

## บทที่ 2

### แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

ในการศึกษา ถึงการประเมินประสิทธิภาพของระบบการกำกับดูแลผู้เสียภาษีอย่างใกล้ชิดเป็นรายสถานประกอบการและให้เป็นปัจจุบันในท้องที่ สำนักงานสรรพากรพื้นที่เชียงใหม่ 2 นี้ ผู้ศึกษาได้นำเสนอทฤษฎีและแนวความคิดเพื่อเป็นกรอบในการศึกษา ได้แก่

#### 2.1 แนวความคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวกับการบริหารภาษีอากร โดยเสนอเป็นหัวข้อดังนี้

##### 2.1.1 ความหมายและวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากร

###### (1) การเก็บภาษีเพื่อควบคุมหรือส่งเสริมพฤติกรรมทางเศรษฐกิจ

รัฐบาลสามารถใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการควบคุมการบริโภคการผลิต หรือวิธีการดำเนินการธุรกิจบางชนิด เพื่อมิให้เกิดผลเสียต่อเศรษฐกิจโดยรวมได้ เช่น เมื่อรัฐบาลต้องการให้ประชาชนลดการบริโภคสินค้าฟุ่มเฟือยหรือสินค้าที่มีผลเสียต่อสุขภาพหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน รัฐบาลก็อาจใช้วิธีเก็บภาษีในอัตราสูงเพื่อให้สินค้านั้นมีราคาแพง ประชาชนจะได้ลดการบริโภคลงหรือหากรัฐบาลเห็นควรลดการผลิตสินค้าบางชนิดลง รัฐบาลก็อาจใช้วิธีเก็บภาษีสินค้าชนิดนั้น ๆ ในอัตราสูง ราคาสินค้าก็จะสูงขึ้น การซื้อสินค้าก็จะลดน้อยลง ทำให้ผู้ผลิตลดการผลิตลงไปได้

นอกจากนี้การเก็บภาษียังอาจใช้เพื่อส่งเสริมการบริโภค การผลิต หรือวิธีดำเนินการธุรกิจบางชนิดได้ เช่น การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรแก่ผู้ได้รับส่งเสริมการลงทุน เพื่อเป็นการกระตุ้นให้มีการลงทุนมากขึ้นหรือการขึ้นอากรขาเข้าเพื่อคุ้มครองอุตสาหกรรมบางประเภทในประเทศ หรือการคืนหรือชดเชยค่าภาษีอากรสำหรับสินค้าส่งออกเพื่อกระตุ้นให้มีการส่งออกมากขึ้น เป็นต้น

###### (2) การเก็บภาษีเพื่อการกระจายรายได้และทรัพย์สินให้เป็นธรรม

รัฐบาลควรจะต้องกระจายรายได้และทรัพย์สินในสังคมให้เป็นธรรมเพื่อให้ประชาชนมีรายได้และทรัพย์สินไม่แตกต่างกัน ความเหลื่อมล้ำค่าสูงจะไม่เกิดขึ้น ซึ่งในการนี้ รัฐบาลอาจใช้มาตรการทางภาษีในอัตราสูง หรือผู้ใดมีทรัพย์สินมากก็เก็บภาษีจากผู้นั้นในอัตราสูงหรือสินค้าใดเป็นของฟุ่มเฟือยไม่จำเป็นก็เก็บภาษีในอัตราสูง เป็นต้น การเก็บภาษีมรดกก็เป็นมาตรการหนึ่งที่จะทำให้การกระจายรายได้ และทรัพย์สินเป็นไปอย่างเป็นธรรมได้ เพราะการได้รับ

มรดกทำให้ได้เปรียบกว่าบุคคลอื่นที่ไม่ได้รับมรดก ก่อให้เกิดความไม่เท่าเทียมกันในทางเศรษฐกิจและสังคม เมื่อมีการเก็บภาษีมรดกก็ทำให้ความได้เปรียบนั้นน้อยลง ช่วยให้เกิดความเท่าเทียมกันในทางเศรษฐกิจและสังคมได้ แต่ประมวลรัษฎากรของไทยเราปัจจุบันก็มีบทบัญญัติยกเว้นไม่ให้จ่ายเงินได้ที่ได้รับจากการรับมรดกมารวมเป็นรายได้เพื่อเสียภาษี (มาตรา 42(10)) และเมื่อมีการจำหน่ายมรดกซึ่งเป็นสังหาริมทรัพย์ออกไป ก็ไม่ต้องนำเงินได้นั้นมารวมเสียภาษี เว้นแต่เป็นสังหาริมทรัพย์ชนิดพิเศษ จึงนับได้ว่าบทบัญญัติดังกล่าวไม่ส่งเสริมการกระจายรายได้และทรัพย์สินให้เป็นธรรม

### (3) การเก็บภาษีเพื่อรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ

รัฐบาลมีหน้าที่รักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ คือ ทำให้การจ้างของประเทศอยู่ในอัตราที่สูง รักษาระดับสินค้าทั่วไปให้อยู่ในระดับค่อนข้างคงที่คือ ไม่ให้เกิดภาวะเงินเฟ้อ และเงินฝืดและรักษาดุลการชำระเงินให้มีเสถียรภาพ เพราะหากดุลการชำระเงินขาดดุลมาก ๆ จะมีผลทำให้ดุลการชำระเงินขาดดุลมาก ถ้าดุลการชำระเงินขาดดุลมาก ๆ เงินทุนสำรองระหว่างประเทศจะลดลงและค่าของเงินบาทจะอ่อนตัวลง ทำให้เงินบาทแลกเปลี่ยนตราต่างประเทศได้น้อยลง

การรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจนี้ รัฐบาลอาจใช้มาตรการทางภาษีอากรเป็นเครื่องมือได้ เช่น หากเกิดภาวะเงินเฟ้อ เพราะมีอุปสงค์รวมมากกว่าอุปทานรวม เนื่องจากประชาชนมีอำนาจซื้อมาก รัฐบาลก็อาจลดอุปสงค์รวมได้โดยการเก็บภาษีเงินได้ให้มากขึ้น การเก็บภาษีเป็นการดึงอำนาจซื้อจากประชาชนเข้ามาเก็บไว้ในมือของรัฐบาล เมื่อประชาชนมีรายได้ลดลงเพราะต้องเสียภาษีสูง ก็จะลดการบริโภคลง ทำให้อุปสงค์รวมลดลง เป็นผลให้ลดแรงกดดันของเงินเฟ้อได้ หรือในเวลาที่ดุลการชำระเงินขาดดุลมาก เงินทุนสำรองระหว่างประเทศลดลงจนน่าเป็นห่วง รัฐบาลก็อาจขึ้นอัตราภาษีศุลกากรสำหรับสินค้านำเข้าเพื่อให้สินค้านำเข้ามีราคาสูง เป็นการลดการบริโภคที่ต้องสั่งเข้ามาจากต่างประเทศ วิธีนี้จะทำให้ความจำเป็นต้องใช้เงินตราต่างประเทศลดลง และเงินไม่ไหลออกนอกประเทศมากเกินไป เป็นการลดปัญหาการขาดดุลการชำระเงินได้ ส่วนเครื่องมือทางภาษีทางตรงนั้น รัฐบาลก็อาจทำได้โดยการยกเว้นภาษีเงินได้ที่เก็บจากดอกเบี้ยเงินกู้ที่เป็นเงินตราต่างประเทศซึ่งจะทำให้ผู้กู้ได้รับผลตอบแทนสุทธิสูงขึ้นและค่าใช้จ่ายสุทธิของผู้กู้ลดลง ทำให้มีการกู้เงินตราต่างประเทศเข้ามามาก เป็นการผ่อนคลายภาวะความตึงเครียดทางด้านทุนสำรองระหว่างประเทศอันเกิดจากการขาดดุลการชำระเงินลงไปได้ เศรษฐกิจก็จะมีเสถียรภาพขึ้น

### 2.1.2 โครงสร้างของภาษีอากร

ในการศึกษาโครงสร้างของกฎหมายภาษีอากรทุกประเภทจะมีโครงสร้างที่เหมือนกัน คือ

(1) ผู้เสียภาษี ซึ่งจะเป็นการกำหนดว่าผู้ใดบ้างเป็นผู้มีหน้าที่ตามกฎหมาย ในการเสียภาษีอากร ซึ่งการกำหนดดังกล่าวนี้ อาจกำหนดจากเพศ ตัวอย่างเช่น พระราชบัญญัติเงิน รัชชูปการ พ.ศ. 2468 ซึ่งจัดเก็บภาษีเฉพาะผู้ชายเท่านั้น ดังนั้น ผู้หญิงจึงไม่ต้องเสียภาษีรัชชูปการ หรืออาจกำหนดจากสัญชาติ หรือฐานะของบุคคลตามกฎหมาย หรือกำหนดตามถิ่นที่อยู่หรือ ภูมิลำเนาก็ได้ แล้วแต่ความเหมาะสมในการกำหนดตัวผู้เสียภาษีของแต่ละประเทศ

(2) ฐานภาษีเป็นส่วนที่กำหนดเพื่อให้ทราบว่าภาษีที่เก็บอยู่นั้นเก็บจากอะไร ฐาน ภาษีนี้ในความหมายทั่วไปหรือความหมายอย่างกว้าง หมายถึง สิ่งที่เป็นมูลเหตุให้บุคคลต้องเสีย ภาษี เช่น ภาษีเงินได้ ฐานภาษีได้แก่เงินได้ เพราะเก็บจากเงินได้ของบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษี สรรพสามิต ฐานภาษีได้แก่สินค้าและบริการ เพราะเก็บจากสินค้าหรือบริการที่ขาย ภาษีโรงเรือน และที่ดิน ฐานภาษีได้แก่ โรงเรือนและที่ดิน เพราะเก็บจากโรงเรือนและที่ดินที่บุคคลเป็นเจ้าของ ภาษีบำรุงท้องที่ ฐานภาษีได้แก่ที่ดิน เพราะเก็บจากที่ดินที่บุคคลเป็นเจ้าของ ส่วนฐานภาษีในความ หมายอย่างแคบหรือความหมายตามกฎหมายนั้น หมายถึง สิ่งรองรับอัตราภาษี กล่าวคือ ฐานภาษีที่ จะนำไปคำนวณกับอัตราภาษีได้นั้นจะต้องเป็นฐานที่ได้รับการปรุงแต่งแล้ว เช่น ภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดา เงินได้พึงประเมินที่ผู้เสียภาษีได้รับยังนำไปคำนวณกับอัตราภาษีไม่ได้ จะต้องหักค่าใช้จ่าย และลดหย่อนออกก่อน เหลือเท่าใดเป็นเงินได้สุทธิจึงจะนำไปคำนวณกับอัตราภาษีที่กำหนดไว้ เงินได้ สุทธิจึงเป็นฐานภาษีในความหมายอย่างแคบของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ส่วนเงินได้พึงประเมินเป็น ฐานภาษีในความหมายอย่างกว้าง หรือในกรณีของภาษีเงินได้นิติบุคคล เงินหรือรายได้ (Gross Income) ที่ผู้เสียภาษีได้รับ ยังนำไปคำนวณกับอัตราภาษีไม่ได้จะต้องหักค่าใช้จ่ายที่หักได้ตาม กฎหมายออกก่อน เหลือเท่าใดเป็นกำไรสุทธิ จึงจะนำไปคำนวณกับอัตราภาษีที่กำหนดไว้กำไร สุทธิจึงเป็นฐานภาษีในความหมายอย่างแคบของภาษีเงินได้นิติบุคคล ส่วนเงินได้หรือรายได้เป็น ฐานภาษีในความหมายอย่างกว้าง สำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเนื่องจากเป็นภาษีที่เก็บจากยอดขายรับ ก่อนหักรายได้ (Gross Receipt) ฐานภาษีในความหมายอย่างกว้างและแคบจึงเป็นอย่างเดียวกัน

(3) อัตราภาษี เป็นการกำหนดเพื่อให้ทราบว่าภาษีที่จัดเก็บอยู่นั้นเก็บอยู่ในอัตรา เท่าใด ซึ่งอาจเป็นอัตราก้าวหน้า(Progressive Rate)หรืออัตราถดถอย(Regressive Rate)ก็ได้

(4) วิธีเสียภาษี เป็นการกำหนดเพื่อให้ทราบว่าภาษีในแต่ละประเภทที่จัดเก็บอยู่ นั้นมีวิธีการเสียอย่างไร อาจกำหนดให้เสียโดยวิธีประเมินตนเอง (Self-Assessment) วิธีประเมิน โดย

เจ้าพนักงาน (Authoritative Assessment) วิชัหักภาษี ณ ที่จ่าย (Withholding Tax หรือ Deduction at source) ก็ได้

(5) วิชัหาข้อยุติในปัญหาภาษีที่เกิดขึ้น เป็นการกำหนดเพื่อให้ทราบว่ามีปัญหาภาษีที่เกิดขึ้นแล้วจะมีวิธีในการยุติปัญหาอย่างไร เช่น กรณีที่เจ้าพนักงานได้ทำการตรวจสอบและประเมินภาษีเพิ่มเติมจากการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีของผู้เสียภาษี ปัญหาว่าผู้ใดเป็นฝ่ายที่ต้อง ในกรณีของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะนั้น ตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีที่ได้รับแจ้งการประเมินจากเจ้าพนักงาน และไม่เห็นด้วยกับการประเมินดังกล่าวมีสิทธิยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้มีการวินิจฉัยแล้ว หากผู้อุทธรณ์ยังไม่พอใจกับคำวินิจฉัยก็มีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรโดยยื่นฟ้องภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัย เมื่อศาลภาษีอากรมีคำพิพากษาแล้วหากผู้เสียภาษีไม่พอใจก็มีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาลฎีกาได้ภายในกำหนด 1 เดือน นับแต่วันอ่านคำพิพากษา เว้นแต่กรณีต้องห้ามตามฎีกา

(6) การบังคับให้เป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร เป็นส่วนที่กำหนดเพื่อให้ทราบถึงสภาพบังคับ (Sanction) หรือ โทษของการฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร เช่น กำหนดความผิดและโทษของการหลีกเลี่ยงภาษีอากร เรียกเบี้ยปรับเงินเพิ่มในกรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการ และชำระภาษีหรือยื่นและชำระแล้วแต่ไม่ถูกต้อง

### 2.1.3 ลักษณะภาษีอากรที่ดี

ในการจัดเก็บภาษีอากรนั้นรัฐต้องคำนึงถึงลักษณะของภาษีอากรว่าจะมีความเป็นธรรมเหมาะสมและก่อให้เกิดประโยชน์ทั้งฝ่ายรัฐบาลการจัดเก็บและฝ่ายผู้เสียภาษีอากรให้มากที่สุด จากการศึกษาพบว่าลักษณะของภาษีอากรที่ดีนั้นต้องประกอบด้วย

(1) หลักความยุติธรรมหรือหลักความเป็นธรรม (Equity) ซึ่งสามารถแสดงออกให้เห็นโดยการที่รัฐได้แบ่งภาระภาษีให้กับประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีอย่างเป็นธรรม หลักการดังกล่าวเป็นหัวใจของระบบภาษีอากรที่ดี ถ้าหากระบบภาษีอากรมีความเป็นยุติธรรมหรือเป็นธรรมแล้วก็จะนำไปสู่ความยินยอมเสียภาษีโดยสมัครใจของผู้เสียภาษี อาดัม สมิท (Adam Smith) ได้สนับสนุนให้ใช้อัตราภาษีแบบคงที่เป็นเรื่องกำหนดความสามารถและไม่สนับสนุนให้มีการยกเว้นหรือให้สิทธิพิเศษแก่บุคคลหนึ่งบุคคลใด ทั้งนี้ก็เพื่อต้องการเปิดโอกาสให้บุคคลทุกคนมีโอกาสเท่าเทียมกันในการเลือกประกอบอาชีพได้โดยเสรี จากหลักความยุติธรรมดังกล่าวนี้ถือได้ว่าเป็นการสนับสนุนลัทธิเศรษฐกิจเสรีนิยมอย่างหนึ่ง โดยให้มีการแทรกแซงของรัฐบาลน้อยที่สุด

(2) หลักความแน่นอน (Certainty) คือจะต้องมีการกำหนดภาวะภาษีอากรให้ประชาชนทราบล่วงหน้าที่จะต้องเสียภาษีเป็นจำนวนเท่าใด จะต้องเสียเมื่อใด และจะต้องเสียด้วยวิธีใด หรือภาษีอากรที่เรียกเก็บนั้นต้องมีความชัดเจนในแง่ของบุคคลผู้ที่ต้องเสียภาษี อัตราภาษี กำหนดเวลาในการเสียภาษี และในเงื่อนไขอื่น ๆ ด้วย

(3) หลักความเป็นกลาง (Neutrality) หมายถึง ระบบภาษีอากรที่มีโครงสร้างเป็นกลางในทางเศรษฐกิจมากที่สุด ไม่เปลี่ยนแปลง หรือกระทบกระเทือนรูปแบบการบริโภคหรือการออม การแข่งขันผลิตสินค้าและบริการของผู้ผลิตตลอดจนการทำงานของกลไกตลาด ทั้งนี้เพื่อให้กลไกตลาดสามารถทำหน้าที่ในการจัดสรรทรัพยากรไปใช้อย่างมีประสิทธิภาพ

(4) หลักอำนาจรายได้ (Productivity) หมายถึง ภาษีอากรที่ดีจะต้องเป็นภาษีที่สามารถทำรายได้สูงให้กับรัฐบาล จึงควรประกอบด้วยภาษีอากรน้อยประเภทแต่ภาษีอากรแต่ละประเภทต้องสามารถทำรายได้ให้กับรัฐบาลสูงในสถานการณ์ทางเศรษฐกิจทุกรูปแบบ โดยมีลักษณะสำคัญ 2 ประการคือ

ประการแรก จะต้องเป็นภาษีอากรที่มีฐานกว้าง กล่าวคือจะต้องครอบคลุมจำนวนผู้เสียภาษีอากรจำนวนมากและขณะเดียวกันฐานภาษีที่ใช้เรียกเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีอากรแต่ละรายจะต้องมีขนาดใหญ่ด้วย ภาษีอากรที่มีฐานกว้างเช่นนี้จะทำรายได้ให้กับประเทศได้สูงโดยไม่จำเป็นต้องใช้อัตราภาษีที่สูงเท่าใดนัก ตัวอย่างเช่น ภาษีเงินได้ เป็นต้น

ประการที่สอง อัตราภาษีที่ใช้หากเป็นอัตราภาษีลักษณะก้าวหน้า เมื่อฐานภาษีขนาดใหญ่ขึ้นจะทำให้รัฐบาลได้รับรายได้ภาษีอากรมากขึ้นในสัดส่วนที่สูงกว่าการขยายตัวของฐานภาษี

ปัจจุบันภาษีที่น่าจะอำนาจรายได้ให้กับรัฐบาลไทยได้มากแต่ยังไม่มีการบังคับใช้คือ ภาษีมรดก เป็นต้น ซึ่งเป็นภาษีที่เป็นฐานกว้างและเป็นภาษีที่จะสร้างรายได้ให้กับรัฐบาลได้อย่างสม่ำเสมอและตลอดไป

(5) หลักความยืดหยุ่น (Flexibility/Elastic) หมายถึง ภาษีอากรที่ดีควรจะเป็นเครื่องมือในการช่วยบรรลุลวัตถุประสงค์ในการรักษาเสถียรภาพในทางเศรษฐกิจด้วย คือสามารถปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงในทางเศรษฐกิจได้เป็นอย่างดีและเหมาะสม ซึ่งโดยทั่วไปจะเป็นโครงสร้างที่มีอัตราภาษีแบบก้าวหน้า เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เป็นต้น

(6) หลักประสิทธิภาพในการบริหาร (Administrative Efficiency) หมายถึง ภาษีอากรที่ดีต้องทำให้รัฐสามารถบริหารจัดการเก็บได้อย่างมีประสิทธิภาพเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บ (Collection cost) น้อยที่สุด ซึ่งค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บนี้นับว่าเป็นความสูญเปล่าในทางเศรษฐกิจ

ทั้งนี้เพราะการจัดเก็บภาษีเป็นเพียงการโอนทรัพยากรจากภาคเอกชนมาสู่ภาครัฐบาลโดยมิได้ก่อให้เกิดรายได้หรือผลผลิตของประเทศแต่อย่างใด

อดัม สมิท (ADAM SMITH, 1723-1790) ได้กล่าวถึงหลักของภาษีที่ดีไว้ว่า ภาษีที่ดีควรจัดเก็บตามสัดส่วนความสามารถที่จะเสีย เรียกว่า หลักแห่งความสามารถที่จะจ่าย (Ability to Pay Principle) หรือ หลักแห่งความเสมอภาค (The Equity Principle) ภาษีที่แต่ละคนจะจ่ายควรแน่นอนและไม่เป็นไปตามอำเภอใจเรียกว่า หลักแห่งความแน่นอน (The Certainty Principle) ภาษีควรเก็บในเวลาหรือในแบบที่ซึ่งเป็นความสะดวกแก่ผู้จ่ายให้มากที่สุด เรียกว่า หลักแห่งความสะดวก (The Economy Principle)

นอกจากหลักภาษีที่ดี 4 ข้อ ตามแนวความคิดของ อดัม สมิท ในปัจจุบันได้ผู้มีความเห็นเพิ่มเติมว่า ภาษีที่ดีควรมีหลักความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ คือไม่มีส่วนในการเข้าแทรกแซงกลไกการตลาด หลักการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ ภาษีอากรอาจใช้เป็นเครื่องมือในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ และส่งเสริมการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ ซึ่งเป็นเป้าหมายสำคัญอันหนึ่งของการบริหารประเทศ หลักการยอมรับได้ของสังคม หากประชาชนให้ความร่วมมือในการเสียภาษีดีแล้ว การจัดเก็บจะง่ายขึ้น ภาษีจึงควรมีลักษณะที่เป็นที่ยอมรับของประชาชน หลักการบังคับใช้ได้ ภาษีที่นำมาใช้นั้นต้องสามารถบังคับจัดเก็บได้ หลักความยืดหยุ่นได้ ภาษีที่ดีต้องสามารถปรับแก้ไขให้เข้ากับสภาพการเปลี่ยนแปลงของเศรษฐกิจได้ตามความจำเป็น หลักการอำนวยความสะดวก ภาษีที่จัดเก็บต้องก่อให้เกิดรายได้แก่รัฐมากพอ มีฐานกว้างและขยายตัวตามภาวะเศรษฐกิจ

### 2.1.4 แนวความคิดที่เกี่ยวกับการบริหารภาษีอากร<sup>3</sup>

1. หน้าที่ความรับผิดชอบของผู้บริหารภาษีอากรคือ จัดเก็บภาษีตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ในกฎหมายภาษีอากร ดังนั้น ปรัชญาในการบริหารภาษีที่ควรจะเป็นก็คือ เพื่อให้ มีการจัดเก็บภาษีที่สอดคล้องกับบทบัญญัติและเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีอากรให้มากที่สุด โดยต้องจัดเก็บภาษีให้เป็นไปอย่างทั่วถึง (Equally) เป็นธรรม (Fairly) และ สม่ำเสมอ (Uniformly) ให้มากที่สุด

2. ในการบริการภาษีควรมีเป้าหมายสำคัญ 2 ด้านคือการพยายามยกระดับความสมัครใจในการเสียภาษีของประชาชนโดยทั่วไป และพยายามเพิ่มพูนประสิทธิภาพในการบริหารงานภายในองค์กรที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษี

ฉันทนา จ้านง (2535) ได้กล่าวถึง แนวทางการบริหารการจัดเก็บภาษีอากร โดยกล่าวไว้ว่า เป้าหมายการบริหาร คือ การจัดเก็บภาษีให้เป็นไปอย่างทั่วถึง เป็นธรรม และสม่ำเสมอให้มากที่สุด แนวนโยบายในการบริหาร คือ การพยายามยกระดับความสมัครใจในการเสียภาษีของประชาชนโดยทั่วไปและการพยายามเพิ่มพูนประสิทธิภาพการบริหารงานภายในของหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากร วิธีการที่ทำให้บรรลุผลตามเป้าหมาย คือ จัดระบบให้มีการติดตามผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ไม่ยื่นแบบแสดงรายการได้ทันท่วงที มีการตรวจสอบครอบคลุมกว้างขวาง มีหลักเกณฑ์การลงโทษที่เหมาะสม ประกอบกับต้องมีมาตรการอำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีเป็นปัจจัยเสริมด้วย โดยต้องแยกระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีออกเป็นประเภทอย่างชัดเจน<sup>4</sup>

การบริหารภาษีอากรประเภทต่างๆ มีระบบหรือปัจจัยสำคัญเพิ่มขึ้นจากการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรแบบเดิม เพื่อช่วยเสริมให้การบริหารการจัดเก็บภาษีมีอย่างมีประสิทธิภาพ คือ ระบบเกี่ยวกับตัวผู้เสียภาษี ซึ่งได้แก่การกำหนดเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร

1. แบบแสดงรายการภาษีที่เหมาะสมสำหรับการประมวลข้อมูลได้อย่างรวดเร็ว
2. รายการเกี่ยวกับผู้เสียภาษี
3. ระบบการประมวลผลข้อมูลด้วยเครื่องคอมพิวเตอร์ที่เชื่อถือได้และสามารถให้ข้อมูลที่ถูกต้องภายในเวลาที่ต้องการ

<sup>3</sup> สุรใจ ศิริพงษ์, ปรัชญาและทิศทางการบริหารภาษีของกรมสรรพากร, สรรพากรสาส์น (พ.ย.-ธ.ค. 2538: 17-23

<sup>4</sup> ฉันทนา จ้านง แนวทางการบริหารการจัดเก็บภาษีอากร, สรรพากรสาส์น (พ.ค. 2535), หน้า 32

4. ระบบสอบย้อนความถูกต้องของข้อมูลในแบบแสดงรายการและจากแหล่งอื่นเพื่อค้นหาความผิดที่อาจมีการรายงานเป็นเท็จในแบบแสดงรายการ

5. ระบบการบังคับใช้โดยมีวิธีการต่าง ๆ ที่จะปฏิบัติต่อการหลีกเลี่ยงในลักษณะต่าง ๆ

6. ระบบการลงโทษที่แน่ชัดและใช้ได้ผลอย่างจริงจัง  
การบริหารการจัดเก็บภาษีปัจจุบันมีกระบวนการขั้นตอน ซึ่งประกอบด้วยขั้นตอนของ

1. กรรมวิธีแบบแสดงรายการ
2. การควบคุมและตรวจสอบ
3. การเร่งรัดภาษี

กรรมวิธีแบบแสดงรายการ คือขั้นตอนเริ่มจากการรับแบบแสดงรายการรับชำระภาษีจนถึงการเก็บรักษาแบบแสดงรายการ

การควบคุมและตรวจสอบ คือขั้นตอนที่เกี่ยวข้องกับการสำรวจ ติดตามการเสียภาษี การสืบสวนประมวลหลักฐาน ตลอดจนการดำเนินการตรวจสอบเอกสารการเสียภาษีอากร

การเร่งรัดภาษีอากร คือ ขั้นตอนสุดท้ายของการพยายามดำเนินการเพื่อให้มีการติดตามจัดเก็บภาษีอากรที่ผู้เสียภาษียังมีได้จ่ายให้ถูกต้องภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย

นอกจากกระบวนการตามขั้นตอนดังกล่าวแล้ว ยังมีกระบวนการเสริมอีกหลายประการอีกทั้งยังมีระบบย่อยและปัจจัยเสริมขึ้นจากระบบเดิม โดยมีเป้าหมาย คือพยายามส่งเสริมให้มีความร่วมมือในการเสียภาษี โดยความสมัครใจให้เพิ่มขึ้น วิธีการคือจัดให้มีระบบการติดตามผู้เสียภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมิได้เสียไว้ให้ทันท่วงที มีการตรวจสอบที่ครอบคลุมกว้างขวาง มีหลักเกณฑ์การลงโทษที่เหมาะสม ประกอบกับมีมาตรการอำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีเป็นปัจจัยเสริมด้วย การนำระบบคอมพิวเตอร์มาใช้เป็นเครื่องมือในการบริหารจัดการเก็บภาษีจะช่วยให้มาตรการต่างๆที่กำหนดขึ้นประสบความสำเร็จในทางปฏิบัติ



### 2.1.5 แนวความคิดที่เกี่ยวกับการวัดผลการบริหาร<sup>5</sup>

ในการบริหารงานต้องมีการกำหนดเป้าหมายอย่างชัดเจน เพื่อให้องค์กรสามารถบริหารได้อย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งผู้บริหารและผู้ปฏิบัติต้องดำเนินการตามเป้าหมายที่กำหนด การวัดความสำเร็จของผลการดำเนินงานจึงเป็นสิ่งที่มีความสำคัญ เพื่อเปรียบเทียบกับเป้าหมาย กิจกรรมใด ๆ ที่ไม่มีส่วนต่อความสำเร็จของเป้าหมายควรได้รับการแก้ไข ปรับปรุงซึ่งเรียกว่าการควบคุมด้วยการบริหาร ซึ่งประกอบด้วยขั้นตอนสำคัญ 3 ขั้นตอน คือ

1. การกำหนดมาตรการที่เหมาะสม และเป็นมาตรฐานที่สามารถใช้วัดได้
2. ต้องมีการวัดผลและเปรียบเทียบ และเป็นมาตรฐานที่สามารถใช้วัดข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต้องมีการรวบรวม ตีความ และเปรียบเทียบกับมาตรฐานที่กำหนดไว้
3. การแก้ไขหลังการเปรียบเทียบกับมาตรฐานแล้วอาจต้องมีการแก้ไข วิธีการ ระเบียบวิธีปฏิบัติงาน หรืออาจมีการทบทวนแก้ไขมาตรฐาน ซึ่งหากพบว่า มาตรฐานที่ตั้งไว้อาจเป็นสิ่งที่ไม่สามารถดำเนินการให้เป็นผลสำเร็จได้

### 2.2 เอกสารงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ทิพากร นาคะผิว (2545) ศึกษาเรื่องประสิทธิภาพ ปัญหา และอุปสรรคของระบบการควบคุมดูแลผู้เสียภาษีอย่างใกล้ชิด เป็นรายสถานประกอบการในจังหวัดเชียงใหม่ ผลการศึกษาพบว่า การปฏิบัติหน้าที่เป็นที่น่าพอใจ เจ้าหน้าที่มีความเห็นว่าผู้ปฏิบัติงานมีจำนวนเพียงพอ ความร่วมมือกันปฏิบัติงานของทีมกำกับดูแล ความพร้อมและความเข้าใจในหน้าที่อยู่ในเกณฑ์ดี เจ้าหน้าที่ส่วนใหญ่เห็นว่าระบบการปฏิบัติงานแนวใหม่ดีกว่าแบบเดิม ส่วนในด้านผู้ประกอบการส่วนใหญ่ให้สำนักงานบัญชีดำเนินการแทนและเจ้าของกิจการไม่มีความรู้ทางด้านภาษีจึงเกิดปัญหาด้านเอกสาร ผู้ประกอบการเต็มใจจะเสียภาษีเพื่อพัฒนาประเทศ เมื่อมีการเปลี่ยนระบบงานเดิมเป็นแนวใหม่ผู้ประกอบการเห็นว่าเป็นผลดีกับกิจการ

<sup>5</sup> สมยศ โรจนพานิช, ภาษีสรรพากร. กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์สามเจริญพาณิชย์, 2536.

สุรเดช สิงห์วีวงศ์ (2545) ศึกษาเรื่องประสิทธิภาพการตรวจแบบขยายฐานภาษีในเขตท้องที่จังหวัดเชียงใหม่ (สาขา) ผลการศึกษาพบว่า ภาพรวมการบริหารการจัดเก็บภาษีของสำนักงานสรรพากรจังหวัดเชียงใหม่ (สาขา) สามารถจัดเก็บ ได้เม็ดเงินเพิ่มขึ้น เนื่องจากการบริหารงานของผู้บริหารและนโยบายการขยายฐานภาษีที่ได้กระทำอย่างต่อเนื่องบรรลุตามวัตถุประสงค์ โดยกำหนดกลุ่มเป้าหมายและคัดเลือกรายที่พิจารณาข้อมูลที่เห็นว่าน่าจะเสียภาษีไม่ถูกต้อง หรือเสียภาษีน้อยกว่าความเป็นจริง และในกิจการที่มีการขยายตัวตามสภาพเศรษฐกิจ อันมีผลต่อการจัดเก็บภาษีอย่างมีประสิทธิภาพ

ประภัสสร กฤติยาอภิชาติกุล (2541) ศึกษาเรื่อง “ประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในจังหวัดเชียงใหม่” โดยพิจารณาสัดส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บได้เกี่ยวกับมูลค่าเพิ่มผลิตภัณฑ์จังหวัดเชียงใหม่ (GPP) พบว่าภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บได้จริงสูงขึ้นทุกปี จากร้อยละ 2.07 ในปี 2536 เป็น 2.14 และ 2.34 ในปี พ.ศ.2537 และ 2538 ตามลำดับ และนอกจากนี้พบว่า โดยเฉลี่ยปี 2535 ถึง 2539 จังหวัดเชียงใหม่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้เพียงร้อยละ 35.51 ของประสิทธิภาพสูงสุด

กัญญา สุวรรณแสง (2533) ได้ทำการวัดความพยายามในการจัดเก็บภาษีสรรพากรโดยใช้ตัวแบบการศึกษาของ Bahl(1971) เพื่อวัดดัชนีวัดความพยายามในการจัดเก็บภาษีสรรพากรเพื่อทำการเปรียบเทียบความพยายามในการจัดเก็บภาษีสรรพากร โดยใช้ข้อมูลภาพตัดขวางในจังหวัดต่าง ๆ ในปี ปฏิทิน 2525 และ 2529 ซึ่งเป็นช่วงที่มีการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างภาษีสรรพากรแบบหลากหลาย กล่าวคือ มีการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างครั้งใหญ่ในปี 2526 และได้ทำการปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง และวิเคราะห์สาเหตุความแตกต่างของความพยายามในการจัดเก็บภาษีสรรพากรด้วยการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างความพยายามในการจัดเก็บภาษีโดยไม่แยกประเภทภาษีกับตัวแปรที่เกี่ยวกับต้นทุนการจัดเก็บภาษีอากรในจังหวัด จำนวนประมาณการจัดเก็บภาษีอากรรวมของจังหวัด จำนวนประชากรในจังหวัด จำนวนสถานการค้าในจังหวัดและจำนวนอำเภอในจังหวัด