

## บทที่ 1

ประวัติความเป็นมาและความสัมพันธ์ในทางเศรษฐกิจเกี่ยวกับกฎหมายศุลกากร

ปัจจุบันกิจกรรมทางเศรษฐกิจเป็นภาระที่สำคัญของรัฐบาลของประเทศที่กำลังพัฒนา เพราะปัจจัยทางด้านการเงิน การคลัง ยังไม่มีเสถียรภาพเพียงพอ กลไกทางด้านการตลาดตกอยู่ในสภาวะการที่มีการแข่งขันกันอย่างเผ็ดร้อน การที่จะฟื้นฟูให้กิจกรรมทางเศรษฐกิจเหล่านี้เจริญก้าวหน้าและพัฒนาไปได้อย่างราบรื่น จำเป็นที่รัฐบาลต้องแสวงหาฐานทรัพยากรที่กว้างขวางและมีคุณภาพ ซึ่งอาจแสวงหามาได้ในสองทาง คือ ภายในประเทศและต่างประเทศ ไม่ว่าจะทรัพยากรนั้นจะอยู่ในสภาพวัตถุดิบหรือสินค้าสำเร็จรูปที่บริโภคได้โดยตรง

ในระบบเศรษฐกิจที่มีการแข่งขันกันอย่างเสรี นักเศรษฐศาสตร์เชื่อว่า เมื่อใดที่รัฐบาลไม่เข้ามาแทรกแซงกระบวนการค้าขายแลกเปลี่ยนของปัจเจกชน เมื่อนั้นการจัดสรรทรัพยากรที่มีอยู่ย่อมก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุด แต่ในความเป็นจริงแล้ว การที่แต่ละประเทศมิได้มีอำนาจต่อรองทางเศรษฐกิจที่เท่าเทียมกัน ทำให้ในตลาดที่มีการแข่งขันอย่างเสรีย่อมมีการได้เปรียบเสียเปรียบในเชิงการค้าอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ จึงจำเป็นที่รัฐบาลต้องเข้ามามีบทบาทในการกำหนดแนวทางที่เหมาะสมเพื่อก่อให้เกิดผลดีต่อประเทศของตนให้มากที่สุด

ประเทศไทยก็เช่นเดียวกัน รัฐบาลจำเป็นต้องเข้ามามีบทบาทในการดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ซึ่งมีผลมาจากการปะทะสังสรรค์ทางการค้าระหว่างประเทศทั้งในภาครัฐและภาคเอกชน รัฐบาลจึงจำเป็นต้องกำหนดนโยบายทางเศรษฐกิจซึ่งถือว่าเป็นนโยบายที่สำคัญและเร่งด่วนที่จะต้องรีบดำเนินการโดยตั้งเป้าหมายว่าจะฟื้นฟูภาวะเศรษฐกิจให้ดีขึ้นอย่างรวดเร็วและมีเสถียรภาพในการนี้รัฐบาลจะต้องเร่งรัดปรับปรุงโครงสร้างทางเศรษฐกิจทั้งทางด้านการผลิต การตลาด การเงินและการคลัง เพื่อแก้ไขปัญหาความยากจน การว่างงานและหนี้สินของประเทศ โดยเฉพาะอย่างยิ่งจะต้องปรับปรุงการบริหารการคลังของรัฐ โดยปรับโครงสร้างภาษีอากรให้เอื้ออำนวยต่อการขยายตัวทางเศรษฐกิจในด้านการส่งออก การผลิต และการว่าจ้างแรงงาน ขณะเดียวกันจะต้องมุ่งปรับปรุงการบริหาร การจัดเก็บให้รวดเร็ว รัดกุม แน่นนอน และเป็นธรรมเพื่อหลีกเลี่ยงการจุกเก็บย้อนหลัง อีกทั้งต้องพัฒนาระบบการเงินให้มั่นคง และปราบปรามการกระทำอันมีลักษณะ

เป็นอาชญากรรมทางเศรษฐกิจอย่างจริงจัง<sup>1</sup>

การภาษีอากรจึงเป็นกลไกที่สำคัญและมีบทบาทที่จะก่อให้เกิดการพัฒนาการบริหารการคลังของรัฐเพื่อส่งเสริมต่อการขยายตัวทางเศรษฐกิจในทุกด้าน รัฐจึงมีความจำเป็นต้องจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งได้แก่ การบังคับให้บุคคลจ่ายเงินให้แก่รัฐบาลโดยไม่คำนึงถึงผลตอบแทนที่ผู้จ่ายเงินจะได้รับโดยตรง กล่าวคือ เมื่อมีการกำหนดเงื่อนไข หรือหลักเกณฑ์อย่างใดไว้ ถ้าหากบุคคลใดเข้าลักษณะหรือกระทำการใด ๆ เข้าตามเงื่อนไขหรือหลักเกณฑ์นั้น ๆ จะต้องจ่ายเงินให้แก่รัฐโดยมีลักษณะของการขาดความสัมพันธ์ระหว่างเงินที่จ่ายกับประโยชน์หรือผลตอบแทน เช่น ภาษีเงินได้ซึ่งปรากฏชัดแจ้งว่ามีลักษณะบังคับ และไม่สัมพันธ์กับผลตอบแทนในรูปของบริการที่ผู้เสียภาษีได้รับเลย เป็นต้น และถึงแม้ว่าจะมีรายรับของรัฐบางประเภทที่มีลักษณะบังคับ และรัฐให้ผลตอบแทนต่อผู้เสียเงินในลักษณะต่าง ๆ เช่น การรับรองสถานภาพการสมรส แต่ค่าธรรมเนียมการสมรสที่รัฐเรียกเก็บก็ยังอยู่ในลักษณะของภาษีอากร เนื่องจากผลตอบแทนนั้นไม่อาจวัดได้ว่ามีค่าเท่าใด<sup>2</sup>

ภาษีอากร เป็นที่มาของรายรับของรัฐบาล เพื่อนำไปชดใช้ค่าบริการของข้าราชการ ค่าแรงงานอื่น ๆ และเพื่อซื้อสิ่งของและบริการต่าง ๆ เป็นการแสวงหาทุนเพื่อตอบสนองเป้าหมายทางเศรษฐกิจ นอกเหนือไปจากการป้องกันประเทศและการรักษาความยุติธรรม หรือกิจกรรมอื่น ๆ ของรัฐอันจะนำไปสู่การพัฒนาเพื่อความมั่นคงของประเทศ เป้าหมายทางเศรษฐกิจดังกล่าวคือ ต้องทำให้มาตรฐานการครองชีพของบุคคลอยู่ในระดับที่ดีที่สุดเท่าที่ทรัพยากรและปัจจัยการผลิตจะอำนวยให้ เป็นประการแรก และให้มีการแบ่งสรรรายได้เป็นไปตามครรลองที่ถือว่าเป็นธรรมตามความคิดเห็นเป็นที่ยอมรับในขณะหนึ่ง ๆ เป็นประการที่สอง

<sup>1</sup>นโยบายเศรษฐกิจข้อที่ 11, 12 ซึ่งรัฐบาลแถลงต่อรัฐสภาเมื่อวันที่ 27 สิงหาคม 2529, สยามรัฐสัปดาห์วิจารณ์ (28 มิถุนายน - กรกฎาคม 2530) : 18.

<sup>2</sup>วิทย์ ตันตยกุล, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร : อักษรสัมพันธ์, 2521), หน้า 1.

## ประวัติความเป็นมาและทฤษฎีภาษีสอากร

### ก. ประวัติความเป็นมา

ภาษีสกุลกากร เป็นภาษีสอากร<sup>3</sup> ที่เรียกเก็บแก่การนำเข้าหรือส่งออกจาก เขตแดนหนึ่ง ไปยังอีกเขตแดนหนึ่ง ซึ่งอาจเป็นรัฐในรูปใด ๆ ก็ได้ที่ไม่ขึ้นแก่กัน โดยมีอำนาจแยกเหนือภูมิอาณาเขตเป็นสัดส่วน ซึ่งการผ่านเข้าหรือออกจากเขตแดนดังกล่าวอาจเป็นได้ใน 3 ทาง คือ ทางบก ทางเรือ ทางอากาศ สุดแล้วแต่ว่าแต่ละรัฐจะมีสภาพภูมิศาสตร์ติดต่อกันในลักษณะใด

ภาษีสกุลกากร กล่าวได้ว่าเป็นเงินหรือทรัพย์สินที่รัฐบาลเรียกเก็บจากสินค้านำเข้า และส่งออกไปนอกราชอาณาจักร แต่จะเริ่มเก็บมาตั้งแต่สมัยใดนั้น ไม่ปรากฏหลักฐานเป็นแน่ชัดแต่เข้าใจกันว่ามีมาตั้งแต่สมัยโบราณ ทั้งนี้ปรากฏในคัมภีร์คริสต์ศาสนาถึงการเก็บภาษีสกุลกากรยอมแสดงให้เห็นว่า มีการจัดเก็บภาษีสกุลกากรแล้วในยุคที่คริสต์ศาสนาก่อกำเนิด<sup>4</sup> และพอสันนิษฐานได้จากเหตุผลทางสังคมวิทยาอีกด้านหนึ่งว่า เมื่อมนุษย์เริ่มรวบรวมตั้งกลุ่มเป็นหมู่เป็นเหล่า ย่อมมีการไปมาหาสู่กัน ในขณะที่แต่ละหมู่เหล่ามีความแตกต่างกันในด้านทรัพยากรธรรมชาติ สิ่งแวดล้อม และความสันักัดในการแสวงหา ทำให้กลุ่มชนเหล่านี้ผลิตเครื่องอุปโภคและบริโภคได้ไม่เท่ากันบางกลุ่มอาจผลิตได้เกินความต้องการ แต่อีกกลุ่มหนึ่งอาจจะผลิตได้ไม่เพียงพอที่จะสนองตอบคนของตน ทำให้มีการซื้อขายของที่ตนมีมากเกินความต้องการ และต่อมาเมื่อชุมชนขยายตัวขึ้น ผู้ปกครองผู้รับผิดชอบในแต่ละชุมชนจึงมีความจำเป็นต้องจัดเก็บภาษีสอากรจากสินค้าต่างถิ่น เพื่อแสวงหารายได้เป็นทุนรอนในการสร้างสรรค์ และพัฒนาชุมชนของตน

<sup>3</sup>"ค่าภาษี" หมายถึง ค่าภาษี ค่าอากร ค่าธรรมเนียม หรือค่าภาระติดพันในทางศุลกากรหรืออากรชั้นใน บทวิเคราะห์ศัพท์ มาตรา 1 พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469.

"ค่าอากร" หมายถึง ค่าภาษี ค่าอากร ค่าธรรมเนียม หรือค่าภาระติดพันในทางศุลกากรหรืออากรชั้นใน บทวิเคราะห์ศัพท์ มาตรา 1 พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469.

<sup>4</sup>มานิต วิทยาเต็ม, ภาษีสและกฎหมายศุลกากร พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์บูรพาติลป์, 2529), หน้า 2.

สำหรับประเทศไทยนั้น อาจกล่าวได้ว่ามีการจัดเก็บอากรศุลกากรมาแต่โบราณกาล แล้วมีหลักฐานให้สันนิษฐานได้ว่ามีมาก่อนสมัยพ่อขุนรามคำแหงมหาราชในสมัยกรุงสุโขทัย เป็นราชธานี และมีวิวัฒนาการต่อมาในด้านวิธีการจัดเก็บ เพื่อให้สอดคล้องกับสถานการณ์และสภาพแวดล้อมทาง เศรษฐกิจ สังคม การเมือง ในแต่ละยุคสมัย ซึ่งอาจแบ่งออกได้เป็น 4 ยุค โดยถือลักษณะเด่นของ โครงสร้างพิกัดอัตราและการจัดเก็บในแต่ละช่วงเป็นเส้นแบ่ง ดังนี้

1. ยุคก่อนกรุงรัตนโกสินทร์ (ก่อนปี พ.ศ. 2325) ปรากฏถ้อยคำในศิลาจารึกของพ่อขุนรามคำแหงมหาราช ยุคกรุงสุโขทัยราชธานี มีข้อความตอนหนึ่งว่า "เจ้าเมืองบ่เอาจกอบในไพร่ลู่ทางเพื่อนจูงวัวไปค้าขี่ม้าไปขาย ใครจักใครค้าช้างค้า ใครจักใครค้าม้าค้า ใครจักใครค้าเงินค้าทองค้า" แสดงให้เห็นว่ากฎหมายในสมัยนั้นยกเว้นภาษีศุลกากรซึ่งเรียกว่า "จกอบ" นอกจากนั้นอาจสันนิษฐานได้ว่า ก่อนสมัยพ่อขุนรามคำแหงมหาราช คงจะมีการจัดเก็บภาษีศุลกากรแล้วในสมัยกรุงศรีอยุธยา ยังคงมีการเก็บจกอบหรือจกอบอยู่ โดยให้มีสถานที่สำหรับเก็บจกอบที่เรียกว่าชนอน คอยดักเก็บจกอบซึ่งเพื่อความสะดวกมักจะตั้งอยู่ที่ปากน้ำทางที่จะเข้าเมือง ดังปรากฏอยู่ในกฎหมายเก่าลักษณะอาญาหลวงซึ่งกล่าวไว้ว่า "นายพระชนอนธนบุรี ชนอนน้ำ ชนอนบก แห่งใดในพระนครหรืออยุธยา และจะเก็บจกอบในลำภา นาวาเรือใหญ่ เรือน้อยก็ดี ท่านให้นับสิ่งของจนถึง 10 ถ้าถึง 10 ไชรี ท่านจึงให้เอาจกอบ 1 ถ้ามถึง 10 ไชรี ท่านมิให้เอาจกอบนั้นเลย"<sup>5</sup> และจากข้อสันนิษฐานทางประวัติศาสตร์ ตามบันทึกของ มิสเตอร์ เดอลา ลูแบร์ ราชทูตฝรั่งเศสที่เข้ามาเจริญพระราชไมตรีกับประเทศไทยสมัยสมเด็จพระนารายณ์มหาราช และหนังสือคำให้การชาวกรุงเก่า ซึ่งให้เค้าความว่า แต่เดิมมีการเก็บจกอบเรือสินค้าด้วย โดยคิดตามขนาดของความยาวของเรือวาละหนึ่งบาท ต่อมาในสมัยสมเด็จพระนารายณ์มหาราช จึงได้มีการปรับปรุงอัตราจกอบที่เรียกเก็บโดยกำหนดขนาดปากเรือขึ้นเป็นเงื่อนไขด้วยว่า เรือลำใดที่มีปากเรือกว้างกว่า 6 ศอก แม้จะมีความยาวไม่ถึง 6 วาก็ให้เก็บล้าละ 6 บาท แต่ต่อมาได้มีการจัดเก็บโดยใช้ความกว้างของปากเรือและจำนวนครั้งที่เรือเข้ามาค้าขายเป็นเกณฑ์กำหนดอัตราอากร กล่าวคือ เรือที่มีปากเรือกว้างตั้งแต่ 4 วาขึ้นไป หากเป็นเมืองที่มีพระราชไมตรีต่อกันและไปมา

<sup>5</sup> พระยาอนุমানราชชน, ตำนานศุลกากร (พระนคร : โรงพิมพ์กรมสารบรรณทหารเรือ, 2506), หน้า 3-4.

ค้าขายกันไม่ขาดแล้วจะเก็บวาละ 12 บาท ถ้าเป็นเรือของเมืองอื่นและไม่มาค้าขายสม่ำเสมอจะเก็บวาละ 20 บาท นอกจากนี้ยังมีการจัดเก็บจังกอบสินค้า โดยเก็บค่าผ่านด่านขนอนในอัตราร้อยละ 20 ด้วย<sup>6</sup>

การเก็บภาษีในยุคนี้ ฝรั่งเศสกล่าวหาว่าไม่ได้รับความยุติธรรม จึงมีเรื่องระหองระแหงระหว่างพ่อค้ากับพนักงานเป็นประจำ พวกฝรั่งเศสจึงได้เริ่มมีปฏิริยาขอเจรจาทำสัญญากันอีก

## 2. ยุคต้นกรุงรัตนโกสินทร์ต่อเนื่องกับการเสียอิสรภาพในด้านศุลกากร

(ปี พ.ศ. 2325-2469) ยังมีความคล้ายคลึงกับสมัยกรุงศรีอยุธยา คือ จัดเก็บจากค่าปากเรือและจากสินค้าเข้าและออก ในสมัยรัชกาลที่ 2 ได้มีการปรับปรุงอัตราอากร โดยสินค้าที่บรรทุกมากับเรือที่เข้าออกเป็นประจำ ต้องเสียอากรในอัตราร้อยละ 3 สินค้าที่บรรทุกมากับเรือที่เข้ามาเป็นครั้งคราว ต้องเสียอากรในอัตราร้อยละ 8 ส่วนสินค้าขาออกเสียอากรในอัตราที่แตกต่างกันไปตามประเภทสินค้า เช่น น้ำตาล เก็บหาบละ 5 สตางค์ เป็นต้น ส่วนค่าปากเรือได้มีการปรับปรุงเช่นเดียวกัน โดยใช้จำนวนเสาเรือเป็นเกณฑ์ คือ เรือสามเสาเก็บวาละ 80 บาท และเรือสองเสาค้างเก็บวาละ 40 บาท<sup>7</sup>

ในสมัยรัชกาลที่ 3 ได้ทรงเปลี่ยนวิธีการเก็บภาษีให้มีผู้ประมวลผูกขาดตัดตอน โดยจัดเก็บเป็นส่วนหนึ่งจากผลประโยชน์ที่ราษฎรหาได้เป็นเฉพาะอย่าง ผู้ที่รับผูกขาดเก็บค่าภาษี เรียกว่า "เจ้าภาษี" สถานที่เก็บเรียกว่า "โรงภาษี" และในรัชกาลนี้อังกฤษได้เจรจากับไทยเป็นผลสำเร็จโดยประเทศไทยได้ทำสนธิสัญญาทางพระราชไมตรีกับอังกฤษ (สนธิสัญญาเบอร์นี) และได้มีการทำสัญญาทางการค้าอีกฉบับหนึ่ง เมื่อปี 2369 สัญญาฉบับนี้กำหนดให้ไทยเก็บอากรปากเรืออย่างเดี๋ยวนคือ ถ้ามีสินค้าบรรทุกเข้ามาด้วยให้เรียกเก็บวาละ 1,700 บาท ถ้าไม่มีสินค้าให้

<sup>6</sup> เสถียร ศกุนตลา, ประวัติศาสตร์ไทย ฉบับพัฒนาการ เล่ม 1 (พระนคร : โรงพิมพ์อักษรเจริญทัศน์, 2515), หน้า 80.

<sup>7</sup> ม.ร.ว.แสงโสม เกษมศรี และวิมล พงศ์พิพัฒน์, ประวัติศาสตร์สมัยรัตนโกสินทร์ รัชกาลที่ 1 - รัชกาลที่ 3 (พ.ศ. 2325 - พ.ศ. 2394) (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์สำนักนายกรัฐมนตรี, 2523), หน้า 234.

เรียกเก็บวาละ 1,500 บาท โดยไม่ให้เก็บภาษีอย่างอื่นอีก<sup>๘</sup>

จากการที่เปลี่ยนมาเก็บอากรปากกระวางเรืออย่างเดียวในอัตราที่ตกลงกัน กลับมีผลเสียต่อสินค้าของอังกฤษ โดยต้องเสียอากรเป็นจำนวนมากกว่าเดิม ซึ่งต่อมาเมื่ออังกฤษ ชนะสงครามในพม่าและจะใช้กำลังคุกคามเข้ามาในไทยได้ขอทำสนธิสัญญาใหม่ ผู้นำไทยจึงต้องใช้ นโยบายโอนอ่อนผ่อนตาม ยินยอมปรับตัวตามประสงค์ โดยทำสนธิสัญญาทางพระราชไมตรี และการพาณิชย์กับอังกฤษใหม่ (สนธิสัญญาเบาว์ริง) เมื่อปี 2399 โดยได้ลงนามที่กรุงเทพฯ เมื่อวันที่ 8 เมษายน 2398 และให้สัตยาบันเมื่อวันที่ 5 เมษายน 2399 และสนธิสัญญานี้ได้ใช้เป็นต้นแบบในการทำสนธิสัญญากับชาติอื่น ๆ ในเวลาต่อมา<sup>๙</sup> สนธิสัญญานี้มีผลเป็นภาระจำกัด อิสระภาพในการหารายได้จากภาษีอากร เป็นภาระนำระบบศุลกากรของไทยเข้าสู่ยุค "ร้อยชักสาม" กล่าวคือ สนธิสัญญาได้กำหนดให้ยกเลิกการเก็บภาษีปากเรือ และให้เก็บภาษีขาเข้าและขาออก แทน โดยในส่วนของสินค้าขาเข้าให้เก็บร้อยละ 3 เว้นแต่ เหล้าไวน์ และเหล้าเบียร์ให้เก็บได้ ร้อยละ 8 น้ำสุราอื่นที่มีความแรงแห่งแอลกอฮอล์ตั้งแต่ 25° ลงมาให้เก็บ 0.40 บาทต่อลิตร และสำหรับทุก ๆ ดีกรีที่เกิน 25° ให้เก็บเพิ่มอีกลิตรละ 0.016 บาท ส่วนสินค้าขาออกกำหนดให้ แบ่งเป็น 2 ประเภท คือ ประเภทสินค้าที่ไม่เก็บภาษีขึ้นใน แต่ต้องเสียภาษีอากรเมื่อส่งออกมี 51 รายการ เช่น งาช้าง เก็บ 10 บาทต่อหาบ หนังโคกระบือเก็บ 1 บาทต่อหาบ เป็นต้น และ ประเภทสินค้าที่ไม่ต้องเสียอากรขาออกต้องเสียภาษีขึ้นในมี 13 รายการ เช่น น้ำตาลทรายขาว เก็บ 2 สลึง ต่อหาบ เปลือกเก็บ 6 บาทต่อเกวียน เป็นต้น<sup>๑๐</sup>

นอกจากนี้ สนธิสัญญาดังกล่าวยังกำหนดในเรื่องการยกเว้นอากรของใช้ส่วนตัว เรื่องการคืนเงินอากรสำหรับสินค้าที่ขายไม่หมดและส่งกลับไป เรื่องการไม่เก็บภาษีเข้าซ้อน และการให้ผลประโยชน์ต่ออย่างชาติที่ได้รับการอนุเคราะห์ยิ่ง (Most - Favoured - Nation - Treatment) ในเรื่องอากรแกสินค้าอังกฤษและคนอังกฤษรวมทั้งการตั้งอนุญาโตตุลาการกรณีเกิด

<sup>๘</sup> Burney 's Paper Vol. IV DV

<sup>๙</sup> ประพันธ์ เนตรนพรัตน์, คำบรรยายกฎหมายศุลกากร (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์สามเจริญการพิมพ์, 2522), หน้า 5.

<sup>๑๐</sup> ถวิล วิสุทฺธิจินดา, "การบริหารงานศุลกากร," เอกสารวิจัยส่วนบุคคลในลักษณะ วิชาเศรษฐศาสตร์ วิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร, 2521, หน้า 45.

การขัดแย้งในเรื่องการประเมินราคาสินค้า เป็นต้น จากสนธิสัญญานี้เองที่ทำให้ประเทศไทย  
หันตัวเองเข้าสู่ระบบงานศุลกากรที่มีแบบแผนและเป็นสากลในเวลาต่อมา

### 3. ยุคการปรับตัวเข้าสู่งานศุลกากรระบบสากล (ปี พ.ศ. 2469 - 2499)

แม้ว่ารัฐบาลไทยได้เซ็นสัญญาเบาว์ริงกับประเทศอังกฤษเมื่อวันที่ 8 เมษายน 2398 และต่อมาได้  
มีการจัดตั้งสถานศุลกากร (Customs House) เมื่อวันที่ 13 พฤษภาคม 2399 แล้วก็ตาม  
ประเทศไทยก็ยังมิได้มีบทกฎหมายและระเบียบข้อบังคับที่แน่นอนอย่างใด อาศัยที่ปรึกษาและเจ้าหน้าที่  
ชาวต่างประเทศเป็นกำลังสำคัญในงานเทคนิคบางอย่าง และจากบทเรียนในยุคที่ 2 นี้เองที่ทำให้  
ประเทศไทยเริ่มมีการปรับปรุงระบบการบริหารงานของศุลกากร เพื่อควบคุมการรวบรวมรายได้  
ของรัฐให้ได้ผลเต็มเม็ดเต็มหน่วย ได้มีการออกพระบรมมัญญ์หน้าที่ราชการกระทรวงการคลังมหา  
สมบัติ ร.ศ. 109 กำหนดให้กรมศุลกากรเก็บเงินภาษีขาเข้าขาออก โดยมีอธิบดีเป็นผู้รับผิดชอบ  
ผู้ช่วยคือรองอธิบดี เจ้าพนักงานผู้ช่วยคือ สารวัตร เสมียนเอก เสมียนโท และเสมียนสามัญอีกจำนวน  
หนึ่ง และในระยะนี้เองที่ กรมศุลกากร ได้ร่าง Trade and Customs Regulations 128  
(1909) ในปี พ.ศ. 2452 (ร.ศ. 128) ขึ้นตามหลักกฎหมายอังกฤษฉบับหนึ่งชื่อ Customs  
Consolidation Act, 1879 และโดยอัยยาศัยไมตรี รัฐบาลไทยได้ส่ง Draft of Proposed  
Trade and Customs Regulations for the Kingdom of Siam, R.S. 128 (1909)  
นี้ไปให้ต่างประเทศที่มีสัมพันธไมตรีกันอยู่พิจารณาด้วย การพิจารณาร่างข้อบังคับการค้าและศุลกากร  
ดังกล่าว ได้ยึดเอามาโดยตลอด จนกระทั่งประเทศไทยมีโอกาสแก้ไขสนธิสัญญากับชาติต่าง ๆ ทั้ง  
นี้เนื่องจากประเทศไทยได้ร่วมรบกับฝ่ายสัมพันธมิตร และประสบชัยชนะในสงครามโลกครั้งที่ 1  
การเจรจาขอแก้ไขสนธิสัญญากับชาติต่าง ๆ ก็เพื่อวัตถุประสงค์ที่จะให้ประเทศไทยมีสิทธิเต็มที่ใน  
การกำหนดอัตราอากรเอง โดยได้ทำสนธิสัญญาใหม่กับประเทศสหรัฐอเมริกาในปี พ.ศ. 2463  
และกับประเทศต่าง ๆ ในเวลาต่อมา สำหรับสนธิสัญญากับประเทศอังกฤษนั้น ได้มีการแก้ไขสนธิสัญญา  
ใหม่เมื่อ พ.ศ. 2468 เป็นการผ่อนคลายข้อปัญหาและอุปสรรคต่าง ๆ ที่มีมาแต่เดิม ถึงกระนั้นก็  
ตามก็ยังคงไว้ซึ่งข้อผูกพันบางประการ เช่น ให้เก็บอากรกับด้ายดิบ ด้ายเย็บผ้า เหล็ก และ  
เหล็กกล้า ของทำด้วยเหล็กและเหล็กกล้า เครื่องจักรและส่วนของเครื่องจักรเฉพาะของที่เป็น  
ของอังกฤษได้ไม่เกินร้อยละ 5 ของราคาในระยะ 10 ปีแรกของสนธิสัญญา และไม่เก็บอากรขา  
ออกกับไม้สัก ดีบุก และข้าว ที่ส่งไปยังอังกฤษ เป็นต้น

จนกระทั่งปี พ.ศ. 2469 จากการเจาะจงขอแก้ไขสนธิสัญญาเพื่อผ่อนคลายข้อผูกมัดต่าง ๆ โดยเฉพาะอิสรภาพในการภาษีศุลกากร ร่าง Trade and Customs Regulation 128 (1909) จึงได้มีการปรับปรุงแก้ไขตราออกใช้ในปีนั้น ในรูปของ "พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ควบคู่กับพระราชบัญญัติพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2469" ซึ่งนับได้ว่าเป็นการวางรากฐานเกี่ยวกับงานศุลกากรอย่างเป็นทางการเป็นกิจลักษณะเป็นครั้งแรก

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 และพระราชบัญญัติพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2469 ได้มีการปรับปรุงเพิ่มเติมมาอีกหลายครั้ง เพื่อให้สอดคล้องกับสถานการณ์และนโยบายต่าง ๆ ในแต่ละยุคสมัย พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 จึงถือเป็นแม่บทใหญ่ของกฎหมายศุลกากรที่กำหนดอำนาจหน้าที่ของศุลกากร และความรับผิดชอบของผู้ที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งหลักปฏิบัติทั่วไป ตลอดจนความผิดและโทษในกิจการการจัดเก็บภาษีศุลกากร<sup>11</sup>

#### 4. ยุคแห่งการเข้าสู่ระบบศุลกากรสากลอย่างเต็มตัว (ปี พ.ศ. 2500 - ปัจจุบัน)

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ได้มีการแก้ไขปรับปรุงในรูปของพระราชบัญญัติถึง 13 ฉบับ พระราชบัญญัติศุลกากรฉบับสุดท้ายที่ตราออกใช้คือ พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 13) พ.ศ. 2499 นอกจากนี้ยังได้ออกเป็นประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 329 พ.ศ. 2515 อีกหนึ่งฉบับ ส่วนกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรได้มีการเปลี่ยนแปลงแก้ไขอยู่ตลอดเวลา โดยเฉพาะอย่างยิ่งเกี่ยวกับอัตราอากร ทั้งนี้ เพื่อปรับปรุงให้เกิดผลสอดคล้องและเหมาะสมตามสภาวะและความเป็นจริงตามกาลเวลาที่แปรเปลี่ยนไป แต่อย่างไรก็ตามอาจกล่าวได้ว่าประเทศไทยได้เข้าสู่ระบบศุลกากรสากลอย่างเต็มตัว เมื่อได้ตราพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2503 โดยจัดแบ่งประเภทสินค้าขาเข้าใหม่ตามระบบ CCCN (Customs Co-operation Council Nomenclature) ของคณะมนตรีความร่วมมือทางศุลกากร ซึ่งได้ใช้เป็นหลักในการจัดเก็บภาษีอากรมาโดยตลอด จนกระทั่งได้มีการแก้ไขปรับปรุงการจัดแบ่งประเภทพิกัดใหม่ แบบ Harmonized System : HS เพื่อจัด

<sup>11</sup>"เหตุผลที่ตราพระราชบัญญัติฉบับนี้ ก็เพราะต้องการให้มีพระราชบัญญัติจัดวางวิธีการศุลกากรเป็นหลักในการจัดเก็บภาษีสินค้าขาเข้าขาออก เพราะแต่เดิมการจัดเก็บอาศัยสัญญาทางพระราชไมตรีกับนานาชาติ และด้วยการผ่อนผันระหว่างเจ้าพนักงานกับพ่อค้า เป็นการยากที่จะปฏิบัติให้เรียบร้อย" คู่มือหนังสือ หอรัษฎากรพิพัฒน์ ที่ 142/16953 ลงวันที่ 8 ธันวาคม พ.ศ. 2468



ปัญหาการตีความ ซึ่งกรมศุลกากรเพิ่งประกาศใช้พร้อมกันทั่วโลก เมื่อวันที่ 1 มกราคม พ.ศ.2531.

## ข. ทฤษฎีภาษีอากร

Sligman นักเศรษฐศาสตร์ผู้ลือนามได้ให้ความหมายว่า ภาษีอากรเป็นเงินที่รัฐบาลบังคับเรียกเก็บจากราษฎร เพื่อใช้จ่ายในกิจกรรมของรัฐ โดยไม่จำเป็นต้องทำการตอบแทนอย่างใดโดยตรงให้แก่ผู้เสียภาษีนั้น<sup>12</sup>

ในความหมายดั้งเดิม กรมสมเด็จพระราชาธิบดีจากราชอาณาจักรสยาม ให้ความหมายว่า "ภาษี" คือ รายได้ที่เกิดจากมีผู้รับประมวลที่จะส่งเงินให้หลวง ผู้ใดประมวลได้ผู้นั้นเป็นเจ้าของภาษีในการนั้น ส่วนคำว่า "อากร" คือการชักเอารายได้ หรือผลประโยชน์ที่ราษฎรทำมาทำได้โดยประกอบกิจการต่าง ๆ หรือโดยได้รับสิทธิจากรัฐบาล เช่น การทำสวน การจับปลา เป็นต้น

สำหรับความหมายในปัจจุบัน ชจร สาธุพันธุ์ ได้ให้ความหมายในทางตำราว่าเป็นเงินที่รัฐบาลมีอำนาจบังคับเอาจากประชาชนภายในขอบเขตของกฎหมาย ประชาชนจำเป็นต้องจ่ายภายใต้หลักเกณฑ์ที่กำหนด แม้ว่าจะไม่เต็มใจก็ตาม โดยที่รัฐบาลไม่มีพันธะกรรมที่จะให้บริการตอบแทนโดยตรง (No Guide Pro Guo) การไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร ต้องถูกลงโทษตามกฎหมาย ดังนั้นการบังคับให้ประชาชนชำระเงินภาษีอากร รัฐบาลต้องคำนึงถึงความสามารถในการจ่ายเงินภาษีอากรจากรายได้ การบริโภคและทรัพย์สินของประชาชนอย่างเป็นทางการ เพื่อสร้างความรู้สึกที่ดีว่า การชำระค่าภาษีให้แก่รัฐเป็นสิ่งจำเป็นที่ต้องเสียสละ<sup>13</sup>

<sup>12</sup>A tax, in the modern sense, is the compulsory contribution from the person to the government to defray the expenses incurred in the common interest of all without reference to special benefit conferred. โปรดดู หลวงอรรถไวัลวาทิ และหลวงนรกิจบริหาร, รายงานการบริหารงานทั่วไปและระบบการจัดเก็บภาษีอากรในสหรัฐอเมริกา, อังกฤษ, ญี่ปุ่น เสนอต่อนายกรัฐมนตรี (พระนคร : โรงพิมพ์ส่วนท้องถิ่น, 2505), หน้า 6

<sup>13</sup>ชจร สาธุพันธุ์, การภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร : คณะรัฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2513), หน้า 1-3

### 1. หลักการภาษีอากร (Principle of Taxation)<sup>14</sup>

ก) หลักกฎหมาย เป็นหลักใหญ่ที่สำคัญประการแรก เพราะเป็นการให้อำนาจการจัดเก็บภาษีโดยข้อบังคับของกฎหมายภายใต้บทบัญญัติของกฎหมายรัฐธรรมนูญซึ่งถือเป็นแม่บทที่ให้อำนาจรัฐสภาหรือรัฐบาลออกกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร ในลักษณะต่าง ๆ มาบังคับให้ประชาชนต้องเสียภาษีอากรให้แก่รัฐ ซึ่งหมายความว่า ฝ่ายนิติบัญญัติหรือรัฐสภาเท่านั้นเป็นผู้กำหนดอำนาจจัดเก็บภาษีอากร รัฐบาลและผู้บริหารภาษีอากรจะกำหนดหรือเรียกเก็บเงินจากประชาชนตามใจชอบไม่ได้ การเก็บภาษีอากรจะต้องได้รับการพิจารณาและอนุมัติโดยรัฐสภา ดังสุภาษิตกฎหมายภาษีอากรที่ว่า "No Taxation Without Representation"

ข) หลักว่าด้วยการพลัดภาระภาษี (Shifting & Incidence of Taxes) เป็นลักษณะธรรมชาติที่มนุษย์ชาติพยายามจะพลัดภาระภาษีให้ตกแก่บุคคลอื่น แต่โดยลักษณะของภาษีอากรจะพลัดภาระภาษีได้หรือไม่ขึ้นอยู่กับข้อสรุป 3 ประการ

- 1) ภาษีส่วนบุคคล (Personal Taxes) เช่น ภาษีรัฐูปการ ภาษีมรดกซึ่งเป็นภาษีที่ไม่เกี่ยวกับธุรกิจการงาน ผู้เสียภาษีย่อมพลัดภาระภาษีไปไม่ได้โดยสภาพ
- 2) ภาษีที่เก็บจากส่วนเกินทางเศรษฐกิจ (Economic Surplus) พลัดภาระภาษีต่อไปไม่ได้ ส่วนเกินทางเศรษฐกิจในที่นี้หมายถึงรายจ่ายของบุคคลที่จ่ายเพื่อซื้อสิ่งของหรือบริการ ซึ่งไม่มีความจำเป็นที่จะผดุงบริการของปัจจัยการผลิต และเป็นสิ่งเหลือเพื่อเกินความต้องการของบุคคล เช่น ภาษีดอกเบียร์
- 3) ภาษีที่เก็บจากสิ่งของ (Commodity Taxes) ผู้ผลิตอาจพลัดภาระภาษีไปข้างหน้าให้ตกอยู่กับผู้รับไปจำหน่ายหรือแก่ผู้บริโภคก็ได้ หรืออาจจะพลัดภาระภาษีไปข้างหลัง ให้ตกอยู่กับภรรยาหรือผู้จัดหาสิ่งของวัตถุดิบมาให้ผู้ผลิตก็ได้ ดังนั้นในฐานะที่ภาษีศุลกากรเป็นภาษีที่เก็บจากสิ่งของ จึงตกอยู่กับผู้ขายได้แก่ผู้ผลิต

<sup>14</sup> อนุชณะ อัดถากร, ทฤษฎีภาษีและทางปฏิบัติ (พระนคร : โรงพิมพ์รุ่งเรืองธรรม, 2500), หน้า 49 - 52.

ค) หลักการกระจาย (Distributive Aspect) หลักการนี้เมื่ออยู่ด้วยกัน 6 กฎ (Doctrines)<sup>15</sup> คือ

1) กฎว่าด้วยประโยชน์ (The Benefit Doctrine) กล่าวคือ บุคคลควรจะเสียภาษีตามที่รัฐบาลให้บริการแก่ตนโดยตรง (Cost - of - Service Theory) เช่น การที่รัฐสร้างที่อยู่อาศัยให้ ฯลฯ หรือตามที่รัฐได้ทำประโยชน์แก่ตนร่วมกับคนอื่น ๆ (Value-of-Service Theory) เช่น การสร้างนายแพทย์ เป็นต้น การเสียภาษีมากน้อยจึงควรขึ้นอยู่กับประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับ

2) กฎว่าด้วยเอกสิทธิ์ (The Privilege Doctrine) กล่าวคือ บุคคลใดได้รับเอกสิทธิ์ในการประกอบการค้าหรือธุรกิจก็ควรต้องเสียภาษีมากเป็นพิเศษ เช่น ได้รับสัมปทานเดินรถ หรือได้ประกอบกิจการสาธารณูปโภคอื่น ๆ

3) กฎว่าด้วยการร่วมทุนกับรัฐ (The State - Partnership Doctrine) เมื่อบุคคลใดร่วมทุนกับรัฐในการประกอบกิจการค้า ควรจะต้องเสียภาษีมากเป็นพิเศษ เพราะกิจการที่รัฐเข้าจัดยอมจะ ได้รับเอกสิทธิ์พิเศษแตกต่างจากการประกอบกิจการค้าทั่วไป

4) กฎว่าด้วยความสามารถ (The Objective Ability Doctrine) เป็นปรัชญาที่มุ่งหมายให้บุคคลเสียภาษีตามความสามารถที่จะเสียได้ และไม่ให้เป็นที่เดือดร้อนตามหลักการของ Adam Smith

5) กฎว่าด้วยการเสียสละ (The Subjective Sacrifice Doctrine) เป็นกฎของ John Stuart Mill ซึ่งมุ่งหมายจะขยายความในกฎของ Adam Smith คือบุคคลควรเสียสละเงินเป็นค่าภาษีอากรตามส่วนที่ตนหวนมาได้

6) กฎว่าด้วยความเป็นกลาง (The Neutrality Doctrine) กล่าวคือ นักการคลังมีความเห็นว่าเมื่อเก็บภาษีจากบุคคลใด ไม่ว่าจะถือหลักความสามารถหรือหลักการเสียสละเป็นสำคัญ บุคคลนั้น ๆ เมื่อเปรียบเทียบกับบุคคลอื่น ๆ จะต้องให้เขามีฐานะไม่เปลี่ยนแปลงไปจากภาวะก่อนเสียภาษีนั้น ๆ

<sup>15</sup> พระองค์เจ้าวิวัฒนไชย ไชยยงค์, กฎหมายคลัง (พระนคร : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2513), หน้า 43-90.

ง) หลักการควบคุม (Regulation Aspect) ผู้บริหารอาจนำหลักการภาษีมาใช้เป็นเครื่องมือในการควบคุม เพื่อให้เกิดดุลยภาพในทางเศรษฐกิจ ได้ดังนี้

1) ควบคุมการบริโภค เช่น เก็บภาษีให้สูงสำหรับสินค้าที่นุ่มเฟื่อย หรือเป็นผลร้ายต่ออนามัย เช่น บุหรี่ สุรา ฯลฯ ในทางกลับกัน เก็บภาษีให้ต่ำสำหรับกิจการบางประเภท เช่น อาหารที่จำหน่ายแก่โรงพยาบาล โรงเรียน หรือทรัพย์สินขององค์การดังกล่าว

2) ควบคุมการผลิตและจำหน่าย สิ่งที่เป็นภัย โดยการเก็บภาษีให้สูงสุดเพื่อทำลายการผลิตและการจำหน่าย เช่น ฝิ่น อาวุธปืน สิ่งลามกอนาจาร ในกรณีนี้ ภาษีศุลกากรนำมาใช้เป็น prohibitory taxes ได้อย่างมีประสิทธิภาพ

3) กีดกันการค้าบางประเภท เช่น เก็บภาษีการค้า จากสิ่งของบางอย่างสูงกว่าปกติ เพื่อประโยชน์ในการที่จะจำกัดสินค้าประเภทนั้น ๆ หรือเพื่อเป็นการสนับสนุนสินค้าอีกประเภทหนึ่ง

จ) หลักการเก็บภาษีในแง่รายได้ (Revenue Aspect) รายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรนั้น จะเก็บได้มากหรือน้อยขึ้นอยู่กับฐานและอัตราภาษี นอกจากนี้ยังขึ้นอยู่กับผลทางเศรษฐกิจของภาษี (economic effects of the tax) และการบริหารภาษีอากร ปัจจุบันเหล่านี้อาจมีความสัมพันธ์โดยตรงกับนโยบายของรัฐ ซึ่งในบางสถานการณ์ สภาพเศรษฐกิจและสังคม อาจสะท้อนให้รัฐจำเป็นต้องคิดค้นระบบภาษีใหม่ ๆ เพื่อแสวงรายได้เพิ่มขึ้น โดยการออกกฎหมาย ซึ่งจำเป็นต้องอาศัยนักนิติศาสตร์ นักเศรษฐศาสตร์และหน่วยงานฝ่ายบริหารอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องร่วมกันพิจารณา

ฉ) หลักการบริหารภาษีที่<sup>16</sup> Adam Smith ได้วางหลักเกณฑ์ที่เป็นสัจธรรม (axiom) เกี่ยวกับหลักการภาษีอากรไว้เมื่อประมาณ 200 ปี มาแล้วว่า ภาษีที่ดีจะต้องมีลักษณะสำคัญที่จะตอบสนองการบริหารภาษีอากรได้อย่างสมบูรณ์ใน 4 ประการ สำคัญดังนี้

1) หลักความยุติธรรม (Equity) รัฐควรเก็บภาษีจากประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีในฐานะที่เท่าเทียมกัน ไม่ควรให้อภิสิทธิ์แก่บุคคลใดบุคคลหนึ่ง และต้องให้ความเป็นธรรมในการแบ่งภาระแก่ประชาชนตามหลักความสามารถของแต่ละคน

<sup>16</sup> อริญ ธรรมโน, การคลัง (พระนคร : โรงพิมพ์กรมสรรพสามิต, 2512), หน้า 24.

2) หลักความแน่นอน (Certainty) รัฐควรจะกำหนดเวลา วิธีการและจำนวนเงินที่จะต้องชำระให้แน่ชัด เพื่อให้ผู้เสียภาษีมีโอกาสปรับปรุงวิธีการดำเนินธุรกิจของตนในการจัดเตรียมค่าภาษีอากรที่จะต้องชำระให้ถูกต้องตรงตามกำหนดเวลา

3) หลักความสะดวก (Simplicity) ประชาชนต้องได้รับความสะดวกในการชำระภาษีอากรไม่ว่าจะเป็นวิธีการ เวลา สถานที่ ที่จะรับชำระเพื่อเป็นเครื่องจูงใจให้ประชาชนมีความเต็มใจในการเสียภาษีอากร ทั้งนี้ในเรื่องหลักความสะดวกนี้ให้หมายความรวมถึงความสะดวกของเจ้าหน้าที่ผู้รับชำระภาษีอากรด้วย

4) หลักความประหยัด (Economy) การจัดเก็บภาษีอากรควรเสียค่าใช้จ่ายให้น้อยที่สุด โดยให้มีผลกระทบต่อการประกอบธุรกิจของเอกชนน้อยที่สุด รวมทั้งต้องประหยัดค่าใช้จ่ายในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรให้มากที่สุดด้วย แต่ทั้งนี้ผู้บริหารจะต้องใช้ความระมัดระวังมิให้นโยบายประหยัดมีผลต่อประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการจัดเก็บภาษีเป็นสำคัญด้วย

นอกจากหลักการที่กล่าวไว้ข้างต้น นักวิชาการภาษีอากรในปัจจุบันยังมีความเห็นว่า หลักการภาษีที่ดีนั้นจะต้องประกอบด้วยหลักเกณฑ์เพิ่มเติมดังต่อไปนี้

ก) หลักทำรายได้ที่ดี (Productivity) หมายถึง ถ้าหากรัฐบาลมีภาระจะต้องใช้เงินเมื่อใด ภาษีที่ดีควรจะทำรายได้ได้ทันทีที่ต้องการ

ข) หลักความยืดหยุ่น (Flexibility) ภาษีอากรควรเป็นเครื่องมือสำคัญในการควบคุมภาวะเศรษฐกิจ กล่าวคือ รายได้จากภาษีอากรควรเป็นเครื่องมือในการควบคุมภาวะเศรษฐกิจเพื่อมิให้กระทบต่อภาวะการครองชีพของประชาชน เมื่อสภาวะเศรษฐกิจเปลี่ยนแปลงไป

ค) หลักการยอมรับ (Acceptability) การจัดเก็บภาษีต้องเป็นที่ยอมรับและให้ประชาชนเกิดความเต็มใจ เพื่อป้องกันมิให้มีการหลีกเลี่ยงภาษีอากร

การที่รัฐจะสามารถเก็บภาษีอากรได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยนั้น นอกจากจะต้องดำเนินการตามหลักการภาษีอากรที่ดีตามแนวความคิด (concept) ดังกล่าวแล้ว รัฐยังต้องมีกลไกการจัดเก็บที่มีประสิทธิภาพ อันได้แก่ การวางนโยบายภาษีในระดับรัฐบาลที่เหมาะสม มีกฎหมายภาษีอากรที่สมบูรณ์ และต้องเสริมสร้างองค์การบริหารภาษีอากรให้มีขีดความสามารถในการจัดเก็บภาษีอากรสูงพอที่จะตอบสนองนโยบายการเงินและการคลังของรัฐบาลได้ ขณะเดียวกันจะต้องพยายามอุดรอยรั่วไหลที่อาจมีขึ้นในระดับต่าง ๆ เพื่อให้รัฐได้รับค่าภาษีอากรครบถ้วนเพียงพอที่จะ

นำไปเสริมสร้างความเจริญเติบโต และยกระดับตัวเร่งในการพัฒนาประเทศอันได้แก่ การสร้างงาน (work effort) การออม (saving) และการลงทุน (investment) ให้สูงขึ้นเป็นสำคัญ<sup>17</sup>

2. วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษี วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากรของ รัฐในทางทฤษฎีมีดังต่อไปนี้<sup>18</sup>

ก) ภาษีอากรเพื่อรายได้ (Taxation for Revenue) ภาษีอากรถือเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญที่สุดของรัฐ เพื่อรัฐจะได้นำไปใช้จ่ายในการบริหารงาน เพื่อการพัฒนาประเทศในด้านเศรษฐกิจ การเมือง การทหาร และสังคม

ข) ภาษีอากรเพื่อการชำระหนี้สิน ประเทศด้อยพัฒนาส่วนใหญ่จำเป็นต้องกู้เงินจากแหล่งกึ่งทั้งหลายภายในและภายนอกประเทศ เพื่อนำมาลงทุนสร้างปัจจัยอันเป็นการปูพื้นฐานทางเศรษฐกิจ ในโครงการต่าง ๆ เช่น การสร้างเขื่อน การสร้างถนน การพลังงาน เป็นต้น ด้วยเหตุผลนี้รัฐจึงจำเป็นต้องเก็บภาษีอากรจากผู้ได้รับประโยชน์ไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม เพื่อนำไปชำระหนี้สินที่กู้ยืมมา

ค) ภาษีอากรเพื่อเป็นเครื่องมือในทางนโยบายทางธุรกิจ รัฐสามารถใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือสนับสนุนหรือจำกัดการลงทุนในทางธุรกิจบางประเภทได้ ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ในการพัฒนาเศรษฐกิจ เช่น การงดเก็บภาษีหรือลดอัตราภาษีให้กับการลงทุนของชาวต่างประเทศ หรืออาจกำหนดอัตราภาษีศุลกากรสำหรับสินค้านำเข้าให้สูงขึ้น เพื่อช่วยเหลืออุตสาหกรรมภายในประเทศ เป็นต้น

ง) ภาษีอากรเพื่อเป็นเครื่องมือทางนโยบายการคลัง ซึ่งถือว่ามีบทบาทที่สำคัญในปัจจุบัน เพราะรัฐบาลสามารถใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือแก้ไขสภาวะเงินเฟ้อ (inflation) โดยการเพิ่มอัตราภาษีให้สูงขึ้น เพื่อดึงเงินจากมือประชาชนเป็นการลดอำนาจซื้อ

<sup>17</sup> บรูนา อัดถากกร, วิชาภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร : เมืองทองการพิมพ์, 2519), หน้า 20.

<sup>18</sup> ปรีดา นาคเนาทิม, เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1 (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์คุณเงินอักษรกิจ, 2525), หน้า 8-10.

ในทางตรงกันข้ามรัฐอาจลดอัตราภาษีอากรลงเพื่อช่วยประชาชน ในขณะที่เศรษฐกิจของประเทศ อยู่ในภาวะเงินฝืด (deflation) เพื่อให้ประชาชนมีอำนาจซื้อสูงขึ้น ทำให้การเงินมีการหมุนเวียน อันจะส่งผลให้สภาวะเศรษฐกิจของชาติกลับคืนสู่ภาวะปกติ

จ) ภาษีอากรเพื่อการควบคุม (Regulatory Taxation) ในเมื่อทุกคนต้องเสียภาษีให้แก่รัฐอย่างไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ ภาษีอากรจึงมีส่วนในการจำกัดการอุปโภคบริโภคโดยปริยาย เพราะรายได้ส่วนหนึ่งถูกกันไว้เสียภาษี ภาษีอากรจึงทำหน้าที่ในการควบคุมการบริโภคอุปโภคสินค้าไปในตัว นอกจากนี้รัฐบาลยังนำเอาภาษีอากรมาตอบสนองนโยบายคุ้มครองอุตสาหกรรมภายในประเทศได้ เช่น การเก็บอากรศุลกากรในอัตราที่สูง เป็นต้น

ฉ) ภาษีอากร เพื่อการกระจายรายได้ (Taxation for Income Distribution) เป็นภาระกิจของรัฐบาลที่จะต้องพยายามลดความไม่เท่าเทียมกันของรายได้ (inequality of income) ให้น้อยลง วิธีหนึ่งก็คือ การใช้นโยบายภาษีอากรเป็นเครื่องมือ โดยการเก็บภาษีอัตราก้าวหน้า (progressive rate) กล่าวคือ ผู้มีรายได้มากต้องเสียภาษีมาก ซึ่งนอกจากจะช่วยสร้างสรรคความเป็นธรรมทางเศรษฐกิจแล้วยังช่วยลดช่องว่างระหว่างคนรวยกับคนจนได้ด้วย ทั้งนี้อาจกระทำได้ 3 วิธี คือ

- 1) กระจายรายได้จากคนรวยไปสู่คนจน โดยการเก็บภาษีคนรวยในอัตราสูงกว่าคนจน
- 2) กระจายรายได้จากผู้มีสุขภาพดีไปยังคนเจ็บป่วย หรือจากคนที่อยู่ในวัยทำงานไปสู่คนชราและเด็ก คือ เก็บภาษีจากคนที่อยู่ในวัยทำงาน และสุขภาพดี ไปจัดสรรให้กับผู้ป่วย คนชรา และเด็กอีกต่อหนึ่ง
- 3) กระจายรายได้จากภูมิลำเนาหรือท้องถิ่นที่อุดมสมบูรณ์ไปยังท้องถิ่นที่ทุรกันดาร โดยการเก็บภาษีท้องถิ่นที่มีคนร่ำรวยอาศัยอยู่มากในอัตราสูง แล้วจัดสรรเงินรายได้ไปพัฒนาท้องถิ่นที่ยังไม่เจริญ

3. หลักการจัดเก็บภาษีอากรตามหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Relative Equity) ซึ่งได้แก่ การจัดเก็บภาษีอากรโดยอาศัยหลักความยุติธรรม ซึ่งแบ่งออกได้ 2 ลักษณะ<sup>19</sup> คือ

ก) หลักประโยชน์ (Benefit Principle) หมายความว่า เรียกเก็บภาษีตามประโยชน์ที่ได้รับ แต่มีผู้ค้านว่า ถ้ายึดหลักประโยชน์อาจจะขัดกับหลักความยุติธรรมเพราะกิจการหลาย ๆ อย่างประโยชน์ได้กับคนจนมากกว่าคนรวย ถ้าหากใช้หลักประโยชน์คนจนจะต้องเสียภาษีมาก เช่น การบริการสาธารณะ คนจนได้รับประโยชน์มากกว่าคนร่ำรวย

ข) หลักความสามารถ (Ability to Pay Principle) กล่าวคือ รัฐบาลจะต้องเก็บภาษีตามความสามารถของบุคคล บุคคลที่มีความสามารถเท่ากันก็ควรจะต้องเสียภาษีเท่ากัน ถ้าหากบุคคลมีความสามารถมากกว่าผู้อื่นก็ควรจะต้องเสียภาษีมากกว่าผู้อื่นด้วย ซึ่งในหลักนี้ยอมรับกันว่าเป็นธรรม แต่มีผู้แย้งว่าอาจทำให้บุคคลบางกลุ่มหมดกำลังใจทำงาน

หลักที่กล่าวทั้ง 2 ประการนี้ มาจากหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Relative Equity)<sup>20</sup> อันเป็นหลักความยุติธรรมในการเสียภาษี ซึ่งมีได้หมายความว่า ทุกคนต้องเสียภาษีเท่ากัน แต่ทุกคนต้องเสียภาษีตามสัดส่วนแห่งประโยชน์ที่ตนจะได้รับบริการจากรัฐหรือตามสัดส่วนแห่งความสามารถในการเสียภาษีของตน หลักการจัดเก็บภาษีที่ได้รับความนิยมมากที่สุด และถือว่าเป็นธรรมที่สุดนั้น คือ หลักความสามารถ เพราะสามารถให้ความยุติธรรมทั้งแนวนอน (Horizontal Equity) และความยุติธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity) กล่าวคือ

<sup>19</sup> อรุณ อัยสมบุรณ์, "วิธีประมาณรายได้ประเภทภาษีอากรของรัฐบาลไทย,"

วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบัณฑิต ภาควิชาเศรษฐศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2530, หน้า 18.

<sup>20</sup> ในทางเศรษฐศาสตร์ ยังมีหลักความเป็นธรรมสมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity) ซึ่งถือว่าทุกคนในสังคมต้องเสียภาษีเท่ากัน แต่หลักการนี้ไม่อาจเป็นจริงได้ เพราะฐานะทางเศรษฐกิจของคนในสังคมไม่เท่ากัน โปรดดู สมชัย ฤชุพันธุ์, เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินธุรกิจและการภาษีอากร หน่วยที่ 9 มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช (กรุงเทพมหานคร : กิจการพิมพ์, 2526), หน้า 35.



ผู้เสียภาษีที่มีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากัน ควรได้รับการปฏิบัติทางภาษีอากรเท่าเทียมกัน และผู้ที่อยู่ในสภาวะการณที่แตกต่างกันควรจะได้รับ การปฏิบัติทางภาษีอากรแตกต่างกัน

ความเป็นธรรมในทางทฤษฎีตามที่กล่าวนั้น เป็นแนวความคิดในการจัดร่างกฎหมายภาษี เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บ แต่การที่มีกฎหมายภาษีที่ยุติธรรม มิได้หมายความว่า ประเทศนั้นจะมีการจัดเก็บภาษีอย่างยุติธรรมด้วย เพราะสิ่งที่เขียนไว้ในกฎหมาย เป็นเรื่องของบทบัญญัติ แต่การปฏิบัติตามกฎหมายเป็นอีกเรื่องหนึ่ง ความเป็นธรรมในทางกฎหมาย เป็นสิ่งจำเป็นที่ต้องมีมาก่อน การปฏิบัตินั้นจึงจะเป็นธรรมได้ แต่การมีกฎหมายภาษีที่เป็นธรรมมิได้ก่อให้เกิดการเก็บภาษีที่เป็นธรรมโดยอัตโนมัติ การจัดเก็บภาษีเป็นเรื่องของการบริหารภาษีอากรรวมอยู่ด้วย ดังนั้น แม้ว่าเราจะมีกฎหมายภาษีที่เป็นธรรมตามทฤษฎีทุกประการ แต่ถ้าหากการบริหารภาษีไม่เป็นธรรมแล้ว ความเป็นธรรมในทางภาษีอากรในทางปฏิบัติก็ไม่อาจเกิดขึ้นได้เลย โดยทั่วไปแล้วการจัดเก็บภาษีอากรจะเกิดความเป็นธรรมในทางปฏิบัติได้จะต้องขึ้นอยู่กับเงื่อนไข ดังต่อไปนี้

- ก) มีกฎหมายภาษีที่เป็นธรรมสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในทางทฤษฎี ภาษีอากร
  - ข) มีการบริหารภาษีอากรอย่างมีประสิทธิภาพ
  - ค) มีมาตรการป้องกันและปราบปรามการหลีกเลี่ยง และหลบหนีภาษีอากร
- อย่างสมบูรณ์

4. ทฤษฎีการหลีกเลี่ยงอากร เมื่อพิจารณาจากแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติทั้ง 6 ฉบับแล้ว จะเห็นได้ว่า รัฐบาลมีความปรารถนาอย่างแรงกล้าที่จะให้มีการเก็บภาษีอากรได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย เพื่อการใช้จ่ายในการบริหารประเทศ และส่งเสริมเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ โดยรัฐบาลได้พยายามปรับปรุงแก้ไขโครงสร้างภาษีอากรและกลไกทางการเงิน การคลังอย่างเต็มกำลัง แต่การจัดเก็บภาษีอากรก็มิอาจบรรลุเป้าหมายมาโดยตลอด ทั้งนี้เพราะมีการหลีกเลี่ยงและหลบหนีภาษีอากรเป็นสำคัญ

ประเทศไทยเป็นประเทศที่กำลังพัฒนา และแม้ว่ารายได้จากการภาษีอากรจะเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญที่สุดก็ตาม แต่ก็ยังไม่มีการศึกษาอย่างจริงจังว่ามีการหลีกเลี่ยงและหลบหนีภาษีกันมากน้อยเพียงใด เป็นแต่มีการกล่าวโดยทั่วไปว่า การจัดเก็บภาษีอากรของไทยจะ

สามารถเก็บได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยถ้ารัฐบาลสามารถปรับปรุงประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี และถ้าหากสามารถอุดรูรั่วไหลมิให้ผู้เสียภาษีหลีกเลี่ยงหรือหลบหนีได้แล้ว ก็จะมีรายได้เพิ่มขึ้นพอเพียงกับรายจ่ายของประเทศ ซึ่งคำกล่าวนี้ได้รับการยืนยันว่าถูกต้องจากผู้เชี่ยวชาญของธนาคารโลกซึ่งได้กล่าวไว้ทำนองเดียวกัน<sup>21</sup>

C.V.Brown นักเศรษฐศาสตร์ชาวอังกฤษ ได้กล่าวถึงทฤษฎีการหลีกเลี่ยงอากร (Tax Avoidance, Tax Evasion Theory) ว่า Tax Avoidance หมายถึง การกระทำโดยชอบด้วยกฎหมายเพื่อลดจำนวนค่าภาษีที่จะต้องชำระให้น้อยลง ส่วน Tax Evasion หมายถึง การกระทำโดยมิชอบด้วยกฎหมายเพื่อการลดภาษีที่ต้องชำระ ซึ่งทฤษฎีเศรษฐศาสตร์ถือว่าเป็นการกระทำความผิดอาญา<sup>22</sup>

เมื่อพิจารณาคำจำกัดความจากทฤษฎีการหลีกเลี่ยงอากรของ C.V.Brown แล้วจะพบว่า การหลีกเลี่ยงและหลบหนีภาษีอากรมีศัพท์ที่สำคัญอยู่ 2 คำ<sup>23</sup> คือ

ก. Tax avoidance คือ การไม่ชำระภาษีอากรหรือพยายามชำระแต่น้อย โดยอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายภาษีอากร ระเบียบปฏิบัติ หรือข้อวินิจฉัยของส่วนราชการที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษี การปฏิบัติดังกล่าวนี้ถือว่าถูกต้องตามกฎหมาย และโดยผลแห่ง

<sup>21</sup> วิโรจน์ เลาะห์พันธ์ุ, "การหลีกเลี่ยงและการหลบหนีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย," เอกสารวิจัยส่วนบุคคลในลักษณะวิชาเศรษฐศาสตร์ วิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร, (2523): หน้า 3.

<sup>22</sup> Tax avoidance is the legal rearrangement of one's affairs to minimize one's tax liability, while tax evasion is the illegal rearrangement of one's affairs for the same purpose. The theory of tax evasion is a specific application of general economic theory of criminal behavior. โปรดดู C.V.Brown, Taxation and the Incentive to Work (Great Britain : Oxford University Press, 1983), PP 131-133.

<sup>23</sup> วิโรจน์ เลาะห์พันธ์ุ, "การหลีกเลี่ยงและการหลบหนีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย," หน้า 9-10.

กฎหมายหรือโดยมารยาทก็ไม่ถือว่าเป็นเรื่องเสียหายในการที่จะพยายามเลี่ยงภาษีให้น้อยลงหรือไม่ เสียโดยถูกต้องตามกฎหมาย

ข. Tax evasion คือ การฝ่าฝืนบทบัญญัติของกฎหมายโดยการไม่ชำระ ภาษีอากรตามจำนวนที่ควรจะต้องชำระตามกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในขณะใดขณะหนึ่ง ทั้งนี้จะเป็นไป โดยมีเจตนาหรือไม่มีเจตนา หรือประมาทเลินเล่อก็ตาม การปฏิบัติการดังกล่าวถือเป็นความผิด อาจมีโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญา<sup>24</sup>

คำศัพท์ทั้งสองนี้ มีการแปลความหมายออกไปแตกต่างกัน ศาสตราจารย์บุญชนะ อุตถากร ให้ความหมายว่า Avoidance หมายถึง การเลี่ยงภาษี โดยถูกต้องตามกฎหมาย ส่วนคำว่า Evasion หมายถึง การหลีกเลี่ยง ซึ่งเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย<sup>25</sup>

สำหรับความหมายในเชิงรัฐศาสตร์การคลัง ขจร สาธุพันธุ์ ได้ให้คำจำกัด ความว่า "Avoidance" หมายถึง การหลีกเลี่ยงอันเป็นการหนีภาษีโดยอาศัยช่องโหว่ของ กฎหมาย และไม่ถือว่าเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย เพราะผู้เสียภาษีใช้ไหวพริบในการดำเนิน ธุรกิจหลีกเลี่ยงการจ่ายภาษีโดยการอาศัยช่องโหว่ของกฎหมาย (tax loophole) เช่น แทนที่จะนำเงินไปซื้อหุ้นของเอกชนซึ่งต้องเสียภาษี กลับนำไปซื้อพันธบัตรของรัฐบาล ซึ่งไม่ต้องชำระ ภาษีอากร การกระทำวิธีนี้ไม่เป็นที่รังเกียจของสังคม จึงไม่ได้มีวิธีการป้องกันและแก้ไขแต่ประ การใดส่วนคำว่า "Evasion" นั้น หมายถึง การหลบหนีภาษี ถือว่าเป็นการหนีภาษีที่ผิดกฎหมาย เพราะไม่ชำระตามที่กฎหมายภาษีอากรบัญญัติไว้ การกระทำด้วยวิธีนี้เป็นสิ่งที่สังคมรังเกียจ จึงจำ เป็นต้องหาทางป้องกันและปราบปรามอย่างเด็ดขาด และถ้าหากมีการจับกุมได้ในขณะที่หนีภาษี หรือในภายหลังแล้ว จะต้องถูกลงโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญา<sup>26</sup>

<sup>24</sup> ลักษณะสำคัญของ evasion คือ การปกปิดข้อความจริงโดยผิดกฎหมาย ขณะที่ avoidance เป็นการกระทำโดยเปิดเผยและชอบด้วยกฎหมาย แต่ผลของการกระทำไม่เป็นไป ตามเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีอากร โปรดดู Burrows and veljanovski, The Economic Approach to Law (Great Britain : Butterwort, 1981), หน้า 320

<sup>25</sup> บุญชนะ อุตถากร, ทฤษฎีภาษีและทางปฏิบัติ, หน้า 96-97.

<sup>26</sup> ขจร สาธุพันธุ์, การภาษีอากร, หน้า 54-57

จากคำนิยามทั้งหมดจะเห็นได้ว่าการแปลความหมายของคำว่า Avoidance และ Evasion แตกต่างกันไปสุดแล้วแต่จะเลือกใช้คำใด ส่วนคำอธิบายศัพท์สองคำนี้คล้ายคลึงกันสำหรับกฎหมายศุลกากรไทยซึ่งลอกเลียนจากกฎหมายศุลกากรอังกฤษไม่มีคำว่า Avoidance คงมีแต่คำว่า Evasion ซึ่งฝ่ายศุลกากรแปลว่าหลีกเลี่ยงอากร. ซึ่งควรจะต้องแปลอธิบายไปตาม Evasion Theory ว่า หมายถึงการหนีภาษีโดยผิดกฎหมายดังนิยามที่ได้กล่าวมาแล้ว<sup>27</sup>

#### 5. สาเหตุของการหลีกเลี่ยงภาษีอากร

ก) ภาระภาษี (tax burden) คือ มีการกำหนดภาษีหลายประเภทและกำหนดอัตราภาษีสูงมาก ทำให้ประชาชนรับภาระภาษีอากรเป็นจำนวนเงินสูงเกินไป

ข) ความไม่เป็นธรรมในการแบ่งภาระภาษี เป็นความรู้สึกของประชาชนเกี่ยวกับความเต็มใจหรือไม่เต็มใจ โดยการเปรียบเทียบกับผู้เสียภาษียรายอื่น เช่น กรณีที่รัฐบาลมีนโยบายเก็บภาษีเพื่อผลทางเศรษฐกิจ มีการลดหย่อนแก่กิจการบางประเภท ทำให้มองเห็นความได้เปรียบเสียเปรียบกันอย่างชัดเจน หรือกล่าวอย่างง่าย ๆ คือ ไม่ให้ความเป็นธรรมในทางเศรษฐกิจและสังคมนั่นเอง

ค) การบริหารงานของรัฐบาลเป็นไปตามหลัก Cost - Benefit Theory และ Maximun Social Advantage หรือไม่ ถ้าประชาชนเห็นผลตอบแทนและเห็นว่ารัฐบาลทำงานอย่างจริงจังประชาชนจะเต็มใจเสียภาษี ในทางตรงข้ามถ้าหากรัฐบาลนำเงินไปใช้จ่ายในกิจการฟุ่มเฟือย ไม่สอดคล้องกับมติชน การหนีภาษีจะเกิดขึ้นได้มาก

ง) ความบกพร่องในการบริหารงานภาษีอากร หน่วยงานซ้ำซ้อน พิธีการยุ่งยากซับซ้อนและการใช้ดุลยพินิจในระดับนโยบายไม่ชัดเจน เช่น ปัญหาการตีราคาสินค้า การจัดประเภทสินค้า เป็นต้น<sup>28</sup>

<sup>27</sup> ในกฎหมายศุลกากรยังมีศัพท์ภาษาอังกฤษอีกคำหนึ่งคือ Smuggling ทางศุลกากรแปลว่า การลักลอบหนีศุลกากรซึ่งเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย ดังนั้นถ้าหากพิจารณาจากทฤษฎีภาษีอากรแล้วคำว่า Smuggling อยู่ในทฤษฎี Evasion Theory.

<sup>28</sup> ธิตินันท์ เชื้อบุญชัย, "กฎหมายและปัญหาที่เกี่ยวกับการนำเข้า การลงทุน และนำเข้าเพื่อส่งออก, "วารสารกฎหมาย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ปีที่ 11, 3 (2529) : 198-199, 207

จ) กฎหมายเข้าใจยากและขาดความชัดเจน ผู้ประกอบการอาจต้องจ้างวานบุคคลอื่น ๆ ไว้คอยทำความเข้าใจระเบียบข้อบังคับต่าง ๆ ขณะเดียวกันกฎหมายยังขาดความแน่นอน (certainty) เพราะกฎหมายให้อำนาจเจ้าหน้าที่ใช้ดุลยพินิจมากเกินไปและการใช้ดุลยพินิจในบางครั้งไม่มีหลักเกณฑ์สนับสนุน ในบางโอกาสกฎหมายไม่มีความยืดหยุ่น (flexibility) ตามสถานการณ์เนื่องจากความล้าสมัยทำให้ตามสภาพความเป็นจริงทางเศรษฐกิจไม่ทัน<sup>29</sup>

ฉ) กฎหมายภาษีอากรเองมีช่องโหว่ หรือมีความบกพร่องอยู่มาก เพราะการออกกฎหมายภาษีอากรต้องกำหนดประเภทนิโคตอัตราภาษีหลายประเภท หลายอัตรา รวมทั้งโดยลักษณะธรรมชาติของกฎหมายภาษีที่จำเป็นต้องวางหลักเกณฑ์กว้าง ๆ ส่วนรายละเอียดปลีกย่อยให้อยู่ในดุลยพินิจของฝ่ายบริหารย่อมทำให้เกิดช่องโหว่และมีหนทางรั่วไหล

ช) นอกจากนี้ สำหรับประเทศไทยยังมีปัญหาในการบังคับใช้กฎหมายเป็นสำคัญอีกด้วย กล่าวคือ เจ้าหน้าที่บ้านเมืองยังไม่มีความตั้งใจจริงอย่างเพียงพอในการปราบปรามและยังขาดการประสานงานร่วมมือร่วมใจกันอย่างแท้จริง ทำให้กระบวนการยุติธรรม ประสบกับปัญหาในทุกขั้นตอน ไม่ว่าจะเป็นขั้นตอนการสอบสวน การแสวงหาพยานหลักฐาน รวมทั้งการที่ไม่สามารถเปิดเผยชื่อผู้กระทำความผิดได้ทันทั่วถึง ทำให้อาชญากรลอยนวลอย่างมีเกียรติ กฎหมายมีความล้าหลังไม่ชัดเจน ไม่ทันต่อเหตุการณ์ทางสังคม ในบางโอกาสรัฐและกลไกของรัฐหรือโครงสร้างของรัฐบาลไม่เป็นธรรม กระทำตนในลักษณะที่ส่งเสริมอาชญากรรมทางเศรษฐกิจเสียเอง หรือมีเจตนาเป็นเครื่องมือของอาชญากรรมประเภทนี้ เจ้าหน้าที่ไม่มีความรู้ความชำนาญเนื่องจากความยุ่งยากซับซ้อนของอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ และประการสำคัญที่สุดคือ การใช้หรือการตีความกฎหมายซึ่งเกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดทางภาษีอากรโดยผู้มีอำนาจวินิจฉัยหรือผู้มีอำนาจตัดสินชี้ขาดคดีไม่อยู่บนพื้นฐานของปรัชญากฎหมาย ทำให้เกิดอุปสรรคต่อการลงโทษและทำให้ผู้กระทำความผิดหลอครอดอาญาแผ่นดินไปได้<sup>30</sup>

<sup>29</sup> ธิติพันธุ์ เชื้อบุญชัย, "กฎหมายและปัญหาที่เกี่ยวกับการนำเข้า การลงทุน และนำเข้าเพื่อส่งออก," หน้า 185

<sup>30</sup> อมร จันทรสมบูรณ์และคณะ, อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ : อุปสรรคและข้อเสนอแนะเกี่ยวกับประสิทธิภาพของการบังคับใช้กฎหมาย (กรุงเทพมหานคร : คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2529), หน้า 71.

ข) นโยบายของรัฐบาลในทางเศรษฐกิจ สังคม การเมือง เช่น การสนับสนุนกิจการบางประเภทหรือการที่รัฐออกกฎหมายพิเศษให้กับบางกลุ่มเพื่อผลทางการเมืองย่อมเป็นสาเหตุแห่งความเหลื่อมล้ำ ทำให้ประชาชนมีทัศนคติไม่ดีต่อรัฐบาล และเป็นสาเหตุสำคัญในการหลีกเลี่ยงภาษีอากร

นอกจากสาเหตุในด้านธรรมชาติของมนุษย์ที่พยายามลดหรือพยายามผลักภาระภาษีออกไป<sup>31</sup> รวมทั้งสาเหตุทั่วไปอันเป็นผลให้มีการหนีภาษีดังกล่าวข้างต้น ในทางศุลกากรยังมีมูลเหตุอื่น ๆ ที่ส่งผลให้มีการหลีกเลี่ยงภาษีศุลกากรกันมาก คือ

- ก) เจ้าหน้าที่ขาดความรู้อย่างแท้จริง นิธิการยุ่งยาก ไม่สะดวก เจ้าหน้าที่บางคนไม่สุจริต<sup>32</sup>
- ข) เพราะอิทธิพลของผู้ประกอบการค้าชนิดเดียวกันในประเทศ กับผู้ผลิตในต่างประเทศให้ความร่วมมือกันหลีกเลี่ยง
- ค) พิกัดอัตราศุลกากรสำหรับสินค้าบางอย่างสูงมาก ทำให้มีผู้อยากหลีกเลี่ยงการออกกฎหมายควบคุมหรือสั่งห้าม กลับเป็นตัวกระตุ้นให้มีการลักลอบหรือหลีกเลี่ยงกันมากขึ้น
- ง) พิกัดอัตราศุลกากร เป็นพิกัดตามราคาเสียส่วนมาก การหลีกเลี่ยงโดยทำราคาต่ำกว่ากระทำได้โดยง่าย
- จ) ผู้มีความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีอากรนิยมหยิบยกแนวคำพิพากษาฎีกาขึ้นอ้างอิงเพื่อประโยชน์ในการหลีกเลี่ยงอากร ทั้งนี้เพราะบรรทัดฐานในการวินิจฉัยคดีของศาลกับฝ่ายบริหารไม่เป็นไปในแนวเดียวกัน<sup>33</sup>

<sup>31</sup>Becker 's Model กล่าวไว้ว่า บุคคลประกอบอาชญากรรม ก็เนื่องจากเขาได้คาดหวังว่าผลประโยชน์ที่เขาได้รับจากการกระทำมีความผิดมีมากกว่าผลประโยชน์ที่เขาจะได้รับถ้าหากกระทำโดยชอบด้วยกฎหมาย โปรดดู David J.Pyle, The Economics of Crime and Law Enforcement (Great Britain : The Macmillan Press Ltd. 1983), P. 8.

<sup>32</sup>ปวย อึ้งภากรณ์, การคลัง (พระนคร: โรงพิมพ์ประมวลมิตร, 2501), หน้า 248-252.

<sup>33</sup> วิโรจน์ เลาะห์พันธุ์, "การหลีกเลี่ยงและการหลบหนีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาภายในประเทศไทย," หน้า 35.

## นโยบายภาษีอากรของไทย

เมื่อพิจารณาว่า การภาษีอากรมีความสัมพันธ์อย่างไรกับการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ ก็มีความจำเป็นต้องศึกษาถึงการนำนโยบายภาษีอากรไปใช้เพื่อให้เกิดผลสะท้อนต่อการพัฒนาเศรษฐกิจในด้านต่าง ๆ ทั้งทางทฤษฎีและทางปฏิบัติ กล่าวคือ ในภาคทฤษฎีนั้นถือเป็นส่วนหนึ่งของนโยบายการเงินและการคลัง ที่จะถูกนำไปใช้เป็นเครื่องมือในทางเศรษฐกิจที่จะก่อให้เกิดผลดีต่อการผลิตภายในประเทศ การบริโภค ปริมาณการค้าขายกับต่างประเทศ เป็นต้น สำหรับผลในทางปฏิบัติก็เพื่อบรรลุดัตถุประสงค์ในการเพิ่มพูนรายได้ และการรักษาความมั่นคงของชาติอีกโสดหนึ่ง<sup>34</sup> สำหรับประเทศไทยในปัจจุบัน นโยบายภาษีอากรตกอยู่ภายใต้แผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 6 (พ.ศ. 2530-2534) โดยมุ่งเน้นการปรับปรุงโครงสร้างภาษีอากรให้เข้าใจง่าย อัตราเหมาะสม ขยายฐานภาษีให้กว้าง เพื่อให้รัฐบาลมีรายได้เพิ่มขึ้น เสริมสร้างความเป็นธรรม และสนับสนุนการลงทุนให้สามารถแข่งขันกับต่างประเทศได้<sup>35</sup>

เป้าหมายทางเศรษฐกิจของชาติตามแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 6 (พ.ศ. 2530-2534) คือ การปรับปรุงระบบการพัฒนาประเทศในการแก้ปัญหาการว่างงาน ความยากจน ปัญหาการขาดดุลการค้า ตลอดจนปัญหาการขาดดุลการคลัง จึงจำเป็นต้องอาศัยปัจจัยหลายประการ เช่น การใช้ทรัพยากรธรรมชาติอย่างมีประสิทธิภาพ การใช้ฝีมือแรงงานและความขยันหมั่นเพียรของคนในชาติ เพื่อใช้เป็นปัจจัยขั้นมูลฐานในการผลิต จึงจะทำให้การพัฒนาบรรลุเป้าหมาย ส่วนในภาครัฐบาลรัฐจำเป็นต้องเร่งระดมเงินออมในรูปแบบต่าง ๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการเก็บภาษีอากรเพื่อให้รัฐสามารถใช้จ่ายในกิจกรรมทางเศรษฐกิจได้อย่างมีประสิทธิภาพ การกำหนดแนวนโยบายภาษีอากรจึงมีความจำเป็น และจะประกอบด้วยสาระสำคัญ 4 ประการ คือ<sup>36</sup> ประการแรก การภาษี

<sup>34</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, "นโยบายภาษีอากรกับหน้าที่ในทางเศรษฐกิจของรัฐบาล," วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ฉบับที่ 1 ปีที่ 15 (มีนาคม 2528) : 169.

<sup>35</sup> แผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 6 (พ.ศ. 2530-2534) ราชกิจจานุเบกษา ฉบับพิเศษ เล่มที่ 103 ตอนที่ 173 8 ตุลาคม 2529 หน้า 10, 11.

<sup>36</sup> วิทย์ ตันตยกุล, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร, หน้า 31-32.

อาคารต้องส่งเสริมการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจโดยการเพิ่มอัตราการขยายตัวของรายได้ประชาชาติ ประการที่สอง ต้องใช้การภาษีอากรเป็นกลจักรในการจำกัดการบริโภคบางชนิด และหรือสำหรับการอุปโภคบางชนิด เพื่อให้การบริโภคและการใช้ทรัพยากรเป็นไปอย่างเหมาะสม ประการที่สาม การภาษีอากรจะต้องมีส่วนช่วยสร้างเสริมและรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ มิให้เกิดภาวะเงินเฟ้อ เงินฝืด เพื่อมิให้ทรัพยากรและแรงงานสูญเปล่า และประการสุดท้าย ใช้การภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการแบ่งสรรปันส่วนรายได้และทรัพย์สินในชาติให้เหมาะสม

นโยบายเป็นแนวทางในทางความคิดเพื่อกำหนดทิศทางในการปฏิบัติ ดังนั้นผู้วางนโยบายจึงจำเป็นต้องดำเนินการให้อยู่ในขอบเขตตามวัตถุประสงค์ขององค์การ นโยบายภาษีอากรของรัฐก็ตกอยู่ภายใต้เงื่อนไขดังกล่าวอย่างไม่อาจหลีกเลี่ยงพ้น นโยบายภาษีอากรจึงจำเป็นต้องมีความชัดเจนในตัวเอง มีความเป็นไปได้โดยมีเอกเทศในตัวของนโยบาย ยืดหยุ่นและสามารถแปรเปลี่ยนไปตามเหตุผลและพฤติกรรมของสังคม และที่สำคัญที่สุดจะต้องปรับตัวให้เข้ากับปัจจัยแวดล้อมที่แปรเปลี่ยนอยู่ตลอดเวลา

### ก. นโยบายและลักษณะของภาษีศุลกากร

การบริหารงานภาษีของประเทศไทยนั้น ไม่ได้แยกเป็นภาษีทางตรง (direct tax) หรือภาษีทางอ้อม (indirect tax) หรือเป็นภาษีที่เรียกเก็บจากทรัพย์สินหรือจากโภคภัณฑ์โดยชัดแจ้ง แต่แบ่งออกตามหน่วยงานของรัฐที่เป็นผู้จัดเก็บ ได้แก่ กรมสรรพากร กรมศุลกากร และกรมสรรพสามิต สังกัดกระทรวงการคลังเป็นหลัก นอกจากนี้ยังมีส่วนราชการอื่นที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีพิเศษบางชนิด เช่น กรมทรัพยากรธรณี กรมตำรวจ กรมป่าไม้ กรมการปกครอง กรมไปรษณีย์โทรเลข ฯลฯ ทั้งนี้ หน่วยงานจัดเก็บภาษีสังกัดกระทรวงการคลัง เป็นหน่วยงานหลักในการจัดเก็บถึงร้อยละ 95 ของปริมาณภาษีอากรทั้งหมด โดยแต่ละหน่วยงานต่างก็ใช้เครื่องมือในการจัดเก็บอันได้แก่ กฎหมายซึ่งอาจเป็นพระราชบัญญัติ พระราชกำหนด เทศบัญญัติ ฯลฯ เป็นเอกเทศแตกต่างกันออกไป ทำให้เกิดความยุ่งยากในการบริหารงานภาษีอากร และมีปัญหาในทางปฏิบัติจนเป็นช่องทางรั่วไหลและเกิดการทุจริตกันโดยทั่วไป ซึ่งกล่าวโดยทั่วไปว่า รัฐอาจมีรายได้จากภาษีอากรเพิ่มขึ้น โดยไม่จำเป็นต้องเพิ่มอัตราภาษี หรือริเริ่มเก็บภาษีประเภทใหม่ขึ้นอีก ถ้าหากสามารถปรับปรุงระบบการจัดเก็บภาษีให้ได้เต็มเม็ดเต็มหน่วยอย่างแท้จริง



สำหรับภาษีศุลกากรในปัจจุบันเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐ ถึงแม้ว่ารัฐบาลมีนโยบายที่จะแสวงหารายได้ จากการเก็บภาษีทางตรงมากขึ้น เพราะมีความเป็นธรรมในการจัดเก็บมากกว่าก็ตาม<sup>37</sup> แต่รัฐบาลก็ยังต้องพึ่งพารายได้จากภาษีศุลกากร และมีความจำเป็นต้องจัดเก็บอยู่ ดังนั้น ภาษีศุลกากรจึงมิได้ลดบทบาทลงแม้แต่น้อย แต่กลับทวีความสำคัญในการพัฒนาประเทศอย่างยิ่งยวด เพราะโดยลักษณะของภาษีศุลกากร รัฐสามารถนำมาใช้เพื่อตอบสนองนโยบายของประเทศในหลายด้าน โดยเฉพาะอย่างยิ่งนโยบายเศรษฐกิจ

โดยสภาพภาษีศุลกากรถือว่าเป็นภาษีการขาย (sales tax) หรือภาษีสิ่งของ (commodity tax) ซึ่งเก็บจากสินค้าขาเข้าและสินค้าขาออก และจัดได้ว่าเป็นระบบภาษีที่เก่าแก่ที่สะดวกต่อการเก็บและการบริหาร เพราะจัดเก็บ ณ จุดนำเข้าหรือส่งออกตามที่รัฐบาลกำหนดไว้เพียงไม่กี่จุด ประเทศที่กำลังพัฒนาจึงถือเป็นแหล่งที่มาของรายได้ที่สำคัญที่สุด และสามารถนำมาใช้เป็นเครื่องมือในการดำเนินนโยบายเศรษฐกิจที่สำคัญ 3 ประการ คือ<sup>38</sup>

1. เพื่อหารายได้ให้แก่รัฐ ซึ่งรัฐบาลสามารถจัดเก็บได้เป็นจำนวนมาก โดยเสียค่าใช้จ่ายน้อย สำหรับการช่วยเหลือภายในประเทศ รัฐอาจกำหนดอัตราภาษีปานกลางสำหรับใช้เก็บภาษีจากสินค้าซึ่งรัฐนั้น ๆ มีความจำเป็นต้องใช้บริโภคเป็นจำนวนมาก และไม่สามารถผลิตเอง เรียกว่า นิกรัตเพื่อหารายได้ (Revenue Tariff)
2. สินค้าขาเข้าประเภทที่จะเก็บภาษีนั้นโดยปกติ อาจต้องเสียภาษีสรรพสามิต (Excise) อยู่แล้วในรัฐนั้น ๆ กฎหมายจึงกำหนดอัตราภาษีศุลกากรไว้เท่ากับภาษีสรรพสามิต เพื่อจะได้มีภาระภาษีเท่า ๆ กัน สำหรับของอย่างเดียวกัน เรียกว่า นิกรัตชดเชย (Compensatory Tariff)
3. กำหนดอัตราอย่างสูงตั้งรับสินค้าที่นำเข้ามาแข่งขันกับสินค้าประเภทเดียวกัน

<sup>37</sup> ภาษีทางตรงได้แก่ ภาษีเงินได้ ภาษีต่อหัว ภาษีประกันสังคม ภาษีที่ดิน ซึ่งผู้เสียภาษีอาจไม่สามารถผลักภาระภาษีให้กับผู้อื่น ส่วนภาษีทางอ้อมได้แก่ ภาษีประเภทต่าง ๆ ที่ผู้เสียภาษีสามารถผลักภาระไปให้ผู้อื่นต่อไปได้ เช่น ภาษีสรรพสามิต ภาษีศุลกากร เป็นต้น โปรดดู อรรถนิเวศน์, "วิธีประมาณรายได้ประเภทภาษีอากรของรัฐบาลไทย," หน้า 15-16.

<sup>38</sup> บุญชนะ อรรถากร, ทฤษฎีภาษีและทางปฏิบัติ, หน้า 75.

กับที่ผลิตได้ในรัฐนั้น ๆ เพื่อให้ราคาสินค้าที่นำเข้าสูงจนไม่อาจแข่งขันกับสินค้าที่ผลิตในประเทศ เรียกว่า นิกัดป้องกัน (Protective Tariff)

## ข. นโยบายและเหตุผลในการจัดเก็บอากรขาเข้า

1. เพื่อเก็บแหล่งรายได้ของรัฐบาล เพราะรัฐจำเป็นต้องเข้ามามีบทบาทที่จะส่งเสริมให้เกิดการพัฒนาด้านเศรษฐกิจ การเมือง การสังคม และการทหาร รัฐจึงจำเป็นต้องมีรายได้เพื่อใช้ในการบริหารโครงการต่าง ๆ เพื่อให้บรรลุผลตามเป้าหมายของการพัฒนาที่วางไว้ แต่ในปัจจุบันนี้รัฐมุ่งเน้นการจัดเก็บภาษีทางอ้อม โดยเฉพาะอากรศุลกากร เพื่อจุดหมายอันมีความสำคัญต่อการพัฒนาประเทศควบคู่ไปกับการแสวงหารายได้เป็นสำคัญอีกโสดหนึ่งด้วย

2. เพื่อส่งเสริมและให้ความคุ้มครองอุตสาหกรรมภายในประเทศ<sup>39</sup> เพื่อป้องกันสินค้าจากประเทศอื่นเข้ามาแข่งขันในราคาที่ต่ำกว่า อากรขาเข้าอาจนำมาใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการให้ความคุ้มครองอุตสาหกรรม ซึ่งรัฐเห็นว่าอุตสาหกรรมดังกล่าวสามารถใช้เป็นกลยุทธ์ในการพัฒนาประเทศ ซึ่งอาจก่อให้เกิดผลดีต่อส่วนรวมในด้านอื่นอีก

ก) เพื่อการใช้ทรัพยากรธรรมชาติของประเทศ โดยการนำนโยบายอากรขาเข้าเพื่อคุ้มครองอุตสาหกรรมมาใช้ ซึ่งจะทำให้มีการผลิตมากขึ้นอันจะมีผลต่อการใช้ทรัพยากรธรรมชาติและแรงงานภายในประเทศ อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้นตามไปด้วย

ข) เป็นโครงสร้างพื้นฐานในการพัฒนาอุตสาหกรรมซึ่งจะพัฒนาให้เกิดเทคโนโลยีใหม่ติดตามมา

3. เพื่อส่งเสริมด้านการเกษตร ซึ่งเป็นภาคการผลิตที่มีบทบาทในการพัฒนา

<sup>39</sup> การคุ้มครองอุตสาหกรรมภายใน มาจากทฤษฎีอากรเพื่อปกป้องที่แท้จริง (Theory of Effective Protective Rate) ไปรอดดู จิรายุ อิศรางกูร ณ อยุธยา, วรรณไวทยากร (กรุงเทพมหานคร : สมาคมสังคมศาสตร์แห่งประเทศไทย, 2514), หน้า 69-84.

ประเทศและเป็นแหล่งจ้างงาน รัฐอาจนำนโยบายอากรศุลกากรมาใช้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งนโยบาย อัตราอากรขาเข้า กล่าวคือควรกำหนดอัตราอากรให้ต่ำ หรือไม่เสียเลยสำหรับปัจจัยพื้นฐานใน ภาคเกษตรกรรม เช่น โคพั้นธุ์นม แม่พันธุ์ไก่ ปุ๋ย เป็นต้น

#### 4. เพื่อแก้ไขสภาวะทางสังคม

ก) ในด้านการบริโภค ของบางอย่างไม่จำเป็นต่อการครองชีพ (luxury goods) การบริโภคสิ่งเหล่านี้เป็นพฤติกรรมที่ก่อให้เกิดการใช้เงินเกินความจำเป็น อากรศุลกากร จึงเป็นเครื่องมือทางการคลังของรัฐในอันที่จะจำกัดการบริโภคที่ไม่จำเป็นดังกล่าว เพื่อเปลี่ยน แนวทางให้การใช้จ่ายของประชาชนมาสู่ผลิตภัณฑ์ที่ผลิตภายในประเทศ โดยการตั้งอัตราอากรสูง เพื่อลดการนำเข้า

ข) ป้องกันความผันผวนในด้านราคาสินค้าอันเนื่องจากการขาดแคลน โดยการลดอัตราอากรขาเข้า เพื่อให้ต้นทุนการนำเข้าต่ำลง เป็นการจูงใจให้มีการนำเข้า เพื่อบรรเทา การขาดแคลนสินค้าบางชนิดในช่วงเวลาหนึ่ง ๆ

ค) ป้องกันการทุ่มตลาด ของประเทศคู่ค้า ซึ่งอาจเกิดขึ้นได้จากประเทศ คู่ค้าที่ประสงค์จะระบายสต็อกสินค้าให้หมดไป หรือมีนโยบายมุ่งทำลายคู่แข่งขึ้น และไม่ว่าด้วยวัตถุประสงค์ใด ภาวะเศรษฐกิจและกลไกทางสังคมจะต้องถูกทำลายจนไม่อยู่ในฐานะที่จะแข่งขันทางด้านราคาได้ การเพิ่มอัตราอากรขาเข้าย่อมทำให้ระดับราคาสินค้าที่นำเข้ามาสูงขึ้นจนไม่ก่อให้เกิดความเสียหายต่อการผลิตภายในประเทศ

5. เพื่อใช้เป็นมาตรการส่งเสริมการส่งออก ในด้านการส่งออก เกือบทุก ประเทศได้ใช้นโยบายที่จะยกเลิกภาษีส่งออกไว้ในโครงสร้างนิคม เพื่อลดต้นทุนในการส่งออกให้ สามารถแข่งขันกับสินค้าจากต่างประเทศได้ นอกจากนี้การลดอัตราอากรขาเข้าสำหรับสินค้าประเภท ทุน เครื่องจักร วัตถุดิบบางชนิดที่จำเป็นในกระบวนการผลิตเพื่อส่งออก ย่อมทำให้ผู้ผลิตภายใน ประเทศสามารถแข่งขันกับผู้ส่งออกในประเทศอื่นได้

ค. วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บอากรขาออก

แทบจะกล่าวได้ว่าทุกประเทศมีนโยบายส่งเสริมการส่งออกเพื่อให้สินค้าของตนสามารถแข่งขันกับประเทศคู่แข่งในด้านราคาได้ โดยรัฐพยายามที่จะไม่เรียกเก็บอากรขาออกเลย บางประเทศอาจมีมาตรการช่วยเหลืออย่างอื่นอีกด้วย คงมีแต่เพียงของบางชนิดเท่านั้นที่รัฐยังต้องจัดเก็บอากรขาออกด้วยเหตุผลดังต่อไปนี้

1. เพื่อเป็นการอนุรักษ์ทรัพยากรธรรมชาติ (Resource Conservation)  
โดยวิธีเก็บอากรขาออก มิให้มีการนำเอาวัตถุดิบและทรัพยากรออกไปมากเกินไป
2. เพื่อรักษาระดับราคาสินค้าภายในประเทศ การเก็บภาษีขาออกจะลดความแตกต่างระหว่างราคาสำหรับผู้ขายจะได้จากการส่งออก และจากการขายภายในประเทศเพื่อมิให้ผู้ส่งออกแย่งกันส่งออก ซึ่งจะมีผลให้ราคาสินค้าภายในประเทศสูงขึ้น เช่น ประเทศไทยได้ใช้วิธีเย็บหมักข้าวเป็นตัวรักษาระดับราคาข้าวภายในประเทศ เป็นต้น

นโยบายพิกัดอัตราศุลกากรของไทย

นโยบายพิกัดอัตราศุลกากร คือ แนวทางหรือวิธีการที่จะใช้อากรศุลกากรเข้าไปแก้ปัญหาเฉพาะหน้า หรือปัญหาในระยะยาวในทางเศรษฐกิจ ระบบการค้า ระบบการบริหารงานภาษีอากร เพื่อให้ตอบสนองต่อแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ดังนั้น นโยบายพิกัดอัตราศุลกากรจึงอาจเกิดขึ้นได้จากองค์การใดองค์การหนึ่งที่มีอิทธิพลหรือมีบทบาทต่อการพัฒนาในช่วงเวลาต่าง ๆ ทั้งในระดับรัฐบาล ระดับกระทรวงการคลัง หน่วยงานภาครัฐและภาคเอกชน รวมทั้งการเสนอของคณะกรรมการพิกัดอัตราศุลกากร

นโยบายพิกัดอัตราศุลกากรที่ก่อเกิดจากรัฐบาล กระทรวงการคลัง หรือหน่วยงานภาครัฐหรือเอกชน ถึงแม้จะมีบทบาทอย่างไรก็เพียงเฉพาะครั้งคราวแตกต่างจากของคณะกรรมการพิกัดอัตราศุลกากรซึ่งเป็นองค์กรถาวร ที่คณะรัฐมนตรีแต่งตั้งให้ดูแลเรื่องนี้โดยตรง ดังนั้นในส่วนของนโยบายพิกัดอัตราศุลกากร แท้จริงแล้วคือผลจากการวิเคราะห์วิจัยจากคณะกรรมการพิกัดอัตราศุลกากรเป็น

ส่วนใหญ่<sup>40</sup>

การดำเนินงานของคณะกรรมการพิกัดอัตราศุลกากรประกอบด้วย ส่วนของเจ้าหน้าที่ที่รับผิดชอบ อันได้แก่ เจ้าหน้าที่ฝ่ายนโยบายพิกัดอัตราศุลกากร กองพิกัดอัตราศุลกากร กรมศุลกากร และเจ้าหน้าที่กลุ่มงานศุลกากร กองนโยบายการคลังและภาษีอากร สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง ร่วมกันพิจารณา เรื่องที่มีผู้เสนอเข้ามาซึ่งอาจจะเป็นภาครัฐหรือเอกชนก็ได้ โดยการประชุมดำเนินการศึกษาวิเคราะห์ ค้นคว้าข้อมูล เอกสาร สอบถามผู้เชี่ยวชาญ เพื่อหาข้อสรุป เสนอต่อที่ประชุมคณะกรรมการพิกัดอัตราศุลกากร เพื่อให้คณะกรรมการพิกัดอัตราศุลกากร พิจารณาวินิจฉัยอีกครั้งหนึ่งก่อนนำเสนอคณะรัฐมนตรี

การผลิตนโยบายพิกัดอัตราศุลกากรนั้นเป็นเรื่องละเอียดอ่อน และมีผลกระทบต่อผลประโยชน์ของชาติทั้งสิ้น ไม่ว่าจะเป็นการเสนอให้เพิ่มหรือลดอัตราอากร ดังนั้นเจ้าหน้าที่ผู้ทำการศึกษาวิเคราะห์วิจัยนั้นจะต้องกระทำอย่างรับผิดชอบ สุจริตใจ เสียสละ และต้องมีความรู้อย่างแท้จริง ซึ่งนอกจากจะต้องศึกษาวิเคราะห์ วิจัยข้อมูลอันเป็นองค์ประกอบภายนอกแล้ว ยังจะต้องสามารถนำเอาทฤษฎีทางวิชาการเข้ามาเป็นหลักในการค้นหาข้อสรุปที่สมบูรณ์และถูกต้อง เพื่อกำหนดอัตราอากรที่เหมาะสมหรือเพื่อกำหนดอัตราอากรในอันที่จะสนองตอบนโยบายการเงินและการคลัง ด้านใดด้านหนึ่งของรัฐบาล ได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

สำหรับประเทศไทยนั้นได้เริ่มเข้าสู่ระบบพิกัดสากลเมื่อได้มีการตราพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2503 โดยแบ่งประเภทสินค้าขาเข้าใหม่ตามระบบ CCCN (Customs Co-operation Council Nomenclature) หรือระบบ BTN (Brussel Tatiff Nomenclature) ของสภาความร่วมมือทางศุลกากรซึ่งมีหน้าที่ในทางวิชาการศุลกากรระหว่างประเทศ โดยมีสำนักงานใหญ่อยู่ที่กรุงบรัสเซลส์ ประเทศเบลเยียม ระบบพิกัดอัตราศุลกากรดังกล่าวได้นำเข้ามาตั้งแต่ปี พ.ศ.2502 ภายใต้สัญญา "Convention on Nomenclature

<sup>40</sup> คณะกรรมการพิกัดอัตราศุลกากรตั้งขึ้นโดยคณะรัฐมนตรี โดยการเสนอของกระทรวงการคลัง เมื่อปี พ.ศ.2507 มีหน้าที่ปรับปรุงแก้ไขโครงสร้างพิกัดอัตราศุลกากรเพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจและความผาสุกของประชาชน ฯลฯ มีปลัดกระทรวงการคลังเป็นประธาน และกรรมการอีก 14 ท่าน โดยมีผู้อำนวยการกองพิกัดอัตราศุลกากร กรมศุลกากร เป็นกรรมการเลขานุการ. ที่มา กองพิกัดอัตราศุลกากร กรมศุลกากร.

for Classification of Goods in Customs Tariff" โดยใช้หลักการจำแนกสินค้าที่มีอยู่ในระบบการศ้าระหว่างประเทศออกเป็น 21 หมวด (sector) แต่ละหมวดแบ่งออกเป็นตอน (chapter) รวม 99 ตอน ตอนหนึ่ง ๆ จะแบ่งออกเป็นประเภทพิกัดย่อย (items) รวมทั้งสิ้น 1,011 ประเภท แต่ละประเภทจะมีเลขรหัส 4 ตัวกำกับ

ระบบพิกัดแบบ CCCN นี้มีสมาชิกอยู่ 51 ประเทศ และมีประเทศที่ใช้พิกัดระบบนี้แต่ไม่ได้เป็นสมาชิกของอนุสัญญานี้ 98 ประเทศ โดยมีประเทศที่มีได้นำเอาระบบพิกัดแบบนี้มาใช้ 14 ประเทศ เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา แคนาดา ฮองกง และประเทศกลุ่มสังคมนิยม เป็นต้น สำหรับประเทศไทยอยู่ในฐานะที่ใช้ระบบพิกัด CCCN แต่ไม่ได้เป็นสมาชิกแต่ประการใด อย่างไรก็ตาม ระบบพิกัดแบบ CCCN ก็ยังมีข้อบกพร่องอยู่หลายประการ และที่สำคัญที่สุดคือระบบพิกัดแบบนี้ล้าสมัยและมีปัญหาในการตีความเพื่อจัดประเภทพิกัดสินค้า จึงจำเป็นต้องมีการปรับปรุงให้ทันสมัยมากขึ้น ซึ่งคาดหวังว่าจะแก้ไขข้อขัดข้องที่เกิดขึ้นได้เป็นอย่างดี ระบบพิกัดอัตราศ้การใหม่นี้เรียกว่า Harmonized System : HS ซึ่งประเทศไทยเพิ่งจะประกาศใช้แทนระบบ CCCN ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ.2531 ที่ผ่านมา

ระบบ Harmonized System เกิดขึ้นตามอนุสัญญาที่เรียกว่า "International Convention on the Harmonized Comodity Description and Coding System" ซึ่งสภาความร่วมมือทางศ้การ (Customs Co-operation Council) ได้ลงมติรับรองร่างพิกัดระบบนี้ เมื่อเดือนมิถุนายน 2526 ลักษณะของการแบ่งประเภทพิกัดแบบใหม่นี้กำหนดรายละเอียดของสินศ้าระดับเลข 6 ตัว โดยมีการเปลี่ยนแปลงจำนวนตอนจาก 99 ตอนเหลือ 96 ตอน จำนวนพิกัดเพิ่มขึ้นจาก 1011 ประเภทเป็น 1,241 ประเภท ส่วนจำนวนหมวด คงเดิม

เมื่อเปรียบเทียบระหว่างพิกัดศ้การเดิมแบบ CCCN กับระบบพิกัดศ้การแบบ HS จะเห็นว่ามีข้อแตกต่างกัน ดังนี้

1. พิกัดศ้การระบบ HS แบ่งกลุ่มสินค้าได้ละเอียดกว่า
2. พิกัดศ้การระบบ CCCN มุ่งประโยชน์ในการจัดเก็บอากรศ้การเท่านั้น ในขณะที่พิกัดศ้การระบบ HS นอกจากจะมุ่งหมายเพื่อประโยชน์ทางศ้การแล้ว ยังมุ่งเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บสถิติการศ้าระหว่างประเทศ นำไปใช้จำแนกสินค้าในกิจการขนส่ง และกิจการอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการศ้าระหว่างประเทศด้วย
3. พิกัดศ้การระบบ HS มีความทันสมัยมากกว่า และสอดคล้องกับเทคโนโลยีสมัย

ใหม่และสอดคล้องกับความเป็นจริงของสินค้าที่ค้าขายกันในตลาดโลก

4. พิภักศลการระบบ HS สามารถนำไปใช้ในการเจรจาทางการค้าระหว่างประเทศได้ดีกว่าระบบพิภักศลการระบบ CCCN เพราะมีความชัดเจนกว่า

ระบบพิภักศลการแบบ HS นี้ ถือได้ว่าเป็นระบบที่สากลที่สุดเพราะขณะนี้ประเทศต่าง ๆ จำนวน 27 ประเทศ และ EEC ได้ตกลงที่จะนำระบบพิภักศลการระบบใหม่นี้มาใช้ ขณะเดียวกันประเทศอื่น ๆ ที่ใช้ระบบพิภักศลการ CCCN ก็วางแผนที่จะรับเอาระบบพิภักศลการแบบ HS มาใช้ทั้งสิ้น ทั้งนี้รวมถึงประเทศแคนาดา และสหรัฐอเมริกา ซึ่งคาดว่าจะเสนอระบบพิภักศลการแบบใหม่นี้ต่อรัฐสภาในปลายปี พ.ศ.2531 ด้วย ย่อมหมายความว่า ร้อยละ 80 - 90 ของประเทศที่ค้าขายในโลกจะใช้ระบบ HS เมื่อถึงปลายปี พ.ศ.2531

สำหรับประเทศไทย เมื่อนำเอาระบบพิภักศลการแบบ HS มาใช้ก็จำเป็นต้องร่างกฎหมายพิภักศลการชั้นใหม่ให้สอดคล้องกับหลักการและรายละเอียดในระบบพิภักศลการแบบ HS เช่นกัน และขณะนี้กฎหมายพิภักศลการฉบับใหม่ กรมศุลการ ได้ประกาศบังคับใช้แล้วตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ.2531 เป็นต้นไป

สำหรับอัตราอากรนั้น ประเทศผู้ใช้จะเป็นผู้กำหนดเพื่อให้สอดคล้องกับสภาวะการณ์ นโยบายที่เหมาะสม และวิวัฒนาการทางการค้าที่เจริญก้าวหน้าไปอย่างไม่หยุดยั้ง ในปัจจุบัน

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ประเทศไทยกำหนดอัตราอากรแบบอัตราเดียว (Single Column Tariff)<sup>41</sup> โดยกำหนดให้มีอัตราภาษีไว้สำหรับสินค้าชนิดหนึ่ง ๆ เพียงอัตราเดียว ไม่ว่าสินค้านั้นจะนำเข้ามาจากประเทศใด หรือจะส่งออกไปยังประเทศใด โดยมีให้เอกสิทธิ์ (privilege) แก่ประเทศใดประเทศหนึ่งเป็นพิเศษเป็นการทั่วไปแต่ประเทศที่ใช้ระบบพิกัดในลักษณะนี้อาจกำหนดอากรพิเศษ อัตราลดหย่อนอากร กับประเทศคู่ค้าเป็นการเฉพาะรายก็ได้ เช่น ประเทศไทยได้กำหนดอากรพิเศษ อัตราลด

<sup>41</sup>พิกัดอัตราศุลกากร อีกลักษณะหนึ่ง คือ ระบบพิกัดอัตราซ้อน (Multiple Column Tariff) เป็นระบบที่กำหนดให้มีอัตราภาษีสำหรับใช้กับประเทศอื่น ๆ ทั่วไปอัตราหนึ่ง กับให้มีอัตราที่เรียกเก็บในอัตราต่ำแก่บางประเทศที่มีข้อตกลงให้ความอนุเคราะห์ซึ่งกัน (most favoured nation treatment) และจะใช้ภาษีศุลกากรในอัตราสูง เพื่อโต้ตอบกับบางประเทศและเพื่อสร้างอำนาจต่อรอง (bargaining power) ให้มากที่สุด เช่น

1. ประเทศออสเตรเลียจัดเก็บในอัตราทั่วไป และอัตราพิเศษ สำหรับสินค้านำเข้าจากสหราชอาณาจักรและประเทศในเครือจักรภพ
2. ประเทศอังกฤษจัดเก็บใน 3 ลักษณะคือ อัตราปกติ อัตราสำหรับสมาชิกสมาคมการค้าเสรีแห่งยุโรป (European Free Trade Association : EFTA) และอัตราสำหรับประเทศในเครือจักรภพ
3. ประเทศเยอรมันตะวันตกจัดเก็บใน 3 ลักษณะ คือ อัตราทั่วไป อัตราสำหรับสมาชิกองค์การตลาดร่วม และอัตราสำหรับประเทศที่ได้รับการอนุเคราะห์อย่างยิ่ง (most favoured nation privilege)
4. ประเทศสหรัฐอเมริกาจัดเก็บในอัตราปกติ และอัตราที่ให้ความอนุเคราะห์ซึ่งกันศึกษารายละเอียดได้จาก เอนก เขียรถาวร, เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 2 (กรุงเทพฯ : รุ่งศิลป์การพิมพ์, 2527)



หย่อนให้แก่ประเทศในกลุ่มอาเซียน (ASEAN) เป็นต้น ทั้งนี้ โดยแบ่งการจัดเก็บออกเป็น 3 วิธี ดังต่อไปนี้คือ<sup>42</sup>

วิธีที่หนึ่ง ได้แก่การเก็บอากรเป็นอัตราส่วนร้อยละของราคาสินค้า เรียกว่า อัตราอากรตามราคา (ad valorem) เช่น โคมไฟฟ้าทำด้วยโลหะสามัญเก็บอากรร้อยละ 60 ของราคา

วิธีที่สอง ได้แก่ การเก็บอากรจากหน่วยน้ำหนัก จำนวน ปริมาตร หรือปริมาณสินค้า เรียกว่าอัตราอากรตามสภาพ (specific)

วิธีที่สาม เป็นการเก็บอากรในกรณีที่เกิดอัตราศุลกากรกำหนดอัตราไว้ทั้งตามสภาพและราคา ให้คำนวณภาษีทั้งตามราคาและตามสภาพ แล้วเปรียบเทียบกันวิธีใดได้ค่าภาษีสูงกว่าให้ใช้วิธีนั้น เรียกว่า อัตราอากรแบบผสม (mixed)

การกำหนดนโยบายพิกัดอัตราศุลกากรย่อมเปลี่ยนแปลงไปตามสภาพเศรษฐกิจ การเมือง และสังคมแห่งชาติ และเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ซึ่งอาจจะเน้นหนักไปทางด้านใดด้านหนึ่งในแต่ละช่วงเวลา ในทางทฤษฎีนโยบายพิกัดอัตราศุลกากรจะต้องสนองตอบนโยบายภาษีอากรในทุกด้านเพื่อเป้าหมายในการพัฒนาเศรษฐกิจในขั้นที่สุดเป็นสำคัญ ดังนั้นโดยหลักการการกำหนดนโยบายพิกัดผู้

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

<sup>42</sup>ศึกษาได้จาก พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2531 และโปรดดูรายละเอียดใน มานิต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร, หน้า 42-43. และถวิล วิสุทธรจินดา, พิกัดอัตราศุลกากร (กรุงเทพมหานคร : ไทยมิตรการพิมพ์, 2525), หน้า 275.

บริหารจะต้องคำนึงถึงผลกระทบต่อปัจจัย (factor) ที่เกี่ยวข้องกับการผลิตที่สำคัญ 2 ประการ คือ การบริโภคเป็นประการแรก และปริมาณการค้าขายกับต่างประเทศเป็นประการที่สอง<sup>43</sup> เพราะถึงแม้ว่าจะเป็นที่ยอมรับในเชิงทฤษฎีเศรษฐศาสตร์การค้าระหว่างประเทศว่า การค้าแบบเสรีนั้นมีผลทำให้ประเทศที่ทำการค้าระหว่างกันได้รับประโยชน์สูงสุดจากการแลกเปลี่ยนสินค้าและบริการ แต่ในความเป็นจริงแล้ว การค้าแบบเสรีอย่างเต็มรูปแบบไม่อาจมีขึ้นได้ในตลาดเสรีเลย เพราะถ้าหากระบบการค้าเสรีสามารถทำงานได้อย่างเต็มรูปแบบแล้วราคาสินค้าในแต่ละประเทศจะเท่าเทียมกันหมด<sup>44</sup> ซึ่งเป็นไปไม่ได้ ทั้งนี้เพราะแต่ละประเทศมีนโยบายการค้าแตกต่างกัน และมุ่งแสวงหาผลประโยชน์เพื่อหมู่เหล่าของตนให้มากที่สุด นโยบายที่แต่ละประเทศนำออกมาใช้เพื่อสนับสนุนนโยบายทางการค้าของตนที่สำคัญ คือ นโยบายกีดกันการค้าเพื่อให้ผู้บริโภคและผู้ผลิตภายในประเทศซื้อสินค้านำเข้าในราคาที่สูงกว่าราคาในตลาดต่างประเทศ นโยบายกีดกันการค้าจริงเป็นเครื่องมือที่สำคัญอย่างหนึ่งที่ใช้กีดขวางการค้าเสรี (trade barrier) โดยรัฐเป็นบุคคลที่สามที่เข้ามาแทรกแซงในลักษณะที่ก่อให้เกิดภาระเพิ่มขึ้น ภาระที่พ่อค้าพาณิชย์ต้องแบกอยู่นี้ คือ ภาระทางภาษีอากรซึ่งเรียกกันในทางการค้าสากลว่า tariff barrier

ศูนย์วิทยพัชร์พยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

<sup>43</sup> เอนก เขียรถาวร และ อัสสัมภิญญา จิตราคม, การคลังรัฐบาล (กรุงเทพมหานคร : รุ่งศิลป์การพิมพ์, 2527), หน้า 143.

<sup>44</sup> วันรักษ์ มิ่งมณีนาคน, เศรษฐศาสตร์ระหว่างประเทศ (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2517), หน้า 1-10.

ประเทศเล็ก ๆ เมื่อเข้าสู่วงการค้าต่างประเทศแล้ว การกำหนดอากรศุลกากร<sup>45</sup> ย่อมทำให้โครงสร้างการผลิตสินค้าของประเทศเปลี่ยนแปลงไป ความต้องการภายในประเทศที่มีต่อสินค้าที่ถูกกำหนดอากรศุลกากรจะลดลง และมีผลต่อปริมาณการค้าขายกับต่างประเทศที่จะลดลงตาม ซึ่งทำให้มูลค่ารายได้ประชาชาติที่แท้จริงของประเทศที่เกิดจากทรัพยากรธรรมชาติต่ำลงไปด้วย นี่หมายความว่าหากรัฐบาลใช้นโยบายจำกัดอัตราศุลกากรแล้วแม้จะทำให้รัฐมีรายได้เพิ่มขึ้นก็ตาม แต่กลับมีผลทำให้รายได้ประชาชาติที่แท้จริงลดลง ดังนั้นหากมีความจำเป็นเนื่องจากปัญหาการเงินและการคลังของประเทศ ก็ควรที่จะกำหนดอัตราที่เหมาะสม เพื่อบั่นทอนการนำเข้า แต่จะต้องพิจารณาไปถึงผลที่อาจจะก่อให้เกิดการลักลอบหรือหลีกเลี่ยงอากรเป็นสำคัญด้วย อย่างไรก็ตามเมื่อวิเคราะห์จากอดีตที่ผ่านมาแม้ว่าในบางกรณี อาจมีอัตราศุลกากรที่เหมาะสมในระดับหนึ่ง แต่รัฐบาลก็อาจคำนึงถึงการกำหนดอัตราอากรที่เหมาะสมก็ได้ ทั้งนี้เนื่องจากรัฐบาลมีวัตถุประสงค์ที่สำคัญอย่างอื่นและจำต้องใช้นโยบายจำกัดอัตราศุลกากรเป็นเครื่องมือที่ทำให้วัตถุประสงค์ที่สำคัญอย่างอื่นนั้นบรรลุผล ซึ่งได้แก่การรักษาไว้ซึ่งความมั่นคงและความสัมพันธ์ระหว่างประเทศ การคุ้มครองอุตสาหกรรมภายในประเทศ การควบคุมการบริโภค การเพิ่มรายได้ของรัฐบาลและการกระจายรายได้เป็นสำคัญ

<sup>45</sup> การกำหนดอัตราศุลกากร ควรเป็นไปตามทฤษฎีว่าด้วยอากรศุลกากร ซึ่งเป็นทฤษฎีที่พยายามแสวงหาคำตอบว่า อัตราศุลกากรจากศูนย์และเพิ่มสูงขึ้นไปเรื่อย ๆ จะมีอัตราหนึ่งที่เหมาะสมที่สุด และก่อประโยชน์แก่ประเทศผู้กำหนดมากที่สุด เมื่อพิจารณาถึงผลกระทบเชิงเศรษฐกิจโปรดดู R.E.Cave and R.W.Jones, World Trade and Payment (Boston : L.H. Brown and Company, 1973) chapter 6 ซึ่งบุญชนะ อรรถากร กล่าวว่าจะเป็นไปได้ต่อเมื่อสามารถนำเอาผลกระทบเชิงเศรษฐกิจล้วน ๆ มาพิจารณาเป็นสำคัญ โปรดดู ทฤษฎีภาษีและทางปฏิบัติ, หน้า 75, 80, 84, 89.

ความสัมพันธ์ระหว่างกฎหมายศุลกากรกับทฤษฎีกฎหมาย

ก. ทฤษฎี Legal Positivism และทฤษฎี Sociological Jurisprudence

ทฤษฎี Legal Positivism เป็นทฤษฎีกฎหมายซึ่งมีรากฐานมาจากสำนักความคิดทางกฎหมายแบบปฏิฐานนิยม ซึ่งมีกำเนิดมาจากสมาชิกของสำนักได้แตกแยกความคิดออกเป็นหลายฝ่าย ทฤษฎีนี้ตามแบบฉบับดั้งเดิมในศตวรรษที่ 19 นั้น ก็เป็นไปตามแนวความคิดของนักนิติศาสตร์ชาวอังกฤษ คือ John Austin และนักนิติศาสตร์ชาวเยอรมัน เช่น Julius Binding Adolf Merkel และ Bergbohm แต่ต่อมาในศตวรรษที่ 20 แบบฉบับดั้งเดิมได้ถูกแก้ไขเพิ่มเติมและปรับปรุงเป็นอันมาก โดยนักนิติศาสตร์ในประเทศอังกฤษ อเมริกา เช่น H.L.A Hart และ Hans Kelsen เพื่อให้ทฤษฎี Legal Positivism มีขอบเขตที่แน่ชัดยิ่งขึ้นกว่าเดิม และสามารถอธิบายความหมายของกฎหมายได้ชัดเจนจนเป็นที่ยอมรับโดยทั่วไป

คำว่า "Positivism" นั้น เป็นถ้อยคำที่นักปราชญ์ฝรั่งเศสชื่อ August Comte เป็นผู้ใช้ในความหมายที่ว่า "ยืนยันได้" หรือ "สังเกตเห็นได้" Comte เชื่อว่า มนุษย์ย่อมค้นหาความรู้ได้จากการสังเกตและทดสอบดูโดยวิธีการทางวิทยาศาสตร์ นักปราชญ์ไม่ควรเชื่อในสิ่งที่พิสูจน์ไม่ได้หรือสังเกตไม่ได้ ทฤษฎีนี้ถือว่ากฎหมายคือระบบแห่งบรรทัดฐาน (system of norms) และระบบแห่งกฎเกณฑ์<sup>46</sup>

ทางด้านกฎหมาย John Austin นักปราชญ์ชาวอังกฤษลูกศิษย์ของ Jeremy Bentham ได้ทำการพัฒนาทฤษฎีกฎบัญญัติขึ้นมาโดยเรียกทฤษฎีของตนว่า "วิทยาศาสตร์แห่งกฎหมายบัญญัติ" (The Science of Positive Law) ซึ่งถือว่าข้อกำหนดที่กำลังเป็นกฎหมายอยู่เท่านั้นที่เป็นวิชาสำหรับค้นคว้าทางวิทยาศาสตร์และจะต้องใช้วิธีศึกษาโดยจำกัดขอบเขตอยู่เฉพาะแต่ตัวระบบกฎหมาย และทำความเข้าใจความคิดสำคัญ ๆ ของกฎหมาย เช่น สิทธิและหน้าที่ บุคคล ทรัพย์สิน ละเมิด สัญญา โดยการวิเคราะห์จากถ้อยคำ ข้อมูล ประมวลขึ้นมาแล้วพิสูจน์ว่าสิ่งที่เข้าใจ

<sup>46</sup> รongพล เจริญพันธ์, นิติปรัชญา (กรุงเทพมหานคร : กิ่งจันทร์การพิมพ์, 2527), หน้า 131.

นั้นถูกต้องหรือไม่ Austin กล่าวว่า กฎหมายเป็นสิ่งที่มีความหมาย มีใช่เรื่องของอุดมการณ์ว่าดีหรือไม่ดี มีใช่สิ่งที่ดีควรจะเป็น แต่เป็นสิ่งที่กำลังเป็นอยู่ และไม่จำเป็นต้องมีศีลธรรม กฎหมายคือคำสั่งของ ราชูปถัมภ์ที่กำหนดหน้าที่ ให้บุคคลต่าง ๆ ปฏิบัติ โดยที่ Austin มิได้พิจารณาให้ลึกซึ้งถึงลักษณะ ภายในของกฎหมาย ว่าเหตุใดคนจึงเคารพกฎหมาย ทำให้ ทฤษฎีของ Austin มีข้อบกพร่องและ ได้รับแรงต่อต้านจากสังคมในเวลาต่อมา<sup>47</sup>

ทฤษฎี Legal Positivism มีสาระสำคัญว่า กฎ หรือ บรรทัดฐานใด จะถือว่าเป็นกฎหมายหรือไม่ ขึ้นอยู่กับว่า กฎ หรือ บรรทัดฐานนั้น มีสภาพบังคับเด็ดขาดหรือไม่ ดังนั้น เมื่อกฎหมายกำหนดหน้าที่ให้บุคคล สมาคม ทบวงการเมืองใดปฏิบัติแล้ว การปฏิบัติตามหน้าที่ที่ กฎหมายกำหนดนั้นถือว่าต้องปฏิบัติโดยเด็ดขาด เป็นหน้าที่ซึ่งไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ แต่ปัญหาว่าสภาพ บังคับเด็ดขาดเกิดขึ้นอย่างไรนั้น ยังมีความเห็นแตกต่างกันอยู่ 2 ฝ่ายคือ<sup>48</sup>

ฝ่ายแรกเห็นว่า กฎหมายเกี่ยวข้องกับอำนาจอธิปไตย คำสั่งบังคับบัญชาและการ ใช้กำลัง ผู้นำทางความคิดในฝ่ายนี้ คือ Austin Bentham และ Bergbohm นักปราชญ์กลุ่มนี้ เห็นว่า สภาพบังคับของกฎหมายนั้น ควรพิจารณาที่บทกำหนดโทษ และโอกาสที่ผู้กระทำความผิด จะต้องได้รับโทษ ดังนั้น รัฐกับกฎหมายจึงมีความใกล้ชิดกันมาก กล่าวคือ รัฐคือผู้กำหนดกฎหมาย ขึ้นมาใช้บังคับ โดยมีบทลงโทษผู้ฝ่าฝืนกฎหมาย การวิเคราะห์สภาพบังคับในลักษณะนี้ เป็นการ วิเคราะห์ลักษณะภายนอกของกฎหมายเท่านั้นโดยฝ่ายนี้ได้นิยามกฎหมายว่า กฎหมายคือคำสั่งของ ราชูปถัมภ์ และมีความเห็นว่า legal positivism มาจากคำว่า กฎหมายส่วนบัญญัติ ซึ่งถือว่ากฎหมายเกิดจากประติษฐกรรมของมนุษย์ ที่มีผลผูกพันประชาชนโดยสมบูรณ์ โดยไม่ต้องอ้างนามธรรมชาติหรือกฎเหนือกฎหมายแต่ประการใด

ฝ่ายที่สองเห็นว่า นอกจากจะต้องพิจารณาถึงสภาพบังคับเด็ดขาดของกฎหมาย โดย คำบังคับบทกำหนดโทษ โอกาสที่ผู้กระทำการฝ่าฝืนกฎหมายจะต้องได้รับโทษ ตลอดจนความสัมพันธ์

<sup>47</sup> สมโชค เจริญลาภ, คำบรรยายวิชาประวัติศาสตร์กฎหมาย, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์ มหาวิทยาลัย, 2526, หน้า 24.

<sup>48</sup> รองพล เจริญพันธุ์, นิติปรัชญา, หน้า 1 - 4.

ระหว่างรัฐกับกฎหมายแล้ว ยังคงต้องพิจารณาไปถึงลักษณะภายในของสภาพบังคับว่า การที่สภาพบังคับดังกล่าวจะมีลักษณะเด็ดขาดหรือมีประสิทธิภาพนั้น จะต้องได้รับความสนับสนุนจากสังคมหรือแรงกดดันของสังคม เป็นสำคัญด้วย ซึ่งหมายความว่า การกำหนดกฎหมาย การบังคับใช้กฎหมาย ต้องกระทำโดยสถาบันตามขั้นตอนที่ถูกต้อง และกฎหมายต้องมีลักษณะของความมีบรรทัดฐาน กำหนดความประพฤติของคนในสังคม โดยกำหนดสิทธิและหน้าที่อย่างแน่นอน ชัดเจนตามแนวความคิดของ H.L.A Hart และ Hans Kelsen ดังนั้นทฤษฎีที่ว่า กฎหมายคือคำสั่งของรัฐาธิปไตยตามความเห็นของฝ่ายที่สองนี้ จะจำกัดลงที่กฎหมายส่วนบัญญัติของรัฐที่มีระบบกฎหมายเข้าขั้นมาตรฐานเท่านั้น ทำให้การศึกษากฎหมายต้องขยายขอบเขตไปวิเคราะห์ถึงโครงสร้างของระบบกฎหมาย และกฎเกณฑ์พิเศษที่ก่อตั้งสถาบันต่าง ๆ อันเป็นรากฐานของระบบกฎหมาย หาได้วินัยฉัยหรือวิเคราะห์แต่กฎหมายส่วนบัญญัติ และอำนาจอธิปไตยของรัฐแต่เพียงอย่างเดียว ทำให้แนวความคิดของฝ่ายนี้เป็นที่ยอมรับว่าถูกต้องในปัจจุบัน

ทฤษฎี Legal Positivism ได้กำหนดแนวบรรทัดฐานของกฎหมายอย่างชัดเจน กำหนดสิทธิและหน้าที่โดยชัดแจ้ง แต่กฎข้อนี้เมื่อนำมาใช้กับบางกรณีย่อมเกิดอุปสรรคต่อหน้าที่รัฐสภาจะออกกฎหมายมอบอำนาจต่อให้ฝ่ายบริหาร หรือให้อำนาจใช้ดุลยพินิจแก่ฝ่ายบริหารในการจัดระเบียบเศรษฐกิจหรือควบคุมการใช้เสรีภาพในการประกอบธุรกิจ เอกชนตามสมควรแก่ความเป็นธรรม Legal Positivism จึงจำเป็นต้องได้รับการปรับปรุงกฎเกณฑ์นี้เสียใหม่เพื่อให้เหมาะสมและเป็นประโยชน์ต่อการแก้ปัญหาเศรษฐกิจในปัจจุบัน<sup>40</sup>

จากความเคร่งครัดของทฤษฎี Legal Positivism ทำให้เกิดอุปสรรคต่อการศึกษาควบคุมเอกชนในวงการค้าเสรี เพราะรัฐไม่อาจใช้ดุลยพินิจเพื่อรักษาผลประโยชน์ของสังคมได้อย่างสมบูรณ์ ในปลายศตวรรษที่ 18 นักปราชญ์จึงเริ่มมีทัศนคติในแนวทางใหม่ ทำให้เกิดทฤษฎี "นิติศาสตร์เชิงสังคมวิทยา" (sociological Jurisprudence) ขึ้น โดยนักปราชญ์กลุ่มนี้มองกฎหมายว่า กฎหมายเป็นเพียงหน้าที่ (function) หรือวิธีการที่ไปสู่จุดประสงค์ที่มีประโยชน์ในสังคม ซึ่งจะต้องเกิดขึ้นโดยวิธีการทางวิทยาศาสตร์ และจะเปลี่ยนแปลงไปตามสภาพสังคมเสมอ ผู้นำในทางความคิดแนวใหม่นี้ คือ Professor Ihering ซึ่งเป็นบุคคลสำคัญต่อแนวความคิดทาง

<sup>40</sup> รongพล เจริญพันธุ์, นิติปรัชญา, บทนำ.

กฎหมายมหาชนของนักปราชญ์ในยุคต่อมา

สภาพการในยุคต้นศตวรรษที่ 20 ยังคงเหมือนเดิม คือ กฎหมายมิได้เปลี่ยนแปลงไปตามสภาพสังคม Professor Pound จึงได้เริ่มเขียนเรื่องทฤษฎีทางสังคมวิทยา และกล่าวว่า กฎหมายมีหน้าที่ลดอุปสรรคในการพัฒนาอารยธรรม ให้เหลือน้อยที่สุดหรือไม่มีเลย โดยต่อมา Professor Pound ได้นำเอาแนวความคิดของ Professor Ihering เข้ามาประยุกต์ใช้กับแนวความคิดของตน<sup>50</sup> ในสาระสำคัญ 3 ประการ คือ กฎหมายต้องตอบสนองความต้องการของเจ้าของผลประโยชน์อันได้แก่ปัจเจกชนและสังคมอย่างเสมอภาค และเมื่อใดที่ผลประโยชน์ของเอกชนขัดกับผลประโยชน์ของสังคม ผลประโยชน์ของสังคมซึ่งอยู่ในลำดับที่เหนือกว่าสมควรได้รับความคุ้มครองมากกว่า เป็นประการแรก ต้องนำเอาประโยชน์มาแบ่งประเภท ซึ่งเรียกว่า โครงการผลประโยชน์ (scheme of interests) ซึ่ง Pound ได้แยกผลประโยชน์ออกเป็นสามประการ คือ ผลประโยชน์ของปัจเจกชน ผลประโยชน์ของมหาชน (public interest) และผลประโยชน์ของสังคม (social interest) เป็นประการที่สอง และเมื่อมีโครงการดังกล่าวขึ้นแล้ว ต่อไปต้องนำเอาผลประโยชน์เหล่านี้มาชั่งน้ำหนักโดยใช้เทคโนโลยี เทียบได้กับวิศวกรรมซึ่ง Professor Pound เรียกว่า social engineering เป็นเครื่องมือในการชั่งน้ำหนักผลประโยชน์ ซึ่งต้องใช้และอาศัยข้อเท็จจริงทางสังคมวิทยาและประวัติศาสตร์กฎหมาย เพื่อให้ทราบความต้องการของสังคม และสภาวะการณ์ของกฎหมายปัจจุบันว่าสอดคล้องกับสังคมหรือไม่ โดยการนำเอากฎหมายเปรียบเทียบ (comparative law) มาช่วยกำหนดมาตรฐาน ซึ่ง Pound เห็นว่า ผลประโยชน์ของสังคม และผลประโยชน์ของมหาชนสำคัญกว่าผลประโยชน์ของเอกชน เป็นประการที่สาม<sup>51</sup>

ทฤษฎีนิติศาสตร์เชิงสังคมวิทยา ทำให้มีการเปลี่ยนแปลงทัศนคติที่นักนิติศาสตร์มีต่อกฎหมายในยุโรปและอเมริกาเป็นอย่างมาก และมีผลต่อการร่างกฎหมายหลายสาขาในเวลาต่อมา โดยเฉพาะอย่างยิ่ง กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดระเบียบและควบคุมระบบเศรษฐกิจซึ่งจะ

<sup>50</sup> สติธย์ ลิมพวงศ์พันธุ์, "ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับสำนักความคิดสังคมวิทยากฎหมาย," วารสารนิติศาสตร์ 1 ปีที่ 9 (มิถุนายน-สิงหาคม 2520) : 7

<sup>51</sup> รองพล เจริญพันธ์, นิติปรัชญา, หน้า 120-121.

ต้องพยายามปรับหลักกฎหมายให้สอดคล้องกันกับความต้องการของสังคม โดยการให้ดุลยพินิจแก่ฝ่ายบริหารในการควบคุมและการตรวจสอบอย่างกว้างขวาง ทำให้เห็นว่ากฎหมายและบุคคลหรือองค์การของรัฐ ผู้รักษาการตามกฎหมายนั้นเป็นผู้ควบคุมสังคมโดยแท้ และในกรณีที่ประโยชน์ของมหาชนหรือของสังคมขัดแย้งกับผลประโยชน์ของเอกชนกฎหมายดังกล่าวจะต้องรักษาผลประโยชน์ของส่วนรวม เพราะหลักนิติธรรมจะถูกนำมาอ้างในกรณีนี้ไม่ได้และกฎหมายจำเป็นต้องให้อำนาจฝ่ายบริหารกำหนดรัฐวินัยในการควบคุมเสรีภาพของเอกชนในทางเศรษฐกิจ เพื่อคุ้มครองผลประโยชน์ของสาธารณะ ดังนั้น ในการตรากฎหมาย เพื่อมิให้เกิดข้อขัดแย้งระหว่างหลักนิติธรรมกับหลักการตามทฤษฎีนี้ นักนิติศาสตร์จึงหาทางออก โดยการบัญญัติกฎหมายให้ฝ่ายบริหารมีอำนาจใช้ดุลยพินิจในลักษณะเดียวกับการใช้อำนาจนิติบัญญัติ เพื่อให้ฝ่ายบริหารใช้อำนาจในลักษณะที่แน่นอนและสมบูรณ์ สามารถบริหารงานให้บรรลุวัตถุประสงค์ได้ และขณะเดียวกันประชาชนก็มีหลักประกันในกรณีที่ฝ่ายบริหารใช้อำนาจโดยไม่เป็นธรรม ด้วยการกำหนดกลไกและขั้นตอนของการกระจายอำนาจ เพื่อให้เอกชนเกิดความมั่นใจในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองหรือศาล อันเป็นแนวความคิด Eugen Ehrlich นักนิติศาสตร์ชาวออสเตรีย ผู้ให้กำเนิด "หลักมูลฐานของนิติสังคมวิทยา" ซึ่งได้ชี้ให้เห็นว่า กฎหมายจะขาดกฎเกณฑ์ดังกล่าวมิได้ เพราะถ้าหากขาดกฎเกณฑ์ดังกล่าวเกี่ยวกับ กฎหมายส่วนบัญญัติ ซึ่งถือปฏิบัติกันโดยทั่วไปแล้ว ย่อมทำหน้าที่บกพร่องและเน้นให้เห็นว่า แนวปฏิบัติหรือหลักเกณฑ์เหล่านี้เป็นสิ่งที่ประชาชนยอมรับ และสำคัญกว่ากฎหมายที่บัญญัติให้อำนาจเสียอีก<sup>52</sup> และสมควรที่จะนำมาบัญญัติเป็นกฎหมาย หรืออาจกล่าวโดยสรุปว่า ในการใช้ดุลยพินิจ เจ้าหน้าที่จะต้องยึดถือ "หลักปฏิบัติที่ดี" ซึ่งเป็นกฎเกณฑ์เกี่ยวกับ กฎหมายส่วนบัญญัติ ในลักษณะที่เป็นบรรทัดฐาน 3 ประการดังต่อไปนี้ คือ<sup>53</sup>

1. กฎหมายแม่บทควรกำหนด "สิทธิ" ในลักษณะของอำนาจใช้ดุลยพินิจโดยชัดเจน กล่าวคือ ต้องกำหนดตัวบุคคลและขอบเขตของอำนาจที่มอบให้อย่างชัดเจน
2. ผู้ใช้อำนาจต้องมีลักษณะหรือคุณสมบัติซึ่งได้มาตรฐาน และควรกำหนดวิธีการ

<sup>52</sup> รองพล เจริญพันธ์, คำบรรยายวิชานิติปรัชญา (กรุงเทพมหานคร : เจริญวิทย์การพิมพ์ 2520), หน้า 114-119.

<sup>53</sup> รองพล เจริญพันธ์, นิติปรัชญา, หน้า 132.



และขั้นตอนการใช้อำนาจไว้ในตัวบทกฎหมายอย่างชัดเจน

3. ในการใช้อำนาจ ผู้รับมอบอำนาจควรจะต้องสร้างบรรทัดฐานขึ้นก่อนซึ่งอาจกระทำได้ใน 2 วิธี ดังนี้

ก) กำหนดเป็นนโยบายที่แน่ชัดไว้ล่วงหน้า ด้วยการประกาศให้ทราบโดยทั่วกันเป็นการสร้างความแน่นอนในระดับหนึ่ง

ข) กำหนดแนวทางวินิจฉัยเป็นกฎเกณฑ์ย่อยขึ้นตายตัว เพื่อให้เกิดแน่ชัดมากยิ่งขึ้น

ทฤษฎีนิติศาสตร์เชิงสังคมวิทยาเป็นพื้นฐานของระบบรัฐสังคม (Social State) ซึ่งโครงสร้างของรัฐธรรมนูญสมัยใหม่ ได้กำหนดความรับผิดชอบให้รัฐบาลในการสร้างสวัสดิการสังคมที่ทันสมัย ทำให้การบริหารงานของรัฐในแนวทางใหม่มีลักษณะของการผสมผสานระหว่างหลัก "นิติรัฐ"<sup>54</sup> อันเป็นปรัชญาดั้งเดิม กับ หลัก "รัฐสังคม" ซึ่งเป็นหลักการใหม่ เพื่อให้ฝ่ายปกครองเข้ามารับผิดชอบต่อความคุ้มครองและจัดระเบียบกิจการต่าง ๆ ของเอกชนมากขึ้น รัฐจึงจำเป็นต้องให้ฝ่ายบริหารออกกฎหมายและใช้ดุลยพินิจมากกว่าเดิม ซึ่งจะส่งผลให้มีการเปลี่ยนแปลงหลักการพื้นฐานเดิมบางประการรวมถึง การตีความกฎหมาย การร่างกฎหมาย การพัฒนาสถาบันทางกฎหมายมหาชนและหลักกฎหมายมหาชน เป็นสำคัญ ทั้งนี้เพื่อบรรลุเป้าหมายในการพัฒนาระบบกฎหมายและปรับปรุงแก้ไขกฎหมายเดิมให้ได้มาตรฐานในอันที่จะสนองตอบต่อแผนพัฒนา เศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติในฐานะ "ปัจจัยขั้นมูลฐานทางกฎหมาย" เพื่อการพัฒนาประเทศอย่างมีประสิทธิภาพ

นักสังคมวิทยามีหน้าที่ศึกษากระบวนการควบคุมทางสังคมและการเปลี่ยนแปลงทางสังคม และใช้กฎหมายเป็นเครื่องมือสำคัญซึ่งสังคมค้นพบเป็นตัวควบคุม จำกัด หรือมุ่งให้เกิดการ

<sup>54</sup>"นิติรัฐ" คือรัฐซึ่งถือว่ากฎหมายเป็นใหญ่และเหนือกว่าสิ่งอื่นใด ซึ่งมีลักษณะที่สำคัญ คือ

1. รัฐนั้นกฎหมายต้องเหนือกว่าสิ่งอื่นใด
2. ขอบเขตและอำนาจหน้าที่ของรัฐย่อมถูกกำหนดไว้แน่นอน
3. ผู้พิพากษาจะต้องมีอิสระในการพิจารณาคดี

แนวความคิดเรื่อง "นิติรัฐ" นี้เอง ที่ก่อให้เกิดหลัก นิติธรรม (Rule of Law)

เปลี่ยนแปลง ดังนั้น ในทางสังคมวิทยากฎหมายย่อมเกี่ยวข้องกับพฤติกรรมทางสังคมอย่าง ไม่อาจ แยกจากกันได้ ตลอดวิถีทางการดำเนินชีวิตของมนุษย์กฎหมายต้องเข้ามาวางหลักเกณฑ์การแบ่งงาน การประกอบธุรกิจ การเพิ่มหรือลดอัตราภาษีอากร ฯลฯ กฎหมายจึงจำเป็นต้องดำรงไว้ซึ่งสถานะ เดิม และขณะเดียวกันก็มีความจำเป็นที่จะต้องเปลี่ยนแปลงไปตามสภาพแวดล้อมของสังคม นัก สังคมวิทยาส่วนใหญ่จึงมองกฎหมายในแง่ของอำนาจบริหารงานของรัฐโดยมองเห็นว่ากฎหมายและการ ปกครองต้องอยู่ร่วมกันมาตั้งแต่ต้น การปกครองไม่เพียงแต่สร้างและบังคับใช้กฎหมายของคน เท่านั้น หากแต่กฎหมายยังให้อำนาจในการปกครองอีกด้วย และ ไม่มีการปกครองใดที่ยืนอยู่โดย ปราศจากรูปแบบของกฎหมาย โดยเฉพาะอย่างยิ่งกฎหมายปกครอง ซึ่งมีหน้าที่พื้นฐานสำคัญสอง ประการคือ

ก) หน้าที่ควบคุมทางสังคม (social control) และระงับข้อโต้เถียง (dispute settlement) ซึ่งอาจทำได้โดยการสร้างกฎเกณฑ์ความประพฤติที่แน่นอน การใช้ บทลงโทษที่ได้รับการวางแผนเพื่อสนับสนุนกฎเกณฑ์และสร้างแบบแผนเพื่อตีความและบังคับการให้ เป็นไปตามหลักเกณฑ์ เป็นสิ่งสำคัญ

ข) ทำหน้าที่วิศวกรรมสังคม (social engineering)<sup>55</sup> ตามแนวความคิด ของ Roscoe Pound ที่ต้องการให้กฎหมายเป็นเครื่องมือสนับสนุนการเปลี่ยนแปลงสังคมไปในทาง ที่ดี มีหลักประกันแก่ผลประโยชน์ทางสังคมอย่างมีประสิทธิภาพและต่อเนื่อง

การที่จะได้กฎหมายที่ดีมีคุณค่าและสามารถทำหน้าที่พื้นฐานได้ครบถ้วนนั้น กฎหมาย ต้องมาจากระบบของกลุ่มชนที่เป็นตัวแทนของประชาชนที่แท้จริง เพราะภาระหน้าที่ของกฎหมายใน ฐานะที่เป็นเครื่องมือของรัฐในการพัฒนาประเทศ นอกจากจะต้องสนองตอบต่อผลประโยชน์ของ ปัจจุบันแล้ว ยังต้องสะท้อนไปถึงความรับผิดชอบต่อสังคมโดยส่วนรวมด้วย และเจตนารมณ์ของ ประชาชนโดยส่วนรวมเท่านั้นที่จะสามารถชี้นำทิศทางในการบัญญัติกฎหมายที่มีคุณค่า และสนองตอบ ความต้องการของสังคมอย่างแท้จริง นอกจากนั้น ในส่วนของการบังคับใช้กฎหมายยังต้องสนองต่อ

<sup>55</sup>วิชา มหาคุณ "กฎหมายและสังคม : การศึกษากฎหมายในทางสังคมวิทยา," แปลจาก Law and Society ของ Steven Vage, วารสารกฎหมาย ปีที่ 8 ฉบับที่ 1 (มิถุนายน 2526) หน้า 29-32.

ความเป็นธรรมในสังคม อีก โสตหนึ่งซึ่งในทางนิติศาสตร์หมายถึง การที่ประชาชนมีโอกาสที่จะได้รับ การปฏิบัติจากรัฐภายใต้กฎหมาย โดยเท่าเทียมและเสมอภาค ชัดซึ่งอภิสิทธิ์ที่ไม่พึงปรารถนา ออกไปให้หมดสิ้น รัฐจะต้องเคารพความมีศักดิ์ศรีของความเป็นมนุษย์ทุกคนและต้องให้หลักประกันว่า สิทธิขั้นมูลฐานของประชาชนจะไม่ถูกแทรกแซงและต้องคงอยู่ตลอดไป<sup>56</sup>

กฎหมายจึงเป็นเครื่องมือที่สำคัญที่รัฐสร้างขึ้นมากำกับและควบคุมพฤติกรรมในสังคมเพื่อให้เกิดความเป็นธรรม โดยเข้าไปมีบทบาทหรือเป็นปัจจัยที่จะไปกำหนดวิถีทางของมนุษย์ในรูปแบบที่แตกต่างกัน และในที่สุดมนุษย์ก็จะค่อย ๆ พัฒนาตนเองให้เข้าไปอยู่ในกรอบระเบียบของกระบวนการทางสังคม อย่างสมบูรณ์ ซึ่งปรากฏการณ์เช่นนี้ ย่อมชี้ให้เห็นว่า กฎหมายกับสังคม เป็นสิ่งที่แยกจากกันไม่ได้และต้องมีความสัมพันธ์และอยู่ร่วมกันตลอดไป

## ข. กฎหมายศุลกากรกับแนวความคิดเกี่ยวกับกฎหมายปกครอง

กฎหมายปกครองเป็นสาขาหนึ่งของกฎหมายมหาชน ซึ่ง ศาสตราจารย์ อมร จันทรสมบูรณ์ ได้ให้ความหมายว่า ได้แก่ กฎหมายมหาชนที่กำหนดกฎเกณฑ์เกี่ยวกับการบริหารราชการ (บริการสาธารณะ) ซึ่งอาจกล่าวได้ว่า ลักษณะของกฎหมายปกครองเป็นกฎหมายที่แตกต่างจากกฎหมายเอกชนโดยสิ้นเชิง ทั้งนี้ เนื่องจากลักษณะความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับเอกชนแตกต่างไป

ศูนย์วิจัยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

<sup>56</sup> สิทธิขั้นมูลฐานของปวงชน แบ่งออกได้ 3 ประเภทใหญ่ ๆ คือ สิทธิในทางการเมือง สิทธิในทางกฎหมาย และสิทธิในทางเศรษฐกิจและสังคม กล่าวกันว่า สิทธิในทางการเมืองและสิทธิในทางกฎหมายจะเป็นไปไม่ได้เต็มที่ หากไม่มีหลักประกันในสิทธิเสรีภาพทางเศรษฐกิจและสังคม โปรดดู สถิตย์ ลิ้มวงศ์พันธ์, "สิทธิมนุษยชนกับการประกันสังคม," วารสารนิติศาสตร์ 2 ปีที่ 9 (กันยายน-พฤศจิกายน, 2520), หน้า 2.

จากลักษณะที่เกิดขึ้นในความสัมพันธ์ระหว่างเอกชนกับเอกชนด้วยกัน ในสาระสำคัญ 3 ประการ คือ<sup>57</sup>

1. วัตถุประสงค์ของฝ่ายปกครอง ในการกระทำทุกอย่างทางปกครอง คือ ประโยชน์สาธารณะ อันเป็นวัตถุประสงค์ที่มีได้ถือเอาประโยชน์ของใครคนใดคนหนึ่งเป็นใหญ่ และมีได้มีวัตถุประสงค์ที่จะมุ่งแสวงหากำไรส่วนตัว หากจะมุ่งประโยชน์ก็คือประโยชน์ร่วมกัน (commonwealth) ซึ่งมนุษย์ในแต่ละสังคมต้องการ และอาจแตกต่างกันไปในแต่ละยุคสมัย เช่น ในสังคมบูรพกาล มนุษย์ต้องการแต่เพียงปัจจัยสี่ แต่ในปัจจุบัน มนุษย์อาจต้องการ การศึกษา การรักษาความสงบเรียบร้อย การสาธารณสุข เพิ่มขึ้น เป็นต้น

2. วิธีการดำเนินการของฝ่ายปกครอง คือ การใช้อำนาจของมหาชน (puissance publique) ด้วยเหตุที่ฝ่ายปกครองดำเนินกิจกรรมเพื่อประโยชน์ของสาธารณะซึ่งจะต้องกระทำไม่ว่าเอกชนคนใดจะเห็นด้วยหรือไม่ จึงจำเป็นต้องให้ฝ่ายปกครองมีอำนาจพิเศษที่เอกชนไม่มี โดยให้ฝ่ายปกครองสามารถออกคำสั่งฝ่ายเดียว (acte unilateral) อันเป็นนิติกรรมทางปกครอง ที่จะก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลง สงวน หรือระงับซึ่งสิทธิ์ของเอกชนได้ กับทั้งให้ฝ่ายปกครองดำเนินการไปตามคำสั่งของตนฝ่ายเดียวได้ โดยไม่จำเป็นต้องมาฟ้องร้องต่อศาลเหมือนที่เอกชนต้องทำ เพื่อให้การดำเนินการเพื่อประโยชน์ของสาธารณะลุล่วงไปได้ ในกรณีที่มีประโยชน์สาธารณะนั้นขัดแย้งกับประโยชน์ของเอกชน อย่างไรก็ตาม การดำเนินการเพื่อให้ประโยชน์สาธารณะดังกล่าวบรรลุเป้าหมาย ฝ่ายปกครองจำเป็นต้องใช้ทรัพย์สิน เงินทอง ซึ่งฝ่ายปกครองได้มาจากการบังคับเก็บจากสมาชิกทุกคนในสังคม ในรูปของภาษีอากร ดังนั้นจึงมีความจำเป็นที่จะต้องให้ทรัพย์สินเหล่านี้ได้รับเอกสิทธิ์และความคุ้มครองเป็นพิเศษเป็นสำคัญด้วย

3. เมื่อสภาพข้อเท็จจริงอันเป็นความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับเอกชนต่างกับข้อเท็จ

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

<sup>57</sup> ในประเทศฝรั่งเศส กฎหมายปกครองหมายถึง กฎหมายที่มีหลักการและ เทคนิคที่มีลักษณะพิเศษเป็นเอกเทศจากกฎหมายเอกชนทุกลักษณะ และเป็นกฎหมายที่ศาลยุติธรรมไม่มีอำนาจใช้ ศาลปกครองเท่านั้นที่จะมีอำนาจ สำหรับในประเทศอังกฤษ กฎหมายปกครองคงมีความหมายเพียงว่า เป็นกฎหมายที่ใช้กับฝ่ายปกครอง โดยดูที่ฝ่ายปกครองเป็นหลัก ไม่ได้ดูสภาพพิเศษของกฎหมายหรือศาล โปรดดู บวรศักดิ์ อูวรรณโณ, แนวความคิดเกี่ยวกับกฎหมายปกครอง เอกสารประกอบการสัมมนาหลักกฎหมายปกครอง, 2528, หน้า 12.

จริง อันเป็นความสัมพันธ์ระหว่างเอกชนต่อเอกชนด้วยกัน จึงมีความจำเป็นต้องใช้กฎหมายที่มีลักษณะแตกต่างกันตามแต่สภาพของปัญหา ซึ่งได้แก่ กฎหมายที่มีลักษณะกำหนดหน้าที่ของรัฐไว้เหนือและมากกว่าเอกชน แต่ประการสำคัญที่สุดคือ การใช้อำนาจที่มีเหนือเอกชนนี้ จะกดขี่ เอารัดเอาเปรียบมิได้ ดังนั้น การใช้อำนาจจะต้องเป็นไปเพื่อประโยชน์สาธารณะ เคารพสิทธิ เสรีภาพของประชาชนให้มากที่สุด เพื่อให้เกิดดุลยภาพระหว่างประโยชน์สาธารณะของ "ส่วนรวม" กับสิทธิ เสรีภาพของเอกชนซึ่งเป็นส่วนของ "ประชาชน" เป็นสำคัญ

กฎหมายศุลกากรในทางทฤษฎีกฎหมายมหาชนจัดอยู่ในสาขากฎหมายปกครอง<sup>58</sup> ทั้งนี้เพราะกฎหมายศุลกากร เป็นกฎหมายที่มีลักษณะพื้นฐาน ตามแนวความคิดของกฎหมายปกครอง ในสาระสำคัญทั้ง 3 ประการ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง โดยเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีอากรที่สำคัญที่สุด คือ การแสวงหารายได้ เพื่อรัฐจะได้นำไปใช้ในด้านบริการสาธารณะและเพื่อการพัฒนาประเทศตามโครงการต่าง ๆ จึงจำเป็นอย่างยิ่งที่ฝ่ายปกครอง และทรัพย์สินของฝ่ายปกครองใน ส่วนนี้จะต้องได้รับ เอกสิทธิ์และความคุ้มกันเป็นพิเศษดังกล่าวข้างต้น

#### กฎหมายศุลกากรกับผลกระทบต่อกิจกรรมทางเศรษฐกิจ

ประเทศไทยเป็นประเทศเกษตรกรรมที่ประชาชนส่วนใหญ่มีอาชีพทางการเกษตร ลักษณะโครงสร้างสินค้าออกของไทยตั้งแต่ระยะแรกที่ได้ทำการค้ากับต่างประเทศจึงประกอบด้วยสินค้าเกษตรเพียง 3-4 ชนิด ที่เป็นสินค้าหลักได้แก่ ข้าว ยางพารา ไม้สัก ดีบุก สินค้าเหล่านี้ส่งออกในรูปของวัตถุดิบ หรือสินค้าขั้นปฐมภูมิ ต่อมาหลังจากได้มีแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติเป็นครั้งแรกเมื่อปี พ.ศ. 2504 ได้มีการขยายและส่งเสริมให้มีการผลิตสินค้าประเภทอุตสาหกรรมแปรรูปสินค้าเกษตร ตลอดจนสินค้าหัตถกรรม ทำให้โครงสร้างของสินค้าขาออกมีการขยายชนิดของสินค้าที่จะส่งออกมาเพิ่มขึ้น เช่น ข้าวโพด มันสำปะหลัง สิ่งทอ ปอ ไบยาสูบ กระจสบาน อาหารกระป๋อง อาหารสัตว์ เป็นต้น สินค้าประเภทหลังนับวันแต่จะมีความสำคัญมากขึ้น โครงสร้าง

<sup>58</sup> อมร จันทรสมบูรณ์, "Law Enforcement" : มิติที่ 3 ของกฎหมาย, "วารสารกฎหมายปกครอง" สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เล่ม 1 (เมษายน 2525) ตอน 1 : 117.

สินค้าขาออกนอกจากเปลี่ยนแปลงในชนิดของสินค้าที่ส่งออกแล้ว ยังมีการเปลี่ยนแปลงตลาดสินค้าที่เคยค้าขายกับประเทศเกษตรกรรมและประเทศเพื่อนบ้าน ไปเป็นการค้าขายกับประเทศอุตสาหกรรมที่มีความเจริญทางเศรษฐกิจ เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา อังกฤษ ฝรั่งเศส เป็นต้น

สำหรับโครงสร้างสินค้าขาเข้าของประเทศไทยนั้น ในระยะต้นของการค้าระหว่างประเทศสินค้าที่ส่งเข้ามาส่วนมากเป็นสินค้าประเภทฟุ่มเฟือย สินค้าอุปโภคบริโภค ต่อมาเมื่อมีการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ ความจำเป็นในการส่งสินค้าทุน และเครื่องจักรกลต่าง ๆ ก็มีมากขึ้น และหลังจากที่มีแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติแล้วสินค้าประเภททุน เช่น ยานพาหนะ มีปริมาณนำเข้ามากขึ้นเป็นทวีคูณ ทำให้สินค้านำเข้าทั้งหมด รัฐบาลจำเป็นต้องใช้เงินมากขึ้น แต่ในขณะเดียวกัน รายได้ของรัฐที่มาจากภาษีอากรมิได้เพิ่มขึ้นเป็นสัดส่วนกัน ทำให้ประเทศไทยตกอยู่ในภาวะงบประมาณขาดดุล และมีจำนวนมากขึ้นเป็นลำดับ เรื่อยมาจนถึงขั้นเป็นอันตรายต่อความมั่นคงทางเศรษฐกิจและฐานะทางการเงินของประเทศ ทำให้รัฐบาลต้องตื่นตัว และหันกลับมาทบทวนถึงบทบาทของการภาษีอากรอีกครั้งหนึ่ง เพื่อแสวงหาแนวทางที่จะนำรายได้จากภาษีอากรมาบรรเทาภาวะการขาดดุลงบประมาณ ดังนั้น นโยบายภาษีอากรเกี่ยวกับการปรับปรุงโครงสร้างภาษีอากร การบริหารงานภาษีอากร จึงได้รับการบรรจุไว้ในแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ โดยตั้งเป้าหมายให้หน่วยงานรับผิดชอบปรับปรุงประสิทธิภาพในการจัดเก็บให้ได้ผลอย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยมากยิ่งขึ้นเป็นสำคัญ<sup>59</sup>

ศูนย์วิทยพัทธยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

<sup>59</sup> ตัวอย่างเช่น "แผนพัฒนาเศรษฐกิจส่วนรวมในแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 6 (พ.ศ. 2530-2534)," ราชกิจจานุเบกษา (ฉบับพิเศษ) เล่มที่ 103 ตอนที่ 173 (ตุลาคม พ.ศ. 2529): 11.

ก. แนวความคิดกฎหมายกับการพัฒนาเศรษฐกิจ

ทฤษฎีเกี่ยวกับการพัฒนา ที่ถือว่า ทฤษฎีพลอย่างมากที่สุดต่อแนวความคิดว่าด้วยการพัฒนาของไทย โดยเฉพาะอย่างยิ่งในการวางแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติตามแนวทางที่กำหนดไว้โดยธนาคารโลกในรายงานที่สำคัญสองฉบับคือ A Public Development Programme for Thailand (1959) และ Thailand : Toward a Development Strategy of Full Participation (1978) ซึ่งสภาพพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติยึดถือเป็นคัมภีร์ของการวางแผนตลอดมาได้แก่ ทฤษฎีภาวะทันสมัย (Modernization Theory) ซึ่งมองการพัฒนาในเนื้อหาทางเทคนิค ด้วยการประยุกต์ทฤษฎีเศรษฐศาสตร์นีโอคลาสสิก และทฤษฎีสังคมศาสตร์อเมริกันมาใช้วิเคราะห์ปัญหาสังคมของประเทศด้อยพัฒนา สำหรับแนวความคิดนี้ การพัฒนามีความหมายเท่ากับความจริงเติบโตทางเศรษฐกิจ และความจริงเติบโตเช่นนั้นวัดกันที่ความก้าวหน้าในด้านถาวรวัตถุเป็นสำคัญ<sup>๕๐</sup>

ทฤษฎีภาวะทันสมัย พยายามพัฒนาเพื่อการเปลี่ยนแปลงไปสู่สังคมตะวันตกซึ่งเป็นสังคมในอุดมคติของการพัฒนา โดยตั้งเข็มมุ่งไปสู่จุดหมายปลายทางของการพัฒนา คือ การเพิ่มพูนผลิตภัณฑ์มวลรวมประชาชาติ การพัฒนาอุตสาหกรรม การสร้างชุมชนเมือง การเพิ่มบทบาทของระบบราชการในกระบวนการวางแผน ซึ่งถือเป็นเงื่อนไขเทคนิคที่จะนำไปสู่การเพิ่มขึ้นของรายได้ประชาชาติ รายได้ต่อหัว และความมั่นคงของประชากรในที่สุด เพื่อขจัดความแตกต่างเหลื่อมล้ำของ "ภาวะดั้งเดิม" กับ "ภาวะทันสมัย" ซึ่งแทรกอยู่ในทุกส่วนของเศรษฐกิจ สังคม และชีวิตส่วนตัวของบุคคลให้หมดสิ้นไป<sup>๕๑</sup>

<sup>๕๐</sup> ปกรณ์ ปรีษากร, "ทฤษฎีและแนวความคิดเกี่ยวกับการพัฒนา," การบริหารการพัฒนา คณะรัฐประศาสนศาสตร์ สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์ (2528) : 16-54.

<sup>๕๑</sup> วิวัฒน์ชัย อุตถากร, "แผน 6 : สูตรการพัฒนาก้าวหน้าหรือยังช้า ทำอยู่กับที่?", เอกสารวิชาการ "นิด้า" 28/29 (2529) : 5-7. ซึ่ง นักวิชาการเกี่ยวกับการพัฒนา กล่าวว่า ในแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 5 และ 6 ก็ยังคงใช้ทฤษฎีภาวะทันสมัยเป็นหลัก แต่ได้ปรับยุทธศาสตร์การพัฒนาไปสู่การสร้างความจริงเติบโตทางเศรษฐกิจและความเสมอภาค ซึ่งแท้จริงแล้ว ไม่มีอะไรแตกต่างไปจากทฤษฎีเดิม

แนวความคิดนี้ ได้มีการถ่ายทอดจากซีกโลกตะวันตก ไปสู่สังคมด้อยพัฒนาผ่านทาง องค์การสหประชาชาติ โดยสหรัฐอเมริกาและกลุ่มประเทศยุโรปตะวันตกมีบทบาทสูงสุดตามโครงการช่วยเหลือการพัฒนาระหว่างประเทศ ปรากฏการณ์ดังกล่าวชี้ให้เห็นว่าพื้นฐานอุดมการณ์ของ แนวความคิดนี้ ตั้งอยู่บนหลักการของการพัฒนาแบบทุนนิยมและการสร้างสรรค์การปกครองระบอบ ประชาธิปไตย

จากแนวความคิดในการพัฒนาดังกล่าว นักวิชาการและองค์การสหประชาชาติได้ กำหนดความหมายของการพัฒนาว่า หมายถึง การพัฒนาความเติบโตทางเศรษฐกิจ (economic growth) โดยได้ขอยุติจากทฤษฎี "การว่างงาน" ของ Lord Keney's และขยายแนวความคิด ดังกล่าวไปใช้กับรูปแบบการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจของศาสตราจารย์ Sir Ray Harrod แห่ง ออกซ์เฟิร์ด โดยมุ่งเน้นไปที่การพัฒนาอุตสาหกรรม เพื่อเพิ่มการผลิตสินค้าเพื่อทดแทนการนำเข้า แต่ในช่วงสองศตวรรษที่ผ่านมา จากการศึกษาและวิจัยพบว่า ประเทศด้อยพัฒนายังคงมี สภาพ ความเป็นอยู่พื้นฐานเหมือนเดิม คือ ยากจน ว่างงาน มีความเหลื่อมล้ำในสังคม และประสบกับ อุปสรรคในการพัฒนา ดังนั้นนักวิชาการเหล่านี้จึงได้เปลี่ยนทิศทางของการพัฒนาเสียใหม่ ซึ่งนอกจากจะเน้นการพัฒนาการผลิตแล้วยังมุ่งเน้นที่จะปรับปรุงคุณภาพชีวิตของมนุษย์แต่ละคนให้ดีขึ้น การพัฒนาความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจในแนวนี้ ถือ เป็นส่วนหนึ่งของการเปลี่ยนแปลงสังคม<sup>62</sup> โดยได้ชี้ให้เห็นนโยบายและการวางแผนในลักษณะของสหวิทยาการและการประสานวิชามาใช้ (interdisciplinary approach)

การพัฒนาเศรษฐกิจที่จะทำให้เกิดความเหลื่อมล้ำในสังคมให้น้อยลง จำเป็นต้องอาศัย "ปัจจัยพื้นฐาน" ที่สำคัญประการหนึ่งคือ "ปัจจัยพื้นฐานทางกฎหมาย"ซึ่งทำหน้าที่สำคัญของ กฎหมายในฐานะปัจจัยพื้นฐานของการพัฒนา คือ ชี้นำ ลดอุปสรรค ส่งเสริม ตลอดจนควบคุมจัด ระเบียบการพัฒนาประเทศ โดยจะต้องบัญญัติให้เห็นถึงบทบาทของภาครัฐบาล และกฎหมายมหาชน

<sup>62</sup>Dudley Seer, "The Meaning of Development," 2-3 International Development Reviews 4 (1969), Paul Semualson, Economic, (1976), P 726-748 และโปรดดู ประสิทธิ์ ตงยั้งศิริ, "หลักและแนวความคิดในการพัฒนาประเทศ," พัฒนบริหารศาสตร์ ปีที่ 21 (4 ตุลาคม 2524) : 663.



ในการเข้าจัดระเบียบเศรษฐกิจทุนนิยม โดยกำหนดให้มีกลไกการควบคุมและการดูแลอำนาจให้เกิดความสมดุลระหว่างประโยชน์ของรัฐบาลและของเอกชนอันเป็นลักษณะของการนำเอาปรัชญากฎหมายมหาชนเข้าไปผสมผสานกับแนวความคิดการพัฒนาคู่ใหม่ แบบ "รัฐสวัสดิการ" หรือ "รัฐสังคม" ซึ่งนักวิชาการที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนาเชื่อมั่นว่า สามารถนำมาใช้ประยุกต์กับประเทศไทยได้อย่างมีประสิทธิภาพ<sup>๕3</sup>

สำหรับประเทศไทยนอกจากจะขาดการพัฒนากฎหมายใหม่ ๆ ที่เป็นพื้นฐานของการพัฒนาประเทศแล้ว ประเทศไทยยังขาดความชัดเจนในระบบกฎหมาย ขณะเดียวกันกฎหมายที่ใช้ก็ยังล้าสมัย มิได้อำนวยความสะดวก ส่งเสริมหรือจัดระเบียบการพัฒนาประเทศให้เหมาะสมอย่างเพียงพอ กฎหมายส่วนใหญ่จะมีปัญหาในด้านโครงสร้างและไม่มีบทบัญญัติพอเพียงที่จะแสดงให้เห็นถึงวิธีการทำงานให้เกิดผลตามความมุ่งหมายของกฎหมาย จึงทำให้การใช้กฎหมายเป็นไปอย่างไม่มีประสิทธิภาพ และไม่ทันต่อการยกระดับการพัฒนาประเทศ<sup>๕4</sup>

การยกระดับมาตรฐานของระบบกฎหมายในเบื้องต้น ต้องพัฒนาแนวความคิดทางทฤษฎีกฎหมายในเรื่องนั้น เป็นการศึกษาไปก่อน เพราะการเปลี่ยนแปลงเพื่อการพัฒนาในแนวใหม่จะกระทบต่อปรัชญากฎหมายเดิมตามแนวคิด "นิติรัฐ" (Legal State) ที่จำกัดบทบาทให้ฝ่ายบริหารดำเนินกิจการตามตัวบทกฎหมายที่แน่ชัด เพื่อเป็นการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของเอกชน แต่ในการบริหารยุคใหม่ฝ่ายบริหารต้องได้รับอำนาจมากขึ้นกว่าเดิม คือให้ควบคุมและจัดระเบียบกิจการต่าง ๆ ของเอกชนให้กว้างขวาง เพื่อรัฐจะได้ดำเนินกิจการด้านบริการสาธารณะอย่างกว้างขวางยิ่งขึ้น รัฐจึงจำเป็นต้องให้ฝ่ายบริหารมีอำนาจออกกฎหมายในวงกว้างและให้ใช้ดุลยพินิจมากขึ้น ซึ่งจะมีการเปลี่ยนหลักพื้นฐานเดิมบางประการ ตลอดจนถึงวิธีการตีความการร่างกฎหมาย และจะต้องมีการพัฒนาสถาบันการเรียนการสอน หลักสูตรในมหาวิทยาลัยให้รับกับหลักเกณฑ์ของกฎหมายมหาชน<sup>๕5</sup>

<sup>๕3</sup> รongพล เจริญพันธุ์, "กฎหมายกับการพัฒนา," วารสารกฎหมายปกครอง 4 (สิงหาคม 2528) ตอน 2 : 245-248

<sup>๕4</sup> รongพล เจริญพันธุ์ "กฎหมายกับการพัฒนา," หน้า 249-250.

<sup>๕5</sup> บวรศักดิ์ อุวรรณโณ, "ปัญหาการจัดการเรียนการสอนกฎหมายมหาชนในประเทศไทย," สถาบันวิจัยสังคม (2526), หน้า 3-40.

เพื่อให้มีระบบกฎหมายมหาชนที่สมบูรณ์ สอดคล้องกับกฎหมายเอกชนเป็นสำคัญ

สิ่งที่สำคัญที่สุด คือ จำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องขยายขอบเขตของการวิเคราะห์กฎหมายจากแนวทางเดิมมาเป็นถาวรวิเคราะห์ในรูปแบบสหวิทยาการ คือต้องวิเคราะห์กฎหมายให้สอดคล้องกับสถานะการทางเศรษฐกิจและสังคมที่เปลี่ยนแปลงไป โดยเฉพาะอย่างยิ่ง "การวิเคราะห์กฎหมายในเชิงเศรษฐศาสตร์" ซึ่งจะมีผลกระทบต่อกร่างกฎหมายและการตีความ อันจะมีผลทำให้เกิดการปรับปรุงแก้ไขกฎหมาย ที่เรียกว่า "normative economic analysis" เพื่อให้ทราบถึงเจตนารมณ์ของกฎหมายปัจจุบัน เรียกว่า "positive economic analysis" ซึ่งจะต้องมีการใช้ระเบียบวิธีศึกษาที่เหมาะสม 2 ประการ คือ การศึกษาเพื่อชี้ให้เห็นอุปสรรคและข้อบกพร่องของกฎหมาย (gap approach) อันเป็นการแก้ปัญหาเฉพาะหน้า และการศึกษาเพื่อแก้ปัญหาทั้งระบบ (systematic approach) อันจะเป็นการแก้ไขโครงสร้างของรูปแบบกฎหมาย (model of law) อย่างมีระบบ<sup>66</sup> โดยการศึกษาเปรียบเทียบซึ่งจะต้องมีการพัฒนาสถาบันผู้รับผิดชอบในการพัฒนาระบบกฎหมายมหาชนเหล่านี้อย่างจริงจัง ทั้งในด้านสถาบันการศึกษานิติศาสตร์ สถาบันที่รับผิดชอบงานในหน้าที่ราชการ สถาบันวิจัย คณะกรรมการกฤษฎีกา เป็นสำคัญ

ในแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 6 (พ.ศ. 2530-2534) ซึ่งกำลังใช้อยู่ก็มีข้อชี้แนะในการแก้ไขกฎหมายอยู่หลายประการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในเรื่องกฎหมายภาษีอากร ซึ่งถือเป็นเรื่องของภาครัฐบาลและนโยบายการเงินและการคลัง ซึ่งถือว่าเป็นกฎหมายมหาชนที่มีผลกระทบต่อการพัฒนาประเทศ แผนพัฒนาฉบับนี้ได้วางแนวทางการปรับปรุงกฎหมายที่โครงสร้างภาษีทางอ้อม ซึ่งรัฐต้องปฏิรูประบบภาษี เพื่อให้โครงสร้างภาษีมีสัดส่วนกับภาษีทางตรงมากขึ้น โดยการขยายฐานภาษีให้กว้างขึ้นกว่าเดิม ขณะเดียวกันก็ได้กำหนดให้มีการเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บและให้มีการแก้ไขปัญหการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น แต่ตามแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับนี้ก็ยังมีข้อบกพร่องอยู่หลายประการ เช่น ไม่แสดงให้เห็นชัดถึงบทบาทของภาครัฐบาล และกฎหมายมหาชน ในการควบคุมจัดระเบียบการพัฒนาประเทศอย่างเพียงพอ และมิได้แสดงให้เห็นถึงลักษณะความสัมพันธ์ระหว่างกฎหมายกับการพัฒนา

<sup>66</sup> Frank Michelman, "Norm and Normativity in Economic Theory of Law," 62 *Miniresola Law Review* (1978) : 1015.

ในอันที่จะก่อให้เกิดการปรับปรุงระบบกฎหมายทั้งระบบ ดั่งนั้นคงต้องใช้ เวลาอีกนานปีจึงจะแสวงหาแนวทางที่แน่ชัดและเหมาะสมได้

ข. บทบาทของภาษีศุลกากรกับแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ

เพื่อพิจารณาถึงนโยบายภาษี และนโยบายพิกัดอัตราศุลกากร จะเห็นว่านโยบายดังกล่าวมีบทบาทสำคัญต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศ เพราะนโยบายทั้งสองนั้นไม่ เพียงแต่จะมีบทบาทในการสร้างรายรับให้แก่รัฐบาลเท่านั้น แต่รัฐบาลยังสามารถนำมาใช้เพื่อให้บริการเป้าหมายทางเศรษฐกิจที่สำคัญอื่น ๆ อีก เช่น เป้าหมายในด้านการกระจายรายได้ที่เสมอภาค และเป้าหมายในด้านการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ เป็นต้น

ประเทศไทยเป็นประเทศกำลังพัฒนา เพราะเราได้ เริ่มมีแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติมาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2504 โดยรัฐได้กำหนดให้มีแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติขึ้นมา เป็นระยะ ๆ ติดต่อกันมาจนถึงปัจจุบันรวมทั้งสิ้น 6 แผน และจากแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ที่ผ่านมาจะเห็นได้ว่าภาครัฐบาล ได้มีบทบาทเพิ่มขึ้นเรื่อย ๆ สิ่งนี้สะท้อนให้เห็นถึงบทบาทของการใช้จ่ายของรัฐบาลที่จะก่อให้เกิดผลต่อการขยายตัวของรายได้ ผลผลิต และการว่างงานในภาคเอกชนอันจะนำมาซึ่งความเจริญก้าวหน้าทางเศรษฐกิจเป็นส่วนรวมในที่สุด และตามข้อเท็จจริงก็ปรากฏว่าในช่วงเวลา 20 ปีที่ได้มีการเร่งรัดพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศนั้น มูลค่าการผลิตและรายได้ประชาชาติของประเทศได้เพิ่มขึ้นถึง 14 เท่าตัว แต่อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาให้ลึกกลงไปในระบบเศรษฐกิจแล้ว พบว่าจากการที่เศรษฐกิจของประเทศขยายตัวนั้นก็สืบเนื่องจากรัฐบาลเข้ามามีบทบาทในการดำเนินการทางเศรษฐกิจของภาคเอกชนมากขึ้นรัฐจึงมีความจำเป็นต้องใช้จ่ายเงินเป็นจำนวนมหาศาล แต่ขณะเดียวกันรายได้ของรัฐที่มาจากภาษีอากรมิได้เพิ่มขึ้นเป็นสัดส่วนกัน ผลที่ติดตามมาก็คือ รัฐบาลใช้จ่ายเกินความสามารถในการหารายได้เป็นจำนวนมากทำให้เกิดงบประมาณขาดดุลติดต่อกันเรื่อยมา และการขาดดุลนี้มิเป็นจำนวนที่มากขึ้น โดยลำดับจน

เข้าขั้นอันตรายต่อฐานะความมั่นคงทางเศรษฐกิจ และฐานะทางการเงินของประเทศในที่สุด<sup>67</sup>

จากปัญหาต่าง ๆ ที่กล่าวมาข้างต้น น่าจะเป็นเครื่องสะท้อนให้เห็นว่า ระบบภาษีและนโยบายภาษีอากรของประเทศไทย คงจะมีได้มีประสิทธิภาพเท่าที่ควร จึงยังไม่สามารถทำรายได้ให้แก่รัฐ เพื่อที่จะนำมาใช้ในการพัฒนาประเทศได้อย่างเพียงพอ ขณะเดียวกันระบบภาษีและนโยบายภาษีของไทยในช่วงที่ผ่านมา ก็คงมิได้มีบทบาทในการช่วยลดความเหลื่อมล้ำในการกระจายรายได้เท่าใดนัก ทำให้เกิดช่องว่างระหว่างคนในเมืองกับคนในชนบทซึ่งเป็นประชากรส่วนใหญ่ของประเทศ นอกจากนี้ปัญหาความยากจนที่ทวีความรุนแรงยิ่งขึ้นทุกที ซึ่งถ้าหากปล่อยไว้ โดยมิได้รับการปรับปรุงแก้ไข จะก่อให้เกิดผลเสียต่อฐานะทางเศรษฐกิจและการเงินของประเทศมากยิ่งขึ้น

จากการขยายตัวทางเศรษฐกิจในระยะเวลาตามแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 1-4 ที่ผ่านมามีทำให้ระบบเศรษฐกิจและสังคมของไทยเปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็ว ในขณะที่เกิดปัจจัยให้มีการเปลี่ยนแปลงด้านโครงสร้างทางเศรษฐกิจของโลก โดยเฉพาะวิกฤตการณ์น้ำมัน ซึ่งทำให้เกิดปัญหาการใช้เงินตัวในทุกระดับ ใช้จ่ายภาครัฐบาลจึงสูงขึ้นอย่างรวดเร็วเกินความสามารถ ที่จะหารายได้ทัน ทำให้จำเป็นต้องมีการพัฒนาเพื่อฟื้นฟูฐานะทางเศรษฐกิจและการเงินของประเทศในแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 5 (พ.ศ. 2525-2529) โดยเฉพาะโครงสร้างภาษีอากรในระยะนี้ก็คือการปรับปรุงฐานและอัตราภาษี ปรับปรุงการบริหารการจัดเก็บและเพิ่มภาษีใหม่ ๆ เพื่อแสวงรายได้เพิ่มขึ้น ขณะเดียวกันก็ได้รับแรงสร้างวินัยทางเศรษฐกิจและการเงิน โดยดำเนินมาตรการทางการคลังและการเงิน เพื่อประหยัดรายจ่ายที่ฟุ่มเฟือยและสูญเปล่า ซึ่งรัฐบาลคาดหวังว่าโครงสร้างภาษีอากรจะเปลี่ยนไป และอาจทำให้รัฐบาลสามารถพึ่งตนเองได้มากขึ้นจากรายได้ภาษีอากร ซึ่งปรากฏผลว่าแผนพัฒนาเศรษฐกิจและ

<sup>67</sup> ชมเพลิน จันทรู เรื่องเน็ญ และรัตนา สายคณิต, "โครงสร้างภาษีของไทยและผลที่มีต่อการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ," ผลงานวิจัยลำดับที่ 12 ฝ่ายวิจัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2528, หน้า 4.

สังคมแห่งชาติฉบับที่ 5 มิได้ประสบผลสำเร็จเท่าที่ควร<sup>68</sup>

ในปัจจุบันนี้ประเทศไทยกำลังอยู่ในระหว่างการใช้แผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 6 (พ.ศ. 2530-2534) ซึ่งรัฐบาลมีนโยบายปรับปรุงโครงสร้างภาษีอากรให้เข้าใจง่าย กำหนดอัตราอากรเหมาะสม สร้างฐานภาษีให้กว้างเพื่อให้รัฐบาลมีรายได้เพิ่มขึ้น เสริมสร้างความเป็นธรรมและสนับสนุนการลงทุนให้สามารถแข่งขันกับต่างประเทศได้<sup>69</sup>

ถึงแม้ว่าแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมทุกฉบับจะมีได้กล่าว โดยเฉพาะเจาะจงลงไปถึงภาษีศุลกากรก็ตาม แต่ภายใต้นโยบายภาษีอากรของรัฐ กรมศุลกากรจำเป็นต้องตอบสนองและดำเนินนโยบายทางภาษีอากรให้สอดคล้องกับแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติทุกฉบับ และสำหรับแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 6 (พ.ศ. 2530-2534) นี้ กรมศุลกากรได้วางแนวทางในการปรับปรุงโครงสร้างภาษีอากร เพื่อตอบสนองนโยบายของรัฐ โดยกำหนดเป็นนโยบายกรมศุลกากรที่จะสนับสนุนการลงทุนภายในประเทศ จัดให้มีอัตราอากรที่เหมาะสมแน่นอน เป็นธรรมต่อผู้ผลิตภายในประเทศและเอื้ออำนวยประโยชน์ต่อการขยายตัวของอุตสาหกรรม นอกจากนี้ยังจะได้พิจารณาร่วมกับคณะวิจัยภายนอกเพื่อให้ได้ข้อมูลที่ถูกต้อง เพื่อใช้เป็นแนวทางการเปลี่ยนแปลงอัตราอากรอย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งจะมีผลทำให้ลดการนำเข้าสินค้าสำเร็จรูป ประหยัดเงินตราต่างประเทศ และพัฒนาไปสู่การส่งออกเป็นสำคัญ<sup>70</sup>

ในส่วนของระบบพิกัดอัตราศุลกากร กรมศุลกากรได้ดำเนินการจำแนกชนิดสินค้าแบบ Harmonized System แทนระบบที่ใช้อยู่เดิมเพื่อแก้ปัญหาในด้านการตีความพิกัดอัตราศุลกากร

<sup>68</sup> ชัมเพลิน จันทรเรืองเนญ และรัตนา สายคณิต, "โครงสร้างภาษีของไทยและผลที่มีต่อการพัฒนาเศรษฐกิจ," หน้า 5-6.

<sup>69</sup> "แผนพัฒนาเศรษฐกิจส่วนรวม แผนพัฒนาเศรษฐกิจ และสังคมแห่งชาติฉบับที่ 6 (พ.ศ. 2530-2534)," ราชกิจจานุเบกษา (ฉบับพิเศษ) เล่มที่ 103 ตอนที่ 173 (ตุลาคม พ.ศ. 2529): 11.

<sup>70</sup> แผนงานและแนวทางการดำเนินงานของกรมศุลกากร ตามแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 6 (แผ่นปลิว) พ.ศ. 2531 : ที่มา กองวิชาการ กรมศุลกากร.

และ ๕) อำนวยประโยชน์ในด้านการค้าระหว่างประเทศ ขณะเดียวกันกรมศุลกากรยังมีแผนปรับปรุงขั้นตอนพิธีการที่ยุ่งยากซับซ้อน ลดขั้นตอนที่ไม่จำเป็น เพื่อให้เกิดความสะดวกรวดเร็วในการผ่านพิธีการนอกจากนี้กรมศุลกากรยังพิจารณาเพิ่มประสิทธิภาพในการดำเนินการป้องกัน และปราบปรามการหลีกเลี่ยง และลักลอบหนีศุลกากรอย่างเข้มงวดมากขึ้น โดยเพิ่มมาตรการการตรวจสอบ สืบสวนให้มากยิ่งขึ้น เพื่อเป็นแนวทางจัดทำข้อมูลสนับสนุนการป้องกันและปราบปรามให้มีประสิทธิภาพ ซึ่งจะ เป็นแนวทางที่จะผลักดันให้ผู้ลักลอบและหลีกเลี่ยงอากรนำสินค้ามาชำระอากร โดยผ่านพิธีการอย่างถูกต้องมากขึ้น ซึ่งมาตรการนี้จะช่วยให้รัฐสามารถเก็บภาษีได้เต็มเม็ดเต็มหน่วยมากยิ่งขึ้นกว่าเดิม

### ค. การบังคับใช้กฎหมาย

การบังคับใช้กฎหมาย คือ การนำตัวบทกฎหมายที่เป็นถ้อยคำอยู่ในกฎหมาย หรือราชกิจจานุเบกษามาใช้บังคับให้เกิดผลตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย ที่รัฐออกกฎหมายนั้น ๆ การบังคับใช้กฎหมายเป็นเรื่องที่ยากยิ่ง เพราะปัญหาที่สำคัญคือ เราจะทราบได้อย่างไรว่า เจตนารมณ์ของกฎหมายอยู่ที่ใด จะทำอย่างไรจึงจะทราบได้ว่าเจตนารมณ์ของกฎหมายคืออะไรและทำอย่างไรจึงจะใช้กฎหมายนั้นให้เกิดผลบังคับอย่างจริงจังในสังคมตามเจตนารมณ์นั้น ๆ ได้ การบังคับใช้กฎหมายถือว่าเป็นมิติที่ 3 ของกฎหมายที่มีความสำคัญที่สุดประการหนึ่ง ซึ่งถ้าหากการบังคับใช้กฎหมายเสียไปแล้วกฎหมายที่บัญญัติขึ้นจะกลายเป็นหมันไป กฎหมายจะกลายเป็นเพียงเศษกระดาษที่มีลายลักษณ์อักษรที่อยู่ในห้องสมุดเท่านั้น

สำหรับกฎหมายภาษีอากร ย่อมเป็นที่ทราบแล้วว่าเจตนารมณ์ที่สำคัญประการหนึ่งก็คือ การหารายได้ให้แก่รัฐ เพื่อรัฐจะได้นำเงินไปใช้ในการบริการสาธารณะ และพัฒนาบ้านเมืองตามโอกาสต่าง ๆ อันเป็นลักษณะของกฎหมายปกครอง

รัฐสามารถทำให้กฎหมายภาษีอากรมีอำนาจบังคับได้ ด้วยการตรากฎหมายกำหนดอำนาจหน้าที่ให้แก่เจ้าหน้าที่ในหลายระดับ คล้ายกับการใช้กฎหมายอาญาในกระบวนการทางอาญา แต่ในกระบวนการทางภาษีอากรนั้น รัฐกำหนดวิธีการแตกต่างจากกฎหมายอาญาออกไปอีกบางประการ คือ กระบวนการทางภาษีอากรนั้นเจ้าหน้าที่ของรัฐเป็นผู้รับผิดชอบในทางภาษีอากรเป็นส่วนใหญ่ คือ เจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจติดตามเรียกเก็บภาษีอากร ประเมินภาษีอากร ขึ้นต่อมารัฐจะสร้างเครื่องมือและกลไกเพื่อชี้ขาดข้อขัดข้องและข้อขัดแย้งในการประเมินภาษี ในรูปแบบของ "คณะ

กรรมการ" และขั้นสุดท้ายถ้าหากกรณียังไม่ยุติ รัฐจะต้องจัดการชี้ขาดโดยเจ้าหน้าที่ของรัฐคือ ศาลเป็นผู้ยุติปัญหา ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่า กระบวนการทางภาษีอากรเป็นกระบวนการเกี่ยวกับ เจ้าหน้าที่ของรัฐที่เข้ามามีบทบาทถึง 3 ขั้นตอน คือ ขั้นของเจ้าหน้าที่ประเมิน คณะกรรมการ และผู้พิพากษา ซึ่งหมายความว่าอุปสรรคและปัญหาตลอดถึงรอยร้าวไหลของภาษีอากร นอกจากจะ เกิดจากผู้ชำระภาษีอากรแล้วยังขึ้นอยู่กับบุคคลของรัฐในสามส่วนดังกล่าวข้างต้นอีกด้วย ดังนั้นการ ที่จะบังคับใช้กฎหมายภาษีให้ได้ผลเต็มเม็ดเต็มหน่วยสมดังเจตนารมณ์นั้น บุคลากรเจ้าหน้าที่ของรัฐในทุกกระดับจะต้องมีพื้นฐานแนวความคิดในปรัชญากฎหมาย จะต้องมีความรู้ ความเชี่ยวชาญ และมีประสบการณ์พอเพียงที่จะสามารถมองเห็นภาพที่แท้จริงว่า ผลประโยชน์ของเอกชนอยู่ที่ใด และผลประโยชน์ของสังคมส่วนรวมนั้นอยู่ที่ใด มิใช่มองเพียงแต่ประโยชน์ของเอกชนแล้วบิดเบือน ประโยชน์ของสาธารณะไป<sup>71</sup>

ในคดีภาษีอากรนั้นคู่ความคือ ผู้ที่มีความรับผิดชอบในอันที่จะเสียภาษีฝ่ายหนึ่ง และ เจ้าหน้าที่ของรัฐอีกฝ่ายหนึ่ง ดังนั้นประเด็นเกี่ยวกับความรับผิดชอบและประสิทธิภาพในการฟ้อง หรือต่อสู้คดีเกี่ยวกับการเรียกเก็บภาษีอากรไม่ว่าจะดำเนินการโดย "เจ้าหน้าที่ของรัฐ" ที่ทำงาน ตามหน้าที่ หรือประเด็นเกี่ยวกับอำนาจของ "ผู้พิพากษา" ผู้มีอำนาจใช้ดุลยพินิจชี้ขาดคดี จึงมีความสัมพันธ์และเกาะเกี่ยวกับการบังคับใช้กฎหมาย โดยเฉพาะในส่วนผลประโยชน์สาธารณะว่า จะได้รับการเหลียวแลและปกป้องเพียงใด ซึ่งหมายความว่า ถ้าหากเจ้าหน้าที่ของรัฐ ฝ่ายใดฝ่าย หนึ่งใช้ดุลยพินิจ โดยมีชอบหรือใช้ดุลยพินิจนอกเหนือไปจากเจตนารมณ์ของกฎหมายแล้ว การบังคับ ใช้กฎหมายและการปราบปรามอาชญากรรมทางภาษีอากรย่อมไร้ประสิทธิภาพและประสิทธิผล

ปัญหาในการบังคับใช้กฎหมาย ในประเทศไทยมีมาตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบัน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในคดีที่เกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร เพราะประเทศไทยยังไม่สามารถที่จะนำวิธี พิจารณาคดีในระบบมาตรฐานมาใช้ได้ เพราะบุคลากรทางกฎหมายของประเทศไทยยังขาดพื้นฐาน

<sup>71</sup> อมร จันทรสมบูรณ์, "Law Enforcement : มิติที่ 3 ของกฎหมาย," วารสาร กฎหมายปกครอง เล่ม 1 ตอน 1 (2528) : 115-116

ทางปรัชญากฎหมายที่จะเข้าทำหน้าที่ตามที่กำหนด<sup>72</sup> โดยเฉพาะอย่างยิ่งเทคนิคและวิธีในการสร้างดุลยภาพระหว่างประโยชน์สาธารณะกับสิทธิเสรีภาพของประชาชน

การบริหารและการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมของไทย ที่ต้องประสบกับปัญหาามาโดยตลอดอยู่ที่ความล้มเหลวของการบังคับใช้กฎหมายในทุก ๆ ด้าน ส่วนหนึ่งของความล้มเหลวก็คือบุคลากรทางกฎหมายในกระบวนการยุติธรรมมิได้นำเอาปรัชญากฎหมายเข้ามาใช้เพื่อปรับตัวในลักษณะของความมี พลวัตร ไปตามสภาพการบริหารราชการ ภายใต้กรอบเจตนารมณ์ของบทกฎหมายที่รัฐได้ตราขึ้น ตามการเปลี่ยนแปลงของเศรษฐกิจและสังคม<sup>73</sup> ดังนั้นเมื่อคำนึงถึงสภาพการณ์ทางเศรษฐกิจและสังคมในอนาคตแล้ว จะเห็นได้ว่าถ้าหากบทบาทของกฎหมายปกครองยังคงไม่ตั้งอยู่บนพื้นฐานแห่งทฤษฎีและปรัชญากฎหมายแล้ว ปัญหายุ่งยากเกี่ยวกับการบังคับใช้กฎหมายก็ยังมีอยู่และเพิ่มมากขึ้น จนเป็นอุปสรรคอย่างใหญ่หลวงต่อการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมของชาติในที่สุด

#### ง. นโยบายอาญาเกี่ยวกับแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ

ประเทศที่กำลังพัฒนาส่วนมากมักจะจัดลำดับปัญหาอาชญากรรมไว้เป็นอันดับรอง ๆ ลงมาเพราะเข้าใจผิดว่าเมื่อพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแล้วจะขจัดภาวะที่ก่อให้เกิดปัญหาอาชญากรรมได้อย่างเด็ดขาด

แต่ในความเป็นจริงแล้วในขณะที่พัฒนาประเทศอยู่กัน สถิติอาชญากรรมมิได้ลดลงเลยแต่กลับมีอาชญากรรมแบบใหม่เพิ่มขึ้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ ซึ่งมีผลต่อประชาชนในฐานะที่ถูกเอารัดเอาเปรียบในทางเศรษฐกิจ ทำให้รัฐชาติเสถียรภาพ และถ้าหากรัฐบาลไม่สามารถควบคุมป้องกันและปราบปรามอาชญากรรมชนิดนี้ได้แล้ว ในที่สุดจะมีผลกระทบต่อการพัฒนาประเทศ คือ ชัดขวางขั้นตอนความพยายามในการพัฒนาประเทศมิให้บรรลุเป้าหมายที่

<sup>72</sup> สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, กฎหมายปกครอง (กรุงเทพฯ : หจก.ป. สัมพันธ์พาณิชย์ 2529), หน้า 27.

<sup>73</sup> สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, กฎหมายปกครอง, หน้า 81.



วางไว้ จนกระทั่งเป็นภัยต่อความมั่นคงของชาติ<sup>74</sup>

ดังนั้น จึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งยวดที่รัฐบาลต้องเข้ามาควบคุมและป้องกันปัญหา  
อาชญากรรมประเภทนี้ให้ได้ โดยมีผู้เสนอความคิดในการแก้ไขปัญหานี้ไว้ สอง แนวทางด้วยกัน<sup>75</sup> คือ  
แนวทางแรกต้องป้องกันอาชญากรรมโดยมุ่งต่อบุคคล โดยการบังคับใช้กฎหมายอาญาเพื่อให้  
ประชาชนปฏิบัติตามกฎหมาย และจับกุมอาชญากรไปลงโทษ และแนวทางที่สองทำการป้องกัน  
อาชญากรรม โดยมุ่งที่จะเปลี่ยนแปลงสภาพแวดล้อมที่ก่อให้เกิดอาชญากรประกอบอาชญากรรม แนว  
ทางการแก้ปัญหานี้ทั้งสองประการดังกล่าว นักอาชญาวิทยาเห็นว่าควรที่จะกำหนดเป็นนโยบายอาญา  
ไว้ในแผนพัฒนาประเทศให้ชัดเจนและจะต้องถือเป็นส่วนสำคัญของแผนที่จะต้องนำไปปฏิบัติ เพราะ  
ถ้าหากนโยบายในส่วนนี้มิได้รับการบรรจุไว้ในแผนและมิได้ดำเนินการอย่างจริงจังแล้วจะทำให้  
กระบวนการยุติธรรมไม่มีความสามารถเพียงพอที่จะรับสถานการณ์ของสังคมที่เปลี่ยนแปลงไป เนื่อง  
จากอาชญากรรมประเภทนี้ได้

ถึงแม้ว่ากฎหมายลักษณะอาญาจะเป็นเครื่องมือที่กำหนดขึ้นเพื่อคุ้มครองสังคมเป็น  
สำคัญอยู่แล้วก็ตาม แต่ในประเทศที่กำลังพัฒนาซึ่งกระบวนการทางสังคม มีการเปลี่ยนแปลงไปอย่าง  
รวดเร็ว จำเป็นต้องมีกฎหมายลักษณะพิเศษที่มีบทบังคับและบทลงโทษพิเศษ เพื่อให้สอดคล้องกับ  
ความเป็นจริงของสภาพแวดล้อมในสังคม ซึ่งจะต้องพิจารณาถึงมูลฐานโครงสร้างทางเศรษฐกิจ  
และสังคม เพื่อให้กฎหมายสามารถบังคับใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ และสามารถป้องกันปราบปราม  
อาชญากรรมทางเศรษฐกิจได้อย่างมีประสิทธิภาพ

การประกอบอาชญากรรมทางเศรษฐกิจฐานหลักเสี่ยงอากร ตามพระราชบัญญัติ  
ศุลกากร พ.ศ. 2469 เป็นความผิดที่อาจเกิดขึ้นได้ในทุกขั้นตอนของกระบวนการทางภาษีศุลกากร  
ไม่ว่าจะเป็นความบกพร่องในความไม่ชัดเจนของกฎหมายศุลกากร ความบกพร่องในกระบวนการ  
บริหารภาษีอากร นโยบายภาษีอากรและหรือนโยบายพิกัดอัตราศุลกากร จึงถือได้ว่าเป็นความผิด

<sup>74</sup> ประธาน วัฒนวาณิชย์, "นโยบายอาญากับการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคม," ตราฐ ปีที่  
7 เล่มที่ 2 (มีนาคม 2518) : 29.

<sup>75</sup> สุพจน์ สุโรจน์, เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายอาญา 1 หน่วยที่ 4 มหาวิทยาลัย  
สุโขทัยธรรมมาธิราช (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์วัฒนาพิมพ์, 2527), หน้า 293.

เทคนิคที่มีผลกระทบต่อการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมโดยตรง การบังคับใช้และการลงโทษผู้ประกอบการ  
อาชญากรรมในความผิดประเภทนี้จึงควรกำหนดเป็นนโยบายทางอาญาไว้ในแผนพัฒนาเศรษฐกิจ  
และสังคมแห่งชาติให้ชัดเจน เพราะความผิดดังกล่าวเป็นความผิดที่มีลักษณะพิเศษและจำเป็นต้อง  
นำมูลฐานโครงสร้างทางเศรษฐกิจและสังคมเข้ามาพิจารณาประกอบการลงโทษเพื่อให้สอดคล้อง  
กับสภาพเป็นจริง และประการสำคัญที่สุดคือ การกำหนดนโยบายอาญาสำหรับความผิดประเภทนี้ไว้  
ในแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติอย่างชัดเจน ย่อมมีผลให้กระบวนการยุติธรรมสามารถ  
ดำเนินงานไปได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

พระราชบัญญัติศาลการ พ.ศ. 2469 เป็นกฎหมายมหาชนในลักษณะอาญา และเป็น  
กลไกของรัฐที่จะส่งเสริมนโยบายภาษีอากร และนโยบายการใช้จ่ายของรัฐซึ่งรวมเรียกว่านโยบาย  
การคลัง ให้บรรลุเป้าหมายอันเป็นลักษณะพิเศษของกฎหมายศาลการ แต่กฎหมายฉบับนี้ก็ยังมียุทธ  
ในด้านโครงสร้างและการบังคับใช้ เนื่องจากกฎหมายฉบับนี้เป็นกฎหมายเก่าที่ลอกเลียนแบบจาก  
ต่างประเทศ มิได้เกิดจากมูลฐานโครงสร้างของสังคมไทยอย่างแท้จริงจึงมีถ้อยคำกำกวมและมี  
ปัญหาในการตีความ กอปรทั้งการที่รัฐมิได้กำหนดนโยบายอาญาสำหรับอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ  
ไว้ในแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติอย่างชัดเจน จึงเป็นเหตุให้กฎหมายศาลการไม่อาจ  
สนองตอบนโยบายเศรษฐกิจของประเทศได้อย่างมีประสิทธิภาพเท่าที่ควร

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย