รายงานการศึกษาส่วนบุคคล
(Individual Study)

เรื่อง หน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ ตอบโจทย์ประเทศไทยหรือไม่

จัดทำโดย ร้อยโท บรรพชัย พุฑฒิบัณฑิต
รหัส 10005

รายงานนี้เป็นส่วนหนึ่งของการฝึกอบรม
หลักสูตรนักบริหารการทูต รุ่นที่ 10 ปี 2561
สถาบันการต่างประเทศเทวะวงศ์วโรปการ กระทรวงการต่างประเทศ
ลิขสิทธิ์ของกระทรวงการต่างประเทศ

รายงานการศึกษาส่วนบุคคล
(Individual Study)

เรื่อง หน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ ตอบโจทย์ประเทศไทยหรือไม่

จัดทำโดย ร้อยโท บรรพชัย พุฑฒิบัณฑิต
รหัส 10005

หลักสูตรนักบริหารการทูต รุ่นที่ 10 ปี 2561
สถาบันการต่างประเทศเทวะวงศ์วโรปการ กระทรวงการต่างประเทศ
รายงานนี้เป็นความคิดเห็นเฉพาะบุคคลของผู้ศึกษา

เอกสารรายงานการศึกษาส่วนบุคคลนี้ อนุมัติให้เป็นส่วนหนึ่งของการฝึกอบรม
หลักสูตรนักบริหารการทูตของกระทรวงการต่างประเทศ

ลงชื่อ.....

(เอกอัครราชทูต ดร. อภิชาติ ชินวรรโณ)
อาจารย์ที่ปรึกษา

ลงชื่อ.....

(รองศาสตราจารย์ ดร. กฤตินี ณัฏฐวุฒิสิทธิ์)
อาจารย์ที่ปรึกษา

ลงชื่อ.....

(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. ภัทเรก ศรโชติ)
อาจารย์ที่ปรึกษา

บทสรุปสำหรับผู้บริหาร

ในช่วงที่ผ่านมากกว่า 4 ทศวรรษ หลายประเทศในโลกได้ตระหนักถึงความสำคัญในการปฏิรูปภาคการคลังของรัฐ ซึ่งหมายถึง รายได้ รายจ่าย และหนี้สาธารณะ เพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ด้านการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ ด้านเสถียรภาพ และด้านความเท่าเทียมกัน ให้มีความต่อเนื่อง เพื่อการตอบสนองต่อกระแสการเปลี่ยนแปลงของสังคมยุคใหม่ที่มีความทันสมัย การเปลี่ยนรูปแบบการบริหารจัดการของภาคธุรกิจ การเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมการซื้อสินค้าและบริการของผู้บริโภค ปัญหาการกัดกร่อนฐานภาษีซึ่งเป็นแหล่งรายได้สำคัญของทุกประเทศ ประกอบกับหลายประเทศสำรวจตนเอง พบว่า ระบบราชการที่เป็นอยู่ในขณะนั้นอาจมีความตึงตัวไม่ยืดหยุ่นเพียงพอในการที่จะรับมือกับกะแสดังกล่าว โดยเฉพาะความจำกัดของงบประมาณในการคัดสรรบุคลากรที่มีความเชี่ยวชาญเข้ามาอยู่ในระบบราชการ จึงเกิดแนวคิดและมีการดำเนินการปฏิรูปโดยเฉพาะการปฏิรูปในฝั่งรายได้ของประเทศ

แนวคิดหนึ่งในการปฏิรูปหน่วยงานจัดเก็บภาษี คือ การให้ความเป็นอิสระจากกระทรวงการคลังในการดำเนินการด้านงบประมาณ การบริหารการเงิน การบริหารบุคลากร รวมทั้งการให้มีสถานะเป็นหน่วยงานที่มีกฎหมายรองรับ หรือเรียกว่าเป็นหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ (Semi-Autonomous Revenue Agency: SARA)

การศึกษา “หน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ ตอบโจทย์ประเทศไทยหรือไม่” มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาวิเคราะห์โครงสร้างรายได้ภาครัฐ พิจารณาต้นทุนการบริหารงานภาษี ต้นทุนของผู้เสียภาษี รูปแบบหน่วยงานบริหารจัดเก็บภาษีของต่างประเทศ รูปแบบความเป็นอิสระของหน่วยงานจัดเก็บภาษี และความสัมฤทธิ์ผลในการนำมาใช้ รวมทั้งศึกษาความสัมพันธ์ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศด้วย โดยเป็นการศึกษาจากการรวบรวมข้อมูล วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง วิเคราะห์ข้อมูล ของประเทศต่างๆ โดยมีขอบเขตการศึกษาในเชิงเศรษฐศาสตร์ เกี่ยวกับต้นทุนผู้เสียภาษี ประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษี TAX/GDP

ผลการศึกษาสามารถสรุปว่า ภายใต้บริบทของประเทศไทยแล้ว ควรสนับสนุนการจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ เนื่องจากการปรับเปลี่ยนเป็นหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ เนื่องจากจะช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในด้านการลดต้นทุนของผู้เสียภาษี ลดต้นทุนการบริหารงานภาษี มีบุคลากรที่มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีได้มากขึ้น สร้างความโปร่งใสและประสิทธิภาพในการบริหารงานด้านต่างๆ และมีโอกาสในการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีจากธุรกิจรูปแบบใหม่ที่ใช้เทคโนโลยีสารสนเทศเป็นฐานในการขายสินค้าและบริการให้มีประสิทธิภาพเพิ่มขึ้น ซึ่งในส่วนหลังนี้จะต้องอาศัยความร่วมมือในการเข้าร่วมเป็นสมาชิก Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Sharing (BEPS) อย่างไรก็ดี บริบทที่ได้ทำการศึกษาเป็นเพียงองค์ประกอบหนึ่งจากหลายๆ ส่วน จึงควรมีการศึกษาต่อยอดให้มากขึ้น

กิตติกรรมประกาศ

รายงานการศึกษาส่วนบุคคลฉบับนี้สำเร็จลงได้ด้วยความกรุณาของอาจารย์ที่ปรึกษาทั้งสามท่าน ประกอบด้วย ท่านเอกอัครราชทูต ดร. อภิชาต ชินวรรโณ ท่านรองศาสตราจารย์ ดร. กฤตินี ณัฏฐวุฒิสิทธิ์ และท่านผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. ภัทเรก ศรโชติ ที่ได้ให้คำแนะนำและข้อคิดเห็นอันเป็นประโยชน์ในการปรับปรุงรายงานฉบับนี้ให้มีความสมบูรณ์มากยิ่งขึ้น

ขอขอบคุณผู้บังคับบัญชาจากหน่วยงานต้นสังกัดที่สนับสนุนให้ผู้เขียนมีโอกาสได้เข้ารับการอบรมในหลักสูตรนักบริหารการทูต รุ่นที่ 10 รวมทั้ง ขอขอบคุณท่านวิทยากร เพื่อนร่วมรุ่น ตลอดจนเจ้าหน้าที่ทุกท่านของสถาบันเทวะวงศ์วโรปการ ที่ทำให้ผู้เขียนได้มีโอกาสเพิ่มพูนความรู้ประสบการณ์ ตลอดระยะเวลาของการฝึกอบรมในหลักสูตรนี้

บรรพชัย พุฑฒิบัณฑิต
สิงหาคม 2561

สารบัญ

บทสรุปสำหรับผู้บริหาร	ง
กิตติกรรมประกาศ	จ
สารบัญ	ฉ
สารบัญตาราง	ซ
สารบัญภาพ	ฌ
สารบัญแผนภูมิ	ญ
คำอธิบายสัญลักษณ์และคำย่อ	ฎ
บทที่ 1 บทนำ	
1.1 ปัญหาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา	3
1.3 ขอบเขตการศึกษา	3
1.4 ระเบียบวิธีการศึกษา	3
1.5 คำถามการศึกษา	4
1.6 แนวความคิดหรือกรอบทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง	4
1.7 ผลที่คาดว่าจะได้รับ	4
บทที่ 2 แนวคิดทฤษฎีและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง	5
2.1 แนวคิดทฤษฎี	5
2.2 วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง	7
2.3 สรุปกรอบแนวคิด	9
บทที่ 3 ผลการศึกษา	10
3.1 การจัดเก็บรายได้ของประเทศไทย	10
3.2 ลักษณะการบริหารจัดเก็บภาษีของหน่วยงานจัดเก็บภาษีโดยทั่วไปและของประเทศไทย	14
3.3 รูปแบบหน่วยงานจัดเก็บภาษีในต่างประเทศ	15
3.4 หลักการและรูปแบบการบริหารของหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่มีความเป็นอิสระ	16
3.5 หน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระกับการดำเนินการด้านต่างๆ	17
3.6 บทเรียนในการดำเนินการปฏิรูปหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ	19
3.7 เปรียบเทียบผลการดำเนินการของประเทศที่ใช้หน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ (SARA) และระบบราชการ	20
3.8 สรุปประเทศไทยกับหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ	23

บทที่ 4 บทสรุปและข้อเสนอแนะ 28
4.1 สรุปผลการศึกษา 28
4.2 ข้อเสนอแนะ 29
บรรณานุกรม 31
ภาคผนวก 33
ประวัติผู้เขียน 34

สารบัญตาราง

ตารางที่ 1	ประมาณการรายรับของรัฐบาลไทย ปีงบประมาณ พ.ศ. 2503–2561	12
ตารางที่ 2	ประมาณการรายได้ของรัฐบาลไทย ปีงบประมาณ พ.ศ. 2503–2561	12
ตารางที่ 3	รูปแบบของหน่วยงานจัดเก็บภาษีในต่างประเทศ	15
ตารางที่ 4	สรุปประสิทธิภาพด้านตุนทุนผู้เสียภาษี การบริหารจัดเก็บและการจัดเก็บรายได้	24

สารบัญภาพ

ภาพที่ 1 รูปแบบของหน่วยงานจำแนกตามระดับความเป็นอิสระ 16

สารบัญแผนภูมิ

แผนภูมิที่ 1	อัตราส่วน Tax/GDP ระหว่างปีงบประมาณ พ.ศ. 2537–2560 (24 ปี)	13
แผนภูมิที่ 2	เปรียบเทียบจำนวนชั่วโมงของผู้เสียภาษีที่ใช้ในการเสียภาษี	21
แผนภูมิที่ 3	เปรียบเทียบจำนวนครั้งที่ผู้เสียภาษีต้องไปเสียภาษี	21
แผนภูมิที่ 4	เปรียบเทียบรายได้ภาษีที่เก็บได้เทียบกับจำนวนบุคลากรแต่ละคนของหน่วยงานจัดเก็บภาษี	22
แผนภูมิที่ 5	เปรียบเทียบรายได้ภาษีเทียบกับ GDP (Tax/GDP)	23

คำอธิบายสัญลักษณ์และคำย่อ

GDP	Gross Domestic Production หมายถึง ผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศเบื้องต้น
OECD	Organisation for Economic Co–operation and Development จัดตั้งขึ้นในปี 1961 เพื่อบริหารเงินช่วยเหลือจากสหรัฐฯ และแคนาดาภายใต้แผนมาร์แชล (Marshall Plan) เพื่อบูรณะฟื้นฟูสภาพเศรษฐกิจและสังคมของยุโรปภายหลังสงครามโลก ครั้งที่ 2

บทที่ 1
บทนำ

1.1 ปัญหาและความสำคัญของปัญหา

1.1.1 ปัญหาด้านการจัดเก็บรายได้ของรัฐบาล

การบริหารประเทศของรัฐบาลดำเนินการเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์พร้อมกันใน 3 ด้าน ได้แก่ ด้านการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ ด้านเสถียรภาพ และด้านความเท่าเทียมกัน โดยกำหนดเป็นนโยบายด้านต่างๆ เช่น การป้องกันประเทศ การศึกษา การสาธารณสุข การเกษตร การอุตสาหกรรม การสื่อสาร การพลังงาน การพาณิชย์ เป็นต้น ซึ่งการดำเนินนโยบายด้านต่างๆ นั้น จำเป็นต้องมีค่าใช้จ่าย อย่างไรก็ดี ความสามารถของรัฐบาลที่จะใช้จ่ายในด้านต่างๆ ขึ้นอยู่กับรายได้ของรัฐบาล ตั้งแต่เริ่มแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 1 ระหว่างปี พ.ศ. 2504–2509 รัฐบาลได้ให้ความสำคัญกับด้านการปรับปรุงระบบภาษีอากรและด้านการบริหารจัดเก็บภาษีมาอย่างสม่ำเสมอ

ตัวอย่างการปรับปรุงระบบภาษีอากรที่รัฐบาลได้ดำเนินการมาอย่างต่อเนื่อง เช่น การปรับลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลจากร้อยละ 30 เหลือร้อยละ 20 การปรับปรุงโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ปีภาษี 2560 การปรับปรุงโครงสร้างภาษีศุลกากรเมื่อปี พ.ศ. 2557 การปรับปรุงกฎหมายภาษีสรรพสามิตให้ใช้ราคาขายปลีกแนะนำเป็นฐานในการคำนวณภาษีแทนราคาหน้าโรงงาน การปรับปรุงโครงสร้างภาษีสรรพสามิตรถยนต์ให้อยู่บนฐานของการปล่อยก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์แทนฐานปริมาตรความจุกระบอกสูบ เป็นต้น สำหรับการปรับปรุงด้านการบริหารจัดเก็บภาษี เช่น การนำระบบอิเล็กทรอนิคส์มาใช้ในการจัดเก็บภาษีในการยื่นแบบภาษีเงินได้ต่างๆ เป็นต้น

ปัณณ์ อนันต์อภิบุตร และคณะ (2558) ศึกษาการจัดเก็บรายได้ของรัฐบาลไทยตลอดช่วงกว่า 50 ปีที่ผ่านมา (ปีงบประมาณ พ.ศ. 2503 ถึง 2559) พบว่า ยังไม่สะท้อนการเปลี่ยนแปลงของโครงสร้างรายได้รัฐบาลมากนัก โดยรายได้ภาษีอากรสุทธิยังคงมีสัดส่วนประมาณร้อยละ 90 ของรายได้รัฐบาล ซึ่งเป็นไปตามการประมาณการรายได้ของรัฐบาล สะท้อนให้เห็นว่า รัฐบาลยังไม่มีแผนการปรับโครงสร้างรายได้รัฐบาลที่ชัดเจน รายได้รัฐบาลมีความสำคัญต่อการรักษาเสถียรภาพและพัฒนาประเทศ ซึ่งในอนาคตคาดว่ารัฐบาลจะต้องมีภาระค่าใช้จ่ายสูงขึ้น พร้อมกับความเสี่ยงทางการคลังที่อาจเกิดขึ้นโดยเฉพาะความเสี่ยงจากการเข้าสู่สังคมผู้สูงอายุ นอกจากนี้ ภาวะเศรษฐกิจต่างประเทศซึ่งมีความผันผวน ความเสี่ยงทางการคลังจากผลกระทบอันเนื่องมาจากการเปลี่ยนแปลงสภาพภูมิอากาศ และการดำเนินนโยบายทางการคลังของรัฐบาลก็ยังเป็นปัจจัยสำคัญที่ส่งผลต่อการจัดเก็บรายได้ รายได้จากภาษีอากรจึงจะยังคงเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐบาลต่อไป ดังนั้น จึงควรให้ความสำคัญในการปรับปรุงระบบภาษีอากรพร้อมกับการบริหารจัดเก็บภาษีควบคู่กันไป การดำเนินนโยบายเศรษฐกิจโดยการเพิ่ม ลดยกเว้น และให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรซึ่งในช่วงที่ผ่านมารัฐบาลได้มีนโยบายเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของประเทศ ลดภาระภาษีให้แก่ประชาชนและ

ผู้ประกอบการ รัฐบาลจึงได้ลดอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล และอัตราอากรขาเข้า อีกทั้งยังให้การยกเว้น ลดหย่อน หรือให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อส่งเสริมการบริโภค การออมและการลงทุน รวมถึงการจัดทำความตกลงการค้าระหว่างประเทศซึ่งมีผลทำให้รายได้รัฐบาลลดลง

1.1.2 ปัญหาระบบราชการ

ประสิทธิ์ ดีจงเจริญ (2554) ได้สรุประบบราชการไว้ว่า ระบบราชการเป็นระบบที่มุ่งผลสำเร็จตามเป้าหมาย (Objective Achievement) ขององค์กร ดังนั้น โครงสร้างของระบบราชการจึงประกอบด้วยปัจจัยต่างๆ ที่สำคัญ ดังนี้

1) ลำดับขั้นการบังคับบัญชา (Hierarchy)

2) ความรับผิดชอบ (Responsibility)

3) การแบ่งงานหน้าที่และการฝึกอบรมให้มีความชำนาญเฉพาะด้าน (Specialization)

4) การมีระเบียบวินัย (Discipline)

5) การรวมการควบคุมแนะนำไว้ที่จุดศูนย์กลาง (Center Control)

6) การมีระเบียบกฎเกณฑ์ที่แน่นอนตายตัว (Standard)

ปัจจัยดังกล่าวนี้ ล้วนแต่จะช่วยทำให้การปฏิบัติงานของระบบราชการมีประสิทธิภาพสูงและมั่นคง แต่ในทางพฤติกรรมและบทบาทแล้วพบว่า ระบบราชการเป็นระบบที่ใหญ่โตเทอะทะ ไม่มีประสิทธิภาพและเป็นตัวเหนี่ยวรั้งการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมของประเทศ

ปัญหาของระบบราชการไทยสรุปได้ ดังนี้

1) การทุจริตและประพฤติมิชอบในระบบราชการ

2) ระบบราชการไทยมีโครงสร้างของส่วนราชการที่มีขนาดใหญ่ มีอัตรากำลังข้าราชการเป็นจำนวนมาก ทำให้ระบบราชการมีระบบการบริหารงานที่ไม่คล่องตัว ประสบกับปัญหาด้านค่าใช้จ่ายของบุคลากรที่มีแนวโน้มเพิ่มสูงขึ้นทุกปี ก่อให้เกิดภาระด้านงบประมาณ นอกจากจะมีขนาดใหญ่แล้ว ยังมีการบริหารงานแบบรวมศูนย์อำนาจ การตัดสินใจจะเกิดขึ้นจากส่วนกลางทั้งหมด เนื่องจากกระทรวง ทบวง กรม มีความเข้มแข็ง แม้ว่าจะมีกระจายอำนาจการบริหารงานให้กับท้องถิ่นก็ตาม แต่การบริหารงานของราชการส่วนท้องถิ่นยังต้องยึดนโยบายจากส่วนกลางเป็นหลัก ยังไม่สามารถใช้อำนาจเอง ทรัพยากรการบริหารส่วนใหญ่ได้รับการจัดสรรจากส่วนกลาง

3) ประสิทธิภาพในการบริหารราชการน้อยกว่าเมื่อเทียบกับการบริหารงานในภาคเอกชน เนื่องจากยังขาดการประเมินผลการปฏิบัติงานในเชิงประสิทธิภาพและประสิทธิผล ทำให้ไม่สามารถวิเคราะห์ถึงความคุ้มค่าของงบประมาณที่จ่ายไปและผลสัมฤทธิ์ของการดำเนินงานได้อย่างชัดเจน

4) ทัศนคติและค่านิยมดั้งเดิม ระบบราชการเป็นระบบที่ให้ความสำคัญกับลำดับชั้นของการบังคับบัญชา ทำให้ข้าราชการไม่กล้าแสดงความคิดเห็นเท่าที่ควร รวมทั้งการต้องเคารพในระบบอาวุโสของการทำงานทำให้ข้าราชการรุ่นใหม่ไม่สามารถแสดงศักยภาพในการทำงานได้อย่างเต็มที่

5) โครงสร้างส่วนราชการที่ไม่คล่องตัว มีลักษณะที่ไม่ยืดหยุ่น การบริหารยึดติดกับกรอบตามอำนาจหน้าที่ที่กฎหมาย กฎ ระเบียบ กำหนดไว้เป็นหลัก และยังมีกฎระเบียบบางเรื่องที่เป็นอุปสรรคต่อการบริหารงานและไม่ทันสมัย ทำให้การบริหารไม่สอดคล้องกับกระแสการ

เปลี่ยนแปลงของสังคมได้อย่างทันการณ์ หากจะมีการปรับเปลี่ยนโครงสร้างองค์กรก็ดำเนินการได้ยาก และเนื่องจากโครงสร้างองค์กรมีขนาดใหญ่ ทำให้การปรับเปลี่ยนต้องใช้ระยะเวลานาน

6) ค่าตอบแทนและสวัสดิการของข้าราชการที่มีรายได้และค่าตอบแทนค่อนข้างต่ำเมื่อเทียบกับบุคคลกลุ่มอื่นๆ ที่ปฏิบัติงานในภาคอื่น เนื่องจากภาคราชการเป็นองค์การขนาดใหญ่ ทำให้การปรับปรุงค่าตอบแทนและสวัสดิการทำได้ยาก ต้องใช้งบประมาณเป็นจำนวนมาก รวมถึงค่าตอบแทนที่ได้รับไม่สอดคล้องกับกลไกตลาด ทำให้รายได้ของข้าราชการอยู่ในระดับต่ำและไม่สัมพันธ์กับภาวะค่าครองชีพที่เพิ่มสูงขึ้นอยู่ตลอดเวลา

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1.2.1 เพื่อศึกษาวิเคราะห์โครงสร้างรายได้ภาครัฐ พิจารณาต้นทุนการบริหารจัดเก็บภาษีต้นทุนของผู้เสียภาษี

1.2.2 เพื่อศึกษารูปแบบหน่วยงานบริหารจัดเก็บภาษีของต่างประเทศ รูปแบบความเป็นอิสระของหน่วยงานจัดเก็บภาษีดังกล่าว ความสัมฤทธิ์ผลในการนำมาใช้

1.2.3 เพื่อศึกษาหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระกับบริบทของประเทศไทย

1.3 ขอบเขตการศึกษา

1.3.1 ลักษณะการจัดเก็บภาษีของหน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศไทย

1.3.2 รูปแบบหน่วยงานบริหารจัดเก็บภาษีในประเทศต่างๆ (ไม่รวมโครงสร้างการบริหารงานภายในของหน่วยงานจัดเก็บภาษี)

1.3.3 เป็นการพิจารณา วิเคราะห์ ในส่วนของด้านต้นทุนและรายได้ภาษีอากร ไม่รวมถึงการวิเคราะห์ในด้านการบริหาร กฎหมาย หรือด้านอื่น

1.4 ระเบียบวิธีการศึกษา (Research Methodology)

1) รวบรวมข้อมูล เช่น รายได้ภาครัฐ ผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ (GDP) รูปแบบหน่วยงานบริหารจัดเก็บภาษีของประเทศต่างๆ เป็นต้น

2) ทบทวนวรรณกรรม ผลงานวิจัย รายงานสถานภาพที่เกี่ยวข้อง บทความ ทั้งในประเทศและต่างประเทศ

3) วิเคราะห์โครงสร้างรายได้ภาครัฐ เช่น ผลการจัดเก็บรายได้ภาษีอากรต่อ GDP เป็นต้น

4) พิจารณารูปแบบหน่วยงานบริหารจัดเก็บภาษีของต่างประเทศกับบริบทของประเทศไทย โดยพิจารณาเปรียบเทียบผลการจัดเก็บรายได้ต่อ GDP กับรายได้ต่อ GDP ที่ควรจะเป็นสำหรับประเทศกำลังพัฒนา

1.5 คำถามการศึกษา (Research Question)

หน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ ตอบโจทย์ประเทศไทยหรือไม่

1.6 แนวความคิดหรือกรอบทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

1.6.1 แนวคิดการปฏิรูประบบราชการ

1.6.2 หลักการการจัดเก็บภาษีที่ดี ประกอบด้วย หลักความเป็นธรรม หลักความแน่นอนและชัดเจนหลักความสะดวก หลักความมีประสิทธิภาพ หลักความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ หลักอำนวยรายได้ และหลักความยืดหยุ่น

1.6.3 แนวคิดเกี่ยวกับหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่ใช้ในประเทศอื่น

1.7 ผลที่คาดว่าจะได้รับ

1.7.1 มีความเข้าใจจุดแข็ง จุดอ่อน ของการบริหารจัดเก็บภาษีของประเทศไทยในปัจจุบัน

1.7.2 มีความเข้าใจรูปแบบหน่วยงานจัดเก็บภาษีในรูปแบบต่างๆ

1.7.3 มีข้อมูลรูปแบบการบริหารจัดเก็บภาษีของประเทศต่างๆ

1.7.4 สามารถใช้เป็นข้อเสนอแนะด้านนโยบายต่อกระทรวงการคลัง

บทที่ 2
แนวคิดทฤษฎีและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

2.1 แนวคิดทฤษฎี

2.1.1 การปฏิรูปประเทศ

พระราชบัญญัติแผนและขั้นตอนการดำเนินการปฏิรูปประเทศ พ.ศ. 2560 หมวด 1 การปฏิรูปประเทศ มาตรา 8 วรรค 2 กำหนดให้มีการจัดทำแผนปฏิรูปประเทศด้านการบริหารราชการแผ่นดิน

2.1.2 แนวคิดการปฏิรูประบบราชการ

แนวคิดการปฏิรูประบบราชการมีมาอย่างต่อเนื่อง บุญเกียรติ การะเวกพันธุ์ และคณะ เรียบเรียงแนวความคิดเกี่ยวกับการปฏิรูประบบราชการที่หลายประเทศต่างก็มีการนำมาปรับใช้มีอยู่หลายแนวความคิด เช่น

1) แนวความคิดเกี่ยวกับการลดกำลังคนภาครัฐ (Downsizing) แนวความคิดในการลดขนาดกำลังคนในภาครัฐมีการยอมรับนำไปใช้กันอย่างแพร่หลาย เนื่องจากหลายหน่วยงานไม่ว่าจะเป็นหน่วยงานภาครัฐและภาคเอกชนต่างก็มีการนำเทคโนโลยี เครื่องมือเครื่องใช้สมัยใหม่มาใช้ในการทำงานทดแทนกำลังคน ในขณะที่ยังคงมีการจ้างคนอยู่ทำให้เกิดภาวะคนล้นงาน หรือที่เรียกว่า Overstaffing แนวคิดดังกล่าวจึงมีการนำมาใช้ ซึ่งนักคิดที่ชื่อ Dessler มีทรรศนะว่า การที่องค์การใดๆ ลดขนาดกำลังคนนั้น ก่อให้เกิดผลดีหลายประการ เช่น ทำให้รูปแบบโครงสร้างขององค์การมีลักษณะแบบราบ มีชั้นการบังคับบัญชาน้อยลง เมื่อหน่วยงานมีขนาดเล็กลงจะเอื้อต่อการติดต่อประสานงานทั้งแบบเป็นทางการและไม่เป็นทางการมากขึ้น อีกทั้งเกิดการกระจายอำนาจการตัดสินใจ มีการบริหารจัดการที่รวดเร็วและคล่องตัวในที่สุด

2) แนวความคิดเกี่ยวกับการแปรรูปองค์การภาครัฐ แนวคิดเกี่ยวกับการแปรรูปองค์การภาครัฐนี้ได้มีการกล่าวถึงมานาน แต่มิได้มีการนำมาใช้หรือเล็งเห็นความสำคัญอยู่จริงจังมากนัก จนกระทั่งทุกประเทศต่างก็ประสบปัญหาการขาดประสิทธิภาพขององค์การภาครัฐและการใช้จ่ายเงินภาครัฐไปเพื่อค่าตอบแทนของข้าราชการที่มีมากจนเกินไป จึงมาใช้แนวความคิดดังกล่าว การแปรรูปองค์การภาครัฐนี้จะเน้นให้ภาครัฐลดบทบาทในการเน้นผู้ปฏิบัติมาเน้นผู้กำหนดนโยบาย การกำหนดกฎระเบียบ การควบคุม ส่งเสริมสนับสนุนมากขึ้น ซึ่งการแปรรูปองค์การภาครัฐนี้จะมีรูปแบบหรือลักษณะของการแปรรูปในหลายลักษณะ

(1) การจัดตั้งองค์การมหาชน (Autonomy Public Organization) องค์การประเภทนี้ยังคงต้องปฏิบัติภารกิจเพื่อสาธารณชนโดยไม่มุ่งหวังกำไร และภารกิจดังกล่าวยังไม่มีความเหมาะสมที่จะให้เอกชนเป็นผู้ดำเนินการ เนื่องจากเกี่ยวข้องกับความมั่นคงหรือเป็นบริการภาครัฐขั้นพื้นฐาน ดังนั้น รัฐจึงควรดำเนินการต่อไปโดยมีการลดกฎระเบียบลง มีการคัดเลือกผู้บริหารเองภายใต้การสนับสนุนงบประมาณส่วนหนึ่งจากรัฐ และอีกส่วนหนึ่งจากการขายสินค้าหรือบริการของตนเอง

(2) การแปรรูปองค์การภาครัฐให้เป็นเอกชน (Privatization) ภารกิจของภาครัฐหลายอย่างที่ไม่มีผลกระทบต่อความมั่นคงของชาติ เช่น การตรวจสอบบัญชี การออกแบบอาคารหรือสิ่งก่อสร้าง การฝึกอบรม ฯลฯ อาจให้เอกชนเป็นผู้รับผิดชอบดำเนินการโดยภาครัฐไม่ต้องรับผิดชอบทั้งในเรื่องกำลังคนและเงินงบประมาณ ซึ่งจะก่อให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากกว่า

(3) การแปรรูปองค์การรัฐวิสาหกิจให้เป็นองค์การเอกชน (Privatization) จากปัญหาที่องค์การรัฐวิสาหกิจประสบอยู่ในปัจจุบัน คือ ผลการปฏิบัติงานยึดกรอบของระบบราชการ ซึ่งไม่สามารถบรรลุเป้าหมายในการจัดตั้งเป็นหน่วยงานรัฐวิสาหกิจได้ ดังนั้น แนวทางในการขจัดปัญหาดังกล่าวจึงเป็นการแปรรูปให้เป็นหน่วยงานเอกชน แต่อย่างไรก็ดีต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขของการไม่มีการผูกขาด (Monopoly) โดยภาครัฐในระดับนโยบายจะเป็นผู้ควบคุมให้เกิดการแข่งขันโดยเสรี

(4) การทำสัญญาให้เอกชนรับจ้างเหมาดำเนินการ (Contract Out) เป็นแนวคิดหนึ่งที่ลดบทบาทขององค์การภาครัฐลงจากผู้ปฏิบัติมาเป็นผู้ควบคุมระดับนโยบาย วิธีนี้จะให้เอกชนเป็นคู่สัญญากับภาครัฐในการผลิตสินค้าและบริการ ซึ่งเป็นการสร้างงานให้ภาคเอกชนและประชาชนมากขึ้น

การปฏิรูประบบราชการครั้งล่าสุด พิธุวรรณ กิติคุณ เรียบเรียงว่า คณะรักษาความสงบแห่งชาติ เข้าควบคุมอำนาจการปกครอง และได้มีการประกาศใช้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย (ฉบับชั่วคราว) พุทธศักราช 2557 โดยในมาตรา 27 ได้กำหนดให้มีสภาปฏิรูปแห่งชาติทำหน้าที่ศึกษาและเสนอแนะ เพื่อให้เกิดการปฏิรูปในด้านต่าง ๆ ได้แก่ ด้านการเมือง ด้านการบริหารราชการแผ่นดิน ด้านกฎหมายและ กระบวนการยุติธรรม ด้านการปกครองท้องถิ่น ด้านการศึกษา ด้านเศรษฐกิจ ด้านพลังงาน ด้านสาธารณสุข และสิ่งแวดล้อม ด้านสื่อสารมวลชน ด้านสังคม และด้านอื่น ๆ

2.1.3 หลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

Adam Smith นักเศรษฐศาสตร์ชาวอังกฤษ ได้กล่าวไว้ในหนังสือ The Wealth of Nation เมื่อปี ค.ศ. 1776 ว่า หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีนั้นจะต้องประกอบด้วยหลักเกณฑ์ 4 ประการ พอสรุปได้ ดังนี้

1) ต้องให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี ประชาชนที่อยู่ภายใต้การปกครองของรัฐควรจ่ายเงินช่วยเหลือ (ภาษี) เพื่อสนับสนุนรัฐ เป็นสัดส่วนของรายได้ตามความสามารถของแต่ละบุคคล

2) ภาษีที่จัดเก็บจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องมีความแน่นอน ไม่เฉพาะเจาะจง มีความโปร่งใสและง่าย ไม่ว่าจะเป็นเวลาที่ต้องเสียภาษี วิธีการเสียภาษี จำนวนภาษีที่ต้องเสีย หากมีความไม่แน่นอนเกิดขึ้นอาจเกิดกรณีการบังคับขูดรีดภาษี หรือคอรัปชั่นของผู้จัดเก็บภาษีได้

3) ต้องอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีมากที่สุดในการจัดเก็บภาษีทุกชนิด ให้ผู้เสียภาษีคิดว่าการเสียภาษีเหมือนกับการซื้อสินค้า และควรให้ความเป็นอิสระแก่ผู้เสียภาษีด้วย

4) คำนึงถึงด้านเศรษฐกิจโดยรวม ถือหลักจัดเก็บในอัตราต่ำแต่เก็บได้มากและทั่วถึง ดีกว่าที่จะเก็บในอัตราสูงแต่เก็บได้น้อยเนื่องจากเก็บแต่เฉพาะคนที่มีรายได้มาก อีกประการหนึ่งก็คือ การเรียกเก็บภาษีในอัตราสูง ย่อมเป็นการยั่วยุให้ผู้เสียภาษีเกิดความรู้สึกเสียดายเงินและพยายามหลีกเลี่ยงภาษี นอกจากนี้ ภาษีต้องคำนึงว่า ภาษีอาจเป็นอุปสรรคต่อการขยายตัวของอุตสาหกรรม

2.2 วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาจากวรรณกรรมในเรื่องนี้ จะเกี่ยวข้องใน 2 ประเด็น ดังนี้

2.2.1 หน้าที่และปัญหาภาครัฐ

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 ได้กล่าวโดยทั่วไปว่า ภาครัฐจะต้องดำเนินการที่จะทำให้สามารถขับเคลื่อนประเทศให้พัฒนาไปข้างหน้าได้อย่างเป็นขั้นตอนจนเกิดความมั่นคง มั่งคั่ง และยั่งยืน ทั้งในทางการเมืองการปกครอง เศรษฐกิจ และสังคมตามระบอบประชาธิปไตยอันมีพระมหากษัตริย์ทรงเป็นประมุข โดยตามมาตรา 62 กำหนดว่า รัฐต้องรักษาวินัยการเงินการคลังอย่างเคร่งครัดเพื่อให้ฐานะทางการเงินการคลัง ของรัฐมีเสถียรภาพและมั่นคงอย่างยั่งยืนตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ และจัดระบบภาษี ให้เกิดความเป็นธรรมแก่สังคม

ระบบเศรษฐกิจของประเทศไทยเป็นระบบเศรษฐกิจแบบทุนนิยมเสรี ปัจจัยสำคัญ คือ การแข่งขัน ซึ่งภาครัฐจะต้องเป็นผู้กำหนด กฎ ระเบียบ การบังคับควบคุมที่เหมาะสม เป็นธรรม มีการอำนวยความสะดวก ส่งเสริมให้เกิดการแข่งขันที่เป็นธรรมซึ่งจะก่อให้ประโยชน์สูงสุดต่อเศรษฐกิจและสังคม และรัฐบาลมีหน้าที่หนึ่งในการสนับสนุนให้ภาคเอกชนมีขีดความสามารถในการแข่งขัน World Economic Forum ได้จัดทำรายงานขีดความสามารถในการแข่งขัน (Global Competitiveness Report) ซึ่งเป็นความเห็นจากนักธุรกิจ โดยปัญหาในการทำธุรกิจในประเทศไทย 3 อันดับแรก เป็นดังนี้ ปี พ.ศ. 2555–2556 Corruption, Government Instability และ Inefficient Government Bureaucracy ตามลำดับ ปี พ.ศ. 2557–2558 Government instability, Inefficient government bureaucracy และ Corruption ตามลำดับ ปี พ.ศ. 2559–2560 Government instability, Inefficient government bureaucracy และ Policy Instability ตามลำดับ จะเห็นได้ว่า Inefficient Government Bureaucracy เป็นปัญหาที่ยังคงมีอยู่ไม่หลุดจาก 3 อันดับแรก

การปรับปรุงประสิทธิภาพของหน่วยงานภาครัฐ โดยเฉพาะหน่วยงานจัดเก็บภาษี World Bank (2018) พบว่า การปรับปรุงการบริหารจัดเก็บภาษีเป็นรูปแบบที่สำคัญของการเคลื่อนย้ายทรัพยากรในประเทศนอกจากจะทำให้การจัดเก็บภาษีมีประสิทธิผลและประสิทธิภาพยังเป็นธรรมาภิบาลของภาครัฐที่จะช่วยลดภาระของภาคเอกชน ยกระดับรายได้รัฐบาล อำนวยความสะดวกในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษี สร้างความเชื่อถือแก่ประชาชน และสร้างความสัมพันธ์อันดีระหว่างภาครัฐและประชาชน ซึ่งจะก่อให้เกิดความสมัครใจในการเสียภาษีที่ดีขึ้น ส่งผลดีต่อสภาพแวดล้อมในการลงทุน

Silvani and Baer (1997) และ Jenkins (1994) เสนอแนะว่า การเปลี่ยนแปลงการบริหารจัดเก็บภาษีอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้จะเกิดขึ้นในกรณีที่ประเทศนั้นมีช่องว่างทางภาษี (Tax Gap) ตั้งแต่ร้อยละ 40 ขึ้นไป ซึ่งมีผลมาจาก (1) ระบบราชการมีความตึงตัว (Rigid Civil Service) ในด้านกฎ ระเบียบ ที่ขาดความคล่องตัว เงินเดือนของเจ้าหน้าที่ต่ำ (2) การคอรัปชั่นภายในหน่วยงานจัดเก็บภาษีอย่างกว้างขวาง นำมาซึ่ง (3) ระดับความตระหนักในหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีต่ำ

Taliercio (2000) ชี้ให้เห็นว่า แรงจูงใจของฝ่ายการเมืองในการกำหนดระดับความเป็นอิสระของหน่วยงานจัดเก็บภาษี คือ พันธสัญญาที่จะก่อให้เกิดความน่าเชื่อถือที่มีต่อ

หน่วยงานจัดเก็บภาษี การยอมรับของผู้เสียภาษีว่าหน่วยงานจัดเก็บภาษีจะสามารถก่อให้เกิดความเป็นธรรม และมีประสิทธิภาพหรือไม่

Manasan (2003) ชี้ให้เห็นว่า ผู้เสียภาษีต้องเผชิญกับการขาดประสิทธิภาพของกลไกภาครัฐในการจัดเก็บภาษีในประเทศต่างๆ ซึ่งมักเกิดจากระบบงบประมาณและระบบบริหารทรัพยากรมนุษย์ที่ตึงตัว (Rigid) เนื่องจากหน่วยงานในระบบราชการไม่สามารถตัดสินใจใดๆ เองได้มากนัก จึงนำไปสู่ความพยายามในการปรับเปลี่ยนรูปแบบองค์กรจัดเก็บภาษีให้ทันสมัยขึ้น โดยเปลี่ยนจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่เป็นราชการแบบดั้งเดิมมาเป็นหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ (Semi–autonomous Revenue Agency: SARA)

2.2.2 แนวคิดการเปลี่ยนแปลงหน่วยงานจัดเก็บภาษี

Crandall (2010) เห็นว่า ภาครัฐของทุกประเทศมีความพยายามในการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงองค์กรของรัฐให้มีความทันสมัยเพื่อให้สามารถรับมือกับปัญหา 3 ด้านหลัก ได้แก่

1) ความพยายามในการให้บริการประชาชนอย่างมีประสิทธิภาพเพื่อให้ต้นทุนของประชาชนในการรับบริการต่ำที่สุด ภายใต้ความจำกัดของงบประมาณ

2) ความจำเป็นในการตอบสนองต่อกระแสการเปลี่ยนแปลงของสังคมยุคใหม่ที่มีความทันสมัย ซึ่งกระบวนการทำงาน โครงสร้างองค์กรของภาครัฐที่เป็นอยู่ไม่สามารถตอบสนองได้อย่างมีประสิทธิภาพ

3) การเปลี่ยนแปลงของภาคเอกชน เช่น การเปลี่ยนรูปแบบการบริหารจัดการของภาคธุรกิจ การเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมการซื้อสินค้าและบริการของผู้บริโภค เป็นแรงกดดันต่อภาครัฐให้ต้องมีการเปลี่ยนแปลง

ในท้ายที่สุด ภาครัฐมีแนวโน้มที่จะปรับเปลี่ยนองค์กรของรัฐให้มีความเป็นอิสระมากขึ้น บนหลักการพื้นฐานที่ว่า ความเป็นอิสระขององค์กรจะทำให้องค์กรมีสมรรถนะที่ดีขึ้นโดยการเพิ่มประสิทธิผลและประสิทธิภาพโดยยังคงความโปร่งใสและการตรวจสอบความรับผิดรับชอบ

World Bank (2002) ความเป็นอิสระของหน่วยงานจัดเก็บภาษีไม่จำเป็นที่จะต้องมีระดับความเป็นอิสระเหมือนธนาคารกลาง แต่ต้องเป็นอิสระจากการเมืองกล่าวคือ ไม่อยู่ในสายการบังคับบัญชาของกระทรวงการคลัง ซึ่งมีลักษณะเป็นหน่วยงานกึ่งอิสระ (SARA) อย่างไรก็ตาม จะต้องมีความแตกต่างไปจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีในระบบเดิม โดยมีความอิสระในการบริหารจัดการ และการเงินจากภาครัฐ ซึ่งปัจจัยหลักในการจัดตั้งหน่วยงานกึ่งอิสระ ได้แก่ (1) กฎหมายเฉพาะ (2) โครงสร้างการบริหารที่มีธรรมาภิบาล (3) กลไกการบริหารงบประมาณ (4) ระบบบริหารงานบุคคล และ (5) กลไกความรับผิดรับชอบ

Crandall (2010) อธิบายว่า ความเป็นอิสระมีความหมายในหลากหลาย รวมถึงการเป็นอิสระที่ไม่ขึ้นกับหน่วยงานใดหรือแม้แต่การปกครองตนเอง แต่ในบริบทของการบริหารภาครัฐ มักจะหมายถึง “หน่วยงานหรือองค์กรของภาครัฐสามารถดำเนินการอย่างอิสระจากรัฐบาลในทางกฎหมาย สถานะ เงินทุนหรืองบประมาณ การบริหารการเงิน ทรัพยากรบุคคล และการบริหารองค์กร”

2.2.3 การสนับสนุนแนวคิดในการปฏิรูปการบริหารจัดเก็บภาษีของฝ่ายการเมือง

แนวคิดการปฏิรูปการบริหารจัดเก็บภาษีอาจมาจากการผลักดันจากฝ่ายข้าราชการ ซึ่งการดำเนินการก็จะต้องได้รับความเห็นชอบจากฝ่ายการเมืองด้วยเพื่อให้ผ่านกระบวนการพิจารณาของรัฐสภา อย่างไรก็ดี แนวคิดดังกล่าวอาจได้รับการเสนอจากฝ่ายการเมืองเองก็ได้ Taliercio (2000) เห็นว่า ปัญหาความน่าเชื่อถือในการบริหารจัดเก็บภาษี เป็นแรงจูงในให้ฝ่ายการเมืองรับภาระผลักดันให้เกิดการปฏิรูป โดยในระยะแรก ฝ่ายการเมืองจะส่งเสริมเนื่องจากต้องการรายได้เพิ่มขึ้นเพื่อสนับสนุนโครงการขนาดใหญ่ที่เสนอโดยฝ่ายการเมือง ซึ่งจะเป็นผลดีสะท้อนกลับมา อย่างไรก็ดี เมื่อการปฏิรูปบรรลุผล ฝ่ายการเมืองมีแนวโน้มที่จะยกเลิกการสนับสนุนเนื่องจากต้นทุนเริ่มที่จะมากกว่าผลได้ของฝ่ายการเมือง ซึ่งภาพดังกล่าวเป็นความพยายามเป็นความพยายามของฝ่ายการเมืองที่จะทำให้พันธะสัญญาของตนเกิดความน่าเชื่อถือต่อผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี

2.3 สรุปกรอบแนวคิด

การขับเคลื่อนประเทศไทยไปสู่เป้าหมายการเป็นประเทศมั่นคง มั่งคั่ง และยั่งยืน หรือเป็นประเทศพัฒนาแล้ว จำเป็นต้องมีรายจ่ายจำนวนมากเพื่อสนับสนุนกิจกรรมทางเศรษฐกิจภายใต้แผนพัฒนาประเทศ การสนับสนุนรายจ่ายนั้นต้องพึ่งพารายได้ซึ่งรายได้หลักของประเทศไทยมาจากภาษีอากร ร้อยละ 90 แต่เนื่องจากประเทศไทยยังมีภาระทางการคลังซึ่งประกอบด้วยการใช้จ่ายตามแผนงานแล้ว ยังเผชิญกับภาระทางการคลังที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างประชากรด้วย อย่างไรก็ตาม ภาครัฐได้ดำเนินการปรับปรุงระบบภาษีอากรและการบริหารจัดเก็บภาษีเพื่อเพิ่มรายได้มาโดยตลอด แต่ด้วยข้อจำกัดของหน่วยงานจัดเก็บภาษีซึ่งอยู่ในระบบราชการ ซึ่งในอนาคตจะต้องเผชิญกับกระแสการเปลี่ยนแปลงของเศรษฐกิจและสังคมยุคใหม่หน่วยงานจัดเก็บภาษีในรูปแบบราชการอาจไม่เพียงพอสำหรับการปรับปรุงการบริหารจัดเก็บภาษี ผลการศึกษาวิจัย พบว่า ในหลายประเทศมีการปฏิรูปหน่วยงานจัดเก็บภาษีให้มีความเป็นอิสระมีระบบการบริหารเป็นเอกชนมากขึ้น ลดการควบคุมจากภาครัฐลง และพบว่า ส่งผลดีต่อการเพิ่มรายได้ และมีธรรมาภิบาลเพิ่มขึ้น สร้างความน่าเชื่อถือซึ่งก่อให้เกิดความสมัครใจในการเสียภาษีเพิ่มขึ้น ซึ่งการปรับปรุงหน่วยงานจัดเก็บภาษีให้มีความอิสระมากขึ้น จะเป็นส่วนหนึ่งของการปฏิรูประบบราชการภายใต้พระราชบัญญัติแผนและขั้นตอนการดำเนินการปฏิรูปประเทศ พ.ศ. 2560 จึงสมควรที่จะทำการศึกษาว่า หน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ ตอบโจทย์ประเทศไทยหรือไม่

บทที่ 3
ผลการศึกษา

ในช่วงราว 4 ทศวรรษที่ผ่านมา หลายประเทศได้มีการปฏิรูปการคลังภาครัฐซึ่งส่งผลในการสร้างแรงกดดันต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีว่าควรจะต้องมีกาปฏิรูปด้วยหรือไม่ การปฏิรูปในระยะแรกๆ มีการดำเนินการในประเทศกำลังพัฒนาหลายประเทศ เช่น กานา โบลิเวีย มาเลเซีย นิวซีแลนด์ สิงคโปร์ เคนยา มาลาวี รวันดา แอฟริกาใต้ แทนซาเนีย อูกานดา แซมเบีย เอกวาดอร์ กัวเตมาลา ไกอานา เม็กซิโก เปรู เวเนซุเอลา เป็นต้น ซึ่งการปฏิรูปดังกล่าวมีการให้ความเป็นอิสระแก่หน่วยงานจัดเก็บภาษีโดยแยกการบริหารงานออกจากกระทรวงการคลัง และให้มีสถานะทางกฎหมาย

Delay Devas และ Hubbard (1998) เห็นว่า การปฏิรูปหน่วยงานจัดเก็บภาษีโดยปกติแล้วควรดำเนินการบนฐานของนโยบายภาษีเพื่อให้เกิดผลประโยชน์เท่าเทียมกันกัน หน่วยงานจัดเก็บภาษีมีวัตถุประสงค์หลายด้าน ได้แก่

1) การจัดเก็บรายได้สูงสุด
2) การลดต้นทุนการจัดเก็บภาษี
3) การลดต้นทุนของผู้เสียภาษี
4) การกำหนดหลักเกณฑ์การนำเข้าและการส่งออก
5) การบริหารกฎหมายภาษีและนโยบายให้สอดคล้องกัน
6) การทำให้กฎหมายมีความเที่ยงธรรม

ภายใต้ขอบเขตการศึกษา ในบทนี้จะทำการวิเคราะห์ใน 3 ประเด็น ได้แก่ การจัดเก็บรายได้สูงสุด การลดต้นทุนของผู้เสียภาษี การลดต้นทุนการบริหารงานภาษี การเพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษี

3.1 การจัดเก็บรายได้ของประเทศไทย

3.1.1 ความหมายของรายได้ของรัฐบาลไทย

รายได้รัฐบาลไทยหมายถึง เงินที่รัฐบาลได้มาโดยการกำหนดให้บุคคลหรือคณะบุคคลหรือนิติบุคคลชำระเงินให้แก่รัฐบาลได้ในรูปแบบต่างๆ โดยไม่มีภาระผูกพันต้องชดใช้คืน ทั้งนี้ รายได้รัฐบาลประกอบด้วยรายได้จากภาษีอากรและรายได้ที่ไม่ใช่ภาษีอากร หรืออีกนัยหนึ่ง รายได้รัฐบาลสามารถจำแนกตามโครงสร้างงบประมาณได้เป็น 4 ประเภท ประกอบด้วย

3.1.1.1 ภาษีอากร (สุทธิ) ได้แก่ ภาษีทางตรง ภาษีทางอ้อม และการหักลด

1) ภาษีทางตรง ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

2) ภาษีทางอ้อม ประกอบด้วย ภาษีการขายทั่วไป (ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ อากรแสตมป์) ภาษีการขายเฉพาะ (ภาษีสรรพสามิต ค่าภาคหลวงแร่ ค่าภาคหลวงน้ำมัน

และก๊าซธรรมชาติ ภาษีทรัพยากรธรรมชาติอื่นๆ) ภาษีภาษีศุลกากร ภาษีลักษณะอนุญาต (ใบอนุญาตการประกอบกิจการต่างๆ ตามกฎหมาย)

3) การหักลด ประกอบด้วย การคืนภาษีของกรมสรรพากร ได้แก่ การคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม และการคืนภาษีอื่นๆ (ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์) ซึ่งการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มส่วนใหญ่เป็นการคืนให้แก่ผู้ประกอบธุรกิจส่งออก การจัดสรรภาษีมูลค่าเพิ่มให้องค์การบริหารส่วนจังหวัด (อบจ.) ตามพระราชบัญญัติองค์การบริหารส่วนจังหวัด พ.ศ. 2540 การกันเงินเพื่อชดเชยภาษีสำหรับสินค้าส่งออก ตามพระราชบัญญัติชดเชยค่าภาษีอากรสินค้าส่งออกที่ผลิตในราชอาณาจักร พ.ศ. 2524 การจัดสรรภาษีมูลค่าเพิ่มให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (อปท.) ตามพระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2542

3.1.1.2 การขายสิ่งของและบริการ ซึ่งเป็นรายรับที่เก็บจาก

1) การขายหลักทรัพย์และทรัพย์สิน ได้แก่ ค่าขายอสังหาริมทรัพย์ทั้งที่เป็นที่ดินและอาคาร ค่าขายผลิตภัณฑ์ธรรมชาติซึ่งรวมถึงค่าภาคหลวง ค่าขายหลักทรัพย์ ค่าขายหนังสือราชการ ค่าขายสิ่งของอื่น เช่น ค่าขายของกลาง ค่าขายของต่างๆ ของส่วนราชการ เป็นต้น

2) การขายบริการ ได้แก่ ค่าธรรมเนียม ค่าบริการ ค่าเช่าอสังหาริมทรัพย์และค่าเช่าเบ็ดเตล็ด เป็นต้น

3) รายได้จากรัฐพาณิชย์ประกอบด้วย ผลกำไรจากองค์การของรัฐหน่วยงานธุรกิจที่รัฐเป็นเจ้าของ

4) รายได้อื่น ประกอบด้วย ค่าแสตมป์ ฤชาและค่าปรับ เงินรับคืน และรายได้เบ็ดเตล็ดอื่น เช่น ดอกเบี้ยเงินกู้ รายรับจากการขายเหรียญกษาปณ์ เป็นต้น

3.1.2 ผลการจัดเก็บรายได้ของรัฐบาลไทย

3.1.2.1 โครงสร้างประมาณการรายรับของรัฐบาลไทย

พระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณ พ.ศ. 2502 ซึ่งเป็นกฎหมายที่ใช้จนถึงปัจจุบันบัญญัติให้รัฐบาลต้องจัดทำประมาณการรายรับและรายจ่าย ซึ่งประมาณการรายรับของรัฐบาลไทยประกอบด้วย รายได้ เงินกู้ และเงินคงคลัง[1]

[1] ปีงบประมาณ พ.ศ. 2510–2527 มีการนำเงินคงคลังมาใช้จ่ายและนับรวมเป็นรายรับรัฐบาล (โดยตั้งรายการชดใช้คืนในภายหลัง) ซึ่งเป็นการตั้งรายการทางบัญชีโดยไม่มีการรับเงินจริง

ตารางที่ 1 ประมาณการรายรับของรัฐบาลไทย ปีงบประมาณ พ.ศ. 2503–2561

หน่วย: ล้านบาท

ปีงบประมาณ	ประมาณการรายได้		เงินกู้		เงินคงคลัง		ประมาณการรายรับ
	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ	
2503	6,539.8	100.0	–	–	–	–	6,539.8
2510	13,740.0	74.4	3,500.0	18.9	1,240.0	6.7	18,480.0
2520	50,470.0	73.3	13,730.0	20.0	4,590.0	6.7	68,790.0
2530	185,500.0	81.5	42,000.0	18.5	–	–	227,500.0
2540	925,000.0	100.0	–	–	–	–	925,000.0
2550	1,420,000.0	90.7	146,200.0	9.3	–	–	1,566,200.0
2560	2,370,078.3	81.1	552,921.7	18.9	–	–	2,923,000.0
2561	2,450,000.0	84.5	450,000.0	15.5	–	–	2,900,000.0

ที่มา: งบประมาณโดยสังเขป สำนักงบประมาณ

3.1.2.2 ประมาณการรายได้ของรัฐบาลไทย

โครงสร้างรายได้ของรัฐบาลไทยประกอบด้วย รายได้ภาษีอากรสุทธิ รายได้การขายสิ่งของและบริการ รายได้จากรัฐพาณิชย์ และรายได้อื่น จากตารางที่ 2 จะพบว่ารายได้หลักของรัฐบาลไทยมาจากรายได้ภาษีอากรสุทธิ ซึ่งเมื่อพิจารณาจากสถิติในภาพรวมแล้วจะเห็นได้ว่า มีสัดส่วนประมาณร้อยละ 90 ของรายได้ทั้งหมด

ตารางที่ 2 ประมาณการรายได้ของรัฐบาลไทย ปีงบประมาณ พ.ศ. 2503–2561

หน่วย: ล้านบาท

ปีงบประมาณ	ภาษีอากรสุทธิ		การขายสิ่งของและบริการ		รายได้จากรัฐพาณิชย์		รายได้อื่น		รวม
	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ	ประมาณการ
2503	6,020.8	92.1	305.7	4.7	133.0	2.0	80.3	1.2	6,540.0
2510	12,175.6	88.6	302.9	2.2	421.9	3.1	839.6	6.1	13,740.0
2520	46,131.9	91.4	943.4	1.9	1,450.3	2.9	1,944.4	3.8	50,470.0
2530	165,164.9	89.0	5,366.3	2.9	8,305.8	4.5	6,663.0	3.6	185,500.0
2540	823,223.1	90.3	24,300.1	2.5	63,920.0	5.6	13,556.8	1.6	925,000.0
2550	1,298,980.2	91.5	14,891.8	1.0	72,650.0	5.1	33,478.0	2.4	1,420,000.0
2560	2,144,083.0	91.5	28,333.0	1.2	131,000.0	5.6	39,584.0	1.7	2,343,000.0
2561	2,230,552.8	91.0	30,586.6	1.2	137,000.0	5.6	51,860.6	2.2	2,450,000.0

ที่มา: งบประมาณโดยสังเขป สำนักงบประมาณ

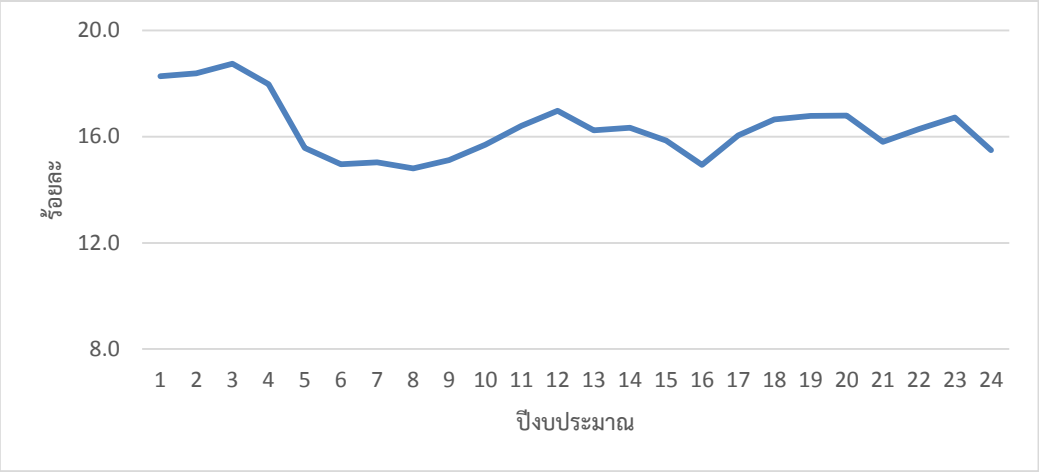
3.1.3 ผลการวิเคราะห์การจัดเก็บรายได้

3.3.3.1 Tax Space และ Tax Gap

การศึกษาของ World Bank (2014) Revenue Potential, Tax Space, and Tax Gap ในส่วนของ Tax Space และ Tax Gap World Bank ระหว่างปี พ.ศ. 2543–2553 โดยทำการศึกษาใน 61 ประเทศ ประกอบด้วย กลุ่มประเทศ (Organization for Economic Co–operation and Development: OECD) จำนวน 24 ประเทศ กลุ่มประเทศยุโรปตะวันออกและเอเชียกลาง (Eastern Europe and Central Asia: ECA) จำนวน 23 ประเทศ กลุ่มประเทศลาตินอเมริกา จำนวน 9 ประเทศ และประเทศอื่น (รวมประเทศไทย) จำนวน 5 ประเทศ ได้อธิบายความหมายของ Tax Space หมายถึง ความแตกต่างระหว่างศักยภาพในการจัดเก็บภาษีตามศักยภาพทางเศรษฐกิจและภาษีที่จัดเก็บได้จริง สำหรับ Tax Gap หมายถึง ความแตกต่างระหว่างศักยภาพในการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายภาษีกับภาษีที่จัดเก็บได้จริง ซึ่งหาก Tax Gap มีค่าสูงกว่า Tax Space จะมีความหมายว่า ในประเทศนั้นมีกฎหมายภาษีที่ให้อำนาจในการจัดเก็บภาษีเกินกว่าศักยภาพของเศรษฐกิจที่เอื้อต่อการจัดเก็บภาษี และได้คำนวณค่าดังกล่าวของประเทศไทย โดย Tax Gap มีค่าร้อยละ 1.56 เทียบกับ GDP ส่วน Tax Space มีค่าร้อยละ 5.18 เทียบกับ GDP จะเห็นได้ว่าผลต่างระหว่าง Tax Gap และ Tax Space มีค่า –3.62 หมายความว่า ศักยภาพทางเศรษฐกิจเอื้ออำนวยให้สามารถจัดเก็บภาษีได้มากกว่าที่เป็นอยู่หากมีการพัฒนาการจัดเก็บภาษีในทางกฎหมายภาษี

3.3.3.2 Tax to GDP Ratio

โดยปกติแล้ว เมื่อเศรษฐกิจของประเทศมี GDP เพิ่มขึ้น ก็ควรเก็บภาษีได้เพิ่มขึ้น จากสถิติระหว่างปีงบประมาณ พ.ศ. 2537–2560 อัตราส่วน Tax/GDP ของประเทศไทยมีค่าอยู่ระหว่าง ร้อยละ 14.8–18.7 โดยในปี 2560 มีอัตราร้อยละ 15.5 รายละเอียดตามแผนภูม 1



แผนภูมิที่ 1 อัตราส่วน Tax/GDP ระหว่างปีงบประมาณ พ.ศ. 2537–2560 (24 ปี)
ที่มา: งบประมาณโดยสังเขป สำนักงบประมาณ

World Bank (2014) Revenue Potential, Tax Space, and Tax Gap ศึกษาข้อมูล Tax/GDP ระหว่างปี พ.ศ. 2543–2553 จากจำนวน 61 ประเทศ พบว่า ค่าเฉลี่ย Tax/GDP อยู่ที่ร้อยละ 30 สำหรับกลุ่มประเทศ OECD ซึ่งมีสมาชิก 36 ประเทศ ผู้เขียนได้คำนวณค่าเฉลี่ยอยู่ที่ร้อยละ 34.43 (มีข้อมูลปรากฏจำนวน 30 ประเทศ จากฐานข้อมูลใน Revenue Potential, Tax Space, and Tax Gap A Comparative Analysis 2014) โดยประเทศไทยมีค่าเฉลี่ยจากการคำนวณของ World Bank ที่ร้อยละ 19.86 ซึ่งหากประเทศไทยมีเป้าหมายพ้นจากประเทศรายได้ปานกลาง ก็ควรมีค่า Tax/GDP ในระดับที่ใกล้เคียงกับกลุ่มประเทศ OECD หรือประเทศกลุ่มตัวอย่าง 61 ประเทศ

3.2 ลักษณะการบริหารจัดเก็บภาษีของหน่วยงานจัดเก็บภาษีโดยทั่วไปและของประเทศไทย

3.2.1 การจัดโครงสร้างหน่วยงานจัดเก็บภาษีโดยทั่วไปมีรูปแบบ

3.2.1.1 จัดโครงสร้างแยกตามประเภทภาษี (Tax Type Criterion) เป็นการจัดโครงสร้างหน่วยงานแบบดั้งเดิมที่มีการแยกหน่วยงานรับผิดชอบตามแต่ละประเภทภาษี โดยแต่ละหน่วยงานจะปฏิบัติภารกิจต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับภาษีที่หน่วยงานนั้นๆ รับผิดชอบและเป็นอิสระจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีอื่นๆ โดยการบริหารจัดการภารกิจหลักของหน่วยงานสามารถทำได้ภายในหน่วยงานเองทั้งหมด

3.2.1.2 จัดโครงสร้างแยกตามภารกิจ (Functional Criterion) การจัดโครงสร้างแยกตามภารกิจ จะจัดกลุ่มบุคลากรโดยจำแนกตามกลุ่มงาน เช่น การจัดการทะเบียนผู้เสียภาษี (Registration) การบัญชี (Accounting) การจัดการข้อมูล (Information Processing) การตรวจสอบภาษี (Auditing) การจัดเก็บภาษี (Collection) การอุทธรณ์ภาษี (Appeals) ฯลฯ โดยพนักงานในกลุ่มต่างๆ จะรับผิดชอบภารกิจของตนโดยครอบคลุมทุกประเภทภาษี

3.2.1.3 จัดโครงสร้างแยกตามกลุ่มของผู้เสียภาษี (Taxpayer Segment Criterion) เนื่องจากกลุ่มผู้เสียภาษีต่างกันย่อมมีลักษณะที่ต่างกัน ซึ่งจะมีผลกระทบต่อความเสี่ยงของระบบภาษีอากรที่ต่างกัน จึงต้องใช้วิธีการที่เหมาะสมในการปฏิบัติกับผู้เสียภาษีในแต่ละกลุ่มที่แตกต่างกันไป จึงมีแนวคิดในการจัดโครงสร้างแบ่งตามประเภทของผู้เสียภาษี เช่น ธุรกิจขนาดใหญ่ วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม กลุ่มผู้มีความมั่งคั่งสูง (High–net–worth Individual: HNWI) ฯลฯ ในปัจจุบันหลายประเทศมีการใช้รูปแบบนี้เป็นโครงสร้างบางส่วนของหน่วยงานจัดเก็บภาษี โดยจะเห็นได้ว่าในหลายประเทศมีการแยกภารกิจการบริหารภาษีของกลุ่มธุรกิจขนาดใหญ่ออกมาจากการบริหารภาษีทั่วไป จากการศึกษารูปแบบการจัดโครงสร้างของหน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศในกลุ่ม OECD 34 ประเทศ และประเทศนอกกลุ่ม OECD อีก 18 ประเทศ พบว่า มีประเทศที่ใช้โครงสร้างแยกตามประเภทต่าง ๆ ดังนี้ (ดูตารางที่ 19)

ดร. ปัณณ์ และคณะ (2558) ศึกษาว่า การจัดแบ่งโครงสร้างหน่วยงานตามภารกิจเป็นหลักเกณฑ์ที่ประเทศต่างๆ ใช้มากที่สุดในการจัดโครงสร้างของหน่วยงานจัดเก็บภาษี โดยมีทั้งการใช้หลักเกณฑ์ดังกล่าวเพียงหลักเกณฑ์เดียวหรือใช้ประกอบกับหลักเกณฑ์อื่นๆ ในการจัดแบ่งโครงสร้างหน่วยงาน ในขณะที่ไม่มีประเทศใดเลยในกลุ่มตัวอย่างที่ใช้หลักเกณฑ์การแบ่งโครงสร้างหน่วยงานตามประเภทภาษีเป็นหลักเกณฑ์เดียวในการแบ่งโครงสร้างหน่วยงาน

3.2.2 ลักษณะการบริหารจัดเก็บภาษีของหน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศไทย

ประเทศไทยใช้รูปแบบการแบ่งหน่วยงานตามประเภทภาษี (Tax Type Criterion) ประกอบด้วยกรมสรรพากร กรมสรรพสามิต และกรมศุลกากร เป็นหน่วยงานจัดเก็บภาษีอยู่ภายใต้กระทรวงการคลัง ทั้ง 3 กรมดังกล่าว มีภารกิจหลักในการจัดเก็บภาษีเพื่อเป็นรายได้ให้รัฐ อย่างไรก็ตาม กรมสรรพสามิตและกรมศุลกากรยังมีภารกิจที่สำคัญนอกเหนือไปจากการจัดเก็บภาษีอีกด้วย เช่น กรมสรรพสามิตมีหน้าที่ควบคุมการประกอบธุรกิจที่เกี่ยวกับสุราและยาสูบ และกรมศุลกากรมีหน้าที่ในการส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศ และป้องกันการส่งออกหรือนำเข้าสิ่งผิดกฎหมาย หรือสิ่งที่เป็นภัยต่อความมั่นคง เป็นต้น

3.3 รูปแบบหน่วยงานจัดเก็บภาษีในต่างประเทศ

OECD (2017) รายงานการปรับรูปแบบการบริหารของหน่วยงานจัดเก็บภาษีโดยทั่วไป แบ่งออกเป็น 4 กลุ่ม

1) A single directorate or unit มีลักษณะเป็นกรมหรือคณะกรรมการภายใต้กระทรวงการคลัง

2) Multiple directorate or unit มีลักษณะเป็นกรมหรือคณะกรรมการหลายคณะภายใต้กระทรวงการคลัง

3) A unified semi–autonomous body หน่วยงานกึ่งอิสระภายใต้ความรับผิดชอบและการบริหารงานของเลขาธิการซึ่งเป็นผู้รายงานการดำเนินการต่อกระทรวงการคลัง

4) A unified semi–autonomous body with a board หน่วยงานกึ่งอิสระภายใต้ความรับผิดชอบและการบริหารของเลขาธิการ ภายใต้การกำกับดูแลของคณะกรรมการซึ่งประกอบด้วยสมาชิกจากบุคคลภายนอกด้วย

ตามรูปแบบทั้ง 4 กลุ่มดังกล่าว จำแนกเป็นรายประเทศ ดังปรากฏตามตารางที่ 3

ตารางที่ 3 รูปแบบของหน่วยงานจัดเก็บภาษีในต่างประเทศ

รูปแบบ	ประเทศในกลุ่ม OECD	ประเทศนอกกลุ่ม OECD
Single Directorate in MoF	ออสเตรีย ฝรั่งเศส เนเธอร์แลนด์ โปรตุเกส เกาหลีใต้ สวิสเซอร์แลนด์	ฮ่องกง อินโดนีเซีย บราซิล ไซปรัส คอสตาริกา โครเอเทีย โมรอคโค
Multiple Directorate in MoF	เบลเยี่ยม ลักเซมเบิร์ก โปแลนด์	มอลตา
Unified Semi–autonomous Body	ออสเตรเลีย ชิลี เชค เดนมาร์ก กรีซ ฟินแลนด์ ฮังการี ไอซ์แลนด์ ญี่ปุ่น ไอร์แลนด์ นิวซีแลนด์ นอร์เวย์ ตุรกี สวีเดน สโลวาเกีย สโลเวเนีย สเปน อิสราเอล เอสโทเนีย	ลัทเวีย ลิธูเอเนีย โรมาเนีย รัสเซีย โคลัมเบีย แอฟริกาใต้
Unified Semi–autonomous Body with Board	แคนาดา เม็กซิโก สหรัฐอเมริกา สหราชอาณาจักร	อินเดีย อาร์เจนตินา บัลกาเรีย สิงคโปร์ มาเลเซีย เปรู

ที่มา: OECD (2017)

3.4 หลักการและรูปแบบการบริหารของหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่มีความเป็นอิสระ

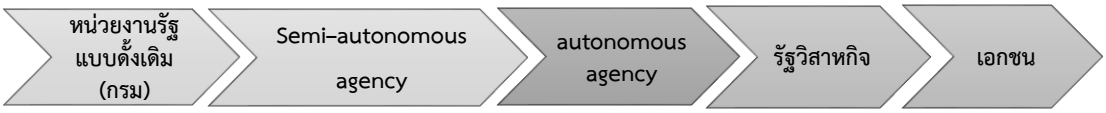
European Commission (2007) เสนอหลักการว่า การจัดโครงสร้างหน่วยงานจัดเก็บภาษีเพื่อให้เกิดประสิทธิภาพ ควรมีคุณลักษณะที่สำคัญ ดังนี้

1) รวมหน่วยงานจัดเก็บภาษีเข้าเป็นองค์กรเดียวโดย รับผิดชอบในการบริหารภาษีทุกประเภท รวมถึงเชื่อมโยงกับการเก็บเงินจ่ายสะสมในระบบประกันสังคม จัดโครงสร้างองค์กรตามภารกิจ (Functional Basis) โดยแยกภารกิจดูแลภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ (Large Taxpayer) ออกมาเป็นหน่วยงานเฉพาะ ให้อำนาจและทรัพยากรที่เพียงพอแก่สำนักงานใหญ่ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีให้สามารถวางแผน กลยุทธ์ กำหนดแนวทางให้ความช่วยเหลือด้านเทคนิค ชี้แนะและสนับสนุนหน่วยงานย่อยได้อย่างมีประสิทธิภาพ

2) กำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบและความสัมพันธ์กับรัฐในระดับต่างๆ ให้ชัดเจน

3) ให้องค์กรสามารถเปลี่ยนแปลงการจัดสรรทรัพยากรในระดับต่างๆ ได้เอง

Crandall (2010) อธิบายรูปแบบและระดับความเป็นอิสระขององค์กรว่า มีความหมายได้หลายแนวทาง รวมถึงความเป็นอิสระหรือการบริหารงานด้วยตนเอง สำหรับในบริบทของการบริหารในภาคสาธารณะมักจะมีความหมายว่า ระดับที่หน่วยงานสามารถดำเนินการอย่างมีอิสระจากภาครัฐ ในด้านกฎหมาย สถานะองค์กร เงินทุนหรืองบประมาณ การเงิน ทรัพยากรบุคคล และการบริหารจัดการ



ภาพที่ 1 รูปแบบของหน่วยงานจำแนกตามระดับความเป็นอิสระ
ที่มา: Crandall (2010)

การพิจารณาระดับความเป็นอิสระ (ภาพที่ 1) เริ่มจากโครงสร้างที่เป็นหน่วยงานรัฐแบบดั้งเดิม (ด้านซ้ายสุดของแผนภาพ) โดยทางขวาจากหน่วยงานรัฐแบบดั้งเดิมจะลดระดับการควบคุมโดยภาครัฐแต่จะเพิ่มความเป็นอิสระขึ้นตามลำดับ กล่องที่สองนับจากหน่วยงานรัฐแบบดั้งเดิมเป็นรูปแบบกึ่งอิสระ (Semi–autonomous Agency) ซึ่งรวมถึงหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับรายได้รัฐ กล่องที่สามนับจากหน่วยงานรัฐแบบดั้งเดิมเป็นหน่วยงานอิสระ (Autonomous Agency) เช่น ธนาคารกลาง เป็นต้น กล่องที่สี่นับจากหน่วยงานรัฐแบบดั้งเดิมเป็นหน่วยงานรัฐวิสาหกิจ เช่น การไปรษณีย์ กิจการปิโตรเลียม เป็นต้น และกล่องด้านขวาสุดเป็นหน่วยงานที่มีความเป็นอิสระสูงสุดหรือเป็นภาคเอกชน

ประเทศอังกฤษในทศวรรษ 1990 มีหน่วยงานในลักษณะหน่วยงานกึ่งอิสระประมาณร้อยละ 25 ของรายจ่ายภาครัฐ ประเทศแคนาดาและนิวซีแลนด์มีรูปแบบคล้ายกันในบางกรณี โดยในส่วนของภาครัฐได้มีการสร้างความหลากหลายของหน่วยงาน เช่น หน่วยงานด้านภาพยนตร์ หน่วยงาน

ด้านการตรวจสอบอาหาร ดำเนินการโดยหน่วยงานที่มีความเป็นอิสระมากกว่าการดำเนินการโดยกระทรวง หรือกรมของภาครัฐ

3.5 หน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระกับการดำเนินการด้านต่างๆ

3.5.1 ลักษณะทางกฎหมาย

การจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ จะต้องดำเนินการโดยมีกฎหมายรองรับ ซึ่งจะกำหนดรูปแบบและลักษณะของหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ เช่น (Manasan 2003)

1) หน่วยงานจัดเก็บภาษีของเปรู (Peru's National Tax Administration Superintendent หรือที่เรียกว่า SUNAT) เป็นหน่วยงานที่มีการกระจายอำนาจค่อนข้างมาก (Decentralised Public Organisation)

2) หน่วยงานจัดเก็บภาษีของแอฟริกาใต้ (South Africa Revenue Service: SARS) เป็นหน่วยงานภาครัฐที่ไม่ได้อยู่ในระบบราชการ (Public Sector Organisation outside Public Service)

3) หน่วยงานจัดเก็บภาษีของเคนยา (Kenya Revenue Authority: KRA) เป็นหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่มีรูปแบบเป็นเอกชน (Government Corporate Body)

4) หน่วยงานจัดเก็บภาษีของเวเนซูเอลา (Venezuela's National Integrated Tax Administration หรือที่เรียกว่า SENIAT) เป็นสถาบันอิสระ (Autonomous Institute) หน่วยงานเหล่านี้ (ยกเว้น SENIAT) สามารถครอบครองทรัพย์สินได้ ซึ่ง World Bank (2002) อธิบายว่า สิทธิในการครองครองทรัพย์สินถือเป็นเงื่อนไขสำคัญที่ช่วยให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีมีความเป็นอิสระในการบริหารจัดการ

3.5.2 การจัดการงบประมาณ

ปัณณ์ และคณะ (2558) เรียบเรียงว่า หน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระอาจได้รับงบประมาณในรูปแบบต่างๆ เช่น

1) ได้รับงบประมาณเหมือนกับหน่วยงานราชการโดยผ่านกระบวนการงบประมาณตามปกติ เช่น ในกรณี SARS ของแอฟริกาใต้

2) ได้รับงบประมาณเป็นสัดส่วนที่แน่นอน เช่น ร้อยละ 2 ของรายได้ที่จัดเก็บได้ ดังเช่นกรณี SUNAT ของเปรู

3) ได้รับงบประมาณเป็นสัดส่วนต่างๆ โดยขึ้นอยู่กับประสิทธิภาพในการดำเนินงาน เช่น ร้อยละ 3 ถึง 5 ของรายได้ที่จัดเก็บได้ ซึ่งกำหนดโดยประธานาธิบดี เช่น กรณี SENIAT ในเวเนซูเอลา

4) ได้รับงบประมาณเป็นสัดส่วนต่างๆ ขึ้นอยู่กับว่าจะสามารถจัดเก็บภาษีได้จริงแตกต่างจากเป้าหมายที่ประมาณการไว้หรือไม่เพียงใด แต่จะมีการกำหนดเพดานของสัดส่วนเอาไว้ว่าต้องไม่เกินเท่าใด เช่น ในกรณี KRA ของเคนยาและ Malawi Revenue Authority (MRA) ของมาลาวี

การจัดสรรงบประมาณเป็นสัดส่วนที่แน่นอนเทียบกับรายได้ที่จัดเก็บได้จะทำให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระมีความเป็นอิสระมากขึ้น อีกทั้งยังเป็นการสร้างแรงจูงใจให้หน่วยงาน

จัดเก็บภาษีทำงานโดยมุ่งผลสัมฤทธิ์มากขึ้น ในทางตรงกันข้าม แม้ว่ากรณีของเคนยาและมาลาวีอาจพิจารณาว่ามีประสิทธิภาพเนื่องจากมีการกำหนดงบประมาณซึ่งเชื่อมโยงกับประสิทธิภาพในการจัดเก็บ แต่รูปแบบนี้มักทำให้เกิดความพยายามในการประมาณการเป้าหมายการจัดเก็บรายได้ให้ต่ำๆ เพื่อให้บรรลุผลได้ง่าย (Manasan 2003) นอกจากนี้โดยทั่วไปแล้ว หน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระมักจะสามารถวางแผนและตัดสินใจเกี่ยวกับงบประมาณได้เอง ทั้งในด้านการดำเนินงานการบริหารงานบุคคล การจัดซื้อจัดจ้าง และการลงทุนต่างๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการลงทุนทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ ซึ่งมีความสำคัญมากต่อประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

3.5.3 การบริหารทรัพยากรมนุษย์

การคัดเลือกบุคลากรและการรักษาบุคลากรที่มีคุณภาพเอาไว้ในองค์กรเป็นสิ่งสำคัญที่สุดของหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ (Jenkins and Khadka 2000) โดยหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระต้องสามารถคัดเลือกบุคลากรได้ตามความสามารถ สามารถจ่ายค่าตอบแทนในระดับสูงที่สามารถแข่งขันได้กับหน่วยงานภาคเอกชน สามารถให้รางวัลได้และสามารถลงโทษในระดับเบาจนถึงการปลดออกได้ ซึ่ง SUNAT ของเปรูมีความเป็นอิสระในการบริหารทรัพยากรมนุษย์ค่อนข้างมาก โดยใช้รูปแบบการบริหารบุคลากรของเอกชน (Non–public Sector Personnel Regime) เข้ามาดำเนินการ

Manasan (2003) ได้สรุปว่า หน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระใช้ได้ดีกับประเทศเปรู เนื่องจากมีการกระจายอำนาจให้ผู้บริหารมืออาชีพเข้ามาดำเนินการจัดเก็บภาษี อันเป็นการปฏิรูปซึ่งยกระดับประสิทธิภาพและระบบคุณธรรมในการจัดเก็บภาษีขึ้นอย่างมาก แต่ก็ยังคงไว้ซึ่งความรับผิดรับชอบ (Accountability) ต่อรัฐบาล

3.5.4 ความร่วมมือกับหน่วยงานจัดเก็บภาษีในต่างประเทศ

การรวมตัวทางเศรษฐกิจ ตลาด ในโลกได้เพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ ก่อให้เกิดความตรึงเครียดในกรอบงานภาษีระหว่างประเทศซึ่งได้รับการออกแบบมาเป็นเวลามากกว่า 100 ปี จึงเป็นเหตุให้มีการสร้างโอกาสในการกัดกร่อนฐานภาษีและการเคลื่อนย้ายกำไร (Base Erosion and Profit Sharing: BEPS) เมื่อเดือนกันยายน 2556 กลุ่มประเทศ G20 ได้ให้การรับรองอย่างเป็นทางการต่อ

Action Plan on BEPS ซึ่งประกอบด้วยรายงานการศึกษาจำนวน 13 ฉบับ รวบรวมโดยกลุ่มประเทศ G20 และ กลุ่มประเทศ OECD เพื่อสร้างมาตรฐานทางภาษีระหว่างประเทศให้แข็งแกร่ง รวมทั้งมาตรการที่จะช่วยให้ประเทศสมาชิกสามารถจัดการปัญหา BEPS ได้ ปัญหา BEPS เป็นปัญหาที่ต้องได้รับการแก้ไขเพื่อฟื้นฟูความเชื่อมั่นของประชาชนผู้เสียภาษีให้เกิดความมั่นในว่า ระบบภาษียังคงหลักความเป็นธรรม โดยมาตรการจะเป็นการเตรียมเครื่องมือที่มีประสิทธิภาพให้แก่รัฐบาลในการเพิ่มประสิทธิภาพแก่กฎหมายภาษีของประเทศตน เนื่องจากการที่ประเทศต่างๆ ไม่มีการประสานกัน จะเป็นความเสี่ยงให้ BEPS สามารถส่งผลให้เกิดความซ้ำซ้อนการดำเนินงานในด้านที่ไม่ใช่ภาษี อย่างไรก็ดี การพิจารณาแก้ปัญหา BEPS ไม่ควรก่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน

รายงาน 13 ฉบับ ประกอบด้วย

1) การพิจารณาความท้าทายในเศรษฐกิจดิจิทัล

2) การทำให้ผลของ Hybrid Mismatch Arrangements มีความเป็นกลาง

3) สร้างความแข็งแกร่งให้กฎ ระเบียบ Controlled Foreign Company (CFC)

4) จำกัดการกัดกร่อนฐานภาษีโดยการหักลดดอกเบี้ยและการชำระหนี้ทางการเงินอื่นๆ

5) ลดการดำเนินการทางภาษีที่เป็นผลเสีย เพิ่มประสิทธิภาพและความโปร่งใส

6) หลีกเลี่ยงกฎหมายหรือสนธิสัญญาที่ส่งผลร้าย

7) หลีกเลี่ยงการปลอมสถานะของธุรกิจ

8–10) ทำให้มั่นใจว่าผลของราคาโอนเป็นไปในทางที่สอดคล้องกับการสร้างมูลค่า

11) ทำการตรวจสอบ ดูแล BEPS

12) ขอให้ผู้เสียภาษีเปิดเผยแผนบริหารจัดการด้านภาษี

13) ตรวจสอบเอกสารด้านราคาโอน

Inclusive Framework on BEPS มีสมาชิกทั้งหมด 116 ประเทศ โดยประเทศไทยได้เข้าร่วมโครงการนี้แล้ว

ตัวอย่างการจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระในต่างประเทศ

1) ประเทศอังกฤษมีหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่เรียกว่า HM Revenue & Customs (HMRC) ตั้งขึ้นโดยพระราชบัญญัติของรัฐสภา ในปี พ.ศ. 2548 โดยเป็นการจัดตั้งแทน Inland Revenue and Customs and Excise เป็นหน่วยงานที่ไม่อยู่ภายใต้รัฐมนตรี (Non–ministerial Department) โดยเลขาธิการ (ผู้บริหารงานสูงสุด) ของ HMRC ได้รับการแต่งตั้งโดยสมเด็จพระราชินีแห่งอังกฤษ กระทรวงการคลัง (The Treasury) มีหน้าที่ในการกำหนดนโยบายภาษี และนโยบายในการพัฒนา HMRC มีหน้าที่ในการดำเนินการจัดเก็บภาษีตามนโยบายของกระทรวงการคลัง ซึ่งเรียกได้ว่าเป็น ‘policy partnership’

2) ในกรณีของประเทศญี่ปุ่น ซึ่งมีหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระเรียกว่า National Tax Agency (NTA) (จัดตั้งขึ้นตั้งแต่ปี พ.ศ. 2492) มีการจัดตั้งตามมาตรา 19 แห่งพระราชบัญญัติการจัดตั้งกระทรวงการคลัง ที่กำหนดให้กระทรวงการคลังต้องจัดให้มี NTA ซึ่งมีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีภายในให้เหมาะสม มีการประเมินภาษีอย่างเป็นธรรม เพื่อให้เกิดการพัฒนาแก่อุตสาหกรรมสุรา และการบริหารที่เหมาะสมเพื่อให้การให้บริการได้รับการรับรองโดย Public Tax Accountants (CPTAs)

3.6 บทเรียนในการดำเนินการปฏิรูปหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ

Ohemeng และ Owusu (2013) ศึกษาในรายงาน Implementing a Revenue Authority Model of Tax Administration in Ghana: An Organizational Learning Perspective พบว่า ประเทศกานาเป็นประเทศกำลังพัฒนาประเทศแรกที่เริ่มนำรูปแบบหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระมาดำเนินการจัดตั้งในประเทศ เริ่มตั้งแต่ทศวรรษ 1980 จนกระทั่งจัดตั้งสำเร็จในปี 2010 โดยระหว่างที่ประเทศกานาดำเนินการนั้น ได้มีประเทศในแอฟริกาหลายประเทศดำเนินการด้วย และพบว่าบทเรียนจากการปฏิรูปให้เป็นหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระของประเทศกานาได้แก่ (1) การใช้เวลาให้เพียงพอในการศึกษาประสบการณ์การดำเนินการจากประเทศอื่น หรือเรียนรู้กันและกัน ซึ่งจะ

ก่อให้เกิดนวัตกรรมของนโยบายได้ (2) ทำการเปลี่ยนแปลงกระบวนทัศน์ในนโยบายสาธารณะให้เกิดความสำเร็จ สร้างการยอมรับจากสาธารณะ World Bank (1981) พบว่า การเปลี่ยนแปลงกระบวนทัศน์ในนโยบายสาธารณะในแอฟริกาเกิดจากการขับเคลื่อนโดยองค์กรพัฒนาจากต่างประเทศ และ (3) ต้องมีความสามารถในการเปลี่ยนแปลงการยึดถือนโยบายเดิมๆ ในภาวะที่ต้องการได้ ภายใต้สังคมเศรษฐกิจและการเมืองของประเทศตน

3.7 เปรียบเทียบผลการดำเนินการของประเทศที่ใช้หน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระและระบบราชการ

IMF (2015) รายงานใน Current Challenges in Revenue Mobilization: Improving Tax Compliance ว่า ไม่มีการรับประกันความสำเร็จในการดำเนินงานของหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ แต่การจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระที่เกิดขึ้นอย่างกว้างขวางเป็นเรื่องที่เกี่ยวเนื่องกับการปรับปรุงสมรรถภาพของหน่วยงานจัดเก็บภาษี โดยวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระมีอยู่กว้างขวางและมีหลายระดับ เช่น เป็นฉนวนป้องกันการแทรกแซงของฝ่ายการเมือง ความยืดหยุ่นของนโยบายการบริหารงานบุคคล การปฏิบัติการที่เกิดขึ้นได้จริง ความมั่นคงทางการเงิน เป็นต้น ซึ่งมีข้อจำกัดในความสำเร็จของแต่ละวัตถุประสงค์ เช่น ไม่สามารถป้องกันการแทรกแซงจากฝ่ายการเมืองได้อย่างหมดสิ้น แต่เป็นการสร้างความแข็งแกร่งในการเป็นองค์กรที่มีการบริหารจัดการที่ดี โดยยังคงการประสานร่วมมือที่ดีกับกระทรวงการคลัง ตัวอย่างการจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระใน Sub–Saharan Africa มีวัตถุประสงค์เกี่ยวเนื่องในการเพิ่มรายได้

3.7.1 การพิจารณาต้นทุนผู้เสียภาษี

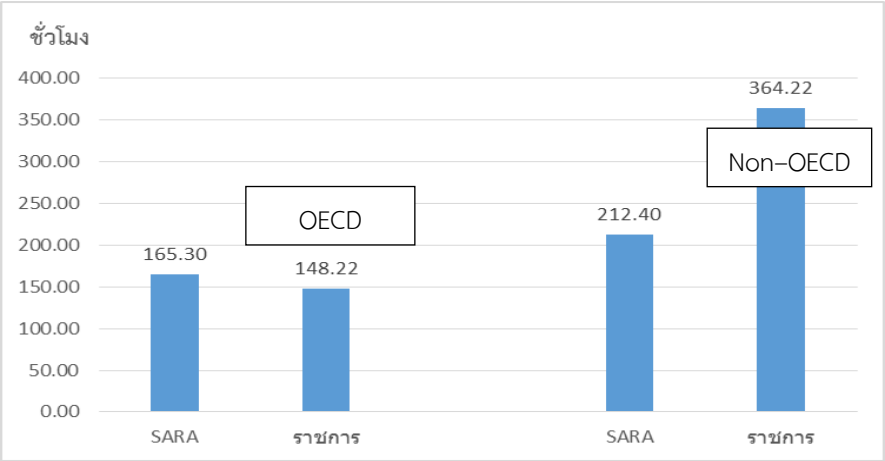
จากสถิติข้อมูลต้นทุนผู้เสียภาษีของ World Bank ปี 2018 ผู้เขียนนำข้อมูลมาประมวลต้นทุนของผู้เสียภาษีใน 2 กรณี คือ จำนวนชั่วโมงที่ผู้เสียภาษีใช้ในการเสียภาษีเปรียบเทียบระหว่างประเทศที่ใช้หน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระและราชการ และจำนวนครั้งที่ผู้เสียภาษีต้องไปเสียภาษีเปรียบเทียบระหว่างประเทศที่ใช้หน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระและระบบราชการ

3.7.1.1 การพิจารณาต้นทุนผู้เสียภาษีจากจำนวนชั่วโมงที่ใช้ในการเสียภาษี

1) ประเทศกลุ่ม OECD ที่ใช้หน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ ผู้เสียภาษีใช้ระยะเวลาในการเสียภาษีเฉลี่ย 165.30 ชั่วโมง มากกว่าในประเทศที่ใช้ระบบราชการซึ่งใช้เวลาเฉลี่ย 148.22 ชั่วโมง

2) ประเทศนอกกลุ่ม OECD ที่ใช้หน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ ผู้เสียภาษีใช้ระยะเวลาในการเสียภาษีเฉลี่ย 212.41 ชั่วโมง น้อยกว่าในประเทศที่เป็นระบบราชการซึ่งใช้ระยะเวลาในการเสียภาษีเฉลี่ย 364.22 ชั่วโมง

อย่างไรก็ดี ประเทศกลุ่ม OECD โดยส่วนใหญ่เป็นประเทศที่มีระดับการพัฒนาสูงกว่า ผู้เสียภาษีใช้ระยะเวลาในการเสียภาษีน้อยกว่าประเทศนอกกลุ่ม OECD



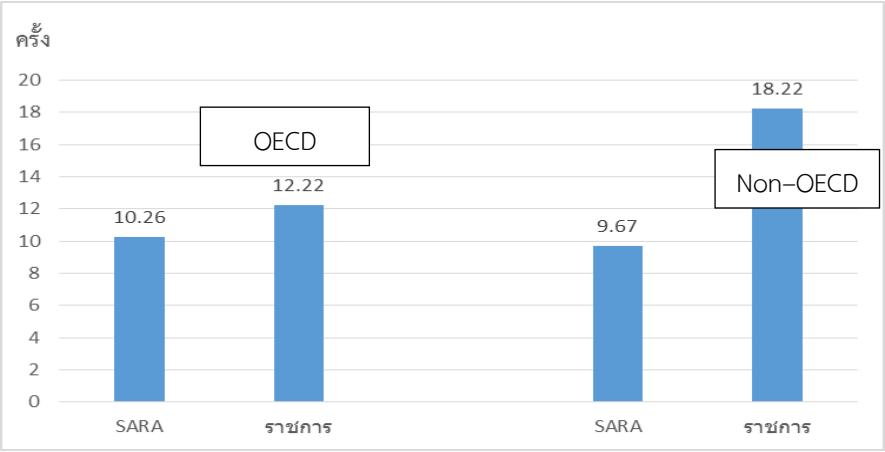
แผนภูมิที่ 2 เปรียบเทียบจำนวนชั่วโมงของผู้เสียภาษีที่ใช้ในการเสียภาษี
ที่มา: World Bank and PwC (2018) ประมวลโดยผู้เขียน

ในกรณีต้นทุนของผู้เสียภาษีในภาพรวมโดยเฉลี่ย ประเทศที่ใช้หน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระผู้เสียภาษีใช้เวลาในการเสียภาษีน้อยกว่าประเทศที่ใช้ระบบราชการ ยกเว้นในกลุ่มของประเทศ OECD เอง อย่างไรก็ดี ระยะเวลาในการเสียภาษีก็ไม่ได้ต่างกันมากนัก

3.7.1.2 การพิจารณาต้นทุนผู้เสียภาษีจากจำนวนครั้งที่ผู้เสียภาษีต้องไปติดต่อกับหน่วยงานจัดเก็บภาษี

1) ประเทศกลุ่ม OECD ที่ใช้หน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ ผู้เสียภาษีต้องมาติดต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีเฉลี่ย 10.26 ครั้ง น้อยกว่าในประเทศที่ใช้ระบบราชการซึ่งมีจำนวนครั้งเฉลี่ย 12.22 ครั้ง

2) ประเทศนอกกลุ่ม OECD ที่ใช้หน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ ผู้เสียภาษีต้องมาติดต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีเฉลี่ย 9.67 ครั้ง น้อยกว่าในประเทศที่ใช้ระบบราชการซึ่งมีจำนวนครั้งเฉลี่ย 18.22 ครั้ง



แผนภูมิที่ 3 เปรียบเทียบจำนวนครั้งที่ผู้เสียภาษีต้องไปเสียภาษี
ที่มา: World Bank and PwC (2018) ประมวลโดยผู้เขียน

สำหรับต้นทุนผู้เสียภาษีเมื่อพิจารณาจากจำนวนครั้งที่ต้องไปติดต่อเพื่อเสียภาษีนั้น พบว่า ประเทศที่ใช้หน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระผู้เสียภาษีมีต้นทุนในการไปติดต่อเพื่อเสียภาษีในจำนวนครั้งที่น้อยกว่าประเทศที่ใช้ระบบราชการ

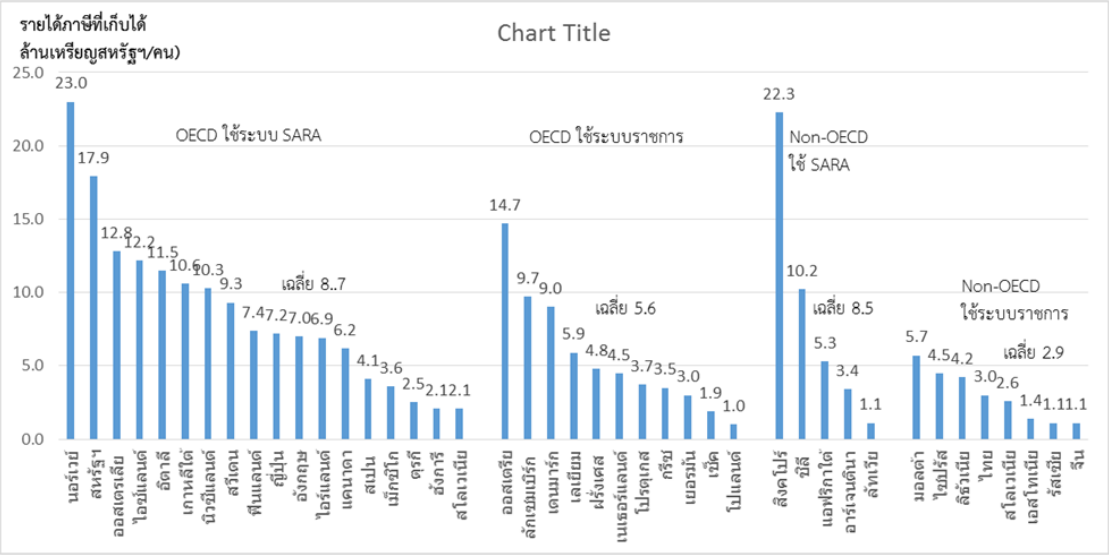
3.7.1.3 ต้นทุนการบริหารงานภาษีของประเทศไทย

ต้นทุนบริหารงานภาษีเป็นการประเมินผลการบริหารด้านนโยบายภาษีของภาครัฐ คำนวณจากค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานของหน่วยงานจัดเก็บภาษีเทียบกับรายได้ภาษีอากรจากการจัดเก็บภาษีในปีนั้นๆ ซึ่งมีความหมายว่า ภาครัฐจัดเก็บภาษีอากรได้ 100 บาท ต้องมีค่าใช้จ่ายในการดำเนินการ 1.04 หรือกล่าวได้ว่า ต้นทุนการบริหารงานภาษีมีอัตราร้อยละ 1.04 ของรายได้จากการจัดเก็บภาษี OECD (2015) คำนวณต้นทุนการบริหารงานภาษีในกลุ่มประเทศพัฒนาแล้ว ซึ่งส่วนใหญ่ใช้รูปแบบหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระอยู่ที่ร้อยละ 1.04 ของรายได้จากการจัดเก็บภาษี สำหรับต้นทุนการบริหารงานภาษีของประเทศไทยในปี พ.ศ. 2557 2558 และ 2559 มีอัตราร้อยละ 1.79 1.96 และ 2.28 ตามลำดับ จะเห็นได้ว่า ต้นทุนการบริหารงานภาษีของประเทศไทยยังอยู่ในระดับที่สูง และสูงขึ้นอย่างต่อเนื่องในช่วง 3 ปีที่ดังกล่าว

3.7.2 การพิจารณาประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษี

3.7.2.1 ประเทศกลุ่ม OECD ที่ใช้หน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ บุคลากรในหน่วยงานมีความสามารถในการจัดเก็บภาษีเฉลี่ย 8.7 ล้านเหรียญสหรัฐฯ ต่อบุคลากร 1 คน สูงกว่าประเทศกลุ่ม OECD ที่ใช้ระบบราชการ ซึ่งมีค่าเฉลี่ย 5.6 ล้านเหรียญสหรัฐฯ ต่อบุคลากร 1 คน

3.7.2.2 ประเทศนอกกลุ่ม OECD ที่ใช้หน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระบุคลากรในหน่วยงานมีความสามารถในการจัดเก็บภาษีเฉลี่ย 8.5 ล้านเหรียญสหรัฐฯ ต่อบุคลากร 1 คน สูงกว่าประเทศนอกกลุ่ม OECD ที่ใช้ระบบราชการ ซึ่งมีค่าเฉลี่ย 2.9 ล้านเหรียญสหรัฐฯ ต่อบุคลากร 1 คน



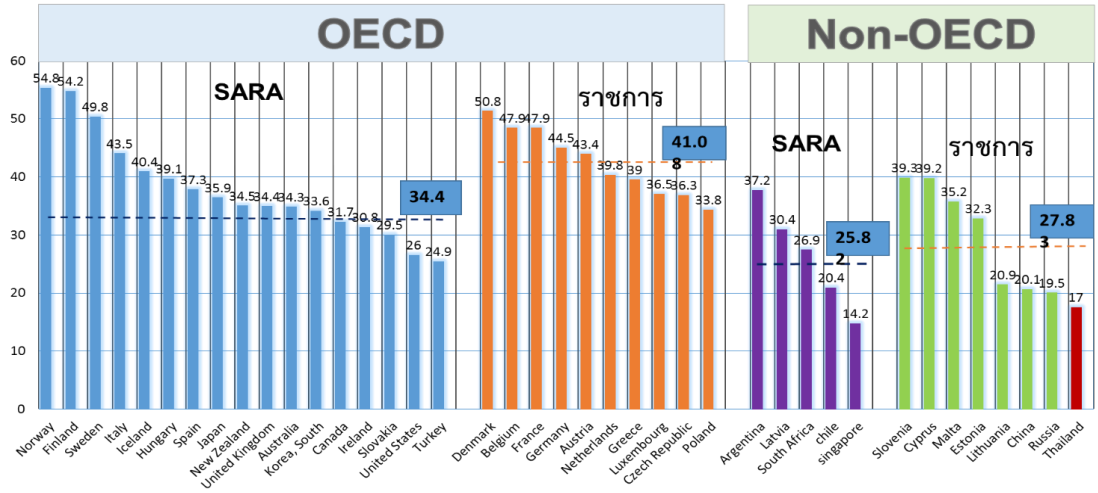
แผนภูมิที่ 4 เปรียบเทียบรายได้ภาษีที่เก็บได้เทียบกับจำนวนบุคลากรแต่ละคนของหน่วยงานจัดเก็บภาษี
ที่มา: ประมวลโดย ปัณณ์ และคณะ โดยใช้ข้อมูลจากประเทศที่มีข้อมูลในเว็บไซต์ของ OECD (2008) สำนักงานคณะกรรมการข้าราชการพลเรือน (2557) และ World Bank

รายได้ภาษีที่เก็บได้เทียบกับจำนวนบุคลากรแต่ละคนของหน่วยงานจัดเก็บภาษี หรืออีกนัยหนึ่งคือ ประสิทธิภาพของบุคลากรในการจัดเก็บภาษี พบว่า ประเทศที่ใช้หน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีสูงกว่าประเทศที่ใช้ระบบราชการ

3.7.3 การพิจารณาการจัดเก็บรายได้ภาษีเทียบกับ GDP (Tax/GDP)

3.7.3.1 ประเทศกลุ่ม OECD ที่ใช้หน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ สามารถจัดเก็บรายได้ภาษีเทียบกับ GDP เฉลี่ยร้อยละ 34.4 น้อยกว่าประเทศกลุ่ม OECD ที่ใช้ระบบราชการ ซึ่งมีค่าเฉลี่ยร้อยละ 41.0

3.7.3.2 ประเทศนอกกลุ่ม OECD ที่ใช้หน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ สามารถจัดเก็บรายได้ภาษีเทียบกับ GDP เฉลี่ยร้อยละ 25.8 น้อยกว่าประเทศนอกกลุ่ม OECD ที่ใช้ระบบราชการ ซึ่งมีค่าเฉลี่ยร้อยละ 27.8



แผนภูมิที่ 5 เปรียบเทียบรายได้ภาษีเทียบกับ GDP (Tax/GDP)
ที่มา: ประมวลโดย ปัณณ์ และคณะ

การเปรียบเทียบการจัดเก็บรายได้ภาษีเทียบกับ GDP (Tax/GDP) พบว่า ประเทศที่ใช้หน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระมีสัดส่วนของ Tax/GDP ต่ำกว่าประเทศที่ใช้ระบบราชการ

3.8 สรุปประเทศไทยกับหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ

3.8.1 สรุปประสิทธิภาพด้านตุนทุนผู้เสียภาษี การบริหารจัดเก็บ และการจัดเก็บรายได้

จากการศึกษา วิเคราะห์ ในข้างต้น สามารถสรุปได้ ดังนี้

ตารางที่ 4 สรุปประสิทธิภาพด้านตุนทุนผู้เสียภาษี การบริหารจัดเก็บ และการจัดเก็บรายได้

เครื่องชี้วัด	หน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ	ระบบราชการ
1. ต้นทุนผู้เสียภาษี (จำนวนชั่วโมงหรือครั้งที่ใช้ในการเสียภาษี)		
1.1 จำนวนชั่วโมง	√X	√X
1.2 จำนวนครั้ง	√√	XX
2. ประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี	√√	XX
3. การจัดเก็บรายได้ภาษีอากรเทียบกับ GDP (Tax/GDP)	XX	√√

ที่มา: ประมวลโดยผู้เขียน

หมายเหตุ: √X มีประสิทธิภาพมากกว่า 1 ใน 2 กรณี√√ มีประสิทธิภาพมากกว่าทั้ง 2 กรณี

XX ไม่มีประสิทธิภาพทั้ง 2 กรณี

3.8.2 บริบทของประเทศไทยกับผลการดำเนินการของประเทศที่ใช้หน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระในต่างประเทศ

3.8.2.1 ประเด็นต้นทุนของผู้เสียภาษี

1) ผู้เสียภาษีในประเทศไทยต้องใช้ระยะเวลาในการติดต่อเพื่อทำการเสียภาษีอากรทุกประเภทรวม 262 ชั่วโมง จึงเสียภาษีสำเร็จ ซึ่งใช้ระยะเวลาน้อยกว่าค่าเฉลี่ยของประเทศนอกกลุ่ม OECD ที่ยังคงใช้ระบบราชการเหมือนกัน (364.22 ชั่วโมง) แต่ก็ยังใช้ระยะเวลามากกว่าค่าเฉลี่ยของประเทศนอกกลุ่ม OECD ที่ใช้หน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ (212.42 ชั่วโมง)

2) ผู้เสียภาษีในประเทศไทยต้องไปติดต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีทุกประเภทจำนวน 21 ครั้ง จึงเสียภาษีสำเร็จ ซึ่งเป็นจำนวนครั้งที่มากกว่าค่าเฉลี่ยของประเทศนอกกลุ่ม OECD ที่ยังคงใช้ระบบราชการเหมือนกัน (18.22 ครั้ง) และมากกว่าค่าเฉลี่ยของประเทศนอกกลุ่ม OECD ที่ใช้หน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ (9.67 ครั้ง)

ในประเด็นที่ต้องการลดต้นทุนผู้เสียภาษีจะเห็นได้ว่า ประเทศที่ใช้หน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระมีประสิทธิภาพในการลดต้นทุนของผู้เสียภาษีมากกว่าประเทศที่ใช้ระบบราชการ

3.8.2.2 ประเด็นประสิทธิภาพ

บุคลากรของหน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศไทย 1 คน ในระยะเวลา 1 ปี สามารถจัดเก็บภาษีได้ 3.0 ล้านเหรียญสหรัฐฯ ซึ่งสูงกว่าค่าเฉลี่ยประเทศนอกกลุ่ม OECD ที่ยังคงใช้ระบบราชการเหมือนกัน (2.9 ล้านเหรียญสหรัฐฯ) แต่ก็ยังสามารถเก็บภาษีอากรได้น้อยกว่าค่าเฉลี่ยของประเทศนอกกลุ่ม OECD ที่ใช้หน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ (8.5 ล้านเหรียญสหรัฐฯ) กว่า 2 เท่า

ในประเด็นประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษี พบว่า ประเทศที่ใช้หน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระมีประสิทธิภาพมากกว่าประเทศที่ใช้ระบบราชการ

3.8.2.3 ประเด็นการจัดเก็บรายได้ภาษีอากร

ประเทศไทยมี สัดส่วน Tax/GDP (หลังการจัดสรรภาษีมูลค่าเพิ่มให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น) ในปีงบประมาณ พ.ศ. 2558 2559 และ 2560 ร้อยละ 16.3 16.7 และ 15.5 ตามลำดับ ซึ่งยังห่างไกลจากกลุ่มประเทศ OECD (ร้อยละ 34.43) และยังห่างไกลจากกลุ่มประเทศ Non–OECD ที่ใช้หน่วยงานจัดเก็บภาษีในระบบราชการด้วยกัน อย่างไรก็ดี ในกรณี Tax/GDP ประเทศที่ใช้ระบบราชการมีประสิทธิผลมากกว่าประเทศที่ใช้หน่วยงานกึ่งอิสระ ซึ่งในที่นี้หมายความว่า ภายใต้บริบทการจัดเก็บรายได้ภาษีอากรของประเทศไทยเห็นว่า ยังไม่มีความจำเป็นต้องเปลี่ยนรูปแบบการบริหารของหน่วยงานจัดเก็บภาษีให้เป็นหน่วยงานกึ่งอิสระ เนื่องจากการเป็นหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระยังไม่ได้ตอบโจทย์การเก็บรายได้ภาษีอากรให้เพิ่มขึ้นอย่างชัดเจน อย่างไรก็ตาม สถิติดังกล่าวบ่งชี้ว่า เป็นการสมควรที่จะต้องดำเนินการเพิ่มประสิทธิภาพการบริหารจัดเก็บ

การจัดทำประมาณรายได้รัฐบาลโดยส่วนใหญ่จะประมาณการเพิ่มขึ้นตามประมาณการการขยายตัวของเศรษฐกิจ อย่างไรก็ดี ผลการจัดเก็บรายได้จริงมักไม่เป็นไปตามประมาณการรายได้รัฐบาล ปัณณ์ และคณะ (2558) อธิบายปัจจัยที่มีผลทำให้การจัดเก็บรายได้แตกต่างไปจากประมาณการ ดังนี้

1) ภาวะเศรษฐกิจที่แตกต่างจากสมมติฐานขณะจัดทำงบประมาณ เช่น อัตราการขยายตัวทางเศรษฐกิจ อัตราเงินเฟ้อ อัตราดอกเบี้ย อัตราแลกเปลี่ยน มูลค่าการนำเข้า ราคาน้ำมันดิบ เป็นต้น ซึ่งส่งผลต่อฐานการจัดเก็บรายได้ภาษีและฐานการจัดเก็บรายได้ที่ไม่ใช่ภาษี เช่น ประมาณการนำเข้าที่ลดลงส่งผลทำให้รัฐบาลจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้ลดลง ปริมาณการบริโภคที่ลดลงทำให้ผลประกอบการของรัฐวิสาหกิจที่กระทรวงการคลังถือหุ้นอยู่เติบโตในอัตราที่ลดลง ซึ่งมีผลต่อนโยบายการจ่ายเงินปันผลและการนำส่งรายได้ให้รัฐบาล

2) การเปลี่ยนแปลงนโยบายการคลังระหว่างปีงบประมาณ เช่น การเพิ่มหรือลดอัตราภาษีการลดหรือขยายฐานภาษี รวมถึงการเปลี่ยนแปลงกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บรายได้รัฐบาลระหว่างปีงบประมาณ

3) การเปลี่ยนแปลงการคาดการณ์การจัดเก็บรายได้ของรัฐบาลปีก่อนหน้าซึ่งใช้เป็นฐานในการกำหนดเป้าหมายรายได้รัฐบาลปีปัจจุบัน

3.8.2.4 ประเด็นปัญหาการจัดเก็บภาษีจากธุรกิจรูปแบบใหม่ที่ใช้เทคโนโลยีสารสนเทศเป็นฐานในการขายสินค้าและบริการ

การเป็นหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระจะมีผลให้องค์กรมีความยืดหยุ่น มีการปรับตัวได้อย่างรวดเร็ว เช่น การตั้งฝ่ายที่จะพิจารณาติดตามเรื่องนี้เป็นการเฉพาะ เพื่อดำเนินการออกแบบระบบการจัดเก็บภาษีตลอดจนเสนอร่างกฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีจากธุรกิจรูปแบบใหม่เหล่านี้ และการที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระมีสามารถในการจ่ายเงินเดือนสูงเพื่อดึงดูดเจ้าหน้าที่นักบัญชี นักกฎหมาย นักการเงิน เป็นต้น ที่มีความเชี่ยวชาญสูงในการตรวจสอบบัญชี เส้นทางการหมุนเวียนของเงินจากการซื้อขายสินค้าและบริการจากการทำธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิคส์ หรือมีความรู้ลึกในเรื่องการซื้อขายสินค้าและบริการโดยใช้เงินอิเล็กทรอนิกส์ ก็น่าจะสามารถบรรเทาปัญหาในประเด็นนี้ได้ในอนาคต นอกจากนี้ การที่ประเทศไทยเข้าร่วมเป็นสมาชิก Inclusive Framework on BEPS ซึ่ง

เป็นความร่วมมือระหว่างหน่วยงานจัดเก็บภาษีของต่างประเทศ ซึ่งมุ่งแก้ปัญหาการกัดกร่อนฐานภาษีระหว่างประเทศสมาชิก จะมีการรายงานเกี่ยวกับเศรษฐกิจดิจิทัล การตรวจสอบราคาโอน การดูแลประเทศสมาชิกในการดำเนินมาตรการภาษีที่เหมาะสมไม่เข้มงวดจนเกิดการยักย้ายถ่ายเทผลกำไรระหว่างประเทศ จะช่วยเสริมให้มีการแก้ไขปัญหานี้อย่างเป็นรูปธรรมมากขึ้น

ในบริบทนี้เห็นว่า การเปลี่ยนรูปแบบไปเป็นหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระจะให้ประสิทธิภาพในการแก้ปัญหาการจัดเก็บภาษีจากธุรกิจรูปแบบใหม่ที่ใช้เทคโนโลยีสารสนเทศเป็นฐานในการขายสินค้าและบริการได้มีประสิทธิภาพ และประสิทธิภาพมากกว่า เนื่องจาก หน่วยงานมีความยืดหยุ่นไม่ตึงตัวและสามารถจ้างผู้เชี่ยวชาญได้ง่ายกว่า

3.8.2.5 รูปแบบการบริหารหน่วยงานจัดเก็บภาษี

ประเทศไทยใช้รูปแบบการแบ่งหน่วยงานจัดเก็บภาษีตามประเภทภาษี (Tax Type Criterion) ประกอบด้วยกรมสรรพากร กรมสรรพสามิต และกรมศุลกากรเป็นหน่วยงานจัดเก็บภาษีอยู่ภายใต้กระทรวงการคลังภายใต้ระบบราชการ ซึ่งมักเกิดปัญหาตามธรรมชาติของระบบราชการ เช่น การบริหารงานที่ตึงตัว สายการบังคับบัญชามาก ค่านิยมการเคารพผู้มีอาวุโสสูงกว่าจึงไม่กล้าแสดงความเห็น โครงสร้างการทำงานไม่ยืดหยุ่นจากการบริหารแบบรวมศูนย์ ขาดงบประมาณในการจ้างบุคลากรที่มีความสามารถสูง เป็นต้น

หากมีการปรับเปลี่ยนไปใช้หน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระที่มีอิสระในการบริการงานบุคคลสามารถจ่ายเงินเดือนสูงเพื่อจ้างนักบัญชี นักกฎหมาย นักการเงิน ที่มีความสามรถสูงจากภาคเอกชนได้ การตัดสินใจในการบริหารการเงิน มีการกระจายอำนาจการตัดสินใจ มีหน่วยงานฝึกอบรมเป็นรูปธรรมและมีการฝึกอบรมแก่เจ้าหน้าที่อย่างสม่ำเสมอเพื่อให้ข้อมูลแก่ผู้เสียภาษีอย่างถูกต้องและเป็นไปในแนวทางเดียวกัน

ในบริบทนี้ ผู้เขียนเห็นว่า ปัจจุบันที่มีเจ้าหน้าที่ในกรมจัดเก็บภาษีจำนวนประมาณมากกว่า 20,000 คน หากจะมีการเปลี่ยนแปลงไปเป็นหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระจะต้องรับสมัครเจ้าหน้าที่ใหม่เป็นจำนวนมากจาก เป็นการเปลี่ยนแปลงครั้งใหญ่ ซึ่งจะก่อให้เกิดปัญหาเชิงสังคมสูง จึงควรให้มีการยอมรับการเปลี่ยนแปลงหรือตัดสินใจจากเจ้าหน้าที่ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีเอง (Disruption) ซึ่งจะทำให้เจ้าหน้าที่เดิมบางส่วนที่มีศักยภาพสูงทำงานในหน่วยงานใหม่ ภายใต้กติกาใหม่ ก็จะทำให้ปัญหาเชิงสังคมเบาบางลง

3.8.3 สรุปในภาพรวม

จากข้อสรุปใน 3.7.1 และ 3.7.2 ประกอบกับรายงานขีดความสามารถในการแข่งขันของ World Economic Forum ชี้ให้เห็นว่า ปัญหาในการทำธุรกิจในประเทศไทย 3 อันดับแรก ในช่วงปี พ.ศ. 2559–2560 ได้แก่ Government instability, Inefficient government bureaucracy และ Policy Instability ในช่วงปี พ.ศ. 2555–2556 มีปัญหา Corruption เป็นปัญหาลำดับแรก และในช่วงปี พ.ศ. 2557–2558 จะพบว่า ปัญหา Inefficient government bureaucracy เป็นประเด็นปัญหาที่ยังคงติดค้างใน 3 อันดับแรกมาโดยตลอดและปัญหา Corruption ตกมาอยู่เป็นลำดับที่ 3 อย่างไรก็ดี ปัญหา Corruption ก็ยังคงปรากฏในช่วงปี พ.ศ. 2559–2560 ด้วย แสดงให้เห็นว่าในสายตาของผู้ประกอบการไทย ปัญหา Inefficient government bureaucracy และปัญหา Corruption ควรได้รับการแก้ไขอย่างเร่งด่วน นอกจากนี้ ผลการดำเนินการของหน่วยงานจัดเก็บภาษี

กึ่งอิสระมีผลดีที่เหนือกว่าในระบบราชการในด้านการลดต้นทุนของผู้เสียภาษี ประสิทธิภาพของบุคลากรในการเก็บภาษีผู้เขียนประเมินในภาพรวมของรายงานการศึกษานี้แล้วเห็นว่า ควรสนับสนุนให้มีการจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระในประเทศไทย อย่างไรก็ดี เนื่องจากรายงานการศึกษานี้ศึกษาในบริบทด้านขีดความสามารถในการแข่งขัน ต้นทุนของผู้เสียภาษี ประสิทธิภาพของบุคลากรในหน่วยงานจัดเก็บภาษี และรายได้ภาษีเทียบกับ GDP ซึ่งเป็นเพียงองค์ประกอบหนึ่งจากหลายองค์ประกอบ จึงควรจะมีการศึกษาเพิ่มเติมในด้านเศรษฐกิจ เช่น ประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีในภาพรวมของประเทศต่างๆ ภายใต้โครงสร้างภาษีที่แตกต่างกัน เป็นต้น ด้านสังคม เช่น การแทรกแซงของฝ่ายการเมือง การยอมรับของสังคมไทย เป็นต้น ด้านกฎหมาย เช่น การจัดตั้ง การบริหารงาน รูปแบบหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระที่เหมาะสมกับประเทศไทย จะเป็นระบบคณะกรรมการหรือไม่ การแต่งตั้งการถอดถอนเลขาธิการหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ เป็นต้น และประเด็นอื่นๆ ตามที่ IMF (2015) ได้กล่าวถึง ให้เป็นหน่วยงานที่สามารถดำเนินการได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลจริง

บทที่ 4
บทสรุปและข้อเสนอแนะ

4.1 สรุปผลการศึกษา

หลายประเทศในโลกได้ตระหนักถึงความสำคัญในการปฏิรูปภาคการคลังภาครัฐ เพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ด้านการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ ด้านเสถียรภาพ และด้านความเท่าเทียมกัน ให้มีความต่อเนื่อง เพื่อการตอบสนองต่อ กระแสการเปลี่ยนแปลงของสังคมยุคใหม่ที่มีความทันสมัย การเปลี่ยนรูปแบบการบริหารจัดการของภาคธุรกิจ การเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมการซื้อสินค้าและบริการของผู้บริโภค ปัญหาการกัดกร่อนฐานภาษีซึ่งเป็นแหล่งรายได้สำคัญของทุกประเทศ จึงเกิดแนวคิดและมีการดำเนินการปฏิรูปโดยเฉพาะการปฏิรูปในฝั่งรายได้ของประเทศ และนำไปสู่การปรับเปลี่ยนรูปแบบองค์กรจัดเก็บภาษีให้ทันสมัยขึ้น โดยเปลี่ยนจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่เป็นราชการแบบดั้งเดิมมาเป็นหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ (Semi–autonomous Revenue Agency: SARA)

ในกรณีของประเทศไทย การจัดเก็บรายได้ของรัฐบาลไทยตลอดช่วงกว่า 50 ปีที่ผ่านมา (ปีงบประมาณ พ.ศ. 2503 ถึง 2559) รายได้ภาษีอากรสุทธิยังคงมีสัดส่วนประมาณร้อยละ 90 ของรายได้รัฐบาล สะท้อนให้เห็นว่า รัฐบาลยังไม่มีแผนการปรับโครงสร้างรายได้รัฐบาลที่ชัดเจน ทั้งที่รายได้รัฐบาลมีความสำคัญต่อการรักษาเสถียรภาพ การพัฒนาประเทศ ซึ่งในอนาคตเป็นที่ชัดเจนว่ารัฐบาลจะต้องมีภาระค่าใช้จ่ายสูงขึ้น เช่น การเข้าสู่สังคมผู้สูงอายุในอีกไม่เกิน 20 ปีข้างหน้า ภาวะเศรษฐกิจต่างประเทศซึ่งมีความผันผวน สงครามทางการค้า ความเสี่ยงทางการคลังจากผลกระทบอันเนื่องมาจากการเปลี่ยนแปลงสภาพภูมิอากาศ เป็นต้น

ภายใต้บริบทของประเทศไทย และการศึกษาผลการดำเนินการของประเทศที่ใช้รูปแบบหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระเปรียบเทียบกับประเทศที่ใช้หน่วยงานจัดเก็บภาษีในระบบราชการ พบว่า หน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระสามารถทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพมากกว่าระบบราชการ ดังนี้

1) ลดต้นทุนของผู้เสียภาษี โดยการลดเวลาในการที่ผู้เสียภาษีใช้ในการเสียภาษีทุกประเภทจากเฉลี่ย 364.22 ชั่วโมง เหลือ 212.40 ชั่วโมง และยังช่วยลดจำนวนครั้งที่ผู้เสียภาษีต้องไปติดต่อที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีจากเฉลี่ย 18.22 ชั่วโมง เหลือ 9.67 ชั่วโมงในประเทศนอกกลุ่ม OECD

2) ต้นทุนบริหารงานภาษี ในปี พ.ศ. 2559 ประเทศไทยมีต้นทุนบริหารงานภาษีร้อยละ 2.59 ในขณะที่ประเทศกลุ่ม OECD ซึ่งส่วนใหญ่ใช้หน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระมีอัตราร้อยละ 1.04

3) ประสิทธิภาพของบุคลากรในการจัดเก็บภาษีสำหรับประเทศนอกกลุ่ม OECD บุคลากรภายใต้หน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระสามารถจัดเก็บภาษีได้เฉลี่ย 8.5 ล้านเหรียญสหรัฐฯ ต่อคนต่อปี ในขณะที่ บุคลากรภายใต้ระบบราชการสามารถจัดเก็บภาษีได้เฉลี่ย 2.9 ล้านเหรียญสหรัฐฯ ต่อคนต่อปี

4) การบรรเทาประเด็นปัญหาการจัดเก็บภาษีจากธุรกิจรูปแบบใหม่ที่ใช้เทคโนโลยีสารสนเทศเป็นฐานในการขายสินค้าและบริการ ประเทศที่ใช้หน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระมีความยืดหยุ่นในการบริหารงานและมีความสามารถในการจ้างบุคลากรที่มีคุณภาพ มีความเชี่ยวชาญได้มากกว่าประเทศที่ใช้ระบบราชการ และที่สำคัญอย่างยิ่ง การที่ประเทศไทยเข้าร่วมเป็นสมาชิก Inclusive Framework on BEPS ซึ่งเป็นความร่วมมือระหว่างหน่วยงานจัดเก็บภาษีของต่างประเทศจะยิ่งเป็นการช่วยบรรเทาปัญหานี้ได้ในระยะต่อไป

นอกจากนี้ ยังมีประเด็นปัญหาขีดความสามารถในการแข่งขันในด้าน Government instability, Inefficient government bureaucracy และ Policy Instability รวมถึง ปัญหา Corruption ซึ่งบั่นทอนความสามารถในการแข่งขันของประเทศ

จึงเห็นว่า ควรสนับสนุนการจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ เนื่องจาก จะช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในด้านการลดต้นทุนของผู้เสียภาษี ลดต้นทุนการบริหารงานภาษี มีบุคลากรที่มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีได้มากขึ้น สร้างความโปร่งใส และประสิทธิภาพในการบริหารงานด้านต่างๆ และควรมีความร่วมมือกับหน่วยงานจัดเก็บภาษีในต่างประเทศ เพื่อสร้างโอกาสในการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีจากธุรกิจรูปแบบใหม่ที่ใช้เทคโนโลยีสารสนเทศเป็นฐานในการขายสินค้าและบริการให้มีประสิทธิภาพเพิ่มขึ้น

4.2 ข้อเสนอแนะ.

4.2.1 ข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย

เห็นควรสนับสนุนการจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระในระยะยาว เนื่องจากจะสร้างความโปร่งใสในการดำเนินการมากขึ้น มีความยืดหยุ่นในการบริหารงานให้สามารถรับมือกับกระแสการเปลี่ยนแปลงที่จะเกิดขึ้นในอนาคต และเป็นหน่วยงานที่มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี อย่างไรก็ดี ปัจจัยที่กล่าวมาข้างต้นเป็นเพียงส่วนหนึ่งในองค์ประกอบที่ควรจะต้องนำมาพิจารณาทั้งหมด จึงควรศึกษาเพิ่มเติมในด้านประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีในภาพรวมของหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระภายใต้โครงสร้างภาษีที่แตกต่างกัน ข้อกฎหมาย การป้องกันการแทรกแซงของฝ่ายการเมือง การยอมรับของสังคมไทย เป็นต้น

4.2.2 ข้อเสนอแนะในการดำเนินการ

1) ควรให้มีการเผยแพร่ ประชาสัมพันธ์ ข้อมูลความรู้เกี่ยวกับหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระกระแสการเปลี่ยนแปลงรูปแบบของภาคธุรกิจ ให้แก่ประชาชนทั่วไป ภาคเอกชน ภาคการศึกษา เป็นต้น

2) ดำเนินการสอบถามความความเห็นเกี่ยวกับหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระจากประชาชนทั่วไป ภาคเอกชน ภาคการศึกษา เป็นต้น เป็นระยะๆ มีการประมวลผลทุกครั้ง เพื่อให้เห็นการเปลี่ยนแปลงของความเห็นของผู้เกี่ยวข้องดังกล่าว หรืออาจทำประชาพิจารณ์เป็นระยะๆ เพื่อให้เกิดการมีส่วนร่วมของประชาชนให้มากขึ้น เพื่อเข้าใจความต้องการที่แท้จริงของประชาชน และองค์กรที่เกี่ยวข้อง

ผลการประเมินความเห็นหรือการทำประชาพิจารณ์ดังกล่าวจะสะท้อนความต้องการที่แท้จริงของภาคส่วนต่างๆ

4.2.3 ข้อเสนอแนะในการทำการศึกษาส่วนบุคคลต่อไป

ควรศึกษาหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระในประเทศพัฒนาแล้ว เช่น การศึกษาเชิงเปรียบเทียบ ข้อดีข้อเสีย ก่อนและหลังการปฏิรูปหน่วยงานจัดเก็บภาษี ประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีในภาพรวมของประเทศต่างๆ ภายใต้โครงสร้างภาษีที่แตกต่างกัน เป็นต้น เพื่อต่อยอดการศึกษานี้

บรรณานุกรม

Crandall, W. Revenue Administration: Autonomy in Tax Administration and the Revenue Authority Model, IMF Technical Notes and Manuals. Washington, D.C.: IMF, 2010.

Delay, S., N. Devas, and M. Hubbard. The Reform of Revenue Administration: A Study for the Department for International Development (DFID): The School of Public Policy, University of Birmingham, 1998.

Department for International Development. Evaluation of Revenue Projects: Synthesis Report; Evaluation Report EV. London: DfID, Evaluation Department, 2002.

Development Policy Review Network. Supporting Developing Countries' Ability to Raise Tax Revenues. Amsterdam: DPRN, 2010.

Keen, M. Taxation and Development—Again, IMF Working Paper WP/12/220. Washington, D.C.: IMF, 2012.

Kidd, M., and W. Crandall. Revenue Authorities: An Evaluation of Their Impact on Revenue Administration Reform, IMF Working Paper 6/240. Washington, D.C.: IMF, 2006.

Manasan, R. G. "Tax Administration Reform: Semi–Autonomous Revenue Authority, Anyone?." Philippine Journal of Development XXX, 2 (2003.): 173–193.

Mann, A. Are Semi–autonomous Revenue Authorities the Right Answer to Tax Administration Problems in Developing Countries?: A Practical Guide. Washington, D.C.: USAID, 2004.

OECD. Tax Administration in OECD and Selected Non–OECD Countries, Comparative Information Series. Paris: OECD, 2008.

_____. Survey of Trends and Developments in the Use of Electronic Services for Taxpayer Service Delivery., Forum on Tax Administration: Taxpayer Services Sub–group. Paris: Centre for Tax Policy and Administration, 2010.

_____. Tax Administratin 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies. Paris: OECD Publishing, 2013.

_____. Tax Administration Database 2015. [Online]. 12 July 2015. Available from: http://www.oecd.org/site/ctpfta/taxadministrationdatabase.htm.

OECD/G20. Final Reports Base Erosion and Profit Shifting ProjectExplanatory Statement. 2015.

Taliercio, R. “Administrative Reform as Creditble Commitment: the Link Between Revenue Authority Autonomy and Performance in Latin America.” In The 2000 Annual Meeting of the American Political Science Association, 31 August–3 September 2000. Marriott Wardham Park, Washington, D.C., USA, 2000.

Taliercio, R. Jr. “Administrative Reform as Credible Commitment: the Impact of Autonomy on Revenue Authority Performance.” Latin America. World Development 32, 2 (2004a): 213–232.

Taliercio, R.J. “Designing Performance: The Semi–Autonomous Revenue Authority Model in Africa and Latin America.” World Bank Policy Research Working Paper 3423 (2004b).

Therkildsen, O. “Autonomous Tax Administration in Sub–Saharan Africa: the Case of the Uganda Revenue Authority.” Forum for Development Studies 31, 1 (2004): 59–88.

World Bank. An Anticorruption Strategy for Revenue Administration, Poverty Reduction and Economic Management (PREM) Notes No. 33. Washington, D.C.: World Bank, 1999.

_____. Organizational Design Profiles of Semi–autonomous Revenue Authorities in Developing Countries. Washington, D.C.: World Bank, 2002.

_____. Doing Business 2015: Going Beyond Efficiency. Washington, D.C.: World Bank, 2014.

World Bank and PwC. Paying Taxes 2015: The Global Picture. 2015.

World Economic Forum. The Global Competitiveness Report 2014–2015. Geneva: World Economic Forum, 2014.

_____. The Global Competitiveness Report 2016–2017. Geneva: World Economic Forum, 2016.

_____. The Global Competitiveness Report 2017–2018. Geneva: World Economic Forum, 2017.

ปัณณ์ อนันอภิบุตร และคณะ. นวัตกรรมการคลังการเงินเพื่อการปฏิรูปประเทศไทย ผลงานวิชาการเสนอในงานสัมมนาวิชาการประจำปีของสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, 2558.

บุญเกียรติ การะเวกพันธุ์ และคณะ. การปฏิรูประบบราชการ สถาบันพระปกเกล้า.

ประสิทธิ์ ดีจงเจริญ. รัฐกับการเปลี่ยนแปลงบทบาทในโลกยุคใหม่: กรณีศึกษาพิธีการศุลกากรตรวจของผู้โดยสารประจำท่าอากาศยานในส่วนกลาง. คณะรัฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2554.

ศศิมัณฑ์ จันทวงศ์. ปัญหาของการบริหารระบบราชการไทย. บทความเผยแพร่ : โครงการประชาสัมพันธ์การปฏิรูประบบราชการ [ออนไลน์]. 2557. แหล่งที่มา: http://www.gotoknow.org.

ภาคผนวก
รายชื่อประเทศสมาชิก OECD

ประเทศ	วันที่เข้าร่วม
AUSTRIA	29 September 1961
BELGIUM	13 September 1961
CANADA	10 April 1961
CHILE	7 May 2010
CZECH REPUBLIC	21 December 1995
DENMARK	30 May 1961
ESTONIA	9 December 2010
FINLAND	28 January 1969
FRANCE	7 August 1961
GERMANY	27 September 1961
GREECE	27 September 1961
HUNGARY	7 May 1996
ICELAND	5 June 1961
IRELAND	17 August 1961
ISRAEL	7 September 2010
ITALY	29 March 1962
JAPAN	28 April 1964
KOREA	12 December 1996
LATVIA	1 July 2016
LITHUANIA	5 July 2018
LUXEMBOURG	7 December 1961
MEXICO	18 May 1994
NETHERLANDS	13 November 1961
NEW ZEALAND	29 May 1973
NORWAY	4 July 1961
POLAND	22 November 1996
PORTUGAL	4 August 1961
SLOVAK REPUBLIC	14 December 2000
SLOVENIA	21 July 2010
SPAIN	3 August 1961
SWEDEN	28 September 1961
SWITZERLAND	28 September 1961
TURKEY	2 August 1961
UNITED KINGDOM	2 May 1961
UNITED STATES	12 April 1961

ประวัติผู้เขียน

ชื่อ–สกุล ร้อยโทบรรพชัย พุฑฒิบัณฑิต
เกิดวันที่ 27 มีนาคม พ.ศ. 2511

ประวัติการศึกษา
– เศรษฐศาสตร์บัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
– เศรษฐศาสตร์มหาบัณฑิต (เศรษฐศาสตร์ธุรกิจ) สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์
–

ประวัติการฝึกอบรมและดูงาน

ปี	หลักสูตร	สถาบัน
9 ม.ค. 2555	นักการคลังมืออาชีพ	สถาบันวิจัยนโยบายเศรษฐกิจการคลัง
5 เม.ย.–26 มิ.ย.2542	Fiscal and Monetary Policy	Institute of Fiscal and Monetary Policy , Ministry of Finance , Japan
24 ก.ย.–19 ต.ค.2550	นักบริหารระดับกลางรุ่นที่ 8/2550	สถาบันวิจัยและพัฒนามหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช
21–25 เม.ย. 2551	ระเบียบวิธีวิจัยสาธารณะ	สถาบันวิจัยนโยบายเศรษฐกิจการคลัง
มี.ค.–มิ.ย. 2537	หลักสูตรชั้นนายร้อยรุ่นที่ 62	โรงเรียนทหารพลาธิการ
19 พ.ค.–9 มิ.ย. 2552	สัมมนาเรื่อง Trade and Investment ณ กรุงปักกิ่ง สาธารณรัฐประชาชนจีน	Ministry of trade and Industry, China
20 มิ.ย. 2554	หลักสูตรประกาศนียบัตรกฎหมายมหาชน รุ่นที่ 32	มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ประวัติการทำงาน

6 ส.ค. 2533	ว่าที่ ร.ต. ประจำแผนก (เหล่า พลาธิการ) สถาบันวิชาการทหารบกชั้นสูง
1 เม.ย. 2535	ร.ท. ประจำแผนกพลาธิการ กองบริการ สถาบันวิชาการทหารบกชั้นสูง
16 พ.ย. 2537	เศรษฐกร 4 กองนโยบายการคลังและภาษีอากร สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง
1 ต.ค. 2539	เศรษฐกร 5 กองนโยบายภาษี สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง

25 ม.ค. 2542	เศรษฐกร 6 กองนโยบายเศรษฐกิจระหว่างประเทศ สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง
19 ก.ย. 2543	เศรษฐกร 6 สำนักงานที่ปรึกษาเศรษฐกิจและการคลังประจำกรุงโตเกียว สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง
31 ม.ค. 2549	เศรษฐกร 7 ว สำนักนโยบายภาษี สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง
30 ต.ค. 2552	เศรษฐกรชำนาญการพิเศษ สำนักนโยบายภาษี สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง
ตำแหน่งปัจจุบัน	เศรษฐกรเชี่ยวชาญ (ผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้านพัฒนาโครงสร้างระบบภาษี) สำนักนโยบายภาษี สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง