



โครงการตำราลำดับที่ 72

คณะเศรษฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

สร้างความแข็งแกร่ง ให้ระบบภาษีไทย

ฉบับปรับปรุง (e-book)

ทางรอดการคลัง ในโลกหลังโควิด-19

ผ่านการสร้างระบบภาษีที่คนไทย เต็มใจ และ ภูมิใจ มีส่วนร่วม

อริภัทร มุทิตาเจริญ

สร้างความแข็งแกร่ง ให้ระบบภาษีไทย

ฉบับปรับปรุง (e-book)

อริภัทร มุกิตาเจริญ

สร้างความแข็งแกร่งให้ระบบภาษาไทย

ผู้เขียน	อธิภัทร มุทิตาเจริญ
ISBN (e-book)	978-616-407-779-9
พิมพ์ครั้งที่ 1	กรกฎาคม 2564 จำนวน 500 เล่ม
ฉบับปรับปรุง (e-book)	กันยายน 2565
ราคา	160 บาท

สงวนลิขสิทธิ์ตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ (ฉบับเพิ่มเติม) พ.ศ. 2558
ห้ามลอกเลียนแบบ ทำซ้ำ ดัดแปลง ไม่ว่าส่วนใดส่วนหนึ่งของหนังสือเล่มนี้
นอกจากจะได้รับอนุญาตจากผู้เขียนเท่านั้น

ข้อมูลทางบรรณานุกรมของสำนักหอสมุดแห่งชาติ

National Library of Thailand Cataloging in Publication Data

อธิภัทร มุทิตาเจริญ.
สร้างความแข็งแกร่งให้ระบบภาษาไทย.-- กรุงเทพฯ : คณะเศรษฐศาสตร์
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2565.
308 หน้า.

1. ภาษา -- ไทย. I. ชื่อเรื่อง.

336.593
ISBN (e-book) 978-616-407-779-9

จัดทำโดย	คณะเศรษฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
พิสูจน์อักษร	แทนพร เลิศวุฒิกัทร
จัดรูปเล่ม	ภาณุพันธ์ โนายุทธ www.coverbookdesign.net
สั่งซื้อได้ที่	ศูนย์หนังสือแห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ถนนพญาไท เขตปทุมวัน กรุงเทพฯ 10330 http://www.chulabook.com โทร. 0863233703-4 customer@cubook.chula.ac.th , info@cubook.chula.ac.th Apps: CU-eBook Store

คำนิยม

ภาษาเป็นเครื่องมือสำคัญในการดำเนินนโยบายการคลังของประเทศมาตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบัน การพัฒนาระบบภาษีให้มีความยุติธรรม มีประสิทธิภาพ ทันสมัย และทัดเทียมกับมาตรฐานสากล มีความสำคัญอย่างยิ่งต่อการขับเคลื่อนเศรษฐกิจและพัฒนาประเทศให้ทันต่อความผันผวนในโลกยุคใหม่

ดร.อิทธิพร มุกิตาเจริญ นอกจากเป็นอาจารย์ประจำที่คณะเศรษฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยแล้ว ท่านยังเป็นผู้เชี่ยวชาญด้านเศรษฐศาสตร์การคลังและภาษีระดับประเทศ ผมและกรมสรรพากรได้มีโอกาสร่วมทำงานกับ ดร.อิทธิพรในการเสนอแนะแนวทางการปฏิรูปนโยบายภาษีของประเทศไทยให้สอดคล้องกับบริบทของเศรษฐกิจและสังคมที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็ว ซึ่ง ดร.อิทธิพรได้นำความรู้ทางวิชาการมาประยุกต์ใช้กับภาคปฏิบัติได้อย่างลงตัวและมีประโยชน์ในวงกว้าง

ในโอกาสที่ ดร.อิทธิพรได้เขียนหนังสือ “สร้างความแข็งแกร่งให้ระบบภาษีไทย” ผมเห็นว่าหนังสือเล่มนี้มีการนำเสนอเนื้อหาครอบคลุมในหลายมิติทั้งระบบภาษีในภาพรวมและภาษีในแต่ละประเภท รวมทั้งเสนอแนะวิธีการนำเศรษฐกิจนอกระบบเข้ามาอยู่ในฐานภาษีเพื่อให้เกิดความยั่งยืนทางการคลังอีกด้วย

ผมหวังเป็นอย่างยิ่งว่าหนังสือเล่มนี้จะเป็นประโยชน์กับผู้อ่าน ไม่ว่าจะเป็นนักศึกษาและบุคคลทั่วไป ให้เข้าใจระบบภาษีของประเทศไทยได้ดียิ่งขึ้นจากข้อเท็จจริงของผลการศึกษาวิจัยเชิงประจักษ์ และหวังว่าข้อเสนอแนะต่าง ๆ จะเป็นประโยชน์สำหรับการวิจัยต่อยอดเพื่อพัฒนาระบบภาษีอากรของประเทศไทยในอนาคต

ดร.เอกนิติ นิตวัฒนพงศ์ประกาศ

อธิบดีกรมสรรพสามิต

กิตติกรรมประกาศ

หนังสือ “สร้างความแข็งแกร่งให้ระบบภาษีไทย” เล่มนี้เป็นหนังสือลำดับที่ 72 ของโครงการตำรา คณะเศรษฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย โดยได้รับการสนับสนุนงบประมาณในการดำเนินการจากกองทุนคณะเศรษฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

โครงการตำรา คณะเศรษฐศาสตร์ เป็นกิจกรรมหนึ่งในแผนงานพัฒนาวิชาเศรษฐศาสตร์ ที่มุ่งหมายให้มีการผลิตและเผยแพร่ตำรา หนังสือ และเอกสารวิชาการในรูปแบบต่าง ๆ ที่มีคุณภาพดี สำหรับประกอบการสอนให้แก่บัณฑิตในระดับปริญญาตรี ปริญญาโท และปริญญาเอกในหลักสูตรต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งเป็นแหล่งความรู้ให้กับผู้ที่สนใจในประเด็นเศรษฐศาสตร์ในด้านต่าง ๆ

คณะเศรษฐศาสตร์ขอขอบคุณ รองศาสตราจารย์ ดร.อิทธิพร มุทิตาเจริญ ที่มีความอุตสาหะในการเขียนหนังสือและได้ทำการปรับปรุงหนังสือให้ทันสมัยต่อบริบทปัจจุบันเพื่อเผยแพร่ในรูปแบบ e-book ในครั้งนี้ และขอขอบคุณ ศาสตราจารย์ ดร.วรเวศม์ สุวรรณระดา ศาสตราจารย์ ดร.กฤษฎ์เลิศ สัมพันธอักษร และคุณปิ่นสาย สุรัสวดี ที่ให้ความอนุเคราะห์เป็นผู้ทรงคุณวุฒิและบรรณาธิการที่ปรึกษา ช่วยทำการประเมินและให้คำแนะนำในการเตรียมเนื้อหาหนังสือเล่มนี้จนสำเร็จได้ด้วยดี คณะเศรษฐศาสตร์หวังเป็นอย่างยิ่งว่าหนังสือ “สร้างความแข็งแกร่งให้ระบบภาษีไทย” เล่มนี้จะเป็นประโยชน์กับนิสิต นักศึกษา และผู้ที่สนใจศึกษาในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับภาษีสืบต่อไป



รองศาสตราจารย์ ดร.ลลิตเดช พงศ์กิจวรสิน

คณบดีคณะเศรษฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

คำนำ

โรคระบาดโควิด-19 ได้ส่งประเทศไทยมาอยู่ที่ทางแยกการคลังที่สำคัญครั้งหนึ่งในประวัติศาสตร์ของประเทศ ผู้วางนโยบายต้องตอบคำถามที่ว่า เราจะทำอย่างไรให้ระบบภาษีสามารถรองรับภาระการคลังที่เพิ่มขึ้นอย่างก้าวกระโดด ดึงประเทศให้พ้นจากกับดักรายได้ปานกลาง และบรรเทาปัญหาความเหลื่อมล้ำที่ทวีความสำคัญขึ้นในห้วงเวลาหลังวิกฤต หนังสือ “สร้างความแข็งแกร่งให้ระบบภาษีไทย” ตอบคำถามดังกล่าวผ่านการวิเคราะห์ความท้าทายของระบบภาษีไทยจากมุมมองทางเศรษฐศาสตร์ และเสนอแนะนโยบายการสร้างภูมิคุ้มกันให้ระบบภาษีไทยแข็งแกร่ง โดยผู้เขียนได้สังเคราะห์องค์ความรู้จากงานวิจัยเชิงประจักษ์ และสอดแทรกประสบการณ์ทำงานในฐานะนักเศรษฐศาสตร์และนักวิจัยด้านนโยบายภาษีกว่า 10 ปี

การพิจารณานโยบายภาษีโดยเฉพาะอย่างยิ่งในบริบทของประเทศไทย จำเป็นต้องพิจารณาไม่เพียงแต่การกำหนดอัตราภาษีและฐานภาษีตามกฎหมายเท่านั้น แต่ยังต้องให้ความสำคัญต่อการตัดสินใจเข้าร่วมระบบภาษีจากมุมมองของประชาชนด้วย ผู้เขียนออกแบบเนื้อหาของหนังสือตามนิยามระบบภาษีของ Slemrod and Giltner (2014) และปรับให้เข้ากับบริบทของไทย โดยเป็นการวางกรอบการสร้างความแข็งแกร่งให้ระบบภาษีใน 3 ด้าน ได้แก่ 1) การปฏิบัติตามกฎระเบียบภาษี (มิติ Tax compliance) 2) ฐานภาษีและอัตราภาษี (มิติ Tax base and rate) และ 3) จิตสำนึกการเสียภาษีอย่างถูกต้อง (มิติ Tax morale) ทั้งนี้จุดมุ่งหมายหลักของหนังสือเล่มนี้คือ การวิเคราะห์ความท้าทายของระบบภาษีและเสนอแนะทางนโยบายโดยอิงหลักฐานเชิงประจักษ์ และการทำให้ผู้วางนโยบายและนิสิต/นักศึกษา/นักวิจัยด้านการคลังสามารถเข้าใจเนื้อหาเหล่านี้ได้อย่างเป็นระบบ อย่างไรก็ตามหนังสือนี้ไม่ได้ครอบคลุมทุกประเด็นความท้าทายของระบบภาษีไทย แต่เน้นการนำเสนอองค์ความรู้และมุมมองเพื่อจุดประกายความคิดของผู้อ่าน และกระตุ้นการอภิปรายของสาธารณชน เพื่อทำให้ระบบภาษีของเราเป็นระบบที่คนไทย ‘เต็มใจ’ และ ‘ภูมิใจ’ ที่ได้มีส่วนร่วม

สำหรับการเผยแพร่ในรูปแบบ e-book ในปี พ.ศ. 2565 นี้ ผู้เขียนได้ปรับปรุงหนังสือเพิ่มเติมจากการจัดพิมพ์ครั้งแรกในปี พ.ศ. 2564 ผ่านการรับฟังคำแนะนำจากคณะผู้ทรงคุณวุฒิและผู้อ่าน โดยได้ปรับปรุงเนื้อหาในทุกบทเพื่อช่วย

ให้ผู้อ่านสามารถเข้าใจเนื้อหาได้ดียิ่งขึ้น และได้เพิ่มเนื้อหาเกี่ยวกับภาษีความมั่งคั่ง ซึ่งเป็นแนวทางที่รัฐบาลประเทศพัฒนาแล้วให้ความสนใจในการจัดการปัญหาความเหลื่อมล้ำในส่วนที่ 4.3.5 (บทเรียนสำหรับภาษีความมั่งคั่งจากข้อค้นพบเชิงประจักษ์) นอกจากนี้ผู้เขียนได้เพิ่มเนื้อหาเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิตน้ำมันซึ่งเป็นเครื่องมือสำคัญที่รัฐบาลใช้ในการอุดหนุนราคาน้ำมัน และมีนัยต่อความยั่งยืนทั้งทางด้านการคลังและสิ่งแวดล้อมในภาคผนวก-ก (ภาษีสรรพสามิตน้ำมันและการสะท้อนต้นทุนต่อสิ่งแวดล้อม)

หนังสือเล่มนี้สามารถใช้สำหรับการเรียนการสอนได้ โดยเฉพาะสำหรับผู้เรียนที่มีความเข้าใจหลักการเศรษฐศาสตร์ภาษีเบื้องต้นอยู่แล้ว ซึ่งในแต่ละบทผู้สอนสามารถเริ่มปูพื้นฐานให้ผู้เรียนโดยใช้เนื้อหาที่เกี่ยวข้องกับความสำคัญและภาพรวมของประเด็นนโยบาย จากนั้นสามารถใช้อรรถกถาเชิงประจักษ์ในการสรุปประจักษ์ให้ผู้เรียนเชื่อมโยงหลักการเศรษฐศาสตร์ภาษีกับการออกแบบนโยบายภาษีต่าง ๆ และนำไปสู่การอภิปรายต่อไป ในส่วนของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย หนังสือเล่มนี้เกี่ยวข้องโดยตรงกับการสอนวิชาสัมมนาเศรษฐศาสตร์สาธารณะ (2943418) ในหลักสูตรเศรษฐศาสตร์บัณฑิต และวิชาเศรษฐศาสตร์การคลังและนโยบายสาธารณะ (2951635) ในหลักสูตรเศรษฐศาสตร์การเมือง และเกี่ยวข้องบางส่วนกับวิชาทฤษฎีเศรษฐศาสตร์สาธารณะ (2943605) ในหลักสูตรเศรษฐศาสตร์มหาบัณฑิต และวิชาทฤษฎีการภาษีอากร (2943411/2943309) ในหลักสูตรเศรษฐศาสตร์บัณฑิต

ภารกิจที่สำคัญประการหนึ่งของนักเศรษฐศาสตร์ในรั้วมหาวิทยาลัย คือ การแสวงหาค้นคว้าความรู้และนำเสนอข้อค้นพบต่อสังคม เพื่อให้สอดคล้องกับอุปสงค์ความรู้ใหม่ ๆ ทางเศรษฐศาสตร์ (เทียนฉาย กิระนันท์ 2545) ผู้เขียนขอขอบคุณศาสตราจารย์ ดร.เทียนฉาย กิระนันท์ ที่ได้ก่อตั้งโครงการตำรา คณะเศรษฐศาสตร์ จุฬาฯ และทำให้อาจารย์รุ่นต่อมาได้มีโอกาสดูแลเผยแพร่วิชาการผ่านหนังสือและตำราต่าง ๆ ผู้เขียนขอขอบคุณคณะกรรมการโครงการตำรา คณะเศรษฐศาสตร์ จุฬาฯ ที่ได้ตรวจสอบและอนุมัติการเผยแพร่หนังสือเล่มนี้ และขอขอบคุณศาสตราจารย์ ดร.กฤษฎ์เลิศ สัมพันธอักษร ศาสตราจารย์ ดร.วรเวศม์ สุวรรณระดา และคุณปิ่นสาย สุรัสวดี ที่กรุณาเป็นผู้ทรงคุณวุฒิทำหน้าที่ประเมินและให้ข้อคิดเห็นต่อการเขียนหนังสือเล่มนี้ด้วยความใส่ใจยิ่ง

นอกจากนี้ผู้เขียนได้รับการจัดประกาย ความรู้ และความกรุณาให้โอกาสการทำงานวิชาการด้านนโยบายภาษีในบริบทของประเทศไทยจากหลายท่าน ผู้เขียนขอขอบคุณ ดร.เอกนิติ นิติทัณฑ์ประภาศ ที่กรุณาให้โอกาส คำชี้แนะ และถ่ายทอดประสบการณ์จริงที่มีค่ายิ่งต่อการทำวิจัยนโยบายภาษีของไทย ขอขอบคุณ ดร.สุทธาภา อมรวิวัฒน์ ที่กรุณาถ่ายทอดทักษะสำหรับการคิด วิเคราะห์ และตั้งคำถามนอกกรอบ ขอขอบคุณ รองศาสตราจารย์ ดร.ชโยดม สรรพศรี และรองศาสตราจารย์ ดร.สมประวิณ มันประเสริฐ ที่กรุณาให้คำแนะนำที่สำคัญในการเริ่มต้นการเป็นอาจารย์ประจำคณะเศรษฐศาสตร์ ขอขอบคุณ ดร.ลักษมน อรธาพิข และคุณร้อยแก้ว นิติทัณฑ์ประภาศ ที่กรุณาให้โอกาสการทำงานวิจัยด้านนโยบายการคลัง

สุดท้ายนี้ความผิดพลาดทั้งหมดในหนังสือเล่มนี้ ผู้เขียนขอรับไว้แต่เพียงผู้เดียว และหากผู้อ่านมีข้อเสนอแนะและคำวิจารณ์ประการใด ผู้เขียนขอน้อมรับเพื่อเป็นประโยชน์ในการทำงานด้านการสอนและการวิจัยในอนาคต

อธิภัทร มุทิตาเจริญ

คณะเศรษฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

athiphat.m@chula.ac.th

สารบัญ

บทนำ	1
บทที่ 1. เรียนรู้ ‘เรื่องใหญ่’ ของระบบภาษีไทย	11
1.1 คุณลักษณะเด่นของระบบภาษีไทย	11
1.2 กรอบการสร้างความแข็งแกร่งให้ระบบภาษี (Tax Strengthening Framework)	29
1.3 สรุปสาระสำคัญ	33
บทที่ 2. ทำให้การอยู่ ‘นอก’ ระบบภาษีเป็นเรื่อง ‘ไม่’ ปกติ	35
2.1 ความสำคัญของเศรษฐกิจนอกระบบในบริบทนโยบายภาษี	35
2.2 ภาพรวมกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับเส้นทางการเข้าสู่ระบบภาษี	41
2.3 เส้นทางการเข้าสู่ระบบภาษีและการตัดสินใจของธุรกิจ	45
2.4 แนวนโยบายการดึงดูดธุรกิจเข้าสู่ระบบภาษี	65
2.5 สรุปสาระสำคัญ	68
บทที่ 3. ทบทวนสิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อการลงทุน ให้ตอบโจทย์ความยั่งยืนทางการคลัง	69
3.1 ความสำคัญของสิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อการลงทุน	69
3.2 ภาพรวมของสิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อการลงทุน	73
3.3 ประสิทธิภาพของสิทธิประโยชน์ทางภาษี	77
3.4 แรงจูงใจทางภาษีของไทยที่ตัดเทียมคู่แข่งอาเซียนหรือไม่	85
3.5 ข้อเสนอแนะเพื่อส่งเสริมความยั่งยืนทางการคลัง	88
3.6 สรุปสาระสำคัญ	99
บทที่ 4. เก็บภาษีรายได้จากทุนอย่างไรให้ยั่งยืน	101
4.1 ความสำคัญของการเก็บภาษีรายได้จากทุน	101
4.2 ภาพรวมการเก็บภาษีรายได้จากทุนของไทย	103
4.3 นัยทางเศรษฐศาสตร์ที่เกี่ยวข้อง	112

4.4	ข้อเสนอแนะเพื่อการเก็บภาษีรายได้จากทุนอย่างยั่งยืน	142
4.5	สรุปสาระสำคัญ	148
บทที่ 5.	ปรับโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	149
5.1	ความสำคัญของการปรับโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	149
5.2	ภาพรวมของโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	154
5.3	การสร้างระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีฐานกว้าง และอัตราภาษีต่ำ	158
5.4	การปรับฐานแรงจูงใจภาษีสำหรับการออม และการลงทุนระยะยาว	162
5.5	การทำให้ระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ‘ง่าย’ และเป็นธรรมขึ้น	176
5.6	สรุปสาระสำคัญ	183
บทที่ 6.	สร้างกลไกถ่วงดุลการกำกับวินัยการคลัง เพื่อยกระดับความเชื่อมั่นของผู้เสียภาษี	185
6.1	ความเชื่อมโยงของภาษีและวินัยการคลัง	185
6.2	ภาพรวมการกำกับวินัยการคลังของรัฐบาลไทย	188
6.3	ความท้าทายของการกำกับวินัยการคลังหลังวิกฤตโควิด-19	197
6.4	สถาบันการคลังอิสระจะช่วยส่งเสริมความยั่งยืน ทางการคลังของไทยได้อย่างไร	200
6.5	บทเรียนการออกแบบสถาบันการคลังอิสระจากต่างประเทศ	212
6.6	สรุปสาระสำคัญ	221
บทสรุป		223
ภาคผนวก-ก :	ภาษีสรรพสามิตน้ำมันและการสะท้อนต้นทุน ต่อสิ่งแวดล้อม	227
1.	ภาษีสรรพสามิตน้ำมันสำคัญอย่างไร	227
2.	ภาพรวมโครงสร้างราคาน้ำมันของไทย	232

3. ต้นทุนการคลังของการอุดหนุนราคาน้ำมัน	237
4. นโยบายภาษีสรรพสามิตน้ำมันจะส่งเสริมความยั่งยืน ได้อย่างไร	247
4.1 การส่งสัญญาณราคาน้ำมันที่ถูกต้อง (Signaling the correct price)	248
4.2 การช่วยเหลือแบบตรงกลุ่มเป้าหมาย (Targeted fiscal support)	253

ภาคผนวก-ข : เพดานหนี้สาธารณะและการเติบโต ทางเศรษฐกิจ

	257
บรรณานุกรม	263
ดัชนี	274
เกี่ยวกับผู้เขียน	283

สารบัญรูป

รูปที่ 0-1	การกู้เงินเพื่อรองรับวิกฤตเศรษฐกิจของรัฐบาลไทย (1997-2021)	3
รูปที่ 0-2	พัฒนาการหนี้สาธารณะของไทย, % ของ GDP (2010-2022)	4
รูปที่ 0-3	รายได้ภาษีของไทย, % ของ GDP (1994-2021)	5
รูปที่ 0-4	รายได้ภาษีของไทยเปรียบเทียบกับกลุ่มประเทศอื่น ๆ, % ของ GDP (2019)	6
รูปที่ 0-5	โครงสร้างหนังสือตามกรอบการสร้างความแข็งแกร่งให้ระบบภาษี	8
รูปที่ 1-1	พัฒนาการโครงสร้างภาษีของตัวอย่างประเทศที่หลุดจากกับดักรายได้ปานกลาง, % ของ GDP (1990 และ 2019)	12
รูปที่ 1-2	การเปลี่ยนแปลงโครงสร้างภาษีสำคัญในช่วง 1991-2021	15
รูปที่ 1-3	แผนที่การจัดกลุ่มประเภทของภาษีมูลค่าเพิ่มทั่วโลก	16
รูปที่ 1-4	โครงสร้างภาษีไทยตั้งแต่เริ่มใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม (1993-2020)	17
รูปที่ 1-5	อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มและ GDP per capita (2019)	18
รูปที่ 1-6	สัดส่วนจำนวนบริษัทและปริมาณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามการจัดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (2017)	20
รูปที่ 1-7	ขนาดเศรษฐกิจนอกระบบของไทย, % ของ GDP (1992-2017)	22
รูปที่ 1-8	ขนาดเศรษฐกิจนอกระบบของไทยและประเทศอื่น ๆ, % ของ GDP (2017)	22
รูปที่ 1-9	จำนวนผู้เสียภาษีและกำลังแรงงานปี 2019 (ล้านคน)	23
รูปที่ 1-10	การกระจายตัวของปริมาณภาษีและรายได้ประชาชาติ ปี 2012	24
รูปที่ 1-11	อัตราภาษีที่มีผลจริง (Effective) เฉลี่ยตามกลุ่ม Quintile รายได้ของผู้เสียภาษี, % (2018)	26
รูปที่ 1-12	สัดส่วนการหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่อเงินได้พึงประเมิน, % ของเงินได้พึงประเมิน (2012)	26
รูปที่ 1-13	อัตราภาษีตามกฎหมาย (Headline) ปี 2020 และอัตราภาษีที่มีผลจริง (Effective) เฉลี่ยปี 2017-2019 (%)	27
รูปที่ 1-14	อัตราภาษีที่มีผลจริง (Effective) เฉลี่ยปี 2017-2019 แบ่งตามขนาดของสินทรัพย์ (%)	28

รูปที่ 1-15	สัดส่วนรายได้ภาษีจากฐานรายได้และการบริโภค : ไทยและประเทศอื่น ๆ (2019)	30
รูปที่ 1-16	ระบบภาษีตามการประยุกต์นิยามของ Slemrod and Gillitzer (2014) ให้เหมาะสมกับบริบทไทย	32
รูปที่ 2-1	การกองตัวของธุรกิจ (Bunching) แบ่งตามขนาดเศรษฐกิจ นอกระบบ	38
รูปที่ 2-2	กรอบนิยามเศรษฐกิจนอกระบบโดยเชื่อมโยงกับการปฏิบัติ ตามกฎหมายภาษี	41
รูปที่ 2-3	เส้นทางการเข้าสู่ระบบภาษีในบริบทของไทย (Tax formalization journey)	42
รูปที่ 2-4	ต้นทุนและผลประโยชน์จากการตัดสินใจเข้าสู่ระบบภาษี	46
รูปที่ 2-5	สัดส่วนผู้ประกอบการอาชีพอิสระและเจ้าของธุรกิจแบ่งตาม มิติการเข้าระบบภาษีเงินได้ฯ (2019)	47
รูปที่ 2-6	เกณฑ์รายได้ขั้นต่ำสำหรับการยื่นแบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา, บาท (2022)	48
รูปที่ 2-7	กระบวนการวิเคราะห์สินเชื่อของสถาบันการเงิน	51
รูปที่ 2-8	การวิเคราะห์ต้นทุนและประโยชน์ของการเข้าระบบภาษี ในชั้นต่าง ๆ (Cost-Benefit analysis of decision to formalize at various tax stages)	52
รูปที่ 2-9	เกณฑ์รายรับขั้นต่ำสำหรับการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม, USD (2020)	53
รูปที่ 2-10	การกองตัวของธุรกิจ (Bunching) ที่ด้านซ้ายของเกณฑ์ การจดทะเบียน VAT ในต่างประเทศ	54
รูปที่ 2-11	การกองตัวของธุรกิจ (Bunching) ที่ด้านซ้ายของเกณฑ์ การจดทะเบียน VAT ในไทย (2012-2017)	55
รูปที่ 2-12	สัดส่วนรายจ่ายบุคลากรต่อรายรับเฉลี่ยรอบเกณฑ์ จดทะเบียน VAT ของไทย	56
รูปที่ 2-13	ความน่าจะเป็นที่บริษัทจะอยู่ในกลุ่มรายรับเดิมในปีถัดไป (Persistence rates)	57

รูปที่ 2-14	อัตราการเติบโตของบริษัทก่อนและหลังการเข้าระบบ VAT สำหรับบริษัทที่เข้าระบบแบบสมัครใจและแบบบังคับ	87
รูปที่ 2-15	Tax points สำคัญในระบบ VAT	58
รูปที่ 2-16	การกบฏตัวของธุรกิจ (Bunching) แบ่งตามสัดส่วนการพึ่งพาวัตถุดิบชั้นกลาง	60
รูปที่ 2-17	ภาวะภาษีของ SMEs และบริษัททั่วไปตามระดับกำไรสุทธิ	62
รูปที่ 2-18	ภาวะภาษีของ SMEs และบริษัททั่วไปตามระดับรายรับ (สมมุติกรณีกำไรสุทธิ 1 ล้านบาท)	62
รูปที่ 2-19	การกบฏตัวของบริษัทไทย (Bunching) รอบเกณฑ์รายรับ SMEs 30 ล้านบาท ก่อนและหลังการเริ่มให้สิทธิประโยชน์ในปี 2011	63
รูปที่ 2-20	สัดส่วนรายรับต่อต้นทุนสินค้าและบริการ รอบเกณฑ์รายรับ SMEs 30 ล้านบาท ก่อนและหลังการเริ่มให้สิทธิประโยชน์ในปี 2011	64
รูปที่ 2-21	แนวโน้มผลกระทบของนโยบายต่อการตัดสินใจเข้าระบบภาษีของธุรกิจ	66
รูปที่ 2-22	ระดับการกบฏตัวของธุรกิจ (Bunching) ก่อนและหลังนโยบายการลด VAT Compliance cost	67
รูปที่ 3-1	สัดส่วนการเคลื่อนย้าย FDI ขาเข้าสุทธิของ ASEAN5 (2001-2020)	70
รูปที่ 3-2	อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของ ASEAN5, % (2006-2021)	71
รูปที่ 3-3	รายจ่ายภาษีจากสิทธิประโยชน์ภาษี BOI ตามการประมาณการของสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, ล้านบาท (2016-2018)	72
รูปที่ 3-4	ความแตกต่างของการลงทุนระหว่างบริษัทไทยและบริษัทต่างชาติ ก่อนและหลังการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในปี 2012-2013	78
รูปที่ 3-5	การกระจายตามประเทศของบริษัทแม่สำหรับ MNEs ที่ลงทุนใน ASEAN5 (2000-2016)	80

รูปที่ 3-6	ผลของการลดภาษีต่อความน่าจะเป็นของการตัดสินใจลงทุนในประเทศนั้นตามมิติความเข้มข้นของเทคโนโลยี (%)	81
รูปที่ 3-7	ผลของการลดภาษีต่อความน่าจะเป็นของการตัดสินใจลงทุนในประเทศนั้นตามมิตินักลงทุนหน้าเก่าและหน้าใหม่ (%)	82
รูปที่ 3-8	ผลของการลดภาษีต่อความน่าจะเป็นของการตัดสินใจลงทุนในประเทศนั้นตามมิติความเชื่อมโยงกับ Tax havens (%)	83
รูปที่ 3-9	อัตราภาษี EATR ภายใต้สมมติฐานแรงจูงใจภาษีต่าง ๆ ของ ASEAN5 (2021)	86
รูปที่ 3-10	อัตราภาษี EATR ภายใต้สมมติฐานแรงจูงใจภาษีต่าง ๆ ของ ASEAN5 (2021)	87
รูปที่ 3-11	ข้อเสนอแนะเพื่อส่งเสริมความยั่งยืนทางการคลัง	88
รูปที่ 3-12	ตัวอย่างการเปิดเผยรายจ่ายภาษีของสหรัฐอเมริกา	90
รูปที่ 3-13	ตัวอย่างการเปิดเผยรายจ่ายภาษีของออสเตรเลีย	91
รูปที่ 3-14	ตัวอย่างการเปิดเผยรายจ่ายภาษีของฟิลิปปินส์	92
รูปที่ 3-15	ความสัมพันธ์ระหว่างอัตราภาษี (EATR) และระดับกำไร (%)	94
รูปที่ 3-16	ความสัมพันธ์ระหว่างอัตราภาษี (EATR) และความเร็วของการเสื่อมสภาพของสินทรัพย์ (%)	96
รูปที่ 3-17	Tax Policy Simulation กรณีที่ประเทศไทยยกเลิกการให้ Tax holiday เพียงประเทศเดียวในภูมิภาค	98
รูปที่ 4-1	การหาความสัมพันธ์ระหว่างมิติประสิทธิภาพและความเป็นธรรมสำหรับการจัดเก็บภาษีรายได้จากทุน	103
รูปที่ 4-2	การกระจายตัวของผู้เสียภาษีตามแหล่งรายได้หลัก และ Quintile รายได้ (2012)	105
รูปที่ 4-3	แนวทางการจัดเก็บภาษีรายได้จากทุนของสินทรัพย์หลักบางประเภท (2022)	106
รูปที่ 4-4	โครงสร้างภาษีและค่าธรรมเนียมที่เกี่ยวข้องกับอสังหาริมทรัพย์ แบ่งตามช่วงเวลาการลงทุน (2022)	107
รูปที่ 4-5	ผลกระทบของการลดภาษีเงินปันผลในปี 2003 ต่อพฤติกรรมการจ่ายเงินปันผลของบริษัทในสหรัฐอเมริกา	115

รูปที่ 4-6	ผลกระทบของการลดภาษีเงินปันผลในปี 2003 ต่อการเริ่มจ่ายเงินปันผลของบริษัทในสหรัฐอเมริกา	116
รูปที่ 4-7	ผลกระทบของการลดภาษีเงินปันผลของสวีเดนในปี 2006 ต่อการปรับเปลี่ยนประเภทรายได้เพื่อหลบเลี่ยงภาษี	117
รูปที่ 4-8	Tax elasticity of capital gains realization ของผู้เสียภาษีสหรัฐฯ แบ่งตามประเภทสินทรัพย์	119
รูปที่ 4-9	สัดส่วนของผู้เสียภาษีและ Capital gains realizations ของสหรัฐฯ ตามระดับการตอบสนองต่อภาษี	120
รูปที่ 4-10	สัดส่วนความมั่งคั่งของครัวเรือนไทยแบ่งตามกลุ่มควินไทล์ รายได้ (2019)	123
รูปที่ 4-11	มูลค่าซื้อขายหลักทรัพย์แบ่งตามช่วงมูลค่าซื้อขายเฉลี่ย ต่อเดือน, ล้านบาท (2014-2018)	124
รูปที่ 4-12	การประมาณการภาระภาษี FTT ตามกลุ่มควินไทล์รายได้ ในกรณีของสหรัฐอเมริกา	125
รูปที่ 4-13	ข้อเสนอ FTT จะเพิ่มต้นทุนธุรกรรมซื้อขายหลักทรัพย์ของไทย อย่างไร เปรียบเทียบกับประเทศอื่น ๆ ในภูมิภาค (2022)	128
รูปที่ 4-14	ผลกระทบของภาษี FTT ของฝรั่งเศสต่อมูลค่าการซื้อขายต่อวัน (Trading value)	130
รูปที่ 4-15	ผลกระทบของภาษี STT ของฝรั่งเศสต่อ Estimated bid-ask spread	133
รูปที่ 4-16	ผลกระทบของภาษี STT ของฝรั่งเศสต่อ Conditional variance	134
รูปที่ 4-17	สัดส่วนของความมั่งคั่งที่ถือครองโดย Top 0.00001% (2005-2021)	135
รูปที่ 4-18	สัดส่วนของรายรับภาษีความมั่งคั่งต่อ GDP (1995-2020)	136
รูปที่ 4-19	องค์ประกอบของพฤติกรรมตอบสนองต่อการลดอัตราภาษี ความมั่งคั่ง	138
รูปที่ 4-20	รายรับภาษีความมั่งคั่ง : จริง vs. สมมุติ (2016)	140
รูปที่ 4-21	สัดส่วนครัวเรือนที่เข้าข่ายต้องเสียภาษีความมั่งคั่ง, % ของครัวเรือนทั้งหมด (2016)	141

รูปที่ 4-22	ข้อเสนอแนะเพื่อการเก็บภาษีรายได้จากทุนอย่างยั่งยืน	142
รูปที่ 5-1	สัดส่วนรายได้จากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา, % ของ GDP (2019)	150
รูปที่ 5-2	รายการลดหย่อนและยกเว้นหลังจากหักค่าใช้จ่ายบนหน้าแบบ ภ.ง.ด. 90 (2005 และ 2020)	152
รูปที่ 5-3	สัดส่วนรายได้จากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่อ GDP (%) และการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างภาษีสำคัญ	155
รูปที่ 5-4	องค์ประกอบของการประมาณการเปลี่ยนแปลงของรายได้ จากการปฏิรูปโครงสร้างภาษี แบบ Revenue-neutral, % ของ GDP (2017)	160
รูปที่ 5-5	การเปลี่ยนแปลงของภาระภาษีต่อรายได้หลังภาษี จากการปฏิรูปภาษีแบบ Revenue-neutral, % ของรายได้ หลังภาษี (2017)	161
รูปที่ 5-6	การเปลี่ยนแปลงของภาระภาษีต่อรายได้หลังภาษี จากการปฏิรูปภาษีแบบ Revenue-neutral แยกตาม กลุ่มรายได้หลัก, % ของรายได้หลังภาษี (2017)	161
รูปที่ 5-7	รายจ่ายภาษีจากการลดหย่อนสำคัญภายใต้ระบบภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดา, % ของ GDP (2017)	163
รูปที่ 5-8	การกระจายของรายจ่ายภาษีจากการลดหย่อน ในระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกลุ่มครัวเรือนรายได้ ของผู้เสียภาษี (2017)	164
รูปที่ 5-9	ภาพรวมสัดส่วนมูลค่าของกองทุน SSF/LTF RMF และ PVD ต่อกองทุนรวมทั้งหมด, % (2020)	166
รูปที่ 5-10	สัดส่วนมูลค่าของกองทุน SSF/LTF ต่อกองทุนรวมทั้งหมด, % (2004-2020)	167
รูปที่ 5-11	สัดส่วนมูลค่าของกองทุน RMF ต่อกองทุนรวมทั้งหมด, % (2002-2020)	167
รูปที่ 5-12	สัดส่วนมูลค่าของกองทุน PVD ต่อกองทุนรวมทั้งหมด, % (2006-2020)	168

รูปที่ 5-13	‘LTF/SSF เป็นธรรมหรือไม่’ ขึ้นกับมุมมอง แต่สิ่งที่สำคัญคือการสร้างแรงจูงใจผิดที่	169
รูปที่ 5-14	โครงสร้างการออมของผู้เสียภาษีรายได้สูงในเดนมาร์ก ก่อนและหลัง การลดแรงจูงใจทางภาษี (พันธ์โคโรนเดนมาร์ก)	171
รูปที่ 5-15	การเปลี่ยนแปลงของ Marginal propensity to save ใน LTF ระหว่างกลุ่ม Treatment และ Control	172
รูปที่ 5-16	การกระจายตาม Marginal tax rate สำหรับบาทแรก ของการหักค่าลดหย่อน LTF (2017)	175
รูปที่ 5-17	ระดับการยกเว้นเงินได้ส่วนแรกที่ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดา (1996-2020)	181
รูปที่ 5-18	โครงสร้างวงเงินการลดหย่อนหลักในระบบภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดา	182
รูปที่ 6-1	การสร้างสัญญาทางสังคมเกี่ยวกับการเสียภาษี	186
รูปที่ 6-2	หลักการสำคัญของ พ.ร.บ. วินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. 2561	189
รูปที่ 6-3	การกำหนดขอบเขตของหนี้สาธารณะ	194
รูปที่ 6-4	องค์ประกอบของหนี้สาธารณะของไทย (2022)	196
รูปที่ 6-5	กฎการคลัง vs. สถาบันการคลังอิสระ	198
รูปที่ 6-6	การประมาณการสัดส่วนหนี้สาธารณะต่อ GDP ตามแผน การบริหาร หนี้สาธารณะ (พ.ศ. 2563 ปรับปรุงครั้งที่ 1)	202
รูปที่ 6-7	การเปลี่ยนแปลงของความน่าจะเป็นในการผิดนัดชำระ สินเชื่อรถคันแรก ของกลุ่ม Treatment เปรียบเทียบกับกลุ่ม Control (%)	205
รูปที่ 6-8	การเปลี่ยนแปลงของความน่าจะเป็นในการผิดนัดชำระสินเชื่อ ที่ไม่มีหลักทรัพย์ค้ำประกัน (Unsecure Loans) ของกลุ่ม Treatment เปรียบเทียบกับกลุ่ม Control (%)	205
รูปที่ 6-9	ภาระงบประมาณค้ำจ่ายโครงการสำหรับสถาบันการเงิน เฉพาะกิจ, ล้านบาท (2022-2025)	211

รูปที่ 6-10	การกระจายของรายจ่ายภาษี LTF ตามกลุ่ม Quintile รายได้ของผู้เสียภาษี, % (2017)	212
รูปที่ 6-11	Institutional models ของสถาบันการคลังอิสระ	215
รูปที่ 6-12	ระดับความเป็นอิสระของสถาบันการคลังอิสระตามโมเดลสถาบัน	216
รูปที่ 6-13	จำนวนพนักงานของสถาบันการคลังอิสระทั่วโลกและขนาดของบทบาทหน้าที่	271
รูปที่ 6-14	ตัวอย่างเหตุการณ์ที่สาธารณชนตั้งข้อสงสัยต่อความเป็นกลางของ CBO	219
รูปที่ ก-1	โครงสร้างรายรับภาษีของไทย (2012-2021)	229
รูปที่ ก-2	โครงสร้างรายรับภาษีสรรพสามิต (2021)	230
รูปที่ ก-3	โครงสร้างการใช้เชื้อเพลิงในภาคขนส่งทางบก, % ของทั้งหมด (2021)	231
รูปที่ ก-4	องค์ประกอบหลักของโครงสร้างราคาน้ำมัน	232
รูปที่ ก-5	อัตราภาษีสรรพสามิตสำหรับน้ำมันบางประเภท, บาท/ลิตร (2022)	233
รูปที่ ก-6	อัตราเงินส่งเข้ากองทุนและชดเชยของกองทุนน้ำมันเชื้อเพลิง, บาท/ลิตร (2022)	234
รูปที่ ก-7	ค่าส่วนแบ่งการตลาด, บาท/ลิตร (2022)	235
รูปที่ ก-8	ตัวอย่างโครงสร้างราคาน้ำมันดีเซล B7, บาท/ลิตร (2022)	236
รูปที่ ก-9	ตัวอย่างโครงสร้างราคาน้ำมันแก๊สโซฮอล์ E20, บาท/ลิตร (2022)	237
รูปที่ ก-10	อัตราภาษีสรรพสามิตสำหรับน้ำมันบางประเภท, บาท/ลิตร (2022)	238
รูปที่ ก-11	อัตราเงินส่งเข้ากองทุนและชดเชยของกองทุนน้ำมันเชื้อเพลิง, บาท/ลิตร (2022)	239
รูปที่ ก-12	โครงสร้างการอุดหนุนราคาน้ำมันดีเซล B7 : เมษายน 2022, บาท/ลิตร	240

รูปที่ ก-13	ปริมาณการอุดหนุนราคาน้ำมันดีเซล B7 รวม, บาท/ลิตร (2022)	241
รูปที่ ก-14	ราคาน้ำมันดีเซล B7 หน้าโรงกลั่น, บาท/ลิตร (2022)	241
รูปที่ ก-15	ปริมาณการอุดหนุนราคาน้ำมันดีเซล B7 รวม, บาท/ลิตร (2022)	242
รูปที่ ก-16	ปริมาณการอุดหนุนราคาน้ำมันดีเซล B7 รวม, % ของราคาขายปลีก (2022)	242
รูปที่ ก-17	ประมาณการต้นทุนการคลังสะสมของการอุดหนุนราคา น้ำมันดีเซล, พันล้านบาท (2022)	244
รูปที่ ก-18	ประมาณการต้นทุนการคลังรายเดือนของการอุดหนุนราคา น้ำมันดีเซล, พันล้านบาท (2022)	245
รูปที่ ก-19	โครงสร้างต้นทุนการคลังของการอุดหนุนราคาน้ำมันดีเซล ตามเครื่องมือการอุดหนุนหลัก	246
รูปที่ ก-20	ฐานะกองทุน (สุทธิ) ของกองทุนน้ำมันเชื้อเพลิง, พันล้านบาท (2022)	247
รูปที่ ก-21	องค์ประกอบของราคาน้ำมันที่มีประสิทธิภาพ	248
รูปที่ ก-22	ประมาณการผลกระทบภายนอกด้านสิ่งแวดล้อมของน้ำมัน, บาท/ลิตร (2022)	250
รูปที่ ก-23	อัตราภาษีสรรพสามิตของน้ำมันกลุ่มดีเซลควรเป็นเท่าไร, บาท/ลิตร (2022)	251
รูปที่ ก-24	อัตราภาษีสรรพสามิตของน้ำมันกลุ่มเบนซินควรเป็นเท่าไร, บาท/ลิตร (2022)	252
รูปที่ ก-25	สัดส่วนของจำนวนรถที่ใช้ น้ำมันดีเซลสะสม ณ 31 กรกฎาคม 2022, % ของทั้งหมด	255
รูปที่ ข-1	หนี้สาธารณะ การเติบโตทางเศรษฐกิจ และอัตราเงินเฟ้อ (1946-2009)	258
รูปที่ ข-2	ความสัมพันธ์ระหว่างหนี้สาธารณะและอัตราการขยายตัว 1 ปี ของ Real GDP per capita	259

รูปที่ ข-3	ความสัมพันธ์ระหว่างหนี้สาธารณะและอัตราการขยายตัว 10 ปีของ Real GDP per capita	260
รูปที่ ข-4	ความสัมพันธ์ระหว่างหนี้สาธารณะและอัตราการขยายตัว 1 ปีของ Real GDP per capita แบ่งตามทิศทาง การเปลี่ยนแปลงหนี้	261

สารบัญตาราง

ตารางที่ 2-1	โครงสร้างอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (2021)	43
ตารางที่ 2-2	โครงสร้างอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล (2021)	43
ตารางที่ 3-1	ขนาดของสิทธิประโยชน์ BOI ตามรูปแบบอิงพื้นที่ (เดิม)	74
ตารางที่ 3-2	ขนาดของสิทธิประโยชน์ BOI ตามรูปแบบ อิงประเภทกิจการ (ปัจจุบัน)	76
ตารางที่ 4-1	โครงสร้างการหักค่าใช้จ่ายสำหรับการเสียภาษีเงินได้ จากการขายอสังหาริมทรัพย์ ตามระยะเวลาการถือครอง (2022)	109
ตารางที่ 4-2	การจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับ Capital gains จากการซื้อขายหลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ แห่งประเทศไทย (2022)	110
ตารางที่ 4-3	อัตราภาษี FTT สำหรับ A-Shares ตลาดหลักทรัพย์ Shanghai และ Shenzhen	132
ตารางที่ 4-4	ตัวอย่างการออกแบบโครงสร้างภาษี Capital gains	146
ตารางที่ 5-1	โครงสร้างอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (2021)	154
ตารางที่ 5-2	พัฒนาการของโครงสร้างอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (1982-2022)	156
ตารางที่ 5-3	โครงสร้างอัตราภาษีภายใต้แนวทางการปฏิรูป โครงสร้างภาษีแบบ Revenue-neutral	159
ตารางที่ 5-4	มาตรการ Saver's Credit ของสหรัฐฯ (2021)	174
ตารางที่ 5-5	สัดส่วนการหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่อเงินได้พึงประเมิน ตามแหล่งรายได้หลัก (2012)	177
ตารางที่ 5-6	สัดส่วนการหักลดหย่อนที่สำคัญต่อรายได้หลังหักค่าใช้จ่าย ตามกลุ่มควินไทล์รายได้ของผู้เสียภาษี (2012)	180
ตารางที่ 6-1	กฎการคลังเกี่ยวกับงบประมาณ (2021)	192
ตารางที่ 6-2	กฎการคลังเกี่ยวกับหนี้สาธารณะ (2021)	193
ตารางที่ 6-3	ตัวอย่างโครงการบ้าน ธอส. เพื่อที่อยู่อาศัยแห่งแรก และโครงการบ้านประชารัฐ	209

สารบัญกล่อง

กล่องที่ 2-1	เศรษฐกิจนอกระบบและการตัดสินใจเข้าระบบภาษี ของธุรกิจไทย	37
กล่องที่ 4-1	แนวทางการจัดเก็บภาษีและค่าธรรมเนียม จากอสังหาริมทรัพย์ของไทย	107
กล่องที่ 5-1	กองทุนรวมที่ได้สิทธิประโยชน์ทางภาษีสำคัญแค่ไหน ต่อภาพรวมอุตสาหกรรม	166
กล่องที่ 6-1	ความยั่งยืนทางการคลังหมายถึงอะไร	187
กล่องที่ 6-2	ขอบเขตของหนี้สาธารณะ	194
กล่องที่ 6-3	ทำความเข้าใจกิจกรรมกึ่งการคลังผ่านสถาบันการเงิน เฉพาะกิจ	207
กล่องที่ 6-4	ตัวอย่างวัฒนธรรมองค์กรของ US Congressional Budget Office	219
กล่องที่ ก-1	ความสำคัญของภาษีสรรพสามิตน้ำมันในเชิงรายได้ของรัฐ	229

บทนำ

“การปรับโครงสร้างภาษี
เพื่อให้มั่นใจว่าเราจะสามารถ
รองรับการใช้จ่ายในอนาคตได้...
มีทางเดียวคือการเพิ่มประสิทธิภาพ
ผ่านการขยายฐานภาษี”

อาคม เต็มพิทยาไพสิฐ

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง¹

วิกฤตโควิด-19 สร้างภาระการคลังอย่างมากแก่ประเทศไทย

โรคระบาดโควิด-19 ฝากรอยแผลเป็นที่สำคัญให้แก่ประเทศไทยในรูปของหนี้สาธารณะ โดยมาตรการจำกัดการเคลื่อนไหวต่าง ๆ ทั่วโลกได้สร้างปัญหาทางเศรษฐกิจอย่างรุนแรง ส่งผลต่อภาระการคลังทั้งในรูปของรายได้ภาษีที่ลดลง และการช่วยเหลือเยียวยาประชาชนและธุรกิจที่ได้รับความเดือดร้อน ซึ่งรัฐบาลไทยต้องออกพระราชกำหนดในปี 2020² และ 2021 เพื่อกู้เงินในปริมาณที่สูงเป็นประวัติการณ์รวม 1.5 ล้านล้านบาท (รูปที่ 0-1) ส่งผลให้หนี้สาธารณะของไทยเพิ่มขึ้นอย่างก้าวกระโดด จากที่เคยอยู่ในช่วงประมาณ 40%-44% ของ GDP มาโดยตลอดในช่วงทศวรรษที่ผ่านมา มาอยู่ที่ 55% ของ GDP ในปี 2021 และราว 61% ของ GDP ในปี 2022 (รูปที่ 0-2)

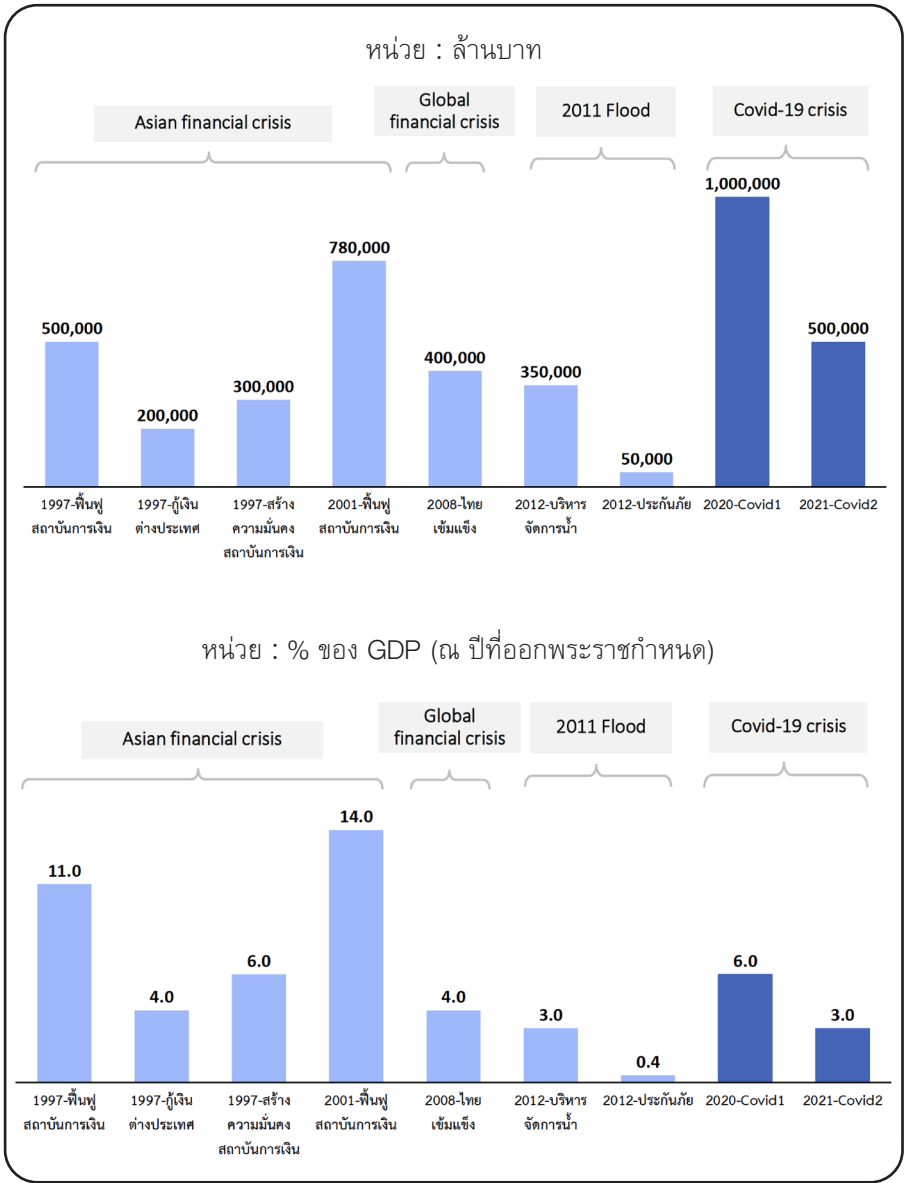
¹ หนังสือพิมพ์โพสต์ทูเดย์ วันที่ 2 ธันวาคม พ.ศ. 2563 (การดำรงตำแหน่งในขณะนั้น)

² ปีที่กล่าวในหนังสือเล่มนี้เป็นคริสต์ศักราช (ค.ศ.) ยกเว้นแต่จะระบุว่าเป็นพุทธศักราช (พ.ศ.)

ภาระการคลังที่เพิ่มขึ้นนี้มาในห้วงเวลาที่ประเทศไทยแก่อนวย

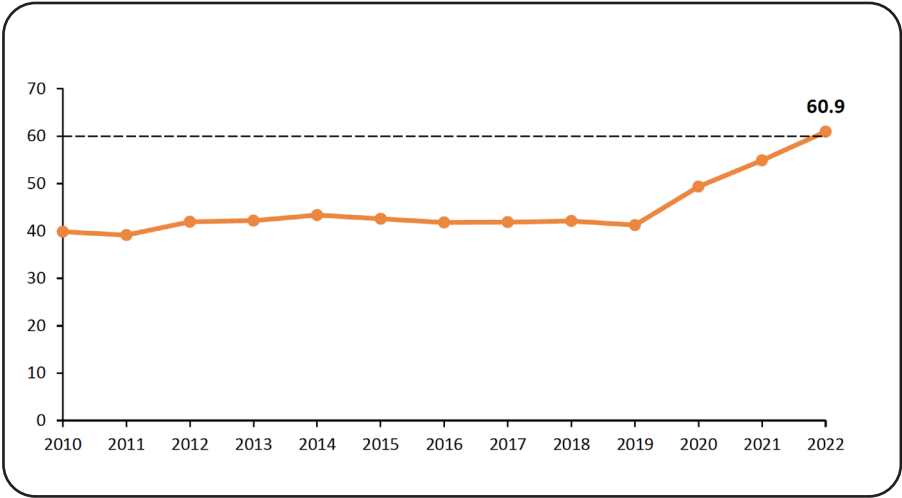
เมื่อพิจารณาความท้าทายระยะยาวของประเทศไทยก่อนโควิด-19 ทั้งการติดกับดักรายได้ปานกลาง ความเหลื่อมล้ำ และการเข้าสู่สังคมผู้สูงอายุ ซึ่งผู้วางนโยบายการคลังจะต้องพร้อมตอบสนองต่อความท้าทายเหล่านี้ในเชิงงบประมาณ นั้นหมายความว่ารัฐจะไม่สามารถลดทอนรายจ่ายของตนได้มากเท่าไรนัก เนื่องจากทั้งความจำเป็นของการลงทุนด้านต่าง ๆ เช่น โครงสร้างพื้นฐาน การศึกษาเพื่อยกระดับผลิตภาพ และส่งเสริมการพัฒนา และความจำเป็นของการคงรายจ่ายประจำ เช่น การบริการสาธารณสุข การจัดหาสวัสดิการสำหรับประชาชนในภาคส่วนต่าง ๆ เพื่อบรรเทาปัญหาความเหลื่อมล้ำและรับมือสังคมสูงวัย ในขณะที่ตัวรัฐยังจำเป็นต้องเริ่มสะสมกระสุนการคลังอีกครั้งหนึ่งเพื่อรองรับวิกฤตที่อาจเกิดขึ้นได้อีกในอนาคต ดังนั้นในห้วงเวลาหลังโรคระบาด ภาระการคลังที่สูงขึ้นนี้จะสร้างแรงกดดันอย่างมากต่อการวางนโยบายภาษีของรัฐ

รูปที่ 0-1 การกู้เงินเพื่อรองรับวิกฤตเศรษฐกิจของรัฐบาลไทย (1997-2021)



ที่มา : การวิเคราะห์ของผู้เขียนจากข้อมูลของสำนักบริหารหนี้สาธารณะ (สบน.) และสำนักงานสภาพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ (สศช.)

รูปที่ 0-2 พัฒนาการหนี้สาธารณะของไทย, % ของ GDP (2010-2022)



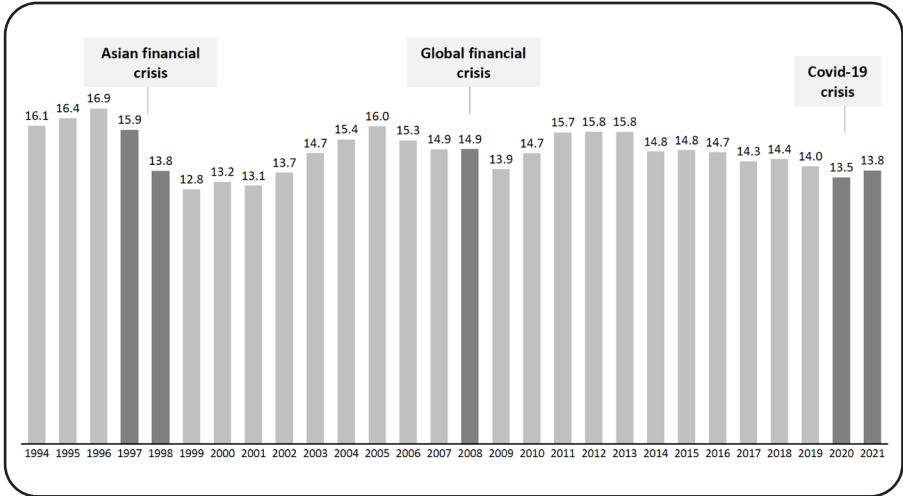
หมายเหตุ : ข้อมูลปี 2022 เป็นข้อมูล ณ สิ้นเดือนมิถุนายน
ที่มา : การวิเคราะห์ของผู้เขียนจากข้อมูลของสำนักบริหารหนี้สาธารณะ (สบน.) และสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง (สศค.)

โครงสร้างภาษีของประเทศก็มีความท้าทายที่สำคัญเช่นกัน

รายได้ภาษีของไทยอยู่ในระดับต่ำและลดลงต่อเนื่องตั้งแต่อ่อนวิกฤตโควิด-19 ซึ่งโดยทั่วไปรายได้ภาษีของไทยจะมีแนวโน้มแปรผันตามภาวะเศรษฐกิจของประเทศ และเมื่อเกิดวิกฤตเศรษฐกิจขึ้น รายได้ภาษีจะลดลงเป็นระยะเวลาหนึ่งก่อนที่จะฟื้นตัวได้³ ทั้งนี้ในช่วงทศวรรษที่ผ่านมา (2012-2021) รายได้ภาษีของไทยอยู่ที่ 14.5% ของ GDP อย่างไรก็ตามตั้งแต่ปี 2014 เป็นต้นมา สัดส่วนภาษีดังกล่าวมีแนวโน้มลดลงอย่างชัดเจน (รูปที่ 0-3) ซึ่งแนวโน้มการลดลงของรายได้ภาษีนี้อาจสะท้อนการแคบลงของฐานภาษีทั้งที่เป็นผลมาจากนโยบายและจากเศรษฐกิจนอกระบบ ซึ่งถือเป็นความท้าทายทางการคลังที่สำคัญสำหรับผู้วางนโยบาย

³ การลดลงของรายได้ภาษีหลังวิกฤตนี้ส่วนหนึ่งเป็นผลจากการขาดทุนของธุรกิจต่าง ๆ ซึ่งส่งผลต่อการชดเชยก้าวในปีต่อมา

รูปที่ 0-3 รายได้ภาษีของไทย, % ของ GDP (1994-2021)

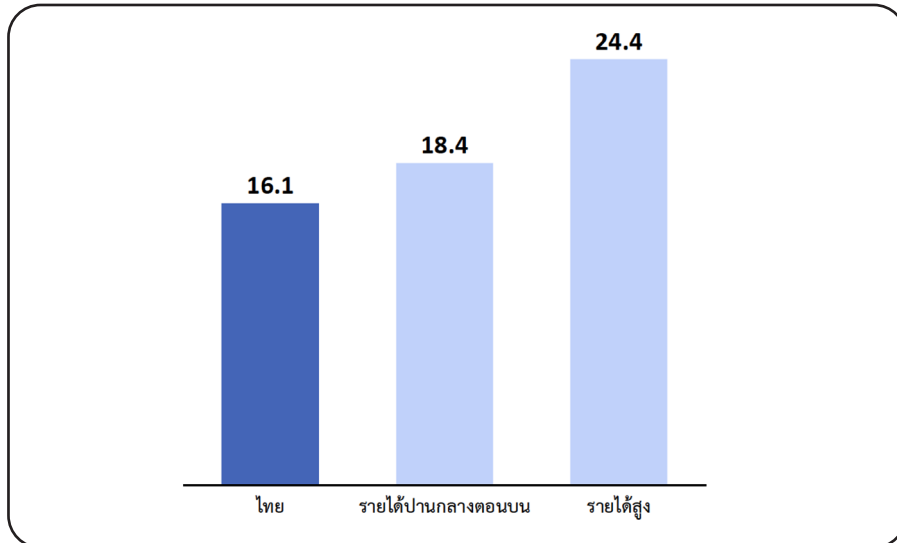


หมายเหตุ : รายได้จากภาษีทั้งหมดที่รัฐบาลจัดเก็บได้โดยหักการคืนภาษีออก
ที่มา : การวิเคราะห์ของผู้เขียนจากข้อมูลของสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง (สศค.)

รายได้ภาษีของไทยยังถือว่าอยู่ในระดับต่ำเมื่อเปรียบเทียบกับประเทศที่มีระดับการพัฒนาใกล้เคียงกัน

ในปี 2019 ซึ่งเป็นปีสุดท้ายก่อนเกิดวิกฤตโควิด-19 กลุ่มประเทศรายได้ปานกลางตอนบน (Upper-middle income) มีรายได้ภาษีเฉลี่ยอยู่ที่ประมาณ 18% ต่อ GDP ซึ่งสูงกว่ารายได้ภาษีของไทยซึ่งอยู่ที่ราว 16% ต่อ GDP อย่างชัดเจน (รูปที่ 0-4) รายได้ภาษีที่ต่ำนี้อาจเป็นหนึ่งในปัจจัยที่ฉุดรั้งการเติบโตของประเทศ ซึ่งการเพิ่มศักยภาพการจัดเก็บภาษีจะทำให้รัฐบาลมีทรัพยากรเพิ่มขึ้นสำหรับการยกระดับการพัฒนาของประเทศ และถือเป็นหนึ่งในตัวช่วยสำคัญที่จะดึงให้ประเทศไทยพ้นจากกับดักรายได้ปานกลางและเข้าสู่การเป็นประเทศพัฒนาแล้ว

รูปที่ 0-4 รายได้ภาษีของไทยเปรียบเทียบกับกลุ่มประเทศอื่นๆ, % ของ GDP (2019)



หมายเหตุ : สำหรับประเทศไทย ผู้เขียนแสดงรายได้จากภาษีทั้งหมดที่รัฐบาลจัดเก็บได้โดยไม่ได้อักรีดภาษีออก เพื่อเปรียบเทียบกับประเทศอื่น ๆ

ที่มา : การวิเคราะห์ของผู้เขียนจากข้อมูลของ UNU-WIDER

ในช่วงเวลาที่เศรษฐกิจกำลังฟื้นตัวจากวิกฤตโควิด-19 การขึ้น อัตราภาษีอาจเป็นเรื่องที่ทำได้ยาก และต้องใช้ความระมัดระวังเป็นอย่างมาก

ในช่วง 30 ปีที่ผ่านมา เราแทบไม่เห็นการตัดสินใจเพิ่มอัตราภาษีของรัฐบาลใน 3 ภาษีหลักของประเทศ (ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา)⁴ ซึ่งอาจไม่น่าแปลกใจมากนักเมื่อพิจารณาแรงจูงใจของนักการเมืองที่ให้ความสำคัญต่อผลประโยชน์ระยะสั้นและการได้รับความนิยมจากประชาชนเป็นหลัก นอกจากนี้การขึ้นอัตราภาษีโดยเฉพาะอย่างยิ่งภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถส่งผลกระทบในวงกว้างต่อภาคธุรกิจและภาคประชาชน และส่วนหนึ่งยังเป็นการเพิ่มภาระภาษีให้แก่ประชาชนและธุรกิจที่เสียภาษีเงินได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยมาตลอด

⁴ ในกรณีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม รัฐบาลไทยคงอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่ 7% มาตลอดเป็นเวลากว่าสองทศวรรษ โดยมีการขึ้นอัตราเป็น 10% เป็นระยะเวลาสั้น ๆ ในช่วงวิกฤตเศรษฐกิจ 1997

ทางรอดการคลังของประเทศไทยคือ การสร้างความแข็งแกร่งให้ระบบภาษี

กุญแจสำคัญคือการพิจารณาระบบภาษีแบบองค์รวม ครอบคลุมไม่เพียงแต่โครงสร้างและอัตราภาษีตามกฎหมายเท่านั้น แต่ยังหมายรวมถึงการตัดสินใจเข้าร่วมระบบภาษีของคนไทยอีกด้วย ผู้เขียนวางกรอบการสร้างความแข็งแกร่งให้ระบบภาษีโดยประยุกต์จากนิยามระบบภาษีของ Slemrod and Gillitzer (2014) ซึ่งหากมองระบบภาษีของไทยเป็นร่างกายของคน การสร้างความแข็งแกร่งนี้เปรียบเสมือนการฉีดวัคซีนให้ระบบภาษีมีภูมิคุ้มกันต่อ 3 โรคร้ายซึ่งรุมเร้าความสามารถในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลไทย ได้แก่ 1) การหลบเลี่ยงภาษี (มิติ Tax compliance) 2) การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีต่างๆ (มิติ Tax base and rate) และ 3) ความเสื่อมศรัทธาต่อการเสียภาษีอย่างถูกต้อง (มิติ Tax morale)

การสร้างความแข็งแกร่งให้แก่ระบบภาษีมีความเชื่อมโยงสำคัญต่อการรักษาความน่าเชื่อถือทางการคลัง (Fiscal credibility)

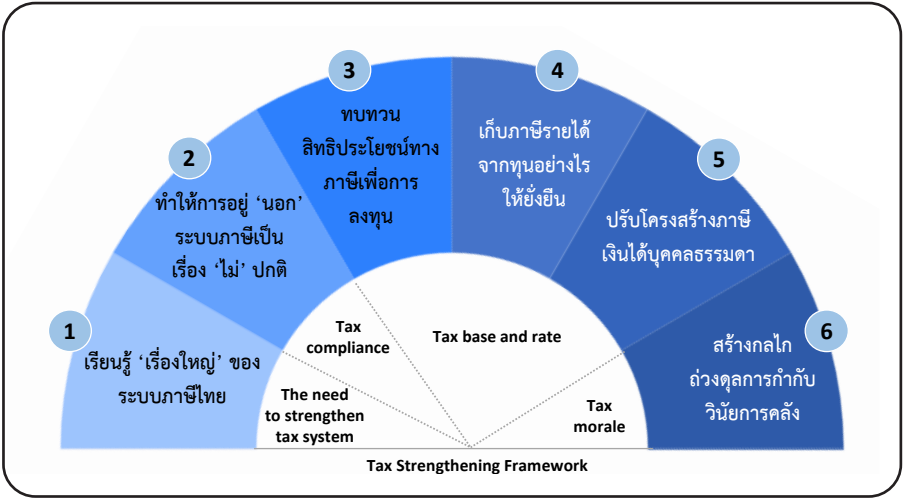
การเพิ่มขึ้นอย่างก้าวกระโดดของหนี้สาธารณะสร้างคำถามถึงความเพียงพอของกลไกการกำกับวินัยการคลัง ซึ่งในปัจจุบันกลไกดังกล่าวอาศัยกฎการคลังต่าง ๆ และความมุ่งมั่น (Commitment) ของรัฐบาลผ่านคณะกรรมการนโยบายการเงินการคลังของรัฐเป็นหลัก อย่างไรก็ตามทิศทางของเพดานหนี้สาธารณะในฐานะหลักยึดทางการคลัง (Fiscal anchor) ได้ถูกลดทอนลงเป็นอย่างมากหลังวิกฤตโควิด-19 ซึ่งในห้วงเวลาต่อจากนี้ การพึ่งพากฎการคลังเป็นหลักอาจไม่เพียงพออีกต่อไป และการสร้างความแข็งแกร่งให้ระบบภาษีผ่านการสร้างกลไกถ่วงดุลการกำกับวินัยการคลังจะเป็นกุญแจสำคัญของการยกระดับความเชื่อมั่นของผู้เสียภาษีและการรักษาความน่าเชื่อถือทางการคลังของประเทศ

ผู้เขียนออกแบบโครงสร้างหนังสือเล่มนี้เพื่อตอบโจทย์การสร้างความแข็งแกร่งให้แก่ระบบภาษีไทย

รูปที่ 0-5 แสดงโครงสร้างหนังสือ โดยผู้เขียนได้วิเคราะห์ความท้าทายของระบบภาษีไทย และเสนอแนวนโยบายการสร้างความแข็งแกร่งผ่านการสังเคราะห์องค์ความรู้จากงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้หนังสือเล่มนี้เน้นความสนใจที่ 3 เครื่องมือ

ภาษีหลักของประเทศไทย ได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา⁵ ซึ่งทั้ง 3 ภาษีนี้นับเป็น 70% ของรายได้ภาษีทั้งหมดของประเทศไทย ในปี 2021

รูปที่ 0-5 โครงสร้างหนังสือตามกรอบการสร้างเสริมความแข็งแกร่งให้ระบบภาษี



บทที่ 1 : เรียนรู้ 'เรื่องใหญ่' ของระบบภาษีไทย

เนื้อหาของบทนี้เป็นการวิเคราะห์ความท้าทายหลักของนโยบายภาษีไทยผ่านการทบทวนพัฒนาการของการปรับโครงสร้างภาษีในช่วง 3 ทศวรรษที่ผ่านมาของ ไทยและประเทศที่ประสบความสำเร็จในการออกจากกับดักรายได้ปานกลาง และ การศึกษาคุณลักษณะเด่น (Defining characteristics) ของระบบภาษีไทย จากนั้น ผู้เขียนสร้างกรอบการสร้างเสริมความแข็งแกร่งให้ระบบภาษีไทยผ่านการเชื่อมโยงนิยาม ระบบภาษีตามหลักสากลและความท้าทายหลักในบริบทของไทย ซึ่งกรอบนี้เป็นการปูพื้นฐานสู่การวิเคราะห์ในบทต่อไป

⁵ นอกจากนี้ผู้เขียนอภิปรายบทบาทของภาษีสรรพสามิตที่จำเป็นต่อการอุดหนุนราคาและชดเชยต้นทุนต่อสิ่งแวดล้อมในภาคผนวก-ก

บทที่ 2 : ทำให้การอยู่ ‘นอก’ ระบบภาษีเป็นเรื่อง ‘ไม่’ ปกติ

ถึงแม้ว่าคนส่วนหนึ่งจะเสียภาษีอย่างถูกต้องเป็นเรื่องปกติ แต่มีคนส่วนสำคัญเช่นกันที่มองการจ่ายภาษีเป็นการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ เปรียบเทียบประโยชน์และต้นทุนของการเสียภาษี ในบทนี้ผู้เขียนเริ่มต้นด้วยการสร้างกรอบการวิเคราะห์เศรษฐกิจนอกระบบโดยเชื่อมโยงกับการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ภาษี จากนั้นผู้เขียนได้พาผู้อ่านสำรวจเส้นทางการเข้าสู่ระบบภาษี (Tax formalization journey) ของธุรกิจไทย และสังเคราะห์องค์ความรู้ทางเศรษฐศาสตร์ในปัจจุบันเกี่ยวกับการตัดสินใจของธุรกิจในแต่ละขั้นตอน พร้อมวิเคราะห์แนวนโยบายการดึงธุรกิจเข้าสู่ระบบภาษีอย่างยั่งยืน

บทที่ 3 : ทบทวนสิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อการลงทุนให้ตอบโจทย์ความยั่งยืนทางการคลัง

การส่งเสริมการลงทุนทางตรงจากนักลงทุนต่างชาติ (Foreign direct investment: FDI) จัดเป็นกลยุทธ์สำคัญของรัฐบาลไทยในการขับเคลื่อนประเทศออกจากกับดักรายได้ปานกลาง ในบทนี้ ผู้เขียนสังเคราะห์องค์ความรู้จากงานวิจัยต่าง ๆ เพื่ออภิปรายประสิทธิผลของแรงจูงใจทางภาษีเพื่อการลงทุน ประเมินความสามารถในการแข่งขันทางด้านภาษีของประเทศ และเสนอแนวทางการทำให้สิทธิประโยชน์เพื่อการลงทุนสอดคล้องกับความยั่งยืนทางการคลังของประเทศมากยิ่งขึ้น

บทที่ 4 : เก็บภาษีรายได้จากทุนอย่างไรให้ยั่งยืน

เราจะเก็บภาษีรายได้จากทุนอย่างไรเพื่อส่งเสริมการเติบโตแบบทั่วถึง (Inclusive growth) คำตอบนี้จะต้องเป็นการหาความสมดุลทั้งในมิติประสิทธิภาพและมิติความเป็นธรรม ในบทนี้ผู้เขียนเริ่มจากการฉายภาพแนวทางการเก็บภาษีรายได้จากทุนของประเทศไทย วิเคราะห์องค์ความรู้จากงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับข้อโต้แย้งและข้อสนับสนุนต่อการเก็บภาษีดังกล่าว และเสนอแนวทางการเก็บภาษีที่เหมาะสมในบริบทของประเทศไทย

บทที่ 5 : ปรับโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีปัญหาค่อนข้างจำกัดในฐานะแหล่งรายได้ของรัฐบาลไทย ความสนใจหลักของบทนี้อยู่ที่ความแคบของฐานภาษีเนื่องมาจากการออกแบบโครงสร้างภาษีของรัฐ (Policy gap) โดยผู้เชี่ยวชาญวิเคราะห์งานวิจัยที่เกี่ยวข้องและเสนอแนวทางนโยบายเพื่อช่วยให้ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นธรรม ไม่ซ้ำซ้อน และมีบทบาทที่สำคัญมากขึ้นในการเป็นแหล่งรายได้เพื่อพัฒนาประเทศ

บทที่ 6 : สร้างกลไกถ่วงดุลการกำกับวินัยการคลังเพื่อยกระดับความเชื่อมั่นของผู้เสียภาษี

การเสียภาษีเป็นสัญญาทางสังคม (Social contract) โดยสัญญานี้เป็นการแลกเปลี่ยนระหว่างการเสียภาษีด้วยสัดส่วนที่เป็นธรรม (Fair share of taxation) ของประชาชน และการใช้จ่ายเม็ดเงินภาษีอย่างรับผิดชอบของรัฐ (Responsive and accountable use of tax revenue) ในบทนี้ผู้เชี่ยวชาญเน้นความสนใจที่การเคารพสัญญาจากฝั่งรัฐ นั่นคือ การใช้จ่ายเม็ดเงินภาษีอย่างรับผิดชอบของรัฐผ่านการกำกับวินัยการคลัง โดยผู้เชี่ยวชาญภาพรวมการกำกับวินัยการคลังของรัฐบาลไทยในปัจจุบัน วิเคราะห์ความเหมาะสมของกรอบดังกล่าวในบริบทใหม่หลังวิกฤตโควิด-19 และศักยภาพของสถาบันการคลังอิสระในการยกระดับความรับผิดชอบทางการคลังของรัฐบาลไทย

บทที่ 1

เรียนรู้ ‘เรื่องใหญ่’ ของระบบภาษีไทย

“ประชาชนของประเทศต่างก็ออกเงิน
เป็นภาษีอากรเข้าสมทบกองกลาง... เพราะฉะนั้นราษฎร
ทุกคนย่อมมีความรู้สึกแรงในส่วนได้ส่วนเสียของตน
หมายความว่าคนที่เสียสละอย่างหนึ่งก็มักจะดูคนอื่น
ถ้าคนอื่นได้รับประโยชน์มากกว่าตนก็มักบังเกิดความ
ท้อถอย... หากเห็นว่าตนได้รับความยุติธรรม
แม้จะต้องเสียเงินมาก ก็อาจจะยินยอมได้ง่ายขึ้น”

ศาสตราจารย์ ดร.ป๋วย อึ๊งภากรณ์ (2498)

1.1 คุณลักษณะเด่นของระบบภาษีไทย

ผมขอเริ่มต้นโดยพาผู้อ่านย้อนหลังไปสามทศวรรษ ในปี 1990 ธนาคารโลก
จัดให้ 85 ประเทศเป็นประเทศรายได้ปานกลาง เมื่อเวลาผ่านไป 30 ปี มีอยู่ 22
ประเทศที่สามารถพัฒนาตนเองมาเป็นประเทศรายได้สูงได้⁶ โดยในกลุ่มประเทศ
ที่ประสบความสำเร็จในการพาตัวเองออกจากกับดักรายได้ปานกลางนี้ ราวครึ่งหนึ่ง
(55%) เป็นเกาะขนาดเล็ก อีก 18% เป็นประเทศที่อยู่ในยุโรปและได้ประโยชน์
จากการเป็นส่วนหนึ่งของสหภาพยุโรป และ 14% เป็นประเทศที่รวยจากน้ำมัน

⁶ ประเทศเหล่านี้ได้แก่ Antigua and Barbuda, Bahrain, Barbados, Chile, Gibraltar, Greece, Guam, Hungary, Isle of Man, South of Korea, Macao-SAR of China, Malta, New Caledonia, Oman, Poland, Portugal, Puerto Rico, Saudi Arabia, Seychelles, St. Kitts and Nevis, Trinidad and Tobago และ Uruguay