

## บทที่ 2

### ทฤษฎี แนวความคิด และวิธีดำเนินการศึกษา

#### ทฤษฎีและแนวความคิด

การศึกษาเรื่อง “การวิเคราะห์ประเด็นความผิดที่ตรวจพบจากการตรวจปฏิบัติการ ของสำนักงานสรรพากรจังหวัดเชียงราย” นี้ เป็นการรวบรวมประเด็นความผิดที่เข้าพนักงานในฝ่าย ตรวจปฏิบัติการ สำนักงานสรรพากรจังหวัดเชียงราย ซึ่งได้ตรวจพบจากการตรวจปฏิบัติการทั่วไป และตรวจคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม แล้วเสร็จระหว่างวันที่ 1 มกราคม 2540 ถึงวันที่ 30 มิถุนายน 2542 และ ผู้ศึกษาได้นำประเด็นความผิดดังกล่าวมาวิเคราะห์หาสาเหตุว่าเกิดขึ้นเนื่องจากปัญหาใด โดยได้นำ แนวความคิดเกี่ยวกับหลักภาษีอากรที่ดี มาเป็นหลักการในการวิเคราะห์ดังกล่าว

#### แนวความคิดเกี่ยวกับหลักภาษีอากรที่ดี

นับตั้งแต่ อัดัม สมิทซ์ (ADAM SMITH) ซึ่งเป็นผู้ริเริ่มแนวความคิดเกี่ยวกับหลัก การภาษีอากรที่ดี ว่าภาษีที่ดีควรมีหลัก 4 ประการ นั่นคือ หลักแห่งความสามารถที่จะจ่าย (The Ability to Pay Principle) หลักแห่งความเสมอภาค (The Equity Principle) หลักแห่งความแน่นอน (The Certainty Principle) และหลักแห่งความสะดวก (The Economy Principle)

หลักการดังกล่าวเหล่านี้ ได้รับการยอมรับอย่างกว้างขวางว่า เป็นหลักการพื้นฐาน ของการภาษีอากรที่ดีที่นำมาใช้โดยทั่วไป

ต่อมา ได้มีผู้เสนอความเห็นเกี่ยวกับหลักภาษีอากรที่ดีเพิ่มเติมว่า นอกจากหลักการ ทั้ง 4 ประการ ดังที่อัดัม สมิทซ์ ได้เคยกล่าวไว้แล้ว ภาษีอากรที่ดีควรมีหลักอื่น ๆ เพิ่มเติมอีก เช่น หลักความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ หลักการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ หลักการยอมรับได้ของ สังคม หลักการบังคับใช้ได้ หลักความยืดหยุ่นได้ หลักการอำนวยความสะดวก เป็นต้น

จึงเห็นได้ว่า หลักภาษีอากรที่ดีนั้น ควรเอื้อประโยชน์ให้กับทุก ๆ ฝ่ายที่เกี่ยวข้อง ไม่ว่าจะเป็นประโยชน์ในส่วนของรัฐเองหรือแม้แต่บุคคลที่อยู่ในรัฐก็ตาม

กล่าวโดยสรุป หลักภาษีอากรที่ดี ควรมีลักษณะดังต่อไปนี้

1. เป็นธรรมต่อทุกคนในสังคมโดยเท่าเทียมกัน หลักการนี้ ควรจะเป็นหลักพื้นฐานในการกำหนดหลักเกณฑ์ต่าง ๆ หรือข้อกำหนดเกี่ยวกับภาษีอากรเพื่อ ใช้บังคับแก่ทุกคนในสังคมเดียวกันโดยทั่วไป เนื่องจากทุกคนที่อยู่ในสังคม เดียวกัน ควรถือใช้กฎระเบียบเดียวกัน และควรได้รับสิทธิต่าง ๆ อย่างเป็น ธรรมในทุก ๆ ส่วนโดยเท่าเทียมกัน เพื่อเป็นการสร้างความสมัครใจให้กับทุก คนในสังคมที่จะเสียภาษีอากรอย่างถูกต้อง

หลักความเป็นธรรมดังกล่าวอาจแสดงได้ดังต่อไปนี้ เช่น ใช้หลักเกณฑ์เดียวกันภายใต้เงื่อนไขเดียวกัน ไม่มีการแบ่งแยกกลุ่ม หรือพวก ให้บางคนหรือบางกลุ่มได้รับผลประโยชน์เหนือคนกลุ่มอื่น หรือ ใช้มาตรฐานเดียวกันในการวัดผล เช่น ใช้ระดับรายได้ ใช้ผลกำไรสุทธิ ก็ต้องปฏิบัติ เช่นเดียวกัน เป็นต้น

2. ง่ายต่อการทำความเข้าใจและปฏิบัติตาม หลักการภาษีอากรที่ดี ไม่ควรต้องมีความซับซ้อนจนต้องมีการตีความ หรือยุ่งยากต่อการปฏิบัติตาม ทั้งนี้ ทุกคนในสังคมควรทำความเข้าใจหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวกับการเสียภาษี ได้ถูกต้องตรงกัน ไม่มีการปิดบังข้อมูล หรือข้อเท็จจริงใด ๆ ที่อาจทำให้เกิดการหลงผิด และทุกคนสามารถปฏิบัติตามได้โดยง่าย
3. เพียงพอต่อการสร้างความเจริญให้กับรัฐ และบุคคลที่อยู่ในรัฐ หลักภาษีอากรที่ดี ควรจัดเก็บในระดับที่เพียงพอต่อการใช้จ่ายของภาครัฐ ไม่มากหรือน้อยเกินไป หากจัดเก็บมากเกินไป ย่อมทำให้บุคคลในรัฐเสียประโยชน์ในการนำไปพัฒนาบริหารงานของตนเอง หรือหากน้อยเกินไป ย่อมทำให้รัฐไม่สามารถจัดสรรค่าใช้จ่ายที่พอเพียงต่อการพัฒนาระบบเศรษฐกิจและปัจจัยพื้นฐานที่จะทำ ให้ประเทศมีความเจริญรุ่งเรืองต่อไปได้
4. ประหยัดเวลาและค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บ ทั้งในส่วนของภาครัฐและเอกชน ในส่วนภาครัฐได้แก่การกำหนดหน่วยจัดเก็บต่าง ๆ ซึ่งควรมีอยู่ให้เพียงพอกับความต้องการในการเสียภาษี และอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีให้มากที่สุด เพื่อให้เสียเวลาที่ใช้ในการจัดเก็บน้อยที่สุด
5. สามารถตรวจสอบได้โดยง่าย หลักภาษีอากรที่ดี ควรเอื้อประโยชน์ในการตรวจสอบ ไม่ว่าจะเป็นการตรวจระบบเอกสาร ระบบกิจการ หรือแม้แต่การเสียภาษีของผู้เสียภาษีได้อย่างชัดเจน เพื่อไม่ให้เกิดช่องว่างแก่บุคคลบางกลุ่มหรือบางพวกที่สามารถหาผลประโยชน์จากระบบภาษีดังกล่าว
6. มีความยืดหยุ่นสูง แต่ไม่ควรเปลี่ยนแปลงบ่อย หลักการภาษีอากรที่ดี ควรมีความเหมาะสม และเอื้อประโยชน์ต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศ ซึ่งควรปรับเปลี่ยนไปตามสภาวะเศรษฐกิจได้โดยง่าย ไม่ทำให้เกิดความเสียหายต่อส่วนรวม แต่การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวไม่ควรเป็นการเปลี่ยนแปลงที่เกี่ยวกับโครงสร้าง หรือระบบภาษี เพราะจะทำให้เกิดความยุ่งยากแก่ผู้ปฏิบัติ
7. มีความสอดคล้องกับหลักการภาษีอากรของประเทศอื่น ๆ เพราะจะช่วยอำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีในการทำความเข้าใจและปฏิบัติตามหลักการ

ภาษีของประเทศคู่ค้าได้โดยง่าย โดยเฉพาะโลกในยุคระบบข้อมูลข่าวสารดัง  
เช่นปัจจุบันนี้

### แนวความคิดในการจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากรไทย

กรมสรรพากรของไทย ได้กำหนดวัตถุประสงค์หลักในการจัดเก็บภาษีอากรไว้  
เป็นการสอดคล้องกับหลักการข้างต้น ดังนี้

“จัดเก็บภาษีในระดับที่เหมาะสม

ด้วยค่าใช้จ่ายที่ต่ำของกรมสรรพากร และของผู้เสียภาษี

ให้บริการที่ดีแก่ผู้เสียภาษี

สร้างความเข้าใจของผู้เสียภาษีในการที่เห็นว่าผู้อื่นเสียภาษีถูกต้องครบถ้วน

ปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์ มีประสิทธิภาพและเที่ยงธรรม”

โดยกำหนดให้เจ้าพนักงานดำเนินการต่อไปนี้

1. ให้เกิดความสมัครใจในการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบในระดับที่สูงที่สุดเท่าที่จะทำได้
2. ให้คำแนะนำถึงสิทธิและความรับผิดชอบในการเสียภาษี
3. ให้ทราบขอบเขตการปฏิบัติตามกฎหมายและผลของการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย
4. ให้มีการดำเนินการที่จำเป็นเพื่อให้มีการบริหารงานและการจัดเก็บที่เหมาะสม
5. หาวิธีการที่ทันสมัย ที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากขึ้นอย่างต่อเนื่อง เพื่อดำเนินการให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้

จากวัตถุประสงค์หลักและวิธีการดำเนินการข้างต้น ถือเป็นหลักการในการทำงาน  
ของเจ้าพนักงานกรมสรรพากรทุกคน โดยกรมสรรพากรจะมุ่งเน้นไปในเรื่องต่อไปนี้เป็นอย่างมาก

1. การให้บริการที่ดีของเจ้าพนักงาน คือ การอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีให้มากที่สุด เพื่อมิให้เกิดการเสียเวลา ค่าใช้จ่าย และมีความรู้สึกที่ดีต่อการเสียภาษีให้ถูกต้อง
2. การยกระดับความสมัครใจของผู้เสียภาษี ได้แก่ การพยายามประชาสัมพันธ์สร้างความเข้าใจให้คนในสังคมรู้ถึงบทบาทหน้าที่ของตนเองต่อการเสียภาษีและประโยชน์ที่ตนเองจะได้รับหากเสียภาษีอย่างถูกต้อง การพยายามปราบปรามผู้ปฏิบัติไม่ถูกต้อง หรือผู้พยายามหลบเลี่ยงการเสียภาษีอย่างถูกต้องเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมทางสังคม หรือแม้แต่การให้คำแนะนำทางหลักภาษีอากรที่จำเป็นแก่ผู้ประกอบการ ให้มีความรู้ ความเข้าใจอย่างถูกต้องในด้วยบทกฎหมายที่จำเป็นต่าง ๆ ให้มากที่สุด

## นิยามศัพท์

### 1. ภาษีมูลค่าเพิ่ม

เป็นภาษีอากรประเมินและภาษีทางอ้อมที่จัดเก็บจากการขายสินค้าและบริการ ซึ่งประเทศไทยได้นำมาใช้จัดเก็บแทนภาษีการค้าโดยมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2535

ผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว คือ ผู้ซื้อสินค้า หรือผู้ให้บริการ โดยผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่เป็นผู้จัดเก็บและนำส่งกรมสรรพากรแทนผู้เสียภาษีดังกล่าว โดยผ่านการยื่นแบบแสดงรายการของผู้ประกอบการ และสามารถนำภาษีที่ผู้ประกอบการได้จ่ายไปขณะซื้อสินค้า หรือรับบริการ มาหักออกก่อนการยื่นแบบได้

### 2. ประเด็นความผิด

ได้แก่ การที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ว่าด้วย ภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผลแห่งการไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติดังกล่าว ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะต้องรับผิดชำระเบี้ยปรับตามมาตรา 89 เงินเพิ่มตามมาตรา 89/1 และบทกำหนดโทษตามมาตรา 90 แห่งประมวลรัษฎากร แล้วแต่กรณี

### 3. ผู้ประกอบการ

ในที่นี้ หมายความว่า ผู้ประกอบการที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85 หรือ มาตรา 85/1 หรือที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มชั่วคราวตามมาตรา 85/3 แห่งประมวลรัษฎากร ที่มีภูมิลำเนาอยู่ในท้องที่จังหวัดเชียงราย และได้ถูกตรวจปฏิบัติการโดยเจ้าพนักงานฝ่ายตรวจปฏิบัติการ สำนักงานสรรพากรจังหวัดเชียงราย ในระหว่างวันที่ 1 มกราคม 2540 ถึงวันที่ 30 มิถุนายน 2542

### 4. เจ้าพนักงาน

ในที่นี้ หมายความว่า เจ้าพนักงานฝ่ายตรวจปฏิบัติการ สำนักงานสรรพากรจังหวัดเชียงราย ที่ได้ปฏิบัติงานในสำนักงานสรรพากรจังหวัดเชียงราย ระหว่างวันที่ 1 มกราคม 2540 ถึงวันที่ 30 มิถุนายน 2542

### 5. การตรวจปฏิบัติการ

ให้หมายความถึง การตรวจปฏิบัติการทั่วไป และการตรวจคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่เจ้าพนักงานฝ่ายตรวจปฏิบัติการ สำนักงานสรรพากรจังหวัดเชียงรายได้ตรวจแล้วเสร็จ ในระหว่างวันที่ 1 มกราคม 2540 ถึงวันที่ 30 มิถุนายน 2542

## 6. จำนวนรายชื่อที่ตรวจแล้วเสร็จ

สำหรับการตรวจปฏิบัติการทั่วไป หมายถึง รายที่ถูกคัดเลือกให้ตรวจปฏิบัติการตามระเบียบว่าด้วยการตรวจปฏิบัติการทั่วไป ซึ่งตามปกติ จะทำการตรวจจำนวน 2 เดือนภาษี นับเป็น 1 ราย

สำหรับการตรวจคืนภาษี หมายถึง รายที่ถูกคัดเลือกให้ตรวจตามระเบียบว่าด้วยการตรวจคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามปกติจะทำการตรวจจำนวน 1 เดือนภาษี นับเป็น 1 ราย

### วิธีดำเนินการศึกษา

#### 1. ขอบเขตการศึกษา

ศึกษาเฉพาะผลการตรวจปฏิบัติการ ของสำนักงานสรรพากร จังหวัดเชียงรายในช่วงเวลา ระหว่าง มกราคม 2540 ถึงเดือน มิถุนายน 2542 เท่านั้น

#### 2. วิธีการศึกษา

การศึกษาใช้วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล สถิติ และใช้วิธีการศึกษาเชิงพรรณนา และวิเคราะห์ (Descriptive and Analytic) ข้อมูลต่าง ๆ โดยได้ทำการเก็บรวบรวมข้อมูลดังต่อไปนี้

ข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data) ทำการศึกษาค้นคว้าจาก ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการตรวจสอบภาษีอากร บทบัญญัติต่าง ๆ ในประมวลรัษฎากร ระเบียบ ข้อหารือ และแนวทางวินิจฉัยของกรมสรรพากร กฎหมายว่าด้วยการจัดทำบัญชีและการสอบบัญชีของกรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์ เอกสารทางวิชาการต่าง ๆ และรายงานผลการตรวจปฏิบัติการ ของฝ่ายตรวจปฏิบัติการ สำนักงานสรรพากรจังหวัดเชียงราย ระหว่างเดือน มกราคม 2540 ถึงเดือน มิถุนายน 2542

ข้อมูลปฐมภูมิ (Primary Data) ทำการสัมภาษณ์เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีอากร ระดับ 3 - 6 ที่ปฏิบัติงานในฝ่ายตรวจปฏิบัติการ สำนักงานสรรพากรจังหวัดเชียงราย เกี่ยวกับการวางแผนและวิธีการตรวจสอบที่ใช้ในการตรวจสอบภาษีมูลค่าเพิ่ม