

การแก้ไขปรับปรุงประมวลรัษฎากรและอนุบัญญัติเพื่อสร้างความสมัครใจ  
ในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย  
The Revenue Code and Sub-ordinance Amendment for Personal  
Income Tax Voluntary Compliance in Thailand

พิชัญะ อุทัยรัตน์\*

บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์ศึกษาแนวทางปรับปรุงระบบการบริหารจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรเพื่อให้ผู้เสียภาษีเกิดความยินยอมเสียภาษีให้รัฐเพิ่มมากขึ้น ปัจจัยหลักในการศึกษานี้ คือประมวลรัษฎากร และอนุบัญญัติที่ใช้ในการบังคับจัดเก็บภาษี การวิจัยแบ่งออกเป็น 2 ส่วน คือ ส่วนแรกเป็นการวิจัยเชิงคุณภาพโดยวิธีการสัมภาษณ์เจาะลึกกับผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งมีประวัติการเสียภาษีสม่ำเสมอทุกปีภาษีจำนวน 30 คน และส่วนที่สองเป็นการวิจัยเชิงปริมาณ โดยใช้การใช้แบบสอบถามกับผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั่วประเทศจำนวน 730 คน วิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ ณ ระดับนัยสำคัญทางสถิติที่ .05

เมื่อนำผลการศึกษาเชิงคุณภาพ และเชิงปริมาณมาพิจารณาร่วมกันแล้วพบว่า ผู้เสียภาษีต้องการให้มีการปรับปรุงปัจจัยหลักในการบริหารจัดการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นรายด้านตามลำดับคือ ด้านประมวลรัษฎากร และอนุบัญญัติที่ใช้บังคับจัดเก็บภาษี ผู้เสียภาษีต้องการให้ยกเลิกหน่วยภาษีพิเศษประเภทคนละบุคคล ปรับปรุงกระบวนการตรวจสอบภาษี การประเมินภาษี บทกำหนดโทษ ระบบการอุทธรณ์ภาษี และระบบการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี เพื่อให้การบริหารจัดเก็บภาษีเกิดความโปร่งใส เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี และมีประสิทธิภาพในการจัดหารายได้ให้รัฐมากขึ้น

ข้อค้นพบจากการวิจัยนี้สามารถสรุปได้ว่า รัฐควรปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากร และอนุบัญญัติตามผลการวิจัยนี้ เพื่อให้ประชาชนสมัครใจยินยอมเสียภาษีให้รัฐเพิ่มมากขึ้น โดยคำนึงถึงความสอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงของปัจจัยภายนอกกระบวนการบริหารจัดการเก็บภาษีที่มีผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษี คือ สภาพการณ์ทางสังคม เศรษฐกิจ การเมือง และการปกครอง ตลอดจนถึงการณ์นวัตกรรมทางเทคโนโลยีของโลกพร้อมกันไปด้วย

**คำสำคัญ:** ความยินยอมในการเสียภาษี ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ประมวลรัษฎากร

\*อาจารย์ประจำหลักสูตรบริหารธุรกิจดุษฎีบัณฑิต คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยกรุงเทพธนบุรี, ปรชญาดุษฎีบัณฑิต (บริหารธุรกิจ)

## Abstract

This research delineates guidelines in improving the tax law standards and procedures in collecting personal income tax of accordance with the Revenue Code in order to increase the level of compliance by paying personal income tax levied. The principal factors in this study consist of the Revenue Code, sub-ordinance being put in force for taxation. This investigation divided into 2 parts. The first part, qualitative research was conducted by means of in-depth interviews with those 30 personal income taxpayers who have consistent taxpaying records every fiscal year. The second part, quantitative research was conducted by means of using questionnaires with 730 personal income taxpayers. Data analysis collected by means of the percentage of scores, the mean, standard deviation, and regression analysis at the statistical significant level .05.

After concluded consideration of qualitative and quantitative research, it was found that taxpayers required improvement in the main factors of the management of collecting personal income tax levied. These factors are respectively as follows: Law, sub-ordinance being put in force for taxation. Taxpayers required withdrawal in specific tax unit of committee, improvement in tax audit process, tax appraisalment, tax punishment: civil & criminal, tax appeals system, and taxpayers' privileges defense, in order to clarify law standard and procedures, to make equity for taxpayers, and to provide revenue for the country more efficiency.

The findings of this investigation come to the summary that how can the State improve the management strategies in the collection of Personal Income Tax in accordance with the Revenue Code in order to gain more voluntary tax compliance.

Pondering in congruity of changing of external factors of taxation management, those factors are as follows: The social situation, the economic situation, the political and governmental situation, and worldwide technological innovation as well.

**Keyword:** Consent to taxation, Personal income tax, Revenue Code

## 1. บทนำ

การจัดเก็บภาษีเป็นบทบาทของรัฐในการจัดหารายได้เพื่อตอบสนองระบบงบประมาณ ในยุคแรกเป็นไปตามหลักประโยชน์ตอบแทน คือ จัดเก็บจากความสมัครใจของประชาชน เพราะประชาชนต้องการให้รัฐคุ้มครองสวัสดิภาพชีวิต และสนับสนุนวิถีการดำรงชีวิต ต่อมาเป็นการใช้อำนาจรัฐบังคับจัดเก็บโดยที่รัฐไม่มีข้อตกลงใดๆ ว่า จะตอบแทนประโยชน์ทางตรงใดๆ จากการเสียภาษีให้แก่ประชาชน เป็นเหตุให้เกิดพฤติกรรมต่อต้านการเสียภาษี หลีกเลี่ยงภาษี หลบหลีกภาษี และการหย่อนยานในการชำระภาษี ดังนั้นรัฐจึงจำเป็นต้องหามาตรการทำให้ประชาชนยินยอมเสียภาษี ทั้งที่เป็นการบังคับโดยกฎหมาย และการสร้างความสมัครใจในการเสียภาษี

เหตุผลที่เลือกวิจัยเรื่องความยินยอมในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรเพราะ (1) เป็นแหล่งรายได้ทางภาษีที่สำคัญของรัฐ (2) มีอัตราการหลีกเลี่ยงภาษีสูง (3) กรมสรรพากรยังไม่มีแผนยุทธศาสตร์การบริหารจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นการเฉพาะ และ (4) การบริหารจัดการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วของสภาพแวดล้อมภายนอกระบบภาษีเช่น การเปลี่ยนแปลงทางการเมือง การปกครอง เศรษฐกิจ สังคม และนวัตกรรมเทคโนโลยี เป็นต้น

ผู้วิจัยเลือกศึกษาเฉพาะปัจจัยภายในระบบการบริหารจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรซึ่งเชื่อว่ามีความสัมพันธ์กับระดับความยินยอมเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือ ประมวลรัษฎากร และอนุบัญญัติที่ใช้ในการบังคับจัดเก็บภาษี และศึกษาจากกลุ่มตัวอย่างผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทุกภูมิภาคซึ่งยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด. 90 และ 91 ประเมินตนเองเท่านั้น

### วัตถุประสงค์ของการศึกษา

เพื่อศึกษาแนวทางปรับปรุงประมวลรัษฎากร และอนุบัญญัติที่ใช้บังคับจัดเก็บภาษีที่มีความสัมพันธ์กับระดับความยินยอมเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

### สมมติฐานการวิจัย

สมมติฐาน 18 สมมติฐาน โดยเรียงลำดับ ดังนี้ (1) การเพิ่มค่าใช้จ่ายเงินได้ฯ ตาม ม.40 (1) มีอิทธิพลต่อระดับความยินยอมในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร (2) การเพิ่มค่าใช้จ่ายเงินได้ฯ ตาม ม.40 (2)-(8) มีอิทธิพลต่อ ระดับความยินยอมในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร (3) การเพิ่มค่าลดหย่อนส่วนบุคคลมีอิทธิพลต่อระดับความยินยอมในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร (4) การเพิ่มค่า

ลดหย่อนการศึกษาบุตร มีสิทธิพลต่อระดับความยินยอมในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร (5) การปรับปรุงเกณฑ์เงินได้ฯ ขึ้นต่ำ มีสิทธิพลต่อระดับความยินยอมในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร (6) การปรับปรุงอัตราภาษี มีสิทธิพลต่อระดับความยินยอมในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร (7) การยกเลิกหน่วยภาษีพิเศษ มีสิทธิพลต่อระดับความยินยอมในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร (8) การยกเลิกมาตรการยกเว้นภาษี มีสิทธิพลต่อระดับความยินยอมในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร (9) การกำหนดให้ทุกคนต้องยื่นแบบแสดงรายการฯ มีสิทธิพลต่อระดับความยินยอมในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร (10) การปรับปรุงการตรวจสอบภาษี มีสิทธิพลต่อระดับความยินยอมในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร (11) การยกเลิกการอุทธรณ์ภาษี มีสิทธิพลต่อระดับความยินยอมในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร (12) การปรับปรุงกระบวนการยุติธรรมทางภาษี มีสิทธิพลต่อระดับความยินยอมในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร (13) การกำหนดประเภทเงินได้ฯ ใหม่ มีสิทธิพลต่อระดับความยินยอมในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร (14) การลดความซับซ้อนในการหักค่าลดหย่อน มีสิทธิพลต่อระดับความยินยอมในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร (15) การลดการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ มีสิทธิพลต่อระดับความยินยอมในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร (16) การคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษี มีสิทธิพลต่อระดับความยินยอมในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร (17) การยกเลิก ม.10 มีสิทธิพลต่อระดับความยินยอมในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร (18) การเพิ่มโทษผู้หลีกเลี่ยงภาษีฯ มีสิทธิพลต่อระดับความยินยอมในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร

### ขอบเขตของการศึกษา

1. ศึกษาเฉพาะแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากร และอนุบัญญัติ ซึ่งใช้ในการบังคับจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาภายใต้โครงสร้างภาษี นโยบายภาษี และกฎหมายต่างๆ ที่ใช้ในการบริหารจัดการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของรัฐในช่วงปีภาษี 2556-2557 เท่านั้น
2. ศึกษาเฉพาะกลุ่มตัวอย่างผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทุกภูมิภาคซึ่งประเมินตนเองโดยการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพียง 2 ประเภท คือ แบบแสดงรายการ ภ.ง.ด. 90 และ ภ.ง.ด. 91 เท่านั้น

## ข้อจำกัดในการทำวิจัย

ผู้วิจัยพบว่า มีข้อจำกัดในการทำวิจัยหลายประการ เช่น เอกสารส่วนใหญ่ที่ใช้ในการวิจัยมีอายุมากกว่า 10 ปี ทั้งนี้เพราะผลงานเชิงวิชาการที่เกี่ยวข้องข้องกับการบริหารจัดการเก็บภาษีสรรพากรมีน้อยมาก ประกอบกับเนื้อหาในการวิจัยนี้เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมีโครงสร้างซับซ้อน เขียนแบบโยงมาตรา ต้องอาศัยการขยายความโดยอนุบัญญัติระดับรองลงมา ทำให้ผู้วิจัยต้องใช้ความระมัดระวังในการเรียบเรียงอย่างยิ่ง ทั้งนี้ เพื่อป้องกันความสับสนในการนำเสนอ ส่วนการสัมภาษณ์เจาะลึกเป็นไปได้อย่างยากลำบาก เพราะผู้ให้สัมภาษณ์ส่วนใหญ่มีทัศนคติที่ไม่ดีต่อข้าราชการสรรพากร และกรมสรรพากร จึงให้ความร่วมมือตอบข้อคำถามค่อนข้างน้อย

## ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. องค์ความรู้ใหม่ที่ค้นพบ ภาครัฐสามารถนำไปใช้ปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากร และอนุบัญญัติเพื่อให้ผู้เสียภาษีเกิดความยินยอมเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพิ่มมากขึ้น
2. นักวิชาการทั่วไปสามารถนำผลการวิจัยไปศึกษาต่อยอดโดยนำผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงปัจจัยภายนอกกระบวนการบริหารจัดการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามาร่วมศึกษาด้วยอาจทำให้เกิดองค์ความรู้ใหม่ที่เป็นประโยชน์ต่อการบริหารจัดการเก็บภาษีประเภทนี้เพิ่มมากยิ่งขึ้นด้วย

## นิยามศัพท์

ความยินยอมในการเสียภาษี หมายถึง ภาพรวมพฤติกรรมของผู้เสียภาษีซึ่งยินยอมปฏิบัติตามที่กฎหมายภาษีอากรของรัฐบัญญัติไว้ทุกประการ คือ (1) ยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในกำหนดเวลา (filing timely) (2) แสดงจำนวนเงินได้พึงประเมินและภาระภาษีถูกต้อง (accurate tax returns) และ (3) ชำระภาษีครบถ้วนภายในกำหนดเวลา (paying tax correctly and on time)

ปัจจัยภายนอกกระบวนการบริหารจัดการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร หมายถึง สภาพแวดล้อมทางการเมืองการปกครอง เศรษฐกิจ สังคม และนวัตกรรมเทคโนโลยีสารสนเทศซึ่งเชื่อว่า มีความสัมพันธ์กับระดับความยินยอมในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เป็นปัจจัยที่อยู่นอกเหนือการควบคุม และการปรับปรุงแก้ไขของรัฐ และหน่วยงานที่ทำหน้าที่บริหารจัดการเก็บภาษีอากร

ประมวลรัษฎากร และอนุบัญญัติ หมายถึง กฎหมายใช้ในการบังคับจัดเก็บภาษีฝ่ายสรรพากร 5 ประเภทคือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ประกอบด้วยพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรพุทธศักราช 2481 และประมวลรัษฎากรซึ่งตราไว้ต่อท้ายพระราชบัญญัติ ส่วนอนุบัญญัติเป็นกฎหมายระดับรองซึ่งออกตามความในประมวลรัษฎากร ได้แก่ พระราชกฤษฎีกา พระราชกำหนด กฎกระทรวงซึ่งออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการต่างๆ และในการวิจัยนี้ให้หมายถึงส่วนของบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการบริหารจัดการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเท่านั้น

ระดับความยินยอมในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร หมายถึง ระดับการปฏิบัติตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับการบังคับจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งสามารถวัดได้เป็นค่าร้อยละของปริมาณแบบแสดงรายการภาษี (ภ.ง.ด. 90 และ ภ.ง.ด. 91) ที่เพิ่มขึ้นเมื่อเปรียบเทียบกับปีภาษีที่ผ่านมา

## 2. การทบทวนวรรณกรรม

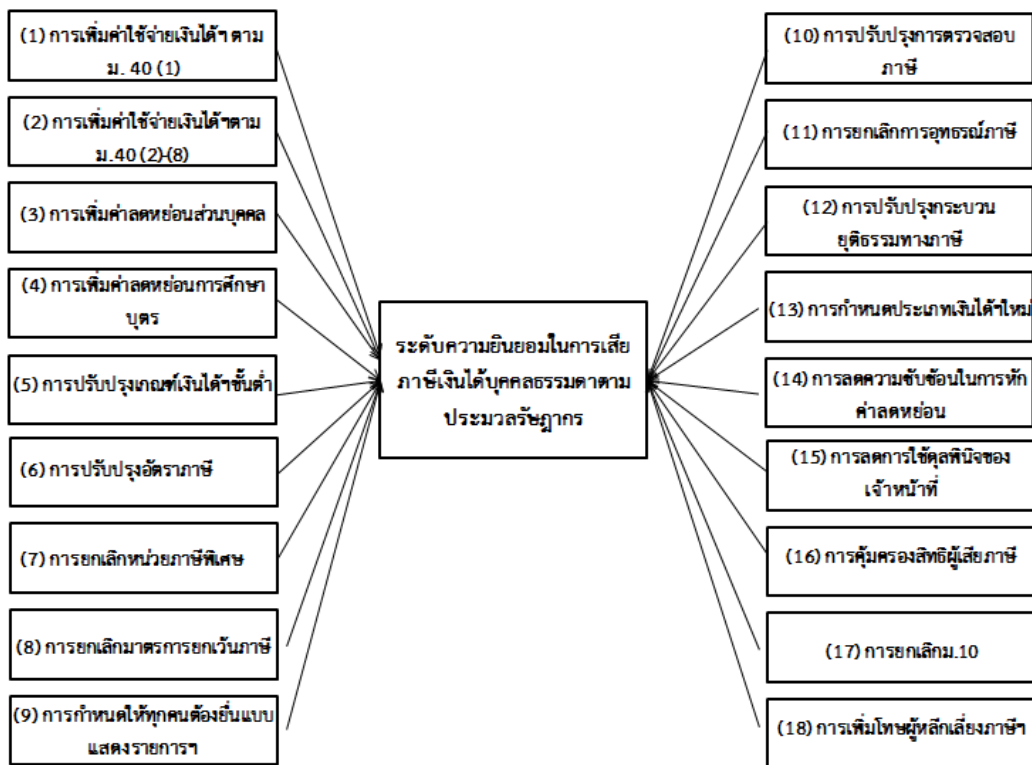
การทบทวนวรรณกรรมในการวิจัยนี้ แบ่งออกเป็นสองส่วน ดังนี้

1. ทบทวนแนวคิดตามแนวคิด และทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการบริหารจัดการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยทั่วไป ประกอบด้วย แนวคิดในการจัดเก็บภาษียุคแรกของ Petty (1899) แนวคิดการจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์ที่ได้รับจากบริการของรัฐ (The Benefit Principle) (Smith, 1776) แนวคิดพัฒนาการจัดเก็บภาษีของโลก (Webber & Wildavsky, 1986) ทฤษฎีระบบการเมือง (Easton, 1971) ทฤษฎีการเสียสละ (The Sacrifice Theory) แนวคิดการเสียสละสัมบูรณ์ที่เท่ากัน (Equal Absolute Sacrifice) แนวคิดการเสียสละในอัตราส่วนที่เท่ากัน (Equal Proportional Sacrifice) แนวคิดการเสียสละหน่วยสุดท้ายที่เท่ากัน (Equal Marginal Sacrifice) ทฤษฎีความสามารถที่จะเสียภาษี (The Ability to Pay Theory) แนวคิดเกี่ยวกับหลักการภาษีอากรที่ดี (The Optimal Tax Principle) (Smith, 1776; Musgrave, 1989) แนวคิดตามแบบจำลองการหลีกเลี่ยงภาษีของ Allingham and Sandmo (1972) และ Yitzhaki (1974) ทฤษฎีพฤติกรรมผู้เสียภาษี (Economic Theories of Criminal Behavior) (Becker, 1968) แนวคิดการสร้างควมยินยอมในการเสียภาษี (Plumley, 1996) แนวคิดเกี่ยวกับหลักการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรที่ดีจากกรอบแนวคิดจากการประชุม The OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Strategic Management (FSM) (1999) และการประชุม The FSM Steering Group (2000) เกี่ยวกับหลักการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี (Principles of Good Tax Administration) ของ OECD แนวคิดการบริหารจัดเก็บภาษีตามหลักการบริหารกิจการบ้านเมือง และสังคมที่ดี (ข้อ 4.1 ของระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยการบริหารกิจการบ้านเมืองและสังคมที่ดี พ.ศ. 2546) แนวคิดในการวัดระดับความยินยอมในการเสียภาษี (Brown & Mazur, 2003)

2. ทบทวนแนวคิด และทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากร และอนุบัญญัติ เช่น ทฤษฎีกระบวนการนิติธรรม (Due Process Theory) (Zolo, 2007) ทฤษฎีจิตวิทยาด้านพฤติกรรม (Behavioral Psychology Theory) กลุ่มทฤษฎีการลงโทษ (ทฤษฎีการลงโทษเพื่อข่มขู่ยับยั้ง (Deterrence Theory) และทฤษฎีการลงโทษเพื่อแก้ไขฟื้นฟู (Rehabilitative Theory) ทฤษฎีการบังคับใช้กฎหมาย (Enforcing Laws and Social Control Theory) แนวคิดตามปรัชญาการบังคับใช้กฎหมายและการควบคุมสังคม (The Philosophy of Enforcing Laws and Social Control) แนวคิดการบริหารภาครัฐแนวใหม่ (New Public Management--NPM) ทฤษฎีองค์การตามสถานการณ์ (Contingency theory/Situational Management Theory) (Fiedler, 1967) ทฤษฎีปัญญาทางสังคม (Social Cognitive Theory) และทฤษฎีแรงสนับสนุนทางสังคม (Social Support Theory) (Sarason, 1985) กลุ่มทฤษฎีของการจูงใจ (Theories of Motivation) (ทฤษฎีเนื้อหาของ การจูงใจ (Content theories of Motivation Theory) ทฤษฎีลำดับขั้นความต้องการ ของมาสโลว์ ทฤษฎีการจูงใจ ERG ของ Alderfer ทฤษฎีแรงจูงใจไฟส์สัมฤทธิ์ของ Mc Clelland ทฤษฎีกระบวนการ (Process Theories) ทฤษฎีความเสมอภาค (equity theory) และ ทฤษฎีความคาดหวัง (expectancy theory) ทฤษฎีการเสริมแรง (Reinforcement Theory) และทฤษฎีการวางเงื่อนไขแบบคลาสสิก (Classical Conditioning theory) ทฤษฎี ความคาดหวัง (expectancy theory) (Vroom, 1964) และทฤษฎีความเสมอภาค (Equity Theory) แนวคิดการสร้างแรงจูงใจโดยมาตรการนิรโทษกรรมทางภาษีอากร (สรุปจาก : Institute for Economic Research and Policy Consulting in Ukraine-German Advisory Group on Economic Reform, 2000) กลุ่มทฤษฎีการเรียนรู้ (Learning Theory) จากทฤษฎีการเรียนรู้ 8 ขั้น ของกาเย่ (Gagne, 1985) ทฤษฎีความคาดหวังของผู้ใช้บริการ (Conceptualization of Expectations Theory) (Parasuraman, Zeithaml, & Berry, 1993) และแนวคิดเกี่ยวกับภาพลักษณ์ขององค์การ (Public Image) (Zeithaml & Bitner, 1996)



## กรอบแนวความคิดและตัวแปรที่ใช้ในการวิจัย



แผนภาพที่ 1 กรอบแนวคิดในการทำวิจัย

### 3. วิธีการดำเนินการวิจัย

วิธีการวิจัยในการวิจัยนี้ เริ่มจากการวิจัยเชิงคุณภาพ โดยการสัมภาษณ์เจาะลึกผู้เสียภาษีจำนวน 30 ราย นำผลการสัมภาษณ์ที่ได้มากำหนดเป็นประเด็นในการจัดทำแบบสอบถาม และร่วมบูรณาการเพื่อความสมบูรณ์กับผลการวิจัยเชิงปริมาณในขั้นตอนอภิปรายผล และสรุปผลการวิจัย

การวิจัยเชิงปริมาณกระทำจากตัวอย่างจำนวน 730 ราย ด้วยวิธีการหาขนาดกลุ่มตัวอย่างด้วยสูตรของทาร์โยมานเน่ และใช้วิธีการสุ่มโดยบังเอิญ

การจัดทำแบบสอบถามในการวิจัยเป็นไปตามขั้นตอนระเบียบวิธีวิจัย และผ่านขั้นตอนการทดสอบความเที่ยงตรงของเนื้อหาแล้ว เนื้อหาประกอบด้วยส่วนต่างๆ ตามวัตถุประสงค์ในการวิจัย 5 ส่วน คือ ลักษณะส่วนบุคคลของผู้ตอบแบบสอบถาม การปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากร และอนุบัญญัติซึ่งมีความสัมพันธ์กับระดับความยินยอมในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และคำถามปลายเปิดที่ต้องการให้ผู้ตอบแบบสอบถามแสดงความคิดเห็นทั่วไป ต่อระบบการบริหารจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร



การจัดเก็บข้อมูลดำเนินการโดยทีมงานภาคสนามที่ได้รับการอบรมความรู้เรื่องภาวการณ์วิจัย เทคนิคการเก็บข้อมูล การตรวจสอบข้อมูลเบื้องต้น และการรวบรวมจัดส่งแบบสอบถามกลับคืนผู้วิจัยภายในระยะเวลาที่กำหนด

การวิเคราะห์ข้อมูลเชิงปริมาณโดยการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติ เพื่อประมวลค่าสถิติเชิงพรรณนา และค่าสถิติเชิงสรุปอ้างอิง โดยการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) ซึ่งผู้วิจัยจะนำผลที่ได้มาบูรณาการร่วมกับผลการวิจัยเชิงคุณภาพที่ได้มาก่อนหน้านี้เพื่อสรุปเป็นผลการวิจัยโดยรวม

#### 4. ผลการวิจัย

ส่วนที่ 1 การวิเคราะห์สถิติเชิงพรรณนาพบว่า กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง สถานภาพสมรส เกณฑ์อายุระหว่าง 25-45 ปี สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรี และเป็นผู้ทำงานประจำ (เป็นข้าราชการ พนักงานของรัฐ พนักงานรัฐวิสาหกิจ และพนักงานหน่วยธุรกิจเอกชน)

ส่วนที่ 2 การวิเคราะห์สมมติฐาน พบว่า

1. ตัวแปรอิสระมีอำนาจในการพยากรณ์ตัวแปรตามมีค่า R Square เท่ากับ 0.363 ซึ่งสามารถพยากรณ์ ตัวแปรตามได้ ร้อยละ 36.3 ค่า R Square และ R Square-Adjusted มีค่าไม่ต่างกันมากนัก (.363 และ .311) ค่า Durbin-Watson เท่ากับ 1.834 ซึ่งเข้าใกล้ 2 (มีค่าระหว่าง 1.5-2.5)

2. การทดสอบสมมติฐานโดยการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณแบ่งเป็น 2 ส่วนคือ การทดสอบโดยค่าสถิติ F และการทดสอบโดยค่าสถิติ t

2.1 เมื่อใช้สถิติ F-test เพื่อทดสอบสมมติฐาน พบว่า ค่านัยสำคัญทางสถิติน้อยกว่า 0.05 จึงสรุปได้ว่า ตัวแปรอิสระส่วนหนึ่งสามารถพยากรณ์ตัวแปรตามคือ ระดับความยินยอมในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรโดยรวม (TCR) ได้อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

2.2 เมื่อใช้สถิติ t ทดสอบสมมติฐาน พบว่า

2.2.1 ตัวแปรอิสระต่อไปนี้สามารถใช้พยากรณ์ ตัวแปรตามคือ ระดับความยินยอมในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร (TCR) ได้อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติน้อยกว่า 0.05 คือ การเพิ่มค่าใช้จ่ายเงินได้ฯ ตาม ม.40 (1) ( $L_{1.1}$ ) การเพิ่มค่าใช้จ่ายเงินได้ฯ ตาม ม.40 (2)-(8) ( $L_{1.2}$ ) การเพิ่มค่าลดหย่อนส่วนบุคคล ( $L_{1.3}$ ) การเพิ่มค่าลดหย่อนการศึกษามูลนิธิ ( $L_{1.4}$ ) การยกเลิกหน่วยภาษีพิเศษ ( $L_{2.2}$ ) การยกเลิกมาตรการยกเว้นภาษี ( $L_{2.3}$ ) การปรับปรุงการตรวจสอบภาษี ( $L_{2.5}$ ) การยกเลิกการอุทธรณ์ภาษี ( $L_{2.6}$ ) การลดความซับซ้อนในการหักค่าลดหย่อน ( $L_{3.2}$ ) การลดการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ ( $L_{3.3}$ ) การคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษี ( $L_{4.2}$ ) การยกเลิก ม.10 ( $L_{4.3}$ ) การเพิ่มโทษผู้หลีกเลี่ยงภาษี ( $L_{4.4}$ )

2.2.2 ตัวแปรอิสระอีกจำนวนหนึ่งซึ่งไม่สามารถใช้พยากรณ์ ตัวแปรตาม คือ ระดับความยินยอมในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร (TCR) ได้ ที่นัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 คือ การปรับปรุงเกณฑ์เงินได้ฯ ขั้นต่ำ ( $L_{1.5}$ ) การปรับปรุง อัตราภาษี ( $L_{2.1}$ ) การกำหนดให้ทุกคนต้องยื่นแบบแสดงรายการฯ ( $L_{2.4}$ ) การปรับปรุงกระบวนการ ยุติธรรมทางภาษี ( $L_{2.7}$ ) การกำหนดประเภทเงินได้ฯ ใหม่ ( $L_{3.1}$ )

3. สมการพยากรณ์ที่ส่งผลต่อตัวแปรตามคือ ระดับความยินยอมในการเสียภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรโดยรวม (TCR) มีดังนี้

$$TCR = 2.802 - 0.034L_{1.1} - 0.051L_{1.2} - 0.034L_{1.3} - 0.028L_{1.4} + 0.083L_{2.2} + 0.024L_{2.3} + 0.042L_{2.5} + 0.028L_{2.6} + 0.107L_{3.2} + 0.046L_{3.3} + 0.052L_{4.1} + 0.32L_{4.2} + 0.043L_{4.3}$$

## 5. สรุป อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

### สรุปผลการวิจัยที่ได้

1. **ลักษณะทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง** จากผลการวิจัยซึ่งพบว่า กลุ่มตัวอย่างซึ่งเป็น ผู้มาติดต่อยื่นแบบแสดงรายการ และชำระภาษีส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง มีสถานภาพสมรส ตามกฎหมาย มีช่วงอายุระหว่าง 25-45 ปี ซึ่งเป็นช่วงเกณฑ์อายุของผู้ที่เริ่มตั้งรากฐาน ครอบครัวโดยการทำงาน และเป็นวัยที่ยอมรับการเปลี่ยนแปลงต่างๆ ได้ง่าย มีการศึกษา ในระดับดีคือ สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรี และเป็นผู้ที่มีความเกี่ยวข้อง และได้รับ ผลกระทบจากการบริหารจัดการเก็บภาษีของรัฐ เนื่องจากเป็นผู้ที่มีรายได้ประจำประเภท เงินเดือนจากการทำงาน คือเป็นข้าราชการ พนักงานของรัฐ พนักงานรัฐวิสาหกิจ และ พนักงานหน่วยธุรกิจเอกชน

2. **ตัวแปรอิสระที่มีความสัมพันธ์กับระดับความยินยอมในการเสียภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร** ในการอภิปรายผลการวิจัยนี้ ผู้วิจัยขอเสนอเฉพาะ ผลการวิจัยในเชิงปริมาณซึ่งมีความสอดคล้องแนวคิด ทฤษฎี และผลการสัมภาษณ์เจาะลึก และเมื่อนำมาบูรณาการร่วมกับผลการวิจัยเชิงคุณภาพแล้ว เห็นว่า สามารถนำไปใช้เป็นประโยชน์ ในการกำหนดแนวคิดเชิงกลยุทธ์เพื่อยกระดับความยินยอมในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามประมวลรัษฎากรตามวัตถุประสงค์ในการวิจัยเท่านั้น ดังนี้

2.1 การปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากรและอนุบัญญัติที่มีความสัมพันธ์กับ ระดับความยินยอมในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรในเชิงบวก หรือ ในทิศทางเดียวกัน ผู้วิจัยได้ขอเสนอประกอบเหตุผล คือกลุ่มตัวอย่างต้องการให้ (1) ยกเลิก หน่วยภาษีพิเศษ ประเภทคนละบุคคลซึ่งมีในนิติบุคคล เพราะเป็นเพียงหน่วยภาษีที่ถูกกำหนด โดยกฎหมายภาษีอากรเท่านั้น และเป็นอุปสรรคในการบริหารจัดการเก็บภาษีหลายประการ

(2) การยกเลิกมาตรการยกเว้นภาษีฯ เพราะเกิดประโยชน์เฉพาะบุคคลที่มีฐานะทางเศรษฐกิจดี คนมีความรู้ หรือข้าราชการ และพนักงานรัฐเท่านั้น (3) ปรับปรุงการตรวจสอบภาษี เพราะกระบวนการตรวจสอบภาษี และการประเมินภาษีปัจจุบันนี้ยังขาดความเป็นธรรม โปร่งใส และถูกต้องตรงตามข้อเท็จจริง (4) การยกเลิกการอุทธรณ์ภาษี เพราะเชื่อว่า ไม่สามารถสร้างความธรรมในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรได้ (5) ลดความซับซ้อนในการหักค่าลดหย่อน เพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรได้อย่างเต็มที่กฎหมายบัญญัติ (6) ลดการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ เพราะเจ้าหน้าที่ใช้ดุลพินิจส่วนตนในการตีความกฎหมายทำให้จัดเก็บภาษีขาดความโปร่งใส ขาดความเป็นธรรม (7) มีการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีให้มากกว่าที่เป็นอยู่ เพราะบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรฉบับปัจจุบันไม่คุ้มครองสิทธิของเอกชนเท่าที่ควร (8) ยกเลิก ม.10 เพราะเป็นบทบัญญัติที่ไม่มีประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี กลับเป็นเงื่อนไขปิดกั้นการรับรู้ข้อเท็จจริงในการเสียภาษีระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกัน และส่งเสริมให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีด้วย (9) มีการเพิ่มโทษผู้หลีกเลี่ยงภาษีฯ เพื่อให้ผู้กระทำความผิดได้รับโทษหนักกว่าเดิม ทำให้เกิดการยินยอมเสียภาษีเพิ่มมากขึ้น

2.2 การปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากร และอนุบัญญัติที่มีความสัมพันธ์กับระดับความยินยอมในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรในเชิงลบ หรือในทางตรงกันข้าม ผู้วิจัยได้ขอเสนอประกอบเหตุผล คือ กลุ่มตัวอย่างไม่ต้องการให้ (1) มีการเพิ่มค่าใช้จ่ายเงินได้ฯ ตาม ม.40 (1) โดยเชื่อว่า มีผลให้ระดับความยินยอมในการเสียภาษีลดลง เพราะการเพิ่มอัตรการหักค่าใช้จ่ายมากยิ่งขึ้นเพียงใด ย่อมเป็นผลให้จำนวนเงินได้พึงประเมินหลังหักค่าใช้จ่าย และค่าลดหย่อนแล้วน้อยลง และเมื่อนำไปคำนวณภาษีในอัตรภาษีก้าวหน้าแล้ว ภาระภาษีที่เกิดขึ้นน้อยกว่าเดิม ส่งผลให้เกิดการขาดวินัยทางในการชำระภาษีหรือละเลยไม่ยอมชำระภาษีภายในกำหนดเวลาที่กฎหมายบัญญัติไว้ มากยิ่งขึ้น (2) เพิ่มค่าใช้จ่ายเงินได้ฯ ตาม ม.40 (2)-(8) โดยมีเหตุผลเช่นเดียวกับแนวคิดการเพิ่มอัตราค่าใช้จ่ายในประเด็นที่ผ่านมา (3) เพิ่มค่าลดหย่อนส่วนบุคคล เพราะการเพิ่มจำนวนค่าลดหย่อนส่วนบุคคล ค่าลดหย่อนคู่สมรส และค่าลดหย่อนบุตรให้มากกว่าเดิมจะส่งผลให้ประชาชนมีภาระภาษีน้อยลง ทำให้เกิดการหย่อนยานในการชำระภาษี (4) เพิ่มค่าลดหย่อนการศึกษบุตร เพราะเห็นว่า ปัจจุบันนี้รัฐมีมาตรการส่งเสริมการศึกษาโดยตรงหลายมาตรการอยู่แล้ว

3. นอกจากนี้ผลการวิจัยยังพบว่า มีแนวคิดหรือปัจจัยอื่นๆ ที่นำมาร่วมศึกษาจำนวนหนึ่งซึ่งพบว่า ไม่มีความสัมพันธ์ใดๆ กับระดับความยินยอมในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร ผู้วิจัยจึงไม่ให้นำหนักหรือความสำคัญ เนื่องจากไม่เป็นไปตามสมมติฐานที่วางไว้ คือ (1) การปรับปรุงเกณฑ์เงินได้ฯ ขั้นต่ำ (2) การปรับปรุงอัตรภาษีฯ (3) การกำหนดให้ทุกคนต้องยื่นแบบแสดงรายการฯ (4) การปรับปรุงกระบวนการยุติธรรม

## การอภิปรายผลการวิจัย

ผู้วิจัยได้พบองค์ความรู้ใหม่ อันเป็นแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากร และอนุบัญญัติซึ่งมีความสัมพันธ์กับระดับความยินยอมเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดย

1. ยกเลิกหน่วยภาษีพิเศษ ประเภทคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล
2. ยกเลิกมาตรการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
3. ปรับปรุงกระบวนการตรวจสอบภาษี
4. ยกเลิกระบบการอุทธรณ์ภาษี
5. ลดความซับซ้อนในการหักค่าลดหย่อน
6. ลดการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ในทุกขั้นตอนการบริหารจัดเก็บภาษี
7. ให้การคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีมากกว่าปัจจุบัน
8. ยกเลิก ม.10 แห่งประมวลรัษฎากร และ
9. การเพิ่มโทษผู้หลีกเลี่ยงภาษีให้หนักกว่าเดิม

## ข้อเสนอแนะที่ได้จากการวิจัย

ภาครัฐสามารถนำผลการวิจัยไปเป็นแนวทางในการกำหนดกลยุทธ์ใหม่ในการบริหารจัดการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยการปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากร และอนุบัญญัติ ซึ่งผลการวิจัยพบแล้วว่า มีความสัมพันธ์กับระดับความยินยอมในการเสียภาษีของประชาชน และขณะเดียวกันกลยุทธ์ที่ถูกกำหนดขึ้นมาใหม่ต้องสอดคล้องกับปัจจัยภายนอกระบบการบริหารจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือ สภาพแวดล้อมทางการเมือง และการปกครอง สภาพแวดล้อมทางสังคม และวัฒนธรรม และนวัตกรรมทางเทคโนโลยีด้วย

## ข้อเสนอแนะในการทำวิจัยครั้งต่อไป

จากข้อมูล และผลจากการวิจัยนี้

1. ผู้ที่สนใจสามารถนำไปเป็นแนวคิดเชิงกลยุทธ์ในการสร้างความยินยอมในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรไปปรับใช้และขยายต่อยอด ทั้งนี้เนื่องจากข้อค้นพบจากงานวิจัยแสดงให้เห็นถึงอิทธิพลต่อการปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากร และอนุบัญญัติมีต่อระดับความยินยอมในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยอาจจะค้นหาตัวแปรอิสระกลุ่มอื่นๆ ที่มีอิทธิพลต่อการปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากรในมิติด้านต่างๆ
2. ผู้ที่สนใจสามารถนำไปต่อยอดศึกษาเพิ่มเติมโดยการนำเอาปัจจัยภายนอกระบบการบริหารจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและปัจจัยอื่นๆ เข้ามาร่วมศึกษาด้วย ซึ่งอาจทำให้เกิดข้อค้นพบใหม่ที่มีสาระสมบูรณ์มากยิ่งขึ้นในการกำหนดแนวทางการสร้างความยินยอมในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

## เอกสารอ้างอิง

- Allingham, M., & Sandmo, A. (1972). **Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis J.** Public Econ 1,323-338. Retrieved January 15, 2013 from <http://bora.nhh.no/bitstream/2330/967/1/dp2004-31.pdf>
- Becker, G. S. (1968). **Economic theory of criminal behavior.** Retrieved May 2, 2013 from <http://www.cep.oxfordjournals.org/cgi/reprint/XIII/4/72.pdf>
- Brown, R. E., & Mazur, M. J. (2003). **The national research program: IRS' new approach to measuring taxpayer compliance.** Retrieved October 2, 2013 from [www.iadb.org/INT/Trade/1\\_english/4\\_SpecialInfo/Conference/2002/d\\_Jun1102-Tax-Compliance/Mazur.pdf](http://www.iadb.org/INT/Trade/1_english/4_SpecialInfo/Conference/2002/d_Jun1102-Tax-Compliance/Mazur.pdf)
- Easton, D. (1971). **The political system: An inquiry into the state of political science.** New York: Alfred A. Knopf.
- Fiedler, F. E. (1967). **Fiedler's contingency theory.** Retrieved June 2, 2013 from <http://www.leadership-central.com/fiedler's-contingency-theory.html#ixzz21RwQFUbY>
- Gagne, R. (1985). **The conditions of learning** (4<sup>th</sup> ed.). New York: Holt, Rinehart & Winston.
- Musgrave, R. A. (1989). **Public finance in theory and practice.** New York: McGraw-Hill.
- Petty, W. (1899). **A treatise of taxes and contributions.** London: Cambridge University Press.
- Plumley, A. H. (1996). **The determinants of individual income tax compliance: Estimating the impacts of tax policy, enforcement, and IRS Responsiveness.** Retrieved July 12, 2013, from <http://www.ssc.sagepub.com/cgi/content/refs/24/4/411>

- Sandmo, A. (2004). **The theory of tax evasion: A retrospective view.** Norwegian School of Economics and Business Discussion Paper 31/04, Administration. Retrieved January 2, 2013 from [www.allbusiness.com/personal-finance/individual-taxes/867564-1.html-124k](http://www.allbusiness.com/personal-finance/individual-taxes/867564-1.html-124k)
- Sarason, I. G., & Sarason, B. R. (1985). **Social support: Theory.** Research and Applications Washington, University of Washington.
- Smith, A. (1776). **An inquiry into the nature and causes of the wealth of nation.** New York: Great Minds Series.
- Vroom, V. H. (1964). **Work and motivation.** New York: John Wiley & Sons.
- Webber, C., & Wildavsky, A. (1986). **A history of taxation and expenditure in the western world.** New York: Simon and Schuster.
- Yitzhaki, S. (1974). A note on income tax evasion: A theoretical analysis. **Journal of Public Economics 3**
- Zeithaml, V. A., & Bitner, J. M. (1996). **Service marketing.** New York: McGraw-Hill.
- Zeithaml, V. A., Parasuraman, A., & Berry, L. L. (1990). **Delivery quality service: Balancing customer perceptions and expectations.** New York: The Free Press.
- Zolo, D. (2007). **The rule of law: A critical reappraisal.** New York: Springer.