

บทที่ 2

วิวัฒนาการการจัดเก็บภาษีอากรของไทย

การจัดเก็บภาษีอากรในประเทศไทย มีวิวัฒนาการมาตั้งแต่ครั้งกรุงสุโขทัย ตลอดมาถึงกรุงศรีอยุธยา กรุงธนบุรี และกรุงรัตนโกสินทร์ ซึ่งเราสามารถแบ่งแยกวิวัฒนาการดังกล่าว ออกได้เป็นสองช่วงสำคัญๆ คือ 2.1 การจัดเก็บภาษีอากรในระบอบการปกครองแบบสมบูรณาญาสิทธิราชย์ และ 2.2 การจัดเก็บภาษีอากรในระบอบการปกครองแบบประชาธิปไตย โดยมีรายละเอียดที่จะอธิบายดังต่อไปนี้

2.1 การจัดเก็บภาษีอากรในระบอบการปกครองแบบสมบูรณาญาสิทธิราชย์

2.1.1 การจัดเก็บภาษีอากรก่อนการปฏิรูปการปกครองแผ่นดิน

การจัดเก็บภาษีอากรก่อนการปฏิรูปการปกครองแผ่นดินสามารถแยกการอธิบาย ออกเป็น 4 ช่วง คือ 1. สมัยสุโขทัย 2. สมัยอยุธยา 3. สมัยธนบุรี และ 4. สมัยรัตนโกสินทร์ (ก่อนการเปลี่ยนแปลงการปกครอง) ซึ่งมีรายละเอียดทั้งหมดดังต่อไปนี้

2.1.1.1 สมัยสุโขทัย (พ.ศ. 1800-1920)

สุโขทัยเป็นอาณาจักรแห่งแรกสุดของไทย ที่สถาปนาขึ้นในดินแดนอันเป็นที่ตั้งของประเทศไทยในปัจจุบันนี้ โดยเริ่มสถาปนาตั้งแต่ พ.ศ. 1800 และหน้าที่ที่สำคัญประการหนึ่งของพระมหากษัตริย์ที่ปกครองในสมัยนั้นก็คือ การรวบรวมรายได้ซึ่งส่วนใหญ่ได้จากการเก็บภาษีอากร แต่ในสมัยสุโขทัยหลักฐานที่ระบุถึงเรื่องภาษีอากรโดยตรงมีน้อยมาก นอกจากใจความในศิลาจารึกของพ่อขุนรามคำแหง ซึ่งกล่าวถึงการเก็บภาษีและการค้าที่ว่า "...เจ้าเมืองบ่เอา จกอบในไพร่ลู่ทาง เพื่อนจูงวัวไปค้า ขี่ม้าไปขาย ใครจักใคร่ค้าช้างค้า ใครจักใคร่ค้าเงินค้าทองคำ..."¹

¹ พิมลชัย ศึกษากรณ์, เสี้ยวศตวรรษแห่งงานประกาศพระเกียรติคุณของพ่อขุนรามคำแหง (พิมพ์เป็นอนุสรณ์ในงานฌาปนกิจศพ คุณแม่เป้า สันตภิรมณ์), หน้า 18

จากศิลาจารึกของพ่อขุนรามคำแหง จะพบคำว่าภาชีอากรคือ “จกอบ”¹ ซึ่งแสดงว่า จะต้องมีภาชีอากรแล้วแต่มีการยกเว้นภาชีขณะขนสินค้าผ่านด่านให้ในสมัยพ่อขุนรามคำแหง (พ.ศ.1818-1860) อาจเป็นเพราะต้องการจูงใจให้ผู้คนต่างเมืองเข้ามาตั้งรกรากหรือค้าขาย เนื่องจาก จากสุโขทัยนั้นคงไม่สมบูรณ์ในด้านเกษตรกรรม จึงต้องอาศัยการค้าขายด้วย² นอกจากนี้ในสมัย สุโขทัย ยังมีการเกณฑ์แรงงานมาใช้บ้างเป็นครั้งคราวหรือยามสงคราม ซึ่งอาจถือว่าเป็นการเก็บ ภาชีอย่างหนึ่งและเป็นภาชีทางตรงแต่ในสมัยนี้ก็ทำการเกณฑ์แรงงานอย่างเบาบางไม่หนักนัก³ ส่วนภาชีอีกอย่างที่น่าจะจะมีคือ “ค่านา” และ “อากรสวนผลไม้” ซึ่งเข้าใจว่าในสมัยนั้นคงจะเก็บ จากราชกรอยู่บ้างแต่ก็มีจำนวนน้อย ไม่ถึงกับสร้างความเดือดร้อนให้แก่ราษฎร⁴ นอกจากนั้นยังมี หลักฐานอีกว่า สุโขทัยมีตลาดการค้า⁵ ดังนั้นจึงน่าจะมีการเก็บภาชีการค้าในตลาดบ้างเล็ก ๆ น้อย ๆ ภาชีอากรเหล่านี้ไม่ปรากฏหลักฐานว่ามีการประมวลผูกขาดภาชีอากรอย่างเช่นในสมัยอยุธยา และยุครัตนโกสินทร์ อาจเป็นไปได้ว่ารัฐบาล (พระมหากษัตริย์) เป็นผู้ดำเนินการจัดเก็บเอง เนื่องจาก ประชากรเบาบาง และชนิด ประเภทภาชีอากรยังมีน้อยอยู่

¹ คำว่า“จกอบ”หรือรูปเดิม“จังกอบ”หมายถึง ภาชีชนิดหนึ่งที่เก็บตามขนาดของยาน พาหนะที่ขนสินค้าผ่านด่านหรือโดยจัดส่วน เช่น เก็บ 10 หยิบ 1 ; สันนิษฐานได้สองนัยว่าจังกอบ เป็นภาชีที่รู้จักกันแล้วในสมัยสุโขทัยและมีการยกเว้นไม่จัดเก็บแก่ราษฎร (ศุภลักษณ์ พิณีจิวอดล, “ระบบภาชีอากรไทย (พ.ศ.1763-2481).”สรรพากรสาส์น 43 (กุมภาพันธ์ 2539): 24.

² ลิขิต ธีรเวคิน. วิวัฒนาการ การเมืองการปกครองไทย (พิมพ์ครั้งที่ 2, กรุงเทพฯ : สำนัก พิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2533), หน้า 18.

³ ญาดา ประภาพันธ์, “ระบบเจ้าภาชีนายอากรสมัยกรุงเก่า ยุคต้น.” (วิทยานิพนธ์ ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะเศรษฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, พ.ศ. 2519), หน้า 20.

⁴ ยุวดี เกลยทรัพย์, “ประวัติศาสตร์เศรษฐกิจและการคลังไทย (สมัยสุโขทัย – รัตน โกสินทร์).” (คณะวิชามนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ วิทยาลัยครูเพชรบุรีวิทยาเขต, 2530), หน้า 34

⁵ วิชัย ประสงค์, ประวัติและวิวัฒนาการกรมสรรพากร (พระนคร : เอกศิลป์การพิมพ์ 2506), หน้า 25.

2.1.1.2 สมัยกรุงศรีอยุธยา (พ.ศ.1893-2310)

ตั้งแต่ปลายยุคสุโขทัย อาณาจักรแห่งใหม่ของไทยก็ได้ก่อตั้งขึ้นเมื่อ พ.ศ.1893 โดยพระเจ้าอู่ทองเป็นพระมหากษัตริย์องค์แรก ในการศึกษาวิวัฒนาการการจัดเก็บภาษีอากรสมัยกรุงศรีอยุธยา ผู้เขียนขอแบ่งการอธิบายออกเป็นสองช่วงคือ สมัยกรุงศรีอยุธยาตอนต้น (ระยะเวลาตั้งแต่ พ.ศ.1893 จนถึง พ.ศ.2199) และสมัยกรุงศรีอยุธยาตอนปลาย เริ่มตั้งแต่สมัยแผ่นดินของสมเด็จพระนารายณ์ จนถึง พ.ศ.2310

2.1.1.2.1 สมัยกรุงศรีอยุธยายุคต้น (พ.ศ.1893-2199)

เริ่มตั้งแต่มีการตั้งกรุงศรีอยุธยา คือ สมัยพระเจ้าอู่ทอง ในรัชกาลนี้แม้จะเริ่มตั้งตัว แต่ปรากฏว่าสภาพเศรษฐกิจในรัชกาลนี้เจริญรุ่งเรืองดีดังคำให้การชาวกรุงเก่าตอนหนึ่งว่า

"...ฝูงชนพลเมืองรู้ทำมาหากิน มีการถวญกรรมทำไร่นา ทำพาณิชย์กรรม แลกเปลี่ยนค้าขาย ทำการช่างหัตถกรรม เป็นต้นว่า จักสาน ทำหม้อ ไห ตุ่ม โอ่ง ไร่ไร่ข้าว ใส่น้ำมากมุล ชื้อขาย แก่กัน พวกราษฎรก็มีทรัพย์สินมั่งคั่งเจริญสุขสมบูรณขึ้นทุกที..."⁶

เมื่อสภาพเศรษฐกิจของบ้านเมืองดีขึ้น ดังนั้นการแสวงหารายได้ของรัฐบาลจึงเริ่มมีมากขึ้นเพื่อเปรียบเทียบกับในสมัยกรุงสุโขทัย ซึ่งปรากฏว่ากฎหมายที่ออกมาในสมัยนี้ได้บัญญัติให้เห็นถึงชนิด และประเภทภาษีอากร และวิธีการจัดเก็บภาษีไว้ชัดเจน ยกตัวอย่างเช่น

กฎหมายลักษณะอาญาหลวง⁷

มาตรา ๒๗ ผู้ใดเบียดบังช่างม้าผู้คน ส่วยสาอากร ของที่จะเข้าพระคลังหลวงเอาไป ชื้อขาย และผู้รู้เห็นเป็นใจนั้นต้องถูกลงโทษ ๖ สถาน

มาตรา ๓๐ ผู้ใดก็ตามที่กษัตริย์ตั้งเป็นเจ้าขุนมูลนาย หรือนายบ้าน นายอำเภอ ฯลฯ มียศศักดิ์ ถ้าหากทำนอกเหนือรับสั่ง เช่นเรียกเอาส่วยสาอากรไร่นา สมพัจชร หัวป่า ค่าที่เชิงเรือ (ภาษีโรงเรือน) น้ำลห่าน ตลาด ขนอันทังปวง สูงกว่าพิกัตอัตราที่ท่านตั้งไว้ คิดหาแต่ผลประโยชน์

⁶ กรมศิลปากร, คำให้การชาวกรุงเก่า คำให้การขุนหลวงหาวัด และพระราชพงศาวดารกรุงเก่า ฉบับหลวงประเสริฐอักษรนิติ (กรุงเทพฯ : คลังวิทยา , 2515), หน้า 57-58.

⁷ เสถียร ลายลักษณ์, ประชุมกฎหมายประจำศก เล่ม 2 (พระนคร : โรงพิมพ์เดลิแมร์, 2478), หน้า 217-219.

เข้าตนเอง ถ้าพิจารณาได้ความจริงก็ให้เรียกเงินที่โกงเอาไปแขวนคอประจาน แล้วคืนเงินให้ราษฎร และลงโทษผู้โกง ๖ สถาน

มาตรา ๓๑ การเกณฑ์ไพร่มาทำงานราชการ ก็ต้องให้ไพร่มาทำราชการ หากคิดมาเรียกเงินไพร่มากมายอันเป็นการผิดธรรมเนียม ทำให้ไพร่ทุกข์ยาก ถือว่าละเมิดพระอาญาลงโทษ ๖ สถาน

กฎหมายลักษณะขบถศึก^๘

มาตรา ๓๕ อนึ่งป่าดงทุ่งว่างร้างเทรหาผู้อยู่ทำมาหากินไม่ได้ และผู้ใดชักชวนราษฎรให้เข้ามาทำมาหากิน เอาส่วยสาอากร ขึ้นพระคลัง บ้านานเป็นลหุ

มาตรา ๓๘ อนึ่งส่วยสาอากร สมพัจฉร ขนอน ตลาด ห้วยลหวน และผู้ใดไปเรียกมิได้ขาดจากจำนวน ภัทยานั้นเป็นมฤ

กฎหมายพระธรรมนูญ^๙

มาตรา ๑๔ ตราปักษาอายุภักร พระยาราชภักดีศรีรัตนราชสมบัติ ได้ใช้ไปตั้งนายระวางหัวเมือง และได้มีตรากำกับตราเจ้าจำนวน ตั้งนายอากรในกรุง แขวง จังหวัด และหัวเมือง สุราษฎร์ธานี สมพัจฉร ขนอน ตลาด ค่าน้ำ เตาน้ำตาล เรือจ้าง และเร่งเงินต่อค่างนายอากร หัวเมืองปากใต้ฝ่ายเหนือทั้งปวง ตราราชภักดีใช้ได้แต่เท่านี้

จากมาตรา ๑๔ ข้างต้นที่ยกมาสามารถทราบได้ว่าในสมัยอยุธยา มีประเภทภาษีอากรอย่างไรบ้างเช่น ภาษีขนอน ตลาด อากรน้ำ สมพัจฉร ฯลฯ ซึ่งภาษีหลายชนิดก็ยังคงบังคับจัดเก็บอยู่ในสมัยต่อมา สำหรับอัตราภาษีอากรนี้ไม่มีอัตราที่เด่นชัด นอกจากพวกจังกอบ หรือขนอนซึ่งเก็บ 10 ซัก 1 ดังปรากฏในกฎหมายอาญาหลวง มาตรา 10

“๑๐ มาตราหนึ่งนายพระขนอนธนบุรีขนอนน้ำ ขนอนบกแห่งใด ๆ ในพระนครศรีอยุธยา และจะเก็บจังกอบในสำเภานาวาเรือใหญ่ หรือน้อยก็ดี หนักหนกเวียน หนทางอันจะเข้าถึงขนอนในท่านให้นับสิ่งของจนถึงลิบ ถ้าถึงลิบไซ้ ท่านจึงให้เอาจังกอบนั้นหนึ่ง ถ้ามิถึงลิบไซ้ ท่านมิให้

^๘ ร. แลงการ์ด, “ลักษณะเบ็ดเสร็จ”, กฎหมายตราสามดวง (กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยรามคำแหง), หน้า 467.

^๙ เสถียร ลายลักษณ์, ประชุมกฎหมายประจำศก. เล่ม 1, หน้า 58.

เอาจังกอบนั้นเลย ถ้าผู้ใดเก็บท่านให้ไหม เอาหนึ่งเป็นสอง แลให้ตีด้วยไม้หวาย ๑๕ ที ถ้าแลผู้ใด ลักลอบเอาสิ่งของอันจะเป็นจังกอบนั้นชุ่มช่อนหนีไป นายขนอนจับได้ไซ้ให้ผู้นั้นใส่ข้อไว้ และ ให้ไหมจังกอบอันหนึ่งเป็นสี่..."¹⁰

ส่วนผู้ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรในสมัยอยุธยาตอนต้นนี้อาจแยกได้เป็นสองบุคคล คือนายระวางนายอากรที่เสนาบดีแต่งตั้งและข้าราชการ โดยพิจารณาจากกฎหมายดังต่อไปนี้

กฎหมายพระธรรมนูญ

มาตรา ๑๔ กล่าวว่า¹¹ ตราวายุกักร พระยาราชภักดีศรีรัตนราชสมบัติ ได้ใช้ไปตั้งนาย ระวางหัวเมืองและได้มีตรากำกับตราเจ้าจำนวน ตั้งนายอากรในกรุง แขวงจังหวัดและหัวเมือง สุราบอนเบี้ย สมพัจฉร ขนอนตลาด ค่าน้ำ เตาน้ำตาล เรือจ้างแลแรงเงินติดค้างนายอากร ณ หัวเมืองปากใต้ฝ่ายเหนือทั้งปวง ตราราชภักดี ใช้ได้แต่เท่านี้

กฎหมายอาญาหลวง

มาตรา ๒๗ กล่าวว่า "ท่านใช้ให้ไปเป็นกองยุทธมิตรไปคู่มักฤษณา นอรรมาศ งาข้าง จันท์แล ไม้หอม ลักเอาของท่านไว้ก็ดี ขายเสียในกลางป่าก็ดี ให้ทวนแล้วไหม จัตุรคุณ..."¹²

มาตรา ๓๐ กล่าวว่า "ผู้ใดพระเจ้าอยู่หัวผดุงผดาดแต่งตั้งให้เป็นขุนมนุนาย เป็นหมื่น หัวพันขึ้นถึงราชินิกุลผู้ใหญ่ เป็นนายบ้านนายอำเภอ ให้กินเมืองสามันตราข อันอุดมด้วยบุญแล ยศศักดิ์สมบัติ พระเจ้าอยู่หัวตรัสสั่งประการใดก็ให้กระทำตามผู้นั้นมิฟังมิทำตามให้เรียกเอาส่วย สาอากรไรนาสมพัจฉร หัวป่า ค่าที่เชิงเรือ..."¹³

สรุปแล้วในยุคกรุงศรีอยุธยาตอนต้นนี้รายได้ของรัฐบาลด้านภาษีอากรเริ่มมีเพิ่มมากขึ้นกว่าในสมัยสุโขทัย สังเกตได้จากจำนวนภาษีที่จัดเก็บนั้นมีหลายประเภทจนกระทั่งต้องมีการตั้ง นายระวาง นายอากรเพื่อช่วยรัฐบาลจัดเก็บภาษีอากรบางชนิดทั้งในหัวเมืองและในกรุง อย่างไรก็ตาม

¹⁰ เรื่องเดียวกัน, เล่ม 2, หน้า 254.

¹¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 58.

¹² เรื่องเดียวกัน, หน้า 262.

¹³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 218.

ก็ตาม เมื่อเข้าสู่ยุคกรุงศรีอยุธยาตอนปลาย การค้าขายการติดต่อกับชาวต่างประเทศ เป็นไปอย่างกว้างขวาง การจัดเก็บภาษีอากรจึงมีการเปลี่ยนแปลงอีกครั้งหนึ่งซึ่งจะได้อธิบายในหัวข้อถัดไป

2.1.1.2.2 สมัยกรุงศรีอยุธยาตอนปลาย (พ.ศ. 2199-2310)

อยุธยาในยุคนี้ เริ่มจากสมัยพระนารายณ์มหาราช อันเป็นสมัยที่มีการค้าและการติดต่อกับต่างประเทศอย่างกว้างขวางโดยเฉพาะชาวฝรั่งเศสเข้ามาเผยแพร่ศาสนา มาก ซึ่งถ้าพิจารณาทางด้านการจัดเก็บภาษีอากรคงคล้ายคลึงกับสมัยอยุธยาตอนต้นแต่ในสมัยนี้มีหลักฐานเกี่ยวกับภาษีอากรมากขึ้น เช่น จดหมายเหตุของลาลูแบร์ เป็นต้น

ในรัชสมัยพระนารายณ์มหาราชปรากฏว่าพระเจ้าอยู่หัวทรงปรับปรุงงานด้านภาษีอากรให้รัดกุมยิ่งขึ้นกว่าสมัยก่อน ภาษีอากรต่างๆเพิ่มขึ้นอีกหลายชนิดดังปรากฏรายละเอียดอยู่ในบันทึกของชาวต่างประเทศที่ ชื่อลาลูแบร์ ซึ่งได้กล่าวถึงเงินภาษีอากรของ พระเจ้าแผ่นดินไทยว่ามีอยู่ 2 ประเภท คือ ภาษีอากรในเมืองหลวงและภาษีอากรที่ได้จาก หัวเมืองขึ้น บรรดาภาษีทั้งหมดนี้แยกประเภทได้ดังนี้¹⁴

1. อากรค่านา ที่นา ๔๐ วาจัตุรัส (ตารางวา) เรียกอากรค่านา ๑ มะยง (สลึง) ต่อปี
2. ภาษีเรือ เรือลำใดปากกว้างกว่า ๖ ศอกขึ้นไปให้เสีย ๖ บาท
3. ภาษีขาเข้าออก (ภาษีเบ็ดเสร็จ) เก็บจากสินค้าที่บรรทุกเข้ามาหรือบรรทุกออกไปจากพระมหานครโดยทางทะเล
4. อากรสุรา เก็บจากเหล้าของฝรั่งหรือจากเตาที่ต้มสุรา เดิมต้องเสียปีละ ๑ บาท ต่อมาเก็บเพิ่มขึ้นสองเท่า
5. อากรทุเรียน เก็บอากรตันละ ๒ สลึงหรือกึ่งบาทต่อปี
6. อากรค้ำพลู เสียอากรปีละ ๑ บาท
7. อากรต้นหมาก เดิมชกทะลายละ ๓ ผล ต่อมาเพิ่มเป็น ๖ ผล
8. ภาษีอย่างใหม่ เป็นภาษีที่เพิ่งเกิดขึ้นในแผ่นดินสมเด็จพระนารายณ์ ได้แก่ ภาษีอนุญาตให้ตั้งโรงเล่นมหรสพ อากรต้นมะพร้าว สมพัตสร (ต้นล้ม ต้นมะม่วง และต้นมังคุด)

¹⁴ ลาลูแบร์, จดหมายเหตุลาลูแบร์ เล่ม 2. แปลโดย "พระเจ้าบรมวงศ์เธอกรมพระนาริธิประพันธ์พงศ์" (พระนคร : องค์การค้าคุรุสภา, พ.ศ. 2505), หน้า 90-96.

9. ส่วยต่าง ๆ ซึ่งประชาชนต้องเข้ารับราชการปีละ ๖ เดือน หรือนานกว่านี้ ขึ้นอยู่กับช่วงสมัยต่าง ๆ และในบางตำบลการเข้าเดือนรับราชการ อาจเปลี่ยนเป็นส่งส่วยข้าวเข้าคลังหลวง หรือส่งส่วยฝาง ส่วยไม้หอมต่างๆ ส่วยดินประสิว ส่วยช้าง ส่วยหนังสัตว์ ส่วยงาช้าง หรือส่วยอย่างอื่น ๆ แล้วแต่จะส่งมา นอกจากนี้ ประชาชนยังสามารถส่งเงินสดแทนแรงงานก็ได้ โดยเสีย ๒ บาทต่อเดือนหรือ ๑๒ บาทต่อปี

10. ฤชา คือ เงินปรับคู่ความหรือทรัพย์สินสมบัติ ซึ่งรับจากผู้ทำความผิด

ลาลูแบร์ได้ประมาณรายได้ภาษีอากรของรัฐบาลในสมัยนี้ว่าพระมหากษัตริย์ทรงได้รับเงินสด รวมเป็นจำนวน 1,200,000 วิพีระ (ราว 1,200,000 บาท) ถึงสองล้านบาท แต่อย่างไรก็ตามพระมหากษัตริย์ไทยก็ไม่เคยได้รับเงินภาษีอากรเต็มเม็ดเต็มหน่วยจากดินแดนที่ห่างไกลจากเมืองหลวงเลย¹⁵

จากภาษีอากรที่กล่าวมาข้างต้นจะเห็นได้ว่าถึงแม้ว่าสมัยนี้จะมีการเปลี่ยนแปลง อัตราภาษีและจะเพิ่มภาษีชนิดใหม่ๆ แต่ก็ยังถือว่าเป็นภาษีประเภทเดียวกับภาษีอากรที่จัดเก็บในสมัยอยุธยาตอนต้น คือ จังกอบ อากร ส่วย ฤชา หรือเรียกรวมกันว่าส่วยสาอากรหรือส่วยสดพัฒนากร¹⁶ ภาษีประเภทเหล่านี้ยังใช้อยู่จนถึงสมัยกรุงเทพฯ ซึ่งในที่นี่ผู้เขียนขออธิบายรายละเอียดพอคร่าว ๆ ดังนี้

1. จกอบ คือการเก็บชักส่วนจากสินค้าหรือเก็บเป็นเงินตามขนาดพาหนะที่ขนส่งสินค้า เช่น เรือ เกวียน เมื่อผ่านขนอนทางบกทางน้ำ จกอบเป็นคล้ายๆ ภาษีศุลกากร เก็บจากการผ่านด่าน ทั้งในประเทศและระหว่างประเทศ โดยมีสถานที่ทำการคือ “ขนอน”

2. อากร คือการเก็บชักส่วนผลประโยชน์ที่ราษฎรทำมาหาได้ โดยประกอบกรต่างๆ เช่น ทำนา ทำไร่ ทำสวนเป็นต้น หรือโดยการมอบสิทธิสัมปทานให้แก่ประชาชน อนุญาตให้จับปลา เก็บของป่า ต้มสุรา เล่นการพนัน ส่วนพิกัดนั้นก็มีแตกต่างกันไป ตามลักษณะของสิ่งผลิตหรือกิจการ (ซึ่งสมัยอยุธยายุคต้นมิได้กล่าวถึงพิกัดไว้) เช่นในสมัยพระนารายณ์เรียกเก็บอากรค่านา โดยเก็บไร่ละ ๒๕ สตางค์ ตลอดไม่มีข้อแม้หรือเก็บอากรสุราทะเละ ๑ บาท เป็นต้น

¹⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 100.

¹⁶ สมเด็จพระเจ้าพระบรมวงศ์เธอ กรมพระยาดำรงราชานุภาพ, กรมสรรพากรนอก (พระนคร : อักษรสาสน์, 2505), หน้า 1.

3. ส่วย คือเงินหรือสิ่งของที่รัฐบาลบังคับเก็บเงินเปล่าเอาจากประชาชนและคนในบังคับของตน¹⁷ ซึ่งส่วยก็อาจแบ่งเป็นเครื่องราชบรรณาการ เกณฑ์เจลีย์ พักยา(การบริบทพย์) ส่วยแทนแรง ซึ่งเครื่องราชบรรณาการ ก็เป็นสิ่งที่เจ้าเมืองประเทศราชส่งมาให้ ส่วนการบริบทพย์ก็มักจะเป็นในรูปที่ผู้ตายมีความผิด และการเกณฑ์เจลีย์ก็มักทำเป็นครั้งคราวไม่มีกำหนดตายตัวแล้ว แต่สถานการณ์ในขณะหนึ่งๆ เช่น อาจเกณฑ์เงินทองข้าวของจากประชาชนมาเลี้ยงแขกเมือง เป็นต้น ส่วยที่สำคัญ คือส่วยแทนแรงงาน ซึ่งตามธรรมดาของระบบศักดินานั้นชายไทยทุกคนที่อายุครบ กำหนดคือ 18-60 ปี จะต้องถูกเกณฑ์ เข้าเวรทำงาน ให้รัฐ เช่น มาทำงานโยธา หรือทำนาให้หลวง ฯลฯ ตามกำหนดเวลาเช่น ปีละ 6 เดือน เป็นการเข้าเวร ครั้นระบบเศรษฐกิจเจริญขึ้น ความต้องการสินค้าหรือสิ่งของมีมากกว่าแรงงานโดยตรง ไพร่ก็บรรเทาความเดือดร้อนได้บ้างโดยหลวงยอมให้ส่งสิ่งของแทนแรงงานได้ ซึ่งเป็นการเก็บผลผลิตส่วนเกิน (Surplus product) มาจากไพร่ เป็นการปล่อยให้แรงงานทำการผลิตก่อนแล้วจึงนำมาส่งส่วย

4. ฤชา คือเงินค่าธรรมเนียมต่างๆที่เรียกเก็บเอาจากราษฎร ในการต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับรัฐ เช่นค่าธรรมเนียมในโรงศาล ค่าตราตั้ง ค่าตราภูมิคุ้มห้าม ค่าธรรมเนียมประมุข เป็นต้น สาเหตุการเก็บฤชาเพราะข้าราชการในสมัยโบราณยังไม่มีเงินเดือน ดังนั้นพวกข้าราชการจึงจำเป็นต้องเก็บฤชา แทนเงินเดือน

ทางด้านเจ้าหน้าที่ผู้ทำการจัดเก็บภาษีอากรส่งให้รัฐบาลในสมัยนี้ปรากฏว่าเริ่มมีระบบเจ้าภาษีนายอากรแล้วแต่ยังไม่เข้มข้นเหมือนเช่นยุคกรุงเทพฯ ซึ่งมีกฎหมายสนับสนุนให้มีการผูกขาดภาษีอากรแล้วในสมัยนี้ คือพระราชกำหนดใหม่ มาตรา ๒๖ กล่าวว่า "กรุงเทพฯ เมื่อก่อนพม่ายังมีได้ทำจระจกนั้น(ก่อนเสียกรุงศรีอยุธยา) ผู้มีชื่อทำอากรบ่อนเบี้ย เป็นจำนวนหลวงก็ดีผูกขาดก็ดี..."¹⁸ นอกจากนี้ยังมีปรากฏในพระราชกำหนดเก่า¹⁹ ซึ่งได้กล่าวถึงผู้ทำภาษีอากรโดยเรียกว่า"ขุนหมื่นผู้ทำภาษีอากร ขนอน สรรพอัญญมณี ทั้งปวง...แต่นี้สืบไปเมื่อนา ขุนหมื่นนายระวาง และขุนหมื่นนายอากร พันทนาย กำนัน พันที่เรือกสวน ส่วยสาอากร"

¹⁷ สมสมัย ศรีศุทรพรณ, โฉมหน้าศักดินาไทย (กรุงเทพฯ : จักรนุกูลการพิมพ์, 2519).

หน้า 215-222.

¹⁸ เสถียร ลายลักษณ์, ประชุมกฎหมายประจำศก, เล่ม 2, หน้า 516.

¹⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 444.

สรุป การจัดเก็บภาษีอากรในสมัยกรุงศรีอยุธยาตลอดระยะเวลา 417 ปีนั้นมีระเบียบวิธีการที่ชัดเจนหลายประการ ซึ่งวิธีการดังกล่าวรัฐบาลในสมัยต่อมา เช่น สมัยกรุงธนบุรี และกรุงรัตนโกสินทร์ต่างก็นำเอาวิธีการการจัดเก็บภาษีอากร ในสมัยนี้มาเป็นแบบอย่างด้วยถึงแม้จะมีการเปลี่ยนแปลงบ้างบางประการ แต่ก็เป็นการเปลี่ยนแปลงในรายละเอียดปลีกย่อยเพื่อให้เหมาะสมกับกาลสมัยเท่านั้นซึ่งรายละเอียดดังกล่าวผู้เขียนจะอธิบายในหัวข้อต่อไป

2.1.1.3 สมัยกรุงธนบุรี (พ.ศ. 2310-2325)

สมัยกรุงธนบุรีเป็นสมัยก่อร่างสร้างประเทศตลอด 15 ปี จึงหมดสิ้นไปด้วยการรวบรวมอาณาเขตตั้งประเทศไทยขึ้นใหม่ การค้าขายและการจัดเก็บภาษีอากรจึงไม่ค่อยปรากฏในพงศาวดารเท่าใดนักทั้งนี้เพราะสมัยนี้แทบจะหาเวลาว่างจากการร่ำศึกสงครามไม่ได้เลยตรงข้ามพระมหากษัตริย์กลับต้องจ่ายพระราชทรัพย์ซื้อข้าวสารมาเลี้ยงพลเมืองอีกต่างหาก²⁰อย่างไรก็ตามภาษีอากรก็ยังคงมีการจัดเก็บบ้าง เช่น เก็บข้าวแทนเงินในอัตราข้าว 2 ถัง ต่อไร่²¹ และมีการเกณฑ์แรงงานเข้าเวรปีละ 4 เดือน ถือได้ว่าเป็นการเก็บภาษีทางตรง ซึ่งมีความสำคัญและจำเป็นเพราะมีการสงครามเสมอ ย่อมต้องการผู้คนเป็นกำลังรบ ในสมัยนี้ การผูกขาดภาษี อากรมีอยู่บ้างเช่น การทำรังนก มีชาวจีนชื่อ วู หยาง (Wu Yang) ได้รับอนุญาตจากพระเจ้าตากสินผูกขาดทำอากรรังนกจำนวนสองเกาะ ซึ่งต่อมาได้รับบรรดาศักดิ์เป็นหลวง จนกระทั่งได้ดำรงตำแหน่งเจ้าเมืองสงขลา²²

สรุปรูปแบบการจัดเก็บภาษีอากรในสมัยนี้ไม่แตกต่างจากสมัยอยุธยา กล่าวคือรูปแบบภาษีอากรยังมีลักษณะ ส่วย อากร ฤชา จังกอบ แต่การเก็บภาษีคงจะเบาบางเนื่องจากมีสงครามและประชาชนไม่มีเวลาประกอบอาชีพ(สำหรับข้อมูลในยุคนี้มีน้อยมากจึงไม่อาจวิเคราะห์ได้มากนัก)

²⁰ มูลนิธิอนุรักษ์โบราณสถานในพระราชวังเดิม, สารานุกรมพระราชประวัติสมเด็จพระเจ้าตากสินมหาราช (กรุงเทพฯ : บริษัทฟ้าอภัย จำกัด, พ.ศ. 2540), หน้า 196.

²¹ ควอริช เวลส์, การปกครองและการบริหารของไทยสมัยโบราณ, แปลโดย กาญจณี สมเกียรติกุล และยุพา ชุมจันทร์ (กรุงเทพฯ : เจริญวิทย์การพิมพ์, 2519), หน้า 322.

²² Skinner G. William, Chinese Society in Thailand : An Analytical History (London : Cornell University, 1962), p.22.

2.1.1.4 สมัยกรุงรัตนโกสินทร์ ช่วงแรก(พ.ศ.2316-2435)

สมัยกรุงรัตนโกสินทร์ที่จะศึกษาในหัวข้อนี้เป็นการศึกษาในช่วงระยะเวลาตั้งแต่สถาปนากรุงรัตนโกสินทร์จนถึงก่อนการปฏิรูปการปกครองแผ่นดินในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว สมัยนี้ถือว่าบ้านเมืองมีความมั่นคงกว่าสมัยกรุงธนบุรีซึ่งจิตใจของประชาชนเริ่มกลับคืนมาโดยมีการสร้างวัดวาอาราม รื้อฟื้นประเพณีดั้งเดิม แต่อย่างไรก็ดีช่วงรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระพุทธยอดฟ้าจุฬาโลกมหาราชและพระบาทสมเด็จพระพุทธเลิศหล้านภาลัย นี้เป็นช่วงที่มีสภาพเศรษฐกิจ ยังไม่ฟื้นตัวมากนัก ดังนั้นการจัดเก็บภาษีอากรสมัยทั้งสองรัชกาล จึงอยู่ในภาวะชะงักงันส่วนรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระนั่งเกล้าเจ้าอยู่หัวเป็นช่วงฟื้นฟูภาษีอากร ระบบเจ้าภาษีนายอากรกลับมีบทบาทสำคัญในการแสวงหารายได้ให้แก่รัฐบาล และสุดท้ายการจัดเก็บภาษีในระบบเจ้าภาษีนายอากร ได้ก่อให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับรายได้ที่เข้าคลัง พระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวจึงทำการปฏิรูปการคลังใน พ.ศ. 2416ซึ่งรายละเอียดทั้งหมด ผู้เขียนจะลำดับการอธิบายดังต่อไปนี้

2.1.1.4.1 การจัดเก็บภาษีอากรในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระพุทธยอดฟ้าจุฬาโลกมหาราช และพระบาทสมเด็จพระพุทธเลิศหล้านภาลัย

ดังได้กล่าวมาตอนต้นแล้วบ้างว่า ในช่วงสมัยรัชกาลทั้งสองนี้เป็นช่วงการก่อสร้างตัวจึงจำเป็นต้องใช้ทรัพยากรจำนวนมาก ทั้งนี้โดยการรื้อฟื้นวิธีการจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชนมาใช้ให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้นประกอบกับการค้าขายกับต่างประเทศได้รับการฟื้นฟูขึ้นอีกครั้งหลังชบเซามาตั้งแต่ปลายยุคอยุธยา ดังนั้นรัฐบาลจึงต้องการเงินทองและสิ่งของมากกว่าแรงงาน รัฐบาลจึงกำหนดให้ไพร่เข้ารับราชการปีละ 4 เดือน หรือถ้าไม่ต้องการเข้ารับราชการก็เสียเงินค่าราชการแทนเดือนละ 6 บาท หรือปีละ 24 บาท และได้ลดลงเหลือ 3 เดือน ในรัชกาลพระบาทสมเด็จพระพุทธเลิศหล้านภาลัย ถ้าหากจะเสียเป็นเงินก็เสียปีละ 18 บาท²³ สำหรับทาสเปลี่ยนกำหนดเวลาเป็นให้ทำงานกับนาย 4 เดือน เข้ารับราชการ 4 เดือน และทำงานส่วนตัว 4 เดือน²⁴ ส่วนไพร่หลวงเมื่อมาเข้าเวรราชการแล้วทางการจะให้ตราภูมิคุ้มห้ามเพื่อลดหย่อนภาษี

²³ เสถียร ลายลักษณ์, ประชุมกฎหมายประจำศก เล่ม 4, หน้า 4-7.

²⁴ เรื่องเดียวกัน, เล่ม 2, หน้า 445-466.

อาการบางอย่างซึ่งกว่าจะทำได้ไพร่หลวงต้องจ่ายเงินจำนวนมากประมาณ 9 ตำลึง 2 สลึง²⁵ (36 บาท 2 สลึง) และได้รับลดหย่อนอากรเพียงเล็กน้อย

ส่วนในด้านการจัดเก็บภาษีอากรอย่างอื่นนอกจากแรงงานได้แก่ อากรสุรา อากรบ่อนเบี้ย อากรขนอน (ภาษีผ่านด่านภายในและภาษีผ่านด่านระหว่างประเทศ) อากรตลาด อากรค่าน้ำ อากรสวน อากรสมพัจฉร ค่านา และส่วยต่าง ๆ แต่ก็ยังถือว่าเงินที่ได้รับจากภาษีอากรไม่มากนัก²⁶ เมื่อเปรียบเทียบกับการค้าสำเภา ซึ่งรูปแบบของภาษีอากร ในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระพุทธยอดฟ้าจุฬาโลกมหาราชก็ยังคงอยู่ในรูปแบบ จังกอบ ส่วย อากร และฤชา เหมือนกับสมัยกรุงศรีอยุธยา

ในตอนต้นรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระพุทธเลิศหล้านภาลัย ปี พ.ศ. 2354 ได้มีการเดินสวนเดินนาโดยได้ส่งข้าหลวง 8 กอง ออกไปทำการวัดที่นาในเขตภาคกลาง และบริเวณใกล้เคียงรวม 39 เมือง²⁷ การเดินสวนเดินนามีวัตถุประสงค์ เพื่อให้เกิดความยุติธรรมเนื่องจากชาวบ้านที่เป็นเจ้าของสวน, นา อาจทำการปลูกต้นไม้ขึ้นใหม่ หรือต้นไม้เดิมได้ตายไปหมดหรือตายบางส่วน หรือมีการกันถางป่า เพื่อทำเป็นสวนใหม่ ดังนั้นผลผลิต จำนวนต้นไม้ ขนาดของต้นไม้ เนื้อที่จึงไม่แน่นอนในแต่ละปี ประโยชน์ของการเดินสวนเดินนาทำให้รัฐบาลทราบข้อเท็จจริงที่เปลี่ยนแปลงไป และสามารถกำหนดจำนวนเก็บภาษีอากรได้สอดคล้องกับผลผลิตที่เก็บได้ หรือขนาดของต้นไม้ตามความเป็นจริงราษฎรก็ไม่ต้องเสียภาษีมากเกินไป²⁸ ในที่นี้ผู้เขียนขอเสนอตัวอย่างวิธีการจัดเก็บอากรสวนเพื่อให้เกิดความเข้าใจเพิ่มเติมโดยพิจารณาจากข้อความดังนี้

²⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 394.

²⁶ สมเด็จพระเจ้าบรมวงศ์เธอกรมพระยาดำรงราชานุภาพ, พระราชพงศาวดารกรุงรัตนโกสินทร์รัชกาลที่ 1 (กรุงเทพฯ : กรมศิลปากร, 2531) , หน้า 105.

²⁷ ยิวดี เอลยทรัพย์, ประวัติศาสตร์เศรษฐกิจและการคลังไทย (สมัยสุโขทัย – รัตนโกสินทร์ตอนต้น) , หน้า 316.

²⁸ กรมศิลปากร, พระราชพงศาวดารกรุงรัตนโกสินทร์ ฉบับหอสมุดแห่งชาติ รัชกาลที่ 1 และ 2. หน้า 387-388.

“...ทุเรียน มะม่วง วัดแต่โคนต้นขึ้นไปสูง ๓ ศอกยื่นขึ้นไปเพียงตาโอบรอบ ๓ กำเอา
 เปนใหญ่ ทุเรียนต้นละ ๑ บาท มะม่วงต้นละเฟื้อง ใหญ่รอบไม่ถึง ๓ กำลงมาจน ๒ กำเอาเปนเล็ก
 ปีชาลฉศกจึงจะเรียกเงินอากร...”²⁹

จากข้อความที่กล่าวในข้างต้นจะเห็นว่าการจัดเก็บอากรสวนอากรนั้นในสมัยก่อน
 นั้นยังไม่มีค่าน้ำหนักแน่นอน เนื่องจากการกำหนดขนาดของต้นไม้หรือความสูงของต้นไม้หรืออาณา
 เขตของพื้นที่สวนไม่มีเครื่องมือที่มีมาตรฐานสำหรับใช้วัดขนาดของต้นไม้ แต่การกำหนดจะขึ้นอยู่กับ
 กับตัวผู้จัดเก็บภาษีเอง ดังนั้นจึงเป็นการยากที่ราษฎรจะทราบได้ว่าตนเองต้องเสียอากรหรือไม่
 และเสียจำนวนเท่าใดซึ่งผลของการขาดความแน่นอนนี้อาจมีการเรียกเก็บอากรที่ไม่เป็นธรรมได้
 ดังเห็นได้จากคำกล่าวของมิสเตอร์ ไยลส์ ตอนหนึ่งว่า “ได้ออกไปทำการสำรวจที่นาเพื่อเก็บเงินค่า
 นามีการบกพร่อง กล่าวคือเสนาไม้ได้ซึ่งเชือกวัดรุงวาง ตามความเป็นจริง เจ้าพนักงานไปประเมิน
 เอาด้วยสายตาไม่ตรงกับความเป็นจริงและไม่เป็นการยุติธรรมแก่ราษฎรที่ต้องเสียค่าอื่นอีกด้วย”³⁰

นอกจากนั้นในสมัยก่อนวิธีการควบคุมการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานผู้จัดเก็บภาษี
 อากรยังขาดประสิทธิภาพอย่างมาก เช่น ก่อนออกทำการออกนับต้นไม้หรือรังวัดสวนไร่เพื่อ
 กำหนดอากรสวนอากรนั้นเจ้าพนักงานแค่กระทำเพียงไปสอบถามต่อสิ่งศักดิ์สิทธิ์เท่านั้น ดังเห็น
 ได้จากคำกล่าวของสมเด็จพระยาดำรงราชานุภาพ ตอนหนึ่งว่า “ให้กองเดินกองบาญชีแล
 ทนายผู้นับต้นไม้พร้อมด้วยแม่กองใหญ่เข้าไปใน ณ อุโบสถวัดพระศรีรัตนศาสดารามศาลาตัว
 เฉพาะพระภักดรพระพุทธรูปปฏิมากรแก้วมรกต แลพระพุทธรูปอดฟ้าจุฬาโลก พระพุทธรูปเสด็จ
 ไลยว่าจะนับต้นไม้ของราษฎรและทำบาญชีแต่ตามสัจตามจริง อย่าให้เอาของหลวงเปนของ
 ราษฎรเปนของหลวงมากเปนน้อยๆเปนมากไม่ใหญ่ว่าเล็กกว่าใหญ่...”³¹ ดังนั้นจึงทำให้ประชาชน
 มีโอกาสที่จะถูกเรียกภาษีโดยไม่เป็นธรรมได้ง่าย

สรุปได้ว่าในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระพุทธยอดฟ้าจุฬาโลกมหาราช และ
 พระบาทสมเด็จพระพุทธเลิศหล้านภาลัย นี้ไม่มีการเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร

²⁹ กรมพระยาดำรงราชานุภาพ, ตำนานภาษีอากรบางอย่าง, (พิมพ์ในงานพระราชเพลิง
 ศพ อำมาตย์ตรี พระอัครสมบัตินี้ เมื่อปีจอ 2465), หน้า 32.

³⁰ วิจัย ประสงค์, ประวัติสรรพากร ฉบับสมบูรณ์, หน้า 322.

³¹ กรมพระยาดำรงราชานุภาพ, ตำนานภาษีอากรบางอย่าง, หน้า 35-38.

มากนัก ประกอบกับข้อมูลที่น้อยจึงวิเคราะห์ได้เพียงเท่านี้แต่ในช่วงสมัยต่อไปจะเป็นสมัยที่มีวิวัฒนาการด้านการจัดเก็บภาษีอากรอย่างขนานใหญ่ทั้งนี้เนื่องจากรัฐบาลต้องการหารายได้เข้าพระคลังให้ได้จำนวนมากที่สุด

2.1.1.4.2 การจัดเก็บภาษีอากรในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระนั่งเกล้าเจ้าอยู่หัวและพระบาทสมเด็จพระจอมเกล้าอยู่หัว

นับตั้งแต่ที่รัฐบาลไทยได้ตกลงทำสนธิสัญญาเบอรินกับประเทศอังกฤษในรัฐบาลของพระบาทสมเด็จพระนั่งเกล้าฯ เมื่อ พ.ศ.2369 เหตุการณ์ดังกล่าวนี้ว่าได้ส่งผลกระทบต่อเศรษฐกิจไทยเป็นอย่างมาก เนื่องจากรัฐบาลไทยในขณะนั้นมีรายได้หลักมาจากการผูกขาดการค้ากับชาวต่างประเทศ แต่มาภายหลังที่มีการทำสนธิสัญญาเบอรินแล้วการค้าขายของรัฐบาลด้วยระบบการผูกขาดดังกล่าวได้ถูกยกเลิกไปส่งผลให้รัฐบาลสูญเสียรายได้ไป ดังนั้นรัฐบาลในขณะนั้นจึงพยายามแสวงหารายได้จากทางอื่นมาทดแทนในที่สุดรัฐบาลจึงได้เพิ่มประเภทภาษีอากรให้มากกว่าแต่ก่อน และเปิดโอกาสให้เอกชนเข้ามาทำหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรแทนรัฐบาลมากขึ้น³² สำหรับจำนวนภาษีอากรที่เพิ่มขึ้นในสมัยนี้มีดังต่อไปนี้

1.การเพิ่มภาษีอากร 38 ชนิดได้แก่ บ่อนเบี้ยเงิน หยก ก.ช. ภาษีเบ็ดเสร็จ (เก็บจากของลงสำเนา) ภาษีของต้องห้าม 6 อย่าง ภาษีพริกไทย (เก็บจากผู้ซื้อลงสำเนา) ภาษีพริกไทย (เก็บจากชาวไร่ที่ปลูก) ภาษีฝาง ภาษีไม้แดง (เก็บจากผู้ซื้อลงสำเนา) ภาษีไม้แดง (เก็บจากผู้ขาย) ภาษีเกลือ ภาษีน้ำมันมะพร้าว ภาษีน้ำมันต่าง ๆ ภาษีกะทะ ภาษีต้นยาง ภาษีได้ขัน ภาษีพื้น ภาษีจาก ภาษีกระแจะ ภาษีไม้ไผ่ป่า ภาษีไม้รวก ภาษีไม้สีสุก ภาษีไม้ค้ำพลู ภาษีไม้ต่อเรือ ภาษีไม้ซุง ภาษีฝ้าย ภาษียาสูบ ภาษีปอ ภาษีคราม ภาษีเนื้อแบ่ง ปลาแห้ง ภาษีเยื่อเคย ภาษีน้ำตาลทราย ภาษีน้ำตาลหม้อ ภาษีน้ำตาลอ้อย ภาษีสำรวจ ภาษีเตาตาล ภาษีจันอับไฟ , ไฟ เทียนไข เนื้อ และขนมต่าง ๆ ภาษีปูน ภาษีเกวียนต่างๆ เรือจ้างทางโยง³³

³² วอลเตอร์ เอฟ. เวลลา , แผ่นดินพระนั่งเกล้า. แปลโดย พันเอก นิจ ทองโสภิต (พิมพ์ครั้งที่ 2, กรุงเทพฯ : อมรินทร์ พรินติ้ง กรุ๊ป จำกัด, 2530), หน้า 224-226

³³ เจ้าพระยาทิพากรวงศ์, พระราชพงศาวดารกรุงรัตนโกสินทร์ รัชกาลที่ 3 (พระนคร : คุรุสภา, 2504), หน้า 182-183.

การเพิ่มจำนวนภาษีมากมายถึง 38 ชนิดในช่วงต้นที่ได้กล่าวมา ต่อมาได้สร้างภาระให้กับประชาชนเป็นอย่างมาก เนื่องจากจุดประสงค์ของการเพิ่มภาษีนี้ก็เพื่อหารายได้มาชดเชยรายได้จากการผูกขาดทางการค้าที่ต้องสูญเสียอันเป็นผลมาจากการทำสนธิสัญญาเบอร์นี ดังนั้นรัฐบาลจึงต้องหารายได้โดยการจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชนทำให้ประชาชนต้องแบกรับภาระภาษีจนเดือดร้อนกันทั่วซึ่งรายละเอียดผู้เขียนจะขอล่าวในภายหลัง

นอกจากพระบาทสมเด็จพระนั่งเกล้าจะทรงเพิ่มภาษีอากรแล้ว พระองค์ยังทรงมีการยกเลิกภาษีที่จัดเก็บมาในอดีตเช่นเดียวกันได้แก่ ภาษีฟองตุน (ภาษีไซเต้ตุน) ค่าน้ำ เป็นต้น ซึ่งการเพิ่มและลดชนิดภาษีอากรในรัชกาลนี้ได้เงินเพื่อทำนุบำรุงแผ่นดินเพิ่มขึ้นมากกว่าแต่ก่อน³⁴ ซึ่งควอริช เวลส์ได้ประมาณว่ารายได้ในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระนั่งเกล้าเจ้าอยู่หัวมีจำนวนเท่ากับ 25 ล้านบาท³⁵ เพิ่มจากในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระพุทธเลิศหล้านภาลัย กว่า 10 เท่า

ต่อมาในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว พระองค์ได้ทรงเพิ่มชนิดภาษีขึ้นใหม่อีก 14 ชนิดได้แก่ ฝิ่น, สุกร, ปลาสด, ปลาทุ, อากรมหรสพ ฯลฯ และมีการแก้ไขการเก็บอากรเดิมเช่นเปลี่ยนแปลงอากรตลาดเป็นภาษีเรือโรงร้าน³⁶ แต่เลิกภาษีเกวียน ลดอากรทุเรียนรายได้ในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว ประมาณ 27 ล้านบาทมากกว่าในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระนั่งเกล้าเจ้าอยู่หัวเพียงเล็กน้อย³⁷

2. การปรับปรุงระบบเจ้าภาษีนายอากร ดังได้กล่าวแล้วว่าระบบเจ้าภาษีนายอากรมีมาตั้งแต่สมัยกรุงศรีอยุธยา แล้วและใช้วิธีการดังกล่าวมาจนถึงสมัยกรุงเทพฯ แต่ในช่วงแรก (ก่อนรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระนั่งเกล้าเจ้าอยู่หัว) การใช้ระบบเจ้าภาษีอากร นั้นยังไม่มี ความสำคัญ

³⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้าเดียวกัน

³⁵ ควอริช เวลส์, การปกครองและการบริหารของไทยสมัยโบราณ, หน้า 365.

³⁶ วิชัย ประสงค์, ประวัติและวิวัฒนาการกรมสรรพากร, หน้า 85

³⁷ ควอริช เวลส์, การปกครองและการบริหารของไทยสมัยโบราณ, หน้า 365.

ระบบเจ้าภาษีนายอากร คือการที่รัฐยินยอมให้เอกชนทำการประมูล ภาษีแข่งขันกัน ผู้ที่ประมูลได้จะต้องส่งเงินให้รัฐตามที่ได้ประมูลไว้และส่งให้ในระยะเวลาที่ตกลงกัน จากนั้น ผู้ประมูลภาษีได้ทำหน้าที่เป็นเจ้าภาษีนายอากรเรียกเก็บภาษีอากรกับราษฎรแทนรัฐ หมายความว่าเจ้าภาษีนายอากรเปรียบเสมือนตัวแทนของรัฐในการเรียกเก็บภาษีนั่นเอง

มากนัก จนกระทั่งมาถึงรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระนั่งเกล้าเจ้าอยู่หัว ซึ่งพระองค์ได้ทรงจัดตั้งภาษีอากรเพิ่มมากขึ้นกว่าในอดีตหลายเท่าตัวเพื่อเพิ่มจำนวนรายได้ให้กับรัฐบาล ดังนั้นจึงจำเป็นต้องใช้บุคลากรจำนวนมากในการทำหน้าที่จัดเก็บภาษีแต่เนื่องจากบุคลากรในสมัยนั้นยังมีไม่เพียงพอรัฐบาลจึงจำเป็นต้องให้เอกชนเข้ามาช่วยทำหน้าที่จัดเก็บภาษีแทนรัฐโดยเอกชนจะเป็นผู้เสนอขอทำภาษีและหากรัฐบาลอนุญาตก็จะเปิดให้มีการประมูล ผู้ใดประมูลได้ก็จะมีอำนาจจัดเก็บภาษีชนิดนั้นส่งให้แก่รัฐบาล

การปรับปรุงระบบเจ้าภาษีนายอากรในรัชกาลพระบาทสมเด็จพระนั่งเกล้าเจ้าอยู่หัว ทำให้เจ้าภาษีนายอากรเข้ามามีบทบาททางด้านเศรษฐกิจสูงมาก ซึ่งส่วนใหญ่ผู้ที่ประมูลภาษีได้มักจะเป็นชาวจีนถึงกับเรียกว่า "จีนเจ้าภาษี" คนไทยแทบไม่มีเลย การที่ผู้ประมูลได้มักเป็นชาวจีนเพราะพวกจีนซึ่งเข้ามาแสวงโชคในในประเทศไทยทราบดีว่าการได้ทำภาษีจะเป็นหนทางสะสมความมั่งคั่งได้ดีที่สุดทั้งยังเป็นทางได้สิทธิพิเศษมากมาย และพวกคนไทยส่วนมากติดอยู่กับการทำกิจการจึงไม่สามารถปลื้มตัวมาดำเนินแข่งขันประมูลทำภาษีอากรได้³⁸ นอกจากนี้พระยาอนุমানราชธนะ ยังได้อธิบายว่าสาเหตุที่คนจีนได้เป็นเจ้าภาษีนายอากรเพราะคนจีนได้ขอเสนอรับทำบางสิ่งบางอย่างจากรัฐในลักษณะผูกขาด และรัฐเห็นว่าเป็นหนทางที่รัฐบาลจะได้เงินมาเป็นรายได้แผ่นดินที่แน่นอนกว่าประกอบกับคนไทยในสมัยนั้นไม่สนใจในทางการค้าเท่าคนจีน³⁹

อย่างไรก็ตามการใช้ระบบเจ้าภาษี มาเป็นเครื่องมือในจัดเก็บภาษีอากร แม้จะทำให้สะดวกแก่รัฐบาลเพราะไม่ต้องดำเนินการเก็บภาษีด้วยตนเอง แต่ระบบเจ้าภาษีนายอากรกลับสร้างปัญหาให้กับประชาชนผู้เสียภาษีอย่างมากเนื่องจากเจ้าภาษีต้องการผลประโยชน์ตอบแทนจากรัฐบาลจำนวนมากจึงพยายามเรียกเก็บภาษีให้มากที่สุดเท่าที่จะมากได้อันเป็นสาเหตุสำคัญที่ทำให้ประชาชนถูกเรียกเก็บภาษีโดยไม่เป็นธรรม ซึ่งรายละเอียดในเรื่องนี้ผู้เขียนจะกล่าวถึงในบทถัดไป

³⁸ ญาดา ประภาพันธ์, ระบบเจ้าภาษีนายอากรสมัยกรุงเทเพชยุคต้น, (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์สร้างสรรค์, 2524), หน้า 152.

³⁹ พิพัฒน์ โปษยานนท์, ภาษีสรรพสามิตของไทย (อดีต-ปัจจุบัน) (อนุสรณ์ในการพระราชเพลิงศพ ว่าที่ ร.ต.หญิงลินจง โปษยานนท์, วันจันทร์ที่ 2 พฤษภาคม 2520) , หน้า 3.

2.1.1.4.3 การจัดเก็บภาษีอากรในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว (ก่อนการปฏิรูปการปกครองแผ่นดิน)

สืบเนื่องจากปัญหาการค้างส่งภาษีของเจ้าภาษีที่ได้ดำเนินการจัดเก็บภาษีอากรแทนรัฐ ซึ่งทำให้รัฐบาลสูญเสียรายได้ไปเป็นจำนวนมาก ดังเห็นได้จากพระราชดำริของพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวตอนหนึ่งใน พระราชบัญญัติสำหรับหอรัษฎากรพิพัฒน์ ว่า

“...เงินภาษีอากรที่ขึ้นมาในท้องพระคลังทั้งปวงซึ่งจะได้ทูลบ่ารุงแผ่นดินต่อไปนั้น เจ้าภาษีรับทำอากรไปเงินหลวง ก็ค้างค้างสะสมอยู่มาก ต้องเร่งรัดอยู่เสมอ มิได้ขาดไม่ว่าใครจะได้เงินมาทันใช้ราชการ ที่ต้องขาดสูญไปเสียโดยมาก การค้าขายในกรุงเทพฯ ก็ไม่มีความเจริญ เพราะเงินที่มารับทำภาษี แล้วเอาเงินไปใช้การอย่างอื่นเสีย เงินหลวงก็ต้องค้าง ทับถมหนักลง ถ้าเร่งนักก็ต้องล้มต้องเลิกกันไปไม่เป็นคุณแก่แผ่นดิน และลูกค้าทั้งปวงก็ไม่ตั้งอยู่ได้เพราะไม่มีธรรมเนียมและเจ้าพนักงาน จะจัดเรื่องนี้ให้เรียบร้อยได้...”⁴⁰

ด้วยเหตุนี้ในปีพ.ศ. 2416 รัฐบาลจึงได้ออกพระราชบัญญัติสำหรับหอรัษฎากรพิพัฒน์เพื่อปรับปรุงแก้ไขปัญหาการค้างส่งภาษีอากรของเจ้าภาษีที่เกิดขึ้นในอดีต โดยผู้เขียนจะขอสรุปเฉพาะความรับผิดชอบและหน้าที่ของเจ้าภาษีอากรกล่าวคือ ถ้าหากเอกชนซึ่งประมูลเงินภาษีอากรได้ เอกชนคนนั้นต้องส่งเงินล่วงหน้า 3 เดือน หากไม่ส่งเงินตามกำหนดจึงให้เปลี่ยนเจ้าภาษีนายอากรใหม่ ในการส่งเงินภาษีอากรให้แบ่งออกเป็น 12 งวด ๆ ละ 1 เดือน ยกเว้น 3 เดือนสุดท้ายเพราะได้ชำระเป็นเงินล่วงหน้าแล้ว การส่งเงินให้ส่งต่อเจ้าหน้าที่สำนักงานเท่านั้น และต้องส่งเป็นเงินเพื่อให้เจ้าพนักงานส่งต่อไปยังพระคลังมหาสมบัติทุกครั้งเจ้าภาษีนายอากรต้องทำบัญชีรายชื่อผู้รับช่วงภาษีอากรของตนไปทำในตำบลต่างๆ ให้เจ้าจำนวน เก็บไว้เป็นหลักฐาน ลูกช่วงต้องส่งเงินต่อเจ้าภาษีใหญ่ งวดละ 1 เดือน

หลังจากที่มีการปฏิรูปการคลังถึงแม้การจัดเก็บภาษีอากรยังใช้ระบบเจ้าภาษีนายอากรเหมือนอย่างเดิมก็ตามแต่สิ่งที่เปลี่ยนแปลงคือ วิธีการส่งเงินภาษีของเจ้าภาษีนายอากรซึ่งก่อนหน้านี้เจ้าภาษีต้องส่งให้กรมต่างๆ หลาย ๆ กรม แต่ภายหลังจากที่มีการจัดตั้งหอรัษฎากร

⁴⁰ เสถียร ลายลักษณ์ , ประชุมกฎหมายประจำศก. เล่ม 8, หน้า 83-84.

ก่อนสมัยปฏิรูปการคลัง รัฐบาลได้กระจายภาษีอากรไปอยู่ในความควบคุมของกรมต่างๆ ดังนี้ <ต่อ>

พืชมน์ใน พ.ศ. 2416 แล้ว เจ้าภาชีนายอากรจะต้องส่งเงินภาษีอากรให้แก่หอรัษฎากรพืชมน์และ การปรับปรุงระบบการจัดเก็บภาษีในครั้งนี้โดยตรงส่งผลให้ภาษีอากรแยกย้ายกระจัดกระจายตาม กรมต่าง ๆ ให้เข้ามาอยู่ในความควบคุมดูแล ของคณะกรรมการหอรัษฎากรพืชมน์

1. กรมพระคลังมหาสมบัติ ได้คุมภาษีน้ำมันมะพร้าว ภาษีน้ำมันปลา อากรสุรา 21 หัว เมือง บ่อนเบี้ย 51 ตำบล ค่าน้ำ 16 ตำบล สมพัตร 34 เมือง ภาษีทางโยงบาลี ภาษีเสา อากร ลวนใน อากรสวนนอก

2. กรมพระคลังสินค้า ได้คุมอากรหอย ก.ข. บ่อนเบี้ยไทย บ่อนเบี้ยจีน อากรการพนัน ภาษีน้ำตาลทราย ภาษีดั่งงาปลาทุ ภาษีสุกร ภาษีจันอับ ภาษีเยื่อเคย ภาษีฝ้าย ปอคราม ภาษี ยาสูบ ภาษีไหมซี่ผึ้ง ภาษีม้อหวด ภาษีพริกไทย ภาษีปลาน้ำจืดน้ำเค็ม อากรรังนก ภาษีกุ้งแห้ง

3. กรมพระกลาโหม ได้คุมอากรสุรารุงเทพฯ อากรแป้งข้าวหมาก ภาษีน้ำอ้อยเหลว ภาษีกระทะ ภาษีเหล็กก้อน เหล็กหล่อ ภาษีถ่าน อากรรังนก (เมืองสงขลาและเมืองตรัง)

4. กรมมหาดไทย ได้คุมภาษีเรือโรงงาน ภาษีมาดเรือไกลน ภาษีหีบฝ้าย ภาษีละคร ภาษี ไม้ไผ่ ภาษีซุง

5. กรมพระคลังในซ้าย ได้คุมอากรนาเกลือ อากรป่าผึ้ง ภาษีนุ่น

6. กรมพระคลังในขวา ได้คุมสมพัตรยาสูบ 23 เมือง ภาษีถ่านไม้ไผ่

7. กรมท่ากลาง ได้คุมสัมพัตรพริกไทย ภาษีไหม ภาษีไม้ไผ่ป่า ภาษีจาก อากรรักษา เกาะ อากรป่าผึ้ง (หัวเมืองชายทะเลตะวันออก) ภาษีไม้กระดาน ภาษีเบ็ดเสร็จ ภาษีฝางภาษีเข้า และออก

8. กรมพระคลังราชการได้คุมอากรสวนจาก 10 เมือง ค่าจองสวนภาษีได้ ชัน น้ำมันยาง ภาษีฝืน

9. กรมท่าซ้ายได้คุมภาษีเกลือ ภาษีไม้เครื่องเรือ

10. กรมนา มีหน้าที่เก็บค่านา (ชัย เรื่องศิลป์, ประวัติศาสตร์ไทย สมัย พ.ศ. 2352-2453 ด้านเศรษฐกิจ (กรุงเทพฯ : ไทยวัฒนาพานิช, 2541) หน้า 226-227.)

ต่อมาใน พ.ศ. 2418 รัฐบาลได้ออกพระราชบัญญัติสำหรับกรมพระคลังมหาสมบัติ แลว่าด้วยกรมต่าง ๆ ซึ่งจะเบิกส่งเงิน จ.ศ. 1237⁴¹ เพื่อจะได้เพิ่มอำนาจหน้าที่ ให้กับกรมพระคลังมหาสมบัติให้มากขึ้น โดยให้อำนาจอธิบดีกรมพระคลังมหาสมบัติที่จะเร่งรัดเจ้าจำนวนในกรมต่างๆ ทั้งที่อยู่ในสังกัด เช่นกรมพระคลังสินค้า และนอกสังกัด เช่นกรมท่า ให้ส่งเงินที่ยังขาดยั้งค้างเสียให้ครบถ้วนภายใน 15 วัน ทั้งยังมีอำนาจเรียกตัวเจ้าพนักงานคลังของกรมต่างๆทุกกรมมาสอบสวนด้วย⁴²

พระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวตระหนักดีว่าการปฏิรูปการคลังนั้นทำให้ปริมาณงานเพิ่มมากขึ้น ทำให้ระบบราชการแบบเดิมไม่อาจรองรับได้ทำให้บางกรมก็มียางล้นเหลือจนทำไม่ไหวบางกรมก็ไม่มีงานจะทำ และยังเกิดการท้งานซ้ำซ้อนกันอยู่เสมอ

ดังนั้น ในปี พ.ศ.2433 จึงได้มีการตั้งกระทรวงพระคลังมหาสมบัติ เพื่อพยายามสร้างหน่วยงานที่จะทำงานเฉพาะหน้าที่ซึ่งจะมีผลไปสู่การปฏิรูปการปกครองแผ่นดินในปี พ.ศ. 2435 โดยการออกกฎหมายพระธรรมนูญหน้าที่ราชการกระทรวงพระคลังมหาสมบัติ ร.ศ. 109 สถาปนากรมพระคลังมหาสมบัติขึ้นเป็นกระทรวงและมีกรมอีก 18 กรม ขึ้นอยู่กับกระทรวงพระคลังมหาสมบัติ ใน 18 กรมนี้มีอยู่ 5 กรมซึ่งเรียกรวมๆ กันว่า “กรมเจ้าจำนวน” ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรได้แก่

- 1.กรมส่วย มีหน้าที่เร่งเงินค่าราชการเลข ผูกปีจีน ถือบัญชีเร่งเงินค่าธรรมเนียมเก็บเงินส่งพระคลังมหาสมบัติ
- 2.กรมสรรพากร มีหน้าที่เก็บเงินอากรที่เก็บจากให้ใบอนุญาตมีอากรสุรา อากรฝิ่น อากรบ่อนเบี้ย
- 3.กรมสรรพภาษี มีหน้าที่เก็บเงินภาษีชั้นในที่เก็บจากการชักภาษี เช่น ภาษีเสาน้ำตาล เกลือ ฯลฯ
- 4.กรมอากรที่ดิน มีหน้าที่เก็บเงินอากรที่ดิน มีอากรสมพัตสร อากรค่านา ค่าน้ำ ฯลฯ
5. กรมศุลกากร มีหน้าที่เก็บเงินภาษีขาเข้า ขาออก ซึ่งเก็บจากผู้บรรทุก สินค้าออกไปต่างประเทศ และบรรทุกเข้ามาขายในประเทศ

⁴¹ เสถียร ลายลักษณ์, ประชุมกฎหมายประจำศก. เล่ม 9, หน้า 16-92.

⁴² เรื่องเดียวกัน, หน้า 19,24.

ข้อที่น่าสงสัยก็คือถึงแม้กฎหมายพระธรรมนูญหน้าที่ราชการกระทรวงพระคลังมหาสมบัติ ร.ศ.109 จะได้สถาปนากรมพระคลังขึ้นเป็นกระทรวงพระคลังมหาสมบัติ และกำหนดอำนาจหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรให้อยู่ในความรับผิดชอบของกรมเจ้าจำนวนทั้ง 5 ข้างต้นแล้วก็ตาม ปรากฏว่าในช่วงเริ่มต้นของการบังคับใช้กฎหมายฉบับนี้กรมต่างๆ ถึงแม้จะมีอำนาจดำเนินการจัดเก็บภาษีด้วยตนเองได้ แต่ในเมื่อเจ้าภาษีนายอากรยังคงทำหน้าที่ดังกล่าวอยู่จึงทำให้กรมดังกล่าวไม่อาจเข้ามาจัดเก็บภาษีแทนเจ้าภาษีนายอากรได้⁴³ ปัญหาการจัดเก็บภาษีอากรโดยระบบเจ้าภาษีนายอากรจึงยังไม่ได้รับการแก้ไขอย่างแท้จริง ดังนั้นรัฐบาลจึงพยายามหาทางเปลี่ยนแปลงวิธีการจัดเก็บภาษีใหม่โดยให้เจ้าพนักงานเป็นผู้จัดเก็บภาษีอากรแทนเจ้าภาษี ซึ่งผู้เขียนจะขอกล่าวรายละเอียดในหัวข้อถัดไป

2.1.2 การจัดเก็บภาษีอากรภายหลังการปฏิรูปการปกครองแผ่นดิน

การบริหารและการปกครองก่อนมีการปฏิรูปนั้นมีภาวะลำบากยุ่งเหยิงไม่เป็นระเบียบมีการปฏิบัติงานซ้ำซ้อน และก้าวก่ายกันทั้งนี้ก็เพื่อแสวงหาอำนาจบ้าง แสวงหาผลประโยชน์และบารมีบ้าง กรมใดไม่มีผลประโยชน์เสนาบดีก็ไม่อยากเข้าไปรับหน้าที่ เมื่อมีโอกาสย้ายไปดำรงตำแหน่งในกรมอื่นที่มีผลประโยชน์มากกว่าก็ละทิ้งงานเก่า ส่งผลให้มีงานค้างคาอยู่มากมายลำบากและรุงรังไปหมด คนที่เข้ามารับหน้าที่แทนก็ไม่มีความรู้ความสามารถที่จะปฏิบัติงานได้ดีเท่าคนเดิม นอกจากนี้เสนาบดีบางกรมไม่มีอำนาจอย่างเพียงพอที่จะบังคับบัญชาได้⁴⁴

ด้วยสภาพปัญหาการบริหารงานราชการในข้างต้น จึงทำให้พระองค์เกิดแนวความคิดที่จะกระทำการบริหารงานราชการใหม่ ซึ่งแยกได้เป็น การปรับปรุงการบริหารงานราชการส่วนกลางโดยจัดตั้งกระทรวงเพิ่มขึ้นอีก 11 กระทรวง เมื่อรวมกับกระทรวงพระคลังมหาสมบัติที่ถูกสถาปนาเป็นกระทรวงขึ้นก่อนแล้วมีทั้งหมด 12 กระทรวง และการปรับปรุงงานราชการในส่วนภูมิภาค โดยพระองค์ทรงจัดตั้งมณฑลเทศาภิบาล จังหวัด อำเภอ ตำบล หมู่บ้าน

⁴³ ประกาศหอรัษฎากรพิพัฒน์ ว่าด้วยเงินหนี้หลวง, ประชุมกฎหมายประจำศก เล่มที่ 12, หน้า 115.

⁴⁴ จุลินทร์ ล้ำชา, พระราชดำรัสในพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว (พิมพ์แจกในงานพระราชทานเพลิงศพ คุณหญิงไผ่ เกษมศุขการี วันที่ 27 กรกฎาคม พ.ศ. 2493), หน้า 6-12.

การเปลี่ยนแปลงการปกครองใน ปี พ.ศ.2435 นั้นส่งผลต่อการจัดเก็บภาษีอากรเป็นอย่างมากทั้งนี้สืบเนื่องมาจากแนวคิดของพระเจ้าบรมวงศ์เธอกรมหมื่นนราธิประพันธ์พงษ์ตามที่ ได้กราบบังคมทูลพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว(โปรดดูรายละเอียดข้างต้น) จึงทำให้ พระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าฯทรงมีพระราชดำริปรับปรุงเปลี่ยนแปลงวิธีการจัดเก็บภาษีอากร เสียใหม่ โดยกำหนดให้เจ้าพนักงานเข้ามาทำหน้าที่จัดเก็บแทนเอกชน แต่เนื่องจากในอดีตที่ผ่านมา นั้น ระบบเจ้าภาษีนายอากรได้ฝังรากลึกในสังคมไทยมายาวนาน ครั้นจะยกเลิกทั้งหมดเสียทีเดียวก็จะสร้างความลำบากให้แก่ผู้ประกอบการดังกล่าวดังนั้นพระบาทสมเด็จพระ จุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวจึงทรงหาทางแก้ไขด้วยวิธีการประนีประนอมที่สุด กล่าวคือมีการตราพระราชบัญญัติการภาษีอากร ร.ศ.111 ยกเลิกพระราชบัญญัติเจ้าภาษีนายอากร จ.ศ.1235 และพระราชบัญญัติสำหรับหอรัษฎากรพิพัฒน์ จ.ศ.1235 และกำหนดวิธีการจัดเก็บภาษีอากรใหม่โดยแบ่ง แยกภาษีอากรออกเป็นสองประเภทคือ ภาษีอากรที่เอกชนสามารถประมูลผูกขาดได้ และภาษี อากรที่จัดเก็บโดยเจ้าพนักงาน

ถึงแม้จะมีพระราชบัญญัติการภาษีอากร ร.ศ.111 (พ.ศ. 2435) ได้กำหนดให้เจ้า พนักงานเป็นผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรด้วยก็ตาม แต่ในทางปฏิบัติปรากฏว่าช่วงแรกของการ บังคับใช้กฎหมายฉบับนี้ สภาพการณ์การดำเนินการจัดเก็บภาษีอากรก็ยังคงเหมือนในอดีตคือใช้ ระบบเอกชนเข้าประมูลภาษีอากรเป็นหลักเสียมากกว่า

การจัดเก็บภาษีโดยเจ้าพนักงานเพิ่งจะเริ่มจริงจังเป็นครั้งแรก เมื่อหลังจากมีการ ประชุมสมุหเทศาภิบาล ในปี พ.ศ. 2438 กล่าวคือ เมื่อมีการประชุมสมุหเทศาภิบาลครั้งแรกใน พ.ศ. 2438 พระยาฤทธิรงค์ฯ ทราบว่าอากรค่าน้ำในมณฑลปราจีน ส่งเข้าพระคลังน้อยกว่าความเป็นจริง เพราะนายอากรที่รับผูกขาดไปนั้นความจริงมีความสามารถเก็บภาษีได้แต่ราษฎรที่อยู่ใกล้ ๆ ส่วนพวกที่อยู่ห่างไกลออกไปนายอากรไม่สามารถจะไปเก็บถึง พระยาฤทธิรงค์ฯจึงเห็นว่าถ้าให้ เทศาภิบาลเป็นพนักงานเก็บอากรค่าน้ำจะได้เงินหลวงเพิ่มขึ้นอีกมาก แต่กรมขุนศิริราชสังกาศซึ่ง เป็นเสนาบดีกระทรวงพระคลังอยู่ในเวลานั้น ไม่ทรงเห็นชอบด้วย ภายหลังเมื่อเกิดเหตุการณ์นาย อากรค่าน้ำเมืองปราจีนบุรีชอลดเงินอากรค่าน้ำ และไม่มีผู้อื่นเข้าประมูลแข่งขันด้วย เพราะดู

⁴⁵ ประกาศหอรัษฎากรพิพัฒน์ว่าด้วยการเล่นบ่อนเบี้ย จ.ศ.1249 อ้างโดย วิชัย ประสงค์, ประวัติสรรพากร ฉบับสมบูรณ์, หน้า 325-326

เหมือนนายอากรจะนัดแนะกันโกงกระทรวงพระคลัง จึงทรงดำริเปลี่ยนให้เทศาภิบาลเก็บแทนปรากฏว่าเจ้าพนักงาน (พระยาฤทธิรงค์ฯ) เก็บเงินค่าน้ำเมืองปราจีนได้มากกว่าจำนวนเงินที่นายอากรซึ่งเคยรับผูกขาดหลายเท่า พอกรมหมื่นมหิศรราชหฤทัย เสด็จมาเป็นเสนาบดีกระทรวงพระคลัง ทรงทราบเรื่องพระยาฤทธิรงค์ฯ เก็บค่าน้ำก็เลื่อมใสในการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว⁴⁶ จึงได้กราบบังคมทูลพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าฯ เสนอวิธีการปรับปรุงการเก็บเงินภาษีอากรใหม่โดยเลิกวิธีเจ้าภาษีนายอากรประมูลผูกขาดเปลี่ยนเป็นเจ้าพนักงานดำเนินการจัดเก็บเอง ครั้นได้รับพระบรมราชานุญาตแล้วก็เตรียมการหาผู้เชี่ยวชาญปฏิบัติงานในเรื่องภาษีอากรต่อไป

ต่อมาในปี พ.ศ. 2440 เสนาบดีกระทรวงพระคลังมหาสมบัติได้เจรจาขอ มิสเตอร์เอฟ. เอช. ไยลส์ และมิสเตอร์ดับเบิลยู. เอ. เกรแฮม ชาวอังกฤษจากรัฐบาลอินเดียเพื่อมาช่วยเตรียมการปรับปรุงให้เจ้าพนักงานของรัฐบาลเป็นผู้จัดเก็บภาษีอากรเอง ซึ่งมิสเตอร์เกรแฮม ได้กล่าวเอาไว้ว่า ปัญหาการขาดรายได้ของรัฐนั้นมาจากสาเหตุเพราะกระทรวงเกษตราธิการไม่สามารถบริหารงานในด้านการจัดเก็บเงินรายได้ให้ดีขึ้นได้ และกระทรวงพระคลังมหาสมบัติก็ไม่สามารถที่จะปรับปรุงกิจการหรือเปลี่ยนแปลงวิธีการจัดเก็บได้เช่นเดียวกัน ด้วยเหตุที่เจ้าหน้าที่ของกระทรวงไม่ทราบสภาพและลักษณะของท้องที่ตามหัวเมืองหรือมีวิธีการอย่างใดอย่างหนึ่งที่จะได้ข้อมูลเพียงพอที่จะดำเนินการให้มีประสิทธิภาพ⁴⁷ ดังนั้นพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวจึงทรงมีการปรึกษาหารือ และทรงตัดสินพระราชหฤทัย ดำเนินการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีอากรเฉพาะในหัวเมืองซึ่งอยู่นอกราชอาณาจักรก่อน โดยทำการโอนหน้าที่ดังกล่าวจากเดิมซึ่งอยู่ในบังคับบัญชาของกระทรวงพระคลังมหาสมบัติมาอยู่ในกระทรวงมหาดไทยในเดือนกรกฎาคม พ.ศ. 2442⁴⁸ ซึ่งมีความพร้อมในด้านบุคลากรที่จะทำหน้าที่สำรวจที่นาเพื่อเก็บเงินค่าน้ำได้อยู่แล้ว เพราะมีกำนันผู้ใหญ่บ้านนายอำเภอ เป็นต้น โดยมีนายไยส์ดำรงตำแหน่งอธิบดีคนแรก

⁴⁶ สมเด็จพระเจ้าบรมวงศ์เธอ กรมพระยาดำรงราชานุภาพ, ชุมนุมพระนิพนธ์ (บางเรื่อง) (พิมพ์ในงานพระราชมงคล พลุเรือตรี พระยาประจักษ์พลขันธ์ (ชั้น ศรียาภัย) ณ เมรุวัดแก้วฟ้า วันที่ 10 มกราคม 2498), หน้า 15-19.

⁴⁷ Graham W.A., Siam : A Handbook of Practical, Commercial, and Political Information (2nd. Ed., London : Alexander Moring Ltd., 1913), P.257.

⁴⁸ จักรกฤษณ์ นรินดิษดุงการ, สมเด็จพระเจ้าบรมวงศ์เธอ กรมพระยาดำรงราชานุภาพ กับกระทรวงมหาดไทย (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์โอเดียนสโตร์, 2527), หน้า 156.

หน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีอากร

ภายหลังจากการเปลี่ยนแปลงการปกครอง พ.ศ. 2435 ได้มีการปรับปรุงส่วนราชการภายในกระทรวงมหาดมณฑลอีกครั้ง โดยครั้งนี้กำหนดให้กรมที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรมีอยู่ 3 กรมเท่านั้น คือ กรมสรรพากร กรมสรรพากรภาษี และกรมศุลกากร⁶⁹ ซึ่งพอสรุปได้ดังนี้

1. กรมสรรพากร

กรมนี้มีหน้าที่จัดเก็บอากรต่างๆที่เคยอยู่ในความรับผิดชอบของกรมพระคลังมหาสมบัติและพระคลังสินค้ามาก่อน ได้แก่ อากรค่านา อากรนาเกลือ อากรสมพัตสร อากรสวน อากรต้นตาลโตนด อากรค่าน้ำ ภาษีผ่านด่าน (ยกเว้นกรุงเทพฯ กรมศุลกากรเป็นผู้จัดเก็บ) ภาษีขาเข้าและภาษีขาออก (ยกเว้นกรุงเทพฯ กรมศุลกากรเป็นผู้เก็บ) ภาษีโรงเรือน อากรฟองเต่า เงินค่าราชการ ค่าอนุญาตฆ่าสัตว์ ค่าอนุญาตเล่นการพนัน และค่าปรับภาษีอากร⁷⁰

กรมสรรพากรแบ่งออกเป็น 2 กรม คือ กรมสรรพากรนอก และกรมสรรพากรใน โดยสามารถแยกอธิบายได้ดังนี้

1.1 กรมสรรพากรนอก

กรมสรรพากรนอกมีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรที่อยู่ตามหัวเมืองต่าง ๆ นอกราชธานี เดิมทีกรมดังกล่าวขึ้นอยู่กับกระทรวงพระคลังมหาสมบัติ ต่อมาเกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษีอากร จึงโอนมาอยู่ในกระทรวงมหาดไทย (โปรดดูรายละเอียดในข้างต้น) มีภาษีที่อยู่ในความรับผิดชอบ คือ อากรค่านา อากรนาเกลือ อากรสมภักศร อากรสวน อากรต้นตาลโตนด อากรค่าน้ำ สรรพภาษีภายใน ภาษีขาเข้าร้อยละ 3 ภาษีขาออกเบ็ดเสร็จ ภาษีขาออก ภาษีโรงเรือน อากรจันอับ อากรฟองเต่า เงินค่าราชการ ค่าภาคหลวง ดีบุกและแร่ ค่าภาคหลวงข้างป่า ค่าภาคหลวงไม้ ค่าอนุญาตและเผาต้นยาง เผาถ่าน ตัดหวาย ตัดไม้ หาชิ้นแลหายางไม้ หามูล ค้างคาว ป่าผึ้ง ป่าลาน ป่ากระวาน ค่าธรรมเนียมอำเภอ ศุลกากร ค่าอนุญาตฆ่าสัตว์ ค่าอนุญาต

⁶⁹ไพศาล ชัยมงคล, งบประมาณแผ่นดิน : ทฤษฎีและปฏิบัติ (กรุงเทพฯ : ไทยวัฒนาพานิช, 2517), หน้า 120.

⁷⁰ กจช., เอกสารกระทรวงพระคลังมหาสมบัติ. ร.5 ค.1/5 "จัดราชการกระทรวงพระคลัง คำกราบบังคมทูลของกรมหมื่นนราธิปประพันธ์พงษ์."

การพนัน ค่าตีตราตีบุกและแร่ ค่าอนุญาตจับช้าง ค่าแสวงเพลิง ค่าเช่าของหลวง ค่าจำหน่ายของหลวง ค่าเผาภาษี ค่าธรรมเนียมที่ดิน ค่าเช่าของกรมพระคลังข้างที่⁷¹

1.2 กรมสรรพากรใน

กรมสรรพากรในนั้นทำหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรที่อยู่ในเมืองหลวง ซึ่งถูกจัดตั้งขึ้นเนื่องจากการภาษีอากรในกระทรวงนครบาลมีข้อบกพร่องอยู่หลายประการ คือ ภาษีอากรที่อยู่ในความรับผิดชอบของกระทรวงนครบาลมีหลายชนิด แต่กลับไม่มีสถานที่ปฏิบัติงานเป็นกิจจะลักษณะ ไม่มีการทำบัญชีและรายงานการเก็บภาษีอากรต่อเสนาบดีเพื่อจะได้ทราบจำนวนรายได้ที่แน่นอนและไม่มีเจ้าพนักงานทำหน้าที่ควบคุมการเก็บภาษีโดยเฉพาะ ดังนั้นเมื่อกระทรวงพระคลังมหาสมบัติได้จ้างมิสเตอร์เกรแฮม ที่ปรึกษาชาวอังกฤษ จึงได้มีการปรับปรุงแก้ไขโดยมีการจัดตั้งสถานที่สำหรับดำเนินการเก็บภาษีอากรของกระทรวงนครบาลให้รวมไว้ในที่เดียวกันโดยมีมิสเตอร์ เกรแฮม เป็นหัวหน้าควบคุมการทำบัญชีภาษีอากร และภายหลังได้แต่งตั้งให้มิสเตอร์เกรแฮมเป็นเจ้ากรมสรรพากรในขึ้นกับกระทรวงนครบาลตั้งแต่วันที่ 1 พฤศจิกายน พ.ศ. 2441⁷²

2. กรมสรรพากรภาษี

กรมสรรพากรมีหน้าที่จัดเก็บภาษีภายใน ซึ่งเป็นภาษีที่เก็บจากสินค้าต่าง ๆ ที่ผ่านด่าน ได้แก่ ภาษีไม้ ภาษีของบริโภค ภาษีสัตว์อาหาร ภาษีของใช้ ภาษีเครื่องก่อสร้าง ภาษีสิ่งสินค้า ซึ่งมีวิธีเก็บโดยการตั้งด่านและโรงภาษี และมีการออกใบเสร็จให้แก่ผู้เสียภาษีด้วย⁷⁴

3. กรมศุลกากร

กรมศุลกากรมีหน้าที่จัดเก็บภาษีสินค้าขาเข้าและขาออกระหว่างราชอาณาจักรไทยกับต่างประเทศ ซึ่งในอดีตการเก็บภาษีศุลกากรนี้มีหน่วยงานทำหน้าที่จัดเก็บแยกย้ายกันไปแต่ละกรม เช่น ภาษีขาเข้าร้อยชักสามขึ้นกับกรมกลาโหม ภาษีข้าวขาออกขึ้นกรมท่า ภาษีเบ็ดเสร็จขึ้นกับพระสินค้า ฯลฯ⁷⁸

⁷¹ สมเด็จพระยาดำรงราชานุภาพ, กรมสรรพากรนอก, หน้า 22-23.

⁷² ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่ สมสวาท ชายไชยรักษ์, การปฏิรูปภาษีอากรในรัชสมัยสมเด็จพระปิยมหาราช, หน้า 108-113.

⁷⁴ เรื่องเดียวกัน, เล่ม 13, หน้า 209-236.

⁷⁸ กรมศุลกากร, 120 ปี กรมศุลกากร (ที่ระลึกวันสถาปนากรมศุลกากรครบรอบ 120 ปี 4 ก.ค. 2537), หน้า 50.

นอกจากหน่วยงานราชการทั้งสาม ที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีโดยตรงแล้วยังมีหน่วยงานราชการอีกแห่งหนึ่ง คือ กรมสุรา ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีสุรา ถึงแม้ว่าในระยะแรกกรมสุราจะรวมอยู่กับกรมศุลกากรและกรมสรรพากรก็ตาม แต่ในที่สุดเมื่อรัฐบาลเห็นว่าอนาคตอาจมีงานจัดเก็บภาษีอย่างอื่นเพิ่มอีกนาม “กรมสุรา” อาจไม่เหมาะสมกับหน้าที่ราชการที่ต้องรับผิดชอบจึงมีพระบรมราชโองการใน พ.ศ. 2474 เปลี่ยนนาม “กรมสุรา” เป็น “กรมสรรพสามิต” และนับตั้งแต่นั้นมาขอบเขตอำนาจหน้าที่การจัดเก็บภาษีได้ขยายเพิ่มประเภทสินค้ามากขึ้นตามลำดับเช่น ภาษีไม้ขีดไฟ ภาษีซีเมนต์ ภาษียาสูบ ภาษีไฟ ฯลฯ⁸²

ต่อมาในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระบาทสมเด็จพระมงกุฎเกล้าเจ้าอยู่หัว การจัดเก็บภาษีอากรนั้นส่วนใหญ่พระองค์ทรงดำเนินตามนโยบายการบริหารจัดเก็บภาษีอากรตามแนวทางที่พระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวได้วางเอาไว้ เพราะฉะนั้นในช่วงรัชสมัยนี้จึงไม่มีการเปลี่ยนแปลงที่เป็นเรื่องสำคัญมากนัก แต่มีสิ่งหนึ่งที่สมควรอธิบาย ณ ที่นี้ คือการจัดเก็บเงินรัชชูปการ ซึ่งพระองค์ได้ทรงปรับปรุงวิธีการจัดเก็บใหม่โดยโปรดเกล้าฯ ให้ตราเป็นพระราชบัญญัติลักษณะการเก็บเงินรัชชูปการ พ.ศ. 2462 ถึงแม้ว่าการตราพระราชบัญญัติลักษณะการเก็บเงินรัชชูปการ พ.ศ. 2462 จะช่วยให้การเสียเงินค่าราชการ เป็นไปอย่างสม่าเสมอ และช่วยให้แบบแผนการจัดเก็บภาษีเงินรัชชูปการมีประสิทธิภาพเพิ่มขึ้น แต่ในด้านจำนวนรายได้ที่ถูกจัดเก็บนั้นปรากฏว่าไม่ค่อยประสบผลสำเร็จเท่าใดนักทั้งนี้เห็นได้จากเงินรัชชูปการ ซึ่งเก็บได้ใน พ.ศ. 2462 มีประมาณ 9,200,000 บาท ในปีต่อ ๆ ไป แทนที่จะได้เงินรัชชูปการเพิ่มขึ้นปรากฏว่า กลับลดถอยลงโดยเก็บได้ใน พ.ศ. 2467 ประมาณ 7,000,000 บาท เท่านั้น⁸⁵ สาเหตุดังกล่าวสืบเนื่องจากบทบัญญัติในมาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติ กำหนดให้ผู้สมควรจะต้องเสียเงินรัชชูปการไม่ยอมเสียเงินตามกำหนดไม่ว่าด้วยประการใด ๆ ให้เจ้าพนักงาน (นายอำเภอ) มีอำนาจที่จะยึดทรัพย์สินของผู้ซึ่งยังค้างเงินรัชชูปการออกขายทอดตลาด การกำหนดอำนาจบังคับด้วยวิธีการยึด

⁸² กรมสรรพสามิต, 58 ปี กรมสรรพสามิต (กรุงเทพฯ : บริษัทประยูรวงศ์ จำกัด, 2533, หน้า 1-7.

⁸⁵ กจช., เอกสารกระทรวงพระคลังมหาสมบัติ. ร.7 ค.2/4. “พระราชบัญญัติรัชชูปการ,”

ทรัพย์สินแทนการทำงานโยธาเช่นนี้ส่งผลให้ประชาชนไม่เกรงกลัวและกล้าจะหลบหนีหลีกเลี่ยงไม่ชำระเงินรัชชูปการ⁸⁶

ดังนั้นในสมัยต่อมาพระบาทสมเด็จพระปกเกล้าเจ้าอยู่หัวจึงทรงริเริ่มแก้ไขปัญหาดังกล่าวด้วยการตราพระราชบัญญัติเงินรัชชูปการ พ.ศ. 2468 ยกเลิกพระราชบัญญัติลักษณะการเก็บเงินรัชชูปการ พ.ศ. 2462 โดยมีพระบรมราชโองการดำรัสเหนือเกล้าฯ ประกาศให้ทราบว่าการเสียเงินรัชชูปการนั้นเป็นประเพณีมาช้านานแล้วว่าผู้ที่ เป็นชายฉกรรจ์ต้องมีหน้าที่เสียเงินโดยทั่วหน้ากันทุก ๆ ปี บัดนี้มีชายฉกรรจ์ที่ใจไม่ยอมเสียเงินรัชชูปการทวีขึ้นเป็นจำนวนมากเป็นเหตุให้พระราชบัญญัติลักษณะการเก็บเงินรัชชูปการที่ใช้อยู่ไม่เป็นผลสมหวังดังที่ตราขึ้นไว้ และกระทำให้เงินผลประโยชน์แผ่นดินที่ควรได้ตกต่ำไปโดยใช่เหตุ จึงจำเป็นต้องแก้ไขใหม่เพื่อให้ชายฉกรรจ์ที่ควรต้องเสียเงินได้เสียโดยทั่วหน้ากัน เพราะฉะนั้นใน พ.ศ. 2471 พระบาทสมเด็จพระปกเกล้าเจ้าอยู่หัวจึงทรงมีแนวคิดที่จะปรับปรุงระบบการภาษีใหม่ โดยคำนึงถึงการจัดเก็บภาษีอากรที่คำนึงถึงหลักความสามารถของผู้เสียภาษี นับว่าเป็นจุดเริ่มต้นของการจัดเก็บภาษีสมัยใหม่ที่สร้างความ เป็นธรรมให้แก่ผู้เสียภาษีอากรมากกว่าในอดีต

อย่างไรก็ตามความคิดของรัฐบาลที่จะยกเลิกเงินรัชชูปการเป็นเพียงแนวคิดทางนามธรรมเท่านั้น เพราะแท้จริงแล้วรัฐบาลก็ยังคงเก็บเงินรัชชูปการอยู่ทั้งนี้เนื่องจากปัญหาภาวะเศรษฐกิจที่ตกต่ำจึงทำให้รัฐบาลต้องการหารายได้จากเงินรัชชูปการต่อไป ตรงกันข้ามรัฐบาลยังได้จัดตั้งภาษีอากรชนิดใหม่ขึ้น คือ ภาษีเงินเดือน และผลของการจัดตั้งภาษีเงินเดือนนี้ได้ทำให้ประชาชนต้องเสียภาษีซ้ำซ้อนกันระหว่างภาษีเงินเดือน และเงินรัชชูปการ และยังต้องเสียภาษีชนิดอื่น ๆ อีกมากมายโดยเฉพาะพวกข้าราชการนอกจากจะต้องเสียภาษีเงินเดือนแล้วยังต้องถูกลดเงินเดือนตามนโยบายของรัฐบาลอีก จนในที่สุดราษฎรต้องทูลเกล้าฯ ถวายฎีกาแก่พระบาทสมเด็จพระปกเกล้าฯ เพื่อหาทางช่วยเหลือ โดยการงดเก็บภาษีอากร ดังความในประกาศเรื่องอัดคัดฝืดเคืองลงวันที่ 2 มิถุนายนพ.ศ.2475 ว่า

“พระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ประกาศแก่ประชาชน ทั้งปวงให้ทราบทั่วกัน ด้วยได้ทรงรับฎีการาษฎร ทูลเกล้าฯ ถวายมาแต่ที่ต่าง ๆ หลายฉบับกราบบังคมทูลฯ ร้องทุกข์ถึงความอัดคัดฝืดเคืองซึ่งเกิดขึ้นแต่ในปีหลังมาจนปีนี้เป็นเหตุให้ขัดสนจน

⁸⁶ เรื่องเดียวกัน.

ทรัพย์ ทำมาได้ไม่พอจะเลี้ยงชีพ และเสียภาษีอากรได้สะดวกเหมือนแต่ก่อน พวกขุนของทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ช่วยบรรเทาความเดือดร้อนด้วยประการต่าง ๆ เช่นขอให้งดเก็บภาษีอากร เป็นต้น...”⁹⁴

จากข้อความดังกล่าว แสดงให้เห็นว่าประชาชนได้รับความลำบากและเดือดร้อนจากการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐบาลเป็นอย่างมาก อย่างไรก็ตาม รัฐบาลหาได้ดำเนินการตามคำกราบบังคมทูลของราษฎรแต่อย่างใด ทั้งนี้เนื่องจากด้วยหากรัฐบาลยอมงดเก็บภาษีอากร หรือลดอัตราภาษีอากรลงรัฐบาลก็ไม่มีทางแสวงหารายได้จากทางอื่นที่ดีกว่าการเก็บภาษีอากรเพื่อนำมาใช้จ่ายในด้านการบริหารประเทศ ดังนั้นด้วยสภาพความขัดแย้งระหว่างประชาชนและรัฐบาลขณะนั้นในที่สุดได้ก่อให้เกิดเหตุการณ์ครั้งประวัติศาสตร์ในประเทศโดยประชาชนกลุ่มหนึ่งถือโอกาสกระทำปฏิรูปการปกครองแผ่นดินจากระบอบสมบูรณาญาสิทธิราชย์มาเป็นระบอบประชาธิปไตย

สรุป ช่วงสมัยก่อนการปฏิรูประบอบราชการในปี พ.ศ. 2435 การจัดเก็บภาษีอากรของไทยได้เน้นวิธีการจัดเก็บภาษีอากรแบบเจ้าภาษีนายอากรและดำเนินเรื่อยมา ปรากฏว่าผลประโยชน์ของแผ่นดินในรูปภาษีอากรไม่เพียงพอต่อรายจ่ายแทบทุกสมัย เพราะเจ้าภาษีนายอากรไม่ได้นำเงินค่าภาษีอากรที่ประมูลได้ส่งให้แก่รัฐบาลอย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยโดยมีการค้างชำระเป็นจำนวนมาก ดังนั้นในเวลาต่อมาพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าฯ จึงได้ทรงทำการปฏิรูประบบการคลังใหม่ โดยมีเป้าหมายหลักคือ ต้องการตั้งอำนาจทางการเมืองให้กลับมาสู่สถาบันพระมหากษัตริย์เหมือนอดีต ภายหลังจากที่พระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าฯ ได้ทรงจัดตั้งหอรัษฎากรณพิพัฒน์ และกระทรวงพระคลังมหาสมบัติขึ้นจึงส่งผลให้รายได้ของแผ่นดินที่เคยกระจายตามกรมต่างๆ เริ่มกลับเข้าสู่พระคลังมหาสมบัติมากขึ้น และทำให้พระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าฯ สามารถควบคุมและบริหารการใช้จ่ายเงินแผ่นดินได้ด้วยพระองค์เอง

ต่อมาเมื่อมีการประชุมสมุหเทศาภิบาลใน พ.ศ.2438 รัฐบาลได้ทดลองให้เจ้าพนักงานเป็นผู้จัดเก็บภาษีอากรเป็นครั้งแรกในมณฑลปราจีน ผลปรากฏว่าสามารถจัดเก็บเงินภาษีจำนวนมากและเป็นที่พอใจแก่รัฐบาลในขณะนั้น และตั้งแต่บัดนั้นเป็นต้นมาเจ้าพนักงานก็เริ่มมีบทบาทในการจัดเก็บภาษีอากรแทนระบบเจ้าภาษีนายอากรมากขึ้นตามลำดับ จนกระทั่งในที่สุดระบบเจ้า

⁹⁴ เสถียร ลายลักษณ์, ประชุมกฎหมายประจำศก. เล่ม 45, หน้า 119.

นายอากรที่เคยมีความสำคัญมากในอดีตก็ถูกยกเลิกไปเปลี่ยนมาเป็นการใช้ระบบเจ้าพนักงานเป็นผู้จัดเก็บจวบจนถึงทุกวันนี้

อย่างไรก็ตาม พอมาถึงในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระมงกุฎเกล้าฯ และพระบาทสมเด็จพระปกเกล้าฯ สถานการณ์ทางเศรษฐกิจของโลกและกิจกรรมของรัฐบาลที่มีจำนวนมากได้ส่งผลกระทบต่อการเงินการคลังซึ่งทำให้รัฐบาลมีรายได้ไม่เพียงพอกับการใช้จ่ายและบริหารประเทศ พระบาทสมเด็จพระปกเกล้าเจ้าอยู่หัว จึงได้ปรับปรุงระบบการจัดเก็บภาษีอากรใหม่โดยเฉพาะเงินรัชชูปการ แต่ก็ไม่อาจต้านทานภาวะวิกฤตทางเศรษฐกิจของประเทศที่รุนแรงได้ในที่สุดรัฐบาลจำเป็นต้องหาหนทางแก้ไขปัญหาด้วยการเพิ่มภาษีอากรประเภทใหม่ๆขึ้น เช่น ภาษีเงินเดือน การดำเนินนโยบายดังกล่าวได้ส่งผลให้ประเทศไทยเริ่มใช้ระบบการภาษีอากรอย่างใหม่ซึ่งไม่เคยมีมาก่อน และผลของการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวได้ทำให้ระบบภาษีของไทยเปลี่ยนแปลงจากในอดีตอย่างมากโดยเฉพาะภายหลังจากที่มีการเปลี่ยนแปลงการปกครองมาสู่ระบอบประชาธิปไตยซึ่งรายละเอียดในส่วนนี้ผู้เขียนขอกล่าวในหัวข้อถัดไป

2.2 การจัดเก็บภาษีอากรในระบอบการปกครองแบบประชาธิปไตย : ภายหลังจากเปลี่ยนแปลงการปกครองแผ่นดิน

ดังที่ได้กล่าวถึงมาบ้างแล้วว่าการเปลี่ยนแปลงวิธีการจัดเก็บภาษีอากรรวมถึงการเกิดขึ้นของภาษีบางชนิดที่ไม่เคยถูกจัดเก็บมาก่อนในประเทศล้วนมาจากสาเหตุสำคัญๆคือการขาดแคลนรายได้แผ่นดินเพื่อนำมาใช้พัฒนาบริหารประเทศ อย่างไรก็ตามการดำเนินนโยบายของรัฐบาลโดยเน้นการหารายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรนั้น ได้ก่อให้เกิดเหตุการณ์ที่ไม่คาดฝันในขณะนั้นก็คือเกิดการปฏิวัติรัฐประหารโดยคณะราษฎรเมื่อวันที่ 24 มิถุนายน พ.ศ. 2475 ซึ่งพรพืงษ์ ยันตระกุล ได้กล่าวว่า

“จะเห็นว่าการดำเนินนโยบายผิดพลาดทางการเงินในครั้งนี้ได้มีผลสำคัญต่อการดูลงงบประมาณ พ.ศ. ๒๔๗๕ อย่างเห็นได้ชัดเจนที่สุด ถึงแม้รัฐบาลจะได้ดุลข้าราชการออกมากจนก่อให้เกิดการวิพากษ์วิจารณ์ในหมู่ของประชาชนทั่วไปแล้วรัฐบาลก็ยังไม่สามารถดูลงงบประมาณได้ยัง

ผลให้จำต้องบัญญัติภาษีอากรขึ้นใหม่ที่สำคัญ และเพิ่มความไม่พอใจให้กับข้าราชการและประชาชนมากขึ้นก็คือภาษีเงินเดือน..."⁹⁶

จากข้อความดังกล่าวแสดงได้ว่าประชาชนไม่พอใจกับการดำเนินนโยบายการเงินโดยวิธีเพิ่มภาษีอากรของรัฐบาล โดยเฉพาะภาษีเงินเดือนส่งผลให้เกิดการประท้วงมากมาย ซึ่งพวกที่ต้องรับภาระหนักจากภาษีใหม่ ก็คือข้าราชการระดับกลาง และลูกจ้างในบริษัทต่างชาติในขณะที่พวกที่ไม่ได้มีรายได้ส่วนใหญ่จากเงินเดือน เช่น เชื้อพระวงศ์ ขุนนาง และพ่อค้าชาวจีนแทบจะไม่ถูกรบกวนเลย⁹⁷ นอกจากนี้การจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินยังทำให้กลุ่มพ่อค้าได้รับผลกระทบกระเทือนมากขึ้นในสภาวะที่การค้าขายซบเซา⁹⁸ จนกระทั่งมีนักสังเกตุการณ์หลายคนเชื่อว่าปัญหาความแตกร้างทางเศรษฐกิจเหล่านี้ค่อย ๆ เพิ่มขึ้นในสยาม และเข้มข้นเมื่อมีการนำภาษีใหม่โดยเฉพาะภาษีเงินเดือนมาใช้จนทำให้ถึงจุดจบทางการเมืองในวันที่ 24 มิถุนายน พ.ศ. 2475⁹⁹ ซึ่งสอดคล้องกับคำทำนายของนายพอล ดาราเมย์ นักเขียนชาวฝรั่งเศสซึ่งได้เขียนบทความในหนังสือพิมพ์ภาษาอังกฤษ และภาษาไทยในกรุงเทพฯ โดยได้พูดถึงภาษีเงินเดือนและสภาวะต่างๆ ของการเงินสยามคือ

“สภาวะทางการเงินที่ฝืดเคืองมักนำไปสู่การเปลี่ยนแปลงทางการเมืองเสมอมาและสยามก็คงจะไม่หลุดพ้นจากกฎข้อนี้ การปกครองในระบอบสมบูรณาญาสิทธิราชย์ที่ถูกลดทอนการบังคับให้ต้องเพิ่มภาษี คงอยู่ในระบอบการปกครองแบบพ่อค้าลูกไม่ได้นาน สยามเองได้เซ็นสัญญาพัฒนาประเทศให้ทันสมัยนี่คือผลที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ แม้วิกฤตทางเศรษฐกิจและการเงินจะไม่ได้เกิดขึ้นในทันทีก็ตาม”¹⁰⁰

⁹⁶ พรเพ็ญ อันตระกูล, “การใช้จ่ายเงินแผ่นดินในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระมงกุฎเกล้าเจ้าอยู่หัว (พ.ศ. 2453-2468),” (วิทยานิพนธ์ปริญญาามหาบัณฑิต คณะอักษรศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, พ.ศ. 2517), หน้า 216.

⁹⁷ เบนจามิน เอ. บัทสัน, อวสารสมบูรณาญาสิทธิราชย์. แปลโดย กาญจณี ละอองศรี และคนอื่นๆ (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2543), หน้า 317.

⁹⁸ อังรงค์ศักดิ์ เพชรเลิศอนันต์, 2475 และ 1 ปี หลังการปฏิวัติ (กรุงเทพฯ : เอดิสันเพรสโปรดักส์, 2543), หน้า 37.

⁹⁹ เบนจามิน เอ. บัทสัน, อวสารสมบูรณาญาสิทธิราชย์, หน้า 315.

¹⁰⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 323

อย่างไรก็ตามเมื่อรัฐบาลใหม่ได้เข้ามาจัดการกับปัญหาเศรษฐกิจ ซึ่งเป็นปัญหาที่ก่อให้เกิดความขัดแย้งระหว่างประชาชนกับรัฐบาลของระบบเก่า ให้มีการลดภาษีที่ Налงประมาณ 50 เปอร์เซ็นต์ และภาษีอื่น ๆ รวมทั้งภาษีโรงเรือนและภาษีที่ดินใหม่ก็ลดลงหรือล้มนิดไป นอกจากนี้รัฐบาลยังได้ปรับปรุงวิธีการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรโดยการเพิ่มภาษีอากรใหม่ซึ่งภาษีใหม่ๆ เหล่านี้มีที่มา เนื่องจากประเทศไทยประสบภาวะวิกฤตทางการเงินจึงต้องหาทางเพิ่มรายได้ของแผ่นดินด้วยการออกกฎหมายจัดเก็บภาษีประเภทใหม่ นอกจากนี้ยังมาจากสาเหตุความขัดแย้งทางการเมืองอีกด้วย ซึ่งฝ่ายปฏิวัติรัฐประหารเห็นว่าภาษีอากรในอดีตมีลักษณะไม่ยุติธรรมมุ่งแต่จะเก็บจากชนชั้นล่างเกษตรกรชาวไร่ชาวนา ส่วนชนชั้นปกครองโดยเฉพาะพวกเจ้าพวกขุนนางถือเป็นกลุ่มคนที่มีฐานะร่ำรวยแต่กลับได้รับการยกเว้นภาษี ดังนั้นรัฐบาลปฏิวัติจึงพยายามแก้ไขวิธีการจัดเก็บภาษีอากรมาใช้ในการจัดเก็บให้ครอบคลุมถึงคนที่มีฐานะร่ำรวยด้วย เพื่อความเสมอภาคระหว่างคนรวยกับคนจน อันเป็นจุดมุ่งหมายในการปฏิวัติรัฐประหารครั้งนั้นดังข้อความในคำแถลงการณ์ของคณะราษฎรตอนหนึ่งว่า

“...การที่แก้ไขไม่ได้ก็เพราะรัฐบาลของกษัตริย์มิได้ปกครองประเทศเพื่อราษฎรตามที่รัฐบาลอื่นๆ ได้กระทำกัน รัฐบาลของกษัตริย์ได้ถือเอาราษฎรเป็นทาสซึ่งเรียกว่าไพร่บ้างข้าบ้างเป็นสัตว์เดรัจฉานไม่นึกว่าเป็นมนุษย์ เหตุฉะนั้นแทนที่จะช่วยราษฎรกลับพากันทำนาบนหลังราษฎรจะเห็นได้ว่าภาษีอากรที่บีบบังคับเอามาจากราษฎรนั้น กษัตริย์ได้หักเอาไว้ใช้ส่วนตัวปีหนึ่งเป็นจำนวนหลายล้านส่วนราษฎรว่าจะหาได้ แม้แต่เล็กน้อยแทบเลือดตากระเด็น ถึงคราวเสียเงินราชการหรือภาษีใด ถ้าไม่มีเงินรัฐบาลก็ยึดทรัพย์หรือใช้งานโยธา แต่พวกเจ้ากลับนอนกินกันเป็นสุขไม่มีประเทศใดในโลกจะให้เงินเจ้ามากเช่นนี้ นอกจากพระเจ้าซาร์และพระเจ้าไกเซอร์เยอรมันซึ่งชนชาตินั้นได้โค่นราชบัลลังก์เสียแล้ว...”¹⁰¹

สำหรับภาษีอากรประเภทใหม่ที่รัฐบาลออกกฎหมายจัดเก็บในครั้งนั้น นับว่าเป็นการสร้างกระบวนการจัดเก็บภาษีที่เป็นธรรมมากขึ้นกว่าแต่ก่อน และเป็นรากฐานของประมวลรัษฎากรในปัจจุบันซึ่งการเปลี่ยนแปลงการจัดเก็บภาษีอากรในครั้งนั้นได้แยกภาษีออกเป็นพระราชบัญญัติต่างๆ ดังต่อไปนี้

¹⁰¹ ประจวบ อัมพะเสวต, พลิกแผ่นดินประวัติศาสตร์เมืองไทย 24 มิถุนายน 2475 – 14 ตุลาคม 2516. (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์สุภาพใจ, 2543), หน้า 20-21.

1. พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พ.ศ. 2475

ภาษีเงินได้เป็นภาษีที่จัดตั้งขึ้นเพื่อมาแทนที่ภาษีเงินเดือนซึ่งก่อให้เกิดปัญหาความขัดแย้งจนลุกลามใหญ่โตเป็นปัญหาทางการเมืองโดยตราเป็นพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พ.ศ. 2475 ซึ่งมีหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บคือกรมสรรพากรในการจัดเก็บภาษีประเภทนี้เก็บจากทุก ๆ คนตามประเภทเงินที่ได้มาดังนี้คือ เงินเดือน ค่าจ้าง บำนาญเบี้ยหวัด เงินรายได้ หรือบำเหน็จเงินค่าธรรมนิยม เงินค่านายหน้า เงินโบนัส เงินค่าเช่าบ้าน ค่าจ้างแรงงาน เงินที่รับเป็นดอกเบี้ย พันธบัตร เงินกู้ยืมหรือเงินฝาก เงินดอกเบี้ยในใบหุ้นกู้ เงินปันผล เงินที่ได้รับจากส่วนแบ่งผลกำไรที่ลงทุน เงินที่พระราชทานให้แก่พระบรมวงศานุวงศ์เป็นประจำ เงินได้ในวิชาชีพ อันมีกฎหมาย เวชกรรม วิศวกรรม สถาปัตยกรรม และการบัญชีให้หักการจ่ายไปเฉพาะเพื่อการวิชาชีพนั้นๆ

สำหรับพิกัดอัตราของภาษีเงินได้มี 2 อัตราคือ อัตราปกติของภาษีเงินได้คิดร้อยละ 8 ของยอดเงินได้ทั้งสิ้น และอีกอัตราหนึ่งคือเงินได้ทุกรายต้องได้รับผ่อนผันโดยวิधिकเว้นหรือลดหย่อนดังนี้ เงิน 2,400 บาท ยกเว้นภาษีเงินได้ เงินได้อีก 3,600 บาท ต้องเสียภาษีเงินได้อีก กิ่งอัตราปกติ

2. พระราชบัญญัติภาษีการค้า พ.ศ. 2475

ภาษีการค้า เป็นภาษีที่จัดเก็บจากบุคคลที่ประกอบการค้าประเภทต่าง ๆ ดังนี้คือ
ประเภทที่หนึ่ง ประกอบการไฮเตล และการค้าที่คล้ายคลึงกันและสำนักงานกรมสรรพเสียพิกัดภาษีร้อยละ 4 ของค่ารายปี

ประเภทที่สอง ประกอบการขายส่งเสียพิกัดภาษีร้อยละ 8 ของค่ารายปี ถ้า ประกอบการขายปลีก เสียพิกัดภาษีร้อยละ 6 ของค่ารายปี

ประเภทที่สาม การพิมพ์ เสียพิกัดภาษีร้อยละ 6 ของค่ารายปี

ประเภทที่สี่ ประกอบการค้าเครื่องนุ่งห่มเสียพิกัดภาษีร้อยละ 6 ของค่ารายปี

การที่พระบรมวงศานุวงศ์ได้รับเงินพระราชทานเป็นประจำ ต้องเสียภาษีอากรนั้นเป็นผลมาจากในครั้งที่บังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีเงินเดือน พวกเจ้านาย ขุนนางที่ไม่ได้รับเงินเดือน แต่ได้รับเงินพระราชทานไม่ต้องเสียภาษีอากรซึ่งแสดงให้เห็นถึงความไม่เสมอภาคของชนชั้นปกครองกับประชาชนดังนั้นเมื่อคณะราษฎรทำการปฏิวัติรัฐประหารโดยมีนโยบายที่ทำให้ทุกคนได้รับความเสมอภาค จึงกำหนดให้พระบรมวงศานุวงศ์ต้องเสียภาษีอากรด้วย (ผู้เขียน)

ประเภทที่ห้า ประกอบการช่างและเบ็ดเตล็ด เสียพิภักดาษีร้อยละ 6 ของค่ารายปี

ประเภทที่หก ประกอบการอุตสาหกรรม และการไม่หิน อันมิโรงสีเสียพิภักดาษี โดยประเมินจากกำลังเครื่องจักรที่สามารถทำงานได้เป็นอย่างสูงสุด 24 ชั่วโมง คิดเกวียนละ 2 บาทต่อปี หรือประเมินจากจำนวนลูกจ้างในปีที่ผ่านมาคิดถัวเฉลี่ยเป็นเดือน คนละ 1 บาทต่อปี สำหรับโรงเลื่อยการประเมินภาษีจากเครื่องจักรเป็นแรงม้า แรงม้าละ 2 บาทต่อปี คิดจากจำนวนลูกจ้างคนละ 1 บาทต่อปี นอกจากนี้ มีการอุตสาหกรรมอย่างอื่นและการไม่หิน ถ้าคิดจากกำลังเครื่องจักรเป็นแรงม้า แรงม้าละ 2 บาทต่อปี ถ้าจำนวนลูกจ้างคนละ 1 บาทต่อปี

ประเภทที่เจ็ด ผู้รับเหมาปีหนึ่งๆเสียภาษีร้อยละ 0.5 ของรายได้ก่อนหักรายจ่าย

3. พระราชบัญญัติภาษีการธนาคารและการประกันภัย พ.ศ.2475

ภาษีชนิดนี้กฎหมายได้กำหนดพิภักดาษีไว้ดังนี้

ประเภทธนาคารรับฝากเงิน ต้องเสียภาษีเงินทุนที่ใช้ในเดือนหนึ่งๆเสียภาษี 1/48 ของ 1 ใน 100 ต่อเดือน

ประเภทเจ้ากรรม ถัวเฉลี่ยในเดือนหนึ่งๆของเงินรับฝากเพื่อจ่ายและยอดเงินในใบรับฝากหรือสิ่งอื่นเสียภาษี 1/36 ของ 1 ใน 1000 ต่อเดือน

ประเภทธนาคารแลกเปลี่ยน เสียภาษี 1/4 ของ 1 ใน 100 ต่อปี

ประเภทเครดิตฟองซิเอร์ ทุนที่ใช้ในเดือนหนึ่งๆเสียภาษี 1/48 ของ 1 ใน 10 ต่อเดือน

ประเภทกิจการออมทรัพย์ เสียภาษี 1/30 ของ 1 ใน 1000 ต่อเดือน

สำหรับพิภักดาษีนี้ต่อมาถูกยกเลิกโดย พระราชบัญญัติภาษีการธนาคารและประกันภัย พ.ศ. 2476 กฎหมายใหม่ฉบับนี้ตั้งพิภักดาษีการเก็บภาษีดังนี้ คือ ธนาคารซึ่งตั้งขึ้นเป็นบริษัทตามกฎหมายสยามและตามกฎหมายเมืองต่างประเทศและประกอบการในสยามต้องเสียภาษีร้อยละ 8 ของจำนวนเงินทั้งหมดที่จ่ายเป็นดอกเบี้ย ของผู้ถือใบหุ้นหรือผู้ถือบัตรและทั้งที่จ่ายเป็นเงินปันผลและเงินโบนัสแก่ผู้ถือหุ้น ธนาคารที่ประกอบกิจการในสยามซึ่งไม่ได้ตั้งเป็นบริษัทต้องเสียภาษีในกิจการแลกเปลี่ยน ดังนี้ ถ้ากิจการมีเงินทุนเกินกว่า 6 ล้านบาท เสียภาษี 4,000 บาทต่อปี ถ้าเงินทุนเกินกว่า 4 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 6 ล้านบาท เสียภาษี 3,000 บาทต่อปี ถ้าเงินทุนเกินกว่า 2 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 4 ล้านบาท เสียภาษี 2,000 บาทต่อปี ถ้าเงินทุนไม่เกิน 2 ล้านบาท เสียภาษี 1,000 บาทต่อปี ส่วนเครดิตฟองซิเอร์ต้องเสียภาษี 1/48 ของ 1 ใน 100 ต่อเดือน ในจำนวนที่ให้กู้

โดยมีอสังหาริมทรัพย์เป็นประกันหรือการลงทุนหากำไรในอสังหาริมทรัพย์ในสยามในเดือนหนึ่งๆ และกิจการออมสินต้องเสียภาษี 1/36 ของ 1 ใน 100 ต่อเดือน

4. พระราชบัญญัติอากรแสตมป์ พ.ศ.2475

อากรแสตมป์ นับเป็นครั้งแรกที่มีการจัดเก็บโดยรัฐบาลให้เก็บอากรแสตมป์จากสารตราดังต่อไปนี้

(1) ประเภทสารตราเช่าที่ดิน โรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นและแพเสียค่าอากรแสตมป์ 10 สตางค์ ผู้เช่าเป็นผู้เสีย (2) ประเภทสารตราประเภทโอน เสียค่าอากรแสตมป์ 10 สตางค์ ผู้โอนเป็นผู้เสีย (3) ประเภททรัพย์สินใดๆ เสียค่าอากรแสตมป์ 10 สตางค์ ผู้ยืมเป็นผู้เสีย (3) ประเภทจ้างทำของเสียค่าอากรแสตมป์ 25 สตางค์ ผู้รับจ้างเป็นผู้เสีย (4) ประเภทสัญญากู้ยืมเงิน เสียอากรแสตมป์ 10 สตางค์ ผู้ยืมเป็นผู้เสีย (5) ประเภทกรรมกรรมประกันภัย ถ้าเป็นประกันภัย เสียอากรแสตมป์ 4 สตางค์ ผู้รับประกันภัยเป็นผู้เสีย ถ้าเป็นประกันชีวิต เสียค่าอากรแสตมป์ 10 สตางค์ ผู้รับประกันภัยเป็นผู้เสีย (6) ประเภทมอบอำนาจ ในการมอบอำนาจถ้ากระทำเพียงครั้งเดียว เสียค่าอากรแสตมป์ 1 บาท บุคคลผู้กระทำตราสารเป็นผู้เสีย ถ้ากระทำ 1 ครั้งขึ้นไป เสียค่าอากรแสตมป์ 5 บาท บุคคลผู้กระทำตราสารเป็นผู้เสีย (7) ประเภทฉันทะสำหรับให้ลงมติในบริษัท ที่ตั้งขึ้นถูกต้องตามกฎหมาย เสียค่าอากรแสตมป์ 25 สตางค์ ในกรณีมอบฉันทะให้กับผู้อื่นเพียง 1 ครั้ง ถ้าแต่ครั้งหนึ่งขึ้นไปเสียค่าอากรแสตมป์ 1 บาท ผู้กระทำตราสารเป็นผู้เสีย (8) ประเภทตั๋วแลกเงินหรือตั๋วสัญญาใช้เงิน เสียค่าอากรแสตมป์ 5 สตางค์ ผู้สั่งจ่ายเป็นผู้เสีย

5. พระราชบัญญัติอากรมรดกและอากรการรับมรดก พ.ศ.2476

การจัดเก็บภาษีมรดกตามกฎหมายฉบับนี้มีโครงสร้างภาษีมรดกแบบก้าวหน้า กล่าวคือหากมรดกมีมูลค่าต่ำกว่า 10,000 บาท ไม่ต้องเสียภาษีนี้ มรดกส่วนที่เกินกว่า 10,000 บาท แต่ไม่เกิน 25,000 บาท เสียภาษีในอัตรา 1% อัตราอากรมรดกเพิ่มขึ้นตามมรดกที่ได้รับโดยมรดกส่วนที่เกินกว่า 5 ล้านบาทต้องเสียภาษีร้อยละ 20 ปรากฏในปีแรกเก็บภาษีนี้ได้ (พ.ศ.2478) 43,955 บาท ปีที่ 2 (พ.ศ.2479) ได้ 36,008 บาท ปีที่ 3 (พ.ศ.2480) ได้ 67,284 บาท ในปี พ.ศ.2481 ได้ 315,173 บาทและในปีเดียวกันนี้เองรัฐบาลได้ร่าง พ.ร.บ.ยกเลิก พ.ร.บ.อากรมรดก และอากรรับมรดก พ.ศ.2481

อย่างไรก็ตามภายหลังจากที่รัฐบาลคณะราษฎรเข้ามาบริหารประเทศนอกจากจะทำการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีอากรด้วยการออกกฎหมายกำหนดภาษีประเภทใหม่ๆ เพื่อสร้างความเป็น

ธรรมและความเสมอภาคให้แก่ประชาชนแล้วแต่รัฐบาลก็ไม่ได้ดำเนินการยกเลิกภาษีโบราณทั้งหมดทันที แต่ยังคงจัดเก็บอยู่เหมือนเดิม เช่นอากรค่านา เงินรัชชูปการ เป็นต้น แต่ภาษีที่เคยจัดเก็บก่อนมีการปฏิวัติรัฐประหารเหล่านี้ได้สร้างความเดือดร้อนให้กับประชาชนชาวเกษตรกรเป็นอย่างมาก รัฐบาลคณะราษฎรจึงได้บันทึกความเดือดร้อนของเกษตรกรโดยเฉพาะด้านภาษีอากร ดังบันทึกคณะกรรมการราษฎร¹⁰³ พ.ศ. 2475 ความตอนหนึ่งว่า

“...หลวงประดิษฐหรือว่าภาษีอากรบางอย่าง ยังมีที่รื้อรื้อราษฎรผู้ยากจนอยู่อย่างมาก ภาษีอากรเช่นนี้ควรยกเลิกและหาวิธีต่อไปว่า ระหว่างนี้จะเลิกภาษีอากรอะไรบ้าง พระยาโมปกรณ์ฯ รับรองและเสนอว่าภาษีนาเกลือ ภาษีสมพัสดุ เหล่านี้เป็นภาษีที่เก็บจากคนยากจนเป็นส่วนมาก และรายได้จากภาษีเหล่านี้ก็เพียงเล็กน้อยเป็นการควรเลิกเสีย...พระยาประมวลรับรองหลวงประดิษฐเสนอว่าอากรค่านาและรัชชูปการ ก็ทำความเดือดร้อนแก่ราษฎรผู้ยากจน แม้ว่าจะยังเลิกไม่ได้ก็ควรลดหย่อนลงบ้าง พระยาประมวลรับรองที่ประชุมตกลงให้เลิกภาษีนาเกลือ ภาษีอากร สมพัสดุ เสียเลยและให้ลดอากรค่านาลงเหลือไร่ละ ๕๐ สตางค์ รัชชูปการลงเหลือคนละ ๒ บาท...”

จากข้อความดังกล่าวเห็นได้ว่า นอกจากรัฐบาลจะพยายามช่วยเหลือเกษตรกรด้วยการลดอัตราภาษีอากรค่านาและเงินรัชชูปการลงแล้ว รัฐบาลยังได้พยายามยกเลิกภาษีอากรบางประเภทที่สร้างความไม่เป็นธรรมเพราะเป็นภาษีอากรที่เก็บจากคนจนเสียส่วนมาก และรายได้ที่ได้มาก็เพียงเล็กน้อย แต่ที่ยังต้องมีการเก็บภาษีอากรค่านาและเงินรัชชูปการอยู่ก็เนื่องจากต้องการรายได้เข้ารัฐเพราะฐานะการคลังยังวิกฤติ ดังเห็นได้จากข้อความในหนังสือพิมพ์ประชาชาติ ฉบับวันที่ 5 ตุลาคม พ.ศ.2475 ตอนหนึ่งว่า

“...พอรัฐบาลใหม่อาสาเข้าปกครองจึงได้รับกวาดภาษีใหม่ทุกฉบับเข้ากระเป๋าคืน ที่น่ายินดีก็คือ ภาษีเก่าบางอย่างได้พลอยติดกำมือรัฐบาลใหม่กลับเข้ากระเป๋าไปด้วย ขณะนี้ยังมีอีกภาษีหนึ่งซึ่งถ้าบังเอินติดมือรัฐบาลใหม่ไปเสียด้วย ก็จะมีกำไรปลื้มหนักเข้าไปอีกแต่เจ้าคุณมโนปกรณ์ท่านได้อุตส่าห์บอกอย่างน่าเห็นใจว่า ภาษีรัชชูปการนี้ยังไม่ถึงคราวบังเอินเพราะการเงิน

¹⁰³ แผนกเก็บและห้องสมุด กองกลาง สำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี บันทึกรายงานการประชุมคณะกรรมการราษฎร ครั้งที่ 3 พ.ศ. 2475, (ไม่ระบุวัน เดือน ที่ประชุม) อ้างโดย ขวลิขิต วายุภักตร์, “การปฏิรูปเศรษฐกิจในประเทศไทยพ.ศ.2475-2485,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบัณฑิตคณะเศรษฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, พ.ศ. 2519), หน้า 250.

ของรัฐบาลมิได้อยู่ในฐานะอันบริบูรณ์จึงยังจำเป็นต้อง ขอให้ชายฉกรรจ์ทั้งปวงหาเงินมาพลีให้แก่ชาติต่อไปตามเดิมก่อน...แม้ต่อไปจะได้คิดเก็บภาษีอย่างอื่นจากบุคคลที่อยู่ในชั้นที่มีรายได้มาก เช่นภาษีรายได้ก็ดี เงินที่จะได้รับนั้นก็หาเพียงพอแก่ความจำเป็นในการทำนุบำรุง บ้านเมืองไม่ว่าวันนี้ให้แปลกกันแต่เพียงว่าจะเพาะสมัยโภคกิจตกต่ำซึ่งใครๆย่อมเห็นใจว่าเงินรายนี้ถนัดใจและรัฐบาลกลับตัวไม่ทันจริงๆ”¹⁰⁴

ด้วยการจัดเก็บเงินรัชชูปการยังคงมีอยู่ ดังนั้นอาจทำให้คิดไปได้ว่าแท้จริงแล้วระบบศักดินายังไม่ล่มสลายไป แต่เป็นเพียงโอนจากสถาบันพระมหากษัตริย์ เจ้าขุนมูลนายมาอยู่ในความควบคุมของรัฐบาลคณะราษฎรเท่านั้น ฐานะของราษฎรในระบอบนั้นก็ไม่ได้แตกต่างกว่าสมัยก่อนการรัฐประหารที่ตกอยู่ในสภาพแร้นแค้น เป็นหนี้เป็นสินขาดแคลนอาหารและเสื้อผ้า จนทำให้ราษฎรส่วนมากไม่มีเงินเสียภาษีรัชชูปการจึงจำเป็นต้องหลบเลี่ยงไม่ชำระจนทางการต้องติดตามจับกุมซึ่งมีจำนวนคนไม่น้อย ดังปรากฏในหนังสือพิมพ์ประชาชาติ ฉบับวันเสาร์ที่ 2 พฤศจิกายน พ.ศ.2477 ความว่า

“...ทางราชการได้เริ่มตรวจจับผู้ที่ไม่เสียเงินรัชชูปการ ตั้งแต่เมื่อวานนี้เป็นวันแรก เจ้าหน้าที่ตำรวจได้ออกทำการตรวจ แต่ผู้คนที่สัญจรไปมาตั้งแต่เช้าตรู่และยุติลงเมื่อเวลา ๑๒.๐๐น. มีผู้ไม่ได้เสียเงินรัชชูปการที่ถูกจับกุมส่งไปยังโรงเรียนพลตำรวจปทุมวันเพื่อจับส่งไปทำงานโยธาต่อไปรวมทั้งสิ้นประมาณ ๕๐๐ คน ที่ยังไม่ทราบจำนวนอันแท้จริงได้ก็เพราะท้องที่ต่างๆยังส่งไปโรงเรียนพลตำรวจไม่หมด”¹⁰⁵

สำหรับหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรภายหลังเปลี่ยนแปลงการปกครองมาเป็นระบอบประชาธิปไตยนั้น ไม่มีความแตกต่างจากหน่วยงานในสมัยก่อนการเปลี่ยนแปลงการปกครอง พ.ศ. 2475 มากนัก สิ่งที่เปลี่ยนแปลงส่วนใหญ่ได้แก่ภาษีอากรที่จัดเก็บคือ มีการยกเลิกภาษีอากรบางชนิด การเพิ่มภาษีอากรประเภทใหม่ หรือการโอนภาษีอากรไปให้กรมอื่นจัดเก็บแทน ซึ่งภาษีอากรประเภทใหม่นั้นเป็นหน้าที่ของกรมสรรพากรดำเนินการจัดเก็บทั้งหมด และได้มีการจัดระเบียบการจัดเก็บภาษีอากรประเภทใหม่อีกครั้งใหญ่ใน พ.ศ. 2481

¹⁰⁴ หนังสือพิมพ์ประชาชาติ วันที่ 5 ตุลาคม พ.ศ. 2475.

¹⁰⁵ หนังสือพิมพ์ประชาชาติ วันที่ 2 พฤศจิกายน พ.ศ. 2477.

ต่อมาในปี พ.ศ. 2481 รัฐบาลในขณะนั้นมีนโยบายนำลัทธิชาตินิยมมาใช้เป็นเครื่องมือในการผลักดันการพัฒนาทางเศรษฐกิจและได้เน้นให้ประชาชนเห็นความสำคัญของภาษี ด้วยการกำหนดให้เป็นหน้าที่ของประชาชนไว้ในรัฐธรรมนูญรวมทั้งอันตรายที่เกิดขึ้นจากการปล่อยให้อิทธิพลทางเศรษฐกิจตกอยู่ในมือของต่างชาติรวมทั้งได้มีการวางแนวทางการจัดเก็บภาษีตามความสามารถในการเสียภาษีของประชาชน กำหนดรูปแบบภาษีสมัยใหม่โดยมีเทคนิคและวิธีการคำนวณเป็นแบบสมัยใหม่ซึ่งได้แก่การกำหนดฐานการคำนวณภาษี อัตราภาษี วิธีการคำนวณ การให้หักค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อน ฯลฯ ได้มีการรวบรวมกฎหมายการจัดเก็บเป็นหมวดหมู่บรรจุไว้เป็นกฎหมายประมวลรัษฎากร ทั้งนี้โดยกระทรวงการคลังได้มีการออกพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2481 มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2482 เป็นต้นไปและตามพระราชบัญญัตินี้ได้มีการยกเลิกกฎหมายภาษีอากรหลายฉบับคือ¹⁰⁶พระราชบัญญัติรัชชูปการ พ.ศ. 2468 พระราชบัญญัติลักษณะเก็บเงินค่านา ร.ศ.119 พระราชบัญญัติลักษณะการเก็บภาษีค่าที่ไร้อ้อย พ.ศ.2464 พระราชบัญญัติเปลี่ยนวิธีเก็บภาษียา ร.ศ.119 ประกาศพระราชทานยกเลิกอากรสวนใหญ่ค่างเก่าและเดินสำรวจต้นผลไม้สำหรับเก็บเงินอากรสวนใหญ่ ร.ศ.130 พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พ.ศ.2475 พระราชบัญญัติภาษีการค้า พ.ศ. 2475 พระราชบัญญัติภาษีการธนาคารและการประกันภัย พ.ศ.2476 บรรดาพิกัตอัตราข้อบังคับกฎประกาศและบทกฎหมายอื่นซึ่งออกเพื่อแก้ไขเพิ่มเติมหรือดำเนินการตามกฎหมายดังกล่าวข้างต้นพระราชบัญญัติอากรแสตมป์ พ.ศ. 2475

เมื่อกระทรวงการคลังได้ยกเลิกภาษีเก่าหมดแล้วก็ได้มีการประกาศบังคับใช้ประมวลรัษฎากร ใน พ.ศ. 2482 โดยกำหนดภาษีอากรขึ้นใหม่ ซึ่งถือเป็นระบบการภาษีอากรฝ่ายสรรพากรตลอดมาจนถึงปัจจุบันโดยได้กำหนดภาษีใหม่ ดังต่อไปนี้คือ ภาษีเงินได้ (Income tax) ซึ่งขยายกว้างขวางออกไปกว่าพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ 2475 ภาษีโรงค้า (Business Premise tax) ภาษีการธนาคารและการประกันภัย (Banking and Insurance) อากรแสตมป์ (Stamp duty) อากรมหรสพ(Entertainment duty) เงินช่วยบำรุงท้องถิ่น (Local Improvement) เงินช่วยการประถมศึกษา (Primary Education Contribution)

¹⁰⁶ กรมสรรพากร, หนังสือที่ระลึก 85 ปี กรมสรรพากร. (กรุงเทพฯ : บริษัทคอมฟอร์ม จำกัด, พ.ศ. 2543), หน้า 55.

นับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2482 จนถึงปี พ.ศ. 2484 ระดับจำนวนเงินผลประโยชน์ภาษีอากรที่เก็บได้จากราษฎรพลเมือง คิดถัวเฉลี่ยแล้วยังอยู่เพียงในระดับประมาณปีละ 20,000,000 บาทเศษ นับว่าเงินภาษีอากร อยู่ในระดับเดียวกับในปี พ.ศ. ก่อน ๆ ทั้งนี้เพราะเหตุที่ได้ยกเลิกภาษีอากรเก่าที่ไม่เป็นธรรมแก่สังคมไปหลายอย่าง ส่วนภาษีอากรที่ตั้งขึ้นใหม่ก็เพิ่งจะเริ่มเก็บจึงยังไม่ได้ผลบริบูรณ์นัก¹⁰⁷

ต่อมาในปี พ.ศ.2484 เกิดสงครามขึ้นในเอเชีย ประเทศไทยได้รับผลกระทบกระเทือนจากภัยมหาสงครามโลกอย่างร้ายแรง ขณะที่รัฐบาลต้องการใช้จ่ายเงินเพิ่มขึ้นอีกจำนวนมากจึงได้มีการแก้ไขและเปลี่ยนแปลงกฎหมายภาษีอากรที่เก็บอยู่แต่เดิมหลายอย่าง และได้ประกาศใช้พระราชบัญญัติเงินช่วยชาติในภาวะคับขัน พ.ศ. 2485-2487 ดังนี้

1. พระราชบัญญัติเงินช่วยชาติการประถมศึกษา
2. พระราชบัญญัติเงินช่วยชาติภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
3. พระราชบัญญัติเงินช่วยชาติ ภาษีโรงค้า
4. พระราชบัญญัติเงินช่วยชาติจากการซื้อข้าว
5. พระราชบัญญัติเงินช่วยชาติอากรแสตมป์
6. พระราชบัญญัติเงินช่วยชาติอากรกรมสรรพ
7. พระราชบัญญัติเงินช่วยชาติอากรโรงแรม ภัตตาคาร

อนึ่งในปี พ.ศ. 2485 ได้มีประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีอากรชื้อน้ำตาลด้วย อากรค่าธรรมเนียม และเงินช่วยชาติต่างๆที่เก็บได้ในระหว่างสงครามมีดังนี้

พ.ศ. 2485 เก็บได้ 30,626,608 บาท

พ.ศ. 2486 เก็บได้ 43,633,200 บาท

พ.ศ. 2487 เก็บได้ 52,913,482 บาท

พ.ศ. 2488 เก็บได้ 61,937,145 บาท

เมื่อสงครามโลกครั้งที่ 2 สงบลงแล้ว ในปี พ.ศ. 2489 รัฐบาลได้ประกาศเลิกพระราชบัญญัติเงินช่วยชาติในภาวะที่บ้านเมืองตกอยู่ในความคับขันทั้งหมดรวมทั้งพระราชบัญญัติภาษี

¹⁰⁷ วิชัย ประสงค์คิด, ประวัติศาสตร์พากร ฉบับสมบูรณ์. หน้า 364.

อากรชื้อน้ำตาล และภาษีอากรชื้อข้าวด้วย แต่ได้รวบรวมภาษีอากรชื้อน้ำตาลภาษีอากรชื้อข้าว และภาษีโรงแรม ภัตตาคารเข้าไว้ในประมวลรัษฎากร

ต่อมาในปี พ.ศ. 2495 รัฐบาลได้มีการประกาศยกเลิกเงินช่วยชาติประถมศึกษา และได้มีการแก้ไขประมวลรัษฎากรให้รัดกุมยิ่งขึ้น เช่นได้แก้ไขหลักการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลมาเป็นเก็บกำไรสุทธิ และในปี พ.ศ. 2495 ได้ประกาศยกเลิกเงินภาษีช่วยบำรุงท้องที่ในประมวลรัษฎากรทั้งลักษณะ แต่ได้บัญญัติภาษีท้องที่ขึ้นใหม่แทนที่จะยกเลิก

ครั้นปี พ.ศ. 2496 ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรครั้งใหญ่อีกโดยได้แก้ไขเพิ่มเติมภาษีอากรที่มีอยู่เดิมให้รัดกุมยิ่งขึ้น และได้มีการยกเลิกภาษีอากรไปหลายอย่างดังนี้คือ

1. ภาษีธนาคารเครดิตฟองซิเออร์ การออมสินและการประกันภัย
2. ภาษีโรงค้า
3. ภาษีการชื้อข้าว
4. ภาษีชื้อน้ำตาล
5. ภาษีโรงแรม ภัตตาคาร

หนึ่งในขณะเดียวกันรัฐบาลได้เพิ่มภาษีใหม่คือภาษีการค้า ภาษีป้าย และภาษีชื้อโภคภัณฑ์เข้าไว้ในประมวลรัษฎากรด้วย โดยเฉพาะอย่างยิ่งภาษีการค้าได้วางหลักการจัดเก็บจากรายรับหรือจากยอดการขายทุกทอด (Multiple Stages Sales Tax) และภาษีการชื้อโภคภัณฑ์จัดเก็บจากสินค้าฟุ่มเฟือยบางประเภทซึ่งมีลักษณะคล้ายคลึงกับ Purchase Tax ของประเทศอังกฤษ ดังนั้นกรมสรรพากรจึงมีหน้าที่ควบคุมการปฏิบัติจัดเก็บภาษีอากร โดยจำแนกออกเป็นประเภทภาษีอากรดังนี้คือ ภาษีเงินได้ ภาษีการค้า ภาษีป้าย อากรแสตมป์ อากรมหรสพ ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีการชื้อโภคภัณฑ์ อากรการฆ่าสัตว์ อากรรังนกอีแอ่น นอกจากนี้กรมสรรพากรยังมีอำนาจจัดเก็บภาษีอากรบางอย่างที่อยู่ในอำนาจการจัดเก็บของท้องถิ่นตามพระราชบัญญัติรายได้เทศบาล พ.ศ. 2497 และพระราชบัญญัติรายได้สุขาภิบาล พ.ศ. 2498 แทนกระทรวงทบวงกรมอื่นอีกด้วยทั้งนี้เพราะว่าเมื่อเทศบาลสุขาภิบาลได้รับเงินรายได้ภาษีบางประเภทมาใหม่นั้น

หน่วยงานเหล่านี้ยังไม่อยู่ในสภาพพร้อมที่จะจัดเก็บภาษีเหล่านี้ได้เอง กรมสรรพากรจึงยังคงทำหน้าที่เก็บภาษีนี้ต่อไปอยู่ชั่วระยะหนึ่ง¹⁰⁸

ต่อมากรมสรรพากรได้ออกรายการจ่ายภาษีบำรุงท้องที่และอาคารภาษีอากร ซึ่งเดิมถูกจัดเก็บโดยสุขาภิบาลเทศบาลหรือองค์การบริหารท้องถิ่นอื่นๆ และกรมสรรพากรมาให้ส่วนท้องถิ่นจัดเก็บเองทั้งหมดเช่นโอนภาษีบำรุงท้องที่เมื่อ พ.ศ.2508 และภาษีป้ายเมื่อ พ.ศ. 2510 เป็นต้น

ประมวลรัษฎากรที่ตราขึ้นบังคับใช้ครั้งแรก ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมเป็นระยะ ๆ เพื่อปรับปรุงให้สอดคล้องกับการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศอย่างต่อเนื่องโดยเฉพาะเมื่อปี พ.ศ.2535 รัฐบาลได้เริ่มนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะมาใช้ในการจัดเก็บแทนภาษีการค้า เนื่องจากภาษีการค้าที่จัดเก็บมีอุปสรรคต่อการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศในหลายประการคือมีการซ้ำซ้อนในด้านภาระภาษีที่มีอัตราการจัดเก็บหลายอัตราทำให้เกิดความยุ่งยากในการบริหารงาน และการปฏิบัติของผู้เสียภาษีสวมทั้งระบบภาษีการค้าไม่เอื้ออำนวยต่อการส่งออกเพราะแม้ว่า สินค้าส่งออกจะได้รับการยกเว้นภาษี แต่ความซ้ำซ้อนของภาระภาษีก็ยังคงมีสะสมอยู่ในต้นทุนของสินค้า ทำให้ความสามารถในการแข่งขันของสินค้าไทยลดลง จึงมีส่วนทำให้ไทยเสียเปรียบดุลการค้ามากกว่าที่ควรจะเป็น ในขณะเดียวกันก็ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมการให้หักค่าใช้จ่ายค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การปรับปรุงอัตราการจัดเก็บเงินได้นิติบุคคลให้สอดคล้องกับการพัฒนาเศรษฐกิจภายในประเทศมาอย่างต่อเนื่องเป็นต้น จนในปัจจุบันภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร มีดังนี้ คือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ อาคารแสดงสมบัติ

สรุป ระบบการจัดเก็บภาษีอากรไทยตั้งแต่ที่มีการเปลี่ยนแปลงการปกครองจากระบอบสมบูรณาญาสิทธิราชย์มาเป็นระบอบประชาธิปไตยนั้นอาจกล่าวได้ว่าเป็นช่วงสุดท้ายของวิวัฒนาการการจัดเก็บภาษีอากรไทยเพราะภาษีอากรต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นรวมทั้งการเก็บนั้นมีความสมบูรณ์และมีมาตรฐานเทียบเท่ากับต่างประเทศ ถึงแม้ในช่วงแรก ๆ ของการเปลี่ยนแปลงการปกครองอาจมีการจัดเก็บภาษีอากรประเภทเก่าอยู่บ้าง ทั้งนี้ก็เนื่องจากปัญหาทางเศรษฐกิจของประเทศที่ตกต่ำอย่างมาก แต่ในที่สุดเมื่อปัญหาต่างๆ ได้คลี่คลายลงแล้วระบบภาษีอากรก็เริ่มมี

¹⁰⁸ บริการส่งเสริมตุลาการ, รวมกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีป้าย (กรุงเทพฯ : บริษัทศรีสมมติการพิมพ์ จำกัด, 2528), หน้า 1.

การเปลี่ยนแปลงอีกครั้งโดยเฉพาะการจัดทำประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายที่รวบรวมเอาภาษีอากรชนิดต่าง ๆ เข้าด้วยกันและเป็นการแสดงให้เห็นถึงความทันสมัยเหมาะสมกับสภาพสังคมเศรษฐกิจในปัจจุบัน

อย่างไรก็ตามเมื่อพิจารณาวิวัฒนาการการจัดเก็บภาษีอากรในยุคต่าง ๆ ที่กล่าวมาทั้งหมดในข้างต้นเห็นได้ว่าสิ่งสำคัญที่มีผลต่อการพัฒนาระบบการจัดเก็บภาษีอากรในประเทศไทยนั้นคงไม่ได้เกิดขึ้นเองโดยอัตโนมัติอย่างแน่นอนแต่เกิดจากสภาพสังคมการเมืองเศรษฐกิจในแต่ละยุคสมัย กล่าวคือตราบโศกที่มีการเปลี่ยนแปลงทางการเมือง สังคม หรือเศรษฐกิจเป็นที่สังเกตได้ว่าการจัดเก็บภาษีอากรก็จะมีเปลี่ยนแปลงเช่นเดียวกัน ยกตัวอย่างในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวเหตุการณ์ทางการเมืองและเศรษฐกิจเป็นชนวนสำคัญที่ทำให้ต้องมีการปฏิรูปการจัดเก็บภาษีอากรขึ้น หรือเหตุการณ์การปฏิวัติรัฐประหารใน พ.ศ. 2475 ยังผลให้ประชาชนธรรมดาสามัญขึ้นมาบริหารประเทศจึงได้มีการเปลี่ยนวิธีการจัดเก็บภาษีอากรใหม่อีกครั้งโดยปรับปรุงให้มีความเป็นธรรมมากขึ้นทำให้ประชาชนไม่ถูกขูดรีดภาษีอากรจากพวกเขาชน มูลนายอีกต่อไป นอกจากนี้ปัจจัยทางการเมือง สังคม เศรษฐกิจไม่ใช่มีผลต่อการเปลี่ยนแปลงการจัดเก็บภาษีอากรซึ่งเน้นที่การใช้อำนาจรัฐบังคับเพียงอย่างเดียวเท่านั้นแต่ในทางตรงกันข้ามปัจจัยดังกล่าวก็ยังมีมูลเหตุสำคัญทำให้เกิดแนวคิดการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนที่ถูกเรียกเก็บภาษีอากรจากรัฐหรือผู้ทำหน้าที่แทนรัฐเช่นเดียวกัน สำหรับรายละเอียดมีอย่างไรมันผู้เขียนจะขอกล่าวถึงในบทต่อไป