

บทที่ 2

ประวัติความเป็นมา แนวคิด ทฤษฎีในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน

ค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นวิธีการจัดเก็บภาษีอากรประเภทหนึ่ง ซึ่งรัฐบาลจัดเก็บจากรายกรและนำมาใช้เพื่อประโยชน์ของส่วนรวมเพื่อใช้ในการพัฒนาประเทศ โดยรัฐบาลได้ออกกฎหมายมารองรับ มีการกำหนดแผนงานและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยระบุให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจเรียกเก็บภาษีอากรต่างๆ อันหมายความรวมถึงค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินด้วย

1. ประวัติความเป็นมา แนวคิด ทฤษฎีในการจัดเก็บของภาษีโรงเรือนและที่ดิน ของประเทศอังกฤษ

ความเป็นมาของการจัดเก็บภาษีและแนวความคิดในการคุ้มครองผู้เสียภาษีเดิมที่อำนาจในการจัดเก็บภาษีของประเทศอังกฤษเป็นเรื่องของกษัตริย์ แต่ต่อมาในรัชสมัยของพระเจ้าจอห์น ประเทศอังกฤษประสบวิกฤตการณ์ทางการเงินอย่างรุนแรงจนต้องมีทวงตรา (Writ) ไปยังเจ้าเมือง (Sheriff) ต่างๆ ให้เกณฑ์อัศวินที่หัวอ่อนพอเจรจาหวานล่อมได้ไปร่วมประชุมมหาสภาเพื่อทรงขอความเห็นในการเก็บภาษีบำรุงท้องพระคลัง ซึ่งการจัดเก็บภาษีดังกล่าวได้สร้างความเดือดร้อนให้ประชาชนอย่างมาก ในที่สุดเมื่อวันที่ 15 มิถุนายน ค.ศ.1215 ขณะที่พระเจ้าจอห์นเสด็จถึงทุ่งรันนีย์มีด (Runnymede) พวกขุนนางได้ร้องขอให้พระองค์ลงพระปรมาภิไธยในตราสารฉบับหนึ่งซึ่งร่างเตรียมไว้แล้ว มิฉะนั้น แผ่นดินจะเกิดการปฏิวัตินองเลือด พระเจ้าจอห์นจึงจำต้องประทับตราแผ่นดินลงในตราสารที่ต่อมาเรียกกันว่ามหาบัตร (Magna Carta) ซึ่งเป็นปฐมรัฐธรรมนูญประชาธิปไตยของโลก โดยมีสาระสำคัญในการรับรองสิทธิบางประการของประชาชน

จากการลงพระปรมาภิไธยในครั้งนั้น ทำให้เกิดการพัฒนาไปสู่การเรียกร้องเพื่อก่อให้เกิดการคุ้มครองสิทธิของประชาชนอีกหลายครั้ง ได้แก่ คำขอสิทธิ (Petition of Right 1628) เป็นกฎหมายที่ราษฎรร้องขอความคุ้มครองจากพระเจ้าแผ่นดินอังกฤษเพิ่มเติมจากที่มีอยู่แล้ว และที่สำคัญคือพระราชบัญญัติว่าด้วยสิทธิ (Bill of Right 1689) เป็นการขอการคุ้มครองสิทธิของประชาชน

เช่นเดียวกันกับมหาบัตรและคำขอสิทธิแต่สำหรับพระราชบัญญัติว่าด้วยสิทธินั้น ได้มีการกล่าวถึงเรื่องการจัดเก็บภาษีอย่างชัดเจนถึง 2 ข้อด้วยกัน ดังนี้

1. การที่พระมหากษัตริย์ทรงใช้อำนาจออกกฎหมายก็ดี หรือใช้กฎหมายก็ดี โดยมีได้รับความยินยอมจากรัฐสภา เป็นการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย และ
2. การที่พระมหากษัตริย์ทรงใช้พระราชอำนาจเรียกเก็บเงินสำหรับค่าใช้จ่ายในกิจการของพระองค์ โดยมีได้รับความยินยอมจากรัฐสภาที่ดี เรียกเก็บเงินเกินระยะเวลาที่รัฐสภานุมัติก็ดี หรือเรียกเก็บเงิน โดยวิธีอื่นนอกจากที่ได้รับอนุมัติ หรือจะได้รับอนุมัติจากรัฐสภาที่ดี เป็นการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย

จากบทบัญญัติของพระราชบัญญัติว่าด้วยสิทธิข้างต้น พอสรุปได้ว่า การจัดเก็บภาษีจะต้องได้รับความยินยอมจากรัฐสภาโดยต้องออกเป็นกฎหมายและพระมหากษัตริย์ก็ไม่สามารถใช้พระราชอำนาจนอกเหนือจากสิ่งที่รัฐสภาให้ความยินยอมได้ สิ่งเหล่านี้ทำให้สิทธิของผู้เสียภาษีได้รับความคุ้มครองมากขึ้น และแม้ในปัจจุบันการศึกษาถึงระบบการจัดเก็บภาษีและการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีก็ยังมีพัฒนาและปรับปรุงรูปแบบในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอยู่อย่างสม่ำเสมอ ทั้งนี้ เพื่อให้มีการนำวิธีการและรูปแบบในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีที่ดีและเหมาะสมมาใช้เพื่อคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีได้อย่างเป็นธรรมและมีประสิทธิภาพ

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วว่าแนวความคิดในการคุ้มครองผู้เสียภาษีในประเทศอังกฤษ ได้มีการพัฒนาอย่างยาวนาน สิ่งนี้เองทำให้รัฐบาลและประชาชนของประเทศอังกฤษเกิดความตระหนักว่าแม้ว่ารัฐสภามีอำนาจมากมายที่จะออกกฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีและการจัดเก็บภาษีนั้น จะนำไปเพื่อประโยชน์ของประชาชนเองก็ตาม แต่การที่รัฐจะทำการบังคับเพื่อจัดเก็บภาษีจากประชาชนได้จะต้องคำนึงสิทธิของประชาชนหรือผู้เสียภาษีด้วย (Williams, Morse & Salter, 1996, p. 96)

จากเหตุผลข้างต้นได้นำไปสู่แนวความคิดของการควบคุมการใช้อำนาจในการจัดเก็บภาษี ซึ่งการจัดเก็บภาษีนั้นรัฐบาลจะกระทำได้ดีก็ด้วยการออกกฎหมาย แต่เป็นที่น่าสังเกตว่าประเทศอังกฤษไม่มีรัฐธรรมนูญที่เป็นลายลักษณ์อักษร สิ่งนี้หมายความว่าประเทศอังกฤษไม่มีรัฐธรรมนูญซึ่งจะนำมาใช้ควบคุมการออกกฎหมายที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลหรือไม่มีรัฐธรรมนูญที่ใช้ในการควบคุมการกระทำของฝ่ายบริหาร ในขณะที่ประเทศที่พัฒนาแล้วต่างก็มีรัฐธรรมนูญเพื่อใช้ในการตรวจสอบการกระทำของรัฐบาล เมื่อเป็นเช่นนี้แล้วในประเทศอังกฤษจึงปราศจากกฎหมายที่จะใช้ป้องกันหรือควบคุมการใช้อำนาจดังกล่าว ดังนั้น สิ่งที่จะสามารถทำได้คือต้องทำอะไรเพื่อให้แน่ใจว่าอำนาจในการจัดเก็บภาษีและวิธีการจัดเก็บภาษีนั้น สิ่งนี้ได้นำไปสู่พัฒนาการที่

สำคัญนั้นคือการพัฒนากฎหมายปกครองทางภาษี ผลจากการพัฒนากฎหมายปกครองทางภาษีได้ก่อให้เกิดถ่วงดุลกันระหว่างฝ่ายบริหารและผู้เสียภาษี

ในขณะที่เดียวกันเมื่อได้พิจารณาถึงความยุติธรรมของการบังคับในการจัดเก็บภาษี เช่น การจัดเก็บภาษีเงินได้จะขึ้นอยู่กับว่าความซื่อสัตย์ของผู้เสียภาษีเองว่าได้แจ้งข้อมูลในเรื่องของรายได้เพียงใด ส่วนผู้จัดเก็บภาษีเองก็ต้องการอำนาจอย่างเด็ดขาดที่จะทำให้ได้รับข้อมูลในเรื่องของรายได้เพื่อทำการจัดเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีที่ไม่ซื่อสัตย์ เหตุผลของแต่ละฝ่ายที่เกิดขึ้นเนื่องจากด้านหนึ่งก็ต้องการอำนาจในการการจัดเก็บภาษีและอีกด้านหนึ่งก็จะต้องเคารพสิทธิของผู้เสียภาษีด้วย จึงทำให้เกิดความพยายามที่จะต้องหาจุดที่เหมาะสม

ความลงตัวหรือจุดลงตัวที่เหมาะสมสำหรับผู้จัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษีได้เกิดขึ้น โดยแบ่งออกเป็น 3 ส่วน ดังนี้

1. อำนาจของผู้จัดเก็บภาษีจะต้องถูกจำกัดโดยกฎหมาย สิ่งนี้ก่อให้เกิดการจำกัดอำนาจของผู้จัดเก็บภาษีไว้ในกฎหมายภาษี ได้แก่ พระราชบัญญัติว่าด้วยการจัดเก็บภาษี (Taxes Management Act) พระราชบัญญัติว่าด้วยการจัดเก็บภาษีศุลกากรและภาษีสรรพสามิต (Custom and Excise Management Act) และกฎหมายที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีในแต่ละประเภท

2. ข้อโต้แย้งที่เกิดขึ้นไม่ว่าจะเกี่ยวกับข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมาย จะต้องได้รับการพิจารณาจากคณะพิจารณาที่เป็นอิสระ (Independent Tribunals) และ

3. มีผู้ตรวจสอบที่เป็นอิสระ (Independent Reviewers) สามารถตรวจสอบความเป็นธรรมและควมมีประสิทธิภาพของการกระทำของฝ่ายปกครอง

จุดลงตัวที่เกิดขึ้นทั้ง 3 ส่วนนี้ เป็นส่วนสำคัญที่ทำให้แนวความคิดในการคุ้มครองผู้เสียภาษีเกิดขึ้นได้ ทำให้เกิดการจัดเก็บภาษีที่เป็นธรรมและมีประสิทธิภาพ ระบบการอุทธรณ์ที่ดีและระบบการตรวจสอบการกระทำของฝ่ายปกครองที่เข้มแข็ง

1.1 หลักการทั่วไปของกฎหมายภาษีอากร

โดยกฎหมายภาษีอากรประกอบด้วยหลักการทั่วไปที่นำมาใช้ในการพิจารณาเพื่อกำหนดบทบัญญัติทางกฎหมาย ซึ่งส่วนใหญ่เป็นหลักสำคัญในทางเศรษฐศาสตร์ ได้แก่ หลักการหารายได้ หลักการบริหารภาษี และหลักภาระภาษี

1.1.1 หลักการหารายได้ (Rendement)

เนื่องจากรายได้ประเภทภาษีอากรเป็นรายได้ที่สำคัญเป็นอันดับหนึ่งของประเทศ ดังนั้นภาษีจึงต้องหารายได้ให้แก่รัฐอย่างพอเพียง นักการคลังยุคเก่าได้กำหนดสาระสำคัญของหลักการหารายได้ไว้ 3 ประการ คือ

1) การทำรายได้ดี (Productivite) ได้แก่ การมีจำนวนรายได้ (หลังหักค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี) มากพอที่สามารถนำไปใช้จ่ายในการสาธารณะ ซึ่งภาษีจะทำรายได้ดีหรือไม่ ย่อมขึ้นอยู่กับองค์ประกอบหลายประการ และที่สำคัญขึ้นอยู่กับประเภทของภาษีด้วย นักการคลังยุคเก่าได้ตั้งข้อสังเกตไว้ว่า ภาษีทางอ้อมเป็นภาษีที่ทำรายได้ดี เนื่องจากผู้ที่เสียภาษีที่แท้จริงมักไม่รู้สึกรับภาระภาษีที่ตนแบกรับ จึงเกิดการแลกเปลี่ยนที่นำมาซึ่งรายได้ภาษีได้เป็นอย่างดี เช่น กรณีภาษีการบริโภคที่จำนวนภาษีรวมอยู่ในราคาสินค้าที่ผู้บริโภค (ผู้ซื้อ) ได้ชำระแก่ผู้ขาย และผู้ขายเป็นผู้มีหน้าที่ชำระภาษีให้แก่รัฐ ตรงข้ามกับภาษีทางตรง เช่น ภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดาซึ่งผู้มีเงินได้ได้รับรู้ถึงส่วนของรายได้ที่ต้องนำไปเป็นภาษี เนื่องจากเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีแก่รัฐโดยตรง แต่ในปัจจุบันประเทศอุตสาหกรรมส่วนใหญ่ เช่น สหราชอาณาจักร สหรัฐอเมริกา ได้กระตุ้นให้ประชาชนมีความรู้สึกถึงความรับผิดชอบในฐานะที่เป็นพลเมืองของประเทศด้วยการชำระภาษีทางตรง อาจกล่าวได้ว่านอกเหนือจากการมีระบบตรวจสอบที่ดีแล้ว ภาษีทางตรงในประเทศที่พัฒนาแล้วยังเป็นภาษีที่ทำรายได้ดีอีกด้วย

2) ความมั่นคง (Stabilite) จำนวนรายได้ประเภทภาษี ต้องไม่ผันแปรไปตามลำดับการขึ้นลงหรือความเปลี่ยนแปลงของสถานการณ์ทางเศรษฐกิจ เพราะหากประเทศประสบภาวะวิกฤติทางเศรษฐกิจรายได้ภาษีก็จะลดน้อยลง ทั้งนี้เพราะไม่สามารถเพิ่มอัตราภาษีกรรุดังกล่าวนี้มักปรากฏว่าภาษีทางอ้อม (การผลิตและการบริโภค) เป็นภาษีที่ผันแปรตามภาวะเศรษฐกิจ ในขณะที่ภาษีทางตรงมีความมั่นคงกว่า

3) ความยืดหยุ่น (Elasticite) ภาษีที่ต้องมีลักษณะยืดหยุ่น หมายถึง การเพิ่มอัตราภาษีต้องไม่ทำให้เกิดปฏิกิริยาต่อต้านจากผู้เสียภาษี อันเป็นผลให้รายได้จากภาษีนั่นลดลง เช่น หากเพิ่มอัตราภาษีน้ำมันเบนซินจาก 10 % เป็น 20 % และเป็นสาเหตุให้ผู้บริโภคลดปริมาณการใช้น้ำมันลงจนรัฐขาดรายได้ ดังนี้เท่ากับภาษีประเภทดังกล่าวขาดความยืดหยุ่น เพราะทำให้จำนวนรายได้จากภาษีประเภทนั้นลดลง

1.1.2 หลักการบริหารภาษีอากร

แม้ว่าหลักการบริหารภาษีอากรที่ดีของอดัม สมิท (Adam Smith) จะเป็นหลักเกณฑ์พื้นฐานของการจัดเก็บภาษีอากรที่เกิดขึ้นประมาณสองร้อยกว่าปีมาแล้ว (ตั้งแต่ ค.ศ.1776) แต่ก็ยังสามารถนำมาใช้เป็นแนวทางในการพิจารณาการจัดเก็บภาษีอากรในปัจจุบัน

อดัม สมิท นักเศรษฐศาสตร์ชาวอังกฤษแห่งสำนักคลาสสิก (Classic) ผู้ให้กำเนิดวิชาเศรษฐศาสตร์ ได้ทำการศึกษาค้นคว้าเกี่ยวกับลักษณะและมูลเหตุต่างๆ ที่ก่อให้เกิดความร่ำรวยของชาติ โดยเห็นว่ารัฐไม่ควรเข้าแทรกแซงในทางเศรษฐกิจ เพราะรัฐมีหน้าที่แต่เพียงป้องกันภัย

ภายในและจากภายนอก และรักษาความสงบเรียบร้อย การแทรกแซงของรัฐบาลกระทำได้เฉพาะ ในกิจการบางประเภทที่เอกชนไม่สามารถทำเองได้เท่านั้น และพบว่า

โลกเศรษฐกิจเหมือนโรงงานขนาดใหญ่มีการแบ่งงานกันทำ ผู้ทำงานช่วยกันทำ สินทรัพย์ ช่วยกันผลิตโภคทรัพย์แต่ละคนหากเชี่ยวชาญในงานที่ตนเองถนัด ก็จะทำให้ งานได้ผลดียิ่งขึ้น ดังนั้น ที่ดินไม่ใช่สิ่งเดียวที่สร้างความร่ำรวย ความมั่งมีให้แก่ชาติ แต่ กลับเป็นงานของมนุษย์ความคิดเห็นส่วนตัวกระตุ้นเตือนการทำงานของบุคคล แม้จะมี ความขัดแย้งก็จะมีเป็นส่วนน้อย ซึ่งจะมีผลดีแก่บุคคลและแก่ชาติมาก

เมื่อนำแนวความคิดของอดัม สมิท มาวิเคราะห์ ทำให้เห็นถึงการมีส่วนร่วมและการ บริหารงานของบุคคลที่ก่อให้เกิดประโยชน์ต่อชาติและประชาชนส่วนรวม อันเป็นที่มาของความ ร่ำรวยของชาติ ดังนั้น “การแบ่งงานกันทำ” และ “การแบ่งสรรภาระสาธารณะ” อาจวิเคราะห์ เปรียบเทียบได้กับ “การงานของมนุษย์” และ “หน้าที่ของมนุษย์ต่อสังคม” การชำระภาษีเป็น รูปแบบหนึ่งของภาระหน้าที่ของมนุษย์ที่มีต่อสังคม อดัม สมิท ได้กำหนดหลักการภาษีอากรที่ดี ซึ่งผู้บัญญัติกฎหมายสามารถนำไปเป็นแนวทางในการกำหนดรูปแบบของภาษีและการจัดเก็บได้ เป็นอย่างดี

หลักการบริหารภาษีที่ดีของอดัม สมิท สาระสำคัญของหลักการ 4 ประการเกี่ยวกับ ภาษี (Four Maxims regarding Taxes In general) ซึ่ง อดัม สมิท ได้กล่าวไว้ในหนังสือ เรื่องความมั่ง- คั่งของชนชาติ (The Wealth of Nations) (เป็นหลักที่ยอมรับกันในทุกประเทศเมื่อปลายศตวรรษที่ 18) ซึ่งเขาได้ประมวลวิธีที่ประชาชาติต่างๆ คิดขึ้น และปฏิบัติอยู่ทั่วไปมาสรุปเป็นหลักการ 4 ประการ และเป็นที่ยอมรับจนถึงปัจจุบันได้แก่

1. หลักความเป็นธรรม (Equity)

เนื่องจากประชาชนของรัฐจำเป็นต้องบริจาคหรือสละเงินให้แก่รัฐที่เขาเหล่านั้น อยู่ภายใต้ความคุ้มครองตามสัดส่วนของรายได้ที่ครอบครองอยู่ แนวความคิดดังกล่าวถือเป็น หลักเกณฑ์ที่สำคัญของหลักความยุติธรรมทางภาษี การจัดเก็บภาษีอย่างยุติธรรมจึงต้องสัมพันธ์กับ สิ่งที่เป็นความสามารถหรือสิ่งที่แสดงความสามารถของผู้เสียภาษี รวมทั้งหลักเกณฑ์ในการวัด ความสามารถและหลักการในการแบ่งสรรภาระสาธารณะต้องเป็นหลักเกณฑ์ที่บังคับได้โดยทั่วกัน ทั้งนี้การยกเว้นภาษีหรือการเพิ่มอัตราภาษีผู้บัญญัติกฎหมายพึงกระทำด้วยความระมัดระวัง โดย คำนึงถึงจำนวนภาษีขั้นต่ำที่ประชาชนทุกคนควรแบกรับเสมอหน้ากัน และโดยส่วนใหญ่ ความสามารถ ความกินดีอยู่ดีทางเศรษฐกิจ หรือเศรษฐกิจที่เอื้อประโยชน์แก่คนทั่วไป (Economic Well-being) อาจวัดได้จากรายได้ (Income) ความมั่งมี (Wealth) หรือการใช้จ่าย (Expenditure)

การพิจารณาหลักเกณฑ์ที่จะใช้เป็นเครื่องวัดความสามารถของผู้เสียภาษีจึงเป็นเรื่องสำคัญและมีความเห็นแตกต่างกันหลายฝ่าย โดยเฉพาะอย่างยิ่งในประเด็นที่ว่า การจัดเก็บภาษีตามส่วนแห่งความสามารถควรมีความหมายประการใด ระหว่างการชำระภาษีเท่าเทียมกันเฉพาะตามส่วนของจำนวนรายได้ หรือการชำระภาษีเท่าเทียมกันตามส่วนของจำนวนรายได้บวกด้วยสถานะส่วนบุคคลของแต่ละคน (หลักความเสมอภาคทางภาษี) ซึ่งหากเป็นความหมายแรกย่อมหมายถึง ตามส่วนแห่งตัวเลขที่เป็นรายได้ และหากเป็นความหมายที่สอง ย่อมหมายถึง ตามส่วนแห่งสถานะส่วนบุคคล ดังนั้น การพิจารณาหลักความยุติธรรมจึงต้องควบคู่กับหลักความเสมอภาคด้วย

นักเศรษฐศาสตร์แบ่งหลักความเป็นธรรม โดยพิจารณาจากการจัดเก็บภาษีออกเป็น 2 ลักษณะ ดังนี้

(1) หลักความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity) ได้แก่ การวัดความเป็นธรรม ในการเสียภาษีของประชาชนในรูปตัวเงิน กล่าวคือ ผู้เสียภาษีความต้องเสียภาษีเป็นเงินจำนวนเท่ากัน เพราะภาระค่าใช้จ่ายของรัฐควรต้องกระจายแก่ผู้เสียภาษีทุกคนเป็นจำนวนเท่าเทียมกัน

(2) หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Modified Equity Principle) ได้แก่ การแบ่งความยุติธรรมในการจัดเก็บภาษีออกเป็น 2 หลัก คือ

(ก) หลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (The Benefit Principle) คือ ผู้ได้รับประโยชน์จากการบริการใดของรัฐมาก ก็จะต้องเสียภาษีมาก ผู้ได้รับประโยชน์น้อย ก็ควรเสียภาษีน้อย และหากไม่ได้รับประโยชน์จากการบริการนั้นเลย ก็ไม่ควรเสียภาษีเพื่อการนั้น

(ข) หลักความสามารถในการเสียภาษี (The Ability to Pay Principle) คือ การวัดความเสมอภาคในการเสียภาษี โดยการเสียสละความพึงพอใจ (Sacrifice of Unity) ของผู้เสียภาษีเป็นเครื่องวัด

2. หลักความแน่นอน (Certainly)

ภาษีที่จัดเก็บต้องมีความชัดเจนและแน่นอน ไม่ว่าจะเป็นฐานภาษี เทคนิคการประเมินภาษีและวิธีการจัดเก็บภาษี ความแน่นอนที่กล่าวถึงนี้ต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานของเหตุผล มิใช่มาจากการกระทำตามอำเภอใจของฝ่ายผู้จัดเก็บและฝ่ายผู้เสียภาษี เช่น รัฐต้องบัญญัติหลักเกณฑ์เกี่ยวกับเทคนิควิธีการทางภาษี (ฐานภาษี การคำนวณ และการจัดเก็บ) อย่างชัดเจนไม่คลุมเครือ ผู้เสียภาษีสามารถคำนวณภาษีที่ตนต้องชำระได้ รวมทั้งมีการกำหนดวัน เวลา สถานที่ที่แน่นอน การจัดเก็บภาษีที่ไม่เคารพหรือสอดคล้องกับหลักความแน่นอนย่อมนำมาซึ่งความเดือดร้อนของประชาชน เช่น การจัดเก็บภาษีของเจ้าภาษีนายอากรที่ขาดหลักเกณฑ์แน่นอน

อดัม สมิท ได้ให้ความสำคัญกับหลักความแน่นอนและความสะดวกในลักษณะที่ต้องสอดคล้องเชื่อมโยงกัน เขาเห็นว่าจำนวนหรือสัดส่วนของภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องชำระให้แก่รัฐต้องมีลักษณะที่แน่นอนและเฉพาะเจาะจง ไม่เป็นไปตามความต้องการของฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง ตลอดจนการชำระภาษีต้องมีวิธีการประเมินจัดเก็บภาษีที่สะดวกแก่ผู้เสียภาษี และมีการกำหนดจำนวนเงินที่ต้องชำระไว้อย่างชัดเจนแน่นอนด้วย

3. หลักความสะดวก (Convenience)

ภาษีทุกประเภทควรต้องเรียกเก็บตรงตามเวลา วิธีการชำระภาษียกก็ต้องทำให้ผู้เสียภาษีได้รับความสะดวกมากที่สุด ซึ่งอาจรวมถึงช่วงเวลาที่ผู้เสียภาษีมีความสะดวกที่จะชำระภาษีได้แก่ ช่วงเวลาที่มีรายได้เข้ามา (เช่น ในประเทศเกษตรกรรม ประชาชนที่เป็นชาวนาสามารถมีรายได้มาชำระภาษีได้ก็ต่อเมื่อถึงฤดูหน้าข้าว เพราะสามารถนำข้าวออกขายเป็นรายได้) ส่วนสถานที่จัดเก็บภาษียกก็ต้องสะดวกในการเดินทางมาติดต่อหรือมีการขนส่งที่เข้าถึงได้ของผู้เสียภาษี แม้ในสมัยโบราณมีการกำหนดให้ชำระภาษีด้วยสิ่งของ เช่น หางข้าวก็ต้องเตรียมขึงฉางไว้สำหรับเก็บหางข้าว หรือในกรณีที่บ้านเรือนห่างไกลจากตัวเมืองก็ต้องกำหนดให้ชำระภาษีเป็นตัวแทนได้ เพื่อความสะดวกของผู้เสียภาษีที่ไม่ต้องขนข้าวของไปชำระภาษีทำให้สิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายและแรงงาน เป็นต้น หลักความสะดวกที่กล่าวนี้ จำต้องสอดคล้องและประสานกันกับหลักความแน่นอน ในปัจจุบันเห็นได้จากการกำหนดสถานที่ชำระภาษีเงินได้ ซึ่งกรมสรรพากรได้จัดแบ่งเขตการให้บริการรับชำระภาษีแก่ผู้เสียภาษี สามารถเดินทางมาชำระภาษีได้อย่างสะดวก พร้อมทั้งพิมพ์รูปแบบเอกสารการแสดงรายการเสียภาษีที่เข้าใจได้ง่ายและที่ใช้กันอย่างแพร่หลายโดยทั่วไป

4. หลักความประหยัด (Economy)

ภาษีทุกประเภทที่จัดเก็บเพื่อนำรายได้เข้าสู่คลังควรมีจำนวนที่ใกล้เคียงกับจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีได้ชำระให้แก่รัฐ ซึ่งหมายถึงว่ารัฐต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีให้น้อยที่สุดและผู้เสียภาษียกก็เสียค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับภาษีนั้นๆ น้อยที่สุดด้วย ทั้งนี้เพราะค่าใช้จ่ายต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นค่าเดินทาง หรือความยุ่งยากอื่นๆ ที่เกิดจากวิธีการชำระภาษี เป็นภาระที่ผู้เสียภาษีต้องแบกรับเพิ่มมากขึ้นจากจำนวนภาษีที่ถูกเรียกเก็บ รัฐต้องมีมาตรการควบคุมการใช้จ่ายในการจัดเก็บเพื่อก่อให้เกิดประโยชน์ต่อระบบภาษีให้มากที่สุด แม้อัตรากำลังเจ้าหน้าที่จัดเก็บภาษีจะมีจำนวนน้อย แต่ต้องมีระบบการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพ

5. หลักเกณฑ์การบริหารภาษีในปัจจุบัน

ในระยะหลัง นักการคลังหลายท่าน ได้มีแนวความคิดเรื่องหลักการภาษีอากรที่ดี และเห็นว่าสมควรเพิ่มหลักเกณฑ์อื่น ๆ อีกเพื่อให้เหมาะสมกับการเปลี่ยนแปลงในยุคสมัยต่อมา หลังจากที่อดัม สมิท ได้กำหนดไว้เมื่อ 200 กว่าปีมาแล้ว (ตั้งแต่ ค.ศ.1776) ได้แก่

1) หลักการยอมรับ (Acceptability) หมายถึง ภาษีอากรที่ทุกคนยอมรับ เพราะมีระบบการจัดเก็บภาษีอากรอย่างยุติธรรม ซึ่งการยอมรับของประชาชนย่อมขึ้นอยู่กับความเชื่อถือและศรัทธาของประชาชนที่มีต่อรัฐด้วย หากรัฐสามารถแสดงให้เห็นถึงประโยชน์หรือผลตอบแทนที่ผู้เสียภาษีจะได้รับโดยรวมในอนาคต ย่อมทำให้ประชาชนผู้เสียภาษียอมรับการเสียภาษีมากขึ้น

2) หลักการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability) หมายถึง ภาษีอากรที่จัดเก็บต้องสามารถทำการบริหารจัดการเก็บอย่างได้ผลในทางปฏิบัติซึ่งต้องมีความเกี่ยวข้องเชื่อมโยงกับรูปแบบโครงสร้างการบริหารของแต่ละรัฐเป็นสิ่งสำคัญ เช่น ไม่อาจนำรูปแบบภาษีการใช้จ่ายมาใช้ในรัฐที่ขาดระบบการจดบันทึกและการตรวจสอบการเก็บภาษีที่มีมาตรฐานพอ เป็นต้น

3) หลักการทำได้ (Productivity) หมายถึง ภาษีที่มีฐานกว้างและฐานของภาษีขยายตัวได้รวดเร็วตามความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ ทำรายได้ให้รัฐเป็นอย่างดี โดยไม่ต้องเพิ่มอัตราการจัดเก็บ

4) หลักการยืดหยุ่น (Flexibility) หมายถึง ภาษีบางประเภทที่สามารถปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจของประเทศหรือการเปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีได้ง่ายอันควรนำมาใช้เป็นเครื่องมือควบคุมภาวะเศรษฐกิจของประเทศ

1.1.3 หลักภาระภาษี

เนื่องจากภาษีเป็นภาระที่ตกอยู่กับประชาชน ดังนั้น การจัดเก็บภาษีจึงมีผลต่อรายได้หรือทรัพย์สินของประชาชน เพราะไม่ว่าภาษีที่รัฐจัดเก็บในรูปแบบใด ย่อมมีผลทำให้รายได้ของประชาชนลดลงและการที่บุคคลใดจะเป็นผู้รับภาระภาษีมากหรือน้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับรูปแบบของระบบภาษีที่ใช้จัดเก็บด้วย ดังนั้น ในการกำหนดกฎเกณฑ์ทางกฎหมายภาษีอากรจำเป็นต้องศึกษาความหมายและลักษณะของภาระภาษีที่ตกอยู่กับประชาชน ตลอดจนวิธีการผลักภาระภาษีอากรที่อาจเกิดขึ้นได้ เพื่อให้การกำหนดกฎเกณฑ์ทางกฎหมายเป็นไปในลักษณะเอื้อประโยชน์แก่คุ้มครองสังคมได้อย่างแท้จริง

1. ความหมายและลักษณะของภาระภาษี

ภาระภาษี (Incidence de Limpot) หมายถึง “ส่วนของรายได้ที่แท้จริง (Real Income) ที่ลดลงเนื่องจากการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐ” ภาระภาษีเป็นข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นกับบุคคลผู้ชำระ

ภาษี อาจมีได้ 2 กรณี คือ เป็นภาษีที่ชำระโดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมาย (ภาษีทางตรง) หรือ เป็นภาษีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายผลักภาระไปให้บุคคลภายนอกชำระภาษี (ภาษีทางอ้อม) หลักการทางเศรษฐศาสตร์ที่เกี่ยวกับภาระภาษีได้แยกความแตกต่างระหว่างบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีกับบุคคลผู้รับภาระภาษีในขั้นสุดท้าย ทั้งนี้ เนื่องจากในความเป็นจริงแล้ว มักพบว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมาย (Contributable) อาจไม่ใช่ผู้เสียภาษีที่แท้จริง เพราะสามารถผลักภาระภาษีที่ตนต้องแบกรับไปยังบุคคลอื่น (Tiers) ได้ ดังนั้น จะเห็นได้ว่าภาระภาษีมักมีลักษณะที่แตกต่างกันอยู่ 2 ลักษณะ คือ

1.1 ภาระภาษีตามกฎหมาย (Incidence de Droit)

ภาระภาษีตามกฎหมาย หมายถึง ภาระหรือส่วนของภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนด เช่น พระราชบัญญัติจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินกำหนดให้เจ้าของกรรมสิทธิ์โรงเรือนที่ดินเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี ดังนั้น ผู้เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์โรงเรือนที่ดิน จึงเป็นผู้รับภาระภาษีตามกฎหมาย จึงต้องนำส่งค่ารายปีให้แก่รัฐ

1.2 ภาระภาษีที่แท้จริง (Incidence de Fait) ภาระภาษีที่แท้จริง หมายถึง ภาระภาษีที่ตกต้องแก่บุคคลหนึ่งบุคคลใดในขั้นสุดท้าย โดยที่บุคคลนั้นไม่สามารถผลักภาระภาษีนั้นไปให้บุคคลอื่นได้อีก

นักการคลังส่วนใหญ่ ได้เสนอแนะให้แทนที่ความหมายของภาระภาษีอันแท้จริงด้วยความหมายของภาระภาษีตามกฎหมาย เนื่องจากมีความเห็นว่าการผลักภาระภาษีจะเกิดขึ้นหรือไม่ก็ตามไม่ใช่สิ่งสำคัญ แต่ควรให้ความสำคัญกับความประสงค์ (เจตนาธรรม) ของผู้บัญญัติกฎหมายว่าต้องการให้มีการผลักภาระสำหรับภาษีประเภทใดได้บ้าง แต่ในทางปฏิบัติ ผู้บัญญัติกฎหมายมักไม่ต้องการระบุว่าใครเป็นผู้รับภาระภาษีเป็นคนสุดท้าย ทั้งนี้เพราะต้องการหลีกเลี่ยงการโต้แย้งคัดค้านจากบุคคลที่ผู้บัญญัติกฎหมายต้องประสงค์ให้รับภาระนั้นยกตัวอย่าง เช่น ภาษีทางตรงได้รับการพิจารณาเป็นภาษีที่ผู้บัญญัติกฎหมายไม่ประสงค์ให้มีการผลักภาระภาษี ขณะที่ ภาษีทางอ้อมได้รับการพิจารณาเป็นภาษีที่ผู้บัญญัติกฎหมายประสงค์ให้สามารถผลักภาระภาษีได้นำสังเกตว่าโดยทั่วไปมีการกำหนดบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมาย (ภาระภาษีตามกฎหมาย) แต่ไม่ระบุบุคคลที่ต้องรับภาระภาษีอันแท้จริง และเมื่อบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายสามารถผลักภาระภาษีที่ตนต้องแบกรับไปยังบุคคลอื่น ดังนั้นนักเศรษฐศาสตร์จึงมีความสนใจที่จะศึกษาว่าบุคคลใดเป็นผู้รับภาระภาษีที่แท้จริงมากกว่าที่จะศึกษาว่าบุคคลใดเป็นผู้รับภาระภาษีตามกฎหมาย

ขั้นสุดท้ายได้ โดยการขอเพิ่มหรือขึ้นเงินเดือน ซึ่งเป็นผลให้ผู้ประกอบการต้องขึ้นราคาสินค้าในที่สุด

4. เงื่อนไขที่นำไปสู่การผลักระงาย

การผลักระงาย (Phenomene de la Repercussion) ขึ้นอยู่กับสภาวะการณ์ทางเศรษฐกิจอันเกี่ยวเนื่องกับกฎเกณฑ์ของอุปสงค์ (Demand) และอุปทาน (Supply) กล่าวคือ ภาวะประเภทหนึ่งประเภทใดสามารถเกิดการผลักระงายได้ หากในช่วงระยะเวลานั้นสภาพเศรษฐกิจเอื้ออำนวยให้กระทำได้ เช่น เมื่อผู้เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในโรงเรียนและที่ดิน (ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมาย) สามารถผลักระงาย (ค่ารายปี) ไปให้แก่ผู้เช่าโรงเรียนที่ดินได้ หากผู้เช่าโรงเรียนที่ดินตกลงยินยอม เหตุการณ์เช่นนี้มักเกิดขึ้นในสภาวะขาดแคลนที่อยู่อาศัย ทำให้เจ้าของที่ดินมีอำนาจต่อรองสูง แต่ในทางตรงกันข้ามหากเป็นสภาวะการณ์ที่ขาดแคลนผู้เช่า ทำให้ผู้เช่ากลับเป็นผู้มีอำนาจต่อรองสูงกว่าเจ้าของที่ดิน เมื่อเจ้าของโรงเรียนที่ดินตกลงให้ผู้เช่าได้เช่าอยู่ มักจะยินยอมรับภาระภาษีไว้และให้ผู้เช่าเช่าได้ในราคาปกติ (ที่ไม่ต้องรวมภาษี)

หลักการที่นักเศรษฐศาสตร์ใช้พิจารณากำหนดผู้รับภาระภาษี ได้แก่

1) หลักประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐ (Contrepartie) หมายถึง ผู้ได้รับประโยชน์จากรับภาระภาษีมากตามสัดส่วนของประโยชน์ที่ตนได้รับ

2) หลักความสามารถในการเสียภาษี (Faculte Contributive) หมายถึง การที่บุคคลทุกคนเสียภาษีตามความสามารถในการจ่ายของตน บุคคลใดมีรายได้สูงควรได้รับภาระภาษีมาก บุคคลใดมีรายได้น้อยก็ควรรับภาระภาษีน้อย

ดังนั้น เมื่อเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปว่า รูปแบบของภาษีแต่ละประเภทสามารถทำให้เกิดการผลักระงายไปในวงกว้าง และอาจกระทบต่อความเป็นอยู่ของประชาชนได้ทำให้เกิดแนวความคิดในการกำหนดรูปแบบของภาษีที่สามารถรวมภาระภาษีทั้งหมดเข้าด้วยกัน โดยการจัดเก็บภาษีเพียงประเภทเดียว หรือการกำหนดรูปแบบของภาษีที่สามารถกระจายภาระภาษีออกไปแก่บุคคลหลายฝ่ายโดยการจัดตั้งภาษีหลายๆ ประเภทนั่นเอง

2. ประวัติความเป็นมา แนวคิด ทฤษฎีในการจัดเก็บของภาษีโรงเรียนและที่ดินของประเทศไทย

วิธีการจัดเก็บภาษี (ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, 2547, หน้า 35-70) มีวิวัฒนาการมาอย่างต่อเนื่องควบคู่ไปกับวิวัฒนาการของรัฐ ในขณะที่ภารกิจของรัฐในการปกครองประเทศก็ก่อให้เกิด

การดำเนินงานทางการคลังขึ้น เครื่องมือทางการคลังอย่างหนึ่งที่รัฐใช้สำหรับหารายได้เพื่อเป็นรายจ่ายสาธารณะก็คือภาษี

แนวความคิดเกี่ยวกับลักษณะของภาษีได้แปรเปลี่ยนไปตามยุคสมัย นับจากศตวรรษที่ 16-19 ตามแนวคิดนักการคลัง ลักษณะภาษีมักมีสาระสำคัญอยู่ที่การเป็นรายได้ ซึ่งจัดเก็บมาจากประชาชน แต่เหตุผลหรือเงื่อนไขในการชำระภาษีของผู้เสียภาษีอาจเป็นไปได้โดยความสมัครใจหรือการใช้อำนาจบังคับ

จากแนวคิดเกี่ยวกับลักษณะของภาษีที่นักการคลังทุกยุคทุกสมัยต่างเห็นพ้องกันว่า “ภาษีเป็นรายได้ประเภทหนึ่งของรัฐ” สามารถนำมาวิเคราะห์ถึงลักษณะของภาษี และกำเนิดของภาษีในประเทศไทยภายใต้ข้อสมมติฐาน 2 ประการ คือ

2.1 แนวความคิดทางสังคมวิทยา

แนวความคิดทางสังคมวิทยา กล่าวคือ ภาษีมักมีต้นกำเนิดมาจากวิธีการหารายได้ของรัฐเริ่มจากการกวาดต้อนผู้คนและทรัพย์สินมาสู่การเก็บบรรณาการ และจากการเกณฑ์แรงงานมาสู่การจัดเก็บภาษีตามความหมายสากล

อาณาจักรไทยแห่งแรกได้ก่อตั้งขึ้นท่ามกลางการสู้รบกับประเทศข้างเคียงและเป็นเวลาเดียวกันกับที่ “ภาษี” ได้ถือกำเนิดขึ้นมา การกวาดต้อนผู้คนและทรัพย์สินของประเทศผู้พ่ายแพ้มาซึ่งรายได้ให้แก่ประเทศผู้ชนะ การสร้างอาณาจักรให้มั่นคงจำเป็นต้องอาศัยกำลังทหารและกำลังทรัพย์เป็นสำคัญรูปแบบการปกครองของอาณาจักรไทยในยุคแรกได้รับอิทธิพลมาจากประเทศจีนซึ่งเป็นชาติที่มีอารยธรรมเก่าแก่ชาติหนึ่งของโลก

ในการวิเคราะห์ต้นกำเนิดภาษีอากรในอาณาจักรไทยนี้จะไม่ศึกษาในยุคของชนชาติไทยที่มาจากมณฑลยูนานของประเทศจีน แต่จะศึกษาในยุคของอาณาจักรไทยที่มีหลักฐานยืนยันความเป็นอาณาจักรที่สมบูรณ์คือ อาณาจักรสุโขทัย ดังปรากฏตามหลักศิลาจารึกสมัยพ่อขุนรามคำแหงมหาราชว่าอาณาจักรที่สมบูรณ์คือ อาณาจักรสุโขทัย ดังปรากฏตามหลักศิลาจารึกสมัยพ่อขุนรามคำแหงมหาราชว่าอาณาจักรสุโขทัยได้สถาปนาขึ้นราวปี พ.ศ.1760 ซึ่งเป็นที่ทราบกันโดยทั่วไปว่า ก่อนการสถาปนาอาณาจักรสุโขทัยเป็นราชธานีชนเผ่าไทยต้องอพยพหนีการรุกรานของชนเผ่ามองโกลเรื่อยลงมาทางใต้ของคาบสมุทรมอิน ไคจิน โดยปะทะกับกลุ่มชนที่อาศัยอยู่แต่เดิม อาทิ ฉวนเจมร พม่า ฯลฯ จนในที่สุดสามารถรวบรวมกำลังเป็นปึกแผ่นและสถาปนาอาณาจักรแห่งแรกชื่อว่า “อาณาจักรสุโขทัย” โดยลอกเลียนรูปแบบการปกครองและการทหารของพวกมองโกล

2.1.1 การกวาดต้อนผู้คนและทรัพย์สิน

ในระหว่างศตวรรษที่ 7-19 พระมหากษัตริย์ราชिरาษของไทยทรงมีพระราชประสงค์ที่จะแผ่ขยายอาณาเขตไปทางด้านทิศตะวันออก (เขมร) และทางด้านทิศเหนือ (พม่า) การทำสงครามกับประเทศเพื่อนบ้านจึงเกิดขึ้น ซึ่งนอกจากเป็นการแผ่ขยายอาณาเขตแล้ว การทำสงครามยังเป็นการกำจัดอิทธิพลของเวียดนามและพม่าในดินแดนแถบเอเชียตะวันออกเฉียงใต้อีกด้วย แต่การทำสงครามดังกล่าวก่อให้เกิดความพินาศเสียหายอย่างร้ายแรงต่ออาณาจักรไทยเป็นอย่างยิ่ง ดังนั้นทำอย่างไรอาณาจักรไทยจะสามารถกลับสู่ความสมบูรณ์และความเจริญรุ่งเรืองอีกครั้งหนึ่ง แหล่งการเงินที่จะใช้ฟื้นฟูหรือเป็นทุนในการทำสงครามจะมาจากที่ใด พระมหากษัตริย์จึงต้องทรงดำเนินนโยบายการหารายได้โดยการกวาดต้อนผู้คนหรือทรัพย์สินหรือเกณฑ์แรงงานต่อไปเช่นนั้นหรือคำถามต่างๆ เหล่านี้ เกิดขึ้นในทุกสมัยที่จำเป็นต้องทำนุบำรุงและฟื้นฟูอาณาจักรภายหลังสงคราม กล่าวคือ พระมหากษัตริย์ทรงมีพระราชบัญชาให้ทหารในกองทัพโจมตีและกวาดต้อนผู้คนและทรัพย์สินของอาณาจักรข้างเคียง เพื่อนำทรัพย์สินเหล่านั้นมาเก็บไว้เป็นทุนเพื่อเจือจุนกองทัพหรือราชสำนัก ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างต่อไปนี้

ในสมัยของพ่อขุนรามคำแหงมหาราช อาณาจักรสุโขทัยมีอาณาเขตกว้างใหญ่ไพศาลจรดเมืองเขมรเกือบตลอดแนวไปจนถึงหมู่เกาะมะละกา พ่อขุนรามคำแหงทรงนำกลังทหารเข้าไปโจมตีเมืองหงสาวดีของพม่านอกจากนี้แล้ว พระองค์ทรงเข้าโจมตีและกวาดต้อนทรัพย์สินของเขมรและนำชาวเขมรกลับมาเป็นเชลยสงครามในอาณาจักรสุโขทัย

ในปี 2136 สมัยอาณาจักรอยุธยาเป็นราชธานี (ราวศตวรรษที่ 13-17) อาณาจักรเขมรเริ่มอ่อนแอลง ไทยได้เข้าโจมตีเมืองโล้กเวททำให้เขมรได้รับความเสียหาย ก่อนที่จะถอนทัพกลับไปได้มีการอัญเชิญพระพุทธรูปและพระไตรปิฎก (Les Trois Corbeilles de Canon Bouddhique) กลับมาประดิษฐานยังฝั่งไทย พร้อมทั้งกวาดต้อนผู้คนและทรัพย์สินมาด้วยเหตุผลนี้ทำให้พระมหากษัตริย์ไทยทรงมีพระราชดำริที่จะนำการเก็บรายได้ชนิดใหม่ที่แน่นอนกว่ารายได้ที่มาจาก การกวาดต้อนทรัพย์สิน

2.1.2 การเก็บบรรณาการ

การเก็บบรรณาการเป็นวิธีการหารายได้อย่างหนึ่งซึ่งได้รับอิทธิพลทางความคิดมาจากจีนและเขมรในอดีตกษัตริย์เขมรได้ถวายเครื่องบรรณาการต่อพระมหากษัตริย์ไทยหลายครั้งหลายหน ดังปรากฏตามหลักฐานเอกสารชั้นต้น ดังนี้

ปี พ.ศ.2083 พระเจ้าแผ่นดินเขมรยอมเป็นเมืองประเทศราชของไทย ได้ถวายเครื่องราชบรรณาการและส่งพระราชโอรสสองพระองค์มาพึ่งพระบรมโพธิสมภาร

ปี พ.ศ.2126 สมเด็จพระนเรศวรมหาราชทรงปราบกบฏเขมรที่ก่อการจลาจลในเมือง
โล่แก้ว และทรงยึดเมืองนี้คืนมาได้เมื่อปี พ.ศ.2130 (พร้อมทั้งเมืองพระตะบอง และภูคัต) นับแต่
นั้นมาเขมรได้ตกเป็นเมืองขึ้นของไทยและต้องถวายเครื่องราชบรรณาการต่อพระมหากษัตริย์ไทย
จากการศึกษาประวัติศาสตร์ความสัมพันธ์ระหว่างประเทศไทยและประเทศในภูมิภาคเอเชีย
ตะวันออกเฉียงใต้พบว่า การเก็บบรรณาการถูกนำมาใช้อย่างแพร่หลายและรวดเร็ว กล่าวได้ว่าการ
แปรรูปการหารายได้จากการกวาดต้อนทรัพย์สินและผู้คนมาสู่การเก็บบรรณาการขึ้นอยู่กับนโยบาย
การแผ่ขยายดินแดนของผู้เป็นประมุขของประเทศ ประมุขของแต่ละประเทศย่อมมีวัตถุประสงค์
แตกต่างกันออกไป ดังนั้น จะขอยกตัวอย่างของประเทศจีนและมองโกเลียมากว่า ณ ที่นี้

นโยบายการขยายดินแดนของจักรพรรดิฉินเมื่อครั้งเข้ายึดครองเวียดนามซึ่งตรงกับ
สมัยราชวงศ์ฉี (ค.ศ.1010-1225) กษัตริย์เวียดนามจำต้องถวายเครื่องราชบรรณาการต่อจักรพรรดิฉิน
เพื่อแลกกับการถูกทหารหรือขุนนางจีนเข้ายึดดินแดนหรือเข้ามาแทรกแซงการบริหาร
ภายในประเทศกษัตริย์เวียดนามยังคงดำรงพระเกียรติยศในฐานะกษัตริย์ และยังสามารถแผ่ขยาย
อำนาจทางการทหารไปยังดินแดนตอนใต้เพื่อแสวงหาดินแดนเพิ่มเติมให้พสกนิกรของพระองค์ได้
อยู่อาศัยอาจกล่าวได้ว่าความประสงค์ที่จะเก็บราชบรรณาการเป็นสิ่งที่ก่อให้เกิดนโยบายแผ่ขยาย
ดินแดนเพราะยังมีอาณาเขตกว้างใหญ่ไพศาลเท่าใดจำนวนผู้ต้องส่งบรรณาการก็ยิ่งทวีขึ้นเท่านั้น
จากตัวอย่างที่กล่าวมาข้างต้นนี้ จะเห็นว่าจีนในฐานะผู้เก็บบรรณาการจากเวียดนามได้แสดงออกให้
เห็นอย่างเด่นชัดถึงนโยบายแบบเสรีนิยม (Liberalism) กล่าวคือ การเข้าไปเกี่ยวข้องกับเรื่องการจัด
กิจการบ้านเมืองประเทศราชให้น้อยที่สุด โดยแลกกับการเก็บบรรณาการจำนวนมาก ซึ่งเท่ากับ
เป็นการให้การรับรองความเป็นอิสระด้านการบริหารของประเทศเวียดนาม

อีกตัวอย่างหนึ่งที่ได้เห็นได้ชัดก็คือ ในศตวรรษที่ 13 เมื่อพวกมองโกลเข้ามามีอำนาจ
ความคิดเกี่ยวกับนโยบายการไม่แทรกแซงการบริหารภายในประเทศได้เปลี่ยนแปลงไป กษัตริย์
มองโกลทรงปฏิเสธที่จะใช้นโยบายลัทธิการเมืองที่นิยมความรุนแรง (Extremiste) หรือกล่าวอีกนัย
หนึ่งคือการทำลายล้างประชาชนของประเทศผู้แพ้สงคราม แต่ทรงดำเนินนโยบายแทรกแซงการ
บริหารของเมืองประเทศราช โดยใช้ดินแดนของผู้แพ้เป็นทุ่งเลี้ยงสัตว์ของกองทัพม้า และทรง
เลือกที่จะเก็บภาษีจากรายการของประเทศผู้แพ้ นโยบายดังกล่าวมาจากคำแนะนำของขุนนางที่
ปรึกษาขุนนางผู้นี้ได้อ้างถึงหลักทางตรรกวิทยาที่แสดงถึงผลประโยชน์มากมายมหาศาลที่จะได้รับ
จากการเก็บภาษีที่ดินอันอุดมสมบูรณ์ไปด้วยทรัพยากรธรรมชาติและการเก็บภาษีจากรายการที่
ประกอบอาชีพตามสถิติครั้งแรกที่บันทึกไว้ระบุว่า จำนวนการเก็บภาษีจากที่ดินและสินค้ามีจำนวน
ถึง 500,000 ออนซ์ ถ้าไหมเก็บได้เป็นจำนวน 500,000 ชิ้น และเมล็ดพันธุ์พืชเป็นจำนวน 400,000
กระสอบ นับแต่นั้นเป็นต้นมากษัตริย์มองโกลได้เลิกล้มการใช้นโยบายกวาดต้อนผู้คนและ

ทรัพย์สิน และทรงแบ่งการบริหารออกเป็น 10 มณฑล โดยทรงแต่งตั้งขุนนางชั้นผู้ใหญ่ของพระองค์ไปทำการบริหารงาน

สำหรับประเทศไทยนั้น พบว่าพระมหากษัตริย์แห่งอาณาจักรสุโขทัยและกรุงศรีอยุธยาทรงมีพระปรีชาญาณในเรื่องเกี่ยวกับความเป็นปึกแผ่น และความปลอดภัยของประเทศเป็นสำคัญ อย่างไรก็ตามไม่ปรากฏว่าในประวัติศาสตร์ไทยการแผ่ขยายดินแดนเป็นฉนวนของการเข้าไปดำเนินกิจการทางเศรษฐกิจหรือการมีนโยบายแทรกแซงด้านการบริหารภายในประเทศผู้แพ้แต่อย่างใด อาจกล่าวได้ว่าการแผ่ขยายดินแดนเป็นไปเพื่อหารายได้และเพื่อแสดงให้เห็นถึงแสนยานุภาพของกองทัพไทย รวมทั้งเพื่อป้องกันประเทศ ดังจะเห็นได้จากการที่พระมหากษัตริย์ไทยหลายพระองค์ได้ทรงกรีธาทัพเข้าโจมตีอาณาจักรเขมรและลาว พร้อมกับกวาดต้อนผู้คนและทรัพย์สินมีค่ามากมาย ไม่ว่าจะเป็นช้าง เสลียง ตลอดจนการอัญเชิญพระพุทธรูปมาสักการะ ณ พังไทยสิ่งหนึ่งที่อยู่ในพระราชวินิจฉัยตลอดมาก็คือ การเก็บบรรณาการจากเมืองประเทศราช ดังนั้นจึงสรุปได้ว่าการหารายได้แผ่นดินในระยะแรกๆ เป็นการกวาดต้อนทรัพย์สิน ผู้คน หลังจากนั้นจึงเปลี่ยนมาเป็นการเก็บบรรณาการ

อย่างไรก็ดี การกวาดต้อนทรัพย์สินหรือผู้คนและการเก็บบรรณาการจากประเทศผู้แพ้สงครามก็มีได้เป็นแหล่งรายได้ที่แน่นอนและมีประสิทธิภาพ ทั้งนี้เพราะรายได้ที่มาจากการกวาดต้อนทรัพย์สิน ผู้คนและการเก็บบรรณาการเป็นรายได้ที่ทำให้รัฐขาดอิสรภาพทางการเงินเนื่องจากต้องขึ้นอยู่กับเงื่อนไขภายนอกหลายประการ เช่น ความมั่งคั่ง ความแข็งแกร่งของกองทัพด้วยเหตุผลดังกล่าว จึงมีความพยายามที่จะหาแหล่งรายได้ที่มาจากภายในประเทศ ในการปกครองระบอบสมบูรณาญาสิทธิราชย์ พระมหากษัตริย์ทรงเป็นเจ้าของผืนแผ่นดินย่อมมีสิทธิที่จะเก็บผลประโยชน์จากผู้เข้ามาพึ่งพระบรมโพธิสมภาร ราษฎรทุกคนที่อาศัยอยู่บนผืนแผ่นดินมีหน้าที่ส่งส่วยและสละแรงงานเพื่อทำประโยชน์ให้แก่ส่วนรวม เพื่อเป็นการตอบแทนพระมหากรุณาธิคุณที่ทรงตรากตรำต่อการทำศึกสงครามเพื่อให้ไพร่ฟ้าได้อยู่ร่วมกัน นอกจากนี้พระมหากษัตริย์ในฐานะจอมทัพต้องทำนุบำรุงกองทัพให้เข้มแข็ง เพื่อให้เมืองประเทศราชเกิดความยำเกรงและส่งเครื่องราชบรรณาการมาถวาย หากเมืองประเทศราชสามารถรวมกำลังทางทหารให้แข็งแกร่งเมื่อใดก็ย่อมที่จะไม่ยอมอยู่ภายใต้อาณัติในการถวายเครื่องราชบรรณาการ ดังนั้นจึงต้องระมัดระวังมิให้เมืองประเทศราชมีกำลังที่เข้มแข็ง หากเมืองประเทศราชมีกำลังเข้มแข็งมากขึ้นเท่าใด การปราบปรามย่อมเป็นไปได้ยากเพียงนั้น

2.1.3 การเกณฑ์แรงงาน

นักการคลังบางท่านมีความเห็นว่า “การเกณฑ์แรงงาน” (La Corvee) เป็นรูปแบบของการเก็บภาษีอย่างหนึ่งที่ไม่เป็นตัวเงิน (Fiscalite en Nature) ในสมัยโบราณ การเกณฑ์แรงงานไพร่

เพื่อการก่อสร้างถาวรวัตถุและสิ่งต่างๆ ได้ก่อให้เกิดผลงานที่สำคัญในทางประวัติศาสตร์มากมาย ซึ่งสามารถพบเห็นได้ในปัจจุบัน และกลายเป็นโบราณสถานให้นักท่องเที่ยวได้มีโอกาสเข้าชม เช่น พระราชวัง วัดวาอาราม พระอุโบสถ ป้อมปราการ เขื่อนทดน้ำ ฯลฯ นอกจากนี้ไพร่ยังทำหน้าที่เป็นยามรักษาวังหลวงและพระนคร ยิ่งกว่านั้นพบว่ามีการใช้แรงงานมนุษย์เพื่อแลกกับผลประโยชน์ของรัฐ เช่น การขุดคลองที่ทำขึ้นเพื่อเป็นเส้นทางคมนาคม อย่างไรก็ตามการเกณฑ์แรงงานก่อให้เกิดผลเสียต่อสังคมไทยในอดีต กล่าวคือ

สมัยกรุงศรีอยุธยาเป็นราชธานี การเกณฑ์แรงงานเป็นวิธีการสำคัญวิธีหนึ่งในการบริหารประเทศ นอกจากการเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐแล้วยังเป็นกลไกสำคัญในการรวบรวมประชาชนที่มีถิ่นที่อยู่กระจัดกระจายทั่วราชอาณาจักรเพื่อให้ง่ายต่อการบริหารงาน แต่กระนั้นก็ตามก็ก่อให้เกิดผลเสียทางสังคม เพราะการเกณฑ์แรงงานเป็นวิธีแบ่งชนชั้นในสังคม ชนชั้นเจ้า ขุนนาง ไพร่ ทาส ชนชั้นที่มี อภิสิทธิ์ทางกฎหมายและสังคม ได้แก่ เจ้าและขุนนาง ส่วนพวกทาสซึ่งมักเป็นชาวานาและเชลยสงครามเสียส่วนใหญ่ ได้รับการปฏิบัติผิดแผกแตกต่างไปจากชนชั้นอื่นโดยไม่ได้รับสิทธิพิเศษแต่อย่างใด และยังถูกกีดกันสิทธิในทางกฎหมายและทางสังคม

หลักทั่วไปมีอยู่ว่า สามัญชนชายต้องขึ้นสังกัดและทำงานรับใช้มูลนาย ดังนั้น อาจแบ่งประเภทของผู้ถูกเกณฑ์แรงงานออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่

1) ไพร่หลวง คือ ไพร่ที่ขึ้นตรงต่อพระมหากษัตริย์ แต่พระมหากษัตริย์ทรงมอบให้อยู่ในการดูแลของขุนนางกรมต่างๆ หากขุนนางใดถึงวาระพ้นจากตำแหน่ง ไพร่หลวงผู้นั้นต้องไปขึ้นกับขุนนางใหม่ที่มาดำรงตำแหน่งแทน ไพร่หลวงต้องเข้าเฝ้ารับราชการปีละ 3-6 เดือน (เปลี่ยนแปลงไปตามยุค) โดยอยู่ในลักษณะเข้าเดือนออกเดือนสลับกันไป ไพร่หลวงไม่ได้รับค่าตอบแทน ลูกเมียและญาติทางฝ่ายหญิงเป็นผู้รับผิดชอบในการส่งอาหารการกินให้แก่ไพร่หลวง

2) ไพร่สม คือ ไพร่ที่สังกัดมูลนายคนใดคนหนึ่งโดยตรง ถ้าไม่ถูกเกณฑ์เป็นไพร่หลวง ก็จะทำหน้าที่รับใช้มูลนายของตนจากแก่ชรา ไพร่สมเป็นสมบัติของมูลนายและเป็นมรดกที่มูลนายสามารถสืบทอดให้ลูกหลานได้ ไพร่สมไม่ต้องเข้าเฝ้ารับราชการหลวงปีละ 6 เดือน เหมือนไพร่หลวง แต่ต้องทำงานให้มูลนายของตน โดยมูลนายจะแบ่งให้ไพร่สมมาทำงาน ให้ตนเป็นผลัดอย่างไรก็ดี ไพร่สมมีโอกาสถูกเกณฑ์ไปรับราชการในคราวที่บ้านเมืองอยู่ในภาวะสงคราม ในขณะที่ทำงานไพร่สมก็จะได้รับการเลี้ยงดูจากมูลนาย

โดยสรุปแล้ว ข้อเสียของการเกณฑ์แรงงาน ก็คือ การที่ชายฉกรรจ์ถูกเกณฑ์แรงงานไปรับใช้มูลนายทำให้ไม่มีเวลาประกอบอาชีพส่วนตัว (กรณีไพร่หลวง) ยิ่งในสมัยโบราณยามมีศึกสงคราม ชายฉกรรจ์ต้องเป็นทหารในกองทัพอีกด้วย ดังนั้น จึงไม่สามารถรับผิดชอบในงานส่วนตัวของตนได้อย่างเต็มที่

ในสังคมไทยยุคนั้น ประชาชนมีหน้าที่สำคัญ 2 ประการ คือ การเป็นแรงงานและการเป็นทหาร หากมีการสู้รบป้องกันการรุกรานจากภายนอกประเทศ การเกณฑ์ทหารย่อมเป็นสิ่ง ที่ประชาชนให้ความสำคัญที่จะต้องให้ความร่วมมือมากกว่าจะคิดเป็นหน้าที่ ส่วนการที่ไพร่ต้องอยู่ ภายใต้อำนาจควบคุมครองของมูลนายก็เป็นหลักการบริหารราชการส่วนกลาง (รวมอำนาจ) ที่ให้มูลนาย เกณฑ์ไพร่พลในสังกัดของตนทำการรบในคราวเมื่อทางการมีความจำเป็นต้องใช้กำลังทหาร จะ เห็นว่ากำลังไพร่พลเกี่ยวข้องกับผลประโยชน์ของบุคคลสองฝ่าย กล่าวคือ มูลนายและหน่วย ราชการ (การบริหารส่วนกลาง)

นอกจากนี้ยังพบว่า อาณาจักรไทยโบราณได้ประสบปัญหาอย่างเดียวกันกับทุก ประเทศในแถบเอเชียตะวันออกเฉียงใต้คือ การขาดแคลนพลเมือง จึงทำให้ประเทศในแถบนี้ได้ ดำเนินนโยบายกวาดต้อนประชาชนจากประเทศผู้แพ้สงครามเพื่อนำมาใช้เป็นแรงงานและเตรียม กำลังทัพครั้งต่อไป ในด้านประเทศผู้แพ้สงครามเมื่อประชาชนถูกกวาดต้อนไปเป็นเชลยศึกก็ย่อม ขาดแคลนจำนวนพลเมือง แต่การขาดแคลนพลเมืองนี้ก็มิใช่ว่าประเทศที่กวาดต้อนผู้คนไปจะไม่ ประสบปัญหาเช่นเดียวกัน เพราะตราบใดที่การสงครามยังมีความสำคัญผู้คนที่กวาดต้อนมาย่อมมี การล้มหายตายจากในการรบหรือการถูกใช้แรงงาน

มีการพบหลักฐานจากบันทึกสำคัญที่เชื่อถือได้ ระบุถึงจำนวนประชากรใน ราชอาณาจักรไทยสมัยโบราณ เช่น จากการบันทึกของลาลูแบร์ กล่าวว่า ในปี พ.ศ.2331 ประชากร ในราชอาณาจักรไทยมีจำนวน 1,900,000 คน ตามบันทึกของเซอร์ยอห์นครอฟอร์ดได้ระบุว่า เมื่อ ปี พ.ศ.2365 ประชากรในราชอาณาจักรไทยมีจำนวน 500,000 คน แต่ในปี พ.ศ.2372 เขาบาสเตียน ได้ระบุจำนวนประชากรว่ามี 400,000 คน เมื่อเป็นเช่นนี้พระมหากษัตริย์ในสมัยนั้นจึงได้พยายาม หาวิธีที่จะเพิ่มจำนวนพลเมือง ในที่นี้จะขอยกตัวอย่างบางเหตุการณ์มากล่าวเพื่อให้เห็นถึงพระ วิเทโศบายของพระมหากษัตริย์ในการแก้ไขปัญหาดังกล่าว

ช่วงปี พ.ศ.1569-1620 สมเด็จพระนเรศวรมหาราชทรงมีพระบรมราชานุญาตให้ ประชากรที่ถูกกวาดต้อนมาจากประเทศผู้แพ้สงคราม สามารถตั้งถิ่นฐานบ้านเรือนภายในพระ ราชอาณาจักร โดยมีสถานะเสมอและเท่าเทียมกับพลเมืองไทยโดยไม่ถือว่าเป็นเชลยสงครามแต่ อย่างใด

ในปี พ.ศ.1784 เจ้าพระยานครศรีธรรมราชได้รับบัญชาให้มีหน้าที่คอยจดจำนวน ไพร่ที่มีอยู่ในเมือง จึงมีการแต่งตั้งขุนนางขึ้นเพื่อทำหน้าที่คอยตรวจตราจำนวนไพร่ ป้องกันมิให้มีการ หลบหนีและพยายามชักชวนพลเมืองเข้ามาตั้งถิ่นฐานในพระนคร ซึ่งแสดงให้เห็นถึงความสำคัญ ของพลเมืองต่อความมั่นคงของอาณาจักร

2.1.4 การเสียภาษีอากร

อันที่จริงแล้ว การเสียภาษีอากร (ตามความหมายสากล) น่าจะมาจากความต้องการ หลุดพ้นเป็นอิสระของไพร่และทาส ซึ่งมีกำเนิดขึ้นมาพร้อมกับระบบการชำระหนี้ด้วยสิ่งของ เมื่อ ประชาชนต้องการมีอิสระในการประกอบอาชีพโดยไม่ต้องถูกเกณฑ์แรงงานประจำปี จึง จำเป็นต้องมีการชำระภาษีด้วยผลผลิตทางการเกษตรที่ทำมาหาได้ หากไม่มีผลผลิตทางการเกษตร เพียงพอเพื่อชำระภาษีก็ต้องใช้แรงงานแทน การนำเอาเงินตรามาใช้เป็นเครื่องมือการแลกเปลี่ยนจึง เป็นสิ่งหนึ่งที่เปลี่ยนแปลงความสัมพันธ์ของมนุษย์ในสังคมให้ดีขึ้น เนื่องจากพลเมืองที่เป็นไพร่ ต้องพยายามหารายได้ให้มากพอเพื่อจะจ่ายให้แก่รัฐหรือมูลนาย

ในสังคมไทย มีการใช้เงินตราแทนการชำระด้วยสิ่งของมาช้านานแล้ว ในหลักศิลาจารึกของพ่อขุนรามคำแหงมหาราชระบุว่า มีการยกเว้นการเก็บภาษีศุลกากรเพื่อเป็นการส่งเสริมการค้าต่างประเทศ ทั้งยังใช้เงินตราในทางการค้าอีกด้วย กล่าวคือ การค้าบริเวณเมืองหลวงมีการใช้เงินตราแทนการชำระหนี้ด้วยสิ่งของ แต่การค้าในบริเวณจังหวัดที่ห่างไกลมีการใช้สิ่งของเป็นการชำระหนี้ (เงินตราที่ใช้ในสมัยสุโขทัยเป็นเหรียญเงินหรือเปลือกหอย)

ดังนั้น เมื่อมีเครื่องมือที่ใช้ในการแลกเปลี่ยนในความสัมพันธ์ทางเศรษฐกิจมากมายย่อมทำให้กิจกรรมทางเศรษฐกิจของราชอาณาจักรเพิ่มขึ้นเป็นลำดับ ผลที่ตามมาก็คือ การมีรายได้หมุนเวียนเข้าสู่ท้องพระคลัง จึงอาจกล่าวได้ว่า กิจกรรมทางเศรษฐกิจมีอิทธิพลต่อระบบภาษี และในทางกลับกันระบบภาษีก็มีอิทธิพลต่อกิจกรรมทางเศรษฐกิจ

2.2 แนวความคิดเกี่ยวกับความสัมพันธ์ของการจัดเก็บภาษีกับระบบเศรษฐกิจและสังคม

ภาษีมักมีต้นกำเนิดมาจากวิวัฒนาการทางเศรษฐกิจ จิตวิทยาสังคม และเจตนาธรรมทางการเมือง สภาพแวดล้อมต่างๆ ที่ทำให้อาณาจักรที่ตั้งขึ้นใหม่มีความมั่นคงประกอบด้วยกันหลายประการ เช่น ทะเล คลอง ถนนหนทาง การเพาะปลูกโดยใช้กำลังแรงงานคน และครองที่ดินรายใหญ่หรือเล็ก ปัญหาดังกล่าวส่งผลกระทบต่อนโยบายบริหารภาษีอย่างมาก กล่าวคือ การนำระบบเจ้าภาษีนายอากรมาใช้ในการปรับปรุงแก้ไขวิธีการรังวัดที่ดิน การเก็บภาษีจากพืชไร่ที่ทำการเพาะปลูกบนที่ดินตามประเภทการถือครองที่ดินของแต่ละบุคคล การถือครองที่ดินมีหลายรูปแบบด้วยกัน เช่น การถือครองที่ดินที่มีตราแดง โดยผู้ถือกรรมสิทธิ์บนที่ดินประเภทนี้ต้องถูกเก็บภาษีก่อนตามขนาดเนื้อที่ทั้งหมดที่ระบุในตราแดง (นาควัโค) ไม่ว่าจะทำประโยชน์เต็มตามจำนวนเนื้อที่ระบุในตราแดงหรือไม่ก็ตาม เพียงแต่รัฐวางข้อกำหนดไว้ว่า ห้ามมิให้ทิ้งร้างติดต่อกันเกิน 9 ปี (การทิ้งร้างดังกล่าวจะทำให้ผู้ครอบครองสูญเสียสิทธิบนที่ดินนั้น) หรือการถือครองที่ดินที่ผู้ถือกรรมสิทธิ์ ในรูปของใบเหยียบย่ำหรือในรูปของตราจอง (นาฟางลอย) จะเก็บภาษีที่ดินตามเนื้อที่ที่

เพาะปลูกจริง แม้ว่าได้มีความพยายามเพื่อปรับปรุงเปลี่ยนแปลงวิธีการเก็บภาษีก็ตาม แต่ผลผลิตที่ชาวไร่ชาวนามีไว้ในครอบครองก็ยังไม่เพียงพอที่จะเสียภาษีอากร ความไม่เป็นธรรมและผลกระทบอันเนื่องมาจากภาษีจึงเกิดขึ้นกับชาวไร่ชาวนาอย่างไม่อาจหลีกเลี่ยงได้

2.2.1 สภาพสังคมที่มีอิทธิพลต่อความรู้สึกรักถิ่นเกิดของประชาชน

ทัศนคติของผู้ถูกเกณฑ์แรงงาน บุคคลเหล่านี้ได้กลายมาเป็น ผู้เสียภาษีเป็นสิ่งสำคัญอีกประการหนึ่งที่ต้องพิจารณา เพราะเป็นสิ่งที่สะท้อนให้เห็นรูปแบบระบบภาษีอากรในทางทฤษฎีเป็นที่ยอมรับจากนักการคลังโดยทั่วไป ซึ่งการกำหนดภาษีต้องคำนึงถึงเหตุการณ์ทางการเมืองและจิตใจของประชาชน สิ่งเหล่านี้ย่อมมีผลต่อเหตุผลในการเก็บภาษีอากร

2.2.2 ทัศนคติของประชาชนกับการจัดเก็บภาษี

สำหรับประเทศไทยนั้น การกวาดต้อนผู้คนและทรัพย์สินและการเกณฑ์แรงงาน แม้ว่าจะทำให้อาณาจักรสุโขทัยและกรุงศรีอยุธยามีความมั่นคงแข็งแรง แต่ก็เป็นที่บั่นทอนแรงงานและความรู้สึกของประชาชนจึงยากที่จะทนทานได้ จนในที่สุดกษัตริย์ผู้ปกครองอาณาจักรต้องหาวิธีเพื่อบรรเทาภาระเหล่านี้ วิธีการหนึ่งก็คือ การบัญญัติกฎหมายเพื่อบรรเทาความเดือดร้อนของประชาชน เช่น กฎหมายลักษณะขบถศึกเพื่อลดจำนวนไพร่หรืออีกวิธีหนึ่ง คือ วิธีทางการเงินโดยยกหนี้สินให้แก่ไพร่ที่ทำการรบจนเสียชีวิต บุตร ภรรยาไม่ต้องรับใช้หนี้สินใดๆ

นอกจากนั้น การใช้แรงงานและการครอบครองแรงงานของมูลนายยังเป็นสาเหตุแห่งความวุ่นวายและความไม่สงบ เช่น การละทิ้งหรือพากรอบครัวละทิ้งบ้านช่องเพื่อหลบหนีมูลนาย การแย่งชิงอำนาจหรือความเป็นใหญ่ระหว่างมูลนายในการครอบครองกำลังไพร่พล การรวบรวมกำลังไพร่พลของมูลนายเพื่อช่วงชิงอำนาจทางการเมืองและล้มราชบัลลังก์ เป็นต้น

เหตุการณ์ต่างๆ ที่กล่าวมานี้เป็นสิ่งที่ทำให้สภาพสังคมโดยทั่วไป และความมั่นคงทางการเงินของราชอาณาจักรเสื่อมคลายลง สำหรับผู้อยู่ใต้ปกครองเองก็เช่นกัน คงไม่มีอะไรดีไปกว่าการที่ยอมเสียภาษีเพื่อแลกกับการต้องถูกเกณฑ์แรงงาน

กษัตริย์ผู้เข้าถึงจิตใจของประชาชน จำเป็นต้องปรับปรุงและหาวิธีการใหม่ๆ ในการหารายได้ของอาณาจักร การนำวิธีการเก็บจังกอบมาใช้ภายใต้เหตุผลที่ว่า เพื่อพยายามบรรเทาความวิตกกังวลในเรื่องความปลอดภัยของผู้ทำการค้าขายถือเป็นวิธีการหารายได้อย่างหนึ่งที่รัฐเข้าดูแลสอดส่องความปลอดภัย ขณะเดียวกันผู้ทำการค้าขายก็ได้รับความสะดวก ด้วยวิธีการดังกล่าวสามารถทำการค้าขายได้อย่างคล่องตัว การเก็บจังกอบจึงเป็นวิธีที่เหมาะสมและมีเหตุผลคล้ายคลึงกับการเก็บอากรค่านา แม้ว่าจะมีวิธีการประเมินที่ยุ่งยากซับซ้อน แต่ก็เป็นที่แสดงให้เห็นถึงความสัมพันธ์ระหว่างชาวนาและผืนดิน โดยชาวนาควรมีอิสระที่จะครอบครองที่ดินและพืชผล แต่จะต้องแบ่งปันผลผลิตบางส่วนที่ตนทำมาหาได้เพื่อตอบแทนการรับความคุ้มครองและปกครองตน

นอกจากนั้น การดำเนินการค้าขายของประชาชนมักประสบปัญหาต่างๆ ที่เป็นอุปสรรคในการค้าขาย พระมหากษัตริย์ทรงเข้ามามีบทบาทสำคัญในการช่วยเหลือให้การค้าดำเนินไปอย่างราบรื่น โดยการสร้างมาตรการเพื่อให้เกิดความปลอดภัยต่างๆ มาตรการที่พระมหากษัตริย์ทรงดำริขึ้นก็คือ การเสริมสร้างกำลังทัพเพื่อให้ประชาชนมีความรู้สึกปลอดภัย เมื่อประชาชนได้รับความร่มเย็นเป็นสุข การเก็บภาษีชนิดต่างๆ และการผูกขาดอำนาจบางประการก็สามารถนำมาใช้ได้

ดังนั้น สภาพจิตใจของผู้เสียภาษีจึงเป็นสิ่งสำคัญในการกำหนดขอบเขตการเก็บภาษี หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ “ปัจจัยทางจิตวิทยาเป็นตัวกำหนดภาษี” แต่ในทางกลับกัน “ภาษีก็เป็นตัวกำหนดปัจจัยทางจิตวิทยา” หากว่านโยบายของรัฐสามารถกำปรประกันและให้การสนับสนุนส่งเสริมการเก็บภาษี

2.2.3 ลักษณะการปกครองของอาณาจักรไทยโบราณ

ตั้งแต่อาณาจักรไทยเริ่มก่อตั้งขึ้นนั้น สภาพการเมืองและการปกครองได้เอื้ออำนวยต่อการกำเนิดภาษีอากรเป็นอย่างยิ่ง รัฐต้องการหารายได้เพื่อตอบสนองความจำเป็นทางด้านเศรษฐกิจและค่าใช้จ่ายที่เพิ่มมากขึ้น การกวาดต้อนผู้คนและทรัพย์สิน หรือการเก็บบรรณาการเริ่มหมดความสำคัญลงเมื่อมีการนำเอาการเกณฑ์แรงงานมาใช้ ทั้งนี้เนื่องจากความต้องการที่จะสร้างอาณาจักรให้ยิ่งใหญ่และเข้มแข็งขึ้น จึงจำต้องใช้แรงงานมนุษย์

การกำหนดภาษีได้อาศัยหลักที่ว่า ประมุขของประเทศทรงดำรงพระองค์ในฐานะพระเจ้าแผ่นดิน พ่อค้า และผู้ปกครองประเทศ จึงทรงมีอำนาจเต็มทั้งในการเก็บภาษีอากรและการแสดงเจตนารมณ์ทางการเมือง ก็กระทำโดยพระมหากษัตริย์การดำเนินนโยบายการปกครองในฐานะผู้ป้องกันประเทศ พระมหากษัตริย์ทรงมีบทบาทสำคัญในฐานะจอมทัพ ผู้รักษาความปลอดภัยให้แก่ประชาราษฎร์ ผลตอบแทนที่ประชาชนทูลเกล้าถวาย คือ การเสียภาษีให้แก่พระมหากษัตริย์

เมื่อประชาชนได้รับความคุ้มครอง มีความปลอดภัยและสามารถดำรงชีพได้อย่างสงบสุข การเก็บภาษีจึงไม่ถูกคัดค้านจากประชาชนในทางกลับกัน หากประชาชนไม่มีความหวาดระแวงในเรื่องความปลอดภัย และตระหนักว่าสามารถดูแลตนเองได้โดยไม่ต้องพึ่งรัฐ การเสียภาษีให้แก่พระมหากษัตริย์ก็อาจไม่มีความจำเป็น ดังจะเห็นได้จากกรณีที่มุลนายพยายมช่องสุ่มไพร่พลและปิดบังจำนวนไพร่พลหรือดึงไพร่พลลงมาไว้ในปกครอง เพื่อสร้างอำนาจป้องกันตนเองและสร้างอิทธิพลให้ปรากฏ เท่ากับเป็นการแข่งขันและลดความสำคัญของพระมหากษัตริย์โดยปริยาย

ความจำเป็นในการบริหารและการปกครองราชอาณาจักรทำให้พระมหากษัตริย์ทรงเลือกใช้วิธีการเก็บภาษีในหลายรูปแบบ เช่น ระบบเจ้าภาษีนายอากร การให้สิทธิพิเศษทางภาษีแก่ขุนนาง (การถือครองที่ดินตามฐานันดร) เป็นต้น และเมื่อศึกษาถึงวิธีการเก็บภาษี จะเห็นว่า “ภาษีเป็นวิธีการมาจากพื้นฐานของเหตุผลที่จะนำมาซึ่งรายได้เข้ารัฐและเพื่อใช้ในการบริหาร”

การดำเนินนโยบายทางเศรษฐกิจในฐานะพ่อค้า อาณาจักรสุโขทัยและอยุธยาตั้งอยู่บนพื้นที่ที่อุดมสมบูรณ์ มีการสัญจรไปมาอย่างสะดวก มีความรุ่งเรืองภายใต้การปกครองโดยมีพระมหากษัตริย์เป็นประมุข และได้รับอิทธิพลจากลัทธิจักรวรรดินิยมทางเศรษฐกิจ ในสมัยนั้นพระมหากษัตริย์ได้ทรงทำนุบำรุงเส้นทางคมนาคมสำคัญๆ ไม่ว่าจะเป็นด่านเข้าเมือง หรือการสร้างท่าเรือสำหรับรองรับเรือสินค้าจากนานาอารยประเทศ

นโยบายทางเศรษฐกิจที่สำคัญ คือ การวางรูปแบบภาษีอากรในลักษณะของจังกอบเมื่อกษัตริย์ในฐานะพ่อค้าได้ทำการผูกขาดการค้าขายภายนอกประเทศ ทำให้สามารถจัดเก็บภาษีทางอ้อมมากขึ้น โดยเฉพาะการจัดเก็บภาษีสินค้าที่บรรทุกทางเรือ ในสมัยนั้นเส้นทางคมนาคมทางน้ำเป็นสิ่งที่นำมาซึ่งรายได้ภาษี นอกจากนี้มีการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงทางการค้าที่สำคัญหลายประการ เช่น การดำเนินการสร้างตลาดเพื่อเป็นศูนย์กลางการค้า ขณะเดียวกันพยายามรักษาความปลอดภัยให้กับพ่อค้าเพื่อให้สามารถทำการค้าขายนำมาซึ่งรายได้ และการลงนามในสนธิสัญญาทางไมตรีและการค้านานาชาติ การปักปันเขตแดนเพื่อความยุติธรรมในการเก็บภาษีและการยกเว้นภาษี เป็นต้น

2.2.4 ภาษีที่เก็บจากทรัพย์สิน

ภาษีที่เก็บจากทรัพย์สิน (อรรถุ ธรรมโน, 2548, หน้า 161) เป็นภาษีประเภทที่เรียกเก็บจากผู้ถือครองหรือผู้มียกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน โดยไม่คำนึงถึงว่าทรัพย์สินดังกล่าวจะก่อให้เกิดรายได้แก่ผู้ถือครองหรือผู้มียกรรมสิทธิ์หรือไม่ ในการจัดเก็บจะใช้มูลค่าของทรัพย์สินเป็นฐานภาษี ปกติมักจัดเก็บเป็นรายปี และโดยทั่วๆ ไปไม่ได้มีการเก็บภาษีจากทรัพย์สินทุกประเภท

1. เหตุผลสนับสนุน

ในการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สิน มักจะมีการอ้างเหตุผลสนับสนุนอยู่ 5 ประการ คือ

1) หลักความสามารถ ตามหลักข้อนี้ถือว่า ผู้ที่มีทรัพย์สินมากก็มีความสามารถในการบริโภคนสูงกว่าผู้มีทรัพย์สินน้อยหรือไม่มีทรัพย์สิน และทรัพย์สินก็เป็นปัจจัยหลักในการผลิตและการหารายได้ ดังนั้น จึงถือได้ว่าผู้มีทรัพย์สินมีความสามารถสูงกว่าผู้ไม่มีทรัพย์สิน

2) หลักประโยชน์ผู้มีทรัพย์สินได้รับประโยชน์จากรัฐอย่างน้อย 2 ประการ คือ ประการแรก มีบทบาทบัญญัติของกฎหมายยอมรับให้เอกชนมียกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน สามารถโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินให้แก่ผู้อื่นได้ ประการที่สอง บริการของรัฐในด้านการป้องกันประเทศ การ

ดูแลความสงบภายในและการรักษาความปลอดภัยในชีวิตและทรัพย์สินเป็นประโยชน์แก่ผู้มีทรัพย์สิน นอกจากนี้ บริการของรัฐในด้านการสร้างถนนหนทาง การดูแลรักษาความสะอาด ก็เป็นประโยชน์โดยตรงแก่เจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

3) หลักความเป็นธรรม มองในแง่ความเป็นธรรมในสังคมก็จะเห็นได้ว่า ผู้มีทรัพย์สินมากมีโอกาสได้รับส่วนแบ่งผลผลิตของสังคมมากกว่าผู้ที่มีทรัพย์สินน้อยหรือไม่มี (ทั้งๆ ที่อาจจะมีเงินได้เท่ากัน) นอกจากนี้ การมีทรัพย์สินก็ทำให้มีช่องทางหรือโอกาสที่จะสะสมทรัพย์สินเพิ่มขึ้นอีก อันอาจจะสร้างความไม่เป็นธรรมในสังคมเพิ่มขึ้น การเก็บภาษีจากทรัพย์สิน จึงเป็นการลดความไม่เป็นธรรมในสังคมและลดโอกาสที่จะเกิดความไม่เป็นธรรมมากขึ้น

4) เพื่อป้องกันการเก็งกำไรทรัพย์สิน โดยเฉพาะที่ดินเป็นปัจจัยการผลิตสำคัญที่มีจำนวนจำกัด ถ้ามีการสะสมหรือการเก็งกำไรก็จะสร้างความเดือดร้อนให้แก่ผู้มีรายได้น้อยที่จะมีที่ดินปลูกสร้างบ้านอยู่อาศัยเองหรือผู้ประกอบการที่ต้องการจะสร้างโรงงานหรือประกอบธุรกิจจึงควรมีการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินประเภทนี้เพื่อจำกัดการสะสมเพื่อการเก็งกำไร

5) เพื่อเป็นการเก็บภาษีย้อนหลัง ในประเทศกำลังพัฒนาการได้มาซึ่งทรัพย์สิน โดยเฉพาะที่ดิน ส่วนหนึ่งเกิดขึ้นเนื่องจากการมีอิทธิพลในรูปแบบต่างๆ หรือจากการหลบหลีกภาษีในรูปแบบต่างๆ หรือเสียภาษีน้อยกว่าที่ควรเสียแล้วนำเงินมาซื้อที่ดินสะสม ดังนั้น การเก็บภาษีจากทรัพย์สินจึงมีลักษณะเป็นการเก็บภาษีย้อนหลัง

2. เหตุผลคัดค้าน

เหตุผลคัดค้านที่มักจะมีการนำมากล่าวอ้างที่สำคัญมีอยู่ 3 ประการ คือ

1) เป็นการมองภาพด้านเดียว ในการเก็บภาษีจากทรัพย์สินก็มองแต่ภาพด้านทรัพย์สินด้านเดียว ไม่ได้มองภาพด้านหนี้สินด้วย ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรม บุคคล 2 คน อาจจะมีทรัพย์สินราคาเท่ากัน คนหนึ่งต้องกู้เงินมาซื้อทรัพย์สิน แต่อีกคนหนึ่งซื้อทรัพย์สินโดยไม่ต้องกู้เงินมาฐานะของบุคคลทั้งสองในสายตาของกฎหมายหรือหลักการทางภาษีอากรน่าจะไม่เท่ากัน

มีการจัดเก็บภาษีในรูปค่าสุทธินับราว 17 ประเทศในโลก เป็นการจัดเก็บโดยรัฐบาลกลาง (นอกจากในประเทศสวิสเซอร์แลนด์เป็นการจัดเก็บโดยรัฐบาลท้องถิ่น) เป็นการจัดเก็บเพิ่มขึ้นจากภาษีทรัพย์สินที่รัฐบาลท้องถิ่นในประเทศนั้นๆ จัดเก็บอยู่แล้ว และส่วนใหญ่เก็บเฉพาะจากผู้เสียภาษีที่เป็นบุคคลธรรมดา

บุคคลธรรมดาผู้เสียภาษีจะต้องแสดงรายการทรัพย์สินและหนี้สินทั้งหมด คล้ายกับเป็นงบดุลส่วนบุคคล แต่มีบางประเทศยอมให้นำเฉพาะหนี้สินส่วนที่ก่อให้เกิดทรัพย์สินมาหักออกจากมูลค่าทรัพย์สินทั้งหมด เพื่อหาค่าสุทธิของผู้เสียภาษี เมื่อได้ค่าสุทธิของผู้เสียภาษีแล้วก็ยัง

ยอมให้หักค่าลดหย่อนส่วนบุคคลได้อีกจำนวนหนึ่ง อัตราภาษีที่เรียกเก็บก็เป็นอัตราก่อนหักที่ค่อนข้างต่ำ ประมาณร้อยละ 1 แต่ก็มีบางกรณีที่มีอัตราภาษีก้าวหน้าถึงร้อยละ 2.5 ของค่าสุทธิเพื่อการเสียภาษี

การที่ประเทศส่วนใหญ่ไม่นิยมเก็บภาษีทรัพย์สินในรูปภาษีค่าสุทธิน่าจะเป็นเพราะ

(1) การจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน จัดเก็บโดยอาศัยหลักประโยชน์ ผู้ที่มีที่ดินและบ้าน ราคาเท่ากัน ก็น่าจะได้รับประโยชน์จากกิจการของรัฐในด้านต่างๆ เท่ากัน ไม่ว่าจะมียอดหนึ่งคั่งค้างหรือไม่ก็ตาม

(2) การเก็บภาษีทรัพย์สินในรูปภาษีค่าสุทธิทำให้มีการหลบหลีกหรือหลีกเลี่ยงภาษีได้ง่าย ผู้ที่เงินสดพอจะซื้อที่ดินและสร้างบ้านได้ก็อาจจะนำเงินสดไปใช้ทางอื่นที่ไม่เข้าข่ายเสียภาษี แล้วกู้เงินจากสถาบันการเงินหรือแหล่งอื่นมาสร้างบ้านแทน ก็จะทำให้ต้องรับภาระภาษีน้อยลง

(3) ฐานภาษีค่าสุทธิจะแคบลงมาก (โดยเฉพาะอย่างยิ่งถ้ามีความพยายามจะหลบหลีกหรือหลีกเลี่ยง) ถ้าหากรัฐบาลต้องการรายได้จำนวนหนึ่ง ก็จะต้องกำหนดอัตราก้าวสูงมากจนทำให้เกิดปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีเพิ่มขึ้นอีก

2) เป็นการเก็บภาษีซ้ำซ้อน ในประเทศที่พัฒนาแล้วที่มีความสามารถ และประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีสูงถึงระดับหนึ่งแล้ว เงินได้ต่างๆ ก็ต้องรับภาระภาษีตามที่กฎหมายกำหนด ผู้ที่ออกออมนำเงินได้ที่เหลือจากการเสียภาษีเงินได้มาซื้อที่ดินและบ้าน ก็ยังต้องเสียภาษีทรัพย์สินอีกเท่ากับเป็นการเก็บภาษีซ้ำซ้อน (แต่โดยหลักการ เมื่อนำเงินได้ที่เหลือจากการเสียภาษีเงินได้ไปใช้จ่ายเพื่อการบริโภค ก็จะต้องอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีการบริโภคในรูปแบบต่างๆ เช่นกัน)

3) ไม่เป็นการส่งเสริมการออม ผู้มีเงินได้ที่ออกออมนำเงินส่วนหนึ่งมาซื้อที่ดินและบ้านแทนที่จะบริโภคให้หมดไป จะต้องมารับภาระภาษีทรัพย์สิน เท่ากับเป็นการไม่ส่งเสริมการออมทรัพย์ (โดยเฉพาะอย่างยิ่งในรูปแบบที่มั่นคง) อันเป็นความจำเป็นสำหรับการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจของประเทศ (แต่โดยปกติแล้ว อัตราภาษีทรัพย์สินก็ไม่ได้สูงจนจะมีผลเป็นการลดความต้องการออมทรัพย์)

2.2.5 ประเภทของภาษีที่เก็บจากทรัพย์สิน

ภาษีที่ใช้ทรัพย์สินเป็นฐานในการจัดเก็บที่สำคัญมีอยู่ 2 ประเภท คือ

1. ภาษีทรัพย์สิน (Property Tax)

ภาษีทรัพย์สินมีหลักการหรือลักษณะเช่นเดียวกับภาษีที่เรียกเก็บจากทรัพย์สิน

- 1) เรียกเก็บจากผู้ถือครองหรือผู้ถือกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน
- 2) ไม่ได้คำนึงว่าทรัพย์สินดังกล่าวจะก่อให้เกิดรายได้หรือไม่

3) เก็บโดยใช้มูลค่าหรือราคาตลาดของทรัพย์สินเป็นฐานในการจัดเก็บภาษี

ภาษีทรัพย์สินเป็นภาษีที่เรียกเก็บเป็นรายปี ปกติจะเก็บเฉพาะจากทรัพย์สินประเภท อสังหาริมทรัพย์ อันได้แก่ ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และโดยทั่วไปมักจะมีการมอบภาษีทรัพย์สินให้อยู่ในความรับผิดชอบจัดเก็บหรือเป็นแหล่งรายได้ของรัฐบาลส่วนท้องถิ่น ซึ่งควรจะได้ศึกษาว่า เพราะเหตุใดจึงจัดเก็บภาษีทรัพย์สินเฉพาะจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และเพราะเหตุใดภาษีทรัพย์สินจึงเป็นแหล่งรายได้ของรัฐบาลส่วนท้องถิ่น

1.2 เหตุใดจึงจัดเก็บเฉพาะจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

ทรัพย์สินปกติประกอบด้วยทรัพย์สินมากมายหลายประเภท ทั้งอสังหาริมทรัพย์ และสังหาริมทรัพย์ ทรัพย์สินที่มีตัวตน อันได้แก่ รถยนต์ เครื่องประดับมีค่า เครื่องตกแต่งบ้าน ของเก่า ฯลฯ และทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตน อันได้แก่ ใบหุ้น หุ้นกู้ เงินฝากธนาคาร ฯลฯ แต่ในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน โดยทั่วไปจะเน้นเฉพาะอสังหาริมทรัพย์ประเภทที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ก็เนื่องจากที่ดินเป็นปัจจัยการผลิตสำคัญที่มีจำนวนจำกัดโดยธรรมชาติ และเป็นที่ยอมรับมาแต่โบราณในด้าน ความสำคัญ ความหมายและค่า เคยมีนักเศรษฐศาสตร์ผู้หนึ่งคือ เฮนรี จอร์จ (Henry George) เสนอให้รัฐบาลเก็บภาษีเพียงประเภทเดียว (Single Tax) จากที่ดิน โดยให้เหตุผลว่า การที่ราคาที่ดินเพิ่มขึ้นตลอดเวลานั้นมิใช่เนื่องมาจากการกระทำของเจ้าของที่ดิน แต่เป็นเพราะการเพิ่มขึ้นของประชากรทำให้มีความต้องการที่ดินเพิ่มขึ้น และเป็นเพราะการดำเนินการของรัฐบาลบางประการ เช่น การสร้างถนนหนทาง ทำให้ที่ดินมีราคาแพงขึ้น ดังนั้น รัฐบาลจึงควรจะมีส่วนในราคาที่ดินที่เพิ่มขึ้น และเห็นว่า การเก็บภาษีจากมูลค่าเพิ่มของที่ดินน่าจะเพียงพอที่จะนำมาใช้ในการบริหารงานของรัฐบาลโดยไม่ต้องเก็บภาษีอื่น ความเห็นทำนองนี้คงจะไม่รุนแรงเท่าเฮนรี จอร์จ

ที่ดินเป็นทรัพย์สินที่มีเอกสารสิทธิกำกับ มีทะเบียนแสดงการเป็นเจ้าของ ไม่สามารถเคลื่อนย้ายได้ ส่วนสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินก็ต้องมีการขออนุญาตก่อสร้าง มีทะเบียน มีรูปร่างเห็นได้ชัดและยากแก่การเคลื่อนย้าย จึงเป็นฐานภาษีที่ดินแห่งของการบริหารการจัดเก็บ สามารถนับจำนวนได้ เคลื่อนย้ายเพื่อหลีกเลี่ยงภาษียาก

ทรัพย์สินประเภทอื่นๆ ไม่ว่าจะเป็นมีตัวตน (Tangible) หรือไม่มีตัวตน (Intangible) (นอกจากที่ต้องจดทะเบียน เช่น รถยนต์ อวูธปิ่น) เจ้าของสามารถหลบหลีกเลี่ยงภาษีได้ด้วยการหลบซ่อนทรัพย์สินได้ ส่วนทรัพย์สินประเภทของเก่า โบราณวัตถุ และแม้แต่เครื่องตกแต่งบ้านก็ประสบปัญหาเรื่องความยากลำบากในการตีราคาให้ใกล้เคียงความจริง จึงเป็นฐานภาษีที่ไม่เหมาะสม

ถ้ามองถึงหลักการสำคัญในการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สิน คือ หลักประโยชน์ เราสามารถเห็นความสัมพันธ์ชัดเจนระหว่างประโยชน์จากกิจการของรัฐบาลทุกระดับกับที่ดินและสิ่ง

ปลูกสร้างมากกว่าทรัพย์สินประเภทอื่นๆ ดังนั้น จึงควรเก็บภาษีจากมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมากกว่าทรัพย์สินประเภท

1.3 สาเหตุการมอบภาษีทรัพย์สินให้เป็นแหล่งรายได้ของรัฐบาลส่วนท้องถิ่น

ในประเทศส่วนใหญ่ได้มีการกำหนดให้ภาษีทรัพย์สินเป็นแหล่งรายได้ของรัฐบาลส่วนท้องถิ่น ทั้งนี้เนื่องมาจากเหตุผลสำคัญ 2 ประการ คือ

1) เมื่อมีระบบการปกครองส่วนท้องถิ่นขึ้นมาปฏิบัติภารกิจ (ที่เหมาะสม) บางประการรัฐบาลส่วนท้องถิ่นก็ย่อมมีความจำเป็นต้องมีแหล่งรายได้ที่เหมาะสมเพียงพอเพื่อการปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าว และเมื่อพิจารณาถึงภาษีประเภทเงินได้ซึ่งเป็นภาษีสำคัญก็จะเห็นได้ว่าโครงสร้างของภาษีฐานภาษี และผู้มีหน้าที่เสียภาษีกระจายกันอยู่ทั่วประเทศ หากที่รัฐบาลส่วนท้องถิ่น ซึ่งโดยปกติมีอำนาจการปกครองอยู่ในวงจำกัดด้านพื้นที่และมีขนาดเล็กจะบริหารจัดการจัดเก็บภาษีประเภทนั้นได้ ภาษีทรัพย์สิน (เก็บจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง) มีคุณลักษณะเหมาะสมในแง่การบริหารการจัดเก็บภาษีสำหรับรัฐบาลส่วนท้องถิ่น เพราะฐานภาษีเห็นได้ชัดและเคลื่อนย้ายยาก การตีราคาก็ทำได้ไม่ยากนัก นอกจากนี้ยังมีหลักฐานชัดเจนเกี่ยวกับเจ้าของทรัพย์สินผู้มีหน้าที่เสียภาษี

2) มีความสัมพันธ์ค่อนข้างชัดเจนระหว่างมูลค่าหรือราคาของทรัพย์สินกับประโยชน์ที่ได้รับจากกิจการของรัฐบาลส่วนท้องถิ่น (โดยเฉพาะอย่างยิ่ง กิจกรรมด้านการสร้างและบำรุงรักษาถนนหนทางในท้องถิ่น การป้องกันอัคคีภัย การรักษาความสะอาด การให้มีไฟฟ้าแสงสว่าง เป็นต้น) มากกว่าประโยชน์ที่ได้รับจากกิจกรรมของรัฐบาลกลาง (การรักษาระเบียบและกฎหมาย การป้องกันประเทศ การศึกษาและการสาธารณสุข ฯลฯ) ดังนั้น เมื่อคำนึงถึงหลักประโยชน์ เจ้าของทรัพย์สินจึงควรเสียภาษีทรัพย์สินให้แก่รัฐบาลส่วนท้องถิ่น

2. ภาษีกองมรดก (Estate Tax)

เป็นการจัดเก็บจากทรัพย์สินทุกประเภทที่เป็นมรดกตกทอด การจัดเก็บภาษีในรูปแบบดังกล่าวมักเป็นที่ยอมรับมากกว่าการจัดเก็บภาษีภาวะวิกฤตเศรษฐกิจ เพราะเมื่อผู้รับมรดกได้รับทรัพย์สิน หรือมีทรัพย์สินเพิ่มพูนขึ้นทำให้อยู่ในสถานะที่จะชำระภาษีได้ นอกจากนั้นการจัดเก็บภาษีมรดกจะจัดเก็บเมื่อมีการโอนทรัพย์สินมรดกเท่านั้น หากบุคคลใดไม่ได้รับมรดกตกทอดย่อมไม่มีภาษีให้ต้องชำระ จึงดูเหมือนว่า การจัดเก็บภาษีเป็นการจัดเก็บจากผู้มั่งมี (นายทุน) มากกว่าผู้ใช้แรงงาน อีกทั้งอัตราภาษีที่จัดเก็บสามารถกำหนดค่าน้อยแตกต่างกัน (อัตราภาษีก้าวหน้า) ตามลำดับขั้นญาติได้ (ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, 2547, หน้า 28-29)

2.2.6 อัตราภาษี

โดยทั่วไปจะมีการกำหนดอัตราภาษีทรัพย์สินกันอยู่ 2 รูปแบบ คือ

1) กำหนดอัตราภาษีไว้แน่นอนโดยกฎหมายกำหนดอัตราภาษีไว้แน่นอนโดยกฎหมาย ก็อาจจะทำได้ 2 วิธี คือ กำหนดอัตราเป็นร้อยละหรือพันละ (Per Mille) ของมูลค่าหรือราคาประเมินของทรัพย์สินหรือกำหนดเป็นจำนวนเงินตามราคาของทรัพย์สิน

ในการกำหนดอัตราภาษีตามรูปแบบที่ 1 ถ้าหากรัฐบาลท้องถิ่นมีความจำเป็นต้องการรายได้ได้เพิ่มก็ต้องขอแก้ไขกฎหมาย หรืออาจเพิ่มราคาประเมิน ถ้าหากราคาประเมินยังต่ำกว่าความเป็นจริงอยู่

2) กำหนดอัตราภาษีเป็นปีๆ ตามความต้องการรายได้ของรัฐบาลท้องถิ่นกำหนด ในกรณีนี้จะมีการประกาศอัตราภาษีทุกๆ ปี โดยคำนึงถึงความต้องการรายได้ของท้องถิ่น (ที่ควรได้รับจากภาษีประเภทนี้) และราคาประเมินของทรัพย์สินในท้องถิ่นนั้นๆ ถ้าราคาประเมินของทรัพย์สินในท้องถิ่นยังคงที่ แต่รัฐบาลท้องถิ่นมีความต้องการรายได้เพิ่มก็จะประกาศกำหนดอัตราภาษีสำหรับเจ้าของทรัพย์สิน (ผู้เสียภาษี) ในท้องถิ่น

ข้อสังเกตที่น่าสนใจเกี่ยวกับอัตราภาษีทรัพย์สินมีอยู่ 3 ประการ คือ

(1) อัตราภาษีจะต่ำและมักจะมีอัตราถอยหลัง เหตุผลสำคัญที่ทำให้อัตราภาษีทรัพย์สินต่ำและมักจะมีอัตราถอยหลังก็เนื่องมาจากหลักการสำคัญสนับสนุนการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน ก็คือหลักประโยชน์จากกิจกรรมของรัฐบาลท้องถิ่นที่ตกอยู่กับทรัพย์สิน ไม่ใช่หลักความสามารถและรัฐบาลท้องถิ่นเองก็ไม่ได้มีภารกิจในด้านการแบ่งกระจายรายได้หรือความยุติธรรม ดังนั้นเมื่อคำนึงถึงภารกิจเบื้องต้นของรัฐบาลท้องถิ่น และคำนึงถึงมูลค่าของทรัพย์สินในแต่ละท้องถิ่น (ซึ่งเป็นฐานภาษี) การกำหนดอัตราภาษีต่ำก็ทำให้รัฐบาลท้องถิ่นได้รับรายได้พอเพียงในการบริหารงานตามปกติได้แล้ว

นอกจากนั้นในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินก็ได้คำนึงถึงว่าทรัพย์สินนั้นๆ ก่อให้เกิดรายได้แก่เจ้าของทรัพย์สินหรือไม่ ดังนั้น ถ้ากำหนดอัตราภาษีทรัพย์สินไว้สูงในบางกรณีก็จะเป็นภาระหนักแก่เจ้าของทรัพย์สินที่ไม่มีแหล่งรายได้ในการชำระภาษี

โดยทั่วไปแล้วจะไม่มีกำหนดอัตราภาษีถอยหลัง เพราะคงจะขัดกับความรู้สึกในสังคมต่างๆ ไป แต่การกำหนดอัตราภาษีตามราคาประเมินของทรัพย์สิน (โดยเฉพาะที่ดิน) เป็นจำนวนเงินถ้าคิดออกมาเป็นร้อยละหรือพันละ จะมีผลทำให้เกิดอัตราถอยหลังเบื้องหลังการกำหนดอัตราภาษีถอยหลังก็มีอยู่ว่า ประโยชน์ที่เจ้าของทรัพย์สิน (ที่ดิน) ได้รับจากกิจกรรมปกติของรัฐบาลท้องถิ่นไม่ได้เพิ่มขึ้นเป็นสัดส่วนเดียวกันกับราคาของทรัพย์สิน จึงไม่เหมาะสมที่จะเก็บภาษีในอัตราคงที่

(2) อัตราภาษีในแต่ละท้องถิ่นจะใกล้เคียงกันมาก จะเห็นได้ว่าแม้แต่ในกรณีที่รัฐบาลท้องถิ่นแต่ละแห่งจะสามารถประเมินราคาทรัพย์สินและกำหนดอัตราภาษีได้โดยอิสระแยก

จากกันแต่อัตราภาษีในแต่ละท้องถิ่น (โดยเฉพาะอย่างยิ่งในท้องถิ่นที่ใกล้เคียงกัน) ก็มักจะเป็นอัตราเดียวกันหรือใกล้เคียงกันมาก ทั้งนี้เนื่องจากว่าถ้ามีการเก็บภาษีในอัตราที่แตกต่างกัน อาจจะทำให้เกิดแรงกระตุ้นให้มีการโยกย้ายถิ่นที่อยู่ สมมติว่าในท้องถิ่น ก. และท้องถิ่น ข. ซึ่งอยู่ใกล้กัน ท้องถิ่น ก. กำหนดอัตราภาษีทรัพย์สินร้อยละ 1 แต่ท้องถิ่น ข. กำหนดอัตราภาษีร้อยละ 3 ประชาชนในท้องถิ่น ข. ซึ่งต้องรับภาระภาษีทรัพย์สินเป็นประจำปีสูงกว่ามาก ก็อาจจะโยกย้ายถิ่นที่อยู่มาอยู่ในท้องถิ่น ก. ถ้ามีการโยกย้ายถิ่นที่อยู่อาศัยกันมาก ราคาทรัพย์สินในท้องถิ่น ข. ก็ จะลดลง รัฐบาลท้องถิ่น ข. ก็จะได้รับรายได้ที่น้อยลงจนอาจจะไม่พอในการให้บริการปกติได้ และถ้าเกิดกรณีที่ประชาชนในท้องถิ่น ข. โยกย้ายถิ่นที่อยู่ท้องถิ่น ก. แต่ยังคงทำมาหากินหรือทำงานในท้องถิ่น ข. อยู่เช่นเดิม ท้องถิ่น ข. ก็ยังต้องให้บริการต่างๆ อยู่ใกล้ระดับเดิม แต่มีแหล่งรายได้ลดลงก็จะประสบปัญหาทางการเงิน

ดังนั้น รัฐบาลท้องถิ่นจึงมักจะกำหนดอัตราภาษีทรัพย์สินให้ใกล้เคียงกัน และมักจะต้องประสานกันในการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อป้องกันการสูญเสียฐานภาษีจากการโยกย้ายถิ่นที่อยู่อาศัย

(3) มีการกำหนดอัตราภาษีขึ้นอยู่กับการใช้ประโยชน์ของทรัพย์สิน (ที่ดิน) ในกรณีที่มีการเก็บภาษีทรัพย์สินจากที่ดิน มักจะปรากฏว่า มีการกำหนดอัตราภาษีแตกต่างกันไปแล้วแต่ลักษณะการใช้ประโยชน์ของที่ดิน โดยมักจะปรากฏว่า ที่ดินที่ใช้เพื่อการเกษตรและที่ดินที่ใช้เพื่อกิจการสาธารณูปโภคต้องรับภาระภาษีต่ำกว่าที่ดินเพื่อการอยู่อาศัย ทั้งนี้เพราะกิจการเหล่านี้เป็นกิจการที่ต้องใช้ที่ดินจำนวนมาก และในกรณีเกษตรกรรมนั้น ผู้ประกอบอาชีพการเกษตรโดยปกติจะมีรายได้ในระดับที่ต่ำกว่าผู้ประกอบอาชีพด้านอื่นๆ และจะมีการกำหนดอัตราภาษีที่ดินที่กว้างขวางเปล่าไม่ได้ใช้ประโยชน์ตามสมควรในอัตราที่สูงกว่าปกติ เพื่อป้องกันการกักตุนที่ดินและกระตุ้นให้มีการใช้ประโยชน์จากที่ดินให้คุ้มค่าเหมาะสม

2.2.7 ขั้นตอนของการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน

ตามปกติการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจะมีขั้นตอนสำคัญอยู่ 3 ขั้นตอน คือ

1. การประเมินราคา การประเมินราคาเป็นขั้นตอนที่สำคัญที่สุดในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน เพราะเป็นการจัดเก็บโดยใช้มูลค่าหรือราคาตลาดเป็นฐาน จะใช้ฐานอื่นก็มีปัญหาด้านความเหมาะสมและเป็นธรรม ที่ดินแต่ละแห่งก็แตกต่างกันไป จะจัดเก็บตามภาพหรือตามจำนวนไรก็จะก่อให้เกิดความไม่ยุติธรรมได้มาก ที่ดินในชนบทก็จะต้องรับภาระภาษีเท่าที่ดินในเมืองบ้านและสิ่งปลูกสร้างก็มีสภาพและคุณภาพแตกต่างกันมาก จะเก็บตามสภาพหรือตามจำนวนเนื้อที่การใช้สอยเป็นตารางเมตรก็ไม่สมควร บ้านอยู่อาศัยผู้มีรายได้น้อยก็ต้องรับภาระภาษีเท่ากับบ้านผู้มีรายได้สูงที่สร้างอย่างดี (ถ้ามีเนื้อที่ใช้สอยเท่ากัน) นอกจากนั้น การประเมินราคาก็มีความสำคัญทั้ง

ต่อรัฐบาลที่จัดเก็บ (ในแง่รายได้) และต่อเจ้าของทรัพย์สินผู้เสียภาษี (ในแง่ภาระและความเป็นธรรม)

โดยปกติการประเมินราคาไม่ได้กระทำกันเป็นประจำทุกปี เพราะกระบวนการตีราคาต้องใช้ระยะเวลายาวและวิธีการที่ยุ่งยาก การประเมินราคาแต่ละครั้งมักจะถูกกำหนดให้ใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีประมาณ 3-4 ปี แล้วจึงจะมีการประเมินราคาใหม่ หรือมีฉะนั้นอาจจะมีข้อกำหนดให้ประเมินราคาใหม่ในช่วงเวลาที่สั้นกว่านั้นได้ ถ้าหากมีสถานการณ์ที่ทำให้ราคาทรัพย์สินเปลี่ยนแปลงไปอย่างมากในช่วงเวลาดังกล่าว

ประเด็นการประเมินราคาทรัพย์สินออกเป็น 2 กรณี คือ การประเมินราคาที่ดินกับการประเมินราคาส่งปลูกสร้างบนที่ดิน

1.1 ที่ดิน การประเมินมูลค่าหรือราคาตลาดของที่ดินอาจจะทำได้ 2 วิธี คือ ดูจากราคาซื้อขายที่เกิดขึ้นจริงในท้องที่เดียวกันหรือใกล้เคียงจำนวนหนึ่งมาเฉลี่ยเป็นราคาประเมิน หรือดูจากค่าเช่าหรือผลประโยชน์ที่จะได้รับจากที่ดินในระยะเวลา 1 ปี แล้วมาคำนวณเป็นราคาที่ดิน (Capitalization) โดยใช้อัตราดอกเบี้ยในขณะนั้นเป็นเกณฑ์

การดูจากราคาซื้อขายจริงจำนวนหนึ่งในท้องที่เดียวกันหรือใกล้เคียงมาเฉลี่ยเป็นราคาประเมินก็มีปัญหาพอสมควร เพราะประการแรก อาจจะไม่มีการซื้อขายที่ดินในท้องที่ หรืออาจมีการซื้อขายกันน้อยรายจนใช้เป็นฐานไม่ได้ และประการที่สอง ราคาที่ดินจะสูงหรือต่ำก็ขึ้นอยู่กับขาย (ที่ดินแปลงเล็กหรือแปลงใหญ่) ที่ตั้ง (ที่ดินอยู่ใกล้ถนนมากน้อยเพียงใด) ลักษณะของที่ดิน (หน้าที่ดินกว้างหรือแคบ) และสภาพของที่ดิน (ที่ลุ่มหรือที่ดอน) จนยากที่จะนำราคาซื้อขายที่ดินใกล้เคียงกันมาเป็นราคาประเมินที่ใกล้เคียงความจริงได้

ถ้าจะพิจารณาโดยดูจากค่าเช่าหรือจากผลประโยชน์ที่ได้รับจากที่ดินเป็นรายปี มาคำนวณหาราคาที่ดิน สมมติตัวอย่างว่า ที่ดินแปลง ก. ได้รับค่าเช่าปีละ 120,000 บาท ถ้าอัตราดอกเบี้ย (Discount Rate) ที่เหมาะสมในสังคมขณะนั้น คือ ร้อยละ 5 ต่อปี โดยปกติการประเมินทรัพย์สินประเภทที่ดินซึ่งถือว่าเป็นทรัพย์สินถาวรมาก ที่ดินแปลง ก. ก็จะมีราคาประเมิน 2,400,000 บาท แต่วิธีการนี้ก็มีข้อจำกัดการได้ง่าย เพราะคงจำเป็นต้องหาอัตราค่าเช่าหรือผลประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับสำหรับที่ดินจำนวนหลายๆ แปลง เพื่อความมั่นใจในเรื่องความถูกต้องและเป็นธรรมและจะต้องหาอัตราดอกเบี้ยที่เหมาะสมสำหรับสังคมในระบุนั้นๆ ด้วย

นอกจากนี้ ความเจริญทางเศรษฐกิจของแต่ละท้องที่ในประเทศเดียวกันก็เป็นไปอย่างไม่สม่ำเสมอ บางท้องที่ก็เจริญเร็วมาก บางท้องที่ก็เจริญช้า บางท้องที่ก็อาจจะเสื่อมลง มีการอพยพโยกย้ายประชากรระหว่างท้องที่เป็นประจำ ที่ดินในท้องที่เจริญเร็วก็จะปรับตัวสูงขึ้นมาก ถ้ามีการประเมินราคาที่ดินเพิ่มขึ้นเร็วตามสภาพ ก็จะสร้างความเดือดร้อนแก่ผู้อยู่อาศัยเก่าใน

ท้องถิ่นที่อาจจะไม่มีรายได้เพิ่มขึ้น แต่ต้องรับภาระภาษีทรัพย์สินเพิ่มขึ้น ในขณะที่ในท้องถิ่นที่ความเจริญเป็นไปอย่างช้าๆ หรืออาจจะเสื่อมลง ฐานภาษีของท้องถิ่นก็จะไม่เพิ่มขึ้น รัฐบาลท้องถิ่นก็จะได้รับรายได้ภาษีอากรไม่เพียงพอในการสร้างความเจริญให้แก่ท้องถิ่น

จากปัจจัยพื้นฐานในการประเมินราคาที่ดินที่กล่าวมา ไม่ว่าจะเป็น การนำราคาซื้อขายที่ดินที่เป็นปัจจุบันมาหาราคาเฉลี่ย การนำค่าเช่ามาประเมินราคาที่ดิน หรือการประเมินราคาที่ดินตามความเจริญของท้องถิ่น น่าจะทำให้ผลการประเมินราคาที่ดินอยู่ในเกณฑ์ขั้นสูงมากกว่าเกณฑ์ขั้นต่ำ ดังนั้น ในประเทศต่างๆ จึงมักจะประกาศราคาที่ดินเป็นฐานเพื่อการเก็บภาษีทรัพย์สินต่ำกว่าผลการประเมินที่เกิดขึ้นจริงจำนวนหนึ่ง เป็นต้นว่า ประเมินราคาที่ดินตามวิธีการต่างๆ แล้วได้ราคาที่ดินแปลง ก. ไร่ละ 1,000,000 บาท หน่วยงานก็อาจจะประกาศราคาที่ดินแปลง ก. เพื่อการเสียภาษีเพียงไร่ละ 500,000 บาท หรือร้อยละ 50 ของราคาประเมิน ทั้งนี้เพื่อป้องกันไม่ให้ราคาเพื่อการเสียภาษีสูงกว่าราคาตลาดที่แท้จริง และเพื่อลด (จำนวน) ความไม่เป็นธรรมระหว่างที่ดินแปลงต่างๆ ลงได้ระดับหนึ่ง (แต่การประกาศราคาที่ดินเพื่อการเสียภาษีต่ำกว่าผลการประเมินก็จะทำให้รัฐบาลส่วนท้องถิ่นได้รับรายได้ลดลง หรือถ้าต้องการรายได้มากขึ้น ก็จำเป็นจะต้องกำหนดอัตราก้าวสูงขึ้น)

1.2 สิ่งปลูกสร้าง การประเมินราคาส่งปลูกสร้างก็ขึ้นอยู่กับหลักการเดียวกันกับการประเมินราคาที่ดิน คือ พิจารณาจากราคาตลาดโดยเฉลี่ย และหรือพิจารณาจากค่าเช่า แต่จะมีความยุ่งยากและสลับซับซ้อนมากกว่าเพราะราคาส่งปลูกสร้างจะขึ้นอยู่กับรูปแบบ โครงสร้าง คุณภาพของวัสดุก่อสร้าง และสภาพแวดล้อม

การประเมินราคาอาคารพาณิชย์หรือบ้านจัดสรร จะสามารถหามาตรฐาน และทำได้ง่ายกว่าการประเมินราคาบ้านเรือนอยู่อาศัยที่เจ้าของสร้างเองมาก โดยปกติต้นทุนในการสร้างอาคารพาณิชย์หรือบ้านจัดสรรจะต่ำกว่าบ้านเรือนอยู่อาศัยที่สร้างเอง ดังนั้น เพื่อความสะดวกและบรรเทาปัญหาการอุทธรณ์ราคาประเมิน ทางรัฐบาลท้องถิ่นอาจจะใช้มาตรฐานหรือราคาประเมินอาคารพาณิชย์หรือบ้านจัดสรรเป็นเกณฑ์สำหรับการประเมินบ้านอยู่อาศัยที่เจ้าของสร้างเองด้วย แต่ก็ไม่ควรใช้เกณฑ์เดียวกันสำหรับคฤหาสน์หรูหราระยะจะทำให้เกิดปัญหาทางด้านความยุติธรรม

เนื่องจากโดยปกติจะไม่มีกรเก็บภาษีทรัพย์สินจากมูลค่าการตกแต่งบ้าน ดังนั้น การเก็บภาษีจากสิ่งปลูกสร้างจึงมักจะก่อให้เกิดปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษี โดยการเน้นการตกแต่งบ้านเป็นสำคัญมากกว่าโครงสร้างภายนอกของบ้าน จึงอาจจะทำให้ความสวยงามและทัศนียภาพของท้องถิ่นด้อยไปกว่าที่ควรจะเป็นได้

โดยทั่วไปจะพบว่า การประกาศราคาส่งปลุกสร้างเพื่อการเสียภาษี เมื่อเทียบกับผลการประเมินราคาจะต่ำกว่ากรณีของที่ดิน เพราะการประเมินราคาส่งปลุกสร้างมีความสลับซับซ้อนมากกว่าและยากกว่า จึงจำเป็นต้องประกาศราคาให้ต่ำกว่า สมมติว่า มีการประกาศราคาที่ดินเพื่อการเสียภาษีในอัตราร้อยละ 50 ของผลการประเมิน ก็อาจจะประกาศราคาส่งปลุกสร้างเพื่อการเสียภาษีเพียงร้อยละ 25 ของผลการประเมิน

การประเมินราคาทรัพย์สินเป็นกระบวนการที่มีความสำคัญสลับซับซ้อน และมีผลต่อความยุติธรรมในกานเสียภาษี ถึงแม้จะมีหลักเกณฑ์ต่างๆ ในการตีราคากำหนดไว้ค่อนข้างมากแต่ก็ยากที่จะสมบูรณ์ จึงควรจะมีการดำเนินการโดยผู้เชี่ยวชาญหลายฝ่ายที่มีความรู้เกี่ยวกับทรัพย์สิน ที่ดิน ปัจจัยสถานะแวดล้อมท้องถิ่นด้านต่างๆ ทั้งจากภาครัฐและเอกชน ปกติจึงมักจะกระทำในรูปคณะกรรมการที่ควรจะเป็นกลางสูง จะได้สามารถคำนึงถึงความจำเป็นของภาครัฐและผลประโยชน์ของผู้เสียภาษีไปพร้อมๆ กัน

ในการประเมินราคาทรัพย์สิน คณะกรรมการประเมินราคาของท้องถิ่นควรจะได้คำนึงถึงสถานะเศรษฐกิจและปัจจัยสภาพแวดล้อมด้านต่างๆ ของท้องถิ่นที่เป็นปัจจุบันที่สุด เพื่อให้ “ราคาประเมิน” ใกล้เคียงกับราคาตลาดที่ควรจะเป็นมากที่สุดเท่าที่จะทำได้ และเมื่อมีการประเมินราคาเสร็จแล้ว ก็ควรจะได้มีการทบทวนราคาประเมิน (Review) ให้รอบคอบอีกครั้ง โดยเปรียบเทียบกับราคาประเมินของทรัพย์สินในท้องถิ่นใกล้เคียงและแนวโน้มของราคาประเมินระดับประเทศด้วย

เมื่อได้มีการทบทวนอย่างรอบคอบแล้ว ก็จะมีการประกาศในรูปแบบหนึ่งแบบใดให้เป็นที่ทราบทั่วกันในท้องถิ่นที่จะมีการจัดเก็บภาษี

2. การอุทธรณ์ ขั้นตอนนี้ก็นับว่ามีความสำคัญมากในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน

เนื่องจาก

1) แม้ว่าเจ้าของทรัพย์สินมีหน้าที่เบื้องต้นที่จะต้องไปแจ้งรายการทรัพย์สินที่ตนเป็นเจ้าของหรือครอบครองต่อเจ้าหน้าที่ แต่ไม่หน้าที่ที่จะแจ้งราคาทรัพย์สินที่ตนมี หน้าที่การตีราคาหรือการประเมินราคาเป็นอำนาจของเจ้าหน้าที่ แตกต่างจากภาษีที่เรียกเก็บจากเงิน ได้ที่ผู้มีเงิน ได้มีหน้าที่ประเมินด้วยตนเอง ต้องยื่นแบบแสดงรายการเงินได้และแหล่งที่มาของเงินได้อย่างถูกต้อง ถ้าปกปิดหรือยื่นแสดงเงิน ได้ผิดพลาดไปโดยมิชอบสำคัญก็จะต้องถูกลงโทษได้ ดังนั้น เมื่อได้มีการประกาศราคาประเมินของทรัพย์สินออกมาแล้ว เจ้าของทรัพย์สินจึงควรมีโอกาสที่จะตรวจสอบและอุทธรณ์ได้ ถ้ามีการประเมินราคาไม่ถูกต้องหรือไม่เป็นธรรม

2) การประเมินราคาทรัพย์สินโดยปกติไม่ได้ทำเป็นประจำทุกปีแต่อาจจะดำเนินการทุกสามหรือสี่ปี ดังนั้น การประเมินราคาแต่ละครั้งจะถูกใช้เป็นฐานในการเสียภาษีไป

สามถึงสี่ปี ถ้ามีการผิดพลาดผู้เสียภาษีจะต้องรับภาระเป็นระยะเวลายาวพอสมควร ผู้เสียภาษีจึงควรมีโอกาสอุทธรณ์การประเมินราคาได้

ตามปกติจะมีการกำหนดระยะเวลาให้อุทธรณ์ได้ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้มีการประกาศราคาประเมินให้เป็นที่ทราบ เมื่อพ้นระยะเวลาอุทธรณ์แล้ว ทางการก็จะใช้ราคาที่ประกาศเป็นฐานในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินในท้องถิ่นนั้นๆ

3. การชำระภาษี ผู้เสียภาษีมักมีหน้าที่นำเงินไปชำระภาษีต่อทางการภายในระยะเวลาที่กำหนด โดยคำนวณฐานภาษีตามจำนวนทรัพย์สินที่ตนครอบครองและราคาประเมินที่ทางการได้ประกาศให้ทราบ ส่วนอัตราภาษีก็จะขึ้นอยู่กับตามที่กฎหมายกำหนด (ในกรณีปกติ) หรือตามอัตราที่รัฐบาลท้องถิ่นประกาศสำหรับปีนั้นๆ (ในกรณีที่อัตราภาษีขึ้นอยู่กับความต้องการรายได้ของท้องถิ่นเป็นปีๆ ไป)

ถ้ามีการค้างชำระภาษี (ไม่มีการไปชำระภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด) ผู้มีกรรมสิทธิ์หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินในวันที่กฎหมายกำหนดก็มีหน้าที่รับผิดชอบ และจะต้องชำระค่าปรับเป็นเงินตามที่กฎหมายกำหนด ในกรณีทรัพย์สินประเภทที่ดินถ้ามีการค้างชำระภาษีเกินระยะเวลาสมควร ทางการอาจจะนำที่ดินออกขายทอดตลาดเพื่อนำเงินมาชำระภาษีค้างได้ โดยถือว่าภาระภาษีติดอยู่กับที่ดินด้วย ถ้ามีการโอนเปลี่ยนแปลงกรรมสิทธิ์ในที่ดิน เจ้าของที่ดินใหม่ก็มีการร่วมกับเจ้าของที่ดินเดิมในการชำระภาษีอากรที่ค้างบนที่ดินนั้นๆ

2.2.8 ภาษีทรัพย์สินในประเทศไทย

ในปัจจุบันประเทศไทยไม่มีภาษีทรัพย์สินตามความหมายที่กล่าวมาในบทนี้ แต่มีภาษี 2 ประเภท คือ ภาษีบำรุงท้องที่ และภาษีโรงเรือนและที่ดิน ซึ่งถ้าพิจารณาารวมกันแล้วก็จะมิลักษณะคล้ายๆ ภาษีทรัพย์สิน กล่าวคือ

1) ภาษีทั้งสองประเภทใช้ทรัพย์สิน (ที่ดิน โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้าง) ในรูปใดรูปหนึ่งเป็นฐานในการจัดเก็บภาษี

2) ภาษีทั้งสองประเภทในปัจจุบัน บริหารการจัดเก็บโดยรัฐบาลส่วนท้องถิ่น (ในระยะแรกๆ มีการกำหนดให้กรมสรรพากรบริหารการจัดเก็บแทน โดยเรียกเก็บค่าใช้จ่ายประมาณร้อยละ 5 ของรายได้จากภาษีที่จัดเก็บ)

3) กฎหมายบัญญัติให้รายได้จากภาษีทั้ง 2 ประเภท เป็นของรัฐบาลส่วนท้องถิ่นที่ทรัพย์สินนั้นๆ ตั้งอยู่ (ในระยะแรกเคยมีการแบ่งรายได้จากภาษีโรงเรือนและที่ดินระหว่างรัฐบาลกลางและรัฐบาลส่วนท้องถิ่นตามอัตราที่กฎหมายกำหนด)

กฎหมายทั้ง 2 ฉบับได้มีบทบัญญัติให้ยกเว้นภาษีทรัพย์สินซึ่งกันและกัน กล่าวคือ ทรัพย์สินที่เข้าข่ายต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินก็ไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ และทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน

2.2.8 ภาษีบำรุงท้องที่

การจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่จัดเก็บโดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ.2508 ซึ่งได้รับการแก้ไขมา 3 ครั้ง ครั้งล่าสุดโดยพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ (ฉบับที่ 3) พ.ศ.2543 มีสาระสำคัญพอสรุปได้ดังนี้

1) ฐานภาษี หมายถึง ราคาปานกลางของที่ดินที่ถือครอง และความหมายของที่ดินตามกฎหมายฉบับนี้ นอกจากพื้นที่ดินแล้วให้หมายความรวมถึงพื้นที่ที่เป็นภูเขาหรือที่น้ำด้วยและกฎหมายระบุไว้ด้วยว่า การคำนวณราคาที่ดิน “มิให้นำราคาโรงเรือนสิ่งปลูกสร้าง หรือสิ่งเพาะปลูกเข้าด้วย”

2) ผู้มีหน้าที่เสียภาษี กำหนดไว้ 2 กรณี

(ก) ผู้ซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินในวันที่ 1 มกราคมของปีใดมีหน้าที่เสียภาษีสำหรับปีนั้น

(ข) ผู้ซึ่งรับโอนที่ดินที่ไม่ได้เสียภาษีบำรุงท้องที่ จะต้องรับผิดชอบร่วมกับเจ้าของที่ดินเดิมสำหรับภาษีบำรุงท้องที่ที่ไม่ได้ชำระย้อนหลังไป 5 ปี

3) ระยะเวลาชำระภาษี ภายในเดือนเมษายนของทุกปี

4) ที่ดินที่ไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ กฎหมายระบุประเภทของที่ดินที่ไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ไว้ 12 ประเภท เป็นต้นว่า

(ก) ที่ดินที่ใช้เฉพาะการพยาบาลสาธารณะ การศึกษา หรือการกุศลสาธารณะ

(ข) ที่ดินที่ใช้เป็นสุสานและฌาปนสถาน

(ค) ที่ดินที่เป็นที่ตั้งที่ทำการของสถานทูตหรือสถานกงสุล ทั้งนี้ให้เป็นไปตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกัน

5) การตีราคาปานกลางของที่ดินเพื่อการเสียภาษี ได้มีการกำหนดไว้ 3 วิธี (หรือขั้นตอน) คือ

(ก) นำเอาราคาของที่ดินในหน่วยที่จะทำการตีราคาซึ่งซื้อขายกัน โดยสุจริตครั้งสุดท้ายไม่น้อยกว่า 3 รายในระยะเวลาไม่เกิน 1 ปี ก่อนวันตีราคามาคำนวณถัวเฉลี่ยเป็นราคาปานกลาง

(ข) ถ้าไม่มีการซื้อขายที่ดินตาม (ก) ให้นำราคาที่ดิน (คิดตามวิธี (ก)) ในหน่วยใกล้เคียงที่มีสภาพ และทำเลที่ดินคล้ายคลึงมาใช้

(ค) ถ้าทำตาม (ก) และ (ข) ไม่ได้ ก็ให้กำหนดราคาปานกลางของที่ดินโดยถือเกณฑ์อย่างอื่น อันอาจจะแสดงราคาที่ดินโดยเฉลี่ยได้

มีการกำหนดให้มีการแต่งตั้งคณะกรรมการเพื่อการตีราคาที่ดิน

6) ระยะเวลาตีราคา กฎหมายกำหนดให้คณะกรรมการตีราคาที่ดินทุกรอบระยะเวลา 4 ปี กล่าวคือ ตีราคาครั้งหนึ่งแล้วใช้เป็นฐานภาษีไปได้ 4 ปี แต่กฎหมายก็ให้อำนาจที่จะตีราคาที่ดินบ่อยครั้งกว่านั้นก็ได้อีก ถ้าเห็นว่าราคาที่ดินในท้องถิ่นนั้นเปลี่ยนแปลงไปมาก

กฎหมายกำหนดให้มีการประกาศราคาปานกลางของที่ดินภายในเดือนตุลาคมของปีที่มีการตีราคาที่ดิน เพื่อเปิดโอกาสให้เจ้าของที่ดินยื่นอุทธรณ์ได้ภายใน 30 วันนับจากวันประกาศ

7) การลดหย่อนภาษี บุคคลธรรมดาที่มีที่ดินแปลงเดียวหรือหลายแปลงที่อยู่ในจังหวัดเดียวกัน และใช้ที่ดินนั้นเป็นที่อยู่อาศัยของตน ใช้เลี้ยงสัตว์ของตน หรือประกอบกิจกรรมของตนให้ลดหย่อนจำนวนที่ดินเพื่อการเสียภาษีได้จำนวนหนึ่ง ตัวอย่างเช่น

(ก) ที่ดินนอกเขตเทศบาล ลดหย่อนได้ 3-5 ไร่

(ข) ที่ดินในเขตเทศบาลตำบลหรือสุขาภิบาล ลดหย่อนให้ 200 ตารางวา-1 ไร่

(ค) ที่ดินในกรุงเทพมหานคร จะลดหย่อนตามสภาพท้องที่ ดังนี้

- ชุมชนหนาแน่นมาก ลดหย่อนให้ 50 ตารางวา-100 ตารางวา

- ชุมชนหนาแน่นปานกลาง ลดหย่อนให้ 100 ตารางวา-100 ตารางวา

- ชุมชนหนาแน่นมาก ลดหย่อนให้ 3 - 5 ไร่

8) การยกเว้นหรือลดภาษี กฎหมายยังกำหนดให้ทางการยกเว้นหรือลดภาษีบำรุงท้องที่จากที่ดินได้อีกในกรณีที่

(ก) การเพาะปลูกในบริเวณนั้นเสียหายมากผิดปกติ

(ข) ทำการเพาะปลูกไม่ได้ด้วยเหตุอันพ้นวิสัยที่จะป้องกันได้โดยทั่วไป

จะสังเกตเห็นได้ว่าการตีราคาที่ดินเพื่อเป็นฐานในการเสียภาษีได้มีข้อกำหนดไม่ให้นำราคา “สิ่งเพาะปลูก” เขารวมด้วย แต่ถ้าหากที่ดินนั้นเพาะปลูกไม่ได้หรือเสียหายผิดปกติ กฎหมายระบุให้ยกเว้นหรือลดภาษีได้ ทั้งนี้เพื่อเป็นการบรรเทาภาระของเจ้าของที่ดิน

9) อัตราภาษี กฎหมายภาษีบำรุงท้องที่ไม่ได้กำหนดอัตราภาษีเป็นร้อยละ แต่กำหนดเป็นจำนวนเงินที่แน่นอนต่อไร่ตามราคาปานกลางของที่ดิน โดยแบ่งชั้นราคาปานกลางของที่ดินไว้ถึง 34 ชั้น

แต่ถ้ามีการคำนวณออกมาเป็นอัตราร้อยละแล้วจะพบว่า อัตราภาษีบำรุงท้องที่มีอัตราทั้ง 3 แบบ กล่าวคือ มีอัตราก้าวหน้า (Progressive Rates) สำหรับที่ดินราคาต่ำมาก ตั้งแต่ร้อยละ 200-1,400 บาท มีอัตราคงที่ (Proportional Rate) สำหรับที่ดินที่มีราคาปานกลาง ตั้งแต่ร้อยละ 1,400-10,000 บาท และมีอัตราถอยหลัง สำหรับที่ดินที่มีราคาสูงเกินร้อยละ 10,000 บาท ขึ้นไป

จะเห็นได้ว่าอัตราภาษีที่กำหนดไว้ตามกฎหมายเป็นอัตราภาษีสำหรับที่ดินที่ใช้อยู่อาศัย จึงได้มีข้อยกเว้น (หรือหมายเหตุไว้) ไว้ 2 ประการที่น่าสนใจ คือ

(ก) ที่ดินที่ใช้ประกอบกรณการกสิกรรมเฉพาะประเภทไม้ล้มลุก ให้เสียกึ่งอัตรา แต่ ถ้าเจ้าของที่ดินประกอบกสิกรรมไม้ล้มลุกนั้นด้วยตนเองให้เสียอย่างสูงไม่เกินไร่ละ 5 บาท

(ข) ที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพของที่ดินให้ เสียเพิ่มอีกหนึ่งเท่า

2.2.9 ภาษีโรงเรือนและที่ดิน

ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 ประกาศ ณ วันที่ 1 เมษายน พ.ศ.2475 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 ระบุให้ยกเลิกพระราชบัญญัติภาษีโรง- ร้าง ตึก แพ ร.ศ.1232 และประกาศอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง โดยในขั้นแรกใช้บังคับเฉพาะในเขต จังหวัดพระนครและธนบุรีบางท้องที่ และต่อมาได้มีการขยายให้บังคับใช้ในจังหวัดอื่นๆ รวมทั้ง ในท้องที่นอกเขตเทศบาล และนอกเขตสุขาภิบาล พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน เดิมแบ่ง ทรัพย์สินที่จะต้องจัดเก็บภาษีเป็น 2 ประเภท คือ

1. โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ กับที่ดิน ซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่ง ปลูกสร้างนั้น กฎหมายกำหนดให้ผู้รับประเมินชำระภาษีปีละครั้งตามค่ารายปีแห่งทรัพย์สินใน อัตราร้อยละ 15 ต่อปี ค่ารายปีคิดจากค่าเช่าทรัพย์สิน ถ้าหากมีเหตุที่จำนวนค่าเช่าไม่เหมาะสมให้ เจ้าพนักงานคำนวณใหม่

2. ที่ดินซึ่งมิได้ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ กฎหมาย กำหนดให้ผู้รับประเมินชำระภาษีปีละครั้งตามค่ารายปีของทรัพย์สิน ในอัตราร้อยละ 7 แห่งค่าราย ปี ค่ารายปีคิดจาก 1 ใน 20 ของราคาตลาดทรัพย์สิน

เดิมการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินอยู่ในอำนาจของกรมสรรพากรกระทรวงการ- คลัง แต่หลังจากมีประกาศใช้พระราชบัญญัติรายได้บำรุงเทศบาล พ.ศ.2475 ภาษีโรงเรือนและ ที่ดินจึงโอนเป็นรายได้ของเทศบาล และแม้ต่อมาพระราชบัญญัติดังกล่าวนี้จะได้ถูกยกเลิกไปโดย บัญญัติแห่งพระราชบัญญัติรายได้ของเทศบาล พ.ศ.2497 ก็ตาม ภาษีโรงเรือนและที่ดินยังคง เป็นรายได้ของเทศบาลอยู่ตามเดิม อย่างไรก็ดี เมื่อเทศบาลได้รับโอนภาษีประเภทนี้มาใหม่ๆ เทศบาลต่างๆ ยังไม่อยู่ในสภาพพร้อมที่จะจัดเก็บภาษีนี้ได้เองกรมสรรพากรจึงยังคงทำหน้าที่เก็บ ภาษีต่อไปอยู่ชั่วระยะเวลาหนึ่ง โดยทางเทศบาลได้จ่ายเงินส่วนลดเป็นค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บ ภาษีให้กับกรมสรรพากร ปัจจุบันองค์กรบริหารส่วนท้องถิ่นที่โรงเรือนและที่ดินตั้งอยู่มีหน้าที่จัดเก็บ ภาษีและถือเป็นรายได้ของท้องถิ่น

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 มีการแก้ไขเพิ่มเติมบัญญัติ ดังกล่าวรวม 5 ครั้ง กล่าวคือ

ครั้งแรก พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินแก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ.2475 ประกาศ ณ วันที่ 11 สิงหาคม พ.ศ.2475 โดยกำหนดยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินสำหรับโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอื่นๆ ที่เจ้าของอยู่เอง และยกเลิกการจัดเก็บภาษีที่ดินซึ่งมิได้ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอื่นๆ และลดอัตราภาษี จากร้อยละ 15 ของค่ารายปีเป็นร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี

ครั้งที่สอง พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 3) พ.ศ.2485 แก้ไขระยะเวลาการประกาศให้เจ้าของทรัพย์สินมาขึ้นแบบแสดงรายการทรัพย์สินเพื่อชำระภาษีจากเดิมภายใน 2 เดือนนับตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน ของทุกปี เป็นเวลาภายใน 1 เดือน นับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ของทุกปี เพื่อให้สอดคล้องกับการกำหนดให้วันที่ 1 มกราคม เป็นวันขึ้นปีใหม่

ครั้งที่สาม พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือน (ฉบับที่ 4) พ.ศ.2534 ปรับปรุงวิธีการจัดเก็บภาษีและการชำระภาษีของรัฐวิสาหกิจและประชาชนให้เหมาะสมยิ่งขึ้น เปลี่ยนแปลงแก้ไขวิธีการดำเนินการประเมิน การชำระภาษี และการยึดอายัด ขายทอดตลาด ทรัพย์สินกรณีผู้ค้างชำระภาษี ตลอดจนให้อำนาจผู้บริหารไม่ว่าจะเป็นรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปี หรือรัฐมนตรีมีอำนาจลดหย่อนค่ารายปีให้แก่รัฐวิสาหกิจ รวมทั้งให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินและแจ้งการประเมินย้อนหลังและมีการยกเว้นโทษทางอาญา และไม่ต้องเสียค่าปรับและเงินเพิ่ม ในกรณีผู้ค้างภาษีนำภาษีมาชำระภายในเวลาที่กำหนด

ครั้งที่สี่ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน(ฉบับที่ 5) พ.ศ.2543 เพื่อให้สอดคล้องกับองค์กรส่วนท้องถิ่นที่มีขึ้นใหม่ตาม พระราชบัญญัติสภาตำบลและองค์การบริหารส่วนตำบล พ.ศ.2537 จึงมีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายเพื่อให้ครอบคลุมถึงการเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินในเขตองค์การบริหารส่วนตำบล และให้อำนาจผู้บริหารท้องถิ่นในการจัดเก็บภาษีรวมทั้งกำหนดเวลาชำระภาษีเร็วขึ้นจากเดิม 90 วัน เป็น 30 วัน

2.2.10 การจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน

ภาษีโรงเรือนและที่ดินจัดเก็บโดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 ซึ่งได้รับการแก้ไขมา 5 ครั้ง ครั้งล่าสุดโดยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 5) พ.ศ.2543 มีสาระสำคัญพอสรุปได้ดังนี้

1) ฐานภาษี หมายถึง “ค่ารายปี” ของทรัพย์สิน อันประกอบด้วย โรงเรือน สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น และที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น

คำว่า “ค่ารายปี” หมายความว่าถึง จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เขาได้ในปีหนึ่งๆในกรณีที่ทรัพย์สินนั้นให้เขา ให้ถือว่าค่าเช่านั้นเป็นค่ารายปีแต่ถ้าเจ้าหน้าที่เห็นว่าค่าเช่านั้นไม่ใช่จำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เขาได้ หรือในกรณีที่เจ้าของทรัพย์สินดำเนินกิจการเอง (ไม่ได้

ให้เช่า) หรือหากเช่าไม่ได้ด้วยเหตุอื่นๆ เจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินค่ารายปีได้ “โดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์”

2) ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ได้แก่ เจ้าของทรัพย์สิน แต่ถ้าที่ดินและโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอื่นเป็นของคนละเจ้าของ ให้เจ้าของโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี (ทั้งสิ้น)

3) ระยะเวลาชำระภาษี ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ชำระภาษีภายใน 30 วัน นับตั้งแต่วันที่ ได้รับแจ้งการประเมินจากเจ้าหน้าที่

4) การประเมินค่ารายปี ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีแจ้งรายการทรัพย์สินภายในเดือนกุมภาพันธ์ของทุกปี เจ้าหน้าที่จะทำการประเมินค่ารายปีเป็นประจำทุกปี แต่กฎหมายก็มีบัญญัติไว้ด้วยว่า เจ้าหน้าที่ต้องยึดถือค่ารายปีของปีที่ล่วงมาเป็นหลักสำหรับการคำนวณค่าภาษีที่ต้องเสียในปีต่อมา

5) ทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษี มีการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินแก่ทรัพย์สิน 6 ประเภท ตัวอย่างเช่น

(ก) ทรัพย์สินของโรงพยาบาลสาธารณะและโรงเรียนสาธารณะซึ่งกระทำกิจการอันมิใช่เพื่อกำไรส่วนบุคคล และใช้เฉพาะในการรักษาพยาบาลและการศึกษา

(ข) ทรัพย์สินซึ่งเป็นศาสนสมบัติอันใช้เฉพาะในศาสนกิจอย่างเดียวหรือเป็นที่อยู่ของสงฆ์

6) อัตราภาษี กำหนดไว้ในอัตราร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี

ภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, ม.ป.ป., หน้า14) คือภาษีที่กรุงเทพมหานคร เมืองพัทยา เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์กรบริหารส่วนจังหวัด จัดเก็บจากเจ้าของโรงเรือนและที่ดินในเขตท้องที่ ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 ผู้ที่เสียภาษีนี้อแล้วไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่

2.2.11 ประโยชน์สาธารณะ

ประโยชน์สาธารณะ (ภูริชญา วัฒนรุ่ง, 2535, หน้า 66-73) อาจอธิบายได้ว่าประโยชน์สาธารณะเป็นการดำเนินการของรัฐโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อตอบสนองความต้องการของคนส่วนใหญ่ในสังคม ส่วนอำนาจมหาชนนั้น หมายถึง วิธีดำเนินการที่ใช้รัฐมีฐานะเหนือเอกชนในการดำเนินการเพื่อประโยชน์สาธารณะ

1. ลักษณะของประโยชน์สาธารณะ

ประโยชน์สาธารณะ คือ การตอบสนองความต้องการของคนส่วนใหญ่ มิใช่การตอบสนองความต้องการของคนใดคนหนึ่ง และไม่ใช่ว่าการตอบสนองความต้องการของผู้ที่ดำเนินการนั่นเอง ดังนั้น ประโยชน์สาธารณะ ก็คือ ความต้องการของแต่ละคนที่ตรงกัน และมีจำนวนมากจนเป็นคนหมู่มากหรือเป็นประโยชน์ของคนส่วนใหญ่ในสังคม ความต้องการของคน

ส่วนใหญ่ก็นั้นจึงถือเป็นประโยชน์สาธารณะ และมีความแตกต่างกับประโยชน์ส่วนบุคคลของเอกชนแต่ละคน ลักษณะของประโยชน์สาธารณะประการต่อมาก็คือ ประโยชน์สาธารณะเป็นสิ่งที่ฝ่ายปกครองมีหน้าที่ต้องดำเนินการ ฝ่ายปกครองจะเลือกใช้ดุลพินิจว่าจะทำหรือจะไม่ทำไม่ได้ ถ้าเป็นกิจกรรมที่รัฐสภาได้ตราเป็นกฎหมายออกมาแล้ว หากฝ่ายปกครองไม่ดำเนินการย่อมเป็นการอันไม่ชอบและอาจจะต้องรับผิดชอบเรื่องค่าเสียหายอีกด้วย หากมีเอกชนได้รับการเสียหายจากการไม่ดำเนินการนั้น ตรงนี้เป็นความแตกต่างระหว่าง “อำนาจ” ของฝ่ายปกครองกับ “สิทธิ” ในกฎหมายเอกชน กล่าวคือ “สิทธิ” ในกฎหมายเอกชนนั้น เจ้าของสิทธิจะใช้หรือไม่ใช้สิทธินั้นก็ไม่ได้ เพราะถือเป็นอำนาจของผู้มีสิทธินั่นเอง แต่ “อำนาจ” ในกฎหมายมหาชน ไม่ใช่สิทธิฝ่ายปกครองที่กฎหมายกำหนดให้มีอำนาจ จะอ้างว่าเป็นสิทธิของฝ่ายปกครองที่จะดำเนินการหรือไม่ดำเนินการ หรือจะอ้างว่าเป็นสิทธิของฝ่ายปกครองปกครองที่จะใช้หรือไม่ใช้อำนาจนั้นไม่ได้ เพราะว่าเหตุที่ให้ฝ่ายปกครองมีอำนาจก็เพราะฝ่ายปกครองมีภาระหน้าที่ที่จะต้องดำเนินการเพื่อตอบสนองความต้องการของคนส่วนใหญ่ในสังคม ฝ่ายปกครองจึงต้องใช้อำนาจนั้นเพื่อให้ภาระหน้าที่นั้นบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ของกฎหมาย

ลักษณะของประโยชน์สาธารณะประการสุดท้าย คือ ขอบเขตของประโยชน์สาธารณะ ซึ่งแต่เดิมนั้นรัฐสภาได้กำหนดให้รัฐต้องมีหน้าที่ดำเนินการเพื่อตอบสนองประโยชน์สาธารณะอยู่ค่อนข้างจำกัด โดยจะให้รัฐมีหน้าที่ในกิจกรรมที่เอกชนไม่อาจจัดทำได้ หรือไม่ก็เป็นกิจกรรมที่เอกชนไม่ทำ เช่น กิจกรรมด้านการป้องกันประเทศ กิจกรรมด้านการรักษาความสงบเรียบร้อยภายในประเทศกิจกรรมสาธารณสุข การคมนาคม การโทรคมนาคม การผลิต และการจำหน่ายพลังงาน ฯลฯ แต่ต่อมาสังคมเปลี่ยนแปลงไป ระบบเศรษฐกิจขยายตัวในรูปแบบต่างๆ รัฐจำเป็นต้องเข้ามาแทรกแซงดำเนินการด้านเศรษฐกิจมากขึ้น จึงต้องมีกฎหมายรับรองการดำเนินการเพื่อประโยชน์สาธารณะใหม่ๆ มากขึ้น กิจกรรมที่รัฐต้องจัดทำดำเนินการจึงมีมากขึ้นไปด้วย เช่น การปฏิรูปที่ดินเพื่อการเกษตร การรักษาสิงแวดล้อม การผังเมือง การคุ้มครองผู้ใช้แรงงาน ฯลฯ เป็นต้น

เนื่องจากความต้องการเป็นเรื่องของความรู้สึกทางจิตใจของบุคคลแต่ละคน เพราะฉะนั้น การที่จะกำหนดว่าอะไรเป็นความต้องการของคนจำนวนมากที่จะถือได้ว่าเป็นประโยชน์สาธารณะจึงต้องมีองค์กรทำหน้าที่เป็นผู้ชี้ขาด องค์กรที่เหมาะสมที่สุดก็คือ “รัฐสภา” เพราะวาระที่รัฐสภาเป็นที่รวมของผู้แทนที่มาจาก การเลือกตั้งของประชาชนทั่วประเทศ ดังนั้น สิ่งใดที่รัฐสภาพิจารณาแล้วเห็นว่าเป็นความต้องการของประชาชนส่วนใหญ่ สิ่งนั้นย่อมหมายถึงการเป็นประโยชน์สาธารณะ กล่าวคือเป็นการถือว่าผู้แทนของประชาชนได้แสดงเจตนารมณ์

ร่วมกันของประชาชนในกรณีนั้นๆ แล้ว ดังนั้นหากรัฐสภาได้ตรากฎหมายให้รัฐหรือหน่วยงานของรัฐมีอำนาจดำเนินการในเรื่องใดเรื่องนั้นก็คือ ประโยชน์สาธารณะนั่นเอง

การออกกฎหมายดังกล่าวของรัฐสภาอาจจะให้อำนาจดุลพินิจแก่ฝ่ายปกครองเป็นผู้พิจารณาได้เองว่า ควรจะดำเนินกิจกรรมเพื่อตอบสนองความต้องการของคนส่วนใหญ่ได้เมื่อไร และอย่างไร การจะถือว่ากิจกรรมใดเป็นประโยชน์สาธารณะหรือไม่จึงต้องพิจารณาที่บทบัญญัติของกฎหมายที่รัฐสภาตราขึ้นและเจตนารมณ์ของผู้ร่างกฎหมายนั้น

ถ้อยคำที่ใช้ในบทบัญญัติของกฎหมายก็อาจจะแตกต่างกันได้ เช่น บางครั้งกฎหมายใช้คำว่า ประโยชน์ของชาติ บางครั้งใช้คำว่าความมั่นคงของประเทศ เป็นต้น บางกรณีถ้อยคำที่ใช้ก็อาจกินความหมายกว้างมากหรือเป็นการมอบอำนาจไว้อย่างกว้างๆ เช่น การกำหนดอำนาจหน้าที่ให้เทศบาลต้องบำรุงทางน้ำทางบก หรือจัดให้มีสถานพักผ่อนหย่อนใจ เป็นต้น ซึ่งหน้าที่ทั้งสองประการนั้นเห็นได้ว่าเป็นประโยชน์สาธารณะอย่างแน่นอน แต่กิจกรรมประกอบที่ต้องทำเพื่อการบำรุงทางน้ำทางบก หรือเพื่อการจัดให้มีสถานที่พักผ่อนหย่อนใจทั้งสองประการข้างต้นนั้น อาจมีข้อโต้แย้งว่าเป็นประโยชน์สาธารณะหรือไม่ เมื่อถึงตรงนี้ก็คงต้องให้ศาลปกครองเป็นผู้ชี้ขาดว่ากิจกรรมประกอบนั้นเป็นหรือไม่เป็นประโยชน์สาธารณะ ซึ่งการพิจารณาก็จะต้องดูที่วัตถุประสงค์ของการจัดทำนั้นเองว่าเป็นไปเพื่อตอบสนองความต้องการของคนส่วนใหญ่หรือไม่ การชี้ขาดของศาลปกครองในกรณีที่มีข้อโต้แย้งหรือมีข้อสงสัยนี้ ศาลจะพิจารณาบทบัญญัติของกฎหมาย เจตนารมณ์ของผู้ร่างกฎหมายเปรียบเทียบกับลักษณะของกิจกรรมและวัตถุประสงค์ของกิจกรรมตามสภาพของสังคมในเวลานั้น

ส่วนประโยชน์ของกลุ่มบุคคลหรือประโยชน์ของกลุ่มวิชาชีพนั้นจะเห็นได้ว่ามีลักษณะที่ใกล้เคียงกับประโยชน์สาธารณะมาก เพราะเป็นประโยชน์ของคนจำนวนมากเช่นกัน กรณีนี้ หากมีกฎหมายกำหนดไว้ชัดเจนว่าเป็นประโยชน์สาธารณะก็ไม่ใช่ปัญหา แต่ถ้าไม่มีกฎหมายกำหนดไว้หรือมีกฎหมายแต่ไม่ชัดเจน ดังนี้ ก็ต้องพิจารณาว่าประโยชน์ดังกล่าวขัดแย้งกับประโยชน์สาธารณะของคนส่วนใหญ่หรือไม่ ถ้าขัดแย้งก็ต้องถือว่าประโยชน์สาธารณะของคนส่วนใหญ่ต้องมาก่อนประโยชน์ของกลุ่มวิชาชีพ

นอกจากนี้ยังต้องพิจารณาถึงเรื่องของเวลาด้วย กล่าวคือ ในยุคสมัยหนึ่ง กิจกรรมหนึ่งอาจไม่ถือว่าเป็นประโยชน์สาธารณะ แต่ต่อมาอีกยุคสมัยหนึ่ง กิจกรรมเดียวกันนั้นก็อาจกลับเป็นประโยชน์สาธารณะขึ้นมาได้ เพราะความต้องการของคนส่วนใหญ่เป็นเช่นนั้น ตัวอย่างเช่น การที่เทศบาลมีหน้าที่ในการจัดให้มีการพักผ่อนหย่อนใจเทศบาลจึงจัดให้มีสวนสาธารณะขึ้น การมีสวนสาธารณะนั้น แน่แน่นอนว่าย่อมจะเป็นประโยชน์สาธารณะ แต่การที่เทศบาลได้จัดให้มีการแสดงดนตรี หรือให้มีการแสดงละครโดยมีการเก็บเงินเล็กน้อยพอเป็นธรรมเนียมนั้น ตอนแรกๆ

ก็มีความเห็นว่า การจัดคนตรีหรือละครที่มีการเก็บเงินนี้ไม่เป็นประโยชน์สาธารณะ แต่ต่อมาก็เห็นกันว่าการจัดให้มีคนตรีหรือจัดให้มีละครในสวนจึงเป็นประโยชน์สาธารณะ เป็นต้น

2. ความสำคัญของประโยชน์สาธารณะ

ในฐานะที่เป็นขอบเขตของกฎหมายมหาชนมี 2 ประการ คือ

2.1 ประการแรก ประโยชน์สาธารณะเป็นขอบเขตของกฎหมายมหาชนและการกระทำทางปกครอง แนวความคิดเรื่องประโยชน์สาธารณะจึงเป็นแนวความคิดที่ใช้ในการสร้างหลักกฎหมายปกครอง กล่าวคือ การมีรัฐหรือฝ่ายปกครองนั้นก็เพื่อเป็นองค์กรดำเนินการในเรื่องที่เป็นประโยชน์ร่วมกันของคนในสังคม ซึ่งก็คือการดำเนินการอันเป็นประโยชน์แก่สาธารณะนั่นเอง การกระทำทุกอย่างของรัฐหรือของฝ่ายปกครองจึงต้องเป็นไปเพื่อประโยชน์สาธารณะเท่านั้น

การจัดองค์กรและการยอมรับให้อำนาจของรัฐหรือฝ่ายปกครองอยู่ในฐานะเหนือเอกชน ก็เพื่อให้รัฐหรือฝ่ายปกครองสามารถดำเนินกิจกรรมอันเป็นประโยชน์สาธารณะนี้ได้ ดังนั้น กิจกรรมใดที่ไม่ใช่ประโยชน์สาธารณะ รัฐหรือฝ่ายปกครองก็ไม่มีอำนาจจะกระทำได้และกิจกรรมนั้นย่อมไม่ใช่การดำเนินการทางกฎหมายมหาชน

ประโยชน์สาธารณะจึงเป็นพื้นฐานของแนวความคิดทางสารบัญญัติที่สำคัญๆ ของกฎหมายมหาชน เช่น ทฤษฎีบริการสาธารณะ ซึ่งแต่เดิมนั้น กิจกรรมบริการสาธารณะจำกัดอยู่ที่ผู้ดำเนินกิจกรรม ซึ่งได้แก่ฝ่ายปกครองหรือทางราชการเท่านั้น และยังจำกัดอยู่ที่กิจกรรมที่เอกชน ไม่อาจจะดำเนินการได้ หรือเป็นกิจกรรมที่เอกชนไม่ยอมดำเนินการ กิจกรรมบริการสาธารณะประเภทนี้เรียกว่า บริการสาธารณะทางปกครอง ซึ่งมีหลักสำคัญ คือ เป็นการจัดให้เปล่าหรือมีการเสียค่าธรรมเนียมเล็กน้อยพอเป็นพิธี ต่อมาเมื่อสภาพทางสังคมการเมืองเปลี่ยนแปลงไป บทบาทของรัฐมีมากขึ้น รัฐมีภาระหน้าที่มากขึ้น จึงมีความจำเป็นที่จะต้องจัดทำกิจกรรมบริการสาธารณะในรูปแบบต่างๆ เพิ่มมากขึ้น จึงได้มีการจัดตั้งหน่วยงานที่มีฝ่ายปกครองหรือไม่เป็นหน่วยงานของราชการขึ้นมาจัดทำดำเนินการเรียกว่า “รัฐวิสาหกิจ” เพื่อทำหน้าที่จัดดำเนินกิจกรรมบริการสาธารณะที่มีรูปแบบคล้ายกับกิจการของเอกชน และมีการเก็บค่าบริการเพื่อเป็นรายได้ให้หน่วยงานรัฐวิสาหกิจนั้น สามารถดำเนินกิจกรรมได้ด้วยตนเอง และเรียกบริการสาธารณะประเภทนี้ว่าบริการสาธารณะทางอุตสาหกรรมและพาณิชยกรรม

2.2 ประการที่สอง ประโยชน์สาธารณะในฐานะที่เป็นแนวความคิดทางกฎหมายมหาชนในการควบคุมความชอบด้วยกฎหมายของนิติกรรมทางปกครองและการกระทำทางปกครอง

ตามที่ได้กล่าวแล้วข้างต้นว่า รัฐหรือหน่วยงานของรัฐต้องดำเนินกิจกรรมเพื่อประโยชน์สาธารณะเท่านั้น ดังนั้น ผลที่ตามมาก็คือ ศาลมีหน้าที่ควบคุมไม่ให้นิติกรรมทาง

ปกครองหรือการกระทำทางปกครองดำเนินไปในลักษณะเป็นการกระทำที่นอกเหนือไปจากขอบเขตของประโยชน์สาธารณะซึ่งเกิดผลทางกฎหมายปกครองดังนี้ คือ

การใช้อำนาจมหาชนที่เป็นไปเพื่อประโยชน์ส่วนตัวหรือเพื่อประโยชน์ของกลุ่มมิใช่เพื่อประโยชน์สาธารณะ เป็นการใช้อำนาจโดยผิดวัตถุประสงค์ ซึ่งศาลจะเพิกถอนนิติกรรมนั้น

ถ้าเป็นกรณีที่ฝ่ายปกครองต้องดำเนินการเพื่อประโยชน์สาธารณะแล้ว ก็ถือเป็นหน้าที่ที่ฝ่ายปกครองจะต้องดำเนินการ ฝ่ายปกครองจะไม่ดำเนินการไม่ได้ มิฉะนั้นศาลจะถือว่าเป็นการอันไม่ชอบด้วยกฎหมายและอาจจะต้องรับผิดชอบต่อการละเมิดทางปกครองด้วย

ในเรื่องอำนาจหน้าที่ของฝ่ายปกครองนี้ แม้กระทั่งในบางสถานการณ์ เช่น ในสถานการณ์ฉุกเฉินร้ายแรง แม้ว่าจะไม่มีกฎหมายใดให้อำนาจฝ่ายปกครองไว้เลย หรือกฎหมายให้อำนาจไว้แต่ไม่เพียงพอกับสถานการณ์ ก็ถือเป็นหน้าที่ของฝ่ายปกครองที่จะต้องดำเนินการทุกประการเท่าที่จำเป็น เพื่อรักษาประโยชน์สาธารณะไว้ให้ได้ในระหว่างสถานการณ์นั้น แม้จะเกินอำนาจที่กฎหมายให้ไว้ หรือแม้แต่จะเป็นการขัดกฎหมายก็ตาม เพราะความจำเป็นเฉพาะหน้าซึ่งประโยชน์สาธารณะถูกคุกคามอยู่ด้วยสถานการณ์ที่ร้ายแรง ความจำเป็นเช่นนี้จึงถือเป็นความชอบธรรมที่อยู่เหนือหลักความชอบด้วยกฎหมาย

ถ้าฝ่ายปกครองใช้อำนาจดุลพินิจที่กฎหมายได้ให้อำนาจไว้โดยใช้ประโยชน์สาธารณะเป็นหลักในการตัดสินใจในเรื่องนั้น ก็ต้องถือว่าชอบด้วยกฎหมายทั้งสิ้น แต่ถ้าฝ่ายปกครองจำกัดอำนาจดุลพินิจของตนเองโดยไม่พิจารณาข้อเท็จจริงของแต่ละเรื่องก็เป็นการอันไม่ชอบด้วยกฎหมายที่ศาลต้องเพิกถอน ส่วนเรื่องที่เป็น “อำนาจผูกพัน” นั้น เป็นเรื่องที่หากมีเหตุการณ์ตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดแล้ว ฝ่ายปกครองต้องดำเนินการเช่นนี้ก็เป็นกรณีที่ศาลไม่อาจนำ “ประโยชน์สาธารณะ” มาใช้ควบคุมการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองได้ เพราะฝ่ายปกครองต้องดำเนินการไปตามที่กฎหมายนั้นกำหนดอยู่แล้ว

ฝ่ายปกครองจะดำเนินการไปเกินกว่าประโยชน์สาธารณะที่ฝ่ายปกครองมีหน้าที่ต้องจัดทำดำเนินการเพื่อตอบสนองความต้องการของคนส่วนใหญ่ไม่ได้ และหากการดำเนินการเพื่อประโยชน์สาธารณะอย่างหนึ่งไปกระทบประโยชน์สาธารณะอีกอย่างหนึ่งรุนแรง โดยที่ฝ่ายปกครองไม่ได้แสดงให้เห็นว่าได้พยายามประสานประโยชน์สาธารณะทั้งสองนั้นให้ดีที่สุด เพื่อไม่ให้เกิดการขัดกันจนถึงขนาดที่ประโยชน์สาธารณะอย่างหนึ่งจะไปทำลายประโยชน์สาธารณะอีกอย่างหนึ่ง ดังนี้ ศาลจะเพิกถอนการกระทำอย่างหลังที่ไปกระทบประโยชน์สาธารณะอย่างแรกที่มีอยู่ก่อนแล้ว

3. สัมปทานบริการสาธารณะ

สัญญาสัมปทานบริการสาธารณะ (Contrat de Concession) มีขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ที่จะมอบให้เอกชนเป็นผู้จัดทำบริการสาธารณะบางประเภทแทนรัฐ กิจกรรมที่รัฐมอบให้เอกชนเข้ามาจัดทำบริการสาธารณะแทนรัฐก็ยังคงมีสถานะเป็นบริการสาธารณะอยู่ โดยผู้รับมอบอำนาจให้จัดทำบริการสาธารณะมีหน้าที่ที่จะต้องจัดทำบริการสาธารณะดังกล่าวและไม่สามารถที่จะปฏิเสธที่จะจัดทำบริการสาธารณะนั้นได้ ส่วนหลักเกณฑ์ต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำบริการสาธารณะจะถูกกำหนดไว้ในสัญญาซึ่งศาสตราจารย์ ดูเกสต์ (Duguit) นักกฎหมายมหาชนชื่อดังได้ให้ความเห็นในเรื่องดังกล่าวไว้ว่า ข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการจัดทำบริการสาธารณะที่บรรจุอยู่ในสัญญาเป็นข้อความที่มีลักษณะเป็นกฎหมาย (Reglementaires) ซึ่งแนวความคิดดังกล่าวเกี่ยวกับเรื่อง “ข้อความที่มีลักษณะเป็นกฎหมาย” (Clauses Reglementaires) ได้รับการยอมรับอย่างรวดเร็วจากบรรดานักกฎหมายและจากศาลปกครองซึ่งก็ได้ขยายความรวมถึงทุกสัญญาที่มอบให้มีการจัดทำบริการสาธารณะไม่ว่าสัญญานั้นจะทำในรูปของสัมปทานหรือไม่ก็ตาม แนวความคิดดังกล่าวถูกขยายความไปไกลจนถึงขนาดยอมรับว่าสัญญาสามารถมีแต่เพียงข้อความที่มีลักษณะเป็นกฎหมายอย่างเดียวก็นับได้ ซึ่งศาลปกครองสูงสุดก็มีอำนาจที่จะพิจารณาพิพากษาคดีที่เกี่ยวกับการกระทำนอกเหนืออำนาจหน้าที่ (Recours Pour Exceeds de Pourvoir) อันเกิดจากข้อความที่มีลักษณะเป็นกฎหมายที่ปรากฏอยู่ในสัญญาดังกล่าวได้ (นันทวัฒน์, ออนไลน์, 2549)

4. การใช้สัญญาทางปกครอง

การใช้สัญญาทางปกครองมีขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์สำคัญ คือ ประโยชน์สาธารณะแต่อย่างไรก็ตาม ในการปกครองประเทศและในการบริหารงานของฝ่ายปกครองนั้นจะเห็นได้ว่าประโยชน์สาธารณะมีอยู่หลายรูปแบบด้วยกัน ดังนั้น จึงเป็นการยากที่จะทราบถึงแบบของสัญญาทางปกครองเพราะสัญญาทางปกครองจะมีแบบอย่างไรก็จะสอดคล้องกับประโยชน์สาธารณะในเรื่องนั้นๆ และนอกจากนี้ความสัมพันธ์ที่เกิดขึ้นจากสัญญาทางปกครองอาจเป็นความสัมพันธ์ที่เกี่ยวข้องกับประโยชน์สาธารณะโดยตรงหรือมีส่วนเกี่ยวข้องกับประโยชน์สาธารณะบางส่วน ดังนั้น จึงเป็นการยากที่กำหนด “แบบ” ของสัญญาทางปกครอง

อย่างไรก็ตาม ในที่นี้จะขอเสนอ “แบบ” ของสัญญาทางปกครองมานำเสนอโดยแบ่งเป็น 3 แบบ คือ

- 1) สัญญาที่กำหนดกฎเกณฑ์ทั่วไป เรียกว่า สัญญากรอบ (Contrats d'Encadrement)
- 2) สัญญาที่มีวัตถุประสงค์เฉพาะสัญญาเพื่อสนองตอบสนองความต้องการในด้านบริการสาธารณะเรียกว่า สัญญากำหนดปัจจัย (Contrats-moyens) เนื่องจากมีวัตถุประสงค์เฉพาะในการจัดให้

มี “เครื่องมือเครื่องใช้” ที่จำเป็นเพื่อให้การจัดทำบริการสาธารณะเป็นไปอย่างสำเร็จและสอดคล้องกับประโยชน์สาธารณะ

3) สัญญาที่มีวัตถุประสงค์แห่งสัญญาเพื่อสนองตอบความต้องการของคู่ สัญญา เรียกว่า สัญญาเพื่อวัตถุประสงค์แห่งสัญญา (Contrats-butis) ทั้งนี้ เนื่องจากในระหว่างความสัมพันธ์ระหว่างคู่สัญญากับประโยชน์สาธารณะนั้นมีเรื่องประโยชน์ส่วนตน (Interet Prive) อยู่ด้วย

สัญญากรอบ สัญญาประเภทนี้จะไม่มีการระบุถึงวัตถุประสงค์แห่งสัญญาเพื่อประโยชน์สาธารณะเอาไว้แต่จะกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการจัดทำบริการสาธารณะต่างๆ สัญญากรอบเป็นสัญญาที่จัดทำขึ้นระหว่างนิติบุคคลมหาชนกับเอกชนหรือระหว่างนิติบุคคลมหาชนด้วยกันเพื่อวัตถุประสงค์แห่งสัญญาคือ การจัดให้มีบริการสาธารณะ เพื่อวางแผนการดำเนินกิจกรรมของฝ่ายปกครอง และเพื่อกำหนดเงื่อนไขสำคัญเกี่ยวกับความร่วมมือระหว่างฝ่ายเอกชนซึ่งมิได้รับผิดชอบในการจัดทำบริการสาธารณะกับฝ่ายปกครอง

การดำเนินการจัดทำบริการสาธารณะ มีการจัดทำข้อตกลงซึ่งกำหนดถึงหลักเกณฑ์และวิธีการในการจัดทำบริการสาธารณะ โดยเอกชนหรือโดยนิติบุคคลมหาชน ซึ่งนิติบุคคลมหาชนผู้มีอำนาจได้มอบบริการสาธารณะนั้นให้ไปทำแทนตน สัญญาดังกล่าว ได้แก่

สัญญามอบให้จัดการบริการสาธารณะ (Convention de Gestion du Service Public) ปัจจุบันมีสัญญาประเภทหนึ่ง เรียกว่า สัญญามอบบริการสาธารณะให้ไปจัดทำ (Delegation de Service Public) สัญญาดังกล่าวมีวัตถุประสงค์แห่งสัญญา คือ การมอบการดำเนินการจัดทำบริการสาธารณะให้แก่บุคคลอื่น

สัญญาซึ่งมอบการดำเนินการจัดทำบริการสาธารณะให้แก่บุคคลอื่นซึ่งจะทำได้ ทำการศึกษารายละเอียดในบทต่อๆ ไปนั้น มีอยู่หลายประเภท ได้แก่ การให้สัมปทาน (Concession) การมอบหมายให้เอกชนบริหารจัดการทรัพย์สินของรัฐ (Affermage) จัดตั้งองค์การพิเศษขึ้นมาจัดทำบริการสาธารณะ (Regie Interessee) การจ้างผู้ปฏิบัติงานแทน (Gerence) เป็นต้น สัญญาทั้งหลายเหล่านี้ทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์สำคัญประการหนึ่ง คือ เพื่อเป็นการลดภาระการทำงานของฝ่ายปกครองในการจัดทำบริการสาธารณะซึ่งเมื่อมีการทำสัญญามอบให้จัดทำบริการสาธารณะไปแล้ว คู่สัญญาก็จะทำหน้าที่จัดทำบริการสาธารณะเพื่อสนองตอบความต้องการของประชาชนแทนฝ่ายปกครอง

แต่อย่างไรก็ตาม แม้จะมอบให้บุคคลอื่นไปจัดทำบริการสาธารณะแล้วก็ตาม ฝ่ายปกครองก็ไม่สามารถที่จะปฏิเสธหรือไม่รับรู้ในสิ่งที่เกิดขึ้นกับบริการสาธารณะนั้นได้ เพราะบริการสาธารณะนั้นยังอยู่ในความรับผิดชอบของคนอยู่ ความสัมพันธ์ระหว่างฝ่ายปกครองผู้มอบบริการสาธารณะให้ไปจัดทำกับผู้รับมอบบริการสาธารณะไปจัดทำจะเป็นเช่นไรขึ้นอยู่กับระดับ

ความมีอิสระในการทำงานของคู่สัญญาซึ่งต้องกำหนดไว้ในสัญญา นอกจากนี้ ฝ่ายปกครองมีอำนาจที่จะกำกับดูแลและควบคุมการดำเนินการจัดทำบริการสาธารณะนั้นให้เป็นไปตามเงื่อนไขและหลักเกณฑ์ซึ่งกำหนดไว้ในสัญญา

ในสัญญาที่มอบให้ผู้อื่นไปจัดทำบริการสาธารณะนั้นจะมีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการบริหารจัดการบริการสาธารณะเอาไว้โดยตั้งอยู่บนหลักการพื้นฐานของบริการสาธารณะซึ่งก็คือความต่อเนื่อง (La Continuities) และความเสมอภาค (Le Gality) นอกจากนี้โดยทั่วไปก็มักจะมีการกำหนดให้ฝ่ายปกครองมีอำนาจที่จะควบคุมด้านการเงินและด้านเทคนิค รวมทั้งสามารถลงโทษโดยใช้อำนาจฝ่ายเดียวของตนในกรณีที่คู่สัญญาไม่ปฏิบัติตามสัญญาหรือเกิดข้อบกพร่องจากการปฏิบัติตามสัญญา ในทางกลับกัน คู่สัญญาเองก็มีสิทธิที่จะได้รับประโยชน์ตอบแทนจากผู้ให้บริการในกรณีสัญญาสัมปทานและสัญญามอบหมายให้เอกชนบริหารจัดการทรัพย์สินของรัฐ หรือจากฝ่ายปกครองในกรณีสัญญาอื่นๆ

สัญญาประเภทดังกล่าวก่อให้เกิดประโยชน์มากมายสำหรับฝ่ายปกครอง คือ ไม่ต้องใช้กำลังคนมากประหยัดค่าใช้จ่ายและค่าลงทุนในการจัดทำบริการสาธารณะ นอกจากนี้แล้วยังสามารถ “เลือก” คู่สัญญาที่มีความชำนาญมาเป็นผู้จัดทำบริการสาธารณะได้อีกด้วย อนึ่ง การมอบให้เอกชนเข้ามาจัดทำบริการสาธารณะด้วยวิธีการที่กล่าวมาทั้งหมดข้างต้นนี้มีใช้เป็นการแปรรูปรัฐวิสาหกิจ (Privatization) บริการสาธารณะของรัฐถูกมอบให้ “ผู้อื่น” เข้ามาดำเนินการจัดการแทนภายใต้เงื่อนไขและกรอบของสัญญา กิจกรรมดังกล่าวยังเป็นกิจกรรมประเภทบริการสาธารณะอยู่เพียงแต่ถูกจัดทำโดยผู้อื่นซึ่งมิใช่ฝ่ายปกครองผู้รับผิดชอบโดยตรง วัตถุประสงค์ของสัญญาก็เพื่อจัดทำบริการสาธารณะแต่มีได้เพื่อเปลี่ยนสภาพบริการสาธารณะนั้นเป็นกิจการของเอกชน

5. หลักการการตีความกฎหมาย

5.1 ความหมายและเหตุผลที่ต้องมีการตีความ

การตีความกฎหมาย (Interpretation of Law) หมายถึง การค้นหาความหมายของกฎหมายที่มีถ้อยคำไม่ชัดเจน หรืออาจแปลความได้หลายทาง เพื่อทราบว่าถ้อยคำในกฎหมายมีความหมายอย่างไร

การตีความกฎหมายเป็นส่วนหนึ่งของการใช้กฎหมายในทางปฏิบัติ เหตุผลของการตีความหมายก็เป็นไปตามความหมายที่กล่าวข้างต้น กล่าวคือกฎหมายที่ถ้อยคำกำกวมหรือแปลได้หลายทาง หรือบ้างครั้งแปลไม่ได้ความเลย แต่เพื่อที่จะใช้กฎหมายนั้นให้ได้ ก็ต้องแปลหรือตีความให้จงได้

5.2 หลักเกณฑ์ต่างๆ ไป ในการตีความหมาย

การตีความกฎหมายอาจกระทำได้ 2 อย่าง ได้แก่

1) โดยการออกกฎหมาย เพื่อตีความ อธิบาย หรือกำหนดความหมายที่แน่นอน ของถ้อยคำบางถ้อยคำ ซึ่งยังคลุมเครือไม่แน่นอน ให้มีความหมายกระจ่างขึ้น กรณีนี้มักได้แก่ การ ที่ในชั้นแรกมีกฎหมายฉบับหนึ่งบัญญัติออกมา และมีข้อความหรือถ้อยคำบางตอน ที่น่าจะลือบ คลุมสงสัย จึงมีการออกกฎหมายมาอีกฉบับหนึ่ง เพื่อให้orroอธิบายหรือให้ความหมายที่กระจ่าง ชัดแก่จุดที่บกพร่องนั้น และกฎหมายที่ออกมา เพื่อวัตถุประสงค์ในการตีความเช่นนี้ มักจะบัญญัติ ให้มีผลย้อนหลังไปจนกระทั่ง วันเริ่มใช้บังคับกฎหมายฉบับแรกด้วย

2) การตีความกฎหมายโดยอาศัยหลักวิชา โดยทั่วไปแล้วให้ตีความตามตัวอักษร เสียก่อนเสมอ และถ้าได้ตีความตามตัวอักษรแล้ว ยังคงมีข้อถกเถียงกัน ในเรื่องความหมายที่แท้จริง ของบทกฎหมายนั้นอยู่อีก ก็ให้ตีความตามความมุ่งหมายแห่งบทบัญญัติ ต่อไปอีกชั้นหนึ่ง การ ตีความตามหลักวิชานั้นมีหลักที่ควรทราบอยู่ดังนี้

(1) ในกรณีที่ใช้ภาษาสามัญ ก็ให้เข้าใจตามความหมายสามัญที่ใช้กันอยู่ โดยทั่วไป หรือให้ถือตามพจนานุกรม โปรดพิจารณาตัวอย่างจากพิพาทศาลฎีกาดังต่อไปนี้

คำพิพาทศาลฎีกาที่ 324/2490 ศาลฎีกามีความเห็น ว่า อันถ้อยคำที่บุคคล กล่าวตามภาษาไทยธรรมดานั้น จะมีความหมายอย่างไร ที่คนธรรมดาจะฟังเข้าใจได้ ศาลย่อมรู้ได้ เอง คู่ความไม่มีหน้าที่ต้องนำสืบพยานอธิบายความหมายภาษาไทยธรรมดานั้น เว้นแต่โจทก์จะได้ กล่าวหาว่าถ้อยคำนั้นมีความหมายพิเศษ ซึ่งเป็นที่เข้าใจกันระหว่างหมู่เหล่าบุคคลโดยเฉพาะ ใน คดีนี้เป็นเรื่องกล่าวถ้อยคำตามภาษาสามัญธรรมดา ซึ่งศาลได้พิเคราะห์ถ้อยคำของจำเลย นอกจาก คำหยาบแล้ว ก็มีความเพียงว่า ครูสอนให้เด็กชกกัน ซึ่งคนทั่วไปย่อมไม่เห็นว่าเป็นการใส่ความให้ ร้าย แต่อย่างไรจำเลยไม่มีความผิดฐานหมิ่นประมาท

(2) ในกรณีที่กฎหมายใช้ศัพท์วิชาการ หรือศัพท์เทคนิคไม่ว่าจะเป็นทาง วิชาชีพใดก็ตามก็ให้ถือตามความหมาย อย่างที่เป็นที่เข้าใจกันในสาขาวิชานั้น ๆ

(3) ในกรณีที่กฎหมายประสงค์จะให้ข้อบัญญัติใด มีความหมายพิเศษต่าง ไปจากที่เข้าใจกันตามธรรมดาสามัญ กฎหมายจะทำบทวิเคราะห์ศัพท์ นิยามหรือคำอธิบาย ปราบกฎ อยู่ในมาตราแรกๆ ของกฎหมายนั้นเพื่อให้รู้ความหมาย และเข้าใจตรงกันก่อนที่จะอ่านบทมาตรา อื่นๆ ต่อไปถ้อยคำในบทวิเคราะห์ศัพท์ อาจมีความหมายแตกต่างไปจากภาษาสามัญอันเป็นที่เข้าใจ อยู่ทั่วไปก็ได้ และเราก็ผูกพันต้องถือความหมายตามบทวิเคราะห์นั้น

(4) ผู้ใช้ต้องคำนึงถึงหลักภาษาหรือไวยากรณ์ไทย เพื่อให้ได้ความหมาย ตามวากยสัมพันธ์ ส่วนการตีความตามความมุ่งหมายแห่งบทบัญญัติ หรือเรียกอีกอย่างหนึ่งว่า การตีความตามเจตนารมณ์นั้น เป็นการตีความเพื่อหยั่งทราบความต้องการของกฎหมาย โดย

พิจารณาจากเจตนารมณ์ของกฎหมายนั้น เพราะกฎหมายที่บัญญัติขึ้นนั้น ก็โดยที่มีเจตนารมณ์ ความมุ่งหมายเพื่อบังคับแก่กรณี ต่างๆ กัน

ในการแสวงหาเจตนารมณ์ หรือความมุ่งหมาย แห่งบทบัญญัติของกฎหมายนั้น มีสิ่งซึ่งจะช่วยให้เราตีความหรือแสวงหาเจตนารมณ์ที่ถูกต้องของกฎหมายอยู่หลายประการดังนี้ ชื่อของกฎหมายนั่นเอง ก็พอบอกให้เราทราบได้ว่ากฎหมายฉบับนี้ จะว่าด้วยเรื่องอะไรต่อไปบ้าง พอเป็นแนวทางโดยสังเขป คำขึ้นต้นของกฎหมายนั้น ไม่ว่าจะ เป็นพระราชปรารภ หรือคำปรารภก็ตาม มักจะแสดงเหตุความเป็นมาของกฎหมายฉบับนั้นไว้ตามสมควร โดยเฉพาะอย่างยิ่ง พระราชปรารภในกรณีการประกาศใช้รัฐธรรมนูญนั้น มักจะกล่าวถึงประวัติความเป็นมาของรัฐธรรมนูญฉบับนั้นไว้ละเอียดลออดี หมายเหตุท้ายกฎหมาย คือ ข้อความที่พิมพ์อยู่ในตอนท้ายของกฎหมาย ขณะพิมพ์ในราชกิจจานุเบกษาซึ่งจะได้แสดงหลักการและเหตุผลไว้ว่า เหตุใดจึงต้องมีกฎหมายฉบับนี้ขึ้น

การพิจารณามาตราต่าง ในกฎหมายฉบับนี้ประกอบกัน หรือพิจารณากฎหมายอื่นในเรื่องที่คล้ายคลึงกันหลายๆ ฉบับประกอบกัน ในทำนองที่เรียกว่า การแสวงหาเหตุผลเชิงอุปนัยนั่นเอง พิจารณาสภาพการณ์ที่เป็นไป ก่อนหรือในขณะที่กฎหมายฉบับนั้นใช้บังคับ การพิจารณาในข้อนี้ เป็นการมองไปนอกตัวบทกฎหมาย คือดูตามข่าวหนังสือพิมพ์บ้าง คำพิพากษาศาล หรือบทความทางวิชาการบ้าง รายงานการประชุมในการยกร่างหรือพิจารณากฎหมายนั้น ก็พอเป็นแนวทางสังเขปให้เราแสวงหาเจตนารมณ์ของกฎหมายได้ แต่ควรระลึกไว้สักข้อหนึ่งว่าในขั้นที่สุดแล้วศาลซึ่งมีอำนาจในการตีความกฎหมาย อาจไม่เห็นพ้องด้วยกับผู้ยกร่างหรือผู้พิจารณากฎหมายฉบับนั้นก็เป็นที่

การตีความกฎหมายนั้น จะต้องถือหลักว่า จะต้องตีความให้มีผลบังคับได้ไม่ใช่ตีความเพื่อให้กฎหมายสิ้นผล เพราะอาศัยเหตุผลธรรมดาว่าผู้บัญญัติกฎหมายย่อมต้องการให้กฎหมายนั้นบังคับได้ บทกฎหมายที่จำกัดสิทธิเสรีภาพของบุคคล ต้องตีความโดยเคร่งครัด เพราะอาศัยเหตุว่าเป็นข้อยกเว้นของหลักทั่วไป ที่ต้องถือว่าทุกคนมีสิทธิเสรีภาพ จึงต้องตีความโดยเคร่งครัดขึ้นนั้น ตัวอย่างเช่น ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1562 ห้ามมิให้บุคคลยื่นฟ้องบุพการีของตน เรียกว่า “คดีอุทลุม” ซึ่งเป็นข้อจำกัดการใช้สิทธิทางศาลประการหนึ่ง ข้อห้ามนี้จึงต้องตีความโดยเคร่งครัด ต้องหมายถึงบุพการีโดยกำเนิดเท่านั้น

การตีความกฎหมายอาญานั้น มีกฎเกณฑ์พิเศษอยู่บางประการที่ควรทราบ คือกฎหมายต้องตีความโดยเคร่งครัด คือ จะถือเป็นความผิดและลงโทษได้ ก็ต่อเมื่อมีกฎหมายระบุไว้ชัดแจ้งเท่านั้นจะตีความกฎหมายอาญา ให้เป็นผลร้ายแก่บุคคลมิได้

ตัวบทกฎหมายอาญาข้อใด ที่มีความเคลือบคลุมสงสัย ต้องยกประโยชน์แห่งความสงสัยนั้นให้แก่จำเลย ดังสุภาษิตกฎหมายที่ถือกันเสมอว่า ปปล่อยคนผิดไปสิบคน ดีกว่าการที่ลงโทษผู้บริสุทธิ์เพียงคนเดียว

6. การตีความให้สอดคล้องกับปรัชญาของกฎหมาย

นอกจากการตีความตามหลักกฎหมายทั่วไปแล้ว (ภุริชญา วัฒนรุ่ง, 2535, หน้า 79-86) การตีความเพื่อใช้กฎหมายยังจะต้องตีความให้สอดคล้องกับ “ปรัชญา” ของกฎหมายแต่ละประเภทอีกด้วย หมายความว่า เบื้องแรกสุดจะต้องแยกพิจารณาว่าปัญหานั้นๆ เป็นปัญหาตามกฎหมายเอกชนหรือเป็นปัญหาตามกฎหมายมหาชนกฎหมายแต่ละประเภทย่อมมีสาระสำคัญและมีจุดมุ่งหมายเฉพาะของกฎหมายประเภทนั้นๆ ปรัชญาของกฎหมายแต่ละประเภทจึงแตกต่างกันด้วยเหตุนี้ การตีความกฎหมายแต่ละประเภทจึงต้องตีความให้สอดคล้องกับ “ปรัชญา” ของกฎหมายแต่ละประเภทดังกล่าว

การตีความรัฐธรรมนูญตามมาตรา 295 เป็นกรณีเกี่ยวกับการกระทำของบุคคล ผู้ดำรงตำแหน่งทางการเมือง ดังนั้น กรณีนี้จึงเป็นปัญหาทางกฎหมายมหาชน

1. ปรัชญาของกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ซึ่งเป็นกฎหมายเอกชน คือ หลักแห่งความเสมอภาคและความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนาของคู่กรณี ซึ่งมุ่งที่ประโยชน์ส่วนบุคคลในฐานะที่เท่าเทียมกัน

2. ปรัชญาของกฎหมายอาญาซึ่งมีลักษณะเฉพาะของกฎหมายอาญา คือ การรักษาความสมดุลระหว่างโทษสำหรับการกระทำของผู้กระทำความผิดกับความสงบเรียบร้อยของสังคม

3. ส่วนปรัชญาของกฎหมายมหาชน นั่นคือ ประโยชน์สาธารณะ หรือประโยชน์ของประเทศชาติ รวมทั้งประสิทธิภาพในการบริหารรัฐกิจ

ถ้าหากเป็นกรณีข้อพิพาทระหว่างรัฐรวมทั้งหน่วยงานของรัฐและเจ้าหน้าที่ของรัฐกับเอกชน ปรัชญาของกฎหมายมหาชนในกรณีหลังนี้ก็คือ การประสานความสมดุลระหว่างประโยชน์สาธารณะหรือประสิทธิภาพในการบริหารรัฐกิจของรัฐกับการคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพและประชาชน

ด้วยปรัชญาที่แตกต่างกันของกฎหมายแต่ละประเภท ดังนั้น การตีความกฎหมายอาญา ซึ่งเป็นกฎหมายที่มุ่งต่อการกำหนดโทษของผู้กระทำความผิดกฎหมายอันเป็นการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคล การตีความกฎหมายอาญาจึงต้องตีความโดยเคร่งครัดตามตัวบทกฎหมายเท่านั้น หากการกระทำของจำเลยไม่เข้าข้อบัญญัติของกฎหมายจะตีความขยายออกไปให้เป็นผลร้ายกับจำเลยมิได้

การตีความกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เนื่องจากกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เป็นกฎหมายที่กำหนดถึงสิทธิและหน้าที่ของเอกชน รวมทั้งกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างเอกชนกับเอกชนด้วยกันเองในฐานะที่เท่าเทียมกันและมุ่งที่ผลประโยชน์ส่วนตัวของเอกชนแต่ละคน ดังนั้นการตีความกฎหมายแพ่งและพาณิชย์จึงไม่เคร่งครัดเหมือนกับการตีความกฎหมายอาญา กล่าวคือ แม้จะไม่มีตัวบทกฎหมายที่จะใช้ปรับกับข้อเท็จจริงได้โดยตรงกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เองก็ยังกำหนดวิธีการอุดช่องว่างกฎหมายไว้เพื่อให้สามารถหาข้อยุติอันเป็นธรรมได้

ส่วนการตีความกฎหมายมหาชนนั้น เนื่องจากวัตถุประสงค์และสาระสำคัญของกฎหมายมหาชนนั้นเกี่ยวกับ “ประโยชน์สาธารณะหรือประโยชน์ของรัฐ” ดังนั้น การตีความกฎหมายมหาชนจึงต้องคำนึงถึง “เหตุผลและความจำเป็นของรัฐ” (Reason of State) ผลกระทบที่จะเกิดขึ้นติดตามมา รวมทั้งต้องคำนึงถึงสาระสำคัญในมิติอื่นที่เกี่ยวข้องกับปัญหานั้นอย่างรอบด้าน

7. การใช้กฎหมายกับความเป็นธรรมในสังคม

7.1 การตีความกฎหมายกับความเป็นธรรมในสังคม

การใช้กับความเป็นธรรมในสังคมในทางปฏิบัติ เกี่ยวข้องกับความเป็นธรรมในสังคมอย่างยิ่ง โดยเฉพาะเมื่อต้องการมีการตีความ กับความเป็นธรรมในสังคมและมีการใช้ดุลพินิจ ตามกฎหมายซึ่งเกี่ยวข้องกับ ความเป็นธรรมในสังคมมาอธิบาย ให้เห็นพอเป็นแนวทาง “การใช้กฎหมายนั้น ต้องใช้ด้วยความยุติธรรมประการหนึ่งด้วย”

อันตัวบทกฎหมายเป็นหลักที่มีได้มีคำอธิบายชัดเจนในตัว และมีใช้สูตรสำเร็จที่ทุกคน อ่านแล้วได้ใจความคู่เดียวกัน “ผู้ที่ไม่ใช่ นักกฎหมาย” มักจะปรารถนาอยู่เสมอว่า “ทำไมจะเขียนกฎหมายให้ชัดเจนมิได้หรือ” ข้อนี้มักจะได้อำนาจจากนักกฎหมายว่า การที่จะเขียนกฎหมายให้ชัดเจนนั้นทำได้ แต่ไม่จำเป็นต้องทำอย่างนั้น เพราะ “ยิ่งเขียนยาวเท่าไร ย่อมทำให้กฎหมายสั้นลงเท่านั้น” เพราะหากจะเขียนกฎหมายให้ชัดเจน โดยไม่ต้องตีความก็ต้องเขียนให้ยาว และหากจะเขียนให้ยาวก็คลอบคลุมไม่หมดอยู่นั่นเอง ฉะนั้น ผู้เขียนให้สั้นแต่ได้ใจความพอเป็นที่เข้าใจ แล้วปล่อยให้เป็นการของผู้มีหน้าที่ตีความทำหน้าที่นี้จะเป็นการ “สอดคล้องกับความยุติธรรม” ยิ่งเขียนให้ยืดยาว โลกปัจจุบันก้าวหน้าไปเกินกว่าที่ผู้ร่างกฎหมายในเวลาหนึ่งๆ จะคาดคิด การเขียนกฎหมายให้ยาว เพื่อหลีกเลี่ยงข้อขัดแย้งในการตีความ ก็เท่ากับเป็นการจำกัดขอบเขตของตัวบทกฎหมาย โดยไม่ยอมปล่อยให้ตัวบทกฎหมายนั้นๆ พัฒนาตัวเองไปตามความเจริญของโลก

ในบรรดาผู้มีหน้าที่ตีความกฎหมายทั้งหลาย ศาลเป็นองค์กรที่มีอำนาจสูงสุดในการตีความในกรณีมีข้อขัดแย้ง และข้อพิพาทนั้นมาถึงศาล ว่ากันตามหลักทั่วไปแล้วศาลจะตีความถูกหรือผิดนั้น ไม่มีทางที่จะทราบได้ และเมื่อศาลตีความกฎหมายเรื่องนั้นๆ ว่าดังนี้แล้ว ศาลอาจ

เปลี่ยนใจภายหลังเมื่อจำเป็นต้องตีความเรื่องเดียวกันอีก โดยตีความเป็นอย่างอื่นก็อาจทำได้ ซึ่งแม้ว่าในทางปฏิบัติจะมีระบบ ที่ให้ศาลฎีกาเป็นสถาบันสุดท้ายคอยตรวจสอบ การตีความของศาลอื่นก็ตาม

7.2 การใช้ดุลพินิจกับความเป็นธรรมในสังคม

กฎหมายไม่อาจวางระเบียบหรือกฎเกณฑ์ตายตัวได้ หากแต่มอบอำนาจในการใช้ดุลพินิจให้แก่ผู้ใช้ กฎหมายในอันที่จะเลือกปฏิบัติอย่างหนึ่งอย่างใดภายในขอบเขตที่ กฎหมายขีดไว้ให้ ทั้งนี้เพื่อความยืดหยุ่นและยุติธรรม เช่น กฎหมายไม่อาจบัญญัติว่าผู้ใดกระทำผิดฐานนั้นๆ จะต้องระวางโทษจำคุกทุกกรณี ไปเพราะสภาพและพฤติการณ์ในการกระทำผิดของแต่ละบุคคล อาจผิดแผกแตกต่างกัน กฎหมายที่จำกัดมิให้ใช้ดุลพินิจ โดยผิวเผินเหมือนว่าจะมีความเป็นธรรม แต่ถ้าพิจารณาให้ลึกซึ้งจะเห็นว่าเป็นการปฏิเสธความยุติธรรมมากกว่าจะเป็นการประสาทความยุติธรรม การให้มีโอกาสใช้ดุลพินิจบ้างจึงเป็นการผ่อนคลายความแข็งกระด้าง (Rigidity) ของกฎหมายได้อย่างหนึ่ง

อำนาจการใช้ดุลพินิจย่อมเกี่ยวข้องกับอำนาจ ในการตีความกฎหมาย ข้อนี้มิได้มุ่งหมายถึงฝ่ายตุลาการเท่านั้น แต่หมายถึง นักกฎหมายที่มีหน้าที่ทางฝ่ายบริหารและนิติบัญญัติด้วย เมื่อกฎหมายเปิดโอกาสให้มีการใช้ดุลพินิจได้ การใช้ดุลพินิจไปในทางหนึ่งทางใด แม้จะไม่พึงปรารถนาแก่ผู้เกี่ยวข้อง ก็มีอาจกล่าวหาได้ว่าผู้นั้นปฏิบัติผิดกฎหมาย หรือประพฤติมิชอบ ทั้งนี้เว้นแต่การใช้ดุลพินิจนั้นจะเป็นการฝ่าฝืนกฎหมาย การใช้ดุลพินิจจึงเป็นสิ่งสำคัญข้อหนึ่งในการอำนวยความสะดวกแก่ประชาชน แต่ขณะเดียวกันก็ต้องมีความระมัดระวังเพราะอาจให้คุณและอาจให้โทษได้ในขณะเดียวกัน นักกฎหมายฝ่ายอุดมคติเสนอทฤษฎีการใช้ดุลพินิจว่า เมื่อใดที่กฎหมายเปิดโอกาสให้ใช้ดุลพินิจ นักกฎหมายควรใช้ดุลพินิจไปในทางสอดคล้องต่อ “มโนธรรม ศีลธรรม และความต้องการของสังคม” การใช้ดุลพินิจที่ดีต้องมีเหตุผลกำกับทุกครั้งไป และเหตุผลจะต้องฟังขึ้นก็ต้องใช้ดุลพินิจเช่นเดียวกัน

8. หลักการตีความกฎหมายภาษีอากร(ชัยสิทธิ์ ตราจรรยา, ม.ป.ป., หน้า19-37)

สามารถแบ่งออกเป็น 5 ประการดังนี้

8.1 กฎหมายภาษีอากรต้องตีความโดยเคร่งครัด การเก็บภาษีแม้จะทำให้รัฐบาลมีรายได้นำมาใช้จ่ายในการบริหารประเทศ แต่ก็เป็นเรื่องที่กระทบกระเทือนต่อผลประโยชน์ส่วนได้เสียของประชาชน ฉะนั้น การที่จะเก็บภาษีจากบุคคลใดในพฤติการณ์ใดต้องปรากฏว่ามีกฎหมายบัญญัติไว้โดยชัดแจ้งให้เก็บได้ หากตัวบทกฎหมายที่ใช้เก็บภาษีอากรไม่ชัดแจ้ง กำกวม หรือตีความได้หลายนัย ก็ต้องตีความไปในทางที่เป็นคุณหรือเป็นประโยชน์แก่ผู้เสียภาษี จะตีความโดยขยายความให้เป็นผลร้ายไม่ได้ กล่าวโดยสรุปก็คือ “กฎหมายภาษีอากรต้องตีความโดยเคร่งครัด”

8.2 การตีความกฎหมายภาษีอากรต้องคำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติด้วย ซึ่งต้องพิจารณาพิเคราะห์ตามเหตุผลประกอบการค้นคว้าด้วย เหตุที่การตีความกฎหมายภาษีอากรต้องคำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติในการบัญญัติกฎหมาย เพราะในระบบการปกครองแบบประชาธิปไตยที่มีการแบ่งแยกการใช้อำนาจ การเก็บภาษีจะทำได้ต่อเมื่อได้รับการยินยอมโดยตรงจากประชาชนหรือได้รับการตกลงยินยอมโดยอ้อมผ่านทางผู้แทนของประชาชน อำนาจการจัดเก็บภาษีจึงมิใช่การใช้อำนาจตามอำเภอใจ แต่เป็นอำนาจที่มาจากการอนุมัติของประชาชนหรือปวงชน เป็นหลักการตกลงยินยอมทางภาษี (Consentement Fiscal) เมื่อการจัดเก็บภาษีมาจากการตกลงยินยอมของประชาชน การตีความกฎหมายภาษีอากรจึงต้องคำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติ ซึ่งเป็นผู้แทนของประชาชน ในการตรากฎหมายภาษีอากรด้วย

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4687/2540 (ประชุมใหญ่) ดังกล่าวมาแล้ว ย่อมเป็นตัวอย่างที่แสดงให้เห็นว่าการตีความกฎหมายภาษีอากรต้องคำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติในการบัญญัติกฎหมายด้วย

8.3 การตีความกฎหมายภาษีอากรต้องคำนึงถึงความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร นอกจากกฎหมายภาษีอากรต้องตีความโดยเคร่งครัดโดยคำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติในการบัญญัติกฎหมายแล้ว ยังต้องคำนึงถึงหลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร (Autonomic du Droit Fiscal) ด้วย หลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากรคือหลักที่ว่า ผู้บัญญัติกฎหมายมีอำนาจร่างบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรให้มีเนื้อหาสาระที่แตกต่างจากแนวคิดพื้นฐานทางกฎหมายในสาขาอื่นได้ รวมทั้งไม่จำเป็นต้องกำหนดเนื้อหาสาระของกฎหมายภาษีอากรในลักษณะเดียวกันกับที่ปรากฏในกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เช่น การที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 39 กำหนดให้คำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” และคำว่า “ขาย” มีความหมายแตกต่างจากความหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กล่าวคือ คำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” นั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ให้หมายความว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ และให้หมายความรวมถึง

1) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางการค้าหรือหากำไร โดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ

2) กิจการร่วมค้า ซึ่งได้แก่กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางการค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือระหว่างบริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น

3) มุลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิสมาคมที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดตามมาตรา 47 (7) (8)

4) นิติบุคคลที่อธิบดีกำหนด โดยอนุมัติรัฐมนตรีและประกาศในราชกิจจานุเบกษา

8.4 การตีความกฎหมายอากรต้องคำนึงถึงหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนาหรือไม่ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 124/2540 ศาลฎีกานำหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนา (Principle of Autonomy of the Will) ซึ่งเป็นหลักกฎหมายเอกชนมาใช้กับกฎหมายอากร ซึ่งเป็นกฎหมายมหาชน จึงมีปัญหาคำพิพากษาศาลฎีกาที่วินิจฉัยว่าสัญญาระหว่างโจทก์กับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย (ปัจจุบันคือบริษัท ทีโอที จำกัด (มหาชน)) มี 2 สัญญาตามเจตนาของคู่สัญญา คือ สัญญาซื้อขายเครื่องมือ

3. ประวัติความเป็นมาของการทำเรือแห่งประเทศไทย

การทำเรือแห่งประเทศไทยนับเป็นรัฐวิสาหกิจแห่งหนึ่งในสังกัดของกระทรวงคมนาคม มีภารกิจในการให้บริการแก่เรือเดินทะเลในการเข้าจอดเทียบท่า เพื่อบรรทุกหรือขนถ่ายสินค้า ซึ่งแต่เดิมทีแล้ว การทำเรือแห่งประเทศไทย ได้ก่อตั้งขึ้นเป็นเพียงสำนักงานท่าเรือ ซึ่งปัจจุบันการทำเรือแห่งประเทศไทย เป็นรัฐวิสาหกิจภายใต้การกำกับดูแลของกระทรวงคมนาคม โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อดำเนินธุรกิจการทำเรือเพื่อประโยชน์ของรัฐและประชาชน ในปัจจุบันมีท่าเรืออยู่ในความรับผิดชอบ 2 แห่ง คือท่าเรือกรุงเทพและท่าเรือแหลมฉบัง

นโยบายในการก่อสร้างท่าเรือพาณิชย์ที่ทันสมัย (การทำเรือแห่งประเทศไทย, 2545, หน้า 63-77) เพื่อส่งเสริมการค้ากับต่างประเทศ ได้ริเริ่มมาตั้งแต่ปี พ.ศ.2475 โดยพลเรือโทพระยาราชวังสิน ซึ่งดำรงตำแหน่งรัฐมนตรีว่าการกระทรวงกลาโหม ได้เสนอโครงการขุดลอกสันดอนปากน้ำเจ้าพระยาและปรับปรุงท่าเรือที่มีอยู่ให้สามารถรับเรือเดินสมุทรขนาดใหญ่เข้าเทียบท่าเพื่อบรรทุกขนถ่ายสินค้าได้อย่างสะดวกและปลอดภัยแทนการที่จะต้องลำเลียงสินค้าระหว่างกรุงเทพฯ และเกาะสีชัง ที่ปฏิบัติกันมาแต่เดิม

ปี พ.ศ.2477 สันนิบาตชาติได้ส่งผู้เชี่ยวชาญ 3 นาย มาสำรวจสภาพเศรษฐกิจและการค้าที่กรุงเทพฯ ตามคำขอของรัฐบาลไทย ผู้เชี่ยวชาญได้เสนอให้ขุดลอกสันดอนปากน้ำเจ้าพระยาและสร้างท่าเรือที่ทันสมัยขึ้น ณ ตำบลคลองเตย

รัฐบาลจึงได้ตั้ง “คณะกรรมการจัดสร้างท่าเรือ” ขึ้น โดยมีพันเอกพระบริรักษ์ยุทธกิจ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงเศรษฐการเป็นประธานกรรมการเพื่อวางแผนการขุดลอกสันดอนและสร้างท่าเรือ

ปี พ.ศ.2479 ศาสตราจารย์ ดร.เอ อากัตซ์ ชาวเยอรมัน ได้รับการคัดเลือกให้เป็นผู้ออกแบบรายละเอียด รวมทั้งควบคุมการก่อสร้างท่าเรือ ซึ่งบริษัท คริสเตียนีแอนด์นิลเสน (ไทย) จำกัด เป็นผู้ชนะการประกวดราคารับเหมาก่อสร้างท่าเรือกรุงเทพ ในราคา 20 ล้านบาท

การก่อสร้างเริ่มลงมือในปี พ.ศ.2481 โดยรัฐบาลได้ตั้งสำนักงานท่าเรือกรุงเทพขึ้นเพื่อควบคุมการก่อสร้าง มีหลวงประเสริฐวิถีสฐเป็นหัวหน้าสำนักงาน และนายรอเบิร์ต ซวาทเก เป็นนายช่างที่ปรึกษา การก่อสร้างได้หยุดชะงักไปเนื่องจากสงครามโลกครั้งที่ 2 และมาแล้วเสร็จหลังสงครามยุติ

พ.ศ.2490 คณะรัฐมนตรีได้แต่งตั้ง “คณะกรรมการจัดวางนโยบาย และควบคุมกิจการของสำนักงานท่าเรือกรุงเทพ” โดยมีรัฐมนตรีว่าการกระทรวงคมนาคมเป็นประธานการบริหารงาน ท่าเรือมีหลวงยุกตเสวีวิวัฒน์ดำรงตำแหน่งผู้อำนวยการในขณะนั้น สิ่งอำนวยความสะดวกของท่าเรือประกอบด้วย เขื่อนเทียบเรือยาว 1,500 เมตร โรงพักสินค้าชั้นเดียว 4 หลัง คลังสินค้า 3 ชั้น 1 หลัง อาคารที่ทำการ 3 ชั้น 1 หลัง พร้อมทางรถไฟ ถนน และคลอง ในปีต่อมาได้มีการก่อสร้างโรงพักสินค้าเพิ่มอีก 1 หลัง

พ.ศ.2494 รัฐบาลได้กู้เงินจากธนาคารโลกมาเพื่อขุดลอกร่องน้ำสันดอน และทางเดินเรือเข้ามาจนถึงท่าเรือคลองเตย และจัดซื้ออุปกรณ์ยกขนสินค้า

ในปีเดียวกันนี้ ได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติการทำเรือแห่งประเทศไทย พ.ศ.2494 จัดตั้งการทำเรือแห่งประเทศไทยขึ้นเป็นเอกเทศรับโอนกิจการของสำนักงานท่าเรือกรุงเทพมาดำเนินงาน คณะกรรมการของการท่าเรือแห่งประเทศไทยชุดแรกมี 6 คนประกอบด้วย พลเรือเอกสินธุ์ กมลนาวิน ดำรงตำแหน่งประธานกรรมการ นายอิน สมานนท์ ดำรงตำแหน่งกรรมการ และผู้อำนวยการ

นโยบายทั่วไปของการท่าเรือฯ คือการให้บริการที่มีประสิทธิภาพ และให้ผู้ใช้บริการได้รับการบริการอย่างเป็นธรรมรวมทั้งพัฒนากิจการท่าเรือให้เป็นที่ไปตามแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งประเทศไทย

หน้าที่หลักของการท่าเรือฯ ได้แก่

- 1) ให้บริการเรือและสินค้า
- 2) ดำเนินขุดลอกและรักษาร่องน้ำทางเดินเรือ
- 3) ควบคุมการบรรทุกขนถ่าย การเคลื่อนย้าย การเก็บรักษาและส่งมอบสินค้า

4) ร่วมมือกับหน่วยงานของรัฐ และท่าเรือสากล

5) พัฒนางค์กรให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจ

ท่าเรือกรุงเทพ และการท่าเรือแห่งประเทศไทย ตั้งอยู่ ณ ฝั่งซ้ายของแม่น้ำเจ้าพระยาในเขตคลองเตย กรุงเทพมหานคร ลักษณะเป็นท่าเรือแม่น้ำ อาณาบริเวณทางน้ำเริ่มต้นที่ สะพานพุทธยอดฟ้า ไปจนถึงปากแม่น้ำ และเข้าไปในทะเลที่ กม. 18 รวมความยาว 66 กิโลเมตร โดยการทำเรือจะต้องขุดลอกและบำรุงรักษาร่องน้ำทางเดินเรือให้ได้ความลึก 8.5 เมตร ที่ระดับทะเลปานกลาง ติดตั้งเครื่องหมายช่วยการเดินเรือและสิ่งอำนวยความสะดวกต่างๆ เช่น ไฟนำ ทู่นไฟ เป็นต้น ด้วยข้อจำกัดทางด้านที่ตั้งซึ่งอยู่ในกรุงเทพมหานคร การขนส่งสินค้าเข้า-ออก ท่าเรือกรุงเทพก่อปัญหาจากรัฐบาลจึงกำหนดนโยบายให้ท่าเรือกรุงเทพรับผู้สินค้าได้ไม่เกินปีละ 1.0 ล้าน ที.อี.ยู. (TEU)

การกำหนดดังกล่าว ส่งผลให้ปริมาณเรือและสินค้าลดลงการทำเรือฯ จึงต้องปรับปรุงกลยุทธ์โดยการหาบริการใหม่ๆ มาเสนอผู้ให้บริการ และทำการตลาดแข่งขันกับท่าเรือที่อื่น ๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่งท่าเรือแหลมฉบัง นับตั้งแต่ปี 2494 ที่การทำเรือแห่งประเทศไทยได้ก่อตั้งเป็นต้นมา กิจการด้านการขนส่งทางน้ำได้วิวัฒนาการเรื่อยมาจนถึงปัจจุบัน โดยในอดีตสินค้าที่ขนส่งทางทะเลจะเป็นเรือสินค้าทั่วไปและสินค้าเทกอง ท่าเทียบเรือที่มีอยู่ในขณะนี้คือ ท่าเทียบเรือเขื่อนตะวันตกจำนวน 9 ท่า เป็นท่าสำหรับบรรทุกขนถ่ายสินค้าด้วยระบบคอนเทนเนอร์ได้เกิดขึ้นและได้เริ่มแพร่ขยายเข้ามาสู่ประเทศไทยประมาณ ปี 2518-2520 การท่าเรือฯ จึงได้ก่อสร้างท่าเทียบเรือเขื่อนตะวันตก เพื่อใช้เป็นท่าอเนกประสงค์เปิดใช้งานในปี 2520 โดยจัดให้รับผู้สินค้าด้วย

ตั้งแต่ปี 2520 เป็นต้นมา มีผู้สินค้าเข้ามาบรรทุก-ขนถ่ายที่ท่าเรือกรุงเทพและมีจำนวนมากขึ้นทุกปี จนท่าเรือกรุงเทพเริ่มแออัด เนื่องจากขาดเครื่องมือทุ่นแรงที่จำเป็นสำหรับบรรทุก-ขนถ่ายและเคลื่อนย้ายผู้สินค้า จนกระทั่งปี 2530-2531 เกิดภาวะความแออัดอย่างรุนแรง

การทำเรือฯ จึงได้พัฒนาท่าเทียบเรือเขื่อนตะวันออกให้เป็นท่าคอนเทนเนอร์ โดยติดตั้งปั้นจั่นหน้าท่าในระยะเริ่มแรกและซื้อเพิ่มเติมจนถึงปัจจุบันมี 14 คัน ปรับปรุงพื้นที่หลังท่าให้สามารถวางผู้สินค้าได้อย่างมีประสิทธิภาพพร้อมจัดหาเครื่องมือทุ่นแรงบริเวณหลังท่า เพื่อใช้จัดเรียงผู้สินค้า พร้อมเริ่มนำระบบคอมพิวเตอร์มาใช้ในกิจการ ทำให้วิสัยสมารถในการรับผู้สินค้าเพิ่มขึ้นเป็น 1.3 ล้าน ที.อี.ยู. ภายหลังรัฐบาลได้จำกัดปริมาณผู้สินค้าที่ท่าเรือกรุงเทพให้ไม่เกิน 1 ล้าน ที.อี.ยู. ต่อปี เพื่อลดปัญหาการจราจรและส่งเสริมให้มีผู้ไปใช้ท่าเรือแหลมฉบังมากขึ้น

การทำเรือฯ ได้พัฒนาท่าเรือกรุงเทพให้ทันสมัย โดยได้ดำเนินการตามผลการศึกษารายงานของ จิกา (JICA) ที่ได้เข้ามาศึกษาระหว่างปี 2537 อาทิ แยกการให้บริการผู้สินค้าและสินค้าทั่วไปออกจากกัน แบ่งท่าเทียบเรือด้านเขื่อนตะวันออกเป็น 2 ท่า (Terminal) นำระบบคอมพิวเตอร์ที่สมบูรณ์

แบบมาใช้ในการให้บริการผู้สินค้า เป็นต้น ทำให้สามารถบรรทุก-ขนถ่ายผู้สินค้าได้อย่างรวดเร็ว เรือสินค้าใช้เวลาจอดเทียบท่าน้อยลง เป็นประโยชน์แก่เรือสินค้าที่สามารถลดต้นทุนค่าขนส่งสินค้าลงได้

เนื่องจากท่าเรือกรุงเทพเป็นท่าเรือแม่น้ำ ทำให้มีข้อจำกัดในการรองรับเรือสินค้าขนาดใหญ่ที่ได้พัฒนาขึ้นในระยะหลังๆ และความเจริญเติบโตทางด้านเศรษฐกิจ ทำให้มีความจำเป็นที่จะต้องมีการพัฒนาท่าเรือขนาดใหญ่เพื่อรองรับปริมาณผู้สินค้าที่เพิ่มขึ้น พร้อมกับอนุญาตให้มีการเปิดท่าเรือเอกชนที่ตั้งตามลำแม่น้ำเจ้าพระยา จำนวน 4 ท่า เพื่อแบ่งเบาภาระความแออัดที่ท่าเรือกรุงเทพ

สรุปได้ว่าในช่วงเวลาที่ผ่านมา การท่าเรือฯ ได้มีการพัฒนาท่าเทียบเรือในความรับผิดชอบทั้ง 2 แห่ง ทั้งด้านเพิ่มประสิทธิภาพและขยายขีดความสามารถในการรับผู้สินค้าสำหรับท่าเรือกรุงเทพเริ่มแรกตั้งแต่ 700,000 ที.อี.ยู. ต่อปี จนเพิ่มเป็น 1.3 ล้าน ที.อี.ยู. ต่อปี แต่ในปัจจุบันได้มุ่งเน้นการเพิ่มประสิทธิภาพการให้บริการให้ได้ตามมาตรฐานสากล ไม่ขยายขีดความสามารถ เนื่องจากถูกจำกัดปริมาณผู้สินค้าให้ไม่เกิน 1 ล้าน ที.อี.ยู. ต่อปี

1. อนาคตการท่าเรือแห่งประเทศไทย

การแปรรูปของการท่าเรือแห่งประเทศไทย เนื่องจากมีมติคณะรัฐมนตรี เมื่อวันที่ 1 เมษายน 2540 เห็นชอบให้การท่าเรือแห่งประเทศไทยเพิ่มบทบาทภาคเอกชน โดยการแปรสภาพให้พ้นจากการเป็นรัฐวิสาหกิจทั้งนี้ได้กำหนดให้แยกการบริหารท่าเรือกรุงเทพ และท่าเรือแหลมฉบัง ให้เป็นอิสระจากกัน โดยปรับโครงสร้างองค์กร จัดตั้งบริษัทจำกัด และนำเข้าระดมทุนในตลาดหลักทรัพย์ เพื่อให้เป็นไปตามมติ ค.ร.ม. การท่าเรือแห่งประเทศไทย ได้ว่าจ้างบริษัทที่ปรึกษาดำเนินการ และจะดำเนินการ ดังนี้

2. แนวทางการแปรรูปการปรับโครงสร้าง

ผลการศึกษาได้ข้อสรุปว่า การท่าเรือจะแยกกิจการออกเป็น 2 ส่วน คือ

2.1 ส่วนที่มีโรงงานด้านปฏิบัติการ ยังคงอยู่ที่การท่าเรือฯ ซึ่งอาจเรียกว่า การท่าเรือฯ (ภายหลังการแปรรูป) อยู่ภายใต้พระราชบัญญัติการท่าเรือฯ ฉบับที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน และยังคงอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของกระทรวงคมนาคม มีพนักงานจำนวนประมาณ 644 คน มีหน้าที่ดูแลบริหารทรัพย์สินที่ดินที่ได้จากการเวนคืน ขุดลอกบำรุงรักษาร่องน้ำทางเดินเรือบริหารสัญญาเช่าร่วมวางแผนพัฒนาท่าเรือ รับภาระการใช้สินเงินกู้ และรับภาระบำเหน็จบำนาญพนักงานที่เกษียณอายุ

2.2 ส่วนงานด้านปฏิบัติการ สามารถแยกออกไปจัดตั้งบริษัทได้ คือ

บริษัทท่าเรือกรุงเทพ จำกัด (มหาชน) มีพนักงานจำนวน 3,370 คน เข้าพื้นที่จากการท่าเรือฯ มีหน้าที่ให้ความสะดวกปลอดภัยแก่เรือเดินสินค้าที่ผ่านเข้า-ออกภายในอาณาบริเวณทางน้ำของการท่าเรือฯ ให้บริการยกขน เก็บ รักษา ส่งมอบตู้สินค้า และสินค้าทั่วไปให้กับเจ้าของ จัดเตรียมเครื่องมืออุปกรณ์ที่ทันสมัยให้พร้อมต่อการให้บริการ ควบคุมดูแลการปฏิบัติงาน และดูแลรักษาความปลอดภัยและสิ่งแวดล้อมภายในอาณาบริเวณทั้งทางบกและทางน้ำของการท่าเรือฯ

บริษัทท่าเรือแหลมฉบัง จำกัด (มหาชน) เข้าพื้นที่จากการท่าเรือฯ (ภายหลังการแปรรูป) เพื่อดำเนินกิจการท่าเรือมีพนักงานจำนวน 313 คน มีหน้าที่จัดเตรียมโครงสร้างพื้นฐาน (Basic Structure) ของท่าเทียบเรือสำหรับเอกชนผู้ประกอบการท่าเทียบเรือ เช่น ก่อสร้างท่าเทียบเรือ ให้ความสะดวกปลอดภัยแก่เรือสินค้าที่ผ่านเข้า-ออก กล่าวคือ การนำเรือสินค้าเข้าเทียบท่า และออกจากท่า ให้บริการพื้นที่เก็บสินค้าที่รอการยกขนขึ้นเรือ หรือบรรจุสินค้าขึ้นเรือควบคุมให้มีการแข่งขันในเชิงธุรกิจระหว่างผู้เช่าประกอบการท่าเทียบเรือ รับผิดชอบดูแลสาธารณูปโภคและควบคุมดูแลรักษาความปลอดภัยและสิ่งแวดล้อมภายในอาณาบริเวณ

สำหรับบริษัทท่าเรือกรุงเทพ จำกัด (มหาชน) และบริษัทท่าเรือแหลมฉบัง จำกัด (มหาชน) จะถือหุ้นโดยบริษัทรวมทุนฯ จะอยู่ภายใต้บรรษัทรัฐวิสาหกิจแห่งชาติ ซึ่งถือหุ้นโดยกระทรวงการคลัง 100% บริษัทฯ รวมทุนฯ มีพนักงานจำนวน 44 คน จัดตั้งขึ้นเพื่อใช้เป็นช่องทางระดมทุนในกรณีที่บริษัทมีความต้องการด้านการเงิน และช่วยให้เกิดสภาพคล่องในการบริหารเงินและกระแสเงินสดช่วยให้บริษัทถูกดำเนินกิจการอย่างมีความสอดคล้องกันและมีทิศทางไปในแนวเดียวกัน ตลอดจนสร้างความมั่นคงและแก่บริษัททุกในกรณีที่บริษัทถูกอ่อนแอทางการเงิน

3. การก่อสร้างท่าเรือแหลมฉบัง

การท่าเรือแห่งประเทศไทย ได้ออกพระราชบัญญัติการเวนคืนที่ดินในท้องที่ตำบลทุ่งสุขลา อำเภอสัตหิรา และที่ดินในตำบลบางละมุง อำเภอบางละมุง จังหวัดชลบุรี ในปี พ.ศ.2521 มีเนื้อที่ประมาณ 3,421 ไร่ โดยการก่อสร้างท่าการถมทะเลออกไปในระยะแรกมีความยาวประมาณ 2,000 เมตร หรือประมาณ 2 กิโลเมตร เพื่อก่อสร้างท่าเทียบเรือในระยะแรก (BASIN 1) ในการก่อสร้างดังกล่าวสามารถแบ่งก่อสร้างท่าเทียบเรือได้ จำนวน 11 ท่า โดยแยกเป็นท่าเทียบเรือฝั่งเอ (SERIE A) และท่าเทียบเรือในฝั่งบี (SERIE B) ฝั่งละ 5 ท่า และในท่าเทียบเรือว่านกลาง (ENDBASIN) อีก 1 ท่า

4. การให้บริการของการท่าเรือแห่งประเทศไทย

การนำเรือเข้าจอดที่ประเทศไทยนั้นไม่ว่าจะเป็นที่ท่าเรือกรุงเทพหรือท่าเรือแหลมฉบัง นั้นเมื่อเรือเดินทะเลต่างประเทศเดินทางมาถึงอาณาเขตของท่าเรือแหลมฉบัง พระราชบัญญัติการเดินเรือในน่านน้ำไทย ได้กำหนดให้ใช้เจ้าพนักงานนำร่องของประเทศไทยเท่านั้นในการที่จะนำเรือเข้าจอดหรือเทียบท่า โดยมีเรือลากจูงของการท่าเรือฯ ทั้งที่ทำเรือกรุงเทพหรือที่ทำเรือแหลมฉบัง จะคอยช่วยอำนวยความสะดวกในการ ดิ่ง หรือดันเรือเพื่อเข้าจอด หรือออกจำท่าเทียบเรือ ตามการสั่งการของเจ้าพนักงานนำร่องที่ควบคุมอยู่บนเรือเดินทะเลเหล่านั้นๆ

ในกรณีท่าเรือแหลมฉบัง เมื่อเรือเข้าจอดเทียบท่าเทียบเรือ ณ ท่าเรือแหลมฉบัง การขนถ่ายสินค้าก็จะเริ่มขึ้น ซึ่งที่ท่าเรือแหลมฉบัง ผู้ประกอบการเอกชนที่ได้ประกอบการในท่าเทียบเรื่อนั้นๆ จะทำการยกขนถ่ายตู้สินค้าที่จะต้องส่งให้แก่เจ้าของสินค้าที่ประเทศไทยเป็นจุดหมายปลายทาง โดยจะทำการลากตู้สินค้าดังกล่าวไปเปิดยัง ไอซีดี (ICD) ลาดกระบัง เพื่อส่งมอบให้แก่ผู้ตั้งสินค้าที่แท้จริงต่อไป สำหรับสัญญาประกอบการท่าเทียบเรือ ณ ท่าเรือแหลมฉบังนั้น เริ่มจากเดิมการทำเรือแห่งประเทศไทย เป็นผู้ดำเนินกิจการในการขนถ่ายสินค้าเมื่อเรือเข้าจอดเทียบท่าเป็นที่เรียบร้อยแล้ว

ต่อมา นโยบายของรัฐได้เปลี่ยนไปเนื่องจาก ภาคเอกชนมีความสามารถทั้งด้านแหล่งเงินทุนในการนำมาพัฒนา และมีเทคโนโลยีที่ทันสมัยในการนำมาใช้เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพ จึงให้เอกชนเข้ามามีส่วนร่วมในการดำเนินกิจการหรือการดำเนินงานของรัฐ การท่าเรือฯ จึงได้ให้เอกชนเข้ามาดำเนินการในการประกอบกิจการของรัฐที่ท่าเรือแหลมฉบัง โดยได้นำท่าเทียบเรือ บี 1 ถึง บี 4 ให้เอกชนเข้ามาเป็นผู้ประกอบการแทนการทำเรือฯ โดยทำการเปิดการประกวดราคาให้เอกชนที่สนใจเข้าประกวดราคาเข้ามาบริหารจัดการดำเนินการ ตามลำดับ โดยการทำเรือฯ ให้เครื่องมือที่การทำเรือฯ ได้ลงทุนซื้อประกอบด้วยปั้นจั่นยกตู้สินค้าหน้าท่า (Grandly Crane) รถหัวลากพร้อมหาคส่วนลากพ่วง รถคานยกตู้สินค้าเคลื่อนที่ (Rubber Tired Gantry Crane: RTG)

ในการให้เอกชนเข้ามาประกวดราคาเพื่อประกอบการ โดยการทำเรือฯ ได้คำนวณผลประโยชน์ตอบแทนขั้นต่ำที่รัฐควรจะได้รับจากการแบ่งผลการประกอบการโดยคำนวณจากจำนวนตู้สินค้าที่ให้เอกชนประกอบการในการให้บริการแทนรัฐ และมีส่วนผลประโยชน์ตอบแทนที่เรียกเก็บเพิ่มเติมจากการประกอบการตู้สินค้าที่เกินจำนวน โดยแบ่งผลประโยชน์ร่วมกัน โดยใช้ชื่อว่า “สัญญาเช่า ประกอบการ ท่าเทียบเรือตู้สินค้า” ซึ่งผลประโยชน์ตอบแทนในแต่ละปีจะเพิ่มมากขึ้นเรื่อยๆ

ต่อมา การท่าเรือฯ ให้เอกชนเข้ามาประกวดราคาในการประกอบการท่าเทียบเรือ โดยเริ่มตั้งแต่ ลงทุนก่อสร้างท่าเทียบเรือ ลงทุนซื้อเครื่องมือที่ใช้ในการดำเนินกิจการเองทั้งหมด และ

รวมถึงการบริหารประกอบการภายในท่าเทียบเรืออื่นๆ เช่นท่า บี 5 โดยการท่าเรือฯ ได้คำนวณผลประโยชน์ตอบแทนขั้นต่ำในการที่รัฐควรจะได้รับในการให้สิทธิในการประกอบการแทนรัฐ และให้เอกชนเสนอส่วนผลประโยชน์ตอบแทนเพิ่มเติมที่จะให้แก่รัฐ ในการเข้าแข่งขันเพื่อจะได้สิทธิในการประกอบการ โดยใช้ชื่อสัญญาว่า “สัญญาลงทุน ก่อสร้างบริหารและประกอบการ ท่าเทียบเรือคู่สินค้า บี 5”

4. บทสรุป

ในการศึกษาวิเคราะห์สมมติฐานของกำเนิดภาษีอากรในประเทศไทยจำเป็นต้องศึกษาจากเอกสารทางประวัติศาสตร์ในหลายๆ ด้าน โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อประวัติความเป็นมาของภาษีเป็นประวัติศาสตร์ที่เกี่ยวข้องกับการสร้างรัฐในปัจจุบัน ด้วยเหตุนี้ จึงไม่เป็นที่น่าความหมายสากลซึ่งภาษีอากรตามนัยดังกล่าวเป็นสิ่งที่ผู้อยู่ใต้ปกครองต้องชำระเพื่อให้เกิดการตอบแทนการคุ้มครองป้องกันภัยรัฐ

นอกจากนี้ ภาษีเป็นเทคนิควิธีที่เป็นอิสระ กล่าวคือ เป็นวิธีการที่ทำให้ปัจเจกชนบริจาคตพย์สินของตนให้แก่รัฐเพื่อไว้เป็นค่าใช้จ่ายในสังคม และเพื่อเป็นการตอบแทนความต้องการของผู้ปกครอง โดยผู้ปกครองได้ยินยอมให้ปัจเจกชนนั้นๆ ได้มีอิสระในการดำเนินชีวิตมากที่สุดเท่าที่จะทำได้ (นอกจากการหารายได้ด้วยวิธีการเก็บภาษีแล้ว ผู้ปกครองยังอาจใช้วิธีการอื่นๆ ได้แก่ การเกณฑ์แรงงาน การเวนคืนทรัพย์สิน การเกณฑ์ทหาร ฯลฯ ซึ่งวิธีการหารายได้ที่ไม่ใช่ภาษีนี้ล้วนแต่เป็นการทำให้ประชาชนหรือผู้อยู่ใต้ปกครองจำต้องมอบทรัพย์สินไม่ว่าจะเป็นบ้านเรือน ม้า รถ หรือต้องทำงานให้แก่รัฐในคราวใดคราวหนึ่งหรือภายใต้เงื่อนไขอย่างใดอย่างหนึ่ง แต่เมื่อเปรียบเทียบกับภาษีแล้วจะเห็นว่ามนุษย์จะมีอิสระในการทำงานและการเลือกขายผลผลิตเพื่อแลกเปลี่ยนมาเป็นเงินและนำมามอบให้แก่รัฐ) ส่วนรัฐก็สามารถนำเงินภาษีนี้นั้นมาใช้ประโยชน์ตามความต้องการ

ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับข้อสมมติฐานที่ว่า “ภาษีมียุทธมาจากวิวัฒนาการทางเศรษฐกิจ จิตวิทยา สังคมและเจตนารมณ์ทางการเมือง” นั้น จะเห็นว่าแนววิเคราะห์เรื่องรัฐของออปเพนไฮเมอร์ (Oppenheimer) ในประเด็นที่ว่า “รัฐเป็นวิธีการทางการเมืองในการแสวงหาทรัพยากรที่พัฒนาสูงสุด ในขณะที่เมือง (City) เป็นชุมชนทางเศรษฐกิจที่มีการพัฒนาสูงสุด เพราะเมืองหมายถึงศูนย์กลางของการค้าขายแลกเปลี่ยนสินค้า แรงงานและบริการ” สามารถนำมาวิเคราะห์ถึงแนวทางการหารายได้ของรัฐที่มีส่วนสัมพันธ์กับสภาพเศรษฐกิจสังคมของรัฐ ในแต่ละยุคแต่ละสมัย ดังแนวความคิดของนักการคลังส่วนใหญ่ที่เห็นว่า รูปแบบของภาษีต้องสอดคล้องกับโครงสร้างทาง

เศรษฐกิจและสังคมของรฐนั้น ซึ่งเห็นได้จากกรณีอาณาจักรไทยที่ตั้งอยู่บนผืนดินอันอุดมสมบูรณ์ เหมาะแก่การเพาะปลูก และมีอาณาเขตติดต่อกับหลายประเทศ ทั้งทางบกและทางน้ำ ซึ่งเอื้อต่อการประกอบการค้าและธุรกิจ จึงทำให้ผู้ปกครองสามารถแสวงหาทรัพยากรหรือรายได้ ทั้งในฐานะผู้ปกครอง และผู้ให้ความคุ้มครองป้องกันภัย

วิธีการเก็บภาษีจึงเป็นวิธีการหารายได้ของรฐที่ให้อิสระแก่ผู้อยู่ได้ปกครองมากที่สุด เมื่อผู้ปกครองซึ่งมีบทบาทสำคัญในทางการให้ความคุ้มครองป้องกันภัยจึงต้องพยายามจัดเตรียมหรือจัดหากิจกรรมทางเศรษฐกิจให้เหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจนั้นๆ เช่น ในการดำเนินเศรษฐกิจแบบการค้า ผู้ปกครองจำต้องพยายามจัดหาตลาด การค้าเพื่อเป็นแหล่งหมุนเวียนของเงินตราได้อย่างเพียงพอและมีความปลอดภัย เพื่อให้ผู้อยู่ได้ปกครองสามารถประกอบธุรกิจการค้า นำมาซึ่งรายได้เพื่อเสียดำเนินการให้รฐ หากรฐไม่ดำเนินการให้ความคุ้มครองหรืออำนวยความสะดวกในเรื่องต่างๆ ที่กล่าวมาแล้ว ย่อมส่งผลกระทบต่อรายได้ของผู้ได้ปกครองทำให้รายได้ลดน้อยลง การเก็บภาษีก็จะกลายเป็นการสร้างความยุ่งยากและเดือดร้อน จนอาจถึงขั้นทำให้ผู้อยู่ได้ปกครองอพยพหนีไปได้ในทางตรงกันข้าม หากเป็นระบบเศรษฐกิจแบบพอเพียงชีพ เมื่อผู้ปกครองสามารถทำให้ผู้ได้ปกครองเกิดความไว้วางใจในสวัสดิภาพและความปลอดภัย และเกิดความพอใจในการอาศัยอยู่ภายใต้ความคุ้มครอง ก็จะมอบผลผลิตทางการเกษตรให้รฐในรูปแบบของภาษีที่ไม่เป็นตัวเงิน หรือชำระภาษีแทนการเกณฑ์แรงงานได้