

บทที่ 3

มูลเหตุและแนวความคิดเกี่ยวกับ การระงับข้อพิพาททางภาษีอากร

3.1. มูลเหตุที่ทำให้เกิดการจัดเก็บภาษีอากรที่ไม่เป็นธรรม

เนื่องจากภาษีอากรเป็นส่วนแบ่งภาระสาธารณะที่ประชาชนต้องรับผิดชอบตามสัดส่วน และอยู่ในรูปแบบของเงินตรา โดยรัฐเป็นผู้ใช้อำนาจบังคับจัดเก็บ¹ ดังนั้น การเสียภาษีอากรจึงเป็นหน้าที่ที่สำคัญของประชาชนที่ต้องยอมสละเงินตราตามความสามารถของแต่ละบุคคลเพราะประเทศต้องมีรายได้เพื่อมาใช้จ่ายในกิจการของบ้านเมืองซึ่งเป็นกิจการสาธารณะ ดังที่พระยาสุรียานุวัตรได้ให้ความเห็นในเรื่องนี้ไว้ในหนังสือเรื่อง “ทรัพย์สินศาสตร์” ซึ่งตีพิมพ์ครั้งแรก เมื่อ พ.ศ.2454 ว่า

“...พวกเจ้าพนักงาน (คือรัฐบาล) ไม่ได้ทำการทำมาหากินอย่างหนึ่งอย่างใดได้นอกจากทำหน้าที่ป้องกันรักษาและบำรุงพลเมือง เพื่อให้ดำรงอยู่ในความเจริญนั้น ๆ แล้วพลเมืองซึ่งทำผลประโยชน์เป็นทรัพย์สินได้จำเป็นต้องเฉลี่ยเสียไรกันแบ่งทรัพย์สินนั้นออกให้รัฐบาลใช้ในการปกครองป้องกันบำรุงชาติศาสนา ตามส่วนมากและน้อยที่จะนิยมกันว่าคนชนิดไหนทำการได้ผลประโยชน์มากน้อยเท่าใด จะต้องเสียส่วนแบ่งปันเป็นภาษีอากรให้แก่รัฐบาล...”²

อย่างไรก็ตามในความเป็นจริงมักปรากฏให้เห็นอยู่เสมอว่าไม่ว่าจะเป็นประเทศใดหรือยุคสมัยใด เมื่อบุคคลใดมีอำนาจจัดเก็บภาษีอากรก็มักจะพยายามหลีกเลี่ยงหรือฝ่าฝืนกฎหมายกันเป็นประจำหรือเรียกอีกอย่างหนึ่งว่าใช้อำนาจตามอำเภอใจนั่นเอง ซึ่งถือว่าเป็นการลิดรอนต่อสิทธิในทรัพย์สินของประชาชนอย่างมากและเพื่อมิให้เกิดการละเมิดต่อสิทธิในทรัพย์สินของประชาชนอย่างไม่เป็นธรรมจึงจำเป็นต้องมีมาตรการต่างๆ เพื่อควบคุมตรวจสอบการใช้อำนาจของผู้ทำหน้าที่

¹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายมหาชนการคลังและภาษีอากรภาคทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร (พิมพ์ครั้งที่2, กรุงเทพฯ : วิญญูชน, 2544), หน้า27.

² พระยาสุรียานุวัตร, ทรัพย์สินศาสตร์ (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์พิมพ์เนต, 2518), หน้า 140.

ที่จัดเก็บภาษี ดังนั้น จึงมีความจำเป็นต้องศึกษามูลเหตุของการคุ้มครองสิทธิของประชาชนอันเนื่องมาจากการจัดเก็บภาษีที่ไม่เป็นธรรม

สำหรับมูลเหตุที่ทำให้เกิดการจัดเก็บภาษีอากรที่ไม่เป็นธรรมและนำไปสู่ข้อพิพาทในภายหลังนั้นอาจจำแนกได้ทั้งหมด 4 ประการด้วยกัน ได้แก่ 1. การเปลี่ยนแปลงกระบวนการวิธีการคัดค้านการประเมินภาษีอากร 2. ความไม่สมดุขขององค์กรที่มีอำนาจจัดเก็บภาษีอากร 3. ความไม่เป็นธรรมที่เกิดจากการใช้อำนาจของผู้ปกครอง 4. การใช้วิธีจัดเก็บภาษีโดยระบบเจ้าภาษีนายอากร โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

3.1.1 การเปลี่ยนแปลงกระบวนการวิธีการคัดค้านการประเมินภาษีอากร

พระราชภาระที่สำคัญอย่างหนึ่งของพระมหากษัตริย์ในอดีตได้แก่การรักษาความสงบเรียบร้อยในบ้านเมือง โดยพระองค์ทรงอาสาเข้ามาเป็นผู้พิพากษาวินิจฉัยข้อพิพาทของพลกนิกรด้วยตนเอง³ ดังเห็นได้จากข้อความในศิลาจารึกพ่อขุนรามคำแหงที่ว่าหากใครมีเรื่องราวเดือดเนื้อร้อนใจผู้นั้นสามารถไปสิ้นกระดังที่ปากประตูเมืองซึ่งแขวนอยู่ได้แล้วพ่อขุนรามคำแหงก็จะทรงเสด็จออกมาไต่สวนและชี้ขาดข้อพิพาท ผลจากการที่กษัตริย์ทรงรับเป็นผู้ระงับความเดือดร้อนของประชาชนเช่นนี้ทำให้ความสัมพันธ์ระหว่างกษัตริย์และประชาชนใกล้ชิดกันมาก ด้วยเหตุนี้จึงทำให้ข้าราชการหรือพวขุนนางต่างเกรงกลัวต่อพระราชอำนาจของกษัตริย์เนื่องจากหากตนได้สร้างความเดือดร้อนให้กับราษฎรฯ ก็สามารถมาร้องทุกข์ต่อกษัตริย์ได้โดยตรงซึ่งลักษณะเช่นนี้พวขุนนางต้องเล็งต่อการถูกลงโทษเป็นอย่างยิ่ง

ในสมัยอยุธยา พระมหากษัตริย์ได้รับเอาแนวความคิดของเขมรที่เชื่อว่ากษัตริย์ทรงอยู่ในฐานะเทพเจ้าบนโลกมนุษย์ซึ่งกษัตริย์จะลงมาคลุกคลีกับประชาชนไม่ได้และประชาชนก็ต้องให้ความเคารพยำเกรงและพร้อมจะปฏิบัติตามโองการของเทพเจ้า(กษัตริย์)⁴ จึงทำให้ความสัมพันธ์ระหว่างกษัตริย์และประชาชนไม่มีความใกล้ชิดกัน กล่าวคือ ประชาชนเริ่มถูกกีดกันออกจากกษัตริย์ ฉะนั้นจึงทำให้กษัตริย์จะทรงรับรู้ความเดือดร้อนของประชาชนได้จากการร้องทุกข์ผ่านบุคคลอื่นและการกราบบังคมทูลของเจ้านายหรือขุนนางชั้นผู้ใหญ่เท่านั้น กล่าวคือประชาชนต้องกระทำการร้องทุกข์ถวายฎีกาเป็นขั้นตอนโดยผ่านเจ้านายและขุนนางที่เป็นผู้บังคับบัญชาตามลำดับชั้นแล้วจึงส่งให้แก่กษัตริย์เพื่อมีคำวินิจฉัยต่อไป ถึงแม้ว่าวิธีการร้องทุกข์จะเป็นวิธีการที่อยุธยาได้รับเอามาจากสุโขทัยก็ตาม แต่จะเห็นว่ากระบวนการร้องทุกข์มีความแตกต่างกันอยู่ โดย

³ ร. แลงการ์ด, ประวัติศาสตร์กฎหมายไทย เล่ม 2 (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, 2529) หน้า 388.

⁴ วิไลเลขา ถาวรธนะสาร, พื้นฐานวัฒนธรรมไทย (กรุงเทพฯ : อรุณการพิมพ์, 2519), หน้า 99.

ในสมัยสุโขทัยประชาชนเมื่อมีเรื่องเดือดร้อนก็จะไปส่นกระดิ่งเท่านั้นกษัตริย์ก็จะเสด็จออกมารับเรื่องแล้ววินิจฉัยให้ทันที แต่พอมาถึงสมัยอยุธยา กษัตริย์ไม่มีความจำเป็นต้องออกมารับเรื่องราวร้องทุกข์ด้วยพระองค์เองแต่จะรับเรื่องมาจากเจ้านายหรือขุนนางซึ่งเป็นผู้บังคับบัญชาของผู้ร้องทุกข์อีกทอดหนึ่ง⁵ ด้วยอุปสรรคในด้านขั้นตอนการร้องทุกข์ซึ่งผู้ร้องทุกข์ต้องกระทำผ่านผู้บังคับบัญชาของตนเองเช่นนี้ จึงทำให้ผู้ที่ได้รับความเดือดร้อนจากการกระทำของผู้บังคับบัญชา(เจ้าขุนมูลนาย)ของตนเองแทบจะหมดโอกาสร้องทุกข์ต่อพระมหากษัตริย์ทันที เพราะคงไม่มีผู้บังคับบัญชาคนใดที่จะเสนอเรื่องราวต่อกษัตริย์เพื่อลงโทษตนเองอย่างแน่นอนตรงกันข้ามประชาชนอาจถูกทำโทษด้วยหากผู้บังคับบัญชารู้ว่าคนใดกำลังจะกล่าวหาว่าตนเองเป็นผู้รังแกหรือปฏิบัติกรที่ ไม่ชอบธรรมกับประชาชน เพราะตามกฎหมายในสมัยนั้นอนุญาตให้เจ้าขุนมูลนายสามารถทำโทษคนในบังคับของตนเองได้หากไม่เชื่อฟังคำสั่งของเจ้านาย(ลักษณะอาญาหลวง มาตรา 89)

ถึงแม้ต่อมาในสมัยรัตนโกสินทร์ประชาชนจะสามารถเข้าทูลเกล้าถวายฎีการ้องทุกข์ต่อพระมหากษัตริย์โดยตรงได้ก็ตาม แต่การถวายฎีการ้องทุกข์ก็มีใช้เรื่องง่ายที่ประชาชนจะกระทำได้เหมือนสมัยสุโขทัยเพราะก่อนที่จะทำการร้องทุกข์ผู้ร้องทุกข์ต้องถูกเจ้าพนักงานในวังลงโทษก่อนเพื่อเป็นการป้องกันมิให้ประชาชนร้องทุกข์โดยพร่ำเพรื่อซึ่งถ้าหากไม่นำวิธีการลงโทษดังกล่าวมาใช้ก็อาจทำให้ประชาชนนำเรื่องราวเท็จมาร้องทุกข์กล่าวโทษคนอื่นได้ง่าย⁶ ดังเห็นได้จากหลักฐานในจดหมายเหตุดังต่อไปนี้

"...ทรงพระราชดำริว่าเมื่อครั้งแผ่นดินพระบาทสมเด็จพระพุทธเจ้าอยู่หัวพระบรมโอรสาธิราช นั้น ราษฎรร้องถวายฎีกาต้องรับพระราชทานใบ ๓๐ ที่ ก่อนแล้วจึงให้มีกระลาการชำระความให้..."⁷

ดังนั้นโดยปกติแล้วถ้าหากการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าขุนมูลนายก่อให้เกิดราษฎรได้รับความเดือดร้อนหากราษฎรสามารถทนได้ประชาชนก็คงไม่อยากจะไปร้องทุกข์ในวังอย่างแน่นอน เพราะการถูกเขียนตีสามสิบทีก่อนร้องทุกข์นั้นบางครั้งถ้าพิจารณาให้ดีแล้วอาจจะรุนแรงกว่าความเดือดร้อนที่ประชาชนได้รับอยู่เสียอีก เว้นเสียแต่ว่าความเดือดร้อนที่ได้รับจะรุนแรงมากจนไม่อาจทนได้

⁵ มหาวิทยาลัยวิชาธรรมศาสตร์และการเมือง, ประมวลกฎหมายรัชกาลที่๑ เล่ม๓ (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, 2529), หน้า161.

⁶ กระทรวงยุติธรรม, แนวพระราชดำริแก้ราชอาณาจักร (กรุงเทพฯ : คูรุสภา, 2528), หน้า 90.

⁷ หอจดหมายเหตุแห่งชาติ ท้าวสุกรี, จดหมายเหตุรัชกาลที่ 4 จ.ศ. 1213 เลขที่ 59 , "พระราชบัญญัติเรื่องให้ราษฎรร้องฎีกา".

อีกต่อไปแล้วดังนั้นในทางปฏิบัติจึงพบว่าการใช้วิธีการทูลเกล้าฯถวายฎีการ้องทุกข์ต่อกษัตริย์คงมิให้เห็นปรากฏไม่บ่อยนัก⁸

ด้วยเหตุนี้เมื่อนำมาเปรียบเทียบกับการจัดเก็บภาษีอากรจะเห็นว่าในสมัยก่อนนั้นผู้ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรส่งให้แก่รัฐนอกจากจะเป็นบรรดาพวกเจ้าภาษีนายอากรแล้วยังมีบุคคลอีกประเภทหนึ่งคือ เจ้าขุนมูลนายนั่นเอง ทั้งนี้เพราะในสมัยก่อนหน้าที่สำคัญของไพร่ก็คือจะต้องส่ง"ส่วย"ให้นายของตน เนื่องจากข้าราชการไม่ได้รับเงินเดือนเหมือนปัจจุบัน แต่จะยังชีพอยู่ได้ด้วย"ส่วย" และแรงงานของไพร่เท่านั้น ดังที่ปาเลอกัว กล่าวเอาไว้ว่า

"ตามธรรมดาพวกเลกเป็นกำลังหารายได้อันสำคัญให้แก่เจ้าขุนมูลนาย ถ้าไม่กดขี่เกินไปและปล่อยให้ทำมาหากินตามปกติสุข พวกเลกจะนำของกำนัล เช่น ข้าว และผลไม้และปลามาให้ เป็นอันมาก"⁹

ดังนั้นเมื่อเจ้าขุนมูลนายมีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรเช่นนี้ การหาผลประโยชน์ส่วนใหญ่ของเจ้าขุนมูลนายจึงมักกระทำโดยหักเอาภาษีจากที่เก็บได้ก่อนส่งต่อไปยังท้องพระคลัง เมื่อเจ้าขุนมูลนายยังจัดเก็บภาษีได้มากเท่าใดเจ้านายหรือขุนนางก็จะยังมีรายได้มากขึ้นเท่านั้น เพราะฉะนั้นประชาชนจึงได้รับความเดือดร้อนจากการทุจริตภาษีของเจ้าขุนมูลนาย แต่อย่างไรก็ตามประชาชนก็ไม่สามารถเรียกร้องให้พระมหากษัตริย์เข้ามาช่วยเหลือได้เต็มที่นัก เนื่องจากการร้องทุกข์ต้องกระทำผ่านพวกเจ้าพวกขุนนางทั้งหลายที่พยายามทุจริตภาษีจากประชาชนอยู่แล้ว และประชาชนจะหวังพึ่งการกราบบังคมทูลของข้าราชการชั้นผู้ใหญ่ที่อยู่ในวังก็คงไม่มีประโยชน์เพราะในความเป็นจริงนั้นวิธีการกราบบังคมทูลต่อพระมหากษัตริย์นั้นแทบจะไม่มีผู้ใดใช้วิธีการดังกล่าวเลยซึ่งอาจเทียบได้จากข้อความในประกาศพิกัดภาษี เรือ ตึก แพ โรงร้าน พ.ศ.2409 ดังนี้

"...ครั้นภาษีเรียกสืบๆกันมาหลายปีจึงมีผู้กราบบังคมทูลพระกรุณาให้ทราบได้ฝ่าละอองธุลีพระบาทเป็นหลายครั้งว่า เจ้าภาษีรับทำภาษีแล้วขายช่วงให้ผู้อื่นเป็นตอนๆ ไปตามระยะทาง แขวงหัวเมืองบักษได้ฝ่ายเหนือและผู้ซื้อช่วงไปนั้นหาเรียกภาษีตามพิกัดท้องตรานั้นไม่ ไปเรียกภาษีให้เหลือๆเกินๆเอาเปรียบราษฎร..."¹⁰

จากข้อความที่ยกมาข้างต้นอาจอธิบายได้ว่าตั้งแต่ที่มีการจัดเก็บภาษีอากรโดยเจ้าภาษีนายอากรมาเป็นเวลานานหลายปี เจ้าภาษีได้กระทำการเรียกเก็บภาษีเหลือๆเกินๆนอกเหนือจาก

⁸ วิไลเลขา ถาวรธนาสาร, พื้นฐานวัฒนธรรมไทย, หน้า 99.

⁹ ม.ร.ว.อคิน รพีพัฒน์, สังคมไทยในสมัยต้นกรุงรัตนโกสินทร์, แปลโดย ม.ร.ว.ประกายสุข ศิริสุข, และ พรธณี สรุงบุญมี (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์พิมพ์มณฑล, 2521), หน้า174.

¹⁰ ประชุมประกาศรัชกาลที่ 4 พ.ศ. 2408-2411 (กรุงเทพฯ : คุรุสภา, 2504), หน้า 31-

พิกัดห้องตราและเอาเปรียบประชาชนจนเป็นที่เดือดร้อนแก่ประชาชนเป็นอย่างมาก แต่ทางการไม่เคยทราบมาก่อนจึงคิดว่าประชาชนอยู่สุขสบายดีแล้วจนกระทั่งผ่านมาหลายปีจึงมีผู้มากราบบังคมทูลให้ทรงทราบ เพราะฉะนั้นอาจกล่าวได้ว่าวิธีการกราบบังคมทูลก็ไม่ได้ช่วยให้ประชาชนรอดพ้นจากการถูกกดขี่ของผู้ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรแต่อย่างใดเช่นเดียวกับวิธีฎีการ้องทุกข์ดังที่ได้กล่าวเอาไว้แล้วในข้างต้น

กล่าวโดยสรุปผลของการเปลี่ยนแปลงวิธีการระงับความเดือดร้อนแก่ประชาชนซึ่งจากเดิมที่พระมหากษัตริย์จะทรงรับเรื่องราวร้องทุกข์จากประชาชนด้วยตัวพระองค์เองจึงทำให้ความสัมพันธ์ระหว่างประชาชนกับกษัตริย์เป็นแบบพอกับลูกมีความใกล้ชิดกัน ข้าราชการหรือเจ้านายขุนนางต่างๆจึงไม่กล้าทำร้ายประชาชนเพราะตนเองอาจถูกลงโทษจากกษัตริย์ได้ง่าย แต่พอมาถึงสมัยอยุธยาจนถึงสมัยรัตนโกสินทร์ตอนต้นกษัตริย์ไม่ได้มีความใกล้ชิดกับประชาชนเหมือนในอดีตอีกต่อไปแล้วเพราะประชาชนไม่สามารถร้องทุกข์ต่อกษัตริย์โดยตรงได้ แต่ต้องกระทำผ่านผู้บังคับบัญชาจึงทำให้ประชาชนกับกษัตริย์แยกกันอยู่อย่างสิ้นเชิงความใกล้ชิดจึงเริ่มหดหายไป ประกอบกับเจ้านายและขุนนางในวังไม่ได้กราบบังคมทูลถึงเรื่องเดือดร้อนที่ประชาชนได้รับต่อพระมหากษัตริย์เท่าใดนัก ดังนั้นจึงทำให้ส่วนกลางไม่อาจรับรู้ความทุกข์ร้อนของประชาชนได้อย่างแท้จริง และในท้ายที่สุดจากข้อบกพร่องดังกล่าวจึงมีผลให้ข้าราชการเริ่มมีพฤติกรรมในเชิงกดขี่ประชาชนมากยิ่งขึ้นโดยเฉพาะในการจัดเก็บภาษีอากรซึ่งเห็นได้จากตัวอย่างที่ได้กล่าวมาแล้วในข้างต้น

3.1.2 ความไม่สมดุลขององค์กรที่มีอำนาจจัดเก็บภาษีอากร

ทัศนะของ มงเตสกีเออ ที่ว่า "การจะมีเสรีภาพได้ ไม่ได้ขึ้นอยู่กับลักษณะของอำนาจแต่ขึ้นอยู่กับสภาพแห่งการใช้อำนาจ และอำนาจนั้นจะต้องอ่อนตัว (pouvoir soit modere) เพราะในสภาพนี้จะไม่มีการใช้อำนาจเกินสมควรทั้งสิ้น เว้นแต่เขาจะพบกับข้อจำกัดอำนาจ"¹¹ จากทัศนะดังกล่าวแสดงให้เห็นว่ามงเตสกีเออยืนยันถึงหลักการแบ่งแยกการใช้อำนาจอธิปไตย (อำนาจบริหาร อำนาจนิติบัญญัติ อำนาจตุลาการ) ว่าต้องมีอยู่สำหรับการปกครองประเทศหากอำนาจทั้งสามเหล่านี้ตกอยู่ในมือบุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นผู้ใช้ สิทธิและเสรีภาพ ของปัจเจกชนจะเกิดขึ้นไม่ได้เลย โดยเฉพาะถ้าอำนาจบริหารและอำนาจตุลาการอยู่ที่คนเดียวกัน ประชาชนย่อมเสี่ยงต่อการถูกกดขี่ข่มเหงได้ตามอำเภอใจเนื่องจากอำนาจตุลาการมิได้ถ่วงดุลอำนาจบริหารเอาไว้

จากแนวความคิดของมงเตสกีเออดังที่ได้กล่าวเอาไว้ในข้างต้นเมื่อนำมาเปรียบเทียบกับระบบการปกครองของประเทศไทยในสมัยก่อน(สมบูรณาญาสิทธิราชย์)พบว่าอำนาจอธิปไตยของ

¹¹ บวรศักดิ์ อุวรรณโณ, กฎหมายมหาชน เล่ม ๑ (กรุงเทพฯ : วิญญูชน, 2544), หน้า

ไทยในอดีตไม่ได้ถูกแบ่งแยกออกจากกัน แต่จะรวมอยู่ที่พระมหากษัตริย์คนเดียว เริ่มตั้งแต่ในสมัยสุโขทัย ซึ่งจะเห็นว่าพระมหากษัตริย์ทรงทำหน้าที่เป็นทั้งฝ่ายบริหาร นิติบัญญัติ และตุลาการโดยตรง พอมาถึงสมัยอยุธยาอำนาจอธิปไตยยังอยู่ที่ตัวพระมหากษัตริย์เพียงคนเดียวเหมือนกันแต่จุดที่แตกต่างอยู่ที่การใช้อำนาจอธิปไตย กล่าวคือ ในสมัยอยุธยาพระมหากษัตริย์ทรงเป็นใช้อำนาจอธิปไตยทั้งทางตรง และทางอ้อม

สำหรับการใช้อำนาจอธิปไตยโดยทางอ้อมในสมัยอยุธยานั้นสืบเนื่องมาจากจำนวนประชากรและอาณาเขตของอยุธยามีการขยายตัวมากขึ้นกว่าในสมัยสุโขทัยหลายเท่า เพราะฉะนั้นการที่พระมหากษัตริย์จะเป็นผู้บริหารประเทศด้วยตนเองคงเป็นไปได้อย่างแน่นอน ดังนั้นกษัตริย์ในสมัยนี้จึงทำการจัดตั้งหน่วยงานขึ้นมาเพื่อคอยแบ่งเบาภาระของกษัตริย์ ส่วนตัวกษัตริย์ก็จะคอยเป็นผู้ควบคุมข้าราชการบริหารของพระองค์แทน¹² โดยทำการจัดรูปการบริหารราชการแผ่นดินใหม่ซึ่งสามารถแบ่งได้เป็นการบริหารราชการส่วนกลางและการบริหารราชการส่วนภูมิภาค

การจัดระเบียบบริหารราชการส่วนกลางนั้นในสมัยอยุธยาได้จัดแบ่งหน้าที่ในการปกครองออกเป็น 4 แผนกเรียกว่า“จตุสดมภ์” ซึ่งแปลว่าหลักทั้งสี่ คือ กรมเมือง กรมวัง กรมคลัง และกรมนา จตุสดมภ์ทั้งสี่นี้มีอำนาจในทางบริหาร และอำนาจในทางตุลาการเพื่อพิจารณาคดีและวินิจฉัยคดีที่เกี่ยวข้องกับอำนาจบริหารของตนเองด้วย

ต่อมาแม้จะมีการจัดระเบียบราชการส่วนกลางใหม่ในสมัยพระบรมไตรโลกนาถซึ่งพระองค์ได้จัดแบ่งราชการออกเป็น 2 แผนกใหญ่ๆ และจัดตั้งตำแหน่งอัครมหาเสนาบดีขึ้น 2 ตำแหน่ง คือ การทหาร มีสมุหพระกลาโหมเป็นหัวหน้า และการพลเรือน (กรมเมือง กรมวัง กรมคลัง กรมนา) มีสมุหนายกเป็นหัวหน้า การแก้ไขระเบียบราชการส่วนกลางของสมเด็จพระบรมไตรโลกนาถครั้งนี้ได้กำหนดอำนาจหน้าที่ให้แก่สมุหกลาโหมและสมุหนายก มีอำนาจทั้งทางบริหารคือ บังคับบัญชาราชการทั้งปวงของตนเอง และมีอำนาจทางตุลาการคือบังคับบัญชาศาลชำระความที่ขึ้นในกรมด้วย ดังเห็นได้จากข้อความในพระราชดำรัสของพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว ตอนหนึ่งว่า “ถ้าจะเทียบตำแหน่งสมุหกลาโหม สมุหนายก ในเวลานี้กับตำแหน่งเสนาบดีในประเทศทั้งปวงมีอยู่ก็ต้องนับว่าเป็นเสนาบดีว่าการบ้านเมืองด้วย เสนาบดีว่าการยุติธรรมด้วย เสนาบดีว่าการทหารด้วย เสนาบดีว่าการคลังด้วย รวบรวมอยู่ในคนเดียวกัน...”¹³

¹² วิไลเลขา ถาวรธนาสาร, พื้นฐานวัฒนธรรมไทย, หน้า 99.

¹³ ประยูร กาญจนดุล, ประวัติการปกครองของประเทศไทย (บรรณาธิการในงานพระราชทานเพลิงศพ หลวงชำนาญโกศัยศาสตร์ (ใหม่ กาญจนดุล) ณ เมรุวัดธาตุทอง วันจันทร์ที่ 11 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2517), หน้า 62.

ระบบการบริหารราชการส่วนกลางเช่นนี้ได้สืบทอดมาจนกระทั่งถึงสมัยรัตนโกสินทร์ก่อนมีการปฏิรูปการปกครองในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าอยู่หัว ซึ่งเมื่อพิจารณาเฉพาะด้านการใช้อำนาจจัดเก็บภาษีอากรก็จะพบว่าระเบียบการบริหารราชการแผ่นดินที่บุคคลคนเดียวหรือองค์กรเดียวเป็นผู้ใช้อำนาจทั้งในทางบริหารเช่นการจัดเก็บภาษีอากรและทางตุลาการคือเมื่อมีข้อพิพาทเกิดขึ้นบุคคลหรือองค์กรที่เป็นผู้ใช้อำนาจจัดเก็บภาษีได้แก่ กรมคลัง กรมนา สมุหนายก สมุหกลาโหม ก็จะเป็นผู้วินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทอีกด้วย ดังนั้นผู้เก็บภาษีจึงไม่เกรงกลัวว่าจะถูกลงโทษเมื่อได้กระทำผิดกฎหมาย ตรงกันข้ามกับเป็นการส่งเสริมให้บุคคลหรือองค์กรดังกล่าวใช้อำนาจได้อย่างอำพรางใจและในที่สุดเมื่อประชาชนไม่สามารถพึ่งพาหน่วยงานใดเพื่อช่วยเหลือประชาชนก็ต้องยอมรับกับสิ่งที่เกิดขึ้นเหมือนดังคำกล่าวของ ควอริช เวลส์¹⁴ ที่ว่า “แม้ว่าคนพวกนี้จะอยู่ภายใต้การควบคุมของเจ้าหน้าที่จากรัฐบาลแต่เพียงในนามแต่พวกเขาก็มักใช้วิธีการขู่เข็ญเอาเงินภาษีจากราษฎรมากกว่าจะใช้วิธีการที่ถูกที่ควร”¹⁴ จากข้อความนี้แสดงให้เห็นว่าประชาชนมักถูกเอารัดเอาเปรียบในการจัดเก็บภาษีอากรอยู่เสมอโดยไม่มีหน่วยงานของรัฐบาลองค์กรใดให้ความช่วยเหลือได้

สำหรับการบริหารราชการส่วนภูมิภาคนั้นตั้งแต่สมัยอยุธยาจนกระทั่งถึงสมัยก่อนที่จะมีการปฏิรูปการปกครองในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว การจัดระเบียบบริหารราชการส่วนภูมิภาคของไทยแบ่งออกเป็น หัวเมืองชั้นใน หัวเมืองชั้นนอก เมืองพระยามหานคร และเมืองประเทศราช หัวเมืองเหล่านี้จะมีเจ้าเมืองเป็นผู้ทำหน้าที่ปกครองภายในท้องที่ของตนเมื่อผู้ใดได้เป็นเจ้าเมืองแล้วถือว่าเจ้าเมืองคนนั้นอยู่ในฐานะเป็นผู้แทนพระมหากษัตริย์และได้รับมอบหมายให้ใช้อำนาจแทนพระมหากษัตริย์ทั้งในทางปกครองและในทางตุลาการ

อย่างไรก็ตาม ในสมัยก่อนเจ้าเมืองซึ่งทำหน้าที่ปกครองเมืองต่างๆแทนพระมหากษัตริย์ก็ไม่ได้รับค่าตอบแทนในรูปเงินเดือนเหมือนอย่างปัจจุบันแต่พระมหากษัตริย์จะพระราชทานของกำนัลให้และให้อำนาจเรียกเก็บภาษีอากรจากประชาชนในเมืองที่เจ้าเมืองคนนั้นดูแลอยู่ นอกจากนั้นยังมีไพร่มาช่วยทำงานเป็นคนเรือ และอื่นๆซึ่งพิจารณาได้จากคำกล่าวของ ลาลูแบร์ ตอนหนึ่งว่า

“...ไม่มีหน้าที่ราชการในสยามตำแหน่งไหนที่จะมีเงินเดือนหรือเงินป้อนอย่างใดอย่างหนึ่งพอเพียงเลี้ยงชีพเลย พระพุทธเจ้าอยู่หัวทรงแต่งตั้งโดยไม่ทรงเห็นสำคัญอย่างไรเลยเป็นแต่พระราชทานเครื่องอุปโภค สำหรับประดับยศบ้างบางสิ่ง เช่นหีบหมาก หรือเจียดทองคำ หรือเงินดาบ

¹⁴ ควอริช เวลส์, การปกครองและการบริหารของไทยสมัยโบราณ, แปลโดย กาญจณี สมเกียรติกุล, และ ยุพา ชุมจันทร์ (กรุงเทพฯ : เจริญวิทย์การพิมพ์, 2519), หน้า 352.

บ้าง เรือยาวบ้าง สัตว์พาหนะบ้าง เช่น ช้างม้าและโคกระบือ เลขสมกำลัง และเลขทาสสำหรับใช้ สอยทั้งให้มีกรรมสิทธิ์จับจองที่ดินสำหรับทำเรือกลวงไวนา..."¹⁵

การที่พระมหากษัตริย์แต่งตั้งให้ผู้ใดไปเป็นเจ้าของโดยไม่มีผลประโยชน์ตอบแทนจากการปฏิบัติหน้าที่ทุกเดือนเช่นนี้ สุดท้ายได้ก่อผลกระทบต่อสภาพความเป็นอยู่ของประชาชนเป็นอย่างมาก เนื่องจากเมื่อกาลเวลาผ่านไปนานเข้าทรัพย์สินของกษัตริย์ที่เคยพระราชทานให้เจ้าเมืองเมื่อครั้งแต่งตั้งก็เริ่มหมดลง แต่เจ้าเมืองก็ยังคงปฏิบัติหน้าที่ตามที่ได้รับมอบหมายอยู่ตามเดิมตลอดไปจนกว่าจะปฏิบัติหน้าที่อีกไม่ได้แล้ว เพราะฉะนั้นการที่เจ้าเมืองจะยังชีพต่อไปได้ เจ้าเมืองจำเป็นต้องหาผลประโยชน์โดยใช้วิธีการจัดเก็บภาษีอากรจากราษฎรในรูปของส่วยอากร ซึ่งทางส่วนกลางก็สนับสนุนให้เจ้าเมืองจัดเก็บภาษีอากรเช่นกัน โดยสังเกตได้จากเมื่อเจ้าเมืองจัดเก็บภาษีเสร็จแล้วเจ้าเมืองต้องแบ่งส่วนภาษีจำนวนหนึ่งส่งเข้าทูลพระคลังหลวง ดังนั้นจึงมีผู้เรียกการบริหารราชการแผ่นดินลักษณะนี้ว่า "การกินเมือง"¹⁶ ประกอบกับเมื่อเจ้าเมืองเป็นผู้ใช้อำนาจทางตุลาการคือเป็นหัวหน้าผู้พิพากษาและมีอำนาจวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทที่เกิดขึ้นในเขตเมืองของตน¹⁷จึงทำให้เจ้าเมืองใช้อำนาจจัดเก็บภาษีอากรได้ตามอำเภอใจโดยไม่ต้องเกรงกลัวว่าจะถูกลงโทษ พิจารณาได้จากคำกล่าวของ ลาลูแบร์ ตอนหนึ่งว่า

"...ผลประโยชน์หรือกรรมสิทธิ์ของเจ้าเมืองนอกจากของกษัตริย์ ซึ่งเจ้าเมืองย่อมจะได้รับตั้งข้าพเจ้าได้พินทนาไว้แล้วนั้นยังมีกรรมสิทธิ์อย่างอื่นของเจ้าเมืองที่จะได้อีกทั้งทางธุรการและทางตุลาการคือ..."

อย่างที่ ๕ เจ้าเมืองใช้อำนาจกรรมสิทธิ์ในการเป็นเจ้าของเป็นใหญ่ทั้งปวงของตนตลอดแคว้นแคว้นกระทั่งพรหมแดน ดักตั้งด่านชักภาษีอย่างประหลาดๆตามอำเภอใจเมื่อเห็นพอจะรีดได้เอาได้จากอาณาประชาราษฎร์..."¹⁸

ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่าตลอดเวลา การดำรงชีพของเจ้าเมืองนั้นไม่ได้ขึ้นอยู่กับเงินเดือนหรือรางวัลใดๆโดยตรงจากพระมหากษัตริย์ แต่จะขึ้นอยู่กับผลประโยชน์จากแรงงานด้านเกษตรกรรมจากประชาชนซึ่งอยู่ในสังกัดและโดยเฉพาะอย่างยิ่งรายได้จากส่วนแบ่งภาษีที่เจ้าเมืองทำหน้าที่เก็บอยู่ ด้วยเหตุนี้เมื่อมีการจัดเก็บภาษีครั้งใดประชาชนจึงถูกกดขี่จากเจ้าเมืองทุกคราวทั้งนี้

¹⁵ ลาลูแบร์, จดหมายเหตุลาลูแบร์ เล่ม 2, แปลโดย พระเจ้าวรวงศ์เธอกรมหมื่นนราธิปประพันธ์พงศ์ (พระนคร : คุรุสภา, 2505), หน้า 14.

¹⁶ แถมสุข นุ่มนนท์, การปกครองและสังคมไทย (นครปฐม : แผนกบริการกลาง สำนักงานอธิการบดี พระราชวังสนามจันทร์ มหาวิทยาลัยศิลปากร), หน้า 6.

¹⁷ ม.ร.ว. อคิน รพีพัฒน์, สังคมไทยในสมัยต้นกรุงรัตนโกสินทร์, หน้า 148-149.

¹⁸ ลาลูแบร์, จดหมายเหตุลาลูแบร์ เล่ม 2, หน้า 44.

ก็เพื่อสนองความต้องการของเจ้าเมืองทั้งหลายซึ่งไม่มีเงินเดือนนั่นเอง โดยเห็นได้จากคำกล่าวของ ลาลูแบร์ ที่ได้ยกมากล่าวแล้วในตอนต้น ถึงแม้ว่าเมื่อประชาชนผู้ถูกกดขี่จะมีสิทธิฟ้องร้องเจ้าเมือง หากว่าเรียกเก็บภาษีไม่เป็นธรรมได้ก็ตาม แต่ในความเป็นจริงแล้วสิทธิฟ้องร้องเจ้าเมืองของประชาชนแทบจะไม่อาจเกิดขึ้นได้จริงเพราะเจ้าเมืองเป็นผู้มีอำนาจสูงสุดในเมืองนั้นเป็นทั้งผู้ใช้อำนาจทางบริหารและทางตุลาการแทนพระมหากษัตริย์ดังนั้นจึงสันนิษฐานได้ว่าไม่มีเจ้าเมืองคนใดจะยินยอมรับฟ้องคดีที่ประชาชนกล่าวหาตนเป็นจำเลยอย่างแน่นอน

การใช้อำนาจการจับกุมภาษีและการพิจารณาพิพากษาคดีอยู่แก่เจ้าเมืองเพียงผู้เดียวเช่นนี้ นอกจากจะเป็นการส่งเสริมให้เจ้าเมืองใช้อำนาจไปในทางที่มีชอบแล้ว แต่ในทางปฏิบัติก็ยังมีอีกปัจจัยหนึ่งที่ทำให้เจ้าเมืองมีแนวโน้มใช้อำนาจเกินขอบเขตมากยิ่งขึ้นซึ่งก็คือการขาดประสิทธิภาพในการควบคุมตรวจสอบการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าเมืองจากส่วนกลาง กล่าวคือแม้ว่าทางส่วนกลางจะมีการจัดส่งเสนาบดีมาคอยตรวจตราการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าเมืองทั้งหลายก็ตาม แต่เนื่องจากการคมนาคมในสมัยก่อนไม่สะดวกเหมือนอย่างปัจจุบันจึงทำให้การตรวจตราของเสนาบดีไม่ครอบคลุมทุกหัวเมือง ฉะนั้นการตรวจตราของเสนาบดีจึงกระทำได้แต่เฉพาะหัวเมืองที่ตั้งอยู่ใกล้ราชธานีเท่านั้น ส่วนหัวเมืองที่อยู่ไกลราชธานีออกไปโดยเฉพาะเมืองพระยามหานครและเมืองประเทศราชจึงแทบจะเป็นไปไม่ได้เลยที่เสนาบดีจากส่วนกลางจะไปตรวจตราถึง ดังนั้นเจ้าเมืองจะกดขี่ข่มเหงราษฎรอย่างไรทางส่วนกลางก็ไม่มีทางทราบได้ ซึ่งเห็นได้จากคำกล่าวของสมเด็จพระยาตำราจราชานุภาพ ตอนหนึ่งว่า

“... ส่วนตัวข้าพเจ้าเองเมื่อไปตรวจหัวเมืองครั้งแรกตั้งเกล้ามาแล้วในภาคต้นไปเห็นความขัดข้องขึ้นก่อนอย่างอื่น ด้วยหัวเมืองมีมากแม้แต่หัวเมืองชั้นในก็หลายสิบเมืองทางคมนาคมกับกรุงเทพฯจะไปมาถึงกันก็ย่ำช้า ยกตัวอย่างดังจะไปเมืองพิษณุโลกต้องเดินทางกว่า 10 วันจึงจะถึงหัวเมืองก็อยู่หลายทิศหลายทางจะจัดการอันใดพันวิสัยที่เสนาบดีจะออกไปจัดหรือตรวจการงานได้เอง ได้มีแต่ห้องตราสั่งข้อบังคับและแบบแผนส่งไปในแผ่นกระดาษให้เจ้าเมืองจัดการ ก็เจ้าเมืองมีหลายสิบคนด้วยกันจะเข้าใจคำสั่งต่างกันอย่างไรและใครจะทำการซึ่งส่งไปนั้นอย่างไรเสนาบดีอยู่ในกรุงเทพฯก็ยากที่จะรู้...”¹⁹

เพราะฉะนั้นจากข้อความดังกล่าวจึงอาจกล่าวได้ว่าประชาชนที่อยู่ตามหัวเมืองต่างๆจะมีความสุขหรือเดือดร้อนก็ขึ้นอยู่กับเจ้าเมืองแต่ละคน ถ้าเจ้าเมืองคนไหนดีประชาชนก็จะไม่ถูกกดขี่ข่มเหง แต่ถ้าเจ้าเมืองคนไหนไม่ดีประชาชนในเมืองนั้นก็ต้องพบกับ การปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรมอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ เพราะฉะนั้นการบริหารราชการแผ่นดินในสมัยก่อนที่มอบอำนาจให้บุคคลคนเดียว

¹⁹กรมพระยาตำราจราชานุภาพ, เทศาภิบาล (ในอนุสรณ์งานพระราชทานเพลิงศพ หม่อมเจ้าสุภะดิเตช ชยางกูร ณ เมรุวัดเทพศิรินทราวาส วันที่ 26 ธันวาคม พ.ศ. 2498), หน้า 46.

หรือองค์เดียวกันเป็นผู้ใช้อำนาจทางบริหาร และทางตุลาการพร้อมๆกันจึงเป็นการสนับสนุนและเอื้อประโยชน์ให้ผู้ใช้อำนาจดังกล่าวใช้อำนาจได้ตามอำเภอใจและขาดการควบคุมตรวจสอบอย่างพอเพียงจนเป็นสาเหตุสำคัญที่ทำให้ประชาชนต้องพบกับการกดขี่ข่มเหงของบรรดาผู้มีอำนาจต่างๆ

กล่าวโดยสรุปการที่ระบบการปกครองในอดีตเป็นระบบการปกครองที่พระมหากษัตริย์เป็นผู้มีอำนาจปกครองแผ่นดินทั้งในทางบริหาร ทางตุลาการ และทางนิติบัญญัติ นั้นทำให้แนวคิดเกี่ยวกับการแบ่งแยกอำนาจตามทัศนะของมงเตสกิเออไม่เคยรู้จักกันมาก่อนในสังคมไทยในอดีตเมื่อเป็นเช่นนี้ข้าราชการทั้งหลายที่ได้รับมอบอำนาจจากกษัตริย์เพื่อบริหารราชการแผ่นดินแทนจึงมีอำนาจทั้งทางตุลาการและทางบริหารในตัวบุคคลคนเดียวหรือองค์เดียวกันด้วย โดยเฉพาะการจัดเก็บภาษีอากรและการวินิจฉัยข้อพิพาทอันเกิดจากภาษีอากร ดังนั้นในยามใดที่มีการเรียกเก็บภาษีอากรเจ้าพนักงานที่เรียกเก็บภาษีก็สามารถเรียกเก็บได้ตามอำเภอใจโดยไม่ต้องกลัวว่าจะถูกลงโทษเพราะอำนาจการลงโทษส่วนหนึ่งก็อยู่ในตัวผู้เรียกเก็บภาษีอากร เพราะฉะนั้นภายใต้ระบบการปกครองซึ่งอำนาจธิปไตยรวมอยู่ที่คนเดียวเช่นนี้จึงพบว่าประชาชนมักถูกกดขี่ข่มเหงจากการเรียกเก็บภาษีของบรรดาข้าราชการทั้งหลายอยู่เสมอ

3.1.3 ความไม่เป็นธรรมที่เกิดจากการใช้อำนาจของผู้ปกครอง

ในสังคมสมัยโบราณประชาชนถือว่าเป็นกำลังที่สำคัญของประเทศทั้งในด้านการป้องกันประเทศและการพัฒนาบ้านเมือง กล่าวคือ ในยามเกิดสงครามประชาชนก็จะถูกเกณฑ์มาเป็นทหารเพื่อต่อสู้กับผู้รุกรานประเทศ ส่วนในยามสงบประชาชนก็ถูกเกณฑ์มาเป็นแรงงานก่อสร้างและบำรุงรักษาบ้านเมือง ฉะนั้นด้วยสาเหตุดังกล่าวจึงต้องมีผู้ทำหน้าที่เกณฑ์จำนวนผู้คนให้กับรัฐและเพื่อความรวดเร็วและความสะดวกต่อการเกณฑ์แรงงาน รัฐบาล(พระมหากษัตริย์)ในขณะนั้นจึงต้องใช้“นา”เป็นตัวกำหนดความรับผิดชอบของขุนนางในการเกณฑ์ไพร่พลกล่าวคือขุนนางคนใดมีจำนวน“นา”มากก็ต้องรับผิดชอบเกณฑ์ไพร่พลให้ได้จำนวนมาก ตรงข้ามหากขุนนางคนใดมี “นา” น้อยก็มีความรับผิดชอบในการเกณฑ์ไพร่พลน้อย นอกจากนี้ในสมัยอยุธยาจะใช้ “นา” เป็นตัวกำหนดความรับผิดชอบในการเกณฑ์แรงงานแล้ว “นา” ยังเป็นการแสดงถึงอำนาจในการคุ้มครองและใช้แรงงานไพร่เพื่อดำเนินการตามพระบรมราชโองการด้วย²⁰ เพราะฉะนั้นสภาพ

²⁰ ชัยอนันต์ สมุทรวาณิช, ศักดิ์นาถกับพัฒนาการของสังคมไทย (กรุงเทพฯ : ห้างหุ้นส่วนจำกัดนำอักษรการพิมพ์, 2519), หน้า65.

สังคมเช่นนี้จึงถูกเรียกว่า “สังคมศักดินา” ราษฎรซึ่งเป็นชนชั้นอยู่ใต้ปกครองจึงไม่ได้รับการถือว่ามีสิทธิเสรีภาพ เมื่อถูกรัฐใช้อำนาจเรียกเก็บภาษีราษฎรก็ต้องยินยอมเสียภาษีให้กับรัฐโดยไม่มีสิทธิโต้แย้งได้ ดังนั้นในทางปฏิบัติจึงมีการแอบอ้างว่าเป็นเจ้าหน้าที่รัฐเพื่อเก็บภาษีอากรจากราษฎรทั้งที่ไม่มีอำนาจแต่อย่างใด ดังข้อความตอนหนึ่งในประกาศเรื่องออกหนังสือราชกิจจานุเบกษา พ.ศ. 2401 ตอนหนึ่งว่า

“...ดวงตราของขุนนาง ในตำแหน่งซึ่งจะบังคับราชการเรื่องไร จะเป็นอย่างไรก็ไม่รู้จักดูสักแต่ว่าเห็นดวงตราที่ดีมาด้วยขาดแลเส้นแดงๆ แล้วก็กลัวผู้ที่ถือมาจะว่าอะไรก็เชื่อ เพราะฉะนั้นจึงมีคนโกงๆ คด ๆ แต่งหนังสือเป็นดังท้องตราสารบัตรหมายอ้างถึงวังหลวงและวังหน้าและเจ้านายแลเสนาบดีที่เป็นที่ราษฎรนับถือยำเกรงแล้วก็ว่าการบังคับไปต่างๆ ตามใจตัวปรารถนาด้วยการที่ไม่ได้เป็นธรรมแลทำให้ราษฎรเดือดร้อน แลเสียพระเกียรติยศของพระเจ้าแผ่นดินและพระนามเจ้านายแลชื่อขุนนางไป...”²¹

จากข้อความข้างต้นแสดงให้เห็นว่าผู้ที่อยู่ในฐานะผู้ปกครองเมื่อแอบอ้างว่าเรื่องใดเป็นพระบัญชาของกษัตริย์หรือเจ้านายใหญ่โตแล้วประชาชนย่อมไม่อาจขัดขืนได้และต้องปฏิบัติตามเพราะตนอยู่ในฐานะผู้อยู่ใต้ปกครองและไม่มีสิทธิโต้เถียงประการใดได้ ซึ่งเรื่องนี้ ลาลูแบร์ ได้กล่าวไว้ว่า “ด้วยเป็นเมืองที่ไม่ว่าใครต่างกลัวไม่กล้าพูดกันไปทั้งนั้นความชอบที่ฉลองพระเดชพระคุณราชการอย่างสำคัญที่สุดของคนสยามนั้นก็คือปิดปากไม่กล้าพูดเรื่องการสั่งการใดๆอันเป็นไปในบ้านของตน”²² ดังนั้นเมื่อพิจารณาถึงการจัดเก็บภาษีอากรแล้ว จึงอาจสันนิษฐานได้ว่าปัญหาในด้านฐานะของประชาชนกับผู้ปกครองที่อยู่คนละฐานะกันเช่นนี้อาจทำให้ประชาชนถูกเอารัดเอาเปรียบจากการจัดเก็บภาษีอากรโดยที่ประชาชนไม่มีสิทธิโต้แย้งได้เลยเพราะขึ้นโต้แย้งตนอาจถูกลงโทษจากผู้จัดเก็บภาษีอากรได้²³

²¹ ประชุมประกาศรัชกาลที่ 4 พ.ศ. 2394-2404 (พระนคร : โรงพิมพ์ตำราธรรม, 2511), หน้า 219-221.

²² ลาลูแบร์, จดหมายลาลูแบร์ เล่ม 2, หน้า 39.

²³ ชาญวิทย์ เกษตรศิริ, 2475 การปฏิวัติสยาม (กรุงเทพฯ: มูลนิธิตำราสังคมศาสตร์และมนุษยศาสตร์, 2543), หน้า 123.

นอกจากนี้เมื่อพิจารณาจากข้อความในประกาศเรื่องออกหนังสือราชกิจจานุเบกษา พ.ศ. 2401 ที่ยกมาข้างต้นจะเห็นว่าสาเหตุที่ทำให้ราษฎรถูกเอารัดเอาเปรียบจากผู้ใช้อำนาจปกครองอีกอย่างหนึ่งก็คือ ราษฎรส่วนใหญ่ไร้การศึกษา เพราะในสมัยก่อนการส่งข่าวหรือการติดต่อระหว่างราษฎรและทางราชการมักจะใช้วิธีปิดประกาศ ด้วยเหตุนี้ราษฎรที่อ่านหนังสือไม่ออก เมื่อทางราชการมีประกาศอย่างใดมาราษฎรส่วนใหญ่แทบจะไม่เข้าใจเนื้อความในประกาศที่ถูกต้องว่าเป็นอย่างไรได้แต่จะรับฟังต่อบุคคลอื่นเท่านั้น ซึ่งพิจารณาได้จากข้อความตอนหนึ่งในประกาศเรื่องออกหนังสือราชกิจจานุเบกษา พ.ศ. 2401 ว่า

“...การที่บังคับนายอำเภอมีหมายป่าวประกาศแก่ราษฎรในกรุงก็ดีการที่มีท้องตราไปให้เจ้าเมืองปักได้ฝ่ายเหนือก็ดี...ตั้งขึ้นแลเลิกทั้งอากรภาษีต่างๆ และพิภคภาษีนั้นๆ แลลดหย่อนลงหรือเพิ่มขึ้นพิภคของใบภาษีนั้นๆก็ดี...แต่ก่อนเป็นแต่บัตรหมายแลทำคำประกาศเขียนเส้นดินสอดำลงกระดาษแล้วส่งกันไปส่งกันมา แลให้ลอกต่อกันไปผิดๆถูกๆ แลเพราะฉบับหนังสือนั้นน้อยผู้ที่จะได้อ่านก็น้อยไม่รู้ทั่วถึงกันว่าพระราชประสงค์ และประสงค์ของผู้ใหญ่ในแผ่นดินจะบังคับมาแลตกลงประการใด ชำราชการทั้งปวงแลราษฎรก็ไม่ทราบทั่วกันได้ยินแต่ว่ามีหมายว่าเกณฑ์ว่าประกาศว่าบังคับมา ...”²⁴

จากข้อความดังกล่าวที่ยกมาในข้างต้นจะเห็นว่าในการจัดเก็บภาษีอากรนั้นทางรัฐบาลจะมีหมายประกาศให้กับประชาชนทราบว่าในขณะนั้น ภาษีที่จะยกเลิกไม่จัดเก็บมีภาษีอะไรบ้าง หรือมีการตั้งภาษีอากรใหม่ชนิดใด หรือ มีการเปลี่ยนแปลงอัตราค่าภาษีอากร หรือเรื่องอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร โดยจะส่งให้แก่เจ้าเมืองต่างๆทราบแล้วเจ้าเมืองจะไปแจ้งให้แก่ราษฎรในเมืองทราบ แล้วทางราษฎรก็จะไปอ่านประกาศของทางรัฐบาลแล้วบอกต่อกันไป เมื่อเป็นเช่นนี้จึงเป็นไปได้อย่างมากที่ประชาชนจะเข้าใจเนื้อหาประกาศของทางราชการคลาดเคลื่อนได้

ดังนั้นจะเห็นได้ว่าการศึกษามีความสำคัญอย่างมากต่อการป้องกันมิให้ผู้ใช้อำนาจรัฐมาหลอกลวงหรือมากดขี่ข่มเหงได้ง่าย เนื่องจากคนที่มีความรู้ สามารถอ่านและเขียนหนังสือได้ย่อมรู้

²⁴ ประชุมประกาศรัชกาลที่ 4 พ.ศ.2394-2404 (พระนคร : โรงพิมพ์ดำรงธรรม, 2511), หน้า219-221.

ว่าเมื่อตนเองถูกเจ้าหน้าที่ของรัฐเรียกเก็บภาษี เจ้าหน้าที่รัฐได้ปฏิบัติถูกต้องตามประกาศหรือกฎหมายที่กำหนดไว้หรือไม่ ถ้าปฏิบัติไม่ถูกต้องก็อาจปฏิเสธไม่ยอมเสียภาษีหรือทำการกล่าวโทษเจ้าหน้าที่ผู้นั้นได้ แต่สำหรับราษฎรที่ไม่สามารถอ่านหนังสือได้ย่อมถูกเจ้าหน้าที่ซึ่งทำหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรเอาเปรียบได้ง่าย ซึ่งเรื่องนี้สมสมัย ศรีสุทรพรรณ ได้กล่าวเอาไว้ในหนังสือโฉมหน้าศักดินาไทย ตอนหนึ่งว่า

“ผู้รับผูกขาดภาษีกลัวว่าจะเก็บอากรเป็นกอแต่เวลาไปเก็บจริง เก็บตะกั๋งที่เป็นต้นยังไม่แตกหน่อออกกอก พอเจ้าของไร่กล้วยร้องค้ำนก็อ่านข้อความตราตั้งให้ฟังว่าเก็บเป็นรายต้น เมื่อพบคนอ่านหนังสือไม่ออกเข้า ก็มีเรื่องกันเสียทีเมื่อถึงคราวเคราะห์เจ้าภาษีก็ยกอากรให้เป็นค่าปิดปากจะได้เงียบไปเสีย”²⁵

ดังนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่าการที่ราษฎรไทยโดยเฉพาะคนที่อยู่ในท้องที่ที่ห่างไกลความเจริญ โอกาสที่จะถูกผู้ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีอากร ซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นเจ้าภาษีนายอากรเอาเปรียบหรือกดขี่ข่มเหงก็ย่อมเกิดขึ้นได้ง่าย ฉะนั้นถ้าราษฎรที่ถูกจัดเก็บภาษีรู้ว่าตนถูกกดขี่ก็เกิดเรื่องพิพาทกับผู้เก็บภาษีอากรและนำไปสู่การฟ้องร้องยังศาลต่อไปแต่เมื่อเจ้าภาษีเอาเงินให้เป็นค่าปิดปากเรื่องราวก็เงียบไปดังตัวอย่างที่กล่าวมาแล้วข้างต้น

กล่าวโดยสรุประบบสังคมศักดินาที่แบ่งแยกคนในสังคมออกเป็นสองชนชั้นคือชนชั้นผู้ปกครองและชนชั้นผู้อยู่ใต้ปกครอง มีผลให้ฐานะของทั้งสองชนชั้นแตกต่างกันโดยผู้ปกครองมีอำนาจเหนือกว่าผู้อยู่ใต้ปกครองและสามารถกระทำการใดๆในลักษณะที่ไม่เป็นธรรมต่อประชาชนผู้อยู่ใต้ปกครองก็ได้ ดังเห็นได้จากในเรื่องการจัดเก็บภาษีอากรซึ่งได้กล่าวมาแล้วในตอนต้น นอกจากนี้ปัญหาจากการที่ประชาชนไม่ได้รับการศึกษาอย่างทั่วถึงประกอบกับนิสัยของคนไทยที่รักสงบยังเป็นเสมือนตัวเร่งเร้าให้ผู้ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรซึ่งก็คือชนชั้นผู้ปกครองเกิดความคิดที่จะใช้อำนาจตามอำเภอใจได้ง่ายและในที่สุดประชาชนก็จะถูกกดขี่อยู่เรื่อยไป

3.1.4 การใช้วิธีจัดเก็บภาษีโดยระบบเจ้าภาษีนายอากร

แต่เดิมการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐบาลนั้นรัฐบาลจะทำหน้าที่จัดเก็บเองโดยข้าหลวงทั้งหลายในสมัยนั้น อาทิ เจ้าเมือง เสนาบดี กำนัน ฯลฯ แต่เนื่องจากการใช้วิธีจัดเก็บภาษี

²⁵ สมสมัย ศรีสุทรพรรณ, โฉมหน้าศักดินาไทย (กรุงเทพฯ : จักรณกุลการพิมพ์, 2519), หน้า288.

แบบเดิมอาจไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอ ประกอบกับในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระนั่งเกล้าเจ้าอยู่หัว รัฐบาลต้องประสบกับภาวะวิกฤติทางเศรษฐกิจจึงทำให้รัฐบาลจำเป็นต้องหารายได้จากภายในประเทศ(ภาษี)มาชดเชยรายได้ที่ขาดหายไป²⁶ ด้วยเหตุผลนี้จึงทำให้รัฐบาลต้องเปลี่ยนแปลงวิธีจัดเก็บภาษีอากรใหม่ซึ่งได้แก่การให้ระบบเจ้าภาษีนายอากร

1.) การใช้ระบบเจ้าภาษีนายอากรเพื่อแก้ไขปัญหาประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล

เนื่องจากสภาพการตั้งถิ่นฐานของคนไทยในอดีตนั้นมีลักษณะกระจัดกระจายอยู่ตามท้องที่ต่างๆซึ่ง J. Haman Vander Heide ถึงกับกล่าวไว้ในหนังสือของเขาว่าหมู่บ้านในเมืองไทยนี้จะอยู่กันเป็นหลัง ๆ ห่างกันมากเห็นบ้านเรือนแต่ละหลังตั้งอยู่โดดเดี่ยว²⁷ นอกจากนี้ เสฐียร โกเศศ ก็ได้กล่าวถึงการตั้งถิ่นของชาวไทยอีก ดังคำกล่าวที่ว่า บ้านเรือนแถวทุ่งรังสิตซึ่งเป็นทุ่งเว้งกว้างใหญ่เห็นลิบลิวสุดสายตามีหมูไม้ขึ้นอยู่ชด้างหะอยู่กระจัดกระจายกันเป็นหย่อม ๆ คล้ายเป็นเกาะเป็นดอนอยู่กลางน้ำที่ตรงหมูไม้ขึ้นถมดินเป็นโคกเพื่อหนีน้ำท่วมในฤดูหน้าแล้วสร้างบ้านปลูกเรือนอยู่กันเป็นหย่อม ๆ²⁸

สำหรับสาเหตุที่คนไทยมักนิยมตั้งถิ่นฐานอย่างกระจัดกระจายเช่นนี้อาจกล่าวได้ว่ามาจากสาเหตุสำคัญคือ ความต้องการแหล่งทำมาหากินในท้องถื่นที่มีความอุดมสมบูรณ์เช่น การตั้งอยู่ใกล้แหล่งน้ำ พื้นดินดีไม่แห้งแล้ง ทั้งนี้ก็เพื่อใช้ประกอบอาชีพทำนา ทำไร่ เพราะฉะนั้นถ้าแหล่งใดมีความอุดมสมบูรณ์ก็จะมีหมู่บ้านเกิดขึ้นอยู่เสมอ เรื่องนี้ เสฐียร โกเศศ (พระยาอนุমানราชชน) ได้อธิบายไว้ว่าการเกิดหมู่บ้านอาจเกิดจาก การที่ชาวไร่ชาวนาได้ทำการบุกเบิกป่าเพื่อทำไร่ทำนาในท้องที่อยู่น่าไกลหมู่บ้านเดิมออกไปเพื่อให้มีที่ดินทำกินเพียงพอกับความต้องการของครอบครัวซึ่งมีจำนวนประชากรเพิ่มขึ้น การไปในระยะแรกอาจไปเข้าเียนกลับต่อมาเพื่อความสะดวก ชาวนาก็อาจไปสร้างที่พักชั่วคราวในพื้นที่บุกเบิกใหม่ไว้คอยนอนพักค้างแรมตามลำพังเป็นการ

²⁶ วอลเตอร์ เอฟ. เวลลา, แผ่นดินพระนั่งเกล้า. หน้า 34-35.

²⁷ J. Haman Vander Heide, General Report on Irrigation and Drainage in the Lower Menam Vallay (Bangkok, 1903), p.3 อ้างถึงใน เดวิด บรูซ จอห์นสัน. สังคมชนบทและภาคเศรษฐกิจข้าวของไทย พ.ศ. 2423-2473. แปลโดย พรภิรมณ์ เอี่ยมธรรม (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2530), หน้า 2.

²⁸ เสฐียร โกเศศ, ชีวิตชาวไทยสมัยก่อน. (กรุงเทพฯ : ห้างหุ้นส่วนจำกัด เจ.เอ็น.ที., 2531), หน้า 40.

ชั่วคราวต่อมาภายหลังเห็นว่าอยู่ไปนาน ๆ จนเกิดความเคยชิน เห็นว่าสุขสบายดี เมื่อสิ้นหน้านา หน้าไร่แล้วบางทีก็ไม่กลับหมู่บ้านเดิมเลยตั้งถิ่นฐานลง ณ ที่นั้นครั้นอยู่ไปนาน ๆ หลายชั่วอายุคนมี คนอยู่กันมากขึ้น ที่นั่นก็เป็นหมู่บ้านขึ้นอีกแห่งหนึ่ง²⁹

ดังนั้นการที่ลักษณะการตั้งถิ่นฐานอยู่กระจัดกระจายตามแหล่งน้ำ ป่าเขา เช่นนี้ได้ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐบาล เพราะในสมัยก่อนจำนวนบุคคลากรซึ่ง ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรของรัฐบาลมีจำนวนน้อยดังนั้นประกอบกับทางรัฐบาลยังไม่มี การสำรวจสำมะโนประชากรเหมือนปัจจุบันจึงเป็นเรื่องยากที่รัฐบาลจะล่วงรู้ได้ว่าราษฎรมีการตั้งถิ่นฐานอยู่ที่ใดบ้าง ฉะนั้นเมื่อรัฐบาลต้องการจะจัดเก็บภาษีอากรจึงเก็บภาษีได้เฉพาะจากประชาชนที่ตั้งถิ่นฐานไม่ห่างไกลเท่านั้นส่วนประชาชนที่รัฐบาลไม่ทราบว่าจะอยู่ที่ไหนก็จะไม่ถูกจัดเก็บภาษีอากรจึงทำให้รายได้จากภาษีที่ได้รับจึงมีจำนวนน้อยมาก

อย่างไรก็ตามถึงแม้ในภายหลังทางรัฐบาลจะได้พยายามแก้ไขปัญหาประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีอากรในข้างต้นโดยทำการแต่งตั้งสมาชิกในหมู่บ้านขึ้นเรียกว่า "กำนัน" เพื่อทำหน้าที่สำรวจพื้นที่ว่ามีกรทำการเกษตรที่ไหนบ้างซึ่งพอจะเก็บภาษีอากร (อากรนา อากรสวน เป็นต้น) ได้ดังเห็นได้ว่าตำแหน่ง "กำนัน" ในสมัยก่อนมิใช่ตำแหน่งที่มีหน้าที่ปกครองดูแลหมู่บ้านอย่างเช่นปัจจุบันนี้ แต่เป็นตำแหน่งที่เกี่ยวข้องในทางเศรษฐกิจมากกว่าโดยเฉพาะหน้าที่การเดินนำข้าหลวงเสนาออกรังวัดและประเมินค่านาราษฎร³⁰

การที่รัฐแต่งตั้งให้สมาชิกในหมู่บ้านเป็นคนสำรวจแหล่งทำมาหากินของชาวบ้านเพื่อรัฐจะได้ส่งคนลงไปเก็บภาษีอากรได้สะดวกนั้น ถึงแม้จะเป็นหนทางที่ช่วยแก้ไขปัญหในด้านการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐที่มาจากข้อบกพร่องเกี่ยวกับความไม่ชำนาญสภาพพื้นที่ที่อยู่ห่างไกลก็ตาม แต่เมื่อพิจารณาให้ดีแล้วจะสังเกตได้ว่าการที่รัฐจะแต่งตั้งสมาชิกในหมู่บ้านเป็นคนสำรวจพื้นที่ใดได้นั้นก็แสดงว่าส่วนกลางต้องทราบอยู่ก่อนแล้วว่าที่นั่นเป็นที่ตั้งถิ่นฐานของชาวบ้าน รัฐจึงจะแต่งตั้งสมาชิกในหมู่บ้านให้เป็นกำนันได้ แต่ในความเป็นจริงปรากฏว่ายังมีหมู่บ้านหรือชุมชนเล็กๆอยู่กระจัดกระจายตามป่าเขาหรือตามแหล่งซึ่งคนทั่วไปยากที่จะรู้ได้ กรณีนี้รัฐจึงไม่สามารถตั้งคนในหมู่บ้านเป็นกำนันเพื่อจัดเก็บภาษีแทนรัฐได้ ถึงแม้ว่ากำนันจะทราบว่าที่ใดมีชาวบ้านอาศัยอยู่แต่

²⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า52.

³⁰ ชัย เรื่องศิลป์, ประวัติสังคมไทยสมัยโบราณก่อนศตวรรษที่ 25 (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์พิชเนศ, 2523), หน้า161-162.

ถ้าอยู่ห่างไกลเกินไปนักกำหนดก็คงไม่อยากจะไปเก็บภาษีเนื่องจากบางครั้งการเดินทางต้องใช้เวลา นานและลำบาก

เพราะฉะนั้นจึงมีทางเดียวที่จะเก็บภาษีอากรได้อย่างทั่วถึงได้ก็คือการมอบให้เอกชนเป็น คนจัดเก็บภาษีอากรแล้วส่งต่อให้กับส่วนกลางแทน โดยให้เอกชนที่จัดเก็บภาษีอากรก็ได้รับผล ประโยชน์ตอบแทนจากภาษีอากรที่จัดเก็บได้ส่วนหนึ่งเพื่อเป็นการสร้างแรงจูงใจในการจัดเก็บภาษี อากร ระบบแบบนี้เรียกเอกชนที่เข้ามาจัดเก็บภาษีว่า “เจ้าภาษี” หรือ “นายอากร” หรือเรียกรวมๆ กันว่า “เจ้าภาษีนายอากร” ซึ่งวิธีการนี้จะเป็นการสร้างแรงจูงใจให้เอกชนพยายามหาทางจัดเก็บ ภาษีอากรให้ได้จำนวนมากที่สุดเท่าที่จะทำได้ เพราะถ้าจัดเก็บได้มากผลประโยชน์ที่ได้รับตอบ แทนจากรัฐก็จะมากตามไปด้วย สำหรับหลักฐานที่เป็นเครื่องยืนยันว่าการใช้ระบบประมุขภาษีเพื่อ ให้เอกชนเข้ามาทำหน้าที่จัดเก็บภาษีในท้องที่ที่รัฐไม่สามารถจัดเก็บได้นั้นพิจารณาได้จากคำกราบ บังคมทูลฯของพันเอกพระยาฤทธิรงค์ธรมเจทในคราวการประชุมสมุหเทศาภิบาลปี พ.ศ. 2438 ตอนหนึ่งว่า

“...ใครเป็นนายอากร ยังต้องใช้วิธีเก็บเลี้ยงพระราชบัญญัติ เช่นออกอุบายว่ากล่าวให้ ราษฎรยอมเสียค่าน้ำตามครัวเรือนด้วยอ้างว่ากินน้ำในลำคลองหรือเปล่า แม้น้ำอันเป็นของหลวง ถ้ากินน้ำในแม่น้ำลำคลองก็ต้องเสียค่าน้ำเป็นต้นเพื่อจะให้ได้เงินเร็วแต่อันที่จริงนายอากรเก็บ ค่าน้ำได้แต่ราษฎรที่อยู่ใกล้ ๆ หากที่อยู่ห่างไกลออกไปนายอากรไม่สามารถจะไปเก็บถึง ยังมีคนที่ ไม่ต้องเสียอากรน้ำโดยมาก...”³¹

จากข้อความตอนท้ายในคำกราบบังคมทูลฯของพันเอกพระยาฤทธิรงค์ธรมเจทในข้างต้นที่ ว่า “แต่อันที่จริงนายอากรเก็บค่าน้ำได้แต่ราษฎรที่อยู่ใกล้ ๆ หากที่อยู่ห่างไกลออกไป นายอากรไม่ สามารถจะไปเก็บถึง” แสดงให้เห็นว่าเจตนาอันแท้จริงที่รัฐมอบอำนาจการจัดเก็บภาษีอากรให้แก่ เอกชนเป็นผู้กระทำแทนรัฐก็เพื่อให้เจ้าภาษีไปดำเนินการจัดเก็บภาษีอากรกับราษฎรที่อยู่ห่างไกล ออกไปซึ่งรัฐไม่สามารถเข้าไปจัดเก็บได้ และตามข้อเท็จจริงที่ยกมากล่าวนี้มีข้อสังเกตว่าขนาดเจ้า ภาษีซึ่งมีผลประโยชน์ตอบแทนจากการจัดเก็บภาษีแต่ในความเป็นจริง เจ้าภาษีก็ไม่ได้ไปจัดเก็บ

³¹ วิชัย ประสงค์คิด, ประวัติศาสตร์พากรฉบับสมบูรณ์, หน้า 319.

ภาษียังท้องที่ที่ห่างไกลเลย ดังนั้นจึงไม่น่าแปลกใจว่าทำไมเจ้าพนักงานของรัฐที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรโดยไม่มีผลประโยชน์ตอบแทนใดๆจะยอมลำบากเดินทางไปจัดเก็บภาษีกับชาวบ้านที่อยู่ห่างไกล เพราะฉะนั้นจึงสรุปได้ว่าการที่ให้เจ้าภาษีเป็นผู้จัดเก็บภาษีแทนรัฐก็เพื่อแก้ไขปัญหาประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีอากรของทางรัฐบาลนั่นเอง

2.) การใช้ระบบเจ้าภาษีนายอากรเพื่อแก้ไขปัญหาทางเศรษฐกิจ

เนื่องจากในสมัยก่อนการคมนาคมทางบกยังไม่สะดวกเหมือนปัจจุบัน ฉะนั้นทางน้ำจึงเป็นเส้นทางสำหรับการเดินทางได้สะดวกที่สุด การค้าขายก็เช่นกันมักใช้การเดินทางเรือติดต่อทำการค้าโดยเฉพาะการค้าระหว่างประเทศไทยกับชาวต่างประเทศก็มีการแต่งสำเภารือเพื่อส่งสินค้าไปขายยังต่างประเทศและรัฐบาลไทยก็ให้ความสำคัญต่อการค้าลักษณะนี้มาก เพราะรายได้จากการค้าขายทางเรือถือว่าเป็นรายได้หลักของประเทศยิ่งกว่าการเก็บภาษีอากร โดยเฉพาะในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระพุทธยอดฟ้าจุฬาโลกมหาราช ถึงต้นรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระนั่งเกล้าเจ้าอยู่หัว³² ทั้งนี้เพราะว่ารัฐเป็นผู้ผูกขาดการค้าขายกับต่างประเทศแต่เพียงผู้เดียวโดยเอาส่วยที่เรียกเก็บจากไพร่มาเป็นสินค้าส่งออก วิธีการนี้ทำให้รัฐได้ผลประโยชน์เต็มที่โดยไม่ต้องลงทุน แม้จะมีการซื้อหาเพิ่มเติมบ้างแต่ก็เป็นจำนวนน้อยมาก

การที่ประเทศไทยใช้วิธีการผูกขาดการค้าขายกับต่างประเทศเช่นนี้ส่งผลให้ชาวต่างประเทศไม่สามารถติดต่อค้าขายกับผู้ซื้อโดยตรงได้³³ จนในที่สุดรัฐบาลอังกฤษได้ส่งร้อยเอกเฮนรี เบอร์นี่ เดินทางเข้ามาเจรจาทางการค้ากับไทย ใน พ.ศ. 2468 โดยใช้เวลานานถึงห้าเดือนผลการเจรจาเป็นที่ตกลงกันและมีการทำสนธิสัญญาทางพระราชไมตรีและการพาณิชย์ต่อกันในวันที่ 20 มิถุนายน พ.ศ. 2469 ประกอบด้วย สนธิสัญญาทางพระราชไมตรีรวม 24 ข้อและสนธิสัญญาทางการพาณิชย์ที่แยกออกมาอีกฉบับหนึ่งรวม 6 ข้อ หลังจากที่ไทยได้ทำสนธิสัญญาดังกล่าวทำให้ระบบผูกขาดการค้าขายโดยพระคลังสินค้าถูกยกเลิกลง เนื่องจากรัฐบาลต้องยอมให้พ่อค้า

³² Jame C. Ingram, Economic Change in Thailand Since 1850 (California : Standford University Press, 1955), p.27.

³³ วอลเตอร์ เอฟ. เวลลา, แผ่นดินพระนั่งเกล้า (กรุงเทพฯ : สมาคมสังคมนศาสตร์แห่งประเทศไทย, 2514), หน้า239.

อังกฤษมีเสรีที่จะติดต่อกับพ่อค้าคนไทย ดังนั้น รายได้ของประเทศซึ่งมาจากการค้าขายโดยวิธีผูกขาดอย่างในอดีตจึงไม่มีอีกต่อไป ด้วยเหตุนี้รัฐบาลของพระบาทสมเด็จพระนั่งเกล้าเจ้าอยู่หัว จึงได้เปลี่ยนนโยบายทางเศรษฐกิจใหม่ โดยหันไปใช้วิธีเพิ่มรายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรแทน จนกระทั่งนายวอลเตอร์ เอฟ.เวลลา ได้กล่าวว่า "ในรัชกาลสมเด็จพระนั่งเกล้าฯ นี้ได้มีการเปลี่ยนแปลงอย่างขนานใหญ่เกี่ยวกับการที่ประชาชนคนไทยจะพึงปฏิบัติต่อรัฐบาล คือการเสียภาษีอากรขนอนตลาด มากกว่าที่มีการเปลี่ยนแปลงภายในวงราชการ"³⁴

วิธีการหาทางเพิ่มรายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรเช่นนี้ ทำให้ระบบการประมูลรับทำภาษีอากร มีความสำคัญมากเพราะการให้เอกชนประมูลรับทำภาษีถือว่าเป็นการทำการค้าของรัฐบาล แทนการค้าแบบผูกขาดเหมือนในอดีตและถือเป็นวิธีการที่สามารถช่วยให้รัฐบาลมีรายได้จากภาษีมากขึ้นเพื่อทดแทนรายได้จากการผูกขาดการค้าที่ถูกยกเลิกไป โดยผู้ที่รับทำภาษีต้องแข่งขันกันประมูลใครประมูลว่าจะจ่ายภาษีอากรให้แก่รัฐบาลมากที่สุดคนนั้นจะได้สิทธิทำภาษี และก่อนที่จะทำภาษีคนที่ประมูลได้ต้องจ่ายเงินล่วงหน้าให้รัฐบาลก่อนบางส่วนและการส่งเงินนั้นก็ส่งตามกรมกองที่คุมภาษีนั่น และจะถวายขึ้นเจ้านายต่าง ๆ จำนวนเงินที่เก็บได้เกินกว่าที่ตกลงไว้ก็เป็นกำไรของเจ้าภาษี³⁵ และเจ้าภาษีอากรบางคนก็ได้อำนาจชั่วขณะให้ผู้อื่นจัดเก็บภาษีแทนก็มี เพราะฉะนั้นจะเห็นได้ว่า วัตถุประสงค์ของการให้เอกชนดำเนินการจัดเก็บภาษีแทนรัฐ นอกจากจะเพื่อแก้ไขปัญหาด้านประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐบาลซึ่งไม่มีความรู้เกี่ยวกับการตั้งถิ่นฐานของราษฎรอย่างดีพอ ยังมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการทำธุรกิจระหว่างรัฐบาลกับเอกชนหรือระหว่างเอกชนกับเอกชนด้วยกันเอง ดังเห็นได้ว่าจำนวนภาษีที่มีการจัดเก็บในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระนั่งเกล้าเจ้าอยู่หัว มีมากถึง 38 ชนิดซึ่งต่างจากสมัยก่อนที่มีเพียงส่วยอากรเท่านั้น และจำนวนภาษีมีเพิ่มขึ้นอีก 14 ชนิดในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว สาเหตุที่จำนวนภาษีมีมากมายขนาดนี้ มิใช่ว่ารัฐบาลเป็นผู้กำหนดขึ้นเองแต่อย่างใด แต่เกิดจาก

³⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า34-35.

³⁵ ญาดา ประภาพันธ์, ระบบเจ้าภาษีนายอากรสมัยกรุงเก่ายุคต้น. (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์สร้างสรรค์, 2524), หน้า150.

การที่รัฐบาลเปิดให้เอกชนเสนอว่าจะเก็บภาษีชนิดใดเพื่อนำเงินส่งรัฐบาล ถ้ารัฐบาลอนุญาตก็จะเปิดให้มีการประมูล ดึงเห็นได้จากหลักฐานดังต่อไปนี้

"สารตราจีนถึงเมืองต่าง ๆ ด้วยจีนจ้อหลี่ เจ้าภาษี จีนลีหอง นายประกันยื่นเรื่องราวว่า ราษฎรไทยจีน ไพร่หลวง ทำหม้อหวด โอง อ่าง ตุ่ม หม้อเหล้าอ้อย บั้นเผา เป็นรูปพรรณต่าง ๆ บรรทุกพักเที่ยว พักทอง แดงใหญ่เล็ก สารพัด หัวผักกาด ผักเค็ม หัวเผือกมัน อ้อยไทยจีน กันชา และน้ำสมุดไทยกระดาศไทย ดินสอดำ ดินสอดอง เตาล่อ เตาดีเหล็ก ฯลฯ รวม 22 สิ่ง ไปซื้อ ขายในกรุงเทพฯและแขวงปักซ์ได้ฝ่ายเหนือ ยังไม่มีผู้ทำภาษี จีนจ้อหลี่ จีนลีหอง นายประกันจะ ขอรับทำถวายปีละ ๑๐๐ ชั่ง"³⁶

เมื่อระบบการประมูลภาษีกลายเป็นเรื่องของการทำธุรกิจ เนื่องจากปัญหาทางเศรษฐกิจ ของรัฐบาลในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระนั่งเกล้าเจ้าอยู่หัว ผลที่ได้รับก็คือรัฐบาลมีรายได้จาก ภาษีอากรเป็นจำนวนมากโดยที่รัฐบาลไม่ต้องเข้าไปเกี่ยวข้องกับกิจการค้าต่อไป ซึ่งจะพูดกันตาม ความเป็นจริงแล้วระบบการหารายได้แบบนี้ก็คล้ายคลึงกับที่หลวงผูกขาดการค้าอยู่แต่เดิม คือ แทนที่รัฐบาล (พระมหากษัตริย์) และบรรดาขุนนางจะยังคงทรงและยึดอำนาจทางการค้าไว้อย่าง เหนียวแน่น ก็เปลี่ยนแปลงไปให้ตกอยู่กับผู้ผูกขาดภาษี สินค้าที่สำคัญๆ ซึ่งส่งออกไปจำหน่ายยัง ต่างประเทศ เช่นน้ำตาล ผาง พริกไทย เนื้อเค็ม ปลาแห้ง รังนก เหล่านี้ ต้องถูกเก็บภาษีอย่างหนัก

³⁷ กล่าวคือ ถึงแม้รัฐบาลจะไม่ส่งสินค้าไปขายเองแต่ก็ใช้วิธีการเก็บภาษีแทน แต่ในทางตรงกันข้ามสำหรับตัวราษฎรนั้นก็กลับต้องแบกรับภาระของรัฐบาลโดยต้องจ่ายภาษีผ่านทางเจ้าภาษีอากร จนทำให้ราษฎรแทบไม่มีโอกาสสะสมทรัพย์สินไว้เป็นของตนเอง อีกทั้งเมื่อเจ้าภาษีอากรประมูลได้ ก็ย่อมต้องการกำไรมากๆจึงทำการขูดรีดภาษีทรัพย์สิน และถ้าใครไม่จ่ายก็ถูกบังคับให้ทำโทษ ดัง คำกล่าวของ ปาเลอกัวซ์ ว่า "พวกจีนพบวิธีขูดรีดทรัพย์สินและบังคับราษฎร พวกจีนตั้งสำนักงาน ตามปากแม่น้ำและแควร่วมตีฉาบผ่างๆ เรียกเรือทุกลำมาตรวจค้นทุกซอกทุกมุมถ้าพบของเถื่อน

³⁶ หอจดหมายเหตุแห่งชาติ ทำวาสุกรี, จดหมายเหตุรัชกาลที่ 4 จ.ศ. 1220 เลขที่48, "ตั้งเจ้าภาษีสมุดดินสอด และของ22สิ่ง,"

³⁷ วอลเตอร์ เอฟ. เวลลา, แผ่นดินพระนั่งเกล้า. หน้า262.

ชนิดเดียวก็เอาโทษหนัก”³⁸ และยิ่งถ้าเจ้าภาษีชายช่วงให้ผู้อื่นโดยตนไม่ทำเองก็จะมีกรขูดรีดอย่างหนักยิ่งขึ้น เพราะต้องจ่ายเงินภาษีให้กับเจ้าภาษีอากรอีกทอดหนึ่ง ฉะนั้นจึงกล่าวได้ว่าไม่ว่าจะเป็นเจ้าภาษีนายอากรหรือผู้ซื้อช่วงต่างก็พยายามแสวงหากำไรให้ได้มากที่สุดโดยไม่คำนึงถึงว่าการจัดเก็บภาษีดังกล่าวได้สร้างความเดือดร้อนแก่ประชาชนหรือไม่ ดังคำกล่าวของกรมพระยาดำรงราชานุภาพ ว่า

“เจ้าภาษีถ้าเก็บได้ยิ่งมากยิ่งเป็นประโยชน์แก่ตัวเอง ก็เป็นธรรมดาที่จะพยายามและใช้อุบายต่างๆ เรียกเร่งเอาเงินจากราษฎรให้ได้มากที่สุดซึ่งจะพึงเรียกได้แม้โดยไม่เป็นธรรมราษฎรที่เป็นไทยไม่ผู้จะเดือดร้อนด้วยมักทำมาหากินแต่พอเลี้ยงชีพไม่มีสมบัติวัตถุซึ่งเจ้าภาษีนายอากรจะเรียกได้เท่าใดนัก แต่พวกจีนที่มาตั้งทำมาหากินอยู่ในเมืองไทยมุ่งหมายที่จะสะสมทรัพย์สินเป็นสำคัญมีตัวเงินซึ่งจะเรียกได้มากกว่าราษฎรที่เป็นไทยพวกจีนจึงได้รับความเดือดร้อนจากเจ้าภาษีนายอากรยิ่งกว่าไทยร้องฟ้องในโรงศาลก็เสียเปรียบ ด้วยเจ้าภาษีนายอากรเป็นเจ้าของงานทำการให้รัฐบาล...”³⁹

ดังนั้นกล่าวโดยสรุปก็คือว่าผลจากการที่รัฐบาลนำระบบเจ้าภาษีนายอากรมาใช้เพื่อแก้ไขปัญหาทางด้านประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีและปัญหาทางเศรษฐกิจของรัฐบาลนั้น ถึงแม้จะเป็นการแก้ไขปัญหาที่ค่อนข้างจะประสบความสำเร็จก็ตาม แต่ถ้ามองในด้านภาคประชาชนแล้วก็จะพบว่าประชาชนได้รับความเดือดร้อนจากระบบเจ้าภาษีนายอากรอย่างมาก กล่าวคือ ระบบเจ้าภาษีนายอากรเป็นการแลกเปลี่ยนผลประโยชน์ระหว่างผู้ประมุขกับรัฐบาลโดยรัฐบาลยินยอมให้เอกชนรับทำภาษีแต่เจ้าภาษีก็น่าจะมีหน้าที่เก็บภาษีส่งให้กับรัฐบาล ซึ่งการนี้รายได้หรือผลประโยชน์ของเจ้าภาษีจะมากน้อยเพียงใดก็ขึ้นอยู่กับจำนวนภาษีที่เก็บได้ ถ้าเก็บได้มากเจ้าภาษีก็น่าจะมีกำไรเมื่อหักกับเงินที่ต้องส่งให้กับรัฐบาล ตรงกันข้ามหากเก็บภาษีได้น้อยกำไรของเจ้าภาษีก็น่าจะน้อยหรือบางครั้งอาจจะขาดทุนก็มี ดังนั้นเมื่อเจ้าภาษีไม่ยากขาดทุนเจ้าภาษีก็น่าจะพยายาม

³⁸ กรมพระยาดำรงราชานุภาพ, พระราชพงศาวดารกรุงรัตนโกสินทร์ รัชกาลที่ 5 (พระนคร : บุญสงการพิมพ์, 2507), หน้า 279.

³⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 279.

หาทางขูดรีดเอาภาษีจากประชาชนให้ได้มากที่สุด ประชาชนจึงต้องรับภาระจ่ายภาษีให้ทุกๆ ที่วิธีการเก็บภาษีอากรของเจ้าภาษีในบางครั้งจะไม่ถูกต้องหรือไม่เป็นธรรมก็ตามซึ่งเห็นได้จากคำกล่าวของกรมพระยาดำรงราชานุภาพในวรรคก่อน ฉะนั้นจึงกล่าวได้ว่าการนำระบบเจ้าภาษีอากรเพื่อเป็นเครื่องมือในการแสวงหารายได้ให้กับรัฐบาลจึงเป็นสาเหตุหนึ่งนอกเหนือจากสาเหตุอื่นๆ ที่กล่าวมาแล้วที่ทำให้ประชาชนถูกเรียกเก็บภาษีโดยไม่เป็นธรรม

3.2 แนวความคิดเกี่ยวกับการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร

3.2.1 ความหมายของภาษีอากร และการประเมินภาษีอากร

3.2.1.1 ความหมายของภาษีอากร

เมื่อมนุษย์เริ่มมีการจัดเก็บภาษีขึ้นในโลกนี้ความหมายของคำว่า "ภาษีอากร" ก็เริ่มมีการพัฒนาและดำเนินเรื่อยมาจนกระทั่งถึงปัจจุบันนี้ ซึ่งจากการศึกษาข้อมูลทางประวัติศาสตร์ในส่วนที่เกี่ยวกับสถาบันการคลัง สามารถแบ่งแยกนิยามคำว่าภาษีตามแนวความคิดดั้งเดิมและแนวความคิดสมัยใหม่ โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

3.2.1.1.1 แนวความคิดดั้งเดิม

ภารกิจของรัฐในการปกครองประเทศทำให้เกิดการดำเนินงานทางการคลังขึ้นโดยภาษีเป็นเครื่องมือทางการคลังที่รัฐใช้สำหรับหารายได้เพื่อนำไปใช้จ่ายในกิจการสาธารณะ ในระยะแรกนักการคลังเห็นว่าภาษีเป็นส่วยอากร ต่อมามีความเห็นว่า ภาษีเป็นการแลกเปลี่ยนกับการคุ้มครองป้องกันภัยที่รัฐจัดให้แก่ประชาชน ในระยะต่อมามีความเห็นว่าภาษีเป็นการแลกเปลี่ยนให้แก่รัฐในการให้บริการสาธารณะแก่ประชาชน⁴⁰ ซึ่งแยกอธิบายได้ดังนี้

1.) ส่วยอากร

ในยุคโบราณ ผู้ปกครองประเทศได้มีการทำสงครามกับประเทศข้างเคียงอยู่บ่อยครั้ง เพื่อเป็นการขยายอาณาเขตการปกครองของตนเองให้กว้างขวางขึ้น และผลจากการ

⁴⁰ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายมหาชนการคลังและภาษีอากรภาคทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, หน้า 44.

ทำสงครามนอกจากจะทำให้ประเทศผู้แพ้สงครามต้องอยู่ภายใต้การปกครองของผู้ชนะแล้ว โดยทั่วไปประเทศผู้ชนะสงครามมักจะบังคับให้ฝ่ายผู้แพ้จัดส่งส่วยอากร (Tribut) เพื่อนำรายได้ดังกล่าวไปใช้จ่ายสำหรับการทำสงครามครั้งต่อไป รวมทั้งใช้เป็นทุนบริหารประเทศด้วย ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่า "ภาษี" ในรูปแบบแรก จึงมีลักษณะเป็นส่วยอากรที่มาจากการทำศึกสงคราม⁴¹

2.) ภาษีเป็นการแลกเปลี่ยน

พอมาถึงช่วงศตวรรษที่ 16-18 แนวความคิดด้านสิทธิเสรีภาพของปัจเจกชนซึ่งเป็นที่ยอมรับในสังคมขณะนั้นได้มีอิทธิพลอย่างมาก ดังนั้น แนวความคิดดังกล่าวจึงส่งผลให้รัฐไม่สามารถแสดงอำนาจเด็ดขาดบังคับจัดเก็บภาษีจากประชาชนได้ แต่ต้องได้รับความยินยอมจากประชาชนผู้เสียภาษีก่อน ทั้งนี้โดยมีเงื่อนไขว่าการที่ประชาชนจะยินยอมเสียภาษีให้กับรัฐนั้น ต้องเป็นกรณีที่รัฐกระทำการบางสิ่งบางอย่างเพื่อตอบแทน ซึ่งสามารถจำแนกค่าตอบแทนได้เป็น 2 ประการ คือ⁴²

2.1) ภาษีเป็นการตอบแทนที่รัฐให้ความคุ้มครองป้องกันภัยประชาชน

คำนิยามของภาษีที่ว่าภาษีเป็นการตอบแทนที่รัฐให้ความคุ้มครองป้องกันภัยประชาชนนี้ เป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปในช่วงกลางศตวรรษที่ 18-19 ซึ่งมีนักการคลังที่เห็นด้วยกับคำนิยามภาษีดังกล่าวหลายท่าน อาทิ Jean BODIN, MONTESQUIEU และ GIRADIN เป็นต้น โดยมีเหตุผลที่สนับสนุนว่า การที่ประชาชนชำระภาษีให้แก่อัฐนั้นแท้จริงแล้วก็เพราะประชาชนต้องการตอบแทนในการที่รัฐให้ความคุ้มครองป้องกันภัยพิบัติต่างๆ ทำให้เกิดความปลอดภัยในชีวิตและทรัพย์สินของประชาชน ดังนั้นภาษีตามคำนิยามนี้จึงเปรียบเสมือนเบี้ยประกันภัยนั่นเอง⁴³

⁴¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 33.

⁴² ศุภลักษณ์ พินิจกุลดล, คำอธิบายกฎหมายมหาชนการคลังและภาษีอากรภาคทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร. หน้า 36-37.

⁴³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 38-39.

2.2) ภาษีเป็นค่าตอบแทนที่รัฐจัดบริการสาธารณะให้แก่ประชาชน

แนวความคิดที่ว่า ภาษีเป็นค่าตอบแทนที่รัฐจัดบริการสาธารณะให้แก่ประชาชนนี้ เป็นแนวความคิดที่เกิดขึ้นเพื่อต้องการตอบแทนที่รัฐได้ให้บริการสาธารณะแก่ประชาชนทำให้ประชาชนมีความสะดวกสบายในการดำเนินชีวิต เช่น การให้บริการด้านสาธารณสุข การให้เช่าที่อยู่อาศัย เป็นต้น ซึ่งแนวความคิดนี้ถือว่าแตกต่างจากแนวความคิดที่ว่าภาษีเป็นการตอบแทนที่รัฐให้ความคุ้มครองป้องกันภัย ในส่วนที่ว่าแนวความคิดนี้เป็นการให้ค่าตอบแทนในรูปของภาษี ที่มีลักษณะเช่นเดียวกับการซื้อขายสินค้า กล่าวคือ ภาษีที่จ่ายไปต้องได้สัดส่วนกับผลประโยชน์ที่ได้รับจากบริการของรัฐ แต่แนวความคิดภาษีเป็นค่าตอบแทนเพื่อคุ้มครองป้องกันภัยนั้น ภาษีที่จ่ายไปไม่จำเป็นต้องได้สัดส่วนกับผลประโยชน์ที่รัฐกระทำก็ได้⁴⁴

3.2.1.1.2 แนวความคิดปัจจุบัน

หลังจากที่คำนิยามของคำว่า"ภาษี"ได้พัฒนาการมาตั้งแต่สมัยโบราณ ซึ่งถือว่า ภาษี คือส่วยอากรจนถึงคำนิยามที่ว่าภาษีเป็นเรื่องประชาชนจ่ายเพื่อตอบแทนให้กับรัฐ ในฐานะที่รัฐได้คุ้มครองป้องกันภัยและจัดบริการให้แก่ประชาชน ซึ่งคำนิยามดังกล่าวถือเป็นแนวความคิดดั้งเดิม แต่พอมาถึงช่วงปลายศตวรรษที่ 19 คำนิยามของภาษีจึงได้มีการเปลี่ยนแปลงอีกครั้ง ทั้งนี้เป็นผลมาจากอิทธิพลของนักการคลังที่สำคัญในอดีต โดยเห็นว่า ภาษีเป็นหน้าที่ของทุกคนที่อาศัยอยู่ในรัฐ ที่จะต้องจ่ายภาษีโดยไม่มีผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงหรือไม่ใช่เสียภาษีตามสัดส่วนแห่งผลประโยชน์ที่ตนจะได้รับ ซึ่งจะเห็นว่าแนวความคิดเรื่องภาษีตามความหมายปัจจุบันมีการเปลี่ยนแปลงจากเดิมในส่วนที่ว่า ภาษีเป็นเรื่องของความยินยอมที่รัฐจัดเก็บภาษีได้เท่าที่ผู้เสียภาษีได้รับผลประโยชน์จากรัฐตอบแทนเท่านั้นจะจัดเก็บเกินกว่าไม่ได้ แต่แนวความคิดปัจจุบันได้ยกเลิกหลักเรื่องสัดส่วนของผลประโยชน์ตอบแทน มาเป็นการจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการจ่ายของแต่ละบุคคล⁴⁵ และจากความหมายของภาษีในปัจจุบันข้างต้น จึงสามารถจำแนกสาระสำคัญของภาษีอากรออกได้เป็น 3 ประการ ได้แก่⁴⁶

⁴⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 39-40.

⁴⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 40-41.

1) ลักษณะบังคับ

ดังได้กล่าวมาแล้วในข้างต้นว่า ภาษีตามความหมายปัจจุบัน ถือว่าเป็นหน้าที่ของทุกคนที่ต้องมีหน้าที่จ่ายให้แก่รัฐเพื่อนำรายได้จากภาษีไปใช้บริหารประเทศ เพราะฉะนั้นอาจกล่าวได้ว่า ภาษีก็คือส่วนแบ่งภาระสาธารณะนั่นเอง ซึ่งถือเป็นหลักพื้นฐานที่กำหนดหน้าที่ให้กับประชาชนต้องจ่ายภาษีแก่รัฐ และถ้าหากผู้ใดไม่จ่ายภาษีรัฐย่อมมีอำนาจบังคับให้ผู้นั้นต้องปฏิบัติตามหน้าที่เพื่อจ่ายภาษีได้ แต่อย่างไรก็ดี การใช้อำนาจรัฐบังคับจัดเก็บภาษีนี้ต้องมีกฎหมายรองรับให้อำนาจสำหรับการจัดเก็บภาษีดังกล่าวด้วย หากรัฐใช้อำนาจบังคับจัดเก็บภาษีโดยไม่มียุติธรรมและอยู่นอกขอบเขตของกฎหมายแล้ว ประชาชนย่อมมีสิทธิได้แย่งการจัดเก็บภาษีดังกล่าวของรัฐได้

2.) ลักษณะการเป็นรายได้ที่ไม่เป็นผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรง

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีของรัฐนั้น มีขึ้นเพื่อนำรายได้จากภาษีไปใช้จ่ายในกิจการอันเป็นการสาธารณประโยชน์ โดยไม่ได้ใช้เพื่อประโยชน์ของบุคคลหนึ่งบุคคลใดโดยเฉพาะ ดังนั้น เมื่อรัฐต้องการนำรายได้จากภาษีมาใช้บริหารประเทศ รัฐจึงไม่อาจนำเงินดังกล่าวไปใช้จ่ายในกิจการที่เกิดประโยชน์แก่เฉพาะบุคคลกลุ่มหนึ่งกลุ่มใดได้ และถึงแม้บุคคลใดไม่ได้รับผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงในการจัดทำกิจกรรมของรัฐบุคคลนั้นก็ยังมีหน้าที่จ่ายภาษีให้แก่รัฐอยู่เหมือนเดิม

3.) ลักษณะถาวร

สืบเนื่องจากการจัดเก็บภาษีอันเป็นการจัดเก็บเพื่อนำรายได้ดังกล่าวมาใช้จัดทำกิจการอันเป็นสาธารณประโยชน์ มิใช่เพื่อประโยชน์ของบุคคลใดหรือกลุ่มใดโดยเฉพาะ ดังนั้น ถึงแม้ผู้เสียภาษีที่เห็นว่าตนเองไม่ได้รับประโยชน์ตอบแทนตามสัดส่วนจำนวนเงินภาษีที่ตนได้เสียไป ผู้นั้นก็ไม่อาจเรียกร้องให้รัฐคืนภาษีที่ตนได้ชำระไปแล้วกลับมาได้

3.2.1.2 ความหมายของการประเมินภาษีอากร

การประเมินภาษีอากร เป็นการกำหนดจำนวนเงินที่จะต้องเสียภาษีตามอัตราที่กำหนด ผู้ต้องมีหน้าที่เสียภาษีจะต้องผ่านการประเมินเสียก่อนจึงจะชำระภาษีได้⁴⁷

กรณีประเทศไทย ความหมายของคำว่า "ประเมินภาษีอากร" นอกจากจะมีความหมายในแง่การกำหนดจำนวนเงินภาษีหรือการคำนวณภาษีแล้ว แต่ในภาคปฏิบัติของหน่วยงานราชการที่มีหน้าที่รับผิดชอบเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรโดยเฉพาะกรมสรรพากร ต่างถือว่าการประเมินภาษีอากรยังมีความหมายครอบคลุมถึงการจัดเก็บภาษีอากรด้วย หมายความว่า เมื่อเจ้าพนักงานประเมินทำการคำนวณค่าภาษีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องชำระและมีการแจ้งจำนวนภาษีไปยังผู้นั้นแล้วแต่ผู้นั้นไม่ยอมจ่ายเงินภาษีตามระยะเวลาที่กำหนดไว้ในคำสั่งแจ้งการประเมิน กรณีเช่นนี้ถือว่าเป็นภาษีอากรค้าง ดังนั้นเพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้างกฎหมายภาษีอากรจึงอนุญาตให้เจ้าพนักงานของรัฐทำการ ยึดอายัดทรัพย์สินออกขายทอดตลาดได้โดยไม่ต้องของหมายหรือรอจนกว่าจะมีคำพิพากษาของศาลเสียก่อน

เมื่อแนวความคิดเป็นดังที่กล่าวในวรรคก่อน จึงทำให้เมื่อมีข้อพิพาทเกี่ยวกับการใช้อำนาจจัดเก็บภาษีอากรของเจ้าพนักงานของรัฐผู้เสียภาษีจึงต้องดำเนินการอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองเช่นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อนหากไม่พอใจในคำวินิจฉัยจึงฟ้องร้องต่อศาลภาษีอากรกลางต่อไป⁴⁸

เรื่องการอุทธรณ์การจัดเก็บภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นี้ ด้วยความเคารพผู้เขียนค่อนข้างจะไม่เห็นด้วย เพราะตามประมวลรัษฎากรมาตรา 30 ได้บัญญัติให้มีการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการฯ ได้เฉพาะกรณีการประเมินเท่านั้น(การกำหนดจำนวนเงินภาษี) มิได้ครอบคลุมถึงการจัดเก็บภาษีอากรด้วย ทั้งนี้เนื่องจากประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายมหาชนที่กำหนดภาระหน้าที่ให้ประชาชนปฏิบัติต่อรัฐ มีผลกระทบกระเทือนต่อสิทธิเสรีภาพและทรัพย์สินของประชาชน

⁴⁷ วิฑูรย์ ตั้งตรงจิตต์, คำอธิบายกฎหมายภาษี (กรุงเทพฯ : บริษัทศรีสมบัติการพิมพ์ จำกัด, 2534), หน้า 15.

⁴⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1196/2539

ดังนั้นในการตีความถ้อยคำกฎหมายจึงต้องตีความโดยเคร่งครัดที่จะไม่ก่อให้เกิดภาระหน้าที่หรือกระทบต่อสิทธิของประชาชน⁴⁹ เมื่อประมวลรัษฎากรได้บัญญัติแบ่งออกเป็นลักษณะเป็นหมวด และเป็นส่วนลดหลั่นกันตามลำดับ เช่น ลักษณะ 2 ว่าด้วยภาษีอากรฝ่ายสรรพากรในลักษณะนี้ แบ่งออกเป็นหลายหมวด เช่นหมวด 1 ว่าบทเบ็ดเสร็จทั่วไป หมวด 2 ว่าด้วยวิธีการเกี่ยวแก่ภาษีอากรประเมิน เป็นต้น การปรับใช้ประมวลรัษฎากรจึงต้องพิจารณาเนื้อหาในหมวดต่างๆ ว่ามีส่วนสัมพันธ์เชื่อมโยงกันอย่างไรมิใช่ใช้ปะปนกันโดยไม่มีหลักเกณฑ์⁵⁰ ดังนั้นเมื่อบทบัญญัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรอยู่ในหมวด 1 แต่บทบัญญัติเกี่ยวกับการประเมินอยู่ในหมวดที่ 2 ด้วยเหตุนี้การจัดเก็บภาษีจึงมิใช่การประเมินภาษีอากรเพราะการจัดเก็บภาษีเป็นขั้นตอนที่ผ่านพ้นการประเมินไปแล้ว ผู้เขียนจึงเห็นว่าเมื่อมีข้อพิพาทเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรผู้ที่ได้รับผลกระทบย่อมมีสิทธิดำเนินการฟ้องร้องต่อศาลภาษีอากรได้ทันทีโดยไม่จำเป็นต้องกระทำการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อนแต่อย่างใดมิฉะนั้นอาจเป็นการสิ้นเปลืองระยะเวลาและค่าใช้จ่ายต่างๆซึ่งส่งผลให้ผู้ถูกยึดอายัดทรัพย์สินไม่ได้รับความเป็นธรรมก็เป็นได้

สำหรับรูปแบบการประเมินภาษีอากรนั้นสามารถแบ่งออกได้เป็นสองรูปแบบใหญ่ๆคือการประเมินด้วยวิธีตนเองและการประเมินโดยเจ้าพนักงาน

การประเมินโดยตนเอง (Self-Assessment) เป็นวิธีซึ่งกำหนดให้ผู้เสียภาษีสัญญาจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระแล้วยื่นแบบแสดงรายการพร้อมกับชำระตามจำนวนที่คำนวณได้ ทั้งนี้โดยไม่ต้องรอให้เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินก่อนว่าจะต้องเสียภาษีเป็นจำนวนเท่าใด

การประเมินโดยเจ้าพนักงาน (Authoritative Assessment) เป็นวิธีซึ่งกำหนดให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีต่อเมื่อได้รับแจ้งการประเมินจากเจ้าพนักงานประเมินว่าตนต้องเสียภาษีเป็นจำนวนเท่าใด เจ้าพนักงานประเมินดังกล่าวได้แก่บุคคลหรือคณะบุคคลที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังแต่งตั้ง⁵¹

⁴⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1908/2538

⁵⁰ วชิรินทร์ ปัจเจกวิญญูสกุล, หมายเหตุท้ายคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2737/2532

⁵¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 16.

การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมิน ถือได้ว่าเป็นนิติกรรมทางปกครองประเภทหนึ่ง ดังนั้นจึงย่อมอยู่ภายใต้หลักกฎหมายทั่วไปว่านิติกรรมทางปกครองต้องชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์ที่ก่อให้เกิดแนวคิดเกี่ยวกับการประกันสิทธิให้แก่ประชาชนโดยเป็นการประกันทั้งในเชิงป้องกัน และการประกันในเชิงแก้ไข การประกันสิทธิให้แก่ประชาชนในขอบเขตอำนาจของฝ่ายปกครอง ตามหลักนิติกรรมทางปกครองต้องชอบด้วยกฎหมายจึงเป็นหลักประกันในการคุ้มครองสิทธิของประชาชน จากการกระทำตามอำเภอใจของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง