

บทที่ 1

บทนำ



### 1.1 รายรับของรัฐบาล

รัฐประกอบขึ้นด้วยดินแดน ประชาชน อำนาจอธิปไตย และรัฐบาล รัฐบาล เป็นผู้ดำเนินการบริหารกิจการต่าง ๆ ของรัฐให้เป็นไปด้วยความราบรื่นเรียบร้อย ในอดีตบทบาทของรัฐบาลที่เด่นชัดจำกัดอยู่แต่ในด้านการป้องกันประเทศ และรักษาความยุติธรรม ในปัจจุบันรัฐบาลได้เพิ่มบทบาททางด้าน เศรษฐกิจขึ้นอีกและมีความสำคัญอย่างยิ่ง

แนวความคิด เกี่ยวกับบทบาททางด้าน เศรษฐกิจของรัฐบาลนั้น ได้มีการวิวัฒนาการ มาโดยลำดับ สืบเนื่องมาตั้งแต่ความคิดของพลาโต ซึ่งเห็นว่ารัฐบาลอาจประกอบกิจการใน ทุก ๆ ด้านไม่ว่าจะเป็นกิจการด้าน เศรษฐกิจ การเมือง และสังคม แต่พลาโตก็ได้เน้น ถึงความสำคัญของการดำเนินการทาง เศรษฐกิจโดยรัฐบาล เพราะพลาโตเห็นว่าในสังคม เกษตรกรรมที่มีพลเมืองน้อย ถ้าทุกคนมีพอกินพอใช้ไม่ต้องแย่งชิงกัน มีความเป็นอยู่อย่าง สมถะ มีทรัพย์สินเกือบเท่าเทียมกันหมด ปัญหาการกระจายรายได้ก็จะไม่มี และความต้องการ การในสินค้าและบริการก็จะมีไม่มาก จึงไม่มีปัญหาทางด้าน เศรษฐกิจที่รัฐบาลจะต้อง เข้ามา ดำเนินการ แต่แนวความคิดของนัก เศรษฐศาสตร์สำนักพาณิชยนิยมกลับเห็นว่า การแสวงหา ความร่ำรวยมั่งคั่งและอำนาจให้แก่ประเทศเพิ่มขึ้น เป็นสิ่งที่จะต้องกระทำ โดยการที่รัฐบาล ต้องเข้าควบคุมระบบ เศรษฐกิจโดยตรง ทั้งนี้เพราะทัศนะของผู้บริหารประเทศในสมัยศตวรรษ ที่ 15-18 เห็นว่า การมีความมั่งคั่งและอำนาจคือการมีทองคำหรือเงินมาก เพราะสิ่งเหล่านี้ สามารถใช้ซื้ออำนาจได้ คือการจ้างทหาร ซื้ออาวุธและต่อเรือ ดังนั้นเพื่อให้ได้มาซึ่ง อำนาจดังกล่าว รัฐบาลจึงต้องเข้ามามีส่วนควบคุมการผลิต จำกัดการบริโภคของประชาชน ให้น้อยลง ให้ได้ผลผลิตเพิ่มขึ้นเพื่อนำไปแลกกับทองคำ ซื้ออำนาจและแสวงหาความมั่งคั่ง ให้แก่ประเทศชาติ ซึ่งตรงข้ามกับแนวความคิดของนัก เศรษฐศาสตร์สำนักคลาสสิกหรือ เสรีนิยม โดย อาตัม สมิธ เห็นว่า ถ้ารัฐบาลมีนโยบาย เสรีนิยมไม่เข้าไปยุ่งเกี่ยวกับการผลิตการบริโภค ของประชาชน ปล่อยให้มีการแข่งขันโดยเสรีแล้ว จะทำให้มีการใช้ทรัพยากรของประเทศโดย มีประสิทธิภาพและสมรรถภาพสูงสุด และทุกสิ่งทุกอย่างจะได้ผลดีที่สุด อาตัม สมิธ เน้นถึง ความสามารถ เฉพาะอย่าง เขาเห็นว่าผู้ที่มีความชำนาญพร้อมไปทุกอย่าง ย่อมสู้ผู้ชำนาญเฉพาะ

อย่างไม่ได้ เขาเห็นว่ารัฐบาลควรมีหน้าที่ 3 ประการ คือ การป้องกันประเทศ  
 การรักษาความสงบภายในประเทศ .. การดำเนินการกิจการสาธารณะบางประการซึ่งเอกชน  
 ไม่สามารถทำได้ เท่านั้น รัฐบาลไม่จำเป็นต้อง  
 เข้ามาดำเนินการทางเศรษฐกิจทั้งหมด แนวความคิดนี้ได้เปลี่ยนไปเมื่อประเทศต่าง ๆ ได้  
 ปลดปล่อยให้เอกชนมีบทบาทในการดำเนินการทางเศรษฐกิจมากขึ้น จนก่อให้เกิดระบบนายทุน  
 ทำให้เกิดชนชั้นกรรมาชีพขึ้นใหม่ซึ่งถูกนายจ้างเอาเปรียบเรียกร้องให้ทำงานมาก ๆ โดยจ่าย  
 ค่าจ้างตอบแทนต่ำ ๆ ซึ่งเป็นสภาพที่บีบบังคับจนกรรมกรไม่สามารถทนได้ จึงเกิดจลาจลทั่วไป  
 ในยุโรป เพราะประชาชนอดอยากหิวโหย ดังนั้นมาร์กซ์และเอนเงิลส์ นักเศรษฐศาสตร์  
 สำนักสังคมนิยม จึงได้เรียกร้องให้ผู้ใช้แรงงานทั่วโลกร่วมมือกันใช้กำลังโค่นล้มรัฐบาลของตน  
 และเข้ายึดทรัพย์สินนายทุน เขาเห็นว่า การที่คนงานทำงานทั้งวันได้สินค้ามากมาย แต่กลับได้  
 ค่าจ้างแรงงานเพียง 6 ชั่วโมงเท่านั้นเป็นการเสียเปรียบ มูลค่าส่วนเกินที่ไม่ได้รับค่าจ้างตอบแทน  
 กลับตกอยู่กับนายทุน นายทุนที่ร่ำรวยมากและมีกิจการใหญ่โตจะมีอำนาจต่อรองมาก บุคคล  
 เหล่านี้ได้เข้าควบคุมกิจการและทำการผูกขาดกิจการเหนือคนอื่นในสังคม และรวมทั้งมีอิทธิพล  
 เหนือรัฐบาลด้วย มาร์กซ์จึงเห็นว่าต้องโค่นล้มนายทุนและรัฐเข้าไปดำเนินการทางเศรษฐกิจ  
 ทุกอย่าง เพื่อสร้างความเป็นธรรมในสังคม จากวิวัฒนาการทางแนวความคิดดังกล่าว จน  
 กระทั่งในปี 1929 ได้เกิดภาวะเศรษฐกิจตกต่ำทั่วโลกโดยไม่มีใครสามารถอธิบายสาเหตุได้ว่า  
 เกิดจากอะไร และในปี 1933 ประเทศสหรัฐอเมริกาประสบกับภาวะผลผลิตตกต่ำ การ  
 วางงานและปัญหาทางเศรษฐกิจอย่างหนัก เพื่อแก้ไขปัญหที่เกิดขึ้นนี้ รัฐบาลจำต้องเอาระบบ  
 NEW DEAL มาใช้โดยปรัชญาของ NEW DEAL มีอยู่ว่า รัฐบาลถือเป็นภาระหน้าที่ที่จะเป็น  
 ผู้กำกับระบบ เศรษฐกิจของประเทศและสวัสดิภาพของประชาชน กล่าวคือ รัฐบาลมีหน้าที่รักษา  
 ระบบเศรษฐกิจให้ดำเนินไปอย่างถูกต้อง ดูแลกิจกรรมทั้งหลายในระบบเศรษฐกิจ อันอาจยัง  
 ความทุกข์ให้บังเกิดแก่ประชาชนและคอยดูแลให้ทุก ๆ คนมีโอกาสได้รับส่วนแบ่งในระบบเศรษฐกิจ  
 สมัยใหม่ ให้ประชาชนมีงานทำ มีรายได้ซึ่งจะทำให้สามารถรักษาระดับการจ้างงาน การผลิต  
 และผลผลิตไว้ให้ได้ เป็นผลสำเร็จ

ภายใต้เงื่อนไขในทาง เศรษฐกิจ เช่นปัจจุบัน รัฐบาลของทุกประเทศยอมรับกันว่ารัฐบาล  
 ต้อง เป็นผู้มีส่วนสำคัญในการเข้าดำเนินการทางด้าน เศรษฐกิจของประเทศ เพื่อที่จะให้กิจการ

ต่าง ๆ ดำเนินไปได้ด้วยดีและเพื่อความมั่นคงแห่งรัฐ และในการที่รัฐบาลของประเทศใด จะเข้าไปเกี่ยวข้องกับการดำเนินการทาง เศรษฐกิจมากนัก ยิ่งได้ขึ้นอยู่กับสภาพทาง เศรษฐกิจ การศึกษาและความ เชื่อในลัทธิการเมืองที่ประเทศนั้น ๆ ยอมรับนับถือด้วย ปัจจุบันนี้รัฐจะ เข้า ไปเกี่ยวข้องกับการดำเนินการทาง เศรษฐกิจ โดยมีวัตถุประสงค์ทั่วไป 5 ประการ<sup>1</sup> คือ

ก. เพื่อดำเนินกิจการที่เป็นประโยชน์แก่สังคม เป็นส่วนรวม เช่น การป้องกัน ประเทศ การรักษาความสงบภายใน การดำเนินการสาธารณะบางอย่าง

ข. เพื่อควบคุมกิจการที่อาจก่อให้เกิดผล เสียหายแก่สังคมส่วนรวม เช่น การ ผลิตอาวุธ การผลิตสุรา

ค. เพื่อป้องกันการผูกขาดตัดตอน เช่น การที่รัฐบาลต้องเข้าดำเนินการกิจการ บางอย่างเพื่อหลีกเลี่ยงการผูกขาด เพราะ เป็นกิจการสาธารณูปโภคต้องลงทุนสูง มีผู้ใช้บริการ มาก ถ้าให้เอกชนทำก็อาจรวมกันขึ้นราคาค่าบริการเมื่อใดก็ได้

ง. เพื่อป้องกันการว่างงาน โดยการที่รัฐบาลสร้างงานให้แก่ผู้ที่ว่างงาน ให้ เศรษฐกิจทรงตัวก่อน เช่น ในประเทศไทย รัฐบาลหลายสมัยแก้ปัญหาการว่างงานโดยใช้ นโยบายที่เรียกว่า เงินผันสร้างงานในชนบทในโครงการต่าง ๆ เพราะเป็นที่เชื่อว่ารัฐบาล มีเงินมาก เป็นผู้จ่ายเงินรายใหญ่ จึงสมควรที่จะเข้าดำเนินการเศรษฐกิจดังกล่าว

จ. เพื่อเป็นการแบ่งสรรรายได้ โดยการกระจายแหล่งที่ก่อให้เกิดเงินได้ออก ไปสู่ประชาชนให้มั่งคั่งอย่างทั่วถึงกันเท่าที่จะทำได้ มิให้รายได้อยู่กับชนหมู่เดียวหรือห้อง ที่เดียว

การดำเนินนโยบายทางเศรษฐกิจต่าง ๆ ของรัฐบาลก็โดยมีจุดมุ่งหมายเพื่อแก้ไข ปัญหาทางเศรษฐกิจและ เพื่อการพัฒนาทางเศรษฐกิจทั้งสิ้น ไม่ว่าจะนโยบายนั้นจะมีชื่อ เรียกว่า นโยบายอะไร

การดำเนินการตามนโยบายทางเศรษฐกิจของรัฐบาล ย่อมต้องใช้จ่ายเงิน เป็น จำนวนมาก ทำให้รัฐต้องหารายรับมาเป็นรายจ่ายในกิจการด้านต่าง ๆ ทั้งในด้านการเมือง การทหาร เศรษฐกิจและสังคม ดังนั้นรัฐบาลจึงต้องหารายรับ โดยทั่วไปรัฐบาลมีแหล่งที่ มาของรายรับ 3 ทาง คือ รายรับจากรายได้ รายรับจากเงินกู้ และรายรับประเภทเงิน คงคลัง

1.1.1 รายรับประเภทรายได้ อาจแบ่งตามแหล่งที่มาที่สำคัญได้ 2 ทาง คือ

ก. รายได้ที่เป็นภาษีอากร เป็นรายได้ที่รัฐบาลบังคับเก็บจากประชาชน

<sup>1</sup>ศึกษารายละเอียดเพิ่มเติมได้จาก มสร., เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7, 2527, หน้า 32-27.

แล้วนำไปใช้จ่ายเพื่อประโยชน์ของสังคมโดยส่วนรวม โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่  
 1  
 ประชาชน

ข. รายได้ที่มีใช้ภาษีอากร เป็นรายได้ที่ได้จากการดำเนินการทาง  
 ธุรกิจ การหาผลประโยชน์จากทรัพย์สิน หรือการขายสินค้าและบริการบางประ เภทของรัฐ  
 รายได้ดังกล่าวนี้ที่สำคัญ ได้แก่

(1) รายได้จากการขายสิ่งของและบริการ เช่น ค่าธรรมเนียม  
 การใช้บริการต่าง ๆ ของรัฐ

(2) รายได้จากรัฐพาณิชย์ เช่น จากกิจการประปา ไฟฟ้า

(3) รายได้อื่น ๆ เช่น ค่าแสตมป์ ฤชากร

1.1.2 รายรับประเภทเงินกู้ หากการหารายได้ของรัฐบาลไม่เพียงพอกับราย  
 จ่ายแล้ว รัฐบาลก็จำเป็นต้องหาเงินมาเพิ่มเติมโดยการกู้ ไม่ว่าจะดำเนินการกู้เงินจาก  
 แหล่งเงินกู้ภายในประเทศหรือต่างประเทศก็ตาม

1.1.3 รายรับประเภทเงินคงคลัง หมายถึง เงินสดเหลือจ่ายที่เก็บรักษาไว้ใน  
 มือของรัฐบาลในขณะใดขณะหนึ่ง เมื่อเกิดภาวะรายได้ไม่เพียงพอกับรายจ่ายและมีการกู้เงิน  
 จากแหล่งต่าง ๆ เต็มวงเงินตามอำนาจที่กฎหมายให้ไว้แล้ว หรืออยู่ในภาวะที่ไม่อาจกู้เงินจาก  
 แหล่งใด ๆ ได้ รัฐบาลก็จะนำเงินคงคลังมาชดเชย

นอกจากแหล่งรายรับที่สำคัญทั้ง 3 ทางดังกล่าวข้างต้นแล้ว รัฐบาลยังอาจหารายรับ  
 จากเงินช่วยเหลือจากต่างประเทศหรือองค์การระหว่างประเทศ แต่รายรับประเภทนี้มีลักษณะ  
 2  
 ชั่วคราวขึ้นอยู่กับภาวะการณ์ทางการเมืองระหว่างประเทศจึงขาดความมั่นคงแน่นอน นอกจากนี้

1  
 เกริก เกียรติ พิพัฒน์ เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย (สำนัก  
 พิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ : ธีรานุสรณ์การพิมพ์, 2525), หน้า 132.

2  
 อริย์ ธรรมโน, "ระบบภาษีอากรสำหรับการพัฒนา" สรรพากรสาร 9,  
 1 (มกราคม 2505), : 9.

นี้รัฐบาลยังอาจหารายรับจากการพิมพ์ธนบัตรได้อีกส่วนหนึ่ง<sup>1</sup>

อย่างไรก็ตาม แหล่งที่มาของรายรับที่สำคัญที่สุดของรัฐบาล คือ รายได้ที่เป็นภาษีอากร เพราะมีความมั่นคงและแน่นอนที่สุด

## 1.2 อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีอากร

อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีอากร เป็นสิ่งที่มีความจำเป็นจนกระทั่งมีการกล่าวรับรองกันว่า "อำนาจแห่งการจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชนและทรัพย์สิน เป็นสาระสำคัญของรัฐ"<sup>2</sup> นอกจากนั้นยังมีทฤษฎีที่อธิบายอำนาจในการจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชนอีก 2 ทฤษฎี คือ

1.2.1 ทฤษฎีแลกเปลี่ยนหรือซื้อขาย อธิบายว่า ประชาชนเสียภาษีให้รัฐ เพราะภาษีเป็นราคาของการบริการที่จัดโดยรัฐ เพื่อประโยชน์ทุกอย่างที่ประชาชนได้รับในฐานะที่อยู่ร่วมกัน ทฤษฎีนี้นิยมกันในศตวรรษที่ 17-18 ซึ่งถือว่ารัฐเกิดจากสัญญาระหว่างผู้ปกครองและผู้อยู่ใต้ปกครอง โดยผู้ปกครองสัญญาว่าจะให้บริการและผู้อยู่ใต้ปกครองสัญญาว่าจะจ่ายเงิน

ทฤษฎีนี้มีข้อจำกัดคือ จะถือเคร่งครัดนักไม่ได้ เพราะรัฐอาจมีภาระหนี้สินมากมายจากการดำเนินกิจการของคนรุ่นก่อนและต้องเก็บภาษีจากคนรุ่นปัจจุบันเพื่อชำระหนี้สิน นอกจากนี้การที่บุคคลใดเสียภาษีมากมิได้หมายความว่าจำเป็นต้องได้รับการบริการจากรัฐมากกว่าคนอื่น เสมอไปหรืออาจ เป็นไปในทางตรงกันข้ามก็ได้

<sup>1</sup> วิทย์ ดันดยกุล, กฎหมายภาษีอากร พิมพ์ครั้งที่ 5, (กรุงเทพมหานคร : สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2524), หน้า 26.

<sup>2</sup> บรรหาร บัณฑุกุล, "ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา" (วิทยานิพนธ์ ปริญญาโทมหาบัณฑิต คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2500), หน้า 1.

1.2.2 ทฤษฎี เบี้ยประกันภัย อธิบายว่า รัฐให้ความคุ้มครองแก่บุคคลให้อยู่ในรัฐได้โดยปลอดภัย รัฐจึงมีฐานะ เป็นผู้รับประกันภัยให้แก่บุคคลและภาษีที่บุคคลเสียไปก็ เป็น เบี้ยประกันภัยที่จ่ายให้แก่รัฐ

ทฤษฎีนี้มีข้อจำกัดที่ว่า รัฐจะจัด เก็บภาษีเพื่อการอื่นนอกจาก เพื่อรักษาความปลอดภัยไม่ได้ ตามสภาพความเป็นจริงในปัจจุบัน รัฐมีความจำเป็นต้องจัด เก็บภาษีเพื่อการอื่นอีกมากมาย เช่น เพื่อการศึกษา เพื่อพัฒนา เศรษฐกิจ ฯลฯ

เนื่องจากทฤษฎีดังกล่าวยังมีข้อจำกัดอยู่มาก นักการคลังสมัยใหม่จึงดู เหมือนจะมีความเห็นในแนวเดียวกันว่า การจัด เก็บภาษีเป็นส่วนประกอบของอำนาจอธิปไตยแห่งรัฐ ซึ่งจะตัดออกเสียมิได้ เป็นอำนาจโดยเด็ดขาด (SINE QUA NON) อันรัฐได้มาโดยธรรมชาติ ไม่จำเป็นต้องได้รับมอบหมายจากประชาชนดังที่ PECKHAM ผู้พิพากษา ศาลฎีกาของสหรัฐอเมริกาได้กล่าวไว้ในคดีหนึ่งว่า "อำนาจการจัด เก็บภาษีอากร เป็นอำนาจอันใหญ่ยิ่ง เป็นฐานที่ตั้งแห่งโครงสร้างทั้งหมดของรัฐ อำนาจนี้เป็นสิ่งจำเป็นสำหรับการดำรงอยู่และความสมบูรณ์พูนสุขของชาติ เสมือนหนึ่งอากาศที่มนุษย์หายใจ"<sup>1</sup>

ตามบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2521 ได้บัญญัติรับรองอำนาจรัฐในการจัด เก็บภาษีอากรไว้ในมาตรา 49 และมาตรา 50 ว่า

"มาตรา 49 บุคคลมีหน้าที่ปฏิบัติตามกฎหมาย

มาตรา 50 บุคคลมีหน้าที่ เสียภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติ"

ส่วนอำนาจในการจัด เก็บภาษีอากรของรัฐและหน้าที่ในการ เสียภาษีอากรของประชาชน เกิดขึ้นโดยการตรา เป็นกฎหมายตามบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ เช่น โดยการตราเป็นพระราช

<sup>1</sup>

สุเกตุ อภิชาติบุตร, "บทความเรื่องหลักภาษี" สรรพากรศาสตร์ 4, 11 (พฤศจิกายน 2500) .: 22.

<sup>1</sup> บัญญัติ <sup>2</sup> พระราชกำหนด <sup>3</sup> พระราชกฤษฎีกา ซึ่งในกฎหมายดังกล่าวนี้เองจะบัญญัติให้อำนาจในกรณีที่จะต้องมีการแก้ไข เปลี่ยนแปลงหรือ กำหนดกฎ เกณฑ์บางประการเกี่ยวกับกฎหมายฉบับนั้น ๆ โดยให้ออกเป็นกฎกระทรวง ประกาศหรือคำสั่ง

สำหรับกฎหมายที่ให้อำนาจรัฐในการจัด เก็บภาษีอากรฝ่ายสรรพากร คือ ประมวลรัษฎากร ซึ่งให้ใช้ เป็นกฎหมายตามพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พุทธศักราช 2481 มาตรา 3 และในประมวลรัษฎากรนี้เองได้บัญญัติให้อำนาจในกรณีที่จะต้องมีการ เปลี่ยนแปลงหรือกำหนดกฎ เกณฑ์ต่าง ๆ เกี่ยวกับการรัษฎากรโดยให้ตราออกมาเป็นพระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศหรือคำสั่ง แล้วแต่กรณี กล่าวคือ ในเรื่องที่มีความสำคัญกระทบกระ เทือนส่วนตัว เสียของผู้เสียภาษีอากรจำนวนมาก จะออก เป็นพระราชกฤษฎีกาหรือกฎกระทรวง เพราะแก้ไขยาก เช่น มาตรา 65 ทวิ (2) บัญญัติให้กำหนดเงื่อนไข วิธีการและหลัก เกณฑ์ เรื่องการหักค่าสิทธิหรือและค่า เสื่อมราคาทรัพย์สิน เป็นพระราชกฤษฎีกาดังบัญญัติว่า

"(2) ค่าสิทธิหรือและค่า เสื่อมราคาของทรัพย์สิน ให้หักได้ตามหลัก เกณฑ์ วิธีการเงื่อนไข และอัตราที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา"

พระราชกฤษฎีกาที่เกี่ยวข้องและออกโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 65 ทวิ(2) คือ พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการหักค่าสิทธิหรือและค่า เสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 22) พ.ศ. 2509

หรือ เช่นมาตรา 65 ตรี(2) บัญญัติให้กำหนดหลัก เกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไข เรื่องการหัก เงินกองทุนสำรอง เลี้ยงชีพ เป็นรายจ่าย โดยออก เป็นกฎกระทรวง ดังบัญญัติว่า

<sup>1</sup> รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย, พุทธศักราช 2521, มาตรา 125.

<sup>2</sup> รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย, พุทธศักราช 2521, มาตรา 157และมาตรา 158.

<sup>3</sup> รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย, พุทธศักราช 2521, มาตรา 159.

"(2) เงินกองทุน เว้นแต่กองทุนสำรองเลี้ยงชีพซึ่งเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง"

กฎกระทรวงที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 65 ตี (2) คือกฎกระทรวง ฉบับที่ 162 (พ.ศ. 2526) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ

สำหรับการเปลี่ยนแปลงแก้ไขในเรื่องที่มีความสำคัญน้อย ก็จะทำให้ออกเป็นประกาศ หรือคำสั่ง เช่น การกำหนดแบบแสดงรายการตามมาตรา 17 ซึ่งบัญญัติว่า

"การยื่นรายการ ให้ยื่นภายในเวลาที่กำหนดไว้ในหมวดว่าด้วยภาษีอากรต่าง ๆ และตามแบบแสดงรายการที่อธิบดีกำหนด..."

อธิบดีได้กำหนดแบบโดยออกเป็นประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เช่น ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 37) เรื่อง กำหนดแบบเกี่ยวกับภาษีการค้า

กรณีที่ออก เป็นคำสั่ง เช่น การลดหรือลด เบี้ยปรับภาษีการค้าตามมาตรา 89 วรรคสอง ซึ่งบัญญัติว่า

"เบี้ยปรับตามมาตรานี้อาจลดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีจะกำหนดโดยอนุมัติ รัฐมนตรี"

คำสั่งเกี่ยวกับการงดหรือลด เบี้ยปรับที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 89 นี้ คือ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท. 604/2525 เรื่องระเบียบการงดหรือลด เบี้ยปรับภาษีการค้าตามมาตรา 89 แห่ง ประมวลรัษฎากร

เหตุที่ต้องมีการตรากฎหมายย่อยต่าง ๆ กันเช่นนี้ ก็ด้วยเหตุผลเพื่อให้มีการเปลี่ยนแปลงง่ายขึ้นโดยไม่ต้องตรา เป็นพระราชบัญญัติอัน เป็นเรื่องยุ่งยาก ซึ่งทำให้การปฏิบัติจัดเก็บ ภาษีอากรคล่องตัว นอกจากนั้นก็เพื่อแก้ไขปัญหาทาง เศรษฐกิจได้ทันที่นั่นเอง

### 1.3 ประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากร

เมื่อกฎหมายให้อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีแล้ว อำนาจอย่างเดียวยังไม่เพียงพอที่จะทำให้เก็บภาษีได้ หน่วยงานของรัฐในการจัดเก็บภาษีต้องมีเจ้าหน้าที่ที่มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บด้วย การที่จะวัดว่าหน่วยงานของรัฐในการจัดเก็บภาษีอากรมีประสิทธิภาพในการ



จัดเก็บหรือไม่ โดยทั่วไปจะศึกษาได้จากสถิติการจัดเก็บภาษีนั่นเอง ซึ่งจะมีสิ่งที่น่าสนใจ เกิด  
2 ประการจากสถิติ คือ

ประการที่หนึ่ง เมื่อสถิติแสดงให้เห็นถึงการเก็บภาษีได้ในอัตราที่สูง ภาษีอากรค่าน้อย แต่จากข้อเท็จจริง เมื่อเทียบกับ เศรษฐกิจของประเทศโดยทั่วไปแล้ว ภาษีที่เก็บได้นั้นกลับมีจำนวนน้อยมาก จะแสดงให้เห็นว่า หน่วยงานของรัฐไม่มีประสิทธิภาพในการขยายฐานภาษี

ประการที่สอง ในทางตรงข้ามหากสถิติแสดงให้เห็นว่ามีภาษีอากรค่าน้อยจำนวนมาก ย่อมแสดงว่า หน่วยงานของรัฐนั้นไม่มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีจากฐานภาษีซึ่งถูกประเมินแล้ว

สำหรับประเทศไทย ประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากรจะเห็นได้จากสถิติของกรมสรรพากร ดังที่แสดงไว้ต่อไปนี้

#### ตารางที่ 1

รายได้ของรัฐและงบภาษีอากร พ.ศ. 2521-2527

หน่วย : ล้านบาท

ปีงบประมาณ	รายจ่ายรัฐบาลจริง	รายได้รัฐบาลจริง	งบภาษีอากร	ภาษีอากรที่กรมสรรพากรจัดเก็บ	
				จำนวน	ร้อยละต่องบภาษีอากร
2521	78,481.1	62,142.9	54,548.6	25,415.4	46.59
2522	91,841.3	75,089.8	66,888.8	29,551.1	44.18
2523	111,201.0	92,689.8	82,337.9	35,281.3	42.85
2524	135,011.9	110,486.0	95,927.7	43,653.6	45.51
2525	148,971.0	113,654.1	100,393.2	47,414.2	47.23
2526	165,103.1	137,450.9	120,339.9	53,638.6	44.57
2527	177,882.1	149,173.2	131,163.4	63,074.6	48.09

1

ที่มา : กรมสรรพากร

<sup>1</sup> มานิต นิธิประณีป. "การจัดทำประมาณการรายได้และภาระด้านการจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากร" สรรพากรศาสตร์ 32, 2 (มีนาคม-เมษายน 2528) : 85-86.

## ตารางที่ 2

สถิติการจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากรและ  
ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บ พ.ศ. 2521 - 2527

หน่วย : ล้านบาท

ปีงบประมาณ	จัดเก็บได้	ค่าใช้จ่ายเงินประมาณ	
		จำนวน	คิด เป็นร้อยละต่อ ภาษีที่เก็บได้
2523	35,297	323.3	0.92
2524	43,669	380.3	0.87
2525	47,428	428.6	0.90
2526	53,654	496.9	0.93
2527	62,945	529.8	0.84

ที่มา : กองคลัง กรมสรรพากร<sup>1</sup>

ข้อสังเกต ค่าใช้จ่ายนี้เป็นค่าใช้จ่ายที่รวมถึงการใช้จ่ายในการเร่งรัดจัดเก็บ  
ภาษีอากรค้างด้วย เมื่อพิจารณาในอีกด้านหนึ่ง ค่าใช้จ่ายดังกล่าวอาจเป็นจำนวนน้อย  
เกินกว่าที่จะส่งเสริมประสิทธิภาพการจัดเก็บเกี่ยวกับภาษีอากรค้างได้

<sup>1</sup> สุรใจ ศิริพงษ์, "ปรัชญาและทิศทางการบริหารภาษี ของกรมสรรพากร"

ผลการดำเนินการเร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้าง ปี พ.ศ. 2523-2527

หน่วย : ล้านบาท

ปีงบประมาณ พ.ศ.	ภาษีสรรพากร	หนี้ค้างใหม่	หนี้ค้างเก่า	หนี้ค้างทั้งสิ้น	หนี้ที่เร่งรัดได้	หนี้ค้างใหม่ต่อ ภาษีสรรพากร	หนี้ที่เร่งรัดได้ ต่อหนี้ค้างใหม่ (ร้อยละ)	หนี้ที่เร่งรัดได้ ต่อหนี้ค้างทั้งสิ้น (ร้อยละ)
2523	35,296.8	4,133.9	4,504.9	8,638.8	2,001.5	11.7	48.4	23.2
2524	43,669.2	4,563.0	6,471.4	11,034.4	2,259.4	10.5	49.5	20.5
2525	47,428.4	6,732.9	8,668.2	15,401.1	4,843.1	14.2	71.9	31.5
2526	53,654.0	3,841.6	9,029.4	12,871.0	1,451.7	7.2	37.8	11.3
2527	62,966.4	4,058.3	11,087.5	15,145.8	1,498.4	6.5	36.9	9.9

ที่มา : กองบริหารงานเร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้าง กรมสรรพากร

- หมายเหตุ 1. หนี้ที่เร่งรัดได้ในปี พ.ศ. 2525 เพิ่มมากขึ้นเนื่องจากมีแถลงการณ์ กระทรวงการคลัง พ.ศ. 2525 ยกเว้นเงินเพิ่ม เบี้ยปรับ แก่ผู้ค้างภาษีอากรที่ชำระภาษีในช่วงระยะเวลาตามที่แถลงการณ์กำหนด
2. หนี้ค้างในปี พ.ศ. 2524 และ พ.ศ. 2525 เพิ่มขึ้นจากปีก่อนร้อยละ 27.7 และ 39.6 ตามลำดับ ส่วนหนี้ค้าง พ.ศ. 2527 เพิ่มขึ้นจากปีก่อนร้อยละ 17.7

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

#### 1.4 ความสำคัญของปัญหาภาษีอากรค้ำ

จากสถิติผลการดำเนินการ เร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้ำ ปรากฏว่าภาษีอากรค้ำเมื่อสิ้นปีงบประมาณ 2523 มีจำนวนทั้งสิ้น 8,638.8 ล้านบาท และเพิ่มขึ้นเป็น 15,145.8 ล้านบาท ในปีงบประมาณ 2527 คิดเป็นอัตราเพิ่มขึ้นร้อยละ 75 ของภาษีอากรค้ำปีงบประมาณ 2523 หรือคิดเฉลี่ยเพิ่มขึ้นร้อยละ 15 ต่อปี (โปรดดูตารางที่ 3) ซึ่งหากปล่อยให้ปัญหาดำเนินไปเช่นนี้แล้ว จะยิ่งเป็นปัญหาและภาระอันหนักหน่วง ก่อให้เกิดผลกระทบกระเทือนต่อระบบ เศรษฐกิจ สังคม และ เสถียรภาพทางการคลังของรัฐบาลอย่างแน่นอน

ภาษีอากรค้ำ เป็นสัดส่วนปฏิภาคกับภาษีอากรที่จัดเก็บได้ ยิ่งค้ำน้อยเท่าใดก็เท่ากับเก็บภาษีอากรได้มากขึ้นเท่านั้น ยิ่งเก็บภาษีอากรได้มาก รัฐบาลก็จะสามารถนำเงินไปใช้จ่ายพัฒนากิจการต่าง ๆ ของประเทศได้มากยิ่งขึ้นอีกเช่นเดียวกัน การปล่อยให้ภาษีอากรค้ำจำนวนมาก ๆ แสดงถึงความไม่มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีของรัฐ และในที่สุดจะทำให้เกิดการหลบภาษีมากขึ้น เพราะผู้เสียภาษีแน่ใจมากขึ้นว่ารัฐไม่สามารถติดตามเอาภาษีจากตนได้ ถ้ารัฐบาลไม่สามารถแก้ไขให้ปัญหาภาษีอากรค้ำลดน้อยลงแล้ว ย่อมมีผลกระทบต่อความรู้สึกของประชาชน ที่จะส่งผลทำให้ประชาชนขาดความเคารพ เกรงกลัวต่อสภาพบังคับของกฎหมาย เกิดพฤติกรรมเลียนแบบการหลีกเลี่ยง การเสียภาษีอากรจนเกิดการค้ำภาษีมากขึ้นสภาพการณ์ก็จะเลวร้ายลงไปอีก ความสมัครใจในการเสียภาษีจะน้อยลงซึ่งย่อมมีผลกระทบต่อปริมาณภาษีที่รัฐจัดเก็บได้ด้วย ทั้งนี้ย่อมส่งผลถึงการดำเนินการตามแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมของรัฐบาลที่ได้วางโครงการไว้ว่าจะต้องประสบกับอุปสรรค เนื่องจากขาดปัจจัยที่จะใช้ดำเนินการ

อย่างไรก็ตามการนำมาตรการต่าง ๆ ซึ่งประกอบด้วยมาตรการทางกฎหมายและการบริหารภาษีมาใช้แก้ไขปัญหาภาษีอากรค้ำ จำต้องคำนึงถึงหลักการที่จะไม่ทำลายบรรยากาศที่ดีของการจัดเก็บภาษีอากร อันเป็นภาวะการณ์ที่สร้างสรรค์ความสมัครใจในการเสียภาษีอากรทั้งในปัจจุบันและอนาคต รวมทั้งการที่จกต้องแสดงให้เห็นว่า อำนาจในการจัดเก็บภาษีอากร คือ อำนาจในการสร้างสรรค์ มิใช่อำนาจในการทำลาย

1

อริญ ธรรมโน, "ระบบภาษีอากรสำหรับการพัฒนา", หน้า 11.

### 1.5 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

เพื่อศึกษาวิเคราะห์หามูลเหตุของการเกิดภาวะอาการค้าง ปัญหาผลกระทบที่เกิดขึ้น และทามาตรการหรือแนวทางในการป้องกันแก้ไข ทั้งนี้จะได้นำแนวทางและวิธีการบางประการ ของต่างประเทศมาเปรียบเทียบให้เห็น ซึ่งอาจใช้เป็นแนวทางในการแก้ไขปัญหา ข้อบกพร่อง ของบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่ไม่เหมาะสมให้เหมาะสมยิ่งขึ้น และประการสุดท้ายคือ การสร้างความ เข้าใจและความร่วมมือระหว่างรัฐกับผู้เสียหาย ให้แต่ละฝ่ายได้รู้ถึงสิทธิและหน้าที่ที่มีอยู่ เพื่อประโยชน์แก่การจัด เก็บภาษีอากร

### 1.6 ขอบเขตของการวิจัย

การวิจัยนี้จะทำการวิจัยในขอบ เขตเฉพาะภาษีอากรที่จัด เก็บตามประมวลรัษฎากร เท่านั้น โดยจะวิจัยถึงสาเหตุแห่งการ เกิดภาษีอากรค้าง ผลกระทบที่เกิดจากภาษีอากรค้าง ปัญหาสำคัญของภาษีอากรค้าง แนวทางการแก้ไขข้อบกพร่องในการดำเนินการจัด เก็บ เพื่อ แก้ไขปัญหาภาษีอากรค้างลดและป้องกันภาษีอากรค้างมิให้เกิดขึ้น โดยศึกษาจากระเบียบวิธี ปฏิบัติ นโยบายการจัด เก็บภาษีอากร และนำวิธีการจัด เก็บภาษีอากรบางประการของต่าง ประเทศมาเปรียบเทียบ นอกจากนั้นการวิจัยจะ เน้นมาตรการทางกฎหมายและการบริหาร การจัด เก็บภาษีอากรให้มีภาษีอากรค้างน้อยที่สุด การวิจัยในแง่อื่น ๆ เช่น การบัญญัติกฎหมาย กิติ ความเคารพกฎหมายกิติ รวมถึงผลกระทบอัน เกิดจาก เศรษฐกิจ สังคม การเมือง จึงจำกัดว่าจะกล่าวแต่เพียงส่วนน้อย

ในการวิจัย เพื่อหาแนวทางการแก้ไขลดและป้องกันปัญหาภาษีอากรค้างดังกล่าวนี้ ได้อาศัยสถิติต่าง ๆ เกี่ยวกับภาษีอากรค้างของกรมสรรพากร ซึ่งเป็นสถิติภาษีอากรที่ได้ทำการ ประเมินทราบจำนวนและตัวผู้ค้างภาษีอากรที่แน่นอนแล้ว แต่เนื่องจากภาษีอากรค้างตามความ หมายของมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรนั้น การประเมินแล้วหรือไม่ใช่เงื่อนไขของการ เกิดภาษีอากรค้าง ภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรจึงหมายถึงภาษีอากร ค้างที่ยังมิได้มีการประเมินด้วย ทั้งนี้ตามนัยคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1401-1402/2515, 1678/2518 หรืออาจกล่าวได้ว่า เป็นภาษีอากรค้างตามความหมายอย่างกว้าง การนำสถิติต่าง ๆ ของ

กรรมสรรพากรมาใช้อ้างอิงดังกล่าวก็ เพื่อแสดงให้เห็นถึงภาษีอากรค้าง ซึ่งปรากฏจำนวนที่แน่นอน แล้วด้วยการประเมินภาษีอากรหรือ เป็นภาษีอากรค้างตามความหมายอย่างแคบ และเป็นจำนวนภาษีอากรค้างที่กรรมสรรพากรถือ เป็นจำนวนหลักที่ใช้ดำเนินการจัดเก็บ เร่งรัดต่อไปว่า มีจำนวนมากถึงเพียงนี้แล้ว ภาษีอากรค้างตามความหมายอย่างกว้าง ซึ่งยังมีได้มีการประเมินจะมีจำนวนมากเพียงไร

การกล่าวถึงภาษีอากรค้าง จึงหมายถึง ภาษีอากรค้างทั้งตามความหมายอย่างกว้าง และภาษีอากรค้างตามความหมายอย่างแคบ

อย่างไรก็ตาม การวิจัยถึงปัญหาภาษีอากรค้างตามความหมายอย่างกว้างหรือภาษีอากรค้างซึ่งรวมถึงภาษีอากรค้างที่ยังมิได้ทำการประเมิน หรืออยู่นอกระบบการปฏิบัติจัดเก็บในส่วนที่เกี่ยวข้องกับสาเหตุของการที่มีผู้มีหน้าที่เสียภาษีบางส่วนยังคงอยู่นอกระบบการปฏิบัติจัดเก็บนั้น ได้มีผู้ทำการวิจัยไว้แล้ว โดยวิทยานิพนธ์เรื่อง "ปัญหาและแนวทางในการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีทางตรงในประเทศไทย กรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการจ้างแรงงาน" เสนอโดย นายเพิ่มบุญ แก้วเขียว ดั้งนั้นขอบเขตของการวิจัยของวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ จึงทำการวิจัยเน้นหนักในส่วนภาษีอากรค้างที่ได้ทำการประเมินทราบจำนวนและทราบตัวผู้ค้างภาษีอากร ซึ่งกรรมสรรพากรได้ใช้ เป็นหลักฐานในการทำการเร่งรัดจัดเก็บ เป็น เนื้อหาส่วนใหญ่ และอาจกล่าวครอบคลุมถึงภาษีอากรค้างที่ยังมิได้ทำการประเมินตามความหมายอย่างกว้างบ้างตามความจำเป็น

### 1.7 วิธีดำเนินการวิจัย

การวิจัยจะใช้วิธีการวิจัยเอกสาร (DOCUMENTARY RESEARCH) เป็นหลักในการศึกษาข้อมูลจากประมวลรัษฎากร เอกสารอื่น ๆ ของทางราชการ เช่น ระเบียบวิธีการปฏิบัติ นโยบายการจัดเก็บภาษีอากร เอกสารการฝึกอบรม หนังสือตอบข้อหารือ สถิติของทางราชการ คำพิพากษาศาลฎีกา คำราและบทความเกี่ยวกับภาษีอากร ทั้งในประเทศและต่างประเทศ แล้วนำมา เปรียบเทียบประเมินค่าจากเอกสาร จากผู้เขียน เนื้อหาสาระ และคุณค่าของการวิจัย โดยนำมาศึกษา สรุปข้อมูล วิเคราะห์ วิจัย

และหาข้อ เสนอแนะ นอกจากนี้ก็ได้อาศัยวิธีการสัมภาษณ์ (INTERVIEW) เป็นส่วน ประกอบในการวิจัยด้วย

#### 1.8 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

ปัญหาภาวะอากาศค้างสามารถแก้ไขและป้องกันได้โดยใช้มาตรการการบริหารการ จัดเก็บภาษีอากรอย่างถูกต้อง รวดเร็วและเป็นธรรม ตามที่กฎหมายให้อำนาจและจำกัด ขอบเขตไว้ ซึ่งแม้ว่าจะไม่หมดไปอย่างสิ้นเชิง แต่ก็อาจควบคุมมิให้เพิ่มมากขึ้นไปกว่าที่ เป็นอยู่ได้

การทำให้ภาษีอากรค้างลดลงหรือหมดไปโดยวิธีดังกล่าวข้างต้นย่อมทำให้รัฐ สามารถจัด เก็บภาษีอากรได้มากขึ้นจากการระดมกำลังจัด เก็บภาษีรายใหม่อย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งจะได้ผลดีกว่า และทำให้เสียค่าใช้จ่ายในการจัด เก็บภาษีอากรน้อยลง

นอกจากนั้นยัง เป็นประโยชน์ต่อการประมาณการรายรับของแผ่นดิน ทำให้ภาพพจน์ ของกรมสรรพากรดีขึ้นในด้านประสิทธิภาพและความเป็นธรรมในการจัด เก็บภาษีอากร ประ- ชาชนเกิดความ เกรงกลัวและสำนึกในการเสียภาษีอากร เพิ่มบรรยากาศการเสียภาษีโดย สมัครงใจให้มากขึ้น ซึ่งจะส่งผลดีต่อระบบ เศรษฐกิจ สังคมและการ เมืองของประเทศใน ที่สุด

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย