ความเป็นไปได้ในการจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระในประเทศไทย
FEASIBILITY ON THE ESTABLISHMENT OF SEMI-AUTONOMOUS REVENUE AGENCY IN THAILAND

กิตติภพ วังคำ

Kittipob Wangkham

นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี
คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ : chnkittipob@gmail.com

Graduate student of Master of Laws Program in Tax law,
Faculty of Law, Thammasat University. Email address : chnkittipob@gmail.com

Received : August 13, 2019
Revised : December 3, 2019
Accepted : December 19, 2019

บทคัดย่อ

หน่วยงานของรัฐที่ทำหน้าที่เกี่ยวกับการเงินการคลังและการภาษีอากรของประเทศไทยในปัจจุบันได้แก่ กระทรวงการคลัง โดยมีหน่วยงานกลุ่มภารกิจด้านรายได้ซึ่งมีอำนาจหน้าที่ในการบริหารจัดเก็บภาษีอากรสามหน่วยงานหลักซึ่งเป็นส่วนราชการที่มีฐานะเป็นกรม ได้แก่ กรมศุลกากร กรมสรรพสามิต และกรมสรรพากร จากการศึกษาพบว่าอุปสรรคสำคัญในการพัฒนาระบบบริหารจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทยเกิดจากรูปแบบของหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่เป็นส่วนหนึ่งของระบบราชการซึ่งมีลักษณะการบริหารงานแบบรวมศูนย์อำนาจ ลักษณะดังกล่าวส่งผลให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีมีโครงสร้างการบริหารงานที่ตึงตัว ขาดความยืดหยุ่น และไม่สามารถตัดสินใจดำเนินการใด ๆ ด้วยตนเองได้มากนัก โดยเฉพาะอย่างยิ่งในการบริหารงานบุคคล ทำให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีไม่สามารถดึงดูดและรักษาบุคลากรที่มีคุณภาพเอาไว้ได้ นอกจากนี้ ในบางกรณีอาจเกิดการแสวงหาประโยชน์ในทางมิชอบ รวมทั้งอาจถูกแทรกแซงทางการเมืองได้ง่าย

จากการศึกษาเปรียบเทียบหน่วยงานจัดเก็บภาษีในประเทศไทยกับหน่วยงานจัดเก็บภาษีในต่างประเทศได้แก่ ประเทศสิงคโปร์ และ ประเทศญี่ปุ่น พบว่าทั้งสองประเทศมีการจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระขึ้นเพื่อแก้ไขปัญหาความไร้ประสิทธิภาพในการบริหารจัดเก็บภาษี ทั้งนี้ การปรับใช้รูปแบบดังกล่าวส่งผลให้การบริหารจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ดังนั้น การเปลี่ยนแปลงหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรแบบราชการดั้งเดิมเป็นหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระจึงเป็นทางเลือกหนึ่งซึ่งอาจนำมาใช้เพื่อการปฏิรูประบบการบริหารจัดเก็บภาษีของประเทศไทยให้มีประสิทธิภาพ

คำสำคัญ

การบริหารจัดเก็บภาษี, การจัดเก็บภาษี, หน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ

ABSTRACT

The government agency responsible for state's finance and taxation is the Ministry of Finance. Under the Ministry of Finance, the Revenue Cluster, which is responsible for tax collection, consists of three government department, namely the Customs Department, the Revenue Department, and the Excise Department. The main obstacle in developing Thailand's tax collection management system is that the tax administrators belong to a centralized bureaucratic system. This means that the tax administrators have a tight structure so that they are unable to make their own decisions for themselves, especially in term of personnel management. The compensation structure also fails to achieve a competitive level, which makes it difficult to attract and retain qualified staff. Improper exploitation may occur in some cases due to political intervention.

The comparative study of tax administrators between Thailand and Singapore and Japan shows that both Singapore and Japan have implemented a semi-autonomous revenue agency (SARA) to solve tax efficiency management problems. Tax administration is therefore more effective, especially in reducing tax collection management costs. These finding suggest that the traditional departmental tax administrators would become a semi-autonomous revenue agency to make the tax collection management system more effective.

Keywords

Tax Administration, Tax Collection, Semi-autonomous Revenue Agency

บทนำ

หน่วยงานที่รับผิดชอบในการบริหารจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทยในปัจจุบันมีลักษณะเป็นหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรแบบราชการดั้งเดิม (Traditional Department) กล่าวคือ เป็นส่วนราชการในรูปแบบของกระทรวงและกรม ทั้งนี้ กระทรวงที่มีอำนาจหน้าที่เกี่ยวกับการเงินการคลังและภาษีอากร ได้แก่ กระทรวงการคลัง[1] โดยมี 3 หน่วยงานกลุ่มภารกิจด้านรายได้ซึ่งมีฐานะเป็นกรม ทำหน้าที่ในการบริหารจัดเก็บภาษีอากร ได้แก่ กรมศุลกากร กรมสรรพสามิต และกรมสรรพากร

เมื่อพิจารณาถึงการบริหารจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทยในปัจจุบันพบว่าการบริหารจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทยยังไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอ ถึงแม้ในช่วงที่ผ่านมาประเทศไทยจะมีความพยายามในการปฏิรูปภาษีอากรและการจัดเก็บรายได้ โดยการปรับปรุงโครงสร้างภาษีอากรอย่างต่อเนื่อง โดยเฉพาะอย่างยิ่งในส่วนของประเภทภาษีและอัตราภาษี อย่างไรก็ตาม การพัฒนาและปรับปรุงเฉพาะแต่ประเภทและอัตราภาษีเพียงมิติเดียวไม่อาจทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการปรับปรุงระบบภาษีอากรให้มีประสิทธิภาพได้ ดังจะเห็นได้จากปัญหาหลายประการ เช่น ปัญหาการไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้ตามเป้าหมาย ปัญหาด้านภาระต้นทุนในการบริหารจัดเก็บและปฏิบัติตามกฎหมายภาษี ปัญหาด้านความเป็นอิสระของหน่วยงานจัดเก็บภาษี เป็นต้น

ทั้งนี้ เพื่อแก้ไขปัญหาการบริหารจัดเก็บภาษีดังกล่าว จึงได้เกิดแนวคิดในการปรับเปลี่ยนรูปแบบองค์กรจัดเก็บภาษีให้มีความเป็นอิสระและมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น โดยเปลี่ยนจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีแบบราชการดั้งเดิมมาเป็นหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ ทั้งนี้ หน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ (Semi-Autonomous Revenue Agency : SARA) เป็นหน่วยงานรูปแบบใหม่ที่เกิดขึ้นแทนหน่วยงานจัดเก็บภาษีแบบราชการดั้งเดิมซึ่งสาระสำคัญอยู่ที่การแยกภารกิจในการบริหารจัดเก็บภาษีออกจากกระทรวงการคลังมาเป็นของหน่วยงานที่จัดตั้งขึ้นใหม่โดยให้มีอิสระในการดำเนินการต่าง ๆ ได้ด้วยตนเอง[2] ดังนี้ จึงอาจมีความเป็นไปได้ที่ประเทศไทยจะนำรูปแบบดังกล่าวมาปรับใช้เพื่อปรับปรุงระบบบริหารจัดเก็บภาษีอากรให้มีประสิทธิภาพ

1. แนวคิดในการจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ

แนวคิดในการสร้างความเป็นอิสระของหน่วยงานจัดเก็บภาษีนั้นเกิดขึ้นจากแนวคิดการจัดการภาครัฐแนวใหม่ (New Public Management : NPM) ซึ่งเป็นแนวคิดที่เกิดขึ้นเพื่อแก้ไขปัญหาการขาดประสิทธิภาพของภาครัฐโดยแบ่งแยกหน้าที่บางอย่างออกจากรัฐบาล แล้วมอบหมายให้หน่วยงานซึ่งมีความเป็นอิสระในการบริหารจัดการเป็นผู้ดำเนินการตามหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายนั้นโดยปราศจากการแทรกแซงจากฝ่ายการเมือง[3] ทั้งนี้ ด้วยความคาดหวังที่จะเพิ่มประสิทธิภาพในการบริหารจัดเก็บภาษีอย่างเป็นรูปธรรม ทำให้การบริหารจัดเก็บภาษีปลอดจากการเมือง และลดต้นทุนในการบริหารจัดเก็บภาษี

สาระสำคัญของการจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระคือการแยกนโยบายภาษี (Tax Policy) กับการบริหารจัดเก็บภาษี (Tax Administration) ออกจากกัน รวมถึงการทำให้การบริหารจัดเก็บภาษีมีความเป็นมืออาชีพ[4] ซึ่งโดยทั่วไปมักจะเป็นการแยกภารกิจในการบริหารจัดเก็บภาษีออกจากกระทรวงการคลัง และจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีขึ้นใหม่เป็นการเฉพาะ โดยให้มีอิสระในการบริหารจัดการในด้านต่าง ๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในการบริหารงานบุคคล

---

[1] พระราชบัญญัติปรับปรุงกระทรวง ทบวง กรม พ.ศ. 2545 มาตรา 10

[2] ปัณณ์ อนันต์อภิบุตร, “SARA : ยาขนานเอกในการปฏิรูประบบการบริหารจัดเก็บภาษีไทย?,” ใน<u>ผลงานทางวิชาการ : ย้อนมองรายได้รัฐบาล สร้างอนาคตด้วยนวัตกรรมการจัดเก็บรายได้</u>, (สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, 2558), น.54 - 88.

[3] Odd-Helge Fjeldstad and Mick Moore, “Revenue authorities and public authority in sub-Saharan Africa,” Retrieved on April 11, 2019, from https://bit.ly/2RBXP6b.

[4] ปัณณ์ อนันต์อภิบุตร, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 2*, น.4.

รายงานของกองทุนการเงินระหว่างประเทศ ได้ให้ความหมายของความเป็นอิสระ (Autonomy) ว่า “เป็นระดับซึ่งหน่วยงานของรัฐสามารถดำเนินการได้อย่างเป็นอิสระจากรัฐบาล ในแง่ของรูปแบบและสถานะทางกฎหมาย การจัดหาเงินและการใช้งบประมาณรวมตลอดจนการดำเนินการทางการเงิน ทรัพยากรมนุษย์ และการบริหารจัดการ[5] ทั้งนี้ เมื่อพิจารณาระดับความเป็นอิสระและการควบคุมของรัฐบาล เราอาจแบ่งหน่วยงานออกได้เป็น 5 รูปแบบเรียงลำดับความเป็นอิสระจากน้อยไปหามาก ดังนี้[6]

(1) หน่วยงานราชการแบบดั้งเดิม (Traditional Department) หมายถึง หน่วยงานที่มีฐานะเป็นส่วนราชการซึ่งอยู่ภายใต้การบังคับบัญชาของรัฐบาลซึ่งเป็นฝ่ายบริหารโดยตรง โดยทั่วไปหน่วยงานจัดเก็บภาษีในรูปแบบดังกล่าวมักมีฐานะเป็นกรมซึ่งอยู่ภายใต้สังกัดของกระทรวงการคลัง

(2) หน่วยงานกึ่งอิสระ (Semi-Autonomous Agency) หมายถึง หน่วยงานหรือสถาบันที่ถูกจัดตั้งขึ้นเพื่อปฏิบัติภารกิจหรือดำเนินกิจกรรมบางอย่างแทนรัฐบาล หน่วยงานเหล่านี้มักจะได้รับมอบหมายให้ดำเนินการตามอำนาจหน้าที่ได้อย่างเป็นอิสระมากกว่าหน่วยงานราชการแบบดั้งเดิมเพื่อวัตถุประสงค์ในการปรับปรุงประสิทธิภาพในการปฏิบัติภารกิจหรือดำเนินกิจกรรมดังกล่าว

(3) หน่วยงานอิสระ (Autonomous Agency) หมายถึง หน่วยงานหรือสถาบันที่ถูกจัดตั้งขึ้นเพื่อปฏิบัติภารกิจหรือดำเนินกิจกรรมบางอย่างโดยเฉพาะซึ่งไม่มีความเกี่ยวข้องกับการให้บริการสาธารณะของรัฐบาลโดยตรง แต่มีลักษณะเป็นการกำกับดูแลหรือควบคุมการดำเนินกิจกรรมบางอย่าง หน่วยงานประเภทนี้ยังคงอยู่ในการกำกับดูแลของรัฐบาลแต่ถูกออกแบบให้มีอิสระค่อนข้างสูง ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ในการดำเนินกิจกรรมบางอย่างที่ต้องอาศัยความเป็นกลางทางการเมืองอย่างเคร่งครัด หน่วยงานประเภทนี้มักได้แก่ ธนาคารกลาง และสถาบันตรวจสอบของรัฐ

(4) รัฐวิสาหกิจ (State-owned Enterprises) หมายถึง หน่วยงานซึ่งรัฐบาลกลางควบคุมและเป็นเจ้าของ มีวัตถุประสงค์ในการแสวงหารายได้จากการจำหน่ายสินค้าและให้บริการ กิจการของรัฐวิสาหกิจอาจครอบคลุมถึงกิจการต่าง ๆ เช่น อุตสาหกรรม เกษตรกรรม และการค้า เป็นต้น[7]

(5) เอกชน (Privatized Activities) หมายถึง หน่วยงานของรัฐ ซึ่งถูกแปลงสภาพให้กลายเป็นเอกชน มีสภาพบุคคลและมีสิทธิหน้าที่ตามกฎหมายเอกชนเช่นเดียวกับองค์กรธุรกิจอื่น ๆ ตามกฎหมายเอกชน

อนึ่ง ระดับความเป็นอิสระของหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระในแต่ละประเทศก็มีความแตกต่างกันไปในรายละเอียด บางแห่งอาจมีความใกล้เคียงกับหน่วยงานราชการแบบดั้งเดิม บางแห่งอาจมีอิสระค่อนข้างสูง แต่อาจสรุปได้ว่าจุดร่วมที่สำคัญของหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระในประเทศต่าง ๆ ได้แก่ การออกกฎหมายแปลงหน่วยงานจัดเก็บภาษีให้เป็นหน่วยงานใหม่โดยมีอิสระพอสมควรจากอำนาจบริหารของรัฐบาล และมีความเป็นอิสระจากกฎระเบียบทางการเงินและการบริหารงานบุคคลของระบบราชการทั่วไป[8]

2. การจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระในต่างประเทศ

2.1 ประเทศสิงคโปร์

หน่วยงานจัดเก็บภาษีในประเทศสิงคโปร์แต่เดิมเป็นหน่วยงานแบบราชการดั้งเดิมซึ่งอยู่ในสังกัดของกระทรวงการคลัง แต่เนื่องจากการที่อำนาจหน้าที่ของกรมสรรพากรแห่งประเทศสิงคโปร์ค่อย ๆ ขยายเพิ่มมากขึ้น ประกอบกับการเพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็วของจำนวนผู้เสียภาษีภายหลังจากที่ประเทศสิงคโปร์ได้รับเอกราชในปี ค.ศ. 1965 ส่งผลให้กรมสรรพากรแห่งประเทศสิงคโปร์ประสบปัญหาการขาดแคลนบุคลากร หน่วยงานไม่สามารถดำเนินการ

---

[5] William Crandall, “Revenue Administration: Autonomy in Tax Administration and the Revenue Authority Model,” Retrieved on April 20, 2019, from https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2010/tnm1012.pdf

[6] *Ibid*.

[7] สถาบันพระปกเกล้า, “รัฐวิสาหกิจ,” สืบค้นเมื่อวันที่ 28 เมษายน 2562, จาก http://wiki.kpi.ac.th/index.php?title=%E0%B8%A3%E0%B8%B1%E0%B8%90%E0%B8%.

[8] ปัณณ์ อนันต์อภิบุตร, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 2*, น.66.

ประเมินและจัดเก็บภาษีอากรได้อย่างถูกต้องครบถ้วน เพื่อจัดการกับปัญหาดังกล่าว ในปี ค.ศ. 1992 จึงได้มีการเปลี่ยนรูปแบบของกรมสรรพากรแห่งประเทศสิงคโปร์จากเดิมที่เป็นหน่วยงานแบบราชการดั้งเดิมไปเป็นหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระโดยใช้ชื่อว่าองค์กรจัดเก็บภาษีแห่งประเทศสิงคโปร์ (Inland Revenue Authority of Singapore : IRAS)[9]

องค์กรจัดเก็บภาษีแห่งประเทศสิงคโปร์มีฐานะเป็นนิติบุคคล เป็นหน่วยงานของรัฐที่ไม่ใช่ส่วนราชการ แต่ยังคงอยู่ในการกำกับดูแลของกระทรวงการคลัง โดยมีการแบ่งแยกหน้าที่ออกจากกัน กล่าวคือ กระทรวงการคลังทำหน้าที่กำหนดนโยบายภาษี ส่วนองค์กรจัดเก็บภาษีแห่งประเทศสิงคโปร์ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีประเภทต่าง ๆ[10]

โครงสร้างการบริหารงานขององค์กรจัดเก็บภาษีแห่งประเทศสิงคโปร์ใช้รูปแบบคณะกรรมการบริหาร โดยมีเลขาธิการองค์กรจัดเก็บภาษีแห่งประเทศสิงคโปร์ (Commissioner of IRAS/Chief Executive Officer) เป็นผู้บริหารสูงสุด โดยมีคณะกรรมการองค์กรจัดเก็บภาษีแห่งประเทศสิงคโปร์ (IRAS Board) เป็นผู้กำกับดูแลการบริหารงานของเลขาธิการอีกชั้นหนึ่ง แต่จะไม่แทรกแซงในเรื่องการดำเนินงานประจำวัน[11]

ในแง่การบริหารงานภายใน องค์กรจัดเก็บภาษีแห่งประเทศสิงคโปร์มีอิสระและความยืดหยุ่นในการบริหารงานภายในหน่วยงานค่อนข้างสูง กฎหมายให้อำนาจคณะกรรมการในการออกแบบและกำหนดข้อบังคับว่าด้วยโครงสร้างภายในองค์กรและการบริหารงานบุคคล[12] องค์กรจึงมีอิสระในการกำหนดระดับและองค์ประกอบของบุคคลากรภายในองค์กร จัดสรรงบประมาณภายในองค์กร รวมถึงมีอิสระในการบริหารงานบุคคลด้วยตนเอง ทั้งในแง่ของการกำหนดคุณสมบัติ คัดเลือก ปลดออก รวมถึงการกำหนดระดับค่าตอบแทนและสวัสดิการต่าง ๆ [13]

ในแง่ขอบเขตการดำเนินการ องค์กรจัดเก็บภาษีแห่งประเทศสิงคโปร์มีอำนาจหน้าที่ในการบริหารจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีทรัพย์สิน ภาษีสินค้าและบริการ ภาษีสิ่งปลูกสร้าง ภาษีการพนันและอากรแสตมป์ อย่างไรก็ตาม มีภาษีบางประเภทที่ไม่ได้อยู่ในอำนาจหน้าที่ขององค์กรจัดเก็บภาษีแห่งประเทศสิงคโปร์ เช่น ภาษีศุลกากรและสรรพสามิต ซึ่งเป็นอำนาจหน้าที่ของกรมศุลกากรแห่งประเทศสิงคโปร์ เป็นต้น[14]

จากการศึกษาข้อมูลผลการจัดเก็บภาษีขององค์กรจัดเก็บภาษีแห่งประเทศสิงคโปร์ พบว่าตั้งแต่ปีงบประมาณ ค.ศ. 2002 - 2017 สามารถจัดเก็บภาษีได้เพิ่มขึ้นสม่ำเสมอในทุก ๆ ปี แม้จะมีค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานที่สูงขึ้นตามลำดับ แต่เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบสัดส่วนระหว่างค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานกับภาษีที่จัดเก็บได้ก็ยังถือว่ามีอัตราที่ค่อนข้างต่ำและเป็นไปตามเป้าหมายขององค์กรจัดเก็บภาษีแห่งประเทศสิงคโปร์ซึ่งต้องการรักษาสัดส่วนระหว่างค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานกับภาษีที่จัดเก็บได้ให้อยู่ในระดับไม่เกินร้อยละ 1[15]

---

[9] Inland Revenue Authority of Singapore, “History and Milestones,” Retrieved on April 20, 2019, from https://www.iras.gov.sg/irashome/About-Us/Our-Organisation/History-and-Milestones/

[10] Inland Revenue Authority of Singapore, “About Us,” Retrieved on April 20, 2019, from https://www.iras.gov.sg/irashome/About-Us/

[11] Asian Development Bank, “A Comparative Analysis of Tax Administration in Asia and the Pacific 2016 Edition,” Retrieved on April 20, 2019, from https://www.adb.org/sites/default/files/ publication/193541/tax-admin-asia-pacific-2016.pdf

[12] Inland Revenue Authority of Singapore Act 1992 (Chapter 138A), Section 9.

[13] Maria Teresa, “Comparative Organizational Structure of ASEAN Revenue Authorities,” NTRC Tax Research Journal, Retrieved on March 5, 2019, from http://www.ntrc.gov.ph/images/ journal/2017/j20170304b.pdf

[14] Inland Revenue Authority of Singapore, “Organisation Structure,” Retrieved on June 26, 2019, from https://www.iras.gov.sg/irashome/About-Us/Our-Organisation/Organisation-Structure/

[15] Inland Revenue Authority of Singapore, “Annual Report,” Retrieved on June, 26 2019, from https://www.iras.gov.sg/irashome/Annual-Reports/Past-Annual-Reports/Annual-reports/

2.2 ประเทศญี่ปุ่น

แต่เดิมหน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศญี่ปุ่นก็เป็นหน่วยงานแบบราชการดั้งเดิม ซึ่งอยู่ในสังกัดของกระทรวงการคลัง จนเมื่อภายหลังสงครามโลกครั้งที่ 2 ญี่ปุ่นได้มีการปฏิรูปประเทศครั้งใหญ่ ซึ่งรวมถึงการปฏิรูปภาษี โดยในปี ค.ศ.1949 ได้มีการเปลี่ยนรูปแบบของหน่วยงานจัดเก็บภาษีมาใช้หน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระซึ่งเป็นหน่วยงานภายนอกที่แยกออกมาจากกระทรวงการคลัง โดยใช้ชื่อว่าองค์กรจัดเก็บภาษีแห่งชาติญี่ปุ่น (National Tax Agency : NTA)[16] ทั้งนี้ ปัจจัยหลักที่ผลักดันให้เกิดการเปลี่ยนแปลง คือ การบริหารจัดเก็บภาษีของประเทศญี่ปุ่นภายหลังสงครามโลกขาดประสิทธิภาพและสร้างภาระต้นทุนที่สูง และอำนาจหน้าที่ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่เพิ่มมากขึ้น[17]

องค์กรจัดเก็บภาษีแห่งชาติญี่ปุ่นมีสถานะเป็นหน่วยงานภายนอกภายใต้การกำกับดูแลของกระทรวงการคลัง (External Administrative Organization/Affiliated Agency) ทั้งนี้ มีการแบ่งแยกหน้าที่ออกจากกัน กล่าวคือ กระทรวงการคลังทำหน้าที่กำหนดนโยบาย วางแผน และร่างกฎหมายภาษี ส่วนองค์กรจัดเก็บภาษีแห่งชาติญี่ปุ่นมีหน้าที่หลักในการจัดเก็บภาษีประเภทต่าง ๆ [18]

ในแง่โครงสร้างการบริหารงาน องค์กรจัดเก็บภาษีแห่งชาติญี่ปุ่นใช้โครงสร้างการบริหารแบบไม่มีคณะกรรมการ โดยมีเลขาธิการองค์กรจัดเก็บภาษีแห่งชาติญี่ปุ่น (NTA Commissioner) เป็นผู้บริหารสูงสุด[19]

ในแง่ของการบริหารงานภายในหน่วยงาน องค์กรจัดเก็บภาษีแห่งชาติญี่ปุ่นมีอิสระในการบริหารงานภายในหน่วยงานเฉพาะในแง่ของการกำหนดคุณสมบัติ คัดเลือก และปลดบุคลากรออกเท่านั้น ไม่มีอำนาจในแง่ของการออกแบบโครงสร้างภายในองค์กร การจัดสรรงบประมาณภายในองค์กร การกำหนดระดับและองค์ประกอบของบุคคลากรภายในองค์กร รวมถึงการกำหนดโครงสร้างค่าตอบแทน ซึ่งเป็นอำนาจหน้าที่ของส่วนราชการอื่น[20]

ในแง่ขอบเขตการดำเนินงาน องค์กรจัดเก็บภาษีแห่งชาติญี่ปุ่นรับผิดชอบในการบริหารจัดเก็บภาษีประเภทที่เรียกว่าภาษีระดับชาติ (National Tax) ตัวอย่างเช่น ภาษีเงินได้ ภาษีบริษัท ภาษีการรับมรดก ภาษีการให้ ภาษีการบริโภค ภาษีสุรา ภาษียาสูบ ภาษีน้ำมัน เป็นต้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงภาษีศุลกากร ซึ่งเป็นอำนาจหน้าที่ของสำนักศุลกากร (Customs and Tariff Bureau : CTB) และภาษีซึ่งจัดเก็บโดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น[21]

จากการศึกษาข้อมูลผลการจัดเก็บภาษีภายหลังการจัดตั้งองค์กรจัดเก็บภาษีแห่งชาติญี่ปุ่นพบว่าการบริหารจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งในแง่ของการลดต้นทุนในการบริหารจัดเก็บภาษี ทั้งนี้ ในช่วงเริ่มจัดตั้งในปี ค.ศ. 1950 สัดส่วนระหว่างค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานกับภาษีที่จัดเก็บได้อยู่ที่อัตราร้อยละ 2.79 จากนั้นจึงเริ่มลดลงตามลำดับ จนเมื่อปี ค.ศ. 1990 มีสัดส่วนเหลือเพียงร้อยละ 0.90 เท่านั้น ถึงแม้ว่าตั้งแต่ปี ค.ศ. 1995 เป็นต้นมาจะค่อยๆมีอัตราสูงขึ้นเล็กน้อยก็ตาม แต่ก็ถือว่ายังคงอยู่ในอัตราต่ำ[22]

3. ปัญหาองค์กรบริหารจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทย

---

[16] National Tax Agency Japan, “An Outline of Japanese Tax Administration 2003,” Retrieved on June 27, 2019, from https://www.nta.go.jp/english/report2003/ pdf/01.pdf

[17] Vicki Beyer, “Tax Admini stration in Japan,” Retrieved on March 5, 2019, from http://epublications .bond.edu.au/ cgi/viewcontent.cgi?article=1051&context=rlj

[18] *ibid*, see also National Tax Agency Japan, *supra note 16.*

[19] National Tax Agency, “The 143rd National Tax Agency Annual Statistics Report FY2017,” Retrieved on March 2, 2019, from https://www.nta.go.jp/publication/statistics/ kokuzeicho/h29/h29.pdf

[20] Satoru Araki and Iris Claus, “A Comparative Analysis of Tax Administration in Asia and the Pacific 2014 Edition,” Retrieved on April 25, 2019, from https://digitalcommons.ilr.cornell.edu/ cgi/viewcontent.cgi?article=1375&context=intl

[21] ปัณณ์ อนันต์อภิบุตร, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 2*, น. 59, see also National Tax Agency Japan, *supra note 16.*

[22] National Tax Agency, “The 131st National Tax Agency Annual Statistics Report FY2005,” Retrieved on April 15, 2019, from https://www.nta.go.jp/publication/statistics/ kokuzeicho/h17/h17.pdf

เมื่อพิจารณาถึงการบริหารจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทยในปัจจุบันซึ่งใช้หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรแบบราชการดั้งเดิมแล้ว พบว่าการบริหารจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทยยังไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอ ทั้งนี้ ปัญหาองค์กรบริหารจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทย ซึ่งใช้หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรแบบราชการดั้งเดิมนั้นแบ่งออกได้หลายประการ ดังนี้

(1) ปัญหาการไม่สามารถจัดเก็บภาษีอากรได้ตามเป้าหมาย

ในช่วงหลายปีที่ผ่านมานี้มีข้อน่ากังวลอย่างยิ่งเกี่ยวกับฐานะทางการคลังของประเทศไทย เนื่องจากตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นมา การจัดเก็บรายได้ภาษีอากรของประเทศไทยไม่เป็นไปตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในปี พ.ศ. 2557 ซึ่งรายได้ภาษีอากรที่จัดเก็บจริงต่ำกว่าประมาณการที่กำหนดไว้ถึง 257,746.7 ล้านบาท[23] สวนทางกับนโยบายของรัฐบาลซึ่งต้องการหารายได้ให้เพียงพอต่อการใช้จ่ายของภาครัฐและส่งเสริมการเติบโตทางเศรษฐกิจ แสดงให้เห็นว่าการบริหารจัดเก็บภาษีของประเทศไทยอาจไม่สอดคล้องกับหลักการบริหารภาษีอากรที่ดีในแง่ของหลักการอำนวยรายได้ กล่าวคือ ไม่สามารถสร้างรายได้ให้กับรัฐอย่างเพียงพอ เพื่อสนองความต้องการในด้านการใช้จ่ายและการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจของประเทศตามเป้าหมาย

(2) ปัญหาด้านภาระต้นทุนในการบริหารจัดเก็บภาษีอากร

หน่วยงานจัดเก็บภาษีในปัจจุบันมีต้นทุนในการบริหารงานด้านภาษี (Tax Administrative Costs) ที่ค่อนข้างสูง ทั้งนี้ เมื่อพิจารณาต้นทุนการบริหารงานภาษีของหน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศไทยซึ่งคำนวณโดยวิธีการเทียบสัดส่วนระหว่างค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานกับภาษีที่จัดเก็บได้ พบว่ากรมศุลกากรมีสัดส่วนระหว่างค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานกับภาษีที่จัดเก็บได้ค่อนข้างสูงอยู่ที่ประมาณร้อยละ 5 ส่วนกรมสรรพสามิตมีสัดส่วนระหว่างค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานกับภาษีที่จัดเก็บได้อยู่ที่ประมาณร้อยละ 1.5 และกรมสรรพากรมีสัดส่วนระหว่างค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานกับภาษีที่จัดเก็บได้อยู่ที่ประมาณร้อยละ 0.9 โดยเมื่อคำนวณสัดส่วนระหว่างค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานกับภาษีที่จัดเก็บได้ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีทั้ง 3 กรมรวมกันพบว่ามีสัดส่วนประมาณร้อยละ 1.9[24] ซึ่งถือว่าค่อนข้างสูงเมื่อเปรียบเทียบกับกลุ่มประเทศที่พัฒนาแล้วที่มีต้นทุนในการบริหารจัดเก็บเพียงร้อยละ 1.04 เท่านั้น[25] จากปัญหาที่กล่าวมาข้างต้น แสดงให้เห็นว่าการบริหารจัดเก็บภาษีของประเทศไทยอาจไม่สอดคล้องกับหลักการบริหารภาษีอากรที่ดีในแง่ของหลักความประหยัดหรือหลักประสิทธิภาพในการบริหาร กล่าวคือ การบริหารจัดเก็บภาษีอากรต้องใช้ต้นทุนค่อนข้างสูง ทำให้ในบางกรณีอาจไม่มีความคุ้มค่าระหว่างต้นทุนที่เสียไปกับภาษีอากรที่จัดเก็บได้

(3) ปัญหาด้านภาระต้นทุนในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี

ผู้เสียภาษีมีต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Tax Compliance Costs) ในอัตราสูงทั้งในแง่ของค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีและเวลาที่ต้องเสียไปในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี ทั้งนี้ ต้นทุนของภาคเอกชนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของประเทศไทยตามรายงาน Doing Business 2019 ของธนาคารโลกซึ่งเป็นรายงานศึกษาเพื่อจัดอันดับความยากง่ายในการเข้าไปประกอบธุรกิจในประเทศต่าง ๆ ได้จัดอันดับปัจจัยการจ่ายภาษี (Paying Taxes) ของประเทศไทยอยู่ในอันดับที่ 59 จาก 190 ประเทศ โดยผู้ประกอบการในประเทศไทยต้อง

---

[23] สำนักงบประมาณ, “งบประมาณโดยสังเขป ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2562,” สืบค้นเมื่อวันที่ 21 มิถุนายน 2562, จาก http://www.bb.go.th/topic-detail.php?id=7854&mid=544&catID=1074, น.54,

[24] ปภาภรณ์ ชุณหชัชราชัย, “ตรวจต้นทุนเพิ่มประสิทธิภาพการบริหารงานภาษีไทย,” ในผลงานทางวิชาการ : ย้อนมองรายได้รัฐบาล สร้างอนาคตด้วยนวัตกรรมการจัดเก็บรายได้, (สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, 2558) : น.28-29.

[25] *เพิ่งอ้าง*, น.29, see also OECD, “Tax Administration 2015 Comparative Informa- tion on OECD and Other Advanced and Emerging Economies,” Retrieved on June 23, 2019, from https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2015_tax_admin-2015-en#page1

จ่ายภาษี 21 ครั้งต่อปี ใช้เวลาเตรียมเอกสาร 229 ชั่วโมง และมีอัตราภาษีเฉลี่ยอยู่ที่ร้อยละ 29.5[26] ปัญหาดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทยยังไม่สอดคล้องกับหลักการบริหารภาษีอากรที่ดีในแง่ของหลักความสะดวก กล่าวคือ ระบบการบริหารจัดเก็บภาษีอากรสร้างภาระแก่ผู้เสียภาษีอากรมากเกินสมควร ทำให้ผู้เสียภาษีอากรขาดความสะดวกและในการเสียภาษี

(4) ปัญหาด้านความเป็นอิสระขององค์กรจัดเก็บภาษี

จากการที่รูปแบบของหน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศไทยในปัจจุบันเป็นส่วนหนึ่งของระบบราชการซึ่งมีลักษณะการบริหารงานแบบรวมศูนย์อำนาจ ลักษณะดังกล่าวส่งผลให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีมีโครงสร้างการบริหารงานที่ตึงตัว ไม่มีความยืดหยุ่น ไม่สามารถตัดสินใจดำเนินการใด ๆ ด้วยตนเองได้มากนัก[27] โดยเฉพาะอย่างยิ่งในการบริหารงานบุคคล ทั้งในแง่ของการคัดเลือกบุคลากร การเลื่อนขั้น การปลดออก ประกอบกับโครงสร้างค่าตอบแทนบุคลากรในหน่วยงานจัดเก็บภาษียังไม่อยู่ในระดับที่สามารถแข่งขันได้เมื่อเปรียบเทียบกับองค์กรภาคเอกชน ทำให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีอาจไม่สามารถดึงดูดและรักษาบุคลากรที่มีคุณภาพเอาไว้ได้ ด้วยเหตุดังกล่าวการบริหารจัดเก็บภาษีของหน่วยงานจัดเก็บภาษีในปัจจุบันจึงอาจยังไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอ และขาดความความเป็นมืออาชีพ นอกจากนี้ ในบางกรณีอาจก่อให้เกิดปัญหาในเรื่องความโปร่งใส และการทุจริตคอร์รัปชัน โดยการแสวงหาผลประโยชน์ตอบแทนบางอย่างจากภาคธุรกิจโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย อีกทั้งยังอาจเกิดการแทรกแซงหน่วยงานบริหารจัดเก็บภาษีอากรโดยฝ่ายการเมืองเพื่อแสวงหาประโยชน์ในทางไม่ชอบได้อีกด้วย[28]

4. บทวิเคราะห์ความเป็นไปได้ในการจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระในประเทศไทย

จากการศึกษาหน่วยงานจัดเก็บภาษีในต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศสิงคโปร์และประเทศญี่ปุ่น พบว่าทั้งสองประเทศมีการจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ เพื่อแก้ไขปัญหาความไร้ประสิทธิภาพขององค์กรบริหารจัดเก็บภาษี สำหรับประเทศสิงคโปร์ได้มีการเปลี่ยนแปลงรูปแบบหน่วยงานจัดเก็บภาษีในปี ค.ศ. 1992 โดยการจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระขึ้นแยกออกมาจากกระทรวงการคลัง โดยใช้ชื่อว่าองค์กรจัดเก็บภาษีแห่งประเทศสิงคโปร์ (Inland Revenue Authority of Singapore : IRAS) สำหรับประเทศญี่ปุ่นได้มีการเปลี่ยนรูปแบบของหน่วยงานจัดเก็บภาษีโดยจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระขึ้นในปี ค.ศ. 1949 โดยใช้ชื่อว่า องค์กรจัดเก็บภาษีแห่งชาติญี่ปุ่น (National Tax Agency : NTA) ทั้งนี้ การเปลี่ยนรูปแบบของหน่วยงานจัดเก็บภาษีดังกล่าวส่งผลให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีมีความยืดหยุ่นและสามารถบริหารจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งในแง่ของการลดต้นทุนในการบริหารจัดเก็บภาษี[29]

จากการศึกษาหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระในประเทศต่าง ๆ อาจสรุปได้ว่าการจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระมีข้อดีหลายประการดังต่อไปนี้

(1) การบริหารงานบุคคลของหน่วยงานจัดเก็บภาษีมีความยืดหยุ่นและเป็นอิสระมากขึ้นเพราะไม่ตกอยู่ภายใต้กฎหมายหรือกฎเกณฑ์ที่ยุ่งยากซับซ้อนเหมือนการบริหารงานบุคคลของส่วนราชการ อีกทั้งไม่ถูกแทรกแซงจากการฝ่ายเมือง นอกจากนี้ หน่วยงานจัดเก็บภาษียอมมีอิสระในการกำหนดโครงสร้างค่าตอบแทนที่สามารถแข่งขันได้เพื่อดึงดูดและรักษาบุคลากรที่มีคุณภาพเอาไว้[30]

---

[26] World Bank Group, “Doing Business 2019,” Retrieved on June 22, 2019, from https://bit.ly/2BsHyJx, p.129,

[27] บรรพชัย พุฑฒิบัณฑิต, “หน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระตอบโจทย์ประเทศไทยหรือไม่,” สืบค้นเมื่อวันที่ 27 เมษายน 2562, จาก https://bit.ly/31xYMjt, see also United Nations, *infra note 30*.

[28] Rosario G. Manasan, “Tax Admimistration Reform : Semi - Autonomous Revenue Authority, Anyone?,” Retrieved on April 20, 2019, from https://core.ac.uk/download/pdf/6505984.pdf

[29] National Tax Agency, *supra note 22,* see also Inland Revenue Authority of Singapore, *supra note 15*.

[30] United Nations, “Improving Resource Mobilization in Developing Countries and Transition Economies,” Retrieved on April 20, 2019, from https://bit.ly/2XFejjf.

(2) หน่วยงานจัดเก็บภาษีมีอิสระในการบริหารจัดการงบประมาณโดยไม่ตกอยู่ภายใต้กฎเกณฑ์ของหน่วยงานราชการทั่วไป ทำให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีไม่ตกอยู่ภายใต้แรงกดดันหรือการแทรกแซงทางการเมือง[31]

(3) เป็นโอกาสที่ดีในการผลักดันให้เกิดการจัดโครงสร้างองค์กรจัดเก็บภาษีใหม่ การรวมหน่วยงานบริหารจัดเก็บภาษีหรือส่วนงานต่าง ๆ เข้าด้วยกัน การรวมฐานข้อมูลต่าง ๆ เกี่ยวกับการบริหารจัดเก็บภาษีเข้าด้วยกันเป็นฐานข้อมูลขนาดใหญ่ ทั้งนี้ เพื่อยกเลิกภาระหน้าที่ที่มีความซ้ำซ้อนของแต่ละหน่วยงาน ทำให้การบริหารงานเป็นไปอย่างสะดวก รวดเร็ว และมีเอกภาพ อีกทั้งยังเป็นการลดภาระต้นทุนในการบริหารจัดเก็บภาษีอีกด้วย[32]

(4) เมื่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีสามารถดำเนินการบริหารจัดการได้อย่างมืออาชีพภายใต้การตัดสินใจภายในหน่วยงานของตนเอง มีศักยภาพเพียงพอในการพัฒนาเครื่องมือหรือเทคโนโลยีที่มีประสิทธิภาพในการบริหารจัดเก็บภาษี ดังนี้ ย่อมจะนำไปสู่การให้บริการประชาชนผู้เสียภาษีที่ดีขึ้นและสามารถลดรายจ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีได้[33]

อย่างไรก็ดี การจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระยังมีข้อโต้แย้งโต้เถียงกันอยู่และยังไม่ได้รับการยืนยันว่าเป็นแนวทางในการปฏิรูปองค์กรบริหารจัดเก็บภาษีที่ถูกต้องหรือไม่[34] จากการศึกษาพบว่าการจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระมีข้อเสียสรุปได้ดังต่อไปนี้

(1) การจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระอาจนำไปสู่ภาระค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการบริหารจัดเก็บภาษีที่สูงขึ้นโดยเฉพาะอย่างยิ่งในช่วงปีแรกของการจัดตั้ง[35] เนื่องจากมีความจำเป็นต้องโยกย้ายการดำเนินงานตามกระบวนการขั้นตอนต่าง ๆ ในหน่วยงานเดิมมาสู่หน่วยงานที่จัดตั้งขึ้นใหม่ อีกทั้งยังต้องพัฒนาปรับปรุงการดำเนินงานให้ทันสมัยและมีประสิทธิภาพมากขึ้น ซึ่งการดำเนินการดังที่กล่าวมานี้ล้วนแต่ต้องใช้งบประมาณจำนวนมากทั้งสิ้น[36]

(2) การจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระอาจมีผลการดำเนินงานที่ไม่พึงประสงค์หรือไม่เกิดความเปลี่ยนแปลงใด ๆ ตัวอย่างเช่น ประเทศอาร์เจนตินา โคลอมเบีย เม็กซิโก เวเนซุเอลา ซึ่งพบว่าอัตราส่วนรายได้ภาษีต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมในประเทศมีอัตราลดลงภายหลังมีการจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ หรือประเทศมาเลเซียซึ่งไม่พบการเปลี่ยนแปลงมากนักภายหลังมีการจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ เป็นต้น[37]

(3) การจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระทำให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีมีความแปลกแยกจากหน่วยงานราชการอื่น ๆ ซึ่งอาจก่อให้เกิดผลกระทบในทางลบเกี่ยวกับความสัมพันธ์ หรือการดำเนินงานร่วมกันระหว่างองค์กรโดยเฉพาะอย่างยิ่ง หน่วยงาน ซึ่งมีอำนาจหน้าที่ใกล้เคียง หรือดำเนินงานใกล้ชิดกับหน่วยงานบริหารจัดเก็บภาษี[38]

(4) การจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระอาจไม่ได้เป็นสิ่งที่รับประกันว่าหน่วยงานจัดเก็บภาษีจะปราศจากแรงกดดันหรือการแทรกแซงทางการเมือง เนื่องจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระอาจถูกแทรกแซงโดยอาศัยช่องทางตามกฎหมายหรือนโยบายต่าง ๆ ตัวอย่างเช่น อำนาจของรัฐมนตรีในการปลด หรือย้ายคณะกรรมการ

---

[31] *Ibid*.

[32] *Ibid.*

[33] Arthur J. Mann, "ARE SEMI-AUTONOMOUS REVENUE AUTHORITIES THE ANSWER TO TAX ADMINISTRATION PROBLEM IN DEVELOPING COUNTRIES? – A PRACTICAL GUIDE," Retrieved on April 20, 2019, from http://web.worldbank.org/archive/website01531/WEB/IMAGES/SARA_ STU.PDF

[34] Mick Moore, "Revenue Reform and Statebuilding in Anglophone Africa," Retrieved on April 11, 2019, from https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0305750X14000862

[35] OECD, " Revenue Statistics 2018 – Japan," Retrieved on April 15, 2019, from https://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-japan.pdf

[36] Arthur J. Mann, *supra note 33*.

[37] วรรณพงษ์ ดุรงคเวโรจน์, "การจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระในไทย?ดีจริงหรือขายฝัน," สืบค้นเมื่อวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2561, จาก https://prachatai.com/journal/2015/09/61359

[38] United Nations, *supra note 30*.

บริหารหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระและบุคลากรอาวุโสของหน่วยงานโดยอ้างเหตุผลเพียงเพื่อปรับปรุงการดำเนินงาน เป็นต้น[39]

(5) มีการจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระอาจไม่มีความจำเป็น เนื่องจากการปฏิรูปการบริหารจัดเก็บภาษีสามารถทำได้โดยใช้องค์กรรูปแบบเดิมภายใต้สังกัดกระทรวงการคลัง[40]

ดังที่กล่าวมาจะเห็นได้ว่าการจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระสามารถนำไปสู่การเพิ่มประสิทธิภาพในการบริหารจัดเก็บภาษีได้ ทั้งในแง่การลดต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีลง การเพิ่มรายได้ให้กับภาครัฐอย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย รวมทั้งช่วยลดการทุจริตคอร์รัปชันและการแทรกแซงจากฝ่ายการเมือง ดังนั้น การเปลี่ยนแปลงหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรแบบราชการดั้งเดิมเป็นหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ จึงเป็นทางเลือกหนึ่งซึ่งสามารถนำมาใช้เพื่อการปฏิรูประบบการบริหารจัดเก็บภาษีของประเทศไทยให้มีประสิทธิภาพ

สำหรับแนวทางที่เป็นไปได้สำหรับประเทศไทยในการจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระอาจพิจารณาได้ดังต่อไปนี้

(1) รูปแบบองค์กรและสถานะทางกฎหมาย

รูปแบบที่เป็นไปได้และเหมาะสมที่สุดในการจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระของประเทศไทย ได้แก่ องค์การมหาชน ทั้งนี้ เนื่องจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระเป็นหน่วยงานที่มีอำนาจหน้าที่ในการบริหารจัดเก็บภาษี ซึ่งเป็นการดำเนินการอันเป็นสาธารณประโยชน์อย่างหนึ่งที่ไม่เหมาะสมจะใช้วิธีการของราชการในการบริหาร และไม่ได้มีวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไรจากการประกอบกิจการอุตสาหกรรม หรือพาณิชยกรรมอย่างรัฐวิสาหกิจ อีกทั้งการบริหารจัดเก็บภาษีเป็นเรื่องที่สำคัญและอาจกระทบต่อความมั่นคงทางเศรษฐกิจของประเทศ จึงเป็นการไม่เหมาะสมที่จะให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีมีฐานะเป็นหน่วยงานของรัฐรูปแบบใหม่ซึ่งมีความเป็นอิสระ และค่อนข้างห่างไกลจากการกำกับดูแลของรัฐ (ดังเช่น ธนาคารแห่งประเทศไทย) ดังนั้น จึงมีความเป็นไปได้ที่ประเทศไทยจะจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระมาโดยตรากฎหมายในรูปของพระราชบัญญัติจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีขึ้นใหม่ มีฐานะเป็นองค์การมหาชนซึ่งอยู่ในการกำกับดูแลของกระทรวงการคลัง

(2) โครงสร้างการบริหารงาน

ประเทศไทยควรจะนำโครงสร้างหน่วยงานแบบมีคณะกรรมการมาปรับใช้เช่นเดียวกับองค์กรจัดเก็บภาษีแห่งประเทศสิงคโปร์ กล่าวคือ มีการตั้งคณะกรรมการเป็นผู้กำกับดูแลการบริหารงานของหน่วยงานจัดเก็บภาษี โดยจะไม่แทรกแซงการดำเนินงานประจำวันของหน่วยงานจัดเก็บภาษีซึ่งมีเลขาธิการเป็นผู้บริหารสูงสุด[41] ทั้งนี้ การใช้โครงสร้างการบริหารงานแบบมีคณะกรรมการมีข้อดีหลายประการ เป็นต้นว่า การแบ่งแยกหน้าที่ระหว่างการกำกับดูแลและการบริหารซึ่งช่วยทำให้ฝ่ายบริหารงานสามารถปฏิบัติงานประจำวันได้โดยไม่ถูกแทรกแซงทางการเมืองมากนัก การมีคณะกรรมการที่หลากหลายจะช่วยเพิ่มมุมมองในการบริหารจัดเก็บภาษีที่รอบด้านมากขึ้น อีกทั้งมีการตรวจสอบถ่วงดุลอำนาจระหว่างคณะกรรมการกับฝ่ายบริหารงาน ซึ่งจะช่วยเพิ่มการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี[42]

คณะกรรมการควรประกอบไปด้วยบุคลากรทั้งในภาครัฐและเอกชน เช่นเดียวกับองค์กรจัดเก็บภาษีแห่งประเทศสิงคโปร์ซึ่งประกอบไปด้วยกรรมการ 9 คน โดยเป็นบุคลากรจากภาครัฐ 3 คน และจากภาคเอกชนซึ่งเป็นผู้ทรงคุณวุฒิด้านต่าง ๆ อีก 6 คน[43] ทั้งนี้ คณะกรรมการจากภาคเอกชนที่หลากหลายจะช่วยเพิ่มมุมมองการบริหารจัดเก็บภาษีให้กว้างขึ้น ดังนั้น จึงมีความเป็นไปได้ที่ประเทศไทยจะนำโครงสร้างดังกล่าวมาใช้ โดยอาจกำหนดให้คณะกรรมการประกอบด้วยรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังเป็นประธาน และมีคณะกรรมการอื่นอีก 5 ถึง 8 คน

---

[39] *Ibid.*

[40] Arthur J. Mann, *supra note 33.*

[41] Asian Development Bank, *supra note 11*.

[42] ปัณณ์ อนันต์อภิบุตร, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 2*, น.73.

[43] Asian Development Bank, *supra note 11*.

โดยควรมีที่มาจากทั้งหน่วยงานราชการและเอกชนและจำนวนคณะกรรมการจากเอกชนควรมีสัดส่วนที่เท่ากับหรือมากกว่าคณะกรรมการจากหน่วยงานราชการ

(3) ขอบเขตการดำเนินการ

จากการศึกษาขอบเขตการดำเนินการของหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระในต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศสิงคโปร์และประเทศญี่ปุ่น พบว่าหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระรับผิดชอบในการบริหารจัดเก็บภาษีประเภทต่าง ๆ เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีทรัพย์สิน ภาษีสินค้าและบริการ ยกเว้นแต่ภาษีบางประเภท เช่น ภาษีศุลกากร ซึ่งในประเทศสิงคโปร์เป็นอำนาจหน้าที่ของกรมศุลกากรแห่งประเทศสิงคโปร์[44] ส่วนในประเทศญี่ปุ่นเป็นอำนาจหน้าที่ของสำนักศุลกากร[45] ทั้งนี้ สาเหตุที่การดำเนินงานของหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระไม่ได้รวมไปถึงการบริหารจัดเก็บภาษีศุลกากรอาจเนื่องมาจาก กรมศุลกากรมักมีขั้นตอนและกระบวนการในการบริหารงานประจำวันที่ค่อนข้างแตกต่างกับหน่วยงานจัดเก็บภาษีประเภทอื่น ๆ ทั้งในแง่ของการวางแผนกลยุทธ์ ระบบการจัดการข้อมูล การบริหารงานภายใน การประเมินความเสี่ยง หรือการปฏิบัติการในด้านการป้องกันและปราบปรามการกระทำความผิด เป็นต้น ดังนั้น การรวมการบริหารงานของกรมศุลกากรและหน่วยงานจัดเก็บภาษีอื่นเข้าด้วยกันอาจก่อให้เกิดความยุ่งยากและเป็นอุปสรรคในการเพิ่มประสิทธิภาพในการบริหารจัดเก็บภาษีในภาพรวม[46] ดังนั้น จึงมีความเป็นไปได้ที่ประเทศไทยจะยุบรวมหน่วยงานจัดเก็บภาษีเดิม 2 หน่วยงาน ได้แก่ กรมสรรพากรและกรมสรรพสามิต ให้เป็นหน่วยงานใหม่เพียงหน่วยงานเดียวซึ่งมีอำนาจหน้าที่ในการบริหารจัดเก็บภาษีประเภทต่าง ๆ โดยแยกต่างหากจากอำนาจหน้าที่กำหนดนโยบายภาษีซึ่งเป็นอำนาจของกระทรวงการคลัง ซึ่งการบริหารจัดเก็บภาษีครอบคลุมภาษีทุกประเภทที่อยู่ในอำนาจหน้าที่ของกรมสรรพากรและกรมสรรพสามิตเดิม ทั้งนี้ ไม่รวมถึงภาษีท้องถิ่นซึ่งอยู่ในอำนาจหน้าที่ในการบริหารจัดเก็บโดยท้องถิ่น และไม่รวมถึงภาษีศุลกากร และค่าธรรมเนียมที่เกี่ยวข้องซึ่งยังคงเป็นอำนาจหน้าที่ในการบริหารจัดเก็บของกรมศุลกากรต่อไป

(4) การบริหารงานภายในหน่วยงาน

จากการศึกษาหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระในต่างประเทศ พบว่าองค์กรจัดเก็บภาษีแห่งประเทศสิงคโปร์มีอิสระในการบริหารงานภายในหน่วยงานได้ด้วยตนเอง ทั้งในแง่ของการกำหนดและออกแบบโครงสร้างภายในองค์กร การจัดสรรงบประมาณภายในองค์กร การกำหนดระดับและองค์ประกอบของบุคคลากรภายในองค์กร รวมทั้งการบริหารงานบุคคลด้วยตนเองโดยมีอิสระในการกำหนดคุณสมบัติ คัดเลือก ปลดออก รวมถึงการกำหนดระดับค่าตอบแทนของบุคลากร[47] ซึ่งรูปแบบดังกล่าวน่าจะช่วยให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีมีความยืดหยุ่นในการบริหารจัดการสามารถดึงดูดและรักษาบุคลากรที่มีคุณภาพไว้ได้ผ่านการกำหนดโครงสร้างค่าตอบแทนที่สามารถแข่งขันได้ อีกทั้งยังเป็นการเพิ่มความโปร่งใสและลดการแทรกแซงจากฝ่ายการเมือง ดังนั้น จึงมีความเป็นไปได้ที่ประเทศไทยจะนำรูปแบบการบริหารงานดังกล่าวมาปรับใช้ได้

(5) งบประมาณ

จากการศึกษาหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระในต่างประเทศ พบว่าองค์กรจัดเก็บภาษีแห่งประเทศสิงคโปร์ได้รับงบประมาณเป็นการเฉพาะโดยไม่ตกอยู่ภายใต้กฎเกณฑ์ทางงบประมาณ ดังเช่น หน่วยงานราชการทั่วไป มีการกำหนดจำนวนงบประมาณให้มีความสัมพันธ์กับผลการดำเนินงานขององค์กรโดยการนำระบบค่าตอบแทนตามผลงาน (Performance-based remuneration system : PARS) มาปรับใช้ กล่าวคือ มีการกำหนดค่าตอบแทนพิเศษนอกจากเงินเดือนโดยกำหนดโบนัสสำหรับหน่วยงานจัดเก็บภาษี (Organization bonus) นอกเหนือไปจากงบประมาณที่ได้รับตามปกติ ซึ่งจะได้รับหรือไม่เป็นจำนวนเท่าใดขึ้นอยู่กับผลการประเมินประสิทธิภาพการดำเนินงาน

[44] Inland Revenue Authority of Singapore, *supra note 14*.

[45] ปัณณ์ อนันต์อภิบุตร, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 2*, น. 59, see also National Tax Agency Japan, *supra note 16.*

[46] Arthur J. Mann, *supra note 33*.

[47] Asian Development Bank, *supra note 11*.

โดยอาศัยตัวชี้วัดประสิทธิภาพการดำเนินงาน (Key performance indicators : KPI)[48] ซึ่งโครงสร้างเหล่านี้จะช่วยดึงดูดบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถเข้ามาสู่หน่วยงานและจูงใจให้บุคลากรและเจ้าหน้าที่ของหน่วยงานปฏิบัติหน้าที่อย่างมีประสิทธิภาพ ดังนั้น จึงมีความเป็นไปได้ที่ประเทศไทยจะนำรูปแบบงบประมาณดังกล่าวมาปรับใช้ กล่าวคือ กำหนดงบประมาณของหน่วยงานจัดเก็บภาษีให้มีความเชื่อมโยงกับประสิทธิภาพในการดำเนินงาน เช่น กำหนดเป็นสัดส่วนของรายได้ภาษีที่จัดเก็บได้ในปีก่อนหน้า หรืออาจมีการกำหนดเงินโบนัสหากการดำเนินงานเป็นไปตามเป้าหมายที่ประมาณการไว้ตามสัดส่วนที่กำหนด เป็นต้น

อนึ่ง การจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระในประเทศไทยอาจมีอุปสรรคหรือข้อจำกัดอยู่บางประการ ทั้งนี้อาจเป็นผลมาจากการนำหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระมาปรับใช้ในประเทศไทยเป็นเรื่องใหม่และเป็นการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างการบริหารจัดเก็บภาษีของประเทศไทยซึ่งใช้กันมาอย่างยาวนานทั้งระบบ จึงมักเกิดข้อโต้แย้งอยู่เสมอว่าประเทศไทยจึงอาจยังไม่พร้อมสำหรับการจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ ในประเด็นนี้ผู้เขียนเห็นด้วยว่าการจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระในประเทศไทยซึ่งเป็นเรื่องใหม่และเป็นการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างการบริหารจัดเก็บภาษีของประเทศไทยซึ่งใช้กันมาอย่างยาวนานทั้งระบบ ซึ่งย่อมจะส่งผลกระทบต่อหน่วยงานราชการและบุคลากรที่เกี่ยวข้องเป็นวงกว้างอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ อย่างไรก็ตามปัญหาดังกล่าวไม่ใช่ข้ออ้างที่จะปฏิเสธการจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระในประเทศไทย เนื่องจากจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระเป็นไปเพื่อแก้ไขปรับปรุงการจัดเก็บรายได้ให้เพียงพอต่อการใช้จ่ายของภาครัฐในการให้บริการสาธารณะและส่งเสริมการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจของประเทศอันเป็นประโยชน์สาธารณะที่มีความสำคัญกว่าประโยชน์ของบุคคลเพียงบางกลุ่ม อีกทั้งหากยอมรับเหตุผลกล่าว ในอนาคตหากจะมีการเสนอให้มีการจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระขึ้นอีก ข้ออ้างดังกล่าวก็คงจะถูกหยิบยกขึ้นมาอีกอย่างไม่จบสิ้น ปัญหาของหน่วยงานจัดเก็บภาษีแบบราชการดั้งเดิมของประเทศไทยก็คงไม่มีทางจะได้รับการแก้ไขได้

ส่วนข้อน่ากังวลในเรื่องของผลการดำเนินงานของหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระในบางประเทศซึ่งไม่ประสบผลสำเร็จ ไม่ว่าจะเป็นเรื่องต้นทุนในการบริหารจัดเก็บภาษีหรืออัตราส่วนรายได้ภาษีต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมในประเทศซึ่งลดต่ำลง ผู้เขียนเห็นว่าการประเมินประสิทธิภาพการดำเนินงานของหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระโดยอาศัยผลการดำเนินงานในแง่ต้นทุนการจัดเก็บหรืออัตราส่วนรายได้ภาษีต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมในประเทศเป็นเกณฑ์ในบางกรณีนั้นอาจมีข้อจำกัดและไม่ได้สะท้อนถึงประสิทธิภาพในการบริหารจัดเก็บภาษีเสมอไป เพราะอาจมีปัจจัยอื่น ๆ ไม่สามารถควบคุมได้เข้ามาเกี่ยวข้อง เช่น แนวนโยบายของรัฐบาลในขณะนั้น การปรับปรุงประเภทหรือโครงสร้างภาษี หรือสภาวะเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไป เป็นต้น[49] นอกจากนี้ ประเทศที่การจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระไม่ประสบความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ถือเป็นส่วนน้อยเมื่อเทียบกับประเทศที่ประสบความสำเร็จ ประกอบกับความล้มเหลวของประเทศเหล่านั้นเกิดขึ้นพร้อม ๆ กับการเสื่อมลงของลักษณะการเป็นอิสระ (Autonomy feature)[50] เนื่องจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีมีความเป็นอิสระค่อนข้างต่ำและยังคงอยู่ในความควบคุมของรัฐบาลอย่างเข้มข้น อย่างไรก็ตามข้อกังวลเหล่านี้ย่อมสามารถป้องกันได้โดยการออกแบบให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีมีความเป็นอิสระมากเพียงพอโดยเฉพาะอย่างยิ่งในแง่การบริหารงานบุคคล และสร้างกลไกความรับผิดชอบและกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยงานจัดเก็บภาษีและรัฐบาลที่ชัดเจนแน่นอน รวมทั้งมีกระบวนการตรวจสอบเพื่อรักษาและปรับปรุงระดับความเป็นอิสระของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอยู่เสมอ

ส่วนข้อโต้แย้งที่ว่าไม่มีความจำเป็นในการจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระขึ้นใหม่โดยอ้างว่าการปฏิรูปการบริหารจัดเก็บภาษีสามารถทำได้โดยใช้องค์กรรูปแบบเดิมภายใต้กระทรวงการคลัง ผู้เขียนไม่เห็นด้วย จริงอยู่ว่าลักษณะซึ่งเป็นข้อดีบางประการของหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระสามารถดำเนินการแก้ไขปรับปรุงได้ภายในหน่วยงานเดิมภายใต้สังกัดกระทรวงการคลัง เช่น การให้อิสระหน่วยงานจัดเก็บภาษีในการจัดโครงสร้างภายใน

---

[48] Maria Teresa, *supra note 13*.

[49] Arthur J. Mann, *supra note 33*.

[50] วรรณพงษ์ ดุรงคเวโรจน์, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 37*.

หน่วยงาน หรือในการบริหารงานบุคคล อย่างไรก็ตาม ลักษณะบางประการก็ไม่อาจแก้ไขปรับปรุงได้ภายในหน่วยงานเดิม ประการที่สำคัญที่สุดคือรูปแบบของหน่วยงานจัดเก็บภาษีซึ่งเป็นส่วนราชการโดยสภาพแล้วย่อมไม่อาจมีความเป็นอิสระได้อย่างแท้จริงเนื่องจากต้องตกอยู่ภายใต้บังคับบัญชาของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐบาล นอกจากนี้ การจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระขึ้นใหม่ยังแสดงให้เห็นถึงการปฏิรูประบบการบริหารจัดเก็บภาษีอย่างจริงจังและเป็นแรงขับเคลื่อนสำคัญ (catalyst)[51] ที่จะนำไปสู่การปฏิรูประบบการบริหารจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทยให้มีประสิทธิภาพ

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

อุปสรรคสำคัญในการพัฒนาการบริหารจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทยให้เกิดประสิทธิภาพเกิดจากการใช้หน่วยงานจัดเก็บภาษีแบบราชการดั้งเดิม (Traditional Department) ซึ่งมีลักษณะการบริหารงานแบบรวมศูนย์อำนาจ ลักษณะดังกล่าวส่งผลให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีมีระบบโครงสร้างการบริหารงานที่ตึงตัว ไม่มีความยืดหยุ่นในการบริหารจัดการ ทำให้หน่วยงานบริหารจัดเก็บภาษีไม่สามารถตัดสินใจดำเนินการใด ๆ ด้วยตนเองได้มากนัก[52] โดยเฉพาะอย่างยิ่งในการบริหารงานบุคคล ประกอบกับโครงสร้างค่าตอบแทนของบุคลากรซึ่งยังไม่อยู่ในระดับที่สามารถแข่งขันได้ ทำให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีอาจไม่สามารถดึงดูด และรักษาบุคลากรที่มีคุณภาพเอาไว้ได้ นอกจากนี้ในบางกรณีอาจเกิดการแสวงหาประโยชน์ในทางมิชอบรวมทั้งอาจถูกแทรกแซงทางการเมืองได้ง่าย ซึ่งผลในท้ายที่สุดอาจส่งผลให้ประชาชนผู้เสียภาษีขาดความเชื่อมั่น หรือมีทัศนคติในทางลบต่อบุคลากร และหน่วยงานบริหารจัดเก็บภาษี และไม่ยอมรับระบบภาษีที่เป็นอยู่

จากการศึกษารูปแบบของหน่วยงานบริหารจัดเก็บภาษีของต่างประเทศและวิเคราะห์ถึงข้อดี ข้อเสีย และผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ พบว่าการจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระสามารถนำไปสู่การเพิ่มประสิทธิภาพในการบริหารจัดเก็บภาษีได้ ทั้งในแง่การให้บริการผู้เสียภาษีที่ดีขึ้น การลดต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีลง การเพิ่มรายได้ให้กับภาครัฐอย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย รวมทั้งช่วยลดการทุจริตคอร์รัปชันและการแทรกแซงจากฝ่ายการเมือง ดังนั้น การจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระจึงเป็นทางเลือกหนึ่งซึ่งสามารถนำมาใช้เพื่อการปฏิรูประบบการบริหารจัดเก็บภาษีของประเทศไทยให้มีประสิทธิภาพ

ถึงแม้ว่าหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระไม่ใช่ “ยาครอบจักรวาล (panacea)” ที่จะสามารถแก้ไขปรับปรุงประสิทธิภาพขององค์กรบริหารจัดเก็บภาษีได้อย่างรวดเร็วและถาวร และไม่มีสิ่งใดรับประกันว่าการจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระจะบรรลุวัตถุประสงค์ได้อย่างแท้จริง อีกทั้งยังมีข้อเสียและข้อน่ากังวลหลายประการ แต่เมื่อเปรียบเทียบระหว่างข้อดีและข้อเสียแล้วพบว่าการจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระมีข้อดีมากกว่าข้อเสีย และมีแนวโน้มที่จะสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ในการแก้ไขปรับปรุงประสิทธิภาพขององค์กรบริหารจัดเก็บภาษีได้

[51] United Nations, *supra note 30*.

[52] *ibid*.

บรรณานุกรม

หนังสือ

ปภาภรณ์ ชุณหชัชราชัย. “ตรวจต้นทุนเพิ่มประสิทธิภาพการบริหารงานภาษีไทย.” ใน ผลงานทางวิชาการ : ย้อนมองรายได้รัฐบาล สร้างอนาคตด้วยนวัตกรรมการจัดเก็บรายได้. สัมมนาวิชาการสำนักเศรษฐกิจการคลังประจำปี 2558 นวัตกรรมการคลังการเงินเพื่อปฏิรูปประเทศไทย. โรงแรมพลาซา แอทธินี รอยัล เมอริเดียน, 26 สิงหาคม 2558.

ปัณณ์ อนันต์อภิบุตร. “SARA : ยาขนานเอกในการปฏิรูประบบการบริหารจัดเก็บภาษีไทย?.” ในผลงานทางวิชาการ : ย้อนมองรายได้รัฐบาล สร้างอนาคตด้วยนวัตกรรมการจัดเก็บรายได้. สัมมนาวิชาการสำนักเศรษฐกิจการคลังประจำปี 2558 นวัตกรรมการคลังการเงินเพื่อปฏิรูปประเทศไทย. โรงแรมพลาซา แอทธินี รอยัล เมอริเดียน, 26 สิงหาคม 2558.

เอกสารอิเล็กทรอนิกส์

บรรพชัย พุฑฒิบัณฑิต. “หน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระตอบโจทย์ประเทศไทยหรือไม่.” http://www.mfa.go.th/dvifa/contents/filemanager/files/nbt/nbt6/IS/IS6028.pdf, 27 เมษายน 2562.

วรรณพงษ์ ดุรงคเวโรจน์. “การจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระในไทย? ดีจริงหรือขายฝัน.” https://prachatai.com/journal/2015/09/61359, 28 กุมภาพันธ์ 2561.

สถาบันพระปกเกล้า. “รัฐวิสาหกิจ.” http://wiki.kpi.ac.th/index.php?title=%E0%B8%A3%E0%B8% B1%E0%B8%90%E0%B8%, 27 เมษายน 2562.

สำนักงบประมาณ. “งบประมาณโดยสังเขป ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2562.” http://budget.parliament.go.th/bbebook62/FILEROOM/CABILIBRARY62/DRAWER01/GENERAL/DATA0000/00000501.PDF, 21 มิถุนายน 2562.

ELECTRONIC MEDIA

Arthur J. Mann. “ARE SEMI-AUTONOMOUS REVENUE AUTHORITIES THE ANSWER TO TAX ADMINISTRATION PROBLEM IN DEVELOPING COUNTRIES? – A PRACTICAL GUIDE.” http://web.worldbank.org/archive/website01531/WEB/IMAGES/SARA_STU.PDF, April 20, 2019.

Asian Development Bank. “A Comparative Analysis of Tax Administration in Asia and the Pacific 2016 Edition.” https://www.adb.org/sites/default/files/publication/193541/tax-admin-asia-pacific-2016.pdf, April 20, 2019.

Inland Revenue Authority of Singapore. “About Us.” https://www.iras.gov.sg/ irashome/About-Us/, April 20, 2019.

_____. “Annual Report.” https://www.iras.gov.sg/irashome/Annual-Reports/Past-Annual-Reports/Annual-reports/, June 26, 2019.

_____. “History and Milestones.” https://www.iras.gov.sg/irashome/About-Us/Our-Organisation /History-and-Milestones/, April 20, 2019.

_____. “Organization Structure.” https://www.iras.gov.sg/irashome/About-Us/, April 20, 2019.

Maria Teresa. “Comparative Organizational Structure of ASEAN Revenue Authorities.” http://www. ntrc.gov.ph/images/journal/2017/j20170304b.pdf, March 5, 2019.

National Tax Agency. “The 131st National Tax Agency Annual Statistics Report FY2005.” https://www .nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/h17/h17.pdf, April 15, 2019.

_____. “The 143st National Tax Agency Annual Statistics Report FY2015.” https://www.nta.go .jp/publication/statistics/kokuzeicho/h29/h29.pdf, March 2, 2019.

National Tax Agency Japan. “An Outline of Japanese Tax Administration 2003.” https://www.nta.go .jp/english/report2003/pdf/01.pdf, June 27, 2019.

OECD. “Tax Administration 2015 Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies.” https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration2015_ tax_admin-2015-en#page1, June 23, 2019.

Odd-Helge Fjeldstad and Mick Moore. “Revenue authorities and public authority in sub-Saharan Africa.” https://bit.ly /2RBXP6b, April 11, 2019.

Rosario G. Manasan. “Tax Admimistration Reform : Semi-Autonomous Revenue Authority, Anyone?.” https://core.ac.uk/download/pdf/6505984.pdf, April 20, 2019.

Satoru Araki and Iris Claus. “A Comparative Analysis of Tax Administration in Asia and the Pacific 2014 Edition.” https://digitalcommons.ilr.cornell.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1375&context =intl, April 25, 2019.

United Nations. “Improving Resource Mobilization in Developing Countries and Transition Economies.” https://bit.ly/2XFejjf, April 20, 2019.

Vicki Beyer. “Tax Administration in Japan.” http://epublications.bond.edu.au/cgi/viewcontent.cgi? article=1051&context=rlj, March 5, 2019.

William Crandall. “Revenue Administration : Autonomy in Tax Administration and the Revenue Authority Model.” https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2010/tnm1012.pdf, April 20, 2019.

World Bank Group. “Doing Business 2019.” http://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness /media/Annual-Reports/English/DB2019-report_print-version. pdf, June 22, 2019.