



บทที่ 1

บทนำ...

1. ที่มาและความสำคัญของการศึกษา

หน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากรนั้น สมชัย ฤชุพันธ์¹ ได้กล่าวว่ารวมถึงการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีการค้า อากรแสตมป์ อากรรังนกอีแร่น ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (ต่อมาเพิ่มการจัดเก็บภาษีเดินทางในปี พ.ศ. 2528) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีทางตรงที่เก็บจากบุคคลธรรมดา และนิติบุคคลที่มีรายได้ จึงมีขอบข่ายครอบคลุมและกระทบโดยตรงต่อประชาชนเกือบทุกคน ส่วนภาษีการค้านั้นเก็บจากผู้ผลิต ผู้ขาย ผู้นำเข้าและผู้ส่งออก ผู้ให้บริการเกือบทุกประเภท อากรแสตมป์ก็เก็บจากตราสารเกือบทุกชนิด ภาษีเงินได้ปิโตรเลียมจัดเก็บจากผู้ขอสัมปทานจากรัฐ ภาษีเดินทางจัดเก็บจากผู้ที่เดินทางออกนอกประเทศ ส่วนอากรรังนกอีแร่นจัดเก็บตามพระราชบัญญัติอากรรังนกอีแร่น ดังนั้นขอบข่ายของการบริหารภาษีสรรพากรจึงกว้างขวางมาก ซึ่งแตกต่างจากกรมจัดเก็บภาษีกรมอื่น ๆ เช่น กรมศุลกากรจะเกี่ยวข้องเฉพาะผู้นำเข้าและผู้ส่งออกเท่านั้น กรมสรรพาสามีตจะเกี่ยวข้องเฉพาะผู้ผลิตสินค้าบางชนิดเช่น เหล้า บุหรี่ เป็นต้น เท่านั้น

เนื่องจากกรมสรรพากรเป็นกรมที่มีขนาดใหญ่ มีหน้าที่และความรับผิดชอบการจัดเก็บภาษีสรรพากรทั้งประเทศ แต่ข้อเท็จจริงภาษีที่จัดเก็บส่วนใหญ่สามในสี่เป็นการจัดเก็บภาษีที่ได้จากในกรุงเทพมหานคร และขณะที่ผู้เสียภาษีในเขตกรุงเทพมหานครขยายฐานมากขึ้นทุกปี ปัญหาการจัดเก็บก็เป็นภาระเพิ่มขึ้นเช่นกัน ซึ่งในปี 2525 ได้มีพระราชกฤษฎีกาแบ่งส่วนราชการของกรมสรรพากรกระทรวงการคลัง พ.ศ. 2525 ออกมาเพื่อปรับแนวทางการแบ่งส่วนราชการของกรมสรรพากร โดยการกระจายงานจัดเก็บภาษีอันเป็นงานปฏิบัติจากกรมสรรพากร เพื่อให้กรมสรรพากรได้ทำหน้าที่

¹สมชัย ฤชุพันธ์, เศรษฐกิจด้วยภาษีอากรในเมืองไทย. (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2526) หน้า 303.

เป็นศูนย์บัญชาการของการบริหารภาษีอากรของประเทศได้อย่างเต็มที่ และกระจายงานปฏิบัติ การบริหารงานจัดเก็บไปยังสำนักงานภาษีสรรพากรเขตพื้นที่ 1-8 (สพท. 1-8) อันจะเป็นการ เปิดทางให้การบริการช่วยเหลือผู้เสียภาษีสามารถกระทำได้สะดวกเร็วขึ้น รวมทั้งสามารถควบคุม สอดส่อง สืบสวนและติดตามความเคลื่อนไหวของผู้มีเงินได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ในปีงบประมาณ 2530² กรมสรรพากรสามารถจัดเก็บภาษีได้ทั้งสิ้น 73,359.66 ล้าน บาท สูงกว่าปีงบประมาณ 2529 จำนวน 7,972.52 ล้านบาทหรือร้อยละ 12.14 ผลการจัด เก็บในปีใกล้เคียงกับประมาณการตามเอกสารงบประมาณซึ่งกำหนดไว้ในตอนต้นปี จำนวน 73,650 ล้านบาทและสูงกว่าประมาณการที่กระทรวงการคลังได้ทำการปรับปรุงตอนกลางปีงบประมาณที่กำหนด ไว้ 67,500 ล้านบาท ทั้งนี้ในการบริหารจัดการเก็บภาษีของกรมสรรพากรได้ทำการวางแผนและ กำหนดเป้าหมายในการปฏิบัติงานจัดเก็บในด้านต่าง ๆ ไว้ตั้งแต่ต้นปีงบประมาณโดยยึดเป้าหมาย จำนวน 73,650 ล้านบาทเป็นหลักในการบริหารงาน และจากตารางที่ 1.1 สามารถเปรียบเทียบ ผลการจัดเก็บภาษีรวมทุกประเภทในกรุงเทพมหานคร โดยจัดเก็บได้ 54,864.44 ล้านบาท คิดเป็นร้อยละ 74.67 ของภาษีสรรพากรทั้งประเทศ และในการจัดเก็บภาษีของสรรพากรเขตพื้นที่ 1-8 คิดเป็นร้อยละ 55.95 ของภาษีสรรพากรทั้งประเทศที่จัดเก็บได้ อนึ่งเป็นที่ยอมรับว่าในการ จัดเก็บภาษีของกระทรวงการคลังอันได้แก่กรมสรรพากร กรมสรรพสามิตและกรมศุลกากรนั้น กรม สรรพากรมีบทบาทในการจัดเก็บภาษีได้มากที่สุดเรื่อยมาจนถึงปัจจุบัน และจากการเปรียบเทียบตัว เลขสามารถชี้ให้เห็นว่าบทบาทการบริหารงานจัดเก็บภาษีของ สพท. 1-8 ในกรุงเทพมหานครซึ่งเป็นเพียงจังหวัดหนึ่งเดียวในทั้งหมด 72 จังหวัดทั่วประเทศแต่สามารถจัดเก็บได้ถึงประมาณร้อยละ 50-60 ของภาษีสรรพากรทั่วประเทศนั้นมีความสัมพันธ์กับการพัฒนาเศรษฐกิจ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า จุดมุ่งหมายที่สำคัญของการพัฒนาเศรษฐกิจคือการจัดเก็บภาษี โดยเฉพาะในส่วนของกรมสรรพากร ซึ่งมี สพท. 1-8 เป็นองค์กรที่มีบทบาทสำคัญในการพัฒนาเศรษฐกิจและความเจริญเช่นกัน

² ฝ่ายวางแผนและระบบ กองนโยบายและแผน, "นโยบายและผลการปฏิบัติจัดเก็บภาษี อากรของกรมสรรพากรในรอบปีงบประมาณ 2530-ปัจจุบัน" จุลสารสรรพากร 6, 2 (กุมภาพันธ์ 2531) : 23.

ตารางที่ 1.1

ตารางแสดงผลการจัดเก็บภาษีรวมทุกประเภทจากรุงเทพมหานคร
ปีงบประมาณ 2530 ระยะเวลา 12 เดือน(ตุลาคม 2529-กันยายน 2530)

หน่วย: ล้านบาท

หน่วยงาน	เก็บจรี เบื้องก่อน		เก็บจรี เบื้องนี้		ประมาณการ เบื้องนี้		เปรียบเทียบเก็บจริง ปี 2530/2529		เปรียบเทียบเก็บจรี เบื้องนี้ กับประมาณการ		
	รวม	ภาษี	รวม	ภาษี	รวม	ภาษี	รวม	%	รวม	%	
ส.น.ท.1	427,628	4,622.25	404,421	4,356.95	5,275.86	(23,207)	(5.43)	(265.30)	(5.74)	(918.91)	(17.42)
ส.น.ท.2	539,085	9,125.08	554,554	10,665.30	10,200.93	16,469	3.06	1,540.22	16.88	464.37	4.55
ส.น.ท.3	493,175	7,929.77	492,802	7,976.08	9,251.10	(373)	(0.09)	46.31	0.58	(1,275.02)	(13.78)
ส.น.ท.4	332,314	4,786.96	346,659	5,671.99	5,635.81	14,345	4.32	895.13	18.49	36.18	0.64
ส.น.ท.5	490,723	4,797.16	502,913	5,257.48	5,655.60	12,190	2.48	460.32	9.60	(398.12)	(7.04)
ส.น.ท.6	214,101	1,677.79	222,966	1,893.80	2,151.12	18,765	8.76	216.01	12.87	(257.32)	(11.96)
ส.น.ท.7	303,668	841.20	303,903	851.76	1,074.16	235	0.08	10.56	1.26	(222.40)	(20.70)
ส.น.ท.8	335,550	1,170.73	364,506	1,258.71	1,329.15	28,956	8.63	87.98	7.51	(70.44)	(5.30)
แบบขนานใหม่ ในชำระ	206,849	0.00	213,539	0.00	0.00	6,690	3.23	0.00	0.00	0.00	0.00
ภาษีชำระผ่านธนาคาร	23,247	1,609.35	62,524	3,113.28	2,019.34	39,287	169.00	1,503.93	93.45	1,093.94	54.17
รวมส.น.ท.1-8	3,365,340	36,550.19	3,478,697	41,045.35	42,593.07	113,357	3.37	4,485.16	12.27	(1,547.72)	(3.63)
กรมที่ดิน	0	921.93	0	1,250.19	908.01	0	0.00	428.26	52.10	342.18	37.68
กรมบัญชีกลาง	0	1,310.69	0	1,348.26	1,472.98	0	0.00	37.57	2.87	(124.72)	(9.47)
กรมศุลกากร	0	8,980.65	0	10,736.79	9,350.00	0	0.00	1,756.14	19.55	1,386.79	14.83
ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	15	102.09	5	0.00	0.00	(10)	(66.57)	(102.09)	(100.00)	0.00	0.00
ภาษีการเคหะสถาน	1,954	318.42	1,996	364.24	544.38	(48)	(2.45)	45.81	14.39	(190.14)	(33.09)
สงวน.ชำระกองคลัง	15,463	14.91	13,295	15.10	0.00	(2,068)	(13.37)	0.19	1.27	15.10	0.00
อากรกรมสรรพากร	15	5.22	53	5.24	0.00	37	231.25	0.02	0.38	5.24	0.00
ค่าจ้างจ่าย 5%	0	15.50	0	15.50	0.00	0	0.00	0.00	0.00	15.50	0.00
รวมอื่น ๆ	17,448	11,569.42	15,359	13,735.32	12,275.37	(2,099)	(11.97)	2,165.90	18.72	1,459.95	11.89
รวมกรม.	3,382,798	48,129.61	3,494,056	54,780.67	54,868.44	111,268	3.29	6,651.06	13.82	(87.77)	(0.16)

ที่มา: กรมสรรพากร

2. วัตถุประสงค์ของการศึกษา

การศึกษามหาวิทยาลัยของสพท. 1-8 มีวัตถุประสงค์ดังนี้

1. เพื่อศึกษาถึงปัญหาและบทบาทในการดำเนินงานของสพท. 1-8 ซึ่งตั้งอยู่ใน กรุงเทพมหานคร ในเรื่องการสำรวจและการกำหนดรายรับขั้นต่ำ การจดทะเบียนการค้าและการให้บริการผู้เสียภาษี การตรวจสอบประเมินภาษี

2. เพื่อศึกษาวิเคราะห์การบริหารการจัดเก็บภาษีของ สพท. 1-8 ในอันที่จะตอบสนองหรือแก้ไขปัญหาซึ่งมีขึ้นก่อนที่จะมีการแบ่งส่วนราชการตาม พ.ร.ฎ. แบ่งส่วนราชการ กรมสรรพากร พ.ศ. 2525 ซึ่งการจัดตั้งสพท. 1-8 สามารถแก้ปัญหาเนื่องมาจากโครงสร้างเดิมได้หรือไม่ รวมทั้งบทบาทของสพท. 1-8 สามารถตอบสนองหลักการภาษีอากรที่ดีได้อย่างมีประสิทธิภาพเพียงใด และการบริหารการจัดเก็บภาษีของสพท. 1-8 สามารถจะแก้ไขปัญหากจากเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องมากน้อยเพียงใด

3. เพื่อเป็นแนวทางในการแก้ไข ปรับปรุงการบริหารงานและการวางนโยบายในการควบคุมการดำเนินการของสำนักงานภาษีสรรพากรเขตพื้นที่ 1-8

3. ประโยชน์ของการศึกษา

ประโยชน์ที่จะได้รับจากการศึกษา บทบาทการบริหารงานจัดเก็บภาษีของสพท. 1-8

1. ผลจากการศึกษาที่ได้จะทำให้ทราบถึงปัญหา อุปสรรค และข้อบกพร่องในการบริหารการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากร ในส่วนของสำนักงานภาษีสรรพากรในกรุงเทพมหานคร คือ สำนักงานภาษีสรรพากรเขตพื้นที่ 1-8

2. เพื่ออาจจะเป็นแนวทางในการวางนโยบาย แผนงาน และแนวทางการปฏิบัติซึ่งจะก่อให้เกิดประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

3. เนื่องจากการศึกษาวิจัยเกี่ยวกับบทบาทของสพท. 1-8 ครั้งนี้ยังไม่มีผู้ศึกษาวิจัย โดยเฉพาะมาก่อน วิทยานิพนธ์นี้จึงเป็นฉบับแรกในประเทศไทยที่ศึกษาถึงปัญหาการบริหารการจัดเก็บภาษีในภาคปฏิบัติจริง ๆ ดังนั้นผลสรุปที่ได้อาจใช้เป็นแนวทางในการศึกษาวิจัย ของผู้ที่สนใจจะศึกษาต่อไปในประเด็นต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรของสพท. 1-8 ได้ต่อไป

4. ขอบเขตของการศึกษา

ในการศึกษาบทบาทการจัดเก็บภาษีของสพท. 1-8 มีขอบเขตในการศึกษาดังต่อไปนี้

1. จะศึกษาเฉพาะในกรณีสำนักงานภาษีสรรพากรเขตพื้นที่ 1-8 ซึ่งตั้งอยู่ในกรุงเทพมหานครเท่านั้นคือ

- | | |
|---------------------------------|---|
| สำนักงานภาษีสรรพากรเขตพื้นที่ 1 | รับผิดชอบเขตพระนคร ลัมพินวงศ์ ป้อมปราบ |
| สำนักงานภาษีสรรพากรเขตพื้นที่ 2 | รับผิดชอบเขตบางรัก ยานนาวา |
| สำนักงานภาษีสรรพากรเขตพื้นที่ 3 | รับผิดชอบเขตพญาไท ปทุมวัน |
| สำนักงานภาษีสรรพากรเขตพื้นที่ 4 | รับผิดชอบเขตดุสิต บางเขน |
| สำนักงานภาษีสรรพากรเขตพื้นที่ 5 | รับผิดชอบเขตห้วยขวาง พระโขนง |
| สำนักงานภาษีสรรพากรเขตพื้นที่ 6 | รับผิดชอบเขตบางกะปิ มีนบุรี หนองจอก
ลาดกระบัง |
| สำนักงานภาษีสรรพากรเขตพื้นที่ 7 | รับผิดชอบเขตบางกอกน้อย บางกอกใหญ่
หนองแขม ดลิ่งชัน ภาษีเจริญ |
| สำนักงานภาษีสรรพากรเขตพื้นที่ 8 | รับผิดชอบเขตคลองสาน ธนบุรี ราษฎร์บูรณะ
บางขุนเทียน |

ทั้งนี้จะไม่รวมถึงภาษีที่จัดเก็บได้จากเขตต่างจังหวัด คือสำนักงานภาษีสรรพากรเขตพื้นที่บางละมุงและสำนักงานภาษีสรรพากรเขตพื้นที่หาดใหญ่ และเขตพื้นที่จังหวัดอื่น ๆ นอกเหนือจากกรุงเทพมหานคร และจะศึกษาปัญหาโดยกล่าวรวม ๆ ทั้งสพท. 1-8 จะไม่แยกศึกษาเป็นกรณีศึกษารายสพท. เพราะการแบ่งพื้นที่ในการดำเนินงานแตกต่างกัน ปัญหาในรายละเอียดปลีกย่อยย่อมต่างกันออกไปตามสภาพพื้นที่ทางที่ตั้งภูมิศาสตร์ และขอบเขตเวลาในการศึกษาของผู้ศึกษามีจำกัด การศึกษาโดยละเอียดของแต่ละ สพท. จำเป็นต้องใช้งบประมาณและเวลาในการศึกษามากพอสมควร

2. การศึกษาครั้งนี้จะศึกษาเกี่ยวกับภาษีครอบคลุมเพียง 3 ประเภทเท่านั้นคือ
- ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
 - ภาษีเงินได้นิติบุคคล
 - ภาษีการค้า

ซึ่งจะกล่าวรวม ๆ ไปทั้ง 3 ประเภทภาษี ไม่แยกเป็นภาษีใดภาษีหนึ่งโดยเฉพาะเจาะจง และจะไม่กระทำการศึกษาภาษีเงินได้ปิโตรเลียม อากรรังนกอีแร่น ภาษีเงินทางและ อากรแสตมป์ เพราะภาษีส่วนใหญ่ที่ สพท. 1-8 สามารถบริหารงานจัดเก็บได้ส่วนใหญ่คือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีการค้า

3. จะศึกษาถึงบทบาทของ สพท. 1-8 โดยศึกษาจากเอกสารทางวิชาการ กฎหมายระเบียบ รายงานการประชุม และหนังสือเวียนต่าง ๆ ฯลฯ และศึกษาจากการสัมภาษณ์โดยศึกษานับแต่ปี 2525 จนถึงปัจจุบัน ส่วนข้อมูลทางตัวเลขในบางตารางจะมีเพียงปี 2529-2531 ได้เป็นเพียงบางส่วน ซึ่งสามารถนำมาเปิดเผยได้ ส่วนข้อมูลตัวเลขปี 2525-2528 บางข้อมูลถือเป็นเอกสารลับทางราชการ และมีข้อจำกัดซึ่งไม่สามารถนำมาเปิดเผยได้ หรืออ้างอิงแหล่งที่มาของข้อมูล รวมทั้งไม่สามารถอ้างอิงชื่อและตำแหน่งของผู้รับการสัมภาษณ์ได้

5. เอกสารและงานศึกษาที่เกี่ยวข้อง

ปัญหาและแนวทางแก้ไขสรุปจากผลการศึกษาและงานวิจัยที่สำคัญ ซึ่งปัญหาและข้อเสนอแนะจากงานเขียนต่าง ๆ ผู้ศึกษาขอแยกเป็นประเด็นดังนี้

1. เรื่องประสิทธิภาพของพนักงานผู้จัดเก็บ
2. เรื่องปัญหาจากระเบียบกฎหมายและจากการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี
3. เรื่องปัญหาจากตัวผู้มีหน้าที่เสียภาษี คือความสมัครใจในการเสียภาษีของประชาชน

1. ประสิทธิภาพของพนักงานผู้จัดเก็บภาษี

จากบทความเรื่องหลักการจัดเก็บภาษี : ทักษะของนักบริหารของ ไกรยุทธ ธีรตยาสินันท์³ กล่าวว่า การจัดเก็บภาษี (tax collection) จะได้ผลหรือไม่ขึ้นอยู่กับองค์ประกอบ 2 ด้านคือ

³ ไกรยุทธ ธีรตยาสินันท์, "หลักการจัดเก็บภาษี : ทักษะของนักบริหาร."

ก. การบริหารการจัดเก็บ (tax administration)

ข. การยอมเสียภาษีหรือความสมัครใจในการเสียภาษี

ซึ่งการบริหารการจัดเก็บภาษีนั้นประกอบด้วยปัจจัยหลายประการ แต่องค์ประกอบ การบริหารการจัดเก็บที่มีประสิทธิภาพย่อมขึ้นกับเจ้าหน้าที่ ที่เป็นนักบริหารจัดเก็บเป็นประการสำคัญ ที่กล่าวเช่นนี้เพราะว่าองค์การที่จัดเก็บนั้น จะทำหน้าที่ได้ดีเลวเพียงใด ไม่ได้ขึ้นอยู่กับการจัด หน่วยงานองค์กรเท่าไรนักแต่ขึ้นอยู่กับบุคลากรเป็นปัจจัยสำคัญ จริงอยู่องค์กรที่กระจายงาน ไม่ได้ หย่อนประสิทธิภาพก็ย่อมกระทบกระเทือนผลงานขององค์กรนั้น ๆ ได้ แต่ถ้าบุคลากรในองค์กรนั้น เป็นคนที่มีสมรรถภาพ และได้รับการฝึกอบรมเป็นอย่างดีแล้วย่อมต้องจัดสรรระบบการกระจายงาน แบ่งส่วนงานใหม่ได้แน่นอน

สุรใจ ศิริพงษ์⁴ ได้พูดถึงการพัฒนาประสิทธิภาพของพนักงานผู้จัดเก็บว่า เจ้าหน้าที่ ผู้รับผิดชอบจัดเก็บภาษีอากรนั้น ควรจะมีเป้าหมายเพื่อยกระดับสมรรถภาพในการปฏิบัติงานเป็นสำคัญ ในการฝึกอบรมเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากร นอกจากจะต้องให้ความเข้าใจในหน้าที่งาน ในเทคนิค การปฏิบัติงาน ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับตัวบทกฎหมายและระเบียบปฏิบัติต่าง ๆ แล้ว ก็ยังควร เน้นในเชิงเสริมสร้างทัศนคติที่ดีต่อการปฏิบัติงาน ตลอดจนการสร้างสำนึกในวิชาชีพสรรพากรให้เกิด ขึ้นในเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบจัดเก็บภาษีอากร แนวทางในการพัฒนาสมรรถภาพของเจ้าหน้าที่สรรพากร นั้นมิได้หมายความว่า ทางราชการหรือกรมฯ เป็นผู้ขอจากทางเจ้าหน้าที่เพียงฝ่ายเดียว หากจะ ต้องมีการให้กับเจ้าหน้าที่ด้วย การให้ในที่นี้หมายถึงการให้ที่เป็นการเสริมสร้างขวัญกำลังใจของ เจ้าหน้าที่ เช่น การจัดให้มีสวัสดิการที่ดีขึ้นในบางด้าน การบูรณาการเห็นใจความดีความชอบให้กับเจ้า หน้าที่ที่มีความสามารถ ชยันหมั่นเพียร มีความซื่อสัตย์ในการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามระบบคุณธรรม

ไกรยุทธ ธีรตยาสินันท์⁵ ได้กล่าวเสริมว่าคุณภาพของบุคคลากรนั้นขึ้นอยู่กับระบบ การศึกษาไม่ว่าจะพูดถึงคุณภาพเชิงเทคนิคหรือคุณภาพเชิงคุณธรรม คุณภาพเชิงเทคนิคในที่นี้หมายถึง การฝึกฝนอบรมทางด้านวิชาการ เทคนิคในอันที่จะนำไปประยุกต์เพื่อประกอบสัมมาอาชีพหนึ่ง ๆ นั้น นอกจากระบบการศึกษาต่างๆ ไปแล้ว การฝึกฝนอบรมให้เชี่ยวชาญในวิชาชีพหนึ่ง ๆ นั้น ทำได้

⁴สุรใจ ศิริพงษ์, "ปรัชญาและทิศทางการบริหารภาษีของกรมสรรพากร."

สรรพากรสาส์น 32, 6 (พฤศจิกายน - ธันวาคม 2528) : 32.

⁵ไกรยุทธ ธีรตยาสินันท์, "หลักการจัดเก็บภาษี : ทัศนะของนักบริหาร" : 171.

โดยการฝึกฝน ณ แหล่งทำงานด้วย ส่วนคุณภาพเชิงคุณธรรมนั้น ในที่นี้หมายถึงความเอาใจใส่ต่อหน้าที่และมีความรับผิดชอบในงานนั้น ๆ อย่างเต็มที่ ซึ่งย่อหมายถึงรวมถึง การเป็นผู้ที่มีความซื่อสัตย์สุจริตซื่อตรงต่อหน้าที่ ไม่ยอมรับอำมิสสินจ้างเพื่อประโยชน์ส่วนตัว แต่ให้โทษแก่ส่วนรวม

จากวิทยานิพนธ์ของ นางงา บุญเปี่ยม⁶ ได้พูดถึงปัญหาด้านเจ้าหน้าที่ว่า

1. เจ้าหน้าที่ไม่มีความสามารถพอที่จะชักจูงให้ผู้เสียภาษีมาขึ้นแบบแสดงรายการได้
2. เจ้าหน้าที่ที่ปฏิบัติงานอยู่ในขั้นตอนการตรวจแบบขั้นต้น จะต้องมีความรู้ความสามารถทั้งในด้านการใช้ประมวลรัษฎากร ความมีไหวพริบความละเอียดรอบคอบที่สุด แต่บางครั้งเจ้าหน้าที่เหล่านั้นยังขาดคุณสมบัติบางอย่าง จึงทำให้เป็นปัญหาต่องานด้านการใช้เครื่องคอมพิวเตอร์บันทึกข้อมูลซึ่งเป็นงานในขั้นต่อไป
3. เจ้าหน้าที่ใช้อำนาจหน้าที่ไปในทางที่ผิด จึงทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี
4. เจ้าหน้าที่ในงานบางขั้นตอน ไม่สามารถปฏิบัติงานให้เสร็จสิ้นลงอย่างรวดเร็วได้ และได้เสนอแนะข้อปรับปรุง โดยให้มีการประเมินผลประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่เป็นระยะ และพยายามจัดหาหลักสูตรการฝึกอบรมของศูนย์ฝึกอบรมข้าราชการกรมสรรพากร (ซึ่งอาจพัฒนาให้เป็นโรงเรียนสรรพากรในอนาคต) ทั้งนี้เพื่อเป็นการเพิ่มพูนความรู้ความสามารถความเข้าใจในสิ่งที่ยังขาดอยู่ จัดส่งเจ้าหน้าที่ไปศึกษาหาความรู้เพิ่มเติมทั้งในประเทศและต่างประเทศ

และท้ายสุด สุพรรณิ ตันติศรีสุข⁷ ได้กล่าวถึงแนวทางการปรับปรุงประสิทธิภาพของเจ้าหน้าที่ดังนี้

⁶นางงา บุญเปี่ยม, "การศึกษาการบริหารภาษีของกรมสรรพากร", (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทศึกษาศาสตร์บัณฑิต บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2528) หน้า 216.

⁷สุพรรณิ ตันติศรีสุข, "การบริหารจัดเก็บภาษีอากร." เอกสารการสอนชุดวิชาการคลังและงบประมาณสาขาวิทยาการจัดการ (กรุงเทพมหานคร : มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2528), หน้า 284.

1. จัดให้มีการอบรมสัมมนาความรู้เกี่ยวกับการตรวจสอบใหม่ ๆ และให้เจ้าหน้าที่รู้ช่อง ในการเลี้ยงภาษีอากร
2. เผยแพร่ความรู้เกี่ยวกับกฎหมายที่ใช้บังคับจัดเก็บภาษี และเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงข้อกฎหมายและระเบียบปฏิบัติต่าง ๆ ควรประชาสัมพันธ์ให้เจ้าหน้าที่ได้รับทราบโดยทั่วถึง และรวดเร็ว
3. อำนวยความสะดวกให้แก่เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานในด้านสถานที่ เครื่องมือ เครื่องใช้ที่จำเป็น
4. กำหนดบทลงโทษหนักแก่เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานที่ไม่ชอบต่อหน้าที่โดยจงใจหรือเจ้าหน้าที่ผู้แสวงหาผลประโยชน์จากตำแหน่งหน้าที่การงานของตน
5. การสร้างความสำนึกในหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ โดยปลูกฝังให้เจ้าหน้าที่เห็น ความสำคัญของงานจัดเก็บภาษี และเกิดความภาคภูมิใจในการปฏิบัติหน้าที่ของตนอย่างเที่ยงธรรม
6. การให้ผลตอบแทนต่อความตั้งใจปฏิบัติงาน โดยพิจารณาความดีความชอบ พิเศษ โดยไม่มีข้อจำกัดและครบถ้วนทั่วถึงกัน นอกจากนี้ควรให้ผลตอบแทนพิเศษนอกเหนือเงินเดือน ชำนาญการทั้งนี้เพื่อชักนำให้เจ้าหน้าที่ปฏิบัติงานโดยเคร่งครัดต่อหน้าที่ และเพื่อแก้ไขปัญหาการให้ สินบนแก่เจ้าหน้าที่
7. พัฒนาระบบการทำงานและบุคคลากร โดยการใช้คอมพิวเตอร์ในการปฏิบัติงาน และการบริหารงาน

ไกรยุทธ ธีรตยาสินันท์^๘ พูดถึงระบบสิ่งจูงใจว่าสิ่งที่ควรเน้นคือระบบรางวัลและการลงโทษในวงงานกล่าวคือการทำงานอย่างกระตือรือร้น อย่างมีประสิทธิภาพสมกับที่ได้รับการฝึกฝนอบรมมาแล้วนั้นขึ้นอยู่กับว่า การกระทำของเขาได้รับการตอบแทนมากน้อยแค่ไหน ถ้าเขาทำงานดีมีความสามารถสูงแต่เจ้านายไม่ซาบซึ้งในผลงานของเขา และไม่ได้ให้รางวัลตอบแทนกำลังใจในอันที่จะทำงานดี มีประสิทธิภาพก็ยอมเสื่อมลงและขาดหายไปในที่สุด

สุพรรณิ ตันติศรีสุข^๙ ได้กล่าวไว้ว่าการปรับปรุงระบบบริหารของกรมจัดเก็บให้คล่องตัว มีแนวทางดำเนินการดังนี้

^๘ไกรยุทธ ธีรตยาสินันท์, "หลักการจัดเก็บภาษี : ทักษะของนักบริหาร." : 170.

^๙สุพรรณิ ตันติศรีสุข, "การบริหารจัดเก็บภาษีอากร.", หน้า 284.

1. สร้างความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยงานภายในกรมให้มากขึ้น การบริหารจัดการ เก็บภาษีจะบรรลุเป้าหมายได้ ต้องอาศัยความร่วมมือจากหลายฝ่ายในการปฏิบัติหน้าที่ของตนซึ่งผลงานจากแต่ละหน่วยงาน จะต้องมีการประสานสัมพันธ์ทั้ง ในด้านการตรวจสอบข้อมูล เอกสารหลักฐานของผู้เสียภาษี ตลอดจนเร่งรัดการจัดเก็บภาษีเพื่อช่วยให้การปฏิบัติในแต่ละสายงานสะดวกขึ้น
2. พัฒนาระบบการทำงานและบุคคลากร โดยการใช้เครื่องคอมพิวเตอร์ในการปฏิบัติงานและบริหารงานอย่างทั่วถึง

และสุรใจ ศิริบุหงศ์¹⁰ ได้พูดถึงการปรับปรุงเพื่อให้การบริหารสรรพากรเกิดความคล่องตัวอีกด้านหนึ่งคือการจัดท้าวสดและอุปกรณ์ เครื่องใช้ที่จำเป็นให้เพียงพอต่อการปฏิบัติงาน การนำวิทยาการใหม่ ๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่งทางด้านคอมพิวเตอร์มาใช้ในการบริหารภาษีสรรพากรเป็นสิ่งจำเป็นที่จะต้องพัฒนาต่อไป เพราะจำนวนผู้เสียภาษีอากรจะเพิ่มขึ้นเป็นอย่างมากทุกปี ในขณะที่อัตรากำลังเจ้าหน้าที่มีแนวโน้มการขยายตัวไม่ทันกับปริมาณงานที่เพิ่มขึ้น การใช้คอมพิวเตอร์เพื่อสนับสนุนการบริหารภาษีอากรนี้ นอกจากจะทำให้ประหยัดกำลังเจ้าหน้าที่แล้วยังทำให้การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรเป็นไปด้วยความรวดเร็ว สามารถติดตามความเคลื่อนไหวของวงการธุรกิจและผู้เสียภาษีอากรโดยทั่วไปได้ทันต่อเหตุการณ์ด้วย ดังนั้นกรมสรรพากรจึงควรเร่งขยายขอบเขตการใช้คอมพิวเตอร์ในการบริหารภาษีสรรพากรให้กว้างขวางยิ่งขึ้น ตลอดจนหาทางเพิ่มประสิทธิภาพในการใช้คอมพิวเตอร์ให้มากขึ้นด้วย

2. ปัญหาด้านระเบียบ กฎหมายและปัญหาจากการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี

จงรัก ธรรมวยทรง¹¹ ได้เขียนบทความว่าปัญหาของภาษีเงินได้ของไทยอยู่ที่ความยุ่งยากของกฎหมายภาษี อันสืบเนื่องมาจากการพยายามใช้กฎหมายภาษีเงินได้เป็นเครื่องมือในการบรรลุเป้าหมายทางเศรษฐกิจหลายประการ พร้อม ๆ กันทำให้มีการลดหย่อนหรือยกเว้นประเภทเงินได้และผู้เสียภาษีปลีกย่อยหลายประการด้วยกัน ผลกระทบที่ตามมาก็คือการขาดความร่วมมือใน

¹⁰ สุรใจ ศิริบุหงศ์, "ปรัชญาและทิศทางการบริหารภาษีของกรมสรรพากร." : 32. จะทำให้ภาษีเงินได้เป็นเครื่องมือทางนโยบายที่ไม่มีประสิทธิภาพ และผู้วางนโยบายก็ไม่สามารถ

¹¹ จงรัก ธรรมวยทรง, "วิเคราะห์งบประมาณแผ่นดินปี 2529 ด้านรายได้."

การเสียภาษี เนื่องจากอุปสรรคของความเข้าใจกฎหมายภาษีเงินได้ อันส่งผลให้รายได้จากการจัดเก็บลดลง นอกจากนั้นการรบกวนของเป้าหมายต่าง ๆ ที่มีติดเป็นโครงสร้างภาษีเงินได้ที่ควรจะเป็นทราบได้อย่างชัดเจนว่า การเปลี่ยนแปลงโครงสร้างภาษีเงินได้ มีผลกระทบต่อเป้าหมายต่าง ๆ อย่างไรบ้าง

ศุภรีย์ แก้วเจริญ¹² ได้กล่าวเสริมว่ารายได้จากภาษีการค้า ช่วยให้รัฐบาลมีเงินมาใช้จ่ายในการพัฒนาประเทศในแต่ละปีเป็นอย่างมาก ซึ่งก็ถือว่าเป็นบทบาทที่สำคัญของภาษีการค้า แต่ขณะเดียวกันระบบการจัดเก็บที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน แม้จะมีการแก้ไขหลายครั้ง แต่ก็ยังมีหลายประเด็นซึ่งควรจะได้พิจารณาแก้ไขกันไป อาทิเช่น ผลกระทบของการเก็บภาษีการค้าในอัตราต่าง ๆ กันรวมทั้งมีการเก็บภาษีการค้าในขั้นตอนการค้าเกือบทุกระดับ ที่มีต่อการดำเนินการของกิจกรรมอุตสาหกรรมต่าง ๆ ผลกระทบจากภาษีที่มีต่อผู้ผลิตในภาคอุตสาหกรรมที่ได้ยินบ่อยครั้ง คือ เรื่องของความซ้ำซ้อนของภาษี (cascading effect) เพราะวัตถุดิบหรือสินค้าที่นำมาใช้ในการผลิตสินค้าชั้นปลายอาจจะผ่านขั้นตอนที่ถูกเก็บภาษีมาแล้วหลายครั้ง สินค้าเหล่านี้จะต้องเสียภาษีการค้าในแต่ละครั้งที่มีการเปลี่ยนมือจากการซื้อขาย หากรวมภาษีการค้าที่เก็บในแต่ละขั้นตอนของสินค้าแต่ละอย่าง ก็จะเป็นภาษีจำนวนไม่น้อยนอกจากนี้ ภาษีการค้ายังก่อให้เกิดภาวะภาษีที่ไม่เท่าเทียมกันระหว่างสินค้าชนิดเดียวกัน สินค้าที่มีขั้นตอนการผลิตจากโรงงานหลายโรงงาน มีการซื้อขายสินค้าชั้นกลางจากโรงงานหนึ่งเพื่อนำไปผลิตเป็นสินค้าสำเร็จรูปในอีกโรงงานหนึ่ง จะต้องเสียภาษีการค้ามากกว่าสินค้าชนิดเดียวกันที่ผ่านกระบวนการผลิตต่าง ๆ ภายในโรงงานเดียวกันจะเห็นได้ว่าภาวะภาษีจะผันแปรไปตามจำนวนการซื้อขาย ตั้งแต่สินค้าประเภทวัตถุดิบและสินค้าชั้นกลาง (intermediate products) ที่ใช้ในการผลิตจนกลายเป็นสินค้าสำเร็จรูป ซึ่งจำนวนขั้นตอนการซื้อขายมีมากขึ้น ภาวะภาษียิ่งเพิ่มขึ้นเป็นเงาตามตัวเช่นกัน อุตสาหกรรมขนาดใหญ่ซึ่งมีระบบบัญชีที่ดีไม่สามารถหลบเลี่ยงภาษีได้ จะหาทางออกโดยการพยายามหาช่องโหว่ของกฎหมายตีความให้เสียภาษีในอัตรารต่ำ ส่วนอุตสาหกรรมขนาดเล็กซึ่งมีระบบบัญชีไม่มีมาตรฐาน ก็มักจะมีการแจ้งยอดขายที่ต่ำกว่าความเป็นจริงและการไม่บันทึกยอดขาย

¹² ศุภรีย์ แก้วเจริญ, "ภาษีการค้าและผลต่อการพัฒนาอุตสาหกรรมของประเทศ."

ภาษีการค้า¹³ ซึ่งมีฐานการจัดเก็บที่ค่อนข้างกว้างขวาง แต่การไม่มี uniform rate ทำให้เกิดความสลับซับซ้อนในการบริหารการจัดเก็บ ตลอดจนความไม่ร่วมมือของผู้เสียภาษีที่จะเสียภาษี ความสลับซับซ้อนในโครงสร้างอัตราภาษีการค้าส่วนหนึ่ง เป็นผลจากความพยายามที่จะใช้ภาษีการค้าเป็นเครื่องมือในการบรรลุเป้าหมายในด้านความยุติธรรม (equity) แต่อาจจะกล่าวได้ว่าการใช้อัตราภาษีหลายอัตรานั้นมิได้ก่อให้เกิดผลทางความยุติธรรมมากเท่าใดนอกจากนั้นก็ เป็นผลมาจากการใช้ภาษีการค้าเป็นเครื่องมือสนับสนุนนโยบายทางเศรษฐกิจ และสังคมบางอย่าง โดยการยกเว้นกิจการบางประเภท และสินค้าบางประเภทซึ่งก่อให้เกิดการล้ากร่อนของฐานภาษี และเมื่อฐานภาษีแคบลงความจำเป็นในการหารายได้ จะบีบบังคับให้ต้องจัดเก็บในอัตราลดลง ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อให้มีการหลีกเลี่ยงภาษีเพิ่มขึ้น ผลก็คือประสิทธิภาพของภาษีการค้าจะได้รับปรับปรุงให้มีอัตราน้อยอัตรา และแยกขอบเขตการจัดเก็บบนสินค้าแต่ละประเภทให้ชัดเจน การยกเว้นที่ไม่จำเป็น เช่น การยกเว้นให้กับรัฐวิสาหกิจบางอย่างควรจะยกเลิกเพื่อขยายฐานภาษีให้กว้างขึ้น เป้าหมายบางอย่างที่มุ่งให้ภาษีการค้ารับใช้ควรจะยกเลิก เช่น เป้าหมายของการลดการบริโภคสินค้าบางประเภท ควรจะโอนให้กับภาษีสรรพสามิต

เกี่ยวกับการกำหนดรายรับ พบปัญหาจากรายงานข่าวของไทยเดลี¹⁴ ว่าการที่เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรมานั่งเฝ้าตามภัตตาคารร้านค้า เพื่อจดยอดจำนวนลูกค้าที่มาอุดหนุน เพื่อนำกลับไปประเมินการจัดเก็บภาษีนั้น เป็นพฤติกรรมที่ไม่ชอบมาพากลเพราะตามปกติแล้วเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรจะนั่งเฉพาะตอนต้น ๆ เดือน ที่ประชาชนพอมีกำลังกิน ส่วนตอนเวลากลางคืนและปลายเดือนที่เงินหมดกระเป๋า คนซื้อคนกินร้อยหรือนั้นทางเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรก็ลอยหายหน้าไปด้วย การส่งเจ้าหน้าที่มานั่งเฝ้าตามร้านอาหารอย่างนั้น เป็นภาพพจน์ที่ไม่สวยและเป็นช่องทางให้เจ้าหน้าที่หาเศษหาเลย หรือทุจริตรับของใต้โต๊ะไปประเมินการเสียภาษีในอัตราต่ำหรือหากทางเจ้าของร้านไม่ต้อนรับขับสู้เลี้ยงดู และแจกชองก็จะเป็นช่องทางให้ประเมินภาษีในอัตราสูง เรียกว่าการส่งเจ้าหน้าที่ไปนั่งคุมนั้น ก็เหมือนส่งแมวไปนั่งเฝ้าปลาย่างคือมีแต่การมองไปในด้านเสียหาย

¹³ จงรัก ระรวยทรง, "วิเคราะห์งบประมาณแผ่นดินแห่งปี 2529 ด้านรายได้" 137-138.

¹⁴ "สรรพากรโหดรีตร้านอาหาร.", ไทยเดลี (30 เมษายน - 14 พฤษภาคม 2529) : 8.

จากการศึกษาแบบแสดงรายการของผู้เสียภาษี ที่เป็นผู้ประกอบธุรกิจส่วนตัวพบว่า¹⁵ ผู้เสียภาษีมักเลี่ยงภาษีโดยวิธีแจ้งยอดรายรับต่ำ วิธีการชำระภาษีล่วงหน้าจะแก้ปัญหานี้ได้ดี เพราะเจ้าพนักงานประเมินมีส่วนร่วมในการประมาณการรายรับของผู้เสียภาษีตั้งแต่ต้นปี การยื่นแบบแสดงรายรับต่ำผิดปกติจนเป็นไปได้ ที่ผู้เสียภาษีจะดำรงชีวิตอยู่ได้ด้วยรายรับที่ต่ำเช่นนั้น ก็จะถูกหักท้วงก่อนเวลาจะผ่านไป จนตรวจสอบไม่ได้เช่นในปัจจุบัน มาตรการชำระภาษีล่วงหน้า* ทำให้ต้องมีการประมาณการภาษีในตอนต้นปี การประมาณการล่วงหน้า และหากจำเป็นก็อาจจะไปทำการสอบย้อน ณ สถานที่ประกอบธุรกิจในเวลาประกอบธุรกิจ ที่เป็นอยู่ในปัจจุบันรัฐบาลจะรู้ว่าผู้เสียภาษีจะยื่นแบบแสดงรายการโดยแสดงจำนวนรายรับ เท่าไรก็ต่อเมื่อสิ้นปีแล้วทำให้การสอบย้อน ณ เวลาที่เกิดเหตุเป็นไปได้ จึงเป็นที่คาดว่าวิธีการชำระภาษีล่วงหน้า จะทำให้ผู้เสียภาษีได้ถูกต้องตรงความจริงมากขึ้น และรัฐบาลมีรายได้มากขึ้น อย่างไรก็ตามขณะนี้ผู้ประกอบการธุรกิจส่วนตัวเสียภาษีไว้ต่ำกว่าที่ควรจะเป็นมาก การยกระดับการเสียภาษีโดยขยายฐานให้กว้าง โดยผ่านวิธีการชำระล่วงหน้า นั้น ควรทำอย่างมีโครงการ และแบบค่อยเป็นค่อยไปเพื่อไม่ให้ธุรกิจเกิดอาการช็อค เนื่องจากการปฏิบัติดังกล่าว

นอกจากนั้นบทความของเจริญ ธฤติมานนท์¹⁶ ยังเสนอว่าอุปสรรคในการจัดเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีเหล่านี้มีมาก โดยเฉพาะอย่างยิ่งขาดหลักฐานการรับจ่ายเงินเนื่องจากการใช้ระบบ

¹⁵ สมชัย ฤชุพันธุ์, "ปัญหาและข้อเสนอแนะในการปรับปรุงแก้ไขภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา." สารบรรณ 29, 3 (พฤษภาคม - มิถุนายน 2525) : 17 - 18.

* มาตรการชำระภาษีล่วงหน้าหมายถึง การจัดเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบหรือรายการเสียภาษี เช่น มาตรา 18 ทวิ การประเมินภาษีก่อนถึงกำหนดยื่นรายการ มาตรา 48 ตริ การเสียภาษีเงินได้เหมาเป็นงวด มาตรา 52 ทวิ การชำระภาษีล่วงหน้า มาตรา 56 การยื่นแบบแสดงรายการเงินได้พึงประเมินประจำปี มาตรา 60 ทวิ การประเมินเรียกเก็บภาษีก่อนกำหนดเวลา มาตรา 67 ทวิ การยื่นรายการและเสียภาษีครั้งรอบระยะเวลาบัญชี มาตรา 86 ตริ การเสียภาษีการค้าเหมาของผู้ประกอบการค้ารายย่อย และการหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตราต่าง ๆ เช่น มาตรา 3 เตรส มาตรา 50 มาตรา 78 บัญชี และมาตรา 78 สดตรส

¹⁶ เจริญ ธฤติมานนท์, "อุปสรรคในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย." สารบรรณ 28, 4 (กันยายน - ตุลาคม 2524) : 61.

เงินสด ในการรับจ่ายเงินของตลาดของประเทศไทย อย่างไรก็ตามเจ้าพนักงานสรรพากรก็ได้พยายามติดตามและรวบรวมทราฐฐานจากแหล่งต่าง ๆ มาทำการตรวจสอบอยู่เป็นประจำ รวมทั้งจัดให้มีการสำรวจการเสียภาษีของร้านค้าประเภทดังกล่าวเป็นครั้งคราว การจัดตั้งสำนักงานสรรพากรเขตพื้นที่เพื่อให้เจ้าหน้าที่สรรพากรสามารถควบคุมการดำเนินธุรกิจของร้านค้าประเภทนี้ได้ได้อย่างใกล้ชิด เพื่อรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับรายรับรายจ่ายของแต่ละร้านค้า มาประกอบเป็นหลักฐานเพื่อการประเมินภาษีเงินได้ให้ครบถ้วน การกำหนดรัยรับขั้นต่ำสำหรับผู้ประกอบการค้าบางประเภท เช่น ร้านอาหาร ภัตตาคาร ร้านตัดผม-ตัดผม ร้านตัดเย็บเสื้อผ้า ก็มีมีส่วนช่วยเป็นอันมากที่ทำให้การเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้สูงขึ้น

จากการศึกษาของวิโรจน์ เลาคะพันธุ์¹⁷ พบว่า การบริหารการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีผลต่อการหลีกเลี่ยงและหลบหนีภาษีเงินได้ การบริหารการจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพเพียงพอ พิจารณาได้ดังนี้

1. การกำหนดตัวผู้มีหน้าที่เสียภาษี การทำทะเบียนผู้เสียภาษีอากรมักทำขึ้นมาจากแบบแสดงรายการที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นมาแล้วเป็นสำคัญ ไม่มีการค้นหาหรือศึกษาว่าจำนวนผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่แท้จริงควรมีจำนวนเท่าใด จนมีคำกล่าวที่ว่าถ้าไม่เคยยื่นเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไว้เลย ก็ไม่ต้องยื่นและเจ้าหน้าที่สรรพากรก็ไม่สามารถค้นพบได้ วันแต่ผู้มีเงินได้จะเป็นข้าราชการพนักงานรัฐวิสาหกิจ หรือลูกจ้างรัฐวิสาหกิจ เอกชนที่ถูกจ่ายเงินหรือนายจ้างได้หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายและนำส่งไว้แล้ว

2. การชักจูงให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมาย ในปัจจุบันมิได้มีแผนการปฏิบัติที่แน่นอน การให้การศึกษาแก่ประชาชนมีน้อยมาก เว้นแต่ในกรณีที่มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงภาษีใหม่การประชาสัมพันธ์มุ่งในแง่โฆษณาผลงานมากกว่าที่จะส่งเสริมความรู้สร้างความเข้าใจแก่ผู้เสียภาษีโดยเฉพาะการสร้างความรู้สึกรู้สึกให้ประชาชนเห็นว่าได้รับความเป็นธรรมจากราชการ การคืนเงินภาษีเงินได้ที่ผู้เสียภาษีชำระไว้เกินหรือถูกหัก ณ ที่จ่ายไว้เกินยังล่าช้าและมีระเบียบปฏิบัติที่ค่อนข้างทรมาน

¹⁷วิโรจน์ เลาคะพันธุ์, "การป้องกันการหลีกเลี่ยงและหลบหนีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.", รัฐสารวิรัช 24 (เมษายน 2525): 16 -17.

3. การตรวจสอบภาษี การจะวิเคราะห์การตรวจสอบภาษีเงินได้มีประสิทธิภาพเพียงใด วิจารณ์ได้ดังนี้

3.1 องค์การที่รับผิดชอบในการตรวจสอบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ทั้งส่วนกลางและส่วนภูมิภาคสามารถตรวจสอบได้ทั่วถึงและมีประสิทธิภาพเพียงใด

3.2 เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีมีความรู้กฎหมายภาษีอากร และระเบียบปฏิบัติที่เกี่ยวกับความรู้วิชาการบัญชี การประกอบธุรกิจแต่ละประเภทและกฎหมายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องเพียงนอกจากความรู้แล้ว เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีนั้นมีความซื่อสัตย์สุจริตและปฏิบัติหน้าที่ด้วยความเที่ยงตรงเพียงใด

3.3 ระบบการตรวจสอบยังมีได้มีการกำหนดแนวทางปฏิบัติ เพื่อให้การตรวจสอบเป็นแบบเดียวกัน และตรวจสอบได้ครบถ้วนตามมาตรฐานที่จำเป็นเพื่อเป็นการป้องกันการสมยอมระหว่างผู้ตรวจสอบภาษีอากรกับผู้เสียภาษี

3.4 การจัดเก็บและการเร่งรัดภาษีอากรค้าง ได้อำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีเพียงใดและมีการทวงถามเรียกเก็บภายในกำหนดหรือไม่

3.5 การใช้เครื่องมือและเทคนิคทันสมัยในการปฏิบัติงานมีการใช้แพร่หลายและกว้างขวางเพียงใด เช่นการนำเครื่องคอมพิวเตอร์มาใช้ในการจัดเก็บภาษีอากร

และวิโรจน์ เลาะห์พันธุ์¹⁸ ยังพบอีกว่ามีข้อบกพร่องของกฎหมายเกี่ยวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือ

1. มีความยุ่งยากสลับซับซ้อน เข้าใจยาก และมีการเปลี่ยนแปลงบ่อยจนทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความสับสนและเข้าใจผิดพลาดโดยมิได้มีเจตนา

2. การลงโทษผู้กระทำผิดกฎหมายภาษีอากร การลงโทษผู้ที่กระทำผิดตามกฎหมายภาษีอากรจำเป็นต้องลงโทษ เพื่อเป็นการทดแทนที่เขาเปรียบผู้เสียภาษีคนอื่น ๆ เพื่อช่มชู้มิให้เอาเยี่ยงอย่างและเพื่อปรับปรุงแก้ไข ซึ่งบทลงโทษนั้นตามประมวลรัษฎากรแบ่งออกเป็นโทษทางอาญา การเพิ่มจำนวนเงินภาษีและดอกเบี้ยจากการชำระเกินกำหนด บทลงโทษนี้ใช้กรณีที่เกี่ยวข้องเป็นกรณี ๆ ไป และก็มีบ่อยครั้งที่บุคคลอาจถูกลงโทษทั้ง 3 ประการพร้อม ๆ กันไป

¹⁸วิโรจน์ เลาะห์พันธุ์, "การป้องกันการหลีกเลี่ยงและหลบหนีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา."

3. อายุความของการเรียกเก็บภาษีเงินได้เพิ่มเติมมีระยะสั้นเกินไป คือจำกัดเพียง 5 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาให้ยื่นแบบแสดงรายการ

4. กฎหมายมีอำนาจเพียงยึดทรัพย์และขายทอดตลาดทรัพย์สินเท่านั้น ไม่มีอำนาจที่จะอายัดทรัพย์ยกย่าย้ายถ่ายทรัพย์สินไว้ที่ธนาคารในรูปของการขายฝาก จำนองหรืออื่น ๆ ได้

5. ช่องโหว่ของกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ที่ก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้มีดังนี้

5.1 กฎหมายเปิดช่องให้ผู้มีเงินได้ในระดับสูงกระจายเงินได้ของตนเองให้แก่บุคคลในครอบครัว โดยเฉพาะบุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะ ซึ่งอยู่ภายใต้การปกครองของบิดามารดา เพื่อลดภาระภาษีเงินได้ในอัตราที่สูง โดยเฉพาะในเรื่องเงินได้ที่เกิดจากการลงทุน

5.2 ในกรณีที่สามีและภรรยาได้อยู่ร่วมกัน ตลอดปีภาษีสามีภรรยามีสิทธิจะยื่นเสียภาษีเงินได้แยกกันได้ ไม่ว่าจะมิเงินได้ประเภทใด ซึ่งจะทำให้ช่วยลดภาระภาษีเงินได้ในอัตราสูงได้อย่างมาก โดยการจดทะเบียนหย่าขาด แต่ยังคงอยู่ร่วมกันฉันท์สามีภรรยา

6. ช่องโหว่ของกฎหมายเกี่ยวกับภาษีเงินได้ที่เป็นอุปสรรค ในการปฏิบัติจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มิให้ได้ผลเต็มที่ดังนี้ คือ

6.1 บทลงโทษทางอาญายังล็กลั่นอยู่ ระหว่างผู้ไม่ยื่นแบบแสดงรายการโดยเจตนาหลีกเลี่ยงกับผู้ที่ยื่นแบบแสดงรายการ แต่ยื่นไว้เป็นเท็จ โดยฝ่ายแรกได้รับโทษน้อยส่วนฝ่ายหลังได้รับโทษหนักทั้ง ๆ ที่เจตนาหลีกเลี่ยงเช่นกัน

6.2 แบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดายุ่งยากมากแก่การกรอกให้ถูกต้องครบถ้วน และมีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงอยู่เสมอแทบทุกปี มีรายละเอียดเกินกว่าความจำเป็น ทำให้ผู้เสียภาษีไม่ได้รับความสะดวก

และจากการศึกษาวิจัยของวันเพ็ญ กฤตผล¹⁹ เรื่องปัญหาการตรวจสอบฐานะเงินได้ของบุคคลเพื่อการประเมินภาษีเงินได้พบว่า การตรวจสอบความเป็นที่เชื่อถือได้ของรายการที่ผู้มีรายการเงินได้ยื่นเสนอรายการเพื่อเสียภาษีนั้น กังขาต่อผู้เชี่ยวชาญที่จะรู้ว่ากิจการของแต่ละ

¹⁹วันเพ็ญ กฤตผล, "ปัญหาการตรวจสอบฐานะเงินได้ของบุคคลเพื่อการประเมินภาษีเงินได้" (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ แผนกวิชาการบัญชี บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2516), หน้า 73.

ประเภทจะต้องลงทุนเท่าใด จึงจะได้กำไรเท่าที่นั่นเปอร์เซ็นต์ และการประกอบอาชีพต่าง ๆ มี รายได้ต่างกันมากน้อยเท่าใด นอกจากจะเชื่อตามคำบอกของผู้เสียหายซึ่งอาจจะไม่เปิดเผยยอดจริง และการที่ประชาชนที่ต้องเสียหายไม่ได้จัดการทำหลักฐานทางบัญชีให้สมบูรณ์ ซึ่งเป็นสิ่งหนึ่งที่ทำให้เกิดปัญหาแก่ผู้ตรวจสอบ เป็นอุปสรรคอย่างหนึ่งในการตรวจสอบเพื่อจัดเก็บภาษีให้ได้ตามเป้าหมาย

ในส่วนของ การปรับปรุงการบริหารการจัดเก็บ วิโรจน์ เลาทะพันธุ์²⁰ ได้เสนอแนวทางไว้คือ

1. แก้ไขกฎหมายที่เป็นอุปสรรคในการดำเนินการของเจ้าพนักงาน เพื่อให้ อำนาจแก่เจ้าพนักงานประเมินสามารถดำเนินการเร่งรัดจัดเก็บภาษีได้อย่างเต็มที่ คือ

- ให้อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือ ให้เจ้าพนักงานสรรพากรทำการตรวจค้นหรือยึดบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานต่าง ๆ ซึ่งเกี่ยวกับหรือสันนิษฐานว่าเกี่ยวกับภาษีอากรที่จะต้องเสียได้ทั่วพระราชอาณาจักร*

- อำนาจตรวจค้นและยึดบัญชี ซึ่งให้กระทำได้ระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นและพระอาทิตย์ตกนั้นควรแก้ไขให้ได้รับความว่าหากการตรวจค้น และยึดดังกล่าวยังไม่แล้วเสร็จให้กระทำต่อไปจนแล้วเสร็จ**

- ในการส่งหมายเรียกหรือหนังสือเชิญ ควรแก้ไขเพิ่มเติมให้นำส่งได้ระหว่างเวลาทำการด้วย ไม่ควรจำกัดไว้เฉพาะระหว่างพระอาทิตย์ขึ้น เพราะธุรกิจบางอย่างจะประกอบกิจการในตอนกลางคืนเช่น ไนต์คลับ และในกรณีที่ไม่สามารถจะส่งได้โดยวิธีปกติด้วยเหตุใด ๆ ให้ส่งโดยวิธีปิดหมายเรียกหรือหนังสือไว้ ณ ที่เห็นได้ง่าย ประตูบ้าน สำนักงาน ประตูรั้ว ที่ว่าการอำเภอ ที่ว่าการเขต ศาลากลางจังหวัด ซึ่งเป็นภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่ของผู้รับ หรือจะส่งโดยวิธีย่อความในหมายเรียก หรือหนังสือนั้นลงในหนังสือพิมพ์ก็ได้ โดยไม่ต้องจำกัดไว้เฉพาะหนังสือพิมพ์

²⁰วิโรจน์ เลาทะพันธุ์, "การป้องกันการหลีกเลี่ยงและหลบหนีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา."

หน้า 23 - 25.

*. **ปัจจุบันได้มีการแก้ไข อำนาจ การตรวจค้นยึด หรืออายัด เอกสารตามมาตรา 3 เบญจ โดย พ.ร.บ. แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร(ฉบับที่ 25) พ.ศ.2525 มาตรา 4 ใช้บังคับ 3 ก.ค. 2525 ตูมาตรา 3 เบญจ

ท้องที่

- ให้อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจยึด หรืออายัดและสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับเสียภาษีเงินได้หรือผู้ค้ำประกัน หรือผู้มีหน้าที่ต้องหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย แต่มิได้หัก และมีเงินภาษีอากรค้างชำระได้**

- การอุทธรณ์การประเมินของผู้เสียภาษีอากรควรจำกัดให้อุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ได้เฉพาะประเด็นที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้วินิจฉัยเท่านั้น ทั้งนี้เพื่อป้องกันการอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีโดยใช้เล่ห์เหลี่ยม ทั้งประเด็นอื่น ๆ ซึ่งมีใช้ประเด็นที่คณะกรรมการ ฯ ได้วินิจฉัยไว้

และควรแก้กฎหมายให้สิทธิแก่กรมสรรพากร หรือเจ้าพนักงานประเมินหากไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ให้อุทธรณ์ต่อศาลได้ภายในกำหนด 30 วัน เช่นเดียวกับผู้เสียภาษีด้วย เพื่อความเป็นธรรมและป้องกันมิให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจเด็ดขาดเท่ากับศาลฎีกา

- อายุความการออกหมายเรียกตรวจสอบการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งปัจจุบันกำหนดไว้เพียง 5 ปี นับแต่วันยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีหรือ 10 ปี นับแต่วันครบกำหนดการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีในกรณีที่มิได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเป็นอายุความที่สั้นและเปิดโอกาสให้มีการหลีกเลี่ยงและหลบหนีภาษีได้ง่าย ควรถือว่าหนี้ภาษีอากรนี้เป็นหนี้บุริมสิทธิ และเป็นหนี้ของรัฐซึ่งบุคคลต้องค้างอยู่ตราบชั่วชีวิต

จากการศึกษาของจรรยา เจริญวัฒน์²¹ ได้เสนอแนวทางการปรับปรุงไว้หลาย

*ปัจจุบันได้มีการแก้ไข เรื่องการส่งหมายเรียกหรือหนังสือโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร(ฉบับที่ 14) พ.ศ.2529 มาตรา 3 ใช้บังคับ 1 ก.พ.2529 เป็นต้นไป
 หมายเหตุ 8

** มาตรา 12 วรรค 2

²¹จรรยา เจริญวัฒน์, "การวัดความพยายามในการจัดเก็บภาษีเงินได้ การศึกษาเฉพาะกรณีสำหรับประเทศไทย." (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทนิติศาสตร์ คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2523), หน้า 236.

ประการซึ่งมีบางส่วนที่เสนอในลักษณะเดียวกับของวิโรจน์ เลาทะพันธุ์ และได้เสนอแนะในส่วนของ การตรวจสอบภาษี ดังนี้ คือ

- การปรับปรุงประสิทธิภาพในการตรวจสอบภาษีอากรให้ดียิ่งขึ้น ในระบบ ภาษีประเมินตนเอง เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาการตรวจสอบแบบแสดงรายการเสียภาษีเงิน ได้ นับเป็นสิ่งสำคัญมาก การที่จะหวังให้ผู้เสียภาษีให้เสียภาษียื่นเสียด้วยความสมัครใจ โดยครบ ถ้วนนั้นเป็นไปได้ยาก การตรวจสอบภาษีจะต้องทำให้ทันเหตุการณ์และรู้เท่าทันผู้ประกอบการ ซึ่ง อาจพิจารณาปรับปรุงได้ดังนี้

ก. ต้องจัดทำคู่มือตรวจสอบภาษีอากร ไว้เป็นมาตรฐานตลอดจนแบบ รายงานวิธีที่ตรวจสอบกิจการแต่ละชนิดควรกำหนดเป็นแผนตรวจสอบที่แน่นอนและคอยปรับปรุง ให้ ทันเหตุการณ์เสมอ

ข. ควรปรับปรุงวิธีการคัดเลือก แบบแสดงรายการตรวจสอบเพื่อให้ ได้ผลในด้านความเป็นธรรม และในด้านการป้องกันปราบปรามการหลีกเลี่ยงและหลบหนีภาษีเงิน ได้ เพราะในปัจจุบันจำนวนผู้เสียภาษีเงินได้ มีจำนวนเพิ่มสูงขึ้นจนไม่สามารถทำการตรวจสอบทุก รายได้

ค. ผูกอบรมเจ้าหน้าที่ผู้ตรวจสอบภาษีเงินได้ให้มีประสิทธิภาพ

ง. ลงโทษอย่างจริงจังแก่เจ้าหน้าที่ผู้ตรวจสอบภาษีที่ประพฤติชอบ หรือใช้อำนาจหน้าที่ข่มขู่ผู้เสียภาษีด้วยวิธีการต่าง ๆ เพื่อสร้างความเข้าใจอันดีระหว่างผู้เสียภาษี กับผู้บริหารจัดเก็บภาษีอากร

3. ความสมัครใจในการเสียภาษีของประชาชน

ในบทความของเจริญ ธฤติमानนท์²² เรื่องความสมัครใจในการเสียภาษีของผู้เสีย ภาษี ได้กล่าวว่าความสำเร็จในการที่จะให้มีการเสียภาษี ด้วยความสมัครใจของผู้เสียภาษีอย่าง มากที่สุดนั้นขึ้นอยู่กับความเต็มใจ และความสามารถของผู้เสียภาษีที่จะปฏิบัติตามบทบัญญัติแห่งประมวล รัษฎากรและระเบียบที่เกี่ยวข้อง ได้อย่างถูกต้องเพียงใดมีองค์ประกอบหลายประการที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับ

²²เจริญ ธฤติमानนท์, "การสร้าง ความสมัครใจในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี."

กับการเสียภาษีด้วยความสมัครใจของผู้เสียภาษี องค์ประกอบบางประการเกี่ยวข้องกับตัวบทบัญญัติ แห่งประมวลรัษฎากร และองค์ประกอบบางประการก็เกี่ยวข้องกับการบริหารงานของกรมสรรพากร องค์ประกอบต่าง ๆ นี้ประกอบด้วย

1. ความยุติธรรมในระบบภาษีอากร และการบริหารงานจัดเก็บภาษีอากรอย่าง เป็นธรรม

2. การใช้ระบบภาษีหัก ณ ที่จ่าย
3. การคืนภาษีอย่างรวดเร็ว
4. การตรวจสอบภาษีอย่างกว้างขวาง
5. ความสะดวกในการชำระภาษี
6. การชำระภาษील่วงหน้า
7. การประกาศรายชื่อผู้เสียภาษีจำนวนสูง
8. การใช้มาตรการทางกฎหมายในการบังคับจัดเก็บภาษีให้เต็มเม็ดเต็มหน่วย
9. การใช้เครื่องคอมพิวเตอร์อย่างกว้างขวางในการจัดเก็บภาษีอากร
10. การเปรียบเทียบข้อมูลจากภาษีหัก ณ ที่จ่าย
11. การสืบสวนประมวลหลักฐานเพื่อตรวจสอบ
12. การให้การศึกษาและการให้ความช่วยเหลือแก่ผู้เสียภาษี

นอกจากนี้ นายสุรใจ ศิริบุหงศ์²³ เสนอว่าความสมัครใจในการเสียภาษีอากรของ ประชาชนในประเทศจะมีมากน้อยเพียงใด ขึ้นอยู่กับปัจจัยหลายประการ ปัจจัยเหล่านี้บางส่วนจะ เกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีอากรโดยตรง ขณะเดียวกันจะมีปัจจัยอีกส่วนหนึ่งซึ่งแม้ไม่เกี่ยวข้องกับ เรื่องภาษีอากรแต่อย่างใดก็จะมีผลกระทบต่อระดับความสมัครใจในการเสียภาษีอากร

1. นโยบายของรัฐบาล

เนื่องจากภาษีอากรที่รัฐจัดเก็บนั้น จะถูกนำไปใช้ในการบริหารประเทศ ถ้า ผู้เสียภาษีอากรมีความมั่นใจในนโยบายรายจ่ายของรัฐบาล ว่าเป็นการใช้เงินภาษีเพื่อประโยชน์ ของคนในประเทศ และใช้อย่างมีประสิทธิภาพโดยแท้จริงแล้วความเต็มใจในการเสียภาษีอากรก็ จะมีมากขึ้น ถ้าผู้เสียภาษีอากรไม่มีความเชื่อมั่นในนโยบายของรัฐบาลหรือการใช้จ่ายของรัฐบาลเป็น

²³สุรใจ ศิริบุหงศ์ , "ปรัชญาและทิศทางการบริหารภาษีของกรมสรรพากร." : 19-20.

ไปอย่างนุ่มนวลเพื่อมีการฉ้อราษฎร์บังหลวง ความนิยมพร้อมใจในการเสียภาษีอากรก็คงจะมีได้ยาก

2. การปฏิบัติของข้าราชการ

การปฏิบัติที่ผู้เสียภาษีอากรได้รับจากข้าราชการโดยทั่วไปย่อมส่งผลสะท้อนถึงทัศนคติในการเสียภาษีอากร โดยเฉพาะอย่างยิ่งถ้าข้าราชการผู้นั้นเป็นเจ้าของหน้าที่ผู้รับเงินภาษีโดยตรง

3. ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากร

ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรนับเป็นประเด็นสำคัญยิ่งของระบบภาษีอากรที่ดี หากประชาชนทุกคนรู้สึกว่าตนได้แบกรับภาระภาษีของรัฐอย่างเป็นธรรม เช่นเดียวกับผู้เสียภาษีคนอื่น ๆ แล้วก็จะทำให้ความสมัครใจในการเสียภาษีมีมากขึ้น หากรู้สึกว่าตนเองต้องรับภาระภาษีอย่างไม่เป็นธรรมแล้ว ผู้เสียภาษีอากรก็จะพยายามหลบหนีและหลีกเลี่ยงภาษีอากรกันมากขึ้น

4. ความสะดวกในการเสียภาษี

การอำนวยความสะดวกในการเสียภาษีในด้านต่าง ๆ เป็นปัจจัยสำคัญที่มีผลกระทบต่อความสมัครใจในการเสียภาษีอากรของผู้เสียภาษีโดยทั่วไป เช่น การใช้แบบแสดงรายการที่ง่าย การกำหนดขั้นตอนการเสียภาษีที่ไม่ยุ่งยาก การอำนวยความสะดวกในการชำระภาษีทางไปรษณีย์หรือการชำระเป็นเช็ค เหล่านี้จะทำให้ผู้เสียภาษียินดีที่จะเสียภาษีมากขึ้นความสะดวกรวดเร็วในการขอคืนภาษีโดยไม่สร้างภาระในการหาเอกสารหลักฐานเพิ่มเติมกับผู้เสียภาษีนั้น จะช่วยทำให้ผู้เสียภาษีมีความเต็มใจที่จะเสียภาษีมากขึ้น

5. การบริการทางภาษีอากร

การให้ข้อมูลและข่าวสารตลอดจนความรู้ทางภาษีอากร จะช่วยให้ผู้เสียภาษีมีความเข้าใจในหน้าที่ หลักการและวิธีการเสียภาษีอากรตลอดจนบทลงโทษซึ่งอาจจะได้รับถ้าไม่เสียภาษีอากรให้ถูกต้อง ดังนั้นการจัดเก็บให้มีประสิทธิภาพต้องประชาสัมพันธ์เพื่อเผยแพร่ความรู้ทางภาษีอากร การจัดทำเอกสารคู่มือการเสียภาษีอากร ตลอดจนการบริการตอบข้อหารือในปัญหากฎหมายภาษีอากรเหล่านี้ จะมีส่วนสำคัญในการช่วยยกระดับความสมัครใจในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีอากรให้ดีขึ้น

6. ทัศนคติในการเสียภาษีอากร

ทัศนคติในการเสียภาษีอากรของประชาชน โดยทั่วไปจะมีผลกระทบอย่าง

สำคัญต่อการพยายามหลบหนีและหลีกเลี่ยงภาษีอากร ดังนั้นการพยายามเสริมสร้างให้ประชาชนทั่วไปมีความสำนึกในการเสียภาษีอากร (tax consciousness) โดยชี้ให้เห็นประโยชน์ของสังคมส่วนรวม และโดยการสร้างความรู้สึกเกรงกลัวและละเอียดต่อการหลบหนีและหลีกเลี่ยงภาษีอากรก็จะมีส่วนช่วยยกระดับความสมัครใจในการเสียภาษีอากรให้สูงขึ้น

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสวีธรรม²⁴ เห็นว่าการที่ประชาชนจะยินยอมเสียภาษีแก่รัฐด้วยความสมัครใจ หรือมีจิตสำนึกในการเสียภาษีมากน้อยแค่ไหนนั้น ย่อมขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ มากมาย ซึ่งสิ่งที่พอจะเห็นได้นั้นขึ้นอยู่กับปัจจัยดังต่อไปนี้

1. การเห็นความสำคัญของการเสียภาษี

ถ้าหากประชาชนผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีนั้น เห็นถึงประโยชน์หรือความสำคัญของการเสียภาษีแล้ว ความยินยอมหรือการให้ความร่วมมือในการเสียภาษีแก่รัฐก็จะมีมาก แต่ในกรณีตรงข้ามถ้าหากประชาชนมองไม่เห็นประโยชน์ของภาษีที่ตนเสียไปแล้ว ความยินยอมเสียภาษีของประชาชนก็จะมีต่ำ ตัวอย่างเช่น ถ้าประชาชนมองเห็นว่าเงินภาษีอากรที่ตนเสียไปนั้น ได้ถูกนำไปใช้เพื่อประโยชน์ของคนกลุ่มใดโดยเฉพาะ ความสมัครใจที่จะเสียภาษีก็ย่อมจะมีน้อย

2. ประสิทธิภาพในการบริหารงาน และการใช้เงินของรัฐ

ความสมัครใจในการเสียภาษีของประชาชนนั้น อาจจะพิจารณาได้จาก ประสิทธิภาพในการบริหารงานและประสิทธิภาพในการใช้เงินของรัฐบาล ถ้าหากรัฐบาลบริหารงานอย่างมีประสิทธิภาพ และเงินภาษีอากรทุกบาททุกสตางค์ได้ถูกนำไปใช้อย่างคุ้มค่าแล้วก็จะช่วยให้ความสมัครใจในการเสียภาษีของประชาชนมีมาก แต่ในทางตรงข้ามถ้าหากรัฐบาลบริหารงานอย่างไม่มีประสิทธิภาพและใช้เงินงบประมาณแผ่นดินแบบล้าหลังผลาญแล้ว ความสมัครใจที่จะเสียภาษีของประชาชนก็มีน้อย

3. ความเป็นธรรมในการเสียภาษี

การที่จะทำให้ประชาชนผู้เสียภาษีแต่ละคนให้ความร่วมมือในการเสียภาษีแก่รัฐบาลนั้นระบบของภาษีอากรที่จัดเก็บนั้น จะต้องให้เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีทุกคนด้วยความ เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีแต่ละประเภท และความเป็นธรรมในการบริหารการจัดเก็บด้วย

²⁴ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสวีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย.

กล่าวคือภาษีที่เก็บนั้นควรจะถูกเก็บจากประชาชนทุกคนทุกกลุ่มอย่างทั่วถึง มิใช่มุ่งที่จะเก็บจากผู้เสียภาษีก่อหนึ่งกลุ่มใด โดยเฉพาะ นอกจากนี้ในการปฏิบัติการจัดเก็บภาษีแต่ละชนิดนั้นจะต้องเก็บจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั่นอย่างทั่วถึง และอย่างเสมอภาคในกรณีการจัดเก็บไม่ทั่วถึงหรือมีการเลือกปฏิบัตินั้น จะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในหมู่ผู้เสียภาษีนั่น ซึ่งจะเป็นเหตุผลสำคัญทำให้ประชาชนพยายามหลบเลี่ยงภาษี

4. การลงโทษของกฎหมายและการลงโทษของสังคม

เนื่องจากภาษีเป็นสิ่งที่รัฐบาลบังคับการจัดเก็บเงินได้ หรือผลประโยชน์ไปจากประชาชน ดังนั้นประชาชนย่อมจะไม่อยากเสียผลประโยชน์ของตนแก่รัฐบาล นอกเสียจากว่าผู้เสียภาษีนั้นจะได้เห็นความสำคัญของภาษี และรัฐบาลหรือสังคมมีการลงโทษผู้เจตนาหลบเลี่ยงภาษีอย่างรุนแรง การป้องกันการหลบเลี่ยงการเสียภาษีจะทำให้ได้ผลเมื่อมีทั้งการลงโทษทางกฎหมาย และการลงโทษโดยสังคมซึ่งพอพิจารณาได้ดังนี้

ก. การลงโทษโดยกฎหมายในกรณีที่ผู้เสียภาษีจงใจหนีภาษีอย่างผิดกฎหมายนั้น เมื่อจับได้จะต้องมีการลงโทษที่รุนแรง ทั้งนี้เพราะผู้ที่เจตนาหนีภาษีนั้นจะต้องตัดสินใจซึ่งนำหน้าระหว่างผลประโยชน์ที่ตนจะได้รับจากการหนีภาษีกับโทษที่ตนจะได้รับเมื่อถูกจับได้ ถ้าหากว่าผลประโยชน์จากการหนีภาษีมียากกว่าโทษที่จะต้องรับอย่างมากแล้ว การหนีภาษีของประชาชนก็จะมีมาก

ในการหนีภาษีนั้นมักจะปรากฏว่าเจ้าหน้าที่ของรัฐบาลมักจะให้การร่วมมือกับผู้หนีภาษีด้วยโดยเฉพาะอย่างยิ่งการหนีภาษีรายใหญ่ ๆ ดังนั้นกฎหมายจะต้องมีบทลงโทษเจ้าหน้าที่ของรัฐให้หนักยิ่งกว่าผู้เสียภาษีด้วย

ข. การลงโทษของสังคม

การป้องกันการหนีภาษีจะได้ผลมากยิ่งขึ้นถ้าหากสังคมหรือประชาชนส่วนใหญ่รังเกียจผู้หนีภาษี การลงโทษของสังคมนั้นจะเป็นมาตรการบังคับทางอ้อม ทำให้เกิดการเมืองหรือผู้ที่เป็ผู้นำของสังคมไม่พยายามหลบเลี่ยงภาษี เมื่อบุคคลซึ่งเป็นผู้นำของสังคมและผู้ที่กุมกลไกของอำนาจรัฐได้เสียภาษีอย่างครบถ้วนแล้วย่อมจะทำให้เขาเหล่านั้นสามารถจัดการกับผู้หลีกเลี่ยงภาษีได้อย่างเต็มที่ และก็ไม่ต้องการให้ผู้อื่นหลบเลี่ยงภาษี

ปัญหาทัศนคติของสังคม หรือการลงโทษผู้หนีภาษีของสังคมนั้นภาษีเป็นหัวใจสำคัญที่จะกระตุ้นให้ประชาชนมีจิตสำนึกของการเสียภาษีมากขึ้น แต่อุปสรรคที่สำคัญที่สุดใน

เรื่องนี้ก็คือผู้ที่ เป็นผู้นำของสังคมหรือผู้ที่กุมกลไกอำนาจรัฐส่วนใหญ่ ไม่สามารถแสดงตนเป็นแบบที่ดี ในการเสียภาษีแก่ประชาชนทั่วไปได้ ดังนั้นการขอร้องให้ประชาชนทุกคนเสียภาษีย่อมจะทำได้ไม่ใคร่ ได้ผล

และวิโรจน์ เลาะห์พันธุ์²⁵ ได้เสริมว่าควรได้มีการเผยแพร่ความรู้เรื่องภาษีอากร ให้แก่ประชาชนทั่วไปได้ทราบ และเสนอมาตรการในการชักจูงใจให้ประชาชนเสียภาษีด้วยความ สัมครใจโดย

1. เปิดเผยแพร่การเสียภาษีของประชาชนทุกคน โดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้นำในสังคม เพื่อให้ประชาชนเห็นว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของรัฐ ได้เป็นไปโดยยุติธรรมในการ เปิดเผยแพร่การเสียภาษีเงินได้ ไม่จำเป็นต้องประกาศการเสียภาษีของประชาชนทุกคน แต่เปิดโอกาส ให้ประชาชนผู้สนใจมีสิทธิยื่นคำร้อง เพื่อขอดูรายการการเสียภาษีของผู้อื่นได้ ทั้งนี้โดยถือหลักการ ที่ให้สังคมบีบบังคับซึ่งเป็นการบังคับทางอ้อมในการเสียภาษีของบุคคล

2. ยกย่องผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสูงสุดในรอบปี การกำหนดให้มีมาตรการ ยกย่องผู้ที่เสียภาษีเงินได้สูงสุดในรอบปีจะช่วยเปลี่ยนทัศนคติของประชาชนที่นิยมชมชอบคน ร่ำรวยที่แสดงออกโดยการบริจาคเงินช่วยการกุศลในกรณีต่าง ๆ ลงได้บ้าง เพราะผู้เสียภาษีสูงสุด ย่อมได้ชื่อว่า เป็นผู้ที่มีความเสียสละเพื่อส่วนรวมโดยแท้จริง และด้วยความสุจริตใจ เป็นตัวอย่าง แก่บุคคลอื่นที่ยังเสียภาษีเงินได้ไว้มิครบถ้วน และหากบุคคลใดได้เสียภาษีเงินได้สูงสุดต่อเนื่องกัน หลายปี ทางราชการก็ควรจะขอพระราชทานเครื่องราชอิสริยาภรณ์ให้

3. ความสะดวกในการชำระภาษี แบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดาควรง่ายและสะดวกแก่การกรอก และทำความเข้าใจของคนทุกระดับ ไม่ควรเปลี่ยนแปลง บ่อย ๆ โดยไม่จำเป็น ข้อความที่ไม่เกี่ยวกับการควบคุมหรือติดตามเร่งรัด หรือเป็นประโยชน์แก่ การจัดเก็บไม่ควรจะต้องให้กรอก การยื่นแบบแสดงรายการควรอำนวยความสะดวกโดยชักชวน ชี้แจงให้ยื่นโดยทางไปรษณีย์ให้มาก หรือการกระจายสถานที่รับแบบแสดงรายการเสียภาษี และ รับชำระภาษีให้มากที่สุดเท่าที่จะทำได้

²⁵วิโรจน์ เลาะห์พันธุ์, "การป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีและหลบหนีภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดา." : 19 - 20.

4. จัดให้มีการประชาสัมพันธ์ หรือเผยแพร่วิธีการเสียภาษีอยู่เสมอ เพื่อให้ประชาชนเข้าใจและปฏิบัติได้ถูกต้อง โดยเฉพาะในระยะเวลาที่มีการเปลี่ยนแปลงปรับปรุงแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายภาษีอากร ควรจะได้มีการจัดส่งนักวิชาการไปอบรมชี้แจงแก่หน่วยงานใหญ่ ๆ ที่มีผู้เสียภาษีจำนวนมาก แทนที่จะปล่อยให้ประชาชนผู้สนใจมาถามเอง
5. คืนภาษีเงินได้ที่เก็บไว้เกินให้รวดเร็ว เพื่อสร้างความศรัทธาแก่ประชาชนต่อระบบการจัดเก็บภาษีให้ดีขึ้น

นอกจากนี้ วิโรจน์ เลาทะพันธุ์²⁶ ยังเสนอแนวทางแก้ไขอีกว่า

1. หนีภาษีอากรเป็นหนี้บุริมสิทธิ และเป็นหนี้ของรัฐบาลซึ่งบุคคลจะต้องค้างอยู่ตราบชั่วชีวิตจึงไม่ควรกำหนดอายุความจำกัดไว้ การไม่กำหนดอายุความนี้ ได้มีการถือปฏิบัติกันในบางประเทศเช่น มาเลเซีย เป็นต้น ควรมีการเพิ่มโทษอาญาให้สูงขึ้นสำหรับผู้หลบหนีภาษีโดยไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี โดยมีเจตนาละเลยเพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษี
 2. การเร่งรัดภาษีอากรค้าง นอกจากจะแก้กฎหมายแล้วสมควรที่จะได้พิจารณาเรียกเก็บเงินเพิ่มให้สูงขึ้น เพื่อเร่งรัดมิให้มีการค้างชำระเงินเพิ่ม ที่เรียกเก็บควรให้สูงกว่าอัตราดอกเบี้ยที่สถาบันการเงินคิดจากผู้กู้ยืมเงิน
 3. กำหนดให้ผู้รับจ้างทำบัญชี และผู้ที่จะมาเป็นตัวแทนของผู้เสียภาษี มาจดทะเบียนการค้ำกับกรมสรรพากรและต้องมีใบอนุญาตของศาลเสียก่อน หากผู้ได้รับอนุญาตประพฤติมิชอบหรือฝ่าฝืนระเบียบที่อธิบดีกำหนด อธิบดีมีอำนาจเพิกถอนใบอนุญาตได้ และในกรณีที่ตรวจพบหลักฐานที่แน่ชัดว่าผู้รับจ้างทำบัญชีให้ผู้เสียภาษีมมีส่วนร่วมในการสร้างหลักฐานอันเป็นเท็จ เพื่อแสดงรายรับน้อยกว่าความเป็นจริง ควรให้ผู้รับจ้างทำบัญชีรับผิดชอบร่วมด้วย หรืออาจดำเนินคดีอาญาด้วยก็ได้
- และอุษณีย์ ธโนศวรรย์²⁷ ได้กล่าวเสริมจากผลงานวิจัยว่า การให้ความรู้เผยแพร่

²⁶ วิโรจน์ เลาทะพันธุ์, "การป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีและหลบหนีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา." : 23 - 25.

²⁷ อุษณีย์ ธโนศวรรย์, "ปัญหาโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.", (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ ภาควิชารัฐประศาสนศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2529), หน้า 199.

ข่าวสารให้ทั่วถึง โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงหรือปรับปรุงการเผยแพร่ข่าวสารให้
 ความรู้เกี่ยวกับภาษีจะกระทำได้โดยการจัดอบรมเผยแพร่ ตามสถานที่หรือหน่วยงานทั้งของรัฐและ
 เอกชนต่าง ๆ หรือเปิดสัมมนาทั่วไปขึ้นเพื่อให้ผู้สนใจเข้ารับการอบรมได้หรืออาจกระจายการให้
 ข้อมูลหรือความรู้ ลงไปในระดับนักเรียน นักศึกษา โดยแทรกไว้ในเนื้อหาวิชาที่เกี่ยวข้องทั้งนี้
 เนื่องจากนักเรียนและนักศึกษาจะเป็นกลุ่มผู้มีหน้าที่เสียภาษีต่อไปในอนาคตด้วย

จากเอกสารทั้งหมดที่กล่าวมาพอสรุปได้ว่า ปัจจัยทั้ง 3 ประการ ซึ่งได้แก่ประสิทธิภาพ
 พนักงานผู้จัดเก็บ กฎหมายและระเบียบปฏิบัติ ฯลฯ ตลอดจนปัจจัยด้านตัวผู้เสียภาษีคือ ความสนใจ
 ในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีถือเป็นปัจจัยสำคัญของการบริหารการจัดเก็บภาษีสรรพากร

6. ระเบียบวิธีการศึกษา

การศึกษานโยบายการบริหารงานจัดเก็บภาษีของ สพท. 1-8 เป็นการศึกษาโดยใช้วิธี
 การวิจัยเอกสาร (documentary research) และข้อมูลจากการสัมภาษณ์โดยพิจารณาเหตุการณ์
 ทางภาษี และปรากฏการณ์จากสภาพแวดล้อม ซึ่งข้อมูลที่ใช้ในการศึกษาวิจัยได้รวบรวมจาก
 แหล่งต่าง ๆ ดังนี้

1. เอกสารทางวิชาการที่เกี่ยวกับภาษีอากร ทั้งจากส่วนราชการและเอกชนเช่น
 วิทยานิพนธ์ บทความในวารสาร จุลสารและหนังสือพิมพ์ต่าง ๆ

2. กฎหมาย ระเบียบ ประกาศ คำสั่ง ข้อบังคับ หนังสือเวียน ตลอดจนบันทึก และ
 เอกสารต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง

3. เพื่อรวบรวมทัศนคติที่มีประโยชน์ต่อการบริหารการจัดเก็บภาษี โดยวิธีสัมภาษณ์
 คำถามปลายเปิด จากข้าราชการของ สพท. 1-8 ตามอัตรากำลังในปี 2530 จากจำนวน
 1,063 คน

ระดับ	8	สัมภาษณ์	1 คน	จาก	8	คน
ระดับ	7	สัมภาษณ์	5 คน	จาก	34	คน
ระดับ	6	สัมภาษณ์	52 คน	จาก	130	คน
ระดับ	3-5	สัมภาษณ์	100 คน	จาก	519	คน
ระดับ	1-3	สัมภาษณ์	87 คน	จาก	340	คน

นอกจากนี้ยังสัมภาษณ์เจ้าหน้าที่จากกองกฎหมาย กองนโยบายและแผน และเจ้าหน้าที่จากกองบริหารงานตรวจสอบภาษี

7. การเสนอเรื่อง

ในการเสนอวิทยานิพนธ์ ผู้ศึกษาบทบาทของ สพท. 1-8 ได้นำเสนอบทศึกษา 5 บทสำคัญคือ บทที่ 1 บทนำ ในส่วนนี้ประกอบด้วยที่มาและความสำคัญของปัญหา วัตถุประสงค์ของการศึกษา ประโยชน์ที่ได้จากการศึกษา ขอบเขตของการศึกษา เอกสารและงานศึกษาที่เกี่ยวข้อง ระเบียบวิธีการศึกษา และการเสนอเรื่อง

บทที่ 2 การบริหารงานจัดเก็บภาษีของ สพท. 1-8 ในบทนี้จะกล่าวถึงแนวความคิดในการบริหารการจัดเก็บภาษี ซึ่งเป็นเรื่องของนิยามศัพท์และแนวความคิดการจัดตั้ง สพท. ส่วนที่สองเป็นเรื่องของที่มาของการจัดตั้ง สพท. 1-8 ซึ่งประกอบด้วยวัตถุประสงค์ หลักการและรูปแบบการจัดองค์การ ในส่วนสุดท้ายเป็นเรื่องของหน้าที่ ความรับผิดชอบอันเกี่ยวกับงานส่งเสริมและบริการผู้เสียภาษี งานสำรวจและกำหนดรายรับ และงานตรวจสอบภาษีอากร

บทที่ 3 ปัญหาในการบริหารงานจัดเก็บภาษีของ สพท. 1-8 ประกอบด้วยปัญหาซึ่งมีขึ้นก่อนที่จะมีการแบ่งส่วนราชการตามพระราชกฤษฎีกาแบ่งส่วนราชการ กรมสรรพากร พ.ศ. 2525 อันเป็นปัญหาที่เกิดจากโครงสร้างการจัดองค์การและกลไกในการบริหารงานจัดเก็บภาษีและปัญหาในหัวข้อที่สอง เป็นปัญหาที่พบหรือมีอยู่ในปัจจุบันซึ่งผู้ศึกษาได้ศึกษาจากกฎหมายและระเบียบในการปฏิบัติงานของ สพท. รวมทั้งได้สัมภาษณ์ผู้ปฏิบัติงานของ สพท. โดยแยกเป็นปัญหาด้านเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงาน ปัญหาด้านระเบียบ กฎหมายและปัญหาจากการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร และท้ายสุดคือปัญหาอันเกิดจากตัวผู้เสียภาษีเอง

บทที่ 4 วิเคราะห์บทบาทในการบริหารงานจัดเก็บภาษีของ สพท. 1-8 ในบทนี้แยกวิเคราะห์เป็น 3 หัวข้อใหญ่คือ หนึ่งภายหลังจากการจัดตั้ง สพท. 1-8 แล้วได้มีการแก้ไขปัญหานั้นเกิดจากโครงสร้างการจัดองค์การและกลไกในการบริหารงานจัดเก็บภาษีให้ลุล่วงไปเพียงใด ปัญหาใดได้รับการแก้ไขแล้วและปัญหาใดยังมิได้รับการแก้ไข สองภายหลังจากการจัดตั้ง สพท. 1-8 การดำเนินงานบริหารการจัดเก็บภาษีของ สพท. 1-8 สามารถบริหารงานจัดเก็บให้สอดคล้องกับหลักการภาษีที่ดีหรือไม่ เช่น หลักความเป็นธรรม หลักความแน่นอน หลักการอำนวยความสะดวก หลักการประหยัด

และหลักการอำนวยความสะดวก สามภายหลังการจัดตั้งสหท. 1-8 ได้มีการดำเนินการแก้ไขปัญหาบาง
ประการ ซึ่งผู้ศึกษาได้รวบรวมส่วนหนึ่งไว้ในบทที่ 1 รวมทั้งปัญหาใดยังมีได้รับการแก้ไขบ้าง
บทที่ 5 สรุปและข้อเสนอแนะ