

บทที่ 4

วิเคราะห์ปัญหาทางกฎหมายที่ก่อให้เกิดข้อจำกัดทางการคลัง ในประเด็น
ความเป็นอิสระในการใช้จ่ายงบประมาณ และข้อจำกัดในประเด็นการจัดเก็บ
รายได้ให้มีประสิทธิภาพ ในเรื่องอำนาจในการเรียกเก็บปรับ เงินเพิ่ม
และการเรียกบุคคลมาไต่สวน หรือแสดงพยานหลักฐาน เพื่อตรวจสอบความ
ถูกต้องของจำนวนภาษี หรือค่าธรรมเนียมตามพระราชบัญญัติ

องค์การบริหารส่วนจังหวัด พ.ศ.2540

องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นหน่วยงานที่จัดตั้งขึ้นตามหลักการกระจายอำนาจ
ทางการปกครองโดยให้ประชาชนมีส่วนร่วมในการเลือกผู้นำของท้องถิ่นตนเอง เพื่อให้ผู้นำท้องถิ่น
บริหารงานตามเจตนารมณ์ หรือความต้องการของประชาชนในท้องถิ่น โดยกำหนดให้องค์กร
ปกครองส่วนท้องถิ่นมีบุคลากร มีงบประมาณ และมีอำนาจอิสระในการบริหารจัดการ ทั้งในด้าน
การพัฒนาเศรษฐกิจในท้องถิ่น การวางระบบสาธารณสุขปโภคและสาธารณสุขการ การจัดทำบริการ
และสวัสดิการสังคม ภายใต้การกำกับดูแลของรัฐบาล ซึ่งองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะมีอำนาจ
และหน้าที่ในการจัดทำบริการสาธารณะตามที่กำหนดไว้ในกฎหมายจัดตั้งองค์กรปกครองส่วน
ท้องถิ่นรูปแบบต่างๆ ซึ่งในประเทศไทยได้ให้ความสำคัญกับการกระจายอำนาจให้องค์กรปกครอง
ส่วนท้องถิ่นโดยได้ทำการบัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญตั้งแต่ในอดีตจนถึงปัจจุบัน โดยเฉพาะอย่างยิ่ง
ในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยพุทธศักราช 2540 บทบัญญัติในมาตรา 78 กำหนดว่า
“รัฐจะต้องกระจายอำนาจ ให้ท้องถิ่นพึ่งตนเองและตัดสินใจในกิจการท้องถิ่นได้เอง พัฒนา
เศรษฐกิจท้องถิ่น และระบบสาธารณสุขปโภค และ สาธารณูปการ ตลอดทั้งโครงสร้างพื้นฐาน
สารสนเทศในท้องถิ่นให้ทั่วถึงและเท่าเทียมกันทั่วประเทศ รวมทั้งพัฒนา จังหวัดที่มีความพร้อมให้
เป็นองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นขนาดใหญ่ โดยคำนึงถึงเจตนารมณ์ของประชาชนใน จังหวัดนั้น”
และในส่วนการปกครองส่วนท้องถิ่น รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 ยังได้
ระบุไว้ในหมวด 9 รวมทั้งหมด 9 มาตรา โดยเริ่มตั้งแต่มาตรา 282 ถึงมาตรา 290 ซึ่งมาตราทั้งหมด
ได้กำหนดถึงการที่รัฐจะต้องให้ความสำคัญแก่ท้องถิ่นตามหลักแห่งการปกครองตนเอง ตาม
ความต้องการของประชาชนในท้องถิ่น โดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะมีอิสระในการกำหนด
นโยบายการปกครอง การบริหาร การบริหารงานบุคคล การเงิน การคลัง และมีอำนาจหน้าที่ของ

ตนเองโดยเฉพาะ ซึ่งรัฐบาลจะเป็นเพียงผู้ทำหน้าที่ในการกำกับดูแลองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเท่าที่จำเป็นภายใต้กรอบของกฎหมายเท่านั้น และเพื่อให้การดำเนินการ การกระจายอำนาจสู่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นไปโดยสอดคล้องกับบทบัญญัติตามรัฐธรรมนูญ ต่อมาจึงได้มีการตราพระราชบัญญัติกำหนดแผน และขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2542 ขึ้นใช้บังคับเมื่อวันที่ 18 พฤศจิกายน 2542 โดยกฎหมายฉบับนี้ตราขึ้นเพื่อกำหนดอำนาจหน้าที่ในการจัดระบบการบริการสาธารณะและการจัดสรรสัดส่วนภาษีและอากรขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งกฎหมายดังกล่าวยังคงใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน และต่อมาได้มีการประกาศใช้ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 และรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 ก็ยังคงไว้ซึ่งหลักการที่มีในรัฐธรรมนูญ 2540 เช่นเดียวกัน ทั้งนี้ จากการศึกษาหลักการตามรัฐธรรมนูญในอดีตและในปัจจุบัน ประกอบการศึกษากฎหมายการกระจายอำนาจของประเทศไทยในปัจจุบัน ผู้วิจัยสามารถพิจารณาได้ว่าหลักการกระจายอำนาจให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบัน รัฐได้มีการกระจายอำนาจการปกครองในด้านต่างๆ ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นผู้วิจัสรุปได้ 3 มิติ มิติที่หนึ่ง การกระจายอำนาจด้านการบริหาร โดยให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจในการจัดทำบริการสาธารณะบางเรื่อง โดยให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถกำหนดนโยบายการบริหารพื้นที่ได้ตามความต้องการของประชาชนในพื้นที่ และรัฐจะวางกลไกการกำกับดูแลผ่านการออกกฎหมายต่างๆ ให้ท้องถิ่นยึดถือเป็นแนวทาง เช่น กฎหมายจัดตั้งองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นให้อำนาจผู้ว่าราชการจังหวัด หรือนายอำเภอ มีอำนาจในการกำกับดูแลและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในพื้นที่ให้อำนาจหน้าที่ในการจัดทำบริการสาธารณะ การออกระเบียบกระทรวงมหาดไทยในเรื่องต่างๆ เป็นต้น มิติที่สอง การกระจายอำนาจด้านการบริหารงานบุคคล โดยให้มีองค์กรกลางในการบริหารงานบุคคลท้องถิ่น ทำหน้าที่ออกหลักเกณฑ์กลางเพื่อใช้บังคับกับบุคลากรขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีบุคลากรเป็นของตนเอง โดยผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจในการสั่งบรรจุแต่งตั้ง โยกย้าย พิจารณาความดีความชอบและการให้ออกจากราชการเอง และในมิติที่สามการกระจายอำนาจทางการคลัง โดยให้องค์กรปกครองท้องถิ่นมีการคลังของตนเอง ซึ่งจะทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีความเป็นอิสระในการ กำหนดรายจ่าย การจัดทำงบประมาณ การจัดซื้อจัดจ้าง และการบัญชีด้วยตนเอง แต่อย่างไรก็ตาม การกำหนดรายได้รายจ่ายดังกล่าวจะต้องเป็นไปตามที่กฎหมายให้อำนาจไว้ โดยรายได้ท้องถิ่นอาจมาจากการจัดเก็บภาษี ค่าธรรมเนียม รายได้จากทรัพย์สิน รายได้จากการประกอบการสาธารณูปโภค และเงินอุดหนุนจากส่วนกลาง ทั้งนี้ การที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีการคลังเป็นของตนเองมีความสำคัญต่อการบริหารงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในเรื่องการกำหนดการใช้จ่ายขององค์กรปกครองส่วน

ท้องถิ่น เพราะองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จะสามารถบริหาร โดยการริเริ่มกำหนดนโยบายและวางแผนการจัดทำบริการสาธารณะขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นตามความต้องการและเจตนารมณ์ของประชาชนในท้องถิ่นนั้นๆ

การพิจารณาปัญหาทางกฎหมายที่ก่อให้เกิดข้อจำกัดด้านการคลังขององค์การบริหารส่วนจังหวัด ผู้วิจัยเห็นว่า ต้องแบ่งการพิจารณาออกเป็น 2 ประการ ประการที่หนึ่ง ปัญหาความเป็นอิสระทางการคลังขององค์การบริหารส่วนจังหวัด โดยศึกษาเฉพาะกรณีความเป็นอิสระในการกำหนดรายการใช้จ่ายงบประมาณขององค์การบริหารส่วนจังหวัด ประการที่สอง ปัญหาข้อจำกัดในการจัดเก็บรายได้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยศึกษาเฉพาะปัญหา 2 กรณี คือ ปัญหากรณีที่ไม่มียกยัญญูตีให้อำนาจองค์การบริหารส่วนจังหวัดในการออกข้อบัญญัติ เรียกเก็บปรับและเงินเพิ่มจากผู้ไม่ชำระภาษีบำรุงองค์การบริหารส่วนจังหวัดตามมาตรา 64 และปัญหากรณีการตรวจสอบความถูกต้องของจำนวนภาษี หรือค่าธรรมเนียม ตามมาตรา 65 เนื่องจากกฎหมายไม่ได้บัญญัติให้อำนาจองค์การบริหารส่วนจังหวัด ในการเรียกผู้ควบคุม ผู้จัดการ โรงแรม หรือพยาน มาไต่สวน ให้ถ้อยคำและแสดงพยานหลักฐาน

4.1 ปัญหาทางกฎหมายที่มีผลกระทบต่อความเป็นอิสระในการกำหนดรายการใช้จ่ายงบประมาณขององค์การบริหารส่วนจังหวัด

จากการศึกษาตาม รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 มาตรา 250 วรรคห้า¹ ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่คุ้มครองความเป็นอิสระทางการคลังขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น กำหนดให้ กฎหมายตามวรรคหนึ่งและกฎหมายที่เกี่ยวกับการบริหารราชการส่วนท้องถิ่น ต้องให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอิสระในการบริหาร การจัดทำบริการสาธารณะ การส่งเสริมและสนับสนุนการจัดการศึกษา การเงินและการคลัง และการกำกับดูแลองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นซึ่งต้องทำเพียงเท่าที่จำเป็นเพื่อการคุ้มครองประโยชน์ของประชาชนในท้องถิ่นหรือประโยชน์ของประเทศเป็นส่วนรวม...” กล่าวคือรัฐต้องให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอิสระด้านการเงินและการคลัง การกำกับดูแลองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นด้านการเงินการคลังรัฐต้องทำเท่าที่จำเป็นเพื่อประโยชน์ของประชาชนในท้องถิ่นเท่านั้น

โดยจากการศึกษาพบว่าความเป็นอิสระทางการคลังขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นหลักการ ที่ได้รับการรับรองไว้ในรัฐธรรมนูญ โดยให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอิสระในการบริหารงานการจัดทำบริการสาธารณะ การเงินการคลัง ได้โดยอิสระ แต่เมื่อพิจารณาความมีอิสระ

¹ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560. มาตรา 250 วรรคห้า.

ทางการคลังขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นรูปแบบทั่วไปในปัจจุบัน ที่ต้องพิจารณาตาม บทบัญญัติในกฎหมายจัดตั้งองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นรูปแบบต่างๆ ในส่วนความเป็นอิสระในการกำหนดรายจ่ายขององค์การบริหารส่วนจังหวัด จะต้องพิจารณาตาม มาตรา 74 แห่งพระราชบัญญัติองค์การบริหารส่วนจังหวัด พ.ศ.2542² ที่กำหนดให้องค์การบริหารส่วนจังหวัดอาจมีรายจ่าย ดังต่อไปนี้

(๕) รายจ่ายอื่นใดที่จำเป็นต้องจ่ายในการปฏิบัติหน้าที่หรือตามข้อผูกพัน หรือ รายจ่ายตามที่มีกฎหมายหรือระเบียบของกระทรวงมหาดไทยกำหนดไว้

ความเป็นอิสระในการใช้จ่ายเงิน อาจหมายถึง เสรีภาพในการเลือกบริการเพื่อตอบสนองความต้องการของประชาชนในท้องถิ่นในการจัดงบประมาณ และการตัดสินใจว่าจะจัดสรรงบประมาณในแต่ละบริการจำนวนเท่าไร องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องมีเสรีภาพในการกำหนดนโยบายหรือ โครงการใช้จ่ายเงิน และสามารถดำเนินการใช้จ่ายเงินตามนโยบายของตน กล่าวคือสามารถกำหนดงบประมาณรายจ่ายประจำปี เพื่อตอบสนองความต้องการของประชาชนในท้องถิ่นนั้นๆ

ทั้งนี้ เมื่อพิจารณาถึงบทบัญญัติดังกล่าวข้างต้น เห็นได้ว่าเป็นการกำหนดหลักเกณฑ์ในการใช้จ่ายเงินขององค์การบริหารส่วนจังหวัด โดยให้องค์การบริหารส่วนจังหวัดกำหนดรายจ่ายได้ตามที่กฎหมาย หรือระเบียบกระทรวงมหาดไทย โดยรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนดในการออกระเบียบกำหนดรายจ่ายอื่น นอกเหนือจากที่กฎหมายให้อำนาจไว้ดังกล่าว องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไม่มีอำนาจเสนอความต้องการ และไม่มีอำนาจเปลี่ยนแปลงแก้ไขยกเว้น เป็นกรณีที่รัฐส่วนกลางเป็นผู้กำหนดมาตรฐาน และหลักเกณฑ์ โดยที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไม่มีส่วนร่วมในการกำหนดหลักเกณฑ์ดังกล่าวแต่อย่างใด ทำให้ในปัจจุบันองค์การบริหารส่วนจังหวัด โดยสภาองค์การบริหารส่วนจังหวัด ไม่มีอำนาจในการพิจารณาออกข้อบัญญัติองค์การบริหารส่วนจังหวัดเกี่ยวกับการกำหนดรายจ่ายอื่นที่องค์การบริหารส่วนจังหวัด เห็นว่าเป็นประโยชน์ต่อองค์การบริหารส่วนจังหวัด หรือตามความต้องการของประชาชน ทั้งนี้ เมื่อพิจารณาประกอบกับบทบัญญัติตามรัฐธรรมนูญ แห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 มาตรา 250 วรรคห้า ที่วางหลักให้รัฐกำกับดูแลองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ในด้านการเงิน การคลัง เท่าที่จำเป็นเพื่อคุ้มครองประโยชน์ของประชาชนในท้องถิ่นและประโยชน์ส่วนรวมผู้วิจยเห็นว่า บทบัญญัติในมาตรา 74 แห่งพระราชบัญญัติองค์การบริหารส่วนจังหวัดฯ เป็นบทบัญญัติที่ไม่สอดคล้องกับหลักการคุ้มครองความเป็นอิสระทางการคลังขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นตามรัฐธรรมนูญ เป็นการใช้อำนาจการกำกับดูแลที่เกินกว่าความจำเป็น เนื่องจากอำนาจในการออกข้อบัญญัติท้องถิ่นในการ

² พระราชบัญญัติองค์การบริหารส่วนจังหวัด พ.ศ.2542. มาตรา 74.

กำหนดรายจ่ายของท้องถิ่น ได้เองนั้น ถือเป็นสาระสำคัญของความเป็นอิสระของท้องถิ่นและสิทธิในการปกครองตนเองการที่พระราชบัญญัติองค์การบริหารส่วนจังหวัด ฯ ให้อำนาจกระทรวงมหาดไทยในการออกระเบียบกระทรวงมหาดไทย ซึ่งมีสถานะเป็นกฎ (กฎหมายลำดับรอง) มาควบคุมการกำหนดรายจ่ายขององค์การบริหารส่วนจังหวัด ซึ่งตามรัฐธรรมนูญกำหนดไว้ว่าการจะออกกฎหมายที่มีผลกระทบต่อความเป็นอิสระขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ต้องกระทำโดยกฎหมายที่ออกโดยฝ่ายนิติบัญญัติระเบียบกระทรวงมหาดไทยดังกล่าว จึงมีปัญหาในเรื่องความไม่เป็นไปตามรัฐธรรมนูญ โดยปัญหาดังกล่าวได้มีกรณีศาลปกครองสูงสุดได้เคยมีความเห็นวินิจฉัยไว้ในคดี ที่ อ. 880/2561³ โดยสรุป คำวินิจฉัยได้ ดังนี้ “กรณีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเห็นว่าการจ้างเหมาวางย่อนยุคไม่ใช่กิจกรรมส่งเสริมศาสนา ศิลปวัฒนธรรม และจารีตประเพณีท้องถิ่น โดยสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินได้พิจารณาจากหนังสือกรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น ทั้งนี้ ศาลปกครองสูงสุดเห็นว่าท้องถิ่นแต่ละแห่งย่อมมีเอกลักษณ์ ประเพณีที่แตกต่างกัน รัฐหรือส่วนกลางจึงไม่อาจกำหนดหลักเกณฑ์มาตรฐานกลางว่ากิจกรรมใดที่ไม่ได้กำหนดไว้ นั้นไม่อาจถือได้ว่าเป็นกิจกรรมที่ส่งเสริมศาสนา ศิลปวัฒนธรรม และจารีตประเพณีท้องถิ่น เพื่อบังคับใช้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทุกแห่งได้ ดังนั้น ข้อทักท้วงของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินที่ระบุว่า การจ้างเหมาวางย่อนยุคในโครงการงานประเพณีสงกรานต์ไม่เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของโครงการและมีใช้การบำรุงศิลปจารีตประเพณีภูมิปัญญาท้องถิ่น และวัฒนธรรมอันดีของท้องถิ่นตามหน้าที่ของเทศบาลตำบล และเสนอให้เจ้าหน้าที่คืนเงินที่เบิกเป็นค่าจ้างเหมาวางย่อนยุค จึงเท่ากับเป็นการล้มเลิกกิจกรรมวางย่อนยุคในงานสงกรานต์โดยสิ้นเชิง ซึ่งไม่ชอบด้วยเหตุผลของเรื่อง อีกทั้งยังเป็นการขัดต่อหลักความเป็นอิสระในการปกครองตนเองขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นซึ่งได้รับการรับรองไว้ตามรัฐธรรมนูญด้วย” ดังนั้น บทบัญญัติมาตรา 74 แห่ง พ.ร.บ.องค์การบริหารส่วนจังหวัดฯ จึงส่งผลกระทบต่อหลักความเป็นอิสระในการปกครองตนเองขององค์การบริหารส่วนจังหวัด โดยไม่มีทางหลีกเลี่ยงได้

ตามแนวคิดทฤษฎีการกระจายอำนาจ ซึ่งเป็นแนวคิดเกี่ยวกับการจัดการปกครองของรัฐที่รัฐมอบอำนาจการปกครองบางส่วนให้กับองค์กรอื่นนอกจากรัฐบาลกลาง เพื่อให้องค์กรนั้นจัดทำบริการสาธารณะโดยอิสระภายใต้การกำกับดูแลของรัฐบาลกลางไม่อยู่ภายใต้การบังคับบัญชา การกระจายอำนาจประกอบด้วยหลักการสำคัญ ดังนี้ มีการแยกหน่วยงานไปเป็นองค์กรนิติบุคคลแยกจากส่วนกลาง มีผู้บริหารท้องถิ่นและสภาท้องถิ่นที่มาจากทางเลือกตั้งของประชาชนในท้องถิ่น มีความเป็นอิสระในการปกครองตนเอง มีบุคลากรเป็นของตนเอง และมีงบประมาณและรายได้เป็นของตนเอง จากแนวคิดการกระจายอำนาจ เมื่อนำมาพิจารณาร่วมกับ แนวคิดทฤษฎีเกี่ยวกับ

³ คำวินิจฉัยศาลปกครองสูงสุด ที่ อ. 880/2561.

หลักความเป็นอิสระขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งเป็นหลักการที่กล่าวถึงความเป็นอิสระของท้องถิ่น โดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะต้องมีอิสระในการดำเนินงานตามอำนาจหน้าที่ และสามารถจัดทำบริการสาธารณะได้ด้วยตนเองความเป็นอิสระในการจัดทำบริการสาธารณะขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น อาจพิจารณาได้จากสองความสามารถ คือ ความสามารถในการกำหนดภารกิจตามอำนาจหน้าที่ และความสามารถทางการคลัง คือ มีรายได้ของตนเอง มีความสามารถในการกำหนดรายจ่ายด้วยตนเอง การที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีการคลังของตนเอง และมีความสามารถในการกำหนดรายการใช้จ่ายของตนได้ ท้องถิ่นจะสามารถ กำหนดนโยบายในการพัฒนาท้องถิ่น ตามที่เห็นสมควร หรือดำเนินโครงการ หรือจัดบริการสาธารณะได้ความต้องการของประชาชนในท้องถิ่นนั้น ๆ

ทั้งนี้ หากพิจารณาตามแนวคิดการกำกับดูแลองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งเป็นแนวคิดทางกฎหมายปกครองในเรื่องที่อำนาจในการตรวจสอบควบคุมที่รัฐมีต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทุกประเภทจุดเริ่มต้นของการกำกับดูแลองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เกิดจากการที่ราชการส่วนกลางต้องการมอบอำนาจที่บางอย่างของรัฐให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นดำเนินการ ตามทฤษฎีการกระจายอำนาจแต่การมอบให้นั้นมีใช้การมอบให้โดยสิ้นเชิง องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นยังต้องผูกพันการปฏิบัติให้เป็นไปตามขอบเขตของกฎหมายด้วย ดังนั้น รัฐจึงต้องควบคุมตรวจสอบการดำเนินการตามอำนาจหน้าที่ที่ได้มอบให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไปดำเนินการแทนนั่นเอง

เมื่อพิจารณาแนวคิดและทฤษฎีดังกล่าวข้างต้น ผู้วิจัยเห็นว่า การที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะมีความเป็นอิสระได้อย่างแท้จริงต้องเกิดการกระจายอำนาจทางการคลังให้ท้องถิ่น ไม่ว่าจะเป็อำนาจในการจัดเก็บรายได้ หรือการได้รับการจัดสรรรายได้ที่เพียงพอต่อความต้องการของท้องถิ่น อำนาจในการออกข้อบัญญัติท้องถิ่น โดยความเห็นชอบของสภาท้องถิ่นในการกำหนดรายการใช้จ่ายตาม โครงการ หรือ กิจกรรมที่ท้องถิ่นเห็นว่าเหมาะสม และเป็นไปตามเจตนารมณ์ของประชาชนในท้องถิ่น และตามทฤษฎีการกำกับดูแลแม้ว่าท้องถิ่นจะมีความเป็นอิสระ แต่ก็ต้องอยู่ภายใต้การกำกับดูแลให้การปฏิบัติหน้าที่ของท้องถิ่นเป็นไปตามกฎหมาย ทั้งนี้ เพื่อไม่ให้การกำกับดูแลของรัฐส่งผลกระทบต่อความเป็นอิสระของท้องถิ่นมากจนท้องถิ่นไม่สามารถปกครองตนเองได้ตามเจตนารมณ์ของท้องถิ่น โดยเฉพาะการกำกับดูแลทางการคลัง ที่ถือเป็นหัวใจสำคัญของการกระจายอำนาจให้ท้องถิ่น ซึ่งหากปราศจากความเป็นอิสระดังที่กล่าวไว้แล้วข้างต้น องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นก็หาไม่มีอิสระที่จะจัดทำบริการสาธารณะตามอำนาจหน้าที่ของตนได้

จากการศึกษาตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการคุ้มครองความเป็นอิสระทางการคลังขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในประเทศฝรั่งเศส ผู้วิจัยพบว่า ประเทศฝรั่งเศสได้มีการรับรองอำนาจของ

องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ในการกำหนดรายค่าใช้จ่ายของตนเองไว้ใน รัฐธรรมนูญแห่งประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศส ค.ศ.1958 มาตรา 72 วรรคสาม⁴ กำหนดให้ ภายใต้เงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดไว้ในรัฐธรรมนูญองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอาจ บริหารงานของตนได้อย่างมีอิสระโดยสภาที่มาจากการเลือกตั้งและมีอำนาจในการออกกฎหมายเพื่อใช้อำนาจหน้าที่ของตนได้ และในมาตรา 72 – 2 วรรคแรก⁵ กำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้รับประโยชน์จากรายได้ซึ่งตนสามารถใช้ ได้อย่างอิสระภายใต้เงื่อนไขที่กำหนดไว้ในรัฐธรรมนูญ ซึ่งหลักความเป็นอิสระในการใช้จ่ายเงิน นั้นเป็นผลโดยตรงทางการคลังของหลักความเป็นอิสระในการบริหารจัดการตนเองตาม มาตรา 72 วรรคสาม นอกจากนี้ ใน รัฐธรรมนูญแห่งประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศส ค.ศ.1958 มาตรา 34⁶ เป็นบทบัญญัติที่ให้อำนาจฝ่ายนิติบัญญัติในการออกกฎหมายแทรกแซงองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยการดำเนินการต้องเป็นไปตามหลักการในมาตรา 72 ซึ่งคณะตุลาการรัฐธรรมนูญจะทำหน้าที่ในการตรวจสอบกฎหมายของฝ่ายนิติบัญญัติว่ากระทำถูกต้องตามเงื่อนไขของกฎหมาย เช่น คำวินิจฉัยคณะตุลาการรัฐธรรมนูญ เลขที่ 67-49 ลงวันที่ 12 ธันวาคม ค.ศ.1967 วินิจฉัยว่า การที่จะถ่ายโอนอำนาจของท้องถิ่นมาเป็นของรัฐรัฐธรรมนูญกำหนดให้ต้องทำในรูปแบบของกฎหมาย คำวินิจฉัยคณะตุลาการรัฐธรรมนูญ ลงวันที่ 23 พฤษภาคม ค.ศ.1979 ได้วินิจฉัยรับรองหลักความเป็นอิสระขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เป็นหลักการที่มีคุณค่าในระดับรัฐธรรมนูญ หลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่ากฎหมายใดสอดคล้องกับหลักความเป็นอิสระขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ตามรัฐธรรมนูญ อาจพิจารณาได้ 3 ประการ ดังนี้ ประการที่หนึ่ง ความสอดคล้องกับหลักความได้ สักส่วน คือ ต้องคำนึงถึงประโยชน์สาธารณะกับการรับรองความเป็นอิสระขององค์กรปกครอง ส่วนท้องถิ่น ประการที่สอง หลักความเหมาะสม คือ จะต้องเหลือพื้นที่ดุลยพินิจให้องค์กรปกครอง ส่วนท้องถิ่น กำหนดนโยบายเพื่อดำเนินการให้เหมาะสมกับความต้องการและสถานการณ์ในพื้นที่ ของท้องถิ่นนั้นๆ ประการที่สาม หลักการเริ่มต้นที่ท้องถิ่น คือ กฎหมายที่จะบังคับใช้กับท้องถิ่นใน อนาคตจำเป็นต้องให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้เลือกที่จะดำเนินการหรือไม่ดำเนินการใน สิ่งใด⁷ อาจกล่าวได้ว่าหลักความเป็นอิสระทางการคลังในเรื่องความสามารถในการกำหนดรายจ่าย อื่นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในประเทศฝรั่งเศสได้รับการรับรองไว้ตามรัฐธรรมนูญ จึงเป็น

⁴ รัฐธรรมนูญแห่งประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศส ค.ศ.1958. มาตรา 72 วรรคสาม.

⁵ รัฐธรรมนูญแห่งประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศส ค.ศ.1958. มาตรา 72 – 2 วรรคแรก.

⁶ รัฐธรรมนูญแห่งประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศส ค.ศ.1958. มาตรา 34.

⁷ อริย์ชัช บุญถึง. (2563). *ปัญหาความเป็นอิสระขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น : ศึกษากรณีการตรวจเงินองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นโดยสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน*. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์. มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

หลักการที่มีคุณค่าในระบอบรัฐธรรมนูญ กฎหมายที่มีผลเป็นการแทรกแซงองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะต้องเป็นกฎหมายที่ตราโดยฝ่ายนิติบัญญัติ และจะต้องพิจารณาตามหลักการ 3 ประการที่ได้กล่าวไว้แล้วข้างต้นด้วย ทั้งนี้ คณะตุลาการรัฐธรรมนูญ จะเป็นองค์กรผู้ทำหน้าที่ในการตรวจสอบกฎหมายที่รัฐตราขึ้นว่าสอดคล้องตามหลักความเป็นอิสระของท้องถิ่นตามรัฐธรรมนูญหรือไม่ ดังนั้น หลักความเป็นอิสระขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในประเทศฝรั่งเศสจึงเป็นฐานอำนาจให้รัฐออกกฎหมายแทรกแซงองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้ ในขณะเดียวกันก็เป็นมาตรฐานในการควบคุมกฎหมายของรัฐด้วยในคราวเดียวกัน

จากการศึกษาตามกฎหมายที่เกี่ยวกับการคุ้มครองความเป็นอิสระทางการคลังขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในประเทศญี่ปุ่น ผู้วิจัยพบว่า ประเทศญี่ปุ่น ได้มีการรับรองอำนาจขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในการกำหนดรายการใช้จ่ายของตนเองไว้ใน รัฐธรรมนูญแห่งประเทศญี่ปุ่น ค.ศ. 1947 มาตรา 94⁸ ได้บัญญัติให้อำนาจองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยสภาท้องถิ่นมีอำนาจในการออกข้อบัญญัติท้องถิ่นในการกำหนดรายการใช้จ่ายของตนเอง ผู้วิจัยเห็นว่า การรับรองอำนาจดังกล่าว เป็นการกระจายอำนาจทางการคลัง ที่ส่งผลให้เกิดการกระจายอำนาจทางบริหารให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอย่างแท้จริง เนื่องจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถใช้ดุลยพินิจในการพิจารณากำหนดรายจ่ายตาม โครงการ หรือการจัดทำบริการสาธารณะที่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของประชาชนได้ตามความสามารถของท้องถิ่นเอง นอกจากนี้ตามกฎหมายว่าด้วยการปกครองท้องถิ่นตนเอง (The Local Autonomy Law of 1947)⁹ ยังเป็นกฎหมายที่กำหนดแบ่งแยกภารกิจระหว่างรัฐบาลกลาง และองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไว้อย่างชัดเจน ซึ่งภารกิจใดที่ถูกกำหนดให้อยู่ในอำนาจหน้าที่ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะถือเป็นหน้าที่โดยตรงขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถดำเนินการได้ตามหลักการปกครองตนเอง โดยยึดตามหลักความสามารถของท้องถิ่นเป็นหลักในการปฏิบัติองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจในการตัดสินใจได้เอง โดยมีพื้นฐานการตัดสินใจมาจากความต้องการของประชาชนในท้องถิ่น ตามขีดความสามารถของท้องถิ่น และตามนโยบายของผู้บริหารท้องถิ่น

ทั้งนี้ กฎหมายว่าด้วยการปกครองท้องถิ่นตนเอง ยังได้วางหลักเกณฑ์ในกรณีที่รัฐบาลกลางจะตรากฎหมายที่มีผลเป็นการจำกัดความเป็นอิสระหรือแทรกแซงองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไว้เรียกว่า หลักการ 4 เส้า ซึ่งเป็นหลักการที่ กล่าวถึง หลักการทั่วไปของรัฐในการแทรกแซงองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ประเภทของการแทรกแซง วิธีการในการแทรกแซงองค์กรปกครอง

⁸ รัฐธรรมนูญแห่งประเทศญี่ปุ่น ค.ศ. 1947. มาตรา 92.

⁹ The Local Autonomy Law of 1947.

ส่วนท้องถิ่น รวมถึงได้กำหนดกลไกระงับข้อพิพาทกรณีเกิดข้อพิพาทเกี่ยวกับการแทรกแซงองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของรัฐบาลกลาง

จากการศึกษากฎหมายเกี่ยวกับการคุ้มครองความเป็นอิสระทางการคลังขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในประเทศไทย พบว่า รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 มาตรา 250 วรรคห้า ได้บัญญัติรับรองความเป็นอิสระทางการคลังขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไว้โดยวางหลักให้้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอิสระทางการเงินและการคลัง และการกำกับดูแลองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นซึ่งต้องทำเพียงเท่าที่จำเป็น...” ซึ่งจากการศึกษามาตรการทางกฎหมายในการคุ้มครองหลักความเป็นอิสระทางการคลังในกฎหมายต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศญี่ปุ่น และประเทศฝรั่งเศส ต่างก็ได้รับรองหลักความเป็นอิสระทางการคลังไว้ในรัฐธรรมนูญ เช่นเดียวกับประเทศไทย จึงสามารถสรุปได้ว่า หลักความเป็นอิสระทางการคลังขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น เป็นหลักการที่มีคุณค่าระดับรัฐธรรมนูญ

ในประเทศฝรั่งเศสมิได้คุ้มครองความเป็นอิสระขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไว้เพียงแต่ในกฎหมายเท่านั้น แต่ยังกำหนดให้มีคณะตุลาการรัฐธรรมนูญ เป็นองค์กรผู้ทำหน้าที่ในการตรวจสอบกฎหมายของฝ่ายนิติบัญญัติที่จะตราขึ้นแล้วมีผลเป็นการแทรกแซงองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น การจะตรากฎหมายดังกล่าวได้ต้องกระทำโดยสอดคล้องกับรัฐธรรมนูญคือ ต้องเป็นไปตามหลักความเป็นอิสระขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นและหลักการปกครองตนเองของท้องถิ่น โดยคณะตุลาการรัฐธรรมนูญจะทำการตรวจสอบกฎหมายที่ตราขึ้นว่าเป็นไปตาม หลักความได้สัดส่วน หลักความเหมาะสม และหลักการเริ่มต้นที่ท้องถิ่นหรือไม่ เช่นเดียวกันกับในประเทศญี่ปุ่นก็ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และรูปแบบของรัฐในการที่แทรกแซงองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ไว้ในกฎหมายว่าด้วยการปกครองท้องถิ่นตนเอง ทั้งนี้ เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับมาตรการทางกฎหมายของประเทศไทยแล้ว พบว่า แม้ประเทศไทยจะมีการรับรองหลักความเป็นอิสระของท้องถิ่นไว้ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 มาตรา 249 โดยให้การปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นไปตามหลักแห่งการปกครองตนเองตามเจตนารมณ์ของประชาชนในท้องถิ่น และรับรองความเป็นอิสระทางการคลังไว้ใน มาตรา 250 วรรคห้าตามที่ได้อธิบายไปแล้วข้างต้น แต่ในทางความเป็นจริงในปัจจุบันในประเทศไทยกลับไม่มีการกำหนดหลักเกณฑ์ หรือกฎหมายใดเพื่อเป็นหลักเกณฑ์และเป็นการจำกัดการใช้ดุลยพินิจของรัฐในการที่จะตรากฎหมายที่มีผลเป็นกระทบต่อความเป็นอิสระของท้องถิ่นตามหลักการปกครองตนเองตามเจตนารมณ์ของประชาชนในท้องถิ่น

ทั้งนี้เมื่อพิจารณาประเด็นอำนาจขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ในการออกข้อบัญญัติท้องถิ่นกำหนดรายการใช้จ่ายของตนเอง โดยความเห็นชอบของสภาท้องถิ่น พบว่า ในรัฐธรรมนูญ

แห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 ไม่มีการรับรองอำนาจขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในเรื่องนี้เมื่อศึกษาเปรียบเทียบอำนาจขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในประเทศญี่ปุ่นและฝรั่งเศสในเรื่องการออกข้อบัญญัติท้องถิ่นกำหนดรายการใช้จ่ายของตนเอง โดยความเห็นชอบของสภาท้องถิ่น พบว่า รัฐธรรมนูญประเทศญี่ปุ่น มาตรา 94 และรัฐธรรมนูญประเทศฝรั่งเศส มาตรา 72-2 วรรคสาม ได้บัญญัติรับรองอำนาจขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในเรื่องนี้ไว้ หากพิจารณาถึงอำนาจในการออกข้อบัญญัติท้องถิ่นเพื่อกำหนดรายการใช้จ่ายของตนเอง ตามกฎหมายจัดตั้งองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นรูปแบบพิเศษในประเทศ ได้แก่ พระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการเมืองพัทยา พ.ศ.2542 มาตรา 91 ได้กำหนดให้เมืองพัทยาอาจ มีรายจ่ายได้ ดังนี้ (10) รายจ่ายอื่นตามที่กฎหมายบัญญัติ หรือข้อบัญญัติกำหนด¹⁰ และพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการกรุงเทพมหานคร พ.ศ.2528 มาตรา 118 ที่กำหนดให้กรุงเทพมหานครอาจมีรายจ่ายดังต่อไปนี้ (11) รายจ่ายอื่นตามที่กฎหมายหรือระเบียบของกรุงเทพมหานครกำหนดไว้¹¹ บทบัญญัติเกี่ยวกับการใช้จ่ายเงินของเมืองพัทยาและกรุงเทพมหานครต่างก็ให้อำนาจเมืองพัทยาและกรุงเทพมหานครในการออกข้อบัญญัติกำหนดรายการใช้จ่ายของตนเองได้อย่างอิสระดังเช่นองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในประเทศญี่ปุ่นและฝรั่งเศส

ผู้วิจัยเห็นว่าปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการคุ้มครองความเป็นอิสระทางการคลังขององค์กรบริหารส่วนจังหวัด เป็นปัญหาที่สำคัญและส่งผลกระทบต่อความเป็นอิสระในการดำเนินการตามอำนาจหน้าที่ขององค์กรบริหารส่วนจังหวัดเป็นอย่างยิ่ง โดยเฉพาะปัญหาที่องค์กรบริหารส่วนจังหวัดไม่มีอำนาจในการออกข้อบัญญัติองค์กรบริหารส่วนจังหวัดในการกำหนดรายใช้จ่ายของตนเอง การที่ พ.ร.บ.องค์กรบริหารส่วนจังหวัดฯ มาตรา 74 (9) กำหนดให้องค์กรบริหารส่วนจังหวัดสามารถกำหนดรายใช้จ่ายได้ตามที่ระเบียบกระทรวงมหาดไทยกำหนด แทนที่จะกำหนดโดยสภาองค์กรบริหารส่วนจังหวัด ซึ่งเป็นสภาแห่งผู้แทนประชาชนในจังหวัด ซึ่งสามารถสะท้อนความต้องการที่แท้จริงของท้องถิ่นนั้น ๆ กฎหมายดังกล่าวมีลักษณะที่ไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นอิสระตามที่รัฐธรรมนูญได้รับรอง และขัดต่อหลักความสามารถของท้องถิ่นตามที่ได้กล่าวไว้แล้วข้างต้น

ผู้วิจัยเห็นด้วยกับรัฐธรรมนูญของประเทศญี่ปุ่นและประเทศฝรั่งเศสที่ได้ให้การรับรองอำนาจขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในการออกข้อบัญญัติท้องถิ่นเพื่อกำหนดรายจ่ายของตนเองไว้อย่างชัดเจน โดยให้เป็นหลักการที่มีคุณค่าระดับรัฐธรรมนูญ และเห็นด้วยกับกฎหมายเกี่ยวกับการใช้จ่ายเงินของเมืองพัทยาและกรุงเทพมหานครที่ให้กำหนดรายจ่ายของตนเองโดยออกเป็นข้อบัญญัติ

¹⁰ พระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการเมืองพัทยา พ.ศ.2542. มาตรา 91 (10).

¹¹ พระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการกรุงเทพมหานคร พ.ศ.2528. มาตรา 118 (11).

ท้องถิ่น เนื่องจากแนวทางดังกล่าวมีความสอดคล้องกับหลักความเป็นอิสระของท้องถิ่น และหลักความสามารถของท้องถิ่น

4.2 ปัญหาทางกฎหมายกรณีไม่มีบทบัญญัติให้อำนาจองค์การบริหารส่วนจังหวัดในการออกข้อบัญญัติเรียก เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม กับผู้ที่ไม่ชำระภาษีบำรุงองค์การบริหารส่วนจังหวัด

ประเด็นปัญหาสืบเนื่องมาจากองค์การบริหารส่วนจังหวัดแพร่ เรียกเก็บเบี้ยปรับ เงินเพิ่มจากผู้ค้า ที่ยื่นแบบชำระภาษีบำรุงองค์การบริหารส่วนจังหวัดประเภทน้ำมันล่าช้าเกินระยะเวลาที่กำหนดไว้ในข้อบัญญัติ และผู้ค้ารายดังกล่าวไม่ยอมชำระเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ตามที่องค์การบริหารส่วนจังหวัดแพร่เรียกเก็บ องค์การบริหารส่วนจังหวัดแพร่จึงส่งเรื่องให้อัยการฟ้องคดีแทนต่อมอัยการคดีภาษีอากรได้มีหนังสือ ค่วนที่สุด ที่ อส. 0024.1/608 เรื่อง ไม่รับว่าต่างคดี ลงวันที่ 21 พฤศจิกายน 2562¹² แจ้งปฏิเสธการรับว่าต่างคดีให้องค์การบริหารส่วนจังหวัดแพร่ โดยสำนักงานอัยการสูงสุดได้พิจารณาแล้วเห็นว่า องค์การบริหารส่วนจังหวัดแพร่ ไม่มีอำนาจในการเรียกเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีบำรุงองค์การบริหารส่วนจังหวัดจากผู้ค้า จากเหตุที่ผู้ค้ายื่นแบบชำระภาษีเกินระยะเวลาที่กำหนดไว้ในข้อบัญญัติขององค์การบริหารส่วนจังหวัดแพร่ เรื่อง การเก็บภาษีบำรุงองค์การบริหารส่วนจังหวัดแพร่ พ.ศ. 2542 แก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2548 ข้อ 6.4¹³ โดยอัยการเห็นว่า การที่องค์การบริหารส่วนจังหวัดจะตราข้อบัญญัติในเรื่องใดได้และมีขอบเขตเนื้อหาอย่างไร ต้องพิจารณาตามบทบัญญัติในพระราชบัญญัติองค์การบริหารส่วนจังหวัด พ.ศ. 2540 มาตรา 45 (1) ที่กำหนดให้องค์การบริหารส่วนจังหวัดตราข้อบัญญัติได้โดยไม่ขัดหรือแย้งต่อกฎหมาย¹⁴ และมาตรา 51 (2) กำหนดว่า ข้อบัญญัติจะตราได้ในกรณีมีกฎหมายบัญญัติให้องค์การบริหารส่วนจังหวัดตราข้อบัญญัติหรือให้มีอำนาจตราข้อบัญญัติ¹⁵ เมื่อการออกข้อบัญญัติในการเรียกเบี้ยปรับและเงินเพิ่มมีผลทำให้ประชาชนต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มซึ่งเป็นผลร้ายแก่ประชาชน การออกข้อบัญญัติจึงต้องมีบทบัญญัติของกฎหมาย ในระดับพระราชบัญญัติให้อำนาจไว้ เมื่อพระราชบัญญัติองค์การบริหารส่วนจังหวัด พ.ศ.2540 ไม่มีบทบัญญัติให้องค์การบริหาร

¹² สำนักงานอัยการสูงสุด. (2562,21 พฤศจิกายน). ไม่รับว่าต่างคดี. อส.0024.1/608.

¹³ ข้อบัญญัติองค์การบริหารส่วนจังหวัดแพร่ เรื่อง การเก็บภาษีบำรุงองค์การบริหารส่วนจังหวัดแพร่ พ.ศ.2542 แก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 3) พ.ศ.2548. ข้อ 6.4.

¹⁴ พระราชบัญญัติองค์การบริหารส่วนจังหวัด พ.ศ.2540. มาตรา 45(1).

¹⁵ พระราชบัญญัติองค์การบริหารส่วนจังหวัด พ.ศ.2540. มาตรา 51(2).

ส่วนจังหวัดออกข้อบัญญัติให้ผู้ค้าต้องเสียเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่ม ในกรณีไม่ชำระภาษีภายในกำหนดเวลา การออกข้อบัญญัติขององค์การบริหารส่วนจังหวัดแพร่ที่ให้ผู้ค้าปลีกต้องเสียเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มกรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีพร้อมชำระภาษีภายในเวลาที่กำหนด จึงเป็นการออกข้อบัญญัติโดยปราศจากกฎหมายให้อำนาจ ข้อบัญญัติที่ตราขึ้นจึงไม่ชอบด้วยกฎหมาย องค์การบริหารส่วนจังหวัดแพร่ จึงไม่มีอำนาจฟ้องเรียกเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

เมื่อพิจารณาประเด็นปัญหาดังกล่าวข้างต้น ผู้วิจัยเห็นว่า บทบัญญัติในมาตรา 64 แห่งพระราชบัญญัติองค์การบริหารส่วนจังหวัด พ.ศ.2540 ที่ให้อำนาจองค์การบริหารส่วนจังหวัดในการเรียกเก็บภาษีบำรุงองค์การบริหารส่วนจังหวัด จากการค่าน้ำมันและยาสูบจากการค้าในเขตจังหวัดเป็นกฎหมายที่ให้อำนาจหน่วยงานรัฐในการจัดเก็บภาษีประเภทหนึ่ง ดังเช่น ประมวลรัษฎากร ซึ่งภาษีในส่วนนี้เป็นรายได้ที่องค์การบริหารส่วนจังหวัดจัดเก็บ เพื่อตอบสนองต่อรายจ่ายขององค์การบริหารส่วนจังหวัด ที่ต้องนำมาใช้ในการจัดทำบริการสาธารณะภายในจังหวัด และเพื่อพัฒนาคุณภาพชีวิตของประชาชนในจังหวัด ดังนั้น กระบวนการในการจัดเก็บภาษีบำรุงองค์การบริหารส่วนจังหวัด จึงจำเป็นต้องมีสิทธิภาพ กล่าวคือ ต้องมีสภาพบังคับที่เพียงพอต่อการจูงใจให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่กระทำความผิดกฎหมายทั้งนี้ เมื่อพิจารณาตาม มาตรา 70 แห่งพระราชบัญญัติองค์การบริหารส่วนจังหวัดฯ ที่กำหนดไว้ว่า “ในการจัดเก็บภาษีอากรและค่าธรรมเนียมตามพระราชบัญญัตินี้ให้ นายกององค์การบริหารส่วนจังหวัด รองนายกององค์การบริหารส่วนจังหวัด ปลัดองค์การบริหารส่วน จังหวัด และรองปลัดองค์การบริหารส่วนจังหวัด เป็นพนักงานเจ้าหน้าที่ซึ่งมีอำนาจและหน้าที่ ปฏิบัติการตามกฎหมาย เว้นแต่กฎหมายว่าด้วยการนั้นจะได้บัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น ในการบังคับเรียกเก็บภาษีอากรค้างชำระ ให้ปลัดองค์การบริหารส่วนจังหวัดหรือ หัวหน้าส่วนราชการขององค์การบริหารส่วนจังหวัดมีอำนาจสั่งยึดและสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินของ ผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรได้โดยมิต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือมีคำสั่ง ทั้งนี้ เมื่อได้รับความ เห็นชอบจากนายกององค์การบริหารส่วนจังหวัดแล้ว วิธีการยึดและการขายทอดตลาดทรัพย์สินดังกล่าวในวรรคสอง ให้ปฏิบัติตาม ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง โดยอนุโลม เงินที่ได้จากการขายทอดตลาด เมื่อหักค่าธรรมเนียมและค่าใช้จ่ายในการยึดและ ขายทอดตลาดและเงินภาษีอากรค้างชำระแล้ว ถ้ามีเงินเหลือให้คืนแก่เจ้าของทรัพย์สิน” โดยบทบัญญัติดังกล่าว เป็นบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดหลักเกณฑ์วิธีการในการบังคับทางภาษีและค่าธรรมเนียมตามกฎหมายนี้ แต่จากการค้นคว้า พบว่าบทบัญญัติตามมาตรา 70 ไม่ได้ให้อำนาจองค์การบริหารส่วนจังหวัดในการกำหนดเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม กับผู้ที่ฝ่าฝืนไม่ชำระภาษีตามกำหนดเวลาที่องค์การบริหารส่วนจังหวัดกำหนด ส่งผลให้เกิดปัญหาความไม่ชัดเจนว่าองค์การบริหารส่วนจังหวัดจะสามารถออกข้อบัญญัติองค์การบริหารส่วนจังหวัด เพื่อเรียกเบี้ยปรับเงินเพิ่ม

ในกรณีนี้หรือไม่ เนื่องจากการเรียกเก็บปรับ เงินเพิ่มนั้นเป็นการสร้างภาระและมีผลเสียต่อประชาชน จึงต้องมีกฎหมายในระดับพระราชบัญญัติให้อำนาจในการกระทำไว้ กรณีจึงเป็นปัญหาช่องว่างทางกฎหมาย ที่ส่งผลให้มาตรการในการบังคับทางภาษีขององค์การบริหารส่วนจังหวัดไม่มีสภาพบังคับ กล่าวคือ หากองค์การบริหารส่วนจังหวัดไม่มีอำนาจในการกำหนดเก็บปรับ และหรือเงินเพิ่มกับผู้ไม่ชำระภาษี ผู้นั้นก็จะหลีกเลี่ยงการชำระภาษี การจัดเก็บรายได้ขององค์การบริหารส่วนจังหวัดก็จะไม่มีประสิทธิภาพ ไม่มีรายได้ที่เพียงพอต่อการจัดทำบริการสาธารณะหรือการพัฒนาคุณภาพชีวิตประชาชนในจังหวัด

เมื่อพิจารณาถึงแนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งได้กล่าวว่าการจัดเก็บภาษีอากรเป็นวิธีการสร้างรายได้ทางหนึ่งของรัฐบาล เพื่อจะได้้นำรายได้นั้นไปเป็นค่าใช้จ่ายในการจัดทำบริการสาธารณะ และพัฒนาประเทศ รวมถึงนำไปเป็นค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการศึกษา การสาธารณสุข เงินเดือนของข้าราชการฯ หากพิจารณาความหมายของการจัดเก็บภาษีในเชิงเศรษฐศาสตร์ การเก็บภาษี คือวิธีการในการย้ายทุนจากเอกชนไปยังสาธารณะ คือ รัฐบาลภาษีคือสิ่งที่รัฐบาลบังคับจากประชาชน เพื่อนำมาทำประโยชน์ให้สังคมในส่วนรวม มิใช่การกระทำเพื่อตอบแทนผู้เสียภาษีโดยตรง การจัดเก็บภาษีเป็นเครื่องมือทางการคลังเพื่อเป้าหมายทางเศรษฐกิจของรัฐ¹⁶ ประกอบกับแนวคิดเกี่ยวกับหลักการภาษีที่ดีของ Adam Smith ที่วางหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีที่ดีไว้ ดังนี้

1) หลักความเป็นธรรม (Equality) ประชากรในประเทศทุกคนควรสละรายได้ประโยชน์หรือผลประโยชน์ของตนตามฐานะ ให้แก่รัฐ เพราะแต่ละคนต่างได้รับประโยชน์ในการดำเนินการของรัฐ รวมถึงการคุ้มครองจากรัฐด้วย

2) หลักความแน่นอน (Certainty) จำนวนภาษีที่ประชาชนจะต้องจ่าย ต้องมีความแน่นอน ในลักษณะและรูปแบบของภาษี ซึ่งจำนวนของภาษีที่ต้องเสียต้องให้ผู้เสียภาษีทราบอย่างชัดเจนแก่ทุกคน

3) หลักความสะดวก (Convenience of Payment) คือหลักการที่กำหนดไว้ว่าการจัดเก็บภาษีต้องจัดเก็บตามวันและเวลาที่ผู้เสียภาษีสะดวก และจะต้องอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้มาเสียภาษีด้วย

4) หลักความประหยัด (Economy in Collection) การเก็บภาษีทุกชนิดจะต้องเป็นภาระของผู้เสียภาษีน้อยที่สุด แต่ทำให้รัฐได้รับรายได้มากที่สุด

จากการศึกษาทฤษฎีเกี่ยวกับภาษีและการจัดเก็บภาษีพบว่า ภาษีเป็นเครื่องมือทางการคลังของรัฐในการที่จะนำรายได้จากเอกชนซึ่งจัดเก็บตามฐานะทางเศรษฐกิจของเอกชนนั้นๆ เพื่อรัฐจะ

¹⁶ พนิต ธีรภาพวงศ์. (2543). *อะไรที่ผู้เสียภาษีควรรู้นอกจากการเสียภาษี*. กรุงเทพฯ: สรรพากรสาสน์. หน้า 49.

ได้นำรายได้นั้นมาจัดทำประโยชน์แก่ส่วนรวม ดังนั้น กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีจึงต้องมีการกำหนดอัตราและประเภทของภาษีอย่างชัดเจน และจำเป็นต้องมีสภาพบังคับทางกฎหมายแก่ผู้มีเจตนาหลีกเลี่ยงไม่เสียภาษี

เมื่อศึกษาเปรียบเทียบกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีในกฎหมายต่างประเทศ ในประเด็นสภาพบังคับทางภาษี กรณีอำนาจของรัฐในการกำหนดเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ไม่ยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษี หรือยื่นแบบแสดงรายการแล้วแต่ไม่ชำระภาษีตามกำหนด พบว่าในประเทศฝรั่งเศสมีการกำหนดโทษปรับทางปกครองไว้ในกฎหมายจัดเก็บภาษีของท้องถิ่น เช่น กำหนดไว้ใน ภาษีโรงเรือนและที่ดิน (Taxefonciere des proprietes beties) ภาษีบำรุงท้องที่ (Taxe fonciere des proprietes non beties) โดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแต่ละประเภทจะมีอำนาจในการกำหนดอัตราภาษีของตน แต่ผู้ที่ทำการจัดเก็บภาษี คือ ข้าราชการจากส่วนกลาง (Public Accouttant) และในกรณีที่มีผู้ไม่ชำระภาษี ผู้นั้นจะถูกดำเนินการใน 2 ขั้นตอน คือ ขั้นตอนที่หนึ่ง ผู้ไม่ชำระภาษีจะถูกแจ้งเตือนเป็นหนังสือ โดยจะมีการคิดค่าธรรมเนียมเพิ่มขึ้นจากจำนวนภาษีอีกร้อยละ 10 หากยังไม่มีการชำระภาษี รัฐจะดำเนินการในขั้นตอนที่สอง คือ การติดตามโดยรัฐจะมีอำนาจในการดิ่งเงินในบัญชีของผู้นั้นตามจำนวนภาษีและค่าธรรมเนียมที่คิดเพิ่มขึ้น โดยค่าธรรมเนียมที่เพิ่มขึ้นถูกกำหนดให้ต้องจ่ายเพิ่มขึ้นจากจำนวนของภาษี กฎหมายให้อำนาจฝ่ายปกครองในการลงโทษผู้ไม่ชำระภาษี โดยไม่ต้องฟ้องศาล อันมีลักษณะเป็นโทษปรับทางปกครอง¹⁷

ในประเทศออสเตรเลีย ได้กำหนดโทษปรับทางปกครองในประเด็นการกำหนดเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม ไว้ในพระราชบัญญัติว่าด้วยการจัดเก็บภาษี ค.ศ.1953 (Taxation Administration) Section 8 AAC

(Taxation Administration) Section 8 AAC กำหนดว่า ค่าปรับทั่วไป ใช้ลงโทษในกรณี ที่บุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่มาชำระภาษีตามระยะเวลาที่กำหนด เงินเพิ่ม ใช้ลงโทษในกรณีบุคคล ประเมินภาษีของตนไม่ถูกต้อง เงินเพิ่มจึงเป็นเงินที่ผู้เสียภาษีต้องเสียนอกเหนือไปจากเงินภาษีที่ ขาดอยู่โทษเฉพาะ กรณีไม่แจ้งแบบประเมินภาษี หรือยื่นคำชี้แจงภาษีล่าช้า โทษทั่วไป ลงโทษใน กรณีกรณีทำหรือละเว้นการกระทำเช่น ความผิดที่ไม่แจ้งแบบประเมินภาษี ต้องเสียค่าปรับร้อยละ 8 ต่อปี ตามจำนวนภาษีที่ค้างชำระ

ซึ่งการกำหนดค่าปรับทั่วไปและเงินเพิ่ม ดังกล่าวข้างต้น จะใช้กับกรณีผู้ที่ไม่ชำระภาษี ตามกฎหมายการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการ การจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน ฯลฯ

¹⁷ ทวีสรณ์ พัดทอง. (2557). *การนำโทษปรับทางปกครองมาใช้กับกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน*. วิทยานิพนธ์ นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์. หน้า 37 – 39.

ในประเทศสหรัฐอเมริกาได้มีการกำหนดเบี้ยปรับเงินเพิ่มในกฎหมายภาษี ตามประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกา The Internal Revenue Code of 1986

มาตรา 6651 (a) เบี้ยปรับเมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ชำระภาษี เสียเบี้ยปรับ 5 เปอร์เซ็นต์ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของภาษีที่ต้องชำระแต่ไม่เกิน 25 เปอร์เซ็นต์

มาตรา 6651(a) (2) ไม่ชำระภาษีตามกำหนดเวลาที่ได้อื่นแบบไว้ หรือไม่ชำระก่อนครบกำหนด เสียเบี้ยปรับ 0.5 เปอร์เซ็นต์ ของจำนวนภาษีที่ต้องชำระแต่ไม่เกิน 25 เปอร์เซ็นต์ จนกว่าจะชำระเสร็จสิ้น

จะเห็นได้ว่าในกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีในต่างประเทศต่าง ทั้งกฎหมายการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นที่บางประเทศให้ส่วนกลางเป็นผู้จัดเก็บภาษีให้ท้องถิ่น หรือกฎหมายจัดเก็บภาษีของรัฐบาลกลาง ต่างได้กำหนดให้หน่วยงานที่มีอำนาจในการจัดเก็บภาษี มีอำนาจในการกำหนดโทษปรับทางปกครอง เพื่อลงโทษผู้มีหน้าที่เสียภาษี ที่ไม่ยื่นแบบรายการชำระภาษี หรือยื่นแบบรายการแล้วแต่ไม่ชำระตามกำหนดเวลา หรือผู้ที่ยื่นแบบรายการแต่คำนวณภาษีขาดไปด้วยความประมาทเลินเล่อหรือด้วยเจตนาฉ้อฉล ด้วยการกำหนดให้ผู้นั้นต้องชำระเบี้ยปรับ เงินเพิ่มจากจำนวนของภาษีที่ต้องจ่าย ซึ่งในประเทศฝรั่งเศส เรียกว่า ค่าธรรมเนียม ในประเทศออสเตรเลีย เรียกว่า ค่าปรับทั่วไป และเงินเพิ่ม และประเทศสหรัฐอเมริกา เรียกว่า เบี้ยปรับ

เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีของประเทศไทย พบว่ารัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 มาตรา 50 (9) ได้กำหนดให้บุคคลมีหน้าที่ในการเสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนด¹⁸ ดังนั้น การเสียภาษีจึงเป็นหน้าที่ที่ประชาชนต้องปฏิบัติตามที่รัฐธรรมนูญกำหนด ในส่วนกฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีในประเทศไทย ผู้วิจัยพบว่า สามารถแบ่งออกได้เป็น 2 ส่วน คือ ส่วนที่หนึ่ง กฎหมายจัดเก็บภาษีของรัฐบาลกลาง เช่น ประมวลรัษฎากร พ.ศ.2486¹⁹ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560²⁰ ฯลฯ ส่วนที่สอง กฎหมายจัดเก็บภาษีของรัฐบาลท้องถิ่น เช่น พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562²¹ พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ.2510²² พระราชบัญญัติองค์การบริหารส่วนจังหวัด พ.ศ.2542²³ โดยผู้วิจัยได้ทำการศึกษาอำนาจตามกฎหมายในการกำหนดเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรฯ พระราชบัญญัติ

¹⁸ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560. มาตรา 50(9).

¹⁹ ประมวลรัษฎากร พ.ศ.2486.

²⁰ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560.

²¹ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562.

²² พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ.2510.

²³ พระราชบัญญัติองค์การบริหารส่วนจังหวัด พ.ศ.2542.

ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ และพระราชบัญญัติองค์การบริหารส่วนจังหวัดฯ พบว่า ตามประมวล
 รัชฎากรฯ ได้มีการกำหนดให้เจ้าพนักงานมีอำนาจในการกำหนดโทษปรับทางปกครอง ด้วยการ
 กำหนดเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม ดังนี้

มาตรา 22 กำหนดว่า ในการประเมินภาษีตาม มาตรา 20 หรือ 21 ผู้ต้องเสียภาษีต้องรับ
 ผิดเสียเบี้ยปรับ 1 เท่า ของจำนวนเงินที่ต้องชำระ²⁴

มาตรา 26 กำหนดว่า เว้นแต่จะบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่นในลักษณะนี้ในการประเมินตาม
 มาตรา 24 หรือมาตรา 25 ผู้ต้องเสียภาษีต้องรับผิดเสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้อง
 ชำระ²⁵

มาตรา 89 กำหนดว่า ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือบุคคลตามมาตรา 86/13 เสียเบี้ยปรับ
 ...²⁶

การกำหนดเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ ดังนี้

มาตรา 68 กำหนดให้ เสียเบี้ยปรับร้อยละ 40 ของภาษีที่ค้างชำระกรณีได้รับใบแจ้ง
 เตือนและชำระภาษีเกินกำหนดเวลาในหนังสือแจ้งเตือน หรือเสียเบี้ยปรับร้อยละ 10 กรณีชำระภาษี
 ล่าช้า แต่ชำระก่อน ได้รับหนังสือแจ้งเตือน²⁷

มาตรา 69 เสียเบี้ยปรับ ร้อยละ 20 กรณีได้รับใบเตือนแล้วชำระภาษีภายใน
 กำหนดเวลาที่ปรากฏในหนังสือแจ้งเตือน²⁸

มาตรา 70 กำหนดให้ กรณีผู้เสียภาษีชำระภาษิล่าช้า กฎหมายได้กำหนดให้คิดเงินเพิ่ม
 ร้อยละ 1 ต่อเดือนของจำนวนภาษีที่ค้างชำระ แต่ไม่เกินจำนวนภาษีที่ค้างชำระ²⁹

ในส่วนพระราชบัญญัติองค์การบริหารส่วนจังหวัดฯ ตามมาตรา 64 เป็นบทบัญญัติที่ให้
 อำนาจองค์การบริหารส่วนจังหวัดให้สามารถออกข้อบัญญัติจัดเก็บภาษีบำรุงองค์การบริหารส่วน
 จังหวัดจากผู้ค้าน้ำมันและยาสูบในเขตจังหวัด และในมาตรา 70 จะเป็นบทบัญญัติที่กำหนดเกี่ยวกับ
 หลักเกณฑ์ วิธีการ การบังคับจัดเก็บภาษีและค่าธรรมเนียมตามกฎหมายนี้ กลับไม่ได้ให้อำนาจ
 องค์การบริหารส่วนจังหวัดในการออกข้อบัญญัติองค์การบริหารส่วนจังหวัด เรียกเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม
 แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตาม มาตรา 64 ที่ไม่ชำระภาษี หรือชำระภาษีไม่เป็นไปตามกำหนดเวลาที่

²⁴ ประมวลรัษฎากร พ.ศ.2486. มาตรา 22.

²⁵ ประมวลรัษฎากร พ.ศ.2486. มาตรา 26.

²⁶ ประมวลรัษฎากร พ.ศ.2486. มาตรา 89.

²⁷ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562. มาตรา 68.

²⁸ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562. มาตรา 69.

²⁹ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562. มาตรา 70.

องค์การบริหารส่วนจังหวัดกำหนด ซึ่งการกำหนดในลักษณะดังกล่าวถือเป็นบทลงโทษแก่ผู้ที่หลีกเลี่ยงการชำระภาษีให้แก่องค์การบริหารส่วนจังหวัด การที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ยื่นแบบรายการภาษีและชำระภาษีภายในเวลาที่กำหนด หรือชำระภาษีไม่ถูกต้อง หากพระราชบัญญัติองค์การบริหารส่วนจังหวัดฯ ไม่ได้กำหนดมาตรการบังคับไว้จะทำให้เกิดปัญหาในการบริหารและจัดการภาษีขององค์การบริหารส่วนจังหวัด ดังนั้น มาตรการบังคับจัดเก็บภาษีในส่วนนี้จึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่จะทำให้การจัดเก็บภาษีตาม มาตรา 64 แห่งพระราชบัญญัติองค์การบริหารส่วนจังหวัดฯ มีประสิทธิภาพ ทั้งนี้ เมื่อเปรียบเทียบกับกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีในต่างประเทศ ดังกล่าวข้างต้น พบว่า กฎหมายในแต่ละประเทศต่างมีการบัญญัติเกี่ยวกับการกำหนดเบี้ยปรับ เงินเพิ่มไว้ในกรณี ผู้มีหน้าที่ชำระภาษีไม่ยื่นแบบรายการชำระภาษีตามกำหนดเวลา หรือ ยื่นแบบรายการชำระภาษีแต่ไม่ชำระตามเวลา หรือ ยื่นแบบชำระภาษีตามระยะเวลาที่กำหนดแต่คิดจำนวนภาษีขาดไป โดยกำหนดเป็นค่าธรรมเนียม เบี้ยปรับ และเงินเพิ่ม แตกต่างกันไปในแต่ละประเทศ รวมถึงกฎหมายในประเทศไทยตามที่ผู้วิจัยได้ศึกษาในประมวลรัษฎากร และ พ.ร.บ.ภาษีที่ดินฯ พบว่ามี การกำหนดบทลงโทษโดยการเรียกเบี้ยปรับเงินเพิ่มไว้ เช่นกัน ซึ่งผู้วิจัยเห็นด้วย กับการกำหนดโทษในลักษณะดังกล่าว เนื่องจากมีความสอดคล้องกับแนวคิดทฤษฎีการจัดเก็บภาษี ที่กล่าวว่าภาษีต้องมีสภาพบังคับทางกฎหมาย เพราะเป็นรายได้ที่ต้องนำมาพัฒนาในส่วนรวม และตามทฤษฎีของ Adam Smith ตามหลักความเป็นธรรมที่กล่าวว่า ประชาชนทุกคนต้องเสียสละรายได้ เพื่อรับการคุ้มครองจากรัฐ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องชำระภาษีเพื่อพัฒนาสาธารณะประโยชน์ของส่วนรวม และยังเป็นไปตามลักษณะที่ดีของระบบบริหารจัดการจัดเก็บภาษี ที่กล่าวว่า ระบบภาษีต้องสามารถควบคุมการจัดเก็บให้เป็นไปตามกฎหมายโดยเคร่งครัด การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายต้องถูกลงโทษในทุกลักษณะ

4.3 ปัญหาทางกฎหมาย กรณีไม่มีบทบัญญัติให้อำนาจองค์การบริหารส่วนจังหวัด ในการออกข้อบัญญัติเรียกผู้ควบคุม หรือผู้จัดการโรงแรม มาไต่สวน หรือแสดงพยานหลักฐาน

พ.ร.บ.องค์การบริหารส่วนจังหวัด พ.ศ. 2540 มาตรา 65³⁰ ให้อำนาจองค์การบริหารส่วนจังหวัดในการออกข้อบัญญัติเรียกเก็บค่าธรรมเนียมบำรุงองค์การบริหารส่วนจังหวัดจากผู้เข้าพักในโรงแรมตามกฎหมายว่าด้วยโรงแรม ตามหลักเกณฑ์ วิธีการที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวงแต่ไม่มีบทบัญญัติให้อำนาจองค์การบริหารส่วนจังหวัดในการออกข้อบัญญัติเรียกผู้ควบคุมและ

³⁰ พระราชบัญญัติองค์การบริหารส่วนจังหวัด พ.ศ.2542. มาตรา 65.

ผู้จัดการโรงแรมเข้าให้ถ้อยคำหรือส่งเอกสารหลักฐานให้เจ้าหน้าที่ ซึ่งกรณีดังกล่าวศาลปกครองสูงสุดเคยมีคำพิพากษาศาลปกครองสูงสุดที่ อ.34/2549³¹ วินิจฉัยประเด็นปัญหานี้ไว้ กรณีสืบเนื่องมาจากองค์การบริหารส่วนจังหวัดระยอง ตราข้อบัญญัติองค์การบริหารส่วนจังหวัดระยอง เรื่อง การเรียกค่าธรรมเนียมบำรุงองค์การบริหารส่วนจังหวัดจากผู้พักในโรงแรม พ.ศ. 2545 ลงวันที่ 15 พฤษภาคม 2545 ข้อ 9³² กำหนดให้เจ้าหน้าที่ขององค์การบริหารส่วนจังหวัดระยอง มีอำนาจเรียกผู้ควบคุมและผู้จัดการโรงแรม ผู้พักและผู้เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำหรือส่งเอกสารหรือหลักฐานอื่นใดมาตรวจสอบ เป็นการกระทำ ที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย เนื่องจากข้อบัญญัติดังกล่าว เป็นการออกข้อบัญญัติที่กระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของประชาชน ดังนั้น จะต้องมีความหมายให้อำนาจไว้อย่างชัดเจนในการออกข้อบัญญัติในลักษณะนี้ เมื่อไม่มีกฎหมายให้อำนาจไว้อย่างชัดเจนให้องค์การบริหารส่วนจังหวัดระยองมีอำนาจออกข้อบัญญัติในลักษณะนี้ได้ การออกข้อบัญญัติดังกล่าวจึงไม่ชอบด้วยกฎหมาย

การศึกษากฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี และรายได้อื่นๆ ซึ่งเป็นรายได้ประเภทหนึ่งของรัฐและรัฐบาลท้องถิ่น ในประเด็นอำนาจของเจ้าพนักงานประเมินในการเรียกผู้ชำระภาษีหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำ หรือส่งเอกสารหลักฐาน เป็นกระบวนการที่มีความสำคัญอย่างยิ่งในการจัดเก็บรายได้ เนื่องจากการจัดเก็บต้องกระทำโดยถูกต้องตามระเบียบ ครบถ้วนในด้านจำนวนเงินภาษี หรือค่าธรรมเนียม และครบถ้วนในจำนวนผู้ชำระภาษีที่ควรชำระ เพื่อนำรายได้นั้นไปพัฒนาประเทศ เช่นเดียวกันกับการจัดเก็บรายได้ของรัฐบาลท้องถิ่น ที่มีความสำคัญและจำเป็นอย่างยิ่งในการที่จะต้องดำเนินการอย่างมีประสิทธิภาพ ทั้งในด้านการตรวจสอบความถูกต้องของจำนวนภาษี มาตรการการบังคับทางภาษี ซึ่งกรณีตามปัญหาข้างต้นเป็นปัญหาในประเด็นวิธีการตรวจสอบความถูกต้องของจำนวนค่าธรรมเนียม หรือ ภาษี ที่รัฐบาลท้องถิ่น การเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจากผู้เข้าพักในโรงแรมที่อยู่ในเขตขององค์การบริหารส่วนจังหวัดนั้นถือเป็นรายได้ประเภทหนึ่งขององค์การบริหารส่วนจังหวัด เช่นเดียวกันกับการจัดเก็บภาษี

ทั้งนี้ เมื่อพิจารณาตามคำพิพากษาศาลปกครองสูงสุดที่กล่าวไว้ ข้างต้น ซึ่งได้วินิจฉัยวางหลักการในการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนไว้ว่า การที่องค์การบริหารส่วนจังหวัดจะออกกฎหมายลำดับรอง กรณีข้อบัญญัติท้องถิ่นที่มีผลกระทบต่อสิทธิเสรีภาพของประชาชนได้นั้น ต้องมีกฎหมายในระดับพระราชบัญญัติให้อำนาจไว้เท่านั้น เมื่อพิจารณาตามบทบัญญัติใน พ.ร.บ. องค์การบริหารส่วนจังหวัด พ.ศ.2540 ซึ่งเป็นกฎหมายที่ให้อำนาจองค์การบริหารส่วนจังหวัด

³¹ คำพิพากษาศาลปกครองสูงสุดที่ อ.34/2549.

³² ข้อบัญญัติองค์การบริหารส่วนจังหวัดระยอง เรื่อง การเรียกค่าธรรมเนียมบำรุงองค์การบริหารส่วนจังหวัดจากผู้พักในโรงแรม. ข้อ 9.

จัดเก็บค่าธรรมเนียมจากผู้เข้าพักในโรงแรม มาตรา 65 และพิจารณาบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับหลักเกณฑ์ วิธีการ และมาตรการในการบังคับทางภาษีในส่วนที่องค์การบริหารส่วนจังหวัดเป็นผู้จัดเก็บ ตามที่ถูกลบบัญญัติไว้ใน มาตรา 70 พบว่าไม่มีบทบัญญัติให้อำนาจองค์การบริหารส่วนจังหวัดในการที่จะเรียกบุคคลใดมาไต่สวนหรือมาแสดงพยานหลักฐานไว้แต่อย่างใด และเมื่อมาตรา 70 แห่งพระราชบัญญัติองค์การบริหารส่วนจังหวัด พ.ศ.2540 มิได้ให้อำนาจในกรณีนี้ไว้ ในปัจจุบันจึงทำให้การออกข้อบัญญัติเรียกผู้ควบคุม ผู้จัดการ โรงแรมมาไต่สวน แสดงพยานหลักฐาน เพื่อการตรวจสอบความถูกต้องของค่าธรรมเนียม ตามมาตรา 65 เป็นไปโดยปราศจากอำนาจ โดยชอบด้วยกฎหมาย ส่งผลให้การจัดเก็บค่าธรรมเนียมจากผู้เข้าพักในโรงแรมตามมาตรา 65 ไม่สามารถตรวจสอบความถูกต้องและจัดเก็บค่าธรรมเนียมได้ตามความเป็นจริง ไม่ได้ได้รับความร่วมมือจากผู้ควบคุมหรือผู้จัดการ โรงแรมเท่าที่ควร กรณีจึงเป็นประเด็นปัญหาช่องว่างของกฎหมาย ที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพในการจัดเก็บรายได้ขององค์การบริหารส่วนจังหวัด

หากพิจารณาแนวคิดทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับลักษณะภาษีที่ดี ที่ได้กล่าวถึงลักษณะภาษีที่ดีว่าต้องอำนวยความสะดวก กล่าวคือ สามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างเป็นกอบเป็นกำ รายได้เพียงพอต่อการใช้จ่ายตามอำนาจหน้าที่ของรัฐ ผู้วิจัยเห็นว่า กระบวนการตรวจสอบความถูกต้องของจำนวนภาษีหรือ ค่าธรรมเนียมใน เป็นหนึ่งในวิธีการที่จะอำนวยความสะดวกให้รัฐบาลท้องถิ่น โดยองค์การบริหารส่วนจังหวัดสามารถจัดเก็บได้อย่างถูกต้อง ครบถ้วน ตามที่กฎหมายกำหนด และตามแนวคิดเกี่ยวกับลักษณะที่ดีของระบบการบริหารจัดการภาษีอากรที่ได้กำหนดถึงหลักความถูกต้องเหมาะสมไว้ว่า ระบบภาษีอากรต้องควบคุมการจัดเก็บได้ อย่างถูกต้องตามกฎหมาย

จากหลักการตามที่ได้ศึกษา ผู้วิจัยเห็นว่า ในกระบวนการเรียกประเมินภาษีหรือการตรวจสอบการยื่นรายการภาษี หรือการเสียค่าธรรมเนียม ของเจ้าหน้าที่ เจ้าหน้าที่ควรจะต้องมีอำนาจในการในการเรียก ผู้เกี่ยวข้อง ผู้มีหน้าที่ชำระภาษีหรือค่าธรรมเนียม หรือพยาน มาให้ถ้อยคำ และแสดงพยานหลักฐาน เนื่องจาก เป็นกระบวนการที่สำคัญในการตรวจสอบของเจ้าหน้าที่ เพื่อให้ทราบถึงจำนวนภาษีที่ถูกต้อง ที่รัฐจะทำการจัดเก็บรายได้ที่มีประสิทธิภาพและเพียงพอต่อค่าใช้จ่ายในการพัฒนาประเทศ

เมื่อพิจารณาตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีในประเทศไทย ในประเด็นอำนาจของเจ้าพนักงานประเมินภาษี ในการเรียกผู้เสียภาษี หรือผู้เกี่ยวข้อง หรือพยานมาไต่สวน ให้ถ้อยคำ และแสดงพยานหลักฐาน ตามประมวลรัษฎากรฯ และตาม พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ ซึ่งเป็นกฎหมาย ที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลกลางและรัฐบาลท้องถิ่น ตามลำดับ พบว่า ในกฎหมายดังกล่าวได้มีการบัญญัติให้อำนาจของเจ้าพนักงานในส่วนนี้ไว้ ดังนี้

ประมวลรัษฎากร พ.ศ.2486 มาตรา 19 กำหนดว่า เว้นแต่จะมีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้ใดแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการนั้นมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้ เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วัน...”³³

ประมวลรัษฎากร พ.ศ.2486 มาตรา 23 ผู้ใดไม่ยื่นรายการให้อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมิน แล้วแต่กรณี มีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้นั้นมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ที่ไม่ยื่นรายการหรือ พยานนั้นนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้...”³⁴

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 มาตรา มาตรา 45 ในการประเมินภาษีให้พนักงานประเมินมีอำนาจเรียกผู้เสียภาษีหรือบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำ หรือส่งเอกสารหรือหลักฐานอื่นใดมาเพื่อตรวจสอบภายในระยะเวลาที่กำหนด โดยจะต้องมีหนังสือแจ้งให้บุคคลดังกล่าวทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวัน...”³⁵

โดยจากการศึกษาวิธีการตามกฎหมายจัดเก็บภาษีของประเทศไทย ดังกล่าวข้างต้น เห็นว่า ในประเด็นนี้กฎหมายไทยได้กำหนด มาตรการในการแก้ไขปัญหาไว้อย่างเหมาะสมแล้ว โดยเฉพาะอย่างยิ่งแนวทางที่กำหนดไว้ใน มาตรา 45 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ฯ ซึ่งกฎหมายนี้เป็นกฎหมายที่ให้อำนาจรัฐบาลท้องถิ่น โดยเทศบาล และองค์การบริหารส่วนตำบล เป็นผู้จัดเก็บรายได้จากภาษีนี้เอง เช่นเดียวกับกับองค์การบริหารส่วนจังหวัดที่อำนาจในการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจากผู้เข้าพักในโรงแรมในพื้นที่จังหวัดของตน ในส่วนนี้ผู้วิจัยจึงมิได้ทำการศึกษาแนวทางตามกฎหมายต่างประเทศมาเปรียบเทียบในประเด็นนี้อีก

จากการศึกษาพระราชบัญญัติองค์การบริหารส่วนจังหวัด พ.ศ.2542 ซึ่งเป็นกฎหมายที่ให้องค์การบริหารส่วนจังหวัด มีอำนาจในการจัดเก็บภาษี และค่าธรรมเนียม เพื่อนำเป็นรายได้ขององค์การบริหารส่วนจังหวัด พบว่าตามมาตรา 70 ซึ่งเป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับหลักเกณฑ์วิธีการ การบังคับจัดเก็บรายได้ตามกฎหมายนี้ ไม่ได้มีการบัญญัติให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินภาษี ในการเรียกผู้เสียภาษีหรือบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำ หรือส่งเอกสารหรือหลักฐาน ซึ่งผู้วิจัยไม่เห็นด้วยกับมาตรการทางกฎหมายที่มีอยู่ในปัจจุบัน ตาม พ.ร.บ.องค์การบริหารส่วนจังหวัดฯ ที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้น และเห็นด้วยกับมาตรการทางกฎหมายตามประมวลรัษฎากรฯ และตาม พ.ร.บ. ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ

³³ ประมวลรัษฎากร พ.ศ.2486. มาตรา 19.

³⁴ ประมวลรัษฎากร พ.ศ.2486. มาตรา 23.

³⁵ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562. มาตรา 45.