



โครงการตำราลำดับที่ 70

คณะเศรษฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

เศรษฐศาสตร์ ภาษี

● — ฉบับปรับปรุง (e-book) — ●

ECONOMICS *of* TAXATION

● — Revised edition (e-book) — ●

อธิภัทร มุกิตาเจริญ

โครงการตำราลำดับที่ 70
คณะเศรษฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

เศรษฐศาสตร์ภาษี

Economics of Taxation

ฉบับปรับปรุง (e-book)

อริภัทร มุทิตาเจริญ

เศรษฐศาสตร์ภาษี

Economics of Taxation

โครงการตำราลำดับที่ 70

คณะเศรษฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ผู้เขียน

อริภัทร มุกิตาเจริญ

ISBN (e-book)

978-616-407-742-3

พิมพ์ครั้งที่ 1

กรกฎาคม 2564 จำนวน 500 เล่ม

ฉบับปรับปรุง (e-book)

กรกฎาคม 2565

ราคา

160 บาท

สงวนลิขสิทธิ์ตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ (ฉบับเพิ่มเติม) พ.ศ. 2558

ห้ามลอกเลียนแบบ ทำซ้ำ ดัดแปลง ไม่ว่าส่วนใดส่วนหนึ่งของหนังสือเล่มนี้
นอกจากจะได้รับอนุญาตจากผู้เขียนเท่านั้น

ข้อมูลทางบรรณานุกรมของสำนักหอสมุดแห่งชาติ

National Library of Thailand Cataloging in Publication Data

อริภัทร มุกิตาเจริญ.

เศรษฐศาสตร์ภาษี (Economics of Taxation)–กรุงเทพฯ :

คณะเศรษฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2565.

274 หน้า.

1. ภาษี. I. ชื่อเรื่อง.

336.2

ISBN (e-book) 978-616-407-742-3

จัดทำโดย

คณะเศรษฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

จัดรูปเล่ม

ภาณุพันธ์ โนวยุทธ

www.coverbookdesign.net

สั่งซื้อได้ที่

ศูนย์หนังสือแห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ถนนพญาไท เขตปทุมวัน กรุงเทพฯ 10330

<http://www.chulabook.com>

โทร. 086-323-3703-4

customer@cubook.chula.ac.th, info@cubook.chula.ac.th

Apps: CU-eBook Store

กิตติกรรมประกาศ

ตำรา “เศรษฐศาสตร์ภาษา” เล่มนี้เป็นตำราลำดับที่ 70 ของโครงการตำรา คณะเศรษฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย โดยได้รับการสนับสนุนงบประมาณในการดำเนินการจากกองทุน คณะเศรษฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

โครงการตำรา คณะเศรษฐศาสตร์ เป็นกิจกรรมหนึ่งในแผนงานพัฒนาวิชาเศรษฐศาสตร์ ที่มุ่งหมายให้มีการผลิตและเผยแพร่ตำรา หนังสือ และเอกสารวิชาการในรูปแบบต่าง ๆ ที่มีคุณภาพดี สำหรับประกอบการสอนให้แก่บัณฑิตในระดับปริญญาตรี ปริญญาโท และปริญญาเอก ในหลักสูตรต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งเป็นแหล่งความรู้ให้กับผู้ที่สนใจในประเด็นเศรษฐศาสตร์ ในด้านต่าง ๆ

คณะเศรษฐศาสตร์ ขอขอบคุณ รองศาสตราจารย์ ดร.อิทธิพร มุกิตาเจริญ ที่มีความอุตสาหะในการเขียนตำราและได้ทำการปรับปรุงตำราให้ทันสมัยต่อบริบทปัจจุบันเพื่อเผยแพร่ในรูปแบบ e-book ในครั้งนี้ และขอขอบคุณ ศาสตราจารย์ ดร.กฤตเลิศ สัมพันธ์ธำรักษ์ รองศาสตราจารย์ ดร.ชัยรัตน์ เอี่ยมกุลวัฒน์ และคุณเสาวคนธ์ มีแสง ที่ให้ความอนุเคราะห์เป็นผู้ทรงคุณวุฒิ และบรรณาธิการที่ปรึกษา ช่วยทำการประเมินและให้คำแนะนำในการเตรียมเนื้อหาตำราเล่มนี้จนสำเร็จได้ด้วยดี คณะเศรษฐศาสตร์หวังเป็นอย่างยิ่งว่าตำรา “เศรษฐศาสตร์ ภาษา” เล่มนี้จะเป็นประโยชน์กับนิสิต นักศึกษา และผู้ที่สนใจศึกษาในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับ ภาษาสืบต่อไป



รองศาสตราจารย์ ดร.สิริรัช พงศ์กิจวรสิน

คณบดีคณะเศรษฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

คำนำ

ตำราเศรษฐศาสตร์ภาษี (ฉบับปรับปรุง เผยแพร่ผ่าน e-book) นี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้อ่านได้เข้าใจบทบาทของภาษีต่อเศรษฐกิจอย่างเป็นระบบ โดยมีประเด็นสำคัญที่เป็นแกนหลักของวิชาดังต่อไปนี้ ประการแรก เข้าใจทฤษฎีและหลักการพื้นฐานของเศรษฐศาสตร์ภาษีและโครงสร้างภาษีของประเทศไทย ประการที่สอง เข้าใจผลกระทบของภาษีต่อการตัดสินใจของคนและธุรกิจในด้านต่างๆ และประการสุดท้าย สามารถประยุกต์หลักเศรษฐศาสตร์เข้ากับประเด็นนโยบายภาษีต่างๆ ทั้งในปัจจุบันและอนาคต

ผู้เขียนได้เขียนตำราเล่มนี้จากประสบการณ์การทำงานของผู้เขียนในฐานะนักเศรษฐศาสตร์ภาษีที่ Congressional Budget Office ประเทศสหรัฐอเมริกา และในฐานะที่ปรึกษาคณะกรรมการนโยบายภาษีของกรมสรรพากร (Tax Policy Committee) นอกจากนี้ผู้เขียนได้สอดแทรกองค์ความรู้จากการทำงานวิจัยด้านนโยบายภาษีของผู้เขียน โดยผู้เขียนได้เน้นการผสมผสานทฤษฎีแนวความคิด และองค์ความรู้จากงานวิจัยต่างๆ เพื่อให้ให้นักศึกษาและผู้วางนโยบายสามารถนำไปต่อยอดการเรียนรู้เรื่องเศรษฐศาสตร์ภาษีของตน

ตำราเล่มนี้เกี่ยวข้องกับวิชาของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยดังต่อไปนี้ วิชาทฤษฎีการภาษีอากร (29434 11/2943309) และวิชาสัมมนาเศรษฐศาสตร์สาธารณะ (29434 18) ในหลักสูตรเศรษฐศาสตรบัณฑิต วิชาทฤษฎีเศรษฐศาสตร์สาธารณะ (2943605) ในหลักสูตรเศรษฐศาสตรมหาบัณฑิต และวิชาเศรษฐศาสตร์การคลังและนโยบายสาธารณะ (295 1635) ในหลักสูตรเศรษฐศาสตรการเมือง นอกจากนี้ตำราเล่มนี้ยังเกี่ยวข้องกับวิชาเศรษฐศาสตร์ว่าด้วยรายรับภาครัฐ (EC442) ในหลักสูตรเศรษฐศาสตรบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

เนื้อหาของตำราเล่มนี้ประกอบด้วย 14 บท โดยแบ่งได้เป็น 5 ส่วนหลัก ได้แก่ 1. ประเด็นพื้นฐานของเศรษฐศาสตร์ภาษี (บทที่ 1-5) ครอบคลุมความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับเศรษฐศาสตร์ภาษี การวางแผนภาษี ภาระภาษี ประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจ และรายจ่ายภาษี 2. ภาษีและธุรกิจ (บทที่ 6-7) ครอบคลุมภาษีเงินได้นิติบุคคล SMEs และภาษีแบบอิงกับขนาดธุรกิจ 3. ภาษีและคน (บทที่ 8-10) ครอบคลุมภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การออมและการลงทุน และการประเมินความก้าวหน้า 4. ภาษีระหว่างประเทศ (บทที่ 11-13) ครอบคลุมภาษีระหว่างประเทศ ภาษีสำหรับกิจกรรมดิจิทัล และข้อตกลงภาษีโลก 2564 และ 5. ภาษีและการบริโภค (บทที่ 14) ครอบคลุมภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้เขียนออกแบบตำราเล่มนี้โดยเน้นการสอดแทรกงานวิจัยเชิงประจักษ์ทั้งของผู้เขียนเองและผู้อื่น เพื่อให้ผู้อ่านสามารถเชื่อมโยงหลักการเศรษฐศาสตร์ภาษีไปสู่ผลกระทบต่อพฤติกรรมของธุรกิจและครัวเรือน และช่วยให้ผู้อ่านสามารถต่อยอดการเรียนรู้และการทำวิจัยของตนได้อย่างมีประสิทธิภาพ ผู้เขียนแบ่งคำแนะนำการใช้ตำราเล่มนี้เป็น 2 กลุ่มดังนี้ กลุ่มที่ 1

การใช้ตำราเล่มนี้ในวิชาเศรษฐศาสตร์สาธารณะที่ภาษาเป็นแค่ส่วนหนึ่งของวิชา ผู้สอนสามารถใช้บทที่ 1-5, 6, 8, และ 14 ในหนึ่งภาคการศึกษา และกลุ่มที่ 2 การใช้ตำราเล่มนี้ในวิชาที่เน้นเศรษฐศาสตร์ภาษาเป็นหลัก ผู้สอนสามารถใช้ทุกบทในหนึ่งภาคการศึกษา โดยในแต่ละบท ผู้สอนสามารถเน้นองค์ความรู้จากงานวิจัยที่สอดคล้องไว้มากน้อยตามความสนใจของผู้เรียน และเป้าประสงค์ของผู้สอน ทั้งนี้ในตอนท้ายของแต่ละบทจะมีแบบฝึกปฏิบัติและประเด็นการสนทนาแลกเปลี่ยนมุมมอง ผู้สอนสามารถใช้ประเด็นเหล่านั้นในการอภิปรายในระหว่างการสอนหัวข้อต่าง ๆ เพื่อให้ผู้เรียนเข้าใจความสำคัญ และมีความสนใจมากยิ่งขึ้น

ผู้เขียนขอขอบคุณ ศาสตราจารย์ ดร.เทียนฉาย กีระนันท์ ที่ได้ก่อตั้งโครงการตำราของคณะเศรษฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ทำให้อาจารย์รุ่นต่อมาได้มีโอกาสเผยแพร่ความรู้ทางวิชาการผ่านตำราต่าง ๆ ขอขอบคุณคณะกรรมการโครงการตำราคณะเศรษฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย และอนุมัติการเผยแพร่ตำราเล่มนี้ ขอขอบคุณคณะผู้ทรงคุณวุฒิทั้ง 3 ท่านที่ทำหน้าที่ตรวจสอบและให้ข้อคิดเห็นอันมีค่ายิ่งต่อการจัดทำตำราเล่มนี้ ได้แก่ ศาสตราจารย์ ดร.กฤษณ์เลิศสัมพันธ์ (University of California San Diego) รองศาสตราจารย์ ดร.ชัยรัตน์ เอี่ยมกุลวัฒน์ (จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย) และคุณเสาวคนธ์ มีแสง (กรมสรรพากร)

สุดท้ายนี้ ผู้เขียนขอขอบคุณ Professor George R. Zodrow แห่ง Rice University ที่ได้กรุณาสอนวิชาเศรษฐศาสตร์ภาษาแก่ผู้สอนทั้งในและนอกห้องเรียน และให้แรงบันดาลใจในการศึกษานโยบายภาษาต่อมา และขอขอบคุณ Dr. Janet Holtzblatt และ Dr. Frank Sammartino แห่ง Congressional Budget Office สหรัฐอเมริกา ที่ได้เป็นครูสอนวิชาการวิเคราะห์นโยบายภาษาในชีวิตจริงของผู้เขียน และขอขอบคุณ ดร.เอกนิติ นิติทัณฑ์ประภาศ ที่ได้ให้โอกาสและคำชี้แนะที่มีค่ายิ่งต่อการทำวิจัยนโยบายภาษาในบริบทของไทย ทั้งนี้ความผิดพลาดทั้งหมดในตำราเล่มนี้ ผู้เขียนขอรับไว้แต่เพียงผู้เดียว และหากผู้อ่านมีข้อเสนอแนะและคำวิจารณ์ประการใด ผู้เขียนขอน้อมรับเพื่อเป็นประโยชน์ในการทำงานด้านการสอนและการวิจัยในอนาคต

อริภัทร มุกิตาเจริญ

คณะเศรษฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

athiphat.m@chula.ac.th

การพัฒนาของตำราในการเผยแพร่ครั้งนี้

ตำราเล่มนี้พัฒนามาจากเอกสารคำสอนวิชาทฤษฎีการภาษีอากรที่จัดทำเพื่อใช้ประกอบการสอนวิชาดังกล่าวในหลักสูตรเศรษฐศาสตรบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ซึ่งในการจัดพิมพ์ตำราครั้งแรกในปี 2564 นั้น ผู้เขียนได้ปรับปรุงเนื้อหาจากเอกสารคำสอน โดยได้พัฒนาเนื้อหาในภาพรวมให้มีความสมบูรณ์ยิ่งขึ้น และได้เพิ่มบทใหม่จำนวน 7 บท ได้แก่ พื้นฐานการวางแผนภาษี และความแน่นอนของภาษี (บทที่ 2) รายจ่ายภาษี (บทที่ 5) SMEs และภาษีแบบอิงกับขนาดธุรกิจ (บทที่ 7) ภาษีและการออมของคน (บทที่ 9) การประเมินความก้าวหน้าของภาษี (บทที่ 10) การจัดเก็บภาษีจากกิจกรรมดิจิทัล (บทที่ 12) และการจัดเก็บภาษีจากการบริโภค (บทที่ 14)

สำหรับการเผยแพร่ในรูปแบบของ e-book ในปี 2565 นี้ ผู้เขียนได้ปรับปรุงตำราเพิ่มเติมจากการจัดพิมพ์ครั้งแรกในปี 2564 โดยได้รับฟังคำแนะนำจากคณะผู้ทรงคุณวุฒิและผู้เรียนทั้งในคณะเศรษฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย และคณะเศรษฐศาสตร์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ โดยได้ปรับปรุงเนื้อหาในทุกบทเพื่อช่วยให้ผู้อ่านสามารถเข้าใจเนื้อหาได้ดียิ่งขึ้น และได้เพิ่มบทที่ 13 (ระเบียบภาษีระหว่างประเทศใหม่ตามข้อตกลงภาษีโลก 2564) ซึ่งเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายภาษีสำคัญที่เกิดขึ้นหลังจากการพิมพ์ครั้งแรก นอกจากนี้ผู้เขียนยังได้เพิ่มเนื้อหาย่อยที่สำคัญตามรายการต่อไปนี้ 3.5 (ความเด่นชัดของภาษี (Tax salience) และนัยต่อภาระภาษี) 3.6 (ภาระภาษีที่แตกต่างกันของการขึ้นและลดภาษี) 4.5 (การประมาณการต้นทุนประสิทธิภาพโดยใช้หลักฐานเชิงประจักษ์) 5.4 (ขั้นตอนการวิเคราะห์รายจ่ายภาษี) 5.5 (Microsimulation model และรายจ่ายภาษี) 5.6 (ตัวอย่างของการรายงานรายจ่ายภาษี) 6.4 (กรณีศึกษาการวัดขนาดของแรงจูงใจภาษีสำหรับการลงทุน) 8.5 (ความยืดหยุ่นของรายได้ที่ต้องเสียภาษี (Elasticity of Taxable income)) และ 12.2 (ทำความรู้จักสถานการณ์ประกอบการถาวร (PE))

สารบัญ

ส่วนที่ 1 ประเด็นพื้นฐานของเศรษฐศาสตร์ภาษี

1

1. แนวคิดพื้นฐานของเศรษฐศาสตร์ภาษี (Introduction to economics of taxation)	3
1.1 จุดมุ่งหมาย.....	3
1.2 เศรษฐศาสตร์ภาษีคืออะไร.....	4
1.3 ความสำคัญของโครงสร้าง และนโยบายภาษี.....	4
1.4 หลักการพิจารณานโยบายภาษี.....	5
1.5 ประเภทต่าง ๆ ของภาษี.....	6
1.6 ภาพรวมของระบบภาษีไทย.....	7
1.7 แบบฝึกปฏิบัติ และประเด็นการสนทนาแลกเปลี่ยนมุมมองของผู้เรียน.....	12
1.8 สรุปสาระสำคัญ.....	12
1.9 แหล่งค้นคว้าข้อมูลเพิ่มเติม.....	12
2. พื้นฐานการวางแผนภาษี และความแน่นอนของภาษี (Fundamentals of tax planning and tax certainty)	13
2.1 จุดมุ่งหมาย.....	13
2.2 ประเภทของการวางแผนภาษี.....	14
2.3 การวางแผนภาษีและการหลบเลี่ยงภาษี.....	17
2.4 การต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร และความแน่นอนของภาษี.....	18
2.5 แบบฝึกปฏิบัติ และประเด็นการสนทนาแลกเปลี่ยนมุมมองของผู้เรียน.....	22
2.6 สรุปสาระสำคัญ.....	23
2.7 แหล่งค้นคว้าข้อมูลเพิ่มเติม.....	23
3. ภาระภาษี (Tax incidence)	25
3.1 จุดมุ่งหมาย.....	25
3.2 ภาระภาษีตามกฎหมาย และภาระภาษีทางเศรษฐศาสตร์.....	26
3.3 บทบาทของความยืดหยุ่นต่อการกำหนดภาระภาษี.....	30
3.4 การศึกษาภาระภาษีโดยใช้หลักฐานเชิงประจักษ์.....	31
3.5 ความเด่นชัดของภาษี (Tax salience) และนัยต่อภาระภาษี.....	33

3.6	ภาระภาษีที่ต่างกันของการขึ้นและลดภาษี.....	36
3.7	แบบฝึกปฏิบัติ และประเด็นการสนทนาแลกเปลี่ยนมุมมองของผู้เรียน.....	39
3.8	สรุปสาระสำคัญ.....	39
3.9	แหล่งค้นคว้าข้อมูลเพิ่มเติม.....	39
4.	ภาษี และประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจ (Tax and economic efficiency)	41
4.1	จุดมุ่งหมาย.....	41
4.2	ภาษีและการ “บิดเบือน” พฤติกรรม.....	42
4.3	การประมาณการต้นทุนประสิทธิภาพในทางทฤษฎี.....	46
4.4	ทฤษฎีระบบภาษีที่มีประสิทธิภาพที่สุด (Optimal Taxation).....	50
4.5	การประมาณการต้นทุนประสิทธิภาพโดยใช้หลักฐานเชิงประจักษ์.....	54
4.6	แบบฝึกปฏิบัติ และประเด็นการสนทนาแลกเปลี่ยนมุมมองของผู้เรียน.....	58
4.7	สรุปสาระสำคัญ.....	59
4.8	แหล่งค้นคว้าข้อมูลเพิ่มเติม.....	59
5.	รายจ่ายภาษี (Tax expenditure)	61
5.1	จุดมุ่งหมาย.....	61
5.2	นิยามของรายจ่ายภาษี.....	62
5.3	ความสำคัญของรายจ่ายภาษี.....	64
5.4	ขั้นตอนการวิเคราะห์รายจ่ายภาษี.....	65
5.5	Microsimulation model และรายจ่ายภาษี.....	67
5.6	ตัวอย่างของการรายงานรายจ่ายภาษี.....	70
5.7	ผลกระทบของรายจ่ายภาษีต่อผลลัพธ์ทางเศรษฐกิจ.....	73
5.8	แบบฝึกปฏิบัติ และประเด็นการสนทนาแลกเปลี่ยนมุมมองของผู้เรียน.....	74
5.9	สรุปสาระสำคัญ.....	74
5.10	แหล่งค้นคว้าข้อมูลเพิ่มเติม.....	75

ส่วนที่ 2 ภาษีและธุรกิจ

77

6. การจัดเก็บภาษีจากรายได้ของนิติบุคคล (Taxing corporate income)	79
6.1 จุดมุ่งหมาย.....	79
6.2 ความรู้พื้นฐานเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจากรายได้ของนิติบุคคล.....	80
6.3 โครงสร้างภาษีเงินได้นิติบุคคล.....	81
6.4 กรณีศึกษาการวัดขนาดของแรงจูงใจภาษีสำหรับการลงทุน.....	85
6.5 การวัดขนาดของแรงจูงใจภาษีในทางปฏิบัติ.....	98
6.6 ผลกระทบของภาษีต่อการตัดสินใจลงทุน.....	101
6.7 แบบฝึกปฏิบัติ และประเด็นการสนทนาแลกเปลี่ยนมุมมองของผู้เรียน.....	104
6.8 สรุปสาระสำคัญ.....	104
6.9 แหล่งค้นคว้าข้อมูลเพิ่มเติม.....	105
7. SMEs และภาษีแบบอิงกับขนาดธุรกิจ (SMEs and size-dependent taxation)	107
7.1 จุดมุ่งหมาย.....	107
7.2 นิยามของวิสาหกิจขนาดกลางและย่อม.....	108
7.3 สิทธิประโยชน์ภาษีสำหรับ SMEs.....	110
7.4 การกองตัว (Bunching) ที่ Tax notch.....	113
7.5 สิทธิประโยชน์ภาษี SMEs และพฤติกรรมธุรกิจ.....	115
7.6 แบบฝึกปฏิบัติ และประเด็นการสนทนาแลกเปลี่ยนมุมมองของผู้เรียน.....	117
7.7 สรุปสาระสำคัญ.....	118
7.8 แหล่งค้นคว้าข้อมูลเพิ่มเติม.....	118

ส่วนที่ 3 ภาษีและคน

119

8. การจัดเก็บภาษีจากรายได้ของบุคคลธรรมดา (Taxing personal income)	121
8.1 จุดมุ่งหมายและแผนการสอน.....	121
8.2 ความรู้พื้นฐานเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจากรายได้ของบุคคลธรรมดา.....	122
8.3 โครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทย.....	122
8.4 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและการตัดสินใจทำงาน.....	127
8.5 ความยืดหยุ่นของรายได้ที่ต้องเสียภาษี (Elasticity of Taxable income).....	131

8.6	แบบฝึกปฏิบัติ และประเด็นการสนทนาแลกเปลี่ยนมุมมองของผู้เรียน.....	135
8.7	สรุปสาระสำคัญ.....	135
8.8	แหล่งค้นคว้าข้อมูลเพิ่มเติม.....	136
9.	ภาษีและการออมของคน	
	(Taxation and individual saving)	137
9.1	จุดมุ่งหมาย.....	137
9.2	รัฐจัดเก็บภาษีจากการออมและการลงทุนของคนไทยอย่างไร.....	137
9.3	การออมและการลงทุนผ่านระบบภาษีของคนไทย.....	141
9.4	แรงจูงใจภาษีส่งผลอย่างไรต่อการตัดสินใจลงทุนระยะยาว.....	143
9.5	แบบฝึกปฏิบัติ และประเด็นการสนทนาแลกเปลี่ยนมุมมองของผู้เรียน.....	146
9.6	สรุปสาระสำคัญ.....	146
9.7	แหล่งค้นคว้าข้อมูลเพิ่มเติม.....	146
10.	การประเมินความก้าวหน้าของภาษี	
	(Assessment of tax progressivity)	147
10.1	จุดมุ่งหมาย.....	147
10.2	ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับการประเมินความก้าวหน้าของภาษี.....	148
10.3	การเปรียบเทียบระดับความเหลื่อมล้ำ.....	148
10.4	การวิเคราะห์การกระจายตัวของผลประโยชน์ภาษีและภาระภาษี.....	152
10.5	แบบฝึกปฏิบัติ และประเด็นการสนทนาแลกเปลี่ยนมุมมองของผู้เรียน.....	159
10.6	สรุปสาระสำคัญ.....	160
10.7	แหล่งค้นคว้าข้อมูลเพิ่มเติม.....	160

ส่วนที่ 4 ภาษีระหว่างประเทศ

161

11.	หลักภาษีระหว่างประเทศและการหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ	
	(International taxation principle and international tax avoidance)	163
11.1	จุดมุ่งหมายและแผนการสอน.....	163
11.2	ความรู้พื้นฐานเกี่ยวกับภาษีระหว่างประเทศ.....	164
11.3	หลักการในการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศทางทฤษฎี.....	165
11.4	หลักการในการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศในทางปฏิบัติ (Worldwide vs. Territorial Income Tax System).....	165

11.5	ภาษีซ้อนในบริบทภาษีระหว่างประเทศ และการบรรเทา ในทางเศรษฐศาสตร์.....	167
11.6	การหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ.....	170
11.7	แบบฝึกปฏิบัติ และประเด็นการสนทนาแลกเปลี่ยนมุมมองของผู้เรียน.....	176
11.8	สรุปสาระสำคัญ.....	176
11.9	แหล่งค้นคว้าข้อมูลเพิ่มเติม.....	176
12.	การจัดเก็บภาษีจากกิจกรรมดิจิทัล (Taxation of digital activities)	177
12.1	จุดมุ่งหมาย.....	177
12.2	ทำความเข้าใจสถานะประกอบการถาวร (PE).....	178
12.3	ความท้าทายหลักของการจัดเก็บภาษีจากกิจกรรมดิจิทัล.....	180
12.4	รูปแบบธุรกิจของบริษัทดิจิทัลในไทยและนัยทางภาษี.....	182
12.5	ประเภทของภาษีดิจิทัล และนัยทางเศรษฐศาสตร์.....	188
12.6	แบบฝึกปฏิบัติ และประเด็นการสนทนาแลกเปลี่ยนมุมมองของผู้เรียน.....	194
12.7	สรุปสาระสำคัญ.....	195
12.8	แหล่งค้นคว้าข้อมูลเพิ่มเติม.....	195
13.	ระเบียบภาษีระหว่างประเทศใหม่ตามข้อตกลงภาษีโลก 2564 (New international tax order: the 2021 Global Tax Agreement)	197
13.1	จุดมุ่งหมาย.....	197
13.2	ที่มาที่ไปและปัจจัยหลักที่นำมาสู่ข้อตกลง.....	198
13.3	สองเสาหลักของข้อตกลง (The two pillars).....	205
13.4	นัยของเสาหลักที่ 1 ต่อรายได้ภาษี.....	207
13.5	นัยของเสาหลักที่ 2 ต่อการออกแบบสิทธิประโยชน์ภาษีเพื่อการลงทุน.....	213
13.6	แบบฝึกปฏิบัติ และประเด็นการสนทนาแลกเปลี่ยนมุมมองของผู้เรียน.....	220
13.7	สรุปสาระสำคัญ.....	220
13.8	แหล่งค้นคว้าข้อมูลเพิ่มเติม.....	220

ส่วนที่ 5 ภาษีและการบริโภค 221

14.	การจัดเก็บภาษีจากการบริโภค (Taxation of consumption)	223
14.1	จุดมุ่งหมาย.....	223
14.2	ภาพรวมของภาษีและการบริโภค.....	224

14.3	ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	224
14.4	ความแพร่หลายและความสำคัญของภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	227
14.5	กลไกการตรวจสอบด้วยตนเอง (Self-enforcement mechanism) ของภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	230
14.6	ผลของเกณฑ์การลงทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มต่อพฤติกรรมของธุรกิจ.....	232
14.7	แบบฝึกปฏิบัติ และประเด็นการสนทนาแลกเปลี่ยนมุมมองของผู้เรียน.....	235
14.8	สรุปสาระสำคัญ.....	236
14.9	แหล่งค้นคว้าข้อมูลเพิ่มเติม.....	236
บรรณานุกรม.....		238
ดัชนี.....		244
เกี่ยวกับผู้เขียน.....		250

สารบัญรูป

รูปที่ 1-1	หลักการพิจารณานโยบายภาษี.....	5
รูปที่ 1-2	สัดส่วนรายได้สุทธิของรัฐต่อ GDP (2553-2564).....	8
รูปที่ 1-3	สัดส่วนรายได้ของรัฐบาลไทย (2564).....	8
รูปที่ 1-4	จำนวนผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และการกระจายตัวตามแหล่งรายได้หลัก (2555).....	9
รูปที่ 2-1	ประเภทหลักของการวางแผนภาษี.....	14
รูปที่ 2-2	ตัวอย่างของกองทุนรวมใกล้เคียงกันที่จ่ายเงินปันผล และไม่จ่ายเงินปันผล.....	15
รูปที่ 2-3	โครงสร้างอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและตัวอย่างการปรับเปลี่ยนเจ้าของรายได้.....	15
รูปที่ 2-4	โครงสร้างอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและตัวอย่างการโยกย้ายช่วงเวลาที่เกิดรายได้.....	16
รูปที่ 2-5	การหลบหลีกภาษี (Tax avoidance) vs. การหนีภาษี (Tax evasion).....	18
รูปที่ 2-6	ปัจจัยหลักที่บั่นทอนความแน่นอนของภาษี.....	19
รูปที่ 2-7	ลำดับขั้นตอนการขอความเป็นธรรมในคดีภาษีอากร.....	20
รูปที่ 3-1	ตัวอย่างใบกำกับภาษีอย่างย่อ.....	26
รูปที่ 3-2	ดุลยภาพก่อนมีการจัดเก็บภาษี.....	27
รูปที่ 3-3	การเปลี่ยนแปลงของเส้นอุปทานหลังมีการจัดเก็บภาษีจากผู้ขาย.....	27
รูปที่ 3-4	ดุลยภาพหลังมีการจัดเก็บภาษีจากผู้ขาย.....	28
รูปที่ 3-5	การเปลี่ยนแปลงของเส้นอุปสงค์หลังมีการจัดเก็บภาษีจากผู้ซื้อ.....	29
รูปที่ 3-6	ดุลยภาพหลังมีการจัดเก็บภาษีจากผู้ซื้อ.....	29
รูปที่ 3-7	ดุลยภาพก่อนและหลังมีการจัดเก็บภาษีจากผู้ขาย.....	30
รูปที่ 3-8	การออกแบบการวิจัย (Research design) ของ Doyle and Sampantharak (2008).....	32
รูปที่ 3-9	การออกแบบการวิจัย (Research Design) ในกลยุทธ์แรกของ Chetty, Looney and Kroft (2009).....	34
รูปที่ 3-10	การทดลอง Tax Salience ในซูเปอร์มาร์เก็ต: ป้ายราคาที่แสดงราคารวมภาษีเปรียบเทียบกับป้ายราคาปกติ.....	35
รูปที่ 3-11	การออกแบบการวิจัย (Research Design) ในกลยุทธ์ที่ 2 ของ Chetty, Looney and Kroft (2009).....	36
รูปที่ 3-12	การออกแบบการวิจัย (Research Design) ของ Benzarti et al. (2020).....	37

รูปที่ 4-1	การกระจายตัวของจำนวนหน้าต่างในเมือง Ludlow ปี ค.ศ. 1747-1757...	43
รูปที่ 4-2	การบิดเบือนพฤติกรรมอันเป็นผลจากภาษีป้าย.....	44
รูปที่ 4-3	ต้นทุนประสิทธิภาพจากการจัดเก็บภาษีจากผู้ขาย.....	46
รูปที่ 4-4	ต้นทุนประสิทธิภาพจากการจัดเก็บภาษีจากผู้ขาย ในกรณีความยืดหยุ่นของอุปสงค์ต่ำ.....	47
รูปที่ 4-5	ต้นทุนประสิทธิภาพจากการจัดเก็บภาษีจากผู้ขาย ในกรณีความยืดหยุ่นของอุปสงค์สูง.....	48
รูปที่ 4-6	ดุลยภาพก่อนและหลังมีการจัดเก็บภาษีจากผู้ขาย.....	49
รูปที่ 4-7	ผลต่อต้นทุนประสิทธิภาพของการจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมจากดุลยภาพเดิม ที่มีภาษีอยู่แล้ว.....	50
รูปที่ 4-8	ตัวอย่างการต่อต้านการหนีภาษีของรัฐบาลสหรัฐฯ ผ่านการใส่สกรีย่อมสีแดงในน้ำมันดีเซล.....	57
รูปที่ 5-1	นิยามของรายจ่ายภาษี.....	64
รูปที่ 5-2	ขั้นตอนการวิเคราะห์รายจ่ายภาษี.....	66
รูปที่ 5-3	การประมาณการขนาดของรายจ่ายภาษีด้วยแนวทาง Revenue Forgone...	67
รูปที่ 5-4	องค์ประกอบสำคัญของแบบจำลอง Microsimulation สำหรับประมาณการรายจ่ายภาษี.....	68
รูปที่ 5-5	องค์ประกอบสำคัญการประมาณการการเติบโตของฐานภาษี ในแบบจำลอง Microsimulation.....	69
รูปที่ 5-6	รายจ่ายภาษีภายใต้ระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (2560).....	71
รูปที่ 5-7	การกระจายของรายจ่ายภาษีตามกลุ่ม Quintile รายได้ของผู้เสียภาษี (2560).....	71
รูปที่ 6-1	กำไรทางบัญชี vs. กำไรทางภาษี (Book-Tax difference).....	82
รูปที่ 6-2	อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของ ASEAN5 (2549-2565).....	83
รูปที่ 6-3	กรอบแนวคิดอัตราภาษี EATR และ EMTR.....	100
รูปที่ 6-4	ส่วนต่างของการลงทุนระหว่าง Treatment และ Control ก่อนและหลังการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล.....	104
รูปที่ 7-1	ผลของ Tax notch ต่อการกระจายตัว.....	114
รูปที่ 7-2	การกระจายตัวของรายได้ของบริษัทรอบเกณฑ์รายได้ 30 ล้านบาท.....	116
รูปที่ 7-3	อัตรา Persistence ของธุรกิจรอบเกณฑ์รายได้ 30 ล้านบาท.....	117
รูปที่ 8-1	ลดหย่อน vs. เครดิต.....	126
รูปที่ 8-2	แนวคิด Laffer curve.....	127

รูปที่ 8-3	การตัดสินใจจัดสรรเวลาทำงาน ในกรณีที่ไม่มีการจัดเก็บภาษี.....	128
รูปที่ 8-4	การตัดสินใจจัดสรรเวลาทำงาน ในกรณีที่มีการจัดเก็บภาษี และ Substitution effects มีขนาดใหญ่กว่า Income effects.....	129
รูปที่ 8-5	การตัดสินใจจัดสรรเวลาทำงาน ในกรณีที่มีการจัดเก็บภาษี และ Substitution effects มีขนาดเล็กกว่า Income effects.....	129
รูปที่ 8-6	การตัดสินใจจัดสรรเวลาทำงาน ในกรณีที่มีการจัดเก็บภาษีแบบก้าวหน้า.....	130
รูปที่ 8-7	ปัจจัยที่ต้องพิจารณาในการประมาณการ ETI.....	133
รูปที่ 8-8	ผลการประมาณการ ETI ตามกลุ่มประเทศ.....	134
รูปที่ 9-1	พัฒนาการของการออมและการลงทุนผ่านระบบภาษีของคนไทย (2550 และ 2561).....	141
รูปที่ 9-2	สัดส่วนการออมและลงทุนผ่านระบบภาษีต่อรายได้ แบ่งตาม Quintile รายได้ (2561).....	142
รูปที่ 9-3	สัดส่วนของผู้เสียภาษีตามประเภทการออมและกลุ่ม Quintile รายได้ (2561).....	143
รูปที่ 9-4	การปรับโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในปี 2556.....	144
รูปที่ 9-5	ตัวอย่างการสร้างกลุ่ม Treatment และ Control ในการศึกษา.....	144
รูปที่ 9-6	การเปลี่ยนแปลงของ Marginal propensity to save ใน LTF ระหว่างกลุ่ม Treatment และ Control.....	145
รูปที่ 10-1	Lorenz curve และ Gini coefficient.....	149
รูปที่ 10-2	เส้นความก้าวหน้าของภาษี.....	150
รูปที่ 10-3	การจำลองเส้นความก้าวหน้าของภาษีสหรัฐฯ.....	151
รูปที่ 10-4	การเปลี่ยนแปลงกฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำคัญในปี 2560.....	153
รูปที่ 10-5	ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงกฎหมายในปี 2560 ต่อรายได้ภาษี (% ของ GDP).....	154
รูปที่ 10-6	โครงสร้างอัตราภาษีภายใต้การปฏิรูปโครงสร้างภาษี (Broad tax reform).....	157
รูปที่ 11-1	แผนภาพภาษีระหว่างประเทศ.....	164
รูปที่ 11-2	แผนภาพภาษีที่เกี่ยวข้องจากการไปลงทุนในต่างประเทศของบริษัท A ซึ่งอยู่ในประเทศที่ใช้ระบบ Worldwide income tax system.....	167
รูปที่ 11-3	สัดส่วนกำไรต่อรายจ่ายบุคลากรของบริษัทข้ามชาติสหรัฐฯ (US MNEs) ในประเทศ Tax haven และในประเทศอื่นๆ.....	171
รูปที่ 11-4	ตัวอย่างการขายสินค้าโดยตรงโดยไม่ใช้วิธีการกำหนดราคาโอน (Transfer pricing) เพื่อหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ.....	172

รูปที่ 11-5	ตัวอย่างการใช้วิธีการกำหนดราคาโอน (Transfer pricing) เพื่อหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ.....	173
รูปที่ 11-6	ตัวอย่างการตั้งบริษัทโดยไม่ใช้วิธีการกำหนดทุนต่ำ (Thin capitalization) เพื่อหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ.....	174
รูปที่ 11-7	ตัวอย่างการใช้วิธีการกำหนดทุนต่ำ (Thin capitalization) เพื่อหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ.....	174
รูปที่ 11-8	ผลต่อการโยกย้ายกำไรของ MNE จากการลดอัตราภาษีของบริษัทในเครือที่อยู่ในต่างประเทศ.....	175
รูปที่ 12-1	เงื่อนไขระยะเวลาขั้นต่ำของไซต์ก่อสร้างในการกำหนด PE ของสนธิสัญญาภาษีทวีภาคี (จำนวนประเทศ).....	180
รูปที่ 12-2	สัดส่วนรายได้ของ Google และ Facebook และผู้ใช้อินเทอร์เน็ตตามทวีป (2563).....	181
รูปที่ 12-3	รูปแบบธุรกิจ-จดทะเบียนบริษัทในไทยเพื่อดำเนินกิจการหลัก.....	182
รูปที่ 12-4	ตัวอย่างนัยทางภาษี-จดทะเบียนบริษัทในไทยเพื่อดำเนินกิจการหลัก.....	183
รูปที่ 12-5	รูปแบบธุรกิจ-จดทะเบียนบริษัทในไทยเพื่อให้บริการสนับสนุน แต่ไม่ได้ดำเนินกิจการหลัก.....	184
รูปที่ 12-6	ตัวอย่างนัยทางภาษี-จดทะเบียนบริษัทในไทยเพื่อให้บริการสนับสนุน แต่ไม่ได้ดำเนินกิจการหลัก.....	185
รูปที่ 12-7	รูปแบบธุรกิจ-ไม่ได้จดทะเบียนบริษัทในไทย.....	186
รูปที่ 12-8	ตัวอย่างนัยทางภาษี-ไม่ได้จดทะเบียนบริษัทในไทย.....	187
รูปที่ 12-9	กรอบการวิเคราะห์การส่งต่อภาระภาษี Digital services tax (DST).....	192
รูปที่ 13-1	พัฒนาการของระเบียบภาษีระหว่างประเทศ.....	199
รูปที่ 13-2	พัฒนาการอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลโลก (2523-2564).....	200
รูปที่ 13-3	พัฒนาการอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในกลุ่มประเทศกำลังพัฒนา (2523-2564).....	201
รูปที่ 13-4	การกระจายตัวของอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลทั่วโลก (1980s และ 2010s).....	202
รูปที่ 13-5	ผลกระทบของสิทธิประโยชน์ภาษีต่ออัตราภาษีที่มีผลจริงของอุตสาหกรรมอิเล็กทรอนิกส์ (2559).....	203
รูปที่ 13-6	อัตราภาษีตามกฎหมาย และอัตราภาษีที่มีผลจริงภายใต้แรงจูงใจภาษีสูงสุดของอุตสาหกรรมอิเล็กทรอนิกส์ใน ASEAN (2559).....	203
รูปที่ 13-7	หนี้สาธารณะทั่วโลกก่อนและหลังวิกฤตโควิด-19 (2562 และ 2565).....	204

รูปที่ 13-8	การกระจายของบริษัทขนาดใหญ่ตาม Profit margin (2563).....	208
รูปที่ 13-9	การกระจายของบริษัทขนาดใหญ่ตาม Profit margin (2562).....	208
รูปที่ 13-10	การกระจายของบริษัทที่เข้าข่าย Pillar 1 ตามประเทศ ที่ตั้งสำนักงานใหญ่ (% ของทั้งหมด, 2563).....	209
รูปที่ 13-11	องค์ประกอบของกำไรของบริษัทที่เข้าข่าย Pillar 1 (% ของกำไรทั้งหมด, 2563).....	210
รูปที่ 13-12	การกระจายของ Amount A ตามประเทศที่ตั้งสำนักงานใหญ่ (% ของทั้งหมด, 2563).....	211
รูปที่ 13-13	องค์ประกอบของกำไรของบริษัทที่เข้าข่าย Pillar 1 (% ของกำไรทั้งหมด, 2563).....	211
รูปที่ 13-14	การประมาณการรายรับจาก Pillar 1 จากกำไรของบริษัทข้ามชาติ ในปี 2563 (ล้านบาท).....	212
รูปที่ 13-15	อัตราภาษีที่มีผลจริง (Effective) เฉลี่ยปี 2560-2562 แบ่งตามขนาดของสินทรัพย์ (%).....	216
รูปที่ 13-16	ตัวอย่างนโยบายภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนที่ได้รับผลกระทบ จาก Pillar 2 (ตามแนวโน้มการสูญเสียที่จะสูญเปล่า).....	217
รูปที่ 13-17	การกระจายตัวของจำนวนและกำไรทางบัญชีของ MNEs ในไทย ที่มีแนวโน้มเข้าข่าย Pillar 2 ตาม Effective tax rate (2563).....	218
รูปที่ 13-18	ตัวอย่างนโยบายภาษี เพื่อส่งเสริมการลงทุนที่ได้รับผลกระทบ จาก Pillar 2 (ตามแนวโน้มการสูญเสียที่จะสูญเปล่า).....	219
รูปที่ 14-1	กลไกการทำงานของภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	225
รูปที่ 14-2	การเพิ่มขึ้นของจำนวนประเทศที่ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม (2503-2563).....	228
รูปที่ 14-3	สัดส่วนรายได้ภาษีมูลค่าเพิ่มต่อ GDP (2543 และ 2561).....	228
รูปที่ 14-4	ค่าเฉลี่ยของจำนวนอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามกลุ่มรายได้ประเทศ (2562).....	229
รูปที่ 14-5	ความสำคัญของภาษีมูลค่าเพิ่มในบริบทประเทศไทย (2560).....	230
รูปที่ 14-6	การกระจายตัวของบริษัทไทยรอบเกณฑ์รายรับขั้นต่ำ ของการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	234
รูปที่ 14-7	การกระจายตัวของบริษัทไทยรอบเกณฑ์รายรับขั้นต่ำ ของการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แบ่งตามระดับ VAT Informality.....	235

สารบัญตาราง

ตารางที่ 2-1	โครงสร้างอัตราภาษีสรรพสามิตสำหรับเครื่องดื่มที่มีน้ำตาล (บาท/ลิตร).....	17
ตารางที่ 4-1	โครงสร้างภาษีหน้าด่านของประเทศอังกฤษตามการปฏิรูปภาษี ปี ค.ศ. 1747.....	42
ตารางที่ 4-2	เกณฑ์การจัดเก็บภาษีป้าย.....	45
ตารางที่ 5-1	ตัวอย่างการเปรียบเทียบระหว่างรายจ่ายรัฐโดยปกติและรายจ่ายภาษี (Government expenditure vs. Tax expenditure).....	62
ตารางที่ 5-2	การกระจายของรายจ่ายภาษี ประเภทต่าง ๆ ตามกลุ่มควินไทล์ รายได้ของผู้เสียภาษี (2560).....	72
ตารางที่ 5-3	ตัวอย่างการรายงานรายจ่ายภาษีของรัฐบาลไทย ในเอกสารงบประมาณปี 2561.....	73
ตารางที่ 6-1	สรุปผลกระทบขององค์ประกอบและแนวทางต่าง ๆ ของภาษีเงินได้นิติบุคคล ต่อแรงจูงใจการลงทุน.....	93
ตารางที่ 6-2	การเปรียบเทียบระหว่างอัตราภาษีแบบมองไปข้างหน้าและข้างหลัง.....	99
ตารางที่ 7-1	สรุปนิยามของวิสาหกิจขนาดกลางและย่อม (Small and Medium Enterprises: SMEs).....	109
ตารางที่ 7-2	พัฒนาการอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับ SMEs.....	111
ตารางที่ 7-3	ตัวอย่างการหักค่าเสื่อมราคาตามเกณฑ์ SMEs และเกณฑ์ปกติ.....	113
ตารางที่ 8-1	โครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาปี 2555.....	124
ตารางที่ 8-2	โครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาปี 2556-2559.....	125
ตารางที่ 8-3	โครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาปี 2560-2562.....	125
ตารางที่ 8-4	Income elasticity และ Substitution elasticity จากการทบทวนของ McClelland and Mok (2012).....	131
ตารางที่ 9-1	การจัดเก็บภาษีจากการออมและการลงทุนของคนไทย ตามประเภทสินทรัพย์ (2563).....	139
ตารางที่ 9-2	การจัดเก็บภาษีจากการออมและการลงทุนของสหรัฐฯ (2563).....	140
ตารางที่ 9-3	การจัดเก็บภาษีจากการออมและการลงทุนเพื่อการเกษียณ ของคนไทยเปรียบเทียบกับประเทศอื่น ๆ (2563).....	140
ตารางที่ 10-1	ผลของการลดหย่อนภาษีสำหรับการออมและการลงทุน ต่อความก้าวหน้า ของระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.....	152

ตารางที่ 10-2	การกระจายของผลประโยชน์ภาษีจากการเปลี่ยนแปลงกฎหมาย ในปี 2560 ตามกลุ่มควินไทล์รายได้ของผู้เสียภาษี.....	155
ตารางที่ 10-3	ค่าเฉลี่ยของสัดส่วนผลประโยชน์ภาษีต่อเงินได้จากการเปลี่ยนแปลง กฎหมายในปี 2560.....	155
ตารางที่ 10-4	การกระจายของภาระภาษีจากการเปลี่ยนแปลงกฎหมายในปี 2560.....	156
ตารางที่ 10-5	ค่าเฉลี่ยของสัดส่วนภาระภาษีต่อเงินได้จากการเปลี่ยนแปลง กฎหมายในปี 2560.....	156
ตารางที่ 10-6	องค์ประกอบของการประมาณการรายได้จากการปฏิรูป โครงสร้างภาษี (% ของ GDP).....	158
ตารางที่ 10-7	การกระจายของผลประโยชน์/ภาระภาษีจากการปฏิรูปโครงสร้างภาษี ตามกลุ่มควินไทล์รายได้ของผู้เสียภาษี.....	158
ตารางที่ 10-8	ค่าเฉลี่ยของสัดส่วนผลประโยชน์ภาษีต่อเงินได้การปฏิรูปโครงสร้างภาษี.....	159
ตารางที่ 10-9	ค่าเฉลี่ยของสัดส่วนภาระภาษีต่อเงินได้การปฏิรูปโครงสร้างภาษี.....	159
ตารางที่ 11-1	แสดงตัวอย่างประเทศที่เลือกใช้ระบบ Worldwide และ Territorial Income Tax System.....	166
ตารางที่ 11-2	ภาษีซ้อนและการบรรเทาต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการลงทุนในต่างประเทศ -เปรียบเทียบประเทศแม่ระหว่างไทยและสิงคโปร์ (ล้านบาท).....	170
ตารางที่ 12-1	สรุปประเด็นนโยบายภาษีของทั้ง 3 รูปแบบการทำธุรกิจ ของบริษัทดิจิทัลข้ามชาติ.....	188
ตารางที่ 13-1	การยกเว้นรายได้สำหรับกิจกรรมเศรษฐกิจ (Substance-based carve-out).....	214
ตารางที่ 14-1	เกณฑ์รายรับขั้นต่ำที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม: OECD และประเทศในเอเชียบางประเทศ (2563).....	233

สารบัญกล่อง

กล่องที่ 6-1	รัฐวิสาหกิจและภาษีเงินได้นิติบุคคล.....	80
กล่องที่ 11-1	การบรรเทาภาระภาษีซ้อนแบบทางเดียวของมาเลเซียและสิงคโปร์.....	169
กล่องที่ 12-1	ความแตกต่างระหว่าง UN และ OECD โมเดล ของสนธิสัญญาภาษีทวีภาคี.....	179
กล่องที่ 13-1	การแข่งขันภาษีระหว่างประเทศในอาเซียน.....	202
กล่องที่ 13-2	เข้าใจสามฝ่ายบนโต๊ะการเจรจาภาษีโลก 2564.....	206

ส่วนที่ 1

ประเด็นพื้นฐาน
ของเศรษฐศาสตร์ภาษี



1

แนวคิดพื้นฐานของเศรษฐศาสตร์ภาษี (Introduction to economics of taxation)

1.1 จุดมุ่งหมาย

หลังจากศึกษาบทนี้แล้ว ผู้อ่านควรจะ:

- เข้าใจนิยาม และความสำคัญของเศรษฐศาสตร์ภาษี
- สามารถจำแนกประเภทของภาษีต่างๆ ได้
- สามารถสร้างกรอบการพิจารณานโยบายภาษีเบื้องต้นตามหลักเศรษฐศาสตร์
- เข้าใจภาพรวมและความท้าทายหลักของระบบภาษีของประเทศไทย

1.2 เศรษฐศาสตร์ภาษีคืออะไร

ภาษีเป็นเครื่องมือหลักในการแสวงหารายได้ของรัฐบาลแทบทุกประเทศ และเป็นนโยบายรัฐที่สามารถสร้างผลกระทบต่อชีวิตประจำวันของครัวเรือนและธุรกิจในทุกระดับชั้น ตัวอย่างของภาษีหลัก ๆ ที่สาธารณชนคุ้นเคยกันอย่างดี ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น

เศรษฐศาสตร์ภาษี คือ การศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างเศรษฐศาสตร์และกฎเกณฑ์ภาษี โดยมี 2 องค์ประกอบสำคัญ ได้แก่ 1) การวิเคราะห์ผลกระทบของภาษีต่อพฤติกรรมต่าง ๆ ของครัวเรือน ธุรกิจ หรือหน่วยเศรษฐกิจอื่น และ 2) การออกแบบระบบและนโยบายภาษีเพื่อให้เกิดผลอันพึงประสงค์ทั้งในมิติสวัสดิการสังคม (Social welfare) และมิติการหารายได้ของภาครัฐ ตัวอย่างของประเด็นเหล่านี้ ได้แก่

- การเปลี่ยนเกณฑ์รายได้ขั้นต่ำสำหรับการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม จะส่งผลกระทบต่อพฤติกรรมของธุรกิจและรายได้ของรัฐอย่างไร
- การขึ้นอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม จะส่งผลกระทบต่อการใช้บริการของครัวเรือน การขยายตัวของเศรษฐกิจ และความยั่งยืนทางการคลังอย่างไร และ
- รัฐบาลควรออกแบบสิทธิประโยชน์ทางภาษีอย่างไร เพื่อส่งเสริมการลงทุนของเอกชน และผลผลิตภาพของธุรกิจไทย ควบคู่ไปกับการรักษาความยั่งยืนทางการคลังของประเทศ

1.3 ความสำคัญของโครงสร้าง และนโยบายภาษี

ในมิติของขนาด ภาษีเป็นรายได้หลักของรัฐบาลไทย (ราว 90% ของรายได้รัฐทั้งหมดมาจากภาษีในปีงบประมาณ 2564) นอกจากนี้เมื่อมองใกล้ตัวกว่านั้น ภาษีเป็นช่องทางสำคัญที่รัฐบาลสามารถส่งอิทธิพลต่อการตัดสินใจในเรื่องต่าง ๆ รวมไปถึงชีวิตความเป็นอยู่ของพวกเราทุกคน ตัวอย่างเช่น

- การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อการออม เช่น Super saving fund (SSF) Retirement Mutual Fund (RMF) และประกันชีวิตต่าง ๆ ส่งผลโดยตรงต่อการวางแผนการออม และความมั่นคงทางการเงินหลังการเกษียณของผู้เสียภาษี
- การเปลี่ยนวิธีการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ส่งผลให้ประชาชนเร่งถ่ายโอนการถือครองอสังหาริมทรัพย์ หรือปรับรูปแบบอสังหาริมทรัพย์ของตนเองให้เข้าข่ายเสียภาษีให้น้อยที่สุด

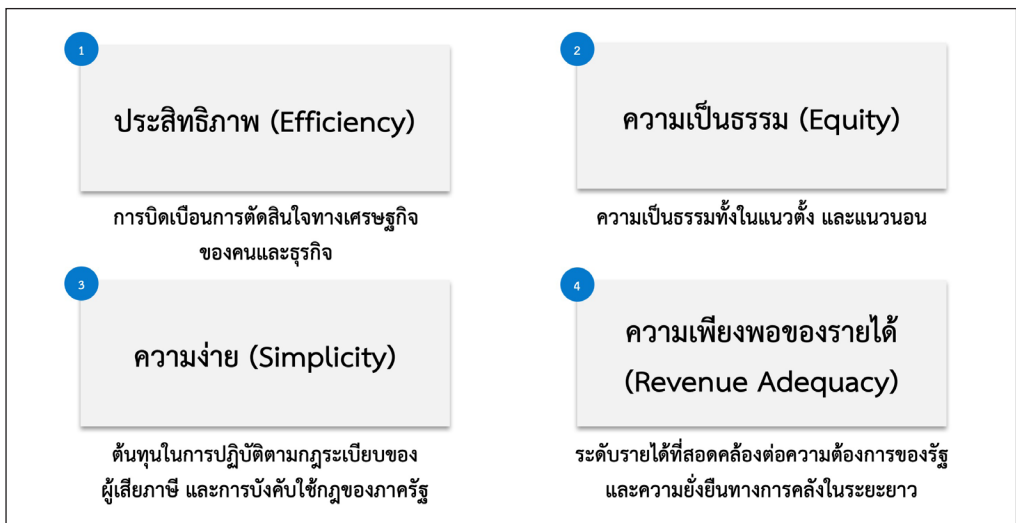
ดังนั้นเมื่อรัฐบาลมีการออกนโยบายปรับเปลี่ยนวิธีการจัดเก็บภาษี หรือออกภาษีประเภทใหม่ หรือการกำหนดสิทธิประโยชน์ทางภาษี จึงเป็นหน้าที่ของนักเศรษฐศาสตร์

และประชาชนที่ต้องศึกษา ทำความเข้าใจผลกระทบของการปรับเปลี่ยนนโยบายเหล่านี้ต่อรายได้ของรัฐ ภาระภาษีของเอกชน การปรับเปลี่ยนพฤติกรรม และการกระจายภาระภาษี

ความเข้าใจเหล่านี้จะทำให้ภาครัฐ และสาธารณชนสามารถตระหนักถึงผลกระทบของนโยบายภาษี และทำให้ประชาชนสามารถตัดสินใจได้ว่าอยากเห็นระบบภาษีของไทยเป็นลักษณะไหน อย่างไรถึงจะเรียกว่าเป็นธรรม และประชาชนเต็มใจที่จะเป็นส่วนหนึ่งของระบบภาษี

1.4 หลักการพิจารณานโยบายภาษี

การพิจารณานโยบายภาษีนี้นมีเกณฑ์หลักดังต่อไปนี้



รูปที่ 1-1 หลักการพิจารณานโยบายภาษี

1) ประสิทธิภาพ (Efficiency)

การจัดเก็บภาษีแต่ละประเภทอาจจะส่งผลบิดเบือนการตัดสินใจทางเศรษฐกิจ (Economic decisions) ของคนหรือธุรกิจ เช่น การทำงาน การออม และการลงทุน เป็นต้น ในกรณีที่ไม่มีผลกระทบภายนอก (Externality) การบิดเบือนนี้จะสร้าง Deadweight loss และลดประสิทธิภาพของระบบเศรษฐกิจ ดังนั้นนโยบายภาษีที่มีประสิทธิภาพมาก จึงหมายถึงนโยบายภาษีที่มีการบิดเบือนการตัดสินใจทางเศรษฐกิจน้อย อย่างไรก็ตามในกรณีที่มีผลกระทบภายนอก เช่น การลงทุนวิจัยและพัฒนา (R&D) และการบริจาคเพื่อการกุศล การกระตุ้นพฤติกรรมของผู้เสียภาษีให้เปลี่ยนไปในทิศทางที่รัฐต้องการ สามารถลดทอน Deadweight loss และเพิ่มประสิทธิภาพให้แก่ระบบเศรษฐกิจได้

2) ความเป็นธรรม (Equity)

การจัดเก็บภาษีจะส่งผลกระทบต่อคนแต่ละกลุ่มแตกต่างกัน ตามหลักความเป็นธรรมแนวตั้ง (Vertical equity) นโยบายภาษีจะถือว่าเป็นแบบก้าวหน้า (ถดถอย) เมื่อคนที่มีรายได้สูงมีสัดส่วนภาษีต่อรายได้สูง (ต่ำ) กว่าคนที่มีรายได้ต่ำ ในขณะที่หลักความเป็นธรรมแนวนอน (Horizontal equity) นั้น จะพิจารณาว่าคนที่มีรายได้จากแต่ละประเภท เช่น การจ้างงาน การลงทุน และการทำธุรกิจ มีสัดส่วนภาษีต่อรายได้แตกต่างกันหรือไม่

3) ความง่าย (Simplicity)

หลักความง่ายนั้นจะพิจารณาว่ากฎเกณฑ์การจัดเก็บภาษีส่งผลกระทบต่อต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎระเบียบของผู้เสียภาษี และต้นทุนในการบังคับใช้กฎระเบียบของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องมากน้อยเพียงไร งานวิจัยเชิงประจักษ์ชี้ว่าความง่าย (หรือความยาก) ของกฎระเบียบนี้สามารถส่งผลกระทบต่อพฤติกรรมของคนและธุรกิจได้อย่างชัดเจน ตัวอย่างในบริบทของไทย ได้แก่ งานศึกษาของ Muthitacharoen et al. (2021) ที่พบว่าธุรกิจขนาดเล็กละเล็กของไทยมีความพยายามหลีกเลี่ยงการรายงานรายได้เกิน 1.8 ล้านบาทต่อปีอย่างชัดเจน ซึ่งสะท้อนการหลีกเลี่ยงการเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม และส่วนหนึ่งอาจเป็นผลมาจากการเข้าระบบภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ไม่เพียงแต่บังคับให้ธุรกิจต้องคิดภาษีมูลค่าเพิ่ม 7% บนราคาขายของตนเท่านั้น แต่ยังสร้างต้นทุนการปฏิบัติตามให้แก่ธุรกิจทั้งรูปของการยื่นแบบภาษีรายเดือน การออกไปกำกับภาษี และจัดทำบัญชีต่าง ๆ เป็นต้น

4) ความเพียงพอของรายได้ (Revenue adequacy)

นอกเหนือจาก 3 เกณฑ์หลักข้างต้นแล้ว ปริมาณภาษีที่เก็บได้ก็เป็นหลักในการพิจารณานโยบายภาษีที่สำคัญเช่นกัน โดยผู้วางนโยบายควรพิจารณาถึงการหารายได้ภาษีในระดับที่จำเป็นต่อความต้องการของรัฐ และสอดคล้องกับความยั่งยืนทางการคลังของประเทศในระยะยาว

ในทางปฏิบัติ การวางนโยบายเพื่อตอบเกณฑ์ดังกล่าวนี้ มักจะเกิดความขัดแย้งกันเอง ตัวอย่างเช่น การให้สิทธิประโยชน์การลดหย่อนภาษีต่าง ๆ สำหรับการบริจาคเพื่อสาธารณกุศล สามารถที่จะเพิ่มประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจผ่านการอุดหนุนกิจกรรมที่สร้างผลกระทบภายนอกทางบวก (Positive externality) อย่างไรก็ตามผู้ที่มียาได้สูงจะได้รับส่วนลดภาษีต่อทุกบาทของการบริจาคที่สูงกว่าคนรายได้น้อย สร้างคำถามถึงความเป็นธรรม

1.5 ประเภทต่าง ๆ ของภาษี

แนวทางหนึ่งในการจำแนกประเภทของภาษี คือการพิจารณาฐานภาษี (Tax base) ซึ่งฐานภาษี หมายถึง เครื่องอ้างอิงสำหรับการจัดเก็บภาษี เช่น รายได้ การใช้จ่าย และมูลค่าทรัพย์สิน เป็นต้น