

## บทที่ 2

### การจัดระเบียบบริหารงานของท้องถิ่นและหลักการทางกฎหมายภาษีอากร

การบริหารงานของท้องถิ่นจะเกิดขึ้นได้ต่อเมื่อรัฐกระจายอำนาจการปกครองให้กับท้องถิ่นนั้น ทำให้ท้องถิ่นนั้นเป็นนิติบุคคลแยกออกจากรัฐ มีการเลือกตั้งผู้ทำหน้าที่บริหารท้องถิ่น มีอิสระ แต่ต้องอยู่ภายใต้การควบคุมดูแลจากราชการบริหารส่วนกลาง การบริหารงานของท้องถิ่นถูกดำเนินการด้วยงบประมาณและเจ้าหน้าที่ของตนเอง ดังนั้น เพื่อให้การจัดทำบริการสาธารณะของท้องถิ่นเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพรัฐต้องมีการกระจายอำนาจทางการคลังให้กับท้องถิ่นด้วยเพื่อให้ท้องถิ่นมีรายได้เป็นของตนเอง ปัจจุบันรายได้หลักของท้องถิ่นมาจากภาษีอากรซึ่งการจัดเก็บภาษีอากรจะเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพต้องอยู่บนหลักการทางกฎหมายภาษีอากร

#### 2.1 หลักการจัดระเบียบบริหารราชการของรัฐ

การจัดระเบียบบริหารราชการของรัฐหรือรูปแบบการปกครองของรัฐมีความแตกต่างกันและคล้ายคลึงกันในแต่ละประเทศ แต่ที่จะกล่าวถึงในที่นี้เป็นรูปแบบการปกครองของรัฐเดี่ยวซึ่งเป็นแนวทางปฏิบัติที่เกิดขึ้นในประเทศไทยเช่นเดียวกัน และเน้นไปที่รูปแบบของการกระจายอำนาจการปกครองให้กับเทศบาล

##### 2.1.1 รูปแบบการปกครองภายในรัฐ

รูปแบบการปกครองที่เกิดขึ้นในรัฐเดี่ยวตั้งอยู่บน 2 หลักการที่สำคัญคือ หลักการรวมอำนาจ (Centralization) และหลักการกระจายอำนาจ (Decentralization) <sup>1</sup>

##### 2.1.1.1 หลักการรวมอำนาจ (Centralization)

ความหมายของหลักการรวมอำนาจมีอยู่ 2 อย่าง คือ การรวมอำนาจทางการเมืองและการรวมอำนาจทางการปกครอง

---

<sup>1</sup> ภาณุวิชญ์ วังนรงค์, ผศ. ดร., หลักกฎหมายมหาชน, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2542), หน้า 408-419.

การรวมอำนาจทางการเมือง หมายความว่า การบัญญัติกฎหมายต้องเป็นเอกภาพเดียวกัน ทำให้ประชาชนทุกคนต้องอยู่ภายใต้ระบอบกฎหมายเดียวกันอย่างเสมอภาค

การรวมอำนาจทางปกครอง หมายความว่า การที่รัฐเป็นผู้ดำเนินการปกครองทุกเรื่องมีการรวมอำนาจไว้ที่ศูนย์กลาง ไม่มีนิติบุคคลอื่น ไม่มีการแบ่งเป็นพื้นที่เขตการปกครองต่างๆ ไม่มีเจ้าหน้าที่ส่วนกลางที่ทำการตัดสินใจบางเรื่องในนามของรัฐ การตัดสินใจและการดำเนินการในเรื่องต่างๆ จะออกไปจากศูนย์กลาง แต่ถ้าเป็นความหมายที่ผ่อนคลายลง รัฐอาจมอบกิจกรรมที่ไม่มีความสำคัญให้ท้องถิ่นดำเนินการ หรือให้มีนิติบุคคลที่เป็นองค์การปกครองอื่น ทั้งนี้รัฐเป็นผู้ควบคุมอย่างใกล้ชิดและให้หัวหน้าองค์การปกครองขึ้นตรงต่อรัฐและไม่มีอิสระใดๆ ดังนั้นการรวมอำนาจจึงหมายถึงการบังคับบัญชาด้วยเนื่องจากปัจจุบัน ภารกิจในเรื่องต่างๆ ของรัฐเพิ่มขึ้นมากมายไม่ว่าจะเกิดจากความเจริญในด้านต่างๆ และจำนวนประชากรที่เพิ่มขึ้น ทำให้ต้องมีการแบ่งอำนาจให้ส่วนภูมิภาคเพื่อไม่ใหการบริหารงานของรัฐชะงักงัน แนวคิดนี้จึงนำไปสู่หลักการแบ่งอำนาจให้ส่วนภูมิภาค หรือเรียกว่า "การกระจายการรวมศูนย์อำนาจปกครอง"

ดังนั้น รูปแบบของการรวมอำนาจเกิดขึ้นได้ 2 ลักษณะ คือ การรวมศูนย์อำนาจ (Concentration) และ การกระจายการรวมศูนย์อำนาจ (Deconcentration)

การรวมศูนย์อำนาจ เป็นการรวมอำนาจอย่างเคร่งครัดภายใต้ระบบบังคับบัญชาที่เคร่งครัด การตัดสินใจถูกกระทำโดยผู้บังคับบัญชาสูงสุดและผู้อยู่ใต้บังคับบัญชามีอำนาจเพียงปฏิบัติให้เป็นไปตามคำสั่งเท่านั้น

การกระจายการรวมศูนย์อำนาจ เป็นรูปแบบที่ผ่อนคลายของการรวมอำนาจ โดยโอนอำนาจการตัดสินใจในระดับหนึ่งให้กับองค์กรหรือเจ้าหน้าที่ที่ถูกส่งไปอยู่ในท้องถิ่น แต่ยังคงอยู่ภายใต้ระบบการบังคับบัญชาของส่วนกลาง เช่น ผู้ว่าราชการจังหวัด นายอำเภอ หรือตัวแทนของกระทรวงทบวงกรมต่างๆ การกระจายการรวมศูนย์อำนาจจะมากหรือน้อยขึ้นกับการมอบอำนาจการตัดสินใจ เนื่องจากเจ้าหน้าที่ที่ทำการตัดสินใจในท้องถิ่นเป็นเจ้าหน้าที่ที่ส่งมาจากส่วนกลางโดยตรงจึงถือได้ว่ารัฐเองเป็นผู้ตัดสินใจ ทำให้ความหมายของรัฐได้ขยายกว้างขึ้นนอกจากหมายถึงส่วนกลางยังรวมถึงการปกครองส่วนภูมิภาคด้วย

โดยสรุปแล้ว ลักษณะสำคัญของการรวมอำนาจ คือ

- มีการรวมกำลังในการบังคับต่างๆ ขึ้นตรงต่อส่วนกลาง เช่น กำลังทหาร ตำรวจ

- อำนาจการวินิจฉัยสั่งการถูกรวมไว้ที่ส่วนกลาง คือ เมืองหลวง
- มีลำดับชั้นการบังคับบัญชาเจ้าหน้าที่ ก่อให้เกิด อำนาจในการออกคำสั่งให้ผู้ใต้บังคับบัญชาปฏิบัติตาม, อำนาจในการควบคุมกิจการ การดำเนินงานของผู้ใต้บังคับบัญชา, อำนาจในการลงโทษทางวินัย, อำนาจให้บำเหน็จความดีความชอบ

### 2.1.1.2 หลักการกระจายอำนาจ (Decentralization)

การกระจายอำนาจเป็นการมอบอำนาจบางส่วนให้กับองค์การที่เป็นนิติบุคคลแยกต่างหากออกจากรัฐ และไม่อยู่ภายใต้การบังคับบัญชาของส่วนกลาง แต่อยู่ภายใต้การกำกับดูแล ซึ่งแตกต่างจากการรวมศูนย์อำนาจที่มอบอำนาจให้องค์กรที่ไม่เป็นนิติบุคคลและอยู่ในระบบบังคับบัญชาของส่วนกลาง ตามระบบกฎหมายปกครองยอมรับว่าการกระจายอำนาจมีอยู่ 2 ลักษณะคือ การกระจายอำนาจทางพื้นที่และการกระจายอำนาจทางบริการ

ลักษณะของการกระจายอำนาจทางพื้นที่ประกอบด้วย

- การกระจายอำนาจเกิดขึ้นได้เฉพาะเรื่องการปกครองเท่านั้น
- การกระจายอำนาจเป็นการกำหนดให้เมืองปกครองท้องถิ่น เช่น องค์การปกครองท้องถิ่น
- กฎเกณฑ์ต่างๆ ที่กำหนดเกี่ยวกับองค์การปกครองต้องกำหนดขึ้นโดยเจ้าหน้าที่ที่มาจากระชาชนในท้องถิ่นนั้น เพราะเจ้าหน้าที่เหล่านี้มาจากการเลือกตั้งไม่ใช่ตัวแทนของรัฐ จึงเป็นการใช้อำนาจโดยตรงของประชาชนโดยผ่านเจ้าหน้าที่
- อำนาจการตัดสินใจบางส่วนต้องเป็นของเจ้าหน้าที่ท้องถิ่น
- เจ้าหน้าที่ท้องถิ่นต้องมีความเป็นอิสระจากส่วนกลาง ไม่อยู่ภายใต้อำนาจการบังคับบัญชาแต่ต้องอยู่ภายใต้การกำกับดูแลจากส่วนกลาง ซึ่งความอิสระในที่นี้ หมายถึง ความสามารถขององค์การปกครองท้องถิ่นที่จะบริหารงานเกี่ยวกับผลประโยชน์ของท้องถิ่นแยกต่างหากจากรัฐ
- การกระจายอำนาจมีได้หลายระดับขึ้นกับที่มา องค์ประกอบ อำนาจหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ท้องถิ่น เช่น ถ้ามีการควบคุมจากส่วนกลางมากการกระจายอำนาจก็มีน้อย, ถ้าเจ้าหน้าที่มาจากการเลือกตั้งและการแต่งตั้งจากส่วนกลาง การกระจายอำนาจก็มีน้อย

การกระจายอำนาจทางบริการ หรือ “การกระจายอำนาจทางเทคนิคหรือทางหน้าที่” ตามแนวความคิดทางการเมืองต้องประกอบด้วยเงื่อนไขคือ

- มีเรื่องหรือประโยชน์พิเศษเป็นการเฉพาะที่ฝ่ายปกครองต้องจัดทำ
- รัฐมีเจตนาที่จะจัดทำประโยชน์พิเศษดังกล่าวอย่างอิสระ จึงต้องสร้างองค์การมหาชนเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำ
- วัตถุประสงค์ของนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นมานี้เป็นการจัดทำกิจการเกี่ยวกับประโยชน์พิเศษเฉพาะเรื่อง แต่นิติบุคคลมหาชนแบบกระจายอำนาจทางพื้นที่จัดทำกิจการที่เกี่ยวข้องกับประโยชน์เฉพาะท้องถิ่นของตนเอง
- การกระจายอำนาจทางบริการเป็นเรื่องเกี่ยวกับการปกครอง
- ผู้บริหารองค์การมาจากการแต่งตั้ง และบางครั้งเป็นการแต่งตั้ง
- ต้องมีการควบคุมกำกับจากรัฐหรือส่วนกลาง

สำหรับการกระจายอำนาจทางบริการตามแนวความคิดทางกฎหมาย หมายถึง การทำให้บริการหรือกิจการเป็นนิติบุคคลแยกออกจากรัฐเพื่อประโยชน์ในทางบริหาร ไม่ใช่เรื่องทางการเมือง ซึ่งการเลือกตั้งผู้บริหารไม่ได้เป็นเงื่อนไขที่ทำให้กิจการนั้นมีการกระจายอำนาจหรือไม่แต่ขึ้นกับลักษณะขององค์การนั้นๆ แตกต่างกับการกระจายอำนาจทางพื้นที่ที่ผู้บริหารมาจากการเลือกตั้ง และอยู่ภายใต้การกำกับดูแลจากส่วนกลางเหมือนกัน

## 2.1.2 การกระจายอำนาจของรัฐให้กับท้องถิ่น

การกระจายอำนาจของรัฐให้กับท้องถิ่นนั้นมีเพียงอำนาจปกครองหรืออำนาจบริหารเท่านั้น ไม่มีอำนาจนิติบัญญัติและอำนาจตุลาการ และการกระจายอำนาจทางปกครองต้องกระทำควบคู่ไปกับการกระจายอำนาจทางการคลังเพื่อเปิดโอกาสให้ท้องถิ่นสามารถจัดสรรงบประมาณเพื่อจัดทำบริการสาธารณะได้อย่างมีประสิทธิภาพ

### 2.1.2.1 การกระจายอำนาจปกครอง

เมื่อการกระจายอำนาจเกิดขึ้นเฉพาะเรื่องปกครอง จึงเรียกว่า “หลักการกระจายอำนาจปกครอง” ซึ่งหมายถึง การที่รัฐมอบอำนาจหน้าที่บางอย่างในการจัดทำบริการสาธารณะที่เจ้าหน้าที่ราชการบริหารส่วนกลางดำเนินการอยู่ในท้องถิ่นให้กับท้องถิ่นหรือองค์การที่แยกจากองค์การราชการบริหารส่วนกลางรับไปดำเนินการภายใต้งบประมาณและเจ้าหน้าที่ของท้องถิ่นหรือองค์การนั้น และอยู่ภายใต้การควบคุมของราชการบริหารส่วนกลางแต่ไม่อยู่ในสายการบังคับบัญชา โดยที่ลักษณะสำคัญของการกระจายอำนาจทางปกครองประกอบด้วย 3 ประการคือ

1. มีการแยกหน่วยงานไปเป็นองค์การนิติบุคคลอิสระจากองค์การราชการบริหารส่วนกลาง

นิติบุคคลในที่นี้หมายถึงนิติบุคคลในกฎหมายมหาชนที่มีงบประมาณและเจ้าหน้าที่เป็นของตนเอง มีอิสระในการจัดทำบริการสาธารณะที่ได้รับมอบหมายโดยไม่ต้องรับคำสั่งหรืออยู่ในบังคับบัญชาจากราชการบริหารส่วนกลาง เพียงแต่ต้องอยู่ภายใต้การควบคุมของราชการบริหารส่วนกลาง เช่น องค์การบริหารส่วนจังหวัด เทศบาล องค์การบริหารส่วนตำบล

2. มีการเลือกตั้ง

องค์การราชการบริหารส่วนท้องถิ่นย่อมประกอบด้วยเจ้าหน้าที่ที่มาจาก การเลือกตั้งจากประชาชนในท้องถิ่นบางส่วนโดยเฉพาะองค์กรที่ประชุมปรึกษากิจการ เช่นสภาเทศบาล สภาจังหวัด เพื่อให้ประชาชนในท้องถิ่นได้มีส่วนร่วมในการปกครองท้องถิ่น ตรงข้ามกับหลักการรวมอำนาจปกครองซึ่งเจ้าหน้าที่มาจากการแต่งตั้งเป็นสำคัญ

3. มีความอิสระ

การดำเนินกิจการสามารถทำได้ตามอำนาจหน้าที่โดยไม่ต้องรับคำสั่งหรืออยู่ใต้บังคับบัญชาของราชการบริหารส่วนกลาง มีอำนาจที่จะวินิจฉัยสั่งการ ดำเนินกิจการด้วยงบประมาณและเจ้าหน้าที่ของท้องถิ่น แต่ความเป็นอิสระต้องอยู่คู่กับการควบคุมกำกับจากส่วนกลางเพราะความเป็นอิสระไม่ได้หมายถึงการเป็นเอกราชหรืออนาธิปไตย การเกิดความเป็นอิสระอย่างจริงจังต้องมีทั้งอิสระทางการปกครองและอิสระทางการคลัง ตามที่รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2540 มาตรา 282 บัญญัติว่า "ภายใต้บังคับมาตรา 1 รัฐจะต้องให้ความเป็นอิสระแก่ท้องถิ่นตามหลักแห่งการปกครองตนเองตามเจตนารมณ์ของประชาชนในท้องถิ่น" แม้จะให้ความเป็นอิสระแต่ประเทศไทยยังเป็นราชอาณาจักรอันหนึ่งอันเดียว จะแบ่งแยกไม่ได้

รูปแบบการกระจายอำนาจทางปกครองเกิดขึ้นได้ 2 วิธีคือ

### 1. วิธีการกระจายอำนาจปกครองให้กับท้องถิ่น

เป็นวิธีการกระจายอำนาจทางปกครองตามพื้นที่เพื่อให้ท้องถิ่นได้ปกครองตนเองภายใต้ อำนาจหน้าที่ที่กฎหมายกำหนดในแต่ละท้องถิ่น ด้วยเจ้าหน้าที่และงบประมาณของท้องถิ่นเพื่อตอบสนอง ความต้องการส่วนรวมของประชาชนในท้องถิ่นนั้นๆ ซึ่งในประเทศไทยเรียกวิธีนี้ว่า “การจัดระเบียบราชการ บริหารส่วนท้องถิ่น

### 2. วิธีการกระจายอำนาจตามกิจการ

เป็นวิธีการกระจายอำนาจโดยมอบกิจการสาธารณะอย่างใดอย่างหนึ่งให้องค์กรที่ไม่อยู่ใน สังกัดของราชการบริหารส่วนกลางรับไปดำเนินการด้วยเจ้าหน้าที่และเงินทุนขององค์กรนั้นๆ เช่น การ ประปานครหลวง การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย โดยไม่เกี่ยวข้องกับการใช้อำนาจทางปกครองเป็น เรื่องเกี่ยวกับกิจการทางเทคนิคหรือเศรษฐกิจ และไม่มีกรมอบบริการสาธารณะหลายอย่างให้ไปจัดทำ ไม่ จำกัดด้วยพื้นที่สามารถดำเนินกิจการได้ทั่วประเทศหรือเฉพาะเขตก็ได้ตามที่กฎหมายกำหนด และการ เลือกตั้งไม่ได้เป็นส่วนประกอบสำคัญ

การกระจายอำนาจปกครองของทั้ง 2 รูปแบบต้องอยู่ภายในขอบเขตจำกัด หมายความว่า การกระจายอำนาจให้กับท้องถิ่นดำเนินกิจการอย่างอิสระเต็มที่ไม่ได้ต้องมีการควบคุมจากราชการบริหาร ส่วนกลางเสมอ หรือในการกระจายอำนาจตามกิจการจะไม่มีกรมอบกิจการในทางปกครองให้ทำและต้อง มีการควบคุมจากราชการบริหารส่วนกลางเสมอ โดยที่การกระจายอำนาจให้ท้องถิ่นเป็นเพียงส่วนหนึ่งของ อำนาจในทางปกครองไม่ได้กระจายอำนาจอื่นๆ เช่น การกระจายอำนาจทางการเมืองแบบสหพันธรัฐ นอก จากนี้รัฐเป็นผู้กำหนดกิจการที่มอบให้จัดทำโดยกฎหมายของรัฐซึ่งท้องถิ่นหรือองค์กรดังกล่าวไม่สามารถ กำหนดเองได้

ความแตกต่างระหว่างการกระจายอำนาจปกครองกับการกระจายอำนาจทางการเมือง แบบสหพันธรัฐ คือ

1. การกระจายอำนาจปกครองเป็นเพียงมอบอำนาจปกครองบางอย่างที่เป็นส่วนหนึ่งของ อำนาจบริหารเท่านั้น ไม่มีการมอบอำนาจนิติบัญญัติหรืออำนาจตุลาการ แต่การกระจาย

อำนาจทางการเมืองเป็นการมอบทั้งอำนาจนิติบัญญัติ อำนาจบริหาร และอำนาจตุลาการ ให้แก่มลรัฐ

2. การกระจายอำนาจปกครองเกิดขึ้นได้ทั้งรัฐเดี่ยวและสหพันธรัฐ ส่วนการกระจายอำนาจทางการเมืองเกิดขึ้นได้เฉพาะรัฐรวมเท่านั้น
3. การกระจายอำนาจปกครองอาจถูกจำกัดหรือถอนคืนอำนาจจากรัฐอย่างใดก็ได้ โดยอาศัยอำนาจตามกฎหมายธรรมดาที่มีอยู่ แต่การกระจายอำนาจทางการเมืองเป็นไปตามรัฐธรรมนูญของสหพันธรัฐ รัฐบาลกลางจะจำกัดหรือถอนคืนอำนาจด้วยกฎหมายธรรมดาไม่ได้ แต่ทำได้โดยแก้ไขรัฐธรรมนูญตามวิธีที่กำหนดไว้ในรัฐธรรมนูญทั้งนี้ต้องให้มลรัฐต่างๆ มีส่วนในการแก้ไขด้วย

เนื่องจากการศึกษาเน้นไปที่เทศบาลจึงขอกล่าวถึงรายละเอียดเกี่ยวกับการกระจายอำนาจการปกครองให้กับเทศบาล เทศบาลเป็นการปกครองท้องถิ่นที่เปิดโอกาสให้ประชาชนในท้องถิ่นมีส่วนร่วมมากที่สุด นั่นคือประชาชนมีสิทธิเสรีภาพในการเลือกแบบการปกครองตนเอง โดยที่ระบบนี้มีประเทศอังกฤษเป็นแม่แบบ เรียกว่า ระบบ Anglo Saxon<sup>2</sup> โดยที่รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2540 หมวด 9 การปกครองส่วนท้องถิ่น , มาตรา 282 กำหนดว่า รัฐจะต้องให้ความสำคัญแก่ท้องถิ่นตามหลักแห่งการปกครองตนเองตามเจตนารมณ์ของประชาชนในท้องถิ่น แต่ต้องไม่ขัดกับบทบัญญัติกฎหมายของเทศบาลที่ให้อำนาจแก่ท้องถิ่น ซึ่งปัจจุบันก็คือพระราชบัญญัติ กำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจใหแก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2542 เทศบาลเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายมหาชนซึ่งมีอยู่ 3 ประเภทคือ เทศบาลตำบล เทศบาลเมือง เทศบาลนคร โดยที่โครงสร้างของเทศบาลประกอบด้วยสภาเทศบาลและคณะเทศมนตรี

สภาเทศบาลเปรียบเสมือนองค์กรนิติบัญญัติของเทศบาลที่มาจากการเลือกตั้ง ซึ่งจำนวนสมาชิกของสภาเทศบาลแตกต่างกันไปตามประเภทของเทศบาล ได้แก่ สภาเทศบาลตำบลมีสมาชิก 12 คน, สภาเทศบาลเมืองมีสมาชิก 18 คน, และสภาเทศบาลนครมีสมาชิก 24 คน สภาเทศบาลมีอำนาจหน้าที่ในการตราเทศบัญญัติที่ไม่ขัดหรือแย้งกับบทบัญญัติของกฎหมายเพื่อปฏิบัติการให้เป็นไปตามหน้าที่ของเทศบาลตามที่กฎหมายกำหนดและเมื่อกฎหมายบัญญัติให้เทศบาลตราเทศบัญญัติหรือให้อำนาจตราเทศบัญญัติ

<sup>2</sup> อุทัย หิรัญโต , การปกครองท้องถิ่น , ( กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์โอเดียนสโตร์ , 2523 ) , หน้า 22-23.

คณะเทศมนตรีเปรียบเสมือนองค์กรบริหารของเทศบาลประกอบด้วยนายกเทศมนตรีและเทศมนตรีที่มาจากการแต่งตั้งของผู้ว่าราชการจังหวัดโดยความเห็นชอบของสภาเทศบาล โดยที่ คณะเทศมนตรีของเทศบาลตำบลและเทศบาลเมือง ประกอบด้วยนายกเทศมนตรี 1 คนและเทศมนตรี 2 คน ขณะที่ คณะเทศมนตรีของเทศบาลนครประกอบด้วยนายกเทศมนตรี 1 คนและเทศมนตรี 4 คน นอกจากนี้ยังมีพนักงานเทศบาล ภายใต้การควบคุมของปลัดเทศบาลและขึ้นตรงต่อนายกเทศมนตรี อำนาจหน้าที่บริหารและการทำกิจการของเทศบาลมี 5 ประเภทใหญ่ๆ คือ

1. รักษาความสงบเรียบร้อยของประชาชน รวมถึงจัดให้มีเครื่องใช้ในการดับเพลิง
2. สาธารณสุข เช่น รักษาความสะอาด กำจัดมูลฝอยและสิ่งปฏิกูล ป้องกันและระงับโรคติดต่อ ให้มีและบำรุงสุขอนามัย
3. สาธารณูปการ เช่น ให้ราษฎรได้รับการศึกษาอบรม ส่งเสริมการพัฒนาสตรี เด็ก เยาวชน ผู้สูงอายุ และผู้พิการ บำรุงศิลปะ จารีตประเพณี ภูมิปัญญาท้องถิ่น และวัฒนธรรมอันดีของท้องถิ่น ให้มีสุสานและฌาปนสถาน บำรุงและส่งเสริมการทำมาหากินของราษฎร ให้มีและบำรุงสถานที่ทำการพิทักษ์รักษาคนเจ็บไข้ ให้มีการดำเนินกิจการโรงรับจำนำหรือสถานสินเชื่อท้องถิ่น
4. สาธารณูปโภค เช่น ให้มีและบำรุงทางบกและทางน้ำ ให้มีน้ำสะอาดหรือการประปา ให้มีโรงฆ่าสัตว์ ให้มีตลาดท่าเทียบเรือและท่าข้าม ให้มีและบำรุงการไฟฟ้าหรือแสงสว่างโดยวิธีอื่น ให้มีและบำรุงทางระบายน้ำ
5. เทศพาณิชย์

การควบคุมเทศบาลเกิดขึ้นใน 2 แนวทางด้วยกันคือ การควบคุมองค์การและเจ้าหน้าที่ของเทศบาล กับ การควบคุมกิจการของเทศบาล ซึ่งเป็นไปตามพระราชบัญญัติเทศบาล พ.ศ.2496

การควบคุมองค์การและเจ้าหน้าที่ของเทศบาล ได้แก่ การแต่งตั้งคณะเทศมนตรีโดยผู้ว่าราชการจังหวัดด้วยความเห็นชอบของสภาเทศบาล (มาตรา 37) การสั่งให้คณะเทศมนตรีหรือเทศมนตรีคนใดคนหนึ่งออกจากตำแหน่งโดยรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทย (มาตรา 73) การวางระเบียบข้อบังคับการประชุมโดยกระทรวงมหาดไทย (มาตรา 23) การออกคำสั่งยุบสภาเทศบาลโดยรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทย (มาตรา 74) การกำหนดให้เทศบาลใดเทศบาลหนึ่งอยู่ในการควบคุมดูแลของกระทรวงมหาดไทย (มาตรา 75) เป็นต้น



การควบคุมกิจการของเทศบาล ได้แก่ การให้ผู้ว่าราชการจังหวัดและนายอำเภอมีอำนาจควบคุมดูแลตรวจสอบกิจการของเทศบาล (มาตรา 71) การสั่งระงับการปฏิบัติของคณะเทศมนตรีหรือเทศมนตรี (มาตรา 72) เป็นต้น

### 2.1.2.2 การกระจายอำนาจทางการคลัง

การที่รัฐบาลได้กระจายอำนาจทางการปกครองให้กับประชาชนในท้องถิ่นใดท้องถิ่นหนึ่งมีสิทธิที่จะดำเนินการปกครองตนเองในชุมชนนั้น จึงจำเป็นที่จะต้องกระจายอำนาจทางการคลังควบคู่กันไป ด้วย เพราะการที่ท้องถิ่นจะสามารถปฏิบัติงานตามภาระหน้าที่ได้มากหรือน้อยและมีอิสระเพียงไรย่อมขึ้นกับฐานะทางการคลังของท้องถิ่นเป็นสำคัญ<sup>3</sup>

การคลังท้องถิ่น หมายถึง การบริหารงานคลังของหน่วยปกครองท้องถิ่นโดยครอบคลุมเกี่ยวกับการจัดหารายได้ การกำหนดรายจ่าย การจัดทำงบประมาณ การจัดซื้อวัสดุ การว่าจ้าง การบัญชี และการตรวจบัญชีของหน่วยปกครองท้องถิ่น<sup>4</sup> อย่างไรก็ตาม การศึกษาเกี่ยวกับการคลังท้องถิ่นมักจะทำให้ความสำคัญกับแหล่งที่มาของรายได้ (source of revenue) รูปแบบของการใช้จ่าย (type of expenditure) และกระบวนการงบประมาณ (budget process) ซึ่งเกี่ยวข้องกับการแสดงความสัมพันธ์ระหว่างแหล่งที่มาของรายได้และรูปแบบของการใช้จ่าย ดังนั้น องค์ประกอบที่สำคัญของการคลังท้องถิ่นจะประกอบด้วย 3 ส่วน คือ

1. แหล่งที่มาของรายได้ เป็นการพิจารณาในเรื่องรายได้ของหน่วยปกครองท้องถิ่นว่ามาจากแหล่งใดบ้างตามที่กำหนดไว้ในกฎหมาย ได้แก่ พระราชบัญญัติรายได้เทศบาล พ.ศ.2497 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ.2508 พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ.2510 เป็นต้น
2. รูปแบบของการใช้จ่าย เป็นการพิจารณาเกี่ยวกับลักษณะการใช้จ่ายแต่ละประเภทของหน่วยปกครองท้องถิ่นที่กำหนดไว้ในกฎหมาย ได้แก่ รายจ่ายของเทศบาลตาม

<sup>3</sup> เอนก เขียวถาวร, รศ., การคลังรัฐบาล, พิมพ์ครั้งที่ 4. (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, เมษายน 2535), หน้า 415.

<sup>4</sup> นที ปิ่นทวนันท์, "การกระจายอำนาจทางการคลังท้องถิ่น : ศึกษากรณีองค์การบริหารส่วนจังหวัดน่าน" (วิทยานิพนธ์ปริญญาวิทยาศาสตรมหาบัณฑิต ภาควิชาการปกครอง บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2538), หน้า 50-52.

พระราชบัญญัติเทศบาล พ.ศ.2496 เช่น เงินเดือน ค่าจ้าง เงินค่าตอบแทน ค่าใช้สอย ค่าวัสดุ ค่าครุภัณฑ์ ค่าที่ดินสิ่งก่อสร้างและทรัพย์สินอื่นๆ เงินอุดหนุน เงินเพื่อการลงทุน ใช้จ่ายอื่นใดตามข้อผูกพันหรือตามที่มีกฎหมายหรือระเบียบของกระทรวงมหาดไทยกำหนดไว้

3. กระบวนการงบประมาณ เป็นการพิจารณาเกี่ยวกับขั้นตอนต่างๆไม่ว่าจะเป็นขั้นตอนการเตรียมงบประมาณ การอนุมัติงบประมาณ การบริหารงบประมาณของหน่วยปกครองท้องถิ่นแต่ละประเภทซึ่งอาจแตกต่างกันในเรื่องรายละเอียดแต่โดยทั่วไปแล้วจะคล้ายคลึงกัน ทั้งนี้เป็นไปตามระเบียบการคลังของหน่วยปกครองท้องถิ่นนั้นๆ ได้แก่ ระเบียบกระทรวงมหาดไทยว่าด้วยวิธีการงบประมาณของเทศบาล พ.ศ.2520 เป็นต้น

การที่รัฐบาลกระจายอำนาจทางการคลังให้กับท้องถิ่นเพื่อให้ท้องถิ่นมีอิสระทางการคลังพอสมควรที่จะดำเนินการทางด้านรายได้ ใช้จ่าย และกระบวนการงบประมาณ ภายในขอบเขตที่กฎหมายกำหนด และรัฐบาลยังมีอำนาจสมบูรณ์ที่จะควบคุมตรวจสอบให้มีการปฏิบัติตามกฎหมายระเบียบแบบแผน<sup>5</sup> ทั้งนี้เพื่อป้องกันมิให้การบริหารของท้องถิ่นได้รับความเสียหายและส่งผลกระทบถึงการบริหารของประเทศชาติเป็นส่วนรวม ดังนั้นพระราชบัญญัติเทศบาล พ.ศ.2496 ได้กำหนดแนวทางการควบคุมไว้ดังนี้

1. การควบคุมทางด้านรายได้

การกู้เงินเทศบาลจะกระทำได้อีกต่อเมื่อได้รับอนุญาตจากสภาเทศบาล และได้รับอนุมัติจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยแล้ว (มาตรา 66)

2. การควบคุมทางด้านรายจ่าย

การจ่ายเงินอุดหนุนและการจ่ายเงินเพื่อการลงทุน เทศบาลจะกระทำได้อีกต่อเมื่อได้รับความเห็นชอบจากสภาเทศบาลและผู้ว่าราชการจังหวัดอนุมัติแล้ว (มาตรา 67 ทวิ)

การจ่ายเงินอื่นใดตามข้อผูกพันหรือตามที่มีกฎหมายหรือระเบียบของกระทรวงมหาดไทยกำหนดไว้ ถ้าเป็นการชำระเงินกู้เมื่อถึงกำหนดชำระ เทศบาลจะต้องชำระเงินกู้นั้นจากทรัพย์สินของเทศบาลไม่ว่าจะตั้งงบประมาณรายจ่ายประเภทนี้ไว้หรือไม่ (มาตรา 67 ตริ)

<sup>5</sup> เอนก เขียวถาวร,รศ., การคลังรัฐบาล. พิมพ์ครั้งที่ 4, หน้า 443.

การจ่ายเงินค่าป่วยการให้แก่นายกเทศมนตรีและเทศมนตรี ให้เป็นไปตามพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยระเบียบพนักงานเทศบาลและการจ่ายเงินค่าป่วยการแก่ประธานสภา รองประธานสภา สมาชิกสภาเทศบาลและการจ่ายเงินค่าเบี้ยประชุมให้แก่กรรมการที่สภาเทศบาลแต่งตั้งขึ้น ให้เป็นไปตามข้อบังคับซึ่งกระทรวงมหาดไทยกำหนดตามฐานะของเทศบาล (มาตรา 68)

### 3. การควบคุมงบประมาณ

กระทรวงมหาดไทยมีอำนาจในการตราระเบียบข้อบังคับว่าด้วยการคลัง วิธีการงบประมาณ การรักษาทรัพย์สินการจัดการประโยชน์จากทรัพย์สิน การจัดหาพัสดุและการจ้างเหมาขึ้นไว้ (มาตรา 69) และโดยปกติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยจะจัดให้มีการตรวจสอบ การคลัง การบัญชี หรือ การเงินอื่นๆของเทศบาลปีละครั้ง (มาตรา 70) ซึ่งตามระเบียบกระทรวงมหาดไทยว่าด้วยวิธีการงบประมาณของเทศบาล ได้กำหนดให้ฝ่ายบริหาร คือ คณะเทศมนตรี และปลัดเทศบาลในฐานะเจ้าหน้าที่งบประมาณเป็นผู้รับผิดชอบร่วมกันในการควบคุมงบประมาณ ซึ่งต้องปฏิบัติดังนี้<sup>6</sup>

- ควบคุมการรับและเบิกจ่ายเงินงบประมาณให้เป็นไปตามงบประมาณ
- ตรวจสอบการรับจ่ายเงิน การขอเบิกเงิน และก่อนนี้ผูกพัน
- ควบคุมบัญชี รายงานและเอกสารเกี่ยวกับการรับจ่ายเงินและหนี้

นอกจากนี้รัฐบาลยังดำเนินการควบคุมตรวจสอบการใช้จ่ายเงินเทศบาลโดยผ่านเจ้าหน้าที่ของรัฐบาลและสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน (สตง.) ซึ่งมีอำนาจหน้าที่ดังนี้

- ผู้ว่าราชการจังหวัดและผู้ว่าราชการจังหวัดแต่งตั้ง ได้แก่ ผู้ตรวจราชการส่วนท้องถิ่นทำการตรวจสอบบัญชีของเทศบาลเดือนละครั้ง
  - กระทรวงมหาดไทยจะแต่งตั้งเจ้าหน้าที่ไปตรวจสอบบัญชี
  - สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน (สตง.) ทำหน้าที่ตรวจสอบบัญชีการใช้จ่ายของเทศบาล
- ทั้งนี้เป็นการพึงพิงเงินอุดหนุนจากรัฐบาล จึงต้องมีการควบคุมตรวจสอบการใช้จ่ายเงิน

จ่ายเงิน

รายได้ของเทศบาลประกอบด้วยรายได้จาก 2 แหล่งด้วยกันคือ รายได้จากภาษีอากร และรายได้ที่มีใช้ภาษีอากร

<sup>6</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 448-449.

### รายได้จากภาษีอากร

โดยทั่วไปรายได้ที่เป็นภาษีอากรที่รัฐบาลกำหนดให้กับท้องถิ่นจะมาจาก 3 แหล่งด้วยกัน คือ ภาษีอากรที่รัฐบาลมอบอำนาจให้ท้องถิ่นเป็นผู้จัดเก็บโดยตรงและเป็นรายได้ของท้องถิ่นทั้งหมด, ภาษีอากรที่ท้องถิ่นจัดเก็บและนำส่งกระทรวงมหาดไทยเพื่อนำมาจัดสรร และ ภาษีอากรที่รัฐบาลจัดเก็บแทนท้องถิ่น

(1) ภาษีอากรที่รัฐบาลมอบอำนาจให้ท้องถิ่นเป็นผู้จัดเก็บโดยตรงและเป็นรายได้ของท้องถิ่นทั้งหมด ได้แก่

(1.1) ภาษีโรงเรือนและที่ดิน

เป็นภาษีที่เรียกเก็บจากโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ กับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นๆ ในอัตราร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี โดยที่ค่ารายปี หมายถึงจำนวนเงินที่ทรัพย์สินนั้นๆ สมควรให้เช่าได้ในปีหนึ่งๆ ทั้งนี้เป็นไปตามพระราชบัญญัติโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475

(1.2) ภาษีบำรุงท้องที่

เป็นภาษีที่เรียกเก็บจากที่ดินโดยคิดอัตราภาษีตามบัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่และใช้ราคาปานกลางของที่ดินเป็นฐานในการคำนวณภาษี ซึ่งจะมีการตีราคาปานกลางที่ดินทุกๆ 4 ปี แต่ในทางปฏิบัติไม่ได้มีการตีราคาปานกลางของที่ดินมานานแล้ว เป็นไปตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ.2508

(1.3) ภาษีป้าย

เป็นภาษีที่เรียกเก็บจากผู้เป็นเจ้าของป้าย ตามขนาดพื้นที่ของป้ายและสิ่งที่ปรากฏอยู่บนป้าย ถ้าป้ายเป็นอักษรภาษาไทยจะเสียภาษีสูงกว่าป้ายที่เป็นอักษรต่างประเทศ เป็นไปตามพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ.2510

(1.4) อากรฆ่าสัตว์และผลประโยชน์อื่นเนื่องในการฆ่าสัตว์

ตามพระราชบัญญัติควบคุมการฆ่าสัตว์และจำหน่ายเนื้อสัตว์ พ.ศ.2535 มาตรา 15 กำหนดให้ผู้ซึ่งมีความประสงค์จะฆ่าสัตว์เสีย (ก) อากรฆ่าสัตว์ตามประเภทของสัตว์ คือ กระบือ ตัวละ 15

บาท,โค ตัวละ 12 บาท, สุกร ตัวละ 10 บาท, สุกรที่มีน้ำหนักต่ำกว่า 22.5 กิโลกรัม ตัวละ 5 บาท, แพะหรือ แกะ ตัวละ 4 บาท, ไก่ เป็ด หรือ น่าน ตัวละ 10 สตางค์ (ข) ค่าธรรมเนียมโรงฆ่าสัตว์ คือ สุกร กระบือ ตัวละ 15 บาท,โค ตัวละ 12 บาท, แพะหรือแกะ ตัวละ 4 บาท, ไก่ ตัวละ 30 สตางค์ เป็ด ตัวละ 50 สตางค์, น่าน ตัวละ 10 บาท (ค) ค่าธรรมเนียมโรงพักสัตว์ คือ โค สุกร กระบือ แพะหรือแกะ ตัวละ 3 บาท, ไก่ เป็ด หรือ น่าน ตัวละ 10 สตางค์ นอกจากนี้ มาตรา 25 กำหนดให้ผู้จำหน่ายเนื้อสัตว์ต้องจ่ายค่าธรรมเนียมการประทับตรารับรองให้จำหน่ายเนื้อสัตว์ คือ กระบือ ตัวละ 15 บาท,โค ตัวละ 12 บาท, สุกร ตัวละ 10 บาท, สุกรที่มีน้ำหนักต่ำกว่า 22.5 กิโลกรัม ตัวละ 5 บาท, แพะหรือแกะ ตัวละ 4 บาท, ไก่ เป็ด หรือ น่าน ตัวละ 10 สตางค์ ซึ่งเท่ากับอากรฆ่าสัตว์

#### การยกเว้นอากรฆ่าสัตว์เกิดขึ้นในกรณี

- การฆ่าสุกร ไก่ เป็ด หรือน่าน เพื่อส่งออกจำหน่ายยังต่างประเทศ
- ผู้แจ้งการฆ่าสัตว์จะทำการฆ่าสัตว์ในวันตรุษขิดิลอฎฮา และวันเมาลิดนาศี ณ มัสยิด ในปีหนึ่งรวมกันไม่เกินมัสยิดละสองครั้ง และแต่ละครั้งให้ยกเว้นสำหรับโคและกระบือ รวมกันไม่เกินสองตัว สำหรับแพะหรือแกะรวมกันไม่เกินสี่ตัว ทั้งนี้ให้ยกเว้นค่าธรรมเนียมโรงฆ่าสัตว์ และค่าธรรมเนียมโรงพักสัตว์ด้วย
- การฆ่าไก่ เป็ด และน่าน ในโรงฆ่าสัตว์ของราชการส่วนท้องถิ่นหรือหน่วยราชการอื่นใดที่ได้รับอนุญาตจากรัฐมนตรี ให้ยกเว้นอากรฆ่าสัตว์ แต่ การฆ่าไก่ เป็ด และน่าน ที่สามารถทำการฆ่านอกโรงฆ่าสัตว์ตามมาตรา 22 แห่ง พระราชบัญญัติควบคุมการฆ่าสัตว์และจำหน่ายเนื้อสัตว์ พ.ศ.2535 ให้ยกเว้นอากรฆ่าสัตว์ ค่าธรรมเนียมโรงฆ่าสัตว์ และค่าธรรมเนียมโรงพักสัตว์
- ยกเว้นอากรฆ่าสัตว์ ค่าธรรมเนียมโรงฆ่าสัตว์ และค่าธรรมเนียมโรงพักสัตว์ สำหรับการฆ่าสัตว์เพื่อตรวจพิสูจน์หรือทดลองทางวิชาการ โดยเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจหน้าที่ของกรมปศุสัตว์หรือโดยเจ้าหน้าที่ของหน่วยราชการ หรือขององค์การที่ได้รับอนุญาตจากรัฐมนตรี
- ยกเว้นอากรฆ่าสัตว์ ค่าธรรมเนียมโรงฆ่าสัตว์ และค่าธรรมเนียมโรงพักสัตว์ ให้แก่องค์การผลิตอาหารสำเร็จรูปเฉพาะการฆ่าสัตว์เพื่อผลิตอาหารสำเร็จรูป ณ โรงฆ่าสัตว์ และโรงพักสัตว์ขององค์การผลิตอาหารสำเร็จรูป

(2) ภาษีอากรที่ท้องถิ่นจัดเก็บเพิ่มเติมและนำส่งกระทรวงมหาดไทยเพื่อนำมาจัดสรร (Surcharged Tax)<sup>7</sup> ได้แก่

(2.1) ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ

ตามพระราชบัญญัติจัดสรรรายได้ประเภทภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะให้แก่อำนาจการส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2534 มาตรา 4 กำหนดให้ราชการส่วนท้องถิ่นทุกแห่งซึ่งได้รับภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะตามกฎหมายว่าด้วยรายได้เทศบาล กฎหมายว่าด้วยรายได้สุขาภิบาล กฎหมายว่าด้วยระเบียบบริหารราชการส่วนจังหวัดกฎหมายว่าด้วยระเบียบบริหารราชการกรุงเทพมหานคร กฎหมายว่าด้วยระเบียบบริหารราชการเมืองพัทยา และกฎหมายว่าด้วยราชการส่วนท้องถิ่นอื่นส่งมอบภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะที่ได้รับทั้งจำนวนแก่กระทรวงมหาดไทยเพื่อให้กระทรวงมหาดไทยจัดสรรแก่อำนาจการส่วนท้องถิ่นทุกแห่งทั่วราชอาณาจักร แต่กรณีที่ราชการส่วนท้องถิ่นมอบให้กรมสรรพากรเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะเพื่อราชการส่วนท้องถิ่น เมื่อกรมสรรพากรได้หักค่าใช้จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น ๆ แล้ว ให้กรมสรรพากรส่งมอบภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะทั้งจำนวนแก่กระทรวงมหาดไทยเพื่อให้กระทรวงมหาดไทยจัดสรรและให้กรมสรรพากรแจ้งจำนวนภาษีดังกล่าวที่เรียกเก็บได้พร้อมทั้งค่าใช้จ่ายที่ได้หักไว้ให้ราชการส่วนท้องถิ่นนั้นทราบ

ตามพระราชบัญญัติรายได้เทศบาล พ.ศ.2497 มาตรา 12 (1) อนุญาตให้เทศบาลออกเทศบัญญัติเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะตามประมวลรัษฎากรเพิ่มขึ้นไม่เกินร้อยละ 10 ของภาษี ซึ่งสถานประกอบการอยู่ในเขตเทศบาล และมาตรา 12 ทวิ อนุญาตให้เทศบาลออกเทศบัญญัติเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มขึ้นจากที่เรียกเก็บตามประมวลรัษฎากร ถ้าในกรณีที่ประมวลรัษฎากรเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ ให้เทศบาลเก็บในอัตราร้อยละศูนย์ และถ้าที่ประมวลรัษฎากรเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราอื่นให้เทศบาลเก็บหนึ่งในเก้าของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่เรียกเก็บตามประมวลรัษฎากร

(2.2) ภาษีสรรพสามิต

ตามพระราชบัญญัติจัดสรรเงินภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 4 วรรคหนึ่งบัญญัติว่า "ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิต ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิตเสียภาษีสรรพสามิตเพิ่มขึ้นตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา แต่ไม่เกินร้อยละสิบของภาษี" ซึ่งตามพระราชกฤษฎีกาเพิ่มอัตรา

<sup>7</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 433.

ภาษีสรรพสามิตเพื่อนำไปจัดสรรให้แก่กรุงเทพมหานครและราชการส่วนท้องถิ่น (ฉบับที่ 3) พ.ศ.2534 มาตรา 3 กำหนดให้เสียภาษีสรรพสามิตเพิ่มขึ้นสำหรับสินค้าหรือบริการตามที่กำหนดในกฎหมายว่าด้วย พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ในอัตราร้อยละสิบของภาษีสรรพสามิต

การหักค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีให้เป็นไปตามมาตรา 5 คือ "ให้เจ้าหน้าที่ซึ่งมีหน้าที่จัดเก็บภาษีสรรพสามิตตามกฎหมาย ว่าด้วยภาษีสรรพสามิตส่งมอบเงินภาษีที่เก็บเพิ่มขึ้นตามมาตรา 4 ให้แก่กระทรวงมหาดไทยโดยหักค่าใช้จ่ายไว้ร้อยละห้าของเงินภาษีที่เก็บได้" และการจัดสรรเงินที่ได้รับให้เป็นไปตามมาตรา 6 คือ "ให้กระทรวงมหาดไทยจัดสรรเงินที่ได้รับตามมาตรา 5 ให้แก่กรุงเทพมหานคร และราชการส่วนท้องถิ่นทุกแห่ง ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง และให้มีอำนาจวางระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับการดำเนินการเพื่อให้กรุงเทพมหานครและราชการส่วนท้องถิ่นทุกแห่งได้รับเงินค่าภาษีสรรพสามิตที่เก็บเพิ่มขึ้น"

โดยที่กฎกระทรวง (พ.ศ.2528) ออกตามความในพระราชบัญญัติจัดสรรเงินภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ข้อ 1 กำหนดให้กระทรวงมหาดไทยจัดสรรเงินที่ได้รับจากการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเพิ่มขึ้นให้แก่กรุงเทพมหานครและราชการส่วนท้องถิ่นทุกแห่งตามอัตราส่วนแห่งยอดจำนวนราษฎรตามหลักฐานการทะเบียนราษฎรในวันสิ้นปีงบประมาณก่อนปีงบประมาณที่ล่วงมาแล้วซึ่งเป็นไปตามรายงานของผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครและผู้ว่าราชการจังหวัด ถ้าหากมีเงินเหลือก็ให้นำไปสมทบกับเงินที่จะจัดสรรในงวดถัดไป และ ข้อ 2 การจัดสรรให้แบ่งเป็นสามงวดคือ เดือนตุลาคม กุมภาพันธ์ และ มิถุนายน ตามลำดับ แต่ถ้าหากงวดใดไม่อาจจัดสรรได้ตามกำหนดก็อาจเปลี่ยนแปลงได้ตามความเห็นชอบของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทย

### (2.3) ภาษีสุรา

ตามพระราชบัญญัติจัดสรรเงินภาษีสุรา พ.ศ.2527 มาตรา 4 กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสุราตามกฎหมายว่าด้วยสุราเสียภาษีสุราเพิ่มขึ้นร้อยละ 10 ของภาษีสุรา และตามมาตรา 5 ให้เจ้าหน้าที่ซึ่งมีหน้าที่จัดเก็บภาษีสุราตามกฎหมายว่าด้วยสุราส่งมอบเงินภาษีที่เก็บเพิ่มขึ้นให้แก่กระทรวงมหาดไทยโดยหักค่าใช้จ่ายไว้ร้อยละ 5 ของเงินภาษีที่เก็บได้ สำหรับการจัดสรรเงินภาษีเป็นไปตามกฎกระทรวง (พ.ศ.2528) ออกตามความในพระราชบัญญัติจัดสรรเงินภาษีสุรา พ.ศ.2527 ข้อ 1 คือจัดสรรตามอัตราส่วนจำนวนราษฎรตามหลักฐานการทะเบียนราษฎรในวันสิ้นปีงบประมาณก่อนปีงบประมาณที่ล่วงมาแล้วโดยยึดถือตามรายงานของผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครและผู้ว่าราชการจังหวัด ถ้าหากยังมีเงินเหลือก็ให้นำไปสมทบกับเงินที่จะจัดสรรในงวดถัดไป และข้อ 2 การจัดสรรให้แบ่งเป็นสามงวดคือ เดือน

ตุลาคม กุมภาพันธ์ และ มิถุนายน ตามลำดับ แต่ถ้าหากงวดใดไม่อาจจัดสรรได้ตามกำหนดก็อาจเปลี่ยนแปลงได้ตามความเห็นชอบของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทย

### (3) ภาษีอากรที่รัฐบาลจัดเก็บแทนท้องถิ่น (Shared Tax)

ตามกฎหมายว่าด้วยรายได้เทศบัญญัติให้รัฐบาลจัดสรรรายได้จากภาษีอากรบางประเภทและยังให้อำนาจเทศบาลที่จะออกเทศบัญญัติเพื่อจัดเก็บภาษีอากรและค่าธรรมเนียมบางประเภทเพิ่มขึ้นจากที่รัฐบาลเก็บอยู่แล้ว ภาษีที่รัฐบาลมีการจัดเก็บแล้วแบ่งสรรให้ท้องถิ่น ได้แก่<sup>8</sup>

#### (3.1) ภาษีและค่าธรรมเนียมรถยนต์หรือล้อเลื่อน

เป็นภาษีที่เทศบาลได้รับส่วนแบ่งตามมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติรายได้เทศบาล พ.ศ.2497 โดยค่าธรรมเนียมรถยนต์หรือล้อเลื่อนที่เก็บได้ในจังหวัดใดให้จัดสรรให้กับเทศบาลร้อยละ 50 ของยอดเงินที่เก็บได้ในปีก่อน

#### (3.2) ภาษีบำรุงเทศบาล

ตามพระราชบัญญัติรายได้เทศบาล พ.ศ.2497 กำหนดให้มีการจัดเก็บจากสินค้าบางชนิด ได้แก่ ข้าวเปลือก ข้าวกล้อง ข้าวขาว ปลายข้าวและรำข้าว ซึ่งต้องเสียภาษีอากรขาออกตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร จะต้องเสียภาษีบำรุงเทศบาลเพิ่มเติม คือ

- ข้าวกล้องและข้าวขาว 100 กิโลกรัม ต่อ 1 บาท
- ข้าวเปลือก ปลายข้าว และ รำข้าว 100 กิโลกรัม ต่อ 50 สตางค์

โดยมีกรมศุลกากร กระทรวงการคลังเป็นผู้จัดเก็บและเมื่อหักค่าใช้จ่ายร้อยละ 5 ของยอดเงินที่เก็บได้ ต้องส่งมอบให้กระทรวงมหาดไทยเพื่อแบ่งให้เทศบาลตามจำนวนประชากรในเขตเทศบาลนั้นๆ ในปีที่ผ่านมา

นอกจากนี้ตามพระราชบัญญัติรายได้เทศบาล พ.ศ.2497 เทศบาลยังมีอำนาจออกเทศบัญญัติเก็บภาษีบำรุงเทศบาลจากสถานที่ค้ำน้ำมันเบนซินได้ไม่เกินลิตรละห้าสตางค์และให้ถือว่าเป็นภาษีการซื้อโภคภัณฑ์ตามประมวลรัษฎากร (มาตรา 13 ) ในการนี้เทศบาลจะมอบให้กรมสรรพากรเรียกเก็บภาษีเพื่อเทศบาลก็ได้เมื่อหักค่าใช้จ่ายแล้วให้ส่งมอบแก่เทศบาล (มาตรา 14)

<sup>8</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 432.



### รายได้ที่มีใช้ภาษีอากร

นอกจากรายได้จากภาษีอากรแล้ว ตามพระราชบัญญัติเทศบาล พ.ศ.2496 และที่แก้ไขเพิ่มเติมฉบับที่ 2 พ.ศ.2498 กำหนดให้เทศบาลมีรายได้อื่นๆ คือ<sup>9</sup>

- (1) ค่าธรรมเนียม ค่าใบอนุญาตและค่าปรับตามที่กฎหมายกำหนดไว้ เป็นไปตามมาตรา 6 แห่ง พระราชบัญญัติรายได้เทศบาล พ.ศ.2497 และสามารถออกเทศบัญญัติเพื่อเก็บค่าธรรมเนียมเพิ่มขึ้นจากค่าธรรมเนียมใบอนุญาตขายสุราตามกฎหมายว่าด้วยสุราซึ่งร้านขายสุราอยู่ในเขตเทศบาล และค่าธรรมเนียมใบอนุญาตในการเล่นการพนันตามกฎหมายว่าด้วยการพนันซึ่งสถานที่เล่นการพนันอยู่ในเขตเทศบาล ในอัตราไม่เกินร้อยละ 10 ของค่าธรรมเนียม เป็นไปตามพระราชบัญญัติรายได้เทศบาล พ.ศ.2497 มาตรา 12(2) และ 12(3) ตามลำดับ
- (2) รายได้จากทรัพย์สินของเทศบาล<sup>10</sup>
- (3) รายได้จากการสาธารณูปโภคและเทศพาณิชย์<sup>11</sup>
- (4) พันธบัตรหรือเงินกู้ตามที่กฎหมายกำหนดไว้
- (5) เงินกู้<sup>12</sup>จากกระทรวง ทบวง กรม องค์การหรือนิติบุคคลอื่นๆ ทั้งนี้ต้องได้รับอนุญาตจากเทศบาลและได้รับอนุมัติจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยก่อน ตามพระราชบัญญัติอนุญาตให้รัฐบาลให้กู้ยืมเงินแก่เทศบาลเมืองสองแห่งเพื่อทำการตัดและขยายถนนกับเพื่อลงทุนหาผลประโยชน์อื่นๆ ให้แก่เทศบาล พ.ศ.2479 โดยที่รัฐบาลมีอำนาจให้กู้ยืมเงินแก่เทศบาลเมืองอุทัยธานี จังหวัดอุทัยธานี เป็นจำนวนเงินไม่เกิน 300,000 บาท และเทศบาลเมืองบ้านโป่ง จังหวัดราชบุรี เป็นจำนวนเงินไม่เกิน 200,000 บาท

<sup>9</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 428-429.

<sup>10</sup> เป็นรายได้ที่เก็บจากการนำทรัพย์สินของเทศบาลออกหาผลประโยชน์ เช่น การนำที่ดินหรืออาคารสถานที่ออกให้เช่า

<sup>11</sup> เทศพาณิชย์ หมายถึง กิจกรรมที่เทศบาลดำเนินการในเชิงการค้าเพื่อหาผลประโยชน์ และควรเป็นกิจกรรมที่เทศบาลได้จัดทำขึ้นเพื่อบริการแก่ประชาชนในเทศบาลนั้นๆ เป็นสำคัญ และเป็นรายได้ให้กับเทศบาล เช่น การตั้งสถานธนาณูปการ การตลาด การสร้างทำเทียบเรือ

<sup>12</sup> เป็นการกู้เงินจากกระทรวง ทบวง กรมต่างๆ ตลอดจนกู้จากแหล่งทุนทรัพย์สินซึ่งรัฐบาลควบคุม โดยผ่านการอนุมัติเงินกู้

- (6) เงินอุดหนุน<sup>13</sup>จากรัฐบาลหรือองค์การบริหารส่วนจังหวัด
- (7) เงินและทรัพย์สินอย่างอื่นที่มีผู้อุทิศให้
- (8) รายได้อื่นใดก็ตามแต่จะมีกฎหมายกำหนดไว้ให้

ตาราง 2.1 : รายรับจริงของเทศบาล ปีงบประมาณ 2536-2540 (หน่วย : ล้านบาท)

ประเภทรายรับ	2536	2537	2538	2539	2540
1.ภาษีท้องถิ่นเก็บเอง	1,012.9	1,234.9	1,472.8	1,685.3	-
1.1 ภาษีโรงเรือนฯ	762.1	955.3	1,149.2	1,336.0	-
1.2 ภาษีนำร่องท้องที่	60.9	69.7	80.4	83.5	-
1.3 ภาษีป้าย	166.7	184.9	217.5	241.9	-
1.4 อากรฆ่าสัตว์	23.3	25.0	25.7	24.0	-
2. ภาษีที่เก็บเพิ่มจาก	3,394.9	4,004.8	4,742.2	5,960.2	-
2.1 ภาษีมูลค่าเพิ่มและธุรกิจเฉพาะ	2,647.6	3,110.5	3,688.7	4,713.9	-
2.2 ภาษีสุรา	147.2	199.6	268.1	314.4	-
2.3 ภาษีสรรพสามิต	600.1	694.8	785.4	932.0	-
3. ภาษีที่รัฐบาลเก็บ	1,674.6	1,919.6	2,292.0	2,625.7	-
3.1 ภาษีสรรพสามิต	1,674.6	1,919.6	2,292.0	2,625.7	-
<b>รวมรายรับจากภาษีอากร</b>	<b>6,082.4</b>	<b>7,159.3</b>	<b>8,506.9</b>	<b>10,271.2</b>	<b>11,108.9</b>
5. ค่าธรรมเนียมฯ	335.9	394.6	470.5	550.8	592.2
6. รับจากทรัพย์สิน	628.2	644.6	739.8	928.0	1,054.9
7. รับจากสาธารณูปโภค	81.5	85.9	107.4	129.7	112.2
8. รายรับเบ็ดเตล็ด	139.3	152.0	182.1	168.5	176.7
<b>รวมรายรับอื่นๆ</b>	<b>1,184.8</b>	<b>1,277.1</b>	<b>1,499.8</b>	<b>1,777.1</b>	<b>1,936.0</b>
<b>รวมรายรับประจำ</b>	<b>7,267.2</b>	<b>8,436.4</b>	<b>10,006.8</b>	<b>12,048.3</b>	<b>13,044.9</b>
9. เงินอุดหนุน	4,291.2	5,080.5	6,511.5	8,414.5	8,501.0
10. เงินสะสม	439.0	524.5	627.2	608.5	806.3
11. เงินกู้	129.4	187.6	334.7	67.7	337.0
<b>รวมรายรับพิเศษ</b>	<b>4,859.6</b>	<b>5,792.6</b>	<b>7,473.4</b>	<b>9,090.6</b>	<b>9,644.3</b>
<b>รวมรายรับทั้งสิ้น</b>	<b>12,126.8</b>	<b>14,229.0</b>	<b>17,480.1</b>	<b>21,139.0</b>	<b>22,689.2</b>

หมายเหตุ : ปี 2540 ไม่มีรายละเอียดภาษีอากร

ที่มา : สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง

<sup>13</sup> เงินอุดหนุนแบ่งได้เป็น 2 ประเภทคือ เงินอุดหนุนทั่วไปที่รัฐบาลให้ใช้ได้เป็นกรณีๆ ไปขึ้นกับดุลยพินิจของเทศบาลนั้นๆ และเงินอุดหนุนเฉพาะกิจการ เช่น ค่าใช้จ่ายเพื่อสร้างถนน หรือนำไปจัดผังเมือง

## 2.2 หลักเกณฑ์ที่ดีในการบริหารภาษีอากร

การจัดเก็บภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพย่อมเกิดขึ้นบนหลักเกณฑ์การบริหารภาษีอากรที่ดีซึ่งใช้แนวทางในการกำหนดการจัดเก็บภาษีอากรแต่ละประเภท หลักเกณฑ์การบริหารภาษีอากรที่ดีนี้ได้ปรากฏในทฤษฎีทางเศรษฐศาสตร์<sup>14</sup>

### 2.2.1 หลักเกณฑ์การบริหารภาษีของ Adam Smith

ในปี ค.ศ. 1776 Adam Smith ได้วางหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีไว้ 4 ประการ

1) ประชาชนทุกคนในแต่ละประเทศควรเสียสละรายได้หรือผลประโยชน์ตามฐานะทางเศรษฐกิจของตนเพื่อสนับสนุนการปฏิบัติงานของรัฐ เพราะแต่ละคนได้รับประโยชน์และการคุ้มครองจากรัฐ เทียบได้กับหลักความยุติธรรม ในปัจจุบัน

2) ภาษีที่ประชาชนแต่ละคนจ่ายนั้นต้องมีความแน่นอนไม่มีลักษณะกำกวม กล่าวคือ ลักษณะ รูปแบบของภาษี จำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีต้องเป็นที่ชัดเจนแก่ผู้เสียภาษีทุกคน เทียบได้กับหลักความแน่นอนในปัจจุบัน

3) การเก็บภาษีทุกชนิดควรเก็บตามวันเวลา สถานที่ที่ผู้เสียภาษีมีความสะดวก และต้องอำนวยความสะดวกในการเสียภาษีให้กับผู้เสียภาษี เทียบได้กับ หลักความสะดวก ในปัจจุบัน

4) ภาษีทุกชนิดที่จัดเก็บนั้นควรก่อให้เกิดภาระแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุดเท่าที่จะน้อยได้ แต่ขณะเดียวกันก็ทำให้รัฐบาลได้รับรายได้มากที่สุดเท่าที่จะมากได้ เทียบได้กับ หลักความประหยัด ในปัจจุบัน

### 2.2.2 หลักเกณฑ์การบริหารภาษีในปัจจุบัน

ปัจจุบันนักการคลังหลายท่านเห็นว่าสมควรให้มีการเพิ่มหลักเกณฑ์อีกหลายข้อเพื่อให้เหมาะสมกับการเปลี่ยนแปลงตามยุคสมัย ดังนั้นปัจจุบันนี้การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีประกอบด้วย

<sup>14</sup> เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม,ศ., การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, พิมพ์ครั้งที่ 6 (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2541), หน้า 123-130

### 2.2.2.1 หลักความเป็นธรรม (Equity)

การจัดเก็บภาษีที่ดีจะต้องก่อให้เกิดความเป็นธรรมหรือความเสมอภาคในหมู่ผู้เสียภาษีทุกคน เนื่องจากผู้เสียภาษีทุกคนจะถูกจัดเก็บตามส่วนแห่งความสามารถของตน ดังนั้น การจัดเก็บภาษีอย่างยุติธรรมหรือเสมอภาคต้องสัมพันธ์กับสิ่งที่แสดงความสามารถของผู้เสียภาษี รวมถึงหลักเกณฑ์การวัดความสามารถ โดยที่การแบ่งสรรภาระสาธารณะต้องบังคับได้โดยทั่วกัน การยกเว้นหรือเพิ่มอัตราภาษีต้องมีการคำนึงถึงจำนวนภาษีขั้นต่ำที่ประชาชนทุกคนควรรับภาระอย่างทั่วกัน ซึ่งตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 มาตรา 30 บัญญัติว่า “บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมายและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน...”

นักเศรษฐศาสตร์ได้พิจารณาแบ่งหลักความเป็นธรรมตามจากการจัดเก็บภาษีได้เป็น 2 ประเภทคือ

(1) หลักของความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity) เป็นการวัดความเป็นธรรมในการเสียภาษีของประชาชนทุกคนในรูปตัวเงิน คือผู้เสียภาษีทุกคนควรจะต้องเสียภาษีเป็นจำนวนเงินที่เท่ากัน เพราะ ภาระค่าใช้จ่ายของรัฐบาลควรต้องกระจายแก่ผู้เสียภาษีทุกคนเป็นจำนวนเท่ากัน เช่น ภาษีชายโสด ที่เก็บจากชายโสดผู้ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและมีเงินได้พึงประเมินตั้งแต่ปีละ 960 บาทขึ้นไป ต้องเสียภาษีชายโสด 5 บาท หรือ ในอัตราร้อยละ 10 ของภาษีเงินได้ที่ต้องเสีย แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่ากัน

(2) หลักของความเป็นธรรมโดยสัมพัทธ์ (Modified Equity Principles) ได้แบ่งความยุติธรรมในการเก็บภาษีเป็น 2 หลักคือ

(2.1) การเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (The Benefit Principle) กำหนดว่า ผู้ที่ได้รับส่วนผลประโยชน์จากบริการใดของรัฐมาก ก็จะต้องเสียภาษีเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิตบริการนั้นมาก ส่วนผู้ที่ได้รับประโยชน์น้อยก็ควรเสียภาษีน้อย ถ้าใครไม่ได้รับประโยชน์จากบริการนั้นเลยก็ไม่ควรเสียภาษีเลย ข้อดีของหลักผลประโยชน์ คือ การจัดเก็บภาษีมีส่วนสัมพันธ์กับค่าใช้จ่ายของรัฐบาล เป็นการชั่งกลไกราคาหรือตลาดในการจัดสรรบริการสาธารณะ ซึ่งทำให้การจัดสรรทรัพยากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ข้อบกพร่อง คือ ไม่สามารถวัดถึงผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีแต่ละคนได้รับโดยแท้จริงหรือถ้าสามารถวัดได้แต่ผู้รับบริการอาจจะไม่อยู่ในฐานะที่จะเสียภาษีได้ เนื่องจากไม่มีเงิน

(2.2) การเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (The Ability to Pay Principle) คือการที่บุคคลทุกคนเสียภาษีตามความสามารถในการจ่ายของตนโดยวัดด้วยการเสียสละและความพึงพอใจของผู้เสียภาษี

อย่างไรก็ตาม นักการคลังบางท่านเห็นว่าการแบ่งสรรภารณสาธารณะตามหลักความสามารถในการจ่ายไม่ก่อให้เกิดความเสมอภาคทางภาษีเพราะมีการปกปิดทรัพย์สิน ดังนั้น นักการคลังจึงได้วิเคราะห์ถึงหลักความเสมอภาคทางภาษีซึ่งเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี พบว่า ความเสมอภาคทางภาษีสามารถแยกออกเป็น 2 ลักษณะ<sup>15</sup>คือ

(1) ความเสมอภาคในเชิงคณิตศาสตร์ กำหนดว่าผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีที่เท่าเทียมกันจะต้องเสียภาษีเท่ากันโดยพิจารณาจากรายได้ของผู้เสียภาษี คือ ถ้าผู้เสียภาษีมีรายได้เท่ากัน ก็ต้องเสียภาษีเท่ากัน เป็นการเสียภาษีในอัตราคงที่ แต่ไม่ได้คำนึงถึงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีแต่ละคนทำให้มีข้อโต้แย้งในทางปฏิบัติ

(2) ความเสมอภาคในเชิงข้อเท็จจริง ผู้เสียภาษีที่อยู่ในสภาวะการณเสียภาษีที่แตกต่างกันควรเสียภาษีในจำนวนที่แตกต่างกัน โดยทั่วไปจะคำนึงถึงแนวทางในการกระจายรายได้หรือการสร้างความเป็นธรรมในสังคมเป็นเกณฑ์ในการวัดสภาวะการณเสียภาษีที่แตกต่างกัน เช่น สมมติชายสองคนมีรายได้ประเภทเดียวกันเท่ากัน แต่คนหนึ่งเป็นโสด อีกคนมีครอบครัวแล้ว ดังนั้น ชายที่มีครอบครัวควรเสียภาษีน้อยกว่าชายโสด

#### 2.2.2.2 หลักความแน่นอน (Certainly)

ภาษีที่จัดเก็บจะต้องมีความแน่นอนและแน่ชัดแก่ผู้เสียภาษีทุกคน ซึ่งทำให้ผู้เสียภาษีสามารถคำนวณภาษีที่ตนต้องชำระได้ ไม่ว่าจะ เป็นในเรื่อง ฐานภาษี อัตราภาษี เทคนิคการประเมินภาษี ตลอดจนวันเวลาและวิธีการเก็บภาษี ความแน่นอนนี้จะต้องอยู่บนพื้นฐานของเหตุผลไม่ใช่กระทำการตามอำเภอใจของผู้จัดเก็บและผู้เสียภาษี การเก็บภาษีที่คลุมเคลืออาจเป็นช่องทางให้เกิดการทุจริตและก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีได้

<sup>15</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, ผศ.ดร., คำอธิบายกฎหมายการคลังและการภาษีอากร ภาคทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร. (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, ธันวาคม 2542), หน้า 114-116.

### 2.2.2.3 หลักความสะดวก (Convenience)

ภาษีที่จัดเก็บจากประชาชนต้องทำให้ ประชาชนผู้เสียภาษีได้รับความสะดวก ไม่ว่าจะเป็นเรื่องเวลา, วิธีการชำระภาษี, ช่วงเวลาที่ผู้เสียภาษีมีรายได้ในการชำระภาษีได้สะดวก, สถานที่จัดเก็บภาษีต้องสะดวกแก่การเดินทาง มีการจัดพิมพ์เอกสารที่เป็นมาตรฐานสะดวกในการกรอกข้อความ

### 2.2.2.4 หลักความประหยัด (Economy)

ระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีนั้น ภาษีอากรแต่ละประเภทจะต้องเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด ซึ่งได้แก่ เงินภาษีที่เสียไป, การเสียเวลาค่าใช้จ่าย, ข้อยุ่งยากในการเสียภาษี, ผลกระทบที่เกิดจากการเก็บภาษีทำให้ต้องเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมทางเศรษฐกิจ ที่เรียกว่า ภาระส่วนเกิน และรวมถึงรัฐบาลต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีต่ำสุด

### 2.2.2.5 หลักของการยอมรับ (Acceptability)

การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรแต่ละประเภทจะทำได้ง่ายขึ้นถ้าได้รับการยอมรับจากประชาชนว่าเป็นระบบการจัดเก็บภาษีอากรที่ยุติธรรม และขึ้นอยู่กับความเชื่อถือของประชาชนที่มีต่อรัฐบาลว่าจำนวนเงินที่เก็บภาษีไปนั้นในที่สุดจะกลับคืนเป็นผลประโยชน์ต่อผู้เสียภาษีเองในอนาคต

### 2.2.2.6 หลักของการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability)

ภาษีอากรทุกประเภทที่ทำการจัดเก็บนั้นต้องสามารถบริหารจัดการเก็บอย่างได้ผลในทางปฏิบัติ ภาษีอากรบางอย่างแม้จะดีในแง่ทฤษฎีแต่ถ้าการจัดเก็บเป็นไปได้ยากในทางปฏิบัติก็จะถือเป็นภาษีที่ดีไม่ได้ เช่น ภาษีการค้าปลีก ภาษีการใช้จ่าย ถ้านำมาใช้ในประเทศด้อยพัฒนาหรือกำลังพัฒนาการจัดเก็บจะไม่ได้ผลในทางปฏิบัติ เพราะ ขาดระบบการจดบันทึกและการตรวจสอบการเก็บภาษีที่ดีพอ

### 2.2.2.7 หลักของการทำรายได้ (Productivity)

ภาษีที่ดีควรเป็นภาษีที่สามารถทำรายได้ให้รัฐบาลเป็นอย่างดี เช่น เป็นภาษีที่มีฐานใหญ่ และฐานของภาษีขยายตัวได้รวดเร็วตามความเจริญเติบโตของเศรษฐกิจ จะทำรายได้เพิ่มให้รัฐเป็นอย่างดี

โดยไม่ต้องเพิ่มอัตราการจัดเก็บภาษี แต่ลักษณะภาษีเช่นนี้อาจขาดความมั่นคง เพราะรายได้จากการเก็บภาษีย่อมลดน้อยลงเมื่อประเทศประสบกับภาวะวิกฤติทางเศรษฐกิจ จึงทำให้การกำหนดงบประมาณไม่เป็นไปตามเป้าหมาย

### 2.2.2.8 หลักของการยืดหยุ่น (Flexibility)

ภาษีที่ดีนั้นควรเป็นภาษีที่มีความยืดหยุ่น สามารถปรับเข้ากับการเปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจของประเทศ หรือการเปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีได้ง่าย ซึ่งสามารถนำมาใช้เป็นเครื่องมือในการควบคุมภาวะเศรษฐกิจของประเทศ เช่น การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราก้าวหน้า เมื่อเศรษฐกิจกำลังขยายตัว รายได้ของประชาชนเพิ่มขึ้น แต่อัตราภาษีที่จัดเก็บเพิ่มขึ้นเร็วกว่าซึ่งจะไปลดการเพิ่มขึ้นของรายได้ของประชาชน ส่งผลให้ภาวะเงินเฟ้อลดแรงกดดันลง ในกรณีตรงข้ามเมื่อเศรษฐกิจซบเซา รายได้ของประชาชนลดลง อัตราภาษีที่เก็บจะลดลงในอัตราที่เร็วกว่ารายได้ ทำให้ลดความเดือดร้อนของผู้เสียภาษีและความสะดวกของเศรษฐกิจ

## 2.3 หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร

เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรจัดอยู่ในประเภทหนึ่งของกฎหมายมหาชน ดังนั้น กฎหมายภาษีอากรจึงต้องถูกกำหนดบนหลักการพื้นฐานทางกฎหมายมหาชน ซึ่งองค์ประกอบหนึ่งของหลักการพื้นฐานนี้ก็คือ หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร โดยที่ ความหมายของความชอบด้วยกฎหมายมีอยู่ 2 นัย คือ ความหมายอย่างกว้างและความหมายอย่างแคบ สำหรับความหมายอย่างกว้าง หมายถึง การดำเนินการภายในรูปแบบที่กฎหมายกำหนด ไม่ว่าจะเป็นการอนุมัติภาษี การบริหารภาษี การจัดเก็บภาษี สำหรับความหมายอย่างแคบ หมายถึง การตกลงยินยอมให้มีการจัดเก็บภาษีและระบบภาษีต้องผ่านกระบวนการทางนิติบัญญัติโดยตราเป็นกฎหมาย<sup>16</sup>

ภายใต้ระบอบประชาธิปไตย การออกกฎหมายภาษีอากรจะกระทำได้อีกก็ต่อเมื่อได้รับความยินยอมจากประชาชนไม่ว่าจะเป็นทางตรงหรือทางอ้อมผ่านผู้แทนของปวงชน แต่ภาษีก็เป็นรายได้ของรัฐที่บังคับจัดเก็บมาจากประชาชน ดังนั้น การบัญญัติกฎหมายภาษีอากรจึงได้มีการรวมทั้งหลักการยินยอมทางภาษี

<sup>16</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 79-80.

และการกำหนดอำนาจบังคับของกฎหมายภาษีสอากรไว้ด้วยกันเป็นส่วนหนึ่งของหลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีสอากร<sup>17</sup>

### 2.3.1 หลักการตกลงยินยอมทางภาษี

ความหมายของหลักการตกลงยินยอมทางภาษีเกิดขึ้นได้ 2 นัย คือ

ตามความหมายทางกฎหมาย หมายถึง การตกลงยินยอมให้มีการจัดเก็บภาษีต้องเป็นไปตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดจากองค์กรที่รัฐธรรมนูญได้กำหนดให้อำนาจไว้ ในที่นี้ก็คือฝ่ายนิติบัญญัตินั่นเอง

ตามความหมายทางสังคมวิทยา หมายถึง การตกลงยินยอมรับข้อกำหนดทางภาษีของปัจเจกชนอย่างเต็มใจ โดยต้องมีการให้ข้อมูลแก่ประชาชนเพื่อชี้แจงให้เห็นว่าภาษีได้มีการนำมาใช้ในการก่อให้เกิดความปลอดภัยและความสามัคคีกับประชาชน

อย่างไรก็ตามเนื่องจากการจัดเก็บภาษีเป็นการชักส่วนของรายได้ ทำให้รายได้หรือทรัพย์สินลดลงโดยที่ประชาชนแต่ละคนอาจจะไม่ได้รับผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงเพราะการจัดเก็บภาษีเป็นไปเพื่อนำไปใช้ประโยชน์ในการจัดทำบริการสาธารณะแต่ก็ต้องปฏิบัติตามเพราะเป็นการบังคับจัดเก็บจากรัฐโดยตรงเมื่อเป็นเช่นนี้จึงเป็นไปได้ที่การตกลงยินยอมทางภาษีโดยนัยทางสังคมวิทยาจะมีความขัดแย้งกับลักษณะการบังคับจัดเก็บ แต่ความขัดแย้งดังกล่าวเป็นเพียงแค่ว่าภายนอกเนื่องจากปัจจุบันการจัดเก็บภาษีมิได้เกิดจากการยอมรับของผู้เสียภาษีแต่ละรายแต่เกิดจากการตกลงยอมรับโดยผ่านรัฐสภาซึ่งสมาชิกมาจากการเลือกตั้งของประชาชน และการยินยอมต้องเป็นไปตามที่รัฐธรรมนูญกำหนด

ตามทีรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 มาตรา 169 บัญญัติว่า “ภายใต้บังคับ มาตรา 170 ร่างพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญจะเสนอได้ก็แต่โดยสมาชิกสภาผู้แทนราษฎรหรือคณะรัฐมนตรี แต่ร่างพระราชบัญญัติเกี่ยวกับการเงิน สมาชิกสภาผู้แทนราษฎรจะเสนอได้ก็ต่อเมื่อเมื่อมีคำรับรองของนายกรัฐมนตรี.....”

ร่างพระราชบัญญัติเกี่ยวกับการเงิน หมายความว่าถึง ร่างพระราชบัญญัติว่าด้วยเรื่องใดเรื่องหนึ่งต่อไปนี้

(1) การตั้งขึ้น ยกเลิก ลด เปลี่ยนแปลง แก้ไข ผ่อน หรือวางระเบียบการบังคับอันเกี่ยวกับภาษีหรืออากร

(2) .....

<sup>17</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 82.



มาตรา 172 บัญญัติว่า “ร่างพระราชบัญญัติและร่างพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญให้เสนอต่อสภาผู้แทนราษฎรก่อน”

มาตรา 92 บัญญัติว่า “ร่างพระราชบัญญัติและร่างพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญจะตราขึ้นเป็นกฎหมายได้ก็แต่โดยคำแนะนำและยินยอมของรัฐสภา”

เมื่อพิจารณา มาตรา 92, 169, 172 ประกอบกันพบว่าการเสนอร่างพระราชบัญญัติเกี่ยวกับการตั้งขึ้น ยกเลิก ลด เปลี่ยนแปลง แก้ไข ผ่อน หรือวางระเบียบการบังคับอันเกี่ยวกับภาษีหรืออากรต้องเสนอต่อสภาผู้แทนราษฎรและจะบังคับเป็นกฎหมายได้โดยคำแนะนำและยินยอมของรัฐสภา ทำให้ฝ่ายบริหารไม่สามารถบัญญัติกฎหมายแต่ทำได้เพียงการกำหนดรายละเอียดตามที่กฎหมายภาษีอากรให้อำนาจไว้ ยกเว้นว่าฝ่ายบริหารสามารถกำหนดบทบัญญัติกฎหมายเกี่ยวกับภาษีหรืออากรในรูปพระราชกำหนดเมื่อมีกรณีฉุกเฉินที่มีความจำเป็นรีบด่วนตามที่รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2540 มาตรา 218 และ มาตรา 221 ได้ให้อำนาจไว้<sup>18</sup>

### 2.3.2 การกำหนดอำนาจบังคับของกฎหมายภาษีอากร

บทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรได้มีการบังคับให้ผู้เสียภาษีอากรปฏิบัติตามกฎหมายอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้และเจ้าพนักงานของรัฐต้องปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนด กล่าวคือ

ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 ได้กำหนดหน้าที่ของบุคคลไว้ในมาตรา 67 ว่า “บุคคลมีหน้าที่ปฏิบัติตามกฎหมาย” และมาตรา 70 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “บุคคลเป็นข้าราชการ พนักงาน หรือลูกจ้างของหน่วยราชการ หน่วยงานของรัฐ หรือรัฐวิสาหกิจ หรือของราชการส่วนท้องถิ่นและเจ้าหน้าที่อื่นของรัฐ มีหน้าที่ดำเนินการให้เป็นไปตามกฎหมายเพื่อรักษาประโยชน์ส่วนรวม อำนวยความสะดวก และให้บริการแก่ประชาชน”

ในเรื่องของกฎหมายภาษีของเทศบาลที่เกี่ยวข้องกับการศึกษาได้กำหนดโทษไว้เพื่อป้องกันไม่ให้ผู้เสียภาษีหลีกเลี่ยงกฎหมาย อย่างเช่น พระราชบัญญัติโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 กำหนดให้เก็บเงินเพิ่มสำหรับผู้เสียภาษีที่มีได้ชำระภาษีภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ในมาตรา 43 “ถ้าเงินค่าภาษีค้างชำระ ท่านให้เพิ่มจำนวนขึ้นตั้งอัตราต่อไปนี้

<sup>18</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 82-88.

- (1) ถ้าชำระไม่เกินหนึ่งเดือนนับแต่วันพ้นกำหนดเวลาที่บัญญัติไว้ในมาตรา 38 ให้เพิ่มร้อยละสองครึ่งแห่งค่าภาษีค้าง
- (2) ถ้าเกินหนึ่งเดือนแต่ไม่เกินสองเดือน ให้เพิ่มร้อยละห้าแห่งค่าภาษีค้าง
- (3) ถ้าเกินสองเดือนแต่ไม่เกินสามเดือน ให้เพิ่มร้อยละเจ็ดครึ่งแห่งค่าภาษีค้าง
- (4) ถ้าเกินสามเดือนแต่ไม่เกินสี่เดือน ให้เพิ่มร้อยละสิบแห่งค่าภาษีค้าง"

สำหรับบทบัญญัติที่กำหนดโทษเจ้าพนักงานที่มีปรากฏอยู่ในประมวลกฎหมายอาญาเป็นการลงโทษการกระทำผิดต่อแผ่นดิน คือ มาตรา 154 บัญญัติว่า "ผู้ใดเป็นเจ้าของพนักงาน มีหน้าที่หรือแสดงว่าตนมีหน้าที่เรียกเก็บหรือตรวจสอบภาษีอากร ค่าธรรมเนียม หรือเงินอื่นใดโดยทุจริตเรียกเก็บหรือละเว้นไม่เรียกเก็บภาษีอากร ค่าธรรมเนียม หรือเงินนั้น หรือกระทำการหรือไม่กระทำการอย่างใด เพื่อให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือค่าธรรมเนียมนั้นไม่ต้องเสียหรือเสียน้อยกว่าที่จะต้องเสีย ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่ห้าปี ถึง ยี่สิบปี หรือจำคุกตลอดชีวิต และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสี่หมื่นบาท" และ มาตรา 155 บัญญัติว่า "ผู้ใดเป็นเจ้าของพนักงาน มีหน้าที่กำหนดราคาทรัพย์สินหรือสินค้าใดๆ เพื่อเรียกเก็บภาษีอากรหรือค่าธรรมเนียมตามกฎหมายโดยทุจริตกำหนดราคาทรัพย์สินหรือสินค้านั้นเพื่อให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือค่าธรรมเนียมนั้นไม่ต้องเสียหรือเสียน้อยกว่าที่จะต้องเสีย ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่ ห้าปี ถึง ยี่สิบปี หรือจำคุกตลอดชีวิต และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสี่หมื่นบาท"

ทั้งนี้การปฏิบัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรก่อให้เกิดข้อขัดแย้งหรือข้อพิพาทระหว่างผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงาน กฎหมายภาษีก็จะเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีอุทธรณ์และถ้าไม่พอใจคำวินิจฉัยอุทธรณ์สามารถยื่นฟ้องต่อศาล หรือในบางเรื่องสามารถยื่นฟ้องต่อศาลได้โดยตรง (คดีปกครอง) เช่น พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 25 ได้กำหนดหลักเกณฑ์การอุทธรณ์การประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดิน ต้องกระทำภายในกำหนดเวลา 15 วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน หรือ มาตรา 31 กำหนดว่า ผู้รับการประเมินไม่พอใจคำชี้ขาด จะนำคดีมาสู่ศาล เพื่อแสดงให้ศาลเห็นว่าการประเมินนั้นไม่ถูกต้องก็ได้ ภายใน 30 วัน นับตั้งแต่วันรับแจ้งความให้ทราบคำชี้ขาด ซึ่งถือว่าเป็นการควบคุมการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรให้ถูกต้องโดยองค์กรตุลาการ โดยที่ในการตีความกฎหมายภาษีอากรต้องตีความอย่างเคร่งครัด มีการคำนึงถึงเจตนารมณ์ของบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากร ความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร<sup>19</sup>

<sup>19</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 89-94.