

โครงการวิจัยเรื่อง การศึกษาผลของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อการสร้างความเป็น ธรรมในการกระจายรายได้และเศรษฐกิจของประเทศไทย

ที่ปรึกษาโครงการ
นางลวัญ ภูววรรณ
นายวโรทัย โกศลพิศิษฐ์กุล
คณะวิจัย
นางสาวสุมาลี สติตชัยเจริญ
นายศุภรต์ธิ์ เกตุทัต
นายปณณ อนนภิบุตร
น.ส. ศิริขวัญ วิเชียรเพลิส
นายพนพล จินดาธรรม

บทสรุปผู้บริหาร

โครงการวิจัยเรื่องการศึกษาผลกระทบของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อการสร้างความเป็นธรรมในการกระจายรายได้และเศรษฐกิจของประเทศมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อศึกษาถึงผลของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อการกระจายรายได้ของครัวเรือน โดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์จีนิ ของก่อนและหลังการรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่ปรับเพิ่มขึ้น และได้ศึกษาถึงภาระภาษีมูลค่าเพิ่มของกลุ่มครัวเรือนในกลุ่มต่างๆ โดยเปรียบเทียบทั้งกับรายจ่ายและรายได้ เพื่อศึกษาถึงลักษณะของภาษีมูลค่าเพิ่มว่ามีลักษณะถดถอยจริงหรือไม่ นอกจากนี้การศึกษายังได้ศึกษาถึงผลของภาษีมูลค่าเพิ่มด้านเศรษฐกิจ ได้แก่ ผลต่อระดับราคา ผลต่อการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ และผลต่อการอำนวยรายได้ให้แก่รัฐเพื่อพิจารณาผลของภาษีมูลค่าเพิ่มให้ครอบคลุมทุกด้าน

การวิจัยนี้ใช้ข้อมูลทศนิยมในการวิเคราะห์ผลของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อการกระจายรายได้ โดยในส่วนของผลต่อเศรษฐกิจประเทศใช้การเปรียบเทียบผลจากการทบทวนวรรณกรรม กับข้อมูลทศนิยมประกอบในการวิเคราะห์ผลในด้านระดับราคา การเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ และรายได้ของรัฐบาลหากมีการปรับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผลการศึกษาสามารถ สรุปได้ ดังนี้

(1) ผลของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อการกระจายรายได้ในประเทศไทย จากค่าสัมประสิทธิ์จีนิ พบว่า ภายหลังจากการรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มทำให้มีการกระจายรายได้ที่ดีขึ้นเล็กน้อย เนื่องจากค่าสัมประสิทธิ์จีนิมีค่าลดลงหลังจากการรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม ประมาณร้อยละ 0.18996 อันเป็นผลจากสัดส่วนการใช้จ่ายของแต่ละครัวเรือนที่มีรายได้น้อยมีการใช้จ่ายน้อยจึงรับภาระภาษีน้อยกว่าครัวเรือนที่มีรายได้สูงที่มีการใช้จ่ายมากจึงรับภาระภาษีมากกว่า

(2) ผลของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเศรษฐกิจ ทั้งในด้านระดับราคา การเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ และการอำนวยรายได้ให้แก่รัฐบาล พบว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มมีผลต่อระดับราคาในทิศทางเดียวกัน แต่การเปลี่ยนแปลงของภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีต่อระดับราคาเป็นช่วงสั้นๆ ที่มีการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษี ส่วนการเปลี่ยนแปลงของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจมีทิศทางตรงข้าม ผ่านการเปลี่ยนแปลงของระดับราคาสินค้า ปริมาณการบริโภคและการนำเข้า แต่ในส่วนของการปรับเพิ่มหรือลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มมีผลทำให้รัฐบาลมีรายได้ที่เปลี่ยนแปลงไปในทิศทางเดียวกัน โดยมีผลสรุปแสดงได้ดังนี้

ปัจจัย	ผลการเปลี่ยนแปลง	หมายเหตุ
ต่อระดับราคา	+ ร้อยละ 1.82	เมื่อปรับเพิ่มอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มจากร้อยละ 7 เป็นร้อยละ 10
ต่อการเจริญเติบโต (GDP)	- ร้อยละ 0.015	เมื่อปรับเพิ่มอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 1
ต่อรายได้รัฐบาล	+ 84,404 ล้านบาท	เมื่อปรับเพิ่มอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 1

จากผลการศึกษาดังกล่าว แสดงให้เห็นว่ารัฐบาลสามารถใช้นโยบายขึ้นอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อเพิ่มรายได้ให้แก่รัฐในการนำไปใช้จ่ายด้านสวัสดิการด้านต่างๆ ตามแนวนโยบายแห่งรัฐได้ โดยส่งผลกระทบต่อราคาสินค้าและการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจน้อยกว่าผลของรายได้ที่รัฐสามารถจัดเก็บได้เพิ่มมากขึ้น เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่มีประสิทธิภาพในการอำนวยความสะดวกให้แก่รัฐได้มากกว่าภาษีประเภทอื่น อีกทั้งไม่ได้ส่งผลกระทบต่อผู้มีรายได้น้อยมากนัก เนื่องจากสินค้าและบริการที่ผู้มีรายได้น้อยบริโภคส่วนใหญ่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้นหากประเทศไทยต้องการหารายได้เพิ่มเพื่อใช้จ่ายในด้านสวัสดิการแก่ผู้มีรายได้น้อย เพื่อลดความเหลื่อมล้ำในสังคมก็สามารถดำเนินการปรับขึ้นอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มได้ โดยสามารถลดผลกระทบที่จะเกิดขึ้นจากการปรับขึ้นอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนี้

- (1) กำหนดให้มีมาตรการควบคุมการปรับขึ้นราคาสินค้าควบคุมกันไป โดยให้สามารถปรับขึ้นได้ไม่เกินภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่ปรับขึ้นคือ ร้อยละ 1.82
- (2) การปรับขึ้นภาษีมูลค่าเพิ่มควรดำเนินไปพร้อมกับการปรับลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลเพื่อให้ผู้ประกอบการเป็นผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มจากการปรับขึ้นราคาเนื่องจากการขึ้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งจะสามารถลดผลกระทบจากการขึ้นภาษีมูลค่าเพิ่มได้
- (3) การปรับขึ้นภาษีมูลค่าเพิ่มควรดำเนินการในช่วงที่ภาวะเศรษฐกิจดี เพื่อไม่ให้เกิดการปรับราคาส่งผลต่อกำลังซื้อของผู้บริโภค หรือ ในช่วงเศรษฐกิจดีจะทำให้ประชาชนมีรายได้เพิ่มขึ้น ทำให้การปรับขึ้นราคาเนื่องจากผลของภาษีไม่ส่งผลกระทบต่อผู้บริโภคและเศรษฐกิจมากนัก

Executive Summary

The main objectives of the research are to identify the effect of the Value Added Tax (VAT) to the household income distribution by comparing Gini Co-efficient of before-taxed and after-taxed and impact of VAT on Thai economy in term of price level, GDP growth, and government revenue. Moreover, the research also identify whether the VAT is the progressive or regressive tax rate by comparing VAT burden on household income and on household expenditure which classified in 10 groups by National Statistical Office (NSO).

The research is conducted by using secondary data from NSO and VAT collection of Revenue Department to analyze the effect of VAT on income distribution. In addition, empirical study of impact of VAT on economy is also reviewed to be an input of analysis for macroeconomic effect on price level, the economic growth, and government revenue. The research findings are as follows:

(1) The Gini Coefficient is lower around 0.18996 % after having VAT burden. Therefore, the impact of VAT on income distribution in Thailand is slightly better than no VAT. This is because the low income household has lower expense than higher incomes household. Moreover, the research proves that VAT is the progressive tax rate when comparing to household expenditure but it will be slightly regressive tax rate when comparing to household income.

(2) The VAT has impact on price level in the same direction. However there will be a change only in the short run during increasing the tax rate. While as the impact of VAT on GDP growth is the opposite due to higher price level causing the less consumption. However, government revenue is in the positive way when raising VAT. The conclusion of the effect of VAT on economy is shown in the table below.

Factors	Effect	Remarks
Price Level	+1.82 percent	Increase VAT from 7 % to 10 %
GDP growth	-0.015 percent	Increase VAT 1 %
Government Revenue	+84,404 Million Baht	Increase VAT 1 %

From the research finding, government can raise the VAT rate for generating more revenue to fulfill the welfare policy while as there is the minority impact on price level and GDP growth. The research has proved that it is valuable to increase VAT while VAT has a limited impact on low income household due to the basic exemption on the goods and services for the poor provided.

However, in the case of Thai Government would like to reduce inequality policy by financing social welfare for low income people, the potential policy option to secure the source of revenue is to increase VAT with alleviating the impact of the VAT on economy as follows;

1) Price Control measure should be introduced. And the price upsurge should not be more than tax burden which is 1.82 %.

2) The increasing of VAT should synchronously process with Corporate Income Tax reduction to provide a space for Business to absorb the burden of VAT.

3) The strong economic growth period is the most appropriate time to increase the VAT rate to lessen the negative impact of VAT. This is because people will have more income. Therefore, their purchasing power will be unchanged.

สารบัญ

บทสรุปผู้บริหาร	ก
บทสรุปผู้บริหารภาษาอังกฤษ	ค
บทที่ 1 บทนำ	
1.1 เหตุผลและความจำเป็น	1
1.2 วัตถุประสงค์	3
1.3 วิธีการศึกษา	3
1.4 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	6
บทที่ 2 การทบทวนวรรณกรรมและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง	
2.1 ผลของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อการสร้างความเป็นธรรมในการกระจายรายได้	7
2.2 ผลของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อระดับราคา	12
2.3 ผลของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ	15
2.4 ผลต่อรายได้รัฐบาล	17
2.5 สรุปผลการทบทวนวรรณกรรม	21
บทที่ 3 แนวคิดและหลักการการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม	
3.1 รูปแบบของภาษีมูลค่าเพิ่ม	22
3.2 วิธีการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม	23
3.3 หลักเกณฑ์เกี่ยวกับการค้าระหว่างประเทศ	25
3.4 ความสัมพันธ์ระหว่างหลักการการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม	25
3.5 หลักในการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม	27
3.6 ผลต่อระบบเศรษฐกิจจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม	29
บทที่ 4 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยและต่างประเทศ	
4.1 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของไทย	32
4.2 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของต่างประเทศ	54
4.3 การเปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยและต่างประเทศ	59
บทที่ 5 การวิเคราะห์และประมวลผล	
5.1 ผลของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อการสร้างความเป็นธรรมในการกระจายรายได้	61
5.2 ผลของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อระดับราคา	78
5.3 ผลของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ	80
5.4 ผลของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อรายได้รัฐบาล	81

บทที่ 6 บทสรุปและข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย

6.1 สรุปผลการวิจัย	85
6.2 ข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย	86

ภาคผนวก

ก	92
ข	102
บรรณานุกรม	106

สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
2.1 การเปลี่ยนแปลงในการกระจายรายได้แยกตามกลุ่มประเทศ	8
2.2 สรุปผลการศึกษาเกี่ยวกับผลของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อการกระจายรายได้ของไทยในอดีต	10
2.3 ผลจากการนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในประเทศต่างๆ	13
4.1 การเปลี่ยนแปลงการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม	54
4.2 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของต่างกลุ่มประเทศในสหภาพยุโรป	55
4.3 แสดงอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของต่างประเทศกลุ่ม OECD	58
4.4 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศในภูมิภาคเอเชียตะวันออกเฉียงใต้	58
4.5 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศเศรษฐกิจใหม่	59
4.6 การเปรียบเทียบโครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยและต่างประเทศ	60
4.7 สัดส่วนรายได้ภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยในปีงบประมาณ 2549-2553	61
5.1 เปอร์เซ็นต์การแจกแจงแบบแผนการกระจายรายได้ก่อนและหลังรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มของกลุ่มครัวเรือน 10 กลุ่ม ปี พ.ศ. 2552	76
5.2 ค่าสัมประสิทธิ์จีไนก่อนและหลังรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มและอัตราการเปลี่ยนแปลงทั่วราชอาณาจักร	77
5.3 ผลของการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มต่อราคาสินค้าและบริการทุกประเภท	78
5.4 ดัชนีราคาผู้บริโภครวมทุกรายการ รายเดือน (ปีฐาน 2550) ปี พ.ศ. 2539 – 2545	79
5.5 ผลของการปรับเพิ่มอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มจากร้อยละ 7 เป็นร้อยละ 8 ต่อราคาสินค้าและบริการทุกประเภท	80
5.6 ผลของการปรับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มขึ้นร้อยละ 1 ต่อระบบเศรษฐกิจ	81
5.7 ผลของการปรับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มต่อรายได้รัฐบาล	84

สารบัญภาพ

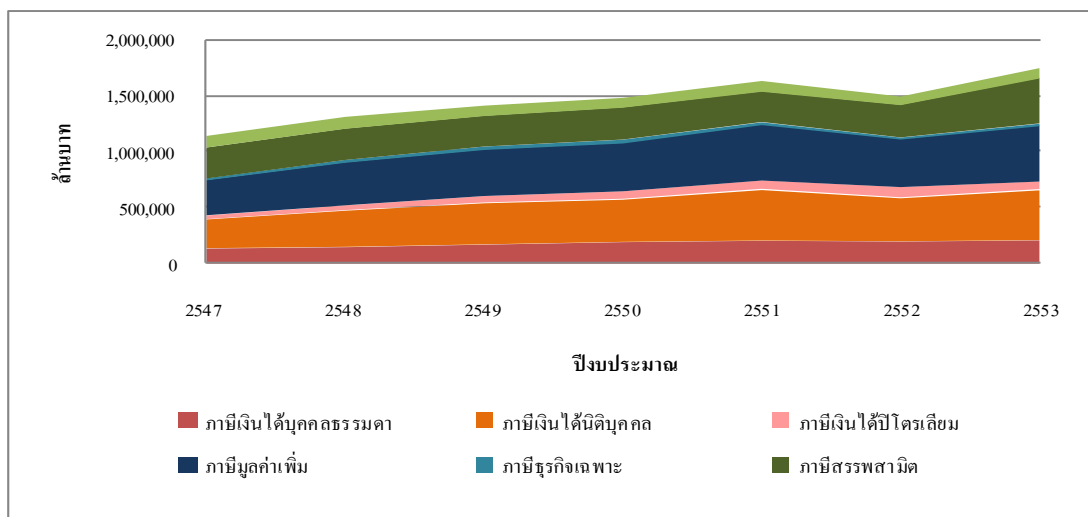
ภาพที่	หน้า
1.1 แสดงรายได้ภาษีแต่ละประเภทตั้งแต่ปีงบประมาณ พ.ศ. 2547 – พ.ศ. 2553	1
2.1 กลุ่มประเทศที่มีผลิตภาพของภาษีมูลค่าเพิ่ม สูงที่สุดในโลก	19
2.2 กลุ่มประเทศที่มีผลิตภาพของภาษีเงินได้นิติบุคคลสูงที่สุดในโลก	20
2.3 ผลิตภาพของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ของประเทศในกลุ่มอาเซียน	21
4.1 รายได้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย ปีงบประมาณ พ.ศ. 2535-พ.ศ. 2553	52
4.2 ค่า CER ภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย ปีงบประมาณ พ.ศ. 2535-พ.ศ. 2553	53
4.3 อัตราภาษีทางอ้อมเฉลี่ยของต่างประเทศ เฉลี่ย 113 ประเทศ ปี พ.ศ. 2547 – พ.ศ. 2553	60
5.1 อัตราการเสียภาษีที่แท้จริงตามกลุ่มครัวเรือนต่างๆ จำแนกครัวเรือนเป็น 10 กลุ่ม เรียงตามลำดับรายจ่ายเพื่อการอุปโภคบริโภค ปี พ.ศ. 2552	73
5.2 เปอร์เซนต์การแจกแจงแบบแผนการกระจายรายได้ก่อนและหลังรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม ของกลุ่มครัวเรือน 10 กลุ่ม ปี พ.ศ. 2552	75
5.3 สัดส่วนรายได้ภาษีของรัฐบาล ปีงบประมาณ 2553	82

บทที่ 1 บทนำ

1.1 เหตุผลและความจำเป็น

ในปัจจุบันรัฐบาลมีความจำเป็นต้องหาแนวทางเพิ่มรายได้ของรัฐบาลอย่างเร่งด่วน ทั้งนี้เพราะไม่เพียงแต่รัฐบาลจะมีการจัดทำ Memorandum of Understanding (MOU) ระหว่างกระทรวงการคลังและสำนักงานงบประมาณ เพื่อให้สามารถจัดทำงบประมาณสมดุล ให้ได้ภายในปี พ.ศ. 2557 เท่านั้น แต่รัฐบาลนายฯ อภิสิทธิ์ ยังได้แสดงความมุ่งมั่นที่จะนำพาประเทศไทยไปสู่ความเป็นสังคมสวัสดิการในปี พ.ศ. 2560 ด้วยเหตุนี้รัฐบาลจำเป็นต้องจัดสรรงบประมาณไปใช้จ่ายในเรื่องสวัสดิการและเอื้อประโยชน์ต่อคนจน (Pro-poor Expenditure) และในการหารายได้มาใช้จ่ายดังกล่าว นักเศรษฐศาสตร์มักเสนอว่ารัฐบาลควรเน้นจัดเก็บภาษีทางตรง โดยเฉพาะอย่างยิ่งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ทั้งนี้เพราะการเก็บภาษีประเภทนี้ถือเอาความสามารถในการเสียภาษีเป็นเกณฑ์ และเก็บในอัตราภาษีก้าวหน้า (Progressive Tax Rate) ซึ่งก่อให้เกิดภาระภาษีแก่คนรวยมากกว่าคนจนจึงก่อให้เกิดความเป็นธรรมในสังคมหรือลดความเหลื่อมล้ำของคนในสังคมได้ อีกทั้ง ยังเป็นภาษีที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้แบกรับภาระของภาษีนั่นไว้ทั้งหมดหรือเป็นส่วนใหญ่ โดยมีได้ผลภาระภาษีนั่นไปให้ผู้อื่น

ภาพที่ 1.1 แสดงรายได้ภาษีแต่ละประเภทตั้งแต่ปีงบประมาณ พ.ศ. 2547 – 2553



ที่มา: ข้อมูลจากสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง

จากแผนภาพที่ 1.1 จะเห็นได้ว่าในกรณีของไทยภาษีทางอ้อม ได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) และภาษีสรรพสามิตยังคงเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญโดยรวมของภาษีทั้ง 2 ตัว เป็นสัดส่วนประมาณครึ่งหนึ่งของรายได้ภาษีทั้งหมด ในขณะที่รายได้ของภาษีศุลกากรมีแนวโน้มลดลง เนื่องจากการเปิดการค้าเสรี

นอกจากนี้สัดส่วนรายได้จากภาษีทางตรงและทางอ้อมยังมีแนวโน้มลดลงโดยในปีงบประมาณ พ.ศ. 2553 สัดส่วนระหว่างรายได้จากภาษีทางอ้อมกับภาษีทางตรงคิดเป็นร้อยละ 59 และร้อยละ 41 ตามลำดับ ในขณะที่ปีงบประมาณ 2552 มีสัดส่วนภาษีทางอ้อมและทางตรงคิดเป็นร้อยละ 55 และร้อยละ 45 ตามลำดับ ด้วยเหตุนี้ นักเศรษฐศาสตร์จึงมักโต้แย้งว่า ลักษณะดังกล่าวขัดแย้งกับหลักความเป็นธรรม เพราะภาษีทางอ้อมเป็นภาษีที่ผู้เสียภาษีสามารถผลักภาระไปให้ผู้อื่นได้ง่าย และมักเสนอว่ารัฐบาลควรลดการพึ่งพาแหล่งรายได้จากภาษีทางอ้อม ทั้งนี้เพราะภาษีทางอ้อมเป็นภาษีที่มีโครงสร้างถดถอย จึงเป็นภาระต่อคนจนมากกว่าคนรวย เนื่องจากเมื่อเทียบกับรายได้แล้วคนจนเสียภาษีมากกว่าคนรวยจากอัตราภาษีที่เก็บเท่ากัน ดังนั้น งานวิจัยนี้จึงมุ่งตรวจสอบความเข้าใจดังกล่าวว่าถูกต้องหรือไม่เพียงใด โดยศึกษาเฉพาะภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) ซึ่งเป็นภาษีทางอ้อมประเภทหนึ่ง ทั้งนี้เนื่องจากการขึ้นอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มจะเป็นการเพิ่มรายได้ให้แก่รัฐในการนำเงินมาใช้จ่ายเพื่อช่วยเหลือผู้มีรายได้น้อยได้มากขึ้นอันเป็นการบรรเทาภาระค่าครองชีพของประชาชนที่จำเป็น โดยเงินส่วนใหญ่ที่ได้จะได้อาจจากผู้ที่มีรายได้มากที่มีการบริโภคมากกว่าผู้ที่มีรายได้น้อยอยู่แล้ว อีกทั้งในปัจจุบัน ภาษีมูลค่าเพิ่มได้กลายเป็นรายได้หลักของรัฐบาล โดยในปีงบประมาณ พ.ศ. 2553 สามารถจัดเก็บได้สูงถึง 502,176 ล้านบาท ซึ่งสูงที่สุดเมื่อเทียบกับรายได้จากภาษีประเภทอื่นๆ รวมทั้งเป็นส่วนแบ่งรายได้ที่สำคัญของท้องถิ่นอีกด้วย เนื่องจากอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บในปัจจุบันได้เก็บเพิ่มให้แก่ท้องถิ่นอีกในอัตรา 1 ใน 9 ของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บตามพระราชบัญญัติจัดสรรรายได้ประเภทภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ ให้แก่ราชการส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2534 ประกอบกับพระราชบัญญัติรายได้เทศบาล (ฉบับที่ 3) พ.ศ.2534 ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ.2535 เป็นต้นไป ดังนั้น การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ในอัตราร้อยละ 7 จึงเป็นของส่วนกลางร้อยละ 6.3 บวกกับภาษีที่ต้องจัดสรรให้แก่ราชการส่วนท้องถิ่นอีกในอัตรา 1 ใน 9 ของอัตราภาษีที่จัดเก็บ อีก 0.7 รวมเป็นอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งสิ้นร้อยละ 7.0 นอกจากนี้ งานวิจัยนี้จะครอบคลุมผลต่อเศรษฐกิจที่อาจเกิดจากการขึ้นภาษีมูลค่าเพิ่มโดยเปรียบเทียบกับเพื่อใช้ประกอบการตัดสินใจของภาครัฐที่รอบครอบ

ทั้งนี้ หากผลการศึกษาในงานวิจัยนี้พบว่า VAT มีได้มีโครงสร้างถดถอยดังที่มักเป็นที่เข้าใจกันโดยทั่วไป และหากรัฐบาลมีเป้าหมายการลดความเหลื่อมล้ำทางรายได้ในสังคมไทยแล้ว รัฐบาลก็ควรจัดสรรงบประมาณรายจ่ายด้านสวัสดิการและรายจ่ายที่เอื้อประโยชน์ต่อคนจนให้มากขึ้น และเพื่อให้ได้มาซึ่งรายได้สำหรับการใช้จ่ายดังกล่าวนี้ การปรับเพิ่มอัตรา VAT ให้สูงขึ้น ก็ถือเป็นทางเลือกหนึ่งที่เหมาะสม เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่มีประสิทธิภาพสูงในการทำรายได้ให้แก่รัฐบาล อีกทั้งปัจจุบันอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยที่จัดเก็บในอัตราร้อยละ 7 ถือว่ามีอัตราต่ำที่สุดเป็นอันดับ 7 ของโลก (รองจากอีก 6 ประเทศ ซึ่งล้วนแล้วแต่เก็บ VAT ที่อัตราร้อยละ 5) นอกจากนี้ การจัดเก็บ

VAT ไม่เพียงแต่เป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญให้แก่รัฐบาลไทย และมีส่วนสำคัญในการสร้างความยั่งยืนทางการคลังเท่านั้น แต่ยังมีข้อดีที่สำคัญอื่นๆ อีก ได้แก่

- แม้ว่าผู้มีรายได้สูงจะมีวิธีการที่แยบยลมากมายเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้อย่างชาญฉลาด แต่คนเหล่านั้นก็มักจะไม่สามารถปกปิดการบริโภคได้ ดังนั้นภาษีมูลค่าเพิ่มจึงสามารถเก็บได้เต็มเม็ดเต็มหน่วยมากกว่า

- ภาษีมูลค่าเพิ่มมีฐานภาษีกว้าง จึงบิดเบือนกิจกรรมทางเศรษฐกิจได้น้อย
- ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นแหล่งรายได้สำคัญซึ่งไม่ถูกระทบจากแรงกดดันของการแข่งขัน

ระหว่างประเทศอันเกิดจากกระแสโลกาภิวัตน์

- ภาษีมูลค่าเพิ่มให้แรงจูงใจแก่ผู้ประกอบการที่จะบันทึกธุรกรรมของกิจการตนอย่างถูกต้อง เพราะทำให้สามารถเรียกคืนภาษีซื้อได้

- ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีฐานการบริโภค จึงถือเป็นภาษีที่เก็บจากจากทรัพยากรที่บุคคลได้เอาออกไปจากสังคม จึงคล้ายๆ กับเป็นการลงโทษผู้ที่เอาทรัพยากรของสังคมไปบริโภคส่วนตัว ซึ่งมีความเหมาะสมในการจัดเก็บภาษี ในขณะที่การจัดเก็บภาษีฐานเงินได้ เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งถือเป็นภาษีที่เก็บจากทรัพยากรที่บุคคลได้สร้างขึ้นให้แก่สังคม จึงคล้ายกับเป็นการลงโทษผู้ที่ต้องเสียหยาดเหงื่อทำงานสร้างผลผลิตให้แก่สังคม ซึ่งก่อให้เกิดข้อโต้แย้งในการขึ้นอัตราภาษีเงินได้เช่นกัน

1.2 วัตถุประสงค์

2.1 เพื่อวิเคราะห์ผลกระทบของ VAT ที่มีต่อการกระจายรายได้ของครัวเรือนแต่ละกลุ่มในประเทศไทย และวิเคราะห์ภาระ VAT ที่แท้จริงของครัวเรือนแต่ละกลุ่ม

2.2 เพื่อวิเคราะห์ผลกระทบจากการขึ้นอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มต่อราคาสินค้า การเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจของประเทศ รวมถึงรายได้ของรัฐบาล

2.3 เพื่อวิเคราะห์ข้อเสนอแนะเชิงนโยบายด้านภาษีมูลค่าเพิ่มที่สอดคล้องกับนโยบายของรัฐบาล

1.3 วิธีการศึกษา

การศึกษาในครั้งนี้จะเป็นการศึกษาใน 2 ส่วนหลัก ได้แก่ (1) การศึกษาเชิงพรรณนา โดยเปรียบเทียบประสบการณ์จากต่างประเทศในส่วนของผลต่อราคาสินค้า เศรษฐกิจ และรายได้ของประเทศ ที่เกิดขึ้นเมื่อมีการปรับเปลี่ยนอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม และ(2) จัดทำการศึกษาวิเคราะห์เปรียบเทียบโดยใช้ข้อมูลการจัดเก็บภาษี ปี พ.ศ. 2552 ของประเทศไทยในการศึกษา เพื่อให้สอดคล้องกับ

ข้อมูลทุติยภูมิที่มีการศึกษาเชิงปริมาณ เพื่อพิจารณาประเด็นด้านผลของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อการกระจายรายได้ของครัวเรือน โดยใช้ข้อมูลทุติยภูมิ ปี พ.ศ. 2552 โดยเป็นข้อมูลเกี่ยวกับระดับรายได้ของครัวเรือน ค่าใช้จ่ายของครัวเรือน และประเภทค่าใช้จ่ายเพื่อการอุปโภคบริโภค จำนวนครัวเรือน และรายได้จาก VAT ซึ่งแยกประเภทตามสินค้าและบริการ โดยอาศัยข้อมูลจากกรมสรรพากร และสำนักงานสถิติแห่งชาติ สำหรับขั้นตอนการศึกษาค้นคว้าของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อการกระจายสามารถแบ่งได้ดังนี้

1) คำนวณแบบแผนการกระจายรายได้ของครัวเรือนแต่ละกลุ่มทั่วประเทศ

ข้อมูลในการวิเคราะห์ที่ได้จากรายงานการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน สำนักงานสถิติแห่งชาติ โดยแบ่งครัวเรือนตามระดับค่าใช้จ่ายเพื่อการอุปโภคบริโภคออกเป็น 10 กลุ่ม ซึ่งเรียกว่า Decile

2) คำนวณสัดส่วนการใช้จ่ายในการบริโภคของครัวเรือน 10 กลุ่ม

คำนวณสัดส่วนการใช้จ่ายในการบริโภคของครัวเรือนทั้งหมดในสินค้าและบริการแต่ละประเภทของกลุ่มครัวเรือนต่างๆ ซึ่งในการวิจัยครั้งนี้ได้เลือกใช้สัดส่วนการกระจายค่าใช้จ่ายเพื่อการอุปโภคบริโภคของสินค้าแต่ละประเภทเป็นฐานสำหรับการกระจายภาระภาษี โดยนำค่าใช้จ่ายในการบริโภคสินค้าและบริการแต่ละประเภทเทียบกับค่าใช้จ่ายรวมทั้งหมดในการบริโภคสินค้าและบริการแต่ละประเภทนั้น ในแต่ละกลุ่มของครัวเรือนต่างๆ ทั้งนี้ จะจำแนกค่าใช้จ่ายเพื่อการอุปโภคบริโภคเป็น 11 ประเภท และจำแนกครัวเรือนเป็น 10 กลุ่ม เรียงตามลำดับรายจ่ายเพื่อการอุปโภคบริโภค ซึ่งสามารถเขียนเป็นสมการทางคณิตศาสตร์ได้ ดังนี้

$$S_{ki} = \frac{e_{ki}}{\sum_{i=1}^n e_{ki}}$$

โดยที่ S_{ki} = สัดส่วนการใช้จ่ายในการบริโภคของครัวเรือน สินค้าประเภทที่ k ในแต่ละกลุ่มของครัวเรือน (i)

e_{ki} = ค่าใช้จ่ายในการบริโภคสินค้าและบริการแต่ละประเภทชนิดที่ k ในแต่ละกลุ่มของครัวเรือน (i)

$\sum_{i=1}^n e_{ki}$ = ค่าใช้จ่ายในการบริโภคสินค้าและบริการรวมทั้งหมดของแต่ละประเภทชนิดที่ k ในแต่ละกลุ่มของครัวเรือน (i)

k = ประเภทของสินค้าและบริการแต่ละประเภท

i = 1, 2, ..., n คือกลุ่มของครัวเรือนตามระดับขั้นของค่าใช้จ่ายเพื่อการอุปโภคบริโภค (กลุ่มเดไซล์)

n = 10

3) การกระจายภาระ VAT ไปในครัวเรือน 10 กลุ่ม

VAT จัดเก็บตามประเภทสินค้าและบริการหรือตามรหัสสินค้า (ISIC CODE) รวมประมาณ 635 รายการ จากนั้นก็นำมาแบ่งประเภทตามรายงานการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน ซึ่งแยกประเภทสินค้าและบริการชนิดต่างๆ ออกเป็นประเภทสินค้าอุปโภคบริโภค 11 ประเภท ทั้งนี้การกระจายภาระภาษี VAT ไปในกลุ่มของครัวเรือนต่างๆ จะทำให้ทราบถึงภาระ VAT ที่แต่ละครัวเรือนต้องรับภาระไว้ ซึ่งมีจำนวนแตกต่างกัน และเมื่อนำจำนวนภาระภาษี VAT หักออกจากรายได้ก่อนรับภาระ VAT ก็จะเป็นรายได้ของครัวเรือนหลังจากรับภาระ VAT แล้ว ซึ่งจะทำให้รูปแบบการกระจายรายได้แตกต่างไปจากเดิม

4) อัตราการเสียภาษีที่แท้จริง

การหาอัตราภาษีที่แท้จริง (Effective Tax Rate) สามารถพิจารณาจากสัดส่วนการเสีย VAT กับรายได้ของแต่ละกลุ่มของครัวเรือนต่างๆ โดยนำภาระภาษีที่เป็นตัวเงินมาหารด้วยระดับรายได้ของแต่ละกลุ่มครัวเรือน ซึ่งจะทำให้ทราบว่าภาระภาษีที่เป็นสัดส่วนกับรายได้ของแต่ละกลุ่มครัวเรือนมีลักษณะที่ก้าวหน้า ถดถอย หรือเป็นสัดส่วนกัน ซึ่งสามารถอธิบายเป็นสมการทางคณิตศาสตร์ได้ ดังนี้

$$E. T = (B_{ij}/Y_{ij}^{Pre}) \times 100$$

โดยที่ $E. T$ = อัตราการเสียภาษีที่แท้จริง

B_{ij} = ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่เป็นตัวเงิน ซึ่งตกอยู่กับกลุ่ม
ของครัวเรือนกลุ่มที่ i ในภูมิภาค j

Y_{ij}^{Pre} = ระดับรายได้ของครัวเรือนกลุ่มที่ i ในภูมิภาค j

ซึ่งเป็นรายได้ขั้นต้นก่อนรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม

5) ผลของ VAT ที่มีต่อการกระจายรายได้

เมื่อมีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมีผลทำให้รายได้ที่แท้จริงของครัวเรือนลดลง ซึ่งสามารถคำนวณได้จากการนำภาระ VAT ที่ตกกับครัวเรือนในกลุ่มต่างๆ หักจากรายได้ของครัวเรือนในกลุ่มนั้นๆ และในการพิจารณาว่าการเก็บ VAT จะมีผลทำให้การกระจายรายได้เป็นไปในทิศทางใดนั้น สามารถคำนวณได้จาก Gini Coefficient ซึ่งมีสูตรทางคณิตศาสตร์ ดังนี้

$$G = 1 - 2 \left[\sum_{i=1}^n (f_{ij} - f_{i-1,j})(y_{i-1,j}) + \frac{1}{2} \sum_{i=1}^n (f_{ij} - f_{i-1,j})(y_{ij} - y_{i-1,j}) \right]$$

$$\text{หรือ } G = 1 - \sum_{i=1}^n (f_{ij} - f_{i-1,j})(y_{ij} - y_{i-1,j})$$

โดยที่ G = ค่าสัมประสิทธิ์จีนี้
 f_{ij} = ร้อยละสะสมของจำนวนครัวเรือนในกลุ่ม i ในภูมิภาค j
 y_{ij} = ร้อยละสะสมของรายได้ทั้งหมดของครัวเรือนซึ่งอยู่ในกลุ่มที่ i ในภูมิภาค

1.4 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

4.1 ได้แนวทางที่เหมาะสมในการกำหนดนโยบายของรัฐบาลในการปรับปรุง VAT ที่สามารถรักษาสอดคล้องหน้าที่ของภาษีมูลค่าเพิ่มในการสร้างรายได้ให้แก่รัฐบาลพร้อมกันกับลดความเหลื่อมล้ำในการกระจายรายได้ รวมทั้งทราบผลกระทบทางเศรษฐกิจจากการปรับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มจากกรณีศึกษาของประเทศอื่น

4.2 เพื่อใช้ประกอบข้อเสนอแนะเชิงนโยบายในการดำเนินนโยบายภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อสร้างรายได้ให้แก่รัฐบาลพร้อมกันกับการลดความเหลื่อมล้ำในการกระจายรายได้ และผลกระทบทางเศรษฐกิจที่มีประสิทธิภาพและสอดคล้องกับความต้องการของภาครัฐ

4.3 เป็นเอกสารอ้างอิงในการเสนอแนะเชิงนโยบายและการศึกษาของผู้สนใจต่อไป

บทที่ 2

การทบทวนวรรณกรรมและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

คณะผู้วิจัยได้ดำเนินการทบทวนวรรณกรรมทั้งในและต่างประเทศ และทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง เพื่อนำมาเป็นข้อมูลสนับสนุนการวิเคราะห์ในงานวิจัย และได้สรุปผลเป็น 4 ประเด็นหลักๆ ได้แก่ (1) ผลของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อการสร้างความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ (2) ผลของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อระดับราคา (3) ผลกระทบของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ และ (4) ผลต่อรายได้รัฐบาล ซึ่งสรุปได้ ดังนี้

2.1 ผลของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อการสร้างความเป็นธรรมในการกระจายรายได้

การพิจารณาผลของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อการกระจายรายได้สามารถทำได้โดยพิจารณาลักษณะความก้าวหน้าหรือถดถอยของภาษี กล่าวคือ หากภาระภาษีเพิ่มขึ้นตามรายได้ของผู้เสียภาษี แสดงว่าภาษีมีลักษณะก้าวหน้า แต่หากภาระภาษีลดลงเมื่อรายได้ของผู้เสียภาษีเพิ่มขึ้น แสดงว่าภาษีมีลักษณะถดถอย

นับแต่การนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ได้มีแนวคิดที่ว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่มีลักษณะถดถอย กล่าวคือ ภาระภาษีค่อยๆ ลดลงเมื่อมีผู้เสียภาษีมีรายได้สูงขึ้น เนื่องจากเป็นภาษีที่เก็บในอัตราเดียวกับสินค้าและบริการเกือบทุกชนิด ต่างจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งถูกออกแบบให้มีอัตราเพิ่มขึ้นในกลุ่มผู้เสียภาษีที่มีรายได้สูงขึ้นเป็นลำดับขั้น (Progressive Bracketing) อย่างไรก็ดี หลังจากที่ภาษีมูลค่าเพิ่มได้ถูกนำมาใช้ในหลายประเทศช่วงระยะเวลาหนึ่ง ได้เกิดแนวคิดและมีการพิสูจน์ว่าภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่มีลักษณะก้าวหน้า โดยให้เหตุผลว่า ยิ่งประชาชนมีรายได้สูงขึ้นก็ยังมีสัดส่วนการบริโภคต่อรายได้เพิ่มขึ้น จึงมีการภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องเสียสูงกว่าประชาชนในกลุ่มที่มีรายได้ต่ำซึ่งมีสัดส่วนรายจ่ายเพื่อการบริโภคน้อยกว่า นอกจากนี้ การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าและบริการที่จำเป็นต่อการดำรงชีพยิ่งช่วยให้ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มของกลุ่มผู้มีรายได้น้อยต่ำลง จึงนับว่าภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่มีลักษณะก้าวหน้า และมีส่วนช่วยในการกระจายรายได้ รวมทั้งผลของรายได้ (Income effect) ได้ถูกนำมาพิจารณาร่วมด้วย กล่าวคือ เมื่อเวลาผ่านไป รายได้ของประชาชนย่อมเพิ่มสูงขึ้น ทำให้ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มค่อยๆ ลดลงตามรายได้ที่เพิ่มขึ้นด้วย ทั้งนี้ โดยมีสมมติฐานว่าอัตราภาษี ไม่เปลี่ยนแปลง

2.1.1 ผลต่อการกระจายรายได้ในลักษณะภาษีก้าวหน้าหรือภาษีถดถอย

สมชัย จิตสุชน (2547) ได้สำรวจองค์ความรู้เกี่ยวกับสถานะและการเปลี่ยนแปลงของการกระจายรายได้ทั้งในระดับระหว่างประเทศและในกรณีประเทศไทย ซึ่งสรุปได้ว่า ในระหว่างประเทศ แนวโน้มการกระจายรายได้มีองค์ประกอบสองประการ คือ แนวโน้มของการกระจายรายได้ภายในแต่ละ

ประเทศหรือกลุ่มประเทศ และแนวโน้มของความไม่เท่าเทียมกันของรายได้เฉลี่ยระหว่างประเทศ และ ยังพบว่าแนวโน้มความไม่เท่าเทียมกันของการกระจายรายได้มีแนวโน้มที่สูงขึ้น ดังตารางที่ 2.1

ตารางที่ 2.1 การเปลี่ยนแปลงในการกระจายรายได้แยกตามกลุ่มประเทศ

กลุ่มประเทศ	การกระจายรายได้		
	เลวลง	ดีขึ้น	คงที่
OECD	15	1	2
ยุโรปตะวันออกและกลุ่มประเทศโซเวียตเดิม	11	0	0
กลุ่มประเทศ	การกระจายรายได้		
	เลวลง	ดีขึ้น	คงที่
อเมริกาใต้	8	3	2
เอเชีย	7	3	0
แอฟริกา	3	3	1

(หน่วย: จำนวน

ประเทศ)ที่มา: Stewart (1999 อ้างถึงใน สมชัย, 2547)

จากตารางที่ 2.1 พบว่า การกระจายรายได้ของแต่ละกลุ่มประเทศมีแนวโน้มเลวลง สาเหตุเนื่องมาจากการเปิดเสรีทางการค้าเพิ่มขึ้น และการเปลี่ยนแปลงในเทคโนโลยี ทำให้แรงงานที่มีฝีมือและมีการศึกษามีรายได้เพิ่มขึ้นเร็วกว่าแรงงานไร้ฝีมือและการศึกษาดำ

สำหรับวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องด้านผลของภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีต่อการกระจายรายได้สามารถแบ่งออกเป็นสองกลุ่ม คือ กลุ่มผู้ที่เชื่อว่าภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีก้าวหน้า (Progressive) และกลุ่มที่เชื่อว่าภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีถดถอย (Regressive) โดยทั่วไปแล้วภาษีมูลค่าเพิ่มจะเป็นภาษีที่มีลักษณะก้าวหน้า หากตั้งสมมุติฐานว่า ผู้มีรายได้น้อยจะบริโภคน้อยและมักจะบริโภคสินค้าและบริการเฉพาะที่มีความจำเป็นซึ่งส่วนมากมีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม อย่างไรก็ตามการวัดความก้าวหน้าของภาษี (Progressivity) นั้น ควรจะวัดจากฐานใดนั้นก็ยังไม่ชัดเจนว่าควรวัดจากฐานรายได้หรือควรจัดการฐานการบริโภค ซึ่งหากวัดจากฐานการบริโภคผู้ที่ใช้จ่ายมากซึ่งมีแนวโน้มว่าเป็นผู้ที่มีรายได้มาก แต่หากวัดจากรายได้ผู้มีรายได้น้อยจะเป็นผู้เสียภาษีมาก อีกทั้งระยะเวลาของเงินได้ระหว่างรายได้ระหว่างปี (Yearly Income) และ รายได้ตลอดชีวิต (Lifetime Income) มีผลต่อการวัด นอกจากนี้ในการวัดการกระจายรายได้นั้น อาจต้องพิจารณาด้วยว่าระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่ใช้เป็นระบบภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราในแต่ละสินค้าหรือมีรูปแบบการยกเว้นในสินค้าใดบ้าง และรวมถึง

การใช้รายได้จากภาษีมูลค่าเพิ่มว่านำไปใช้เพื่อแก้ไขปัญหาแก่ผู้มีรายได้น้อยหรือไม่ ซึ่งเมื่อพิจารณาปัจจัยเหล่านี้ทั้งหมดแล้วอาจจะมีความซับซ้อนเกินกว่าจะสามารถสรุปได้

Munoz และ Sang-Wook Cho (2001) ได้ศึกษาผลกระทบทางสังคมจากการปฏิรูปภาษีของประเทศเอธิโอเปีย โดยวัดภาระภาษี (Tax incidence) ของครัวเรือนกลุ่มต่างๆ พบว่าภาษีมูลค่าเพิ่มมีลักษณะเป็นภาษีก้าวหน้า กล่าวคือ Effective tax rate ของกลุ่มผู้มีรายได้สูงมีอัตราสูงกว่าผู้มีรายได้น้อย และจากการวัดการกระจายตัวของภาษีที่จ่ายต่อรายจ่ายทั้งหมดโดยใช้ Lorenz curve ก็สนับสนุนว่าภาษีมูลค่าเพิ่มมีลักษณะเป็นภาษีก้าวหน้า โดยตั้งข้อสังเกตว่า ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มจะมีลักษณะก้าวหน้ามากขึ้นกับสัดส่วนการบริโภคสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีกับสินค้าที่ต้องเสียภาษี นอกจากนี้ ผู้มีรายได้น้อยย่อมได้รับสวัสดิการจากภาครัฐมากกว่าผู้มีรายได้สูงอยู่แล้ว

Newhouse and Zakharova (2007) ได้ศึกษาผลของการปฏิรูปโครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศฟิลิปปินส์ในปี 2006 ต่อการกระจายรายได้ ซึ่งปรับเปลี่ยนจากอัตราร้อยละ 10 เป็นร้อยละ 12 โดยใช้มาตรการด้านรายจ่ายกำหนดกลุ่มเป้าหมายแก่ ผู้มีรายได้น้อยโดยเฉพาะการนำภาษีมูลค่าเพิ่มในสัดส่วนที่เก็บเพิ่มไปใช้กับโครงการด้านสังคม เช่น การศึกษา และการสาธารณสุข เพิ่มการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการบริการด้านวิชาชีพ สาธารณูปโภค เช่น ไฟฟ้า น้ำประปา น้ำมัน พบว่ามาตรการของฟิลิปปินส์มีผลทำให้เกิด Progressive ในการกระจายรายได้ค่อนข้างดี

Slintakova and Klazar (2010) ได้ศึกษาผลกระทบของการกระจายตัวของภาษีมูลค่าเพิ่มในสาธารณรัฐเชค พบว่า การปรับโครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่มในสาธารณรัฐเชคในปี 2004 ทำให้ภาษีมูลค่าเพิ่มมีลักษณะถดถอยหากพิจารณาจากรายได้ประจำปีแต่หากพิจารณาในลักษณะรายได้ตลอดชีวิตจะมีลักษณะเป็นภาษีก้าวหน้า

พรินดา ศรีสงค์ (2549) ได้ทำการศึกษาเรื่อง ผลของภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีต่อการกระจายรายได้ในประเทศไทย วิธีการศึกษาใช้ข้อมูลรายได้ครัวเรือนของสำนักงานสถิติแห่งชาติที่มีการแบ่งกลุ่มรายได้กลุ่มตัวอย่างออกเป็น 10 กลุ่ม ผลการศึกษาพบว่า อัตราการเสียภาษีที่แท้จริงระหว่างกลุ่มครัวเรือน 10 กลุ่มในภูมิภาคเดียวกันมีทิศทางไม่ชัดเจน แต่พบว่า กลุ่มครัวเรือนที่มีรายได้สูงสุดจะมีอัตราการเสียภาษีที่แท้จริงสูงสุดเสมอ แต่กลุ่มครัวเรือนอื่นๆ มีทิศทางการเสียภาษีไม่ชัดเจน ซึ่งอาจสรุปได้ว่า อัตราการเสียภาษีที่แท้จริงเป็นแบบก้าวหน้าแต่เพียงเล็กน้อยเท่านั้น แต่เมื่อพิจารณาจากรายได้ของแต่ละภาคมาเปรียบเทียบกัน พบว่า กรุงเทพมหานคร นนทบุรี ปทุมธานี และสมุทรปราการ มีอัตราการเสียภาษีที่แท้จริงสูงที่สุด และภาคตะวันออกเฉียงเหนือมีอัตราการเสียภาษีที่แท้จริงต่ำที่สุด

สำหรับการวิเคราะห์ผลของภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีต่อการกระจายรายได้ในประเทศไทยนั้นจากค่าสัมประสิทธิ์จินี (Gini Coefficient) พบว่า ในปี พ.ศ. 2545 การกระจายรายได้ในทุกภาคและ

ทั่วราชอาณาจักรมีลักษณะที่ดีขึ้นหรือมีความเท่าเทียมกันมากขึ้น โดยค่าสัมประสิทธิ์จีนี้หลังรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วมีค่าลดลง ยกเว้น กรุงเทพมหานคร นนทบุรี ปทุมธานี และสมุทรปราการเท่านั้น ที่การกระจายรายได้มีลักษณะที่มีความไม่เท่าเทียมกันมากขึ้น หรือค่าสัมประสิทธิ์จีนี้หลังรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วมีค่าเพิ่มขึ้น สำหรับในปี พ.ศ.2547 นั้นการกระจายรายได้ในทุกภาคและทั่วราชอาณาจักรมีลักษณะที่ดีขึ้น อาจจะเป็นเพราะกลุ่มครัวเรือนที่มีรายได้สูงนั้นมีสัดส่วนการใช้จ่ายมากกว่ากลุ่มครัวเรือนที่มีรายได้ต่ำอย่างมาก ซึ่งกลุ่มครัวเรือนที่มีรายได้สูงนั้นจะรับภาระภาษีมากกว่ากลุ่มครัวเรือนที่มีรายได้ต่ำ แต่โดยภาพรวมแล้วทั้ง 2 ปี มีการกระจายรายได้ที่ดีขึ้นซึ่งงานวิจัยสรุปว่าภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีการเปลี่ยนแปลงมาจากภาษีการค่านี้นมีส่วนช่วยบรรเทาความเหลื่อมล้ำในการกระจายรายได้ลดลงได้บ้าง ถึงแม้ว่าจะมีอัตราการเปลี่ยนแปลงเพียงเล็กน้อยก็ตาม

งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับผลของภาษีมูลค่าเพิ่มในการกระจายรายได้พบว่า ระบบภาษีของประเทศไทยส่งผลให้มีการกระจายรายได้ในทิศทางลดลง แต่นโยบายรายจ่ายของรัฐบาลมีผลในเชิงบวกในการกระจายรายได้ โดยสรุปได้ดังตารางที่ 2

ตารางที่ 2.2 สรุปผลการศึกษาเกี่ยวกับผลของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อการกระจายรายได้ของไทยในอดีต

ผู้ศึกษา	ปี	ประเด็นในการศึกษา	ผลการวิจัย
วันทนา พนิตบุญ	2520	ผลของการเก็บภาษีน้ำมันเชื้อเพลิงต่อการกระจายรายได้	กลุ่มบุคคลที่มีรายได้สูงจะมีภาระภาษีในสัดส่วนสูงสุดคือ ร้อยละ 44
เมธี ครองแก้ว	2520	ผลของระบบการคลังต่อการกระจายรายได้ปี พ.ศ. 2506 กับปี พ.ศ. 2512	ระบบภาษีอากรทำให้กระจายรายได้ แปรลงเนื่องจากรายได้รัฐส่วนใหญ่มาจากภาษีทางอ้อม แต่ระบบรายจ่ายสาธารณะทำให้การกระจายรายได้ดีขึ้นจนหักล้างกัน
สมชาย เทพทานา	2521	ผลของภาษีและการใช้จ่ายภาครัฐของครอบครัวไทยในปี พ.ศ. 2506 2512 และ 2515-2516	ครัวเรือนที่มีรายได้ต่ำรับภาระภาษีอัตราสูง นโยบายรายจ่ายจะให้ประโยชน์แก่คนจนมากกว่าคนรวย
สุภรณ์ ดำเนินสวัสดิ์	2521	การกระจายภาระภาษี การค้าต่อการกระจายรายได้ของครัวเรือนไทย	การเก็บภาษีการค้าทำให้เป็นภาระที่หนักมากกับครัวเรือนที่มีรายได้น้อย และทำให้การกระจายรายได้แปรลง

ผู้ศึกษา	ปี	ประเด็นในการศึกษา	ผลการวิจัย
วิบูลย์ลักษณ์ ร่วมรักษ์	2526	ผลของนโยบายการคลังต่อการกระจายรายได้ในกรุงเทพมหานคร ปี พ.ศ. 2515 และ 2519	ครัวเรือนที่มีรายได้ต่ำรับภาษีที่แท้จริงสูงกว่าครัวเรือนที่มีรายได้สูง ในปี พ.ศ. 2516 แต่ในปี พ.ศ. 2519 มีผลตรงข้ามกันและระบบรายจ่ายช่วยทำให้การกระจายรายได้ดีขึ้น
จำเริญ จิรินธิกุล	2541	ผลกระทบของนโยบายการคลังต่อการกระจายรายได้ของประเทศไทยปี พ.ศ. 2531 และปี พ.ศ. 2537	ระบบภาษีและรายได้ของรัฐทำให้การกระจายรายได้แย่ลง แต่ผลของรายจ่ายทำให้การกระจายรายได้ดีขึ้น
พริตตา ศรีสงค์	2549	ผลของภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีต่อการกระจายรายได้ในประเทศไทย	ภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งมีการเปลี่ยนแปลงมาจากภาษีการค้ามีส่วนช่วยบรรเทาความเหลื่อมล้ำในการกระจายรายได้ลดลงได้บ้าง ถึงแม้ว่าจะมีอัตราการเปลี่ยนแปลงเพียงเล็กน้อยก็ตาม

ตรงข้ามกันและระบบรายจ่ายช่วยทำให้ที่มา : จำเริญ (2541) และ พริตตา ศรีสงค์ (2549)

2.1.2 Trade-off ระหว่างการกระจายรายได้และการหนีภาษี

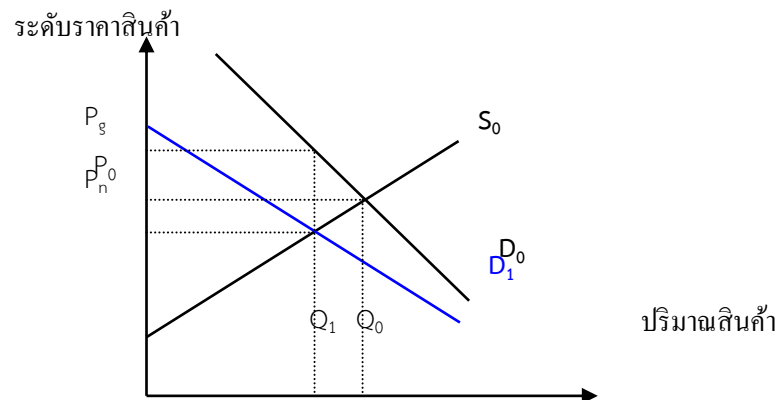
Denvil and Klara (2008) ได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างความเป็นอัตราก้าวหน้า (Progressivity)¹ และการลดความเหลื่อมล้ำ (Income Inequality) ของกลุ่มตัวอย่าง 132 ประเทศ พบว่า สำหรับประเทศที่กำลังพัฒนา ต้นทุนของความเหลื่อมล้ำที่เพิ่มขึ้นจะน้อยกว่าประเทศที่พัฒนาแล้ว กล่าวโดยสรุป ประเทศกำลังพัฒนามีความคุ้มค่า ที่จะทำให้อัตราสูงสุดลดลงและมีความเรียบง่าย โดยอาจเกิดความเหลื่อมล้ำเพิ่มน้อยกว่าการเพิ่มความเหลื่อมล้ำในประเทศพัฒนาแล้ว จากเหตุข้างต้น การลดความเหลื่อมล้ำโดยการปฏิรูปโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การใช้ภาษีมรดก การเก็บภาษี Capital Gain Tax อาจไม่ใช่คำตอบทั้งหมด อย่างไรก็ตามหากพิจารณาในทางทฤษฎีภาษีแล้ว ภาษีในลักษณะอัตราก้าวหน้า (Progressive) กับการลดความเหลื่อมล้ำ (Income Inequality) แม้จะมีความสัมพันธ์กันในเชิงบวก หรือการใช้ระบบอัตราก้าวหน้าจะช่วยลดความเหลื่อมล้ำได้จริง แต่ในเชิงนโยบายทางภาษี

¹ ในทางวิชาการการวัด Progressivity นั้นอาจทำได้ยากแต่งานวิจัยของ Denvil and Klara (2008) ใช้ อัตราสูงสุดเป็น Proxy ของ Progressivity และใช้ค่าสัมประสิทธิ์จีนิ เป็น Proxy สำหรับความเหลื่อมล้ำ

ต้องพิจารณาผลได้ผลเสีย (Trade-off) ระหว่างประสิทธิภาพในการบริหารการจัดเก็บภาษี (Tax Administration) และการหนีภาษี (Tax Evasion) โดยทฤษฎีแล้วประสิทธิภาพของการบริหารจัดการเก็บภาษีควรเก็บภาษีให้ง่ายและมีอัตราเดียว (Flat Rate) แต่การใช้อัตราเดี่ยวย่อมส่งผลให้เกิดความเหลื่อมล้ำมากขึ้น โดยเฉพาะประเทศกำลังพัฒนาหากนโยบายทางภาษีเลือกใช้อัตราก้าวหน้าที่สูงเกินไปจะส่งผลให้เกิดการหนีภาษี (Tax Evasion) ที่มากขึ้นส่งผลต่อปัญหาโดยรวม โดยอาจพิจารณาได้ว่าประเทศที่ใช้นโยบายลดความเหลื่อมล้ำโดยการเพิ่มอัตราภาษีสูงสุดย่อมจะทำให้เกิดการเลี่ยงภาษีในอัตราสูงตามมา

2.2 ผลของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อระดับราคา

ในเชิงเศรษฐศาสตร์ ทฤษฎีที่ว่าด้วยภาระภาษี (Tax Incidence) เป็นการวิเคราะห์ผลของการเก็บภาษีต่อราคา โดยนำสมการอุปสงค์และอุปทานมาอธิบาย ดังนี้



การเก็บภาษีสินค้าและบริการที่ผู้บริโภคจะส่งผลให้อุปสงค์ของผู้บริโภคลดลง โดยระดับราคาใหม่จะขยับตัวสูงขึ้นจาก P_0 เป็น P_s ในขณะที่ราคาที่ผู้ขายได้รับจะลดลงเป็น P_n ซึ่งช่วงห่างระหว่าง P_s กับ P_n ถือเป็นรายได้ภาษีที่รัฐบาลได้รับ และปริมาณสินค้าที่ขายได้โดยรวมจะลดลงจาก Q_0 เป็น Q_1 ทั้งนี้ ภาระภาษีจะตกอยู่กับผู้ซื้อหรือผู้ขายมากกว่ากันขึ้นอยู่กับความยืดหยุ่นของอุปสงค์และอุปทานของสินค้าประเภทนั้นๆ

อย่างไรก็ดี เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อมซึ่งมีลักษณะเฉพาะ กล่าวคือ ผู้ผลิตและผู้บริโภคในชั้นต่างๆ สามารถผลักภาระภาษีมาที่ผู้บริโภคชั้นสุดท้าย นอกจากนี้ ภาษีมูลค่าเพิ่มยังเป็นภาษีที่มีฐานกว้างเนื่องจากเก็บจากสินค้าและบริการเกือบทุกชนิดที่มีอยู่ในระบบเศรษฐกิจ ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่าผู้รับภาระภาษีทั้งหมดคือผู้บริโภคนั่นเอง

2.2.1 ผลของระดับราคาจากการนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ทดแทนภาษีการค้า

ผลกระทบของการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในกรณีศึกษาในต่างประเทศ พบว่า การนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้มีผลต่อระดับเงินเฟ้อค่อนข้างน้อย ซึ่งอาจเนื่องมาจากเงินเฟ้อถูกคำนวณโดยใช้ตะกร้าสินค้าที่มักมีความจำเป็นต่อการดำรงชีวิตซึ่งมักจะได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังตารางที่ 2.3 ประกอบกับ สุชาดา ขวนใช้ (2534) ได้ศึกษาผลกระทบของการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ทดแทนภาษีการค้าในประเทศไทยต่อระดับราคาสินค้าโดยใช้แบบจำลอง Henry Arron (1968) พบว่า เมื่อนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้จัดเก็บแทนภาษีการค้าจะทำให้ราคาสินค้า ณ จุดผลิต โดยส่วนใหญ่ลดลงร้อยละ 9.47 โดยจะแตกต่างกันไปตามประเภทสินค้า โดยราคาสินค้าจะเพิ่มขึ้นหรือลดลงขึ้นอยู่กับโครงสร้างและต้นทุนการผลิตของสินค้านั้น ว่ามีความซับซ้อนเพียงใด

ตารางที่ 2.3 ผลจากการนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในประเทศต่างๆ

ประเทศ	ปีที่นำมาใช้	ผลต่อระดับราคา	สินค้าที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม/ปัจจัยอื่นๆ ที่มีผลต่อการศึกษา
ไต้หวัน	2531	ระดับราคาเพิ่มขึ้นไม่รุนแรง	กิจการรัฐวิสาหกิจ อาหาร เสื้อผ้า การขนส่งและการคมนาคม ยารักษาโรค และการศึกษา/อัตรการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจในประเทศชะลอตัวลง และราคาพลังงานในตลาดโลกลดลงทำให้การคาดการณ์ของภาวะเงินเฟ้อในปี พ.ศ. 2529 น้อยมาก
เกาหลีใต้	2520	ไม่ได้ทำให้เกิดผลกระทบต่อเสถียรภาพของระดับราคา	สินค้าในหมวดอาหารและเครื่องดื่มถูกยกเว้นการเก็บ VAT ในปี พ.ศ. 2521 อีกทั้งสภาพอากาศทำให้สินค้าเกษตรกรรมขาดแคลน
เยอรมัน	2511	การเพิ่มขึ้นในระดับราคาจะเร็วกว่าการเพิ่มขึ้นในอัตรภาษีมูลค่าเพิ่ม	จัดเก็บในอัตราร้อยละ 5 สำหรับสินค้าประเภทอาหารและผลิตภัณฑ์เกษตร อัตราร้อยละ 10 สำหรับเสื้อผ้า และอัตราร้อยละ 5 สำหรับเนยเทียม ขนปัง มัfriง แอปเปิ้ล เปียร์ น้ำตาล ไข่ กาแฟ และอื่นๆ สำหรับสินค้าประเภทเกษตร ยกเว้นการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งนี้ ภาวะถดถอยทางเศรษฐกิจในเยอรมันทำให้ราคาเพิ่มขึ้นไม่สูงเกินไป
สวีเดน	2512	ในช่วง 8 เดือนแรกของการนำระบบภาษีมาใช้ พบว่า	โดยทั่วไปแล้วประเทศสวีเดนไม่มีนโยบายควบคุมราคาสินค้า แต่เมื่อนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้

ประเทศ	ปีที่นำมาใช้	ผลต่อระดับราคา	สินค้าที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม/ปัจจัยอื่นๆ ที่มีผลต่อการศึกษา
		ดัชนีราคาผู้บริโภคเพิ่มขึ้นร้อยละ 2.3 เทียบกับการเพิ่มขึ้นเฉลี่ยร้อยละ 5 ใน 4 ปีก่อนหน้านั้น ส่วนผลกระทบต่อระดับราคาพบว่าเกือบจะไม่เปลี่ยนแปลง	รัฐบาลได้เข้าควบคุมราคาสินค้าให้เพิ่มขึ้นได้ในอัตราเท่ากับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่เพิ่มขึ้น
ไอร์แลนด์	2515	VAT ไม่มีผลกระทบต่อราคา	ปัจจัยทางด้านฤดูกาลส่งผลกระทบต่อต้นทุนในวัตถุดิบของอุตสาหกรรมเพิ่มขึ้น
เนเธอร์แลนด์	2512	ดัชนีราคาของผู้บริโภคเพิ่มขึ้นร้อยละ 6.2 ซึ่งมาจากอาหาร ขณะที่ค่าเฉลี่ยของการเพิ่มขึ้นของราคาในช่วง 4 ปีก่อนหน้านั้นมีค่าประมาณร้อยละ 5 ต่อปี	สินค้าอาหารที่ยังไม่แปรรูปและน้ำมันดิบที่บริโภคในประเทศจะถูกยกเว้นภาษี/รัฐบาลได้มีการนำระบบการกำหนดให้ราคาคงที่มาใช้ในวันที่ 14 มีนาคม พ.ศ. 2512 โดยบังคับให้อุตสาหกรรมที่ขึ้นราคาเกินควร ลดราคาลง นอกจากนี้การไม่มีต้นทุนในด้านแรงงานที่ต้องจ่ายเพิ่ม จึงไม่มีผลต่อราคา

ที่มา: ภูมิฐาน (2541) สรุปและจัดทำโดยคณะวิจัย

2.2.2 ผลของระดับราคาจากการเพิ่มหรือลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

นุชจรี (2543) ได้ทำการศึกษาผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีต่อระดับราคาของประเทศไทย โดยเป็นการศึกษาการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในปี พ.ศ. 2543 จากอัตราร้อยละ 10 เป็นร้อยละ 7 โดยใช้แบบจำลองของ Henry Arron กับตารางปัจจัยการผลิตและผลผลิตขนาด 16 คูณ 16 สาขาการผลิต พบว่า การลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มทำให้ระดับราคาสินค้าและบริการในทุกสาขาการผลิตลดลงในระดับที่แตกต่างกัน โดยรวมแล้วการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มจากอัตราร้อยละ 10.0 เป็นร้อยละ 7.0 จะทำให้ระดับอัตราราคาสินค้าโดยทั่วไปลดลงร้อยละ 2.19 สำหรับการศึกษาในส่วนที่สองได้ทำการศึกษาจากแบบจำลองการบริโภคที่แท้จริง ซึ่งแสดงความสัมพันธ์ของมูลค่าที่แท้จริงของสินทรัพย์ และรายได้ที่แท้จริงที่มีต่อค่าใช้จ่ายในการบริโภคที่แท้จริง โดยใช้วิธีทางเศรษฐมิติเพื่อประมาณค่าสัมประสิทธิ์และทดสอบความมีเสถียรภาพของแบบจำลอง พบว่า การเปลี่ยนแปลงของรายได้ที่แท้จริง และมูลค่าที่แท้จริงของสินทรัพย์มี

ความสัมพันธ์ในทางเดียวกับค่าใช้จ่ายในการบริโภคที่แท้จริงของภาคเอกชน ซึ่งผลการพยากรณ์การเปลี่ยนแปลงของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีต่อค่าใช้จ่ายในการบริโภคของภาคเอกชน พบว่า เมื่อระดับราคาลดลงจะทำให้มูลค่าที่แท้จริงของสินทรัพย์เพิ่มขึ้นในอัตราร้อยละ 2.19 มูลค่าที่แท้จริงของสินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้นนี้จะทำให้ค่าใช้จ่ายในการบริโภคที่แท้จริงเพิ่มขึ้นในอัตราร้อยละ 1.94 ณ ราคาคงที่ในปี พ.ศ.2537

2.3 ผลของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ

ในเชิงเศรษฐศาสตร์ การเก็บภาษีเป็นการดึงเอาทรัพยากรที่มีอยู่ในมือประชาชนเข้ามาเป็นของรัฐ จึงถือเป็นตัวรื้อหนึ่งในระบบเศรษฐกิจและส่งผลให้เศรษฐกิจเสรีไม่อาจหมุนเวียนได้เต็มที่ อย่างไรก็ตาม หน้าที่หนึ่งในการดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจของรัฐบาลก็คือการจัดสรรการใช้ทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งการเก็บภาษีเป็นเครื่องมือของรัฐบาลในการแบ่งสรรทรัพยากรที่มีอยู่จำกัดเพื่อผลิตสินค้าและบริการต่างๆ ให้เกิดประโยชน์สูงสุดและเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ รวมถึงแทรกแซงกลไกตลาดหรือกลไกราคาให้สามารถทำหน้าที่ได้อย่างเหมาะสม โดยนารายได้ภาษีที่เก็บได้จะนำมาจัดสรรเป็นรายจ่ายบริโภคภาครัฐหรือรายจ่ายลงทุนภาครัฐเพื่อหมุนเวียนลงไปในระบบเศรษฐกิจอีกครั้งหนึ่ง ดังนั้น ในอีกมุมหนึ่งจึงอาจถือได้ว่าการเก็บภาษียมีส่วนช่วยให้การขับเคลื่อนเศรษฐกิจให้หมุนเวียนอย่างมีประสิทธิภาพดีขึ้น

2.3.1 การขยายตัวทางเศรษฐกิจและการบริโภคภาคเอกชน

งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการปรับเพิ่มอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มผลกระทบต่อการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจในประเทศไทยพบว่าภาษีมูลค่าเพิ่มส่งผลกระทบต่อทางลบต่อการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจผ่านการลดลงของมูลค่าการบริโภคภาคเอกชนในระยะสั้น แต่จะส่งผลเชิงบวกต่อการจัดเก็บรายได้รัฐบาล ในทางกลับกันหากการบริโภคภาคเอกชนขยายตัวจะส่งผลต่อการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นกัน ซึ่งประไพ เหมมัน (2543) ได้ศึกษาความไหวตัวและความยืดหยุ่นของภาษีฐานการบริโภคจากสินค้า 10 ชนิด น้ำมัน ยาสูบ สุรา เบียร์ เครื่องดื่ม รถยนต์ เครื่องใช้ไฟฟ้า เป็นต้น โดยใช้ข้อมูลช่วงปี พ.ศ.2537-พ.ศ. 2542 และใช้เทคนิค Two State Least Square ผลการศึกษาพบว่า การใช้จ่ายภาคเอกชนจะเป็นตัวกำหนดการจัดเก็บรายได้ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีเพื่อการบริโภคของประเทศไทย ไม่สามารถเป็นเครื่องมือที่ดีในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจเนื่องจากมีทิศทางไปทางเดียวกันกับสถานะเศรษฐกิจ

นอกจากนี้ศูนย์วิจัยกสิกรไทย (2545) ได้ประมาณการผลกระทบที่คาดว่าจะเกิดขึ้นหากมีการปรับเพิ่มอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยจากอัตราร้อยละ 7 เป็นร้อยละ 10 ในปี พ.ศ.2546

จะสามารถลดระดับการขาดดุลงบประมาณและสัดส่วนหนี้สาธารณะต่อ GDP ได้ แต่ในขณะเดียวกัน การปรับขึ้นอัตราภาษีดังกล่าวก็จะส่งผลกระทบในทางลบต่ออัตราการขยายตัวของเศรษฐกิจ โดยเฉพาะในระยะสั้น และเห็นว่าจะส่งผลในทางลบต่อ GDP ในปีที่มีการปรับภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยในปีที่มีการปรับเพิ่มอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราการขยายตัวของ GDP ในปีนั้นๆ จะลดลงจากอัตราการขยายตัวในกรณีที่ไม่มี การปรับเพิ่มอัตราภาษีอย่างเห็นได้ชัด อย่างไรก็ตาม อัตราการขยายตัวของ GDP จะเริ่มกลับเข้าใกล้กรณีที่ไม่มี การปรับภาษีในช่วงปีถัดๆ ไป สำหรับธัญพร รัตน (2550) ได้ศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อการจัดเก็บภาษีอากรกรณีภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยใช้ข้อมูลทศวรรษปฏิวัติตั้งแต่ปี พ.ศ. 2535 – พ.ศ. 2549 โดยใช้เทคนิค Multiple Regression (OLS) ผลการศึกษาพบว่า

1) ปัจจัยด้านมูลค่าการบริโภคภาคเอกชน ส่งผลกระทบต่อการเปลี่ยนแปลงมูลค่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในทิศทางเดียวกัน เมื่อมูลค่าการบริโภคภาคเอกชนเพิ่มขึ้น 1 ล้านบาท จะทำให้มูลค่าการจัดเก็บเพิ่มขึ้น 0.17 ล้านบาท

2) ปัจจัยด้านมูลค่าการลงทุนภาครัฐไม่มีผลกระทบต่อการเปลี่ยนแปลงมูลค่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

3) ปัจจัยด้านดัชนีราคาผู้บริโภคส่งผลกระทบต่อการเปลี่ยนแปลงมูลค่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในทิศทางตรงกันข้ามเมื่อดัชนีราคาผู้บริโภคเพิ่มขึ้นร้อยละ 1 จะทำให้มูลค่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มลดลงประมาณ 6,459 ล้านบาท

4) ปัจจัยด้านมูลค่าดุลบริการ ส่งผลกระทบต่อการเปลี่ยนแปลงมูลค่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในทิศทางเดียวกัน เมื่อมูลค่าดุลบริการเพิ่มขึ้น 1 ล้านบาทจะทำให้มูลค่าการจัดเก็บมูลค่าเพิ่มเพิ่มขึ้น 0.43 ล้านบาท

ทั้งนี้ Foster (2011) ได้ให้ความเห็นเกี่ยวกับแนวทางการเพิ่มการจัดเก็บรายได้ให้รัฐบาลโดยเปรียบเทียบระหว่างแนวทางการเพิ่มการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกับการเพิ่มการจัดเก็บภาษีเงินได้ในประเทศสหรัฐอเมริกาว่าอาจมีผลไม่แตกต่างกันในทางทฤษฎี เช่น หากรัฐต้องการรายได้เพิ่ม 100 เหรียญจากประชาชน สมมติให้ผู้ใช้งานแรงงานได้รับเงินจากการทำงาน 1 พันเหรียญสหรัฐต่อการทำงาน 40 ชั่วโมงต่อสัปดาห์ (รายได้ชั่วโมงละ 25 เหรียญ) เขาสามารถจะซื้อสินค้าที่มีราคา 1 พันเหรียญได้ หากในทางแนวที่ 1 เลือกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่ร้อยละ 10 จะทำให้ราคาสินค้าและบริการเพิ่มขึ้นเป็น 1,100 เหรียญ ซึ่งเขาจะต้องทำงานเพิ่มขึ้น 4 ชั่วโมงต่อสัปดาห์เพื่อให้สามารถซื้อสินค้าและบริการเท่าเดิมได้ (4 ชั่วโมงต่อสัปดาห์และชั่วโมงละ 25 เหรียญหรือหารายได้เพิ่ม 100 เหรียญ) โดยในแนวทางที่ 2 เลือกเก็บภาษีเงินได้โดยให้มีรายได้ภาษี 100 เหรียญจะต้องเก็บภาษีเงินได้ที่อัตรา ร้อยละ 9 จากรายได้ 1,100 ซึ่งส่งผลให้ผู้ใช้งานหากต้องการรักษาอำนาจซื้อเขาจะต้องทำให้เขาทำงานเพิ่มขึ้นเป็น 44 ชั่วโมง

2.3.2 ผลของการยกเว้นของภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อสนับสนุนสินค้าบางประเภท

อาจกล่าวได้ว่าในทางทฤษฎีแล้วภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่มีความบิดเบือนต่อระบบเศรษฐกิจค่อนข้างน้อย แต่เนื่องจากในทางปฏิบัติไม่มีรัฐบาลในประเทศใดที่จะสามารถเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราเดียวกันกับสินค้าทุกประเภทโดยไม่มีการยกเว้นจึงทำให้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มไม่สามารถทำหน้าที่ได้สมบูรณ์แบบตามทฤษฎี (OECD, 2010) ซึ่งการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 หรือการยกเว้น (Exemption) ในบางสินค้า ทำให้เกิดความบิดเบือนในการเลือกการบริโภคโดยส่งเสริมให้ผู้บริโภคเลือกจะบริโภคสินค้าที่มีการเก็บภาษีน้อยกว่า รวมทั้งจะเกิดปัญหาในการกำหนดว่าสินค้าใดเป็นสินค้าที่มีความจำเป็นหรือ “สินค้าจำเป็น” ต่อการดำรงชีวิต ซึ่งงานวิจัยส่วนใหญ่ชี้ให้เห็นว่าการลดอัตราภาษี ภาษีอัตราร้อยละ 0 หรือยกเว้นภาษีจะเป็นการส่งเสริมอุตสาหกรรมนั้นๆ มากกว่าความต้องการทางนโยบายที่จะช่วยบรรเทาภาระของผู้มีรายได้น้อยซึ่งประเด็นเกี่ยวกับการยกเว้นของภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อสนับสนุนสินค้าบางประเภท อาทิเช่น

Boeters et. Al (2006) ได้ศึกษาการยกเว้นการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้าที่บริโภคโดยผู้มีรายได้น้อยในประเทศเยอรมันว่าจะสามารถช่วยในเรื่องของการกระจายรายได้หรือไม่ ซึ่งผลการศึกษาพบว่าการยกเว้นในเรื่องดังกล่าวมีผลค่อนข้างน้อยต่อการกระจายรายได้ นอกจากนี้ยังพบว่าการยกเว้นภาษี มูลค่าเพิ่มในบางภาคอุตสาหกรรม เป็นเพียงการอุดหนุน (Subsidize) ภาคธุรกิจนั้นๆ และเห็นว่าเป็นวิธีการที่มีประสิทธิภาพค่อนข้างน้อยในนโยบายการกระจายรายได้

อย่างไรก็ตาม ผลการศึกษายังพบอีกว่า การลดอัตราภาษีเงินได้และการลดการส่งเงินสมทบเข้าประกันสังคมเพื่อเพิ่มสวัสดิการ (Welfare) จะมีส่วนต่อการกระจายรายได้มากกว่า

สำหรับ Wason and Nevin (2008) ได้ศึกษาผลของการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในภาคการท่องเที่ยวของประเทศอังกฤษ พบว่า หากอังกฤษลดภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสถานที่ท่องเที่ยวและที่พักเป็นอัตราร้อยละ 5 จะทำให้สูญเสียภาษีประมาณ 1 พันล้านปอนด์ แต่การสูญเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะได้รับผลตอบแทนทางอ้อมโดยการขยายฐานภาษี เพิ่มภาษีเงินได้ และการจ่ายประกันสังคมเพิ่มเป็น 770 ล้านปอนด์ และเกิด Multiplier Effect 445 ล้านปอนด์ รวมทั้งทำให้เกิดหมุนเวียนของวงจรธุรกิจในรูปแบบของการลงทุน และการเติบโตและลดการขาดดุลของบัญชีเดินสะพัดในปีแรก 1.6 พันล้านปอนด์ และเพิ่มขึ้นในปีถัดไป

2.4 ผลต่อรายได้รัฐบาล

เหตุผลที่ประเทศส่วนใหญ่ นำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนภาษีการขายเดิมในประเทศของตนมีหลายเหตุผล ซึ่งเหตุผลหนึ่งที่สำคัญได้แก่การอำนวยความสะดวกให้แก่รัฐเป็นอย่างดี เนื่องจาก

ภาษีมูลค่าเพิ่มเก็บเฉพาะมูลค่าเพิ่มในทุกขั้นตอนทำให้ช่วยลดการหลบหลีกภาษี อีกทั้งการจัดเก็บจากฐานการบริโภคก่อให้เกิดผลบวกต่อภาคการผลิตและการลงทุน

2.4.1 ผลต่อรายได้รัฐบาลเมื่อมีการปรับระบบภาษี

การศึกษาของ IMF เมื่อปี พ.ศ. 2544 ใน 8 ประเทศของทวีปแอฟริกา เมื่อเริ่มมีการนำ VAT มาใช้เมื่อต้นปี พ.ศ. 2533 พบว่า หลังจากการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ใน 2 – 3 ปีแรก สัดส่วนของรายได้ภาษีมูลค่าเพิ่มต่อ GDP เพิ่มขึ้นเมื่อเทียบกับระบบภาษีการขายเดิม ถึงแม้ว่านโยบายในการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้จะมุ่งเน้นไปที่รายได้เท่าเดิมเพื่อใช้ในการกำหนดอัตราภาษี โดยเพิ่มขึ้นประมาณร้อยละ 0.2 – 3 ของ GDP นอกจากนี้จากการศึกษาของ Nellor (1987) โดยเปรียบเทียบในแถบทวีปยุโรป 11 ประเทศ ระหว่างปี พ.ศ. 2498 -2527 พบว่าการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้เพิ่มสัดส่วนรายได้ภาษีต่อ GDP อย่างมาก อย่างไรก็ตามการศึกษานี้ของ Nellor ศึกษาประเทศพัฒนาแล้ว

การศึกษาของ Jose ในการขึ้นอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มต่อรายได้รัฐบาล เมื่อปี พ.ศ. 2538 ของประเทศเม็กซิโกจากร้อยละ 10 เป็น 15 ซึ่งการศึกษานี้ใช้ vector autoregression (VAR) model ในการวิเคราะห์เชิง dynamic ระหว่าง การใช้จ่ายภาครัฐ เงินเพื่อ อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม และ รายได้ภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศเม็กซิโก โดยใช้ข้อมูลรายไตรมาสระหว่างปี พ.ศ. 2524 -2540 ซึ่งจากการศึกษาพบว่า อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่เพิ่มขึ้นจะทำให้รายได้ของรัฐบาลที่ได้รับเพิ่มขึ้นด้วย นอกจากนี้ยังพบว่าการเพิ่มขึ้นอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่น้อยจะทำให้มีรายได้ภาษีมูลค่าเพิ่มที่เพิ่มขึ้นมากกว่าการขึ้นอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่สูงเกินไป

2.4.2 ผลผลิตของภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT Productivity) เมื่อเทียบกับภาษีเงิน

ได้นิติบุคคล และภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

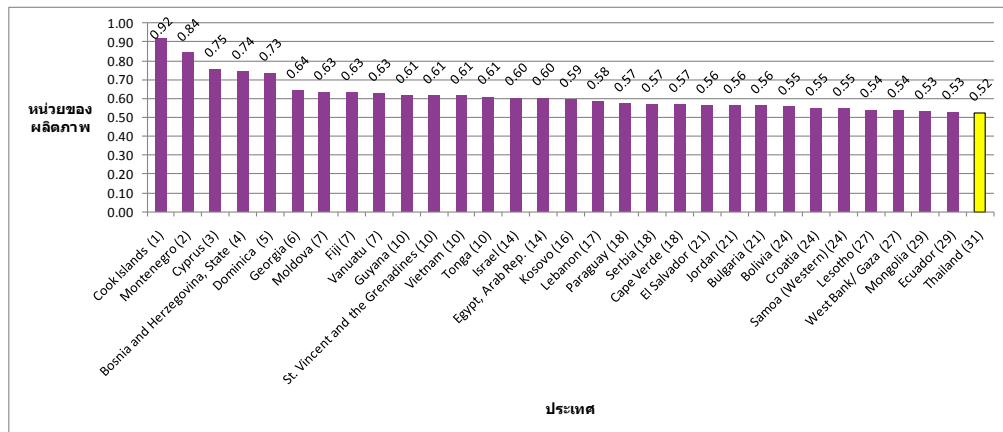
ในส่วนนี้มุ่งแสดงถึง Performance ในการจัดเก็บภาษี 3 ประเภท คือ VAT ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เพื่อเปรียบเทียบว่าผลผลิตของภาษีอากรของไทยเป็นอย่างไร (มีค่าเท่าใด และอยู่อันดับที่เท่าไร) เมื่อเปรียบเทียบกับนานาชาติ ซึ่งเป็นการศึกษาเปรียบเทียบประเทศต่างๆ ในโลกจำนวนทั้งสิ้น 199 ประเทศ และเป็นข้อมูลการจัดเก็บภาษีในปี พ.ศ. 2552 ถึงปี พ.ศ. 2553 ซึ่งเป็นข้อมูลล่าสุดที่รวบรวมโดยโครงการ Fiscal Reform & Economic Governance ของ United States Agency for International Development (USAID) สรุปได้ดังนี้

1) ผลผลิตของภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT Productivity)

เครื่องชี้วัดนี้แสดงถึง Performance ในการจัดเก็บ VAT เพื่อแสดงว่า ณ อัตราที่

จัดเก็บอยู่ในปัจจุบัน VAT สามารถสร้างรายได้ให้แก่รัฐบาลดีเพียงใด คำนี้นี้เกิดจากการคำนวณโดยนำ สัดส่วนของรายได้จาก VAT/GDP มาหารด้วยอัตราภาษี VAT ตัวอย่างเช่น หากรายได้จาก VAT คิด เป็นร้อยละ 3.5 ของ GDP และอัตรา VAT อยู่ที่ร้อยละ 7 แล้ว ผลผลิตภาพของ VAT จะมีค่า 0.5 เป็นต้น ทั้งนี้ ในกรณีของไทยนั้น ค่าผลิตภาพของ VAT ถือว่าค่อนข้างสูง โดยมีค่าอยู่ที่ 0.52 ซึ่งสูงเป็นลำดับ ที่ 31 จากจำนวนทั้งหมด 199 ประเทศ (แผนภูมิที่ 2.1) และหากพิจารณาเฉพาะประเทศในภูมิภาค เอเชียแล้ว ค่าผลิตภาพของ VAT ของไทยสูงที่สุดเป็นลำดับที่ 2 ในภูมิภาค เป็นรองเพียงประเทศ เวียดนาม ซึ่งมีค่าอยู่ที่ 0.61

ภาพที่ 2.1 กลุ่มประเทศที่มีผลิตภาพของภาษีมูลค่าเพิ่ม สูงที่สุดในโลก



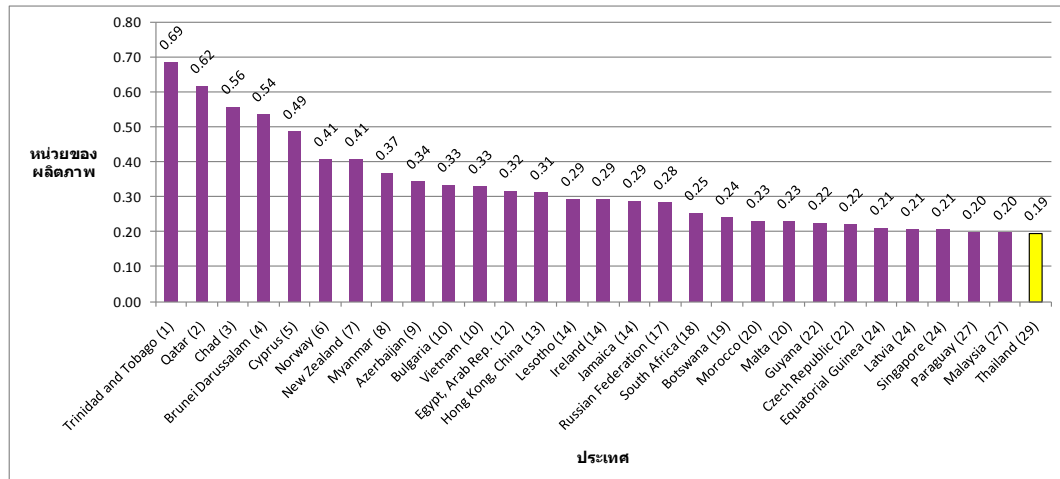
ที่มา : จัดทำโดยใช้ข้อมูล จาก Fiscal Reform & Economic Governance. United States Agency for International Development (USAID), 2011 จาก www.fiscalreform.net เมื่อวันที่ 1 กรกฎาคม 2554

2) ผลิตภาพของภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporate Income Tax Productivity: CIT Productivity)

เครื่องชี้วัดนี้แสดงถึง Performance ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล เพื่อแสดงว่า ณ อัตราที่จัดเก็บอยู่ในปัจจุบัน ภาษีเงินได้นิติบุคคลสามารถสร้างรายได้ให้แก่รัฐบาลดีเพียงใด คำนี้นี้เกิดจากการคำนวณโดยนำสัดส่วนของ รายได้จากภาษีเงินได้นิติบุคคลต่อ GDP มาหารด้วยอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล ตัวอย่างเช่น หากรายได้จากภาษีเงินได้นิติบุคคลคิดเป็นร้อยละ 10 ของ GDP และอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลอยู่ที่ร้อยละ 20 แล้ว ผลผลิตภาพของภาษีเงินได้นิติบุคคล จะมีค่า 0.5 ทั้งนี้ ในกรณีของไทยนั้น ค่าผลิตภาพของภาษีเงินได้นิติบุคคลถือว่าค่อนข้างสูง โดยมีค่า อยู่ที่ 0.19 ซึ่งสูงเป็นลำดับที่ 29 จากจำนวน 199 ประเทศทั่วโลก (แผนภูมิที่ 2.2) และหาก

พิจารณาเฉพาะประเทศในภูมิภาคอาเซียนแล้ว ค่าผลิตภาพของภาษีเงินได้นิติบุคคลของไทยถือว่า มีค่ากลางๆ โดยอยู่ลำดับที่ 6 ในภูมิภาค รองจากบรูไน พม่า เวียดนาม สิงคโปร์ มาเลเซีย

ภาพที่ 2.2 กลุ่มประเทศที่มีผลิตภาพของภาษีเงินได้นิติบุคคลสูงที่สุดในโลก



ที่มา: จัดทำโดยใช้ข้อมูล จาก Fiscal Reform & Economic Governance. United States Agency for International Development (USAID), 2011 จาก www.fiscalreform.net เมื่อวันที่ 1 กรกฎาคม 2554

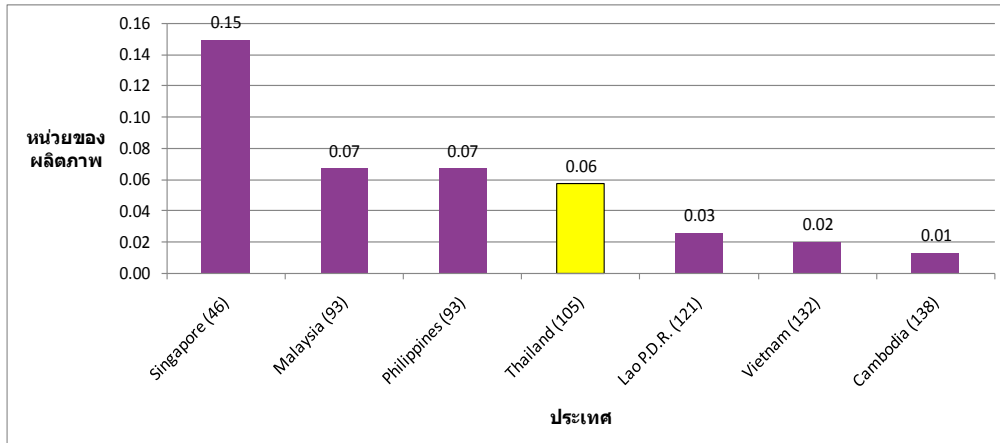
3) ผลิตภาพของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Personal Income Tax Productivity: PIT Productivity)

เครื่องชี้วัดนี้แสดงถึง Performance ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เพื่อแสดงว่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่จัดเก็บอยู่ในประเทศหนึ่งๆ ช่วยสร้างรายได้ให้แก่รัฐบาลได้ดีเพียงใด คำนวณจากการคำนวณโดยนำสัดส่วนของรายได้จากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่อ GDP มาหารด้วยอัตราภาษีเฉลี่ยแบบถ่วงน้ำหนักของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา² ทั้งนี้ ในกรณีของไทยนั้น ค่าผลิตภาพของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาถือว่าค่อนข้างต่ำ โดยมีค่าอยู่ที่ 0.06 ซึ่งต่ำเป็นลำดับที่ 105 จาก 199 ประเทศทั่วโลก สิ่งนี้ย่อมสะท้อนว่า ประเทศไทยมีความจำเป็นต้องเร่งพัฒนาและปรับปรุงการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้ดียิ่งขึ้นด้วยเหตุที่ประเทศไทยอยู่ในลำดับที่ 105 ของโลก ดังนั้น การแสดงด้วยแผนภูมิแท่งจึงค่อนข้างยาก คณะวิจัยจึงเลือกเฉพาะประเทศในกลุ่มอาเซียนจำนวน 7 ประเทศ (ยกเว้นประเทศบรูไน อินโดนีเซีย และพม่า) มาเปรียบเทียบกับว่า Performance ของประเทศไทยเป็นอย่างไร ซึ่งจากแผนภูมิที่ 2.3 จะเห็นได้ว่า ผลิตภาพของภาษีเงินได้บุคคล

² อัตราภาษีเฉลี่ยแบบถ่วงน้ำหนักของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือ อัตราภาษีเฉลี่ยของอัตราภาษีทั้งหมดระหว่างอัตราภาษีขั้นต่ำสุดและอัตราภาษีขั้นสูงสุด แล้วมาถ่วงน้ำหนักด้วยรายได้ภาษีที่จัดเก็บได้ในแต่ละชั้นอัตรา

ธรรมดาของไทยมีค่าอยู่กลางๆ เมื่อเทียบกับประเทศในกลุ่มอาเซียน โดยสิงคโปร์มีค่าผลิตภาพสูงที่สุดในกลุ่มและสูงเป็นลำดับที่ 46 ของโลก ส่วนประเทศกัมพูชามีค่าผลิตภาพต่ำที่สุดในกลุ่มและมีค่าผลิตภาพอยู่ในลำดับที่ 138 ของโลก

ภาพที่ 2.3 ผลิตภาพของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ของประเทศในกลุ่มอาเซียน



ที่มา: จัดทำโดยใช้ข้อมูล จาก Fiscal Reform & Economic Governance. United States Agency for International Development (USAID), 2011 จาก www.fiscalreform.net เมื่อวันที่ 1 กรกฎาคม พ.ศ.2554

2.5 สรุปผลการทบทวนวรรณกรรม

2.5.1 ภาษีมูลค่าเพิ่มจะมีลักษณะก้าวหน้าหรือถดถอยหรือไม่ ขึ้นอยู่กับฐานการวัดว่าเทียบจากรายได้หรือรายจ่าย และช่วงเวลาการวัดว่าเป็นระยะสั้นหรือระยะยาว

2.5.2 การปรับเพิ่มภาษีมูลค่าเพิ่มมีผลต่อเงินเฟ้อในระยะสั้น และมีผลในระยะยาวค่อนข้างน้อย อย่างไรก็ตามผลทางการเมืองค่อนข้างรุนแรง นอกจากนี้ การเพิ่มอัตราภาษีให้มีความก้าวหน้ามากขึ้นจะต้องพิจารณาผลได้ผลเสียของการหนีภาษีเป็นปัจจัยประกอบด้วย

2.5.3 การลดหรือยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในบางกลุ่มอุตสาหกรรมไม่สามารถสรุปได้ว่าเป็นส่วนช่วยในการกระจายรายได้หรือไม่ อย่างไรก็ตามการลดหรือยกเว้นดังกล่าวเป็นการสนับสนุนอุตสาหกรรมในกลุ่มนั้นๆ

2.5.4 ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่สามารถสร้างรายได้ให้ภาครัฐได้เป็นอย่างดีและมีประสิทธิภาพสูงเมื่อเทียบกับภาษีประเภทอื่น

บทที่ 3 แนวคิดและหลักการการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value-added Tax: VAT) เป็นระบบภาษีประเภทหนึ่ง ซึ่งเกี่ยวข้องกับผู้บริโภคโดยตรง มีฐานภาษีจากการใช้จ่ายหรือการบริโภค กล่าวคือ ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีการบริโภคที่สามารถขยายขอบเขตไปจนถึงระดับค้าปลีก โดยผ่านช่องทางของการผลิตและการจำหน่ายทุกขั้นตอน ทำให้มีฐานภาษีที่กว้างมาก และเป็นภาษีที่มีประสิทธิภาพมากที่สุดในการเพิ่มรายได้ให้กับรัฐบาล นอกจากนี้ประเทศต่างๆ ยังได้นำเอาภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ด้วย วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บบิดเบือนการทำงานของกลไกตลาดของภาษีการค้าหรือภาษีการขายที่เคยจัดเก็บ และเพื่อเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันทางการค้าระหว่างประเทศ ในบทนี้เป็นการอธิบายถึงแนวคิดและหลักการของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยแบ่งออกเป็น 6 ส่วน ประกอบด้วย รูปแบบของภาษีมูลค่าเพิ่ม วิธีการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม หลักเกณฑ์เกี่ยวกับการค้าระหว่างประเทศ ความสัมพันธ์ระหว่างหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม หลักการในการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม และผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

3.1 รูปแบบของภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถแบ่งออกได้เป็น 3 รูปแบบ¹ ประกอบด้วย

3.1.1 แบบผลิตภัณฑ์ประชาชาติเบื้องต้น (GNP Type)

เป็นการเก็บภาษีจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของสินค้าและบริการทุกชนิด และทุกๆ ทอดจนกว่าสินค้านั้นจะถึงมือผู้บริโภค มูลค่าส่วนที่เพิ่มจะเท่ากับรายรับของผู้ขาย หักด้วยต้นทุนที่ซื้อเข้ามา และต้นทุนการผลิตที่เพิ่มเข้าไป ดังนั้น ฐานของภาษีในแต่ละช่วงของการผลิตหรือการขายจะเท่ากับรายได้ที่เกิดจากค่าจ้าง (Wage) ค่าเช่า (Rent) ดอกเบี้ย (Interest) กำไร (Profit) และค่าเสื่อมราคา (Depreciation) ซึ่งส่วนประกอบต่างๆ เหล่านี้ก็คือ ผลิตภัณฑ์ประชาชาติเบื้องต้น (Gross National Product: GNP) กล่าวคือ ภาษีมูลค่าเพิ่มประเภทนี้ออนุญาตให้ผู้ผลิตหักค่าใช้จ่ายในการซื้อวัตถุดิบเท่านั้น โดยไม่ให้หักค่าใช้จ่ายสำหรับการซื้อสินค้าทุน (เช่น โรงงาน เครื่องจักร ฯลฯ) และไม่ยอมให้หักค่าเสื่อมราคา ดังนั้นจึงไม่เอื้ออำนวยต่อการลงทุน อีกทั้งยังมีความยุ่งยากในทางปฏิบัติที่จะต้องแยกวัตถุดิบออกจากสินค้าทุน เพราะสินค้าทุนจะไม่สามารถนำมาหักออกจากฐานภาษีได้

¹ อ้างอิงจาก Musgrave, R.A., และ P.B. Musgrave. 1989. Public Finance in Theory and Practice. พิมพ์ครั้งที่ 5. New York: McGraw-Hill.

3.1.2 แบบรายได้ประชาชาติสุทธิ (Income หรือ NNP Type)

เป็นการเก็บจากมูลค่าเพิ่มจากการขายผลผลิตสุทธิ (Net Product) ของสินค้าและบริการทุกชนิด หรือมูลค่าเพิ่มสุทธิ (Net Value-added) ของแต่ละหน่วยธุรกิจ ซึ่งจะเท่ากับ รายรับจากการขายหักด้วยต้นทุนที่ซื้อมา ต้นทุนที่เพิ่ม และค่าเสื่อมในการใช้สินค้านั้น กล่าวคือ ภาษีมูลค่าเพิ่มชนิดนี้ยอมให้หักค่าใช้จ่ายในการซื้อวัตถุดิบ อีกทั้งยังยอมให้หักค่าเสื่อมราคาในสินค้านั้นได้ ในการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มชนิดนี้ จะเก็บจากการลงทุนสุทธิ (Net Investment = Gross Investment – Depreciation) ดังนั้น ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มชนิดนี้จะมีค่าเท่ากับรายได้สุทธิของแต่ละหน่วยเศรษฐกิจ (Economic Unit) ที่เกิดจากค่าจ้าง ค่าเช่า ดอกเบี้ย และกำไร หรือเท่ากับมูลค่าผลิตภัณฑ์ประชาชาติเบื้องต้น (GNP) หักด้วยค่าเสื่อมราคาในการใช้สินค้านั้น (Capital Consumption Allowance) หรือก็คือมูลค่าผลิตภัณฑ์ประชาชาติสุทธิ (Net National Product) นั่นเอง ทั้งนี้ การยอมให้หักค่าเสื่อมราคาเป็นเพียงการทยอยให้หักรายจ่ายซื้อสินค้านั้น อย่างไรก็ตาม ภาษีมูลค่าเพิ่มชนิดนี้มีความยุ่งยากในทางปฏิบัติ เนื่องจากต้องคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินค้านั้น

3.1.3 แบบการบริโภค (Consumption Type)

เป็นการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่มุ่งเก็บจากการบริโภคเท่านั้น ไม่เก็บจากสินค้านั้น ซึ่งเป็นทรัพย์สินที่ซื้อมาเพื่อใช้ในการผลิตที่มีอายุการใช้งานนาน เช่น โรงงาน เครื่องจักร เป็นต้น โดยเก็บจากรายรับจากการขาย หักด้วยต้นทุนที่ซื้อมา (นั่นคือ อนุญาตให้ทุกๆ หน่วยธุรกิจหักค่าใช้จ่ายในการซื้อปัจจัยการผลิตทุกชนิด อีกทั้งยังยอมให้หักรายจ่ายที่เป็นการลงทุนได้ทั้งหมดในทันที) ซึ่งภาษีมูลค่าเพิ่มประเภทนี้มีการใช้กันอย่างแพร่หลายที่สุด

ข้อดีของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแบบการบริโภค มีดังนี้

- (1) เอื้ออำนวยต่อการลงทุนและการพัฒนาเศรษฐกิจ เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มรูปแบบนี้ไม่เก็บภาษีจากสินค้าประเภททุนและยอมให้หักมูลค่าสินค้าประเภททุนออกจากฐานภาษีได้ทันทีในงวดภาษีที่ธุรกิจมีการลงทุนซื้อสินค้านั้นมา
- (2) สะดวกต่อการคำนวณภาษีกว่าวิธีอื่น เนื่องจากผู้ประกอบการไม่ต้องแยกแยะระหว่างสินค้าทุน และวัตถุดิบ หรือสินค้าขั้นกลางออกจากกันในการคำนวณภาษี
- (3) มีความเป็นกลางระหว่างการค้าบริโภคในปัจจุบันและการบริโภคในอนาคต เนื่องจากภาษีรูปแบบนี้ไม่เก็บภาษีจากการออม เก็บจากการบริโภคเท่านั้น

3.2 วิธีการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแบบฐานการบริโภค (Consumption Type) มีวิธีการคำนวณภาษี 3 วิธี คือ

3.2.1 วิธีลบหรือวิธีทางบัญชี (Subtraction or Account Method)

วิธีนี้กำหนดให้ผู้ประกอบการแต่ละรายชำระภาษี โดยคำนวณภาษีจากบัญชีการค้าที่แต่ละกิจการจัดทำ ซึ่งเท่ากับรายรับจากการขายทั้งสิ้นหักด้วยต้นทุนการซื้อสินค้าเพื่อผลิตต่อและการซื้อสินค้าประเภททุน แล้วนำฐานภาษีที่ได้มาคูณด้วยอัตราภาษี ก็จะได้จำนวนภาษีที่จะต้องเสียรูปแบบการคำนวณสามารถเขียนในรูปสมการได้ดังนี้

$$\text{VAT} = t (\text{VO} - \text{VI})$$

เมื่อ VAT คือ ภาษีที่ผู้ประกอบการจะต้องเสียหรือได้รับคืน

t คือ อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

VO คือ รายรับจากการขายทั้งสิ้น

VI คือ รายจ่ายการซื้อสินค้าทุนและวัตถุดิบ

3.2.2 วิธีบวก (Addition Method)

เป็นวิธีการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มโดยการคำนวณหามูลค่าเพิ่มของสินค้าก่อน แต่วิธีนี้คำนวณหามูลค่าเพิ่มโดยรวมผลตอบแทนของปัจจัยการผลิตเข้าด้วยกันแล้วนำมาคูณกับอัตราภาษีเพื่อจะได้ภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งสามารถเขียนเป็นสมการได้ ดังนี้

$$\text{VA} = \text{FP}$$

$$\text{VAT} = t(\text{VA})$$

โดยที่ VA คือ มูลค่าเพิ่มของกิจการ (Value Added)

FP คือ ผลตอบแทนของปัจจัยการผลิต (Factor Payment)

ซึ่งโดยทั่วไปประกอบด้วยค่าจ้าง ค่าเช่า ดอกเบี้ย และกำไรสุทธิ

VAT คือ ภาษีมูลค่าเพิ่ม

t คือ อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มวิธีบวกนี้มีความสอดคล้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มชนิดเงินได้ ซึ่งจำเป็นต้องคำนวณหาค่าเสื่อมราคาของสินคาทุนอยู่แล้ว

3.2.3 วิธีเครดิตภาษีหรือวิธีใช้ใบกำกับภาษี (Tax Credit or Invoice Method)

สำหรับวิธีนี้ ในการซื้อขายสินค้าและบริการแต่ละครั้งจะต้องมีใบกำกับภาษีเป็นหลักฐานที่แสดงให้เห็นว่ามีภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นจำนวนเท่าใด ภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะต้องเสียคำนวณโดยเอาภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อที่ได้จ่ายไปเมื่อซื้อสินค้าชั้นกลาง สินค้าทุน และวัตถุดิบ ซึ่งรูปแบบการคำนวณสามารถเขียนในรูปสมการได้ดังนี้

$$\text{VAT} = t (\text{VO}) - t (\text{VI})$$

เมื่อ VAT คือ ภาษีที่ผู้ประกอบการจะต้องเสียหรือได้รับคืน

t คือ อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

- VO คือ รายรับจากการขายทั้งสิ้น
VI คือ รายจ่ายการซื้อสินค้าทุนและวัตถุดิบ

3.3 หลักเกณฑ์เกี่ยวกับการค้าระหว่างประเทศ

การจัดเก็บภาษีจากสินค้าและบริการที่เกี่ยวข้องกับการค้าระหว่างประเทศมีหลักการจัดเก็บอยู่ 2 หลัก คือ

3.3.1 หลักต้นทาง (Origin Principle)

การจัดเก็บภาษีตามหลักต้นทางจะจัดเก็บภาษีจากสินค้าและบริการทุกชนิดที่ผลิตในประเทศ ซึ่งตามหลักนี้ถือว่า สินค้าใดก็ตามผลิตในประเทศใดก็ต้องเสียภาษีในประเทศนั้น การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักต้นทางจะจัดเก็บจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นภายในประเทศทั้งหมด รวมถึงการส่งออกด้วย

3.3.2 หลักปลายทาง (Destination Principle)

การจัดเก็บภาษีตามหลักปลายทางจะจัดเก็บภาษีจากสินค้าและบริการทุกชนิดในประเทศที่มีการบริโภคสินค้านั้น ตามหลักนี้ถือว่าสินค้าใดก็ตาม (ไม่ว่าผลิตในประเทศใด) ถ้าสินค้านั้นถูกใช้บริโภคในประเทศใด ต้องเสียภาษีในประเทศนั้น การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักปลายทางจะไม่เก็บจากการส่งออก แต่สินค้านำเข้าจะถูกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเพราะถือว่ามีมีการบริโภคสินค้านั้นในประเทศ

3.4 ความสัมพันธ์ระหว่างหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

3.4.1 ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบการบริโภค (Consumption Type)

ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบการบริโภคเป็นรูปแบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่นิยมใช้มากที่สุด เนื่องจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มชนิดนี้เอื้อต่อการลงทุน และการพัฒนาเศรษฐกิจ โดยมีข้อดี ดังนี้

- 1) ภาษีมูลค่าเพิ่มชนิดนี้ไม่เก็บภาษีจากสินค้าประเภททุน กล่าวคือ สินค้าประเภททุนถูกจัดให้เป็นวัตถุดิบ (Input) อย่างหนึ่ง และยอมให้หักภาษีได้ทันที ดังนั้น ในช่วงที่ภาคธุรกิจมีการลงทุนมาก ธุรกิจก็จะได้รับคืนภาษีซึ่งเป็นการส่งเสริมการลงทุนไปในตัว
- 2) มีวิธีการคำนวณง่ายเพราะสินค้าที่ซื้อทั้งหมดเพื่อการผลิตไม่ว่าจะเป็นสินค้าทุนหรือวัตถุดิบสามารถนำภาษีที่ชำระแล้วมาหักออกได้ทั้งหมด ดังนั้น จึงไม่เกิดปัญหาในการตีความว่าสินค้าใดเป็นสินค้าทุน สินค้าใดเป็นวัตถุดิบที่ใช้สิ้นเปลือง

3) มีความเป็นกลางระหว่างการบริโภคกับการออม เนื่องจากการเก็บภาษีจากการบริโภค ไม่เก็บจากการออมทำให้เกิดความเป็นกลางในการตัดสินใจระหว่างการบริโภคในปัจจุบันหรือการบริโภคในอนาคต และไม่เป็นการลงโทษการออม คือ ไม่เก็บภาษีจากผู้ออม 2 ครั้ง ดังเช่นภาษีเงินได้ซึ่งเก็บภาษีเมื่อผู้มีเงินได้ได้รับเงินได้ครั้งหนึ่ง และเก็บเมื่อผู้มีเงินได้ได้รับดอกผลจากเงินได้ (ซึ่งเสียภาษีแล้ว) และเก็บออมไว้ครั้งหนึ่ง

วิธีการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มที่เหมาะสมกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแบบการบริโภค ได้แก่ วิธีเครดิต และวิธีลบ ส่วนวิธีบวกไม่เหมาะที่จะนำมาใช้เพราะเมื่อได้มูลค่าเพิ่มจากการบวกผลตอบแทนต่อปัจจัยการผลิตแล้วจะต้องเอามูลค่าของการลงทุนมาลบออกอีกจึงจะได้ฐานภาษี อีกทั้งวิธีบวกเป็นวิธีที่คำนวณยาก และไม่เป็นที่นิยมใช้อยู่แล้วเพราะจำเป็นต้องทราบค่ากำไรก่อนจึงจะคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้

ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบการบริโภคนี้เป็นภาษีมูลค่าเพิ่มที่สอดคล้องกับหลักปลายทาง ทั้งนี้ เพราะว่าหลักปลายทางถือการบริโภคเป็นเกณฑ์ และไม่เก็บภาษีจากสินค้าส่งออกแต่เก็บภาษีจากสินค้านำเข้า ซึ่งสอดคล้องกับลักษณะของภาษีมูลค่าเพิ่มแบบการบริโภคที่มุ่งเก็บจากสินค้าเพื่อการบริโภค

3.4.2 ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบรายได้ประชาชาติสุทธิ (Income หรือ NNP Type)

ดังได้กล่าวมาแล้วว่าภาษีมูลค่าเพิ่มลักษณะนี้ให้หักเฉพาะค่าเสื่อมราคา แต่ไม่ได้หักการลงทุน ดังนั้น จึงมีฐานกว้างกว่าแบบการบริโภคและไม่เป็นภาระแก่รัฐบาลในการคืนภาษีให้กับผู้เสียภาษี โดยเหตุเพราะผู้เสียภาษีได้ลงทุน นอกจากนั้นแล้ว ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบรายได้นี้มี ความยืดหยุ่นต่อรายได้สูงกว่าภาษีมูลค่าเพิ่มแบบการบริโภค

อย่างไรก็ตามในทางปฏิบัติภาษีมูลค่าเพิ่มแบบนี้มีความยุ่งยากมากเพราะต้องตีความว่า input ใดเป็นสินค้าทุน input ใดเป็นวัตถุดิบเพราะวัตถุดิบและสินค้าทุนมีการปฏิบัติที่ต่างกัน วัตถุดิบสามารถนำมาหักออกจากฐานภาษีได้เลย แต่สินค้าทุนหักไม่ได้จะหักได้เฉพาะค่าเสื่อมราคา สำหรับวิธีคำนวณภาษีนี้อาจทำได้ทั้งวิธีบวก วิธีลบ และวิธีเครดิต แต่วิธีที่เหมาะสมที่สุดกับภาษีมูลค่าเพิ่มแบบรายได้ คือ วิธีบวกการคำนวณภาษีทำได้โดยเอาผลตอบแทนต่อปัจจัยการผลิตรวมกันแล้วหักด้วยค่าเสื่อมราคา ดังนั้น จึงมีความยุ่งยากและเป็นภาระในการทำบัญชีค่าเสื่อมราคาของสินค้าทุนอีกด้วย

ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบรายได้นี้มีข้อเสียที่สำคัญประการหนึ่ง คือ ไม่เหมาะสมกับหลักปลายทางเพราะวิธีบวก ซึ่งเป็นวิธีคำนวณที่เหมาะสมกับภาษีชนิดนี้ ไม่เอื้อต่อการคืนภาษีให้กับสินค้าส่งออกเพราะไม่สามารถกำหนดจำนวนภาษีที่จ่ายไปแล้วในการผลิตขั้นตอนแรกๆ ได้

3.4.3 ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบผลิตภัณฑ์ประชาชาติเบื้องต้น (GNP Type)

ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบผลิตภัณฑ์ประชาชาตินี้ไม่เป็นที่นิยมเนื่องจากมีข้อเสียที่สำคัญ ดังนี้

(1) เป็นอุปสรรคต่อการลงทุน กล่าวคือการเก็บภาษีลักษณะนี้เป็นการเลือกปฏิบัติ ด้านลบต่อการใช้สินค้าประเภททุนเพราะ ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบนี้ไม่ยอมให้หัก ค่าการซื้อสินค้าทุน และไม่ยอมให้หักค่าเสื่อมราคาด้วย ทำให้ไม่ค่อยเป็นที่นิยมในต่างประเทศ

(2) มีความยุ่งยากในทางปฏิบัติ กล่าวคือในทางปฏิบัติหากจะรวมการลงทุนไว้ในฐานภาษีในการเครดิตภาษีต่อสินค้าที่ซื้อมาเพื่อการผลิตจะต้องแยกว่าสินค้าใดเป็นสินค้าที่ใช้เป็นวัตถุดิบ และสินค้าใดที่ใช้เป็นสินค้าทุน การแยกนี้เพิ่มความยุ่งยากในทางปฏิบัติอย่างมาก นอกจากนี้ หากจะไม่ยอมให้หักการลงทุน ก็จะต้องมีการปฏิบัติให้เหมือนกันระหว่างการลงทุนซื้อสินค้าทุน และการลงทุนในรูปของการเพิ่มสินค้าคงคลัง (Inventories) เพราะการลงทุนในรูปแบบหลังก็เป็นการลงทุนเหมือนกัน ดังนั้น การที่จะไม่ยอมให้หักการลงทุนเพิ่มสินค้าคงคลังนั้น ในทางปฏิบัติทำได้ยากมากหรือทำไม่ได้เลย เพราะสินค้าคงคลังที่เพิ่มขึ้นนั้นก็คือสินค้าที่ซื้อมาเพื่อผลิตหรือเพื่อขายนั่นเอง

3.5 หลักการในการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

วัตถุประสงค์หลักของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ การหารายได้ให้รัฐบาลใช้จ่าย โดยมีหลักการสำคัญว่า ให้การหารายได้นั้นมีความเป็นกลางที่สุด กล่าวคือ มีผลต่อการบิดเบือนทางเศรษฐกิจน้อยที่สุดเพื่อให้เป็นไปตามหลักการดังกล่าวจึงควรหลีกเลี่ยงการยกเว้นภาษี นอกจากนั้น การยกเว้นทำให้เกิดการขาดตอนของวงจรเครดิต และทำให้เกิดการเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อน ดังนั้น การจะพิจารณายกเว้นให้กับกิจการหรือสินค้าหรือบริการใดจึงต้องเพิ่มความระมัดระวังเป็นพิเศษ อย่างไรก็ตาม ภายใต้วัตถุประสงค์หลักและหลักการสำคัญ รัฐจึงมีความจำเป็นต้องคำนึงถึงวัตถุประสงค์รองและหลักการประกอบ (Supplementary Principle) เช่นวัตถุประสงค์ในเรื่องการจัดให้มีบริการสวัสดิภาพของสังคม และหลักเกี่ยวกับการลดภาระให้กับคนยากจน เป็นต้น

ดังนั้น กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มที่ใช้กันในประเทศต่างๆ จึงมีการกำหนดกิจการและสินค้าหรือบริการที่ได้รับยกเว้นภาษี โดยทั่วไปแล้วการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มกระทำเพื่อเหตุผลต่างๆ กันดังต่อไปนี้

3.5.1 เพื่อลดภาระภาษีของผู้มีรายได้น้อย

จึงมีการยกเว้นภาษีให้กับสินค้าและบริการที่จำเป็นแก่การครองชีพ และบริการเพื่อสวัสดิการสังคม เช่น อาหารที่ยังไม่แปรรูป น้ำประปา และการคมนาคมขนส่งต่างๆ บริการสุขภาพ และบริการทางการศึกษาในโรงเรียน เป็นต้น

3.5.2 เพื่อส่งเสริมวัฒนธรรมการศึกษาและการกุศล

จึงมีการยกเว้นภาษีให้หนังสือ หนังสือพิมพ์ นิตยสาร วิทยุ และโทรทัศน์ งานทางศิลปะ การกีฬาสมัครเล่น กิจกรรมเพื่อการศาสนาและการกุศล

3.5.3 เพื่อความสัมพันธ์อันดีระหว่างประเทศ

จึงได้มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับสินค้าที่บุคคลในคณะทูตนำเข้ามาจากต่างประเทศ

3.5.4 เพื่อป้องกันการเก็บภาษีซ้ำซ้อน

ได้มีการยกเว้นภาษีให้กับปัจจัยการผลิตต่างๆ และบริการที่มีลักษณะการใช้แรงงาน เช่น ที่ดิน บริการของผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ นักร้อง นักแสดง นักแต่งเพลง และนักวิจัย เป็นต้น

3.5.5 เพื่อความสะดวกในการบริหารจัดการเก็บภาษี

ได้มีการยกเว้นภาษีให้แก่กิจการที่มีขนาดเล็กมาก และกิจการที่กระจัดกระจาย ซึ่งทำให้จัดเก็บภาษีได้ยาก และอาจทำให้การบริหารจัดเก็บภาษีไม่คุ้มกับต้นทุนการจัดเก็บ

3.5.6 การยกเว้นเพื่อกิจการอื่น เช่น การยกเว้นให้กับการขายไปรษณียากร เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม สินค้าที่ได้รับการยกเว้นภาษีมิได้ปลอดภาระภาษีโดยสิ้นเชิง เพราะการยกเว้นภาษีคือการไม่เก็บภาษีจากการขายสินค้าและบริการนั้นๆ แต่ก็ไม่สามารถขอคืนภาษีหรือให้เครดิตภาษีสำหรับวัตถุดิบที่นำมาผลิตสินค้านั้นได้ ยกตัวอย่าง เช่น หากเรากำหนดให้น้ำประปาเป็นสินค้าที่ได้รับการยกเว้นภาษี หมายความว่า การขายน้ำประปาไม่ต้องเสียภาษี แต่ไม่ได้หมายความว่าน้ำประปาเป็นสินค้าที่ปลอดภาษี เพราะในการผลิตน้ำประปา ผู้ผลิตต้องซื้อเครื่องกรองน้ำ คลอรีน และวัสดุอุปกรณ์การผลิตอื่นๆ ซึ่งได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มมาแล้ว ภาษีที่ติดมากับอุปกรณ์การผลิตและวัตถุดิบทำให้ต้นทุนการผลิตน้ำประปาสูงขึ้น และได้ถูกผลักภาระต่อไปในรูปของราคาขายน้ำประปาที่สูงขึ้น ทำให้ภาษีส่วนนี้มิได้รับการหักออก จึงถือว่าน้ำประปาไม่ได้เป็นสินค้าที่ปลอดภาระภาษีโดยสิ้นเชิง แม้ว่าน้ำประปาจะได้รับการยกเว้นภาษีก็ตาม ดังนั้น หากรัฐบาลประสงค์จะให้ น้ำประปาปลอดภาระภาษีโดยสิ้นเชิงรัฐบาลจะต้องกำหนดให้ใช้อัตราศูนย์กับน้ำประปา

3.6 ผลต่อระบบเศรษฐกิจจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มย่อมส่งผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจในด้านต่างๆ เช่น การลงทุน การค้าระหว่างประเทศ ประสิทธิภาพการผลิต การเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ การกระจายรายได้ ระดับราคาสินค้า อีกทั้งยังมีผลต่อภาคเศรษฐกิจต่างๆ อีกด้วย ซึ่งอาจกล่าวโดยสรุปได้ ดังนี้

3.6.1 ด้านการลงทุน

ประเทศที่ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มจากฐานการบริโภค (ไม่เก็บจากการลงทุน) จะทำให้ผู้ประกอบการสามารถนำภาษีที่ได้เสียไปแล้วจากการซื้อวัตถุดิบทุกชนิด รวมทั้งสินค้าทุน มาหักออกจากรายได้ที่หักเก็บจากการขายสินค้าของตนได้ การที่ธุรกิจสามารถเครดิตภาษีสินค้าทุนได้ทันทีเมื่อตนซื้อเข้ามา มีผลทำให้สินค้าทุนปลอดจากภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งเป็นการแก้ไขปัญหาด้านสภาพคล่องของธุรกิจที่มีค่าใช้จ่ายในการลงทุนสูง ซึ่งต่างจากการจัดเก็บภาษีการค้า กล่าวคือ สินค้าประเภทเครื่องจักร เครื่องมือ เครื่องใช้ที่ใช้ในขบวนการผลิตหรือให้บริการ รวมทั้งวัตถุดิบนั้น ต้องเสียภาษีการค้า (รวมอยู่ในราคาด้วย) แต่ผู้ผลิตไม่สามารถนำภาษีที่ได้เสียไปแล้วเหล่านั้นมาหักออกจากภาษีที่ต้องนำส่งได้ ดังนั้น ต้นทุนสินค้าจึงมีความซ้ำซ้อนของภาระภาษีอยู่

3.6.2 ด้านการค้าระหว่างประเทศ แบ่งออกเป็น

1) การส่งออก

โดยทั่วไป ประเทศที่ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มมักจะใช้อัตรา 0% สำหรับการส่งออกสินค้าและบริการ ซึ่งจะให้ผู้ส่งออกได้รับคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่อยู่ในต้นทุนการผลิต โดยการเครดิตภาษีวัตถุดิบ (Input Tax) ตามหลักฐานใบกำกับภาษี (Tax Invoice) ซึ่งต้องใช้ในการขอคืนภาษี ดังนั้น สินค้าที่ส่งออกจึงปลอดจากภาระภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างสิ้นเชิง และทำให้สามารถแข่งขันกับชาติอื่นๆ ได้

ในทางกลับกัน ระบบภาษีการค้าในอดีตนั้น แม้ว่าโดยทั่วไปรัฐบาลอาจมีมาตรการเสริมเพื่อกระตุ้นการส่งออกหลายประการ (เช่น การยกเว้นภาษีการค้าให้กับสินค้าส่งออกบางประเภท การลดอัตราภาษีการค้าสินค้าส่งออกบางประเภท การให้เงินชดเชยการส่งออก) อย่างไรก็ดี มาตรการเหล่านี้ก็ไม่สามารถแก้ปัญหาได้ทั้งหมด เนื่องจากยังคงมีภาระภาษีการค้าแฝงอยู่ในสินค้าที่ส่งออกบางส่วน เพราะภาษีการค้าเก็บจากผู้ผลิตทุกขั้นตอน และผู้ผลิตในขั้นตอนต่างๆ ได้บวกภาษีการค้านี้ไว้ในราคาสินค้าแล้ว ถึงแม้รัฐบาลจะมีได้เก็บภาษีการค้าเมื่อส่งออกอีก ก็ตาม นอกจากนี้การชดเชยภาษีการค้าก็มีปัญหามาก เนื่องจากไม่สามารถชดเชยภาษีได้ตรงตามจำนวนภาษีจริงที่อยู่ในต้นทุนการผลิต และอาจก่อให้เกิดข้อโต้แย้งกับประเทศคู่ค้าที่มักจะยกเรื่องชดเชยภาษี

อาจขึ้นเป็นข้อกล่าวหาว่า รัฐบาลได้ให้การอุดหนุนสินค้าส่งออกเพื่อทุ่มตลาด (Dumping) และอาจใช้มาตรการตอบโต้สินค้าของชาตินั้นๆ ได้

2) การนำเข้า

ภาษีมูลค่าเพิ่มให้การปฏิบัติต่อสินค้าเข้าและสินค้าที่ผลิตในประเทศอย่างเท่าเทียมกัน ในขณะที่ระบบภาษีการค้าในอดีตนั้น สินค้านำเข้าบางชนิดจะเสียภาษีการค้าในอัตราที่สูงกว่าสินค้าชนิดเดียวกับที่ผลิตในประเทศ เพื่อวัตถุประสงค์ในการปกป้องอุตสาหกรรมภายในประเทศจากการแข่งขันจากต่างประเทศ อย่างไรก็ตาม ในความเป็นจริงแล้ว ความซับซ้อนของภาษีการค้าอาจทำให้อุตสาหกรรมในประเทศ (ซึ่งมีขั้นตอนการผลิตหลายขั้นตอน) อยู่ในสถานะที่เสียเปรียบ เมื่อเปรียบเทียบกับ การนำเข้าซึ่งเสียภาษีการค้าเพียงทอดเดียว ความคุ้มครองอุตสาหกรรมภายในประเทศจึงถูกลบลงไปด้วยความซับซ้อนของภาษีการค้าต่อการผลิตในประเทศ

3.6.3 ด้านประสิทธิภาพการผลิต

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีการขายทั่วไปที่มีความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ (Neutrality) กล่าวคือ ภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อพฤติกรรมในการผลิตและการบริโภค อันจะทำให้กลไกตลาดทำงานได้อย่างเต็มที่ ทั้งนี้เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ก่อให้เกิดภาระภาษีซ้ำซ้อน อีกทั้งยังมักนิยมเก็บในอัตราเดียวสำหรับสินค้าและบริการทุกประเภท แล้วก็ใช้อัตรา 0% สำหรับการส่งออกซึ่งเป็นไปตามหลักปลายทาง (Destination Principle) ที่มุ่งให้สินค้าส่งออกปลอดจากภาระภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศต้นกำเนิด นอกจากนี้ภาษีมูลค่าเพิ่มยังไม่บิดเบือนการเลือกใช้ปัจจัยการผลิต โดยยอมให้ผู้ประกอบการนำภาษีที่ชำระแล้วในการซื้อวัตถุดิบ ตลอดจนสินค้าทุนมาหักออกจากภาษีที่คำนวณจากยอดขายได้ทันที ดังนั้น ผู้ประกอบการจึงสามารถเลือกใช้วัตถุดิบหรือสินค้าทุน ตลอดจนวิธีการผลิตที่มีประสิทธิภาพสูงสุดในการผลิตสินค้าของตน

3.6.4 ด้านการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ

ด้วยเหตุที่ภาษีมูลค่าเพิ่มมีส่วนช่วยในการส่งเสริมการลงทุน การส่งออก และการเพิ่มประสิทธิภาพการผลิตให้กับประเทศ ซึ่งสอดคล้องกับนโยบายของรัฐที่มุ่งผลิตสินค้าและให้บริการเพื่อส่งออก และการส่งเสริมให้มีการเลือกใช้ปัจจัยการผลิตอย่างมีประสิทธิภาพ และในที่สุดแล้วผลผลิตหรือรายได้ประชาชาติก็จะเพิ่มในอัตราที่สูงขึ้น ทั้งนี้ ภาษีมูลค่าเพิ่มมีส่วนช่วยส่งเสริมการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจได้ดีเพียงใดก็ขึ้นอยู่กับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย นั่นคือ ต้องมีความเหมาะสม ไม่สูงและไม่ต่ำเกินไป

3.6.5 ด้านผลกระทบต่อภาคเศรษฐกิจ

โดยหลักการแล้ว ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ดีจะต้องจัดเก็บในอัตราเดียวและครอบคลุมผู้เสียภาษีทุกประเภทธุรกิจ ไม่ว่าจะอยู่ในภาคการเกษตรหรืออุตสาหกรรม เพื่อความยุติธรรมและเป็นกลางในการเลือกดำเนินธุรกิจและใช้ปัจจัยการผลิต

1) ภาคการเกษตร

ประเทศที่ใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มส่วนใหญ่นิยมยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับสินค้าเกษตร อย่างไรก็ตาม การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับสินค้าเกษตรยังคงมีภาระภาษีมูลค่าเพิ่มแฝงอยู่ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในรูปของภาษีมูลค่าเพิ่มที่เก็บจากปัจจัยการผลิตสินค้าเกษตรที่เกษตรกรใช้ ซึ่งทางแก้จึงอาจจัดเก็บอัตรา 0% สำหรับสินค้าเกษตรเพื่อให้สินค้าเกษตรปลอดจากภาระภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างแท้จริง²

2) ภาคอุตสาหกรรม

ภาคอุตสาหกรรมเป็นกลุ่มใหญ่ที่ได้รับประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากทุกอุตสาหกรรมสามารถนำภาษีที่แฝงอยู่ในวัตถุดิบและสินค้าทุนต่างๆ มาหักออกจากภาษีที่ต้องนำส่งได้ ในขณะที่ระบบภาษีการค้านั้น ไม่สามารถขอลดภาษีที่แฝงอยู่ในวัตถุดิบและสินค้าทุนได้ ทั้งนี้ ภาคอุตสาหกรรมจะได้รับประโยชน์มากน้อยเพียงใด ย่อมขึ้นอยู่กับอัตราภาษีที่จัดเก็บ

3.6.6 ด้านการกระจายรายได้

ภาษีมูลค่าเพิ่มเก็บจากการใช้จ่ายของประชาชน ซึ่งแม้ว่ากฎหมายจะกำหนดให้เก็บจากผู้ประกอบการ แต่ในทางปฏิบัติแล้ว ผู้ประกอบการจะผลักภาระภาษีนี้ไปยังประชาชน ซึ่งเป็นผู้บริโภคขั้นสุดท้าย ดังนั้น ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจะช่วยกระจายรายได้ให้ดีขึ้นได้โดยอาจมีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับสินค้าและบริการที่จำเป็นต่อการครองชีพ เพื่อเป็นการลดภาระภาษีให้แก่ผู้มีรายได้น้อย ในทางกลับกันสำหรับสินค้าที่มีลักษณะฟุ่มเฟือยและสินค้าที่บริโภคโดยผู้มีรายได้สูง ก็อาจใช้วิธีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม 2 อัตรา (ในอัตราก้าวหน้า) หรืออาจใช้วิธีเก็บภาษีสรรพสามิตเสริมก็ได้

3.6.7 ด้านระดับราคาสินค้า

ในทางทฤษฎีแล้วภาษีมูลค่าเพิ่มไม่มีนัยสำคัญต่อการเปลี่ยนแปลงระดับราคาสินค้า แต่ภาวะเงินเฟ้อมักเป็นผลมาจากการดำเนินการด้านอื่น เช่น การใช้นโยบายการเงินการคลังในทางที่จะเพิ่มปริมาณเงินในประเทศ การปรับปรุงอัตราค่าจ้างเงินเดือน การปรับราคาน้ำมัน การเปลี่ยนแปลงสภาพคล่องทางการเงินภายในประเทศ เป็นต้น ดังตัวอย่างเช่น ประสบการณ์การนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในประเทศไทย เมื่อปี พ.ศ. 2535 ก็ไม่ได้ทำให้ระดับราคาสินค้าสูงขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ ในทางตรงกันข้าม ภายใต้ระบบเศรษฐกิจที่มีการแข่งขันอย่างเสรีและเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างถ้วนหน้ากัน (ไม่เลือกปฏิบัติเก็บบางธุรกิจในอัตราสูง เก็บบางธุรกิจในอัตราต่ำ) ระดับราคาสินค้าจะมีแนวโน้มลดลงด้วย

²ในกรณีของไทยได้เลือกใช้วิธีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับสินค้าเกษตรจำพวก กสิ กรรม ปศุสัตว์ ประมง อีกทั้งยังยกเว้นให้กับปัจจัยการผลิตสินค้าเกษตรจำพวก ปุ๋ย ยาฆ่าแมลง ปลาป่น ฯลฯ การดำเนินการเช่นนี้ช่วยลดภาระภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ภาคเกษตรได้

บทที่ 4

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยและต่างประเทศ

ประเทศไทยได้นำระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนภาษีการค้าเมื่อวันที่ 1 มกราคม พ.ศ.2535 เนื่องจากระบบภาษีการค้ามีการจัดเก็บในลักษณะที่ซ้ำซ้อนและมีความยุ่งยากในการจัดเก็บภาษี และเป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาอุตสาหกรรมและการส่งออกของประเทศ อีกทั้งมีลักษณะที่ทำให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีเป็นไปโดยง่าย เพราะไม่มีหลักฐานสอบยันการเสียภาษีระหว่างผู้ประกอบการด้วยกัน ในขณะที่ภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นภาษีที่มีหลักการจัดเก็บจากมูลค่าของสินค้าหรือบริการเฉพาะที่เพิ่มขึ้น (Value Added)¹ ในแต่ละขั้นตอนของการผลิตและการจำหน่ายสินค้าหรือบริการ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง คือ ใช้มูลค่าเพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนการผลิตหรือการจำหน่ายสินค้าหรือบริการเป็นฐานการคำนวณภาษี (มูลค่าของสินค้าหรือบริการที่เพิ่มขึ้น x อัตราภาษี) จึงเป็นภาษีที่ไม่มีความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บและช่วยส่งเสริมการพัฒนาการค้าและการลงทุนของประเทศได้เป็นอย่างดี ดังนั้น ในบทนี้จะกล่าวถึงลักษณะและระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย และของต่างประเทศว่า ลักษณะและระบบการจัดเก็บภาษีที่เหมือนหรือแตกต่างกันอย่างไร

4.1 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของไทย

4.1.1 ลักษณะโดยทั่วไปของภาษีมูลค่าเพิ่ม

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยเป็นการจัดเก็บจากการบริโภคเป็นหลัก ไม่มีการจัดเก็บภาษีจากการลงทุน โดยคำนวณภาระภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยวิธีเครดิต (Credit Method) กล่าวคือ การนำภาษีขาย (Output Tax) ลบด้วยภาษีซื้อ (Input Tax) และเก็บภาษีโดยใช้หลักปลายทาง (Destination Principle) ที่มุ่งเก็บภาษีจากสินค้าทุกชนิดที่มีการบริโภคในประเทศเป็นหลัก โดยไม่คำนึงถึงว่าสินค้านั้นจะมีการผลิต ณ ที่ใดก็ตาม การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยในปัจจุบันมีลักษณะสรุป ได้ดังนี้

- 1) ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่มุ่งจัดเก็บจากการบริโภค (Tax on Consumption) ดังนั้น ผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม (Tax Burden) ที่แท้จริง คือ ผู้บริโภคคนสุดท้าย (Final Consumers)
- 2) ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บจากมูลค่าส่วนที่เพิ่มขึ้นของสินค้าหรือบริการในทุกขั้นตอนของการขายสินค้า หรือการให้บริการเฉพาะส่วนที่ยังไม่ผ่านการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมาก่อน ภาษีมูลค่าเพิ่มจึงได้ชื่อว่าเป็นภาษีที่จัดเก็บไม่ซ้ำซ้อนและมีความเป็นธรรมอย่างยิ่ง

¹ คำว่า “มูลค่าเพิ่ม” ในที่นี้หมายถึง มูลค่าส่วนที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนการผลิตและการจำหน่ายสินค้าหรือบริการ ซึ่งจะมีค่าเท่ากับผลต่างระหว่างราคาสินค้าหรือบริการที่ขายกับราคาสินค้าหรือบริการที่ซื้อมาเพื่อผลิตหรือจำหน่าย

3) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่นำมาใช้ในประเทศไทย เป็นภาษีมูลค่าเพิ่มแบบการบริโภค (Consumption Type VAT) จึงไม่มุ่งที่จะจัดเก็บภาษีจากการลงทุนของผู้ประกอบการ ดังนั้น ในกรณีที่ผู้ประกอบการได้จ่ายภาษีมูลค่าเพิ่มจากการลงทุน อาทิ เครื่องจักร เครื่องมือ เครื่องใช้ หรือรายจ่ายเพื่อการลงทุนใดๆ ก็สามารถนำภาษีซื้อสำหรับสินค้าทุน ตามหลักฐานในกำกับภาษีมาหักออกจากภาษีขายได้

4) ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บตามหลักปลายทาง (Destination Principle) สำหรับการค้าระหว่างประเทศ ให้ถือว่าปลายทางของสินค้าหรือบริการดังกล่าวอยู่ในประเทศไทย กรณีนำเข้าสินค้าหรือบริการจากต่างประเทศ

5) ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีอากรประเมิน (Assessable Tax) เช่นเดียวกับภาษีเงินได้ และภาษีธุรกิจเฉพาะ ซึ่งกำหนดให้ผู้เสียภาษีหรือนำส่งภาษีมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

4.1.2 ข้อยกเว้นและข้อดีของภาษีมูลค่าเพิ่ม

4.1.2.1 ข้อยกเว้นของภาษีมูลค่าเพิ่ม มีดังนี้

1) ภาษีมูลค่าเพิ่มอาจเพิ่มภาระการปฏิบัติตามในด้านของผู้เสียภาษี เพราะการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างถูกต้องนั้น จำเป็นต้องมีการจัดทำบัญชีหรือรายงานต่างๆ รวมทั้งการออกใบกำกับภาษี ตลอดจนต้องเก็บรักษาเอกสารหลักฐานดังกล่าวไว้เป็นอย่างดีด้วย ซึ่งผู้เสียภาษีจะต้องรับภาระต่างๆ รวมทั้งจะต้องเสียค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวข้องเพิ่มขึ้น

(1) ในกรณีที่ระบบบัญชียังไม่มีมาตรฐานดีพอและยังไม่มีระบบที่จะควบคุมการออกใบเสร็จรับเงินและใบกำกับภาษีให้ครบถ้วนได้ อาจก่อให้เกิดช่องทางรั่วไหลของภาษีมูลค่าเพิ่มได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในด้านการเครดิตภาษีของปัจจัยการผลิต และการคืนภาษีให้กับกิจการที่เสียภาษีในอัตรา 0%

(2) เนื่องจากภาระภาษีมูลค่าเพิ่มจะตกกับผู้ซื้อสินค้าทอดสุดท้าย (ได้แก่ ผู้บริโภค) จึงอาจทำให้ระดับราคาสินค้ามีราคาสูงขึ้น

4.1.2.2 ข้อดีของภาษีมูลค่าเพิ่ม มีดังนี้

1) ขจัดความซ้ำซ้อนของภาระภาษี กล่าวคือ ภาษีมูลค่าเพิ่มมีหลักการเก็บจากฐานมูลค่าของสินค้าหรือบริการเฉพาะส่วนที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนการผลิตและจำหน่ายเท่านั้น จึงไม่มีภาระภาษีที่ซ้ำซ้อนกัน สิ่งนี้แตกต่างจากภาษีการค้าในอดีต ซึ่งจัดเก็บจากยอดขายหรือรายรับก่อนหักรายจ่ายในทุกขั้นตอนการผลิตหรือให้บริการ (นั่นคือ เก็บจากรายรับจากการขายสินค้า $\times$ อัตราภาษี) ทำให้มีการเก็บภาษีซ้ำซ้อนในหลายขั้นตอน ต้นทุนการผลิตสินค้าจึงสูงกว่าที่ควร

(1) มีความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ เพราะมีเพียงอัตราเดียว จึงไม่

บิดเบือนการทำงานของกลไกตลาด สิ่งนี้แตกต่างจากภาษีการค้าในอดีตซึ่งมีโครงสร้างอัตราภาษีหลายอัตรา กล่าวคือ มีตั้งแต่อัตราร้อยละ 0.5 ถึง ร้อยละ 50 รวมทั้งหมด 21 อัตรา ซึ่งถือเป็นการเลือกปฏิบัติต่อสินค้าที่ต่างกัน ก่อให้เกิดการบิดเบือนการทำงานของกลไกตลาด

(2) มีกลไกป้องกันการหลบหนีภาษีอยู่ในตัว เนื่องจากการเสียภาษีของผู้ขายรายหนึ่งจะถูกนำไปเป็นหลักฐานการเครดิตของผู้เสียภาษี (ผู้ขาย) อีกรายหนึ่ง โดยที่การซื้อขายสินค้าแต่ละครั้ง ผู้ขายจะต้องออกหลักฐานใบกำกับภาษี (Tax Invoice) ให้กับผู้ซื้อสินค้าเพื่อนำไปใช้ในการเครดิตออกจากภาษีขายในการยื่นแบบชำระภาษีต่อกรมสรรพากร ซึ่งหากผู้ประกอบการรายใดมีเอกสารหลักฐานภาษีซื้อ (ใบกำกับภาษี) ไม่ครบถ้วน ก็ต้องแบกรับภาระภาษีในส่วนนั้นๆ ไว้เอง แรงจูงใจในการหนีภาษีจึงน้อยลง ด้วยเหตุนี้ แต่ละฝ่ายจะต้องรักษามูลประโยชน์ของตนเอง จึงเป็นการควบคุมกันเองระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกัน แทนที่จะถูกควบคุมหรือตรวจสอบโดยเจ้าหน้าที่ของรัฐแต่ฝ่ายเดียว

(3) เอื้ออำนวยต่อการลงทุน ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มยอมให้มีการเครดิตภาษีสำหรับสินค้าประเภททุน (เครื่องจักร) ที่ซื้อมาใช้ในกิจการ โดยถือเสมือนว่าสินค้าประเภททุนเป็นสินค้าทั่วไปที่ซื้อมาเพื่อหารายได้ การให้เครดิตภาษีดังกล่าวจะมีผลให้ผู้เสียภาษีได้รับเงินคืนทันทีในงวดที่มีการซื้อสินค้าประเภททุนมาใช้ ซึ่งเท่ากับสินค้าทุนไม่เสียภาษี ธุรกิจทุกขนาดต่างก็ได้รับการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกันเป็นประโยชน์ต่อผู้ประกอบการทุกราย ทำให้มีลักษณะส่งเสริมการลงทุน

(4) เอื้ออำนวยต่อการส่งสินค้าออก เนื่องจากระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บภาษีจากผู้ส่งออกในอัตรา 0% ทำให้สินค้าส่งออกปลอดจากภาระภาษีทางอ้อม ทำให้สินค้ามีโอกาสแข่งขันกับสินค้าต่างประเทศได้มากขึ้น

(5) โครงสร้างไม่ยุ่งยากซับซ้อน เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มมีอัตราจัดเก็บอัตราเดียวกับสินค้าและบริการทุกชนิด การคำนวณก็ง่าย เพียงนำภาษีขาย (Output Tax) ลบด้วยภาษีซื้อ (Input Tax) การเขียนกฎหมายก็ไม่สลับซับซ้อน

(6) อำนวยรายได้ให้รัฐมากขึ้น กล่าวคือ ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่มีฐานกว้างและมีกลไกป้องกันการหลบหนีภาษีอยู่ในตัวเอง การจัดเก็บภาษีจึงจัดเก็บได้เต็มเม็ดเต็มหน่วย

4.1.3 รูปแบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในปัจจุบัน

4.1.3.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มอาจแบ่งได้เป็น 3 ประเภทใหญ่ๆ คือ

1) ผู้ประกอบการ 2) ผู้นำเข้า และ 3) ผู้ที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นพิเศษ ดังนี้

1) ผู้ประกอบการ องค์ประกอบของผู้ประกอบการมีดังนี้ คือ (1) เป็น บุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล หรือนิติบุคคล และ (2) ขายสินค้าหรือให้บริการในทาง ธุรกิจหรือวิชาชีพ และ (3) ประกอบกิจการในราชอาณาจักร (ไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แล้วหรือไม่)

2) ผู้นำเข้า หมายถึง ผู้ประกอบการหรือบุคคลอื่นซึ่งนำสินค้าเข้ามา ในราชอาณาจักร ไม่ว่าเพื่อการใดๆ และให้หมายความรวมถึงการนำสินค้าที่ต้องเสียอากรขาเข้าหรือที่ ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรออกจากเขตปลอดอากรโดยมิใช่เพื่อส่งออกด้วย²

3) ผู้ที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นกรณีพิเศษ ตามมาตรา 82/1 แห่งประมวลรัษฎากร บุคคลต่อไปนี้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย ได้แก่

(1) ในกรณีที่ผู้ประกอบการอยู่นอกราชอาณาจักรและได้ขาย สินค้า หรือให้บริการในราชอาณาจักรเป็นปกติธุระโดยมีตัวแทนอยู่ในราชอาณาจักร ผู้มีหน้าที่เสีย ภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ ตัวแทนดังกล่าว

(2) ในกรณีการขายสินค้าหรือการให้บริการที่ได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ในอัตราร้อยละ 0 ถ้าภายหลังได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้า หรือโอนสิทธิในบริการนั้นไปให้กับ บุคคลที่มีชื่อการค้าการสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษของสหประชาชาติ สถานเอกอัครราชทูต สถานทูต สถานกงสุลใหญ่ สถานกงสุล ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ ผู้รับโอนสินค้าหรือผู้รับโอน สิทธิในบริการดังกล่าว

(3) ในกรณีสินค้านำเข้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ถ้าภายหลัง สินค้านั้นต้องเสียอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่

ก. ผู้ที่มีความรับผิดชอบตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตรา ศุลกากร

ข. ผู้รับโอนสินค้า ถ้ามีการโอนสินค้านี้ดังกล่าว

(4) ในกรณีที่มีการควบกิจการเข้ากัน ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ ผู้ที่ควบเข้ากันและผู้ประกอบการใหม่

(5) ในกรณีโอนกิจการ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ ผู้โอน และผู้รับโอน

4.1.3.2 กิจการที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

² เขตปลอดอากร หมายความว่าเขตปลอดอากรตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตอุตสาหกรรมส่งออกตาม กฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย และเขตที่มีกฎหมายกำหนดให้ยกเว้นอากรขาเข้า ที่มา: <http://www.customs.go.th/TaxPrivilege/TaxPrivilege9/TaxPrivilege9.jsp>

การประกอบกิจการประเภทต่างๆ ที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (มาตรา 81 แห่งประมวลรัษฎากร) สามารถแยกเป็นประเภทได้ ดังนี้

1) การขายสินค้า (ที่มีใช้การส่งออก) ดังต่อไปนี้

(1) การขายพืชผลทางการเกษตร ไม่ว่าจะเป็น ลำต้น กิ่ง ใบ เปลือก หน่อ ราก เหง้า ดอก หัว ฝัก เมล็ด หรือส่วนอื่นๆ ของพืช และวัตถุพลอยได้จากพืช ทั้งนี้ ที่อยู่ในสภาพสด หรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเป็นการชั่วคราวในระหว่างขนส่งด้วยการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง หรือด้วยการจัดทำหรือปรุงแต่งโดยวิธีการอื่น หรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเพื่อการขายปลีกหรือขายส่งด้วยวิธีการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง ทำให้แห้ง บด ทำให้เป็นชิ้น หรือด้วยวิธีอื่นๆ ข้าวสาร หรือผลิตภัณฑ์อาหารที่บรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อที่ทำเป็นอุตสาหกรรม ตามลักษณะ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(2) การขายสัตว์ ไม่ว่าจะเป็นมีชีวิตหรือไม่มีชีวิตและในกรณีสัตว์ไม่มีชีวิต ไม่ว่าจะเป็นเนื้อส่วนต่างๆ ของสัตว์ ไข่ นํ้านมและวัตถุพลอยได้จากสัตว์ ทั้งนี้ ที่อยู่ในสภาพสด หรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเป็นการชั่วคราวในระหว่างขนส่งด้วยการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง หรือด้วยการจัดทำหรือปรุงแต่งโดยวิธีการอื่น หรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเพื่อการขายปลีก หรือขายส่งด้วยวิธีการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง ทำให้แห้ง บด ทำให้เป็นชิ้น หรือด้วยวิธีอื่นๆ แต่ไม่รวมถึงผลิตภัณฑ์อาหารที่บรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อที่ทำเป็นอุตสาหกรรม ตามลักษณะ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(3) การขายปุ๋ย

(4) การขายปลาปน อาหารสัตว์

(5) การขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์ เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลาย หรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์

(6) การขายหนังสือพิมพ์ นิตยสาร หรือตำราเรียน

(7) การขายสินค้าของกระทรวง ทบวง กรม ซึ่งส่งรายรับทั้งสิ้น ให้แก่รัฐโดยไม่หักรายจ่าย

(8) การขายสินค้าเพื่อประโยชน์แก่การศาสนา หรือการสาธารณกุศล ภายในประเทศ ซึ่งไม่นำผลกำไรไปจ่ายในทางอื่น

(9) การขายบุหรณ์เฉพาะที่ผลิตโดยองค์กรของรัฐบาล และผู้ขายที่มีผู้ประกอบการอุตสาหกรรมยาสูบที่ผลิตสินค้าดังกล่าว

(10) การขายสลากกินแบ่งของรัฐบาล สลากออมสินของรัฐบาล และสลากบำรุงสภากาชาดไทย

(11) การขายแสดมบี้ไปรษณีย์ แสดมบี้อากร หรือแสดมบี้อื่นของ
รัฐบาลเฉพาะที่ยังไม่ได้ใช้ในราคาเกินมูลค่าที่ตราไว้

(12) การบริจาศลินค้าให้แก่

ก. สถานพยาบาลและสถานศึกษาของทางราชการ

ข. องค์การหรือสถานสาธารณกุศล หรือแก่สถานพยาบาล
และสถานศึกษาอื่นนอกจากใน (ก) ตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา

2) การให้บริการ ดังต่อไปนี้

(1) การให้บริการการศึกษาของสถานศึกษาของทางราชการ
สถานศึกษาตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน หรือโรงเรียนเอกชนตามกฎหมายว่าด้วย
โรงเรียนเอกชน

(2) การให้บริการที่เป็นงานทางศิลปะและวัฒนธรรมในสาขาและ
ลักษณะการประกอบกิจการที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

(3) การให้บริการการประกอบโรคศิลปะ การสอบบัญชี การว่าความ
หรือการประกอบวิชาชีพอิสระอื่น ตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี ทั้งนี้ เฉพาะวิชาชีพอิสระที่
มีกฎหมายควบคุมการประกอบวิชาชีพอิสระนั้น

(4) การให้บริการรักษาพยาบาลของสถานพยาบาลตามกฎหมาย
ว่าด้วยสถานพยาบาล

(5) การให้บริการวิจัย หรือให้บริการทางวิชาการ ทั้งนี้ ในสาขา
และลักษณะการประกอบกิจการที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

(6) การให้บริการห้องสมุด พิพิธภัณฑ์ สวนสัตว์

(7) การให้บริการตามสัญญาจ้างแรงงาน

(8) การให้บริการจัดแข่งขันกีฬาสมัครเล่น

(9) การให้บริการของนักแสดงสาธารณะ ทั้งนี้ เฉพาะบริการใน
สาขา และลักษณะการประกอบกิจการตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

(10) การให้บริการขนส่งในราชอาณาจักร

(11) การให้บริการขนส่งระหว่างประเทศ ซึ่งมีใช่เป็นการขนส่ง
โดยอากาศยานหรือเรือเดินทะเล

(12) การให้บริการเช่าสังหาริมทรัพย์

(13) การให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงบริการ
ที่เป็นการพาณิชย์ของราชการส่วนท้องถิ่น หรือเป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์ไม่ว่าจะเป็นกิจการ
สาธารณูปโภคหรือไม่ก็ตาม

(14) การให้บริการของกระทรวง ทบวง กรม ซึ่งส่งรายรับทั้งสิ้นให้แก่รัฐโดยไม่หักรายจ่าย

(15) การให้บริการเพื่อประโยชน์แก่การศาสนา หรือการสาธารณกุศลภายในประเทศ ซึ่งไม่นำผลกำไรไปจ่ายในทางอื่น

(16) การให้บริการสีข้าว

(17) การขนส่งระหว่างประเทศโดยผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ซึ่งตามกฎหมายของประเทศนั้นยกเว้นภาษีทางอ้อมให้แก่ผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยตามหลักเกณฑ์ที่ถ้อยปฏิบัติ

(18) การให้บริการสื่อสารทางวิทยุเกี่ยวกับการบินระหว่างประเทศ ทั้งนี้เฉพาะส่วนที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งได้รับมอบหมายจากรัฐบาลให้จัดบริการดังกล่าว

(19) การให้บริการศึกษาของสถานศึกษาที่รัฐมนตรีกำหนด

4.1.3.3 การนำเข้าสินค้า ดังต่อไปนี้

- 1) สินค้าตาม 4.1.3.2
- 2) สินค้าจากต่างประเทศที่นำเข้าไปในเขตปลอดอากร ทั้งนี้เฉพาะสินค้าที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น
- 3) สินค้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร
- 4) สินค้าซึ่งนำเข้าและอยู่ในอารักขาของศุลกากร แล้วได้ส่งกลับออกไปต่างประเทศ โดยได้คืนอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

4.1.3.4 ผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการดังกล่าวมีมูลค่าของฐานภาษีไม่เกินมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อม ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ปัจจุบันกำหนดให้การขายสินค้าหรือให้บริการของผู้ประกอบการที่มีรายรับไม่เกิน 1,800,000 บาทต่อปีได้รับการยกเว้นภาษี

3) ผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม
ผู้ประกอบการดังต่อไปนี้ได้รับการยกเว้นไม่ต้องจดทะเบียน
ภาษีมูลค่าเพิ่ม

(1) ผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร และเข้ามาประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรเป็นครั้งคราว

(2) ผู้ประกอบการที่ให้บริการจากต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร

(3) ผู้ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจะเป็นผู้อยู่นอกระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อขายสินค้าหรือให้บริการไปจึงไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ในการซื้อสินค้าหรือวัตถุดิบ รวมทั้งสินค้าทุนมาใช้ในการประกอบการ จะต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยไม่มีสิทธิได้รับคืนภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด เท่ากับว่าผู้ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มยังคงต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนนี้ไว้เอง อย่างไรก็ตาม ภาษีมูลค่าเพิ่มที่จ่ายไปแล้ว ผู้ประกอบการสามารถนำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้เช่นเดียวกับรายจ่ายในการประกอบกิจการตามปกติ

4) ผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแต่สามารถขอลดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้

ผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มบางประเภท สามารถขอลดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ คือ

(1) ผู้ประกอบกิจการขายพืชผลทางการเกษตร สัตว์ไม่ว่ามีชีวิตหรือไม่มีชีวิต ปุ๋ย ปลาปน อาหารสัตว์ ยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์ หนังสือพิมพ์ นิตยสาร หรือตำราเรียน

(2) ผู้ประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการซึ่งไม่ได้รับยกเว้นภาษี และมีรายรับไม่เกิน 1,800,000 บาทต่อปี

(3) การให้บริการขนส่งในราชอาณาจักรโดยอากาศยาน

(4) การส่งออกของผู้ประกอบการในเขตอุตสาหกรรมส่งออกตามกฎหมายว่าด้วย นิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย

5) ความรับผิดชอบในการเสียภาษี

โดยเหตุที่ภาษีมูลค่าเพิ่มมีหลักการจัดเก็บจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ ตลอดจนการนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศ ฉะนั้น การที่จะถือว่าผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้า ได้ขายสินค้าหรือให้บริการเมื่อใดหรือได้มีการนำเข้าเกิดขึ้นเมื่อใด จึงเป็นปัญหาสำคัญและเป็นสิ่งจำเป็นที่กฎหมายจะต้องกำหนดให้ชัดเจนแน่นอนเพื่อให้มีการเสียภาษีขาย ออกใบกำกับภาษีหรือให้มีการปฏิบัติหน้าที่ใดๆ ที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มต่อไป

กฎหมาย (มาตรา 78 แห่งประมวลรัษฎากร) ได้กำหนดให้ ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีต่างๆ เกิดขึ้นเมื่อมีการกระทำอย่างหนึ่งอย่างใดดังต่อไปนี้

(1) กรณีขายสินค้า

ความรับผิดชอบในการเสียภาษีทั้งหมดของผู้ขายจะเกิดขึ้นเมื่อมีการส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ เว้นแต่กรณีที่ผู้ขายได้โอนกรรมสิทธิ์สินค้า หรือได้รับชำระราคาสินค้า หรือได้ออกใบกำกับภาษีก่อนมีการส่งมอบสินค้า ความรับผิดชอบในการเสียภาษีของผู้ขายก็จะเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำที่เกิดขึ้นแล้วแต่กรณี

(2) กรณีขายสินค้าตามสัญญาให้เช่าซื้อหรือสัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบ

ความรับผิดชอบของผู้ขายจะเกิดขึ้นเมื่อถึงกำหนดชำระราคาตามงวดที่ถึงกำหนดชำระราคาในตารางงวด เว้นแต่กรณีที่ผู้ขายได้รับชำระราคาสินค้าหรือได้ออกใบกำกับภาษีก่อนที่จะถึงกำหนดชำระในแต่ละงวดความรับผิดชอบในการเสียภาษีของผู้ขายดังกล่าวจะเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำที่เกิดขึ้นแล้วแต่กรณี

(3) กรณีขายสินค้าโดยมีการตั้งตัวแทนเพื่อขายและได้ส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนแล้วตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

ความรับผิดชอบในการเสียภาษีทั้งหมดของผู้ขายจะเกิดขึ้นเมื่อตัวแทนได้ส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ เว้นแต่กรณีที่ตัวแทนได้โอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าให้แก่ผู้ซื้อก่อน หรือได้รับชำระราคาสินค้าหรือได้ออกใบกำกับภาษี หรือได้มีการนำสินค้าไปใช้ ซึ่งเป็นการกระทำที่เกิดขึ้นก่อนที่ตัวแทนจะส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ ความรับผิดชอบในการเสียภาษีของผู้ขายก็จะเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำนั้นๆ แล้วแต่กรณี

(4) กรณีการขายสินค้าโดยการส่งออก

โดยทั่วไป ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะเกิดขึ้นพร้อมกันกับการชำระอากรขาออก หรือวันที่ได้มีการวางค้ำประกันอากรขาออกแล้วแต่กรณี และหากเป็นกรณีไม่ต้องเสียหรือยกเว้นอากรขาออก ความรับผิดชอบจะเกิดขึ้นในวันที่มีการออกใบขนสินค้าขาออกตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

(5) กรณีการให้บริการ

ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ให้บริการเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาค่าบริการ เว้นแต่กรณีที่ผู้ให้บริการได้ออกใบกำกับภาษีให้แก่ลูกค้า หรือได้ใช้บริการนั่นเอง ก่อนมีการชำระค่าบริการ ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม จะเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำนั้นๆ แล้วแต่กรณี

(6) กรณีการให้บริการตามสัญญาที่กำหนดค่าตอบแทนตามส่วนของบริการที่ทำ

ความรับผิดในการเสียหายมูลค่าเพิ่มของผู้ให้บริการเกิดขึ้น เมื่อได้รับชำระราคาค่าบริการตามส่วนของบริการที่สิ้นสุดลง เว้นแต่จะมีการกระทำการอย่างอื่นเกิดขึ้นก่อนการชำระราคาค่าบริการ

(7) กรณีนำเข้าสินค้า

โดยทั่วไป ความรับผิดในการเสียหายมูลค่าเพิ่มของผู้นำเข้าจะเกิดขึ้นพร้อมกันกับการชำระอากรขาเข้าหรือเมื่อมีการวางค้ำประกันอากรขาเข้า แล้วแต่กรณี และหากเป็นกรณีไม่ต้องเสียหรือยกเว้นอากรขาเข้าความรับผิดจะเกิดขึ้นในวันที่มีการออกใบขนสินค้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

(8) กรณีพิเศษ

นอกจากกรณีที่กำหนดข้างต้น การขายสินค้าหรือให้บริการบางกรณี กฎกระทรวงฯ ฉบับที่ 189 (พ.ศ. 2534) ได้กำหนดความรับผิดในการเสียหายมูลค่าเพิ่มไว้เป็นพิเศษดังนี้

ก. การขายกระแสไฟฟ้า น้ำประปา หรือสินค้าที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน ให้ความรับผิดในการเสียหายมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาสินค้า หรือได้มีการออกใบกำกับภาษีก่อนได้รับชำระราคาสินค้า แล้วแต่กรณี ทั้งนี้ โดยให้ความรับผิดเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำนั้นๆ

ข. การขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่าง เช่น สิทธิในสิทธิบัตร ภูมิปัญญา เครื่องหมายการค้า ลิขสิทธิ์ สัมปทาน ค่าสิทธิ หรือสินค้าที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน ให้ความรับผิดในการเสียหายมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาสินค้า เว้นแต่กรณีที่ได้มีการกระทำการดังต่อไปนี้เกิดขึ้นก่อนได้รับชำระราคาสินค้าก็ให้ความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อได้มีการกระทำการนั้นๆ ด้วย

ก) โอนกรรมสิทธิ์สินค้า หรือ

ข) ได้ออกใบกำกับภาษี

ทั้งนี้ โดยให้ความรับผิดเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำนั้นๆ แล้วแต่กรณี

ค. การขายสินค้าหรือการให้บริการด้วยเครื่องอัตโนมัติโดยชำระราคาด้วยวิธีการหยอดเงินเหรียญ บัตร หรือด้วยวิธีการในลักษณะทำนองเดียวกัน ให้ความรับผิดในการเสียหายมูลค่าเพิ่มทั้งหมดเกิดขึ้นเมื่อนำเงิน เหรียญ บัตร หรือสิ่งอื่นในลักษณะทำนองเดียวกันออกจากเครื่องอัตโนมัติ

ง. การขายสินค้าโดยการชำระราคาด้วยการใช้บัตรเครดิตหรือในลักษณะทำนองเดียวกัน ให้ความรับผิดในการเสียหายมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อส่งมอบสินค้า เว้นแต่

กรณีที่ได้มีการกระทำได้ดังต่อไปนี้เกิดขึ้นก่อนส่งมอบสินค้า ก็ให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อได้มีการกระทำนั้นๆ ด้วย

ก) โอนกรรมสิทธิ์สินค้า

ข) เมื่อมีการออกหลักฐานการใช้บัตรเครดิต

ค) ได้ออกใบกำกับภาษี

ทั้งนี้ โดยให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำ

นั้นๆ แล้วแต่กรณี

จ. การให้บริการโดยการชำระราคาด้วยการใช้บัตรเครดิตหรือ

ในลักษณะทำนองเดียวกันให้ความรับผิดชอบในการเสียหายมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อมีการออกหลักฐานการใช้บัตรเครดิต เว้นแต่กรณีที่ได้มีการออกใบกำกับภาษีก่อนการออกหลักฐานการใช้บัตรเครดิตก็ให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อได้มีการออกใบกำกับภาษีนั่น

ฉ. การขายสินค้าตามสัญญาจะขายสินค้าตามหลักเกณฑ์ที่

กฎหมายกำหนดให้ความรับผิดชอบในการเสียหายมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อส่งมอบสินค้า เว้นแต่กรณีที่ได้มีการกระทำได้ดังต่อไปนี้เกิดขึ้นก่อนส่งมอบสินค้า ก็ให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อได้มีการกระทำนั้นๆ ด้วย

ก) โอนกรรมสิทธิ์สินค้า

ข) ได้รับชำระราคาสินค้า หรือ

ค) ได้ออกใบกำกับภาษี

ทั้งนี้ โดยให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำนั้นๆ

แล้วแต่กรณี

ช. ในกรณีที่ผู้ประกอบการนำสินค้าไปใช้โดยตนเองหรือ

บุคคลอื่นโดยมิใช่เพื่อการประกอบกิจการโดยตรงตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด ให้ความรับผิดชอบในการเสียหายมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อนำไปใช้หรือส่งมอบสินค้าให้บุคคลอื่นเพื่อใช้

ซ. ในกรณีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ ให้

ความรับผิดชอบในการเสียหายมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อมีการตรวจสอบ

ณ. ในกรณีที่ผู้ประกอบการมีสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สินที่

ผู้ประกอบการมีไว้ในกิจการประกอบกิจการ ณ วันเลิกประกอบกิจการ ให้ความรับผิดชอบในการเสียหายมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อเลิกประกอบกิจการหรือแจ้งเลิกประกอบกิจการ เว้นแต่ในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้รับอนุญาตให้ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ต่อไปเป็น การชั่วคราวจนกว่าจะหยุดประกอบกิจการให้ความรับผิดชอบเป็นไปตาม (8) ก-ง

6) ฐานภาษี

การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องเสียนั้นโดยทั่วไปทำได้โดยการนำ

ภาษีขายตั้งแล้วลบด้วยภาษีซื้อ ภาษีขายคำนวณได้จากการนำราคาสินค้าหรือราคาค่าบริการที่เรียกเก็บ หรือเรียกว่าฐานภาษีคูณด้วยอัตราภาษี กฎหมายได้กำหนดฐานภาษีในกรณีต่างๆ ไว้ ดังนี้

(1) ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการ ได้แก่ มูลค่า สิ่งที่ได้รับ หรือพึงได้จากการขายสินค้าหรือให้บริการ ไม่ว่าจะเป็นเงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือประโยชน์ใด ๆ ที่คิดได้เป็นเงิน รวมภาษีสรรพสามิต (ถ้ามี) แต่ไม่รวมถึง

1) ส่วนลดหรือค่าลดหย่อนที่ลดให้ในขณะที่ขายสินค้าหรือ ให้บริการหรือที่เรียกว่าส่วนลดการค้า (Trade Discount) โดยได้แสดงไว้ชัดเจนในใบกำกับภาษี เว้น แต่เป็นใบกำกับภาษีอย่างย่อจะไม่แสดงอย่างชัดเจนก็ได้

ส่วนลดเงินสด (Cash Discount) ซึ่งให้กันภายหลังขายสินค้า หรือให้บริการแล้ว จะหักออกจากฐานภาษีไม่ได้

กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนขายสินค้าหรือให้บริการ ซึ่งมีการให้ส่วนลดหรือค่าลดหย่อน ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องจัดทำใบกำกับภาษี ดังนี้

ก. กรณีให้ส่วนลดหรือค่าลดหย่อนในขณะที่ขายสินค้าหรือ ให้บริการ ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องจัดทำใบกำกับภาษีโดยระบุส่วนลดหรือค่าลดหย่อนไว้ให้เห็นชัดเจนในใบกำกับภาษีและคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าของสินค้าหรือของบริการหลังจากหัก ส่วนลดหรือค่าลดหย่อนแล้ว

ข. กรณีให้ส่วนลดหรือค่าลดหย่อนภายหลังจากที่ขายสินค้าไป แล้วซึ่งเป็นส่วนลดเงินสดหรือส่วนลดตามเป้า ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องจัดทำใบกำกับภาษี โดย คำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าสินค้าทั้งหมดไม่หักส่วนลดหรือค่าลดหย่อน

2) ค่าชดเชย หรือเงินอุดหนุนตามที่กฎหมายกำหนด

3) ภาษีขาย ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ต้องนำภาษีขายมารวม เป็นฐานภาษี (ตามหลักการของอัตราภาษีแบบแยกนอกหรือ exclusive tax rate)

4) ค่าตอบแทนอื่นตามที่กำหนดในประกาศอธิบดี กรมสรรพากร (ฉบับที่ 40) ได้แก่

(ก) มูลค่าของสินค้าที่แถมพร้อมกับขายสินค้าหรือการให้บริการ แต่มูลค่าของแถมต้องไม่เกินมูลค่าของสินค้าที่ขายหรือมูลค่าของการให้บริการ

(ข) มูลค่าของสินค้าที่แจกหรือให้เป็นรางวัลกับผู้ซื้อหรือ ผู้รับบริการที่ซื้อสินค้าในแต่ละวัน แต่มูลค่าของสินค้าที่แจกหรือให้เป็นรางวัลต้องไม่เกินมูลค่าของ สินค้าที่ขายหรือมูลค่าของการให้บริการ

(ค) มูลค่าของการให้บริการเนื่องจากการเป็นนายหน้าตัวแทนให้แก่ผู้ประกอบการในต่างประเทศ ทั้งนี้ เฉพาะในกรณีที่ผู้ประกอบการในต่างประเทศดังกล่าวขายสินค้า หรือให้บริการกับผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการในต่างประเทศด้วยกัน

(ง) มูลค่าของสินค้าที่ผู้ประกอบการในเขตปลอดอากรตามมาตรา 77/1 (21) แห่งประมวลรัษฎากร ได้ขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อสินค้าในราชอาณาจักรและผู้ซื้อเป็นผู้นำเข้าตามมาตรา 77/1 (11) แห่งประมวลรัษฎากร ได้ยื่นกระทำพิธีการนำเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เมื่อนำสินค้านั้นออกจากเขตปลอดอากรแล้ว

ผู้ซื้อสินค้าตามวรรคหนึ่ง ต้องมิใช่ผู้ประกอบการในเขตปลอดอากรตามมาตรา 77/1 (21) แห่งประมวลรัษฎากร หรือคลังสินค้าที่ถนอมตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

(จ) มูลค่าของสินค้าที่ผู้ประกอบการในเขตปลอดอากรตามมาตรา 77/1 (21) แห่งประมวลรัษฎากร ได้ขายให้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียน และผู้ประกอบการในเขตปลอดอากรดังกล่าวซึ่งเป็นผู้นำเข้า ตามมาตรา 77/1 (11) แห่งประมวลรัษฎากร ได้ยื่นกระทำพิธีการนำเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรเพื่อนำสินค้านั้นออกจากเขตปลอดอากรแล้ว

(ฉ) มูลค่าของสินค้าที่แจกหรือให้เป็นของขวัญ เนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี เช่น เทศกาลปีใหม่ เทศกาลสงกรานต์ การเปิดแนะนำสินค้าใหม่ ทั้งนี้ เฉพาะสินค้าที่เป็นปฏิทิน สมุดบันทึกประจำวัน (Diary) หรือสินค้าที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน ของขวัญหรือของชำร่วยที่มีชื่อผู้ประกอบการ ชื่อการค้าหรือเครื่องหมายการค้าของผู้ประกอบการปรากฏอยู่ โดยของขวัญหรือของชำร่วยดังกล่าวต้องเป็นสิ่งของที่พึงให้แก่กันตามประเพณีทางธุรกิจทั่วไป และต้องมีราคาหรือมูลค่าไม่เกินสมควร

(ช) มูลค่าของสินค้าตัวอย่างที่แจก เนื่องจากการจัดกิจกรรมส่งเสริมการขาย

(ณ) มูลค่าของอาหารและเครื่องดื่มที่นายจ้างจัดหาให้กับพนักงานหรือลูกจ้างในระหว่างเวลาปฏิบัติงาน ตามระเบียบเกี่ยวกับสวัสดิการของพนักงานหรือลูกจ้าง โดยมูลค่าของอาหารและเครื่องดื่มดังกล่าวต้องมีราคาไม่เกินสมควร

(ญ) มูลค่าของสินค้าที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ขายให้แก่ผู้ซื้อ โดยสินค้านี้ดังกล่าวผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ขายได้นำเข้าจากต่างประเทศและได้ออกรับสินค้าจากผู้ซื้อไปขนสินค้าเข้าต่อเจ้าพนักงานศุลกากร ณ ด่านศุลกากร เพื่อชำระภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเจ้าพนักงานศุลกากร ตามมาตรา 83-8 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ทั้งนี้ ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ขายสินค้าจะต้องมีสำเนาใบเสร็จรับเงินของกรมศุลกากรที่ออกให้ผู้ซื้อพร้อมที่จะให้เจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบได้

(ฎ) มูลค่าของเครื่องแบบที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งเป็นนายจ้างได้มอบให้แก่ลูกจ้างในจำนวนคนละไม่เกินสองชุดต่อปี และเสื้อนอกในจำนวนคนละไม่เกินหนึ่งตัวต่อปี

“เครื่องแบบ” ตามวรรคหนึ่ง หมายความว่า เครื่องแต่งกายรวมทั้งสิ่งประกอบเครื่องแต่งกายที่กำหนดให้แต่งเพื่อใช้ประกอบการปฏิบัติงาน แต่ไม่รวมถึงรองเท้าที่อาจใช้งานได้ทั่วไป ชุดชั้นใน หรือสิ่งประกอบเครื่องแต่งกายที่ทำด้วยโลหะหรืออัญมณี เช่น เงิน ทองคำ ทับทิม หยก

“เสื้อนอก” ตามวรรคหนึ่ง หมายความว่า ความรวมถึงชุดไทยพระราชทาน และเสื้อที่นิยมใช้ในการแต่งกายไปงานสำคัญต่าง ๆ

(ฏ) มูลค่าของค่าตอบแทนที่พึงได้รับจากการมอบสินค้าให้ผู้ซื้อสินค้าทดลอง ใช้งานก่อนซื้อ โดยสินค้านั้นกล่าวไม่ใช้ของใช้สิ้นเปลืองและต้องเป็นสินค้าที่มีไว้สำหรับให้ทดลองใช้เป็นการชั่วคราวเพื่อทดลองคุณภาพหรือประสิทธิภาพของสินค้าเท่านั้น และผู้ซื้อสินค้าจะต้องส่งมอบสินค้านั้นคืนให้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียนผู้ขายสินค้าเมื่อทดลองใช้เสร็จ

(จ) มูลค่าของสินค้าหรือบริการที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ขายหรือให้บริการแก่ผู้ซื้อหรือผู้รับบริการ ซึ่งเป็น

- ผู้ทำสัญญาแบ่งปันผลผลิตกับองค์กรร่วมไทย-มาเลเซีย ตามกฎหมาย ว่าด้วยองค์กรร่วมไทย-มาเลเซีย

- ผู้ขายสินค้าหรือให้บริการซึ่งได้ทำสัญญาเป็นหนังสือโดยตรงกับผู้ทำสัญญาแบ่งปันผลผลิตกับองค์กรร่วมไทย-มาเลเซียตามกฎหมายว่าด้วยองค์กรร่วมไทย-มาเลเซีย

- ผู้ประกอบการจดทะเบียนตามวรรคหนึ่ง ต้องทำสัญญากับผู้ซื้อหรือผู้รับบริการเป็นหนังสือและต้องจัดทำรายงานตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีกำหนด

(ช) มูลค่าของสลากกินโต๊ะและเปรี๊สโต๊ะที่ผู้ประกอบการสนามแข่งม้าขายให้แก่ผู้เล่นพนันแข่งม้า เป็นจำนวนเท่ากับจำนวนเงินรางวัลที่จะต้องจ่ายคืนให้แก่ผู้เล่นพนันแข่งม้างกล่าว

(ฅ) มูลค่าของทองรูปพรรณที่ขายเป็นจำนวนเท่ากับราคาทองรูปพรรณที่สมาคมค้าทองคำประกาศรับซื้อคืนในวันที่ขายทองรูปพรรณ ทั้งนี้ เฉพาะผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ประกอบกิจการขายทองรูปพรรณ ซึ่งมีใบอนุญาตค้าของเก่าตามกฎหมายว่าด้วยการค้าของเก่า

ทองรูปพรรณตามวรรคหนึ่ง หมายความว่า ทองคำที่ทำสำเร็จเป็นเครื่องประดับกาย เครื่องแต่งกาย ของชำร่วย หรือสิ่งของต่างๆ ที่มีไว้เพื่อโชว์ ทั้งนี้ ต้องไม่มีอัญมณีประกอบอยู่ด้วย

ทองรูปพรรณตามวรรคสอง หมายความว่า รวมถึงนาฬิกาที่สามารถคำนวณราคาซื้อขายได้ตามส่วนของราคาทองรูปพรรณที่สมาคมค้าทองคำประกาศซื้อขาย

(ณ) มูลค่าของน้ำมันดีเซลที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ผลิตและขายตั้งแต่วันที่ 28 กันยายน พ.ศ. 2544 ให้แก่ผู้ค้าน้ำมันที่จะนำน้ำมันดีเซลดังกล่าวไปขายให้แก่สถานบริการจำหน่ายน้ำมันกลางทะเลในเขตต่อเนื่องของราชอาณาจักร ซึ่งจะนำน้ำมันเซลนั้นไปขายให้แก่เรือจดทะเบียนสำหรับการประมง ตามกฎหมายว่าด้วยเรือไทย

น้ำมันดีเซลตามวรรคหนึ่ง ต้องมีคุณสมบัติตามข้อกำหนดคุณภาพของน้ำมันดีเซลสำหรับการส่งไปขายในเขตต่อเนื่องของราชอาณาจักรไทย ตามที่กรมพัฒนาธุรกิจการค้าประกาศกำหนด และเป็นไปตามเงื่อนไขที่กรมสรรพสามิตประกาศกำหนด

ผู้ค้าน้ำมันตามวรรคหนึ่ง หมายความว่า ผู้กระทำการค้าน้ำมันเชื้อเพลิง แต่ไม่รวมถึงผู้กลั่นหรือผู้ผลิตน้ำมันเชื้อเพลิงตามกฎหมายว่าด้วยการค้าน้ำมันเชื้อเพลิง หรือผู้ได้รับสัมปทานตามกฎหมายว่าด้วยปิโตรเลียม

สถานีบริการจำหน่ายน้ำมันกลางทะเลในเขตต่อเนื่องของราชอาณาจักรไทย ตามวรรคหนึ่ง หมายความว่า เรือบรรทุกน้ำมันที่กรมศุลกากรอนุญาตให้ขนถ่ายน้ำมันดีเซลในเขตต่อเนื่องของราชอาณาจักรไทย เพื่อขายน้ำมันดีเซลให้แก่เรือจดทะเบียนสำหรับการประมงตามกฎหมายว่าด้วยเรือไทย

เขตต่อเนื่องของราชอาณาจักรไทยตามวรรคหนึ่ง วรรคสอง และวรรคสี่ หมายความว่า เขตต่อเนื่องของราชอาณาจักรไทยตามพระบรมราชโองการประกาศเขตต่อเนื่องของราชอาณาจักรไทย ลงวันที่ 14 สิงหาคม พ.ศ. 2538

(ด) มูลค่าของการให้บริการรับประกันสินค้าวินาศภัยตามกฎหมายว่าด้วยการประกันวินาศภัยของผู้ประกอบการจดทะเบียน เฉพาะการให้บริการบรรษัทประกันภัยในเอเชียที่กระทำตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2542 เป็นต้นไป

(ต) มูลค่าของการให้บริการขนส่งก๊าซทางท่อที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนให้บริการแก่ผู้รับบริการซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ และมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งได้ทำสัญญาซื้อขายก๊าซธรรมชาติที่ผลิตในพื้นที่พัฒนาร่วมกับองค์กรร่วมไทย-มาเลเซียและผู้ทำสัญญาแบ่งปันผลผลิตกับองค์กรร่วมไทย-มาเลเซีย ทั้งนี้ เฉพาะการให้บริการขนส่งก๊าซซึ่งผลิตจากเขตพื้นที่พัฒนาร่วมไทย-มาเลเซีย เท่านั้น

พื้นที่พัฒนาร่วมไทย-มาเลเซีย และองค์กรร่วมไทย-มาเลเซีย หมายความว่า พื้นที่พัฒนาร่วมไทย-มาเลเซีย และองค์กรร่วมไทย-มาเลเซีย ตามกฎหมายว่าด้วย องค์กรร่วมไทย-มาเลเซีย

2) ฐานภาษีสำหรับการส่งออกสินค้า ได้แก่ มูลค่าสินค้าส่งออกโดยให้ราคา F.O.B. ของสินค้าบวกด้วยภาษีสรรพสามิตและภาษีหรือค่าธรรมเนียมอื่นตามที่กำหนด แต่ทั้งนี้ไม่รวมอากรขาออก

3) ฐานภาษีสำหรับการให้บริการขนส่งระหว่างประเทศ

(1) กรณีรับขนคนโดยสาร ได้แก่ มูลค่าของค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียม หรือประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บในประเทศก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องในการรับขนคนโดยสารนั้น

(2) กรณีรับขนสินค้า ได้แก่ มูลค่าของค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บไม่ว่าในหรือนอกประเทศ ก่อนหักรายจ่ายใดๆ เนื่องในการรับขนสินค้านั้นนอกนอกประเทศ

4) ฐานภาษีสำหรับการนำเข้า ได้แก่ มูลค่าของสินค้านำเข้าโดยให้ใช้ราคา C.I.F. ของสินค้าบวกด้วยอากรขาเข้า ภาษีสรรพสามิตตามที่กำหนด ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน และภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นที่กฎหมายจะกำหนด

- ราคา C.I.F. อาจถือตามราคาที่เจ้าพนักงานศุลกากรประกาศ หรือประเมินใหม่ในบางกรณี

- อากรขาเข้าที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนตามกฎหมายต้องนำมา รวมเป็นฐานภาษีด้วย

- กรณีสินค้านำเข้าที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรก็จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย ถ้าภายหลังสินค้านั้นต้องเสียอากรอันทำให้ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยให้ถือมูลค่าตามสภาพหรือปริมาณของสินค้าที่เป็นอยู่ในวันที่ความรับผิดชอบเกิดขึ้น

5) ฐานภาษีกรณีขายยาสูบ และผลิตภัณฑ์น้ำมันตามที่กฎหมายกำหนด มีหลักเกณฑ์พิเศษในการคำนวณฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าเหล่านี้ ฐานภาษีได้แก่มูลค่าสินค้าที่ได้มาจากการหักจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มออกจากจำนวนเต็มของราคาขายปลีกของสินค้า โดยให้คำนวณจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มตามอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่รวมอยู่ในจำนวนเต็มของราคาขายปลีก (ผลิตภัณฑ์น้ำมันที่มีราคาลอยตัวจะไม่เข้าหลักเกณฑ์ข้อนี้)

6) ฐานภาษีกรณีพิเศษ

(1).กรณีผลิตสินค้าหรือให้บริการโดยไม่มีค่าตอบแทน หรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร ให้ถือราคาตลาดในวันที่ความรับผิดชอบเป็นฐานภาษี

(2) กรณีผู้ประกอบการนำสินค้าไปใช้หรือนำบริการไปใช้เองหรือให้บุคคลอื่นใช้โดยมิใช่เพื่อการประกอบกิจการโดยตรง เช่น นำสบู่ ยาสีฟันที่ซื้อมาเพื่อขายไปใช้ส่วนตัว ต้องถือว่าเป็นการขายสินค้าตามเสียภาษีขาย ฐานภาษีถือตามราคาตลาดในวันที่ความรับผิดเกิด (จำกำหนดขึ้นเป็นพิเศษ) ทั้งนี้ เพราะผู้ประกอบการกลายเป็นผู้บริโภค จึงต้องรับภาระภาษีโดยการจ่ายเงินตนเองเป็นภาษีขายคล้ายการเรียกเก็บภาษีจากผู้บริโภคทั่วไป

(3) กรณีสินค้าของผู้ประกอบการจดทะเบียนมีจำนวนคงเหลือจริงขาดจากจำนวนในรายงานสินค้าและวัตถุดิบ ถือเป็นการขายต้องเสียภาษีขายโดยถือตามราคาตลาดของสินค้าในวันที่ความรับผิดเกิด คือวันที่ตรวจพบ

(4) กรณีสินค้าเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ไปแล้วต่อมาผู้ซื้อได้โอนกรรมสิทธิ์ไปทำให้ผู้ซื้อทอดหลังมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาดของสินค้านั้นตามสภาพคือปริมาณที่เป็นอยู่ในวันที่ความรับผิดเกิด

(5) กรณีผู้ประกอบการมีสินค้าคงเหลือและมีทรัพย์สินที่ใช้ประกอบการเหลือในวันเลิกประกอบกิจการถือเป็นการขาย โดยถือราคาตลาดของสินค้าและทรัพย์สินนั้นในวันเลิกประกอบกิจการเป็นฐานภาษี

(6) ราคาตลาดถือตามราคาเฉลี่ยที่ซื้อขายกันตามความเป็นจริงทั่วไปตามที่จะกำหนดหลักเกณฑ์ที่ตรวจสอบราคาขึ้น กรณีไม่อาจทราบราคาตลาดที่แน่นอนให้ใช้เกณฑ์คำนวณที่จะกำหนดขึ้น

(7) กรณีเรียกเก็บเพิ่มหรือลดมูลค่าสินค้าหรือบริการเดิมและกรณีเกิดหนี้สูญ

7) อัตราภาษี

อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นดังนี้

(1) อัตราภาษีปกติตามประมวลรัษฎากรมีอัตราเดียวคือร้อยละ 10 (ยังไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มของราชการบริหารส่วนท้องถิ่น) แต่มีพระราชกฤษฎีกาลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการชั่วคราวจากร้อยละ 10 เหลือร้อยละ 6.3 เมื่อรวมกับภาษีท้องถิ่นอีกร้อยละ 0.7 จะเท่ากับร้อยละ 7

(2) อัตราภาษिर้อยละ 0 มีผลเท่ากับไม่ต้องเสียภาษีขายจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ และยังได้รับคืนภาษีซื้อ อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 0 ใช้สำหรับการประกอบการดังต่อไปนี้

ก.การส่งออกสินค้า ของผู้ประกอบการจดทะเบียน

ข. การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มี

การใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ตามประเภท หลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด นอกจากนี้ ยังรวมถึงการให้บริการต่อเรือเดินทะเล การให้บริการซ่อมแซมอากาศยานหรือเรือเดินทะเล และการให้บริการประกันวินาศภัยตามกฎหมายว่าด้วยการประกันวินาศภัยสำหรับทรัพย์สินในต่างประเทศ หรือสำหรับสินค้าที่ได้ส่งออกนอกราชอาณาจักรและการบริการที่กระทำในราชอาณาจักรเพื่อใช้ผลิตสินค้าในเขตปลอดอากร

การให้บริการขนส่งระหว่างประเทศโดยอากาศยานหรือเรือเดินทะเล ที่กระทำโดยผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคล (เดิมก่อนมีการแก้ไขกฎหมายพระราชบัญญัติฯ (ฉบับที่ 33) พ.ศ. 2541 เริ่มบังคับใช้ พ.ศ. 2542 นั้น ถ้าเป็นผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศจะได้รับอัตราศูนย์เฉพาะกรณีที่ประเทศนั้นให้การปฏิบัติกับนิติบุคคลไทยในทำนองเดียวกัน)

ค. การขายสินค้าหรือการให้บริการแก่ส่วนราชการหรือ

รัฐวิสาหกิจ ตามโครงการเงินกู้หรือเงินช่วยเหลือจากต่างประเทศ

ง. การขายสินค้าหรือการให้บริการกับองค์การ

สหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษของสหประชาชาติ สถานเอกอัครราชทูต สถานกงสุลใหญ่ สถานกงสุล

จ. การขายสินค้าหรือการให้บริการที่ก่อให้เกิดสินค้าที่มี

รูปร่างหรือการให้บริการที่ไม่ก่อให้เกิดสินค้าที่มีรูปร่าง แต่ทำให้สินค้ามีประสิทธิภาพมากขึ้น หรือมีมูลค่าเพิ่มขึ้นระหว่างคลังสินค้าทัณฑ์บนด้วยกัน หรือระหว่างผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการอยู่ในเขตปลอดอากรไม่ว่าจะอยู่ในเขตเดียวกันหรือไม่ รวมทั้งการขายสินค้าหรือการให้บริการระหว่างคลังสินค้าทัณฑ์บนกับผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการอยู่ในเขตปลอดอากร

8) การคำนวณภาษี

เมื่อกิจการได้มีการจดทะเบียนในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นที่เรียบร้อยแล้ว ผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมีหน้าที่ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มทุกสิ้นเดือน ในแต่ละเดือนปฏิทิน แล้วยื่นแบบชำระภาษี ให้กับกรมสรรพากรภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป

วิธีคำนวณภาษีจะแยกอธิบายเป็น 2 กรณี ดังนี้

(1) กรณีเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนทั่วไป การคำนวณภาษีที่ต้องชำระในแต่ละเดือนโดยทั่วไปจะเป็นดังนี้

ภาษีที่ต้องชำระ = ภาษีขาย - ภาษีซื้อ

ทั้งนี้ หากผลการคำนวณเป็นลบอันเกิดจากจำนวนภาษีซื้อ มากกว่าจำนวนภาษีขายก็มีสิทธิได้รับคืนภาษี อนึ่ง ภาษีขายและภาษีซื้อ มีนิยามตามกฎหมายดังนี้

ภาษีขาย หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้า หรือผู้รับบริการเมื่อขายสินค้า หรือรับชำระค่าบริการ หากภาษีขายเกิดขึ้นในเดือนใดก็เป็นภาษีขายของเดือนนั้น ไม่คำนึงว่าสินค้าที่ขายหรือบริการที่ให้นั้นจะซื้อหรือเป็นผลมาจากการผลิตในเดือนใดก็ตาม³

ภาษีซื้อ หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการได้จ่ายให้กับผู้ขายสินค้า หรือผู้ให้บริการที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน เมื่อซื้อสินค้าหรือชำระค่าบริการเพื่อใช้ในการประกอบกิจการของตน (ทั้งที่เป็นวัตถุดิบ หรือ สินค้าทุนประเภทเครื่องจักร เครื่องมือ และอุปกรณ์ เป็นต้น) หากภาษีซื้อเกิดขึ้นในเดือนใด ก็เป็นภาษีซื้อของเดือนนั้น ไม่คำนึงว่าสินค้าที่ซื้อมานั้นจะขายหรือนำไปใช้ในการผลิตในเดือนใดก็ตาม

(2) กรณีเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0

การคำนวณภาษีที่ต้องชำระในแต่ละเดือน จะใช้วิธีคำนวณในทำนองเดียวกับผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 แต่มีความแตกต่างกันในด้านภาษีขาย เนื่องจากผู้ประกอบการที่เป็นผู้ส่งออกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 จากมูลค่าส่งออก ภาษีขายจึงมีค่าเป็นศูนย์ เสมอ ในขณะที่ภาษีซื้อจะเกิดขึ้นอยู่ตลอดเวลา ดังนั้น ผลของการคำนวณจึงเป็นลบ (-) เนื่องจากภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายทำให้มีการคืนภาษีให้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เป็นผู้ส่งออกเท่ากับจำนวนภาษีซื้อที่เกิดขึ้นจริงในแต่ละเดือน

³ ข้อสังเกตภาษีขาย = ฐานภาษี $\times$ 7% แต่เนื่องจากกฎหมายบัญญัติให้ไม่ต้องรวมภาษีขายเป็นฐานภาษีด้วย ดังนั้นกรณีขายสินค้าหรือให้บริการซึ่งตั้งราคาขายหรือบริการโดยรวมภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องคำนวณภาษีขายจากสูตร

$$\text{ภาษีขาย} = \text{ฐานภาษีรวมภาษีขาย} \times (7/107)$$

เช่น ขายสินค้าหรือบริการราคา (รวมภาษีขายแล้ว) 107 (สมมุติราคาสินค้าหรือบริการคือ 100 ภาษีขายคือ 7 บาท) ผู้ประกอบการจะต้องเสียภาษี = $107 \times (7/107) = 7$ บาท ไม่ใช่ = $107 \times (7/100) = 7.49$ บาท

1. การคำนวณภาษีขายเพื่อแสดงในใบกำกับภาษี หากมีเศษเป็นจุดทศนิยมมากกว่าสองตำแหน่งให้ผู้ประกอบการถือปฏิบัติดังนี้

1) ถ้าเศษของภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเป็นจำนวนเงินตัวที่สามหลังจุดทศนิยม มีค่าไม่ถึง 5 ให้ปัดเศษนั้นทิ้ง เช่น ราคาขายที่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มไว้แล้วคือ 100 บาท ภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณได้จะเท่ากับ $100 \times (7/107) = 6.542056$ บาท ดังนั้น จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการต้องแสดงในใบกำกับภาษีคือ 6.54 บาท

2) ถ้าเศษของภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเป็นจำนวนเงินตัวที่สามหลังจุดทศนิยม มีค่าตั้งแต่ 5 ขึ้นไปให้ปัดเศษขึ้น เช่น ราคาขายที่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มไว้แล้วคือ 180 บาท ภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณได้จะเท่ากับ $180 \times (7/107) = 11.7757$ บาท ดังนั้น จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการต้องแสดงในใบกำกับภาษีคือ 11.78 บาท

กรณีภาษีมูลค่าเพิ่มตามใบกำกับภาษีมีย่านมากกว่าหรือจำนวนน้อยกว่าภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือของบริการคูณด้วยอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหารด้วยหนึ่งร้อย อันเนื่องมาจากการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มมีเศษเป็นจุดทศนิยม ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องเสียภาษีตามจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือของบริการคูณด้วยอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหารด้วยหนึ่งร้อย

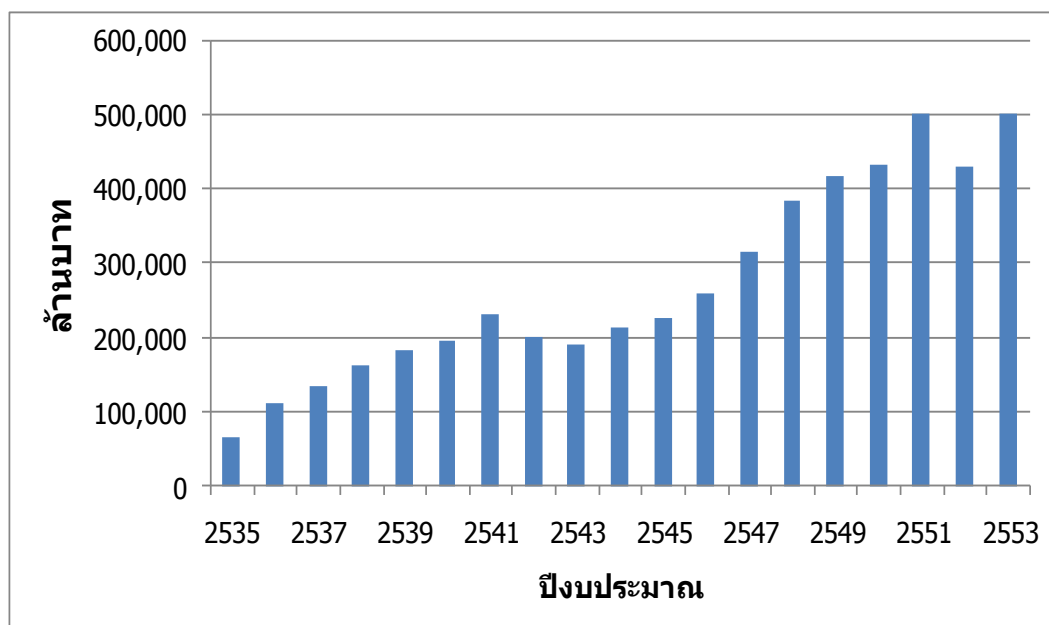
4.1.4 การประเมินระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่บังคับใช้ในประเทศไทยมาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2535 จนถึงปัจจุบันรวมเป็นระยะเวลา 18 ปีแล้ว นับว่าเป็นระบบการจัดเก็บภาษีจากฐานการบริโภคที่มีประสิทธิภาพ และช่วยแก้ไขข้อบกพร่องของการจัดเก็บภาษีการค้าเดิมได้ ซึ่งสามารถพิจารณาได้จาก

1) รายได้ภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาพที่ 4.1 รายได้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย ปีงบประมาณ

พ.ศ. 2535- พ.ศ. 2553



ที่มา: ข้อมูลจากสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง

แผนภาพที่ 4.1 แสดงให้เห็นว่า ประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้เพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่อง จะเห็นได้จากตัวเลขรายได้ที่จัดเก็บได้ในปีแรกที่มีการประกาศใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มเท่ากับ 66,614 ล้านบาท ขณะที่รายได้ที่จัดเก็บได้ในปี พ.ศ. 2553 เท่ากับ 502,176 ล้านบาท ซึ่งปรับตัวเพิ่มขึ้นถึงร้อยละ 654 สำหรับตัวเลขรายได้ภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บได้เพิ่มขึ้นในปี พ.ศ. 2540-2541 เนื่องจากในช่วงนั้นประเทศไทยประสบปัญหาทางเศรษฐกิจ รัฐบาลได้ออกมาตรการให้มีการปรับอัตราภาษีจากร้อยละ 7 เป็นร้อยละ 10 ชั่วคราว ส่งผลให้รายได้ภาษีเพิ่มขึ้น

2) ด้านประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

การวัดประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักการที่ IMF เสนอแนะให้ใช้ค่าที่เรียกว่า C-Efficiency Ratio (CER) ซึ่งจะเหมาะสมกับหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากฐานการบริโภคของไทย ซึ่งสามารถคำนวณได้ตามสูตร ดังนี้

$$\text{C-Efficiency Ratio} = \frac{\text{รายได้ภาษีมูลค่าเพิ่ม} / \text{ปริมาณการบริโภคของประเทศ}}{[\text{อัตราภาษีมาตรฐาน} / 100]} * 100$$

การตีความค่า CER

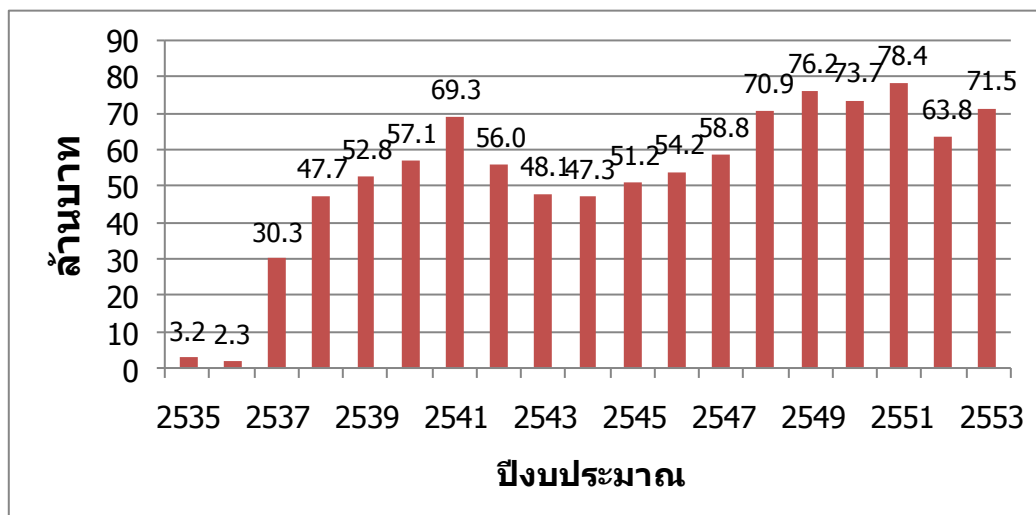
- ตามหลักทฤษฎีแล้วถือว่า ระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีประสิทธิภาพและสมบูรณ์แบบ (Perfect VAT System) จะมีค่า CER เท่ากับ 100 ซึ่งหมายความว่ามีการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการทุกรายการในอัตราที่เท่ากันหมด

- ค่า CER สูง แสดงว่าระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศนั้นมีประสิทธิภาพ และมีฐานภาษีที่กว้าง

- ค่า CER ต่ำ แสดงว่าระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศนั้นมีความภาษีที่แคบ ซึ่งอาจมาจากการที่ประเทศนั้นหรือภูมิภาคนั้นมีการยกเว้นภาษีหรือลดอัตราภาษีให้สินค้าและบริการหลายรายการ มีระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีที่ไม่มีประสิทธิภาพ รวมทั้ง ผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามเท่าที่ควร

นอกจากนี้ การจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการบางประเภทในอัตราร้อยละศูนย์ ส่งผลให้ ค่า CER ที่คำนวณได้ต่ำกว่า 100 ในทางตรงกันข้ามหากรวมตัวเลขการลงทุน (Investment) เข้าไปในฐานภาษีมูลค่าเพิ่มหรือระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่ขาดตอน ทำให้มีการจัดเก็บภาษีในการบริโภคขั้นสุดท้ายและในสินค้าชั้นกลาง ก็จะทำให้ค่า CER มีแนวโน้มที่จะมีค่ามากกว่าร้อยละ 100 ได้ โดยสามารถแสดงเป็นตารางได้ดังนี้

ภาพที่ 4.2 ค่า CER ภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย ปีงบประมาณ พ.ศ. 2535-พ.ศ. 2553



แผนภาพที่ 4.2 แสดงให้เห็นถึงประสิทธิภาพในการจัดเก็บมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยปรับตัวเพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่องตั้งแต่ปี พ.ศ. 2535 ซึ่งเป็นปีแรกที่มีการนำระบบ

ภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนภาษีการค้าเดิม จนถึงปี พ.ศ. 2553 และถือว่ามีค่าประสิทธิภาพที่ค่อนข้างสูง เมื่อเปรียบเทียบกับประเทศในกลุ่ม EU ซึ่งมีค่า CER อยู่ที่ประมาณร้อยละ 64⁴

4.1.5 วิวัฒนาการการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่สำคัญของไทย

ตารางที่ 4.1 แสดงการเปลี่ยนแปลงการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

วันที่มีผลบังคับใช้	การเปลี่ยนแปลง
1 มกราคม 2535	เริ่มใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มแทนภาษีการค้า โดยมีการกำหนดจัดเก็บอัตราภาษี ดังนี้ (1) อัตราภาษีปกติตามประมวลรัษฎากรในอัตราร้อยละ 10 แต่มีพระราชกฤษฎีกาลดอัตราลดเหลือร้อยละ 6.3 เมื่อรวมกับภาษีท้องถิ่นในอัตรา 1/9 ของภาษีมูลค่าเพิ่มจึงเท่ากับร้อยละ 7 โดยผู้ที่อยู่ในระบบต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยทั่วไปคือผู้ประกอบการที่มีรายรับเกิน 1,200,000 บาทต่อปี ซึ่งผู้ประกอบการสามารถขอคืนหรือเครดิตภาษีซื้อได้ และมีหน้าที่ต้องเก็บภาษีขายโดยการออกใบกำกับภาษี (2) อัตราร้อยละ 0 สำหรับกิจการการส่งออกสินค้า การบริการขนส่งระหว่างประเทศโดยอากาศยานหรือเรือเดินทะเล การขายสินค้าและบริการให้กับองค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษของสหประชาชาติ สถานเอกอัครราชทูต สถานกงสุลใหญ่ การขายสินค้าและบริการระหว่างคลังสินค้าทัณฑ์บนด้วยกัน และการขายสินค้าหรือบริการให้แก่ส่วนราชการและรัฐวิสาหกิจ ตามโครงการเงินกู้หรือเงินช่วยเหลือจากต่างประเทศ (3) อัตราภาษีพิเศษ เพื่อความสะดวกในการบริหารการจัดเก็บภาษี จึงกำหนดให้ผู้ประกอบการที่มีรายรับเกิน 600,000 บาท แต่ไม่เกิน 1,200,000 บาทต่อปี เสียภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราพิเศษในอัตราร้อยละ 1.5 รวมภาษีท้องถิ่น (ตามประมวลกำหนดอัตราร้อยละ 2.5) บนฐานรายรับก่อนหักค่าใช้จ่าย แต่ไม่สามารถขอคืนหรือเครดิตภาษีซื้อได้และไม่สามารถเรียกเก็บภาษีขายจากผู้ซื้อสินค้าและบริการ แต่ผู้ประกอบการสามารถเลือกเข้าสู่ระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแบบปกติได้ แต่หากผู้ประกอบการมีรายรับต่ำกว่า 600,000 บาทต่อปีได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม
16 สิงหาคม 2540	ได้มีการปรับเพิ่มอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นร้อยละ 9 รวมกับภาษีท้องถิ่นอีกร้อยละ 1 เป็นร้อยละ 10 (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 309) พ.ศ. 2540)
1 มกราคม 2542	กำหนดให้บริการ/การรับประกันวินาศภัยตามกฎหมายว่าด้วยการประกันวินาศภัย จากเดิมที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

⁴ IMF Staff Calculations (The Modern VAT, 2001)

วันที่มีผลบังคับใช้	การเปลี่ยนแปลง
1 เมษายน 2542	- ได้มีการปรับลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นร้อยละ 6.3 รวมกับภาษีท้องถิ่นอีก ร้อยละ 0.7 เป็นร้อยละ 7 (พระราชกฤษฎีกาพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 353 พ.ศ. 2542) และได้มีการปรับลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเหลือร้อยละ 7 เรื่อยมา จนถึง วันที่ 30 กันยายน พ.ศ. 2555 - ยกเลิกการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแบบพิเศษกับผู้ประกอบการรายย่อยที่มีรายรับตั้งแต่ 600,000 – 1,200,000 บาท ต่อปี ที่เสียในอัตราร้อยละ 1.5 ของรายรับก่อนหักค่าใช้จ่าย โดยกำหนดให้ผู้ประกอบการที่มีรายรับไม่เกิน 1,200,000 บาทต่อปีได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่สามารถเลือกเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มปกติได้ (พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อม ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 354) พ.ศ. 2542)
1 เมษายน 2548	กำหนดให้ผู้ประกอบการรายย่อยที่มีรายรับไม่ถึง 1,800,000 บาทต่อปี ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อม ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 432) พ.ศ. 2548)

4.2 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของต่างประเทศ

4.2.1 ความเป็นมาและโครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่มของต่างประเทศ

นับแต่มีการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้เป็นครั้งแรกในประเทศฝรั่งเศสตั้งแต่ปี พ.ศ. 2497 ภาษีมูลค่าเพิ่มได้ถูกนำมาใช้อย่างกว้างขวางในกว่า 130 ประเทศภายใต้หลักการเดียวกัน กล่าวคือ จัดเก็บภาษีจากมูลค่าเพิ่มของสินค้าและบริการทั่วไป ซึ่งเกิดขึ้นจากการซื้อขายสินค้าและบริการตั้งแต่ระดับผู้บริโภคไปจนถึงภาคธุรกิจและค่านวณภาระภาษีมูลค่าเพิ่มโดยใช้วิธีเครดิตใบกำกับภาษี (Credit invoice method) กล่าวคือ นำหลักฐานใบกำกับภาษีมาหักด้วยภาษีซื้อเพื่อให้ได้มาซึ่งภาษีที่ต้องเสียให้แก่อำนาจรัฐ

อย่างไรก็ดี เนื่องจากโครงสร้างทางเศรษฐกิจ สังคม การปกครอง และโครงสร้างภาษีที่แตกต่างกัน จึงทำให้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของแต่ละประเทศจึงมีโครงสร้างแตกต่างกันด้วย แต่อัตราที่ใช้อยู่ในปัจจุบันก็มีลักษณะร่วมกันบางประการ คือ มีอัตราปกติ (Standard rate) ใช้บังคับกับสินค้าและบริการทั่วไป มีอัตราลด (Reduced rate) สำหรับสินค้าและบริการบางประเภทที่มีความจำเป็น เช่น หนังสือพิมพ์ อาหาร ธุรกิจโรงแรม เป็นต้น และมีการยกเว้นภาษีให้แก่กิจกรรมบางประเภท เช่น

บริการสาธารณสุข การส่งออกสินค้า⁵ หรือยกเว้นให้แก่หน่วยธุรกิจประเภทธุรกิจขนาดเล็ก กิจกรรมที่ไม่แสวงหากำไร เป็นต้น นอกจากนี้ ในบางประเทศ ภาษีมูลค่าเพิ่มก็มีใช้ภาษีที่เก็บจากฐานการบริโภคเพียงชนิดเดียว แต่มีการจัดเก็บภาษีธุรกิจ (Business tax) และภาษีการบริโภคเฉพาะ (Specific consumption tax) ร่วมด้วย ซึ่งจากความกว้างของฐานภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว จึงทำให้ภาษีมูลค่าเพิ่มมีประสิทธิภาพสูง และคิดเป็นสัดส่วนรายได้เกือบร้อยละ 50 ของประเทศ

การนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในแต่ละประเทศนั้น เกิดจากการปรับโครงสร้างภาษีภายในประเทศ และแรงกดดันในการหารายได้เพื่อใช้คืนเงินกู้จากองค์กรระหว่างประเทศ โดยมีขั้นตอนการบังคับใช้ที่ต่างกันไป เช่น ยกเลิกภาษีการค้าและนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนที่ และการทยอยยกเลิกภาษีการค้าที่ใช้อยู่เดิมโดยบังคับใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มไปพร้อมกัน ซึ่งล้วนก่อให้เกิดความขัดแย้งทั้งในระดับผู้เสียภาษีซึ่งมีภาระต้องจัดทำเอกสาร ใบกำกับภาษี และแรงกดดันของภาครัฐซึ่งต้องทำรายได้ภาษีไม่ให้น้อยไปกว่าเดิม

4.2.2 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของต่างประเทศ

1) กลุ่มสหภาพยุโรป

ประเทศในกลุ่มสหภาพยุโรปมีการใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรา และมีความหลากหลายค่อนข้างสูง โดยใช้อัตราปกติตั้งแต่ร้อยละ 15 ถึงร้อยละ 25 และมีอัตราลดถึง 4 อัตรา ตั้งแต่ร้อยละ 0 ถึงร้อยละ 13.5

อย่างไรก็ดี การรวมกลุ่มของสหภาพยุโรป ได้นำมาซึ่ง European Union Value Added Tax (EU VAT) ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2549 โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อขจัดกำแพงการค้าระหว่างประเทศ โดยการกำหนดเขตการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (EU VAT Area) ซึ่งเป็นเขตอำนาจที่แต่ละประเทศสามารถเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม และแลกเปลี่ยนข้อมูลผู้เสียภาษีในประเทศต่างๆ ภายในกลุ่ม กำหนดอัตราภาษีปกติให้ไม่ต่ำกว่าร้อยละ 15 และอัตราลดต้องไม่ต่ำกว่าร้อยละ 5 รวมทั้งกำหนดให้มีการยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าและบริการบางประเภทตามข้อตกลง เช่น บริการไปรษณีย์ การรักษาพยาบาล การให้กู้ยืม การประกันภัย และการพนัน เป็นต้น อย่างไรก็ตาม การดำเนินการดังกล่าวส่งผลต่อประสิทธิภาพทางการคลังของแต่ละประเทศด้วยเช่นกัน

ตารางที่ 4.2 แสดงอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศในกลุ่มสหภาพยุโรป

ประเทศ	อัตราปกติ (ร้อยละ)	อัตราลด (ร้อยละ)
ออสเตรีย	20	12 หรือ 10
เบลเยียม	21	12 หรือ 6
บัลแกเรีย	20	0 หรือ 7
ไซปรัส	15	5
สาธารณรัฐเชค	20	10
เดนมาร์ก	25	ไม่มี

⁵ ประเทศส่วนใหญ่กำหนดให้การส่งออกใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 0

ประเทศ	อัตราปกติ (ร้อยละ)	อัตราลด (ร้อยละ)
เอสโตเนีย	20	9
ฟินด์แลนด์	23	13 หรือ 9
ฝรั่งเศส	19.6	5.5 หรือ 2.1
เยอรมัน	19	7
กรีซ	23	13 หรือ 6.5
ฮังการี	25	5
ไอร์แลนด์	21	13.5, 4.8 หรือ 0
อิตาลี	20	10 หรือ 4
ลัตเวีย	22	12
ลิธัวเนีย	21	9 หรือ 5
ลักเซมเบิร์ก	15	12, 9, 6, หรือ 3
มอลตา	18	5
เนเธอร์แลนด์	19	6
โปแลนด์	23	8, 5 หรือ 0
โปรตุเกส	23	13 หรือ 6
โรมาเนีย	24	9
สโลวัก	20	10
สโลเวเนีย	20	8.5
สเปน	18	8 หรือ 4
สวีเดน	25	12 หรือ 6
สหราชอาณาจักร	17.5	5 หรือ 0

2) ประเทศกลุ่ม OECD ⁶

เมื่อพิจารณาประเทศในกลุ่ม OECD พบว่าอัตรากาสิโนข้างหลากหลายและมีการใช้อัตราหลายอัตราเช่นเดียวกับสหภาพยุโรป โดยมีอัตราปกติที่ใช้ตั้งแต่ร้อยละ 5 ถึงร้อยละ 25.5 และมีอัตราลดตั้งแต่ร้อยละ 0 สำหรับสินค้าส่งออก จนถึงร้อยละ 14 สำหรับสินค้าประเภทอาหารในประเทศนอร์เวย์ ทั้งนี้ สหรัฐอเมริกาเป็นประเทศเดียวในกลุ่ม OECD ที่ยังคงใช้ภาษีการค้าและภาษีการใช้บริการเฉพาะระดับรัฐตั้งแต่ร้อยละ 5 ถึงร้อยละ 10.25 โดยแต่ละรัฐสามารถกำหนดอัตรากาสิโนทั้งกำหนดประเภทสินค้าที่ต้องเสียภาษีหรือได้ยกเว้นภาษีได้ตามอำนาจการบริหารของตนเอง

⁶ องค์การร่วมมือและพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organization for Economic Cooperation and Development) หรือ OECD ปัจจุบันมีประเทศสมาชิก 30 ประเทศ โดยในส่วนนี้จะแสดงเฉพาะอัตรากาสิโนค่าเพิ่มของประเทศที่ไม่ได้อยู่ในกลุ่มสหภาพยุโรป

ตารางที่ 4.3 แสดงอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของต่างประเทศกลุ่ม OECD

ประเทศ	อัตราปกติ (ร้อยละ)	อัตราลด (ร้อยละ)
ออสเตรเลีย	10	0
แคนาดา	5	0
อิสราเอล	16	0
ไอซ์แลนด์	25.5	7
ญี่ปุ่น	5	0
เกาหลีใต้	10	0
เม็กซิโก	16	11 หรือ 0
นิวซีแลนด์	15	0
นอร์เวย์	25	14, 8 หรือ 0
สวีเดน	7.6	3.6 หรือ 2.4
ตุรกี	18	8, 1 หรือ 0
สหรัฐอเมริกา	-	-

3) ประเทศในภูมิภาคเอเชียตะวันออกเฉียงใต้

กลุ่มประเทศในเอเชียตะวันออกเฉียงใต้มีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มค่อนข้างต่ำเมื่อเทียบกับภูมิภาคอื่น โดยมีอัตราตั้งแต่ร้อยละ 7 ถึงร้อยละ 12 รวมกับอัตราศูนย์สำหรับสินค้าส่งออกและสินค้าเกษตร สิ่งพิมพ์ การรักษาพยาบาล การให้บริการทางการเงิน เป็นต้น โดยบรูไนเป็นประเทศเดียวที่ไม่เก็บภาษีการบริโภคและภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่จัดเก็บเฉพาะภาษีเงินได้นิติบุคคลเพียงอย่างเดียว ในขณะที่ประเทศเมียนมาร์ยังคงใช้ภาษีการพาณิชย์ (Commercial Tax) ซึ่งเก็บจากฐานการค้าทั่วไปในอัตราร้อยละ 5 ถึงร้อยละ 30 โดยร้อยละ 5 เป็นการค้าทั่วไป ส่วนอัตราอื่นๆ เป็นการให้บริการที่กำหนด ได้แก่ โรงแรม โรงภาพยนตร์ ร้านอาหาร และการขนส่ง

ตารางที่ 4.4 แสดงอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศในภูมิภาคเอเชียตะวันออกเฉียงใต้

ประเทศ	อัตราปกติ (ร้อยละ)	อัตราลด (ร้อยละ)
บรูไน	-	-
กัมพูชา	10	0
อินโดนีเซีย	10	0
ลาว	10	-
มาเลเซีย	10	5
พม่า	-	-
ฟิลิปปินส์	12	0
สิงคโปร์	7	0
ไทย	7	0
เวียดนาม	10	5 หรือ 0

4) ประเทศเศรษฐกิจใหม่

ประเทศจีนและอินเดียนับเป็นประเทศทางเศรษฐกิจใหม่ที่มีความสำคัญต่อเศรษฐกิจเอเชียและเศรษฐกิจโลก และทั้ง 2 ประเทศได้นำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ไม่นานนัก โดยจีนนำมาใช้ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2536 และอินเดียนำมาใช้ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2548

ประเทศจีนจัดเก็บภาษีจากฐานการบริโภค 3 ประเภท ได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) ภาษีธุรกิจ (Business tax) และภาษีการบริโภค (Consumption tax) โดยภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บในอัตราร้อยละ 17 จากสินค้า รวมถึงการให้บริการบางประเภท และมีอัตราร้อยละ 13 สำหรับสิ่งพิมพ์และน้ำมันเชื้อเพลิงที่ใช้ในครัวเรือน อัตราร้อยละ 6 สำหรับธุรกิจการผลิต และร้อยละ 3 สำหรับธุรกิจขายส่งและขายปลีก ในขณะที่ภาษีธุรกิจเป็นภาษีที่จัดเก็บโดยตรงจากธุรกิจอื่นๆ นอกเหนือจากธุรกิจการผลิต และภาษีการบริโภคจัดเก็บจากสินค้าบางประเภทซึ่งมีลักษณะคล้ายคลึงภาษีสรรพสามิตของประเทศไทย

สำหรับประเทศอินเดียแม้จะนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ทั้งในระดับบุคคลและธุรกิจ แต่ก็บังคับใช้เป็นรายสินค้า โดยสินค้าส่วนใหญ่กว่า 550 รายการเป็นสินค้าที่ต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 12.5 สำหรับสินค้าจำเป็น เช่น สินค้าเกษตร สินค้าอุตสาหกรรม ยารักษาโรค และสินค้าทุน เสียภาษีในอัตราร้อยละ 4 และทองคำ โลหะมีค่าและอัญมณีเสียภาษีในอัตราร้อยละ 1

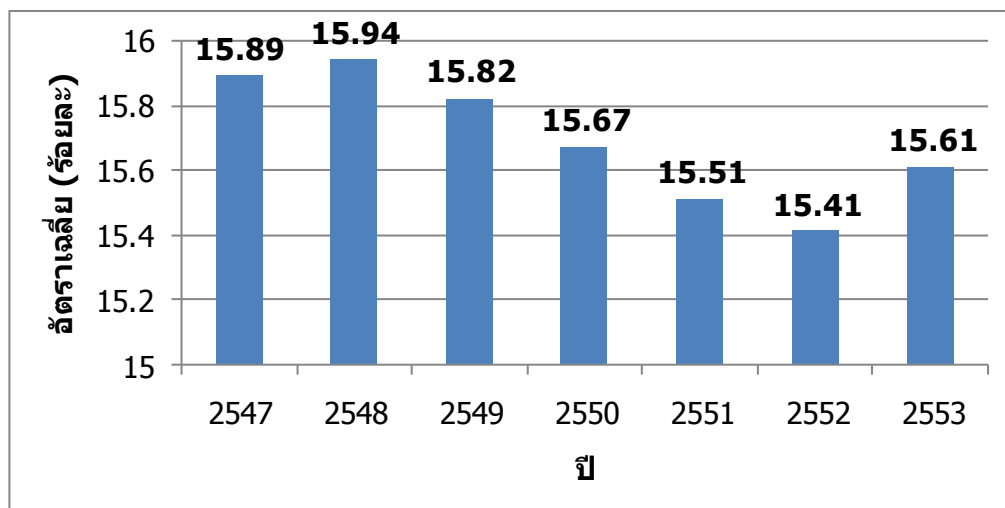
ตารางที่ 4.5 แสดงอัตรากำไรมูลค่าเพิ่มของประเทศเศรษฐกิจใหม่

ประเทศ	อัตรากำไร (ร้อยละ)	อัตรารีด (ร้อยละ)
จีน	17	13 6 หรือ 3
อินเดีย	12.5	4 1 หรือ 0

4.2.3 ทิศทางของอัตรากำไรมูลค่าเพิ่มในปัจจุบัน

นับแต่มีการจัดเก็บภาษีทางอ้อมเป็นต้นมา อัตรากำไรทางอ้อมเฉลี่ยของประเทศต่างๆ มีแนวโน้มลดลงอย่างต่อเนื่อง อย่างไรก็ตาม ปัญหาวิกฤตเศรษฐกิจโลกซึ่งเกิดขึ้นอย่างต่อเนื่องตั้งแต่ปี พ.ศ. 2551 จนถึงปัจจุบันได้ส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลในหลายประเทศ จึงทำให้แต่ละประเทศปรับเพิ่มอัตรากำไรมูลค่าเพิ่มเพื่อหารายได้มาเยียวยาปัญหาเศรษฐกิจดังกล่าว จึงทำให้อัตรากำไรทางอ้อมเฉลี่ยประเทศต่างๆ ในปี พ.ศ. 2553 เพิ่มขึ้นจากปี พ.ศ. 2552 ซึ่งอยู่ที่ร้อยละ 15.41 เป็นร้อยละ 15.61 เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่มีความแน่นอนในการหารายได้ให้รัฐง่ายกว่า และมีประสิทธิภาพสูงกว่าเมื่อเทียบกับภาษีประเภทอื่น

ภาพที่ 4.3 อัตราภาษีทางอ้อมเฉลี่ยของต่างประเทศ เฉลี่ย 113 ประเทศ ปี พ.ศ. 2547 – พ.ศ. 2553



ที่มา: KPMG Corporate and Indirect Tax Rate Survey 2010

4.3 การเปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยและต่างประเทศ

4.3.1 โครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยเปรียบเทียบกับต่างประเทศ

เมื่อเปรียบเทียบโครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยกับต่างประเทศพบว่า โครงสร้างหลักๆ เช่น วิธีการจัดเก็บและอัตราที่ใช้มีลักษณะไม่แตกต่างกันนัก มีเพียงการยกเว้นและอัตราศูนย์สำหรับสินค้าส่งออกและสินค้าและบริการบางประเภทเท่านั้นที่กำหนดต่างกันไปในแต่ละประเทศ

ตารางที่ 4.6 แสดงการเปรียบเทียบโครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยและต่างประเทศ

โครงสร้างภาษี	ภาษีมูลค่าเพิ่มไทย	ภาษีมูลค่าเพิ่มต่างประเทศ
อัตราภาษีปกติ	อัตราเดียว ร้อยละ 7	อัตราเดียวและหลายอัตราตั้งแต่ร้อยละ 5 ถึง 25.5
อัตราภาษีลด	ไม่มีอัตราลด แต่ใช้หลักจุดปลายทางจึ้เก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเกี่ยวกับการส่งออกในอัตราร้อยละ 0	อัตราเดียวและหลายอัตรา ตั้งแต่ร้อยละ 0 ถึง 14
สินค้าและบริการที่ต้องเสียภาษี	สินค้าและบริการทั่วไป	มีทั้งที่เก็บจากสินค้าและบริการทั่วไป และเก็บเฉพาะสินค้าและบริการตามที่กฎหมายกำหนด
สินค้าและบริการที่ได้รับยกเว้น	มี	มี

โครงสร้างภาษี	ภาษีมูลค่าเพิ่มไทย	ภาษีมูลค่าเพิ่มต่างประเทศ
ผู้ได้รับยกเว้นภาษี	มี (ผู้ประกอบการที่มีรายรับต่ำกว่า 1.8 ล้านบาทต่อปี)	มี (ธุรกิจขนาดเล็ก)
วิธีการคำนวณภาษี	Credit Invoice Method	ส่วนใหญ่เป็น Credit Invoice Method ยกเว้นญี่ปุ่นเป็น Account Method

4.3.2 รายได้ภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยเปรียบเทียบกับต่างประเทศ

1) รายได้ภาษีมูลค่าเพิ่มต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมประชาชาติ (GDP)

เมื่อเปรียบเทียบกับกลุ่มประเทศ OECD ในปี พ.ศ. 2552 ซึ่งมีรายได้ภาษีสินค้าและบริการเฉลี่ยร้อยละ 11 ของ GDP รัฐบาลสามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในปีงบประมาณ พ.ศ. 2553 ได้ 502,176 ล้านบาท หรือคิดเป็นร้อยละ 5 ของ GDP ซึ่งนับว่าต่ำกว่าประเทศในกลุ่ม OECD พอสมควร

2) รายได้ภาษีมูลค่าเพิ่มต่อรายได้ภาษีทั้งหมด

ภาษีมูลค่าเพิ่มมีสัดส่วนต่อรายได้ภาษีอากรทั้งสิ้นประมาณ ร้อยละ 30 ในขณะที่ต่างประเทศ ภาษีมูลค่าเพิ่มทำรายได้ในสัดส่วนประมาณร้อยละ 50 ของรายได้ภาษีอากรทั้งหมด

ตารางที่ 4.7 สัดส่วนรายได้ภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยในปีงบประมาณ 2549-2553

ปีงบประมาณ	2549	2550	2551	2552	2553
Nominal GDP	7,699,350	8,301,652	9,145,520	8,850,552	9,921,040
ภาษีมูลค่าเพิ่ม	417,772	434,272	503,439	431,775	502,176
รายได้ภาษีอากรทั้งสิ้น	1,424,631	1,494,440	1,643,502	1,506,626	1,763,484
VAT to GDP (%)	5.43	5.23	5.50	4.88	5.06
VAT to Total Tax Revenue (%)	29.32	29.06	30.63	28.66	28.48

หน่วย (ล้านบาท)

ที่มา: คำนวณจากข้อมูลของสำนักงานเศรษฐกิจการคลังโดยคณะวิจัย

บทที่ 5

การวิเคราะห์และประมวลผล

5.1 ผลของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อการสร้างความเป็นธรรมในการกระจายรายได้

5.1.1 วิธีการวิจัย

5.1.1.1 การเก็บรวบรวมข้อมูล

ข้อมูลที่ใช้เป็นข้อมูลทุติยภูมิ ปี พ.ศ. 2552 โดยข้อมูลที่ใช้ในการวิเคราะห์เป็นข้อมูลเกี่ยวกับระดับรายได้ของครัวเรือน ค่าใช้จ่ายของครัวเรือน และประเภทค่าใช้จ่ายเพื่อการอุปโภคบริโภค จำนวนครัวเรือน และจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งแยกประเภทตามสินค้าและบริการ ซึ่งมี 2 แหล่งดังนี้

1) ข้อมูลจากกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง

ข้อมูลเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บได้รวบรวมจากกรมสรรพากร ซึ่งมี การเก็บรวบรวมตามพื้นที่ทั้งหมด 12 เขต อย่างไรก็ตาม กรมสรรพากรมิได้จัดเก็บตามรายภาค จึงต้องจัดพื้นที่ทั้งหมด 12 เขตให้เป็น 5 ภูมิภาค ตามรายงานการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน

2) ข้อมูลจากสำนักงานสถิติแห่งชาติ กระทรวงเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร

(1) รายได้ของครัวเรือน

(2) ค่าใช้จ่ายของครัวเรือน ประกอบด้วย ค่าใช้จ่ายเพื่ออุปโภคและบริโภค ซึ่งจำแนกประเภท 11 ประเภท

การวิเคราะห์นี้ใช้หน่วยที่เป็นครัวเรือนในการวิจัย แทนที่จะใช้หน่วยรายบุคคล (ปัจเจกบุคคล) เนื่องจากข้อมูลของสำนักงานสถิติแห่งชาติเป็นหน่วยครัวเรือน นอกจากนี้ประเทศไทยมีบุคคลซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของครัวเรือนอย่างแน่นแฟ้น การได้มาซึ่งรายได้และการใช้จ่ายออกไปมักจะเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจร่วมกันหรือคำนึงถึงผลประโยชน์ของครัวเรือนเป็นส่วนรวมมากกว่าการตัดสินใจโดยเอกเทศ การใช้ครัวเรือนเป็นหน่วยในการวัดจึงเหมาะสมกว่า (เมธี ครองแก้ว 2523: 125)

5.1.1.2 การวิเคราะห์ข้อมูล

1) การวิเคราะห์เชิงพรรณนา ศึกษาเกี่ยวกับการเก็บรวบรวมข้อมูลต่างๆ และเปรียบเทียบข้อมูลด้านรายได้ ค่าใช้จ่ายเพื่อการอุปโภคบริโภค จำนวนครัวเรือน และจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มทั่วราชอาณาจักร ในปี พ.ศ. 2552

2) การวิเคราะห์เชิงปริมาณ กล่าวถึงการวิเคราะห์อัตราการเสียภาษีที่แท้จริง และผลการวิเคราะห์ผลของภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีต่อการกระจายรายได้ของครัวเรือนในประเทศไทย ในปี พ.ศ. 2552 ซึ่งคำนวณหาค่าสัมประสิทธิ์จีนิ ก่อนรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มและหลังรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม

5.1.1.3 ขั้นตอนการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้สามารถแบ่งเป็นขั้นตอน ดังนี้

1) คำนวณแบบแผนการกระจายรายได้ของครัวเรือนแต่ละกลุ่มของครัวเรือนทั่วราชอาณาจักร

ข้อมูลในการวิเคราะห์ได้จากรายงานการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (Socio-Economic Survey: SES) พ.ศ. 2552 ของสำนักงานสถิติแห่งชาติ โดยการวิจัยนั้นจะแบ่งครัวเรือนตามระดับค่าใช้จ่ายเพื่อการอุปโภคบริโภค ออกเป็น 10 กลุ่ม ซึ่งเรียกว่า “กลุ่มเดไซล์”

ข้อมูลที่ใช้ในการวิจัยในขั้นตอนนี้ มีดังนี้

(1) จำนวนครัวเรือนทั้งหมดทั่วราชอาณาจักร (ตารางผนวกที่ ก1)
(2) รายได้โดยเฉลี่ยและอัตราร้อยละของครัวเรือนในแต่ละกลุ่มของครัวเรือน ทั่วราชอาณาจักร (ตารางผนวกที่ ก2)

สามารถอธิบายเป็นขั้นตอนทางสมการคณิตศาสตร์ ดังนี้

$$Y_{ij}^{Pre} = [(P_{ij})(N_j)] M_{ij}$$

โดยที่	Y_{ij}^{Pre}	=	ระดับรายได้ของครัวเรือนในกลุ่มที่ i ในภูมิภาค j ซึ่งเป็นรายได้ขั้นต้นก่อนรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม
	P_{ij}	=	อัตราร้อยละของครัวเรือนในกลุ่มที่ i ภูมิภาค j
	N_j	=	จำนวนครัวเรือนทั้งหมดในภูมิภาค j
	M_{ij}	=	รายได้เฉลี่ยต่อปีของครัวเรือนในกลุ่มที่ i ภูมิภาค j
	i	=	1, 2, ..., 10 คือ กลุ่มของครัวเรือนแบ่งตามระดับขั้นของค่าใช้จ่ายเพื่อการอุปโภคบริโภค (กลุ่มเดไซล์)
	j	=	ภูมิภาค j

หมายเหตุ: ตารางผนวกที่ ก1 คุณตารางผนวกที่ ก2 จะได้ตารางผนวกที่ ก5

2) คำนวณสัดส่วนการใช้จ่ายในการบริโภคของครัวเรือน 10 กลุ่ม

การกระจายภาระภาษีมูลค่าเพิ่มไปตามกลุ่มต่างๆ ทั่วราชอาณาจักร นั้น ในขั้นแรกจะต้องคำนวณสัดส่วนการใช้จ่ายในการบริโภคของครัวเรือนทั้งหมดในสินค้าและบริการแต่ละประเภทของกลุ่มครัวเรือนต่างๆ ทั่วราชอาณาจักร ซึ่งในการวิจัยครั้งนี้ได้เลือกใช้สัดส่วนการกระจายค่าใช้จ่ายเพื่ออุปโภคบริโภคของสินค้าแต่ละประเภทเป็นฐานสำหรับการกระจายภาระภาษี โดยนำค่าใช้จ่ายในการบริโภคสินค้าและบริการแต่ละประเภทต่อค่าใช้จ่ายรวมทั้งหมดในการบริโภคสินค้าและบริการแต่ละประเภทรันั้น ในแต่ละกลุ่มของครัวเรือนต่าง ๆ

ข้อมูลที่ใช้วิจัยในขั้นตอนนี้ ได้แก่ค่าใช้จ่ายเพื่อการอุปโภคบริโภค 11 ประเภท จำแนกครัวเรือนเป็น 10 กลุ่ม เรียงตามลำดับรายจ่ายเพื่อการอุปโภคบริโภค¹ (ตารางผนวกที่ ก 3) สามารถอธิบายเป็นขั้นตอนทางสมการคณิตศาสตร์ ดังนี้

$$S_{ki} = \frac{e_{ki}}{\sum_{i=1}^n e_{ki}}$$

โดยที่ S_{ki} = สัดส่วนการใช้จ่ายในการบริโภคของครัวเรือน สินค้าประเภท k ในแต่ละกลุ่มของครัวเรือน i

e_{ki} = ค่าใช้จ่ายในการบริโภคสินค้าและบริการแต่ละประเภท k ในแต่ละกลุ่มของครัวเรือน i

$\sum_{i=1}^n e_{ki}$ = ค่าใช้จ่ายในการบริโภคสินค้าและบริการรวมทั้งหมดของแต่ละประเภท k ในแต่ละกลุ่มของครัวเรือน i

k = ประเภทของสินค้าและบริการแต่ละประเภท

i = 1, 2, ..., n คือกลุ่มของครัวเรือนตามระดับชั้นของค่าใช้จ่ายเพื่อการอุปโภคบริโภค (กลุ่มเดไซล์)

n = 10

หมายเหตุ: จำนวนจากตารางผนวกที่ ก3 จะได้ตารางผนวกที่ ข1

3) คำนวณการกระจายภาระภาษีมูลค่าเพิ่มไปยังครัวเรือน 10 กลุ่ม (กลุ่มเดไซล์) ที่ว่าราชอาณาจักร

ภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บได้โดยกรมสรรพากรนั้นจัดเก็บตามประเภทสินค้าและบริการหรือตามรหัสสินค้า (International Standard Industrial Code: ISIC) รวมประมาณ

¹ สาเหตุที่ไม่ใช้ข้อมูลเรียงตามชั้นรายได้ในการวิจัย เนื่องจาก

1. สำนักงานสถิติแห่งชาติไม่ได้จัดทำข้อมูลค่าใช้จ่ายอุปโภคบริโภคแยกตามชั้นรายได้ แต่จัดทำข้อมูลแยกตามชั้นรายจ่ายเท่านั้น

2. ในด้านความถูกต้องแม่นยำของข้อมูล การจัดเก็บข้อมูลด้านรายจ่ายจะมีความถูกต้องแม่นยำกว่าด้านรายได้ เนื่องจากประชาชนเต็มใจที่จะให้ข้อมูลด้านการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคโดยไม่ปิดบัง ในขณะที่การจัดเก็บข้อมูลด้านรายได้นั้นบางครัวเรือนจะให้ข้อมูลเฉพาะรายได้หลักบางส่วน และอาจไม่แจ้งรายได้ส่วนอื่นๆ โดยอาจจะเกรงผลกระทบในเรื่องของการเสียภาษี ข้อมูลด้านรายได้จึงไม่ค่อยตรงกับความเป็นจริงเท่าที่ควร

3. ในการคำนวณจากข้อมูล SES ในการสำรวจนั้น มีผู้มีรายได้น้อยจำนวนมากที่เป็นผู้มีรายได้น้อยชั่วคราว เช่น ตกงาน พืชผลเกษตรราคาตกต่ำ รายได้ในแต่ละปีจึงไม่สามารถสะท้อนความเป็นอยู่ทางเศรษฐกิจ (Economic Well-being) ของครอบครัวนั้นๆ ได้อย่างแม่นยำนัก

4. ด้านความผันผวนของข้อมูลรายได้ครัวเรือนในแต่ละปี จะผันแปรตามภาวะเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงและรายได้ของเกษตรกร ซึ่งเป็นประชากรส่วนใหญ่จะผันผวนไปตามระดับราคาผลผลิต ในขณะที่รายจ่ายของประชาชนจะขึ้นอยู่กับแบบแผนหรือพฤติกรรมบริโภคของครัวเรือนซึ่งจะเปลี่ยนแปลงแบบค่อยเป็นค่อยไป

635 รายการ จากนั้นก็ถือตามรายงานการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน ปี พ.ศ. 2552 ซึ่งแยกประเภทสินค้าและบริการชนิดต่างๆ ออกเป็นประเภทสินค้าอุปโภคบริโภค 11 ประเภท ดังนี้

- ประเภทที่ 1 อาหารและเครื่องดื่ม (ไม่มีแอลกอฮอล์)
- ประเภทที่ 2 เครื่องดื่มที่มีแอลกอฮอล์
- ประเภทที่ 3 ยาสูบ หมาก และยานัตถ์ ฯลฯ
- ประเภทที่ 4 เครื่องนุ่งห่มและรองเท้า
- ประเภทที่ 5 ที่อยู่อาศัยและเครื่องใช้ในบ้าน
- ประเภทที่ 6 ค่าตรวจรักษาพยาบาลและค่ายา
- ประเภทที่ 7 ค่าใช้จ่ายส่วนบุคคล
- ประเภทที่ 8 ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับยานพาหนะและค่าบริการสื่อสาร
- ประเภทที่ 9 การบันเทิงและการอ่าน
- ประเภทที่ 10 การศึกษา
- ประเภทที่ 11 เบ็ดเตล็ด²

กรณีที่สินค้าและบริการบางประเภทใน 635 รายการนี้ ไม่สามารถจัดเข้าในประเภทสินค้าอุปโภคบริโภคทั้ง 11 ประเภทข้างต้นได้ จะถือว่าสินค้าและบริการเหล่านั้นอยู่ในประเภท “ค่าใช้จ่ายที่ไม่เกี่ยวกับการอุปโภคบริโภค”³ ซึ่งจะไม่นำมาพิจารณาในการกระจายภาระภาษีมูลค่าเพิ่มไปในกลุ่มของครัวเรือนต่าง ๆ ทั่วราชอาณาจักร

เมื่อนำข้อมูลรูปแบบการบริโภคสินค้าและบริการของครัวเรือนไปคำนวณ ก็จะทำให้ทราบถึงภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่แต่ละครัวเรือนต้องรับภาระไว้ ซึ่งมีจำนวนแตกต่างกัน และเมื่อนำจำนวนภาระภาษีมูลค่าเพิ่มหักออกจากรายได้ก่อนรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม ก็จะเป็นรายได้ของครัวเรือนภายหลังจากรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ซึ่งจะทำให้รูปแบบการกระจายรายได้แตกต่างไปจากเดิมโดยอยู่ภายใต้ข้อสมมติ ดังนี้

(1) ก่อนการเก็บภาษีนี้ไม่มีการเก็บภาษีใด ๆ หรือเก็บภาษีอื่นในอัตราคงที่ ซึ่งก็จะทำให้มีผลเช่นเดียวกับการไม่มีการเก็บภาษีนั่นเอง จึงทำให้ราคาสินค้าและบริการไม่ถูกกระทบกระเทือนจากภาษีอื่นๆ

(2) ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มนี้จะถูกผลักไปข้างหน้าให้แก่ผู้บริโภคสุดท้าย

ทั้งหมด

ข้อมูลที่ใช้วิจัยในขั้นตอนนี้ มีดังนี้

² สินค้าและบริการประเภทเบ็ดเตล็ด เช่น การจัดงาน กิจกรรม พิธี ในโอกาสต่างๆ เกี่ยวกับกีฬา งานอดิเรก ตัดผม และเสริมสวย เป็นต้น

³ ค่าใช้จ่ายที่ไม่เกี่ยวกับการอุปโภคบริโภค เช่น ภาษี, ค่าธรรมเนียม, ค่าปรับ, ค่าสมาชิกกลุ่มอาชีพ, เงิน/สิ่งของที่ส่งให้บุคคลนอกครัวเรือน, บริจาคเงิน/สิ่งของให้แก่องค์กรต่างๆ, เงินทำบุญ/เงินช่วยเหลืออื่นๆ, ค่าเบี้ยประกันภัย/ทรัพย์สิน/ประกันชีวิต/เงินฌาปนกิจศพ/เงินสมทบประกันสังคม, ค่าซื้อสลากกินแบ่งรัฐบาล/และการพนันอื่นๆ, ดอกเบี้ยจ่าย/ดอกเบี้ยแช่, ค่าใช้จ่ายอื่นๆ เป็นต้น

1) จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่กรมสรรพากรจัดเก็บได้ ซึ่งแยกตามประเภทสินค้าและบริการ และได้มีการจัดประเภท 11 ประเภท (ตารางผนวกที่ ก4)

2) สัดส่วนการใช้จ่ายของครัวเรือนต่าง ๆ แต่ละกลุ่มครัวเรือนทั่วราชอาณาจักร (ตารางผนวกที่ ข1)

สามารถอธิบายเป็นขั้นตอนทางสมการคณิตศาสตร์ ดังนี้

$$B_{ij} = \sum_{k=1}^n (T_{jk}) (S_{ki})$$

โดยที่	B_{ij}	=	ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งตกอยู่กับกลุ่มของครัวเรือนที่ i ภูมิภาค j
	T_{jk}	=	จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มแยกเป็นภูมิภาค j ซึ่งเก็บจากสินค้าและบริการประเภท k
	S_{ki}	=	สัดส่วนการใช้จ่ายในการบริโภคของครัวเรือน สินค้าประเภทที่ k ในแต่ละกลุ่มของครัวเรือน i
	i	=	1, 2,..., n คือกลุ่มของครัวเรือนตามระดับขั้นของค่าใช้จ่ายเพื่อการอุปโภคบริโภค (กลุ่มเดชีล์)
	k	=	ประเภทของสินค้าและบริการแต่ละประเภท

หมายเหตุ: ตารางผนวกที่ ก4 คูณตารางผนวกที่ ข1 จะได้ตารางผนวกที่ ข2

Bird และ Zolt (2008) ได้เสนอว่า ในการเก็บภาษีไม่ควรทำให้คนจนต้องแย่ง ดังนั้น การเก็บ VAT จึงควรมีการยกเว้นสินค้าจำเป็นซึ่งคนจนมักบริโภค ซึ่งในกรณีของไทยได้ออกแบบให้มีการยกเว้น VAT ในสินค้าและบริการที่จำเป็นพื้นฐาน เช่น อาหารสด ยารักษาโรค การรักษาพยาบาล การศึกษา การเดินทางในประเทศ และการเช่าที่อยู่อาศัย ทำให้ค่าใช้จ่ายที่จำเป็นของผู้มีรายได้น้อยมักไม่มีการ VAT (ดูกล่องที่ 1)

กล่องที่ 1: กิจกรรมที่ได้รับการยกเว้น VAT

การประกอบการขายสินค้าหรือบริการส่วนใหญ่แล้วต้องเสีย VAT แต่การประกอบการต่อไปนี้ กฎหมายบัญญัติยกเว้นให้ไม่ต้องเสีย VAT ดังนั้น ผู้ที่ได้รับการยกเว้น VAT เมื่อขายสินค้าหรือบริการย่อมไม่มีสิทธิ์เรียกเก็บ VAT จากผู้ซื้อได้ อย่างไรก็ตามในการซื้อสินค้าหรือวัตถุดิบมาใช้ในการประกอบการก็ยังคงต้องชำระ VAT ให้กับผู้ประกอบการจดทะเบียน โดยไม่มีสิทธิ์ที่จะได้รับคืนภาษีซื้อที่จ่ายไป และจะต้องรับภาระ VAT ในส่วนนี้ไว้เอง อย่างไรก็ตาม การได้รับยกเว้น VAT จากมูลค่าเพิ่มของสินค้าและบริการในขั้นสุดท้ายย่อมจะทำให้สินค้าและบริการนั้นๆ มีราคาถูกกว่ากรณีปกติ ซึ่งกิจกรรมที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ประกอบด้วย

1. การขายสินค้าหรือให้บริการของผู้ประกอบการที่มีรายรับไม่เกิน 1.8 ล้านบาทต่อปี
2. การขายพืชผลทางการเกษตรภายในราชอาณาจักร เช่น ข้าว ข้าวโพด ปอ มันสำปะหลัง ผักและผลไม้ เป็นต้น
3. การขายสัตว์ทั้งที่มีชีวิตหรือไม่มีชีวิตภายในราชอาณาจักร เช่น โค กระบือ ไก่หรือเนื้อสัตว์ กุ้ง ปลา เป็นต้น
4. การขายปุ๋ย
5. การขายปลาป่น อาหารสัตว์
6. การขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์ เพื่อบำรุงรักษาป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์
7. การขายหนังสือพิมพ์ นิตยสาร หรือตำราเรียน

ผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการตาม 1. ถึง 7. ดังกล่าว จะเลือกเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มก็ได้

8. การนำเข้าสินค้าตาม 2. ถึง 7.
9. การให้บริการการศึกษาของสถานศึกษาของทางราชการ สถานศึกษาตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน หรือโรงเรียนเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน
10. การให้บริการขนส่งในราชอาณาจักรไม่ว่าจะเป็นทางบก ทางน้ำ หรือทางอากาศ อย่างไรก็ดี หากเป็นการให้บริการขนส่งโดยอากาศยาน และการให้บริการขนส่งน้ำมันเชื้อเพลิงทางท่อ ผู้ประกอบการมีสิทธิเลือกเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มได้
11. การให้บริการขนส่งระหว่างประเทศทางบกและทางเรือซึ่งมิใช่เรือเดินทะเล
12. การให้บริการรักษาพยาบาลของสถานพยาบาลทางราชการและเอกชน
13. การให้บริการห้องสมุด พิพิธภัณฑ์ สวนสัตว์
14. การให้บริการจัดแข่งขันกีฬาสมัครเล่น
15. การให้บริการประกอบโรคศิลปะ การสอบบัญชี การว่าความ
16. การให้บริการของนักแสดงสาธารณะ
17. การให้บริการที่เป็นงานทางศิลปะและวัฒนธรรม ในสาขาและลักษณะการประกอบกิจการที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี
18. การให้บริการวิจัย หรือการให้บริการทางวิชาการ ซึ่งต้องมีลักษณะการประกอบกิจการตามที่กรมสรรพากรกำหนด คือ ต้องเป็นการวิจัยหรือบริการทางวิชาการสาขาวิทยาศาสตร์และสาขาสังคมศาสตร์ แต่ต้องมีใช่เป็นการกระทำในทางธุรกิจ ทั้งนี้ ผู้ประกอบการต้องเป็นบุคคลธรรมดาหรือเป็นคณะบุคคลที่มีइनิติบุคคล หรือมูลนิธิ
19. การให้บริการตามสัญญาจ้างแรงงาน
20. การให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์
21. การให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่น ทั้งนี้ไม่รวมถึงบริการที่เป็นการพาณิชย์ของราชการส่วนท้องถิ่น หรือเป็นการหารายได้ หรือผลประโยชน์ไม่ว่าจะเป็นกิจการสาธารณูปโภคหรือไม่ก็ตาม
22. การขายสินค้าหรือการให้บริการของกระทรวง ทบวง กรม ซึ่งส่งรายรับทั้งสิ้นให้แก่รัฐโดยไม่หักรายจ่าย
23. การขายสินค้าหรือการให้บริการเพื่อประโยชน์แก่การศาสนา หรือการสาธารณกุศลภายในประเทศ ซึ่งไม่นำผลกำไรไปจ่ายในทางอื่น
24. การขายสินค้า หรือการให้บริการตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 239) พ.ศ. 2534)

ในการคำนวณสินค้าและบริการที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวข้างต้น งานวิจัยนี้ได้พิจารณาโดยให้มีภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม = 0 อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยตระหนักดีว่า ในความเป็นจริงแล้ว การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มมิได้ทำให้สินค้าและบริการนั้นๆ ปราศจากภาระภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมด กล่าวคือ การยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าและบริการบางอย่างที่เป็นสินค้าขั้นปฐมภูมิและบริการที่จำเป็นพื้นฐานบางชนิด ซึ่งมีผลให้สินค้าและบริการดังกล่าวไม่มีหน้าที่เสียภาษีขายในการขาย แต่จะไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อในวัตถุดิบและสินค้าทุนต่างๆ ได้ ดังนั้น จึงทำให้ผู้ประกอบการยังต้องเสียภาษีซื้ออยู่นั่นเอง อย่างไรก็ตาม ด้วยเหตุที่สินค้าที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มมักเป็นสินค้าขั้นปฐมภูมิ ซึ่งไม่ได้ผ่านกระบวนการผลิตมากนัก ดังนั้น เพื่อความเป็นไปได้ในการคำนวณ จึงถือได้ว่าค่อนข้างสมเหตุสมผลใช้ข้อสมมติว่า สินค้าที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มมีภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม = 0

5.1.1.4 คำนวณอัตราการเสียภาษีที่แท้จริง (Effective Tax Rate)

การหาอัตราภาษีที่แท้จริง (Effective Tax Rate) สามารถพิจารณาจากสัดส่วนการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวนจริงที่เป็นตัวเงินกับรายได้ของแต่ละกลุ่มของครัวเรือนต่างๆ ซึ่งจะให้ทราบว่าภาระภาษีที่เป็นสัดส่วนกับรายได้ของแต่ละกลุ่มครัวเรือนมีลักษณะที่ก้าวหน้า ถดถอย หรือเป็นสัดส่วนกัน

ข้อมูลที่ใช้วิจัยในขั้นตอนนี้ มีดังนี้

- 1) จำนวนภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่เป็นตัวเงิน (ตารางผนวกที่ ข2)
- 2) รายได้โดยเฉลี่ยทั้งหมดของแต่ละกลุ่มของครัวเรือนต่างๆ (ตารางผนวก

ที่ ก5)

สามารถอธิบายเป็นขั้นตอนทางสมการคณิตศาสตร์ ดังนี้

$$E.T = (B_{ij}/Y_{ij}^{Pre}) \times 100$$

โดยที่ $E.T$ = อัตราการเสียภาษีที่แท้จริง

B_{ij} = ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่เป็นตัวเงิน ซึ่งตกอยู่กับกลุ่มของครัวเรือนกลุ่มที่ i ในภูมิภาค j

Y_{ij}^{Pre} = ระดับรายได้ของครัวเรือนกลุ่มที่ i ในภูมิภาค j ซึ่งเป็นรายได้ขั้นต้นก่อนรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม

หมายเหตุ: ตารางผนวกที่ ข2 หารตารางผนวกที่ ก5 จะได้แผนภูมิที่ 5.1

5.1.1.5 คำนวณผลของภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีต่อการกระจายรายได้

เมื่อมีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมีผลทำให้รายได้ที่แท้จริงของครัวเรือนลดลง ซึ่งในขั้นตอนการวิจัยนี้จะนำภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่ตกกับครัวเรือนในกลุ่มต่าง ๆ หักจากรายได้ของครัวเรือนในกลุ่มนั้นๆ

ข้อมูลที่ใช้วิจัยในขั้นตอนนี้ มีดังนี้

1) รายได้โดยเฉลี่ยทั้งหมดของแต่ละกลุ่มของครัวเรือนต่างๆ (ตารางผนวกที่ ก5)

2) จำนวนภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่เป็นตัวเงิน (ตารางผนวกที่ ข2)

สามารถอธิบายเป็นขั้นตอนทางสมการคณิตศาสตร์ ดังนี้

$$Y_{ij}^{Post} = Y_{ij}^{Pre} - B_{ij}$$

โดยที่

$$Y_{ij}^{Post} = \text{รายได้หลังรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มของครัวเรือนกลุ่มที่ } i \text{ ในภูมิภาค } j$$

$$Y_{ij}^{Pre} = \text{ระดับรายได้ของครัวเรือนกลุ่มที่ } i \text{ ในภูมิภาค } j \text{ ซึ่งเป็นรายได้ขั้นต้นก่อนภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม}$$

$$B_{ij} = \text{ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่เป็นตัวเงิน ซึ่งตกอยู่กับกลุ่มของครัวเรือนกลุ่มที่ } i \text{ ในภูมิภาค } j$$

หมายเหตุ: ตารางผนวกที่ ก 5 หักลบตารางผนวกที่ ข 2 จะได้ตารางที่ 5.1

เมื่อสามารถคำนวณรายได้หลังรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว การเปรียบเทียบการกระจายรายได้ก่อนรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มกับการกระจายรายได้หลังรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม จะมีผลทำให้การกระจายรายได้เป็นไปในทิศทางใดนั้นสามารถคำนวณได้จาก ค่าสัมประสิทธิ์จินี (Gini Coefficient) ซึ่งมีสูตรทางคณิตศาสตร์ ดังนี้

$$G = 1 - 2 \left[\sum_{i=1}^n (f_{ij} - f_{i-1,j})(y_{i-1,j}) + \frac{1}{2} \sum_{i=1}^n (f_{ij} - f_{i-1,j})(y_{ij} - y_{i-1,j}) \right]$$

หรือ

$$G = 1 - \sum_{i=1}^n (f_{ij} - f_{i-1,j})(y_{ij} - y_{i-1,j})$$

โดยที่ G = ค่าสัมประสิทธิ์จีนี้
 f_{ij} = ร้อยละสะสมของจำนวนครัวเรือนในกลุ่ม i ในภูมิภาค j
 y_{ij} = ร้อยละสะสมของรายได้ทั้งหมดของครัวเรือนซึ่งอยู่ในกลุ่มที่ i ในภูมิภาค j

สำหรับการวิจัยครั้งนี้ ในการคำนวณจริงจะใช้วิธีลัด คือ หาค่าสัมประสิทธิ์จีนี้ได้ดังนี้ (เมธี ครองแก้ว 2523: 152)

$$G = 1 - \sum_{i=1}^n (Z_{ij})(P_{ij})$$

โดย $Z_{ij} = (Y_{ij} + Y_{i-1,j})$

P_{ij} = ความถี่หรือสัดส่วนของครัวเรือนซึ่งอยู่ในกลุ่มที่ i ภูมิภาค j หรือ จำนวนเปอร์เซ็นต์ของครัวเรือนในกลุ่มที่ i ภูมิภาค j

5.1.2 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อการสร้างความเป็นธรรมในการกระจายรายได้

จากรายงานการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน โดยสำนักงานสถิติแห่งชาติ ซึ่งเป็นการสำรวจของครัวเรือนแล้วนำมารวบรวมเป็นข้อมูลทุติยภูมิทั่วราชอาณาจักร ปี พ.ศ. 2552 ผู้วิจัยได้นำมาศึกษาพบว่า

1) จำนวนครัวเรือน

มีจำนวนครัวเรือนทั่วประเทศในปี พ.ศ. 2552 จำนวน 19,579,200 ครัวเรือน โดยครัวเรือนส่วนใหญ่อาศัยอยู่ในภาคตะวันออกเฉียงเหนือ ประมาณ 6.4 ล้านครัวเรือน (คิดเป็นร้อยละ 32.5) ส่วนกรุงเทพมหานคร นนทบุรี ปทุมธานี และสมุทรปราการ มีครัวเรือนอาศัยอยู่ค่อนข้างหนาแน่นประมาณ 3.0 ล้านครัวเรือน (คิดเป็นร้อยละ 15.1) ขณะที่ภาคเหนือและภาคกลางมีจำนวนครัวเรือนใกล้เคียงกัน คือประมาณ 3.9 ล้านครัวเรือน (คิดเป็นร้อยละ 19.7) และ 3.8 ล้านครัวเรือน (คิดเป็นร้อยละ 19.4) ตามลำดับ และภาคใต้มีครัวเรือนเพียง 2.6 ล้านครัวเรือน (คิดเป็นร้อยละ 13.3) (ดูตารางผนวกที่ ก1)

2) รายได้ของครัวเรือนและแหล่งที่มาของรายได้

จากผลการสำรวจในปี พ.ศ. 2552 พบว่า ครัวเรือนทั่วประเทศมีรายได้เฉลี่ยเดือนละ 20,903 บาท ส่วนใหญ่เป็นรายได้จากการทำงาน (ร้อยละ 72.0) ซึ่งได้แก่ ค่าจ้างเงินเดือน

(ร้อยละ 40.3) จากการทำธุรกิจ (ร้อยละ 20.3) และจากการทำการเกษตร (ร้อยละ 11.4) และมีรายได้ที่ไม่ได้เกิดจากการทำงาน เช่น เงินที่ได้รับความช่วยเหลือจากบุคคลอื่นนอกครัวเรือน/รัฐ (ร้อยละ 10.2) รายได้จากทรัพย์สิน เช่น ดอกเบี้ย (ร้อยละ 1.6) นอกจากนั้นยังมีรายได้ในรูปสวัสดิการ/สินค้าและบริการต่างๆ (ร้อยละ 14.5) (ดูตารางผนวกที่ 6)

3) ค่าใช้จ่าย⁴ ของครัวเรือนและประเภทของค่าใช้จ่าย

ครัวเรือนทั่วประเทศ ในปี พ.ศ. 2552 มีค่าใช้จ่ายเฉลี่ยเดือนละ 16,205 บาท แบบแผนการใช้จ่ายของครัวเรือนโดยรวมทั่วประเทศ ปี พ.ศ. 2552 พบว่า มีสัดส่วนของค่าใช้จ่ายเพื่อการอุปโภคบริโภคร้อยละ 87.9 ขณะที่ครัวเรือนมีค่าใช้จ่ายที่ไม่เกี่ยวกับการอุปโภคบริโภคร้อยละ 12.1 เมื่อพิจารณาแต่ละหมวดของค่าใช้จ่ายเพื่อการอุปโภคบริโภคพบว่า ครัวเรือนมีการใช้จ่ายจำนวนมากในหมวดค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับอาหาร และเครื่องดื่ม (ไม่มีแอลกอฮอล์) ถึงร้อยละ 32.1 รองลงมา คือ ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับยานพาหนะและค่าบริการสื่อสารร้อยละ 20.8 และที่อยู่อาศัย เครื่องใช้ภายในบ้านร้อยละ 20.1 (ดูตารางผนวกที่ 7)

4) จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บได้ปี พ.ศ. 2552

จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บได้โดยรวมทั่วราชอาณาจักรปี พ.ศ. 2552 พบว่า ประเภทค่าใช้จ่ายเพื่อการอุปโภคบริโภคมีจำนวน 154,877.829 ล้านบาท⁵ เมื่อพิจารณาแต่ละประเภทของค่าใช้จ่ายเพื่อการอุปโภคบริโภค พบว่า ประเภทค่าใช้จ่ายที่สามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้มากที่สุด คือ ประเภทที่อยู่อาศัยและเครื่องใช้ในบ้านโดยจัดเก็บได้จำนวน 43,848.800 ล้านบาท รองลงมา คือ ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับยานพาหนะและการสื่อสาร จัดเก็บได้จำนวน 37,116.018 ล้านบาท และประเภทอาหารและเครื่องดื่ม (ไม่มีแอลกอฮอล์) จัดเก็บได้จำนวน 25,714.834 ล้านบาท

5) การวิเคราะห์และประมวลผล

ในการวิเคราะห์ผลของภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีต่อการกระจายรายได้ ผู้วิจัยได้รวบรวมข้อมูลทุติยภูมิของปี พ.ศ. 2552 เพื่อมาวิเคราะห์ในเชิงปริมาณโดยได้แบ่งออกเป็น 5 ประเด็น คือ

- (1) สัดส่วนการใช้จ่ายในการบริโภคของครัวเรือน 10 กลุ่ม
- (2) การกระจายภาระภาษีมูลค่าเพิ่มไปยังครัวเรือน 10 กลุ่ม
- (3) อัตราการเสียภาษีที่แท้จริง หรืออัตราการรับภาระภาษีที่แท้จริง
- (4) แบบแผนการกระจายรายได้ของครัวเรือน 10 กลุ่มก่อนและหลังรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม

⁴ ในที่นี้หมายถึง ค่าใช้จ่ายเฉลี่ยที่จำเป็นต้องใช้ในการยังชีพ โดยไม่รวมค่าใช้จ่ายประเภทสะสมทุน เช่น การซื้อบ้าน/ที่ดิน เป็นต้น

⁵ จากระบบ ISIC ของกรมสรรพากร ระบุว่า ในปี 2552 กรมสรรพากรสามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้ 467,721 ล้านบาท หักคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม 202,002 ล้านบาท เหลือ 265,719 ล้านบาท อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยดำเนินการคำนวณโดยใช้ข้อมูลรายได้ภาษีมูลค่าเพิ่ม 154,877.829 ล้านบาท เนื่องจากเป็นการคำนวณเฉพาะค่าใช้จ่ายสำหรับสินค้าและบริการที่ผลิตเพื่อการอุปโภคบริโภคเท่านั้น โดยมิได้รวมถึงค่าใช้จ่ายสำหรับสินค้าและบริการที่ไม่เข้าเกณฑ์ 11 ประเภทที่ได้จำแนกไว้ วิธีการคำนวณของผู้วิจัยจึงจะสามารถสะท้อนให้เห็นภาระค่าใช้จ่ายได้ดีกว่าค่าใช้จ่ายทั้งหมดมาคำนวณ

(5) ผลของภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีต่อการกระจายรายได้ในประเทศไทย

5.1) สัดส่วนการใช้จ่ายในการบริโภคของครัวเรือน 10 กลุ่ม ปี พ.ศ. 2552

ผลการศึกษาจากข้อมูลทั่วราชอาณาจักร พบว่า กลุ่มครัวเรือนที่ 1-4 มีสัดส่วนการใช้จ่ายเกี่ยวกับอาหารและเครื่องดื่มมากที่สุด (เมื่อเทียบกับค่าใช้จ่ายประเภทอื่นๆ) คือ 0.0474, 0.0684, 0.0763 และ 0.0775 ตามลำดับ และมีสัดส่วนการใช้จ่ายประเภทเบ็ดเตล็ดและค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับยานพาหนะและการสื่อสารน้อยเช่นกัน (ดูตารางผนวกที่ ข1)

ส่วนกลุ่มครัวเรือนที่ 5-9 มีสัดส่วนการใช้จ่ายเกี่ยวกับยานพาหนะและการสื่อสารน้อยที่สุด (เมื่อเทียบกับค่าใช้จ่ายประเภทอื่นๆ) คือ 0.0413, 0.0610, 0.0673, 0.0853 และ 0.1220 ตามลำดับ และมีสัดส่วนการใช้จ่ายประเภทยาสูบ หมากรุก มากที่สุด คือ 0.1070, 0.1143, 0.1390 และ 0.1470 ตามลำดับ ยกเว้นกลุ่มครัวเรือนที่ 9 ที่มีสัดส่วนการใช้จ่ายทางด้านการศึกษามากที่สุด คือ 0.1920

สำหรับกลุ่มครัวเรือนที่ 10 กลุ่มครัวเรือนนี้จะมีความแตกต่างจากกลุ่มครัวเรือนอื่นๆ เพราะเป็นเพียงกลุ่มครัวเรือนเดียวที่ใช้จ่ายเกี่ยวกับยานพาหนะและการสื่อสารมากที่สุด (เมื่อเทียบกับค่าใช้จ่ายประเภทอื่นๆ) คือ 0.5352 ซึ่งส่วนใหญ่กลุ่มครัวเรือนอื่นๆ จะมีสัดส่วนการใช้จ่ายสินค้าประเภทนี้น้อยที่สุด และในทางตรงกันข้ามก็มีสัดส่วนการใช้จ่ายประเภทยาสูบน้อยที่สุด คือ 0.1277 ซึ่งแตกต่างจากกลุ่มครัวเรือนอื่นเช่นกัน

5.2) การกระจายภาระภาษีมูลค่าเพิ่มไปยังครัวเรือน 10 กลุ่ม

ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่กระจายไปยังครัวเรือนต่างๆ 10 กลุ่ม อาจมีความแตกต่างกับแบบแผนหรือสัดส่วนการใช้จ่ายที่กล่าวมาแล้วข้างต้น เนื่องจากสาเหตุ 2 ประการ คือ สัดส่วนการใช้จ่ายของแต่ละกลุ่มครัวเรือนและแต่ละประเภทสินค้าไม่เท่ากัน และจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่กรมสรรพากรจัดเก็บได้แต่ละประเภทของสินค้า 11 ประเภท ซึ่งบางประเภทจัดเก็บได้มาก และบางประเภทจัดเก็บได้น้อยทำให้ส่งผลต่อภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่ครัวเรือนแต่ละกลุ่มรับภาระภาษีที่ต่างกัน โดยสามารถพิจารณาได้ดังนี้

5.2.1) การพิจารณาภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามประเภทสินค้า 11 ประเภท ทั่วราชอาณาจักร ปี พ.ศ. 2552

ผลการศึกษาพบว่า ประเภทสินค้าที่ทุกกลุ่มครัวเรือนรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มมากที่สุด คือ ประเภทที่อยู่อาศัยและเครื่องใช้ในบ้าน อาหารและเครื่องดื่ม ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับยานพาหนะและการสื่อสาร ยกเว้นกลุ่มครัวเรือนที่ 10 จะรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มประเภทค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับยานพาหนะและการสื่อสารมากกว่าประเภทที่อยู่อาศัยและเครื่องใช้ในบ้าน สำหรับประเภทสินค้าที่ครัวเรือนรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มน้อยที่สุด คือ ประเภทเบ็ดเตล็ด ยกเว้นกลุ่มครัวเรือนที่ 6-8 รับภาระภาษีประเภทการศึกษาน้อยกว่าประเภทเบ็ดเตล็ดเพียงเล็กน้อย (ดูตารางผนวกที่ ข2)

5.2.2) การพิจารณาภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามชั้นรายจ่ายเพื่อการอุปโภคบริโภคต่อคนต่อเดือน 10 กลุ่ม ทั่วราชอาณาจักร ปี พ.ศ. 2552

ผลการศึกษา พบว่า กลุ่มครัวเรือนที่มีรายจ่ายน้อยที่สุด (กลุ่มครัวเรือนที่มีค่าใช้จ่ายเพื่อการอุปโภคบริโภคต่อคนต่อเดือนน้อยที่สุด) ทั่วประเทศ 2.98767 ของภาระภาษีทั้งหมด และกลุ่มครัวเรือนที่มีรายได้สูงขึ้นจะรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มมากขึ้นตามลำดับ สำหรับกลุ่มครัวเรือนที่มีรายจ่ายสูงสุด (กลุ่มครัวเรือนที่มีค่าใช้จ่ายเพื่อการอุปโภคบริโภคต่อคนต่อเดือนมากที่สุด) รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มไว้เป็นสัดส่วนมากที่สุด คือ ร้อยละ 31.1192 ของภาระภาษีทั้งหมด (ดูตารางผนวกที่ ข3)

5.3) อัตราการเสียภาษีที่แท้จริงหรืออัตราการรับภาระภาษีที่แท้จริง

ผลการคำนวณการกระจายภาระภาษีมูลค่าเพิ่มไปยังกลุ่มครัวเรือนต่างๆ 10 กลุ่ม ดังแสดงในตารางภาคผนวกที่ ข3 เป็นเพียงการศึกษาวิจัยถึงภาระภาษีที่เป็นตัวเงินที่ครัวเรือนแต่ละกลุ่มรับภาระภาษีไว้ โดยมีได้พิจารณาถึงภาระภาษีที่แท้จริงที่ครัวเรือนแต่ละกลุ่มรับภาระไว้จริง นั่นคือ อัตราการเสียภาษีที่แท้จริง กล่าวคือ ภาระภาษีดังกล่าวข้างต้น เป็นภาระภาษีที่เรียกว่า ภาระตามจำนวนจริง (Absolute Burden) ซึ่งมีความหมายเหมือนกับจำนวนเงิน (ภาระภาษีที่เป็นตัวเงิน) ซึ่งรัฐบาลเรียกเก็บจากครัวเรือนนั้นๆ หรือครัวเรือนนั้นๆ เสียให้รัฐบาลอย่างใดอย่างหนึ่ง แต่การจะพิจารณาความแตกต่างของภาระภาษีโดยพิจารณาจากขนาดของเงินภาษีที่ครัวเรือนในแต่ละชั้นรายได้เสียขึ้นยังไม่ถูกต้องมากนัก วิธีการคำนวณภาระภาษีที่ถูกต้องนั้น ควรต้องพิจารณาภาระภาษีที่เสียจริงควบคู่ไปกับรายได้ของครัวเรือนที่แบกรับภาระนั้นไว้ด้วย หรืออีกนัยหนึ่ง คือ การพิจารณาสัดส่วนของภาระภาษีทั้งหมดต่อรายได้ของครัวเรือนนั้นๆ เป็นอย่างไร สัดส่วนดังกล่าวนี้แสดงถึงอัตราการเสียภาษีที่แท้จริง (Effective Tax Rate)

อัตราการเสียภาษีที่แท้จริงนั้นมีส่วนกำหนดว่า ความก้าวหน้าของระบบภาษีอากรและรายได้ของรัฐบาลหรือไม่ กล่าวคือ ถ้าอัตราการเสียภาษีที่แท้จริงมีขนาดสูงขึ้นในขณะที่รายได้ของครัวเรือนเพิ่มขึ้นเรื่อยๆ แสดงว่าระบบภาษีและรายได้ที่กำลังพิจารณานั้นเป็นระบบที่ก้าวหน้า (Progressive System) แต่ถ้าอัตราการเสียภาษีดังกล่าวลดต่ำลงเมื่อรายได้ของครัวเรือนเพิ่มมากขึ้นแสดงว่าระบบภาษีที่ว่าเป็นระบบที่ถดถอย (Regressive System) เมื่อพิจารณาถึงผลกระทบของระบบรายได้ต่อการกระจายรายได้แล้ว ระบบที่มีอัตราการเสียภาษีที่แท้จริงในลักษณะถดถอยย่อมทำให้ความเหลื่อมล้ำกันมากขึ้น ในขณะที่เดียวกันระบบที่มีลักษณะก้าวหน้าจะทำให้ความเหลื่อมล้ำที่มีอยู่ก่อนแล้วลดลง

นอกจากนี้ ในการพิจารณาอัตราการเสียภาษีที่แท้จริง ยังสามารถแบ่งการพิจารณาออกได้เป็น 2 ด้าน คือ การเทียบภาระภาษีกับรายจ่ายของบุคคลหรือครัวเรือนในช่วงเวลาหนึ่งๆ หรือการเทียบภาระภาษีกับรายได้ของบุคคลหรือครัวเรือนในช่วงเวลาหนึ่งๆ

5.3.1) อัตราการเสียภาษีที่แท้จริงเทียบกับรายจ่ายของครัวเรือน

เมื่อพิจารณาทั่วประเทศ ผลการศึกษาดังกล่าวได้ว่า อัตราการเสียภาษีที่แท้จริงโดยเฉลี่ยเมื่อเทียบกับรายจ่ายของครัวเรือน คือ ร้อยละ 3.1536 อย่างไรก็ตาม เมื่อแยกพิจารณาแต่ละชั้นรายจ่ายจะพบว่า อัตราการเสียภาษีที่แท้จริงของกลุ่มครัวเรือนต่างๆ มีทิศทางขึ้นลงสลับกัน แต่ในที่สุด กลุ่มครัวเรือนที่มีรายจ่ายต่ำสุด (กลุ่มครัวเรือนที่ 1) รับภาระภาษีที่แท้จริงมีจำนวนน้อย คือ ร้อยละ 2.7478 ซึ่งมากกว่ากลุ่มครัวเรือนที่ 4 (ร้อยละ 2.7199) ที่มีจำนวน

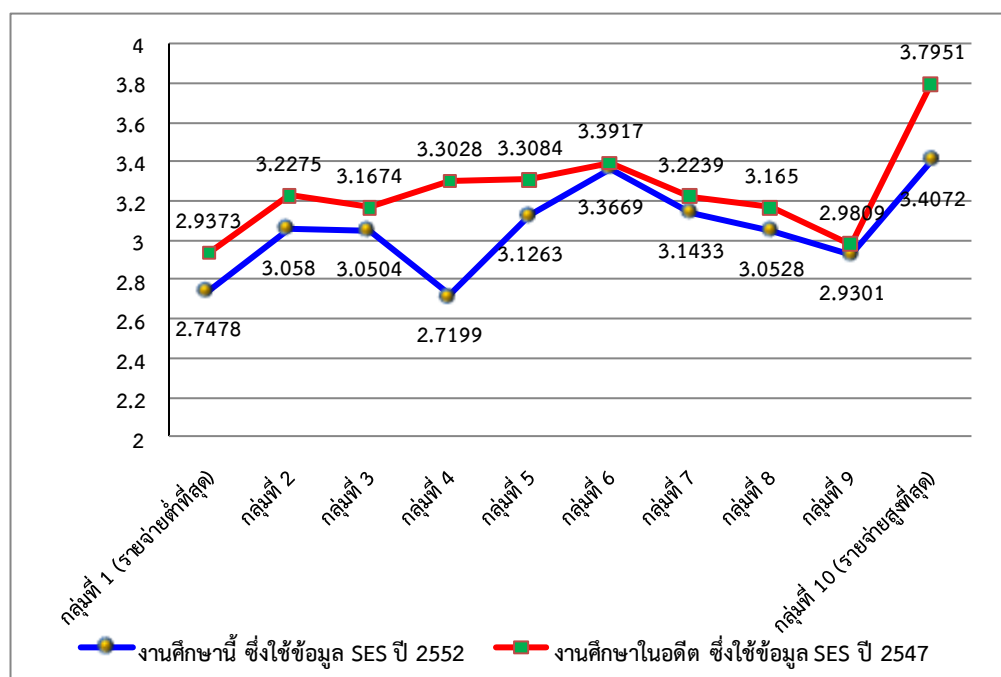
น้อยที่สุดเพียงเล็กน้อย และกลุ่มครัวเรือนที่มีรายจ่ายสูงสุด (กลุ่มครัวเรือนที่ 10) รับภาระภาษีที่แท้จริงมากที่สุด คือ ร้อยละ 3.4072 แสดงให้เห็นว่า อัตราการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริงเทียบกับรายจ่ายของครัวเรือนเป็นระบบที่มีลักษณะก้าวหน้า (Progressive) ดังแสดงในแผนภูมิที่ 5.1 เส้นกราฟล่าง

ผลการศึกษาข้างต้น สอดคล้องและใกล้เคียงกับผลการศึกษาของ พรินดา ศรีสงค์ (2549) ซึ่งใช้ข้อมูลการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือนปี 2547 ซึ่งศึกษาพบว่า อัตราการเสียภาษีที่แท้จริงโดยเฉลี่ยเมื่อเทียบกับรายจ่ายของครัวเรือน คือ ร้อยละ 3.3400 โดยครัวเรือนที่มีรายจ่ายต่ำสุด (กลุ่มครัวเรือนที่ 1) รับภาระภาษีที่แท้จริง ร้อยละ 2.9373 ส่วนครัวเรือนที่มีรายจ่ายสูงสุด (กลุ่มครัวเรือนที่ 10) รับภาระภาษีที่แท้จริง ร้อยละ 3.7951 ดังแสดงในแผนภูมิที่ 5.1 เส้นกราฟบน

โดยปกติแล้ว ครัวเรือนรายมั่งมีมีแบบแผนการบริโภคที่เน้นสินค้าที่ไม่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (สินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มมักเป็นสินค้าขั้นปฐม ซึ่งจำเป็นในชีวิตประจำวัน) อีกทั้งครัวเรือนรายมั่งมีจะบริโภคสินค้าและบริการมากกว่าครัวเรือนจน จึงทำให้ครัวเรือนรายมั่งมีต้องจ่ายภาษีเป็นมูลค่าโดยรวมมากกว่าครัวเรือนจน ลักษณะดังกล่าวสอดคล้องกับหลักความเสมอภาคทางภาษีตามแนวดิ่ง (Vertical Tax Equity) ซึ่งมีส่วนช่วยสร้างความเป็นธรรมมากขึ้นหากเทียบกับรายจ่ายของครัวเรือน

แผนภูมิที่ 5.1 อัตราการเสียภาษีที่แท้จริงตามกลุ่มครัวเรือนต่างๆ จำแนกครัวเรือนเป็น 10 กลุ่ม เรียงตามลำดับรายจ่ายเพื่อการอุปโภคบริโภค

(หน่วย: ร้อยละของรายจ่าย)



ที่มา: - งานศึกษานี้ มาจากการคำนวณตารางผนวกที่ ก5 และตารางผนวกที่ ข2
- งานศึกษาในอดีต เป็นผลการศึกษาของ พรินดา ศรีสงค์ (2549)

5.3.2) อัตราการเสียภาษีที่แท้จริงเทียบกับรายได้ของครัวเรือน

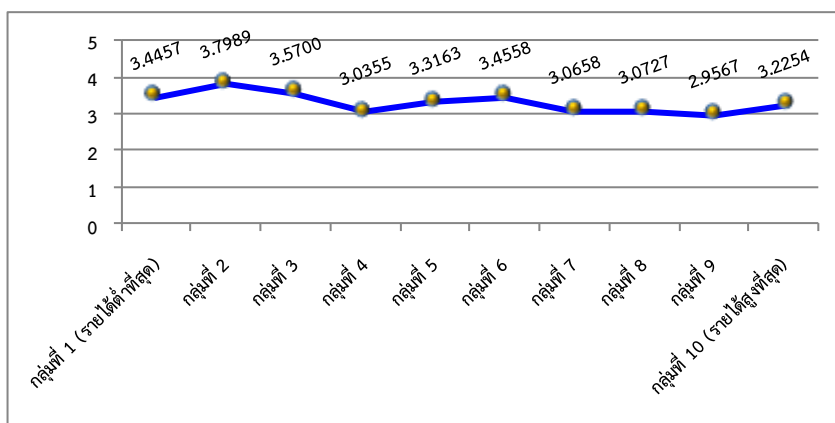
เมื่อพิจารณาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อเทียบกับรายได้ของครัวเรือน พบว่า มีลักษณะตรงกันข้าม (กับด้านรายจ่าย) กล่าวคือ เป็นแบบถดถอย (Regressive) ทั้งนี้ การคำนวณโดยอาศัยข้อมูลชั้นรายจ่ายเพื่อการอุปโภคบริโภคต่อคนต่อเดือน 10 กลุ่ม ปี พ.ศ. 2552 ทำให้ทราบแบบแผนการใช้จ่ายของครัวเรือนในชั้นต่าง ๆ โดยรวมทั่วประเทศ (ตารางผนวกที่ ก3 และ ก7) ซึ่งผู้วิจัยได้นำมาพิจารณาเกี่ยวกับแบบแผนการบริโภคของครัวเรือนในแต่ละชั้นรายได้ โดยสามารถแบ่งครัวเรือนเป็น 10 กลุ่มจำแนกตามรายได้ประจำต่อคนต่อเดือน เพื่อหาอัตราการเสียภาษีที่แท้จริงเมื่อเทียบกับรายได้ของครัวเรือน

เมื่อพิจารณาทั่วราชอาณาจักร ผลการศึกษาสรุปได้ว่า อัตราการเสียภาษีที่แท้จริงโดยเฉลี่ยเทียบกับรายได้ของครัวเรือน คือ ร้อยละ 3.2073 อย่างไรก็ตามเมื่อแยกพิจารณาแต่ละชั้นรายได้จะพบว่า อัตราการเสียภาษีที่แท้จริงของกลุ่มครัวเรือนต่างๆ มีทิศทางขึ้นลงสลับกัน แต่ในที่สุด กลุ่มครัวเรือนที่มีรายได้ต่ำสุด (กลุ่มครัวเรือนที่ 1) รับภาระภาษีที่แท้จริงมีจำนวนร้อยละ 3.4457 ซึ่งมากกว่ากลุ่มครัวเรือนที่ 4 5 7 8 9 (ร้อยละ 3.0355, 3.3163, 3.0658, 3.0727 และ 2.9567 ตามลำดับ) โดยกลุ่มครัวเรือนที่ 9 (ร้อยละ 2.9567) รับภาระภาษีที่แท้จริงน้อยที่สุด⁶ ในขณะที่กลุ่มที่มีรายได้สูงที่สุด (กลุ่มครัวเรือนที่ 10) รับภาระภาษีที่แท้จริงน้อยกว่าครัวเรือนกลุ่มที่ 1 คือ (ดูแผนภูมิที่ 5.2) จากลักษณะดังกล่าวแสดงให้เห็นว่า อัตราการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริงมีลักษณะถดถอยเล็กน้อย (Mildly Regressive) เพราะเมื่อเทียบเป็นสัดส่วนกับรายได้แล้ว คนจนจะจ่ายภาษีมูลค่าเพิ่มมากกว่าคนรวยเล็กน้อย ทั้งนี้ เนื่องจากครัวเรือนที่มีรายได้น้อยมีสัดส่วนค่าใช้จ่ายในการบริโภคต่อรายได้สูงกว่าครัวเรือนที่มีรายได้สูง

⁶ ครัวเรือนกลุ่มที่ 9 รับภาระภาษีน้อยที่สุด เนื่องจากครัวเรือนกลุ่มนี้มีการใช้จ่ายด้านการศึกษาสูงมากเมื่อเทียบกับครัวเรือนกลุ่มอื่นๆ (ดูตารางผนวกที่ ข1) ซึ่งค่าใช้จ่ายด้านการศึกษาเป็นบริการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงน่าจะเป็นเหตุผลหนึ่งที่ทำให้ครัวเรือนกลุ่มนี้รับภาระภาษีน้อย

แผนภูมิที่ 5.2 อัตราการเสียภาษีที่แท้จริงตามกลุ่มครัวเรือนต่าง ๆ จำแนกครัวเรือนเป็น 10 กลุ่ม
เรียงตามลำดับรายได้ของครัวเรือน ปี พ.ศ. 2552

(หน่วย: ร้อยละของรายได้)



ที่มา: จากการคำนวณตารางผนวกที่ ก9 และตารางผนวกที่ ข2

5.4) แบบแผนการกระจายรายได้ของครัวเรือน 10 กลุ่มก่อนและหลังรับภาระ
ภาษีมูลค่าเพิ่ม

กำหนดให้เปอร์เซ็นต์การแจกแจงรายได้ก่อนรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มเป็น Y^{Pre} และรายได้หลังรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มเป็น Y^{Post} ซึ่งสามารถแสดงผลของรายได้ก่อนและหลังรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มในปี พ.ศ. 2552 ผลการวิจัยพบว่า แต่ละกลุ่มครัวเรือนต่างๆ ได้รับผลกระทบจากภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่แตกต่างกัน ซึ่งบางกลุ่มครัวเรือนมีฐานะแย่ลง กล่าวคือมีสัดส่วนรายได้ลดลง และบางครัวเรือนมีฐานะดีขึ้น กล่าวคือมีสัดส่วนรายได้เพิ่มขึ้น

กลุ่มครัวเรือนส่วนใหญ่หลังจากรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว มีสัดส่วนรายได้เพิ่มขึ้น ยกเว้นกลุ่มครัวเรือนที่ 6 และ 10 (กลุ่มที่มีรายได้สูงสุด) ให้ผลในลักษณะที่แตกต่างกันโดยมีสัดส่วนรายได้ลดลงจากร้อยละ 7.80420 และ 31.19360 เป็นร้อยละ 7.78701 และ 31.11192 ตามลำดับ ซึ่งสามารถพิจารณารายละเอียดในการคำนวณผลการวิเคราะห์ในขั้นตอนนี้ ดังตารางผนวกที่ ข3

ตารางที่ 5.1 เปอร์เซ็นต์การแจกแจงแบบแผนการกระจายรายได้ก่อนและหลังรับภาระ
ภาษีมูลค่าเพิ่มของกลุ่มครัวเรือน 10 กลุ่ม ปี พ.ศ. 2552

หน่วย: ร้อยละ

กลุ่มครัวเรือนเรียงตามรายจ่าย อุปโภคบริโภค	ปี พ.ศ. 2552	
	Y ^{-Pre} (%)	Y ^{-Post} (%)
กลุ่มที่ 1	2.97520	2.98767
กลุ่มที่ 2	4.46820	4.47261
กลุ่มที่ 3	5.27260	5.27822
กลุ่มที่ 4	6.01240	6.03932
กลุ่มที่ 5	6.75540	6.75730
กลุ่มที่ 6	7.80420	7.78701
กลุ่มที่ 7	9.11240	9.11337
กลุ่มที่ 8	11.32180	11.33358
กลุ่มที่ 9	15.08420	15.11900
กลุ่มที่ 10	31.19360	31.11192
รวม	100.00000	100.00000

ที่มา: จากการคำนวณตารางผนวกที่ ข3

5.5) ผลของภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีต่อการกระจายรายได้ในประเทศไทย

เมื่อพิจารณาผลของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อการกระจายรายได้ในประเทศไทย จากค่าสัมประสิทธิ์จีนิ พบว่า ในปี พ.ศ. 2552 ภายหลังจากรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วผลปรากฏว่ามีการกระจายรายได้ที่ดีขึ้น กล่าวคือ ค่าสัมประสิทธิ์จีนิมีค่าลดลงจากก่อนรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มมีค่า 0.36887 และหลังจากรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วค่าสัมประสิทธิ์จีนิมีค่าลดลงเป็น 0.36817 โดยลดลงคิดเป็นร้อยละ 0.18996 แสดงให้เห็นว่า มีลักษณะการกระจายรายได้ที่มีความเท่าเทียมกันมากขึ้น อย่างไรก็ตามผลของภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวมีผลให้การกระจายรายได้ดีขึ้นเพียงเล็กน้อยเท่านั้น กล่าวคือ อัตราการเปลี่ยนแปลงของการกระจายรายได้ที่เกิดขึ้นไม่ถึงร้อยละ 1 อาจกล่าวได้ว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มช่วยบรรเทาให้ความเหลื่อมล้ำในการกระจายรายได้ลดลงได้บ้าง หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ มีส่วนช่วยให้การกระจายรายได้ดีขึ้นบ้าง ซึ่งอาจจะมีผลมาจากสัดส่วนการใช้จ่ายของแต่ละครัวเรือน โดยครัวเรือนที่มีรายได้ต่ำมีการใช้จ่ายน้อยจึงรับภาระภาษีน้อย และครัวเรือนที่มีรายได้สูงมีสัดส่วนการใช้จ่ายมากจึงต้องรับภาระภาษีมากเป็นลำดับ ซึ่งผลการวิเคราะห์ผลของภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีต่อการกระจายรายได้ในประเทศไทยที่กล่าวมาข้างต้นแสดงดังตารางที่ 5.2 และสามารถพิจารณารายละเอียดในการคำนวณสัมประสิทธิ์จีนิได้ดังตารางผนวกที่ ข4

ผลการศึกษาข้างต้นสอดคล้องกับงานของ Munoz และ Sang-Wook Cho (2001) ซึ่งศึกษาผลกระทบทางสังคมจากการปฏิรูปภาษีของประเทศเอธิโอเปีย โดยใช้ Lorenz Curve และพบว่าภาษีมูลค่าเพิ่มทำให้การกระจายรายได้ดีขึ้น อีกทั้งยังสอดคล้องและใกล้เคียงกับผลการศึกษาของพริดา ศรีสงค์ (2549) ซึ่งใช้ข้อมูลการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือนปี 2547 พบว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มทำให้มีลักษณะการกระจายรายได้ที่เท่าเทียมกันมากขึ้น โดยค่าสัมประสิทธิ์จีไนมีค่าลดลงจากก่อนรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มมีค่า 0.33064 และหลังจากรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วค่าสัมประสิทธิ์จีไนมีค่าลดลงเป็น 0.32986 โดยลดลงคิดเป็นร้อยละ 0.23591 (ดูตารางที่ 5.2)

ตารางที่ 5.2 ค่าสัมประสิทธิ์จีไนก่อนและหลังรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม
และอัตราการเปลี่ยนแปลงทั่วราชอาณาจักร

หน่วย: ร้อยละ

เปรียบเทียบงาน ศึกษานี้กับงาน ศึกษาในอดีต	ก่อนรับภาระ ภาษีมูลค่าเพิ่ม	หลังรับภาระ ภาษีมูลค่าเพิ่ม	อัตราการ เปลี่ยนแปลง
งานศึกษานี้ ซึ่งใช้ ข้อมูล SES ปี 2552	0.36887	0.36817	-0.18996
งานศึกษาในอดีต ซึ่งใช้ข้อมูล SES ปี 2547	0.33064	0.32986	-0.23591

ที่มา: - งานศึกษานี้มาจากการคำนวณตารางผนวกที่ ข4

- งานศึกษาในอดีต โดยใช้ข้อมูล SES ปี 2547 เป็นผลการศึกษาของ พริดา ศรีสงค์ (2549)

หมายเหตุ: เครื่องหมาย (-) แสดงถึงว่าการกระจายรายได้ดีขึ้น หรือมีความเท่าเทียมกันมากขึ้น
เครื่องหมาย (+) แสดงถึงว่าการกระจายรายได้เลวลง หรือมีความไม่เท่าเทียมกันมากขึ้น

อย่างไรก็ตาม ข้อห่วงใยของคณะผู้วิจัยก็คือ ผลการคำนวณค่าสัมประสิทธิ์จีไนดังกล่าวอาจไม่สะท้อนผลต่อการกระจายรายได้ได้ดีเท่าที่ควร เนื่องจากข้อจำกัดของการวิจัยที่ผู้วิจัยได้อธิบายไปแล้วในหัวข้อ 5.1.1.3 นั่นคือ ภายใต้อำนาจของข้อมูลจากสำนักงานสถิติแห่งชาติ ทำให้ผู้วิจัยมีความจำเป็นต้องจำแนกครัวเรือนตามลำดับรายจ่ายเพื่อการอุปโภคบริโภค ทั้งๆ ที่การจำแนกครัวเรือนตามลำดับรายได้ จะให้ผลการศึกษาต่อค่าสัมประสิทธิ์จีไนอย่างถูกต้องมากกว่า ดังนั้น ผู้วิจัยจึงเห็นว่า ผลการศึกษาผลของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อแบบแผนการกระจายรายได้ของครัวเรือน 10 กลุ่มก่อนและหลังรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มในหัวข้อ (5.4) และผลของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อสัมประสิทธิ์จีไนในหัวข้อ (5.5) อาจคลาดเคลื่อนไปจากความเป็นจริงได้ อย่างไรก็ตาม สิ่งที่เราพอจะสรุปได้คือ การเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มส่งผลกระทบต่อสัมประสิทธิ์จีไนน้อยมาก หรือกล่าวอีกอย่างหนึ่งได้ว่า การเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแทบจะไม่ส่งผลกระทบต่อกระจายรายได้ในประเทศเลย

5.2 ผลของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อระดับราคา

5.2.1 ผลของการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มต่อระดับราคา

ในกลุ่มสินค้าและบริการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 มีผลทำให้ราคาสินค้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสูงขึ้นร้อยละ 7 ของมูลค่าสินค้าและบริการ แต่สำหรับสินค้าประเภทสินค้าเกษตรและอาหารสด การศึกษาและสาธารณสุข สินค้านำเข้าที่นำมาผลิตเพื่อส่งออก รวมถึงสินค้าขั้นพื้นฐานบางประเภทซึ่งได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีมูลค่าเพิ่มจึงไม่มีผลต่อราคาสินค้าในกลุ่มดังกล่าว

อย่างไรก็ดี การคำนวณหาผลของภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 7 ต่อราคาสินค้าและบริการที่ผู้บริโภคต้องจ่ายทั้งสิ้น (สินค้าและบริการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและสินค้าและบริการที่ได้รับยกเว้นภาษี) สามารถทำได้โดยนำน้ำหนักการคำนวณดัชนีราคาผู้บริโภคของสำนักดัชนีการการค้า กระทรวงพาณิชย์มาใช้ในการคำนวณ ดังนี้

ตารางที่ 5.3 ผลของการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มต่อราคาสินค้าและบริการทุกประเภท

หน่วย: ร้อยละ

ประเภทสินค้า	ราคาสินค้ารวม VAT	มูลค่า VAT	ราคาสินค้าไม่รวม VAT
สินค้าที่ต้องเสีย VAT	66.99	4.38	62.61
สินค้าที่ไม่ต้องเสีย VAT	33.01	0.00	33.01
รวม	100.00	4.38	95.62

- หมายเหตุ: 1. คำนวณโดยคณะวิจัยโดยใช้น้ำหนักการคำนวณดัชนีราคาผู้บริโภคของสำนักดัชนีการการค้า กระทรวงพาณิชย์ โดยในพื้นฐาน 2550 หมวดอาหารและเครื่องดื่มมีน้ำหนักร้อยละ 33.01 และหมวดสินค้าอื่นๆ มีน้ำหนักร้อยละ 66.99
2. การนำดัชนีหมวดอาหารและเครื่องดื่มมาใช้ในการคำนวณยังคลาดเคลื่อนจากความเป็นจริงเนื่องจากมีอาหารและเครื่องดื่มบางประเภทต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น อาหารสำเร็จรูป เครื่องดื่มบรรจุในกล่องหรือขวด เป็นต้น จึงทำให้มูลค่าภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณได้ต่ำกว่าความเป็นจริง
3. ใช้วิธีคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มแบบรวมใน

จากตารางดังกล่าว แสดงให้เห็นว่าการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 7 ทำให้ราคาสินค้าเพิ่มขึ้นประมาณร้อยละ 4.58 ($= 4.38 / 95.62$) เมื่อเทียบกับกรณีที่ไม่เสียภาษี

5.2.2 การเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มต่อระดับราคา

การปรับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มจากร้อยละ 7 เป็นร้อยละ 10 ในอดีตระหว่างวันที่ 16 สิงหาคม 2540 ถึงวันที่ 31 มีนาคม 2542 พบว่าดัชนีราคาผู้บริโภครวมทุกรายการ รายเดือน (ปีฐาน 2550) เพิ่มขึ้นร้อยละ 2.0 ในเดือนสิงหาคม 2540 จากที่เคลื่อนไหวในช่วง 12 เดือนก่อนหน้านี้ในช่วงร้อยละ 0.0 ถึง 0.7 โดยทั้งปี พ.ศ. 2540 ดัชนีราคาผู้บริโภคเพิ่มขึ้นเฉลี่ยร้อยละ 4.1 ในขณะที่ปี พ.ศ. 2539 เพิ่มขึ้นเฉลี่ยร้อยละ 3.9 จากนั้นเมื่อมีการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน

2542 เป็นต้นมา พบว่าดัชนีราคาผู้บริโภครวมทุกรายการ (ปีฐาน 2550) เดือนเมษายน 2542 ลดลงร้อยละ 0.2 จากที่เคลื่อนไหวในช่วง 12 เดือนก่อนหน้านี้ในช่วงร้อยละ - 0.2 ถึง 0.6 และเฉลี่ยทั้งปี พ.ศ. 2542 เพิ่มขึ้นร้อยละ 0.2

ข้อเท็จจริงข้างต้นแสดงให้เห็นว่า การเพิ่มอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มมีผลต่อระดับราคาในช่วงสั้นๆ แต่ในระยะยาวไม่มีผลต่อระดับราคาอย่างชัดเจน ในขณะที่การลดภาษีมูลค่าเพิ่มไม่มีผลต่อราคาแต่อย่างใด อย่างไรก็ตาม การเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวเป็นช่วงวิกฤตเศรษฐกิจจึงไม่อาจนำเหตุการณ์ดังกล่าวมาใช้อธิบายการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในช่วงอื่นๆ ได้อย่างเหมาะสม เนื่องจากมีการหดตัวของอุปสงค์สินค้าและบริการ หรืออุปทานส่วนเกินของสินค้าและบริการ รวมถึงส่วนเกินแรงงานในระบบเศรษฐกิจในช่วงวิกฤตเศรษฐกิจ ซึ่งนับเป็นอิทธิพลสำคัญทำให้ระดับราคาลดลง ส่งผลให้ฐานภาษีมีมูลค่าลดลง และทำให้ภาษีที่จัดเก็บได้ลดลง นอกจากนี้ การเปลี่ยนแปลงของค่าเงินบาทจากการลอยตัวอัตราแลกเปลี่ยนอย่างรุนแรงก็ส่งผลทำให้ค่าเงินบาทอ่อนตัว ส่งผลทำให้ราคาสินค้าอุปโภคบริโภคและสินค้าทุนเพิ่มขึ้นโดยตรง

ตารางที่ 5.4 ดัชนีราคาผู้บริโภครวมทุกรายการ รายเดือน (ปีฐาน 2550) ปี พ.ศ. 2539 – 2545

หน่วย: ร้อยละ

ปี	ม.ค.	ก.พ.	มี.ค.	เม.ย.	พ.ค.	มิ.ย.	ก.ค.	ส.ค.	ก.ย.	ต.ค.	พ.ย.	ธ.ค.	เฉลี่ย ทั้งปี
2534	55.2	55.6	55.6	56.3	56.8	56.8	56.6	57.1	57.7	58.0	57.9	57.7	56.8
2535	58.0	58.1	58.0	58.2	59.1	59.4	59.5	60.0	60.0	60.0	59.7	59.5	59.1
2536	59.7	60.0	60.0	60.6	60.7	60.9	61.4	61.5	62.1	62.1	61.9	62.1	61.1
2537	62.5	62.7	63.1	63.2	63.9	64.3	64.4	64.7	65.4	65.6	65.2	65.0	64.2
2538	65.6	65.8	66.1	66.6	67.4	67.8	68.0	68.5	69.3	69.9	69.9	69.9	67.9
2539	70.3	70.7	70.9	71.3	71.5	71.5	71.7	72.4	72.5	72.9	73.2	73.2	71.8
2540	73.4	73.8	74.2	74.3	74.5	74.7	75.2	77.2	77.5	78.2	78.8	78.8	75.9
2541	79.7	80.3	81.1	81.7	82.2	82.6	82.7	83.0	82.8	82.7	82.4	82.2	82.0
2542	82.4	82.5	82.3	82.1	81.7	81.6	81.8	82.2	82.2	82.3	82.4	82.7	82.2
2543	82.9	83.3	83.3	83.0	83.1	83.3	83.3	83.9	84.2	83.8	83.9	83.9	83.5
2544	84.0	84.5	84.5	85.1	85.4	85.1	85.1	85.1	85.3	84.9	84.7	84.5	84.9

ที่มา: สำนักดัชนีการค้า สำนักงานปลัดกระทรวงพาณิชย์

จากวรรณกรรมปริทรรศน์ในบทที่ 2 ซึ่งศึกษาการเปลี่ยนแปลงของระดับราคาจากการปรับลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มจากร้อยละ 10 เป็นร้อยละ 7 โดยเปรียบเทียบระหว่างปี 2541 ถึง 2542 (ไม่รวมถึงสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและสินค้าส่งออก) พบว่าการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีดังกล่าวมีผลทำให้ราคาสินค้าทั่วไปลดลงร้อยละ 2.19 ในขณะที่ความเป็นจริงในปี 2541 – 2542 ดัชนีราคาผู้บริโภคลดลงเพียงร้อยละ 0.2

อย่างไรก็ดี เมื่อคำนวณผลของการปรับเพิ่มอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มจากร้อยละ 7 เป็นร้อยละ 10 ต่อราคาสินค้าและบริการทุกประเภท โดยนำน้ำหนักการคำนวณดัชนีราคาผู้บริโภคของสำนักดัชนีการค้า กระทรวงพาณิชย์มาใช้ในการคำนวณเช่นเดียวกับในตารางที่ 5.3 พบว่า หากผู้ขายต้องการผลกำไรภาษีทั้งหมดที่เพิ่มขึ้นให้ผู้บริโภค ผู้ขายต้องเพิ่มราคาอีกร้อยละ 1.82 เช่น จาก 100 บาท เป็น 101.82 บาท ดังนั้น จึงสามารถสรุปได้ว่า การเพิ่มอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มจากร้อยละ 7 เป็นร้อยละ 10 จะมีผลต่อราคาร้อยละ 1.82

ตารางที่ 5.5 ผลของการปรับเพิ่มอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มจากร้อยละ 7 เป็นร้อยละ 8 ต่อราคาสินค้าและบริการทุกประเภท

หน่วย: ร้อยละ

ประเภทสินค้า	อัตรา VAT = ร้อยละ 7			อัตรา VAT = ร้อยละ 10		
	ราคาสินค้ารวม VAT	มูลค่า VAT	มูลค่าไม่รวม VAT	ราคาสินค้ารวม VAT	มูลค่า VAT	มูลค่าไม่รวม VAT
สินค้าที่ต้องเสีย VAT	66.99	4.38	62.61	68.21	6.20	62.01
สินค้าที่ไม่ต้องเสีย VAT	33.01	0.00	33.01	33.61	0.00	33.61
รวม	100.00	4.38	95.62	101.82	6.20	95.62

- หมายเหตุ: 1. คำนวณโดยคณะวิจัยโดยใช้น้ำหนักการคำนวณดัชนีราคาผู้บริโภคของสำนักดัชนีการค้า กระทรวงพาณิชย์ โดยในปีฐาน 2550 หมวดอาหารและเครื่องดื่มมีน้ำหนักร้อยละ 33.01 และหมวดสินค้าอื่นๆ มีน้ำหนักร้อยละ 66.99
2. คำนวณภาษีแบบรวมใน

5.3 ผลของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ

จากแบบจำลองเศรษฐกิจของสำนักนโยบายเศรษฐกิจมหภาค สำนักงานเศรษฐกิจการคลังในตารางที่ 5.6 การเพิ่มอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 1 จะทำให้อัตราการเจริญเติบโตเศรษฐกิจลดลงร้อยละ 0.015 ซึ่งเกิดจากการลดลงของปริมาณการบริโภคภาคเอกชนร้อยละ 0.065 และการนำเข้าลดลงร้อยละ 0.033 ผ่านผลของราคาที่ปรับตัวสูงขึ้นเนื่องจากอัตราภาษีที่สูงขึ้น ทั้งนี้ ผลของการเพิ่มอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มจะส่งผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจในเดือนถัดไปทันที

สำหรับการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 1 นั้น จะทำให้ผลกระทบเชิงเศรษฐกิจเป็นไปในทิศทางตรงข้ามในจำนวนที่เท่ากัน

ตารางที่ 5.6 ผลของการปรับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มขึ้นร้อยละ 1 ต่อระบบเศรษฐกิจ

หน่วย: อัตราการเปลี่ยนแปลงเป็นร้อยละต่อปี

ปัจจัยเศรษฐกิจ		Q1	Q2	Q3	Q4	ทั้งปี
GDP (at 1988 price)	ก่อนปรับ	4.7	4.1	5.0	4.4	4.5
	หลังปรับ	4.6	4.1	5.0	4.4	4.5
	ส่วนต่าง	-0.013	-0.018	-0.016	-0.013	-0.015
การบริโภคภาคเอกชน	ก่อนปรับ	4.3	5.6	2.9	3.5	4.1
	หลังปรับ	4.2	5.6	2.8	3.5	4.0
	ส่วนต่าง	-0.057	-0.079	-0.070	-0.053	-0.065
การนำเข้า	ก่อนปรับ	4.0	10.5	4.8	9.6	7.2
	หลังปรับ	4.0	10.5	4.7	9.5	7.2
	ส่วนต่าง	-0.027	-0.041	-0.035	-0.027	-0.033

ที่มา: สำนักนโยบายเศรษฐกิจมหภาค สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง

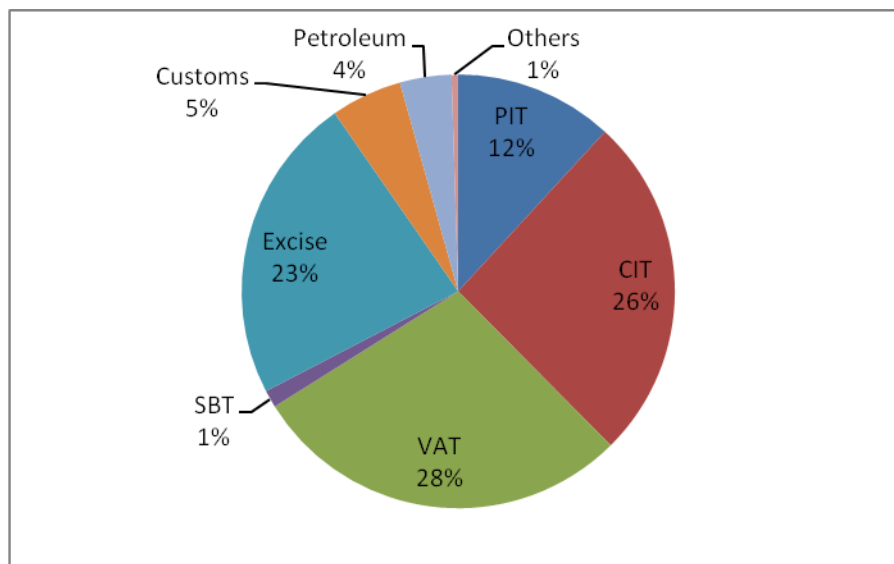
5.4 ผลของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อรายได้รัฐบาล

5.4.1 รายได้ภาษีมูลค่าเพิ่มต่อรายได้รัฐบาล

ประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้เพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่อง จะเห็นได้จากตัวเลขรายได้ที่จัดเก็บได้ในปีแรกที่มีการประกาศใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มเท่ากับ 66,614 ล้านบาท ขณะที่รายได้ที่จัดเก็บได้ในปี พ.ศ. 2553 เท่ากับ 502,176 ล้านบาท ซึ่งปรับตัวเพิ่มขึ้นถึงร้อยละ 654 สำหรับตัวเลขรายได้ภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บได้เพิ่มขึ้นในปี พ.ศ. 2540-2541 เนื่องมาจากในช่วงนั้นประเทศไทยประสบปัญหาทางเศรษฐกิจ รัฐบาลได้ออกมาตรการให้มีการปรับอัตราภาษีจากร้อยละ 7 เป็นร้อยละ 10 ชั่วคราว ส่งผลให้รายได้ภาษีเพิ่มขึ้น

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นประเภทภาษีที่มีส่วนสำคัญต่อการเป็นรายได้ของรัฐบาล เนื่องจากเป็นภาษีที่จัดเก็บได้ในสัดส่วนสูงสุดเมื่อเทียบกับภาษีประเภทอื่น กล่าวคือ คิดเป็นประมาณร้อยละ 30 ของรายได้ภาษีทั้งหมดที่รัฐบาลจัดเก็บได้ในแต่ละปี โดยในปีงบประมาณ 2553 รัฐบาลสามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้ 502,176 ล้านบาท คิดเป็นร้อยละ 28.43 ของรายได้ภาษีที่จัดเก็บได้ทั้งหมด

แผนภูมิที่ 5.3 สัดส่วนรายได้ภาษีของรัฐบาล ปีงบประมาณ 2553



ที่มา: สำนักนโยบายการคลัง สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง

อย่างไรก็ดี ปัจจุบันภาษีมูลค่าเพิ่มที่รัฐบาลเก็บได้ต้องถูกจัดสรรในเชิงพื้นที่และเพื่อวัตถุประสงค์ต่างๆ ดังนี้⁷

5.4.1.1 กรณีภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บได้ในเขตกรุงเทพมหานคร

1) รายได้ร้อยละ 10 ถูกแบ่งเป็นรายได้ให้กรุงเทพมหานคร ซึ่งเป็นองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นรูปแบบพิเศษ โดยกรมสรรพากรจะหักรายได้บางส่วนเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บและเผื่อไว้เป็นเงินขอคืนภาษีของผู้เสียภาษีประมาณ 1 ใน 3

2) รายได้ร้อยละ 90 จะถูกหักไว้เพื่อชดเชยภาษีสินค้าส่งออกร้อยละ 0.75 และส่วนที่เหลือประมาณ 1 ใน 3 จะถูกหักไว้เป็นเงินขอคืนภาษีของผู้เสียภาษีด้วยเช่นกัน

5.4.1.2 กรณีภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บในจังหวัดต่างๆ

1) รายได้ร้อยละ 10 ถูกแบ่งเป็นรายได้ให้องค์กรส่วนท้องถิ่นประเภทเทศบาล และองค์การบริหารส่วนตำบล (อบต.) โดยกรมสรรพากรจะหักรายได้บางส่วนเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บและเผื่อไว้เป็นเงินขอคืนภาษีของผู้เสียภาษีประมาณ 1 ใน 3

2) รายได้ร้อยละ 90 ถูกแบ่งให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเภทองค์การบริหารส่วนจังหวัด (อบจ.) ร้อยละ 5 โดยกรมสรรพากรจะหักรายได้บางส่วนเผื่อไว้เป็นเงินขอคืนภาษีของผู้เสียภาษีประมาณ 1 ใน 3 จากนั้นส่วนที่เหลือจะถูกหักไว้เพื่อชดเชยภาษีสินค้าส่งออกร้อยละ 0.75 และหักไว้เพื่อเป็นเงินขอคืนภาษีของผู้เสียภาษีประมาณ 1 ใน 3 ด้วยเช่นกัน

จากนั้น รายได้ส่วนที่เหลือจะถูกนำไปจัดสรรให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ตามพระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจ พ.ศ. 2542 มาตรา 23 (4)

⁷ วรณ ประดิษฐ์ทัศนีย์, เล่าเรื่องรายได้รัฐบาล (2) ตอนสะกดยอดตาม VAT, วารสารการเงินการคลัง, ปีที่ 23 ฉบับที่ 68 กรกฎาคม - กันยายน 2554 หน้า 82-86.

มาตรา 24 (3) และมาตรา 25 (6) ซึ่งกำหนดให้มีการจัดสรรภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ อบต. เทศบาล เมืองพัทยา อบจ. และกรุงเทพมหานคร ในอัตราซึ่งรวมกันแล้วไม่เกินร้อยละ 30 ของภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บได้หลังหักส่วนที่ต้องจ่ายคืนแล้ว ซึ่งอัตราจะเป็นเท่าใดนั้นขึ้นกับคณะกรรมการการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (กกอ.) กำหนดขึ้นในแต่ละปี โดยในปีงบประมาณ 2554 กำหนดอัตราไว้ที่ร้อยละ 19.7 ดังนั้น ภาษีที่เหลือเป็นรายได้รัฐบาลสุทธิจึงคิดเป็นประมาณร้อยละ 46 ของรายได้ภาษีที่จัดเก็บได้ จึงอาจสรุปได้ว่าภาษีมูลค่าเพิ่มที่เก็บได้ในแต่ละปีจะเป็นรายได้รัฐบาลประมาณครึ่งหนึ่ง

5.4.2 ผลของการปรับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มต่อรายได้รัฐบาล

การศึกษาผลของการปรับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มต่อรายได้รัฐบาล จะคำนวณผลของการปรับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มโดยใช้วิธีคำนวณแบบปรับ Effective Tax Rate โดยใช้ฐานการคำนวณจากข้อมูลฐานภาษีมูลค่าเพิ่มในปีงบประมาณ 2553 นำมาปรับอัตราการเจริญเติบโตเป็นปีงบประมาณ 2556 เพื่อนำมาคำนวณปรับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม 2555 เป็นต้นไป เนื่องจากการได้มีการกำหนดลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเหลือร้อยละ 7 จนถึงวันที่ 30 กันยายน 2555 ตามพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 507) พ.ศ. 2553

ทั้งนี้ การปรับอัตราดังกล่าว จะใช้การปรับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มจากร้อยละ 7 เป็นร้อยละ 8 จากการศึกษาพบว่า อัตรา Effective Tax Rate ของภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายร้อยละ 7 ในปีงบประมาณ 2553 อยู่ที่ร้อยละ 5.74⁸ ดังนั้น การปรับเพิ่มอัตราภาษีตามกฎหมายร้อยละ 1 จะส่งผลให้อัตรา Effective Tax Rate เพิ่มขึ้นเป็นร้อยละ 6.56 อย่างไรก็ดี การปรับเพิ่มอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มย่อมทำให้ฐานภาษีแคบลงเนื่องจากการปรับเพิ่มอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มมีผลทำให้ราคาสินค้าและบริการสูงขึ้น ดังนั้น ปริมาณการบริโภคภาคเอกชนและการนำเข้าจึงลดลงผ่านผลของราคาดังกล่าว โดยการปรับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มจะส่งผลให้ปริมาณการบริโภคภาคเอกชนและปริมาณนำเข้าลดลงร้อยละ 0.065 และร้อยละ 0.033 ตามลำดับ ซึ่งจะส่งผลให้รัฐบาลจัดเก็บรายได้ภาษีมูลค่าเพิ่มสูงขึ้นกว่ากรณีไม่ปรับเพิ่มภาษีประมาณ 84,000 ล้านบาท หรือคิดเป็นรายได้รัฐบาลประมาณ 39,000 บาท หลังจากจัดสรรรายได้ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นกันไว้เพื่อชดเชยภาษีสินค้าส่งออก และหักคืนภาษีภาษีซื้อแล้ว

ทั้งนี้ จำนวนรายได้ภาษีมูลค่าเพิ่มสุทธิที่สูงขึ้นจากการปรับอัตราภาษีมีจำนวนสูงกว่าฐานภาษีที่หดตัวลงจากการปรับเพิ่มอัตราภาษีจึงแสดงให้เห็นว่า การปรับเพิ่มอัตราภาษีมีผลสัมฤทธิ์ในเชิงรายได้

⁸ คำนวณจากรายได้ภาษีมูลค่าเพิ่มจากการบริโภคภาคเอกชนและการนำเข้า หาดด้วยปริมาณการบริโภคและการนำเข้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยใช้ข้อมูลจากสำนักงานเศรษฐกิจการคลังและสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ

ตารางที่ 5.7 ผลของการปรับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มต่อรายได้รัฐบาล

หน่วย: ล้านบาท

ปีงบประมาณ	2554	2555	2556		ส่วนต่าง
อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม	ร้อยละ 7	ร้อยละ 7	ร้อยละ 7	ร้อยละ 8	
Effective Tax Rate	5.74	5.74	5.74	6.56	0.82
รายได้ภาษีมูลค่าเพิ่ม	536,800	560,907	592,992	677,396	84,404
การบริโภคภาคเอกชน	4,481,248	4,664,979	4,856,243	4,853,211	188,232
การนำเข้า	4,764,137	5,107,155	5,474,870	5,473,185	366,030

หมายเหตุ: สมมติให้ปรับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มจากร้อยละ 7 เป็นร้อยละ 8 ในปีงบประมาณ 2556

ที่มา: คำนวณจากข้อมูลรายได้รัฐบาลและประมาณการเศรษฐกิจของสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง

บทที่ 6

บทสรุปและข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย

6.1 สรุปผลการวิจัย

ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มได้พิสูจน์ให้เห็นแล้วว่าเป็นภาษีที่มีประสิทธิภาพในการสร้างรายได้ให้แก่รัฐ แต่ผลของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อการสร้างความเป็นธรรมในการกระจายรายได้และเศรษฐกิจยังมีข้อโต้แย้งกันอยู่มาก เนื่องจากภาระภาษีมูลค่าเพิ่มจะตกกับผู้ซื้อสินค้าทอดสุดท้าย (ได้แก่ ผู้บริโภค) จึงอาจทำให้ระดับราคาสินค้ามีราคาสูงขึ้น หากมีการปรับอัตราภาษีเพิ่มขึ้น ซึ่งงานวิจัยนี้ได้ตอบโจทย์ของผลของภาษีมูลค่าในด้านที่ยังเป็นข้อกังวลในเรื่องการสร้างความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ โดยสามารถสรุปผลด้านต่างๆ ได้ ดังนี้

6.1.1 ผลต่อการสร้างความเป็นธรรมในการกระจายรายได้

1) จากการศึกษาโดยใช้ข้อมูลทุติยภูมิจากสำนักงานสถิติแห่งชาติและกรมสรรพากรในปี พ.ศ. 2552 สามารถสรุปผลได้ว่า การกระจายภาระภาษีมูลค่าเพิ่มขึ้นอยู่กับพฤติกรรมการบริโภค หรือการใช้จ่ายของแต่ละกลุ่มครัวเรือนซึ่งแตกต่างกัน โดยพบว่ากลุ่มครัวเรือนที่ 10 มีความแตกต่างจากกลุ่มครัวเรือนอื่นๆ เนื่องจากเป็นกลุ่มที่มีการใช้จ่ายเกี่ยวกับยานพาหนะและสื่อสารมากที่สุด ในขณะที่กลุ่มครัวเรือนที่ 1-4 มีสัดส่วนการใช้จ่ายเกี่ยวกับอาหารและเครื่องดื่มมากที่สุด เมื่อเทียบกับค่าใช้จ่ายอื่นๆ ส่วนกลุ่มครัวเรือนที่ 5-8 มีค่าใช้จ่ายประเภทยาสูบ หมากฯ มากที่สุด และกลุ่มครัวเรือนที่ 9 มีสัดส่วนการใช้จ่ายด้านการศึกษามากที่สุด ทำให้การรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มของแต่ละกลุ่มครัวเรือนแตกต่างกันไป แต่พบว่าภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่มากที่สุดของทุกกลุ่ม คือ ประเภทที่อยู่อาศัย และเครื่องใช้ในบ้าน อาหารและเครื่องดื่ม ยกเว้นกลุ่มครัวเรือนที่ 10 ที่รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มจากค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับยานพาหนะและการสื่อสาร

2) การพิจารณาอัตราภาษีที่แท้จริงสามารถเทียบกับภาระภาษีที่แท้จริงเทียบกับรายจ่ายของกลุ่มครัวเรือน หรือ เทียบกับรายได้ของกลุ่มครัวเรือนในช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง ซึ่งผลการวิจัยพบว่า หากเทียบกับรายจ่ายอัตราภาษีที่แท้จริงของกลุ่มครัวเรือนต่างๆ มีทิศทางขึ้นลงสลับกัน แต่หากพิจารณาแนวโน้มจะพบว่า กลุ่มครัวเรือนที่มีรายจ่ายต่ำสุด (กลุ่มครัวเรือนที่ 1) รับภาระภาษีที่แท้จริงมีจำนวนน้อย คือ ร้อยละ 2.7478 ซึ่งมากกว่ากลุ่มครัวเรือนที่ 4 (ร้อยละ 2.7199) ที่มีจำนวนน้อยที่สุดเพียงเล็กน้อย และกลุ่มครัวเรือนที่มีรายจ่ายสูงสุด (กลุ่มครัวเรือนที่ 10) รับภาระภาษีที่แท้จริงมากที่สุด คือ ร้อยละ 3.4072 แสดงให้เห็นว่า อัตราการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริงเทียบกับรายจ่ายของครัวเรือนเป็นระบบที่มีลักษณะก้าวหน้า (Progressive)

3) สำหรับอัตราภาษีที่แท้จริงเมื่อเทียบกับรายได้ของครัวเรือนมีลักษณะถดถอย (Regressive) ซึ่งตรงข้ามกับด้านรายจ่าย โดยอัตราภาษีที่แท้จริงของกลุ่มครัวเรือนต่างๆ มีทิศทางขึ้นลงสลับกัน และพบว่ากลุ่มครัวเรือนที่มีรายได้น้อยมีอัตราภาษีที่แท้จริงสูงกว่ากลุ่มที่มีรายได้สูง คือ กลุ่มครัวเรือนที่ 1 มีอัตราภาษีที่แท้จริงเมื่อเทียบกับรายได้ร้อยละ 3.4457 ในขณะที่กลุ่มครัวเรือนที่ 10 มีอัตราภาษีที่แท้จริงร้อยละ 3.2254 จากลักษณะดังกล่าวแสดงให้เห็นว่า อัตราการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริงมีลักษณะถดถอยเล็กน้อย (Mildly Regressive) เท่านั้น เพราะเมื่อเทียบเป็นสัดส่วนกับรายได้แล้ว ครัวเรือนจนจะจ่ายภาษีมูลค่าเพิ่มมากกว่าครัวเรือนรวยเล็กน้อย ทั้งนี้เนื่องจากครัวเรือนจนมีสัดส่วนค่าใช้จ่ายในการบริโภคต่อรายได้สูงกว่าครัวเรือนรวย ขณะเดียวกันสินค้าที่จำเป็นในชีวิตประจำวันยังได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มอีกด้วย ทำให้ภาระของครัวเรือนจนลดลง

4) เมื่อพิจารณาแบบแผนการกระจายรายได้ก่อนและหลังรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มของกลุ่มครัวเรือน 10 กลุ่ม ปี 2552 พบว่ากลุ่มครัวเรือนส่วนใหญ่หลังจากรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว มีสัดส่วนรายได้เพิ่มขึ้น ยกเว้นกลุ่มครัวเรือนที่ 6 และกลุ่มครัวเรือนที่ 10 และเมื่อพิจารณาผลของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อการกระจายรายได้ของประเทศไทย จากค่าสัมประสิทธิ์จีไน พบว่าค่าสัมประสิทธิ์จีไนมีค่าลดลงจากค่า 0.36887 ก่อนรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มเป็น 0.36817 หลังรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยเปลี่ยนแปลงร้อยละ 0.18996 ซึ่งแสดงให้เห็นว่ามีลักษณะของการกระจายรายได้ที่ดีขึ้นเล็กน้อย ดังนั้น อาจกล่าวได้ว่าภาษีมูลค่าเพิ่มมีส่วนช่วยให้การกระจายรายได้ดีขึ้น หรือสามารถช่วยลดความเหลื่อมล้ำในการกระจายรายได้ เนื่องจากสัดส่วนการใช้จ่ายของครัวเรือนที่มีรายได้ต่ำมีการใช้จ่ายน้อยจึงรับภาระภาษีน้อย ในขณะที่ครัวเรือนที่มีรายได้สูงมีสัดส่วนการใช้จ่ายมากจึงรับภาระภาษีมากตามลำดับ

อย่างไรก็ตาม คณะผู้วิจัยมีข้อสังเกตว่า ผลการคำนวณค่าสัมประสิทธิ์จีไนด์ดังกล่าว อาจไม่สะท้อนผลต่อการกระจายรายได้ได้ดีเท่าที่ควร เนื่องจากข้อจำกัดของการวิจัยที่ผู้วิจัยได้อธิบายไปแล้วในหัวข้อ 5.1.1.3 นั่นคือ ภายใต้อำนาจของข้อมูลจากสำนักงานสถิติแห่งชาติ ทำให้ผู้วิจัยมีความจำเป็นต้องจำแนกครัวเรือนตามลำดับรายจ่ายเพื่อการอุปโภคบริโภค ทั้งๆ ที่การจำแนกครัวเรือนตามลำดับรายได้ จะให้ผลการศึกษาต่อค่าสัมประสิทธิ์จีไนอย่างถูกต้องมากกว่า ดังนั้น ผลการศึกษาผลของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อแบบแผนการกระจายรายได้ของครัวเรือน 10 กลุ่มก่อนและหลังรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม และผลของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อสัมประสิทธิ์จีไน อาจคลาดเคลื่อนไปจากความเป็นจริงได้ อย่างไรก็ตาม สิ่งหนึ่งที่พอจะสรุปได้คือ การเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มส่งผลกระทบต่อสัมประสิทธิ์จีไนด์น้อยมาก หรือกล่าวอีกอย่างหนึ่งได้ว่า การเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแทบจะไม่ส่งผลกระทบต่อกระจายรายได้ในประเทศเลย

5) ผลของการภาษีเมื่อเทียบกับรายจ่ายของครัวเรือนได้ผลที่สอดคล้องและใกล้เคียงกับ ผลการศึกษาในอดีตของพริดา ศรีสงค์ (2549) ซึ่งใช้ข้อมูลการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของ ครัวเรือนปี 2547

6.1.2 ผลต่อระดับราคา

ภาษีมูลค่าเพิ่มมีผลต่อระดับราคาในทิศทางเดียวกัน อย่างไรก็ตาม อย่างไรก็ดี การเปลี่ยนแปลง ภาษีมูลค่าเพิ่มจะมีผลต่อระดับราคาเฉพาะช่วงสั้นๆ ที่มีการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษี นอกจากนี้จาก การคำนวณภาระของภาษีมูลค่าเพิ่มที่เพิ่มขึ้นจากการปรับขึ้นอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มจากร้อยละ 7 เป็น ร้อยละ 10 จะส่งผลต่อราคาเพียงร้อยละ 1.82 เช่น หากราคาสุทธิเดิมราคาก่อนละ 10 บาท หากมี การปรับเพิ่มอัตราภาษี มูลค่าเพิ่มจากร้อยละ 7 เป็นร้อยละ 10 จะทำให้ราคาสุทธิปรับเพิ่มเป็นก่อนละ 10.18 บาท

6.1.3 ผลต่อการเติบโตทางเศรษฐกิจ

การเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มมีผลต่อเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจในทิศทาง ตรงกันข้าม ผ่านผลของการเปลี่ยนแปลงระดับราคาสินค้า ปริมาณการบริโภคและปริมาณการนำเข้า ซึ่งจากการจำลองทางเศรษฐกิจของสำนักงานเศรษฐกิจการคลังพบว่า การปรับขึ้นอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม ร้อยละ 1 จะทำให้อัตราการเจริญเติบโตเศรษฐกิจที่แท้จริง ณ ราคาปี พ.ศ. 2531 ลดลงร้อยละ 0.015 หรือทำให้อัตราการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ ณ ราคาปัจจุบันลดลงร้อยละ 0.009 คิดเป็นมูลค่าที่ ลดลงประมาณ 1,000 ล้านบาท จากผลิตภัณฑ์มวลรวมประชาชาติ ณ ราคาปัจจุบัน 11,000,000 ล้านบาท

อย่างไรก็ดี สำหรับผลของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อการเจริญเติบโตของเศรษฐกิจยังไม่ได้ คำนึงถึงกรณีที่รัฐบาลนำรายได้ที่จัดเก็บได้เพิ่มจากการปรับขึ้นอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเข้าสู่ระบบ เศรษฐกิจโดยการนำไปใช้จ่ายและลงทุนของภาครัฐทั้งหมด ซึ่งในกรณีอาจส่งผลต่อการเจริญเติบโต ของเศรษฐกิจน้อยกว่าที่ประมาณการไว้

6.1.4 ผลต่อรายได้รัฐบาล

1) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บได้ในปีงบประมาณ 2553 คิดเป็นประมาณร้อยละ 28 ของรายได้ภาษีที่รัฐบาลจัดเก็บได้ แต่เมื่อจัดสรรรายได้ภาษีให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น กันไว้เพื่อ ขาดเขตภาษีสินค้าส่งออก และหักคืนภาษีซื้อแล้ว จะทำให้รายได้ภาษีมูลค่าเพิ่มสุทธิคงเหลือประมาณ ร้อยละ 46 ของรายได้ภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บได้

2) การปรับเพิ่มหรือลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มมีผลทำให้รัฐบาลมีรายได้เปลี่ยนแปลงไป ในทิศทางเดียวกัน ผ่านผลของการเปลี่ยนแปลงระดับราคาสินค้า ปริมาณการบริโภคและปริมาณ

การนำเข้า โดยการปรับขึ้นอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 1 จะสร้างรายได้เพิ่มให้แก่รัฐบาลได้ประมาณ 84,000 ล้านบาท หรือคิดเป็นรายได้สุทธิของรัฐบาลประมาณ 39,000 ล้านบาท หลังหักการจัดสรรรายได้ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และการคืนภาษีแล้ว

6.1.5 ผลในภาพรวม

เมื่อพิจารณาผลในภาพรวมของภาษีมูลค่าเพิ่มในด้านการสร้างความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ และผลต่อเศรษฐกิจ ทั้งในด้านผลต่อระดับราคา การเจริญเติบโตต่อเศรษฐกิจ รวมทั้งการสร้างรายได้ให้แก่รัฐบาล จะเห็นได้ว่า การขึ้นอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ได้ทำให้เศรษฐกิจได้รับผลกระทบมากนัก ทั้งด้านระดับราคาและการเติบโตทางเศรษฐกิจ รวมทั้งในด้านความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ เมื่อพิจารณาในด้านรายจ่าย และอัตราภาษีที่แท้จริงของกลุ่มครัวเรือนที่มีรายได้น้อยมีภาระภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อเทียบกับรายจ่ายน้อยกว่ากลุ่มครัวเรือนที่มีรายได้มาก ถึงแม้ว่าเมื่อเทียบภาระภาษีมูลค่าเพิ่มกับรายได้จะพบว่ามีความเป็นอัตราภาษีถดถอยเพียงเล็กน้อย ในขณะที่ภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถสร้างรายได้ให้แก่รัฐอย่างมากรวมทั้งเป็นภาษีที่มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บเมื่อเทียบกับภาษีประเภทอื่น

6.2. ข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย

จากผลการศึกษาของคณะวิจัยผลของภาษีมูลค่าเพิ่มได้แสดงให้เห็นว่ารัฐบาลสามารถใช้นโยบายขึ้นอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อเพิ่มรายได้ให้แก่รัฐในการนำไปใช้จ่ายด้านสวัสดิการด้านต่างๆ ตามแนวนโยบายแห่งรัฐได้ โดยส่งผลกระทบต่อราคาสินค้าและการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจน้อยกว่าผลของรายได้ที่รัฐสามารถจัดเก็บได้เพิ่มมากขึ้น เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่มีประสิทธิภาพในการอำนวยความสะดวกให้แก่รัฐได้มากกว่าภาษีประเภทอื่น อีกทั้งไม่ได้ส่งผลกระทบต่อผู้มีรายได้น้อยมากนัก เนื่องจากสินค้าและบริการที่ผู้มีรายได้น้อยบริโภคส่วนใหญ่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

นอกจากนี้จะเห็นว่านับแต่มีการจัดเก็บภาษีทางอ้อมเป็นต้นมา อัตราภาษีทางอ้อมเฉลี่ยของประเทศต่างๆ มีแนวโน้มลดลงอย่างต่อเนื่อง อย่างไรก็ตาม ปัญหาวิกฤตเศรษฐกิจโลกซึ่งเกิดขึ้นอย่างต่อเนื่องตั้งแต่ปี พ.ศ. 2551 จนถึงปัจจุบันได้ส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลในหลายประเทศ จึงทำให้แต่ละประเทศปรับเพิ่มอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อหารายได้มาเยียวยาปัญหาเศรษฐกิจดังกล่าว จึงทำให้อัตราภาษีทางอ้อมเฉลี่ยประเทศต่างๆ ในปี พ.ศ. 2553 เพิ่มขึ้นจากปี พ.ศ. 2552 ซึ่งอยู่ที่ร้อยละ 15.41 เป็นร้อยละ 15.61 เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่มีความแน่นอนในการหารายได้ให้รัฐง่ายกว่า และมีประสิทธิภาพสูงกว่าเมื่อเทียบกับภาษีประเภทอื่น

เมื่อเปรียบเทียบโครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยกับต่างประเทศพบว่า โครงสร้างหลักๆ เช่น วิธีการจัดเก็บและอัตราที่ใช้มีลักษณะไม่แตกต่างกันนัก มีเพียงการยกเว้นและอัตราศูนย์สำหรับสินค้าส่งออกและสินค้าและบริการบางประเภทเท่านั้นที่กำหนดต่างกันไปในแต่ละประเทศ

การดำเนินการปรับขึ้นอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอาจได้รับผลกระทบในการเพิ่มอัตราภาระภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ผู้มีรายได้น้อย และกระทบต่อการเจริญเติบโตของเศรษฐกิจ แต่รัฐบาลสามารถจัดทำโครงการในการบรรเทาผลกระทบที่เกิดขึ้นได้ อย่างเช่นในประเทศฟิลิปปินส์ ในช่วงที่มีการปรับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มจากร้อยละ 10 เป็น 12 โดยใช้มาตรการด้านรายจ่ายกำหนดกลุ่มเป้าหมายให้กับผู้มีรายได้น้อย โดยเฉพาะการนำภาษีมูลค่าเพิ่มในสัดส่วนที่เก็บเพิ่มไปใช้กับโครงการด้านสังคม เช่น การศึกษา และการสาธารณสุข ซึ่งพบว่า มาตรการของฟิลิปปินส์มีผลทำให้เกิดความก้าวหน้าในการกระจายรายได้ค่อนข้างดี ดังนั้น หากประเทศไทยต้องการหารายได้เพิ่มเพื่อใช้จ่ายในด้านสวัสดิการแก่ผู้มีรายได้น้อย เพื่อลดความเหลื่อมล้ำในสังคมก็สามารถดำเนินการปรับเพิ่มขึ้นอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยสามารถดำเนินการเพื่อลดผลกระทบที่จะเกิดขึ้นจากการปรับขึ้นอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนี้

1) กำหนดให้มาตรการควบคุมการปรับขึ้นราคาสินค้าควบคู่กันไป โดยให้สามารถปรับขึ้นได้ไม่เกินภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่ปรับขึ้นคือ ร้อยละ 1.82

2) การปรับขึ้นภาษีมูลค่าเพิ่มควรดำเนินการไปพร้อมกับการปรับลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลเพื่อให้ผู้ประกอบการเป็นผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มจากการปรับขึ้นราคาเนื่องจากการขึ้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งจะสามารถลดผลกระทบจากการขึ้นภาษีมูลค่าเพิ่มได้

3) การปรับขึ้นภาษีมูลค่าเพิ่มควรดำเนินการในช่วงที่ภาวะเศรษฐกิจดีเพื่อไม่ให้เกิดการปรับราคาส่งผลต่อกำลังซื้อของผู้บริโภค หรือ ในช่วงเศรษฐกิจดีจะทำให้ประชาชนมีรายได้เพิ่มขึ้น ทำให้การปรับขึ้นราคาเนื่องจากผลของภาษีไม่ส่งผลกระทบต่อผู้บริโภคและเศรษฐกิจมากนัก รวมทั้งทำให้รายได้ภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บได้เพิ่มขึ้นมีจำนวนมาก เนื่องจากรายได้ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นไปในทิศทางเดียวกับภาวะเศรษฐกิจ

ทั้งนี้ จากการจัดทำประชาพิจารณ์ผลการศึกษา ได้มีข้อเสนอแนะเพิ่มเติมเพื่อการศึกษาต่อไป ดังนี้

1) การศึกษาประสิทธิภาพการบริหารการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งจากการสำรวจข้อมูลพบว่าประมาณร้อยละ 30 ไม่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น หากสามารถเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว รัฐบาลอาจไม่จำเป็นต้องปรับขึ้นอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อเพิ่มรายได้แต่อย่างไร

2) ในด้านการสร้างความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ อาจไม่ใช่ว่าหน้าที่ของภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น ควรศึกษาเพื่อปรับปรุงอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา รวมทั้งการลดค่าลดหย่อนต่าง ๆ เพื่อให้ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทำหน้าที่ในการลดความเหลื่อมล้ำทางสังคม

3) ควรพิจารณาบทวนรายการสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้เหมาะสมกับสถานการณ์ปัจจุบัน โดยยกเลิกรายการที่เป็นช่องทางในการหลบเลี่ยงภาษี หรือเป็นสินค้าและบริการที่ไม่จำเป็น เช่น การบริการด้านการศึกษาในเชิงพาณิชย์ การรักษาพยาบาลเพื่อการเสริมความงาม และการบริการวิชาชีพอิสระ เป็นต้น และเพิ่มรายการสินค้าและบริการจำเป็นเพื่อลดผลกระทบต่อภาระภาษีที่เพิ่มขึ้นจากการขึ้นอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งจะช่วยบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้ที่มีรายได้น้อยมากขึ้น เช่น น้ำมันที่ใช้ในการปรุงอาหาร เป็นต้น โดยอาจพิจารณาจากหมวดค่าใช้จ่ายที่เป็นค่าใช้จ่ายหลักของกลุ่มผู้ที่มีรายได้น้อยเป็นสำคัญ

ภาคผนวก ก
ข้อมูลที่ใช้ในการวิจัย

ตารางผนวกที่ ก1 จำนวนครัวเรือนทั่วราชอาณาจักร ในปี พ.ศ. 2552

ภาค	ปี พ.ศ. 2552	
	จำนวนครัวเรือน	ร้อยละ
กรุงเทพมหานคร และ 3 จังหวัด ^{1/}	2,960,400	15.1
กลาง ^{2/}	3,796,000	19.4
เหนือ	3,864,400	19.7
ตะวันออกเฉียงเหนือ	6,359,600	32.5
ใต้	2,598,800	13.3
ทั่วราชอาณาจักร	19,579,200	100.0

1/ รวมนนทบุรี ปทุมธานี และสมุทรปราการ

2/ ไม่รวมนนทบุรี ปทุมธานี และสมุทรปราการ

ที่มา: รายงานการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน สำนักงานสถิติแห่งชาติ ปี พ.ศ. 2552

ตารางผนวกที่ ก2 อัตราร้อยละของครัวเรือน รายได้โดยเฉลี่ยต่อเดือน และรายได้โดยเฉลี่ยต่อปี
ของครัวเรือนจำแนกเป็น 10 กลุ่ม เรียงตามลำดับรายจ่ายเพื่อการอุปโภคบริโภค
ต่อคนต่อเดือน ปี พ.ศ. 2552

(หน่วย: บาท)

กลุ่มของครัวเรือนเรียงตามรายจ่าย เพื่อการอุปโภคบริโภคต่อคนต่อเดือน	อัตราร้อยละ ของครัวเรือน	รายได้ทั้งสิ้น ต่อเดือน	รายได้ทั้งสิ้น ต่อปี ^{1/}
ต่ำกว่า 1,097	10.0	6,219	74,629
1,098 - 1,403	10.0	9,340	112,079
1,404 - 1,713	10.0	11,021	132,256
1,714 - 2,054	10.0	12,568	150,813
2,055 - 2,490	10.0	14,121	169,450
2,491 - 3,030	10.0	16,313	195,757
3,031 - 3,719	10.0	19,048	228,572
3,720 - 4,791	10.0	23,666	283,992
4,792 - 6,911	10.0	31,531	378,366
6,912 ขึ้นไป	10.0	65,204	782,448
ครัวเรือนทั้งหมด	10.0	20,903	250,836

1/ จากการคำนวณของรายได้ทั้งสิ้นต่อเดือน

ที่มา: รายงานสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน ปี พ.ศ. 2552 สำนักงานสถิติแห่งชาติ

ตารางผนวกที่ ก3 ค่าใช้จ่ายโดยเฉลี่ยต่อเดือนของครัวเรือน จำแนกครัวเรือนเป็น 10 กลุ่ม เรียงตามลำดับรายจ่ายเพื่อการอุปโภคบริโภคต่อคนต่อเดือน
ทั่วราชอาณาจักร ปี พ.ศ. 2552

(หน่วย: บาท)

กลุ่มครัวเรือนเรียงตาม รายจ่ายอุปโภคบริโภค	อาหารและ เครื่องดื่ม	เครื่องดื่มที่มี แอลกอฮอล์	ยาสูบ หมาก ฯลฯ	เครื่องนุ่งห่ม และรองเท้า	ที่อยู่อาศัยและ เครื่องใช้ในบ้าน	ค่าตรวจรักษา พยาบาลและค่ายา	ค่าใช้จ่าย ส่วนบุคคล	ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับ ยานพาหนะและการสื่อสาร	การบันเทิง และการอ่าน	การศึกษา	เบ็ดเตล็ด	ยอดรวม
ต่ำกว่า 1,097	2,467	48	42	105	887	67	177	326	43	72	4	4,238
1,098 - 1,403	3,558	88	57	160	1,663	97	249	708	90	111	26	6,808
1,404 - 1,713	3,969	99	73	218	1,891	113	286	944	113	127	44	7,879
1,714 - 2,054	4,031	153	82	279	1,600	141	268	981	135	148	66	7,884
2,055 - 2,490	4,497	191	119	325	2,118	176	385	1,395	200	194	139	9,738
2,491 - 3,030	5,082	227	127	366	2,707	254	422	2,058	281	238	222	11,984
3,031 - 3,719	5,621	246	154	369	2,835	273	488	2,272	300	332	240	13,130
3,720 - 4,791	6,094	304	163	522	3,422	367	572	2,879	404	412	295	15,434
4,792 - 6,911	6,757	376	151	600	4,663	496	685	4,115	572	643	387	19,445
6,912 ขึ้นไป	9,944	519	142	1,166	10,823	1,154	1,159	18,053	1,091	1,074	777	45,902
รวมทุกชั้น	52,020	2,250	1,110	4,110	32,610	3,140	4,690	33,730	3,230	3,350	2,200	142,440

ที่มา: รายงานสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน ปี พ.ศ. 2552 สำนักงานสถิติแห่งชาติ

ตารางผนวกที่ ก4 จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่กรมสรรพากรจัดเก็บได้ จำแนกตามประเภทสินค้าค่าใช้จ่าย
เพื่อการอุปโภคบริโภค 11 ประเภท ปี พ.ศ. 2552

(หน่วย: ล้านบาท)

ประเภทสินค้าค่าใช้จ่ายเพื่อการอุปโภคบริโภค ทัวราชอาณาจักร ปี พ.ศ. 2552	
1. อาหารและเครื่องดื่ม (ไม่มีแอลกอฮอล์)	25,714.8350
2. เครื่องดื่มที่มีแอลกอฮอล์	9,249.5222
3. ยาสูบ หมาก และยานัตถุ์ ฯลฯ	5,414.8894
4. เครื่องนุ่งห่มและรองเท้า	7,886.6673
5. ที่อยู่อาศัยและเครื่องใช้ในบ้าน (รวมค่าประเมินค่าเช่าที่ครัวเรือนเป็นเจ้าของ)	43,848.8002
6. ค่าตรวจรักษาพยาบาลและค่ายา	4,381.9441
7. ค่าใช้จ่ายส่วนบุคคล	10,919.1021
8. ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับยานพาหนะและบริการสื่อสาร	37,116.0181
9. การบันเทิงและการอ่าน	7,804.5208
10. การศึกษา	1,321.1697
11. เบ็ดเตล็ด	1,220.3600
รวม	154,877.8288

ที่มา: คำนวณเองจากจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่กรมสรรพากรจัดเก็บได้ในปี พ.ศ. 2552

ตารางผนวกที่ ก5 รายได้โดยเฉลี่ยทั้งหมดต่อปีของแต่ละกลุ่มครัวเรือนทั่วราชอาณาจักร ปี พ.ศ. 2552

(หน่วย: ล้านบาท)

กลุ่มครัวเรือนเรียงตามลำดับรายจ่ายอุปโภคบริโภค ปี พ.ศ. 2552	
กลุ่มที่ 1	146,117.0766
กลุ่มที่ 2	219,440.8180
กลุ่มที่ 3	258,946.2551
กลุ่มที่ 4	295,279.0775
กลุ่มที่ 5	331,769.0573
กลุ่มที่ 6	383,277.3895
กลุ่มที่ 7	447,525.2921
กลุ่มที่ 8	556,032.6425
กลุ่มที่ 9	740,810.4353
กลุ่มที่ 10	1,531,970.1671
รวมทุกชั้น	4,911,168.2112

ที่มา: จากการคำนวณตารางผนวกที่ ก1 และตารางผนวกที่ ก2

ตารางผนวกที่ ก6 รายได้เฉลี่ยต่อเดือนต่อครัวเรือน ^{1/} จำแนกตามแหล่งที่มาของรายได้ ปี พ.ศ. 2552
(หน่วย: บาท)

แหล่งที่มาของรายได้	ปี พ.ศ. 2552	
	บาท	ร้อยละ
รายได้ทั้งสิ้น	20,903	100.0
รายได้ประจำ	20,553	98.3
รายได้ที่เป็นตัวเงิน	17,512	83.8
ค่าจ้างและเงินเดือน	8,418	40.3
กำไรสุทธิจากการทำธุรกิจส่วนตัวที่ไม่ใช่การเกษตร	4,246	20.3
กำไรสุทธิจากการทำการเกษตร	2,390	11.4
เงินที่ได้รับเป็นการช่วยเหลือ ^{2/}	2,132	10.2
รายได้จากทรัพย์สิน	326	1.6
รายได้ที่ไม่เป็นตัวเงิน ^{3/}	3,041	14.5
รายได้ไม่ประจำ (ที่เป็นตัวเงิน)	350	1.7

^{1/} เป็นรายได้ในรอบ 12 เดือนที่ผ่านมาแล้ว นำมาเฉลี่ยต่อเดือน

^{2/} รวมเงินสงเคราะห์ บำเหน็จ บำนาญ และเงินชดเชยจากการออกจากงาน

^{3/} รวมค่าประเมินค่าเช่าบ้านที่ครัวเรือนเป็นเจ้าของ

ที่มา: การสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน ปี พ.ศ. 2552 สำนักงานสถิติแห่งชาติ

ตารางผนวกที่ ก7 แบบแผนการใช้จ่ายของครัวเรือน ปี พ.ศ. 2552

(หน่วย: ร้อยละ)

ประเภทของค่าใช้จ่าย	ปี พ.ศ. 2552
<u>ค่าใช้จ่ายทั้งสิ้น</u> (บาท)	16,205
อัตราร้อยละ	100.0
ค่าใช้จ่ายเพื่อการอุปโภคบริโภค	87.9
ค่าใช้จ่ายอาหาร เครื่องดื่ม และยาสูบ	
อาหารและเครื่องดื่ม	32.1
เครื่องดื่มที่มีแอลกอฮอล์	1.4
ยาสูบ	0.7
ค่าใช้จ่ายสินค้าและบริการ	
ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับยานพาหนะและค่าบริการสื่อสาร	20.8
ที่อยู่อาศัยและเครื่องใช้ในบ้าน	20.1
(รวมค่าประเมินค่าเช่าบ้านที่ครัวเรือนเป็นเจ้าของ)	
เครื่องนุ่งห่มและรองเท้า	2.5
ค่าใช้จ่ายส่วนบุคคล	2.9
ค่าตรวจรักษาพยาบาลและค่ายา	1.9
การศึกษา	2.1
การบันเทิงและการอ่าน	2.0
เบ็ดเตล็ด	1.4
ค่าใช้จ่ายที่ไม่เกี่ยวกับการอุปโภคบริโภค ^{1/}	12.1

^{1/} เช่น ค่าภาษี ของขวัญ และเงินบริจาค เบี้ยประกันภัย เงินซื้อสลากกินแบ่ง ดอกเบี้ยเงินกู้ และค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่ไม่เกี่ยวกับการอุปโภคบริโภค

ที่มา: รายงานการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน ปี พ.ศ. 2552 สำนักงานสถิติแห่งชาติ

ตารางผนวกที่ ก8 อัตราร้อยละของครัวเรือน รายได้โดยเฉลี่ยต่อเดือน และรายได้โดยเฉลี่ยต่อปีของครัวเรือน
จำแนกเป็น 10 กลุ่ม เรียงตามลำดับตามรายได้ประจำต่อคนต่อเดือน ปี พ.ศ. 2552

(หน่วย: บาท)

กลุ่มของครัวเรือนเรียง ตามลำดับรายได้ประจำ ต่อคนต่อเดือน	อัตราร้อยละของ ครัวเรือน	รายได้ทั้งสิ้น ต่อเดือน	รายได้ทั้งสิ้นต่อปี
กลุ่มที่ 1	10	4,959	59,513
กลุ่มที่ 2	10	7,518	90,219
กลุ่มที่ 3	10	9,417	113,009
กลุ่มที่ 4	10	11,261	135,132
กลุ่มที่ 5	10	13,312	159,746
กลุ่มที่ 6	10	15,894	190,724
กลุ่มที่ 7	10	19,529	234,354
กลุ่มที่ 8	10	23,513	282,152
กลุ่มที่ 9	10	31,247	374,961
กลุ่มที่ 10	10	68,879	826,551
ครัวเรือนทั้งหมด	10	20,553	246,636

ที่มา: รายงานสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน ปี พ.ศ. 2552 สำนักงานสถิติแห่งชาติ
หมายเหตุ: 1/ จากการคำนวณของรายได้ทั้งสิ้นต่อเดือน

ตารางผนวกที่ ก9 รายได้โดยเฉลี่ยทั้งหมดต่อปีของแต่ละกลุ่มครัวเรือนจำแนกตามรายได้ประจำ
ต่อคนต่อเดือนทั่วราชอาณาจักร ปี พ.ศ. 2552

กลุ่มครัวเรือนเรียงตามลำดับ รายได้ประจำต่อคนต่อเดือน	ล้านบาท
กลุ่มที่ 1 (รายได้ต่ำสุด)	116,522.22
กลุ่มที่ 2	176,642.46
กลุ่มที่ 3	221,261.83
กลุ่มที่ 4	264,577.38
กลุ่มที่ 5	312,770.16
กลุ่มที่ 6	373,421.59
กลุ่มที่ 7	458,845.46
กลุ่มที่ 8	552,430.23
กลุ่มที่ 9	734,143.07
กลุ่มที่ 10 (รายได้สูงสุด)	1,618,321.18
รวมทุกชั้น	4,828,935.57

ที่มา: จากการคำนวณตารางผนวกที่ ก1 และตารางผนวกที่ ก8

ภาคผนวก ข
ผลการคำนวณในแต่ละขั้นตอนของการวิจัย

ตารางผนวกที่ ข1 สัดส่วนการใช้จ่ายของครัวเรือนทั้งหมดต่อคนต่อเดือน จำแนกครัวเรือนเป็น 10 กลุ่ม เรียงตามลำดับรายจ่ายอุปโภคบริโภค
ทั่วราชอาณาจักร ปี พ.ศ. 2552

กลุ่มครัวเรือนเรียงตาม รายจ่ายอุปโภคบริโภค	อาหารและ เครื่องดื่ม	เครื่องดื่มที่มี แอลกอฮอล์	ยาสูบ หมาก ฯลฯ	เครื่องนุ่งห่ม และรองเท้า	ที่อยู่อาศัยและ เครื่องใช้ในบ้าน	ค่าตรวจรักษา พยาบาลและค่ายา	ค่าใช้จ่าย ส่วนบุคคล	ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับ ยานพาหนะและการสื่อสาร	การบันเทิง และการอ่าน	การศึกษา	เบ็ดเตล็ด
ต่ำกว่า 1,097	0.0474	0.0211	0.0381	0.0255	0.0272	0.0214	0.0377	0.0097	0.0135	0.0215	0.0020
1,098 - 1,403	0.0684	0.0390	0.0510	0.0390	0.0510	0.0310	0.0530	0.0210	0.0280	0.0330	0.0120
1,404 - 1,713	0.0763	0.0440	0.0661	0.0530	0.0580	0.0360	0.0610	0.0280	0.0350	0.0380	0.0200
1,714 - 2,054	0.0775	0.0680	0.0740	0.0680	0.0491	0.0450	0.0571	0.0291	0.0419	0.0440	0.0299
2,055 - 2,490	0.0864	0.0850	0.1070	0.0790	0.0649	0.0560	0.0820	0.0413	0.0620	0.0580	0.0630
2,491 - 3,030	0.0977	0.1010	0.1143	0.0890	0.0830	0.0810	0.0900	0.0610	0.0870	0.0710	0.1010
3,031 - 3,719	0.1081	0.1091	0.1390	0.0898	0.0869	0.0870	0.1040	0.0673	0.0929	0.0990	0.1089
3,720 - 4,791	0.1171	0.1350	0.1470	0.1270	0.1049	0.1170	0.1220	0.0853	0.1250	0.1230	0.1340
4,792 - 6,911	0.1299	0.1670	0.1358	0.1460	0.1430	0.1580	0.1460	0.1220	0.1770	0.1920	0.1760
6,912 ขึ้นไป	0.1912	0.2308	0.1277	0.2837	0.3319	0.3676	0.2472	0.5352	0.3377	0.3204	0.3532

ที่มา: จากการคำนวณตารางผนวกที่ ก3

ตารางผนวกที่ ข2 การกระจายภาระภาษีมูลค่าเพิ่มไปยังครัวเรือนกลุ่มต่าง ๆ ตามสัดส่วนการใช้จ่ายสินค้าแต่ละประเภทของทั่วราชอาณาจักร ในปี พ.ศ. 2552

(หน่วย: ล้านบาท)

กลุ่มครัวเรือนเรียงตาม รายจ่ายอุปโภคบริโภค	อาหารและ เครื่องดื่ม	เครื่องดื่มที่มี แอลกอฮอล์	ยาสูบ หมาก ฯลฯ	เครื่องนุ่งห่ม และรองเท้า	ที่อยู่อาศัยและ เครื่องใช้ในบ้าน	ค่าตรวจรักษา พยาบาลฯ	ค่าใช้จ่าย ส่วนบุคคล	ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับ ยานพาหนะฯ	การบันเทิง และการอ่าน	การศึกษา	เบ็ดเตล็ด	ยอดรวม	ร้อยละ
ต่ำกว่า 1,097	1,219.5021	195.2677	206.3024	201.2156	1,192.7116	93.6117	412.0390	358.4617	104.9865	28.4347	2.4407	4,014.9737	2.5923
1,098 - 1,403	1,758.8947	360.7314	276.1594	307.5800	2,236.2888	135.8403	578.7124	779.4364	218.5266	43.5986	14.6443	6,710.4128	4.3327
1,404 - 1,713	1,962.0419	406.9790	357.9242	417.9934	2,543.2304	157.7500	666.0652	1,039.2485	273.1582	50.2044	24.4072	7,899.0024	5.1002
1,714 - 2,054	1,992.4538	628.9675	400.7018	536.2934	2,151.7780	197.1875	623.2037	1,078.9834	327.0408	58.1709	36.4999	8,031.2807	5.1856
2,055 - 2,490	2,222.8354	786.2094	579.3932	623.0467	2,847.9130	245.3889	895.3664	1,534.6973	483.8803	76.6278	76.8827	10,372.2410	6.6970
2,491 - 3,030	2,512.3394	934.2017	618.9219	701.9134	3,639.4504	354.9375	982.7192	2,264.0771	678.9933	93.8030	123.2564	12,904.6133	8.3321
3,031 - 3,719	2,778.8503	1,009.2256	752.6696	708.4952	3,812.5866	381.2291	1,135.5866	2,499.7137	725.0714	130.7958	132.9083	14,067.1323	9.0827
3,720 - 4,791	3,012.2809	1,248.6855	795.9887	1,001.6067	4,601.8650	512.6875	1,332.1305	3,167.8021	975.5651	162.5039	163.5282	16,974.6441	10.9600
4,792 - 6,911	3,340.3571	1,544.6702	735.3420	1,151.4534	6,270.3784	692.3472	1,594.1889	4,528.1542	1,381.4002	253.6646	214.7834	21,706.7395	14.0154
6,912 ขึ้นไป	4,915.5069	2,134.5842	691.4863	2,237.0695	14,552.5979	1,610.9645	2,699.0903	19,865.4436	2,635.8984	423.3659	431.0090	52,197.0163	33.7021
รวมทุกชั้น	25,714.8350	9,249.5222	5,414.8894	7,886.6673	43,848.8002	4,381.9441	10,919.1021	37,116.0181	7,804.5208	1,321.1697	1,220.3600	154,877.8288	100.0000

ที่มา: จากการคำนวณตารางผนวกที่ ก4 และตารางผนวกที่ ข1

ตารางผนวกที่ ข3 รายได้ของครัวเรือน และเปอร์เซ็นต์การแจกแจงรายได้ก่อนและหลังรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม ปี พ.ศ. 2552

กลุ่มครัวเรือนเรียงตามรายจ่ายอุปโภคบริโภค ก	ปี พ.ศ. 2552			
	รายได้โดยเฉลี่ย	Y-pre (%)	รายได้โดยเฉลี่ย	Y-post (%)
	ก่อนรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม (ล้านบาท)		หลังรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม (ล้านบาท)	
กลุ่มที่ 1	146,117.0766	2.97520	142,102.1030	2.98767
กลุ่มที่ 2	219,440.8180	4.46820	212,730.4052	4.47261
กลุ่มที่ 3	258,946.2551	5.27260	251,047.2527	5.27822
กลุ่มที่ 4	295,279.0775	6.01240	287,247.7968	6.03932
กลุ่มที่ 5	331,769.0573	6.75540	321,396.8163	6.75730
กลุ่มที่ 6	383,277.3895	7.80420	370,372.7763	7.78701
กลุ่มที่ 7	447,525.2921	9.11240	433,458.1597	9.11337
กลุ่มที่ 8	556,032.6425	11.32180	539,057.9985	11.33358
กลุ่มที่ 9	740,810.4353	15.08420	719,103.6958	15.11900
กลุ่มที่ 10	1,531,970.1671	31.19360	1,479,773.1508	31.11192
รวมทุกชั้น	4,911,168.2112	100.0000	4,756,290.3824	100.0000

ที่มา: จากการคำนวณตารางผนวกที่ ก5 และตารางผนวกที่ ข2

ตารางผนวกที่ ข4 การคำนวณค่าสัมประสิทธิ์จีนี้ก่อนและหลังรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มของกลุ่มครัวเรือน 10 กลุ่ม ของทั่วราชอาณาจักร ปี พ.ศ. 2552

กลุ่มของ ครัวเรือน	ร้อยละของ ครัวเรือน P_{ij}	ร้อยละของ รายได้ก่อน รับภาระภาษี $(\%Y_{ij}^{Pre})$	ร้อยละสะสม ของรายได้ก่อน รับภาระภาษี (Y_{ij}^{Pre})	$Z_{ij}^{Pre} =$ $(Y_{ij}^{Pre}) +$ (Y_{i-1}^{Pre})	$(Z_{ij}^{Pre})(P_{ij})$	ร้อยละของรายได้ หลังรับภาระภาษี $(\%Y_{ij}^{Post})$	ร้อยละสะสม ของรายได้หลัง รับภาระภาษี (Y_{ij}^{Post})	$Z_{ij}^{Post} =$ $(Y_{ij}^{Post}) +$ (Y_{i-1}^{Post})	$(Z_{ij}^{Post})(P_{ij})$
1	10.0	2.97520	2.97520	0.02975	0.00298	2.98767	2.98767	0.02988	0.00299
2	10.0	4.46820	7.44340	0.10419	0.01042	4.47261	7.46028	0.10448	0.01045
3	10.0	5.27260	12.71600	0.20159	0.02016	5.27822	12.73849	0.20199	0.02020
4	10.0	6.01240	18.72840	0.31444	0.03144	6.03932	18.77782	0.31516	0.03152
5	10.0	6.75540	25.48380	0.44212	0.04421	6.75730	25.53512	0.44313	0.04431
6	10.0	7.80420	33.28800	0.58772	0.05877	7.78701	33.32213	0.58857	0.05886
7	10.0	9.11240	42.40040	0.75688	0.07569	9.11337	42.43549	0.75758	0.07576
8	10.0	11.32180	53.72220	0.96123	0.09612	11.33358	53.76907	0.96205	0.09620
9	10.0	15.08420	68.80640	1.22529	0.12253	15.11900	68.88808	1.22657	0.12266
10	10.0	31.19360	100.00000	1.68806	0.16881	31.11192	100.00000	1.68888	0.16889
รวม	100.0	100.00000			0.63113	100.00000			0.63183

บรรณานุกรม

เอกสารภาษาไทย

หนังสือ

เมธี ครองแก้ว. 2523. **รัฐบาลกับช่องว่างทางรายได้ของประชาชน**. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

บทความ

สมชัย จิตสุชน (2547). การกระจายรายได้: บทสำรวจความรู้. วารสารเศรษฐศาสตร์
ธรรมศาสตร์. ปีที่ 22 ฉบับที่ 3 กันยายน 2547.

วรัณ ประดิษฐ์ทัศนีย์, **เล่าเรื่องรายได้รัฐบาล (2) ตอนสะกดยอดตาม VAT**, วารสารการเงินการ
คลัง, ปีที่ 23 ฉบับที่ 68 กรกฎาคม – กันยายน 2554 หน้า 82-86.

วิทยานิพนธ์

จำเริญ จิรินธิกุล (2541). การวิเคราะห์เปรียบเทียบผลกระทบของนโยบายการคลังต่อการ
กระจายรายได้ของประเทศไทยในปี พ.ศ. 2531 และปี พ.ศ. 2537. กรุงเทพมหานคร:
วิทยานิพนธ์ปริญญาโท, มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.

ธัญพร รัตน (2550). ปัจจัยทางเศรษฐกิจที่มีผลต่อการจัดเก็บภาษีอากร : ศึกษาเฉพาะกรณี
ภาษีมูลค่าเพิ่ม. กรุงเทพมหานคร: วิทยานิพนธ์ปริญญาโท, มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

นุชจรรย์ คนตรง (2543). ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีต่อระดับราคา.
กรุงเทพมหานคร: วิทยานิพนธ์ปริญญาโท, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

พรินดา ศรีสงค์. (2549). ผลของภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีต่อการกระจายรายได้ในประเทศไทย.
กรุงเทพมหานคร: วิทยานิพนธ์ปริญญาโท, มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.

ภูมิฐาน รังคกุลณวัฒน์ (2541). ภาระภาษีและความมั่งคั่งของภาษีมูลค่าเพิ่ม : กรณีสินค้าเบียร์
เครื่องดื่มไม่มีแอลกอฮอล์ และสุราพิเศษ. กรุงเทพมหานคร: วิทยานิพนธ์ปริญญาโท,
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

สุชาดา ขวนใจ (2534). ผลกระทบของการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้จัดเก็บแทนภาษีการค้าใน
ประเทศไทยต่อระดับราคาสินค้าภายในประเทศ. กรุงเทพมหานคร: วิทยานิพนธ์ปริญญาโท,
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

รายงานวิจัย

ศูนย์วิจัยกสิกรไทย (2545). **ปรับเพิ่มอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม ทางเลือกระหว่างเสถียรภาพทางการ**

คลัง กับการขยายตัวทางเศรษฐกิจ. K-Econ Analysis, 2 เมษายน

2545.[[http://www.kasikornresearch.com/TH/K-](http://www.kasikornresearch.com/TH/K-Econ%20Analysis/Pages/ViewSummary.aspx?docid=3428)

[Econ%20Analysis/Pages/ViewSummary.aspx?docid=3428](http://www.kasikornresearch.com/TH/K-Econ%20Analysis/Pages/ViewSummary.aspx?docid=3428)]

สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง (2549) **โครงการศึกษาเรื่อง ความเหมาะสมในการนำระบบ**

ภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรามาใช้ในประเทศไทย. กรุงเทพมหานคร.

เอกสารภาษาอังกฤษ

Boeters, Stefan et al (2006). **Economic Effects of VAT Reform in Germany.** Discussion

Paper NO.06-030, Centre for European Economic Research. Germany

Bird, Richard M., and Eric M. Zolt. 2008. **Tax Policy in Emerging Countries. Environment and Planning C: Government and Policy** 26: 73 - 86.

Denvil, Duncan, Klara S., Peter (2008). **Tax Progressivity and Income Inequality.** Working Paper 2008-6-5, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State, University, PO Box 3992, Atlanta.

Foster, J.D (2011). **Beware of a VAT Attack on the American Economy.** WebMemo, The Heritage Foundation, NO.3092 2011.

Keen, Michael, Lockwood, Ben (2007). **The Value-Added Tax: Its Causes and Consequence.** IMF working paper wp/07/183, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund.

Gupta, Sanjeev: **Tax Policy in Developing Countries : Some Lessons from the 1990s and Some Challenge Ahead,** IMF, 2004

Jose A. Tijerina-Guajardo (2001) **The evolution of VAT rates and government tax revenue in Mexico** Copyright 2001 Gale, Cengage Learning

Liam Ebrill, Michael Keen, Jean-Paul Bodin and Victoria Summers (2001) **The Modern VAT** International Monetary Fund

Musgrave, R.A., และ P.B. Musgrave. 1989. *Public Finance in Theory and Practice.* 5th Edition. New York: McGraw-Hill.

Newhouse David, Zakharova, Daria (2007). **Distribution Implications of the VAT reform**

- in the Philippines.** IMF working paper wp/07/153, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund.
- OECD policy Brief (2006). **Reforming Personal Income Tax.** Organization for Economic co-operation and development.
- Oliveira, Jesus (2001). **Economic Effect of Origin and Destination Principle for Value-Added Taxes.** Minerva Program, Institute of Brazilian Business and Public Management Issues, School of Business and Public Management, George Washington University.
- Rosen, Harvey S. (2004). **Public Finance** 6th Edition, McGraw Hill 2004.
- Ruebling, Charlotte (1973) . **a Value Added Tax and Factors Affecting Its Economics Impact.** Federal Reserve Bank of ST. LOUIS.
- Shome, Parthasarathi (1995). **Tax Policy Handbook,** Fiscal Affair Department, International Monetary Fund.
- Slintakova, Barbora, Klazar,Stanislav (2010). **Impact of Harmonization on distribution of VAT in the Czech Republic.** Prague Economic Paper.
- Worldbank (2010), **“Reforming Tax Policy and Strengthening Indirect Taxation in Thailand”**, Technical Assistance.
- Wason, Graham, Nevin, Mike (2008). **The impact of Lower VAT rates on UK Visitor attractions and Accommodation.** the British Association of Leisure Parks, Piers and Attractions.