

## บทที่ 6

### สรุปปัญหาและขอเสนอแนะ

#### 6.1 บทสรุป

จากการศึกษาถึงหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บและตรวจสอบภาษีเงินได้นิติบุคคล แล้วพอจะสรุปสาระสำคัญได้ว่า นิติบุคคลซึ่งมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นี้ไม่ว่าจะนิติบุคคลทุกประเภท เฉพาะนิติบุคคลประเภท บริษัท ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนจำกัดเท่านั้น ส่วนมูลนิธิ สมาคมต่าง ๆ แม้จะเป็นนิติบุคคลก็ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่อย่างใด และเป็นหน้าที่ของนิติบุคคลผู้เสียภาษีอากรจะต้องจัดทำบัญชีซึ่งบุคคล งบกำไรขาดทุน ความกฎหมายว่าด้วยการบัญชี พร้อมทั้งให้ผู้สอบบัญชีเป็นผู้เซ็นรับรองบุคคล ก่อนจะยื่นแบบให้กรมสรรพากรภายในกำหนดระยะเวลา 150 วัน นับแต่วันสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีปีนั้น ๆ ซึ่งการคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีอากรนั้นแตกต่างกับกำไรสุทธิทางการบัญชี เพราะต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร ภายหลังจากที่เจ้าหน้าที่ได้รับแบบแสดงรายการ จัดทำทะเบียนรับแบบบันทึกทะเบียนประวัติ ทำการวิเคราะห์จัดจายแบบแสดงรายการต่าง ๆ แล้ว เมื่อปรากฏว่าแบบแสดงรายการใดมีข้อผิดพลาด หรือมีข้อมูลอื่นที่แสดงว่าผู้เสียภาษีหลีกเลี่ยงภาษีอากร เจ้าหน้าที่ตรวจสอบจะทำการออกหมายเรียกนิติบุคคลนั้น ๆ ให้นำสมุดบัญชี เอกสารหลักฐานต่าง ๆ มาให้ทำการตรวจสอบ ซึ่งโดยปกติจะออกหมายเรียกตรวจสอบภายในอายุความ 5 ปี ในบางกรณีจะมีการวางแผนการตรวจสอบเป็นประเภทกิจการ ๆ ไป ทั้งนี้เพื่อให้เกิดความยุติธรรมและความเสมอภาคระหว่างหน่วยธุรกิจด้วยกัน และทำให้การจัดเก็บภาษีอากรได้ผลเต็มเม็ดเต็มหน่วย เช่น การตรวจสอบกิจการธนาคาร กิจการประกันภัย กิจการรับเหมาก่อสร้าง เป็นต้น

ในการตรวจสอบภาษีเงินได้นิติบุคคลนี้ ในบางรายซึ่งไม่ใช่เป็นกิจการขนาดใหญ่ ความผิดพลาดในการคำนวณภาษีอากรมีน้อย การตรวจสอบก็เสร็จสิ้นในระยะเวลาอันสั้น แต่ถ้าเป็นกิจการขนาดใหญ่มีความสับสนซับซ้อนในการหักเสียดังภาษีอากร หรือมีปัญหาข้อกฎหมาย ข้อโต้แย้งเป็นจำนวนมาก การตรวจสอบอาจใช้เวลาถึง 2 ปีก็มี เมื่อการตรวจสอบเสร็จสิ้นลงแล้ว เจ้าหน้าที่ตรวจสอบจะต้องแจ้งผลการตรวจสอบให้ผู้เสียภาษีรับทราบ ถึงประเด็นการตรวจสอบ จำนวนเงินภาษีที่เรียกเก็บเพิ่มเติม พร้อมทั้งเงินเพิ่ม ขณะเดียวกันผู้เสียภาษีจะต้องทำหนังสือขอตกลงยินยอมชำระภาษีด้วย ภายหลังจากได้รับอนุมัติให้ประเมินภาษีแล้ว เจ้าหน้าที่จะต้องประเมินภาษีทันที โดยทำเป็นหนังสือคำสั่งให้ชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มเติม ซึ่งผู้เสียภาษีต้องนำเงินภาษีไปชำระภายในระยะเวลา 30 วัน นับจากวันที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน ซึ่งนับว่าเป็นการสิ้นสุดขั้นตอนในการจัดเก็บและการตรวจสอบภาษีเงินได้นิติบุคคล

ส่วนกรณีที่ผู้เสียภาษีบางคนจะอุทธรณ์การประเมินในภายหลังหรือไม่ยินยอมชำระภาษีอากร เป็นเหตุให้เกิดปัญหาหนี้ค่าภาษีอากรค้างและอาจเป็นปัญหาในการเร่งรัดด้วย ซึ่งควรจะได้ศึกษาเป็นหัวข้อเฉพาะต่อไป

ในปัจจุบันเป็นที่น่ายินดีที่รัฐบาลได้มีประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 10 ลงวันที่ 9 พฤศจิกายน 2520 ให้เปลี่ยนแปลงอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลเสียใหม่ โดยจากเดิมเคยจัดเก็บโดยใช้อัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) มาตลอด ให้เปลี่ยนเป็นอัตราคงที่ (Flat Rate) คือเรียกเก็บในอัตราร้อยละ 35 สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ไม่ได้เป็นบริษัทจดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และเรียกเก็บในอัตราร้อยละ 30 สำหรับบริษัทจดทะเบียน ซึ่งประโยชน์ที่ได้จากการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีใหม่มีดังนี้

1. เป็นการแก้ปัญหาไม่ให้เกิดการแตกบริษัทออกเป็นบริษัทย่อย ๆ หลาย ๆ นิติบุคคล จึงช่วยลดการหักเสียดังภาษีอากรได้วิธีหนึ่ง
2. ก่อให้เกิดความยุติธรรมแก่ผู้เสียภาษีอากร เพราะการจัดเก็บภาษีจากกำไรควรจะได้จัดเก็บให้เท่าเทียมกันเป็นอัตราเดียวกันหมด
3. เป็นการส่งเสริมให้ประชาชนมีส่วนร่วมในการบริหาร เศรษฐกิจของประเทศ ด้วยการให้ประโยชน์แก่บริษัทจดทะเบียนเสียภาษีในอัตราต่ำกว่าบริษัทไม่จดทะเบียน ช่วยให้

มีการจัดตั้งบริษัทมหาชนเพิ่มมากขึ้น ประชาชนจะได้มีส่วนร่วมค่าเงินกิจการด้วย มิใช่ให้  
เศรษฐกิจของประเทศอยู่ภายใต้บริษัทส่วนตัวของบุคคลในตระกูลใหญ่ ๆ เพียงไม่กี่ตระกูล  
ซึ่งในที่สุดก็จะมีการกระจายบริษัทออกไปคลุมธุรกิจทั่วประเทศ

ตารางที่ 1

ตารางแสดงจำนวนภาษีที่คาดว่าจะเก็บได้เพิ่มเติมเมื่อใช้อัตรารายที่

หน่วย : ล้านบาท

เงินกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษี	บริษัทจดทะเบียน			หุ้นส่วน	หุ้นส่วน	รวม
	ในประเทศ	ในต่างประเทศ	กับตลาด หลักทรัพย์	จำกัด	สามัญ นิติบุคคล	
ตั้งแต่ 1 - 500,000	533.60	5.65	3.75	268.45	52.50	863.95
ตั้งแต่ 500,000-1,000,000	110.80	2.00	0.44	21.68	1.96	136.88
ตั้งแต่ 1,000,000 ขึ้นไป	4,812.13	1,083.83	1,446.60	115.27	17.77	7,475.60
รวมกำไรสุทธิ	5,456.53	1,091.48	1,450.79	405.40	72.23	8,476.43
จำนวนภาษีเก็บตามอัตราใหม่	1,909.79	382.02	435.24	141.89	25.28	2,894.22
จำนวนภาษีเก็บตามอัตราเดิม	1,578.65	326.78	434.84	93.69	16.32	2,450.28
จำนวนภาษีเก็บได้เพิ่มเติม	331.14	55.24	0.40	48.20	8.96	443.94

4. การใช้อัตรารายที่คาดว่าจะเก็บภาษีได้เพิ่มขึ้นมากดังจะเห็นได้จากตาราง  
ที่ 1 จำนวนภาษีเก็บตามอัตราใหม่เป็นตัวเลขของการจัดเก็บเมื่อใช้อัตรารายที่ โดยใช้  
กำไรสุทธิที่ได้นำมาเสียภาษีในปี 2519 เป็นพื้นฐานของการคำนวณ เมื่อเปรียบเทียบกับ  
จำนวนภาษีที่เก็บได้ตามอัตราก้าวหน้าของปี 2519 แล้ว ปรากฏว่าจะเก็บภาษีได้เพิ่มเป็น  
จำนวนประมาณ 443.94 ล้านบาท

นอกจากนี้บริษัทจดทะเบียนในต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทยไม่มี  
โอกาสที่จะเปลี่ยนแปลงเป็นบริษัทจดทะเบียนได้เลย ก็ต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 35  
ตลอดไป

นอกเหนือจากการได้ปรับปรุงอัตราภาษีและการเสนอแนะในการแก้ปัญหาต่าง ๆ  
ดังจะกล่าวต่อไปแล้ว ควรจะได้พิจารณาถึงการเพิ่มโทษและการนำเทคโนโลยีสมัยใหม่มาใช้  
ดังนี้

ตารางที่ 2

ตารางแสดงผลการตรวจสอบ  
และดำเนินการแก้ไขกระทำผิดกฎหมายภาษีอากร เฉพาะภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ราชอาณาจักร

หน่วย : บาท

ปีงบประมาณ หน่วยงาน	ปี 2517				ปี 2518				ปี 2519			
	จัดการในทางแพ่ง		จัดการในทางอาญา		จัดการในทางแพ่ง		จัดการในทางอาญา		จัดการในทางแพ่ง		จัดการในทางอาญา	
	จำนวน ราย	ภาษีอากร เบี้ย ปรับและเงิน เพิ่ม	จำนวน ราย	ค่าปรับ	จำนวน ราย	ภาษีอากร เบี้ย ปรับและเงิน เพิ่ม	จำนวน ราย	ค่าปรับ	จำนวน ราย	ภาษีอากร เบี้ย ปรับและเงิน เพิ่ม	จำนวน ราย	ค่าปรับ
ส่วนกลาง	264	109,955,431	-	-	433	108,399,899	-	-	695	365,708,740	-	-
ส่วนภูมิภาค	418	8,353,404	169	56,967	677	18,373,587	237	71,450	1,036	60,528,817	266	78,450
รวม	682	118,266,835	169	56,967	1,110	126,773,486	237	71,450	1,731	426,237,557	266	78,450

ที่มา : กองวิชาการ กรมสรรพากร.

## 1. การเพิ่มโทษให้แก่มูลึกเลี้ยงการเสียภาษีอากร

การปราบปรามมูลึกเลี้ยงภาษีอากร นอกจากจะดำเนินคดีในทางแพ่งแล้ว ยังต้องรับผิดในทางอาญ่อีกด้วย แต่ในทางปฏิบัติ การดำเนินคดีอาญายังกระทำกัน ประปรายไม่เต็มขนาดและเป็นเพียงการเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับเท่านั้น จากตาราง แสดงผลการตรวจสอบและดำเนินการแก่มูลึกกระทำผิดกฎหมายภาษีอากรนี้พบว่า การดำเนินคดีอาญายังมีจำนวนน้อยมาก เมื่อเทียบกับการดำเนินคดีในทางแพ่ง โดยเฉพาะ ในส่วนกลางไม่ปรากฏผลการจัดการในทางอาญาเลย และอัตราการเปรียบเทียบกำหนด ค่าปรับในบางกรณียังคงต่ำไป ควรกำหนดค่าปรับให้สูงขึ้น ๆ หากยังไม่เด็ดขาด ยังคงมี วิธีการนอกโจ่งต่าง ๆ นานาเพื่อมิให้เสียภาษีอากรให้แก่รัฐ เช่น การย้ายยาดาย เท ทรัพย์สินหลบหนีการประเมิน ก็ควรดำเนินคดีอาญาอย่างเฉียบขาด เพื่อให้ศาลลงโทษ ถึงขั้นจำคุกต่อไป

นอกจากนี้ควรใช้วิธีการลงโทษผู้กระทำผิดกฎหมายภาษีอากรด้วยวิธีการห้าม ประกอบอาชีพ หรือหยุดพักกิจการมีกำหนดระยะเวลาชั่วคราว สำหรับกิจการที่ตรวจพบ ว่าผิดกฎหมายภาษีอากรโดยเจตนาชัดเจน

## 2. การพิจารณานำระบบงานคอมพิวเตอร์ เข้ามาใช้ปฏิบัติงานในการจัด

เก็บและตรวจสอบภาษีเงินได้นิติบุคคล ในขณะที่กรมสรรพากรได้นำระบบงานคอมพิวเตอร์ เข้ามาใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแล้ว แม้จะเป็นเพียงขั้นเริ่มต้นก็ตาม ก็ควรที่จะนำมาใช้กับงานด้านภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย ทั้งนี้เพราะภาษีเงินได้นิติบุคคล นี้จะทวีความสำคัญเพิ่มมากขึ้น ซึ่งต้องอาศัยระบบการจัดเก็บข้อมูลที่แม่นยำถูกต้อง มากที่สุดและทันต่อปัจจุบันด้วย

## 6.2 ปัญหาและข้อเสนอแนะ

ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีทางตรงประเภทหนึ่ง ซึ่งอยู่ในความดูแลและจัด เก็บของกรมสรรพากร นับว่าเป็นแหล่งรายได้ของรัฐบาลที่สำคัญไม่ยิ่งหย่อนไปกว่าภาษี อากรประเภทอื่นใดเลย เท่าที่ผ่านมาในรอบระยะเวลาปีงบประมาณ 2515 - 2519 ผลการ จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลมียอดสูงขึ้นทุกปี (ตารางที่ 3) และสูงกว่าประมาณการอีกด้วย

## ตารางที่ 3

ตารางแสดงจำนวนเงินค่าเบี้ยเงินคืนอุบัติเหตุ  
จำนวนตามลักษณะการเกิดขึ้นตั้งแต่ปีงบประมาณ 2515 - 2519

หน่วย : บาท

	ปี 2515		ปี 2516		ปี 2517		ปี 2518		ปี 2519	
	จำนวน	อัตราร้อยละ	จำนวน	อัตราร้อยละ	จำนวน	อัตราร้อยละ	จำนวน	อัตราร้อยละ	จำนวน	อัตราร้อยละ
ภาษีที่เก็บจากยอด กำไรสุทธิ-ภงด.5	626,530,861		893,633,298		2,015,611,334		2,596,272,494		2,449,690,090	
ภาษีที่เก็บจากยอด รายรับ-ภงด.5 ก.	18,280,386		18,771,365		32,112,546		52,165,196		98,963,067	
รวม	644,811,247	67.96	912,404,663	69.83	2,047,723,880	79.35	2,448,437,690	75.83	2,548,653,157	73.73
ภาษีที่เก็บโดยหัก ณ ที่จ่าย										
1) ตามมาตรา 69 ทวี-ภงด.5 ข.	87,612,099		131,216,038		132,222,600		169,433,455	5.87	214,734,371	6.21
2) ตามมาตรา 70 -ภงด.5 ก. ส่วน ก.	160,529,860		206,869,850		314,580,874		456,316,325	14.13	520,112,327	15.04
3) ตามมาตรา 70 ทวี-ภงด.5 ก.	55,888,546		56,163,920		85,794,338		134,465,632	4.17	173,247,103	5.01
รวม	304,030,505	32.04	394,249,808	30.17	532,597,812	20.65	780,215,413	24.17	908,093,801	26.27
รวมทั้งสิ้น	948,841,752	100%	1,306,654,471	100%	2,580,321,692	100%	3,228,653,103	100%	3,456,746,958	100%

ภาษีเงินได้บุคคลที่จัดเก็บได้ส่วนใหญ่เป็นภาษีที่จัดเก็บจากกำไรสุทธิ และ  
ยอดรายรับ ซึ่งในปี 2519 เก็บได้เป็นเงิน 2,548.6 ล้านบาท หรือคิดเป็นร้อยละ  
73.72 ของภาษีเงินได้บุคคลที่จัดเก็บในปีนี้ ส่วนที่เหลืออีกร้อยละ 26.27 เป็นภาษี  
ที่จัดเก็บโดยวิธี ณ ที่จ่าย

ที่มา : จากรายงานประจำปี 2519 หน้า 51.

ตารางที่ 4

ตารางเปรียบเทียบจำนวนประมาณการ กับเงินเก็บใ้จริงของภาษีเงินได้นิติบุคคล

ปีงบประมาณ 2515 - 2519

หน่วย : ล้านบาท

	ปี 2515		ปี 2516		ปี 2517		ปี 2518		ปี 2519	
	จำนวนเงิน	ร้อยละ	จำนวนเงิน	ร้อยละ	จำนวนเงิน	ร้อยละ	จำนวนเงิน	ร้อยละ	จำนวนเงิน	ร้อยละ
ประมาณการ เงินเก็บใ้จริง	925		1,245		1,585		2,400		5,000	
	1,024		1,481		2,699		3,555		3,720	
เงินเก็บใ้จริงสูง(+) ต่ำ(-)กว่าประมาณการ	99	+10.7	236	+18.2	1,114	+70.3	1,155	+48.1	1,280	-25.1

ที่มา : กองวิชาการ กรมสรรพากร.



เว้นแต่ปี 2519 เท่านั้น ที่ผลการจัดเก็บเงินได้จริงต่ำกว่าประมาณการ (ตารางที่ 4) แต่อย่างไรก็ดี แม้ว่าการจัดเก็บภาษีจะได้ผลสูงกว่าประมาณการก็ตาม แต่ตามสภาพข้อเท็จจริงแล้วปรากฏว่า ยังมีภาษีอากรรั่วไหลอยู่อีกจำนวนมาก ซึ่งเพียงพอที่จะเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บและตรวจสอบให้ดีขึ้น โดยไม่ต้องเพิ่มอัตราภาษีแก่ประชากร ก็จะสามารจัดเก็บภาษีที่รั่วไหลอยู่นั้นได้เต็มเม็ดเต็มหน่วย และก่อให้เกิดความเป็นธรรม เสมอภาคในระหว่างผู้ประกอบการด้วยกัน จึงพอจะกล่าวได้ว่าปัญหาในการจัดเก็บและตรวจสอบภาษีเงินได้นิติบุคคลสรุปได้ดังนี้

### 6. 2. 1 ปัญหาในการจัดเก็บ

#### 6. 2. 1. 1 ปัญหาอาคารที่ทำงานและอุปกรณ์เครื่องมือเครื่องใช้ในการทำงาน

เป็นที่ทราบกันดีอยู่แล้วว่า อาคารที่ทำงานของกรมสรรพากร เก่าแก่มาก ยังไม่มีการขยายอาคารที่ทำงานให้ได้สัดส่วนกับประชาชนผู้มาติดต่อซึ่งเพิ่มจำนวนขึ้นตลอดมา ซึ่งเป็นผลให้บรรยากาศการทำงานไม่ดี สถานที่คับแคบไม่เป็นสัดส่วน เกิดความอึดอัดใจและไม่สะดวกทั้งด้านเจ้าหน้าที่เองและผู้มาติดต่อ โดยเฉพาะงานด้านตรวจสอบ ซึ่งต้องการสมาธิและบรรยากาศในการทำงานเป็นอย่างยิ่ง นอกจากอาคารที่ทำงานไม่เพียงพอแล้ว สิ่งสำคัญอีกประการหนึ่งคือ อุปกรณ์เครื่องมือเครื่องใช้ ซึ่งได้แก่ เครื่องคำนวณเลข เครื่องพิมพ์ดีด เป็นต้น มีไม่เพียงพอเหมาะสมกับจำนวนผู้ทำงานแต่ประการใด ทำให้ไม่มีความคล่องตัวและกระตือรือร้นที่จะทำงาน เพราะสิ่งแวดล้อมล้วนแต่เป็นอุปสรรคทั้งสิ้น ฉะนั้นจึงกล่าวได้ว่าอาคารที่ทำงานและอุปกรณ์เครื่องมือเครื่องใช้เป็นปัจจัยที่สำคัญประการหนึ่งที่จะทำให้ผลงานก้าวหน้าไปได้ไกลมีประสิทธิภาพคล่องในการปฏิบัติงานมาก

ตารางที่ 5

ตารางเปรียบเทียบค่าใช้จ่ายกับรายได้ในการจัดเก็บภาษีอากร

ปีงบประมาณ	ค่าใช้จ่าย (ล้านบาท)	รายได้ (ล้านบาท)	ค่าใช้จ่ายคิดเป็น ร้อยละของรายได้
2515	133	7,191.2	1.85
2516	133	8,602.7	1.55
2517	140	12,403.2	1.13
2518	156	14,395.2	1.08
2519	193.9	16,166.3	1.20

จากสถิติตัวเลขการจัดเก็บภาษีอากร เทียบกับค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บสำหรับรอบระยะเวลา 5 ปีที่ผ่านมา นับได้ว่าเป็นการลงทุนที่ต่ำที่สุด แต่ให้ผลเกินค่างิ่งกว่าการดำเนินงานหากำไรของธุรกิจประเภทต่าง ๆ เสียด้วยซ้ำ จริงอยู่ระบบการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีจะต้องยึดหลักประหยัดไว้เป็นสำคัญก็ตาม แต่จากสภาพข้อเท็จจริงแล้ว การประหยัดจนเกินไปไม่ได้เป็นการก้าวไกลของการทำงานเลย และคร่าบิไตที่ยังขาดแคลนอาคารที่ทำงานและเครื่องมือเครื่องใช้อยู่คร่าบิไนนั้นจะเป็นผลให้ประสิทธิภาพการจัดเก็บและการตรวจสอบภาษีอากรลดลง (หรืออาจจะเพิ่มขึ้นในอัตราที่ลดลง)

ข้อเสนอแนะ เห็นควรให้มีการเตรียมการขยายอาคารที่ทำงาน พร้อมทั้งเครื่องมือเครื่องใช้อุปกรณ์ในการทำงานให้เพิ่มขึ้นเพียงพอกับจำนวนเจ้าหน้าที่และอัตรากำลังที่จะขยายในอนาคตด้วย และควรเพิ่มงบประมาณค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บให้เพียงพอแก่ปริมาณงานที่ต้องรับผิดชอบด้วย เช่น ค่าเบี้ยเลี้ยง ค่าพาหนะของเจ้าหน้าที่ในการปฏิบัติงานนอกสถานที่และอื่น ๆ มักมีจำกัด

### 6.2.1.2 ปัญหาค่านกฎหมายภาษีอากร

ประเทศไทยเราได้บัญญัติให้ใช้ประมวลรัษฎากร เป็นกฎหมายในการจัดเก็บภาษีอากร นอกจากนั้นยังมีระเบียบข้อบังคับและแบบแผนต่าง ๆ ในการดำเนินการจัดเก็บภาษีอากร บทบัญญัติเหล่านี้ได้ยึดถือปฏิบัติกันมาเป็นเวลานานเกินสมควร ควรจะได้รับการปรับปรุงแก้ไขให้เหมาะสมกับสถานการณ์ทางเศรษฐกิจ สังคม และการเมืองในปัจจุบัน โดยเฉพาะประมวลรัษฎากรบางตอนก็มีข้อความขัดกัน ไม่ชัดเจน ไม่รัดกุม และไม่ยุติธรรม ต่อสภาพสังคมปัจจุบัน มักมีปัญหาในด้านการตีความและวิธีปฏิบัติอยู่เสมอ เช่น

1. การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามหลักการบัญชีที่มีอยู่หลายวิธี และเมื่อเลือกใช้วิธีใดแล้วก็จะต้องใช้วิธีการนั้นไปตลอดโดยสม่ำเสมอ และตามพระราชกฤษฎีกาซึ่งออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 22) พ.ศ. 2509 ก็มีบัญญัติว่าการเปลี่ยนแปลงวิธีการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจะต้องได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากร เสียก่อน ดังเช่นในเรื่องของการคำนวณราคาทุนของสินค้า จึงมักมีปัญหาว่า ถ้าหากนิติบุคคลใดต้องการเปลี่ยนวิธีการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาไปเป็นวิธีใหม่แล้วควรจะต้องปฏิบัติอย่างไร ซึ่งในทางปฏิบัติผู้เสียภาษีอากรบางรายก็เปลี่ยนวิธีการไปโดยผลการ แต่มารายก็ขออนุมัติจากอธิบดีเสียก่อน ฉะนั้นจึงควรบัญญัติเป็นกฎหมายระบุให้แน่ชัด เช่น เกี่ยวกับการคำนวณราคาทุนของสินค้า เพื่อความยุติธรรมและขจัดข้อโต้แย้งที่เกิดขึ้นระหว่างเจ้าพนักงานประเมินกับผู้เสียภาษีอากร

2. การที่ราคาทรัพย์สิน ตามมาตรา 65 ทวิ (3) ได้กำหนดไว้ว่าราคาทรัพย์สินอื่นนอกจากสินค้าคงเหลือให้ถือตามราคาที่ยังซื้อทรัพย์สินนั้นได้ตามปกติ และห้ามมิให้ที่ราคาเพิ่มขึ้น เว้นแต่ในกรณีที่มีเหตุที่ราคาเพิ่มขึ้นก็ยังมีกำไรสุทธิอยู่ และเมื่อที่ราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นแล้วก็ต้องนำราคาทรัพย์สินที่เพิ่มนั้นไปรวมกับกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีในปีนั้น ๆ เพิ่มจำนวน และค่าเสื่อมราคาก็หักได้จากมูลค่าต้นทุนเท่านั้น จะหักจากราคาตามบัญชีซึ่งได้เพิ่มขึ้นแล้วไม่ได้ ซึ่งบทบัญญัตินี้จะให้หักค่าเสื่อมราคาจากราคาทรัพย์สินที่ตีเพิ่มขึ้นแล้วได้ ทั้งนี้เพราะว่าราคาที่ตีเพิ่มขึ้นนี้ก็ได้นำมาเสียภาษีทั้งจำนวน

ในปีที่ราคาเพิ่มขึ้นแล้ว และโดยเฉพาะอย่างยิ่ง ปัจจุบันภาวะเศรษฐกิจสูงขึ้นเรื่อย ๆ ราคาทรัพย์สินจึงสูงตามไปด้วย การที่ราคาทรัพย์สินเพิ่มสูงขึ้นเป็นสิ่งที่กระทำได้ตามหลักการบัญชี เพื่อให้บริการเงินแสดงฐานะอันแท้จริงของกิจการ เช่นนี้แล้วจึงน่าที่จะให้มีการหักค่าเสื่อมราคาได้ตามราคาทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นเป็นการให้ความยุติธรรมแก่ธุรกิจนั้น ๆ เพราะรัฐได้ภาษีจากราคาที่เพิ่มขึ้นแล้ว

3. อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งใช้อยู่ในปี 2519 เป็นอัตราก้าวหน้า ซึ่งผู้ประกอบการธุรกิจเป็นจำนวนมากได้ใช้วิธีการหลบเลี่ยงภาษีอากรด้วยการจัดตั้งบริษัทในเครือขึ้น เป็นการกระจายผลกำไรออกไปให้แก่ละบริษัทเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรในอัตราที่สูงขึ้น ๆ

4. การออกหมายเรียกตามความในมาตรา 19, 23 กำหนดให้เวลาเพื่อนำเอกสารมาให้ตรวจสอบและปฏิบัติตามหมายเรียก โดยกำหนดล่วงหน้าไว้ไม่น้อยกว่า 7 วัน นับแต่วันส่งหมาย แต่ถ้าวอกตามความในมาตรา 87 ตรี กำหนดให้เวลาล่วงหน้า 7 วัน นับแต่วันได้รับหมาย ฉะนั้นกรณีออกหมายเรียกควมกันไปทั้ง 2 กรณีย่อมขัดกัน เพราะวันส่งหมายและวันรับหมายนั้นต่างกัน จึงสมควรแก้ไขให้มีข้อความตรงกัน

5. ในกรณีที่ดินบุคคลจดทะเบียนเลิกกิจการ จะมีหน้าที่แต่เพียงยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.5 พร้อมงบดุลงวดสุดท้าย สิ้นสุด ณ วันที่นายทะเบียนห้างหุ้นส่วนบริษัทรับจดทะเบียนเลิกเท่านั้น แต่สำหรับช่วงระยะเวลาชำระบัญชี กรมสรรพากรยังไม่มียกข้อยกเว้นให้ยื่นแบบแสดงรายการเมื่อสิ้นสุดการชำระบัญชีแต่อย่างใด ซึ่งในช่วงเวลานี้มักมีกำไรจากการขายทรัพย์สิน ขายกิจการอยู่เป็นจำนวนมาก แต่มิได้นำมาเสียภาษีอากรแต่อย่างใด

6. มีผู้ประกอบการธุรกิจอยู่มากที่เคียวที่ตั้งบริษัทขึ้นมาเพื่อวัตถุประสงค์จะทำการค้าเฉพาะอย่างเท่านั้น เช่น รับเหมาก่อสร้างเชื่อมกันน้ำ เป็นต้น และเมื่อทำการก่อสร้างเสร็จก็จัดแบ่งสรรกำไรกันทันที ในขณะที่เคียวกันก็ไปจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทขึ้นใหม่อีกแห่งหนึ่ง สำหรับบริษัทเดิมยังคงอยู่ โดยยื่นงบดุลไม่มีรายรับทุกปี จนครบ 6 ปี

หลังจากนั้นจึงแจ้งเลิกกิจการ ค้ายเหตุนี้เมื่อเจ้าพนักงานทำการตรวจสอบก่อนจะอนุมัติให้เลิกกิจการได้ ก็จะได้เงินภาษีเลย เพราะตลอดเวลา 5 ปีที่ผ่านมาไม่เคยดำเนินการค้าเลย นับเป็นวิธีการหลบหนีภาษีอากรวิธีหนึ่ง โดยใช้อายุความการออกหมายเรียกให้เป็นประโยชน์ ซึ่งกรมสรรพากรน่าจะร่วมมือกับกระทรวงพาณิชย์กำหนดมาตรฐานให้เพิกถอนการจดทะเบียนเมื่อไม่ประกอบกิจการมาเกินกว่า 2 ปี เป็นต้น

7. การกำหนดให้ยื่นรายละเอียดของสินค้าคงคลัง รายชื่อผู้ถือหุ้น และรายละเอียดการหักค่าเสื่อมราคา พร้อมกับแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.5 นั้น ผู้ประกอบธุรกิจเป็นจำนวนมากเห็นว่าเป็นการสร้างภาระให้แก่เขามาก เพราะรายการเหล่านี้ผู้สอบบัญชีได้ตรวจสอบและรับรองแล้ว ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นว่า รายการทั้งสามนี้ยังมีประโยชน์ในการวิเคราะห์และตรวจสอบอยู่มาก แต่ถ้าต่อไปในอนาคตประเทศไทยมีบริษัทมหาชนเพิ่มมากขึ้นแล้วก็ไม่ควรจะต้องแสดงรายชื่อผู้ถือหุ้นแบบมาด้วย

#### ข้อเสนอแนะ

ควรจะได้มีการปรับปรุงประมวลรัษฎากรและระเบียบปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีอากร เสียใหม่ให้เหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจและสังคมปัจจุบัน ซึ่งปัญหาในข้อ 3 ปัจจุบันได้รับการแก้ไขให้หมดสิ้นไปแล้วด้วยการ เปลี่ยนอัตราภาษีเสียใหม่เป็นอัตราคงที่

ตารางที่ 6

ผลการตรวจสอบภาษีเงินได้นิติบุคคลที่วราชอาณาจักร

ประจำปีงบประมาณ 2515 - 2519

หน่วย : พันบาท

	จำนวนเงินภาษีอากรประเมินจากผลการตรวจสอบ					%เปรียบเทียบจำนวนเงินภาษีระหว่างปีงบประมาณ			
	2515	2516	2517	2518	2519	2516/ 2515	2517/ 2516	2518/ 2517	2519/ 2518
ส่วนกลาง	46,971	79,669	102,933	108,400	365,708	+69.6	+37.9	+1.4	+27.4
ส่วนภูมิภาค	7,184	26,372	8,390	18,245	60,607	+267.0	-68.1	+117.4	+232.1
รวมทั้งวราชอาณาจักร	54,155	106,041	118,323	126,645	426,315	+95.8	+11.5	+7.0	+26.6

ที่มา : กองวิชาการ กรมสรรพากร.

## 6.2.2 ปัญหาในการตรวจสอบ

จากตารางที่ 2 และตารางที่ 6 จะเห็นว่า ผลการตรวจสอบภาษีเงินได้ นิติบุคคลทั้งในส่วนกลางและส่วนภูมิภาคเพิ่มจำนวนขึ้นทุกปี ๆ ในปี 2519 ผลการตรวจสอบได้ผลเป็นจำนวน 1,997 ราย เป็นเงินภาษี 426,315,000 บาท เพิ่มขึ้นจากปีก่อน 650 ราย เป็นจำนวนเงินภาษี 299,670,000 บาท แม้ผลการตรวจสอบจะได้รับผลเป็นที่น่าพอใจก็ตาม แต่วัตถุประสงค์ของการให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีทุกคนได้ปฏิบัติตามกฎหมาย โดยเท่าเทียมกัน ฉะนั้นทราบโดยที่ยังไม่สามารถอุทธรณ์ข้อหาของภาษีอากรได้ ก็ต้องเพิ่มการตรวจสอบต่อไปโดยไม่มีขอบเขตจำกัด จนกว่าจะขจัดการหลีกเลี่ยงภาษีให้หมดสิ้นไปได้ จากผลการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบนี้มักมีอุปสรรคและปัญหานานัปการดังนี้

### 6.2.2.1 ปัญหาด้านการประมวลหลักฐาน

ในการตรวจสอบภาษีอากร จะตรวจสอบเพียงหลักฐานทางบัญชี เท่าที่ผู้เสียภาษีนำมาให้ตรวจสอบเพียงฝ่ายเดียวมิได้ ควรเข้าไปดูกิจการหรือโรงงานของผู้เสียภาษีด้วย เพื่อประกอบการตรวจสอบและจำเป็นต้องใช้ข้อมูลอื่น ๆ ประกอบอีกด้วย เท่าที่เป็นอยู่ในขณะนี้ก็ได้มีการแลกเปลี่ยนหลักฐานข้อมูลซึ่งกันและกันระหว่างกองต่าง ๆ สำนักงานสรรพากรเขต และสำนักงานสรรพากรจังหวัด แต่การจัดส่งข้อมูลนั้นยังล่าช้า บางหน่วยงานก็ปฏิบัติได้ไม่เคร่งครัด

#### ข้อเสนอแนะ

1. ออกระเบียบให้ทุกหน่วยงานจัดส่งแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างกันภายในกำหนดระยะเวลาอย่างเคร่งครัด นอกจากนั้นต้องขอความร่วมมือไปยังกระทรวงพาณิชย์ หน่วยงานรัฐวิสาหกิจและเอกชนที่เกี่ยวข้องอื่น ๆ ด้วย
2. จัดให้มีโครงการติดต่อกับผู้เสียภาษีอากรโดยใกล้ชิด โดยเข้าเยี่ยมเยียนเป็นมิตรกับผู้เสียภาษี แนะนำผู้เสียภาษีให้ปฏิบัติให้ถูกต้อง ในขณะที่เดียวกันก็ทำการสำรวจฐานะสภาพกิจการของผู้เสียภาษีควบกันไปด้วย แล้วนำมาวิเคราะห์กับรายได้ที่ผู้เสีย

ภาษีไคยี่นไว้ หากรายใดแสดงรายรับไว้ไม่ตรงต่อความเป็นจริงก็ควรทำการตรวจสอบ  
ต่อไป ซึ่งวิธีการนี้จะทำให้ผู้เสียภาษีตื่นตัวอยู่ตลอดเวลา ไม่กล้าหลีกเลี่ยงภาษีอากรอีก  
ต่อไป และควรจัดทำเป็นประจำทุก 3 ปี เพราะข้อมูลมีการเปลี่ยนแปลงไปและเพื่อให้  
ผู้เสียภาษีอยู่ในสายตาของเจ้าหน้าที่ตลอดเวลา

#### 6.2.2.2 ปัญหาคำถามการปฏิบัติงานตรวจสอบ

1. การตรวจสอบไม่ทันต่อเหตุการณ์ มักทำการตรวจสอบย้อนหลัง  
เป็นเวลา 5 ปี ทำให้ติดตามการเสียภาษีของผู้เสียภาษีอากรได้ไม่ทัน จึงควรตรวจ  
สอบในระยะที่กิจการของผู้เสียภาษียังมั่นคงอยู่ มิใช่ตรวจสอบเมื่อกิจการนั้นทรุดโทรม  
หรือเลิกกิจการ ไม่มีเงินหรือทรัพย์สินใดเพียงพอต่อการชำระภาษีไคยแล้ว ซึ่งเป็นผลต่อ-  
เนื่องให้การเร่งรัดภาษีอากรไม่ได้ผลอีกด้วย

2. มาตรฐานในการตรวจสอบแต่ละประเภทกิจการยังไม่เป็น  
บรรทัดฐานเดียวกัน โดยเฉพาะการตรวจสอบในส่วนภูมิภาค แต่ละจังหวัดต่างตรวจสอบ  
กันเอง จึงไคยลไม่เท่าที่ควร

3. ผู้เสียภาษีเมื่อได้รับหมายเรียกแล้วมักไม่มาตามกำหนดวันนัด  
บางรายก็ขอสดักต่อไปอีกเป็นเวลา 2 - 3 สัปดาห์ ทำให้การตรวจสอบเนิ่นนานเสีย  
เวลาออกไปอีก

4. สรรพากรจังหวัดบางท่านอาจจะมีความรู้ไม่เพียงพอที่จะ  
แนะนำเจ้าหน้าที่ตรวจสอบในค่านภาษีเงินไคยนี้บุคคล และในบางกรณีมีการใช้คนไม่ถูก  
ต้องกับงาน โดยใช้เจ้าหน้าที่ตรวจสอบไปช่วยทำงานด้านอื่น ๆ ซึ่งไม่ตรงตามหน้าที่และ  
คุณสมบัติ

#### ข้อเสนอแนะ

1. จัดให้มีการวางแผนการตรวจสอบเป็นมาตรฐาน แยกตามประเภทกิจการ  
เพื่อการตรวจสอบจะได้คลุมทุกประเด็นที่สำคัญ



2. กรณีที่จังหวัดต่าง ๆ มีหนังสือถามขอหารือมายังกรมสรรพากรควรจะได้ตอบให้ควันทันที เพื่อให้การตรวจสอบเสร็จสิ้นโดยเร็ว

3. เนื่องจากการตรวจสอบภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นงานใหม่ ซึ่งจังหวัดเพิ่งได้รับมอบหมายให้ทำการตรวจสอบ จึงควรที่จะจัดสัมมนาอบรมสรรพากรจังหวัดให้ทราบถึงวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบต่อไป

4. จัดทำสถิติเพื่อหาอัตราค่าไร้อัตนของแต่ละประเภทกิจการ เพื่อให้เป็นมาตรฐานในการตรวจสอบกิจการประเภทเดียวกัน

### 6.2.3 ปัญหาความมุกดสาร

6.2.3.1 อัตราค่าจ้าง การบริหารงานมุกดสารภายในกรมสรรพากรได้เริ่มใช้ระบบการกำหนดตำแหน่งและอัตราเงินเดือน โดยถือหน้าที่และความรับผิดชอบของตำแหน่งตามระบบการจำแนกตำแหน่งตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม 2516 โดยกำหนดไว้เป็น 17 สายงาน มี 11 ระดับ และในปีงบประมาณ 2519 กรมสรรพากรมีข้าราชการอยู่ 5,427 คน<sup>1</sup> เพิ่มขึ้นจากปีก่อนเพียง 116 คนเท่านั้น

สำหรับกองภาษีเงินได้นิติบุคคลในปี 2519 นี้ มีจำนวนเจ้าหน้าที่ในสายงานรวม 179 คน ดังนี้

ผู้อำนวยการกอง	1 คน
ฝ่ายบริหารภาษี	
งานบริหารภาษี	10 คน
งานรักษาหลักฐาน	9 คน

<sup>1</sup>สำหรับเจ้าหน้าที่ตรวจสอบซึ่งทำการตรวจสอบทุกประเภทภาษีอากรทั่วราชอาณาจักรมีอยู่ประมาณ 505 คน ซึ่งรวมเจ้าหน้าที่ตรวจสอบจำนวน 82 คน (ตามที่แสดงไว้ในหน้า 225) ไว้ด้วย และในปีปัจจุบันจำนวนเจ้าหน้าที่ตรวจสอบมีประมาณ 803 คน

## ฝ่ายวิเคราะห์ ฝ่ายตรวจสอบ และฝ่ายคืนภาษี

งานวิเคราะห์แบบ	44	คน
งานตรวจสอบ	82	คน
งานภาษีหัก ณ ที่จ่าย	33	คน
รวม	<u>179</u>	คน

เมื่อเปรียบเทียบจำนวนเจ้าหน้าที่กับผลการจัดเก็บและการตรวจสอบในสายงานนี้แล้ว พบว่าเจ้าหน้าที่คนหนึ่ง ๆ ต้องรับผิดชอบงานจัดเก็บโดยเฉลี่ย 20.78 ล้านบาท ( $\frac{3,720.10}{179}$ ) และงานตรวจสอบ ( $\frac{134.74}{82}$ ) = 1.64 ล้านบาท

## ตารางที่ 7

ตารางแสดงผลการจัดเก็บและการตรวจสอบภาษีเงินได้นิติบุคคล  
ของกองภาษีเงินได้นิติบุคคล

ปีงบประมาณ	ผลการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล			ผลการตรวจสอบภาษีเงินได้นิติบุคคล	
	จำนวนเงิน (ล้านบาท)	จำนวนราย	+ (เพิ่ม) - (ลด) สูงจากปีก่อน%	จำนวนเงิน (ล้านบาท)	จำนวนราย
2516	1,481.10	21,138	+44.58	33.7	455
2517	2,699.30	21,969	+82.24	47.79	462
2518	3,555.91	25,738	+31.73	43.50	564
2519	3,720.10	28,424	+ 4.61	134.74	480

จากตารางที่ 7 ผลการจัดเก็บเพิ่มขึ้นกว่าปีก่อน ๆ เป็นประจำทุกปี ทั้งจำนวนรายและจำนวนเงิน แต่จำนวนเจ้าหน้าที่ยังไม่ได้สัดส่วนกับการเพิ่มขึ้นของผู้เสียภาษี เป็นเหตุให้งานล่าช้าติดตามผู้หลีกเลี่ยงภาษีไม่ทัน

ข้อเสนอแนะ เห็นควรให้เพิ่มอัตรากำล้างให้ได้สัดส่วนกับปริมาณงานในความรับผิดชอบ ทั้งนี้เพราะการจัดเก็บและการตรวจสอบภาษีอากรในขณะนี้ เป็นงานที่มีความสำคัญยิ่งต่อประเทศชาติ และเป็นงานซึ่งไม่มีขอบเขตจำกัด โดยเฉพาะเจ้าหน้าที่ตรวจสอบจะต้องเพิ่มจำนวนให้มากเพื่อให้การตรวจสอบเป็นปัจจุบันทันกับการหลบเลี่ยงภาษีอากรของผู้ประกอบธุรกิจ และเป็นการลดรอยรั่วของภาษีอากรที่เป็นอยู่ในขณะนี้ให้หมดสิ้นไป ส่วนอัตรากำล้างที่จะเพิ่มขึ้นเล็กน้อยเท่าใดนั้นเป็นเรื่องที่ควรจะต้องศึกษาให้ละเอียดต่อไป

### 6.2.3.2 คุณสมบัติและความสามารถของเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงาน

เนื่องจากการจัดเก็บและการตรวจสอบภาษีอากร เป็นศิลปะอย่างหนึ่ง ซึ่งเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานนอกจากจะต้องมีความรู้เฉพาะตำแหน่งของตนเองแล้ว ยังจะต้องมีความรอบรู้ในคานากฎหมายภาษีอากร ตลอดจนประเพณีธุรกิจการค้า นั้น ๆ มีปฏิภาณไหวพริบรู้เท่าทันความผันแปรทางเศรษฐกิจและเหตุการณ์ต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นรอบตัว และที่สำคัญที่สุดก็คือจะต้องใช้จิตวิทยา ความรู้คานากฎหมาย วิชาการบัญชี และความสามารถเฉพาะตัวผสมกลมกลืนในการเจรจาซักถามหาข้อมูลในการจัดเก็บภาษี ซึ่งสิ่งเหล่านี้ไม่อาจเรียนได้จากตำรา ต้องพยายามศึกษาหาประสบการณ์ด้วยตนเอง ฉะนั้นจึงควรที่เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานควรจะได้ศึกษาหาประสบการณ์ด้วยตนเองให้เพิ่มมากขึ้น ทั้งนี้เพราะระบบการจัดเก็บภาษีอากรของไทย ยังขึ้นอยู่กับความสามารถของเจ้าหน้าที่เป็นประการสำคัญ มิเช่นนั้นแล้วการเพิ่มอัตรากำล้างแต่เพียงอย่างเดียว โดยไม่มีการปรับปรุงคุณภาพของเจ้าหน้าที่แล้วย่อมเป็นการเปล่าประโยชน์

ดังนั้นปัญหาเรื่องคุณสมบัติและความสามารถของเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานจึงมีความสำคัญมากประการหนึ่ง ในทางปฏิบัติหากได้บุคคลที่ไม่เหมาะสมกับตำแหน่งหน้าที่งานที่ทำแล้วย่อมกลายเป็นภาระอีกทอดหนึ่ง ฉะนั้นในการคัดเลือกบุคคลเข้าปฏิบัติงานเริ่มแรก ควรจะได้คำนึงถึงคุณสมบัติดังนี้

1. มีความรู้ระดับปริญญาตรี สาขาวิชาการบัญชีหรือสาขาอื่นที่เทียบเท่ากัน กล่าวคือ อย่างน้อยที่สุดจะต้องมีความรู้พื้นฐานในด้านการบัญชีพอสมควร
2. มีความรู้ในด้านกฎหมายอากร กฎหมายอาญาและอื่น ๆ
3. มีความรู้ความสามารถในการสัมภาษณ์ ใ้ส่วน และลงนาม ความรู้ความสามารถในการวางแผนการตรวจสอบ การเขียนรายงานให้ถูกต้องต่อความเป็นจริงและข้อกฎหมาย เป็นต้น

สำหรับเจ้าหน้าที่ที่ปฏิบัติงานอยู่เดิมแล้ว ควรจะได้รับการฝึกอบรมเพิ่มเติมความรู้เทคนิคใหม่ ๆ ในการตรวจสอบ

#### ข้อเสนอแนะ

1. กรณีเจ้าหน้าที่รับเข้ามาใหม่ควรจะต้องจัดให้มีการอบรมเกี่ยวกับประมวลรัษฎากร นโยบายการจัดเก็บภาษีอากร ให้เห็นถึงขั้นตอนการดำเนินงานที่ปฏิบัติกันจริง ๆ ว่ามีขั้นตอนอย่างไร
2. ควรให้เจ้าหน้าที่ซึ่งได้รับการบรรจุใหม่มีโอกาสเข้าร่วมปฏิบัติงานตามขั้นตอนกับเจ้าหน้าที่อาวุโสอย่างน้อยประมาณ 3 เดือน จึงจัดส่งออกปฏิบัติงานตามจังหวัดต่าง ๆ ต่อไป
3. กรณีเจ้าหน้าที่ซึ่งปฏิบัติงานอยู่เดิมแล้วควรจะได้มีการหมุนเวียนโยกย้าย เพื่อให้ทุกคนมีประสบการณ์ในการทำงานในภูมิภาคอื่น และลดความค้างงของงานได้อีกด้วย เช่น เจ้าหน้าที่ตรวจสอบควรจะได้แบ่งสรรไปประจำยังสรรพากร เขตหรือสรรพากรจังหวัด โดยเฉพาะในเขตที่มีกิจการขนาดใหญ่ ซึ่งปัจจุบันมีอยู่หลายจังหวัดด้วยกัน เพื่อช่วยวางแผนการตรวจสอบและกระจายความรู้เทคนิคใหม่ ๆ ออกไปตามหน่วยงานนั้น ๆ

4. จัดให้มีการอบรมสัมมนาแลกเปลี่ยนความรู้ระหว่างเจ้าหน้าที่ในหน่วยงานต่าง ๆ กัน โดยจัดเป็นโครงการที่แน่นอนเป็นประจำตลอดไป แม้ว่ากรมสรรพากรจะเคยจัดสัมมนาและอบรมมาบ้างแล้วก็ตาม แต่เป็นเพียงโครงการย่อย ๆ เป็นครั้งคราวตามภาวะความจำเป็นเท่านั้น ซึ่งผลของการอบรมอย่างเป็นโครงการที่แน่นอนนี้จะช่วยให้เจ้าหน้าที่ทราบความเคลื่อนไหวของผู้ประกอบธุรกิจและภาวะการอื่น ๆ เป็นระยะ ๆ ก่อให้เกิดความกระตือรือร้นในการปฏิบัติงานอยู่เสมอ

#### 6. 2.4 ปัญหาความประชาชนผู้เสียภาษีอากร

เท่าที่กล่าวมาแล้วทั้ง 3 ประเด็นล้วนแต่เป็นปัญหาคำถามการจัดเก็บของกรมสรรพากรทั้งสิ้น สำหรับประเด็นจึงเป็นปัญหาคำถามการขาดความร่วมมือจากประชาชนผู้เสียภาษีอากร ซึ่งนอกจากจะมีการหลีกเลี่ยงภาษีอากรโดยอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายดังกล่าวแล้ว ปัญหาที่จะกล่าวในที่นี้จึงเป็น เฉพาะการหลบหนีไม่เสียภาษีอากรให้มันไปตามกฎหมายและระเบียบที่กำหนดไว้ ซึ่งอาจกระทำโดยเจตนาบ้างไม่เจตนาบ้างไม่มากนักน้อยความแคตสุทางของแตละนิติบุคคล อาจกล่าวได้ว่า การหลีกเลี่ยงการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทและทางหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นแบ่งแยกได้ 3 กรณี ดังนี้

1. บริษัทจดทะเบียนในต่างประเทศ, บริษัทมหาชน และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดใหญ่ซึ่งมีผู้ถือหุ้น และผู้เป็นหุ้นส่วนจำนวนมาก นิติบุคคลประเภทนี้ส่วนใหญ่ได้เสียภาษีอากรอย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย เพราะในนิติบุคคลเหล่านี้มีการควบคุมภายในกันอย่างดี และผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนต่างก็พยายามรักษายอดประโยชน์ของคนที่หลีกเลี่ยงภาษีจึงมีไม่คอบมากนัก ประกอบกับมีที่ปรึกษาด้านกฎหมายภาษีอากรอยู่ด้วย ฉะนั้นวิธีการหลีกเลี่ยงภาษีอากรจะเป็นในรูปแบบการใช้ประโยชน์จากช่องโหว่ของกฎหมายและระเบียบภาษีอากรที่ไม่รัดกุมเท่านั้น

2. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดกลาง ซึ่งมีผู้ถือหุ้นและผู้เป็นหุ้นส่วนจำนวนไม่มากนัก การควบคุมภายในมีบ้างแต่ไม่รัดกุมเท่าที่บริษัทขนาดใหญ่ และมี

ความรู้ในค่านกฎหมายภาษีอากรอยู่ด้วย วิธีการหลีกเลี่ยงภาษีจะมีทั้งการไขประโยชน์ จากกฎหมายและระเบียบภาษีอากรที่ไม่รัดกุม และการหลบหนีภาษีอากรโดยเจตนาปกปิด ฐานะที่แท้จริงของกิจการ

3. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็ก ซึ่งมีผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน จำนวนน้อย และมักมีความสัมพันธ์และการดำเนินงานในรูปแบบครอบครัว การควบคุม ภายในไม่มี ทั้งนี้เพราะมีความสัมพันธ์กันในทางส่วนตัว จึงสามารถร่วมกันหลีกเลี่ยง ภาษีได้โดยง่าย นิติบุคคลขนาดเล็กนี้มักไม่มีปัญหาในค่านกฎหมายแต่อย่างใด ดังนั้นวิธี การหลีกเลี่ยงภาษีจะเป็นในรูปการหลบหนีภาษีอากรแต่ประการเดียว โดยเจตนาปกปิด ฐานะที่แท้จริงของกิจการ โดยยินยอมเสียภาษีบ้างตามความพอใจ หรือแล้วแต่ผู้รับจ้าง ทำบัญชีจะกำหนดให้เป็นปี ๆ ไป

#### 6.2.4.1 มูลเหตุแห่งการหลีกเลี่ยงและหลบหนีการเสียภาษีอากร

เพราะเหตุว่าภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีทางตรง ซึ่งจะผลักภาระไปให้แก่ ผู้อื่นมิได้ และแม้จะเรียกเก็บจากส่วนที่เป็นกำไรของผู้เสียภาษีก็ตาม ประชาชนก็ยังมี ความรู้สึกรังเกียจที่จะแบ่งปันผลกำไรนั้นให้แก่รัฐ ฉะนั้นเมื่อมีหนทางใดจะหลีกเลี่ยง การเสียภาษีได้ก็พยายามหลบหนีไม่ให้ความร่วมมือต่าง ๆ นานา ซึ่งมีมูลเหตุต่าง ๆ กัน ดังนี้

1. เกิดความรู้สึกเสียค่าเงินส่วนกำไรนั้น เพราะเป็นการจ่ายไปโดยไม่ได้ รับค่าตอบแทนโดยตรง

2. การปรามปรามผู้หลีกเลี่ยงภาษีอากรกระทำไม่ได้ทั่วถึง ผู้เสียภาษีเห็น ผู้อื่นหลีกเลี่ยงได้ก็เลยหลีกเลี่ยงกันบ้าง โดยคิดว่าถ้าเจ้าพนักงานประเมินยังจับไม่ได้ก็ยังมีกำไรจากการหลีกเลี่ยงภาษีอากรนั้น และแม้ถูกจับได้บางครั้งบางคราวก็ถูกประเมิน เรียกเก็บภาษีน้อยกว่าเงินกำไรที่หลบหนีภาษีอากรไว้เสียอีก

3. ประชาชนยังมีความรู้สึกว่าการหลบหนีภาษีอากรเป็นความสามารถที่เก่งกล้าอย่างหนึ่ง จึงเกิดลัทธิเอาอย่างขึ้นมา และเพื่อประโยชน์ในการแข่งขันทางการค้า

4. ประชาชนมีความรู้สึกและทัศนคติว่าเงินภาษีอากรที่รัฐจัดเก็บไปนั้นถูกใช้จ่ายไปโดยเปล่าประโยชน์ ประชาชนไม่ได้รับประโยชน์อย่างเต็มที่ จึงไม่ให้ความร่วมมือที่จะเสียภาษีให้ครบถ้วน

5. เนื่องจากความยากและความสลับซับซ้อนของกฎหมายภาษีอากร อีกทั้งมีการเปลี่ยนแปลงแก้ไขบทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีอากรอยู่เสมอ ๆ

6. เห็นว่าเป็นการสิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายในการจัดทำบัญชีและรับรองบุคคล จึงหลีกเลี่ยงไม่ทำบัญชีและไม่เสียภาษีเลย หรือจัดทำบัญชีแต่เพียงเล็กน้อย เพื่อประหยัดค่าใช้จ่ายและค่าภาษีอากรไปในตัวด้วย

7. ที่ความซอกกฎหมายภาษีอากรบิดไป

8. ระบบเศรษฐกิจของประเทศไทยเปิดช่องทางให้หลีกเลี่ยงภาษีอากรได้ง่าย เพราะมีการออกเอกสารทางการค้าอย่างเป็นทางการยังไม่สมบูรณ์ครบถ้วน เช่น การออกใบเสร็จรับเงิน เป็นต้น

9. ประชาชนขาดความมั่นใจในความเป็นธรรมของการจัดเก็บภาษีอากรและการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ภาษีอากร

ข้อเสนอแนะ การจัดเก็บภาษีอากรจะได้ผลเต็มเม็ดเต็มหน่วยอย่างแท้จริง นอกจากจะขึ้นอยู่กับความสามารถของเจ้าหน้าที่ปฏิบัติงานแล้วยังต้องขึ้นอยู่กับความร่วมมือร่วมใจจากประชาชนผู้เสียภาษีอากรอีกด้วย จึงเห็นควรเสนอแนะดังนี้

1. จัดให้มีการประชาสัมพันธ์ เพื่อขจัดปัญหาความเข้าใจผิดของประชาชนที่มีต่อการจัดเก็บภาษีอากรและการใช้จ่ายของรัฐบาล

2. ขำนวยความสะดวกและให้คำแนะนำแก่ประชาชนผู้เสียภาษีอากรในกรณีที่มีปัญหาต่าง ๆ

3. โฆษณาเผยแพร่กิจกรรมเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรทางหนังสือพิมพ์และสื่อมวลชนต่าง ๆ เพื่อให้ประชาชนตระหนักถึงหน้าที่ในการเสียภาษีของตนและเกรงกลัวต่อการฝ่าฝืนกฎหมาย เช่น ประกาศให้สื่อมวลชนทราบเกี่ยวกับการลงโทษผู้หลีกเลี่ยงภาษี

4. ผู้บังคับบัญชาต้องกวาดขันให้เจ้าหน้าที่ปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมายโดยเคร่งครัด ชื่อสัตย์สุจริตไม่ฟังแสวงหาผลประโยชน์ ไม่ว่าเพื่อตนเองหรือผู้อื่น เมื่อเจ้าหน้าที่ปฏิบัติได้เช่นนี้ยอมเป็นมูลเหตุจูงใจให้ผู้เสียภาษีอากรร่วมมือในการเสียภาษีอากรเป็นอย่างดี เพราะเห็นว่าการจัดเก็บภาษีอากรเป็นไปอย่างยุติธรรม

#### 6.2.4.2 สำนักงานบัญชีและผู้สอบบัญชี

สำนักงานบัญชีและผู้สอบบัญชีในที่นี้รวมตลอดถึงผู้รับจ้างทำบัญชีและรับรองบัญชีให้แก่นิติบุคคลต่าง ๆ ไม่ว่าจะกระทำในรูปส่วนตัวหรืออื่นใดก็ตาม นับว่าสำนักงานบัญชีมีบทบาทอย่างยิ่งในการชักจูงให้ประชาชนร่วมมือในการเสียภาษีอากรแก่รัฐบาลหรือไม่ดังนี้

1. เพราะระบบเศรษฐกิจของประเทศไทยยังเต็มไปด้วยการบริหารงานในรูปลักษณะของครอบครัว ซึ่งเป็นวิธีการหลีกเลี่ยงภาษีได้ง่ายที่สุด โดยมีสำนักงานบัญชีเป็นสื่อกลางจัดทำสมุดบัญชีบัญชีและคำนวณภาษีให้ ซึ่งยอมแน่นอนเหลือเกินว่าการจดบันทึกข้อมูลทางบัญชีนั้นไม่ได้อัดแสดงถึงฐานะอันแท้จริงของกิจการแต่ประการใด เป็นเพียงการบันทึกตามเอกสารที่มีอยู่หรือเอกสารที่สร้างขึ้นเท่านั้น

2. โดยเหตุที่สำนักงานบัญชีเป็นผู้รับจ้าง จึงมักกำหนดจำนวนเงินภาษีขึ้นเองตามความพอใจเห็นชอบของนิติบุคคลที่เป็นนายจ้าง นับเป็นจุดเริ่มต้นแห่งการหลบหนีภาษีอากรได้ประการหนึ่ง



3. สำนักงานบัญชีช่วยให้การรวบรวมข้อมูลของบัญชีเป็นการส่งเสริมการพัฒนาระบบบัญชีอย่างหนึ่ง

4. ผู้สอบบัญชีเป็นเพียงผู้รับรองบุคคลว่าได้จัดทำขึ้นโดยถูกต้องครบถ้วนตามระบบบัญชีเท่านั้น มิได้มีวัตถุประสงค์ที่จะตรวจสอบเพื่อจัดเก็บภาษีอากรแต่อย่างใด

5. สำนักงานบัญชีบางแห่งจัดทำบัญชีขึ้นมาต่างหากอีก 1 ชุด เพื่อการเสียภาษีอากร โดยมีค่าใช้จ่ายหรือเอกสารอันแท้จริงของนิติบุคคลนั้น ๆ เลย

#### ขอเสนอแนะ

1. ขอความร่วมมือจากสำนักงานบัญชีและผู้สอบบัญชีให้เป็นตัวแทนของรัฐบาล แนะนำให้ประชาชนเสียภาษีอากรอย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย อย่าพยายามแนะนำให้นิติบุคคลทั้งหลายหลีกเลี่ยงหนีภาษีอากร เพราะเป็นการบิดเบือนมาตรฐานการสอบบัญชีและบิดเบือนการสอบบัญชีด้วย

2. ขอความร่วมมือจากสำนักงานคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีให้ทวนชั้นมารยาทของผู้สอบบัญชีด้วย

3. ผู้ประกอบการค้ารายใดถูกประเมินเรียกเก็บภาษีใหม่เดิมเป็นจำนวนมาก โดยมีเจตนาหลบหนีภาษีอากรอย่างแท้จริง ก็ควรพิมพ์บัญชีให้ผู้สอบบัญชีที่มีความซื่อสัตย์ในฐานที่ร่วมกันบังคับฐานะอันแท้จริงของกิจการเป็นเหตุให้รัฐบาลสูญเสียเงินภาษีอากร

จากการแก้ปัญหานี้ในทุก ๆ ด้าน ทั้งด้านการจัดเก็บ การตรวจสอบ การบุคลากร และปัญหาความร่วมมือจากผู้เสียภาษีดังกล่าวข้างต้น ก็จะสามารถทำให้การจัดเก็บและการตรวจสอบภาษีเงินได้นิติบุคคลกระทำได้อย่างมีประสิทธิภาพเต็มที่ สามารถนำรายได้เข้าสู่รัฐบาลได้ตามเป้าหมาย และให้ความยุติธรรมแก่ผู้เสียภาษีอากรโดยเสมอหน้ากัน