



บทที่ 4

วิเคราะห์บทบาทในการบริหารงานจัดเก็บภาษีของ สพท. 1 - 8

หลักสำคัญในการกระจายอำนาจออกไปสู่เขตพื้นที่ คือการพัฒนาฐานภาษีให้กว้างขึ้นและเพื่อเป็นการหารายได้เข้ารัฐ ซึ่งการปรับปรุงโครงสร้างกรมสรรพากรตามพระราชกฤษฎีกา การแบ่งส่วนราชการ พ.ศ. 2525 ก็มีวัตถุประสงค์ดังกล่าวมาข้างต้น สมชัย ฤชุพันธ์¹ ได้สรุปว่าการกระจายอำนาจออกไปสู่เขตพื้นที่มีผลดังนี้

1. เป็นการอำนวยความสะดวกต่อผู้เสียภาษีให้ไม่ต้องเดินทางไกล และลดความแออัดของการจราจร
2. เป็นการทำให้เจ้าหน้าที่สรรพากรติดตามการเสียภาษีของผู้เสียภาษีได้ทั่วถึงขึ้น เพราะเข้าไปตั้งสำนักงานในเขตพื้นที่ต่างๆ ทำให้ใกล้ชิดกับผู้เสียภาษีย่อมจะดูแลและผู้เสียภาษีได้ดีขึ้น
3. เป็นการแยกงานปฏิบัติการส่วนใหญ่ออกจากกรมสรรพากร ซึ่งทำให้กรมสรรพากรสามารถทำงานบัญชาการได้ดีขึ้น
4. เป็นการแก้ปัญหาความไม่ประหยัดเนื่องจากขนาด (diseconomy of scale) ซึ่งกรมกำลังประสบอยู่ เพราะกองแต่ละกองใหญ่โตเทอะทะเกินกว่าที่จะบริหารอย่างมีประสิทธิภาพได้
5. เป็นการเตรียมรับความเจริญเติบโตทางธุรกิจการค้าและทางประชากรของกรุงเทพมหานคร ที่นับวันจะใหญ่โตขึ้นการที่มีแหล่งเสียภาษีแหล่งเดียวจึงไม่อำนวยความสะดวกได้เพียงพอ

ดังนั้น จึงสรุปได้ว่าการตั้งสำนักงานภาษีสรรพากรเขตพื้นที่ 1-8 จะทำให้หารายได้เข้ารัฐได้มากขึ้น เพราะสามารถพัฒนาฐานภาษีได้กว้างขวางขึ้นโดยหาผู้เสียภาษีมาเข้าระบบการเสียภาษี นอกจากนี้เป็นการอำนวยความสะดวกในการมาติดต่อกับทางราชการของผู้เสียภาษี และ

¹ สมชัย ฤชุพันธ์, เศรษฐกิจที่ผันผวนด้วยภาษีอากรในเมืองไทย. (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2526), หน้า 321.

สะดวกต่อเจ้าหน้าที่ในการติดตามการเสียหายได้ทั่วถึงขึ้น จึงเท่ากับเป็นการเตรียมรับความเจริญเติบโตทางธุรกิจการค้า รวมทั้งการขยายตัวของประชากรที่นับวันจะเพิ่มจำนวนมากขึ้น

ในบทที่ 4 ซึ่งเป็นเรื่องการวิเคราะห์บทบาทในการบริหารงานจัดเก็บภาษีของ สพท. 1-8 แบ่งการวิเคราะห์ออกเป็น 3 ส่วน ดังนี้คือ

4.1 ภายหลังจากตั้ง สพท. 1-8 การดำเนินงานของ สพท. 1-8 สามารถแก้ไขปัญหาโครงสร้างของการจัดตั้งองค์กรและการบริหารการจัดเก็บภาษี ซึ่งมีอยู่หลายประการได้มากน้อยเพียงใด

4.2 การดำเนินงาน สพท. 1-8 ได้มีการปฏิบัติการบริหารการจัดเก็บภาษีให้สอดคล้องกับหลักการภาษีอากรที่ต่ออย่างไร หลักการภาษีอากรที่ดีซึ่งนำมาเป็นกรอบในการวิเคราะห์คือ หลักความเป็นธรรมในการเสียภาษี หลักความแน่นอน หลักความสะดวก หลักการประหยัดและ หลักการอำนวยความสะดวก

4.3 จากงานศึกษา งานวิจัยของนักภาษีอากร นักเศรษฐศาสตร์และนักการคลังที่ได้รวบรวมเสนอแนะความคิดเห็นต่าง ๆ ในบทที่ 1 ในเรื่องหนึ่งประสิทธิภาพของพนักงานผู้จัดเก็บสองระเบียนและปัญหาจากการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี สามความสนใจในการเสียภาษี ภายหลังจากที่มีการจัดตั้ง สพท. 1-8 ได้มีการดำเนินการให้ลุล่วงไปหรือไม่เพียงใด

4.1 การดำเนินงานของ สพท. 1-8 กับการแก้ไขปัญหาโครงสร้างของการจัดตั้งองค์กรและการบริหารการจัดเก็บภาษี

แต่เดิมก่อนมีพระราชกฤษฎีกาแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากร กรมสรรพากรได้แบ่งส่วนราชการออกเป็น 12 กอง คือสำนักงานเลขานุการกรม กองวิชาการ กองนิติการ กองคลัง กองการเจ้าหน้าที่ กองสืบสวนและประมวลหลักฐาน กองอากรแสตมป์ กองตรวจภาษีอากร 1 กองตรวจภาษีอากร 2 กองภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กองภาษีเงินได้นิติบุคคล กองภาษีการค้า นอกจากนี้ยังมีสำนักงานสรรพากรเขตอีก 9 เขต และสำนักงานสรรพากรจังหวัด 72 จังหวัด ซึ่งการแบ่งส่วนราชการเดิมพบปัญหาตามโครงสร้างเดิมในการจัดตั้งองค์กร และกลไกในการบริหารการจัดเก็บภาษีขาดประสิทธิภาพ ทำให้งานติดขัดไม่คล่องตัวในการทำงาน ซึ่งต่อไปนี้จะวิเคราะห์เฉพาะบทบาทของ สพท. 1-8 ในการแก้ไขปัญหามีอยู่ก่อนจะมีพระราชกฤษฎีกาแบ่งส่วนราชการ

กรมสรรพากรฯ ผู้ศึกษาได้นำเสนอปัญหาและการวิเคราะห์โดยอ้างอิงของ สมชัย ฤกษ์พันธ์ จาก เศรษฐทัศน์ว่าด้วยภาษีอากรในเมืองไทย และไมรา บุญผล จากการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร

4.1.1 ขาดโครงสร้างของหน่วยงานบริหารภาษีที่จะควบคุมหน่วยงานปฏิบัติการจัดเก็บภาษี

จะเห็นว่าการแบ่งส่วนราชการแต่เดิมกองต่าง ๆ ได้มีการแบ่งส่วนราชการ ออกเป็นกองฝ่ายสนับสนุน (เช่นกองการเจ้าหน้าที่ กองคลัง) กองวิชาการ (เช่น กองวิชาการและ กองนิติการ) และกองปฏิบัติการ (เช่น กองภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กองภาษีเงินได้นิติบุคคล กองภาษีการค้า) แม้จะมีฝ่ายบริหารแทรกอยู่ในกองต่าง ๆ แต่ฝ่ายบริหารก็ได้ทำหน้าที่บริหาร ภาษีอากรของทั้งประเทศอย่างมีแผนและเป็นระบบ กลับทำหน้าที่เป็นหน่วยธุรการและปฏิบัติเสียมาก กว่า เช่น ฝ่ายบริหารของกองภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ทำหน้าที่ออกใบผ่านภาษี และฝ่ายบริหาร ของกองภาษีการค้าทำหน้าที่จะทะเบียนการค้าซึ่งเป็นงานปฏิบัติการเป็นต้น การบริหารงานโดยไม่มี กองที่ทำหน้าที่วิเคราะห์และค้นคว้าการบริหารงานเป็นด้าน ๆ คอยให้ความช่วยเหลือรวมทั้ง ขาดการนำเอาเครื่องมือทางการบริหารงานใหม่ ๆ มาใช้

ดังนั้น การกระจายงานปฏิบัติออกมาสู่ สพท.1-8 และตั้งงานบริหาร ต่าง ๆ ขึ้นเป็นกองเช่นกองบริหารงานตรวจสอบภาษี (บต.) คอยวางแผนและควบคุมให้คำแนะนำ งานต่าง ๆ เช่น งานสำรวจ งานกำหนดรายรับและงานตรวจสอบของ สพท.1-8 และงาน ในส่วนภูมิภาค กองบริหารเร่งรัดภาษีอากรค้างทำหน้าที่ให้คำแนะนำ ควบคุมงานภาษีอากรค้าง ของสรรพากรกรุงเทพมหานครและเขตต่าง ๆ จึงสรุปได้ว่าการมีโครงสร้างในการจัดองค์การให้ หน่วยงานบริหารคือ กรมสรรพากรควบคุมหน่วยงานปฏิบัติเช่น สพท.1-8 นี้ทำให้กรมสรรพากร สามารถทำการวางแผน ให้คำแนะนำปรึกษาควบคุมและติดตามผลงานอย่างมีประสิทธิภาพหรือ หนืออีกนัยหนึ่งว่า สพท.1-8 ทำงานปฏิบัติการส่วนกองต่าง ๆ ในกรมสรรพากรทำหน้าที่วางแผน ควบคุมหน่วยงานซึ่งอยู่ในสังกัดไม่ปะปนกัน

4.1.2 ระบบบริการผู้เสียภาษียังไม่มีประสิทธิภาพ

การที่จะจัดเก็บภาษีให้ดีขึ้นนั้น จะต้องทำให้ผู้เสียภาษีมั่นคงศรัทธาที่ต่อ กรมสรรพากร วิธีหนึ่งที่จะทำให้ผู้เสียภาษีมั่นคงศรัทธาที่ต่อการจัดเก็บ ก็โดยการที่กรมสรรพากรต้อง ถือว่าการบริการผู้เสียภาษีเป็นนโยบายสำคัญ และมีการปฏิบัติการบริการผู้เสียภาษีอย่างจริงจัง

การบริการผู้เสียหายอาจทำได้โดยการออกไปตั้งสำนักงานให้ใกล้ตัวผู้เสียหาย อำนวยความสะดวก
 เมื่อผู้เสียหายมาติดต่อ จัดทำเอกสารคำชี้แจงต่อผู้เสียหายที่มาติดต่อ ซึ่งการแบ่งส่วนราชการก่อน
 พระราชกฤษฎีกา แบ่งส่วนราชการฯ ในขณะนั้น ไม่มีหน่วยงานใดที่มุ่งให้บริการต่อผู้เสียหายโดยตรง
 นอกจากนั้นการติดต่อราชการก็ไม่สะดวกเพราะผู้เสียหายที่อยู่ในเขตต่าง ๆ 24 เขตของ
 กรุงเทพมหานครจะต้องเดินทางมาติดต่อที่กรมสรรพากรเพียงแห่งเดียวทำให้การจราจรติดขัดโดย
 ไม่จำเป็นและบริการไม่ทั่วถึง ปัญหาที่มีผลต่อภาพพจน์กรมสรรพากรและการปฏิบัติตามกฎหมาย
 ดังนั้นการตั้ง สพท.1-8 จึงตอบสนองต่อปัญหาด้านระบบบริการผู้เสียหาย เช่นความสะดวกใน
 เรื่องของเวลา สถานที่และค่าใช้จ่ายในการเดินทาง ผู้เสียหายสามารถติดต่อสอบถามรายละเอียด
 เกี่ยวกับภาษีตามสำนักงานภาษีสรรพากรเขตพื้นที่ ซึ่งตนมีภูมิลำเนาหรือสถานการคำอยู่

4.1.3 ขาดระบบบริหารงานตรวจสอบ

ขณะนั้น ในกรมสรรพากรมีหน่วยงานที่ทำหน้าที่ตรวจสอบภาษี 5 หน่วยคือ
 กองตรวจภาษี 1 กองตรวจภาษี 2 ฝ่ายตรวจสอบของกองภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ฝ่ายตรวจสอบกอง
 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และฝ่ายตรวจสอบของกองภาษีการค้า หน่วยงานทั้ง 5 หน่วยขึ้นตรง
 ต่อผู้อำนวยการ 5 คน แต่ละหน่วยต่างก็มีอำนาจในการตรวจสอบภาษีสรรพากรทุกภาษี และมี
 อำนาจในการเรียกตรวจผู้เสียภาษีทุกรายในกรุงเทพมหานคร

การประสานงานของหน่วยทั้ง 5 นี้ กระทำผ่านงานทะเบียนกลางซึ่ง
 กองนิติการเป็นผู้ควบคุมตามสายการบังคับบัญชา แต่ทะเบียนกลางทำหน้าที่เฉพาะป้องกันการเรียก
 ตรวจสอบผู้เสียภาษีซ้ำรายเท่านั้น มิได้ทำหน้าที่วางแผนการตรวจสอบ กำหนดทิศทางให้คำแนะนำ
 ปรึกษาติดตามผลและควบคุมการตรวจสอบ การตรวจสอบจึงเป็นไปอย่างไม่มีแผนขาดการกำหนด
 ทิศทาง ทำให้ไม่สามารถใช้การตรวจสอบเป็นเครื่องมือในการยกระดับความยินยอมเสียภาษีของผู้
 เสียภาษีได้

การจัดเก็บภาษีอากรของไทยเป็นระบบประเมินตนเอง ระบบนี้ตั้งอยู่บน
 สมมุติฐานที่ว่าผู้เสียภาษีทุกคนมีเกียรติและเชื่อถือได้ กล่าวคือผู้เสียภาษีอากรจะไม่แสดงรายการ
 แฉงยอดเงินได้เป็นเท็จ ดังนั้นจำนวนภาษีผู้เสียภาษีคำนวณได้จากการประเมินตนเอง ถือเป็นตัวเลข
 ที่ต้องเสียและถือว่าถูกต้องจนกว่าจะมีการตรวจสอบพบว่าภาษีที่เสียไว้ไม่ถูกต้อง จึงต้องชำระ
 เพิ่มเติมแต่เนื่องจากจำนวนผู้เสียภาษีมีมาก เจ้าหน้าที่จึงไม่สามารถทำการตรวจสอบได้ทุกราย
 และการทำการตรวจสอบทุกรายก็ไม่ใช่วิธีการของระบบประเมินตนเอง (self assessment)

การเรียกผู้เสียหายมาไต่สวนตรวจสอบยอดเงินได้ จะทำได้เพียงสัดส่วนหนึ่งของผู้เสียหายทั้งหมดเท่านั้น และใช้เป็นเครื่องมือในการยกระดับการปฏิบัติตามกฎหมายฯ ดังนั้นการดำเนินงานของสพท. 1-8 จึงเป็นเครื่องมืออย่างหนึ่งในการยกระดับความยินยอมในการเสียหาย ซึ่งแผนการตรวจสอบการบริหารงานตรวจสอบภาษี (บต.) เป็นผู้จัดทำให้มีการควบคุมการปฏิบัติตามแผน ใต้คำแนะนำปรึกษาและกำหนดทิศทางเกี่ยวกับการตรวจสอบ สำหรับการดำเนินงานในแต่ละ สพท. งานควบคุมของฝ่ายตรวจสอบจะเป็นผู้รายงานอีกชั้นหนึ่ง ทำให้งานไม่ซ้ำซ้อนและเป็นระบบมากขึ้น ซึ่งตามการแบ่งส่วนราชการแต่เดิมของกรมสรรพากร ไม่มีกองใดที่ทำหน้าที่ มีแต่หน่วยงานในกรมสรรพากรที่ทำหน้าที่ในการปฏิบัติการตรวจสอบถึง 5 หน่วย และหน่วยเหล่านี้^{๕๕}ตรงต่อผู้อำนวยการ 5 คน ซึ่งมีได้มีระบบการประสานงานที่ดี ทำให้งานตรวจสอบมีจำนวนภาษีค้างมาก และปริมาณงานที่จะต้องตรวจสอบก็ค้างมากเช่นกัน

4.1.4 ขาดการแยกงานปฏิบัติการออกจากงานศูนย์บัญชาการ

กรมสรรพากรเป็นกรมที่รับผิดชอบการบริหารงานภาษีสรรพากรทั้งประเทศ มิใช่รับผิดชอบเฉพาะการบริหารภาษีอากรในกรุงเทพมหานครเท่านั้น แต่ตามการแบ่งส่วนราชการก่อนมีพระราชกฤษฎีกาแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากรฯ พ.ศ. 2525 กรมสรรพากรต้องรับผิดชอบทำงานปฏิบัติการของการจัดเก็บภาษีในกรุงเทพมหานครด้วย จึงทำให้ปริมาณงานส่วนใหญ่ของปริมาณทั้งหมดของเจ้าหน้าที่สรรพากรในกรมฯ เป็นงานดำเนินการจัดเก็บภาษีของกรุงเทพมหานคร แทนที่จะเป็นการบริหารภาษีอื่นได้แก่ การแนะนำ (supervision) การกำหนดทิศทาง (direction) การวางแผน (planning) และการควบคุม (control) เมื่อตัวกรมเองต้องรับผิดชอบจัดเก็บภาษีในกรุงเทพมหานคร จึงเท่ากับว่าไม่มีการแยกงานปฏิบัติการออกจากงานศูนย์บัญชาการ การแบ่งส่วนราชการตามพระราชกฤษฎีกา แบ่งส่วนราชการฯ โดยกระจายงานปฏิบัติมาที่ สพท. 1-8 จึงเป็นการแก้ปัญหาและลดขั้นตอนความล้าช้าของงานเพราะงานปฏิบัติปฏิบัติการมีลักษณะเป็นงานที่ต้องปฏิบัติเป็นกิจวัตรประจำวัน เพื่อให้ได้มาซึ่งภาษีอากร เช่น งานทะเบียนการค้า งานสำรวจ งานกำหนดรายรับและงานตรวจสอบ ซึ่งถือเป็นการขยายฐานภาษีนำผู้เสียหายให้เข้ามาอยู่ในระบบมากขึ้น

4.1.5 ขาดระบบบริหารงานจัดเก็บภาษี

การบริหารงานจัดเก็บภาษี หมายถึง การควบคุม แนะนำ วางแผน ออกระเบียบและประเมินผลการจัดเก็บภาษี การจัดเก็บภาษีเป็นขั้นตอนการทำงานหลังจากที่มีการ

ประเมินแล้ว เป็นการเปลี่ยนแปลงทักษะให้เป็นตัวเงินเพื่อรัฐบาลจะได้มีรายรับเข้างบประมาณแผ่นดิน

สพท. 1-8 จึงมีบทบาทอย่างมากในการบริหารงานจัดเก็บภาษี เพราะงานสำรวจ งานกำหนดรายรับ งานทะเบียน งานตรวจสอบ จะทำให้ตัวเลขที่ประเมินได้กลายเป็นภาษีขึ้นมาไม่เป็นตัวเลขอยู่เฉยๆ โดยมีหน่วยงานรับผิดชอบขั้นตอนการบริหารแต่ละขั้นตอน ซึ่งแต่เดิมไม่มี แต่ในปัจจุบันกองบริหารงานตรวจสอบภาษีได้ทำหน้าที่กำหนดทิศทางประเมินผล สพท. 1-8 และคณะผู้ตรวจราชการ (คตร.) เป็นผู้ตรวจสอบการทำงานของ สพท. ว่าได้ปฏิบัติตามกฎระเบียบที่กำหนดให้หรือไม่ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคืองานปฏิบัติแยกออกจากงานบริหารหรือนโยบายโดยเด็ดขาด ขณะที่การแบ่งส่วนราชการเดิมไม่มีกองใดทำหน้าที่บริหารงานจัดเก็บ คือกำหนดนโยบายวางแผนให้คำแนะนำปรึกษาติดตามผลและควบคุมการจัดเก็บ ผลคือมีภาษีอากรค้างมากกว่าที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน

4.1.6 ขาดระบบการตรวจสอบภายใน

การแบ่งส่วนราชการเดิมในกรมสรรพากรจะมีฝ่ายหนึ่ง เรียกว่าฝ่ายประเมินผลและตรวจรายงานอยู่ในกองวิชาการ ฝ่ายนี้ทำหน้าที่ตรวจรายงานและประเมินผลงานของสรรพากรจังหวัดและอำเภอ ดังนั้นการตรวจสอบภายในของสรรพากรในส่วนภูมิภาคจึงได้รับการตรวจโดยเจ้าหน้าที่กรม แต่ภายในตัวกรมเองมีกองฝ่ายปฏิบัติการอยู่ด้วย ซึ่งกองฝ่ายปฏิบัติการเหล่านี้รับผิดชอบทำการจัดเก็บภาษีของกรม อันมีจำนวนประมาณร้อยละ 75 ของภาษีสรรพากรที่เก็บได้ทั่วประเทศ การปฏิบัติการของกองฝ่ายปฏิบัติการในกรมซึ่งรับผิดชอบภาษีถึงร้อยละ 75 ของภาษีทั่วไปในประเทศ เป็นไปอย่างไม่มี การตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพ มีแต่การตรวจสอบภายในประจำปีซึ่งกรมตั้งกรรมการชั่วคราวเป็นปี ๆ ไป และการตรวจสอบก็มีลักษณะเป็นการเขียนกันมากกว่าที่จะเป็นการตรวจสอบอย่างจริงจัง ทั้งนี้ด้วยเหตุผลที่ว่า การแบ่งส่วนราชการของกรมแต่เดิมไม่ได้แยกงานปฏิบัติการออกจากงานบัญชาการ และไม่มีกองหรือสำนักที่รับผิดชอบการตรวจสอบภายในโดยเฉพาะ

ดังนั้น การแบ่งส่วนราชการตาม พระราชกฤษฎีกาแบ่งส่วนราชการ กรมสรรพากรฯ พ.ศ. 2525 ที่ใช้กันอยู่ในปัจจุบันสามารถแก้ปัญหาดังกล่าวได้ ตามแผนภูมิที่ 2.1 มีกองตรวจสอบภายในซึ่งขึ้นตรงต่ออธิบดีกรมสรรพากรทำให้สามารถทำงานได้คล่องตัวขึ้น การตรวจสอบภายในนี้เป็นสิ่งสำคัญมากและจำเป็นสำหรับหน่วยงานจัดเก็บภาษีทั้ง สพท. 1-8 และ

สรรพากรจัดวัด สรรพากรอำเภอ โดยเฉพาะ สพท.1-8 และสำนักงานเขต 24 เขตใน กรุงเทพมหานคร ซึ่งรับผิดชอบภาษีถึงประมาณร้อยละ 75 ของภาษีสรรพากรทั่วประเทศ ทั้งนี้ เพราะเกี่ยวข้องกับเงินจำนวนมาก จึงจำเป็นต้องมีหน่วยงานระดับกองขึ้นตรงต่ออธิบดีทำหน้าที่ ตรวจสอบดูแลการทำงานของหน่วยงานเหล่านี้ จริงอยู่แม้ในแต่ละปีจะมีการตรวจสอบการเงินของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน แต่ก็จำกัดอยู่เฉพาะการตรวจการใช้จ่ายเงินงบประมาณแผ่นดินเท่านั้น มิได้ตรวจทางด้านรายได้การจัดเก็บภาษี ฉะนั้นหากไม่มีการตรวจสอบภายในกรมก็จะเป็นช่องโหว่ของระบบบริหารอย่างมาก

4.1.7 ขาดระบบบริหารงานกรรมวิธีแสดงรายการ

แม้หัวข้อนี้จะ ไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับบทบาทของ สพท.1-8 แต่ก็เห็นว่ามีความสัมพันธ์กันเพราะการที่เจ้าหน้าที่ในหน่วยงาน สพท.1-8 ได้สำรวจตรวจสอบกำหนดรายรับขั้นต่ำกระตุ้นเตือนและแนะนำผู้เสียภาษีที่อยู่ในเขตพื้นที่รับผิดชอบของ สพท. ให้อยู่แบบแสดงรายการเสียภาษี และขั้นตอนหนึ่งของการรวบรวมการจัดเก็บภาษีก็คือ การนำเอาแบบแสดงรายการภาษีเข้าผ่านกรรมวิธีต่าง ๆ กรรมวิธีเหล่านี้อาจทำด้วยมือหรือเครื่องสมองกลก็ได้ ซึ่งช่วงนั้นกรรมวิธีเหล่านี้ทำด้วยสมองกลเป็นส่วนใหญ่ สำหรับแบบแสดงรายการของกรุงเทพมหานคร ส่วนแบบแสดงรายการของต่างจังหวัดยังทำด้วยมือเป็นส่วนมาก คงใช้สมองกลเฉพาะการจัดทำข้อมูลเพื่อการสถิติเท่านั้น งานกรรมวิธีแบบแสดงรายการภาษีนี้นี้เป็นงานที่ทำอยู่ใน 72 จังหวัด และในศูนย์กรรมวิธีแบบแสดงรายการ แต่ในระดับกรมยังไม่เห็นหน่วยงานใดรับผิดชอบบริหารงานกรรมวิธีแบบแสดงรายการ เพื่อให้มีการปฏิบัติอย่างมีแผนที่ถูกต้องและทันเวลา ทำให้งานกรรมวิธีแบบแสดงรายการ มีการปฏิบัติลดหลั่นกัน ไม่ได้มาตรฐานและไม่ทันเวลา

ดังนั้น การแบ่งส่วนราชการตามพระราชกฤษฎีกา แบ่งส่วนราชการฯ โดยมีกองบริหารงานกรรมวิธีแบบแสดงรายการภาษี (บก.) ควบคุมบริหารกำหนดทิศทางกองกรรมวิธีแบบแสดงรายการภาษี (กบ.) ก่อตั้ง สพท.1-8 ทำหน้าที่บริหารการจัดเก็บภาษีในพื้นที่ 24 เขต ของกรุงเทพมหานครก็ดี ถือว่ามีความสำคัญมากในกระบวนการจัดเก็บภาษี โดยเฉพาะ สพท. เป็นผู้นำผู้เสียภาษีใหม่มาเข้าระบบ และนำผู้เสียภาษีที่อยู่ในระบบแล้วมายื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี ซึ่งคำแนะนำในการกรอแบบภาษี การคิดคำนวณภาษี การประชาสัมพันธ์สถานที่ และเวลาในการชำระภาษี ทำให้ขั้นตอนที่จัดทำข้อมูลต่าง ๆ จากแบบแสดงรายการเข้าระบบและดำเนินการต่อไป หากงานในขั้นตอนแรกเริ่มทำไม่ดี ไม่ได้มาตรฐาน ขาดการ

ประชาสัมพันธ์กระบวนการกรรมวิธีโดยใช้คอมพิวเตอร์จะมีประสิทธิภาพไปไม่ได้

4.1.8 ขาดระบบที่มีประสิทธิภาพในการสร้างบุคคลากร

งานอาชีพสรรพากรเป็นงานที่ใช้ทักษะทางเทคนิคพิเศษ (special technical skill) ซึ่งไม่มีการสอนในสถานบันศึกษาใด การสร้างบุคคลากรที่มีประสิทธิภาพจะต้องผ่านการฝึกฝนปฏิบัติงานในกรมเป็นเวลานาน วิธีสร้างคนที่กรมสรรพากรใช้อยู่เดิมคือการฝึกฝนระหว่างทำงาน (on the job training) สลับด้วยการฝึกอบรมเป็นครั้งคราวแต่ก็ไม่เป็นระบบ ทำให้สร้างคนได้ช้าและขาดแคลนเจ้าหน้าที่ที่มีความสามารถในสาขาต่าง ๆ ปัญหาการขาดระบบที่มีประสิทธิภาพในการสร้างบุคคลากร บทบาทของสพท. 1-8 หรือการปรับโครงสร้างตามพระราชกฤษฎีกาแบ่งส่วนราชการฯ ยังมีได้สะท้อนให้เห็นถึงเจตนากรมอันแน่วแน่ที่จะแก้ไขปัญหาประสิทธิภาพของบุคคลากร ซึ่งปัญหานี้สามารถแก้ไขได้โดยไม่ต้องปรับโครงสร้างใหม่ แต่โครงสร้างใหม่เอื้ออำนวยต่อการพัฒนาประสิทธิภาพบุคคลากร แม้ปัจจุบันจะมีการยกระดับฝ่ายฝึกฝนอบรมขึ้นมาเป็นกองฝึกอบรม แต่มีทราบด้วยเหตุผลงบประมาณในการฝึกอบรมมีจำกัด การฝึกอบรมแต่ละครั้งส่วนใหญ่จะเน้นที่เจ้าหน้าที่ระดับฝ่าย รองลงมาคือระดับหัวหน้างานส่วนเจ้าหน้าที่ระดับ 1-2-3 ซึ่งได้รับการฝึกอบรมในครั้งหนึ่ง ครั้งต่อไปก็จะมีชื่อในการฝึกอบรมครั้งต่อไป ซึ่งผู้ศึกษาคิดว่าน่าจะให้สิทธิของกองฝึกอบรม เป็นผู้คัดเลือกเจ้าหน้าที่ในแต่ละหน่วยงานอย่างเป็นธรรมบ้าง โดยดูจากวุฒิการศึกษา หน้าที่ในงาน ประวัติการรับราชการและประวัติการฝึกอบรมในแต่ละครั้งด้วยว่าตรงกับหลักสูตรในการฝึกอบรมหรือไม่ ทั้งนี้ จะได้ไม่เป็นการผูกขาดสิทธิในการคัดเลือกของเจ้าหน้าที่ของหน่วยงานหนึ่ง ๆ จนเกินไป เพราะบางครั้งหน่วยงานนั้นมีการเล่นพวกพ้อง การคัดเลือกตามอำเภอใจทำให้ความสำคัญของการฝึกอบรมลดความสำคัญไปเสียงบประมาณและเวลาโดยใช้เหตุ ในกรณีที่หลักสูตรการฝึกอบรมไม่สอดคล้องกับความต้องการของผู้รับการฝึกอบรมรวมทั้งหน้าที่ในงานที่ปฏิบัติด้วย ส่วนการส่งไปดูงานต่างประเทศ การฝึกฝนเรียนภาษามักจะทราบเป็นการภายในตัวกรมใหญ่ กว่าหนังสือเวียนจะไปถึงหน่วยงานที่กระจายออกจากตัวกรมก็ประกาศรายชื่อผู้ได้รับการคัดเลือกแล้ว อนึ่ง การจัดตั้งโรงเรียนสรรพากรทางไปรษณีย์ซึ่งจะต้องลงทุนด้วยเจ้าหน้าที่ระดับสูง ผู้มีความชำนาญทางวิชาการและมีประสบการณ์มาดำเนินการผลิตตำราทำการสอนอย่างจริงจัง น่าจะช่วยให้ได้สำหรับเจ้าหน้าที่ที่สนใจศึกษาหาความรู้เพิ่มเติมเพื่อสอบปรับวุฒิหรือพัฒนางานที่ทำอยู่ และแม้แต่ประชาชนผู้เสียภาษีเองก็มีสิทธิที่จะได้สมัครเรียนได้เช่นกัน

แม้ว่าการจัดสายงานตามการแบ่งส่วนราชการตามพระราชกฤษฎีกาแบ่งส่วนราชการฯ พ.ศ. 2525 นั้น จะเน้นถึงหลักการกระจายงานตามลักษณะหน้าที่งาน เพื่อสามารถปฏิบัติงานได้คล่องตัวขึ้นในด้านต่าง ๆ เช่นงานบริหารตรวจสอบ งานบริหารการจัดเก็บภาษี การสร้างระบบบริการผู้เสียภาษี ตลอดจนการกระจายงานจากกรมสรรพากรออกไปยัง สภท. ต่างๆ เพื่อสามารถปฏิบัติการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีให้เกิดความคล่องตัวในการติดตาม และทราบความเคลื่อนไหวเกี่ยวกับการประกอบธุรกิจของผู้เสียภาษี การดำเนินการตรวจสอบและประเมินเรียกเก็บภาษีเป็นไปด้วยความรวดเร็ว เพราะเจ้าหน้าที่มีโอกาสได้ใกล้ชิดกับตัวผู้เสียภาษีมากกว่าเดิม

แต่ไมรา บุญยผล² ได้เสนอแนวความคิดที่ว่า การที่กรมสรรพากรจัดระบบกระจายงานจากกรมสรรพากรไปยังสรรพากรเขตพื้นที่ต่าง ๆ ตามเป้าหมายในท้องที่กรุงเทพมหานครนั้น มีข้อควรคำนึงถึงในประการต่าง ๆ ดังนี้

1. การกำหนดอัตรากำลังพนักงานเจ้าหน้าที่ โดยใช้สัดส่วนของปริมาณงานเป็นเกณฑ์ กำหนดโดยอาศัยข้อมูลเกี่ยวกับภาษีเงินได้ หรือการจดทะเบียนการค้าของผู้มีหน้าที่เสียภาษีในขณะนั้นเป็นหลัก หากผู้เสียภาษีไม่เคยยื่นเสียภาษีไว้ข้อมูลในส่วนนี้จะขาดหายไป จึงเกิดข้อผิดพลาดทำให้การจัดสรรอัตรากำลังพนักงานเจ้าหน้าที่ไม่เพียงพอกับปริมาณของงานได้

2. มีประเภทของธุรกิจที่ประกอบกิจการอยู่ในแต่ละเขตพื้นที่ เช่น บริษัท ก. มีสถานประกอบการหนึ่งอยู่ในสรรพากรเขตพื้นที่ 1 มีโรงงานผลิตอยู่ในสรรพากรเขตพื้นที่ 5 และมีการประกอบกิจการคลังสินค้าอยู่ในเขตสรรพากรเขตพื้นที่ 2 รวมถึง 3 เขตพื้นที่ ส่งผลให้เกิดความยากต่อการปฏิบัติงานการบริหารจัดเก็บภาษีต่างกัน ทำให้ปริมาณงานที่ต้องปฏิบัติต่างกัน และข้อมูลเหล่านี้มิใช่ข้อมูลในลักษณะตัวเลขเช่นเดียวกับข้อมูลเกี่ยวกับการเสียภาษี เรื่องนี้สรรพากรทุกพื้นที่จะต้องทำการสำรวจและแลกเปลี่ยนข้อมูลกัน ทั้งในการควบคุมและตรวจสอบภาษีอากร หากไม่มีการประสานงานในการทำงานแล้วการควบคุมจัดเก็บภาษีก็อาจผิดพลาดได้

3. โดยที่งานจัดเก็บภาษีอากร สำหรับสรรพากรเขตพื้นที่จะต้องดำเนินการให้ได้ผลตามเป้าหมายที่ถูกกำหนดขึ้นในแผนพัฒนาฯ ฉบับที่ 5 ซึ่งหมายถึงจะต้องเร่งรัดการจัดเก็บภาษีอากรให้ได้เพิ่มขึ้นทั้งจำนวนรายผู้เสียภาษีและจำนวนเงินภาษีอากร สรรพากร

²ไมรา บุญยผล, "การบริหารจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร." วิทยานิพนธ์ของวิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร รุ่นที่ 24 (พ.ศ. 2524-2525), หน้า 64-65.

เขตพื้นที่จึงต้องเร่งรัดให้มีการตรวจสอบภาษีแก่ผู้หลีกเลี่ยงให้ได้ผลมากขึ้น แต่ระบบการตรวจสอบภายในจากการตรวจวิเคราะห์แบบแสดงรายการ การให้ข้อมูลเพื่อประโยชน์แก่การตรวจสอบยังไม่เข้าสู่ระบบ การตรวจสอบภาษีจึงไม่อาจเกิดผลดีเท่าที่ควร ทั้งกิจการบางประเภทก็ยากต่อการกำหนดรายรับหรือขาดข้อมูลในการประเมินภาษี

4. กำลังเจ้าหน้าที่ยังไม่ได้สัดส่วนกับงาน และมีอยู่บางระดับตำแหน่งก็ขาดความรู้ความชำนาญในงาน เช่นพนักงานเจ้าหน้าที่ฝ่ายตรวจสอบของสรรพากรพื้นที่ที่ตั้งใหม่ กรมสรรพากรอาจจัดสรรตัวบุคคลซึ่งบางสรรพากรเขตพื้นที่อาจได้ตัวเจ้าหน้าที่ผู้ตรวจสอบมาจากงานตรวจสอบกองภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ยังไม่มีความชำนาญในการตรวจสอบภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือภาษีการค้า ผลที่ได้จากการตรวจสอบภาษีทุกประเภทจึงไม่อยู่ในระดับมาตรฐานที่ถูกต้องตามเป้าหมายที่กรมสรรพากรวางไว้

5. การแก้ไขที่กระทำอยู่โดยกรมสรรพากรรับสมัครเจ้าหน้าที่ใหม่เพื่อเข้าปฏิบัติงาน โดยเฉพาะต้องจ้างลูกจ้างเพิ่มขึ้นแทนข้าราชการนั้น ไม่อาจปฏิบัติงานได้ด้วยดีเพราะงานอันเกี่ยวกับภาษีอากรเป็นงานที่กระทบกระเทือนต่อประโยชน์ของประชาชนทั่วไป จะต้องอาศัยผู้มีความรู้ความชำนาญในประมวลรัษฎากร และมีประสบการณ์ในหน้าที่งานพอสมควร จึงจะสามารถปฏิบัติงานได้ด้วยดี และให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีได้ ฉะนั้นในลักษณะหน่วยงานที่ใกล้ชิดกับประชาชนแต่มีกำลังเจ้าหน้าที่จำนวนหนึ่งขาดประสบการณ์ ก็อาจก่อให้เกิดผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีอากรอันไม่ก่อให้เกิดผลดีกับกรมสรรพากรได้

6. จุดประสงค์ของการแบ่งส่วนราชการใหม่ กรมสรรพากรมีเป้าหมายและมุ่งหวังให้สามารถค้นพบตัวผู้เสียภาษีรายใหม่ ๆ ที่ควรจะต้องเสียภาษีแต่ไม่เคยยื่นเสียภาษีเลยและจะบรรลุเป้าหมายนี้ได้ กรมสรรพากรจำเป็นจะต้องมีข้อมูลของผู้เสียภาษีในแต่ละเขตพื้นที่ที่สมบูรณ์อยู่ในมือ ซึ่งสามารถติดตามการเสียภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละรายได้ อันได้แก่การจัดทำฐานข้อมูลรวมของผู้เสียภาษี (tax master file) แต่ในระยะแรกกรมสรรพากรหาได้มีข้อมูลเช่นนั้น จึงทำให้ผู้เสียภาษีที่หลีกเลี่ยงยังคงหลีกเลี่ยงอยู่ต่อไป ไม่เกรงกลัวต่อการประกาศใช้มาตรการเด็ดขาดตามที่กรมสรรพากรโฆษณาไว้

7. กรมสรรพากรควรมีมาตรการอื่นเพื่อเป็นเครื่องชักนำให้ผู้เสียภาษียินยอมที่จะชำระโดยไม่อึดเอื้อน ตัวอย่างเช่น

กรณีตรวจพบว่าผู้เสียหายไม่เคยยื่นเสียหายหรือเสียหายไม่ครบถ้วน เนื่องจากไม่ทราบข้อเท็จจริงของกฎหมาย ซึ่งมีใช้กรณีทำผิดอย่างร้ายแรง ก็ควรมีการให้คำแนะนำโดยผู้เสียหายรายนั้น ๆ ไม่ต้องรับโทษใด ๆ กรณีซึ่งอาจพบมากในผู้เสียหายซึ่งเพิ่งเริ่มประกอบการค้าหรือผู้เสียหายมีเงิน ได้พึงประเมินบางประเภท เช่น การได้กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน เนื่องจากการเช่า เป็นต้น และหากพบว่าเป็นกรณีที่ผู้เสียหายหรือผู้มีหน้าที่ต้องเสียหาย จงใจละเลยไม่เสียหายให้ครบถ้วนหรือไม่ยอมเสียหายเลย โดยเป็นการกระทำผิดอย่างร้ายแรงและจงใจ ก็จะต้องกำหนดมาตรการลงโทษอย่างร้ายแรง ดังเช่น การฟ้องคดีอาญาสถานหนักต่อศาล เพื่อให้ได้รับโทษถึงจำคุก และแจ้งข้อหาความผิดให้สาธารณชนได้ทราบ เป็นต้น

8. ในประการสุดท้าย โมรา บุญผล เห็นควรฝากข้อควรคำนึงว่า การแบ่งส่วนราชการตามพระราชกฤษฎีกา แบ่งส่วนราชการฯ นั้นมิควรถือเป็นเพียงการจัดรูปงานใหม่ โดยการปฏิบัติงานที่มีลักษณะงานอย่างเดิมคือ ฝ่ายเจ้าหน้าที่ดำเนินการในการจัดเก็บรวบรวมหลักฐาน วางแนวทางปฏิบัติ ดำเนินการสำรวจวิเคราะห์ ได้ส่วน ตรวจสอบและชำระภาษี ซึ่งเป็นการดำเนินการเพียงด้านเดียว ฉะนั้น หากมิได้วางมาตรการเพื่อก่อให้เกิด "การสอบทานกัน" (double check) ระหว่างหลักฐานต่าง ๆ อันนำไปสู่การกำหนดรายรับที่แท้จริงของผู้ที่ต้องยื่นเสียหายได้ ก็ยังไม่อาจบรรลุเป้าหมายของการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรที่แท้จริงได้

จากปัญหาของ โมรา บุญผล ทั้งหมดที่กล่าวมา นับว่าเป็นนักการภาษีอากรคนแรกและคนเดียวของกรมสรรพากรที่ได้ศึกษาปัญหาการบริหารการจัดเก็บภาษีค่อนข้างละเอียด กล่าวคือเป็นการศึกษาปัญหาการจัดเก็บภาษีที่เกิดขึ้นในภาคปฏิบัติจริง ๆ และปัญหาดังกล่าวมาข้างต้นปัญหาข้อ 5, 6 เป็นปัญหาที่เกิดขึ้นในสมัยแรก และปัจจุบันได้มีการดำเนินการให้ปัญหานั้นลุล่วงไปบ้างแล้ว ส่วนปัญหาในข้อ 1, 2, 3, 4, 7, และ 8 เป็นปัญหาที่ยังไม่สามารถแก้ไขให้หมดไป ยังเป็นปัญหาที่เรื้อรังอยู่ดังได้กล่าวไว้ในส่วนของปัญหาการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรของ สพท. 1-8 ที่มีอยู่ปัจจุบันในบทที่ 3 หรือพูดอีกนัยหนึ่งว่าในระยะแรกของการจัดตั้ง สพท. ช่วงปี พ.ศ. 2525-2527 มีการจ้างลูกจ้างประจำระดับปริญญาตรีแทนการบรรจุข้าราชการ เพราะกรมสรรพากรขออัตรากำลังข้าราชการไม่ทันกับการเปิด สพท. การว่าจ้างลูกจ้างในระยะนั้น ไม่อาจปฏิบัติงานไปได้ด้วยดี เพราะงานอันเกี่ยวกับภาษีอากรเป็นงานที่กระทบกระเทือนต่อผลประโยชน์ของประชาชน จะต้องอาศัยผู้ที่มีความรู้ความชำนาญในประมวลรัษฎากรและประสบการณ์ในการทำงานพอสมควร จึงจะสามารถปฏิบัติงานได้ด้วยดี และให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียหาย ซึ่ง

ในขณะนั้นกำลังเจ้าหน้าที่จำนวนหนึ่งขาดประสบการณ์ และมีอัตราการเปลี่ยนแปลงการเข้าทำงาน และออกจากงานสูง แต่ในปัจจุบันปัญหานี้ได้หมดไปเพราะจะมีแต่ข้าราชการเท่านั้นที่รับผิดชอบปฏิบัติงานใน สพท. ส่วนลูกจ้างในส่วนราชการให้ปฏิบัติงานด้านธุรการ สำหรับในส่วนของการจัดทำฐานข้อมูลของผู้เสียภาษี (tax master file) ในระยะแรกไม่มีแต่ในปัจจุบันมีการจัดทำโดยเจ้าหน้าที่สำรวจแต่ละสายของแต่ละพื้นที่ แม้ข้อมูลจะไม่ละเอียดนักแต่ก็พอจะทราบรายชื่อผู้เสียภาษีของแต่ละเขตตามเลขที่จดทะเบียนบ้านได้บ้าง สำหรับปัญหาที่ยังไม่สามารถแก้ไขได้ เช่น อัตรากำลังเจ้าหน้าที่ยังไม่ได้สัดส่วนกับปริมาณงานหรือจำนวนผู้เสียภาษี การขาดเจ้าหน้าที่ที่มีความสามารถและชำนาญในการตรวจสอบภาษีทุกประเภทยังไม่มีมาตรฐานที่ถูกต้อง ก็ยังเป็นปัญหาจากอดีตถึงปัจจุบัน การขาดข้อมูลเพื่อประโยชน์แก่การตรวจสอบ และนำผู้ที่ยังหลีกเลี่ยงการเสียภาษีให้มาเสียภาษี รวมทั้งกิจการบางประเภทก็ยากเกินกว่าเจ้าหน้าที่บางคนจะรู้เท่าทันเล่ห์เหลี่ยมทางธุรกิจ นอกจากนี้ธุรกิจข้ามเขตพื้นที่หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่ากรณีผู้เสียภาษีมีสถานการค้าหรือสถานประกอบการหลายแห่ง โดยแต่ละสถานการค้าได้ตั้งอยู่ในหลาย สพท. ทำให้ยากแก่การตรวจสอบและควบคุม เพราะแต่ละ สพท. ยังขาดการประสานงานในการส่งข้อมูลให้กัน ซึ่งได้กล่าวไว้ในบทที่ 3 เรื่องปัญหาการตรวจสอบและประการสุดท้ายสำหรับปัญหาโครงสร้างในการจัดองค์การและกลไกในการบริหารการจัดเก็บภาษีที่ยังไม่สามารถแก้ไขให้ลุล่วงไปด้วยดี คือดำเนินงานด้านการวิเคราะห์ได้ส่วน ตรวจสอบการเสียภาษีของผู้เสียภาษีในแต่ละ สพท. เป็นการดำเนินการเพียงด้านเดียว มิได้มีมาตรการเพื่อก่อให้เกิดการสอบทานกัน (double check) หรือมีส่วนงานใน สพท. ทำหน้าที่ควบคุมตรวจสอบหน่วยงานที่ทำหน้าที่ตรวจสอบภาษีของ สพท. กล่าวคืองานควบคุมการตรวจชั้นกับฝ่ายตรวจสอบแทนที่จะชั้น สรรพากรเขตพื้นที่ ดังนั้นการรายงานผลการดำเนินงานต้องผ่านฝ่ายตรวจสอบ ซึ่งความจริงแล้วควรจะอยู่กับคนและที่จึงจะถูกต้อง เพราะงานควบคุมการตรวจสอบควรจะมีส่วนร่วมในการดำเนินงานและกลั่นกรองงานให้สรรพากรเขตพื้นที่

กล่าวโดยสรุปแล้ว ภายหลังจากการจัดตั้ง สพท. 1-8 การดำเนินงานของ สพท. 1-8 สามารถแก้ปัญหาโครงสร้างของการจัดองค์การและการบริหารการจัดเก็บภาษีซึ่งมีอยู่หลายประการที่สามารถแก้ไขได้และมีอีกหลายประการที่ยังไม่สามารถแก้ไขได้ สำหรับปัญหาที่สามารถแก้ไขได้ เช่น

1. การมีโครงสร้างการจัดองค์การที่เอื้ออำนวยต่อการบริหารอย่างมีประสิทธิภาพ โดยมีหน่วยงานบริหารภาษีอากรที่สามารถควบคุมหน่วยงานปฏิบัติการจัดเก็บภาษี

กล่าวคือการทำงานต่าง ๆ ในตัวกรมสรรพากร เช่น กองบริหารงานตรวจสอบภาษีที่สามารถทำหน้าที่บริหารงานภาษี โดยการวางแผนภาษีให้คำแนะนำปรึกษา ควบคุมและติดตามผลงานการทำงาน ของ สภท. อย่างมีประสิทธิภาพ ไม่ต้องมาทำงานปฏิบัติการอีก

2. ระบบบริการผู้เสียภาษีดีขึ้น คือสามารถอำนวยความสะดวกในเรื่องของเวลา สถานที่ และค่าใช้จ่ายในการเดินทาง ผู้เสียภาษีสามารถติดต่อสอบถามรายละเอียดเกี่ยวกับภาษี ตาม สภท. ซึ่งคนมีภูมิลำเนาหรือสถานการคำอยู่ ซึ่งแต่เดิมต้องเดินทางมาติดต่อที่กรมสรรพากรเพียงแห่งเดียว

3. ระบบบริหารงานตรวจสอบไม่ซ้ำซ้อน มีแผนงานและระบบบริหารงานตรวจสอบมีทิศทางการทำงานมากขึ้น หมายความว่า จะมีกองบริหารงานตรวจสอบภาษี ซึ่งตั้งอยู่ในตัวกรมสรรพากรเป็นผู้วางแผนภาษีอากรให้คำแนะนำ ควบคุมและติดตามผลการทำงานของ สภท. อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น ซึ่งแต่เดิมต้องขึ้นกับผู้อำนวยความสะดวกถึง 5 คน

4. ระบบบริหารงานจัดเก็บภาษีมียุทธศาสตร์มากขึ้น โดยมี การแยกงานปฏิบัติออกจากงานศูนย์บัญชาการคือ ที่ตัวกรมสรรพากร ซึ่งงานปฏิบัติที่นั้นจะสามารถขยายฐานภาษีโดยนำผู้เสียภาษีให้เข้ามาอยู่ในระบบมากขึ้น งานปฏิบัติการเช่นงานทะเบียนการค้า งานสำรวจ งานกำหนดรายรับ งานตรวจสอบภาษีจะทำให้มีจำนวนรายและจำนวนภาษีมากขึ้น ส่วนงานบริหารจะทำหน้าที่ด้านนโยบาย ควบคุม แนะนำ วางแผน ออกระเบียบและประเมินผลการจัดเก็บภาษี

แม้ว่าการจัดสายงานตามการแบ่งส่วนราชการตามพระราชกฤษฎีกาแบ่งส่วนราชการฯ พ.ศ. 2525 จะเน้นถึงหลักการแบ่งงานตามลักษณะหน้าที่ของงาน โดยกระจายงานจากกรมสรรพากรไปยัง สภท. ต่าง ๆ เพื่อสามารถปฏิบัติการบริหารจัดการเก็บภาษีให้เกิดความคล่องตัวในการติดตาม และทราบความเคลื่อนไหวเกี่ยวกับการประกอบการค้าของผู้เสียภาษี การดำเนินการตรวจสอบและประเมิน เรียกเก็บภาษีเป็นไปด้วยความรวดเร็ว เพราะเจ้าหน้าที่มีโอกาสได้ใกล้ชิดกับตัวผู้เสียภาษีมากขึ้นกว่าเดิมแล้ว ยังทำให้งานบริหารตรวจสอบภาษี งานบริหารการจัดเก็บภาษี การสร้างระบบบริการผู้เสียภาษีมีความคล่องตัวขึ้น แต่ภายหลังการจัดตั้ง สภท. การดำเนินงานของ สภท. 1-8 ยังไม่อาจแก้ปัญหาโครงสร้างการจัดองค์การและการบริหารจัดการเก็บภาษีอย่างสิ้นเชิงได้เช่น

1. ปัญหาของอัตรากำลังของเจ้าหน้าที่ไม่ได้สัดส่วนกับปริมาณงานที่ต้องปฏิบัติ เนื่องจากมาตรการการควบคุมอัตราการบรรจุข้าราชการแต่ละปีมิให้เกินร้อยละ 2 ซึ่งผู้ศึกษาคิดว่าเป็นการไม่ถูกต้อง อันน่าจะได้มีการพิจารณาเป็นกรณีพิเศษ สำหรับส่วนหน่วยงานซึ่งเกี่ยวข้องกับการหารายได้ นอกจากนี้ด้านคุณภาพของเจ้าหน้าที่ซึ่งจำเป็นจะต้องรู้เท่าทันการเปลี่ยนแปลงทางธุรกิจด้วย แต่ในปัจจุบัน สพท.1-8 ยังขาดเจ้าหน้าที่ที่มีคุณภาพเช่นนี้อีกเป็นจำนวนมาก
2. ปัญหาธุรกิจซึ่งมีสถานการณ์การค้าและมีขั้นตอนการผลิตอยู่ในหลายเขตซึ่งกระจายกันอยู่ในแต่ละ สพท. ยังขาดมาตรการหรือแนวทางในการตรวจสอบเพื่อให้ประสานงานกันอย่างมีประสิทธิภาพ
3. การตรวจสอบภาษีของแต่ละ สพท. ขาดหน่วยงานสอบทานกันหรือถ่วงดุลอำนาจ (check and balance) เนื่องจากในปัจจุบันงานควบคุมและตรวจสอบ ซึ่งมีหน้าที่ตรวจสอบความถูกต้องของสำนวนการประเมินภาษีว่าเจ้าหน้าที่ได้ทำการตรวจสอบและประเมินภาษีว่าถูกต้องตามแนวทางการตรวจสอบ คำสั่ง ระเบียบ ข้อกฎหมายหรือไม่เพียงใดนั้น ยังรวมอยู่เป็นงานหนึ่งในฝ่ายตรวจสอบ จึงขัดต่อหลักการถ่วงดุลอำนาจในการจัดโครงสร้างภายในองค์การ คือหน่วยงานที่มีหน้าที่ควบคุมการตรวจสอบไม่ควรอยู่ในหน่วยงานเดียวกันกับหน่วยงานที่ถูกควบคุมการตรวจสอบ และการปฏิบัติงานเกิดความไม่คล่องตัว เพราะหัวหน้างานควบคุมการตรวจสอบยังขึ้นตรงตามสายการบังคับบัญชาต่อหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบ

4.2 การดำเนินงานของ สพท.1-8 กับการบริหารการจัดเก็บภาษีให้สอดคล้องกับหลักการภาษีอากร

ในระบบการบริหารงานจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ตามหลักของนักเศรษฐศาสตร์ นักการคลัง ซึ่งได้สรุปว่าหลักการภาษีอากรที่สำคัญได้แก่ หลักความเป็นธรรมคืออัตราการเพิ่มขึ้นของแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งแสดงว่าผู้มีเงินได้พึงประเมินที่จะต้องเสียภาษี แต่ยังมีเคยเสียภาษีได้มาเสียภาษีโดยยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเพิ่มขึ้น หลักความแน่นอนทั้งในด้านรายได้ภาษีของรัฐที่จัดเก็บ ภาระภาษีว่าจะตกอยู่กับผู้ใด ตลอดจนความแน่นอนเกี่ยวกับเวลาจัดเก็บ วิธีการจัดเก็บและสถานที่ชำระภาษี สำหรับหลักการด้านความสะดวกก็นับเป็นปัจจัยสำคัญในการบริหารงานจัดเก็บภาษีเช่นกัน เพราะนอกจากผู้เสียภาษีต้องมีความ

สะดวกในการชำระภาษีแล้ว ในด้านกฎหมายที่ใช้ในการบังคับจัดเก็บภาษีควรมีความง่ายต่อการเข้าใจของผู้เสียภาษีด้วย ในเรื่องหลักการประหยัดการจัดเก็บภาษีต้องก่อให้เกิดความประหยัดทั้งในด้านการจัดเก็บของหน่วยงานสรรพากรเอง และจะต้องไม่เป็นภาระค่าใช้จ่ายของผู้เสียภาษีด้วย ส่วนหลักการสุดท้ายได้แก่หลักการอำนวยความสะดวก ภาษีที่ต้นจะต้องอำนวยความสะดวกให้แก่หน่วยงานที่จัดเก็บ โดยเฉพาะกรมสรรพากรเป็นหน่วยงานหลักที่มีหน้าที่หารายได้ให้แก่รัฐบาล เพื่อใช้ในการพัฒนาประเทศ และสามารถหารายได้มาตอบสนองในภาคการใช้จ่ายของรัฐบาลให้มากที่สุด

อันึ่งแนวทางการปฏิบัติงานของ สพท. 1-8 ได้ยึดถือนโยบายของกรมสรรพากรเป็นหลักหรือเป็นแม่แบบ ดังนั้น การวิเคราะห์การดำเนินงานของ สพท. 1-8 ได้มีการปฏิบัติจัดเก็บให้สอดคล้องกับหลักการภาษีอากรที่ใดอย่างไร จึงจำเป็นต้องผนวกทั้งนโยบายและการทำงานของกรมสรรพากรบางส่วนเข้ารวมไว้ด้วย ซึ่งก็ครอบคลุมการบริหารการจัดเก็บของ สพท. 1-8 นั้นเอง

4.2.1 หลักความเป็นธรรม

กรอบการวิเคราะห์การบริหารจัดเก็บภาษีของ สพท. 1-8 ว่ามีความเป็นธรรมหรือไม่ จะยึดเอาการยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นดัชนีในการบ่งชี้ถึงความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี เพราะอัตราการเพิ่มขึ้นของแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคลย่อมแสดงว่าผู้มีเงินได้พึงประเมินที่จะต้องเสียภาษี แต่ยังมีเคยเสียภาษีได้มาเสียภาษีโดยการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเพิ่มขึ้น ซึ่งอันที่จริงแล้วคำว่าความเป็นธรรมในการเสียภาษีมักมีความหมายค่อนข้างกว้างหลายประการ และบางประการมีลักษณะเป็นนามธรรมไม่สามารถที่จะวัดได้ เช่น ผู้มีรายได้มากเสียภาษีมาก ผู้มีรายได้น้อยเสียภาษีน้อยถือเป็นความเป็นธรรมในแง่ตั้ง ส่วนเงินได้เท่ากันควรเสียภาษีเท่ากันถือเป็นความเป็นธรรมในแนวนอน นอกจากนี้การไม่เลือกปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ต่อผู้เสียภาษีก็ถือว่ามีความเป็นธรรมด้วย เป็นต้น

1. การวิเคราะห์แบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

การวิเคราะห์เปรียบเทียบจำนวนประชากรกับการยื่นแบบชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในระยะเริ่มแผนพัฒนาเศรษฐกิจ ฉบับที่ 1 (ปี พ.ศ. 2505-2509) จนถึงสิ้นสุดแผนพัฒนาเศรษฐกิจ ฉบับที่ 5 (ปี พ.ศ. 2525-2529) เมื่อวิเคราะห์จากตารางที่ 4.1 จะพบว่าถึงแม้กรมสรรพากรจะได้มีการขยายประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีอย่างเต็มที่โดยสามารถ

ดึงเอาผู้เสียภาษีอยู่นอกระบบให้เข้ามาในระบบได้มากขึ้น แต่จากสัดส่วนการยื่นแบบภาษีเงินได้ ต่อประชากรประมาณ ร้อยละ 2.2 ก่อนเริ่มแผนพัฒนาเศรษฐกิจ ฉบับที่ 1 จนถึงประมาณร้อยละ 5.17 เมื่อสิ้นสุดแผนพัฒนาเศรษฐกิจ ฉบับที่ 5 นับว่ายังเป็นสัดส่วนที่ต่ำมาก และจากการวิเคราะห์ จำนวนประชากรผู้มีงานทำ และมีเงินได้ถึงเกณฑ์ต้องยื่นแบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในปี 2526 โดยหักจำนวนผู้เสียภาษีที่ได้รับการยกเว้นตามประมวลรัษฎากรออกแล้ว พบว่าในจำนวนผู้มีงานทำ ประมาณ 20.63 ล้านคน มีผู้มีรายได้ถึงเกณฑ์ต้องยื่นแบบประมาณ 4.78 ล้านคน (การวิเคราะห์ จำนวนประชากรที่มีรายได้จากการทำงานที่ถึงเกณฑ์ต้องยื่นแบบชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจาก สรรพากรสำส่น ฉบับที่ 7 เดือน กรกฎาคม 2529) ซึ่งเมื่อเทียบเป็นสัดส่วนกับจำนวนประชากร ทั่วประเทศแล้ว ควรจะมีการยื่นแบบเป็นสัดส่วนประมาณร้อยละ 9.65 จากตัวเลขดังกล่าวแสดง ว่าในระยะ 25 ปีที่ผ่านมา แม้ว่ากรมสรรพากรจะสามารถขยายประสิทธิภาพการจัดเก็บ โดยดึงเอาผู้เสียภาษีที่อยู่นอกระบบให้เข้ามาอยู่ในระบบได้มากขึ้น โดยการตั้งสำนักงานภาษีสรรพากรเขต พื้นที่ (สพท.) 1-8 แต่อย่างไรก็ตามยังมีผู้มีเงินได้อีกเป็นจำนวนมากที่ยังอยู่นอกระบบการชำระภาษี อากร โดยเฉพาะเมื่อวิเคราะห์อัตราการเพิ่มของจำนวนรายที่ยื่นชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ในช่วงแผนพัฒนาเศรษฐกิจฯ ฉบับที่ 5 ตามตารางที่ 4.1 แล้วพบว่าอัตราการเพิ่มจากปี 2525-2529 เพียงร้อยละ 25.52 ซึ่งต่ำกว่าอัตราการเพิ่มในช่วงแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคม แห่งชาติ ฉบับที่ 1-4 แสดงว่าการที่กรมสรรพากร สพท.1-8 และสรรพากรจังหวัดจะขยาย ประสิทธิภาพโดยดึงเอาผู้เสียภาษีอกรที่อยู่นอกระบบให้เข้ามาสู่ระบบการชำระภาษีอกรในช่วง แผนพัฒนาเศรษฐกิจ ฉบับที่ 6 คงจะต้องใช้ความพยายามเพิ่มขึ้น จากเดิมอย่างมากทั่วประเทศ

2. การวิเคราะห์แบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล

การวิเคราะห์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล เมื่อ วิเคราะห์ตามตารางที่ 4.2 จะพบว่าในช่วงปี 2504-2524 (แผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่ง ชาติ ฉบับที่ 1-4) การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลต่อหนึ่งแบบ มีแนวโน้มการจัดเก็บที่มีอัตราเพิ่ม สูงขึ้นทุกปี แต่ในระยะภายหลังแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 4 ถึง ฉบับที่ 5 โดย เริ่มตั้งแต่ปี 2525-2529 พบว่าในขณะที่จำนวนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่เก็บได้ต่อหนึ่งแบบ ยังมี แนวโน้มการขยายตัวที่เพิ่มขึ้นเรื่อย ๆ แต่ในขณะเดียวกันจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลต่อหนึ่งแบบ กลับมีแนวโน้มที่ลดลงซึ่งสามารถสรุปได้ว่าการทำงานที่มีจำนวนรายนิติบุคคลยื่นแบบชำระภาษีมากขึ้นนั้น ส่วนใหญ่นิติบุคคลเหล่านั้นจะยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี โดยแจ้งว่ากิจการประกอบการขาดทุน

หรือมีกำไรที่ลดลง และจากการวิเคราะห์การยื่นแบบชำระภาษีเงินได้บุคคลจากตัวเลขที่ใช้ปี 2525 เป็นฐานในการวิเคราะห์ตามตารางที่ 4.3

ตารางที่ 4.1

ตารางแสดงอัตราเพิ่มของการยื่นแบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

	จำนวนรายที่ยื่นแบบ (หน่วย : ราย)	จำนวนประชากร (หน่วย : ล้าน)	จำนวนราย ต่อประชากร	อัตราเพิ่ม การยื่นแบบฯ
ปี 2504	588,166	26.472	2.22%	-
ปี 2509	678,555	31.482	2.16%	15.37
ปี 2514	861,059	36.820	2.34%	26.90
ปี 2519	1,381,718	43.213	3.20%	60.47
ปี 2524	2,176,345	47.875	4.55%	57.51
ปี 2529	2,731,640	52.832	5.17%	25.52

ที่มา : สรรพากรสำสัน, กุมภาพันธ์ 2530.

ตารางที่ 4.2

ตารางแสดงอัตราเพิ่มของจำนวนแบบนิติบุคคลและจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคล

	จำนวนแบบนิติบุคคล (เฉพาะจากแบบ ภ.ง.ด.50,52)	จำนวนภาษีเงินได้ นิติบุคคล (หน่วย:ล้านบาท)	จำนวนภาษีเงิน ได้นิติบุคคล (หน่วย:ล้าน)	จำนวนภาษีเงิน ได้นิติบุคคลธรรมดา/แบบ (หน่วย:ล้าน)
ปี 2504	7,741	235.37	0.0304	0.0007
ปี 2509	ไม่มีข้อมูล	536.59	-	0.0010
ปี 2514	19,828	926.39	0.0467	0.0016
ปี 2519	34,450	3,720.10	0.1080	0.0022
ปี 2524	46,350	13,150.36	0.2837	0.0039
ปี 2525	55,890	13,090.60	0.2342	0.0045
ปี 2526	60,023	13,241.73	0.2206	0.0058
ปี 2527	68,845	14,547.59	0.2113	0.0066
ปี 2528	81,308	15,549.50	0.1912	0.0074
ปี 2529	82,863	15,596.50	0.1882	0.0072

ที่มา : สรรพากรสำนั , กุมภาพันธ์ 2530.

จากตัวเลขในตารางที่ 4.3 พบว่ามีนิติบุคคลที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีโดยไม่มีภาษีที่ต้องชำระถึงร้อยละ 54.80 ของนิติบุคคลทั้งหมด และเมื่อวิเคราะห์ลึกลงไปถึงจำนวนภาษีเงินได้-นิติบุคคลที่จัดเก็บได้เปรียบเทียบกับการยื่นแบบในกรณีมีภาษีที่ต้องชำระพบว่า ภาษีส่วนใหญ่ประมาณร้อยละ 80 จัดเก็บได้จากนิติบุคคลที่อยู่ในรูปบริษัทจดทะเบียนในประเทศ ซึ่งมีประมาณร้อยละ 20 ของนิติบุคคลทั้งหมด และบริษัทจดทะเบียนเหล่านี้ส่วนใหญ่จะเป็นนิติบุคคลที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ดังนั้นเมื่อวิเคราะห์ภาพการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยรวมแล้วจะพบว่า ความเหลื่อมล้ำในด้านการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลยังมีอยู่มาก เนื่องจากมีนิติบุคคลที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีโดยไม่มีภาษีที่ต้องชำระถึงร้อยละ 54.80 แสดงว่าการประกอบกิจการของนิติบุคคลเหล่านี้ขาดทุนและเมื่อพิจารณาถึงแนวโน้มจำนวนการยื่นแบบที่ไม่เสียภาษีในช่วงระยะหลาย ๆ ปี พบว่าสัดส่วนการยื่นแบบในลักษณะดังกล่าวใกล้เคียงกันทุกปี ซึ่งโดยข้อเท็จจริงแล้ว ถ้าการประกอบกิจการของนิติบุคคลดังกล่าวต่างประสพกับภาวะขาดทุนติดต่อกันเป็นเวลานาน ก็ไม่น่าที่จะดำเนินกิจการต่อไปได้อีก

ดังนั้น เมื่อวิเคราะห์โดยสรุปถึงความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรแล้วในระยะ 25 ปีที่ผ่านมา โดยเริ่มนับจากแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 1 จนถึงแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 5 นับว่ายังไม่สามารถบรรลุเป้าหมายในการบริหารงานจัดเก็บภาษีที่ดีซึ่งส่งผลกระทบต่อบทบาทในการบริหารงานจัดเก็บภาษีของ สทท. 1-8 ในแง่ความเป็นธรรมเช่นกัน เนื่องจากยังมีปัญหาในด้านต่าง ๆ ดังนี้คือ

(ก) ความเหลื่อมล้ำในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดา ถึงแม้ว่าจะมีจำนวนรายบุคคลธรรมดาที่เข้ามาในระบบการชำระภาษีอากรมากขึ้น โดยดูจากการเพิ่มขึ้นของแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดา แต่อัตราสัดส่วนการเพิ่มขึ้นของการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษียังอยู่ในระดับที่ต่ำ ดังนั้น ภายหลังจากการจัดตั้ง สทท. 1-8 ยังไม่บรรลุเป้าหมายการบริหารการจัดเก็บภาษีให้มีความเป็นธรรมมากนัก และต้องใช้ความพยายามอย่างมากในการขยายฐานภาษี โดยนำผู้เสียภาษีที่มีเงินได้แต่ยังไม่เคยเสียภาษีรวมทั้งผู้มีเงินได้มากแต่เสียภาษีไว้น้อย โดยนำผู้มีเงินได้เหล่านี้มายื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดาให้มากขึ้น

(ข) ความเหลื่อมล้ำในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากยังมีนิติบุคคลอยู่เป็นจำนวนมากที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยอ้างว่าดำเนินกิจการขาดทุน ซึ่งทำให้เกิดความลำเอียงในการจัดเก็บของตัวนิติบุคคลประเภทต่าง ๆ โดย

ตารางที่ 4.3

ตารางแสดงจำนวนการยื่นแบบและการชำระภาษีเงินได้บุคคล ปีงบประมาณ 2525

	จำนวนแบบที่ ไม่เสียภาษี	ประเภทกิจ- การที่เสียภาษี	จำนวนภาษีตาม แบบ ภ.ง.ด.50, 51, 52	%สัดส่วนภาษี ที่จัดเก็บตาม ประเภทนิติบุคคล (คำนวณสัดส่วน ใน (3))
	(1)	(2)	(3)	
บริษัท	14,135	6,843	7,819.82	82.14
ห้างหุ้นส่วนจำกัด	15,528	16,966	456.49	4.80
ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติ- บุคคล	549	848	38.15	0.40
บริษัทและห้างหุ้นส่วน- จำกัด (จดทะเบียน ในต่างประเทศ)	92	221	973.93	10.23
ภาษีจากกิจการ ระหว่างประเทศ	325	383	231.18	2.43
รวม	30,629	25,261	9,519.57	100

ที่มา : กองนโยบายและแผน

เฉพาะภาษีที่จัดเก็บส่วนใหญ่ เป็นการจัดเก็บจากบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งมีประมาณร้อยละ 20 ของนิติบุคคลทั้งหมดเท่านั้น มีผลทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในระยะ 25 ปีที่ผ่านมา มีแนวโน้มที่อัตราการขยายตัวไม่สูงนัก

(ค) ความเหลื่อมล้ำระหว่างการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล เมื่อพิจารณาถึงการที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้นิติบุคคลประเภทต่าง ๆ จะต้องเสียภาษีก็ต่อเมื่อการดำเนินกิจการมีกำไรสุทธิเท่านั้น ซึ่งถ้าหากประสบกับการขาดทุนแล้วก็ไม่จำเป็นต้องเสียภาษีเลย นอกจากนี้ยังสามารถนำผลขาดทุนสุทธิย้อนหลังไป 5 ปี มาหักออกจากผลกำไรสุทธิในปีปัจจุบันได้ มีผลทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลขยายตัวได้น้อยลง แต่ในขณะเดียวกันถ้าเป็นการประกอบกิจการของบุคคลธรรมดาในประเภทกิจการเดียวกันแล้ว ถึงแม้ว่าในรูปของบัญชีแล้วกิจการจะประสบกับปัญหาการขาดทุน แต่ก็ต้องนำรายได้ส่วนนี้มาคำนวณภาษีในอัตราร้อยละ 0.5 จึงก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในระบบเศรษฐกิจ เพราะว่าในภาวะเศรษฐกิจเดียวกันบุคคลธรรมดามีภาระมากกว่านิติบุคคล

ฉะนั้น การจัดตั้ง สพท.1-8 ยังไม่ประสบผลสำเร็จในเรื่องการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรให้มีความเป็นธรรมมากนัก จึงเป็นเรื่องที่กรมสรรพากรจะต้องใช้ความพยายามอย่างมาก โดยเสริมบทบาท สพท.1-8 ในกรุงเทพมหานคร เช่นการสำรวจหาผู้เสียภาษีเข้าระบบให้มากขึ้น ทั้งผู้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดา เงินได้นิติบุคคล รวมทั้งผู้เสียภาษีการค้าด้วย นอกจากนี้ สำหรับนิติบุคคลที่หลีกเลี่ยงภาษีโดยการยื่นบัญชีแสดงการขาดทุนอยู่เนือง ๆ จึงจำเป็นที่จะต้องทามาตรการเข้มงวดในการตรวจสอบภาษีโดยเน้นที่นิติบุคคล ซึ่งแสดงบัญชีโดยแจ้งยอดขาดทุนเสมอ ๆ

4.2.2 หลักความแน่นอน

หลักการที่สำคัญในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีคือ หลักความแน่นอน ซึ่งหมายความว่า การจัดเก็บต้องมีความแน่นอนทั้งในด้านรายได้ ภาระภาษี เวลาที่ใช้ในการจัดเก็บ วิธีการและสถานที่รับชำระภาษี จะพบว่าในด้านการบริหารงานทางปฏิบัติจัดเก็บซึ่ง สพท. จะประชาสัมพันธ์ให้ผู้เสียภาษี เช่น การกำหนดเวลาให้ผู้เสียภาษีมายื่นชำระภาษีอากรตลอดจนวิธีการด้านการปฏิบัติในการยื่นชำระภาษี และสถานที่รับชำระภาษียังมีลักษณะที่แน่นอน เช่น การกำหนดให้บุคคลธรรมดาต้องยื่นแบบชำระภาษีภายในวันที่ 31 มีนาคม ของทุกปี กรณี

นิติบุคคลต้องยื่นแบบชำระภาษีภายใน 150 วัน นับตั้งแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี หรือการยื่นแบบชำระภาษีการค้ำภายในวันที่ 15 ของทุกเดือน เป็นต้น นอกจากนี้ในด้านสถานที่รับชำระภาษีคือ กองคลังและเขตต่าง ๆ 24 เขตในกรุงเทพมหานคร ยังคงกำหนดที่รับชำระภาษีเหมือนเดิม แม้ในปี 2530 จะมีการเปลี่ยนแปลงโดยย้ายสถานที่ตั้งของแต่ละ สพท. คือ สพท. 2-8 ซึ่งเดิมเช่าตึกของเอกชนอยู่ไปยังสถานที่แห่งใหม่ซึ่งเป็นที่ของทางราชการและจะคงอยู่เช่นนี้ตลอดไป ทั้งนี้เพื่อให้เป็นแหล่งที่ถาวร ได้ใกล้ชิดประชาชนและสามารถติดต่อติดตามการเสียภาษีได้อย่างทั่วถึง ย่อมถือว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงไปในทางที่ดีขึ้น อย่างไรก็ตาม เมื่อวิเคราะห์ถึงลักษณะความแน่นอนในการจัดเก็บรายได้ของกรมสรรพากร และด้านภาระภาษีว่าจะตกอยู่กับผู้เสียภาษีผู้ใดแล้ว จะพบว่าการจัดเก็บภาษีของกรมแม้คือกรมสรรพากร ยังขาดความแน่นอนทั้งในด้านภาระภาษีและรายได้ที่จัดเก็บอยู่มาก บทบาทของ สพท. 1-8 ซึ่งสามารถจัดเก็บภาษีถึงประมาณ 3 ใน 4 ของภาษีที่กรมสรรพากรจัดเก็บได้ ก็ย่อมขาดความแน่นอนทั้งด้านภาระภาษีและรายได้ที่จัดเก็บเช่นกัน เพราะภาษีซึ่ง สพท. 1-8 บริหารจัดเก็บได้คือ ภาษีการค้าซึ่งเป็นภาษีทางอ้อมและภาษีการค้าส่วนใหญ่ สพท. จะเป็นผู้บังคับจัดเก็บ โดยการกำหนดรายรับขั้นต่ำของผู้ประกอบการค้าอันเป็นมาตรการที่จะลดงานตรวจสอบภาษีอากร ซึ่งประเภทกิจการขนาดเล็กจะมีระบบบัญชีและการปฏิบัติทางบัญชียังไม่น่าเชื่อถือ แต่การตรวจสอบไม่อาจกระทำได้ถึงทุกรายและหากตรวจสอบก็อาจไม่ได้ผลคุ้มกับเวลาและค่าใช้จ่ายที่เสียไป จึงจำเป็นต้องใช้วิธีกำหนดรายรับขั้นต่ำของผู้ประกอบการค้า ดังนั้น การที่ สพท. 1-8 มีบทบาทในการจัดเก็บภาษีการค้าซึ่งเป็นภาษีทางอ้อมสามารถผลักดันภาระไปสู่ผู้บริโภคได้ หรืออาจกล่าวอีกนัยหนึ่งว่าภาระภาษีสามารถจะถูกบิดเบือนจากผู้ผลิตและผู้ให้บริการไปสู่ผู้บริโภคได้ มีผลทำให้การจัดเก็บขาดความแน่นอนในด้านของผู้ที่สมควรจะต้องเป็นผู้แบกภาระภาษี นอกจากนี้ ภาษีการค้าที่กรมสรรพากรจัดเก็บได้ในกรุงเทพมหานคร ส่วนใหญ่มักจะเป็นการจัดเก็บจากการผลิตสินค้าประเภทนมเฟี้ยว (ภาษีการค้าที่เก็บจากการผลิตสินค้าประเภทนมเฟี้ยว คิดเป็นสัดส่วนประมาณร้อยละ 38 ของการจัดเก็บภาษีการค้าจากผู้ผลิตและผู้ให้บริการ)³ ซึ่ง มีลักษณะของการผลิตที่มีความยืดหยุ่นสูง ทำให้รายได้ในการจัดเก็บค่อนข้างผันแปรไปตลอดเวลา

³ มานิต นิธิประทีป, "25 ปีแห่งการบริหารงานจัดเก็บภาษีสรรพากร." สรรพากรสาร 34,2 (กุมภาพันธ์ 2530) : 34.

ดังนั้น เมื่อวิเคราะห์ถึงหลักความแน่นอนในการจัดเก็บแล้ว ในส่วนของการปฏิบัติจัดเก็บในระยะแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 4 จนถึงปัจจุบัน กรมสรรพากรซึ่งเป็นผู้กำหนดนโยบายภาษีให้ สพท. 1-8 ยังคงใช้วิธีปฏิบัติที่ไม่เปลี่ยนแปลงไปจากเดิม ฉะนั้น บทบาทของ สพท. 1-8 ในการประชาสัมพันธ์ ส่งเสริมและบริการข้อมูลดังกล่าวก็ยังคงใช้วิธีปฏิบัติที่ไม่เปลี่ยนแปลงจากที่เคยปฏิบัติมาเช่นกัน แต่ในด้านของความแน่นอนในเรื่องรายได้และภาระภาษีนั้นว่ายังไม่บรรลุเป้าหมายของการบริหารจัดการเก็บภาษีที่ตมามากนัก

4.2.3 หลักความสะดวก

ปัจจัยสำคัญในการขยายประสิทธิภาพการจัดเก็บให้มากยิ่งขึ้น สิ่งที่สำคัญที่สุดอย่างหนึ่งก็คือ ต้องพยายามที่จะสร้างความสมัครใจหรือพยายามยกระดับความสมัครใจของผู้เสียภาษีให้สูงขึ้น วิธีการที่กรมสรรพากรได้ทำอยู่ก็คือ ว่าพยายามอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีหลาย ๆ ประการด้วยกัน ตัวอย่างเช่นการส่งแบบแสดงรายการภาษีให้ประชาชนถึงบ้าน การให้บริการชำระภาษีผ่านทางธนาคารซึ่งมีอยู่ 548 แห่งด้วยกันในกรุงเทพมหานคร การคืนภาษีอากรที่ประชาชนได้ชำระไว้เกินให้รวดเร็วยิ่งขึ้น นับแต่แผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 4 จนถึงปัจจุบัน ซึ่งในช่วงเวลาดังกล่าวได้มีการจัดตั้ง สพท. 1-8 แล้วนั้น นับเวลาร่วม 11 ปีที่ผ่านมา สพท. 1-8 ได้ปฏิบัติตามมาตรการต่าง ๆ ที่จะอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีในด้านต่าง ๆ ดังนี้

4.2.3.1 การอำนวยความสะดวกในแง่ของการให้ความรู้และความเข้าใจแก่ผู้เสียภาษี

ในด้านการชำระภาษีปัจจุบันฝ่ายเอกสารและเผยแพร่ กองนโยบายและแผนมีหน้าที่จัดพิมพ์คู่มือและเอกสาร ที่ใช้เป็นประโยชน์ในการปฏิบัติสำหรับผู้เสียภาษีในการชำระภาษีอากรเผยแพร่ไปตามเขตต่าง ๆ รวมทั้ง สพท. 1-8 นอกจากนี้ยังได้มีการใช้สื่อมวลชนอื่น ๆ เช่น ทีวี (รายการลดช่องว่างทางภาษีอากร ช่อง 7 สี ทุกวันเสาร์ อาทิตย์) หนังสือพิมพ์บางฉบับคือวิสัยทัศน์ราชการและปัญหาภาษีชาวบ้าน ในการชักชวนให้เห็นประโยชน์ของการที่รัฐบาลจะนำรายได้ที่ได้จากการจัดเก็บภาษีอากรไปใช้จ่ายในการพัฒนาประเทศ รวมทั้งศูนย์ฝึกอบรมของกรมสรรพากรได้จัดให้มีโครงการฝึกอบรมเจ้าหน้าที่จาก สพท. 1-8 ซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นเรื่องของการรับแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปี และภาษีเงินได้นิติบุคคล เพื่อประโยชน์ในการแนะนำให้กับผู้เสียภาษีอากรในการชำระภาษีเมื่อออกสำรวจสถานการณ์ค้า

เมื่อนำรถออกประชาสัมพันธ์ และเมื่อผู้เสียหายมาขอคำแนะนำ ณ สำนักงานภาษีสรรพากร
 เขตพื้นที่ การประชาสัมพันธ์ เพื่อให้ผู้เสียหายและประชาชน โดยทั่วไป ได้มีความเข้าใจเกี่ยวกับภาษี
 อากรณ์นั้น นับว่าเป็นเรื่องที่มีความสำคัญมาก เพราะถ้าสามารถทำให้ประชาชนเข้าใจหน้าที่ในการ
 เสียภาษีและการปฏิบัติตามได้โดยง่ายแล้วก็จะสร้างความสมัครใจในการเสียภาษีให้เกิดขึ้น แต่
 อย่างไรก็ตามในส่วนของการที่จะให้ผู้เสียหายได้มีความรู้และเข้าใจในตัวประมวลรัษฎากรและ
 ระเบียบปฏิบัติที่ใช้ในการจัดเก็บนับว่าเป็นสิ่งที่ยากมาก เนื่องจากลักษณะของกฎหมายในการจัดเก็บ
 ภาษีอากรยังเป็นสิ่งที่ยากต่อความเข้าใจของผู้เสียหาย และสิ่งที่สำคัญคือตัวกฎหมายของกรม
 สรรพากรมักจะมีการแก้ไขเพื่อให้สอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจ หรือเป็นการแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้น
 เฉพาะหน้า เช่น การยกเว้นหรือลดอัตราภาษีการค้า การเพิ่มค่าลดหย่อนและเปลี่ยนแปลงช่วง
 รายได้ที่จะต้องเสียภาษีสำหรับกรณีบุคคลธรรมดา เป็นต้น ต่างมีผลต่อความเข้าใจที่ยากยิ่งขึ้นใน
 ตัวประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นสิ่งที่ผู้เสียหายอากรจะต้องติดตามการเปลี่ยนแปลงกฎหมายดังกล่าวอยู่
 ตลอดเวลา

4.2.3.2 อำนวยความสะดวกในเรื่องสถานที่

การจัดตั้งสำนักงานภาษีสรรพากรเขตพื้นที่ 1-8 ก็นับได้
 ว่าสอดคล้องกับหลักการอำนวยความสะดวก เช่นกรณีการส่งเจ้าหน้าที่ออกไปสำรวจตามแหล่งเงิน
 ได้และสถานการค้า หากพบว่าผู้เสียหายอยู่ในข่ายต้องจดทะเบียนการค้า ผู้เสียหายที่อยู่ในเขต
 บางกะปิก็สามารถมาจดทะเบียนการค้าที่สำนักงานภาษีสรรพากร เขตพื้นที่ 6 ผู้เสียหายที่มีสถาน
 การค้าอยู่ในเขตตลิ่งชันจะต้องมาจดทะเบียนการค้าในเขตรับผิดชอบโดยสำนักงานภาษีสรรพากร
 เขตพื้นที่ 7 ผู้มีเงินได้แต่ยังไม่เคยมีเลขประจำตัวผู้เสียภาษียังสามารถกรอกข้อความที่ยื่นคำร้องขอ
 มีเลขประจำตัวผู้เสียภาษีโดยไม่ต้องเดินทางไปกรมสรรพากร ซึ่งเป็นการทำให้ประชาชนใน
 บริเวณใกล้เคียงหรืออยู่อาศัยในเขตพื้นที่ต่าง ๆ ของสำนักงานภาษีสรรพากรในเขตพื้นที่นั้น ๆ ได้
 ได้รับความสะดวกรวดเร็ว ประหยัดเวลาและระยะทางในการเดินทางติดต่อเกี่ยวกับภาษีต่าง ๆ
 ของผู้เสียหายเอง

4.2.3.3 อำนวยความสะดวกในการใช้ประโยชน์จากคอมพิวเตอร์ ให้ง่ายขวางขึ้น

ในปัจจุบันขอบข่ายของการใช้คอมพิวเตอร์เพื่อช่วยใน
 การดำเนินการบริหารงานจัดเก็บภาษีอากรได้กว้างขวางขึ้นมาก โดยเฉพาะในกรุงเทพมหานคร

ได้นำเอาระบบคอมพิวเตอร์มาใช้ในการจัดเก็บภาษีต่าง ๆ ที่กองกรมวิชัยแบบแสดงรายการภาษี และมีเครือข่ายที่เป็น terminal จำนวน 746 เครื่องเชื่อมโยงไปยังสำนักงานภาษีสรรพากร เขตพื้นที่ทั้ง 8 พื้นที่และเขตต่าง ๆ ในกรุงเทพมหานคร 24 เขตพร้อมกับทุกกองในกรมสรรพากรเข้าด้วยกัน โดยเฉพาะสำนักงานสรรพากรเขตพื้นที่จะเป็นการบริการภายในพื้นที่เกี่ยวกับเรื่องตรวจสอบ และการบริการผู้เสียภาษีในกรณีต้องการทราบเลขประจำตัวผู้เสียภาษีของตน ซึ่งแต่เดิมต้องมาตุ้กรมสรรพากรเพียงแห่งเดียว แต่เมื่อเครื่อง terminal ที่ติดตั้งตามสรรพ. พร้อมทั้งจะทำงานก็สามารถที่จะตรวจสอบข้อมูลดังกล่าวที่ สพท. และเขตต่าง ๆ ในกรุงเทพมหานคร

โครงการที่อยู่ในระหว่างดำเนินการเพื่อจะใช้บริการผู้เสียภาษีในลำดับต่อ ๆ ไป เช่น การบริการออกบัตรประจำตัวผู้เสียภาษี และการบริการพิมพ์แถบชื่อให้ที่ สพท. เป็นต้น ซึ่งจะเป็นการอำนวยความสะดวกแก่ประชาชนมากยิ่งขึ้น ทำให้ไม่ต้องมาแออัดที่กรมสรรพากรเพียงแห่งเดียว รวมทั้งกำลังดำเนินการด้านอำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีให้ค้นหาหลักฐานการยื่นเสียภาษีย้อนหลังได้ 5 ปี ของทุกประเภทภาษีได้จากเครื่อง terminal ซึ่งจะมีผลรวดเร็วกว่าเดิมมากโดยเฉพาะผู้ที่เดินทางไปต่างประเทศ

ดังนั้นเมื่อวิเคราะห์การบริการการจัดเก็บภาษีของ สพท. 1-8 ในระยะแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคม ฉบับที่ 4-5 จนถึงปัจจุบันคือ แผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคม ฉบับที่ 6 พบว่า สพท. 1-8 ได้มีบทบาทที่จะอำนวยความสะดวกในด้านต่าง ๆ ให้แก่ผู้เสียภาษีอย่างเต็มที่ แต่อุปสรรคสองประการที่ทำให้การพัฒนาด้านความสะดวกดำเนินไปอย่างไม่คล่องตัวเท่าที่ควร คือ สพท. แต่ละแห่งไม่สามารถกำหนดนโยบายเพื่อความคล่องตัวบางอย่างได้ จำเป็นต้องบริหารงานการจัดเก็บภาษีได้การกำหนดนโยบายของกรมสรรพากรซึ่งเป็นกรมแม่ และประการที่สองเนื่องจากลักษณะเศรษฐกิจของประเทศมีความเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลา จึงต้องมีการเปลี่ยนแปลงกฎหมายให้สอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจ ซึ่งเป็นเรื่องที่ผู้เสียภาษีจะต้องติดตามเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงกฎหมายภาษีดังกล่าวด้วย

4.2.4 หลักการประหยัด

หลักการบริหารงานจัดเก็บภาษีที่ถืออย่างหนึ่งคือ การบริหารงานจัดเก็บภาษีให้มีประสิทธิภาพอยู่ตลอดเวลา ซึ่งหน่วยงานจัดเก็บภาษีจะต้องพยายามจัดเก็บภาษีให้ได้มากที่สุด โดยใช้ค่าใช้จ่ายให้น้อยที่สุด ในการวิเคราะห์จำเป็นต้องใช้ตัวเลขค่าใช้จ่ายรวมของกรมสรรพากรไม่สามารถแยกวิเคราะห์ตามยอดรายจ่ายของ สพท. เพราะข้อมูลบางอย่าง

ถือเป็นการล้มเลิกไม่สามารถนำมาเปิดเผยได้ เมื่อวิเคราะห์ตัวเลขในตารางที่ 4.4 จะพบว่าในการจัดเก็บเมื่อเฉลี่ยต่ออัตรากำลังเจ้าหน้าที่ 1 คน มีแนวโน้มอัตราการขยายตัวที่สูงขึ้นทุกปีและในขณะเดียวกันเมื่อเปรียบเทียบรายได้กับรายจ่ายในการจัดเก็บแล้วจะพบว่า ตลอดช่วงปีพ.ศ. 2504-2529 กรมสรรพากรสามารถใช้จ่ายอย่างประหยัด โดยมีแนวโน้มค่าใช้จ่ายที่ลดลงเรื่อย ๆ และในการจัดเก็บเพื่อให้ได้จำนวนภาษีต่อร้อยละบาท ใช้ต้นทุนในการจัดเก็บลดลงจากเดิมประมาณ 2.48 บาท เหลือเพียง 0.89 บาทเท่านั้น แต่อย่างไรก็ตามเมื่อพิจารณาถึงต้นทุนต่อการจัดเก็บในช่วงแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมฉบับที่ 5 จะพบว่ารายจ่าย ของกรมสรรพากรมีแนวโน้มที่ค่อนข้างจะคงที่เนื่องจากภาระด้านการใช้จ่ายของกรมสรรพากร เพื่อให้บรรลุเป้าหมายทั้งในด้านการหารายได้ เช่น ในปีงบประมาณ 2524 ได้มีการเพิ่ม สภท. 5 เพิ่มอีก 1 แห่ง จากเดิมได้มี สภท. 1 และ สภท. 2 แล้ว ปีงบประมาณ 2525 มี สภท. 5 แห่ง และปี 2526-2527 มี สภท. ครบทั้ง 8 แห่ง นอกจากนี้การพัฒนารัฐาณานิซึ่งกำหนดให้ สภท. 1-8 สำรตรวจผู้เสียภาษีในเขตกรุงเทพมหานคร ที่อยู่นอกระบบให้เข้ามาสู่ระบบมากขึ้น เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บนั้น ฉะนั้น บทบาทของ สภท. 1-8 จึงจำต้องมีค่าใช้จ่ายสูงขึ้นทั้งในด้านบุคคลากร เครื่องมือและเครื่องใช้เป็นส่วนสนับสนุน ให้การจัดเก็บมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

ส่วนในด้านการที่จะให้ผู้เสียภาษีมีการค่าใช้จ่ายในการชำระภาษีน้อยที่สุดนั้น กรมสรรพากรได้พยายามขยายการให้บริการ เช่น การรับชำระภาษีทางไปรษณีย์ ทางธนาคาร การขยายขอบเขตอำนาจการปฏิบัติงานของสำนักงานสรรพากรเขตพื้นที่ในเขตกรุงเทพมหานคร และสำนักงานสรรพากรอำเภอในจังหวัดต่าง ๆ มีผลทำให้ผู้เสียภาษีสามารถลดค่าใช้จ่ายในการเดินทางเพื่อมาติดต่อกับกรมสรรพากรเนื่องจากการกระจายอำนาจการจัดเก็บไปยังหน่วยงานที่อยู่ใกล้ตัวผู้เสียภาษีอากรมากที่สุด

ในปีงบประมาณ 2531-2533 การจัดทำแผนอัตรากำลัง 3 ปีของกรมสรรพากรรอบที่ 2 ขณะนี้อยู่ในขั้นตอนของภพ.ตอมมติ คาดว่าอัตรากำลังของกรมสรรพากรจะเพิ่มขึ้นไม่น้อยกว่าร้อยละ 2 มีกองเพิ่มขึ้น 1 กองคือกองฝึกอบรม และฝ่ายเพิ่มขึ้นอีกหลายฝ่ายในแต่ละกองสำหรับจังหวัดที่จะได้รับเป็นระดับ 8 จำนวน 18 จังหวัด ส่วนอำเภอและสมุห์บัญชีอำเภอที่จะปรับระดับ 7 และระดับ 6 อยู่ในระหว่างรอเกณฑ์ปรับระดับของ ภพ. ดังนั้น

ตารางที่ 4.4

ตารางแสดงรายได้, รายจ่ายและอัตรากำลังข้าราชการในกรมสรรพากร

หน่วย : ล้านบาท

	รายได้ภาษี สรรพากร	รายจ่ายของ กรมสรรพากร	อัตรากำลัง ข้าราชการ (หน่วย:คน)	รายจ่ายในการ จัดเก็บภาษี เฉลี่ย/100 บาท	รายได้ภาษีของ กรมฯ/เจ้าหน้าที่ 1 คน
ปี 2504	1,761.51	43.68	3,746	2.48	0.470
ปี 2509	3,771.67	85.23	3,998	2.26	0.943
ปี 2514	6,507.34	133.00	4,336	2.04	1.501
ปี 2519	16,166.33	193.90	5,427	1.20	2.979
ปี 2524	43,653.65	449.00	7,614	1.03	5.733
ปี 2525	47,412.92	406.60	7,618	0.86	6.224
ปี 2526	53,654.07	487.47	8,179	0.91	6.560
ปี 2527	62,966.37	518.40	8,207	0.82	7.672
ปี 2528	67,535.51	553.85	8,471	0.82	7.973
ปี 2529	65,399.19	583.51	8,733	0.89	7.489

ที่มา : สรรพากรสำเนา, กุมภาพันธ์ 2530.

เมื่อสรุปผลการปฏิบัติงานในด้านการบริหารงานภายในจะพบว่า แต่เดิมในช่วงแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมฉบับที่ 1-4 กรมสรรพากรสามารถขยายประสิทธิภาพการบริหารได้อย่างรวดเร็ว แต่อย่างไรก็ตามเพื่อที่จะให้มีการจัดเก็บที่เป็นธรรมในสังคมมากขึ้นนั้น กรมสรรพากรจำเป็นต้องมีภาระค่าใช้จ่ายที่เพิ่มสูงขึ้น โดยเฉพาะในส่วนของการจัดตั้ง สพท. 3 ถึง สพท. 8 และตามโครงการพัฒนาฐานภาษีต่าง ๆ จึงมีผลทำให้ช่วงแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมฉบับที่ 5 ต้นทุนการจัดเก็บค่อนข้างคงที่ และคาดว่าในแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมฉบับที่ 6 เพื่อจะดึงเอาผู้เสียภาษีที่อยู่นอกระบบอีกเป็นจำนวนมากให้เข้ามาสู่ระบบในระยะต่อไปนั้น กรมสรรพากรโดยเฉพาะรายจ่ายของ สพท. 1-8 จำเป็นจะต้องมีงบประมาณรายจ่ายที่เพิ่มสูงขึ้นอีกมาก และจากอัตรากำลังปี พ.ศ. 2530⁴ ในปัจจุบันมีตำแหน่งข้าราชการใน สพท. 1-8 เท่ากับ 1,063 คน ลูกจ้าง 161 คนรวม 1,224 คน แต่จำนวนประชากรที่อาศัยอยู่ในกรุงเทพมหานครทั้งที่มีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้าน และพวกที่เดินทางมาทำงานทำในกรุงเทพมหานครเฉลี่ยโดยประมาณแปดล้านถึงสิบล้านคน ซึ่งเมื่อเทียบกับเจ้าหน้าที่เป็นสัดส่วนอันเป็นภารกิจค่อนข้างหนักยิ่ง โดยเจ้าหน้าที่ 1 คน จะต้องรับผิดชอบผู้มีเงินได้ที่ต้องเสียภาษีในประชาชน 10,000 คนโดยประมาณ

4.2.5 หลักการอำนวยความสะดวก

ประเทศไทยเป็นประเทศที่อยู่ในระหว่างการเร่งพัฒนาประเทศ จึงจำเป็นที่จะต้องหารายได้เพื่อนำมาใช้จ่ายในการพัฒนาในด้านต่าง ๆ เช่น สาธารณูปโภค สาธารณสุข ฯลฯ และภาระด้านการหารายได้ของรัฐบาลนับวันยิ่งเพิ่มสูงขึ้นทุกปี มีผลทำให้หน่วยงานที่มีหน้าที่หารายได้ให้แก่รัฐบาลต้องพยายามเพิ่มประสิทธิภาพในการหารายได้ เพื่อตอบสนองกับภาคการใช้จ่ายของรัฐบาลด้วย หน่วยงานคือ สพท. 1-8 ก็นับว่ามีบทบาทสำคัญในการหารายได้ให้แก่รัฐบาลเช่นกัน เพราะศูนย์กลางความเจริญทางเศรษฐกิจต่างก็ได้มารวมกันไว้ที่กรุงเทพมหานคร โดย สพท. 1-8 ได้มีบทบาทช่วยกรมสรรพากรในการบริหารงานจัดเก็บภาษีใน 24 เขตของกรุงเทพมหานครทั้งหมด ได้กล่าวมาแล้วว่าจุดมุ่งหมายของการจัดเก็บภาษีก็คือการหารายได้เข้ารัฐ ฉะนั้นบทบาทของ สพท. 1-8 ที่ได้จัดตั้งขึ้นมาในกรุงเทพมหานครก็คือเพื่อการอำนวยความสะดวกนั่นเอง เมื่อพิจารณาถึงรายได้การจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรเมื่อเปรียบเทียบกับงบการจัดเก็บภาษีอากร

⁴กรมสรรพากร, รายงานประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2530. (กรุงเทพมหานคร. : กรมสรรพากร, 2530), หน้า 58.

ตามตารางที่ 4.5 (งภาษีอากรเป็นงบรายได้ที่เกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากร กรมสรรพสามิต กรมศุลกากรและรายได้อื่น ๆ จากหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บรายได้)

จากตารางจะพบว่าอัตราการขยายตัวการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรมีการขยายตัวเพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็ว โดยเฉพาะในช่วงแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมฉบับที่ 2-4 มีอัตราการขยายตัวที่สูงกว่าอัตราการเพิ่มของงภาษีอากรมาก มีผลทำให้สัดส่วนรายได้ที่กรมสรรพากรจัดเก็บเมื่อเปรียบเทียบกับงภาษีอากรเปลี่ยนแปลงจากประมาณร้อยละ 33 ในปี 2524 เป็นประมาณอัตราร้อยละ 47 ในปัจจุบัน แต่อย่างไรก็ตามเมื่อพิจารณาถึงบทบาทในการหารายได้ของกรมสรรพากรในช่วงปี 2524-2529 ตามตารางจะพบว่าอัตราการขยายตัวในช่วงปีดังกล่าวขยายตัวได้ช้ามาก โดยเฉพาะในปี 2529 การจัดเก็บของกรมสรรพากรกลับลดลงจากปี 2528 ในขณะที่หน่วยงานอื่น ๆ ที่มีหน้าที่หารายได้มีการจัดเก็บสูงขึ้น ทำให้สัดส่วนการจัดเก็บของกรมสรรพากรต่องภาษีอากรในปี 2529 ลดเหลือเพียงร้อยละ 43.71 เท่านั้น

จากผลการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรของสพท. พอสรุปได้ว่า จากตารางที่ 4.6 จำนวนผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เงินได้นิติบุคคล ภาษีการค้าคำนวณจากแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมฉบับที่ 4-5 (พ.ศ.2520-2529) มีแนวโน้มเพิ่มขึ้นแสดงถึงประสิทธิภาพของการบริหารจัดการเก็บของสพท. ในการนำผู้เสียภาษีเข้าระบบมากขึ้น และจากตารางที่ 4.7 ผลการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และเงินได้นิติบุคคลในช่วงระยะเวลาเดียวกันมีแนวโน้มการจัดเก็บภาษีที่เพิ่มขึ้น ส่วนในปี 2529 และ 2530 การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีแนวโน้มลดลงสืบเนื่องมาจากผู้เสียภาษีที่ประกอบการค้ามาแจ้งเลิกเสียภาษีการค้ากันมากเพราะภาวะ

- ความตึงตัวทางการเงินและการคลัง ธุรกิจรายย่อยจึงต้องเลิกกิจการไปบางส่วนภาษีการค้านับแต่ปี 2527 จนถึงปี 2530 มีแนวโน้มการจัดเก็บที่ลดลงในอัตราที่สูงมาก สืบเนื่องมาจากการพยายามใช้ภาษีการค้าเป็นเครื่องมือต่อรองทางเศรษฐกิจโดยรับใช้เป้าหมายต่าง ๆ อาทิเช่น ลดภาษีการนำเข้าเครื่องใช้ไฟฟ้า ภาวะการลดค่าเงินบาทและความไม่แน่นอนของภาวะภาษีการค้าทำให้ผู้ประกอบการธุรกิจหรือการค้ารายเล็กไม่สามารถพยุงตัวได้ต้องปิดกิจการไป

จากตารางที่ 4.8 สรุปผลการปฏิบัติงานของ สพท.1-8 เปรียบเทียบปีงบประมาณ 2529, 2530 และปี 2531 งานจดทะเบียนการค้าปี 2529-2531 ผู้เสียภาษีที่มาจดทะเบียนการค้าเองและผู้เสียภาษีที่เจ้าหน้าที่สำรวจไปนำมาจดทะเบียนการค้ามี

ตารางที่ 4.5

ตารางแสดงสัดส่วนรายได้ภาษีสรรพากรต่อการจัดเก็บภาษีอากร

	รายได้ภาษีสรรพากร (หน่วย: ล้านบาท)	% เพิ่มของรายได้ ภาษีสรรพากร	งบการจัดเก็บภาษี อากร (หน่วย: ล้านบาท)	% เพิ่มของงบ ภาษีอากร	สัดส่วนรายได้ ภาษีสรรพากร/ งบบุคลากร
ปี 2504	1,761.51	-	5,250.50	-	33.55
ปี 2509	3,771.67	114.12	11,522.87	119.46	32.73
ปี 2514	6,507.34	72.53	17,254.48	49.74	37.71
ปี 2519	16,166.33	148.43	37,839.62	119.30	42.72
ปี 2524	43,653.65	170.03	95,927.71	153.51	45.51
ปี 2525	47,412.92	8.61	100,393.20	4.66	47.23
ปี 2526	53,654.07	13.16	120,339.90	19.87	44.59
ปี 2527	62,966.37	17.36	131,508.50	9.28	47.88
ปี 2528	67,535.51	7.26	141,922.81	7.92	47.59
ปี 2529	65,399.19	-3.16	149,606.13	5.41	43.71
ปี 2530	73,368.91	12.19	158,911.63	6.22	46.17

ที่มา : กองนโยบายและแผน สำนักงานประมาณ

ตารางที่ 4.6

ตารางแสดงจำนวนผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา, ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีการค้า ในกรุงเทพมหานคร
ปีงบประมาณ 2523-2530

หน่วย : ราย

ปี	2523	2524	2525	2526	2527	2528	2529	2530
ประเภทภาษี								
ภาษีเงินได้บุคคล- ธรรมดา	826,151	889,185	930,533	965,032	1,022,346	1,777,437	1,857,873	1,922,895
ภาษีเงินได้นิติบุคคล	37,650	38,533	44,866	47,999	54,884	147,333	187,743	182,919
ภาษีการค้า	326,920	356,019	166,102	186,307	194,679	1,271,595	1,272,747	1,320,009

หมายเหตุ 1. จำนวนรายภาษีสำหรับเขตกรุงเทพมหานครปีงบประมาณ 2523-2524 เป็นจำนวนรายที่ยังไม่ได้หักผู้แจ้ง
เลิกประกอบการค้า ส่วนปีงบประมาณ 2525-2530 ได้หักจำนวนผู้แจ้งเลิกประกอบการค้าแล้ว

2. ตัวเลขของปี 2529-2530 ที่กรมสรรพากร

ที่มา : วิทยานิพนธ์ ภาควิชาพาณิชย์ศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย พ.ศ. 2528 เรื่องการศึกษาการบริหารภาษีอากรของกรมสรรพากร

ตารางที่ 4.7

ตารางแสดงผลการจัดเก็บภาษีอากรในเขตกรุงเทพมหานคร ปีงบประมาณ 2523-2530

หน่วย : ล้านบาท

ปี	2523	2524	2525	2526	2527	2528	2529	2530
ประเภทภาษี							
ภาษีเงินได้บุคคล- ธรรมดา	4,865.6	5,854.5	7,571.8	9,430.8	11,519.4	12,026.02	11,558.09	10,725.68
ภาษีเงินได้นิติบุคคล	7,809.1	10,839.9	11,383.9	11,417.6	12,443.1	13,237.37	13,138.73	15,802.05
ภาษีการค้า	12,307.2	14,940.7	18,015.7	15,541.2	21,572.6	12,515.87	11,327.10	13,885.01

หมายเหตุ ตัวเลขของปี 2529-2530 ที่มากรมสรรพากร

ที่มา : วิทยานิพนธ์ ภาควิชาพาณิชยศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย พ.ศ. 2528 เรื่องการศึกษาการบริหารภาษีอากรของกรมสรรพากร

แนวโน้มสูงขึ้น ในปี 2529 มาจดทะเบียนการค้า 13,445 ราย สํารวจ 5,843 ราย ขณะที่ในปี 2530 มาจดทะเบียนเพิ่มขึ้นโดยมาเอง 13,765 ราย ขณะที่ยังสํารวจนำมา 6,580 ราย เมื่อคัดลัดส่วนจาก สถิติการจดทะเบียนการค้า : การสํารวจในปี 2525 เป็น 12 : 1 แต่ในปี 2530 และปี 2531 ลัดส่วน การจดทะเบียนการค้าที่มาเอง : มาจากการสํารวจเป็นลัดส่วนประมาณ 2:1 อีกทั้งจำนวนรายที่จดทะเบียนเอง ได้เพิ่มขึ้นทุกปีแสดงถึงประสิทธิภาพในการทำงานของงานทะเบียนการค้า นอกจากนี้ยังบ่งชี้ถึง การประชาสัมพันธ์และการอำนวยความสะดวกโดยดูจากยอดจำนวนผู้มาขอจดทะเบียนการค้าเองเพิ่มขึ้น

งานสํารวจเพิ่มขึ้นจากปี 2529 จำนวน 67,117 ราย เป็นจำนวน 74,392 ราย บริการทำบัตรประจำตัวผู้เสียภาษีเพิ่มจาก 20,160 รายเป็น 32,458 ราย และมีผลทำให้ ยื่นแบบเสียภาษี 5,431 ราย เป็นจำนวน 14.752 ล้านบาท เพิ่มจากปี 2529 ซึ่งมีจำนวน 5,254 ราย เงินภาษี 11.156 ล้านบาท เมื่อวิเคราะห์เทียบจำนวนรายที่สํารวจกับการบริการ เลขประจำตัวผู้เสียภาษีพบว่า ทุก ๆ 3-4 รายที่สํารวจมี 1 รายที่ไม่มีบัตรประจำตัวผู้เสียภาษี ย่อมแสดงให้เห็นว่าถ้าไม่มีการออกไปสํารวจจำนวนผู้เสียภาษี 20,160 รายในผู้เสียภาษี 67,117 ราย จะไม่มีทางเข้ามาอยู่ในระบบได้ และ 5,254 รายในผู้ที่ได้รับการสํารวจไม่เคย เสียภาษีหรือยื่นแบบอย่างถูกต้อง ทำให้รัฐขาดรายได้จากภาษีจำนวนนี้ เมื่อมีการสํารวจอย่างจริงจังก็จะทำให้รัฐได้รับภาษีมาเพิ่มอีกประมาณ 11.156 ล้านบาท แต่ในปี 2531 จำนวนรายที่ สํารวจและการบริการเลขประจำตัวผู้เสียภาษีลดลงจากปี 2530 เนื่องจากทางกรมสรรพากรไม่ ให้นำจำนวนลูกจ้างของห้างร้าน บริษัท มานับเป็นจำนวนรายของการสํารวจ มีผลให้จำนวนราย ของการบริการเลขประจำตัวผู้เสียภาษีเป็นลัดส่วนน้อยลงตามไปด้วย เพราะเจ้าหน้าที่ส่วนใหญ่จะ แนะนำให้บริษัท ห้างร้าน ยื่นเองแทนการบริการให้ ส่วนจำนวนรายที่มีผลให้ยื่นแบบในปี 2531 ลดลงเพราะแนวทางการปฏิบัติของกรมสรรพากรมิให้จำนวนภาษีการค้าเดือนแรกของผู้เสียภาษีที่ เจ้าหน้าที่สํารวจนำมาจดทะเบียนการค้านับเป็นผลงาน ซึ่งมีผลให้จำนวนผู้ยื่นแบบแสดงรายการเสีย ภาษีการค้าน้อยลงแต่ภาษีมิได้ลดน้อยลง ส่วนงานกำหนดรายรับได้วางมาตรการกำหนดรายรับขั้นต่ำ เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีการค้าและภาษีเงินได้ สำหรับกิจการบางประเภทที่พบว่า แจ้ง รายรับต่ำกว่าของเท็จจริงมาก ซึ่งโดยหลักใหญ่เป็นกิจการประเภทให้บริการ ในปีงบประมาณ 2526 หลังจากที่กรมสรรพากรได้กระจายงานกำหนดรายรับขั้นต่ำ จากกองภาษีการค้าในส่วน กลางไปปฏิบัติที่ สพท. แล้วกรมสรรพากรได้ทำการปรับปรุงระบบการปฏิบัติงานกำหนดรายรับขั้นต่ำ โดยใช้วิธีประสานขั้นตอนการทำงานกับงานสํารวจของ สพท. เอง เพื่อให้ได้ข้อมูลสำหรับการ

กำหนดรายรับขั้นต่ำที่ถูกต้องและรวดเร็วยิ่งขึ้น ในช่วงปี 2524-2526 มีการสำรวจและดึงผู้เสียภาษีเข้ามาสู่ระบบผู้เสียภาษีได้มาก ในการกำหนดรายรับขั้นต่ำจากผู้เสียภาษีที่ถูกดึงเข้ามาอยู่ในระบบผู้เสียภาษีได้แล้ว จะทำให้ผู้เสียภาษีเหล่านั้นไม่มีกำลังเพียงพอในการชำระภาษีที่ถูกกำหนดให้เพิ่มขึ้นในแต่ละปีได้มากนัก อย่างไรก็ตามการกำหนดรายรับขั้นต่ำก็ยังเป็นมาตรการที่สำคัญในการปราบปรามผู้หลีกเลี่ยงภาษีได้ทางหนึ่ง (ตารางที่ 4.8) เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบปี 2529 และ 2530 ในปีงบประมาณ 2530 สามารถกำหนดรายรับเพิ่ม 25,676 รายจาก 11,752 รายและโดยอดภาษีเพิ่มจากปีที่แล้วถึง 18.403 ล้านบาท ซึ่งแสดงถึงประสิทธิผลในการกำหนดรายรับของ สพท. ทั้ง 8 แห่ง ในกรุงเทพมหานคร ส่วนจำนวนรายและภาษีในปี 2531 ยอดลดลง เพราะผู้เสียภาษีย้ายย่อย เช่น กิจการรับจ้างทั่วไป อาทิเช่น ทำผม ตัดเสื้อ และกิจการร้านอาหารได้เจริญรุ่งเรืองมาถึงจุดหนึ่งซึ่งกิจการดำเนินการค้าตกลง ทำให้ไม่มีกำลังเพียงพอในการชำระภาษีที่ถูกกำหนดให้เพิ่มขึ้นในแต่ละปีได้มากนัก

กรมสรรพากร ได้ใช้การตรวจสอบเป็นมาตรการหนึ่งเพื่อป้องกันและปราบปรามผู้เสียภาษีอยู่ตลอดเวลา โดยทำการตรวจสอบภาษีให้ทั่วถึงและเป็นธรรม กรมสรรพากรจึงได้พยายามหาแนวทางการตรวจสอบ ตลอดจนมีการวางแผนการตรวจสอบให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีมากที่สุด ทั้งนี้ เพื่อต้องการให้ผู้เสียภาษีได้เกิดความเกรงกลัว และเกิดความสมัครใจในการเสียภาษีมากขึ้น โดยได้ขยายงานตรวจสอบไปยัง สพท.

เมื่อพิจารณาในส่วนของการตรวจสอบของ สพท. ทั้ง 8 แห่ง พบว่าในช่วงปี 2526 ถึง 2527 (ตารางที่ 4.9) จำนวนรายการตรวจสอบเมื่อเปรียบเทียบกับส่วนกลางทั้งหมดถึงร้อยละ 79.01 และ 85.59 ตามลำดับ จำนวนเงินภาษีคิดเป็นร้อยละ 28.86 และ 52.64 ตามลำดับ จะเห็นว่าความสำคัญในการตรวจสอบของ สพท. ที่กระจายออกไปจากกรมสรรพากรนั้นมีสัดส่วนการดำเนินการตรวจสอบได้ทั้งจำนวนเงินภาษีและจำนวนรายเพิ่มมากขึ้น (จากตารางที่ 4.10) ทั้งสัดส่วนจำนวนรายและจำนวนเงินก็สูงกว่าในช่วงปี 2523-2525 มาก เมื่อเทียบกับปี 2526-2530 ทั้งนี้ย่อมแสดงถึงประสิทธิผลในการตรวจสอบของ สพท. 1-8 นั้นเอง มีข้อสังเกตว่าการเพิ่มขึ้นของจำนวนภาษีที่ได้จากการตรวจสอบ น่าจะเป็นผลส่วนหนึ่งมาจากการที่กรมสรรพากรได้มีมาตรการภาษีเสริมต่าง ๆ เพราะเป็นมาตรการที่จริงจังทำให้ผลของจำนวนภาษีที่ได้จากการตรวจสอบเพิ่มขึ้น เช่น การกำหนดเป้าหมายการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากร แต่เดิมกำหนดเป็นเป้าหมายรวมโดยไม่มีแบ่งแยกเป็นประเภทกิจการ ซึ่งก่อให้เกิดการได้เปรียบเสียเปรียบ

ตารางที่ 4.8

ตารางสรุปผลการปฏิบัติงานของสำนักงานภาษีสรรพากรเขตพื้นที่ 1-8

เปรียบเทียบปีงบประมาณ 2529, 2530 และ 2531

หน่วย : ล้านบาท

ปี	จดทะเบียน		สำรวจ				กำหนดรายรับ		ตรวจสอบ	
	มาเอง	สำรวจ	ราย	บริการเลขประจำ ตัวผู้เสียภาษี	มีผลให้ยื่นแบบ		ราย	ภาษี เพิ่ม	ราย	ภาษี
					ราย	ภาษี				
2529	13,445	5,843	67,117	20,160	5,254	11.156	11,752	7.601	5,057	1,381.586
2530	13,765	6,580	74,392	32,458	5,431	14.752	25,676	18.403	5,336	1,524.870
2531	17,982	6,663	71,102	29,396	4,866	24.213	20,812	17.188	6,137	2,160.126

ที่มา : กรมสรรพากร

ตารางที่ 4.9

ตารางแสดงผลการตรวจสอบภาษีอากร

ปีงบประมาณ 2523-2527

หน่วย : ล้านบาท

หน่วยจัดเก็บ	2523		2524		2525		2526		2527	
	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน
ทั่วราชอาณาจักร	29,424	2,937.87	33,419	3,526.97	44,464	4,412.28	10,628	2,861.61	9,718	2,963.60
ส่วนกลาง	15,005	2,630.77	21,287	3,031.26	32,312	3,504.42	3,742	2,280.22	4,324	2,374.60
ร้อยละ	50.00	85.54	63.70	85.95	72.67	79.42	35.28	79.68	44.65	80.12
ส่วนภูมิภาค	14,419	307.10	12,132	495.71	12,152	907.86	6,886	581.39	5,394	588.00
ร้อยละ	49.10	10.45	36.30	14.05	27.33	20.58	64.72	20.32	55.50	19.84
สพท.	1,847	40.64	1,949	59.11	3,449	177.36	2,959	658.06	3,701	1,269.94
ร้อยละของส่วนกลาง	12.31	1.54	9.15	1.95	10.67	5.06	79.01	28.86	85.59	52.64
ร้อยละของทั่วราชอาณาจักร	6.28	1.38	5.83	1.67	7.76	4.02	27.84	22.99	38.08	42.16

- หมายเหตุ - ปีงบประมาณ 2523 มี สพท. จำนวน 2 แห่ง
 - ปีงบประมาณ 2524 มี สพท. จำนวน 3 แห่ง
 - ปีงบประมาณ 2525 มี สพท. จำนวน 5 แห่ง
 - ปีงบประมาณ 2526-2527 มี สพท. จำนวน 8 แห่ง
 - ปีงบประมาณ 2523-2525 รวมจำนวนหนังสือเชิญและหมายเรียกเข้าไว้ด้วยกัน
 - ปีงบประมาณ 2526-2527 รายเป็นจำนวนหมายเรียก เท่านั้น

ที่มา : กองนโยบายและแผน กรมสรรพากร

ตารางที่ 4.10

ตารางแสดงผลการตรวจสอบภายในของ สภท. 1-8

ปีงบประมาณ 2523-2530

หน่วย : ล้านบาท

หน่วยจัดเก็บจัด	2523		2524		2525		2526		2527		2529		2530	
	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน	ราย	เงิน
สภท. 1-8	1,847	40.64	1,949	59.11	3,449	177.36	2,959	658.06	3,701	1,269.94	5,057	1,381.59	5,336	1,524.87
เพิ่ม/ลด (%)	-	-	5.52	45.45	76.96	200.05	(14.21)	271.03	25.08	92.98	36.64	8.79	5.52	10.37

หมายเหตุ ไม่มีตัวเลขในปีงบประมาณ 2528 ส่วนปี 2529-2530 ที่มาคือ ตารางที่ 4.8

- ปีงบประมาณ 2523 มี สภท. จำนวน 2 แห่ง
- ปีงบประมาณ 2524 มี สภท. จำนวน 3 แห่ง
- ปีงบประมาณ 2525 มี สภท. จำนวน 5 แห่ง
- ปีงบประมาณ 2526-2527 มี สภท. จำนวน 8 แห่ง
- ปีงบประมาณ 2523-2525 รวมจำนวนหนังสือเชิญและหมายเรียกเข้าไว้ด้วยกัน
- ปีงบประมาณ 2526-2527 รวมเป็นจำนวนหมายเรียกเท่านั้น

ที่มา : วิทยานิพนธ์ภาคศึกษานิเทศศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย พ.ศ. 2528 เรื่องการศึกษาการบริหารงานวิชาการของกรมสรรพากร

ระหว่างผู้เสียภาษีอากร กล่าวคือ บางกิจการอาจเสียภาษีสูงเนื่องจากหลีกเลี่ยงได้ยาก และบางกิจการอาจเสียภาษีต่ำเนื่องจากหลีกเลี่ยงได้ง่าย ตั้งแต่ปีงบประมาณ 2530 เป็นต้นไปกรมสรรพากรได้ปรับปรุงวิธีการกำหนดเป้าหมายการจัดเก็บภาษีอากรแล้วจึงกำหนดเป้าหมายภาษีอากรเป็นรายประเภทกิจการ สำหรับประเภทกิจการที่มีโอกาสหลีกเลี่ยงภาษีได้ง่ายอีกด้วย

การตั้งเป้าหมายการจัดเก็บภาษีอากรเป็นรายกิจการจะก่อให้เกิดผลดีต่อการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร ดังนี้

- (1) ก่อให้เกิดความเป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีอากร
- (2) เพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บอากรซึ่งการกำหนดเป้าหมายจำเพาะจะเป็นการชี้ให้เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติจัดเก็บภาษีอากร ได้มุ่งหมายสนใจและความพยายามไปยังกิจการเหล่านั้นเพิ่มสูงขึ้นในปีงบประมาณ 2531 กรมสรรพากรได้ตั้งเป้าหมายจำเพาะแก่กิจการดังต่อไปนี้

ก) จำนวนแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภ.ง.ด 90, 91)

ข) จำนวนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสูงสุด 50 รายแรก

ค) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากชาวบ้าน

ง) จำนวนรายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากชาวสวนผลไม้

จ) อ้อยโรงงานน้ำตาล

ฉ) ภาษีการค้าจากโรงสี

ส่วนสำหรับผลการจัดเก็บภาษีอากรจากกิจการ ที่ได้กำหนดเป้าหมายจำเพาะปีงบประมาณ 2330 ส่วนใหญ่ผลการจัดเก็บเป็นที่น่าพอใจ ซึ่งกรมสรรพากรสามารถจัดเก็บได้ทั้งสิ้น⁵ 73,359.66 ล้านบาทสูงกว่าปีงบประมาณ 2529 จำนวน 7,942.52 ล้านบาท หรือร้อยละ 12.14 ของการจัดเก็บในปีนั้นใกล้เคียงกับประมาณการตามเอกสารงบประมาณในตอนต้นปี จำนวน 73,650 ล้านบาท และสูงกว่าประมาณการที่กระทรวงการคลังได้ทำการปรับปรุงตอนกลางปีงบประมาณที่กำหนดไว้ 67,500 ล้านบาท ทั้งนี้ในการบริหารงานจัดเก็บของกรมสรรพากรได้ทำการวางแผนและกำหนดเป้าหมายในการปฏิบัติงานจัดเก็บในด้านต่าง ๆ ไว้ตั้งแต่ต้นปีงบประมาณ

⁵ ฝ่ายวางแผนและระบบกองนโยบายและแผน, "นโยบายและผลการปฏิบัติงานจัดเก็บภาษีอากรกรมสรรพากรในรอบปีงบประมาณ 2530 - ปัจจุบัน.", หน้า 23.

โดยยึดเป้าหมายจำนวน 73,650 ล้านบาท เป็นหลักในการบริหารงานและการจัดเก็บภาษีอากร ให้ทั่วถึงและเป็นธรรม โดยการเสริมสร้างความสำเร็จและความสมัครใจในการเสียภาษีอากร พร้อมทั้งขยายฐานภาษีอากรให้กว้างขวางครอบคลุมผู้มีรายได้จากธุรกิจประเภทต่าง ๆ ซึ่งมีสาระสำคัญพอสรุปได้ดังนี้

1. การเพิ่มประเภทภาษีหัก ณ ที่จ่าย

การจัดเก็บภาษีด้วยวิธีหัก ณ ที่จ่ายเป็นมาตรการหนึ่งที่จะช่วยเพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีอากร กล่าวคือวิธีการนี้จะกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ทุกครั้งที่มีการจ่ายเงินได้ ซึ่งจะก่อให้เกิดผลดีต่อรัฐและผู้มีหน้าที่เสียภาษีดังนี้

1.1 ทำให้รัฐได้รับรายได้ก่อนถึงกำหนดเวลาชำระภาษี ทำให้สถานะทางการเงินคลังของรัฐมีความคล่องตัวยิ่งขึ้น เนื่องจากรัฐมีรายได้จากภาษีเข้าคลังอยู่ตลอดเวลา

1.2 เป็นการแบ่งเบาภาระการชำระภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษี ซึ่งวิธีนี้ทำให้ผู้เสียภาษีทยอยการชำระภาษีได้ทีละเล็กละน้อย

1.3 ทำให้การจัดเก็บภาษีมี่ความเป็นธรรม เพราะภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่นำส่งกรมสรรพากรจะถูกใช้เป็นข้อมูล สำหรับการตรวจสอบการยื่นแบบชำระภาษีของผู้เสียภาษี เมื่อถึงกำหนดเวลายื่นชำระภาษีว่า ได้ยื่นไว้ถูกต้องหรือไม่ ซึ่งความเป็นธรรมนี้จะช่วยทำให้ความสมัครใจในการเสียภาษีอากรของผู้เสียภาษีอากรมากขึ้น

ในปีงบประมาณ 2530 กรมสรรพากรมีนโยบายการบริหารการจัดเก็บภาษีอากร โดยให้ความสำคัญในการขยายประเภทเงินได้ที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายมากขึ้น ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ทป. 19/2530 สรุปประเภทเงินได้ที่ผู้จ่ายเงินได้ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายดังนี้

ประเภทเงินได้ที่กำหนด ให้หัก ณ ที่จ่าย	ผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย	ผู้ถูกหัก ณ ที่จ่าย	อัตรารภาษี หัก ณ ที่จ่าย (ร้อยละ)
1. ดอกเบี้ย	1. ธนาคาร	1. ก) บริษัทหรือห้างหุ้น ส่วนนิติบุคคล ข) มูลนิธิหรือสมาคม	1.0 5.0
2. เงินปันผลหรือเงิน ส่วนแบ่งกำไร	2. บริษัทหรือห้างหุ้น ส่วนนิติบุคคลที่ตั้ง ขึ้นตามกฎหมายไทย	2. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตาม กฎหมายของต่าง ประเทศและประกอบ กิจการในประเทศไทย	10.0
3. ค่าเช่าหรือ ประโยชน์จากการ ให้เช่าทรัพย์สิน	3. บริษัทหรือห้างหุ้น ส่วนนิติบุคคล	3. ก) ผู้มีหน้าที่เสียภาษี เงินได้บุคคลธรรมดา ข) บริษัทหรือห้างหุ้น ส่วนนิติบุคคลที่ประกอบ กิจการในประเทศไทย ค) มูลนิธิหรือสมาคม	5.0 5.0 10.0
4. เงินได้ที่จ่ายให้แก่ผู้ ประกอบวิชาชีพอิสระ	4. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล	4. ก) ผู้มีหน้าที่เสียภาษี เงินได้บุคคลธรรมดา หรือภาษีเงินได้นิติบุคคล เฉพาะที่มีภูมิลำเนาใน ในประเทศไทย ข) มูลนิธิหรือสมาคม	3.0 10.0

ประเภทเงินได้ที่กำหนด ให้หัก ณ ที่จ่าย	ผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย	ผู้ถูกหัก ณ ที่จ่าย	อัตรภาษี หัก ณ ที่จ่าย (ร้อยละ)
5. การชิงโชค รางวัล ประกวด แข่งขันและ นักแสดงสาธารณะ	5. บุคคล บริษัทหรือห้าง หุ้นส่วนนิติบุคคล	5. ก) ผู้มีหน้าที่เสียภาษี เงิน ได้บุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคล ข) นักแสดงสาธารณะ	5.0 5.0
6. ค่าโฆษณา	6. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล	6. ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงิน ได้ บุคคลธรรมดา	2.0
7. ค่าซื้อสัตว์น้ำ (ปัจจุบันยังไม่ใช้ บังคับ)	7. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลหรือนิติบุคคล อื่นเฉพาะ	7. ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงิน ได้ บุคคลธรรมดาหรือนิติ บุคคล	1.0
8. ค่าจ้างทำของ	8. บุคคล บริษัทหรือห้าง หุ้นส่วนนิติบุคคลหรือ นิติบุคคลอื่น	8. ผู้รับจ้างซึ่งเป็นบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของ ต่างประเทศและประ กอบกิจการในประเทศไทย โดยมิได้มีสำนักงาน สาขาตั้งอยู่เป็นการ ถาวรในประเทศไทย	5.0

มีข้อสังเกตว่าคำสั่งกรมสรรพากรที่ ทพ. 19/2530 มิใช่เป็นการเพิ่มประเภทภาษีที่กรมสรรพากรจัดเก็บจากประชาชน คำสั่งนี้เป็นแต่เพียงการเก็บภาษีสลวงหน้าจากประชาชนที่มีเงินได้ตามกำหนดซึ่งจะต้องชำระภาษีในตอนปลายปีเท่านั้น และเมื่อถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการชำระภาษี ผู้เสียภาษีที่สามารถนำภาษีหัก ณ ที่จ่าย มาหักออกไปจากจำนวนที่ต้องชำระทั้งสิ้นได้

2. การปรับปรุงการจัดเก็บภาษีการค้าจากผู้ผลิตสินค้า ซึ่งอยู่นอกบัญชีอัตราภาษีการค้า ในการจัดเก็บภาษีการค้าจากผู้ผลิตสินค้านั้น กฎหมายบัญญัติให้จัดเก็บจากผู้ผลิตซึ่งประกอบการค้า ตามที่ระบุไว้ในบัญชีที่ 1, 2 และบัญชีที่ 3 ท้ายพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราภาษีและยกเว้นภาษีการค้า (ฉบับที่ 54) พ.ศ. 2517 ดังนั้นสินค้าที่มีได้ระบุไว้ในบัญชีดังกล่าวจึงไม่ต้องเสียภาษีการค้า แต่เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีการค้าระหว่างผู้ประกอบการค้าด้วยกันและเพื่อเป็นการขยายฐานภาษีให้กว้างขวางขึ้น กรมสรรพากรจึงได้ทำการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีการค้าจากผู้ผลิตสินค้านางประเภทที่มีได้ระบุไว้ในบัญชีที่ 1, 2 และ 3 ให้เสียภาษีการค้าในอัตราร้อยละ 1.0 ของรายรับ ทั้งนี้ตั้งแต่รายรับประจำเดือนเมษายน 2530 เป็นต้นมา ตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 179) ซึ่งปรากฏว่าผู้ประกอบการค้าที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีการค้าจากการปรับปรุงกฎหมายนี้รวมทั้งสิ้น 434 รายการ แต่อย่างไรก็ตามสินค้าที่จำเป็นต่อการครองชีพและจำเป็นต่อการเกษตร เช่น เนื้อสัตว์ นมสด อาหารสัตว์ ยากำจัดศัตรูพืช เป็นต้น ยังคงได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีการค้าต่อไปเช่นเดิม

ดังนั้นเมื่อวิเคราะห์การบริหารงานจัดเก็บภาษีของ สพท. 1-8 ในแง่การหารายได้ช่วงเวลา 11 ปีที่ผ่านมา จะพบว่า สพท. 1-8 ยังมีบทบาทที่สำคัญในการหารายได้ของกรมสรรพากร แต่อย่างไรก็ตามบทบาทดังกล่าวในช่วงปลายแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมฉบับที่ 5 ค่อนข้างขยายตัวได้ช้ามากคือ ในช่วงปี 2528-2529 ขณะที่หน่วยงานอื่น ๆ เช่น กองปฏิบัติการกลาง (เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้) กองกรรมวิธีแบบแสดงรายการ (เกี่ยวข้องกับการใช้คอมพิวเตอร์ในการบันทึกข้อมูล) เริ่มมีความสำคัญขึ้นเรื่อย ๆ และจากการศึกษาแนวนโยบายการคลังของรัฐบาลในช่วงต่อไป คาดว่ากรมสรรพากรอาจจะต้องลดบทบาททางด้านการหารายได้ให้แก่รัฐบาลลงไปในแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 6 ซึ่งก็ย่อมกระทบกระเทือนบทบาทในการหารายได้ของ สพท. 1-8 เช่นกัน ทั้งนี้เนื่องจากกระทรวงการคลังมีนโยบายที่จะโอนการจัดเก็บภาษีการค้า จากกิจการการผลิตสินค้าที่สำคัญในบางรายการไปให้กรมสรรพาสามิตจัดเก็บแทน ซึ่งก็จะมีผลทำให้สัดส่วนทางด้านรายได้ของกรมสรรพากรเมื่อเทียบกับภาษีอากร

คงจะต้องลดน้อยลงไปในอนาคต นอกจากนั้นแนวโน้มนโยบายของรัฐบาลในชุดปัจจุบันเพื่อเป็นของขวัญแก่ประชาชนทั่วไปรัฐบาลยอมขาดรายได้ 5,370 ล้านบาท^๑ (ตารางที่ 4.11) สำหรับเงินได้ปี 2532 เป็นต้นไป ทั้งนี้สาเหตุจากการขึ้นเงินเดือนข้าราชการและรัฐวิสาหกิจ รวมทั้งการลดราคาน้ำมัน ประชาชนจึงควรได้รับประโยชน์บ้าง ดังนั้นสาเหตุสำคัญสองประการนี้บทบาทของ สพท.1-8 ในการบริหารการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีการค้าคงจะมีแนวโน้มลดลงบ้างเช่นกัน

โดยสรุปแล้ว ตามหลักการภาษีอากรที่ดี คือ หลักความเป็นธรรม หลักความแน่นอน หลักอำนวยความสะดวก หลักการประหยัดและหลักการอำนวยความสะดวก ภายหลังเมื่อมีการจัดตั้ง สพท.1-8 ในรอบสิบกว่าปีที่ผ่านมา สำหรับในเรื่องการอำนวยความสะดวกนั้นว่ามีประสิทธิภาพพอสมควร เพราะสามารถจัดเก็บภาษีได้มากขึ้น จำนวนผู้เสียภาษีเข้าระบบมากพอสมควร และยังสามารถพัฒนาฐานภาษีได้กว้างขวางโดยวิธีสำรวจของงานสำรวจ ฝ่ายสำรวจและกำหนดรายรับ ประกอบกับการทามาตรการใหม่ ๆ ของกรมสรรพากร เช่น การหักภาษี ณ ที่จ่าย 8 ประเภท ตาม ทบ .19/2530 การกำหนดเป้าหมายเฉพาะรายในการจัดเก็บ รวมทั้งการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีการค้าจากผู้ผลิตสินค้าซึ่งอยู่นอกบัญชีอัตราภาษีการค้าให้เสียภาษีการค้าในอัตราร้อยละ 1.0 ของรายรับตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 179) การกำหนดรายรับขั้นต่ำและแนวทางการตรวจสอบย้อนหลังไม่เกิน 2 ปี เพราะเดิมกรมสรรพากรจะตรวจสอบภาษีอากรย้อนหลังไป 5 ปี ซึ่งทำความยุ่งยากให้แก่ผู้เสียภาษีอากรในการค้นหาเอกสารหลักฐานและสมุดบัญชีต่าง ๆ การตรวจสอบจึงล่าช้าและจำนวนภาษีอากรที่ประเมินมากเกินไป ทำให้ผู้เสียภาษีอากรบางรายไม่อาจชำระภาษีอากรได้ ดังนั้น จึงถือได้ว่านโยบายภาษีโดยการเสริมมาตรการดังกล่าวข้างต้นสามารถทำให้การจัดเก็บภาษีได้มากขึ้น แต่ภาพรวมของการบริหารการจัดเก็บภาษีสรรพากรที่ผ่านมาจะพบว่ายังไม่บรรลุเป้าหมายการบริหารงานจัดเก็บภาษีที่ดีมากนัก เนื่องจากปัญหาในการบริหารการจัดเก็บภาษีที่สำคัญคือ

^๑ "ลดภาษีคนจน." ไทยรัฐ 31, 11286 ฉบับที่ 15 ธันวาคม 2531 (กรุงเทพฯ: บริษัทวิษณุผลจำกัด) : 23.

ตารางที่ 4.11

ตารางสรุปสาระสำคัญของการแก้ไขปรับปรุงภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

รายการ	กฎหมายปัจจุบัน	กฎหมายใหม่		
ปรับปรุงโครงสร้างทั่วไปของ				
1. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา				
1.1 เพิ่มค่าใช้จ่ายหักเป็นการ เหมาะสำหรับเงินได้ประ- เภทเงินเคียน ค่าจ้าง	หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 30 แต่ไม่เกิน 40,000 บาท	หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 30 แต่ไม่เกิน 50,000 บาท		
1.2 เพิ่มค่าลดหย่อนส่วนบุคคล	หักลดหย่อนได้ดังนี้ ผู้มีเงินได้ 13,000 บาท คู่สมรส 13,000 บาท บุตรคนละ 6,000 บาท	หักค่าลดหย่อนได้ดังนี้ ผู้มีเงินได้ 15,000 บาท คู่สมรส 15,000 บาท บุตรคนละ 7,000 บาท		
1.3 ปรับปรุงอัตราภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดา				
(ก) ลดอัตราภาษีค่าสุด	ค่าสุด ร้อยละ 7	ค่าสุด ร้อยละ 5		
(ข) ลดชั้นเงินได้สุทธิ	11 ชั้น	6 ชั้น		
(ค) ขยายช่วงเงินได้ ให้กว้างขึ้น	ช่วงเงินได้ (บาท)	อัตรา (ร้อยละ)	ช่วงเงินได้ (บาท)	อัตรา (ร้อยละ)
	0 - 40,000	7	0 - 50,000	5
	40,001 - 90,000	10	50,001 - 200,000	10
	90,001 - 150,000	15	200,001 - 500,000	20
	150,001 - 220,000	20	500,001 - 1,000,000	30
	220,001 - 300,000	25	1,000,001 - 2,000,000	40
	300,001 - 400,000	30	2,000,001 บาทขึ้นไป	55
	400,001 - 550,000	35		
	550,001 - 750,000	40		
	750,001 - 1,000,000	45		
	1,000,001 - 2,000,000	50		
	2,000,001 บาทขึ้นไป	55		
2. ปรับปรุงการจัดเก็บภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดาจากเงินปันผลจ่าย โดยบริษัทนอกตลาดหลักทรัพย์	กำหนดให้หักภาษีเงินปันผลไว้ตามอัตรา ก้าวหน้า(สูงสุด 55%) และเมื่อสิ้นปีต้อง นำไปรวมกับเงินได้อีกเพื่อเสียภาษี ประจำปี	กำหนดให้หักภาษีเงินปันผลไว้ตามอัตรา ก้าวหน้าแต่รวมแล้วไม่เกินร้อยละ 15 และมีสิทธิเลือกไม่ต้องนำไปรวมเสีย ภาษีประจำปี		

ที่มา : ไทยรัฐ

1) ปัญหาความเหลื่อมล้ำในแง่ของความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากร* โดยผู้ศึกษาได้พบว่า

- ความเหลื่อมล้ำในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ถึงแม้ว่าจะมีจำนวนรายบุคคลธรรมดาที่เข้ามาในระบบการชำระภาษีอากรมากขึ้น โดยดูจากการเพิ่มขึ้นของแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่อัตราสัดส่วนการเพิ่มขึ้นของการยื่นแบบแสดงรายการยังอยู่ในระดับที่ต่ำ จึงเป็นภาระที่มากขึ้นสำหรับผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ที่จะต้องหารายได้มาให้รัฐบาล โดยยังมีผู้มีเงินได้อื่น ๆ อีกเป็นจำนวนมากที่ยังหลีกเลี่ยงการเสียภาษีต่อไปอีก

* โครงสร้างระบบภาษีของไทยก็มีส่วนทำให้ระบบบริหารการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรมีความไม่เป็นธรรมเช่นกัน กล่าวคือ โครงสร้างของระบบภาษีในประเทศที่พัฒนาแล้ว มีการเก็บภาษีทางตรงมากกว่าภาษีทางอ้อม ในอัตราประมาณร้อยละ 60-70 ของจำนวนภาษีทั้งหมดที่จัดเก็บ ภาษีทางตรงดังกล่าวประกอบไปด้วยภาษีเงินได้ ภาษีมรดก ภาษีการให้และภาษีทรัพย์สิน ในอัตราสูงเป็นส่วนใหญ่ สำหรับประเทศไทยโครงสร้างทางภาษีมักจะตรงข้ามกับโครงสร้างทางภาษีของประเทศพัฒนาแล้ว กล่าวคือ ภาษีทางตรงที่จัดเก็บได้มีอัตราส่วนเพียงประมาณร้อยละ 30-35 ของภาษีทั้งหมด ภาษีมรดกและภาษีการให้ก็ไม่มีการจัดเก็บ ภาษีทรัพย์สินที่จัดเก็บโดยท้องถิ่นในรูปภาษีบำรุงท้องที่จากที่ดินก็มีอัตราค่อนข้างต่ำ จึงเห็นได้ว่าภาระภาษีของผู้มีเงินได้สูงในประเทศที่พัฒนาแล้วค่อนข้างหนัก เมื่อเปรียบเทียบกับภาระภาษีของผู้มีเงินได้สูงในประเทศไทยซึ่งค่อนข้างจะต่ำ นอกจากนั้นผู้มีเงินได้สูง ๆ ในประเทศไทยยังได้สิทธิพิเศษทางภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีกในการสามารถเลือกเสียในอัตราก้าวหน้าสำหรับเงินได้บางประเภท เช่น เงินปันผลและเงินได้ประเภทดอกเบี้ยหรือทำนองเดียวกันกับดอกเบี้ยบางชนิด (มาตรา 48 (3)) เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับมาทางมรดก หรือการยกให้โดยเสน่หาหรือที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือกำไร (มาตรา 48 (4)) เป็นต้น ดังนั้นจะเห็นได้ว่าความเหลื่อมล้ำในการเสียภาษีของคนรวย และคนจนในปัจจุบันมีมากอยู่แล้ว หากจะมีการลดอัตราก้าวหน้าเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับอัตราสูง ๆ ลงมามาก ๆ ดังประเทศที่พัฒนาแล้วย่อมจะทำให้ความเหลื่อมล้ำในการเสียภาษีระหว่างคนรวยและคนจนมีมากขึ้น

- ความเหลื่อมล้ำในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้นิติบุคคล ที่จัดเก็บส่วนใหญ่มาจากบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ที่เหลือเป็นนิติบุคคลจำนวนมากที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยแจ้งว่าดำเนินกิจการขาดทุนมีผลทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในระยะเวลาที่ผ่านมา มีเกณฑ์การขยายตัวไม่สูงนัก

- ความเหลื่อมล้ำระหว่างการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยข้อบัญญัติในกฎหมายกำหนดให้นิติบุคคลประเภทต่าง ๆ จะต้องเสียภาษีก็ต่อเมื่อการดำเนินกิจการมีกำไรสุทธิเท่านั้น ถ้าหากประสบการขาดทุนก็ไม่ต้องเสียภาษี รวมทั้งยังสามารถนำผลขาดทุนสุทธิย้อนหลังไป 5 ปี มาหักออกจากผลกำไรสุทธิในปีปัจจุบันได้ มีผลทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลขยายตัวได้น้อยลง แต่ในขณะเดียวกันถ้าเป็นการประกอบกิจการของบุคคลธรรมดาในประเภทกิจการเดียวกันแล้ว ถึงแม้ว่าในรูปของบัญชีแล้วกิจการจะขาดทุน แต่ก็ต้องนำรายได้ก่อนหักค่าใช้จ่ายใด ๆ ทั้งสิ้นมาคำนวณภาษีในอัตราร้อยละ 0.5 จึงก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมเพราะในภาวะเศรษฐกิจเดียวกัน บุคคลธรรมดามีภาระมากกว่านิติบุคคล

2) ปัญหาความแน่นอนเกี่ยวกับการแบกรับภาระภาษีของผู้เสียภาษี กล่าวคือ เพราะภาษีที่สามารถบริหารจัดการเก็บได้ส่วนใหญ่คือ ภาษีการค้า แต่ภาษีการค้าเป็นภาษีทางอ้อมซึ่งสามารถผลักภาระไปสู่ผู้บริโภคได้ มีผลทำให้การจัดเก็บขาดความแน่นอนในด้านของผู้ที่สมควรจะต้องเป็นผู้แบกรับภาระภาษี ภาษีการค้าดังกล่าวที่จัดเก็บได้มาจากสินค้าอุปโภค บริโภค และปัจจัยอันจำเป็นแก่การครองชีพเช่น อาหาร เสื้อผ้า ยารักษาโรค และที่อยู่อาศัย จึงทำให้ผู้บริโภคหรือผู้รับบริการเป็นผู้แบกรับภาระภาษีนั่นเอง

ปัญหาทั้ง 2 ประเด็นใหญ่เป็นเรื่องของกรมสรรพากรซึ่งเป็นผู้กำหนดนโยบายภาษีให้ทาง สพท. ปฏิบัติ จะได้ตามมาตรการและแนวทางปฏิบัติต่อไป ส่วนในด้านอื่น ๆ เช่น การอำนวยความสะดวกให้กับผู้เสียภาษี ความแน่นอนในเรื่องการกำหนดแนวทางปฏิบัติในการชำระบัญชี เช่น สถานที่และเวลาในการชำระภาษีตลอดจนการทราบดีให้แก่นักธุรกิจ นับว่าภายหลังการจัดตั้ง สพท. 1-8 แล้วสามารถขยายประสิทธิภาพในด้านต่าง ๆ เหล่านี้ได้เป็นอย่างดี

4.3 การดำเนินงานของสพท. 1-8 กับข้อเสนอแนะในบทความและงานศึกษาต่าง ๆ
ซึ่งได้รวบรวมไว้บางประการเพื่อปรับปรุงการบริหารการจัดเก็บภาษี

ในหัวข้อนี้เป็นหัวข้อวิเคราะห์ท้ายสุดของบทที่ 4 เพื่อจะดูว่าภายหลังการจัดตั้ง สพท. 1-8 แล้ว มีการดำเนินงานแก้ไขเปลี่ยนแปลงปัญหาการบริหารภาษีต่าง ๆ โดยได้แก้ไขให้ สอดคล้องตามงานศึกษาและงานวิจัยซึ่งผู้ศึกษาได้รวบรวมไว้ในบทที่ 1 หรือไม่ ผู้ศึกษาได้ให้ข้อสังเกต ว่างานศึกษาและวิจัยซึ่งได้รวบรวมจากสรรพากรสำส่น นับตั้งแต่ปี 2504 ถึงปัจจุบัน ซึ่งอยู่ในช่วงแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 1 จนถึงฉบับที่ 6 จากวิทยานิพนธ์และ บทความต่าง ๆ ของห้องสมุดกรมสรรพากร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยและหอสมุดแห่งชาติ นักการภาษีและ ผู้ศึกษาส่วนใหญ่จะ เน้นหนักเนื้อหาไปในเชิงทฤษฎีรูปแบบการคลังสาธารณะ ผู้เขียนไม่สามารถพบ แนวความคิดหรือแนวการศึกษาที่เกี่ยวข้องกับการบริหารงานจัดเก็บภาษีของสพท. 1-8 นอกจาก ของ โมรา บุญยผล ในการบริหารจัดการเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากรของ วิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร รุ่นที่ 24 ปี 2524-2525 ซึ่งได้กล่าวถึงเรื่องของ สพท. ในปัญหาและอุปสรรคในการบริหารจัดการ เก็บเกี่ยวกับการแบ่งส่วนราชการ และสมัชช ฤกษ์พันธุ์ ในเศรษฐกิจว่าด้วยภาษีอากรในเมือง ไทย ซึ่งได้กล่าวถึงเหตุผลของการแบ่งส่วนราชการตามพระราชกฤษฎีกาแบ่งส่วนราชการ กรม สรรพากรฯ พ.ศ. 2525 โดยกระจายอำนาจการบริหารภาษีอากรไปยัง สพท. 1-8 การที่ ประเทศไทยยังขาดงานเขียนการบริหารการจัดเก็บภาษีในระดับจุลภาค เช่น สพท. 1-8 อาจจะเป็นเพราะ สพท. 1-8 เพิ่งเริ่มจัดตั้งมาประมาณ 10 กว่าปี ยังไม่มีนักวิชาการมองเห็นถึงความ สำคัญในการบริหารงานจัดเก็บภาษี และนอกจากนี้ข้อมูลต่าง ๆ มักเป็นความลับและมีข้อจำกัด รวมทั้งขั้นตอนของแต่ละงาน ในองค์กรและประเภทภาษีที่จัดเก็บมีความยุ่งยากซับซ้อนเกินกว่าที่บุคคล ภายนอกจะเข้าถึงเนื้อหา จะเป็นเรื่องที่น่ายินดีมากหากจะมีผู้สนใจศึกษาในการทำวิทยานิพนธ์ หรือวิจัยเพื่อผลทางวิชาการและการบริหารของกรมสรรพากร เพราะบทบาทของ สพท. 1-8 ใน อนาคตเป็นเรื่องที่มองข้ามไปไม่ได้ จากเหตุผลที่กล่าวมา ดังนั้นการวิเคราะห์ในหัวข้อนี้จะหยิบยก ผลงานที่ผ่านมาและกำลังดำเนินการของกรมสรรพากรและ สพท. 1-8 (ถ้ามี) มาเปรียบเทียบกับ แนวคิดหรือผลการศึกษาวิจัยของนักวิชาการและนักการภาษีอากร ซึ่งอ้างอิงไว้ในบทที่ 1

4.3.1 ประสิทธิภาพของพนักงานผู้จัดเก็บ

สุพรรณิ ตันติศรีสุข ได้พูดถึงการพัฒนาระบบการทำงานและบุคลากร โดยเสนอให้นำคอมพิวเตอร์มาใช้ในการปฏิบัติงานและการบริหาร ซึ่งสอดคล้องกับข้อเสนอของอดีต รองอธิบดีกรมสรรพากรคือ สุรใจ ศิริวงค์ที่ได้กล่าวว่า การนำวิทยาการใหม่โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ทางด้านคอมพิวเตอร์มาใช้ในการบริหารภาษี จะทำให้การจัดเก็บภาษีอากรเป็นไปด้วย ความรวดเร็ว ทำให้ทราบความเคลื่อนไหวของวงการธุรกิจและผู้เสียภาษีอากร โดยทั่วไปได้ทันต่อ เหตุการณ์ ซึ่งในปัจจุบัน โดยเฉพาะในกรุงเทพมหานคร ได้มีการติดตั้งคอมพิวเตอร์ เป็นศูนย์กลางที่ กองกรรมวิธีแบบแสดงรายการภาษี และมีเครื่องข่ายที่เป็น terminal จำนวน 74 เครื่อง เชื่อมโยงไปยัง สพท. ทั้ง 8 แห่ง และเขตต่าง ๆ ในกรุงเทพมหานคร 24 เขต พร้อมกับกองทุกกอง ในกรมสรรพากรเข้าด้วยกัน โดยเฉพาะ สพท. จะเป็นการบริการภายในพื้นที่เกี่ยวกับเรื่อง การ ตรวจสอบและการบริการผู้เสียภาษี ในกรณีต้องการทราบเลขประจำตัวผู้เสียภาษีของตน ซึ่งแต่ เดิมต้องมาอยู่ที่กรมสรรพากรเพียงแห่งเดียว แต่เมื่อเครื่อง terminal ติดตั้งตาม สพท. ก็พร้อม ที่จะทำงานตรวจสอบข้อมูลดังกล่าวได้ที่ สพท. และเขตต่าง ๆ ในกรุงเทพฯ นอกจากนี้โครงการ ที่อยู่ระหว่างดำเนินการคือการบริการออกบัตรประจำตัวผู้เสียภาษี และการบริการพิมพ์แถบชื่อให้ ที่ สพท. ซึ่งจะเป็นการอำนวยความสะดวกแก่ประชาชนมากยิ่งขึ้น ไม่ต้องมาแออัดที่กรมสรรพากร เพียงแห่งเดียว รวมทั้งได้อำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีในการค้นหาหลักฐานการยื่นเสียภาษี ย้อนหลังได้ 5 ปี ของทุกประเภทภาษีได้จากเครื่อง terminal ซึ่งจะมีผลรวดเร็วกว่าเดิม โดยเฉพาะผู้ที่ จะเดินทางออกนอกประเทศ

ตามที่กล่าวมาข้างต้นจะเห็นได้ว่าในอนาคตอันใกล้ กรมสรรพากร และ สพท. 1-8 จะสามารถอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีอย่างกว้างขวางมากขึ้น ซึ่งปัจจุบัน สามารถที่จะบริการผู้เสียภาษีหลายอย่างเช่น

1. การคืนภาษีโดยเครื่องคอมพิวเตอร์ ซึ่งสามารถคืนได้รวดเร็ว ทันตามกำหนดเวลา (3 เดือน) ประมาณร้อยละ 95 ส่วนที่เหลือเป็นเพราะหลักฐานของผู้เสียภาษี ไม่สมบูรณ์

2. การส่งแบบแสดงรายการภาษีให้ผู้เสียภาษีทางไปรษณีย์

3. การคัดเลือกรายชื่อผู้เสียภาษี ที่ไม่ยื่นแบบเสียภาษีการค้าหรือ

ที่ยื่นต่ำกว่ารายรับที่กำหนด

4. การคัดเลือกแบบในการตรวจสอบ
5. การประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

นอกจากนี้ สุรใจ ศิริพงษ์ ได้กล่าวถึงแนวทางการพัฒนาสมรรถภาพของเจ้าหน้าที่สรรพากรนั้น มิได้หมายความว่าทางราชการหรือกรมสรรพากรเป็นผู้ขอจากทางเจ้าหน้าที่เพียงฝ่ายเดียว หากจะต้องมีการให้กับเจ้าหน้าที่ด้วย การให้ในที่นี้หมายถึงการให้ที่เป็น การเสริมสร้างขวัญ กำลังใจของเจ้าหน้าที่ ซึ่งสอดคล้องกับแนวปฏิบัติอันได้เริ่มดำเนินการแล้วดังนี้

1. การขอรับอัตรากำลังทางด้านการตรวจสอบและเก็บภาษี โดยขอรับสภาพลูกจ้างให้เป็นข้าราชการ เพื่อให้มีความรับผิดชอบในการปฏิบัติราชการมากยิ่งขึ้น (กรมสรรพากร กำลังประสานงานกับ กพ. ในเรื่องนี้)
2. อบรมเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานให้มีสมรรถภาพ ในการทำงาน อย่างแท้จริง โดยการยกฐานะศูนย์ฝึกอบรมกรมสรรพากรเป็นกองฝึกอบรม เพื่อเพิ่มขีดความสามารถในการจัดฝึกอบรมแก่เจ้าหน้าที่สรรพากรและบุคคลภายนอก ในปีงบประมาณ 2531 ศูนย์ฝึกอบรมได้จัดทำโครงการฝึกอบรมเจ้าหน้าที่สรรพากรและบุคคลภายนอกรวม 29 โครงการ เป็นการฝึกอบรมเพื่อพัฒนาประสิทธิภาพเจ้าหน้าที่สรรพากรในส่วนที่เกี่ยวกับการตรวจสอบภาษีอากร การเร่งรัดภาษีอากรค้าง การกำหนดรายรับขั้นต่ำ ภาษีการค้าเหมา และโครงการฝึกอบรมภาษาอังกฤษอีก 26 โครงการ

3. กำหนดกฎเกณฑ์ต่าง ๆ ที่เหมาะสมเพื่อให้ความเป็นธรรมต่อข้าราชการสรรพากรทุกคนเกี่ยวกับการแต่งตั้ง เลื่อนตำแหน่งหรือโยกย้าย ด้วยความเสมอภาค มีหลักเกณฑ์และเป็นระบบตามความรู้ความสามารถ

จากการพัฒนาฝ่ายฝึกอบรมขึ้นเป็นกองฝึกอบรมดังที่กล่าวมาแล้วเบื้องต้น สอดคล้องกับแนวความคิดในการพัฒนาคุณภาพของบุคคลากร โดย ไกรยุทธ ธีรตยาคินันท์ ได้กล่าวว่าคุณภาพของบุคคลากรขึ้นอยู่กับการศึกษาไม่ว่าจะพูดถึงคุณภาพเชิงเทคนิคหรือคุณภาพเชิงคุณธรรม คุณภาพเชิงเทคนิคในที่นี้ หมายถึง การฝึกฝนอบรมทางด้านวิชาการ การฝึกฝน ณ แหล่งทำงาน ส่วนคุณภาพเชิงคุณธรรม หมายถึงความเอาใจใส่ต่อหน้าที่และมีความรับผิดชอบในงานนั้น ๆ อย่างเต็มที่ ซึ่งย่อมหมายความว่ารวมถึงการเป็นผู้ที่มีความซื่อสัตย์สุจริต ซื่อตรงต่อหน้าที่ไม่ยอมรับ อามิสสินจ้าง เพื่อประโยชน์ส่วนตัวแต่ให้โทษแก่ส่วนรวม ซึ่ง สุพรรณิ ดันตศิรัลสุภัก์ได้เน้นถึงการ

สร้างความสำนึกในหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ โดยปลูกฝังให้เจ้าหน้าที่เห็นความสำคัญของการจัดเก็บภาษี และเกิดความภูมิใจในการปฏิบัติหน้าที่ของงานอย่างเที่ยงธรรม แต่ทางปฏิบัติแม้จะมีโครงการมากมายพอสมควรในหลักสูตรการฝึกอบรม แต่หลักสูตรส่วนใหญ่หรือแทบทั้งหมดเนื้อหาเป็นคุณภาพเชิงเทคนิค ซึ่งเป็นการฝึกอบรมทางวิชาการ การฝึกฝน ณ แหล่งทำงาน ส่วนคุณภาพเชิงคุณธรรม เท่าที่ผ่านมายังไม่เคยมีในโครงการหรือหลักสูตรฝึกอบรม อนึ่งผู้ศึกษาคิดว่าความสำนึกในหน้าที่ความเป็นผู้ซื่อตรงต่อหน้าที่ไม่แสวงหาผลประโยชน์ในงานที่ทำ ไม่ยอมรับอามิสสินจ้าง เป็นหลักสูตรที่ควรใส่ไว้ในโครงการฝึกอบรมเป็นอย่างยิ่ง นอกจากนี้ผู้บังคับบัญชาระดับสูงควรที่จะเร่งรัดสอดส่อง ปฏิบัติตามระเบียบวินัยอย่างเคร่งครัด สำหรับบทลงโทษหนักแก่เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงาน ไม่ชอบต่อหน้าที่โดยจงใจ หรือเจ้าหน้าที่ผู้แสวงหาประโยชน์จากตำแหน่งหน้าที่งานของตน ซึ่งเท่าที่ผ่านมามีจะปล่อยปละถือว่าธุระไม่ใช่ กลัวผู้บังคับบัญชาจะเกลียดชังหรือปล่อยให้เป็นไปตามกฎแห่งกรรม ซึ่งผู้ศึกษาเห็นว่าเป็นการไม่ถูกต้อง

และท้ายสุดสำหรับเรื่องประสิทธิภาพของพนักงานเจ้าหน้าที่ นางพนา บุญเปี่ยม ได้เสนอแนะให้มีการประเมินผลประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่เป็นระยะ ๆ ซึ่งทางปฏิบัติในปัจจุบัน ได้เริ่มมีการเสนอผลการปฏิบัติงาน โดยรายงานผลการปฏิบัติงานเป็น 2 ช่วง ในรอบปีงบประมาณหนึ่ง ๆ แล้ว ทั้งนี้เป็นการป้องกันมิให้เจ้าหน้าที่มาขยันทำงานในช่วงปลายปีงบประมาณ ซึ่งเป็นช่วงที่ขอเสนอขึ้นเพื่อปรับเงินเดือน นอกจากนี้การเสนอให้ตั้งโรงเรียนสรรพากรขึ้นเพื่อเพิ่มพูนความรู้ความสามารถและความเข้าใจในสิ่งที่ยังขาดอยู่ แม้จะเป็นข้อเสนอที่เป็นเหตุผลในทางวิชาการ ทางกรมสรรพากรเองก็มีการกล่าวอยู่เสมอ ๆ แต่การจัดตั้งเป็นโรงเรียนเช่น โรงเรียนศุลกากรักษ์ ของ กรมศุลกากร จำเป็นต้องใช้งบประมาณอย่างมากทั้งในด้านสถานที่ เวลา บุคลากร ตลอดจนระเบียบวิธีและขั้นตอนต่าง ๆ ด้วยเหตุผลนี้ผู้ศึกษาคิดว่าในช่วงแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 6 อาจสนับสนุนตั้งเป็นโรงเรียนสรรพากรทางไปรษณีย์ขึ้น เพื่อลดค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เช่น เวลา และสถานที่ อีกทั้งประชาชนทั่วไปที่สนใจในเรื่องภาษีสรรพากรก็สามารถได้รับความรู้จากโรงเรียนสรรพากรทางไปรษณีย์ ไม่จำกัดเฉพาะเจ้าหน้าที่ภายในกรมสรรพากรเท่านั้น

จากที่กล่าวมาสรุปได้ว่า กรมสรรพากรเองก็ตระหนักในเรื่องการพัฒนาประสิทธิภาพของพนักงานผู้จัดเก็บภาษี โดยปรับปรุงด้านการอำนวยความสะดวกทางเครื่องมือ เครื่องใช้ให้แก่เจ้าหน้าที่ เช่น กรณีการนำเอาคอมพิวเตอร์มาช่วยงานแทนแรงงานคนและเครื่องคิด

เลขแบบธรรมดา การปรับปรุงในส่วนของการฝึกอบรมโดยยกฐานะขึ้นเป็นกองและมีความคล่องตัวขึ้นในการทำงาน เพื่อพัฒนาและยกระดับประสิทธิภาพของเจ้าหน้าที่ ตลอดจนการพยายามปรับปรุงในการประเมินผล แต่งตั้ง ย้ายตำแหน่ง การกำหนดหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ที่เหมาะสมเพื่อให้ความเป็นธรรมต่อข้าราชการสรรพากรทุกคน เป็นสิ่งที่กรมสรรพากรกำลังพยายามปรับปรุงอยู่ จากเหตุผลดังกล่าวเป็นเรื่องที่กรมสรรพากรได้แก้ไขปัญหาดังกล่าวแล้วส่วนปัญหาที่เหลืออยู่กำลังเร่งรัดดำเนินการ ฉะนั้น ภายหลังจากการจัดตั้ง สพท. 1-8 แล้วในรอบระยะเวลาที่ผ่านมา จึงไม่สามารถมองเห็นอย่างชัดเจนว่าสามารถแก้ไขปัญหาดังกล่าวจากงานศึกษาและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องในด้านประสิทธิภาพของพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ แต่ผู้ศึกษาคาดว่าเมื่อสิ้นแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 6 บทบาทของเจ้าหน้าที่ใน สพท. 1-8 จะมีการพัฒนาประสิทธิภาพความรู้ความสามารถมากขึ้น เพราะกรมสรรพากรได้ตระหนักในความสำคัญของปัญหาเหล่านี้ อาทิเช่น การอำนวยความสะดวกแก่เจ้าหน้าที่โดยใช้คอมพิวเตอร์มาช่วยงาน การใส่หลักสูตรฝึกอบรมด้านกำหนดรายรับขั้นต่ำ ภาษี การค้าเหมา การตรวจสอบภาษีอากร ซึ่งหลักสูตรใหญ่ ๆ เหล่านี้เป็นงานของ สพท. แทบทั้งสิ้น

4.3.2 ระเบียบ กฎหมาย และปัญหาจากการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี

ในเรื่องของระเบียบ กฎหมายและปัญหาจากการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีศุภรีย์ แก้วเจริญ กล่าวถึงความซับซ้อนของภาษีเพราะวัตถุดิบหรือสินค้าที่นำมาใช้ในการผลิตสินค้าขึ้นปลายอาจจะผ่านขั้นตอนที่ถูกเก็บภาษีมาแล้วหลายครั้ง สินค้าเหล่านี้จะต้องเสียภาษีการค้าในแต่ละครั้งที่มีการเปลี่ยนแปลงเมื่อจากการซื้อขาย หากรวมภาษีการค้าที่เก็บในแต่ละขั้นตอนของสินค้าแต่ละอย่างก็จะเป็นภาษีจำนวนไม่น้อย นอกจากนี้ภาษีการค้ายังก่อให้เกิดภาวะภาษีที่ไม่เท่าเทียมกันระหว่างสินค้าชนิดเดียวกัน สินค้าที่มีขั้นตอนการผลิตจากโรงงานหลายโรงงานมีการซื้อขายสินค้าขึ้นกลางจากโรงงานหนึ่งเพื่อนำไปผลิตเป็นสินค้าสำเร็จรูป ในอีกโรงงานหนึ่ง จะต้องเสียภาษีการค้ามากกว่าสินค้าชนิดเดียวกันที่ผ่านกระบวนการผลิตต่าง ๆ ภายในโรงงานเดียวกัน จะเห็นได้ว่าภาวะภาษีจะผันแปรไปตามจำนวนการซื้อขาย ตั้งแต่สินค้าประเภทวัตถุดิบและสินค้าขึ้นกลางที่ใช้ในการผลิตจนกลายเป็นสินค้าสำเร็จรูป ซึ่งจำนวนขั้นตอนการซื้อขายมีมากขึ้น ภาวะภาษียิ่งเพิ่มขึ้นเป็นเงาตามตัวเช่นกัน อุตสาหกรรมขนาดใหญ่ซึ่งมีระบบบัญชีที่ดีไม่สามารถหลบเลี่ยงภาษีได้ จะหาทางออกโดยการพยายามหาช่องโหว่ของกฎหมายตีความให้เสียภาษีในอัตราต่ำ ส่วนอุตสาหกรรมขนาดเล็กซึ่งมีระบบบัญชีไม่มีมาตรฐานก็มักจะมีการแจ้งยอดขายที่ต่ำกว่าความเป็นจริงและไม่บันทึกยอดขาย

จรงค์ ระววยทรง ได้พูดถึงภาษีการค้าว่า ควรจะได้รับการปรับปรุงให้ มีอัตราน้อยอัตราและแยกขอบเขตการจัดเก็บบนสินค้าแต่ละประเภทให้ชัดเจน เพราะการใช้อัตรา ภาษีหลายอัตรานั้นมีได้ก่อให้เกิดผลทางความยุติธรรมมากเท่าใด เพราะนอกจากทำให้เกิดความ สลับซับซ้อนในการบริหารการจัดเก็บ ยังไม่ได้รับความร่วมมือของผู้เสียภาษีที่จะเสียภาษี

จากเรื่องความสลับซับซ้อนของการบริหารการจัดเก็บภาษีการค้าพอ สรุปลักษณะปัญหาว่าขั้นตอนการผลิตสินค้าอุตสาหกรรมโดยทั่วไป จะมีขั้นตอนที่ต่อเนื่องจากการแปร สภาพวัตถุดิบจนกลายเป็นสินค้าสำเร็จรูป หากการผลิตแต่ละขั้นตอนเป็นของผู้ประกอบการค้าคน เดียวกัน ผลผลิตแต่ละขั้นตอนที่ขายไปจะต้องเสียภาษีการค้าซึ่งจะส่งผลทำให้เกิดปัญหาของการทับ ถมภาระภาษีในแต่ละทอดที่มีการขายเกิดขึ้น และส่งผลให้ต้นทุนจนถึงสินค้าสำเร็จรูปเสียภาษีการค้า เพียงทอดเดียวในตอนที่มีการขายสินค้าสำเร็จรูป จากสภาพการดังกล่าว ก่อให้เกิดปัญหาความ ได้เปรียบเสียเปรียบระหว่างผู้ประกอบการรายย่อยกับผู้ประกอบการรายใหญ่ และเป็น อุปสรรคต่อการส่งออก ในส่วนการแก้ไขปัญหากรมสรรพากรได้ตราพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 54 เพื่อแก้ไขปัญหาค่าการทับถมภาระภาษีการค้าโดยกำหนดให้องค์การของรัฐบาล บริษัท หรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่น ยื่นคำร้องขอเป็นผู้ประกอบอุตสาหกรรมต่ออธิบดีกรมสรรพากร ซึ่งจะ ได้รับสิทธิการซื้อสินค้าจากผู้ประกอบการค้ารายอื่นในราคาต่ำกว่าปกติ ทั้งนี้เพราะผู้ขายสินค้าได้ รับการลดอัตราภาษีการค้าดังต่อไปนี้

(ก) ผู้ขายสินค้าจะได้รับการลดอัตราการค้าจากอัตรากติมาเป็น ร้อยละ 1.5 ในกรณีที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมซื้อสินค้าไปใช้เพื่อการผลิตและการขายในประเทศ

(ข) ผู้ขายสินค้าจะได้รับการลดอัตราภาษีการค้าจากอัตรากติมา เป็นร้อยละ 0.10 ในกรณีที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมซื้อสินค้าไปเพื่อใช้ผลิตและส่งออก

นอกจากนั้นนโยบายการบริหารจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรในปีงบประมาณ 2531 ได้ลงในจุลสารสรรพากรเดือนกุมภาพันธ์ 2531 ว่าการลดอัตราภาษีการค้าดังที่กล่าวมาเป็น ความพยายามของกรมสรรพากรที่จะขจัดปัญหาการทับถมของภาระภาษีการค้าที่มากเกินไปให้ เบาบางลงเท่านั้น แต่ยังไม่สามารถขจัดปัญหานี้ได้ทั้งหมด กรมสรรพากรจึงมีนโยบายที่จะนำภาษี มูลค่าเพิ่มมาใช้ในการจัดเก็บจากผู้ประกอบการอุตสาหกรรมแทนภาษีการค้าที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน เพราะ ลักษณะโครงสร้างของอัตราภาษีการค้าในปัจจุบัน จะจัดเก็บจากผู้ประกอบการค้า 14 ประเภท การค้าด้วยกัน ตามบัญชีอัตราภาษีการค้าได้แก่การขายของ โรงสีและโรงเลื่อย การขาย

หลักทรัพย์ การรับจ้างทำของ การให้เช่าทรัพย์สิน คลังสินค้า โรงแรมและภัตตาคาร การขนส่ง
 โรงรับจำนำ นายหน้าและตัวแทน การค้าอสังหาริมทรัพย์ ธนาคาร ประกันภัย และมหรสพ โดย
 อัตราภาษีที่จะเก็บก็จะแตกต่างกันไปตามประเภทของกิจการตั้งแต่อัตราร้อยละ 0.1-50* หาก
 พิจารณาภาษีการค้าที่จัดเก็บจากประเภทการค้าที่ 1 การขายของชนิดที่ 1 (ก) อันได้แก่ สินค้า
 และวัตถุดิบลอยได้ ซึ่งเป็นหมวดที่การจัดเก็บภาษีกระทบคนทั่วไปมานั้น ภาษีการค้าที่จัดเก็บจะถูก
 แบ่งย่อยออกเป็น 3 บัญชี กล่าวคือ

บัญชีที่ 1 ส่วนใหญ่จะเป็นสินค้าสำเร็จรูป อาทิ อาหาร เครื่องดื่ม
 เครื่องแต่งกาย เครื่องสำอาง และเครื่องมือเครื่องใช้ จะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 9 ของรายรับ
 แต่หากเป็นการผลิตภายในประเทศเพื่อส่งออก โดยผู้ผลิตเป็นผู้ส่งออกยกเว้นน้ำตาลทรายและ
 น้ำตาลทรายดิบ จะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 2.0 ของรายรับ

บัญชีที่ 2 เป็นสินค้าประเภทเครื่องมือ เครื่องจักรกล สินค้าสำเร็จรูป
 และสินค้าชั้นกลางบางประเภท จะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของรายรับ แต่หากเป็นสินค้าที่ผลิต
 เพื่อส่งออก โดยผู้ผลิตเป็นผู้ส่งออก จะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 2.0 ของรายรับ

บัญชีที่ 3 ส่วนใหญ่เป็นสินค้าชั้นกลาง วัตถุดิบ หรือกึ่งสำเร็จรูป วัสดุก่อ
 สร้าง เครื่องมือเครื่องใช้และสินค้าสำเร็จรูปบางประเภท จะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 1.0 ของ
 รายรับ

ปัญหาของระบบภาษีการค้า⁷

จากลักษณะโครงสร้างของระบบภาษีการค้าใช้อยู่ในปัจจุบัน แม้ว่าจะมีลักษณะเป็นการ
 จัดเก็บภาษีทอดเดียวจากระดับผู้ผลิต ผู้นำเข้าและผู้ส่งออก แต่การจัดเก็บภาษีจากสินค้าชั้นกลาง
 หรือสินค้าระหว่างผลิตด้วย ประกอบกับการมีอัตราภาษีหลายอัตราซึ่งคิดจากฐานของยอดรายรับ
 หรือยอดขายโดยไม่หักรายจ่ายใด ๆ ทำให้ระบบภาษีการค้าดังกล่าวมีข้อบกพร่องและก่อให้เกิดปัญหา
 และอุปสรรคต่อการพัฒนาอุตสาหกรรมและการส่งออกของไทยในหลายประการ ที่สำคัญมีดังนี้คือ

* ดูเพิ่มเติมที่ภาคผนวก

⁷ วราลักษณ์ ผ่องใส, "ภาษีมูลค่าเพิ่ม : ทางสายใหม่ของระบบภาษีการค้าไทย"

1) ความซ้ำซ้อนของภาระภาษี (cascading)

ซึ่งนับเป็นปัญหาที่สำคัญที่สุดของระบบภาษีการค้าไทยแม้ว่าภาษีการค้าจะเป็นภาษีการขายทอดเดี่ยว (single stage sales tax) ก็ตาม แต่การเก็บภาษีจากสินค้าขั้นกลาง (intermediate goods) และสินค้าสำเร็จรูป (final goods) ด้วยแล้ว ก็ทำให้ภาษีซึ่งเก็บจากกระบวนการผลิตขั้นแรก ๆ ถูกถือเป็นฐานของภาษีในการเก็บภาษีจากกระบวนการผลิตขั้นถัด ๆ ไป ซึ่งความซ้ำซ้อนของภาระภาษีอาจมีได้หลายชั้นขึ้นอยู่กับขั้นตอนการผลิตของสินค้านั้น ๆ ซึ่งหากขั้นตอนการผลิตมากภาระภาษียิ่งจะสูงขึ้นตามไปด้วย ในกรณีของการแยกกันผลิตแต่ละรายในแต่ละขั้นตอน แต่ถ้าหากเป็นกรณีของผู้ผลิตรายเดียวทำการผลิตสินค้าทุกขั้นตอนเอง จะถูกเรียกเก็บภาษีการค้าสำหรับสินค้าขั้นสุดท้ายเพียงครั้งเดียวเท่านั้น ทำให้ภาระภาษีต่ำกว่ามากและได้เปรียบการแข่งขันทางด้านราคากับผู้ผลิตในกรณีแรก ซึ่งนับเป็นสาเหตุที่ทำให้มีการรวมตัวการผลิตในแนวดิ่ง (vertical intergration) หรือการรวมตัวเพื่อผลิตสินค้าในขั้นตอนต่าง ๆ ในหน่วยงานผลิตเดียวกันเพื่อเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีซึ่งรวมตัวในแนวดิ่งนี้ไม่เป็นผลดีต่อโครงสร้างการผลิต เพราะไม่เอื้ออำนวยต่อการสร้างความชำนาญเฉพาะด้าน ซึ่งเป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาอุตสาหกรรมและเศรษฐกิจของประเทศ

2) อัตราภาษีมียหลายอัตรา

การที่ภาษีการค้าสำหรับการขายของมีหลายอัตราตั้งแต่ร้อยละ 0.1 ถึงร้อยละ 50 ของรายรับหรือยอดขายนั้น ทำให้ระบบภาษีขาดความเป็นกลางและจูงใจให้มีการบิดเบือนในการใช้ทรัพยากรทั้งในด้านการผลิตและการบริโภค นอกจากนี้การมีหลายอัตราภาษีก่อให้เกิดความยุ่งยากในการศึกษาตีความและการกำหนดอัตราภาษีด้วย

3) ไม่เอื้ออำนวยต่อการส่งออก

เนื่องจากยังมีภาระภาษีสะสมอยู่ในมูลค่าสินค้าแม้ว่าทางการจะพยายาม "บรรเทา" ปัญหาโดยการลดอัตราภาษีต่ำลงมาอยู่ในระดับเพียงร้อยละ 15.40 และมีการจ่ายคืนภาษีในรูปของเงินชดเชยก็ตาม แต่ก็ยังเป็นเพียงการบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนลงเท่านั้น และในด้านการชดเชยเงินภาษีคืนให้ นั้น ยังมีปัญหาการได้รับคืนเงินไม่ถูกต้อง เนื่องจากความซ้ำซ้อนของภาระภาษี ทำให้ไม่สามารถคำนวณหาจำนวนภาษีที่ฝังอยู่ในตัวสินค้าได้ว่ามีจำนวนเท่าไรแน่นอน ทำให้สินค้าส่งออกของไทยมีความสามารถในการแข่งขันในตลาดต่างประเทศลดน้อยลง

4) การหลบเลี่ยงภาษีมีมาก

การที่ภาษีการค้าส่วนใหญ่เก็บจากผู้ผลิตและผู้นำเข้าทำให้ภาษีที่เก็บนั้นถูกรวมเข้าไปกับราคาสินค้า ผู้ซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมาย ก็รู้สึกว่าภาษีการค้านั้นเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขายของตน ทำให้ผู้ขายพยายามหลบเลี่ยงภาษีกันมาก ขณะที่ด้านการบริหารการจัดเก็บไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควร ทำให้การหลบเลี่ยงภาษีทำได้ง่ายและมีอยู่มาก

5) ความยุ่งยากซับซ้อนของกฎหมายที่ใช้จัดเก็บ

ยากแก่การเข้าใจ ทำให้เกิดปัญหาในการบริหารการจัดเก็บและการอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายในการหลีกเลี่ยงภาษี

เพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าว 5 ข้อดังกล่าวข้างต้น อันเป็นปัญหาการทับถมของภาระภาษีการค้า กรมสรรพากรจึงมีนโยบายที่จะนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในการจัดเก็บภาษีการค้าแทนระบบภาษีการค้าเดิม

ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม : ทนทางแก้ไขปัญหา

การที่ระบบภาษีการค้าได้ก่อให้เกิดปัญหาข้อบกพร่องต่าง ๆ ดังกล่าวข้างต้นซึ่งทางการเองก็ได้ตระหนักถึงปัญหาดังกล่าว และได้พยายามแก้ไขปัญหาดังกล่าวให้เบาบางลง โดยการลดอัตราภาษีการค้า สำหรับสินค้าระหว่างผลิตลงมาอยู่ในระดับต่ำ สำหรับความพยายามที่จะแก้ไขปัญหาดังกล่าวในระยะยาว ก็คือ การยกเลิกระบบการจัดเก็บภาษีการค้า และมีแนวความคิดที่จะนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทน โดยกำหนดไว้ในแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 5 (ปี 2525-2529) แผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 6 (ปี 2530-2534) เมื่อเดือนมกราคม 2530 รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ได้แต่งตั้งคณะกรรมการเตรียมการบังคับใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มขึ้น เพื่อกำหนดแนวทางโครงสร้างและการบริหารการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ตลอดจนควบคุมและดำเนินการให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มไปตามแนวทางที่ได้กำหนดไว้ ซึ่งในขั้นตอนกำหนดให้แล้วเสร็จภายใน 18 เดือนหรือในกลางปี 2531 ส่วนการนำมาบังคับใช้ทางกรมสรรพากรตั้งเป้าหมายไว้ในปี 2533

ความหมายของภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ ภาษีที่เก็บบนฐานของมูลค่าของสินค้าและบริการส่วนที่เพิ่มขึ้น (value added) ในแต่ละขั้นตอนการผลิตและการจำหน่ายของธุรกิจ โดยมูลค่าส่วนที่เพิ่มขึ้นจะ

เท่ากับผลต่างระหว่างราคาของสินค้าหรือบริการที่ผลิตหรือจำหน่ายกับราคาของสินค้าหรือบริการที่
 ชื้อมาเพื่อใช้ในการผลิตหรือการจำหน่าย ซึ่งมูลค่าเพิ่มของทุกขั้นตอนการผลิตและการจำหน่ายเมื่อ
 รวมกันแล้ว จะเท่ากับมูลค่าสินค้าที่ขายปลีกให้กับผู้บริโภคขั้นสุดท้าย ดังนั้นผลของการเก็บภาษี
 จากมูลค่าเพิ่มจากทุกขั้นตอนการผลิตและการจำหน่าย จะเท่ากับการเก็บภาษีในขั้นตอนการขาย
 ปลีกเพียงขั้นตอนเดียว

ชนิดของภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มอาจจำแนกตามลักษณะของฐานภาษีได้ 3 ชนิดคือ

1) ภาษีมูลค่าเพิ่มจากฐานการบริโภค (consumption type VAT) เป็นภาษีมูลค่า
 เพิ่มที่มุ่งเก็บภาษีจากการบริโภคแต่ไม่เก็บจากการลงทุน ฐานของภาษีชนิดนี้ จึงเท่ากับยอดขายหัก
 ด้วยต้นทุนสินค้าชั้นกลางและต้นทุนสินค้าทุน ซึ่งก็คือมูลค่าการบริโภครวมนั่นเอง

2) ภาษีมูลค่าเพิ่มจากฐานรายได้ประชาชาติสุทธิ (income type VAT หรือ NNP
 type VAT) เป็นภาษีมูลค่าเพิ่มที่มุ่งเก็บภาษีจากรายได้ประชาชาติ โดยเก็บจากการบริโภคและ
 การลงทุนด้วยแต่ผู้เสียภาษีสามารถหักค่าเสื่อมราคาของสินค้าทุนออกจากฐานภาษีได้ ดังนั้นฐาน
 ของภาษีชนิดนี้จึงเท่ากับยอดขายหักด้วยต้นทุนสินค้าชั้นกลางหรือวัตถุดิบ และค่าเสื่อมราคาของ
 สินค้าทุน

3) ภาษีมูลค่าเพิ่มจากฐานมูลค่าผลิตภัณฑ์ประชาชาติ (GNP type VAT) เป็นภาษีมูลค่า
 เพิ่มที่มุ่งเก็บจากผลิตภัณฑ์ประชาชาติ (GNP) โดยการเก็บจากการบริโภคและการลงทุนโดยไม่หัก
 ค่าเสื่อมราคาออกจากฐานภาษี ดังนั้นฐานของภาษีชนิดนี้จึงเท่ากับยอดขายหักด้วยต้นทุนสินค้าชั้น
 กลางหรือวัตถุดิบเท่านั้น ส่วนต้นทุนในสินค้าไม่สามารถนำมาหักออกได้

จากที่กล่าวถึงชนิดของภาษีมูลค่าเพิ่มทั้ง 3 ชนิดดังกล่าว ประเทศที่จัดเก็บภาษีมูลค่า
 เพิ่มส่วนใหญ่ จะนิยมเรียกเก็บจากฐานการบริโภค เพราะมีส่วนช่วยในการส่งเสริมการลงทุน
 เนื่องจากไม่เรียกเก็บภาษีจากสินค้าทุน และการคำนวณภาษีทำได้ง่ายกว่าภาษีประเภทอื่น นอกจากนี้
 ยังก่อให้เกิดความเป็นกลางระหว่างการตัดสินใจในการออมและการลงทุนด้วย

วิธีการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม อาจทำได้ 3 วิธีคือ

1) วิธีบวก (addition method) การคำนวณภาษีวิธีนี้ ต้องคำนวณค่ามูลค่าเพิ่ม
 ก่อนโดยการนำผลตอบแทนจากปัจจัยการผลิตทุกชนิด (อันได้แก่ ค่าจ้าง ค่าเช่า ดอกเบี้ยและกำไร)

บวกกันเป็นมูลค่าเพิ่มแล้วนำอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มคูณก็จะได้ จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องเสียซึ่งเป็นสมการได้ดังนี้

$$\begin{aligned} \text{VAT} &= t (F+P) \\ \text{เมื่อ} &= \text{ภาษีมูลค่าเพิ่ม} \\ t &= \text{อัตราภาษี} \\ F &= \text{มูลค่าผลตอบแทนของปัจจัยการผลิต อันได้แก่} \\ &\quad \text{ค่าจ้าง ค่าเช่า และดอกเบี้ย} \\ P &= \text{กำไรของธุรกิจ} \end{aligned}$$

2) วิธีลบ (subtraction method) การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ ต้องคำนวณหามูลค่าเพิ่มก่อน โดยการนำยอดขายสินค้าทั้ง หักออกด้วยยอดซื้อสินค้าที่ใช้ในการผลิต แล้วนำอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มคูณก็จะได้ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องเสีย หากเขียนเป็นสมการจะได้ดังนี้

$$\begin{aligned} \text{VAT} &= t (O-I) \\ \text{เมื่อ } O &= \text{ยอดขายสินค้า} \\ I &= \text{ยอดซื้อสินค้าเพื่อใช้ในการผลิตหรือวัตถุดิบ} \end{aligned}$$

3) วิธีเครดิต (credit method) การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ ไม่ต้องคำนวณหามูลค่าเพิ่มก่อน แต่ให้นำยอดขายคูณด้วยอัตราภาษี จะได้เป็นภาษีจากยอดขาย (output tax) แล้วจึงนำภาษีที่เสียไปแล้วในการซื้อสินค้าต่าง ๆ มาใช้ในการผลิต (input tax) มาเครดิตหรือหักออกก็จะได้จำนวนภาษีเพิ่มที่ต้องเสีย หากเขียนเป็นสมการจะได้ดังนี้

$$\begin{aligned} \text{VAT} &= t_o - t_l \\ \text{เมื่อ } t_o &= \text{ภาษีของผลผลิตหรือยอดขายของสินค้า} \\ t_l &= \text{ภาษีของวัตถุดิบหรือสินค้าที่ซื้อมาเพื่อใช้ในการผลิต} \end{aligned}$$

จากวิธีการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มทั้ง 3 วิธีที่กล่าวมาแล้ว วิธีที่นิยมใช้กันแพร่หลายในบรรดาประเทศที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่วิธีเครดิต (credit method) เนื่องจากการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มวิธีนี้เป็นวิธีคำนวณที่ง่ายที่สุด กล่าวคือในทางปฏิบัติแล้ว ผู้เสียภาษีเพียงแต่คูณอัตราภาษีเข้ากับยอดขายแล้วนำภาษีที่รวมอยู่ในมูลค่าวัตถุดิบที่ซื้อมาใช้ในการผลิตซึ่งปรากฏอยู่ในใบกำกับภาษีมาหักออก ซึ่งก่อให้เกิดความสะดวกในการบริหารและการควบคุมการจัดเก็บได้อย่างมีประสิทธิภาพ

เพราะกลไกของการเคลื่อนย้ายผ่านระบบใบกำกับภาษีจะทำให้เจ้าหน้าที่สามารถควบคุมตรวจสอบภาษีของผู้ประกอบการต่าง ๆ ได้ จากหลักฐานของใบกำกับภาษีดังกล่าว ซึ่งแสดงชื่อ ที่อยู่ ของผู้ขายและผู้ซื้อสินค้าและบริการ วันที่ออก วันส่งของ รายละเอียดต่าง ๆ ของสินค้าและบริการ นั้น ๆ ตลอดจนจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่เสียไปด้วย ทำให้การหลบเลี่ยงภาษีทำได้ยากยิ่งขึ้น

หลักเกณฑ์การกำหนดขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในด้านหลักเกณฑ์การกำหนดขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกี่ยวกับการค้าระหว่างประเทศ มีอยู่ 2 หลัก คือ

1) หลักต้นทาง (origin principle) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่เก็บตามหลักต้นทางจะมุ่งเก็บภาษีจากสินค้าหรือบริการที่ผลิตในประเทศทั้งหมด โดยไม่คำนึงว่าสินค้านั้นจะ ใช้บริโภคในประเทศหรือไม่ นั่นก็คือสินค้าส่งออกจะถูกเรียกเก็บภาษีด้วย เพราะเป็นสินค้าที่มีการเพิ่มมูลค่าภายในประเทศขณะที่สินค้านำเข้าจะไม่ถูกเก็บภาษี

2) หลักปลายทาง (destination principle) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่เก็บตามหลักปลายทางจะมุ่งเก็บภาษีจากสินค้าหรือบริการทุกชนิดที่มีการบริโภคในประเทศ ไม่ว่าสินค้านั้นจะผลิตที่ใดก็ตาม ดังนั้นตามหลักการนี้จะมีการเก็บภาษีจากสินค้านำเข้า เพราะถือว่ามี การบริโภคภายในประเทศแต่จะไม่เก็บภาษีจากสินค้าส่งออก

จะเห็นได้ว่า หลักต้นทางที่มีการเก็บภาษีจากการส่งออก นับเป็นอุปสรรคต่อการส่งออก ซึ่งไม่มีประเทศใดในโลกที่ใช้หลักการนี้ ขณะที่หลักปลายทางจะเป็นหลักการที่นิยมใช้กันทั่วไป เพราะมีส่วนเกื้อหนุนต่อการส่งออก

อัตราภาษี

อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอาจมีอัตราเดียวหรือหลายอัตราก็ได้ แต่การใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มเพียงอัตราเดียว (ไม่รวมอัตราศูนย์) จะก่อให้เกิดความสะดวกในทางปฏิบัติมากกว่าการใช้หลายอัตรา นอกจากนั้นยังไม่ก่อให้เกิดการบิดเบือนในการจัดสรรทรัพยากรของผู้ประกอบการไปสู่การผลิตสินค้าที่มีการละภาษีต่ำกว่า

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

การที่ประเทศใดประเทศหนึ่งนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แล้ว การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มโดยแท้จริงแล้วควรเป็นสิ่งที่พึงหลีกเลี่ยง เพราะจำทำให้วงจรกิจการเคลื่อนย้ายขาดตอนกล่าว

คือ ภาษีที่สะสมอยู่ในขั้นตอนการผลิตก่อนหน้าการยกเว้น จะไม่ได้รับการเครดิต และจะรวมอยู่ใน ต้นทุนการผลิตสินค้าที่ได้รับการยกเว้น แต่ในทางปฏิบัติ นั้น ยังมีความจำเป็นที่จะต้องคำนึงถึง ความสามารถในการปฏิบัติตามและการบริหารจัดการเกี่ยวกับภาษี ดังนั้นสินค้าหรือบริการบางอย่างจึงจำเป็นต้องได้รับการยกเว้นภาษี ซึ่งโดยทั่วไปแล้วการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มกระทำเพื่อเหตุผลต่าง ๆ กันดังต่อไปนี้^{๕๘}

1. เพื่อลดภาระภาษีให้แก่ผู้มีรายได้น้อย โดยเฉพาะจะยกเว้นภาษีให้แก่สินค้าและบริการ ที่จำเป็นแก่การครองชีพและบริการ เพื่อสวัสดิการสังคม เช่น อาหารที่ยังไม่แปรรูป น้ำประปา และการคมนาคมขนส่งต่าง ๆ บริการสุขภาพและบริการทางการศึกษาในโรงเรียน เป็นต้น
2. เพื่อส่งเสริมวัฒนธรรม การศาสนา และการกุศล เพื่อการนี้มีการยกเว้นให้กับ หนังสือ หนังสือพิมพ์ นิตยสาร วิทยุและโทรทัศน์ (ไม่รวมรายได้จากการโฆษณา) งานทางศิลปะ การกีฬาสมัครเล่น กิจกรรมเพื่อการศาสนาและการกุศล
3. เพื่อความสัมพันธ์อันดีระหว่างประเทศ เพื่อการนี้ได้มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับสินค้าที่บุคคลในขณะทูตนำเข้ามาจากต่างประเทศ
4. เพื่อป้องกันการเก็บภาษีซ้ำซ้อน ได้มีการยกเว้นภาษีให้กับปัจจัยการผลิตต่าง ๆ และการบริการที่มีลักษณะคล้ายการใช้แรงงาน เช่น ที่ดิน บริการของผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ นักร้อง นักแสดง นักแต่งเพลงและนักวิจัย เป็นต้น
5. เพื่อความสะดวกในการบริหาร ได้มีการยกเว้นให้แก่กิจการที่มีขนาดเล็กมากและ กิจการที่กระจัดกระจาย ซึ่งเก็บภาษีได้ยากจนกระทั่งการบริหารจัดเก็บจะได้ภาษีไม่คุ้มกับต้นทุน การจัดเก็บ
6. การยกเว้นเพื่อกิจการอื่น เช่น การยกเว้นให้กับการขายไปรษณีย์กร เป็นต้น

ข้อดีและข้อเสียของระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

หากจะพิจารณาถึงข้อดีและข้อเสียหรือปัญหาของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มโดยทั่วไป อาจพิจารณาได้ดังนี้

^{๕๘} สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, "ภาษีมูลค่าเพิ่มกับเศรษฐกิจไทย" เอกสารประกอบการประชุมประจำปี ของสมาคมเศรษฐศาสตร์แห่งประเทศไทย. (19-20 ธันวาคม พ.ศ. 2530)

1) ขจัดความซ้ำซ้อนของภาระภาษี เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บจากฐานของมูลค่าที่เพิ่มขึ้นในการผลิตแต่ละขั้นตอน แทนที่จะเก็บจากยอดรายรับหรือยอดขายของระบบภาษีการค้าในปัจจุบัน ทำให้อุตสาหกรรมที่มีการผลิตหลายขั้นตอน ไม่ว่าจะผลิตในผู้ผลิตรายเดียวกันทุกชั้นหรือผู้ผลิตแต่ละรายในแต่ละขั้นตอนจะเสียภาษีไม่ต่างกัน ซึ่งนับเป็นการช่วยส่งเสริมสนับสนุนการขยายตัวของอุตสาหกรรมในแนวนอน (horizontal intergration) ซึ่งจะทำให้เกิดความชำนาญเฉพาะด้าน (specialization) อันจะส่งผลทำให้ประเทศสามารถพัฒนาอุตสาหกรรมได้รวดเร็วและดียิ่งขึ้น

2) แก้ไขปัญหาการบิดเบือนจากการใช้ทรัพย์สินทางเศรษฐกิจ เนื่องจากอัตราภาษีมีอัตราเดียวสำหรับสินค้าและบริการทุกประเภท ทำให้ไม่เกิดปัญหาในการตัดสินใจว่าจะเลือกที่จะผลิตหรือบริโภคสินค้าและบริการประเภทไหนก่อให้เกิดความเป็นกลางของระบบภาษี

3) เอื้อต่อการลงทุน จากการใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มฐานการบริโภค จะไม่เรียกเก็บภาษีจากสินค้าประเภททุน เพราะมีการให้เครดิตภาษีสินค้าประเภททุนได้ ประกอบกับภาษีมูลค่าเพิ่มมีลักษณะไม่ซ้ำซ้อนดังเช่นภาษีการค้า จึงเอื้ออำนวยต่อการลงทุน ความจำเป็นในการยกเว้นภาษีการค้าให้แก่กิจการที่จะได้รับการส่งเสริมหมดไป ทำให้ระบบภาษีมีความยุติธรรมและเป็นกลางมากขึ้น

4) เอื้อต่อการส่งออก เพราะการใช้หลักปลายทาง (destination principle) เป็นหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการค้าระหว่างประเทศ ซึ่งทำให้สินค้าที่นำเข้าจะถูกเรียกเก็บภาษีขณะที่สินค้าออกจะไม่ถูกเรียกเก็บภาษี และผู้ส่งออกยังสามารถขอคืนภาษีที่อยู่ในต้นทุนการผลิตได้ถูกต้องตามจำนวนภาษีที่จ่ายจริง โดยดูจากใบกำกับภาษี (tax invoice) ซึ่งทำให้สินค้าออกปลอดภาระภาษีสินค้าออกของไทยจึงมีความสามารถในการแข่งขันด้านราคาในตลาดโลกเพิ่มขึ้น นอกจากนี้ การคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่แฝงอยู่ในต้นทุนการผลิตโดยใช้อัตราศูนย์ดังกล่าวไม่ถือเป็นการอุดหนุนสินค้าออกซึ่งสอดคล้องกับข้อตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีการค้าและภาษีศุลกากร

5) มีระบบ cross-check ระหว่างผู้เสียภาษี กล่าวคือผู้ประกอบการหรือพ่อค้าจะต้องมีเอกสารหรือหลักฐานในรายรับรายจ่ายทุกขั้นตอน เพื่อใช้เป็นหลักฐานในการเสียภาษี โดยในการซื้อขายสินค้าแต่ละครั้งผู้ขายจะต้องออกหลักฐานในการขายหรือใบกำกับภาษี (tax invoice) ให้กับผู้ที่ซื้อสินค้าเพื่อนำไปใช้ในการเครดิตหรือหักภาษีออกจากยอดขาย ในการคำนวณภาษีที่ต้องเสียเมื่อผู้ซื้อสินค้านำสินค้านั้นไปผลิตหรือขายต่อ ซึ่งหากผู้ประกอบการหรือพ่อค้ารายใดมีหลักฐาน

หรือเอกสารไม่ครบถ้วน ก็จะต้องแบกรับภาระภาษีในส่วนนั้น ๆ เอง ดังนั้นแต่ละฝ่ายก็ต้องรักษาผลประโยชน์ของตนเอง ซึ่งเป็นการควบคุมการเสียภาษีระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกัน ให้เป็นไปอย่างถูกต้อง โดยอัตโนมัติ แทนที่จะถูกควบคุมหรือถูกตรวจสอบโดยเจ้าหน้าที่ของรัฐแต่เพียงฝ่ายเดียว ซึ่งจะช่วยให้การบริหารการจัดเก็บภาษีของรัฐมีประสิทธิภาพเพิ่มขึ้น โดยอัตโนมัติ

ข้อเสีย

1) การจัดเตรียมกำลังเจ้าหน้าที่และอุปกรณ์เครื่องมือต่าง ๆ เนื่องจากการเปลี่ยนมาจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม นับว่าเป็นการจัดเก็บภาษีหลายขั้นตอน ตั้งแต่ระดับผู้ผลิตจนกระทั่งถึงระดับการจำหน่ายทั้งส่งและปลีก ทำให้จำนวนผู้เสียภาษีเพิ่มขึ้นจากเดิมมาก เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างทั่วถึงและมีประสิทธิภาพ ทางกรมจะต้องเพิ่มกำลังเจ้าหน้าที่อีกอย่างน้อยประมาณ 1,000 คน และใช้เครื่องมือที่ทันสมัย อาทิเช่น คอมพิวเตอร์ ตลอดจนสถานที่ทำการซึ่งจะทำให้รัฐต้องมีรายจ่ายเพิ่มมากขึ้น

2) การใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียว ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษี เพราะไม่ได้จัดเก็บตามหลักความสามารถในการเสียภาษีของผู้ซื้อหรือบริการ กล่าวคือคนที่มีรายได้น้อยหรือรายได้มาก เมื่อซื้อสินค้าหรือบริการมูลค่าเท่ากัน จ่ายภาษีเท่ากัน แต่เมื่อคิดเป็นสัดส่วนภาษีต่อรายได้แล้ว คนมีรายได้น้อยจะเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าคนที่มีรายได้มาก นอกจากนี้ การใช้ภาษีอัตราเดียวรัฐบาลไม่สามารถจะใช้เป็นเครื่องมือในการจัดสรรทรัพยากรทางเศรษฐกิจ ในการบังคับหรือส่งเสริมทางอ้อมให้มีการบริโภค หรือการผลิตสินค้าหรือบริการประเภทใดประเภทหนึ่ง

นอกจากที่กล่าวมาแล้ว การนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในกรณีของประเทศไทย ยังมีปัญหาหรือข้อบกพร่องในเรื่องของระบบบัญชีและการใช้ใบเสร็จรับเงินในการซื้อสินค้า ซึ่งใช้เป็นหลักฐานสำคัญในการจัดเก็บภาษี เนื่องจากตามสภาพการณ์ในปัจจุบัน ยังมีผู้ประกอบการค้าหลายรายโดยเฉพาะรายเล็ก ๆ ไม่นิยมจัดทำบัญชี นอกจากนี้ในรายที่มีการจัดทำบัญชีก็ยังมีปัญหาในด้านของการจัดทำบัญชีที่ไม่ถูกต้องตรงกับความเป็นจริง เพื่อหลบเลี่ยงภาษีหรือเสียภาษิต่ำกว่าที่ควรจะเป็น ซึ่งจะทำให้การนำระบบมูลค่าเพิ่มมาใช้ไม่ประสบผลสำเร็จเท่าที่ควร

ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย

จากปัญหาหรือข้อบกพร่องต่าง ๆ อันเกิดจากระบบภาษีการค้าที่ใช้ในปัจจุบัน ไม่ว่าจะเป็นความซ้ำซ้อนของภาระภาษี ซึ่งเป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาการผลิตภายในประเทศ การมีหลายอัตราภาษีซึ่งก่อให้เกิดการบิดเบือนทางเศรษฐกิจ ความไม่อำนวยความสะดวกส่งออก ตลอดจนความยุ่งยากในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีการค้าที่สลับซับซ้อน ทางกรมจึงเห็นสมควรที่จะยกเลิกระบบภาษีการค้าที่ใช้อยู่เดิม และนำเอาภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทน ซึ่งทางกรมสรรพากรตั้งเป้าหมายที่จะให้นำระบบใหม่มาใช้ในปี 2533 และในแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมฉบับที่ 6 ก็ได้ระบุไว้อย่างชัดเจนที่จะให้นำเอาภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ โดยกำหนดแนวทางไว้ว่าภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวควรมีอัตราเดียวใช้กับสินค้าและบริการทุกชนิด และกำหนดอัตราศูนย์* สำหรับสินค้าออก ส่วนสินค้าใดที่มีเหตุผลทางเศรษฐกิจที่จะเก็บภาษีสูงกว่าอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม ก็ให้เก็บภาษีสรรพสามิตเสริมจากภาษีมูลค่าเพิ่ม

สำหรับรูปแบบของภาษีมูลค่าเพิ่มที่เหมาะสมและจะนำมาใช้ในประเทศไทยที่จะช่วยแก้ไขข้อบกพร่องตลอดจนปัญหาอันเกิดจากระบบภาษีการค้า นั้น จากหนังสือของกระทรวงการคลัง ลงวันที่ 18 พฤษภาคม 2531 ที่เสนอเลขาธิการคณะรัฐมนตรีได้ระบุถึงการเปลี่ยนแปลงระบบภาษีดังกล่าวที่กระทรวงการคลังจะดำเนินการดังต่อไปนี้

1) โครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่ม

1.1 เป็นภาษีมูลค่าเพิ่มชนิดการบริโภค (consumption type VAT) ซึ่งยอมให้เครดิตภาษีสินค้าทุนได้เต็มที่ และทันทีที่ซื้อสินค้าทุนนั้นมาใช้ในการประกอบกิจการ เป็นการส่งเสริมในการลงทุนทุกรายโดยไม่เลือกปฏิบัติ

1.2 การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม จะใช้วิธีเครดิตหรือวิธีใบกำกับภาษีมูลค่าเพิ่มก็ต้องเสียเท่ากับภาษียอดขายหักด้วยภาษีที่เสียไปแล้วจากการซื้อวัตถุดิบและสินค้าทุน

1.3 หลักเกณฑ์เกี่ยวกับการค้าระหว่างประเทศใช้หลักปลายทาง คือมุ่งเก็บภาษีจากการบริโภคสินค้าและบริการภายในประเทศ ดังนั้นสินค้าที่นำเข้าจากต่างประเทศจะถูกเก็บภาษีขณะที่สินค้าส่งออกจะไม่ถูกเก็บภาษี นอกจากนั้นยังมีการคืนภาษีที่มีแฉงอยู่ในสินค้าออกด้วย ซึ่ง

* การจัดเก็บภาษีในอัตราศูนย์ (zero rating) เป็นการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแบบเต็มรูปซึ่งส่วนใหญ่จะยกเว้นภาษีให้แก่สินค้าออกและบริการที่เกี่ยวข้องกับการส่งออก โดยผู้ส่งออกสามารถขอคืนภาษีสำหรับสินค้าและบริการที่ซื้อมาใช้ในการผลิตได้

เป็นการส่งเสริมการส่งออกอย่างมาก

1.4 เป็นภาษีมูลค่าเพิ่มแบบเต็มรูป มีขอบข่ายคลุมผู้ผลิต ผู้นำเข้า ผู้ให้บริการ และผู้ขายทุกทอด

1.5 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มจะมีอัตราเดียว ในระดับร้อยละ 9 (ไม่รวมภาษีท้องถิ่น) ซึ่งจำส่งผลทำให้รายได้ที่คาดว่าจะได้รับจากภาษีมูลค่าเพิ่มประมาณเท่ากับรายได้จากภาษีการค้า

1.6 จะใช้อัตราภาษีศูนย์กับสินค้าและบริการ ดังต่อไปนี้คือ

- สินค้าส่งออก (รวมถึงสินค้าที่ส่งออกตามกฎหมายศุลกากร)
- การขายสินค้าให้แก่ราชการและรัฐวิสาหกิจ ตามโครงการเงินกู้หรือเงินช่วยเหลือจากต่างประเทศ

- บริการที่ให้ในประเทศแต่ใช้ในต่างประเทศ
- การขนส่งระหว่างประเทศทางอากาศและทางเรือ สำหรับบริษัทจะให้เฉพาะกรณี ประเทศที่ให้การปฏิบัติทำนองเดียวกันต่อบริษัทเดินอากาศ หรือเดินเรือไทย

1.7 การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม จะยกเว้นให้แก่สินค้าและบริการและผู้ประกอบการ ดังนี้

- ผู้ประกอบการรายย่อยที่มีรายรับต่ำกว่า 240,000 บาท/ปี
- บริการที่จำเป็นต่อการครองชีพ
- บริการที่เป็นสวัสดิการสังคม ได้แก่ การคมนาคมแต่ไม่รวมการคมนาคมทางอากาศ

ทางอากาศ

- บริการสุขภาพ รวมถึงโรงพยาบาลและคลินิกของรัฐบาลและเอกชน
- บริการทางการศึกษา รวมถึงโรงเรียนและสถานศึกษาของรัฐบาลและเอกชน
- บริการที่เป็นสื่อทางวัฒนธรรม ได้แก่ กีฬาสมัครเล่น บริการห้องสมุด

พิพิธภัณฑ์ สวนสัตว์

- บริการที่มีลักษณะการใช้แรงงานและปัจจัยการผลิต ได้แก่ การประกอบวิชาชีพอิสระ นักกฎหมาย นักบัญชี แพทย์ การให้บริการวิจัย บริการทางวิชาการ การให้บริการของนักร้อง นักแต่งเพลง นักแปล และปัจจัยการผลิตให้แก่การให้เช่าอสังหาริมทรัพย์

- สินค้าที่ได้รับการยกเว้นอากรขาเข้าตามภาค 4 แห่งพิกัดศุลกากร
- บริการอื่น ๆ ได้แก่ กิจการศาสนาและสาธารณูปโภค บริการองค์กร

รัฐบาล และรัฐบาลท้องถิ่น

สำหรับบริการบางประเภทจะได้รับการปฏิบัติพิเศษ อันได้แก่ บริการของสถาบันการเงินสิ่งปลูกสร้างและที่ดิน และ โบราณวัตถุจะต้องยังคงเสียภาษีจากรฐานของรายรับตามหลักเกณฑ์ทำนองเดียวกันที่ปฏิบัติอยู่ภายใต้ภาษีการค้าเดิม

2) การปรับปรุงแก้ไขภาษีอื่นที่เกี่ยวข้องให้สอดคล้องกับหลักการของภาษีมูลค่า

เพิ่มคือ

2.1 ในส่วนของกรมสรรพสามิต จะเก็บจากสินค้าและบริการบางอย่างที่รัฐต้องการจำกัดการบริโภคหรือเป็นสินค้าได้รับสิทธิผูกขาดในการผลิตและจำหน่ายหรือเป็นสินค้าและบริการประเภทฟุ่มเฟือย เพิ่มเติมจากภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งจะทำให้สินค้าและบริการบางอย่างซึ่งเดิมไม่ได้เสียภาษีสรรพสามิต (แต่เสียภาษีการค้าในอัตราสูง) จะอยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต 5 ประเภท คือ เครื่องสำอาง รถยนต์ รถจักรยานยนต์ เครื่องใช้ไฟฟ้าและบริการของโรงพยาบาล ส่วนสินค้าที่เดิมที่เสียภาษีสรรพสามิตอยู่แล้ว 9 ประเภท อาทิ สุรา ยาสูบ น้ำมัน เครื่องดื่ม เป็นต้น ให้คงเสียภาษีสรรพสามิตต่อไป และเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย ยกเว้นซีเมนต์ซึ่งจะให้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างเดียว อย่างไรก็ตาม อัตราภาษีสรรพสามิตที่จะกำหนดใหม่จะถือหลักการให้สินค้าซึ่งจะต้องเสียภาษีสรรพสามิตตามระบบใหม่ดังกล่าว มีภาระภาษีเท่าเดิมโดยประมาณ

2.2 ภาษีท้องถิ่น (หรือภาษีเทศบาล) ที่เรียกเก็บภาษีการค้าและภาษีสรรพสามิตจากปัจจุบันที่จัดเก็บเดิมจากภาษีการค้าและภาษีสรรพสามิตในอัตราไม่เกินร้อยละ 10 จำเป็นต้องปรับปรุงแก้ไข โดยให้ยังคงเป็นภาษีท้องถิ่นและฝากรัฐบาลเก็บเช่นเดิม โดยกำหนดเป็นการเก็บเพิ่มเติมจากอัตรามูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิต ทั้งนี้รายได้ของท้องถิ่นจากภาษีดังกล่าวมีจำนวนอย่างน้อยเท่ากับรายได้ที่จัดเก็บได้ในปัจจุบัน

2.3 ทางด้านภาษีศุลกากร แม้ว่าการนำเอาระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนภาษีการค้าจะไม่กระทบต่อภาษีศุลกากร แต่การเปลี่ยนมาใช้ระบบอัตราเดียวกันทั้งสินค้าที่นำเข้าและสินค้าที่ภายในประเทศ จากเดิมที่ใช้อัตราภาษีแตกต่างกัน เพื่อให้ความคุ้มครองสินค้าบางรายการทำให้สินค้าบางรายการที่เคยได้รับการคุ้มครองจากภาษีการค้าได้รับการคุ้มครองน้อยลง ซึ่งหากจะรักษาระดับการคุ้มครองไว้เท่าเดิม ก็จำเป็นต้องเพิ่มภาษีนำเข้าที่ใช้กับสินค้านั้นให้สูงขึ้น

ทางด้านการเตรียมการเพื่อจะนำเอาระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ นั้น จะมี การขอแก้ไขกฎหมายที่เกี่ยวข้องเพื่อให้สอดคล้องกับหลักการของภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมทั้งการขออนุมัติ ในหลักการเกี่ยวกับการเตรียมการทั้งด้านกฎหมาย บุคคลากร การจัดองค์กร คอมพิวเตอร์และ อุปกรณ์อื่น ๆ กำลังคนและการดำเนินการบริหารการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของกรมสรรพากรและ กรมสรรพสามิต ซึ่งในส่วนของกรมสรรพากรจะขอเพิ่มอัตรากำลังอีกถึง 1,799 คน เพื่อทำหน้าที่ จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มทั่วประเทศ นอกจากนี้จะมีการขออนุมัติปรับปรุงอาคารสถานที่และจัดหาครุภัณฑ์ จัดฝึกอบรมเจ้าหน้าที่ การประชาสัมพันธ์ ตลอดจนการจัดซื้อเครื่องคอมพิวเตอร์ ซึ่งจะใช้งบประมาณ รวมทั้งสิ้น 438 ล้านบาท (ไม่รวมเงินเดือนสำหรับอัตรากำลังที่ขอเพิ่มใหม่)

อย่างไรก็ตาม ข้อเสนอของกระทรวงการคลัง ดังกล่าวยังไม่ผ่านการพิจารณา จากคณะรัฐมนตรี เพราะจะระงับการพิจารณาจากรัฐบาลชุดใหม่* ซึ่งการที่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังกล่าวจะก่อให้เกิดผลดีแก่เศรษฐกิจของประเทศมากกว่าระบบภาษีการค้าเดิม โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ในระยะยาวแล้ว รัฐบาลชุดปัจจุบันหลังจากที่ได้ประกาศลดอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่ ประชาชนไปแล้ว ก็คงจะไม่ละเลยที่จะพิจารณานำระบบภาษีใหม่มาใช้ในอนาคต

นอกจากนี้สมชัย ฤชุพันธ์ ได้เสนอแนะเกี่ยวกับการชำระภาษีส่วงหน้า ซึ่งปัจจุบันได้มีการชำระภาษีส่วงหน้าโดยกำหนดให้นิติบุคคลและบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากมาตรา 40(5) ถึง 40(8) มีหน้าที่ต้องชำระภาษีครึ่งปีอันเป็นผลให้เกิดความเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีเงินได้ ประเภทอื่น โดยเฉพาะเงินได้ที่ต้องมีการหักภาษี ณ ที่จ่าย และยังทำให้ไม่เป็นภาระต่อผู้เสียภาษี เมื่อสิ้นปีอีกด้วย

ที่กล่าวมาข้างต้นเป็นเรื่องของปัญหาจากบทความที่ผู้ศึกษาได้รวมความ คิดเห็นและทัศนะที่มีต่อการบริหารการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากร และในปัจจุบันกรมสรรพากร ได้ปรับปรุงแก้ไขปัญหาด้านกฎหมายและระเบียบให้เป็นไปในทางที่มีประสิทธิภาพขึ้น แต่ปัญหาที่จะ กล่าวถึงต่อไปเป็นเรื่องที่ยังมิได้รับการแก้ไขเปลี่ยนแปลงแต่อย่างใด อาทิเช่น วิโรจน์ เล่าทะพันธ์ ได้เน้นว่าระบบการตรวจสอบยังมีได้มีการกำหนดแนวทางปฏิบัติ เพื่อให้ตรวจสอบเป็นแบบเดียวกัน

* ขณะที่ผู้ศึกษากำลังเขียนบทที่ 5 ในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ คณะรัฐมนตรีได้อนุมัติในหลัก การแล้ว กรมสรรพากรจึงได้มีการเตรียมการเพื่อรองรับภาษีมูลค่าเพิ่ม รายละเอียดดูเพิ่มเติมที่ ภาคผนวก

และตรวจสอบได้ครบถ้วนตามมาตรฐานที่จำเป็น เพื่อเป็นการป้องกันการสมยอมระหว่างผู้ตรวจสอบภาษีอากร ซึ่งก็ตรงกับความคิดเห็นของ จริยา เจริญวัฒนะที่เสนอแนะว่าควรจัดทำคู่มือตรวจสอบภาษีอากรไว้เป็นมาตรฐานตลอดจนแบบรายงานวิธีที่ตรวจสอบกิจการแต่ละชนิด ควรกำหนดเป็นแผนการตรวจสอบที่แน่นอนและคอยปรับปรุงให้ทันเหตุการณ์เสมอ และจากการศึกษาวิจัยของวันเพ็ญ กฤตผล เรื่องปัญหาการตรวจสอบฐานะเงินได้ของบุคคลเพื่อการประเมินภาษีเงินได้ พบว่าการตรวจสอบความเป็นที่เชื่อถือของรายการที่มีผู้มีรายการเงินได้ยื่นเสนอรายการเพื่อเสียภาษีนั้น ยังขาดผู้เชี่ยวชาญที่จะรู้ว่ากิจการของแต่ละประเภทจะต้องลงทุนเท่าใด จึงจะได้กำไรเท่าไร เปอร์เซ็นต์ และการประกอบอาชีพต่าง ๆ มีรายได้ต่างกันมากน้อยเท่าใด นอกจากจะเชื่อถือตามคำบอกเล่าของผู้เสียภาษีซึ่งอาจจะไม่เปิดเผยยอดจริง และการที่ประชาชนที่ต้องเสียภาษีไม่ได้จัดทำหลักฐานทางบัญชีให้สมบูรณ์ ซึ่งเป็นสิ่งหนึ่งที่ทำให้เกิดปัญหาแก่ผู้ตรวจสอบ ซึ่งผู้ศึกษาคิดว่ากรมสรรพากรเองน่าจะบรรจุเนื้อหาประเภทกิจการต่าง ๆ โดยผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้านเข้าไว้ในหลักสูตรการฝึกอบรมด้วย

ทั้งหมดที่กล่าวมาข้างต้น พอสรุปได้ว่าข้อเสนอแนะที่ได้มีการดำเนินการแก้ไขไปบ้างแล้ว เช่น การชำระภาษีส่งหน้า นอกจากนี้ยังสามารถนำคอมพิวเตอร์มาใช้ในการตรวจสอบแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และเรื่องการจัดความซ้ำซ้อนของกฎหมายเกี่ยวกับภาษีการค้า โดยจะนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในปี 2533 การกำหนดให้นิติบุคคลยื่นคำร้องขอเป็นผู้ประกอบอุตสาหกรรมต่ออธิบดีกรมสรรพากรซึ่งจะได้รับสิทธิการซื้อสินค้าจากผู้ประกอบการค้ารายอื่นได้ในราคาต่ำกว่าปกติ ทั้งนี้เพราะผู้ขายสินค้าได้รับการลดอัตราภาษีการค้า ส่วนที่ยังมิได้แก้ไขคืออุปสรรคจากการขาดระเบียบ กฎหมายในเรื่องคู่มือหรือแนวทางในการตรวจสอบยังมีได้มีการริเริ่มโครงการ ที่จะทำให้การตรวจสอบเป็นมาตรฐานเดียวกัน เจ้าหน้าที่สรรพากรเองยังขาดความเชี่ยวชาญที่จะรู้ถึงความเป็นไปของธุรกิจ หรือกิจการอย่างแน่ชัดทำให้เป็นอุปสรรคต่อการตรวจสอบอย่างมีประสิทธิภาพ ฉะนั้นผู้ศึกษาคิดว่าภายหลังจากการจัดตั้งสพท.1-8 ข้อเสนอแนะหลายประการได้มีการแก้ไขให้ลุล่วงไป แต่ผู้ศึกษาได้ตั้งข้อสังเกตว่าสพท.1-8 ไม่น่าจะมีบทบาทหรือส่วนร่วมในการกำหนดนโยบาย เป็นแต่ผู้บริหารการจัดเก็บจากผู้เสียภาษีภายในเขตพื้นที่รับผิดชอบของแต่ละสพท. เท่านั้น การเปลี่ยนแปลงแก้ไขปรับปรุงระเบียบและแนวทางปฏิบัติรวมทั้งนโยบายต่าง ๆ เป็นเรื่องของกรมสรรพากรทั้งสิ้น และแต่ละ สพท. ก็ไม่มีอิสระในการกำหนดนโยบายภาษี รวมทั้งแนวทางการปฏิบัติของแต่ละ สพท. เอง จึงทำให้เกิดความล่าช้าและ

ขาดความคล่องตัวในการบริการการจัดเก็บภาษีอากร

4.3.3 ความสมัครใจในการเสียภาษีของประชาชน

ความสำเร็จในการที่จะให้มีการเสียภาษี ด้วยความสมัครใจของผู้เสียภาษีอย่างมากที่สุดนั้นขึ้นอยู่กับความเต็มใจ และความสามารถของผู้เสียภาษีที่จะปฏิบัติตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรและระเบียบที่เกี่ยวข้องได้อย่างถูกต้องเพียงใด เจริญ ธฤติमानนท์ สุรใจ ศิริบุหงศ์ วิโรจน์ เลาทะพันธ์ เกริกเกียรติ นิลคนเสวีธรรมและอุษณีย์ ธโนศวรรย์ ต่างก็เสนอแนะองค์ประกอบที่เกี่ยวข้องกับการบริหารงานของกรมสรรพากร องค์ประกอบเหล่านี้ได้แก่

1. การอำนวยความสะดวกในการเสียภาษี

นับว่ากรมสรรพากรรวมทั้งบทบาทของ สพท.1-8 สามารถที่จะอำนวยความสะดวกในการเสียภาษีทั้งในด้านตัวเจ้าหน้าที่เองและต่อผู้เสียภาษี ได้อย่างกว้างขวาง และมีระบบชั้นกว่าแต่ก่อนเป็นอันมาก อาทิเช่น

ก) การอำนวยความสะดวกในการขอใบผ่านภาษีอากรให้รวดเร็วขึ้น

เดิมในขั้นตอนของการขอใบผ่านภาษีอากรที่กรมสรรพากรมัก จะได้รับการร้องเรียน ว่ามีความยุ่งยากในการขอใบผ่านภาษีอากรมาก กรมสรรพากรจึงได้ทำการแก้ไขปัญหาขั้นตอนการขอรับใบผ่านภาษีอากรให้มีความสะดวก รวดเร็วและมีระบบมากขึ้น คือ

- จัดให้มีบัตรคิวสำหรับผู้มาขอใบผ่านภาษีอากร เพื่อป้องกันความสับสนในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่และอำนวยความสะดวกให้ผู้มาขอใบผ่านภาษีตามลำดับก่อนหลัง

- ลดความเข้มงวดในการไต่สวน ในกรณีคนต่างด้าวซึ่งเข้ามาทำงานในประเทศไทย มีใบอนุญาตทำงานและมีผู้ค้ำประกัน

จากผลของการแก้ไขปัญหาดังกล่าว กรมสรรพากรสามารถดำเนินการออกใบผ่านภาษีในปี 2530 จำนวน 58,394 รายสูงกว่าปี 2529 ร้อยละ 3.45

ข) การชำระภาษีอากรผ่านธนาคาร

ตั้งแต่ 1 มกราคม 2530 กรมสรรพากรได้มีการเปิดให้มีการชำระภาษีผ่านธนาคาร เพิ่มขึ้นสำหรับจังหวัดต่าง ๆ อีก 22 จังหวัด เพื่ออำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีหลังจากที่ได้เปิดให้มีการชำระภาษีผ่านธนาคารครั้งแรก เฉพาะกรุงเทพมหานคร

ตั้งแต่ 2 มกราคม 2529 เป็นต้นมา

สถิติการรับชำระภาษีผ่านธนาคาร ในปี 2530 มีดังนี้

- กรุงเทพมหานครมีผู้ยื่นชำระภาษี จำนวน 68,798 ราย ภาษี 3,141.53 ล้านบาท (เฉพาะวันที่ 1 มกราคม - 10 ธันวาคม 2530)
- ต่างจังหวัดมีผู้ยื่นชำระภาษี จำนวน 1,127 ราย ภาษี 48.24 ล้านบาท (ตั้งแต่ มกราคม - พฤศจิกายน 2530)

ค) การปฏิบัติงานด้านการคืนเงินภาษีอากร

เดิมกรมสรรพากร ได้มีปัญหาเกี่ยวกับการคืนเงินภาษีอากรล่าช้า

ทำให้ขาดแคลนแรงจูงใจในการชำระภาษีอากร การนำคอมพิวเตอร์มาช่วยในการตรวจสอบการคืนเงินภาษีอากรให้รวดเร็วยิ่งขึ้น โดยในปัจจุบันสามารถทำการคืนเงินภาษีอากรให้แก่ผู้เสียภาษี ภายในระยะเวลา 3 เดือนถึงประมาณร้อยละ 95 ของผู้ขอคืนเงินภาษีอากรทั้งหมดในปี 2530 นอกจากนี้กรมสรรพากร ได้วางแนวปฏิบัติไว้หลายประการ เพื่อให้การคืนภาษีด้วยความรวดเร็ว เช่น กรณีขอคืนเงินต่ำกว่า 1,000 บาท หากมีหลักฐานครบถ้วนก็ให้คืนได้ทันที หรือกรณีที่เสียภาษีไว้ผิดอัตรา ก็ให้คืนได้ทันที เป็นต้น เพราะการคืนเงินด้วยความรวดเร็ว นั้นนอกจากจะช่วยลดค่าใช้จ่ายด้านดอกเบี้ยแล้ว ยังมีส่วนช่วยสร้างความสมัครใจในการเสียภาษีให้เกิดขึ้นเป็นอย่างมาก

ง) การใช้ประโยชน์จากคอมพิวเตอร์ให้กว้างขวางขึ้น

กรมสรรพากรจะสามารถอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีอย่างกว้างขวางมากขึ้น ซึ่งปัจจุบันสามารถที่จะบริการผู้เสียภาษีได้หลายอย่างเช่น

1. การคืนภาษีโดยเครื่องคอมพิวเตอร์ ซึ่งสามารถคืนภาษีได้รวดเร็วทันตามกำหนดเวลา (3 เดือน) ประมาณ ร้อยละ 95
2. การส่งแบบแสดงรายการภาษีให้ผู้เสียภาษีทางไปรษณีย์
3. การคัดเลือกรายชื่อผู้เสียภาษี ที่ไม่ยื่นเสียภาษีการค้า หรือยื่นต่ำกว่ารายรับที่กำหนด

4. การคัดเลือกแบบในการตรวจสอบ

5. การประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

การออกบัตรประจำตัวผู้เสียภาษีและค่าบริการพิมพ์แถบชื่อ

ให้ที่ สพท. ซึ่งเป็นโครงการในเร็ว ๆ นี้ จะเป็นการอำนวยความสะดวกให้แก่ประชาชนมากยิ่งขึ้น

ขึ้น ทำให้ไม่ต้องมารอรับบริการที่กรมสรรพากรเพียงแห่งเดียว

องค์ประกอบในเรื่องการยกย่องผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
สูงสุดในรอบปี โดยข้อเสนอของ เจริญ ธฤติมานนท์ และวิโรจน์ เลาทะพันธ์ เพื่อจะได้
เปลี่ยนทัศนคติของประชาชนที่นิยมชมชอบคนร่ำรวยโดยการบริจาคเงินช่วยการกุศล เพื่อเป็นตัว
อย่างแก่บุคคลอื่นว่าผู้เสียภาษีสูงสุดยอมได้ชื่อว่าเป็นผู้ที่มีความเสียสละเพื่อส่วนรวมโดยแท้จริง ซึ่ง
ผู้ศึกษาคิดว่าทางราชการก็ควรขอเครื่องราชอิสริยาภรณ์ให้ถ้าหากบุคคลใดได้เสียภาษีเงินได้สูง
สุดต่อเนื่องกันหลายปี และในส่วนของข้อเสนอเกี่ยวกับเรื่องของผู้รับจ้างทำบัญชีและนิติบุคคลที่มี
การประกอบกิจการ โดยแสดงผลการขาดทุนสุทธิ กรมสรรพากรได้มีมาตรการ ดังนี้

ก) นโยบายการตรวจสอบภาษีอากรสำหรับนิติบุคคลที่มีการประกอบ
กิจการ โดยแสดงผลการขาดทุนสุทธิ

ในปัจจุบันมีนิติบุคคลอยู่เป็นจำนวนมากที่ดำเนินกิจการแล้ว
ปรุ้งแต่งงบการเงินเพื่อแสดงหลีกเลี่ยงการชำระภาษีอากร ในปีงบประมาณ 2531 กรมสรรพากร
จึงได้กำหนดนโยบายเป็นหลักในการตรวจสอบภาษีอากรจากกิจการที่แสดงผลการขาดทุนสุทธิ
โดยได้กำหนดเป้าหมายจำนวนรายที่จะทำการตรวจสอบและจะลดผลขาดทุนของกิจการดังกล่าวลง
มาจากปี 2530

ข) มาตรการเข้มงวดกวดขันผู้สอบบัญชี

ในส่วนของการควบคุมการปฏิบัติงานตรวจสอบ และรับรอง
บัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต กรมสรรพากรได้เพิ่มมาตรการควบคุมและกวดขันความประพฤติของผู้
สอบบัญชีรับอนุญาตให้มากยิ่งขึ้น และอยู่ในระหว่างการพิจารณาของกระทรวงการคลัง นอกจากนี้
ได้มีการเพิ่มเติมข้อความในส่วนของคำรับรองของผู้เสียภาษี ในแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล
(ภ.ง.ด. 50, ภ.ง.ด. 52 และ ถ.ง.ด. 55) ที่ใช้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี
ในรอบระยะเวลาบัญชี 2530 ให้รัดกุมยิ่งขึ้น โดยมีการรับรองความถูกต้องครบถ้วนสมบูรณ์ของ
การบันทึกบัญชี รายการที่แสดงไว้ในงบแสดงฐานะการเงินและการรับรองว่าได้แจ้งข้อมูลต่าง ๆ
แก่ผู้สอบบัญชีอนุญาตอย่างครบถ้วน อันจะเป็นประโยชน์ในการควบคุมการยื่นแบบและชำระภาษีของ
ผู้เสียภาษีได้ดียิ่งขึ้น)

ส่วนองค์ประกอบที่ยังไม่มีการดำเนินการหรือภาพพจน์ยังไม่ชัดเจนนัก
ตัวอย่างเช่นการใช้มาตรการทางกฎหมายในการบังคับจัดเก็บภาษีให้เต็มเม็ดเต็มหน่วย ความเป็น

ธรรมเนียมในการจัดเก็บภาษีอากร การปฏิบัติของข้าราชการ นโยบายของรัฐบาลรวมทั้งทัศนคติในการเสียภาษีของประชาชน ในเรื่องของความสมัครใจในการเสียภาษีของประชาชน นับว่าภายหลังการจัดตั้ง สภท.1-8 สามารถแก้ไขหรือตอบสนองปัญหาจากแนวการศึกษาและงานวิจัยได้บ้าง โดยเฉพาะการอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีในเรื่องของเวลา ค่าใช้จ่ายและสถานที่ ซึ่งตรงกับวัตถุประสงค์ของการจัดตั้ง สภท. ทำให้ประชาชนที่อยู่ในแต่ละเขตพื้นที่ไม่ต้องมาแออัดกันที่กรมสรรพากรเพียงแห่งเดียวเพื่อรอรับการบริการ ในเรื่องของการขอแบบแสดงรายการเสียภาษี และในอนาคตอันใกล้ เช่นการขอแถบชื่อเลขประจำตัวผู้เสียภาษี การขอคืนหลักฐานการยื่นเสียภาษีย้อนหลังได้ 5 ปี ของทุกประเภท ภาษีได้จากเครื่อง terminal ซึ่งจะมีผลรวดเร็วจากเดิมมาก โดยเฉพาะผู้ที่จะต้องเดินทางไปต่างประเทศ ส่วนเรื่องของความเป็นธรรมเนียมในการจัดเก็บภาษี การปฏิบัติของข้าราชการ รวมทั้งทัศนคติในการเสียภาษีเป็นเรื่องที่ทางกรมสรรพากรจะต้องกำกับและเร่งรัดปฏิบัติงาน โดยเฉพาะในส่วนของ สภท. ซึ่งใกล้ชิดกับประชาชนในกรุงเทพมหานครที่สุด อันได้แก่การสำรวจ งานกำหนดรายรับขั้นต่ำ ผู้เสียภาษี การตรวจสอบผู้เสียภาษี การจดทะเบียนการค้าและบริการเอกสารต่าง ๆ รวมทั้งคำแนะนำความรู้ทางภาษีอากรต่าง ๆ ทั้งนี้เพื่อให้เจ้าหน้าที่ดังกล่าวไม่เลือกปฏิบัติระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันเอง

สรุปในหัวข้อ 4.3 ข้อเสนอแนะเพื่อปรับปรุงการบริหารงานจัดเก็บภาษี ภายหลังที่มีการจัดตั้ง สภท.1-8 แล้ว ได้มีการดำเนินการให้ลุล่วงไปหรือไม่เพียงใดนั้น พบว่าในด้านประสิทธิภาพของเจ้าหน้าที่ยังไม่สามารถมองเห็นอย่างชัดเจน แต่กรมสรรพากรเองก็ได้พยายามปรับปรุงมาตรการต่าง ๆ แต่ในด้านของกฎหมายและปัญหาจากการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีพบว่า ได้มีการดำเนินการแก้ไขปัญหาลายประการให้สำเร็จลุล่วงไปหลายประการ แต่การบริหารการจัดเก็บภาษีบางครั้งขาดความคล่องตัวและเกิดความล่าช้า เพราะ สภท. เองเป็นแต่เพียงผู้บริหารการจัดเก็บภาษีในเขตพื้นที่รับผิดชอบเท่านั้น การกำหนดนโยบายและแนวทางปฏิบัติเป็นเรื่องของกรมสรรพากรทั้งสิ้น สำหรับเรื่องความสมัครใจในการเสียภาษีนั้นว่าแก้ไขปัญหาลายประการได้บ้าง โดยเฉพาะการอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีในเรื่องของเวลา ค่าใช้จ่าย สถานที่ การประชาสัมพันธ์ เพื่อให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีและประชาชนโดยทั่วไป ได้มีความเข้าใจเรื่องเกี่ยวกับภาษีอากรนั้น นับว่าเป็นเรื่องที่มีความสำคัญมากเพราะถ้าสามารถทำให้ประชาชนเข้าใจในการเสียภาษีและปฏิบัติตามกฎหมายได้โดยง่ายแล้ว ก็จะสร้างความสมัครใจในการเสียภาษีให้เกิดขึ้นได้

ในบทที่ 4 นี้ จากการวิเคราะห์บทบาทในการบริหารงานจัดเก็บภาษีของ สภท. 1-8 ใน 3 ประเด็นที่กล่าวมาข้างต้น พอสรุปได้ว่า

1) ภายหลังจากการจัดตั้ง สภท. 1-8 การดำเนินงานของ สภท. 1-8 สามารถ แก้ปัญหาโครงสร้างของการจัดองค์การและการบริหารการจัดเก็บภาษี ในส่วนที่ผู้ศึกษาคิดว่าสามารถ แก้ไขได้คือ หนึ่งการมีโครงสร้างการจัดองค์การที่เอื้ออำนวยต่อการบริหารงานอย่างมีประสิทธิภาพ โดยมีหน่วยงานบริหารระดับกองทำหน้าที่ควบคุม วางแผน ให้คำแนะนำหน่วยงานปฏิบัติการจัดเก็บ ภาษี ซึ่งมีฐานะเทียบเท่ากองเช่นเดียวกัน ทำให้เป็นไปตามหลักการถ่วงดุลอำนาจกัน เช่น กอง บริหารงานตรวจสอบภาษีมีหน้าที่ควบคุม วางแผนการดำเนินงานของ สภท. ซึ่งทั้ง 2 หน่วยงานนี้ ต่างก็เป็นอิสระแก่กันแต่ขึ้นอยู่กับผู้บังคับบัญชาคนเดียวกันคืออธิบดีกรมสรรพากร สองระบบบริการ ผู้เสียภาษีดีขึ้น กล่าวคือ สามารถอำนวยความสะดวกในเรื่องเวลา สถานที่ และค่าใช้จ่ายในการ เดินทาง ผู้เสียภาษีสามารถติดต่อสอบถามรายละเอียดเกี่ยวกับภาษีตาม สภท. ซึ่งผู้เสียภาษีมี ภูมิลำเนาหรือสถานการณอยู่ ซึ่งแต่เดิมนั้นต้องเดินทางมาติดต่อที่งานประชาสัมพันธ์ กรมสรรพากร เพียงแห่งเดียว สามระบบบริหารงานตรวจสอบไม่ซ้ำซ้อนมีแผนงานและมีทิศทางดำเนินงานมากขึ้น หมายความว่าจะมีกองบริหารงานตรวจสอบภาษีที่ตั้งอยู่ในตัวกรมสรรพากร จะเป็นผู้วางแผนภาษี อากกร ให้คำแนะนำ ควบคุมและติดตามผลงานการทำงานของแต่ละ สภท. ทั้ง 8 แห่งอย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น สี่ระบบบริหารงานจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพมากขึ้น โดยมีการแยกงานปฏิบัติคือ งานของ สภท. ออกจากงานศูนย์บัญชาการคืองานที่กรมสรรพากร ซึ่งงานปฏิบัติการณ์จะสามารถ ขยายฐานภาษีโดยนำผู้เสียภาษีให้เข้ามาอยู่ในระบบมากขึ้น งานปฏิบัติการในแต่ละ สภท. เช่น งานทะเบียนการค้า งานสำรวจ งานกำหนดรายรับ งานตรวจสอบภาษีซึ่งทำให้จำนวนภาษีเพิ่ม มากขึ้น ส่วนงานบริหารจะทำหน้าที่ด้านนโยบาย ควบคุม แนะนำ วางแผน ออกระเบียบและ ประเมินผลการจัดเก็บภาษี

และการดำเนินงานของ สภท. 1-8 ยังไม่อาจแก้ปัญหาจากโครงสร้าง ของการจัดองค์การและการจัดเก็บภาษีได้ และยังผลให้เกิดปัญหาในปัจจุบัน ได้แก่ หนึ่งปัญหาของ อัตรากำลังเจ้าหน้าที่ไม่ได้สัดส่วนกับปริมาณงานที่ต้องปฏิบัติ รวมทั้งด้านคุณภาพของเจ้าหน้าที่บางคน ซึ่งไม่สามารถพัฒนาหรือเปลี่ยนแปลงไปทันกับการเปลี่ยนแปลงและการขยายตัวทางเศรษฐกิจ สอง ปัญหาธุรกิจการค้าซึ่งมีสถานการณ์ค้าและขั้นตอนการผลิต การจำหน่ายอยู่ในหลายเขตซึ่งกระจายกัน อยู่ในในแต่ละ สภท. ยังขาดมาตรการหรือแนวทางในการตรวจสอบเพื่อให้ประสานงานกันอย่างมี

ประสิทธิภาพ สามารถตรวจสอบภาษีของแต่ละสห. ชาติหน่วยงานสอบทานหรือถ่วงดุลอำนาจ (check and balance) เนื่องจากในปัจจุบันงานควบคุมการตรวจสอบ ซึ่งมีหน้าที่ตรวจสอบความถูกต้องของสำนวนการประเมินภาษี ว่าเจ้าหน้าที่ได้ทำการตรวจสอบและประเมินภาษีว่าถูกต้องตามแนวทางการตรวจสอบ คำสั่ง ระเบียบ ข้อกฎหมายหรือไม่เพียงใด ยังรวมเป็นงานหนึ่งในฝ่ายตรวจสอบ คือหน่วยงานที่มีหน้าที่ควบคุมการตรวจสอบไม่ควรอยู่ในหน่วยงานเดียวกันกับหน่วยงานที่ถูกควบคุมการตรวจสอบ และการปฏิบัติงานย่อมก่อให้เกิดความไม่คล่องตัวเพราะหัวหน้างานควบคุมการตรวจสอบ ยังขึ้นตรงต่อหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบ

2) ภายหลังจากการจัดตั้ง สห.1-8 การดำเนินการบริหารการจัดเก็บภาษีได้ดำเนินการให้สอดคล้องกับหลักการภาษีอากรที่ดีหรือไม่ พบว่าสามารถตอบสนองหลักการภาษีอากรที่ดี เช่นการอำนวยความสะดวกในเรื่องสถานที่ อำนวยความสะดวกในการใช้ประโยชน์จากคอมพิวเตอร์ให้กว้างขวางขึ้น นอกจากนี้การกำหนดมาตรการต่าง ๆ เพื่อขยายฐานภาษี เช่น การหักภาษี ณ ที่จ่าย 8 ประเภท การกำหนดเป้าหมายเฉพาะรายในการจัดเก็บภาษี รวมทั้งการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีการค้าจากผู้ผลิตสินค้าซึ่งอยู่นอกบัญชีอัตราภาษีการค้าให้เสียภาษีการค้า รวมทั้งประสิทธิภาพในการบริหารการจัดเก็บภาษี ทำให้สามารถหารายได้ให้แก่กรมสรรพากรซึ่งนับว่าบทบาทของ สห.1-8 สามารถขยายประสิทธิภาพในด้านต่าง ๆ เหล่านี้ได้เป็นอย่างดี ส่วนในด้านหลักการประหยัดเพื่อที่จะให้มีการจัดเก็บภาษีที่เป็นธรรมในสังคมมากขึ้นนั้น กรมสรรพากรจำเป็นต้องมีการค่าใช้จ่ายที่เพิ่มสูงขึ้น โดยเฉพาะในส่วนของ การจัดตั้ง สห. จึงมีผลทำให้ในช่วงแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 5 ต้นทุนการจัดเก็บค่อนข้างคงที่ และคาดว่าในแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคม ฉบับที่ 6 เพื่อจะดึงดูดเอาผู้เสียภาษีที่อยู่นอกระบบอีกเป็นจำนวนมาก ให้เข้ามาสู่ระบบในระยะต่อไปนั้นกรมสรรพากรโดยเฉพาะรายจ่ายในส่วนของ สห.1-8 จำเป็นจะต้องมีงบประมาณรายจ่ายที่เพิ่มสูงขึ้นอีกมาก ส่วนปัญหาความเหลื่อมล้ำในแง่ของความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากร ปัญหาความแน่นอนเกี่ยวกับการแบกรับภาระเศรษฐกิจ ซึ่งปัญหาเหล่านี้ทำให้การบริหารการจัดเก็บภาษีสรรพากรที่ผ่านมา ยังไม่บรรลุเป้าหมายการบริหารงานจัดเก็บภาษีที่ดีมากนัก

3) ข้อเสนอแนะเพื่อปรับปรุงการบริหารการจัดเก็บภาษี ซึ่งได้รวบรวมไว้ในบทที่ 1 นั้นภายหลังจากที่มีการจัดตั้ง สห.1-8 ได้มีการดำเนินการให้ลุล่วงไปหรือไม่เพียงใด พบว่าในด้านประสิทธิภาพของเจ้าหน้าที่ยังไม่สามารถมองเห็นได้อย่างชัดเจน แต่กรมสรรพากรก็ได้พยายามปรับปรุงมาตรการต่าง ๆ เพื่ออำนวยความสะดวกให้แก่เจ้าหน้าที่ในการปฏิบัติงาน

ส่วนในด้านกฎหมายและปัญหาจากการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี พบว่าได้มีการดำเนินการแก้ไขกฎหมายไปบ้างแล้ว เช่น การนำภาษีมูลค่าเพิ่มเข้ามาใช้เพื่อลดความซ้ำซ้อนของภาษีการค้า การจัดเก็บภาษีส່ວงหน้าฯ แต่ในเรื่องของความสมัครใจในการเสียภาษี สามารถหามาตรการแก้ไขความล่าช้า เพื่อให้เกิดความพอใจแก่ผู้เสียภาษีที่มาติดต่อได้อย่างมีประสิทธิภาพ เช่นการอำนวยความสะดวกในการขอใบผ่านภาษีอากร ให้รวดเร็วขึ้น การชำระภาษีผ่านธนาคาร การปฏิบัติงานด้านการคืนเงินภาษีอากร การใช้ประโยชน์จากเครื่องคอมพิวเตอร์ให้กว้างขวางขึ้น รวมทั้งมาตรการเสริมด้านการจัดเก็บภาษีอากร เช่น นโยบายการตรวจสอบภาษีอากรสำหรับนิติบุคคลที่มีการประกอบกิจการโดยแสดงการขาดทุนสุทธิ มาตรการเข้มงวดกวดขันผู้สอบบัญชี ซึ่งมาตรการเสริมเหล่านี้จะทำให้ผู้เสียภาษีที่ปฏิบัติถูกต้องเกิดความมั่นใจในการทำงานของกรมสรรพากร ในอันที่จะปราบปรามผู้หลีกเลี่ยงภาษีอากร เป็นผลให้เกิดความเต็มใจที่จะเสียภาษีต่อไป ส่วนในเรื่องการใช้มาตรการทางกฎหมายในการบังคับจัดเก็บภาษีให้เต็มเม็ดเต็มหน่วย ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี การปฏิบัติของข้าราชการ นโยบายของรัฐบาล รวมทั้งทัศนคติในการเสียภาษีของประชาชน เป็นเรื่องที่ถูกฝ่ายไม่เฉพาะทางกรมสรรพากรเท่านั้น ที่จะต้องปรับปรุงแก้ไขแต่ภาพพจน์ในการทำงานของรัฐบาลและความสนใจในหน้าที่พลเมืองตีพิมพ์ปฏิบัติในการเสียภาษี จำเป็นต้องมีการรณรงค์กันต่อไป