

บทที่ 2

เอกสาร งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาเรื่อง ผลกระทบของการหักภาษี ณ ที่จ่ายของนิติบุคคลต่อการจัดเก็บภาษีอากร กรณีของสำนักงานสรรพากรจังหวัดเชียงใหม่ (สาขา) ผู้ศึกษาได้รวบรวมแนวความคิด ทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง ประกอบการศึกษาในครั้งนี้

แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

1. ความหมายและวัตถุประสงค์ของการภาษีอากร
2. องค์ประกอบของระบบภาษีที่ดี
3. ภาษีหัก ณ ที่จ่าย
4. ปัญหาในการจัดเก็บภาษี

2.1 ความหมาย และวัตถุประสงค์ของการภาษีอากร

สำหรับความหมายของการภาษีอากรนั้นผู้ให้คำจำกัดความไว้หลากหลายความหมาย ซึ่งแต่ละความหมายจะมองในแต่ละแง่มุม แต่เมื่อนำมาพิจารณาแล้วพบว่าแต่ละความหมายนั้นมีลักษณะที่คล้ายคลึงกันดังนี้

นักเศรษฐศาสตร์ ได้ให้คำนิยามของภาษีอากรไว้ว่า “ภาษีอากร” คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากราษฎร แล้วนำมาใช้เพื่อประโยชน์ของสังคมส่วนรวมโดยมิได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี และวัตถุประสงค์พื้นฐานของการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐ คือ เป็นการหารายได้ให้รัฐบาลเพื่อนำมาใช้ในกิจกรรมต่าง ๆ ในขณะที่เดียวกันรัฐก็สามารุ้ใช้การจัดเก็บภาษีอากรเป็นเครื่องมือทางการคลัง เครื่องมือหนึ่ง เพื่อให้บรรลุถึงเป้าหมายทางเศรษฐกิจที่รัฐวางไว้ได้ ทั้งนี้เพราะการเก็บภาษีอากรทำให้มีการเคลื่อนย้ายทรัพยากรจากภาคเอกชนสู่ภาครัฐบาล

ในทางกฎหมายได้ให้คำจำกัดความของภาษีซึ่งกำหนดให้ คำว่าภาษีนั้น ในทางทฤษฎี “ภาษี” จะต้องมีลักษณะเฉพาะอยู่สามประการประกอบกัน คือ

1. จะต้องเป็นการจัดเก็บที่มีลักษณะบังคับตามกฎหมาย (A Compulsory Levy) โดยการจัดเก็บภาษีนี ในทางทฤษฎีไม่ใช่เป็นการจัดเก็บในรูปแบบเงินอย่างเดียว แต่อาจจะอยู่ในรูปสินค้า (Goods) หรือในรูปแบบของแรงงานแบบให้เปล่า (Free Labour)

2. การจัดเก็บดังกล่าว จะต้องทำโดยหน่วยงานภาครัฐบาล (Impose by an Organ of Government)

3. การจัดเก็บดังกล่าว จะต้องเป็นการจ่ายออกไปให้รัฐบาล โดยไม่ได้ผลตอบแทนกลับมาจากทางตรง (For which nothing is received directly in return) ซึ่งความหมายขององค์ประกอบข้อนี้สอดคล้องกับความหมายในการจัดเก็บภาษีในทางเศรษฐศาสตร์นั่นเอง

ส่วนในกลุ่มนักวิชาการภาษีอากรได้ให้ความหมายของภาษีอากรแบ่งได้เป็น 2 แนวคือแนวที่หนึ่ง อธิบายว่า ภาษีอากรคือสิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากราษฎร และนำไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนรวม โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษีอากร และแนวที่สอง อธิบายว่า ภาษีอากรคือเงินได้หรือทรัพยากรที่เคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาล แต่ไม่รวมถึงการกู้ยืมหรือขายสินค้าหรือให้บริการในราคาทุนโดยรัฐบาลมีวัตถุประสงค์นอกจากเป็นการหารายได้เพื่อให้พอกับค่าใช้จ่ายของรัฐบาลแล้ว ในปัจจุบันภาษีอากรยังเป็นเครื่องมือสำคัญของรัฐบาลในการกระจายรายได้ ส่งเสริมความเจริญเติบโตธุรกิจการค้า รักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ ช่วยควบคุมการบริโภคของประชาชนหรือเพื่อสนองนโยบายบางประการของรัฐบาล (เช่น การศึกษา การสวัสดิการสังคม นโยบายประชากร) ด้วย

นอกเหนือจากเหตุผลหลักในเรื่องรายได้ของรัฐแล้ว ยังมีเหตุผลเสริมอื่น ๆ สำหรับการจัดเก็บภาษี ดังนี้ (พนิต ธีรภาพวงศ์, 2543ก : 49)

1. ช่วยในการกระจายเงินได้และทรัพย์สินของประชาชน (The Redistribution of Wealth and Income) ดังเช่น กรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งโดยทั่วไปก็จัดเก็บแบบก้าวหน้าหมายความว่า ใครมีรายได้มากก็เสียภาษีมากกว่าคนที่มียระดับรายได้น้อยกว่า หรือคนรวยเสียภาษีมากกว่าคนจน) และเมื่อเป็นที่ทราบอยู่แล้วว่ารัฐจะต้องนำภาษีดังกล่าวมาใช้เป็นค่าใช้จ่ายสำหรับประโยชน์สาธารณะ(Welfare Services) ก็หมายความว่า ภาษีเป็นเครื่องมืออย่างหนึ่งที่ช่วยดึงความมั่งมีจากคนรวยกลับมาเป็นประโยชน์ให้กับประชาชนที่ยากจนกว่า แต่อย่างไรก็ตาม สำหรับการจัดเก็บภาษีตามเหตุผลในข้อนี้ ไม่ใช่จะพิจารณาและวางรูปแบบ (Design) กันได้ง่าย ดังตัวอย่างที่กล่าวไป มีคำถามมากมายในเชิงภาษีการคลังต่อความสามารถของภาษี ที่จะช่วยกระจายเงินได้และทรัพย์สินกลับสู่ประชาชน ว่าเป็นไปได้โดยมีประสิทธิภาพเพียงใด โดยเฉพาะปัญหาในเชิงเทคนิคกรณีภาษีเงินได้ เช่น อัตราก้าวหน้าเท่าใดจึงจะเรียกว่าเหมาะสม เป็นต้น

2. ช่วยในการควบคุมเศรษฐกิจ (Control of the Economy) ดังที่เราสามารถคาดได้ว่าการเปลี่ยนแปลงทางภาษีสามารถมีผลกระทบต่อเศรษฐกิจ (ซึ่งก็คือระบบธุรกิจ) ของประเทศนั้น ๆ ได้เสมอ ดังนั้น หากมีการจัดเก็บภาษีที่เพิ่มสูงขึ้นสำหรับธุรกิจบางประเภทก็จะช่วยให้ประชาชนหันไปทำธุรกิจประเภทอื่น ๆ ที่ไม่มีภาระภาษีชนิดนี้มากขึ้น เป็นต้น ตัวอย่างสำหรับการจัดเก็บภาษีด้วยวัตถุประสงค์ตามข้อนี้ ก็คือ ภาษีอากรขาเข้า (Import Duties) หรืออากรขาออก (Export Duties) เช่น รัฐอาจเก็บภาษีอากรขาเข้าสำหรับสินค้าประเภทหนึ่งสูงเป็นพิเศษ นัยว่าเพื่อเป็นการทำให้สินค้านำเข้าชนิดดังกล่าวมีราคาสูง (เพราะภาระภาษีถือว่าเป็นค่าใช้จ่าย (Cost) ในการทำธุรกิจอย่างหนึ่ง ดังนั้น ถ้าสินค้านำเข้ามีภาระภาษีที่สูง ซึ่งจะแฝงตัวอยู่ในราคาสินค้าก็จะทำให้สินค้านั้นมีราคาสูงตามไปด้วย มิฉะนั้น ผู้นำของเข้ามาจำหน่ายก็จะไม่มีกำไร) และแน่นอนว่า ราคาข้อมสูงกว่าสินค้าประเภทเดียวกันที่ผลิตได้ในประเทศ จึงมีแนวโน้มว่า เมื่อมีการจัดเก็บภาษีแล้วประชาชนก็จะหันมาซื้อของที่ผลิตได้ในประเทศมากขึ้น เพราะมีราคาถูกกว่า ทั้งนี้ กล่าวโดยสรุป ก็เพื่อเป็นการคุ้มครองอุตสาหกรรมภายในนั่นเอง (Protective Reasons – ไม่ใช่เหตุผลเพื่อการหารายได้ – To Generate Revenue เพียงแต่อย่างเดียว)

3. ช่วยในการควบคุมคุณภาพในทางสังคม (Social Control) ดังเช่น การเก็บภาษีจากสุรา เบียร์ หรือนูหรี ซึ่งถือว่าเป็นสิ่งสำคัญที่อันตรายต่อสุขภาพของประชาชนในสังคม แต่รัฐไม่สามารถห้ามขายได้ ก็อาจเก็บภาษีเพื่อทำให้สุรา เบียร์และนูหรีมีราคาที่สูงขึ้นเพื่อลดกำลังการซื้อของประชาชน จำนวนความต้องการก็มีแนวโน้มที่จะลดลง เป็นต้น

4. ช่วยในการควบคุมสภาพแวดล้อม (A Pollution Tax) เป็นแนวโน้มของภาษีประเภทใหม่ของโลกก็ได้ โดยมีแนวคิดจากการที่ประชาชนซื้อสินค้าตามราคาจากผู้ขายตั้ง เมื่อขายได้ผู้ขายก็จะมีกำไรซึ่งได้ครอบคลุมค่าใช้จ่ายในการผลิต ไปแล้ว แต่จะทำอย่างไร หากผู้ขายสร้างมลพิษหรือทำลายสิ่งแวดล้อมของท้องถิ่น เช่น ปล่อยของเสียออกมาในกระบวนการผลิต เราจะปล่อยให้ความเสียหายดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายของประชาชนเพียงฝ่ายเดียวหรือ ถ้าใช่ ทำไมจึงเป็นเช่นนั้น ในเมื่อผู้ขายได้กำไรจากการขายสินค้านั้นโดยตรง ความคิดนี้จึงเป็นเหตุผลสนับสนุนให้มีการจัดเก็บภาษีจากผู้ผลิตหรือผู้ขาย สำหรับการสร้างมลพิษดังกล่าว ซึ่งแนวคิดนี้ยังเป็นที่ถกเถียงในต่างประเทศ ส่วนในประเทศไทยยังไม่มีการนำมาพิจารณาแต่อย่างใด

จากคำจำกัดความของการภาษีอากรที่กล่าวมาเบื้องต้น การที่จะให้การจัดเก็บภาษีนั้นเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพมากที่สุด องค์ประกอบสำคัญของระบบภาษีที่ดีคือ ต้องมีการบริหารจัดการจัดเก็บที่มีประสิทธิภาพ โดยประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีขึ้นอยู่กับการจัดเก็บภาษีอากร (Tax Imposition) ซึ่งเป็นวิธีการอย่างหนึ่งของรัฐบาลทุกประเทศทั่วโลก เพื่อสร้างรายได้สำหรับค่าใช้จ่ายต่าง ๆ (Government Expenditure) ที่เกี่ยวกับการทำนุบำรุงและพัฒนาประเทศ เช่น ค่าซ่อมแซม

ถนนหนทาง ค่ารักษาพยาบาลและการศึกษา ค่าเงินเดือนข้าราชการ หรือค่าใช้จ่ายประจำปี ที่เป็นงบประมาณของกองทัพในการป้องกันประเทศ และหากพิจารณาไปถึงความหมายในทางเศรษฐศาสตร์ การเก็บภาษีคือวิธีการอย่างหนึ่งในการย้ายทุนจากภาคเอกชน (Taxation is one method of transferring resources from the private to the public sector) นั่นคือ จากทรัพย์สินของประชาชนหรือธุรกิจห้างร้านต่าง ๆ ไปสู่ภาคสาธารณะ ซึ่งในที่นี้คือรัฐบาล

ภาษีที่รัฐจัดเก็บนั้นจะต้องเป็นภาษีที่เอื้อประโยชน์ให้กับทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้อง และผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้นจะต้องยินดีที่จะจ่ายภาษี ซึ่งต้องเป็นไปตามระบบภาษีที่ดีหรือมีองค์ประกอบที่ดี

2.2 องค์ประกอบสำคัญของระบบภาษีที่ดี

องค์ประกอบสำคัญของระบบภาษีที่ดี ตามประมวลรัษฎากร มีตัวองค์ประกอบดังนี้ (กลุ่มนักวิชาการ, 2544 : 1)

1. หลักความเป็นธรรม

การจัดเก็บภาษีที่ดีต้องก่อให้เกิดความเท่าเทียมกันในระหว่างกลุ่มผู้เสียภาษีด้วยกัน ความเท่าเทียมกันอาจวัดจาก สภาพข้อเท็จจริงของผู้เสียภาษีในด้านรายได้ รายจ่าย ทรัพย์สิน หรือผลประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐ กล่าวคือ ผู้มีรายได้ ทรัพย์สิน หรือรายจ่ายมาก ต้องเสียภาษีให้แก่รัฐมากกว่าผู้มีรายได้ ทรัพย์สิน หรือมีรายจ่ายน้อย หรือผู้ที่ได้รับประโยชน์หรือรับบริการจากรัฐมากต้องเสียภาษีมาก เป็นต้น

2. หลักความแน่นอน

การจัดเก็บภาษีที่ดีต้องมีความชัดเจนในข้อกฎหมายที่ใช้บังคับ รวมถึงความชัดเจนในแนวทางปฏิบัติในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี ทั้งนี้เพื่อก่อให้เกิดความเข้าใจ และปฏิบัติเกี่ยวกับภาษีที่ตนมีหน้าที่เสียได้อย่างถูกต้อง

3. หลักความประหยัด

ในการจัดเก็บภาษีของรัฐควรมีต้นทุนรายจ่ายต่าง ๆ ในการจัดเก็บภาษีน้อยที่สุด และในด้านผู้เสียภาษีก็ควรมีภาระและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ในการเสียภาษีต่ำที่สุดด้วย

4. หลักความสะดวก

หลักภาษีอากรควรที่จะอำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีและผู้จัดเก็บ เพื่อที่จะได้มีการลดต้นทุนรายจ่ายและประหยัดเวลา ทั้งของผู้เสียภาษีและภาครัฐ

5. หลักความเป็นกลาง

ระบบภาษีควรมีโครงสร้างที่เป็นกลางทางเศรษฐกิจให้มากที่สุด โดยจะต้องไม่บิดเบือนรูปแบบการบริโภค การออม การแข่งขัน ตลอดจนกลไกตลาด

6. หลักอำนาจรายได้

ระบบภาษีอากรควรเป็นระบบที่ทำรายได้สูงให้กับรัฐในภาวะเศรษฐกิจเปลี่ยนแปลงอย่าง รวดเร็ว ระบบภาษีจะต้องเปลี่ยนแปลงเพื่ออำนาจให้เกิดรายได้มากที่สุด

7. หลักความยืดหยุ่นและสอดคล้องกับระบบเศรษฐกิจ

ระบบภาษีอากรควรเป็นระบบที่ช่วยให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ ซึ่งควรมีความยืดหยุ่นหรือปรับตัวให้เข้ากับการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจได้อย่างเหมาะสม เช่น ในภาวะเงินเฟ้อระบบภาษีควรจัดเก็บภาษีได้มากขึ้น เพื่อลดการบริโภคของประชาชน เป็นต้น

ระบบการภาษีที่ดีของ Adam Smith

Smith (อ้างถึงใน พนิต ธีรภาพวงศ์, 2543 : 53) ได้กล่าวถึงระบบภาษีที่ดี ดังนี้

1. หลักที่หนึ่งความเท่าเทียมกัน (Equity) หรือความเป็นธรรม (Fairness) แนวความคิดในเรื่องของความเป็นธรรมและความเท่าเทียมในทางทฤษฎีเองก็มีสองแนวคิด และไม่มีข้อยุติที่เด็ดขาดในทางใดทางหนึ่งโดยแนวคิดแรกมองว่า ทุกคนในฐานะประชาชน มีสถานภาพที่เท่าเทียมกัน (อันเนื่องมาจากรับประโยชน์สาธารณะจากรัฐเหมือนกัน) ควรจะเสียภาษีในจำนวนเท่าเทียมกันหมด นี่คือแนวความคิดที่เรียกว่า ความเท่าเทียมในแบบแนวนอน (Horizontal Equity) อีกทางหนึ่งเป็นการกำหนดการระภาษี โดยไม่คำนึงถึงความสามารถในการหามาได้ของผู้เสียภาษี ไม่น่าเป็นระบบที่มีความเท่าเทียมหรือเป็นธรรมได้ และนี่คือความเท่าเทียมกัน (Equity) หรือความเป็นธรรม (Fairness) ในมุมมองของ Adam Smith

2. หลักการที่สองและสาม ความแน่นอนและความไม่ยุ่งยากซับซ้อนต่อการชำระภาษี ระบบภาษีที่ดีนั้น ต้องอยู่ในรูปกฎหมายที่มีความชัดเจน มีความแน่นอน ไม่ปล่อยอำนาจในการกำหนดหน้าที่และภาระภาษีให้อยู่ในดุลพินิจเจ้าพนักงานมากเกินไป จนเกิดสิ่งที่เรียกว่า “การบังคับตามใจชอบ” ของเจ้าพนักงานภาษี (Arbitrariness) ที่สำคัญ ความแน่นอนของกฎหมายภาษี หมายถึง ผู้เสียภาษีคนหนึ่งจะต้องได้รับความมั่นใจว่า “ผู้เสียภาษีคนอื่น ๆ” ก็ต้องเสียภาษีภายใต้กฎเกณฑ์แบบเดียวกับตนด้วย (อย่างที่เราทราบดีว่า วิธีที่เร็วที่สุดในการทำให้ผู้เสียภาษีคนอื่น ๆ ไม่ยอมจ่ายภาษี เพราะจะทำให้เขาคิดว่า แล้วตนจะเสียภาษีทำไม) นอกจากนี้ ความแน่นอนของกฎหมายภาษี

หมายถึงการที่ผู้เสียภาษีสมควรที่จะรู้แน่นอนชัดแจ้งถึงภาระภาษีที่ตนจะต้องเสียเพื่อที่จะสามารถวางแผนธุรกิจของตนล่วงหน้าได้เพราะภาษีก็นับเป็นต้นทุนในการทำธุรกิจประเภทหนึ่งด้วย

3. หลักการที่สี่ ความมีประสิทธิภาพ (Efficiency) คือความมีประสิทธิภาพ แต่คำถามคือคำว่า “ความมีประสิทธิภาพ” ที่จะสอดคล้องกับการเป็นระบบภาษีที่ดีนั้น ควรเป็นอย่างไร ในปัจจุบัน ความมีประสิทธิภาพของระบบภาษีสามารถแบ่งออกได้เป็นสองกรณีคือ

3.1 ความมีประสิทธิภาพในแง่ต้นทุนของการจัดเก็บภาษี (The Cost of Collection) ซึ่งหมายความถึง ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการจัดเก็บของระบบภาษีดังกล่าวควรจะต่ำที่สุดเท่าที่จะทำได้ คำว่า “ค่าใช้จ่ายต่ำ” ในกรณีนี้ ไม่ได้เป็นการคำนึงจากมุมมองของเจ้าพนักงานสรรพากรด้านเดียว แต่ต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นของผู้เสียภาษีในการเตรียมการและชำระภาษีเช่นกัน (Compliance Costs) นอกจากนี้ ต้นทุนในการจัดเก็บภาษีควรคิดรวมถึงค่าใช้จ่ายที่อาจเกิดขึ้นจากกรณีผู้เสียภาษีมีข้อโต้แย้งในภาระภาษี และนำกรณีของตนขึ้นต่อสู้กับเจ้าพนักงานภาษีในชั้นศาลด้วย

3.2 ความมีประสิทธิภาพในเชิงเศรษฐศาสตร์หมายความว่า ระบบภาษีควรสร้างโอกาสที่เท่าเทียม (Neutrality) ต่อกันระหว่างผู้เสียภาษี และไม่สร้างผลกระทบต่อพฤติกรรมของผู้เสียภาษี (Taxpayer's Behaviour) พุ่งง่าย ๆ คือ ระบบภาษีนั้น ๆ ไม่ควรทำให้ผู้เสียภาษีหันไป “กระทำหรือดำเนินการใด ๆ” (หรือ “ไม่กระทำหรือไม่ดำเนินการใด ๆ”) ที่ตนเองจะ “ไม่กระทำ” (หรือจะ “กระทำ”) ถ้าไม่มีภาษีนั้นจัดเก็บอยู่อย่างไรก็ตาม ในปัจจุบันจะเห็นได้ว่ามีภาษีบางประเภทที่มีวัตถุประสงค์เพื่อเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมผู้เสียภาษี แม้ว่าจะทำให้ระบบภาษีนั้นๆ ขาดความมีประสิทธิภาพในเชิงเศรษฐศาสตร์ไปก็ตาม

4. หลักการที่ห้า การแข่งขันระหว่างประเทศ นโยบายการภาษีที่ดีต้องเอื้อประโยชน์ให้กับผู้ที่ทำการค้าระหว่างประเทศในทุกๆทางเพื่อให้การแข่งขันเป็นไปอย่างยุติธรรม

องค์ประกอบภายนอกของภาษี

นอกเหนือจากโครงสร้างภายในของภาษีแล้ว ภาษีจะต้องประกอบด้วยองค์ประกอบภายนอกอีกสามประการ (พนิต ชีรภาพวงศ์, 2543ค : 55) ดังนี้

ระบบการบริหารการจัดเก็บภาษี (Tax Administration) โดยมีแกนหลักสำคัญคือ เจ้าพนักงานภาษี (Tax Authorities) ซึ่งมีหน้าที่ในการออกข้อบังคับ และรับผิดชอบการจัดเก็บ หรือตรวจสอบการเสียภาษีของผู้เสียภาษี ให้เป็นไปภายใต้บทบัญญัติกฎหมายภาษีที่ให้อำนาจไว้ (เช่น ในประเทศไทย เจ้าพนักงานภาษีสรรพากร ก็จะมีหน้าที่รับผิดชอบภายใต้ประมวลรัษฎากร ในขณะที่เจ้าพนักงานภาษีสกุลการ มีหน้าที่รับผิดชอบการจัดเก็บภาษีภายใต้พระราชบัญญัติ

ศาลฎีกา เป็นต้น หรืออาจจะกล่าวในอีกทางหนึ่ง อำนาจของเจ้าพนักงานภาษี จะถูกจำกัดโดยอำนาจของกฎหมายนั่นเอง)

2. ระบบในการจัดข้อพิพาททางภาษีโดยศาลภาษี – Tax Courts (สำหรับส่วนที่สองนี้ ถือเป็นการช่วยถ่วงดุลอำนาจของเจ้าพนักงานภาษีให้เป็นไปได้ด้วยความเหมาะสมมากขึ้น เพราะแม้ว่าเจ้าพนักงานภาษีจะมีระบบภายใต้สำหรับจัดข้อพิพาททางภาษี (Tax Appeals) อยู่แล้วก็ตาม แต่การที่มีศาลซึ่งเป็นเอกเทศในการให้ความยุติธรรมต่อทั้งสองฝ่ายเป็นผู้ชี้ขาดจะทำให้ระบบภาษีมีความยุติธรรมต่อประชาชนมากยิ่งขึ้น) สำหรับในประเทศไทยนั้น ใช้ระบบศาลคู่ นั่นคือ มีศาลภาษีที่แยกออกต่างหากจากระบบศาลธรรมดาหรือ เช่นกรณีกลุ่มประเทศสหภาพยุโรป ที่นอกเหนือจากคดีต่างๆ ที่มีข้อพิพาททางภาษีอันเกี่ยวเนื่องกับข้อบัญญัติของสหภาพยุโรปแล้ว ผู้เสียภาษียังก็สามารถนำคดีนั้น ๆ ขึ้นสู่ศาลพิเศษยุโรป (นั่นคือ European Court of Justice – ECJ) ได้ ซึ่งคำตัดสินของศาลนี้มีอำนาจอธิปไตยที่สามารถบังคับประเทศสมาชิกให้ต้องปฏิบัติตาม

3. เอกชนผู้ประกอบการที่เกี่ยวข้องกับการบริการทางภาษีอากร (The Tax Professionals) โดยประกอบด้วย ทนายความภาษีหรือที่ปรึกษากฎหมายทางภาษี (The Legal Profession) และนักบัญชีภาษี (Tax Accountant) ทั้งนี้ ความแตกต่างสำหรับขอบข่ายงานภาษีกับบัญชีภาษีคือ การให้บริการปรึกษาทางกฎหมายภาษีนั้นจะเน้นที่การตีความ (Interpreting) รวมไปถึงอำนาจและผลในการบังคับใช้ (Applying) ของข้อบัญญัติกฎหมายภาษีต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง ในขณะที่ปรึกษาทางบัญชีภาษีนั้น จะไม่เน้นที่ประเด็นตีความของถ้อยคำ (Words) เหมือนการให้บริการปรึกษาทางกฎหมายแต่จะเน้นที่ตัวเลข (Numbers) มากกว่า อย่างไรก็ตาม ในวงการที่ปรึกษาทางภาษีสสมัยใหม่ มีการปรับตัวให้มีความสามารถในสิ่งที่ตนเคยไม่รู้มากขึ้น ดังจะเห็นว่ามือนักบัญชีจำนวนหนึ่ง มีความสามารถในการวางแผนภาษี อันเกิดจากช่องว่างในการตีความข้อกฎหมายภาษีต่าง ๆ ในขณะเดียวกัน มีทนายความจำนวนไม่น้อย ที่เข้ามาดูแลระบบบัญชีทั้งหมดของกิจการของลูกค้าความตนด้วยเช่นกัน

มาตรการอย่างหนึ่งของรัฐบาล โดยกรมสรรพากรได้พยายามปรับปรุงแก้ไขกฎหมายระเบียบ และวิธีการจัดเก็บภาษีอากรให้ทั่วถึง เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมและการกระจายความรับผิดชอบต่อหน้าที่ คือ การหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายของนิติบุคคล ซึ่งเป็นวิธีการเสริมการเสียภาษีเงินได้ โดยการยื่นประเมินตนเองตามประมวลรัษฎากร กล่าวคือผู้จ่ายเงินได้ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย (Withholding Tax) ทุกครั้งที่มีการจ่ายเงินได้ อันเป็นสถานะที่ผู้มีเงินได้มีกำลังพอที่จะจ่ายในการเสียภาษี ตามหลักการเสียภาษีในขณะที่มีเงินได้

การพิจารณาภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย จะเห็นว่าการเสียภาษีโดยวิธีนี้เป็นการบรรเทาภาระการจ่ายเงินของผู้มีเงินได้ ในอันที่ไม่ต้องจ่ายภาษีทั้งหมดเมื่อถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ

เงินได้ครั้งปี หรือครั้งรอบระยะเวลาบัญชี หรือรายการเงินได้ประจำปีหรือประจำรอบระยะเวลาบัญชี เป็นการทยอยจ่ายทุกครั้งที่ได้รับเงิน ได้ทั้งปีโดยให้ถือว่าจำนวนเงินได้ที่ผู้จ่ายเงิน ได้หักและนำส่งต่อทางราชการไว้แล้วนั้นถือเป็นเครดิตภาษีหรือจำนวนภาษีที่มีเงินได้ชำระไว้ล่วงหน้าแล้ว ภาษีเงินได้ หัก ณ ที่จ่ายจะใช้เฉพาะกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่านั้น

2.3 ภาษีหัก ณ ที่จ่าย

ภาษีหัก ณ ที่จ่าย (สุเทพ พงษ์พิทักษ์, 2545 : 464) เป็นภาระหน้าที่ของผู้ประกอบธุรกิจ ทั้งเป็นกรณีผู้จ่ายเงินได้ที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายและผู้มีเงินได้ที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ต้องปฏิบัติให้ถูกต้องและครบถ้วนอยู่เสมอ ทั้งนี้เพื่อที่จะป้องกันไม่ให้เกิดปัญหา และความเสียหายที่เกิดแก่ธุรกิจ แต่เนื่องจากภาษีหัก ณ ที่จ่าย มีหลักเกณฑ์วิธีการ เงื่อนไขและอัตรา ตลอดจนแนวทางการปฏิบัติที่ค่อนข้างยุ่งยากและสับสน อยู่พอสมควร ผู้ที่เกี่ยวข้องจึงควรมีการศึกษาเพิ่มเติมอยู่ตลอดเวลา

ภาษีหัก ณ ที่จ่าย (กลุ่มนักวิชาการ, 2544 : 57) การหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย เป็นวิธีการ เสียภาษีวิธีหนึ่ง ของผู้มีเงินได้ โดยกฎหมายกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้ในบางกรณี ทำหน้าที่คำนวณ หักเงินซึ่งตนมีหน้าที่จ่ายให้แก่ผู้รับเงินตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กฎหมายกำหนดแล้วนำเงินนั้น ส่งแก่รัฐบาล เงินที่ได้หักและนำส่งดังกล่าวถือเป็นเครดิตภาษีในการเสียภาษีของผู้รับเงินเมื่อถึง กำหนดเวลาขึ้นรายการเสียภาษี ถ้ากรณีใดไม่มีกฎหมายกำหนดให้หักภาษี ผู้จ่ายเงินได้ก็ไม่ต้อง หักภาษีแต่อย่างใด

2.3.1 วัตถุประสงค์ของภาษีหัก ณ ที่จ่าย

1. เพื่อบรรเทาภาระการเสียภาษีให้แก่ผู้รับเงินได้ ที่จะไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ในคราวเดียวกันเป็นเงินจำนวนมาก เมื่อถึงกำหนดเวลาขึ้นรายการเสียภาษี แต่ให้เสียภาษีเป็นคราว ๆ ไปทีละน้อยตามจำนวนเงินที่ได้รับแต่ละคราว
2. เพื่อให้รัฐบาลมีรายได้เข้าคลังอย่างสม่ำเสมอ ทำให้รัฐบาลสามารถใช้จ่ายเงิน ในการดำเนินงานเพื่อให้บรรลุเป้าหมายตามแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติได้อย่างราบรื่น อันจะก่อให้เกิดสภาพคล่อง และลดภาระการเงินตึงตัวในระบบเศรษฐกิจของประเทศ
3. เพื่อลดแรงกดดันในการหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร และ ลดภาระหน้าที่ในการตรวจสอบภาษี หรือการติดตามจัดเก็บภาษีในภายหลัง

2.3.2 ผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย

ผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ได้แก่ บุคคลที่กฎหมายกำหนดไว้เป็นรายกรณี โดยอาจเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลในรูปใด ทั้งหุ้นส่วนสามัญ คณะบุคคลซึ่งไม่ใช่นิติบุคคลก็ได้ ซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้ ให้แก่ผู้รับเงินได้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (บุคคลธรรมดา หุ้นส่วนสามัญ คณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล) โดยเงินได้ที่จ่ายมิใช่เงินได้พึงประเมินที่ได้รับการยกเว้น ไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ ทั้งนี้กฎหมายอาจกำหนดให้หักภาษี ณ ที่จ่ายเฉพาะกรณีจ่ายเงินได้บางประเภท หรือเฉพาะกรณีจ่ายเงินได้แก่ผู้รับเงินบางประเภทเท่านั้นก็ได้

2.3.3 ความรับผิดชอบของผู้มีหน้าที่หักภาษี

ผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายทุกกรณีจะต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งกรมสรรพากรภายในกำหนด ถ้าไม่ทันต้องรับผิดชอบดังนี้

1. ในกรณีไม่ได้หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เลยหรือหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ไม่ครบถ้วนให้ผู้จ่ายเงินได้และผู้มีเงินได้รับผิดชอบร่วมกันในจำนวนภาษีที่ต้องชำระตามจำนวน ที่มีได้หักและมิได้นำส่ง
2. ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายหักไว้แล้ว แต่มิได้นำส่งหรือนำส่งแล้วแต่ไม่ครบตามจำนวนที่ถูกต้อง ให้ผู้มีเงินได้ต้องเสียภาษีพ้นความผิดที่จะต้องชำระเท่าจำนวนที่ผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายได้หักไว้แล้ว และผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย รับผิดชอบชำระเงินจำนวนนั้นแต่ฝ่ายเดียว
3. ในกรณีที่ผู้หักภาษี ณ ที่จ่ายได้ให้ผู้มีเงินได้แสดงสถานะเพื่อการหักลดหย่อน โดยผู้มีเงินได้ลงลายมือชื่อรับรอง หากปรากฏว่ารายการนี้ผิดพลาดทำให้การหักภาษี ณ ที่จ่ายผิดพลาดไปด้วยผู้มีเงินได้ต้องรับผิดชอบชำระภาษีในส่วนที่นำส่งไม่ครบ ผู้หักไม่ต้องรับผิดชอบ
4. ในกรณีนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่ายไม่ครบหรือขาดจำนวนหรือไม่นำส่งหรือล่วงเลยกำหนดเวลา ผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายจะต้องรับผิดชอบเสียเงินเพิ่มในอัตรา 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ชำระไม่ครบหรือขาดหรือไม่นำส่งหรือล่วงเลยกำหนดเวลา อีกส่วนหนึ่งด้วย
5. ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่หักภาษีไม่ได้หักภาษี ณ ที่จ่าย แม้ต่อมาผู้เสียภาษีนำภาษีไปชำระแล้วก็ตาม ผู้มีหน้าที่หัก ภาษี ณ ที่จ่าย คงต้องรับผิดชอบชำระเพิ่มตามข้อ(4) เช่นเดียวกัน
6. ในการสั่งเรียกเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่าย เจ้าพนักงานมีอำนาจเรียกเก็บเอาจากผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายพร้อมเรียกเก็บเงินเพิ่มด้วยก็ได้ โดยไม่ต้องเรียกเก็บจากผู้มีเงินได้ก่อน

หน้าที่โดยทั่วไปของผู้หักภาษี ณ ที่จ่าย

1. การคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายกำหนดทุกคราวที่มีการจ่ายเงิน
2. การนำเงินภาษีที่ตนมีหน้าที่หัก และนำส่ง ต่อกรมสรรพากรตามเขตท้องที่ภายใน วันที่ 7 ของเดือนถัดไป
3. การยื่นแบบแสดงรายการตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด
4. ต้องออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย
5. การทำบัญชีพิเศษแสดงการหักภาษี ณ ที่จ่าย
6. ต้องแจ้งรายละเอียดเกี่ยวกับผู้มีเงินได้ที่เป็นคนต่างด้าว

2.4 ปัญหาในการจัดเก็บภาษี

ที่กล่าวว่า ภาษี เป็นวิธีการสร้างรายได้的一种方式 แต่จะสร้างปัญหาและสร้างความไม่พอใจให้กับประชาชน ดังนั้น จึงไม่ใช่เรื่องยากที่จะเข้าใจว่า ทำไมการเก็บภาษีเป็นเรื่องที่ประชาชนไม่ชอบ (เพราะเงินและทรัพย์สินถูกถ่ายเทไปจากตน) และทำไมจึงเป็นเรื่องที่อ่อนไหว (Sensitive) ต่อความรู้สึกของประชาชนได้อย่างรวดเร็ว ปัญหาในการจัดเก็บภาษีนี้อาจกระทบถึงความมั่นคงของรัฐบาลหรือแม้แต่อำนาจของฝ่ายการเมืองที่เกี่ยวข้อง และในบางครั้งปัญหาความไม่พอใจต่อการจัดเก็บภาษีก็สามารถบานปลายไปสู่ความขัดแย้งรุนแรงทางการเมืองได้ความรู้สึกที่ “อ่อนไหว” (พนิต ธีรภาพวงศ์, 2543ค : 55) ประการหนึ่งที่น่าคำนึงถึงที่สุด คือกรณีที่การเก็บภาษีตกเป็นจำเลยของสังคม เนื่องมาจากความ “ไม่พอใจ” ของประชาชน (บางส่วน) ที่อาจเกิดความรู้สึกว่าภาครัฐนำเงินภาษี (ของตน) ไปใช้อย่างไม่โปร่งใสบ้าง (ปัญหาคอร์รัปชัน) หรือ เกิดความรู้สึกว่าสิทธิประโยชน์ในการบริการจากภาครัฐไม่คุ้มค่ากับภาษีที่ตนจ่ายไป (เช่น พบกับบริการที่ล่าช้าหรือจากข้าราชการบางคนที่ไม่ให้เกียรติประชาชน) ความไม่พอใจที่เกิดขึ้นเหล่านี้สามารถสร้างผลเสียต่อการจัดเก็บภาษีได้ เพราะอาจเป็นปัจจัยหนึ่งที่ทำลายความเต็มใจในการเสียภาษีของประชาชน (Tax Compliance) อันอาจนำไปสู่ความรู้สึกที่อยากจะหลบเลี่ยงหรือหนีภาษี (Avoidance or Evasion) ในท้ายที่สุด

ปัญหาเรื่องความรู้สึกอ่อนไหว (พนิต ธีรภาพวงศ์, 2543ง : 53) นั้นก็เป็นเรื่องที่น่าสนใจในระดับหนึ่ง เพราะภาษีคือเงินที่เก็บมาจากประชาชน ทุกคนก็อยากเห็นการนำไปใช้อย่างคุ้มค่ามากที่สุด ความหมายทางเศรษฐศาสตร์ของการเก็บภาษีเป็นองค์ประกอบที่ขาดไม่ได้ในการเก็บรักษาความเป็นตัวคนทั้งของสังคมและของประเทศ เปรียบเสมือนการอยู่ในครอบครัวหนึ่งที่จะต้องมีการช่วยกัน ร่วมกัน トラบไตที่เราไม่ได้มีชีวิตอยู่คนเดียวในโลก และยังคงคงความเป็นประเทศไทยไว้ ดังนั้น การเก็บภาษีคือสิ่งที่จำเป็น เหตุผลก็เพื่อให้สิ่งที่เป็นประโยชน์สาธารณะที่ทุกคนเป็นเจ้าของ ร่วมกันนั้น ยังคงดำเนินต่อไปได้

อย่างไรก็ตาม เหตุผลที่ประชาชนต้องเสียภาษี เพราะเป็นหน้าที่ต่อประเทศชาตินี้ ก็หาได้เป็นเหตุผลหลักที่อนุญาตให้เจ้าพนักงานภาษี (Tax Officers) มองประชาชนเป็นผู้ที่สามารถไล่เบี้ย กดดัน บีบบังคับจัดเก็บภาษีอย่างไม่ธรรมได้แต่อย่างใด ตรงกันข้ามเจ้าพนักงานภาษีเองจะต้อง พยายามปรับปรุงระบบภาษีภายใต้ความรับผิดชอบของตน ให้มีความเป็นธรรมและมีความชัดเจน เพื่อช่วยสนับสนุนการรักษาหน้าที่ของประชาชนให้เป็น ไปอย่างเต็มที่ นั่นคือ จะต้องสร้างระบบ ภาษีที่ดี (Good Tax System) ซึ่งในประเด็นนี้(รวม ไปถึงเรื่องผลกระทบของภาษีที่เลว – Bad Taxes) แม้ว่าการนำระบบภาษีหัก ณ ที่จ่ายมาใช้แต่ก็อาจมีปัญหในเรื่องของการเสียภาษีอยู่เช่นเดิม ซึ่ง เกิดจากตัวของผู้เสียภาษีเองในสิ่งที่เป็นผลกระทบต่อการเสียภาษี (ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, 2536 : 29)

1. การคำนึงถึงประโยชน์ของการเสียภาษีว่าถือเป็นรายได้หลักของรัฐในการพัฒนา ประเทศ
2. ความรู้ความเข้าใจของผู้มีหน้าที่เสียภาษี ซึ่งผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีไม่มีความรู้และ ความเข้าใจมากพอในการนำส่งให้กับกรมสรรพากรทั้งด้านข่าวสารข้อมูลขั้นตอน และวิธีการในการนำส่งภาษี
3. การเพิกเฉยต่อหน้าที่ทั้งที่รัฐจะต้องนำส่งเมื่อใด คำนวณอย่างไร
4. การคำนึงถึงประโยชน์ของการเสียภาษีว่าถือเป็นรายได้หลักของรัฐในการพัฒนา ประเทศ
5. การกำกับดูแลและมาตรการที่เจ้าหน้าที่ใช้ในการกำกับดูแลเช่นบทลงโทษ
6. ความซับซ้อนของกฎหมายภาษีอากรหรือประมวลรัษฎากร
7. การขาดจิตสำนึกในการเป็นผู้เสียภาษีที่ดี

ปัญหาที่มักจะพบกันในการหักและนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่าย ทั้งผู้มีหน้าที่หักและนำส่ง ผู้มีเงินได้ที่ต้องถูกหักและเจ้าหน้าที่ที่รับผิดชอบ (สุเทพ พงษ์พิทักษ์, 2541 : 29)

1. การขาดความรู้ความเข้าใจทั้งผู้มีเงินได้ ผู้หักและนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่าย และเจ้าหน้าที่ขาดความรู้ความเข้าใจที่ถูกต้อง
2. การขาดจิตสำนึกในการทำหน้าที่ของตน
3. การตรากฎหมายที่ยากต่อความเข้าใจ

ปัญหาการที่ผู้มีหน้าที่หักและนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่าย ไม่ปฏิบัติตามหน้าที่ที่ได้กำหนดไว้ กรมสรรพากรจึงจำเป็นต้องมีมาตรการในจัดเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายขึ้นมา เพื่อให้การจัดเก็บภาษีนั้นเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพสูงสุด

มาตรการการจัดเก็บภาษี

1. การออกไปให้ความรู้เกี่ยวกับผู้ที่เกี่ยวข้องไม่ว่าจะเป็นผู้มีเงินได้ หรือผู้มีหน้าที่หักและนำส่งภาษี
2. การจัดสัมมนาเชิงวิชาการเกี่ยวกับภาษีแก่บุคคลที่เกี่ยวข้อง
3. การตรวจสอบการนำส่งภาษีโดยใช้เครื่องคอมพิวเตอร์ เจ้าหน้าที่ที่รับผิดชอบโดยตรง และฝ่ายที่เกี่ยวข้อง
4. การตรวจสอบการนำส่งภาษีของนิติบุคคลเป็นรายตัว
5. การกำหนดมาตรฐานในการหักและนำส่งที่เป็นไปในทิศทางเดียวกัน และง่ายต่อการดำเนินการเช่น นำโปรแกรมการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายมาใช้
6. การใช้บทลงโทษ เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และโทษอาญาอย่างเด็ดขาด
7. การทำความเข้าใจกันระหว่างเจ้าหน้าที่สรรพากร และผู้เสียภาษี

2.5 เอกสารงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

นุชรี ปลั่งเปรื่อง (2534) ศึกษาเรื่องประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีเงินได้ในประเทศไทย ผลการศึกษาพบว่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีความสามารถในการทำรายได้ให้แก่รัฐบาลมากกว่าภาษีเงินได้นิติบุคคล และสรุปได้ว่าในกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้นมาตรการโดยจงใจของรัฐบาลในการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษี ทำให้รายได้จากการจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้น ส่วนการเปลี่ยนแปลงช่วงชั้นเงินได้ทำให้การจัดเก็บลดลง และสำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นมาตรการการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีมีผลทำให้รายได้จากการจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้น

สมภพ ผ่องสว่าง (2539) บทความในสรรพากรสาส์น ปีที่ 43 ฉบับที่ 2 ประจำเดือน กุมภาพันธ์ 2539 เรื่อง การหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีใบกำกับภาษีว่ารัฐควรมีมาตรการส่งเสริมความสมัครใจในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี เพื่อให้ผู้เสียภาษีและสังคมมีความสำนึกในหน้าที่และความรับผิดชอบในการเสียภาษีอย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย รวมทั้งจะต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรอย่างสมัครใจ โดยการให้การศึกษาดังแต่ระดับประถมในเรื่องภาษีอากร เพื่อปลูกฝังความสำนึกเรื่องภาษีว่าเป็นหน้าที่และความรับผิดชอบของทุกคน ที่จะต้องเสียให้กับรัฐ ผู้ใดมีเจตนาหลีกเลี่ยงจะต้องเป็นผู้ที่ถูกสังคมรังเกียจเนื่องจากเอาเปรียบสังคม

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

มาลี แสงเทพ (2542) ศึกษาเรื่องประเภทภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเกี่ยวกับโครงสร้างและแนวโน้มของภาษี ปัจจัยสำคัญทางเศรษฐกิจที่มีผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีรวมทั้งความพยายามในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของรัฐบาล ผลการศึกษาพบว่าในด้านสัดส่วนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่อรายได้ภาษีอากรมีแนวโน้มค่อนข้างคงที่ การพึ่งพาภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจึงมีค่อนข้างต่ำและไม่ได้เป็นภาษีที่ทำรายได้ให้แก่รัฐบาลเท่าที่ควรเมื่อเทียบกับผลิตภัณฑ์มวลรวมปีก่อน สำหรับสมรรถวิสัยในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้นมีทิศทางเดียวกับปีก่อน ส่วนความพยายามในการจัดเก็บยังไม่บรรลุผลในการจัดเก็บที่คาดว่าจะเก็บได้จริง

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

ทัศนีย์ สิงหนาท (2545) ศึกษาเรื่องบทบาทของภาษีสรรพากรต่อการทำรายได้ให้รัฐ และเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ ผลการศึกษาพบว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มมีค่าสัดส่วนต่อภาษีสรรพากรรวมและค่าต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมในประเทศสูงสุด รองลงมาคือภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ความไหวตัวของภาษีอากรต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศมีค่ามากกว่า 1 ทุกประเภทภาษีรวมทั้งภาษีสรรพากร แสดงว่าโครงสร้างระบบภาษีสรรพากรมีความสามารถในการทำรายได้ให้รัฐได้ดี และภาษีมูลค่าเพิ่มมีความสามารถในการทำรายได้ให้รัฐได้ดีที่สุด

พัชรภรณ์ ธนารุณ (2545) ศึกษาเรื่อง ปัญหาและอุปสรรคของการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในจังหวัดเชียงราย ผลการศึกษาพบว่าในด้านเจ้าหน้าที่สรรพากรส่วนใหญ่ยังขาดความรู้ความเข้าใจในประมวลรัษฎากร สามารถตอบปัญหาเรื่องภาษีได้บางปัญหา และเห็นด้วยกับการให้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีทางอินเทอร์เน็ต เพราะเป็นช่องทางหนึ่งในการปรับปรุงด้านการบริการ ปัญหาในการปฏิบัติงานส่วนใหญ่จะเกิดจากผู้เสียภาษีเนื่องจากไม่ยอมรับหรือแจ้งยอดรายได้ที่แท้จริง และไม่มีความเข้าใจในโครงสร้างภาษีอากร มีความเห็นว่าวัสดุอุปกรณ์ที่เอื้ออำนวยต่อการทำงานสวัสดิการหรือขวัญกำลังใจในการทำงานรวมทั้งการให้ความรู้ความเข้าใจต่อผู้เสียภาษี ความซื่อสัตย์และเที่ยงธรรมของเจ้าหน้าที่ ตลอดจนการประชาสัมพันธ์การให้บริการที่ดีต่อผู้เสียภาษีจะเป็นปัจจัยที่มีผลกระทบต่อประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีอากร ควรให้มีการปรับปรุงให้มีการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายให้ครอบคลุมทุกลักษณะกิจการและทุกประเภทเงินได้ เพื่อสร้างความเป็นธรรม ดำเนินการประชาสัมพันธ์ผ่านสื่อต่างๆ ให้มากและเพิ่มช่องทางการอำนวยความสะดวกในการชำระภาษีให้มากขึ้น

ในด้านผู้มีเงินได้ส่วนใหญ่มีความสนใจอยากรู้เรื่องเกี่ยวกับภาษีอากรพอสมควรและเสียภาษีประจำทุกปี มีความเต็มใจเสียภาษี แต่เห็นว่ากฎหมายภาษีอากรมีความซับซ้อนและยากแก่การเข้าใจ เสนอให้มีการจัดการศึกษาในระดับมัธยมศึกษา ความรู้เกี่ยวกับภาษีอากรที่ได้จากคำแนะนำจากเจ้าหน้าที่ อยากให้มีการบรรยายและให้ความรู้เกี่ยวกับภาษีอากรทุกครั้งที่มีการเปลี่ยนแปลง เห็นว่าความซื่อสัตย์ เที่ยงธรรมของเจ้าหน้าที่ ความเด็ดขาดของบทลงโทษ ตลอดจนความสมัครใจของประชาชน เป็นปัจจัยที่มีความสำคัญมากที่สุด ในการเพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีอากร

2.6 กรอบแนวคิด

