

บทที่ 11

การกระจายของภาระภาษีทางอ้อม

ชัยสิทธิ์ อนุชิตวรวงศ์

11.1 บทนำ

นับตั้งแต่ราคาน้ำมันปรับตัวสูงขึ้นไปมากกว่า 120 ดอลลาร์สหรัฐต่อบาร์เรลประกอบกับวิกฤติการณ์ทางการเงินที่มีจุดเริ่มต้นในประเทศสหรัฐอเมริกา ได้ส่งผลกระทบเป็นลูกโซ่แผ่ขยายวงกว้างไปยังประเทศต่างๆ ทั่วโลก ทำให้เศรษฐกิจของประเทศคู่ค้าของไทยชะลอตัวอย่างต่อเนื่อง รัฐบาลไทยจึงพยายามดำเนินมาตรการต่างๆ โดยมุ่งหวังที่จะลดผลกระทบจากภาวะวิกฤติที่เกิดขึ้น ตัวอย่างเช่น ในช่วงที่ราคาน้ำมันผันผวนและปรับสูงขึ้นอย่างต่อเนื่องนั้น อัตราเงินเฟ้อเร่งตัวขึ้นอย่างมากตามการปรับขึ้นของราคาสินค้ากลุ่มต่างๆ โดยจะเห็นได้ว่า ภาคการผลิตต่างๆ ถูกกดดันให้ต้องปรับขึ้นราคาสินค้าเพื่อให้สอดคล้องกับต้นทุนการผลิตที่เพิ่มขึ้นตามการปรับตัวของราคาน้ำมัน ด้วยเหตุที่ภาวะเงินเฟ้อและวิกฤตเศรษฐกิจโลกอาจจะส่งผลกระทบต่ออุปสงค์มวลรวมภายในประเทศ รัฐบาลจึงพยายามดำเนินมาตรการต่างๆ เพื่อลดผลกระทบต่อเศรษฐกิจส่วนรวม โดยเฉพาะการใช้มาตรการภาษี เช่น การลดภาษีสรรพสามิตน้ำมันชนิดต่างๆ นอกจากนั้น มีข้อเสนอแนะจากหลายฝ่ายให้รัฐบาลปรับลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีเงินได้นิติบุคคลเพื่อบรรเทาความเดือดร้อนของภาคครัวเรือนและภาคธุรกิจ เป็นต้น อย่างไรก็ตาม การเปลี่ยนแปลงมาตรการโดยการเพิ่มหรือลดภาษีประเภทต่างๆ ย่อมส่งผลต่อการจัดเก็บรายได้ของรัฐบาล ความสามารถในการจัดสรรงบประมาณเพื่อใช้ในการพัฒนาด้านอื่นๆ การตัดสินใจด้านการผลิตสินค้าหรือบริการ การบริโภคของภาคครัวเรือน เป็นต้น

สำหรับการศึกษาในบทนี้ คณะผู้วิจัยเน้นวิเคราะห์ประเด็นสำคัญต่างๆ ที่เกี่ยวกับภาษีทางอ้อม (indirect tax) ต่อเนื่องจากเนื้อหาในบทก่อนหน้าที่ได้ทำการวิเคราะห์โครงสร้างของภาษีทางตรง (direct tax) และการกระจายภาระภาษีทางตรงไปแล้ว¹ สำหรับภาษีทางอ้อมนั้นโดยหลักการแล้วจะถูกเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือบริการ (เช่น ผู้ผลิต ผู้บริโภค) แต่มีได้หมายความว่าผู้ผลิตสินค้าหรือบริการจะเป็นผู้ที่แบกรับภาระภาษีอย่างแท้จริง ทั้งนี้เป็นเพราะภาษีทางอ้อมเป็นภาษีที่เรียกเก็บจากฐานการบริโภค จึงเปิดโอกาสให้ผู้ผลิตหรือผู้ขายสินค้าสามารถผลักภาระภาษีไปยังผู้บริโภคท้ายสุดได้ แต่ก็ไม่ได้หมายความว่าภาระภาษีทั้งหมดจะไปตกอยู่กับ

¹ แม้ว่าเนื้อหาในบทนี้จะแยกศึกษาเฉพาะประเด็นด้านภาษีทางอ้อม แต่การดำเนินนโยบายภาษีในทางปฏิบัตินั้นจำเป็นต้องบูรณาการนโยบายทางภาษีทั้งระบบอย่างรอบคอบ ซึ่งจะช่วยให้การจัดสรรทรัพยากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ เกิดการกระจายรายได้ที่เป็นธรรม รวมถึงช่วยลดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจและสังคม

ผู้บริโภค ทั้งนี้ การผลักระงาภาชีไปใ้ผู้บริโภคจะมากหรือน้อยขึ้นอยู่กัหลายปัจจัย เช่น ความยืดหยุ่นต่อราคาของอุปสงค์และอุปทานของสินค้า ลักษณะของสินค้า ประเภทของภาชี และระดับการแข่งขันของตลาด เป็นต้น

อนึ่ง หากรัฐบาลมีการปรับเปลี่ยนมาตรการที่เกี่ยวกับภาชีทางอ้อมจะส่งผลกระทบต่อภาครัฐกิจและผู้บริโภคในหลายแง่มุม ตัวอย่างเช่น การยกเว้นภาชีมูลค่าเพิ่มใ้กับสินค้าบางชนิดอาจนำไปสู่ความไม่เท่าเทียมกันในทางการค้าและก่อให้เกิดการบิดเบือนพฤติกรรมทางด้านการผลิตและการบริโภค การขึ้นอัตราภาชีมูลค่าเพิ่มจะกระทบต่อภาระค่าใช้จ่ายของผู้บริโภคเนื่องจากผู้ผลิตสินค้าสามารถผลักระงาภาชีมูลค่าเพิ่มไปใ้ประชาชนผู้บริโภคได้โดยง่ายจากการปรับขึ้นราคาสินค้า การเรียกเก็บภาชีสรรพสามิตในอัตราที่สูงอาจสร้างแรงจูงใจในการหลีกเลี่ยงหรือหนีภาชี เป็นต้น ในเมื่อการปรับเปลี่ยนมาตรการทางภาชีทางอ้อมจะส่งผลกระทบต่อผู้ผลิตหรือผู้บริโภคในขณะที่ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาชีตามกฎหมายไม่จำเป็นต้องเป็นผู้รับภาระภาชี ประเด็นคำถามสำคัญในการศึกษานี้คือ โครงสร้างภาชีทางอ้อมของไทยในปัจจุบันมีลักษณะอย่างไร ภาชีทางอ้อมที่เกิดขึ้นส่วนใหญ่ไปตกอยู่กับผู้ใด มีความเป็นธรรมแก่คนทุกชนชั้น ทุกระดับฐานหรือไม่ ทั้งนี้ การศึกษานี้วิเคราะห์การกระจายภาระภาชีและปัญหาที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาชีทางอ้อมประเภทหลักซึ่งประกอบด้วย ภาชีมูลค่าเพิ่ม ภาชีสรรพสามิต และภาชีศุลกากรขาเข้า

11.2 ภาพรวมโครงสร้างรายได้จากภาชีอากรของรัฐบาลไทย

หากพิจารณาแหล่งรายรับที่รัฐบาลนำมาใ้จ่ายในกิจกรรมต่างๆ ที่เป็นประโยชน์ทางเศรษฐกิจและสังคมส่วนรวมของประเทศ พบว่า ภาชีอากรเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐบาลโดยแบ่งรายได้จากภาชีอากรออกเป็น 2 ประเภทหลักคือ ภาชีทางตรงซึ่งจัดเก็บจากฐานรายได้ของผู้มีรายได้หรือฐานทรัพย์สินของผู้ที่ถือครองทรัพย์สิน และ ภาชีทางอ้อม เช่น ภาชีมูลค่าเพิ่ม ภาชีศุลกากร ภาชีสรรพสามิต เป็นต้น ซึ่งเก็บจากฐานการบริโภคสินค้าและบริการ

ทั้งนี้ หากเปรียบเทียบผลการจัดเก็บรายได้จากภาชีอากรของรัฐบาลและรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเภทต่างๆ ใน 4 จุดเวลา (ปี 2537 2544 2551 และ 2552) ตามที่แสดงในตารางที่ 11.1 พบว่าตลอดช่วงเวลาที่ผ่านมากาชีทางอ้อมเป็นแหล่งรายได้ที่รัฐบาลสามารถจัดเก็บได้มากที่สุด รองลงมาเป็นรายได้จากภาชีทางตรง โดยในช่วง 15 ปีที่ผ่านมาอัตราการจัดเก็บภาชีทางอ้อมต่อภาชีทางตรงโดยเฉลี่ยอยู่ที่ประมาณ 63 ต่อ 37² อย่างไรก็ดี การเปรียบเทียบผลการจัดเก็บรายได้จากภาชีอากรของรัฐบาลใน 4 จุดเวลาข้างต้นแสดงให้เห็นถึงความเปลี่ยนแปลงเชิงโครงสร้างรายได้จากภาชีอากรที่ชัดเจน ดังนี้

² อัตราการจัดเก็บภาชีทางอ้อมต่อภาชีทางตรงของไทยแตกต่างค่อนข้างชัดเจนเมื่อเทียบกับอัตราเดียวกันนี้ของประเทศที่เน้นระบบสวัสดิการสังคม ทั้งนี้ ประเทศที่มีการจัดระบบสวัสดิการส่วนใหญ่มีการจัดเก็บรายได้ภาชีทางอ้อมต่อภาชีทางตรงอยู่ที่ประมาณ 20 ต่อ 80

- หากเปรียบเทียบสัดส่วนรายได้จากภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อม จะเห็นได้ว่า รายได้ภาษีทางอ้อมโดยรวมมีบทบาทลดลงในการเป็นแหล่งรายได้ของรัฐบาลโดยมีสัดส่วนลดน้อยลงจากที่เคยจัดเก็บได้มากถึงร้อยละ 67.1 ของรายได้จากภาษีอากรทั้งหมดในปี 2537 เป็นร้อยละ 54.8 ของรายได้จากภาษีอากรทั้งหมดในปี 2552 ในขณะที่รายได้ภาษีทางตรงกลับมีบทบาทมากขึ้นเป็นลำดับ โดยในปี 2552 รัฐบาลจัดเก็บรายได้จากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีเงินได้ปิโตรเลียมรวมกันได้มากถึงร้อยละ 45.2 ในขณะที่เคยจัดเก็บได้เพียงร้อยละ 32.94 ของรายได้จากภาษีอากรทั้งหมดในปี 2537

- หากเปรียบเทียบกับ การขยายตัวของรายได้ภาษีทางตรงแล้ว รายได้ภาษีทางอ้อมโดยเฉลี่ยมีอัตราการเติบโตต่ำกว่าพอควร กล่าวคือ อัตราการขยายตัวของรายได้ภาษีทางอ้อมอยู่ที่เพียงร้อยละ 4.67 ต่อปีโดยเพิ่มขึ้นจาก 4.16 แสนล้านบาทในปี 2537 เป็น 8.25 แสนล้านบาทในปี 2552 ในขณะที่อัตราการขยายตัวของรายได้ภาษีทางตรงมีค่าสูงถึงร้อยละ 8.35 ต่อปีในช่วง 15 ปีที่ผ่านมา อนึ่ง รายได้ภาษีทางอ้อมโดยรวมเติบโตชะลอตัวลงเกิดจากการที่รัฐบาลเก็บภาษีศุลกากรขาเข้าได้น้อยลงในระยะหลังจากเดิมรัฐบาลมีรายได้ภาษีอากรขาเข้าสูงถึง 1.16 แสนล้านบาทในปี 2537 แต่จัดเก็บได้เพียง 0.8 แสนล้านบาทในปี 2552 เท่านั้นหรือลดลงร้อยละ 2.7 ต่อปี ซึ่งเป็นผลพวงจากการปรับโครงสร้างภาษีศุลกากรในลดลงเพื่อให้สอดคล้องกับข้อตกลงการค้าที่มีอยู่กับองค์การการค้าระหว่างประเทศ (World Trade Organization, WTO) เขตการค้าเสรีอาเซียน (ASEAN Free Trade Area, AFTA) และการเจรจาการค้าเสรีอื่นๆ ทั้งนี้จากการที่รายได้ภาษีทางอ้อมขยายตัวในอัตราที่น้อยกว่ารายได้ภาษีทางตรงเกือบสองเท่าตัว จึงทำให้สัดส่วนภาษีทางอ้อมต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ (GDP) เริ่มเคลื่อนไหวเข้าสู่ระดับที่ใกล้เคียงกับสัดส่วนภาษีทางตรงต่อ GDP (รูปที่ 11.1)

- นอกจากนั้น หากพิจารณาเฉพาะภาษีทางอ้อม พบว่า รายได้ที่รัฐเก็บได้จากภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต และภาษีนำเข้ารวมกันมีสัดส่วนมากถึงร้อยละ 95-96 ของรายได้ภาษีทางอ้อมทั้งหมด แต่ในช่วงปี 2540 วิกฤติเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นในประเทศไทยทำให้มีการอุปโภคบริโภคในระบบเศรษฐกิจชะลอตัวลงซึ่งส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บรายได้ภาษีของรัฐบาล โดยรวมแล้วรายได้ภาษีทางอ้อมของรัฐบาลปรับตัวลดลงจากเดิมที่จัดเก็บภาษีทางอ้อมได้มากถึง 5.19 แสนล้านบาทในปี 2539 ลดลงเหลือ 4.57 แสนล้านบาทในปี 2542 อย่างไรก็ตาม ภายหลังจากเศรษฐกิจเริ่มฟื้นตัวรัฐบาลก็สามารถจัดเก็บภาษีทางอ้อมได้เพิ่มขึ้น แต่เป็นที่น่าสังเกตว่ารายได้ภาษีทางอ้อมโดยรวมเริ่มขยายตัวในอัตราที่ชะลอตัวเร็วกว่าอัตราการขยายตัวของรายได้ภาษีทางตรงตามที่กล่าวถึงข้างต้น

- อย่างไรก็ดี โครงสร้างรายได้ภาษีทางอ้อมของรัฐเปลี่ยนแปลงไปอย่างชัดเจนในช่วง 10-20 ปีที่ผ่านมา โดยภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตมีบทบาทเพิ่มขึ้นในขณะที่ภาษีศุลกากรมีบทบาทน้อยลงอย่างเห็นได้ชัด (รูปที่ 11.2) กล่าวคือ รัฐบาลสามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้มากถึงร้อยละ 55 ในปี พ.ศ. 2551 และมีอัตราการเติบโตเฉลี่ยร้อยละ 13 ต่อปีในช่วง 7 ปีที่ผ่านมา ส่วนหนึ่งเป็นเพราะเศรษฐกิจฟื้นตัวและรัฐบาลได้ปรับลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มจากร้อยละ 10 ลงมาเป็นร้อยละ 7 ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2542 สำหรับสัดส่วนของรายได้ภาษีสรรพสามิตและรายได้ภาษีศุลกากรต่อภาษีทางอ้อมทั้งหมดนั้นปรับตัวลดลงพอสมควร โดยเฉพาะรายได้ภาษี

บุคลากรซึ่งเดิมที่รัฐมีรายได้จากภาษีประเภทนี้มากกว่าแสนล้านบาท แต่การเปิดเสรีทางการค้าส่งผลให้อัตราภาษีนำเข้าโดยรวมลดลงมาก กอปรกับหน่วยงานภายใต้การกำกับดูแลของรัฐ เช่น สำนักงานส่งเสริมการลงทุน ได้กำหนดสิทธิประโยชน์ทางภาษีบุคลากรแก่โครงการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนสำหรับการนำเข้าเครื่องจักร จึงทำให้การนำเข้าตามสิทธิประโยชน์การส่งเสริมการลงทุนได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี

สำหรับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (อปท.) นั้น รายได้ของ อปท. มีแหล่งที่มาจาก 3 แหล่งสำคัญคือ (ก) รายได้ที่ท้องถิ่นจัดหาเองซึ่งอยู่ในรูปของภาษีอากรและที่ไม่ใช่ภาษีอากร ทั้งนี้ภาษีอากรที่ อปท. จัดเก็บได้หลักๆ อยู่ในรูปของภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีป้าย และภาษีบำรุงท้องที่จากยาสูบ น้ำมันและโรงแรม (ข) รายได้ที่ได้จากการจัดสรรภาษีที่รัฐบาลเก็บให้หรือแบ่งให้ท้องถิ่น และ (ค) เงินอุดหนุนจากรัฐบาล แม้ว่ารัฐบาลได้กระจายอำนาจการปกครองไปให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมากขึ้นนับตั้งแต่มีการเปลี่ยนแปลงการปกครองในปี 2475 เป็นต้นมา (เช่น การจัดตั้งเทศบาลในปี 2476 สภาจังหวัดในปี 2481 สุขาภิบาลในปี 2495 องค์การบริหารส่วนตำบลในปี 2499 ตลอดจนมีการออก พ.ร.บ.สภาตำบลและองค์การบริหารส่วนตำบล พ.ศ. 2537) แต่การกระจายอำนาจแก่ท้องถิ่นนั้นเพิ่งจะเริ่มมีความชัดเจนมากขึ้นภายหลังได้มีการประกาศใช้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย ปี 2540 โดยรัฐบาลกำหนดให้ท้องถิ่นมีอิสระในการบริหารงานของตนเองมากขึ้น

อย่างไรก็ตามจนถึงปัจจุบัน การกระจายอำนาจให้แก่ท้องถิ่นยังไม่สมบูรณ์โดยบทบาทและความสามารถของ อปท. ในด้านการจัดเก็บภาษี การจัดทำงบประมาณและการเบิกจ่าย และด้านการก่อหนี้และการบริหารหนี้ ยังมีอยู่อย่างจำกัด ทั้งนี้ หากพิจารณาตาม พ.ร.บ.กำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจ พ.ศ. 2542 มาตรา 30 (1) กำหนดให้ดำเนินการถ่ายโอนภารกิจหน้าที่ที่มีความซ้ำซ้อนระหว่างรัฐและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยมีกรอบเวลาที่ชัดเจน กล่าวคือ รัฐบาลต้องให้ท้องถิ่นมีรายได้ไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ในช่วงไม่เกิน พ.ศ. 2544 และไม่น้อยกว่าร้อยละ 35 ของรายได้ของรัฐในช่วงไม่เกิน พ.ศ. 2549 อย่างไรก็ตาม ผลการจัดเก็บรายได้ของ อปท. ยังไม่บรรลุเป้าหมายของการกระจายอำนาจตามที่กำหนดไว้ในกฎหมาย (ตารางที่ 11.1) ทั้งนี้ รายได้ส่วนใหญ่มาจากการจัดสรรภาษีให้แก่ท้องถิ่นโดยรัฐบาลและมาจากเงินอุดหนุนจากรัฐบาล สำหรับรายได้จากภาษีอากรที่ท้องถิ่นเก็บเองนั้น แม้ว่าท้องถิ่นสามารถจัดเก็บภาษี (ได้แก่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีป้าย ภาษีบำรุงท้องที่จากยาสูบ น้ำมัน และ โรงแรม) ได้เพิ่มขึ้นแต่ยังคงมีส่วนที่น้อยมากคิดได้เพียงร้อยละ 9-11 ของรายได้รวม อปท. นอกจากนั้นจากการสัมภาษณ์เจ้าหน้าที่ของกรมส่งเสริมการปกครองส่วนท้องถิ่น พบว่า การจัดสรรเงินอุดหนุนจากรัฐบาลมีความแตกต่างกันมากในแต่ละปี เนื่องจากยังไม่มีสูตรการจัดสรรที่แน่นอน

โดยรวมแล้ว รายได้ภาษีอากรนอกจากจะเป็นแหล่งรายได้สำคัญของรัฐบาลแล้ว มาตรการภาษียังเป็นเครื่องมือสำคัญของรัฐเพื่อช่วยให้เกิดการกระจายรายได้ สร้างความเป็นธรรมทางเศรษฐกิจ และลดความเหลื่อมล้ำในสังคม แต่การดำเนินมาตรการภาษีในช่วงผ่านมามีแนวโน้มไม่ประสบความสำเร็จเท่าที่ควรในการลดความเหลื่อมล้ำและสร้างความเป็นธรรมให้เกิดในสังคม โดยจะเห็นได้ว่าผู้ที่มีรายได้ต่ำยังคงมีจำนวนมากในขณะนี้

ที่มีรายได้สูงค่อนข้างกระจุกตัว มีความมั่งคั่งหรือมีการถือครองทรัพย์สินเป็นจำนวนมากสูงถึงประมาณ 70 เท่า ของกลุ่มครัวเรือนที่ยากจนสุด แม้ว่ารัฐบาลได้ดำเนินนโยบายภาษีต่างๆ แต่ช่องว่างหรือความเหลื่อมล้ำ ระหว่างคนจนและคนรวยยังคงมีอยู่มาก ซึ่งสะท้อนได้ว่ามาตรการภาษีและการดำเนินมาตรการอื่นๆ ของรัฐ โดยรวมยังไม่สามารถลดช่องว่างระหว่างคนจนและคนรวยได้อย่างน่าพอใจ ฉะนั้น รัฐบาลจึงควรทบทวนและ พิจารณาปรับเปลี่ยนนโยบายหรือมาตรการภาษีเพื่อทำให้การกระจายภาระภาษีมีความเป็นธรรมและส่งเสริมให้ เกิดการกระจายรายได้ให้เหมาะสมยิ่งขึ้น

สำหรับรายได้จากการจัดเก็บภาษีทางอ้อมที่กล่าวถึงข้างต้นนั้น ภาษีทางอ้อมแต่ละประเภทมีวิธีคิด คำนวนภาษีและลักษณะของการจัดเก็บภาษีที่แตกต่างกันไป ตัวอย่างเช่น ภาษีสรรพสามิตมีวิธีคิดภาษีแบบฝัง ในและมีลักษณะของการจัดเก็บแบบขั้นตอนเดียวหรือการเก็บภาษีจากผู้ผลิตหรือผู้นำเข้า ภาษีมูลค่าเพิ่มมีการ จัดเก็บภาษีในแต่ละขั้นตอนการผลิตโดยจัดเก็บจากส่วนต่างระหว่างมูลค่าขายกับมูลค่าซื้อ เป็นต้น นอกจากนี้ ยังมีข้อแตกต่างจากภาษีทางตรงอย่างชัดเจนในเรื่องของการผลักภาระภาษี

กล่าวคือ ผู้ที่เสียภาษีทางตรงนั้นไม่อาจผลักภาระภาษีไปให้ผู้อื่นได้ เพราะเป็นการจัดเก็บจากฐาน รายได้หรือทรัพย์สินของผู้เสียภาษี แต่ระบบการจัดบริการจัดการภาษีที่ด้อยประสิทธิภาพอาจก่อให้เกิดการ รั่วไหล ทำให้รัฐบาลจัดเก็บภาษีทางตรงได้น้อยลงเนื่องจากการดำเนินมาตรการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษี นอกจากนี้ยังมีผู้มีฐานะหรือมีความสามารถในการเสียภาษีอีกจำนวนมากแต่ไม่ได้เข้าสู่ระบบทางการ ทำให้ รัฐบาลสูญเสียรายได้ภาษีในส่วนนี้ ในขณะที่ผู้ที่เสียภาษีทางอ้อมตามที่กฎหมายกำหนดไว้นั้นไม่ต้องรับภาระ ภาษีทั้งหมด แต่สามารถผลักภาระภาษีทั้งหมดหรือบางส่วนไปให้ผู้อื่นได้ ซึ่งเกิดได้สองวิธี คือ (ก) การผลัก ภาระภาษีไปข้างหน้า (forward shifting) โดยการบวกภาระภาษีที่เกิดขึ้นรวมเข้าไปในราคาสินค้าหรือบริการ ใน กรณีนี้ผู้ที่ซื้อสินค้าหรือบริการเพื่อการอุปโภคบริโภคจะเป็นผู้รับภาระภาษีไว้ หรือ (ข) การผลักภาระภาษีไป ข้างหลัง (backward shifting) โดยที่ผู้รับภาระภาษีที่แท้จริงนั้นอาจเป็นเจ้าของทุน แรงงาน เป็นต้น ภาษี ทางอ้อมมีหลายประเภทแต่ที่มีความสำคัญและจะวิเคราะห์ในรายละเอียดในการศึกษานี้ ได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต และ ภาษีศุลกากรขาเข้า

อย่างไรก็ดี ภาระภาษีทางอ้อม (indirect tax incidence) จะตกแก่ฝ่ายหนึ่งฝ่ายใด จะมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับ ความยืดหยุ่น โดยเปรียบเทียบของอุปสงค์และอุปทานของสินค้าที่ถูกเก็บภาษี กล่าวคือ หากความยืดหยุ่น โดยเปรียบเทียบของอุปสงค์น้อยกว่าอุปทาน การเก็บภาษีของรัฐบาลจากผู้ขายนั้น ผู้ขายสามารถผลักภาระภาษี ไปให้ผู้ซื้อ ได้มาก ฉะนั้นกรณีเช่นนี้ผู้ซื้อหรือผู้บริโภคสินค้าที่มีความยืดหยุ่นลักษณะดังกล่าว จะต้องรับภาระ ภาษีมากกว่าผู้ขาย ในทางตรงกันข้าม หากความยืดหยุ่น โดยเปรียบเทียบของอุปสงค์มากกว่าอุปทาน ภาษีที่ รัฐบาลเรียกเก็บจากผู้ขายนั้น ผู้ขายไม่สามารถผลักภาระภาษีทางอ้อมของสินค้านั้นไปให้ผู้ซื้อหรือผู้บริโภคได้ มาก ฉะนั้นผู้ขายจึงต้องรับภาษีมากกว่าผู้ซื้อ อย่างไรก็ตาม มีเหตุผลที่น่าเชื่อว่าผู้บริโภคคนสุดท้ายในสินค้าที่ รัฐบาลเรียกเก็บภาษีจากฐานการบริโภคสินค้า จะเป็นผู้รับภาระภาษีตัวจริง

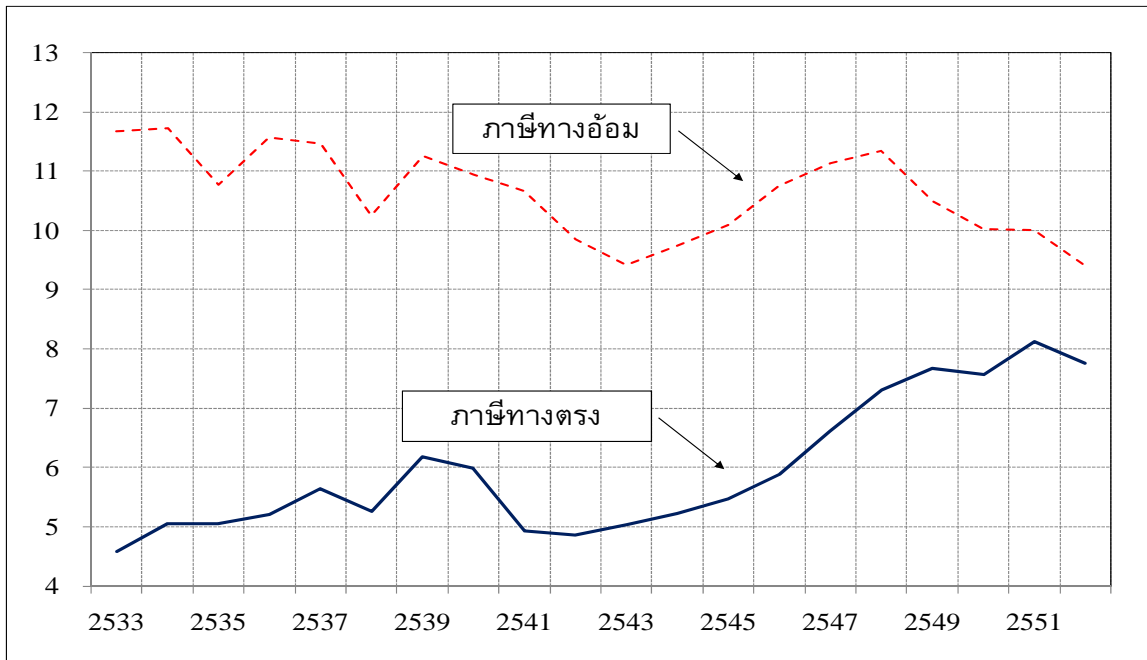
ตารางที่ 11.1 ผลการจัดเก็บรายได้ของรัฐบาลและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จำแนกตามประเภทรายได้

ประเภทรายได้	2537		2544		2551		2552	
	จำนวน (ล้านบาท)	ร้อยละของ รายได้รวม	จำนวน (ล้านบาท)	ร้อยละของ รายได้รวม	จำนวน (ล้านบาท)	ร้อยละของ รายได้รวม	จำนวน (ล้านบาท)	ร้อยละของ รายได้รวม
รายได้รัฐบาล:								
1. ภาษีทางตรง	204,522	32.94	267,967	34.88	739,531	44.79	680,991	45.20
- ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	67,651	10.90	101,136	13.16	204,847	12.41	198,018	13.14
- ภาษีเงินได้นิติบุคคล	133,268	21.47	149,677	19.48	460,650	27.90	392,260	26.04
- ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม	3,603	0.58	17,154	2.23	74,033	4.48	90,712	6.02
2. ภาษีทางอ้อม	416,324	67.06	500,330	65.12	911,734	55.21	825,571	54.80
2.1 ภาษีการขายทั่วไป	162,211	26.13	231,502	30.13	536,295	32.48	457,287	30.35
- ภาษีการค้า	1,441	0.23	84	0.01		0.00		0.00
- ภาษีมูลค่าเพิ่ม	134,791	21.71	215,158	28.00	503,439	30.49	431,682	28.65
- ภาษีสรรพสามิตเฉพาะ	21,227	3.42	12,852	1.67	25,133	1.52	18,126	1.20
- อากรแสดมปี	4,752	0.77	3,408	0.44	7,724	0.47	7,478	0.50
2.2 ภาษีสรรพสามิต	138,559	22.32	177,386	23.09	277,994	16.84	290,693	19.30
- ภาษีน้ำมันฯ	46,131	7.43	64,124	8.35	67,211	4.07	91,059	6.04
- ภาษียาสูบ	19,708	3.17	32,310	4.21	41,832	2.53	43,936	2.92
- ภาษีสุราฯ	19,272	3.10	8,933	1.16	36,816	2.23	37,982	2.52
- ภาษีเบียร์	12,262	1.98	29,991	3.90	53,465	3.24	48,993	3.25
- ภาษีสรรพสามิต	34,515	5.56	30,330	3.95	57,822	3.50	49,278	3.27
- ภาษีเครื่องคัม	5,636	0.91	8,100	1.05	12,391	0.75	12,186	0.81
- ภาษีเครื่องไฟฟ้า	899	0.14	1,429	0.19	3,769	0.23	3,111	0.21
- ภาษีสรรพสามิตยานยนต์	0	0.00	932	0.12	1,673	0.10	1,608	0.11
- ภาษีเบตเตอรี	0	0.00	713	0.09	1,708	0.10	1,479	0.10

ประเภทรายได้	2537		2544		2551		2552	
	จำนวน (ล้านบาท)	ร้อยละของ รายได้รวม	จำนวน (ล้านบาท)	ร้อยละของ รายได้รวม	จำนวน (ล้านบาท)	ร้อยละของ รายได้รวม	จำนวน (ล้านบาท)	ร้อยละของ รายได้รวม
- ภาษีการ โทรมนาคม	0	0.00	0	0.00	111	0.01	0	0.00
- ภาษีอื่นๆ	136	0.02	525	0.07	1,196	0.07	1,062	0.07
2.3 อากรนำเข้า-ส่งออก	115,554	18.61	91,442	11.90	97,445	5.90	77,591	5.15
- อากรขาเข้า	115,540	18.61	91,359	11.89	96,944	5.87	77,187	5.12
- อากรขาออก	14	0.00	82	0.01	501	0.03	404	0.03
รายได้จากภาษีอากร	620,846	100.00	768,298	100.00	1,651,265	100.00	1,506,562	100.00
รายได้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น:								
1. รายได้ที่ท้องถิ่นจัดหาเอง	9,586	19.00	17,270	14.24	32,475	8.62	38,746	9.68
1.1 รายได้จากภาษีอากรที่ท้องถิ่นเก็บเอง	4,921	9.75	12,280	10.13	22,943	6.09		
- ภาษีโรงเรือนและที่ดิน	3,900	7.73	9,068	7.48	17,292	4.59		
- ภาษีบำรุงท้องที่	341	0.68	705	0.58	1,281	0.34		
- ภาษีป้าย	633	1.25	881	0.73	1,658	0.44		
- ภาษีบำรุงท้องที่จากยาสูบ น้ำมัน โรงแรม	0	0.00	1,449	1.19	2,411	0.64		
- อื่นๆ	47	0.09	177	0.15	301	0.08		
1.2 รายได้ที่ไม่ใช่ภาษีอากร	4,665	9.25	4,990	4.11	9,494	2.52		
2. รายได้ที่รัฐบาลเก็บให้/แบ่งให้ท้องถิ่น	29,075	57.62	63,643	52.48	195,227	51.82	211,093	52.73
3. รวมรายได้ของท้องถิ่นก่อนรวมเงินอุดหนุน	38,661	76.62	80,914	66.72	227,702	60.44	249,839	62.41
4. รายได้ที่รัฐบาลจัดสรรเพิ่มให้ (เงินอุดหนุน)	11,798	23.38	40,368	33.28	149,038	39.56	150,500	37.59
รวมรายได้ของท้องถิ่นและเงินอุดหนุน	50,459	100.00	121,281	100.00	376,740	100.00	400,339	100.00
สัดส่วนของรายได้ อปท. ต่อรายได้รัฐบาล (%)	8.13		15.79		22.82		26.57	

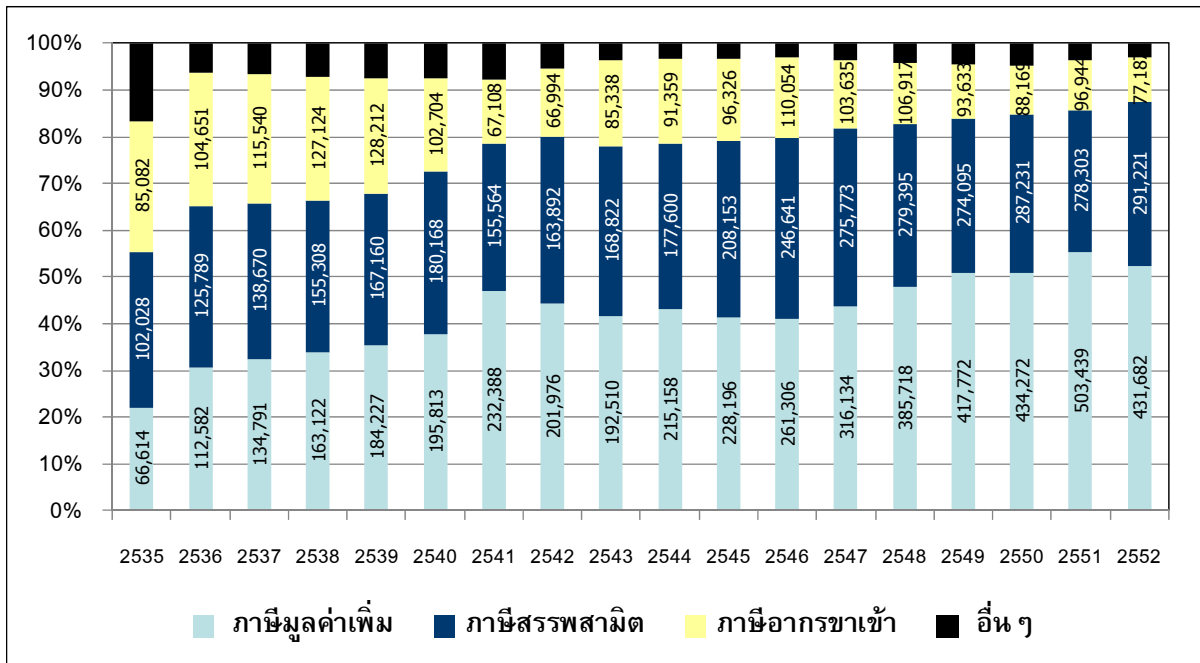
ที่มา: จำนวน โดยใช้ข้อมูลปี 2537 และ 2544 จากสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง ข้อมูลปี 2551 ที่อ้างอิงในสภานิติบัญญัติ (2552) และข้อมูลประมาณการปี 2552 ในวิรัชชัย ฆมนาคม (2552)

รูปที่ 11.1 สัดส่วนรายได้ภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อมต่อ GDP (%)



ที่มา: จำนวนจากข้อมูลของส่วนนโยบายการคลังและงบประมาณ สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง

รูปที่ 11.2 รายได้ภาษีทางอ้อมประเภทต่างๆ (หน่วย: ล้านบาท)



ที่มา: จำนวนจากข้อมูลรายได้จากการจัดเก็บภาษีอากร ส่วนนโยบายการคลังและงบประมาณ สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง

11.3 การกระจายภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มที่รัฐบาลจัดเก็บเป็นภาษีที่มุ่งเน้นจัดเก็บจากฐานการบริโภค โดยมีหลักการของการจัดเก็บจากผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการ โดยคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าส่วนที่เพิ่มขึ้นของสินค้าหรือบริการในแต่ละขั้นตอนของการขายสินค้าหรือการให้บริการเฉพาะส่วนที่ยังไม่ผ่านการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมาก่อน ในทางปฏิบัติผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ขายสินค้าหรือบริการจะต้องเสียภาษีจากการขายสินค้า บริการ รวมทั้งการนำเข้า แต่สามารถนำเอาภาษีซื้อมาหักออกจากภาษีขายได้ อย่างไรก็ดี การเก็บภาษีประเภทนี้มีได้หมายความว่าผู้ประกอบการจดทะเบียนจะเป็นผู้ที่แบกรับภาระภาษีไว้เสมอไป แต่ในทางปฏิบัติสามารถผลักภาระภาษีไปให้ฝ่ายอื่นได้ อย่างไรก็ดี มีเหตุผลที่น่าเชื่อว่าผู้บริโภคคนสุดท้ายจะเป็นผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริง

11.3.1 ลักษณะทั่วไปของภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยได้ถูกนำมาใช้แทนภาษีการค้า ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2535 โดยมีลักษณะที่สำคัญคือ รัฐบาลจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากฐานการบริโภคสินค้าในอัตราเดียวซึ่งเดิมที่กฎหมายกำหนดให้ผู้ประกอบการที่จดทะเบียนเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 10 แต่ภายหลังเกิดวิกฤติเศรษฐกิจปี 2540 รัฐบาลในขณะนั้นได้พยายามแบ่งเบาภาระค่าใช้จ่ายของประชาชนในช่วงที่ต้องเผชิญกับวิกฤติเศรษฐกิจโดยมีการปรับลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มลงเหลือร้อยละ 7 และมีกำหนดเวลาที่จะปรับขึ้นอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในภายหลัง แต่ในปัจจุบันอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มก็ยังไม่ได้ถูกปรับขึ้นแต่อย่างใด อนึ่ง การจะปรับขึ้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเป็นเรื่องที่ทำได้ไม่ถ่วงน้ำหนักเพราะภาระภาษีที่เพิ่มขึ้นจะไปเพิ่มภาระค่าใช้จ่ายของภาคส่วนต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง โดยเฉพาะผู้บริโภค ซึ่งย่อมนำมาซึ่งแรงกดดันหรือการต่อต้านจากฝ่ายต่างๆ ที่จะได้รับผลกระทบจากการปรับเพิ่มอัตราภาษี ด้วยเหตุผลทางการเมืองต่างๆ จึงมักทำให้แนวทางการปรับเพิ่มอัตราภาษีเป็นอันต้องหยุดชะงักไป

ในปัจจุบันอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยยังถือว่าอยู่ในระดับที่ต่ำมากเมื่อเทียบกับประเทศอื่นๆ ที่มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มหรือแม้กระทั่งเมื่อเทียบกับประเทศที่อยู่ในภูมิภาคเอเชียด้วยกัน ตารางที่ 11.2 เปรียบเทียบอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศต่างๆ โดยจะเห็นได้ว่าประเทศไต้หวันจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่ร้อยละ 5 ซึ่งต่ำที่สุด ในขณะที่ประเทศไอซ์แลนด์มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่สูงที่สุดถึงร้อยละ 25.5 และเป็นที่น่าสังเกตว่าประเทศที่พัฒนาแล้วส่วนใหญ่มีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่ค่อนข้างสูง เช่น ประเทศออสเตรเลีย สหราชอาณาจักร ฝรั่งเศส เยอรมนี อิตาลี เป็นต้น ประเทศเหล่านี้ล้วนเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่สูงกว่าร้อยละ 15 ขึ้นไป ทั้งนี้ที่ผ่านม้อตราภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศต่างๆ มักไม่ค่อยมีเปลี่ยนแปลง จะมีเพียงบางประเทศเท่านั้นที่มีการปรับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มให้สูงขึ้นบ้างแต่ก็ไม่มาก ตัวอย่างเช่น สาธารณรัฐเชคฯ ปรับเพิ่มอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มจากเดิมเรียกเก็บที่ร้อยละ 19 เป็นร้อยละ 21 ประเทศฮังการีปรับเพิ่มอัตราเดียวกันนี้จากร้อยละ 20 เป็นร้อยละ 25 ประเทศอังกฤษปรับเพิ่มเป็นร้อยละ 17.5 เมื่อต้นปีจากที่ได้เคยปรับลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มลงเหลือร้อยละ 15 ชั่วคราว อย่างไรก็ดี นับตั้งแต่เกิดวิกฤติการณ์ทางการเงินในประเทศมหาอำนาจ หลายประเทศ

โดยเฉพาะในกลุ่มสหภาพยุโรปที่ต้องเผชิญกับปัญหาเศรษฐกิจ การขาดดุลทางการคลัง และความสามารถลดลง ในการเก็บรายได้ภาษีทางตรง โดยเฉพาะภาษีเงินได้นิติบุคคล มีแนวโน้มที่จะปรับเพิ่มอัตราภาษีทางอ้อมหลาย ประเภททั้งที่เป็นภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) ภาษีสินค้าและบริการ (GST) เพราะการเก็บภาษีจากฐานการบริโภค สินค้าหรือบริการช่วยสร้างรายได้หมุนเวียนให้แก่รัฐบาลได้รวดเร็วกว่าและรายได้ภาษีที่เพิ่มขึ้นนี้จะช่วยทำให้ เสถียรภาพทางการคลังของรัฐดีขึ้น

ตารางที่ 11.2 เปรียบเทียบอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่เรียกเก็บในประเทศต่างๆ

ประเทศ	อัตราภาษี	ประเทศ	อัตราภาษี
Argentina	21	Luxembourg	15
Austria	20	Malta	18
Belgium	21	Mauritius	15
Brazil	17	Mexico	16
Bulgaria	20	Netherlands	19
Chile	19	Norway	25
China	17	Peru	19
Colombia	16	Philippines	12
Cyprus	15	Poland	22
Czech Republic	20	Portugal	20
Denmark	25	Romania	19
Ecuador	12	Russia	18
Estonia	20	Slovakia	19
Finland	22	Slovenia	20
France	19.6	South Africa	14
Germany	19	Spain	16
Greece	21	Sweden	25
Hungary	25	Switzerland	7.6
Iceland	25.5	Taiwan	5
India	12.5	Thailand	7
Indonesia	10	Turkey	18
Ireland	21	Ukraine	20
Israel	16	United Kingdom	17.5
Italy	20	Uruguay	22
Kazakhstan	12	Venezuela	12
Korea (R.O.K.)	10	Vietnam	10
Latvia	21	อัตราต่ำสุด	5
Lithuania	21	อัตราสูงสุด	25.5

ที่มา: Deloitte International

ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 82 หมวด 4 กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ประกอบด้วย 3 กลุ่มหลัก คือ

ก) ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการโดยที่ผู้ประกอบการที่จะต้องเสียภาษี มูลค่าเพิ่มอาจจะอยู่ในรูปของบุคคลธรรมดา นิติบุคคล บริษัท ห้างหุ้นส่วน คณะบุคคล กองมรดก องค์การของรัฐบาล หรือสหกรณ์

ข) ผู้ประกอบการที่นำเข้าสินค้าจากต่างประเทศ ไม่ว่าจะนำเข้าสินค้าเข้ามาในประเทศด้วยเหตุผลทางธุรกิจหรือไม่ใช่ธุรกิจ ส่วนแล้วต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยมีกรมศุลกากรทำหน้าที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแทนกรมสรรพากร

ค) ผู้ที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีซึ่งอาจจะได้รับสิทธิยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มหรือเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 เช่น ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการแก่องค์กรสหประชาชาติ สถานทูต สถานกงสุล เป็นต้น

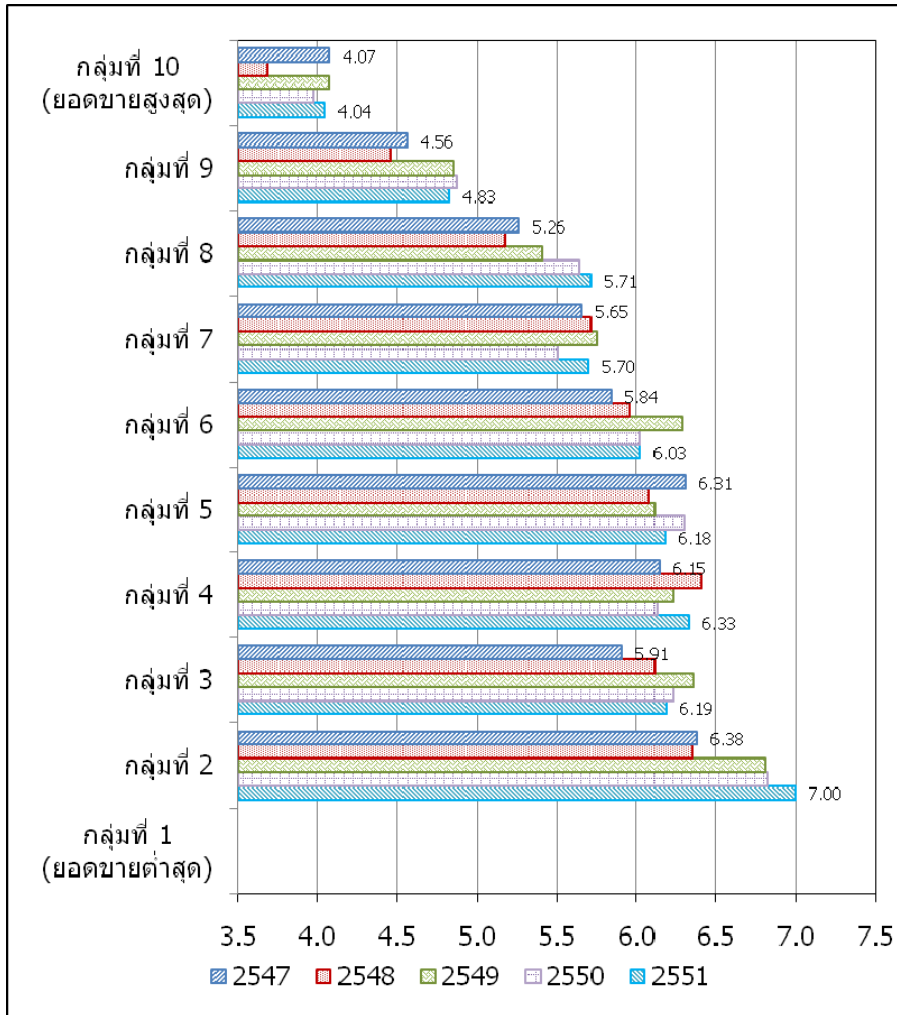
ตามปกติแล้ว สินค้าและบริการส่วนใหญ่เข้าข่ายต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่มาตรา 81 แห่งประมวลรัษฎากรได้เปิดช่องให้แก่การประกอบกิจการบางประเภทได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 ซึ่งครอบคลุมกิจการหลากหลายประเภท เช่น กิจการที่ขายพืชผลทางการเกษตร การขายสัตว์และผลพลอยได้ของสัตว์ การขายปุ๋ย การขายอาหารสัตว์ การขายยาหรือเคมีภัณฑ์สำหรับพืชหรือสัตว์ การขายหนังสือพิมพ์ นิตยสาร หรือตำราเรียน การให้บริการขนส่ง การให้บริการรักษาพยาบาล เป็นต้น รวมทั้งครอบคลุมถึงผู้ประกอบการที่มีรายรับจากการขายสินค้าหรือให้บริการไม่เกิน 1.8 ล้านบาทต่อปี นอกจากนี้แม้ว่าการนำเข้าสินค้าส่วนใหญ่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยแต่ก็มีสินค้านำเข้าบางประเภทได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น การนำเข้าพืชผลทางการเกษตรซึ่งรวมถึงวัตถุดิบได้จากพืช การนำเข้าปุ๋ย อาหารสัตว์ ยาหรือเคมีภัณฑ์ การนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศที่นำเข้าไปในเขตอุตสาหกรรมส่งออก เป็นต้น

นอกจากนั้นตามมาตรา 80/1 แห่งประมวลรัษฎากรยังกำหนดประเภทกิจการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 เช่น สินค้าส่งออกที่ผลิตในเขตปลอดอากร การขายสินค้าหรือการให้บริการระหว่างผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการในเขตปลอดอากรหรือเขตอุตสาหกรรมส่งออก หรือระหว่างคลังสินค้าทัณฑ์บนด้วยกัน หรือระหว่างคลังสินค้าทัณฑ์บนกับผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการในเขตปลอดอากร เป็นต้น

โดยรวมแล้ว เนื่องจากมีผู้ประกอบการจำนวนมากที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือเสียภาษีมูลค่าในอัตราร้อยละ 0 อัตราเฉลี่ยของภาษีมูลค่าเพิ่มที่รัฐเก็บได้จริงจึงต่ำกว่าร้อยละ 7 และยังคงแตกต่างกันไปในแต่ละประเภทกิจการ นอกจากนี้ ผู้ประกอบการประเภทเดียวกันยังมีภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่แตกต่างกัน จากผลการคำนวณอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริงของผู้ประกอบการ โดยใช้ข้อมูลภาษีมูลค่าเพิ่มที่เก็บบันทึกและรวบรวมโดยกรมสรรพากร พบว่า อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริงโดยเฉลี่ยมีค่าต่ำกว่าร้อยละ 7 อนึ่ง หากเรียงลำดับผู้ประกอบการที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามฐานรายได้จากการขายสินค้าจากน้อยไปหามาก และแบ่งเป็น 10 กลุ่มโดยที่แต่ละกลุ่มมีจำนวนผู้ประกอบการจำนวนเท่ากัน รูปที่ 11.3 ซึ่งให้เห็นว่าผู้ประกอบการในกลุ่มที่ 10 หรือกลุ่มที่มีรายได้สูงสุดซึ่งมียอดขายเฉลี่ยสูงกว่า 500 ล้านบาทตลอด 5 ปีที่ทำการศึกษา มีการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริงคิดเป็นอัตราเฉลี่ยที่ร้อยละ 4 เท่านั้น ในขณะที่ผู้ประกอบการใน

กลุ่มที่ 2 หรือกลุ่มที่มียอดขายรวมต่ำกว่า 50,000 บาท มีภาวะภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริงสูงถึงร้อยละ 6-7 ส่วนกลุ่มที่ 1 ซึ่งเป็นกลุ่มที่ไม่ปรากฏว่ามียอดขายแต่อย่างใด จึงไม่พบว่ามีภาวะภาษีมูลค่าเพิ่มในผู้ประกอบการกลุ่มนี้

รูปที่ 11.3 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริง (หน่วย: ร้อยละ)



ค่าเฉลี่ยของยอดขายรวมจำแนกตามกลุ่ม

จากกลุ่มที่มียอดขายต่ำสุด (กลุ่มที่ 1) ไปถึงกลุ่มที่มียอดขายสูงสุด (กลุ่มที่ 10) (หน่วย: ล้านบาท)

	กลุ่ม 1	2	3	4	5	6	7	8	9	กลุ่ม 10
2547	0	0.01	0.26	0.72	1.33	2.29	4.16	8.44	21.87	503.31
2548	0	0.04	0.35	0.87	1.54	2.63	4.69	9.43	24.20	565.69
2549	0	0.04	0.39	0.95	1.68	2.84	5.03	10.09	25.81	621.40
2550	0	0.03	0.38	0.95	1.70	2.87	5.11	10.21	26.07	651.24
2551	0	0.02	0.32	0.89	1.65	2.84	5.10	10.29	26.75	697.32

หมายเหตุ: ยอดขายเฉลี่ยที่แสดงในตารางคำนวณ โดยใช้ยอดขายรวมในแต่ละกลุ่มหารด้วยจำนวนผู้ประกอบการทั้งหมดในกลุ่มนั้น

ที่มา: จำนวนจากข้อมูลภาษีมูลค่าเพิ่ม กรมสรรพากร

นอกจากนั้น อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริงยังแตกต่างกันในแต่ละกลุ่มสินค้าตามรหัส ISIC ทั้งนี้ จากการใช้ข้อมูลการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของภาคธุรกิจ พบว่า โครงสร้างอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่เก็บได้จากผู้ประกอบการมีอัตราที่เป็นลักษณะถดถอย (regressive) ซึ่งหมายความว่า อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่เก็บได้จริงจากผู้ประกอบการมีอัตราลดลงเมื่อฐานภาษีมีขนาดใหญ่ขึ้น กรณีเช่นนี้เกิดขึ้นกับกลุ่มสินค้าส่วนใหญ่ ซึ่งสะท้อนให้เห็นถึงความไม่เท่าเทียมกันในแนวราบ (horizontal equity) และไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมทางภาษี เพราะโครงสร้างภาษีฯ มีลักษณะที่เอื้อประโยชน์ต่อผู้ประกอบการรายใหญ่ โดยที่ประโยชน์ทางภาษีที่รัฐกำหนดขึ้นนั้นมิได้กระจายไปยังผู้ประกอบการขนาดกลางและเล็กได้อย่างทั่วถึง นอกจากนี้ ระบบดังกล่าวทำให้รัฐเก็บภาษีได้น้อยกว่าที่ควรจะเป็นทั้งๆ ที่ฐานภาษีมีขนาดใหญ่ขึ้น สาเหตุสำคัญเกิดจากการที่รัฐมีข้อยกเว้นให้ธุรกิจบางประเภทไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมทั้งมีข้อกำหนดให้ธุรกิจหลายประเภทเสียภาษีในอัตราร้อยละศูนย์ เช่น การได้รับสิทธิพิเศษจากการได้รับการส่งเสริมการลงทุนจากภาครัฐ ผลที่ตามมาคือ ทำให้โครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่มในปัจจุบันเอื้อประโยชน์แก่ผู้ประกอบการบางกลุ่มบางประเภท

11.3.2 การกระจายภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตามที่กล่าวไว้ข้างต้นเนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มคิดจากฐานการบริโภค ภาระภาษีที่แท้จริงจึงไม่จำเป็นต้องตกอยู่กับผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมาย เพราะผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการอาจผลักภาระภาษีทั้งหมดหรือเพียงบางส่วนไปสู่ผู้บริโภคในรูปของราคาสินค้าและบริการที่สูงขึ้น (forward shifting) หรืออาจจะผลักภาระภาษีไปข้างหลัง (backward shifting) แก่ผู้ถือครองปัจจัยการผลิต เช่น เจ้าของทุน แรงงาน ซึ่งส่งผลให้เจ้าของปัจจัยการผลิตได้รับผลตอบแทนในรูปของกำไร เงินปันผล หรือค่าจ้างแรงงานน้อยลง ทั้งนี้ ในการประมาณภาพรวมภาระภาษีมูลค่าเพิ่มในการศึกษาส่วนนี้ ได้ใช้แนวทางการคำนวณภาระภาษีโดยตั้งสมมติฐานการผลักภาระภาษี (incidence assumptions) ไว้ 3 ลักษณะ คือ (ก) ผู้ผลิตสินค้าหรือให้บริการผลักภาระภาษีทั้งหมดไปให้ผู้บริโภค (FW100) ซึ่งสะท้อนว่าตลาดสินค้าเป็นตลาดผูกขาด (ข) ผู้บริโภครับภาระบางส่วนเพียงร้อยละ 75 ในขณะที่ผู้ประกอบการรับภาระภาษีส่วนที่เหลือ (FW75W0) ซึ่งใช้แทนกรณีที่ตลาดสินค้าและบริการมีการแข่งขันระดับหนึ่ง แต่ตลาดแรงงานมีการแข่งขันกันสูงจึงทำให้ผู้ผลิตหรือผู้ขายไม่สามารถผลักภาระภาษีไปให้แรงงานได้ และ (ค) ผู้บริโภครับภาระบางส่วนเพียงร้อยละ 75 ในขณะที่ผู้ประกอบการผลักภาระภาษีไปข้างหลังโดยผู้เป็นเจ้าของปัจจัยการผลิตแบกรับภาระไว้ร้อยละ 25 (FW75W25)³ ซึ่งใช้แทนกรณีที่ตลาดสินค้าและบริการมีการแข่งขันกันน้อยและตลาดแรงงานมีการแข่งขันน้อยลงทำให้นายจ้างมีอำนาจต่อรองที่จะปรับลดเงินเดือนและค่าจ้างลงได้บ้าง ทั้งนี้ภาระภาษีที่ถูกผลักไปข้างหลังนี้จะส่งผลกระทบต่อผลกำไรและผลตอบแทนของผู้ถือปัจจัยการผลิต ในกรณีที่ผู้ประกอบการไม่ได้ผลักภาระภาษีไปให้ผู้ถือปัจจัยการผลิต จะเป็นผู้รับภาระภาษีไว้เองซึ่งทำให้ผลกำไรของผู้ประกอบการลดลง ส่วน

³ รายละเอียดวิธีการคำนวณสามารถค้นคว้าเพิ่มเติมได้จากรายงานการศึกษาโดย ฉลองภพ สุสังกร์กาญจน์ และคณะ (2542) “ลักษณะการกระจายภาระและประโยชน์ด้านกรคลัง และภาษีอากรของประเทศไทยปี 2529-2539”

กรณีที่อยู่อาศัยการผลิตเป็นผู้รับภาระภาษี การผลักภาระภาษีนี้นั้นจะส่งผลทำให้แรงงานมีค่าจ้างหรือเงินเดือนลดลง คำถามที่จะวิเคราะห์ต่อไปคือ ประชาชนหรือครัวเรือนเกิดภาระภาษีมูลค่าเพิ่มมากขึ้นเพียงไร และแตกต่างกันหรือไม่ระหว่างคนจนกับคนรวย อย่างไรก็ตามโดยหลักการแล้ว แม้ว่าคนรวยและคนจนมีรายได้ที่แตกต่างกันมาก แต่ภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเก็บจากฐานการบริโภคย่อมทำให้ผู้บริโภคที่มีรายได้น้อยและผู้ที่มีรายได้สูงที่บริโภคสินค้าหรือบริการชนิดเดียวกันในปริมาณเท่ากันต้องเสียภาษีเท่ากันซึ่งน่าจะก่อให้เกิดความไม่เท่าเทียมของรายได้สูงยิ่งขึ้น กล่าวคือในกรณีผู้มีรายได้สูงบริโภคสินค้าหรือบริการเพิ่มขึ้น แม้ว่าจะต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้นตามปริมาณสินค้าหรือบริการที่บริโภคแต่ก็เพิ่มขึ้นในอัตราที่ต่ำกว่าอัตรารวมของฐานภาษี โดยรวมแล้วจึงคาดว่า โครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่มมีลักษณะถดถอย (regressive)

จากการศึกษาของสถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย (2542) ซึ่งใช้วิธีประเมินการกระจายภาระภาษีมูลค่าเพิ่มในลักษณะเดียวกันกับที่กล่าวถึงข้างต้นโดยใช้ข้อมูลที่ได้จากการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) ปี 2529 2533 และ 2537 แต่ใช้ข้อมูล tax margin จากตารางปัจจัยการผลิต-ผลผลิต (Input-Output Table) ปี 2533 สำหรับคำนวณภาระภาษี โดยรวมพบว่า โครงสร้างอัตรารวมภาษีมูลค่าเพิ่มมีลักษณะถดถอยตามที่คาดไว้ข้างต้น อย่างไรก็ตาม เนื่องจากโครงสร้างเศรษฐกิจอาจเปลี่ยนแปลงไปในช่วง 10 ปีกว่าที่ผ่านมา โดยเฉพาะอย่างยิ่งภายหลังจากที่ประเทศไทยต้องเผชิญกับวิกฤติเศรษฐกิจในปี 2540 และรัฐบาลได้ปรับลดอัตรารวมภาษีมูลค่าเพิ่มลงเหลือร้อยละ 7 จากร้อยละ 10 ฉะนั้นจึงน่าวิเคราะห์ว่าการกระจายภาระภาษีมูลค่าเพิ่มของครัวเรือนได้เปลี่ยนแปลงไปหรือไม่ คณะผู้วิจัยใช้ข้อมูลจากการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) ปี 2547 และ 2550 ซึ่งแสดงแบบแผนการบริโภคหรือการใช้จ่ายของครัวเรือน ทั้งนี้ได้จัดกลุ่มรายการค่าใช้จ่ายของครัวเรือนออกเป็น 14 ประเภท ได้แก่

- อาหาร
- เครื่องดื่มไม่มีแอลกอฮอล์
- เครื่องดื่มมีแอลกอฮอล์
- ยาสูบ
- เสื้อผ้าและรองเท้า
- ค่าเช่าและค่าน้ำ
- เชื้อเพลิงและแสงสว่างในครัวเรือน
- เฟอร์นิเจอร์และเครื่องใช้ในครัวเรือน
- ค่ารักษาพยาบาล/บริการส่วนบุคคล
- ค่าเดินทาง
- ค่าน้ำมันและบำรุงยานพาหนะ
- ค่าซื้อยานพาหนะ
- ค่าใช้จ่ายในการสื่อสาร
- ค่าใช้จ่ายบันเทิง

การศึกษานี้แตกต่างจากวิธีการศึกษาในอดีตตรงที่ใช้ข้อมูลการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของกรมสรรพากร ในการคำนวณหาอัตราภาษีที่แท้จริง (effective tax rate, ETR) ทั้งนี้ อัตราภาษีที่แท้จริงคำนวณโดยใช้ข้อมูลการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแยกตามกลุ่มสินค้ารหัส ISIC 2 หลักและจำแนกไปตามหมวดหมู่รายการค่าใช้จ่ายบริโภค และอุปโภคของครัวเรือนที่กำหนดไว้ข้างต้น

เนื่องจากการศึกษานี้ต้องการวิเคราะห์ว่า คนจนและคนรวยมีภาระภาษีแตกต่างกันอย่างไร ผู้วิจัยจึงใช้ข้อมูล SES โดยจัดกลุ่มครัวเรือนออกเป็น 10 กลุ่มเท่าๆ กัน จากกลุ่มคนจนที่สุดไปถึงกลุ่มคนที่รวยที่สุด และนำเอาแบบแผนการบริโภคคนนั้นไปใช้ร่วมกับอัตราภาษีที่แท้จริงในแต่ละกลุ่มประเภทค่าใช้จ่ายข้างต้นเพื่อกระจายภาระภาษีสู่ครัวเรือน อย่างไรก็ดี การแบ่งครัวเรือนออกเป็น 10 กลุ่มเท่าๆ กันนั้นกระทำใน 2 ลักษณะคือ (1) การจัดเรียงครัวเรือนตามรายจ่ายเพื่อการอุปโภคบริโภคจากน้อยไปหามาก และ (2) การจัดเรียงครัวเรือนตามรายได้⁴ ซึ่งให้ผลการวิเคราะห์ที่แตกต่างกัน วิธีที่สองเป็นวิธีที่นิยมใช้กันในอดีต แต่การศึกษาในระยะหลังชี้ให้เห็นว่า การจัดเรียงครัวเรือนโดยใช้รายจ่ายเพื่อการอุปโภคบริโภคเป็นเครื่องชี้วัดรายได้ถาวรและเป็นตัวสะท้อนสวัสดิการของประชาชน (welfare measure) ที่น่าจะมีความเหมาะสมกว่าในหลายแง่มุม ทั้งนี้มีเหตุผลสนับสนุนที่สำคัญคือ (1) โดยปกติแล้วครัวเรือนมีแรงจูงใจน้อยที่จะปกปิดค่าใช้จ่าย เพราะไม่ต้องกลัวปัญหาด้านภาษี (2) ครัวเรือนมีแนวโน้มที่จะชี้แจงรายจ่ายได้แม่นยำกว่าการชี้แจงรายรับของตนเอง และ (3) นอกจากนั้นหากคิดในเชิงวิชาการ ทฤษฎีการบริโภคแบบรายจ่ายถาวรในวงจรชีวิต (life-cycle/permanent income hypothesis) ชี้ว่าค่าใช้จ่ายเป็นตัวชี้วัดสวัสดิการของประชาชนในระยะยาวที่ดีกว่ารายได้ เพราะครัวเรือนพยายามจะคงระดับการใช้จ่ายไว้ไม่ให้ผันผวนเหมือนรายได้ การศึกษานี้เปรียบเทียบผลวิเคราะห์ทั้งสองวิธีดังกล่าวแต่จะให้ความสำคัญกับผลการศึกษามากกว่าวิธีที่หนึ่งเป็นหลัก

หากพิจารณามุมมองแรกก่อนโดยจัดกลุ่มครัวเรือนออกเป็น 10 กลุ่มเท่าๆ กัน จากกลุ่มที่จนสุดไปถึงรวยสุด ตามรายจ่ายเพื่อการอุปโภคบริโภค พบว่า สัดส่วนภาระภาษีมูลค่าเพิ่มต่อรายได้ของครัวเรือนเพิ่มขึ้นตามฐานการบริโภค กล่าวคือ ครัวเรือนที่ร่ำรวยหรือมีฐานการบริโภคสินค้าและบริการมารับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มมากขึ้นตามฐานการบริโภคของตน ในขณะที่ครัวเรือนที่มีฐานะแยกกว่าจะแบกรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มน้อยกว่า ทั้งนี้ผลสรุปดังกล่าวไม่เปลี่ยนแปลงไปแม้ว่าจะตั้งข้อสมมติฐานของการผลกระทบไปข้างหน้าหรือข้างหลังที่แตกต่างกันก็ตาม อย่างไรก็ดี สัดส่วนภาระภาษีมูลค่าเพิ่มต่อรายได้จะแตกต่างกันบ้างขึ้นกับรูปแบบของการผลกระทบภาษี โดยในกรณีที่ผู้ประกอบการผลกระทบภาษีทั้งหมดให้แก่ผู้บริโภค จะทำให้ครัวเรือนมีภาระภาษีสูงขึ้นเมื่อเทียบกับรายได้ คิดเป็นสัดส่วนที่สูงมากกว่ารูปแบบอื่นๆ แต่ถ้าผู้ประกอบการผลกระทบเพียงบางส่วนให้แก่ผู้บริโภคและยอมรับภาระส่วนที่เหลือไว้โดยที่ไม่ผลกระทบภาษีไปยังผู้ถือปัจจัย

⁴ การวัดฐานะหรือสวัสดิการของครัวเรือนโดยใช้รายได้นั้นไม่เหมาะสมในกรณีที่ระบบภาษีมียกเว้นจำนวนมากที่ทำให้ไม่ต้องเสียภาษี รายได้ของครัวเรือนไม่คงที่และผันผวนมากตามภาวะเศรษฐกิจและอายุของครัวเรือน ตลอดจนมีผู้ที่ไม่ได้เข้าสู่ระบบทางการเป็นจำนวนมาก

การผลิต (FW75W0) ก็จะทำให้ครัวเรือนส่วนใหญ่มีสัดส่วนของภาระภาษีมูลค่าเพิ่มต่อรายได้ในระดับที่น้อยกว่าการผลัดภาระภาษีแบบอื่น

ตัวอย่างเช่น ในกรณีที่มีการผลัดภาระภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมดไปให้ผู้บริโภค (FW100) พบว่า ครัวเรือนในกลุ่มที่ 1 หรือกลุ่มที่จนสุด จากการจัดเรียงตามรายจ่ายเพื่อการบริโภคมีภาระภาษี มูลค่าเพิ่มต่อรายได้คิดเป็นสัดส่วนเพียงร้อยละ 3.48 ในปี 2547 และร้อยละ 4.01 ในปี 2550 ในขณะที่ครัวเรือนที่มีฐานะร่ำรวยที่สุดมีภาระภาษีมูลค่าเพิ่มต่อรายได้ในระดับที่สูงกว่ากลุ่มแรก คิดเป็นสัดส่วนสูงถึงร้อยละ 4.9 ในปี 2547 และร้อยละ 4.34 ในปี 2550 (ตารางที่ 11.3) ฉะนั้นโดยรวมแล้ว โครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่มมีลักษณะแบบก้าวหน้า (progressive) ซึ่งสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมทางภาษี ข้อค้นพบนี้เป็นจริงเนื่องจากครัวเรือนที่ยากจนมีแบบแผนของการใช้จ่ายที่แตกต่างจากครัวเรือนที่ร่ำรวยกว่าค่อนข้างชัดเจน หากเปรียบเทียบแบบแผนการใช้จ่ายระหว่างกลุ่มที่จนสุดกับกลุ่มที่ร่ำรวยสุด พบว่า กลุ่มที่จนสุดมีการใช้จ่ายในหมวดสินค้าจำเป็นประเภทอาหารเป็นหลัก ซึ่งเป็นหมวดที่มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเสียส่วนใหญ่ โดยที่ค่าใช้จ่ายซื้ออาหารของคนกลุ่มนี้มีสัดส่วนสูงถึงร้อยละ 57 ของค่าใช้จ่ายทั้งหมดในปี 2547 และร้อยละ 49 ในปี 2550 ในขณะที่กลุ่มที่ร่ำรวยสุดมีค่าใช้จ่ายในหมวดอาหารเพียงร้อยละ 21 ในปี 2547 และร้อยละ 14 ในปี 2550 เท่านั้น แต่กลับมีค่าใช้จ่ายสูงในหมวดสินค้าที่มีความจำเป็นน้อยหรือสินค้าฟุ่มเฟือยซึ่งต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น สินค้าในหมวดเครื่องดื่มน้ำที่ไม่มีแอลกอฮอล์ ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับยานพาหนะ น้ำมัน และบันเทิง (ตารางที่ 11.4 และภาคผนวก 11-ก)

ตารางที่ 11.3 สัดส่วนภาระภาษีมูลค่าเพิ่มต่อรายได้ในปี 2547 และ 2550 จำแนกตามกลุ่มของครัวเรือนเรียงตามรายจ่ายเพื่อการอุปโภคบริโภค

กลุ่มของครัวเรือน เรียงตามรายจ่ายเพื่อการอุปโภคบริโภค	2547			2550		
	FW100	FW75W0	FW75W25	FW100	FW75W0	FW75W25
1 (จนสุด)	3.48	3.12	3.18	4.01	3.06	3.22
2	3.91	3.09	3.25	4.27	3.27	3.46
3	4.08	3.24	3.41	4.49	3.46	3.63
4	4.24	3.55	3.67	4.45	3.50	3.66
5	4.55	3.84	3.96	4.57	3.60	3.79
6	4.72	4.00	4.13	4.70	3.77	3.96
7	4.83	4.17	4.29	4.76	3.86	4.08
8	4.89	4.36	4.48	4.90	4.20	4.37
9	5.03	4.73	4.83	4.76	4.29	4.44
10 (รวยสุด)	4.90	6.06	5.82	4.34	5.82	5.49
เฉลี่ย	4.73	4.73	4.73	4.55	4.55	4.55

ที่มา: คำนวณจากอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริงและแบบแผนการบริโภคของครัวเรือนจากข้อมูล SES

ตารางที่ 11.4 สัดส่วนการใช้จ่ายของครัวเรือนจำแนกตามหมวดสินค้า เปรียบเทียบระหว่างกลุ่มครัวเรือนที่รวยสุดและกลุ่มครัวเรือนที่จนสุด

หมวดสินค้า	2547		2550	
	กลุ่มที่ 1 (จนสุด)	กลุ่มที่ 10 (รวยสุด)	กลุ่มที่ 1 (จนสุด)	กลุ่มที่ 10 (รวยสุด)
อาหาร	56.68	20.91	49.14	13.86
เครื่องคั้นไม่มีแอลกอฮอล์	0.63	0.75	6.69	8.41
เครื่องคั้นมีแอลกอฮอล์	1.09	1.71	0.95	1.52
ยาสูบ	1.02	0.50	0.80	0.44
เสื้อผ้าและรองเท้า	2.14	4.04	2.12	3.45
ค่าเช่าและค่าน้ำ	15.93	13.67	15.29	17.57
เชื้อเพลิงและแสงสว่างในครัวเรือน	6.32	3.48	5.23	3.25
เฟอร์นิเจอร์/เครื่องใช้ในครัวเรือน	2.09	2.10	2.44	3.19
ค่ารักษาพยาบาล/บริการส่วนบุคคล	4.70	5.55	4.74	6.41
ค่าเดินทาง	1.08	3.75	0.96	4.60
ค่าน้ำมันและบำรุงยานพาหนะ	4.04	8.28	6.09	10.39
ค่าซื้อยานพาหนะ	0.24	24.24	0.82	14.98
ค่าใช้จ่ายสื่อสาร	1.50	4.88	2.03	4.13
ค่าใช้จ่ายบันเทิง	2.55	6.14	2.71	7.81

ที่มา: คำนวณจากข้อมูล SES ปี 2547 และ 2550

เมื่อพิจารณาการกระจายภาระภาษีมูลค่าเพิ่มของครัวเรือน จากการจัดกลุ่มครัวเรือนตามรายได้ กลับพบว่า โครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นแบบถดถอย (regressive) โดยอัตราภาษีลดลงเมื่อรายได้ของครัวเรือนเพิ่มขึ้น (ตารางที่ 11.5) ทั้งๆ ที่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยเป็นการจัดเก็บที่อัตราคงที่แต่มีข้อยกเว้นบางประการ แต่ปรากฏว่ามีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราลดลงเมื่อฐานภาษีหรือรายได้สูงขึ้น เช่น ในกรณีที่มีการผลัดภาระภาษีทั้งหมดให้แก่ผู้บริโภค (FW100) กลุ่มที่จนสุด (กลุ่มที่ 1) มีภาระภาษีมูลค่าเพิ่มถึงร้อยละ 7.6 ของรายได้ในปี 2547 และร้อยละ 9.20 ในปี 2550 แต่ในกลุ่มที่มีรายได้สูงกว่ากลุ่มแรก กลับมีภาระภาษีมูลค่าเพิ่มคิดเป็นสัดส่วนที่ลดลงเมื่อเทียบกับรายได้ ตัวอย่างเช่น กรณีกลุ่มที่ร่ำรวยสุดมีสัดส่วนภาระภาษีมูลค่าเพิ่มต่อรายได้เพียงร้อยละ 3.8 ในปี 2547 และร้อยละ 3.82 ในปี 2550 เท่านั้น นอกจากนี้ ข้อสรุปข้างต้นยังสามารถพบในกรณีที่กำหนดรูปแบบการผลัดภาระภาษีแบบ FW75W0 และ FW75W25 เช่นกัน เพียงแต่ว่าสัดส่วนภาระภาษีมียุคแตกต่างกันไปแล้วแต่ข้อสมมติฐานที่กำหนดขึ้น กล่าวคือ ผู้ผลิตที่สามารถผลัดภาระภาษีบางส่วนไปยังพนักงานและลูกจ้างด้วยการปรับลดเงินเดือนและค่าจ้าง จะทำให้โครงสร้างภาษีมียุคถดถอยมากขึ้นกว่ากรณีที่ผู้ผลิตไม่สามารถผลัดภาระไปข้างหลัง

ตารางที่ 11.5 สัดส่วนภาวะภาษีมูลค่าเพิ่มต่อรายได้ในปี 2547 และ 2550 จำแนกตามกลุ่มของครัวเรือน
เรียงตามรายได้

กลุ่มของครัวเรือน เรียงตามรายได้	2547			2550		
	FW100	FW75W0	FW75W25	FW100	FW75W0	FW75W25
1 (จนสุด)	7.57	5.86	5.98	9.20	7.05	7.19
2	6.42	4.92	5.09	5.53	5.26	5.39
3	6.03	4.78	4.93	5.07	4.56	4.73
4	5.66	4.45	4.64	4.86	4.34	4.53
5	5.39	4.62	4.71	4.92	4.30	4.51
6	5.28	4.30	4.47	5.00	4.31	4.53
7	5.25	4.42	4.55	4.89	4.19	4.40
8	5.21	4.66	4.77	5.01	4.26	4.45
9	4.83	4.44	4.55	4.60	4.04	4.23
10 (รวยสุด)	3.77	5.00	4.80	3.82	4.86	4.57
เฉลี่ย	4.73	4.73	4.73	4.55	4.55	4.55

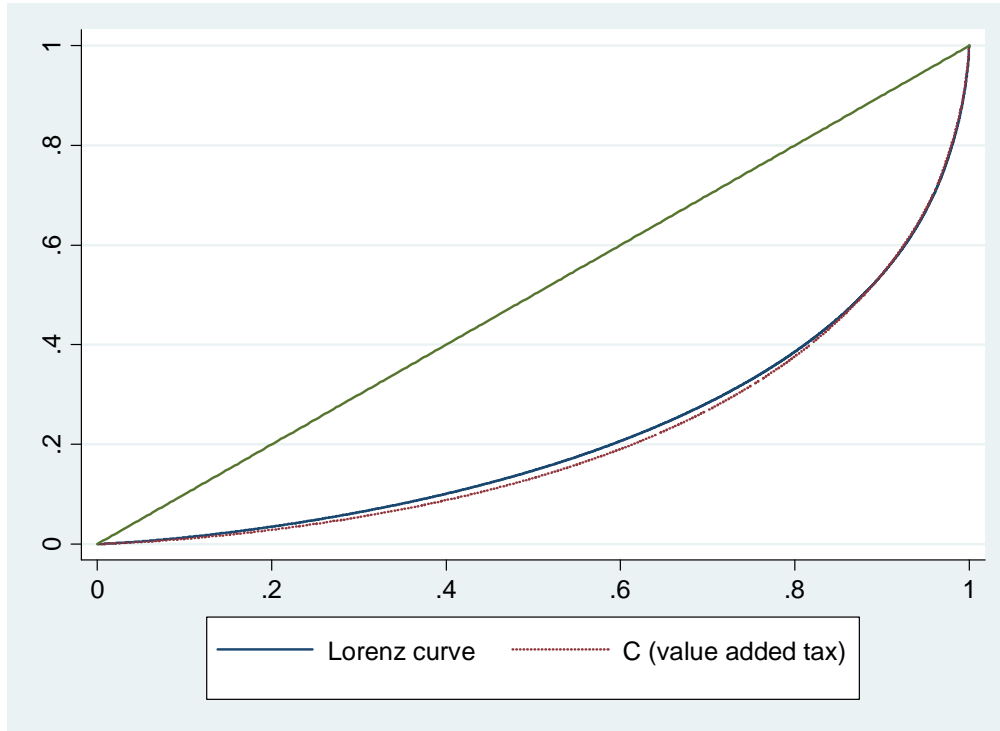
ที่มา: คำนวณจากอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริงและแบบแผนการบริโภคของครัวเรือนจากข้อมูล SES

รูปที่ 11.4 และ 11.5 เปรียบเทียบเส้นความแตกต่างสวัสดิการของครัวเรือน (Lorenz curve) กับเส้นการกระจุกตัวของภาวะภาษี (Concentration curve) ตามกรอบการวิเคราะห์ของ Yitzhaki and Slemrod (1991) เพื่อประเมินว่าโครงสร้างภาษีที่ศึกษานั้นมีลักษณะก้าวหน้า (progressive) ถดถอย (regressive) หรือคงที่ (neutral) โดยที่เส้น Lorenz curve แสดงความสัมพันธ์ระหว่างร้อยละสะสมของจำนวนประชากรกับร้อยละสะสมของสวัสดิการ หากเส้นโค้งนี้อยู่ห่างไกลจากเส้นทแยงมุม 45 องศา ยิ่งมาก แสดงว่าปัญหาความเหลื่อมล้ำหรือการกระจายรายได้ที่ไม่เป็นธรรมของคนในสังคมมีความรุนแรงมาก ในขณะที่เส้น Concentration curve ของภาวะภาษีมูลค่าเพิ่มแสดงความสัมพันธ์ระหว่างร้อยละสะสมของจำนวนประชากรกับร้อยละสะสมของภาวะภาษีที่เกิดขึ้น ทั้งนี้ การศึกษาแทนสวัสดิการของครัวเรือนด้วยค่าใช้จ่ายการอุปโภคบริโภคของครัวเรือน แทนนอนในรูปที่ 11.4 และ 11.5 แสดงร้อยละสะสมของจำนวนประชากรจากผู้ที่มีรายได้น้อยที่สุดไปจนถึงมากที่สุด ส่วนแกนตั้งแสดงร้อยละสะสมของรายได้สำหรับเส้น Lorenz curve หรือร้อยละสะสมของภาวะภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเส้น Concentration curve ทั้งนี้ จากการศึกษาของ Yitzhaki and Slemrod (1991) หากเส้น Concentration curve อยู่ต่ำกว่าเส้น Lorenz curve โครงสร้างภาษีนั้นมีลักษณะก้าวหน้า กล่าวคือ คนที่มีรายได้ต่ำมีภาวะภาษีต่ำกว่าคนที่มีรายได้สูงกว่า

โดยรวมพบว่า เส้น Lorenz curve อยู่เหนือเส้น Concentration curve ของภาวะภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งในปี 2547 และ 2550 ซึ่งหมายความว่า โครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่มมีลักษณะก้าวหน้า (progressive) ซึ่งสอดคล้องกับ

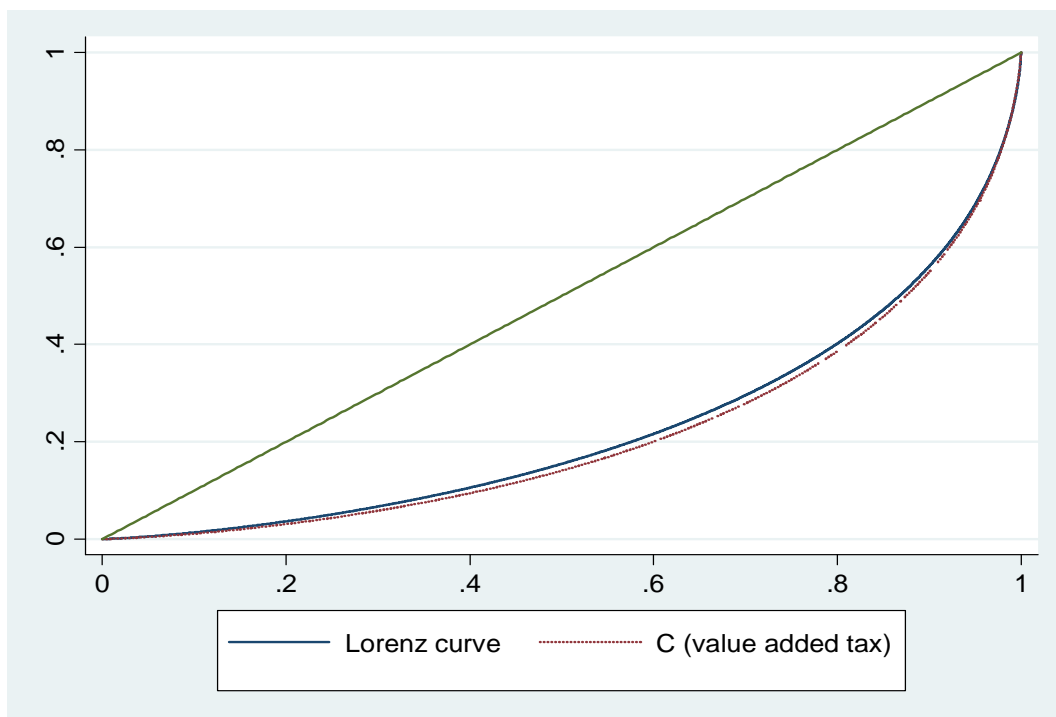
ข้อสรุปในตารางที่ 11.3 อย่างไรก็ดี หากรัฐจะเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่สูงขึ้นบ้างในขณะที่นำรายได้ที่เพิ่มขึ้นจากการจัดเก็บภาษีบางส่วนไปใช้ในโครงการที่เน้นสวัสดิการของประชาชน จะช่วยให้ประชาชนโดยรวมมีความเป็นอยู่ทางเศรษฐกิจที่ดีขึ้น

รูปที่ 11.4 การเปรียบเทียบ Lorenz curve และ Concentration curve ของภาษีมูลค่าเพิ่ม (ปี 2547)



ที่มา: จากการคำนวณ

รูปที่ 11.5 การเปรียบเทียบ Lorenz curve และ Concentration curve ของภาษีมูลค่าเพิ่ม (ปี 2550)



ที่มา: จากการคำนวณ

อย่างไรก็ดี การปรับเพิ่มอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นสิ่งที่น่าจะเกิดขึ้นในอนาคต เพราะรัฐบาลได้กำหนดกรอบเวลาที่จะปรับขึ้นอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ที่ผ่านมามีข้อติดขัดบางประการ กล่าวคือ มีแรงกดดันทางการเมืองและสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจที่ยังไม่เอื้อต่อการปรับเพิ่มอัตราภาษีในภาวะที่เศรษฐกิจโลกชะลอตัวลงภายหลังได้รับผลกระทบจากวิกฤตการณ์การเงินในช่วงที่ผ่านมา หากพื้นที่ที่จะปรับเพิ่มอัตราภาษี ก็จะไปซ้ำเติมภาวะเศรษฐกิจภายในประเทศเพราะจะไปกดดันทำให้การบริโภคภายในประเทศลดลงได้ ดังนั้นรัฐบาลจึงได้ต่ออายุภาษีมูลค่าเพิ่มที่ร้อยละ 7 ต่อไปแต่กรอบเวลาของการต่ออายุครั้งล่าสุดนี้จะสิ้นสุดลงในเดือนกันยายนปี 2553 นี้ อย่างไรก็ดี หลังจากที่เศรษฐกิจเริ่มฟื้นตัว รัฐบาลอาจจะทบทวนและพิจารณาปรับเพิ่มอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอีกครั้ง แต่การปรับขึ้นภาษีจากปัจจุบันที่ร้อยละ 7 เป็น 10 จะส่งผลอย่างไรต่อการบริโภคครัวเรือน

การศึกษานี้ได้วิเคราะห์เพิ่มเติมโดยใช้ค่าความยืดหยุ่นของอุปสงค์ต่อราคาในสินค้า 10 หมวด ประกอบด้วย อาหาร เครื่องดื่มที่มีแอลกอฮอล์ ยาสูบ เสื้อผ้าและรองเท้า เชื้อเพลิงและแสงสว่างในครัวเรือนเฟอร์นิเจอร์และเครื่องใช้ในครัวเรือน การรักษาพยาบาลและบริการส่วนบุคคล สื่อสาร บันเทิง และอื่นๆ ซึ่งประมาณค่าโดย Chandoevrit and Dahlby (2006) (ดูค่าความยืดหยุ่นในตารางภาคผนวก 11-ข) และนำค่าความยืดหยุ่นที่เกี่ยวข้องเหล่านี้ไปใช้คำนวณร่วมกับข้อมูลค่าใช้จ่ายอุปโภคบริโภคของครัวเรือนที่ได้จากการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือนของสำนักงานสถิติแห่งชาติ เพื่อหาอัตราการเปลี่ยนแปลงของการบริโภคภาคครัวเรือนในกรณีที่รัฐบาลปรับเพิ่มอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มจากร้อยละ 7 เป็นร้อยละ 10 ซึ่งจะทำให้ราคาปรับเพิ่มขึ้นประมาณร้อยละ 2.8 โดยกำหนดให้ปัจจัยอื่นๆ ไม่เปลี่ยนแปลง

หากกำหนดให้ปัจจัยอื่นๆ ไม่เปลี่ยนแปลง โดยที่การปรับขึ้นภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ส่งผลกระทบต่อภาคเศรษฐกิจอื่นๆ ในระยะสั้น การขึ้นอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มจะทำให้การใช้สอยของครัวเรือนลดลงเฉลี่ยร้อยละ 1.02 แต่หากพิจารณาความเปลี่ยนแปลงของการบริโภคในแต่ละกลุ่มครัวเรือนจากกลุ่มที่จนสุดไปหากกลุ่มที่ร่ำรวยสุดพบว่า การใช้จ่ายด้านอุปโภคบริโภคของครัวเรือนลดลงเฉลี่ยร้อยละ 0.79 ในกลุ่มที่จนที่สุด (กลุ่มที่ 1) และร้อยละ 1.16 ในกลุ่มที่ร่ำรวยที่สุด (กลุ่มที่ 10) (ดูตารางที่ 11.6) อนึ่ง หากพิจารณาการเปลี่ยนแปลงของการบริโภคภาคครัวเรือนเป็นรายหมวดค่าใช้จ่าย พบว่าครัวเรือนจะใช้จ่ายลดลงในหมวดสุขภาพ (ร้อยละ 4.27) หมวดเครื่องดื่มแอลกอฮอล์ (ร้อยละ 2.36) หมวดค่าเช่าและน้ำประปา (ร้อยละ 2.35) หมวดยาสูบ (ร้อยละ 2.24) หมวดบันเทิง (ร้อยละ 1.6) หมวดการเดินทางและชื้อยานพาหนะ (ร้อยละ 1.27) สำหรับหมวดอาหารและเครื่องดื่มไม่มีแอลกอฮอล์นั้น พบว่า ค่าใช้จ่ายในการบริโภคสินค้าหมวดนี้จะลดลงไม่มากนัก

ตารางที่ 11.6 อัตราการเปลี่ยนแปลงของการบริโภคในกรณีที่ภาษีเพิ่มขึ้นจากร้อยละ 7 เป็นร้อยละ 10

กลุ่มของครัวเรือนเรียงตามรายจ่าย	อัตราการเปลี่ยนแปลงของการบริโภค (%)
1 (จนสุด)	-0.79
2	-0.81
3	-0.85
4	-0.88
5	-0.90
6	-0.94
7	-0.97
8	-1.00
9	-1.04
10 (รวยสุด)	-1.16
รวม	-1.02

ที่มา: จากการคำนวณ

หากพิจารณาอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริงรายหมวดสินค้าในตารางที่ 11.7 ประกอบกับแบบแผนการบริโภคและการเปลี่ยนแปลงของค่าใช้จ่าย สินค้าที่ครัวเรือนยากจนส่วนใหญ่บริโภคจะกระจุกตัวอยู่ในหมวดอาหารสูงถึงร้อยละ 50-57 ของค่าใช้จ่ายรวม ในขณะที่อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริงในหมวดผลผลิตทางการเกษตร (ISIC หมวด 1 และ 5) มีค่าต่ำมากอยู่แล้วซึ่งเป็นเพราะภาครัฐได้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่สินค้าส่วนใหญ่ที่เกี่ยวข้องกับพืชผลผลิตทางการเกษตรและปัจจัยการผลิตจำพวกปุ๋ยและเคมีภัณฑ์สำหรับพืชและสัตว์ แม้ว่าการขึ้นภาษีมูลค่าเพิ่มไม่น่าจะมีผลกระทบต่อครัวเรือนยากจนมากนักในหมวดสินค้านี้ดังกล่าว แต่อาจมีผลกระทบเชิงลบต่อการใช้จ่ายในส่วนที่เกี่ยวข้องกับค่าเช่าและค่าน้ำประปา รวมถึงค่าใช้จ่ายหมวดสุขภาพและบริการส่วนบุคคล แม้ว่ามีข้อยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแก่ค่าเวชภัณฑ์และการให้บริการรักษาพยาบาล แต่ค่าใช้จ่ายของใช้ส่วนบุคคลต่างๆ ยังคงต้องเสียภาษีอยู่ ซึ่งน่าจะส่งผลกระทบต่อคุณภาพและการดำรงชีวิตของประชาชน ทั้งนี้ในการจัดการกับผลกระทบข้างต้น ภาครัฐควรหามาตรการเสริมเพื่อบรรเทาความเดือดร้อนของประชาชนคนยากจนส่วนใหญ่ หนึ่งในช่วงที่ผ่านมารัฐบาลได้สร้างระบบหลักประกันสุขภาพถ้วนหน้าซึ่งให้หลักประกันการรักษาพยาบาลแก่ประชาชน รวมถึงการอุดหนุนค่าน้ำค่าไฟแก่ครัวเรือนที่มีการใช้จ่ายสาธารณูปโภคเหล่านี้ต่ำกว่าเกณฑ์ที่กำหนด เป็นต้น อย่างไรก็ตาม มาตรการลักษณะนี้ต้องใช้งบประมาณรวมกันจำนวนมาก รัฐคงต้องเร่งพัฒนาระบบเพื่อให้เกิดความยั่งยืนในระยะยาว

ตารางที่ 11.7 อัตรากำไรมูลค่าเพิ่มที่แท้จริง จำแนกตามรหัส ISIC

2-digit ISIC	รายละเอียด	2547	2550
01	เกษตรกรรม การล่าสัตว์และบริการที่เกี่ยวข้อง	0.04	0.15
02	การป่าไม้ การทำไม้ การตัดไม้และบริการที่เกี่ยวข้อง	6.46	4.37
05	การประมง	0.49	0.00
13	การทำเหมืองแร่ โลหะ	1.36	0.00
14	การทำเหมืองแร่และเหมืองหินอื่น ๆ	2.52	4.31
15	การผลิตผลิตภัณฑ์อาหารและเครื่องดื่ม	1.33	1.62
17	การผลิตสิ่งทอสิ่งถัก	0.16	0.26
18	การผลิตเครื่องแต่งกาย รวมทั้งการตกแต่งและซ่อมสิ่งขนสัตว์	0.20	0.29
19	การฟอก ตกแต่งหนังสัตว์ รวมทั้งการผลิตกระเป๋า รองเท้า	0.27	0.32
20	การผลิตไม้ ผลิตภัณฑ์จากไม้ ยกเว้นเครื่องเรือน สิ่งของจากฟาง	0.51	0.62
21	การผลิตกระดาษและผลิตภัณฑ์จากกระดาษ	1.63	1.81
22	การพิมพ์โฆษณา การพิมพ์และการทำสำเนาที่อื่น	3.69	3.91
23	การผลิตถ่าน ไม้กัก ผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการกลั่นน้ำมันปิโตรเลียม	0.00	0.00
24	การผลิตเคมีภัณฑ์และผลิตภัณฑ์เคมี	0.08	0.08
25	การผลิตผลิตภัณฑ์ยางและผลิตภัณฑ์พลาสติก	0.10	-
26	การผลิตผลิตภัณฑ์จากแร่โลหะ	3.16	2.68
27	การผลิตโลหะขั้นมูลฐาน	0.27	1.81
28	การผลิตผลิตภัณฑ์ที่ทำจากโลหะประดิษฐ์ ยกเว้นเครื่องจักรอุปกรณ์	0.31	0.29
29	การผลิตเครื่องจักรและอุปกรณ์ซึ่งมิได้จัดประเภทไว้ในที่อื่น	0.15	0.14
30	การผลิตเครื่องจักรสำนักงาน เครื่องทำบัญชีและ เครื่องคำนวณ	0.03	0.03
31	การผลิตเครื่องจักรที่ใช้พลังงานไฟฟ้าและเครื่องมือไฟฟ้า	0.04	0.05
32	การผลิตอุปกรณ์และเครื่องมือทางวิทยุ โทรทัศน์และการสื่อสาร	0.01	0.02
33	การผลิตเครื่องมือที่ใช้การแพทย์ การวัดความเที่ยง นาฬิกา	0.12	0.16
34	การผลิตยานยนต์ รถพ่วงและรถกึ่งรถพ่วง	0.43	0.00
35	การผลิตอุปกรณ์การขนส่งอื่น ๆ	0.06	0.28
36	การผลิตเครื่องเรือนและการผลิตซึ่งมิได้จัดประเภทไว้ในที่อื่น	0.13	0.19
37	การนำผลิตภัณฑ์เก่ากลับมาใช้ใหม่ (Recycling)	0.75	3.07
40	การไฟฟ้า แก๊ส ไอน้ำและน้ำร้อน	6.69	6.43
41	การเก็บน้ำ การทำน้ำให้บริสุทธิ์และการจ่ายน้ำ (การประปา)	6.80	-
45	การก่อสร้าง	4.38	6.38
50	การขาย ซ่อมแซมยานยนต์และจักรยานยนต์ การขายปลีกน้ำมันฯ	0.96	0.72
51	การขายส่ง และการค้าเพื่อค้าขายหน้า ยกเว้นยานยนต์ จักรยานยนต์	1.25	1.05
52	การขายปลีก การซ่อมแซมของใช้ส่วนบุคคลและของใช้ในครัวเรือน	2.99	4.14

2-digit ISIC	รายละเอียด	2547	2550
55	โรงแรมและภัตตาคาร	6.49	6.00
60	การขนส่งทางบกและการขนส่งทางท่อลำเลียง	2.87	1.16
61	การขนส่งทางน้ำ	0.04	0.05
62	การขนส่งทางอากาศ	0.02	0.05
63	บริการที่เกี่ยวข้องกับการขนส่งและบริการด้านการท่องเที่ยว	1.99	2.09
64	การไปรษณีย์และการโทรคมนาคม	6.98	6.88
65	ตัวกลางทางการเงิน ยกเว้นการประกันภัย กองทุนบำเหน็จบำนาญ	6.83	6.30
66	ประกันภัย กองทุนบำเหน็จบำนาญ เว้นการประกันสังคมภาคบังคับ	6.75	6.82
67	บริการเสริมสถาบันการเงิน	7.26	7.13
70	บริการด้านอสังหาริมทรัพย์	2.80	4.39
71	บริการให้เช่าเครื่องจักรอุปกรณ์ การให้เช่าของใช้ส่วนบุคคล	4.22	5.42
72	กิจกรรมด้านคอมพิวเตอร์และกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง	5.17	5.11
73	การวิจัยและพัฒนา	3.98	4.58
74	บริการด้านธุรกิจอื่น ๆ	4.62	3.76
75	การบริหารราชการ การป้องกันประเทศ การประกันสังคมภาคบังคับ	3.88	3.88
80	การศึกษา	4.35	4.77
85	การบริการด้านสุขภาพและงานสังคมสงเคราะห์	6.51	5.48
90	การกำจัดสิ่งปฏิกูลและขยะ การสุขภาพิบาลและบริการ	6.12	6.49
91	องค์กรสมาชิก ซึ่งมีได้จัดประเภทไว้ในที่อื่น	6.89	6.92
92	กิจกรรมนันทนาการ วัฒนธรรม และการกีฬา	6.43	6.10
93	กิจกรรมด้านการบริการอื่น ๆ	4.72	4.39
99	องค์กรระหว่างประเทศและองค์กรต่างประเทศอื่น ๆ และสมาชิก	4.20	4.06

ที่มา: จากการคำนวณโดยใช้ข้อมูลจากกรมสรรพากร

ผลการศึกษาข้างต้นได้แสดงภาพรวมของการกระจายภาระภาษีมูลค่าเพิ่มสู่ครัวเรือนที่มีฐานะแตกต่างกันและชี้ให้เห็นว่าโครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่มโดยรวมมีลักษณะอย่างไร ประเด็นคำถามสำคัญถัดไป คือ ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดขึ้นจะไปตกอยู่กับฝ่ายใดระหว่างผู้บริโภคกับผู้ผลิตนั้น อย่างไรก็ดี ความสามารถในการผลักภาระภาษีมูลค่าเพิ่มไปให้ผู้บริโภคได้มากหรือน้อยนั้นขึ้นอยู่กับหลายปัจจัย โดยเฉพาะความยืดหยุ่นต่อราคาของอุปสงค์และอุปทานของสินค้าและมีความแตกต่างกันในแต่ละประเภทสินค้า ซึ่งหมายความว่าภาษีมูลค่าเพิ่มอาจก่อภาระมากให้แก่ผู้บริโภคสินค้าบางประเภท แต่มีผลกระทบน้อยกับผู้บริโภคสินค้าประเภทอื่นๆ ฉะนั้น จึงจำเป็นที่จะต้องวิเคราะห์การผลักภาระภาษีเป็นรายสินค้า แต่การศึกษานี้วิเคราะห์เฉพาะสินค้าจำพวกเครื่องดื่ม ได้แก่ เบียร์ สุราพิเศษ และเครื่องดื่มที่ไม่มีแอลกอฮอล์

อนึ่ง การวิเคราะห์ว่าภาวะภาษีมูลค่าเพิ่มจะตกอยู่กับฝ่ายใดมากกว่ากันระหว่างผู้บริโภคร่วมกับผู้ผลิตนั้น สามารถพิจารณาได้จากค่าความยืดหยุ่นของอุปสงค์และอุปทานของสินค้าต่อราคา ซึ่งเป็นปัจจัยสำคัญที่กำหนดขนาดและทิศทางของการผลักระภาษี กล่าวคือ

- ก) ถ้าอุปสงค์ของสินค้ามีความยืดหยุ่นโดยเปรียบเทียบเท่ากับอุปทาน ผู้ผลิตและผู้บริโภคจะรับภาระภาษีเท่าๆ กัน
- ข) ถ้าอุปสงค์ของสินค้ามีความยืดหยุ่นโดยเปรียบเทียบน้อยกว่าอุปทาน ผู้ซื้อจะต้องรับภาระภาษีมากกว่าผู้ผลิต
- ค) ถ้าอุปสงค์ของสินค้ามีความยืดหยุ่นโดยเปรียบเทียบมากกว่าอุปทาน ผู้ผลิตจะต้องรับภาระภาษีมากกว่าผู้ซื้อ
- ง) ในกรณีที่ความยืดหยุ่นของทั้งอุปสงค์และอุปทานมีค่าเท่ากับศูนย์นั้น การเก็บภาษีจากฝ่ายหนึ่งฝ่ายใด จะทำให้ฝ่ายตรงข้ามต้องรับภาระภาษีไปทั้งหมด

ตารางที่ 11.8 แสดงผลการประมาณค่าความยืดหยุ่นของอุปสงค์และอุปทานต่อราคาของสินค้าจำพวกเครื่องดื่ม 3 ชนิด ซึ่งประกอบด้วย เบียร์ สุราพิเศษ และเครื่องดื่มที่ไม่มีแอลกอฮอล์ ทั้งนี้ผลการประมาณค่าความยืดหยุ่นจะแตกต่างกันไปในแต่ละการศึกษาซึ่งขึ้นอยู่กับแบบจำลองที่ใช้ในการศึกษานั้นๆ ตัวอย่างเช่นในกรณีที่เป็นสินค้าจำพวกเบียร์ สุราพิเศษ และเครื่องดื่มที่ไม่มีแอลกอฮอล์นั้น ค่าความยืดหยุ่นของอุปสงค์ค่อนข้างหลากหลาย ผลการศึกษาของ ภูมิฐาน รังคกุลนุวัฒน์ (2541) แสดงให้เห็นว่าอุปสงค์ของสินค้าทั้งสามมีความยืดหยุ่นสูง (elastic) ซึ่งมีค่าสัมบูรณ์มากกว่า 1 ในขณะที่ผลการศึกษานี้เช่น Chandoewit and Dahlby (2006) และ นิพนธ์ พัวพงศกรและคณะ (2550) ซึ่งว่าสินค้าเหล่านี้มีความยืดหยุ่นน้อย ทั้งนี้ หากใช้ผลการประมาณของ ภูมิฐาน รังคกุลนุวัฒน์ (2541) ซึ่งใช้แบบจำลองลักษณะเดียวกันในการคำนวณความยืดหยุ่นของทั้งอุปสงค์และอุปทานของสินค้าทั้งสามชนิด เป็นฐานในการใช้เปรียบเทียบ พบว่า เครื่องดื่มที่ไม่มีแอลกอฮอล์และสุราพิเศษมีค่าความยืดหยุ่นของอุปสงค์สูงกว่าอุปทานมากซึ่งหมายความว่าผู้ผลิตจะเป็นผู้ที่รับภาระภาษีเสียส่วนใหญ่ สำหรับสินค้าเบียร์นั้น ความยืดหยุ่นของอุปสงค์และอุปทานของสินค้าเบียร์มีค่าใกล้เคียงกัน จึงคาดได้ว่าผู้ผลิตและผู้บริโภคจะมีภาระภาษีที่ใกล้เคียงกัน โดยที่ผู้ผลิตจะเป็นผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มสูงกว่าเล็กน้อย

ตารางที่ 11.8 ความยืดหยุ่นของอุปสงค์และอุปทานต่อราคา

สินค้า	ความยืดหยุ่นของอุปทาน	ความยืดหยุ่นของอุปสงค์
เบียร์	1.17 ¹	-1.48 ¹ / -0.84 ² / -0.3~-0.5 ³
เครื่องดื่มที่ไม่มีแอลกอฮอล์	0.66 ¹	-2.29 ¹ / -0.10 ² / -0.17 ⁴ / -0.07 ⁴
สุราพิเศษ	0.54 ¹	-1.97 ¹ / -0.84 ²

หมายเหตุ * ความยืดหยุ่นคำนวณโดยใช้แบบจำลอง Almost Ideal Demand System โดยที่เบียร์และสุราพิเศษจัดอยู่ในหมวดเครื่องดื่มที่มีแอลกอฮอล์จึงใช้ค่าความยืดหยุ่นเดียวกันในขณะที่เครื่องดื่มที่ไม่มีแอลกอฮอล์จัดอยู่ในหมวดอาหาร

ที่มา: ¹ ภูมิฐาน รังคกุลนุวัฒน์ (2541) ² Chandoewit and Dahlby (2006)

³ นิพนธ์ พัวพงศกรและคณะ (2550) ⁴ เครือมาศ จีรพรชัย (2544)

ตารางที่ 11.9 สรุปผลการศึกษาของ ภูมิฐาน รังคกุลนวัฒน์ (2541) ที่เกี่ยวกับการกระจายภาระภาษีระหว่างผู้บริโภครวมและผู้ผลิต ซึ่งชี้ให้เห็นว่า หากรัฐบาลขึ้นอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มจากร้อยละ 7 เป็นร้อยละ 10 โดยรวมแล้วผู้ประกอบการจะต้องแบกรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มของสินค้าทั้งสามชนิดนี้ในสัดส่วนที่สูงเมื่อเทียบกับสัดส่วนภาระภาษีของผู้บริโภค เช่น กรณีสุราพิเศษ ผู้บริโภคแบกรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มเพียงร้อยละ 22 ของรายได้ภาษีทั้งหมดที่รัฐบาลได้จากการขึ้นภาษี ในขณะที่ผู้ประกอบการมีภาระภาษีสูงถึงร้อยละ 78 เป็นต้น สำหรับภาระภาษีส่วนเกิน (excess burden) ที่เกิดขึ้นนั้นอยู่ในระดับต่ำประมาณร้อยละ 2.9 เท่านั้น⁵

ตารางที่ 11.9 ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ผลิต ผู้บริโภค และภาระส่วนเกิน

สินค้า	% ของรายได้ภาษีทั้งหมดในสินค้าดังกล่าวที่รัฐบาลได้จากการขึ้นอัตราภาษี		
	ภาระภาษีของผู้ผลิต	ภาระภาษีของผู้บริโภค	ภาระภาษีส่วนเกิน
เบียร์	55.8	44.2	2.17
เครื่องดื่มไม่มีแอลกอฮอล์	76.77	24.23	3.43
สุราพิเศษ	78.43	21.57	2.92

ที่มา: ภูมิฐาน รังคกุลนวัฒน์ (2541)

11.3.3 ปัญหาที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

ปัญหาที่พบเห็นบ่อยครั้งในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ การใช้ใบกำกับภาษีปลอมเพื่อขอลดภาษีและความล่าช้าในกระบวนการขอลดภาษี สำหรับประเด็นการใช้ใบกำกับภาษีปลอมนั้น พบว่า มีผู้ประกอบการบางส่วนใช้ใบกำกับภาษีปลอมในการขอลดภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อที่จะทำให้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มลดลงและอาจได้คืนภาษีเป็นจำนวนมากจากการนำเอาใบกำกับภาษีซื้อที่ปลอมแปลงขึ้นไปใช้ในการขอเครดิตภาษี หากหน่วยงานที่รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีขาดระบบการจัดเก็บและตรวจสอบที่รัดกุมและมีประสิทธิภาพจะทำให้เกิดการรั่วไหลของรายได้ภาษีได้ ทั้งนี้จากตารางที่ 11.10 พบว่า ในช่วงหลายปีที่ผ่านมาได้มีการขอลดภาษีเพิ่มมากขึ้นอย่างต่อเนื่อง แต่ไม่ทราบแน่ชัดว่าในจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ขอลดไปแล้วนั้น เกิดจากการทุจริตขอลดภาษีโดยใช้ใบกำกับภาษีปลอมและเกิดการรั่วไหลของรายได้ภาษีอากรมากน้อยเพียงไร นอกจากนี้ ที่ผ่านมามีพบว่าการสรรพากรมีส่วนของภาษีค้างชำระจำนวนมากหลายหมื่นล้านบาท ส่วนหนึ่งเป็นเพราะบริษัทปิดกิจการไปโดยที่ยังไม่เสียภาษีนิติบุคคลและส่วนใหญ่ยังเกิดจากกรณี ใบกำกับภาษีมูลค่าเพิ่มปลอมทำให้เกิดตัวเลขค้างชำระสูง เป็นต้น

สำหรับประเด็นความล่าช้าของการขอลดภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น กรมสรรพากรมีนโยบายที่จะคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับผู้ประกอบการให้ถูกต้องและรวดเร็ว แต่กระบวนการตรวจสอบและคืนภาษียังคงต้องใช้

⁵ ภาระภาษีส่วนเกิน (excess burden) เป็นต้นทุนที่เกิดจากการเก็บภาษีซึ่งผู้บริโภครวมและผู้ผลิตต้องเสียไปแต่ไม่มีผู้ใดได้รับประโยชน์ ซึ่งก็คือความสูญเสียของสังคมที่เกิดขึ้นจากการเก็บภาษี

เวลาในการดำเนินการนานพอควร นอกจากนั้น แม้ว่าในปัจจุบัน ได้ปรับเปลี่ยนวิธีดำเนินการ โดยแบ่งกลุ่มผู้ประกอบการออกเป็น 2 กลุ่มหลัก คือ กลุ่มผู้ส่งออกกับผู้ประกอบการในประเทศประเภทซื้อมาขายไป แต่ดูเหมือนว่าจะเน้นอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้ส่งออก ในขณะที่มีการดำเนินงานที่เข้มงวดกับผู้ประกอบการประเภทซื้อมาขายไป ฉะนั้น เมื่อเกิดความล่าช้าในกระบวนการคืนภาษีโดยเฉพาะในกรณีมีการขอคืนภาษีจำนวนมาก ย่อมทำให้ผู้ประกอบการต้องสูญเสียโอกาสในการใช้เงินคืนภาษีในการลงทุนหรือใช้จ่ายหมุนเวียนในกิจการหรือในบางกรณีจำเป็นต้องหาแหล่งเงินทุนหมุนเวียนสำรองอื่นมาทดแทนซึ่งมีต้นทุนทางการเงินและเป็นต้นทุนเพิ่มเติมสำหรับผู้ประกอบการ

ตารางที่ 11.10 มูลค่าการจัดเก็บภาษีและคืนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยเฉลี่ย (หน่วย: พันล้านบาท)

	2536-2540	2541-2543	2544-2549	2550	2551
ภาษีมูลค่าเพิ่ม	158.11	208.96	304.05	434.27	503.44
การคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม	37.63	58.62	90.92	150.03	173.99
สัดส่วนการคืนภาษีต่อการจัดเก็บ VAT (%)	25.21	28.03	29.67	34.55	34.56

ที่มา: คำนวณจากข้อมูลของกรมสรรพากร

อย่างไรก็ดี การศึกษาของ นิตินัย ศิริสมรรถการ (2551) ซึ่งให้เห็นเพิ่มเติมว่า ผู้ส่งออกที่ได้รับคืนภาษียังแบ่งได้เป็น 3 ประเภท คือ ผู้ส่งออกที่ดี ผู้ส่งออกที่ขึ้นทะเบียน และผู้ส่งออกทั่วไป โดยที่ระยะเวลาการได้รับคืนภาษีจะแตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับประเภทของผู้ส่งออกข้างต้นและวิธีการยื่นขอคืนภาษี หากเป็นผู้ส่งออกที่ดีและยื่นขอคืนภาษีผ่านอินเทอร์เน็ต จะได้รับพิจารณาคืนภาษีเร็วที่สุดภายใน 15 วัน ส่วนผู้ส่งออกทั่วไปไม่ว่าจะยื่นผ่านอินเทอร์เน็ตหรือผ่านช่องทางปกติ จะต้องใช้ระยะเวลานานถึง 90 วัน หากพิจารณาจากฐานข้อมูลของกรมสรรพากร ณ วันที่ 30 กันยายน 2550 พบว่า ผู้ส่งออกที่ดีมีสัดส่วนเพียงร้อยละ 4.5 เท่านั้น ในขณะที่ผู้ส่งออกทั่วไปมีสัดส่วนสูงถึงร้อยละ 83 ฉะนั้นเพื่อลดภาระต้นทุนของผู้ส่งออกส่วนใหญ่ลงในขณะเดียวกันรักษาผลประโยชน์ของรัฐ กรมสรรพากรควรหาแนวทางเพิ่มประสิทธิภาพในการตรวจสอบและคืนภาษี รวมทั้งต้องทบทวนหลักเกณฑ์ในการจดทะเบียนผู้ส่งออกและยกระดับผู้ส่งออกทั่วไปให้ก้าวขึ้นไปอยู่ในกลุ่มผู้ส่งออกที่ดี มีคุณภาพและน่าเชื่อถือเพื่อลดภาระงานด้านการจัดเก็บและคืนภาษีของกรมสรรพากร

โดยรวมแล้ว โครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่มในทางปฏิบัติอาจจะยังไม่ได้สร้างความเป็นธรรมแก่สังคมโดยอย่างน้อยที่สุดเกิดความไม่เสมอภาคในแนวดิ่ง (vertical tax equity) ในระดับธุรกิจ กล่าวคือผู้ประกอบการกิจการขนาดใหญ่เสียภาษีน้อยกว่าความสามารถในการจ่ายมาก ส่วนหนึ่งเป็นเพราะกิจการขนาดใหญ่เหล่านั้นทำธุรกิจที่เสียภาษีในอัตราร้อยละศูนย์ เช่น การส่งออกสินค้า การให้บริการขนส่งระหว่างประเทศ การขายสินค้าหรือการให้บริการระหว่างคลังสินค้าทัณฑ์บนด้วยกันหรือระหว่างผู้ประกอบการที่อยู่ในเขตอุตสาหกรรมส่งออก เป็นต้น ข้อค้นพบเหล่านี้นำไปสู่ประเด็นคำถามที่ว่า ควรทำอย่างไรเพื่อให้โครงสร้างภาษีมีความเป็นธรรมมากขึ้น การจะหันไปใช้โครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่มแบบหลายอัตราคงเป็นเรื่องที่ทำได้ยากในทางปฏิบัติเพราะก่อต้นทุนการดำเนินการที่สูง และอาจไปบิดเบือนพฤติกรรมการผลิตและการบริโภค

รวมทั้งสร้างแรงจูงใจให้หนีภาษีได้เช่นกัน ฉะนั้น รัฐจำเป็นต้องใช้ช่องทางภาษีอื่นๆ แทนที่จะเน้นการจับกุม ภาษีทางอ้อม เช่น การเก็บภาษีจากฐานรายได้หรือทรัพย์สินตามความสามารถในการเสียภาษี การทบทวน มาตรการค่าลดหย่อนภาษีบางประเภทเสียใหม่ เพื่อไม่ให้เอื้อประโยชน์มากเกินไปแก่กลุ่มผู้ที่มีรายได้สูงดังที่ กล่าวไว้แล้วในบทก่อนหน้า เป็นต้น

11.4 ภาษีศุลกากร

11.4.1 ภาพรวมโครงสร้างภาษีศุลกากรขาเข้าของไทย

นับตั้งแต่ปี 2533 โครงสร้างภาษีศุลกากรของไทยได้เปลี่ยนแปลงไปค่อนข้างชัดเจนโดยเป็นผลจากการ ปฏิรูปโครงสร้างพิกัตอัตราศุลกากรและการปรับลดอัตราภาษีนำเข้าของไทยให้สอดคล้องกับข้อตกลงการค้าที่ มีอยู่กับองค์การการค้าโลก (WTO) เขตการค้าเสรีอาเซียน (AFTA) การเจรจาการค้าเสรีข้อตกลงอื่นๆ

เดิมทีก่อนปี 2533 โครงสร้างภาษีศุลกากรของไทยมีอัตราเฉลี่ยสูงถึงร้อยละ 43.61 และอัตราภาษี ศุลกากรมีช่วงกว้างมากโดยมีอัตราสูงสุดที่ร้อยละ 200 เพราะรัฐบาลใช้มาตรการภาษีอัตราสูงเป็นเครื่องมือหา รายได้และคุ้มครองอุตสาหกรรมภายในประเทศเพื่อมิให้ถูกแย่งตลาดโดยสินค้าอุตสาหกรรมนำเข้าจาก ต่างประเทศ ซึ่งเป็นไปตามแผนพัฒนาอุตสาหกรรมที่เน้นการผลิตเพื่อทดแทนการนำเข้า อย่างไรก็ตาม เมื่อ รัฐบาลมีนโยบายที่จะสนับสนุนการผลิตเพื่อการส่งออกพร้อมทั้งนานับประเทศเริ่มให้ความสำคัญกับการลด กำแพงภาษีลงเพื่อให้เกิดการค้าระหว่างประเทศอย่างเสรี กระทรวงการคลังจึงได้ทำการปฏิรูปโครงสร้างพิกัต อัตราศุลกากรครั้งใหญ่ในปี 2533 และครั้งล่าสุดเมื่อปี 2542 โดยที่การปฏิรูปโครงสร้างทั้งสองครั้งที่ผ่านมาเน้น การปฏิรูปภาษีตามหลักการได้มูลค่าเพิ่ม (value added escalation) ลดจำนวนอัตราอากรและอัตราอากรเพื่อเพิ่ม ศักยภาพการแข่งขันของสินค้าไทย สำหรับการปฏิรูปโครงสร้างพิกัตอัตราภาษีศุลกากรครั้งล่าสุดเมื่อปี 2542 รัฐบาลพยายามปรับโครงสร้างภาษีเพื่อช่วยทำให้ผู้ประกอบการสามารถแข่งขันกับต่างประเทศได้ดียิ่งขึ้น ท่ามกลางกระแสการเปิดเสรีการค้า โดยทำการปฏิรูปโครงสร้างภาษีให้เข้าสู่โครงสร้างอัตราภาษีเป้าหมาย 3 อัตรา ได้แก่ ร้อยละ 1 สำหรับวัตถุดิบ ร้อยละ 5 สำหรับสินค้ากึ่งสำเร็จรูป และร้อยละ 10 สำหรับสินค้า สำเร็จรูป ทำให้อัตราอากรเฉลี่ยในปี 2551 ลดต่ำลงเหลือร้อยละ 11.91 โดยมีอัตราอากรสูงสุดที่ร้อยละ 80 (นิพนธ์ พัวพงศกร และคณะ 2549)

ในปัจจุบัน โครงสร้างอัตราภาษีนำเข้าของไทยมีอัตราที่ลดลงมาก ส่วนใหญ่มีอัตราต่ำกว่าร้อยละ 60 และประมาณร้อยละ 57 ของจำนวนรายการภาษีทั้งหมดมีอัตราอากรขาเข้าที่ร้อยละ 1-10 นอกจากนี้โครงสร้าง อัตราภาษีใหม่ที่ทำให้การนำเข้าสินค้าเสียภาษีน้อยลงแล้ว กฎหมายบางฉบับ เช่น พระราชบัญญัติส่งเสริมการ ลงทุน เปิดโอกาสให้ผู้นำเข้าที่เข้าหลักเกณฑ์ได้รับยกเว้นภาษีหรือเสียภาษีในอัตราต่ำกว่าที่กำหนดได้ เช่น ผู้ประกอบการที่ได้รับส่งเสริมการลงทุนได้รับยกเว้นภาษีนำเข้าวัตถุดิบ ได้รับยกเว้นหรือได้รับลดหย่อนภาษี นำเข้าสำหรับเครื่องจักรลงครั้งหนึ่ง ผู้ประกอบการในเขตคลังสินค้าทัณฑ์บนหรือเขตปลอดอากรหรือเขต อุตสาหกรรมส่งออกได้รับลดหย่อนหรือยกเว้นภาษีนำเข้า เป็นต้น

ด้วยเหตุที่มีข้อยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีต่างๆ จึงทำให้อัตราอากรขาเข้าที่แท้จริงของไทยโดยเฉลี่ยอยู่ในระดับที่ต่ำ ทั้งนี้หากเปรียบเทียบระหว่างสองช่วงเวลา พบว่า อัตราอากรขาเข้าที่แท้จริงโดยเฉลี่ยลดลงจากร้อยละ 6.65 ในปี 2547 เหลือร้อยละ 5.46 ในปี 2550 รวมทั้งค่าสูงสุดของอัตราอากรขาเข้าที่แท้จริงก็ลดลงด้วยเช่นกันจากร้อยละ 29.58 ในปี 2547 เหลือร้อยละ 27.99 ในปี 2550 อนึ่ง อัตราเฉลี่ยของอากรขาเข้าของวัตถุดิบส่วนใหญ่มีค่าต่ำมากอยู่แล้ว เช่น สินค้านอมนวดสัตว์มีชีวิต ปลาและสัตว์น้ำ ผลไม้ ัญชูพืช เชื้อเพลิง ปุ๋ย เคมีภัณฑ์ เป็นต้น (ตารางที่ 11.11)

ตารางที่ 11.11 อัตราอากรขาเข้าที่แท้จริง

HS	นิยาม	2547	2550
01	สัตว์มีชีวิต	2.71	1.74
02	เนื้อสัตว์ใช้บริโภค	18.37	27.99
03	ปลา สัตว์น้ำ	0.32	0.44
04	ผลิตภัณฑ์จากนม	8.66	6.74
05	ผลิตภัณฑ์จากสัตว์อื่นๆ	2.40	1.91
06	ต้นไม้ และพืช มีชีวิต	18.07	12.43
07	พืชผัก ใช้บริโภค	14.86	10.24
08	ผลไม้	7.55	5.62
09	กาแฟ ชา	20.89	17.16
10	ัญชูพืช	1.79	0.80
11	ผลิตภัณฑ์จากการไม่ัญชูพืช	17.98	8.09
12	เมล็ดพืชและผลไม้	1.05	0.95
13	ครั้ง	7.32	6.08
14	วัตถุจากพืชใช้ถักสาน	3.28	4.16
15	ไขมันและน้ำมันจากสัตว์หรือพืช	3.20	5.38
16	ของปรุงแต่งจากเนื้อสัตว์	4.91	4.24
17	น้ำตาลและของทำจากน้ำตาล	12.21	8.87
18	โกโก้และของปรุงแต่งทำจากโกโก้	3.36	3.54
19	ของปรุงแต่งจากัญชูพืช	7.14	5.78
20	ของปรุงแต่งทำจากพืช ผัก ผลไม้	15.36	10.66
21	ของปรุงแต่งเบ็ดเตล็ดใช้บริโภค	6.77	5.96
22	เครื่องดื่ม สุรา	29.58	21.48
23	กากและเศษจากอุตสาหกรรมอาหาร	4.95	4.38
24	ยาสูบและผลิตภัณฑ์ที่ใช้แทนยาสูบ	2.88	4.05
25	เกลือ กำมะถัน ดิน หิน	2.26	1.60
26	สินแร่	0.47	0.19
27	เชื้อเพลิง	0.10	0.06
28	เคมีภัณฑ์อนินทรีย์	1.20	0.34
29	เคมีภัณฑ์อินทรีย์	0.82	0.36

HS	นิยาม	2547	2550
30	ผลิตภัณฑ์ทางเภสัชกรรม	8.18	7.95
31	ปุ๋ย	0.22	0.06
32	สี	3.67	3.45
33	น้ำหอม	12.77	11.06
34	สบู่	3.90	3.84
35	กาว	3.63	3.14
36	วัตถุระเบิด	10.96	7.88
37	ฟิล์ม	8.32	2.41
38	เคมีภัณฑ์เบ็ดเตล็ด	2.52	2.11
39	พลาสติกและของทำด้วยพลาสติก	5.92	2.30
40	ยางและของทำด้วยยาง	6.54	2.90
41	หนังดิบ และหนังฟอก	0.23	0.24
42	เครื่องหนัง	23.20	18.44
43	หนังเฟอร์ เฟอร์เทียม	0.44	1.18
44	ไม้และของทำด้วยไม้	2.10	2.36
45	ไม้ก๊อกและของทำด้วยไม้ก๊อก	8.75	7.12
46	ผลิตภัณฑ์ทำด้วยฟาง	8.79	13.35
47	เยื่อไม้	0.94	0.00
48	กระดาษและกระดาษแข็ง	5.40	2.50
49	หนังสือ	3.61	1.71
50	ไหม	5.25	4.58
51	ขนแกะ ขนละเอียดขนหยาบ	0.54	0.30
52	ฝ้าย	0.50	0.61
53	เส้นใยสิ่งทอจากพืช	2.48	1.26
54	ใยยาวประดิษฐ์	2.26	1.88
55	ใยสั้นประดิษฐ์	1.97	2.05
56	แวกดิ่ง สักหลาด ผ้าไม่ทอ	4.14	1.94
57	พรม	16.66	14.26
58	ผ้าทอชนิดพิเศษ	2.81	1.74
59	ผ้าอับ ผ้าเคลือบ	4.87	3.29
60	ผ้าถักแบบนิตหรือโครเชต์	1.26	1.03
61	เครื่องแต่งกาย	12.71	17.36
62	เครื่องแต่งกาย	19.47	16.41
63	ของทำด้วยสิ่งทอที่จัดทำแล้วอื่น ๆ	10.64	9.72
64	รองเท้า	16.48	12.31
65	หมวก	15.62	16.94
66	ร่ม	20.15	14.51
67	ขนแข็งและขนอ่อนของสัตว์ปีก	6.39	6.57

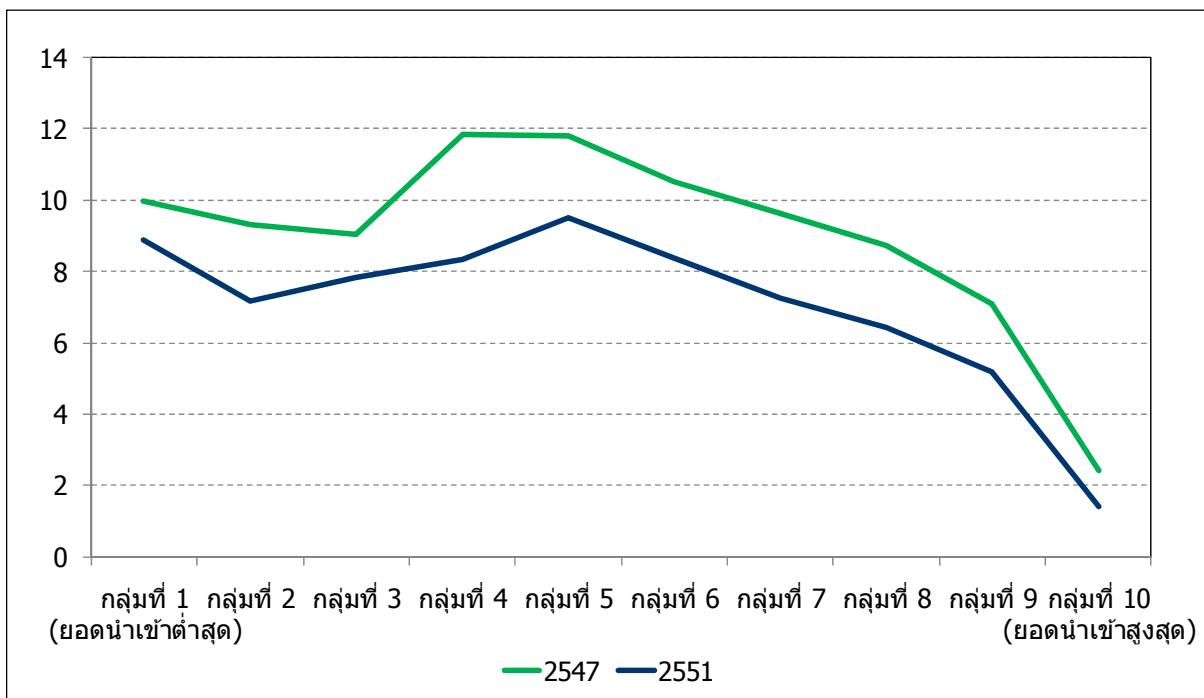
HS	นิยาม	2547	2550
68	ของทำด้วยหิน	6.14	6.04
69	ผลิตภัณฑ์เซรามิก	9.66	7.52
70	แก้วและเครื่องแก้ว	3.19	2.58
71	อัญมณี	0.11	0.15
72	เหล็กและเหล็กกล้า	2.48	1.99
73	ของทำด้วยเหล็กและเหล็กกล้า	4.36	2.73
74	ทองแดงและของทำด้วยทองแดง	1.00	0.43
75	นิกเกิลและของทำด้วยนิกเกิล	1.71	0.00
76	อลูมิเนียมและของทำด้วยอลูมิเนียม	1.50	0.87
78	ตะกั่วและของทำด้วยตะกั่ว	1.25	0.01
79	สังกะสีและของทำด้วยสังกะสี	4.05	0.97
80	ดีบุกและของทำด้วยดีบุก	0.39	0.01
81	โลหะสามัญชนิดอื่น ๆ เซอร์เมต	0.74	0.00
82	เครื่องมือทำด้วยโลหะสามัญ	5.98	6.01
83	ของเบ็ดเตล็ดทำด้วยโลหะสามัญ	6.78	5.53
84	เครื่องจักร	2.11	1.38
85	อิเล็กทรอนิกส์	1.32	0.92
86	หัวรถจักร	0.35	1.75
87	รถยนต์	16.47	12.62
88	อากาศยาน	0.01	0.01
89	เรือ	0.23	0.21
90	อุปกรณ์ทัศนศาสตร์ ทดสอบ	1.98	1.32
91	นาฬิกาและส่วนประกอบ	2.24	2.12
92	เครื่องดนตรี	8.71	8.94
93	อาวุธและกระสุน	25.81	25.76
94	เฟอร์นิเจอร์	10.37	11.69
95	ของเล่น	10.39	11.09
96	ผลิตภัณฑ์เบ็ดเตล็ด	8.64	7.79
97	ศิลปกรรม	16.14	1.59
	ค่าเฉลี่ย	6.65	5.46
	ค่าสูงสุด	29.58	27.99
	ค่าต่ำสุด	0.01	0.00

ที่มา: จำนวนจากข้อมูลการนำเข้าและมูลค่านำเข้า กรมศุลกากร

อย่างไรก็ดี เนื่องจากปัจจุบันหน่วยงานภาครัฐได้มอบสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรและข้อยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีอากรให้แก่ผู้ประกอบการต่างๆ เพื่อกระตุ้นการลงทุนและพัฒนาอุตสาหกรรมในประเทศ จึงมีข้อสงสัยว่าโครงสร้างภาษีศุลกากรในปัจจุบันอาจเอื้อประโยชน์ให้แก่ผู้ประกอบการกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งเป็นพิเศษซึ่งสะท้อนถึงความไม่เสมอภาคของโครงสร้างภาษีฯ ฉะนั้น เพื่อวิเคราะห์ประเด็นข้อสงสัยดังกล่าว คณะผู้วิจัยจึง

แบ่งกลุ่มผู้นำเข้าสินค้าออกเป็น 10 กลุ่มเท่าๆกัน โดยใช้ข้อมูลมูลค่าการนำเข้าของผู้ประกอบการแต่ละรายที่เก็บรวบรวมโดยกรมศุลกากร รูปที่ 11.6 ชี้ว่า อัตราภาษีอากรขาเข้าที่กรมศุลกากรเก็บได้จริงโดยเฉลี่ยค่อนข้างต่ำ โดยเฉพาะในกลุ่มผู้นำเข้าที่มีขนาดใหญ่หรือมีมูลค่านำเข้าสูงสุด (กลุ่มที่ 10) เสียภาษีนำเข้าจริงในอัตราเพียงร้อยละ 2-4 เท่านั้น ในขณะที่กลุ่มผู้นำเข้าที่มีมูลค่านำเข้าต่ำสุด (กลุ่มที่ 1) เสียภาษีนำเข้าจริงในอัตราสูงถึงร้อยละ 8-10 การที่ฐานภาษีมากขึ้นแต่กรมศุลกากรสามารถเก็บภาษีได้น้อยลง ทำให้รายได้ภาษีอากรของรัฐบาลลดลงตามไปด้วย การที่ผู้ประกอบการรายใหญ่นำเข้าสินค้าคิดเป็นเงินจำนวนมากแต่กลับเสียภาษีอากรขาเข้าที่แท้จริงในอัตราที่ต่ำกว่าผู้ประกอบการกลุ่มอื่นๆ (รูปที่ 11.6) เกิดจากสาเหตุสำคัญสองประการ ได้แก่ การใช้สิทธิประโยชน์ส่งเสริมการลงทุนของสำนักงานส่งเสริมการลงทุน (BOI) และการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามข้อตกลงการค้าระหว่างประเทศ ซึ่งช่วยให้ผู้ประกอบการที่เข้าถึงสิทธิประโยชน์เหล่านี้สามารถประหยัดภาษีนำเข้าได้มาก

รูปที่ 11.6 อัตราอากรขาเข้าที่แท้จริง จำแนกตามมูลค่านำเข้าของผู้ประกอบการ (หน่วย: ร้อยละ)

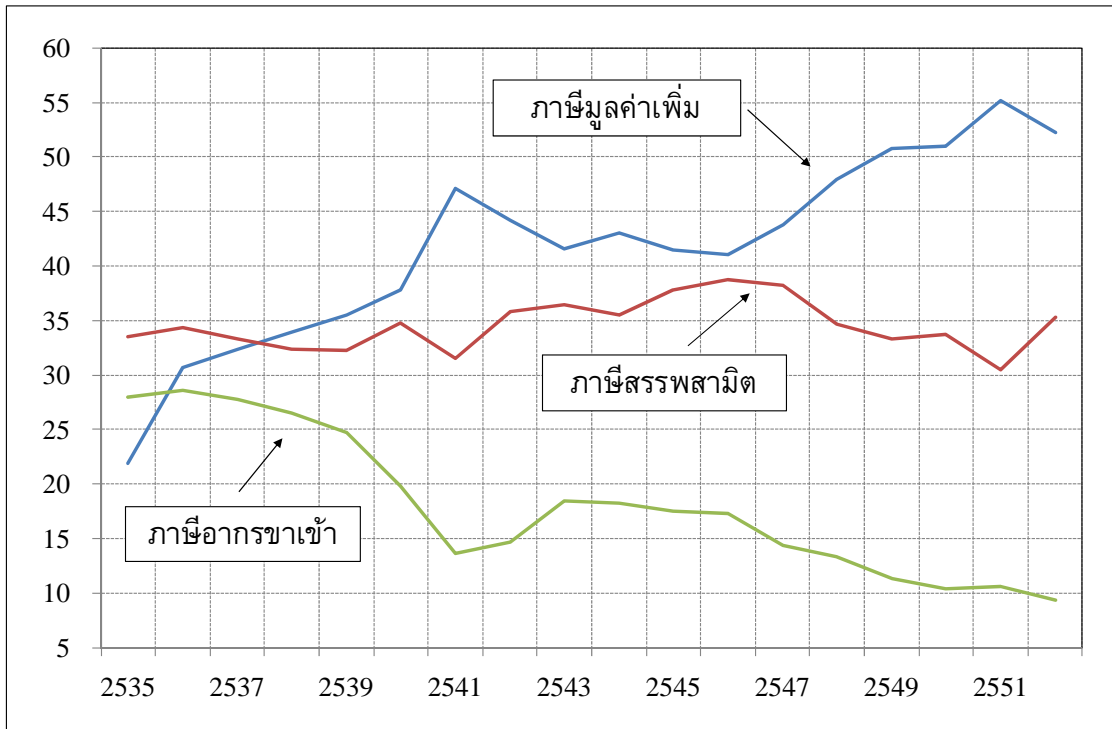


ที่มา: คำนวณจากข้อมูลอากรขาเข้าและมูลค่านำเข้าสินค้า กรมศุลกากร

จากการที่มีการปฏิรูปโครงสร้างพิกัดอัตราภาษีศุลกากรและปรับลดภาษีนำเข้าตามกรอบข้อตกลงการค้าระหว่างประเทศในช่วงที่ผ่านมา ทำให้รัฐบาลสามารถจัดเก็บรายได้ภาษีศุลกากรลดลงเมื่อเทียบกับขนาดเศรษฐกิจ ทั้งนี้จากรูปที่ 11.7 สัดส่วนภาษีศุลกากรขาเข้าต่อรายได้ภาษีทางอ้อมรวมทั้งหมด ลดลงเหลือเพียงประมาณร้อยละ 10 ในปี 2552 จากเดิมที่เคยมีสัดส่วนสูงถึงร้อยละ 28 ในปี 2535 ซึ่งสะท้อนได้ว่ารายได้ภาษีศุลกากรเริ่มมีบทบาทลดลงในแง่ของการเป็นแหล่งรายได้ของรัฐบาล และสอดคล้องกับผลการศึกษาของทรงธรรม ปิ่นโตและคณะ (2550) ซึ่งวิเคราะห์ความยืดหยุ่นของภาษีศุลกากรต่อผลผลิตมวลรวมภายในประเทศ

และพบความแตกต่างของค่าความยืดหยุ่นฯ ระหว่าง 2 ช่วงเวลา กล่าวคือ ความยืดหยุ่นของภาษีศุลกากรต่อผลผลิตมวลรวมภายในประเทศในช่วงปี 2524-2533 มีค่าประมาณ 1.1 ในขณะที่ในช่วงปี 2544-2550 มีค่าความยืดหยุ่นเพียง 0.3 ซึ่งสรุปได้ว่า รัฐบาลลงไม่สามารถพึ่งภาษีศุลกากรเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐบาลตามที่เคยเป็นมาในอดีต

รูปที่ 11.7 สัดส่วนรายได้ภาษีประเภทต่างๆ ต่อภาษีทางอ้อมทั้งหมด (%)



ที่มา: คำนวณจากข้อมูลของสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง

11.4.2 การกระจายภาระภาษีนำเข้า

แนวทางการวิเคราะห์ภาระอากรขาเข้าที่เรียกเก็บจากสินค้าที่นำเข้ามาจากต่างประเทศนี้ยังคงยึดกรอบการวิเคราะห์เดิมที่ใช้กับการศึกษาการกระจายภาระภาษีมูลค่าเพิ่มในหัวข้อที่ 11.3 กล่าวคือ อากรขาเข้าเรียกเก็บจากของที่นำเข้ามาใช้บริโภคภายในประเทศหรือที่ผู้ผลิตนำเข้ามาเพื่อใช้เป็นวัตถุดิบหรือเครื่องมือในกระบวนการผลิตสินค้าขั้นกลางและสินค้าสำเร็จรูป แม้ว่าผู้นำเข้าจะเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายแต่ในทางปฏิบัติแล้วสามารถผลักภาระภาษีไปให้ผู้บริโภคได้โดยการนำเอาภาระภาษีอากรที่ได้จ่ายไปแล้วไปรวมเข้าเป็นต้นทุนสินค้าซึ่งทำให้ราคาสินค้าและบริการสูงขึ้น แต่อาจไม่สามารถผลักภาระภาษีไปข้างหน้าให้แก่ผู้บริโภคได้ทั้งหมดในขณะที่ต้องรับภาระภาษีไว้บางส่วนและผลักภาระส่วนที่เหลือไปข้างหลังแก่ผู้ถือปัจจัยการผลิตต่างๆ

เนื่องจากในปัจจุบันยังไม่มีการวิจัยใดที่บ่งชี้ได้แน่ชัดว่า ภาระอากรขาเข้าควรมีรูปแบบการผลักภาระภาษีอย่างไร การศึกษาครั้งนี้จึงยังคงตั้งข้อสมมติฐานของการผลักภาระภาษีนำเข้าไว้ 3 รูปแบบเช่นเดิม คือ (ก) ผู้ผลิตหรือให้บริการผลักภาระภาษีทั้งหมดไปให้ผู้บริโภค (FW100) ซึ่งสะท้อนว่าตลาดสินค้าเป็นตลาด

ผูกขาด (ข) ผู้บริโภครับภาระบางส่วนเพียงร้อยละ 75 ในขณะที่ผู้ประกอบการรับภาระภาษีส่วนที่เหลือ (FW75W0) ซึ่งใช้แทนกรณีที่ตลาดสินค้าและบริการมีการแข่งขันน้อยแต่ตลาดแรงงานมีการแข่งขันกันสูง และ (ค) ผู้บริโภครับภาระบางส่วนเพียงร้อยละ 75 ในขณะที่ผู้ประกอบการผลักภาระภาษีไปข้างหลังโดยผู้เป็นเจ้าของปัจจัยการผลิตแบกรับภาระไว้ร้อยละ 25 (FW75W25)

การศึกษาในหัวข้อนี้ประเมินการกระจายภาระอากรขาเข้าโดยยังคงใช้แบบแผนการบริโภคของครัวเรือนที่คำนวณได้จากข้อมูลการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) ปี 2547 และ 2550 เป็นจุดตั้งต้นเพื่อกระจายภาระอากรขาเข้าให้เป็นไปตามสัดส่วนค่าใช้จ่ายของครัวเรือนในหมวดสินค้าต่างๆ อย่างไรก็ดี เนื่องจากพิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมนิซ์ตามพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากรได้จำแนกสินค้าก่อนข้างละเอียด โดยมีการแบ่งสินค้าออกเป็น 21 หมวดซึ่งครอบคลุม 97 ตอน ในแต่ละตอนยังมีการแบ่งประเภทย่อยออกอย่างละเอียด ในขณะที่แบบแผนการบริโภคครัวเรือนตามข้อมูล SES มีการจัดกลุ่มหมวดหมู่สินค้าที่เกี่ยวข้องไว้เพียง 14 ประเภท (ดูหัวข้อที่ 11.3) จึงทำให้ไม่สามารถจับคู่พิกัดอัตราศุลกากรแบบหนึ่งต่อหนึ่งให้เข้ากับแบบแผนการบริโภคของครัวเรือนที่จำแนกไว้โดยใช้ฐานข้อมูล SES ฉะนั้น บางหมวดค่าใช้จ่ายของจึงถูกจับคู่เข้ากับพิกัดอัตราศุลกากรหลายตอน เช่น ค่าใช้จ่ายหมวดอาหารถูกจับคู่กับพิกัดอัตราศุลกากรตอนที่เกี่ยวกับพืชผลการเกษตรและสินค้าแปรรูปจากการทำเกษตร ค่าใช้จ่ายหมวดเสื้อผ้าและรองเท้าถูกจับคู่กับพิกัดศุลกากรที่เกี่ยวกับเครื่องหนัง วัสดุคืบที่ใช้ในการผลิตเครื่องนุ่งห่ม เครื่องประดับ เป็นต้น

ตารางที่ 11.12 และ 11.13 แสดงผลการวิเคราะห์สัดส่วนภาระภาษีนำเข้าต่อรายได้ของครัวเรือนแต่ละกลุ่มภายใต้ข้อสมมติการผลักภาระภาษีทั้งสามข้างต้น ทั้งนี้ได้ทำการจัดเรียงกลุ่มครัวเรือนออกเป็น 10 กลุ่มเท่าๆ กัน จากกลุ่มคนที่จนสุดถึงกลุ่มคนที่รวยสุดตามรายจ่ายเพื่อการอุปโภคบริโภคและรายได้ ตามลำดับสำหรับการคำนวณอัตราอากรขาเข้าที่แท้จริง (effective tax rate, ETR) นั้น การศึกษานี้ใช้ข้อมูลการจัดเก็บภาษีนำเข้าสินค้าต่างๆ จากกรมศุลกากร โดยแยกตามตอนสินค้า 97 ตอนหรือตามพิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมนิซ์ 2 หลักและจำแนกไปตามหมวดหมู่รายการค่าใช้จ่ายบริโภคและอุปโภคของครัวเรือนที่กำหนดไว้ข้างต้น

โดยรวมแล้ว ภาระภาษีนำเข้าที่ตกกับครัวเรือนมีสัดส่วนที่ลดลงมากจากร้อยละ 2.24 ของรายได้ในปี 2547 เป็นร้อยละ 1.4 ในปี 2550 ส่วนหนึ่งเป็นผลจากการปฏิรูปโครงสร้างภาษีศุลกากรที่ทำให้อัตราภาษีนำเข้าของสินค้าโดยเฉลี่ยลดลงมาก โดยเฉพาะสินค้าวัตถุดิบจำเป็นและวัตถุดิบกึ่งสำเร็จรูปที่ต้องนำเข้ามาใช้ในการผลิตภายในประเทศรวมถึงสินค้าทุนจำพวกเครื่องจักร อุปกรณ์ขนาดใหญ่ที่ไม่สามารถผลิตได้ในประเทศ นอกจากนี้ยังเป็นผลจากการที่ประเทศไทยมีพันธะที่ต้องลดอัตราอากรขาเข้าลงตามกรอบข้อตกลงการค้าเสรีต่างๆ

หากแบ่งกลุ่มครัวเรือนออกเป็น 10 กลุ่มเท่าๆ กันโดยใช้รายจ่ายเพื่อการอุปโภคบริโภค พบว่าครัวเรือนที่มีฐานะร่ำรวยหรือมีฐานการบริโภคสินค้าและบริการมารับภาระภาษีนำเข้ามากขึ้นตามฐานการบริโภคของตน ในขณะที่ครัวเรือนที่มีฐานะต่ำกว่าจะแบกรับภาระภาษีนำเข้าในสัดส่วนที่น้อยกว่าเมื่อเทียบกับรายได้ โดยรวมแล้วโครงสร้างภาษีนำเข้าตามตารางที่ 11.12 มีลักษณะก้าวหน้า (progressive) ซึ่งหมายความว่า

ภาวะภาษีเพิ่มขึ้นตามฐานการบริโภคของครัวเรือน แต่ระดับของความก้าวหน้านั้นอ่อนลงพอสมควรในปี 2550 ตัวอย่างเช่นกรณีการผลักภาระภาษีทั้งจำนวนไปยังผู้บริโภค ส่วนต่างของสัดส่วนภาระภาษีต่อรายได้ระหว่างกลุ่มคนที่รวยสุด (กลุ่มที่ 10) และกลุ่มคนที่จนสุด (กลุ่มที่ 1) อยู่ที่ร้อยละ 1 ในปี 2547 แต่ส่วนต่างนี้แคบลงเหลือเพียงร้อยละ 0.14 ในปี 2550 เป็นต้น

แม้ว่าตารางที่ 11.12ชี้ว่าภาระภาษีของครัวเรือนจะเป็นไปตามฐานการบริโภคสินค้า ถ้าบริโภคมาก ภาระภาษีก็จะมากตามไปด้วย แต่เมื่อแบ่งกลุ่มครัวเรือนโดยใช้รายได้ ปรากฏว่า ภาระภาษีนำเข้าตกอยู่กับครัวเรือนที่มีฐานะแยกเป็นสัดส่วนที่สูงเมื่อเทียบกับรายได้ ในขณะที่ครัวเรือนที่ร่ำรวยกว่ามีภาระภาษีนำเข้าต่ำมากเมื่อเทียบกับรายได้เฉลี่ยของครัวเรือน (regressive) ผลวิเคราะห์นี้ไม่เปลี่ยนแปลงแม้ว่าจะประเมินโดยใช้ข้อสมมติฐานการผลักภาระภาษีที่แตกต่างกัน

ตารางที่ 11.12 สัดส่วนภาระภาษีนำเข้าต่อรายได้ ในปี 2547 และ 2550 จำแนกตามกลุ่มของครัวเรือนเรียงตามรายจ่ายเพื่อการอุปโภคบริโภค

กลุ่มของครัวเรือนเรียงตามรายจ่ายเพื่อการอุปโภคบริโภค	2547			2550		
	FW100	FW75W0	FW75W25	FW100	FW75W0	FW75W25
1 (จนสุด)	1.49	1.35	1.39	1.21	0.93	0.98
2	1.72	1.37	1.44	1.31	1.01	1.06
3	1.88	1.50	1.58	1.38	1.07	1.12
4	2.03	1.69	1.75	1.37	1.08	1.13
5	2.19	1.84	1.90	1.46	1.14	1.21
6	2.35	1.98	2.04	1.53	1.22	1.28
7	2.28	1.97	2.03	1.46	1.19	1.25
8	2.20	1.98	2.03	1.52	1.30	1.35
9	2.14	2.06	2.11	1.45	1.31	1.36
10 (รวยสุด)	2.47	2.98	2.87	1.35	1.81	1.70
เฉลี่ย	2.24	2.24	2.24	1.41	1.41	1.41

ที่มา: คำนวณจากอัตราภาษีนำเข้าที่แท้จริงและแบบแผนการบริโภคของครัวเรือนจากข้อมูล SES

โดยทั่วไป ครัวเรือนที่มีรายได้ต่ำไม่น่าจะต้องมีภาระภาษีนำเข้ามากนัก เพราะโดยปกติครัวเรือนที่ยากจนคงไม่มีความสามารถทางการเงินพอที่จะนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศซึ่งมีต้นทุนสินค้าและต้นทุนการทำธุรกรรมสูง แต่ข้อค้นพบนี้กลับสะท้อนให้เห็นว่า ครัวเรือนที่ยากจนที่สุด (กลุ่มที่ 1) ตามมุมมองด้านรายได้ มีภาระภาษีนำเข้ามากกว่ากลุ่มอื่นๆ ครัวเรือนที่มีรายได้ต่ำอยู่แล้วจำเป็นต้องรับภาระภาษีนำเข้าที่แฝงเข้าไปในราคาสินค้าต่างๆ ที่ครัวเรือนนั้นใช้ในการอุปโภคบริโภค โดยที่ไม่รู้ตัว ภาระภาษีแฝงนี้เกิดขึ้นเพราะวัตถุดิบสินค้าสำเร็จรูป ตลอดจนสินค้าทุนหลายชนิดไม่สามารถผลิตได้ในประเทศ จึงทำให้ผู้ผลิตจำเป็นต้องนำเข้าปัจจัยการผลิตเหล่านั้นจากต่างประเทศ โดยต้นทุนที่เพิ่มสูงขึ้นจากการนำเข้ามักจะถูกผลักภาระไปให้ผู้บริโภค

ฉะนั้น เมื่อเทียบกับฐานรายได้ของครัวเรือนซึ่งต่ำอยู่แล้ว จึงไม่น่าแปลกใจว่า สัดส่วนภาระภานำเข้าต่อรายได้ในกลุ่มครัวเรือนที่ยากจนสูงกว่ากลุ่มที่มีรายได้สูงกว่า

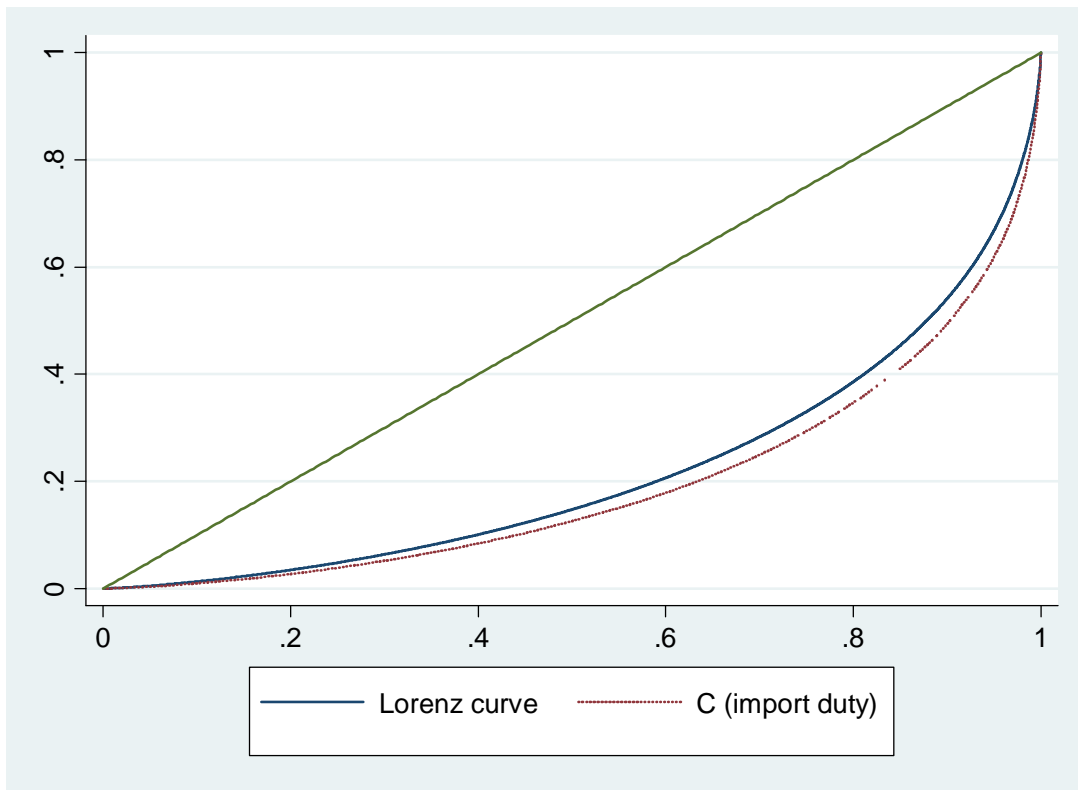
ตารางที่ 11.13 สัดส่วนภาระภานำเข้าต่อรายได้ ในปี 2547 และ 2550 จำแนกตามกลุ่มของครัวเรือนเรียงตามรายได้

กลุ่มของครัวเรือนเรียงตามรายได้	2547			2550		
	FW100	FW75W0	FW75W25	FW100	FW75W0	FW75W25
1 (จนสุด)	3.58	2.77	2.83	2.82	2.16	2.21
2	3.16	2.42	2.50	2.09	1.62	1.66
3	3.05	2.41	2.48	1.82	1.40	1.46
4	2.86	2.24	2.33	1.82	1.40	1.46
5	2.74	2.32	2.37	1.80	1.39	1.46
6	2.69	2.18	2.26	1.76	1.38	1.45
7	2.60	2.18	2.24	1.63	1.30	1.37
8	2.68	2.36	2.41	1.64	1.37	1.43
9	2.27	2.09	2.14	1.47	1.27	1.33
10 (รวยสุด)	1.59	2.22	2.12	0.98	1.47	1.38
เฉลี่ย	2.24	2.24	2.24	1.41	1.41	1.41

ที่มา: จำนวนจากอัตราภานำเข้าที่แท้จริงและแบบแผนการบริโภคของครัวเรือนจากข้อมูล SES

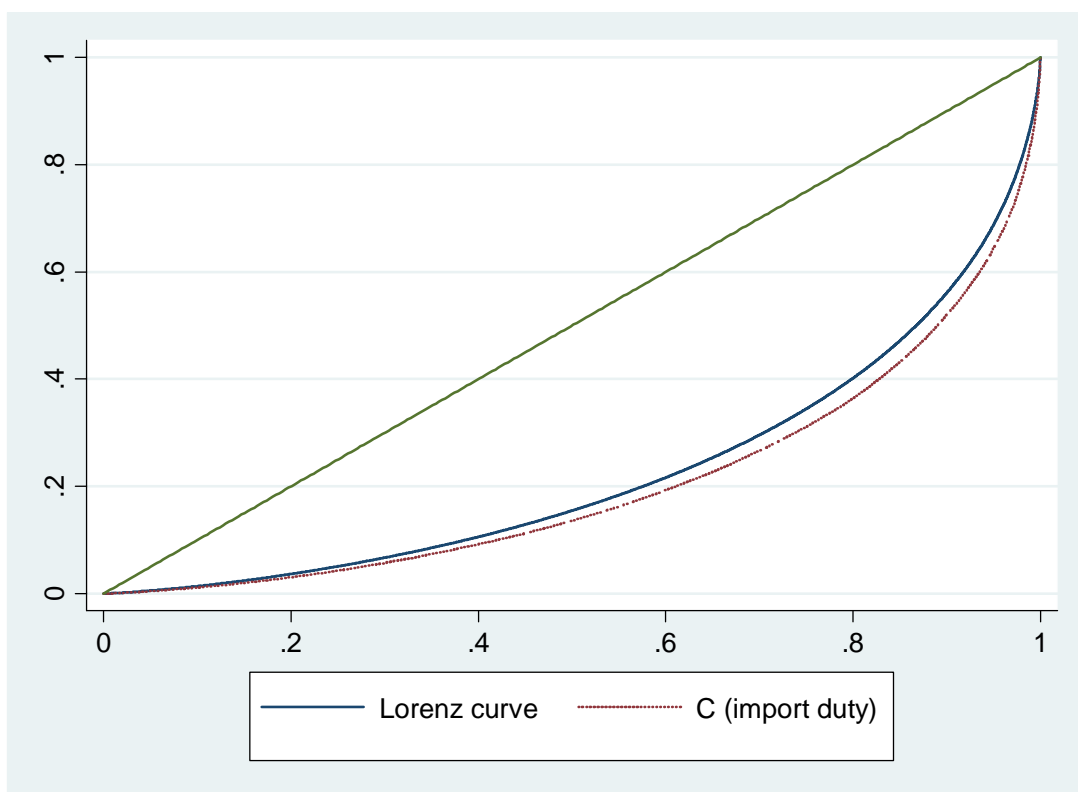
รูปที่ 11.8 และ 11.9 เปรียบเทียบระหว่าง Lorenz curve และ Concentration curve ของภานำเข้าในปี 2547 และ 2550 โดยเส้น Lorenz curve อยู่เหนือ Concentration curve ทุกจุด ซึ่งหมายความว่า โครงสร้างภานำเข้ามีลักษณะก้าวหน้า (progressive) นอกจากนี้หากเปรียบเทียบ Concentration curve ของภานำเข้าในรูปที่ 11.8 และ 11.9 กับของภานำเข้ามูลค่าเพิ่มในรูปที่ 11.4 และ 11.5 พบว่า โครงสร้างภานำเข้ามีลักษณะก้าวหน้ามากกว่าภานำเข้ามูลค่าเพิ่มเล็กน้อย ในกรณีเช่นนี้การจะปฏิบัติตามแนวทางของ Yitzhaki and Slemrod (1991) ที่ช่วยให้เกิดการกระจายของสวัสดิการให้ทั่วถึงขึ้น (welfare distribution) ด้วยการลดอัตราภานำเข้ามูลค่าเพิ่มลงและเพิ่มอัตราอากรขาเข้าให้สูงขึ้น คงเป็นไปได้ในสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจในปัจจุบัน เพราะประเทศต่างๆ พยายามที่จะลดกำแพงภานำเข้าเพื่อลดการกีดกันทางการค้าระหว่างประเทศ ในขณะที่อัตราภานำเข้ามูลค่าเพิ่มของไทยในปัจจุบันอยู่ในระดับที่ต่ำอยู่แล้วเมื่อเทียบกับต่างประเทศและมีแนวโน้มที่จะต้องถูกปรับขึ้นในอนาคตเพื่อใช้เป็นแหล่งรายได้ของรัฐ อย่างไรก็ตาม การปรับลดอัตราอากรขาเข้าลงน่าจะช่วยให้ราคาของสินค้าที่เกี่ยวข้องถูกลงและทำให้ผู้บริโภคมีภาระภานำเข้าต่ำลง นอกจากนี้จะช่วยทำให้เกิดความเสมอภาคระหว่างผู้ประกอบการนำเข้าด้วยกันเอง เพราะในปัจจุบันพบว่า ผู้นำเข้ารายใหญ่เสียภานำเข้าที่แท้จริงในอัตราที่ต่ำกว่าที่ควรจะเป็นเนื่องจากได้รับยกเว้นภานำเข้าตามเงื่อนไขต่างๆ ในขณะที่ผู้ประกอบการรายเล็กเข้าถึงสิทธิประโยชน์เหล่านั้นได้ยาก (ดูรูปที่ 11.7)

รูปที่ 11.8 การเปรียบเทียบ Lorenz curve และ Concentration curve ของภาษีนำเข้า (ปี 2547)



ที่มา: จากการคำนวณ

รูปที่ 11.9 การเปรียบเทียบ Lorenz curve และ Concentration curve ของภาษีนำเข้า (ปี 2550)



ที่มา: จากการคำนวณ

11.4.3 ปัญหาที่เกี่ยวกับโครงสร้างภาษีศุลกากร

การปฏิรูปโครงสร้างภาษีศุลกากรที่ผ่านมาทำให้ภานำเข้าวัตถุดิบส่วนใหญ่และชิ้นส่วนนำเข้าบางประเภทลดลงและทำให้โครงสร้างภาษีอากรมีความบิดเบือนน้อยลง แต่ประเทศไทยก็ยังคงต้องประสบปัญหาอีกหลายประการซึ่งเกิดจากมาตรการของรัฐและโครงสร้างภาษีในปัจจุบันที่ยังมิได้รับการปฏิรูปให้แล้วเสร็จ ดังนี้

- แม้ว่ารัฐได้ทำการปฏิรูปโครงสร้างภาษีศุลกากรมาแล้วหลายครั้ง แต่การปฏิรูปก็ยังไม่แล้วเสร็จ เนื่องจากยังคงมีพิกัดศุลกากรจำนวนมากที่ยังไม่ได้ถูกปรับเข้าสู่กรอบอัตราเป้าหมาย (1% 5% 10%) โดยในปัจจุบันอัตราภานำเข้ามีจำนวนหลายอัตรามากถึง 24 อัตรา หากพิจารณาข้อมูลรายการภาษีเมื่อต้นปี 2552 พบว่า มีจำนวนรายการภาษีรวมมากกว่า 2,000 รายการที่ยังคงคิดอัตราภานำเข้าสูงกว่าร้อยละ 10 (ดูตารางที่ 11.14) สำหรับสินค้าเกษตรนั้น พบว่า มีสินค้าเกษตรประมาณ 1,000 รายการที่ยังคงมีการเรียกเก็บอัตราภานำเข้าสูงกว่า 1% และมีสินค้าอีกจำนวนหลายรายการที่มีอัตราภาษีมากกว่า 10% ซึ่งส่งผลทำให้อุตสาหกรรมที่ต้องพึ่งวัตถุดิบและชิ้นส่วนนำเข้าซึ่งยังไม่ได้มีการปรับลดอัตราภานำเข้าสู่กรอบอัตราเป้าหมายอยู่ในสถานะเสียหาย นอกจากนี้ มีรายการภาษีนอกภาคเกษตรที่ไม่สามารถจำแนกประเภทได้ (ลงท้ายด้วย '90') ประมาณ 1,140 รายการ

ตารางที่ 11.14 จำนวนรายการภาษีแบ่งตามช่วงอัตราอากรขาเข้า

	จำนวนรายการภาษี	สัดส่วน (%)
ไม่ต้องเสียอากร	85	0.95
ยกเว้น	1,606	17.92
1%	1,165	13.00
1% - 5%	2,196	24.50
5% - 10%	1,760	19.63
10% - 20%	468	5.22
20% - 30%	1,062	11.85
30% - 40%	294	3.28
40% - 50%	13	0.15
50% - 60%	246	2.74
>60%	69	0.77
รวม	8,964	100.00

ที่มา: กรมศุลกากร (ข้อมูลเมื่อต้นปี 2552)

- นอกจากนี้ โครงสร้างภาษีอากรแบบหลายอัตราและการที่มีพิกัดศุลกากรซึ่งไม่สามารถจำแนกประเภทได้จำนวนมาก เป็นสาเหตุทำให้ต้องมีการใช้ดุลยพินิจและการตีความรายการพิกัดศุลกากร ซึ่งสัมพันธ์ต่อการใช้อำนาจหน้าที่เกินขอบเขตของพนักงานเจ้าหน้าที่และการแสวงหาผลตอบแทนส่วนเกินทางเศรษฐกิจของเจ้าหน้าที่ ซึ่งอาจกระทบต่อความเชื่อมั่นของนักลงทุนและสร้างต้นทุนเพิ่มขึ้นให้แก่ผู้ประกอบการ อีก

ทั้งยังอาจสร้างแรงจูงใจในการหนีศุลกากรและการหลีกเลี่ยงภาษีของผู้นำเข้า นอกจากนี้ กลไกการตรวจสอบโดยใช้สินบนและรางวัลนำจับเป็นเครื่องมือที่ช่วยกระตุ้นให้มีการตรวจสอบพฤติกรรมการกระทำผิดของผู้นำเข้า แต่อาจนำไปสู่ปัญหาผลประโยชน์ทับซ้อนเพราะในปัจจุบันกฎหมายกำหนดให้มีการจ่ายผลตอบแทนในรูปของสินบนและรางวัลนำจับสูงถึงร้อยละ 55 ซึ่งอาจถูกใช้เป็นช่องทางในการเรียกผลประโยชน์ของเจ้าหน้าที่ได้

- การส่งเสริมการลงทุนของ BOI ได้ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีศุลกากรกับผู้ประกอบการที่ได้รับส่งเสริมการลงทุน⁶ โดยมาตรการดังกล่าวช่วยให้ผู้ประกอบการประหยัดภาษีนำเข้าอย่างถูกกฎหมาย สำหรับการนำเข้าเครื่องจักรที่ไม่สามารถผลิตได้ในประเทศ นอกจากนี้ หากเป็นการผลิตเพื่อการส่งออกผู้ประกอบการยังได้รับการยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นที่ต้องนำเข้าจากต่างประเทศ เพื่อใช้ในการผลิตสินค้าเพื่อการส่งออก ตารางที่ 11.15 แสดงให้เห็นว่า รัฐบาลไทยใช้มาตรการทางภาษีศุลกากรเพื่อกระตุ้นการลงทุนผ่านหลายช่องทาง ช่องทางที่สำคัญคือ มาตรการยกเว้นภาษีนำเข้าของ BOI โดยมูลค่าการนำเข้าสินค้าที่ตามสิทธิประโยชน์ของ BOI ในรอบ 5 ปีที่ผ่านมา คิดเป็นสัดส่วนที่สูงถึงร้อยละ 21-25 ของมูลค่านำเข้าทั้งหมด อนึ่ง สินค้าที่มักใช้สิทธิประโยชน์นี้ 3 อันดับแรก คือ เครื่องจักรเครื่องใช้ไฟฟ้าและอุปกรณ์ (หมวดสินค้า 85) เครื่องจักรกล (หมวดสินค้า 84) พลาสติกและผลิตภัณฑ์พลาสติก (หมวดสินค้า 39) ตามลำดับ นอกจากนี้ ผู้นำเข้ายังได้ใช้สิทธิการขอคืนภาษีศุลกากรตามมาตรา 19 ทวิแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร คิดเป็นสัดส่วนประมาณร้อยละ 5-6 และ คลังสินค้าทัณฑ์บนของกรมศุลกากร ประมาณร้อยละ 2-4 ของมูลค่านำเข้าทั้งหมด การคืนภาษีมาตรา 19 ทวินั้น เป็นการคืนค่าภาระภาษีอากรสำหรับวัตถุดิบนำเข้า ที่ผู้นำเข้าได้เสียหรือวางประกันไว้ขณะนำเข้า แต่เมื่อภายหลังสามารถพิสูจน์ได้ว่า การนำเข้าวัตถุดิบมาเพื่อผลิต ผสม ประกอบหรือบรรจุเป็นสินค้าส่งออก ก็ย่อมขอรับภาษีอากรคืนภายใน 6 เดือนนับตั้งแต่วันที่ส่งสินค้านั้นออกไป ส่วนคลังสินค้าทัณฑ์บนหมายความถึงกรยกเว้นอากรขาเข้าและอากรขาออกให้แก่สินค้าที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ และเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บน เพื่อส่งออกไปยังนอกประเทศ ทั้งนี้ ไม่มีข้อจำกัดว่าจะส่งออกในสภาพเดิมหรือในสภาพที่ได้ผลิต ผสม หรือประกอบเป็นอย่างอื่น

นอกจากนั้น หากพิจารณามูลค่าภาษีนำเข้าที่ผู้นำเข้าต้องจ่ายจริงหากไม่มีสิทธิประโยชน์ของ BOI คาดว่า รัฐบาลจะมีรายได้จากภาษีอากรนำเข้าสูงถึงประมาณ 50,000 – 70,000 ล้านบาท (ตารางที่ 11.16) แต่เนื่องจากรัฐได้ให้สิทธิประโยชน์ดังกล่าว จึงทำให้ผู้นำเข้าประหยัดภาษีได้สูงถึงร้อยละ 96 – 99.7 ของมูลค่าภาษีนำเข้า

⁶ การศึกษาของ FIAS (1999) ซึ่งใช้ข้อมูลในช่วงปี 2536-37 พบว่า สิทธิพิเศษด้านภาษีสามารถดึงดูดการลงทุนเพิ่มเติมได้เพียงร้อยละ 20 ของการลงทุน โดยที่เหลือร้อยละ 80 ของโครงการลงทุนทั้งหมดได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี ทั้งๆ ที่ผู้ลงทุนตั้งใจที่จะเข้ามาลงทุนอยู่แล้วแม้ว่าจะไม่ได้รับสิทธิพิเศษใดๆ ก็ตาม กรณีเช่นนี้ทำให้รัฐบาลสูญเสียรายได้ภาษีคิดเป็นมูลค่า 29,000 ล้านบาท หรือร้อยละ 0.6 ของผลิตภัณฑ์ประชาชาติในปี 2539 หากเทียบเป็นต้นทุนการสร้างงาน 1 งานจะเท่ากับ 160,000 บาท ซึ่งสูงกว่าค่าจ้างเฉลี่ยของแรงงานในภาคอุตสาหกรรม (เฉลี่ยปีละ 80,000 บาทต่อคน)

ทั้งหมด แม้ว่าการที่ผู้นำเข้าประหยัดภาษีได้มาก แต่ก็ไม่แน่ชัดว่าผลประโยชน์จากการที่รัฐยกเว้นภาษีให้แก่ผู้นำเข้าที่ท้ายที่สุดจะตกแก่ผู้บริโภคร เศรษฐกิจและสังคมส่วนร่วมมากน้อยเพียงไร อย่างไรก็ตาม หากเป็นการนำเข้าสินค้าทุนประเภทเครื่องจักรและเทคโนโลยีที่ล้ำสมัยย่อมเป็นผลดีต่อการพัฒนาอุตสาหกรรมของประเทศ

ตารางที่ 11.15 มูลค่านำเข้าของสินค้าที่ได้รับและไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีศุลกากร

ประเภท	2547		2548		2549		2550		2551	
	พันล้านบาท	%	พันล้านบาท	%	พันล้านบาท	%	พันล้านบาท	%	พันล้านบาท	%
ส่งเสริมการลงทุน	994	25	1,122	23	1,136	24	1,181	24	1,227	21
19 ทวี	212	5	260	5	282	6	261	5	295	5
คลังสินค้าทัณฑ์บน	165	4	144	3	159	3	132	3	127	2
ยกเว้นอากรอื่นๆ	1,361	34	2,126	44	1,816	38	2,246	46	3,159	53
นำเข้าปกติที่ชำระอากร	1,214	31	1,205	25	1,377	29	1,051	22	1,135	19
รวมมูลค่านำเข้าทั้งหมด	3,946	100	4,871	100	4,755	100	4,870	100	5,944	100

ที่มา: กรมศุลกากร

ตารางที่ 11.16 มูลค่านำเข้าและมูลค่าภาษีที่ได้รับยกเว้นตามสิทธิประโยชน์ของ BOI

ตามสิทธิประโยชน์ ของ BOI	2547	2548	2549	2550	2551
มูลค่านำเข้าเงินบาท (พันล้านบาท)	970	1,118	1,140	1,180	1,229
ภาษีนำเข้าปกติที่ผู้นำเข้าต้องเสียหากไม่มีสิทธิประโยชน์ทางภาษีของ BOI (ล้านบาท)	67,381	55,205	52,612	51,342	57,536
ภาษีนำเข้าที่ผู้นำเข้าเสียจริง ภายหลังใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีของ BOI (ล้านบาท)	204	204	106	312	2,014
สัดส่วนภาษีอากรที่ได้รับยกเว้นตาม BOI	99.7%	99.63%	99.8%	99.4%	96.5%

ที่มา: กรมศุลกากร

- แม้ว่าการส่งเสริมการลงทุนเป็นประโยชน์ในแง่ของการพัฒนาอุตสาหกรรมภายในประเทศ แต่มาตรการส่งเสริมการลงทุนได้สร้างความไม่เสมอภาคขึ้นระหว่างผู้ประกอบการที่ได้รับและไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน กล่าวคือ มาตรการส่งเสริมการลงทุนได้ให้สิทธิประโยชน์พิเศษแก่ผู้ที่ได้รับส่งเสริมการลงทุน โดยทำให้ผู้ที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนสามารถประหยัดภาษีนำเข้าและภาษีนิตินบุคคลได้เป็นจำนวนมาก แรงจูงใจเหล่านี้ย่อมผลักดันให้ผู้ประกอบการต่างๆ พยายามที่จะยื่นขอรับการส่งเสริมการลงทุนเพื่อให้ได้รับสิทธิประโยชน์เหนือกรณีที่เป็นการลงทุนโดยทั่วไป อย่างไรก็ตาม ไม่ใช่ว่าทุกโครงการที่ยื่นขอรับการส่งเสริมการลงทุนจะได้รับอนุมัติส่งเสริมการลงทุน ประโยชน์จากมาตรการส่งเสริม (economic rent) ส่วนใหญ่ก็จะตกอยู่กับผู้ประกอบการที่มีความพร้อมเท่านั้น นอกจากนั้น กระบวนการและขั้นตอนที่ยุ่งยากอาจนำไปสู่พฤติกรรมการวิ่งเต้นเพื่อให้ได้รับสิทธิประโยชน์ ซึ่งเท่ากับเปิดโอกาสให้หลายฝ่ายได้รับผลตอบแทนส่วนเกิน

- ความไม่ชัดเจนในการตีความพิกัดศุลกากรสร้างความเสียหายต่อความเชื่อมั่นในการลงทุนและสร้างต้นทุนเพิ่มแก่ผู้ประกอบการ ตัวอย่างที่เห็นได้ชัด คือ กรณีการนำเข้าเหล็กซิลิคอนอิเล็กทรอนิกส์ เดิมที่ผู้ประกอบการในอุตสาหกรรมเหล็กนำเข้าเหล็กซิลิคอนอิเล็กทรอนิกส์ที่พิกัด 7225.19 และเสียภาษีในอัตราร้อยละ 1 มาเป็นกว่าเวลา 20 ปี โดยที่กรมศุลกากรมิได้ทักท้วง แต่ปัญหาเกิดขึ้นเมื่อมีนาคม 2546 เพราะกรมศุลกากรได้เปลี่ยนแปลงการจัดพิกัดหลายครั้ง กล่าวคือ กำหนดให้เหล็กซิลิคอนอิเล็กทรอนิกส์ต้องใช้ส่วนผสมทางเคมีในการจัดเข้าพิกัด การตีความพิกัดที่เกิดขึ้นและเปลี่ยนแปลงหลายครั้งทำให้อัตรารายนำเข้าเหล็กซิลิคอนเพิ่มขึ้นจากร้อยละ 1 เป็นร้อยละ 12 (พิกัดของเหล็กกริดเย็น 7209) และร้อยละ 15 (พิกัดของเหล็กชุบเคลือบ 7210) โดยให้มีผลย้อนหลัง 10 ปี ยังผลให้ผู้ประกอบการต้องเสียค่าปรับภาษีและเบี้ยปรับเงินเพิ่ม ปัญหาที่เกิดขึ้นส่วนหนึ่งเป็นเพราะการตีความพิกัดขึ้นอยู่กับการพิจารณาของพนักงานเจ้าหน้าที่ รวมทั้งผลประโยชน์ที่เกิดขึ้นจากการเก็บภาษีย้อนหลังและค่าปรับคิดเป็นมูลค่ามากทีเดียว ถ้าหากสามารถเก็บเงินได้จริง เงินจำนวนมากจะถูกจัดสรรให้แก่บุคคลที่เกี่ยวข้องหลายฝ่ายตามระเบียบกรมศุลกากรว่าด้วยการจ่ายสินบนและรางวัล

- ปัญหาการลักลอบหนีศุลกากรและการจงใจให้ข้อมูลผิดแก่เจ้าพนักงานเป็นอีกสาเหตุหนึ่งที่ทำให้การจัดเก็บรายได้ต่ำลงหากเจ้าพนักงานขาดความรอบคอบ สถิติการจับกุมการลักลอบหนีศุลกากรและหลีกเลี่ยงภาษีอากร ระหว่างปีงบประมาณ 2548-2550 แสดงให้เห็นว่า ผู้ลักลอบหนีศุลกากรและหลีกเลี่ยงภาษีอากรมีจำนวนเพิ่มมากขึ้น คิดเป็นอัตราเพิ่มถึงร้อยละ 70 เทียบกับปี 2548 (ตารางที่ 11.17) ในขณะที่เดียวกันมูลค่าการจับกุมก็เพิ่มขึ้นในอัตราที่ใกล้เคียงกันกับการเพิ่มจำนวนรายของผู้ที่กระทำความผิดดังกล่าว (ตารางที่ 11.18) โดยรวมแล้ว แม้ว่าสินค้าที่ถูกจับกุมเนื่องจากการลักลอบศุลกากรและเลี่ยงภาษีมีมูลค่าน้อยมากเมื่อเทียบกับมูลค่านำเข้าสินค้าทั้งหมด แต่ดูเหมือนว่าปัญหาการลักลอบหนีศุลกากรและการหลีกเลี่ยงภาษีมีแนวโน้มเพิ่มขึ้น โดยเฉพาะในปี 2550 กล่าวคือ จำนวนภาษีอากรที่เก็บได้ทุกๆ 10,000 บาท จะมีการลบลอบและหลีกเลี่ยงภาษีรวมกันประมาณ 12 บาท จากเดิมประมาณ 7 บาท

อย่างไรก็ดี การจับกุมการลักลอบหนีศุลกากรและหลีกเลี่ยงภาษีอากรได้นำไปสู่ประเด็นถกเถียงเกี่ยวกับสินบนรางวัลนำจับในกรมศุลกากร การดำเนินการดังกล่าวได้สร้างผลตอบแทนจำนวนมากให้แก่บุคคลที่แข็งแรงแสด เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องในกระบวนการสืบสวน สอบสวนและจับกุม (ตั้งแต่ผู้ที่ดำรงตำแหน่งอธิบดีลงมา) แม้ว่ารัฐเปิดโอกาสให้ผู้ที่ถูกกล่าวโทษสามารถสู้คดีในชั้นศาลได้ ซึ่งก็ต้องใช้เวลานาน มีความเสี่ยงสูงที่จะต้องเสียค่าปรับสูงถึง 4 เท่าของมูลค่าสินค้าบวกอากร รวมถึงเสื่อมเสียชื่อเสียงในกรณีที่ถูกตัดสินว่ามีความผิดจริง ฉะนั้น ผู้ที่ถูกกล่าวโทษจึงมักยอมเสียค่าปรับ โดยที่ไม่นำเรื่องเข้าสู่กระบวนการของศาล โดยที่ร้อยละ 55 (อัตราสูงสุด) จะถูกหักเป็นสินบนรางวัล ซึ่งแบ่งเป็นเงินสินบน 30% จ่ายให้แก่ผู้แจ้งความนำจับ และเงินรางวัล 25% จ่ายให้แก่พนักงานเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องในกระบวนการจับกุม

ตารางที่ 11.17 จำนวนรายที่ถูกจับกุมการลักลอบหนีศุลกากรและหลีกเลี่ยงภาษีอากร(ปีงบประมาณ 2547-2551)

	2548	2549	2550
การลักลอบ (ราย)	3,649	4,558	6,415
การหลีกเลี่ยง (ราย)	7,036	6,344	11,727
จำนวนการจับกุมทั้งหมด (ราย)	10,685	10,902	18,142

ที่มา: กรมศุลกากร

ตารางที่ 11.18 มูลค่าการจับกุมการลักลอบหนีศุลกากรและหลีกเลี่ยงภาษีอากร (ปีงบประมาณ 2547-2551)

	2548		2549		2550	
	ล้านบาท	%*	ล้านบาท	%*	ล้านบาท	%*
การลักลอบ	2,078	0.04	1,057	0.02	2,303	0.05
การหลีกเลี่ยง	1,356	0.03	2,396	0.05	3,595	0.07
มูลค่าสินค้าที่ถูกจับกุม	3,434	0.07	3,453	0.07	5,898	0.12
มูลค่านำเข้าสินค้าทั้งหมด	4,870,953		4,754,637		4,870,186	

หมายเหตุ : * สัดส่วนของมูลค่าการลักลอบ/การหลีกเลี่ยงต่อมูลค่านำเข้าสินค้าทั้งหมด

ที่มา: กรมศุลกากร

โดยรวมแล้ว ปัญหาข้างต้นได้ก่อให้เกิดผลตอบแทนส่วนเกินทางเศรษฐกิจตามที่กฎหมายได้เปิดช่องโหว่ให้กับผู้ที่เกี่ยวข้องหลายฝ่าย เช่น กรณีการส่งเสริมการลงทุนของ BOI ทำให้ผู้ประกอบการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนประหยัดภาษีได้มากที่สุดเพราะได้รับงดเว้นภาษีนำเข้าเครื่องจักร กรณีการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามข้อตกลงการค้าเสรีต่างๆ ทำให้ผู้นำเข้าประหยัดภาษีนำเข้าเพราะจ่ายภาษีในอัตราพิเศษแทนที่จะจ่ายภาษีในอัตราปกติ กรณีการลักลอบหนีศุลกากรและหลีกเลี่ยงภาษีอากร หากรัฐจับกุมไม่ได้ ผลประโยชน์ก็จะตกไปอยู่กับผู้ที่ลักลอบศุลกากรและหลีกเลี่ยงภาษี ในทางตรงกันข้าม หากรัฐสามารถจับกุมได้ เจ้าหน้าที่งานที่เกี่ยวข้องและผู้ที่เกี่ยวข้องจะได้รับผลประโยชน์รวมกันขึ้นสูงสุดถึงร้อยละ 55 ของรายได้ขายของกลางหรือค่าปรับ ส่วนที่เหลือตกเป็นของรัฐ เป็นต้น โดยรวมแล้วหากเป็นการให้สิทธิประโยชน์ทั้งที่ไม่สมควรจะให้ย่อมเป็นผลเสียทำให้รัฐสูญเสียรายได้จำนวนมากซึ่งน่าจะนำไปใช้พัฒนาประเทศต่อไปได้ และผลประโยชน์อาจจะมิได้ตกกับประชาชนอย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย

11.5 ภาษีสรรพสามิต

11.5.1 โครงสร้างภาษีสรรพสามิต

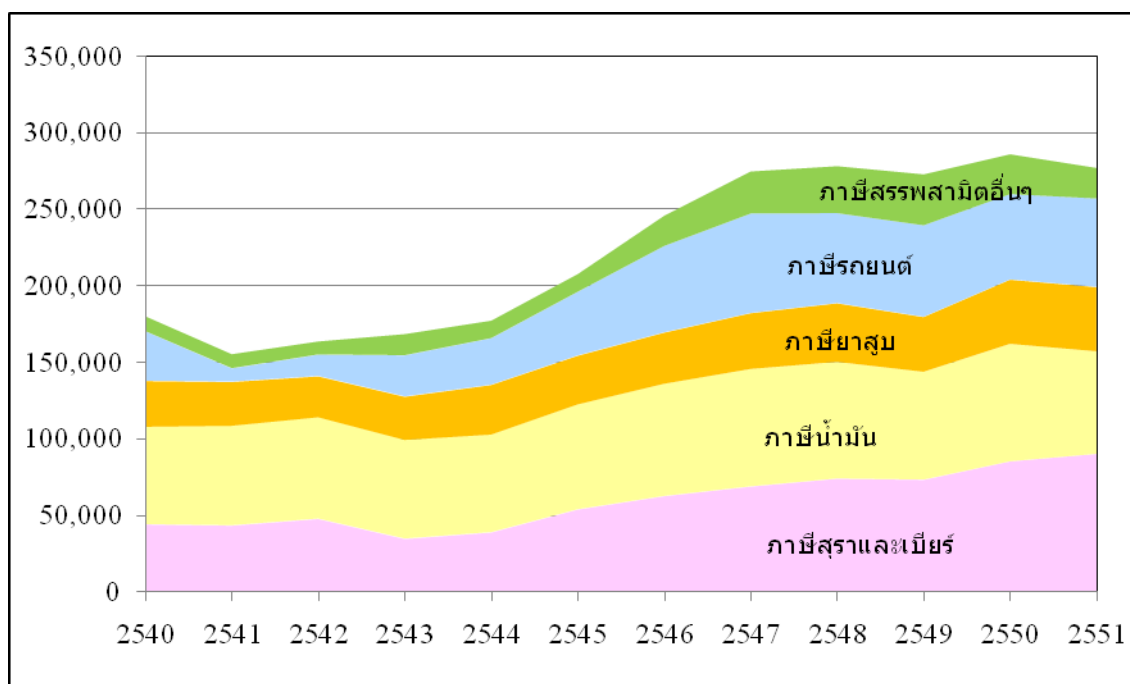
ภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีอีกประเภทหนึ่งที่เรียกเก็บจากการบริโภคสินค้าและบริการ รวมทั้งอาจเก็บจากวัตถุดิบหรือสินค้าที่อยู่ในกระบวนการผลิต อนึ่ง รัฐบาลจัดเก็บภาษีสรรพสามิตโดยมีวัตถุประสงค์หลาย

ประการ เช่น (ก) เพื่อต้องการคุ้มครองผู้ผลิตในประเทศ เช่น ผู้ผลิตรายเล็ก (ข) เพื่อลดปริมาณการบริโภคของประชาชน โดยเฉพาะสินค้าที่ไม่จำเป็นต่อการดำรงชีวิต สินค้าฟุ่มเฟือย และสินค้าที่ไม่ดีต่อสุขภาพ เช่น บุหรี่ ยาสูบ สุรา และเครื่องดื่ม เป็นต้น (ค) เพื่อให้รัฐบาลจัดระเบียบควบคุมการค้าเงินธุรกิจบางประเภทได้ เป็นต้น อย่างไรก็ตาม ภายหลังจากพัฒนาการของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีนิตินุศลแล้ว รัฐบาลเริ่มให้ความสำคัญกับการเก็บภาษีสรรพสามิตเพื่อลดปัญหาสิ่งแวดล้อมและเพื่อแก้ไขปัญหาสังคมเป็นหลัก

ปัจจุบัน กรมสรรพสามิตเรียกเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้า 15 ชนิด ประกอบด้วย น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน เครื่องดื่ม เครื่องไฟฟ้า (เฉพาะเครื่องปรับอากาศและคอมระย้าที่ทำจากแก้วคริสตัล) แก้วและเครื่องแก้ว รถยนต์ เรือยอชต์และยานพาหนะทางน้ำที่ใช้เพื่อความสำราญ ผลิตภัณฑ์เครื่องหอมและเครื่องสำอาง พรมและสิ่งทอปูพื้นทำด้วยขนสัตว์ หินอ่อนและหินแกรนิต(ปัจจุบันยกเว้นภาษี) รถจักรยานยนต์ แบตเตอรี่และถ่านไฟฉาย สถานบริการ สุรา ยาสูบ และไฟ หนึ่ง ผลการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในช่วง 10 กว่าปีที่ผ่านมา พบว่า แหล่งรายได้ที่สำคัญของภาษีสรรพสามิตมาจากเครื่องดื่มที่มีแอลกอฮอล์ซึ่งได้แก่ สุรา และเบียร์ รองลงมาคือ น้ำมัน รถยนต์ และยาสูบ ตามลำดับ (รูปที่ 11.10) สำหรับการคำนวณภาษีนี้นั้น รัฐกำหนดให้ฐานภาษีกำหนดจากราคาหน้าโรงงาน ยกเว้นกรณีไม่มีราคาหน้าโรงงานและกฎหมายให้อำนาจใช้ดุลยพินิจ นอกจากนี้ การคำนวณภาษีสรรพสามิตเป็นการคำนวณภาษีที่มีลักษณะของภาษีฝังใน (inclusive tax)⁷ ซึ่งทำให้อัตรากำไรที่แท้จริงสูงกว่าอัตราภาษีตามประกาศ ตัวอย่างเช่น วิกกี้นำเข้าต้องเสียภาษีสรรพสามิตในอัตราที่แท้จริงสูงถึงร้อยละ 123 (ตารางที่ 11.19)

⁷ การคิดเงินภาษีใช้วิธีที่เรียกว่า “สูตรฝังใน” (inclusive tax) แทนการใช้สูตรปกติหรือสูตรไม่รวมภาษี (exclusive) ทั้งนี้เพื่อให้รัฐได้รับเงินภาษียิ่งมากขึ้น ยกตัวอย่างเช่น หากอัตรากำไรตามมูลค่าเท่ากับร้อยละ 40 ฐานภาษีเท่ากับ 100 ต่อขวด เงินภาษีที่คำนวณตามสูตรฝังนอก คือ 40 บาท แต่เงินภาษีตามสูตรฝังในเท่ากับ 66.67 บาท หรืออัตรากำไรที่แท้จริง (effective rate) เท่ากับร้อยละ 66.67

รูปที่ 11.10 ผลการจัดเก็บรายได้ภาษีสรรพสามิต



ที่มา: สำนักเศรษฐกิจการคลัง

ตารางที่ 11.19 อัตราภาษีที่แท้จริงของสินค้าประเภทสุรา

ประเภทสุรา	ดีกรี (%)	อัตราภาษีตามประกาศ (%)	อัตราภาษีที่แท้จริง (%)
1. วิสกี้นำเข้า			
- M1	43	50	123.4
- M2	40	50	123.4
2. วิสกี้ในประเทศ			
- D1	40	50	76.5
3. เบียร์			
- B1	7.3	55	61.6
- B2	4.9	55	61.6
- B3	4.9	55	61.6

ที่มา: นิพนธ์ พัวพงศกร และคณะ (2550), นิพนธ์ พัวพงศกร และคณะ (2552)

11.5.2 การกระจายภาระภาษีสรรพสามิต

หากพิจารณาตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย ผู้ที่มีหน้าที่ต้องชำระภาษีสรรพสามิต ประกอบด้วย ผู้ผลิต ผู้ประกอบการอุตสาหกรรม ผู้ประกอบกิจการสถานบริการ ผู้นำเข้าสินค้า รวมทั้งผู้อื่นตามที่กฎหมายกำหนด แม้ว่าภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีที่เก็บจากฐานการบริโภค แต่สินค้าบางชนิดที่จัดว่าเป็นสินค้าขั้นกลาง (intermediate goods) ซึ่งเป็นวัตถุดิบสำคัญในกระบวนการผลิต เช่น น้ำมันเชื้อเพลิงและผลิตภัณฑ์น้ำมัน ก็ต้อง

เสียภาษีสรรพสามิตเช่นกัน หนึ่ง ผลของการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในสินค้าชั้นกลางนั้นย่อมทำให้ผู้ประกอบการเกิดต้นทุนที่สูงขึ้นซึ่งทำให้จำเป็นต้องตั้งราคาขายสินค้าให้สูงขึ้นตามไปด้วย โดยภาระภาษีสรรพสามิตที่เกิดขึ้นอาจถูกผลักไปยังผู้บริโภคท้ายสุดได้ โดยรวมจึงกล่าวได้ว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตตามกฎหมาย เช่น ผู้ผลิตสินค้าและบริการ จึงอาจไม่ได้เป็นผู้ที่รับภาระภาษีอย่างแท้จริง เพราะผู้ผลิตสินค้าและบริการเหล่านั้นอาจผลักภาระภาษีที่เกิดขึ้นไปให้ผู้บริโภครับภาระแทนได้ ด้วยการบวกเข้ากับราคาสินค้า ฉะนั้นหากรัฐบาลเก็บภาษีสรรพสามิตในอัตราที่สูงและผู้ผลิตผลักภาระภาษีไปยังผู้บริโภค ย่อมทำให้ผู้บริโภคมีค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้น

การวิเคราะห์การกระจายภาระภาษีสรรพสามิตยังคงนำเอากรอบการวิเคราะห์ที่ใช้ในหัวข้อที่ 11.3 (ภาษีมูลค่าเพิ่ม) และหัวข้อที่ 11.4 (อากรขาเข้า) มาปรับใช้ โดยยังคงตั้งข้อสมมติการผลักภาระภาษีเช่นเดิม ได้แก่ (ก) ผู้ผลิตหรือให้บริการผลักภาระภาษีทั้งหมดไปให้ผู้บริโภค (FW100) ซึ่งสะท้อนว่า ตลาดสินค้าเป็นตลาดผูกขาด (ข) ผู้บริโภครับภาระบางส่วนเพียงร้อยละ 75 ในขณะที่ผู้ประกอบการรับภาระภาษีส่วนที่เหลือ (FW75W0) ซึ่งใช้แทนกรณีที่ตลาดสินค้าและบริการมีการแข่งขันน้อยแต่ตลาดแรงงานมีการแข่งขันกันสูง และ (ค) ผู้บริโภครับภาระบางส่วนเพียงร้อยละ 75 ในขณะที่ผู้ประกอบการผลักภาระภาษีไปข้างหลังโดยผู้เป็นเจ้าของปัจจัยการผลิตแบกรับภาระไว้ร้อยละ 25 (FW75W25) เพื่อช่วยให้เข้าใจมากขึ้นว่า ถ้าหากตลาดสินค้าและตลาดแรงงานมีการแข่งขันมากขึ้น จะทำให้ภาระภาษีที่ตกกับครัวเรือนเปลี่ยนแปลงไปอย่างไรบ้าง

อย่างไรก็ดี เนื่องจากภาษีสรรพสามิตมีลักษณะเป็นภาษีการขายเฉพาะที่เรียกเก็บจากสินค้าบางประเภท การศึกษานี้จึงวิเคราะห์ภาระภาษีเฉพาะสินค้าที่เป็นแหล่งรายได้หลักๆ ของรัฐบาลเท่านั้น ได้แก่ เครื่องดื่มแอลกอฮอล์ (เบียร์ ไวน์ สุรา และเครื่องดื่มแอลกอฮอล์อื่นๆ) ยาสูบ (บุหรี่ยี่ห้อ ชิการ์ ยาเส้น ยาตัดหญ้า หมาก พลุ ยาสูบ ฯลฯ) และน้ำมัน (น้ำมันเบนซิน ดีเซล น้ำมันเชื้อเพลิงต่างๆ รวมถึงค่าใช้จ่ายในการเดินทางรถโดยสารสาธารณะ) โดยที่สินค้าทั้งสามกลุ่มนี้สร้างรายได้ให้แก่รัฐบาลสูงถึงร้อยละ 70-80 ของรายได้จากการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตทั้งหมด หนึ่ง การวิเคราะห์ในส่วนนี้ยังคงใช้แบบแผนการบริโภคหรือค่าใช้จ่ายของครัวเรือนในสินค้าที่เกี่ยวข้องที่คำนวณได้จากข้อมูลการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน (SES) ปี 2547 และ 2550 เป็นฐานสำหรับการกระจายภาระภาษี

ตารางที่ 11.20 และ 11.21 แสดงผลการวิเคราะห์สัดส่วนภาระภาษีสรรพสามิตเครื่องดื่มแอลกอฮอล์ต่อรายได้ของครัวเรือน โดยใช้ค่าใช้จ่ายการอุปโภคบริโภคและรายได้ในการแบ่งกลุ่มครัวเรือนตามลำดับ ตารางที่ 11.22 และ 11.23 แสดงผลการวิเคราะห์สัดส่วนภาระภาษีสรรพสามิตยาสูบต่อรายได้ของครัวเรือน ส่วนตารางที่ 11.24 และ 11.25 นั้นแสดงสัดส่วนภาระภาษีสรรพสามิตน้ำมันต่อรายได้หากเปรียบเทียบกันระหว่างสินค้าสามชนิดนี้ ทั้งนี้โดยรวมพบว่าในปี 2550 ครัวเรือนโดยเฉลี่ยมีภาระภาษีสรรพสามิตในส่วนของการบริโภคเครื่องดื่มแอลกอฮอล์มากที่สุด (ร้อยละ 1.37 ของรายได้) รองลงมาคือ น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน (ร้อยละ 1.23) และยาสูบ (ร้อยละ 0.67)

ตารางที่ 11.20 สัดส่วนภาระภาษีสรรพสามิตเครื่องดื่มแอลกอฮอล์ต่อรายได้ ในปี 2547 และ 2550 จำแนกตาม
กลุ่มของครัวเรือนเรียงตามรายจ่ายเพื่อการอุปโภคบริโภค

กลุ่มของครัวเรือนเรียง ตามรายจ่ายเพื่อการอุปโภคบริโภค	2547			2550		
	FW100	FW75W0	FW75W25	FW100	FW75W0	FW75W25
1 (จนสุด)	0.85	0.80	0.82	0.97	0.74	0.79
2	1.11	0.88	0.93	1.24	0.95	1.00
3	1.29	1.02	1.08	1.32	1.02	1.07
4	1.47	1.22	1.25	1.37	1.08	1.13
5	1.68	1.39	1.43	1.50	1.18	1.23
6	1.85	1.53	1.57	1.79	1.42	1.48
7	1.74	1.48	1.52	1.49	1.21	1.27
8	1.65	1.46	1.49	1.58	1.34	1.39
9	1.72	1.59	1.62	1.36	1.24	1.28
10 (รวยสุด)	1.25	1.69	1.61	1.20	1.67	1.57
เฉลี่ย	1.49	1.49	1.49	1.37	1.37	1.37

ที่มา: จากการคำนวณ

ตารางที่ 11.21 สัดส่วนภาระภาษีสรรพสามิตเครื่องดื่มแอลกอฮอล์ต่อรายได้ ในปี 2547 และ 2550 จำแนกตาม
กลุ่มของครัวเรือนเรียงตามรายได้

กลุ่มของครัวเรือนเรียง ตามรายได้	2547			2550		
	FW100	FW75W0	FW75W25	FW100	FW75W0	FW75W25
1 (จนสุด)	2.27	1.76	1.80	2.51	1.93	1.97
2	1.87	1.43	1.49	2.07	1.61	1.64
3	1.98	1.56	1.61	1.75	1.35	1.40
4	2.06	1.61	1.66	1.92	1.47	1.53
5	1.98	1.67	1.70	1.90	1.47	1.53
6	1.98	1.59	1.64	1.78	1.40	1.46
7	1.78	1.48	1.53	1.56	1.25	1.31
8	1.90	1.66	1.69	1.77	1.46	1.52
9	1.65	1.49	1.53	1.43	1.23	1.29
10 (รวยสุด)	0.91	1.37	1.30	0.86	1.35	1.27
เฉลี่ย	1.49	1.49	1.49	1.37	1.37	1.37

ที่มา: จากการคำนวณ

สำหรับเครื่องดัดแปลงแอลกอฮอล์นั้น คริวเรือ่นมีภาวะภาษีสรรพสามิตโดยเฉลี่ยเปลี่ยนแปลงเล็กน้อยโดย สักส่วนของภาวะภาษีสรรพสามิตที่ตกกับคริวเรือ่นลดลงจากร้อยละ 1.49 ของรายได้ในปี 2547 เป็นร้อยละ 1.37 ในปี 2550 หากพิจารณาการกระจายภาษีสรรพสามิตตามฐานการบริโภคเครื่องดัดแปลงแอลกอฮอล์ของคริวเรือ่น พบว่า โครงสร้างภาษีตามฐานการบริโภคมีลักษณะที่เป็นกรรม กล่าวคือ ผู้ที่บริโภคเครื่องดัดแปลงแอลกอฮอล์มากจะ เสียภาษีสรรพสามิตมากขึ้นตามไปด้วย โดยจะเห็นได้ว่า คริวเรือ่นยากจนบริโภคสินค้าประเภทนี้น้อยเมื่อเทียบกับ คริวเรือ่นกลุ่มอื่นๆ ดังนั้นจึงเกิดภาวะภาษีสรรพสามิตน้อยตามไปด้วย แม้สถิติจะเป็นเช่นนั้นแต่ยังมีข้อ สงสัยว่ากลุ่มคริวเรือ่นยากจนอาจจะมีได้บริโภคเครื่องดัดแปลงแอลกอฮอล์ที่อยู่ในระบบการค้าทางการ ทำให้ไม่ต้อง เสียภาษีหรือเสียภาษีในอัตราที่ต่ำ ซึ่งแตกต่างจากกลุ่มคริวเรือ่นที่มีฐานะดีกว่าส่วนใหญ่บริโภคเครื่องดัดแปลง แอลกอฮอล์เพิ่มขึ้นทั้งนี้อาจมีปริมาณมากขึ้นหรือดื่มเครื่องดื่มที่มีราคาแพงและต้องเสียภาษีสรรพสามิต เครื่องดัดแปลงแอลกอฮอล์ในอัตราที่สูงก็เป็นได้ แต่เป็นที่น่าสังเกตว่าคริวเรือ่นที่มีฐานะร่ำรวยที่สุดมีส่วน ค่าใช้จ่ายเครื่องดัดแปลงแอลกอฮอล์ต่อรายจ่ายอุปโภคบริโภคทั้งหมดลดลงจากปี 2547 (ดูภาคผนวก 11-ก)

อย่างไรก็ดีเมื่อแบ่งกลุ่มคริวเรือ่น โดยใช้รายได้เพื่อตัวชี้วัดสวัสดิการ (welfare) พบว่า โครงสร้างภาษี สรรพสามิตสำหรับเครื่องดัดแปลงแอลกอฮอล์มีลักษณะถดถอย โดยกลุ่มคริวเรือ่นที่มีรายได้สูงฐานะดีมีภาวะภาษีต่ำ โดยเปรียบเทียบกับกลุ่มคริวเรือ่นที่มีรายได้เฉลี่ยต่ำที่สุด ข้อค้นพบนี้ไม่เปลี่ยนแปลงแม้จะปรับรูปแบบการปลัก ภาวะภาษีเป็นแบบ FW75W0 หรือ FW75W25 ก็ตาม แต่นัยสำคัญที่ได้จากการปรับรูปแบบการปลักภาวะภาษี คือ ตลาดสินค้าและตลาดแรงงานที่มีการแข่งขันมากขึ้น จะช่วยลดภาวะภาษีโดยเฉลี่ยของคริวเรือ่นลง และทำ ให้โครงสร้างภาษีสรรพสามิตเครื่องดัดแปลงแอลกอฮอล์มีลักษณะถดถอยน้อยลง

สำหรับสินค้ายาสูบซึ่งรวมทั้งบุหรี่ ยาเส้น ซิการ์ ฯลฯ หากเปรียบเทียบภาวะภาษีสรรพสามิตของ คริวเรือ่นเฉพาะในกลุ่มที่ยากจนสุดกับกลุ่มที่ร่ำรวยสุดโดยการแบ่งกลุ่มคริวเรือ่นตามการบริโภคหรือรายได้ (ตารางที่ 11.22 และ 11.23) พบว่า โครงสร้างภาษีสรรพสามิตของสินค้าประเภทนี้มีลักษณะถดถอยค่อนข้าง ชัดเจนหากแบ่งกลุ่มโดยใช้รายได้เป็นเกณฑ์ อย่างไรก็ตาม การแข่งขันในตลาดสินค้าและแรงงานนับเป็น ปัจจัยสำคัญที่จะช่วยให้โครงสร้างภาษีมีความถดถอยน้อยลงได้ กล่าวคือ ส่วนต่างภาวะภาษีสรรพสามิตยาสูบ ระหว่างกลุ่มคริวเรือ่นที่ร่ำรวยสุดและที่จนสุดในกรณีที่มีการปลักภาวะภาษีไปให้ผู้บริโภคทั้งหมดมีค่าสูงกว่า กรณีที่ผู้ผลิตสามารถปลักภาวะภาษีไปให้ผู้บริโภคและแรงงานได้เพียงบางส่วน แม้ว่าผลการศึกษานี้จะชี้ให้เห็น ว่าโครงสร้างภาษียาสูบโดยรวมมีลักษณะถดถอย แต่ก็ต้องตีความอย่างระมัดระวังเพราะการศึกษานี้มีข้อจำกัด ในการเข้าถึงฐานข้อมูลที่แบ่งแยกประเภทยาสูบออกเป็นชนิดย่อย อนึ่งในทางปฏิบัติ กฎหมายกำหนดอัตรา ภาษีแตกต่างกันไปในแต่ละประเภทยาสูบ กล่าวคือ อัตราภาษีใบยาสูบสำหรับยาเส้นต่ำกว่าอัตราภาษีที่เรียกเก็บ จากบุหรี่มาก นอกจากนี้ หากพิจารณาพฤติกรรมของคริวเรือ่นยากจน มีความเป็นไปได้สูงกว่าคริวเรือ่น ยากจนในชนบทสูบบุหรี่มากกว่าคนเมืองบริโภคบุหรี่ที่เสียภาษีสรรพสามิตในอัตราที่สูงกว่า

ตารางที่ 11.22 สัดส่วนภาระภาษีสรรพสามิตยาสูบต่อรายได้ ในปี 2547 และ 2550 จำแนกตามกลุ่มของ
ครัวเรือนเรียงตามรายจ่ายเพื่อการอุปโภคบริโภค

กลุ่มของครัวเรือนเรียง ตามรายจ่ายเพื่อการอุปโภคบริโภค	2547			2550		
	FW100	FW75W0	FW75W25	FW100	FW75W0	FW75W25
1 (จนสุด)	0.80	0.69	0.70	0.82	0.62	0.65
2	0.81	0.63	0.66	0.87	0.66	0.69
3	1.01	0.78	0.81	0.84	0.65	0.67
4	0.97	0.79	0.81	0.82	0.64	0.67
5	1.05	0.86	0.88	0.97	0.75	0.78
6	1.13	0.92	0.94	0.94	0.74	0.76
7	1.12	0.93	0.95	0.91	0.72	0.75
8	0.98	0.85	0.87	0.87	0.73	0.75
9	0.83	0.78	0.80	0.70	0.63	0.65
10 (รวยสุด)	0.41	0.70	0.66	0.34	0.64	0.59
เฉลี่ย	0.78	0.78	0.78	0.67	0.67	0.67

ที่มา: จากการคำนวณ

ตารางที่ 11.23 สัดส่วนภาระภาษีสรรพสามิตยาสูบต่อรายได้ ในปี 2547 และ 2550 จำแนกตามกลุ่มของ
ครัวเรือนเรียงตามรายได้

กลุ่มของครัวเรือนเรียง ตามรายได้	2547			2550		
	FW100	FW75W0	FW75W25	FW100	FW75W0	FW75W25
1 (จนสุด)	1.55	1.19	1.21	1.72	1.31	1.33
2	1.31	1.00	1.03	1.06	0.82	0.84
3	1.21	0.95	0.97	1.04	0.80	0.83
4	1.22	0.95	0.98	1.09	0.83	0.86
5	1.34	1.10	1.12	1.13	0.87	0.90
6	1.24	0.98	1.01	1.07	0.83	0.87
7	1.13	0.93	0.95	0.98	0.78	0.81
8	1.08	0.94	0.95	0.85	0.70	0.73
9	0.81	0.74	0.76	0.74	0.63	0.66
10 (รวยสุด)	0.29	0.58	0.54	0.24	0.53	0.49
เฉลี่ย	0.78	0.78	0.78	0.67	0.67	0.67

ที่มา: จากการคำนวณ

ส่วนผลิตภัณฑ์น้ำมันและค่าใช้จ่ายในการเดินทางของครัวเรือน พบว่า โครงสร้างภาษีมีลักษณะ
ก้าวหน้าตามการบริโภค (ตารางที่ 11.24) โดยกลุ่มคนที่มีรายได้สูงมีแนวโน้มเสียภาษีสรรพสามิตมากขึ้นตาม
การบริโภคผลิตภัณฑ์น้ำมันและเชื้อเพลิง ในขณะที่กลุ่มคนยากจนมีภาระภาษีประเภทนี้น้อยกว่า ทั้งนี้เป็น
เพราะคนรวยมักไม่ได้ใช้บริการสาธารณะมากเท่าใดนักส่วนใหญ่ใช้พาหนะส่วนบุคคลในการเดินทาง ซึ่งทำให้

เกิดค่าใช้จ่ายในส่วนน้ำมันเชื้อเพลิงและภาระภาษีสรรพสามิตเพิ่มขึ้นตามปริมาณการเดินทาง ส่วนคนที่มียาได้น้อยมักใช้บริการสาธารณะ เช่น รถโดยสารประจำทาง ทำให้ไม่เกิดค่าใช้จ่ายน้ำมันโดยตรงมูลค่ามากมาย เพียงแค่เสียค่าธรรมเนียมใช้บริการรถโดยสารในอัตราที่ต่ำ โดยที่ภาระภาษีสรรพสามิตที่เก็บจากน้ำมันและเชื้อเพลิงแฝงอยู่ในค่าธรรมเนียมดังกล่าวแต่ก็ถูกถ่วงเฉลี่ยไปยังผู้ใช้บริการจำนวนมาก ทำให้ภาระภาษีเฉลี่ยต่อผู้ใช้บริการสาธารณะนี้อยู่ในระดับที่ต่ำกว่าการเดินทางโดยใช้ยานพาหนะส่วนตัว

ตารางที่ 11.24 สัดส่วนภาระภาษีสรรพสามิตผลิตภัณฑ์น้ำมันต่อรายได้ ในปี 2547 และ 2550 จำแนกตามกลุ่มของครัวเรือนเรียงตามรายจ่ายเพื่อการอุปโภคบริโภค

กลุ่มของครัวเรือนเรียงตามรายจ่ายเพื่อการอุปโภคบริโภค	2547			2550		
	FW100	FW75W0	FW75W25	FW100	FW75W0	FW75W25
1 (จนสุด)	1.34	1.18	1.20	0.88	0.68	0.72
2	1.53	1.20	1.26	1.01	0.78	0.83
3	1.61	1.27	1.33	1.15	0.89	0.93
4	1.62	1.34	1.38	1.18	0.93	0.97
5	1.70	1.43	1.47	1.23	0.97	1.02
6	1.69	1.43	1.48	1.22	0.98	1.04
7	1.73	1.49	1.53	1.28	1.04	1.10
8	1.66	1.49	1.53	1.33	1.14	1.19
9	1.71	1.62	1.66	1.35	1.20	1.24
10 (รวยสุด)	1.66	2.08	2.00	1.20	1.59	1.50
เฉลี่ย	1.66	1.66	1.66	1.23	1.23	1.23

ที่มา: จากการคำนวณ

ตารางที่ 11.25 สัดส่วนภาระภาษีสรรพสามิตผลิตภัณฑ์น้ำมันต่อรายได้ ในปี 2547 และ 2550 จำแนกตามกลุ่มของครัวเรือนเรียงตามรายได้

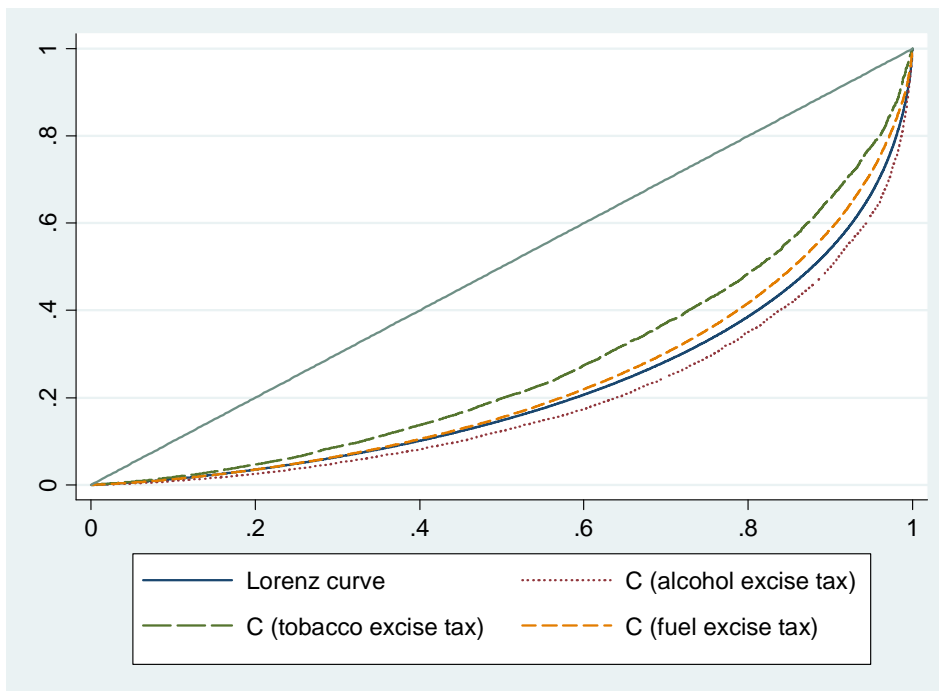
กลุ่มของครัวเรือนเรียงตามรายได้	2547			2550		
	FW100	FW75W0	FW75W25	FW100	FW75W0	FW75W25
1 (จนสุด)	2.93	2.26	2.30	2.18	1.68	1.71
2	2.29	1.76	1.82	1.51	1.18	1.21
3	2.07	1.64	1.70	1.44	1.11	1.16
4	1.98	1.55	1.62	1.40	1.08	1.13
5	1.86	1.60	1.63	1.38	1.08	1.13
6	1.84	1.50	1.56	1.41	1.11	1.17
7	1.82	1.54	1.58	1.35	1.08	1.14
8	1.76	1.58	1.62	1.35	1.13	1.19
9	1.69	1.56	1.60	1.30	1.12	1.17
10 (รวยสุด)	1.35	1.77	1.70	1.00	1.39	1.31
เฉลี่ย	1.66	1.66	1.66	1.23	1.23	1.23

ที่มา: จากการคำนวณ

รูปที่ 11.11 และ 11.12 เปรียบเทียบ Lorenze curve และ Concentration curve ภาษีสรรพสามิตของสินค้าประเภทต่างๆ (เครื่องดื่มที่มีแอลกอฮอล์ ยาสูบ และน้ำมัน) เนื่องจากเส้น Concentration curve ของภาษีสรรพสามิตที่เก็บจากเครื่องดื่มแอลกอฮอล์อยู่ต่ำกว่าเส้น Lorenz curve จึงสรุปได้ว่าโครงสร้างภาษีสรรพสามิตของสินค้าประเภทนี้มีลักษณะก้าวหน้า (progressive) โดยในปี 2550 โครงสร้างภาษีมียุทธศาสตร์ก้าวหน้าเพิ่มขึ้นเล็กน้อย สาเหตุหลักเป็นเพราะครัวเรือนที่มีฐานะยากจนบริโภคสินค้าประเภทนี้ในสัดส่วนที่ต่ำกว่าครัวเรือนที่ร่ำรวย

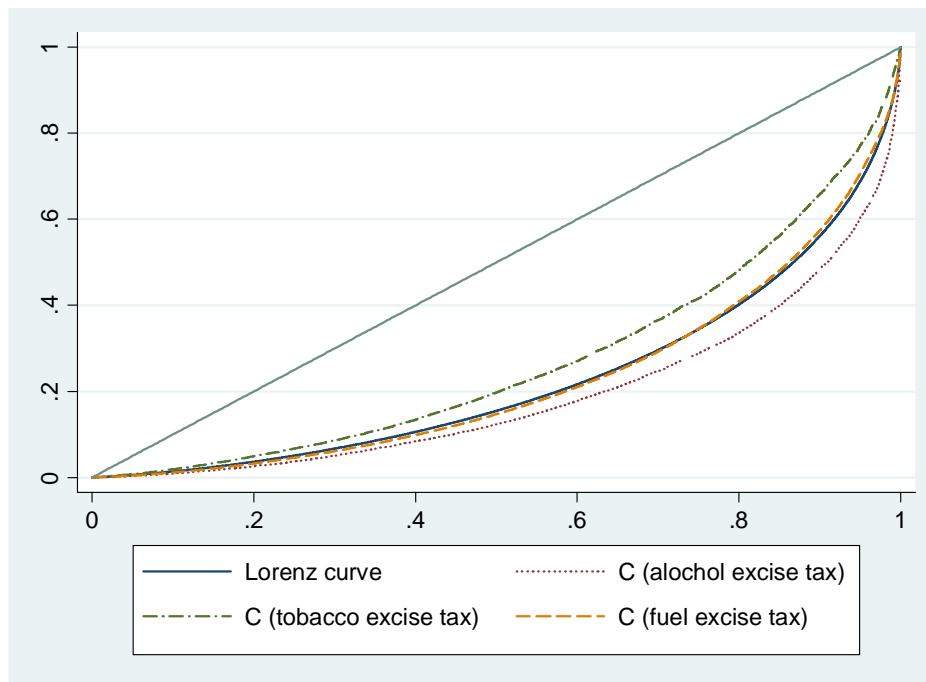
นอกจากนั้น กลุ่มครัวเรือนที่ยากจนมีสัดส่วนของภาระภาษีจากการบริโภคยาสูบสูงกว่าครัวเรือนที่ร่ำรวย ส่วนโครงสร้างภาษีของผลิตภัณฑ์น้ำมันในปี 2550 มีลักษณะถดถอยน้อยลงจากเมื่อปี 2547 แต่ก็ยังไม่สามารถสรุปได้ชัดเจนนักว่ามีลักษณะก้าวหน้าเพราะเส้น Concentration curve อยู่ใกล้และทับเส้น Lorenz curve ในบางช่วง เพราะผลิตภัณฑ์น้ำมันและเชื้อเพลิงนอกจากจะถูกใช้บริโภคเป็นสินค้าขั้นสุดท้าย (final demand) โดยตรงแต่น้ำมันบางส่วนถูกใช้ไปในกระบวนการผลิตสินค้าอุปโภคบริโภคที่จำเป็น ซึ่งอาจก่อให้เกิดภาวะทางอ้อม (secondary impact) จากการบริโภคสินค้าเหล่านั้น

รูปที่ 11.11 การเปรียบเทียบ Lorenz curve และ Concentration curve ของภาษีสรรพสามิต (ปี 2547)



ที่มา: จากการคำนวณ

รูปที่ 11.12 การเปรียบเทียบ Lorenz curve และ Concentration curve ของภาษีสรรพสามิต (ปี 2550)



ที่มา: จากการคำนวณ

เนื่องจากโครงสร้างภาษีสรรพสามิตเครื่องดื่มแอลกอฮอล์มีความเป็นธรรมอยู่แล้วจึงไม่น่าเป็นห่วงมากนักสำหรับผู้บริโภค แต่ประเด็นอยู่ที่ว่าควรทำอย่างไรให้การเก็บภาษีสรรพสามิตสินค้าประเภทนี้มีความเหมาะสมยิ่งขึ้นให้สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพของภาษี (efficiency) ซึ่งหมายถึงการเก็บภาษีให้ได้มากที่สุดแต่ยังคงทำให้สังคมได้สวัสดิการสูงสุด และหลักความเท่าเทียมทางสังคม (social equity) ซึ่งมีผลต่อการกระจายรายได้ของประชาชน นโยบายสำคัญที่ควรได้รับการทบทวนและพิจารณา คือ การเก็บภาษีสรรพสามิตเครื่องดื่มที่มีแอลกอฮอล์แต่ละชนิดด้วยอัตราภาษีที่ต่างกันและยังผันแปรไปตามปริมาณแอลกอฮอล์ การยกเลิกระบบคิดภาษีสรรพสามิตแบบฝังในเพื่อทำให้อัตรามีความโปร่งใสตรงไปตรงมา

โดยรวมแล้ว การปรับเปลี่ยนโครงสร้างภาษีอาจทำให้สังคมได้รับสวัสดิการสูงขึ้นได้ การศึกษานี้พบว่าในปี 2550 เส้น Concentration curve ของยาสูบอยู่สูงกว่าของน้ำมัน ส่วนหนึ่งเป็นเพราะว่าในปี 2550 ราคา น้ำมันโดยเฉลี่ยปรับตัวสูงขึ้น ซึ่งทำให้ต้นทุนค่าใช้จ่ายของครัวเรือนเพิ่มสูงขึ้นตามไปด้วย นโยบายที่สำคัญคือ การลดภาษีสรรพสามิตยาสูบในขณะที่เดียวกันปรับภาษีน้ำมันให้สูงขึ้นเพียงพอที่จะทำให้รายได้ของรัฐบาลไม่เปลี่ยนแปลงไป โดยรวมจะทำให้สังคมได้รับสวัสดิการสูงขึ้น การปรับภาษียาสูบให้ลดต่ำลงเล็กน้อยในขณะที่ใช้แนวทางอื่นที่มีประสิทธิภาพในการจำกัดการบริโภคยาสูบให้น้อยลงและไม่สร้างภาระด้านงบประมาณที่ต้องจัดสรรไปเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการรักษาผู้ป่วยที่เจ็บป่วยจากการบริโภคยาสูบ ในขณะที่ปรับภาษีน้ำมันให้สูงขึ้นเพราะกลุ่มคนที่มีฐานะดีมักบริโภคผลิตภัณฑ์น้ำมันในปริมาณมาก โดยรวมน่าจะส่งผลดี

ในเชิงสวัสดิการของสังคม ผลการศึกษานี้สอดคล้องกับข้อสรุปของ Chandoevrit and Dahlby (2006) ซึ่งได้คำนึงถึงการบิดเบือนที่เกิดจากมาตรการที่ไม่ใช่ภาษี (non-tax distortion)⁸ และพบว่าภาษีบุหรี่ถูกจัดเก็บในอัตราที่สูงเกินไป (ต้นทุนสังคมของการเพิ่มอัตรารายรับภาษีหรือ MSCF มีค่าสูงถึง 2.22) ในขณะที่ภาษีน้ำมันเชื้อเพลิงค่อนข้างต่ำ (MSCF มีค่าเพียง 0.512) ฉะนั้น นโยบายที่จะช่วยทำให้สังคมได้รับสวัสดิการสูงขึ้น คือการลดภาษีบุหรี่แล้วจึงชดเชยด้วยรายรับภาษีที่ลดลงด้วยการเก็บภาษีน้ำมันให้สูงขึ้น อย่างไรก็ตาม เป็นที่น่าสังเกตว่าการคำนวณค่าความยืดหยุ่นของอุปสงค์ต่อสินค้าต่างๆ ในการศึกษาที่ใช้ข้อมูลระหว่างปี 2526-2545 เท่านั้น แต่พบว่าราคาน้ำมันผันผวนและปรับตัวสูงขึ้นมากในช่วง 3-4 ปีที่ผ่านมา

นอกจากการวิเคราะห์การกระจายภาระภาษีไปสู่ครัวเรือนโดยใช้แบบแผนการบริโภคของครัวเรือนแล้ว การศึกษาที่ผ่านมาได้ใช้แนวคิดดุลยภาพบางส่วนด้วยการประมาณค่าความยืดหยุ่นของทั้งอุปสงค์และอุปทานจากแบบจำลอง เพื่อดูว่าภาระภาษีตกอยู่กับฝ่ายใดระหว่างผู้บริโภคกับผู้ผลิต ตารางที่ 11.26 แสดงว่าสินค้าจำพวกก๊าซปิโตรเลียมเหลว น้ำมันดีเซล และบุหรี่มีค่าความยืดหยุ่นของอุปสงค์ต่อราคาน้อยมาก กล่าวคือการเปลี่ยนแปลงราคาไม่ทำให้การบริโภคเปลี่ยนแปลงมากนัก แต่ทางด้านอุปทานนั้น ก๊าซปิโตรเลียมเป็นสินค้าชนิดเดียวในสินค้ากลุ่มนี้ค่อนข้างอ่อนไหวต่อการเปลี่ยนแปลงของราคา หากพิจารณาความยืดหยุ่นเชิงเปรียบเทียบ เนื่องจากความยืดหยุ่นของอุปทานมีค่าสูงกว่าอุปทานพอควร จึงคาดการณ์ได้ว่า หากมีการขึ้นภาษีสรรพสามิตในสินค้าทั้งสามจะทำให้ผู้ประกอบการสามารถผลักภาระภาษีไปยังผู้บริโภคได้มาก ตารางที่ 11.27 สนับสนุนข้อคาดการณ์ในเชิงทฤษฎีข้างต้น และยังพบอีกว่าการขึ้นภาษีก๊าซฯ อาจจะทำให้เกิดภาระภาษีส่วนเกินประมาณร้อยละ 7 ซึ่งนับว่าเป็นต้นทุนที่เพิ่มขึ้นแก่สังคมนอกเหนือจากภาระภาษีที่ผู้ผลิตและผู้บริโภคต้องจ่ายให้แก่รัฐ ภาระภาษีส่วนเกิน (excess burden) ที่เกิดจากการเก็บภาษีสะท้อนถึงการสูญเสียประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจเพราะเป็นส่วนที่เกิดขึ้นโดยไม่มีผู้ใดได้รับประโยชน์

ตารางที่ 11.26 ความยืดหยุ่นของอุปสงค์และอุปทานต่อราคาในการศึกษาภาระภาษีสรรพสามิต

สินค้า	ความยืดหยุ่นของอุปทาน	ความยืดหยุ่นของอุปสงค์
ก๊าซปิโตรเลียมเหลว ¹	4.13	-0.64
น้ำมันดีเซล ²	0.69	-0.36
บุหรี่ ³	0.36	-0.31

ที่มา: ¹ ชูเกียรติ ธีรสัตยาพิทักษ์ (2548)

² อรรถพรณ พรมพุก (2544)

³ วรรณางการสุวรรณ (2545)

⁸ ตัวอย่างของการบิดเบือนที่เกิดจากมาตรการที่ไม่ใช่ภาษี เช่น การบิดเบือนที่เกิดจากผลกระทบต่อสภาพแวดล้อม ผลกระทบภายนอกต่อรายจ่ายของรัฐ ความบิดเบือนจากการที่ไม่สามารถควบคุมตัวเองได้ ความบิดเบือนจากโครงสร้างตลาดแบบผูกขาด ความบิดเบือนจากการลักลอบหนีภาษี

ตารางที่ 11.27 ภาวะภาษีสรรพสามิตของผู้ผลิต ผู้บริโภค และภาระส่วนเกิน

สินค้า	% ของรายได้ภาษีทั้งหมดในสินค้าดังกล่าวรัฐบาลได้จากภาระขั้นอัตราภาษี		
	ภาวะภาษีของผู้ผลิต	ภาวะภาษีของผู้บริโภค	ภาวะภาษีส่วนเกิน
ก๊าชปีโตรเลียมเหลว ¹	18.16	81.84	6.99
น้ำมันดีเซล ²	4.99 / 3.73	95.01 / 96.27	0.50 / 0.37
บุหรี่ ³	3.90	96.10	0

ที่มา: ¹ ชูเกียรติ ฉัตรชัยพิทักษ์ (2548)

² อรพรรณ พรหมพูล (2544)

³ วรรณางการสุวรรณ (2545)

11.5.3 ปัญหาที่เกี่ยวกับโครงสร้างภาษีสรรพสามิต

ในปัจจุบัน โครงสร้างภาษีสรรพสามิตมีลักษณะบางประการที่ก่อให้เกิดความไม่เสมอภาคในการแข่งขันในกลุ่มผู้ประกอบการ

- ปัญหาของโครงสร้างภาษีที่ไม่เสมอภาคในแนวนอน (horizontal equity)
 - สินค้าเหมือนกันแต่กำหนดฐานภาษีต่างกันตามเกรด : เบียร์ (economy, standard, premium) วิสกี้นำเข้า (super deluxe, deluxe, premium, standard, economy) การที่สินค้าชนิดเดียวกันมีฐานภาษีต่างกัน ทำให้สินค้าที่ถูกกำหนดให้เป็นสินค้าเกรดต่ำมีฐานภาษีต่ำกว่าสินค้าเกรดสูง จึงเสียภาษีสรรพสามิตน้อยกว่า ทำให้รัฐสูญเสียรายได้ภาษี
 - สินค้าเหมือนกันแต่กำหนดอัตราภาษีต่างกัน เพราะรัฐจำแนกสินค้าให้ต่างกัน (ดูตัวอย่างในตารางที่ 11.28) เช่น วิสกี้ถูกแยกเป็นสุราปรุงพิเศษผสม ซึ่งเสียภาษีสูงกว่าสุราผสมบางชนิด เป็นต้น ผลที่ตามมาคือ ทำให้ผู้ประกอบการบางรายแข่งขันได้เปรียบผู้ประกอบการรายอื่นๆ ที่เสียภาษีมากกว่า เพราะการที่ฐานภาษีและอัตราภาษีของสินค้าชนิดเดียวกันมีอัตราแตกต่างกัน มีผลบิดเบือนพฤติกรรมของผู้ผลิตและผู้บริโภคได้ เช่น ผู้ประกอบการใช้กลยุทธ์นำเข้าเครื่องดื่มแอลกอฮอล์ที่เสียภาษีน้อยกว่า และยังทำให้ผู้บริโภคบางส่วนเปลี่ยนจากการบริโภคสุราราคาแพงมาบริโภคสุราราคาถูกแทน ซึ่งทำให้รัฐเกิดรายได้จากภาษีสุราในอัตราเติบโตที่ช้าลงแม้ว่าจะมีการบริโภคสุราราคาถูกเพิ่มขึ้นก็ตาม การศึกษาของ นิพนธ์ พัวพงศกร และคณะ (2552) ได้ชี้ให้เห็นถึงปัญหาของการแข่งขันกันในตลาดที่มีกฎกติกาไม่เหมือนกันซึ่งก่อให้เกิดการได้เปรียบเสียเปรียบระหว่างผู้ผลิต เช่น การที่สุราชนิดเดียวกันที่มีแอลกอฮอล์ปริมาณเท่ากันแต่ถูกจัดเก็บภาษีจำนวนไม่เท่ากัน ตัวอย่างเช่น เบียร์สิงห์ถูกจัดเก็บภาษีเบียร์ประเภท Standard ที่ 22.76 บาทต่อขวด ในขณะที่คู่แข่งที่ขายเบียร์ประเภท Economy และ Premium ถูกเก็บภาษีที่ 16.74 และ 23.38 บาทต่อขวดตามลำดับ ทำให้ผู้ผลิตเบียร์ประเภท Standard ต้องเสียภาษีสูงกว่าเบียร์ประเภท Economy มากถึง 6.02 บาทต่อขวด ในขณะที่เสียภาษีถูกกว่าเบียร์ประเภท Premium เพียง 0.62 บาทต่อขวด

โดยรวมแล้ว ทำให้ผู้ผลิตเบียร์ประเภท Standard เสียเปรียบในเชิงการแข่งขันต่อผู้ผลิตเบียร์ประเภท Economy และ Premium

ปัญหานี้ทำให้เบียร์สิ่งสูญเสียดุลต้องจำกัดกลยุทธ์การตลาด โดยนำเบียร์ชนิดใหม่ (ได้แก่ เบียร์ลิโอ) ที่เป็นเบียร์ประเภท “ประหยัด” (โดยแจ้งราคาหน้าโรงงานต่ำ) ออกมาจำหน่ายแข่งขันกับเบียร์ช้าง นอกจากนี้การที่สุรานำเข้าราคาแพงบางยี่ห้อต้องเสียภาษีในอัตราสูง ทำให้ผู้ประกอบการใช้กลยุทธ์นำเข้าวิสกี้ประหยัดและวิสกี้มาตรฐานที่เสียภาษีน้อยกว่าวิสกี้พรีเมียมและวิสกี้เคอแลคซ์ โดยใช้วิธีแจ้งราคานำเข้าต่ำ (under-invoiced)

ตารางที่ 11.28 สุราชนิดเดียวกันแต่จัดประเภทให้ต่างกัน

ประเภท	ยี่ห้อ	อัตรากำไรปัจจุบัน (%)	ฐานภาษี (บาท/ขวด)	ภาษีสรรพสามิต (บาท/ขวด)
- สุราขาว	เหล้าโรง 40°	120**	15.30	30
- สุราพิเศษ (ประเภทอื่นๆ)	Absolute Vodka 40°	400**	58.30	120
- สุราพิเศษ (ประเภทอื่นๆ)	แสง โสม 40°	400**	40.84	112
- สุราพิเศษ (บริันดี)	รีเจนซี 38°	48*	126.88	129.03
- สุราพิเศษ (วิสกี้)	Black 43°	50*	173.3	308.15
- สุราปรุงพิเศษ	แม่โจง 35°	400**	46.69	105
- สุราผสม	Blend 285 35°	300**	47.47	73.5

หมายเหตุ: * คิดภาษีตามมูลค่า

** คิดภาษีตามปริมาณ

ที่มา: นิพนธ์ พัวพงศกร และคณะ (2552)

โดยรวมแล้ว ผู้ประกอบการบางรายได้เปรียบผู้ประกอบการรายอื่นๆ เพราะเสียภาษีน้อยกว่า ผลที่ตามมาคือ ผู้ประกอบการต่างพากันปรับตัวเพื่อทำให้เสียภาษีน้อยลงด้วยวิธีการต่างๆ เช่น การหนีภาษี การปรับโครงสร้างการผลิตและการวิ่งเต้นเพื่อให้เสียภาษีน้อยลง นอกจากนี้ ผู้ประกอบการที่ได้ประโยชน์จากภาษีอาจวิ่งเต้นและมีส่วนเกี่ยวข้องกับทางตรงหรือทางอ้อมกับนักการเมือง

นอกจากนั้น การกำหนดฐานภาษียังขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ ซึ่งอาจก่อให้เกิดปัญหาการครอบงำหน่วยงานกำกับดูแล (regulatory capture) และความประพฤติมิชอบของเจ้าหน้าที่

11.6 รูปและข้อเสนอแนะ

11.6.1 รูปผลวิจัยที่สำคัญ

เนื่องจากปัจจุบันรัฐบาลได้ให้ความสำคัญกับการจัดหาระบบสวัสดิการให้แก่สังคมโดยรวม เช่น ระบบประกันสุขภาพถ้วนหน้า การศึกษาขั้นพื้นฐาน การจัดสรรเบี้ยยังชีพแก่คนชรา เป็นต้น แต่การดำเนินการโครงการเหล่านี้ล้วนจำเป็นต้องใช้เงินงบประมาณจำนวนมากในระยะยาว คำถามสำคัญคือ รัฐบาลจะสามารถพึ่งรายได้จากแหล่งใดได้บ้างนอกจากการกู้ยืมเงิน หากพิจารณาแหล่งรายได้ของรัฐในช่วงที่ผ่านมา พบว่ารายได้ภาษีทางอ้อมที่รัฐจัดเก็บนับเป็นแหล่งเงินทุนที่สำคัญของรัฐตลอดช่วงเวลาที่ผ่านมา ในขณะที่แหล่งรายได้จากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคลเริ่มมีความสำคัญมากขึ้น อย่างไรก็ตาม การที่ภาครัฐจะกำหนดมาตรการทางการคลังโดยใช้ภาษีทางอ้อมเป็นเครื่องมือสร้างความเป็นธรรมทางเศรษฐกิจและสังคมได้นั้น จำต้องเข้าใจเสียก่อนว่า โครงสร้างภาษีทางอ้อมในปัจจุบันเป็นอย่างไร ความเป็นธรรมแล้วหรือไม่ ตลอดจนมีประเด็นปัญหาหรืออุปสรรคใดที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพในการบริหารการจัดเก็บภาษี

เนื่องจากภาษีทางอ้อม เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต และอากรขาเข้า เป็นภาษีที่จัดเก็บจากฐานการบริโภคของประชาชน โดยมีหลักการของการจัดเก็บจากผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการ แต่ในทางปฏิบัติผู้ที่เสียภาษีตามกฎหมายเหล่านั้นอาจมิได้เป็นผู้ที่รับภาระภาษีที่แท้จริง แต่กลับเป็นผู้บริโภคคนสุดท้ายทั้งที่มีฐานะร่ำรวยและยากจนที่ต้องจ่ายภาษีทางอ้อมจากการบริโภคสินค้าหรือบริการนั้น อย่างไรก็ตาม การจะปรับปรุงมาตรการทางภาษีทางอ้อมให้มีความเป็นธรรมมากขึ้นจำเป็นต้องคำนึงถึงรูปแบบการบริโภคของครัวเรือนซึ่งจะเป็นประโยชน์สำหรับภาครัฐในการกำหนดนโยบายหรือมาตรการช่วยเหลือคนยากจนได้อย่างถูกต้องและไม่เป็นการซ้ำเติมความเหลื่อมล้ำที่มีอยู่แล้วให้รุนแรงขึ้นไปอีก

การศึกษานี้เน้นวิเคราะห์ภาระภาษีทางอ้อมโดยใช้แบบแผนการบริโภคของครัวเรือนที่ได้จากข้อมูลการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือนปี 2547 และ 2550 ในการกระจายภาระภาษีไปยังครัวเรือนกลุ่มต่างๆ โดยมีจุดประสงค์สำคัญที่จะประเมินว่าครัวเรือนในแต่ละกลุ่มรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิตแตกต่างกันอย่างไร ทั้งนี้ในการแบ่งกลุ่มครัวเรือนยากจนและร่ำรวยนั้น ผู้วิจัยใช้ค่าใช้จ่ายการอุปโภคบริโภคเป็นมูลฐานและเป็นตัวแทนรายได้ในระยะยาวและสวัสดิการที่ครัวเรือนได้รับแทนที่จะใช้รายได้ของครัวเรือนเหมือนการศึกษาในอดีต เนื่องจากรายได้ของครัวเรือนมักไม่คงที่ ในขณะที่ครัวเรือนพยายามที่จะรักษาระดับการใช้จ่ายให้ราบรื่นและเต็มใจที่จะให้ข้อมูลรายจ่ายที่ถูกต้องแม่นยำกว่ารายได้ นอกจากนี้ ยังได้ตั้งข้อสมมติเกี่ยวกับการผลัดภาระภาษีใน 3 ลักษณะเพื่อเปรียบเทียบภาระภาษีของครัวเรือนในภาวะที่ตลาดสินค้าและแรงงานผูกขาดหรือในภาวะที่ตลาดมีการแข่งขันกันมากขึ้น คือ การผลัดภาระภาษีทั้งหมดให้แก่ผู้บริโภค (กรณีการผูกขาดในตลาดสินค้า) การผลัดภาระภาษีบางส่วนให้แก่ผู้บริโภค โดยที่ผู้ขายรับภาระภาษีส่วนที่เหลือไว้ (กรณีตลาดสินค้าและบริการมีการแข่งขันระดับหนึ่ง แต่ตลาดแรงงานมีการแข่งขัน

สูง)และ การผลักระภาษีบางส่วนให้แก่ผู้บริโภคและผลักระภาษีไปให้แรงงาน (กรณีตลาดสินค้าและบริการ และตลาดแรงงานมีการแข่งขันน้อย)

หากพิจารณาภาระภาษีที่ตกอยู่กับครัวเรือนกลุ่มต่างๆ ที่จัดแบ่งกลุ่มโดยใช้ค่าใช้จ่ายการอุปโภคบริโภคเป็นตัวสะท้อนสวัสดิการหรือรายได้ถาวรของครัวเรือน ผลการศึกษาโดยรวมพบว่า โครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีนำเข้ามีลักษณะก้าวหน้า (progressive) โดยที่โครงสร้างภาษีนำเข้ามีลักษณะก้าวหน้านามากกว่าเล็กน้อยโดยรวมแล้วครัวเรือนที่ถูกจัดอยู่ในกลุ่มที่มีสวัสดิการดีที่สุด (รายจ่ายการอุปโภคบริโภคสูงสุด) จะมีภาระภาษีมูลค่าเพิ่มและอากรนำเข้าเป็นสัดส่วนของรายได้สูงกว่าครัวเรือนที่มีสวัสดิการหรือมีระดับการใช้จ่ายที่ต่ำกว่า สำหรับภาษีสรรพสามิตนั้น พบว่าในสินค้าทั้งสามชนิดที่ศึกษา (ได้แก่ เครื่องดื่มแอลกอฮอล์ ยาสูบ และน้ำมัน) เครื่องดื่มที่มีแอลกอฮอล์และผลิตภัณฑ์น้ำมันและค่าใช้จ่ายการเดินทางมีโครงสร้างภาษีลักษณะก้าวหน้าตามการกระจายของฐานการบริโภค ส่วนสินค้าจำพวกยาสูบนั้น โครงสร้างภาษีมีลักษณะตกห้องข้างส่วนหนึ่งเป็นเพราะภาษียาเส้นต่ำกว่าภาษีบุหรี่ค่อนข้างมาก ทั้งนี้ ประเด็นเชิงนโยบายที่สำคัญ คือ การปรับลดภาษีสำหรับสินค้าจำเป็นที่ครัวเรือนยากจนต้องใช้เพื่อดำรงชีพในขณะที่ปรับเพิ่มภาษีในสินค้าฟุ่มเฟือยและไม่จำเป็นต่อการดำรงชีวิต ซึ่งจะช่วยให้สังคมส่วนรวมได้รับสวัสดิการที่ดีขึ้น แต่การจะปรับเพิ่มอัตราภาษีสรรพสามิตนั้นคงทำได้อย่างมีประสิทธิภาพเพียงระดับหนึ่ง หากพื้นที่จัดเก็บภาษีในอัตราที่สูงมากก็จะเพิ่มแรงจูงใจในการหลีกเลี่ยงภาษีและลักลอบนำเข้ามากขึ้น

อย่างไรก็ดี ภาระภาษีที่เกิดขึ้นจะมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับสภาพการแข่งขันในตลาดสินค้าบริการและตลาดแรงงาน ในกรณีตลาดสินค้าผูกขาดผู้ขายสามารถผลักระภาษีทั้งหมดไปสู่ผู้บริโภคได้ แต่ภาระภาษีของครัวเรือนจะมีสัดส่วนที่ลดต่ำลงหากตลาดสินค้าและบริการ รวมถึงตลาดแรงงานมีการแข่งขันมากขึ้น

นอกจากการพิจารณาภาระภาษีที่ระดับครัวเรือน การศึกษายังพบว่า โครงสร้างภาษีที่ระดับธุรกิจนั้นไม่มีความเสมอภาคในแนวนราบ (horizontal equity) เนื่องจากกฎหมายภาษี หน่วยงานของรัฐบางแห่งกำหนดข้อยกเว้นและ/หรือสิทธิประโยชน์ทางภาษีให้แก่ผู้ประกอบการ ทำให้ผู้ประกอบการบางส่วน โดยเฉพาะที่มีขนาดใหญ่และเข้าถึงโอกาสเหล่านั้นได้รับประโยชน์ ในขณะที่ผู้ประกอบการอีกจำนวนมากไม่ได้รับประโยชน์จากข้อยกเว้นหรือสิทธิประโยชน์ทางภาษีเหล่านั้น ทำให้การกระจายสิทธิประโยชน์ทางภาษีไม่เท่าเทียมกัน ตัวอย่างที่เห็นได้ชัดคือ การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่ผู้ส่งออกที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน (เช่น การยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นที่ต้องนำเข้าจากต่างประเทศ การยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลลงครึ่งหนึ่งสำหรับกำไรสุทธิที่ได้จากการลงทุน เป็นต้น) หรือในกรณีที่เกี่ยวข้องกับภาษีสรรพสามิต ระบบภาษีทำให้เกิดการแข่งขันระหว่างผู้ประกอบการอย่างไม่เป็นธรรม เช่น สินค้าชนิดเดียวกันแต่ถูกเรียกเก็บภาษีในอัตราที่ต่างกัน เพราะมีการกำหนดฐานภาษีต่างกัน อีกทั้งยังอาจสร้างความบิดเบือนและนำไปสู่การจัดสรรทรัพยากรที่มีจำกัดได้อย่างไม่มีประสิทธิภาพ และอาจชักนำให้ผู้ที่เกี่ยวข้องมีพฤติกรรมฉ้อฉล ทุจริต เลี่ยงภาษีและหนีภาษี เป็นต้น

11.6.2 ข้อเสนอแนะ

แม้ว่าการศึกษานี้จะเน้นพิจารณาภาระภาษีของครัวเรือนเพื่อดูว่าโครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต และอากรขาเข้ามีลักษณะก้าวหน้าหรือไม่ แต่มิได้หมายความว่าลักษณะก้าวหน้าของโครงสร้างภาษีจะเป็นเพียงตัวชี้วัดเดียวที่สะท้อนถึงโครงสร้างภาษีที่ดี หน่วยงานรัฐที่กำหนดนโยบายจำเป็นต้องพิจารณาประเด็นต่างๆ ด้วยความรอบคอบโดยคำนึงถึงผลกระทบทางเศรษฐกิจของผู้ที่เสียภาษี ผลกระทบของภาษีต่อประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจเพื่อไม่ให้มีการใช้ทรัพยากรอย่างไม่มีประสิทธิภาพ ความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ รวมถึงความพร้อมของระบบการบริหารจัดเก็บภาษี และยังต้องให้ความสำคัญกับความสามารถในการแข่งขันของประเทศ

แนวทางในการปรับโครงสร้างภาษีให้มีความเป็นธรรมมากขึ้น ได้แก่

ก) โดยหลักการแล้ว ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นระบบภาษีที่มีความเป็นกลาง มีประสิทธิภาพ และเป็นแหล่งสร้างรายได้ที่สำคัญของรัฐ ผลวิเคราะห์ก็ชี้ให้เห็นว่าโครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่มมีลักษณะก้าวหน้า เพราะสัดส่วนภาระภาษีมูลค่าเพิ่มของครัวเรือนยากจนมีค่าต่ำกว่าของครัวเรือนที่ร่ำรวย การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ผลผลิตทางการเกษตรที่ยังไม่ผ่านกระบวนการผลิตและแก่ปัจจัยการผลิตมีส่วนช่วยบรรเทาภาระภาษีแก่ครัวเรือนยากจนที่อยู่แล้ว เพราะการบริโภคของครัวเรือนยากจนส่วนใหญ่กระจุกตัวอยู่ในหมวดอาหาร แนวทางที่พอจะทำให้โครงสร้างมีลักษณะก้าวหน้ามากขึ้นกว่าเดิมคือ การพิจารณายกเลิกการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้าบางรายการที่ไม่มีความจำเป็น เพื่อทำให้มีความเป็นกลางมากขึ้น รวมถึงอาจพิจารณามาตรการให้เงินเครดิตคืน (refundable credit) เพื่อลดภาระของครัวเรือนที่ยากจนโดยที่ครัวเรือนที่ต้องการขอคืนเงินจำเป็นต้องชี้แจงรายรับของตนเอง ซึ่งน่าจะเป็นแนวทางที่จะช่วยผู้ที่ยากจนเข้าสู่ระบบภาษีได้มากขึ้นอีกทางหนึ่ง อย่างไรก็ตาม การดำเนินมาตรการเครดิตคืนนี้จะเพิ่มภาระให้แก่กรมสรรพากรและเกิดต้นทุนการดำเนินงานในการกำกับและตรวจสอบ นอกจากนี้ อาจจำเป็นต้องพิจารณาประเด็นที่เกี่ยวกับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแก่ผู้สูงอายุ

ข) ทบทวนข้อกำหนดเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม และกิจการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์ว่ามีความเหมาะสมหรือไม่ โดยเฉพาะสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษี เพราะการยกเว้นภาษีจะทำให้ห่วงโซ่ระหว่างผู้ประกอบการที่ขั้นตอนการผลิตต่างๆ หลุดออกจากกัน ซึ่งจะทำให้ธุรกิจที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี ไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อวัตถุดิบได้และส่งผลให้ผู้ประกอบการรายนี้บวกเพิ่มภาษีเข้าไปทำให้ราคาขายสินค้าเพิ่มสูงขึ้น นอกจากนี้ การที่มีข้อยกเว้นไม่ต้องเสียภาษียังทำให้ผู้ประกอบการในธุรกิจเหล่านั้นอยู่นอกระบบภาษีด้วย ทำให้ยากต่อการวางแผนพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศในระยะยาว

ค) ควรทบทวนปรับขึ้นภาษีมูลค่าเพิ่มไปสู่ระดับเดิมที่ร้อยละ 10 โดยเลือกช่วงเวลาที่เหมาะสม เพราะโครงสร้างภาษีมีลักษณะก้าวหน้าและสอดคล้องกับพฤติกรรมการใช้จ่ายของครัวเรือน นอกจากนี้ในปัจจุบัน

สินค้าที่ครัวเรือนยากจนบริโภคส่วนใหญ่อยู่ในหมวดสินค้าที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอยู่แล้วจึงไม่น่าส่งผลกระทบต่อความเป็นอยู่ของครัวเรือนที่มีรายได้น้อยเท่าไรนัก

ง) หน่วยงานที่เกี่ยวข้องต้องเร่งพัฒนาศักยภาพและประสิทธิภาพในการกำกับดูแลและตรวจสอบปัญหาการจัดเก็บภาษี เช่น ในกรณีภาษีมูลค่าเพิ่ม ปัญหาใบกำกับภาษีปลอมยังคงเป็นปัญหาที่สำคัญของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของไทย ทำให้รัฐสูญเสียรายได้เป็นจำนวนมาก แนวทางหนึ่งในการแก้ปัญหาคือการใช้เทคโนโลยีเข้ามาใช้ในการออกใบกำกับภาษีและอาจพิจารณาการพัฒนาและใช้ระบบการออกใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ (electronic tax invoice, ETI) โดยที่เมื่อมีการออกใบกำกับภาษี ข้อมูลก็จะโอนถ่ายไปยังเครือข่ายฐานข้อมูลของหน่วยงานที่จัดเก็บภาษี ทำให้ลดการดำเนินงานด้านการจัดการเอกสาร

จ) หน่วยงานภาครัฐควรทบทวนการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีของ BOI ว่ามีความจำเป็นมากน้อยเพียงไร สิทธิประโยชน์หลายประการสร้างความไม่เท่าเทียมกันระหว่างผู้ประกอบการในระบบ กล่าวคือผู้ประกอบการบางรายได้ประโยชน์ในขณะที่อีกจำนวนมากเข้าไม่ถึงสิทธิประโยชน์ การประเมินเพื่อให้สิทธิประโยชน์แก่ผู้ประกอบการจำเป็นต้องวิเคราะห์ผลได้ผลเสียอย่างรอบคอบและตั้งอยู่บนสมมติฐานที่มีเหตุผล รวมทั้งพิจารณาว่าผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจนั้นคุ้มค่ากับการสูญเสียรายได้ของรัฐหรือไม่ เพราะมีเช่นนั้นแล้วผลประโยชน์ที่เกิดขึ้นจากการได้รับสิทธิประโยชน์จากการส่งเสริมการลงทุนของภาครัฐอาจมิได้ตกอยู่กับรัฐและสังคมอย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย แต่กลับไปตกเป็นผลประโยชน์แก่ผู้ประกอบการที่ได้รับการส่งเสริมซึ่งน่าจะอยู่ในกลุ่มครัวเรือนที่มีรายได้สูง ผลที่ตามมาคือซ้ำเติมให้โครงสร้างภาษีที่เกี่ยวข้องมีลักษณะถดถอยมากขึ้น

ฉ) กำหนดวิธีคำนวณฐานของภาษีสรรพสามิตให้มีความโปร่งใสมากขึ้น และช่วยสะท้อนให้ผู้บริโภคเห็นถึงภาระภาษีที่แท้จริง รวมทั้งควรปรับปรุงฐานภาษีที่มีลักษณะฟุ่มเฟือยให้สูงขึ้นกว่าสินค้าจำเป็น

ช) ควรปรับกระบวนการดำเนินงานเพื่อลดการใช้ดุลยพินิจที่เกินขอบเขตของเจ้าหน้าที่ ซึ่งอาจเอื้อประโยชน์แก่ผู้ประกอบการบางกลุ่ม

ซ) ภาครัฐควรอำนวยความสะดวกให้กับการผลิตในสาขาอุตสาหกรรมที่ได้รับประโยชน์จากการปรับลดอัตราภาษีศุลกากร เช่น การปรับปรุงประสิทธิภาพของการให้บริการด้านการจดทะเบียนประเภทต่างๆ สำหรับผู้ประกอบการ โรงงานอุตสาหกรรม การลดจำนวนขั้นตอนพิธีการทางศุลกากรลง เพื่อช่วยลดต้นทุนที่ไม่จำเป็นที่อาจเกิดขึ้นกับผู้ประกอบการ

ฌ) นอกจากแนวทางที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับระบบภาษีแล้ว การส่งเสริมให้มีการผลิตที่เพิ่มขึ้นในสาขาอุตสาหกรรมที่สามารถสร้างรายได้ให้กับปัจจัยการผลิตได้อย่างมากและทั่วถึง สนับสนุนสาขาอุตสาหกรรมที่ควรส่งเสริมให้มีการผลิตเพิ่มมากขึ้นเนื่องจากเป็นอุตสาหกรรมที่จะก่อให้เกิดการสร้างงานกระจายไปยังสาขาการผลิตต่างๆ ได้สูง แต่อุตสาหกรรมดังกล่าวกลับเป็นอุตสาหกรรมที่ไม่มีประสิทธิภาพในการผลิต แต่ได้รับ

ผลประโยชน์จากการปรับลดอัตราภาษีศุลกากรในระดับที่ต่ำ จึงควรพิจารณาใหม่ว่าอุตสาหกรรมเหล่านั้นควรได้รับการส่งเสริมให้มีการผลิตเพิ่มมากขึ้นหรือไม่

ญ) มีความจำเป็นต้องพัฒนาฐานข้อมูลของแต่ละหน่วยงานที่รับผิดชอบงานด้านภาษีอากร โดยเฉพาะอย่างยิ่งกรมสรรพสามิตซึ่งในปัจจุบันยังมีการจัดการฐานข้อมูลที่ยังดีไม่เพียงพอและยากต่อการนำข้อมูลมาใช้วิเคราะห์สนับสนุนการกำหนดนโยบายของประเทศ ในขณะที่เดียวกันควรเร่งวางระบบเชื่อมโยงฐานข้อมูลภาษีของกรมสรรพากร กรมศุลกากร และกรมสรรพสามิตเข้าเป็นระบบเดียวกัน ซึ่งจะช่วยให้เพิ่มประสิทธิภาพแก่ระบบการบริหารจัดการเก็บภาษีและการกำกับดูแลให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น และช่วยเพิ่มศักยภาพในการกำหนดนโยบายภาษีอย่างเป็นระบบและบูรณาการร่วมกัน เพราะหากไม่มีการพิจารณานโยบายและมาตรการภาษีอย่างเป็นระบบ อาจส่งผลทำให้ความไม่เป็นธรรมของคนในสังคมขยายวงกว้างขึ้นอีกจากการปรับเปลี่ยนนโยบายหรือมาตรการภาษีประเภทหนึ่งโดยที่ไม่ได้คำนึงถึงภาษีประเภทอื่นๆ

ภาคผนวก 11-ก

ภาคผนวก 11-ก.1 : สัดส่วนการใช้จ่ายของครัวเรือนในปี 2547 จำแนกตามหมวดค่าใช้จ่าย เปรียบเทียบระหว่างกลุ่มครัวเรือนที่รวยที่สุดและกลุ่มครัวเรือนที่จนที่สุดซึ่งเรียงลำดับโดยใช้ค่าใช้จ่าย

หมวดค่าใช้จ่าย	กลุ่มที่ 1 (จนที่สุด)	2	3	4	5	6	7	8	9	กลุ่มที่ 10 (รวยที่สุด)	รวม
อาหาร	56.68	52.65	50.56	48.17	45.89	43.37	41.10	38.26	34.79	20.91	34.27
เครื่องดื่มน้ำไม่มีแอลกอฮอล์	0.63	0.85	0.99	1.15	1.21	1.30	1.36	1.37	1.21	0.75	1.06
เครื่องดื่มน้ำมีแอลกอฮอล์	1.09	1.36	1.50	1.74	1.75	1.99	1.91	2.09	2.20	1.71	1.85
ยาสูบ	1.02	1.03	1.18	1.24	1.31	1.36	1.29	1.22	1.00	0.50	0.94
เสื้อผ้าและรองเท้า	2.14	2.74	2.94	3.03	3.31	3.21	3.43	3.63	4.17	4.04	3.69
ค่าเช่าและค่าน้ำ	15.93	15.91	15.63	15.36	15.34	15.38	15.26	15.39	15.65	13.67	14.83
เชื้อเพลิงและแสงสว่างในครัวเรือน	6.32	6.28	6.07	6.06	5.95	5.75	5.55	5.38	5.25	3.48	4.86
เฟอร์นิเจอร์และเครื่องใช้ในครัวเรือน	2.09	2.09	2.13	2.29	2.34	2.29	2.33	2.24	2.32	2.10	2.21
ค่ารักษาพยาบาล/บริการส่วนบุคคล	4.70	4.72	4.81	4.71	4.77	4.91	5.17	5.56	5.66	5.55	5.33
ค่าเดินทาง	1.08	1.37	1.54	1.86	2.11	2.33	2.71	3.15	3.79	3.75	3.10
ค่าน้ำมันและบำรุงยานพาหนะ	4.04	5.05	5.49	5.79	5.93	6.15	6.89	7.00	8.11	8.28	7.28
ค่าซื้อยานพาหนะ	0.24	0.73	1.07	1.72	2.12	2.96	2.95	3.34	3.16	24.24	10.33
ค่าใช้จ่ายสื่อสาร	1.50	2.25	2.79	3.40	3.93	4.33	4.87	5.53	6.02	4.88	4.77
ค่าใช้จ่ายบันเทิง	2.55	2.97	3.31	3.48	4.04	4.67	5.18	5.85	6.67	6.14	5.48

ที่มา: คำนวณโดยใช้ข้อมูล SES

ภาคผนวก 11-ก.2 : สัดส่วนการใช้จ่ายของครัวเรือนในปี 2547 จำแนกตามหมวดค่าใช้จ่าย เปรียบเทียบระหว่างกลุ่มครัวเรือนที่รวยที่สุดและกลุ่มครัวเรือนที่จนที่สุดซึ่งเรียงลำดับโดยใช้รายได้

หมวดค่าใช้จ่าย	กลุ่มที่ 1 (จนที่สุด)	2	3	4	5	6	7	8	9	กลุ่มที่ 10 (รวยที่สุด)	รวม
อาหาร	50.08	47.80	45.87	44.12	42.97	40.59	38.02	35.19	32.10	23.85	34.27
เครื่องดื่มน้ำไม่มีแอลกอฮอล์	0.75	0.84	0.99	1.08	1.21	1.18	1.25	1.20	1.17	0.87	1.06
เครื่องดื่มน้ำมีแอลกอฮอล์	1.33	1.43	1.59	1.72	1.75	1.90	1.89	2.05	2.08	1.80	1.85
ยาสูบ	1.01	1.06	1.12	1.17	1.31	1.25	1.22	1.14	0.96	0.51	0.94
เสื้อผ้าและรองเท้า	3.15	3.27	3.09	3.03	3.32	3.09	3.30	3.42	3.80	4.42	3.69
ค่าเช่าและค่าน้ำ	14.55	14.64	14.99	15.18	15.02	15.26	14.83	14.45	14.42	15.01	14.83
เชื้อเพลิงและแสงสว่างในครัวเรือน	5.59	5.48	5.56	5.50	5.43	5.29	5.18	4.88	4.75	4.21	4.86
เฟอร์นิเจอร์และเครื่องใช้ในครัวเรือน	2.18	2.24	2.20	2.27	2.17	2.35	2.15	2.16	1.98	2.34	2.21
ค่ารักษาพยาบาล/บริการส่วนบุคคล	4.73	4.59	4.60	4.72	4.88	4.77	5.15	5.24	5.36	6.01	5.33
ค่าเดินทาง	1.38	1.46	1.66	1.91	1.98	2.24	2.60	3.08	3.52	4.27	3.10
ค่าน้ำมันและบำรุงยานพาหนะ	5.36	5.46	5.17	5.49	5.53	5.83	6.17	6.72	7.77	9.39	7.28
ค่าซื้อยานพาหนะ	3.46	4.02	5.42	5.76	6.18	6.95	8.45	9.73	10.75	15.61	10.33
ค่าใช้จ่ายสื่อสาร	2.03	2.35	2.74	3.32	3.70	4.05	4.43	5.01	5.47	5.89	4.77
ค่าใช้จ่ายบันเทิง	4.41	5.36	4.99	4.72	4.55	5.26	5.35	5.73	5.87	5.80	5.48

ที่มา: คำนวณ โดยใช้ข้อมูล SES

ภาคผนวก 11-ก.3 : สัดส่วนการใช้จ่ายของครัวเรือนในปี 2550 จำแนกตามหมวดค่าใช้จ่าย เปรียบเทียบระหว่างกลุ่มครัวเรือนที่รวยที่สุดและกลุ่มครัวเรือนที่จนที่สุดซึ่งเรียงลำดับโดยใช้ค่าใช้จ่าย

หมวดค่าใช้จ่าย	กลุ่มที่ 1 (จนที่สุด)	2	3	4	5	6	7	8	9	กลุ่มที่ 10 (รวยที่สุด)	Total
อาหาร	49.14	45.56	42.30	39.73	36.62	33.41	30.19	26.65	22.01	13.86	26.33
เครื่องดื่มไม่มีแอลกอฮอล์	6.69	7.11	7.55	7.73	8.61	8.87	9.87	10.27	10.23	8.41	8.94
เครื่องดื่มมีแอลกอฮอล์	0.95	1.22	1.30	1.41	1.55	1.91	1.62	1.71	1.55	1.52	1.55
ยาสูบ	0.80	0.85	0.83	0.84	1.00	0.99	0.98	0.94	0.79	0.44	0.75
เสื้อผ้าและรองเท้า	2.12	2.27	2.74	2.85	2.99	3.12	2.99	2.98	3.13	3.45	3.09
ค่าเช่าและค่าน้ำ	15.29	15.21	14.92	15.01	14.91	15.48	15.56	16.04	15.88	17.57	16.16
เชื้อเพลิงและแสงสว่างในครัวเรือน	5.23	5.03	4.77	4.69	4.58	4.37	4.06	4.02	3.78	3.25	3.96
เฟอร์นิเจอร์และเครื่องใช้ในครัวเรือน	2.44	2.65	2.91	2.71	2.72	2.67	2.73	2.56	2.42	3.19	2.79
ค่ารักษาพยาบาล/บริการส่วนบุคคล	4.74	4.56	4.84	4.90	4.93	5.00	5.24	5.20	5.43	6.41	5.51
ค่าเดินทาง	0.96	1.40	1.80	2.17	2.40	2.88	3.38	3.99	4.29	4.60	3.58
ค่าน้ำมันและบำรุงยานพาหนะ	6.09	6.68	7.41	7.66	8.10	7.85	8.42	8.58	9.54	10.39	8.94
ค่าซื้อยานพาหนะ	0.82	1.61	1.88	2.84	3.53	4.18	4.53	6.25	9.17	14.98	8.17
ค่าใช้จ่ายสื่อสาร	2.03	2.60	2.99	3.22	3.49	3.69	4.01	4.25	4.51	4.13	3.89
ค่าใช้จ่ายบันเทิง	2.71	3.25	3.76	4.23	4.59	5.59	6.42	6.57	7.26	7.81	6.34

ที่มา: จำนวน โดยใช้ข้อมูล SES

ภาคผนวก 11-ก.4 : สัดส่วนการใช้จ่ายของครัวเรือนในปี 2550 จำแนกตามหมวดค่าใช้จ่าย เปรียบเทียบระหว่างกลุ่มครัวเรือนที่รวยที่สุดและกลุ่มครัวเรือนที่จนที่สุดซึ่งเรียงลำดับโดยใช้รายได้

หมวดค่าใช้จ่าย	กลุ่มที่ 1 (จนที่สุด)	2	3	4	5	6	7	8	9	กลุ่มที่ 10 (รวยที่สุด)	Total
อาหาร	43.62	41.19	40.28	37.37	34.17	30.98	28.84	24.97	21.45	15.04	26.33
เครื่องดื่มไม่มีแอลกอฮอล์	6.05	6.99	6.98	7.47	8.02	8.75	9.52	10.21	10.32	9.10	8.94
เครื่องดื่มมีแอลกอฮอล์	1.16	1.38	1.33	1.58	1.65	1.61	1.53	1.84	1.64	1.44	1.55
ยาสูบ	0.79	0.70	0.79	0.89	0.97	0.97	0.96	0.88	0.84	0.41	0.75
เสื้อผ้าและรองเท้า	2.57	2.82	2.75	2.97	3.19	3.00	2.83	2.88	2.88	3.62	3.09
ค่าเช่าและค่าน้ำ	15.30	15.17	15.34	15.10	16.16	15.70	15.83	16.10	16.28	17.08	16.16
เชื้อเพลิงและแสงสว่างในครัวเรือน	4.51	4.44	4.54	4.32	4.24	4.12	4.04	3.89	3.70	3.63	3.96
เฟอร์นิเจอร์และเครื่องใช้ในครัวเรือน	2.77	2.67	2.73	2.61	2.93	2.75	2.50	2.55	2.42	3.28	2.79
ค่ารักษาพยาบาล/บริการส่วนบุคคล	4.65	4.86	4.97	4.78	4.81	5.02	5.02	5.37	5.38	6.67	5.51
ค่าเดินทาง	1.23	1.60	1.82	2.05	2.25	2.67	3.22	3.91	4.50	5.05	3.58
ค่าน้ำมันและบำรุงยานพาหนะ	6.98	6.64	7.09	7.45	7.59	7.96	8.03	8.43	9.07	11.46	8.94
ค่าชื้อยานพาหนะ	3.18	3.05	3.49	4.72	5.18	6.71	7.17	8.37	10.31	11.78	8.17
ค่าใช้จ่ายสื่อสาร	2.19	2.48	2.77	2.95	3.19	3.55	3.93	4.24	4.42	4.63	3.89
ค่าใช้จ่ายบันเทิง	5.00	6.01	5.11	5.74	5.65	6.23	6.58	6.37	6.78	6.81	6.34

ที่มา: คำนวณ โดยใช้ข้อมูล SES

ภาคผนวก 11-ข

ภาคผนวก 11-ข ค่าความยืดหยุ่นของอุปสงค์ต่อราคา

หมวดสินค้า	ค่าความยืดหยุ่น
อาหาร	-0.1033
เครื่องดื่มมีแอลกอฮอล์	-0.8429
ยาสูบ	-0.7992
เสื้อผ้าและรองเท้า	-0.8380
เชื้อเพลิงและแสงสว่างในครัวเรือน	-0.1833
เฟอร์นิเจอร์/เครื่องใช้ในครัวเรือน	-0.0228
ค่ารักษาพยาบาล/บริการส่วนบุคคล	-1.5239
ค่าใช้จ่ายสื่อสาร	-0.2462
ค่าใช้จ่ายบันเทิง	-0.5734
อื่นๆ	-0.4540

ที่มา: Chandoevit and Dahlby (2006) ซึ่งใช้แบบจำลอง Almost Ideal Demand System

บรรณานุกรม

- เรือมาศ จีระพรชัย. 2544. *ความยืดหยุ่นและความลยตัวของภาณีเครื่องค้ำ. ปรินญาเศรษฐศาสตร์มหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยรามคำแหง.*
- ฉลองภพ สุตังกรกาญจน์ และคณะ. 2542. *ลักษณะการกระจายภาวะและประโยชน์ด้านการคลัง และภาณีอากาศของประเทศไทยปี 2529-2539. เสนอต่อสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง. กรุงเทพฯ: สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย.*
- ชูเกียรติ ธิรศัตยาพิทักษ์. 2548. *ภาวะภาณีของภาณีสรรพสามิตที่เรียกเก็บจากก๊าซปิโตรเลียมเหลว. ปรินญาเศรษฐศาสตร์มหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.*
- ทรงธรรม ปิ่นโต, บุญยวรรณ หมั่นวิชาชัย และจิตติมา ชูเชิด. 2550. *การประเมินความเปราะบางทางการคลังของประเทศไทย: ความเสี่ยงและนัยต่อการดำเนินนโยบายในอนาคต. สัมมนาวิชาการประจำปี 2550 กรุงเทพฯ : ธนาคารแห่งประเทศไทย.*
- นิตินัย ศิริสมรรถการ. 2551. *การคืนภาณีมูลค่าเพิ่มของกรมสรรพากร. หนังสือพิมพ์ประชาชาติธุรกิจ วันที่ 29 พฤษภาคม พ.ศ. 2551 ปีที่ 32 ฉบับที่ 4005 (3205).*
- นิพนธ์ พัวพงศกรและคณะ. 2549. *โครงการศึกษาการปรับโครงสร้างอัตราภาณีศุลกากรในภาคอุตสาหกรรม. เสนอต่อ สำนักงานเศรษฐกิจอุตสาหกรรม. กรุงเทพฯ: สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย.*
- นิพนธ์ พัวพงศกรและคณะ. 2550. *โครงการวิจัยผลกระทบของภาณีสุราต่อราคาและการบริโภคสุรา. กรุงเทพฯ: สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย.*
- นิพนธ์ พัวพงศกร และคณะ. 2552. *การคลังเพื่อความเป็นธรรมทางเศรษฐกิจ. เสนอในงานประชุมวิชาการของสถาบันพระปกเกล้าครั้งที่ 11 ภายใต้หัวข้อเรื่อง ความขัดแย้ง ความชอบธรรม และการปฏิรูประบบรัฐ: การจัดสรรผลประโยชน์ที่เป็นธรรมในสังคมไทย. กรุงเทพฯ: สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย.*
- ภูมิฐาน รังคกุลณวัฒน์. 2541. *ภาวะภาณีและความลยตัวของภาณีมูลค่าเพิ่ม: กรณีสินค้าเบียร์ เครื่องค้ำไม่มีแอลกอฮอล์ และสุราพิเศษ. ปรินญาเศรษฐศาสตร์มหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.*
- วรรณมา บงการสุวรรณ. 2545. *อัตราภาณีสรรพสามิตที่เหมาะสมและภาวะภาณีส่วนเกิน: กรณีศึกษาบุหรี่ซิการ์เรต. ปรินญาวิทยาศาสตร์มหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.*
- วีระชัย ชมสาคร. 2552. *การจัดการการเงินการคลังท้องถิ่น. มหาวิทยาลัยขอนแก่น.*

สกนธ์ วัลญูวัฒนา. 2552. การพัฒนารายรับขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไทย. คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย. 2539. โครงการประเมินผลการปรับลดภาษีศุลกากรและผลกระทบต่อขีดความสามารถในการแข่งขันของเศรษฐกิจไทยในตลาดโลก, เสนอต่อ สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ.

อรพรรณ พรหมพูล. 2544. ความลอยตัว ความยืดหยุ่น และภาระภาษีของภาษีสรรพสามิตที่เรียกเก็บจากน้ำมันดีเซล. วิทยานิพนธ์วิทยาศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.

Chandoevrit, W. and B. Dahlby. 2006. "The marginal cost of public funds for excise taxes in Thailand." *eJournal of Tax Research* 5(1): 135-167.

Foreign Investment Advisory Service (FIAS). 1999. "Thailand: a review of investment incentives."

Yitzhaki, S. and J. Slemrod. 1991. "Welfare dominance: an application to commodity taxation." *American Economic Review* 81(3): 480-96.