

## บทที่ 5

### สรุปและข้อเสนอแนะ

#### 5.1 บทสรุป

ภาษีอากรที่มีบทบาทสำคัญในการจัดเก็บของกรมสรรพากร คือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีมูลค่าเพิ่ม จะพิจารณาได้จากตารางที่ 5.1 ภาพที่ 5.1 และภาพที่ 5.2 ในช่วง 15 ปีย้อนหลัง (2530 - 2544) สัดส่วนการจัดเก็บภาษีแต่ละประเภทต่อภาษีสรรพากรรวมถัวเฉลี่ย 15 ปีย้อนหลัง มีสัดส่วนคิดเป็นร้อยละ 21.39, 30.17 และ 42.22 ตามลำดับ และเมื่อรวมทั้ง 3 ประเภทแล้วจะมีสัดส่วนรายได้ภาษีเฉลี่ย 15 ปีย้อนหลังร้อยละ 93.78 ของภาษีสรรพากรรวม และมีสัดส่วนการจัดเก็บภาษีแต่ละประเภทต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศถัวเฉลี่ย 15 ปีย้อนหลัง คิดเป็นร้อยละ 2.19 , 3.15 , 3.91 ตามลำดับ และจะพบว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเป็นภาษีทางอ้อม ยังคงมีสัดส่วนการจัดเก็บต่อภาษีสรรพากรรวมและต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศสูงสุด นับได้ว่ารัฐบาลพึ่งพารายได้จากภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นอันดับต้นและรองลงไปเป็นรายได้จากภาษีทางตรง คือ ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามลำดับ ประเด็นนี้ มีความสำคัญมากในแง่การพิจารณาตัดสินใจดำเนินการใช้ นโยบายแก้ไขปัญหาเศรษฐกิจผ่านมาตรการทางภาษี ว่าควรใช้นโยบายผ่านประเภทภาษีใด เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่ต้องการ เช่น ในช่วงที่เกิดภาวะเงินเฟ้อ รัฐบาลต้องการลดการใช้จ่ายในการบริโภค หรือควบคุมการใช้จ่ายในการบริโภค มาตรการทางภาษีที่เหมาะสมควรเน้นผ่านประเภทภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากมีฐานภาษีกว้างส่งผลกระทบต่อประชาชนทุกระดับชั้นอย่างทั่วถึง นอกจากนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มมีอัตราเดียวสามารถเพิ่มลดได้เป็นการง่ายกว่าการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขอื่นๆ กรณีนี้รัฐบาลสามารถแก้ไขปัญหาดังกล่าวได้โดยการเพิ่มอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม อย่างไรก็ตาม ในการนำมาตรการภาษีมาใช้นั้นต้องคำนึงถึงผลกระทบที่จะเกิดขึ้นตามมาด้วย

#### 5.1.1 ข้อเสนอเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างภาษีสรรพากร

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จัดเก็บจากเงินได้พึงประเมินซึ่งกฎหมายกำหนดไว้ 8 ประเภท นำมาหักค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อนแล้วคำนวณตามอัตราก้าวหน้า การเปลี่ยนแปลงโครงสร้างภาษีในช่วงที่ทำการศึกษามีการเพิ่มการหักค่าใช้จ่าย การเพิ่มค่าลดหย่อน การ

เปลี่ยนแปลงอัตราภาษี การยกเว้นเงินได้ ซึ่งการเปลี่ยนแปลงเหล่านี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อบรรเทาภาระภาษีให้ผู้มีเงินได้ ในหลายช่วงเวลาเพื่อให้สอดคล้องตามภาวะเศรษฐกิจ

สำหรับสัดส่วนการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่อภาษีสรรพากรรวม สัดส่วนไม่คงที่ และมีสัดส่วนต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศแนวโน้มเพิ่มขึ้นเล็กน้อยในช่วงปีหลังๆ ยกเว้นในปี 2543 เนื่องจากในปีนี้เป็นผลมาจากการใช้มาตรการภาษีของรัฐ โดยการยกเว้นเงินได้สุทธิ 50,000 บาทแรกไม่ต้องคำนวณภาษี

ภาษีเงินได้นิติบุคคล จัดเก็บจากฐานเงินได้แยกเป็น 4 ฐานภาษี โดยทั่วไปฐานภาษีที่สำคัญต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล คือ ฐานกำไรสุทธิ อัตราภาษีที่จัดเก็บจากฐานกำไรสุทธิ ปัจจุบันจัดเก็บในอัตราร้อยละ 30 ในช่วงที่ทำการศึกษามีการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างภาษีที่สำคัญๆ คือ ลดอัตราภาษีให้กับนิติบุคคลบางประเภท ปรับปรุงระบบภาษีเงินได้ หัก ณ ที่จ่าย โดยกำหนดให้การจ่ายเงินได้ระหว่างนิติบุคคลสำหรับเงินได้หลายประเภท ซึ่งเดิมไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายให้หักและนำส่งกรมสรรพากร

สำหรับสัดส่วนภาษีเงินได้นิติบุคคลต่อภาษีสรรพากรรวมมีแนวโน้มเพิ่มสูงขึ้นยกเว้นในช่วงปี 2541 สัดส่วนนี้ลดต่ำสุด คือ มีค่าเพียงร้อยละ 19.94 ของภาษีสรรพากรรวม ขณะที่ค่าเฉลี่ยมีค่าร้อยละ 30.17 สาเหตุเนื่องจากความพยายามของรัฐบาลที่จะดำเนินนโยบายแก้ไขปัญหาสืบเนื่องจากภาวะวิกฤตเศรษฐกิจในช่วงปี 2540 ที่รัฐบาลประกาศลดตัวค่าเงินบาทเป็นเหตุให้ภาคธุรกิจประสบปัญหาขาดสภาพคล่องรัฐบาลได้ช่วยบรรเทาปัญหาโดยการขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลรอบระยะเวลาครั้งปีที่ต้องยื่นชำระภาษีภายในเดือนสิงหาคม 2541 ออกไปเป็นภายในเดือนกุมภาพันธ์ 2542

ด้านสัดส่วนภาษีเงินได้นิติบุคคลต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ (GDP) มีแนวโน้มเพิ่มขึ้นในช่วง 10 ปีแรกและเมื่อเกิดวิกฤตเศรษฐกิจกลับมีแนวโน้มลดลงอย่างเห็นได้ชัดคือ ตั้งแต่ปี 2540 เป็นต้นมาสอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงของภาวการณ์ทางเศรษฐกิจ

ภาษีมูลค่าเพิ่ม จัดเก็บจากฐานมูลค่าของสินค้าหรือบริการส่วนที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนการผลิต การจำหน่ายสินค้าและบริการต่างๆ ปัจจุบันจัดเก็บในอัตราร้อยละ 7 และร้อยละ 0 สำหรับฐานภาษีการส่งออก ในช่วงที่ทำการศึกษามีการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างภาษีที่สำคัญๆ คือ การยกเลิกระบบภาษีการค้าแล้วนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะมาใช้แทนในปี 2535 ซึ่งนับเป็นการเปลี่ยนแปลงระบบการจัดเก็บภาษีทางอ้อมครั้งสำคัญ เพื่อให้สอดคล้องกับ

การเปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจและสังคม และการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งเพิ่มขึ้นและลดลงจากร้อยละ 7 เป็นร้อยละ 10 และ จากร้อยละ 7 เป็นร้อยละ 10 ตามเงื่อนไขภาวะการณ์ทางเศรษฐกิจ สำหรับสัดส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มต่อภาษีสรรพากรรวมมีแนวโน้มลดลงนับตั้งแต่ช่วงปี 2530 - 2539 และหลังจากนั้นกลับมีแนวโน้มเพิ่มขึ้น ซึ่งหากพิจารณาตามสภาพการณ์ทางเศรษฐกิจอาจกล่าวได้ว่า สัดส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อภาษีสรรพากรรวม เปลี่ยนแปลงในทางตรงกันข้ามกับภาวะเศรษฐกิจ จากตัวเลขรายงานทางเศรษฐกิจ(กรีกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, 2543 : 465) พบว่าช่วงที่ เศรษฐกิจขยายตัวสูง หรือช่วงเศรษฐกิจดี คือช่วงปี 2532 ถึง 2539 สัดส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มต่อภาษีสรรพากรรวมลดลงโดยตลอด และในปี 2540 ซึ่งเกิดภาวะวิกฤตเศรษฐกิจ สัดส่วนนี้กลับค่อยๆ เพิ่มขึ้น นั่นคือ สัดส่วนการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มต่อภาษีสรรพากรรวม ยังไม่สอดคล้องกับภาวะการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจ

เมื่อพิจารณาสัดส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ (GDP) มีแนวโน้มเพิ่มขึ้น แสดงว่าระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสอดคล้องกับการขยายตัวของผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ

### 5.1.2 ข้อสรุปเกี่ยวกับบทบาทของภาษีสรรพากรในด้านความสามารถในการทำรายได้ให้รัฐ (Revenue Performance)

จากค่าสัมประสิทธิ์ความไหวตัวของภาษีอากรต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ (GDP) ของแต่ละประเภทภาษีได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม พบว่า ค่าสัมประสิทธิ์ความไหวตัวของภาษีต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ (GDP) มีค่าสูงกว่า 1 ทุกประเภทภาษี แสดงว่า ภาษีสรรพากรทุกประเภทที่ได้ทำการศึกษา มีประสิทธิภาพ ในการทำรายได้ให้แก่รัฐได้ดี กล่าวคือ รายได้จากการจัดเก็บภาษีสรรพากรแต่ละประเภท ทั้งสามประเภทดังกล่าว สามารถตอบสนองต่อการขยายตัวของผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศได้ดีพอ สำหรับประเภทภาษีที่มีความสามารถในการทำรายได้ให้รัฐได้ดีที่สุดคือ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และเมื่อพิจารณาระบบภาษีสรรพากรโดยรวมแล้ว ปรากฏว่า ระบบภาษีสรรพากรรวม มีความสามารถในการทำรายได้ให้รัฐได้ดี เนื่องจากมีค่าสัมประสิทธิ์ความไหวตัวของภาษีต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ (GDP) สูงกว่า 1 สรุปได้ว่า ภาษีสรรพากรทุกประเภทที่ทำการศึกษารวมทั้งภาษีสรรพากรรวม มีความสามารถในการทำรายได้ดี

### 5.1.3. ข้อเสนอเกี่ยวกับบทบาทของภาษีสรรพากรในด้านความสามารถในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ (Economic Stability)

พิจารณาจากค่าสัมประสิทธิ์ความยืดหยุ่นของภาษีสรรพากรต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ (GDP) ของแต่ละประเภทภาษี ซึ่งได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีมูลค่าเพิ่ม พบว่า ค่าสัมประสิทธิ์ความยืดหยุ่นของภาษีต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ (GDP) มีค่าสูงกว่า 1 ทุกประเภทภาษีอากรแสดงว่า ภาษีอากรทุกประเภทที่ทำการศึกษามีความสามารถในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจของประเทศได้ดี กล่าวคือ รายได้จากการจัดเก็บภาษีที่ได้จัดผลของการใช้มาตรการภาษีออกแล้ว สามารถขยายตัวได้มากกว่าการขยายตัวของผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ สำหรับประเภทภาษีที่มีความสามารถในการช่วยรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจได้ดีที่สุดได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และเมื่อพิจารณาระบบภาษีสรรพากรโดยรวม ปรากฏว่า ระบบภาษีสรรพากรรวมมีความสามารถในการช่วยรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจได้ดี เนื่องจากค่าสัมประสิทธิ์ความยืดหยุ่นของภาษีสรรพากรรวมต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศมีค่าสูงกว่า 1 สรุปได้ว่า ภาษีสรรพากรทุกประเภทที่ทำการศึกษารวมทั้งภาษีสรรพากรรวมมีบทบาทในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจได้ดี

## 5.2 ข้อเสนอแนะ

จากผลการศึกษาแม้จะพบว่า ภาษีสรรพากรทุกประเภทภาษีรวมทั้งภาษีสรรพากรรวมจะมีความสามารถในการทำรายได้ให้รัฐได้ดี และมีความสามารถในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจได้ดี แต่เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพของระบบภาษีสรรพากรในด้านบทบาทในการทำรายได้ให้รัฐและรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ จึงมีข้อเสนอแนะดังนี้

1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีสัดส่วนภาษีสรรพากรรวม ที่ไม่คงที่และมีสัดส่วนต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ (GDP) เพิ่มขึ้นเล็กน้อย การปรับเปลี่ยนโครงสร้างภาษีส่วนใหญ่เน้นผู้อยู่ในเกณฑ์ที่ต้องเสียภาษี และในการปรับเปลี่ยนโครงสร้าง ไม่ว่าจะเป็นการเพิ่มค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อน และอัตราภาษี เป็นไปเพื่อวัตถุประสงค์ในการบรรเทาภาระภาษี ในช่วงที่เกิดปัญหาทางเศรษฐกิจโดยเฉพาะในช่วงเศรษฐกิจตกต่ำ ดังนั้นเพื่อให้โครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีประสิทธิภาพมากขึ้น ในด้านความสามารถในการทำรายได้ให้รัฐและด้านการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจมากขึ้น การจะปรับปรุงโครงสร้างภาษีเดิม ให้มีการบริหารจัดการเก็บที่มีประสิทธิภาพโดยการขยายฐานการจัดเก็บ

ภาษีให้ทั่วถึงมากขึ้น ซึ่งปัจจุบันกรมสรรพากร ได้มีนโยบายมุ่งเน้นการสำรวจพื้นที่ขยายฐานภาษีทั้งแนวตั้งและแนวนอน แนวตั้งคือ ขยายฐานภาษีจากผู้ที่อยู่ในระบบ ให้เสียภาษีให้ถูกต้องเหมาะสม แนวนอนคือ ขยายฐานภาษีไปยังผู้มีเงินได้พึงประเมินตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี แต่มีได้เข้าสู่ระบบการเสียภาษี ให้เข้าสู่ระบบและชำระภาษีให้ถูกต้อง การขยายฐานภาษีนี้นั้นส่วนใหญ่ ผู้ที่ยังอยู่นอกระบบได้แก่ ผู้ประกอบอาชีพอิสระอื่นๆ เช่น การประกอบการค้า หาบเร่แผงลอย การประกอบธุรกิจ การเกษตร ซึ่งมีรายได้จากการประกอบอาชีพเป็นจำนวนมากแต่ยังหลบเลี่ยงการเสียภาษีเงินได้

อีกประการหนึ่งในการเพิ่มประสิทธิภาพของระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาควรปรับปรุงประสิทธิภาพของระบบภาษีหัก ณ ที่จ่าย โดยให้มีระบบควบคุมตรวจสอบ การหักภาษี ณ ที่จ่ายให้ครบถ้วนทุกประเภทภาษี ทั้งที่กฎหมายได้มีข้อกำหนดไว้แล้ว และพิจารณาขยายฐานไปยังเงินได้ประเภทอื่นๆ เช่น กรณีบุคคลจ่ายค่าความให้แก่ ทนายความควรมีข้อกำหนดให้หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ด้วย

ประการสุดท้ายควรขยายฐานภาษีไปยังประเภทเงินได้ประเภทอื่นๆ ที่กฎหมายยังไม่ได้กำหนดให้เสียภาษี เช่น ภาษีทรัพย์สิน ภาษีมรดก เป็นต้น โดยเฉพาะกลุ่มผู้ถือครองทรัพย์สินหรือผู้รับมรดกที่มีมูลค่าสูง ซึ่งจะเป็นแหล่งรายได้ภาษีที่สำคัญและจะเป็นภาษีที่ภาระภาษีมีความสัมพันธ์โดยตรงกับฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีนั้น รวมทั้งเป็นการแบ่งเบาภาระภาษีของผู้มีเงินได้ประเภทอื่นๆ โดยเฉพาะผู้มีเงินได้และเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในสังคม

2) ภาษีเงินได้นิติบุคคล มีโครงสร้างที่ช่วยในการจัดเก็บภาษี สอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจ คือ มีความสามารถในการทำรายได้ให้แก่รัฐและมีความสามารถในการช่วยรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจได้ดี แต่อย่างไรก็ดี มีข้อที่ควรพิจารณาบางประการ ในประเด็นที่กฎหมายกำหนดการเสียภาษีจากฐานกำไรสุทธิ ซึ่งคำนวณได้มาจากการนำรายได้หักด้วยรายจ่ายและให้นำผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 ปี มาหักออกจากกำไรหรือรวมผลขาดทุนรอบบัญชีปัจจุบันได้ ทำให้เป็นช่องโหว่ในด้านการหลบเลี่ยงรายรับและการหักค่าใช้จ่ายที่ไม่เป็นไปตามเงื่อนไขทั้งรัฐยังเปิดช่องทางให้สะสมยอดขาดทุนนำมาหักหรือสะสมได้อีกทำให้เป็นภาระหนักในด้านการควบคุมตรวจสอบ

ในการพิจารณาใช้มาตรการภาษีผ่านภาษีเงินได้นิติบุคคล แม้ภาษีทางตรงซึ่งตามหลักแล้วจะผลักภาระได้ยาก แต่จากการที่ได้มีความพยายามวิจัยถึงผลของการเก็บภาษีเงินได้

นิติบุคคลในประเทศต่างๆ พบว่า ภาวะภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นสามารถผลักได้ จะผลักได้มากหรือน้อยขึ้นอยู่กับสภาพตลาดมีการแข่งขันมากน้อยเพียงใด สินค้านั้นมี ความยืดหยุ่นต่อการเปลี่ยนแปลงราคาอย่างไร หรือมีสินค้าอื่นทดแทนสินค้านั้นหรือไม่ อย่างไร ดังนั้นการจะใช้มาตรการภาษีต้องคำนึงถึงผลกระทบต่อการลงทุนและราคาสินค้า

3) ภาษีมูลค่าเพิ่ม มีสัดส่วนต่อภาษีสรรพากรรวมสูงและเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญ นับว่าเป็นประเภทภาษีที่มีบทบาทสำคัญยิ่ง ทั้งในด้านความสามารถในการทำรายได้และการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจเนื่องจากเป็นภาษีที่มีขอบเขตการจัดเก็บที่กว้างขวางครอบคลุมทั้งผู้ผลิต ผู้จำหน่าย และผู้บริโภค ดังนั้นรัฐบาลสามารถใช้มาตรการภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อให้บรรลุเป้าหมายทางเศรษฐกิจที่ต้องการได้ง่าย เช่น การชะลอการบริโภค การออมในช่วงเศรษฐกิจเจริญรุ่งเรือง หรือการกระตุ้นการบริโภคในช่วงเศรษฐกิจตกต่ำ โดยการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น.