



โครงสร้างความสัมพันธ์เชิงสาเหตุของปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อความตั้งใจปฏิบัติตามกฎหมาย ภาษีเงินได้นิติบุคคลของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม

The Structural Causal Relationship of Factors Influencing the Intention to Comply with Corporate Income Tax Laws of Small and Medium Enterprises

นิมนวล วิเศษสรณ์¹ มนตรี พิริยะกุล² วัฒนีย์ ร่มมะพร้าว³ และ อังสนา ศรีประเสริฐ⁴

Nimnual Visedsun,¹ Montree Piriyaikul,² Wattanee Rummapor³ and Angsana Sriprasert⁴

Article History

Receive: April 26, 2022

Revised: May 18, 2022

Accepted: May 18, 2022

บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อวิเคราะห์อิทธิพลของปัจจัยเชิงสาเหตุของความตั้งใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) ซึ่งประกอบด้วยปัจจัยทางเศรษฐศาสตร์ ได้แก่ กฎหมายภาษีและการบังคับใช้ มาตรการจูงใจทางภาษี ระบบการจัดเก็บภาษี และปัจจัยที่ไม่ใช่ทางเศรษฐศาสตร์ ได้แก่ ทักษะการมีต่อการเสียภาษี และสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ โดยมีปัจจัยด้านทัศนคติที่มีต่อการเสียภาษีเป็นปัจจัยคั่นกลาง ใช้ระเบียบวิธีวิจัยเชิงสำรวจและเก็บรวบรวมข้อมูลด้วยแบบสอบถาม กลุ่มตัวอย่างประกอบด้วยผู้ทำบัญชี ผู้สอบบัญชีภาษีอากร และเจ้าหน้าที่สรรพากร ใช้วิธีวิเคราะห์สมการโครงสร้างในการตรวจสอบคุณภาพเครื่องมือวัดตัวแปรแฝงและตัวชี้วัดขององค์ประกอบของปัจจัยด้านต่างๆ รวมทั้งอิทธิพลทางตรงและทางอ้อมของปัจจัยเชิงสาเหตุที่มีต่อความตั้งใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลของ SMEs ผลการวิจัยพบว่า 1) ความตั้งใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ได้รับอิทธิพลโดยตรงจากสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ และทัศนคติที่มีต่อการเสียภาษีมากกว่ากฎหมายภาษีและการบังคับใช้ มาตรการ จูงใจทางภาษี และระบบการจัดเก็บภาษี และ 2) ทักษะการมีต่อการเสียภาษีเป็นปัจจัยคั่นกลางที่เชื่อมโยงอิทธิพลของกฎหมายภาษีและการบังคับใช้ และสภาพแวดล้อมทางธุรกิจไปสู่ความตั้งใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม

คำสำคัญ : ภาษีเงินได้นิติบุคคล ; การปฏิบัติตามกฎหมาย ; ธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ; ทักษะการมีต่อการเสียภาษี ; ความสัมพันธ์เชิงสาเหตุ

¹ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ คณะบัญชี มหาวิทยาลัยรังสิต, Assistant Professor, Faculty of Accountancy, Rangsit University

² รองศาสตราจารย์ คณะวิทยาศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, Associate Professor, Faculty of Science, Ramkhamhaeng University

^{3,4} อาจารย์ คณะบัญชี มหาวิทยาลัยรังสิต, Lecturer, Faculty of Accountancy, Rangsit University

ABSTRACT

The objective of the research was to analyze the influence of causal factors on the intention of small and medium enterprises (SMEs) to comply with corporate income tax laws that consisted with economic factors such as tax laws and enforcement, tax incentives, and taxation system, and non-economic factors including attitudes towards tax payment and business environment using attitude factors toward tax payment as a mediating factors. This research was an exploratory research. The data was collected using a questionnaire. The sample group consisted of accountants, tax auditors, and revenue officers. The structural equation analysis was carried out to examine the quality of the instruments, to assess latent variable and indicators of the components of the factors as well as the direct and indirect influence of causal factors on SMEs' intention to comply with corporate income tax laws. The results showed that 1) the intention of small and medium enterprises (SMEs) to comply with corporate income tax laws was directly influenced from the business environments and attitudes towards tax payment more than tax laws and enforcement, tax incentives, and taxation system, 2) attitudes towards tax payment were a mediating factor that bridged the influence of tax laws and enforcement and business environments towards the intention of small and medium enterprises (SMEs) to comply with corporate income tax laws.

Keywords : Corporate Income Tax ; Tax Compliance ; Small and Medium Enterprises ; Attitudes toward Tax Payment ; Causal Relationship

บทนำ

Mahawong and Pajongwong (2019) ได้กล่าวถึงภาษีเงินได้นิติบุคคลว่าเป็นภาษีที่ทำรายได้ให้แก่รัฐเป็นจำนวนมากและมีบทบาทสำคัญต่อการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ โดยจัดเก็บจากรายได้สุทธิของนิติบุคคลที่ประกอบธุรกิจในประเทศไทย จากรายงานประจำปีกรมสรรพากรปี 2564 ซึ่งเห็นว่าภาษีเงินได้นิติบุคคลปีงบประมาณ 2563 ซึ่งมีจำนวนมากเป็นอันดับ 2 รองจากภาษีมูลค่าเพิ่ม จัดเก็บได้ต่ำกว่าปีก่อนร้อยละ 12.4 ต่ำกว่าประมาณการร้อยละ 16.3 และคิดเป็นร้อยละ 33.17 ของจำนวนภาษีสรรพากรทั้งหมด โดยอ้างถึงผลกระทบจากสถานการณ์โควิด 2019 และภาวะเศรษฐกิจโลกหดตัว (The Revenue Department, 2021) และจากรายงานสถานการณ์วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมไตรมาสที่ 4 ปี 2564 (The Office of SMEs Promotion, 2021) พบว่าใน 9 เดือนแรกของปี ผลผลิตมวลรวมที่มาจากธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมคิดเป็นร้อยละ 34.6 ของผลผลิตมวลรวมของประเทศ มีอัตราการขยายตัวได้เพียงร้อยละ 2.4 ลดลงจากช่วงครึ่งปีแรก โดยมีจำนวนธุรกิจขนาดกลางขนาดย่อม ณ ปัจจุบัน 756,344 แห่งส่งผลต่ออัตราการจ้างงานมากถึงร้อยละ 60.34 ซึ่งสังเกตได้ว่ากรมสรรพากรมีมาตรการส่งเสริมทางภาษีแก่ธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในหลายรูปแบบเพื่อเพิ่มการปฏิบัติทางภาษีถูกต้องซึ่งจะนำไปสู่การเพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษี เช่น การตรวจเยี่ยมเพื่อสร้างความเข้าใจในการเสียภาษีให้กับผู้ประกอบการธุรกิจ การจูงใจให้ธุรกิจจัดทำบัญชีชุดเดียว การกำหนดอัตราภาษีแบบขั้นบันได และการพัฒนาระบบการยื่นเสียภาษีอิเล็กทรอนิกส์เพื่ออำนวยความสะดวกในการชำระภาษี เป็นต้น แต่ยังคงพบว่ามีธุรกิจอีกจำนวนหนึ่งที่ยังไม่ปฏิบัติตามภาษีถูกต้อง ผลการวิจัยแนวทางเพื่อส่งเสริมผู้ประกอบการขนาดกลางและขนาดย่อมเข้าสู่ระบบภาษีอากรเพื่อเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของผู้ประกอบการไทยของสำนักงานนโยบายเศรษฐกิจการคลัง (Fiscal Policy Office, 2016) ได้ชี้ให้เห็นถึงปัญหา 4 ด้านเกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี ซึ่งหนึ่งในนั้นเป็นสาเหตุจากขนาดของกิจการที่ส่งผลให้ต้นทุนการดำเนินงานสูง และต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Tax Compliance Cost) มีลักษณะเป็นต้นทุนคงที่ (Fixed Cost) และถดถอย (Regressive) ตามขนาดของกิจการใหญ่ขึ้น ดังนั้นธุรกิจขนาดใหญ่จะมีต้นทุนการเสียภาษีต่ำลงเมื่อมีรายได้ที่สูงขึ้นทำให้ผู้ประกอบการขนาดกลางและขนาดย่อมเสียเปรียบธุรกิจขนาดใหญ่ (Pratomsrimek, Tienpaskorn, Sivamard and Jaroenwatthanawinyoo, 2016 ; Nhoochong and Buranakunaporn, 2016 ; Bruce-Twum and Schutte, 2021) ส่วนปัญหาอื่นๆ จะรวมถึงความซับซ้อนของกฎหมายภาษี และขั้นตอนการชำระภาษีที่ไม่เอื้ออำนวยต่อผู้เสียภาษี การขาดความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมายภาษี การรับรู้ถึงความไม่เป็นธรรมในระบบการจัดเก็บภาษี และการขาดมาตรการจูงใจที่เหมาะสม (Siriudomset, 2018) เหล่านี้เป็นปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อการปฏิบัติทางภาษีถูกต้องของธุรกิจขนาดกลาง



และขนาดย่อม นอกจากนี้ Thiraratanasathit (2017) ได้เสนอให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากร ทำการวิเคราะห์จุดอ่อนจุดแข็งของระบบการจัดเก็บภาษีเพื่อหาสาเหตุของช่องว่างการปฏิบัติทางภาษีถูกต้องในประเด็นต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ ความเป็นคุณธรรมของผู้เสียภาษี การประเมินภาษี การส่งเสริมการปฏิบัติทางภาษีถูกต้องด้วยความสมัครใจ ระบบการคืนภาษี สัญญาผูกมัดของผู้ชำระเงิน การรายงานผลที่แม่นยำ การระงับข้อพิพาททางภาษีอากร ประสิทธิภาพการบริหารการจัดเก็บภาษี และ ความรับผิดชอบ ความโปร่งใสในการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ทำหน้าที่จัดเก็บภาษี

พฤติกรรมการณ์เสียภาษีของผู้มีเงินได้เป็นประเด็นการวิจัยที่สำคัญและจำเป็นต้องการพัฒนาประสิทธิภาพการบริหารการจัดเก็บภาษี มีปรากฏในหลายๆ ประเทศรวมทั้งประเทศไทย ส่วนใหญ่มุ่งศึกษาปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อพฤติกรรมการณ์เสียภาษี ผลการวิจัยที่ผ่านมาสามารถแบ่งปัจจัยดังกล่าวเป็น 2 ทางคือ 1) ปัจจัยทางเศรษฐศาสตร์ ได้แก่ กฎหมายภาษีและ การบังคับใช้ การตรวจสอบ การลงโทษ มาตรการจูงใจทางภาษี ระบบการจัดเก็บภาษี (Onu and Oats, 2018 ; Silvani, 1992) และ 2) ปัจจัยที่ไม่ใช่ทางเศรษฐศาสตร์ ได้แก่ทัศนคติต่อภาษี บรรทัดฐาน การรับรู้ถึงความเป็นธรรมของผู้เสียภาษีต่อการใช้อำนาจตามกฎหมาย (Feld and Frey, 2006 ; Kirchler, 2007 ; Murphy, 2007 ; Amaeshi, Adi, Ikeiebey and McCulloch, 2020) ด้วยเหตุที่ภาษีเป็นรายได้จัดเก็บที่มีความสำคัญอย่างมากต่อการพัฒนาประเทศ และการพัฒนาคุณภาพชีวิตของคนในประเทศให้ดีขึ้น ทุกประเทศจึงมีการจัดเก็บภาษีจากประชาชน (Neumark, David and Williams, 2020) ดังนั้น ผลการวิจัยเกี่ยวกับปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อพฤติกรรมการณ์เสียภาษีจึงเป็นประโยชน์ต่อการปรับปรุงหรือพัฒนาระบบการจัดเก็บภาษี ดังเช่นข้อเสนอแนะของ Thiraratanasathit (2017) ที่ได้กล่าวถึงผลของการปฏิบัติทางภาษีถูกต้อง (Tax Compliance) ที่มีต่อประสิทธิภาพของการบริหารงานจัดเก็บรายได้ (Revenue Administration) ของกรมสรรพากร ซึ่งเป็นหน่วยงานหลักในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศ โดยชี้ให้เห็นว่าจะเกิดขึ้นได้เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีและเจ้าหน้าที่จัดเก็บภาษี ปฏิบัติหน้าที่ของตนในการเสียภาษีและจัดเก็บภาษีเป็นไปตามกฎหมายและหลักเกณฑ์ที่กำหนด ดังนั้นในการติดตามและประเมินผลการบริหารการจัดเก็บรายได้ของประเทศ จึงจำเป็นต้องรู้ปัจจัยที่ทำให้เกิดช่องว่างของการปฏิบัติทางภาษีถูกต้อง (The Compliance Gap) ที่อาจจะเกิดจากการจัดเก็บภาษีต่ำกว่าเป้าหมาย

จากที่กล่าวมาข้างต้น เป็นความสำคัญของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่มีต่อเศรษฐกิจของประเทศไทยรวมถึงปัญหาในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในปัจจุบัน การวิเคราะห์ความสัมพันธ์เชิงสาเหตุของปัจจัยที่มีผลต่อความตั้งใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม จึงมีเพื่อศึกษาอิทธิพลของปัจจัยต่างๆ ที่ส่งผลต่อการปฏิบัติทางภาษีถูกต้องของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม และตรวจสอบความสัมพันธ์เชิงสาเหตุตามตัวแบบโครงสร้างความสัมพันธ์ที่เสนอให้ทัศนคติที่มีต่อการเสียภาษีเป็นปัจจัยคั่นกลาง โดยเชื่อมั่นว่าจะเป็นประโยชน์ต่อกรมสรรพากร และผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ในการส่งเสริมการปฏิบัติทางภาษีถูกต้องต่อไป

วัตถุประสงค์การวิจัย

เพื่อวิเคราะห์อิทธิพลทางตรงและทางอ้อมของปัจจัยด้านกฎหมายภาษีและการบังคับใช้ มาตรการจูงใจทางภาษี ระบบการจัดเก็บภาษี สภาพแวดล้อมทางธุรกิจ และทัศนคติที่มีต่อการเสียภาษีต่อความตั้งใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ตามตัวแบบสมการโครงสร้างความสัมพันธ์เชิงสาเหตุของปัจจัยที่มีผลต่อความตั้งใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลของ SMEs โดยกำหนดให้ทัศนคติที่มีต่อการเสียภาษีเป็นปัจจัยคั่นกลาง

เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

แนวคิดการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของไทย

Pongpitak (2017) ได้กล่าวถึงหลักการต่างๆ ที่นำมาใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งเป็นภาษีจัดเก็บทางตรงของประเทศ ได้แก่ 1) หลักความสามารถในการเสียภาษี จะเห็นว่าภาษีเงินได้นิติบุคคลใช้กำไรสุทธิของกิจการเป็นฐานในการคำนวณภาษีโดยอาศัยหลักการทางบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินในการวัดกำไรสุทธิทางบัญชี ซึ่งตามประมวลรัษฎากรกำหนดให้นิติบุคคลนารายได้ที่เกิดขึ้นจากการดำเนินงานในรอบระยะเวลาบัญชีหักรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับรายได้และการประกอบกิจการตามที่กฎหมายกำหนด แล้วนำมาคำนวณภาษีที่ต้องชำระ โดยหลักการนี้เมื่อนิติบุคคลมีผลขาดทุนเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาการดำเนินงานจึงไม่ต้องเสียภาษี 2) หลักถิ่นที่อยู่ สำหรับรายได้ที่จะนำมารวมคำนวณ จะใช้หลักการนี้กับนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย โดยกำหนดให้ไม่ว่ารายได้นั้นจะเกิดขึ้นจากการดำเนินงานในประเทศหรือต่างประเทศทั่วโลกจะต้องนำรวมเป็นรายได้ทั้งหมดในคำนวณภาษีที่ต้องชำระ 3) หลักแหล่งเงินได้ ข้อนี้ใช้กับนิติบุคคลที่จัดตั้ง

ตามกฎหมายต่างประเทศแต่ดำเนินธุรกิจในประเทศไทยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในเฉพาะประเทศไทยเท่านั้นมาคำนวณภาษีที่ต้องชำระ ดังนั้นกิจการที่ดำเนินธุรกิจจัดตั้งขึ้นไม่ว่าจะโดยกฎหมายประเทศไทยหรือกฎหมายต่างประเทศที่มีรายได้เกิดขึ้นจากการดำเนินธุรกิจในรอบระยะเวลาบัญชี จึงเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมาย สำหรับวิธีการคำนวณภาษีมาจากรายได้สุทธิของกิจการซึ่งเป็นผลต่างของรายได้และค่าใช้จ่ายที่กิจการบันทึกไว้ในบัญชีของกิจการซึ่งมีผู้ทำบัญชีเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำและนำเสนอการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และจะต้องนำมาปรับปรุงเพื่อให้ได้กำไรสุทธิที่เป็นไปตามข้อบังคับในประมวลรัษฎากรเพื่อยื่นเสียภาษีต่อเจ้าหน้าที่จัดเก็บภาษี ซึ่งเป็นการยากที่เจ้าหน้าที่จะทำการตรวจสอบความถูกต้องของงบการเงิน แม้ว่าจะระบบการจัดเก็บภาษีแบบนี้เป็นระบบการจัดเก็บภาษีที่ง่ายในทางปฏิบัติ แต่ก่อให้เกิดความเสี่ยงจากพฤติกรรมการเสียภาษีที่ไม่เป็นไปตามกฎหมายภาษี จึงเป็นที่มาของการมีบุคคลที่สามเข้าทำหน้าที่ตรวจสอบและรับรองความถูกต้องของกำไรสุทธิและภาษีที่ต้องเสีย (Dube, 2018 ; Bucci, 2020) ดังเช่นในประเทศไทยที่มีผู้สอบบัญชีภาษีอากรหรือผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่ทำหน้าที่ให้การรับรองความถูกต้องตามควรของงบการเงิน และภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องชำระ ซึ่งจะส่งผลให้รายได้จัดเก็บของรัฐเพิ่มขึ้น (Onuoha and Dada, 2016)

ปัจจัยที่ส่งผลต่อการปฏิบัติทางภาษีถูกต้อง

การศึกษาปัจจัยที่ส่งผลต่อการปฏิบัติทางภาษีถูกต้อง (Tax Compliance) ส่วนใหญ่เป็นการสำรวจปัจจัยที่มีผลต่อพฤติกรรมผู้เสียภาษี โดยมุ่งเน้นการศึกษาผลกระทบของกฎหมายภาษีและการบังคับใช้ เช่น การอัตราภาษี การตรวจสอบทางภาษี สิทธิประโยชน์ทางภาษี อัตราค่าปรับและบทลงโทษ เป็นต้น (Okereke, Vincent and Mordi, 2018) ซึ่งมีกรอบแนวคิดสอดคล้องกับทฤษฎีเศรษฐศาสตร์ดั้งเดิม นอกจากนี้พบว่ามีการวิจัยทางด้านจิตวิทยาสังคมที่ศึกษาในแง่มุมที่แตกต่างไป เช่น การศึกษาและประเมินทัศนคติที่มีต่อการเสียภาษี บรรทัดฐานทางสังคมในการปฏิบัติทางภาษีถูกต้อง (Kirchler, 2007) ความเต็มใจที่จะจ่ายภาษีสำหรับการจัดหาสินค้าและบริการโดยรัฐ และคุณธรรมของผู้เสียภาษี ความรู้ความสามารถของผู้ทำบัญชี เป็นต้น (West, 2017 ; Okereke, Vincent and Mordi, 2018) จากการทบทวนผลการวิจัยที่ผ่านมา จึงแบ่งปัจจัยที่ส่งผลต่อการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเป็นปัจจัยทางเศรษฐศาสตร์ และปัจจัยที่ไม่ใช่ทางเศรษฐศาสตร์ ดังนี้

ปัจจัยทางด้านเศรษฐศาสตร์

1. ปัจจัยด้านกฎหมายภาษีและการบังคับใช้ ในที่นี้ หมายถึงข้อกำหนดต่างๆ ในประมวลรัษฎากรที่ประกอบด้วยข้อบังคับต่างๆ เกี่ยวกับการคำนวณรายได้สุทธิที่ประเมินของนิติบุคคลและการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล องค์ประกอบของปัจจัยด้านนี้จึงเกี่ยวข้องกับ 1) ระดับของรายได้ Vlachos, Bitzenis and Kontakos (2016) ได้ศึกษาปัจจัยที่อธิบายพฤติกรรมหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคล พบว่าระดับรายได้ที่สัมพันธ์กับความสามารถในการทำกำไรส่งผลต่อพฤติกรรมหลีกเลี่ยงภาษี โดยในกิจการที่มีอัตรากำไรขั้นต้นเหนือกว่าค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานประมาณร้อยละ 21-30 มักจะมีแนวโน้มที่จะหลีกเลี่ยงภาษี เพราะผู้เสียภาษีจะไม่เต็มใจเสียภาษี หากรายได้นั้นได้มาด้วยความยากลำบาก จึงกล่าวได้ว่าระดับรายได้มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี สอดคล้องกับ Aregawi, Patnaik and Satphaty (2021) ที่แสดงให้เห็นว่าระดับรายได้ของกิจการมีความสัมพันธ์ทางบวกกับการเสียภาษีถูกต้อง 2) อัตราภาษีเงินได้ เป็นปัจจัยหนึ่งที่น่าสนใจใช้อธิบายพฤติกรรมหลีกเลี่ยงภาษี Khongpia (2017) ได้เสนอแนะให้จัดเก็บภาษีเงินได้กับธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในอัตราเดียวกันระหว่างผู้ประกอบการที่เป็นบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล โดยอ้างถึงผลวิเคราะห์ที่ชี้ให้เห็นว่าอัตราภาษีเงินได้มีผลต่อการตัดสินใจของผู้ประกอบการในการจัดตั้งกิจการ นอกจากนี้อัตราภาษียังเกี่ยวข้องกับการวางแผนภาษีของธุรกิจข้ามชาติซึ่ง Farah, Elias, Chakravarty and Beamish (2021) ได้กล่าวถึงผลกระทบของอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต่ำกว่าของประเทศต่างๆ ที่บริษัทแม่ตั้งอยู่จะส่งผลต่อโอกาสความอยู่รอดในดำเนินธุรกิจของบริษัทย่อยที่ตั้งและดำเนินธุรกิจในต่างประเทศ ส่งผลต่อการปฏิบัติทางภาษีตามกฎหมาย 3) ความเป็นไปได้ของการตรวจสอบภาษีและบทลงโทษ ซึ่งเป็นแนวทางการบังคับใช้กฎหมาย ที่ทำให้ผู้เสียภาษีมีความระมัดระวังและรอบคอบในการแสดงรายการทำให้การปฏิบัติทางภาษีถูกต้องมีมากขึ้น ผลการศึกษาความเป็นไปได้ของการตรวจสอบและลงโทษของ Ali, Zahari and Harizan (2020) แสดงถึงผลกระทบเชิงบวกต่อการปฏิบัติทางภาษีถูกต้อง กล่าวคือการที่กฎหมายมีบทลงโทษอย่างหนักจะทำให้มีความเป็นไปได้ที่การแจ้งเตือนการตรวจสอบทางภาษีอย่างเข้มงวดจะนำไปสู่การแสดงรายได้ที่เพิ่มขึ้น โดยผู้เสียภาษีที่ไม่มีความรู้เพียงพอจะขอความช่วยเหลือจากที่ปรึกษาด้านภาษีที่เป็นมืออาชีพเพื่อลดความเสี่ยงในการถูกลงโทษ ถือได้ว่าความรู้ความเข้าใจกฎหมายภาษีที่มีความซับซ้อนและมีรายละเอียดมากจะมีผลทางบวกต่อการปฏิบัติทางภาษีถูกต้อง และส่งผลให้มีการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีมากขึ้น (Musimenta and Ntim, 2020)



2. มาตรการจูงใจทางภาษี ในที่นี้หมายถึงสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่มีอยู่ในรูปแบบต่างๆ ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ที่สามารถจูงใจให้เกิดความเต็มใจในการเสียภาษี Rashid, Ramli, Palil and Amir (2021) ได้จำแนกมาตรการที่ออกโดยผู้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีเป็น 2 ลักษณะ คือ เป็นมาตรการเชิงบังคับ กับมาตรการจูงใจ เพื่อศึกษาว่ามาตรการในลักษณะใดที่ทำให้ผู้เสียภาษีสละความไว้วางใจต่อการบริหารจัดการจัดเก็บภาษี โดยมีสมมติฐานว่าความไว้วางใจต่อการบริการจัดเก็บภาษีจะเป็นปัจจัยคั่นกลาง ที่จะทำให้มาตรการจูงใจทางภาษีส่งผลต่อความเต็มใจในการเสียภาษี ซึ่งส่วนใหญ่มาตรการที่ออกมาในแนวทางการสนับสนุนธุรกิจหรือช่วยแก้ไขปัญหาในการดำเนินธุรกิจ เป็นมาตรการที่ส่งผลต่อการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีมากกว่ามาตรการที่ออกมาในเชิงบังคับ นอกจากนี้การวิจัยผลกระทบต่อการปฏิบัติทางภาษีถูกต้องของเทคโนโลยีสารสนเทศที่พัฒนาตามมาตรการทางภาษีเพื่ออำนวยความสะดวกในการชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลของธุรกิจของ Li, Wang and Wu (2020) พบว่าจะได้ผลกับธุรกิจที่มีอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระสูง มาตรการจูงใจทางภาษี เช่น มาตรการยกเว้นรายได้ที่ไม่ต้องนำมารวมคำนวณภาษี หรือการให้หักรายจ่ายในการคำนวณภาษีมากกว่าที่จ่ายจริง มาตรการให้หักค่าเสื่อมราคาได้ 2 เท่าของเงินลงทุนในเครื่องจักร มาตรการเครดิตภาษี และมาตรการจูงใจในการทำบัญชีชุดเดียว เป็นต้น มาตรการเหล่านี้มีขึ้นเพื่อจูงใจให้มีการปฏิบัติทางภาษีถูกต้อง ซึ่ง Bunel and Hadjibeyli (2021) พบว่า มาตรการเครดิตภาษียังมีผลอย่างมีนัยสำคัญต่อการกระตุ้นเศรษฐกิจโดยเฉพาะธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม และการปฏิบัติทางภาษีถูกต้องซึ่งผลดีต่อการประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษี สิทธิประโยชน์ทางภาษีส่วนใหญ่มีผลโดยตรงต่อการกำหนดภาษีนิติบุคคล โดยอาจลดเกณฑ์ที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือลดลงทันทีในภาษีที่ต้องชำระ (Aldeia, Mota and Monteiro, 2021)

3. ระบบการจัดเก็บภาษี เกี่ยวกับการกำหนดประเภทของรายได้จัดเก็บของรัฐ วิธีการคำนวณภาษี อัตราภาษีที่กำหนดมีทั้งแบบอัตราเดียว และอัตราก้าวหน้า และวิธีการยื่นแบบภาษี ซึ่งเป็นความรับผิดชอบหลักของกรมสรรพากร ที่จะต้องทำให้ระบบการจัดเก็บภาษีมีความโปร่งใส ตรวจสอบได้ ซึ่งเกี่ยวข้องกับการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีซึ่งควรเป็นมาตรฐานเดียวกัน Incent (2021) ได้พบว่า ความซับซ้อนของระบบการจัดเก็บภาษี การพิจารณาการกระทำผิดต่อกฎหมายที่ไม่เหมาะสม รวมทั้งการไม่เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีต่อสาธารณชน ทำให้โอกาสในการไม่ปฏิบัติตามภาษีเพิ่มขึ้น และ Faizal, Palil, Maelah and Ramli (2017) สนับสนุนการใช้หลักความเป็นธรรมในระบบการจัดเก็บภาษีเพื่ออธิบายแนวโน้มการปฏิบัติทางภาษีถูกต้องสูงขึ้นเนื่องจากผู้เสียภาษีเกิดความไว้วางใจ และความเชื่อมั่นในระบบการจัดเก็บภาษี นอกจากนี้ระบบการจัดเก็บภาษีจะรวมถึงระบบการขอคืนภาษี เป็นปัจจัยที่สร้างขวัญและกำลังใจให้กับผู้เสียภาษี (Inasius, 2018 ; Fotiadis and Chatzoglou, 2021) Bruce-Twum and Schutte (2021) ได้ชี้ให้เห็นว่าต้นทุนการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีหรือการปฏิบัติทางภาษีถูกต้องจะลดลงหากรัฐปรับปรุงการจัดเก็บภาษี ความมั่นคงของระบบภาษี และการปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีในฐานะหุ้นส่วนและด้วยความเคารพมีผลดีต่อความเต็มใจเสียภาษี (Malik and Younus, 2019 ; Dobos and Takács-György, 2020) ในประเทศที่กำลังพัฒนาการปรับปรุงระบบการจัดเก็บภาษีจึงมีขึ้นเพื่อเพิ่มความไว้วางใจของผู้เสียภาษีที่มีต่อระบบการจัดเก็บภาษี (Ali and Hassan, 2019)

ปัจจัยที่ไม่ใช่ปัจจัยทางเศรษฐศาสตร์

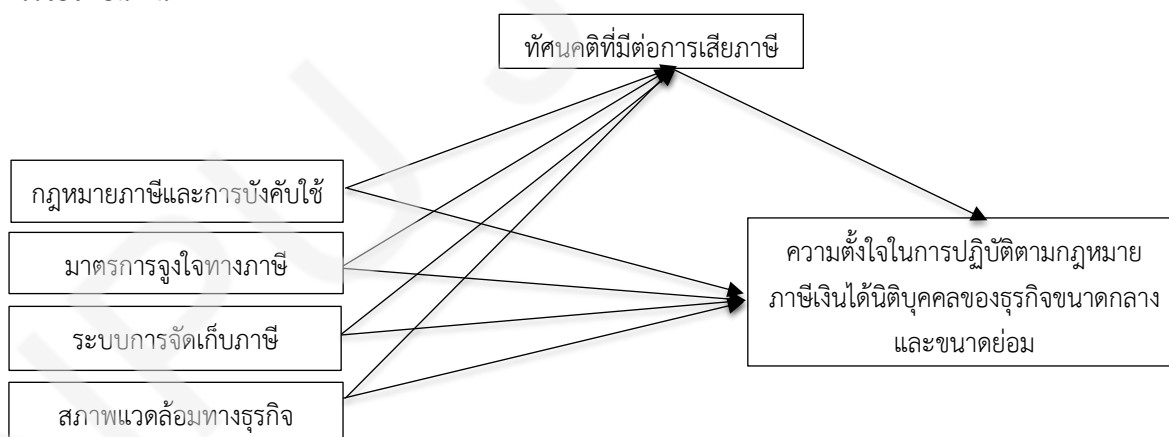
การศึกษาผลกระทบของปัจจัยที่ไม่ใช่ปัจจัยทางเศรษฐศาสตร์ เช่น ทศนคติที่มีต่อการเสียภาษี ความมีคุณธรรมของผู้เสียภาษี บรรทัดฐานของสังคม เป็นต้น จากการทบทวนวรรณกรรม สรุปปัจจัยที่ไม่ใช่ปัจจัยทางเศรษฐศาสตร์ ได้ดังนี้

1. สภาพแวดล้อมทางธุรกิจ เป็นปัจจัยหนึ่งที่ส่งผลต่อการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีโดยเฉพาะภาวะแข่งขันทางธุรกิจที่ทำให้ผู้ประกอบการธุรกิจให้ความสำคัญต่อการทำกำไรเพื่อให้ธุรกิจดำเนินต่อไปได้มากกว่าสิ่งใด (Fiscal Policy Office, 2016) รวมทั้งบรรทัดฐานทางสังคมที่เกิดจากการปฏิบัติทางภาษีถูกต้องของคู่ค้าทางธุรกิจของ SMEs มีผลกระทบทางบวกต่อการปฏิบัติทางภาษีถูกต้อง หากมียอมรับการปฏิบัติทางภาษีไม่ถูกต้องเป็นมาตรฐานการปฏิบัติ หรือที่เรียกว่า “บรรทัดฐานของสังคม” จะทำให้ผู้เสียภาษีในสังคมนั้นมีแนวโน้มที่จะไม่ปฏิบัติทางภาษีถูกต้อง (Okereke, Vincent and Mordi, 2018 ; Malik and Younus, 2019) ความแตกต่างในทางปฏิบัติด้านการบัญชีและภาษีอาจจะทำให้การปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินส่งผลให้เกิดการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีสูงขึ้น (Braga, 2017) ซึ่งเชื่อมโยงถึงการรับรู้ถึงความเป็นธรรมของกฎหมาย และความเชื่อมั่นในการปฏิบัติหน้าที่ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอีกด้วย (Kostritsa and Sittler, 2017) อัตราภาษีที่เพิ่มขึ้นช่วยลดความน่าจะเป็นของการหลบเลี่ยงตราใบที่มีคนมองว่า "คนอื่น ๆ ส่วนใหญ่" เป็นผู้เสียภาษีที่ซื่อสัตย์ ซึ่งเน้นถึงความสำคัญของความเสมอภาค หรือความเป็นธรรมสำหรับการตัดสินใจปฏิบัติตามกฎหมายภาษี ในทางตรงกันข้ามผลกระทบของการลงโทษจะถูกควบคุมโดยบรรทัดฐานที่รับรู้ของกลุ่มอ้างอิงทันที (บรรทัดฐานส่วนตัว) บรรทัดฐานการปฏิบัติตามอัตราที่เข้มงวดมักจะแทนที่บทลงโทษได้อย่างมีประสิทธิภาพ เนื่องจากเป็นกลไกที่กีดกันการหลีกเลี่ยงภาษี (Górecki and Letki, 2021)

2. ทักษะที่มีต่อการเสียภาษี Rashid (2017) พบว่าการก่อตัวของทัศนคติที่มีต่อพฤติกรรมการเสียภาษีจะได้รับอิทธิพลจากปัจจัยหลายด้าน อาทิ การรับรู้ถึงความเป็นธรรม ความรู้ด้านภาษี การตรวจสอบ และการบังคับใช้กฎหมาย ซึ่งจะส่งผลเชิงบวกต่อทัศนคติที่มีต่อการเสียภาษี ในขณะที่การทุจริต การเลือกปฏิบัติ และความซับซ้อนในระบบภาษีกลับจะส่งผลต่อทัศนคติในเชิงลบ โดยทั่วไปทัศนคติหรือการรับรู้จะใช้แทนกันได้ เนื่องจากทัศนคติของบุคคลมาจากการรับรู้ของบุคคลคนนั้น (Pui Yee et al., 2017) ทักษะจึงบ่งบอกถึงความรู้สึก มุมมอง และความคิดของบุคคลหนึ่งๆ เกี่ยวกับวัตถุหรือเหตุการณ์ใด ๆ ในเชิงบวกหรือเชิงลบ ทักษะจึงถือเป็นแรงขับให้บุคคลแสดงออกทางพฤติกรรมการเสียภาษี มีผลการวิจัยที่ชี้ให้เห็นว่าผู้เสียภาษีที่มีทัศนคติในทางบวกต่อการหลีกเลี่ยงภาษี จะมีการปฏิบัติทางภาษีถูกต้องน้อยกว่าผู้ที่มีทัศนคติในทางลบ (Alam, 2021) ความเชื่อมั่นและไว้วางใจในการใช้อำนาจของรัฐในการจัดเก็บภาษีและการใช้จ่ายของรัฐเพื่อประโยชน์ของประชาชน หากมีการทุจริต คอร์รัปชัน หรือการนำเงินภาษีที่จัดเก็บไปใช้ในทางที่ไม่เหมาะสม จะทำให้ทัศนคติต่อการเสียภาษีเปลี่ยนแปลงไปทางลบมากขึ้นและส่งผลต่อการหลบหลีกภาษีจะเพิ่มขึ้น (Lewis, 1982) จากการสำรวจความคิดเห็นของผู้ทำบัญชี (Srithaworn and Sriprasert, 2021) ชี้ให้เห็นว่าทัศนคติที่มีต่อการเสียภาษีเป็นปัจจัยที่ส่งผลต่อพฤติกรรมการเสียภาษีของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมมากที่สุด นอกจากนี้ทัศนคติที่มีต่อการเสียภาษี ครอบคลุมถึงความรู้ความเข้าใจในกฎหมายภาษี การรับรู้ความเป็นธรรมในระบบการจัดเก็บภาษี และมาตรการจูงใจทางภาษี (Malik and Younus, 2019 ; Remali, Ramli, Nordin, Hamdan and Lutfi, 2020) ด้วยเหตุนี้จึงเป็นไปได้ที่ทัศนคติจะเป็นตัวแปรคั่นกลางของปัจจัยที่กล่าวไว้ข้างต้น ที่จะส่งผลต่อความตั้งใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลของ SMEs

กรอบแนวคิดการวิจัย

จากแนวคิด ทฤษฎี และผลการวิจัยในอดีตที่กล่าวมาข้างต้น กล่าวได้ว่าปัจจัยที่ส่งผลต่อความตั้งใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล ไม่ว่าจะเป็นปัจจัยทางเศรษฐศาสตร์ ซึ่งพบว่า เป็นปัจจัยส่วนใหญ่ที่ส่งผลต่อการปฏิบัติทางภาษี ถูกต้องเพราะเกี่ยวข้องกับกฎหมาย การบังคับใช้ ระบบการจัดเก็บภาษี และมาตรการจูงใจ หรือปัจจัยที่ไม่ใช่ทางเศรษฐศาสตร์ อันได้แก่ สภาพแวดล้อมทางธุรกิจ ซึ่งตามที่ปรากฏในผลการวิจัยในอดีตชี้ให้เห็นถึงแนวคิดบนพื้นฐานสังคมในประเด็นของการยอมรับการเสียภาษีถูกต้อง รวมทั้งในด้านจิตวิทยาที่มีการใช้มาตรการจูงใจทางภาษีในการส่งเสริมสนับสนุนการดำเนินงานของธุรกิจขนาดกลาง ขนาดย่อมเหล่านี้ เป็นปัจจัยที่หล่อหลอมทัศนคติที่มีต่อการเสียภาษีของธุรกิจขนาดกลางขนาดย่อม ดังนั้นกรอบแนวคิดการวิจัยจึงเป็นดังนี้



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดการวิจัย

สมมติฐานการวิจัย

H1: ปัจจัยด้านกฎหมายภาษีและ การบังคับใช้ มาตรการจูงใจทางภาษี ระบบการจัดเก็บภาษี สภาพแวดล้อมทางธุรกิจ และทัศนคติที่มีต่อการเสียภาษี แต่ละปัจจัยมีอิทธิพลทางบวกต่อความตั้งใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม

H2: ปัจจัยด้านกฎหมายภาษีและ การบังคับใช้ มาตรการจูงใจทางภาษี ระบบการจัดเก็บภาษี สภาพแวดล้อมทางธุรกิจ เป็นปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อทัศนคติที่มีต่อการเสียภาษี



H3: ทศนคติที่มีต่อการเสียภาษีเป็นปัจจัยคั่นกลางที่เชื่อมโยงอิทธิพลของปัจจัยด้านกฎหมายภาษีและการบังคับใช้มาตรการจูงใจทางภาษี ระบบการจัดเก็บภาษี สภาพแวดล้อมทางธุรกิจ สู่ความตั้งใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม

วิธีดำเนินการวิจัย

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากร เป็นบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องกับการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ได้แก่ ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ที่อยู่ในทะเบียนรายชื่อผู้สอบบัญชีภาษีอากรของกรมสรรพากรและยังสถานะเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร ณ. 31 มีนาคม 2563 จำนวน 3,668 คน ผู้ทำบัญชีที่สังกัดสำนักงานบัญชีคุณภาพที่อยู่ในทะเบียนรายชื่อสำนักงานบัญชีคุณภาพของกรมพัฒนาธุรกิจการค้าและสมาคมสำนักงานบัญชีไทย ณ วันที่ 31 มีนาคม 2563 รวม 531 คน และเจ้าหน้าที่สรรพากรในส่วนงานตรวจสอบภาษีธุรกิจ ประจำสำนักกลางและสำนักงานเขตพื้นที่ รวม 4,459 คน ข้อมูลจากกรมสรรพากร ณ วันที่ 31 มีนาคม 2563 รวมทั้งสิ้น 13,117 คน การกำหนดกลุ่มประชากรดังกล่าวได้พิจารณาถึงบุคคลที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ทั้งในฐานะผู้ให้บริการจัดทำบัญชีและภาษีแก่ผู้ประกอบการธุรกิจและเป็นเจ้าของบริษัทสำนักงานบัญชีซึ่งเป็นธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ซึ่งรูปแบบการเก็บรวบรวมข้อมูลในลักษณะนี้พบบ้างในงานวิจัยในอดีต เช่น Musimenta and Ntim (2020) เก็บรวบรวมจากผู้ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีที่ได้รับการแต่งตั้งจากภาครัฐ (Tax agents) Faizal, Palil, Maelah and Ramli (2017) เก็บจากนักวิชาการองค์กรภาครัฐที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษี เป็นต้น

กลุ่มตัวอย่าง เนื่องจากกลุ่มประชากรเป้าหมายมีขอบเขตแน่นอน การกำหนดขนาดตัวอย่างจึงเลือกใช้โปรแกรมสำเร็จรูปโดยกำหนดช่วงความเชื่อมั่นร้อยละ 95 ได้เท่ากับ 368 คน การคัดเลือกหน่วยตัวอย่างจำเป็นต้องใช้วิธีสะดวกกล่าวคือเป็นผู้ที่ยินยอมตอบคำถามหรือให้ข้อมูลแก่ผู้วิจัยในฐานะผู้เข้าร่วมวิจัยตามข้อกำหนดของคณะกรรมการจริยธรรมการวิจัยในมนุษย์ตามใบรับรองเลขที่ RSUERB2020-010 และตรวจสอบความเหมาะสมของขนาดตัวอย่างโดยใช้กฎแห่งความชัดเจนในการกำหนดขนาดตัวอย่าง (Janphotanukul, Rojanasang and Anfsuchoti, 2018) โดยมีขนาดเป็น 5 เท่าของจำนวนตัวแปรสังเกตได้ในงานวิจัยนี้ 48 ตัวแปร ขนาดกลุ่มตัวอย่างที่เหมาะสมจึงต้องไม่น้อยกว่า 240 คน

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

การพัฒนาข้อคำถามในแบบสอบถามดำเนินการโดยสังเคราะห์จากผลการวิจัยในอดีตตามที่กล่าวไว้ข้างต้น และการสนทนากลุ่ม (Focus Group Discussion) กับผู้สอบบัญชีภาษีอากรจากสมาคมผู้สอบบัญชีภาษีอากร เจ้าหน้าที่สรรพากรสำนักงานกลางและสำนักงานพื้นที่ รวมทั้งผู้ทำบัญชีของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมจากสมาคมสำนักงานบัญชีคุณภาพ รวมทั้งสิ้น 6 คน เพื่อพิจารณาความเหมาะสมของคำถาม ในการจัดทำแบบสอบถามในลักษณะแบบประเมินค่า 7 ระดับ แบ่งเป็น 5 ส่วน ส่วนแรกเป็นด้านกฎหมายภาษีและการบังคับใช้ (LWNF) รวม 11 ข้อ ส่วนที่ 2 มาตรการจูงใจการเสียภาษี (TXM) รวม 5 ข้อ ส่วนที่ 3 ระบบการจัดเก็บภาษี (TXS) รวม 12 ข้อ ส่วนที่ 4 สภาพแวดล้อมทางธุรกิจ (BENV) รวม 7 ข้อ ส่วนที่ 5 ทศนคติต่อการเสียภาษี (ATTD) รวม 8 ข้อ และส่วนที่ 6 ความตั้งใจปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล (INT) รวม 5 ข้อ รวมทั้งสิ้น 48 ข้อ โดยได้รับการพิจารณาให้ความเห็นชอบจากคณะกรรมการจริยธรรมการวิจัยในคน ได้รับการรับรองตามเอกสารเลขที่ RSUERB2020-010 ได้นำแบบสอบถามที่เก็บรวบรวมได้ในครั้งแรก 131 ชุดทำการทดสอบความเชื่อถือได้ ด้วยค่าสถิติ Cronbach's Alpha ซึ่งได้ค่าเท่ากับ .88

การเก็บรวบรวมข้อมูล

ใช้วิธีส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์ให้กลุ่มประชากรเป้าหมายกลุ่มต่างๆ โดยกระจายไปยังกลุ่มประชากรเป้าหมายทุกกลุ่มเพื่อให้ได้จำนวนตอบกลับที่ไม่น้อยกว่าขนาดกลุ่มตัวอย่างจึงส่งไปรวม 2,000 ชุดทั้งนี้ทยอยส่งตลอดช่วงระยะเวลา 6 เดือน ตั้งแต่ตุลาคม 2563 ถึง มีนาคม 2564 จำนวนแบบสอบถามที่ได้รับตอบกลับ 724 ชุดจากการตรวจทานการตอบพบว่ามีความสมบูรณ์เพียง 619 ชุด (อัตราตอบกลับร้อยละ 31 ซึ่ง Aaker et al (2008) กล่าวว่า เป็นอัตราที่ยอมรับได้ในทางวิเคราะห) ในจำนวนนี้จากผู้สอบบัญชีภาษีอากร 105 ชุด ผู้ทำบัญชี 209 ชุด และเจ้าหน้าที่สรรพากร 305 ชุด

การวิเคราะห์ข้อมูล

แบ่งเป็น 3 ขั้นตอน ได้แก่ 1) การวัดคุณภาพเครื่องมือโดยใช้การทดสอบความเที่ยงตรงเชิงเหมือนและเชิงจำแนกของตัวแปรแฝงหรือปัจจัยที่ศึกษาตามโครงสร้างความสัมพันธ์ที่แสดงในภาพที่ 1 2) การวิเคราะห์อิทธิพลทางตรงของปัจจัยต่างๆ ที่มีต่อความตั้งใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลของSMEs และ 3) การวิเคราะห์อิทธิพลทางอ้อมของปัจจัยต่างๆ ที่ส่งผ่าน ทศนคติที่มีต่อการเสียภาษี ในฐานะตัวแปรคั่นกลาง การวิเคราะห์ข้อมูลทั้ง 3 ขั้นนี้ใช้วิธีการวิเคราะห์สมการโครงสร้างโดยใช้ข้อมูลเชิงปริมาณที่เก็บรวบรวมจากแบบสอบถามทั้งหมดโดยไม่แยกกลุ่ม

ผลการวิจัยและการอภิปรายผลการวิจัย

1. การวัดคุณภาพเครื่องมือ แยกเป็น 2 ด้าน ดังนี้

1.1 ความเที่ยงตรงเชิงเหมือน (convergent validity) คือ ความสัมพันธ์ระหว่างคะแนนตัวแปรแฝงซึ่งคือปัจจัยแต่ละด้านที่นำมาศึกษากับคะแนนตัวชี้วัดของตัวแปรแฝงนั้นๆ ผลการวิเคราะห์ความเที่ยงตรงเชิงเหมือน พิจารณาจากค่าน้ำหนักปัจจัย สำคัญ และความสอดคล้องกับเกณฑ์ คือน้ำหนักปัจจัยมีค่าเป็นปริมาณบวกและมีค่าไม่ต่ำกว่า 0.71 หรือถ้าต่ำกว่าก็ต้องไม่ต่ำกว่า 0.50 และต้องมีผลให้ค่าเฉลี่ยของ item reliability คือ AVE (average variance extract) ไม่ต่ำกว่า 0.50 ตามเกณฑ์ของ Hair, Hult, Ringle and Sarstedt (2017) พบว่าตัวชี้วัดของตัวแปรแฝงทุกตัวสอดคล้องกับเกณฑ์ดังตารางที่ 1 แสดงว่าตัวชี้วัดตัวแปรแฝงทุกด้าน มีความเที่ยงตรงเชิงเหมือน

ตารางที่ 1 ความเที่ยงตรงเชิงเหมือนของมาตรวัด

ตัวชี้วัดปัจจัย(ตัวแปรแฝง) (Indicators)	loading (t-statistics)	AVE
ด้านกฎหมายภาษีและการบังคับใช้ (LWNF)		
1. ความเป็นธรรมของประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล	0.67 (11.00)	0.50
2. ความเป็นธรรมของประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล	0.63 (11.59)	
3. ประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ต้องไม่เป็นอุปสรรคต่อการทำธุรกิจ	0.65 (11.52)	
4. กฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทยต้องมีความสอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจและสังคม	0.67 (13.00)	
5. ความเหมาะสมของการกำหนดรายจ่ายทางภาษีสำหรับค่ารับรอง ในมาตรา 65 ตี	0.71 (10.33)	
6. ความเหมาะสมของการกำหนดรายจ่ายทางภาษีสำหรับการบริจาคการกุศลสาธารณะในมาตรา 65 ตี	0.74 (11.25)	
7. ความเหมาะสมของการกำหนดรายจ่ายทางภาษีสำหรับค่าสิทธิหรือ ค่าเสื่อมราคา ในมาตรา 65 ตี	0.77 (13.78)	
8. ความเหมาะสมของการกำหนดบทลงโทษว่าด้วยเงินเพิ่มสำหรับการเสียภาษีภาษีไม่ถูกต้อง	0.74 (10.36)	
9. ความเหมาะสมของการกำหนดบทลงโทษว่าด้วยเบี้ยปรับ สำหรับการเสียภาษีภาษีไม่ถูกต้อง	0.75 (11.90)	
10. การมีข้อยกเว้นในบทลงโทษกรณีมีเหตุอันควรตามกฎหมายว่าด้วยการยกเว้นเบี้ยปรับเงินเพิ่มภาษีอากร และความรับผิดชอบทางอาญา เพื่อสนับสนุนการปฏิบัติตามประมวลรัษฎากร	0.69 (12.53)	



ตารางที่ 1 (ต่อ)

ตัวชี้วัดปัจจัย(ตัวแปรแฝง) (Indicators)	loading (t-statistics)	AVE
11. การมีมาตรการการใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้าง หุ้นส่วนนิติบุคคล	0.76 (15.83)	
ด้านมาตรการจูงใจทางภาษี (TXM)		
1. การมีมาตรการจูงใจให้ทำบัญชีชุดเดียวเพื่อการเข้าถึงสิทธิประโยชน์ในด้านต่างๆของ ธุรกิจ	0.64 (10.19)	0.53
2. การมีมาตรการส่งเสริมธุรกิจโดยให้สิทธิหักรายจ่ายมากกว่าที่จ่ายจริง	0.78 (13.73)	
3. การมีมาตรการส่งเสริมธุรกิจโดยให้สิทธิคำนวณรายได้น้อยกว่าที่ได้รับจริง	0.68 (9.20)	
4. การมีมาตรการให้บริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลสามารถใช้สกุลเงินต่างประเทศในการ คำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล	0.72 (10.68)	
5. การมีมาตรการกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข เพื่อการลดอัตราภาษีเงินได้ สำหรับเงินได้ที่ได้รับตามสัญญาจ้างแรงงานของผู้บริหาร ผู้เชี่ยวชาญ หรือนักวิจัยจากการ เป็นลูกจ้างในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการอุตสาหกรรมเป้าหมาย	0.81 (15.19)	
ด้านระบบการจัดเก็บภาษี		
1. ความเหมาะสมของการกำหนดเกณฑ์การจัดขนาดของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ของกรมสรรพากร เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี	0.71 (11.73)	0.54
2. ความเหมาะสมของการกำหนดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในปัจจุบัน	0.69 (13.86)	
3. การอำนวยความสะดวกให้กับผู้เสียภาษี ในการยื่นแบบและเสียภาษีในระบบ อิเล็กทรอนิกส์	0.75 (14.61)	
4. การจัดให้มีวิธีการรอกแบบแสดงรายการทางภาษีในระบบอิเล็กทรอนิกส์ เป็นวิธีการที่ ง่ายต่อการปฏิบัติ	0.73 (13.98)	
5. การจัดให้มีช่องทางการชำระภาษีทั้งทางอิเล็กทรอนิกส์ และชำระภาษีด้วยตนเองที่ สำนักงาน โดยให้เลือกใช้บริการแล้วแต่ความสะดวก	0.66 (12.17)	
6. การให้คำปรึกษา แนะนำ ของเจ้าหน้าที่สรรพากร ที่ช่วยแก้ไขปัญหการเสียภาษีเงินได้ นิติบุคคลของกิจการ	0.79 (15.10)	
7. การให้ความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีในการสอบถามปัญหาเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยสามารถสอบถามผ่าน Call Center และหรือกับเจ้าหน้าที่สรรพากรที่ทำการสำนักงาน สรรพากรพื้นที่	0.75 (13.37)	
8. การปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่สรรพากรมีความโปร่งใส ตรวจสอบได้	0.75 (12.74)	
9. การให้บริการของเจ้าหน้าที่สรรพากร มีความสม่ำเสมอปฏิบัติกับทุกคนเหมือนกันไม่ เลือกปฏิบัติ	0.72 (11.09)	
10. ความรู้และความสามารถของเจ้าหน้าที่สรรพากรในการแนะนำเพื่อให้การเสียภาษีเงิน ได้นิติบุคคลของกิจการเป็นไปอย่างถูกต้องและประหยัด	0.75 (14.10)	
11. การพัฒนาระบบการจัดเก็บภาษีอิเล็กทรอนิกส์แบบเต็มรูปแบบ	0.78 (16.27)	



ตารางที่ 1 (ต่อ)

ตัวชี้วัดปัจจัย(ตัวแปรแฝง) (Indicators)	loading (t-statistics)	AVE
12. การเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีเข้าถึงระบบข้อมูลทางภาษีของตนเองเพื่อตรวจทานความถูกต้องของภาษีเงินได้นิติบุคคลของกิจการ	0.72 (13.02)	
ด้านสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ		
1 การมีรายจ่ายที่ไม่สามารถนำมาคำนวณเป็นรายจ่ายทางภาษี ซึ่งเป็นต้นทุนทางธุรกิจ มีผลต่อความตั้งใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล	0.71 (16.15)	0.58
2. ภาวะการณ์แข่งขันทางธุรกิจของกิจการในปัจจุบัน มีผลต่อความตั้งใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล	0.77 (18.86)	
3. ขนาดของธุรกิจที่ทำให้เกิดความได้เปรียบเสียเปรียบในการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษี ส่งผลต่อความตั้งใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล	0.77 (15.25)	
4. ความต้องการของคู่ค้ามีผลต่อความตั้งใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล	0.77 (17.46)	
5. การมีบุคลากรที่มีความรู้และความเข้าใจด้านภาษีอากร บัญชีและการรายงานทางการเงิน มีผลต่อความตั้งใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล	0.76 (18.18)	
6. การมีระบบเทคโนโลยีสารสนเทศที่สามารถอำนวยความสะดวกในการจัดทำเอกสารทางภาษี มีผลต่อความตั้งใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล	0.75 (18.83)	
7. ความสามารถในการทำกำไรมีผลต่อความตั้งใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล	0.77 (18.89)	
ด้านทัศนคติต่อการเสียภาษี		
1. ความรู้และเข้าใจในระบบการจัดเก็บภาษีและประมวลรัษฎากรของผู้ประกอบการ ส่งผลต่อความตั้งใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล	0.77 (23.47)	0.66
2. ความยินดีที่จะยอมรับภาระหน้าที่ในการชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลตามกฎหมายของผู้ประกอบการ ส่งผลต่อความตั้งใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล	0.77 (21.46)	
3. ความไว้วางใจในการใช้จ่ายเงินภาษีที่เก็บได้จากประชาชนหรือนิติบุคคลในการบริหารราชการหรือการพัฒนาปรับปรุงสาธารณะประโยชน์ ส่งผลต่อความตั้งใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล	0.78 (22.14)	
4. ความสามารถเข้าถึงสิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ทั้งหมด ส่งผลต่อความตั้งใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล	0.86 (29.34)	
5. การเสียภาษีมักถูกระเบียบและวิธีปฏิบัติง่ายต่อการดำเนินการ ส่งผลต่อความตั้งใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล	0.82 (25.91)	
6. ความรู้สึกที่ดีต่อระบบการจัดเก็บภาษีของภาครัฐของผู้ประกอบการ ส่งผลต่อความตั้งใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล	0.87 (31.09)	
7. ความรู้สึกที่ดีต่อการปฏิบัติของเจ้าหน้าที่สรรพากรของผู้ประกอบการ ส่งผลต่อความตั้งใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล	0.81 (34.52)	
8. ความเห็นเกี่ยวกับประโยชน์ที่ได้รับจากการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีมามากกว่าการความพยายามหลีกเลี่ยงกฎหมาย ส่งผลต่อความตั้งใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล	0.80 (24.80)	



ตารางที่ 1 (ต่อ)

ตัวชี้วัดปัจจัย(ตัวแปรแฝง) (Indicators)	loading (t-statistics)	AVE
ด้านความตั้งใจปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม		
1. ผู้ประกอบการSMEs มีความยินดีที่จะเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลอย่างถูกต้องตามกฎหมาย	0.87 (22.61)	0.80
2. ผู้ประกอบการSMEs จัดทำเอกสารหลักฐานเพื่อประกอบการยื่นเสียภาษีอย่างถูกต้อง ครบถ้วนตามที่กฎหมายกำหนด	0.90 (28.15)	
3. ผู้ประกอบการSMEs สามารถแสดงหลักฐานประกอบรายได้และค่าใช้จ่ายต่อเจ้าหน้าที่สรรพากรได้อย่างครบถ้วน เมื่อถูกเรียกให้ไปชี้แจง	0.93 (28.37)	
4. ผู้ประกอบการ SMEs จัดให้มีการจัดทำงบการเงินอย่างถูกต้องตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ	0.92 (30.14)	
5. ผู้ประกอบการSMEs ได้ยื่นแบบแสดงและลงรายการภาษีต่างๆ ภายในเวลาที่กำหนด	0.85 (22.50)	

หมายเหตุ ค่าตัวเลขกำกับเส้นทาง คือ คำนวณหาค่าปัจจัย ค่าในวงเล็บคือค่า t-statistics โดยที่ ถ้า $n \geq 30$ ค่า $|t| \geq 1.65$ หมายถึงมีนัยสำคัญที่ระดับ $p \leq 0.10$ ค่า $|t| \geq 1.96$ หมายถึงมีนัยสำคัญที่ระดับ $p \leq 0.05$ ค่า $|t| \geq 2.58$ หมายถึงมีนัยสำคัญที่ระดับ $p \leq 0.01$

1.2 ความเที่ยงตรงเชิงจำแนก (Discriminant Validity) หมายถึงความสัมพันธ์ระหว่างคะแนนตัวแปรแฝงกับคะแนนตัวชี้วัดแต่ละตัวกับกลุ่มอื่น อาจวัดได้หลายวิธีคือ วิธี Heterotrait-Homotrait (HTMT) วิธี Fornell-Larcker criterion วิธี cross loading (Henseler, Ringle and Sarstedt, 2016) ในที่นี้จะใช้วิธี HTMT ซึ่งเป็นสัดส่วนระหว่างผลรวมของยอดรวมสหสัมพันธ์ของตัวชี้วัดใน 2 กลุ่มกับยอดรวมสหสัมพันธ์ของตัวชี้วัดในกลุ่ม

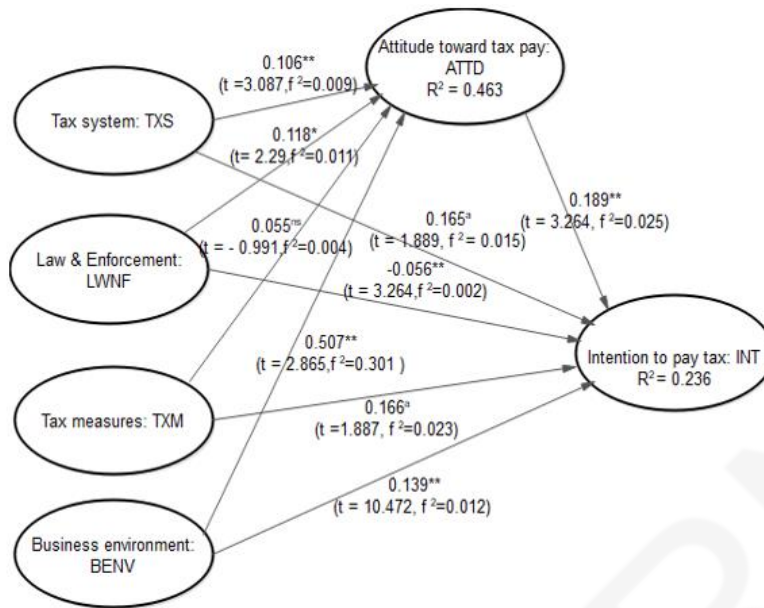
$$HTMT_{ij} = \frac{1}{K_i K_j} \sum_{g=1}^{K_i} \sum_{h=1}^{K_j} r_{ig,jh} \div \left(\frac{2}{K_i(K_i-1)} \cdot \sum_{g=1}^{K_i-1} \sum_{h=g+1}^{K_i} r_{ig,ih} \cdot \frac{2}{K_j(K_j-1)} \cdot \sum_{g=1}^{K_j-1} \sum_{h=g+1}^{K_j} r_{jg,jh} \right)^{\frac{1}{2}}$$

ค่าของ HTMT ต้องน้อยกว่า 1 เกณฑ์ทั่วไปอาจกำหนดให้ $HTMT_{ij} \leq 0.85$ (Kline, 2011) จากตารางที่ 2 พบว่า HTMT ต่ำกว่า 0.85 ทุกค่า แสดงว่าตัวชี้วัดของตัวแปรแฝงสามารถวัดได้เฉพาะองค์ประกอบปัจจัยของแต่ละปัจจัยแยกจากกัน โดยไม่เชื่อมโยงกับองค์ประกอบปัจจัยที่ใช้วัดตัวแปรแฝงอื่น กล่าวได้ว่ามาตรวัดของปัจจัยหรือตัวแปรแฝงมีความเที่ยงตรงเชิงจำแนก

ตารางที่ 2 ค่าความสัมพันธ์ระหว่างคะแนนตัวแปรแฝงกับคะแนนตัวชี้วัด แบบไขว้กับกลุ่มอื่น

ตัวแปรแฝง	LWNF	TXM	TXS	BENV	ATTD	INT
LWNF						
TXM	0.71					
TXS	0.82	0.63				
BENV	0.64	0.65	0.66			
ATTD	0.58	0.55	0.59	0.76		
INT	0.41	0.50	0.45	0.50	0.50	

2. ผลการวิเคราะห์ตัวแบบสมการโครงสร้าง ปรากฏดังภาพที่ 2 และตารางที่ 3



ภาพที่ 2 ตัวแบบสมการโครงสร้างความสัมพันธ์เชิงสาเหตุ

จากภาพที่ 2 และตารางที่ 3 พบว่า

1. อิทธิพลทางตรง (Direct Effect) ที่ระบบการจัดเก็บภาษี (TXS) กฎหมายภาษีและการบังคับใช้ (LWNF) มาตรการจูงใจทางภาษี (TXM) สภาพแวดล้อมทางธุรกิจ (BENV) และทัศนคติที่มีต่อการเสียภาษี (ATTD) มีต่อความตั้งใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (INT) พบว่าความตั้งใจที่จะปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้ของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมได้รับอิทธิพลทางตรงจากปัจจัยดังกล่าวอย่างมีนัยสำคัญ เรียงลำดับค่าสัมประสิทธิ์เส้นทางจากมากไปหาน้อย ได้แก่ 0.19, 0.17, 0.17, 0.14 และ -0.06 ตามลำดับ แม้จะมีขนาดของอิทธิพล (f²) ไม่สูงมากในทุกปัจจัยก็ตาม (0.02, 0.00, 0.02, 0.01 และ 0.03, ตามลำดับ) โดยปัจจัยทั้ง 5 นี้ร่วมกันควบคุมความแปรปรวนของความตั้งใจที่จะปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้ร้อยละ 23.6 (R² = 0.236) และเกือบทุกปัจจัยมีอิทธิพลทางบวก ยกเว้นกฎหมายภาษีและการบังคับใช้เท่านั้นที่มีอิทธิพลทางลบ ผลการวิจัยในข้อนี้อธิบายได้ว่าการปรับระบบการจัดเก็บภาษีให้มีขั้นตอนการปฏิบัติทางภาษีที่ง่ายและสะดวก การเพิ่มช่องทางการชำระภาษี รวมทั้งมาตรการจูงใจทางภาษีและสภาพแวดล้อมทางธุรกิจที่ช่วยสนับสนุนการดำเนินงานของธุรกิจ เมื่อประกอบกับการที่ธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมตระหนักถึงหน้าที่ของตนในสังคม มีความซื่อสัตย์ไม่หลีกเลี่ยงการชำระภาษี ช่วยส่งเสริมให้มีความตั้งใจในการปฏิบัติตามภาษีถูกต้องมากขึ้น สอดคล้องกับผลการวิจัยและข้อเสนอแนะของ Inasius (2018), Bunel and Hadjibeyli (2021); Rashid, Ramli, Palil and Amir (2021) และ Fotiadis and Chatzoglou (2021) ที่กล่าวถึงระบบการจัดเก็บภาษีที่เอื้ออำนวยต่อผู้เสียภาษี และการใช้มาตรการส่งเสริมที่สร้างแรงจูงใจมักจะได้ผลมากกว่าการใช้มาตรการเชิงบังคับ รวมทั้งบรรทัดฐานทางสังคมที่ยอมรับการปฏิบัติทางภาษีถูกต้องเป็นสิ่งที่มีผู้เสียภาษีถือว่าเป็นพฤติกรรมที่ดีจะทำให้ผู้เสียภาษีมีความเต็มใจที่จะเสียภาษี ซึ่งตรงกันข้ามกับปัจจัยด้านกฎหมายและการบังคับใช้ กล่าวคือถ้าการออกกฎหมาย กฎระเบียบ ข้อบังคับต่างๆ ที่เข้มงวดเกินไปจนเป็นอุปสรรคต่อการดำเนินธุรกิจ หรือการบังคับใช้กฎหมายที่ไม่เหมาะสมจะทำให้ความตั้งใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลลดลง ซึ่งสอดคล้องกับผลการศึกษาของ Incent (2021); Ali, Zahari and Harizan (2020); Faizal, Palil, Maelah and Ramli (2017) ที่ชี้ให้เห็นว่าปัจจัยด้านกฎหมายภาษีและการบังคับใช้อาจส่งผลทางลบต่อความตั้งใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีหากการบังคับใช้กฎหมายนั้นไม่เหมาะสม ซึ่งอาจเกิดจากมาตรฐานในการปฏิบัติของหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีที่มีความแตกต่างกันอันเป็นผลจากความรู้และความเข้าใจในหลักกฎหมาย ทำให้ผู้เสียภาษีรับรู้ได้ถึงความเป็นธรรมไม่เสมอภาคของการบังคับใช้กฎหมาย จากผลการวิจัยที่ได้จึงกล่าวได้ว่าเป็นไปตามสมมติฐานการวิจัยที่ 1



ตารางที่ 3 อิทธิพลทางตรง อิทธิพลทางอ้อม อิทธิพลรวม และขนาดของอิทธิพล

เส้นทางอิทธิพล	อิทธิพลทางตรง	อิทธิพลทางอ้อม	อิทธิพลรวม	ขนาดของอิทธิพล (Cohen's f^2)
TXS -> INT	0.17 ^a			0.02
TXS -> ATTD	0.11 ^{**}			0.01
TXS -> ATTD->INT		0.02 ^{ns}	0.19	
LWNF -> INT	-0.06 ^{**}			0.00
LWNF -> ATTD	0.12 [*]			0.01
LWNF -> ATTD->INT		0.02 [*]	-0.04	
TXM -> INT	0.17 ^a			0.02
TXM -> ATTD	0.06 ^{ns}			0.00
TXM -> ATTD->INT		0.01 ^{ns}	0.18	
BENV -> INT	0.14 ^{**}			0.01
BENV -> ATTD	0.51 ^{**}			0.30
BENV -> ATTD->INT		0.10 ^{**}	0.24	
ATTD -> INT	0.19 ^{**}			0.03

หมายเหตุ ค่าตัวเลขกำกับเส้นทางคือค่าสัมประสิทธิ์เส้นทาง ค่าใน(...) คือ t-statistics, ค่า Cohen f^2 โดยที่

1. ถ้า $n \geq 30$ 1) ค่า $|t| \geq 1.65$ หมายถึงมีนัยสำคัญที่ระดับ $p \leq 0.10$ ใช้สัญลักษณ์ ^a 2) ค่า $|t| \geq 1.96$ หมายถึงมีนัยสำคัญที่ระดับ $p \leq 0.05$ ใช้สัญลักษณ์ * 3) ค่า $|t| \geq 2.58$ หมายถึงมีนัยสำคัญที่ระดับ $p \leq 0.01$ ใช้สัญลักษณ์ **
2. f^2 หมายถึง effect size ใช้แสดงอิทธิพลที่ตัวแปรสาเหตุต่างๆของตัวแปรผลลัพธ์เดียวกันว่าตัวแปรใดมีอิทธิพลลดหลั่นกันอย่างไร มีอิทธิพลมากน้อยเพียงใด ค่านี้แสดงลำดับอิทธิพลสอดคล้องกับ beta แต่มีเกณฑ์ตัดสินระดับอิทธิพล คือ $f^2 \geq 0.02$, $f^2 \geq 0.15$, and $f^2 \geq 0.35$ หมายถึงอิทธิพลต่ำ อิทธิพลปานกลาง และอิทธิพลสูง

2. อิทธิพลทางตรง (Direct Effect) ผลการวิจัยพบว่าปัจจัยเหตุที่มีอิทธิพลทางตรงต่อทัศนคติที่มีต่อการเสียภาษี (ATTD) อย่างมีนัยสำคัญ ได้แก่ ระบบการจัดเก็บภาษี (TXS) ปัจจัยด้านกฎหมายภาษีและการบังคับใช้ (LWNF) และสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ (BENV) โดยพิจารณาจากค่าสัมประสิทธิ์เส้นทาง (Beta) ดังนี้ 0.12 0.11 และ 0.51 ตามลำดับ เมื่อพิจารณาที่ขนาดของอิทธิพล (Cohen f^2) พบว่าปัจจัยสภาพแวดล้อมทางธุรกิจมีอิทธิพลทางตรงต่อทัศนคติที่มีต่อการเสียภาษีมากที่สุด ($f^2 = 0.30$) ซึ่งมากกว่าปัจจัยกฎหมายภาษีและการบังคับใช้ (LWNF) ระบบการจัดเก็บภาษี (TXS) อย่างชัดเจน ในขณะที่มาตรการจูงใจทางภาษี (TXM) เป็นปัจจัยที่ไม่มีอิทธิพลทางตรงต่อทัศนคติที่มีต่อการเสียภาษี ซึ่ง Alam (2021) พบว่าทัศนคติที่มีต่อการเสียภาษีมีทั้งทางบวกและทางลบ การก่อตัวของทัศนคติเกิดจากอิทธิพลของปัจจัยด้านกฎหมายและการบังคับใช้ที่ทำให้ผู้เสียภาษีเชื่อมั่นและไว้วางใจในการใช้อำนาจของรัฐในการจัดเก็บภาษี และการใช้จ่ายของรัฐเพื่อประโยชน์ของประชาชน หากพบว่ามีเงินภาษีที่จัดเก็บไปใช้ในทางอื่นที่ไม่คำนึงถึงประโยชน์สาธารณะซึ่งเป็นของประชาชนในประเทศ จะทำให้ทัศนคติต่อการเสียภาษีเปลี่ยนแปลงไปทางลบมากขึ้น การหลบหลีกภาษีจะเพิ่มขึ้นสอดคล้องกับแนวคิดของ Lewis (1982) ที่กล่าวถึงปัจจัยสังคมจิตวิทยาซึ่งเป็นปัจจัยเหตุของพฤติกรรมการเสียภาษี ได้รับผลกระทบจากการรับรู้และความเชื่อถือว่าไว้วางใจในระบบการจัดเก็บภาษี การรับรู้ถึงความเป็นธรรมและความเสมอภาคของกฎหมายและการบังคับใช้สอดคล้องกับผลการสำรวจความคิดเห็นของผู้ทำบัญชีและเจ้าหน้าที่สรรพากรของ Srithaworn and Sriprasert (2021) ที่ตัวแปรสังเกตได้ของทัศนคติที่มีต่อการเสียภาษี ได้รวมความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมาย การรับรู้ถึงระบบการจัดเก็บภาษีที่เอื้ออำนวยผู้เสียภาษี และการปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีของเจ้าหน้าที่จัดเก็บภาษี ตัวแปรสังเกตได้เหล่านี้มีความสัมพันธ์ทางบวกกับการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล นอกจากนี้ทัศนคติที่มีต่อการเสียภาษียังขึ้นอยู่กับ การรับรู้ความเป็นธรรมในระบบการจัดเก็บภาษี และมาตรการจูงใจทางภาษี (Remali, Ramli, Nordin, Hamdan and Lutfi, 2020) รวมทั้งสภาพแวดล้อมทางธุรกิจในผลการวิจัยในอดีตที่ส่วนใหญ่ให้ความสำคัญต่อบรรทัดฐานทางสังคมของผู้เสียภาษี ผลการวิจัยนี้จะสอดคล้องกับ Górecki and Letki (2021) ที่พบว่าบรรทัดฐานสังคม ในฐานะปัจจัยที่ทำให้เกิดการยอมรับในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่จะส่งผลอย่างมากต่อทัศนคติที่มีต่อการเสียภาษี และทำให้เกิดมโนธรรมในจิตใจซึ่งส่งผลให้มีทัศนคติทางบวกและช่วยคัดค้านการกระทำที่ไม่ถูกต้อง ดังนั้นจากผลการวิจัยนี้จึงกล่าวได้ว่าเป็นไปตามสมมติฐานการวิจัยที่ 2

เป็นส่วนใหญ่บางส่วน กล่าวคือเฉพาะปัจจัยด้านกฎหมายภาษีและการบังคับใช้ ระบบการจัดเก็บภาษี และสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ เท่านั้นที่เป็นปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อทัศนคติที่มีต่อการเสียภาษี

3. อิทธิพลทางอ้อม (Indirect Effect) อิทธิพลทางอ้อมของปัจจัยเชิงสาเหตุที่ส่งผลต่อความตั้งใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีโดยผ่านทัศนคติที่มีต่อการเสียภาษี ในที่นี้คืออิทธิพลทางอ้อมของระบบการจัดเก็บภาษี กฎหมายภาษีและการบังคับใช้ มาตรการจูงใจทางภาษี และสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ อิทธิพลทางอ้อมดังกล่าวจะส่งผลต่อความตั้งใจในการปฏิบัติตามภาษีถูกต้องอย่างไรขึ้นอยู่กับอิทธิพลของปัจจัยเหล่านี้ที่จะทำให้เกิดการก่อตัวของทัศนคติที่มีต่อการเสียภาษีไปในทางลบหรือบวกก่อนที่จะเกิดอิทธิพลดังกล่าวจะส่งผลต่อไปยังความตั้งใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ผลการวิจัยพบว่าปัจจัยเชิงสาเหตุที่มีอิทธิพลต่อความตั้งใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีโดยผ่านทัศนคติที่มีต่อการเสียภาษีอย่างมีนัยสำคัญ ได้แก่ กฎหมายภาษีและการบังคับใช้ และสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ โดยมี ค่าสัมประสิทธิ์เส้นทาง (Indirect Effect) เท่ากับ 0.02* และ 0.10** ตามลำดับ ส่วนปัจจัยเชิงสาเหตุที่เหลือ ได้แก่ มาตรการจูงใจทางภาษี และระบบการจัดเก็บภาษี ไม่มีอิทธิพลทางอ้อมผ่านทัศนคติที่มีต่อการเสียภาษีอย่างมีนัยสำคัญ (Indirect Effect = 0.01^{ns} และ 0.02^{ns} ตามลำดับ) แสดงให้เห็นว่าทัศนคติต่อการเสียภาษีได้รับอิทธิพลจากปัจจัยด้านกฎหมายและการบังคับใช้ และสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ และเป็นปัจจัยหนึ่งที่เชื่อมโยงอิทธิพลของปัจจัยด้านกฎหมายภาษีและการบังคับใช้ และสภาพแวดล้อมทางธุรกิจสู่ความตั้งใจที่จะปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่ไม่เป็นปัจจัยคั่นกลางที่เชื่อมโยงมาตรการจูงใจทางภาษี และระบบการจัดเก็บภาษี ซึ่งทำให้เข้าใจได้ว่ากฎหมายและการบังคับใช้กฎหมาย และสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ จะมีผลต่อความตั้งใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลต่อเมื่อธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมได้ทำความเข้าใจและเห็นถึงความเป็นธรรม ความเหมาะสมของข้อบังคับต่างๆ ทางกฎหมายที่สนับสนุนการดำเนินธุรกิจ เมื่อประกอบกับสภาพแวดล้อมทางธุรกิจที่ทำให้บรรทัดฐานทางสังคมในด้านการเสียภาษีเป็นไปทิศทางที่ก่อให้เกิดทัศนคติที่ดีต่อการเสียภาษี ความตั้งใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลจะเกิดขึ้นหรือเพิ่มขึ้น สอดคล้องกับผลศึกษาเชิงเปรียบเทียบพฤติกรรมผู้เสียภาษีในประเทศมาเลเซีย และนิวซีแลนด์ของ Saad (2011) ที่ชี้ให้เห็นว่าปัจจัยสำคัญที่อธิบายพฤติกรรมปฏิบัติตามภาษีถูกต้องทั้งสองประเทศ คือทัศนคติที่มีต่อการเสียภาษี ซึ่งสัมพันธ์กับการรับรู้บรรทัดฐานเชิงสัมพัทธ์ทางสังคม การรับรู้ถึงความเป็นธรรม รวมทั้งความรู้ความเข้าใจกฎหมายภาษีที่มีซับซ้อนของกฎหมายที่มีอยู่ในระบบภาษีของแต่ละประเทศ ปัจจัยเหล่านี้เป็นปัจจัยด้านกฎหมายภาษีและการบังคับใช้ ระบบการจัดเก็บภาษี และสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ การรับรู้ความเป็นธรรมอาจเกี่ยวข้องกับการเข้าถึงสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ส่งผลต่อการปฏิบัติตามภาษีถูกต้อง ซึ่งต่างจาก Okereke, Vincent and Mordi (2018) ที่กล่าวถึงปัจจัยเหล่านี้ในฐานะของสภาพแวดล้อมของทัศนคติที่มีต่อการเสียภาษี ที่เชื่อมโยงปัจจัยด้านต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นกฎหมายภาษีและการบังคับใช้ สภาพแวดล้อมทางธุรกิจ รวมทั้งมาตรการจูงใจทางภาษี และระบบการจัดเก็บภาษีสู่ความตั้งใจที่จะปฏิบัติตามภาษีถูกต้อง แม้ว่ากรอบแนวคิดการวิจัยในประเด็นของตัวแปรคั่นกลางที่ส่งผลผ่านอิทธิพลปัจจัยเชิงสาเหตุของพฤติกรรมปฏิบัติตามภาษีถูกต้อง ดังเช่นกรอบแนวคิดการวิจัยของ Malik and Younus (2019) ซึ่งนำเอาความตั้งใจที่จะปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเป็นปัจจัยคั่นกลางที่เชื่อมโยงความสัมพันธ์ของปัจจัยด้านต่างๆ โดยรวมทัศนคติที่มีต่อการเสียภาษีไปยังการปฏิบัติตามภาษีถูกต้อง แต่ผลการวิจัยโดยรวมมีความสอดคล้องกันในความสัมพันธ์ของปัจจัยต่างๆ ที่มีต่อการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี ดังนั้นจึงกล่าวได้ว่าผลการวิจัยเป็นไปตามสมมติฐานการวิจัยที่ 3 เพียงบางส่วนเท่านั้น กล่าวคือทัศนคติที่มีต่อการเสียภาษีเป็นปัจจัยคั่นกลางที่เชื่อมโยงอิทธิพลของปัจจัยด้านกฎหมายและการบังคับใช้กฎหมาย และด้านสภาพแวดล้อมทางธุรกิจไปยังความตั้งใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล

4. อิทธิพลรวม (Total Effect) ที่ระบบการจัดเก็บภาษี กฎหมายภาษีและการบังคับใช้ มาตรการจูงใจทางภาษี และสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ มีต่อความตั้งใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้จากการรวมอิทธิพลทางตรงและอิทธิพลทางอ้อมเข้าด้วยกัน ซึ่งพบว่าระบบการจัดเก็บภาษี กฎหมายภาษีและการบังคับใช้ มาตรการจูงใจทางภาษี และสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ มีอิทธิพลรวมเท่ากับ 0.19, -0.04, 0.18, และ 0.24 ตามลำดับ เห็นได้ว่าสภาพแวดล้อมทางธุรกิจมีอิทธิพลรวมสูงที่สุด รองลงมาคือระบบการจัดเก็บภาษี และมาตรการจูงใจทางภาษี ซึ่งมีอิทธิพลรวมใกล้เคียงกัน แสดงว่าความตั้งใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล จะสูงขึ้นหากธุรกิจรับรู้ว่าสภาพแวดล้อมทางธุรกิจส่งผลดีต่อการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยเฉพาะสภาพแวดล้อมภายในกิจการที่เป็นความสามารถในการทำกำไรส่งผลให้ภาวะเศรษฐกิจของกิจการดี และการมีระบบการจัดเก็บภาษีให้อ่อนอำนวยต่อผู้เสียภาษี รวมทั้งมาตรการจูงใจทางภาษีที่ธุรกิจเข้าถึงได้และเป็นประโยชน์ต่อการดำเนินงานของธุรกิจจะส่งผลให้มีความตั้งใจปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลมากขึ้น สอดคล้องกับ Aregawi, Patnaik and Satphaty (2021) ที่พบว่าเมื่อรัฐได้นำระบบเทคโนโลยีสารสนเทศมาใช้ในระบบการจัดเก็บภาษี ทำให้การเสียภาษีที่



สะดวกมากขึ้น รวมทั้งกำหนดให้มีมาตรการจูงใจทางภาษีที่หลากหลายและยืดหยุ่น ก็จะช่วยส่งเสริมให้ผู้เสียภาษีตั้งใจที่จะปฏิบัติตามภาษีถูกต้องมากขึ้น และสอดคล้องกับ Siriudomset (2018) ที่พบว่าการลดขั้นตอนการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ทำให้การเสียภาษีมีความสะดวกและง่าย รวมทั้งการปรับปรุงการบริการของหน่วยงานจัดเก็บภาษีทั่วประเทศให้มีมาตรฐานเดียวกัน จะเป็นการจูงใจให้มีการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลมากขึ้น ส่วนกฎหมายภาษีและการบังคับใช้ แม้ว่าจะร่วมมือเพื่อลดความตั้งใจที่จะปฏิบัติตามภาษีถูกต้องแต่ยังไม่มีความสำคัญ

สรุปผลการวิจัย

การศึกษาโครงสร้างความสัมพันธ์เชิงสาเหตุของปัจจัยที่มีผลต่อความตั้งใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในบริบทของประเทศไทย มีความสำคัญและจำเป็นต่อการปรับปรุงประสิทธิภาพของบริหารจัดการเก็บภาษีของประเทศซึ่งจะส่งผลต่อไปยังการพัฒนาประเทศ วัตถุประสงค์การวิจัยมีเพื่อวิเคราะห์อิทธิพลทางตรงและอิทธิพลทางอ้อมของปัจจัยด้านต่างๆ ที่มีต่อความตั้งใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยนำปัจจัยด้านทัศนคติที่มีต่อการเสียภาษีเป็นตัวแปรต้นกลาง ผลการวิจัยได้ชี้ให้เห็นว่าปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ และทัศนคติที่มีต่อการเสียภาษี เป็นปัจจัยที่ส่งผลต่อความตั้งใจปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลอย่างชัดเจนและมากกว่าปัจจัยด้านกฎหมายภาษีและการบังคับใช้ มาตรการจูงใจทางภาษี และระบบการจัดเก็บภาษี โดยปัจจัยทั้งหมดสามารถควบคุมความแปรปรวนของความตั้งใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้ร้อยละ 23.60 โดยมีทัศนคติที่มีต่อการเสียภาษีเป็นปัจจัยต้นกลางที่เชื่อมโยงและทำให้อิทธิพลของปัจจัยด้านกฎหมายภาษีและการบังคับใช้ และสภาพแวดล้อมทางธุรกิจมีอิทธิพลต่อความตั้งใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลมากขึ้น

ประโยชน์ที่ได้รับจากการวิจัย

1. ผลการวิจัยนี้เป็นหลักฐานเชิงประจักษ์ที่สนับสนุนทฤษฎีพฤติกรรมในการเสียภาษีของธุรกิจโดยผลการวิเคราะห์อิทธิพลทางตรงและอิทธิพลทางอ้อมของปัจจัยทางเศรษฐศาสตร์ที่ครอบคลุมประเด็นทางกฎหมายและการบังคับ ระบบการจัดเก็บภาษี มาตรการจูงใจทางภาษี และของปัจจัยที่ไม่ใช่ปัจจัยทางเศรษฐศาสตร์ซึ่งให้ความสำคัญกับประเด็นของทัศนคติที่มีต่อการเสียซึ่งได้รวมคุณธรรมและจริยธรรมของผู้เสียภาษี การรับรู้ความเป็นธรรมและเสมอภาคของกฎหมายและการบังคับใช้ ความสะดวกและง่ายต่อการปฏิบัติของระบบการจัดเก็บภาษี ความรู้ความเข้าใจและบรรทัดฐานทางสังคม ทำให้รู้ว่าในบริบทของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมไทย ปัจจัยที่ไม่ใช่ปัจจัยทางด้านเศรษฐศาสตร์ เช่น ปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ และทัศนคติที่มีต่อการเสียภาษี มีความสำคัญและส่งผลต่อพฤติกรรมการปฏิบัติตามภาษีถูกต้อง เป็นต้น ความแตกต่างในผลการวิจัยนี้กับผลการวิจัยในอดีตอาจเป็นผลจากบริบทของประเทศ ที่น่าจะเป็นประเด็นในการศึกษาวิจัยเชิงเปรียบเทียบพฤติกรรมในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีที่อยู่ในประเทศต่างๆ เพื่อขยายผลทางทฤษฎีให้กว้างขวางมากขึ้นต่อไป
2. ปัจจัยสำคัญที่ส่งผลต่อความตั้งใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ในที่นี้จะเห็นว่าสภาพแวดล้อมทางธุรกิจเป็นปัจจัยที่มีทั้งอิทธิพลทางตรงและทางอ้อมโดยส่งผ่านทางทัศนคติไปยังความตั้งใจดังกล่าวมากที่สุดถ้าเปรียบเทียบกับปัจจัยด้านอื่นที่เหลือ ซึ่งเกี่ยวข้องกับบรรทัดฐานทางสังคมที่จะยอมรับการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีถูกต้องหรือไม่ยอมรับอันเกิดจากการปฏิบัติทางภาษีของคู่ค้า การรับรู้ถึงความเสมอภาคในการได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีสรรพสามิตมาตรฐานการปฏิบัติต่อผู้เสียภาษี และความสามารถในการแข่งขันทางธุรกิจที่สะท้อนจากระดับรายได้และกำไรของกิจการ ซึ่งนอกจากจะส่งผลโดยตรงต่อความตั้งใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้วยังส่งผลต่อทัศนคติที่มีต่อการเสียภาษีอีกด้วย เช่นเดียวกับปัจจัยด้านกฎหมายภาษีและการบังคับใช้ และระบบการจัดเก็บภาษี ดังนั้นการเปลี่ยนแปลงปัจจัยเหล่านี้จะส่งผลต่อการก่อตัวของทัศนคติที่มีต่อการเสียภาษีแม้ว่าจะใช้เวลาในการก่อตัวทัศนคติแต่เป็นประเด็นสำคัญที่ผู้มีอำนาจในการบริหารจัดการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลควรคำนึงถึงเมื่อจะมีการปรับปรุงระบบการจัดเก็บภาษี กฎหมายภาษี หรือมาตรการจูงใจทางภาษี รวมทั้งความรู้และความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมายภาษีและการบังคับใช้ ซึ่งผู้ทำบัญชีให้กับธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม สามารถช่วยส่งเสริมให้ธุรกิจมีความรู้และความเข้าใจมากขึ้นด้วยการจัดทำบัญชีและรายงานทางการเงินให้มีความถูกต้องตามมาตรฐานวิชาชีพ และช่วยให้กิจการเข้าถึงสิทธิประโยชน์ทางภาษีให้ได้มากที่สุด

ข้อเสนอแนะเพื่อการวิจัย

ข้อเสนอแนะเพื่อนำผลการวิจัยไปใช้

ผลการวิจัยนี้เป็นฐานข้อมูลทางการศึกษาเกี่ยวกับธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ที่จะช่วยให้เข้าใจปัจจัยต่างๆ ที่มีผลกระทบต่อการปฏิบัติทางภาษีถูกต้องได้มากขึ้น ทั้งนี้เนื่องจากในประเทศไทยยังมีผลการศึกษาและวิจัยในด้านนี้น้อยมาก และส่วนใหญ่เป็นการวิจัยเชิงสำรวจ ที่ยังไม่สามารถสรุปเป็นองค์ความรู้เกี่ยวกับปัจจัยต่างๆ ในบริบทของไทยได้อย่างละเอียด และชัดเจน ข้อเสนอแนะการวิจัยที่ได้จึงเป็นประโยชน์ต่อการศึกษาในสาขาวิชาต่างๆ ด้านสังคมศาสตร์ เช่น นิติศาสตร์ รัฐศาสตร์ การพัฒนาสังคม และรัฐประศาสนศาสตร์ สังคมศาสตร์ รวมทั้ง สาขาวิชาบริหารธุรกิจ (ผู้ประกอบการธุรกิจ) เป็นต้น นอกจากนี้หน่วยงานภาครัฐที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ควรได้มีการศึกษาความต้องการหรือความคิดเห็นของผู้ประกอบการธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่มีต่อปัจจัยด้านกฎหมายและการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากร มาตรการจูงใจ การเสียภาษี และระบบการจัดเก็บภาษี เพื่อปรับปรุงการบริหารการจัดเก็บภาษีที่ช่วยให้ธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมมีทัศนคติในทางบวกต่อการเสียภาษี เพื่อให้ส่งผลต่อความตั้งใจในการปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้องมากขึ้น

ข้อเสนอแนะเพื่อการวิจัยครั้งต่อไป

ประเด็นการวิจัยที่ควรทำต่อไปเพื่อเป็นการขยายผลการศึกษาให้ชัดเจนมากขึ้นจะเกี่ยวกับเงื่อนไขที่ทำให้มาตรการจูงใจทางภาษี และกฎหมายภาษีและการบังคับใช้ส่งผลต่อการปฏิบัติทางภาษีถูกต้อง โดยครอบคลุมถึงการปฏิบัติทางภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีเงินได้นิติบุคคล ของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม โดยศึกษาจากกลุ่มประชากรเป้าหมายที่เป็นผู้ประกอบการธุรกิจหรือผู้จัดการโดยตรง

ข้อจำกัดการวิจัย

การศึกษาพฤติกรรมผู้เสียภาษี หรือการปฏิบัติทางภาษีถูกต้อง ในประเทศไทยมีค่อนข้างน้อยและยังไม่มีข้อสรุปที่ชัดเจน จึงจำเป็นต้องอ้างอิงผลการวิจัยในต่างประเทศเป็นส่วนใหญ่ที่มีบริบทที่แตกต่างจากประเทศไทยในเกือบทุกด้าน ไม่ว่าจะเป็นกฎหมายภาษี ระบบการจัดเก็บภาษี และมาตรการจูงใจทางภาษี ดังนั้นการจัดประเภทปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อพฤติกรรมดังกล่าวในประเด็นย่อย ภายใต้ประเภทปัจจัยทางเศรษฐกิจ หรือปัจจัยไม่ใช่ทางเศรษฐกิจ ในงานวิจัยนี้อาจจะมีความแตกต่างไปจากงานวิจัยที่ผ่านมา นอกจากนี้ในขั้นตอนการพัฒนาแบบสอบถามจากข้อสรุปที่ประชุมกลุ่มพบว่าการจัดกลุ่มประเด็นย่อยมักจะมีปัญหาความไม่ชัดเจน ดังนั้นการทำความเข้าใจผลการวิจัยนี้ จึงต้องพิจารณาประเด็นย่อยๆ ของปัจจัยต่างๆ ในตารางที่ 1 ประกอบด้วย

References

- Aaker, D. A., Kumar, V. and Day, G. S. (2008). *Marketing Research*. (9th ed). Wiley India Pvt. Limited.
- Alam, M. S. (2021). An Examination of Taxpayers Attitude towards Income Tax: A Case of Bangladesh. *Accounting & Finance Review (AFR)*. 6(2),95-110. [https://doi.org/10.35609/afr.2021.6.2\(3\)](https://doi.org/10.35609/afr.2021.6.2(3)).
- Ali, M. and Hassan, F. (2019). The Study of Potential Shariah Non-Compliance Risks in Murabahah Along with Their Risk Management. *Journal of Finance & Economics Research*. 4,44-58. <https://doi.org/10.20547/jfer1904104>
- Ali, M. A. M., Zahari, M. B. Q. B. and Harizan, N. A. N. B. (2020). The Influence of Tax Penalties Towards Tax Compliance Among SMEs in Selangor. *Global Business & Management Research*. 12(4),297-307.
- Aldeia, S., Mota, L. and Monteiro, M. (2021). Portuguese tax Benefits to Promote Business Entrepreneurship *Proceedings of the European Conference on Innovation & Entrepreneurship*. 8-14. <https://doi.org/10.34190/EIE.21.068>
- Amaeshi, C., Adi, B., Ikiebey, G. and McCulloch, N. (2020). Corporate Tax Responsibility in Africa: Insight From Nigeria. *Africa Journal of Management*. 6(2),115-131. <https://doi.org/10.1080/23322373.2020.1753494>
- Aregawi, H. T., Patnaik, B. C. M. and Satpathy, I. (2021). Attitude and Perceptions of Business Profit Taxpayer's Compliance Behavior with Moderating Effect of Financial Condition in Tigray, Ethiopia. *SCMS Journal of Indian Management*. 18(2),78-90.



- Braga, R. N. (2017). Effects of IFRS adoption on tax avoidance. *Revista Contabilidade & Finanças-USP*. 8(75),407-424. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201704680>
- Bruce-Twum, E. and Schutte, D. (2021). Tax Compliance Cost of SMEs in Ghana. *Journal of Accounting, Finance & Auditing Studies*. 7(4),1-22. <https://doi.org/10.32602/jafas.2021.031>
- Bucci, V. (2020). Presumptive Taxation Methods: A Review of the Empirical Literature. *Journal of Economic Surveys*. 34(2),372-397. <https://doi.org/10.1111/joes.12304>
- Bunel, S. and Hadjibeyli, B. (2021). An Evaluation of the Innovation Tax Credit. *Economics & Statistics/ Economic & Statistique*. 526/527,113–135. <https://doi.org/10.24187/ecostat.2021.526d.2055>
- Dobos, P. and Takács-György, K. (2020). The Impact of the Relationship between the State, State Institutions and Tax Payers on Willingness to Pay Tax. *Serbian Journal of Management*. 15(1),69-80. <https://doi.org/10.5937/sjm15-21750>
- Dube, G. (2018). The design and implementation of minibuss presumptive taxes. *The Service Industries Journal*. 38,723-741. <https://doi.org/10.1080/02642069.2018.1471138>
- Faizal, S.M., Palil, M.R., Maelah, R. and Ramli, R. (2017). Perception on justice, trust and tax compliance behavior in Malaysia. *Kasetsart Journal of Social Sciences*. 38(3),226-232. <https://doi.org/10.1016/j.kjss.2016.10.003>
- Farah, B., Elias, R., Chakravarty, D. and Beamish, P. (2021). Host country corporate income tax rate and foreign subsidiary survival. *Journal of World Business*. 56(2),101186. <https://doi.org/10.1016/j.jwb.2020.101186>
- Feld, L. P. and Frey, B. S. (2006). *Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation* (SSRN Scholarly Paper No. 900366). Social Science Research Network. <https://doi.org/10.2139/ssrn.900366>
- Fiscal Policy Office. (2016). *Kānsuksā nāēōthāng phūā songsaēm phū prakōp kān khanāt klāng lāe khanāt yōm khao sū rabop phasī ngāēndai lāe phasī mūnkhāphoēm phūā songsaēm khīt khwāmsāmāt nai kān khāēngkhan khōng phū prakōp kān Thai*. [Income and Value-Added Tax Measures to Encourage Participation of Small and Medium Enterprises to Promote Competitiveness of Thai Entrepreneurs]. Retrieved February 2021, from <https://www.fpo.go.th/ereseach/getattachment/0109af72-f133-4e4b-ba68-b8e2d96ec21c/7552.aspx>.
- Fotiadis, K. and Chatzoglou, P. (2021). Tax Morale: Direct and Indirect Paths between Trust Factors: Empirical Evidence from Greece. *Journal of Economic Issues (Taylor & Francis Ltd)*. 55(4),1066-1100. <https://doi.org/10.1080/00213624.2021.1994788>
- Górecki, M. A. and Letki, N. (2021). Social Norms Moderate the Effect of Tax System on Tax Evasion: Evidence from a Large-Scale Survey Experiment. *Journal of Business Ethics*. 172(4),727-746. <https://doi.org/10.1007/s10551-020-04502-8>
- Hair, J.F., Hult, G.T.M., Ringle, C.M. and Sarstedt, M. (2017). *A Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM)*. (2nd ed). Thousand Oaks, CA : Sage Publications Inc.,
- Henseler, J., Ringle, C. M. and Sarstedt, M. (2016). Testing measurement invariance of composites using partial least squares. *International Marketing Review*. 33(3),405-431. <https://doi.org/10.1108/IMR-09-2014-0304>
- Inasius, F. (2018). Factors Influencing SME Tax Compliance: Evidence from Indonesia. *International Journal of Public Administration*. 42(5),1532-4265. <https://doi.org/10.1080/01900692.2018.1464578>
- Incent, O. (2021). Assessing SMEs tax non-compliance behaviour in Sub-Saharan Africa (SSA): An insight from Nigeria. *Cogent Business & Management*. 8(1),1-24. <https://doi.org/10.1080/23311975.2021.1938930>



- Janphotanukul, W., Rojanasang, C., and Angsuchoti. (2018). Causal Model of Collaboration between Trucking Companies and Export Shipping Companies in Thailand. *Journal of Management Sciences*. 35(2), 55-80.
- Khongpia, K. (2017). *Panhā læ ‘uppasak thāng kotmāi kīeokap kānchatkep phāsī ngændai khōng phuprakōpthurakit wisāhakit khanā klāng læ khanā yōm [Legal Problems and Obstacles on Income Tax Collection from Small and Medium Enterprise Business (Unpublished master's thesis)]*. DhurakijPundit University, Bangkok, Thailand.
- Kirchler, E. (2007). *The Economic Psychology of Tax Behavior*. Cambridge : Cambridge University Press. <https://doi.org/10.1017/CBO9780511628238>
- Kline, R. B. (2011). *Principles and Practice of Structural Equation Modeling*. (3rd ed). New York : The Guilford Press.
- Kostritsa, M. and Sittler, I. (2017). The Impact of Social Norms, Trust, and Fairness on Voluntary Tax Compliance in Austria. *Management*. 333–353. <https://doi.org/10.26493/1854-4231.12.333-353>
- Lewis, A. (1982). *The Psychology of Taxation*. Oxford : Martin Robertson.
- Li, J., Wang, X. and Wu, Y. (2020). Can government improve tax compliance by adopting advanced information technology? Evidence from the Golden Tax Project III in China. *Economic Modelling*. 93,384-397. <https://doi.org/10.1016/j.econmod.2020.08.009>
- Mahawong, B. and Pajongwong, P. (2019). The Relationship between firm performance and corporate tax avoidance of listed companies in the stock exchange of Thailand in SET 100 index. *Kasetsart Applied Business Journal*. 13(18),15-40.
- Malik, M. S. and Younus, S. (2019). Determinants of Tax-Compliance Behaviour Explored by Slippery Slope Framework and Theory of Planned Behaviour: An Evidence from Small Business Owner. *Journal of Management Sciences*. 6(2),33-47. <https://doi.org/10.20547/jms.2014.1906203>
- Murphy, K. (2007). *Procedural Justice and The Regulation of Tax Compliance Behavior: The Moderator Role of Person Norm*. Andrew Young School of Policy Studies International Conference. Atlanta : Georgia State University.
- Musimenta, D. and Ntim, C.G. (2020). Knowledge requirements, tax complexity, compliance costs and tax compliance in Uganda. *Cogent Business & Management*. 7(1),1812220. <https://doi.org/10.1080/23311975.2020.1812220>
- Neumark, D. and Williams, K. (2020). Do State Earned Income Tax Credits Increase Program Participation at the Federal Level? *Public Finance Review*. 579-626. <https://doi.org/10.1177/1091142120945336>
- Nhoohong, W. and Buranakunaporn, S. (2016). *Kānsuksā patchai thī mī phon tō kānchatkep phāsī ngændai nitibukkhon khōng prathet. [Thai A Study of Factors Affecting Thailand's Corporate Income Tax Collection]*. *Journal of Economics Ramkhamhaeng University*. 2(2),53-60.
- Okereke, C., Vincent, O. and Mordi, C. (2018). Determinants of Nigerian managers' environmental attitude: Africa's Ubuntu ethics versus global capitalism. *Thunderbird International Business Review*. 60(4),577-590. <https://doi.org/10.1002/tie.21974>
- Onu, D. and Oats, L. (2018). Tax talk: An exploration of online discussions among taxpayers. *Journal of Business Ethics*. 149(4),931-944. <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3032-y>
- Onuoha L.N. and Dada, S.O. (2016). Tax Audit and Investigation as Imperatives for Efficient Tax Administration in Nigeria. *Journal of Business Administration and Management Sciences Research*. 5(5),066-076. Scopus ID: 204762993
- Pongpitak, S. (2017). *Næōkhīt phāsī ngændai nitibukkhon [corporate income tax concept]*. Retrieved March 2022, from: <https://www.taxguruthai.com/topic/46>.



- Pratomsrimek, S., Tienpaskorn, K., Sivamard, C., and Jaroenwatthanawinyoo, K. (2016). Patchai thi song phon to 'attra phasi ngoendai nitibukkhon thithae ching korani suksa chak Talat Laksap haeng Prathet Thai. [Factors Affecting to the Effective Corporate Income Tax Rate: A Case Studies from The Stock Exchange of Thailand]. *Burapha Journal of Business Management, Faculty of Management and Tourism*. 5(1),101-111.
- Pui Yee, C., Moorthy, K. and Choo Keng Soon, W. (2017). Taxpayers' perceptions on tax evasion behaviour: An empirical study in Malaysia. *International Journal of Law and Management*. 59(3),413-429.
- Rashid, S. F. A., Ramli, R., Palil, M. R. and Amir, A. M. (2021). Improving Voluntary Compliance Using Power of Tax Administrators: The Mediating Role of Trust. *Asian Journal of Business & Accounting*. 14(2),101-136. <https://doi.org/10.22452/ajba.vol14no2.4>
- Rashid, Md. H. (2017). The factors influencing taxpayers' attitude toward tax evasion and its effects in Bangladesh. *International Journal of Applied Behavioral Economics*. 9(2),1-19. <https://orcid.org/000-0001-7660-9531>
- Remali, A. M., Ramli, K., Nordin, N. K., Hamdan, N. A. and Lutfi, N. I. A. (2020). Tax Compliance: Taxpayers' View (Perception). *Global Business & Management Research*. 12(4),189-200.
- Saad., N. (2011). *Fairness Perceptions and Compliance Behaviour: Taxpayers' Judgement in Self-Assessment Environment (Unpublished Doctoral dissertation)*. University of Canterbury, Canterbury. <https://doi.org/10.26021/5567>
- Siriudomset, S. (2018). *Naeothang kanchatkep phasi khong rat phua kankekhai panha khwamluamlam lae saemsang khwammankhong thang setthakit. [Tax Collection Policy Guidelines to Eradicate Inequality and Increase Economic Stability (Unpublised Independent study)]*. Thailand National Defence College, Bangkok, Thailand.
- Silvani, C. A. (1992). *Improving Tax Compliance in M.B. Richard, Improving Tax Administration in Developing Countries, (ed)*. Washington, D.C. : IMF.
- Srithaworn, W. and Sriprasert, A. (2021). Phruttkamkan sia phasi lae patchai thi mi phonkrathop to phruttkamkan sia phasi ngoendai nitibukkhon khong SMEs: mummong khong phu tham banchi lae chaonathi sanphakon. [The Taxpayer Behaviors and Factors Affecting SMEs Corporate Income Taxpayer Behaviors: Perspectives of Accountants and Revenue Officers]. *Journal of Accountancy and Management, Mahasarakham University*. 13(2),1-25.
- The Revenue Department. (2021). *Raidai ratthaban samrap pingoppraman songphanharojhoksipsam. [Government Revenue for fiscal year 2020]*. Retrieved April 2021, from http://download.rd.go.th/fileadmin/biz_news.com/blog/detail/637781.
- The Office of SMEs Promotion. (2021). *Raingan sathanakan wisahakit khanat klang lae khanat yom traimit thi si pi songphanharojhoksipsi. [Report on the situation of small and medium enterprises for the 4th quarter of 2021]*. Retrieved March 2022, from : <http://www.sme.go.th>.
- Thiraratanasathit, T. (2017). Improve Tax Compliance. *Financial Review*. 1(10),1-3.
- Vlachos, V., Bitzenis, A. and Kontakos, P. (2016). Enterprises and Tax Compliance in Greece: A Research Note on the Role of Corruption. *Global Business & Economics Anthology*. 2,52-55.
- West, A. (2017). Multinational tax avoidance: Virtue ethics and the role of accountants. *Journal of Business Ethics*. 153(4),1143-1156. <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3428-8>