

## บทที่ 5

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

#### 5.1 ข้อสรุป

การเสียภาษีอากรถือว่าเป็นหน้าที่ที่สำคัญประการหนึ่งของชนชาวไทย ตามทบัญญัติแห่งกฎหมายรัฐธรรมนูญ ฉบับปัจจุบัน พ.ศ. 2521 มาตรา 50 คือ "บุคคลมีหน้าที่เสียภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติ" ด้วยเหตุนี้ ถ้าบุคคลใดหลีกเลี่ยงหรือหลบหนีไม่ยอมชำระภาษีอากร บุคคลนั้นจะต้องได้รับโทษตามกฎหมาย แต่จากการพิจารณาถึงจำนวนประชากรทั้งหมดของประเทศ ในปี พ.ศ. 2524 ประมาณ 47,875,002 คน เปรียบเทียบกับแบบแสดงรายการที่กรมสรรพากรได้รับจำนวน 2,176,345 ฉบับ สำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทุกประเภทจะเห็นได้ว่ามีผู้ยื่นแบบแสดงรายการต่อกรมสรรพากรเป็นจำนวนน้อยมาก ดังนั้น เมื่อได้วิเคราะห์จากสถิติต่าง ๆ ในปี พ.ศ. 2524 โดยอาศัยข้อมูลของสำนักงานสถิติแห่งชาติ กรมแรงงาน กระทรวงมหาดไทย สภาพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ กรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์ สำนักงานประมาณกองบริหารงานเร่งรัดภาษีอากรค้าง กองนโยบายและแผนกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง สำนักงานสรรพากรเขตพื้นที่ 6 และสรรพากรเขตบางกะปิ ได้พบว่า ผู้มีเงินได้จากการจ้างแรงงาน เฉพาะที่อยู่ในความคุ้มครองของกองทุนเงินทดแทนกรมแรงงาน กระทรวงมหาดไทย ในเขตกรุงเทพมหานคร และ 5 จังหวัดใกล้เคียง ซึ่งมีเงินได้ถึงเกณฑ์ต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีตอนสิ้นปีปรากฏว่า ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการต่อกรมสรรพากรจำนวนประมาณ 1.4 แสนคน ซึ่งในลูกจ้างจำนวนดังกล่าว อาจมีลูกจ้างจำนวนหนึ่งมีเงินได้ไม่ถึงเกณฑ์ต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี เพราะ เนื่องจากนายจ้างฝ่าฝืนประกาศของกระทรวงมหาดไทย ไม่ยอมจ่ายค่าจ้างขั้นต่ำตามอัตราที่กฎหมายกำหนด ดังนั้น สาเหตุที่มีผู้ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการต่อกรมสรรพากรดังกล่าว เป็นผลเนื่องมาจากข้อบกพร่องของปัญหาต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

กรณีผู้มีเงินได้จากการจ้างแรงงานไม่ยื่นแบบแสดงรายการต่อกรมสรรพากร

สามารถจำแนกปัญหาต่าง ๆ ได้คือ

1. ด้านเกี่ยวกับผู้เสียภาษี ได้แก่

1.1 ปัญหาทางการศึกษาเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร เป็นเพราะผู้เสียภาษีบางส่วนที่มีเงินได้จากการจ้างแรงงานในภาคเอกชน มีการศึกษาโดยเฉลี่ยอยู่ในระดับประถมศึกษา ซึ่งปรากฏว่าผู้เสียภาษีบางส่วนไม่เคยได้ศึกษาเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร และยังไม่ทราบว่าคนมีหน้าที่เสียภาษีอากร จึงเป็นสาเหตุสำคัญที่ผู้มีเงินได้จากการจ้างแรงงานดังกล่าวไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการต่อกรมสรรพากรตามหลักเกณฑ์แห่งประมวลรัษฎากร

1.2 ปัญหาเกี่ยวกับทัศนคติของผู้เสียภาษีต่อการจัดเก็บภาษีอากร เนื่องจากผู้เสียภาษีบางส่วนไม่พอใจต่อการบริหารงานของกรมสรรพากรอยู่ 2 ประการด้วยกัน คือ

1) ทางการจัดเก็บภาษี ผู้เสียภาษีบางส่วนไม่เห็นประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากร โดยคิดว่าเป็นการสร้างความสะดวกให้แก่ประชาชนผู้มีเงินได้โดยทั่วไป

2) ทางการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ ผู้เสียภาษีเห็นว่าเจ้าพนักงานสรรพากรมีลักษณะการกระทำที่เคร่งครัดต่อทบัตินิติของกฎหมาย จึงดูเหมือนว่ามีลักษณะที่ไม่เป็นมิตรกับคนอยู่เสมอ

ดังนั้น จากสาเหตุดังกล่าวทำให้ผู้เสียภาษีมีทัศนคติที่ไม่ดีต่อกรมสรรพากร จึงมีผลให้ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีอากรตามทบัตินิติแห่งประมวลรัษฎากร

2. ด้านเกี่ยวกับทบัตินิติของกฎหมาย ได้แก่

2.1 ปัญหาการกำหนดรายรับขั้นต่ำของกรมสรรพากรในกิจการค้าบางประเภท ตลอดจนกิจการประเภทอื่นขยายไป จากผลของการกำหนดรายรับขั้นต่ำประจำเดือนของกรม

สรรพากร ในกิจการค้าบางประเภท ซึ่งการปฏิบัติได้ใช้หลักเกณฑ์ที่เรียกว่า "รายจ่าย กำหนดรายรับ" ทำให้ผู้ประกอบการรายใดมีค่าใช้จ่ายมากตามจำนวนของลูกจ้างจะถูก กำหนดรายรับขั้นต่ำประจำเดือนในอัตราที่สูง เป็นเหตุให้ผู้ประกอบการค้าที่ทราบหลักเกณฑ์ ดังกล่าวของกรมสรรพากร ทำการปิดบังจำนวนลูกจ้างที่แท้จริงของตนไว้ ด้วยเหตุนี้ ลูกจ้างที่ แอมแปงหรือถูกนายจ้างปิดบังไว้ดังกล่าว จึงมีจำนวนขาดหายไปจากสถิติของกรมสรรพากร

## 2.2 ปัญหาในเรื่องการตีความหลักเกณฑ์การหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา

50 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ปรากฏว่า ได้มีปัญหาในการตีความหลักเกณฑ์การหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ระหว่างกรมสรรพากรกับศาลยุติธรรม กรณีคำว่า " จำนวนคราวที่จะต้องจ่าย เพื่อให้ได้จำนวนเงินเสมือนหนึ่งว่าได้จ่ายทั้งปี " ซึ่งกรมสรรพากรได้วางหลักเกณฑ์ไว้ว่า คราวที่จะต้องจ่าย เพื่อให้ได้จำนวนเงินเสมือนหนึ่งว่าได้จ่ายทั้งปีนั้น หากเป็นเงินเดือนต้อง คูณด้วย 12 ถ้าเป็นรายสัปดาห์ต้องคูณด้วย 52 และถ้าเป็นการจ้างรายวันต้องคูณด้วย 365 เสมอ ไม่ว่าจะเข้าทำงานในช่วงใดของปี แต่ความเห็นของฝ่ายศาลยุติธรรมได้พิจารณาว่า จำนวนคราวที่จะต้องจ่ายดังกล่าวนั้น ถ้าเป็นกรณีที่ผู้มีเงินได้เข้าทำงานในระหว่างปีจะต้องเป็น การคำนวณจากเงินได้ที่มีเงินได้รับมาแล้ว หรือเป็นที่แน่ชัดว่าควรจะได้รับต่อไปจนถึงเดือน สุดท้ายของปีเท่านั้น โดยคูณด้วยจำนวนคราวที่จ่ายจริง แล้วหารด้วยจำนวนคราวที่จ่ายจริง ดังนั้น ตามวิธีของศาลยุติธรรมถ้าคำนวณแล้วปรากฏว่าในปีที่เริ่มเข้าทำงาน ลูกจ้างมีเงินได้ ไม่ถึงเกณฑ์ต้องเสียภาษี ผู้จ่ายเงินได้ไม่ต้องหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย และไม่ต้องแสดงรายละเอียด ในแบบ ภ.ง.ด.1 แต่ละเดือน และเมื่อถึงสิ้นปี ลูกจ้างเหล่านั้นไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการ เงินได้ ทั้งไม่ต้องขอมิเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอีกด้วย แต่นิติบุคคลผู้จ่ายเงินต้องแจ้งชื่อใน ภ.ง.ด.1 ก. ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 19) ซึ่งอาจจะ ไม่ได้แจ้งก็ได้ จึงเป็นเหตุให้ผู้มีเงินได้จากการจ้างแรงงานดังกล่าวมีจำนวนขาดหายไปจาก สถิติของกรมสรรพากรในปีที่เริ่มเข้าทำงาน แต่อย่างไรก็ตาม ในปีถัดไปลูกจ้างผู้นั้นจะต้อง ถูกนายจ้างหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามวิธีของกรมสรรพากรเพราะได้เริ่มทำงานตั้งแต่ต้นปี

### 3. ด้านการบริหาร สามารถจำแนกปัญหาต่าง ๆ ได้ดังนี้

3.1 กรมสรรพากรยังไม่ได้ใช้วิธีการสร้างความสมัครใจในการเสียภาษี  
ของผู้เสียภาษี (Voluntary Compliance) อย่างเต็มที่ เนื่องจากการบริหาร  
 งานเพื่อจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากร ยังมีข้อจำกัดอยู่หลายประการ เกี่ยวกับงบประมาณ  
 เจ้าหน้าที่ และอุปกรณ์ต่าง ๆ ตลอดจนการปฏิบัติของเจ้าหน้าที่สรรพากร ซึ่งได้ปฏิบัติตาม  
 บทบัญญัติของประมวลรัษฎากรอย่างเคร่งครัด จึงทำให้ดูเหมือนว่าเจ้าหน้าที่สรรพากรไม่ได้  
 ให้บริการแก่ผู้เสียภาษีในลักษณะที่เป็นมิตรและเป็นเหตุทำให้ผู้มีเงินได้เกิดความหวาดกลัวที่  
 จะไปติดต่อกับเจ้าหน้าที่เพื่อเสียภาษีให้ถูกต้อง ดังนั้น จึงไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการต่อกรม  
 สรรพากร

3.2 กรมสรรพากรยังไม่ได้ใช้การประชาสัมพันธ์ที่มีประสิทธิภาพ โดยการ  
 ประชาสัมพันธ์ของกรมสรรพากรเป็นแต่เพียงการชักชวนให้ผู้มีเงินได้ไปชำระภาษีอากรเท่านั้น  
 เช่น หน้าทีพลเมืองดี เสียภาษีตามเวลา หรือ รักเมืองไทย ต้องร่วมใจกันเสียภาษี  
 เป็นต้น โดยยังไม่ได้มีการชี้แจงให้เห็นถึงผลจากการนำเงินภาษีอากรไปใช้ในการพัฒนา  
 ประเทศ ในด้านต่าง ๆ ซึ่งจะส่งผลทางอ้อมแก่ผู้เสียภาษีแต่อย่างใด ตลอดจนการโฆษณา  
 ประชาสัมพันธ์ดังกล่าวก็มิได้ทำอย่างสม่ำเสมอ ด้วยเหตุนี้ ทำให้ผู้มีเงินได้ไม่เข้าใจถึง  
 ประโยชน์และความสำคัญของการชำระภาษีอากรตามที่ของตน จึงไม่อยากจะเสียภาษีอากร

### 5.2 ข้อเสนอแนะ

เนื่องจากผลการจัดเก็บภาษีทางตรงของประเทศไทยได้จำนวนเงินภาษีน้อยกว่าภาษี  
 ทางอ้อมมาก โดยได้ภาษีทางตรงประมาณร้อยละ 20 และภาษีทางอ้อมถึงประมาณร้อยละ  
 80 ของจำนวนภาษีที่จัดเก็บได้ทั้งหมด ซึ่งการจัดเก็บภาษีทางตรงได้น้อยดังกล่าวนี้เป็น  
 เพราะสาเหตุประการหนึ่งก็คือ กรมสรรพากรมีผู้เสียภาษีเป็นจำนวนน้อย โดยพิจารณาจากแบบ  
 แสดงรายการที่กรมสรรพากรได้รับ ทั้งนี้ ตามผลของการวิเคราะห์ได้พบว่า ในปี พ.ศ. 2524  
 ผู้มีเงินได้จากการจ้างแรงงาน เฉพาะที่อยู่ในความคุ้มครองของกองทุนเงินทดแทน กรมแรงงาน

กระทรวงมหาดไทย ในเขตกรุงเทพมหานคร และ 5 จังหวัดใกล้เคียง ซึ่งมีเงินได้ถึงเกณฑ์ ต้องยื่นแบบแสดงรายการ เพื่อเสียภาษีคอนลินี ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการต่อกรมสรรพากร จำนวนประมาณ 1.4 แสนคน ซึ่งในลูกจ้างจำนวนดังกล่าว อาจมีลูกจ้างจำนวนหนึ่งมีเงินได้ไม่ถึง เกณฑ์ต้องยื่นแบบแสดงรายการ เพื่อเสียภาษี เพราะ เนื่องจากนายจ้างฝ่าฝืนประกาศ ของกระทรวงมหาดไทย ไม่ยอมจ่ายค่าจ้างขั้นต่ำตามอัตราที่กฎหมายกำหนด ฉะนั้น เพื่อช่วยแก้ไข ปัญหาดังกล่าว สามารถจำแนก เป็นข้อเสนอแนะต่าง ๆ ได้ดังต่อไปนี้

1. ด้านการศึกษาของผู้เสียภาษี เนื่องจากการศึกษาถือว่าเป็นสิ่งที่สำคัญอย่างยิ่ง ในการช่วยให้ประชาชนทั่วไปได้รู้จักถึงสิทธิ หน้าที่ และความรับผิดชอบของตน ดังนั้น เพื่อให้ผู้มีเงินได้จากการจ้างแรงงานซึ่งส่วนใหญ่มีการศึกษาโดยเฉลี่ยอยู่ในระดับประถมศึกษา ได้มีความรู้และความเข้าใจเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ที่สำคัญของกฎหมายภาษีอากร กรมสรรพากรจึงควร ได้ทำความร่วมมือกับกระทรวงศึกษาธิการ เพื่อบรรจุความรู้ทางด้านกฎหมายภาษีอากรอย่าง ง่าย ๆ เข้าไว้ในหลักสูตรการศึกษาขั้นพื้นฐาน โดยในชั้นประถมศึกษาควรจะ เน้นหนักในเรื่อง ของหน้าที่พลเมืองดี และคุณค่าของเงินภาษีอากรที่เสียไป เพื่อจะได้ช่วยในการสร้างรากฐาน ของการเป็นพลเมืองดีต่อไปในอนาคต ส่วนการศึกษาในชั้นมัธยมศึกษา นั้น ควรที่จะได้บรรจุวิชา ภาษีอากรเข้าไว้ในหลักสูตรภาคบังคับ เพราะปรากฏว่า ในปัจจุบัน กระทรวงศึกษาธิการ เพิ่ง เริ่มใช้ เป็นเพียงหนังสืออ่านประกอบ เท่านั้น โดยเริ่มใช้ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2525 เป็นต้นมา ซึ่งจะ ช่วยให้ผู้มีเงินได้จากการจ้างแรงงานตลอดจนประชาชนทั่วไปได้ทราบถึงวิธีปฏิบัติในการชำระภาษี อากร สถานที่ยื่นแบบแสดงรายการ รวมทั้งหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ที่สำคัญตามประมวลรัษฎากร นอกจากนี้ กรมสรรพากรต้องจัดให้มีการฝึกอบรมครู กำนัน ผู้ใหญ่บ้าน เกี่ยวกับกฎหมายภาษี อากร เพราะบุคคลดังกล่าวตามปกติ เป็นที่พึ่งของประชาชน เมื่อมีปัญหาดังกล่าว เกี่ยวกับกฎหมาย อยู่แล้ว ตลอดจนทุกครั้งที่มีการแก้ไขปรับปรุงกฎหมายภาษีอากรขึ้นใหม่ กรมสรรพากรต้องจัด ให้มีการอบรมหรือสัมมนาเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรดังกล่าว โดยไม่คิดมูลค่าแก่ประชาชน เพื่อ ให้ผู้เสียภาษีสามารถปฏิบัติตามหลัก เกณฑ์ใหม่ ๆ ของกรมสรรพากรได้อย่างถูกต้อง ในกรณีที่ไม้อาจจัดการอบรมหรือสัมมนาดังกล่าวได้ กรมสรรพากรจะต้องจัดรายการวิทยุหรือโทรทัศน์ เพื่อ

อธิบายถึงหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ของกฎหมายภาษีอากรที่ได้รับการปรับปรุงแก้ไขขึ้นใหม่ให้ประชาชนทราบ นอกจากนี้กรมสรรพากรจะต้องจัดสรรงบประมาณให้พอเพียงในการจัดพิมพ์ เกี่ยวกับคู่มือและเอกสารเผยแพร่ต่าง ๆ เพื่อช่วยอธิบายถึงหลักเกณฑ์ดังกล่าวไปให้ตามหน่วยงานอื่น ๆ ตลอดจนผู้นำระดับท้องถิ่นทั่วไปอีกด้วย

## 2. ด้านบทบัญญัติของกฎหมาย ได้แก่

2.1 เนื่องจากสาเหตุที่กรมสรรพากรได้มีนโยบายในการกำหนดรายรับขั้นต่ำประจำเดือนของกิจการค้าบางประเภท ตลอดจนบรรดาโรงงานขนาดเล็ก จึงเป็นผลทำให้ผู้ประกอบการดังกล่าวไม่ยอมเปิดเผยเกี่ยวกับจำนวนลูกจ้างที่แท้จริงของตน เพราะเกรงว่า จะต้องถูกกรมสรรพากรกำหนดรายรับขั้นต่ำประจำเดือนในอัตราสูงตามจำนวนของลูกจ้าง ด้วยเหตุนี้กรมสรรพากรต้องแก้ไขปัญหาโดยออกระเบียบปฏิบัติให้เจ้าหน้าที่ใช้วิธีออกไปสำรวจตามโรงงานหรือสถานประกอบการต่าง ๆ เหล่านั้น โดยไม่ต้องมีการแจ้งให้ทราบล่วงหน้า ซึ่งการสำรวจดังกล่าว กรมสรรพากรจะได้ตัวเลขที่แท้จริงของกิจการนั้น ๆ

2.2 จากวัตถุประสงค์ในการหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ของกรมสรรพากร เพื่อช่วยป้องกันปัญหาการหลีกเลี่ยงไม่ยอมชำระภาษีของผู้มีเงินได้ และทำให้รัฐบาลสามารถมีเงินมาใช้จ่ายในการบริหารประเทศได้เร็วขึ้นก่อนถึงกำหนดเวลาชำระภาษีอากรตามปกติ ซึ่งปรากฏว่า ได้มีปัญหาการตีความระหว่างกรมสรรพากรกับศาลยุติธรรม เกี่ยวกับหลักเกณฑ์ของการหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50 (1) แห่งประมวลรัษฎากรในกรณีที่ผู้มีเงินได้เข้าทำงานคอนระหว่างปี โดยฝ่ายศาลยุติธรรมเห็นว่า การหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย จะต้องคำนวณจากเงินได้ที่ผู้มีเงินได้รับมาแล้ว หรือเป็นที่แน่ชัดว่าควรจะได้รับต่อไปจนถึงเดือนสุดท้ายของปีเท่านั้น โดยคูณด้วยจำนวนคราวที่จ่ายจริงแล้วหารด้วยจำนวนคราวที่จ่ายจริง ซึ่งอาจทำให้ผู้มีเงินได้ไม่ต้องถูกนายจ้างหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย และเมื่อถึงสิ้นปีก็ไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี เนื่องจากผู้มีเงินได้ดังกล่าวมีเงินได้ไม่ถึงเกณฑ์ที่ต้องเสียภาษีตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร

แต่อย่างไรก็ตามในปีถัดไปผู้มีเงินได้ดังกล่าวจะต้องถูกนายจ้างหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามวิธีของกรมสรรพากร เพราะได้เริ่มทำงานตั้งแต่ต้นปีโดยมีวิธีคำนวณคือ ถ้าหาก เป็น เงิน เดือนต้องคูณด้วย 12 ถ้าเป็นรายสัปดาห์ต้องคูณด้วย 52 และถ้าจ้างเป็นรายวันต้องคูณด้วย 365 เสมอ ทั้งนี้ ไม่ว่าผู้มีเงินได้จะเริ่มเข้าทำงานในช่วงใดของปี ดังนั้น จะเห็นได้ว่าตามวิธีของกรมสรรพากรแม้ผู้มีเงินได้เริ่ม เข้าทำงานตอนระหว่างปีหรือปลายปีจะต้องถูกนายจ้างหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายเสมอ ถ้าผู้มีเงินได้ถึงเกณฑ์ต้องเสียภาษี โดยให้ผู้มีเงินได้ดังกล่าวมาใช้สิทธิขอลดภาษีในการยื่นแบบแสดงรายการตอนสิ้นปี ซึ่งจากการบริหารงานของกรมสรรพากรเกี่ยวกับการคืนภาษีให้กับผู้มีเงินได้ปรากฏว่ามีความล่าช้ามาก เพราะระยะเวลาในการคืนภาษีของกรมสรรพากรดังกล่าวไม่ได้มีการกำหนดระยะเวลาที่แน่นอนไว้ ฉะนั้น ผู้เสียภาษีจึงได้หักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย โดยคุณด้วยจำนวนคร่าวที่จ่ายจริงแล้วหารด้วยจำนวนคร่าวที่จ่ายจริงตามวิธีของศาลยุติธรรม ซึ่งจะทำให้ผู้เสียภาษีไม่ต้องมีภาระขอคืนภาษีที่ชำระไว้เกินในการยื่นแบบแสดงรายการตอนสิ้นปี เพราะจำนวนภาษีที่ได้ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย จะมีจำนวนเท่ากับภาษีที่ต้องชำระในตอนสิ้นปีพอดี ด้วยเหตุนี้ ถ้ากรมสรรพากรยังคงใช้วิธีการหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ดังกล่าวโดยให้ผู้มีเงินได้มาขอคืนภาษีที่ชำระไว้เกินในภายหลัง กรมสรรพากรจะต้องกำหนดระยะเวลาที่แน่นอนและรวดเร็วในการคืนให้แก่ผู้มีเงินได้ เพื่อประโยชน์ในการหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายของกรมสรรพากร ตลอดจนความ เป็นธรรมในการชำระภาษีของผู้มีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร

3. ด้านการบริหาร กรมสรรพากรควรมีการปรับปรุงการบริหารงานโดยใช้วิธีสร้างความสมัครใจในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี ให้ผู้เสียภาษีเกิดความเลื่อมใสศรัทธา และมีทัศนคติที่ดีต่อกรมสรรพากร ทั้งนี้ เพื่อเป็นแนวทางให้ประชาชนผู้มีเงินได้มีความรับผิดชอบในหน้าที่ที่จะต้องชำระภาษีอากรเพิ่มมากขึ้น โดยมีการปรับปรุงในด้านต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

3.1 ด้านการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ เนื่องจากนโยบายของการบริหารงานที่ดี และมีประสิทธิภาพอย่างเต็มทีนั้น จะต้องขึ้นอยู่กับ การให้ความร่วมมือของกลไกต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องในเรื่องดังกล่าวด้วย ดังนั้น เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีตามหลักเกณฑ์แห่งประมวลรัษฎากร กรมสรรพากรโดยศูนย์ฝึกอบรม จึงควรได้อบรมและปรับปรุงการ

ปฏิบัติงานของข้าราชการและเจ้าหน้าที่ในด้านต่าง ๆ ให้อยู่ครั้ง ต่อเนื่องและสม่ำเสมอ ดังต่อไปนี้

3.1.1 ควรมีการอบรมให้เจ้าพนักงานของกรมสรรพากรทุกหน่วยงาน ได้มีความรู้เกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรแม้ว่าข้อกำหนดดังกล่าวจะไม่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานของแผนกนั้น ๆ โดยตรงก็ตาม ทั้งนี้ เพื่อให้เจ้าพนักงานผู้นั้นอย่างน้อยที่สุดสามารถแนะนำ และชี้แจงให้ผู้มีเงินได้ที่มาติดต่อได้มีความรู้เกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรในเบื้องต้น แต่สำหรับกรณีของเจ้าพนักงาน ซึ่งมีหน้าที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับข้อกำหนดดังกล่าวนั้น กรมสรรพากร จะต้องทำการอบรมเจ้าพนักงานเหล่านั้น โดยเน้นถึงประสิทธิภาพให้มากที่สุด เพื่อประโยชน์ในการให้คำอธิบายและตีความข้อกำหนดของเจ้าพนักงานดังกล่าวจะได้ดำเนินไปในแนวเดียวกัน

3.1.2 ควรมีการอบรมหรือชี้แจงให้เจ้าพนักงานของกรมสรรพากร ได้มีความตระหนักถึงภาระหน้าที่ของตนในฐานะที่เป็นผู้ให้บริการแก่ประชาชน โดยเน้นถึงลักษณะของความเป็นมิตรระหว่างเจ้าหน้าที่กับผู้ใช้ภาษี ดังที่ได้มีคำกล่าวว่า "การปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่สรรพากรจะต้องได้ทั้ง เงินภาษีและ เพื่อน" ซึ่งจะทำให้ประชาชนผู้มีเงินได้ไปขอรับบริการจากกรมสรรพากรตลอดจนร่วมมือกับเจ้าหน้าที่ในการชำระภาษีมากยิ่งขึ้น

3.1.3 กรมสรรพากรควรได้แนะนำและให้ทัศนคติใหม่ ๆ แก่เจ้าพนักงาน ในการพยายามช่วยให้ประชาชนเสียภาษีอากรได้อย่างถูกต้อง เป็นธรรมโดยวิธีละมุนละม่อมที่สุด เพื่อช่วยให้ผู้ใช้ภาษีไม่ต้องรับภาระเกี่ยวกับ เบี้ยปรับและ เงินเพิ่มต่าง ๆ ตามบทบัญญัติของกฎหมาย ทั้งนี้ โดยเจ้าพนักงานควรได้จัดระบบรายชื่อผู้ใช้ภาษีภายในเขตพื้นที่รับผิดชอบของตน และให้บริการทางด้านโทรศัพท์เดือนบรรดานายจ้างต่าง ๆ มาทำการชำระภาษีให้เรียบร้อยก่อนวันสุดท้ายของการชำระภาษีอากร ในกรณีที่ผู้ใช้ภาษียื่นแบบแสดงรายการไว้เรียบร้อยแล้ว และเจ้าพนักงานได้ตรวจพบความบกพร่องภายหลัง ก่อนที่กำหนดระยะเวลาของการชำระภาษีอากรจะสิ้นสุดลง เจ้าพนักงานควรให้บริการ เรียกผู้ใช้ภาษีมาทำการแก้ไข



ข้อบกพร่องดังกล่าวให้ถูกต้อง นอกจากนี้เจ้าพนักงานไม่ควรจะตรวจสอบแบบแสดงรายการในขณะที่มีการยื่น เพื่อชำระภาษีอากร เพราะจะทำให้การบริการของเจ้าพนักงานเกี่ยวกับการชำระภาษีอากรล่าช้าได้

3.1.4 เนื่องจากในทางปฏิบัติของขั้นตอนการตรวจสอบภาษีอากร เจ้าพนักงานจะใช้ดุลพินิจลด เบี้ยปรับและ เงินเพิ่มตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายต่อเมื่อผู้เสียภาษีได้ยอมรับผลการประเมิน โดยไม่เป็นทางการของเจ้าพนักงานแล้ว ดังนั้น เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี ตลอดจนความถูกต้องในการประเมินจำนวนภาษีอากร เจ้าพนักงานไม่ควรใช้ เบี้ยปรับและ เงินเพิ่มต่าง ๆ เพื่อประโยชน์ในการประเมินอย่างไม่เป็นทางการกับผู้เสียภาษี เพราะแม้ว่าการกระทำดังกล่าวจะทำให้ผู้เสียภาษียอมรับผลของการประเมินและช่วยลดภาระภาษีอากรค้างก็ตาม แต่จะทำให้ขาดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีเพราะอำนาจดังกล่าวขึ้นอยู่กับดุลพินิจของเจ้าพนักงานเพียงคนเดียวเท่านั้น และตัวผู้เสียภาษีก็ต้องผูกมัดความ เจ้าพนักงานประเมินต่อไปในอนาคต โดยไม่ทราบว่าแท้จริงแล้วตามกฎหมายตนต้องมีหน้าที่เสียภาษีตามกรณีเช่นนั้นหรือไม่

3.2 ด้านการประชาสัมพันธ์ กรมสรรพากรควรเน้นทางด้านการประชาสัมพันธ์ ตลอดจนการเผยแพร่และชี้แจง เกี่ยวกับการใช้จ่ายเงินภาษีอากรที่เรียกเก็บจากประชาชนว่าได้นำเงินดังกล่าวไปใช้ประโยชน์ในด้านใดบ้างอย่างเห็นได้แจ้งชัด และสม่ำเสมอ บ่อยครั้ง เช่น ปีนี้รัฐบาลได้ใช้เงินภาษีอากรที่จัดเก็บได้ไปทำการสร้างโรงเรียนในชนบทขึ้น 5 แห่ง สร้างโรงพยาบาลขึ้น 10 แห่ง และสร้างถนนขึ้น 5 สาย เป็นต้น นอกจากนี้กรมสรรพากรควรที่จะได้มีการประชาสัมพันธ์ถึงประโยชน์ต่าง ๆ ที่ประชาชนจะได้รับจากการกระทำดังกล่าวด้วย โดยสรุปก็คือ การประชาสัมพันธ์ต้องพยายามดึงเอาสิ่งที่มองไม่เห็นให้ปรากฏแก่สายตาของประชาชนนั่นเอง เพราะสิ่งเหล่านี้จะช่วยให้ประชาชนได้เข้าใจถึงผลประโยชน์ที่เกิดขึ้นของเงินค่าภาษีอากรที่เสียไป ซึ่งการกระทำดังกล่าวจะเป็นการเปลี่ยนความเข้าใจดั้งเดิมของประชาชนที่รู้แต่เพียงว่าตนเองมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรเท่านั้น รวมทั้งเป็นการช่วย เสริมสร้างบรรยากาศและความศรัทธาในการ เสียสละ เงินเพื่อชำระภาษีอากรของประชาชนผู้มีเงินได้อีกด้วย

3.3 ด้านการสร้างความสมัครใจในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี (Voluntary Compliance)<sup>1</sup> ความสมัครใจในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีนั้น มีส่วนทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้ครบถ้วนโดยเสียค่าใช้จ่ายลดน้อยลง และทำให้การบริหารงานของกรมสรรพากรสะดวกรวดเร็ว มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น อันจะทำให้การปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีทุกคน เป็นไปอย่างเป็นธรรมและเสมอหน้า ดังนั้น กรมสรรพากรจะต้องเน้นหนักในการใช้มาตรการต่าง ๆ ดังต่อไปนี้ เพื่อจะช่วยให้เกิดประสิทธิภาพยิ่งขึ้นในการเสริมสร้างความสมัครใจในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี อาทิ เช่น ความยุติธรรมในระบบภาษีอากร และการบริหารงานจัดเก็บภาษีอากรอย่างเป็นธรรม การใช้ระบบภาษีหัก ณ ที่จ่าย การคืนภาษีอย่างรวดเร็ว การตรวจสอบภาษีอย่างกว้างขวาง ความสะดวกในการชำระภาษี การให้เครดิตภาษีเงินปันผล การชำระภาษีส่วงหน้า การประกาศรายชื่อผู้เสียภาษีจำนวนสูง การใช้มาตรการทางกฎหมายในการบังคับจัดเก็บภาษีให้ได้เต็มเม็ดเต็มหน่วย การใช้เครื่องคอมพิวเตอร์อย่างกว้างขวางในการจัดเก็บภาษีอากร การเปรียบเทียบข้อมูลจากแบบภาษีหัก ณ ที่จ่าย การสืบสวนประมวลหลักฐานเพื่อตรวจสอบ ตลอดจนการให้การศึกษาและการให้ความช่วยเหลือแก่ผู้เสียภาษี

ผู้ทำวิทยานิพนธ์ เชื่อว่า จากข้อเสนอแนะแนวทางแก้ไขต่าง ๆ ดังกล่าวไว้ข้างต้นนี้ จะสามารถทำให้การจัดเก็บภาษีทางตรงในประเทศไทยกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการจ้างแรงงานมีจำนวนเพิ่มมากขึ้นทั้งในด้านจำนวนผู้เสียภาษี และ เงินค่าภาษีอากร



<sup>1</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 73 - 82