

แนวทางการพัฒนาองค์กรในการจัดเก็บภาษี ของประเทศไทย

ผู้ช่วยศาสตราจารย์สัจจวัฒน์ เรืองกาญจน์กุล

แนวทางการพัฒนาองค์กรในการจัดเก็บภาษีของประเทศไทย*

Guidelines for Organizational Development in Taxation of Thailand

ผู้ช่วยศาสตราจารย์สัจจวัฒน์ เรืองกาญจน์กุล**
Assistant Professor Satchawat Ruengkankun

บทคัดย่อ

องค์กรจัดเก็บภาษีส่วนกลางของไทย ประกอบด้วย กรมสรรพากร กรมสรรพสามิต และกรมศุลกากร ซึ่งมีสถานะเป็นส่วนราชการภายใต้กระทรวงการคลัง ซึ่งทั้งสามองค์กรดังกล่าวถือเป็นกลไกสำคัญในการอำนวยความสะดวกให้แก่รัฐบาลเพื่อนำเงินงบประมาณมาใช้ในการบริหารและพัฒนาประเทศ อย่างไรก็ตาม จากการศึกษาปัญหาขององค์กรจัดเก็บภาษีทั้งสามกรมมีข้อจำกัดบางประการที่ทำให้การจัดเก็บรายได้ไม่เป็นไปตามเป้าหมายประมาณการในแต่ละปี กล่าวคือ มีรายได้น้อยกว่า

*บทความนี้เรียบเรียงจากวิทยานิพนธ์ เรื่อง “แนวทางการพัฒนาองค์กรในการจัดเก็บภาษีของประเทศไทย” ซึ่งได้ผ่านการสอบป้องกันวิทยานิพนธ์เป็นที่เรียบร้อยแล้ว โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ อาจารย์ ดร.ฉานิต์ สันตะพานธุ์ และ รองศาสตราจารย์ ดร.สุปรียา แก้วละเอียด คณะกรรมการสอบป้องกันวิทยานิพนธ์ คือ ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, ศาสตราจารย์ ดร.บรรเจิด สิงคะเนติ, รองศาสตราจารย์ ดร.เอกบุญ วงศ์สวัสดิ์กุล และผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.พัชรพรรณ นุชประยูร.

The research article is a part of dissertation “Guidelines for Organizational Development in Taxation of Thailand.” This dissertation has been approved by a graduate school as partial fulfillment of the requirement for the Doctor of Laws at National Institute of Development Administration. Dr.Chanit Suntapan and Associate Professor Dr. Supreeya Kaewla-iad are advisors. Professor Dr. Supalak Pinitphuwadol, Professor Dr. Banjerd Singkaneti, Associate Professor Dr. Eakaboon Wongsawatgul and Assistant Professor Dr. Bajrawan Nuchprayool are examiners.

**นักศึกษาหลักสูตรนิติศาสตรดุษฎีบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์. E-mail: satchawat_r@ruail.ru.ac.th

Student in Doctor of Laws Program, Faculty of Law, National Institute of Development Administration.

วันที่รับบทความ (received) 16 สิงหาคม 2565, วันที่แก้ไขบทความ (revised) 13 มกราคม 2566, วันที่ตอบรับบทความ (accepted) 15 กุมภาพันธ์ 2566.

ที่ตั้งเป้าหมายในการจัดเก็บไว้¹ ซึ่งส่วนหนึ่งมาจากรูปแบบ โครงสร้างองค์กร อำนาจหน้าที่ การบริหารงานบุคคล และการบริหารต้นทุน งบประมาณในการจัดเก็บภาษีและการจัดการด้านข้อมูลของผู้เสียภาษีที่ไม่ครอบคลุมและขาดประสิทธิภาพ

จากการศึกษาพบว่า รูปแบบ ลักษณะโครงสร้าง อำนาจหน้าที่และการบริหารองค์กรจัดเก็บภาษีในปัจจุบันที่มีสถานะเป็นส่วนราชการที่อยู่ภายใต้กฎหมาย ระเบียบปฏิบัติที่เคร่งครัด และมีสายการบังคับบัญชาที่ยาว และการดำเนินการจัดเก็บภาษีที่ทับซ้อนกันในหลายหน่วยงานทำให้เกิดต้นทุนในการบริหารจัดการที่สูงและไม่สอดคล้องกับประมาณการรายได้เพื่อใช้งบประมาณในแต่ละปี ดังนั้น หากมีการพัฒนารูปแบบขององค์กรจัดเก็บภาษีจากการเป็นส่วนราชการภายใต้การบังคับบัญชาของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง มาเป็นรูปแบบองค์กรกึ่งอิสระ มีลักษณะรูปแบบเหมือนองค์กรมหาชนที่ยังมีฐานะเป็นส่วนราชการที่เป็นเพียงหน่วยงานในการกำกับดูแลของกระทรวงการคลัง โดยการยุบรวมทั้งสามกรมภาษีเดิมมาอยู่ภายใต้องค์กรใหม่ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งสำนักงานจัดเก็บภาษีแห่งประเทศไทย พ.ศ. ก็จะสามารถแก้ปัญหาให้การบริหารงานองค์กรมีความคล่องตัว เชื่อว่าช่วยลดความซ้ำซ้อน และบูรณาการการจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ

คำสำคัญ: องค์กรจัดเก็บภาษี, องค์กรกึ่งอิสระ, การพัฒนาองค์กรจัดเก็บภาษีแห่งประเทศไทย

¹การจัดเก็บรายได้ได้น้อยกว่าเป้าหมายที่จัดเก็บนั้น ในบางปีมีการจัดเก็บได้มากกว่าและน้อยกว่า ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับนโยบายของรัฐในการเพิ่มลดอัตราภาษีด้วย เช่น บางปีรัฐบาลมีการปรับลดอัตราภาษีน้ำมัน เป็นต้น.

Abstract

Thailand's central taxation organizations include the Revenue Department, the Excise Department, and the Customs Department, which have official status under the Ministry of Finance. These three organizations are considered as important mechanisms in providing income to the government in order to use budget money for the administration and development of the country. However, from studying the problems of taxation of the three departments, there are some limitations that prevent revenue collection from meeting the projected target each year. This is partly due to the organizational structure, authority, personnel and cost management, taxation budgets, and inefficient management of taxpayer information. From the study, it was found that the form, structure, authority and administration of the current taxation organization that has the status of a government agency under the law, strict regulations, and has a long chain of command including the overlapping taxation operations in multiple departments, which causes the cost of management and storage to be high and inconsistent with the revenue projection for budgeting each year. Therefore, if the form of taxation organization is developed from a government agency under the supervision of the Minister of Finance to a semi-autonomous organization that looks like a public organization which still has the status of a government agency that is only an agency under the supervision of the Ministry of Finance. With the dissolution of the three former tax departments to be under a new organization according to the Act on the Establishment of the Tax Collection Office of Thailand B.E. will be able to solve the problem of organization management with flexibility, expertise, and reduce duplication. Ultimately, it will help integrate taxation effectively.

Keywords: taxation organization, semi-autonomous revenue authority, development of taxation organization of thailand

1. บทนำ

องค์กรที่ทำหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีของประเทศไทยประกอบไปด้วยองค์กรจัดเก็บภาษีส่วนกลางและภาษีส่วนท้องถิ่น โดยภาษีส่วนกลางประกอบด้วยองค์กรหลัก คือ กรมสรรพากร กรมสรรพสามิต และกรมศุลกากร ซึ่งเป็นส่วนราชการ สังกัดกระทรวงการคลัง นอกจากนี้ ยังมีองค์กรจัดเก็บรายได้ของรัฐตามส่วนราชการอื่น ๆ อีก² และภาษีส่วนท้องถิ่น ซึ่งมีองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น³ เป็นผู้ใช้อำนาจทำหน้าที่ในการบริหารการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นนั้น

จากลักษณะขององค์กรจัดเก็บภาษี ซึ่งได้ศึกษาเฉพาะในส่วนองค์กรจัดเก็บภาษีส่วนกลาง พบว่า มีปัญหาและอุปสรรคในรูปแบบขององค์กรที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีหลายประการ ที่ทำให้ไม่สามารถดำเนินการจัดเก็บภาษีต่าง ๆ ได้อย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งมีปัญหาและสาเหตุสำคัญ คือ ปัญหาด้านรูปแบบ โครงสร้างและสถานะทางกฎหมายเกี่ยวกับองค์กรในการจัดเก็บภาษี ซึ่งองค์กรที่ทำหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีถือว่ามีความสำคัญที่จะส่งผลทำให้การจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพสูงสุด แต่ปัจจุบันด้วยรูปแบบ โครงสร้างและสถานะทางกฎหมายเกี่ยวกับองค์กรภาษีไม่ได้มีการปรับเปลี่ยนรูปแบบให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงของโลกาภิวัตน์ รูปแบบทางธุรกิจ และการเกิดขึ้นของประเภทภาษีใหม่ ๆ ประกอบกับความเคร่งครัดในกฎ ระเบียบของความเป็นส่วนราชการ จึงทำให้การจัดเก็บภาษีไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควร นอกจากนี้ ยังมีปัญหาที่เกี่ยวข้องกับการบริหารการจัดเก็บภาษี ทั้งในปัญหาในการบริหารงานบุคคลขององค์กรการจัดเก็บภาษีทั้ง 3 กรม ซึ่งเป็นส่วนราชการ ทำให้การบริหารงานบุคคลต้องอิงกับกฎเกณฑ์ ระเบียบ ข้อกฎหมาย เช่น พระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ. 2534 พระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการพลเรือน พ.ศ. 2535 เป็นต้น ที่ส่งผลต่อการบริหารงบประมาณ และต้นทุนในการจัดเก็บ ซึ่งหากเปรียบเทียบต้นทุนของการบริหารงานภาษี (Tax Administrative Costs) กับต่างประเทศพบว่า ต้นทุนภาพรวมรวมของ 3 กรมภาษีอยู่ที่ร้อยละ 2 ในขณะที่ต้นทุนในการบริหารภาษีในประเทศที่พัฒนาแล้วอยู่ที่ไม่เกินร้อยละ 1.04 ของรายได้จากการจัดเก็บภาษี⁴ นอกจากนี้ กรมภาษีของไทยยังขาดการบูรณาการข้อมูลด้านภาษี จึงทำให้การจัดระบบฐานข้อมูลผู้เสียภาษี

²เช่น การจัดเก็บภาษียศยนต์ประจำปี โดยกรมการขนส่งทางบก เป็นต้น.

³“องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น” หมายความว่า องค์กรการบริหารส่วนจังหวัด เทศบาล องค์การบริหารส่วนตำบล กรุงเทพมหานคร เมืองพัทยา และองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มีกฎหมายจัดตั้ง ตามพระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2542.

⁴สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, ผลงานทางวิชาการ: ย้อนมองรายได้ของรัฐบาลสร้างอนาคตด้วยนวัตกรรม การจัดเก็บรายได้, ในสัมมนาวิชาการสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง ประจำปี 2558 นวัตกรรมการคลังการเงินเพื่อการปฏิรูปประเทศไทย, หน้า 32.

ไม่ครอบคลุมและขาดประสิทธิภาพ จากสภาพปัญหาดังกล่าว ส่งผลต่อการจัดเก็บภาษีของรัฐที่ไม่เป็นไปตามประมาณการรายได้และทำให้ประเทศไทยสูญเสียโอกาสในการพัฒนาประเทศในหลาย ๆ ด้าน

ดังนั้น องค์การการจัดเก็บภาษีของประเทศไทยในปัจจุบัน ได้แก่ กรมสรรพากร กรมศุลกากร และกรมสรรพสามิต ซึ่งอยู่ภายใต้ระบบการบริหารแบบราชการที่มีภารกิจในการจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อนกัน มีปัญหาด้านโครงสร้างและการบริหารการจัดเก็บภาษีที่ทำให้ภาครัฐมีต้นทุนในการบริหารการจัดเก็บที่สูงขึ้นส่งผลให้ไม่สามารถบริหารการจัดเก็บรายได้ให้ได้ตามเป้าหมายประมาณการรายได้ในแต่ละปีและไม่เพียงพอในการใช้จ่ายกับการพัฒนาประเทศครั้งนี้หากมีการพัฒนาองค์การการจัดเก็บภาษีให้มีลักษณะ รูปแบบ โครงสร้าง และอำนาจหน้าที่ให้เป็นองค์กรที่เหมาะสม โดยการปรับปรุงหรือเปลี่ยนแปลงรูปแบบ โครงสร้าง ขององค์การจัดเก็บภาษี ก็จะนำไปสู่การบริหารการจัดเก็บภาษีที่เป็นระบบและอำนวยความสะดวกให้กับรัฐได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

2. วัตถุประสงค์ของการศึกษา

- 1) เพื่อศึกษาข้อความคิดเกี่ยวกับการบริหารจัดการเก็บภาษี รูปแบบ แนวคิดเกี่ยวกับองค์กรและการบริหารงานองค์กรจัดเก็บภาษี และแนวคิดเกี่ยวกับการจัดตั้งองค์กรในการจัดเก็บภาษี
- 2) เพื่อศึกษารูปแบบ อำนาจหน้าที่ขององค์กรการจัดเก็บภาษีในต่างประเทศและของประเทศไทย
- 3) เพื่อวิเคราะห์สภาพปัญหาอุปสรรครูปแบบขององค์กรและแนวทางการพัฒนารูปแบบองค์กรการจัดเก็บภาษีของประเทศไทยเปรียบเทียบกับต่างประเทศ
- 4) เพื่อเสนอแนะแนวทางในการแก้ไขกฎหมายเพื่อนำไปสู่การจัดตั้งองค์กรการจัดเก็บภาษีของประเทศไทยในรูปแบบที่เหมาะสม

3. ข้อความคิดที่เกี่ยวข้องกับการจัดองค์กรภาครัฐ

ข้อความคิดที่เกี่ยวกับการจัดรูปแบบและโครงสร้างการดำเนินงานองค์กรของรัฐเพื่อตอบสนองภารกิจและการบริการสาธารณะนั้นมีลักษณะหลายรูปแบบ ซึ่งการจัดเก็บภาษีก็เป็นภารกิจของรัฐอย่างหนึ่งที่สำคัญ ดังนั้น เพื่อให้ภาพรวมของการจัดรูปแบบองค์กรภาครัฐ ผู้เขียนจึงนำเสนอข้อพิจารณาในเรื่องรูปแบบการจัดองค์กรภาครัฐทั่วไป และข้อพิจารณารูปแบบองค์กรจัดเก็บภาษี ตามลำดับดังนี้

3.1 รูปแบบองค์กรของรัฐทั่วไป

รูปแบบองค์กรของรัฐอาจพิจารณาตามหลักการแบ่งแยกอำนาจ เช่น การจัดโครงสร้างองค์กรของฝ่ายนิติบัญญัติ การจัดโครงสร้างองค์กรของฝ่ายบริหาร และการจัดโครงสร้างองค์กรของฝ่ายตุลาการ

แต่จากการศึกษาการจัดโครงสร้างองค์กรนี้มุ่งจำกัดและนำเสนอเฉพาะการจัดโครงสร้างองค์กรฝ่ายบริหารที่อยู่ภายใต้การกำกับและหรือการบังคับบัญชาของรัฐมนตรีเท่านั้น⁵ และเนื่องจากองค์กรในการจัดเก็บภาษีเป็นองค์กรของรัฐที่จัดตั้งขึ้นภายใต้ฝ่ายบริหาร โดยจะศึกษารวมไปในคราวเดียวกัน มิได้แบ่งแยกระหว่างองค์กรของรัฐภายใต้การบังคับบัญชาหรือการกำกับดูแล ดังนี้

3.1.1 ส่วนราชการ

พระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ. 2534 ได้จัดระเบียบบริหารราชการแผ่นดินโดยกำหนดให้มีราชการส่วนกลาง ราชการส่วนภูมิภาค และราชการส่วนท้องถิ่น ซึ่งอาจแบ่งออกเป็นส่วนต่าง ๆ ได้⁶ ส่วนราชการจึงหมายถึง “ส่วนราชการทั้งราชการส่วนกลางและราชการส่วนภูมิภาค รวมทั้งองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นหรือองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มีสภาพเป็นนิติบุคคลและมีอำนาจหน้าที่ในทางปกครอง”⁷ โดยทั่วไป ส่วนราชการจะมีลักษณะการทำงานที่เป็นระเบียบแบบแผน มีการบังคับบัญชาตามลำดับชั้น และมีการควบคุมความประพฤติของผู้ปฏิบัติงานโดยใช้โทษทางวินัย⁸

การจัดระเบียบบริหารราชการส่วนกลางจะเป็นไปตามหลักการรวมอำนาจปกครอง⁹ โดยประกอบไปด้วยสำนักนายกรัฐมนตรี กระทรวง ทบวง กรม และส่วนราชการที่เรียกชื่ออย่างอื่น และมีฐานะเป็นกรม ส่วนราชการเหล่านี้ล้วนแต่มีสถานะเป็นนิติบุคคล¹⁰ การจัดระเบียบบริหารราชการส่วนภูมิภาคจะเป็นไปตามหลักการแบ่งอำนาจปกครอง¹¹ โดยสามารถแบ่งออกได้เป็นจังหวัด อำเภอ ตำบล และหมู่บ้าน ซึ่งยังคงอยู่ภายใต้การควบคุมบังคับบัญชาของราชการส่วนกลาง มีข้อสังเกตว่าเฉพาะการปกครองในรูปแบบจังหวัดเท่านั้นที่มีสถานะเป็นนิติบุคคล¹² และการจัดระเบียบบริหาร

⁵ชาญชัย แสวงศักดิ์, คำอธิบายกฎหมายปกครอง, พิมพ์ครั้งที่ 7 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2561), หน้า 92-93.

⁶พระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ. 2534, มาตรา 4 และมาตรา 5.

⁷สมยศ เชื้อไทย, กฎหมายมหาชนเบื้องต้น, พิมพ์ครั้งที่ 12 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2560), หน้า 195.

⁸วันเพ็ญ ส่งเสริมทรัพย์, “การจัดระบบองค์การมหาชนอิสระในกระบวนการจัดทำบริการสาธารณะในประเทศไทย,” ใน นันทวัฒน์ บรมานันท์, หลักกฎหมายปกครองเกี่ยวกับบริการสาธารณะ, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2560), หน้า 148.

⁹นันทวัฒน์ บรมานันท์, กฎหมายปกครอง, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2560), หน้า 72.

¹⁰พระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ. 2534, มาตรา 7.

¹¹นันทวัฒน์ บรมานันท์, เรื่องเดียวกัน, หน้า 95.

¹²พระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ. 2534, มาตรา 52.

ราชการส่วนท้องถิ่นจะเป็นไปตามหลักการกระจายอำนาจทางปกครอง¹³ กล่าวคือ เป็นการกระจายอำนาจทางพื้นที่ ด้วยเหตุนี้ องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นจึงมิได้อยู่ภายใต้การควบคุมบังคับบัญชาของราชการส่วนกลาง หากแต่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของราชการส่วนกลางเท่านั้น องค์การปกครอง ส่วนท้องถิ่นในปัจจุบันมีดังนี้ องค์การบริหารส่วนจังหวัด องค์การบริหารส่วนตำบล เทศบาล กรุงเทพมหานคร และเมืองพัทยา ซึ่งล้วนแต่มีสถานะเป็นนิติบุคคล¹⁴

3.1.2 องค์การมหาชน

องค์การมหาชน เป็นองค์กรของรัฐที่จัดตั้งขึ้นตามหลักการกระจายอำนาจทางบริการ มีลักษณะเป็นนิติบุคคลมหาชน¹⁵ อาจจัดตั้งโดยพระราชบัญญัติเฉพาะเป็นรายกรณี ซึ่งโดยทั่วไปจะเป็น องค์การมหาชนที่จำเป็นต้องใช้อำนาจรัฐฝ่ายเดียวไปกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของบุคคล¹⁶ เช่น สำนักงานกองทุนน้ำมันเชื้อเพลิงที่จัดตั้งโดยพระราชบัญญัติกองทุนน้ำมันเชื้อเพลิง พ.ศ. 2562¹⁷ ที่มีการกำหนดให้บุคคลต้องส่งเงินบางประเภทเข้ากองทุนน้ำมันเชื้อเพลิงและมีการกำหนดบทลงโทษ

¹³ นันทวัฒน์ บรมานันท์, เรื่องเดิม, หน้า 177.

¹⁴ พระราชบัญญัติองค์การบริหารส่วนจังหวัด พ.ศ. 2540, มาตรา 8; พระราชบัญญัติสภาตำบลและองค์การบริหารส่วนตำบล พ.ศ. 2537, มาตรา 43; พระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการกรุงเทพมหานคร พ.ศ. 2528, มาตรา 6; พระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการเมืองพัทยา พ.ศ. 2542, มาตรา 7; สำหรับกรณีเทศบาล มิได้มีการกำหนดฐานะนิติบุคคลไว้ในพระราชบัญญัติเทศบาล พ.ศ. 2496 แต่มาตรา 72 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (ก่อนตรวชำระใหม่ ปี 2535) บัญญัติว่า “จำพวกที่กล่าวต่อไปนี้ ย่อมเป็นนิติบุคคล คือ (1) ทบวงการเมือง ...” และมาตรา 73 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (ก่อนตรวชำระใหม่ ปี 2535) บัญญัติว่า “ทบวงการเมืองนั้น คือ กระทรวงและกรมในรัฐบาลเทศบาลปกรองท้องที่ และประชาบาลทั้งหลาย” รวมทั้งมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติเทศบาล พ.ศ. 2496 บัญญัติว่า “... ให้เทศบาลเป็นทบวงการเมือง ...” เทศบาลจึงมีฐานะเป็นนิติบุคคล แม้ว่ามาตรา 72 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (ก่อนตรวชำระใหม่ ปี 2535) จะมิได้รับการบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ฉบับที่ได้รับการตรวชำระใหม่ แต่มาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติบรรพ 1 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่ได้ตรวชำระใหม่ พ.ศ. 2535 บัญญัติว่า “ให้องค์กรหรือหน่วยงานที่กฎหมายบัญญัติให้เป็นทบวงการเมืองตามมาตรา 72 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งถูกยกเลิกตามมาตรา 3 (1) แห่งพระราชบัญญัตินี้ คงมีฐานะเป็นนิติบุคคลต่อไป” เทศบาลจึงยังคงฐานะเป็นนิติบุคคลต่อไป.

¹⁵ อุดม รัฐอมฤต และคณะ, รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์ โครงการศึกษาวิจัยการจัดการงบประมาณขององค์การมหาชน (กรุงเทพมหานคร: สำนักงบประมาณ, 2552), หน้า 111.

¹⁶ มติคณะรัฐมนตรี ลงวันที่ 18 กรกฎาคม 2549 เรื่อง ขั้นตอนการจัดตั้งองค์การมหาชน; มติคณะรัฐมนตรี ลงวันที่ 3 เมษายน 2550 เรื่อง หลักการจำแนกประเภทหน่วยงานของรัฐ และมติคณะรัฐมนตรี ลงวันที่ 24 กรกฎาคม 2550 เรื่อง การชักชวนความเข้าใจเกี่ยวกับขั้นตอนการจัดตั้งหน่วยงานของรัฐ.

¹⁷ พระราชบัญญัติกองทุนน้ำมันเชื้อเพลิง พ.ศ. 2562, มาตรา 18.

ไว้สำหรับการฝ่าฝืน¹⁸ ส่วนองค์การมหาชนที่จัดตั้งโดยพระราชกฤษฎีกาที่ออกตามความในพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 ซึ่งเป็นกฎหมายกลาง จะเป็นการจัดตั้งองค์การมหาชนเพื่อจัดทำบริการสาธารณะเฉพาะด้านตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542¹⁹ เช่น ในด้านการอนุรักษ์สิ่งแวดล้อมและทรัพยากรธรรมชาติ ก็มีการจัดตั้งองค์การบริหารจัดการเรือนกระจก (องค์การมหาชน) โดยพระราชกฤษฎีกาจัดตั้งองค์การบริหารจัดการก๊าซเรือนกระจก (องค์การมหาชน) พ.ศ. 2550

3.1.3 รัฐวิสาหกิจ

รัฐวิสาหกิจ เป็นองค์กรของรัฐที่จัดตั้งขึ้นตามหลักการกระจายอำนาจทางบริการ²⁰ โดยได้รับมอบอำนาจจากรัฐให้ดำเนินการจัดทำบริการสาธารณะที่มีลักษณะทางอุตสาหกรรมและพาณิชย์กรรม มีวัตถุประสงค์หลักเพื่อเป็นการหารายได้ให้แก่รัฐผ่านค่าตอบแทนที่ได้รับมาจากการจำหน่ายสินค้าหรือบริการ รัฐวิสาหกิจอาจมีนิยามที่แตกต่างกันไปตามความมุ่งหมายของกฎหมายแต่ละฉบับ²¹ แต่มีลักษณะโดยทั่วไปที่สำคัญร่วมกัน คือ รัฐวิสาหกิจจะมีได้อยู่ภายใต้การควบคุมบังคับบัญชาของราชการส่วนกลาง แต่จะอยู่เพียงภายใต้การกำกับดูแลของราชการส่วนกลางเท่านั้น

3.1.4 หน่วยงานของรัฐที่มีใช้ส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจ

หน่วยงานของรัฐที่มีใช้ส่วนราชการและรัฐวิสาหกิจเป็นองค์กรของรัฐที่จัดตั้งขึ้นตามหลักการกระจายอำนาจทางปกครอง²² เนื่องจากภารกิจของรัฐมีความซับซ้อนและความเฉพาะด้านมากขึ้น การดำเนินงานโดยส่วนราชการภายใต้ระบบบังคับบัญชาได้กลายมาเป็นข้อจำกัด ส่งผลให้การตัดสินใจในเรื่องต่าง ๆ มีความไม่คล่องตัว แต่การดำเนินงานในรูปแบบของรัฐวิสาหกิจก็ไม่สามารถตอบสนองต่อการจัดทำภารกิจเหล่านี้ เพราะมีลักษณะการดำเนินกิจกรรมทางอุตสาหกรรมหรือพาณิชย์กรรม และมุ่งแสวงหารายได้เป็นหลัก จึงมีความจำเป็นที่จะต้องจัดตั้งหน่วยงานของรัฐรูปแบบใหม่ที่มีใช้ส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจขึ้นเพื่อดำเนินการดังกล่าว

¹⁸พระราชบัญญัติกองทุนน้ำมันเชื้อเพลิง พ.ศ. 2562, มาตรา 27, มาตรา 32, มาตรา 34 และหมวด 7 บทกำหนดโทษ.

¹⁹ดูพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542, มาตรา 5.

²⁰ชาญชัย แสวงศักดิ์, เรื่องเดิม, หน้า 205.

²¹ตัวอย่าง พระราชบัญญัติคุณสมบัติมาตรฐานสำหรับกรรมการและพนักงานรัฐวิสาหกิจ พ.ศ. 2518, มาตรา 4; พระราชบัญญัติแรงงานรัฐวิสาหกิจสัมพันธ์ พ.ศ. 2543, มาตรา 6; พระราชบัญญัติการบริหารหนี้สาธารณะ พ.ศ. 2548, มาตรา 4; พระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. 2561, มาตรา 4; พระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณ พ.ศ. 2561, มาตรา 4.

²²ชาญชัย แสวงศักดิ์, เรื่องเดิม, หน้า 205.

นอกจากหน่วยงานของรัฐที่มีใช้ส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจแล้วก็มีหน่วยงานของรัฐรูปแบบอื่นที่มีฐานะเป็นหน่วยงานของรัฐที่มีใช้ส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจเช่นกัน หน่วยงานของรัฐประเภทนี้ อาจมีลักษณะเป็นหน่วยราชการขององค์การที่เป็นอิสระของรัฐที่จัดตั้งตามพระราชบัญญัติเฉพาะ มีฐานะเป็นนิติบุคคล โดยอาจมีวัตถุประสงค์เพื่อควบคุมกำกับและดูแลกิจกรรมของรัฐ เช่น ธนาคารแห่งประเทศไทย ที่จัดตั้งโดยพระราชบัญญัติธนาคารแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2485 มีหน้าที่ในการกำหนดและดำเนินนโยบายการเงิน กำกับและตรวจสอบสถาบันการเงิน และควบคุมการแลกเปลี่ยนเงินตรา²³ หรืออาจมีวัตถุประสงค์เพื่อดำเนินกิจการบริการสาธารณะต่าง ๆ เช่น องค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทยที่จัดตั้งโดยพระราชบัญญัติองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2551 มีหน้าที่ดำเนินกิจการวิทยุกระจายเสียงและวิทยุโทรทัศน์ และผลิตรายการด้านข่าวสาร การศึกษา และสื่อบันเทิง²⁴ ด้วยเหตุนี้หน่วยงานดังกล่าวจึงต้องมีความเป็นกลางและไม่ถูกแทรกแซงจากฝ่ายการเมือง²⁵

3.2 รูปแบบองค์กรในการจัดเก็บภาษี

ลักษณะรูปแบบขององค์กรจัดเก็บภาษีนั้น อาจพิจารณาได้จากระดับการเพิ่มขึ้นของความเป็นอิสระและลดลงโดยการควบคุมของฝ่ายรัฐ ซึ่งมีลักษณะสำคัญ ดังนี้

3.2.1 หน่วยงานรัฐหรือราชการแบบดั้งเดิม²⁶ (Traditional Department) ซึ่งเป็นหน่วยงานภายใต้การบริหารงานและการบังคับบัญชาของฝ่ายบริหาร และฝ่ายบริหารมีอำนาจในการกำกับ ควบคุมดูแล กำหนดนโยบาย สั่งการ โดยเป็นลักษณะการบริหารงานแบบรวมศูนย์อำนาจ ซึ่งองค์กรหรือหน่วยงานที่ทำหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีในรูปแบบนี้มักจะมีฐานะเป็นกรมภายใต้กระทรวงการคลัง และอยู่ภายใต้การบังคับบัญชาของนายกรัฐมนตรีและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังตามลำดับ

3.2.2 หน่วยงานกึ่งอิสระ (Semi-autonomous Agency) หมายถึง องค์กรหรือหน่วยงานที่ถูกจัดตั้งขึ้นเพื่อดำเนินกิจกรรมหรือปฏิบัติการที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติราชการในการให้บริการสาธารณะแทนรัฐบาล (Executing Agency)²⁷ โดยอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของรัฐบาล

²³พระราชบัญญัติธนาคารแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2485, มาตรา 8.

²⁴พระราชบัญญัติองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2551, มาตรา 7.

²⁵ทศพร ศิริสัมพันธ์ และคณะ, **หลักการจำแนกประเภทหน่วยงานของรัฐในกำกับของฝ่ายบริหาร** (กรุงเทพมหานคร: สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบข้าราชการ, 2553), หน้า 28-29.

²⁶ราชการแบบดั้งเดิม คือ การบริหารจัดการภาครัฐที่เน้นสายบังคับบัญชาจากบนลงล่าง และมีกฎระเบียบที่เคร่งครัด.

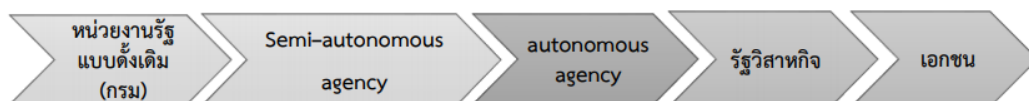
²⁷The World Bank, **Difficulties with Autonomous Agencies** [Online], available URL: <http://siteresources.worldbank.org/EXTADMCIVSERREF/Resources/DAAgencies.pdf>, 2019 (April, 10).

แต่หน่วยงานรูปแบบนี้มักจะได้รับมอบหมายให้ดำเนินการตามอำนาจหน้าที่ได้อย่างเป็นอิสระมากกว่าระบบราชการแบบดั้งเดิม จึงมักมีชื่อเรียกว่า Semi-autonomous Agency/Quasi-autonomous Agency

3.2.3 หน่วยงานอิสระ (Autonomous Agency/More Autonomous Body) หมายถึง องค์กรหรือหน่วยงานที่ถูกตั้งขึ้นตามกฎหมายเพื่อปฏิบัติการกิจหรือดำเนินกิจกรรมบางอย่างของรัฐโดยเฉพาะ ซึ่งอาจจะไม่เกี่ยวข้องกับการให้บริการสาธารณะของรัฐโดยตรง แต่มักมีลักษณะอยู่ในการกำกับดูแลหรือควบคุมการดำเนินการ (Statutory Commission/Autonomous Regulator)²⁸ และลักษณะรูปแบบขององค์กรหรือหน่วยงานประเภทนี้จะถูกออกแบบให้มีความเป็นอิสระสูงเพื่อประโยชน์และความคล่องตัวในการปฏิบัติการกิจบางอย่างและปราศจากการแทรกแซงทางการเมือง ตัวอย่างเช่น ธนาคารกลาง สถาบันตรวจสอบ และหน่วยงานอื่น ๆ เป็นต้น

3.2.4 รัฐวิสาหกิจ (State-owned Enterprises) หมายถึง องค์กรหรือหน่วยงานที่ไม่ใช่ส่วนราชการ แต่รัฐบาลเป็นผู้ควบคุมและมีส่วนร่วมในการเป็นเจ้าของ มีฐานะเป็นนิติบุคคลและแสวงหารายได้จากการดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจ

3.2.5 เอกชน (Privatized Activities) หมายถึง หน่วยงานของรัฐที่อาจเปลี่ยนแปลงสภาพให้กลายเป็นเอกชนหรือองค์กรทางเอกชนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายเอกชน มีลักษณะเช่นเดียวกับองค์กรทางธุรกิจ



ภาพที่ 1 รูปแบบขององค์กรจำแนกตามระดับความเป็นอิสระและระดับการแข่งขัน²⁹

รูปแบบและระดับความเป็นอิสระขององค์กรการจัดเก็บภาษีในแต่ละประเทศอาจมีความแตกต่างกันออกไป ซึ่งอาจกล่าวโดยสรุปได้ว่า จุดร่วมที่สำคัญของแต่ละประเทศต่าง ๆ ประกอบด้วย ประการแรก มีการออกกฎหมายแปลงองค์กรจัดเก็บภาษีให้เป็นหน่วยงานใหม่ โดยมีอิสระพอสมควรจากอำนาจบริหารของรัฐบาล โดยเฉพาะอย่างยิ่งเพื่อให้ปลอดจากการแทรกแซงทางการเมืองในการ

²⁸Ibid.

²⁹William Crandall, *Autonomy in Tax Administration and the Revenue Authority Model Technical Notes and Manuals* (Washington, DC: IMF, 2010), p. 2.

บริหารงานประจำวัน (Daytoday Operation) อย่างไรก็ตาม องค์กรใหม่นี้ย่อมไม่ได้มีอิสระมากเท่ากับธนาคารกลาง แต่เป็นเพียง “กึ่งอิสระ (Semi-autonomous)”³⁰ เท่านั้น โดยแม้ว่าองค์กรการจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระจะสามารถกำหนดนโยบายได้เองส่วนหนึ่ง แต่ยังคงต้องรายงานต่อกระทรวงการคลังหรือคณะกรรมการที่ทำหน้าที่กำกับดูแลด้วย และประการที่สอง โดยหลักการแล้วองค์กรจัดเก็บภาษีควรมีความเป็นอิสระจากกฎระเบียบทางการเงินและการบริหารงานบุคคลของระบบราชการทั่วไป กล่าวคือ ผู้บริหารขององค์กรจัดเก็บภาษีจะต้องสามารถคัดเลือกคน จัดระบบสวัสดิการ เลื่อนตำแหน่ง และปลดออกได้โดยบุคลากรจะต้องได้รับค่าตอบแทนที่เหมาะสม สามารถแข่งขันกับภาคเอกชนได้ มีความยืดหยุ่นในการจ้างงานและมุ่งเน้นประสิทธิภาพมากขึ้น

3.3 รูปแบบองค์กรในการจัดเก็บภาษีในต่างประเทศ

จากการศึกษารูปแบบของหน่วยงานบริหารจัดการเก็บภาษีของต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศสิงคโปร์ ประเทศมาเลเซีย และประเทศญี่ปุ่น พบว่าทั้งสามประเทศมีการจัดรูปแบบองค์กรจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระมาปรับใช้เพื่อแก้ไขปัญหาค่าความรู้ประสิทธิภาพขององค์กรบริหารจัดการเก็บภาษี

3.3.1 ประเทศสิงคโปร์ เนื่องจากกรมสรรพากรแห่งประเทศสิงคโปร์ประสบปัญหาการขาดแคลนบุคลากร และไม่สามารถดำเนินการประเมินและจัดเก็บภาษีอากรได้อย่างถูกต้องครบถ้วน อีกทั้งบุคลากรที่มีคุณภาพของหน่วยงานถูกดึงไปสู่ภาคเอกชนมากขึ้นเรื่อย ๆ เพื่อจัดการกับปัญหาดังกล่าวข้างต้น จึงได้มีการเปลี่ยนรูปแบบของกรมสรรพากรแห่งประเทศสิงคโปร์จากเดิมที่เป็นหน่วยงานแบบราชการดั้งเดิมไปเป็นหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ โดยใช้ชื่อว่าองค์กรจัดเก็บภาษีแห่งประเทศสิงคโปร์ (Inland Revenue Authority of Singapore: IRAS)³¹

จากการเปลี่ยนสภาพจากองค์กรจัดเก็บภาษีที่เป็นส่วนราชการทำให้สิงคโปร์สามารถดำเนินการจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น กล่าวคือ ต้นทุนในการจัดเก็บภาษีต่ำลง ซึ่งถือว่าส่วนหนึ่งมาจากการจัดรูปแบบองค์กรที่ทำให้การบริหารต้นทุน ทั้งต้นทุนด้านบุคลากร ต้นทุนด้านการบริการ ต้นทุนด้านข้อมูลข่าวสาร และมีการจัดระบบองค์กรที่ดีโดยลดความซ้ำซ้อนของภารกิจงานและกฎระเบียบลง ทำให้มีรายได้จากการจัดเก็บภาษีที่เพิ่มขึ้น

3.3.2 ประเทศมาเลเซีย จากการที่สำนักงานสรรพากรแห่งประเทศมาเลเซีย (The Inland Revenue Depart of Malaya) ได้แปรสภาพเป็นหน่วยงานใหม่เรียกว่า คณะกรรมการจัดเก็บภาษี

³⁰สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, อ้างแล้ว, หน้า 66.

³¹Inland Revenue Authority of Singapore, **History and Milestones** [Online], available URL: <https://www.iras.gov.sg/irashome/About-Us/Our-Organisation/History-and-Milestones/>, 2021 (June, 10).

แห่งประเทศมาเลเซีย (Inland Revenue Board of Malaysia: I.R.B.M) ซึ่งปัจจุบันเป็นที่รู้จักอย่างเป็นทางการว่า I.R.B.M. เป็นหน่วยงานหลักที่รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีให้กระทรวงการคลังประเทศมาเลเซีย โดยกระทรวงการคลังเพียงเป็นหน่วยงานรับผิดชอบกำกับดูแลองค์คณะกรรมการจัดเก็บภาษีแห่งประเทศมาเลเซีย (The Inland Revenue Board of Malaysia: I.R.B.M.) เป็นหนึ่งในหน่วยงานจัดเก็บภาษีหลักของกระทรวงการคลังประเทศมาเลเซีย I.R.B.M. ก่อตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติคณะกรรมการจัดเก็บภาษี แห่งประเทศมาเลเซียปี ค.ศ. 1995 (Inland Revenue Board of Malaysia Act 1995)³² ในการจัดตั้งองค์กรนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อให้องค์กรมีความเป็นอิสระมากขึ้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งด้านงบประมาณและการบริหารงานบุคคล รวมทั้งปรับปรุงคุณภาพและประสิทธิผลของการบริหารจัดการเก็บภาษี

จากการเปลี่ยนสภาพจากองค์กรจัดเก็บภาษีที่เป็นส่วนราชการ ทำให้มาเลเซียลดความซ้ำซ้อนของระบบภารกิจขององค์กรแบบดั้งเดิม มีความยืดหยุ่นและอิสระลดการแทรกแซงจากฝ่ายการเมืองซึ่งทำให้รายได้จากการจัดเก็บภาษีสูงขึ้นและมีค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บที่ต่ำลง

3.3.3 ประเทศญี่ปุ่น เนื่องจากการบริหารจัดการเก็บภาษีขององค์กรจัดเก็บเดิมขาดประสิทธิภาพและสร้างภาระต้นทุนที่สูง ประกอบกับการนำระบบการจัดเก็บภาษีแบบประเมินตนเองมาใช้ซึ่งมีความจำเป็นที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีต้องมีประสิทธิภาพเพียงพอที่จะสามารถให้บริการหรืออำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีได้ จึงมีการเปลี่ยนรูปแบบของหน่วยงานจัดเก็บภาษีมาใช้หน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ โดยใช้ชื่อว่าองค์กรจัดเก็บภาษีแห่งชาติญี่ปุ่น (National Tax Agency: NTA)³³

จากการเปลี่ยนสภาพจากองค์กรจัดเก็บภาษีที่เป็นส่วนราชการ ทำให้ญี่ปุ่นมีแนวโน้มในการจัดเก็บรายได้จากภาษีที่สูงขึ้น และมีแนวโน้มในการใช้จ่ายหรือต้นทุนในการบริหารการจัดเก็บก็มีแนวโน้มลดลง

4. ปัญหารูปแบบองค์กรจัดเก็บภาษีของประเทศไทย

จากลักษณะของรูปแบบ โครงสร้างขององค์กรในการจัดเก็บภาษีของไทย คือ กรมสรรพากร กรมสรรพสามิต และกรมศุลกากรซึ่งเป็นหน่วยงานราชการแบบดั้งเดิมที่อาจทำให้การบริหารการจัดเก็บภาษีไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควร โดยพบปัญหา ดังนี้

³²CommonLII, **Inland Revenue Board of Malaysia Act 1995** [Online], available URL: <http://www.commonlii.org/>, 2021 (June, 10).

³³National Tax Agency Japan, **Organization** [Online], available URL: <https://www.nta.go.jp/english/about/organization/index.htm>, 2021 (June, 10).

4.1 ปัญหาด้านสถานะทางกฎหมายเกี่ยวกับองค์กรในการจัดเก็บภาษี

จากการวิเคราะห์ปัจจัยที่ทำให้การจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพนั้นพบว่า ลักษณะสถานะทางกฎหมายขององค์กรเป็นอีกปัจจัยหนึ่ง มีความสำคัญอย่างยิ่งต่อการบริหารงานการจัดเก็บภาษี ซึ่งผู้เขียนสรุปประเด็นปัญหาและอุปสรรคสำคัญได้ดังนี้

4.1.1 รูปแบบการเป็นส่วนราชการขององค์กรในการจัดเก็บภาษี

องค์กรจัดเก็บภาษีของไทยทั้งสามกรม มีกลไกการทำงานอยู่ภายใต้กฎหมาย ระเบียบ ที่เคร่งครัด ปรับเปลี่ยนได้ยาก ไม่ทันต่อการเปลี่ยนแปลงของสังคมและประเภทภาษีที่เกิดขึ้นใหม่ ๆ อีกทั้งไม่สอดคล้องกับหลักในการจัดเก็บภาษีที่ดีและแนวคิดในการบริหารจัดการภาครัฐแนวใหม่ (NewPublicManagement) และการปฏิรูปการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพ ที่ต้องการให้องค์กรภาครัฐมีการให้บริการที่มีคุณภาพแก่ประชาชน ลดขนาดขององค์กรให้กระชับ ลดการควบคุมจากส่วนกลาง ลดค่าใช้จ่ายที่ไม่จำเป็นและเพิ่มอิสระในการบริหารให้แก่หน่วยงาน ตลอดจนสามารถอำนวยความสะดวกให้แก่รัฐได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย

นอกจากนี้ การเป็นส่วนราชการของทั้งสามกรมภาษียังสะท้อนประสิทธิภาพในการบริหารงานที่อาจมีความแตกต่างกันตามลักษณะของประเภทภาษี มีตัวชี้วัดผลสัมฤทธิ์ของการดำเนินงานที่ยึดโยงกับนโยบายส่วนกลางและกฎหมายที่ใช้บังคับของแต่ละหน่วยงาน จึงทำให้ขาดอิสระในการตัดสินใจในเรื่องนโยบายทางภาษีที่ชัดเจนและเด็ดขาด โดยหน่วยงานที่ทำหน้าที่เสนอแนะนโยบายทางภาษี คือ สำนักงานเศรษฐกิจการคลังที่ดูแลนโยบายภาษีภาพรวมของประเทศ ในขณะเดียวกัน กรมภาษีมียุทธศาสตร์ภายใน คือ กองวิชาการทางภาษีแต่ละกรมหรือกองที่ทำหน้าที่ศึกษา วิจัย และการเสนอแนะนโยบายด้านภาษีแต่ละประเภทนั้น ๆ เมื่อดูความทับซ้อนในเชิงองค์กรนโยบายที่มีระบบราชการเป็นกลไกตัวเชื่อมโยงจึงทำให้เกิดความล่าช้าในการบริหารงาน หากเปรียบเทียบกับประสิทธิภาพขององค์กรที่เป็นเอกชนหรือองค์กรรัฐวิสาหกิจหรือองค์กรมหาชน

4.1.2 โครงสร้างขององค์กรในการจัดเก็บภาษี

โครงสร้างขององค์กรจัดเก็บภาษีของประเทศไทยทั้งสามกรม มีลักษณะการจัดโครงสร้างแยกตามประเภทการจัดเก็บภาษี คือ การแยกองค์กรหรือหน่วยงานในการจัดเก็บภาษีตามประเภทแต่ละภาษี ซึ่งเป็นไปตามกฎหมายภาษีแต่ละฉบับที่แต่ละกรมใช้อำนาจจัดเก็บ โดยแต่ละกรมจะปฏิบัติภารกิจทั้งปวงเกี่ยวกับภาษีที่กรมของตนเองจัดเก็บเท่านั้น รับผิดชอบและเป็นอิสระจากกรมอื่น และยังมีกฎกระทรวงว่าด้วยการแบ่งส่วนราชการของแต่ละกรมเป็นการเฉพาะ ซึ่งการจัดเก็บภาษีตามโครงสร้างการบริหารงานในรูปแบบนี้ทำให้มีต้นทุนในการจัดเก็บภาษีที่สูงขึ้นเนื่องจากมีความซ้ำซ้อนของภารกิจของหน่วยงานภายในกรม เช่น การจัดทะเบียนผู้เสียภาษี ระบบบัญชี ระบบฐานข้อมูล หรือแม้แต่ทำให้เกิดภาระต้นทุนต่อผู้เสียภาษีเพิ่มขึ้น อาทิ เช่น การติดต่อเรื่องเดียวกันในหลายกรม

เช่น การชำระภาษี การขอภาษีคืน ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักความสะดวกในการเสียภาษี และทำให้ผู้เสียภาษีได้รับการปฏิบัติที่แตกต่างจากการรับบริการของแต่ละกรมนำไปสู่ความไม่เท่าเทียมในการรับบริการและเป็นแรงจูงใจที่ให้ผู้เสียภาษีหาวิธีการเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีนับเป็นอุปสรรคสำคัญที่ทำให้การจัดเก็บภาษีไม่เป็นไปตามประสิทธิภาพ

4.1.3 การควบคุมองค์กรและการตรวจสอบ

จากการที่องค์กรจัดเก็บภาษีทั้งสามกรมมีฐานะเป็นส่วนราชการ การควบคุมองค์กรจึงอาศัยกลไกตามพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ. 2534 ที่การบริหารงานและนิติสัมพันธ์เป็นระบบการบังคับบัญชา และมีรูปแบบการตรวจสอบภายในโดยใช้อำนาจตามกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทั่วไป ซึ่งไม่เพียงพอและไม่ตรงกับภารกิจในการจัดเก็บรายได้ของรัฐ ประกอบกับปัญหาในการตรวจสอบมักจะอยู่ที่เจ้าหน้าที่ของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินที่อาจไม่เข้าใจเทคนิคด้านการตรวจสอบภาษีที่ครบถ้วนเนื่องจากมีข้อมูลและประเภทภาษีที่มีความซับซ้อนมาก ซึ่งอาจจะต้องเพิ่มกลไกในการควบคุมองค์กรและตรวจสอบโดยองค์กรอิสระ เช่น องค์กรงบประมาณของรัฐสภา เป็นต้น

4.2 ปัญหาที่เกี่ยวข้องกับการบริหารการจัดเก็บภาษี

การบริหารการจัดเก็บภาษี เป็นปัจจัยอีกประการหนึ่งที่ส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพ ซึ่งจากการวิเคราะห์ข้อมูล พบประเด็นปัญหาอุปสรรคได้ ดังนี้

4.2.1 การบริหารงานบุคคล

การบริหารงานบุคคลของทั้งสามกรมภาษี ซึ่งอยู่ภายใต้พระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ. 2534 และพระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการพลเรือน พ.ศ. 2551 การกำหนดกรอบอัตราค่าจ้าง การบรรจุแต่งตั้ง และเรื่องค่าตอบแทนจึงต้องอยู่ภายใต้กรอบกฎหมายดังกล่าวเหมือนการบริหารงานบุคลากรของรัฐทั่วไป ไม่ตรงตามภารกิจของการจัดเก็บรายได้ ซึ่งกฎหมายดังกล่าวส่งผลให้การปรับโครงสร้างอัตราค่าจ้างบุคคล ค่าตอบแทน สวัสดิการ รวมถึงเงินรางวัลแก่บุคลากรค่อนข้างทำได้ยาก ประกอบกับโครงสร้างค่าตอบแทนบุคลากรในองค์กรจัดเก็บภาษีในปัจจุบันยังไม่อยู่ในระดับที่สามารถแข่งขันได้ มีอัตราค่าตอบแทนที่ต่ำเมื่อเปรียบเทียบกับองค์กรเอกชน หรือองค์กรประเภทรัฐวิสาหกิจ ทำให้ขาดการจูงใจสำหรับผู้ปฏิบัติงานและไม่อาจรักษามูลค่าบุคลากรที่มีคุณภาพไว้ได้³⁴ นอกจากนี้ การปฏิบัติงานของบุคลากรที่อยู่ในสายการบังคับบัญชาและต้องปฏิบัติตามคำสั่งของ

³⁴จอมสุรางค์ อินสุชาติ, “การปฏิรูปกฎหมายองค์กรจัดเก็บภาษี: กรณีศึกษาเปรียบเทียบกับกฎหมายสิงคโปร์และกฎหมายมาเลเซีย,” (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2560), หน้า 185.

ผู้บังคับบัญชา เช่น อธิบดี ปลัดกระทรวง ทำให้มีสายการบังคับบัญชาที่ยาว และบ่อยครั้งที่เห็นการแทรกแซงการใช้อำนาจการปฏิบัติงานของผู้บังคับบัญชาต่อผู้ปฏิบัติงานในการเอื้อประโยชน์ในทางภาษีให้แก่พวกพ้อง จนเป็นปัญหาการทุจริตภาษีและขาดความโปร่งใสเกิดขึ้น³⁵

นอกจากนั้น จากการที่องค์กรจัดเก็บภาษีในปัจจุบันเป็นส่วนราชการที่อยู่ภายใต้ระบบราชการ การบริหารงานบุคคลยังมีปัญหาในด้านการเลื่อนไหลด้านความก้าวหน้าในตำแหน่ง เพราะอาจมีกรอบอัตราค่าจ้างและจำนวนตำแหน่งที่จำกัด การสรรหาผู้เชี่ยวชาญเฉพาะที่มีความสามารถในการจัดเก็บและตรวจสอบภาษีถูกกำหนดด้วยกรอบอัตราค่าจ้างและเงินงบประมาณจากสำนักงาน กพ. และปัญหาปัจจุบันบุคลากรที่ทำหน้าที่ในกรมจัดเก็บส่วนใหญ่มีการกำหนดเป็นวุฒิเฉพาะทางด้านบัญชี ไม่มีค่าตอบแทนพิเศษในการปฏิบัติงานหรือไม่มีค่าตำแหน่งเช่นเดียวกับบุคลากรในสายงานอื่น เช่น นิติกร หรือสายงานตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งนำไปสู่ปัญหาเชิงระบบของผู้ปฏิบัติงานที่มีการโอนย้ายออกจำนวนมาก โดยเฉพาะพื้นที่กรุงเทพมหานครและพื้นที่สำคัญทางเศรษฐกิจ

4.2.2 งบประมาณและต้นทุนในการจัดเก็บ

ปัญหาการแยกโครงสร้างขององค์กรจัดเก็บภาษีของไทยเป็นสามกรม ส่งผลต่อการบริหารงบประมาณ กล่าวคือ รัฐบาลต้องสนับสนุนงบประมาณสำหรับการบริหารจัดการกระจายไปตามกรมต่าง ๆ ซึ่งในแต่ละกรมบางกรณีมีภารกิจการจัดเก็บที่คล้ายคลึงหรือซ้ำซ้อนกัน ก่อให้เกิดความสิ้นเปลืองงบประมาณของรัฐเพื่อให้องค์กรใช้ในการปฏิบัติการกิจที่คล้ายคลึงหรือซ้ำซ้อนกัน นอกจากนี้ การจัดรูปแบบองค์กรในปัจจุบัน พบว่า มีต้นทุนในการบริหารการจัดเก็บที่ทับซ้อนกัน อีกทั้งก่อให้เกิดต้นทุนในการจัดเก็บภาษีที่สูงขึ้น ซึ่งส่วนใหญ่เป็นเรื่องอัตราค่าตอบแทนบุคลากรที่ปฏิบัติงาน เรื่องการใช้สถานที่ เป็นต้น³⁶ นอกจากนี้ การจัดโครงสร้างองค์กรแบบนี้ทำให้ต่างกรมต่างทำงานแยกจากกัน การจัดทำฐานข้อมูล เทคโนโลยีในเรื่องระบบการเสียภาษียังต้องดำเนินการต่างกรมต่างทำ ทำให้เกิดต้นทุนที่สูงขึ้น และยังส่งผลในแง่ต้นทุนของผู้เสียภาษีอีกด้วยที่ต้องติดต่อองค์กรต่าง ๆ ในเรื่องภาษีทำให้ไม่ตอบสนองต่อหลักความสะดวกในการเสียภาษี

4.2.3 การขาดการจัดระบบฐานข้อมูลผู้เสียภาษีที่ครอบคลุมและมีประสิทธิภาพ จากลักษณะรูปแบบองค์กรที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน ทำให้ข้อมูลด้านภาษีของประเทศไทยกระจัดกระจายอยู่

³⁵เช่น คำพิพากษาศาลอุทธรณ์ คดีหมายเลขดำที่ อท.43/2558 คำพิพากษาศาลฎีกา คดีหมายเลขดำที่ อม.2/2551 เป็นต้น.

³⁶กระทรวงการคลัง, ข้อมูลรายงานประจำปี กรมศุลกากร กรมสรรพสามิต และกรมสรรพากร ปี พ.ศ. 2558-2562.

ตามกรมภาษีต่าง ๆ ทำให้การจัดการข้อมูลด้านภาษีของประเทศไม่เป็นเอกภาพและยากต่อการนำข้อมูลมาบริหารจัดการได้อย่างมีประสิทธิภาพ ทั้งนี้ ข้อมูลการลงทะเบียนผู้เสียภาษี การชำระภาษี อัตราการชำระภาษี การคืนภาษี ถูกแยกออกไปอยู่ในอำนาจของกรมจัดเก็บภาษีแต่ละกรมที่ใช้อำนาจในการจัดเก็บ ตัวอย่างเช่น กรมสรรพากรที่มีบทบาทหน้าที่ในการห้ามเปิดเผยข้อมูลผู้เสียภาษี³⁷ ทำให้การแลกเปลี่ยนข้อมูลผู้เสียภาษีระหว่างกรมภาษีอื่นทำได้ยาก³⁸ ส่งผลต่อการพัฒนาระบบกฎหมายภาษีและการจัดเก็บภาษีที่เป็นเอกภาพ นอกจากนี้ เมื่อข้อมูลผู้เสียภาษีไม่ครอบคลุมก็ส่งผลต่อการจัดเก็บภาษีจากประเภทภาษีใหม่ ๆ ที่เกิดขึ้นในปัจจุบัน เช่น ภาษีจากการค้าขายออนไลน์ เป็นต้น โดยปัญหาดังกล่าวส่งผลต่อหลักการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพ

5. ความพยายามในการนำรูปแบบองค์กรจัดเก็บภาษีในรูปแบบอื่นๆ มาใช้ ในประเทศไทย

สำหรับประเทศไทยได้มีแนวคิดที่จะปฏิรูปองค์กรการจัดเก็บภาษีขึ้นในหลายรูปแบบ ทั้งการจัดตั้งและแยกกรมภาษีออกจากกระทรวงการคลัง หรือการจัดตั้งองค์กรภาษีกึ่งอิสระ โดยมีเป้าหมายคือ ต้องการให้การจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพ เป็นธรรม และลดต้นทุนในการจัดเก็บภาษี ซึ่งมีแนวคิดเกี่ยวข้องในช่วงที่ผ่านมา ได้แก่

5.1 การจัดตั้งทบวงภาษี

สมัย ม.ร.ว. จัตุมงคล โสณกุล เป็นปลัดกระทรวงการคลัง ก็ได้มีแนวคิดที่จะรวม 3 กรมภาษีเข้าด้วยกัน แล้วตั้งเป็น “ทบวงภาษี” หวังลดต้นทุนบริหารงานภาครัฐ และอำนวยความสะดวกประชาชนผู้เสียภาษี ที่ไม่ต้องแยกไปเสียกับแต่ละหน่วยงานเหมือนเช่นปัจจุบัน และประการสำคัญจะช่วยลดการคอร์รัปชัน เมื่อ 3 กรมแยกออกจากกันชัดเจน และการใช้หลักว่าการเสียภาษีเป็นเรื่องของความลับและการแลกเปลี่ยนข้อมูล จึงขัดต่อหลักของทั้ง 3 หน่วยงาน ทั้งที่สินค้าและ/หรือบุคคลเสียภาษีให้ทั้ง 3 กรม หากประสานข้อมูลได้ก็จะมีประสิทธิภาพอย่างยิ่ง หลายประเทศจึงมี National Tax Agency (NTA) รับผิดชอบทั้ง 3 กรม มีกฎหมายบัญญัติว่า ให้แลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่าง 3 ภาษีได้ เพราะเป็นองค์กรเดียวกัน ทำเช่นนี้จะเป็นการจัดระบบการจัดเก็บภาษีให้มีความเท่าเทียมกับองค์กรที่ดีของเอกชน

³⁷พระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พุทธศักราช 2481, มาตรา 10.

³⁸กรมศุลกากร, ระบบ National Single Window (NSW) [Online], available URL: https://www.customs.go.th/cont_strcsimple.php?ini_content=other_issue_170825_01&ini_menu=menu_nsw&left_menu=menu_nsw_overview&lang=th&root_left_menu=menu_nsw&left_menu=menu_nsw_overview, 2562 (ธันวาคม, 6).

จัดตั้งทบทวนจัดเก็บภาษี ภายใต้กำกับกระทรวงการคลัง มีการบริหารที่มีประสิทธิภาพเท่าเทียมในทำนองเดียวกันกับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ โดยให้พนักงานไม่มีสถานะเป็นข้าราชการแต่ได้รับค่าตอบแทนใกล้เคียงกับบริษัทมหาชน ซึ่งจะลดปัญหาการแสวงหาประโยชน์จากตำแหน่งหน้าที่ และกำหนดให้ชัดเจนว่าข้อมูลที่ถูกกฎหมายภาษีแต่ละฉบับกำหนดให้เป็นความลับหรือสามารถแลกเปลี่ยนข้อมูลกับกฎหมายภาษีฉบับอื่นได้โดยเป้าหมายเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บและให้ทบทวนภาษีได้รับจัดสรรค่าใช้จ่ายจากการจัดเก็บ ร้อยละ 1-5 ของแต่ละชนิดของภาษี ตามที่กำหนดในกฎกระทรวง โดยอิงระบบของตลาดหลักทรัพย์ให้มี Risk Committee, Internal Auditor, Audit Committee ฯลฯ ซึ่งการทำเช่นนี้ทำให้ภาษีรั่วไหลน้อยลงและทำให้การจัดเก็บภาษีได้มากขึ้นจากอัตราภาษีเท่าเดิม³⁹ ทั้งนี้ แผนงานการรวม 3 กรมภาษีเข้าด้วยกันที่ ม.ร.ว. จตุมงคล โสณกุล เสนอ จะดำเนินการเป็นขั้นตอน โดยในระยะแรกจะรวมเป็น One Stop Service อำนวยความสะดวกให้ประชาชนและผู้ประกอบการทั้งหลาย ซึ่งในขั้นตอนนี้จะไม่ต้องแก้ไขกฎหมาย เพราะแต่ละกรมภาษีมียุทธศาสตร์ของตัวเองซึ่งแตกต่างกัน หน่วยงานที่จะมีบทบาทน้อยที่สุด คือ กรมศุลกากร ที่จะต้องลดภาษีนำเข้าเหลือร้อยละศูนย์ (0%) ตามข้อตกลงเขตการค้าเสรี แต่เรื่องการให้บริการประชาชนก็ต้องให้บริการอยู่เช่นเดิม โครงการปรับระบบการเก็บภาษีก็คือ ขั้นตอนของเอกสารต่าง ๆ เพื่อลดการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ในการเดินเอกสารตามขั้นตอนจึงยังเกิดขึ้นอย่างต่อเนื่อง

5.2 แนวคิดในการจัดตั้งสำนักงานภาษีแห่งชาติ

นอกจากนี้ แนวคิดในการจัดตั้งสำนักงานภาษีแห่งชาติ โดยนายสาธิต รังคสิริ อธิบดีกรมสรรพากร ให้สัมภาษณ์⁴⁰ ถึงการมีแนวคิดที่จะเสนอให้กระทรวงการคลังเพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรอย่างยั่งยืน ด้วยการยกระดับให้เป็นสำนักงานภาษีแห่งชาติ ซึ่งจะมีระบบการทำงานเหมือนกับภาคเอกชน แต่ยังคงความเป็นองค์กรของราชการตามปกติ โดยรูปแบบการทำงานของสำนักงานภาษีแห่งชาตินี้ จะคล้ายรูปแบบการทำงานของสำนักงานตำรวจแห่งชาติ กล่าวคือ มีคณะกรรมการ (บอร์ด) ซึ่งประกอบด้วยผู้ทรงคุณวุฒิจากหลายภาคส่วน มีอธิบดีทำหน้าที่เป็นผู้บริหาร ส่วนข้าราชการก็ยังปฏิบัติหน้าที่ตามปกติ เพียงแต่จะมีตัวชี้วัดการทำงานที่มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น ซึ่งรวมถึงตัวอธิบดีเองด้วย

³⁹จตุมงคล โสณกุล, ทบทวนจัดเก็บภาษีอิสระ [Online], available URL: <https://siamrath.co.th/n/60859,2564> (เมษายน, 1).

⁴⁰สาธิต รังคสิริ, ผุ้ตสำนักงานภาษีแห่งชาติ [Online], available URL: <https://www.thairath.co.th/business/253048,2565> (สิงหาคม, 10).

การมีคณะกรรมการในสำนักงาน จะช่วยป้องกันหรือสกัดการแทรกแซงการทำงานจากนักการเมืองได้ และคณะกรรมการทำหน้าที่ประเมินผลการทำงานของอธิบดี ส่วนอธิบดีก็มีหน้าที่บริหารงาน โดยต้องเสนอแผนการทำงานระยะ 3 ปี ให้คณะกรรมการรับทราบ ทั้งเรื่องแผนของแผนงาน แผนการเงิน ไอที หรือบุคลากร ซึ่งแผนงานจะบอกด้วยว่า 3 ปีข้างหน้าอธิบดีจะหาเงินได้เท่าไร ใช้ต้นทุนเท่าไร ถ้าใช้ต้นทุนต่ำกว่านี้ มีสิทธิ์ใช้เงินต่อในปีหน้า แต่ถ้าเป็นแบบปัจจุบัน หากมีการใช้ไม่ทันก็ต้องคืนให้กรมบัญชีกลาง ฉะนั้น ก็จะมีการเร่งใช้งบประมาณให้หมด ถ้าหากเป็นรูปแบบสำนักงานภาษีแห่งชาติเรื่องการจัดเก็บภาษีหากเก็บได้เกินเป้าก็สามารถขอรับจัดสรรเอามาแบ่งเป็นโบนัสให้ทั้งองค์กรได้

นอกจากนี้ แนวทางการทำงานของสำนักงานดังกล่าว ถือเป็นการปรับปรุงให้องค์กรของกรมสรรพากรเป็นทุนนิยมจากปัจจุบันที่เป็นแบบสังคมนิยม หมายถึง การมุ่งเน้นการทำงานที่ได้รับค่าตอบแทนสูง มีการแข่งขันมากกว่าการทำงานเหมือนระบบราชการทั่วไป ที่ทำงานมากแต่ค่าตอบแทนน้อย หากมีการปรับเปลี่ยนให้มีการแข่งขันและระบบค่าตอบแทนที่เป็นไปตามอัตราภาษีที่จัดเก็บได้ ก็ทำให้มีบุคลากรที่เก่งขยันทำงานและทำงานได้มีประสิทธิภาพมากขึ้น โดยการปรับโครงสร้างองค์กรนี้ไม่ใช่การแปรรูปหน่วยงาน กล่าวคือ องค์กรยังเป็นส่วนราชการ แต่ขณะเดียวกันบุคลากรได้ค่าตอบแทนหรือสวัสดิการเหมือนเอกชน แต่จะต้องมีการประเมินผลการทำงานเหมือนเอกชน ซึ่งหากมีการทำงานไม่ดีก็มีระบบประเมินเพื่อให้ออกได้ ซึ่งทุกคนต้องขยันทำงานตลอดเวลาในการสร้างผลงาน” อย่างไรก็ตาม ก่อนปรับใช้ระบบใหม่ดังกล่าวนี้ ควรใช้แนวทางการปรับให้กรมการจัดเก็บภาษีทั้งสามกรมเป็นทบวงภาษีก่อน โดยให้รองปลัดกระทรวงการคลังที่กำกับดูแลด้านรายได้ ทำหน้าที่เป็นปลัดทบวงที่ควบคุมสามกรมภาษี คือ กรมสรรพากร กรมสรรพสามิต และกรมศุลกากร เพื่อแยกการจัดเก็บรายได้กับการทำงานด้านอื่นให้ชัดเจน จากนั้นเมื่อถึงเวลาที่เหมาะสมจึงจะจัดตั้งเป็นสำนักงานภาษีแห่งชาติต่อไป ซึ่งในประเด็นแนวความคิดการจัดตั้งสำนักงานภาษีแห่งชาตินี้ไม่ได้มีการวิจัยหรือพบข้อมูลในการนำเสนอรูปแบบโครงสร้างองค์กรไว้ชัดเจน

5.3 แนวคิดการจัดตั้งองค์กรการจัดเก็บภาษีทั้งอิสระ

ในปัจจุบันมีศึกษาเพื่อทบทวนการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างรายได้ของรัฐบาลในช่วงกว่า 50 ปีที่ผ่านมา โดยพิจารณาต้นทุนในการบริหารงานภาษี (Tax Administrative Costs) ต้นทุนของผู้เสียภาษี (Tax Compliance Costs) แล้วพิจารณาออกแบบเครื่องมือใหม่ ๆ เพื่อรองรับการเปลี่ยนแปลงที่จะเกิดขึ้นในอนาคต โดยพิจารณาถึงรูปแบบการบริหารหน่วยงานจัดเก็บภาษีในต่างประเทศ และการพัฒนาการให้บริการผู้เสียภาษีทางอิเล็กทรอนิกส์ รวมทั้งการพิจารณาแนวโน้มรูปแบบความเป็นอิสระ (Autonomy) ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่เกิดขึ้นในต่างประเทศเพื่อเป็นทางเลือกในการนำมาประยุกต์ใช้กับบริบทของประเทศไทยและเพิ่มประสิทธิภาพในการบริหารจัดการเก็บภาษี นำไปสู่การให้

บริการประชาชนที่ดีขึ้น จูงใจให้เกิดการพัฒนากระบวนภาชีอย่างจริงจังและสร้างฐานรายได้เพื่อรองรับความจำเป็นของรัฐบาลในการจัดสรรงบประมาณ เพื่อพัฒนาประเทศอย่างยั่งยืน

จากการวิเคราะห์ถึงปัจจัยที่ทำให้ระบบบริหารจัดการเก็บภาษีมีประสิทธิภาพของประเทศต่าง ๆ พบว่า หน่วยงานจัดเก็บภาษีของไทยมีแนวทางการบริหารที่ดีและมีประสิทธิภาพในหลายด้าน แต่ยังสามารถที่จะเพิ่มประสิทธิภาพได้อีก โดยอาจจะเลือกแนวทางปรับเปลี่ยนรูปแบบหน่วยงาน โดยการรวมหน่วยงานจัดเก็บภาษีเพื่อลดความซ้ำซ้อนและลดต้นทุนในการดำเนินงานเพื่อให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีมีโครงสร้างองค์กรที่เหมาะสมและมีความยืดหยุ่นเพียงพอทำให้สามารถที่จะปรับเปลี่ยนยุทธศาสตร์และเป้าหมายให้เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมในสังคมที่เปลี่ยนแปลงได้อย่างรวดเร็ว นอกจากนี้ การจัดทำระบบการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้เสียภาษีเป็นอีกส่วนหนึ่งที่รัฐจำเป็นต้องให้ความสำคัญ เนื่องจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ที่ดีจะทำให้ผู้เสียภาษีดำนทุนการเสียภาษีลดลงและมีความพึงพอใจในการใช้บริการมากขึ้น

นอกจากนี้ การปฏิรูปภาษีควรให้ความสำคัญกับการพัฒนาระบบการบริหารจัดการเก็บภาษีให้ทันสมัย ซึ่งอุปสรรคสำคัญประการหนึ่งในการพัฒนาการบริหารจัดการเก็บภาษีในหลายประเทศ เกิดจากการที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีมีระบบงบประมาณและระบบบริหารทรัพยากรมนุษย์ที่ตึงตัว (Rigid) จนกระทั่งไม่สามารถตัดสินใจใด ๆ ได้เองมากนัก ซึ่งภายใต้สภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว การบริหารจัดการภาครัฐจำเป็นต้องมีความยืดหยุ่นเพิ่มขึ้นทั้งในด้านการบริหารทรัพยากรมนุษย์ การจัดสรรงบประมาณ ซึ่งการจัดการและการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างภายในให้เป็นหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ (Semiautonomous Revenue Agency: SARA) เป็นทางเลือกหนึ่งซึ่งอาจพิจารณานำมาใช้เพื่อการปฏิรูประบบบริหารจัดการเก็บภาษีนำไปสู่การบริการผู้เสียภาษีที่ดีขึ้น การสร้างฐานรายได้ภาษีที่เพิ่มขึ้นอย่างยั่งยืนและการปรับปรุงธรรมาภิบาลในระบบการบริหารจัดการเก็บภาษีในที่สุด

นอกจากนั้น ความคิดเห็นและข้อเสนอแนะของสภาปฏิรูปประเทศ ยังเสนอมาตรการในการเพิ่มประสิทธิภาพของหน่วยงานในการจัดเก็บภาษีโดยให้หน่วยงานในการจัดเก็บภาษีมีความเป็นอิสระหรือกึ่งอิสระโดยกำหนดให้รายงานผลการดำเนินงานต่อรัฐมนตรีโดยตรงหรืออาจทำในรูปแบบคณะกรรมการเพื่อป้องกันการแทรกแซงจากปัจจัยภายนอก ซึ่งขั้นตอนที่สภาปฏิรูปประเทศเสนอ คือ การออกกฎหมายตั้งหน่วยงานอิสระหรือกึ่งอิสระ ซึ่งมีต้นแบบจากรูปแบบหน่วยงานกึ่งอิสระแบบ Semi-Autonomous Revenue Agency ซึ่งใช้ในประเทศที่พัฒนาแล้ว เช่น อังกฤษ สวีเดน สวิตเซอร์แลนด์ เนเธอร์แลนด์ สิงคโปร์ มาเลเซีย ญี่ปุ่น เป็นต้น⁴¹

⁴¹สภาปฏิรูปประเทศ, วาระปฏิรูปที่ 8 : การปฏิรูประบบและโครงสร้างภาษี (กรุงเทพมหานคร: สำนักการพิมพ์สำนักเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร, 2558), หน้า 17.

ทั้งนี้ รูปแบบและการออกแบบหน่วยงานกึ่งอิสระในช่วงแรก ๆ เป็นการนำรูปแบบของธนาคารกลางมาใช้⁴² แต่ธนาคารโลก⁴³ ได้ตั้งข้อสังเกตไว้ว่า ก็ไม่ควรมียุทธศาสตร์มากเท่ากับธนาคารกลาง แต่ขณะเดียวกันต้องไม่ขึ้นอยู่กับกระทรวงการคลังในลักษณะของกรมจัดเก็บ จึงเกิดเป็นรูปแบบกึ่งอิสระขึ้นมา โดยมีรายละเอียดสำคัญ ๆ ในการนำมาปรับใช้กับประเทศไทย ดังนี้

- 1) การจัดตั้งควรทำเป็นพระราชบัญญัติ เพื่อให้มีความชัดเจนและมีกฎหมายรองรับ
- 2) กำหนดความสัมพันธ์ให้ชัดเจน โดยให้กระทรวงการคลังเป็นผู้กำหนดนโยบายภาษีและเกณฑ์การประเมินผลการทำงาน แต่จะไม่แทรกแซงการบริหารงานภายในหน่วยงานกึ่งอิสระ
- 3) แยกหน้าที่ระหว่างผู้ว่าการหรือเลขาธิการและคณะกรรมการ โดยคณะกรรมการทำหน้าที่กำกับดูแล ขณะที่ผู้ว่าการหรือเลขาธิการทำหน้าที่บริหาร นอกจากนี้ ควรกำหนดวาระของตำแหน่งให้ชัดเจน รวมไปถึงการปลดจะต้องทำได้ยาก โดยต้องให้คณะกรรมการส่วนใหญ่มีมติเห็นชอบและต้องมีความผิดชัดเจน คล้ายกับกรณีของธนาคารแห่งประเทศไทย (ธปท.) เพื่อความมีอิสระมากขึ้น
- 4) คณะกรรมการควรมีจำนวนไม่มาก ประมาณ 5-7 คน เพื่อสร้างความรับผิดชอบมากขึ้น และทำให้การบริหารงานมีความคล่องตัวมากขึ้น
- 5) ในคณะกรรมการอาจจะมีการนำภาคเอกชนเข้ามาเป็นตัวแทน เพื่อสะท้อนปัญหาและร่วมปรับปรุงระบบจัดเก็บภาษีได้ดีขึ้น
- 6) ที่มาของผู้ว่าการหรือเลขาธิการอาจจะมาจากหลายแนวทาง ได้แก่ รูปแบบการคัดเลือกเหมือนผู้ว่าการธนาคารแห่งประเทศไทย คือ มีคณะกรรมการคัดเลือกต่างหาก ก่อนจะเสนอให้คณะรัฐมนตรีเห็นชอบ ซึ่งในกรณีนี้ให้คณะกรรมการของ SARA เลือก และให้คณะรัฐมนตรีพิจารณาเห็นชอบ หรือให้รัฐมนตรีเป็นผู้เสนอชื่อโดยตรง เป็นต้น
- 7) ด้านงบประมาณ มีการจัดสรรเป็นสัดส่วนจากรายได้ภาษีที่จัดเก็บได้ในปีก่อนหน้า เช่น 1-2% ของรายได้ภาษีในปีก่อนหน้า เป็นต้น
- 8) มีอิสระในการบริหารงานบุคคล โดยสามารถพิจารณาคัดเลือกคน การจ่ายค่าตอบแทนแต่งตั้ง โยกย้าย และปลดออกได้ รวมไปถึงกำหนดให้มีประมวลจริยบรรณในการดำเนินการของบุคลากร โดยมีการตรวจสอบและบังคับใช้อย่างจริงจัง
- 9) มีการประเมินจากหน่วยงานภายนอกเป็นระยะ และรายงานต่อคณะกรรมการ SARA หรือหน่วยงานอื่น ๆ เช่น กระทรวงการคลัง คณะรัฐมนตรี รัฐสภา เป็นต้น

⁴²Glenn Jenkins, op cit.

⁴³Rosario G. Manasan, op cit.

จากข้อมูลดังกล่าว แสดงให้เห็นว่าประเทศไทยเริ่มมีการปรับตัวเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี และมีความพยายามที่จะแสวงหารูปแบบองค์กรที่เหมาะสมกับการจัดเก็บภาษีเพื่อให้การจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปตามเป้าหมายและนำไปสู่การพัฒนาประเทศให้เป็นไปตามนโยบายของรัฐได้

6. รูปแบบองค์กรกึ่งอิสระที่นำมาเป็นแนวทางการจัดตั้งองค์กรจัดเก็บภาษีที่เหมาะสมในประเทศไทย

จากการศึกษารูปแบบองค์กรในประเทศไทยพบว่า มีรูปแบบองค์กรกึ่งอิสระที่อาจนำมาเป็นรูปแบบในการจัดตั้งองค์กรจัดเก็บภาษีที่เหมาะสมได้ ดังนี้

6.1 รูปแบบองค์การมหาชน

ด้วยเหตุที่หน่วยงานของรัฐ หรือรัฐวิสาหกิจหลายแห่งไม่สามารถตอบสนองต่อการจัดบริการสาธารณะได้ เพราะติดปัญหาหลายประการ เช่น เชิงโครงสร้าง อำนาจ หน้าที่ และรูปแบบความสัมพันธ์กับส่วนกลาง ทำให้เกิดความสับสนและไม่เป็นระบบ ระเบียบ ประการนี้จึงทำให้เกิดแนวคิดในการจัดทำกฎหมายกลางมาเพื่อกำหนดโครงสร้างการบริหารงานองค์กรประเภทนี้ให้เป็นมาตรฐานเดียวกัน คือ พระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 และต่อมามีการจัดตั้งองค์กรลักษณะนี้ขึ้นมาอีกโดยมีการออกพระราชกฤษฎีกาภายใต้พระราชบัญญัติดังกล่าว ซึ่งเรียกหน่วยงานนี้ว่า องค์การมหาชน

ข้อดีของรูปแบบองค์การมหาชน คือ สามารถดำเนินงานต่าง ๆ ได้อย่างรวดเร็วและคล่องตัวกว่าส่วนราชการอื่น ๆ เนื่องจากมีรูปแบบการบริหารคล้ายกับภาคเอกชน โดยมีคณะกรรมการเป็นผู้ควบคุมดูแล ซึ่งคณะกรรมการมีความเป็นอิสระพอสมควร สามารถกำหนดระเบียบข้อบังคับ การจัดโครงสร้างการดำเนินงาน การจัดการภายในองค์กร ตลอดจนการบริหารงบประมาณได้ โดยมีรัฐเป็นผู้ตรวจสอบ ส่วนข้อเสีย คือ มีการจัดตั้งและยุบเลิกได้ง่ายตามภารกิจหรือนโยบายของรัฐบาลซึ่งหากนำมาใช้กับองค์กรจัดเก็บภาษีอาจจะต้องการกำหนดมาตรการที่ทำให้เกิดความมั่นคงในองค์กรมากยิ่งขึ้น

จากข้อพิจารณาในการจัดตั้งองค์กรในรูปแบบองค์การมหาชน ผู้เขียนเห็นว่า แนวทางดังกล่าวนี้มีข้อพิจารณาความเหมาะสมที่อาจสามารถนำมาใช้ได้ เพราะมีลักษณะของความเป็นอิสระขององค์กรมากกว่าการเป็นส่วนราชการ และมีลักษณะเป็นการจัดโครงสร้างรูปแบบองค์กรในลักษณะของการกระจายอำนาจในเชิงภารกิจบางประการ และราชการส่วนกลางมีอำนาจในการควบคุมเพียงความชอบด้วยกฎหมายเท่านั้น ทำให้เกิดผลดีในการลดความเสี่ยงในการครอบงำหรืออำนาจบังคับบัญชาจากฝ่ายการเมือง และองค์กรลักษณะนี้สามารถใช้ความรู้ความเชี่ยวชาญในการจัดทำบริการสาธารณะได้อย่างเต็มที่ พร้อมทั้งสามารถติดต่อหน่วยงานอื่นเพื่อสร้างความร่วมมือได้อย่างสะดวก ดังนั้น จึงมี

ความเป็นไปได้ที่ประเทศไทยจะจัดตั้งองค์กรโดยตรากฎหมายในรูปของพระราชบัญญัติจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีขึ้นใหม่ มีฐานะเป็นองค์การมหาชน ซึ่งอยู่ในการกำกับดูแลของกระทรวงการคลัง

6.2 รูปแบบรัฐวิสาหกิจ

รัฐวิสาหกิจ เป็นรูปแบบองค์กรของรัฐรูปแบบหนึ่งที่จัดตั้งขึ้นเพื่อจัดทำบริการสาธารณะ โดยเฉพาะภารกิจด้านเศรษฐกิจและอุตสาหกรรมและพาณิชย์กรรมที่สำคัญ ภายใต้แนวคิดของรัฐเสรีนิยมใหม่ โดยที่รัฐหรือหน่วยงานของรัฐเป็นเจ้าของหรือสามารถรอบงำการอำนวยความสะดวกในการกิจการของรัฐวิสาหกิจได้ เนื่องจากรัฐหรือองค์กรของรัฐมีทุนหรือหุ้นในวิสาหกิจนั้นทั้งหมดหรือส่วนมาก⁴⁴ โดยรัฐวิสาหกิจของไทยจะอยู่ในความดูแลของคณะกรรมการนโยบายรัฐวิสาหกิจ กระทรวงการคลัง ข้อดีคือ สามารถดำเนินงานต่าง ๆ ได้อย่างรวดเร็วและคล่องตัวกว่าส่วนราชการอื่น ๆ มีการกำหนดนโยบายในการดำเนินงานให้สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจและสังคม และเพื่อให้ตอบสนองต่อการบริการสาธารณะด้านอุตสาหกรรมและพาณิชย์กรรม โดยมีคณะกรรมการเป็นผู้ควบคุมดูแล ซึ่งคณะกรรมการมีความเป็นอิสระและแยกตามภารกิจ และสามารถกำหนดระเบียบข้อบังคับ การจัดโครงสร้างการดำเนินงาน การจัดการภายในองค์กร ตลอดจนการบริหารงบประมาณได้ ข้อพิจารณาผู้เขียนเห็นว่า รูปแบบองค์กรเหมือนรัฐวิสาหกิจ อาจไม่เหมาะสมกับลักษณะของรูปแบบองค์กรในการจัดเก็บภาษี เพราะองค์กรจัดเก็บภาษีไม่ใช่ลักษณะขององค์กรที่ดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจในลักษณะอุตสาหกรรมหรือพาณิชย์กรรม และรัฐวิสาหกิจอาจมีการรับผิดชอบต่อผู้มีส่วนได้เสียหรือผู้ถือหุ้นด้วย ซึ่งในการออกแบบองค์กรจัดเก็บภาษีหรือรายได้ไม่เหมาะสมที่นำรูปแบบความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้นมาใช้

6.3 องค์กรที่ไม่ใช่ทั้งส่วนราชการและรัฐวิสาหกิจ

องค์กรอีกประเภทหนึ่งที่จัดตั้งขึ้นเพื่อจัดทำภารกิจของรัฐเรื่องใดเรื่องหนึ่งเป็นการเฉพาะเนื่องจากอาศัยความเชี่ยวชาญเพื่อกิจการนั้น ๆ โดยมีวัตถุประสงค์คล้ายคลึงกับรัฐวิสาหกิจ คือ มีความเป็นอิสระ คล่องตัวและรวดเร็วในการบริหารงาน โครงสร้างและระบบการทำงานเป็นของตนเอง และสามารถให้ทรัพยากรบุคคลให้เกิดประสิทธิภาพและประโยชน์สูงสุด ไม่ต้องดำเนินการตามสายบังคับบัญชาที่มีความยุ่งยากซับซ้อน โดยในระบบกฎหมายไทยหน่วยงานที่จะถูกจัดตั้งขึ้นในลักษณะนี้จะจัดตั้งขึ้นเป็นรายกรณีตามความต้องการหรือความจำเป็นที่เปลี่ยนแปลงไปตามสถานการณ์ของสังคม เช่นการจัดตั้งสำนักงานหลักประกันสุขภาพแห่งชาติ สถาบันการแพทย์ฉุกเฉินแห่งชาติ เป็นต้น

⁴⁴วรพล มลสุขุม และคณะ, การศึกษาวิจัยเรื่องรูปแบบการจัดตั้งองค์กรความรู้ทางทะเล (รายงานฉบับสมบูรณ์เสนอต่อสภาความมั่นคงแห่งชาติ, 2565), หน้า 200.

ปัญหาที่เกิดขึ้น คือ องค์กรเหล่านี้มีเงินทุน สิทธิพิเศษและอำนาจบังคับบัญชาที่แตกต่างกันมากและรัฐก็ต้องอาศัยกลไกในการกำกับดูแลที่แตกต่างกัน⁴⁵ ซึ่งการจัดตั้งหน่วยงานเหล่านี้จะได้รับเงินอุดหนุนจากรัฐและอำนาจหน้าที่ในการจัดทำบริการสาธารณะก็จะถูกบัญญัติไว้ในกฎหมายจัดตั้งองค์กรนั้น ๆ เช่น ธนาคารแห่งประเทศไทย (ธปท.) สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ สำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย เป็นต้น

7. ข้อพิจารณารูปแบบองค์กรจัดเก็บภาษีถึงอิสระที่เหมาะสมกับประเทศไทย

จากข้อมูลที่น่าเสนอจึงมีความเป็นไปได้ที่ประเทศไทยจะจัดตั้งรูปแบบองค์กรจัดเก็บภาษีที่มีลักษณะถึงอิสระมาใช้ รูปแบบองค์กรใหม่นี้จะอยู่ในการกำกับดูแลของกระทรวงการคลัง ซึ่งข้อพิจารณาความเหมาะสมที่ประเทศไทยจะนำรูปแบบองค์กรถึงอิสระมาใช้นั้น สามารถสรุปประเด็นข้อพิจารณาได้ ดังนี้

7.1 พิจารณาจากลักษณะบทบาทขององค์กร

การจัดเก็บรายได้หรือภาษีนั้นเป็นเรื่องสำคัญที่จำนวนเงินจากการจัดเก็บภาษีหรือรายได้จะสัมพันธ์อยู่กับเศรษฐกิจภาพรวมของประเทศ โดยในเชิงความเป็นอิสระนั้น จะเป็นผลมาจากการจัดโครงสร้างความสัมพันธ์แบบการกระจายอำนาจเชิงกิจการ ซึ่งราชการส่วนกลางหรือองค์กรที่กำกับดูแลสามารถควบคุมได้เพียงความชอบด้วยกฎหมายของการดำเนินงานเท่านั้น ซึ่งทำให้เกิดผลดีในแง่ของการลดลงของการครอบงำหรืออิทธิพลของฝ่ายการเมือง และทำให้การดำเนินงานขององค์กรสามารถใช้ความรู้ความเชี่ยวชาญเฉพาะในการบริหารการจัดเก็บภาษีได้อย่างเต็มที่ และสามารถประสานงานและสร้างความร่วมมือกับองค์กรอื่นได้อย่างสะดวก แต่ข้อสังเกตบางประการ คือ ถึงแม้ว่าโครงสร้างการบริหารจะมีความเป็นถึงอิสระ แต่ก็ต้องอยู่ภายใต้การควบคุมที่ดีในการทำให้การดำเนินงานขององค์กรไปในทิศทางที่เหมาะสม ดังนี้ การจัดตั้งองค์กรจัดเก็บภาษีในรูปแบบองค์กรมหาชน อาจมีความสอดคล้องกับความเป็นองค์กรถึงอิสระ มากกว่ารูปแบบองค์กรอื่น ๆ เพราะมีความสมดุลระหว่างความเป็นอิสระและยืดหยุ่นในการดำเนินงาน และการควบคุมดำเนินงาน

นอกจากนี้ ในแง่ของวัตถุประสงค์ในการเลือกใช้รูปแบบองค์กรมหาชนยังมีความชัดเจนมากกว่ารูปแบบรัฐวิสาหกิจ เนื่องจากธรรมชาติขององค์กรมหาชนนั้นจัดตั้งขึ้นเพื่อจัดทำบริการสาธารณะในด้านอื่น นอกจากกิจการในเชิงอุตสาหกรรมและพาณิชย์กรรม และดำเนินงานในลักษณะของผู้ควบคุมมากกว่าการเป็นผู้ประกอบการเหมือนรัฐวิสาหกิจ

⁴⁵ชาญชัย แสวงศักดิ์, เรื่องเดิม, หน้า 218.

7.2 พิจารณาจากลักษณะของการจัดตั้ง

การจัดตั้งองค์กรจัดเก็บภาษีทั้งอิสระนั้น หากนำรูปแบบขององค์การมหาชนมาใช้นั้น ซึ่งมีความสะดวกในการจัดตั้งโดยการตราเป็นพระราชกฤษฎีกาหรือพระราชบัญญัติก็ได้ และสามารถกำหนดความชัดเจนในการกำหนดโครงสร้างการบริหารงานไว้เป็นการเฉพาะ แต่อย่างไรก็ดี หากมีการจัดตั้งองค์กรโดยตราเป็นพระราชกฤษฎีกาก็มีความเสี่ยงต่อการยุบเลิกง่ายตามนัยของมาตรา 44 พระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 ทำให้สถานะขององค์กรอาจไม่มั่นคง ซึ่งเรื่องจัดเก็บภาษีหรือรายได้ควรกำหนดรูปแบบมาตรฐาน และความมั่นคงเพื่อเป็นหลักประกันแก่องค์กร จึงควรมีการตราเป็นพระราชบัญญัติ ซึ่งรูปแบบองค์กรที่เหมาะสมที่จะจัดตั้งควรมีลักษณะเหมือนธนาคารแห่งประเทศไทย หรือสำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัยที่มีพระราชบัญญัติจัดตั้งขึ้นและกำหนดถึงภารกิจและความมั่นคงขององค์กรเอาไว้

ดังนั้น ลักษณะการดำเนินการในการจัดตั้งองค์กรจัดเก็บภาษีทั้งอิสระของไทย จึงมีความเป็นไปได้ที่ประเทศไทยอาจตราพระราชกฤษฎีกายุบรวมหน่วยงานจัดเก็บภาษีเดิม ได้แก่ กรมสรรพากร กรมสรรพสามิต และกรมศุลกากร และตราพระราชบัญญัติจัดตั้งให้เป็นองค์กรใหม่ เพียงองค์กรเดียวซึ่งมีอำนาจหน้าที่ในการบริหารจัดการเก็บภาษีประเภทต่าง ๆ โดยแยกต่างหากจากอำนาจหน้าที่กำหนดนโยบายภาษีซึ่งเป็นอำนาจของกระทรวงการคลัง ซึ่งการบริหารจัดการเก็บภาษีครอบคลุมภาษีทุกประเภทที่อยู่ในอำนาจหน้าที่ของกรมสรรพากร กรมสรรพสามิต และกรมศุลกากรเดิม ทั้งนี้ ไม่รวมถึงภาษีท้องถิ่นซึ่งอยู่ในอำนาจหน้าที่ในการบริหารจัดการเก็บโดยท้องถิ่น อนึ่ง อำนาจหน้าที่ประการอื่นนอกเหนือจากการจัดเก็บภาษี เช่น การตอบข้อหารือ การพิจารณาอุทธรณ์ การประเมินราคาทรัพย์สิน การออกใบอนุญาต การเป็นตัวแทนของรัฐบาลในการเจรจาหรือทำความตกลงระหว่างประเทศ หรืออำนาจหน้าที่ประการอื่นซึ่งไม่ใช่เรื่องด้านนโยบายที่เป็นอำนาจหน้าที่ของกระทรวงการคลัง ย่อมเป็นอำนาจหน้าที่ขององค์กรจัดเก็บภาษีที่ตั้งขึ้นใหม่ด้วย

7.3 พิจารณาในแง่ของโครงสร้างการบริหารจัดการ

จากการศึกษาโครงสร้างการดำเนินการขององค์กรการจัดเก็บภาษีทั้งอิสระในต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศสิงคโปร์ มาเลเซียและประเทศญี่ปุ่น ก็พบว่า องค์กรการจัดเก็บภาษีทั้งอิสระมีโครงสร้างการบริหารงานต่างกัน กล่าวคือ องค์กรจัดเก็บภาษีแห่งประเทศไทยสิงคโปร์และมาเลเซียใช้รูปแบบมีคณะกรรมการ คือ คณะกรรมการองค์กรจัดเก็บภาษีแห่งประเทศไทยสิงคโปร์ (IRAS Board) และคณะกรรมการจัดเก็บภาษีแห่งประเทศไทยมาเลเซีย (Inland Revenue Board of Malaysia: I.R.B.M) เป็นผู้กำกับดูแลการบริหารงานขององค์กร แต่จะไม่แทรกแซงการดำเนินงานประจำวัน และมีเลขาธิการ (Commissioner/CEO) เป็นผู้บริหาร ส่วนองค์กรจัดเก็บภาษีแห่งชาติญี่ปุ่น ใช้รูปแบบไม่มีคณะกรรมการ

มีเพียงเลขาธิการองค์กรจัดเก็บภาษีแห่งชาติญี่ปุ่น (NTA Commissioner) เป็นผู้บริหาร โดยทั้งสามประเทศนี้มีรัฐธรรมนูญว่าการกระทรวงการคลังทำหน้าที่เพียงการกำกับดูแลเชิงนโยบายเท่านั้น จะไม่มีอำนาจในการควบคุมบังคับบัญชาเหมือนส่วนราชการอื่น

ดังนั้น คณะกรรมการขององค์กรจัดเก็บภาษีทั้งอิสระอาจประกอบไปด้วยบุคลากรในภาคราชการหรือมีเอกชนร่วมด้วยก็ได้ ในกรณีของประเทศสิงคโปร์คณะกรรมการประกอบไปด้วย ปลัดกระทรวงการคลังเป็นประธานกรรมการ และกรรมการอีก 8 คน ซึ่งเป็นบุคลากรจากหน่วยงานราชการ 2 คน และจากหน่วยงานเอกชนอีก 6 คน ทั้งนี้ จะเห็นได้ว่า 2 ใน 3 ส่วนของคณะกรรมการมาจากภาคเอกชนซึ่งน่าจะทำให้องค์กรจัดเก็บภาษีไม่ตกอยู่ในการกำกับดูแลของรัฐบาลโดยตรง แต่มีลักษณะเป็นการกำกับดูแลโดยอ้อมเท่านั้น ทำให้องค์กรจัดเก็บภาษีมีความเป็นอิสระ อีกทั้งคณะกรรมการจากเอกชนที่หลากหลายจะช่วยเพิ่มมุมมองการบริหารจัดการเก็บภาษีให้กว้างขึ้น

การจัดตั้งองค์กรจัดเก็บภาษีทั้งอิสระในประเทศไทย หากจะกำหนดให้มีโครงสร้างการบริหารที่ค่อนข้างเป็นอิสระมากกว่าการเป็นส่วนราชการ โดยเพราะมีการแยกตัวออกจากส่วนราชการ ทำให้มีความยืดหยุ่นในการกำหนดรูปแบบโครงสร้างภายในให้สามารถดำเนินงานได้ตรงตามภารกิจ และการบริหารงานยังมีการกำหนดให้มีคณะกรรมการที่ต้องรับผิดชอบด้านนโยบายและการดำเนินงานขององค์กรแยกออกจากพนักงานหรือลูกจ้างประจำเพื่อให้เกิดการตรวจสอบ ถ่วงดุลในการบริหาร และการกำกับดูแลองค์กร รูปแบบขององค์การมหาชน จะมีความสอดคล้องและเหมาะสมมากกว่ารูปแบบองค์กรอื่น กล่าวคือ หากเป็นรูปแบบองค์กรที่เป็นรัฐวิสาหกิจจะมีความคล่องตัวในเชิงการประกอบกิจการมากเกินไป เพราะเป้าหมายคือการแสวงหากำไร ซึ่งองค์กรจัดเก็บภาษีมิใช่องค์กรที่มุ่งเน้นเรื่องกำไร แต่เป็นองค์กรที่ต้องคำนึงระบบเศรษฐกิจภาพรวมของประเทศด้วย เพราะมาตรการทางภาษีจะมีผลกระทบในเรื่องนโยบายทางการคลังของประเทศ คือ เรื่องรายได้ รายจ่าย และหนี้สาธารณะ ดังนั้น หากออกแบบองค์กรจัดเก็บภาษีให้มุ่งเน้นรายได้มาก ๆ ก็อาจส่งผลต่อเรื่องรายได้ของประชาชน

7.4 พิจารณาในแง่ของบุคลากร

จากการศึกษาอำนาจการบริหารงานขององค์กรเก็บภาษีทั้งอิสระในต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศสิงคโปร์ มาเลเซีย และประเทศญี่ปุ่น พบว่า องค์กรจัดเก็บภาษีแห่งประเทศไทยมีอิสระในการบริหารงานภายในหน่วยงานได้ด้วยตนเอง ทั้งในแง่ของการกำหนดและออกแบบโครงสร้างภายในองค์กร การจัดสรรงบประมาณภายในองค์กร การกำหนดระดับและองค์ประกอบของบุคลากรภายในองค์กร รวมทั้งการบริหารงานบุคคลด้วยตนเองโดยมีอิสระในการกำหนดคุณสมบัติ คัดเลือก ปลดออก รวมถึงการกำหนดระดับค่าตอบแทนของบุคลากร ซึ่งรูปแบบดังกล่าวน่าจะช่วยให้หน่วยงาน

จัดเก็บภาษีมีความยืดหยุ่นในการบริหารจัดการ สามารถดึงดูดและรักษาบุคลากรที่มีคุณภาพไว้ได้ โดยผ่านการกำหนดโครงสร้างและอัตราค่าตอบแทนที่สามารถแข่งขันได้

การบริหารบุคลากรให้มีอิสระนั้น โดยที่องค์กรสามารถกำหนดกรอบอัตราค่าจ้างและค่าตอบแทนที่เหมาะสมกับภารกิจได้ และสอดคล้องกับหลักความสามารถของบุคคล และสามารถกำหนดหลักประกันให้บุคลากรในองค์กรได้ว่าแม้ไม่อยู่ภายใต้กฎหมายคุ้มครองแรงงาน กฎหมายแรงงานสัมพันธ์ กฎหมายว่าด้วยการประกันสังคมและเงินทดแทน ก็จะได้รับประโยชน์ตอบแทนไม่น้อยกว่า และกำหนดอัตราค่าตอบแทนที่สูงกว่าข้าราชการได้ ทั้งนี้ เพื่อจูงใจให้บุคลากรทำงานได้อย่างเต็มประสิทธิภาพ และมีระบบกลไกการให้คุณให้โทษที่ชัดเจน ผู้เขียนเห็นว่ารูปแบบองค์การมหาชนมีความเหมาะสมมากกว่ารูปแบบองค์กรอื่น ๆ

7.5 พิจารณาในแง่งบประมาณ

การจัดตั้งองค์กรโดยจะกำหนดให้มีแหล่งที่มาของเงินงบประมาณที่หลากหลายและมั่นคง เนื่องจากได้รับเงินจัดสรรจากรัฐบาลสามารถรับเงินสนับสนุนในส่วนอื่นได้อีก มีความคล่องตัว และถ้าหากมีการกำหนดสัดส่วนการจัดสรรงบประมาณจากรายได้หรือภาษีที่เก็บได้ในจำนวนที่เหมาะสม ก็จะทำให้ภาพรวมของต้นทุนการจัดเก็บภาษีในรูปแบบส่วนราชการแบบเดิมจะลดลงและส่งผลดีต่อรัฐบาลและองค์กรจัดเก็บภาษีสามารถบริหารจัดการงบประมาณได้ตามความสามารถขององค์กร ผู้เขียนเห็นว่ารูปแบบองค์การมหาชนมีความเหมาะสมมากกว่ารูปแบบองค์กรอื่น ๆ

จากการศึกษางบประมาณขององค์กรจัดเก็บภาษีในต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศสิงคโปร์ พบว่า จำนวนงบประมาณที่องค์กรได้รับไม่ได้ตกอยู่ภายใต้กฎเกณฑ์ทางงบประมาณดังเช่นหน่วยงานราชการทั่วไป แต่มีการกำหนดจำนวนงบประมาณให้มีความสัมพันธ์กับผลการดำเนินงานขององค์กร โดยการนำระบบค่าตอบแทนตามผลงาน (Performance-based Remuneration System: PARS) มาปรับใช้ กล่าวคือ มีการกำหนดค่าตอบแทนพิเศษนอกจากเงินเดือนโดยกำหนดโบนัสสำหรับหน่วยงานจัดเก็บภาษี (Organization Bonus) นอกเหนือไปจากงบประมาณที่ได้รับตามปกติ ซึ่งจะได้รับหรือไม่ เป็นจำนวนเท่าใดขึ้นอยู่กับผลการประเมินประสิทธิภาพการดำเนินงานโดยอาศัยตัวชี้วัดประสิทธิภาพการดำเนินงาน (Key Performance Indicators: KPI) ซึ่งโครงสร้างเหล่านี้จะช่วยดึงดูดบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถเข้ามาสู่หน่วยงานและจูงใจให้บุคลากรและเจ้าหน้าที่ของหน่วยงานปฏิบัติหน้าที่อย่างมีประสิทธิภาพ ดังนั้น จึงมีความเป็นไปได้ที่ประเทศไทยจะนำรูปแบบงบประมาณดังกล่าวมาปรับใช้ กล่าวคือ กำหนดงบประมาณของหน่วยงานจัดเก็บภาษีให้มีความเชื่อมโยงกับประสิทธิภาพในการดำเนินงาน เช่น กำหนดเป็นสัดส่วนของรายได้ภาษีที่จัดเก็บได้ในปีก่อนหน้า หรืออาจมีการกำหนดเงินโบนัสหากการดำเนินงานเป็นไปตามเป้าหมายที่ประมาณการไว้ตามสัดส่วนที่กำหนด เป็นต้น

7.6 พิจารณาในแง่ของการควบคุมองค์กร

การจัดตั้งองค์กรจัดเก็บภาษีก็องอิสระ ถึงแม้จะมีความเป็นอิสระมากกว่าความเป็นส่วนราชการ แต่ก็ยังมีขั้นตอนต่าง ๆ ที่ต้องดำเนินการ เช่น ระบบการตรวจสอบ การประเมินคุณภาพ และการตรวจสอบบัญชีโดยองค์กรอิสระอื่นหรือต้องรายงานผลต่อรัฐสภา ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความโปร่งใส และมีประสิทธิภาพ ทั้งนี้ องค์การรูปแบบองค์กรมหาชน ยังสามารถบัญญัติกระบวนการกำกับดูแล หรือควบคุมองค์กรให้มีความเข้มข้นมากกว่าความเป็นส่วนราชการทั่วไปได้

ดังนั้น หากประเทศไทยมีการจัดตั้งองค์กรจัดเก็บภาษีก็องอิสระ ผู้เขียนเห็นว่าข้อพิจารณา ดังกล่าวมีรูปแบบองค์กรที่เหมาะสม คือ รูปแบบขององค์กรมหาชน เพราะสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ ในการบริหารการจัดเก็บภาษีที่มีความเป็นอิสระ สามารถดำเนินการจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ มากขึ้น

8. บทสรุป

หลายประเทศทั่วโลกได้ตระหนักถึงความสำคัญในการปฏิรูปการคลังและการจัดเก็บรายได้ ของรัฐ เพื่อให้สามารถบรรลุเป้าหมายในการจัดเก็บรายได้ให้สามารถแก้ปัญหาและพัฒนาเศรษฐกิจ และสอดคล้องกับการพัฒนาสังคมในยุคสมัยใหม่และสอดคล้องกับการบริหารจัดการที่เปลี่ยนแปลงไป อย่างรวดเร็ว จึงมีแนวคิดในการปฏิรูปองค์กรที่ทำหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีให้มีความทันสมัย ปรับเปลี่ยน และตอบสนองต่อการบริหารการจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น โดยการเปลี่ยนแปลงรูปแบบ องค์กรจัดเก็บภาษีจากระบบราชการมาอยู่ในรูปแบบหน่วยงานก็องอิสระที่เหมาะสมมากขึ้น

ในประเทศไทย องค์กรจัดเก็บภาษีในรูปแบบปัจจุบันยังไม่อาจตอบสนองต่อหลักประสิทธิภาพ ในการบริหารการจัดเก็บภาษีที่ดี กล่าวคือ มีกรมจัดเก็บภาษี 3 กรมซึ่งมีสถานะเป็นหน่วยงานราชการ ขนาดใหญ่ที่มีกฎระเบียบและกฎหมายเฉพาะของหน่วยงานตนเองที่เคร่งครัด ประกอบกับการกิจ ในการจัดเก็บภาษีบางประการที่ทับซ้อนกัน ทำให้เกิดต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อนและมีอัตราที่สูง ทั้งต้นทุนในการบริหารงานบุคลากร การจัดทำข้อมูล การใช้ระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ หรือการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี เป็นต้น ซึ่งหากองค์กรจัดเก็บภาษีของไทยมีการพัฒนาแนวทาง หรือปรับปรุงรูปแบบลักษณะ โครงสร้างและการบริหารการจัดเก็บภาษีขององค์กรตามแนวทางรูปแบบ แนวคิดองค์กรจัดเก็บก็องอิสระ ซึ่งอาจมีลักษณะการจัดตั้งเหมือนองค์กรมหาชนของไทยในปัจจุบัน ก็จะทำให้แก้ไขปัญหาและอำนวยความสะดวกการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพได้

9. ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาวิเคราะห์ปัญหาขององค์กรจัดเก็บภาษีในประเทศไทย เพื่อหาแนวทางการพัฒนาองค์กรการจัดเก็บภาษีที่เหมาะสมและให้สามารถดำเนินการจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ ผู้เขียนมีข้อเสนอแนะ ดังนี้

9.1 แนวทางในการจัดตั้งองค์กรจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระในประเทศไทย

หากประเทศไทยจะนำรูปแบบขององค์กรการจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระมาใช้ จำเป็นต้องนำรูปแบบองค์กรการจัดเก็บภาษีอิสระของต่างประเทศซึ่งประสบความสำเร็จตามเป้าหมายมาเป็นแนวทางในการออกแบบหน่วยงานจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระของประเทศไทย ทั้งนี้ องค์กรการจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระในแต่ละประเทศไม่ได้มีรูปแบบที่แน่นอนเพียงรูปแบบเดียว รูปแบบขององค์กรการจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระในแต่ละประเทศย่อมแตกต่างกันไปตามสภาพสังคม เศรษฐกิจ การเมือง วัฒนธรรม และประวัติศาสตร์ จากการศึกษาแบบขององค์กรการจัดเก็บภาษีของต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศสิงคโปร์ ประเทศมาเลเซีย และประเทศญี่ปุ่น ซึ่งมีการนำองค์กรการจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระมาปรับใช้ แนวทางที่อาจเป็นไปได้สำหรับประเทศไทยสามารถพิจารณาได้ดังต่อไปนี้

9.1.1 แนวทางการจัดตั้ง

การจัดตั้งองค์กรจัดเก็บภาษีรูปแบบใหม่นี้ โดยการตราเป็นพระราชบัญญัติ⁴⁶ ซึ่งเป็นกฎหมายฉบับใหม่ใช้เพื่อบังคับให้เหมาะสมกับภารกิจอันพึงเป็นงานขององค์กรจัดเก็บภาษีแห่งประเทศไทย โดยการดำรงไว้ซึ่งภารกิจด้านจัดเก็บหรือหารายได้ จากภาษีฝ่ายการศุลกากร ภาษีฝ่ายสรรพสามิต และภาษีฝ่ายสรรพากร โดยองค์กรใหม่นี้จะมีลักษณะรูปแบบเหมือนองค์การมหาชน และจะมีความเป็นเอกภาพในการบริหารงานจัดเก็บภาษี มีการกำหนดวัตถุประสงค์ พันธกิจและอำนาจหน้าที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี ซึ่งเป็นองค์กรหลักและองค์กรเดียวที่ทำหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีให้แก่ส่วนกลาง โดยอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของกระทรวงการคลัง ซึ่งมีความคล้ายคลึงกับรูปแบบ National Tax Agency (NTA) ของภาษีของประเทศญี่ปุ่น และองค์กรใหม่นี้ทำหน้าที่ปฏิบัติตามนโยบายภาษีของรัฐบาล มีการบริหารจัดการเก็บภาษีอย่างเป็นอิสระเพื่อให้เป็นไปตามเป้าหมายการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล

⁴⁶พระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ. 2534, มาตรา 8.

โดยในสาระสำคัญของร่างพระราชบัญญัติจัดตั้งองค์กรดังกล่าว ประกอบด้วย

- 1) ชื่อองค์กร
- 2) ที่ตั้งสำนักงานใหญ่
- 3) วัตถุประสงค์และอำนาจหน้าที่ในการกระทำการและกิจกรรมต่าง ๆ ภายใต้ขอบเขตแห่งวัตถุประสงค์ในการบริหารงานจัดเก็บภาษี
- 4) การจัดโครงสร้างการบริหารงาน
- 5) องค์ประกอบของคณะกรรมการ คุณสมบัติและลักษณะต้องห้าม วาระการดำรงตำแหน่ง การพ้นจากตำแหน่ง รวมทั้งอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการ
- 6) คุณสมบัติและลักษณะต้องห้าม วาระการดำรงตำแหน่งของประธานคณะกรรมการ หรือผู้ว่าการ
- 7) คุณสมบัติและลักษณะต้องห้ามของเจ้าหน้าที่/พนักงานขององค์กร
- 8) ทุน รายได้ งบประมาณ และทรัพย์สิน
- 9) การบริหารงานบุคคล สวัสดิการ และสิทธิประโยชน์อื่น
- 10) การกำกับดูแล การตรวจสอบ และการประเมินผลงานขององค์กร
- 11) ข้อกำหนดอื่น ๆ อันจำเป็นเพื่อให้กิจการขององค์กรดำเนินไปโดยเรียบร้อยและมีประสิทธิภาพ

ทั้งนี้ อาจใช้ชื่อองค์กรโดยตราเป็นกฎหมายว่า พระราชบัญญัติจัดตั้งสำนักงานจัดเก็บภาษีแห่งประเทศไทย พ.ศ.” (Taxation Office of Thailand)

9.1.2 ฐานะการเป็นองค์กร

กำหนดให้องค์กรจัดเก็บภาษีมียุทธฐานะเป็นนิติบุคคล เพื่อให้มีสิทธิแยกต่างหากจากส่วนราชการอื่น ๆ และประกันถึงความเป็นอิสระที่สามารถดำเนินกิจการของตนเองได้บางประการ เช่น เรื่องรายได้ งบประมาณและบุคลากรในนามของตนเอง และควรจัดตั้งเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายมหาชน ในเบื้องต้นผู้เขียนเห็นว่า การจัดตั้งองค์กรการจัดเก็บภาษีทั้งอิสระในประเทศไทยนั้น ควรตราพระราชบัญญัติกฤษฎีกา⁴⁷ เพื่อยุบรวมกรมศุลกากร กรมสรรพสามิต และกรมสรรพากร โดยนำทั้งสามองค์กรดังกล่าวมารวมกันโดยการจัดตั้งเป็นองค์กรใหม่ชื่อว่า “สำนักงานจัดเก็บภาษีแห่งประเทศไทย” ขึ้นแทน ซึ่งจะเกิดการประหยัดด้านงบประมาณในการจัดเก็บภาษีและขจัดความซ้ำซ้อนในหน้าที่จัดเก็บภาษีที่คล้ายคลึงกัน รวมทั้งเพิ่มประสิทธิภาพในการบริหารจัดการเก็บภาษีของประเทศ

⁴⁷แห่งพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ. 2534, มาตรา 8 จัตวา.

9.1.3 โครงสร้างและระบบการบริหารงาน

1) โครงสร้างการจัดองค์กร โดยกำหนดให้องค์กรจัดเก็บภาษีทั้งอิสระเป็นหน่วยงานของรัฐที่ไม่ใช่ส่วนราชการและไม่ใช่วิสาหกิจ มีการยุบรวบที่ทำการขององค์กรทั้งในส่วนกลาง และในพื้นที่ต่าง ๆ กล่าวคือ มีสำนักงานใหญ่เป็นศูนย์กลางบริหารงานและกำกับดูแลสำนักงานพื้นที่ โดยสำนักงานพื้นที่ต่าง ๆ ที่มีอยู่เดิมจะทำหน้าที่เป็นศูนย์บริการด้านภาษีจุดเดียวเบ็ดเสร็จ (One Stop Service Center) เพื่อเป็นการลดต้นทุนหรือภาระของผู้เสียภาษี และเป็นการบูรณาการการทำงานร่วมกันของบุคลากรที่ทำหน้างานด้านภาษี

2) ผู้บริหารองค์กรจัดเก็บภาษีควรอยู่ในรูปแบบของคณะกรรมการบริหาร มีผู้ว่าการเป็นประธานกรรมการทำหน้าที่เป็นผู้บังคับบัญชาบุคลากรในองค์กร และในการจัดตั้งองค์กรใหม่นี้ ควรให้งบประมาณรายจ่ายที่เหลืออยู่ของส่วนราชการ 3 กรมเดิมนั้นเป็นอันระงับไป สำหรับทรัพย์สินอื่นของส่วนราชการนั้นให้ออนให้แก่องค์กรจัดเก็บภาษีแห่งประเทศไทย (องค์กรใหม่)

3) กำหนดให้มีการนำกฎหมายภาษีสกุลการ ภาษีสรรพสามิต และภาษีสรรพากรในส่วนที่เป็นกรรมวิธีและวิธีการจัดเก็บของแต่ละกรมใช้บังคับมารวมกันให้เป็นกฎหมายภาษีฉบับเดียวกันและมีกฎหมายลำดับรองมารองรับ สำหรับวิธีการจัดการกิจการ สิทธิและหนี้สินให้เป็นไปตามที่กำหนดในพระราชบัญญัติฉบับใหม่

9.1.4 โครงสร้างคณะกรรมการบริหารองค์กร

จัดให้ระบบบริหารงานของสำนักงานจัดเก็บภาษีแห่งประเทศไทยควรมีคณะกรรมการบริหารองค์กรที่ได้รับการสรรหาจากหลากหลายหน่วยงาน โดยให้คณะกรรมการบริหารองค์กรประกอบด้วย ประธานกรรมการ 1 คน และมีกรรมการอีก 14 คน ดังนี้

1) ประธานกรรมการ ซึ่งคณะรัฐมนตรีแต่งตั้งมาจากผู้มีความรู้ความสามารถ เชี่ยวชาญและมีประสบการณ์เป็นที่ประจักษ์

2) กรรมการโดยตำแหน่ง จำนวนหกคน ได้แก่ ผู้ว่าการคณะกรรมการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ หรือผู้แทนจากสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ผู้ว่าการคณะกรรมการกฤษฎีกา หรือผู้แทนจากสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ผู้อำนวยการสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง หรือผู้แทนจากสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง นายกสภาวิชาชีพบัญชี หรือผู้แทนจากสภาวิชาชีพบัญชี ประธานกรรมการหอการค้าไทย หรือผู้แทนจากหอการค้าไทย และอัยการสูงสุด หรือผู้แทนจากสำนักงานอัยการ

3) กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิ จำนวนไม่เกินเจ็ดคน ซึ่งคณะรัฐมนตรีแต่งตั้งจากบุคคลผู้มีความรู้ความสามารถด้านภาษี ด้านนิติศาสตร์ ด้านรัฐศาสตร์ ด้านเศรษฐศาสตร์ ด้านบริหารธุรกิจ และด้านอื่น ๆ ที่เป็นประโยชน์ต่อกิจการขององค์กร

4) ให้มีผู้ว่าการเป็นกรรมการและเลขานุการโดยตำแหน่ง

ให้ผู้ว่าการองค์กร ซึ่งผ่านการคัดเลือกตามเงื่อนไขที่กำหนดทำหน้าที่รับผิดชอบเกี่ยวกับการบริหารงานให้เป็นไปตามเจตนารมณ์ของการจัดตั้งองค์กรใหม่นี้ และในสัญญาว่าจ้างควรมีวาระคราวละ 4 ปี⁴⁸

คณะกรรมการบริหารและผู้ว่าการมีวาระการดำรงตำแหน่งที่แน่นอนและมีเสถียรภาพที่มั่นคง ไม่ถูกถอดถอนหรือไม่ถูกปลดได้ง่าย โดยจะถูกถอดถอนหรือถูกปลดต่อเมื่อมีการกระทำความผิดอย่างร้ายแรงที่ชัดเจนตามที่ระบุไว้ในกฎหมาย และถูกถอดถอนหรือถูกปลดด้วยกระบวนการทางกฎหมายเท่านั้น คณะกรรมการบริหารและผู้ว่าการจะพ้นจากตำแหน่งได้ในกรณีตามวาระ หรือสัญญาจ้างสิ้นสุดลง หรือตาย หรือ ลาออกจากตำแหน่ง หรือกระทำการที่ผิดเงื่อนไขในสัญญาจ้าง ซึ่งสัญญาจ้างระบุว่าให้ถือว่าสัญญาจ้างสิ้นสุดลง

ที่มาของผู้ว่าการ อาจใช้รูปแบบเดียวกันกับการเลือกผู้ว่าการธนาคารแห่งประเทศไทย⁴⁹ ที่มีการเสนอชื่อโดยคณะรัฐมนตรีเพื่อให้พระมหากษัตริย์ทรงแต่งตั้ง และผู้ว่าการมีอำนาจในการบริหารงานขององค์กรตามนโยบายและแผนงานที่กำหนดไว้จนเป็นไปตามวัตถุประสงค์ขององค์กร นอกจากนั้น ยังมีอำนาจจ่อกระเปียบ ข้อบังคับต่าง ๆ ทางการบริหารที่จำเป็นต่อการปฏิบัติหน้าที่ให้บรรลุวัตถุประสงค์การจัดตั้ง รวบรวมปัญหาในการดำเนินงานพร้อมด้วยข้อเสนอแนะ เพื่อเสนอต่อคณะกรรมการบริหาร และจัดทำรายงานผลการดำเนินงานประจำปีเสนอต่อรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ซึ่งรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังเป็นเพียงผู้กำกับดูแลไม่ใช่ผู้บังคับบัญชาโดยตรง นอกจากนี้ บุคคลที่มาจากภาคเอกชนจะต้องมีคุณสมบัติที่เหมาะสมในด้านความรู้ความสามารถ การไม่เป็นคู่แข่งต้องคำพิพากษาให้จำคุก ยกเว้นความผิดฐานกระทำความผิดโดยประมาท และควรไม่เป็นผู้ที่มีชื่อเสียงเสียหายด้านการเงินหรือหลบเลี่ยงภาษีมาก่อน

ทั้งนี้ การกำหนดให้รูปแบบองค์กรมีคณะกรรมการนั้นมีข้อดีหลายประการ เช่น มีการแบ่งแยกหน้าที่ระหว่างกำกับดูแลและการบริหาร ซึ่งช่วยทำให้ฝ่ายบริหารงานสามารถปฏิบัติงานประจำวันได้โดยไม่ถูกแทรกแซงทางการเมืองมากนัก กล่าวคือ นักการเมือง (รัฐมนตรี) จะเป็นเพียงผู้กำกับดูแลเชิงนโยบายเท่านั้น และการมีคณะกรรมการที่หลากหลายจะช่วยเพิ่มมุมมอง

⁴⁸สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ, หนังสือที่ นร 1208/1707, 23 ธันวาคม 2546 เรื่อง การจัดโครงสร้างองค์กรรูปแบบอื่นที่มีใช้ส่วนราชการ: หน่วยบริการรูปแบบพิเศษ.

⁴⁹พระราชบัญญัติธนาคารแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2485, มาตรา 24

“ให้คณะกรรมการ ธปท. ประกอบด้วยประธานกรรมการคนหนึ่ง ซึ่งพระมหากษัตริย์ทรงแต่งตั้ง...” ให้ผู้ว่าการเป็นรองประธานกรรมการและแต่งตั้งพนักงานคนหนึ่งเป็นเลขานุการ.

ในการบริหารจัดการเก็บภาษีที่รอบด้านมากขึ้น และมีการตรวจสอบถ่วงดุลอำนาจระหว่างคณะกรรมการ กับฝ่ายบริหารงานซึ่งจะช่วยเพิ่มการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี และทำให้การบริหารการจัดเก็บ มีประสิทธิภาพ ชัดเจนและโปร่งใส

9.1.5 ความสัมพันธ์ระหว่างองค์กรกับรัฐบาล

1) องค์กรจัดเก็บภาษีมีการบริหารงานกึ่งอิสระจากระบบราชการ กล่าวคือองค์กร จัดเก็บภาษีนี้ไม่ใช่ส่วนราชการและไม่ใช่วิสาหกิจ และถึงแม้จะมีความอิสระบางประการแต่ไม่ใช่ ความอิสระที่ปราศจากขอบเขต ซึ่งองค์กรจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระนี้ยังต้องมีความสัมพันธ์กับรัฐบาล เพราะยังต้องรับเงินอุดหนุนจากรัฐ รัฐจึงต้องเข้ามากำกับ ตรวจสอบการจัดเก็บรายได้และการใช้จ่าย งบประมาณ และความสัมพันธ์จะอยู่ในรูปแบบของการกำกับดูแลแทนการบังคับบัญชา กล่าวคือ กระบวนการคลังจะทำหน้าที่ในการกำหนดนโยบายในการจัดเก็บภาษีและกำกับให้องค์กรจัดเก็บภาษี ให้เป็นไปตามเป้าหมายและตามนโยบาย

2) ควรมีการจัดตั้งคณะกรรมการติดตามประเมินผลการทำงานของสำนักงาน จัดเก็บภาษีแห่งประเทศไทยนี้ ในทุกรอบปีให้มีการประเมินผลการดำเนินงานของหน่วยงานใหม่นี้ ในด้านความสัมฤทธิ์ผลตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ ทั้งนี้ อาจให้องค์กรอิสระ เช่น สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน หรือเอกชนเข้ามามีส่วนร่วมในการประเมินนโยบายทางภาษีและการตรวจสอบการจัดเก็บภาษีได้

3) ควรให้มีหน่วยวิชาการทางภาษีที่เป็นอิสระในการศึกษา วิเคราะห์ รวบรวมและ เสนอแนะข้อมูลทางภาษี เพื่อเป็นจุดรวบรวมข้อมูลทางภาษีที่แม่นยำ และสอดคล้องกับหลักการ จัดเก็บภาษีที่แน่นอน รวมถึงการเสนอแนะปรับปรุงกฎ ระเบียบ ข้อปฏิบัติที่สอดคล้องกับระบบภาษี ที่เปลี่ยนแปลง

9.1.6 วิธีการดำเนินงานเพื่อความเป็นอิสระ

1) การสรรหาบุคลากรเข้าทำงานได้รับการยกเว้นไม่อยู่ภายใต้พระราชบัญญัติ ระเบียบข้าราชการพลเรือน โดยให้มีกฎ ระเบียบ ข้อปฏิบัติของตนเองเฉพาะที่ยึดหยุ่นเพื่อดำเนินการ สรรหาที่มีอิสระและได้บุคคลที่มีความสามารถตรงตามบทบาทหน้าที่ ตลอดจนการกำหนดอัตราเงินเดือน หรือค่าตอบแทนของคณะกรรมการบริหาร ผู้ว่าการ หรือลูกจ้างไม่อยู่ภายใต้การกำหนดโดยสำนักงาน กพ. และจะไม่ถูกกำหนดโดยรัฐบาลโดยตรง นอกจากนั้น ยังมีกลไกในการจ่ายเงินค่าตอบแทนพิเศษ อย่างอื่นให้บุคลากร เพื่อเป็นการจูงใจและขวัญกำลังใจในการทำงานและเป็นการลดช่องว่างในการ แสวงหาผลประโยชน์ของบุคลากร และไม่ใช้กฎระเบียบของทางราชการ

2) กำหนดให้บุคลากรขององค์กรจัดเก็บภาษี มีฐานะเป็นเจ้าหน้าที่ของรัฐอยู่ภายใต้ การบังคับบัญชาของผู้ว่าการ ซึ่งผู้ว่าการจะต้องรับผิดชอบต่อคณะกรรมการบริหารอีกชั้นหนึ่งด้วย

3) กำหนดให้มีงบประมาณในการบริหารแยกออกจากระบบงบประมาณแผ่นดินตามปกติ เช่น มีการกำหนดเงินงบประมาณ ไม่เกินร้อยละ 2 จากสัดส่วนของรายได้ที่จัดเก็บได้ และอาจไม่จำเป็นต้องอยู่ภายใต้การควบคุมทางการเงินโดยรัฐบาล

4) มีการกำหนดให้การบริหารการจัดเก็บมีความอิสระมากยิ่งขึ้น ไม่อยู่ภายใต้กฎระเบียบที่เคร่งครัดเพื่อสร้างความคล่องตัวให้การบริหารการจัดเก็บได้สะดวก รวดเร็วยิ่งขึ้น

9.1.7 การควบคุมองค์กร

1) กำหนดให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง มีอำนาจหน้าที่ในการกำกับดูแลการดำเนินงานของสำนักงานให้เป็นไปตามกฎหมายและให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งสำนักงาน นโยบายของรัฐ และมติคณะรัฐมนตรีที่เกี่ยวกับสำนักงาน

2) กำหนดให้รัฐมนตรีมีอำนาจสั่งให้สำนักงานชี้แจง แสดงความคิดเห็นทำรายงานหรือยับยั้งการกระทำของสำนักงานที่ขัดต่อวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งสำนักงาน นโยบายของรัฐบาล หรือมติคณะรัฐมนตรีที่เกี่ยวกับสำนักงาน ตลอดจนสั่งสอบสวนข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการดำเนินงานของสำนักงาน

3) กำหนดให้กระทรวงการคลังมีบทบาทเป็นผู้กำกับดูแลองค์กร แต่ไม่มีอำนาจในการบังคับบัญชาโดยตรงหรือสามารถแทรกแซงการบริหารงานบุคคลภายในองค์กรนั้น โดยความสัมพันธ์บทบาทของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและคณะรัฐมนตรีจะถูกกำหนดไว้เฉพาะในพระราชบัญญัติเท่านั้น เช่น การให้คณะรัฐมนตรีแต่งตั้งกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิ เป็นต้น นอกจากนี้ ยังกำหนดให้มีการรายงานการดำเนินงานและผลการจัดเก็บภาษีต่อคณะรัฐมนตรี และรัฐสภา เพื่อเสนอแนะแนวทางในการปรับปรุง แก้ไข หรือออกกฎหมายภาษีให้สอดคล้องกับสถานการณ์ปัจจุบันและทันสมัย

9.2 ปัจจัยสนับสนุนการจัดตั้งองค์กรจัดเก็บภาษีที่อิสระ

ในระยะเวลา 20 ปีที่ผ่านมา ได้มีแนวความคิดในการตระหนักถึงความโปร่งใสและการเพิ่มประสิทธิภาพการบริหารงานภาครัฐ ดังนั้น ภาครัฐจึงมีการเพิ่มมาตรการทางด้านการเงิน การคลัง และพยายามผลักดันการจัดทำงบประมาณและการรายงานสถานะทางการเงินและการจัดเก็บรายได้ ประกอบกับแนวคิดการบริหารจัดการภาครัฐแนวใหม่ (New Public Management) คือ การปรับเปลี่ยนการบริหารจัดการภาครัฐ โดยการนำหลักการเพิ่มประสิทธิภาพของระบบราชการและการแสวงหาประสิทธิภาพในการปฏิบัติราชการที่มุ่งสู่ความเป็นเลิศ โดยการนำเอาแนวทางหรือวิธีการบริหารงานภาคเอกชนมาปรับใช้ในการบริหารงาน โดยทำให้ในหลายประเทศมีการปรับเปลี่ยนรูปแบบการบริหารจัดการโครงสร้างองค์กรภาครัฐที่มีความหลากหลายและมีความอิสระมากขึ้น และจากแนวความคิด

ดังกล่าวจึงเป็นที่มาในการปฏิรูปองค์กรในการบริหารจัดการเก็บภาษีโดยใช้ Semi-Autonomous Revenue Authority (SARA) เป็นเครื่องมือในการปฏิรูปและอำนวยความสะดวกให้กับผู้เสียภาษี และอำนวยความสะดวกของภาครัฐ⁵⁰

ในประเทศไทยมีโอกาที่จะทำให้การปฏิรูปองค์กรการจัดเก็บภาษีถึงอิสระ เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีให้กับรัฐบาลได้ โดยปัจจัยที่เอื้อและสนับสนุนการจัดตั้งองค์กรการจัดเก็บภาษีอิสระของไทย มีดังนี้

9.2.1 ปัจจัยด้านแนวคิดที่สนับสนุน

ประเทศไทยมีแนวคิดในการแยกองค์กรจัดเก็บภาษี ออกจากกระทรวงการคลัง มาจัดตั้งเป็นองค์กรเพื่อการจัดเก็บภาษีเป็นการเฉพาะอยู่หลายครั้ง ทั้งการเสนอของ ม.ร.ว. จัดุมงคล โสณกุล อดีตผู้ว่าการธนาคารแห่งประเทศไทย ที่เสนอให้จัดตั้ง “ทบวงจัดเก็บภาษีอิสระ” หรือช่วงที่ นายสมชัย สัจจพงษ์ อดีตปลัดกระทรวงการคลัง เสนอการจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีถึงอิสระ เรียกว่า SARA: Semi-Autonomous Revenue Agency

นอกจากนี้ ยังมีงานค้นคว้าวิจัยของสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง ที่สนับสนุนแนวคิด การจัดตั้งองค์กรการจัดเก็บภาษีถึงอิสระมาใช้ในประเทศไทย ศึกษาโดย ดร.ปณณ อนันนภิบุตร และคณะได้เสนอแนะว่า รูปแบบองค์กรจัดเก็บภาษีถึงอิสระสามารถเพิ่มประสิทธิภาพและการบริหาร การจัดเก็บภาษีที่ดีได้

9.2.2 ปัจจัยด้านกฎหมายและนโยบาย

สถาปนาปฏิรูปแห่งชาติ⁵¹ ได้มีการเสนอแนะให้มีการปฏิรูปองค์กรหน่วยงานจัดเก็บภาษี ที่เป็นอิสระมาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2558 โดยกำหนดมาตรการเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพของหน่วยงานในการ จัดเก็บภาษีอากรโดยให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีเป็นองค์กรอิสระหรือถึงอิสระโดยกำหนดให้รายงาน ผลการดำเนินงานต่อรัฐมนตรีโดยตรงหรืออาจทำในรูปแบบคณะกรรมการเพื่อป้องกันการแทรกแซง จากปัจจัยภายนอก โดยขั้นตอนการออกกฎหมายจัดตั้งหน่วยงานอิสระ โดยมีต้นแบบจากหน่วยงาน อิสระรูปแบบ Semi-Autonomous Revenue Agency (SARA)

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 หมวด 16 การปฏิรูปประเทศ มาตรา 258 ข ที่เปิดช่องให้มีการปฏิรูปประเทศโดยเฉพาะในส่วนที่เกี่ยวกับการบริหารราชการ

⁵⁰Christian von Haldenwang, Armin von Schiller and Melody Garcia, “Tax collection in developing countries–New evidence on semi-autonomous revenue agencies (SARAs),” *Journal of Development Studies* 50, 4 (2014): 541-555.

⁵¹สถาปนาปฏิรูปแห่งชาติ, เรื่องเดิม, หน้า 17.

แผ่นดินที่กำหนดให้รัฐต้องบูรณาการข้อมูลหน่วยงานภาครัฐเข้าด้วยกันเพื่อให้เกิดระบบข้อมูลเพื่อการบริหารราชการแผ่นดินและการบริการประชาชน⁵² และปรับปรุงโครงสร้างและระบบบริหารงานภาครัฐและแผนกำลังคนให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงและความท้าทายใหม่ ๆ โดยให้เหมาะสมกับการกิจของหน่วยงาน⁵³ และปรับปรุงโครงสร้าง กลไกทางภาษีในการเพิ่มรายได้ให้กับภาครัฐอย่างมีประสิทธิภาพ⁵⁴

นอกจากนี้ พลเอกประยุทธ์ จันทร์โอชา นายกรัฐมนตรี ได้แถลงนโยบายต่อรัฐสภาเมื่อวันที่ 25 พฤษภาคม 2562 ที่ระบุถึงนโยบายเศรษฐกิจ การเงิน การคลังของรัฐบาลชุดนี้ว่า จะมีการศึกษาความเป็นไปได้ในการจัดตั้งหน่วยจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ⁵⁵ ประกอบกับความสอดคล้องยุทธศาสตร์ชาติกับประเด็นการปฏิรูปประเทศในยุทธศาสตร์ 2 ด้านการสร้างความสามารถในการแข่งขัน (ด้านเศรษฐกิจ) เรื่องการบริหารจัดเก็บภาษี ควรมีการพิจารณานำรูปแบบองค์กรจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระมาใช้

ดังนั้นเมื่อมีแนวคิดสนับสนุนให้มีการนำรูปแบบองค์กรการจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ มาใช้ และมีกฎหมายและนโยบายสนับสนุนที่เป็นไปทิศทางเดียวกัน ผู้เขียนเห็นว่าถือเป็นโอกาสอันดีที่ประเทศไทยจะริบดำเนินการให้มีปฏิรูปองค์กรการจัดเก็บภาษีอย่างจริงจังเพื่อเป็นแนวในการพัฒนาองค์กรจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพ

⁵²รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560, มาตรา 258 ข (2).

⁵³รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560, มาตรา 258 ข (3).

⁵⁴รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560, มาตรา 258 ฉ (3).

⁵⁵สำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี, คำแถลงนโยบาย พลเอกประยุทธ์ จันทร์โอชา นายกรัฐมนตรีแถลงต่อรัฐสภา วันที่ 25 พฤษภาคม 2562, หน้า 16.

บรรณานุกรม

- กิตติภพ วังคำ. “ความเป็นไปได้ในการจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีอสังหาริมทรัพย์ในประเทศไทย.” *Graduate Law Journal* 12, 4 (2019): 570-584.
- จัดมณฑล โสณกุล. *ทบทวนจัดเก็บภาษีอสังหาริมทรัพย์* [Online]. Available URL: <https://siamrath.co.th/n/60859,2564> (เมษายน, 1).
- จอมสุรางค์ อินสุชาติ. “การปฏิรูปกฎหมายองค์กรจัดเก็บภาษี: กรณีศึกษาเปรียบเทียบกับกฎหมายสิงคโปร์และกฎหมายมาเลเซีย.” *วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์*, 2560.
- ชาญชัย แสวงศักดิ์. *คำอธิบายกฎหมายปกครอง*. พิมพ์ครั้งที่ 7. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2561.
- นันททศพร ศิริสัมพันธ์ และคณะ. *หลักการจำแนกประเภทหน่วยงานของรัฐในกำกับของฝ่ายบริหาร*. กรุงเทพมหานคร: สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบข้าราชการ, 2553.
- นันทวัฒน์ บรมานันท์. *กฎหมายปกครอง*. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2560.
- วันเพ็ญ ส่งเสริมทรัพย์. “การจัดระบบองค์การมหาชนอิสระในกระบวนการจัดทำบริการสาธารณะในประเทศไทย.” ใน นันทวัฒน์ บรมานันท์, *หลักกฎหมายปกครองเกี่ยวกับบริการสาธารณะ*. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2560.
- สมยศ เชื้อไทย. *กฎหมายมหาชนเบื้องต้น*. พิมพ์ครั้งที่ 12. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2560.
- สภาปฏิรูปประเทศ. *วาระปฏิรูปที่ 8 : การปฏิรูประบบและโครงสร้างภาษี*. กรุงเทพมหานคร: สำนักการพิมพ์สำนักเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร, 2558.
- สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง. *ผลงานทางวิชาการ: ย้อนมองรายได้ของรัฐบาลสร้างอนาคตด้วยนวัตกรรมการจัดเก็บรายได้*. ในสัมมนาวิชาการสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง ประจำปี 2558 นวัตกรรมทางการคลังการเงินเพื่อการปฏิรูปประเทศไทย.
- สำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี. *คำแถลงนโยบาย พลเอกประยุทธ์ จันทร์โอชา นายกรัฐมนตรีแถลงต่อรัฐสภา* วันที่ 25 พฤษภาคม 2562.
- อุดม รัฐอมฤต และคณะ. *รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์ โครงการศึกษาวิจัยการจัดการงบประมาณขององค์การมหาชน*. กรุงเทพมหานคร: สำนักงบประมาณ, 2552.

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

CommonLII. **Inland Revenue Board of Malaysia Act 1995**. [Online]. Available URL: <http://www.commonlii.org/>, 2021 (June, 10).

Inland Revenue Authority of Singapore. **History and Milestones**. [Online]. Available URL: <https://www.iras.gov.sg/irashome/About-Us/Our-Organisation/History-and-Milestones/>, 2021 (June, 10).

JENKINS, Glenn, et al. **Modernization of Tax Administrations: Revenue Boards and Privatization as Instruments for Change**. JDI Executive Programs, 1994.

MANASAN, Rosario G. **Tax Administration Reform: (Semi-) Autonomous Revenue Authority Anyone?**. PIDS Discussion Paper Series, 2003.

National Tax Agency Japan. **Organization**. [Online]. Available URL: <https://www.nta.go.jp/english/about/organization/index.htm>, 2021 (June, 10).

The World Bank. **Difficulties with Autonomous Agencies**. [Online], Available URL: <http://siteresources.worldbank.org/EXTADMCI/SERREF/Resources/DAAgencies.pdf>, 2019 (April, 10).

Haldenwang, Christian von. Armin von Schiller and Melody Garcia. “Tax collection in developing countries–New evidence on semi-autonomous revenue agencies (SARAs).” **Journal of Development Studies** 50, 4 (2014): 541-555.

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560.

ประมวลรัษฎากร พุทธศักราช 2481.

พระราชบัญญัติธนาคารแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2485.

พระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ. 2534.

พระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542.

พระราชบัญญัติองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2551.

พระราชบัญญัติกองทุนน้ำมันเชื้อเพลิง พ.ศ. 2562.

มติคณะรัฐมนตรี ลงวันที่ 18 กรกฎาคม 2549 เรื่อง ขั้นตอนการจัดตั้งองค์การมหาชน.

มติคณะรัฐมนตรี ลงวันที่ 3 เมษายน 2550 เรื่อง หลักการจำแนกประเภทหน่วยงานของรัฐ.

มติคณะรัฐมนตรี ลงวันที่ 24 กรกฎาคม 2550 เรื่อง การชักซ้อมความเข้าใจเกี่ยวกับขั้นตอนการจัดตั้งหน่วยงานของรัฐ.

