



การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย

The Collection of Value Added Tax in Thailand

สุจิรา แหลมหลักสกุล^{1*} และ อัสัมภินพงศ์ ฉัตรราคม²

^{1,2}คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง ประเทศไทย

*ผู้รับผิดชอบบทความ

Sujira laemlaksakul^{1*} and Asambhinabong Shatragom²

E-mail: laemlak@gmail.com¹, asambhin@gmail.com²

^{1,2}Faculty of Economics, Ramkhamhaeng University, Thailand

*Corresponding author

Received: April 4, 2019 / Revised: April 25, 2019 / Accepted: April 25, 2019

บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัจจัยทางเศรษฐกิจที่มีผลต่อการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value-Added Tax--VAT) ของประเทศไทย ได้แก่ ผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ (Gross Domestic Product --GDP) อัตราการเปิดประเทศ (nation's economic openness rate--OPENS) ดัชนีราคาผู้บริโภค (Consumer Price Index--CPI) ในปีที่ผ่านมา 1 ปี และการใช้จ่ายในการบริโภคของเอกชน (consumer spending--CONS) การวิจัยใช้ข้อมูลทศนิยมรายปี ระหว่างปี พ.ศ. 2541-2556 เพื่อวิเคราะห์เชิงปริมาณ ด้วยการใช้แบบจำลองสมการถดถอยเชิงซ้อน (multiple regression) และใช้โปรแกรม Eviews ทำการประมาณค่าสัมประสิทธิ์ของตัวแปร ด้วยวิธีกำลังสองน้อยที่สุด (Ordinary Least Squares--OLS)

ผลการวิจัยมีดังนี้

1. ผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศและการใช้จ่ายในการบริโภคของเอกชน มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับรายได้ภาษีมูลค่าเพิ่ม
2. ดัชนีราคาผู้บริโภคในปีที่ผ่านมา 1 ปี (CPIt-1) มีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามกับรายได้ภาษีมูลค่าเพิ่ม
3. อัตราการเปิดประเทศ ไม่มีความสัมพันธ์กับรายได้ภาษีมูลค่าเพิ่ม

คำสำคัญ: ผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ; การใช้จ่ายในการบริโภคของเอกชน; ดัชนีราคาผู้บริโภค

Abstract

In this research, the researcher investigates the effects of economic factors on collecting Value-Added Tax (VAT) in Thailand. These economic factors are the Gross Domestic Product (GDP), the nation's economic openness rate (OPENS), the consumer price index of the previous year (CPIt-1), and consumer spending (CONS). Germane annual secondary data from the period between 1998 and 2013 were quantitatively analyzed by means of a multiple regression equation (MRE) model through application of the Econometric Views (Eviews) computer software package. Moreover, application of the ordinary least squares (OLS) method allowed estimating the Coefficients of Variance (CV).

Findings were as follows:

1. GDP and CONS were found to be directly correlated with VAT income.
2. CPIt-1 was determined to be inversely correlated with VAT income.
3. OPENS was not found to be correlated with VAT income.

Keywords: Gross Domestic Product; Consumer Spending; Consumer Price Index

บทนำ

รัฐบาลมีหน้าที่ในการบริหารและพัฒนาประเทศให้เจริญก้าวหน้าทั้งทางด้านเศรษฐกิจ สังคม และความมั่นคงของประเทศ เช่น การส่งเสริมการทำมาหากินของประชาชน การจัดสวัสดิการทางสังคม การป้องกันประเทศ และการรักษาความสงบเรียบร้อยภายในประเทศ เป็นต้น ซึ่งหน้าที่ทางเศรษฐกิจที่สำคัญ เพื่อสร้างความอยู่ดีกินดีและยกระดับความเป็นอยู่ของประชาชนให้ดีขึ้น ได้แก่ หน้าที่ในการจัดสรรการใช้ทรัพยากรของสังคม หน้าที่ในการกระจายรายได้และความมั่งคั่งของสังคม หน้าที่ในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ และหน้าที่ในการสร้างความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ เพื่อให้บรรลุเป้าหมาย ในหน้าที่ทางเศรษฐกิจข้างต้น รัฐบาลจะต้องดำเนินการผ่านเครื่องมือทางด้านนโยบายการคลังในรูปแบบของงบประมาณทั้งด้านการหารายได้ การใช้จ่าย ตลอดจนการก่อหนี้สาธารณะ

สำหรับประเทศไทย รายได้ที่รัฐบาลนำมาใช้จ่ายในการบริหารประเทศนั้น แบ่งออกได้ดังนี้ (เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, 2552, หน้า 135)

1. รายได้ที่เป็นภาษีอากร เป็นรายได้ที่บังคับจัดเก็บจากประชาชน ซึ่งอาศัยอำนาจของกฎหมาย โดยไม่คำนึงถึงผลตอบแทนที่ผู้จ่ายเงินภาษีจะได้รับ รายรับประเภทนี้มีบทบาทสำคัญมากที่สุดสำหรับประเทศไทย
2. รายได้ที่มีใช้ภาษีอากร เป็นรายได้ที่เกิดจากการดำเนินงานทางธุรกิจของรัฐบาลหรือจากการหาผลประโยชน์จากทรัพย์สินของรัฐบาล รายได้ที่สำคัญ ได้แก่



2.1 รายได้จากรัฐพาณิชย์ เป็นรายได้ที่เกิดจากส่วนแบ่งผลกำไรในการดำเนินงานธุรกิจที่รัฐเป็นเจ้าของทั้งหมดหรือบางส่วน ไม่ว่าจะอยู่ในรูปของรัฐวิสาหกิจหรือในรูปของหน่วยงานอื่น ๆ เช่น รายได้จากการขายสลากกินแบ่ง โรงงานยาสูบ องค์การโทรศัพท์ และการไฟฟ้า เป็นต้น และรวมถึงรายได้จากเงินปันผลและดอกเบี้ยที่ได้รับจากหลักทรัพย์ทางการเงินที่รัฐบาลถืออยู่

2.2 รายได้จากการขายสิ่งของและบริการ ได้แก่ ค่าขายของกลาง ขายหนังสือ ขายของเบ็ดเตล็ดต่าง ๆ ค่าธรรมเนียมต่าง ๆ ที่เรียกเก็บจากประชาชนผู้มาใช้บริการของรัฐ

2.3 รายได้อื่น ได้แก่ รายได้ที่ได้รับตามอำนาจของกฎหมายและระเบียบข้อบังคับหรือสัญญาที่ทำไว้กับรัฐบาล เช่น ค่าสัมผัสน้ำมัน ค่าปรับ รายได้จากการผลิตเหรียญกษาปณ์ ดอกเบี้ยจากเงินที่รัฐวิสาหกิจยืมไป เป็นต้น

2.4 เงินกู้หรือหนี้สาธารณะ หมายถึง เงินที่รัฐบาลกู้มาใช้จ่ายจากแหล่งต่าง ๆ ทั้งภายในและภายนอกประเทศ โดยแหล่งเงินกู้ภายในประเทศ ได้แก่ ธนาคารกลาง สถาบันการเงิน และกู้จากประชาชน โดยการออกตั๋วเงินคงคลัง พันธบัตร หรือตราสารอื่น ๆ ออกจำหน่ายให้เอกชน

หน่วยงานหลักที่ทำหน้าที่จัดเก็บรายได้ภาษีมี 3 หน่วยงาน คือ กรมสรรพากร กรมสรรพสามิต และกรมศุลกากร ซึ่งเป็นหน่วยงานในสังกัดกระทรวงการคลัง โดยหน่วยงานที่จัดเก็บรายได้ให้กับรัฐบาลมากที่สุด คือ กรมสรรพากร ดังนั้นกรมสรรพากรจึงอยู่ในฐานะหน่วยงานที่มีความสำคัญต่อการทำหน้าที่ทางเศรษฐกิจของรัฐบาล โดยเฉพาะอย่างยิ่งช่วงที่ประเทศประสบภาวะวิกฤตทางเศรษฐกิจ กรมสรรพากรมีบทบาทสำคัญในการเป็นเครื่องมือของรัฐบาลในการแก้ไขปัญหาเศรษฐกิจโดยการแก้ไขกฎหมายระเบียบปฏิบัติและออกมาตรการต่าง ๆ ตามนโยบายที่ได้รับมอบหมายจากกระทรวงการคลังเพื่อให้นโยบายภาษีอากรเอื้ออำนวยประโยชน์ แก่การแก้ไขปัญหาทางเศรษฐกิจตามแนวทางที่กำหนด ซึ่งรายได้ภาษีอากรที่กรมสรรพากรจัดเก็บ ประกอบด้วย ภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ และการจัดเก็บภาษีอากรตามกฎหมายอื่น ๆ ได้แก่ อากรรังนกอีแอ่นและภาษีเงินได้ปิโตรเลียม โดยภาษีมูลค่าเพิ่มมีบทบาทสำคัญในการสร้างรายได้ให้แก่รัฐบาลซึ่งมีผลจัดเก็บสูงที่สุด

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

เพื่อศึกษาปัจจัยทางเศรษฐกิจที่มีผลต่อการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย

สมมติฐานของการวิจัย

1. ปัจจัยทางเศรษฐกิจที่มีผลต่อรายได้ภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย ได้แก่ ผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ (GDP) อัตราการเปิดประเทศ (OPENS) และการใช้จ่ายในการบริโภคของเอกชน (CONS) มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับรายได้ภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย

2. ปัจจัยทางเศรษฐกิจที่มีผลต่อการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย ได้แก่ ดัชนีราคาผู้บริโภคในปีที่ผ่านมา 1 ปี (CPIt-1) มีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามกับรายได้ภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย

ขอบเขตของการวิจัย

1. ข้อมูลที่นำมาใช้ในการวิจัยเป็นข้อมูลอนุกรมเวลา (time series data) รายปี ระหว่างปี พ.ศ. 2541-2556
2. ข้อมูลผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ (GDP) ใช้ตามปีปฏิทิน ส่วนข้อมูลผลการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มใช้ตามปีงบประมาณ คือ ตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม ถึง 30 กันยายน ของแต่ละปี

ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

เพื่อเป็นแนวทางในการวางแผนปรับปรุงนโยบายการบริหารการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยให้เหมาะสมและมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

การทบทวนวรรณกรรม

ความเป็นมาของภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประเทศไทยเริ่มนำระบบภาษีการค้ามาใช้ครั้งแรกในปี พ.ศ. 2475 โดยมีลักษณะเป็นภาษีการขายที่จัดเก็บทุกทอด ตั้งแต่ระดับผู้ผลิตจนถึงระดับผู้ขายปลีก ต่อมาในปี พ.ศ. 2504 ได้มีการปฏิรูปโครงสร้างของภาษีการค้าใหม่ โดยยกเลิกการจัดเก็บภาษีในระดับการขายส่งและขายปลีก จึงเหลือเพียงการจัดเก็บจากผู้ผลิตผู้นำเข้า และผู้ส่งออก ในปี พ.ศ. 2511 ประเทศฝรั่งเศสเป็นประเทศแรกที่ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม จากนั้นประเทศต่าง ๆ ในกลุ่มสหภาพยุโรปก็ได้นำไปใช้และได้รับความนิยมจากประเทศอื่น ๆ อย่างกว้างขวางสำหรับการใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยนั้น เริ่มขึ้นเมื่อวันที่ 4 ตุลาคม 2534 สภานิติบัญญัติแห่งชาติได้อนุมัติร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรให้ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะแทนภาษีการค้า โดยให้มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2535 (บุญธรรม ราชรักษ์, 2551, หน้า 103) ซึ่งถูกยกเลิกไปเพราะไม่สอดคล้องกับสถานการณ์ปัจจุบัน โดยภาษีมูลค่าเพิ่มช่วยแก้ปัญหาต่าง ๆ ที่สำคัญได้หลายประการดังนี้

1. ขจัดปัญหาภาษีซ้ำซ้อน การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการจัดเก็บจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนการผลิต กล่าวคือ เมื่อผู้ผลิตซื้อวัตถุดิบและสินค้านำมาเพื่อใช้ในการผลิตผู้ผลิตได้เสียภาษีสำหรับวัตถุดิบและสินค้านั้นแล้ว เมื่อผู้ผลิตขายสินค้าออกไปก็จะยอมให้ผู้ผลิตนำภาษีที่เสียไว้ในตอนซื้อวัตถุดิบและสินค้านำมาหักออกจากภาษีที่ต้องเสียเมื่อขายได้ จะเห็นได้ว่า ฐานภาษีมิใช่ราคาขายหรือรายรับดังเช่นภาษีการค้า แต่เป็นภาษีมูลค่าเพิ่มขึ้น ซึ่งทำให้ไม่มีการเก็บภาษีซ้ำซ้อนอีกต่อไป (สรรพากรสาสน์, 2532, หน้า 4)
2. มีความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ เพราะใช้ครอบคลุมสินค้าและบริการโดยทั่วไปทุกขั้นตอน การผลิตและการจำหน่าย และใช้อัตราภาษีเดียวสำหรับสินค้าและบริการทุกขั้นตอน จึงไม่ก่อให้เกิดการบิดเบือนในการผลิตและการบริโภค ทำให้กลไกของตลาดทำงานได้อย่างเต็มที่ (สรรพากรสาสน์, 2532, หน้า 4) ผู้ประกอบการไม่จำเป็นต้องรวมตัวกันในแนวตั้ง กล่าวคือ การรวมทุกขั้นตอนการผลิตไว้ในหน่วยธุรกิจเดียวกัน เพื่อลด



ภาษีการค้าที่เคยเป็นมาแต่เดิม แต่จะขยายตัวของธุรกิจในแนวนอนทำให้การผลิต แยกตามขั้นตอนที่สำคัญได้มากขึ้น ซึ่งมีส่วนช่วยให้เกิดความชำนาญจากการผลิตเฉพาะอย่าง ต้นทุนการผลิตต่ำลงและเป็นผลดีต่อระบบเศรษฐกิจโดยรวม (บุญธรรม ราชรักษ์, 2554, หน้า 171)

3. ใช้อำนวยต่อการลงทุน เพราะภาษีมูลค่าเพิ่มให้การปฏิบัติต่อสินค้าทุน เช่นเดียวกับสินค้าชั้นกลางและวัตถุดิบ โดยยินยอมให้ผู้ประกอบการสามารถหักค่าใช้จ่ายในการซื้อสินค้าไม่ว่าจะเป็นสินค้าทุน หรือวัตถุดิบเปลืองที่นำมาใช้ในการประกอบกิจการออกจากรายรับจากการขายผลผลิตของตนได้ ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้ผู้ประกอบการสามารถเครดิตภาษีที่ได้ชำระจากการซื้อสินค้าทุนมาเพื่อใช้ในการประกอบกิจการได้ทั้งหมด โดยไม่ต้องทยอยหักตามค่าเสื่อมราคาสินค้าทุน ยิ่งกว่านั้น การไม่เลือกปฏิบัติไม่ว่าจะเป็นสินค้าทุน สินค้าชั้นกลาง และวัตถุดิบอื่น ๆ จึงมีส่วนช่วยขจัดปัญหายุ่งยากที่เกิดจากการตีความว่า สินค้าชนิดใดเป็นสินค้าทุนหรือวัตถุดิบที่ใช้สิ้นเปลือง ทำให้ง่ายต่อการปฏิบัติตามและลดภาระภาษีสะสมในต้นทุนการผลิต เป็นการช่วยกระตุ้นให้ผู้ประกอบการมีการลงทุนในสินค้าทุน เพื่อขยายและพัฒนาการผลิตของตนให้ทันสมัยยิ่งขึ้น (ทับทิม วงศ์ประยูร, 2533, หน้า 16)

4. ใช้อำนวยต่อการส่งออก นอกจากผู้ส่งออกจะไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าที่ส่งออกไปต่างประเทศแล้ว ผู้ส่งออกยังจะได้รับคืนภาษีที่แฝงอยู่ในตัวสินค้าที่ส่งออกนั้นทั้งหมด (สรรพากรสาสน์, 2532, หน้า 4) และไม่เป็นการขัดกับกฎของ GATT (ปัจจุบัน คือ WTO) เพราะ GATT ยอมให้คืนภาษีทางอ้อมได้ ทำให้ความสามารถในการแข่งขันทางการค้าในตลาดโลกของสินค้าไทยสูงขึ้น (บุญธรรม ราชรักษ์, 2554, หน้า 171)

5. มีกลไกป้องกันการหลบหนีภาษี เนื่องจากการเสียภาษีของผู้ขายรายหนึ่งจะเป็นหลักฐานการนำไปหักออกจากภาษีของผู้เสียภาษีอีกรายหนึ่ง ฉะนั้น หากมีการหลบหนีภาษีในขั้นตอนก่อนหน้า ก็ทำให้ผู้เสียภาษีในขั้นตอนต่อไปต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้น เพราะไม่มีหลักฐานเพื่อนำไปหักจากภาษีที่ต้องเสียได้ (สรรพากรสาสน์, 2532, หน้า 4-5)

ความหมายของภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) หมายถึง ภาษีที่เก็บจากมูลค่าของสินค้าหรือบริการที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนของการผลิตและการจำหน่ายสินค้าหรือบริการชนิดต่าง ๆ ซึ่งเป็นภาษีที่ผู้ซื้อหรือผู้รับบริการคนสุดท้ายเป็นผู้รับภาระ แต่การจัดเก็บจะให้ผู้ประกอบการในแต่ละขั้นตอนการจำหน่ายเป็นผู้เรียกเก็บภาษีจากผู้ซื้อหรือผู้รับบริการแทนรัฐบาล และมีหน้าที่นำผลต่างระหว่างภาษีขายกับภาษีซื้อส่งให้กรมสรรพากร มิได้หมายความว่า ผู้ประกอบการจะต้องรับภาระภาษีไว้เอง

คำว่า “มูลค่าเพิ่ม” หมายถึง มูลค่าส่วนที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนของการผลิตและการจำหน่ายสินค้าหรือบริการนั้น ฉะนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ใช้เป็นฐานภาษีนั่น จะเป็นผลต่างระหว่างราคาสินค้าหรือบริการที่ผลิตหรือจำหน่ายกับราคาของสินค้าหรือบริการที่ซื้อมาเพื่อใช้ในการผลิตหรือจำหน่ายสินค้าหรือบริการนั้น

กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ ราคาของสินค้าหรือบริการที่สูงขึ้นเป็นเพราะผู้ประกอบการได้บวกค่าใช้จ่ายประเภทค่าจ้างสำหรับแรงงาน ค่าใช้จ่ายประเภทค่าเช่าสำหรับที่ดินหรือโรงงาน ค่าใช้จ่ายประเภทดอกเบี้ยสำหรับเงินลงทุน และผลกำไรสำหรับผู้ประกอบการเข้าป้อนนั่นเอง

สรุปได้ว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นแท้ที่จริงแล้วก็คือ ผลรวมของผลตอบแทนปัจจัยการผลิตในรูปของค่าจ้าง ค่าเช่า ดอกเบี้ย และกำไร (สรรพยากรสาส์น, 2532, หน้า 6)

แนวคิดในการจัดเก็บภาษี

คุณลักษณะของระบบภาษีอากรที่ดี เป็นการชี้ให้เห็นว่า รัฐบาลควรจัดเก็บภาษีต่าง ๆ อย่างไร จึงจะทำให้ระบบภาษีอากรมีความเหมาะสม เกิดประโยชน์แก่สังคมส่วนรวมมากที่สุด ซึ่งแบ่งออกเป็นแนวความคิดของ Adam Smith, Seligman และ Musgrave ดังนี้

1. หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของ Smith (อ้างถึงใน บุญธรรม ราชรักษ์, 2552, หน้า 29-30) มี 4 ประการ คือ

1.1 หลักความเป็นธรรม (equity) การจัดเก็บภาษีจะเกิดความเป็นธรรมเมื่อคนที่มีฐานะต่างกัน เสียภาษีต่างกัน เรียกว่า ความเป็นธรรมในแนวตั้ง คนที่มีฐานะเท่ากันเสียภาษีเท่ากัน เรียกว่า ความเป็นธรรมในแนวนอน การจัดเก็บภาษีของรัฐบาลถ้าประชาชนมีความรู้สึกว่าเป็นธรรม อาจทำให้เกิดความขัดแย้งในสังคมได้

1.2 เสียภาษี ใช้อะไรเป็นฐานภาษี อัตราภาษีเท่าใด และต้องชำระภาษีเมื่อใด ภายใต้หลักความแน่นอน จะทำให้การบริหารการจัดเก็บภาษีมีความโปร่งใส และผู้เสียภาษีสามารถวางแผนภาษีได้ว่า ตนเองจะต้องชำระภาษีเมื่อใด จำนวนที่ต้องชำระเป็นเท่าใด

1.3 หลักความสะดวก (convenience) ความสะดวกจะช่วยให้ผู้เสียภาษียินดีปฏิบัติตามกฎหมายภาษี โดยความสะดวกของการจัดเก็บภาษี ได้แก่ การใช้แบบฟอร์มที่ไม่ยุ่งยาก ช่องทางการชำระภาษีทำได้หลายช่องทาง

1.4 หลักความประหยัด (economy) การจัดเก็บภาษีย่อมมีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นทั้งฝ่ายรัฐบาลและฝ่ายผู้เสียภาษี ฝ่ายรัฐบาลจะต้องมีสำนักงาน มีบุคลากร การที่รัฐบาลสูญเสียทรัพยากรไปจำนวนหนึ่งเพื่อให้ได้มาซึ่งรายได้ภาษีจำนวนหนึ่ง เรียกว่า ต้นทุนการบริหารการจัดเก็บ ส่วนฝ่ายผู้เสียภาษีย่อมมีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้น เช่น ค่าเอกสาร การจัดทำบัญชี การเดินทาง เรียกว่า ต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี

2. หลักการจัดเก็บภาษีที่ดีของ Seligman (อ้างถึงใน บุญธรรม ราชรักษ์, 2552, หน้า 30-31) มี 4 ด้าน ดังนี้

2.1 ด้านการคลัง มีองค์ประกอบที่สำคัญ 4 ประการ คือ

ประการแรก การทำรายได้หรือการอำนวยความสะดวก (productivity) หมายความว่า ภาษีที่จัดเก็บต้องทำรายได้ให้รัฐเป็นจำนวนมากตามความต้องการ และภาษีนั้นต้องไม่ทำให้ผู้เสียภาษีหมดกำลังใจในการทำงาน



ประการที่สอง ความทรงตัว (stability) หมายความว่า ความแปรปรวนของรายได้ภาษีมีค่าต่ำ กล่าวคือ รายได้ภาษีที่จัดเก็บไม่ผันผวนตามภาวะเศรษฐกิจมากนัก

ประการที่สาม มีความยืดหยุ่น (elasticity) หมายความว่า เปรอร์เซ็นต์การเปลี่ยนแปลงของรายได้ภาษีต่อการเปอร์เซ็นต์การเปลี่ยนแปลงของรายได้ประชาชาติ มีค่ามากกว่าหนึ่ง ผลดังกล่าวนี้จะทำให้ภาษีมียุทธศาสตร์เป็นตัวปรับเสถียรภาพอัตโนมัติของระบบเศรษฐกิจในภาวะเศรษฐกิจขยายตัว ภาษีจะช่วยชะลออัตราการเพิ่มขึ้นของการบริโภค ทำให้ระบบเศรษฐกิจไม่เกิดภาวะเงินเฟ้อ ในทางกลับกัน ในภาวะเศรษฐกิจถดถอย รายได้ภาษีจะลดลงในอัตราสูงกว่าการชะลอตัวของรายได้ประชาชาติ ภาษีจึงช่วยให้การบริโภคไม่ลดลงในอัตราเร่ง ดุลงบประมาณจะขาดดุล อุปสงค์รวมลดลงไม่มากนัก ภาวะเศรษฐกิจจึงไม่หดตัวรุนแรง

ประการที่สี่ มีลักษณะไพศาล (diversity of source) หมายความว่า รายได้ภาษีของรัฐบาลควรมีที่มาหลายแหล่ง เพราะการพึ่งพารายได้หลายชนิดจะช่วยลดความเสี่ยงการคลังทางด้านรายได้ของรัฐบาล

2.2 ด้านเศรษฐกิจ ภาษีแต่ละชนิดจะไปกระทบการตัดสินใจทางเศรษฐกิจของหน่วยธุรกิจและประชาชน ดังนั้น การจัดเก็บภาษีจึงควรมีหลักความเป็นกลาง รวมทั้งไม่บั่นทอนแรงจูงใจของประชาชนและหน่วยธุรกิจ ทั้งนี้เพื่อให้ผลกระทบของภาษี มีผลเสียน้อยที่สุด

2.3 ด้านการบริหาร การจัดเก็บภาษีต้องมีความคล่องตัวหรือง่ายในการนำไปปฏิบัติจัดเก็บทั้งในแง่ของตัวบทกฎหมาย แบบฟอร์มที่ใช้ และขั้นตอนการชำระ ซึ่งจะช่วยให้ประชาชนให้ความร่วมมือในการเสียภาษีมากขึ้น

2.4 ด้านศีลธรรม(ความเป็นธรรม)ภาษีมียุทธศาสตร์บังคับประชาชนมีความรู้สึกเป็นภาระ (แม้บทบัญญัติตามกฎหมายกำหนดให้เป็นหน้าที่ของประชาชน) ดังนั้น ความเป็นธรรมในการจัดเก็บจึงเป็นสิ่งสำคัญ เพื่อให้ประชาชนแต่ละกลุ่มไม่คิดว่าภาระภาษีตกหนักที่คนกลุ่มตนมากกว่ากลุ่มอื่น ๆ

3. คุณลักษณะของระบบภาษีอากรที่ดีตามแนวความคิดของ Musgrave (อ้างถึงใน บุญธรรม ราชรักษ์, 2552, หน้า 31-34) มีคุณลักษณะ 7 ประการ คือ

3.1 รายได้จากภาษีอากรประเภทต่าง ๆ ต้องมีจำนวนเพียงพอสำหรับการใช้จ่ายของรัฐบาล เนื่องจากภาษีอากรเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญในการจัดหางบประมาณรายจ่ายของรัฐบาล ถ้ารัฐบาลเก็บภาษีได้ไม่เพียงพอกับการใช้จ่ายที่วางแผนไว้หรือเก็บภาษีได้ไม่ตรงตามที่คาดหมายไว้ ย่อมก่อให้เกิดปัญหาต่อระบบเศรษฐกิจ

3.2 การกระจายภาระภาษีต้องกระจายแก่ประชาชนผู้เสียภาษีอย่างยุติธรรม ระบบภาษีอากรควรมีความเป็นธรรม กล่าวคือ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีทุกคนควรจะได้รับภาระค่าใช้จ่ายของรัฐบาลอย่างยุติธรรม โดยทั่วไปหลักความเป็นธรรมของภาษีอากร จำแนกได้ 2 หลักใหญ่ ๆ คือ หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (absolute equity) และหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (relative equity) โดยหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ถือว่าผู้เสียภาษีทุกคนควรมีส่วนในการจุนเจือค่าใช้จ่ายของรัฐบาลเท่ากัน โดยไม่คำนึงถึงฐานะทางเศรษฐกิจ

ของบุคคล ส่วนหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ เห็นว่า บุคคลผู้เสียภาษีควรจูนเงินค่าใช้จ่ายของรัฐบาลอย่างไรนั้น ควรยึดหลัก 2 ประการ คือ ประการแรก ความสามารถในการชำระภาษี (ability to pay) ประการที่สอง ผลประโยชน์ที่ได้รับ (benefit received) การออกแบบโครงสร้างภาษีจึงควรต้องพิจารณาอย่างรอบคอบว่า ภาษีใด ควรใช้หลักเกณฑ์ใด เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี

3.3 การจัดเก็บภาษีแต่ละชนิดนั้นมิควรคำนึงถึงจุดการจัดเก็บอย่างเดียว แต่ควรคำนึงถึงภาระภาษีขั้นสุดท้ายด้วย ภาษีที่จัดเก็บได้ง่ายมักเป็นภาษีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถผลักภาระภาษีไปยังผู้อื่นได้ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีโดยคำนึงแต่เป้าหมายด้านรายได้ โดยไม่คำนึงถึงการผลักภาระภาษีย่อมก่อให้เกิดปัญหาความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ จึงควรพิจารณาว่า ภาษีชนิดนั้น ใครเป็นผู้รับภาระภาษีที่แท้จริง (economic incidence)

3.4 การจัดเก็บภาษีอากรแต่ละชนิดจะต้องมีผลกระทบต่อการค้าตัดสินใจทางเศรษฐกิจหรือการทำงานของกลไกตลาดให้น้อยที่สุด การจัดเก็บภาษีอากรต่าง ๆ ควรยึดหลักความเป็นกลาง (neutrality principle) เพื่อให้กลไกตลาดทำหน้าที่ในการจัดสรรการใช้ทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพตามปกติ การตัดสินใจ การบริโภค หรือการค้าตัดสินใจการผลิต จะอาศัยการเปรียบเทียบต้นทุนกับผลประโยชน์ที่ได้ ในทำนองเดียวกัน การตัดสินใจเลือกการบริโภคสินค้าสองชนิด ผู้บริโภคจะเปรียบเทียบอรรถประโยชน์ของสินค้าแต่ละชนิดกับราคาสินค้าเปรียบเทียบ ตัวอย่างภาษีที่จัดเก็บตามหลักความเป็นกลาง ได้แก่ ภาษีการขายทั่วไป (general sale taxes) ที่เรียกเก็บจากสินค้าทุกชนิดในอัตราเดียวกันโดยไม่มียกเว้น และภาษีมูลค่าเพิ่ม (value added tax)

3.5 โครงสร้างของระบบภาษีอากรที่ตีนั้นต้องเอื้ออำนวยต่อการใช้เป็นนโยบายการคลังในการรักษาเสถียรภาพ และการส่งเสริมความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ

โครงสร้างของภาษีอากรที่ตีนั้นจะต้องมีความยืดหยุ่น สามารถปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจ ทำให้ระบบเศรษฐกิจเกิดความยืดหยุ่นภายใน (built-in-flexibility) ช่วยลดความผันผวนของระบบเศรษฐกิจ (economic fluctuation) กล่าวคือ เมื่อภาวะเศรษฐกิจขยายตัว รายได้ของประชาชนเพิ่ม รัฐบาลก็เก็บภาษีได้เพิ่มขึ้นในอัตราที่สูงกว่าการเพิ่มขึ้นของรายได้ประชาชาติ และถ้าหากรัฐบาลยังคงรักษาระดับการใช้จ่ายไว้เท่าเดิม ดุลงบประมาณก็จะเป็นงบประมาณเกินดุล ในกรณีนี้ภาษีอากรไปช่วยลดแรงกดดันของเงินเฟ้อได้มาก ในด้านการส่งเสริมการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ ถ้าหากต้องการให้ระบบเศรษฐกิจเจริญเติบโตอย่างต่อเนื่อง นโยบายภาษีอากรของรัฐควรจะเป็นไปในทางส่งเสริมการออม ส่งเสริมการวิจัยเพื่อความก้าวหน้าทางเทคโนโลยี เสริมสร้างแรงจูงใจในการทำงานของประชาชน และควรมุ่งลดการบริโภคสินค้าฟุ่มเฟือยของประชาชนลงเพื่อให้ครัวเรือนมีการออม และเงินจะไปสู่ตลาดเงินทุนส่งผลให้ระบบเศรษฐกิจขยายการลงทุนและช่วยยกระดับรายได้และการจ้างงานในระบบเศรษฐกิจให้สูงขึ้น

3.6 ภาษีอากรที่จัดเก็บนั้นต้องชัดเจน ผู้เสียภาษีเข้าใจง่าย การบริหารการจัดเก็บชัดเจนและเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ



3.7 ค่าใช้จ่ายในการบริหารการจัดเก็บ และค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีต้องอยู่ในระดับต่ำเมื่อเปรียบเทียบกับเป้าหมายในการจัดเก็บภาษีนั้น

ลักษณะของภาษีอากรที่ดี ต้นทุนอันเกิดจากการเก็บภาษีต้องต่ำที่สุด หรือลดต้นทุน การจัดเก็บภาษีของรัฐบาลได้ ต้องเป็นภาษีอากรที่มีฐานภาษีกว้างครอบคลุมผู้เสียภาษีจำนวนมาก ฐานภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละรายต้องมีขนาดใหญ่ และการที่ทำให้ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีอยู่ในระดับต่ำนั้น การยื่นแบบชำระภาษีจะต้องเป็นไปโดยสะดวกและไม่ยุ่งยากในการจัดทำระบบบัญชีเกี่ยวกับภาษี

หลักการและวิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของไทย

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยมีหลักการและวิธีการจัดเก็บที่สำคัญจำแนกได้ 4 ประการ คือ (บุญธรรม ราชรักษ์, 2554, หน้า 172-173)

1. หลักการจัดเก็บภาษีจากการบริโภค (consumption type VAT) ประเทศไทยเลือกใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบฐานบริโภค ซึ่งเป็นรูปแบบของภาษีมูลค่าเพิ่มที่มุ่งจัดเก็บภาษีจากการบริโภคเป็นสำคัญ ยอมให้มีการหักรายจ่ายส่วนการลงทุนทั้งหมด ซึ่งเหมาะกับประเทศไทยเพราะเป็นภาษีซื้อที่เอื้ออำนวยต่อการลงทุนและการผลิต สะดวกและง่ายต่อการปฏิบัติจัดเก็บ และเอื้ออำนวยต่อการส่งออก ซึ่งเป็นการสอดคล้องกับยุทธศาสตร์การพัฒนาประเทศมุ่งผลิตเพื่อส่งออก

2. หลักการจัดเก็บเต็มรูปแบบ (comprehensive) ตามหลักการจัดเก็บเต็มรูปแบบนั้น จะจัดเก็บทุกขั้นตอนการผลิตสินค้าและบริการ กล่าวคือ จะจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตั้งแต่ขั้นการผลิต การขายส่ง จนถึงขั้นการขายปลีก โดยจัดเก็บจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของสินค้าในแต่ละขั้นตอน และกำหนดอัตราภาษีปกติไว้เพียงอัตราเดียวใช้สำหรับสินค้าและบริการทุกชนิด ทั้งนี้เพื่อให้ภาษีมูลค่าเพิ่มบรรลุวัตถุประสงค์การเป็นเครื่องมือหลักในการหารายได้ ไม่บิดเบือนทางเศรษฐกิจ ไม่ยุ่งยากและสะดวกต่อการปฏิบัติจัดเก็บ

3. หลักปลายทาง (destination principle) การจัดเก็บภาษีที่เก็บจากสินค้าและบริการที่เกี่ยวกับการค้าระหว่างประเทศนั้น อาจยึดหลักการจัดเก็บจากหลักใดหลักหนึ่งใน 2 ประการ คือ การจัดเก็บภาษีตามหลักต้นทาง (origin principle) และการจัดเก็บภาษีตามหลักปลายทาง (destination principle) ซึ่งหลักการจัดเก็บภาษีจากสินค้าและบริการที่เกี่ยวกับการค้าระหว่างประเทศทั้งสองหลักมีรายละเอียดดังนี้

3.1 หลักต้นทาง (origin principle) โดยมุ่งเก็บภาษีจากสินค้าในประเทศที่เป็นแหล่งผลิต โดยไม่คำนึงถึงว่า สินค้านั้นจะใช้บริโภคในประเทศใด ตามหลักการนี้ถือว่าสินค้าใดก็ตามผลิตในประเทศใด ก็ตามต้องเสียภาษีในประเทศนั้น ดังนั้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักต้นทางจะจัดเก็บจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นภายในประเทศทั้งหมดรวมถึงขั้นส่งออกด้วย เพราะถือว่าเป็นมูลค่าเพิ่มที่เกิดขึ้นภายในประเทศ แต่สินค้านำเข้าจากต่างประเทศจะไม่ถูกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะถือว่าได้เสียภาษีมาจากต้นทางแล้ว

3.2 หลักปลายทาง (destination principle) โดยมุ่งเก็บภาษีจากสินค้าและบริการทุกชนิดในประเทศที่มีการบริโภคสินค้านั้น ตามหลักการนี้ถือว่า สินค้าใดก็ตามไม่ว่าจะผลิตในประเทศใด ถ้าสินค้านั้นถูกใช้บริโภคในประเทศใดต้องเสียภาษีในประเทศนั้น ดังนั้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักปลายทางจะไม่

เก็บจากผลิตภัณฑ์ที่เป็นสินค้าส่งออก เพราะถือว่าผู้ซื้อในต่างประเทศเป็นผู้แบกรับภาระภาษี แต่สินค้าที่นำเข้าจะถูกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะถือว่ามีการบริโภคสินค้านั้นในประเทศ

จากที่กล่าวมาจะเห็นได้ว่า หลักต้นทางจะเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้าที่ส่งออก แต่ไม่เก็บจากสินค้าที่นำเข้า ส่วนหลักปลายทางจะไม่เก็บภาษีจากสินค้าออก แต่จะเก็บจากสินค้าเข้า หลักต้นทางจึงเป็นหลักการจัดเก็บภาษีที่ไม่ส่งเสริมการส่งออก ส่วนหลักปลายทางเป็นหลักที่ส่งเสริมการส่งออก รัฐบาลจึงจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกับสินค้าที่ส่งออกตามหลักปลายทางจัดเก็บอัตราร้อยละศูนย์ ทั้งนี้ด้วยเหตุผล 5 ประการดังนี้

ประการแรก หลักปลายทางเป็นการส่งเสริมการส่งออก เพราะไม่เก็บภาษีจากการส่งออกแต่เก็บจากการนำเข้า ทำให้สินค้าออกของไทยปลอดภาระภาษีและมีความสามารถในการแข่งขันกับสินค้าในต่างประเทศสูงขึ้น

ประการที่สอง หลักปลายทางเป็นหลักที่ทุกประเทศที่ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มใช้ และการคืนภาษีทางอ้อมให้กับผู้ส่งออกไม่ถือเป็นการขัดแย้งกับกฎของ GATT

ประการที่สาม หลักปลายทางสอดคล้องกับความรู้สึกของสาธารณชน เพราะการเก็บภาษีจากสินค้านำเข้าเท่ากับสินค้าชนิดเดียวกับที่ผลิตในประเทศ เป็นการให้ความยุติธรรมต่อสินค้าที่ผลิตและขายในประเทศ

ประการที่สี่ การเลือกหลักปลายทางเป็นการสอดคล้องกับระเบียบเศรษฐกิจของโลก เพราะทุกประเทศที่ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มได้เลือกหลักปลายทางแล้ว ถ้าประเทศไทยเลือกใช้หลักต้นทางจะทำให้สินค้าออกของไทยมีราคาสูงมากเกินไป เพราะถูกเก็บภาษี 2 ครั้งใน 2 ประเทศ ส่วนสินค้านำเข้าจะไม่ถูกเก็บภาษี ทำให้มีราคาถูกมาก ได้เปรียบสินค้าที่ผลิตและขายในประเทศ

ประการที่ห้า หลักปลายทางทำให้สะดวกต่อการกำหนดภาระขั้นสุดท้ายของภาษี

4. หลักการใช้ใบเสร็จเป็นหลักฐานหรือหลักเครดิตภาษี (tax credit or invoice method) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ประเทศไทยใช้เป็นภาษีมูลค่าเพิ่มแบบการบริโภค และใช้วิธีการคำนวณภาษีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องเสียโดยใช้วิธีเครดิตภาษี ซึ่งได้จากการใช้ภาษีขายลบด้วยภาษีซื้อ โดยที่ภาษีขายเป็นภาษีที่ผู้ขายสินค้าเรียกเก็บเมื่อตอนขายสินค้าหรือบริการและได้ออกใบเสร็จหรือใบกำกับภาษีให้กับผู้ซื้อ ส่วนภาษีซื้อเป็นภาษีที่ผู้ประกอบการถูกเรียกเก็บเมื่อตอนซื้อสินค้าชั้นกลางหรือสินค้าทุนและได้รับใบเสร็จหรือใบกำกับภาษีจากผู้ขาย

เมื่อมีภาษีซื้อและภาษีขาย ผู้ประกอบการแต่ละหน่วยเศรษฐกิจต่างก็ต้องการใบเสร็จเป็นหลักฐานในการยื่นเสียภาษี ช่วยให้เกิดการตรวจสอบกันเองในระหว่างหน่วยเศรษฐกิจและยังช่วยให้รัฐบาลสามารถตรวจสอบต้นตอของภาษี เพราะใบเสร็จ จะบอกว่าจำหน่ายมาจากแหล่งใด ในระยะยาวจะช่วยดึงผู้มีหน้าที่เสียภาษีเข้าสู่ระบบได้มากขึ้นและรัฐบาลมีรายได้จากภาษีสูงขึ้น

แนวคิดเกี่ยวกับการประมาณรายได้ภาษีมูลค่าเพิ่ม

การประมาณการรายได้ภาษีอากรอย่างถูกต้อง จะทำให้ผู้บริหารสามารถวางแผนเกี่ยวกับนโยบายการคลังและการใช้จ่ายได้อย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งวิธีการประมาณรายได้ภาษีอากรมีหลายวิธี ได้แก่ การประมาณ



รายได้ภาษีอากรจากความยืดหยุ่นของภาษี และอัตราการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจในอนาคต ซึ่งอัตราการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจได้จากการประมาณการจากแบบจำลองทางเศรษฐกิจมหภาค ซึ่งในข้อเท็จจริงอาจไม่เป็นไปตามที่กำหนดไว้ก็ได้ การประมาณรายได้จากภาษีอากรวิธีนี้เป็น การประมาณรายได้จากความ สามารถตามธรรมชาติของภาษีอากรแต่ละประเภทเท่านั้น เพราะประมาณการดังกล่าวมีพื้นฐานมาจาก ความยืดหยุ่นของภาษีอากร (tax elasticity) ซึ่งวัดการตอบสนองโดยอัตโนมัติที่มีการเปลี่ยนแปลงรายได้ ประชาชาติ โดยยังไม่รวมประมาณการรายได้ อันเกิดจากการปรับเปลี่ยนมาตรการทางภาษีอากร และวิธี การประมาณการรายได้ภาษีอากรอีกประเภทหนึ่งคือ วิธีการประมาณการรายได้ภาษีอากรจากฐานภาษี วิธีนี้ จะคำนวณโดยการประมาณฐานภาษีที่เหมาะสมแล้วนำมาคูณด้วยอัตราภาษี และต้องคำนึงถึงผลกระทบ ที่เกิดจากปัจจัยอื่น ๆ ด้วย (รังสรรค์ ธนพรพันธุ์, 2531, หน้า 39-40)

ภาษีมูลค่าเพิ่ม: ทางออกของวิกฤตหนี้สาธารณะของญี่ปุ่น

ในช่วงปลายเดือนมีนาคม 2555 รัฐบาลญี่ปุ่นมีแผนที่จะเพิ่มอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มโดยปรับเพิ่ม ในลักษณะของขั้นบันได กล่าวคือ ปรับจากอัตราร้อยละ 5 ในปัจจุบัน เป็นอัตราร้อยละ 8 ในเดือนเมษายน 2557 และปรับเพิ่มอีกครั้งในเดือนตุลาคม 2558 เป็นอัตราร้อยละ 10 ซึ่งในการปรับเพิ่มอัตราภาษีมูลค่า เพิ่มมาจาก 3 ปัจจัยสำคัญ คือ

1. รัฐบาลมีหนี้สาธารณะในระดับสูง 957 ล้านล้านเยน (ประมาณ 361 ล้านล้านบาท) คิดเป็น ร้อยละ 204.2 ของจีดีพี อันเป็นผลมาจากการขาดดุลงบประมาณโดยสะสมมาตั้งแต่ปี 2534 ซึ่งเป็นปีที่ พองสบู่ในภาคอสังหาริมทรัพย์ในประเทศญี่ปุ่นแตก อีกทั้งยังมีรายจ่ายภาครัฐที่สูงขึ้นโดยมีสาเหตุมา จาก การเข้าสู่สังคมผู้สูงอายุ (ageing society)

2. อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศญี่ปุ่นอยู่ในระดับต่ำ และมีฐานภาษีกว้าง (broad-based)

3. การขึ้นอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มมีผลในเชิงลบต่อเศรษฐกิจในประเทศญี่ปุ่นไม่มากนัก

นักเศรษฐศาสตร์ของกองทุนการเงินระหว่างประเทศวิเคราะห์ว่า ในการปรับเพิ่มอัตราภาษี มูลค่าเพิ่มควรเป็นไปตามหลัก 4S's คือ 1) เร่งปรับเพิ่มอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในช่วงที่เศรษฐกิจขยายตัว (sooner) 2) ปรับเพิ่มอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นขั้นบันได (stepwise) 3) คงอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่ปรับในช่วง ระยะเวลาหนึ่ง (sustain) และ 4) ปรับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มให้เท่ากันในทุกสินค้า (simple) (ศรพล ตูลยะเสถียร และณัฐฉิ บุญฤทธิไชยศรี, 2555, หน้า 1)

วิธีดำเนินการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้ใช้ข้อมูลทุติยภูมิ (secondary data) ประเภทอนุกรมเวลารายปี ตั้งแต่ ปี พ.ศ. 2541 จนถึง ปี พ.ศ. 2556 รวมทั้งหมด 16 ปี โดยเก็บรวบรวมข้อมูลจากหน่วยงานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ ธนาคาร แห่งประเทศไทย ธนาคารโลก กระทรวงพาณิชย์ สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ กรมสรรพากร และรายงานเศรษฐกิจต่าง ๆ ซึ่งจะทำการวิเคราะห์เชิงปริมาณ (quantitative analysis) ในรูป

ของสมการถดถอยเชิงซ้อน (multiple linear regression) โดยใช้วิธีกำลังสองน้อยที่สุด (Ordinary Least Squares--OLS) ในการประมาณค่าสัมประสิทธิ์ของตัวแปรในแบบจำลอง ซึ่งใช้โปรแกรม Eviews โดยแบบจำลองที่ใช้ในการศึกษา ดังนี้

$$\text{LnVAT} = \beta_0 + \beta_1 \text{LnGDP} + \beta_3 \text{LnOPENS} + \beta_5 \text{LnCPit-1} + \beta_4 \text{CONS}$$

โดยกำหนดให้

VAT = รายได้ภาษีมูลค่าเพิ่ม (หน่วย: ล้านบาท)

GDP = ผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ (หน่วย: ล้านบาท)

OPENS = อัตราการเปิดประเทศ (หน่วย: ร้อยละ)

CPit-1 = ดัชนีราคาผู้บริโภคในปีที่ผ่านมา 1 ปี (หน่วย: จุด)

CONS = การใช้จ่ายในการบริโภคของเอกชน (หน่วย: ล้านบาท)

ผลการวิจัย

จากการวิจัยเรื่อง ปัจจัยทางเศรษฐกิจที่มีผลต่อการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย สรุปผลได้ดังนี้

1. ปัจจัยทางเศรษฐกิจที่มีผลต่อการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย (VAT) โดยมีความสัมพันธ์กับผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ (GDP) อัตราการเปิดประเทศ (OPENS) ดัชนีราคาผู้บริโภคในปีที่ผ่านมา 1 ปี (CPit-1) และการใช้จ่ายในการบริโภคของเอกชน (CONS) สามารถแสดงได้ดังต่อไปนี้

$$\begin{aligned} \text{LnVAT} &= 1.2563 + 1.7609\text{LnCONS} - 2.6301\text{LnCPit-1} + 3.0610\text{LnGDP} \\ &\quad (2.7505)^{**} \quad (-4.5243)^{***} \quad (7.7608)^{***} \\ &\quad + 0.0611\text{LnOPENS} \\ &\quad (0.8171) \end{aligned}$$

R squared = 0.9903 Adjusted R squared = 0.9868

F statistic = 282.1279 Durbin-Watson = 2.2013

ค่าในวงเล็บ คือ ค่า t-statistic

*มีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 90

**มีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 95

***มีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 99

จากสมการข้างต้นสามารถอธิบายได้ว่า ผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ (GDP) และการใช้จ่ายในการบริโภคของเอกชน (CONS) มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับรายได้ภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) ส่วนดัชนีราคาผู้บริโภคในปีที่ผ่านมา 1 ปี (CPit-1) มีทิศทางตรงกันข้ามกับรายได้ภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) จากการประมาณค่า R squared มีค่าเท่ากับ 0.9903 หมายความว่า ตัวแปรอิสระทุกตัวในแบบจำลองสามารถอธิบายการเปลี่ยนแปลง



ของตัวแปรตามได้ถึงร้อยละ 99.03 โดยมีค่า F statistic เท่ากับ 282.1279 อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 99 และค่า Durbin-Watson มีค่าเท่ากับ 2.2013 หมายความว่า ค่าความเคลื่อนไหวของตัวแปรอิสระทุกตัวเป็นอิสระต่อกัน หรือไม่เกิดปัญหา Autocorrelation

ผลการประมาณค่าสัมประสิทธิ์ของปัจจัยทางเศรษฐกิจที่มีผลต่อการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถอธิบายได้ดังต่อไปนี้

1. การใช้จ่ายในการบริโภคของเอกชน มีค่าสัมประสิทธิ์เท่ากับ 1.7609 หมายความว่า ถ้าการใช้จ่ายในการบริโภคของเอกชนเพิ่มขึ้นร้อยละ 1 ซึ่งกำหนดให้ปัจจัยอื่น ๆ คงที่ จะทำให้รัฐบาลจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเปลี่ยนแปลงไปในทิศทางเดียวกันร้อยละ 1.7609 อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 99 และมีทิศทางสอดคล้องกับสมมติฐานที่ตั้งไว้ จากนโยบายประชานิยมต่าง ๆ รวมไปถึงการพัฒนาโครงสร้างพื้นฐานของประเทศที่เพิ่มสูงขึ้น และการส่งออกที่ดีขึ้น ทำให้ผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศเพิ่มสูงขึ้นจากการพัฒนาโครงสร้างพื้นฐานต่าง ๆ ในประเทศที่เพิ่มขึ้น ทำให้เกิดการจ้างงานเพิ่มมากขึ้นส่งผลให้รายได้ของคนในประเทศเพิ่มขึ้น จากกำลังการซื้อและรายได้ของประชาชนที่เพิ่มขึ้นทำให้รัฐบาลสามารถเก็บภาษีได้เพิ่มขึ้น

2. ดัชนีราคาผู้บริโภคในปีที่ผ่านมา 1 ปี มีค่าเท่ากับ -2.6301 หมายความว่า ถ้าดัชนีราคาผู้บริโภคในช่วงเวลาที่ผ่านมา 1 ปี เพิ่มขึ้นร้อยละ 1 โดยกำหนดให้ปัจจัยอื่น ๆ คงที่ จะทำให้รายได้จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของรัฐบาลเปลี่ยนแปลงไปในทิศทางตรงกันข้ามร้อยละ 2.6301 อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 99 โดยมีทิศทางสอดคล้องกับสมมติฐาน กล่าวคือ จากดัชนีราคาผู้บริโภคจะใช้เป็นเครื่องชี้วัดดัชนีเงินเฟ้อภายในประเทศ ถ้าประชาชนภายในประเทศมีการคาดการณ์ว่า ระดับเงินเฟ้อ จะเพิ่มขึ้นเมื่อเทียบกับปีที่ผ่านมา ซึ่งจะทำให้ระดับราคาสินค้าและบริการภายในประเทศเพิ่มสูงขึ้น ส่งผลให้การบริโภคในปีปัจจุบันลดต่ำลง เนื่องจากในช่วงเวลาที่ผ่านมาประชาชนมีการใช้จ่ายใช้สอยไปแล้ว ทำให้ในปีปัจจุบันมีการลดการบริโภคลง จึงส่งผลให้รัฐบาลจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มลดลง

3. ผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ มีค่าสัมประสิทธิ์เท่ากับ 3.0610 หมายความว่า ถ้าผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศเพิ่มขึ้นร้อยละ 1 โดยกำหนดให้ปัจจัยอื่น ๆ คงที่ จะทำให้รัฐบาลสามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเปลี่ยนแปลงไปในทิศทางเดียวกันร้อยละ 3.0610 อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 99 โดยมีทิศทางสอดคล้องกับสมมติฐาน กล่าวคือ เมื่อผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศปรับตัวเพิ่มสูงขึ้น เป็นผลมาจากการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ ซึ่งเกิดจากการลงทุนของเอกชน การใช้จ่ายของรัฐตามนโยบายต่าง ๆ มูลค่าการส่งออกสุทธิที่สูงขึ้น ทำให้เกิดการจ้างงาน รายได้ประชาชนเพิ่มสูงขึ้น ส่งผลให้มาตรฐานการดำรงชีพดีขึ้น และคนในประเทศมีกำลังซื้อสินค้าและบริการมากขึ้น จากการซื้อสินค้าและบริการที่เพิ่มสูงขึ้น จะทำให้รัฐบาลสามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้สูงขึ้นตามด้วย

4. อัตราการเปิดประเทศ มีค่าสัมประสิทธิ์เท่ากับ 0.0611 หมายความว่า ถ้าระดับอัตราการเปิดประเทศเพิ่มขึ้นร้อยละ 1 โดยกำหนดให้ปัจจัยอื่น ๆ คงที่ จะทำให้รัฐบาลจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเปลี่ยนแปลงไปในทิศทางเดียวกันร้อยละ 0.0600 แต่ไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ เนื่องจากว่า ในปัจจุบันประเทศต่าง ๆ ทั่วโลก

รวมถึงประเทศไทยได้มีการเปิดประเทศมากขึ้น ไม่ว่าจะเป็นทางด้านการค้าและการลงทุนระหว่างประเทศ จากการกำหนดนโยบายการเปิดประเทศเหมือนกัน เช่น การลดข้อกีดกันทางการค้าลง ไม่ว่าจะเป็นการลดภาษีจากสินค้าเข้าหรือสินค้าออก การจัดตั้งเขตการค้าเสรี (free trade area) หรือ ประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (AEC) เป็นต้น จึงทำให้การเปิดประเทศในปัจจุบันไม่มีผลต่อการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของรัฐบาลจากสินค้าและบริการที่ได้จากการนำเข้าและการส่งออก

ข้อเสนอแนะ

1. รัฐบาลควรปรับปรุงโครงสร้างภาษีให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น โดยเฉพาะในด้านความสามารถของภาษีในการทำรายได้ให้แก่รัฐบาล เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่กรมสรรพากรจัดเก็บได้มากที่สุด ดังนั้นในการจัดเก็บภาษีควรสร้างเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ โดยใช้นโยบายการคลัง ได้แก่ การมีรายได้สมดุลกับรายจ่าย เพื่อให้หนี้สาธารณะอยู่ในอัตราที่เหมาะสม ดังนั้นการจัดเก็บภาษีเพื่อเป็นรายได้รัฐบาลในปริมาณที่เพียงพอจึงเป็นสิ่งสำคัญ หากรัฐบาลใช้จ่ายมากเกินไปอย่างต่อเนื่องเป็นระยะเวลาอันยาวนาน โดยไม่สนใจการจัดเก็บภาษีอากร จะส่งผลให้เกิดปัญหาหนี้สาธารณะและการไร้เสถียรภาพทางการคลังในระยะยาว

2. การจัดเก็บภาษีควรให้มีการกระจายรายได้อย่างเป็นธรรม เพื่อลดความเหลื่อมล้ำ ซึ่งหมายความว่าผู้มีรายได้น้อยควรเสียภาษีในอัตราร้อยละที่ต่ำ และผู้มีรายได้สูงควรเสียภาษีในอัตราร้อยละที่สูง ซึ่งกรมสรรพากรได้มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าบางชนิดที่เป็นสิ่งจำเป็นในการดำรงชีพ ในการประกอบวิชาชีพเกษตรกรรม หรือในเรื่องของสวัสดิการต่าง ๆ และกำหนดให้ผู้ประกอบการรายย่อยที่มีรายรับไม่เกิน 1,800,000 บาท ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งสามารถช่วยลดความเหลื่อมล้ำในเรื่องอัตราร้อยละได้

3. การที่รัฐบาลใช้มาตรการภาษีโดยเพิ่มอัตราร้อยละ ซึ่งมีวัตถุประสงค์ในการเพิ่มรายได้ขึ้น ตลอดเวลาที่ผ่านไปไม่บรรลุผลเท่าที่ควร เนื่องจากในการเพิ่มอัตราร้อยละเพิ่ม จะทำให้สินค้าอุปโภคและบริโภคมีราคาสูงขึ้น ซึ่งเป็นการสร้างภาระให้กับประชาชนและส่งผลกระทบต่อคนทั้งประเทศ โดยในหลาย ๆ ประเทศที่ขึ้นอัตราร้อยละเพิ่มจะมีปัญหาในด้านการเมือง และถ้าเศรษฐกิจไม่มั่นคงการขึ้นภาษีมูลค่าเพิ่มจะมีผลกระทบต่อภาระหนี้สินต่อการบริโภคภาคเอกชนมากมาย ดังนั้นรัฐบาลควรจะใช้มาตรการภาษี ดังนี้

3.1 ขยายฐานภาษีให้ครอบคลุมทุกประเภทกิจการมากยิ่งขึ้น โดยเฉพาะผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์จำนวนมากที่ยังไม่ได้เข้าสู่ระบบอย่างถูกต้อง ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้ประกอบการค้าขายโดยทั่วไปกับผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งมีรายได้เท่ากันแต่ถูกเก็บภาษี ไม่เท่ากัน

3.2 พยายามให้ผู้เสียภาษีที่มีรายได้ถึงเกณฑ์ที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเข้ามาในระบบมากขึ้น

3.3 ยกเลิกการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่กิจการบางประเภท เช่น การประกอบวิชาชีพอิสระ

3.4 ควรตรวจสอบการขายสินค้าหรือให้บริการของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มให้มีการออกไปกำกับภาษีเมื่อมีการขายสินค้าหรือให้บริการ รวมถึงติดตาม ตรวจสอบ ป้องกันการเลี่ยงภาษีปลอม เพื่อให้ฐานภาษีถูกต้องกับความเป็นจริง



3.5 ควรส่งเสริมให้ผู้บริโภคหรือผู้ซื้อสินค้าหรือบริการขอใบกำกับภาษีเมื่อมีการซื้อสินค้าหรือรับบริการจากผู้ประกอบการที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อเป็นการแสดงว่า ฐานภาษีได้เพิ่มขึ้นและเป็นรายได้ให้กับรัฐบาลต่อไป

4. จากผลการศึกษาพบว่า การกำหนดนโยบายการเปิดประเทศที่เพิ่มสูงขึ้นของประเทศต่าง ๆ ทั่วโลกที่เหมือนกัน จึงส่งผลให้ค่าที่ได้ออกมาไม่มีผลต่อการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของรัฐบาล ดังนั้นเพื่อจะให้รายได้จากการเก็บภาษีในส่วนนี้เพิ่มสูงขึ้นและมีนัยสำคัญต่อการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น รัฐบาลต้องมีมาตรการในการตรวจตราผู้ลักลอบส่งสินค้าออกและนำเข้าสินค้าอย่างเข้มงวด และมีการปรับเพิ่มอัตราภาษีสำหรับสินค้าฟุ่มเฟือยในอัตราที่สูงขึ้น เพื่อให้รัฐบาลมีรายรับจากการจัดเก็บภาษีดังกล่าวเพิ่มสูงขึ้น

5. จากผลการศึกษาพบว่า ถ้าผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศของคนในประเทศเพิ่มสูงขึ้นทำให้ประชาชนมีกำลังในการจับจ่ายใช้สอยเพิ่มมากขึ้น ภาคธุรกิจก็สามารถผลิตสินค้าออกมาตอบสนองความต้องการของประชาชนอันส่งผลให้เกิดการผลิตและการลงทุนอย่างต่อเนื่อง เมื่อสภาพเศรษฐกิจรุ่งเรืองและกำลังซื้อเพิ่มมากขึ้นก็จะทำให้รัฐบาลมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมากขึ้น ดังนั้นรัฐบาลควรจะขยายฐานภาษีหรือปรับเพิ่มอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อให้มีรายรับเพิ่มมากขึ้น และยังช่วยให้การขาดดุลงบประมาณลดลงด้วย ถึงแม้ว่าในระยะสั้นแล้วการปรับเพิ่มสูงขึ้นของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มจะส่งผลต่อการอัตราการขยายตัวทางเศรษฐกิจของประเทศในทิศทางตรงกันข้าม แต่ในระยะยาวแล้วอัตราการขยายตัว ทางเศรษฐกิจจะปรับเข้าใกล้ในช่วงที่ไม่มีการปรับเพิ่มอัตราภาษีเนื่องจากในระยะยาวการขยายตัว ทางเศรษฐกิจจะขึ้นอยู่กับปัจจัยพื้นฐานทางเศรษฐกิจอื่น ๆ โดยเฉพาะการส่งออกและการลงทุน ในขณะที่ช่วงภาวะเศรษฐกิจตกต่ำ การว่างงานเริ่มสูงขึ้น กำลังซื้อของประชาชนลดลง การผลิตและการลงทุนของภาคธุรกิจก็ย่อมลดน้อยลง ภาษีที่จัดเก็บได้ก็มีแนวโน้มน้อยลง กรมสรรพากรควรใช้มาตรการภาษีกระตุ้นเศรษฐกิจโดยการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งในการปรับปรุงโครงสร้างภาษีให้มีลักษณะที่สัมพันธ์กับปัจจัยทางเศรษฐกิจในปัจจุบันจะทำให้การจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพสามารถอำนวยความสะดวกให้แก่รัฐและสามารถรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจได้ดี

ในปัจจุบันพบว่า ประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอยู่ที่ร้อยละ 7 ซึ่งต่ำสุดในภูมิภาคอาเซียน เช่นเดียวกับประเทศสิงคโปร์ ไต้หวัน และญี่ปุ่น ทำให้รัฐบาลมีรายรับไม่เพียงพอต่อการลงทุนในโครงการพื้นฐานต่าง ๆ เพื่อพัฒนาประเทศ ซึ่งในการเพิ่มอัตราภาษีตลอดเวลาที่ผ่านมาไม่บรรลุผลเท่าที่ควร มีการหลบเลี่ยงภาษีทำให้จัดเก็บภาษีได้น้อยลงเนื่องจากผู้รับภาระภาษีส่วนใหญ่เป็นผู้มีรายได้น้อยดังนั้นจึงควรมีการปฏิรูปโครงสร้างภาษีหรือขยายฐานภาษีเพิ่มขึ้นและพยายามชักจูงให้ผู้เสียภาษีที่มีรายได้ถึงเกณฑ์ที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเข้ามาในระบบมากขึ้น ซึ่งจะทำให้รัฐบาลมีรายรับจากการจัดเก็บภาษีมากขึ้น และในกรณีเกิดภาวะเงินเฟ้อก็สามารถนำมาตราการภาษีมาใช้โดยการขยายฐานภาษีหรือปรับเพิ่มอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในบางครั้งคราว หรือกรณีเศรษฐกิจตกต่ำก็สามารถใช้มาตรการภาษีกระตุ้นเศรษฐกิจโดยการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มได้

เอกสารอ้างอิง

- เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. (2552). *การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย*. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- ทับทิม วงศ์ประยูร. (2533). *ภาษีมูลค่าเพิ่ม*. กรุงเทพมหานคร: วิ.เจ.พรินติ้ง.
- บุญธรรม ราชรักษ์. (2551). *เศรษฐศาสตร์ภาษีอากรไทย* (พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพมหานคร: ทีทีเอ็นเพรส.
- บุญธรรม ราชรักษ์. (2552). *ทฤษฎีภาษีอากร*. กรุงเทพมหานคร: ทีทีเอ็นเพรส.
- บุญธรรม ราชรักษ์. (2554). *ทฤษฎีภาษีอากร* (พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพมหานคร: ทีทีเอ็นเพรส.
- รังสรรค์ ณะพรพันธุ์. (2531). ความยืดหยุ่นของภาษีอากรในประเทศไทย: พรหมแดนแห่งความรู้. *วารสารเศรษฐศาสตร์ธรรมศาสตร์*, 6, 5-42.
- ศรพล ตุลยะเสถียร และณัฐวดี บุญฤทธิไชยศรี. (2555). *ภาษีมูลค่าเพิ่ม: ทางออกของวิกฤตหนี้สาธารณะของญี่ปุ่น*. ค้นเมื่อ 24 พฤษภาคม 2562, จาก <http://www2.fpo.go.th/FPO/index2.php?mod=Content&file=contentview&contentID=CNT0007774&categoryID=CAT0000146>
- สรรพากรสาส์น. (2532). *แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม*. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์ชวนพิมพ์.