

## บทที่ 2

### หลักการและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

#### 2.1 ทฤษฎีที่ใช้ในการศึกษาและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

##### 2.1.1 ทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการจัดหารายได้

การจัดหารายได้ของรัฐเป็นเรื่องสำคัญที่จะส่งผลกระทบต่อการปฏิบัติภาระหน้าที่ของประเทศ ซึ่งหากจะพิจารณาถึงหน้าที่สรรพากรแล้วจะเห็นได้ว่า การที่สรรพากรจะจัดเก็บภาษีอากรให้ได้ตามเป้าหมายนั้น ขึ้นอยู่กับนโยบายของรัฐบาลและภาวะเศรษฐกิจในช่วงนั้นๆ เป็นหลัก แต่เนื่องจากทั้งรัฐบาลก็ต้องการรายได้เพื่อไปใช้จ่ายซึ่งจะมีจำนวนเพิ่มมากขึ้นทุกปี ในขณะที่เดียวกันก็ต้องขึ้นอยู่กับความสามารถในการเสียภาษีอากร (Tax Capacity) ของประชาชนในประเทศด้วย ดังนั้นปัญหาที่รัฐบาลกลางจะต้องทำการตกลงกัน ก็คือใครควรจะเป็นผู้จัดเก็บภาษีอากรประเภทไหน เก็บอย่างไรจึงจะเหมาะสม ซึ่งสามารถพิจารณาได้ ดังนี้

##### 1. ภาษีอากรที่รัฐบาลกลางควรจะเป็นผู้จัดเก็บ

ภาษีอากรที่รัฐบาลกลางควรจะเป็นผู้จัดเก็บนั้น โดยทั่วไปจะเป็นภาษีอากรที่สามารถทำรายได้ให้แก่รัฐบาลเป็นจำนวนมาก ทั้งนี้เนื่องจากรัฐบาลกลางจะมีความจำเป็นที่ต้องใช้จ่ายในด้านต่างๆ มากมาย ดังนั้น รัฐบาลกลางจึงตั้งอำนาจการจัดเก็บภาษีอากรต่างๆ ที่สามารถทำรายได้สูงมาไว้ที่ส่วนกลาง ซึ่งโดยหลักการแล้วรัฐบาลกลางจะเก็บภาษีอากรต่างๆ ที่ใช้เป็นรากฐานในการควบคุมนโยบายเศรษฐกิจของประเทศ 3 ประเภท ดังนี้

1.1 ภาษีอากรเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างประเทศ ซึ่งรวมถึงการรักษาฐานะของดุลย์การค้าและดุลย์การชำระเงินของประเทศ ซึ่งได้แก่ ภาษีศุลกากร (Customs Duties) ของสินค้าที่ส่งออกและสั่งเข้าประเทศ

1.2 ภาษีอากรเกี่ยวกับการรักษาเสถียรภาพของเศรษฐกิจภายในประเทศ ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้ของนิติบุคคล ภาษีการค้า ภาษีสรรพสามิต เป็นต้น

1.3 ภาษีอากรที่เกี่ยวกับการกระจายรายได้และความมั่งคั่งของสังคม ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในระบบที่ก้าวหน้า เป็นต้น

### ประเภทของภาษีที่จัดเก็บ

ภาษีอากรแต่ละประเภทที่จัดเก็บนั้น จะมีผลกระทบต่อฐานะทางเศรษฐกิจของประชาชนและธุรกิจการค้า ตลอดจนถึงการทำงานของระบบเศรษฐกิจโดยรวมด้วย ก่อนที่เราจะศึกษาถึงผลกระทบของภาษีแต่ละชนิดโดยละเอียดนั้น เราจะพิจารณาถึงลักษณะของการจัดเก็บภาษีแต่ละชนิดแบบกว้างๆ โดยดูจากจุดของการจัดเก็บภาษีแต่ละประเภท ซึ่งพอจะแบ่งออกเป็น 2 ประเภทใหญ่ๆด้วยกัน คือ

1. การจัดเก็บภาษีจากรายได้และการซื้อสินค้าบริการในเวลาปัจจุบัน
2. การจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินหรือการโอนเปลี่ยนมือการถือครองทรัพย์สิน

#### 1. การจัดเก็บภาษีจากรายได้และการซื้อสินค้าบริการในเวลาปัจจุบัน

โดยปกติแล้ว รายได้ของรัฐบาลส่วนใหญ่ หรือประเภทของภาษีหลักที่สำคัญนั้น จะเป็นภาษีที่เก็บจากรายได้และผลผลิตที่เกิดขึ้นในเวลาปัจจุบัน ซึ่งได้แก่ การเก็บภาษีอากรชนิดต่างๆจากกระแสรายได้ และกระแสรายจ่ายของประชาชน

สำหรับการใช้จ่ายเพื่อการบริโภค โดยการซื้อสินค้าและบริการต่าง ๆ นั้น ก็จะซื้อจากธุรกิจการค้าที่ขายสินค้าและบริการดังกล่าว ส่วนรายได้ที่เป็นเงินออมก็จะนำไปฝากหรือลงทุนในตลาดเงินทุน (Capital Market) หรือฝากธนาคาร เป็นต้น เมื่อสถาบันการเงินต่างๆในตลาดเงินทุนได้รับฝากเงินออมจากประชาชนแล้ว ก็จะนำเงินออมดังกล่าวไปให้ธุรกิจกู้ยืมไปลงทุน ซึ่งหน่วยธุรกิจต่างๆที่ลงทุนนั้นก็จะไปซื้อสินค้าทุนหรือเครื่องมือเครื่องมือนานาชนิดต่างๆ ดังนั้น ทั้งรายจ่ายเพื่อการบริโภคของประชาชนและการใช้จ่ายเพื่อการลงทุนของธุรกิจและประชาชนก็จะกลายเป็นรายรับของหน่วยธุรกิจที่เป็นผู้ขายสินค้าและบริการต่างๆ แก่ผู้บริโภคและผู้ลงทุน

ในด้านการใช้จ่ายของหน่วยธุรกิจ ในส่วนการผลิตสินค้าและบริการต่าง ๆ นั้น ก็จะใช้จ่ายซื้อปัจจัยการผลิตต่างๆ (Factor Payments) รายจ่ายของธุรกิจอาจแบ่งออกเป็นสองกลุ่มใหญ่ๆ คือ

- 1) รายจ่ายที่ไม่ได้จ่ายออกไป เป็นพวก “Implicit Costs” ซึ่งถือเป็นต้นทุนอย่างหนึ่งของธุรกิจ แต่ไม่ได้จ่ายเป็นตัวเงินออกไป ซึ่งได้แก่ค่าเสื่อมราคา (Depreciation) ของโรงงาน เครื่องจักร และเครื่องใช้ต่างๆของธุรกิจ ค่าเสื่อมราคานี้ถือว่าเป็นเงินออมนู่นหนึ่งของธุรกิจ ซึ่งจะมีผลต่อการลงทุนขยายกิจการของธุรกิจในอนาคต

ในการจัดเก็บภาษีอากรจากหน่วยธุรกิจนั้น รัฐบาลอาจจะใช้การกำหนดค่าเสื่อมราคาที่ยอมให้ธุรกิจหักเป็นรายจ่ายในแต่ละปี เป็นเครื่องมือในการส่งเสริมการลงทุนของเอกชนได้ เช่น ถ้ารัฐบาลมีนโยบายที่จะให้การส่งเสริมแก่ธุรกิจใด รัฐบาลก็อาจจะยอมให้ธุรกิจนั้นหักค่าเสื่อมราคาในอัตราที่สูง เป็นต้น

2) รายจ่ายที่จ่ายเป็นต้นทุน นอกจากธุรกิจจะใช้จ่ายเพื่อซื้อวัตถุดิบต่างๆ มาผลิตเป็นสินค้าและบริการแล้ว ธุรกิจก็ต้องจ่ายเงินออกไปในรูปของค่าจ้าง ดอกเบี้ย เงินปันผลที่เกิดจากกำไรของธุรกิจ และค่าเช่าให้แก่เจ้าของปัจจัยการผลิตต่างๆ ซึ่งรายจ่ายต่างๆ ของธุรกิจดังกล่าว ก็ จะกลายเป็นรายได้ของประชาชน

### การเลือกเก็บภาษี ณ จุดใดจุดหนึ่งของวงจรรายได้และรายจ่าย

จากที่ได้กล่าวมาข้างต้น จะสามารถเห็นความสัมพันธ์และการหมุนเวียนของกระแสรายได้และการใช้จ่ายของประชาชน และของหน่วยธุรกิจต่างๆ จากวงจรดังกล่าวเราก็จะเลือกดูว่าควรจะเป็นภาษี ณ จุดใดของวงจรมานั้น การเลือกเก็บภาษีแต่ละจุดนั้นจะเป็นภาษีที่เรียกชื่อต่างๆ กัน และก็มีผลกระทบจากการจัดเก็บภาษีนั่นๆ แตกต่างกันด้วย ซึ่งจะขอยกตัวอย่างการเก็บภาษีบางชนิดโดยย่อ ดังนี้

(1) รัฐบาลอาจจะเลือกเก็บภาษีจากกระแสรายได้ของประชาชน ณ จุดที่ (1) คราวเรือนประชาชน การเก็บภาษีที่จุดนี้ก็จะ เป็น “ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา” (Personal Income Taxes) ซึ่งมีลักษณะเป็นภาษีทางตรง

(2) รัฐบาลอาจจะเลือกเก็บภาษีจากการใช้จ่าย ณ จุดที่ (2) การใช้จ่ายเพื่อการบริโภค ซึ่งเรียกว่าการเก็บภาษีจากการใช้จ่าย (Expenditure Taxes) เป็นการเก็บภาษีจากยอดการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคของประชาชนในช่วงระยะเวลาใดเวลาหนึ่งจะมีลักษณะเป็นภาษีทางตรงเช่นกัน

(3) รัฐบาลอาจจะเลือกเก็บภาษีจากการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคจุดที่ (3) ซึ่งจะเก็บจากสินค้าและบริการที่ซื้อขายในตลาด ภาษีที่เก็บนั้นก็อาจจะเป็นภาษีสรรพสามิต (Excise Taxes) หรือเป็นภาษีการขายหรือภาษีการค้า (Sales Taxes) ในรูปแบบต่างๆ

(4) รัฐบาลอาจจะเลือกเก็บภาษีจากการขายสินค้าและบริการของหน่วยธุรกิจ ณ จุดที่ (4) โดยไม่มีการจำแนกว่าอะไรคือสินค้าเพื่อการบริโภคหรือสินค้าเพื่อการลงทุน ทำการเก็บภาษีโดยไม่มีการยกเว้น ซึ่งเรียกได้ว่าเป็นการเก็บภาษีการขายแบบทั่วไป (General Sales Taxes)

(5) รัฐบาลอาจจะเก็บภาษีจากการใช้จ่ายของหน่วยธุรกิจ ณ จุดที่ (5) ซึ่งถือว่าเป็นการเก็บภาษีจากมูลค่าของรายได้ประชาชาติสุทธิ เป็นแบบ Value - Added Taxes รูปแบบหนึ่ง

(6) รัฐบาลอาจจะเก็บภาษีจากหน่วยธุรกิจ ณ จุดที่ (6) ในรูปของภาษี สวัสดิการของพนักงานที่เรียกว่า Payroll Taxes ซึ่งเป็นภาษีที่เรียกเก็บจากฝ่ายนายจ้างร่วมกับฝ่ายลูกจ้าง ในบางกรณีรัฐบาลจะออกเงินร่วมสมทบด้วย อย่างไรก็ตาม รายได้จากภาษีที่เก็บได้นั้น รัฐบาลจะนำไปใช้ในกิจการอื่นไม่ได้ จะต้องนำไปเข้าเงินกองทุนเพื่อใช้จ่ายเกี่ยวกับสวัสดิการของพนักงาน ลักษณะของภาษีจะเป็น Earmarked Taxes หรือภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะอย่าง

(7) รัฐบาลอาจจะเก็บภาษีจากผลกำไรหรือรายได้ของบริษัท ณ จุดที่ (7) ซึ่งเรียกว่าภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporate Income Taxes)

(8) กำไรของธุรกิจที่จ่ายออกไปในรูปของเงินปันผล(DIVIDENDS) นั้น อาจจะถูกเก็บภาษี ณ จุดที่ (8) ซึ่งถือว่าเป็นการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดาแบบหนึ่ง

(9) กำไรสุทธิของธุรกิจหลังจากที่ได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไปแล้ว ถ้าไม่จ่ายเป็นเงินปันผลออกไป ก็จะเป็นกำไรสะสม (Retained Earnings) ที่คงไว้ในบริษัทนั้น ซึ่งถือว่าเป็นเงินออมของธุรกิจ ถ้ารัฐบาลต้องการส่งเสริมให้เอกชนขยายการลงทุน รัฐบาลจะไม่เก็บภาษีจากกำไรสะสมนั้น อย่างไรก็ตาม ถ้ารัฐบาลต้องการจำกัดการขยายตัวของธุรกิจนั้น รัฐบาลก็อาจจะเก็บภาษี ณ จุดที่ (9) กำไรสะสม ซึ่งเป็นการเก็บภาษีจากกำไรสะสม

10) รัฐบาลอาจจะเก็บเงินเดือนและค่าจ้างที่หน่วยธุรกิจจ่ายให้แก่คนงานและลูกจ้างของตน โดยทำการหัก ณ ที่จ่ายตรงจุด (10) ซึ่งก็คือว่าเป็นการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดาแบบหนึ่ง

ที่กล่าวมาแล้วนั้น เป็นการแสดงตัวอย่างของการเก็บภาษี ณ จุดต่างๆ ของวงจรกระแสรายได้และรายจ่าย แต่ละจุดจะมีลักษณะของการจัดเก็บที่แตกต่างกัน ผลในทางเศรษฐกิจของการจัดเก็บก็แตกต่างกันด้วย

#### การจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินหรือการโอนเปลี่ยนมือการถือครองทรัพย์สิน

นอกจากรัฐบาลจะเก็บภาษีจากกระแสรายได้และกระแสรายจ่ายแล้ว รัฐบาลก็มักจะทำการเก็บภาษีจากรายได้ที่สะสมไว้ในรูปของทรัพย์สิน (Property) การพิจารณาการเก็บภาษีจากทรัพย์สินนั้นจะมีส่วนสัมพันธ์กับวงจรของกระแสรายได้และกระแสการใช้จ่ายของประชาชน

### 2.1.2 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

1. จรัส สุวรรณมาลา (2532) ได้ศึกษาวิจัยเรื่อง “การวัดความพยายามในการจัดเก็บภาษีของหน่วยในจังหวัดต่างๆในประเทศไทย” โดยใช้วิธีศึกษาตามแนวทางของ BAHL และ ICIR กล่าวคือ การวัดความพยายามการจัดเก็บภาษีจากอัตราส่วนระหว่าง รายรับจากภาษีที่เก็บได้จริงกับรายรับจากภาษีที่คาดว่าจะเก็บได้มาประยุกต์

2. ฉันทนา จันทร์ (2535) ได้ศึกษาถึงเรื่อง “แนวทางการบริหารการจัดเก็บภาษีอากร” โดยกล่าวไว้ว่า เป้าหมายการบริหาร คือ การจัดเก็บภาษีให้เป็นไปอย่างทั่วถึง เป็นธรรม และสม่ำเสมอให้มากที่สุด แนวนโยบายในการบริหาร คือ การพยายามยกระดับความสมัครใจในการเสียภาษีของประชาชนโดยทั่วไปและการพยายามเพิ่มพูนประสิทธิภาพการบริหารงานภายในของหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากร

วิธีการที่ทำให้บรรลุผลตามเป้าหมาย คือ จัดระบบให้มีการติดตามผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ไม่ยื่นแบบแสดงรายการได้ทันท่วงที มีการตรวจสอบครอบคลุมกว้างขวาง มีหลักเกณฑ์การลงโทษที่เหมาะสม ประกอบกับต้องมีมาตรการอำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีเป็นปัจจัยเสริมด้วย โดยต้องแยกระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีออกเป็นประเภทอย่างชัดเจน<sup>1</sup>

การบริหารภาษีอากรประเภทต่างๆ มีระบบหรือปัจจัยสำคัญเพิ่มขึ้นจากการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรแบบเดิม เพื่อช่วยเสริมให้การบริหารการจัดเก็บภาษีมีอย่างมีประสิทธิภาพ คือ ระบบเกี่ยวกับตัวผู้เสียภาษี ซึ่งได้แก่การกำหนดเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร

1. แบบแสดงรายการภาษีที่เหมาะสมสำหรับการประมวลข้อมูลได้อย่างรวดเร็ว
2. รายการเกี่ยวกับผู้เสียภาษี
3. ระบบการประมวลผลด้วยเครื่องคอมพิวเตอร์ที่เชื่อถือได้และสามารถให้ข้อมูลที่ถูกต้องภายในเวลาที่ต้องการ
4. ระบบสอบย้อนความถูกต้องของข้อมูลในแบบแสดงรายการและจากแหล่งอื่นเพื่อค้นหาความผิดที่อาจมีการรายงานเป็นเท็จในแบบแสดงรายการ
5. ระบบการบังคับใช้โดยมีวิธีการต่าง ๆ ที่จะปฏิบัติต่อการหลีกเลี่ยงในลักษณะต่าง ๆ
6. ระบบการลงโทษที่แน่ชัดและใช้ได้ผลอย่างจริงจัง

<sup>1</sup>ฉันทนา จันทร์ แนวทางการบริหารการจัดเก็บภาษีอากร, สรรพากรศาสตร์ (พค. 2535), หน้า 32

การบริหารการจัดเก็บภาษีปัจจุบันมีกระบวนการขั้นตอน ซึ่งประกอบด้วย  
ขั้นตอนของ

1. การกรรวิธีแบบแสดงรายการ
2. การควบคุมและตรวจสอบ
3. การเร่งรัดภาษี

การกรรวิธีแบบแสดงรายการ คือขั้นตอนเริ่มจากการรับแบบแสดงรายการรับชำระภาษีจนถึงการเก็บรักษาแบบแสดงรายการ

การควบคุมและตรวจสอบ คือขั้นตอนที่เกี่ยวข้องกับการสำรวจ ติดตามการเสียภาษี การสืบสวนประมวลหลักฐาน ตลอดจนการดำเนินการตรวจสอบเอกสารการเสียภาษีอากร

การเร่งรัดภาษีอากร คือ ขั้นตอนสุดท้ายของการพยายามดำเนินการเพื่อให้มีการติดตามจัดเก็บภาษีอากรที่ผู้เสียภาษียังมีได้จ่ายให้ถูกต้องภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย

นอกจากกระบวนการขั้นตอนดังกล่าวแล้ว ยังมีกระบวนการเสริมอีกหลายประการอีกทั้งยังมีระบบย่อยและปัจจัยเสริมขึ้นจากระบบเดิม โดยมีเป้าหมายคือพยายามส่งเสริมให้มีความร่วมมือเสียภาษี โดยความสมัครใจให้เพิ่มขึ้น วิธีการคือจัดให้มีระบบการติดตามผู้เสียภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมิได้เสียไว้ให้ทันท่วงที มีการตรวจสอบที่ครอบคลุมกว้างขวาง มีหลักเกณฑ์การลงโทษที่เหมาะสม ประกอบกับมีมาตรการอำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีเป็นปัจจัยเสริมด้วยการนำระบบคอมพิวเตอร์มาใช้เป็นเครื่องมือในการบริหารจัดการเก็บภาษีจะช่วยให้มาตรการต่างๆที่กำหนดขึ้นประสบสำเร็จในทางปฏิบัติ

### 2.1.3 นโยบายการตรวจสอบภาษีตามระเบียบกรมสรรพากร

ตามระเบียบกรมสรรพากรที่ใช้ในการตรวจสอบแบบขยายฐานภาษี เช่น

1. ระเบียบว่าด้วยการตรวจสอบภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร
2. ระเบียบการตรวจปฏิบัติการทั่วไป
3. ระเบียบการตรวจก่อนคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม

แม้จะเป็นแนวทางการดำเนินงานที่ดี แต่จำเป็นต้องใช้เวลามาก และมีวัตถุประสงค์สำคัญในเรื่องการป้องปรามไม่เหมาะสมที่จะนำมาใช้เป็นหลักของวิธีการตรวจในขณะนี้ ซึ่งเน้นวัตถุประสงค์ไปในด้านการแนะนำให้ผู้ประกอบการต้องจําแนกต่อข้อเท็จจริง และเข้าสู่ระบบด้วยตนเอง

เพื่อเป็นการรองรับเจตนารมณ์ข้างต้น ข้อมูลเพื่อการขยายฐานภาษีและโครงการขยายฐานภาษีจึงเป็นสิ่งจำเป็นและสำคัญในการปฏิบัติงานขยายฐานภาษีที่เป็นระบบ หน่วยปฏิบัติจำเป็นต้องมีข้อมูลเบื้องต้น เพื่อเป็นแนวทางในการขยายฐานภาษี และข้อมูลในการขยายฐานภาษีที่คืนนั้นควรเป็นข้อมูลที่สามารถขยายฐานภาษีเป็นรายเดือนได้ เว้นแต่ผู้เสียภาษีที่มีได้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม การขยายฐานภาษีนั้นให้หมายถึง การขยายฐานภาษีเป็นรายปีภาษีหรือรายหกเดือนที่มีการยื่นแบบครั้งปีละหนึ่งปี การขยายฐานภาษีเจ้าหน้าที่จำเป็นต้องออกไปดูสภาพที่แท้จริงของผู้ประกอบการ เว้นแต่กลุ่มธุรกิจเป้าหมายที่กรมสรรพากรมีข้อมูล และผ่านการวิเคราะห์ข้อมูลทั้งหมดแล้วจัดส่งให้โดยตรง

#### 2.1.4 หลักเกณฑ์การตรวจสอบภาษีอากร

1. การออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรในกรณีปกติ ให้กระทำได้เฉพาะในกรณีที่มีหลักฐานบ่งชี้หรือมีข้อมูลปรากฏว่าเสียภาษีไม่ถูกต้องครบถ้วน โดยไม่สามารถใช้วิธีการอื่นเพื่อให้ผู้เสียภาษียื่นแบบเสียภาษีเพิ่มเติมด้วยตนเองให้ถูกต้อง และต้องดำเนินการออกหมายเรียกให้เสร็จสิ้นภายใน 10 เดือน นับแต่วันครบกำหนดเวลาการยื่นแบบเสียภาษี โดยให้ออกหมายเรียกเพียง 1 รอบระยะเวลาบัญชี/ปีภาษี เท่านั้น

กรณีจำเป็นที่จะต้องออกหมายเรียกตรวจสอบของรอบระยะเวลาบัญชี/ปีภาษีอื่น นอกจากรอบระยะเวลาบัญชี/ปีภาษีดังกล่าวข้างต้น ให้ขออนุมัติต่อสรรพากรภาค

2. แบบขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล ให้กระทำได้โดยไม่ต้องออกหมายเรียกตรวจสอบ เว้นแต่ เป็นกรณีที่ใกล้จะขาดอายุความการออกหมายเรียก หรือไม่สามารถปฏิบัติให้แล้วเสร็จภายในอายุความการออกหมายเรียก

3. คำขอหรือคำร้องกรณีแจ้งเลิกกิจการ หากปรากฏว่าได้เลิกกิจการจริง ให้ยุติเรื่องโดยไม่ต้องออกหมายเรียกตรวจสอบ เว้นแต่มีหลักฐานอยู่ก่อนแล้วว่าเสียภาษีไม่ถูกต้องครบถ้วน

#### 2.1.5 วิธีการตรวจสอบ

##### 1. หมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรในกรณีปกติ

1) ให้หัวหน้าทีมกำกับดูแลกำหนดประเด็นตรวจสอบที่มีนัยสำคัญ และกำหนดแผนการตรวจสอบ

2) ให้ทำการตรวจสอบตามแผนการตรวจสอบที่กำหนดไว้โดยเคร่งครัด

3) หากผลการตรวจสอบ ปรากฏว่าไม่พบประเด็นความผิด ให้เสนอผู้บังคับบัญชาเพื่อยุติการตรวจสอบหรือพบประเด็นความผิดทำให้ต้องประเมินภาษีเพิ่มเติมให้เสนอผู้บังคับบัญชาเพื่อทำการประเมินภาษีอากรให้ครบถ้วน

2. **หมายเรียกตรวจสอบกรณีขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล** ตามแบบขอคืนภาษีที่ใกล้จะขาดอายุความการออกหมายเรียก หรือไม่สามารถปฏิบัติให้แล้วเสร็จภายในอายุความการออกหมายเรียก

1) ให้หัวหน้าทีมกำกับดูแลกำหนดประเด็นตรวจสอบเฉพาะที่เป็นมูลเหตุการขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล และกำหนดแผนการตรวจสอบ

2) ให้ทำการตรวจสอบตามแผนการตรวจสอบที่กำหนดไว้โดยเคร่งครัด

3) ในกรณีเห็นสมควร ให้ออกตรวจสอบสภาพกิจการเฉพาะประเด็นตามวิธีการในแนวทางปฏิบัติการสรรพากรว่าด้วยการกำกับดูแลผู้เสียภาษีโดยใกล้ชิดเป็นรายผู้ประกอบการ และให้เป็นปัจจุบันเฉพาะประเด็นที่เกี่ยวข้องกับมูลเหตุการขอคืนภาษีเท่านั้น

4)ให้นำผลการตรวจสอบสภาพกิจการ ณ สถานประกอบการที่ได้ดำเนินการแล้วภายใน 6 เดือน มาใช้ประกอบในการพิจารณาค่าด้วย (ถ้ามี)

5) หากผลการตรวจสอบ ปรากฏว่า

- มีภาษีที่ต้องคืน เนื่องจากมีผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชี ให้ตรวจสอบสาเหตุซึ่งทำให้เกิดผลขาดทุนสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ๆ

- ไม่พบประเด็นความผิด ให้เสนอผู้บังคับบัญชาเพื่ออนุมัติคืนเงินภาษีต่อไป หรือพบประเด็นความผิดทำให้ต้องประเมินภาษีเพิ่มเติม ให้เสนอผู้บังคับบัญชาเพื่อทำการประเมินภาษีอากรให้ครบถ้วน

3. **แบบขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล**

1) กรณีมีมูลเหตุขอคืนภาษีชัดเจน เช่น จำนวนภาษีไว้เกิน เสียภาษีผิดอัตราเสียซ้ำ เสียไว้โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ได้รับการยกเว้นหรือลดอัตราภาษีตามกฎหมาย เป็นต้น ให้ตรวจสอบข้อเท็จจริงตามมูลเหตุที่ขอคืนกับเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้อง โดยไม่ต้องออกหมายเรียกตรวจสอบ และ เสนอผลการตรวจสอบต่อผู้บังคับบัญชาเพื่อพิจารณาอนุมัติคืนภาษีต่อไป



## 2) กรณีมีมูลเหตุอื่นไม่เข้าตาม (1)

- ให้หัวหน้าทีมกำกับดูแลกำหนดประเด็นตรวจสอบเฉพาะที่เป็นมูลเหตุการขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล และกำหนดแผนการตรวจสอบ
- ให้ทำการตรวจสอบตามแผนการตรวจสอบที่กำหนดไว้โดยเคร่งครัด
- ในกรณีเห็นสมควร ให้ออกตรวจสอบสภาพกิจการเฉพาะประเด็นตามวิธีการในแนวทางปฏิบัติการสรรพากรว่าด้วยการกำกับดูแลผู้เสียภาษีฯ เฉพาะประเด็นที่เกี่ยวข้องกับมูลเหตุการขอคืนภาษีเท่านั้น
- ให้นำผลการตรวจสอบสภาพกิจการ ณ สถานประกอบการที่ได้ดำเนินการแล้วภายใน 6 เดือน มาใช้ประกอบในการพิจารณาด้วย (ถ้ามี)
- หากผลการตรวจสอบ ปรากฏว่า
  - ก. มีภาษีที่ต้องคืน เนื่องจากมีผลขาดทุนสุทธิขมามาไม่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชี ให้ตรวจสอบสาเหตุซึ่งทำให้เกิดผลขาดทุนสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ๆ
  - ข. ไม่พบประเด็นความผิด ให้เสนอผู้บังคับบัญชาเพื่ออนุมัติคืนเงินภาษีต่อไปหรือพบประเด็นความผิดทำให้ต้องประเมินภาษีเพิ่มเติม ให้ผู้เสียภาษียื่นแบบเสียภาษีเพิ่มเติมด้วยตนเองให้ถูกต้อง หากผู้เสียภาษีไม่ยินยอมชำระภาษี ให้เสนอผู้บังคับบัญชาเพื่อขออนุมัติออกหมายเรียก และทำการตรวจเฉพาะประเด็นที่กำหนดตามแผนการตรวจสอบเพื่อประเมินภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องชำระเพิ่มเติมให้ครบถ้วนต่อไป

## 4. คำขอหรือคำร้องกรณีแจ้งเลิกกิจการที่มีหลักฐานอยู่ก่อนแล้วว่า เสียภาษีไม่ถูกต้องครบถ้วน

1. แจ้งให้ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติม เพื่อชำระภาษีให้ครบถ้วนตามข้อมูลที่ปรากฏ แล้วยุติเรื่อง
2. หากผู้เสียภาษีไม่ยินยอมชำระภาษี ให้เสนอผู้บังคับบัญชาเพื่อขออนุมัติออกหมายเรียก และให้ทำการตรวจสอบเฉพาะประเด็นที่เกี่ยวกับข้อมูลนั้น ๆ โดยดำเนินการตามวิธีการตรวจสอบ และออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรในกรณีปกติ

### 2.1.6 กำหนดเวลาดำเนินการ

1. กรณีออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากร ให้ดำเนินการออกหมายเรียกให้เสร็จสิ้นภายใน 10 เดือน นับแต่วันครบกำหนดเวลาการยื่นแบบเสียภาษี และให้ทำการตรวจสอบให้แล้วเสร็จภายใน 6 เดือน นับแต่วันออกหมายเรียก

2. แบบขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล ให้ทำการตรวจสอบให้แล้วเสร็จภายใน 6 เดือน นับแต่วันที่ได้รับแบบขอคืนเงินภาษีเงินได้นิติบุคคล

3. คำขอหรือคำร้องกรณีแจ้งเลิกกิจการที่มีหลักฐานอยู่ก่อนแล้วว่าเสียภาษีไม่ถูกต้องครบถ้วน ให้ทำการตรวจสอบให้แล้วเสร็จภายใน 6 เดือน นับแต่วันครบกำหนดเวลาการยื่นแบบเสียภาษีของรอบระยะเวลาบัญชีที่แจ้งเลิกกิจการ หรือวันรับแจ้งเลิกกิจการ

### 2.1.7 การรายงาน

เพื่อให้การตรวจสอบภาษีอากรตามแนวทางปฏิบัติว่าด้วยการตรวจสอบภาษีอากรเป็นไปอย่างมีระบบ ให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องดำเนินการ ดังนี้

1. ให้สำนักงานภาษีสรรพากรพื้นที่ สำนักงานสรรพากรจังหวัด และสำนักงานสรรพากรจังหวัด (สาขา) จัดทำรายงานผลการตรวจสอบภาษีอากรเป็นรายเดือน และส่งถึงสำนักงานสรรพากรภาคโดยทาง E-Mail ภายในวันที่ 5 ของเดือนถัดไป

2. ให้สำนักงานสรรพากรภาคจัดทำรายงานผลการตรวจสอบภาษีอากรของสำนักงานภาษีสรรพากรพื้นที่ สำนักงานสรรพากรจังหวัด และสำนักงานสรรพากรจังหวัด (สาขา) ในท้องที่ความรับผิดชอบเป็นรายเดือนและส่งถึงสำนักมาตรฐานกรรมวิธีภาษีโดยทาง E-Mail ภายในวันที่ 10 ของเดือนที่ได้รับรายงาน

3. ให้สำนักมาตรฐานกรรมวิธีภาษีรวบรวมและประเมินผลการตรวจสอบภาษีอากรเป็นรายสำนักงานสรรพากรภาค และรายงานให้กรมสรรพากรทราบภายในวันที่ 15 ของเดือนที่ได้รับรายงาน

### 2.1.8 หน้าที่สำนักงานสรรพากรภาค

แต่งตั้งเจ้าหน้าที่ในส่วนการวางแผนและประเมินผล ติดตาม กำกับดูแลการปฏิบัติงานตรวจสอบภาษีอากรของสำนักงานภาษีสรรพากรพื้นที่ สำนักงานสรรพากรจังหวัด และสำนักงานสรรพากรจังหวัด (สาขา) ในท้องที่ความรับผิดชอบ เพื่อดูว่าการปฏิบัติงานตรวจสอบภาษีอากรของทีมกำกับดูแลเป็นไปด้วยความเหมาะสม และตามนโยบาย เป้าหมายของกรมสรรพากรหรือไม่ พร้อมทั้งให้เสนอแนะแนวทางในการแก้ไขปัญหาและอุปสรรคการปฏิบัติงานของทีมกำกับดูแล

## 2.1.9 การดำเนินการตรวจสอบภาษี

### 1. ขั้นตอนการตรวจสอบภาษี

#### การดำเนินการก่อนออกหมายเรียก

รวบรวมหลักฐาน ข้อมูลเพื่อทราบให้แน่ชัดว่า ผู้ใดมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการ หรือเสียภาษี สถานภาพของผู้เสียภาษีเป็นประเภทใด บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลหรือคณะบุคคล ซึ่ง อาจได้มาจากการวิเคราะห์แบบแสดงรายการที่ผู้เสียภาษียื่นไว้ หรือจากแหล่งอื่น หากมีข้อสงสัยควรมี การตรวจสอบสถานภาพอีกครั้งหนึ่งโดยการสอบถามการยื่นยันทางทะเบียน เพราะข้อมูลที่ได้อาจไม่ใช่ข้อมูลในปัจจุบัน ผู้เสียภาษีอาจย้ายภูมิลำเนาหรือย้ายสถานประกอบการ ทั้งนี้เพื่อจะได้ทราบข้อเท็จจริงที่ถูกต้องในการพิจารณาดำเนินการตรวจสอบว่าควรใช้วิธีใดจึงจะเกิดผลดีต่อราชการมากที่สุด

เมื่อตัดสินใจว่าจะตรวจสอบ โดยการออกหมายเรียกจะต้องขออนุมัติออกหมายเรียก ซึ่งมีขั้นตอน ดังนี้

- ก) ให้ใช้แบบอนุมัติออกหมายเรียกตามที่กรมสรรพากรกำหนด (ต.ส.2)
- ข) ให้ขออนุมัติออกหมายเรียกกับหัวหน้าส่วนราชการ สำหรับผู้เสียภาษีที่มีภูมิลำเนาอยู่ในเขตพื้นที่รับผิดชอบ โดยขออนุมัติต่อหัวหน้าส่วนราชการสำนักงานภาษีสรรพากรพื้นที่ หัวหน้าส่วนราชการสำนักงานสรรพากรจังหวัด หากเป็นการออกหมายเรียกพระบรมศานุวงศ์ ตั้งแต่พระองค์เจ้าขึ้นไป สมาชิกรัฐสภาข้าราชการตั้งแต่ระดับ 9 ขึ้นไป ให้ขออนุมัติจากอธิบดี
- ค) ให้ขออนุมัติทุกปีและทุกประเภทภาษีที่ไม่ยื่นรายการเสียภาษีตามกฎหมายหรือกรณีมีเหตุอันควรเชื่อว่า ยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่สมบูรณ์
- ง) ต้องระบุระยะเวลาที่ต้องการตรวจสอบให้ชัดเจน คือ
  - กรณีนิติบุคคล ระบุให้ชัดเจนว่า เป็นการตรวจสอบสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่เดือน ปี ไດ ถึง วัน เดือน ปี ไດ
  - กรณีบุคคลธรรมดา ระบุให้ชัดเจนว่า เป็นการตรวจสอบปีภาษีใด
 กรณีตรวจสอบเฉพาะภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะเพียงประเภทเดียว ให้ระบุ ชัดเจนว่า เป็นการตรวจสอบสำหรับเดือนภาษีปีใด
- จ) เมื่อได้รับอนุมัติแล้วให้ออกหมายเรียกให้แล้วเสร็จภายใน 15 วัน

## 2. การออกหมายเรียกและการส่งหมายเรียกหรือหนังสืออื่นตามประมวลรัษฎากร

ก) เมื่อได้รับอนุมัติให้ออกหมายเรียกต้องดำเนินการให้แล้วเสร็จภายใน 15 วัน นับวันที่ได้รับอนุมัติ และให้หน่วยตรวจสอบจัดทำทะเบียนคุมการออกหมายเรียกและบัตรทะเบียน การตรวจสอบรายตัว (ต.ส.4 และ ต.ส.5)

ข) การออกหมายเรียกในปีภาษีใดต้องไม่ซ้ำกับปีที่เคยออกหมายเรียกไปแล้ว เว้นแต่ กรณีมีหลักฐานหรือข้อมูลซึ่งไม่ซ้ำกับที่เคยตรวจสอบไปก่อนแล้วหรือกรณีมีเหตุอันสมควรอื่น ให้ขออนุมัติออกหมายเรียกตรวจสอบใหม่ได้เฉพาะราย

ค) กรณีออกหมายเรียกสำหรับปีภาษีหรือรอบระยะเวลาบัญชีที่พ้นกำหนดเวลา การออกหมายเรียกตามมาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากร ต้องขออนุมัติขยายเวลาการออกหมายเรียก ก่อน (ต.ส.3) เมื่อได้รับอนุมัติแล้วจึงดำเนินการออกหมายเรียก

ง) หมายเรียกฉบับเดียวควรถึงผู้รับคนเดียว ไม่ควรเรียกบุคคลหลายคนมา พร้อมกัน เนื่องจากอาจมีปัญหาคนหนึ่งมารับ อีกคนหนึ่งไม่มา จึงควรออกหมายเรียกคนละฉบับ นอกจากนั้นหมายเรียกไม่ควรมีเงื่อนไขให้ผู้อื่นมารับแทน

จ) ในหมายเรียกจะต้องมีข้อกฎหมายบัญญัติให้อำนาจในการออกหมายเรียก เป็นฐานรับรองไว้คือ อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 19, 23, 88/4, 91/21(5) และ 123 โดยเรียกมา เพื่อตรวจสอบได้สวน หรือเพื่อยืนยันข้อเท็จจริงประกอบการตรวจสอบ

ฉ) ในหมายเรียกให้มีข้อความระบุสิ่งดังนี้

กรณีผู้เสียภาษีเป็นคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือห้างหุ้นส่วนสามัญ นิติบุคคล ให้เรียกสำเนาทะเบียนบ้าน บัตรประจำตัวประชาชน บัตรประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของ บุคคล คณะบุคคล หรือของผู้จัดการหรือผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคน

กรณีเป็นห้างหุ้นส่วนจำกัดหรือบริษัทจำกัด ให้เรียกบัตรประจำตัวประชาชน และบัตรประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของหุ้นส่วนผู้จัดการ และหุ้นส่วนไม่จำกัดความรับผิดชอบหรือ กรรมการผู้จัดการ

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแจ้งเลิกกิจการและยังไม่เสร็จการชำระบัญชี ให้เรียกสำเนาทะเบียนบ้าน บัตรประจำตัวประชาชนและบัตรประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ชำระบัญชี หลักฐานทั้งหมดที่เรียกมาให้นำไปติดไว้กับสำนวนการตรวจสอบด้วย

ข) ต้องระบอรอบระยะเวลาบัญชีหรือปีภาษีในหมายเรียกให้ชัดเจน เช่นเดียวกับ การขออนุมัติออกหมายเรียก

ค) การออกหมายเรียกจะต้องกระทำภายในเวลา 2 ปี นับแต่วันที่ยื่นรายการ และหากมีกรณีปรากฏหลักฐานหรือมีเหตุสงสัยว่าผู้เสียภาษีมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร อธิบดีสามารถอนุมัติให้ขยายเวลาการออกหมายเรียกเกินกว่า 2 ปี แต่ต้องไม่เกิน 5 ปี นับแต่วันที่ไต่สวนรายการ (ม.19 แห่งประมวลรัษฎากร)

ง) การออกหมายเรียกต้องให้เวลาล่วงหน้าแก่ผู้เสียภาษี ไม่น้อยกว่า 7 วัน นับแต่วันส่งหมาย สำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล ซึ่งออกตามความใน มาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากร)

หากเป็นการออกหมายเรียกเฉพาะภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ ซึ่งออกตามความในมาตรา 88/4 และ มาตรา 91/21(5) ต้องให้เวลาล่วงหน้า ไม่น้อยกว่า 7 วัน นับแต่วันได้รับหมายเรียก

การนับระยะเวลาจะต้องนับในวันรุ่งขึ้น มิใช่ในวันแรกแห่งระยะเวลาตามมาตรา 193/3 วรรค 2 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

จ) การแก้ไขเอกสารหมายเรียก ผู้มีอำนาจออกหมายเรียกควรเซ็นชื่อกำกับด้วย

## 2.2 ทฤษฎีและแนวความคิดที่ใช้ในการศึกษา

การศึกษาเรื่องประสิทธิภาพการตรวจสอบแบบขยายฐานภาษีในเขตท้องที่จังหวัดเชียงใหม่ (สาขา) ได้อาศัยแนวความคิดเกี่ยวกับหลักภาษีอากรที่ดี แนวความคิดที่เกี่ยวกับการบริหารภาษีอากร แนวความคิดที่เกี่ยวกับการวัดผลการบริหาร ภาระภาษีตามกฎหมาย การจัดเก็บภาษีของประเทศไทย ทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับภาษีการจัดหารายได้และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องมาผสมผสานกับแนวความคิดที่เกี่ยวกับการบริหารภาษีอากรมาใช้เป็นหลักในการศึกษารั้งนี้

## 2.2.1 แนวความคิดในการศึกษา

### 1) แนวความคิดเกี่ยวกับหลักภาษีอากรที่ดี

อดัม สมิทท์ (Adam Smith, 1723-1790) นักทฤษฎีที่ได้รับการยอมรับจากนักทฤษฎีโดยทั่วไป ได้กล่าวถึงหลักของภาษีที่ดีไว้ในหนังสือ An Inquiry Into The Nature And Case Of The Nation (1776) และถูกใช้เป็นรากฐานของการศึกษาในสมัยต่อไป อดัม สมิทท์ ได้วางหลักเกณฑ์ที่ดีในการจัดเก็บภาษีไว้สี่ประการดังนี้

(1) หลักแห่งความสามารถที่จะจ่าย (Ability To Pay Principle) คือ ภาษีที่ดีควรจัดเก็บตามสัดส่วนความสามารถที่จะเสีย

(2) หลักแห่งความเสมอภาค (The Equity Principle) ถือเป็นภาษีที่จัดเก็บตามสัดส่วนความสามารถที่จะเสียภาษี

(3) หลักแห่งความแน่นอน (THE CERTAINTY PRINCIPLE) คือ ภาษีที่แต่ละคนจะจ่ายควรแน่นอนและไม่เป็นไปตามอำเภอใจ

(4) หลักแห่งความสะดวก (The Certainty Principle) คือ ภาษีควรเก็บในเวลาหรือในแบบที่ซึ่งเป็นความสะดวกแก่ผู้จ่ายให้มาก

นอกจากหลักภาษีที่ดี 4 ข้อ ตามแนวความคิดของ อดัม สมิทท์ข้างต้นแล้ว ในปัจจุบันได้มีผู้เห็นเพิ่มเติมว่า ภาษีที่ดีควรมีหลักความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ คือ ไม่มีสัดส่วนในการเข้าแทรกแซงกลไกของตลาด หลักการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ ภาษีอากรอาจใช้เป็นเครื่องมือในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ และส่งเสริมการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ ซึ่งเป็นเป้าหมายสำคัญอันหนึ่งของการบริหารประเทศ ในปัจจุบันหลักเกณฑ์ที่ดีในการจัดเก็บภาษีซึ่ง อดัม สมิทท์ ได้วางรากฐานไว้เมื่อประมาณสองร้อยกว่าปีมานั้น ได้มีการวิวัฒนาการขึ้นมาตามลำดับจนถึงปัจจุบัน ซึ่งหลักเกณฑ์ที่ดีในการจัดเก็บภาษีนั้นพอจะสรุปหลักที่สำคัญได้ดังนี้

4.1 หลักของความแน่นอน (Certainty)

4.2 หลักของการประหยัด (Low Compliance And Collection Costs)

4.3 หลักความเสมอภาค (Equity)

4.4 หลักของการยอมรับ (Acceptability)

4.5 หลักของการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability)

4.6 หลักของการทำรายได้ (Productivity)

4.7 หลักของการยืดหยุ่น (Flexibility)

#### 4.1 หลักของความแน่นอน

การบริหารการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพนั้น กฎหมายที่ใช้ในการเก็บภาษีทุกประเภทจะต้องมีความแน่นอนและเป็นที่ยึดเหนี่ยวแก่ผู้เสียภาษีทุกคน กล่าวคือภาษีทุกประเภทที่จะจัดเก็บนั้นจะต้องเป็นที่ยึดเหนี่ยวและมีความแน่นอนในเรื่องฐานภาษี อัตราภาษี ตลอดจนวันเวลาและวิธีการที่จัดเก็บภาษีนั้น

ความแน่นอนและความเข้มงวดเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวจะทำให้ผู้เสียภาษีมีความเข้าใจเกี่ยวกับภาษีที่ตนจะต้องเสีย และช่วยให้การบริหารการจัดเก็บง่ายขึ้น ถ้าหากการจัดเก็บบางประเภทขาดความแน่นอนหรือกำกวม (Arcbitrary) แล้วจะทำให้การจัดเก็บทำได้ลำบาก และอาจเป็นช่องทางก่อให้เกิดการทุจริตและก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี ตัวอย่างเช่น การเก็บภาษีทรัพย์สินหรือภาษีมรดกนั้น ในบางครั้งทรัพย์สินนั้นไม่มีราคาตลาด หรือประเมินมูลค่าของฐานได้ยาก จะต้องใช้ความรู้ ความสามารถและความซื่อสัตย์ของเจ้าพนักงานในการตีราคาทรัพย์สินนั้นเป็นสำคัญ ถ้าสมมติว่าเจ้าหน้าที่ขาดความรู้ ตีราคาทรัพย์สินนั้นต่ำเกินไปก็ทำให้รัฐเก็บภาษีได้น้อย แต่ถ้าตีราคาสูงเกินไปก็จะไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี ความไม่แน่นอนในการประเมินภาษีนี้อาจจะเป็นช่องทางทำให้เจ้าหน้าที่ร่วมมือกับผู้เสียภาษีทำการทุจริตได้ง่าย

นอกจากความแน่นอนในเรื่องที่กล่าวมานั้น ยังอาจจะใช้หลักความแน่นอนครอบคลุมเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีในเรื่องอื่นๆ ต่อไปอีก เช่น ความแน่นอนในด้านภาระภาษี (Certainty Of Incidence) ความแน่นอนของหนี้ภาษี (Certainty of Liability) ความแน่นอนในการทำรายได้ (Fiscal Marksmanship) และความแน่นอนในการลดเงินได้ของเอกชน

#### 4.2 หลักของการประหยัด

ระบบของการบริหารการจัดเก็บภาษีที่ดีนั้น ภาษีแต่ละประเภทที่จัดเก็บจะต้องเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด และเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีต่ำที่สุด ทั้งนี้เพราะว่าทั้งภาระข้อยุ่งยากในการเสียภาษีและค่าใช้จ่ายในการบริหารการจัดเก็บนั้น มิได้ก่ออะไรเพิ่มขึ้นแก่ผลผลิตประชาชาติ หากแต่เป็นการก่อให้เกิดการใช้ทรัพยากรของสังคมไปในทางที่สูญเปล่า

โดยหลักเกณฑ์แล้วรัฐบาลควรเก็บภาษีโดยทำให้รายได้ภาษีได้รับใกล้เคียงกับภาระภาษีที่ประชาชนต้องแบกรับให้มากที่สุด ซึ่งพอจะแสดงได้ดังนี้

$$\text{รายได้ของภาษี} = \text{ภาระของภาษี}$$

รายได้ภาษี (Tax Yield) ก็คือรายได้สุทธิที่รัฐบาลได้รับจากการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งก็จะเท่ากับภาษีที่ประชาชนเสียให้แก่รัฐบาลหักด้วยค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีนั่น ดังนั้นถ้ารัฐบาลเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บมาก ก็หมายความว่ารายได้ที่รัฐบาลจะนำไปใช้นั้นก็ย่อมจะน้อยลงตามส่วน

ภาระภาษี (Tax Burden) ก็คือภาระที่ผู้เสียภาษีจะต้องแบกรับเนื่องจากถูกรัฐบาลเก็บภาษี ซึ่งก็จะ ได้แก่ เงินค่าภาษีที่เสียไปและภาระข้อยุ่งยากต่างๆ ที่เกิดขึ้นจากการต้องเสียภาษี (Compliance Cost) เช่น การเสียเวลาค่าใช้จ่ายและข้อยุ่งยากต่างๆ ในการเสียภาษี และอาจรวมถึงตลอดจนถึงผลกระทบที่เกิดจากการเก็บภาษีนั่น ที่ทำให้ผู้เสียภาษีต้องเปลี่ยนแปลงการตัดสินใจเกี่ยวกับการประกอบพฤติกรรมทางเศรษฐกิจของตน และเป็นเหตุให้ผู้เสียภาษีนั่นได้รับความพอใจน้อยลงหรือมีสวัสดิการที่เลวลง ซึ่งเราเรียกว่า “ภาระส่วนเกิน” (Excess Burden)

จากที่ได้กล่าวมาแล้วจะสังเกตได้ว่า โดยปกติแล้วรายได้จากการเก็บภาษีของรัฐบาลมักจะต่ำกว่าภาระของผู้เสียภาษี เนื่องจากค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีและ ความยุ่งยากต่างๆ ที่ผู้เสียภาษีต้องแบกรับ ดังนั้นระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีที่ดีนั้นจะต้องพยายามลดค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บ และลดภาระข้อยุ่งยากของผู้เสียภาษีให้เหลือน้อยที่สุดเท่าที่จะน้อยได้

#### 4.3 หลักของความเสมอภาค

การจัดเก็บภาษีที่ดีนั้นจะต้องก่อให้เกิดความยุติธรรมหรือความเสมอภาคในหมู่ผู้เสียภาษีทุกคน การพิจารณาความเป็นธรรมนั้น หลักความยุติธรรมในการเก็บภาษีนั่นเป็นหัวใจสำคัญของระบบภาษีที่ดี การพิจารณาเกิดขึ้นจากการปฏิบัติการจัดเก็บภาษีนั่น

#### 4.4 หลักของการยอมรับ

การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรแต่ละประเภทจะทำได้ง่ายขึ้นถ้าหากประชาชนให้ความร่วมมือในการเสียภาษี อย่างไรก็ตามการที่ประชาชนจะยินดีให้ความร่วมมือในการเสียภาษีนั่นภาษีทุกชนิดที่จะจัดเก็บจากประชาชนจะต้องได้รับการยอมรับจากประชาชนส่วนใหญ่ด้วย



การที่ประชาชนจะให้การยอมรับมากขึ้นเพียงใดย่อมจะขึ้นอยู่กับความยุติธรรมในการเก็บภาษีของรัฐบาลเป็นสำคัญ กล่าวคือภาษีแต่ละชนิดที่จัดเก็บนั้นจะต้องให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีทุกคนก่อนที่จะออกกฎหมายเก็บภาษีแต่ละประเภทนั้น รัฐบาลจะต้องฟังความคิดเห็นจากประชาชน เปิดโอกาสให้มีการแสดงออกถึงการสนับสนุนหรือคัดค้านอย่างกว้างขวาง นอกจากนี้การที่จะทำให้ประชาชนยอมรับการเสียภาษีมากขึ้นแค่ไหนนั้น ก็ยังขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ระหว่างการเสียภาษีและประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากรัฐบาลอีกด้วย ถ้าหากรัฐบาลสามารถแสดงให้เห็นว่าเงินทุกบาททุกสตางค์ที่เก็บภาษีไปนั้น ในที่สุดก็กลับคืนเป็นผลประโยชน์ต่อผู้เสียภาษีเองในอนาคต ก็จะช่วยให้ประชาชนยอมรับการเสียภาษีมากและถ้าหากทำได้เช่นนั้นก็จะทำให้ความสำนึกในการเสียภาษี (Tax Consciousness) ของประชาชนมีมากขึ้น ซึ่งอาจจะทำให้ผู้เสียภาษีบางคนมีความรู้สึกในทำนองที่ว่า “When I pay taxes, I buy civilization”

#### 4.5 หลักของการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ

ในระบบภาษีที่ดีนั้นภาษีอากรทุกประเภทที่จะจัดเก็บจะต้องสามารถทำการบริหารจัดการจัดเก็บอย่างได้ผลในทางปฏิบัติ ภาษีบางอย่างแม้จะมีเหตุผลดีในทางทฤษฎี แต่ในทางปฏิบัติการจัดเก็บเป็นไปได้ยาก ภาษีนั้นจะถือเป็นภาษีที่ดีไม่ได้ ตัวอย่างเช่น ภาษีการค้าปลีก (Retail Sales Taxes) หรือภาษีการใช้จ่าย (Expenditure Taxes) นั้น เป็นภาษีที่ดีในทางทฤษฎีแต่สำหรับประเทศที่ด้อยพัฒนาหรือกำลังพัฒนานั้นจะไม่สามารถเก็บภาษีดังกล่าวอย่างได้ผลในทางปฏิบัติ ทั้งนี้เพราะขาดระบบการจดบันทึกและการตรวจสอบการเก็บภาษีที่ดีพอ ในกรณีเช่นนี้ภาษีดังกล่าวก็จะถือว่าเป็นภาษีที่ดีสำหรับประเทศนั้นไม่ได้

#### 4.6 หลักของการทำรายได้

ภาษีที่ดีสำหรับรัฐบาลนั้นควรเป็นภาษีที่สามารถทำรายได้ให้แก่รัฐบาลเป็นอย่างดี กล่าวคือเป็นภาษีที่มีฐานใหญ่ และฐานของภาษีขยายตัวได้รวดเร็วตามความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ ซึ่งจะทำให้รัฐบาลได้รับรายได้จากภาษีอากรนั้นได้มากโดยที่ไม่ต้องเพิ่มอัตราการจัดเก็บภาษีนั้น

#### 4.7 หลักของความยืดหยุ่น

ภาษีที่ดีนั้นควรที่จะเป็นภาษีที่มีความยืดหยุ่น สามารถปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจของประเทศ หรือการเปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีได้ง่าย ตัวอย่างเช่น การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในระบบก้าวหน้าในขณะที่เศรษฐกิจกำลังขยายตัวรายได้ของประชาชนจะเพิ่มขึ้น แต่อัตราภาษีที่จัดเก็บจะเพิ่มขึ้นเร็วกว่ารายได้ที่เพิ่มขึ้น ภาษีที่จะ

เก็บนั้นจะไปลดอัตราการเพิ่มขึ้นของรายได้ของประชาชน ซึ่งจะช่วยลดแรงกดดันของเงินเฟ้อได้มาก ในกรณีตรงกันข้ามในขณะที่เศรษฐกิจซบเซา รายได้ของประชาชนจะลดลง อัตราภาษีที่เก็บจะลดลงในอัตราที่เร็วกว่ารายได้ที่แสดง ซึ่งจะช่วยลดความเดือดร้อนของผู้เสียภาษี และช่วยกระตุ้นเพื่อลดความซบเซาของเศรษฐกิจได้บ้าง

เมื่อเราจะต้องเผชิญกับหลักการที่ขัดแย้งกันนี้ ปัญหาสำคัญที่สุดที่ผู้บริหารการจัดเก็บจะต้องขบคิดก็คือ ทำอย่างไรจึงจะเก็บภาษีโดยให้เกิดการขัดแย้งระหว่างหลักการต่างๆ ให้เหลือน้อยที่สุด หรือบางกรณีต้องเลือกจัดเก็บภาษีโดยเน้นหลักการที่สำคัญเป็นหลัก มีความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ คือไม่มีส่วนในการเข้าแทรกแซงกลไกการตลาด หลักการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ ภาษีอากรอาจใช้เป็นเครื่องมือในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ และส่งเสริมการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ ซึ่งเป็นเป้าหมายสำคัญอันหนึ่งของการบริหารประเทศ หลักการยอมรับได้ของสังคม (Acceptability) หากประชาชนให้ความร่วมมือในการเสียภาษีดีแล้ว การจัดเก็บจะง่ายขึ้น ภาษีจึงควรมีลักษณะที่เป็นที่ยอมรับของประชาชน หลักการบังคับใช้ได้ ภาษีที่นำมาใช้นั้นต้องสามารถบังคับจัดเก็บได้ หลักความยืดหยุ่นได้ ภาษีที่ดีต้องสามารถปรับแก้ไขให้เข้ากับสภาพการเปลี่ยนแปลงของเศรษฐกิจได้ตามความจำเป็น หลักการอำนวยความสะดวก ภาษีที่จัดเก็บต้องก่อให้เกิดรายได้แก่รัฐมากพอ มีฐานกว้างและขยายตัวตามภาวะเศรษฐกิจ

องค์ประกอบที่สำคัญอีกอันหนึ่งของระบบภาษีที่ดีก็คือการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพ ปัญหาประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีนี้นั้นจะขึ้นอยู่กับความร่วมมือของประชาชนในการเสียภาษี และขึ้นอยู่กับความซื่อสัตย์และความมีประสิทธิภาพในการทำงานของเจ้าหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรเป็นสำคัญโดยทั่วไป ระบบภาษีอากรหนึ่งๆ จะมีองค์ประกอบที่สำคัญอยู่ 3 ประการคือ นโยบายภาษีอากร กฎหมายภาษีอากรและการบริหารภาษีอากร ซึ่งองค์ประกอบทั้ง 3 ประการจะมีความเกี่ยวพันกันอย่างมาก กล่าวคือ ถ้าองค์ประกอบใดบกพร่องก็จะส่งผลกระทบต่อระบบภาษีอากรทั้งระบบอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ ถึงแม้ว่าฝ่ายบริหารจะมีนโยบายภาษีอากรที่ดีมาก รวมทั้งมีกฎหมายภาษีอากรที่สอดคล้องกันกับนโยบายเป็นอย่างดี แต่ถ้าการบริหารภาษีอากรไม่มีประสิทธิภาพ โอกาสที่จะบรรลุผลตามเป้าหมายของนโยบายที่ได้วางไว้คงเป็นไปได้ยาก ดังนั้น นโยบายภาษีอากรที่ดีหลายนโยบายอาจต้องระงับหรือยกเลิกไป อันสืบเนื่องมาจากเหตุผลของการขาดประสิทธิภาพในการบริหารภาษีอากรด้วยเหตุนี้ ถ้าการบริหารภาษีอากรมีประสิทธิภาพ ผลลัพธ์ที่จะเกิดขึ้นตามมาก็คือ ทางเลือกของนโยบายภาษีอากรที่จะเพิ่มขึ้น ซึ่งจะเอื้ออำนวยให้ระบบภาษีอากรและระบบเศรษฐกิจโดยรวมดีขึ้น หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ หากการบริหารภาษีอากรมีประสิทธิภาพ ย่อมทำให้รัฐจัดเก็บภาษีอากรได้เต็มเม็ดเต็มหน่วย และยังเป็นหลักประกันให้ประชาชนเสียภาษีอย่างเต็มใจอีกด้วย

อย่างไรก็ดี การที่จะมีระบบการตรวจสอบภาษีแบบขยายฐานภาษีที่มีประสิทธิภาพได้นั้นจำเป็นจะต้องมีหลักเกณฑ์การจัดเก็บที่ดีเป็นแนวทางในการจัดเก็บภาษีแต่ละประเภทด้วย ซึ่งในเรื่องนี้นักทฤษฎีเศรษฐศาสตร์ได้วางหลักเกณฑ์เกี่ยวกับวิธีการจัดเก็บภาษีที่ดีมาเป็นเวลาช้านาน เช่น ทฤษฎีภาษีอากรของ อาดัม สมิท (Adam Smith) ซึ่งในที่นี้จะกล่าวถึงเฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้อง 2 ประการ คือ

1. หลักเกณฑ์ที่ดีในการจัดเก็บภาษีของอาดัม สมิท
2. หลักเกณฑ์ที่ดีในการเก็บภาษีในปัจจุบัน

## 2) แนวความคิดที่เกี่ยวกับการวัดผลการบริหาร

ในการบริหารงานต้องมีการกำหนดเป้าหมายอย่างชัดเจนเพื่อให้องค์กรสามารถบริหารได้อย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งผู้บริหารและผู้ปฏิบัติต้องดำเนินการตามเป้าหมายที่กำหนด การวัดความสำเร็จของผลการดำเนินงานจึงเป็นสิ่งที่มีความสำคัญเพื่อเปรียบเทียบกับเป้าหมายกิจกรรมใดๆ ที่ไม่มีส่วนต่อความสำเร็จของ เป้าหมายควรได้รับการแก้ไขปรับปรุงซึ่งเรียกว่าการควบคุมด้วยการบริหาร ซึ่งประกอบด้วยขั้นตอนสำคัญ 3 ขั้นตอนคือ

1. การกำหนดมาตรการที่เหมาะสม และเป็นมาตรฐานที่สามารถใช้วัดได้
2. ต้องมีการวัดผลและเปรียบเทียบ และเป็นมาตรฐานที่สามารถใช้วัดได้

ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต้องมีการรวบรวม ดีความ และเปรียบเทียบกับมาตรฐานที่กำหนดไว้

3. การแก้ไข หลังการเปรียบเทียบกับมาตรฐานแล้วอาจต้องมีการแก้ไขวิธีการ ระเบียบวิธีปฏิบัติงาน หรืออาจมีการทบทวนแก้ไขมาตรฐาน ซึ่งหากพบว่า มาตรฐานที่ตั้งไว้ อาจเป็นสิ่งที่ไม่สามารถดำเนินการให้เป็นผลสำเร็จได้

### - ภาระภาษีตามกฎหมายกับภาระภาษีที่แท้จริง

ในการพิจารณาเกี่ยวกับเรื่องภาษีอากรนั้น ประเด็นสำคัญอันหนึ่งจะต้องคำนึงถึงก็คือ เมื่อรัฐบาลเก็บภาษีแล้วใครเป็นผู้แบกรับภาระภาษีที่แท้จริง ซึ่งจะพิจารณาได้โดยย่อ ดังนี้

#### 1. ภาระภาษีตามกฎหมาย (Statutory Incidence)

ภาระภาษีตามกฎหมาย หมายถึง ภาระของผู้ที่ต้องเสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนด กล่าวคือ รัฐเก็บภาษีจากใครก็ถือว่าผู้ที่เสียภาษีนั่นเป็นผู้รับภาระของภาษีตามกฎหมาย ในทางที่เป็นจริงนั้น ผู้ที่เสียภาษีอาจจะมิใช่เป็นผู้รับภาระของภาษีที่แท้จริงก็ได้ ทั้งนี้เนื่องจากผู้ที่เสียภาษีนั่นสามารถที่จะผลักภาระของภาษีที่เขาเสียทั้งหมดหรือบางส่วน ไปให้แก่ผู้อื่น

เช่น เมื่อรัฐบาลเก็บภาษีจากผู้ผลิตสินค้า ผู้ที่ทำการผลิตสินค้านั้นอาจจะผลกระทบของภาษีดังกล่าวทั้งหมดหรือบางส่วนไปข้างหน้าแก่ผู้ซื้อสินค้าของตน โดยบวกค่าภาษีเข้าไปในราคาสินค้านั้น ในทางตรงกันข้าม ผู้ผลิตนั้นอาจจะผลกระทบของภาษีทั้งหมดหรือบางส่วนไปข้างหลังแก่ผู้ขายปัจจัยการผลิตแก่ตน โดยการซื้อปัจจัยการผลิตให้ต่ำ เป็นต้น

หากผู้เสียภาษีไม่สามารถผลกระทบภาษีไปให้ใครเลยก็จะต้องเป็นผู้รับภาระภาษีเอง ปัญหาการผลกระทบภาษีนี้นั้นจะขึ้นอยู่กับลักษณะของความยืดหยุ่นของอุปสงค์และอุปทานที่มีต่อสินค้าหรือบริการนั้นเป็นสำคัญ

## 2. ภาระภาษีที่แท้จริง (Economic Incidence)

ผู้ที่แบกรับภาระภาษีที่แท้จริงก็คือ ผู้ที่ไม่สามารถผลกระทบภาษีนั้นไปให้แก่ผู้อื่นได้อีก ภาระภาษีที่จะต้องแบกรับนั้นจะเป็นภาระในทางเศรษฐกิจ ซึ่งจะมีผลไปลดเงินได้หรือผลประโยชน์ต่างๆ ที่เขาเคยมีอยู่ก่อนนั้น

โดยสรุปแล้วไม่ว่ารัฐบาลจะเก็บภาษีจากบริษัท ห้างร้าน หรือบุคคลใดก็ตาม ในที่สุดภาระของภาษีจะต้องตกแก่ประชาชน ซึ่งจะมีผลไปลดผลประโยชน์ในทางเศรษฐกิจของประชาชน สิ่งที่ทำเป็นอย่างยิ่งที่ควรจะต้องพิจารณากันก็คือ เมื่อรัฐบาลเก็บภาษีแต่ละประเภทนั้น ใครเป็นผู้แบกรับภาษีที่แท้จริงจากการเก็บภาษีดังกล่าวนั้น การที่เราสามารถรู้ว่าภาระของภาษีที่แท้จริงตกแก่ใครบ้าง และเป็นอัตราส่วนมากน้อยแค่ไหนนั้น จะเป็นประโยชน์อย่างสำคัญต่อการเลือกใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการดำเนินงาน หรือการกำหนดนโยบายเศรษฐกิจของรัฐบาล

### - การจัดเก็บภาษีของประเทศไทย

ในการบริหารราชการแผ่นดินของทุกประเทศ เครื่องมือที่สำคัญสำหรับการบริหารมากที่สุดก็คืองบประมาณแผ่นดิน งบประมาณจะประกอบไปด้วยรายรับและรายจ่าย ในส่วนของรายรับ แหล่งสำคัญที่เป็นที่มาของรายรับ คือรายได้จากการจัดเก็บภาษีอากร เพื่อรัฐจะได้นำไปใช้จ่ายในการบริหารและพัฒนาประเทศ อย่างไรก็ตามในการจัดเก็บภาษีอากร จำเป็นที่จะต้องมีองค์ประกอบหลายอย่างประกอบเข้าด้วยกัน ดังนี้

1. **ฐานภาษี (Tax Base)** คือสิ่งที่ถูกใช้เป็นฐานในการประเมินเก็บภาษีอากรแต่ละชนิดตามอัตราของภาษีที่ได้กำหนดไว้ สิ่งที่ถูกใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีอากรจะได้แก่ รายได้ ความมั่งคั่ง มูลค่าของสินค้าหรือบริการที่ทำการซื้อขายกัน หรือสิ่งอื่นๆ ที่กำหนดขึ้น โดยปกติแล้วสิ่งที่ใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีต่างๆ นั้นอาจจะแบ่งได้เป็น 4 ประเภทด้วยกัน คือ

### ฐานที่เกี่ยวกับรายได้ (Income Base)

ในปัจจุบันภาษีที่ทำการจัดเก็บจากฐานรายได้ได้นั้น ได้แก่ภาษีสองชนิดด้วยกัน โดยทั่วไปแล้วถือว่ารายได้ (Income) นั้นสามารถใช้เป็นเครื่องวัดถึงความสามารถในการเสียภาษี (Ability-To-Pay) ของแต่ละคนได้ดีที่สุด ทั้งนี้เพราะว่ารายได้ของแต่ละคนนั้นเป็นสิ่งที่แสดงถึงอำนาจการซื้อที่เขาได้รับในช่วงระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง ในทางปฏิบัติแล้วการจัดเก็บภาษีเงินได้นั้น จะต้องมีมาให้คำจำกัดความว่าอะไรคือรายได้และจะถูกจัดเก็บภาษีอย่างไร

1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Personal Income Tax) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะจัดเก็บจากรายได้ของประชาชนในช่วงระยะเวลาใดเวลาหนึ่งปัญหาสำคัญของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาคือ จะรู้ได้อย่างไรว่าประชาชนแต่ละคนมีเงินได้ปีละเท่าไรและทำอย่างไรจึงจะเก็บภาษีจากทุกคนอย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยและต้องกำหนดว่าอะไรคือเงินได้ที่จะต้องเสียภาษี

2) ภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporate Income Tax) ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีที่จัดเก็บจากกำไรหรือรายได้จากธุรกิจการค้าที่มีฐานะเป็นนิติบุคคล เช่น บริษัทจำกัด หรือ ห้างหุ้นส่วนจำกัด เป็นต้น ปัญหาสำคัญของภาษีนี้นี้คือ ทำอย่างไรจึงจะรู้ถึงกำไรหรือขาดทุนที่แท้จริงของธุรกิจการค้าที่เป็นนิติบุคคลแต่ละแห่ง

### ฐานการบริโภค (Consumption Base)

ฐานการบริโภคจะเป็นฐานการจัดเก็บภาษีจากการใช้จ่ายเพื่อการบริโภค หรือการซื้อขายแลกเปลี่ยนสินค้าและบริการต่างๆ การจัดเก็บภาษีจากการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคของประชาชนนั้น มีข้อสนับสนุนที่สำคัญหลายประการดังนี้

1. การบริโภคนั้นถือว่าเป็นการนำทรัพยากรของสังคมไปใช้ในส่วนตัว ดังนั้น ผู้ที่นำทรัพยากรของสังคมไปใช้ในส่วนตัวมากจึงควรจะต้องเสียภาษียิ่งมาก ส่วนผู้ที่ใช้จ่ายเพื่อการบริโภคน้อยจึงควรเสียภาษีน้อย การเก็บภาษีจากการบริโภคนั้นเป็นการส่งเสริมการทำงาน และการออมทรัพย์ของประชาชน แต่เป็นการลงโทษผู้ที่บริโภคมาก ภาษีดังกล่าวเป็นประโยชน์ต่อการส่งเสริมความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจของประเทศสำหรับประเทศที่มีการบริโภคนอกแต่มีการสะสมทุนภายในประเทศต่ำ

2. การเก็บภาษีจากการบริโภคก่อให้เกิดความเป็นกลางหรือความยุติธรรมระหว่างการบริโภคในปัจจุบันกับการบริโภคในอนาคตคือ จะเก็บจากการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคเท่านั้น ไม่ว่าจะเป็นการบริโภคในวันนี้หรือการบริโภคในอนาคต

ภาษีที่เก็บจากฐานของการบริโภค การซื้อขายสินค้า หรือการบริการต่าง ๆ นั้น เป็นรายได้แหล่งสำคัญที่สุดของรัฐบาล และมักจะเก็บได้ง่ายกว่าภาษีอื่นๆ ภาษีสำคัญที่เก็บจากฐานดังกล่าวนี้มีมากมาย เช่น

1) ภาษีการใช้จ่ายเพื่อการบริโภค (Expenditure Taxes) เป็นภาษีที่ประเมินการจัดเก็บการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคในช่วงระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง เช่น ในช่วงระยะเวลาหนึ่งปี เป็นต้น ลักษณะเป็นภาษีทางตรงอย่างหนึ่ง อย่างไรก็ตามภาษีดังกล่าวนั้นมีข้อยุ่งยากในทางปฏิบัติที่สำคัญคือ เราจะรู้ได้อย่างไรว่าผู้เสียภาษีแต่ละคนได้ทำการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคในปีหนึ่งเป็นจำนวนเท่าไรในปัจจุบัน ไม่มีประเทศใดใช้ภาษีนชนิดนี้ แต่ในอดีตประเทศอินเดียและประเทศศรีลังกาเคยนำภาษีนชนิดนี้ไปใช้ แต่ก็ประสบความล้มเหลวในทางปฏิบัติ

2) ภาษีการขาย (Sales Taxes) เป็นภาษีที่เก็บจากสินค้าหรือบริการที่ทำการซื้อขายเพื่อการบริโภคการจัดเก็บนั้นมีรูปแบบการจัดเก็บต่างๆ มากมาย เช่น อาจเก็บจากผู้ขายสินค้า บริการ หรืออาจเก็บจากผู้ซื้อสินค้า บริการ อาจจะมีการเก็บเพียงขั้นตอนเดียว (Single Stage Sale Taxed) หรืออาจทำการจัดเก็บหลายขั้นตอน (Multiple Stage Sale Taxes)

3) ภาษีสรรพสามิต (Excise Taxes) เป็นภาษีที่เก็บจากสินค้าหรือบริการเฉพาะอย่าง เป็นรูปแบบหนึ่งของภาษีการค้าหรือภาษีการขาย ภาษีสรรพสามิตที่จัดเก็บอยู่ในประเทศไทย เช่น เก็บจากสุรา ยาสูบ เครื่องดื่ม ปูนซีเมนต์ และน้ำมัน เป็นต้น

4) ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value - Added Taxes) เป็นภาษีการขายในรูปแบบหนึ่ง แต่จะทำการคำนวณการเก็บภาษีจากมูลค่าเพิ่มขึ้น (Value - Added) ของสินค้าที่ทำการผลิตในแต่ละช่วง

5) ภาษีสินค้านำเข้า (Imports Taxes) การจัดเก็บภาษีจากสินค้าที่ส่งเข้าจากต่างประเทศนั้น ก็อาจจัดอยู่ในหมวดหมู่ของภาษีที่เก็บจากฐานการใช้จ่ายเพื่อการบริโภค หรือการซื้อขายแลกเปลี่ยนสินค้าบริการ

### ฐานที่เกี่ยวกับความมั่งคั่ง (Wealth)

การวัดความสามารถในการเสียภาษีของประชาชน นอกจากจะวัดในรูปแบบของกระแส (Flows) ของรายได้และการใช้จ่ายแล้ว เรายังอาจจะวัดความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคลโดยดูจากรายได้หรือทรัพย์สินสมบัติที่เขาสะสมไว้ในรูปของทรัพย์สินต่างๆ การเก็บภาษีจากความมั่งคั่งหรือจากทรัพย์สินนั้นอาจจะถือว่าเป็นการเก็บภาษีจากรายได้หรือประโยชน์ที่เกิดจากทรัพย์สินนั้น (Capital-income) ทั้งนี้เพราะผู้ที่เป็นเจ้าของทรัพย์สินนั้นนอกจากจะได้รับ

ความพอใจหรือใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินนั้นแล้ว ผู้ที่เป็นเจ้าของทรัพย์สินดังกล่าวก็ยังสามารถใช้ทรัพย์สินนั้นเป็นเครื่องมือหารายได้ หรือสร้างอำนาจทางเศรษฐกิจได้อีกด้วย

### ฐานอื่นๆ

ภาษีอากรที่จัดเก็บกันอยู่ในปัจจุบันนี้ เกือบทั้งหมดจะจัดเก็บจากฐานรายได้การบริโภคและความมั่งคั่งตามที่ได้กล่าวมาแล้ว อย่างไรก็ตามก็อาจจะมีการเก็บภาษีบางอย่างที่ไม่เกี่ยวกับฐานทั้งสามประเภทข้างต้นนั้น ภาษีที่เก็บจากฐานอื่นๆ นั้นอาจจะเป็นการประกอบพฤติกรรมบางอย่างหรือจัดเก็บเพื่อไว้เป็นเครื่องมือเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์บางอย่าง ส่วนใหญ่แล้วจะมีได้มุ่งเพื่อรายได้เป็น

## 2. โครงสร้างอัตราภาษี

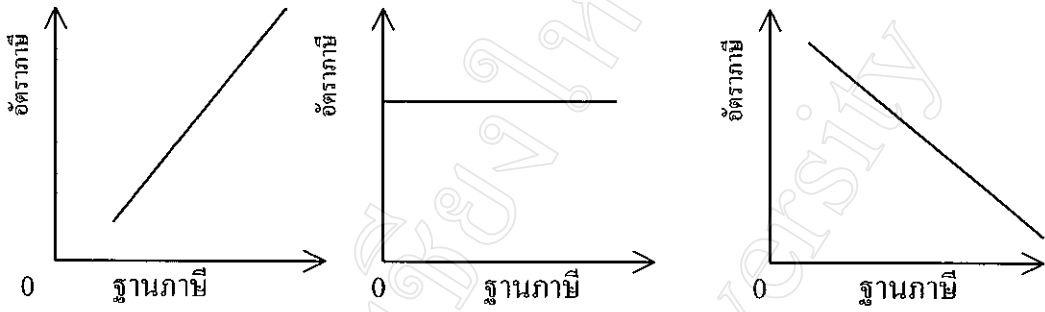
โดยปกติรายได้จากภาษีอากร (Tax Yield) แต่ละประเภทนั้นจะเท่ากับมูลค่าฐานของภาษีคูณด้วยอัตราภาษีที่จะจัดเก็บนั้น อย่างไรก็ตามในการเก็บภาษีอากรโดยทั่วไปนั้นมักจะต้องพิจารณาถึงหลักของความเป็นธรรมในการเสียภาษี กล่าวคือการเก็บภาษีโดยทั่วไปมักจะคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษี (Ability-to-Pay) ของผู้เสียภาษีแต่ละคน เช่น คนที่มีรายได้สูงหรือมีฐานะดีควรจะต้องเสียภาษีมากกว่าผู้ที่มีรายได้ต่ำหรือมีฐานะยากจน เป็นต้น

การพิจารณาถึงความเป็นธรรมในการเสียภาษีที่ได้กล่าวมานั้น อาจพิจารณาได้จากอัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีจากประชาชนแต่ละคนที่มีฐานะทางเศรษฐกิจที่แตกต่างกัน ซึ่งในเรื่องนี้อาจจะพิจารณาได้จากโครงสร้างของอัตราภาษี 3 แบบด้วยกันคือ

- (1) อัตราภาษีแบบก้าวหน้า (Progressive)
- (2) อัตราภาษีตามสัดส่วน (Proportional) และ
- (3) อัตราภาษีแบบถดถอย (Regressive)

การพิจารณาโครงสร้างอัตราภาษีแต่ละแบบนี้จะพิจารณาได้ 2 วิธีด้วยกันคือ พิจารณาโครงสร้างของอัตราภาษีโดยการเปรียบเทียบการเปลี่ยนแปลงของฐานภาษีกับอัตราภาษี และพิจารณาโครงสร้างของอัตราภาษีโดยเปรียบเทียบระหว่างอัตราภาษีโดยเฉลี่ยกับอัตราภาษีส่วนที่เพิ่ม

พิจารณาโครงสร้างของอัตราภาษีจากความสัมพันธ์ระหว่างฐานภาษีกับอัตราภาษี



ก. อัตราภาษีแบบก้าวหน้า

ข. อัตราภาษีตามสัดส่วน

ค. อัตราภาษีแบบถดถอย

โครงสร้างของอัตราภาษีเปรียบเทียบการเปลี่ยนแปลงของฐานภาษีกับอัตราภาษี จะศึกษาความสัมพันธ์ของการเปลี่ยนแปลงระหว่างฐานภาษี (Tax Base) กับอัตราภาษี (Tax Rate) ของภาษีแต่ละประเภทที่จัดเก็บ ซึ่งพอจะสรุปได้ดังนี้

1) อัตราภาษีแบบก้าวหน้า สำหรับโครงสร้างอัตราภาษีแบบก้าวหน้า นั้น อัตราภาษีที่จัดเก็บจะเพิ่มขึ้นเร็วกว่าภาษีที่เพิ่มขึ้น

2) อัตราภาษีตามสัดส่วน โครงสร้างของอัตราภาษีตามสัดส่วนนั้น อัตราภาษีที่จัดเก็บจะอยู่ที่เมื่อฐานของภาษีขยายใหญ่ขึ้น

3) อัตราภาษีแบบถดถอย โครงสร้างของอัตราภาษีแบบถดถอย หรือแบบถดถอยหลังนั้น จะมีลักษณะที่ว่าเมื่อฐานภาษีขยายใหญ่ขึ้น อัตราภาษีที่จัดเก็บนั้นจะลดลง

โครงสร้างของอัตราภาษีเปรียบเทียบระหว่างอัตราภาษีโดยเฉลี่ยกับอัตราภาษีส่วนที่เพิ่ม การดูลักษณะของโครงสร้างอัตราภาษีที่ดีที่สุดนั้นอาจจะดูได้จากการเปรียบเทียบระหว่างอัตราภาษีโดยเฉลี่ย (Average Tax Rate) กับอัตราภาษีที่ส่วนที่เพิ่ม (Marginal Tax Rate) สำหรับอัตราภาษีที่กล่าวมานี้ก็จะมีลักษณะดังนี้

$$\begin{aligned} \text{อัตราภาษีโดยเฉลี่ย} &= \frac{\text{หนี้ภาษีรวม}}{\text{ฐานภาษีรวม}} \\ \text{อัตราภาษีส่วนที่เพิ่ม} &= \frac{\text{หนี้ภาษีที่เพิ่ม}}{\text{ฐานภาษีที่เพิ่มขึ้น}} \end{aligned}$$



คำว่า “หนี้ภาษี” หมายถึง จำนวนเงินที่จะต้องเสียภาษี ส่วน “ฐานภาษี” รวมหมายถึง มูลค่ารวมของฐานที่ถูกใช้ในการประเมินภาษีชนิดนั้น โดยการใช้วิธีการเปรียบเทียบตามที่กล่าวมานั้น พอจะสรุปลักษณะของโครงสร้างอัตราภาษีแต่ละแบบได้ดังนี้

1. **อัตราภาษีแบบก้าวหน้า** โครงสร้างอัตราภาษีแบบก้าวหน้าจะมีลักษณะที่ว่าเมื่อฐานของภาษีขยายใหญ่ขึ้น อัตราภาษีส่วนที่เพิ่มจะมีค่าสูงกว่าอัตราภาษีโดยเฉลี่ย
2. **อัตราภาษีตามสัดส่วน** สำหรับอัตราภาษีตามสัดส่วนนั้นจะมีลักษณะที่ว่าเมื่อฐานของภาษีขยายใหญ่ขึ้น อัตราภาษีส่วนที่เพิ่มจะมีค่าเท่ากับอัตราภาษีโดยเฉลี่ย
3. **อัตราภาษีแบบถดถอย** โครงสร้างอัตราภาษีแบบถดถอยหลังหรือถดถอยนั้นจะมีลักษณะที่ว่าเมื่อฐานของภาษีขยายใหญ่ขึ้น ค่าของอัตราภาษีส่วนที่เพิ่มจะมีค่าน้อยกว่าอัตราภาษีโดยเฉลี่ย

ลักษณะของโครงสร้างอัตราภาษีทั้ง 3 แบบนี้อาจจะดูได้จากตัวอย่างในตารางที่ 1

ตัวอย่างโครงสร้างของอัตราภาษีแต่ละแบบ

โครงสร้างของอัตราภาษี	หนี้ภาษี	ฐานภาษี	อัตราเฉลี่ย	อัตราที่เพิ่ม
อัตราภาษีตามสัดส่วน	1,000	50,000	2	-
(proportional)	2,000	100,000	2	2
อัตราภาษีแบบก้าวหน้า	1,000	50,000	2	-
(progressive)	4,000	100,000	4	6
อัตราภาษีแบบถดถอย	1,000	50,000	2	-
(regressive)	1,500	100,000	1.5	1

#### การเลือกใช้อัตราภาษี

โครงสร้างของอัตราภาษีแต่ละแบบตามที่ได้กล่าวมาข้างต้น รัฐบาลอาจจะเลือกใช้กับการจัดเก็บภาษีแต่ละประเภทตามจุดมุ่งหมายของรัฐบาล ซึ่งจะพิจารณาได้จากตัวอย่างโดยย่อต่อไปนี้

1) **การสร้างความเป็นธรรม** หากรัฐบาลต้องการใช้ภาษีเป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้หรือสร้างความเป็นธรรมในสังคมแล้ว รัฐบาลก็ควรที่จะเลือกใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้าในการจัดเก็บภาษีอากรประเภทต่างๆ ซึ่งอัตราภาษีแบบก้าวหน้านั้นจะทำให้รัฐบาลสามารถเก็บภาษีได้ส่วนสัมพันธ์กับฐานะทางเศรษฐกิจของแต่ละคน เช่น คนที่มีรายได้สูงจะต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตราที่สูง ส่วนคนที่มีรายได้ต่ำควรเสียภาษีเงินได้ในอัตราที่ต่ำ เป็นต้น

2) **ความสะดวกในการประเมินภาษี** รัฐบาลต้องการใช้ความสะดวกในการประเมินการเก็บภาษีบางประเภท รัฐบาลอาจจะเลือกใช้อัตราภาษีตามสัดส่วนเพราะง่ายต่อการคำนวณการจัดเก็บภาษีนอกจากนี้การใช้อัตราภาษีตามสัดส่วนนั้นก็อาจจะเป็นการหลบเลี่ยงการเสียภาษีจากโครงสร้างของอัตราแบบก้าวหน้า เช่น ก่อนปี พ.ศ.2520 ประเทศไทยเก็บภาษีแบบก้าวหน้าก็ปรากฏว่ามีธุรกิจจำนวนไม่น้อยที่ใช้วิธีแตกออกเป็นหลายบริษัทเพื่อเสียภาษีกำไรในอัตราที่ต่ำ เป็นต้น

### วิธีการประเมินภาษี

รัฐบาลอาจจะเลือกใช้วิธีการประเมินภาษีในแบบที่แตกต่างกันในการจัดเก็บภาษี กล่าวคือ อาจจะมีการประเมินภาษีตามมูลค่าของฐานภาษี (Ad Valorem) หรืออาจจะมีการประเมินภาษีตามจำนวนหรือปริมาณของสิ่งที่ถูกเก็บภาษี (Specific) ซึ่งจะพิจารณาได้โดยย่อ ดังนี้

#### - การเก็บภาษีตามมูลค่าหรือราคา (Ad Valorem Tax)

การเก็บภาษีตามมูลค่าหรือราคานั้น จะทำการประเมินการจัดเก็บภาษีจากมูลค่าหรือราคาของสิ่งที่ถูกเก็บภาษี ซึ่งจะทำให้ภาษีที่รัฐบาลเก็บได้นั้นมีส่วนสัมพันธ์โดยตรงกับมูลค่าหรือราคาของสิ่งที่รัฐบาลเก็บภาษีช่วยให้ภาษีที่จัดเก็บนั้นมีความสอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลง เช่น ในขณะที่เศรษฐกิจกำลังเฟื่องฟู รายได้ของประชาชนจะเพิ่มขึ้น จะทำให้รัฐบาลเก็บภาษีเงินได้ได้มากขึ้นด้วย ในทางตรงกันข้ามเมื่อเศรษฐกิจไม่ดี รายได้ของประชาชนลดต่ำลง ภาษีที่รัฐบาลเก็บได้ก็จะลดลงด้วยเช่นกัน

อย่างไรก็ตาม การเก็บภาษีจากมูลค่าหรือราคาบางประเภทนั้น อาจจะมีข้อยุ่งยากในการประเมินมูลค่าฐานของภาษี เช่น การเก็บภาษีมรดกมักจะมีปัญหาในการที่ตีราคาทรัพย์สินในกองมรดกเสมอ โดยเฉพาะอย่างยิ่งทรัพย์สินที่ไม่มีราคาตลาด

- การเก็บภาษีตามปริมาณหรือจำนวน (Specific หรือ Unit Tax)

การเก็บภาษีบางประเภทจะเก็บตามปริมาณหรือจำนวนหรือน้ำหนักของสิ่งที่ถูกประเมินภาษี เช่น ภาษีรัฐูปการ (Poll Tax) หรือการเก็บภาษีศุลกากรหรือสำหรับสินค้าบางชนิด การเก็บภาษีดังกล่าวจะไม่คำนึงถึงราคาของสินค้าหรือรายได้ของผู้ที่เสียภาษี ในกรณีการเก็บภาษีรัฐูปการหรือภาษีขายโสดนั้น รัฐบาลจะเก็บภาษีตามจำนวนคนเป็นสำคัญ จะไม่คำนึงว่าผู้ที่ถูกเก็บภาษีนั้นจะมีรูปร่างลักษณะอย่างไร หรือมีฐานะทางเศรษฐกิจอย่างไร การเก็บภาษีตามจำนวนหรือปริมาณนั้นทำการประเมินภาษีได้ง่าย เพราะไม่มีข้อยุ่งยากในการตีราคามูลค่าของฐานภาษี ซึ่งในการเก็บภาษีจากสินค้านั้น ส่วนใหญ่จะเก็บจากสินค้าที่มีราคาน้อย หรือประเมินเก็บภาษีในแบบอื่นได้ยาก

อย่างไรก็ตามการจัดเก็บตามจำนวนหรือปริมาณนั้นมีข้อเสียที่สำคัญก็คือ รายได้ของภาษีที่รัฐบาลได้รับนั้นจะไม่ค่อยมีส่วนสัมพันธ์กับฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี หรือภาวะเศรษฐกิจของประเทศ

### 3) แนวความคิดที่เกี่ยวกับการบริหารภาษีอากร<sup>2</sup>

1. หน้าที่ความรับผิดชอบของผู้บริหารภาษีอากรคือ จัดเก็บภาษีตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ในกฎหมายภาษีอากร ดังนั้น ปรัชญาในการบริหารภาษีที่ควรจะเป็นก็คือ เพื่อให้มีการจัดเก็บภาษีที่สอดคล้องกับบทบัญญัติและเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีอากรให้มากที่สุด

โดยต้องจัดเก็บภาษีให้เป็นไปอย่างทั่วถึง (Equally) เป็นธรรม (Fairly) และ สม่ำเสมอ (Uniformly) ให้มากที่สุด

2. ในการบริการภาษีควรมีเป้าหมายสำคัญ 2 ด้านคือ

- 1) การพยายามยกระดับความสมัครใจในการเสียภาษี (Voluntary Compliance) ของประชาชน โดยทั่วไป และ
- 2) พยายามเพิ่มพูนประสิทธิภาพในการบริหารงานภายในองค์การที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษี

<sup>2</sup> สุรใจ ศิริनुพงศ์, ปรัชญาและทิศทางการบริหารภาษีของกรมสรรพากร, สรรพากรสาส์น (พ.ย.-ธ.ค. 2538: