ย้อนมองรายได้รัฐบาล สร้างอนาคตด้วยนวัตกรรมการจัดเก็บรายได้

ผลงานวิชาการเสนอในงานสัมมนาวิชาการประจำปีของสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง

"นวัตกรรมการคลังการเงินเพื่อการปฏิรูปประเทศไทย"

วันพุธที่ 26 สิงหาคม 2558

ณ โรงแรมพลาซ่า แอทธินี รอยัล เมอริเดียน

โดย

ดร.ปัณณ์ อนันอภิบุตร

ดร.สิริกมล อุดมผล

นายศุทธ์ธี เกตุทัต

ดร.ปภาภรณ์ ชุณหชัชราชัย

ดร.มณีขวัญ จันทรศร

ดร.ชัยสิทธิ์ บุณยเนตร

ดร.นภา วรวรางกูร

นางสาวอาริศรา นนทะคุณ

สศค.

สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง

FISCAL POLICY OFFICE

สารบัญ

สารบัญ ..... ก
สารบัญตาราง ..... ง
สารบัญแผนภูมิ ..... จ
สารบัญรูป ..... จ
คำศัพท์และอักษรย่อ ..... ฉ
บทสรุปผู้บริหาร ..... ช
บทที่ 1 บทนำ 1
บทที่ 2 โครงสร้างรายได้รัฐบาลตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบัน 3
2.1 นิยามรายได้ของรัฐบาลไทย 4
2.2 โครงสร้างรายรับและโครงสร้างประมาณการรายได้ของรัฐบาลไทย 5
2.2.1 โครงสร้างรายรับตั้งแต่ปีงบประมาณ พ.ศ. 2503 ถึง 2559 5
2.2.2 โครงสร้างประมาณการรายได้รัฐบาลตั้งแต่ปีงบประมาณ พ.ศ. 2503 ถึง 2559 6
2.3 ผลการจัดเก็บรายได้รัฐบาลตั้งแต่ปีงบประมาณ พ.ศ. 2503 ถึง 2559 7
2.3.1 สัดส่วนรายได้ภาษีอากรสุทธิต่อรายได้ที่มิใช่ภาษีอากร 8
2.3.2 ผลการจัดเก็บรายได้รัฐบาลต่อ GDP ปีงบประมาณ พ.ศ. 2504 - 2557 9
2.3.3 รายได้ภาษีอากรรวมเทียบกับรายได้ภาษีอากรสุทธิ 10
2.3.4 ปัจจัยที่มีผลทำให้การจัดเก็บรายได้แตกต่างไปจากประมาณการ 11
2.4 ความสัมพันธ์ระหว่างโครงสร้างรายได้ภาษีกับ GDP per capita 11
2.5 โครงสร้างรายได้รัฐบาลของต่างประเทศ 14
2.5.1 สัดส่วนรายได้ภาษีอากรต่อ GDP 14
2.5.2 การเปลี่ยนแปลงของโครงสร้างรายได้จากอดีตถึงปัจจุบัน 15
2.6 สรุป 21
บทที่ 3 ตรวจต้นทุนเพิ่มประสิทธิภาพการบริหารงานภาษีไทย 24
3.1 ความหมาย 25
3.1.1 ต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Tax Compliance Costs) 25
3.1.2 ต้นทุนการบริหารงานภาษี (Tax Administrative Costs) 26
3.1.3 ต้นทุนการดำเนินการทางภาษี (Operating Costs) 26
3.2 การศึกษาต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Tax Compliance Costs) 27
3.3 การคำนวณต้นทุนการบริหารงานภาษี (Tax Administrative Costs) 29
3.3.1 ต้นทุนการบริหารงานภาษีของกรมศุลกากร 30
3.3.2 ต้นทุนการบริหารงานภาษีของกรมสรรพากร 31

3.3.3 ต้นทุนการบริหารงานภาษีของกรมสรรพสามิต 31
3.4 สรุป..... 32
บทที่ 4 โครงสร้างและการบริหารหน่วยงานจัดเก็บภาษี..... 34
4.1 โครงสร้างของหน่วยงานจัดเก็บภาษี..... 34
4.1.1 รูปแบบการจัดโครงสร้างของหน่วยงานจัดเก็บภาษี..... 35
4.1.2 เครือข่ายสำนักงานพื้นที่/สาขา (Office Networks) 38
4.1.3 การตั้งหน่วยงานเพื่อรับผิดชอบภารกิจการให้บริการและการบังคับใช้กฎหมาย ตามประเภทของผู้เสียภาษี..... 39
4.2 การบริหารหน่วยงานจัดเก็บภาษี..... 40
4.2.1 การบริหารทรัพยากรมนุษย์ 41
4.2.2 การบริหารงบประมาณ 42
4.2.3 การบริหารภารกิจการจัดเก็บภาษี..... 42
4.3 การให้บริการผู้เสียภาษีทางอิเล็กทรอนิกส์..... 43
4.3.1 การให้บริการผู้เสียภาษีทางอิเล็กทรอนิกส์ในต่างประเทศ 44
4.3.2 การให้บริการผู้เสียภาษีทางอิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย 50
4.4 สรุป..... 52
บทที่ 5 SARA: ยาขนานเอกในการปฏิรูประบบการบริหารจัดเก็บภาษีไทย? 54
5.1 แนวโน้มการนำ SARA มาใช้ในประเทศต่างๆ 56
5.2 เปรียบเทียบผลการดำเนินงานของประเทศที่ใช้หน่วยงานจัดเก็บภาษีแบบ SARA กับ แบบราชการดั้งเดิม..... 60
5.2.1 ด้านขนาดของเศรษฐกิจนอกระบบและขวัญกำลังใจในการเสียภาษี (Tax Morale)..... 60
5.2.2 ด้านต้นทุนของผู้เสียภาษี 60
5.2.3 ด้านประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี 62
5.3 SARA และความเป็นอิสระ (Autonomy) 64
5.4 แรงผลักดันให้เกิด SARA ในประเทศต่างๆ 66
5.4.1 การสร้างความเป็นอิสระทางการเมือง (Political Autonomy) 67
5.4.2 การสร้างความเป็นอิสระทางการจัดการ (Managerial Autonomy) 68
5.4.3 การสร้างจุดเริ่มต้นในการปฏิรูปการบริหารจัดเก็บภาษีอย่างจริงจัง 69
5.5 ประเด็นสำคัญในการออกแบบ SARA..... 70
5.5.1 ลักษณะทางกฎหมาย..... 70
5.5.2 รูปแบบของความรับผิดชอบ 71
5.5.3 การจัดการงบประมาณ 73
5.5.4 การบริหารทรัพยากรมนุษย์ 74

5.5.5 กลไกความรับผิดรับชอบ (Accountability) 74
5.6 โอกาสและข้อจำกัดในการนำ SARA มาใช้ 77
5.7 แนวทางในการนำ SARA มาใช้ในประเทศไทย 80
5.8 สรุป 85
บทที่ 6 บทสรุป 87
บรรณานุกรม 90

สารบัญตาราง

ตารางที่ 1: ประมาณการรายรับของรัฐบาล ปีงบประมาณ พ.ศ. 2503 - 2559 5
ตารางที่ 2: ประมาณการรายได้รัฐบาล ปีงบประมาณ พ.ศ. 2503 - 2559 7
ตารางที่ 3: ผลการจัดเก็บรายได้รัฐบาลเทียบกับประมาณการ ปีงบประมาณ พ.ศ. 2503 - 2557 8
ตารางที่ 4: ผลของการคืนภาษีและการกันเงินเพื่อชดเชยค่าภาษี ปีงบประมาณ พ.ศ. 2536 - 2557 10
ตารางที่ 5: ผลการจัดสรรภาษีมูลค่าเพิ่มให้ อปท. ปีงบประมาณ พ.ศ. 2542 - 2557 11
ตารางที่ 6: ผลสรุปจากโมเดลเศรษฐมิติ 13
ตารางที่ 7: สรุปสัดส่วนรายได้ภาษีอากรต่อ GDP ใน 127 ประเทศ 14
ตารางที่ 8: เปรียบเทียบสัดส่วนรายได้ภาษีต่อ GDP (Tax/GDP, %) ปี พ.ศ. 2555 และ 2535 และผลิตภัณฑ์มวลรวมประชาชาติต่อหัว (GDP per capita, US$) ใน 15 ประเทศ 15
ตารางที่ 9: โครงสร้างรายได้ใน 15 ประเทศตามสัดส่วนต่อ GDP ปี พ.ศ. 2555 (%) 16
ตารางที่ 10: โครงสร้างรายได้ใน 15 ประเทศ ตามสัดส่วนต่อรายได้รวมและสัดส่วนต่อรายได้ภาษี ปี พ.ศ. 2555 (%) 17
ตารางที่ 11: สัดส่วนโครงสร้างภาษีต่อรายได้ภาษีรวมใน 15 ประเทศ ตามสัดส่วนภาษี ปี พ.ศ. 2535 และ 2555 (%) 19
ตารางที่ 12: การเปรียบเทียบ Doing Business 2015 ด้านการจ่ายภาษี ในกลุ่มประเทศอาเซียน 28
ตารางที่ 13: ต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ปี พ.ศ. 2553 28
ตารางที่ 14: รายได้รัฐบาลไทย 30
ตารางที่ 15: ต้นทุนการบริหารงานภาษีของกรมศุลกากร 30
ตารางที่ 16: ต้นทุนการบริหารงานภาษีของกรมสรรพากร 31
ตารางที่ 17: ต้นทุนการบริหารงานภาษีของกรมสรรพสามิต 31
ตารางที่ 18: สรุปต้นทุนการบริหารงานภาษีของ 3 กรมจัดเก็บ 33
ตารางที่ 19: รูปแบบการจัดโครงสร้างของหน่วยงานจัดเก็บภาษีของต่างประเทศ 37
ตารางที่ 20: รูปแบบของหน่วยงานจัดเก็บภาษีในต่างประเทศ 38
ตารางที่ 21: ปัจจัยนำไปสู่ความสำเร็จของการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ 49
ตารางที่ 22: อันดับความสามารถในการแข่งขันและปัจจัยสำคัญที่สุดที่เป็นอุปสรรคในการประกอบธุรกิจของกลุ่มประเทศอาเซียน 55
ตารางที่ 23: รูปแบบของหน่วยงานจัดเก็บภาษีในประเทศต่างๆ 57
ตารางที่ 24: องค์ประกอบของคณะกรรมการ 72
ตารางที่ 25: ภารกิจที่มอบหมายให้แก่หน่วยงานจัดเก็บภาษีในแต่ละประเทศ 76
ตารางที่ 26: โอกาสและข้อจำกัดของ SARA 78
ตารางที่ 27: ตัวอย่างการเปรียบเทียบเงินเดือนของข้าราชการพลเรือนและพนักงานเอกชน 79

สารบัญแผนภูมิ

แผนภูมิที่ 1: ประมาณการรายรับของรัฐบาล ปีงบประมาณ พ.ศ. 2503 - 2559 6
แผนภูมิที่ 2: ประมาณการรายได้รัฐบาล ปีงบประมาณ พ.ศ. 2503 - 2559 7
แผนภูมิที่ 3: ผลการจัดเก็บรายได้รัฐบาลเทียบกับประมาณการ จำแนกเป็นรายได้ภาษีอากรและ รายได้ที่มิใช่ภาษีอากร ปีงบประมาณ พ.ศ. 2503 - 2557 8
แผนภูมิที่ 4: สัดส่วนระหว่างรายได้ภาษีอากรและรายได้ที่มิใช่ภาษีอากร ปีงบประมาณ พ.ศ. 2503 - 2557 . 9
แผนภูมิที่ 5: รายได้รัฐบาลและรายได้ภาษีอากรรวมและสุทธิต่อ GDP ปีงบประมาณ พ.ศ. 2504 - 2557 9
แผนภูมิที่ 6: โครงสร้างรายได้ภาษีของประเทศไทยระหว่างปี พ.ศ. 2523 - 2552 12
แผนภูมิที่ 7: จำนวนประเทศที่นำ SARA มาใช้ 56
แผนภูมิที่ 8: ขนาดของเศรษฐกิจนอกระบบและระดับของ Tax Morale เปรียบเทียบระหว่าง ประเทศที่ใช้หน่วยงานจัดเก็บภาษีแบบ SARA กับแบบราชการดั้งเดิม 60
แผนภูมิที่ 9: จำนวนชั่วโมงโดยเฉลี่ยที่ใช้ในการดำเนินการทางภาษีทั้งหมด (Total Tax Time) 61
แผนภูมิที่ 10: จำนวนครั้งโดยเฉลี่ยที่ใช้ในการดำเนินการทางภาษีทั้งหมด (Total Tax Payments) 62
แผนภูมิที่ 11: สัดส่วนของรายได้ภาษีที่จัดเก็บได้เมื่อเทียบกับบุคลากรของหน่วยงานจัดเก็บภาษีแต่ละคน.. 63
แผนภูมิที่ 12: ปัจจัยที่ดึงดูดให้บุคลากรอยู่ในองค์กร 79
แผนภูมิที่ 13: ปัจจัยที่ทำให้บุคลากรตัดสินใจย้ายองค์กร 80

สารบัญรูป

รูปที่ 1: การเปลี่ยนแปลงสัดส่วนรายได้ภาษีระหว่างปี พ.ศ. 2535 และ พ.ศ. 2555 18
รูปที่ 2: รูปแบบของหน่วยงานจัดเก็บภาษีในประเทศต่างๆ 58
รูปที่ 3: โครงสร้างองค์กรของกระทรวงการคลัง ประเทศญี่ปุ่น 59
รูปที่ 4: หน้าที่ในการบริหารภาษีของหน่วยงานจัดเก็บภาษี ประเทศญี่ปุ่น 59
รูปที่ 5: รูปแบบของหน่วยงานจำแนกตามระดับความเป็นอิสระและระดับการแข่งขัน 65
รูปที่ 6: ระดับความเป็นอิสระของ SARA ในแต่ละประเทศ 65

คำศัพท์และอักษรย่อ

อปท.	องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น
อบจ.	องค์การบริหารส่วนจังหวัด
HNWI	กลุ่มผู้มีความมั่งคั่งสูง (**H**igh-**n**et-**w**orth **I**ndividual)
SARA	หน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ (**S**emi-**a**utonomous **R**evenue **A**gency)
Tax Administrative Costs	ต้นทุนการบริหารงานภาษี
Tax Compliance Costs	ต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี

บทสรุปผู้บริหาร

ในปัจจุบันประเทศไทยกำลังเผชิญความท้าทายที่สำคัญหลากหลายด้าน ทั้งความผันผวนของเศรษฐกิจโลกที่ทวีความรุนแรงมากขึ้น ปัญหาเศรษฐกิจและหนี้สาธารณะของประเทศต่างๆ การเข้าสู่สังคมผู้สูงอายุ การติดกับดักประเทศที่มีรายได้ปานกลาง (Middle Income Trap) ปัญหาหนี้นอกระบบ การเชื่อมโยงเศรษฐกิจไทยกับภูมิภาค และแนวโน้มการขาดดุลงบประมาณของรัฐบาล เป็นต้น รัฐบาลจึงจำเป็นต้องมีการพัฒนารายได้และระบบภาษีอย่างจริงจังเพื่อรองรับความจำเป็นในการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมของประเทศ

นับตั้งแต่ประเทศไทยได้เริ่มการวางแผนพัฒนาประเทศอย่างจริงจังในทศวรรษ 2510 รัฐบาลไทยได้พัฒนารายได้โดยการปรับโครงสร้างภาษีอากรอย่างต่อเนื่อง โดยมีการปรับปรุงระบบภาษีเพื่อให้สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี สอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจและสังคมที่เปลี่ยนแปลงไปอยู่ตลอดเวลา อย่างไรก็ตาม การพัฒนาระบบภาษีอากรไม่อาจประสบความสำเร็จได้จากการปรับปรุงเฉพาะประเภทภาษีและอัตราภาษีเพียงมิติเดียว แต่จำเป็นต้องพัฒนาการบริหารจัดเก็บภาษีไปควบคู่กันด้วย

การศึกษานี้ได้ทบทวนการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างรายได้ของรัฐบาลในช่วงกว่า 50 ปีที่ผ่านมา พิจารณาต้นทุนในการบริหารงานภาษี (Tax Administrative Costs) ต้นทุนของผู้เสียภาษี (Tax Compliance Costs) แล้วพิจารณาออกแบบเครื่องมือใหม่ๆ เพื่อรองรับความเปลี่ยนแปลงที่จะเกิดขึ้นในอนาคต โดยพิจารณาถึงรูปแบบการบริหารหน่วยงานจัดเก็บภาษีในต่างประเทศ และการพัฒนาการให้บริการผู้เสียภาษีทางอิเล็คทรอนิคส์ รวมทั้งการพิจารณาแนวโน้มรูปแบบความเป็นอิสระ (Autonomy) ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่เกิดขึ้นในต่างประเทศเพื่อเป็นทางเลือกในการนำมาประยุกต์ใช้กับบริบทของประเทศไทย และเพิ่มประสิทธิภาพในการบริหารจัดเก็บภาษี นำไปสู่การให้บริการประชาชนที่ดีขึ้น จูงใจให้เกิดการพัฒนาระบบภาษีอย่างจริงจัง และสร้างฐานรายได้เพื่อรองรับความจำเป็นของรัฐบาลในการจัดสรรงบประมาณเพื่อพัฒนาประเทศอย่างยั่งยืน

ผลการศึกษาพบว่า ภาพรวมการจัดเก็บรายได้รัฐบาลในช่วงกว่า 50 ปีที่ผ่านมายังไม่สะท้อนการเปลี่ยนแปลงของโครงสร้างรายได้รัฐบาลมากนัก โดยรายได้ภาษีอากรสุทธิยังคงมีสัดส่วนประมาณร้อยละ 90 ของรายได้รัฐบาล และการดำเนินนโยบายเศรษฐกิจมีผลต่อการจัดเก็บรายได้ นอกจากนี้จากการศึกษาข้อมูลโครงสร้างรายได้ของ 15 ประเทศ พบว่า สัดส่วนรายได้ภาษีอากรต่อ GDP ของประเทศต่างๆ มีความหลากหลาย โดยไม่พบความสัมพันธ์ระหว่างสัดส่วน Tax/GDP กับระดับการพัฒนาของประเทศ

ในการพิจารณาต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Tax Compliance Costs) ควบคู่ไปกับต้นทุนการบริหารงานภาษี (Tax Administrative Costs) พบว่า ต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีในกิจการธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) ของประเทศไทยค่อนข้างสูง และต้นทุนการบริหารงานภาษีรวมของทั้ง 3 กรมจัดเก็บอยู่ที่ร้อยละ 2 ของรายได้จากการจัดเก็บภาษี ในขณะที่ต้นทุนการบริหารงานภาษีในกลุ่มประเทศพัฒนาแล้วอยู่ที่ร้อยละ 1.04 ของรายได้จากการจัดเก็บภาษี

จากการวิเคราะห์ถึงปัจจัยที่ทำให้ระบบบริหารจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพของประเทศต่างๆ พบว่า หน่วยงานจัดเก็บภาษีไทยมีแนวทางการบริหารที่ดีและมีประสิทธิภาพในหลายด้าน แต่ยังสามารถที่จะเพิ่มประสิทธิภาพได้อีก โดยอาจจะเลือกแนวทางปรับเปลี่ยนรูปแบบหน่วยงาน โดยการรวมหน่วยงานจัดเก็บภาษีเพื่อลดความซ้ำซ้อนและลดต้นทุนในการดำเนินงาน เพื่อให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีมีโครงสร้างองค์กรที่เหมาะสมและมีความยืดหยุ่นเพียงพอทำให้สามารถที่จะปรับเปลี่ยนยุทธศาสตร์และเป้าหมายให้เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมในสังคมที่เปลี่ยนแปลงได้อย่างรวดเร็ว นอกจากนี้ การจัดทำระบบการให้บริการทางอิเล็คทรอนิกส์แก่ผู้เสียภาษีเป็นอีกส่วนหนึ่งที่รัฐจำเป็นต้องให้ความสำคัญ เนื่องจากการให้บริการทางอิเล็คทรอนิกส์ที่ดีจะทำให้ผู้เสียภาษีมีต้นทุนการเสียภาษีลดลง และมีความพึงพอใจในการใช้บริการมากขึ้น

นอกจากนี้ การปฏิรูปภาษีควรให้ความสำคัญกับการพัฒนาระบบการบริหารจัดเก็บภาษีให้ทันสมัย ซึ่งอุปสรรคสำคัญประการหนึ่งในการพัฒนาการบริหารจัดเก็บภาษีในหลายประเทศเกิดจากการที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีมีระบบงบประมาณและระบบบริหารทรัพยากรมนุษย์ที่ตึงตัว (Rigid) จนกระทั่งไม่สามารถตัดสินใจใดๆ ได้เองมากนัก ซึ่งภายใต้สภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว การบริหารจัดการภาครัฐจำเป็นต้องมีความยืดหยุ่นเพิ่มขึ้นทั้งในด้านการบริหารทรัพยากรมนุษย์ การจัดสรรงบประมาณ ซึ่งการจัดการและการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างภายในให้เป็น**หน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ (Semi-autonomous Revenue Agency: SARA)** เป็นทางเลือกหนึ่งซึ่งอาจพิจารณานำมาใช้เพื่อการปฏิรูประบบบริหารจัดเก็บภาษีนำไปสู่การบริการผู้เสียภาษีที่ดีขึ้น การสร้างฐานรายได้ภาษีที่เพิ่มขึ้นอย่างยั่งยืน และการปรับปรุงธรรมาภิบาลในระบบการบริหารจัดเก็บภาษีในที่สุด

ทางเลือกต่างๆ ที่เสนอในการศึกษานี้เป็นเพียงส่วนหนึ่งของแนวทางในการปฏิรูประบบการบริหารจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งย่อมมิใช่ยาสารพัดโรคที่จะแก้ได้ทุกปัญหา แต่คาดหวังว่าจะช่วยในการวางรากฐานที่เอื้อให้เกิดการปฏิรูปการบริหารจัดเก็บภาษีให้เกิดขึ้นอย่างเป็นรูปธรรมในที่สุด

บทที่ 1
บทนำ

"Tax administration is a tax policy." (Jantscher 1990: 179)

ในช่วงที่ผ่านมาประเทศไทยเผชิญความท้าทายหลายด้าน ทั้งวิกฤตเศรษฐกิจโลกและเหตุการณ์ทางการเมือง แต่สามารถก้าวข้ามมาได้ด้วยดี เนื่องจากมีพื้นฐานทางสังคมและเศรษฐกิจที่เข้มแข็ง การเป็นจุดศูนย์กลางของภูมิภาคเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ รวมทั้งมีความอุดมสมบูรณ์ทางทรัพยากรธรรมชาติและความมั่นคงทางอาหาร อย่างไรก็ตาม ในปัจจุบันประเทศไทยกำลังเผชิญความท้าทายที่สำคัญหลากหลายด้าน ทั้งความผันผวนของเศรษฐกิจโลกที่ทวีความรุนแรงมากขึ้น ปัญหาเศรษฐกิจและหนี้สาธารณะของประเทศต่างๆ การเข้าสู่สังคมผู้สูงอายุ การติดกับดักประเทศที่มีรายได้ปานกลาง (Middle Income Trap) ปัญหาหนี้นอกระบบ การเชื่อมโยงเศรษฐกิจไทยกับภูมิภาค และแนวโน้มการขาดดุลงบประมาณของรัฐบาล เป็นต้น รัฐบาลจึงจำเป็นต้องมีการพัฒนารายได้และระบบภาษีอย่างจริงจังเพื่อรองรับความจำเป็นในการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมของประเทศ

นับตั้งแต่ประเทศไทยได้เริ่มการวางแผนพัฒนาประเทศอย่างจริงจังในทศวรรษ 2510 รัฐบาลไทยได้พัฒนารายได้โดยการปรับโครงสร้างภาษีอากรอย่างต่อเนื่อง โดยมีการปรับปรุงระบบภาษีเพื่อให้สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี สอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจและสังคมที่เปลี่ยนแปลงไปอยู่ตลอดเวลา ดังจะเห็นได้จากการลดอัตราภาษีเงินได้และอากรขาเข้าเพื่อเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของประเทศ การปรับปรุงระบบภาษีทางอ้อมโดยการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนภาษีการค้า เป็นต้น อย่างไรก็ตาม การพัฒนาระบบภาษีอากรไม่อาจประสบความสำเร็จได้จากการปรับปรุงเฉพาะประเภทภาษีและอัตราภาษีเพียงมิติเดียว แต่จำเป็นต้องพัฒนาการบริหารจัดเก็บภาษีไปควบคู่กันด้วย

การศึกษานี้มุ่งทบทวนการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างรายได้ของรัฐบาลในช่วงประมาณ 50 ปีที่ผ่านมา พิจารณาต้นทุนในการบริหารงานภาษี (Tax Administrative Costs) ต้นทุนของผู้เสียภาษี (Tax Compliance Costs) แล้วพิจารณาออกแบบเครื่องมือใหม่ๆ เพื่อรองรับความเปลี่ยนแปลงที่จะเกิดขึ้นในอนาคต โดยพิจารณาถึงรูปแบบการบริหารหน่วยงานจัดเก็บภาษีในต่างประเทศ และการพัฒนาการให้บริการผู้เสียภาษีทางอิเล็คทรอนิคส์ รวมทั้งการพิจารณาแนวโน้มรูปแบบความเป็นอิสระ (Autonomy) ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่เกิดขึ้นในต่างประเทศเพื่อเป็นทางเลือกในการนำมาประยุกต์ใช้กับบริบทของประเทศไทย เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการบริหารจัดเก็บภาษี นำไปสู่การให้บริการประชาชนที่ดีขึ้น จูงใจให้เกิดการพัฒนาระบบภาษีอย่างจริงจัง ตลอดจนสร้างฐานรายได้เพื่อรองรับความจำเป็นของรัฐบาลในการจัดสรรงบประมาณเพื่อพัฒนาประเทศอย่างยั่งยืน

ผลงานวิชาการนี้แบ่งออกเป็น 6 บท บทแรกเป็นบทนำ บทที่สองอธิบายถึงโครงสร้างรายได้ของรัฐบาลไทยในอดีต แล้ววิเคราะห์ถึงประเด็นสำคัญและเปรียบเทียบกับประสบการณ์ของต่างประเทศ บทที่สามเป็นการศึกษาถึงต้นทุนในการบริหารงานภาษี (Tax Administrative Costs) และต้นทุนของผู้เสียภาษี (Tax

Compliance Costs) บทที่สี่ศึกษาถึงรูปแบบโครงสร้างของหน่วยงานจัดเก็บภาษี และการบริหารหน่วยงานจัดเก็บภาษีในต่างประเทศ ตลอดจนแนวทางการให้บริการผู้เสียภาษีทางอิเล็คทรอนิคส์ บทที่ห้าเป็นการศึกษาประสบการณ์จากต่างประเทศและนำเสนอแนวทางในการนำหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ (Semi-autonomous Revenue Agency: SARA) มาใช้ในกรณีของไทย บทสุดท้ายเป็นบทสรุป

การศึกษานี้จัดทำขึ้นเพื่อเป็นส่วนหนึ่งของผลงานวิชาการที่นำเสนอในงานสัมมนาวิชาการประจำปีของสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง ภายใต้หัวข้อ “นวัตกรรมการคลังการเงินเพื่อการปฏิรูปประเทศไทย” ซึ่งจัดขึ้นในวันพุธที่ 26 สิงหาคม 2558 ณ โรงแรมพลาซ่า แอทธินี รอยัล เมอริเดียน กรุงเทพฯ โดยข้อเสนอแนะและความเห็นในผลงานวิชาการนี้เป็นความเห็นส่วนตัวของของผู้เขียนทั้งสิ้น มิได้เป็นท่าที นโยบาย หรือมาตรการที่เป็นทางการของส่วนราชการที่เกี่ยวข้องแต่อย่างใด

บทที่ 2
โครงสร้างรายได้รัฐบาลตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบัน

ดร.สิริกมล อุดมผล
นายศุทธ์ธี เกตุทัต
ดร.มณีขวัญ จันทรศร
นางสาวอาริศรา นนทะคุณ

รัฐบาลมีหน้าที่บริหารราชการแผ่นดินเพื่อรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ สนับสนุนการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ และสร้างความเป็นธรรมในสังคม โดยผ่านนโยบายด้านต่างๆ เช่น การศึกษาและการพัฒนาทรัพยากรมนุษย์ การสาธารณสุข การป้องกันประเทศและการรักษาความสงบในราชอาณาจักร ตลอดจนการให้บริการสาธารณะต่างๆ ในการดำเนินกิจกรรมดังกล่าว รัฐบาลจำเป็นต้องหารายรับมาใช้จ่ายเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ต่างๆ ข้างต้น ซึ่งแหล่งรายรับหลักของรัฐบาลมี 2 ประเภท ได้แก่ การจัดเก็บรายได้และการกู้เงินเพื่อชดเชยการขาดดุล โดยการจัดเก็บรายได้ประกอบด้วยการจัดเก็บภาษีอากร การขายสิ่งของและการบริการ รัฐพาณิชย์ การหารายได้อื่น ส่วนการกู้เงินก็สามารถทำผ่านเครื่องมือต่างๆ เช่น การออกพันธบัตร เป็นต้น นอกจากนี้ในเชิงการคลังแล้ว การจัดเก็บรายได้รัฐบาลที่มีประสิทธิภาพจะส่งผลดีต่อความยั่งยืนทางการคลัง ภาระหนี้ และระดับความเชื่อมั่นของประเทศ

ในประเด็นเรื่องการจัดเก็บภาษีอากรนั้น นอกเหนือจากวัตถุประสงค์หลักด้านการหารายได้แล้ว รัฐบาลสามารถใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการดำเนินนโยบายการคลัง โดยการปรับเพิ่ม ปรับลด ขยายฐาน หรือยกเว้นภาษี ซึ่งภาษีแต่ละประเภทก็มีวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บแตกต่างกันไป กล่าวคือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีหน้าที่ในการสร้างความเป็นธรรมทางรายได้ ภาษีสรรพสามิตมีหน้าที่ในการควบคุมหรือจำกัดการบริโภคสินค้าบางประเภทที่มีผลกระทบต่อเศรษฐกิจ สังคม และสิ่งแวดล้อม และภาษีศุลกากรมีหน้าที่ในการคุ้มครองอุตสาหกรรมในประเทศ เป็นต้น

สำหรับเนื้อหาในบทนี้จะแบ่งออกเป็น 6 ส่วน ส่วนแรกเป็นการพิจารณานิยามรายได้ของรัฐบาลไทย ส่วนที่สองและส่วนที่สามเป็นการศึกษาเกี่ยวกับรายได้รัฐบาลมากกว่า 50 ปีย้อนหลัง (ปีงบประมาณ พ.ศ. 2503 ถึง 2559) โดยส่วนที่สองเป็นโครงสร้างรายรับและโครงสร้างประมาณการรายได้ของรัฐบาลไทย ส่วนที่สามเป็นผลการจัดเก็บรายได้รัฐบาล โดยพิจารณาถึงสัดส่วนรายได้ภาษีอากรสุทธิต่อรายได้ที่มิใช่ภาษีอากร ผลการจัดเก็บรายได้รัฐบาลต่อ GDP รายได้ภาษีอากรรวมเทียบกับรายได้ภาษีอากรสุทธิ ปัจจัยที่มีผลทำให้การจัดเก็บรายได้แตกต่างไปจากประมาณการ ส่วนที่สี่เป็นความสัมพันธ์ระหว่างโครงสร้างรายได้ภาษีกับ GDP per capita ส่วนที่ห้าเป็นการศึกษาถึงโครงสร้างรายได้รัฐบาลของต่างประเทศ โดยพิจารณาถึงสัดส่วนรายได้ภาษีอากรต่อ GDP และการเปลี่ยนแปลงของโครงสร้างรายได้จากอดีตถึงปัจจุบัน ส่วนที่ 6 เป็นการสรุปภาพรวมการจัดเก็บรายได้ของรัฐบาลไทย

2.1 นิยามรายได้ของรัฐบาลไทย

รายได้ของรัฐบาล หมายถึง เงินที่รัฐบาลได้มาโดยการกำหนดให้บุคคล หรือคณะบุคคล หรือนิติบุคคลชำระเงินให้แก่รัฐบาลได้ในรูปแบบต่างๆ โดยไม่มีภาระผูกพันต้องชดใช้คืน ทั้งนี้ รายได้รัฐบาลประกอบด้วยรายได้จากภาษีอากรและรายได้ที่ไม่ใช่ภาษีอากร หรืออีกนัยหนึ่ง รายได้รัฐบาลสามารถจำแนกตามโครงสร้างงบประมาณได้เป็น 4 ประเภท ประกอบด้วย

1) <u>ภาษีอากร (สุทธิ)</u> ได้แก่ ภาษีทางตรง ภาษีทางอ้อม และการหักลด

1.1) ภาษีทางตรง ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

1.2) ภาษีทางอ้อม ประกอบด้วย

- ภาษีการขายทั่วไป (ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ อากรแสตมป์)
- ภาษีการขายเฉพาะ (ภาษีสรรพสามิต ค่าภาคหลวงแร่ ค่าภาคหลวงน้ำมันและก๊าซธรรมชาติ ภาษีทรัพยากรธรรมชาติอื่นๆ)
- ภาษีสินค้าเข้าออก (ภาษีศุลกากร)
- ภาษีลักษณะอนุญาต (ใบอนุญาตการประกอบกิจการต่างๆ ตามกฎหมาย)

1.3) การหักลด ประกอบด้วย

- การคืนภาษีของกรมสรรพากร ได้แก่ การคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม และการคืนภาษีอื่นๆ (ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์) ซึ่งการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มส่วนใหญ่เป็นการคืนให้แก่ผู้ประกอบธุรกิจส่งออก
- การจัดสรรภาษีมูลค่าเพิ่มให้องค์การบริหารส่วนจังหวัด (อบจ.) ตามพระราชบัญญัติองค์การบริหารส่วนจังหวัด พ.ศ. 2540
- การกันเงินเพื่อชดเชยภาษีสำหรับสินค้าส่งออก ตามพระราชบัญญัติชดเชยค่าภาษีอากรสินค้าส่งออกที่ผลิตในราชอาณาจักร พ.ศ. 2524
- การจัดสรรภาษีมูลค่าเพิ่มให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (อปท.) ตามพระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2542

2) <u>การขายสิ่งของและบริการ</u> ซึ่งเป็นรายรับที่เก็บจาก

2.1) การขายหลักทรัพย์และทรัพย์สิน ได้แก่ ค่าขายอสังหาริมทรัพย์ ทั้งที่เป็นที่ดินและอาคาร ค่าขายผลิตภัณฑ์ธรรมชาติซึ่งรวมถึงค่าภาคหลวง ค่าขายหลักทรัพย์ ค่าขายหนังสือราชการ ค่าขายสิ่งของอื่น เช่น ค่าขายของกลาง ค่าขายของต่างๆ ของส่วนราชการ เป็นต้น

2.2) การขายบริการ ได้แก่ ค่าธรรมเนียม ค่าบริการ ค่าเช่าอสังหาริมทรัพย์ และค่าเช่าเบ็ดเตล็ด เป็นต้น

3) <u>รายได้จากรัฐพาณิชย์</u> ประกอบด้วย ผลกำไรจากองค์การของรัฐ หน่วยงานธุรกิจที่รัฐเป็นเจ้าของ

4) <u>รายได้อื่น</u> ประกอบด้วย ค่าแสตมป์ฤชาและค่าปรับ เงินรับคืน และรายได้เบ็ดเตล็ดอื่น เช่น ดอกเบี้ยเงินกู้ รายรับจากการขายเหรียญกษาปณ์ เป็นต้น

2.2 โครงสร้างรายรับและโครงสร้างประมาณการรายได้ของรัฐบาลไทย

2.2.1 โครงสร้างรายรับตั้งแต่ปีงบประมาณ พ.ศ. 2503 ถึง 2559

นับแต่มีการประกาศใช้กฎหมายว่าด้วยวิธีการงบประมาณมากว่า 100 ปี จนมาถึงพระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณ พ.ศ. 2502 ซึ่งเป็นกฎหมายที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน[1] ได้บัญญัติให้รัฐบาลต้องจัดทำประมาณการรายรับและรายจ่ายมาโดยลำดับ[2] สำหรับประมาณการรายรับอันประกอบด้วย รายได้ เงินกู้ และเงินคงคลัง[3] ดูตารางที่ 1 และแผนภูมิที่ 1

ตารางที่ 1: ประมาณการรายรับของรัฐบาล ปีงบประมาณ พ.ศ. 2503 - 2559

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
2559	2,330,000.0	85.7	390,000.0	14.3	-	-	2,720,000.0

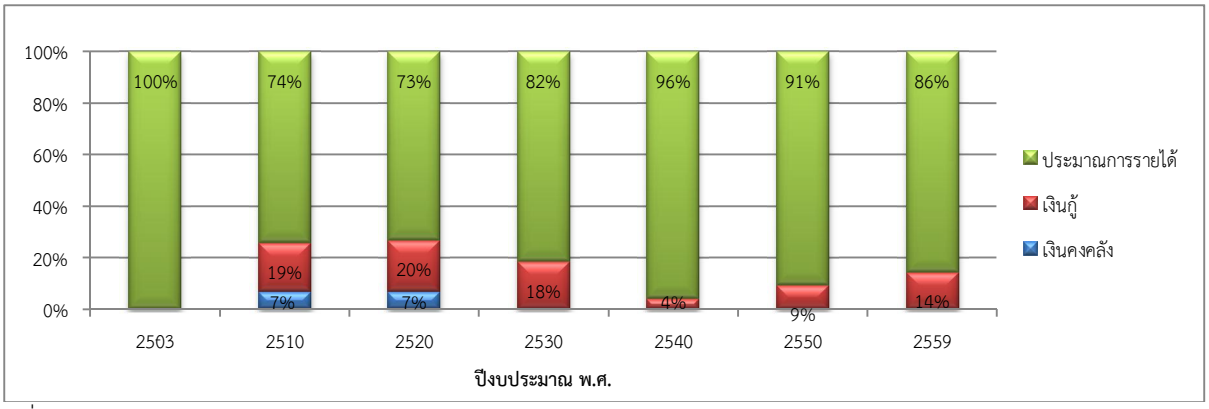
ที่มา: งบประมาณโดยสังเขป สำนักงบประมาณ

[1] การประกาศใช้ พ.ร.บ. ดังกล่าว เพื่อกำหนดให้มีแผนการเงินประจำปีที่สมบูรณ์สำหรับส่วนราชการ และเพื่อให้มีการควบคุมงบประมาณอย่างรัดกุม ให้การจ่ายเงินงบประมาณเป็นไปตามกำลังเงินเป็นงวดๆ และให้มีการประมวลบัญชีและรายงานเกี่ยวกับรายรับรายจ่ายทั้งสิ้นของแผ่นดิน

[2] ปีงบประมาณ พ.ศ. 2503 มี 12 เดือน เริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม - 31 ธันวาคม พ.ศ. 2503 และปีงบประมาณ พ.ศ. 2504 มี 9 เดือน เริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม - 30 กันยายน พ.ศ. 2504

[3] ปีงบประมาณ พ.ศ. 2510 - 2527 มีการนำเงินคงคลังมาใช้จ่ายและนับรวมเป็นรายรับรัฐบาล (โดยตั้งรายการชดใช้คืนในภายหลัง) ซึ่งเป็นการตั้งรายการทางบัญชีโดยไม่มีการรับเงินจริง

แผนภูมิที่ 1: ประมาณการรายรับของรัฐบาล ปีงบประมาณ พ.ศ. 2503 - 2559



ที่มา: งบประมาณโดยสังเขป สำนักงบประมาณ

หมายเหตุ: ตั้งแต่มีการประกาศใช้ พ.ร.บ. วิธีการงบประมาณ พ.ศ. 2502 มีการจัดทำงบประมาณสมดุลมาแล้ว 4 ช่วงเวลา ได้แก่ ปีงบประมาณ พ.ศ. 2503 ปีงบประมาณ พ.ศ. 2534 - 2535 ปีงบประมาณ พ.ศ. 2538 - 2540 และ ปีงบประมาณ พ.ศ. 2548 - 2549

จะเห็นได้ว่า รายรับหลักของรัฐบาลไทย คือ รายได้ 3 ประเภทดังกล่าวมาแล้ว โดยในปีที่มีการประมาณการรายจ่ายสูงกว่ารายได้ กล่าวคือ เป็นปีที่ดำเนินนโยบายการคลังแบบขยายตัว (Expansionary Fiscal Policy) ก็จะมีการกู้เงินและนำเงินคงคลังมาใช้จ่ายในปีดังกล่าว

2.2.2 โครงสร้างประมาณการรายได้รัฐบาลตั้งแต่ปีงบประมาณ พ.ศ. 2503 ถึง 2559

เมื่อพิจารณาโครงสร้างประมาณการรายได้รัฐบาลในเชิงลึก ซึ่งประกอบด้วยภาษีอากร (สุทธิ) การขายสิ่งของและบริการ รายได้จากรัฐพาณิชย์ และรายได้อื่นดังที่กล่าวมาแล้ว พบว่า รัฐบาลกำหนดให้รายได้ภาษีอากร (สุทธิ) เป็นรายได้หลักของรัฐบาล รองลงมาเป็นรายได้จากรัฐพาณิชย์ รายได้อื่น และการขายสิ่งของและบริการ ตามลำดับ โดยในปีงบประมาณ พ.ศ. 2559 คาดการณ์ว่า รัฐบาลจะสามารถจัดเก็บรายได้จำนวน 2,330,000 ล้านบาท โดยเป็นรายได้ภาษีอากร (สุทธิ) 2,150,167.9 ล้านบาท รายได้จากรัฐพาณิชย์ 120,000.0 ล้านบาท รายได้อื่น 37,616.8 ล้านบาท การขายสิ่งของและบริการ 22,215.3 ล้านบาท คิดเป็นร้อยละ 92.3 5.1 1.6 และ 1.0 ตามลำดับ หรืออีกนัยหนึ่ง รัฐบาลประมาณการรายได้ภาษีอากรกว่าร้อยละ 90 และประมาณการรายได้ที่มิใช่ภาษีอากรประมาณร้อยละ 10 (ดูตารางที่ 2 และแผนภูมิที่ 2)

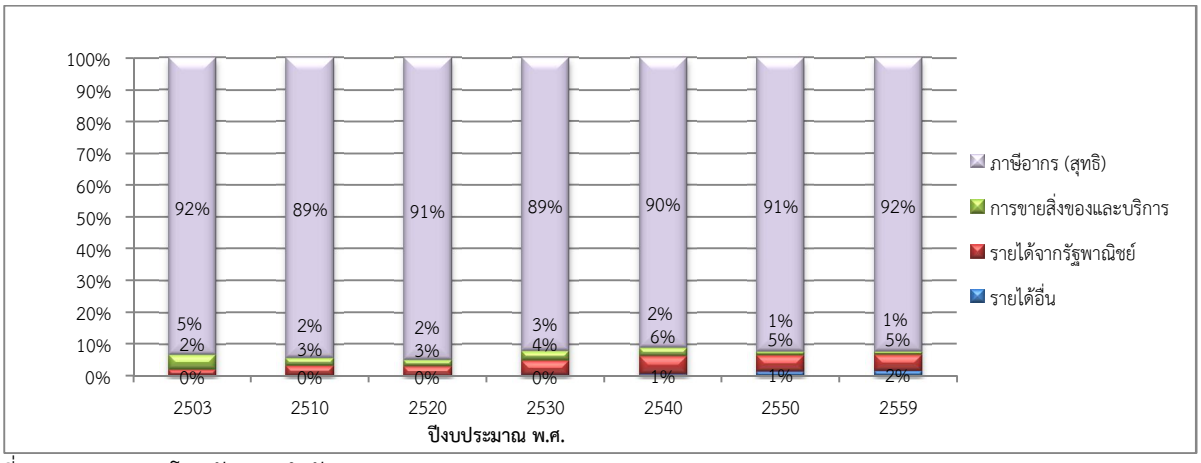
ตารางที่ 2: ประมาณการรายได้รัฐบาล ปีงบประมาณ พ.ศ. 2503 - 2559

หน่วย: ล้านบาท

ปีงบประมาณ	ภาษีอากร (สุทธิ)		การขายสิ่งของและบริการ		รายได้จากรัฐพาณิชย์		รายได้อื่น		รวม
	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ	
2503	6,020.8	92.1	305.7	4.7	133.0	2.0	80.3	1.2	6,539.8
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	888,335.7	90.3	24,309.1	2.5	55,500.0	5.6	15,855.2	1.6	984,000.0
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
2559	2,150,167.9	92.3	22,215.3	1.0	120,000.0	5.1	37,616.8	1.6	2,330,000.0

ที่มา: งบประมาณโดยสังเขป สำนักงบประมาณ

แผนภูมิที่ 2: ประมาณการรายได้รัฐบาล ปีงบประมาณ พ.ศ. 2503 - 2559



ที่มา: งบประมาณโดยสังเขป สำนักงบประมาณ

2.3 ผลการจัดเก็บรายได้รัฐบาลตั้งแต่ปีงบประมาณ พ.ศ. 2503 ถึง 2559

เมื่อที่ประชุมคณะรัฐมนตรีมีมติเห็นชอบกรอบงบประมาณรายจ่ายประจำปีงบประมาณ หน่วยงานจัดเก็บรายได้มีหน้าที่ดำเนินการให้เป็นไปตามกรอบประมาณการรายได้ดังกล่าว แต่ผลการจัดเก็บจริงอาจต่างไปจากประมาณการได้ เนื่องจากปัจจัยต่างๆ เช่น ปัจจัยทางเศรษฐกิจซึ่งมีผลต่อฐานภาษีและผลประกอบการของรัฐวิสาหกิจ ปัจจัยด้านนโยบายการจัดเก็บภาษีและการนำส่งรายได้ที่มิใช่ภาษีของหน่วยงานอื่นๆ เป็นต้น

ทั้งนี้ ผลการจัดเก็บรายได้จริงเมื่อเทียบกับประมาณการเป็นดังตารางที่ 3 และแผนภูมิที่ 3

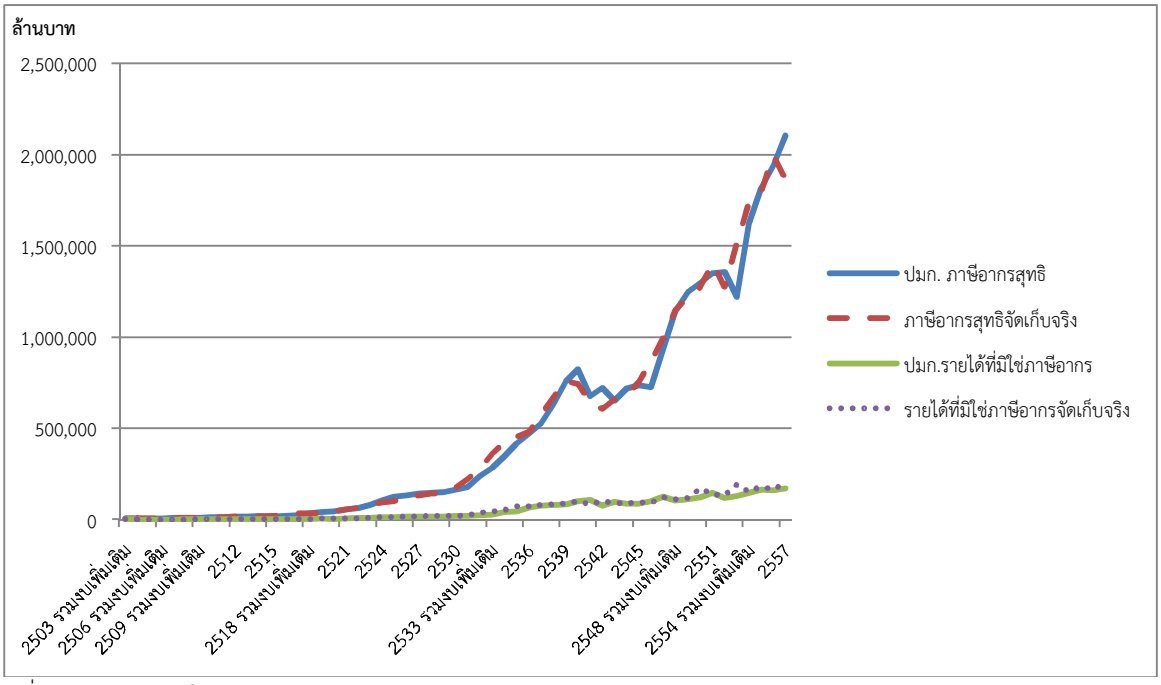
ตารางที่ 3: ผลการจัดเก็บรายได้รัฐบาลเทียบกับประมาณการ ปีงบประมาณ พ.ศ. 2503 - 2557

ปีงบประมาณ	ภาษีอากรสุทธิ		การขายสิ่งของและบริการ		รายได้จากรัฐพาณิชย์		รายได้อื่น		รวม	
	ประมาณการ	ผลจริง	ประมาณการ	ผลจริง	ประมาณการ	ผลจริง	ประมาณการ	ผลจริง	ประมาณการ	ผลจริง
2503 รวมงบเพิ่มเติม	6,020.8	6,176.8	305.7	217.8	133.0	151.4	80.3	122.3	6,540.0	6,668.3
2510 รวมงบเพิ่มเติม	12,175.6	12,805.6	302.9	360.8	421.9	986.4	839.6	703.6	13,740.0	14,856.4
2520	46,131.9	44,691.7	943.4	1,785.6	1,450.3	3,761.2	1,944.4	1,919.1	50,470.0	52,157.6
2530	165,164.9	176,141.7	5,366.3	5,629.3	8,305.8	9,105.5	6,663.0	6,625.4	185,500.0	197,501.9
2540 หลังปรับลด	823,223.1	742,409.1	24,300.1	18,093.6	63,920.0	67,999.8	13,556.8	14,863.1	925,000.0	843,365.5
2550	1,298,980.2	1,271,654.1	14,891.8	14,936.3	72,650.0	86,128.3	33,478.0	71,692.6	1,420,000.0	1,444,411.3
2557	2,104,260.4	1,870,802.7	23,857.2	21,835.6	116,000.0	136,690.7	30,882.4	45,695.0	2,275,000.0	2,075,024.0

ที่มา: งบประมาณโดยสังเขป สำนักงบประมาณ

หมายเหตุ: ประมาณการรายได้รัฐบาลเป็นประมาณการตาม พ.ร.บ. งบประมาณรายจ่ายประจำปี หรืองบประมาณรายจ่ายเพิ่มเติม หรือวงเงินที่ปรับลด หรือปรับเพิ่ม

แผนภูมิที่ 3: ผลการจัดเก็บรายได้รัฐบาลเทียบกับประมาณการ จำแนกเป็นรายได้ภาษีอากรและรายได้ที่มิใช่ภาษีอากร ปีงบประมาณ พ.ศ. 2503 - 2557



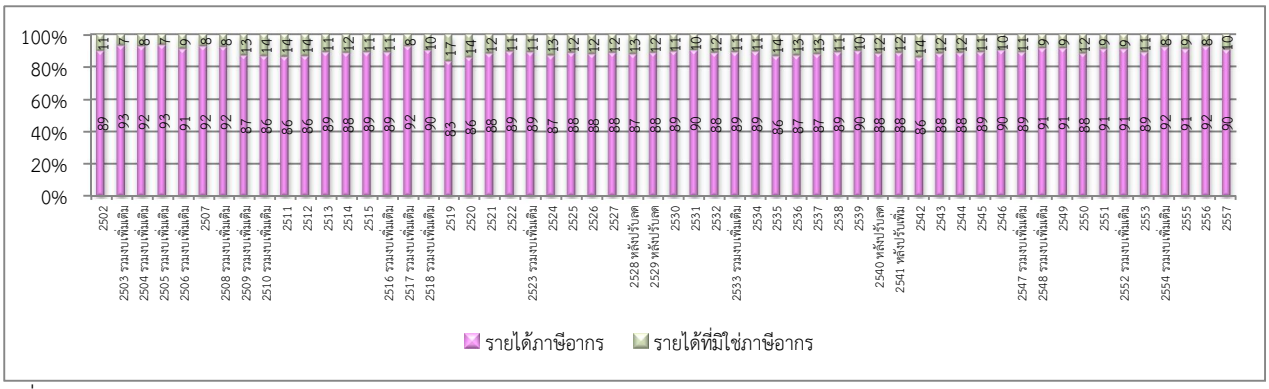
ที่มา: งบประมาณโดยสังเขป สำนักงบประมาณ

หมายเหตุ: รายได้ที่มิใช่ภาษีอากร ประกอบด้วย การขายสิ่งของและบริการ รายได้จากรัฐพาณิชย์ และรายได้อื่น

2.3.1 สัดส่วนรายได้ภาษีอากรสุทธิต่อรายได้ที่มิใช่ภาษีอากร

ในมิติของผลการจัดเก็บรายได้รัฐบาล โครงสร้างรายได้รัฐบาลยังคงไม่เปลี่ยนแปลงมากนักในช่วง 50 ปีที่ผ่านมา โดยรายได้ภาษีอากร (สุทธิ) ยังเป็นรายได้หลักประมาณร้อยละ 90 ของรายได้ทั้งหมด ซึ่งเป็นไปในทิศทางเดียวกับการประมาณการที่รัฐบาลได้ดำเนินการไว้ก่อนหน้า (ดูแผนภูมิที่ 4)

แผนภูมิที่ 4: สัดส่วนระหว่างรายได้ภาษีอากรและรายได้ที่มิใช่ภาษีอากร ปีงบประมาณ พ.ศ. 2503 - 2557

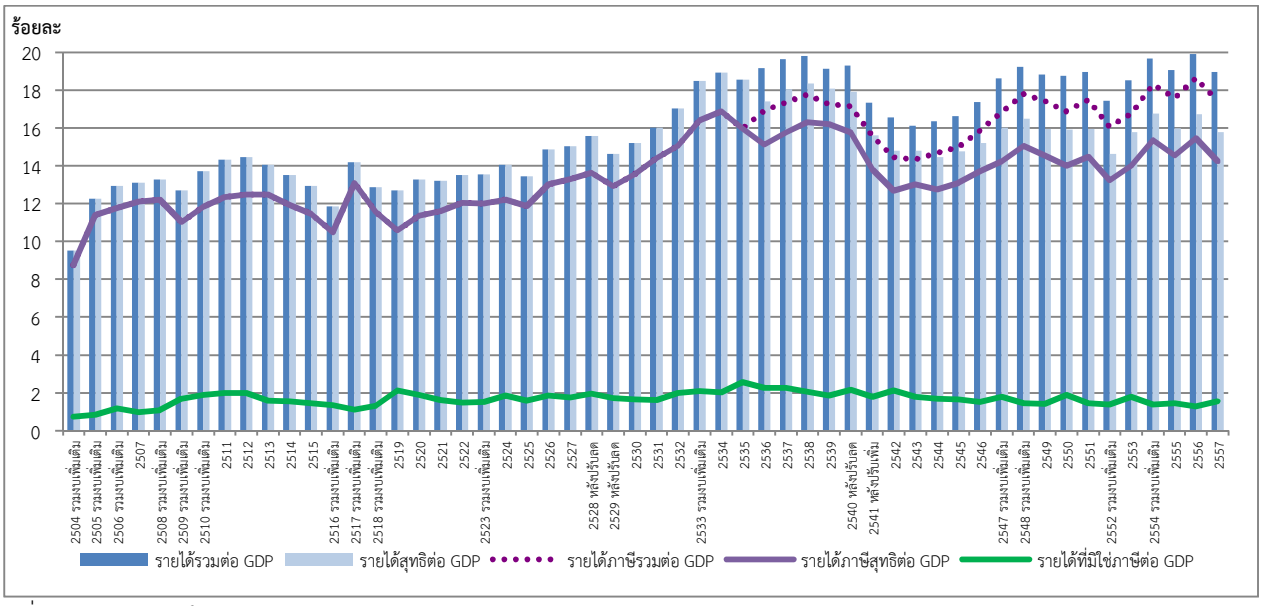


ที่มา: งบประมาณโดยสังเขป สำนักงบประมาณ

2.3.2 ผลการจัดเก็บรายได้รัฐบาลต่อ GDP ปีงบประมาณ พ.ศ. 2504 - 2557

ในปีงบประมาณ พ.ศ. 2504 รัฐบาลสามารถจัดเก็บรายได้รวมเทียบกับ GDP ได้ร้อยละ 9.5 ซึ่งสัดส่วนดังกล่าวมีแนวโน้มเพิ่มขึ้นในช่วง 50 ปีที่ผ่านมา เป็นร้อยละ 15.8 ในปีงบประมาณ พ.ศ. 2557 โดยรายได้ภาษีอากรรวมเทียบกับ GDP เพิ่มขึ้นจากร้อยละ 8.8 ในปีงบประมาณ พ.ศ. 2504 เป็นร้อยละ 17.4 ในปีงบประมาณ พ.ศ. 2557 แต่เมื่อหักลดการคืนภาษีของกรมสรรพากร การจัดสรรภาษีมูลค่าเพิ่มให้ อปท. และการกันเงินเพื่อชดเชยภาษีสำหรับสินค้าส่งออก พบว่า รายได้ภาษีอากรสุทธิเป็นร้อยละ 14.2 ในปีงบประมาณ พ.ศ. 2557 สำหรับรายได้ที่มิใช่ภาษีอากรเทียบกับ GDP เพิ่มขึ้นจากร้อยละ 0.7 ในปีงบประมาณ พ.ศ. 2504 เป็นร้อยละ 1.6 ในปีงบประมาณ พ.ศ. 2557 (ดูแผนภูมิที่ 5)

แผนภูมิที่ 5: รายได้รัฐบาลและรายได้ภาษีอากรรวมและสุทธิต่อ GDP ปีงบประมาณ พ.ศ. 2504 - 2557



ที่มา: งบประมาณโดยสังเขป สำนักงบประมาณ

หมายเหตุ: เริ่มใช้ GDP ในเอกสารตั้งแต่ปีงบประมาณ พ.ศ. 2504 โดยปีก่อนหน้าใช้เป็น GNP

2.3.3 รายได้ภาษีอากรรวมเทียบกับรายได้ภาษีอากรสุทธิ

จากที่กล่าวมาข้างต้น การดำเนินนโยบายการคลังของประเทศ ได้แก่ การลดภาษีอากรซึ่งแฝงอยู่ในต้นทุนการผลิตโดยการชดเชยค่าภาษีอากรสินค้าส่งออก ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2524 การปรับปรุงระบบภาษีการขายทั่วไปโดยนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนภาษีการค้า ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2535 รวมถึงการบริหารการคืนภาษีประเภทต่างๆ ตามประมวลรัษฎากร และการดำเนินนโยบายกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (อปท.) ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2542 ส่งผลให้รายได้ภาษีอากรที่จัดเก็บได้กับรายได้ภาษีอากรที่รัฐบาลได้รับจริงแตกต่างกัน ดังนี้

1) การคืนภาษีของกรมสรรพากร รวมกับการกันเงินเพื่อชดเชยค่าภาษีอากรสินค้าส่งออก ทำให้รายได้รัฐบาลลดลง ร้อยละ 10.5 ของรายได้ภาษีอากรรวมในปีงบประมาณ พ.ศ. 2536 และเพิ่มขึ้นมาเป็นลำดับเป็นร้อยละ 13.4 ของรายได้ภาษีอากรรวมในปีงบประมาณ พ.ศ. 2557 หรืออีกนัยหนึ่ง การคืนภาษีและการกันเงินภาษีดังกล่าวมีส่วนทำให้รายได้รัฐบาลลดลงร้อยละ 10.2 ในปีงบประมาณ พ.ศ. 2536 และเพิ่มเป็นร้อยละ 14.8 ในปีงบประมาณ พ.ศ. 2557 หรือทำให้รายได้ภาษีต่อ GDP ลดลงจากร้อยละ 1.8 เป็นร้อยละ 2.3 (ดูตารางที่ 4)

ตารางที่ 4: ผลของการคืนภาษีและการกันเงินเพื่อชดเชยค่าภาษี ปีงบประมาณ พ.ศ. 2536 - 2557

ปี พ.ศ.	ผลกระทบ (ร้อยละ)		
	ต่อรายได้รัฐบาล	ต่อรายได้ภาษีอากร	ต่อ GDP
2536	-10.5	-10.2	-1.8
2540 หลังปรับลด	-7.8	-8.1	-1.4
2550	-13.3	-12.6	-2.1
2557	-13.4	-14.8	-2.3

ที่มา: คำนวณจากงบประมาณโดยสังเขป สำนักงบประมาณ

2) การจัดสรรภาษีมูลค่าเพิ่มให้องค์การบริหารส่วนจังหวัด (อบจ.) การจัดสรรภาษีมูลค่าเพิ่มให้ อปท. ตาม พ.ร.บ. กำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจฯ (ไม่รวมเงินอุดหนุนให้ อปท. ในแต่ละปี) ก็มีสัดส่วนเพิ่มขึ้นตามลำดับเช่นกัน โดยเพิ่มจากร้อยละ 0.4 ของรายได้ภาษีอากรรวมในปีงบประมาณ พ.ศ. 2542 เป็นร้อยละ 4.9 ของรายได้ภาษีอากรรวมในปีงบประมาณ พ.ศ. 2557 หรืออีกนัยหนึ่ง การดำเนินนโยบายดังกล่าวทำให้รายได้รัฐบาลลดลงร้อยละ 0.4 ในปีงบประมาณ พ.ศ. 2542 และเพิ่มเป็นร้อยละ 5.4 ในปีงบประมาณ พ.ศ. 2557 หรือทำให้รายได้ภาษีต่อ GDP ลดลงร้อยละ 0.1 เป็นร้อยละ 0.9 (ดูตารางที่ 5)

ตารางที่ 5: ผลการจัดสรรภาษีมูลค่าเพิ่มให้ อปท. ปีงบประมาณ พ.ศ. 2542 - 2557

ปี พ.ศ.	ผลกระทบ (ร้อยละ)		
	ต่อรายได้รัฐบาล	ต่อรายได้ภาษีอากร	ต่อ GDP
2542	-0.4	-0.4	-0.1
2550	-5.2	-4.9	-0.7
2557	-5.4	-4.9	-0.9

ที่มา: สำนักนโยบายการคลัง สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง

โดยรวมแล้วในปีงบประมาณ พ.ศ. 2557 การดำเนินการดังกล่าวทำให้รายได้รัฐบาลลดลงร้อยละ 20.2 หรือรายได้ภาษีอากรลดลงร้อยละ 18.3 หรือรายได้ภาษีต่อ GDP ลดลงร้อยละ 3.2

2.3.4 ปัจจัยที่มีผลทำให้การจัดเก็บรายได้แตกต่างไปจากประมาณการ

ตลอดระยะเวลา 55 ปีที่ผ่านมา รัฐบาลสามารถจัดเก็บรายได้ได้สูงกว่าประมาณการถึง 38 ปี และจัดเก็บรายได้ได้ต่ำกว่าประมาณการ 17 ปี ซึ่งปัจจัยที่มีผลทำให้การจัดเก็บรายได้แตกต่างไปจากประมาณการมีดังนี้

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

(2) การเปลี่ยนแปลงนโยบายการคลังระหว่างปีงบประมาณ เช่น การเพิ่มหรือลดอัตราภาษี การลดหรือขยายฐานภาษี รวมถึงการเปลี่ยนแปลงกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บรายได้รัฐบาลระหว่างปีงบประมาณ

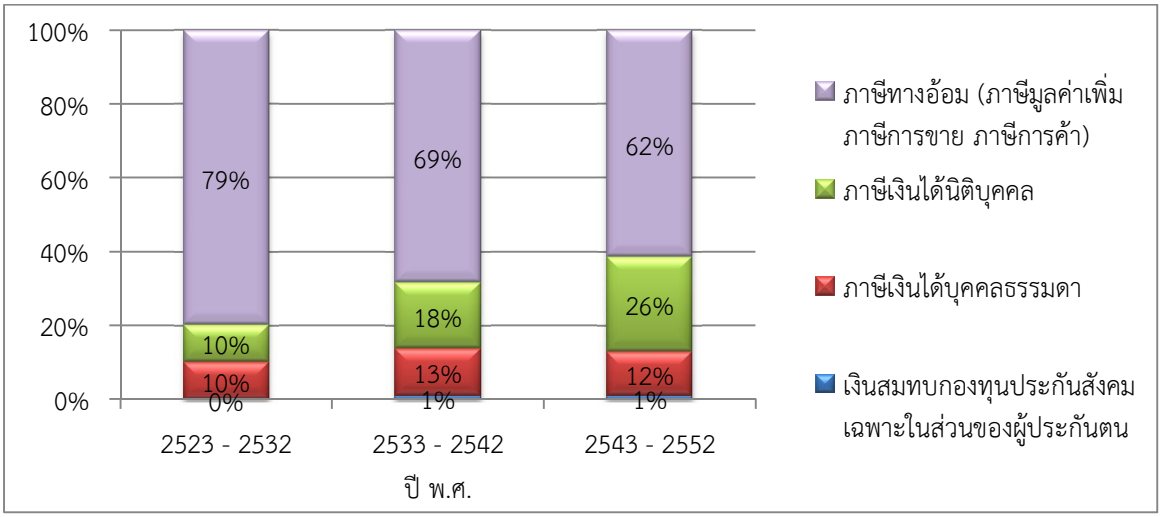
(3) การเปลี่ยนแปลงการคาดการณ์การจัดเก็บรายได้ของรัฐบาลปีก่อนหน้า ซึ่งใช้เป็นฐานในการกำหนดเป้าหมายรายได้รัฐบาลปีปัจจุบัน

2.4 ความสัมพันธ์ระหว่างโครงสร้างรายได้ภาษีกับ GDP per capita

โดยทั่วไปแล้ว เป้าหมายส่วนหนึ่งของการปรับโครงสร้างภาษี คือ เพื่อสนับสนุนการเติบโตทางเศรษฐกิจของประเทศ ดังนั้น การปรับโครงสร้างภาษีที่ดีจึงควรมีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับการเติบโตทางเศรษฐกิจและ GDP per capita ทั้งนี้ ผลการศึกษาของกองทุนการเงินระหว่างประเทศ (IMF) (Acosta-Ormaechea and Yoo 2012) ในกลุ่มประเทศตัวอย่างกว่า 69 ประเทศทั่วโลก พบว่า การปรับลดสัดส่วนภาษีจากฐานเงินได้ส่งผลดีต่อการขยายตัวของ GDP per capita ในระยะยาว มากกว่าการปรับลดสัดส่วนภาษีจากฐานการบริโภคหรือฐานทรัพย์สิน บนเงื่อนไขสำคัญว่า รายได้ของรัฐบาลต้องไม่ลดลง (Revenue Neutrality)

สำหรับประเทศไทยนั้น ในช่วง 3 ทศวรรษที่ผ่านมา (พ.ศ. 2523 - 2552) โครงสร้างภาษีของไทยเป็นการพึ่งพารายได้จากภาษีทางอ้อมเป็นสำคัญ อย่างไรก็ดี การพึ่งพาภาษีทางอ้อมมีแนวโน้มลดลงเมื่อเปรียบเทียบกับการพึ่งพาภาษีทางตรง (ดูแผนภูมิที่ 6)

แผนภูมิที่ 6: โครงสร้างรายได้ภาษีของประเทศไทยระหว่างปี พ.ศ. 2523 - 2552



ที่มา: สศช. คำนวณโดยผู้เขียน

จากการประยุกต์แนวคิดการศึกษาของ IMF ดังกล่าวข้างต้น ผู้เขียนได้วิเคราะห์หาความสัมพันธ์ระหว่างโครงสร้างรายได้ภาษีของประเทศไทยกับการเปลี่ยนแปลงของ GDP per capita ระหว่างปี พ.ศ. 2523 - 2552 โดยกำหนดสมการเศรษฐมิติ ดังนี้

$$\ln(g) = \alpha_1 + \alpha_2 \ln(n) + \alpha_3 \ln(h) + \alpha_4 \ln(i) + \alpha_5 \ln(\text{สัดส่วนภาษี})$$

โดย g คือ รายได้ประชาชาติต่อจำนวนประชากร (GDP per capita)

n คือ จำนวนประชากร

h คือ จำนวนปีการศึกษาเฉลี่ยของประชากร

i คือ ปริมาณทุน

ผลการวิเคราะห์พบว่า การเพิ่มสัดส่วนของภาษีทางอ้อม (ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีการขาย ภาษีการค้า) ส่งผลให้ GDP per capita ลดลงมากกว่าการเพิ่มสัดส่วนของภาษีทางตรง (ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล) ซึ่งสอดคล้องกับข้อเท็จจริงที่ว่า ฐานภาษีทางอ้อมของประเทศไทยครอบคลุมมากกว่าฐานภาษีเงินได้ ดังนั้น การเพิ่มสัดส่วนของภาษีทางอ้อมจึงส่งผลกระทบต่อ GDP per capita มากกว่าการเพิ่ม

สัดส่วนของภาษีทางตรง นอกจากนี้ยังพบว่า การเพิ่มขึ้นของสัดส่วนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะส่งผลกระทบในด้านลบต่อ GDP per capita มากกว่าการเพิ่มขึ้นของสัดส่วนภาษีเงินได้นิติบุคคล (ดูตารางที่ 6)

ตารางที่ 6: ผลสรุปจากโมเดลเศรษฐมิติ

ตัวแปรตาม (Dependent Variables): ผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศต่อจำนวนประชากร (g)			
Baseline Model			
จำนวนประชากร (Population Growth: n)	4.321***	4.152***	3.726***
	(0.490)	(0.492)	(0.350)
จำนวนปีการศึกษาเฉลี่ยของประชากร (Human Capital: h)	0.149	-0.348	-0.429**
	(0.189)	(0.286)	(0.165)
ปริมาณทุน (Physical Capital: i)	0.332***	0.287***	0.183***
	(0.057)	(0.067)	(0.047)
สัดส่วนภาษีต่อรายได้ภาษีทั้งหมด			
ภาษีเงินได้นิติบุคคล		-1.511**	
		(0.625)	
ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา		-1.687**	
		(0.714)	
ภาษีทางอ้อม			-2.194***
			(0.392)
หมายเหตุ: (1) * Significant at 10% ; ** Significant at 5% ; *** Significant at 1% (2) ตัวเลขในวงเล็บ ( ) แสดงค่า Standard Errors			

ที่มา: สิริกมล อุดมผล (2557ก, 2557ข)

กล่าวโดยสรุป การปรับโครงสร้างรายได้ภาษีย่อมส่งผลกระทบต่ออัตราการเติบโตทางเศรษฐกิจหรือรายได้ของประชากรในประเทศอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ และเนื่องจากประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีทางอ้อมในสัดส่วนที่สูงกว่าการจัดเก็บภาษีทางตรง ดังนั้น ข้อมูลทางสถิติในอดีตจึงพบว่า ผลกระทบจากการปรับขึ้นภาษีทางอ้อมส่งผลเสียต่อ GDP per capita มากกว่าการปรับขึ้นภาษีทางตรง อย่างไรก็ดี การกำหนดทิศทางของโครงสร้างรายได้ภาษีในอนาคตของประเทศไทยว่า สมควรจะเป็นเช่นเดิมหรือจะเปลี่ยนแปลงไปจากเดิมนั้น ควรเป็นไปในทิศทางที่จะช่วยสร้างเสถียรภาพด้านฐานะการคลังของประเทศควบคู่ไปกับการสนับสนุนการเติบโตทางเศรษฐกิจในระยะยาว นอกจากนี้ การเปลี่ยนแปลงเชิงโครงสร้างรายได้ภาษีควรจะอยู่บนเงื่อนไขว่ารายได้ภาษีที่รัฐบาลจัดเก็บไม่ควรจะลดลง หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ นโยบายด้านรายได้ใดๆ ที่ส่งผลให้มีการลดลงของรายได้ภาษีนั้น ควรดำเนินการควบคู่ไปกับนโยบายที่จะหารายได้ชดเชยส่วนที่หายไป รวมถึงการเพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีให้มากขึ้นด้วย

2.5 โครงสร้างรายได้รัฐบาลของต่างประเทศ

2.5.1 สัดส่วนรายได้ภาษีอากรต่อ GDP

จากข้อมูล Government Finance Statistics Yearbook (GFSY) ของกองทุนการเงินระหว่างประเทศ (IMF) ในปี พ.ศ. 2555 พบว่า สัดส่วนรายได้ภาษีอากรต่อ GDP (Tax/GDP) ของ 127 ประเทศทั่วโลก[4] มีความหลากหลายสูง โดยมีสัดส่วนตั้งแต่ร้อยละ 0.1 ในประเทศซามัว ไปจนถึงร้อยละ 56.3 ในประเทศเลโซโท โดยมีสัดส่วนเฉลี่ย Tax/GDP ของ 127 ประเทศ อยู่ที่ร้อยละ 17.9 และมี GDP per capita เฉลี่ย 13,217 ดอลลาร์สหรัฐฯ ซึ่งสามารถพิจารณาเป็นรายกลุ่มประเทศโดยแบ่งออกเป็น 5 กลุ่มย่อย ดังแสดงในตารางที่ 7

ตารางที่ 7: สรุปสัดส่วนรายได้ภาษีอากรต่อ GDP ใน 127 ประเทศ

Tax/GDP Ratio	สูงสุด (%)	ต่ำสุด (%)	เฉลี่ย (%)	GDP per capita เฉลี่ย (US$)
1. สูงกว่า 25% (17 ประเทศ)	56.3 Lesotho	25.5 Cyprus	30.6	31,324
2. ระหว่าง 20 - 25% (25 ประเทศ)	24.9 Namibia	20.2 St. Kits and Nevis	22.1	23,506
3. ระหว่าง 15 - 20% (40 ประเทศ)	19.7 Mauritius	15.0 Nicaragua	17.2	9,119
4. ระหว่าง 10 - 15% (31 ประเทศ)	14.9 Russian Federation	10.0 Bangladesh	12.7	17,014
5. ต่ำกว่า 10% (9 ประเทศ)	9.6 Sierra Leone	0.1 Samoa	5.6	12,370
รวม 127 ประเทศ			**17.9**	**13,217**

ที่มา: รวบรวมและจัดกลุ่มโดยผู้เขียน จากฐานข้อมูล IMF Data Library (based on Government Finance Statistics Yearbook 2012) (เข้าดูเมื่อ 10 มิถุนายน 2558) และ IMF Data Library (based on World Economic Outlook Database) (เข้าดูเมื่อ 30 เมษายน 2558)

จากข้อมูลข้างต้นจะเห็นได้ว่า มี 40 ประเทศจาก 127 ประเทศที่มีสัดส่วน Tax/GDP อยู่ในกลุ่มที่ 3 ที่ร้อยละ 15 - 20 ซึ่งประเทศไทยอยู่ในกลุ่มนี้ โดยมี Tax/GDP ที่ร้อยละ 17.3 ใกล้เคียงกับค่าเฉลี่ยของโลกและค่าเฉลี่ยของกลุ่ม ถือเป็นอันดับที่ 62 ใน 127 ประเทศ หรืออันดับที่ 20 ในกลุ่ม 40 ประเทศ และมี GDP per capita 5,385 ดอลลาร์สหรัฐฯ

เมื่อพิจารณา GDP per capita ของทั้ง 5 กลุ่มประเทศ พบว่า กลุ่มประเทศที่มีสัดส่วน Tax/GDP สูง คือ ตั้งแต่ร้อยละ 20 ขึ้นไป (กลุ่มที่ 1 และ 2) มีค่า GDP per capita เฉลี่ยสูงกว่ากลุ่มประเทศที่มีสัดส่วน Tax/GDP ต่ำกว่าร้อยละ 15 (กลุ่มที่ 4 และ 5) อย่างไรก็ตาม กลุ่มประเทศที่มีสัดส่วน Tax/GDP

[4] ใช้ฐานข้อมูล Central Government ของระบบฐานข้อมูล GFS

ระหว่างร้อยละ 15 - 20 (กลุ่มที่ 3) มีค่า GDP per capita เฉลี่ยต่ำที่สุด ซึ่งสะท้อนว่า ความสัมพันธ์ระหว่างสัดส่วน Tax/GDP และ GDP per capita ไม่สามารถสรุปได้ชัดเจน

2.5.2 การเปลี่ยนแปลงของโครงสร้างรายได้จากอดีตถึงปัจจุบัน

เพื่อวิเคราะห์โครงสร้างรายได้ที่เปลี่ยนแปลงไประหว่างปี พ.ศ. 2535 และ 2555 ผู้เขียนได้คัดเลือกประเทศที่น่าสนใจ 15 ประเทศ ประกอบด้วยประเทศพัฒนาแล้ว (Advanced Economies) 10 ประเทศ และประเทศกำลังพัฒนา (Emerging & Developing Economies) 5 ประเทศ ที่มีสัดส่วน Tax/GDP และ GDP per capita แตกต่างกันไป (ดูตารางที่ 8)

ตารางที่ 8: เปรียบเทียบสัดส่วนรายได้ภาษีต่อ GDP (Tax/GDP, %) ปี พ.ศ. 2555 และ 2535 และผลิตภัณฑ์มวลรวมประชาชาติต่อหัว (GDP per capita, US$) ใน 15 ประเทศ

ประเทศ		Tax/GDP (%)			GDP per capita		
		2555	2535	Change	2555	2535	Change (%)
1	เนเธอแลนด์	21.07	11.58	9.49	49,155	23,524	108.96
2	เดนมาร์ก	34.15	30.02	4.13	57,750	29,622	94.96
3	**ไทย**	**17.28**	**15.59**	**1.69**	**5,385**	1,894	184.32
5	เกาหลีใต้	14.72	13.72	1.00	24,454	8,002	205.60
4	สหราชอาณาจักร	26.87	25.89	0.98	41,194	20,608	99.89
6	ออสเตรเลีย	21.40	20.65	0.75	67,882	18,101	275.02
7	อินเดีย	10.41	9.97	0.44	1,496	333	349.25
8	สหรัฐอเมริกา	10.21	9.96	0.25	51,409	25,467	101.87
9	เยอรมนี	11.87	12.27	(0.40)	43,903	26,278	67.07
10	ฟิลิปปินส์	12.90*	13.90*	(1.00)	2,612	911	186.72
11	ญี่ปุ่น	10.14	11.91	(1.77)	46,661	30,973	50.65
12	แคนาดา	11.57	14.37	(2.80)	52,818	20,877	153.00
13	สิงคโปร์	14.08	17.93	(3.85)	54,578	16,144	238.07
14	อินโดนีเซีย	11.90	15.76	(3.86)	3,759	902	316.74
15	มาเลเซีย	16.10*	20.17	(4.07)	10,331	3,102	233.04

ที่มา: IMF Data Library (based on Government Finance Statistics) (เข้าดูเมื่อ 10 มิถุนายน 2558)
และ IMF Data (based on World Economic Outlook Database, April 2015) (เข้าดูเมื่อ 26 มิถุนายน 2558)
หมายเหตุ: * ใช้ข้อมูล Budgetary Central Government แทน Central Government ในระบบ GFS

ประเทศที่สัดส่วน Tax/GDP มีการเปลี่ยนแปลงมากที่สุดในรอบ 20 ปี ได้แก่ ประเทศเนเธอร์แลนด์ ซึ่งมีสัดส่วน Tax/GDP เพิ่มขึ้นสูงสุดจากร้อยละ 11.58 ในปี พ.ศ. 2535 เป็น 21.07 ในปี พ.ศ. 2555 หรือเพิ่มขึ้นร้อยละ 9.49 ในขณะที่ประเทศมาเลเซียมีสัดส่วน Tax/GDP ลดลงมากที่สุดจากร้อยละ

20.17 เป็น 16.10 หรือลดลงร้อยละ 4.07 ในขณะที่ประเทศไทยมีสัดส่วน Tax/GDP สูงขึ้นร้อยละ 1.69 ในช่วงระยะเวลา 20 ปี จากร้อยละ 15.59 เป็นร้อยละ 17.28

ในการพิจารณาโครงสร้างรายได้ของกลุ่มประเทศข้างต้น โดยจำแนกตามระบบ GFS เป็น 4 ประเภทหลัก ดังนี้

1) รายได้ภาษี (Taxes)
   - 1.1) ภาษีเงินได้ กำไร และผลได้จากทุน (Taxes on Income, Profits, and Capital Gains)
   - 1.2) ภาษีเงินเดือนและการจ้างงาน (Taxes on Payroll and Workforce)
   - 1.3) ภาษีทรัพย์สิน (Taxes on Property)
   - 1.4) ภาษีสินค้าและบริการ (Taxes on Goods and Services)
   - 1.5) ภาษีการค้าระหว่างประเทศ (Taxes on International Trade and Transactions) และ
   - 1.6) ภาษีอื่น (Other Taxes)
2) เงินสมทบกองทุนที่เกี่ยวกับประกันสังคม (Social Contributions)
3) เงินอุดหนุน (Grants) และ
4) รายได้อื่นๆ (Other Revenue)

ผลการศึกษาพบว่า รายได้ภาษียังเป็นรายได้หลักของทุกประเทศ ยกเว้นประเทศเยอรมนีที่มีสัดส่วน Social Contribution (ทั้งสัดส่วนต่อ GDP และสัดส่วนต่อรายได้รวม) สูงกว่ารายได้ภาษี นั่นคือ ร้อยละ 16.07 ต่อ GDP (ดูตารางที่ 9) และร้อยละ 54.8 ต่อรายได้รวม (ดูตารางที่ 10) ในปี พ.ศ.2555 ซึ่ง Social Contributions ถือเป็นแหล่งรายได้สำคัญของประเทศอื่นๆ นอกเหนือจากประเทศเยอรมนีด้วย ได้แก่ แคนาดา เกาหลีใต้ เนเธอแลนด์ สหราชอาณาจักร และสหรัฐอเมริกา โดยถึงแม้ว่าจะพึ่งพารายได้ภาษีเป็นรายได้หลักแต่ก็มีสัดส่วนรายได้ในส่วนของ Social Contributions มากกว่าร้อยละ 20 ต่อรายได้รวม

ตารางที่ 9: โครงสร้างรายได้ใน 15 ประเทศตามสัดส่วนต่อ GDP ปี พ.ศ. 2555 (%)

ปี 2555	ออสเตรเลีย	แคนาดา	เดนมาร์ก	เยอรมนี	อินเดีย	อินโดนีเซีย	ญี่ปุ่น	เกาหลีใต้
รายได้	**23.79**	**17.10**	**40.32**	**29.30**	**12.13**	**16.23**	**11.51**	**27.96**
1. รายได้ภาษี	**21.40**	**11.57**	**34.15**	**11.87**	**10.41**	**11.90**	**10.14**	**14.72**
1.1 ภาษีเงินได้ กำไร และผลได้จากทุน	15.54	8.96	16.00	4.76	5.44	5.64	5.29	6.85
1.2 ภาษีเงินเดือนและการจ้างงาน	0.04	0.00	0.62	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
1.3 ภาษีทรัพย์สิน	0.001	0.00	3.05	0.03	0.01	0.35	0.55	0.72
1.4 ภาษีสินค้าและบริการ	5.34	2.40	14.43	7.08	3.15	5.25	4.11	6.02
1.5 ภาษีการค้าระหว่างประเทศ	0.48	0.21	0.00	0.00	1.80	0.60	0.19	0.70
1.6 ภาษีอื่น	0.00	0.00	0.05	0.00	0.00	0.05	0.00	0.43
2. เงินสมทบกองทุนที่เกี่ยวกับประกันสังคม	**0.00**	**3.95**	**1.29**	**16.07**	**0.03**	**0.00**	**0.12**	**6.56**
3. เงินอุดหนุน	**0.04**	**0.07**	**0.00**	**0.21**	**0.03**	**0.06**	**0.26**	**0.10**
4. รายได้อื่นๆ	**2.35**	**1.52**	**0.00**	**1.15**	**1.66**	**4.27**	**1.00**	**6.58**

ปี 2555	มาเลเซีย*	เนเธอแลนด์	ฟิลิปปินส์*	สิงคโปร์	ไทย	สหราชอาณาจักร	สหรัฐอเมริกา
รายได้	**22.07**	**41.72**	**14.45**	**18.12**	**21.43**	**39.37**	**16.62**
1. รายได้ภาษี	**16.10**	**21.07**	**12.88**	**14.08**	**17.28**	**26.87**	**10.21**
1.1 ภาษีเงินได้ กำไร และผลได้จากทุน	11.49	9.82	6.08	6.29	7.76	12.53	9.39
1.2 ภาษีเงินเดือนและการจ้างงาน	0.00	0.03	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
1.3 ภาษีทรัพย์สิน	0.00	0.72	0.00	1.06	0.00	2.46	0.09
1.4 ภาษีสินค้าและบริการ	3.23	10.78	4.06	4.30	8.32	11.88	0.52
1.5 ภาษีการค้าระหว่างประเทศ	0.45	0.00	2.74	0.00	1.06	0.00	0.21
1.6 ภาษีอื่น	0.93	0.00	0.00	2.43	0.12	0.00	0.00
2. เงินสมทบกองทุนที่เกี่ยวกับประกันสังคม	**0.00**	**16.30**	**0.00**	**0.00**	**0.78**	**8.11**	**5.80**
3. เงินอุดหนุน	**0.00**	**0.14**	**0.00**	**0.00**	**0.02**	**1.06**	**0.00**
4. รายได้อื่นๆ	**5.97**	**4.20**	**1.57**	**4.04**	**3.36**	**3.33**	**0.61**

หมายเหตุ: * ใช้ข้อมูล Budgetary Central Government แทน Central Government ในระบบ GFS

ที่มา: IMF Data Library (based on Government Finance Statistics) (เข้าดูเมื่อ 10 มิถุนายน 2558)

ตารางที่ 10: โครงสร้างรายได้ใน 15 ประเทศ ตามสัดส่วนต่อรายได้รวมและสัดส่วนต่อรายได้ภาษี ปี พ.ศ. 2555 (%)

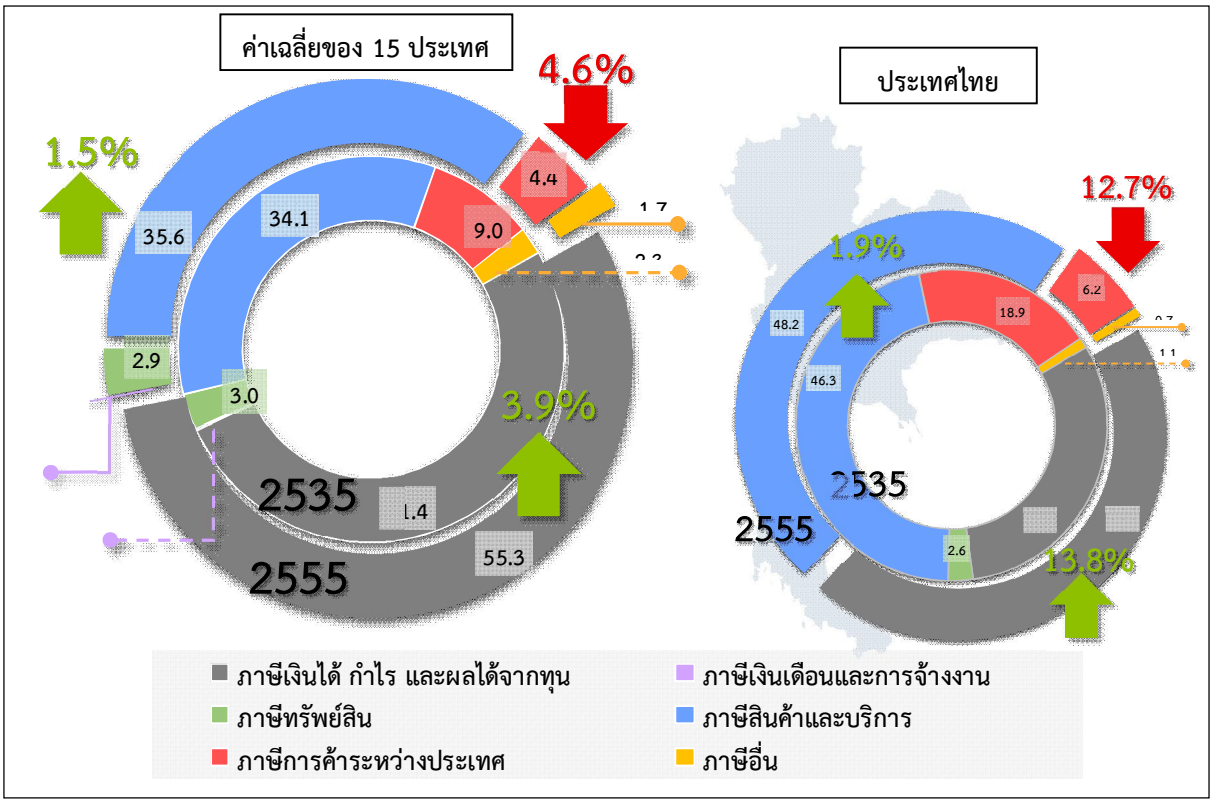
ปี 2555	ออสเตรเลีย	แคนาดา	เดนมาร์ก	เยอรมนี	อินเดีย	อินโดนีเซีย	ญี่ปุ่น	เกาหลีใต้
รายได้								
1. รายได้ภาษี	**89.96**	**67.64**	**84.69**	**40.52**	**85.81**	**73.28**	**88.06**	**52.64**
1.1 ภาษีเงินได้ กำไร และผลได้จากทุน	72.62	77.44	46.85	40.11	52.25	47.43	52.19	46.53
1.2 ภาษีเงินเดือนและการจ้างงาน	0.17	0.00	1.82	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
1.3 ภาษีทรัพย์สิน	0.004	0.00	8.93	0.22	0.13	2.95	5.39	4.91
1.4 ภาษีสินค้าและบริการ	24.97	20.73	42.25	59.67	30.29	44.12	40.55	40.87
1.5 ภาษีการค้าระหว่างประเทศ	2.24	1.83	0.00	0.00	17.32	5.06	1.87	4.74
1.6 ภาษีอื่น	0.00	0.00	0.15	0.00	0.00	0.43	0.00	2.95
2. เงินสมทบกองทุนที่เกี่ยวกับประกันสังคม	**0.00**	**23.08**	**3.21**	**54.84**	**0.24**	**0.00**	**1.00**	**23.48**
3. เงินอุดหนุน	**0.17**	**0.41**	**0.00**	**0.72**	**0.23**	**0.39**	**2.27**	**0.34**
4. รายได้อื่นๆ	**9.86**	**8.87**	**0.00**	**3.91**	**13.72**	**26.32**	**8.66**	**23.54**

ปี 2555	มาเลเซีย	เนเธอแลนด์	ฟิลิปปินส์	สิงคโปร์	ไทย	สหราชอาณาจักร	สหรัฐอเมริกา
รายได้							
1. รายได้ภาษี	**72.94**	**50.51**	**89.15**	**77.71**	**80.62**	**68.24**	**61.43**
1.1 ภาษีเงินได้ กำไร และผลได้จากทุน	71.35	46.59	47.21	44.68	44.94	46.63	91.99
1.2 ภาษีเงินเดือนและการจ้างงาน	0.00	0.13	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
1.3 ภาษีทรัพย์สิน	0.00	3.43	0.00	7.52	0.00	9.15	0.85
1.4 ภาษีสินค้าและบริการ	20.08	51.17	31.50	30.53	48.18	44.22	5.11
1.5 ภาษีการค้าระหว่างประเทศ	2.80	0.00	21.30	0.00	6.16	0.00	2.02
1.6 ภาษีอื่น	5.76	0.00	0.00	17.27	0.71	0.00	0.00
2. เงินสมทบกองทุนที่เกี่ยวกับประกันสังคม	**0.00**	**39.08**	**0.00**	**0.00**	**3.62**	**20.59**	**34.91**
3. เงินอุดหนุน	**0.00**	**0.34**	**0.01**	**0.00**	**0.08**	**2.70**	**0.00**
4. รายได้อื่นๆ	**27.06**	**10.06**	**10.85**	**22.29**	**15.68**	**8.46**	**3.66**

ที่มา: รวบรวมและคำนวณโดยผู้เขียน จากฐานข้อมูล IMF Data Library (based on Government Finance Statistics) (เข้าดูเมื่อ 10 มิถุนายน 2558)

เมื่อวิเคราะห์ลึกลงไปถึงการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างรายได้ภาษีในช่วงระยะเวลา 20 ปี ของ 15 ประเทศ ระหว่างปี พ.ศ. 2535 และ พ.ศ. 2555 พบว่า สัดส่วนการจัดเก็บภาษีการค้าระหว่างประเทศต่อรายได้ภาษีรวมมีการเปลี่ยนแปลงมากที่สุด คือ ลดลงเฉลี่ยถึงร้อยละ 4.6 (จากร้อยละ 9.0 ในปี พ.ศ. 2535 เป็นร้อยละ 4.4 ในปี พ.ศ. 2555) เนื่องจากประเทศที่ยังมีการจัดเก็บภาษีการค้าระหว่างประเทศมักมีสัดส่วนการจัดเก็บภาษีดังกล่าวลดลงเป็นศูนย์หรือใกล้ศูนย์ ยกเว้นประเทศอินเดียที่ยังมีสัดส่วนสูงที่ร้อยละ 17.3 แต่ก็ลดลงถึงร้อยละ 14.6 จากปี พ.ศ. 2535 ในขณะที่สัดส่วนภาษีเงินได้ต่อรายได้ภาษีรวมโดยเฉลี่ยเพิ่มขึ้นร้อยละ 3.9 (จากร้อยละ 51.4 ในปี พ.ศ. 2535 เป็นร้อยละ 55.3 ในปี พ.ศ. 2555) และสัดส่วนภาษีสินค้าและบริการต่อรายได้ภาษีรวมของ 15 ประเทศเพิ่มขึ้นเฉลี่ยร้อยละ 1.5 (จากร้อยละ 34.1 ในปี พ.ศ. 2535 เป็นร้อยละ 35.6 ในปี พ.ศ. 2555) (ดูรูปที่ 1 และตารางที่ 11)

รูปที่ 1: การเปลี่ยนแปลงสัดส่วนรายได้ภาษีระหว่างปี พ.ศ. 2535 และ พ.ศ. 2555



ที่มา: คำนวณโดยผู้เขียน จากฐานข้อมูล IMF Data Library (based on Government Finance Statistics) (เข้าดูเมื่อ 10 มิถุนายน 2558)

เนื่องจากสัดส่วนรายได้ภาษีหลักของ 15 ประเทศที่ทำการศึกษาโดยเฉลี่ยแล้วมาจากภาษีเงินได้ฯ มากที่สุด ในที่นี้จึงจัดกลุ่มประเทศตามการเปลี่ยนแปลงของสัดส่วนการจัดเก็บภาษีเงินได้เป็นหลัก ซึ่งจำแนกได้เป็น

1) **ประเทศที่มีสัดส่วนภาษีเงินได้ต่อรายได้ภาษีรวมสูงขึ้น 7 ประเทศ** ได้แก่ อินเดีย (+28.8%) มาเลเซีย (+24.1%) ฟิลิปปินส์ (+13.7%) ไทย (+13.8%) แคนาดา (+6.8%) เกาหลีใต้ (+6.7%) และสหรัฐอเมริกา (+3.4%)

2) **ประเทศที่มีสัดส่วนภาษีเงินได้ลดลง 5 ประเทศ** ได้แก่ อินโดนีเซีย (-13.9%) ญี่ปุ่น (-12.6%) เนเธอร์แลนด์ (-8.4%) สหราชอาณาจักร (-2.4%) และสิงคโปร์ (-2.3%) โดย 5 ประเทศนี้จัดเก็บภาษีสินค้าและบริการในสัดส่วนที่สูงขึ้น

3) **ประเทศที่สัดส่วนภาษีเงินได้ไม่เปลี่ยนแปลงมากนัก 3 ประเทศ** ได้แก่ ออสเตรเลีย (+0.4%) เดนมาร์ก (0) และเยอรมนี (-0.3)

สำหรับประเทศไทยจัดอยู่ในกลุ่มที่ 1 โดยภาษีเงินได้มีสัดส่วนเพิ่มขึ้นร้อยละ 13.8 (ร้อยละ 31.1 ในปี พ.ศ. 2535 เป็นร้อยละ 44.9 ในปี พ.ศ. 2555) และภาษีสินค้าและบริการมีสัดส่วนเพิ่มขึ้นร้อยละ 1.9 (ร้อยละ 46.3 ในปี พ.ศ. 2535 เป็นร้อยละ 48.2 ในปี พ.ศ. 2555) ในขณะที่ภาษีการค้าระหว่างประเทศมีสัดส่วนลดลงถึงร้อยละ 12.7 (ร้อยละ 18.9 ในปี พ.ศ. 2535 เป็นร้อยละ 6.2 ในปี พ.ศ. 2555)

ตารางที่ 11: สัดส่วนโครงสร้างภาษีต่อรายได้ภาษีรวมใน 15 ประเทศ ตามสัดส่วนภาษี ปี พ.ศ. 2535 และ 2555 (%)

ประเภทของรายได้ภาษี	ออสเตรเลีย		แคนาดา		เดนมาร์ก	
	2535	2555	2535	2555	2535	2555
1. ภาษีเงินได้ กำไร และผลได้จากทุน	72.18	72.62	70.58	77.44	46.95	46.85
2. ภาษีเงินเดือนและการจ้างงาน	1.58	0.17	0.00	0.00	0.97	1.82
3. ภาษีทรัพย์สิน	0.02	0.00	0.00	0.00	2.94	8.93
4. ภาษีสินค้าและบริการ	22.29	24.97	25.65	20.73	48.67	42.25
5. ภาษีการค้าระหว่างประเทศ	3.93	2.24	3.77	1.83	0.00	0.00
6. ภาษีอื่น	0.00	0.00	0.00	0.00	0.48	0.15
ประเภทของรายได้ภาษี	**เยอรมนี**		**อินเดีย**		**อินโดนีเซีย**	
	2535	2555	2535	2555	2535	2555
1. ภาษีเงินได้ กำไร และผลได้จากทุน	40.42	40.11	23.45	52.25	61.31	47.43
2. ภาษีเงินเดือนและการจ้างงาน	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
3. ภาษีทรัพย์สิน	0.18	0.22	0.72	0.13	2.47	2.95
4. ภาษีสินค้าและบริการ	58.48	59.67	43.77	30.29	29.43	44.12
5. ภาษีการค้าระหว่างประเทศ	0.00	0.00	31.86	17.32	5.98	5.06
6. ภาษีอื่น	0.00	0.00	0.20	0.00	0.81	0.43

ประเภทของรายได้ภาษี	ญี่ปุ่น		เกาหลีใต้		มาเลเซีย	
	2535	2555	2535	2555	2535	2555
1. ภาษีเงินได้ กำไร และผลได้จากทุน	64.78	52.19	39.82	46.53	47.33	71.35
2. ภาษีเงินเดือนและการจ้างงาน	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
3. ภาษีทรัพย์สิน	6.28	5.39	1.89	4.91	0.76	0.00
4. ภาษีสินค้าและบริการ	24.21	40.55	41.98	40.87	27.67	20.08
5. ภาษีการค้าระหว่างประเทศ	2.01	1.87	8.85	4.74	20.59	2.80
6. ภาษีอื่น	2.73	0.00	7.45	2.95	3.66	5.76
ประเภทของรายได้ภาษี	**เนเธอแลนด์**		**ฟิลิปปินส์**		**สิงคโปร์**	
	2535	2555	2535	2555	2535	2555
1. ภาษีเงินได้ กำไร และผลได้จากทุน	55.01	46.59	33.53	47.21	47.03	44.68
2. ภาษีเงินเดือนและการจ้างงาน	0.00	0.13	0.00	0.00	0.00	0.00
3. ภาษีทรัพย์สิน	4.07	3.43	0.22	0.00	10.95	7.52
4. ภาษีสินค้าและบริการ	39.38	51.17	30.00	31.50	26.10	30.53
5. ภาษีการค้าระหว่างประเทศ	0.00	0.00	32.84	21.30	3.20	0.00
6. ภาษีอื่น	1.54	0.00	3.42	0.00	12.72	17.27
ประเภทของรายได้ภาษี	**ไทย**		**สหราชอาณาจักร**		**สหรัฐอเมริกา**	
	2535	2555	2535	2555	2535	2555
1. ภาษีเงินได้ กำไร และผลได้จากทุน	31.09	44.94	49.01	46.63	88.62	91.99
2. ภาษีเงินเดือนและการจ้างงาน	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
3. ภาษีทรัพย์สิน	2.58	0.00	9.74	9.15	1.71	0.85
4. ภาษีสินค้าและบริการ	46.30	48.18	41.25	44.22	6.92	5.11
5. ภาษีการค้าระหว่างประเทศ	18.92	6.16	0.00	0.00	2.73	2.02
6. ภาษีอื่น	1.12	0.71	0.00	0.00	0.01	0.00

ที่มา: รวบรวมและคำนวณโดยผู้เขียน จากฐานข้อมูล IMF Data Library (based on Government Finance Statistics) (เข้าดูเมื่อ 10 มิถุนายน 2558)

จากข้อมูลโครงสร้างรายได้รัฐบาลของต่างประเทศอาจสรุปได้ ดังนี้

- สัดส่วนรายได้ภาษีอากรต่อ GDP ของประเทศต่างๆ มีความหลากหลาย โดยประเทศที่มีสัดส่วน Tax/GDP สูง ไม่จำเป็นต้องเป็นประเทศที่ร่ำรวยหรือยากจนกว่าประเทศที่มีสัดส่วน Tax/GDP ต่ำกว่า ซึ่งสัดส่วน Tax/GDP อาจถูกกำหนดโดยปัจจัยอื่นๆ เช่น รูปแบบการบริหารประเทศ การดำเนินนโยบายการคลังของประเทศต่างๆ รวมไปถึงประสิทธิภาพในระบบบริหารจัดเก็บภาษี
- รายได้ภาษียังเป็นรายได้หลักของประเทศเกือบทั้งหมด ยกเว้นประเทศเยอรมนีที่รายได้จาก Social Contribution เป็นรายได้หลัก โดยประเทศพัฒนาแล้วหลายประเทศ อาทิ แคนาดา เกาหลีใต้ เนเธอแลนด์ สหราชอาณาจักร และสหรัฐอเมริกา มีสัดส่วนรายได้จาก Social Contribution มากกว่าร้อยละ 20 ต่อรายได้รวม ซึ่งเป็นที่น่าสังเกตว่าต่อไปประเทศกำลังพัฒนาจะมุ่งไปสู่ทิศทางเดียวกันหรือไม่

- ในช่วง 20 ปีที่ผ่านมา ระหว่างปี พ.ศ. 2535 และ 2555 ความสำคัญของภาษีการค้าระหว่างประเทศลดลงอย่างเห็นได้ชัด และถูกทดแทนโดยภาษีเงินได้ฯ เป็นหลัก จากประเทศที่ทำการศึกษา 15 ประเทศ มีสัดส่วนเพิ่มขึ้นถึงร้อยละ 3.9 ซึ่งสูงกว่าการเพิ่มขึ้นของสัดส่วนภาษีสินค้าและบริการที่เพิ่มสูงขึ้นร้อยละ 1.5 จึงเป็นประเด็นที่น่าสนใจอย่างยิ่งว่าโครงสร้างภาษีอากรในระยะต่อไปจะปรับเปลี่ยนไปในทิศทางใดเพื่อส่งเสริมการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจในระยะยาว

2.6 สรุป

ภาพรวมการจัดเก็บรายได้รัฐบาลไทยตลอดช่วงกว่า 50 ปีที่ผ่านมายังไม่สะท้อนการเปลี่ยนแปลงของโครงสร้างรายได้รัฐบาลมากนัก โดยรายได้ภาษีอากรสุทธิยังคงมีสัดส่วนประมาณร้อยละ 90 ของรายได้รัฐบาล ซึ่งเป็นไปตามการประมาณการรายได้ของรัฐบาล สะท้อนให้เห็นว่า รัฐบาลยังไม่มีแผนการปรับโครงสร้างรายได้รัฐบาลที่ชัดเจน นอกจากนี้ รัฐบาลยังต้องเผชิญปัจจัยที่มีผลทำให้การจัดเก็บรายได้แตกต่างไปจากเป้าหมายเนื่องจากปัจจัยต่างๆ ทั้งที่ควบคุมได้และควบคุมไม่ได้ เช่น ผลกระทบจากปัจจัยทางเศรษฐกิจและสังคม ผลกระทบจากการดำเนินนโยบาย ซึ่งสามารถสรุปประเด็นสำคัญตลอดระยะเวลา 50 กว่าปีได้ดังนี้

1. ปัจจัยทางเศรษฐกิจมีส่วนทำให้รายได้รัฐบาลแตกต่างไปจากประมาณการ

รัฐบาลประมาณการรายได้ภายใต้สมมติฐานทางเศรษฐกิจขณะจัดทำงบประมาณรายจ่ายประจำปีงบประมาณ แต่โดยที่ฐานภาษีอากรของไทยมีความสัมพันธ์โดยตรงกับปัจจัยทางเศรษฐกิจทั้งในและต่างประเทศ ดังนั้น เมื่อปัจจัยทางเศรษฐกิจแตกต่างไปจากสมมติฐาน จึงทำให้การจัดเก็บรายได้แตกต่างไปจากเป้าหมาย เช่น ราคาน้ำมันที่ลดลงทำให้มูลค่าการนำเข้าน้ำมันลดลง ซึ่งส่งผลให้รัฐบาลจัดเก็บภาษีศุลกากรและภาษีมูลค่าเพิ่มลดลง หรือกรณีที่ภาวะเศรษฐกิจของประเทศคู่ค้าของไทยตกต่ำ ทำให้มูลค่าการค้าและรายได้ของผู้ประกอบการไทยลดลง ส่งผลให้รัฐบาลจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ลดลง หรือทำให้รัฐวิสาหกิจที่มีธุรกรรมกับประเทศคู่ค้าดังกล่าวมีรายได้ลดลง จึงทำให้นำส่งรายได้ให้รัฐบาลได้ลดลง เป็นต้น

2. การดำเนินนโยบายการคลังด้านรายได้และการดำเนินนโยบายเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องมีผลต่อการจัดเก็บรายได้

รัฐบาลสามารถใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการดำเนินนโยบายเศรษฐกิจโดยการเพิ่ม ลด ยกเว้น และให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร ซึ่งในช่วงที่ผ่านมารัฐบาลได้มีนโยบายเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของประเทศ ลดภาระภาษีให้แก่ประชาชนและผู้ประกอบการ รัฐบาลจึงได้ลดอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล และอัตราอากรขาเข้า อีกทั้งยังให้การยกเว้น ลดหย่อน หรือให้สิทธิประโยน์ทางภาษีเพื่อส่งเสริมการบริโภค การออมและการลงทุน รวมถึงการจัดทำความตกลงการค้าระหว่างประเทศซึ่งมีผลทำให้รายได้รัฐบาลลดลง นอกจากนี้ รัฐบาลยังได้ดำเนินนโยบายปรับระบบภาษีเพื่อให้เป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี และสอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจและสังคมที่เปลี่ยนแปลงไป เพื่อแก้ไขช่องว่างของระบบภาษีหรือเพื่อหารายได้เพิ่มเติมให้แก่รัฐบาล โดยนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนภาษีการค้า และปรับโครงสร้างภาษีสรรพสามิต ซึ่งมีผลทำให้รายได้ภาษีประเภทดังกล่าวเพิ่มขึ้น

การปรับระบบภาษีทำให้สัดส่วนรายได้ภาษีทางตรงเพิ่มขึ้นและและสัดส่วนภาษีทางอ้อมลดลง โดยมีรายได้จากภาษีเงินได้มาทดแทนรายได้จากภาษีศุลกากรเป็นสำคัญ ทั้งนี้ การศึกษากรณีประเทศไทยพบว่า การเพิ่มสัดส่วนภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อมส่งผลในเชิงลบต่อ GDP per capita โดยที่การเพิ่มสัดส่วนภาษีทางอ้อมมีผลในเชิงลบมากกว่าภาษีทางตรง ซึ่งเกิดจากการที่ฐานภาษีทางอ้อมของไทยกว้างกว่าภาษีทางตรง

3. การกระจายอำนาจทางการคลังให้แก่ อปท. ทำให้รายได้รัฐบาลลดลงส่วนหนึ่ง

ในแต่ละปีรัฐบาลต้องแบ่งรายได้ภาษีมูลค่าเพิ่ม ค่าภาคหลวงแร่ และค่าภาคหลวงปิโตรเลียมให้แก่ อปท. โดยในปีงบประมาณ พ.ศ. 2557 มีจำนวนทั้งสิ้น 111,826 ล้านบาท หรือคิดเป็นร้อยละ 4.9 ของรายได้ภาษีอากรทั้งหมด หรือคิดเป็นร้อยละ 0.85 ของ GDP ซึ่งในอนาคตคาดว่า รัฐบาลต้องแบ่งรายได้ให้ อปท. เพิ่มขึ้นเรื่อยๆ อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาในมิติด้านรายได้ของ อปท. แล้ว ถือว่าการแบ่งรายได้ดังกล่าวให้ อปท. มีลักษณะไม่ต่างจากการจ่ายเงินอุดหนุนและการจัดเก็บรายได้ภาษีให้ อปท. ซึ่งล้วนแต่เป็นไปตามนโยบายการกระจายอำนาจทางการคลังให้แก่ อปท. ดังนั้น เพื่อลดภาระของรัฐบาลการแบ่งรายได้หรือการจ่ายเงินอุดหนุนดังกล่าว อปท. ควรต้องเสริมสร้างความเข้มแข็งในการจัดเก็บรายได้ของตนเองหรือหาแนวทางการจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมภายใต้อำนาจของกฎหมายที่บังคับอยู่ในปัจจุบันหรือที่อาจจะมีขึ้นในอนาคต

4. รายได้ที่มิใช่ภาษีอากรยังมีความสำคัญค่อนข้างน้อยเมื่อเทียบกับรายได้รัฐบาลทั้งหมด

การปรับปรุงการจัดเก็บรายได้ที่มิใช่ภาษีอากรทำให้รายได้รัฐบาลเปลี่ยนแปลงเล็กน้อยทั้งในเชิงสัดส่วนต่อรายได้ทั้งหมดหรือสัดส่วนต่อ GDP แม้ว่าที่ผ่านมารัฐบาลมีความพยายามในการเพิ่มรายได้ที่มิใช่ภาษี เช่น การปฏิรูปรัฐวิสาหกิจ การบริหารที่ราชพัสดุโดยกรมธนารักษ์ ซึ่งทำให้สัดส่วนรายได้ที่มิใช่ภาษีต่อ GDP เพิ่มขึ้นจากร้อยละ 0.7 ในปีงบประมาณ พ.ศ. 2504 เป็นร้อยละ 1.6 ในปีงบประมาณ พ.ศ. 2557 แต่ก็มีค่าเฉลี่ยไม่เกินร้อยละ 2 ของ GDP ตลอดระยะเวลา 55 ปี อย่างไรก็ตาม แม้ว่ารายได้ที่มิใช่ภาษีจะไม่ใช่รายได้หลักของรัฐบาล แต่ก็ยังคงมีความสำคัญ ดังนั้น รัฐบาลจึงควรพิจารณาหาแนวทางอื่นในการเพิ่มรายได้ที่มิใช่ภาษีอากร เพื่อลดความเสี่ยงจากการพึ่งพาแหล่งรายได้แหล่งใดแหล่งหนึ่งมากเกินไป

จากการศึกษากรณีของต่างประเทศพบว่า บางประเทศมีสัดส่วนรายได้รัฐบาลประเภท Social Contributions เมื่อเทียบกับรายได้รัฐบาลทั้งหมดสูงกว่าร้อยละ 10 ในขณะที่ประเทศไทยมีสัดส่วนอยู่ที่ร้อยละ 3.62 ในปี พ.ศ. 2555 ซึ่งผู้เขียนมีข้อสังเกตว่า ควรมีการศึกษาในประเด็นความเหมาะสมและความเป็นไปได้ของการเพิ่มรายได้ประเภท Social Contributions กรณีประเทศไทย ซึ่งรวมถึงประเด็นเรื่องการลดภาระทางการคลังด้านรายจ่ายด้านสวัสดิการและการสูงอายุ รวมถึงความสามารถในการเป็นเครื่องมือรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ

5. การเพิ่มประสิทธิภาพการบริหารจัดเก็บภาษีมีส่วนสำคัญต่อการเพิ่มรายได้รัฐบาล

ที่ผ่านมากรมจัดเก็บภาษีได้จัดทำโครงการพัฒนาระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ และการเพิ่มประสิทธิภาพบุคลากร รวมถึงขยายฐานภาษีหรือมีมาตรการจูงใจให้เกิดการเข้าสู่ระบบภาษีมากขึ้น ซึ่งมีส่วนทำให้รัฐบาลจัดเก็บรายได้ได้เพิ่มขึ้นและทำให้สัดส่วนรายได้ภาษีอากรต่อ GDP เพิ่มขึ้น

โดยสรุปแล้ว รายได้รัฐบาลมีความสำคัญต่อการรักษาเสถียรภาพและพัฒนาประเทศ ซึ่งในอนาคตคาดว่ารัฐบาลจะต้องมีภาระค่าใช้จ่ายสูงขึ้น พร้อมกับความเสี่ยงทางการคลังที่อาจเกิดขึ้น โดยเฉพาะความเสี่ยงจากการเข้าสู่สังคมผู้สูงอายุซึ่งอาจจะทำให้โครงสร้างรายได้รัฐบาลเปลี่ยนแปลงไปอย่างมาก นอกจากนี้ ภาวะเศรษฐกิจต่างประเทศซึ่งมีความผันผวน ความเสี่ยงทางการคลังจากผลกระทบอันเนื่องมาจากการเปลี่ยนแปลงสภาพภูมิอากาศ และการดำเนินนโยบายทางการคลังของรัฐบาลก็ยังเป็นปัจจัยสำคัญที่ส่งผลต่อการจัดเก็บรายได้ ดังนั้น รัฐบาลจึงต้องไม่เพียงแต่ปรับปรุงโครงสร้างภาษีอากรทั้งในด้านประเภทภาษีและอัตราภาษีเพื่อรองรับสถานการณ์ความเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจและสังคม ดังที่ดำเนินการอย่างต่อเนื่องในปัจจุบัน แต่ต้องพัฒนาการบริหารจัดเก็บรายได้โดยเฉพาะรายได้ภาษีอากรควบคู่ไปด้วย ซึ่งต้องมีการวิเคราะห์ถึงต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Tax Compliance Costs) และต้นทุนการบริหารงานภาษี (Tax Administrative Costs) รวมทั้งพิจารณาหาแนวทางพัฒนาระบบบริหารงานจัดเก็บภาษี เพื่อจัดเก็บภาษีอย่างเป็นธรรมมากขึ้น โดยทำให้ทุกคนอยู่ภายใต้ระบบภาษีที่มีมาตรฐานเดียวกัน รวมทั้งการให้บริการแก่ผู้เสียภาษีที่ดีขึ้น อันจะนำไปสู่การจัดเก็บรายได้ที่มีความยั่งยืน สอดคล้องกับแผนการใช้จ่ายงบประมาณในระยะปานกลางถึงระยะยาว ตลอดจนเกิดความสมดุลระหว่างเป้าหมายการจัดเก็บรายได้และผลกระทบต่อประชาชนในที่สุด

บทที่ 3
ตรวจต้นทุนเพิ่มประสิทธิภาพการบริหารงานภาษีไทย

ดร.ปภาภรณ์ ชุณหชัชราชัย

ภาษีเป็นเรื่องที่ประชาชนทุกวัย ทุกอาชีพ ธุรกิจทุกขนาดและทุกประเภท ไม่อยากจะพูดถึง และน้อยคนที่จะรู้และเข้าใจการเสียภาษีอย่างถูกต้อง หากแต่ภาษีเป็นเรื่องที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ เพราะถือเป็นภาระและหน้าที่ตามกฎหมาย เมื่อมีรายได้ก็ต้องมีหน้าที่เสียภาษี ดังนั้น การจัดทำนโยบายภาษีเพื่อให้เกิดความรู้และความเข้าใจที่ถูกต้องควบคู่ไปกับการสร้างความพึงพอใจต่อภาคประชาชนและภาคธุรกิจจึงเป็นเรื่องที่ภาครัฐควรให้ความสำคัญ

Adam Smith บิดาของวิชาเศรษฐศาสตร์ (Smith 1776) ระบุว่า นโยบายภาษีที่ดีควรยึดหลักความเสมอภาค (Equity) ความแน่นอน (Certainty) ความเหมาะสม (Convenience) และความประหยัด (Economy) ที่จะสามารถสร้างความพึงพอใจต่อผู้เสียภาษี ซึ่งปัจจุบันภาครัฐเองก็ได้ให้ความสำคัญต่อการพิจารณานโยบายภาษีอยู่มาก เพื่อให้ได้มาซึ่งนโยบายภาษีที่มีประสิทธิภาพและสามารถสร้างความพึงพอใจต่อทั้งภาคประชาชนและภาคธุรกิจ แต่ก็ยังพบปัญหาอยู่ไม่น้อย

หน่วยงานภาครัฐที่ดูแลด้านการจัดเก็บภาษีก็ไม่ได้นิ่งดูดายต่อการพัฒนาด้านบริการต่อผู้เสียภาษี โดยมีการพัฒนาอย่างต่อเนื่อง อาทิ e-filing เพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถยื่นภาษีผ่านระบบอินเตอร์เนตได้ทุกที่ทุกเวลา การจัดเตรียมแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด. 50 ภ.ง.ด. 51 ภ.ง.ด. 90 ภ.ง.ด. 91 ภ.ง.ด.1 ภ.พ. 30 และแบบฟอร์มอื่น ที่สามารถดาวน์โหลดได้บนเว็บไซต์ การจัดสัมมนาฟรีให้ความรู้กับประชาชนหากมีการเปลี่ยนแปลงกฎหมายภาษีของกรมสรรพากร การนำเอาระบบ e-customs มาพัฒนาการดำเนินงานของกรมศุลกากร การใช้ระบบขอใบอนุญาตสุรา ยาสูบ ไพ่ ผ่านอินเทอร์เน็ต ของกรมสรรพสามิต อย่างไรก็ดีบ่อยครั้งก็ยังคงได้ยินเสียงสะท้อนจากผู้เสียภาษีว่าต้องการการบริการทางภาษีที่ดีและเป็นธรรมจากหน่วยงานจัดเก็บภาษี

ดังนั้น จึงควรมีการประเมินประสิทธิภาพการบริการของหน่วยงานจัดเก็บที่เป็นรูปธรรม เพื่อให้เกิดการพัฒนาด้านการบริการที่เหมาะสม ซึ่งในการพัฒนาด้านการบริการต่อผู้เสียภาษีของหน่วยงานจัดเก็บภาครัฐที่ดำเนินการอยู่นั้นก่อให้เกิดภาระค่าใช้จ่ายกับทางหน่วยงานจัดเก็บในแต่ละปี ด้วยเหตุนี้เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษี หากจะประเมินประสิทธิภาพการทำงานของหน่วยงานจัดเก็บภาษีควรมีการพิจารณาให้สอดคล้องกับภาระหน้าที่ รวมถึงรายได้รวมที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีจัดเก็บได้ ยอดเงินจากการจัดสรรงบประมาณในแต่ละปีที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีได้รับมาเพื่อมาใช้จ่ายในการดำเนินงาน

การศึกษาในบทนี้เป็นการพิจารณาถึงต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Tax Compliance Costs) และต้นทุนการบริหารงานภาษี (Tax Administrative Costs) ซึ่งค่าใช้จ่ายทั้งสองมีความสัมพันธ์กันและเรียกโดยรวมว่า ต้นทุนการดำเนินการทางภาษี (Operating Costs) แล้วจึงพิจารณาเปรียบเทียบกับรายได้รวมที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีจัดเก็บได้ เพื่อการประเมินประสิทธิภาพการทำงานของหน่วยงานจัดเก็บและนำไปสู่การจัดทำนโยบายภาษีที่เหมาะสม และการพัฒนานโยบายภาษีของประเทศไทย

เนื้อหาของบทนี้แบ่งเป็น 4 ส่วน คือ ส่วนที่หนึ่งเป็นการศึกษาความหมายของต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Tax Compliance Costs) ต้นทุนการบริหารงานภาษี (Tax Administrative Costs) และต้นทุนการดำเนินการทางภาษี (Operating Costs) ส่วนที่สองจะกล่าวถึงการศึกษาต้นทุนในการปฏิบัติตาม

กฎหมายภาษี (Tax Compliance Costs) ที่มีอยู่และเกี่ยวข้องกับประเทศไทย หลังจากศึกษาในส่วนของต้นทุนของภาคเอกชนแล้ว ในส่วนที่สามจะนำไปสู่การศึกษาวิธีการคำนวณต้นทุนในการบริหารงานภาษี (Tax Administrative Costs) และวิเคราะห์เปรียบเทียบต้นทุนการบริหารงานภาษี (Tax Administrative Costs) ของหน่วยงานจัดเก็บในประเทศไทย และส่วนสุดท้ายเป็นการสรุปเพื่อนำไปสู่การจัดทำนโยบายภาษีที่เหมาะสม และการพัฒนานโยบายภาษีของประเทศไทย

3.1 ความหมาย

3.1.1 ต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Tax Compliance Costs)

ต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Tax Compliance Costs) คือ ค่าใช้จ่ายที่ผู้เสียภาษีต้องชำระในการปฏิบัติตามกฎหมายเพื่อให้สามารถยื่นชำระภาษีได้อย่างถูกต้อง (Sandford, Godwin, and Hardwick 1989) หรืออีกนัยหนึ่งเรียกว่า ต้นทุนภาคเอกชน (Private Costs)

ต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Tax Compliance Costs) สามารถแบ่งออกเป็น 2 ประเภท (Pope, Fayle, and Duncanson 1990) ดังนี้

(1) ต้นทุนทางเศรษฐศาสตร์ (Economic Costs) เป็นค่าใช้จ่ายที่สามารถคำนวณหามูลค่าได้ ซึ่งได้แก่

(1.1) ต้นทุนที่เป็นจำนวนเงิน (Money Costs) เช่น ค่าจ้างทำบัญชีภาษี ค่าที่ปรึกษาด้านบัญชีภาษี ค่าทนายที่ปรึกษาด้านบัญชีภาษี ค่าเดินทางเพื่อไปยื่นชำระภาษี ค่าหนังสือและคู่มือเพื่อใช้ประกอบการยื่นภาษีอย่างถูกต้อง ค่าโทรศัพท์เพื่อใช้ติดต่อเรื่องบัญชีภาษี ค่าเครื่องเขียนที่เกิดจากการจัดทำบัญชีภาษี

(1.2) ต้นทุนการดำเนินงานของเจ้าหน้าที่ภายในกิจการ (Time Costs of Internal Staff) เช่น การดำเนินการใดๆ ที่เกี่ยวกับการยื่นภาษี การเตรียมเอกสารที่เกี่ยวข้องทางภาษี

(2) ต้นทุนที่ไม่ใช่ทางเศรษฐศาสตร์ (Non-economic Costs) คือ ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเมื่อมีการกระทบทางจิตใจ (Psychological or Mental Costs) เช่น ความรู้สึกกังวลใจในการดำเนินการเกี่ยวกับภาษี ความรู้สึกกังวลใจในการถูกตรวจสอบภาษีจากหน่วยงานราชการ

จากงานศึกษาเกี่ยวกับต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Tax Compliance Costs) ที่ผ่านมาพบว่า การคำนวณต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Tax Compliance Costs) มักจะเป็นการคำนวณต้นทุนทางเศรษฐศาสตร์ (Economic Costs) เพียงอย่างเดียว เนื่องจากการคำนวณต้นทุนที่ไม่ใช่ทางเศรษฐศาสตร์ (Non-economic Costs) นั้นเป็นเรื่องยากในการคำนวณ และเป็นที่เข้าใจกันโดยทั่วไปว่าหากพูดถึงต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Tax Compliance Costs) ก็คือการคำนวณต้นทุนทางเศรษฐศาสตร์ (Economic Costs) นั่นเอง

นอกจากนี้ การพิจารณาต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Tax Compliance Costs) เพื่อประกอบการพิจารณานโยบายภาษีเพียงอย่างเดียวยังไม่เพียงพอ เนื่องจากความสัมพันธ์ของต้นทุน

ภาคเอกชน (Private Costs) และต้นทุนภาครัฐ (Public Costs) มีความสัมพันธ์และสอดคล้องกัน คือ สามารถทำให้ค่าใช้จ่ายด้านใดด้านหนึ่งเพิ่มขึ้นได้ จึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่ต้องพิจารณาต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Tax Compliance Costs) ควบคู่ไปกับต้นทุนการบริหารงานภาษี (Tax Administrative Costs) เพื่อให้เกิดการพิจารณาผลกระทบอย่างครบวงจร

3.1.2 ต้นทุนการบริหารงานภาษี (Tax Administrative Costs)

ศาสตราจารย์ Cedric Sandford (Professor Emiritus of Bath University) ผู้เชี่ยวชาญที่ทำการศึกษาด้านต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Tax Compliance Costs) และต้นทุนการบริหารงานภาษี (Tax Administrative Costs) มาเป็นเวลานาน ได้อธิบายความหมายของคำว่า ต้นทุนในการบริหารงานภาษี (Tax Administrative Costs) ไว้ว่า เป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นจากภาครัฐในการจัดเก็บภาษีโดยเกี่ยวข้องกับการใช้กฎหมายบังคับเพื่อให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Pope 2002; Sandford 1995; Sandford, Godwin, and Hardwick 1989) ได้แก่ ค่าใช้จ่ายที่ใช้ในการดำเนินการจัดเก็บภาษีของหน่วยงานจัดเก็บรายได้ เช่น เงินเดือนของพนักงานจัดเก็บภาษี รวมถึงสวัสดิการต่างๆ แก่พนักงาน (อาทิ ค่าที่พัก ค่าไฟ และค่าทำความสะอาด) ค่าโทรศัพท์ ค่าพิมพ์เอกสาร ค่าเครื่องเขียนสำนักงาน ค่าเดินทาง ค่าคอมพิวเตอร์ และอุปกรณ์อื่นๆ ที่เกี่ยวข้องในการดำเนินการจัดเก็บภาษีของสำนักงาน (Sandford, Godwin, and Hardwick 1989) ซึ่งถือเป็นต้นทุนภาครัฐ (Public Costs) หรือค่าใช้จ่ายที่ใช้จ่ายไปโดยหน่วยงานภาครัฐ

3.1.3 ต้นทุนการดำเนินการทางภาษี (Operating Costs)

ต้นทุนการดำเนินการทางภาษี (Operating Costs) คือ ค่าใช้จ่ายของภาครัฐในการบริหารงานภาษีและจัดเก็บภาษี และค่าใช้จ่ายของผู้เสียภาษีในการดำเนินการเสียภาษีได้อย่างถูกต้อง (Evans 2001) หรือต้นทุนที่เกิดจากต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Tax Compliance Costs) และต้นทุนการบริหารงานภาษี (Tax Administrative Costs)

ตัวอย่างของความสัมพันธ์ของต้นทุนที่เกิดจากต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Tax Compliance Costs) และต้นทุนการบริหารงานภาษี (Tax Administrative Costs) (ปภาภรณ์ ชุณหชัชราชัย 2554) ได้แก่

<u>ตัวอย่างที่ 1</u> หากประเทศมีนโยบายภาษีที่สามารถเข้าใจได้ง่ายจะสามารถส่งผลให้ทั้งต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Tax Compliance Costs) และต้นทุนการบริหารงานภาษี (Tax Administrative Costs) ลดลง เช่น กฎหมายภาษีที่เข้าใจง่าย ผู้เสียภาษีสามารถปฏิบัติตามได้โดยไม่ต้องพึ่งผู้อื่นในการจัดทำบัญชีภาษี ต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Tax Compliance Costs) ก็จะต่ำ รวมถึงหน่วยงานจัดเก็บภาษีไม่มีความจำเป็นต้องให้ความรู้ทางภาษีแก่ผู้เสียภาษีมากนัก เนื่องจากผู้เสียภาษีสามารถเข้าใจกฎหมายภาษีได้ด้วยตนเอง กรณีนี้ต้นทุนการบริหารงานภาษี (Tax Administrative Costs) ก็จะต่ำเช่นกัน

<u>ตัวอย่างที่ 2</u> หน่วยงานจัดเก็บภาษีสามารถผลักภาระค่าใช้จ่ายไปยังผู้เสียภาษีหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องอื่นๆ ในการบริหารจัดเก็บภาษี เช่น ในกรณีที่ผู้เสียภาษีต้องยื่นประเมินเสียภาษีด้วยตนเอง (Self-assessment System) กรณีนี้ต้นทุนการบริหารงานภาษี (Tax Administrative Costs) ของหน่วยงานจัดเก็บ มักจะต่ำกว่าต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Tax Compliance Costs) หรือกล่าวได้ว่า ภาระค่าใช้จ่ายอาจตกอยู่ที่ผู้เสียภาษี

ในประเทศที่พัฒนาแล้ว เช่น ประเทศออสเตรเลีย การจัดเก็บรายได้จะมีการพิจารณาต้นทุนการดำเนินการทางภาษี (Operating Costs) โดยจะพิจารณาทั้งต้นทุนการบริหารงานภาษี (Tax Administrative Costs) และต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Tax Compliance Costs) (Australian Tax Office 2015) อีกทั้งยังมีหน่วยงานที่สนับสนุนในการพัฒนาประสิทธิภาพการทำงานของหน่วยงานราชการ เช่น Department of Finance and Deregulation Office of Best Practice Regulation เป็นหน่วยงานในการสนับสนุนให้หน่วยงานราชการที่เกี่ยวข้องกับภาษีได้เล็งเห็นถึงความสำคัญของต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Tax Compliance Costs) (Australian Government 2010)

นอกจากนี้ ในประเทศสหรัฐอเมริกาก็มีการยกเรื่องการลดต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Tax Compliance Costs) มาใช้ประเมินการบริหารนโยบายภาษีของรัฐบาลประธานาธิบดีโอบามา (White 2010) ซึ่งปัญหาของหลายๆ ประเทศที่เกี่ยวกับต้นทุนการดำเนินการทางภาษี (Operating Costs) คือข้อจำกัดด้านข้อมูล โดยไม่มีการบันทึกค่าใช้จ่ายของภาษีในแต่ละประเภท (International Fiscal Association 1989) ในประเทศอังกฤษมีหน่วยงาน Financial Management Initiative (FMI) เป็นหน่วยงานจัดการทางด้านการเงินโดยให้หน่วยงานภาครัฐเข้ารับการประเมิน เพื่อพัฒนาการทำงานของหน่วยงานภาครัฐให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

ดังนั้น นโยบายภาษีที่มีประสิทธิภาพและการบริหารจัดการภาษี ควรมีการพิจารณาการลดต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Tax Compliance Costs) ควบคู่ไปกับต้นทุนการบริหารงานภาษี (Tax Administrative Costs)

3.2 การศึกษาต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Tax Compliance Costs)

จากรายงาน Doing Business 2015 ของธนาคารโลก (World Bank 2014) ในประเด็นด้านการจ่ายภาษี (Paying Taxes) ของประเทศไทยได้รับการจัดอันดับดีขึ้นจากอันดับที่ 63 ในปี 2014 มาอยู่อันดับที่ 62 ในปี 2015 โดยประเด็นการวิเคราะห์เพื่อจัดอันดับเป็นการวิเคราะห์จากอัตราภาษีของแต่ละประเทศ จำนวนครั้งและระยะเวลาในการเตรียมเอกสารสำหรับการเสียภาษี สำหรับในประเทศไทยประเด็นสำคัญที่ทำให้อันดับดีขึ้น เป็นผลจาก Effective Tax Rate ที่ลดลง โดยในรายงานระบุว่า บริษัทต่างชาติในไทยต้องยื่นภาษี 22 ครั้งต่อปี และใช้เวลาเตรียมเอกสาร 264 ชั่วโมง หากเปรียบเทียบประเด็นด้านการจ่ายภาษี (Paying Taxes) ของประเทศไทยกับประเทศอื่นๆ ในอาเซียน พบว่า ประเทศไทยอยู่ในระดับปานกลาง รองจากสิงคโปร์ (อันดับที่ 5) บรูไน (อันดับที่ 30) และมาเลเซีย (อันดับที่ 32) (ดูตารางที่ 12)

ตารางที่ 12: การเปรียบเทียบ Doing Business 2015 ด้านการจ่ายภาษี ในกลุ่มประเทศอาเซียน

ประเทศ	Paying Taxes (อันดับ)	จำนวนในการจ่ายภาษี (ครั้ง)	เวลาในการดำเนินการทางภาษี (ชั่วโมง)	อัตราภาษีเฉลี่ย (ร้อยละของกำไร)
กัมพูชา	90	40	173	21
ไทย	62	22	264	26.9
บรูไน	30	27	93	15.8
ฟิลิปปินส์	127	36	193	42.5
มาเลเซีย	32	13	133	39.2
เมียนมา	116	31	154.5	47.7
ลาว	129	35	362	25.8
เวียดนาม	173	32	872	40.8
สิงคโปร์	5	5	82	18.4
อินโดเซีย	160	65	253.5	31.4

ที่มา: World Bank (2014)

รายงาน Doing Business 2015 เป็นการศึกษาและจัดลำดับทางด้านการจ่ายภาษี (Paying Taxes) แต่ยังไม่ใช่การศึกษาต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Tax Compliance Costs) ในรูปแบบของจำนวนเงินที่ผู้เสียภาษีต้องชำระเพื่อให้สามารถยื่นชำระภาษีได้อย่างถูกต้อง โดยในประเทศไทยมีผลการศึกษาเกี่ยวกับต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Tax Compliance Costs) เพียงผลการศึกษาเดียวโดยเป็นการศึกษาเกี่ยวกับต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของกิจการขนาดกลางและขนาดย่อมในการเสียภาษีประเภทภาษีเงินได้นิติบุคคลในปี 2553 (Chunhachatrachai and Pope 2012) โดยใช้วิธีการเก็บข้อมูลจากแบบสอบถามตามแนวทางวิธีการวิจัยของ Sandford Model ซึ่งผลการศึกษาพบว่า ธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมมีภาระในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเพื่อให้สามารถยื่นชำระภาษีได้อย่างถูกต้อง อยู่ที่ 253,708 บาทต่อปี โดยแบ่งออกเป็นส่วนต่างๆ ดังตารางที่ 13

ตารางที่ 13: ต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ปี พ.ศ. 2553

รายการต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษี	จำนวนเงินต่อราย (บาท)	ร้อยละ
ต้นทุนภายในกิจการ (เช่น อัตราค่าจ้างของผู้จัดการ/หัวหน้าบัญชี/พนักงานบัญชี/พนักงานที่เกี่ยวข้องกับการยื่นภาษี)	72,927	28.74
ต้นทุนเพิ่มเติม (เช่น ค่าเครื่องเขียน/ค่าจัดส่งเอกสาร/ค่าโปรแกรมการทำบัญชีภาษี/ค่าฝึกอบรม)	115,357	46.26
ต้นทุนภายนอกกิจการ (เช่น ค่าจ้างบริษัททำบัญชี/ค่าจ้างผู้ตรวจสอบบัญชี/ค่าที่ปรึกษาทางภาษี)	63,424	25.00
ต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของกิจการขนาดกลางและขนาดย่อมในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล	253,708	100.00

ที่มา: Chunhachatrachai & Pope (2012)

การศึกษาดังกล่าวพบว่า กิจการขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทยมีภาระต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Tax Compliance Costs) ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลต่อรายค่อนข้างสูงในการที่กิจการต้องยื่นชำระภาษีให้ได้อย่างถูกต้อง ซึ่งสอดคล้องกับผลการศึกษาในประเทศอื่นๆ ที่มักพบว่า กิจการขนาดกลางขนาดย่อมแบกภาระต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Tax Compliance Costs) ค่อนข้างสูงเมื่อเปรียบเทียบกับกิจการขนาดใหญ่ และต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของกิจการขนาดกลางและขนาดย่อมควรอยู่ในระดับต่ำ (Ariff and Pope 2002) นอกจากนี้การศึกษาครั้งนี้ยังพบอีกว่ากิจการขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทยส่วนใหญ่ใช้บริษัทรับจ้างทำบัญชีเป็นผู้ดำเนินการยื่นชำระภาษีและดำเนินการทางภาษี เนื่องจากเห็นว่า ภาษีเป็นเรื่องยากและไม่นิยมเปิดเผย อีกทั้งการศึกษาต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Tax Compliance Costs) ยังไม่ได้รับความสนใจมากนักในประเทศไทย ซึ่งควรมีการเผยแพร่ให้เกิดความรู้และความเข้าใจเพิ่มเติม รวมถึงภาครัฐควรมีการประเมินต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Tax Compliance Costs) อย่างต่อเนื่องเป็นประจำ เพื่อสำรวจภาระทางภาษีของผู้เสียภาษีอากรแล้วนำไปใช้เป็นข้อมูลในการพัฒนาระบบภาษีอากรต่อไป

3.3 การคำนวณต้นทุนการบริหารงานภาษี (Tax Administrative Costs)

ในหลายประเทศมีการแสดงต้นทุนการบริหารงานภาษี (Tax Administrative Costs) เพื่อเป็นการวัดผลและประเมินผลการบริหารด้านนโยบายภาษีของภาครัฐ ซึ่งการคำนวณสามารถวัดได้จากค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานของหน่วยงานจัดเก็บภาษีต่อยอดการจัดเก็บภาษีของหน่วยงานจัดเก็บภาษีในปีนั้นๆ (Klun 2003)

ต้นทุนการบริหารงานภาษี = ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน/รายได้จากการจัดเก็บภาษี

ทั้งนี้ ในกลุ่มประเทศพัฒนาแล้ว ต้นทุนการบริหารงานภาษีอยู่ที่ร้อยละ 1.04 ของรายได้จากการจัดเก็บภาษี (OECD 2015)

ในการศึกษาต้นทุนการบริหารงานภาษี (Tax Administrative Costs) ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีในประเทศไทยนั้น จากการที่กระทรวงการคลังเป็นหน่วยงานรายได้ทางภาษีที่สำคัญของรัฐบาล โดยมี 3 หน่วยงานภายใต้กระทรวงการคลังที่มีหน้าที่หลักในการจัดเก็บภาษี อันประกอบด้วย กรมศุลกากร กรมสรรพากร และกรมสรรพสามิต โดยรายได้ของทั้ง 3 หน่วยงาน คิดเป็นประมาณร้อยละ 90 ของรายได้ประเทศ และหากเปรียบเทียบรายได้จากการจัดเก็บของทั้ง 3 หน่วยงานจะพบว่า กรมสรรพากรเป็นหน่วยงานจัดเก็บรายได้ทางภาษีที่สามารถจัดเก็บได้มากที่สุด ซึ่งการจัดเก็บรายได้ของกรมสรรพากรสามารถจัดเก็บรายได้ได้มากกว่าครึ่งหนึ่งของยอดรายได้รวมทั้งหมดของกระทรวงการคลังและของประเทศ โดยมีรายละเอียดตามตารางที่ 14

ตารางที่ 14: รายได้รัฐบาลไทย

แหล่งที่มาของรายได้	2557		2556		2555	
	ล้านบาท	ร้อยละ	ล้านบาท	ร้อยละ	ล้านบาท	ร้อยละ
กรมสรรพากร	1,419,884	56.7	1,442,922	56.1	1,302,953	55.3
กรมสรรพสามิต	314,710	12.6	346,306	13.5	297,810	12.6
กรมศุลกากร	495,696	19.8	521,769	20.3	515,155	21.9
หน่วยงานอื่นๆ	272,645	10.9	260,464	10.1	239,392	10.2
ยอดรวม	2,502,935	100.0	2,571,461	100.0	2,355,310	100.0

ที่มา: สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง

หมายเหตุ: รายได้กรมศุลกากรในที่นี้รวมรายได้ภาษีที่จัดเก็บแทนกรมสรรพากรและกรมสรรพสามิตด้วย

การศึกษาต้นทุนการบริหารงานภาษี (Tax Administration Costs) ของการศึกษาในครั้งนี้ จึงได้กำหนดขอบเขตให้เป็นเพียงการศึกษาต้นทุนการบริหารงานภาษี (Tax Administration Costs) ที่เกิดขึ้นภายในหน่วยงานจัดเก็บทั้ง 3 หน่วยงานในประเทศไทย ได้แก่ กรมศุลกากร กรมสรรพากร และกรมสรรพสามิต โดยมีรายละเอียดดังนี้

3.3.1 ต้นทุนการบริหารงานภาษีของกรมศุลกากร

ในส่วนของค่าใช้จ่ายที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีของกรมศุลกากร หากคำนวณตามทฤษฎีการคำนวณการบริหารจัดเก็บภาษีของกรมศุลกากร โดยการคำนวณจากค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดเก็บภาษีหารด้วยรายได้สุทธิของกรมศุลกากร ไม่รวมรายได้อื่นๆ ที่กรมศุลกากรเป็นผู้จัดเก็บและต้องนำรายได้ส่งหน่วยงานอื่นๆ อาทิ กรมสรรพสามิต และกระทรวงมหาดไทย ซึ่งกล่าวได้ว่า ต้นทุนการบริหารงานภาษีของกรมศุลกากรมีต้นทุนแฝงที่เป็นภาระของกรมศุลกากร เนื่องจากกรมศุลกากรมีการจัดเก็บรายได้ที่จัดเก็บได้ไม่ได้บันทึกเป็นรายได้ของกรมศุลกากร

ต้นทุนในการบริหารงานภาษีของกรมศุลกากร ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2555 - 2557 เฉลี่ยอยู่ที่ร้อยละ 5 ของรายได้จากการจัดเก็บภาษี ซึ่งจัดว่ามีค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานค่อนข้างสูง (ดูตารางที่ 15)

ตารางที่ 15: ต้นทุนการบริหารงานภาษีของกรมศุลกากร

หน่วย: ล้านบาท

รายการ	2557	2556	2555
รายได้จากการจัดเก็บภาษี	495,697	521,769	515,155
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	21,911	26,430	26,645
ต้นทุนในการบริหารงานภาษี (ร้อยละ)	4.42	5.06	5.17

ที่มา: คำนวณโดยผู้เขียนจากข้อมูลของสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง

จากข้อมูลข้างต้น ค่าบริหารจัดการงานภาษีของกรมศุลกากรอยู่ในระดับที่สูง แต่เพื่อให้เกิดความเข้าใจในรายละเอียดมากขึ้น การคำนวณการบริหารงานภาษีของกรมศุลกากรควรมีการศึกษาเพิ่มเติม

ในรายละเอียด อีกทั้งการจัดเก็บภาษีของกรมศุลกากรเป็นการจัดเก็บและส่งต่อรายได้ให้หน่วยงานอื่น จึงมีค่าใช้จ่ายการดำเนินงานที่แฝงอยู่และอาจเป็นผลทำให้รายจ่ายการดำเนินงานของกรมศุลกากรมีสัดส่วนที่สูง

3.3.2 ต้นทุนการบริหารงานภาษีของกรมสรรพากร

ในส่วนของต้นทุนการบริหารงานด้านภาษีของกรมสรรพากรพบว่า ในปี พ.ศ. 2555 - 2557 อยู่ที่ประมาณร้อยละ 0.9 ของรายได้จากการจัดเก็บภาษี (ดูตารางที่ 16) ซึ่งหากเปรียบเทียบกับกลุ่มประเทศพัฒนาแล้ว การบริหารงานด้านภาษีของกรมสรรพากรถือว่า มีต้นทุนในการบริหารงานด้านภาษีค่อนข้างต่ำ และตามที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น ความสัมพันธ์ของต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Tax Compliance Costs) และต้นทุนการบริหารงานภาษี (Tax Administrative Costs) มีความสัมพันธ์และสอดคล้องกัน คือ สามารถทำให้ค่าใช้จ่ายด้านใดด้านหนึ่งเพิ่มขึ้นได้ จึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่ต้องพิจารณาต้นทุนทั้งสองไปพร้อมๆ กันเพื่อไม่ให้เกิดการผลักภาระจากภาครัฐไปยังเอกชน

ตารางที่ 16: ต้นทุนการบริหารงานภาษีของกรมสรรพากร

หน่วย: ล้านบาท

รายการ	2557	2556	2555
รายได้จากการจัดเก็บภาษี	1,419,884	1,442,922	1,302,953
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	13,607	13,133	12,503
ต้นทุนในการบริหารงานภาษี (ร้อยละ)	0.95	0.91	0.95

ที่มา: คำนวณโดยผู้เขียนจากข้อมูลของสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง

3.3.3 ต้นทุนการบริหารงานภาษีของกรมสรรพสามิต

ในส่วนของต้นทุนการบริหารงานภาษีของกรมสรรพสามิต พบว่า ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2555 - 2557 กรมสรรพสามิต มีการดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพเพิ่มมากขึ้น ทำให้สัดส่วนต้นทุนการบริหารงานด้านภาษีลดลงจากร้อยละ 2 ของรายได้จากการจัดเก็บภาษี มาอยู่ที่ร้อยละ 1.3 (ดูตารางที่ 17) ซึ่งอาจต้องพิจารณาในรายละเอียดของการบริหารจัดการของกรมสรรพสามิตในรายละเอียดว่า กรมสรรพสามิตมีการพัฒนาด้านเทคโนโลยีสารสนเทศเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการบริหารได้ใกล้เคียงเช่นเดียวกับการบริหารงานภาษีในกลุ่มประเทศพัฒนาแล้วหรือไม่

ตารางที่ 17: ต้นทุนการบริหารงานภาษีของกรมสรรพสามิต

หน่วย: ล้านบาท

รายการ	2557	2556	2555
รายได้จากการจัดเก็บภาษี	314,710	346,306	297,810
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	4,398	4,506	5,969
ต้นทุนในการบริหารงานภาษี (ร้อยละ)	1.39	1.30	2.00

ที่มา: คำนวณโดยผู้เขียนจากข้อมูลของสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง

3.4 สรุป

การพิจารณาต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Tax Compliance Costs) ควบคู่ไปกับต้นทุนการบริหารงานภาษี (Tax Administrative Costs) จะช่วยในการประเมินการบริหารนโยบายภาษี และประสิทธิภาพในการจัดเก็บว่ามีความเหมาะสมและเป็นธรรมหรือไม่ เพื่อนำไปสู่การจัดทำนโยบายภาษีที่เหมาะสม และให้เกิดการพัฒนานโยบายภาษีของประเทศ

จากงานวิจัยที่ผ่านมาพบว่า ต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Tax Compliance Costs) ของผู้เสียภาษีในกิจการธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมของประเทศไทยมีภาระในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเพื่อให้การเสียภาษีเป็นไปอย่างถูกต้องอยู่ที่รายละ 253,708 บาทต่อปี (พ.ศ. 2553) ซึ่งนับว่าเป็นภาระทางภาษีที่ค่อนข้างสูง และสอดคล้องกับผลการศึกษาในต่างประเทศที่พบว่า กิจการขนาดกลางและขนาดย่อมมักมีต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่ค่อนข้างสูงเช่นกัน และต้นทุนดังกล่าวควรได้รับการดูแลให้อยู่ในระดับที่ต่ำเพื่อไม่ให้เป็นภาระต่อผู้เสียภาษี

ในส่วนของต้นทุนการบริหารงานภาษี (Tax Administrative Costs) ของกรมศุลกากรมีความจำเป็นจะต้องมีการทบทวนเพื่อให้มีการลดค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน ในขณะที่ต้นทุนการบริหารงานภาษีของกรมสรรพากรมีอัตราต่ำสุด แต่สามารถจัดเก็บภาษีได้มากที่สุดหากเปรียบเทียบกับยอดการจัดเก็บภาษีของทั้งสามกรม ซึ่งการมีต้นทุนในการบริหารงานภาษีที่ต่ำของกรมสรรพากร มีความเป็นไปได้ที่ต้นทุนการบริหารงานภาษีของกรมสรรพากรถูกผลักภาระทางต้นทุนไปให้กับผู้เสียภาษีอากร เนื่องจากการบริหารจัดการภาษีเงินได้ของประเทศไทยอยู่ในรูปแบบการประเมินตนเอง (Self-assessment) ผู้เสียภาษีจึงมีภาระค่อนข้างมากในการดำเนินการเพื่อให้ชำระภาษีให้ถูกต้อง และในส่วนของต้นทุนการบริหารงานภาษีของกรมสรรพสามิตควรมีการประเมินประสิทธิภาพการทำงานด้านเทคโนโลยี โดยเปรียบเทียบให้สอดคล้องกับกลุ่มประเทศพัฒนาแล้วที่มีการพัฒนาด้านเทคโนโลยีที่ค่อนข้างทันสมัย

อย่างไรก็ตาม เมื่อเปรียบเทียบต้นทุนการบริหารงานภาษี (Tax Administrative Costs) กับต่างประเทศ พบว่า ต้นทุนการบริหารงานภาษีรวมของทั้ง 3 กรมจัดเก็บอยู่ที่ร้อยละ 2 ของรายได้จากการจัดเก็บภาษี (ดูตารางที่ 18) ในขณะที่ต้นทุนการบริหารงานภาษีในกลุ่มประเทศพัฒนาแล้วอยู่ที่ร้อยละ 1.04 ของรายได้จากการจัดเก็บภาษี ทั้งนี้ ประเทศพัฒนาแล้วมักมีการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพที่ดี โดยเน้นระบบเทคโนโลยีสารสนเทศที่ทันสมัย จากการศึกษาและประเมินในเบื้องต้นครั้งนี้ คาดหวังว่าจะสามารถเป็นสัญญาณเพื่อให้เกิดการพัฒนาและตรวจสอบต้นทุนการบริหารงานภาษีของประเทศไทย โดยการศึกษาในรายละเอียด ควรมีความร่วมมือจากหน่วยงานจัดเก็บข้อมูลและเปิดเผยต่อสาธารณะ เพื่อให้สามารถนำข้อมูลไปสู่การศึกษาเพิ่มเติม และนำไปสู่ข้อเสนอแนะที่เป็นประโยชน์ต่อการพัฒนาประสิทธิภาพการบริหารงานภาษีของกรมจัดเก็บต่อไป

ตารางที่ 18: สรุปต้นทุนการบริหารงานภาษีของ 3 กรมจัดเก็บ

หน่วยงานจัดเก็บภาษี	ต้นทุนในการบริหารงานภาษี เฉลี่ย 3 ปี (พ.ศ. 2555 - 2557)
กรมศุลกากร	4.89%
กรมสรรพากร	0.94%
กรมสรรพสามิต	1.55%
ต้นทุนการบริหารงานภาษีของ 3 กรมจัดเก็บ	2.00%

ท้ายที่สุด ภาครัฐควรให้ความสำคัญกับการประเมินต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Tax Compliance Costs) ควบคู่ไปกับต้นทุนในการบริหารงานภาษี (Tax Administrative Costs) อย่างต่อเนื่อง เพื่อสะท้อนประสิทธิภาพการทำงานของหน่วยงานจัดเก็บในเชิงปริมาณว่า เหมาะสมกับภาระหน้าที่ในปัจจุบันที่เป็นอยู่หรือไม่ รวมไปถึงการจัดสรรงบประมาณให้มีความเหมาะสมกับการดำเนินงานของหน่วยงานจัดเก็บ นอกจากนี้ ในปัจจุบันหลายประเทศให้ความสำคัญกับการปรับโครงสร้างองค์กรของหน่วยงานจัดเก็บภาษี และการพัฒนางานด้านบริการของหน่วยงานจัดเก็บให้เกิดประสิทธิภาพ เพื่อตอบสนองความพึงพอใจของประชาชนและมุ่งสู่การพัฒนาประเทศได้อย่างยั่งยืนต่อไป

บทที่ 4
โครงสร้างและการบริหารหน่วยงานจัดเก็บภาษี

ดร.ชัยสิทธิ์ บุณยเนตร
ดร.นภา วรวรางกูร

ในแต่ละปีรัฐมีรายจ่ายในด้านต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นรายจ่ายประจำ รายจ่ายเพื่อการลงทุน และรายจ่ายเพื่อการชำระหนี้เป็นจำนวนมาก โดยที่รายได้ส่วนใหญ่ที่รัฐนำมาใช้จ่ายนั้นได้มาจากการจัดเก็บภาษี ในขณะที่ยอดรายได้จากภาษีที่รัฐจัดเก็บได้ในแต่ละปีขึ้นอยู่กับหลายปัจจัย โดยปัจจัยที่สำคัญ คือ สภาพเศรษฐกิจภายในและภายนอกประเทศ และการบริหารจัดเก็บภาษี ทั้งนี้ การบริหารจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพและทำให้รัฐมีรายได้ที่มั่นคงนั้นมีความสำคัญมาก ดังนั้น หลายประเทศจึงมีความพยายามในการปฏิรูประบบบริหารจัดเก็บภาษี โดยมักมีวัตถุประสงค์เพื่อ 1) เพิ่มประสิทธิภาพและความโปร่งใสในการจัดเก็บภาษี 2) อำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษี 3) ลดต้นทุนในการจัดเก็บภาษี 4) บูรณาการการจัดเก็บภาษีของหน่วยงานจัดเก็บภาษีต่างๆ

ระบบบริหารจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพนั้น นอกจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีจะต้องปฏิบัติงานในแต่ละภารกิจอย่างมีประสิทธิภาพแล้ว ยังต้องมีโครงสร้างองค์กรที่เหมาะสมและมีความยืดหยุ่นเพียงพอเพื่อให้สามารถที่จะปรับเปลี่ยนยุทธศาสตร์และเป้าหมายให้เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมในสังคมที่เปลี่ยนแปลงได้อย่างรวดเร็ว อีกทั้งยังต้องมีการปฏิบัติงานอย่างมีมาตรฐานและโปร่งใส เพื่อให้ระบบภาษีได้รับความเชื่อถือจากผู้เสียภาษีและสังคมโดยรวมอีกด้วย

บทนี้เป็นการวิเคราะห์ปัจจัยที่ทำให้ระบบบริหารจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพ โดยพิจารณาจากรูปแบบการบริหารจัดเก็บภาษีของประเทศต่างๆ ซึ่งนำเสนอในรายงาน “Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies” (OECD 2013) และ “A Comparative Analysis of Tax Administration in Asia and the Pacific” (Araki and Claus 2014) โดยแบ่งการพิจารณาปัจจัยที่ทำให้ระบบบริหารจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพออกเป็น 4 ส่วน ส่วนแรกเป็นการพิจารณาโครงสร้างของหน่วยงานจัดเก็บภาษี ส่วนที่สองเป็นการอธิบายถึงแนวทางการปรับปรุงการบริหารหน่วยงานจัดเก็บภาษี ส่วนที่สามเป็นการศึกษาแนวโน้มการให้บริการผู้เสียภาษีทางอิเล็คทรอนิกส์ ส่วนที่สี่เป็นข้อสรุป

4.1 โครงสร้างของหน่วยงานจัดเก็บภาษี

ในปัจจุบันการจัดเก็บภาษีของประเทศไทยใช้รูปแบบการแบ่งหน่วยงานตามประเภทภาษี ประกอบด้วยกรมสรรพากร กรมสรรพสามิต และกรมศุลกากรเป็นหน่วยงานจัดเก็บภาษีอยู่ภายใต้กระทรวงการคลัง ทั้ง 3 กรมดังกล่าวมีภารกิจหลักในการจัดเก็บภาษีเพื่อเป็นรายได้ให้รัฐ อย่างไรก็ตาม กรมสรรพสามิตและกรมศุลกากรยังมีภารกิจที่สำคัญนอกเหนือไปจากการจัดเก็บภาษีอีกด้วย เช่น กรมสรรพสามิตมีหน้าที่ควบคุมการประกอบธุรกิจที่เกี่ยวกับสุราและยาสูบ และกรมศุลกากรมีหน้าที่ในการส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศ และป้องกันการส่งออกหรือนำเข้าสิ่งผิดกฎหมาย เป็นต้น

สำหรับหลักการพื้นฐานในการบริหารการจัดเก็บภาษี คือ การจัดเก็บภาษีควรมีต้นทุนที่ต่ำที่สุด ซึ่งจะทำให้การบริหารจัดเก็บภาษีแบบรวมศูนย์ (Centralised Tax Administration) มีข้อได้เปรียบ คือ

สามารถบริหารด้วยต้นทุนที่ต่ำกว่า และมีการใช้ทรัพยากรต่างๆ ที่มีประสิทธิภาพมากกว่าระบบอื่น เนื่องจากสามารถใช้ประโยชน์จากการประหยัดจากขนาด (Economies of Scale) ในการดำเนินการ การใช้เจ้าหน้าที่ที่มีความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านและการใช้ประโยชน์จากการลงทุนในเครื่องมือหรืออุปกรณ์ โดยเฉพาะระบบเทคโนโลยีสารสนเทศที่มีความซับซ้อนและประสิทธิภาพสูง (Martinez-vanquez and Timofeev 2010)

ทั้งนี้ เมื่อพิจารณาถึงขอบเขตของงานที่ต้องปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนด การประเมินภาษี และจำนวนผู้เสียภาษีแล้ว หน่วยงานจัดเก็บภาษีจำเป็นต้องมีอำนาจและความเป็นอิสระ (Autonomy) เพื่อให้การบริหารจัดเก็บภาษีเกิดผลสำเร็จอย่างมีประสิทธิภาพ (ซึ่งจะอธิบายเรื่องหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่มีความเป็นอิสระมากขึ้นในบทต่อไป) นอกจากนี้หน่วยงานจัดเก็บภาษีจะต้องปฏิบัติงานบนหลักของความเป็นกลางและความยุติธรรมเพื่อให้เป็นที่ประจักษ์รับรู้ของสังคม อีกทั้งยังควรถูกตรวจสอบเพื่อยืนยันถึงความโปร่งใสและความรับผิดชอบในการบริหารจัดการระบบภาษีอากรอีกด้วย (OECD 2013)

European Commission (2007) ได้ชี้ว่า การวางโครงสร้างหน่วยงานจัดเก็บภาษีเพื่อให้เกิดประสิทธิภาพ ควรมีคุณลักษณะที่สำคัญดังนี้

1. รวมหน่วยงานจัดเก็บภาษีเข้าเป็นองค์กรเดียวโดย
   - รับผิดชอบในการบริหารภาษีทุกประเภท รวมถึงเชื่อมโยงกับการเก็บเงินจ่ายสะสมในระบบประกันสังคม
   - จัดโครงสร้างองค์กรตามภารกิจ (Functional Basis) โดยแยกภารกิจดูแลภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ (Large Taxpayer) ออกมาเป็นหน่วยงานเฉพาะ
   - ให้อำนาจและทรัพยากรที่เพียงพอแก่สำนักงานใหญ่ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีให้สามารถวางแผนกลยุทธ์ กำหนดแนวทางให้ความช่วยเหลือด้านเทคนิค ชี้แนะ และสนับสนุนหน่วยงานย่อยได้อย่างมีประสิทธิภาพ
2. กำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบและความสัมพันธ์กับรัฐในระดับต่างๆ ให้ชัดเจน
3. ให้องค์กรสามารถเปลี่ยนแปลงการจัดสรรทรัพยากรในระดับต่างๆ ได้เอง

ทั้งนี้ ประสบการณ์การปฏิรูปการบริหารจัดเก็บภาษีในประเทศต่างๆ ได้ชี้ให้เห็นถึงการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ ดังนี้

1. ปฏิรูปองค์กรและโครงสร้างองค์กร
2. ยุบรวมเครือข่ายสำนักงานพื้นที่/สาขา (Office Networks) เพื่อให้เกิดการประหยัดเนื่องมาจากขนาด (Economies of Scale)
3. ยุบเลิกหน่วยงานที่มีงานซ้ำซ้อนกัน
4. ออกแบบกระบวนการทำงานพื้นฐานใหม่โดยมีพื้นฐานบนการใช้เทคโนโลยีสมัยใหม่

4.1.1 รูปแบบการจัดโครงสร้างของหน่วยงานจัดเก็บภาษี

การจัดโครงสร้างหน่วยงานจัดเก็บภาษีสามารถที่จะแบ่งออกเป็นรูปแบบหลักๆ ได้ดังนี้

1) จัดโครงสร้างแยกตามประเภทภาษี (Tax Type Criterion)

เป็นการจัดโครงสร้างหน่วยงานแบบดั้งเดิมที่มีการแยกหน่วยงานรับผิดชอบตามแต่ละประเภทภาษี โดยแต่ละหน่วยงานจะปฏิบัติภารกิจต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับภาษีที่หน่วยงานนั้นๆ รับผิดชอบและเป็นอิสระจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีอื่นๆ โดยการบริหารจัดการภารกิจหลักของหน่วยงานสามารถทำได้ภายในหน่วยงานเองทั้งหมด ซึ่งการจัดโครงสร้างหน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศไทยเป็นไปในรูปแบบนี้

การจัดโครงสร้างตามรูปแบบดังกล่าวมีจุดอ่อนที่สำคัญ คือ

- ไม่มีประสิทธิภาพและมีต้นทุนในการบริหารจัดการสูง เนื่องจากมีความซ้ำซ้อนของภารกิจของทุกหน่วยงาน เช่น การจัดการทะเบียนผู้เสียภาษี ระบบบัญชี ระบบฐานข้อมูล ฯลฯ
- ผู้เสียภาษีต้องติดต่อดำเนินการในเรื่องเดียวกันกับหลายๆ หน่วยงาน เช่น การชำระภาษี ซึ่งทำให้เกิดความไม่สะดวกกับผู้เสียภาษี
- เกิดความยุ่งยากกับทั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษีในกรณีที่จะต้องมีการประสานงานกันระหว่างหน่วยงานจัดเก็บภาษี เพื่อทำให้เสียภาษีอย่างถูกต้องทุกประเภทภาษี
- แต่ละหน่วยงานอาจให้บริการแก่ผู้เสียภาษีไม่เหมือนกัน ทำให้มาตรฐานในการให้บริการมีความลักลั่นกัน
- ขาดความยืดหยุ่นในการบริหารทรัพยากรบุคคล เนื่องจากความชำนาญของพนักงานจะถูกจำกัดอยู่กับภาษีประเภทเดียว

2) จัดโครงสร้างแยกตามภารกิจ (Functional Criterion)

การจัดโครงสร้างประเภทนี้ จะจัดกลุ่มบุคลากรโดยจำแนกตามกลุ่มงาน เช่น การจัดการทะเบียนผู้เสียภาษี (Registration) การบัญชี (Accounting) การจัดการข้อมูล (Information Processing) การตรวจสอบภาษี (Auditing) การจัดเก็บภาษี (Collection) การอุทธรณ์ภาษี (Appeals) ฯลฯ โดยพนักงานในกลุ่มต่างๆ จะรับผิดชอบภารกิจของตนโดย**ครอบคลุมทุกประเภทภาษี** โครงสร้างระบบนี้จะมีประสิทธิภาพมากกว่าเมื่อเทียบกับระบบการจัดโครงสร้างแยกตามประเภทภาษี และการปฏิบัติงานในภารกิจต่างๆ จะมีมาตรฐานเดียวกันไม่ว่าจะเป็นเรื่องเกี่ยวกับทะเบียนผู้เสียภาษี การชำระภาษี การบัญชี การตรวจสอบ ฯลฯ แต่โครงสร้างระบบนี้ก็มีข้อด้อยเนื่องจากผู้เสียภาษีแต่ละกลุ่มมีความแตกต่างกัน ดังนั้น การดำเนินการเพื่อให้ผู้เสียภาษีกลุ่มต่างๆ ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอย่างถูกต้องเท่าเทียมกันอาจเป็นไปได้ยาก

3) จัดโครงสร้างแยกตามกลุ่มของผู้เสียภาษี (Taxpayer Segment Criterion)

เป็นการจัดโครงสร้างของกลุ่มภารกิจการให้บริการและการบังคับใช้กฎหมายแบ่งตามประเภทของผู้เสียภาษี เช่น ธุรกิจขนาดใหญ่ วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม กลุ่มผู้มีความมั่งคั่งสูง (High-net-worth Individual: HNWI) ฯลฯ ซึ่งการจัดโครงสร้างในรูปแบบนี้ทำตามหลักเหตุผลที่ว่า กลุ่มผู้เสียภาษีต่างกันย่อมมีลักษณะที่ต่างกัน อันมีผลกระทบกับความเสี่ยงของระบบภาษีอากรที่ต่างกัน ดังนั้นจึงต้องใช้วิธีการที่เหมาะสมในการปฏิบัติกับผู้เสียภาษีในแต่ละกลุ่มที่แตกต่างกันไป ในปัจจุบันมีการใช้หลักการนี้ในการวางโครงสร้างบางส่วนของหน่วยงานจัดเก็บภาษีในหลายประเทศ โดยจะเห็นได้ว่า ในหลายประเทศมีการแยกภารกิจการบริหารภาษีของกลุ่มธุรกิจขนาดใหญ่ออกมาจากการบริหารภาษีทั่วไป

จากการศึกษารูปแบบการจัดโครงสร้างของหน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศในกลุ่ม OECD 34 ประเทศ และประเทศนอกกลุ่ม OECD อีก 18 ประเทศพบว่า มีประเทศที่ใช้โครงสร้างแยกตามประเภทต่าง ๆ ดังนี้ (ดูตารางที่ 19)

ตารางที่ 19: รูปแบบการจัดโครงสร้างของหน่วยงานจัดเก็บภาษีของต่างประเทศ

รูปแบบ	ประเทศในกลุ่ม OECD	ประเทศนอกกลุ่ม OECD
ตามภารกิจ	แคนาดา เนเธอร์แลนด์ สโลวาเกีย ตุรกี	บราซิล บัลกาเรีย โคลัมเบีย อินเดีย อินโดนีเซีย ลัทเวีย ลิธูเอเนีย มาเลเซีย ซาอุดิอาระเบีย
ตามภารกิจและประเภทภาษี	เชค ลักเซมเบิร์ก	โรมาเนีย สิงคโปร์
ตามภารกิจและกลุ่มผู้เสียภาษี	ฟินแลนด์ เยอรมัน เม็กซิโก สโลเวเนีย	-
ตามกลุ่มผู้เสียภาษี	ฝรั่งเศส ไอร์แลนด์ สหรัฐอเมริกา	-
ตามภารกิจ ประเภทภาษี และกลุ่มผู้เสียภาษี	ออสเตรเลีย ออสเตรีย เบลเยี่ยม ชิลี เดนมาร์ก เอสโทเนีย กรีซ ฮังการี ไอซ์แลนด์ อิสราเอล อิตาลี ญี่ปุ่น เกาหลีใต้ นิวซีแลนด์ นอร์เวย์ โปแลนด์ โปรตุเกส สเปน สวีเดน สวิสเซอร์แลนด์ สหราชอาณาจักร	อาร์เจนตินา จีน ไซปรัส ฮ่องกง มอลตา รัสเซีย แอฟริกาใต้

ที่มา: OECD (2013)

การจัดแบ่งโครงสร้างหน่วยงานตามภารกิจเป็นหลักเกณฑ์ที่ประเทศต่างๆ ใช้มากที่สุดในการจัดโครงสร้างของหน่วยงานจัดเก็บภาษี โดยมีทั้งการใช้หลักเกณฑ์ดังกล่าวเพียงหลักเกณฑ์เดียวหรือใช้ประกอบกับหลักเกณฑ์อื่นๆ ในการการจัดแบ่งโครงสร้างหน่วยงาน ในขณะที่ไม่มีประเทศใดในกลุ่มตัวอย่างที่ใช้หลักเกณฑ์การแบ่งโครงสร้างหน่วยงานตามประเภทภาษีเป็นหลักเกณฑ์เดียวในการแบ่งโครงสร้างหน่วยงานเลย

เมื่อวิเคราะห์ถึงรูปแบบหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่ใช้ในประเทศต่างๆ พบว่า มี 4 รูปแบบหลัก ดังนี้ (ดูตารางที่ 20)

1. Single Directorate in Ministry of Finance (MoF)
2. Multiple Directorates in MoF
3. Unified Semi-autonomous Body
4. Unified Semi-autonomous Body with Board

ทั้งนี้ แนวโน้มที่กำลังเกิดขึ้นในประเทศต่างๆ คือ มักจะมีการจัดโครงสร้างแบบรวมหน่วยงานจัดเก็บภาษีเป็นองค์กรเดียว ซึ่งเป็นการจัดรูปแบบโครงสร้างตามแบบ Executive Agency Model อันเป็นการจัดรูปแบบองค์กรโดยมีจุดประสงค์หลักเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพของหน่วยงาน นั่นคือ การมีเป้าหมายหลักอย่างเดียวเพื่อไม่ให้ต้องเสียสมาธิไปกับภารกิจอื่น นอกจากนี้หากองค์กรมีความเป็นอิสระก็จะสามารถบริหารจัดการในแนวทางคล้ายกับธุรกิจเอกชน โดยการบริหารจะไม่ถูกแทรกแซงจากการเมือง และเป็นอิสระจากข้อจำกัดของระบบราชการซึ่งทำให้สามารถบริหารทรัพยากรบุคคลเพื่อดึงดูดผู้มีความสามารถให้ทำงานในองค์กรได้ (Delay, Devas, and Hubbard 1998) ทั้งนี้ จากการศึกษาของ Taliercio (2004b) พบว่าหลายประเทศในทวีปอเมริกาใต้และแอฟริกาซึ่งปฏิรูปการจัดเก็บภาษีโดยปรับเปลี่ยนรูปแบบหน่วยงานจัดเก็บ

ภาษีจากเดิมมาเป็นแบบ Unified Semi-autonomous Body หรือ Unified Semi-autonomous Body with Board นั้น ประสบความสำเร็จในการเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอย่างชัดเจน ซึ่งปัจจัยหลักที่ทำให้มีประสิทธิภาพเพิ่มขึ้น คือ ความอิสระในการบริหารทรัพยากรมนุษย์ อันทำให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีในประเทศดังกล่าวสามารถสรรหาบุคลากรที่มีความสามารถเข้ามาทำงานและดึงบุคลากรดังกล่าวให้ทำงานอยู่กับหน่วยงานได้

ตารางที่ 20: รูปแบบของหน่วยงานจัดเก็บภาษีในต่างประเทศ

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

ที่มา: OECD (2013)

นอกจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีจะต้องมีโครงสร้างหน่วยงานที่มีประสิทธิภาพแล้ว ยังต้องมีความยืดหยุ่นในการทำงานอย่างเพียงพอที่จะสามารถปรับเปลี่ยนยุทธศาสตร์และเป้าหมายให้เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมในสังคมที่เปลี่ยนแปลงได้อย่างรวดเร็ว ซึ่งการที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีจะมีความยืดหยุ่นได้นั้นจะต้องมีความเป็นอิสระ (Autonomy) ในบริหารจัดการอย่างเหมาะสม (ดูบทที่ 5) ขณะเดียวกันหน่วยงานจัดเก็บภาษีจะต้องมีความรับผิดรับชอบ (Accountability) ต่อประชาชนและสังคม จึงต้องมีกลไกในการควบคุมและตรวจสอบ ซึ่งหนึ่งในกลไกที่ถูกนำมาใช้อย่างแพร่หลายคือ การตั้งคณะกรรมการเพื่อกำกับดูแล (Management/Advisory Board or Council) โดยมีหน้าที่ในการให้คำแนะนำและอนุมัติแผนงานและการปฏิบัติงานของหน่วยงานจัดเก็บภาษี อย่างไรก็ตาม คณะกรรมการจะไม่เข้ามายุ่งเกี่ยวกับการเสียภาษีและเข้าถึงข้อมูลของผู้เสียภาษีของบุคคลใดบุคคลหนึ่ง ทั้งนี้ ควรจะมีบุคคลภายนอกที่ไม่ได้เป็นบุคลากรของหน่วยงานจัดเก็บภาษีเป็นองค์ประกอบของคณะกรรมการด้วย

4.1.2 เครือข่ายสำนักงานพื้นที่/สาขา (Office Networks)

การออกแบบเครือข่ายสำนักงานพื้นที่/สาขาเพื่อให้บริการผู้เสียภาษีต้องคำนึงถึงทั้งความสะดวกในการเข้าถึงของผู้เสียภาษีส่วนใหญ่และต้นทุนที่จะเกิดขึ้นในการจัดตั้งเครือข่ายดังกล่าว แต่เดิมนั้น

เครือข่ายสำนักงานพื้นที่/สาขาของหน่วยงานจัดเก็บภาษีจะประกอบไปด้วยสำนักงานในภูมิภาคและท้องถิ่นเป็นจำนวนมาก โดยแต่ละสำนักงานจะมีเจ้าหน้าที่จำนวนมากเพื่อปฏิบัติภารกิจทุกด้านตามที่กฎหมายกำหนด

อย่างไรก็ตาม ในช่วงที่ผ่านมาหน่วยงานจัดเก็บภาษีในประเทศต่างๆ มักมีการปรับปรุงเครือข่ายสำนักงานพื้นที่/สาขาในด้านต่างๆ ดังนี้

1. ปรับเปลี่ยนขนาดและจำนวนของสำนักงานในเครือข่าย โดยลดจำนวนเครือข่ายลง และรวมสำนักงานเข้าเป็นสำนักงานพื้นที่/สาขาขนาดใหญ่
2. ใช้เทคโนโลยีเข้ามาช่วยในการจัดการงานให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น
3. ให้บริการผู้เสียภาษีผ่านทางจุดบริการร่วมของหน่วยงานรัฐในแต่ละพื้นที่

ในการปรับปรุงเครือข่ายสำนักงานพื้นที่/สาขาดังกล่าวข้างต้น จะทำให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีสามารถลดต้นทุนในการบริหารจัดเก็บภาษีและได้ประโยชน์จากการประหยัดจากขนาด (Economies of Scale) เพิ่มประสิทธิภาพในการทำงาน โดยที่ยังคงสามารถให้บริการแก่ผู้เสียภาษีได้อย่างทั่วถึง

4.1.3 การตั้งหน่วยงานเพื่อรับผิดชอบภารกิจการให้บริการและการบังคับใช้กฎหมายตามประเภทของผู้เสียภาษี

การจัดโครงสร้างของกลุ่มภารกิจการให้บริการและการบังคับใช้กฎหมายโดยแบ่งตามประเภทของผู้เสียภาษีนั้น แม้ว่าจะมีข้อดีเมื่อเปรียบเทียบกับรูปแบบการจัดโครงสร้างแบบอื่นๆ แต่แนวทางการจัดโครงสร้างของหน่วยงานจัดเก็บภาษีในรูปแบบนี้ยังเป็นแนวทางที่ค่อนข้างใหม่ จึงมีหน่วยงานจัดเก็บภาษีเพียงไม่กี่ประเทศที่จัดตั้งหน่วยงานภายในตามรูปแบบนี้ อย่างไรก็ตาม หน่วยงานจัดเก็บภาษีในประเทศต่างๆ ได้นำเอาแนวความคิดดังกล่าวมาจัดตั้งหน่วยงานภายในบางส่วนเพื่อบริหารจัดเก็บภาษีโดยเฉพาะกับกลุ่มผู้เสียภาษีที่มีธุรกรรมขนาดใหญ่ มีรายได้สูง และความเสี่ยงสูง ซึ่งกลุ่มผู้เสียภาษีดังกล่าว คือ กลุ่มธุรกิจขนาดใหญ่ นอกจากนี้ OECD ยังแนะนำให้จัดตั้งหน่วยงานภายในเพื่อบริหารจัดเก็บภาษีโดยเฉพาะกับกลุ่มผู้มีความมั่งคั่งสูง (High-net-worth Individual: HNWI) ซึ่งเป็นกลุ่มผู้เสียภาษีที่มีความสำคัญเพิ่มมากขึ้นในปัจจุบัน ทั้งนี้กลุ่ม HNWI ประกอบด้วยกลุ่มผู้เสียภาษีที่เป็นบุคคลธรรมดาที่มีความมั่งคั่งหรือมีรายได้สูง ซึ่งมีลักษณะที่สำคัญคือ

1. มีโครงสร้างในการถือครองทรัพย์สินที่ซับซ้อน มีหุ้นในนิติบุคคลจำนวนมาก
2. มีภาระภาษีที่จะต้องเสียเป็นจำนวนมาก
3. มีแนวโน้มที่จะใช้การวางแผนภาษีเพื่อหลบเลี่ยงภาษีอากร (Aggressive Tax Planning)
4. การหลบเลี่ยงภาษีอากรของ HNWI จะกระทบต่อความน่าเชื่อถือของระบบภาษีโดยรวม

ในปัจจุบัน HNWI มีจำนวนเพิ่มสูงขึ้น ซึ่งอาจทำให้เกิดความเสี่ยงในระบบการบริหารจัดเก็บภาษี ดังนั้น หน่วยงานจัดเก็บภาษีในหลายประเทศได้ศึกษาพฤติกรรมและความต้องการ และติดตามความเสี่ยงที่เกิดกับระบบภาษีอากร ซึ่งมีรูปแบบในการบริหารจัดเก็บภาษีกับ HNWI ดังนี้

1. จัดตั้งหน่วยงานเฉพาะเพื่อการบริหารงานภาษีสำหรับ HNWI
2. กำหนดกรอบในการประสานงานระหว่างเจ้าหน้าที่ภาษี HNWI และที่ปรึกษาภาษี (Tax Advisor)
3. พัฒนาความร่วมมือกับหน่วยงานจัดเก็บภาษีในต่างประเทศ
4. พัฒนากฎหมายเพื่อใช้ในการควบคุมการวางแผนภาษีเพื่อหลบเลี่ยงภาษีอากร (Aggressive Tax Planning)

4.2 การบริหารหน่วยงานจัดเก็บภาษี

นอกจากการปฏิรูปโครงสร้างหน่วยงานจัดเก็บภาษีแล้ว การปรับปรุงการบริหารหน่วยงานจัดเก็บภาษีก็เป็นปัจจัยสำคัญอีกปัจจัยหนึ่งที่จะทำให้การปฏิรูปหน่วยงานจัดเก็บภาษีประสบผลสำเร็จ ส่งผลให้สามารถเพิ่มประสิทธิภาพและความโปร่งใสในการจัดเก็บภาษี อำนวยความสะดวกให้ผู้เสียภาษี และลดต้นทุนในการจัดเก็บภาษีได้ ในปัจจุบันมีกระแสการเปลี่ยนแปลงรูปแบบการบริหารองค์กรภาครัฐโดยมุ่งทำให้องค์กรภาครัฐเป็นองค์กรที่มีความโปร่งใส มีการวางแผนงานและแผนกลยุทธ์ เน้นที่ประสิทธิภาพการทำงาน ปฏิรูปโครงสร้างองค์กร ใช้กลไกตลาดในการสร้างแรงจูงใจมากกว่าการใช้มาตรการบังคับ และปรับปรุงรูปแบบการบริหารงานบุคคล โดยใช้รูปแบบที่ใกล้เคียงกับของภาคเอกชน

การปรับปรุงการบริหารหน่วยงานจัดเก็บภาษีก็เป็นไปในแนวทางที่สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงรูปแบบการบริหารองค์กรภาครัฐข้างต้น โดยต้องมีการเปลี่ยนแปลงการบริหารเพื่อให้บรรลุเป้าหมายด้านต่างๆ ดังนี้

1. วางแผนงานและแผนกลยุทธ์ ซึ่งประกอบด้วยการมุ่งไปที่ผลสำเร็จของงานและการประเมินผลการดำเนินงานว่า บรรลุจุดประสงค์และเป้าหมายที่ได้วางไว้หรือไม่
2. ลดต้นทุนในการบริหาร และด้านบุคลากร
3. ลดภาระงานด้านบริหาร
4. เพิ่มความพึงพอใจของผู้เสียภาษี
5. ลดยอดคงค้างภาษีค้างชำระ
6. ประเมินผลการปฏิบัติงานโดยใช้เกณฑ์การประเมินประสิทธิภาพที่สามารถชี้ผลสำเร็จของงานสำคัญ (Key Measures of Success/Performance)
7. ปรับปรุงระยะเวลาการให้บริการ
8. เพิ่มความพึงพอใจในการบริการและภาพลักษณ์ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีในมุมมองของผู้เสียภาษี
9. เพิ่มสัดส่วนของผู้เสียภาษีที่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอย่างถูกต้อง (Rates of Taxpayers' Compliance Achieved)
10. ลดภาระหรือต้นทุนในการบริหารงานภาษีและต้นทุนของผู้เสียภาษี (Administrative /Compliance Burden)
11. เพิ่มความพึงพอใจของบุคลากร

ทั้งนี้ หน่วยงานจัดเก็บภาษีควรทำสัญญาเพื่อกำหนดเป้าหมายการปฏิบัติงานรายปี (Annual Performance Contract) กับกระทรวงการคลัง และจัดทำรายงานเผยแพร่ผลการปฏิบัติงานรายปีสู่สาธารณะ โดยรายงานดังกล่าวควรเป็นรายงานที่แสดงถึงผลสำเร็จหรือผลลัพธ์ (Outcome) ไม่ใช่แสดงแต่จำนวนงานที่ทำ (Output) โดยใช้เกณฑ์ต่างๆ ดังนี้

1. ผลการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอย่างถูกต้องของผู้เสียภาษีกลุ่มต่างๆ
2. ระดับคุณภาพของการให้บริการ
3. ผลการลดภาระหรือต้นทุนในการบริหารงานภาษีและต้นทุนของผู้เสียภาษี
4. ผลสำรวจความพึงพอใจในบริการและความเชื่อมั่นต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีของผู้เสียภาษี
5. เกณฑ์ Tax Gap Estimation เพื่อวิเคราะห์ประสิทธิภาพและการรั่วไหลของเม็ดเงินภาษี โดยกำหนดช่วงเวลาที่จะวิเคราะห์ Tax Gap และดำเนินการอย่างต่อเนื่องกับภาษีทุกประเภท หรืออย่างน้อยควรวิเคราะห์ Tax Gap ของภาษีหลักของประเทศ

นอกจากนี้ หน่วยงานจัดเก็บภาษีควรกำหนดและเผยแพร่มาตรฐานการบริการที่ผู้เสียภาษีได้รับ รวมถึงจัดตั้งสำนักงานผู้ตรวจการภาษี (Tax Ombudsman) เพื่อคอยตรวจสอบปัญหาและข้อร้องเรียนที่เกี่ยวกับการเก็บภาษี ทั้งนี้ การดำเนินการกับข้อร้องเรียนของผู้เสียภาษีอาจทำได้ 2 รูปแบบ 1) จัดตั้งหน่วยงานขึ้นมาโดยเฉพาะเพื่อดูแลเกี่ยวกับข้อร้องเรียนของผู้เสียภาษี 2) ให้สำนักงานผู้ตรวจการแผ่นดินดูแลเกี่ยวกับข้อร้องเรียนของผู้เสียภาษี ทั้งนี้ หน่วยงานข้างต้นควรมีสิทธิในการรายงานปัญหาที่เกิดกับโครงสร้างของระบบภาษี

4.2.1 การบริหารทรัพยากรมนุษย์

บุคลากรถือเป็นทรัพยากรที่สำคัญที่สุดของหน่วยงานจัดเก็บภาษี ดังนั้น ความรอบรู้ ความซื่อสัตย์ และประสิทธิภาพของบุคลากรถือเป็นประเด็นที่มีความสำคัญมากในการบริหารทรัพยากรมนุษย์ของหน่วยงานจัดเก็บภาษี การดำเนินนโยบายบริหารทรัพยากรมนุษย์ที่มีประสิทธิภาพจะดึงดูดคนที่มีความสามารถเข้ามาทำงาน ทำให้ประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้น (Taliercio 2004b) ในขณะที่ต้นทุนในส่วนของบุคลากรเป็นต้นทุนหลักในการบริหารจัดเก็บภาษี ประกอบกับหน่วยงานจัดเก็บภาษีต้องปฏิบัติงานอยู่ในสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลา ต้องเผชิญกับปริมาณงานที่เพิ่มขึ้นและซับซ้อนมากขึ้น ปัจจัยต่างๆ เหล่านี้ทำให้หน่วยงานจัดเก็บต้องมีกลยุทธ์การบริหารทรัพยากรมนุษย์ที่มีประสิทธิภาพและเหมาะสมเพื่อที่จะช่วยให้หน่วยงานจัดเก็บสามารถเผชิญกับความท้าทายต่างๆ ที่เกิดขึ้นทั้งในปัจจุบันและอนาคตได้ ทั้งนี้ องค์ประกอบที่สำคัญที่จะทำให้การบริหารทรัพยากรมนุษย์ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีประสบความสำเร็จได้ ได้แก่

- ยุทธศาสตร์: พัฒนายุทธศาสตร์ นโยบาย และระบบการบริหารที่สนับสนุน และสอดคล้องกับยุทธศาสตร์การบริหารจัดเก็บภาษี
- ความเป็นอิสระ (Autonomy): หน่วยงานจัดเก็บภาษีต้องมีอิสระในการบริหารทรัพยากรมนุษย์ ทั้งในด้านการสรรหา การจ้าง การบริหารผลการปฏิบัติงาน (Performance Management) การประเมิน การเลื่อนตำแหน่ง การฝึกอบรมและพัฒนา การโยกย้ายสับเปลี่ยน การปลดออก รวมถึงการเกษียณอายุ
- นโยบายและแนวทางปฏิบัติ: มีนโยบายและแนวทางปฏิบัติที่กระตุ้น ส่งเสริม และปกป้องบุคลากร
- การพัฒนาทรัพยากรมนุษย์: มีแผนกลยุทธ์ในการฝึกอบรมและพัฒนาทรัพยากรมนุษย์ในระยะยาวที่ได้รับความเห็นชอบจากผู้บริหารระดับสูงของหน่วยงาน
- โครงสร้างและระบบ: มีระบบและโครงสร้างขององค์กรที่ส่งเสริมให้เกิดการพัฒนาทรัพยากรมนุษย์ตามความต้องการภายในหน่วยงาน

การปรับปรุงการบริหารบุคลากรของหน่วยงานจัดเก็บภาษีมีประเด็นที่ต้องคำนึงถึง ดังนี้

4.2.1.1 การให้ค่าตอบแทนและรางวัลแก่บุคลากร

ในระบบงบประมาณปัจจุบัน หน่วยงานจัดเก็บภาษีมีข้อจำกัดในการขึ้นค่าตอบแทนหรือให้รางวัลกับบุคลากรเป็นตัวเงิน อย่างไรก็ตาม หน่วยงานจัดเก็บสามารถแก้ปัญหาโดยการใช้เครื่องมืออื่นที่ไม่ใช่ตัวเงินเป็นรางวัลตอบแทนกับบุคลากรได้ เช่น การประกาศเกียรติคุณ เป็นต้น

หน่วยงานจัดเก็บภาษีที่มีอิสระในเรื่องงบประมาณจะสามารถกำหนดจำนวนเงินที่จะให้เป็นรางวัลตอบแทนบุคลากร โดยกำหนดเป็นสัดส่วนจากงบค่าตอบแทนบุคลากรรวมเพื่อจ่ายเป็นโบนัสให้กับบุคลากร หรือใช้การปรับเพิ่มเงินเดือนเพื่อเป็นรางวัลตอบแทน โดยการให้รางวัลเป็นโบนัสหรือปรับเพิ่มเงินเดือนจะต้องเชื่อมโยงกับผลลัพธ์และประสิทธิภาพการทำงานของบุคลากรด้วย

4.2.1.2 การสรรหาและแต่งตั้งบุคลากร

หน่วยงานจัดเก็บภาษีควรจะมีความเป็นอิสระในการกำหนดจำนวน ความสามารถและคุณสมบัติของบุคลากร รวมถึงระยะเวลาการจ้างและประเภทของสัญญาจ้าง รวมถึงสถานที่ปฏิบัติงานของบุคลากร

4.2.1.3 การพัฒนาบุคลากร

จัดให้มีการพัฒนาองค์ความรู้ของบุคลากรในด้านต่างๆ โดยบุคลากรควรมีความรู้อย่างน้อยในด้านต่างๆ ดังนี้ 1) ความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจ 2) การจัดการการเงิน 3) การบริหารความเสี่ยง ซึ่งในการพัฒนาองค์ความรู้ของบุคลากรนั้น อาจจะทำร่วมกับหน่วยงานของรัฐหน่วยงานอื่น เช่น ธนาคารแห่งประเทศไทย ตำรวจ หรือหน่วยงานด้านความมั่นคง หรืออาจจะพัฒนาหลักสูตรการฝึกอบรมร่วมกับสถานศึกษาเพื่อใช้พัฒนาบุคลากรก็ได้

4.2.2 การบริหารงบประมาณ

งบประมาณรายจ่ายหลักๆ ของหน่วยงานจัดเก็บภาษี ได้แก่ 1) งบที่เกี่ยวกับบุคลากร 2) งบที่เกี่ยวกับระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ ทั้งนี้ หน่วยงานจัดเก็บภาษีต้องสามารถที่จะปรับเปลี่ยนงบประมาณให้เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมในสังคมที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็ว

4.2.3 การบริหารภารกิจการจัดเก็บภาษี

4.2.3.1 การคืนภาษี

การที่ผู้เสียภาษีชำระภาษีเกินไว้ย่อมทำให้เกิดต้นทุนเพิ่มกับผู้เสียภาษี ซึ่งเป็นปัจจัยที่สำคัญมากโดยเฉพาะกับภาคธุรกิจ นอกจากนี้ หากมีปริมาณการคืนภาษีเป็นจำนวนมากอาจจะเป็นจุดที่ทำให้เกิดการทุจริตได้ง่าย โดยการขอคืนภาษีเท็จ ซึ่งเป็นความเสี่ยงประการหนึ่งในระบบภาษี

4.2.3.2 การให้บริการผู้เสียภาษี

การให้บริการผู้เสียภาษีเป็นภารกิจหลักของหน่วยงานจัดเก็บภาษี เช่น การลงทะเบียน การยื่นแบบแสดงรายการภาษี การชำระภาษี การขอคืนภาษี การให้คำแนะนำหรือตอบข้อร้องเรียนของผู้เสียภาษี เป็นต้น ถึงแม้จะมีการพัฒนาวิธีการให้บริการแก่ผู้เสียภาษีเพิ่มขึ้นหลายช่องทาง ซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นระบบการให้บริการด้วยตนเองและการให้บริการผ่านอินเตอร์เน็ต แต่การให้บริการโดยบุคลากรของหน่วยงานจัดเก็บภาษีแม้จะเป็นช่องทางที่มีต้นทุนในการบริการต่อหน่วยสูงที่สุด ก็ยังเป็นช่องทางการให้บริการที่เป็นที่ต้องการอยู่มาก

4.2.3.3 การจัดการภาษีค้างชำระ

จากการศึกษาพบว่า องค์ประกอบร่วมของหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่มียอดภาษีค้างชำระในระดับต่ำมีองค์ประกอบที่สำคัญ ดังนี้

1. ใช้ระบบภาษีหัก ณ ที่จ่าย ร่วมกับการรายงานการหักภาษีต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษี และนำข้อมูลที่ได้มานั้น มาตรวจสอบภาษี
2. ใช้ระบบให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีล่วงหน้า
3. มีอำนาจต่างๆ ตามกฎหมายเพื่อใช้ในการติดตามภาษีค้างชำระ เช่น การบังคับเก็บภาษีจากบุคคลที่สาม (Power to Collect Taxes from Third Parties) ให้ปิดกิจการหรือยกเลิกใบอนุญาตประกอบกิจการ ยึดทรัพย์ ห้ามไม่ให้ทำสัญญากับรัฐ หักภาษีค้างจากยอดเงินที่หน่วยงานรัฐจ่ายให้ผู้ค้างชำระภาษี หรือตามเก็บภาษีค้างของนิติบุคคลจากเจ้าของหรือกรรมการ เป็นต้น
4. มีหน่วยงานติดตามภาษีค้างที่เข้มแข็ง
5. ให้บริการชำระภาษีแบบอิเล็คทรอนิกส์ ได้แก่ Direct Debit
6. มีระบบเทคโนโลยีสารสนเทศที่มีประสิทธิภาพ

4.3 การให้บริการผู้เสียภาษีทางอิเล็กทรอนิกส์

หากผู้เสียภาษีสามารถเลือกที่จะไม่เสียภาษีได้ ผู้เสียภาษีโดยส่วนใหญ่คงเลือกที่จะไม่เสียภาษี หน่วยงานจัดเก็บรายได้แห่งประเทศสิงคโปร์ (Inland Revenue Authority of Singapore: IRAS) เห็นว่าในระยะยาวการเสียภาษีโดยสมัครใจเป็นสิ่งเดียวที่จะทำให้การบริหารจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพและคุ้มค่าใช้จ่าย (UNPAN 2015) โดย Jenkins and Forlemu (1993) ได้เสนอแนวทางการเพิ่มความสมัครใจในการเสียภาษี (Voluntary Compliance) ด้วยการลดต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Tax Compliance Costs) ซึ่งเน้นความสำคัญของการให้บริการแก่ผู้เสียภาษีควบคู่ไปกับการบังคับใช้บทลงโทษอย่างจริงจัง ในทำนองเดียวกัน Dohrmann and Pinshaw (2009) ได้ทำการศึกษาวิจัยเพื่อหาแนวทางในการเพิ่มจำนวนผู้เสียภาษีให้ถูกต้อง พบว่า การบริหารจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพจะทำให้การเสียภาษีสามารถกระทำได้โดยง่าย ไม่ยุ่งยาก ไม่เสียเวลา อันเป็นผลให้ผู้เสียภาษีมีความพึงพอใจในการรับบริการมากขึ้นและมีแนวโน้มที่จะสมัครใจเสียภาษีให้ถูกต้องยิ่งขึ้น

การศึกษาการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้เสียภาษีในประเทศแถบเอเชียและแปซิฟิค โดย Araki (2013) พบว่า การนำเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร (Information and Communication Technology: ICT) มาใช้ในการบริหารจัดเก็บภาษีจะช่วยทำให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีสามารถดำเนินงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ ไม่ว่าจะเป็นการจัดการฐานข้อมูลผู้เสียภาษี การตรวจสอบความถูกต้อง (Verification) การจัดเก็บภาษีและหนี้ค้างชำระ และการบริหารจัดการภายในหน่วยงานจัดเก็บภาษี นอกจากนี้ Araki and Claus (2014) ได้ทำการศึกษาเปรียบเทียบการบริหารจัดการภาษีของประเทศในแถบเอเชียและแปซิฟิก รวมทั้งสิ้น 22 ประเทศ[5] สรุปว่า การนำเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสารมาให้บริการแก่ผู้เสียภาษีทางอินเทอร์เน็ต เช่น การยื่นแบบแสดงรายการเพื่อชำระภาษี การชำระภาษี การให้ข้อมูลและความรู้ด้านกฎหมายแก่ผู้เสียภาษีทางเว็บไซต์ จะทำให้ผลการดำเนินงานของหน่วยงานจัดเก็บภาษีดีขึ้น ต้นทุนการ

[5] ได้แก่ ออสเตรเลีย บรูไน กัมพูชา จีน ฮ่องกง อินเดีย อินโดนีเซีย ญี่ปุ่น เกาหลีใต้ คีร์กีซ ลาว มาเลเซีย มัลดีฟส์ มองโกเลีย เมียนมาร์ นิวซีแลนด์ ปาปัวนิวกินี ฟิลิปปินส์ สิงคโปร์ ไต้หวัน ทาจิกิสถาน และไทย

บริหารงานภาษี (Tax Administrative Costs) และต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Tax Compliance Costs) ลดลง ทั้งยังเพิ่มการมีปฏิสัมพันธ์ของผู้เสียภาษีและหน่วยงานจัดเก็บภาษีอีกด้วย

4.3.1 การให้บริการผู้เสียภาษีทางอิเล็กทรอนิกส์ในต่างประเทศ

หลายหน่วยงานในต่างประเทศได้เล็งเห็นถึงความสำคัญของการให้บริการผู้เสียภาษีทางอิเล็กทรอนิกส์ เนื่องจากหากรัฐบาลสามารถให้บริการด้านนี้เป็นอย่างดีจะทำให้ภาระต้นทุนในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีลดลงเป็นอย่างมาก และจะจูงใจให้ผู้เสียภาษีเสียภาษีโดยสมัครใจมากขึ้น ในการศึกษาแนวทางการให้บริการผู้เสียภาษีทางอิเล็กทรอนิกส์ของต่างประเทศอาจแบ่งการพิจารณาได้เป็น 2 ส่วน คือ 1) การจัดทำแผนการดำเนินงานด้านการให้บริการผู้เสียภาษี และ 2) การจัดทำระบบการให้บริการผู้เสียภาษี

4.3.1.1 การจัดทำแผนการดำเนินงานด้านการให้บริการผู้เสียภาษี

คณะกรรมาธิการยุโรปด้านภาษีและอากร (European Commission - Taxation and Customs Union 2007) ได้จัดทำพิมพ์เขียวด้านการคลังเพื่อให้การบริหารจัดเก็บภาษีมีความทันสมัยและมีประสิทธิภาพ โดยให้ความสำคัญกับการให้บริการผู้เสียภาษีเป็นอย่างมาก ซึ่งการจัดทำยุทธศาสตร์การให้บริการผู้เสียภาษีนี้มีการกำหนดตัวชี้วัดและน้ำหนักของแต่ละยุทธศาสตร์ตามความสำคัญ และแบ่งการพิจารณาออกเป็น 3 ประเด็น คือ 1) สิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษี (Taxpayers’ Rights and Obligations) 2) ระบบการบริหารจัดการข้อมูลผู้เสียภาษี (Systems for Taxpayers’ Management) และ 3) การเสียภาษีอย่างถูกต้องโดยสมัครใจ (Voluntary Compliance)

ในประเด็นเรื่องสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีนั้น การให้คำจำกัดความของสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีรวมถึงการประชาสัมพันธ์ให้ผู้เสียภาษีได้รับรู้ถึงสิทธิและหน้าที่ของตนจะทำให้ผู้เสียภาษีมีความเชื่อมั่นในความยุติธรรมและความเท่าเทียมกันในการจัดเก็บภาษีของรัฐ ซึ่งควรดำเนินยุทธศาสตร์ในการบริหารจัดเก็บภาษีให้โปร่งใส สร้างความมั่นใจให้แก่ผู้เสียภาษีว่า การจัดเก็บภาษีนั้นถูกต้องตามกฎหมาย โดยผู้เสียภาษีสามารถรับความช่วยเหลือจากบุคคลอื่นหรือแต่งตั้งผู้อื่นให้ดำเนินการทางศาลแทนตน ทั้งนี้ต้องไม่ขัดต่อหลักมนุษยธรรมและเสรีภาพพื้นฐาน นอกจากนี้ หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยต่อการตัดสินของหน่วยงานจัดเก็บภาษี ผู้เสียภาษีสามารถร้องเรียนหรืออุทธรณ์ต่อศาลได้ อย่างไรก็ตาม หากผู้เสียภาษีไม่เสียภาษีให้ถูกต้องถือว่ากระทำผิดและจะต้องได้รับการลง โทษ

ส่วนประเด็นเรื่องระบบการบริหารจัดการข้อมูลผู้เสียภาษีนั้น หน่วยงานจัดเก็บภาษีจำเป็นจะต้องพัฒนาระบบการบริหารจัดการข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับผู้เสียภาษีทุกคน เพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถยื่นเสียภาษีได้สะดวกและรวดเร็ว โดยจัดทำระบบให้ขั้นตอนการยื่นเสียภาษีง่ายและชัดเจน สามารถบันทึกรายการที่ต้องชำระภาษี เช่น การทำธุรกรรมทางการเงิน การดำเนินกิจกรรมต่างๆ การซื้อขาย รวมทั้งรายรับของผู้เสียภาษี ได้อย่างถูกต้อง แม่นยำ และครบถ้วน นอกจากนี้ หน่วยงานจัดเก็บภาษีต้องมีการปฏิบัติงานเพื่อเฝ้าระวังและจัดการผู้เสียภาษีให้เสียภาษีอย่างถูกต้องในเวลาที่กำหนดด้วย

นอกจากนี้ หน่วยงานจัดเก็บภาษีควรให้ความสำคัญกับประเด็นการเสียภาษีอย่างถูกต้องโดยสมัครใจ ซึ่งสามารถกระทำได้โดยการประชาสัมพันธ์ ส่งเสริม และสนับสนุนให้ผู้เสียภาษีดำเนินการเสียภาษีให้ถูกต้องและภายในเวลาที่กำหนด พร้อมทั้งให้คำแนะนำและความรู้ที่ถูกต้อง เข้าใจได้ง่าย ทั้งนี้หน่วยงานจัดเก็บภาษีต้องพยายามทำให้ภาระในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีต่ำที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ โดยเข้าใจความต้องการและข้อจำกัดที่แตกต่างกันของผู้เสียภาษีกลุ่มต่างๆ (Taxpayer Segmentation) ไม่ว่าจะ

เป็นบุคคลธรรมดา นิติบุคคล ที่ปรึกษาด้านภาษี องค์กรไม่แสวงหากำไร ผู้พิการ หรือผู้บริหารมูลนิธิ พร้อมทั้งต้องจัดให้มีระบบการลงทะเบียนและยื่นแบบเสียภาษีที่ไม่ยุ่งยากซับซ้อนและมีประสิทธิภาพ

คณะกรรมการด้านการคลัง (Committee on Fiscal Affairs: CFA) แห่งองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organisation for Economic and Co-operation and Development: OECD) เป็นอีกหน่วยงานหนึ่งที่ให้ความสำคัญกับการบริหารจัดเก็บภาษี และตั้งแต่ปี พ.ศ. 2545 ได้จัดให้มีการประชุมเกี่ยวกับการบริหารจัดเก็บภาษี (The Forum on Tax Administration: FTA) ของผู้บริหารระดับสูงและผู้ปฏิบัติงานของหน่วยงานจัดเก็บภาษีจากประเทศสมาชิก OECD และประเทศที่ไม่ได้เป็นสมาชิกฯ บางประเทศ (Selected Non-OECD Countries)[6] FTA เล็งเห็นถึงความสำคัญของการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้เสียภาษี และ FTA ได้ทำการสำรวจแนวโน้มและพัฒนาการการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้เสียภาษีของหน่วยงานจัดเก็บภาษีของ 28 ประเทศ[7] ในปี พ.ศ. 2552 เพื่อนำไปใช้ในการวางแผนการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ที่มีประสิทธิภาพ[8] (OECD 2010)

รายงานการสำรวจนี้ได้ใช้แบบจำลองความสมบูรณ์ของระบบการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ของรัฐบาล (E-government Maturity Model for Service Delivery) ในการประเมินระดับการพัฒนาของระบบการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งสามารถแบ่งระดับของการพัฒนาออกเป็น 4 ระดับ คือ

ระดับที่ 1 การให้ข้อมูลข่าวสาร (On-line Presence or ‘Information’): หน่วยงานของรัฐทำการประชาสัมพันธ์ให้ประชาชนตระหนักถึงวัตถุประสงค์และการบริการของหน่วยงานผ่านทางเว็บไซต์ อาจเป็นข้อมูลพื้นฐานของหน่วยงาน การให้บริการ การดำเนินงาน รวมทั้งส่วนงานที่ควรติดต่อหากต้องการข้อมูลเพิ่มเติม การให้บริการในระดับนี้ผู้เสียภาษีสามารถดูข้อมูลได้ แต่โอกาสของการสื่อสารสองทางระหว่างประชาชนและหน่วยงานของรัฐมีน้อยมาก

ระดับที่ 2 การมีปฏิสัมพันธ์ (Interaction): เป็นระดับการพัฒนาเบื้องต้นที่ประชาชนสามารถมีปฏิสัมพันธ์กับหน่วยงานของรัฐผ่านทางอินเทอร์เน็ตโดยไม่จำเป็นต้องเข้าใจโครงสร้างการบริหารของรัฐในการขอรับบริการ ในขณะที่ประชาชนสามารถเข้าถึงข้อมูลข่าวสารและการบริการผ่านช่องทางปกติ เช่น ทางโทรศัพท์ หรือการเข้าพบเจ้าหน้าที่ อีกทั้งประชาชนยังสามารถใช้บริการทางอินเทอร์เน็ตในการแจ้งรับหรือยกเลิกการบริการ ค้นหาข้อมูลพื้นฐาน รวมทั้งการใช้เครื่องมือสืบค้นและการค้นหาข้อมูลเพิ่มเติมในเว็บไซต์อื่นที่เกี่ยวข้อง

ระดับที่ 3 การให้บริการด้านธุรกรรม (Transaction): เป็นระดับการพัฒนาของระบบที่ประชาชนสามารถเข้าถึงข้อมูลของรัฐได้หลายช่องทาง เช่น ทางอินเทอร์เน็ต การใช้แอพพลิเคชั่นผ่าน

---

[6] ในปี พ.ศ. 2552 ประเทศต่างๆ ที่เข้าร่วมการประชุม FTA ได้ร่วมกันกำหนดวิสัยทัศน์ของการประชุม คือ เพื่อเป็นการประชุมที่ผู้บริหารจัดเก็บภาษีสามารถชี้ปัญหาของการบริหารจัดเก็บภาษีในปัจจุบัน รวมทั้งเป็นเวทีในการแสดงความคิดเห็นต่อปัญหาและแนวโน้มสถานการณ์ในปัจจุบัน เพื่อให้เกิดแนวทางใหม่ๆ ในการปรับปรุงการบริหารจัดเก็บภาษีทั่วโลก นอกจากนี้ยังได้มีการกำหนดพันธกิจของการประชุม FTA คือ การพัฒนาการให้บริการแก่ผู้เสียภาษีและการเพิ่มจำนวนผู้ที่เสียภาษีถูกต้องตามกฎหมาย ซึ่งสามารถกระทำได้โดยการช่วยให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีเพิ่มประสิทธิผล ประสิทธิภาพ และความยุติธรรมในการจัดเก็บภาษี รวมทั้งการลดค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในการเสียภาษีให้ถูกต้อง

[7] ประกอบด้วยประเทศในกลุ่ม OECD ได้แก่ ออสเตรเลีย ออสเตรีย เบลเยี่ยม แคนาดา เชค เดนมาร์ก ฟินแลนด์ ฝรั่งเศส เยอรมนี ไอร์แลนด์ อิตาลี ญี่ปุ่น เกาหลีใต้ เม็กซิโก เนเธอร์แลนด์ นิวซีแลนด์ นอร์เวย์ โปรตุเกส สเปน สวีเดน สวิสเซอร์แลนด์ ตุรกี สหราชอาณาจักร สหรัฐอเมริกา และประเทศนอกกลุ่ม OECD ได้แก่ ชิลี สโลเวเนีย สิงคโปร์ และแอฟริกาใต้

[8] การสำรวจนี้ดำเนินการโดยคณะกรรมการย่อยด้านการให้บริการผู้เสียภาษี (Taxpayer Services Sub-group) ของ FTA และการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ในการสำรวจนี้หมายรวมถึง การให้บริการทางอินเทอร์เน็ต อีเมล์ และโทรศัพท์

ทางสมาร์ทโฟน โดยหน่วยงานของรัฐมีการปฏิรูปการดำเนินงานเพื่อสามารถให้บริการที่มีคุณภาพผ่านช่องทางเหล่านั้น การบูรณาการการทำงานร่วมกันของหน่วยงานของรัฐและการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างกันจะทำให้ประชาชนได้รับความสะดวกในการใช้บริการของรัฐมากขึ้นและไม่ซ้ำซ้อน นอกจากนี้ยังต้องมีการคำนึงถึงความเป็นส่วนตัวและความปลอดภัยในการใช้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์เพื่อสร้างความเชื่อมั่นให้แก่ประชาชนและผู้ประกอบการ การให้บริการตามความต้องการของแต่ละบุคคล (Personalisation) และการให้บริการที่ตรงต่อความต้องการของผู้ใช้บริการจะทำให้มีจำนวนผู้ใช้บริการมากและสม่ำเสมอ ซึ่งการสื่อสารระหว่างหน่วยงานของรัฐและประชาชนเริ่มมีลักษณะของการสื่อสารสองทาง (Two-way Communication)

ระดับที่ 4 การบูรณาการการทำงาน (Integration): รูปแบบของระบบการให้บริการในระดับการพัฒนานี้เปลี่ยนรูปแบบความสัมพันธ์ระหว่างภาคประชาชน รัฐบาล และภาคธุรกิจอย่างสิ้นเชิง รัฐบาลจำเป็นที่จะต้องเพิ่มช่องทางการให้บริการและปรับปรุงคุณภาพการให้บริการอย่างสม่ำเสมอ เนื่องจากประชาชนมองว่า รัฐต้องให้บริการประชาชน การให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์นี้เป็นบริการขั้นพื้นฐานที่รัฐต้องจัดให้มีและต้องเป็นบริการที่มีคุณภาพ โปร่งใส รัฐบาลต้องมีความน่าเชื่อถือและประชาชนควรมีส่วนร่วมในการตัดสินใจและการจัดทำทิศทางและนโยบายในการขับเคลื่อนประเทศ ในด้านระบบโครงสร้างข้อมูล รัฐต้องยึดผู้ใช้บริการเป็นศูนย์กลางในการบริหารจัดการข้อมูลและพัฒนาระบบ นอกจากนี้หน่วยงานต่างๆ ของรัฐต้องสามารถใช้ระบบและข้อมูลร่วมกันได้

การสำรวจแนวโน้มและพัฒนาการของหน่วยงานจัดเก็บภาษีนี้ พบว่า ด้านการวางยุทธศาสตร์การให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ของภาครัฐ หน่วยงานจัดเก็บภาษีในประเทศเหล่านี้มีการวางแผนและการดำเนินงานให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ในแนวทางเดียวกัน ซึ่งสามารถจำแนกได้เป็น 5 ประเด็น คือ 1) การเพิ่มจำนวนผู้ใช้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ 2) ความปลอดภัยและความเป็นส่วนตัว (Security and Privacy) 3) การบริหารงานของรัฐที่เป็นหนึ่งเดียว (Whole of Government Approaches) 4) การวัดผลและการตรวจสอบได้ของรัฐ (Measurement and Accountability) และ 5) การสร้างความเข้มแข็งของหน่วยงานรัฐบาลด้านศักยภาพและการปฏิบัติงาน

4.3.1.2 การจัดทำระบบการให้บริการผู้เสียภาษี

รายงานการสำรวจเดียวกันนี้ได้สรุปผลการสำรวจการจัดทำระบบการให้บริการผู้เสียภาษีของหน่วยงานจัดเก็บภาษีในประเทศต่างๆ โดยแบ่งออกเป็น 7 ประเด็น คือ 1) ทิศทางการดำเนินงานของหน่วยงานจัดเก็บภาษี 2) การให้บริการทางอินเทอร์เน็ต 3) การให้บริการทางโทรศัพท์ 4) ยุทธศาสตร์การบริการของรัฐที่เป็นหนึ่งเดียว 5) การรับ-ส่งข้อมูลขนาดใหญ่ระหว่างหน่วยงานจัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษี รวมถึงการเข้าถึงข้อมูลผู้เสียภาษี 6) ความปลอดภัยและความเป็นส่วนตัว และ 7) ระดับการพัฒนาของภาพรวมระบบการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ โดยมีรายละเอียด ดังนี้

1) <u>ทิศทางการดำเนินงานของหน่วยงานจัดเก็บภาษี</u>

แผนการดำเนินงานของหน่วยงานจัดเก็บภาษีเน้นการลดต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Tax Compliance Cost) เป็นอันดับแรก รองลงมาคือการปรับปรุงประสิทธิภาพการดำเนินงานของหน่วยงาน โดยหน่วยงานจัดเก็บภาษีส่วนใหญ่ให้ความสำคัญของการเพิ่มช่องทางและขีดความสามารถในการให้บริการทางอินเทอร์เน็ต และการเพิ่มปริมาณผู้ใช้บริการทางอินเทอร์เน็ตเป็นอันดับแรก

อย่างไรก็ตาม การประเมินความก้าวหน้าในการให้บริการทางอินเทอร์เน็ตในทางปฏิบัติโดยการใช้ตัวชี้วัดด้านปริมาณมีน้อยมาก การนำเป้าหมายการพัฒนาระยะกลางมาใช้น่าจะช่วยให้

เกิดความพยายามและความเข้าใจเกี่ยวกับความรับผิดชอบของรัฐให้แก่เจ้าหน้าที่ของหน่วยงานจัดเก็บภาษียิ่งขึ้น นอกจากนี้ การรายงานความก้าวหน้าของหน่วยงานจัดเก็บภาษีโดยการนำยุทธศาสตร์การให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์มาใช้ยังต้องการความโปร่งใสอีกมาก

2) <u>การให้บริการทางอินเทอร์เน็ต</u>

การให้บริการมีการพัฒนาทั้งด้านประเภทและคุณภาพ เช่น การเข้าถึงข้อมูลของผู้เสียภาษี การนำเสนอข้อมูลที่เกี่ยวข้องอย่างครบถ้วน มีการใช้ระบบการจัดการข้อมูลอย่างกว้างขวางทั้งทางอินเทอร์เน็ตและผ่านแอพพลิเคชั่นต่างๆ ทางสมาร์ทโฟน รวมทั้งการใช้ระบบร่วมกันของหน่วยงานต่างๆ ของรัฐ ซึ่งจะนำไปสู่การพัฒนาเว็บไซต์ให้การบริหารงานของรัฐเป็นหนึ่งเดียว

จำนวนผู้ยื่นแบบเสียภาษีทางอินเทอร์เน็ตเพิ่มขึ้นมาก ส่วนหนึ่งเป็นผลมาจากการบังคับให้ยื่นแบบฯ ทางอินเทอร์เน็ต อย่างไรก็ตาม จำนวนผู้ชำระภาษีทางอินเทอร์เน็ตมีน้อยกว่าจำนวนผู้ยื่นแบบเสียภาษีทางอินเทอร์เน็ต และในกรณีของประเทศต่างๆ พบว่า มีเพียงประมาณ 1 ใน 3 ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีเท่านั้นที่การดำเนินการชำระภาษีโดยส่วนใหญ่กระทำผ่านทางอินเทอร์เน็ต

การให้บริการแบบปัจเจกบุคคล รวมทั้งการให้บริการกรอกข้อมูลพื้นฐานของผู้เสียภาษีโดยหน่วยงานจัดเก็บภาษีเพื่อลดเวลาการกรอกข้อมูลในแบบแสดงรายการมีเพิ่มมากขึ้น ซึ่งบางประเทศสามารถให้ผู้เสียภาษีทำการยื่นแบบชำระภาษีและคำนวณภาษีที่จะต้องชำระหรือได้รับคืน รวมทั้งการชำระภาษีหรือเครดิตภาษีด้วยตนเอง ในกรณีของประเทศชิลีมีการบริการจัดทำใบแจ้งหนี้ทางอิเล็กทรอนิกส์ให้แก่บุคคลผู้ประกอบอาชีพอิสระและธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมอีกด้วย

การเข้าถึงข้อมูลและบริการต่างๆ ของผู้เสียภาษี ในการให้บริการทางอินเทอร์เน็ต เช่น การจัดการบัญชีผู้ใช้ การชำระภาษี และการสอบถามข้อมูลเฉพาะ ประมาณร้อยละ 60 ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีมีระบบการให้บริการรับชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่มของภาคธุรกิจในระดับที่ต่ำกว่ามาตรฐาน และคาดว่า 1 ใน 3 ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีจะสามารถพัฒนาระบบการจัดการบัญชีผู้ใช้และการชำระภาษีของภาคธุรกิจได้หากเป็นเป้าหมายของแผนระยะกลาง ในขณะเดียวกัน ประมาณร้อยละ 60 - 80 ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีมีระบบการให้บริการรับชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในระดับที่ต่ำกว่ามาตรฐาน และคาดว่าครึ่งหนึ่งของหน่วยงานจัดเก็บภาษีจะสามารถพัฒนาระบบการจัดการบัญชีผู้ใช้และการชำระภาษีของบุคคลธรรมดาได้หากเป็นเป้าหมายของแผนระยะกลาง

การให้บริการอินเทอร์เน็ต ณ ศูนย์บริการของหน่วยงานจัดเก็บภาษี รวมทั้งการประชาสัมพันธ์และสร้างแรงจูงใจ เช่น การขยายเวลายื่นแบบฯ ทางอินเทอร์เน็ต ซึ่งการเพิ่มจำนวนผู้ใช้บริการช่องทางนี้จะลดการพึ่งพาการรับบริการจากเจ้าหน้าที่และเป็นการเพิ่มศักยภาพการให้บริการและลดต้นทุน

3) <u>การให้บริการทางโทรศัพท์</u>

ประมาณร้อยละ 50 ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีประเมินว่า การเพิ่มขึ้นของจำนวนผู้ขอรับบริการทางโทรศัพท์เกินร้อยละ 10 ต่อปี ซึ่งหน่วยงานจัดเก็บภาษีของบางประเทศ เช่น เบลเยี่ยม ฝรั่งเศส ญี่ปุ่น เม็กซิโก โปรตุเกส แอฟริกาใต้ และสเปน ถือว่าเป็นเรื่องที่ดี เนื่องจากผู้เสียภาษีหันมาใช้บริการทางโทรศัพท์แทนการเดินทางไปรับบริการ ณ หน่วยงานจัดเก็บภาษี อย่างไรก็ตาม การให้บริการแก่ผู้เสียภาษีผ่านทางแอพพลิเคชั่นบนโทรศัพท์เคลื่อนที่ยังมีน้อยมาก

4) <u>ยุทธศาสตร์การบริการของรัฐที่เป็นหนึ่งเดียว</u>

การให้บริการของรัฐที่เป็นหนึ่งเดียวยังต้องได้รับการพัฒนาอีกมาก ประมาณร้อยละ 60 ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีได้มีการจัดทำเว็บไซต์ในการให้บริการผู้เสียภาษีในเรื่องต่างๆ เช่น การ

จัดทำระบบลงทะเบียนให้ผู้เสียภาษีขอมีเลขประจำตัวผู้เสียภาษีและรหัสผ่านที่สามารถใช้ได้โดยง่าย ไม่ยุ่งยากซ้ำซ้อน โดยหน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศที่มีศักยภาพในการให้บริการนี้แก่ผู้ประกอบธุรกิจ และบุคคลธรรมดาคิดเป็นประมาณร้อยละ 50 และ 67 ตามลำดับ ซึ่งการขาดศักยภาพในการให้บริการนี้เป็นอุปสรรคสำคัญของการบริการของรัฐที่เป็นหนึ่งเดียว ประเทศที่มีการพัฒนาการบริการตามยุทธศาสตร์นี้ได้เป็นอย่างดี คือ ประเทศเดนมาร์ก ประเทศนอร์เวย์ และสหราชอาณาจักร

นอกจากนี้ หลายประเทศมีความพยายามที่จะปรับมาตรการเกี่ยวกับการจัดทำเอกสารการดำเนินธุรกิจที่ต้องส่งให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีของรัฐให้สมเหตุสมผลยิ่งขึ้น เพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ในการลดต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Tax Compliance Cost) รวมถึงการเพิ่มช่องทางในการเข้าถึงบริการทางอิเล็กทรอนิกส์ของรัฐให้มากขึ้น เช่น การบริการอินเทอร์เน็ต ณ ห้องสมุดชุมชน เป็นต้น

5) <u>การรับ-ส่งข้อมูลขนาดใหญ่ระหว่างหน่วยงานจัดเก็บภาษี และการเข้าถึงข้อมูลผู้เสียภาษีโดยหน่วยงานอื่นที่ไม่ใช่หน่วยงานรัฐบาล</u>

การส่งข้อมูลผู้เสียภาษีไปยังหน่วยงานภายนอกหรือการให้หน่วยงานภายนอกสามารถเข้าถึงข้อมูลผู้เสียภาษีเป็นเรื่องที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีในประเทศส่วนใหญ่ไม่นิยมทำ และคาดว่าจะมีการขยายการบริการน้อยมาก

6) <u>ความปลอดภัยและความเป็นส่วนตัว</u>

มาตรการรักษาความปลอดภัยและความเป็นส่วนตัวในการรับบริการทางอิเล็กทรอนิกส์ที่นิยมใช้กันได้แก่ เลขประจำตัวผู้เสียภาษีและรหัสผ่าน โดยมีความเป็นไปได้น้อยมากที่จะนำเทคโนโลยีใหม่ๆ เช่น บัตรสมาร์ทการ์ด (Smart Card) หรือการใช้รหัสผ่านที่ได้รับทางโทรศัพท์เคลื่อนที่ (Access Code Delivery via Mobile Phone) นอกจากนี้ การพัฒนาระบบการให้บริการตามยุทธศาสตร์การบริการของรัฐที่เป็นหนึ่งเดียว มีผลต่อกรอบการดำเนินงาน นโยบาย และแนวทางการปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับมาตรการรักษาความปลอดภัยและความเป็นส่วนตัว

7) <u>ระดับการพัฒนาของภาพรวมระบบการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์</u>

จากการประเมินระดับการพัฒนาของระบบการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีใน 28 ประเทศนี้ พบว่า หน่วยงานจัดเก็บภาษีของทุกประเทศมีการให้ข้อมูลข่าวสารทางอินเทอร์เน็ต (ระดับที่ 1) และประชาชนสามารถมีปฏิสัมพันธ์กับหน่วยงานของรัฐผ่านทางอินเทอร์เน็ตได้ (ระดับที่ 2) แม้ว่าเกือบทุกประเทศจะมีการบริการด้านธุรกรรม (ระดับที่ 3) แต่จำเป็นที่จะต้องพัฒนาระบบการให้บริการนี้อีกมาก โดยที่การบูรณาการการทำงาน (ระดับที่ 4) เป็นเรื่องที่ท้าทายอย่างยิ่งสำหรับหน่วยงานจัดเก็บภาษีทุกประเทศ

4.3.1.2.1 ปัจจัยสำคัญที่ทำให้การบริการทางอิเล็กทรอนิกส์ประสบความสำเร็จ

รายงานการสำรวจ OECD (2010) ยังพบว่า ปัจจัยสำคัญที่สุดที่ทำให้การบริการแก่ผู้เสียภาษีทางอิเล็กทรอนิกส์ประสบความสำเร็จมี 8 ปัจจัย โดยตัวอย่างประเทศที่ประสบความสำเร็จในการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์เนื่องจากปัจจัยเหล่านี้ปรากฏตามตารางที่ 21

ตารางที่ 21: ปัจจัยนำไปสู่ความสำเร็จของการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์

ปัจจัยนำไปสู่ความสำเร็จของการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์	ประเทศ	แอพพลิเคชั่น/เว็บไซต์/เหตุผล
1. การออกแบบเว็บไซต์	สหราชอาณาจักร	Component Kit
	สวีเดน	-
2. การให้บริการทางอินเทอร์เน็ต	แคนาดา	Smart-links
	ไอร์แลนด์	PAYE Anytime Service
	สโลเวเนีย	Virtual Tax Assistant – VIDA
	ฝรั่งเศส	cadastre.gouv.fr
	สหรัฐอเมริกา	Where's My Refund
	สวีเดน และชิลี	-
3. การชำระภาษีทางอินเทอร์เน็ต	ออสเตรีย	PAY-FON
4. การกรอกข้อมูลบางส่วนโดยหน่วยงานจัดเก็บภาษี	แคนาดา ฟินแลนด์ เม็กซิโก นอร์เวย์ สิงคโปร์ สเปน และแอฟริกาใต้	-
5. การให้ผู้เสียภาษีเข้าถึงข้อมูลส่วนตัวของตน	เบลเยี่ยม	Myminfin
	แคนาดา	My Account
	อิตาลี	Fiscal Drawer
	นิวซีแลนด์ และสเปน	-
6. การให้บริการทางโทรศัพท์	แคนาดา และแอฟริกาใต้	-
7. การแบ่งปันข้อมูลผู้เสียภาษีระหว่างหน่วยงานจัดเก็บภาษีและหน่วยงานอื่น	เดนมาร์ก โปรตุเกส	e-Income Initiative IES
8. ระบบความปลอดภัยและการยืนยันความเป็นตัวตน	ออสเตรเลีย	ไม่ต้องติดตั้งโปรแกรมเพื่อความปลอดภัยในข้อมูลส่วนตัวของผู้เสียภาษี
	สิงคโปร์	SingPass: หมายเลขประจำตัวผู้ใช้บริการและรหัสผ่านเพียงชุดเดียวสามารถทำให้ผู้ลงทะเบียน (ชาวสิงคโปร์หรือชาวต่างชาติที่ทำงานในสิงคโปร์) เข้าถึงหน่วยงานของรัฐทางอิเล็กทรอนิกส์ 40 หน่วยงาน และการบริการ 370 รายการ

ที่มา: ประมวลโดยผู้เขียนจาก OECD (2010)

4.3.1.2.2 ปัจจัยสำคัญที่ทำให้การบริการทางอิเล็กทรอนิกส์ล้มเหลว

นอกจากการสำรวจปัจจัยที่สำคัญในการทำให้การบริการแก่ผู้เสียภาษีทางอิเล็กทรอนิกส์ในประเทศต่างๆ ประสบความสำเร็จแล้ว ปัจจัยที่ทำให้ผู้เสียภาษีไม่ใช้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ก็เป็นอีกประเด็นที่ได้รับความสำคัญ และการสำรวจนี้พบว่า บางประเทศประสบกับปัญหาในการชักจูงให้ผู้เสียภาษียื่นแบบฯ ทางอิเล็กทรอนิกส์ เช่น ในประเทศออสเตรเลีย การกรอกแบบฯ หรือการติดต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีทางอินเทอร์เน็ตและทางโทรศัพท์ไม่สามารถกระทำได้หรือกระทำได้ยาก

ส่วนกรณีสหราชอาณาจักร ผู้เสียภาษีบางรายไม่ทำการยื่นแบบฯ ทางอินเทอร์เน็ตเนื่องจากปัญหาการกรอกแบบออนไลน์และปัญหาการใช้โปรแกรมทางบัญชีเพื่อจ่ายภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นต้น

4.3.2 การให้บริการผู้เสียภาษีทางอิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย

จากรายงานประจำปี 2557 กรมสรรพากร พบว่า กรมสรรพากรได้ตระหนักถึงความสำคัญในการให้บริการผู้เสียภาษีทางอินเทอร์เน็ต โดยในปัจจุบันได้สร้างนวัตกรรมทางเทคโนโลยีเพื่อการบริการที่รวดเร็ว สะดวกสบาย เข้ากับวิถีชีวิตของสังคมในปัจจุบัน และได้มาตรฐานสากล โดยจัดให้มีรูปแบบการบริการที่หลากหลาย อาทิ การยื่นแบบแสดงรายการภาษีทางอินเทอร์เน็ต ซึ่งให้บริการครบทุกประเภทภาษี ประกอบด้วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ การยื่นแบบแสดงรายการภาษีทางแอพพลิเคชั่นซึ่งเป็นบริการใหม่ล่าสุดสำหรับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การให้บริการชำระภาษีด้วยบัตรอิเล็กทรอนิกส์ของธนาคารต่างๆ นอกจากนี้ยังมีการให้บริการข้อมูลข่าวสารความรู้ทางภาษีอากรและบริการอื่นๆ ทางเว็บไซต์ของกรมสรรพากรและศูนย์บริการข้อมูลสรรพากร (RD Call Center) รวมทั้งการกำหนดตัวชี้วัดการดำเนินงานของกรมสรรพากรด้านคุณภาพการให้บริการประชาชนของงานยื่นภาษีทางอิเล็กทรอนิกส์และการพัฒนาประสิทธิภาพระบบสารสนเทศภาครัฐ อีกด้วย และจากข่าวประชาสัมพันธ์ของกรมสรรพากรเรื่องกรมสรรพากรได้ต่ออายุขยายกำหนดเวลายื่นแบบฯ ทางอินเทอร์เน็ต 8 วัน นับแต่วันสิ้นสุดการยื่นแบบของทุกภาษี โดยต่อเวลาให้อีก 2 ปี จนถึงวันที่ 31 มกราคม 2560 ระบุว่า ผู้เสียภาษีใช้บริการยื่นแบบฯ ทางอินเทอร์เน็ตเพิ่มมากขึ้นอย่างต่อเนื่องในทุกประเภทภาษีจาก 11,775,115 ฉบับ ในปี พ.ศ. 2556 เป็น 13,444,385 ฉบับ ในปี พ.ศ. 2557 หรือเพิ่มขึ้นร้อยละ 14.18 แต่ไม่มีสถิติการยื่นแบบฯ ทางอินเทอร์เน็ตจำแนกรายภาษี ส่วนการศึกษาของ Araki and Claus (2014) พบว่า ในประเทศไทยมีการยื่นแบบชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทางอินเทอร์เน็ตร้อยละ 45 ในขณะที่การยื่นแบบชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่มมีผู้ยื่นแบบแสดงรายการทางอินเทอร์เน็ตเพียงร้อยละ 10 และร้อยละ 14 ตามลำดับ[9]

สำหรับการศึกษาด้านความพึงพอใจของผู้รับบริการทางอินเทอร์เน็ตของไทยจากการศึกษาของอุศณี ก่อจิตตวนิช และมนวิกา ผดุงสิทธิ์ (2553) เรื่องความพึงพอใจในการยื่นแบบและชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาผ่านอินเทอร์เน็ตของผู้เสียภาษีในเขตกรุงเทพมหานคร จากแบบสอบถามที่ได้รับการตอบกลับจำนวน 400 ฉบับ พบว่า ปัญหาที่ผู้ตอบแบบสอบถามพบมากที่สุด 5 อันดับแรก คือ

1) หากพบการกรอกข้อมูลผิดพลาดภายหลังการกดยืนยันการยื่นแบบแสดงรายการไปแล้ว จะไม่สามารถแก้ไขข้อมูลได้ ต้องกรอกข้อมูลใหม่ทั้งหมดและยื่นแบบแสดงรายการอีกครั้ง ซึ่งเป็นการเสียเวลาและซ้ำซ้อน ทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความเบื่อหน่าย

2) ระบบการรับแบบแสดงรายการล่มและหยุดชะงักบ่อย ควรมีการปรับปรุงระบบให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น สามารถให้บริการได้ดีแม้มีการส่งแบบแสดงรายการพร้อมๆ กันเป็นจำนวนมาก

3) ผู้ยื่นแบบแสดงรายการไม่มั่นใจว่า กรมสรรพากรได้รับแบบแสดงรายการของตนหรือไม่

---

[9] นอกจากนี้ หน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศไทยมีการพัฒนาด้านการให้บริการรับชำระภาษีอย่างจริงจัง โดยผู้เสียภาษีสามารถชำระภาษีได้ทุกช่องทาง ได้แก่ ทางหน่วยงานจัดเก็บภาษี ทางไปรษณีย์ ทางโทรศัพท์ ทางอินเทอร์เน็ต ทางเคาน์เตอร์ธนาคาร และทางเคาน์เตอร์บริการรับชำระเงินของภาคเอกชน ซึ่งประเทศมาเลเซียเป็นอีกประเทศในการศึกษาฉบับนี้ที่ให้บริการรับชำระภาษีทุกช่องทางเช่นเดียวกับประเทศไทย นอกจากนี้ประเทศไทยยังเป็น 1 ใน 12 ประเทศจากทั้งหมด 22 ประเทศ ที่ได้เริ่มต้นให้ข้อมูลข่าวสารแก่ผู้เสียภาษีผ่านทางอินเทอร์เน็ตอีกด้วย

4) ผู้ยื่นแบบแสดงรายการไม่มั่นใจในความปลอดภัยของการยื่นแบบฯ และชำระภาษีทางอินเทอร์เน็ต

5) ผู้ยื่นแบบแสดงรายการต้องเก็บเอกสารหลักฐานการยื่นแบบฯ ไว้หลายปี

ผู้ตอบแบบสอบถามให้ความเห็นเพิ่มเติมว่า กรมสรรพากรควรปรับปรุงระบบการยื่นแบบฯ และชำระภาษีผ่านทางอินเทอร์เน็ต โดยควรให้ระบบมีความง่ายต่อการใช้งานของผู้ใช้บริการ มีความปลอดภัย มั่นใจได้ และรวดเร็วยิ่งขึ้น

จากผลการศึกษาวิจัยเกี่ยวกับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ของทั้งต่างประเทศและในประเทศไทย สามารถให้ข้อสรุปเบื้องต้นว่า การปรับปรุงการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้เสียภาษีในประเทศไทยอาจทำได้โดยการออกแบบเว็บไซต์ให้ผู้เสียภาษีสามารถใช้งานได้ง่ายยิ่งขึ้น ไม่ต้องใช้เวลามากในการกรอกข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์ โดยการออกแบบให้ระบบกรอกในส่วนที่เป็นข้อมูลส่วนตัวของผู้เสียภาษี (Pre-filing, Record Management) การกรอกข้อมูลต้องไม่ซ้ำซ้อน และหากผู้เสียภาษีเคยแจ้งเปลี่ยนแปลงข้อมูล เช่น ที่อยู่ ระบบก็จะบันทึกข้อมูลนั้นเป็นข้อมูลปัจจุบันจนกว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงภายหลัง

ระบบการให้บริการต้องมีการพัฒนาให้สามารถรักษาความปลอดภัยของข้อมูลผู้เสียภาษีในระดับสูงสุด เพราะหากผู้เสียภาษีไม่เชื่อมั่นในการรักษาความปลอดภัยของระบบที่มีต่อข้อมูลดังกล่าว จะทำให้ผู้เสียภาษีเลือกที่จะไม่ใช้บริการยื่นแบบฯ ทางอินเทอร์เน็ตเพื่อลดความเสี่ยง ความไม่เชื่อมั่นในการรับแบบแสดงรายการภาษีของระบบก็เป็นอีกสาเหตุหนึ่งซึ่งจะทำให้ค่าใช้จ่ายของผู้เสียภาษีไม่ลดลง เนื่องจากผู้เสียภาษีจะยื่นแบบฯ ด้วยกระดาษทางไปรษณีย์อีก 1 ชุด เพิ่มเติมจากการยื่นแบบฯ ทางอินเทอร์เน็ต ดังนั้นค่าใช้จ่ายในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีจะเพิ่มขึ้นแทนที่จะลดลง[10]

การพัฒนาระบบฐานข้อมูลของผู้เสียภาษีให้หน่วยงานจัดเก็บภาษี (กรมศุลกากร กรมสรรพากร กรมสรรพสามิต) สามารถเข้าถึงได้ และระบบฐานข้อมูลการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีควรเชื่อมต่อกับระบบการยื่นแบบเพื่อชำระภาษี เพื่อให้การจัดเก็บภาษีและการให้สิทธิประโยชน์มีประสิทธิภาพมากขึ้น (Chandarasorn 2012)

การประชาสัมพันธ์ให้ผู้เสียภาษีรับรู้ถึงศักยภาพของการบริการ ความปลอดภัยของระบบ รวมทั้งประโยชน์ของการยื่นแบบฯ ทางอินเทอร์เน็ตในการช่วยประหยัดทั้งเวลาและค่าใช้จ่ายจะทำให้จำนวนผู้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีทางอินเทอร์เน็ตเพิ่มมากขึ้น

การจัดทำรายงานและเอกสารเพื่อเผยแพร่ให้ผู้เสียภาษีได้ทราบถึงการดำเนินงานของหน่วยงานจัดเก็บภาษีในทุกด้าน ทั้งด้านการจัดทำแผน การดำเนินงาน การให้บริการ การให้ความรู้และข้อมูลข่าวสาร รวมทั้งการดำเนินการเอาผิดผู้ไม่เสียภาษีให้ถูกต้องอย่างจริงจัง เช่น กรณี National Audit Office (NAO) ของสหราชอาณาจักร ซึ่งมีหน้าที่หลักในการตรวจสอบการใช้เงินของรัฐบาล ให้คำแนะนำหน่วยงานของรัฐให้ใช้เงินอย่างถูกต้องและสามารถตรวจสอบได้ รวมทั้งช่วยเหลือผู้จัดการบริการภาครัฐในการเพิ่ม

---

[10] Yilmaz and Coolidge (2013) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการยื่นแบบแสดงรายการและต้นทุนของการเสียภาษีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศแอฟริกาใต้ ยูเครน และเนปาล สรุปได้ว่า การยื่นแบบฯ ทางอิเล็กทรอนิกส์มิได้ลดต้นทุนของการเสียภาษีเสมอไป ในประเทศแอฟริกาใต้ซึ่งการยื่นแบบฯ ทางอิเล็กทรอนิกส์ได้ทดแทนการยื่นแบบฯ ด้วยกระดาษ**และไม่ต้องจัดทำเอกสารเพิ่มเติม** พบว่า การยื่นแบบฯ เสียภาษีมูลค่าเพิ่มทางอิเล็กทรอนิกส์ลดต้นทุนของการเสียภาษีลงร้อยละ 22.4 และลดจำนวนชั่วโมงในการยื่นแบบฯ ลงถึงร้อยละ 21.8 ในทางตรงกันข้าม การยื่นแบบทางอิเล็กทรอนิกส์ในประเทศเนปาลซึ่งเป็นมาตรการบังคับ และในประเทศยูเครนซึ่งกระทำได้ตามความสมัครใจ ได้เพิ่มต้นทุนของการเสียภาษีขึ้นร้อยละ 34 และ 25 ตามลำดับ ทั้งนี้เนื่องจากวิสาหกิจในสองประเทศนี้ไม่เชื่อมั่นในระบบการยื่นแบบฯ ทางอิเล็กทรอนิกส์และ**ยื่นแบบฯ ด้วยกระดาษอีกชุดหนึ่**ง

ประสิทธิภาพการให้บริการแก่ประชาชน ได้เผยแพร่เอกสารจำนวนมากให้ผู้เสียภาษีได้ทราบถึงผลการดำเนินงานที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีและการใช้จ่ายเงินดังกล่าว เช่น การดำเนินงานของหน่วยงานจัดเก็บภาษี (HM Revenue and Customs)[11] หน่วยงานตรวจสอบการใช้จ่ายเงินของรัฐ (The Comptroller and Auditor General)[12] สำนักงานคณะรัฐมนตรี (Cabinet Office)[13] เป็นต้น

นอกจากการเพิ่มจำนวนผู้ยื่นแบบฯ ภาษีทางอินเทอร์เน็ตจะสามารถกระทำได้โดยการพัฒนาปรับปรุงเว็บไซต์ ระบบการให้บริการ ระบบฐานข้อมูล การประชาสัมพันธ์ และการจัดทำรายงานที่เกี่ยวข้องแล้ว การแสดงรายการใช้เงินภาษีให้ผู้เสียภาษีได้รับรู้เพื่อความโปร่งใส การมีบริการรับเรื่องร้องเรียนในกรณีที่รัฐใช้เงินภาษีไปในทางที่ไม่สมควรหรือไม่โปร่งใส การมีบริการรับเรื่องร้องเรียนในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ได้รับความสะดวกในการใช้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ รวมทั้งการดำเนินการเกี่ยวกับข้อร้องเรียน จะเป็นการกระตุ้นให้ผู้เสียภาษีอยากจ่ายภาษีให้ถูกต้อง และอาจเลือกใช้บริการยื่นแบบฯ ทางอิเล็กทรอนิกส์เพิ่มขึ้นด้วย

ผู้เขียนเห็นว่า ในปัจจุบันการเข้าถึงบริการทางอินเทอร์เน็ตในปัจจุบันมีอัตราสูงกว่าและครอบคลุมพื้นที่มากกว่าผลการศึกษาของอุศณี ก่อจิตตวนิช และมนวิกา ผดุงสิทธิ์ (2553) ซึ่งหากมีการศึกษาวิจัยเรื่องความพึงพอใจในการยื่นแบบและชำระภาษีประเภทต่างๆ ผ่านทางอินเทอร์เน็ตของผู้เสียภาษีในพื้นที่ต่างๆ ของประเทศไทย จะทำให้รัฐสามารถเข้าใจความต้องการของผู้เสียภาษีในการใช้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ และปรับปรุงระบบการบริการให้ตรงกับความต้องการของผู้เสียภาษีโดยส่วนใหญ่ ผู้เสียภาษีจะเกิดความพึงพอใจ จำนวนผู้ยื่นแบบฯ ภาษีทางอินเทอร์เน็ตจะมีมากขึ้น ทำให้การลงทุนในการจัดให้มีการบริการผู้เสียภาษีทางอิเล็กทรอนิกส์นี้คุ้มค่าที่สุด

4.4 สรุป

จากการวิเคราะห์ถึงปัจจัยที่ทำให้ระบบบริหารจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพ โดยพิจารณาจากรูปแบบการบริหารจัดเก็บภาษีของประเทศต่างๆ จะเห็นได้ว่า ในการพัฒนาระบบบริหารจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพนั้น นอกจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีจะต้องปฏิบัติงานในแต่ละภารกิจอย่างมีประสิทธิภาพแล้ว ยังต้องมีโครงสร้างองค์กรที่เหมาะสมและมีความยืดหยุ่นเพียงพอ เพื่อทำให้สามารถปรับเปลี่ยนยุทธศาสตร์และเป้าหมายให้เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมในสังคมที่เปลี่ยนแปลงได้อย่างรวดเร็ว อีกทั้งยังต้องมีการปฏิบัติงานอย่างมีมาตรฐานและโปร่งใส เพื่อให้ระบบภาษีได้รับความเชื่อถือจากผู้เสียภาษีและสังคมโดยรวม

เมื่อพิจารณาถึงรูปแบบการบริหารจัดเก็บภาษีของประเทศไทยในปัจจุบัน จะพบว่า มีแนวทางการบริหารที่ดีและมีประสิทธิภาพในหลายด้าน อย่างไรก็ตาม รัฐสามารถที่จะเพิ่มประสิทธิภาพในการบริหาร

---

[11] ตัวอย่างเอกสารเผยแพร่ที่จัดทำโดย HM Revenue and Customs ได้แก่ Filing of Income Tax Self Assessment Returns, Management of Large Business Corporation Tax, Engaging with Tax Agents Avoidance: Tackling Marketed Avoidance Schemes, The Compliance and Enforcement Programme Progress on Reducing Costs, Customer Service Performance, Increasing the Effectiveness of Tax Collection: A Stocktake of Progress Since 2010

[12] ตัวอย่างเอกสารเผยแพร่ที่จัดทำโดย The Comptroller and Auditor General ได้แก่ HM Revenue and Customs: 2012 - 2013 Accounts, Cross-government: Managing Debt Owed to Central Government, HM Customs and Excise: Losses to the Revenue from Frauds on Alcohol Duty, HM Customs and Excise: Tackling VAT Fraud

[13] ตัวอย่างเอกสารเผยแพร่ที่จัดทำโดย Cabinet Office ได้แก่ Cabinet Office and Department for Business, Innovation & Skills: Paying Government Suppliers on Time, Cabinet Office and HM Treasury: Integration across Government

จัดเก็บภาษีของประเทศไทยได้อีก โดยอาจจะเลือกแนวทางในการปรับเปลี่ยนรูปแบบหน่วยงานด้วยการรวมหน่วยงานเพื่อลดความซ้ำซ้อนและลดต้นทุนในการดำเนินงาน และปรับให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีเป็นหน่วยงานกึ่งอิสระภายใต้กระทรวงการคลัง เพื่อให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีมีความอิสระ (Autonomy) ในการบริหารจัดเก็บ การบริหารทรัพยากรมนุษย์ การบริหารงบประมาณ และมีโครงสร้างองค์กรที่เหมาะสมและมีความยืดหยุ่นเพียงพอ อันจะทำให้สามารถที่จะปรับเปลี่ยนยุทธศาสตร์และเป้าหมายให้เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมในสังคมที่เปลี่ยนแปลงได้อย่างรวดเร็ว โดยบทที่ 5 ของรายงานการศึกษานี้เป็นการศึกษาถึงหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ (Semi-autonomous Revenue Agency: SARA) เป็นการเฉพาะ

การให้บริการแก่ผู้เสียภาษีทางอิเล็คทรอนิกส์เป็นอีกหนทางหนึ่งที่จะทำให้การบริหารจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพมากขึ้น เนื่องจากการให้บริการทางอิเล็คทรอนิกส์ที่ดีจะทำให้ผู้เสียภาษีมีต้นทุนการเสียภาษีลดลง มีความพึงพอใจในการใช้บริการมากขึ้น ทั้งนี้ รัฐจำเป็นที่จะต้องวางแผนการให้บริการที่คำนึงถึงประเด็นสำคัญ 3 ประเด็น คือ 1) สิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษี 2) ระบบการบริหารจัดการข้อมูลผู้เสียภาษี และ 3) การเสียภาษีอย่างถูกต้องโดยสมัครใจ นอกจากนี้ การนำแบบจำลองความสมบูรณ์ของระบบการให้บริการทางอิเล็คทรอนิกส์ของรัฐบาลที่ใช้ในประเทศ OECD มาประเมินระดับการพัฒนาของระบบการให้บริการทางอิเล็คทรอนิกส์ของไทย จะทำให้สามารถวัดพัฒนาการการให้บริการฯ ได้อย่างเป็นรูปธรรม

การจัดทำระบบการให้บริการทางอิเล็คทรอนิกส์แก่ผู้เสียภาษีเป็นอีกส่วนหนึ่งที่รัฐจำเป็นต้องให้ความสำคัญ ระบบการให้บริการทางอิเล็คทรอนิกส์ที่ผู้เสียภาษีสามารถใช้ได้ง่าย ไม่ยุ่งยาก ซับซ้อน มีความปลอดภัยสูง สามารถสร้างความเชื่อมั่นให้แก่ผู้เสียภาษี จะทำให้ผู้เสียภาษีไม่ลังเลที่จะใช้บริการ ประหยัดทั้งด้านเวลาและค่าใช้จ่าย ไม่ต้องเดินทางไปเสียภาษีที่หน่วยงานจัดเก็บภาษี ในระยะยาวอาจทำให้มีผู้เสียภาษีโดยสมัครใจเพิ่มขึ้น ในขณะเดียวกันรัฐก็ลดค่าใช้จ่ายในการจ้างบุคลากรเพื่อให้บริการดังกล่าว นอกจากนี้ การศึกษาเพิ่มเติมเกี่ยวกับความพึงพอใจในการใช้บริการทางอิเล็คทรอนิกส์ของผู้เสียภาษีของไทยในปัจจุบันจะช่วยให้รัฐเข้าใจความคาดหวังในระบบการให้บริการทางอิเล็คทรอนิกส์ของผู้เสียภาษียิ่งขึ้น และสามารถดำเนินการจัดทำระบบการให้บริการที่ตรงกับความต้องการของผู้เสียภาษีมากขึ้น

บทที่ 5
SARA: ยาขนานเอกในการปฏิรูประบบการบริหารจัดเก็บภาษีไทย?

ดร.ปัณณ์ อนันอภิบุตร

> "There is a growing conviction among tax policy specialists in developing countries that it is misguided to reform tax structure while largely ignoring tax administration." (Bird 2014: 272)

ในช่วงที่ผ่านมา การปฏิรูปภาษีส่วนหนึ่งให้ความสำคัญกับการพัฒนาระบบการบริหารจัดเก็บภาษีให้ทันสมัย โดยนักวิชาการด้านภาษีจำนวนมากมีความเห็นว่า อุปสรรคสำคัญในการพัฒนาการบริหารจัดเก็บภาษีในหลายๆ ประเทศเกิดจากการที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีเป็นส่วนหนึ่งของระบบราชการ ซึ่งมักมีโครงสร้างสิ่งจูงใจ (Incentive Structure) และค่าตอบแทนที่ค่อนข้างต่ำจนไม่สามารถดึงดูดและรักษาบุคลากรที่มีคุณภาพเอาไว้ได้ อีกทั้งบุคลากรที่อยู่ในหน่วยงานจัดเก็บภาษีอาจไม่มีแรงจูงใจในการทำงานเท่าที่ควร และในบางกรณีอาจมีการแสวงหาผลตอบแทนบางอย่างจากภาคธุรกิจ อันทำให้ภาคธุรกิจต้องรับภาระเพิ่มขึ้นจากระบบการจัดเก็บภาษีที่มีมาตรฐานต่ำกว่าที่ควร ซึ่งอาจนำไปสู่การหนีภาษีเพิ่มขึ้น นอกจากนี้ การบริหารจัดเก็บภาษีในประเทศต่างๆ มักมีข้อจำกัดเกี่ยวกับศักยภาพของหน่วยงานจัดเก็บภาษี โดยหน่วยงานในบางประเทศอาจไม่มีเครื่องมือและอุปกรณ์เพียงพอ รวมตลอดจนขาดแคลนบุคลากรที่มีทักษะเพียงพอในการจัดเก็บภาษี หรือในบางกรณีหน่วยงานจัดเก็บภาษีไม่สามารถเข้าถึงข้อมูลที่จำเป็นในการจัดเก็บภาษีได้ และยังถูกแทรกแซงทางการเมืองได้ง่ายอีกด้วย

หากพิจารณาภาครัฐทั้งหมด กลไกภาครัฐถือเป็นปัจจัยสำคัญต่อการยกระดับขีดความสามารถในการแข่งขันของทุกประเทศ โดยผลการสำรวจความคิดเห็นของนักธุรกิจในรายงาน Global Competitiveness Report 2014 - 2015 ซึ่งจัดทำโดย World Economic Forum พบว่า ประเทศในกลุ่มอาเซียนมีลักษณะปัญหาทั้งคล้ายคลึงกันและแตกต่างกัน โดยสิ่งที่น่าสนใจประการหนึ่ง คือ การคอรัปชั่นถูกระบุว่า เป็นปัญหาที่สำคัญอันดับที่ 1 ของ 5 ประเทศจาก 9 ประเทศ (ดูตารางที่ 22) ซึ่งในกรณีของไทยนั้นปัจจัยสำคัญที่สุดที่เป็นอุปสรรคในการประกอบธุรกิจ 3 ลำดับแรก คือ การคอรัปชั่น ความไม่มีเสถียรภาพของรัฐบาล และความไม่มีประสิทธิภาพของระบบราชการ โดยคิดเป็นร้อยละ 21.4 21.0 และ 12.7 ของผู้ตอบแบบสอบถามทั้งหมด ตามลำดับ ทั้งนี้ ปัจจัยที่เป็นอุปสรรคในการประกอบธุรกิจ 3 ปัจจัยดังกล่าว (จากทั้งหมด 16 ปัจจัย) คิดเป็นสัดส่วนสูงถึงร้อยละ 55.1 ของผู้ตอบแบบสอบถามทั้งหมด (World Economic Forum 2014)

ตารางที่ 22: อันดับความสามารถในการแข่งขันและปัจจัยสำคัญที่สุดที่เป็นอุปสรรคในการประกอบธุรกิจของกลุ่มประเทศอาเซียน

ประเทศ	อันดับของประเทศ (จาก 144 ประเทศ)	ปัจจัยสำคัญที่สุดที่เป็นอุปสรรคในการประกอบธุรกิจ 3 ลำดับแรก (The 3 most problematic factors for doing business)
สิงคโปร์	2	1) Restrictive Labour Regulations 2) Inflation 3) Insufficient Capacity to Innovate
มาเลเซีย	20	1) Corruption 2) Access to Financing 3) Crime and Theft
ไทย	**31**	**1) Corruption 2) Government Instability 3) Inefficient Government Bureaucracy**
อินโดนีเซีย	34	1) Corruption 2) Access to Financing 3) Inflation
ฟิลิปปินส์	52	1) Corruption 2) Inadequate Supply of Infrastructure 3) Tax Regulations
เวียดนาม	68	1) Access to Financing 2) Corruption 3) Inadequately Educated Workforce
ลาว	93	1) Inadequately Educated Workforce 2) Access to Financing 3) Inadequate Supply of Infrastructure
กัมพูชา	95	1) Corruption 2) Access to Financing 3) Inefficient Government Bureaucracy
เมียนมา	134	1) Access to Financing 2) Corruption 3) Inefficient Government Bureaucracy

ที่มา: World Economic Forum (2014)

หมายเหตุ: ไม่มีข้อมูลของประเทศบรูไน

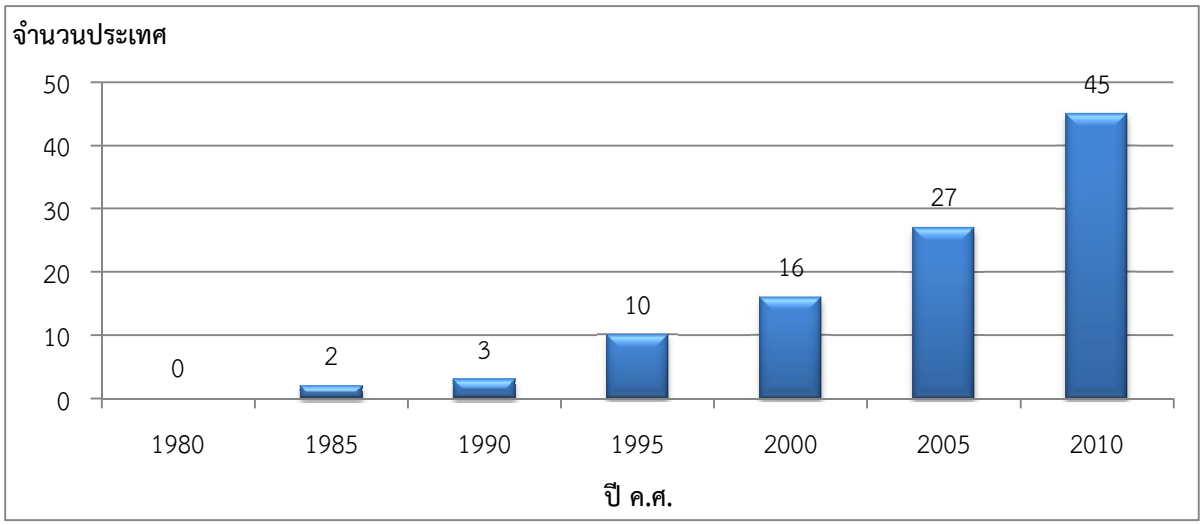
Manasan (2003) ได้ชี้ว่า จากความเบื่อหน่ายกับความไร้ประสิทธิภาพของกลไกภาครัฐในการจัดเก็บภาษีในประเทศต่างๆ ซึ่งมักเกิดจากระบบงบประมาณและระบบบริหารทรัพยากรมนุษย์ที่ตึงตัว (Rigid) จนกระทั่งหน่วยงานในระบบราชการไม่สามารถตัดสินใจใดๆ ได้เองมากนัก จึงนำไปสู่ความพยายามในการปรับเปลี่ยนรูปแบบองค์กรจัดเก็บภาษีให้ทันสมัยขึ้น โดยเปลี่ยนจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่เป็นราชการแบบดั้งเดิมมาเป็น**หน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ (Semi-autonomous Revenue Agency: SARA)**

ผลการศึกษาในบทนี้มุ่งพิจารณาประสบการณ์ของ SARA ในต่างประเทศ โดยแบ่งออกเป็น 8 ส่วน ส่วนแรกเป็นแนวโน้มการนำ SARA มาใช้ในประเทศต่างๆ ส่วนที่สองเป็นการเปรียบเทียบผลการดำเนินงานของประเทศที่ใช้หน่วยงานจัดเก็บภาษีแบบ SARA กับระบบราชการแบบดั้งเดิม ส่วนที่สามอธิบายถึงความหมายของความเป็นอิสระ (Autonomy) และรูปแบบของ SARA ส่วนที่สี่เป็นการพิจารณาถึงเหตุผลในการจัดตั้ง SARA ส่วนที่ห้าเป็นประเด็นสำคัญในการออกแบบ SARA ส่วนที่หกเป็นการประเมินโอกาสและข้อจำกัดในการปรับปรุงการบริหารจัดเก็บภาษีโดยนำ SARA มาใช้ ส่วนที่เจ็ดเป็นตัวอย่างแนวทางในการนำ SARA มาใช้ในประเทศไทย และส่วนที่แปดเป็นการสรุป

5.1 แนวโน้มการนำ SARA มาใช้ในประเทศต่างๆ

โดยทั่วไปแล้ว รัฐบาลมักจะใช้หน่วยงานจัดเก็บภาษีในรูปแบบของกระทรวงและกรม อย่างไรก็ตาม ในช่วง 30 ปีที่ผ่านมา ประเทศต่างๆ ในโลกได้ทยอยเปลี่ยนรูปแบบของหน่วยงานจัดเก็บภาษี โดยในปัจจุบันมีมากกว่า 40 ประเทศที่แปลงหน่วยงานจัดเก็บภาษีเป็นหน่วยงานกึ่งอิสระ (SARA) โดยแยกออกมาจากกระทรวงการคลังและมีอิสระมากกว่ารูปแบบกรมแบบดั้งเดิม (Haldenwang, Schiller, and Garcia 2014) (ดูแผนภูมิที่ 7) ซึ่ง Fjeldstad (2014) ได้ชี้ว่า SARA ถือเป็นนวัตกรรมการบริหารจัดเก็บภาษี (Tax Administrative Innovation) ที่แพร่หลายและสำคัญที่สุดอย่างหนึ่ง

แผนภูมิที่ 7: จำนวนประเทศที่นำ SARA มาใช้



ที่มา: Baskaran (2013: 28) และรวบรวมเพิ่มเติมโดยผู้เขียน

รายงานของ IMF ซึ่งจัดทำโดย Kidd และ Krandall (2006) ได้สำรวจประเทศที่ใช้ SARA พบว่าส่วนใหญ่แล้วจะอยู่ในทวีปแอฟริกา[14] ทวีปละตินอเมริกาและแคริบเบียน[15] ทวีปเอเชีย[16] ทวีปอเมริกาเหนือ

---

[14] ประเทศที่ใช้ SARA เรียงตามปี ค.ศ. ที่ใช้ เช่น กานา (1985) อูกานดา (1991) แซมเบีย (1994) เคนยา (1995) มาลาวี (1995) แทนซาเนีย (1996) แอฟริกาใต้ (1997) รวันดา (1998) ซิมบับเว (2001) เอธิโอเปีย (2002) เซียร์ราลีโอน (2002) เลโซโท (2003) แกมเบีย (2005) มอริเชียส (2005) (Fjeldstad and Moore 2009) โดยมักจะมี 2 - 3 หน่วยงานจำแนกตามประเภทภาษี (Fjeldstad 2014; Moore 2014)

[15] ประเทศที่ใช้ SARA เรียงตามปี ค.ศ. ที่ใช้ เช่น จาไมกา (1981) โบลิเวีย (1987) อาร์เจนตินา (1988) เปรู (1988) โคลอมเบีย (1991) เวเนซูเอลา (1994) เม็กซิโก (1997) เอกวาดอร์ (1997) กัวเตมาลา (1999) กายอานา (1999) (Baskaran 2013; Manasan 2003; Tax Administration Reform Commission 2014)

[16] เช่น สิงคโปร์ (1992) และมาเลเซีย (1994) (Baskaran 2013; Manasan 2003; Tax Administration Reform Commission 2014) ทั้งนี้ ในฟิลิปปินส์ เคยมีการเสนอร่างกฎหมายเพื่อจัดตั้ง SARA นั่นคือ House Bill 5054 ซึ่งเสนอให้จัดตั้ง Internal Revenue Management Authority (IRMA) และ House Bill 5465 ซึ่งเสนอให้ตั้งองค์กร National Authority for Tax Administration (NARA) [sic] นอกจากนี้ คณะกรรมาธิการของสภาผู้แทนราษฎรยังเคยมีความพยายามจัดตั้ง National Revenue Authority (NRA) อีกด้วย (Manasan 2003)

และทวีปยุโรป ซึ่งสาเหตุประการสำคัญที่ประเทศต่างๆ ทยอยนำ SARA มาใช้ คือ เพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพในการจัดเก็บรายได้และแก้ไขปัญหาต่างๆ ในการบริหารจัดเก็บภาษี

ผู้เขียนได้จัดกลุ่มหน่วยงานจัดเก็บภาษีโดยพิจารณาว่า เป็นกลุ่มประเทศพัฒนาแล้ว (อยู่ในกลุ่ม OECD) หรือไม่ และพิจารณาว่า เป็น SARA หรือเป็นองค์กรจัดเก็บภาษีแบบที่เป็นราชการภายใต้กระทรวงการคลัง (ดูตารางที่ 23 และรูปที่ 2) โดยมีข้อสังเกตที่สำคัญ คือ SARA มักนิยมใช้ในกลุ่มประเทศที่ใช้ภาษาอังกฤษเป็นภาษาหลัก (Anglophone Countries) ซึ่งส่วนหนึ่งเป็นเพราะ Department for International Development (DfID) ของประเทศอังกฤษมักให้การสนับสนุนเงินทุนและความช่วยเหลือทางวิชาการในการจัดตั้ง SARA ในประเทศต่างๆ

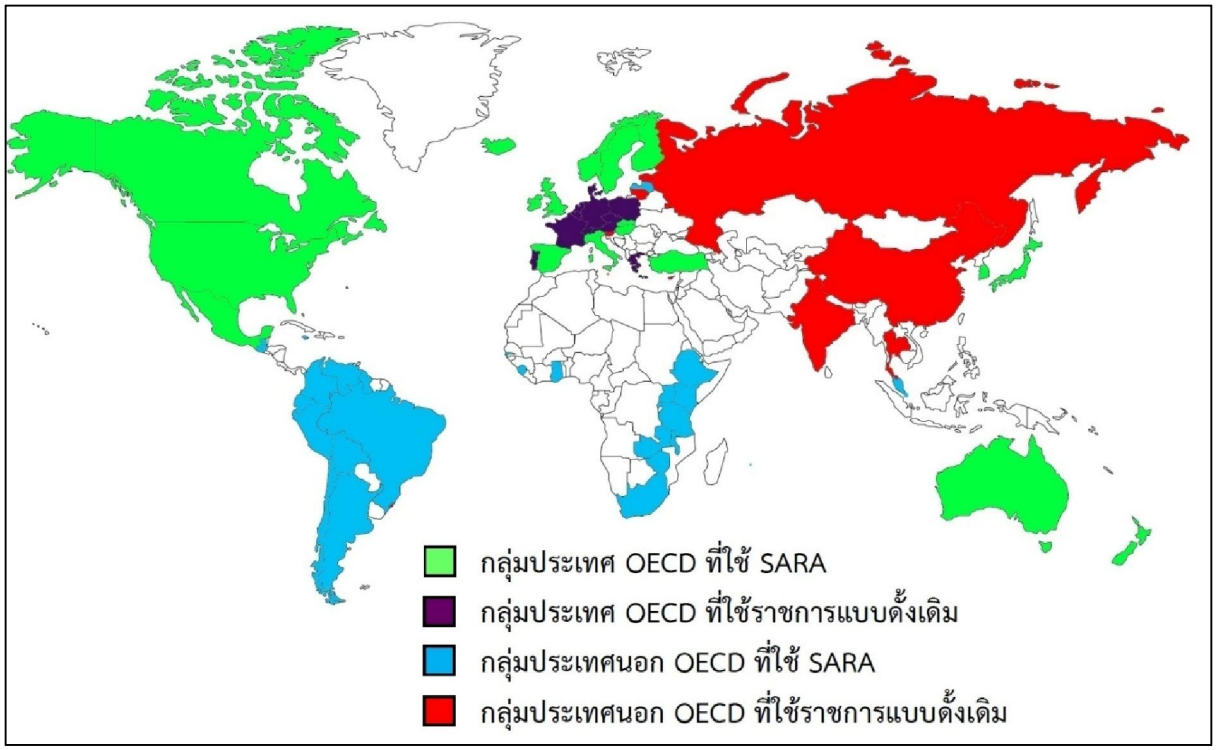
ตารางที่ 23: รูปแบบของหน่วยงานจัดเก็บภาษีในประเทศต่างๆ

รูปแบบของหน่วยงานจัดเก็บภาษี	ประเทศในกลุ่ม OECD	ประเทศนอกกลุ่ม OECD
ราชการแบบดั้งเดิม	1) ออสเตรีย 2) เบลเยี่ยม 3) เชค 4) เดนมาร์ก 5) ฝรั่งเศส 6) เยอรมนี 7) กรีซ 8) ลักเซมเบิร์ก 9) เนเธอร์แลนด์ 10) โปร์แลนด์ 11) โปรตุเกส 12) สวิสเซอร์แลนด์	1) ไทย 2) จีน 3) ไซปรัส 4) เอสโทเนีย 5) อินเดีย 6) ลิธัวเนีย 7) มอลตา 8) รัสเซีย 9) สโลเวเนีย 10) บราซิล
SARA	1) ออสเตรเลีย 2) แคนาดา 3) ฟินแลนด์ 4) ฮังการี 5) ไอซ์แลนด์ 6) ไอร์แลนด์ 7) อิตาลี 8) ญี่ปุ่น 9) เกาหลีใต้ 10) เม็กซิโก 11) นิวซีแลนด์ 12) นอร์เวย์ 13) สโลวาเกีย 14) สเปน 15) สวีเดน 16) ตุรกี 17) สหราชอาณาจักร 18) สหรัฐอเมริกา	1) อาร์เจนตินา 2) โบลิเวีย 3) ชิลี 4) โคลอมเบีย 5) เอกวาดอร์ 6) เอธิโอเปีย 7) แกมเบีย 8) กานา 9) กัวเตมาลา 10) กายอานา 11) จาไมกา 12) เคนยา 13) ลัทเวีย 14) เลโซโท 15) มาลาวี 16) มาเลเซีย 17) มอริเชียส 18) เปรู 19) รวันดา 20) แซมเบีย

รูปแบบของหน่วยงานจัดเก็บภาษี	ประเทศในกลุ่ม OECD	ประเทศนอกกลุ่ม OECD
		21) เซียร์ราลีโอน 22) ซิมบับเว 23) สิงคโปร์ 24) แอฟริกาใต้ 25) แทนซาเนีย 26) อูกานดา 27) เวเนซูเอลา

ที่มา: รวบรวมโดยผู้เขียนจาก OECD (2008) และอื่นๆ

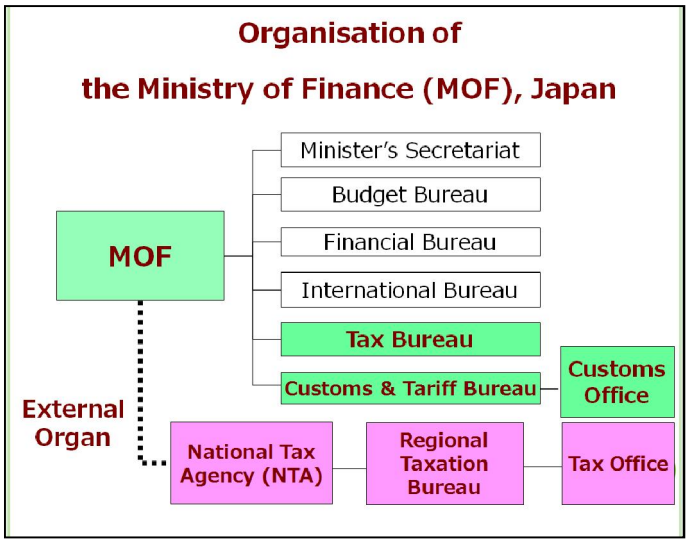
รูปที่ 2: รูปแบบของหน่วยงานจัดเก็บภาษีในประเทศต่างๆ



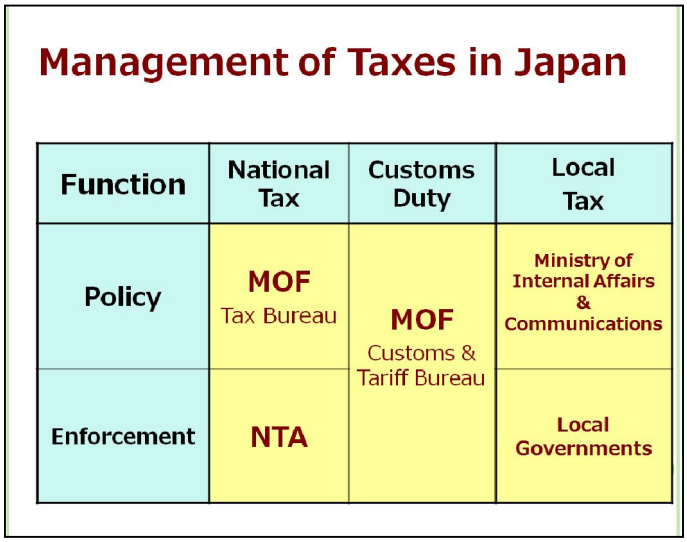
กล่องที่ 1: ตัวอย่างของ SARA ในกรณีของประเทศญี่ปุ่น

ญี่ปุ่นมีการใช้ SARA โดยตั้งเป็น National Tax Agency (NTA) ซึ่งมีฐานะเป็นหน่วยงานภายนอก (External Organ) แยกออกมาจากกระทรวงการคลัง และมีการแบ่งแยกหน้าที่ออกจากกัน โดยกระทรวงการคลังทำหน้าที่กำหนดนโยบายภาษี ในขณะที่ NTA ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีประเภทต่างๆ อย่างไรก็ตาม สำหรับภาษีศุลกากรนั้น มีหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง คือ สำนักศุลกากร (Customs and Tariff Bureau: CTB) ซึ่งเป็นหน่วยงานสังกัดกระทรวงการคลัง โดย CTB ทำหน้าที่ทั้งการกำหนดนโยบายและการบริหารจัดเก็บภาษีศุลกากรด้วย (ดูรูปที่ 3 และ 4)

รูปที่ 3: โครงสร้างองค์กรของกระทรวงการคลัง ประเทศญี่ปุ่น



รูปที่ 4: หน้าที่ในการบริหารภาษีของหน่วยงานจัดเก็บภาษี ประเทศญี่ปุ่น



ที่มา: Mieko Suzuki จาก National Tax College (เอกสารประกอบการบรรยายหลักสูตร Economic Policies เมื่อวันที่ 29 พฤษภาคม 2558 ณ กรุงโตเกียว จัดโดยกระทรวงการคลัง ประเทศญี่ปุ่น)

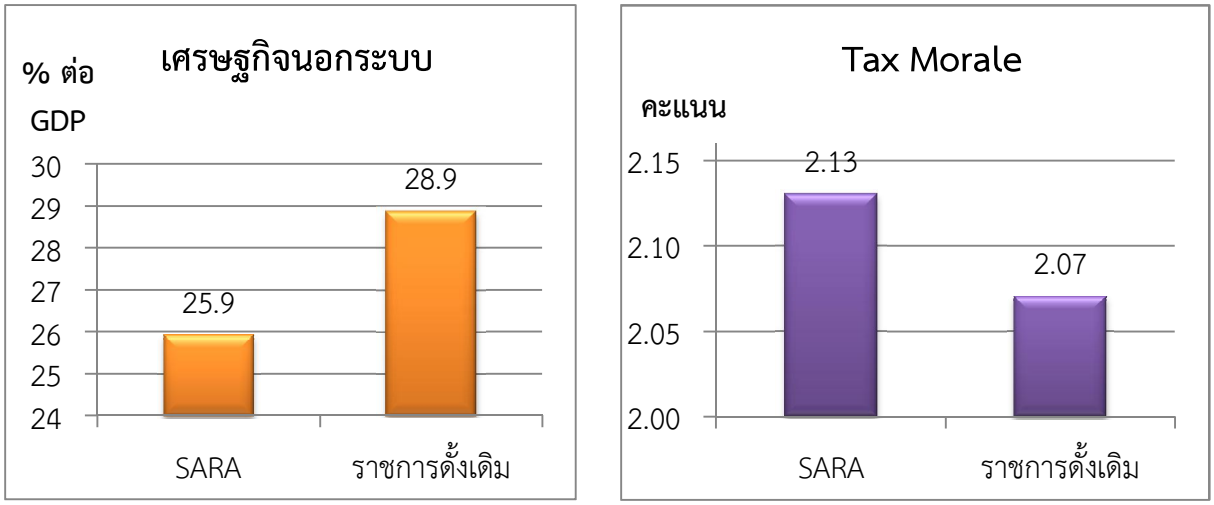
5.2 เปรียบเทียบผลการดำเนินงานของประเทศที่ใช้หน่วยงานจัดเก็บภาษีแบบ SARA กับแบบราชการดั้งเดิม

ในส่วนนี้เป็นการเปรียบเทียบผลการดำเนินงานของประเทศที่ใช้หน่วยงานจัดเก็บภาษีแบบ SARA กับระบบราชการแบบดั้งเดิม โดยเปรียบเทียบใน 3 ด้าน คือ (1) ด้านขนาดของเศรษฐกิจนอกระบบและขวัญกำลังใจในการเสียภาษี (2) ด้านต้นทุนของผู้เสียภาษี และ (3) ด้านประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

5.2.1 ด้านขนาดของเศรษฐกิจนอกระบบและขวัญกำลังใจในการเสียภาษี (Tax Morale)

โดยทั่วไปแล้ว ขนาดของเศรษฐกิจนอกระบบ (Shadow Economy) ในประเทศที่ใช้หน่วยงานจัดเก็บภาษีแบบ SARA มักมีขนาดต่ำกว่าประเทศที่ใช้หน่วยงานจัดเก็บภาษีแบบราชการดั้งเดิม นอกจากนี้ ระดับของ Tax Morale ในประเทศที่ใช้หน่วยงานจัดเก็บภาษีแบบ SARA ยังสูงกว่าประเทศที่ใช้หน่วยงานจัดเก็บภาษีแบบราชการดั้งเดิมอีกด้วย ซึ่งหาก Tax Morale มีค่าสูง จะสะท้อนว่า ประชาชนในสังคมมีความยินดีเสียภาษีโดยสมัครใจสูง นิยมเสียภาษีอย่างถูกต้อง และไม่นิยมติดสินบนเจ้าพนักงานจัดเก็บภาษี (ดูแผนภูมิที่ 8)

แผนภูมิที่ 8: ขนาดของเศรษฐกิจนอกระบบและระดับของ Tax Morale เปรียบเทียบระหว่างประเทศที่ใช้หน่วยงานจัดเก็บภาษีแบบ SARA กับแบบราชการดั้งเดิม



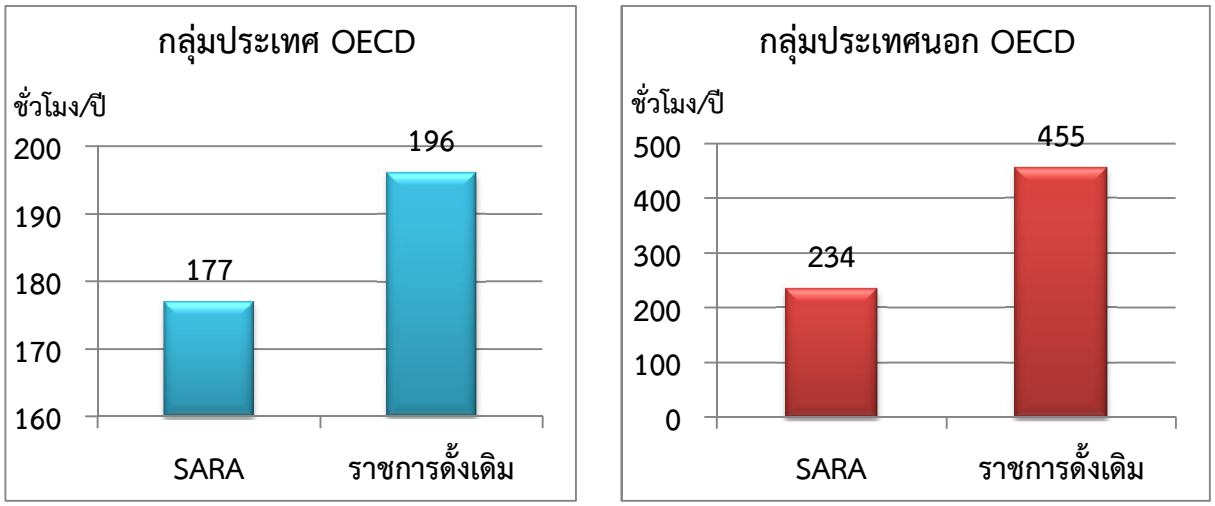
ที่มา: Poesoro (2015)

5.2.2 ด้านต้นทุนของผู้เสียภาษี

จากการพิจารณาต้นทุนของผู้เสียภาษีโดยใช้ข้อมูลจาก World Bank และ PwC (2015) ในรายงาน “Paying Taxes 2015: The Global Picture” ซึ่งพยายามเปรียบเทียบภาระภาษีและความยากง่ายของระบบภาษีใน 189 ประเทศทั่วโลก เพื่อพิจารณาต้นทุนของภาคเอกชนว่า ภาคเอกชนต้องมีต้นทุนเท่าไรเพื่อดำเนินการทางภาษี มีข้อค้นพบดังนี้

1) การพิจารณา**จำนวนชั่วโมง**ที่ใช้ในการดำเนินการทางภาษีทั้งหมด (Total Tax Time[17]) โดยจำแนกประเทศออกเป็น 2 กลุ่ม คือ OECD และนอก OECD พบว่า ในทุกกรณี ภาคเอกชนในกลุ่มประเทศที่ใช้หน่วยงานจัดเก็บภาษีแบบ SARA จะมีจำนวนชั่วโมงที่ใช้ในการดำเนินการทางภาษีน้อยกว่า (นั่นคือ มีภาระน้อยกว่า) กลุ่มประเทศที่ใช้หน่วยงานจัดเก็บภาษีที่เป็นแบบราชการดั้งเดิม (ดูแผนภูมิที่ 9)

แผนภูมิที่ 9: จำนวนชั่วโมงโดยเฉลี่ยที่ใช้ในการดำเนินการทางภาษีทั้งหมด (Total Tax Time)



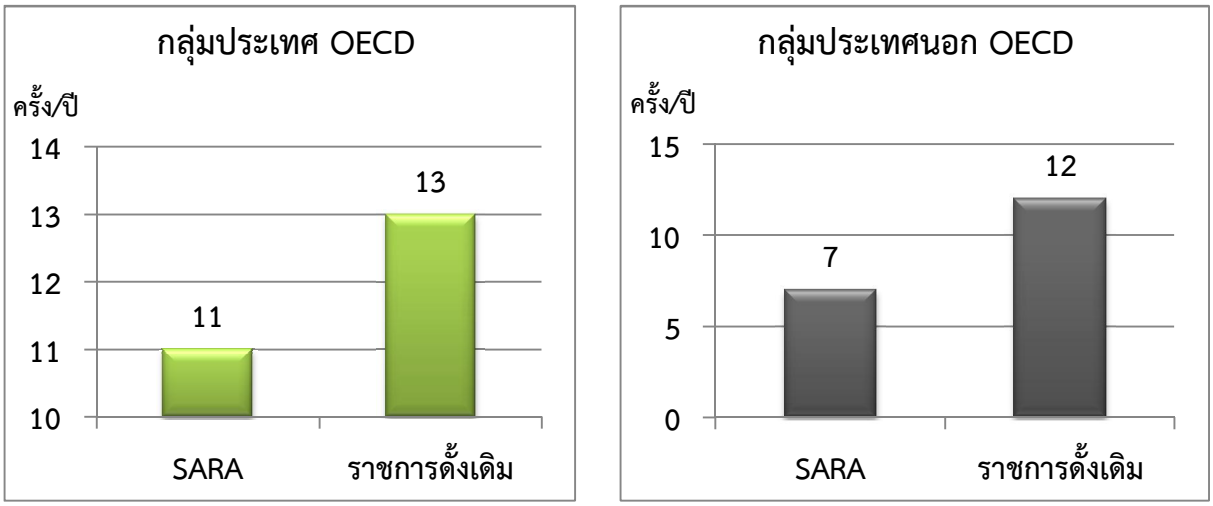
ที่มา: World Bank and PwC (2015) คำนวณโดยผู้เขียนจากกลุ่มตัวอย่างประเทศที่แบ่งโดย OECD (2008)

2) การพิจารณา**จำนวนครั้ง**ที่ใช้ในการดำเนินการทางภาษีทั้งหมด (Total Tax Payments[18]) โดยจำแนกประเทศออกเป็น 2 กลุ่ม คือ OECD และนอก OECD พบว่า ในทุกกรณี ภาคเอกชนในกลุ่มประเทศที่ใช้หน่วยงานจัดเก็บภาษีแบบ SARA จะมีจำนวนครั้งที่ใช้ในการดำเนินการทางภาษีน้อยกว่า (นั่นคือ มีภาระน้อยกว่า) กลุ่มประเทศที่ใช้หน่วยงานจัดเก็บภาษีที่เป็นแบบราชการดั้งเดิม (ดูแผนภูมิที่ 10)

[17] Total Tax Time = the time required to prepare, file and pay each tax type

[18] Total Tax Payments = the frequency with which the company has to file and pay all types of taxes and contributions

แผนภูมิที่ 10: จำนวนครั้งโดยเฉลี่ยที่ใช้ในการดำเนินการทางภาษีทั้งหมด (Total Tax Payments)



ที่มา: World Bank and PwC (2015) คำนวณโดยผู้เขียนจากกลุ่มตัวอย่างประเทศที่แบ่งโดย OECD (2008)

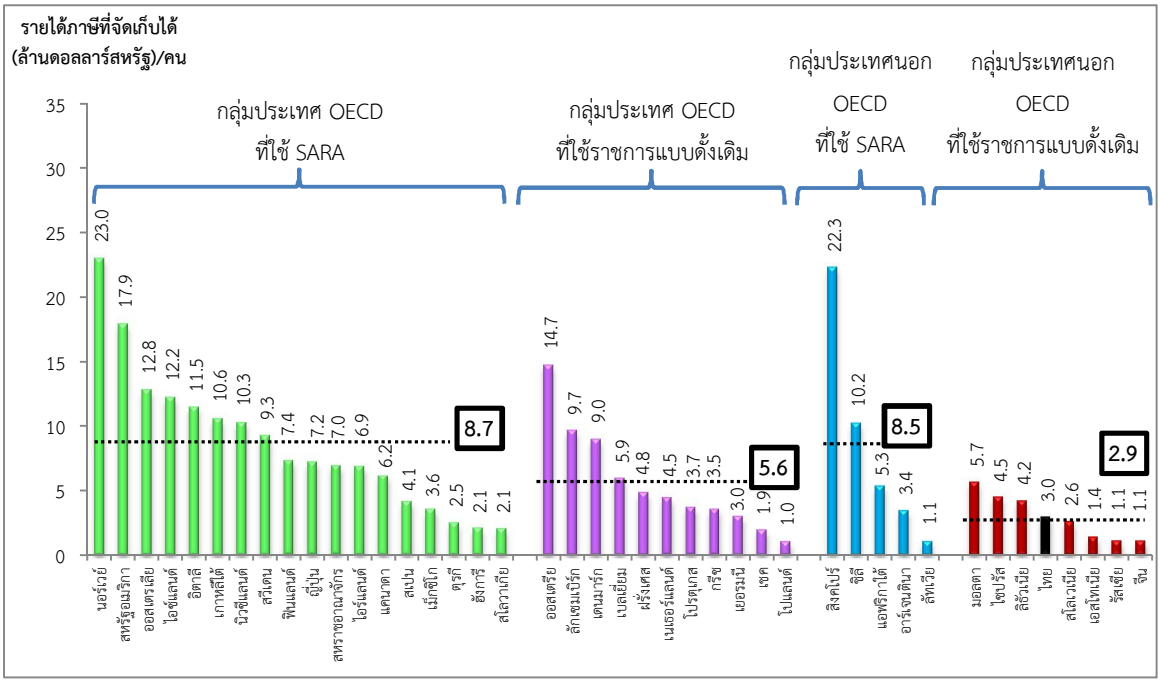
5.2.3 ด้านประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

หากพิจารณาประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีโดยวัดจากสัดส่วนของรายได้ภาษีที่จัดเก็บได้เมื่อเทียบกับบุคลากรของหน่วยงานจัดเก็บภาษี 1 คน โดยจำแนกประเทศออกเป็น 4 กลุ่มจะพบว่า

1) **กลุ่มประเทศ OECD ที่ใช้หน่วยงานจัดเก็บภาษีแบบ SARA** มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีค่อนข้างสูง โดยมีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 8.7 ล้านดอลลาร์สหรัฐ/คน
2) **กลุ่มประเทศ OECD ที่ใช้หน่วยงานจัดเก็บภาษีแบบราชการดั้งเดิม** มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีต่ำกว่ากรณีแรก โดยมีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 5.6 ล้านดอลลาร์สหรัฐ/คน
3) **กลุ่มประเทศนอก OECD ที่ใช้หน่วยงานจัดเก็บภาษีแบบ SARA** มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีค่อนข้างสูง โดยมีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 8.5 ล้านดอลลาร์สหรัฐ/คน อย่างไรก็ตามค่าเฉลี่ยที่สูงดังกล่าวเกิดจากการที่ประเทศสิงคโปร์มีประสิทธิภาพสูงกว่าประเทศอื่นอย่างมาก ซึ่งหากไม่นำประเทศสิงคโปร์เข้ามาร่วมในการคำนวณแล้ว ค่าเฉลี่ยของกลุ่มนี้จะลดลงมาอยู่ที่ 5.0 ล้านดอลลาร์สหรัฐ/คน
4) **กลุ่มประเทศนอก OECD ที่ใช้หน่วยงานจัดเก็บภาษีแบบราชการดั้งเดิม** มีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 2.9 ล้านดอลลาร์สหรัฐ/คน โดยของไทยมีค่าอยู่ที่ 3 ล้านดอลลาร์สหรัฐ/คน ซึ่งถือว่ามีประสิทธิภาพดีกว่าประเทศในกลุ่มนี้

จากข้อมูลข้างต้น อาจสรุปได้ว่า กลุ่มประเทศ OECD มักมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีสูงกว่าประเทศนอกกลุ่ม OECD และประเทศที่ใช้ SARA มักจะมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีสูงกว่าประเทศที่ใช้ระบบราชการแบบดั้งเดิม (ดูแผนภูมิที่ 11)

แผนภูมิที่ 11: สัดส่วนของรายได้ภาษีที่จัดเก็บได้เมื่อเทียบกับบุคลากรของหน่วยงานจัดเก็บภาษีแต่ละคน



ที่มา: ประมวลโดยผู้เขียนจากประเทศที่มีข้อมูลใน OECD (2008) สำนักงานคณะกรรมการข้าราชการพลเรือน (2557) เว็บไซต์ของ OECD และ World Bank

หมายเหตุ:

1. รายได้ภาษีในแผนภูมินี้เป็นรายได้ภาษีของรัฐบาลกลางหรือรัฐบาลสหพันธรัฐ โดยเป็นข้อมูลในปี พ.ศ. 2556 และคำนวณโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักระหว่างธนาคาร ของธนาคารแห่งประเทศไทย ณ วันที่ 11 กรกฎาคม 2558
2. การเปรียบเทียบระหว่างประเทศจำเป็นต้องพิจารณาด้วยความระมัดระวัง โดยเฉพาะอย่างยิ่งข้อมูลของประเทศนอกกลุ่ม OECD ซึ่งมักไม่เป็นมาตรฐานเดียวกัน จึงอาจมีความคลาดเคลื่อนเกิดขึ้นได้บ้าง

งานวิชาการทางด้านภาษีและหน่วยงานที่สนับสนุนการพัฒนาระดับนานาชาติหลายหน่วยงานจึงมักส่งเสริมให้ประเทศต่างๆ นำ SARA มาใช้ เช่น Department for International Development (DfID) ของประเทศอังกฤษ กองทุนการเงินระหว่างประเทศ (IMF) ธนาคารโลก (World Bank) และองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) (Department for International Development 2002; Kariuki 2012; von Soest 2008) อันเป็นผลจากความเชื่อที่แพร่หลายในช่วงหลายทศวรรษที่ผ่านมาว่า **การปรับปรุงระบบราชการให้ทันสมัยควรต้องดำเนินการโดยการเพิ่มความเป็นอิสระ (Autonomy) และเพิ่มความรับผิดรับชอบ (Accountability) ให้มากขึ้น** และจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องนำมาใช้กับหน่วยงานจัดเก็บภาษีเป็นลำดับแรก เนื่องจากเป็นหน่วยงานที่จัดหารายได้ให้แก่หน่วยงานรัฐบาลทั้งหมดของประเทศ มีเจ้าหน้าที่จำนวนมาก และต้องการความเชี่ยวชาญเฉพาะทางสูงมาก

5.3 SARA และความเป็นอิสระ (Autonomy)

หัวใจสำคัญของการจัดเก็บภาษี คือ การทำให้ผู้เสียภาษียอมรับระบบภาษีที่เป็นอยู่ โดยนักวิชาการด้านภาษีมักจะแนะนำให้ดำเนินการต่างๆ เช่น การทำให้กฎหมายภาษีง่ายขึ้น ทำให้กระบวนการเสียภาษีง่ายขึ้น และทำให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีถูกแทรกแซงจากการเมืองให้น้อยที่สุด ซึ่งแนวคิดในการสร้างความเป็นอิสระของหน่วยงานจัดเก็บภาษีเกิดขึ้นจากแนวคิดในการแบ่งแยกหน้าที่บางอย่างออกจากรัฐบาล โดยยังคงเป็นหน่วยงานที่อยู่ในการดูแล (Arm's Length Unit) แล้วให้หน่วยงานนี้มีความเป็นอิสระในการบริหารจัดการและดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจโดยปราศจากการแทรกแซงทางการเมือง ซึ่งแนวคิดนี้ถูกนำไปใช้กับหน่วยงานรัฐต่างๆ ในประเทศอังกฤษ สหรัฐอเมริกา ออสเตรเลีย และนิวซีแลนด์ตั้งแต่ทศวรรษที่ 1980 เป็นต้นมา (Chowdhury 2014)

แนวคิดที่อยู่เบื้องหลังของการนำ SARA มาใช้ คือ **การแยกนโยบายภาษี (Tax Policy) กับการบริหารจัดเก็บภาษี (Tax Administration) ออกจากกัน รวมถึงการทำให้การบริหารจัดเก็บภาษีมีความเป็นมืออาชีพ (Professionalising Tax Administration)** ซึ่งโดยทั่วไปแล้วการจัดตั้ง SARA มักจะเป็นการแยกภารกิจในการบริหารจัดเก็บภาษีออกจากกระทรวงการคลัง และให้มีหน่วยงานที่บริหารจัดเก็บภาษีเป็นการเฉพาะ โดยมีโครงสร้างค่าตอบแทนที่สามารถแข่งขันกับภาคเอกชนได้ รวมทั้งการคัดเลือก การเลื่อนตำแหน่ง และการปลดออก โดยใช้ระบบคุณธรรม (Merit System) จึงเป็นที่มุ่งหวังว่า ระบบแบบนี้จะทำให้การคอรัปชั่นลดลงและเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี ซึ่งศาสตราจารย์ Richard Bird นักวิชาการด้านภาษีคนสำคัญได้ให้ความเห็นไว้ค่อนข้างกระชับว่า

> "Tax officials must be adequately compensated, so that they do not need to steal to live. They should be professionally trained, promoted by merit, and judged by their adherence to the strictest standards of legality and morality." (Bird 2014: 285)

นักวิชาการด้านภาษีมักมีแนวคิดว่า การบริหารจัดเก็บภาษีของประเทศกำลังพัฒนาจะมีประสิทธิภาพมากขึ้น หากมีการดำเนินการอย่างเป็นอิสระ (Autonomy) เมื่อเทียบกับรูปแบบของหน่วยงานราชการดั้งเดิม ซึ่งควรนำรูปแบบองค์กรแบบ SARA มาใช้ โดยเอกสารของ IMF ที่เขียนโดย Crandall (2010) ได้ให้ความหมายของความเป็นอิสระ (Autonomy) ในที่นี้ว่า "เป็นระดับซึ่งหน่วยงานของรัฐสามารถดำเนินการได้อย่างเป็นอิสระจากรัฐบาล ในแง่ของรูปแบบและสถานะทางกฎหมาย การจัดหาเงินและการใช้งบประมาณรวมตลอดจนการดำเนินการทางการเงิน ทรัพยากรมนุษย์ และการบริหารจัดการ"[19]

ในการพิจารณารูปแบบขององค์กรนั้น อาจพิจารณาได้จากระดับการเพิ่มขึ้นของความเป็นอิสระและการลดลงของการควบคุมโดยรัฐบาล (ตามทิศทางของลูกศรในรูปที่ 5) กล่าวคือ ทางด้านซ้ายสุดเป็นหน่วยงาน

[19] "[Autonomy refers to] ....the degree to which a government department or agency is able to operate independently from government, in terms of legal form and status, funding and budget, and financial, human resources and administrative practices." (Crandall 2010: 2)

ราชการแบบดั้งเดิมภายใต้กระทรวงต่างๆ ถัดมาเป็นหน่วยงานกึ่งอิสระ (ซึ่ง SARA จัดอยู่ในรูปแบบนี้) ต่อมาเป็นหน่วยงานอิสระต่างๆ และตามด้วยรัฐวิสาหกิจซึ่งต้องแข่งขันและมักมีการดำเนินการกึ่งเอกชน ส่วนทางด้านขวาสุดเป็นหน่วยงานที่ถูกทำให้เป็นเอกชน (Privatised Agency) ซึ่งหากพิจารณารูปแบบต่างๆ ของหน่วยงานรัฐเหล่านี้ รูปแบบที่เป็นไปได้ในหน่วยงานจัดเก็บภาษี คือ หน่วยงานแบบราชการดั้งเดิม และหน่วยงานกึ่งอิสระ

รูปที่ 5: รูปแบบของหน่วยงานจำแนกตามระดับความเป็นอิสระและระดับการแข่งขัน

ที่มา: Crandall (2010: 2)

รูปแบบของ SARA ที่ใช้ในแต่ละประเทศมีความแตกต่างกันออกไป โดย SARA บางแห่งอาจมีความใกล้เคียงกับระบบราชการแบบดั้งเดิม หรือ SARA บางแห่งอาจจะมีความอิสระค่อนข้างสูง ซึ่ง Crandall (2010) ได้สรุปผลการสำรวจของ IMF เกี่ยวกับประเทศที่ใช้ SARA โดยเรียงตามลำดับตามความเป็นอิสระดังรูปที่ 6

รูปที่ 6: ระดับความเป็นอิสระของ SARA ในแต่ละประเทศ

รูปแบบและระดับความเป็นอิสระของ SARA ในแต่ละประเทศมีความแตกต่างกันไป แต่อาจสรุปได้ว่า จุดร่วมที่สำคัญของ SARA ในประเทศต่างๆ ประกอบด้วย (Fjeldstad and Moore 2009; Hadler 2000; Mann 2004; Taliercio 2004a; Therkildsen 2004; von Soest 2008)

ประการแรก มีการออกกฎหมายแปลงหน่วยงานจัดเก็บภาษีให้เป็นหน่วยงานใหม่ โดยมีอิสระพอสมควรจากอำนาจบริหารของรัฐบาล โดยเฉพาะอย่างยิ่งเพื่อให้ปลอดจากการแทรกแซงทางการเมืองในการบริหารงานประจำวัน (Day-to-day Operations) อย่างไรก็ตาม หน่วยงานใหม่นี้ย่อมไม่ได้มีอิสระมากเท่ากับธนาคารกลาง แต่เป็นเพียง “กึ่งอิสระ (Semi-autonomous)” เท่านั้น โดยแม้ว่า SARA จะสามารถกำหนดนโยบายได้เองส่วนหนึ่ง แต่ยังคงต้องรายงานต่อกระทรวงการคลังหรือคณะกรรมการที่ทำหน้าที่กำกับดูแลด้วย (Haldenwang, Schiller, and Garcia 2014)

ประการที่สอง โดยหลักการแล้ว หน่วยงานจัดเก็บภาษีควรมีความเป็นอิสระจากกฎระเบียบทางการเงินและการบริหารงานบุคคลของระบบราชการทั่วไป กล่าวคือ ผู้บริหารของหน่วยงานจัดเก็บภาษีจะต้องสามารถคัดเลือกคน จัดระบบสวัสดิการ เลื่อนตำแหน่ง และปลดออกได้ โดยบุคลากรจะต้องได้รับค่าตอบแทนที่เหมาะสม สามารถแข่งขันกับภาคเอกชนได้ มีความยืดหยุ่นในการจ้างงาน และมุ่งเน้นประสิทธิภาพมากขึ้น

5.4 แรงผลักดันให้เกิด SARA ในประเทศต่างๆ

ผู้เชี่ยวชาญทางด้านภาษี เช่น Silvani และ Baer (1997) และ Jenkin (1994) ต่างแนะนำให้ประเทศต่างๆ ที่มีปัญหาเรื่องการบริหารจัดเก็บภาษี (เช่น ประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีที่ต่ำ การหนีภาษีอย่างกว้างขวาง การคอรัปชั่นในระบบการจัดเก็บภาษี และต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Tax Compliance Costs) ที่สูง ฯลฯ) นำ SARA มาใช้ ซึ่งปัญหาที่มักพบในประเทศเหล่านี้ คือ

1) การมีกฎเกณฑ์ที่เคร่งครัดทางด้านงบประมาณ หน่วยงานจัดเก็บภาษีจึงไม่มีอิสระในการตัดสินใจใช้จ่ายงบประมาณและการปรับโครงสร้างองค์กรและบุคลากรเพื่อรองรับปริมาณงานในลักษณะต่างๆ
2) การบริหารทรัพยากรมนุษย์ในระบบราชการที่ตึงตัว (Rigid) ทั้งการคัดเลือกบุคลากร การรักษาบุคลากรไว้ และการปลดออก ซึ่งมักจะมีกฎหมายและกฎเกณฑ์จำนวนมาก และมักจะให้ค่าตอบแทนต่ำ อันทำให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีไม่สามารถดึงดูดบุคลากรที่มีคุณภาพได้
3) การคอรัปชั่นที่พบได้ทั่วไป ซึ่งมักปรากฏในรูปแบบของการเจรจาต่อรองระหว่างเจ้าหน้าที่ผู้ประเมินภาษีกับผู้เสียภาษี
4) ความเต็มใจเสียภาษี (Voluntary Compliance) อยู่ในระดับต่ำ เพราะผู้เสียภาษีมักจะเชื่อว่าระบบภาษีไม่มีความเป็นธรรม โดยเฉพาะอย่างยิ่งในการบังคับใช้กฎหมายในการจัดเก็บภาษี

นอกจากนี้ ศาสตราจารย์ Richard Bird ได้อธิบายสภาพปัญหาของประเทศกำลังพัฒนาไว้ว่า

“The job of establishing an environment in which citizens are induced to comply with tax laws voluntarily is particularly difficult in developing and transitional

countries which face severe institutional limitations arising from large informal sectors, poor salary structures for public servants, ineffective and uncertain legal systems, and an entrenched distrust of government…" (Bird 2014: 303)

จากข้อจำกัดข้างต้น ผู้ที่สนับสนุนให้นำ SARA มาใช้ในประเทศต่างๆ มักมองว่า การทำให้การบริหารจัดเก็บภาษีมีความเป็นธุรกิจ (Businesslike) มากขึ้น และมีความเป็นอิสระทางด้านการเงินและการบริหารทรัพยากรมนุษย์มากขึ้น จะทำให้การคอรัปชั่นในการบริหารจัดเก็บภาษีลดลง โดยจูงใจให้ SARA มุ่งเน้นที่ผลสัมฤทธิ์ในการดำเนินงาน ซึ่งจะผูกอยู่กับงบประมาณและค่าตอบแทนของบุคลากร

แรงผลักดันของการปฏิรูปโดยนำ SARA มาใช้เกิดจากหลายปัจจัยและมีผู้เล่นหลายฝ่ายเข้ามาเกี่ยวข้อง โดยผู้เล่นแต่ละฝ่ายอาจมีผลประโยชน์หรือเป้าหมายที่ขัดแย้งกัน ซึ่งอาจพิจารณาได้ดังนี้

5.4.1 การสร้างความเป็นอิสระทางการเมือง (Political Autonomy)

การปฏิรูปให้เกิด SARA มักมีพื้นฐานจากความไม่ไว้วางใจรัฐบาลและหน่วยงานจัดเก็บภาษี โดยมีรากฐานมาจากแนวคิดทางทฤษฎีของสำนักเศรษฐศาสตร์สถาบันใหม่ (New Institutional Economics) และแนวคิดการจัดการภาครัฐแนวใหม่ (New Public Management: NPM)[20] ซึ่งเกี่ยวข้องกับแนวคิดที่สำคัญ คือ "คำมั่นที่เชื่อถือได้ (Credible Commitment)"[21] (Persson and Tabellini 1994; Taliercio 2000) นอกจากนี้ การนำ SARA มาใช้ยังเป็นผลมาจากทฤษฎีทางด้านสัญญาทางการคลัง (Fiscal Contractualism) ซึ่งเน้นความสำคัญของรัฐบาลที่มีความโปร่งใสและมีความรับผิดรับชอบ (Transparent and Accountable State) รวมทั้งเน้นความสัมพันธ์ของผู้เสียภาษีกับรัฐบาลประชาธิปไตยอีกด้วย (ผู้สนใจโปรดดู Eubank 2012; Levi and Sacks 2007; Moore 2008; Timmons 2005)

Fjeldstad and Moore (2009) อธิบายว่า ผู้จัดเก็บภาษีมีแนวโน้มจะใช้อำนาจในทางที่มิชอบและมักเรียกเก็บเงินจากผู้เสียภาษีโดยไม่มีกรอบแนวทางที่เหมาะสม นอกจากนี้ในกรณีที่ผู้เสียภาษีต้องเผชิญกับผู้จัดเก็บภาษีที่ทุจริต (Corrupt Tax Collector) แล้ว ผู้เสียภาษีมักจะเลือกจ่ายสินบน เพราะเขาจะได้รับประโยชน์มากกว่าเมื่อเทียบกับการปฏิเสธไม่ยอมจ่ายหรือการไปเข้าร่วมกับผู้เสียภาษีคนอื่นๆ ในการต่อต้านการจ่ายสินบน ทั้งนี้ การเสียภาษีต้องดำเนินการเป็นระยะ จึงมีลักษณะเป็นเกมที่ต้องเล่นซ้ำ (Repeated Game) ดังนั้น ผู้จัดเก็บภาษีจึงมีอำนาจที่จะแก้แค้นหรือกลั่นแกล้งผู้เสียภาษีในภายหลังได้ (Fjeldstad 2003; McLinden 2005; Svensson 2003; Zuleta, Leyton, and Ivanovic 2007)

---

[20] หัวใจสำคัญของ NPM คือ การยกเลิกหน่วยงานที่ใหญ่โตและมีสายการบังคับบัญชาที่ยาวของระบบราชการ แล้วแทนที่ด้วยหน่วยงานที่มีขนาดเล็ก มีสายการบังคับบัญชาสั้น และมีความเป็นอิสระในการบริหารจัดการ รวมทั้งความสัมพันธ์จะอยู่ในรูปแบบของคู่สัญญาระหว่างกัน เช่น การให้หน่วยงานปฏิบัติทำสัญญากับผู้กำหนดนโยบาย เป็นต้น (Moore 2014)

[21] Taliercio (2000) อธิบายว่า นักการเมืองที่ประสงค์จะจัดตั้ง SARA มักต้องการจะให้ "คำมั่นที่เชื่อถือได้ (Credible Commitment)" แก่ผู้เสียภาษีว่า หน่วยงานจัดเก็บภาษีจะมีประสิทธิภาพดีขึ้นและจะจัดเก็บภาษีอย่างเป็นธรรมมากขึ้น โดยการจัดตั้ง SARA ถือเป็น "เทคโนโลยีในการให้คำมั่น (Commitment Technology)" เพื่อทำให้คำมั่นที่ตนให้ไว้กับผู้เสียภาษีมีความน่าเชื่อถือมากขึ้น

งานวิชาการมักจะสนับสนุนให้แก้ไขปัญหาข้างต้นโดยการเพิ่มระดับความเป็นอิสระของหน่วยงานจัดเก็บภาษีเพื่อลดการครอบงำจากฝ่ายการเมือง โดยเป็นการส่งสัญญาณไปยังผู้เสียภาษีว่า อำนาจในการจัดเก็บภาษีจะไม่ถูกนำไปใช้ในทางที่ไม่ถูกไม่ควร นั่นคือ เป็นการสร้าง "คำมั่นที่เชื่อถือได้" กับผู้เสียภาษีเพื่อให้มั่นใจถึงระบบคุณธรรม (Integrity) ในการจัดเก็บภาษี โดย Taliercio (2000) ชี้ว่า "คำมั่นที่เชื่อถือได้" เป็นการส่งสัญญาณไปยังผู้เสียภาษีว่า บุคลากรที่จัดเก็บภาษีมีความเป็นมืออาชีพ ซึ่งทำงานอยู่ในองค์กรที่ยึดถือหลักคุณธรรม (Meritocratic Organisation) ในการบริหารงาน และมีผู้นำองค์กรที่ปราศจากการแทรกแซงทางการเมือง

ด้วยเหตุดังกล่าว สิ่งสำคัญของ SARA คือ การส่งสัญญาณให้ผู้เสียภาษีเชื่อมั่นว่า การจัดเก็บภาษีจะถูกแทรกแซงจากการเมืองได้น้อยมากหรือไม่ได้เลย ซึ่งแนวทางการสร้างความเป็นอิสระทางการเมือง (Political Autonomy) เช่น

- มีสถานะทางกฎหมายที่แยกออกมาจากหน่วยงานรัฐ โดยมีการมอบหมายหน้าที่และความรับผิดชอบอย่างชัดเจน
- อาจอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของคณะกรรมการ โดยคณะกรรมการควรมีความเป็นอิสระจากรัฐบาล นั่นคือ
  1) มีที่มาจากหลากหลายแหล่ง ทั้งจากรัฐบาลและภาคเอกชน
  2) มีวาระการดำรงตำแหน่งที่นานพอสมควร และไม่ถูกปลดได้ง่าย โดยจะถูกปลดเมื่อมีความผิดชัดเจนตามที่ระบุไว้ และถูกปลดด้วยกระบวนการทางกฎหมายเท่านั้น
  3) ไม่ได้ถูกกำหนดค่าตอบแทนโดยรัฐบาล
- กำหนดให้บุคลากรทุกคนอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของผู้บริหาร SARA ซึ่งผู้บริหารจะต้องรับผิดชอบต่อคณะกรรมการ (ถ้ามี)
- มีงบประมาณในการดำเนินการแยกออกจากระบบงบประมาณแผ่นดินตามปกติ เช่น มีการกำหนดเงินงบประมาณจากสัดส่วนของรายได้ที่จัดเก็บได้ จึงไม่จำเป็นต้องอยู่ภายใต้การควบคุมทางการเงินโดยรัฐบาล

5.4.2 การสร้างความเป็นอิสระทางการจัดการ (Managerial Autonomy)

แนวคิดของความเป็นอิสระทางการจัดการมีความชัดเจนกว่าความเป็นอิสระทางการเมือง กล่าวคือ ความเป็นอิสระทางการจัดการ หมายถึง การที่ผู้บริหารและผู้จัดการระดับต่างๆ ของ SARA สามารถดำเนินการบริหารจัดการได้อย่างมืออาชีพภายใต้การตัดสินใจภายในของหน่วยงานเอง (Hadler 2000; Kidd and Crandall 2006; Mann 2004) ซึ่ง Fjeldstad และ Moore (2009) ได้ชี้ว่า ปัญหาที่สำคัญของการจัดเก็บภาษีโดยใช้กรมต่างๆ ในกระทรวงการคลังในระบบราชการแบบดั้งเดิม คือ การที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีไม่สามารถดำเนินการด้วยกระบวนการที่มีมาตรฐานตามที่ควรจะเป็นได้

ในขณะที่ SARA จะส่งเสริมให้การบริหารจัดการเป็นไปตามแนวคิดการจัดการภาครัฐแนวใหม่ (New Public Management: NPM) กล่าวคือ

ประการแรก ผู้บริหารและผู้จัดการระดับต่างๆ ของ SARA จะต้องสามารถจัดสรรและโยกย้ายทรัพยากรเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กรได้

ประการที่สอง ผู้บริหารและผู้จัดการจะต้องสามารถบริหารจัดการบุคลากรของตนได้อย่างแท้จริง ไม่ว่าจะเป็นการจูงใจ การให้รางวัลตามผลงาน การลงโทษ ฯลฯ

โดยหลักการแล้ว ผู้จัดเก็บภาษีมักต้องมีปฏิสัมพันธ์กับวิชาชีพในภาคเอกชนที่มีรายได้สูง เช่น นักบัญชี ผู้ให้คำปรึกษา (Consultants) และนักกฎหมายภาษี ประกอบกับธุรกรรมทางธุรกิจมีความซับซ้อนมากขึ้นและในบางกรณีอาจนำไปสู่การหนีภาษีหรือการหลีกเลี่ยงภาษีอย่างรุนแรง ดังนั้น ผู้จัดเก็บภาษีจึงควรมีรายได้ที่สูงเพียงพอและมีระบบจูงใจที่ดี อันจะทำให้บุคลากรที่จัดเก็บภาษีมีคุณภาพสูงกว่าหรืออย่างน้อยก็ควรเท่ากับบุคลากรในภาคเอกชนซึ่งมีความเฉลียวฉลาดมาก มิใช่เกิดสภาวการณ์สมองไหลโดยบุคลากรภาคราชการหันไปทำงานในภาคเอกชนดังที่มักเกิดขึ้นโดยทั่วไป นอกจากนี้ ด้วยเหตุที่ผู้จัดเก็บภาษีอาจมีความเสี่ยงที่จะทำการคอรัปชั่น ดังนั้น องค์กรจึงต้องให้ความสำคัญกับการกำกับดูแลพฤติกรรมและการลงโทษอย่างมีประสิทธิภาพอีกด้วย

ด้วยเหตุข้างต้น การจัดตั้ง SARA จึงมักเกิดขึ้นพร้อมกับการเพิ่มเงินเดือนหรือผลตอบแทนและอาจดำเนินการควบคู่กับมาตรการที่สำคัญในช่วงเปลี่ยนผ่าน คือ

1) การโยกย้ายบุคลากรที่อยู่ในกรมจัดเก็บภาษีของกระทรวงการคลังสามารถมาอยู่ใน SARA ได้ โดยต้องมีกระบวนการคัดเลือกที่เข้มข้น ซึ่งวิธีนี้ใช้ในกรณีของประเทศเปรูเมื่อคราวที่ก่อตั้ง SUNAT[22] เมื่อปี ค.ศ. 1991 (Fjeldstad and Moore 2008) อย่างไรก็ตาม ในกรณีทั่วไปก็มักจะใช้วิธีการให้บุคลากรในกรมจัดเก็บภาษีโอนมายัง SARA ได้เลย
2) กระบวนการทางวินัยจะมีความเข้มข้นมากขึ้น และจะถูกลงโทษอย่างจริงจังเมื่อพบว่ากระทำการคอรัปชั่น

5.4.3 การสร้างจุดเริ่มต้นในการปฏิรูปการบริหารจัดเก็บภาษีอย่างจริงจัง

ในช่วงประมาณ 3 ทศวรรษที่ผ่านมา ได้เกิดฉันทามติ (Consensus) ในระดับนานาชาติที่ต้องการจะปฏิรูปภาษีด้วยรูปแบบต่างๆ เช่น การนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ ซึ่งเป็นภาษีการบริโภคที่มีฐานกว้าง การออกแบบระบบภาษีให้ง่าย และการปรับปรุงการบริหารจัดเก็บภาษี (Fjeldstad and Moore 2008) นอกจากนี้ยังมีการปฏิรูปองค์กรและการดำเนินงานในหลายรูปแบบ เช่น

1) การนำเลขประจำตัวผู้เสียภาษีหมายเลขเดียวกันมาใช้
2) การเปลี่ยนระบบการจัดเก็บภาษีจากระบบที่จำแนกตามประเภทภาษี มาเป็นระบบซึ่งผูกโยงกับพื้นที่ และ/หรือ ประเภทของอุตสาหกรรม อันทำให้ผู้เสียภาษีไม่ต้องติดต่อกับผู้จัดเก็บภาษีจากหลายหน่วยงาน
3) แยกหน่วยงานและกระบวนการทำงานสำหรับผู้เสียภาษีบางประเภท เช่น การจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีสำหรับผู้เสียภาษีรายใหญ่ (Large Taxpayer Units: LTUs)

[22] เป็นหน่วยงานจัดเก็บภาษีของเปรูซึ่งอยู่ในรูปแบบของ SARA

4) แยกลักษณะงานที่อยู่เบื้องหลัง (Back Office) เช่น งานตรวจสอบและประเมินภาษีออกจากงานต้อนรับผู้เสียภาษี (Front Office) เพื่อลดความเสี่ยงที่จะนำไปสู่การคอรัปชั่น

5) นำระบบเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสารที่ทันสมัยมาใช้

งานศึกษาของ IMF ได้ทำการสำรวจสาเหตุในการนำ SARA มาใช้ในประเทศต่างๆ โดยในแบบสอบถามมี 8 เหตุผลให้เลือก ปรากฏว่า สาเหตุที่มีผู้เลือกมากที่สุด คือ ระบบบริหารจัดเก็บภาษีที่ไม่มีประสิทธิภาพและมีผู้ยินยอมปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Tax Compliance) ต่ำมาก ส่วนสาเหตุที่รองลงมา คือ SARA จะเป็นแรงกระตุ้นให้เกิดการปฏิรูปการบริหารจัดเก็บภาษีต่อไปอย่างต่อเนื่องและครอบคลุม (Kidd and Crandall 2006) ซึ่งสอดคล้องกับข้อค้นพบของ Fjeldstad และ Moore (2009) ที่พบว่า สาเหตุสำคัญที่ประเทศต่างๆ ในทวีปแอฟริกานำ SARA มาใช้ก็เพื่อเป็นจุดเริ่มต้นที่จะนำไปสู่การปฏิรูปการบริหารจัดเก็บภาษีที่จริงจังมากขึ้น ซึ่งอาจกล่าวโดยสรุปได้ว่า การนำ SARA มาใช้ถือเป็นการส่งสัญญาณหรือเป็นสัญลักษณ์อย่างหนึ่งที่แสดงให้เห็นถึงความเอาจริงเอาจังของรัฐบาลในการปฏิรูปการบริหารจัดเก็บภาษี

โดยสรุปแล้ว การจัดตั้ง SARA มักเกิดขึ้นควบคู่กับความคาดหวังให้เกิดสิ่งต่างๆ คือ การทำให้การบริหารจัดเก็บภาษีปลอดจากการเมือง (De-politicisation of Tax Administration) (Development Policy Review Network 2010) การเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี การลดการคอรัปชั่น การบริการผู้เสียภาษีที่ดีขึ้น และการลดต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Tax Compliance Costs) ซึ่งแม้ว่าความคาดหวังเหล่านี้จะเป็นความคาดหวังที่สูงมาก แต่การนำ SARA มาใช้ก็เป็นแนวทางหนึ่งที่อาจนำไปสู่การเพิ่มประสิทธิภาพในการบริหารจัดเก็บภาษีอย่างเป็นรูปธรรมได้ โดย Taliercio (2004a) ได้ให้ข้อสรุปว่า ประเทศต่างๆ นำ SARA มาใช้เพื่อสร้างคำมั่นว่า การบริหารจัดเก็บภาษีจะมีความเป็นมืออาชีพมากขึ้น มีประสิทธิผลมากขึ้น และมีความเป็นธรรมมากขึ้น (More Competent, Effective and Fair)

5.5 ประเด็นสำคัญในการออกแบบ SARA

การออกแบบ SARA ในช่วงแรกๆ เป็นการนำรูปแบบการดำเนินการของธนาคารกลางมาใช้ (Jenkins 1994) อย่างไรก็ตาม World Bank (2002) ตั้งข้อสังเกตว่า SARA ต้องไม่มีอิสระมากเท่ากับธนาคารกลาง และต้องไม่ขึ้นอยู่กับสายการบังคับบัญชาของกระทรวงการคลังดังที่เป็นอยู่ในรูปแบบของกรมจัดเก็บภาษีตามปกติ จึงเกิดรูปแบบที่เรียกว่า “Semi-autonomous” โดยสิ่งที่ SARA แตกต่างจากหน่วยงานแบบกรมจัดเก็บภาษีแบบดั้งเดิม คือ SARA มีความอิสระจากรัฐบาลมากขึ้นทั้งในแง่ของการบริหารจัดการและการเงิน

ลักษณะที่สำคัญในการออกแบบ SARA มีดังนี้

5.5.1 ลักษณะทางกฎหมาย

SARA ถูกจัดตั้งโดยมีกฎหมายรองรับ ซึ่งจะกำหนดรูปแบบและลักษณะของ SARA เอาไว้ ตัวอย่างเช่น (Manasan 2003)

- หน่วยงานจัดเก็บภาษีของเปรู (Peru's National Tax Administration Superintendent หรือที่เรียกว่า SUNAT) เป็นหน่วยงานที่มีการกระจายอำนาจค่อนข้างมาก (Decentralised Public Organisation)
- หน่วยงานจัดเก็บภาษีของแอฟริกาใต้ (South Africa Revenue Service: SARS) เป็นหน่วยงานภาครัฐที่ไม่ได้อยู่ในระบบราชการ (Public Sector Organisation outside Public Service)
- หน่วยงานจัดเก็บภาษีของเคนยา (Kenya Revenue Authority: KRA) เป็นหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่มีรูปแบบเป็นเอกชน (Government Corporate Body)
- หน่วยงานจัดเก็บภาษีของเวเนซูเอลา (Venezuela's National Integrated Tax Administration หรือที่เรียกว่า SENIAT) เป็นสถาบันอิสระ (Autonomous Institute)

หน่วยงานเหล่านี้ (ยกเว้น SENIAT) สามารถครอบครองทรัพย์สินได้ ซึ่ง World Bank (2002) ได้ชี้ว่า สิทธิในการครองครองทรัพย์สินถือเป็นเงื่อนไขสำคัญที่ช่วยให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีมีความเป็นอิสระในการบริหารจัดการ

5.5.2 รูปแบบของความรับผิดชอบ

SARA ที่ตั้งขึ้นมักจะมีรูปแบบใดรูปแบบหนึ่ง ดังนี้

1) **SARA แบบไม่มีคณะกรรมการ (SARA without Board)** หรือรูปแบบของประธานเจ้าหน้าที่บริหาร (Chief Executive Officer Model: CEO Model) โดยไม่มีคณะกรรมการ ซึ่งรูปแบบนี้มักใช้ในประเทศละตินอเมริกา โดยเลขาธิการ[23] (Commissioner) ของ SARA อาจได้รับการแต่งตั้งจากประธานาธิบดีหรือรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง และอาจมีระยะเวลาการดำรงตำแหน่งที่แน่นอนหรืออาจมีการกำหนดระยะเวลาการดำรงตำแหน่งโดยผู้แต่งตั้งก็ได้ ซึ่ง World Bank (2002) เห็นว่า การกำหนดระยะเวลาการดำรงตำแหน่งที่แน่นอนจะทำให้ SARA มีความเป็นอิสระมากขึ้น

2) **SARA แบบมีคณะกรรมการ (SARA with Board)** หรือรูปแบบคณะกรรมการ (Board of Directors Model) ซึ่งมักใช้ในประเทศแถบทวีปแอฟริกาและเอเชีย โดยคณะกรรมการจะเป็นผู้กำกับดูแลการบริหารของ SARA แต่คณะกรรมการจะไม่แทรกแซงการดำเนินการประจำวันของ SARA ซึ่งในแต่ละประเทศที่ใช้รูปแบบนี้ คณะกรรมการจะมีความแตกต่างกันทั้งในแง่ของจำนวน องค์ประกอบ และระยะเวลาการดำรงตำแหน่ง (ดูตารางที่ 24)

[23] คำว่า Commissioner อาจแปลเป็นไทยได้หลายคำ เช่น ผู้บัญชาการ อธิบดี กรรมาธิการ ซึ่งผู้เขียนเลือกใช้คำว่า "เลขาธิการ" เนื่องจากใกล้เคียงกับความหมายที่ต้องการสื่อมากที่สุด

ตารางที่ 24: องค์ประกอบของคณะกรรมการ

ประเทศ	คณะกรรมการ	จำนวน (คน)	ประธานกรรมการ	กรรมการ
Hong Kong	Board of Inland Revenue	5	Financial Secretary	Commissioner และอีก 3 คนจากภาคเอกชน
Malaysia	Inland Revenue Board	7	Secretary general of the treasury	1) Director general of public service 2) Accountant general 3) Secretary, tax analysis division, Ministry of Finance 4) Commissioner, law revision and law reform 5) Attorney general's chambers 6) Private consultant
Maldives	Maldives Inland Revenue Authority Board	7	Former financial controller at the president's office	1) Commissioner general of taxation 2) Deputy commissioner general of taxation 3) A director from Ministry of Finance 4) A director from parliament secretariat 5) Two from private sector (law and finance)
Singapore	Inland Revenue Authority of Singapore Board	9	Permanent secretary (finance)	1) Commissioner 2) Permanent secretary (national population and talent division, and national climate change) 3) Six from private sector (law, accountancy, finance, and education)
Mexico	Tax Administration Service (SAT) Board	6	Minister of Finance	1) Two representatives from the ministry of finance (appointed by Minister of Finance) 2) President of the SAT (appointed by Mexico's president) 3) Two senior SAT employees (appointed by president of the SAT)
Kenya	Kenya Revenue Authority (KRA) Board	11	Chairman appointed by Kenya's president	1) Commissioner of the KRA 2) Attorney-general 3) Two high-level civil service officers from Ministry of Finance 4) Six other persons appointed by the Minister of Finance

Source: ADB (2014) และ Manasan (2003)

งานศึกษาของ Crandall (2010) ได้ชี้ว่า ประเทศต่างๆ ที่ใช้ SARA นั้น มีประมาณ 3 ใน 4 ที่ใช้ SARA แบบมีคณะกรรมการ โดยมีจำนวนระหว่าง 5 ถึง 15 คน และในประเด็นเกี่ยวกับที่มาของประธานคณะกรรมการนั้น ในประเทศส่วนใหญ่มักจะถูกกำหนดมาจากรัฐบาล ในขณะที่ประเทศส่วนน้อยมาจากการเลือกกันเองระหว่างกรรมการ (เช่น มาลาวี)

คณะกรรมการของบางประเทศมีแต่บุคลากรในภาคราชการเท่านั้น แต่บางประเทศก็มีเอกชนร่วมด้วย เช่น ฮ่องกง มาเลเซีย มัลดีฟส์ สิงคโปร์ เคนยา ฯลฯ ในกรณีของแซมเบียนั้น คณะกรรมการในส่วนของภาคเอกชนมาจากการเสนอชื่อโดยสภาหอการค้าและอุตสาหกรรม สมาคมธนาคาร สมาคมนักบัญชี และสมาคมนักกฎหมาย ทั้งนี้ Jenkins และ Khadka (2000) ตั้งข้อสังเกตว่า บุคคลในคณะกรรมการไม่ควรมีจำนวนมาก เพราะการมีคณะกรรมการจำนวนมากทำให้อุ้ยอ้าย ทั้งในแง่ของการนัดประชุมและการตัดสินใจต่างๆ อีกทั้งยังทำให้ความรับผิดชอบไม่ชัดเจน (เพราะความรับผิดชอบถูกกระจายออกไปมาก) อีกด้วย

นอกจากนี้ การมีภาคเอกชนเข้ามาร่วมอยู่ในคณะกรรมการก็ยังคงมีความเห็นที่หลากหลาย โดยในด้านหนึ่ง การมีภาคเอกชนอยู่ด้วยจะทำให้ SARA ให้ความสำคัญกับการอำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษี รวมทั้งช่วยควบคุมต้นทุนและช่วยตรวจสอบการคอรัปชั่นได้ แต่ในอีกด้านหนึ่งก็อาจเกิดผลประโยชน์ทับซ้อนและทำให้ข้อมูลผู้เสียภาษีรั่วไหลได้

ข้อดีของการใช้ SARA แบบมีคณะกรรมการมีอย่างน้อย 3 ประการ คือ

1) การแบ่งแยกหน้าที่ระหว่างการกำกับดูแลและการบริหารช่วยทำให้ฝ่ายบริหารสามารถปฏิบัติงานประจำวันได้โดยไม่ถูกแทรกแซงทางการเมืองมากนัก
2) การมีคณะกรรมการที่หลากหลายจะช่วยเพิ่มมุมมองในการบริหารจัดเก็บภาษีที่รอบด้านมากขึ้น
3) การตรวจสอบและถ่วงดุลอำนาจ (Checks-and-balances) ระหว่างคณะกรรมการกับฝ่ายบริหารจะช่วยเพิ่มการคุ้มครองสิทธิให้แก่ผู้เสียภาษี

5.5.3 การจัดการงบประมาณ

SARA อาจได้รับงบประมาณในรูปแบบต่างๆ เช่น

- ได้รับงบประมาณเหมือนกับหน่วยงานราชการโดยผ่านกระบวนการงบประมาณตามปกติ เช่น ในกรณี SARS ของแอฟริกาใต้
- ได้รับงบประมาณเป็นสัดส่วนที่แน่นอน เช่น ร้อยละ 2 ของรายได้ที่จัดเก็บได้ ดังเช่นกรณี SUNAT ของเปรู
- ได้รับงบประมาณเป็นสัดส่วนต่างๆ โดยขึ้นอยู่กับประสิทธิภาพในการดำเนินงาน เช่น ร้อยละ 3 ถึง 5 ของรายได้ที่จัดเก็บได้ ซึ่งกำหนดโดยประธานาธิบดี ดังเช่นกรณี SENIAT ในเวเนซูเอลา

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

การจัดสรรงบประมาณเป็นสัดส่วนที่แน่นอนเทียบกับรายได้ที่จัดเก็บได้จะทำให้ SARA มีความเป็นอิสระมากขึ้น อีกทั้งยังเป็นการสร้างแรงจูงใจให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีทำงานโดยมุ่งผลสัมฤทธิ์มากขึ้น ในทางตรงกันข้าม แม้ว่ากรณีของเคนยาและมาลาวีอาจดูเสมือนว่ามีประสิทธิภาพเพราะมีการกำหนดงบประมาณซึ่งเชื่อมโยงกับประสิทธิภาพในการจัดเก็บก็ตาม แต่รูปแบบนี้มักทำให้เกิดความพยายามในการประมาณการเป้าหมายการจัดเก็บรายได้ให้ต่ำๆ เพื่อให้บรรลุผลได้ง่าย (Manasan 2003) นอกจากนี้โดยทั่วไปแล้ว SARA มักจะสามารถวางแผนและตัดสินใจเกี่ยวกับงบประมาณได้เอง ทั้งในด้านการดำเนินงาน การบริหารงานบุคคล การจัดซื้อจัดจ้าง และการลงทุนต่างๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการลงทุนทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ ซึ่งมีความสำคัญมากต่อประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

5.5.4 การบริหารทรัพยากรมนุษย์

การคัดเลือกบุคลากรและการรักษาบุคลากรที่มีคุณภาพเอาไว้ในองค์กรเป็นสิ่งสำคัญที่สุดของ SARA (Jenkins and Khadka 2000) ซึ่งความเป็นอิสระในด้านนี้ถือเป็นหัวใจของ SARA โดยหน่วยงานต้องสามารถคัดเลือกบุคลากรได้ตามความสามารถ สามารถจ่ายค่าตอบแทนที่แข่งขันได้ สามารถให้รางวัลได้ สามารถลงโทษได้ และสามารถปลดออกได้ ซึ่ง SUNAT ของเปรูมีความเป็นอิสระในการบริหารทรัพยากรมนุษย์ค่อนข้างมาก โดยใช้รูปแบบการบริหารบุคลากรของเอกชน (Non-public Sector Personnel Regime) เข้ามาดำเนินการ ซึ่ง Manasan (2003) ได้ให้ข้อสรุปว่า SARA ใช้ได้ดีกับประเทศเปรูเนื่องจากมีการกระจายอำนาจให้ผู้บริหารมืออาชีพเข้ามาดำเนินการจัดเก็บภาษี อันเป็นการปฏิรูปซึ่งยกระดับประสิทธิภาพและระบบคุณธรรมในการจัดเก็บภาษีขึ้นอย่างมาก (Far-reaching Efficiency and Integrity-enhancing Reform) แต่ก็ยังคงไว้ซึ่งความรับผิดรับชอบ (Accountability) ต่อรัฐบาล

5.5.5 กลไกความรับผิดรับชอบ (Accountability)

World Bank (1999) เสนอหลักการว่า กลยุทธ์ที่ดีที่สุดในการต่อต้านการคอรัปชั่นคือการสร้างแรงจูงใจเชิงบวกและเชิงลบ ดังนั้น การเพิ่มความเป็นอิสระในการบริหารจัดการและการจัดการทางการเงินจะต้องเกิดขึ้นควบคู่กับการสร้างกลไกความรับผิดรับชอบ (Accountability) ของ SARA ด้วย โดยองค์ประกอบของระบบความรับผิดรับชอบที่ดีประกอบด้วย (Silvani and Baer 1997)

(1) ประมวลจรรยาบรรณของบุคลากรในหน่วยงานจัดเก็บภาษี
(2) กระบวนการตรวจสอบภายในที่เข้มแข็งและจริงจัง เพื่อกำกับให้บุคลากรประพฤติตนตามจรรยาบรรณที่กำหนดไว้
(3) หน่วยงานตรวจสอบจากภายนอกที่เป็นอิสระและมีประสิทธิภาพ

(4) สายการบังคับบัญชาและการรายงานที่ชัดเจน

ในเคนยา เลขาธิการของ KRA ได้ดำเนินกระบวนการตรวจสอบภายในอย่างสม่ำเสมอ และให้รายงานทุกๆ 3 เดือนต่อคณะกรรมการ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง และผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน หรือในกรณีของประเทศอื่นๆ ก็มักจะต้องรายงานเป็นระยะต่อรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง แล้วรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังจะนำไปรายงานต่อรัฐสภา (เช่น มาลาวีและแอฟริกาใต้) ส่วนเม็กซิโกเป็นประเทศเดียวที่ SARA ต้องรายงานตรงต่อรัฐสภา (World Bank 2002)

อาจกล่าวโดยสรุปได้ว่า ความเป็นอิสระของ SARA เกี่ยวข้องกับการพิจารณาสิ่งเหล่านี้

- รูปแบบองค์กรและการวางแผน (Organisation and Planning) อันเป็นความรับผิดชอบในการออกแบบโครงสร้างหน่วยงานภายใน ทั้งในแง่ของขนาดหน่วยงาน การกระจายหน่วยงานไปในภูมิภาคและพื้นที่ต่างๆ ในประเทศ การกำหนดนโยบายและการดำเนินแผนกลยุทธ์และแผนดำเนินการขององค์กร ทั้งนี้ โครงสร้างภายในที่มีความยืดหยุ่นจะช่วยให้สามารถแก้ปัญหาที่เปลี่ยนแปลงไปได้อย่างรวดเร็ว
- การบริหารงบประมาณ (Budget Management) อันเป็นการตัดสินใจจัดสรรงบประมาณไปยังหน่วยงานภายในต่างๆ
- การบริหารจัดการโดยมุ่งเน้นผลลัพธ์ (Result-based Management) และการกำหนดมาตรฐานของผลสัมฤทธิ์ (Performance Standards) อันเป็นการตัดสินใจกำหนดการชี้วัดและประเมินผลสัมฤทธิ์ต่างๆ เช่น ความพึงพอใจของผู้เสียภาษีต่อบริการของหน่วยงานจัดเก็บภาษี ซึ่งจะนำไปสู่การลงทุนในโครงสร้างพื้นฐาน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในเทคโนโลยีสารสนเทศที่มีประสิทธิภาพ ทั้งนี้ ข้อมูลที่สำรวจโดย OECD (2008) ได้ชี้ว่า
  - ในประเทศที่ใช้ SARA นั้น มีถึง 19 จาก 23 ประเทศที่มีการพัฒนาและเผยแพร่มาตรฐานสำหรับการให้บริการแก่ผู้เสียภาษี
  - ในประเทศที่ใช้รูปแบบหน่วยงานจัดเก็บภาษีแบบราชการดั้งเดิมนั้น มีเพียง 8 จาก 21 ประเทศที่มีการพัฒนาและเผยแพร่มาตรฐานสำหรับการให้บริการแก่ผู้เสียภาษี
- การบริหารทรัพยากรมนุษย์ (Human Resource Management) เกี่ยวกับการกำหนดคุณสมบัติต่างๆ ของบุคลากรที่จะสมัครเข้าทำงาน การคัดเลือก การปลดออก การฝึกอบรมและพัฒนาบุคลากร การกำหนดระดับค่าตอบแทน ซึ่งเป็นที่คาดหวังว่า SARA จะทำให้การบริหารทรัพยากรมนุษย์ดีขึ้น อันเนื่องจากการให้ค่าตอบแทนได้สูงขึ้น สามารถดึงดูดและรักษาบุคลากรไว้ได้มากขึ้น

ADB (2014) ได้สำรวจหน่วยงานจัดเก็บภาษีในประเทศต่างๆ และพบว่า ระดับความเป็นอิสระของหน่วยงานจัดเก็บภาษีในแต่ละประเทศมีความแตกต่างกัน โดยออสเตรเลีย นิวซีแลนด์ ปาปัวนิวกินี และสิงคโปร์มีหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่มีความเป็นอิสระมากที่สุด ส่วนบรูไน กัมพูชา เมียนมาร์ และไต้หวัน มีความเป็นอิสระน้อยที่สุด (ดูตารางที่ 25) โดยภารกิจที่ประเทศต่างๆ มีการมอบหมายให้แก่หน่วยงานจัดเก็บภาษีมากที่สุด คือ การจ้างบุคลากรและการปลดออก ในขณะที่ภารกิจที่ประเทศต่างๆ มีการมอบหมายให้แก่

หน่วยงานจัดเก็บภาษีน้อยที่สุด คือ การเจรจาค่าตอบแทน โดยมักให้เป็นอำนาจหน้าที่ของหน่วยงานกลางที่รับผิดชอบเกี่ยวกับข้าราชการพลเรือน ดังนั้น หน่วยงานจัดเก็บภาษีจึงไม่สามารถจ่ายค่าตอบแทนที่แตกต่างไปจากหน่วยงานราชการอื่นๆ ได้

นอกจากนี้ ในกลุ่มประเทศที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีมีความเป็นอิสระสูงที่สุด (ออสเตรเลีย นิวซีแลนด์ ปาปัวนิวกินี และสิงคโปร์) นั้น รูปแบบของหน่วยงานจะเป็น SARA ที่แยกออกมาจากกระทรวงการคลัง ในขณะที่กลุ่มประเทศที่มีหน่วยงานจัดเก็บภาษีมีความเป็นอิสระต่ำที่สุด (บรูไน กัมพูชา เมียนมาร์ และไต้หวัน) นั้น รูปแบบของหน่วยงานจะเป็นหน่วยงานราชการภายใต้กระทรวงการคลัง

ตารางที่ 25: ภารกิจที่มอบหมายให้แก่หน่วยงานจัดเก็บภาษีในแต่ละประเทศ

ประเทศ	ออกแบบโครงสร้างภายใน (Design Internal Structure)	จัดสรรงบประมาณ (Allocate Budget)	กำหนดระดับและองค์ประกอบของบุคลากร (Set Levels and Mix of Staff)	จ้างและปลดออก (Hire and Dismiss Staff)	เจรจาค่าตอบแทน (Negotiate Staff Pay Levels)
ออสเตรเลีย	✓	✓	✓	✓	✓
นิวซีแลนด์	✓	✓	✓	✓	✓
ปาปัวนิวกินี	✓	✓	✓	✓	✓
สิงคโปร์	✓	✓	✓	✓	✓
จีน	✓	✓	✓	✓	✗
อินเดีย	✓	✓	✓	✓	✗
มาเลเซีย	✓	✓	✗	✓	✓
ลาว	✓	✓	✓	✓	✗
มัลดีฟส์	✓	✗	✓	✓	✓
ฟิลิปปินส์	✓	✓	✓	✓	✗
คีร์กีซ	✓	✗	✓	✗	✓
มองโกเลีย	✓	✗	✓	✓	✗
ฮ่องกง	✓	✗	✗	✓	✗
เกาหลีใต้	✗	✓	✗	✓	✗
อินโดนีเซีย	✗	✗	✓	✗	✗
ญี่ปุ่น	✗	✗	✗	✓	✗
ทาจิกิสถาน	✗	✗	✗	✓	✗
บรูไน	✗	✗	✗	✗	✗
กัมพูชา	✗	✗	✗	✗	✗
เมียนมาร์	✗	✗	✗	✗	✗
ไต้หวัน	✗	✗	✗	✗	✗

ที่มา: ADB (2014)

5.6 โอกาสและข้อจำกัดในการนำ SARA มาใช้

SARA ถูกคาดหวังว่า จะช่วยให้การบริหารจัดเก็บภาษีมีประสิทธิผลและประสิทธิภาพดีขึ้น โดยคำถามที่สำคัญ คือ ความคาดหวังเหล่านี้บรรลุผลจริงหรือไม่? ซึ่งประสบการณ์ของต่างประเทศในการนำ SARA มาใช้มีค่อนข้างหลากหลาย มีงานศึกษาที่ระบุว่า SARA ประสบความสำเร็จในประเทศต่างๆ เช่น รวันดา แอฟริกาใต้ โมแซมบิก แทนซาเนีย เปรู เคนยา และแอฟริกาใต้ (Fjeldstad and Heggstad 2011; House of Commons 2012; Fjeldstad 2014; Tax Administration Reform Commission 2014) โดยในกรณีของโมแซมบิกนั้น เมื่อนำ SARA มาใช้แล้ว สัดส่วนรายได้ภาษีต่อ GDP เพิ่มขึ้นจากร้อยละ 14.1 ต่อ GDP ในปี ค.ศ. 2006 กลายเป็นร้อยละ 19 ต่อ GDP ในปี ค.ศ. 2010 แต่ในบางประเทศก็ประสบความสำเร็จไม่มากนัก เช่น เซียร์รา ลีโอน หรือบางประเทศก็ประสบความสำเร็จในช่วงแรกแล้วหลังจากนั้นก็ค่อนข้างทรงตัว เช่น แซมเบีย (Keen 2012)

Haldenwang, Schiller, และ Garcia (2014) ทำการศึกษาผลสัมฤทธิ์ของ SARA โดยเปรียบเทียบกับการบริหารจัดเก็บภาษีในรูปแบบดั้งเดิมของรัฐบาลท้องถิ่น 41 แห่งในประเทศเปรู โดยใช้ข้อมูลในช่วงปี ค.ศ. 1998 - 2011 พบว่า SARA จัดเก็บภาษีได้มากกว่าและมีเสถียรภาพมากกว่าองค์กรรูปแบบดั้งเดิม ส่วนในกรณีของประเทศเคนยา งานศึกษาของ Wamalwa (2014) พบว่า การปฏิรูปองค์กรจัดเก็บภาษีโดยการตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษี KRA ในรูปแบบของ SARA ตั้งแต่ปี ค.ศ. 1994 ประสบความสำเร็จอันเนื่องจากความเป็นอิสระและการประสานงานในการจัดเก็บภาษีที่ดีขึ้น

Tax Administration Reform Commission (2014) ได้สรุปว่า SARA มีแนวโน้มจะบรรลุวัตถุประสงค์ในการจัดตั้ง หาก SARA มีอิสระค่อนข้างมาก ดังเช่นในกรณีของประเทศเปรูและเคนยา ในทางตรงข้ามหาก SARA มีความเป็นอิสระต่ำ ดังเช่นกรณีของประเทศเม็กซิโก ก็อาจไม่ประสบความสำเร็จได้ หรือบางกรณี SARA อาจทำให้ประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีดีขึ้นในช่วงแรก และต่อมาเมื่อความเป็นอิสระค่อยๆ ลดลง ประสิทธิภาพของ SARA ก็ลดลง ดังเช่นกรณีของเวเนซูเอลา และอูกานดา

ในกรณีของไทยนั้น การนำ SARA มาใช้อาจมีโอกาสและข้อจำกัดซึ่งพิจารณาได้ดังตารางที่ 26

ตารางที่ 26: โอกาสและข้อจำกัดของ SARA

โอกาส	ข้อจำกัด
1. การให้บริการผู้เสียภาษีที่ดีขึ้น และลดต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Tax Compliance Costs) ลง 2. การเพิ่มรายได้ของภาครัฐ 3. การเพิ่มประสิทธิภาพของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอันเนื่องจากความมีอิสระทางการเงินและการบริหารจัดการ 4. การดึงดูดบุคลากรที่มีศักยภาพและมีคุณภาพโดยผ่านการจ่ายค่าตอบแทนที่สูงขึ้น และการให้อิสระในการจ้างและเลื่อนระดับบุคลากร รวมทั้งสามารถปลดออกได้ 5. การลดการแทรกแซงทางการเมือง 6. การคอรัปชั่นที่ลดลง 7. การเปลี่ยนวัฒนธรรมองค์กรจากรูปแบบเชิงรับและเฉื่อยชาไปเป็นรูปแบบเชิงรุกและเป็นมืออาชีพ 8. การบูรณาการฐานข้อมูลต่างๆ ที่เกี่ยวกับผู้เสียภาษี	1. การปฏิรูปเฉพาะหน่วยงานจัดเก็บภาษี (โดยไม่พิจารณาถึงการปฏิรูปหน่วยงานภาครัฐอื่นๆ) อาจทำให้เกิดความแปลกแยกและอาจไม่บรรลุวัตถุประสงค์ 2. การปฏิรูปการบริหารจัดเก็บภาษีสามารถทำโดยใช้องค์กรรูปแบบเดิมภายใต้กระทรวงการคลัง โดยไม่จำเป็นต้องนำ SARA มาใช้ก็ได้

ที่มา: ประมวลโดยผู้เขียนจาก Tax Administration Reform Commission (2014)

โอกาสที่สำคัญอีกประการหนึ่ง คือ การนำ SARA มาใช้จะทำให้การบริหารทรัพยากรมนุษย์ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีมุ่งเน้นที่ประสิทธิภาพ โดยมีขนาดเล็กและมีบุคลากรที่มีคุณภาพสูงขึ้น ทั้งนี้ การเปรียบเทียบผลตอบแทนข้ามประเภทหน่วยงานเป็นไปได้ยากมาก เนื่องจากมีปัจจัยที่ต้องพิจารณาหลากหลาย ทั้งคุณสมบัติของบุคลากร ความยากง่ายของงาน รูปแบบองค์กร ฯลฯ อย่างไรก็ตาม เพื่อให้เห็นภาพเบื้องต้น ผู้เขียนขอยกตัวอย่างเปรียบเทียบระหว่างข้าราชการพลเรือนในตำแหน่งประเภทวิชาการในหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร กับผู้ให้คำปรึกษาทางภาษีอากร (Tax Consultant) ในบริษัทเอกชน โดยมีช่วงอายุงานที่ใกล้เคียงกัน จะพบว่า มีระดับเงินเดือนที่แตกต่างกันกว่า 2 เท่า (ดูตารางที่ 27)

ตารางที่ 27: ตัวอย่างการเปรียบเทียบเงินเดือนของข้าราชการพลเรือนและพนักงานเอกชน

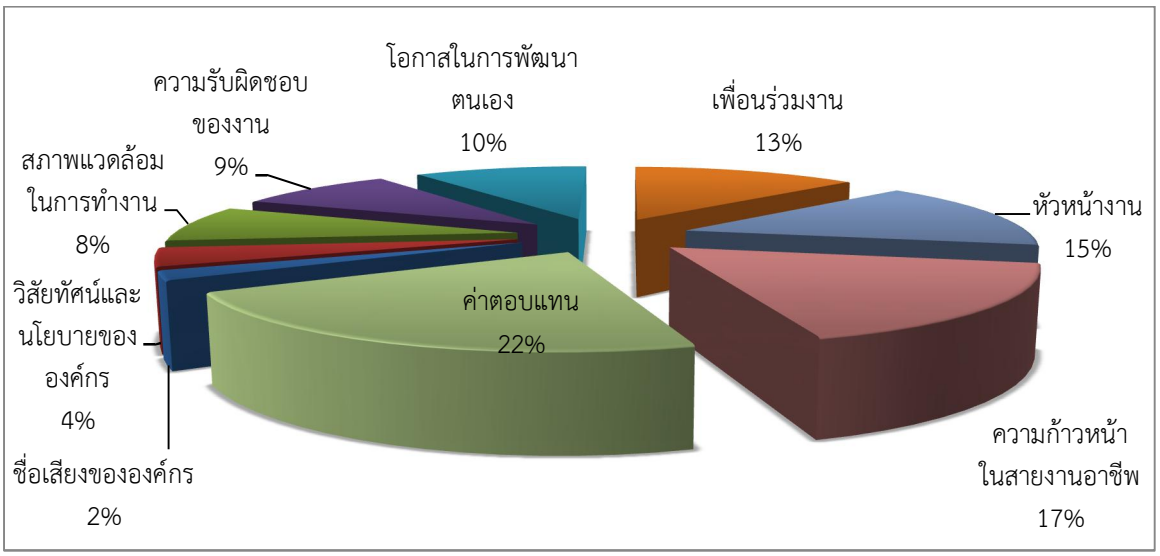
ประเภทอาชีพ		เงินเดือน (บาท)	ค่าเฉลี่ย (บาท)	ส่วนต่างของค่าเฉลี่ย (เท่า)
ระดับล่าง	ผู้ให้คำปรึกษาทางภาษีอากร (Tax Consultant) ประสบการณ์ 0 - 5 ปี	39,000 - 49,000	44,000	2.6
	ข้าราชการตำแหน่งประเภทวิชาการ ระดับปฏิบัติการ	15,000 - 19,110	17,055	
ระดับกลาง	ผู้ให้คำปรึกษาทางภาษีอากร (Tax Consultant) ประสบการณ์ 5 - 10 ปี	50,000 - 100,000	75,000	3.7
	ข้าราชการตำแหน่งประเภทวิชาการ ระดับชำนาญการ	13,160 - 27,340	20,250	

ที่มา: เอกสารแนบท้ายหนังสือสำนักงาน ก.พ. ด่วนที่สุด ที่ นร 1012.2/ว 7 ลงวันที่ 25 พฤษภาคม 2558 และ Adecco (2015)

หมายเหตุ: ในกรณีของข้าราชการพลเรือนใช้ข้อมูลเงินเดือนซึ่งเป็นฐานในการคำนวณระดับล่าง ซึ่งมีช่วงเวลาของประสบการณ์ใกล้เคียงกับเอกชนที่นำมาเทียบเคียง

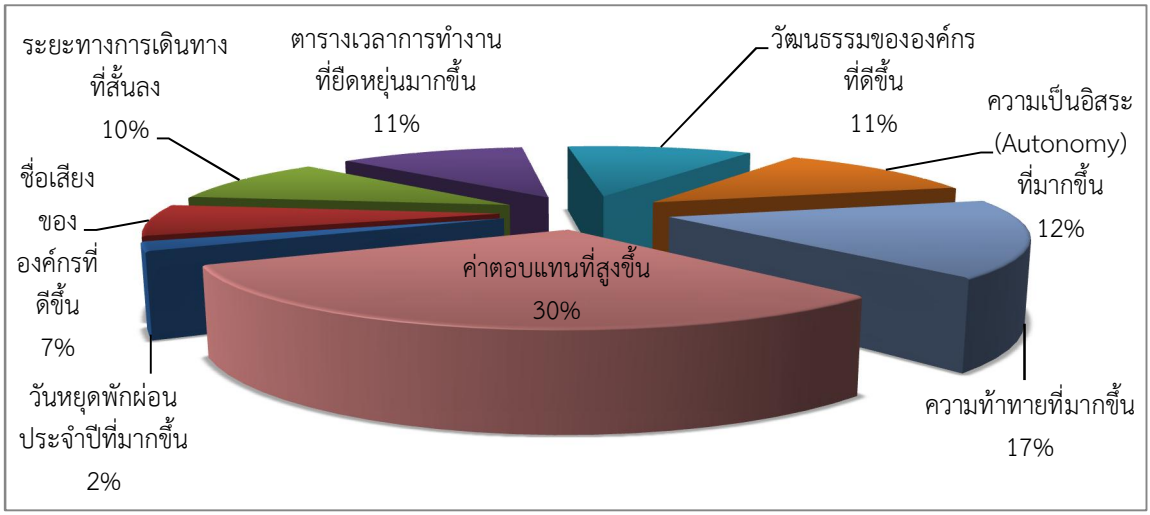
นอกจากนี้ ผลการสำรวจกำลังแรงงานของไทยโดย Adecco (2015) ซึ่งสอบถามถึงปัจจัยที่สำคัญที่สุดในการตัดสินใจของบุคลากรในการอยู่ในองค์กรเดิมหรือย้ายองค์กร พบว่า มีหลายปัจจัยที่เกี่ยวข้อง โดย**ค่าตอบแทนที่ได้รับ**ถือเป็นปัจจัยที่สำคัญที่สุด (ดูแผนภูมิที่ 12 และ 13)

แผนภูมิที่ 12: ปัจจัยที่ดึงดูดให้บุคลากรอยู่ในองค์กร



ที่มา: Adecco (2015)

แผนภูมิที่ 13: ปัจจัยที่ทำให้บุคลากรตัดสินใจย้ายองค์กร



ที่มา: Adecco (2015)

5.7 แนวทางในการนำ SARA มาใช้ในประเทศไทย

หากประเทศไทยจะนำ SARA มาใช้ก็จำเป็นต้องเรียนรู้ประสบการณ์จากต่างประเทศ และอาจต้องออกแบบ SARA ให้มีความยืดหยุ่นเพื่อให้สามารถรองรับสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วในปัจจุบัน ซึ่งประเด็นสำคัญ คือ SARA จะต้องมีความเป็นอิสระค่อนข้างสูง รวมถึงมีกลไกสร้างความรับผิดรับชอบ (Accountability) ที่ชัดเจน ซึ่งจากการศึกษาประสบการณ์ของต่างประเทศได้ชี้ว่า แนวทางที่อาจเป็นไปได้ในการนำ SARA มาใช้ในประเทศไทย มีดังนี้

1) การจัดตั้ง SARA ควรทำเป็นพระราชบัญญัติเพื่อให้มีความชัดเจนและมีกฎหมายรองรับ
2) การกำหนดความสัมพันธ์ที่ชัดเจนระหว่าง SARA กับกระทรวงการคลัง โดยกระทรวงการคลังจะรับผิดชอบในการกำหนดนโยบายภาษี รวมถึงกำหนดเกณฑ์วัดผลสัมฤทธิ์ของ SARA แต่กระทรวงการคลังจะไม่เข้าไปเกี่ยวข้องกับการบริหารงานภายในของ SARA
3) การแยกหน้าที่อย่างชัดเจนระหว่างคณะกรรมการ SARA กับเลขาธิการ SARA ซึ่งคณะกรรมการ SARA มีหน้าที่กำกับดูแล โดยไม่ยุ่งเกี่ยวกับการบริหารงานประจำวันของเลขาธิการ SARA
4) การจำกัดจำนวนคณะกรรมการ SARA ให้มีจำนวนไม่มากนัก (เช่น 5 หรือ 7 คน) เพื่อเป็นการเสริมสร้างความรับผิดรับชอบของแต่ละคน (Individual Accountability) และไม่ทำให้คณะกรรมการมีความอุ้ยอ้ายเกินไป
5) ตัวแทนของภาคราชการที่อยู่ในคณะกรรมการ SARA อาจมาจากกระทรวงการคลัง สำนักงบประมาณ และสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ นอกจากนี้อาจให้มีตัวแทนของภาคเอกชนเพื่อช่วยส่งเสริมให้เกิดการอำนวยความสะดวกต่อเอกชนมากขึ้น

6) ที่มาของเลขาธิการของ SARA อาจใช้วิธีคัดเลือกได้จากหลายแนวทาง เช่น

(1) ใช้รูปแบบคล้ายกับการเลือกผู้ว่าการธนาคารแห่งประเทศไทย[24] โดยให้มีคณะกรรมการคัดเลือก ซึ่งแต่งตั้งโดยคณะรัฐมนตรี แล้วคัดเลือกบุคคลที่สมควรได้รับการเสนอชื่อจำนวนหนึ่ง เพื่อเสนอต่อรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง และคณะรัฐมนตรีเพื่อพิจารณา

(2) ใช้รูปแบบคล้ายกับการเลือกเลขาธิการคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย[25] โดยคณะกรรมการ SARA เป็นผู้คัดเลือก แล้วเสนอต่อรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง และคณะรัฐมนตรีเพื่อพิจารณา

(3) ใช้รูปแบบคล้ายกับการเลือกผู้อำนวยการสถาบันคุ้มครองเงินฝาก[26] โดยให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังเสนอบุคคลที่สมควรได้รับการแต่งตั้ง ต่อคณะรัฐมนตรีเพื่อพิจารณา

7) การทำให้ตำแหน่งเลขาธิการ SARA มีอิสระอาจทำโดยการกำหนดวาระการดำรงตำแหน่งที่มีระยะเวลาแน่นอน เช่น วาระการดำรงตำแหน่งของเลขาธิการประมาณ 4 ปี และสามารถต่ออายุได้อีก 1 สมัย[27]

8) การปลดเลขาธิการ SARA ออกจากตำแหน่งต้องดำเนินการได้ยาก เช่น สามารถดำเนินการได้ด้วยคะแนนเสียงส่วนใหญ่ของคณะกรรมการ SARA โดยต้องมีความผิดเกิดขึ้นชัดเจน หรือบริหารจัดการไม่ได้ตาม KPIs ที่กำหนดไว้อย่างชัดเจน นั่นคือ ต้องปลดออกได้ยาก คล้ายๆ กับ

---

[24] พระราชบัญญัติธนาคารแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2485 มาตรา 25/14 บัญญัติว่า พระมหากษัตริย์ทรงแต่งตั้งผู้ว่าการโดยคำแนะนำของคณะรัฐมนตรี

ในกรณีที่จะต้องมีการแต่งตั้งผู้ว่าการ ให้รัฐมนตรีแต่งตั้งคณะกรรมการคัดเลือกคณะหนึ่ง ประกอบด้วยบุคคลที่เคยดำรงตำแหน่งตามที่กำหนดในมาตรา 28/1 จำนวนเจ็ดคน เพื่อทำหน้าที่คัดเลือกบุคคลที่สมควรได้รับการเสนอชื่อเป็นผู้ว่าการเป็นจำนวนไม่น้อยกว่าสองคน และให้รัฐมนตรีแต่งตั้งบุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นเลขานุการ

การแต่งตั้งผู้ว่าการเพื่อดำรงตำแหน่งตามวาระ ให้คณะกรรมการคัดเลือกเสนอรายชื่อบุคคลตามวรรคสองต่อรัฐมนตรีเพื่อพิจารณาก่อนครบวาระเป็นเวลาอย่างน้อยเก้าสิบวัน

[25] พระราชบัญญัติคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย พ.ศ. 2550 มาตรา 24 บัญญัติว่า ให้สำนักงานมีเลขาธิการคนหนึ่งซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้งโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรีจากบุคคลที่คณะกรรมการคัดเลือก

[26] พระราชบัญญัติสถาบันคุ้มครองเงินฝาก พ.ศ. 2551 มาตรา 28 บัญญัติว่า ให้คณะรัฐมนตรีแต่งตั้งผู้อำนวยการโดยคำแนะนำของรัฐมนตรี ผู้อำนวยการมีวาระอยู่ในตำแหน่งคราวละสี่ปี และอาจได้รับแต่งตั้งอีกได้ แต่จะดำรงตำแหน่งติดต่อกันเกินสองวาระมิได้

[27] คล้ายกับกรณีของผู้ว่าการธนาคารแห่งประเทศไทยซึ่งดำรงตำแหน่งคราวละ 5 ปีและดำรงตำแหน่งได้ไม่เกิน 2 วาระ หรือกรณีของผู้อำนวยการสถาบันคุ้มครองเงินฝากซึ่งดำรงตำแหน่งคราวละ 4 ปี และดำรงตำแหน่งได้ไม่เกิน 2 วาระ

กรณีของผู้ว่าการธนาคารแห่งประเทศไทย[28] นอกจากนี้ในกรณีของผู้ว่าการธนาคารแห่งประเทศไทยยังมีการบัญญัติเอาไว้ในกฎหมายเพื่อรับรองความเป็นอิสระอีกด้วย[29]

9) การกำหนดงบประมาณของ SARA เป็นสัดส่วนของรายได้ภาษีที่จัดเก็บได้ในปีก่อนหน้า เช่น ร้อยละ 1 - 2 ของรายได้ภาษีที่จัดเก็บได้ในปีก่อนหน้า (ซึ่งการกำหนดสัดส่วนที่แน่ชัดจำเป็นต้องมีการศึกษาวิเคราะห์เพิ่มเติมต่อไป)

10) การให้ SARA มีอิสระในการบริหารงานบุคคล โดยสามารถพิจารณาคัดเลือกคน จ่ายค่าตอบแทน แต่งตั้ง โยกย้าย และปลดออกได้ โดยเน้นที่ระบบคุณธรรม (Merit System) มีความเป็นมืออาชีพ ซึ่งตัวอย่างของการบริหารงานบุคคล เช่น

10.1) การคัดเลือกคนโดยใช้เงื่อนไขที่เข้มข้นขึ้น เช่น เงื่อนไขผลทดสอบความสามารถทางด้านภาษาอังกฤษ หรือความสามารถทางด้านอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับลักษณะงานที่ต้องปฏิบัติ

10.2) การจ่ายค่าตอบแทนที่สามารถแข่งขันได้กับภาคเอกชน ตัวอย่างเช่น หน่วยงานอิสระแห่งหนึ่งมีการกำหนดคุณสมบัติของอัตราเงินเดือนเริ่มต้นพื้นฐานตามตำแหน่งงานที่บรรจุโดยให้เงินเดือนเพิ่มขึ้นดังนี้

- สาขาวิชาหายาก และทักษะพิเศษรวมกัน ไม่เกิน 20%
- ประสบการณ์ที่ตรงและเป็นประโยชน์กับหน่วยงาน ปีละไม่เกิน 5% สูงสุดไม่เกิน 5 ปี และไม่เกิน 20%
- คุณสมบัติอื่นๆ สูงกว่าคุณสมบัติของงาน เช่น ใบ Certificate CPA/CFA/เนติบัณฑิต ไม่เกิน 10%

เมื่อเทียบเคียงกับหน่วยงานอิสระอื่นๆ แล้ว ผู้เขียนประเมินว่า หากมีการนำ SARA มาใช้แล้ว ค่าตอบแทนของเจ้าหน้าที่ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีจะเพิ่มขึ้นอีกอย่างน้อยเป็น 2 เท่าของค่าตอบแทนในปัจจุบัน ทั้งนี้ จะเพิ่มขึ้นมากน้อยเพียงใดย่อมขึ้นอยู่กับคุณสมบัติ ความสามารถ และระดับตำแหน่งของบุคคลนั้นๆ

10.3) การให้รางวัลตามผลงาน โดยพัฒนาให้ระบบการบริหารผลการปฏิบัติงาน (Performance Management System: PMS) สามารถกระตุ้นให้บุคลากรสามารถสร้างผลสัมฤทธิ์ในผลงานให้ได้มากที่สุด เพราะ PMS ที่ไม่สามารถประเมินได้ตามจริงอาจสั่นคลอนขวัญและแรงจูงใจในการทำงาน และสุดท้ายแล้วอาจสร้างแรงจูงใจให้บุคลากรในองค์กรเปลี่ยนพฤติกรรมกลายเป็นเฉื่อยชามากขึ้น ดังนั้น การให้รางวัลจึง

---

[28] พระราชบัญญัติธนาคารแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2485 มาตรา 28/19 บัญญัติว่า ผู้ว่าการพ้นจากตำแหน่งเมื่อ

(4) คณะรัฐมนตรีมีมติให้ออกโดยคำแนะนำของรัฐมนตรีเพราะมีความประพฤติเสื่อมเสียอย่างร้ายแรงหรือทุจริตต่อหน้าที่

(5) คณะรัฐมนตรีมีมติให้ออกโดยคำแนะนำของรัฐมนตรีหรือการเสนอของรัฐมนตรีโดยคำแนะนำของคณะกรรมการ ธปท. เพราะบกพร่องในหน้าที่อย่างร้ายแรงหรือหย่อนความสามารถ โดยมติดังกล่าวต้องแสดงเหตุผลในการให้ออกอย่างชัดแจ้ง

[29] พระราชบัญญัติธนาคารแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2485 มาตรา 28/16 ในการปฏิบัติหน้าที่ ให้ผู้ว่าการมีความเป็นอิสระในการบริหารจัดการกิจการของ ธปท.

ต้องสอดคล้องกับประสิทธิภาพการทำงานจริง และอาจอยู่ในรูปของการจ่ายโบนัสประจำปีด้วย นอกจากนี้ ยังอาจมีการให้รางวัลในรูปแบบที่ไม่เป็นตัวเงิน เช่น การแสดงความชื่นชมโดยประกาศให้บุคลากรในองค์กรหรือสังคมได้ทราบ เป็นต้น

11) การกำหนดประมวลจรรยาบรรณในการดำเนินการของบุคลากร โดยมีกระบวนการตรวจสอบและบังคับใช้อย่างจริงจัง

12) การให้มีหน่วยงานภายนอกทำการประเมิน SARA เป็นระยะ และรายงานต่อคณะกรรมการ SARA หรือหน่วยงานอื่นๆ เช่น กระทรวงการคลัง คณะรัฐมนตรี รัฐสภา สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน เป็นต้น

13) การกำหนดให้โครงสร้างภายในของ SARA มีความยืดหยุ่น สามารถเปลี่ยนแปลงได้ง่ายตามสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป

14) การให้ความสำคัญกับระบบบริหารจัดการที่มีประสิทธิภาพและมุ่งผลสัมฤทธิ์ (Performance-based) การวางแผนระยะยาว การพัฒนาทรัพยากรมนุษย์ การทำให้ระบบภาษีมีความง่ายและมีมาตรฐาน การใช้เทคโนโลยีสารสนเทศที่ทันสมัยและง่ายต่อการใช้งาน (User-friendly) การพัฒนาฐานข้อมูลผู้เสียภาษีโดยการเชื่อมโยงและแลกเปลี่ยนข้อมูลกับบุคคลที่สาม

15) การส่งเสริมวัฒนธรรมที่เอื้อต่อการสร้างสรรค์นวัตกรรม เพราะนวัตกรรมจะเป็นปัจจัยสำคัญที่ชี้ขาดความสำเร็จในระยะยาว ซึ่งหากหน่วยงานมุ่งเน้นที่การ “สั่งการและควบคุม” มากกว่าการเปิดโอกาสให้บุคลากรได้ “ปล่อยของ” แสดงความสามารถและทำในสิ่งที่ตัวเองถนัด สุดท้ายแล้วบุคลากรอาจเลือกทำงานแบบเดิมๆ (Status Quo) ไม่กล้าสร้างสรรค์อะไรใหม่ๆ ดังนั้น SARA ควรต้องให้ความสำคัญกับการวางระบบที่ส่งเสริมการเปลี่ยนวัฒนธรรมองค์กรที่เอื้อให้บุคลากรใช้แนวคิดและวิธีการทำงานแบบใหม่ให้เกิดผลอย่างแท้จริง

สิ่งสำคัญในการออกแบบ คือ SARA มิได้มีรูปแบบที่ “ถูกต้อง” เพียงรูปแบบเดียวเท่านั้น แต่รูปแบบของ SARA ย่อมขึ้นอยู่กับปัจจัยทางด้านเศรษฐกิจ สังคม การเมือง วัฒนธรรม และประวัติศาสตร์อีกด้วย ซึ่งประเด็นต่างๆ ในการออกแบบ SARA อาจมีระดับที่แตกต่างกัน โดยสามารถพิจารณาได้ดังนี้

1. ระดับความเป็นอิสระ

มาจากกระบวนการ
งบประมาณ
1.2 ที่มาของงบประมาณ
คิดเป็นสัดส่วนของ
ภาษีที่จัดเก็บได้

ไม่สามารถตัดสินใจ
ใช้จ่ายงบประมาณได้เอง
1.3 ความยืดหยุ่นของงบประมาณ
ตัดสินใจใช้จ่าย
งบประมาณได้เอง

ทำตามกฎระเบียบ
ของราชการ
1.4 การจัดการทางการเงิน
ทำตามกฎระเบียบ
ในรูปแบบของบริษัท

ทำตามกฎระเบียบ
ของ ก.พ.
1.5 การบริหารบุคลากร
ทำตามกฎระเบียบ
ในรูปแบบของบริษัท

รัฐมนตรีร่วมตัดสินใจ
ในการดำเนินการประจำวัน
1.6 ความเป็นอิสระในการดำเนินการ
รัฐมนตรีไม่ได้ร่วมตัดสินใจ
ในการดำเนินการประจำวัน

กำกับดูแลโดยตรง
2.1 บทบาทของ รมว. คลัง
กำกับดูแลโดยอ้อม เช่น
แต่งตั้งคณะกรรมการหรือ CEO

ไม่มีคณะกรรมการ
2.2 บทบาทของคณะกรรมการ
มีคณะกรรมการซึ่งมีอำนาจ
ในการตัดสินใจในการจัดการ

ประสานงานเท่านั้น
2.3 บทบาทของเลขาธิการ
มีอำนาจเต็มในการตัดสินใจ
ดำเนินการต่างๆ

3. ความรับผิดรับชอบ (Accountability)

5.8 สรุป

ภายใต้สภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว การบริหารจัดการภาครัฐจำเป็นต้องมีความยืดหยุ่นเพิ่มขึ้นทั้งในด้านการจัดสรรงบประมาณ การจัดการ การบริหารทรัพยากรมนุษย์ และการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างภายใน ดังนั้น SARA จึงถือเป็นทางเลือกหนึ่งซึ่งอาจพิจารณานำมาใช้เพื่อการปฏิรูประบบการบริหารจัดเก็บภาษี โดยอาจแยกออกมาจากกระทรวงการคลังและมีอิสระมากกว่ารูปแบบกรมแบบดั้งเดิม โดยการทำให้การบริหารจัดเก็บภาษีมีความเป็นธุรกิจ (Businesslike) มากขึ้น และมีความเป็นอิสระทางด้านการเงินและการบริหารทรัพยากรมนุษย์มากขึ้น โดยจูงใจให้ SARA มุ่งเน้นที่ผลสัมฤทธิ์ในการดำเนินงาน ซึ่งจะผูกอยู่กับงบประมาณและค่าตอบแทนของบุคลากร กล่าวคือ

- งบประมาณของ SARA จะขึ้นอยู่กับผลการปฏิบัติงาน (Performance) จริง โดยจะได้รับงบประมาณเป็นสัดส่วนกับผลการจัดเก็บรายได้
- เลขาธิการ SARA สามารถบริหารจัดการได้โดยอิสระมากขึ้น โดยมีกระบวนการคัดเลือกเลขาธิการที่เป็นอิสระมากขึ้น มีวาระการดำรงตำแหน่งที่แน่นอน และการปลดทำได้ยากขึ้น โดยต้องมีข้อบกพร่องหรือความผิดชัดเจนเท่านั้น

[30] Crandall (2010) ได้ชี้ว่า SARA ของทุกประเทศมีการจัดเก็บภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม และส่วนใหญ่แล้วมักมีการจัดเก็บภาษีศุลกากรด้วย

- อาจมีคณะกรรมการ SARA มากำกับดูแลการดำเนินงาน โดยอาจมีภาคเอกชนร่วมอยู่ในคณะกรรมการเพื่อให้ความสำคัญกับการบริการประชาชนมากขึ้น คำนึงถึงความง่ายของระบบภาษีและลดภาระของประชาชนอย่างเป็นรูปธรรม
- SARA มีระบบการบริหารทรัพยากรมนุษย์ที่ยืดหยุ่น โดยจะสามารถกำหนดคุณสมบัติ คัดเลือก แต่งตั้ง เลื่อนตำแหน่ง และปลดออกได้ ซึ่งรวมถึงการจ่ายค่าตอบแทนที่สามารถแข่งขันได้กับภาคเอกชนและมีการให้รางวัล (เช่น โบนัส) ตามผลการปฏิบัติงานจริงของแต่ละบุคคล
- SARA สามารถเปลี่ยนแปลงรูปแบบองค์กรภายในได้ง่ายเพื่อรองรับสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว

ทั้งนี้ ระดับความเป็นอิสระของ SARA มีความแตกต่างกันไปในแต่ละประเทศ อย่างไรก็ตาม อาจกล่าวได้ว่า หลักการที่สำคัญของการออกแบบ SARA คือ หน่วยงานที่รับผิดชอบต่อภารกิจใด ควรจะต้องมีความเป็นอิสระในการจัดการและสามารถตัดสินใจจัดการกับทรัพยากรที่เกี่ยวข้องได้เอง ซึ่งระดับความเป็นอิสระย่อมขึ้นอยู่กับบริบททางเศรษฐกิจ สังคม การเมือง วัฒนธรรม และประวัติศาสตร์ของประเทศนั้นๆ

หากพิจารณาจากประสบการณ์ของต่างประเทศ การใช้หน่วยงานจัดเก็บภาษีแบบ SARA ถือเป็นแนวทางหนึ่งในการพัฒนาระบบบริหารงานจัดเก็บภาษี เพื่อจัดเก็บภาษีอย่างเป็นธรรมมากขึ้น โดยทำให้ทุกคนอยู่ภายใต้ระบบภาษีที่มีมาตรฐานเดียวกัน รวมทั้งมุ่งให้บริการแก่ผู้เสียภาษีที่ดีขึ้น ลดการแทรกแซงจากภายนอก เพิ่มขวัญและกำลังใจของบุคลากรในหน่วยงานจัดเก็บภาษี อันจะนำไปสู่การสร้างฐานรายได้ภาษีที่เพิ่มขึ้นอย่างยั่งยืน และการปรับปรุงธรรมาภิบาลในระบบการบริหารจัดเก็บภาษีในที่สุด

อย่างไรก็ตาม SARA มิใช่ยาสารพัดโรคที่จะแก้ได้ทุกปัญหา โดย SARA เป็นเพียงการวางรากฐานในเบื้องต้นที่จะช่วยเอื้อให้เกิดการปฏิรูปการบริหารจัดเก็บภาษีอย่างกว้างขวาง แต่จะประสบความสำเร็จมากน้อยเพียงใดย่อมขึ้นอยู่กับความเข้มแข็งและคุณภาพของ SARA ที่ตั้งขึ้น รวมตลอดจนการสนับสนุนทางการเมือง (Political Will) และการสนับสนุนจากภาครัฐและเอกชน

บทที่ 6
บทสรุป

ในช่วงที่ผ่านมาประเทศไทยเผชิญความท้าทายหลายด้าน ทั้งวิกฤตเศรษฐกิจโลกและเหตุการณ์ทางการเมือง แต่สามารถก้าวข้ามมาได้ด้วยดี เนื่องจากมีพื้นฐานทางสังคมและเศรษฐกิจที่เข้มแข็ง การเป็นจุดศูนย์กลางของภูมิภาคเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ รวมทั้งมีความอุดมสมบูรณ์ทางทรัพยากรธรรมชาติและความมั่นคงทางอาหาร อย่างไรก็ตาม ในปัจจุบันประเทศไทยกำลังเผชิญความท้าทายที่สำคัญหลากหลายด้าน ทั้งความผันผวนของเศรษฐกิจโลกที่ทวีความรุนแรงมากขึ้น ปัญหาเศรษฐกิจและหนี้สาธารณะของประเทศต่างๆ การเข้าสู่สังคมผู้สูงอายุ การติดกับดักประเทศที่มีรายได้ปานกลาง (Middle Income Trap) ปัญหาหนี้นอกระบบ การเชื่อมโยงเศรษฐกิจไทยกับภูมิภาค และแนวโน้มการขาดดุลงบประมาณของรัฐบาล เป็นต้น รัฐบาลจึงจำเป็นต้องมีการพัฒนารายได้และระบบภาษีอย่างจริงจังเพื่อรองรับความจำเป็นในการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมของประเทศ

นับตั้งแต่ประเทศไทยได้เริ่มการวางแผนพัฒนาประเทศอย่างจริงจังในทศวรรษ 2510 รัฐบาลไทยได้พัฒนารายได้โดยการปรับโครงสร้างภาษีอากรอย่างต่อเนื่อง โดยมีการปรับปรุงระบบภาษีเพื่อให้สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี สอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจและสังคมที่เปลี่ยนแปลงไปอยู่ตลอดเวลา อย่างไรก็ตาม การพัฒนาระบบภาษีอากรไม่อาจประสบความสำเร็จได้จากการปรับปรุงเฉพาะประเภทภาษีและอัตราภาษีเพียงมิติเดียว แต่จำเป็นต้องพัฒนาการบริหารจัดเก็บภาษีควบคู่กันไปด้วย

การศึกษานี้ได้ทบทวนการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างรายได้ของรัฐบาลในช่วงมากกว่า 50 ปีที่ผ่านมา แล้วพิจารณาค้นหาเครื่องมือใหม่ๆ เพื่อรองรับความเปลี่ยนแปลงที่จะเกิดขึ้นในอนาคต โดยพิจารณาถึงรูปแบบการบริหารหน่วยงานจัดเก็บภาษีในต่างประเทศ และการพัฒนาการให้บริการผู้เสียภาษีทางอิเล็คทรอนิคส์ รวมทั้งการพิจารณาแนวโน้มรูปแบบความเป็นอิสระ (Autonomy) ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่เกิดขึ้นในต่างประเทศเพื่อเป็นทางเลือกในการนำมาประยุกต์ใช้กับบริบทของประเทศไทย และเพิ่มประสิทธิภาพในการบริหารจัดเก็บภาษี นำไปสู่การให้บริการประชาชนที่ดีขึ้น จูงใจให้เกิดการพัฒนาระบบภาษีอย่างจริงจัง และสร้างฐานรายได้เพื่อรองรับความจำเป็นของรัฐบาลในการจัดสรรงบประมาณเพื่อพัฒนาประเทศอย่างยั่งยืน

ผลการศึกษาพบว่า ภาพรวมการจัดเก็บรายได้รัฐบาลมากกว่า 50 ปีที่ผ่านมาไม่มีการเปลี่ยนแปลงของโครงสร้างรายได้รัฐบาลมากนัก โดยรายได้ภาษีอากรสุทธิยังคงมีสัดส่วนประมาณร้อยละ 90 ของรายได้รัฐบาล และการปรับโครงสร้างภาษีอากร เช่น การปรับอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ มีผลทำให้โครงสร้างรายได้ภาษีเปลี่ยนแปลงไป นอกจากนี้ จากการศึกษาข้อมูลโครงสร้างรายได้ของ 15 ประเทศ พบว่า สัดส่วนรายได้ภาษีอากรต่อ GDP ของประเทศต่างๆ มีความหลากหลาย โดยไม่พบความสัมพันธ์ระหว่างสัดส่วน Tax/GDP กับระดับการพัฒนาของประเทศ และในช่วง 20 ปีที่ผ่านมา นอกจากนี้ ความสำคัญของภาษีการค้าระหว่างประเทศลดลงอย่างเห็นได้ชัด และถูกทดแทนด้วยภาษีเงินได้เป็นหลัก

การพิจารณาต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Tax Compliance Costs) ควบคู่ไปกับต้นทุนการบริหารงานภาษี (Tax Administrative Costs) ซึ่งช่วยในการประเมินการบริหารนโยบายภาษี และประสิทธิภาพในการจัดเก็บว่ามีความเหมาะสมและเป็นธรรมหรือไม่ ซึ่งจากงานวิจัยที่ผ่านมาพบว่า ต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีในกิจการธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) ของประเทศไทยมีภาระในการเสียภาษีนิติบุคคลเพื่อให้การเสียภาษีเป็นไปอย่างถูกต้อง (Tax Compliance Costs) อยู่ที่รายละ 253,708 บาทต่อปี ซึ่งนับว่าเป็นภาระทางภาษีที่ค่อนข้างสูง ในส่วนของต้นทุนการบริหารงานภาษี (Tax Administrative Costs) นั้น จากภาพรวมทั้งหมดต้นทุนการบริหารงานภาษีรวมของทั้ง 3 กรมจัดเก็บ คิดเป็นสัดส่วนร้อยละ 2 ของรายได้จากการจัดเก็บภาษี ในขณะที่ต้นทุนการบริหารงานภาษีในกลุ่มประเทศพัฒนาแล้วอยู่ที่ประมาณร้อยละ 1 ของรายได้จากการจัดเก็บภาษี

จากการวิเคราะห์ถึงปัจจัยที่ทำให้ระบบบริหารจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพ โดยพิจารณาจากรูปแบบการบริหารจัดเก็บภาษีของประเทศต่างๆ พบว่า หน่วยงานจัดเก็บภาษีไทยมีแนวทางการบริหารที่ดีและมีประสิทธิภาพในหลายด้าน แต่ยังสามารถที่จะเพิ่มประสิทธิภาพได้อีก โดยอาจจะเลือกแนวทางปรับเปลี่ยนรูปแบบหน่วยงาน โดยการรวมหน่วยงานจัดเก็บภาษีเพื่อลดความซ้ำซ้อนและลดต้นทุนในการดำเนินงาน เพื่อให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีมีความอิสระในการบริหารการจัดเก็บ การบริหารทรัพยากรมนุษย์ การบริหารงบประมาณ และมีโครงสร้างองค์กรที่เหมาะสมและมีความยืดหยุ่นเพียงพอทำให้สามารถที่จะปรับเปลี่ยนยุทธศาสตร์และเป้าหมายให้เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมในสังคมที่เปลี่ยนแปลงได้อย่างรวดเร็ว นอกจากนี้การจัดทำระบบการให้บริการทางอิเล็คทรอนิกส์แก่ผู้เสียภาษีเป็นอีกส่วนหนึ่งที่รัฐจำเป็นต้องให้ความสำคัญ เนื่องจากการให้บริการทางอิเล็คทรอนิกส์ที่ดีจะทำให้ผู้เสียภาษีมีต้นทุนการเสียภาษีลดลง และมีความพึงพอใจในการใช้บริการมากขึ้น โดยควรเป็นระบบที่ใช้ได้ง่าย ไม่ยุ่งยาก ซับซ้อน มีความปลอดภัยสูง และสามารถสร้างความเชื่อมั่นให้แก่ผู้เสียภาษีได้

นอกจากนี้ การปฏิรูปภาษีควรให้ความสำคัญกับการพัฒนาระบบการบริหารจัดเก็บภาษีให้ทันสมัย โดยนักวิชาการด้านภาษีจำนวนมากมีความเห็นว่า อุปสรรคสำคัญประการหนึ่งในการพัฒนาการบริหารจัดเก็บภาษีในหลายประเทศเกิดจากการที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีมีระบบงบประมาณและระบบบริหารทรัพยากรมนุษย์ที่ตึงตัว (Rigid) จนกระทั่งไม่สามารถตัดสินใจใดๆ ได้เองมากนัก ซึ่งภายใต้สภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว การบริหารจัดการภาครัฐจำเป็นต้องมีความยืดหยุ่นเพิ่มขึ้นทั้งในด้านการบริหารทรัพยากรมนุษย์ การจัดสรรงบประมาณ ดังนั้น การจัดการและการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างภายในให้เป็นหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ (Semi-autonomous Revenue Agency: SARA) จึงเป็นทางเลือกหนึ่งซึ่งอาจพิจารณานำมาใช้เพื่อการปฏิรูประบบบริหารจัดเก็บภาษีนำไปสู่การบริการผู้เสียภาษีที่ดีขึ้น การสร้างฐานรายได้ภาษีที่เพิ่มขึ้นอย่างยั่งยืน และการปรับปรุงธรรมาภิบาลในระบบการบริหารจัดเก็บภาษีในที่สุด

ทางเลือกต่างๆ ที่เสนอในการศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของแนวทางในการปฏิรูประบบการบริหารจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งย่อมมิใช่ยาสารพัดโรคที่จะแก้ได้ทุกปัญหา แต่จะช่วยในการวางรากฐานที่จะช่วยเอื้อให้เกิดการปฏิรูปการบริหารจัดเก็บภาษีอย่างกว้างขวาง ซึ่งจะประสบความสำเร็จมากน้อยเพียงใดนั้น ยังขึ้นอยู่กับปัจจัยอื่นๆ อีกด้วย จึงจำเป็นต้องอาศัยเครื่องมือหลายอย่างประกอบกัน ดังที่ศาสตราจารย์ Richard Bird ได้ให้ข้อสรุปที่สำคัญว่า

“There is no single set of prescriptions that, once introduced, will ensure improved tax administration in any country. Developing and transitional countries exhibit a wide variety of tax compliance levels, reflecting not only the effectiveness of their tax administrations but also taxpayer attitudes toward taxation and toward government in general. Attitudes affect intentions and intentions affect behaviour. Attitudes are formed in a social context by such factors as the perceived level of evasion, the perceived fairness of the tax structure, its complexity and stability, how it is administered, the value attached to government activities, and the legitimacy of government.” (Bird 2014: 273)

บรรณานุกรม

Acosta-Ormaechea, S., and J. Yoo. 2012. Tax Composition and Growth: A Broad Cross-Country Perspective. *IMF Working Paper, WP/12/257*.

ADB. 2014. *A Comparative Analysis of Tax Administration in Asia and the Pacific*. Manila, Philippines: Asian Development Bank.

Adecco. 2015. *Thailand Salary Guide 2015*. Bangkok: Adecco.

Araki, S. 2013. *The Governance Brief: Institutional Arrangements for Tax Administration in Asia and the Pacific*. Manila: Asian Development Bank.

Araki, S., and I. Claus. 2014. *A Comparative Analysis of Tax Administration in Asia and the Pacific*. Manila: Asean Development Bank.

Ariff, M., and J. Pope. 2002. *Taxation & Compliance Costs in Asia Pacific Economies*. Universiti Utara Malaysia: Sintok.

Australian Government. 2010. *Best Practice Regulation Handbook*. Canberra: Commonwealth Copyright Administration.

Australian Tax Office. 2015. *Administrative and Compliance Costs of Taxation* 2015 [cited 5 July 2015]. Available from http://comparativetaxation.treasury.gov.au/content/report/html/15_Chapter_13.asp.

Baskaran, T. 2013. *Taxation and Democratization*, *Discussion Papers, Center for European Governance and Economic Development Research, No. 164*. Goettingen: University of Goettingen.

Bird, R. M. 2014. Administrative Dimensions of Tax Reform. *Annals of Economics and Finance* 15 (2): 269 - 304.

Chandarasorn, M. 2012. Public Management as Citizen Compliande: A Case Study of Income Tax Compliance Behavior in Thailand, University of Kansas.

Chowdhury, M. S. 2014. Income Tax Compliance and Policy Issues in Developing and Emerging Economies: The Case of Bangladesh. *New Zealand Journal of Taxation Law and Policy* 20 (3): 277-303.

Chunhachatrachai, P., and J. Pope. 2012. The Corporate Income Tax Compliance Costs of Small and Medium Enterprises in Thailand. *New Zealand Journal of Taxation Law and Policy* 18 (4): 391 - 407.

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

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

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

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

Dohrmann, T., and G. Pinshaw. 2009. *The Road to Improved Compliance: A McKinsey Benchmarking Study of Tax Administrations – 2008 - 2009*.

Eubank, N. 2012. Taxation, Political Accountability and Foreign Aid: Lessons from Somaliland. *Journal of Development Studies* 48 (4): 465 - 480.

European Commission - Taxation and Customs Union. 2007. *Fiscal Blueprints: A Path to a Robust, Modern and Efficient Tax Administration*. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities.

European Commission. 2007. *Fiscal Blueprints - A Path ot a Robust, Modern and Efficient Tax Admistration*.

Evans, C. 2001. The Operating Costs of Taxation: A Review of the Research. *Economic Affairs* 21 (2): 5 - 9.

Fjeldstad, O.-H. 2003. Fiscal Corruption: A Vice or a Virtue? *World Development* 31 (8): 1459-1467.

———. 2014. Tax and Development: Donor Support to Strengthen Tax Systems in Developing Countries. *Public Administration and Development* 34: 182-193.

Fjeldstad, O.-H., and K. Heggstad. 2011. *The Tax Systems in Mozambique, Tanzania and Zambia: Capacity and Constraints*, *CMI Report R 2011:3*. Bergen: Chr. Michelsen Institute.

Fjeldstad, O.-H., and M. Moore. 2008. Tax Reform and State Building in a Globalized World. In *Capacity and Consent: Taxation and State Building in Developing Countries*, edited by D. Brautigam, O.-H. Fjeldstad and M. Moore. Cambridge: Cambridge University Press.

Fjeldstad, O.-H., and Mick Moore. 2009. Revenue Authorities and Public Authority in Sub-Saharan Africa. *Journal of Modern African Studies* 47 (1): 1-18.

Hadler, S.C. 2000. *Best Practice in Tax Administration in Sub-Saharan Africa: A Handbook for Officials*. Cambridge, MA: International Tax Program, Harvard Law School.

Haldenwang, C.V., A.V. Schiller, and M.M. Garcia. 2014. Tax Collection in Developing Countries – New Evidence on Semi-autonomous Revenue Agencies (SARAs). *Journal of Development Studies* 50 (4): 541-555.

House of Commons. 2012. *Tax in Developing Countries: Increasing Resources for Development*, *International Development Committee, Fourth Report of Session 2012-13*. London: The Stationery Office Limited.

International Fiscal Association. 1989. *Cahiers de Droit Fiscal International, Administrative and Compliance Costs of Taxation*. The Netherlands: Kluwer.

Jantscher, M. C. D. 1990. Administering a VAT. In *Value Added Taxation in Developing Countries*, edited by M. Gillis, C. S. Shoup and G. P. Sicat. Washington, D.C.: World Bank.

Jenkins, G. 1994. Modernization of Tax Administration: Revenue Boards as an Instrument of Change. *Bulletin for International Fiscal Documentation* 48 (2).

Jenkins, G., and R. Khadka. 2000. *Modernization of Tax Administration in Low-income Countries: the Case of Nepal*, *Consulting Assistance on Economic Reform II. Discussion Paper 68.* Massachusetts: Harvard Institute for International Development.

Jenkins, G.P., and E.N. Forlemu. 1993. Enhancing Voluntary Compliance by Reducing Compliance Costs: A Taxpayer Service Approach. *No. 1993-04. Development Discussion Papers. JDI Executive Programs.*

Kariuki, E.J.N. 2012. Corporate Level Performance Measurement in Tax Administrations in Emerging Economies: Towards Convergence? *Africa Policy Research Institute Limited*.

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

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

Klun, M. 2003. Administrative Costs of Taxation in a Transition Country: The Case of Slovenia. *Finance a uver* 53: 75 - 84.

Levi, M., and A. Sacks. 2007. *Legitimating Beliefs: Sources and Indicators*, *Working Paper 74*. Cape Town: Afrobarometer.

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

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

Martinez-vanquez, J., and A. Timofeev. 2010. Choosing Between Centralized and Decentralized Models of Tax Administration. *International Journal of Public Administration* 33: 601 - 619.

McLinden, G. 2005. Integrity in Customs. In *Customs Modernization Handbook*, edited by L. d. Wulf and J. B. Sokol. Washington, D.C.: World Bank.

Moore, M. 2008. Between Coercion and Contract: Competing Narratives on Taxation and Governance. In *Taxation and State-Building in Developing Countries*, edited by D. Bräutigam, O.-H. Fjeldstad and M. Moore. Cambridge: Cambridge University Press.

———. 2014. Revenue Reform and Statebuilding in Anglophone Africa. *World Development* 60 (C): 99-112.

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

———. 2010. *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.

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

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

Persson, T., and G. Tabellini. 1994. *Monetary and Fiscal Policy I: Credible Commitment*. Cambridge, MA: MIT Press.

Poesoro, A.A.L. 2015. *Narrowing Tax Gap: Cross Countries Experience*, *Tax Law Design and Policy Series, No. 0915*. Jakarta: Danny Darussaram Tax Center.

Pope, J. 2002. Administrative and Compliance Costs of International Taxation. In *The International Taxation System*, edited by A. Lymer and J. Hasseldine. Boston: Kluwer Academic Publishers.

Pope, J., R. Fayle, and M. Duncanson. 1990. *The Compliance Costs of Personal Income Taxation in Australia, 1986/87*. Sydney: Australian Tax Research Foundation.

Sandford, C. 1995. The Rise and Rise of Tax Compliance Costs. In *Tax Compliance Costs Measurement and Policy*, edited by C. Sandford. Bath, UK: Fiscal Publications.

Sandford, C., M. Godwin, and P. Hardwick. 1989. *Administrative and Compliance Costs of Taxation*. Bath, UK: Fiscal Publications.

Silvani, C., and K. Baer. 1997. *Designing a Tax Administration Reform Strategy: Experiences and Guidelines*, *International Monetary Fund Working Paper 97/30*. Washington, D.C.: IMF.

Smith, A. 1776. *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nation*, *W. Strahan and T. Cadell*. London.

Svensson, J. 2003. Who Must Pay Bribes and How Much? *Quarterly Journal of Economics* 118 (1): 207-230.

Taliercio, R. 2000. 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.

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

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

Tax Administration Reform Commission. 2014. *Tax Administration Reform in India: Spirit, Purpose and Empowerment*, *First Report of the Tax Administration Reform Commission*. New Delhi: Ministry of Finance, India.

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

Timmons, J. F. 2005. The Fiscal Contract: States, Taxes and Public Services. *World Politics* 57 (4): 530 - 567.

UNPAN. 2015. *IRAS e-Services (Suite of e-inititatives) Inland Revenue Authority of Singapore*. Singapore: United Nations Public Administration Network.

von Soest, C. 2008. *Donor Support for Tax Administration Reform in Africa: Experience from Ghana, Tanzania, Uganda and Zambia*, *Discussion Paper 2*. Bonn: German Development Institute.

Wamalwa, L.M.N. 2014. *Achieving Sustainable Public Sector Reforms: A Case Study of Tax Administration Reforms by Kenya Revenue Authority*, *Master of Arts Thesis for Development Studies*. Nairobi: University of Nairobi.

White, J. R. 2010. *Small Businesses - Tax Compliance Benefits and Opportunities to Mitigate Costs on Third Parties of Mscelleneous Income Reporting Requirements*. Washington, D.C.: U.S. Government.

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

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

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

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

World Economic Forum. 2014. *The Global Competitiveness Report 2014-2015*. Geneva: World Economic Forum.

Yilmaz, F., and J. Coolidge. 2013. *Can E-Filing Reduce Tax Compliance Costs in Developing Countries?*, *Policy Research Working Paper No. WPS 6647*. Washington, D.C.: World Bank.

Zuleta, J. C., A. Leyton, and E. F. Ivanovic. 2007. Combating Corruption in Revenue Administration: the Case of VAT Refunds in Bolivia. In *The Many Faces of Corruption*, edited by J. E. Compos and S. Pradhan. Washington, D.C.: World Bank.

ปภาภรณ์ ชุณหชัชราชัย. 2554. การศึกษาเรื่องค่าใช้จ่ายทางภาษี (Tax Compliance Costs) เพื่อการพัฒนานโยบายภาษีของประเทศไทย. วารสารการเงินการคลัง 23 (69): 57 - 60.

สำนักงานคณะกรรมการข้าราชการพลเรือน. 2557. กำลังคนภาครัฐในฝ่ายพลเรือน *2556*. กรุงเทพฯ: บริษัท 21 เซ็นจูรี่ จำกัด.

สิริกมล อุดมผล. 2557ก. การปรับโครงสร้างภาษีจะสนับสนุนการเติบโตทางเศรษฐกิจของประเทศได้หรือไม่ ตอนที่ 1: บทเรียนจากต่างประเทศ. วารสารการเงินการคลัง 79: 32 - 37.

———. 2557ข. การปรับโครงสร้างภาษีจะสนับสนุน การเติบโตทางเศรษฐกิจของประเทศได้หรือไม่ ตอนจบ. วารสารการเงินการคลัง 80: 33 - 35.

อุศณี ก่อจิตตวนิช และมนวิกา ผดุงสิทธิ์. 2553. ความพึงพอใจในการยื่นแบบและชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาผ่านอินเทอร์เนตของผู้เสียภาษีในเขตกรุงเทพมหานคร. วารสารวิชาชีพบัญชี 6 (16): 28 - 42.