้ยเงินกู้ซื้อบ้าน หรือการหักเบี่ยจ่ายกรมธรรม์ประกันชีวิต จะต้องเป็นผู้ที่มีรายได้สูงกว่า 20,000 บาทต่อเดือน ซึ่งจากข้อมูลในตารางที่ 8 และ 9 แล้วเป็นกลุ่มผู้มีรายได้สูงสุด

ร้อยละ 30 ของประเทศไทย การยกเลิกค่าลดหย่อนประเภทต่าง ๆ จะทำให้กลไกของการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าสามารถทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น ซึ่งน่าจะมีส่วนช่วยให้ระบบภาษีของประเทศไทยสามารถทำหน้าที่ในการลดความเหลื่อมล้ำให้กับประเทศได้ส่วนหนึ่ง

การยกเลิกการยกเว้นการเก็บภาษีในชั้นเงินได้สุทธิแรกของผู้มีเงินได้ ก็เป็นอีกองค์ประกอบหนึ่งที่น่าจะช่วยเพิ่มการมีส่วนร่วมในการจ่ายภาษีของผู้มีรายได้ในประเทศไทยได้ โดยเนื่องจากเงินได้ที่จะถูกนำมาคำนวณเพื่อเป็นฐานในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้น จะอยู่ในรูปของ ‘เงินได้สุทธิ’ ภายหลังจากหักค่าใช้จ่าย (60,000 บาทต่อคน) และค่าลดหย่อน (30,000 บาทต่อคน) ออกไปแล้ว เงินได้สุทธิในส่วนนี้น่าจะเป็นส่วนที่เกินมาจากการใช้จ่ายต่าง ๆ ที่จำเป็นในชีวิตประจำวัน ในกรณีที่รัฐบาลเห็นว่าค่าใช้จ่ายของประชาชนมีการปรับตัวเพิ่มสูงขึ้น ก็น่าจะมีการปรับเงินหักค่าใช้จ่าย หรือค่าลดหย่อนส่วนบุคคลออกไปให้ชัดเจนมากกว่า

การยกเว้นการเก็บภาษีในชั้นเงินได้สุทธิแรกนี้แท้จริงแล้วให้ประโยชน์กับกลุ่มผู้มีรายได้สูงในระดับสูงกว่ากลุ่มผู้มีรายได้ต่ำ นั่นคือ ในกรณีที่ผู้มีเงินได้มีเงินได้สุทธิในปีนั้นเกินกว่า 150,000 บาท จะได้รับการยกเว้นภาษีในชั้นเงินได้สุทธิแรกเต็มจำนวนเงิน $5\% \times 150,000 = 7,500$ บาท ในขณะที่ผู้มีเงินได้สุทธิในปีนั้นในระดับต่ำกว่า 150,000 บาท

จะได้รับการยกเว้นภาษีในชั้นเงินได้ดังกล่าวเป็นจำนวนเงินที่น้อยกว่า

งานศึกษาของ Tanzi and Zee (2000) มีข้อสรุปประการหนึ่งว่า จากประสบการณ์ของหลาย ๆ ประเทศ การเพิ่มประสิทธิภาพการทำงานของลักษณะการจับเก็บภาษีอัตราก้าวหน้า สามารถทำได้ผ่านการลดจำนวนชั้นของภาษีลง ในขณะที่ลดรายการค่าลดหย่อนประเภทต่าง ๆ ลงไปพร้อมกันด้วย การลดความยุ่งยากในการคำนวณมูลค่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในลักษณะดังกล่าว จะช่วยให้การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพซึ่งจะช่วยเสริมลักษณะการจับเก็บภาษีอัตราก้าวหน้าในโครงสร้างการจัดเก็บภาษีดังกล่าวได้

การปรับเพิ่มฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ในที่นี้หมายถึง การพยายามชักจูงให้ผู้มีรายได้ในระดับที่เข้าข่ายการจ่ายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่อาจมีเงินได้จากกิจกรรมทางเศรษฐกิจนอกระบบ ให้หันมายื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีให้เพิ่มมากขึ้น การปรับเพิ่มฐานภาษีในลักษณะนี้จะช่วยสร้างความเป็นธรรมในแนวนอนของระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้เพิ่มมากขึ้น การปรับเพิ่มฐานภาษีในลักษณะนี้สามารถทำได้ผ่านการให้สิทธิประโยชน์บางประการแก่ผู้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี

อาทิ การเสนอบริการสาธารณะที่สำคัญบางประเภทให้กับ ผู้ที่ยื่นแบบเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเท่านั้น หรือ การเพิ่มบทลงโทษและเพิ่มการกวดขันในการตรวจสอบผู้ที่หลีกเลี่ยงการยื่นแบบเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เป็นต้น

ในส่วนของการปรับปรุงโครงสร้างการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น มีประเด็นสำคัญอยู่สองประการ

1) ปรับปรุงการให้สิทธิประโยชน์ทางด้านภาษี ให้กับ นักลงทุนประเภทต่าง ๆ

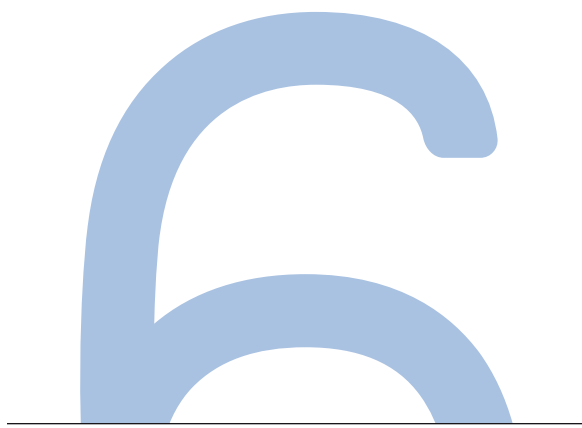
2) การปิดกั้นช่องทางการหลบเลี่ยงภาษีผ่านความ เหลื่อมล้ำระหว่างโครงสร้างการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล

จากประสบการณ์ของหลายประเทศนั้น การให้ สิทธิประโยชน์ทางด้านภาษีไม่ได้ก่อให้เกิดการไหลเข้าของ ลงทุนทางตรงจากต่างประเทศอย่างมีประสิทธิภาพมากนัก⁵ นอกจากนี้ ในปัจจุบันยังดูเหมือนว่ามีการให้สิทธิประโยชน์ ทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนให้กับนักลงทุนหรือนิติบุคคล ภายในประเทศอีกด้วย สิทธิประโยชน์ทางภาษีดังกล่าวก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมทางภาษีทั้งในแนวดิ่งและแนวนอน โดยเจ้าของกิจการหรือผู้ถือหุ้นสามัญในนิติบุคคลที่ได้สิทธิ ประโยชน์ดังกล่าว ซึ่งมักจะเป็นกลุ่มผู้มีรายได้สูงของประเทศ สามารถได้รับรายได้จำนวนมากที่ได้รับการยกเว้นภาษี

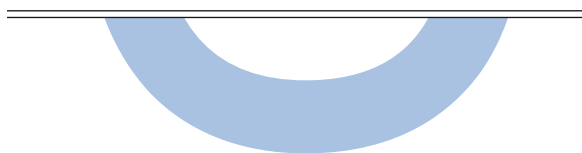
5 ดูรายละเอียดเพิ่มเติมในงานของ Shah (1995) Zee, Stotsky, and Ley (2002) และ Gropp and Kostial (2000)

ทั้งจำนวน จากเงินปันผลของกิจการดังกล่าว

ความแตกต่างระหว่างอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลกับอัตราภาษีขั้นสูงสุดของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา อาจเป็นอีกช่องทางหนึ่งที่ทำให้เกิดการโอนย้ายถ่ายเทรายได้เพื่อการหลีกเลี่ยงภาษี ซึ่งการหลีกเลี่ยงในลักษณะนี้เป็นต้นเหตุของความไม่เป็นธรรมตามแนวนอนของระบบภาษีไทย นอกจากนั้นแล้วการหลีกเลี่ยงภาษีลักษณะดังกล่าวยังลดประสิทธิภาพของลักษณะการจัดเก็บภาษีอัตราก้าวหน้าอีกด้วย การปรับเปลี่ยนอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลจึงควรคำนึงถึงช่องว่างระหว่างอัตราภาษีดังกล่าวกับอัตราขั้นสูงสุดของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วย



บทสรุป



ระบบภาษีที่มีความเป็นธรรมนั้น ควรที่จะมีลักษณะของความเป็นธรรมทั้งในแนวนอนและแนวตั้ง นั่นคือ ผู้ที่มีความสามารถในการจ่ายเท่าเทียมกันก็ควรจะมีภาระในการจ่ายภาษีในระดับเดียวกัน ในขณะที่ผู้ที่มีความสามารถในการจ่ายสูงกว่าควรที่จะมีภาระในการจ่ายภาษีในระดับสูงกว่า นอกจากนี้ในกรณีที่รัฐบาลต้องการใช้ระบบภาษีเพื่อเป็นเครื่องมือในการลดความเหลื่อมล้ำนั้น ระบบภาษีควรที่จะมีลักษณะของการจัดเก็บในอัตราก้าวหน้าอีกด้วย

จากข้อมูลภาพรวมในช่วงสองทศวรรษที่ผ่านมา จะเห็นได้ว่าระบบภาษีของไทยมีลักษณะของความเป็นธรรมในแนวนอน แต่ไม่มีลักษณะของการประยุกต์ใช้อัตราก้าวหน้าในลักษณะก้าวหน้าแต่อย่างใด อัตราก้าวหน้าที่จัดเก็บจริงในช่วงตั้งแต่ปี 2535 เป็นต้นมานั้นอยู่ในระดับที่คงที่ ถึงแม้ว่าข้อมูลรายได้ประชากรของประเทศไทยจะปรับตัวเพิ่มขึ้นอย่างชัดเจนราวหนึ่งเท่าตัว

จากการพิจารณาโครงสร้างรายได้จัดเก็บของรัฐบาลไทย จะเห็นได้ว่ารายได้ส่วนใหญ่จะมาจากฐานการบริโภคของประชากรไทย ในขณะที่โครงสร้างที่ประยุกต์ใช้อัตราก้าวหน้าแบบก้าวหน้าอย่างชัดเจนเพียงอย่างเดียวของประเทศไทยนั้น (ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา) คิดเป็นสัดส่วนเพียงราวร้อยละ 10-12 ในช่วงราว 20 ปีที่ผ่านมา

การพิจารณาโครงสร้างการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในรายละเอียด จะเห็นได้ว่า มีการลดหย่อนภาษี

หลาย ๆ ประเภทและการยกเว้นภาษี ซึ่งทำให้แม้แต่ผู้ที่มีเงินได้ในระดับสูงกว่าค่าเฉลี่ยยังอาจได้รับยกเว้นการจ่ายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั้งจำนวน นอกจากนี้ก็จะเห็นได้ว่าการเปลี่ยนแปลงของอัตราภาษีและโครงสร้างการลดหย่อนที่ผ่านมาน่าจะมีส่วนทำให้ภาระการจ่ายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประชากรไทยลดลง

นอกจากนั้นแล้ว ระบบภาษีไทยยังมีส่วนประกอบหลาย ๆ อย่างที่ขาดหายไป ดังที่ได้อธิบายไว้ในส่วนที่ 2.2 ระบบภาษีที่มีความเป็นธรรมตามแนวนอน อาจจำเป็นจะต้องมีส่วนประกอบของ 'ภาษีมรดก' เพื่อที่จะเป็นเครื่องมือในการจัดการกับการโอนย้ายความสามารถในการจ่ายไปสู่รุ่นลูกหรือรุ่นหลาน โดยเพื่อไม่ให้เกิดการชะลอการจ่ายภาษีออกไปอย่างไม่มีที่สิ้นสุดนั้น การจัดเก็บภาษีมรดกควรจะอยู่ในลักษณะของการจัดเก็บ ณ ช่วงเวลาของการถ่ายโอนมรดกโดยทันทีอีกด้วย

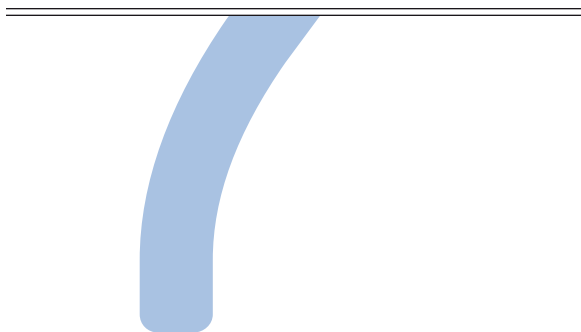
เพื่อความเป็นธรรมของระบบภาษีทั้งแนวนอนและแนวตั้ง ฐานภาษีที่ใช้ในการคำนวณภาระภาษีของผู้จ่ายภาษีแต่ละคนควรที่จะมีลักษณะที่ครอบคลุม ในประเด็นนี้ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทยยังมีช่องโหว่อยู่ โดยในส่วนที่เห็นได้อย่างชัดเจน คือ ยังไม่มีการจัดเก็บภาษีดังกล่าวบนฐานกำไรของส่วนเกินทุน หรือ Capital Gain จากเงินลงทุนในตลาดหลักทรัพย์

ภาษีบนฐานทรัพย์สินของประเทศไทยยังมีการ

ประยุกตืใช้ไม่มากนัก และอาจเป็นช่องทางในการเพิ่มรายได้
ภาชีให้กับรัฐบาลเป็นจำนวนมาก



เอกสารอ้างอิง



ดวงมณี เลาวกุล และ เอี่ยมพร พิชัยสนธิ (2551). นโยบายและมาตรการการคลังเพื่อความเป็นธรรมในการกระจายรายได้. รายงานวิจัยเสนอต่อคณะทำงานการกระจายรายได้ สภาที่ปรึกษาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ. ศูนย์บริการวิชาการเศรษฐศาสตร์ คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ทงธรรม ปันโต บุณยวรรณ หมั่นวิชาชัย และ จิตติมา ชูเชิด (2550). การประเมินความเปราะบางทางการคลังของไทย: ความเสี่ยงและนัยต่อการดำเนินนโยบายในอนาคต. เอกสารประกอบการสัมมนาวิชาการประจำปี 2550 ธนาคารแห่งประเทศไทย

พิชิต ลิขิตกิจสมบูรณ์ (2529). ภาษีอากรกับการกระจายรายได้ของครัวเรือนไทยปี 2524. *วารสารเศรษฐศาสตร์ธรรมศาสตร์* 4(2), หน้า 131 – 157.

วรวรรณ ชาญด้วยวิทย์ และ อมรเทพ จาวะลา (2553). การศึกษาความไม่เท่าเทียมกันในการจ่ายภาษีทางตรงกับภาระของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล. รายงานวิจัยเสนอต่อสำนักงานสำนักงานกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ. สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาแห่งประเทศไทย

สมชัย จิตสุชน และ จิราภรณ์ แผลงประพันธ์ (2553). มาตรการการคลังเพื่อความเป็นธรรมทางเศรษฐกิจและสังคม: การขยายฐานภาษี. รายงานวิจัยนำเสนอต่อสำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย. สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาแห่งประเทศไทย

สุรจิต ลักษณะสุด พิสิทธิ์ พัวพันธ์ จารุพรรณ วานิชนันกุล คธาฤทธิ์ สิทธิกุล อุทุมพร จิตสุทธิภากร และ จงกล คำไล้ (2553). ความท้าทายของนโยบายการคลัง: ผู้ความยั่งยืนและการขยายตัวทางเศรษฐกิจในระยะยาว. เอกสารประกอบการสัมมนาวิชาการประจำปี 2553 ธนาคารแห่งประเทศไทย

Gropp, Reint and Kristina Kostial (2000). The disappearing tax base: is foreign direct investment (FDI) eroding corporate income tax? *IMF Working Paper* WP/00/173. Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund.

- Le, Tuan Minh, Blanca Moreno-Dodson, and Jeep Rojchaichaninthorn (2008). Expanding taxable capacity and reaching revenue potential: cross-country analysis. Poverty Reduction and Economic Management Network, The World Bank.
- Metcalf, Gilbert E. (1994). Life-cycle versus annual perspective on the incidence of a value-added tax. *Tax Policy and the Economy* 8, edited by James M. Poterba. Cambridge: The MIT Press.
- Musgrave, Richard A. and Peggy B. Musgrave (1989). *Public Finance in Theory and Practice* 5th Edition. New York: McGraw-Hill International.
- Shah, Anwar (1995). *Fiscal incentives for investment and innovation*. New York: Oxford University Press.
- Tanzi, Vito and Howell H. Zee (2000). Tax policy for emerging markets: developing countries. *IMF Working Paper* WP/00/35. Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund.
- Zee, Howell H. (2005). Personal income tax reform: concepts, issues, and comparative country developments. *IMF Working Paper* WP/05/87. Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund.
- Zee, Howell H., Janet G. Stotsky, and Eduardo Ley (2002). Tax incentives for business investment: a primer for policy makers in developing countries. *World Development* 30(9), pp. 1497 – 1516.

ภาคผนวก

ตารางที่ ผ.1 การเปลี่ยนแปลงของอัตราภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดา ปีภาษี 2535 - 2551

ที่มา: บางส่วนของตารางที่ 10.1 ในงานศึกษาของ วรวรรณ ชาญด้วยวิทย์ และ อมรเทพ จาวะลา. 2553. การศึกษาความไม่เท่าเทียมกันในการจ่ายภาษีทางตรงกับภาระของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล. รายงานวิจัยเพื่อเสนอสำนักงานสำนักงานกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ.

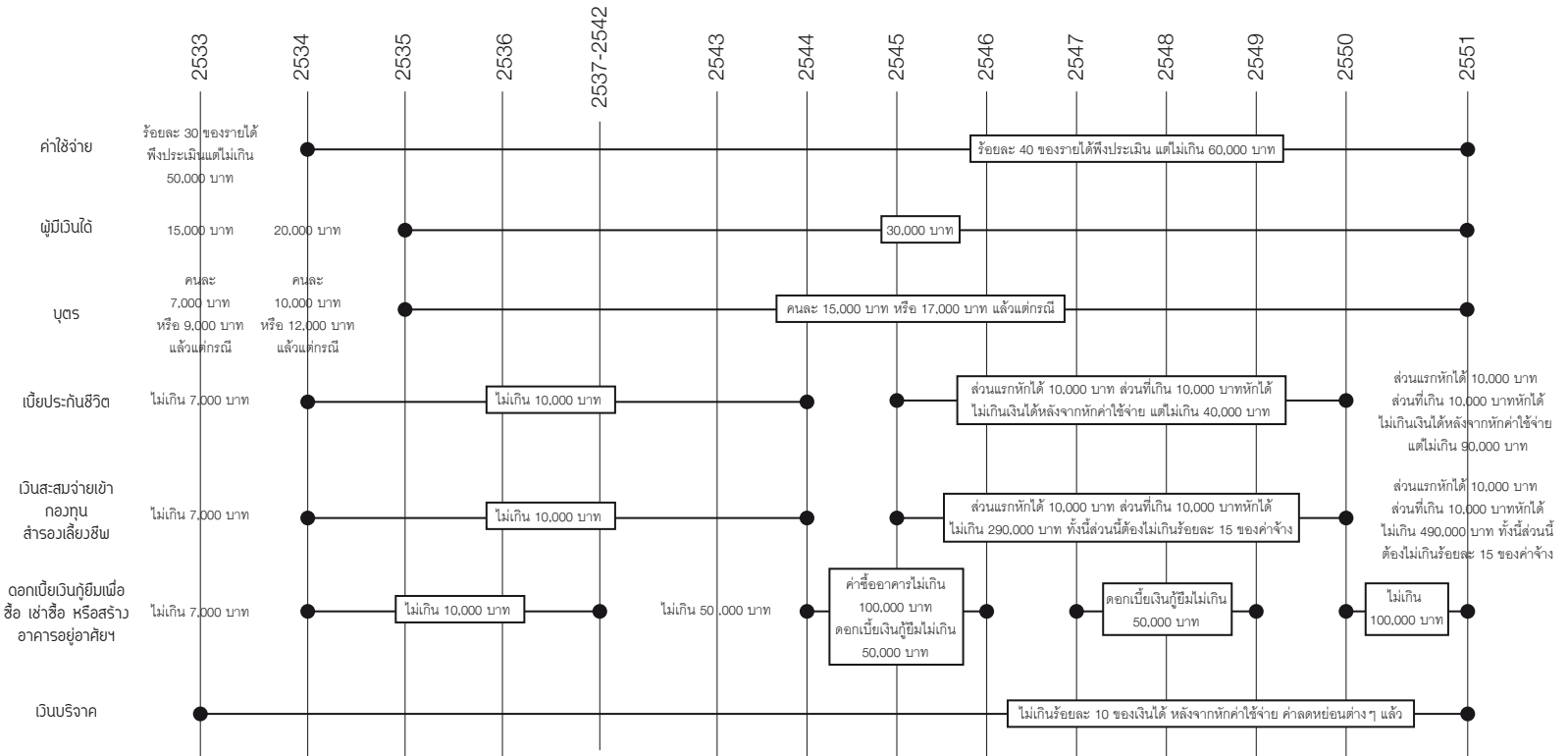
ปีภาษี 2535		ปีภาษี 2536	
ช่วงเงินได้สุทธิ	อัตราภาษี	ช่วงเงินได้สุทธิ	อัตราภาษี
1-150,000	5	1-100,000	5
150,001-500,000	10	100,001-500,000	10
500,001-1,000,000	20	500,001-1,000,000	20
1,000,001-4,000,000	30	1,000,001-4,000,000	30
4,000,001 บาทขึ้นไป	37	4,000,001 บาทขึ้นไป	37

ปีภาษี 2542		ปีภาษี 2546	
ช่วงเงินได้สุทธิ	อัตราภาษี	ช่วงเงินได้สุทธิ	อัตราภาษี
1-50,000	ยกเว้น	0-80,000	ยกเว้น
50,001-100,000	5	80,001-100,000	5
150,001-500,000	10	100,001-500,000	10
500,001-1,000,000	20	500,001-1,000,000	20
1,000,001-4,000,000	30	1,000,001-4,000,000	30
4,000,001 บาทขึ้นไป	37	4,000,001 บาทขึ้นไป	37

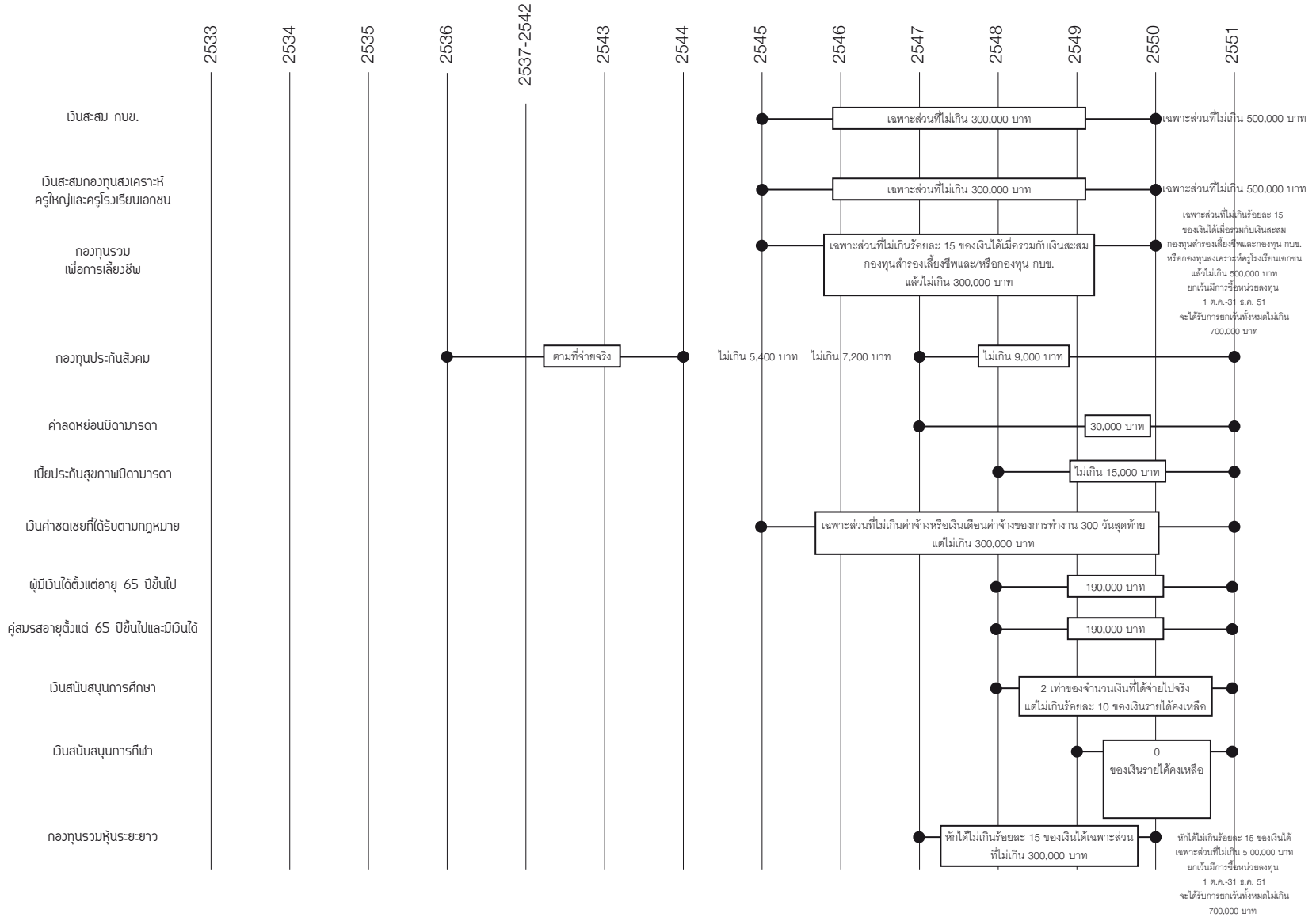
ปีภาษี 2547		ปีภาษี 2551	
ช่วงเงินได้สุทธิ	อัตราภาษี	ช่วงเงินได้สุทธิ	อัตราภาษี
0-100,000	5	0-150,000	ยกเว้น
100,001-500,000	10	150,001-500,000	10
500,001-1,000,000	20	500,001-1,000,000	20
1,000,001-4,000,000	30	1,000,001-4,000,000	30
4,000,001 บาทขึ้นไป	37	4,000,001 บาทขึ้นไป	37

ตารางที่ ผ.2 การเปลี่ยนแปลงโครงสร้างค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ปีภาษี 2533-2551

ที่มา: ตารางที่ 10.2 ในงานศึกษาของ วรวรรณ ชาญด้วยวิทย์ และ อมรเทพ จาวะลา. 2553. การศึกษาความไม่เท่าเทียมกันในการจ่ายภาษีทางตรงกับภาระของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล, รายงานวิจัยเพื่อเสนอสำนักงานสำนักงานกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ.



ตารางที่ ผ.2 (ต่อ)



MANAGER: DANIEL SLOOP
 CASHIER: NICKOJ
 ORDER 40962943921

FIBER BAR PC 2.99 8
 960 VIC SAVINGS 30-8
 PRICE YOU PAY 2.69
 HORMEL CHILI PC 1.95 8
 587 VIC SAVINGS 45-8
 PRICE YOU PAY 1.50
 MC VANILLA EXT PC 4.29 8
 140 VIC SAVINGS 2.15-8
 PRICE YOU PAY 2.14
 BIGELOW EARL GREY PC 3.29 8
 224 VIC SAVINGS 79-8
 PRICE YOU PAY 2.50
 BAGELS .50 8
 HT SKIM DELUXE 2.69 8
 HT LT EGG NDS PC 2.29 8
 886 VIC SAVINGS 29-8
 PRICE YOU PAY 2.00
 HT CHOC LOUFAI 2.49 8
 *** 7.75% NC SALES TAX .04
 *** 2% NC SALES TAX .32
 *** BALANCE DUE 17.07
 DEBIT 20.00

 CREDIT 88888820.00
 AMOUNT \$ 049344
 REF # 049344
 EFT SED # 7341

Lighter Fluid 9.05
 SF NUTIN 1.09
 RIVAL CHEESE 2.59

Tax: .55
 Total: 17.95

Cash 22.00
 Change 2.05

09/11/11
 5/27/03

7.25
 2.15-8
 2.05
 2.05

KALSHABER...
 09/11/11
 5/27/03

ATS
 Bill of Lading

CASH BACK 2.93
 COUPONS TENDERED 3.98
 /10 12:31 PM 0190 04 0063 7021

HT FARMER'S MARKET PRODUCE IS
 HAND SELECTED. TRY SOM

VIC SAVINGS THIS ORDER 80 50% 12 8
 VIC SAVINGS THIS YEAR 86 2 8 83

AMOUNT \$1 337000

COUPONS TENDERED 12/06/10 12:31 PM 0190
 7021

ATS
 Bill of Lading

PARK
 ENC

7.51
 9.05
 1.09
 2.59

17.95

22.00
 2.05

09/11/11
 5/27/03

9900 POPLAR TENT ROAD - CONCORD, NC
 STORE # 0190 - PHONE # 704-721-0755
 IF YOU ARE NOT COMPLETELY SATISFIED
 WITH YOUR VISIT TODAY PLEASE CALL
 STORE MANAGER: DANIEL SLOOP
 YOUR CASHIER: NICKOJ

CUSTOMER 40962943921

SC 3960 FIBER BAR PC 2.99 8
 VIC SAVINGS 30-8
 PRICE YOU PAY 2.69
 SC 7587 HORMEL CHILI PC 1.95 8
 VIC SAVINGS 45-8
 PRICE YOU PAY 1.50
 SC 1440 MC VANILLA EXT PC 4.29 8
 VIC SAVINGS 2.15-8
 PRICE YOU PAY 2.14
 SC 7224 BIGELOW EARL GREY PC 3.29 8
 VIC SAVINGS 79-8
 PRICE YOU PAY 2.50
 BAGELS .50 8
 HT SKIM DELUXE 2.69 8
 HT LT EGG NDS PC 2.29 8
 SC 3886 VIC SAVINGS 29-8
 PRICE YOU PAY 2.00
 HT CHOC LOUFAI 2.49 8
 *** 7.75% NC SALES TAX .04
 *** 2% NC SALES TAX .32
 *** BALANCE DUE 17.07
 DEBIT 20.00

 CREDIT 88888820.00
 ACCOUNT # *****
 REF # 049344
 EFT SED # 7341

7.51
 9.05
 1.09
 2.59

17.95

22.00
 2.05

09/11/11
 5/27/03

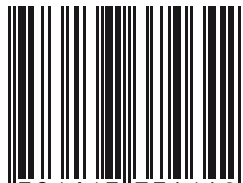
CASH-BACK 2.93
 COUPONS TENDERED 3.98
 12/06/10 12:31 PM 0190 04 0063 7021

HT FARMER'S MARKET PRODUCE IS
 HAND SELECTED. TRY SOM

TOTAL VIC SAVINGS THIS ORDER 80 50% 12 8
 TOTAL VIC SAVINGS THIS YEAR 86 2 8 83

AMOUNT \$1 337000

ISBN-13: 978-6167374642



9 786167 374642

MONTH PARK
 SUPERS

7.51
 9.05
 1.09

09/11/11
 5/27/03