

## บทที่ 2

### แนวคิดและหลักการที่เกี่ยวข้องของการควบคุม ฝ่ายปกครองและสิทธิของผู้เสียหายอากร

ภาษีอากรเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญที่สุดของบรรดาประเทศที่มีการปกครองระบอบประชาธิปไตย ผู้เสียหายได้รับสิ่งตอบแทนจากการเสียภาษีอากรโดยทางอ้อม คือ การที่รัฐจัดทำบริการสาธารณะเพื่อประโยชน์ของประชาชนเอง รัฐจึงมีอำนาจจัดเก็บภาษีและประชาชนทุกคนก็ย่อมมีหน้าที่เสียภาษีอากรดังกล่าวเพื่อให้รัฐนำรายได้เหล่านั้นไปจัดทำบริการสาธารณะ อย่างไรก็ตาม การกระทำใดๆ ของรัฐจะต้องเป็นไปตามหลักนิติรัฐ กล่าวคือ บรรดาการกระทำทั้งหลายของรัฐที่กระทบสิทธิเสรีภาพหรือก่อให้เกิดหน้าที่แก่ประชาชนนั้น จะต้องมิขัดต่อนิติบัญญัติแห่งกฎหมายให้อำนาจไว้อย่างชัดเจน ทั้งกฎหมายดังกล่าวจะต้องไม่ขัดต่อรัฐธรรมนูญอันเป็นกฎหมายสูงสุดของรัฐ และต้องมีการควบคุมฝ่ายปกครองมิให้ใช้อำนาจตามอำเภอใจเพื่อที่จะคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของผู้เสียหายได้อย่างเหมาะสม ถูกต้อง และเป็นธรรม ซึ่งผู้เขียนจะได้กล่าวถึงแนวคิดและหลักการที่เกี่ยวข้องของการควบคุมฝ่ายปกครองและการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายต่อไป

#### 2.1 การควบคุมฝ่ายปกครอง

การปกครองภายในรัฐจำเป็นต้องมีองค์กรสำหรับบริหารกิจการของรัฐ ซึ่งเรียกว่า “รัฐบาล” รัฐบาลมีอำนาจหน้าที่ในการบริหารราชการแผ่นดิน เป็นผู้กำหนดนโยบายและวางแผนงานในการปกครองประเทศ แต่ฝ่ายที่จะปฏิบัติให้สำเร็จตามนโยบายและดำเนินงานเป็นประจำนั้น คือ “ฝ่ายปกครอง” ซึ่งมีหน้าที่และกำลังคน ตลอดจนเครื่องมือที่จะดำเนินการในรายละเอียดเป็นปกติประจำวัน โดยปฏิบัติงานต่างๆ เพื่อสนองตอบความต้องการหรือประโยชน์ส่วนรวมของประชาชน ซึ่งเรียกว่า “บริการสาธารณะ”<sup>1</sup> ลักษณะการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองจึงเป็นการใช้อำนาจที่ไปกระทบต่อประชาชน ซึ่งเป็นหลักบังคับให้ฝ่ายปกครองจะต้องดำเนินการภายใต้กรอบของกฎหมาย ซึ่งมีได้หมายเฉพาะกฎหมายที่จัดทำขึ้นระดับรัฐสภาเท่านั้น ดังนั้น เพื่อให้สิทธิและเสรีภาพของ

<sup>1</sup> ประยูร กาญจนดุล. (2523). *คำอธิบายกฎหมายปกครอง*. หน้า 13-16.

ประชาชนได้รับความคุ้มครอง ด้วยเหตุนี้จึงต้องมีการควบคุม และตรวจสอบการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองเพื่อมิให้มีการกระทำที่เป็นการละเมิดต่อสิทธิและเสรีภาพของประชาชน

### 2.1.1 แนวคิดเกี่ยวกับการควบคุมฝ่ายปกครอง

การกระทำของฝ่ายปกครองหรือการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองเป็นการใช้อำนาจมหาชนโดยผ่านบุคคลธรรมดา ด้วยเหตุนี้เองการใช้อำนาจดังกล่าวจึงอาจมิได้กระทำอยู่ภายในขอบเขต เงื่อนไข หรือวิธีการตามที่กฎหมายกำหนดไว้ หรือการใช้อำนาจมหาชนโดยผ่านบุคคลธรรมดานั้น อาจจะทำโดยมีเจตนาที่จะทุจริตต่อหน้าที่ หรือมีมูลเหตุจงใจในการกระทำที่ไม่เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของกฎหมาย หรือพยายามบิดเบือนการใช้อำนาจรัฐเพื่อตนเองหรือกลุ่มของตนเอง การใช้อำนาจมหาชนในลักษณะดังกล่าว ล้วนแต่เป็นการกระทำที่มีความบกพร่องทั้งสิ้น ด้วยเหตุนี้ จึงจำเป็นต้องมีการควบคุมและตรวจสอบการใช้อำนาจรัฐในแง่หนึ่งเพื่อควบคุมให้การใช้อำนาจรัฐดำเนินไปเพื่อบรรลุภารกิจของรัฐทั้งหลายในอีกแง่หนึ่งก็เพื่อป้องกันการใช้อำนาจอย่างบิดเบือน การใช้อำนาจตามอำเภอใจ ทั้งนี้ ก็เพื่อเป็นการคุ้มครองสิทธิของประชาชนที่เกี่ยวข้องกับการใช้อำนาจรัฐดังกล่าว<sup>2</sup>

### 2.1.2 ความหมายของคำว่า การควบคุมฝ่ายปกครอง

คำว่า “การควบคุม” (Controlling) หมายถึง การตรวจสอบฝ่ายปกครองประการหนึ่ง และการเยียวยาโดยฝ่ายปกครองอีกประการหนึ่ง และการควบคุมยังหมายถึงการกำกับดูแลอีกด้วย

ส่วนคำว่า “ฝ่ายปกครอง” นั้น Jean Rivero ได้อธิบายว่า ในการจัดองค์กรของรัฐนั้นมีหลักการพื้นฐานที่สำคัญ คือ การแบ่งแยกอำนาจหน้าที่ระหว่างองค์กรของรัฐ 2 ประการ คือ องค์กรที่มีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดและกำกับนโยบายในระดับสูงสุด องค์กรประเภทนี้เรียกว่า “ฝ่ายบริหาร” และองค์กรที่มีอำนาจหน้าที่ในการเตรียมการและปฏิบัติการให้เป็นไปตามนโยบายที่องค์กรดังกล่าวข้างต้นได้กำหนดไว้ องค์กรประเภทนี้เรียกว่า “ฝ่ายปกครอง”<sup>4</sup>

Hartmut Maurer<sup>5</sup> กล่าวว่า การให้ความหมายของ “ฝ่ายปกครอง” อาจให้ความหมายของฝ่ายปกครองในทางเนื้อหา และฝ่ายปกครองในทางรูปแบบ

<sup>2</sup> บรรเจิด สิงคะเนติ ก. (2547). “การควบคุมและตรวจสอบการใช้อำนาจรัฐ.” สืบค้นเมื่อวันที่ 8 มกราคม 2556 จาก <http://www.pub-law.net/publaw/printPublaw.asp?Publawid=241>.

<sup>3</sup> ชาญชัย แสงศักดิ์ ก. (2540). การควบคุมการใช้อำนาจของฝ่ายบริหาร. หน้า 13.

<sup>4</sup> ชาญชัย แสงศักดิ์ ข. (2545). คำอธิบายกฎหมายปกครอง. หน้า 89.

<sup>5</sup> Hatmut Maurer. (1992). *Allgemeines Verwaltungsrecht*. S.2 อ้างถึงใน บรรเจิด สิงคะเนติ ข. (2548). หลักกฎหมายเกี่ยวกับการควบคุมฝ่ายปกครอง. หน้า 14.

1) ความหมายของฝ่ายปกครองในทางเนื้อหา หมายถึง องค์กรฝ่ายปกครองซึ่งทำ ภาระหน้าที่ในฐานะที่เป็นภาระหน้าที่ของรัฐ โดยถือว่าเป็นภาระหน้าที่โดยแท้ของฝ่ายปกครอง

2) ความหมายของฝ่ายปกครองในทางรูปแบบ หมายถึง ฝ่ายปกครองที่ทำภาระหน้าที่ ในทางปกครองโดยรวม ภาระหน้าที่ที่ได้กระทำโดยเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองดังกล่าวนั้น ไม่จำเป็นต้อง พิจารณาว่า ภาระหน้าที่นั้นเป็นภาระหน้าที่ของฝ่ายปกครองโดยแท้หรือไม่

### 2.1.3 หลักการอันเป็นรากฐานของการควบคุมการใช้อำนาจฝ่ายปกครอง<sup>6</sup>

แนวความคิดเกี่ยวกับการจำกัดหรือควบคุมอำนาจรัฐนั้นมิใช่เพิ่งเกิดขึ้นในสมัยที่เข้าสู่ ยุคเสรีประชาธิปไตย ความจริงมีที่มาตั้งแต่ยุคกลางตอนปลาย (Later Middle Ages) ช่วงศตวรรษที่ 12-15 ในการนับถือกฎหมายว่าอยู่สูงกว่าอำนาจรัฐ (Higher Law) อันมีรากฐานมาจากปรัชญา กฎหมายธรรมชาติ<sup>7</sup> ที่เชื่อถึงความเป็นนิรันดร์ ความเป็นสากลและความสูงสุดของกฎหมาย ธรรมชาติ ไม่ว่าจะเป็นผู้ปกครองหรือถูกปกครองต่างก็ต้องอยู่ภายใต้กฎหมายนี้ แต่แนวคิดนี้ก็เสื่อม สลายลงชั่วคราวในช่วงที่เข้าสู่ระบอบสมบูรณาญาสิทธิราชย์ (Absolute Monarchy) ที่ถือว่ากษัตริย์ มีอำนาจอธิปไตย (Sovereignty) ไม่อยู่ภายใต้กฎหมายใดๆ ทั้งสิ้น เว้นแต่ประเทศอังกฤษที่ยังถือ หลักกฎหมายเป็นใหญ่ หรือความสูงสุดแห่งกฎหมาย (Supremacy of Law) ตั้งแต่สมัยกลางจนถึง ปัจจุบัน ไม่ได้ยอมรับความคิดว่าผู้ปกครองเป็นผู้ทรงอำนาจอธิปไตย มีอำนาจเด็ดขาดไม่จำกัดอย่าง บรรดาประเทศในภาคพื้นยุโรป เหตุการณ์เรื่อง Magna Carta เมื่อ ค.ศ. 1215 เป็นพยานแสดงยืนยัน ถึงการถือหลักพระเจ้าแผ่นดินต้องอยู่ใต้กฎหมายได้เป็นอย่างดี<sup>8</sup> ซึ่งแนวคิดดังกล่าวเป็นที่มาของ หลัก “นิติธรรม” (The Rule of Law) หรือหลัก “ความยุติธรรมตามธรรมชาติ” (natural justice) ใน ประเทศอังกฤษ แล้วสหรัฐอเมริกาได้รับไปปรุงแต่งเป็นหลัก “กระบวนการทางกฎหมายที่เป็น ธรรม” (Due Process of Law) ซึ่งจะแตกต่างไปจากหลัก “นิติรัฐ” (Legal state) ในประเทศภาคพื้น

<sup>6</sup> คงรัช ภาคพร. (2545). *การควบคุมคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท โดย ศาลปกครองในประเทศไทย*. หน้า 48-57.

<sup>7</sup> ทฤษฎีกฎหมายธรรมชาตินี้มีที่มาตั้งแต่สมัยโบราณ อริสโตเติล (ช่วงระยะเวลา 384-322 ปีก่อน คริสตศักราช) ก็ได้เคยพูดถึงการปกครองโดยกฎหมายเป็นใหญ่ไว้บ้างแล้ว โดยอริสโตเติลเห็นว่าการปกครอง โดยกฎหมายย่อมดีกว่าปกครองโดยมนุษย์ซึ่งยังมีธรรมชาติของความเป็นสัตว์หลงเหลืออยู่ แต่ยังไม่มีการยืนยันถึงความเป็นกฎหมายสูงสุดในสมัยกรีกหรือโรมัน เพิ่งจะเริ่มมีการยอมรับกันในสมัยกลาง ซึ่งเชื่อกันว่าเป็น ที่มาของระบอบรัฐธรรมนูญนิยม (Constitutionalism).

<sup>8</sup> ปรีดี เกษมทรัพย์. (2548). *นิติปรัชญา*. หน้า 141.

ยุโรปซึ่งเกิดจากการหักล้างทางความคิดและสถาบันกันอย่างรุนแรงดังเช่นที่เกิดขึ้นในประเทศฝรั่งเศส

หลักการเหล่านี้แม้จะมีชื่อเรียกขานที่ต่างกันแต่ก็มีจุดมุ่งหมายร่วมกัน คือรัฐจะต้องถือกฎหมายเป็นใหญ่ รัฐจะต้องอยู่ภายใต้กฎหมายถูกจำกัดอำนาจโดยกฎหมายและจะใช้อำนาจได้ก็แต่โดยที่มีกฎหมายบัญญัติให้อำนาจไว้เท่านั้น จะกระทำการตามอำเภอใจไม่ได้ หากมีปัญหาเกิดขึ้นจากการใช้อำนาจรัฐโดยมิชอบด้วยกฎหมายก็จะต้องมีกระบวนการทางกฎหมายในการเยียวยาแก้ไขให้แก่ประชาชนอย่างมีประสิทธิภาพในขณะที่เดียวกันก็ไม่เป็นอุปสรรคต่อการใช้อำนาจรัฐให้เกิดประโยชน์ต่อสาธารณชนโดยส่วนรวม แต่อย่างไรก็ตาม ถึงแม้ว่ามีจุดมุ่งหมายร่วมกัน แต่ก็มีข้อแตกต่างกันในรายละเอียดคือ หลักนิติธรรมถือว่าบุคคลทุกคนเสมอภาคกันต่อหน้ากฎหมายอยู่ภายใต้ศาลเดียวกัน ส่วนหลักนิติรัฐของประเทศภาคพื้นยุโรป เห็นว่ามีความจำเป็นที่จะต้องมีศาลพิเศษ และหลักกฎหมายพิเศษที่มีกฎเกณฑ์แตกต่างหากออกไปจากหลักกฎหมายเอกชน ในจุดนี้เองที่ทำให้หลักนิติรัฐของประเทศฝรั่งเศส และประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีต่างจากหลักนิติธรรมของประเทศอังกฤษ<sup>9</sup>

#### 1) หลักนิติธรรม (The Rule of Law)

หลักนิติธรรมของประเทศอังกฤษมีความเป็นมาอันยาวนาน นอกจากจะได้รับอิทธิพลจากศาสนาคริสต์ในเรื่องของกฎหมายธรรมชาติแล้ว อังกฤษก็ยังมีระบบขุนนางที่มีความเข้มแข็งในยุคศักดินา (Feudalism) ซึ่งนอกจากจะมีอำนาจถือครองที่ดินแทนกษัตริย์ มีกองกำลังของตัวเองในการดูแลผลประโยชน์ในที่ดินแล้วก็ยังมีอำนาจในการพิจารณาพิพากษาคดีที่เกิดขึ้นในท้องถิ่นตน โดยนำจารีตประเพณีซึ่งเป็นมรดกตกทอดมาจากเผ่าแองโกลแซกซอน (Anglo-Saxon) ที่เคยปกครองอังกฤษแต่ดั้งเดิมมาตัดสินอันเป็นส่วนหนึ่งของการให้กำเนิดระบบ Common Law ซึ่งทำให้กษัตริย์อังกฤษไม่มีอำนาจเหนือแบบเบ็ดเสร็จเด็ดขาด (absolute) เหมือนกษัตริย์ในภาคพื้นยุโรป ดังเช่น ในสมัยของพระเจ้าจอห์น (John) กษัตริย์ผู้อ่อนแอของอังกฤษที่ถูกจำกัดอำนาจโดยพวกขุนนางโดยบังคับให้พระองค์ลงนามในเอกสารกฎบัตรที่ถูกเขียนขึ้นเป็นภาษาละติน เรียกว่า Magna Carta เมื่อเดือนมิถุนายน ค.ศ. 1215<sup>10</sup> ที่ได้กล่าวถึงหลักนิติธรรมไว้ด้วยเฉพาะในข้อ 39 มี

<sup>9</sup> เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์ ก. (2531). *องค์กรและวิธีการคุ้มครองประชาชน และควบคุมฝ่ายปกครองในประเทศไทย*. หน้า 20-21.

<sup>10</sup> พระราชอำนาจของพระมหากษัตริย์ถูกจำกัดลงอีกหลายครั้งโดยกฎหมายของรัฐสภา เช่น Petition of Rights 1629, Bill of Rights 1689 และ Act of Settlement 1701 ดังนั้น พระราชอำนาจของพระมหากษัตริย์ก็ถูกจำกัดลงทั้งโดย Common Law และกฎหมายที่ตราโดยรัฐสภา อ้างถึงใน เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์ ก. เล่มเดิม. หน้าเดิม.

สาระสำคัญว่า บุคคลไม่อาจจะถูกจับกุมคุมขัง หรือถูกประกาศให้เป็นคนนอกกฎหมาย หรือถูกเนรเทศ เว้นแต่จะได้รับการพิจารณาจากบุคคลชนชั้นเดียวกับตนและตามกฎหมายของแผ่นดิน<sup>11</sup> และข้อ 40 ที่ว่าความยุติธรรมไม่ใช่สิ่งที่จะหาซื้อกันได้ ไม่อาจถูกปฏิเสธหรือถูกชะลอไว้ในทางที่จะให้บุคคลใด ซึ่งเป็นหลักของกระบวนการยุติธรรม ศาลจะต้องพิจารณาอย่างเสมอภาคโดยไม่คำนึงถึงฐานะของบุคคล

## 2) หลักกระบวนการทางกฎหมายที่เป็นธรรม (Due Process of Law)

คำว่า “due process of law” ถูกนำมาใช้ในความหมายเดียวกันกับ “the law of the land” ในมาตรา 39<sup>12</sup> ของ Magna Carta ค.ศ. 1215 ของประเทศอังกฤษ ซึ่งเป็นที่เข้าใจและยอมรับกันว่าเป็นข้อเรียกร้องพื้นฐานที่สำคัญของหลักความยุติธรรมเพื่อคุ้มครองสิทธิขั้นพื้นฐานของประชาชนต่อการใช้อำนาจอันมิชอบของรัฐ หลักนี้ได้มีอิทธิพลเผยแพร่ไปยังประเทศอาณานิคมของอังกฤษควบคู่ไปกับหลัก Common Law โดยถือเป็นข้อเรียกร้องขั้นต่ำในการบัญญัติกฎหมายและได้พัฒนาเป็นหลักกฎหมายพื้นฐานทั่วไป พื้นฐานแห่งรัฐธรรมนูญ เสรีภาพ สิทธิและทรัพย์สินของประชาชนได้รับการประกันตามกฎหมายอย่างเป็นทางการเป็นลายลักษณ์อักษร กระบวนการพิจารณาโดยลูกขุนหรือหลักสิทธิมนุษยชนถือเป็นส่วนหนึ่งของ due process of law การกระทำของรัฐทุกประเภท ฝ่ายนิติบัญญัติ ฝ่ายบริหาร ฝ่ายปกครองและการปฏิบัติของตำรวจ รวมถึงตุลาการ จะต้องคำนึงถึงหลักเหล่านี้

หลัก due process of law ยึดหลักการรับฟังคู่กรณีและหลักความไม่มีส่วนได้เสียทำนองเดียวกับหลักความยุติธรรมทางธรรมชาติ (Natural Justice) ของประเทศอังกฤษ แต่ศาลสูงสุดของสหรัฐอเมริกาได้พัฒนา และขยายหลักการดังกล่าวให้มีความหมายกว้างขวางกว่าหลักความ

<sup>11</sup> การได้รับการพิจารณาจากบุคคลที่อยู่ชนชั้นเดียวกับตนเป็นที่มาของระบบลูกขุน (Jury) ส่วนคำว่า “กฎหมายของแผ่นดิน” ภาษาอังกฤษแปลมาจากภาษาละตินใช้คำว่า “the law of the land” ซึ่งต่อมาถูกนำไปใช้ในความหมายในสถานะที่เป็นกฎหมายสูงสุดซึ่งมีที่มาจากกฎหมายธรรมดาสามัญของแผ่นดิน ซึ่งมีกฎหมายลายลักษณ์อักษรของรัฐสภาเป็นจำนวนมากที่ถูกศาลพิพากษาว่าขัดกับหลัก Common Law แต่หลังจากปี ค.ศ. 1688 ซึ่งเข้าสู่ยุครัฐสภามีอำนาจสูงสุด (Supremacy of Parliament) ศาลก็ไม่เคยพิพากษาว่ากฎหมายของรัฐสภาเป็นโมฆะอีกเลย.

<sup>12</sup> มาตรา 39 ของมหากฎบัตร Magna Carta บัญญัติว่า “เสรีชนไม่มีจะถูกยึดหรือถูกคุมขังหรือ หรือถูกเนรเทศหรือในทางใดๆ ที่จะทำลายเสรีภาพของพวกเขา ยกเว้นโดยคำพิพากษาที่ชอบด้วยกฎหมายของปวงชนหรือตามกฎหมายของแผ่นดิน.” (No freemen shall be taken or imprisoned or disseised or exiled or in any way destroyed, nor will we go upon him nor send upon him, except by the lawful judgment of his peers or by the law of the land.)

ยุติธรรมตามธรรมชาติ ตัวอย่างเช่น ศาลสูงสุดของสหรัฐอเมริกาได้วางหลักปฏิบัติตามหลัก due process of law ของฝ่ายปกครองไว้ คือ ให้นำวิธีพิจารณาคดีของศาลมาใช้ซึ่งก็ได้มีความพยายามของนักนิติศาสตร์ที่จะแจกแจงส่วนประกอบของวิธีพิจารณาโดยผลงานทางวิชาการที่มีอิทธิพลในทางกฎหมายปกครอง คือ บทความชื่อ “การไต่สวนบางรูปแบบ”<sup>13</sup> (Some Kind of Hearing) ของเฮนรี เฟรนด์ลี (Henry Friendly) ซึ่งได้แบ่งวิธีพิจารณาที่ถูกต้องบังคับโดยบทบัญญัติว่าด้วยหลัก due process of law ออกเป็น 10 ส่วน แต่ละส่วนมีความสำคัญตามลำดับก่อนหลังดังนี้

- (1) องค์กรวินิจฉัยที่ปราศจากอคติ
- (2) การแจ้งเรื่องที่จะกระทำและเหตุที่มาของการกระทำ
- (3) โอกาสที่เสนอเหตุผลว่าเพราะเหตุใดการดังกล่าวไม่ควรที่จะกระทำ
- (4) สิทธิที่จะเสนอพยานหลักฐานรวมทั้งสิทธิที่จะขอให้เรียกบุคคลมาเป็นพยาน
- (5) สิทธิที่จะได้รับรู้เกี่ยวกับพยานหลักฐานฝ่ายตรงกันข้าม
- (6) สิทธิที่จะถามค้านพยานฝ่ายตรงข้าม
- (7) คำวินิจฉัยที่อาศัยพยานหลักฐานที่เสนอมาเท่านั้น
- (8) โอกาสที่จะให้ทนายความทำการแทน
- (9) ข้อกำหนดที่บังคับให้องค์กรวินิจฉัยจัดให้มีสำนวนความเกี่ยวกับพยานหลักฐานที่เสนอมา
- (10) ข้อกำหนดที่บังคับให้องค์กรวินิจฉัยจัดให้มีการฟังข้อเท็จจริงและเหตุผลและคำวินิจฉัยเป็นลายลักษณ์อักษร

หลัก due process of law นั้น สิทธิของผู้มีส่วนได้เสียก็เกือบจะเป็นอย่างเดียวกับสิทธิของจำเลยในคดีอาญา กล่าวคือ ผู้มีส่วนได้เสียมีสิทธิเข้าร่วมในกระบวนการพิจารณาขององค์กรฝ่ายปกครอง กฎเกณฑ์ดังกล่าวถือว่าเป็นหลักกฎหมายวิธีสบัญญัติในชั้นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองที่จะต้องปฏิบัติเพื่อให้การกระทำในทางการปกครองชอบด้วยกฎหมาย หากฝ่ายปกครองไม่ปฏิบัติตามก็จะเป็นการกระทำที่ไม่ชอบด้วยรัฐธรรมนูญ ในปี ค.ศ. 1946 รัฐสภาสหรัฐได้ประกาศใช้กฎหมายวิธีพิจารณาคดีปกครอง (The Administrative Procedure Act 1946) หรือ APA กำหนดขั้นตอนและกระบวนการขั้นพื้นฐานขององค์กรฝ่ายปกครองที่จะต้องปฏิบัติทั้งในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการวินิจฉัยชี้ขาด และการตรากฎข้อบังคับ รวมทั้งอำนาจศาลยุติธรรมในการตรวจสอบการกระทำของฝ่ายปกครอง กฎหมายฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เป็นการใช้มาตรการในทางป้องกัน และพัฒนามา

<sup>13</sup> กมลชัย รัตนสกววงศ์. (2537.) พื้นฐานความรู้ทั่วไปหลักกฎหมายปกครองเยอรมัน. หน้า 87.

จากหลัก due process of law มิได้สร้างหลักกฎหมายใหม่ขึ้นแต่อย่างใด หากแต่อ้างอิงและยืนยัน  
แนวกฎหมายเดิมที่ยังไม่เป็นลายลักษณ์อักษรเท่านั้น<sup>14</sup>

### 3) หลักนิติรัฐ (Legal State)

การนับถือกฎหมายเป็นใหญ่ในกลุ่มประเทศภาคพื้นยุโรปก็มีรากฐานมาจากปรัชญา  
กฎหมายธรรมชาติเช่นเดียวกับหลักนิติธรรม เพียงแต่ความเป็นเลิศของกฎหมายหรือความสูงสุด  
แห่งกฎหมายของยุโรปได้สะดุดหยุดลงชั่วระยะเวลาหนึ่งในช่วงที่มีแนวความคิดสนับสนุนอำนาจ  
กษัตริย์ว่ามีอำนาจล้นพ้นเหนือทุกสิ่งทุกอย่างในรัฐ ต่อมาเมื่อมีการล้มล้างระบอบสมบูรณา  
ญาสิทธิราชย์ได้เป็นผลสำเร็จ หลักความสูงสุดแห่งกฎหมายก็กลับมาเพื่ออีกครั้งหนึ่งในรัฐสมัย  
ใหม่ (Modern State) ในรูปของหลักนิติรัฐ โดยมีรากฐานมาจากแนวคิดในเรื่องการจำกัดตนเอง  
ภายใต้กฎหมายซึ่งตนเองเป็นผู้ตราขึ้น ซึ่งมีอยู่ 2 ทฤษฎีหลักๆ คือ

(1) ทฤษฎีว่าด้วยการจำกัดอำนาจตนเองด้วยความสมัครใจ (auto-limitation) ซึ่ง  
นักนิติศาสตร์ชาวเยอรมันค่ายเสรีนิยม คือ Ihering และ Jelilinek เป็นผู้เสนอ หลักของทฤษฎีนี้ ก็คือ  
รัฐไม่อาจถูกจำกัดโดยกฎหมายได้ เว้นแต่รัฐจะสมัครใจผูกมัดตนเองด้วยกฎหมายที่คนสร้างขึ้น  
และกฎหมายหลักที่รัฐสร้างขึ้นก็คือ รัฐธรรมนูญ ซึ่งกำหนดสถานะของอำนาจทางการเมืองในรัฐว่า  
อยู่ที่องค์กรใด ต้องใช้อย่างไร มีข้อจำกัดอย่างไร แต่ทฤษฎีนี้ไม่ได้รับความนิยมนิยมนในฝรั่งเศส

(2) ทฤษฎีนิติรัฐ (Etat de Droit) บุคคลที่เสนอแนวคิดนี้คนแรกได้แก่ นักปรัชญาสัญญา  
ประชาคมอย่างรุสโซ แต่คนที่ให้ความสนใจเป็นพิเศษคือ มองเตสกีเออ และคนที่สรุปแนวคิดไว้  
อย่างชัดเจนที่สุด คือ นักนิติศาสตร์ชาวฝรั่งเศส ชื่อ การ์เร เดอ มัลแบร์ (R. Carre de Malberg) ที่ว่า  
“ฝ่ายปกครองสามารถใช้อำนาจดุลพินิจอย่างเต็มที่ที่จะดำเนินมาตรการอะไรก็ได้ ที่ฝ่ายปกครอง  
ริเริ่มและเห็นว่าจำเป็น ในส่วนที่เกี่ยวกับประชาชน เพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ที่ต้องการ รัฐตำรวจนี้อยู่  
บนแนวคิดที่ว่า วัตถุประสงค์สุดท้ายเป็นสิ่งสำคัญที่สุด ส่วนวิธีการที่จะไปถึงวัตถุประสงค์นั้นจะทำ  
อย่างไรก็ได้ ตรงกันข้ามกับนิติรัฐ (Etat de droit หรือ Rechtsstaat) ซึ่งเป็นรัฐที่ต้องยอมตนอยู่ใต้  
ระบบกฎหมายในความสัมพันธ์กับปัจเจกชนและเพื่อคุ้มครองสถานะของปัจเจกชน โดยรัฐยอมตน  
อยู่ใต้กฎหมายที่กำหนดการกระทำของรัฐต่อปัจเจกชนในสองนัย คือ กฎเกณฑ์ประเภทแรก  
กำหนดสิทธิและเสรีภาพของประชาชน และกฎเกณฑ์ประเภทที่สองกำหนดวิธีการและมาตรการ  
ซึ่งรัฐหรือหน่วยงานสามารถใช้เพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนด รวมเป็นกฎเกณฑ์สองชนิดที่มีผล  
ร่วมกันนั่นก็คือการจำกัดอำนาจรัฐ โดยการให้อำนาจนั้นอยู่ภายใต้ระบบกฎหมายที่รัฐกำหนด

<sup>14</sup> อรรถนิติ ดิษฐอำนาจ. (มกราคม-มีนาคม, 2540). “กลไกการควบคุมการกระทำทางปกครองของ  
ฝ่ายปกครองในประเทศที่ไม่มีศาลปกครอง.” ดุลพาห, 44(1). หน้า 40.

ลักษณะเด่นที่สุดประการหนึ่งของนิติรัฐก็คือ ฝ่ายปกครองไม่สามารถใช้วิธีการอื่นนอกไปจากที่ระบบกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในเวลานั้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งกฎหมายที่รัฐสภาตราขึ้น กระทำการใดๆ ต่อปัจเจกชนได้ หลักนี้ส่งผลโดยปริยายให้เกิดขึ้นสองประการ คือ ประการแรก เมื่อฝ่ายปกครองเข้าไปมีนิติสัมพันธ์กับปัจเจกชน ฝ่ายปกครองหาอาจกระทำการฝ่าฝืน หรือหลีกเลี่ยงกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ได้ไม่ ประการที่สอง คือ ในนิติรัฐที่พัฒนาจนสมบูรณ์แบบแล้วนั้น ฝ่ายปกครองไม่อาจกระทำการใดเป็นการบังคับปัจเจกชนโดยเขาไม่สมัครใจได้ เว้นแต่จะมีกฎหมายรัฐสภาตราขึ้นให้อำนาจไว้เท่านั้น กล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ ฝ่ายปกครองไม่สามารถใช้มาตรการใดๆ ต่อผู้อยู่ใต้ปกครองได้ เว้นแต่กฎหมายที่รัฐสภาตราขึ้นจะให้อำนาจไว้โดยตรง หรือโดยปริยาย

หลักนิติรัฐจึงเป็นหลักที่รัฐต้องให้หลักประกันแก่ปัจเจกชนผู้อยู่ใต้ปกครองว่า เมื่อใดก็ตามที่ฝ่ายปกครองละเมิดหลักนี้ ปัจเจกชนสามารถนำไปสู่ผู้มีอำนาจวินิจฉัยคดีเพื่อให้เกิดการกระทำ หรือเปลี่ยนแปลงหรือให้เลิกใช้การกระทำนั้นๆ ของฝ่ายปกครองที่ละเมิดกฎหมายได้ เพราะฉะนั้น ระบบนิติรัฐจึงเป็นระบบที่สร้างขึ้นเพื่อประโยชน์ของพลเมือง และมีวัตถุประสงค์หลักในการป้องกันและแก้ไขการใช้อำนาจตามอำเภอใจของเจ้าหน้าที่ของรัฐ และเพื่อที่จะให้นิติรัฐเป็นความจริงขึ้นมาได้ ก็มีความจำเป็นที่ประชาชนต้องสามารถดำเนินคดีกับการกระทำของรัฐทุกประเภทที่มีขอบและที่ทำให้ปัจเจกชนเสียหาย

ความหมายของคำว่า “นิติรัฐ” ที่กล่าวมาข้างต้นแยกอธิบายได้เป็น 4 ประการ คือ

1. รัฐจะต้องถูกจำกัดอำนาจโดยกฎหมาย กล่าวคือ การใช้อำนาจรัฐทุกประเภท ไม่ว่าจะเป็นการใช้อำนาจในทางนิติบัญญัติ ทางบริหาร หรือทางตุลาการ จะต้องถูกควบคุมหรือจำกัดโดยกฎหมาย เพื่อป้องกันการใช้อำนาจตามอำเภอใจ (arbitrary power) รัฐต้องยอมตนอยู่ใต้ระบบกฎหมายที่รัฐสภาตราขึ้นเองในความสัมพันธ์กับปัจเจกชนที่กำหนดการกระทำของรัฐเป็น 2 ประการ คือ (1) กำหนดสิทธิและเสรีภาพให้แก่ประชาชน (2) กำหนดวิธีการและมาตรการซึ่งรัฐหรือหน่วยงานสามารถใช้เพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนด<sup>15</sup> ดังนั้น จะเห็นว่าการนิติรัฐเป็นระบบที่สร้างขึ้นเพื่อคุ้มครองสถานะของปัจเจกชน เป็นประโยชน์ของประชาชนแต่ในขณะเดียวกันก็ไม่ลดทอนประสิทธิภาพในการดำเนินงานของรัฐ

<sup>15</sup> ส่วนระบบรัฐตำรวจ (police state) ซึ่งเป็นระบบที่ใช้อยู่ในประเทศภาคพื้นยุโรป (Civil Law) ในคริสต์วรรษที่ 18 จะเน้นการบรรลุเป้าหมายหรือวัตถุประสงค์ โดยไม่คำนึงถึงวิธีการที่จะนำไปสู่เป้าหมายนั้น ดังนั้น ความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับเอกชนจึงถูกเจ้าหน้าที่ของรัฐเข้าไปล่วงละเมิดอยู่เสมอเป็นการใช้อำนาจตามอำเภอใจโดยไม่เคารพต่อกฎหมาย เว้นแต่กรณีที่เป็นความสัมพันธ์ระหว่างเจ้าหน้าที่ของรัฐด้วยกันเอง โดยเฉพาะความสัมพันธ์ระหว่างผู้บังคับบัญชากับผู้ใต้บังคับบัญชาที่จะต้องเคารพต่อกฎเกณฑ์ภายในของหน่วยงานโดยเคร่งครัด.

2. รัฐจะต้องปฏิบัติตามกฎหมาย รัฐจะดำเนินการหรือใช้มาตรการนอกเหนือไปจากที่กฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในเวลานั้น<sup>16</sup> โดยเฉพาะอย่างยิ่งกฎหมายที่รัฐสภาตราขึ้นให้อำนาจไว้ไม่ได้ เมื่อฝ่ายปกครองเข้าไปมีนิติสัมพันธ์กับปัจเจกชน ฝ่ายปกครองไม่สามารถฝ่าฝืนหรือหลีกเลี่ยงกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่

3. รัฐจะใช้มาตรการบังคับปัจเจกชนโดยเขาไม่สมัครใจไม่ได้ในนิติรัฐที่พัฒนาจนสมบูรณ์แบบแล้วนั้น ฝ่ายปกครองไม่อาจใช้มาตรการใดๆ ต่อปัจเจกชนได้ เว้นแต่กฎหมายที่รัฐสภาตราขึ้นจะให้อำนาจไว้โดยตรงหรือโดยปริยาย ดังกล่าวที่ว่า “หากไม่มีกฎหมายให้อำนาจรัฐไว้ จะกระทำมิได้” ซึ่งตรงข้ามกับปรัชญาของกฎหมายเอกชนที่ว่า “เมื่อไม่มีกฎหมายห้าม ย่อมทำได้”

4. วิธีการแก้ไขเยียวยา แม้หลักนิติรัฐจะเป็นระบบที่ป้องกันมิให้ฝ่ายปกครองกระทำการตามอำเภอใจแล้วก็ตาม หากฝ่ายปกครองยังกระทำละเมิดต่อกฎหมาย ปัจเจกชนก็ยังมีวิธีแก้ไขเยียวยาโดยนำข้อพิพาทไปสู่องค์กรวินิจฉัยคดีเพื่อยกเลิกเพิกถอนเปลี่ยนแปลงการกระทำของฝ่ายปกครองหรือให้ชดเชยค่าเสียหายที่เกิดจากการกระทำละเมิดต่อกฎหมาย

อย่างไรก็ตาม ระบบนิติรัฐไม่อาจดำรงอยู่ได้หากการใช้อำนาจไปผูกขาดอยู่ที่องค์กรเดียว ดังนั้น ระบบนิติรัฐจะต้องอยู่บนพื้นฐานของหลักการแบ่งแยกองค์กรที่ใช้อำนาจที่สมดุลเพื่อมิให้เกิดการใช้อำนาจโดยมิชอบ โดยองค์กรที่มีอำนาจสูงสุดเพียงองค์กรเดียว โดยให้รัฐสภามีอำนาจหลักในการตรากฎหมาย ฝ่ายบริหารจะต้องกระทำการตามกฎหมายที่รัฐสภาตราขึ้น และหากมีข้อพิพาท ศาลก็จะเป็นผู้วินิจฉัยข้อพิพาทนั้นตามกฎหมายที่รัฐสภาตราขึ้น ซึ่งก็เป็นไปตามหลักที่รัฐจะต้องยอมตนอยู่ภายใต้กฎหมายที่รัฐสภาตราขึ้นนั่นเอง อันจะทำให้หลักการเคารพต่อกฎหมายขององค์กรทั้งหลายของรัฐเป็นไปได้อย่างจริงจัง และมีประสิทธิภาพมากกว่าการที่จะให้อำนาจทั้งหมดอยู่ที่องค์กรใดเพียงองค์กรเดียว

#### 2.1.4 ความผูกพันต่อกฎหมายของฝ่ายปกครอง

ศาสตราจารย์ ดร.บรรเจิด สิงคะเนติ ได้อธิบายถึงหลักความผูกพันต่อกฎหมายขององค์กรผู้ใช้อำนาจไว้ว่าเป็นหลักที่ใช้กับการกระทำทางปกครองของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง หรืออาจจะเรียกอีกอย่างหนึ่งว่าหลัก “การกระทำทางปกครองต้องชอบด้วยกฎหมาย” ซึ่งเป็นการเชื่อมโยงกับหลักความผูกพันต่อกฎหมายของฝ่ายปกครองเข้ากับหลักประชาธิปไตย โดยผู้แทนกล่าวคือ การใช้กฎหมายของฝ่ายปกครองจะต้องผูกพันต่อบทบัญญัติของกฎหมายที่ออกโดยองค์กรนิติบัญญัติที่มีพื้นฐานมาจากตัวแทนของประชาชน โดยเฉพาะอย่างยิ่งบทบัญญัติของ

<sup>16</sup> กฎหมายในที่นี้รวมถึงกฎหมายที่ไม่ได้บัญญัติไว้เป็นลายลักษณ์อักษร เช่น หลักกฎหมายทั่วไป จารีตประเพณี หรือบรรทัดฐานคำพิพากษาของศาล.

กฎหมายที่เป็นการกระทบต่อสิทธิ หรือจำกัดสิทธิของประชาชนนั้นจะกระทำได้เฉพาะภายใต้เงื่อนไขของรัฐธรรมนูญ หลักความผูกพันต่อกฎหมายของฝ่ายปกครอง ซึ่งเป็นองค์ประกอบสำคัญของหลักนิติรัฐ อันประกอบด้วยหลักการย่อย 2 หลักการ คือ “หลักการกระทำทางปกครองต้องไม่ขัดต่อกฎหมาย” และ “หลักไม่มีกฎหมาย ไม่มีอำนาจ” สำหรับหลัก “การกระทำทางปกครองต้องไม่ขัดต่อกฎหมาย” ความผูกพันต่อกฎหมายของฝ่ายปกครองนี้มีอยู่ด้วยกัน 2 ลักษณะ คือ กรณีที่กฎหมายกำหนดหน้าที่ให้ฝ่ายปกครองปฏิบัติ องค์กรฝ่ายปกครองย่อมมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนดไว้ และหากกรณีที่กฎหมายไม่ได้กำหนดหน้าที่ไว้ให้ปฏิบัติ ฝ่ายปกครองก็ยังมีหน้าที่ต้องละเว้นไม่กระทำการให้ขัดต่อกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ ความผูกพันต่อกฎหมายเช่นนี้อาจแบ่งออกเป็น 3 รูปแบบ ดังนี้

1) ความผูกพันในทางปฏิเสธ ฝ่ายปกครองจะต้องไม่พิจารณาสั่งการเรื่องใดเรื่องหนึ่งให้แตกต่างไปจากบทบัญญัติของกฎหมาย ซึ่งหมายความว่า บุคคลทุกคนย่อมมีสิทธิเรียกร้องต่อฝ่ายปกครองมิให้พิจารณาสั่งการแตกต่างไปจากกฎหมายที่เป็นบทบัญญัติในลักษณะของการบังคับเรื่องนั้นๆ กล่าวโดยสรุป คือ ฝ่ายปกครองจะต้องใช้กฎหมายให้เป็นไปตามองค์ประกอบและผลของกฎหมายในเรื่องนั้นๆ

2) ความผูกพันที่จะต้องใช้อุบายอย่างเท่าเทียมกัน โดยบุคคลย่อมมีสิทธิเรียกร้องอย่างเท่าเทียมกันในการที่จะให้ฝ่ายปกครองใช้บทบัญญัติกฎหมายให้ตรงกับข้อเท็จจริงในกรณีของตน และฝ่ายปกครองจะต้องผูกพันต่อการใช้อุบายอย่างเคร่งครัด

3) ความผูกพันที่จะต้องใช้ดุลพินิจโดยปราศจากข้อบกพร่อง โดยในกรณีที่กฎหมายกำหนดให้มีการใช้ดุลพินิจ บุคคลย่อมมีสิทธิเรียกร้องต่อฝ่ายปกครองให้ใช้ดุลพินิจโดยปราศจากข้อบกพร่องใดๆ ทั้งสิ้น

หลักความผูกพันต่อกฎหมายของฝ่ายปกครอง จะมีผลในทางปฏิบัติได้ก็ต่อเมื่อระบบกฎหมายกำหนดให้มีการควบคุมตรวจสอบการกระทำทางปกครองได้ รวมถึงจะต้องมีเนื้อหาเลยไปถึงผลในทางกฎหมายที่จะเกิดขึ้นตามมา หากฝ่ายปกครองกระทำการขัดต่อกฎหมาย ซึ่งการกำหนดผลในทางกฎหมายนี้ ฝ่ายนิติบัญญัติจะต้องพิจารณาผลกระทบหลายด้านประกอบกัน สำหรับหลัก “ไม่มีกฎหมาย ไม่มีอำนาจ” เป็นหลักที่มุ่งคุ้มครองปัจเจกชนจากการกระทำของเจ้าหน้าที่ของรัฐ โดยถือว่าฝ่ายปกครองจะไม่สามารถกระทำการใดๆ อันเป็นการก้าวล่วงแดนแห่งสิทธิของราษฎรได้หากไม่มีกฎหมายให้อำนาจ ซึ่งสิทธิดังกล่าวนี้มีความหมายครอบคลุมตั้งแต่สิทธิที่ปรากฏอยู่ในรัฐธรรมนูญจนถึงสิทธิที่ได้รับมาจากกฎหมายระดับพระราชบัญญัติด้วย โดยระบบการควบคุมการใช้อำนาจรัฐต้องมีหลากหลายให้ครอบคลุมถึงกิจกรรมของรัฐทุกๆ ด้าน และต้องไม่ซ้ำซ้อนกัน แต่จะต้องส่งเสริมซึ่งกันและกัน และต้องเหมาะสมกับกิจกรรมของรัฐแต่ละประเภท

ด้วย ดังนั้น ระบบการควบคุมและตรวจสอบการใช้อำนาจของฝ่ายบริหาร และอำนาจของฝ่ายปกครองที่อยู่ในบังคับบัญชาของฝ่ายบริหารจึงต้องพิจารณาถึงลักษณะการใช้อำนาจด้วย กล่าวคือ

1) ถ้าเป็นการใช้อำนาจทางการเมืองของรัฐบาล เช่น การดำเนินการทั้งหลายเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างประเทศ ไม่ว่าจะเป็นการทำสนธิสัญญา การตั้งทูต หรือการกระทำที่เกี่ยวกับสภา เช่น การเสนอร่างกฎหมาย การยุบสภา กระบวนการควบคุมก็จะต้องกระทำโดยสภา ไม่ว่าจะเป็นการเสนอขออภัยโทษ การขออภิปรายไม่ไว้วางใจ หรือการใช้สื่อมวลชนหรือประชาชน ที่ต้องอาศัยเสรีภาพในการแสดงความคิดเห็น หรือวิพากษ์วิจารณ์ ซึ่งไม่ควรจะใช้องค์กรของศาลเข้าไปเกี่ยวข้อง มิเช่นนั้นจะกลายเป็นว่า องค์กรศาลจะกลายเป็นองค์กรที่มีอำนาจสูงสุดที่ควบคุมทั้งฝ่ายนิติบัญญัติและฝ่ายรัฐบาล

2) หากเป็นการใช้อำนาจทางกฎหมายของรัฐบาล หรือเจ้าหน้าที่ที่ควรให้ศาลปกครองเป็นผู้ควบคุมซึ่งการควบคุมนั้นจะต้องเน้นความชอบด้วยกฎหมายของการใช้อำนาจเท่านั้น ถ้าการใช้อำนาจนั้นไม่ชอบด้วยกฎหมายก็เพิกถอนได้ แต่ถ้าการใช้อำนาจนั้นชอบด้วยกฎหมาย แต่ไม่เหมาะสม หรือไม่เป็นธรรมก็ไม่ใช่เรื่องของศาลปกครอง เพราะถ้าให้ศาลปกครองควบคุมถึงดุลพินิจความเหมาะสมกับเจ้าหน้าที่ด้วย ก็จะเกิดปัญหาที่กลายเป็นว่าศาลปกครองจะกลายเป็นผู้บังคับบัญชาที่ควบคุมความเหมาะสมของเจ้าหน้าที่ของรัฐด้วย

3) หากเป็นการควบคุมความเหมาะสมและความเป็นธรรม ก็ต้องให้องค์กรอื่นทำหน้าที่ เช่น ในประเทศกลุ่มสแกนดิเนเวีย ประเทศอังกฤษ แคนาดา ออสเตรเลีย มีองค์กรที่คอยทำหน้าที่ควบคุมการใช้อำนาจของรัฐ กล่าวคือ ประเทศเหล่านี้มีผู้ตรวจการแผ่นดินรัฐสภา (Ombudsman) ทำหน้าที่รับเรื่องร้องเรียนของราษฎรที่ได้รับความไม่เป็นธรรม หรือเดือดร้อนจากการใช้อำนาจที่ชอบด้วยกฎหมายแต่ไม่เหมาะสมได้ ผู้ตรวจการแผ่นดินรัฐสภาจะไม่เข้าไปตรวจสอบการใช้อำนาจนั้นว่าชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ เพราะเป็นหน้าที่ขององค์กรศาล แต่จะดูว่าการกระทำนั้นมีความเหมาะสมหรือเป็นธรรมหรือไม่ แล้วทำรายงานเสนอสภา และให้รัฐบาลพิมพ์เผยแพร่ต่อสาธารณชนเท่านั้น

#### 2.1.5 ระบบการควบคุมฝ่ายปกครอง

ในบรรดาองค์กรผู้ใช้อำนาจอธิปไตย ซึ่งมีอยู่สามองค์กรหลักได้แก่ องค์กรนิติบัญญัติ องค์กรบริหาร และองค์กรตุลาการ องค์กรบริหารนับว่าเป็นหน่วยงานของรัฐที่มีขนาดใหญ่ที่สุด มีการจัดระเบียบราชการบริหารตามหลักการรวมอำนาจ (centralization) และหลักการกระจายอำนาจ (decentralization) มีทั้งการกระจายอำนาจเขตทางแดน เช่น องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต่างๆ และการกระจายอำนาจทางบริการ เช่น รัฐวิสาหกิจ รวมถึงองค์กรเอกชนที่ได้รับมอบอำนาจในการบริการสาธารณะจากรัฐไป องค์กรฝ่ายบริหารมีการจัดโครงสร้างที่มีความสลับซับซ้อน มี

บุคลากรเป็นจำนวนมาก เป็นองค์กรริเริ่มในการบังคับให้เป็นไปตามกฎหมายซึ่งย่อมมีผลกระทบกับประชาชนโดยตรง ปัญหาในการควบคุมจึงมุ่งเน้นมาที่องค์กรนี้ ซึ่งมีทั้งการใช้อำนาจในทางนิติบัญญัติ เช่น บรรดานิติกรรมที่มีลักษณะเป็นกฎ ระเบียบ ข้อบังคับ การใช้อำนาจทางบริหาร เช่น การกระทำของรัฐบาล การกระทำของฝ่ายปกครอง และการใช้อำนาจทางตุลาการ ซึ่งอยู่ในรูปของคณะกรรมการที่มีอำนาจวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทในทางปกครอง หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ นิติกรรมทางตุลาการขององค์กรบริหารนั่นเอง

ระบบการควบคุมฝ่ายปกครองนั้นที่จะเป็นหลักประกันสิทธิเสรีภาพของประชาชน ต้องมีลักษณะที่ครอบคลุมกิจกรรมสำคัญของฝ่ายปกครองทุกประเภทให้เป็นไปโดยชอบด้วยกฎหมายและเป็นธรรม ซึ่งเป็นพื้นฐานของหลักนิติรัฐ ซึ่งผู้เขียนขอแยกระบบการควบคุมฝ่ายปกครองออกเป็น 2 กรณี คือ การควบคุมภายในฝ่ายปกครอง ซึ่งมี 3 ประเภท คือ การควบคุมฝ่ายปกครองโดยองค์กรแบบป้องกันภายใน การควบคุมแบบแก้ไขโดยองค์กรภายในฝ่ายปกครอง การควบคุมโดยคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท กรณีที่สอง เป็นการควบคุมฝ่ายปกครองโดยองค์กรภายนอกฝ่ายปกครอง คือ การควบคุมทางการเมือง และการควบคุมโดยองค์กรตุลาการ

#### 1) การควบคุมภายในฝ่ายปกครอง

##### 1.1) การควบคุมฝ่ายปกครองแบบป้องกัน<sup>17</sup>

การควบคุมฝ่ายปกครองแบบป้องกัน หมายถึง การควบคุมฝ่ายปกครองก่อนที่จะมีการกระทำทางปกครอง อันเป็นการควบคุมในระยะเตรียมการก่อนที่ฝ่ายปกครองจะมีคำสั่งหรือมีการกระทำอย่างใดอย่างหนึ่ง ซึ่งอาจแยกการควบคุมฝ่ายปกครองแบบป้องกันได้ ดังนี้

(1) การควบคุมโดยองค์กรของรัฐ แบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ การควบคุมโดยองค์กรของรัฐที่มีอำนาจทั่วไป และการควบคุมองค์กรของรัฐที่มีอำนาจเฉพาะเรื่อง

##### (1.1) การควบคุมโดยองค์กรของรัฐที่มีอำนาจทั่วไป

หากพิจารณาจากระบบกฎหมายของไทยแล้ว องค์กรของรัฐที่มีบทบาทอย่างสำคัญในการทำหน้าที่ในการควบคุมฝ่ายปกครองแบบป้องกันคือ คณะกรรมการกฤษฎีกา ซึ่งมีอำนาจหน้าที่ที่สำคัญในการควบคุมฝ่ายปกครองแบบป้องกัน คือ

1. การตรวจสอบร่างกฎหมายต่างๆ เป็นการตรวจสอบกับหลักความชอบด้วยกฎหมายไม่ว่าจะความชอบด้วยรัฐธรรมนูญ และความชอบด้วยกฎหมายแม่บท นอกจากนี้ยังอาจจะมีปัญหาถึงการกระทำทางปกครองที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมายนั้นๆ ว่าเป็นการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายได้ ด้วยเหตุนี้ การตรวจสอบร่างกฎหมายของคณะกรรมการกฤษฎีกาจึงมีส่วนช่วยอย่าง

<sup>17</sup> บรรเจิด สิงคะเนติ ข. เล่มเดิม. หน้า 68-73.

สำคัญที่จะทำให้กฎหมายอันเป็นแหล่งที่มาแห่งอำนาจของฝ่ายปกครองทั้งหลายไม่มีปัญหาเรื่องความชอบด้วยกฎหมายกับกฎหมายที่อยู่ในลำดับชั้นที่สูงกว่า

2. การให้ความเห็นทางกฎหมายแก่หน่วยงานของรัฐ ถือว่าเป็นบทบาทหน้าที่ที่สำคัญในการป้องกันมิให้เกิดข้อพิพาทขึ้นระหว่างหน่วยงานของรัฐกับประชาชน เพราะหากหน่วยงานของรัฐไม่ใส่ใจการตีความกฎหมายของตนว่าถูกต้องตามวัตถุประสงค์ของกฎหมายนั้นๆ หรือไม่ ดังนั้น หน่วยงานของรัฐก็จะส่งเรื่องให้คณะกรรมการกฤษฎีกาช่วยให้ความเห็นทางกฎหมายในเรื่องนั้น เพื่อให้เกิดความรอบคอบและความแน่ใจในความชอบด้วยกฎหมาย

#### (1.2) การควบคุมโดยองค์กรของรัฐที่มีอำนาจเฉพาะเรื่อง

กรณีนี้เกิดขึ้นจากพระราชบัญญัติฉบับต่างๆ ที่มีคณะกรรมการเฉพาะเรื่องต่างๆ โดยพระราชบัญญัติเหล่านั้นให้อำนาจคณะกรรมการในการให้ความเห็นทางกฎหมาย หรือเป็นองค์กรผู้ให้คำปรึกษาแก่องค์กรฝ่ายปกครองที่ปฏิบัติการตามพระราชบัญญัตินั้นๆ เป็นการให้อำนาจในการควบคุมตรวจสอบเฉพาะเรื่อง เช่น คณะกรรมการควบคุมอาคาร คณะกรรมการสิ่งแวดล้อมแห่งชาติ เป็นต้น

#### (2) การควบคุมโดยประชาชน<sup>18</sup>

การควบคุมฝ่ายปกครองแบบป้องกันโดยให้ประชาชนเข้ามามีส่วนร่วมในกระบวนการขึ้นเตรียมการหรือในขั้นการพิจารณาของฝ่ายปกครองนั้น อาจจำแนกการให้ประชาชนเข้ามามีส่วนร่วมในกระบวนการตัดสินใจของฝ่ายปกครองได้หลายลักษณะ วัตถุประสงค์ประการสำคัญในการให้ประชาชนเข้ามามีส่วนร่วมในกระบวนการพิจารณาทางปกครองเพื่อให้บุคคลที่อาจเสียหายจากการกระทำของฝ่ายปกครองได้เข้าปกป้องผลประโยชน์จากการกระทำของฝ่ายปกครอง และเพื่อให้ฝ่ายปกครองสามารถจะประเมินความต้องการและความรู้สึกของผู้มีส่วนได้เสียได้ถูกต้องยิ่งขึ้น

#### 1.2) การควบคุมฝ่ายปกครองแบบแก้ไข<sup>19</sup>

การควบคุมฝ่ายปกครองแบบแก้ไขเป็นการควบคุมภายหลังจากที่ฝ่ายปกครองได้มีการกระทำอย่างใดอย่างหนึ่งต่อบุคคลแล้ว เช่น ได้มีการออกคำสั่งทางปกครองแล้ว ดังนั้น การควบคุมฝ่ายปกครองแบบแก้ไขจึงเป็นการควบคุมตรวจสอบการกระทำทางปกครองที่มีผลในทางกฎหมายต่อบุคคลแล้ว ด้วยเหตุนี้ จึงเรียกรวมการควบคุมฝ่ายปกครองภายหลังจากที่มีการกระทำทางปกครองแล้วว่า การควบคุมแบบแก้ไข ซึ่งย่อมหมายความว่า การกระทำทางปกครองนั้นเป็นการกระทำที่มี

<sup>18</sup> แหล่งเดิม. หน้า 77-80.

<sup>19</sup> แหล่งเดิม. หน้า 86.

ข้อบกพร่องหรือเป็นการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย การจะคุ้มครองสิทธิของปัจเจกบุคคลก็จะต้องใช้วิธีการแก้ไขเยียวยาสิทธิของบุคคลที่ได้รับผลกระทบจากการกระทำทางปกครองนั้นๆ

#### (1) การควบคุมแบบแก้ไขโดยองค์กรภายในฝ่ายปกครอง

การควบคุมฝ่ายปกครองโดยองค์กรภายในฝ่ายปกครอง เป็นการควบคุมตรวจสอบโดยองค์กรฝ่ายปกครองภายหลังจากที่มีการกระทำทางปกครองอย่างใดอย่างหนึ่ง โดยอาจมีการกำหนดให้องค์กรภายในฝ่ายปกครองได้มีโอกาสตรวจสอบการกระทำที่เกิดจากเจ้าหน้าที่ของฝ่ายปกครองได้ ซึ่งอาจจำแนกลักษณะการควบคุมโดยองค์กรภายในฝ่ายปกครองได้ ดังนี้

##### (1.1) การควบคุมโดยผู้มีอำนาจเหนือ

การควบคุมโดยผู้มีอำนาจเหนืออาจแยกผู้มีอำนาจเหนือออกเป็นผู้บังคับบัญชาและโดยผู้กำกับดูแล ซึ่งถือว่าเป็นการควบคุมโดยองค์กรภายในฝ่ายปกครองรูปแบบหนึ่ง

อำนาจบังคับบัญชา คือ อำนาจที่หัวหน้าหน่วยงานใช้ปกครองผู้ใต้บังคับบัญชา เช่น การที่รัฐมนตรีใช้อำนาจบังคับบัญชาเหนือเจ้าหน้าที่ทั้งหลายในกระทรวง อำนาจบังคับบัญชาเป็นอำนาจที่ผู้บังคับบัญชาสามารถสั่งการใดๆ ก็ได้ตามที่ตนเห็นว่าเหมาะสมสามารถกลับแก้ยกเลิกเพิกถอนคำสั่งหรือการกระทำของผู้ใต้บังคับบัญชาได้เสมอ เว้นแต่จะมีกฎหมายบัญญัติไว้โดยเฉพาะเป็นประการอื่น อย่างไรก็ตาม การใช้อำนาจบังคับบัญชานี้ต้องชอบด้วยกฎหมายไม่ใช่ว่าจะใช้ในทางที่เหมาะสมแต่ขัดต่อกฎหมายได้<sup>20</sup>

อำนาจควบคุมกำกับ คือ อำนาจควบคุมที่มีอยู่อย่างจำกัดตามพระราชบัญญัติขององค์กรปกครองที่สูงกว่าเหนือองค์กรและเหนือการกระทำขององค์กรกระจายอำนาจ โดยมีเป้าหมายอยู่ที่การปกป้องผลประโยชน์ทั่วไป<sup>21</sup>

##### (1.2) การอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครอง

การอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองเป็นกระบวนการควบคุมภายในฝ่ายปกครองที่สำคัญอีกประการหนึ่งที่อาจแก้ไขบรรดาข้อพิพาทระหว่างหน่วยงานของรัฐกับประชาชนให้หมดสิ้นไป โดยมีความมุ่งหมาย 3 ประการ<sup>22</sup> คือ 1) เพื่อคุ้มครองสิทธิของประชาชน 2) เพื่อการควบคุมตนเองของฝ่ายปกครอง และ 3) เพื่อลดภาระคดีในชั้นศาล

<sup>20</sup> ชาญชัย แสงศักดิ์. เล่มเดิม. หน้า 89.

<sup>21</sup> สมคิด เลิศไพฑูรย์. (2531). “ข้อความคิดเกี่ยวกับการควบคุมกำกับทางปกครอง.” ในหนังสือรวมบทความ 60 ปี ดร.ปรีดี เกษมทรัพย์. หน้า 211. อ้างถึงใน บรรเจิด สิงคะเนติ ข. เล่มเดิม. หน้า 82.

<sup>22</sup> Friedhelm Hufen. (1994). *Verwaltungsprozessrechts*. s.77. อ้างถึงใน บรรเจิด สิงคะเนติ ข. เล่มเดิม. หน้า 99.

ระบบอุทธรณ์นั้น ศาสตราจารย์ ดร.บรรเจิด สิงคะเนติ ได้แบ่งแยกระบบอุทธรณ์ไว้ 2 ระบบ คือ ระบบอุทธรณ์ไม่บังคับ และระบบอุทธรณ์บังคับ<sup>23</sup>

#### 1. ระบบอุทธรณ์ไม่บังคับ<sup>24</sup>

ระบบอุทธรณ์ไม่บังคับเป็นกรณีที่กฎหมายมิได้กำหนดไว้ว่า หากคู่กรณีจะนำคดีมาฟ้องต่อศาล คู่กรณีจะต้องอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อน หากแต่เป็นกรณีที่กฎหมายบัญญัติในลักษณะที่เป็นทางเลือกให้คู่กรณีมีสิทธิที่จะเลือกใช้สิทธิในการอุทธรณ์หรือจะนำคดีไปฟ้องร้องศาลได้โดยตรง ดังนั้น กฎหมายได้บัญญัติให้ใช้ระบบอุทธรณ์เพื่อเลือก ด้วยเหตุนี้ จึงต้องพิจารณาจากบทบัญญัติของกฎหมายนั้นๆ เป็นคำสำคัญ

#### 2. ระบบอุทธรณ์บังคับ

ระบบอุทธรณ์บังคับเป็นระบบอุทธรณ์ที่บังคับให้คู่กรณีจะต้องดำเนินการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อนเสมอก่อนที่จะนำคดีไปฟ้องต่อศาล หากคู่กรณีไม่ดำเนินการภายในฝ่ายปกครองก่อน ศาลย่อมไม่อาจรับพิจารณาคดีดังกล่าวได้ การอุทธรณ์ในระบบบังคับจึงกลายเป็นเงื่อนไขในการรับเรื่องไว้พิจารณา ด้วยเหตุนี้เอง จึงถือว่าสถานะในทางกฎหมายเกี่ยวกับการอุทธรณ์เป็นกฎหมายที่อยู่กึ่งกลางระหว่างกฎหมายสารบัญญัติและกฎหมายวิธีสบัญญัติ กล่าวคือ การอุทธรณ์เป็นจุดเชื่อมระหว่างการใช้กฎหมายของฝ่ายปกครองและเป็นเงื่อนไขการรับฟ้องคดีของศาลในขณะเดียวกัน

หากจะกล่าวในระบบกฎหมายไทยจะถือว่า ในระบบกฎหมายไทยใช้ระบบอุทธรณ์บังคับหรือไม่นั้น อาจกล่าวได้ว่าในระบบกฎหมายไทยนั้นใช้ระบบอุทธรณ์บังคับในคดีที่อยู่ในเขตอำนาจศาลปกครอง กล่าวคือ ศาลปกครองจะตรวจสอบเงื่อนไขตามมาตรา 42 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 ซึ่งบัญญัติว่า “ในกรณีที่มิได้กฎหมายกำหนดขั้นตอนหรือวิธีการสำหรับการแก้ไขความเดือดร้อนหรือเสียหายในเรื่องใดไว้โดยเฉพาะ การฟ้องคดีปกครองในเรื่องนั้นจะกระทำได้ต่อเมื่อมีการดำเนินการตามขั้นตอนและวิธีการดังกล่าว และได้มีการสั่งการตามกฎหมายนั้น หรือมิได้มีการสั่งการภายในเวลาอันสมควรหรือภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด” ศาลปกครองพิจารณาเงื่อนไขตามมาตรา 42 วรรคสอง ดังนี้<sup>25</sup>

<sup>23</sup> บรรเจิด สิงคะเนติ. เล่มเดิม ข. หน้า 106-107.

<sup>24</sup> ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนสานต์ ก. เล่มเดิม. หน้า 398.

<sup>25</sup> บรรเจิด สิงคะเนติ. เล่มเดิม ข. หน้า 101.

1) กฎหมายเฉพาะในเรื่องนั้นๆ ได้กำหนดเรื่องการอุทธรณ์ไว้หรือไม่ หากกฎหมายเฉพาะได้กำหนดให้ผู้ฟ้องคดีแต่หากผู้ฟ้องคดีไม่ดำเนินการอุทธรณ์ ศาลปกครองจะไม่รับฟ้องคดีดังกล่าว เพราะไม่เข้าเงื่อนไขตามมาตรา 42 วรรคสองดังกล่าว

2) กฎหมายเฉพาะในเรื่องๆ ไม่ได้กำหนดเรื่องการอุทธรณ์ไว้ในกรณีนี้ศาลปกครองเห็นว่า ในกรณีที่เป็นการฟ้องเกี่ยวกับคำสั่งทางปกครองถึงแม้กฎหมายเฉพาะมิได้กำหนดเรื่องการอุทธรณ์ไว้ กรณีนี้ผู้ฟ้องคดีก็ต้องดำเนินการอุทธรณ์โดยอาศัยหลักเกณฑ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เป็นเกณฑ์ในการอุทธรณ์

### (1.3) การควบคุมโดยคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท<sup>26</sup>

การควบคุมโดยคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทถือว่าเป็นการควบคุมโดยองค์กรภายในฝ่ายปกครอง เพราะคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทต่างๆ ล้วนแต่เป็นองค์กรที่อยู่ในโครงสร้างขององค์กรฝ่ายปกครอง หากแต่เป็นองค์กรที่มีความอิสระในการวินิจฉัยข้อพิพาท เหตุผลที่มีการกำหนดให้มีคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเป็นองค์กรควบคุมตรวจสอบภายในฝ่ายปกครองมีเหตุผลที่สำคัญ ดังนี้

1. การควบคุมตรวจสอบโดยคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทมักจะประกอบไปด้วยผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้านที่มีความชำนาญในด้านนั้นๆ ดังนั้น การตรวจสอบโดยคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท จึงเปรียบเสมือนการตรวจสอบในทางข้อเท็จจริงจากผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้าน ซึ่งหากเรื่องขึ้นสู่การพิจารณาของศาลจะมีส่วนช่วยให้การพิจารณาของศาลมีความรวดเร็วขึ้น

2. การควบคุมตรวจสอบโดยคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท เป็นการตรวจสอบโดยองค์กรภายในฝ่ายปกครอง ดังนั้น เพื่อให้เกิดความรอบคอบก่อนที่เรื่องดังกล่าวจะไปสู่การตรวจสอบโดยองค์กรภายนอก (ศาล) ซึ่งหากเรื่องใดคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเห็นว่าไม่ถูกต้อง ก็อาจวินิจฉัยแก้ไขให้ถูกต้องก่อนที่เรื่องไปสู่องค์กรศาล อันเป็นการแบ่งเบาภาระของศาลอีกด้านหนึ่ง

3. การให้มีการตรวจสอบโดยคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทมีกระบวนการที่ไม่มีแบบพิธี ดังนั้น การเข้าถึงของประชาชนจึงสะดวกไม่มีความยุ่งยาก รวมทั้งค่าใช้จ่ายน้อยกว่าการไปฟ้องร้องยังองค์กรศาล การควบคุมโดยคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท จึงเป็นการควบคุมภายในชั้นสุดท้ายก่อนที่ไปสู่องค์กรภายนอกที่มีกระบวนการเป็นแบบพิธี และมีความยุ่งยากซับซ้อนมากกว่าการควบคุมโดยคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท

<sup>26</sup> แหล่งเดิม. หน้า 131-132.

## 2) การควบคุมโดยองค์กรภายนอกฝ่ายปกครอง

หลักการแบ่งแยกอำนาจโดยทั่วไปมิได้เรียกร้องการควบคุมตรวจสอบภายในฝ่ายปกครองเท่านั้น แต่เป็นการเรียกร้องให้มีการควบคุมตรวจสอบโดยองค์กรภายนอก ทั้งนี้ อาจกล่าวได้ว่าหลักการแบ่งแยกอำนาจเป็นหลักพื้นฐานที่เรียกร้องให้มีการควบคุมตรวจสอบอำนาจของฝ่ายบริหารและฝ่ายปกครอง ซึ่งผู้เขียนจะได้อธิบายการควบคุมภายนอกฝ่ายปกครอง ดังนี้

### 2.1) การควบคุมทางการเมือง<sup>27</sup>

ในการปกครองระบอบประชาธิปไตยในระบอบรัฐสภา อาจกล่าวได้ว่ารัฐสภาและคณะรัฐมนตรีมีการตรวจสอบซึ่งกันและกัน ทั้งนี้ เพื่อป้องกันมิให้ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งมีอำนาจเหนือกว่าอีกฝ่ายหนึ่งอย่างเด็ดขาด โดยรัฐสภามีอำนาจหน้าที่โดยตรงในการตรวจสอบคณะรัฐมนตรีว่าได้ดำเนินการตามบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ กฎหมาย และนโยบายที่ได้แถลงไว้ต่อรัฐสภาหรือไม่ และมากน้อยเพียงใด

เหตุผลที่องค์กรทางการเมืองสามารถเข้าไปควบคุมตรวจสอบองค์กรฝ่ายปกครองได้ เพราะนายกรัฐมนตรีซึ่งเป็นฝ่ายการเมือง ถือว่าเป็นผู้บังคับบัญชาสูงสุดของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง ดังนั้น องค์กรทางการเมืองจึงควบคุมฝ่ายปกครองได้โดยผ่านฝ่ายการเมืองดังกล่าว

### 2.2) การควบคุมโดยองค์กรตุลาการ

การควบคุมฝ่ายปกครองโดยองค์กรตุลาการเป็นการควบคุมฝ่ายปกครองที่ทำให้หลักประกันแก่ประชาชนได้อย่างดีที่สุด เป็นไปตามหลักนิติรัฐมากกว่าการควบคุมฝ่ายปกครองโดยทางการเมือง หรือการควบคุมภายในองค์กร ด้วยเหตุผลที่ว่า ศาลหรือองค์กรตุลาการมีความเป็นอิสระในการปฏิบัติหน้าที่ที่มีหลักประกันความเป็นอิสระของศาลเพื่อให้ศาลวินิจฉัยคดีโดยไม่อยู่ภายใต้อิทธิพลใดๆ และเมื่อประชาชนได้ยื่นคำฟ้องอย่างถูกต้อง ศาลก็มีหน้าที่ต้องพิจารณาและพิพากษาคดี ศาลจะปฏิเสธไม่พิจารณาพิพากษาไม่ได้ ดังนั้น ประชาชนย่อมจึงได้รับหลักประกันว่าจะได้รับการพิจารณาพิพากษาคดีไปอย่างเที่ยงธรรมภายในเวลาอันสมควร ซึ่งไม่อาจพบได้ในระบบการควบคุมแบบอื่น และระหว่างการดำเนินการของศาล วิธีพิจารณาของศาลเป็นไปอย่างเปิดเผย มีการเปิดโอกาสให้สาธารณชนเข้าฟังการพิจารณาคดีได้ และให้โอกาสคู่ความทั้งสองฝ่ายนำพยานหลักฐานต่างๆ มาสนับสนุนข้ออ้างข้อเท็จจริงของตน และหักล้างข้ออ้างข้อเถียงของตนได้ นอกจากนั้น ศาลยังต้องพิพากษาคดีโดยใช้หลักเหตุผลประกอบคำพิพากษาที่แสดงถึงข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย เพื่อให้เป็นที่ปรากฏแก่คู่ความและสาธารณชนอันเป็นหลักประกันต่อสิทธิและเสรีภาพของประชาชนที่ศาลจะไม่พิพากษาคดีตามอำเภอใจได้

<sup>27</sup> แหล่งเดิม. หน้า 150-162.

การควบคุมฝ่ายองค์กรโดยองค์กรตุลาการอาจเป็นศาลยุติธรรม หรือศาลปกครองก็ได้ ลักษณะที่สำคัญของวิธีการนี้ คือผู้มีอำนาจวินิจฉัยมีความเป็นอิสระ มีกระบวนการพิจารณาแน่นอน มีเงื่อนไขการฟ้อง และกำหนดอายุความศาลมีอำนาจวินิจฉัยทั้งในข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย แต่ตามหลักการศาลไม่อาจพิจารณาไปไกลจนถึงจะควบคุม “ดุลพินิจที่แท้จริง” (opportunity) ได้ การควบคุมดุลพินิจที่แท้จริง เป็นเรื่องการควบคุมภายในของฝ่ายบริหารด้วยตนเอง<sup>28</sup> ไม่เช่นนั้นแล้วศาลจะกลายเป็นผู้บังคับบัญชาของฝ่ายปกครองไป

ความสำคัญและความจำเป็นของการควบคุมโดยวิธีการนี้นั้นเป็นวิธีการที่ผูกพันอย่างลึกซึ้งกับระบอบเสรีประชาธิปไตย กล่าวคือ ระบบนี้ต้องการให้มืองค์กรที่อิสระ ปราศจากการแทรกแซงจากอำนาจทางการเมือง เพื่อเป็นการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชน ดังนั้น ผู้ที่ทำหน้าที่วินิจฉัยตัดสินจะต้องเป็นอิสระปราศจากอคติและเป็นกลาง

#### (1) ระบบของศาล

##### (1.1) ระบบศาลเดี่ยวหรือระบบที่ศาลยุติธรรมเป็นศาลหลัก

ระบบศาลเดี่ยวเป็นระบบที่ศาลยุติธรรมทำหน้าที่ควบคุมฝ่ายปกครอง ไม่มีการแยกศาลปกครองออกมาทำหน้าที่ดังกล่าว ซึ่งใช้อยู่ในกลุ่มประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายเอง โกล-แซกซอน (Anglo-Saxon) หรือระบบกฎหมายจารีตประเพณี (Common Law) โดยกลุ่มประเทศเหล่านี้ไม่ได้ให้ความสำคัญกับการแบ่งแยกประเภทของกฎหมายเอกชนและกฎหมายมหาชน<sup>29</sup> โดยยึดมั่นถือมั่นในความเป็นเอกภาพของหลักกฎหมายและระบบศาลเป็นสำคัญ กล่าวคือ ใช้หลักกฎหมายเอกชน<sup>30</sup> บังคับใช้กับฝ่ายปกครองด้วยภายใต้ศาลเดียวกัน ทั้งนี้เพราะกลุ่มประเทศเหล่านี้ไม่มีหลักกฎหมายปกครอง ไม่มีศาลปกครองแยกเป็นอิสระจากศาลยุติธรรม ดังเช่นกลุ่มประเทศที่ใช้กฎหมายในสกุลโรมานอ-เยอรมันนิค (Romano-Germanic) หรือระบบประมวลกฎหมาย (Civil Law) ดังนั้นเมื่อเกิดข้อพิพาททางปกครองขึ้น ก็เป็นอำนาจของศาลยุติธรรมที่จะพิจารณาพิพากษา แม้จะมีองค์กรตุลาการในฝ่ายปกครองอื่นๆ เช่น Administrative Tribunals ในประเทศอังกฤษ หรือ Administrative Agencies ในสหรัฐอเมริกาที่ล้วนแล้วแต่อยู่ภายใต้การควบคุมของศาลยุติธรรม

<sup>28</sup> อมร จันทรสมบูรณ์. (2527). *กฎหมายปกครอง*. หน้า 100.

<sup>29</sup> ระบบกฎหมายของอังกฤษแยกเป็นคอมมอนลอว์ (Common Law) และ เอคควิตี้ (Equity).

<sup>30</sup> หลักกฎหมายเอกชนยึดหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งการเจตนาและเสรีภาพในการทำสัญญาของคู่กรณี การทำนิติกรรมจะต้องเกิดขึ้นจากความสมัครใจ จะใช้อำนาจบังคับอีกฝ่ายหนึ่งไม่ได้เพราะอยู่ในสถานะที่เท่าเทียมกัน เมื่อมีข้อพิพาทกันก็ต้องนำคดีไปสู่ศาลเพื่อบังคับให้เป็นไปตามนิติกรรมนั้น แต่ในกรณีที่เป็นคดีปกครอง ศาลยุติธรรมจะใช้กฎหมายหรือระเบียบข้อบังคับเฉพาะเรื่องที่เป็นปัญหานั้นประกอบการพิจารณาด้วย.

ทั้งสิ้น ประเทศอังกฤษและสหรัฐอเมริกา นับเป็นประเทศตัวอย่างที่สำคัญที่ใช้ระบบศาลยุติธรรมในการควบคุมฝ่ายปกครอง

### (1.2) ระบบศาลคู่

ระบบศาลคู่เป็นระบบที่มีการแยกศาลปกครองออกมาทำหน้าที่ในการควบคุมฝ่ายปกครองต่างหากจากศาลยุติธรรม และหลักกฎหมายที่ศาลปกครองใช้เป็นหลักกฎหมายมหาชน ที่แยกเป็นเอกเทศออกจากกฎหมายเอกชน มักจะอยู่ในกลุ่มประเทศที่ใช้กฎหมายสกุลโรมานอ-เยอรมันนิค (Romano-Germanique) หรือระบบประมวลกฎหมาย (Civil Law) ในช่วงปลายศตวรรษที่ 19 และต้นศตวรรษที่ 20 ซึ่งเป็นยุคต้นของการพัฒนาระบบกฎหมายปกครองของฝรั่งเศสนั้น นักกฎหมายมหาชนทั้งหลายเห็นว่าความเป็นเอกเทศของกฎหมายปกครองฝรั่งเศสมีความหมายว่าศาลปกครองจะไม่นำกฎหมายเอกชนทั้งหมดมาใช้บังคับแก่ฝ่ายปกครอง ซึ่งเป็นหลักที่ได้จากคำพิพากษาของศาลระดับความขัดแย้ง (Tribunal des Conflits) ในคดีบลองโก (arrêt Blanco) ซึ่งตัดสินไว้เมื่อปี ค.ศ. 1873 ซึ่งมีข้อความตอนหนึ่งว่า “...ความรับผิดชอบจะตกแก่รัฐอันเนื่องมาจากการที่บุคคลซึ่งรัฐได้จ้างไว้ในหน่วยงานของรัฐได้ก่อให้เกิดความเสียหายแก่เอกชนไม่อาจอยู่ภายใต้บังคับของหลักการซึ่งบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งเพื่อใช้บังคับในความสัมพันธ์ระหว่างเอกชนกับเอกชน...” อย่างไรก็ตามนักกฎหมายมหาชนในสมัยนั้นก็ยอมรับว่าในบางกรณีศาลปกครองอาจนำหลักกฎหมายเอกชนมาใช้บังคับแก่ฝ่ายปกครองได้ แต่เป็นกรณีข้อยกเว้น ต่อมานักกฎหมายมหาชนฝรั่งเศสบางท่านไม่เห็นด้วยกับความเห็นนี้โดยให้เหตุผลว่าศาลปกครองนำกฎหมายเอกชนมาปรับแก้คดีปกครองมากขึ้นจนไม่น่าจะเป็นเพียงข้อยกเว้นดังที่นักกฎหมายรุ่นเก่าเข้าใจกัน<sup>31</sup>

อย่างไรก็ดี ศาสตราจารย์ ยอร์จ เวอเดิล (Goerges Vedel) แห่งคณะนิติศาสตร์มหาวิทยาลัยกรุงปารีส ซึ่งเป็นนักกฎหมายมหาชนที่มีชื่อเสียงคนหนึ่ง มีความเห็นว่า ความเป็นเอกเทศของกฎหมายปกครองฝรั่งเศสมีความหมายว่าศาลปกครองมีอำนาจเด็ดขาดที่จะวินิจฉัยว่าควรจะนำกฎหมายเอกชนมาปรับแก้เรื่องใดๆ ในคดีซึ่งอยู่ในอำนาจของศาลปกครองหรือไม่ ศาลปกครองอาจสร้างหลักกฎหมายขึ้นเองเพื่อใช้บังคับแก่เรื่องนั้นๆ หรืออาจเห็นว่า การสร้างหลักกฎหมายซึ่งแตกต่างกับหลักกฎหมายเอกชนเป็นสิ่งที่ไม่จำเป็นก็ได้ ทั้งนี้ ศาลปกครองจะพิจารณาเป็นกรณีๆ ไป ซึ่งแตกต่างกับศาลยุติธรรมซึ่งไม่มีอำนาจวินิจฉัยเช่นว่านี้<sup>32</sup> ซึ่งความเห็นดังกล่าวเป็นที่ยอมรับของนักกฎหมายมหาชนโดยทั่วไป

<sup>31</sup> อิศระ นิติทัศน์ประกาศ. (2521). *กฎหมายปกครองเปรียบเทียบ*. หน้า 17-18.

<sup>32</sup> แหล่งเดิม. หน้า 18.

(2) ระบบการพิจารณาของศาล<sup>33</sup>

## (2.1) ระบบกล่าวหา (Accusatorial System)

การพิจารณาแบบกล่าวหาที่มีวิวัฒนาการมาตั้งแต่สมัยดั้งเดิมนับแต่ที่มนุษย์ได้รวมตัวกันเป็นสังคม ได้เน้นเรื่องหน้าที่และสิทธิของกลุ่มความในการดำเนินกระบวนการพิจารณาเป็นสำคัญ กลุ่มความไม่เพียงแต่เป็นฝ่ายกำหนดขอบเขตของข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายของคดี แต่ยังมีบทบาทสำคัญในการดำเนินกระบวนการพิจารณา รวมทั้งการรวบรวมพยานหลักฐานตามที่กฎหมายกำหนด และห้ามไม่ให้ศาลตัดสินคดีตามความเชื่อส่วนตัวของคุณ และมักมีลักษณะเป็นกระบวนการพิจารณาด้วยวาจา ไม่มีลักษณะเด่นหรือเน้นในเรื่องเอกสาร มีการนั่งพิจารณาและสืบพยานโดยเปิดเผย และมีการโต้แย้งต่อสู้ซึ่งกันและกันระหว่างคู่ความ

ระบบนี้ศาลหรือลูกขุนต้องวางตัวเป็นกลางอย่างเคร่งครัด ศาลใช้ดุลพินิจได้น้อยโดยทำหน้าที่เป็นเพียงผู้ตัดสินคดี การพิสูจน์หรือแสวงหาข้อเท็จจริงตกเป็นภาระหน้าที่ของกลุ่มความพยานหลักฐานทั้งหลาย ไม่ว่าจะเป็นพยานบุคคล พยานเอกสาร หรือพยานวัตถุ เป็นของกลุ่มความที่จะนำมาสู่ศาลและถือว่าเป็นพยานหลักฐานของฝ่ายที่นำส่ง คู่ความฝ่ายที่กล่าวอ้างข้อเท็จจริงจะต้องนำพยานหลักฐานมาสนับสนุนให้ศาลเชื่อ ส่วนคู่ความอีกฝ่ายหนึ่งก็จะถามค้านเพื่อทำลายน้ำหนักพยานหลักฐานของฝ่ายตรงข้าม ดังนั้น การถามค้านจึงมีความสำคัญมากในระบบนี้ในการค้นหาความจริง การถามพยานมีทั้งการถามพยานของตนเอง การถามค้านคู่ความฝ่ายตรงข้ามและปิดท้ายด้วยการถามถึงพยานของตนเองอีกครั้งหนึ่ง ระบบกล่าวหาแบบดั้งเดิมแท้ๆ จะใช้ลูกขุนซึ่งไม่ใช่ นักกฎหมายทำหน้าที่เป็นผู้พิจารณาปัญหาข้อเท็จจริงจึงมีกฎเกณฑ์การสืบพยานที่เคร่งครัดมาก มีบทตัดพยาน (Exclusionary rule) ที่เด็ดขาด เพราะไม่ต้องการให้ข้อเท็จจริงบางอย่างที่ไม่เกี่ยวกับประเด็นในคดีโดยตรงเข้าสู่การรับรู้ของคณะลูกขุนซึ่งอาจทำให้เสียความเป็นกลางได้ ในปัจจุบันประเทศในกลุ่ม Common Law ได้ยกเลิกระบบลูกขุนไปหลายประเทศแล้ว เช่น ออสเตรเลีย นิวซีแลนด์ สิงคโปร์ มาเลเซีย เพราะสิ้นเปลืองเวลาและค่าใช้จ่าย

ระบบกล่าวหานี้มักพบมากในประเทศที่ใช้ระบบคอมมอนลอว์ ซึ่งอาศัยการต่อสู้กันระหว่างคู่ความสองฝ่าย โดยอาจจำแนกพิจารณาองค์ประกอบของระบบกล่าวหาได้ 4 ประการ คือ

ประการที่ 1 คดีที่ใช้ในการแสวงหาข้อเท็จจริงในระบบนี้จะประกอบไปด้วยคู่ความสองฝ่ายที่มีความขัดแย้งในเรื่องของผลประโยชน์ระหว่างกันเอง

ประการที่ 2 ในการพิจารณาคดี คู่ความมีความจำเป็นต้องปรากฏตัวในศาลเพื่อจะแสดงข้ออ้างข้อเถียง และกล่าวแก้ข้อโต้แย้งของแต่ละฝ่ายด้วยวาจา

<sup>33</sup> กงรัช ภาคพร. (2545). เล่มเดิม. หน้า 65-66.

ประการที่ 3 ผู้พิพากษาจะเป็นผู้ดำเนินการตามที่คู่ความกำหนด และทำหน้าที่เป็น  
ตัวกลางในการประนีประนอมพยานหลักฐานที่แต่ละฝ่ายเสนอ

ประการที่ 4 คำวินิจฉัยของศาลวางอยู่บนพื้นฐานของพยานหลักฐานที่ได้รับฟังจาก  
คู่ความเท่านั้น โดยจะไม่นำพยานหลักฐานนอกเหนือมาพิจารณา<sup>34</sup>

กระบวนการพิจารณาแบบกล่าวหาส่วนใหญ่จะถูกนำมาใช้ในการพิจารณาคดีแพ่งที่เป็น  
เรื่องสิทธิประโยชน์ส่วนตัวของคู่ความ จึงเป็นเรื่องที่คู่ความมีบทบาทสำคัญในการดำเนินกระบวนการ  
พิจารณา ส่วนผู้พิพากษาจะวางตนเป็นกลางและมีบทบาทเป็นเพียงเสมือนกรรมการผู้ตัดสินการ  
แข่งขันเท่านั้น ดังนั้น ระบบกล่าวหาจึงเป็นเพียงมาตรการเพื่อแก้ไขข้อพิพาทระหว่างคู่ความ  
กระบวนการพิจารณาในระบบกล่าวหาที่มีหลักการสำคัญ คือ

#### 1. หลักการเสนอคดีของคู่ความ<sup>35</sup>

หลักการนี้เป็นหลักการที่มีแนวความคิดว่า ขอบเขตและเนื้อหาของสาระของการโต้แย้งกัน  
ในคดีเป็นเรื่องที่คู่ความจะกำหนด โดยศาลจะต้องถูกจำกัดกรอบในการพิจารณาคดีเฉพาะสิ่งที่  
คู่ความนำเสนอต่อศาล ถือว่าเป็นการแสดงเจตจำนงโดยอิสระของคู่ความเป็นเพียงวิถีทางเดียวที่จะ  
ได้มาซึ่งประโยชน์ตามกฎหมายนั้น

#### 2. หลักความประสงคฺ์ของคู่ความ<sup>36</sup>

หลักความประสงคฺ์ของคู่ความเป็นหลักที่ให้อำนาจคู่ความในการต่อสู้คดีในทาง  
กฎหมายสารบัญญัติและวิธีสบัญญัติในกระบวนการพิจารณาได้อย่างเต็มที่ และมีสิทธิที่จะเลือกได้  
โดยอิสระว่าจะใช้หรือไม่ใช้สิทธิเหล่านั้น

ระบบกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งของประเทศที่ใช้ระบบคอมมอนลอว์นั้น โดยปกติ  
จะยึดหลักการเสนอคดีของคู่ความเป็นหลักมาตั้งแต่ต้นจนกลายเป็นจารีตประเพณี อำนาจของศาล  
จะถูกจำกัดโดยสิทธิต่างๆ ในการดำเนินกระบวนการพิจารณาของคู่ความ ศาลมีบทบาทเป็นเพียง  
เสมือนกรรมการผู้ตัดสินที่พิจารณาปรับกฎหมายเข้ากับข้อเท็จจริงเท่านั้น หลักนี้ได้มีการนำมาใช้  
อย่างเด่นชัดมากที่สุดในเรื่องของพยาน โดยหน้าที่ทั้งหมดในการเสนอพยานหลักฐานจะตกอยู่แก่  
คู่ความในการดำเนินคดี และไม่มีกำหนดหรือคาดหมายว่าศาลจะเป็นผู้มีหน้าที่เช่นนั้น โดย  
คู่ความมีโอกาสที่จะอ้างอิงและสืบพยานกันอย่างเต็มที่ การซักถามพยานบุคคลของคู่ความที่อ้าง  
พยานนั้นจะเริ่มต้นด้วยการซักถามพยานซึ่งมีเงื่อนไขว่าจะใช้คำถามในลักษณะการถามนำไม่ได้

<sup>34</sup> N. Gary Holten and Lawson L. Lamar. (1991). *The Criminal Courts*. p.24. อ้างถึงใน คีตงาม  
คงตระกูล. *ระบบไต่สวนในกฎหมายวิธีพิจารณาความคดีปกครองไทย*. หน้า 27.

<sup>35</sup> คีตงาม คงตระกูล. เล่มเดิม. หน้า 28.

<sup>36</sup> แหล่งเดิม. หน้า 28-29.

จากนั้นทนายความของกลุ่มความฝ่ายที่อ้างพยานมีสิทธิที่จะถามตักพยานได้ การสืบพยานและการรับฟังพยานดังกล่าวอาจใช้เวลาหลายชั่วโมง หรือหลายวันหากจำเป็น โดยศาลในระบบกล่าวหานี้ โดยปกติจะทำหน้าที่เพียงการควบคุมการสืบพยานของกลุ่มความให้เป็นไปตามกฎเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น โดยศาลจะทราบเรื่องเกี่ยวกับการสืบพยานของกลุ่มความเพียงคร่าวๆ เท่านั้น นอกนั้นจะเป็นหน้าที่ของทนายความที่จะเสนอข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายต่อศาล ในการที่จะเรียกพยานมาสืบว่ามีจำนวนเท่าใดหรือตามลำดับอย่างไร ทนายความจะเป็นผู้ซักถามพยานเอง ศาลเพียงแต่ฟังการสืบพยานโดยจะควบคุมว่าคำถามใดจะสามารถถามพยานได้หรือไม่ และจะซักถามพยานได้เท่าที่จำเป็นจริงๆ เท่านั้น และศาลยังไม่ค่อยมีบทบาทในการค้นหาข้อเท็จจริงของคดีแม้ว่ากฎหมายจะได้กำหนดอำนาจของศาลไว้พอสมควรก็ตาม

## (2.2) ระบบไต่สวน (Inquisitorial System)

ระบบไต่สวนเป็นระบบที่ใช้อยู่ในประเทศภาคพื้นยุโรป ระบบนี้ศาลเป็นผู้มีบทบาทสำคัญในการพิจารณาคดี ศาลมีหน้าที่ค้นหาข้อเท็จจริงมีอำนาจใช้ดุลพินิจได้อย่างกว้างขวางและยืดหยุ่นมาก ไม่มีกฎเกณฑ์การสืบพยานที่เคร่งครัดนัก ไม่มีบทตัดพยานที่เด็ดขาด เปิดโอกาสให้มีการเสนอพยานหลักฐานทุกชนิดมาสู่ศาลได้ พยานหลักฐานทั้งปวงไม่ว่าจะเป็นพยานบุคคล พยานเอกสาร หรือพยานวัตถุที่คู่ความนำมาสู่ศาลจะไม่ถือว่าเป็นพยานหลักฐานของกลุ่มความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง แต่จะถือว่าเป็นพยานหลักฐานของศาลทั้งสิ้น โจทก์เป็นเพียงผู้ช่วยเหลือศาลในการค้นคว้าหาพยานหลักฐาน ศาลจะทำหน้าที่ซึ่งนำนักพยานว่าน่าเชื่อถือหรือไม่เพียงใด โดยปกติจะใช้ผู้พิพากษาที่ทำหน้าที่ไต่สวนข้อเท็จจริงแตกต่างหากจากผู้พิพากษาที่ทำหน้าที่ตัดสินข้อกฎหมาย ทั้งนี้ก็มีจุดมุ่งหมายร่วมกันกับระบบกล่าวหา คือไม่ต้องให้คนๆ เดียวกันหรือคณะเดียวกันตัดสินได้ทั้งปัญหาข้อเท็จจริงและปัญหาข้อกฎหมาย ซึ่งเป็นการถ่วงดุลในระดับหนึ่ง ส่วนการซักถามพยานศาลจะเป็นผู้ซักถามเอง ไม่มีระบบการถามค้านและถามตัก เว้นแต่ศาลจะอนุญาต ส่วนใหญ่เป็นเรื่องระหว่างศาลกับจำเลย

สาระสำคัญของกระบวนการพิจารณาแบบไต่สวนนั้น ก็เนื่องจากว่าหลักความยุติธรรมย่อมบังคับอยู่ในตัวของมันเองว่าจะต้องประกอบด้วยความเร็วในการพิจารณา โดยศาลจะต้องเข้าไปมีบทบาทในการควบคุมดูแลการดำเนินกระบวนการพิจารณาเพื่อป้องกันไม่ให้คู่ความพยายามประวิงคดี และยังคงต้องประกอบด้วยความถูกต้องของคำพิพากษา โดยศาลมีหน้าที่ในการชี้ขาดข้อพิพาท ซึ่งถือเสมือนหนึ่งว่าเป็นข้อยุติที่ถูกต้องระหว่างคู่ความ

## 1. หลักการไต่สวนโดยศาล

หลักนี้มีแนวคิดที่ว่า ศาลสามารถเป็นผู้รวบรวมข้อเท็จจริงทั้งหลายในคดีด้วยตนเองโดย นักกฎหมายได้อธิบายว่า ตามหลักการนี้ศาลมีอำนาจค้นหาสาระสำคัญ (material) หรือความจริง (absolute truth) ได้ในคดี ดังนั้น ศาลจึงมีหน้าที่ต้องพิจารณาให้แน่ใจถึงข้อเท็จจริงที่คู่ความนำเสนอ และต้องพิจารณาถึงข้อเท็จจริงที่คู่ความมิได้นำเสนอต่อศาลด้วย หรืออีกนัยหนึ่งศาลจะต้องไม่พิจารณาว่าเรื่องที่กำลังพิจารณาอยู่เป็นความจริง แม้คู่ความจะเห็นตรงกันว่าเป็นความจริงก็ตาม จนกว่าศาลจะได้ไต่สวนให้ได้ความเช่นนั้นก่อน

ในประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายซีวิลลอว์ ซึ่งมีลักษณะค่อนข้างไปในทางแบบไต่สวน เช่น ประเทศฝรั่งเศส พบว่า ศาลไม่ได้มีบทบาทเพียงรับฟังคำให้การของพยานแต่เพียงอย่างเดียว โดยในระหว่างที่พยานให้การนั้น ศาลยังมีบทบาทในการที่จะซักถามพยานในประเด็นต่างๆ ที่เห็นว่าสามารถช่วยให้ได้รับทราบข้อเท็จจริงที่จำเป็นโดยครบถ้วนหรือซักถามพยานตามที่คู่ความได้เสนอแนะ การซักถามพยานจึงเป็นอำนาจหน้าที่โดยเด็ดขาดของศาลแต่เพียงผู้เดียว

อำนาจของศาลในการแสวงหาข้อเท็จจริง หรืออำนาจไต่สวนนี้ ศาลสามารถที่จะหาข้อมูลต่างๆ จากฝ่ายปกครองที่เกี่ยวข้องได้ โดยการให้ฝ่ายปกครองแสดงความเห็นและข้อเท็จจริงต่างๆ ที่เกี่ยวกับคำฟ้องของผู้ฟ้องคดีและส่งเอกสารต่อศาลภายในระยะเวลาที่ศาลกำหนด โดยอำนาจของศาลนี้ เช่นเดียวกันศาลก็มีอำนาจเรียกให้คู่ความอีกฝ่ายหนึ่งชี้แจงพยานหลักฐานประกอบได้ด้วย ซึ่งหลักการนี้เป็นการแสดงให้เห็นถึงลักษณะเฉพาะของระบบไต่สวน<sup>37</sup>

จากที่กล่าวมาโดยสรุปแล้วจะเห็นว่าระบบกล่าวหาเป็นระบบที่เหมาะสมกับคดีที่คู่ความมีสถานะเท่าเทียมกัน เช่น คดีแพ่งโดยศาลจะทำหน้าที่เป็นคนกลางคอยควบคุมวิธีพิจารณาให้เป็นไปโดยชอบ (เปรียบเสมือนกรรมการในสนามกีฬา) ไม่ให้มีการเอารัดเอาเปรียบกัน คอยรับฟังการสืบพยานตามข้ออ้างข้อเถียงของโจทก์และจำเลย ส่วนในระบบไต่สวนนั้นศาลจะต้องลงไปเสาะหาข้อเท็จจริงจากทุกฝ่ายโดยเฉพาะจากฝ่ายปกครองซึ่งมักครอบครองเอกสารหลักฐานซึ่งอ้างว่าเป็นความลับอยู่เสมอ ทำให้เอกชนผู้ฟ้องคดีเกิดความท้อถอยในการแสวงหาพยานหลักฐาน ดังนั้นระบบการพิจารณาแบบไต่สวนจึงเหมาะสมกับคดีปกครองที่รัฐหรือฝ่ายปกครองมีสถานะที่เหนือกว่าเอกชน

<sup>37</sup> L. Neville Brown and John S. Bell. (1998). *French Administrative Law*. pp.96-97. อ้างถึงใน คีตงาม คงตระกูล. (2546). เล่มเดิม. หน้า 25.

## 2. หลักหน้าที่ในการควบคุมกระบวนการพิจารณา

เมื่อพิจารณาถึงอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลและคู่ความในระบบไต่สวนแล้ว จะเห็นได้ว่า มีลักษณะที่แตกต่างจากศาลและคู่ความในระบบกล่าวหา โดยในระบบกล่าวหา คู่ความเป็นผู้มีบทบาทในการดำเนินกระบวนการพิจารณา ไม่ว่าจะเป็นการเริ่มต้นคดี การกำหนดทิศทางการดำเนินคดี แม้กระทั่งการกำหนดว่าพยานหลักฐานที่ตนจะใช้ในการพิสูจน์ความจริงแห่งคดี ในขณะที่ศาลทำหน้าที่เพียงผู้ดำเนินตามบทบาทที่คู่ความกำหนดไว้ แต่สำหรับระบบไต่สวน บทบาทของศาลเป็นทั้งผู้ควบคุมกระบวนการพิจารณาและเป็นผู้รวบรวมพยานหลักฐานทั้งหมด ซึ่งโดยหลักระบบไต่สวน จะพบมากในคดีที่เกี่ยวกับประโยชน์สาธารณะ โดยศาลต้องเป็นผู้นำมาซึ่งความจริงสำหรับการวินิจฉัยคดีนั้น<sup>38</sup>

การที่คดีประเภทใดจะใช้การแสวงหาข้อเท็จจริงในระบบไต่สวนหรือระบบกล่าวหา นั้น จะต้องพิจารณาจากวัตถุประสงค์ของคดีประเภทนั้นเป็นสำคัญ โดยหลักหากคดีประเภทใด กฎหมายประสงค์ที่จะช่วยเหลือคู่กรณีในการดำเนินคดีเนื่องจากอีกฝ่ายหนึ่งมีฐานะที่เหนือกว่า กฎหมายก็มีแนวโน้มที่จะให้อำนาจศาลในการแสวงหาความจริงโดยใช้ระบบไต่สวน ซึ่งให้อำนาจศาลเป็นอย่างมากทั้งในการแสวงหาความจริงและการควบคุมกระบวนการพิจารณา ไม่ว่าในเรื่องของการกำหนดระยะเวลาในการดำเนินคดีให้แก่คู่ความปฏิบัติตาม หรือการสั่งปิดการแสวงหาข้อเท็จจริงหรือการยุติการพิจารณาคดี หรือการยุติการแสวงหาข้อเท็จจริงโดยที่คู่ความมิได้ร้องขอ แต่หากศาลเห็นสมควร หลักการนี้เป็นหลักที่ตัดอำนาจของคู่ความในการดำเนินกระบวนการพิจารณา โดยหน้าที่ในการควบคุมกระบวนการพิจารณาของศาลไม่ใช่เพียงการบังคับใช้กฎหมาย แต่ยังรวมถึงการกำหนดขอบเขตของสาระสำคัญอันเป็นมูลเหตุแห่งคดีด้วย<sup>39</sup>

## 2.2 การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากร

สิทธิของผู้เสียหายอากรมีความเกี่ยวข้องกับสิทธิในทรัพย์สินของปัจเจกชน โดยตรง เพราะเงินที่ชำระค่าภาษีอากรเป็นทรัพย์สินอย่างหนึ่งที่รัฐใช้อำนาจบังคับจัดเก็บจากปัจเจกชน โดยไม่มีสิ่งตอบแทนให้โดยตรง หนี้ภาษีอากรที่เกิดขึ้นโดยกฎหมายจึงเป็นการจำกัดสิทธิและเสรีภาพในทรัพย์สินประการหนึ่ง การยอมรับสิทธิในทรัพย์สินของปัจเจกชนจึงเป็นสิ่งที่อยู่คู่กับสิทธิในการเก็บภาษีอากรของรัฐ โดยเหตุที่ประโยชน์ทั้งหมดของปัจเจกชนจากการมีสิทธิในทรัพย์สิน

<sup>38</sup> John Bell, Sophie Boyron and Simon Whittaker. (1998). *Principles of French Law*. p.80. อ้างถึงใน คีตงาม คงตระกูล. เล่มเดิม. หน้า 25-26.

<sup>39</sup> คีตงาม คงตระกูล. เล่มเดิม. หน้า 26.

รวมกันเป็นประโยชน์ของรัฐโดยรวม ดังนั้น เสรีภาพในทรัพย์สินจึงเป็นสิ่งที่จำเป็นอย่างยิ่ง และมีส่วนที่จะสนับสนุนสิทธิในทรัพย์สินอยู่ในตัว เพราะทำให้ทรัพย์สินนั้นเกิดประโยชน์สูงสุด รวมทั้งกฎระเบียบของสังคมก็เป็นสิ่งที่จำเป็น เพราะทำให้สิทธิในทรัพย์สินได้รับการรับรองและคุ้มครองภายในกรอบที่เหมาะสมกับสังคมนั้น

การจัดเก็บภาษีอากรของรัฐที่มีต่อบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลนั้นจำเป็นต้องมีกฎหมายบัญญัติให้อำนาจเอาไว้ โดยกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการในการเสียภาษีเพื่อให้สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจและรายได้ของประชาชนแต่ละบุคคล และก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการเสียภาษีมากที่สุด เพื่อลดช่องว่างความเหลื่อมล้ำของสังคม แต่เป็นสิ่งที่เป็หัวใจของการจัดเก็บภาษี กล่าวคือ รัฐจะต้องจัดเก็บภาษีให้เพียงพอต่อการใช้จ่ายในงบประมาณรายจ่ายที่ตั้งไว้<sup>40</sup> ระบบภาษีจึงมีความสำคัญที่จะทำให้ประชาชนผู้เสียภาษีได้รับรู้และเข้าใจถึงการจัดเก็บรายได้ สาธารณะของรัฐ ซึ่งจะนำไปสู่การจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

### 2.2.1 การคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพ

แนวคิดที่ว่าด้วยสิทธิเสรีภาพได้รับอิทธิพลของคริสต์ศาสนาเป็นประการแรก สำนักกฎหมายฝ่ายธรรมชาติและนักปรัชญากฎหมายทั้งหลายเป็นประการที่สอง และที่มาจากกฎหมายลายลักษณ์อักษรเป็นประการที่สาม สิ่งเหล่านี้ได้ทำให้เห็นถึงที่มาแห่งรากฐานของแนวความคิดในการรับรองและการจำกัดสิทธิเสรีภาพของประชาชนทั้งสิ้น สิทธิ (Right) คือ “อำนาจที่กฎหมายรับรองให้แก่บุคคลในอันที่จะกระทำการเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินหรือบุคคลอื่น”<sup>41</sup>

ส่วนเสรีภาพ (Liberty) นั้นได้แก่ “ภาวะของมนุษย์ที่ไม่อยู่ภายใต้การครอบงำของผู้อื่น”<sup>42</sup> ภาวะที่ปราศจากการถูกหน่วงเหนี่ยวขัดขวาง อำนาจของบุคคลในอันที่จะกำหนดตนเองโดยไม่ขัดต่อกฎหมาย (Self-determination) อำนาจนี้บุคคลย่อมเลือกวิถีชีวิตของตนได้ด้วยตนเอง เสรีภาพจึงเป็นอำนาจที่บุคคลมีอยู่เหนือตนเอง ดังนั้น เสรีภาพจึงแตกต่างกับสิทธิซึ่งเป็นอำนาจที่บุคคลใช้ในความสัมพันธ์ระหว่างตนเองกับผู้อื่น โดยการเรียกร้องให้ผู้อื่นกระทำการหรือละเว้นกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งให้เป็นประโยชน์แก่ตนเอง เป็นแต่เพียงหน้าที่ที่จะต้องเคารพเสรีภาพของเขา ผู้ทรงเสรีภาพลงมีอำนาจตามกฎหมายแต่เพียงที่จะเรียกร้องให้ผู้อื่นละเว้นจากการรบกวนขัดขวางการให้เสรีภาพของตนเท่านั้น หากได้มีอำนาจตามกฎหมายที่จะเรียกร้องให้ผู้อื่นกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่ง<sup>43</sup>

<sup>40</sup> รังสรรค์ ชนะพรพันธุ์. (2516). *ทฤษฎีภาษีอากร*. หน้า 47-48.

<sup>41</sup> วรพจน์ วิศรุตพิชญ์. *สิทธิและเสรีภาพตามรัฐธรรมนูญ*. หน้า 21-22

<sup>42</sup> แหล่งเดิม. หน้า 22

<sup>43</sup> แหล่งเดิม.

สิทธิกับเสรีภาพ แม้จะคล้ายคลึงกันในข้อที่ว่าต่างก็เป็นอำนาจที่กฎหมายรับรองให้แก่บุคคลแต่ก็แตกต่างกันในข้อสาระสำคัญอันมีอาจมองข้ามเสียได้ กล่าวคือ สิทธิเป็นอำนาจที่บุคคลใช้ในการความสัมพันธ์กับผู้อื่น โดยการเรียกร้องให้ผู้อื่นกระทำการหรืองดเว้นกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งโดยเฉพาะเจาะจงให้เกิดประโยชน์แก่ตน แต่เสรีภาพเป็นอำนาจของบุคคลในอันที่จะกระทำในสิ่งที่ตนประสงค์จะกระทำและไม่กระทำในสิ่งที่ตนไม่ประสงค์จะกระทำ และแม้การมีอำนาจดังกล่าวจะมีผลก่อให้เกิดหน้าที่แก่ผู้อื่นหน้าที่นั้นก็เป็นแต่เพียงหน้าที่ที่จะต้องละเว้นจากการกระทำใด ๆ ที่เป็นอุปสรรคขัดขวางใช้เสรีภาพของเขาเท่านั้น อย่างไรก็ตามในปัจจุบันได้มีการใช้คำว่า “สิทธิ” และคำว่า “เสรีภาพ” รวมๆ กันไป เช่น เรียกบรรดาสิทธิและเสรีภาพที่มนุษย์แต่ละคนพึงมีในฐานะที่เกิดมาเป็นมนุษย์รวมๆ กันไปว่า “สิทธิมนุษยชน” Human Rights แต่ในประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี เรียกบรรดาสิทธิและเสรีภาพที่รัฐธรรมนูญบัญญัติรับรองให้แก่บุคคลรวมๆ กันว่า “สิทธิขั้นพื้นฐาน”

### 2.2.2 ทฤษฎีกฎหมายในการคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพ

จากคำสอนของศาสนาคริสต์กล่าวว่า ทุกคนเสมอเหมือนกันในสายตาของพระเจ้าผู้เป็นเจ้านมนุษย์ทั้งหลายต่างก็เป็นบุตรของพระเจ้าผู้เป็นเจ้าด้วยกันทุกคน แนวความคิดทางศาสนาคริสต์มองว่าอำนาจสูงสุดอยู่ที่พระเจ้า พระเจ้าเป็นผู้สร้างโลก มีดังนี้ คือ รับรองความเท่าเทียมกันของคนทุกคน ต่อหน้าพระเจ้า นิกายอีแวนเจิล (Evangile) เซนต์ปอลส์ประกาศว่า “ไม่มีผู้ชาย ไม่มีผู้หญิง ไม่มีทาส ไม่มีชนเสรี ทุกคนเท่าเทียมกันหมด มนุษย์ทุกคนสร้างโดยพระเจ้า มนุษย์เป็นของพระเจ้า บุคคลแต่ละคนนั้นมีขอบเขตของตนเองที่อำนาจนั้นไม่อาจเข้ามารุกรานได้ ตรงนี้เป็นต้นกำเนิดแนวความคิด “การควบคุมการใช้อำนาจ” ยังไม่มีการพูดถึงสิทธิ มีการจำกัดอำนาจเป็นพื้นฐาน ด้วยเหตุผลทางศีลธรรมของศาสนาคริสต์จึงมีความจำเป็นต้องปกป้องคุ้มครองมนุษย์ทุกคนซึ่งเป็นบุตรของพระเจ้า โดยหลักการแล้วจะเห็นได้อย่างชัดเจนว่าคริสต์ศาสนานั้นมีความตั้งใจในการรับรองสิทธิเสรีภาพแก่ประชาชนและมีลักษณะเป็นการส่งเสริมสิทธิมนุษยชน ซึ่งในอดีตจะเห็นว่าบางครั้งก็มีความขัดแย้งกันในตัวเอง แต่ต่อมาอิทธิพลของศาสนจักรเข้าครอบงำราชอาณาจักร กษัตริย์ต้องเชื่อฟังและเคารพสันตะปาปา ดังนั้น ฝ่ายที่มีความเห็นตรงกันข้ามกับศาสนจักร ก็จะถูกขจัด นอกจากนี้ทฤษฎีเทวสิทธิ์เบื้องหลังอำนาจของกษัตริย์ก็สร้างปัญหาทางด้านสิทธิเสรีภาพ โดยทฤษฎีนี้สนับสนุนให้ประชาชนต้องเชื่อฟังรัฐและผู้ปกครองรัฐไม่ว่าจะใช้อำนาจทางปกครองอย่างไรไม่เป็นธรรมก็ตาม ประชาชนไม่มีอำนาจต่อต้านผู้ปกครองที่ไม่ดีเพราะการต่อต้านดังกล่าวถือว่าเป็นการต่อต้านพระเจ้า การที่มีผู้ปกครองที่ไม่ดีนั้นถือว่าเป็นพระประสงค์ของพระเจ้า จะเห็นได้อย่างชัดเจนว่าแนวความคิดของคริสต์ศาสนาว่ามีการยอมรับในสิทธิเสรีภาพ สิทธิมนุษยชน แต่ใน

ขณะเดียวกันก็มีทั้งการละเมิดและไม่ปกป้องคุ้มครองสิทธิเสรีภาพ สิทธิมนุษยชนก็เช่นกันมีทั้งด้านบวกและด้านลบ

“สิทธิตามธรรมชาติ” ถือเป็นต้นกำเนิดที่มาอันสำคัญของสิทธิมนุษยชน สำคัญตามแนวความคิดนี้มีว่า มนุษย์ทั้งหลายเกิดมาเท่าเทียมกัน มนุษย์มีสิทธิบางประการที่ติดตัวมนุษย์มาแต่กำเนิดจนกระทั่งถึงแก่ความตาย สิทธิดังกล่าว ได้แก่ สิทธิในชีวิต เสรีภาพในร่างกายและความเสมอภาคซึ่งเป็นสิทธิที่ไม่อาจโอนให้แก่กันได้และใครจะล่วงละเมิดมิได้ หากมีการล่วงละเมิดก็อาจจะก่อให้เกิดอันตราย หรือกระทบกระเทือนเสื่อมเสียต่อสภาพของความเป็นมนุษย์ได้

#### 1) ทฤษฎีกฎหมายธรรมชาติ

แนวความคิดในเรื่อง “สิทธิตามธรรมชาติ” ซึ่งมีที่มาจากแนวความคิดในเรื่อง “กฎหมายธรรมชาติ” มีความมุ่งหมายที่แท้จริงเพื่อจำกัดอำนาจของ “รัฐ” หรือ “ผู้มีอำนาจปกครอง” กล่าวคือ นักคิดในทางการเมืองเห็นว่าการขัดแย้งกันอยู่ตลอดเวลาระหว่าง “ผู้อยู่ใต้อำนาจปกครอง” ฝ่ายหนึ่งกับ “ผู้มีอำนาจปกครอง” อีกฝ่ายหนึ่ง “ผู้อยู่ใต้อำนาจปกครอง” คำนึงที่จะมีสิทธิเสรีภาพให้มากที่สุดเท่าที่จะมีได้ขณะเดียวกัน “ผู้มีอำนาจปกครอง” ก็มีแนวโน้มที่จะใช้อำนาจอย่างเต็มที่เสมอ มีผู้กล่าวว่า “รัฐ” หรือ “ผู้มีอำนาจปกครอง” นั้นปรากฏเสมือนว่าเป็นสิ่งชั่วช้าเลวทรามที่มนุษย์จำเป็นต้องมีไว้ (เพื่อการที่มนุษย์จะได้มีชีวิตอยู่ร่วมกันในสังคมโดยสันติสุข) ดังนั้น จึงมีความจำเป็นที่จะต้องจำกัดอำนาจของ “รัฐ” หรือ “ผู้มีอำนาจปกครอง” ให้มากที่สุดเท่าที่จะทำได้ เพราะว่า “อำนาจรัฐ” นั้นเป็นสิ่งที่น่าสะพรึงกลัวและเป็นเรื่องปกติธรรมดาที่ “ผู้ใช้อำนาจรัฐ” มักจะใช้อำนาจเกินขอบเขต

อิทธิพลของกฎหมายธรรมชาติ เป็นแนวคิดที่เชื่อว่าเนื่องจากกฎหมายที่ฝ่ายบ้านเมืองกำหนดขึ้นยังมีกฎหมายอีกประเภทหนึ่งซึ่งเกิดขึ้นตามธรรมชาติ มนุษย์ไม่ได้เป็นผู้สร้างขึ้นเป็นกฎหมายที่ใช้ได้โดยไม่จำกัดเวลาและสถานที่ กฎหมายธรรมชาตินั้นมีฐานะอยู่เหนือรัฐ กล่าวคือรัฐต้องเคารพกฎหมายธรรมชาติ การบัญญัติกฎหมายจะต้องมีความสอดคล้องกับธรรมชาติ กฎหมายที่บัญญัติขึ้นจะมีสภาพบังคับต่อเมื่อสอดคล้องกับกฎธรรมชาติ<sup>44</sup> เป็นแนวคิดที่เกิดจากนักปรัชญา ต่อมานักปรัชญาสำนักสโตอิกได้นำแนวความคิดในเรื่องกฎหมายธรรมชาติไปปรับเข้ากับหลักปรัชญาในสำนักตน จนได้มีการแสดงออกในรูปของความเชื่อทางศาสนาคริสต์ กล่าวคือกฎหมายธรรมชาติเป็นกฎหมายที่สืบเนื่องมาจากเจตจำนงของพระเจ้าเป็นเจ้า เช่น สิทธิเสรีภาพในการเคลื่อนไหวเป็นกฎธรรมชาติของความเป็นมนุษย์ในการแสดงความคิดเห็นเป็นกฎธรรมชาติ

<sup>44</sup> บวรศักดิ์ อุวรรณโณ. (2538). *กฎหมายมหาชน เล่ม 1 วิวัฒนาการทางปรัชญาและลักษณะของกฎหมายมหาชนยุคต่างๆ*. หน้า 211.

ของมนุษย์ที่ไม่มีใครสามารถมาจำกัดได้ ถือว่าเป็นสิทธิขั้นพื้นฐานประเภทแรกเป็นความเชื่อเป็นสิทธิขั้นพื้นฐานของมนุษย์ ที่กล่าวมาเริ่มแต่ต้นศาสนาคริสต์ มาสู่แนวความคิดสำนักกฎหมายฝ่ายธรรมชาติและนักปรัชญาต่างๆ ซึ่งทั้งสองส่วนนี้มีอิทธิพลต่อการประกาศอิสรภาพของอเมริกา และ Declaration of Human Rights 1798 ของฝรั่งเศสที่มีการจำกัดอำนาจผู้ปกครองเพื่อมิให้ละเมิดสิทธิเสรีภาพของประชาชน และหากมองย้อนไปถึงวิวัฒนาการการปกครองของอังกฤษ ที่เกิด Magna Carta, Petition of Rights ซึ่งมีการจำกัดอำนาจของกษัตริย์ ก็เป็นส่วนหนึ่งที่มีอิทธิพลต่ออเมริกา และฝรั่งเศสเช่นกัน

ที่มาตามกฎหมายลายลักษณ์อักษรเป็นการรับรองสิทธิเสรีภาพของประชาชน ในกฎหมายลายลักษณ์อักษรมีขึ้นเป็นครั้งแรกก็คือ คำประกาศสิทธิมนุษยชนและพลเมือง ลงวันที่ 26 สิงหาคม ค.ศ. 1789 เพราะประเทศในสากลต่างก็ยกย่องคำประกาศดังกล่าวและถือเป็นแบบอย่างในการรับรองสิทธิเสรีภาพของประชาชนแต่อันที่จริงแล้วการมีคำประกาศที่เกี่ยวกับสิทธิเสรีภาพประกาศขึ้นก่อนหน้านั้นเป็นครั้งแรกในประเทศอังกฤษ (แม้จะไม่ชัดเจนเท่าใดนัก) ในปี ค.ศ. 1215 และตามมาด้วยประเทศสหรัฐอเมริกาในปี ค.ศ. 1776<sup>45</sup> ประวัติความเป็นมาของประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นที่น่าสนใจและน่าศึกษาโดยเฉพาะในเรื่องการรับรองสิทธิเสรีภาพแก่ประชาชน ในคำประกาศอิสรภาพของอเมริกาอันเป็นคำประกาศที่เป็นแม่แบบแรกๆ ของการรับรองสิทธิเสรีภาพอันอาจกล่าวได้ว่าเป็นแม่แบบของคำประกาศสิทธิมนุษยชนและพลเมือง ค.ศ. 1789 ของฝรั่งเศสเลยทีเดียวที่จะมาเป็นสหรัฐอเมริกาดังปัจจุบัน คำประกาศอิสรภาพของอเมริกาได้สะท้อนให้เห็นถึงแนวความคิดของสำนักกฎหมายฝ่ายธรรมชาติและนักปรัชญา เดิมอเมริกาได้รับการกดขี่จากอังกฤษที่เป็นเมืองแม่ทำให้อเมริกาที่เป็นอาณานิคมเริ่มต้นตัวในการเรียกร้องอิสรภาพ และมีฝรั่งเศสสนับสนุนในการต่อต้านอังกฤษ ฝรั่งเศสให้ความช่วยเหลือโดยการส่งทหารไปช่วยอเมริการบในที่สุดปี ค.ศ. 1776 อเมริกาได้ประกาศอิสรภาพและฝรั่งเศสก็ส่งเทพีสันติภาพไปให้การฉลองชัยชนะในประวัติศาสตร์การปฏิวัติของฝรั่งเศสในปี ค.ศ. 1789 และคำประกาศสิทธิมนุษยชนและพลเมืองวันที่ 26 สิงหาคม ค.ศ. 1789 นั้นได้รับอิทธิพลมาจากการปลดแอกของอเมริกา แต่ฝรั่งเศสไม่ยอมรับ สรุปลำหัดคำประกาศสิทธิมนุษยชนและพลเมืองฯ ของอเมริกา และฝรั่งเศสมีความต่อเนื่องและเกี่ยวข้องกัน ประเทศที่เป็นแม่แบบคือประเทศฝรั่งเศส จริงๆ แล้ว

<sup>45</sup> เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์ ข. (2547). *หลักกฎหมายว่าด้วยสิทธิเสรีภาพ*. หน้า 49.

สิทธิมนุษยชนมาก่อนประกาศสิทธิมนุษยชนและพลเมืองๆ ของอเมริกาและฝรั่งเศส มีมาตามกฎหมายธรรมชาติและศาสนา<sup>46</sup>

## 2) ทฤษฎีกฎหมายบ้านเมือง (Legal Positivism)

“สิทธิเสรีภาพของประชาชน”<sup>47</sup> ตามกฎหมายบ้านเมืองนั้นหมายถึงสิทธิเสรีภาพของปัจเจกชนที่รัฐได้ให้การรับรองและคุ้มครองให้ตามที่ปรากฏเป็นลายลักษณ์อักษร ซึ่งเห็นว่าสิ่งเหล่านี้มีอยู่ในตัวมนุษย์ทุกๆ คนตั้งแต่เกิด ทุกๆ คนมีเสรีภาพในการเดินทาง มีเสรีภาพในเรื่องเพศ มีเสรีภาพในชีวิตและร่างกาย เป็นต้น สิทธิเสรีภาพนั้นมีอยู่เองตามธรรมชาติตามสัญชาตญาณของมนุษย์ทุกคน ซึ่งสอดคล้องกับแนวความคิดของสำนักกฎหมายฝ่ายธรรมชาติ โดยสำนักกฎหมายฝ่ายนี้มองว่า กฎหมายธรรมชาติเป็นกฎหมายซึ่งบุคคล (บางกลุ่ม) อ้างว่ามีอยู่ตามธรรมชาติ คือเกิดมีมาเอง โดยมนุษย์ไม่ได้ทำขึ้น เป็นกฎหมายที่อยู่เหนือรัฐและใช้ได้โดยไม่จำกัดกาลเทศะ<sup>48</sup> และได้มีการโยงเรื่องกฎหมายธรรมชาติเข้ากับปัญหาเรื่องเสรีภาพกับความเสมอภาคด้วยการมองว่า กฎหมายธรรมชาติเป็นส่วนหนึ่งแห่งฉากละครมนุษย์ที่พยายามสร้างความเป็นเอกภาพของหลักเสรีภาพและความเสมอภาค ซึ่งเมื่อมองกันจุดนี้แล้วจึงสรุปได้ว่ากฎหมายธรรมชาติเป็นกฎเกณฑ์อุดมคติที่มีขึ้นเพื่อจัดให้เกิดความสมดุลอย่างมากที่สุด ที่จะเป็นไปได้ระหว่างปัจเจกชนกับกลุ่มส่วนรวม ระหว่างเสรีภาพส่วนบุคคลกับความเสมอภาคของทุกคน<sup>49</sup>

ดังนั้น สิทธิและเสรีภาพเกิดขึ้นเอง มีอยู่ตามธรรมชาติของมนุษย์มีมาก่อนที่จะมีบทกฎหมายฝ่ายบ้านเมืองมาบัญญัติไว้เป็นลายลักษณ์อักษร สิทธิเสรีภาพเหล่านี้จึงเรียกอีกนัยหนึ่งว่า สิทธิมนุษยชน (Human Rights) ด้วยเหตุดังกล่าวรัฐหรือฝ่ายปกครองนั้นจึงจำใจต้องรับรองและคุ้มครองสิทธิเสรีภาพดังกล่าวโดยบัญญัติเป็นลายลักษณ์อักษร ผลที่ตามมาก็คือ รัฐหรือผู้ปกครองจะยกเลิกหรือเพิกถอนสิทธิเสรีภาพของประชาชนหาได้ไม่ แต่มิได้หมายความว่ารัฐหรือฝ่ายปกครองจะจำกัดสิทธิเสรีภาพของประชาชนไม่ได้เลย กล่าวคือ รัฐสามารถจำกัดสิทธิเสรีภาพบางประเภทของประชาชนได้โดยมีบทบัญญัติให้อำนาจแก่รัฐในการจำกัดสิทธิเสรีภาพของประชาชนว่าบทบัญญัติรับรองไว้ เช่น การบัญญัติรับรองโดยมีเงื่อนไขไว้ในบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญ เป็นการรับรองภายใต้บังคับแห่งกฎหมาย จึงกล่าวได้ว่าหลังจากที่กฎหมายตามธรรมชาติได้เจริญเติบโต แนวความคิดดังกล่าวได้รับการยอมรับบัญญัติเป็นกฎหมายในรูปประมวลกฎหมายสำคัญๆ จึง

<sup>46</sup> โกลิน พลกุล. (2525). “ปัญหาและข้อคิดบางเรื่องในรัฐธรรมนูญ.” เอกสารประกอบคำบรรยายวิชาหลักกฎหมายมหาชน. หน้า 91.

<sup>47</sup> เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์ ข. เล่มเดิม. หน้า 12.

<sup>48</sup> หยุด แสงอุทัย. (2518). *ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายทั่วไป*. หน้า 130.

<sup>49</sup> โกลิน พลกุล. (2525). เล่มเดิม. หน้า 14-21.

ปรากฏว่ามีกฎหมายลายลักษณ์อักษรเกิดขึ้นจำนวนมากในเวลาต่อมา ทำให้เกิดความเข้าใจว่ากฎหมายบ้านเมืองที่บัญญัติขึ้นนั้นแท้จริงเป็นไปตามเจตนารมณ์ของ รัฐชาติปิตัย ทำนองว่ารัฐชาติปิตัยจะบัญญัติกฎหมายอย่างไรก็ได้ตามใจชอบ ดังนั้น แนวโน้มทางความคิดเกี่ยวกับการบัญญัติกฎหมายจึงค่อยๆ แปรเปลี่ยนไป ซึ่งในระยะก่อนหน้านั้นมีความคิดว่าการบัญญัติกฎหมายเป็นการบัญญัติไปตามเหตุผล (reason) ตามธรรมชาติอันเป็นแนวความคิดตามธรรมชาติ ต่อมาจึงเกิดแนวความคิดใหม่เห็นว่า การบัญญัติกฎหมายนั้นบัญญัติไปตามเจตจำนง (will) ของรัฐชาติปิตัยกฎหมายแทนที่จะเป็นเรื่องของเหตุผล (reason) แต่กลับกลายเป็นเรื่องของเจตจำนง (will) หรือ “กฎหมายเป็นสิ่งที่มนุษย์บัญญัติขึ้น” ตามความเห็นของ Jean Bodin<sup>50</sup>

ดังนั้น การรับรองต่อมาของสาระสำคัญอยู่ที่ “ลักษณะบังคับ” ทำให้เกิดแนวความคิดทางกฎหมายที่เคยมองว่าสาระสำคัญของกฎหมายอยู่ที่ “เหตุผล” นั้นเริ่มเสื่อมถอยลงไป และการรับรองลักษณะบังคับก็เท่ากับเป็นการรับรองว่ากฎหมายเป็นเรื่องของอำนาจ และผู้ทรงอำนาจที่คอยบังคับตามกฎหมายนั้นคือรัฐ และในศตวรรษที่ 19 ต่อมา แนวความคิดที่ถือว่ากฎหมายเป็นคำสั่งหรือข้อบังคับตามเจตจำนงของรัฐ จึงเป็นที่รับรองกันโดยทั่วไป

### 2.2.3 ความหมายของภาษีอากร

คำว่า “ภาษี” ตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542 ให้ความหมายว่า เงินที่รัฐหรือท้องถิ่นเรียกเก็บจากบุคคล เพื่อใช้จ่ายในการบริหารประเทศหรือท้องถิ่น แบ่งออกเป็น 1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา 2) ภาษีเงินได้นิติบุคคล 3) ภาษีมูลค่าเพิ่ม 4) ภาษีธุรกิจเฉพาะ 5) ภาษีบำรุงท้องที่ 6) ภาษีป้าย 7) ภาษีศุลกากร 9) ภาษีสรรพสามิต 10) ภาษีปีโตรเลียม ส่วน “อากร” คือ ค่าธรรมเนียมอย่างหนึ่งที่รัฐเรียกเก็บ เช่น อากรรังนก อากรแสตมป์ จะเห็นได้ว่าในความหมายนี้ คำว่า “ภาษี” กับ “อากร” นั้น จะมีความหมายและเจตนารมณ์ในการเรียกเก็บที่คล้ายคลึงกัน กล่าวคือ การจัดเก็บที่ทางภาครัฐเรียกเก็บเอาจากบุคคล แต่จะมีความหมายต่างกันกับความหมายในทางกฎหมาย ซึ่งมีการให้คำนิยามของคำว่า “ภาษี” และ “อากร” เอาไว้ ดังต่อไปนี้

“ภาษี” หมายความว่า “เป็นเงินที่บังคับจัดเก็บจากประชาชน โดยไม่มีผลตอบแทนโดยตรงให้กับประชาชน”<sup>51</sup>

“อากร” หมายความว่า เงินที่บังคับเก็บจากผู้ได้รับผลประโยชน์โดยตรงจากการบริการสาธารณะ โดยที่ประชาชนที่ได้รับการบริการนั้น ไม่มีความสัมพันธ์กับต้นทุนในการผลิตบริการ

<sup>50</sup> พิพากษ์ เกียรติกรมเลศ. (2546). ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการตรวจค้นและการจับกุม โดยมีขอบด้วยกฎหมาย : ศึกษาเฉพาะกรณีอำนาจหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ตำรวจในชั้นก่อนฟ้องคดี. หน้า 20-21.

<sup>51</sup> เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. (2535). การคลังว่าด้วยการจัดสรรและกระจาย. หน้า 107.

สาธารณชน และเป็นเงินที่บังคับเก็บเพื่อประโยชน์ของรัฐ องค์การปกครองส่วนท้องถิ่น หรือองค์กรมหาชนอื่นๆ<sup>52</sup>

นอกจากนี้แล้ว ในมุมมองของนักเศรษฐศาสตร์ และรัฐศาสตร์ยุคคลาสสิก ได้นำเสนอแนวความคิดเกี่ยวกับคำนิยามของภาษีอากร ได้แก่ โทมัส ฮอบส์ (Thomas Hobbes) ได้เสนอนิยามของภาษีใน Leviathan ว่า “ภาษีอากรมิใช่สิ่งอื่นใด หากแต่เป็นค่าจ้างที่ราษฎรจ่ายให้แก่องค์อธิปัตย์ เพื่อให้องค์อธิปัตย์ให้ความคุ้มครองและอำนวยสันติสุขแก่ประชาราษฎร์นั่นเอง...” ส่วนมองเตสกิเออ (Montesquieu) เสนอแนวความคิดเกี่ยวกับภาษีไว้ใน L’Esprit des lois ว่า “รายได้ของรัฐนั้นประกอบด้วยเงินแต่ละส่วนที่พลเมืองแต่ละคนมอบให้รัฐจากทรัพย์สินของตนเพื่อได้รับความคุ้มครองจากรัฐ”

ต่อมาในสมัยการคลังยุคใหม่ ได้มีนักคิดนำเสนอแนวความคิดเกี่ยวกับความหมายของภาษีในแง่มุมที่กว้างขึ้น และประกอบด้วยหลายมิติ ทั้งด้านกฎหมาย ด้านความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับพลเมือง และด้านการคลังการงบประมาณ ซึ่งนักคิดเหล่านั้น ได้แก่ Gaston Jèze นิยามคำว่า “ภาษีอากร” คือ เงินที่เรียกเก็บจากเอกชน โดยการใช้อำนาจบังคับเป็นการถาวรและไม่มีสิ่งตอบแทน ทั้งนี้ เพื่อครอบคลุมภาระรายจ่ายสาธารณะ” หรือ Paul – Marie Gaudemet นิยามคำว่า “ภาษีอากร” คือ เงินที่รัฐบังคับจัดเก็บโดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อครอบคลุมภาระรายจ่ายสาธารณะและเพื่อกระจายรายจ่ายดังกล่าวตามกำลังความสามารถในการให้ของพลเมือง”

#### 2.2.4 หลักการพื้นฐานของภาษีอากร

การจัดเก็บภาษีอากรเป็นเรื่องของการบังคับเอาทรัพย์สินมาจากประชาชน เป็นกรณีที่ประชาชนต้องยอมเสียสละทรัพย์สินของตนส่วนหนึ่งให้แก่รัฐ ซึ่งเป็นการกระทบกระเทือนต่อทรัพย์สินของประชาชนโดยตรง และในการปกครองระบอบประชาธิปไตยได้มีการนำหลักนิติรัฐที่เป็นหลักการพื้นฐานในการควบคุมการใช้อำนาจรัฐมาใช้ ดังนั้น ในการจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชนจึงต้องมีกฎหมายเข้ามาเกี่ยวข้อง เพื่อให้ประชาชนให้ความยินยอม ยอมรับ สมัคใจในการเสียภาษีให้แก่รัฐ และเกิดความชอบธรรมแก่รัฐในการใช้อำนาจและเป็นธรรมแก่ประชาชนต่อการดำเนินการที่กระทบกระเทือนต่อสิทธิของประชาชน ซึ่งผู้เขียนจะได้กล่าวถึงหลักการพื้นฐานทางภาษีอากรบางประการ ดังนี้

<sup>52</sup> สมคิด เลิศไพฑูรย์. (ม.ป.ป.) คำอธิบายกฎหมายการคลัง. หน้า 81.

### 1) หลักความยินยอม<sup>53</sup>

ในการจัดเก็บภาษีอากรเป็นเรื่องที่รัฐบังคับจัดเก็บจากประชาชน จึงเป็นสิ่งที่จำเป็นที่ประชาชนภายในรัฐจะต้องให้ความยินยอม ซึ่งประชาชนอาจให้ความยินยอมโดยตรงหรือโดยอ้อมก็ได้ หลักความยินยอมจึงเป็นหลักการพื้นฐานที่สำคัญของการใช้อำนาจของรัฐในการจัดเก็บภาษีอากรด้วยการบัญญัติกฎหมายภาษีอากรมาใช้บังคับ

ความหมายของหลักความยินยอม หลักการนี้มีพัฒนาการที่สัมพันธ์กับแนวคิดทางการเมืองของลัทธินิยมประชาธิปไตย สามารถจำแนกความหมายได้ 2 นัย คือ

นัยแรก กฎหมายภาษีอากรต้องผ่านกระบวนการจากองค์กรนิติบัญญัติ ซึ่งเป็นความยินยอมพร้อมใจร่วมกันของประชาชนภายในรัฐ การตรากฎหมายภาษีอากรจะทำการตราโดยอำเภอใจของผู้ปกครองไม่ได้ ในการปกครองระบอบประชาธิปไตย ประชาชนจะแสดงออกถึงการให้ความยินยอมผ่านทางผู้แทนของตนที่ทำหน้าที่ในการบัญญัติกฎหมายภาษีอากรในรัฐสภา ทำให้กฎหมายภาษีอากรจะต้องตราเป็นกฎหมายในระดับพระราชบัญญัติ ซึ่งในกรณีดังกล่าวมีความเห็นของนักกฎหมายแบ่งเป็น 3 กลุ่ม ดังนี้

1. ความเห็นของนักกฎหมายในกลุ่มประเทศแองโกล-แซกซอน เห็นว่า ไม่ว่าจะเป็นการบัญญัติกฎหมายภาษีอากรในเรื่องใด จะต้องกระทำเป็นพระราชบัญญัติทั้งสิ้นไม่มีข้อยกเว้น

2. ความเห็นของนักกฎหมายในประเทศฝรั่งเศส เห็นว่า การบัญญัติกฎหมายภาษีอากรในเฉพาะเรื่อง ฐานในการประเมินจัดเก็บภาษีอากร อัตราภาษีอากร และวิธีการจัดเก็บภาษีอากรเท่านั้นที่ต้องกระทำในรูปของกฎหมายในระดับพระราชบัญญัติ ด้วยเห็นว่าเรื่องเหล่านี้ยังเป็นเรื่องที่สำคัญเนื่องจากการกระทบสิทธิของประชาชนโดยตรง ส่วนเรื่องอื่นๆ สามารถกระทำในรูปของกฎหมายลำดับรองหรือกฎหมายของฝ่ายบริหาร

3. ความเห็นของนักกฎหมายที่เป็นนักปฏิบัติ เห็นว่า สามารถตรากฎหมายภาษีอากรตามข้อยกเว้นของรัฐธรรมนูญที่ให้ตราเป็นกฎหมายในลำดับเดียวกันกับกฎหมายในระดับพระราชบัญญัติได้ในกรณีจำเป็นเร่งด่วน หรือเพื่อป้องกันภัยพิบัติสาธารณะอันมีอาจก้าวล่วงได้ และต่อมารัฐสภาได้ให้สัตยาบันต่อกฎหมายภาษีอากรนั้น กฎหมายภาษีอากรดังกล่าวย่อมชอบด้วยหลักความยินยอม

นัยที่สอง ระบบภาษีอากรของรัฐจะต้องได้รับการวางแผน ออกแบบหรือใช้วิธีการที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลจนถึงระดับที่ประชาชนเกิดความรู้สึกยินยอมที่จะเสียภาษีอากรให้แก่

<sup>53</sup> อรพิน ผลสุวรรณย์ สบายรูป ก. (2550). เอกสารประกอบการสัมมนา เรื่องหลักกฎหมายทั่วไปทางภาษีอากร : หลักความยินยอม. หน้า 1-42.

รัฐโดยสมัครใจ และต้องมีหลักการตรวจสอบได้ของภาษีคือ การบริหารจัดการเก็บและการนำภาษีอากรไปใช้จ่ายต้องมีความโปร่งใสเป็นระบบตรวจสอบได้

## 2) หลักความชอบด้วยกฎหมาย<sup>54</sup>

การปกครองโดยนิติรัฐ รัฐจำเป็นต้องใช้อำนาจในการดำเนินการต่างๆ ผ่านบุคคลธรรมดาซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่ของรัฐ การที่เจ้าหน้าที่ของรัฐจะใช้อำนาจมหาชนนั้น จำต้องมีหลักประกันเพื่อคุ้มครองประชาชนทั่วไป จึงเกิดหลักความชอบด้วยกฎหมาย โดยหลักความชอบด้วยกฎหมาย หมายถึงการกระทำทางปกครองของรัฐต้องชอบด้วยกฎหมาย องค์การของรัฐจะกระทำการใดๆ ที่อาจมีผลกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของประชาชน หรือประโยชน์อันชอบธรรมของประชาชนได้ต่อเมื่อมีกฎหมายบัญญัติให้อำนาจไว้ และจะต้องกระทำการภายในขอบเขตที่กฎหมายกำหนดให้อำนาจไว้เท่านั้น ดังนั้น การกระทำทางปกครองจึงต้องมีกฎหมายบัญญัติให้อำนาจและกำหนดหน้าที่ขอบเขตควบคุมและตรวจสอบการกระทำนั้น ในทางภาษีอากรได้นำหลักการนี้มาปรับใช้ได้เช่นกัน หลักความชอบด้วยกฎหมายในทางภาษีอากรเป็นหลักการที่ขยายจากหลักความยินยอมโดยมีที่มาเดียวกันและหลักความชอบด้วยกฎหมายนี้ต้องนำไปปรับใช้ให้สอดคล้องกับหลักการอื่นๆ ในหลักกฎหมายทั่วไปทางภาษีอากร หลักการนี้สามารถแยกพิจารณาได้ 2 ประการ กล่าวคือ

(1) การกระทำทางภาษีอากรต้องถูกต้องเป็นไปตามกฎเกณฑ์ข้อบังคับทางกฎหมาย กล่าวคือ การกระทำทางภาษีอากรที่กระทำขึ้นต้องสอดคล้องและถูกต้องตามกฎเกณฑ์ในทางกฎหมายโดยเฉพาะในเรื่องการอนุมัติให้จัดเก็บภาษีอากร การบริหารและการจัดเก็บภาษีอากร เนื่องจากการกระทำทางภาษีอากรเหล่านี้เป็นการกระทำทางปกครองจึงต้องกระทำการต่างๆ ตามที่กฎหมายได้ให้อำนาจไว้ และกระทำการไปภายในขอบอำนาจตามที่กฎหมายได้บัญญัติความชอบด้วยกฎหมายในการกระทำทางภาษีอากรต้องมีขึ้นตั้งแต่การคิดตัดสินใจไปตลอดจนกว่าจะทำการนั้นเสร็จสิ้นแล้ว

## (2) กฎหมายภาษีอากรต้องถูกบัญญัติโดยกระบวนการที่ชอบด้วยกฎหมาย

กฎหมายภาษีอากรต้องถูกบัญญัติขึ้น โดยองค์กรฝ่ายนิติบัญญัติซึ่งเป็นอำนาจที่กว้างขวางของฝ่ายนิติบัญญัติ และการบัญญัติกฎหมายภาษีอากรนี้ต้องมีลักษณะทั่วไปตลอดจนเป็นไปตามเงื่อนไขหรือภายใต้ขอบอำนาจที่กฎหมายแม่บทกำหนด เพราะกฎหมายภาษีอากรเป็นเรื่องที่กระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของประชาชนโดยทั่วไป ดังนั้น กฎหมายภาษีอากรจึงต้องมี

<sup>54</sup> พิทยา ไชยมหาพฤกษ์. (2553). การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร โดยหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้า. หน้า 12-13.

ความชอบด้วยกฎหมายทั้งในแง่กระบวนการบัญญัติกฎหมาย และเป็นกฎหมายที่บัญญัติขึ้นโดยมีเนื้อหาที่ไม่ขัดหรือแย้งต่อกฎหมายแม่บทที่มีลำดับชั้นสูงกว่า เช่น กฎหมายภาษีอากรต้องไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ

### 3) หลักความเสมอภาค<sup>55</sup>

หลักความเสมอภาคถือได้ว่าเป็นหลักการพื้นฐานของศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์โดยบุคคลทุกคนย่อมได้รับการรับรองและคุ้มครองจากกฎหมายอย่างเท่าเทียมกัน ด้วยการบัญญัติรับรองไว้อย่างชัดแจ้งในรัฐธรรมนูญของรัฐเสรีนิยมประชาธิปไตย ในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 ได้บัญญัติรับรองหลักการนี้ไว้ในมาตรา 5 ว่าประชาชนชาวไทยไม่ว่าเหล่ากำเนิด เพศ หรือศาสนาใดย่อมอยู่ในความคุ้มครองแห่งรัฐธรรมนูญนี้เสมอกัน และมาตรา 30 วรรคหนึ่งว่า บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมายและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน ทำให้รัฐต้องปฏิบัติต่อบุคคลที่เหมือนกันในสาระสำคัญอย่างเดียวกัน และปฏิบัติต่อบุคคลที่แตกต่างกันในสาระสำคัญแตกต่างออกไปตามลักษณะเฉพาะของแต่ละคน การปฏิบัติต่อบุคคลที่เหมือนกันในสาระสำคัญแตกต่างกันหรือการปฏิบัติต่อบุคคลที่แตกต่างกันในสาระสำคัญอย่างเดียวกันย่อมขัดต่อหลักความเสมอภาค แต่ในทางปฏิบัติจะมีการแบ่งบุคคลออกเป็นประเภทต่างๆ แล้วปฏิบัติต่อบุคคลประเภทเดียวกันและปฏิบัติต่อบุคคลต่างประเภทกันแตกต่างออกไปตามมาตรา 30 วรรคสาม และวรรคสี่<sup>56</sup>

ดังนั้น รัฐต้องสามารถอธิบายได้ว่าเพราะเหตุใด จึงกระทำการที่เกิดผลกระทบหรือให้ประโยชน์แก่บุคคลประเภทใดประเภทหนึ่งเป็นการเฉพาะ หากมีเหตุผลเพียงพอย่อมเป็นการกระทำที่ไม่ขัดต่อหลักความเสมอภาค

<sup>55</sup> อรพิน ผลสุวรรณ ศรีสาขารูป ข. (2550). รายงานการวิจัย เรื่อง หลักกฎหมายทั่วไปทางภาษีหลักความเสมอภาคในระบบกฎหมายภาษีอากรของไทย. หน้า 3-8.

<sup>56</sup> รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 30 บัญญัติว่า “บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมายและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน

ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน

การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ภาษา เพศ อายุ ความพิการ สภาพทางกายหรือสุขภาพ สถานะของบุคคลฐานะทางเศรษฐกิจหรือสังคม ความเชื่อทางศาสนา การศึกษาอบรม หรือความคิดเห็นทางการเมืองอันไม่ขัดต่อบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ จะกระทำมิได้

มาตรการที่รัฐกำหนดขึ้นเพื่อจัดอุปสรรคหรือส่งเสริมให้บุคคลสามารถใช้สิทธิและเสรีภาพได้เช่นเดียวกับบุคคลอื่น ย่อมไม่ถือเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมตามมาตรา 30

หลักความเสมอภาคทางภาษีอากร เป็นผลมาจากหลักความเสมอภาคทางกฎหมายและจากการต่อสู้ระหว่างอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีอากรกับผู้เสียภาษีอากรที่ถูกจัดเก็บภาษีอากรด้วยการเลือกปฏิบัติ รัฐจึงต้องสร้างความเป็นธรรมในการเสียภาษีอากรให้กับประชาชนทุกคนโดยการจัดเก็บภาษีอากรอย่างเท่าเทียมกัน การรับรองหลักการนี้เป็นไปตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย ฉบับปัจจุบัน มาตรา 30 บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมายภาษีอากรและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายภาษีอากรอย่างเท่าเทียมกัน และตามมาตรา 73 ได้บัญญัติให้การเสียภาษีอากรเป็นหน้าที่ของประชาชนทุกคน โดยบัญญัติว่า บุคคลมีหน้าที่เสียภาษีอากร ทั้งนี้ตามที่กฎหมายกำหนด ทำให้ประชาชนทุกคนต้องเสียภาษีอากรหรือกล่าวได้ว่าต้องเฉลี่ยให้ทุกคนร่วมกันรับภาระสาธารณะร่วมกัน สามารถพิจารณาหลักความเสมอภาคทางภาษีได้ 2 นัย ดังนี้

นัยแรก หลักความเสมอภาคต่อหน้ากฎหมายภาษีอากร กล่าวคือ ประชาชนทุกคนจะต้องมีส่วนร่วมในการรับผิดชอบภาระรายจ่ายของรัฐด้วยการเสียภาษีอากรโดยเท่าเทียมกัน แต่มิได้หมายความว่าต้องรับผิดชอบในจำนวนที่เท่ากันตามวิธีทางคณิตศาสตร์ แต่หมายถึงบุคคลแต่ละคนจะต้องรับภาระในอัตราส่วนที่เท่ากันเมื่อคำนึงถึงความสามารถในทางเศรษฐกิจหรือตามสัดส่วนแห่งทรัพยากรที่มีอยู่

นัยที่สอง กฎหมายภาษีอากรจะต้องไม่มีการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรม หมายถึงประชาชนทุกคนมีสิทธิได้รับการปฏิบัติจากกฎหมายภาษีอากรอย่างเท่าเทียมกัน ดังนั้น การยกเว้นภาษีอากร การลดหย่อนอัตราภาษีอากรหรือการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรแก่ผู้เสียภาษีอากรบางกลุ่มหรือบางจำพวก โดยมีได้ยกเว้น ลดหย่อนหรือให้สิทธิประโยชน์เป็นการทั่วไปและเป็นการกระทำที่ปราศจากเหตุผลที่ควรค่าแก่การรับฟังยอมเป็นการกระทำที่ขัดต่อหลักความเสมอภาคทางภาษีอากร ดังนั้น กฎหมายภาษีอากรจะต้องไม่มีบทบัญญัติที่แบ่งแยกโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ไม่ว่าจะเป็นเรื่องของเพศ ชาติกำเนิด ศาสนา เชื้อชาติและฝ่ายนิติบัญญัติจะต้องไม่จัดให้มีระบบภาษีอากรที่แตกต่างกันในระหว่างผู้เสียภาษีอากร เว้นแต่จะมีสถานการณ์ที่แตกต่างตามสภาพเฉพาะของผู้เสียภาษีอากรแต่ละราย เช่น อาชีพ ภาวะเศรษฐกิจ ฝ่ายนิติบัญญัติจึงมีอำนาจที่จะกำหนดระบบภาษีอากรที่แตกต่างกันทั้งในเรื่องของกฎเกณฑ์ที่ใช้เป็นฐานภาษี อัตราภาษี มาตรการทางภาษี หรือโทษทางภาษี แต่การกระทำเหล่านี้ต้องมีเหตุผลอันควรรับฟังประกอบ ซึ่งหลักความเสมอภาคทางภาษีอากรหาได้เป็นอุปสรรคในการใช้มาตรการทางภาษีเป็นเครื่องมือในการกระตุ้นให้เกิดการพัฒนาการของกิจกรรมต่างๆ เพื่อให้เป็นประโยชน์ต่อรัฐส่วนรวม หากมาตรการทางภาษีตั้งอยู่บนพื้นฐานของความถูกต้องและความเหมาะสม และเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของกฎหมายที่กำหนดมาตรการนั้นๆ

### 2.2.5 วัตถุประสงค์ของภาษีอากร<sup>57</sup>

เมื่อพิจารณาวัตถุประสงค์ของภาษีอากรนั้น อาจกล่าวได้ว่า วัตถุประสงค์ของภาษีนั้นมีความเปลี่ยนแปลงไปตามลักษณะเศรษฐกิจและสังคมของมนุษย์ ซึ่งในยุคระบอบสมบูรณาญาสิทธิราชย์นั้น การจัดเก็บภาษีอากรนั้นมีลักษณะเป็นไปเพื่อแลกเปลี่ยนกับความคุ้มกันของรัฐ โดยนารายได้เหล่านั้นมาสร้างฐานอำนาจของกษัตริย์ แต่ในที่สุดจากความเสื่อมถอยของอำนาจที่เกิดจากปัจจัยต่างๆ ในสังคม โดยเฉพาะสงครามต่างๆ ทั้งภายในและภายนอกประเทศ ส่งผลให้เกิดความเสื่อมถอยของศรัทธาที่ต่อสถาบันกษัตริย์และระบอบสมบูรณาญาสิทธิราชย์มากขึ้น จนเป็นเหตุให้เกิดกระแสแนวคิดที่จะเปลี่ยนแปลงการปกครองเข้าสู่ระบอบเสรีประชาธิปไตยซึ่งเป็นการตอบสนองภารกิจของรัฐ ดังนั้น วัตถุประสงค์ของภาษีอากรจึงต้องเป็นไปตามแนวทางการภารกิจของรัฐ ดังนี้

#### 1) อำนวยรายได้ให้กับรัฐ

วัตถุประสงค์ดังกล่าวเป็นวัตถุประสงค์หลักที่มีมาตั้งแต่การเกิดขึ้นของสังคมมนุษย์ที่มีความต้องการรวมกลุ่มกันให้เป็นสังคมที่มีประโยชน์ร่วมกันเพิ่มขึ้นกว่าประโยชน์ทั่วไปที่เอกชนได้รับเป็นการเฉพาะตัว การรวมกลุ่มกันเป็นสังคมนั้น ไม่อาจที่จะประกอบการหรือหารายได้ที่เป็นรูปธรรมและพอเพียงกับภารกิจที่พึงต้องปฏิบัติได้ จึงเป็นเหตุให้ต้องหารายได้มาเพื่อปฏิบัติการกิจให้สำเร็จลุล่วง อันเป็นประโยชน์ต่อสังคมส่วนรวม ดังที่เห็นปรากฏท่ามกลางความเปลี่ยนแปลงของสังคมที่ยังยอมรับวัตถุประสงค์ของภาษีในลักษณะเป็นการอำนวยรายได้ให้กับรัฐ เช่น มาตรา 13 ของคำประกาศปฏิญญาว่าด้วยสิทธิมนุษยชนและพลเมืองฝรั่งเศส ค.ศ. 1789<sup>58</sup> ว่า “เพื่อรักษาไว้ซึ่งอำนาจสาธารณะและเพื่อการใช้จ่ายของฝ่ายปกครอง การเก็บภาษีและอากรเป็นสิ่งจำเป็น”<sup>59</sup> เช่นเดียวกันกับมาตรา 1 หมวด 8 ของรัฐธรรมนูญสหรัฐอเมริกาที่บัญญัติว่า “รัฐสภามีอำนาจที่จะกำหนดและเรียกเก็บภาษีอากร และค่าธรรมเนียม เพื่อชำระหนี้สิน และจัดให้มีการป้องกันประเทศเป็นส่วนรวม และความกินคืออยู่ดีโดยทั่วไปของสหรัฐ แต่ภาษีและค่าธรรมเนียมทั้งหมดนี้จะต้องมีลักษณะเดียวกันทั่วทั้งสหรัฐ”<sup>60</sup>

<sup>57</sup> อรพิน ผลสุวรรณค์ สบายรูป ก. (2552). *กฎหมายการคลัง*. หน้า 99-123.

<sup>58</sup> L'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789.

<sup>59</sup> Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable.

<sup>60</sup> Article 1 Section 8. The Congress shall have power to lay and collect taxes, duties, imposts and excises, to pay the debts and provide for the common defense and general welfare of the United States; but all duties, imposts and excises shall be uniform throughout the United States.

## 2) ความเป็นธรรมในสังคม<sup>61</sup>

ความเป็นธรรม หรือความหวังผลทางสังคมนี้เป็นการใช้ภาษีที่เป็นเครื่องมือใช้สร้างความเป็นธรรมให้กับสังคม โดยการกระจายภาระภาษีตามความสามารถ อันเป็นการเคลื่อนย้ายความมั่งคั่งจากเอกชนเข้าสู่ภาครัฐ ซึ่งอาจจะพออธิบายให้เห็นเป็นรูปธรรมยิ่งขึ้น โดยพิจารณาจากจำนวนภาษีที่บุคคลแต่ละรายต้องเสียเป็นจำนวนไม่เท่ากัน แต่ประโยชน์จากภาษีนั่นกลับกระจายตัวอย่างเป็นธรรมสู่สังคมโดยมิได้คำนึงจำนวนภาษีที่บุคคลเสียไป อันเป็นส่วนหนึ่งในการลดความเหลื่อมล้ำทางด้านฐานะและลดภาระแก่ผู้เสียเปรียบทางการเงินในสังคม

## 3) การแทรกแซงทางเศรษฐกิจ<sup>62</sup>

วัตถุประสงค์นี้ถือกำเนิดขึ้นพร้อมกับภารกิจการคลังมหาชนยุคใหม่ เนื่องจากรัฐจำเป็นต้องเข้าแทรกแซงระบบเศรษฐกิจและสังคม อันเกิดจากภัยสงครามที่สร้างความเสียหายอย่างหนักแก่รัฐ โดยที่รายได้จากภาษีเข้าไปมีส่วนเกี่ยวข้องกับระบบเศรษฐกิจตามภาระบทบาทของรัฐที่เพิ่มขึ้น

### 3.1) การใช้ภาษีให้ส่งผลกระทบต่อภาวะเศรษฐกิจ

การใช้ภาษีให้ส่งผลกระทบต่อภาวะทางเศรษฐกิจนี้ ในทางทฤษฎีมีความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ ภายใต้ข้อจำกัด คือ ความยุ่งยากและซับซ้อนในการปฏิบัติ ซึ่งอธิบายได้ 2 ประการดังต่อไปนี้

#### (1) ความเป็นไปได้ในทางทฤษฎี

การจัดเก็บภาษีที่เป็นรายได้สาธาณะนั้น เป็นการตอบสนองนโยบายทางเศรษฐกิจทั้งในเชิงรองรับ และกำหนดทิศทางเศรษฐกิจ ตลอดจนสร้างเสถียรภาพทางเศรษฐกิจได้ ดังนี้

##### (1.1) การใช้ภาษีตอบสนองนโยบายเพื่อการขยายตัวทางเศรษฐกิจ

1. ใช้มาตรการทางภาษีโดยตรง รัฐสามารถทำได้ ทั้งการกำหนดทิศทางและปริมาณของการขยายตัวทางเศรษฐกิจโดยรวมหรือเฉพาะบางส่วนก็ได้ กล่าวคือ หากรัฐต้องการให้เกิดการขยายตัวทางเศรษฐกิจโดยรวม รัฐอาจใช้การลดอัตราภาษีให้แก่ผู้ประกอบการภายในประเทศ และการใช้กำแพงภาษีในสมัยก่อนหน้าเพื่อจำกัดหรือกีดกันการนำเข้าสินค้า ซึ่งไม่เพียงแต่ส่งผลกระทบต่อเฉพาะภาคการนำเข้าและส่งออกเท่านั้น แต่จะกระทบต่อภาวะทางเศรษฐกิจโดยรวม เนื่องจากจะทำให้ผู้ประกอบการภายในประเทศเพิ่มอัตราการผลิต ซึ่งต้องใช้ทั้งแรงงานและวัตถุดิบเพิ่มขึ้น กระตุ้นให้เกิดการจ้างงาน และเกิดความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยเศรษฐกิจภายในวงจร

<sup>61</sup> อรพิน ผลสุวรรณย์ สบายรูป ก. เล่มเดิม. หน้า 106-121.

<sup>62</sup> แหล่งเดิม. หน้า 115-120.

เศรษฐกิจ ส่งผลให้ปริมาณเงินในระบบเศรษฐกิจเพิ่มมากขึ้น และเกิดการขยายตัวในภาพรวมต่อไป

2. ใช้มาตรการทางภาษีโดยอ้อม เป็นการใช้นโยบายการคลังในการกระตุ้นให้เกิดอุปสงค์อุปทานในตลาด โดยแบ่งได้เป็นการกระตุ้นภาคการผลิตและการกระตุ้นภาคการบริโภค ซึ่งการกระตุ้นทางภาคการผลิต รัฐอาจใช้วิธีการลดอัตราภาษีสินค้าและบริการที่มีความจำเป็น เพื่อให้ผู้ประกอบการมีต้นทุนลดลง เป็นผลให้ภาคการผลิตมีความสามารถในการผลิตเพิ่มขึ้น ส่งผลให้ราคาสินค้าและบริการถูกลง อันจะทำให้ผู้บริโภคที่เป็นกลุ่มเป้าหมาย ก็จะกระจายตัวกว้างมากขึ้น คือ ไม่ถูกจำกัดด้วยราคาที่สูงเกินกำลังความสามารถ ในขณะที่การกระตุ้นทางภาคการบริโภค รัฐอาจใช้วิธีลดอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เพื่อให้รายได้ของประชาชนถูกแบ่งสรรไปจ่ายภาษีน้อยลง ทำให้มีเงินได้สุทธิเพิ่มขึ้น ซึ่งเป็นการเพิ่มความสามารถในการบริโภคสินค้าและบริการ

#### (1.2) การใช้ภาษีในการตอบสนองนโยบายเพื่อการสร้างเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ

การสร้างเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ คือ การทำให้เศรษฐกิจมีความมั่นคง หรือมีความเข้มแข็ง โดยการควบคุมความสามารถในการบริโภคไม่ให้มากกว่ากำลังการผลิตจนเกินขอบเขต กล่าวคือ ไม่ปล่อยให้เกิดภาวะเงินเฟ้อ ดังนั้น การใช้มาตรการทางภาษีโดยการเพิ่มกำลังการผลิต แต่ไม่เพิ่มกำลังการบริโภคก็ได้ กล่าวคือ อาจลดอัตราภาษีในภาคการผลิตให้น้อยลง แต่เศรษฐกิจก็จะไม่ขยายตัว ทำให้ไม่สามารถเพิ่มอัตราภาษีของภาคการบริโภคได้ เพราะจะทำให้รายได้ลดลง โดยไม่ก่อให้เกิดผลทางเศรษฐกิจแต่อย่างใด นอกจากนี้ ยังจะต้องใช้วิธีการชะลอการลงทุน เพื่อไม่ให้มีการลงทุนเพิ่มขึ้น โดยการเพิ่มอัตราภาษีของภาคการลงทุน

#### 3.2) การใช้ภาษีให้ส่งผลกระทบต่อโครงสร้างเศรษฐกิจ

(1) มาตรการทางภาษีที่มีผลต่อการประกอบการ คือ มาตรการที่การกำหนดขนาดประเภทและชนิดของกิจการ เป็นสำคัญ ได้แก่

##### (1.1) มาตรการที่กำหนดขนาดของกิจการ ได้แก่

1. การกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะโดยธรรมชาติของภาษีมูลค่าเพิ่มจะเอื้อประโยชน์ต่อกิจการขนาดใหญ่มากกว่ากิจการขนาดเล็ก

2. การลดหย่อนหรือยกเว้นอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล หรือภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างมีข้อจำกัดสำหรับผู้ประกอบการขนาดเล็กและขนาดย่อม (SMEs : Small & Medium Enterprises) เพื่อสร้างแรงจูงใจให้มีการประกอบกิจการขนาดเล็กและขนาดย่อม

### (1.2) มาตรการที่กำหนดชนิดและประเภทของกิจการ

1. การเลือกกำหนดอัตราภาษีที่แตกต่างกันสำหรับผู้ประกอบการซึ่งผลิตสินค้าและบริการที่ต่างชนิดกัน
2. การเลือกให้สิทธิพิเศษทางภาษีแก่กิจการที่รัฐต้องการให้มีการประกอบการมากขึ้น
3. การเลือกกำหนดอัตราภาษีหรืออากรนำเข้า-ส่งออก ที่แตกต่างกันสำหรับผู้ประกอบการนำเข้า-ส่งออก

(2) มาตรการทางภาษีที่มีผลต่อการลงทุน มาตรการทางภาษีที่มีผลต่อการลงทุนนั้นใกล้เคียงกับมาตรการทางภาษีที่กำหนดชนิดและประเภทของกิจการ หรือเรียกว่า ทิศทางการลงทุน โดยมีข้อแตกต่าง คือ รัฐสามารถกำหนดพื้นที่ที่รัฐต้องการให้มีการลงทุนด้วยมาตรการทางภาษีที่มีผลต่อการลงทุน

#### 4) ผลทางสุขภาพ

วัตถุประสงค์เพื่อสุขภาพนี้มีความสำคัญในระดับเฉพาะไม่เป็นการทั่วไป เป็นวัตถุประสงค์ลำดับรอง โดยรัฐอาจกำหนดอัตราภาษีสินค้าทำลายสุขภาพในอัตราสูง เช่น เหล้า บุหรี่ เป็นต้น เพื่อลดความในการบริโภคลดลง

#### 5) การกำหนดจำนวนประชากร

รัฐอาจใช้ข้อลดหย่อนจำนวนบุตรของภานี้เงินได้บุคคลธรรมดา กำหนดทิศทางการเพิ่มหรือลดจำนวนประชากร เช่น หากรัฐต้องการเพิ่มจำนวนประชากร<sup>63</sup> โดยให้นำจำนวนบุตรที่มีทั้งหมดสามารถขอลดหย่อนภาษีได้ หรือการให้ลดหย่อนแก่บุตรลำดับหลังในอัตราก้าวหน้า คือ ยิ่งมีบุตรมาก บุตรคนถัดไปก็ยิ่งได้รับการลดหย่อนเพิ่มขึ้น ในทางกลับกันหากรัฐต้องการลดจำนวนประชากร ก็อาจจำกัดจำนวนบุตรที่ใช้ในการลดหย่อน เช่น จำกัดที่ 3 คน โดยคนที่ 4 จะไม่ได้รับการลดหย่อน

#### 6) ผลทางศีลธรรม

รัฐสามารถใช้ข้อลดหย่อนเพื่อประโยชน์ทางศีลธรรม ได้แก่ การลดหย่อนหรือให้นำเงินที่ใช้จ่ายในทางศีลธรรมมาเป็นข้อลดหย่อน ทั้งนี้ เพื่อเสริมสร้างให้บุคคลมีศีลธรรมโดยไม่ต้องกังวลว่าเงินที่ได้ใช้ไปนั้นจะต้องมีการเสียภาษี

<sup>63</sup> ตัวอย่างที่มีในปัจจุบัน ได้แก่ ประเทศจีนต้องการเพิ่มประชากรหญิงก็กำหนดให้บุตรสาวที่เกิดหลังจากการใช้กฎหมายนี้ได้รับการลดหย่อนมากขึ้น และมากกว่าบุตรชาย เป็นต้น แม้วัตถุประสงค์นี้ค่อนข้างจะสัมฤทธิ์ผลยาก เนื่องจากไม่สามารถกำหนดเพศบุตรได้ และขึ้นอยู่กับขนบธรรมเนียมประเพณี และความพอใจของแต่ละครอบครัวอีกด้วย.

## 7) ผลทางศาสนาและการเมือง

ภาษีเคยถูกใช้เพื่อเป็นเครื่องมือในผลทางศาสนาซึ่งสัมพันธ์กับการเมือง โดยไม่เกี่ยวข้องกับศีลธรรมแต่อย่างใด ตัวอย่างเช่น ในอารยธรรมอินเดียยุคกลาง หลังจากที่มุสลิมได้เข้ามารุกรานและยึดครอง มีการจัดเก็บภาษีประเภทหนึ่งจากผู้ที่ไม่ได้นับถือศาสนาอิสลามในอินเดีย โดยถือเป็นค่าตอบแทนที่ปกป้องชีวิตและทรัพย์สิน และยกเว้นการเกณฑ์ทหารให้ด้วย ซึ่งปัจจุบันนี้ไม่ปรากฏเหตุการณ์ที่รัฐใช้มาตรการทางภาษีเพื่อผลนี้แต่ประการใด ซึ่งในปัจจุบันนี้อาจจะไม่พบในรูปแบบสมบูรณ์ แต่พบในลักษณะของเจตนาแอบแฝง เช่น การลด เพิ่ม ยกเว้น หรือลดหย่อนอัตราภาษีแก่ผู้ประกอบการบางกลุ่มหรือบางกิจการ ซึ่งเป็นพวกพ้องของฝ่ายบริหาร หรือเกื้อหนุนสนับสนุนฝ่ายตน ถือว่าเป็นเหตุที่ไม่ชอบธรรมและขัดต่อหลักทั่วไปของภาษีอย่างร้ายแรง

### 2.2.6 สิทธิของผู้เสียภาษีอากร

สิทธิของผู้เสียภาษีอากรมีความเกี่ยวข้องกับสิทธิในทรัพย์สินของปัจเจกชนโดยตรง เพราะเงินที่ชำระค่าภาษีอากรเป็นทรัพย์สินอย่างหนึ่งที่รัฐใช้อำนาจบังคับจัดเก็บจากปัจเจกชน โดยไม่มีสิ่งตอบแทนให้โดยตรง หนี้ภาษีอากรที่เกิดขึ้นโดยกฎหมายจึงเป็นการจำกัดสิทธิและเสรีภาพในทรัพย์สินประการหนึ่ง การยอมรับสิทธิในทรัพย์สินของปัจเจกชนจึงเป็นสิ่งที่อยู่คู่กับสิทธิในการเก็บภาษีอากรของรัฐ โดยเหตุที่ประโยชน์ทั้งหมดของปัจเจกชนจากการมีสิทธิในทรัพย์สินรวมกันเป็นประโยชน์ของรัฐโดยรวม ดังนั้น เสรีภาพในทรัพย์สินจึงเป็นสิ่งที่จำเป็นอย่างยิ่ง และมีส่วนที่จะสนับสนุนสิทธิในทรัพย์สินอยู่ในตัว เพราะทำให้ทรัพย์สินนั้นเกิดประโยชน์สูงสุด รวมทั้งถูกระเบียบของสังคมก็เป็นสิ่งที่จำเป็น เพราะทำให้สิทธิในทรัพย์สินได้รับการรับรองและคุ้มครองภายในกรอบที่เหมาะสมกับสังคมนั้น

#### 1) ความหมายของสิทธิของผู้เสียภาษีอากร

สิทธิของผู้เสียภาษีอากรนั้น แม้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยจะบัญญัติถึงเฉพาะแต่หน้าที่ของผู้เสียภาษีอากร<sup>64</sup> แต่สิทธิของผู้เสียภาษีอากรนั้นก็มีความสำคัญที่รัฐควรจะให้ความคุ้มครอง ทั้งนี้ เพราะภาษีอากรเป็นสิ่งที่รัฐบังคับจัดเก็บมาจากประชาชนมาโดยไม่มีผลประโยชน์ตอบแทนในทางตรง รัฐจึงมีความจำเป็นที่จะต้องคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรไว้ เพื่อมิให้ผู้เสียภาษีอากรรู้สึกถึงความไม่เป็นธรรม ไม่ว่าจะเป็สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในชั้นฝ่ายปกครองหรือชั้นศาลซึ่งควรให้ความคุ้มครองอย่างมีประสิทธิภาพ

<sup>64</sup> รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 บัญญัติว่า “บุคคลมีหน้าที่รับราชการทหาร ช่วยเหลือในการป้องกันและบรรเทาภัยพิบัติสาธารณะ เสียภาษีอากร ช่วยเหลือราชการ รับการศึกษาอบรม พิทักษ์ปกป้อง และสืบสานศิลปวัฒนธรรมของชาติและภูมิปัญญาท้องถิ่น และอนุรักษ์ทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม ทั้งนี้ตามที่กฎหมายบัญญัติ”

คำว่า “สิทธิ” หมายความว่า อำนาจหรือประโยชน์ที่กฎหมายรับรองคุ้มครองและบังคับให้ เช่น สิทธิในการรับมรดก เป็นต้น เป็นสิทธิที่บุคคลอื่นมีหน้าที่ต้องเคารพต่อสิทธิของเรา<sup>65</sup>

ส่วนคำว่า “ผู้เสียภาษีอากร” หมายความว่า ผู้ที่ต้องเสียเงินที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากรายการเพื่อนำไปใช้จ่ายในกิจการของรัฐ โดยไม่ผูกพันว่าจะให้สิ่งใดตอบแทน

ดังนั้น สิทธิของผู้เสียภาษีอากร จึงหมายถึง อำนาจหรือประโยชน์ที่กฎหมายควรให้ความคุ้มครองแก่ผู้ที่ต้องเสียเงินที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากรายการเพื่อนำไปใช้จ่ายในกิจการของรัฐ โดยไม่ผูกพันว่าจะให้สิ่งใดตอบแทน

## 2) พัฒนาการของการคุ้มครองสิทธิ

ภายหลังสงครามโลกครั้งที่สองสงบลงโดยประเทศพันธมิตรเป็นฝ่ายชนะ ก็ได้มีการจัดตั้งองค์การสหประชาชาติขึ้นและเมื่อวันที่ 15 เมษายน ค.ศ. 1945 ได้มีการประชุมใหญ่สหประชาชาติที่ ซาน ฟรานซิสโก โดยที่ประชุมใหญ่ลงมติรับรองกฎบัตรสหประชาชาติอันเป็นธรรมนูญสำหรับการดำเนินงานของสหประชาชาติ กำหนดวัตถุประสงค์ อำนาจหน้าที่ องค์ประกอบของหน่วยงาน วิธีการดำเนินงาน มาตรการบังคับให้เป็นไปตามมติของสหประชาชาติ ในกฎบัตรสหประชาชาตินี้เอง ได้แสดงให้เห็นเจตนารมณ์ของสหประชาชาติที่ต้องการให้มีการคุ้มครองสิทธิมนุษยชนอย่างจริงจังและให้มีการทำสาส์นระดับระหว่างประเทศรับรองสิทธิของมนุษยชน (International Bill of Rights) แห่งแรกปรากฏอยู่ในคำปรารภซึ่งกล่าวในนามของประชาชนแห่งสหประชาชาติว่า “จะยืนยันความเชื่อมั่นในสิทธิมนุษยชนอันเป็นหลักในเกียรติศักดิ์และคุณค่าของมนุษย์ในอันสิทธิอันเท่าเทียมกันของบุรุษและสตรี ของประชาชนใหญ่น้อย...”

มาตรา 1 แห่งกฎบัตรได้ระบุวัตถุประสงค์ของสหประชาชาติไว้ว่า “เพื่อจะบรรลุถึงความร่วมมือระหว่างนานาชาติ เพื่อส่งเสริมและสนับสนุนการเคารพในสิทธิมนุษยชน และเสรีภาพขั้นมูลฐานแก่บุคคลทั่วหน้ากัน โดยไม่คำนึงถึงความแตกต่างเรื่องเชื้อชาติ เพศ ภาษา หรือศาสนา”

มาตรา 13 กล่าวถึงอำนาจและหน้าที่ของสมาชิกสหประชาชาติว่า “สมาชิกจะต้องริเริ่มศึกษาและสนับสนุนวัตถุประสงค์การช่วยเหลือ โดยคำนึงถึงสิทธิมนุษยชนและเสรีภาพขั้นมูลฐานสำหรับคนทุกคน โดยไม่มีความแตกต่างเรื่องเชื้อชาติ เพศ ภาษาหรือศาสนา”<sup>66</sup>

<sup>65</sup> พรชัย เลื่อนฉวี. (2553). *กฎหมายรัฐธรรมนูญและสถาบันการเมือง*. หน้า 151.

<sup>66</sup> พิพากษ์ เกียรติกรมเลศ. เล่มเดิม. หน้า 20-21.

## (1) กติการะหว่างประเทศว่าด้วยสิทธิของพลเมืองและสิทธิทางการเมือง ค.ศ. 1966

กติการะหว่างประเทศว่าด้วยสิทธิของพลเมืองและสิทธิทางการเมือง (International Covenant on Civil and Political Rights) เป็นข้อตกลงระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้องกับสิทธิที่มีอยู่ดั้งเดิมของมนุษย์ ได้ผ่านการรับรองจากสมัชชาสหประชาชาติเมื่อวันที่ 16 ธันวาคม ค.ศ. 1966 ได้รับการให้สัตยาบันและมีผลบังคับใช้ในวันที่ 23 มีนาคม ค.ศ. 1976 ประเทศไทยได้เข้าเป็นภาคี เมื่อวันที่ 29 ตุลาคม พ.ศ. 2539 กติการะหว่างประเทศฉบับนี้ มีข้อความรวมทั้งสิ้น 53 ข้อ โดยในข้อที่ 1-27 เป็นบทบัญญัติที่ให้การรับรองถึงสิทธิและเสรีภาพ และในข้อที่ 28-53 เป็นบทบัญญัติที่ระบุถึงวิธีดำเนินการและการบังคับใช้กติการะหว่างประเทศฉบับนี้<sup>67</sup>

## การคุ้มครองสิทธิ

มาตรา 2 ถึง 5 กำหนดว่า รัฐภาคีจะให้การเคารพและให้ความมั่นใจแก่ผู้ที่อยู่ในดินแดนของตนถึงการคุ้มครองสิทธิต่างๆ ตามกติการะหว่างประเทศนี้ โดยปราศจากความแตกต่างในเรื่องเชื้อชาติ ศิพ เวศ ภาษา ศาสนา ความคิดเห็นทางการเมือง สัญชาติ พื้นฐานทางสังคม ทรัพย์สิน กำเนิดหรือสถานะอื่นๆ และในกรณีที่ยังไม่มีมาตรการทางกฎหมายกำหนดไว้ รัฐภาคีจะต้องออกกฎหมายหรือกำหนดมาตรการอื่นใดให้สอดคล้องกับกระบวนการทางรัฐธรรมนูญของตน และตามบทบัญญัติแห่งกติการะหว่างประเทศฉบับนี้

รัฐภาคีให้ความมั่นใจว่า ในกรณีที่มีการละเมิดสิทธิและเสรีภาพตามกติกานี้ ผู้ถูกละเมิดจะได้รับการบำบัดแก้ไขและบังคับให้บังเกิดผลอย่างจริงจังจากเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจตามกฎหมาย

ในกรณีที่มีเหตุฉุกเฉินสาธารณะอันคุกคามต่อความปลอดภัยของประเทศ รัฐภาคีอาจละเว้นไม่ปฏิบัติตามพันธกรณีตามกติกานี้ได้ตามสถานการณ์ที่จำเป็น แต่รัฐดังกล่าวไม่มีสิทธิที่จะกระทำการใดอันเป็นการลิดรอนหรือจำกัดสิทธิและเสรีภาพต่างๆ ที่ได้รับรองไว้ในนอกเหนือไปจากที่ได้บัญญัติไว้ในกติกานี้

มาตรา 6 ถึง 27 ให้การรับรองสิทธิต่างๆ ของพลเมืองและทางการเมืองของมนุษย์ ดังนี้

1. มนุษย์ทุกคนมีสิทธิโดยธรรมชาติในการดำรงชีวิต
2. การลงโทษประหารชีวิตจะมีได้เฉพาะในคดีอุกฉกรรจ์ตามกฎหมายที่ใช้อยู่ในขณะกระทำความผิดนั้นและต้องไม่ขัดต่อบทบัญญัติในกติกานี้และอนุสัญญาว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามอาชญากรรมทำลายล้างเผ่าพันธุ์ (Convention on the Prevention and Punishment of

<sup>67</sup> อุดมศักดิ์ สินธิพงษ์. (2548). *สิทธิมนุษยชน*. หน้า 113-116.

the Crime of Genocide) ผู้ที่ต้องคำพิพากษาให้ประหารชีวิตมีสิทธิที่จะขอภัยโทษ นิรโทษกรรม หรือลดหย่อนผ่อนโทษได้

3. ห้ามมิให้มีการประกอบอาชญากรรมทำลายล้างเผ่าพันธุ์ การทรมาน หรือกระทำการ โหดร้ายขัดต่อมนุษยธรรม หรือการลงโทษที่ขัดต่อศีลธรรม

4. ห้ามมิให้นำบุคคลใดมาเป็นทาส รวมทั้งห้ามการซื้อขายทาส

5. ห้ามมิให้มีการเกณฑ์แรงงานหรือบังคับใช้แรงงานตามอำเภอใจ ยกเว้นในยาม ฉุกเฉินหรือเพื่อการเกณฑ์ทหารตามกฎหมาย

6. สิทธิในเสรีภาพและความมั่นคงแห่งตน ห้ามมิให้มีการจับกุมหรือคุมขังโดยพลการ

7. ผู้ต้องหาในคดีอาญาจะต้องถูกนำตัวไปยังศาลหรือเจ้าหน้าที่อื่นผู้มีอำนาจตาม กฎหมาย เพื่อพิจารณาตัดสินในเวลาอันสมควรหรือเพื่อปล่อยตัวชั่วคราวโดยมีหลักประกัน

8. ในกรณีที่บุคคลใดถูกลิดรอนเสรีภาพโดยถูกจับหรือควบคุมตัว ย่อมมีสิทธิดำเนิน วิธีพิจารณาในศาลเพื่อให้พิจารณาโดยไม่ชักช้าถึงความชอบด้วยกฎหมายของการควบคุมตัวนั้น หรือเพื่อปล่อยตัวหากการควบคุมตัวนั้นเป็นไปโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายจะต้องได้รับค่าสินไหม ทดแทน

9. ผู้ถูกลิดรอนเสรีภาพต้องได้รับการปฏิบัติอย่างมีมนุษยธรรม ระบบราชทัณฑ์ต้อง เป็นไปเพื่อการฟื้นฟูทางสังคม และมีการจำแนกผู้กระทำผิดที่เป็นเด็กหรือเยาวชนออกจากผู้ใหญ่

10. ห้ามมิให้มีการจำคุกเนื่องจากการไม่สามารถชำระหนี้ตามสัญญา

11. เสรีภาพในการย้ายถิ่นฐานและในการเลือกที่อยู่อาศัยภายในเขตแดนของรัฐ รวมทั้งมีสิทธิที่จะเดินทางเข้าออกจากประเทศใดๆ รวมทั้งประเทศของตนได้โดยเสรี ยกเว้นใน กรณีจำเป็นเพื่อความสงบเรียบร้อย ศีลธรรมอันดี และความมั่นคงของชาติ

12. สิทธิที่จะได้รับการพิจารณาคดีอย่างเปิดเผยและเป็นธรรมโดยศาลที่มีอำนาจและมี อิสระ ผู้ที่ถูกกล่าวหาในคดีอาญามีสิทธิที่จะได้รับการสันนิษฐานไว้ก่อนว่าเป็นผู้บริสุทธิ์จนกว่าจะ ได้มีการพิสูจน์ความผิดตามขั้นตอนของกฎหมาย

13. ผู้ถูกกล่าวหาว่ากระทำผิดมีสิทธิได้รับหลักประกันขั้นต่ำในเรื่องต่างๆ ดังนี้ สิทธิที่จะ ได้รับการแจ้งข้อกล่าวหา สิทธิในการมีทนายความเพื่อเตรียมการต่อสู้คดี สิทธิในการจัดหา พยานและซักถามพยานฝ่ายตรงข้ามตลอดจนสิทธิในการจัดหาล่าม

14. ห้ามมิให้มีการแทรกแซงในเรื่องส่วนตัว ครอบครัว เคหสถาน หรือการ ติดต่อกับสื่อโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย

15. เสรีภาพในความคิด มโนธรรม และศาสนา รวมถึงเสรีภาพในการเลือกนับถือ ศาสนา การประกาศศาสนา การประกอบพิธีกรรม และการเผยแพร่ศาสนาตามความเชื่อของตนเอง

บิดามารดามีเสรีภาพในการให้การศึกษาทางศาสนาและศีลธรรมแก่เด็กในความปกครองตามเชื้อ  
ของตน

16. เสรีภาพในการแสดงออก ในการแสวงหาและรับรู้ข้อมูลข่าวสาร โดยต้องไม่เป็นการละเมิดต่อสิทธิเสรีภาพของบุคคลอื่น

17. สิทธิในการร่วมประชุมโดยสันติ เสรีภาพในการสมาคมกับบุคคลอื่นๆ รวมทั้งสิทธิในการก่อตั้งและเข้าร่วมในสหภาพแรงงานเพื่อปกป้องผลประโยชน์ของตน

18. เสรีภาพในการสมรสของชายและหญิงที่อยู่ในวัยที่จะสมรสกันได้

19. ครอบครัวและเด็กมีสิทธิได้รับการคุ้มครองจากรัฐโดยเท่าเทียมกัน โดยปราศจากการเลือกปฏิบัติ เด็กทุกคนมีสิทธิได้รับการตั้งชื่อพร้อมหลักฐานทางทะเบียน และมีสิทธิได้รับสัญชาติ

20. สิทธิในการออกเสียงหรือได้รับเลือกตั้งตามโอกาสอย่างแท้จริง

21. สิทธิในการมีส่วนร่วมในรัฐกิจและการเข้าถึงบริการสาธารณะโดยเสมอภาค

22. สิทธิของชนกลุ่มน้อยในการมีวัฒนธรรม ภาษา และศาสนาเป็นของตนเอง

(3) ปฏิญญาสากลว่าด้วยสิทธิมนุษยชน

สิทธิมนุษยชน (Human Rights) ได้แก่ บรรดาสิทธิและเสรีภาพที่ถือกันว่าติดตัวมนุษย์ทุกคนมาแต่กำเนิด และไม่อาจถูกพรากไปจากมนุษย์ได้โดยไม่เป็นการทำลายความเป็นมนุษย์ของราษฎร เช่น สิทธิในชีวิต ร่างกาย เสรีภาพในเคหสถาน เสรีภาพในการแสดงความคิดเห็น เป็นต้น

ในปี 1948 มีปฏิญญาสากลว่าด้วยสิทธิมนุษยชนของสหประชาชาติลงวันที่ 10 ธันวาคม ค.ศ. 1948 ปฏิญญาสากลดังกล่าวได้รับรองโดยสมัชชาใหญ่สหประชาชาติ ซึ่งแสดงให้เห็นว่าหลักการและแนวความคิดในการรับรองสิทธิเสรีภาพนั้นเป็นหลักสากลที่ได้รับการยอมรับจากนานาชาติในประชาคมโลกซึ่งในที่นี้จะขอกกล่าวถึงการรับรองสิทธิเสรีภาพ สิทธิมนุษยชนในปฏิญญาสากลว่าด้วยสิทธิมนุษยชนอย่างพอสังเขป ประกอบไปด้วย 30 มาตรา คือ<sup>68</sup>

1. สองมาตราแรกของปฏิญญารับรองสิทธิมนุษยชนพื้นฐานโดยมาตราแรกได้นิยามพื้นฐานทางอุดมการณ์ของคำปฏิญญาว่า “มนุษย์ทั้งหลายเกิดมาอิสระเสรีและเท่าเทียมกันทั้งศักดิ์และสิทธิ ทุกคนได้รับการประสิทธิ์ประสาทเหตุผลและมโนธรรมและควรปฏิบัติต่อกันอย่างฉันท์พี่น้อง” ส่วนมาตราที่สองนั้นกล่าวถึงขอบเขตของการใช้สิทธิเสรีภาพโดยบัญญัติว่า “บุคคลชอบที่จะมีสิทธิและเสรีภาพที่ระบุไว้ในปฏิญญานี้ ทั้งนี้โดยไม่มี การจำแนกความแตกต่างในเรื่องใดๆ

<sup>68</sup> เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์ ข. เล่มเดิม. หน้า 112-115.

เช่น เชื้อชาติ สีผิว เพศ ภาษา ศาสนา ความเห็นทางการเมืองหรือทางอื่นใด ชาติหรือสังคมอันเป็นที่มาเดิม ทรัพย์สิน กำเนิดหรือสถานะอื่นใด...”<sup>69</sup>

2. ข้อ 3 ถึงข้อ 14 ให้ความสำคัญกับสิทธิของบุคคล เช่น สิทธิในร่างกายและเสรีภาพ อิสระจากการเป็นทาส อิสระจากการทรมาน การลงโทษหรือการปฏิบัติที่ต่ำช้า สิทธิที่จะเป็นบุคคลตามกฎหมาย สิทธิที่จะได้รับการคุ้มครองจากกฎหมายอย่างเสมอภาคกัน สิทธิได้รับการเยียวยาทางศาลและการถูกละเมิดสิทธิ อิสระจากการจับกุม คุมขังหรือเนรเทศโดยพลการ สิทธิที่จะได้รับความเป็นธรรมจากการพิจารณาคดี สิทธิในคดีอาญาที่ได้รับการสันนิษฐานไว้ก่อนว่าบริสุทธิ์ จนกว่าจะพิสูจน์ได้ว่า กระทำความผิดจริง สิทธิที่จะไม่ถูกแทรกแซงในความเป็นส่วนตัว สิทธิในการเดินทาง และย้ายที่อยู่ต่างประเทศ

3. ข้อ 15 ถึงข้อ 17 เป็นบทบัญญัติรับรองสถานะส่วนบุคคล เช่น สิทธิในการถือสัญชาติ สิทธิในการสมรสและการสร้างครอบครัว สิทธิที่จะมีทรัพย์สินเป็นต้น

4. กลุ่มที่สี่เป็นกลุ่มที่รับรองสิทธิเสรีภาพและเสรีภาพทางการเมืองปรากฏอยู่ในบทบัญญัติข้อ 18 ถึงข้อ 21 เช่น สิทธิในเสรีภาพการนับถือศาสนา เสรีภาพในการแสดงความคิดเห็น การแสดงออก การรับหรือแพร่ข้อมูลข่าวสาร สิทธิในการชุมนุมอย่างสงบ

5. กลุ่มที่ห้าเป็นกลุ่มที่รับรองสิทธิทางเศรษฐกิจและสังคมปรากฏในข้อ 22 ถึงข้อ 27 เช่น สิทธิในสวัสดิการทางสังคม เศรษฐกิจและวัฒนธรรม สิทธิในการทำงานร่วมในสหภาพแรงงาน สิทธิในการพักผ่อนและมีวันหยุด สิทธิมาตรฐานการครองชีพ มาตรฐานและเด็กจะต้องได้รับการดูแลพิเศษ สิทธิในการศึกษา สิทธิในการเข้าร่วมศิลปวัฒนธรรม

6. กลุ่มสุดท้ายคือ ข้อ 28 ซึ่งบัญญัติอย่างค่อนข้างกว้าง โดยยืนยันถึงสิทธิของทุกคนที่จะได้รับประโยชน์จากระเบียบของสังคม และนอกจากนี้ยังรวมถึงการที่บุคคลต้องมีหน้าที่ต่อชุมชนอีกด้วยและข้อจำกัดสิทธิเสรีภาพจะถูกจำกัดได้ด้วยกฎหมายเท่านั้นในมาตรา 29

เมื่อพิจารณาจากคำประกาศสิทธิมนุษยชนและพลเมือง ค.ศ. 1789 มาตรา 28 บัญญัติว่า “เสรีภาพก็คือความสามารถที่จะกระทำการใดก็ได้ที่ไม่เป็นการรบกวนผู้อื่น ดังนั้น การใช้สิทธิตามธรรมชาติของมนุษย์แต่ละคนจะมีก็แต่เพียงข้อจำกัดเฉพาะที่ต้องยอมให้สมาชิกอื่นของสังคมสามารถใช้สิทธิเหล่านี้เช่นเดียวกัน ข้อจำกัดเช่นว่านี้ จะกำหนดขึ้นได้ก็แต่โดยบทกฎหมายเท่านั้น” และมาตรา 5 “กฎหมายมีสิทธิที่จะห้ามเฉพาะการกระทำที่รบกวนสังคมเท่านั้น สิ่งใดที่ไม่มีกฎหมายห้ามใครจะมาห้ามไม่ให้ทำย่อมไม่ได้ และในทำนองกลับกันบุคคลย่อมไม่ถูกบังคับให้

<sup>69</sup> แปลและเรียบเรียงโดย คณะอนุกรรมการสิทธิมนุษยชนและสันติภาพ องค์การการศึกษา วิทยาศาสตร์และวัฒนธรรมแห่งสหประชาชาติ (UNESCO).

กระทำการในสิ่งที่กฎหมายไม่ได้สั่งให้กระทำ”<sup>70</sup> จากบทบัญญัติทั้งสองมาตราทำให้เห็นว่าการจำกัดสิทธิเสรีภาพนั้นมีหลักอยู่สองประการคือ การจำกัดสิทธิเสรีภาพเพื่อคุ้มครองบุคคลอื่นและการจำกัดสิทธิเสรีภาพเพื่อคุ้มครองสังคมโดยกฎหมาย

#### (4) ปกัญญาสิทธิของผู้เสียภาษีอากร<sup>71</sup>

การคุ้มครองสิทธิผ่านวิธีการให้สิทธิหรือรับรองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ซึ่งอาจเรียกว่า ปกัญญาสิทธิของผู้เสียภาษีอากร วิธีนี้มีมานานหลายร้อยปีแล้ว ที่เก่าแก่และมีชื่อเสียงที่สุดได้แก่ Magna Carta ของประเทศอังกฤษ ค.ศ. 1215 ประเทศฝรั่งเศสมีปกัญญาสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ค.ศ. 1975 ประเทศแคนาดา มีปกัญญาสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ค.ศ. 1985 ประเทศอังกฤษมีปกัญญาสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ค.ศ. 1986 ประเทศนิวซีแลนด์มีปกัญญาสิทธิพื้นฐาน ค.ศ. 1986 ประเทศสหรัฐอเมริกาเริ่มมีปกัญญาสิทธิของผู้เสียภาษีอากร (Taxpayer Bill of Rights) ค.ศ. 1988

ปกัญญาชุดใหม่เริ่มจากปกัญญาของประเทศอังกฤษที่ปรับปรุงใหม่ใน ค.ศ. 1991 มีการวิจารณ์กันว่าปกัญญานี้ไม่มีสภาพบังคับในทางกฎหมาย และไม่ได้จัดทำโดยประชาชน หรือไม่ได้ให้ประชาชนมีส่วนร่วม อย่างไรก็ดี เห็นได้ชัดว่าทางการได้สนใจปรับปรุงบริการของรัฐให้มีคุณภาพยิ่งขึ้น โดยทัศนะที่มองว่าประชาชนเป็นผู้บริโภค ปกัญญาลักษณะคล้ายคลึงกันได้เกิดขึ้นใหม่แพร่หลายไปในองค์กรต่างๆ ในประเทศอังกฤษ คือ ในปี ค.ศ. 1997 มี 40 ฉบับ ในปี ค.ศ. 2003 เพิ่มขึ้นเป็น 200 กว่าฉบับ และยังมีที่ออกมาโดยท้องถิ่นต่างๆ อีกกว่า 10,000 ฉบับ ปกัญญาเหล่านี้ได้รับการวิจารณ์ว่ามีลักษณะฉาบฉวยเฉพาะกิจ เฉพาะพื้นที่ แต่จิตวิญญาณในเรื่องที่เน้นการให้บริการที่ดีนี้ยังคงดำรงอยู่

ปี ค.ศ. 2000 องค์การสหประชาชาติได้ออกต้นแบบปกัญญาสิทธิผู้เสียภาษีอากร 10 แบบ เน้นความง่ายและประโยชน์ พร้อมทั้งเสนอแนะว่าความสำเร็จไม่ใช่เกิดจากถ้อยคำหรือตัวอักษรในปกัญญา หากแต่เกิดจากบรรยากาศที่เอื้อให้ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรมีปฏิบัติการที่ตอบสนองต่อความต้องการของผู้เสียภาษีอากรซึ่งเรียกได้ว่าเป็นผู้ทรงสิทธิคือสิทธิที่จะได้รับบริการที่ดีมีมาตรฐานจากรัฐ นอกจากนั้น ควรมีการประเมินผล และรับฟังข้อวิพากษ์วิจารณ์เพื่อปรับปรุงแก้ไขอย่างต่อเนื่องด้วย

<sup>70</sup> เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์ ข. เล่มเดิม. หน้า 129.

<sup>71</sup> สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. (2552). รายงานวิจัย เรื่อง บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21. เสนอต่อศาลภาษีอากรกลาง. หน้า 42-43.

OECD ได้สำรวจเรื่องสิทธิของผู้เสียภาษีอากรและตีพิมพ์เอกสารเผยแพร่ผลสำรวจในปี ค.ศ. 1990 ต่อมาได้เสนอต้นแบบปฏิญญาสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในปี ค.ศ. 2001 และแนะนำให้แต่ละประเทศปรับใช้ให้เหมาะกับนโยบาย ระบบกฎหมาย ทางปฏิบัติ และวัฒนธรรมของแต่ละประเทศ

รัฐสภาประเทศสหรัฐอเมริกาได้ตราปฏิญญาสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ในปี ค.ศ. 1988 และมีฉบับที่ 2 และฉบับที่ 3 ในปี ค.ศ. 1996 และ 1998 ตามลำดับ ส่วนประเทศออสเตรเลียมีปฏิญญาชุดใหม่ในปี ค.ศ. 1997 และปรับปรุงเป็นฉบับใหม่ในเดือนพฤศจิกายน ค.ศ. 2003 ปฏิญญานี้ไม่มีสภาพบังคับตามกฎหมาย แต่ได้มีการเผยแพร่ทั่วไปทางวิทยุและโทรทัศน์ทั่วประเทศ หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรได้ทบทวนปฏิญญาดังกล่าวทุก 3 ปี รวมทั้งมีการสำรวจข้อมูลเชิงปริมาณทุก 6 เดือน และใช้อินเตอร์เน็ตเป็นเครื่องมือช่วย

#### (5) รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 ได้บัญญัติถึงสิทธิและเสรีภาพไว้ในหมวด 3 ว่าด้วยสิทธิและเสรีภาพของชนชาวไทย ซึ่งผู้เขียนจะกล่าวถึงเฉพาะสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรที่รัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบัน ได้บัญญัติรับรองไว้ ดังนี้

1. มาตรา 28 วรรคสาม บัญญัติว่า “บุคคลย่อมสามารถใช้สิทธิทางศาลเพื่อบังคับให้รัฐต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติในหมวดนี้ได้โดยตรงหากการใช้สิทธิและเสรีภาพในเรื่องใดมีกฎหมายบัญญัติรายละเอียดแห่งการใช้สิทธิและเสรีภาพตามที่รัฐธรรมนูญนี้รับรองไว้แล้ว ให้การใช้สิทธิและเสรีภาพในเรื่องนั้นเป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ”

ตามมาตรา 28 วรรคสาม นี้ แสดงให้เห็นว่า ผู้เสียภาษีมียุทธวิธีที่จะใช้สิทธิทางศาลได้โดยต้องปฏิบัติตามกฎหมายที่ได้บัญญัติไว้ในเรื่องนั้นๆ ซึ่งกฎหมายนั้นต้องเป็นกฎหมายในระดับพระราชบัญญัติ กฎหมายในปัจจุบันที่ได้บัญญัติถึงสิทธิของผู้เสียภาษีที่จะดำเนินการใช้สิทธิทางศาลก็คือ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 นั่นเอง

2. มาตรา 29 บัญญัติว่า “การจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้ จะกระทำมิได้เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย เฉพาะเพื่อการที่รัฐธรรมนูญนี้กำหนดไว้และเท่าที่จำเป็น และจะกระทบกระเทือนสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพนั้นมิได้”

กฎหมายตามวรรคหนึ่งต้องมีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไป และไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดกรณีหนึ่งหรือแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเจาะจง ทั้งต้องระบุบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญที่ให้อำนาจในการตรากฎหมายนั้นด้วย

บทบัญญัติในวรรคหนึ่งและวรรคสองให้นำมาใช้บังคับกับกฎที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายด้วยโดยอนุโลม”

ตามมาตรา 29 นี้ ถือเป็นบทบัญญัติที่เป็นหัวใจของสิทธิและเสรีภาพของประชาชนตามรัฐธรรมนูญ เนื่องจากในกรณีที่รัฐธรรมนูญอนุญาตให้มีการจำกัดสิทธิและเสรีภาพได้ การจำกัดสิทธิและเสรีภาพนั้นย่อมไม่อาจกระทำได้โดยการตรากฎหมายขึ้นใช้บังคับเฉพาะกรณี หากมีการตรากฎหมายล่วงล้ำสิทธิและเสรีภาพตามที่รัฐธรรมนูญอนุญาต กฎหมายนั้นจะต้องอ้างอิงบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญที่ให้อำนาจด้วย นอกจากนี้แล้วการตรากฎหมายล่วงล้ำแดนแห่งสิทธิและเสรีภาพของประชาชนจะต้องพอสมควรแก่เหตุ และไม่ว่าจะอย่างไรก็ตาม รัฐจะตรากฎหมายให้กระทบกระเทือนถึงแก่นหรือสาระสำคัญของสิทธิไม่ได้ เงื่อนไขต่างๆ ที่กล่าวมานี้เป็นเงื่อนไขที่ศาลรัฐธรรมนูญจะต้องใช้ในการตรวจสอบความชอบด้วยรัฐธรรมนูญของกฎหมายที่จำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชน โดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้เสียหายอากร ซึ่งกฎหมายที่เป็นอยู่ในปัจจุบันจะต้องไม่เป็นการจำกัดสิทธิของผู้เสียหายอากรมากเกินไป

3. มาตรา 30 บัญญัติว่า “บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมายและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน

ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน

การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ภาษา เพศ อายุ ความพิการ สภาพทางกายหรือสุขภาพ สถานะของบุคคล ฐานะทางเศรษฐกิจหรือสังคม ความเชื่อทางศาสนา การศึกษาอบรม หรือความคิดเห็นทางการเมืองอันไม่ขัดต่อบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ จะกระทำมิได้

มาตรการที่รัฐกำหนดขึ้นเพื่อขจัดอุปสรรคหรือส่งเสริมให้บุคคลสามารถใช้สิทธิและเสรีภาพได้เช่นเดียวกับบุคคลอื่น ย่อมไม่ถือเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมตามวรรคสาม”

หลักความเสมอภาคถือว่าเป็นหลักพื้นฐานของศักดิ์ศรีของความเป็นมนุษย์ ซึ่งมนุษย์ย่อมได้รับการรับรองและคุ้มครองจากกฎหมายอย่างเท่าเทียมกันในฐานะที่เป็นมนุษย์โดยมิต้องคำนึงถึงคุณสมบัติอื่นๆ อาทิ เชื้อชาติ ศาสนา ภาษา ถิ่นกำเนิด เป็นต้น และขณะเดียวกันก็ถือได้ว่าหลักความเสมอภาคนี้เป็นหลักที่ควบคุมมิให้รัฐใช้อำนาจของตนตามอำเภอใจโดยการใช้อำนาจของรัฐแก่กลุ่มบุคคลใดบุคคลหนึ่งรัฐต้องสามารถอธิบายได้ว่าเพราะเหตุใดรัฐจึงกระทำการอันก่อให้เกิดผลกระทบหรือเป็นการให้ประโยชน์แก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งนั้น โดยเฉพาะ หากการให้เหตุผลไม่อาจรับฟังได้แสดงว่าการใช้อำนาจของรัฐนั้นเป็นไปตามอำเภอใจ ดังนั้นหลักความเสมอภาคจึงเป็นหลักสำคัญในการรับรองและคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนและสามารถนำมาตรวจสอบการใช้อำนาจของรัฐไม่ว่าจะเป็นฝ่ายนิติบัญญัติ ฝ่ายบริหาร และฝ่ายตุลาการได้

4. มาตรา 40 บัญญัติว่า “บุคคลย่อมมีสิทธิในกระบวนการยุติธรรม ดังต่อไปนี้

(1) สิทธิเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมได้โดยง่าย สะดวก รวดเร็ว และทั่วถึง

(2) สิทธิพื้นฐานในกระบวนการพิจารณา ซึ่งอย่างน้อยต้องมีหลักประกันขั้นพื้นฐานเรื่องการได้รับการพิจารณาโดยเปิดเผย การได้รับทราบข้อเท็จจริงและตรวจเอกสารอย่างเพียงพอ การเสนอข้อเท็จจริง ข้อโต้แย้ง และพยานหลักฐานของตน การคัดค้านผู้พิพากษาหรือตุลาการ การได้รับการพิจารณาโดยผู้พิพากษาหรือตุลาการที่นั่งพิจารณาคดีครบองค์คณะ และการได้รับทราบเหตุผลประกอบคำวินิจฉัย คำพิพากษา หรือคำสั่ง

(3) บุคคลย่อมมีสิทธิที่จะให้คดีของตนได้รับการพิจารณาอย่างถูกต้อง รวดเร็ว และเป็นธรรม...”

การเข้าถึงความยุติธรรมได้ถูกกล่าวถึงมาตั้งแต่ปี ค.ศ. 1960 โดยใช้คำว่า “Access to Justice” เพื่อเรียกร้องให้มีการปฏิรูปกฎหมายสถาบันกระบวนการทางกฎหมายแพ่ง แต่ต่อมากลางเข้าถึงความยุติธรรมถูกใช้เป็นแนวคิดในการเข้าถึงระบบศาลและนักกฎหมาย โดยเฉพาะในเรื่องค่าใช้จ่ายคดี (Cost) ความล่าช้าและความซับซ้อนในระบบกฎหมาย (Delay and complexity in the Legal System)<sup>72</sup> ซึ่งต่อมากลางมีการขยายขอบเขตให้มากขึ้น โดยนักปฏิรูปมองว่า ควรมีการสนับสนุนให้การวินิจฉัยสั่งการให้เป็นไปด้วยความเป็นธรรม มีการเรียกร้องให้ศาลเข้ามามีบทบาทในการไต่สวน (Judicial Review)<sup>73</sup> ให้มากที่สุด ทั้งนี้ เพื่อให้การเข้าถึงความยุติธรรมต้องเป็นการเปิดโอกาสที่เท่าเทียมกันเสียก่อน ในการที่ได้รับสิทธิอย่างเต็มที่ตามที่ระบบกฎหมายรับรอง มีการปรับปรุงการเข้าถึงศาล รวมทั้งการปฏิรูปกฎหมายเชิงสารบัญญัติ กระบวนการทางศาล เป็นต้น ซึ่งรัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบันได้มีการบัญญัติรับรองสิทธิในการเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมอย่างชัดเจน ไม่ว่าจะเป็นคดีแพ่ง คดีอาญา หรือคดีปกครอง ซึ่งบุคคลทุกคนควรจะสามารเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมได้โดยง่าย และมีค่าใช้จ่ายน้อย รวมไปถึงพิจารณาคดีด้วยความรวดเร็วและเป็นธรรม

5. มาตรา 41 บัญญัติว่า “สิทธิของบุคคลในทรัพย์สินย่อมได้รับความคุ้มครอง ขอบเขตแห่งสิทธิและการจำกัดสิทธิเช่นนี้ย่อมเป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ

การสืบมรดกย่อมได้รับความคุ้มครอง สิทธิของบุคคลในการสืบมรดกย่อมเป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ”

<sup>72</sup> อรุณา สามัญทอง. (2553). สิทธิเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมทางอาญา : ศึกษาสิทธิของผู้เสียหาย ในการดำเนินคดีตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา. หน้า 30.

<sup>73</sup> แหล่งเดิม. หน้า 31.

สิทธิในทรัพย์สินของปัจเจกบุคคลเริ่มได้รับการรับรองและคุ้มครองในราวศตวรรษที่ 16 และ 17 นักคิดชาวตะวันตกได้เสนอทฤษฎีที่สำคัญ เช่น สัญญาประชาคม และแนวคิดแบบมนุษยนิยม ทำให้นักคิดที่ได้รับอิทธิพลจากทฤษฎีหรือแนวคิดดังกล่าวได้เรียกร้องสิทธิที่เห็นว่ามี ความจำเป็นต่อประชาชน กล่าวคือ สิทธิในชีวิต ร่างกายและกรรมสิทธิ์ เป็นต้น กรรมสิทธิ์ได้รับการยอมรับให้มีสถานะเท่าเทียมกับเสรีภาพในชีวิตและร่างกาย โดยเฉพาะ John Lock ซึ่งเขียนหนังสือที่มีความสำคัญ คือ “Two Treatises on Civil Government” โดย John Lock เห็นว่าชีวิต เสรีภาพ และกรรมสิทธิ์เป็นสิ่งที่ติดตัวปัจเจกบุคคลมาตั้งแต่เกิด โดยสิทธิดังกล่าวเป็นสิทธิที่มีอยู่ อย่างเท่าเทียมกันอย่างอิสระในสภาวะธรรมชาติ สิทธิดังกล่าวจะไม่ถูกยกเลิกได้โดยสัญญา ประชาคม สำหรับในระบบ Common Law แล้ว Sir Edward Coke เป็นผู้สนับสนุนเสรีภาพส่วนบุคคล สิทธิในชีวิต และกรรมสิทธิ์โดยกฎหมายบัญญัติ โดย Coke เห็นว่า สิทธิดังกล่าวเป็นสิทธิที่ ติดตัวมนุษย์ ซึ่งได้รับความคุ้มครองตามกฎหมาย<sup>74</sup>

6. มาตรา 73 บัญญัติว่า “บุคคลมีหน้าที่รับราชการทหาร ช่วยเหลือในการป้องกันและ บรรเทาภัยพิบัติสาธารณะ เสียภาษีอากร ช่วยเหลือราชการ รับการศึกษาอบรม พิทักษ์ ปกป้อง และ สืบสานศิลปวัฒนธรรมของชาติและภูมิปัญญาท้องถิ่น และอนุรักษ์ทรัพยากรธรรมชาติและ สิ่งแวดล้อม ทั้งนี้ตามที่กฎหมายบัญญัติ”

รัฐธรรมนูญได้บัญญัติหน้าที่ของบุคคลต่างๆ ไว้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งหน้าที่เสียภาษีอากร เนื่องจาก เงินส่วนใหญ่ที่รัฐนำมาใช้ในการบริหารประเทศนั้น คือ เงินภาษีอากรที่รัฐบังคับจัดเก็บ จากรายกร เพื่อใช้เป็นประโยชน์ส่วนรวม โดยไม่ได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษีอากร วัตถุประสงค์ในการเก็บภาษี เพื่อหารายได้ให้พอกับค่าใช้จ่ายของรัฐบาล เพื่อการกระจายรายได้ เพื่อควบคุมการบริโภคของประชาชน เพื่อการชำระหนี้สินของรัฐบาล หรือสนองนโยบายธุรกิจ และการคลังของรัฐบาล

### 3) การแบ่งประเภทของ “สิทธิของผู้เสียภาษีอากร”

สิทธิของผู้เสียภาษีอากรอาจแบ่งประเภทเพื่อจัดหมวดหมู่ได้หลายแบบขึ้นอยู่กับ วัตถุประสงค์ในการจัดแบ่งประเภทต่างๆ

Koji Ishimura แบ่งสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเป็น 2 ประเภท คือ สิทธิในเชิงการเมือง ระบอบประชาธิปไตย เช่น สิทธิที่จะควบคุมดูแลรัฐบาลเกี่ยวกับการใช้จ่ายเงินภาษีอากร และสิทธิ

<sup>74</sup> กมล โสทธิโกคา. (2553). “การคุ้มครองสิทธิในทรัพย์สินของปัจเจกบุคคลจากการเวนคืนตาม กฎหมายไทย” ในรวมบทความทางวิชาการของสำนักงานศาลรัฐธรรมนูญ ชุดที่ 9. หน้า 365-366.

ในเชิงกระบวนการจัดเก็บภาษีอากร เช่น สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในขั้นตอนก่อนการตรวจสอบ ระหว่างการตรวจสอบ และหลังการตรวจสอบประเมินภาษีอากร เป็นต้น<sup>75</sup>

Duncan Bentley แบ่งสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเป็น 2 ประเภท คือ สิทธิในเชิงกฎหมาย (legal Right) และสิทธิในเชิงบริหาร (Administrative Right) และยังแบ่งย่อยเป็นสิทธิขั้นปฐมภูมิ กับสิทธิขั้นทุติยภูมิ สิทธิที่บังคับใช้ได้ง่ายหรือมีสภาพบังคับมากกับสิทธิที่บังคับใช้ได้ยากหรือ สิทธิที่มีสภาพบังคับน้อย

สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในแต่ละประเทศอาจมีพัฒนาการของปริมาณและระดับ คุณภาพมากน้อยต่างกัน นอกจากต้องพิจารณาสหสิทธิในเชิงกฎหมายว่ามีกฎหมายใดเป็นฐานอ้างอิงของ สิทธิ และเป็นสิ่งกำหนดผลทางกฎหมาย สิทธิดังกล่าวหรือไม่อย่างไรแล้ว ที่สำคัญต้องพิจารณา สิทธิในเชิงความเป็นจริงว่ามีการบังคับใช้ได้ง่าย หรือสภาพบังคับแห่งสิทธินั้นมีอยู่จริงหรือไม่ เพียงใด สภาพบังคับนั้นเกิดได้โดยกฎหมาย โดยการบริหารจัดการ หรือโดยการตีความกฎหมาย ด้วย นอกจากนั้นยังอาจพิจารณาแบ่งสิทธิโดยพิจารณาว่าเป็นสิทธิเรียกร้องต่อใคร (ฝ่ายนิติบัญญัติ ฝ่ายบริหาร ฝ่ายตุลาการ) เรื่องอะไรอยู่ในขั้นตอนใดในกระบวนการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร หรือ พิจารณาแบ่งเป็นสิทธิที่อาจจำกัดสิทธิได้หรือไม่ ยากง่ายเพียงใด หรือพิจารณาแบ่งเป็นสิทธิที่มีการ ใช้หรือไม่มีการใช้ หรือพิจารณาแบ่งเป็นสิทธิที่เป็นอยู่หรือสิทธิที่ควรจะเป็น เป็นต้น

### 3) การบังคับใช้สิทธิของผู้เสียภาษีอากร<sup>76</sup>

สิทธิของผู้เสียภาษีอากร อาจแบ่งออกได้เป็นสองประเภทหลัก ได้แก่ สิทธิในเชิง กฎหมาย และสิทธิในเชิงบริหาร ดังนั้น จึงแยกอธิบายการบังคับใช้สิทธิของผู้เสียภาษีอากรออกเป็น สองส่วน คือ ส่วนการบังคับใช้สิทธิในเชิงกฎหมาย และส่วนการบังคับใช้สิทธิในเชิงบริหาร

#### 3.1) การบังคับใช้สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในเชิงกฎหมาย

(1) การบัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ เนื่องจากรัฐธรรมนูญเป็นกฎหมายสูงสุดของรัฐ ซึ่งมี ลักษณะแก้ไขได้ยาก การบังคับใช้สิทธิของผู้เสียภาษีอากรผ่านทางรัฐธรรมนูญจึงสามารถทำได้ อย่างไรก็ตาม สิทธิที่ถูกตราไว้ในรัฐธรรมนูญส่วนใหญ่จะบัญญัติไว้อย่างกว้างๆ และบังคับใช้กับ เรื่องต่างๆ นอกเหนือจากเรื่องภาษีอากรด้วย ดังนั้น จึงอาจก่อให้เกิดปัญหาการตีความได้ เนื่องจาก การตีความกฎหมายภาษีอากรต้องตีความโดยเคร่งครัด การนำสิทธิที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญมาใช้ บังคับกับเรื่องภาษีอากรจึงต้องตีความโดยเคร่งครัดด้วย จนอาจส่งผลให้การบังคับใช้ไม่มี

<sup>75</sup> Koji Ishimura. *The State of Taxpayers' Rights in Japan*. p.119. Retrieved August 5, 2013. from <http://www.pij-web.net/com/index.html>.

<sup>76</sup> Duncan Bentley. (2007). *Taxpayers Rights: Theory Origin and Implementation*. p.93-137.

ประสิทธิภาพเท่าที่ควร เพราะฉะนั้นจึงอาจจำเป็นต้องแก้ไขรัฐธรรมนูญ เพื่อให้การบังคับสิทธิของผู้เสียหายอากรผ่านรัฐธรรมนูญมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

(2) การทำให้กฎหมายเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียหายอากรแก้ไขได้ยาก กฎหมายที่บัญญัติเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียหายอากรจะต้องมีลักษณะที่แก้ไขได้ยากกว่ากฎหมายทั่วไป โดยการบัญญัติมาตรการที่ว่าด้วยวิธีการและรูปแบบการแก้ไขไว้ในกฎหมายด้วย กล่าวคือ วิธีการแก้ไขหรือยกเลิกกฎหมายหรือส่วนสำคัญของกฎหมายจะต้องใช้วิธีการที่พิเศษ คือ ไม่ใช่การใช้เสียงส่วนใหญ่ อย่างที่ใช้กับการแก้ไขกฎหมายอื่นๆ และรูปแบบในการแก้ไขหรือยกเลิก ก็จะต้องมีรูปแบบพิเศษที่ต้องกระทำเสียก่อน จึงจะสามารถแก้ไขหรือยกเลิกได้ อย่างไรก็ตาม การตรากฎหมายลักษณะนี้อาจเป็นไปได้ในบางประเทศ เนื่องจากในประเทศเหล่านั้นการตรากฎหมายลักษณะนี้อาจจำกัดไว้เฉพาะกับกฎหมายในระดับรัฐธรรมนูญเท่านั้น

(3) การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากรผ่านการตีความกฎหมาย อีกหนทางหนึ่งที่จะช่วยให้การบังคับใช้สิทธิของผู้เสียหายอากรซึ่งบัญญัติไว้ในกฎหมายเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพก็คือการกำหนดให้มีบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการตีความไว้เป็นพิเศษยิ่งกว่าการตีความกฎหมายทั่วไป เพื่อป้องกันมิให้มีการตีความกฎหมายฉบับนั้น โดยเฉพาะที่เกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียหายอากร ในทางที่ขัดกับเจตนารมณ์ของกฎหมาย อันไม่ต่างจากการแก้ไขกฎหมายฉบับนั้น โดยปริยาย ในกฎหมายที่มีบทบัญญัติกำหนดวิธีการแก้ไขเป็นพิเศษไว้ กฎหมายฉบับนั้นจะต้องมีบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการตีความไว้เป็นพิเศษด้วย

(4) การตรวจสอบร่างกฎหมายอย่างละเอียด นอกเหนือจากวิธีการที่กล่าวมาข้างต้นโดยสภาพแล้ว จะเป็นมาตรการที่ใช้ภายหลังจากที่กฎหมายถูกตราขึ้นมาแล้วนั้น วิธีการตรวจสอบร่างกฎหมายอย่างละเอียดกลับเป็นวิธีการที่ป้องกันมิให้เกิดความขัดแย้งของกฎหมายฉบับใหม่กับกฎหมายฉบับเก่าอย่างไม่ตั้งใจ เนื่องจากการตรากฎหมายที่ขัดหรือแย้งกับกฎหมายฉบับเก่าควรเกิดขึ้นจากความตั้งใจเท่านั้น ดังนั้น จึงควรตั้งคณะกรรมการพิจารณาร่างกฎหมายขึ้นมาเพื่อตรวจสอบร่างกฎหมายฉบับนั้นจะขัดกับสิทธิของผู้เสียหายอากรหรือไม่ ซึ่งประโยชน์ที่จะได้จากการตั้งคณะกรรมการดังกล่าวขึ้นมานั้น นอกเหนือจากการได้พิจารณาร่างกฎหมายอย่างถี่ถ้วนแล้วยังส่งผลให้ฝ่ายบริหารซึ่งเป็นผู้เสนอร่างกฎหมาย ต้องพิจารณาร่างกฎหมายดังกล่าวอย่างละเอียดรอบคอบว่าร่างกฎหมายฉบับดังกล่าวไม่ละเมิดสิทธิของผู้เสียหายอากร ก่อนที่จะเสนอต่อคณะกรรมการพิจารณาร่างกฎหมาย อย่างไรก็ตามเนื่องจากกฎหมายที่เกี่ยวกับการเงินเป็นกฎหมายที่จะต้องออกอย่างรวดเร็ว คณะกรรมการดังกล่าวจึงมีระยะเวลาที่ค่อนข้างน้อยในการพิจารณาร่างกฎหมายดังกล่าวได้อย่างถี่ถ้วน นอกจากนั้นคณะกรรมการดังกล่าวยังอาจตกเป็นเครื่องมือทางการเมืองได้อีกด้วย ดังนั้น วิธีการที่น่าจะเป็นไปได้ในการป้องกันมิให้คณะกรรมการดังกล่าวตก

เป็นเครื่องมือทางการเมืองและป้องกันการล่าเหยียด ก็คือ การกำหนดให้เป็นคณะกรรมการร่วมระหว่างฝ่ายบริหารและฝ่ายนิติบัญญัติ

(5) การตราไว้ในกฎหมายทั่วไป การบัญญัติสิทธิของผู้เสียหายอากรไว้ในกฎหมายทั่วไป เช่น กฎหมายภาษีอากร จะส่งผลให้เกิดความแน่นอนในการบังคับใช้สิทธิของผู้เสียหาย โดยไม่จำเป็นต้องสับสนกับการนำสิทธิที่บัญญัติไว้ในกฎหมายประเภทอื่นๆ มาตีความปรับใช้กับเรื่องภาษีอากรและยังส่งผลให้การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากรมีความชัดเจนยิ่งขึ้น อย่างไรก็ตาม การที่จะคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากรซึ่งบัญญัติไว้ในกฎหมายทั่วไปนั้น จะต้องใช้กระบวนการทางศาล การที่จะได้รับความคุ้มครองสิทธิที่ตราไว้ในกฎหมาย ผู้เสียหายจึงจำเป็นต้องดำเนินการทางศาล แต่สิ่งสำคัญที่จะขัดขวางมิให้ผู้เสียหายอากรไปดำเนินการทางศาลก็คือ ค่าใช้จ่ายในการดำเนินการ ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับจำนวนเงินที่ได้รับกลับคืนถ้าไม่คุ้มกัน ผู้เสียหายอากรก็อาจตัดสินใจที่จะไม่ดำเนินการก็ได้ นอกจากนั้นสิ่งที่ขัดขวางอีกประการหนึ่งคือ แม้ว่าผู้เสียหายอากรจะชนะในศาลชั้นต้น ฝ่ายรัฐบาลก็มีทรัพยากรพร้อมข้อมูล และมีแนวโน้มที่จะอุทธรณ์คดีต่อไปอยู่เรื่อย เพื่อยืนยันความเห็นเดิมของตน ไม่ว่าจะสมควรทำเช่นนั้นหรือไม่ก็ตาม

### 3.2) การบังคับใช้สิทธิของผู้เสียหายอากรในเชิงบริหาร<sup>77</sup>

การบังคับใช้สิทธิของผู้เสียหายอากรในเชิงบริหารนั้น มีทั้งที่เป็นส่วนที่เกี่ยวข้องกับสิทธิขั้นปฐมภูมิ สิทธิขั้นทุติยภูมิ และจุดมุ่งหมายทางปกครอง (Administrative Aim)

การบังคับใช้สิทธิขั้นปฐมภูมิและสิทธิขั้นทุติยภูมินั้น มีมาตรการบังคับใช้ที่ค่อนข้างชัดเจนโดยอาจกระทำได้หลายทาง กล่าวคือ ในกรณีการบังคับใช้สิทธิขั้นปฐมภูมิและสิทธิขั้นทุติยภูมินั้น จะเป็นการคุ้มครองโดยผ่านกฎหมายปกครอง หรือวิธีปฏิบัติในทางปกครองโดยผ่านทางองค์กรอิสระต่างๆ ซึ่งทำหน้าที่ตรวจสอบหรือรับเรื่องร้องเรียนต่างๆ ซึ่งเมื่อองค์กรเหล่านี้ได้ตรวจสอบเรื่องที่ร้องเรียนแล้ว ก็อาจจะมีคำวินิจฉัยใหม่ออกมาแทนที่คำวินิจฉัยเดิม ในกรณีที่มีเหตุผลหนักแน่นสนับสนุนให้ทำเช่นนั้น

สำหรับจุดมุ่งหมายทางปกครองนั้น องค์กรประกอบหลักอยู่ที่เจตนาทางการปกครอง การบังคับใช้มีแนวโน้มว่าจะอาศัยหลักธรรมาภิบาล หรือการควบคุมคุณภาพ โดยมีองค์กรควบคุมตรวจสอบเป็นสำคัญ ได้แก่

(1) การใช้หลักธรรมาภิบาล กล่าวคือ เมื่อฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรได้วางหลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติใดไว้แล้ว ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรก็ต้องปฏิบัติตาม รัฐสภาหรือรัฐมนตรีอาจควบคุมดูแลให้ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรต้องจัดทำรายงานประจำปีว่า สามารถปฏิบัติให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์หรือ

<sup>77</sup> สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. เล่มเดิม. หน้า 21.

แนวปฏิบัติที่ได้วางไว้หรือไม่อย่างไร วิธีนี้ใช้ได้ผลดีในประเทศที่มีการบริหารอย่างโปร่งใสและมีความเป็นประชาธิปไตยสูง

(2) การควบคุมคุณภาพโดยมีองค์กรตรวจสอบ เพื่อเป็นการสร้างกรอบสำหรับฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรในการจัดการกับปัญหาของประชาชนล่วงหน้าและอย่างมีประสิทธิภาพ แทนที่จะให้ตกเป็นหน้าที่ของศาลในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นมาแล้ว อันเป็นการแก้ปัญหาที่ปลายเหตุ และมีข้อจำกัดค่อนข้างมาก เนื่องจากศาลสามารถเข้าไปตรวจสอบได้เฉพาะกรณีที่มีการนำคดีมาฟ้องต่อศาล และมีผลเฉพาะคู่กรณีเท่านั้น ดังนั้น จึงเห็นกันว่าการมีองค์กรควบคุมตรวจสอบ เช่น ผู้ตรวจการแผ่นดิน เป็นต้น จะสามารถแก้ไขปัญหาได้อย่างมีประสิทธิภาพมากกว่า เนื่องจากสามารถเข้าไปควบคุมตรวจสอบคำตัดสินหรือปัญหาทางปกครองได้เกือบทั้งหมด และผลของการควบคุมตรวจสอบจะเป็นไปในวงกว้าง

มาตรการที่กล่าวมาข้างต้นเป็นการควบคุมความโปร่งใสและคุณภาพของการกระทำของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งเป็นการบังคับใช้จุดมุ่งหมายทางปกครอง และเป็นเพียงมาตรการทางอ้อมเท่านั้น เนื่องจากแม้ว่าฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจะไม่สามารถทำตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ได้ ก็ไม่มีบทลงโทษที่ชัดเจนแต่อย่างใด ซึ่งแตกต่างจากการบังคับใช้สิทธิขั้นปฐมภูมิและสิทธิขั้นทุติยภูมิ ซึ่งมีบทลงโทษและมีความชัดเจนมากกว่า

#### 2.2.7 วิธีการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร<sup>78</sup>

วิธีการที่จะสร้างต้นแบบของสิทธิของผู้เสียภาษีอากรยังคงมีประโยชน์อยู่ เพราะสามารถใช้เป็นแนวทางปฏิบัติในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร ทั้งนี้ สิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่ปรากฏอยู่ในต้นแบบนั้นสามารถปรับใช้กับเนื้อหาของเฉพาะของกฎหมาย และระบบภาษีอากรของแต่ละประเทศได้ โดยมีข้อสังเกตว่า ไม่ควรนำต้นแบบของสิทธิของผู้เสียภาษีอากรมาใช้บังคับโดยไม่มีการปรับหรือแก้ไขให้สอดคล้องกับสิ่งที่ดำรงอยู่แล้วในแต่ละประเทศ

จุดเริ่มต้นในการนำเรื่องสิทธิเข้ามาพิจารณาในต้นแบบ คือ ความซับซ้อนของระบบภาษีอากรในกลุ่มประเทศ OECD ประเทศในกลุ่มนี้ได้ตระหนักถึงสิทธิขั้นพื้นฐานในกระบวนการทางกฎหมาย รวมถึงข้อกำหนดทางภาษีอากรประเทศต่างๆ ได้แก่ ประเทศแคนาดา ประเทศออสเตรเลีย ประเทศนิวซีแลนด์ สหรัฐอเมริกา และประสพพันธ์สาธารณรัฐเคอร์มาเนียได้ผ่านกฎหมาย หรือได้จำกัดกฎระเบียบที่ใช้กำหนดระบบภาษีอากรประเทศเหล่านี้ให้สิทธิมากมายแก่ผู้เสียภาษีอากรซึ่งไม่มีในหลายๆ ประเทศ การทบทวนระบบภาษีอากรในประเทศเหล่านี้ เป็นการกำหนดกรอบการศึกษาสิทธิอย่างกว้างๆ สิทธิเป็นแหล่งของกฎหมาย ข้อกำหนดทางการบริหาร และหนังสือแสดงเจตนา

<sup>78</sup> Duncan Bentley. (2007). Op.cit. pp.213-250.

เช่น ปณินทาสีทิวของผู้อยู่อาศัยในเขตเมืองในประเทศอังกฤษ ประเทศแคนาดา ประเทศนิวซีแลนด์ และประเทศออสเตรเลีย เป็นต้น

1) แนวคิดทั่วไปของสิทธิในเชิงกฎหมายขั้นปฐมภูมิของผู้ที่อยู่อาศัย

สิทธิในเชิงกฎหมายขั้นปฐมภูมิของผู้ที่อยู่อาศัยเป็นกลไกสำคัญของการบริหารในระบบภาษีอากร สิทธิในเชิงกฎหมายขั้นปฐมภูมิมักจะมีกำหนดอยู่ในรัฐธรรมนูญของแต่ละประเทศ และการออกกฎหมายเกี่ยวกับสิทธิขั้นปฐมภูมิจะได้รับความคุ้มครองโดยการให้ การตีความกฎหมาย หรือข้อตกลงระหว่างประเทศ

ลอน ฟูลเลอร์ ได้เขียนหนังสือเรื่อง “Eight Ways to Fail to Make Law”<sup>79</sup> วางหลักการเกี่ยวกับ 8 แนวทางที่ส่งผลให้ไม่สามารถสร้างกฎหมายที่ดีได้ แนวทางเหล่านี้เป็นแนวทางที่ควรหลีกเลี่ยง เพื่อมิให้เกิดความผิดพลาด หรือประสบความล้มเหลว ดังนั้น อาจนำแนวทางเหล่านี้มาปรับใช้กับเรื่องสิทธิของผู้ที่อยู่อาศัยและกฎหมายภาษีอากรได้ คือ

- (1) การไม่ยอมรับกฎเกณฑ์โดยทำให้ต้องแก้ปัญหาเฉพาะหน้าเป็นรายกรณี
- (2) การไม่สามารถเผยแพร่กฎเกณฑ์ต่อสาธารณะได้ หรือแม้แต่ผู้ที่ได้รับผลกระทบก็ไม่สามารถเข้าถึงกฎเกณฑ์ดังกล่าวได้
- (3) การบัญญัติกฎเกณฑ์ย้อนหลังโดยไม่ชอบ ซึ่งไม่ได้ชี้แนะว่าควรปฏิบัติอย่างไรในอนาคต แต่กลับทำลายความถูกต้องชอบธรรมของกฎที่มีอยู่โดยการข่มขู่ว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงย้อนหลังได้
- (4) การไม่สามารถทำให้กฎเกณฑ์นั้นๆ เป็นที่เข้าใจได้ง่าย
- (5) การบัญญัติกฎเกณฑ์ที่มีความขัดแย้งกัน
- (6) กฎเกณฑ์ที่บังคับให้ต้องปฏิบัติตามบางอย่างซึ่งผู้ได้รับผลกระทบไม่อยู่ในวิสัยที่จะทำได้
- (7) การเปลี่ยนแปลงกฎเกณฑ์บ่อยๆ ทำให้ผู้ต้องปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ปรับตัวไม่ทัน
- (8) การไม่ลงรอยกันระหว่างกฎเกณฑ์ที่ประกาศใช้กับการบริหารจัดการที่เกิดขึ้นจริงจากการที่เจ้าพนักงานภาษีอากรบังคับใช้กฎเกณฑ์ดังกล่าว

แนวทางที่ควรหลีกเลี่ยงข้างต้นเป็นพื้นฐานของกฎเกณฑ์ขั้นปฐมภูมิในการยกวางต้นแบบของผู้ที่อยู่อาศัย กฎเกณฑ์ต่างๆ เหล่านี้แสดงให้เห็นหลักเบื้องต้นที่ควรประกอบอยู่ในระบบภาษีอากรด้วย ซึ่งนำมาเป็นแนวทางที่ควรปฏิบัติได้ ดังนี้

<sup>79</sup> L.L. Fuller. (1964). *The Morality of Law*. p.33. cited in Duncan Bently. Op.cit. p.218.

- (1) ภาษีอากรต้องถูกกำหนดโดยกฎหมาย ข้อบังคับภาษีอากรไม่ควรไปตามอำเภอใจ
- (2) กฎหมายภาษีอากรต้องได้รับการเผยแพร่ ข้อบังคับควรมีความโปร่งใส
- (3) กฎหมายภาษีอากรจะต้องไม่ใช่ย้อนหลัง ผู้เสียภาษีอากรควรจะสามารถคาดคะเนล่วงหน้าถึงผลจากการทำนิติกรรมต่างๆ
- (4) กฎหมายภาษีอากรควรจะสามารถเข้าใจได้ (กฎเกณฑ์ทางภาษีอากรควรมีความชัดเจน และง่ายต่อการทำความเข้าใจ)
- (5) กฎหมายภาษีอากรไม่ควรมีความขัดแย้งกัน (กฎเกณฑ์ทางภาษีอากรควรมีความแน่นอน)
- (6) ผู้เสียภาษีอากรจะต้องสามารถเคารพ และปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ได้ (กฎเกณฑ์ทางภาษีอากรควรมีประสิทธิภาพ และมีความแน่นอน)
- (7) การแก้ไขเปลี่ยนแปลงบ่อยครั้งต้องไม่ทำลายกฎหมายภาษีอากร (กฎเกณฑ์ทางภาษีอากรควรมีความแน่นอน)
- (8) กฎหมายภาษีอากรจะต้องสามารถนำไปประยุกต์ใช้ได้ (กฎเกณฑ์ทางภาษีอากรควรมีความแน่นอน ยุติธรรม โปร่งใส และมีประสิทธิภาพ)
- (9) ผู้เสียภาษีอากรไม่ต้องเสียภาษีมากไปกว่าจำนวนภาษีอากรที่ถูกต้อง (กฎเกณฑ์ทางภาษีอากรควรมีประสิทธิภาพ และมีความถูกต้อง)
- (10) กฎหมายภาษีอากรไม่ควรเก็บภาษีอากรซ้ำซ้อน (กฎเกณฑ์ทางภาษีอากรควรมีความยุติธรรม และมีประสิทธิภาพ)
- (11) กฎเกณฑ์ทางภาษีอากรไม่ควรเลือกปฏิบัติ และควรมีความเท่าเทียมกันเบื้องต้น กฎหมาย (กฎเกณฑ์ทางภาษีอากรควรเป็นธรรมและเสมอภาคกัน)
- (12) กฎเกณฑ์ทางภาษีอากรควรจะเป็นไปตามหลักแห่งความได้สัดส่วน (กฎเกณฑ์ทางภาษีอากรควรมีประสิทธิภาพ มีความเป็นธรรมและเสมอภาค)
- (13) ผู้เสียภาษีอากรควรมีสหิทธิส่วนบุคคล (กฎเกณฑ์ทางภาษีอากรควรมีความเป็นธรรม)
- (14) ผู้เสียภาษีอากรควรมีสหิทธิได้รับการเก็บรักษาข้อมูลเป็นความลับ (กฎเกณฑ์ทางภาษีอากรควรมีความเป็นธรรม)
- (15) ผู้เสียภาษีอากรควรมีสหิทธิที่จะเข้าถึงข้อมูล (กฎเกณฑ์ทางภาษีอากรควรมีความเป็นธรรม)
- (16) ผู้เสียภาษีอากรควรมีสหิทธิเข้าถึงศาล (กฎเกณฑ์ทางภาษีอากรควรมีความเป็นธรรม) ซึ่งมีลักษณะ ดังนี้

1. ศาลที่มีความเป็นอิสระและเป็นกลาง
  2. การไต่สวนที่เป็นธรรมและเปิดเผย
  3. การพิจารณาคดีที่เป็นธรรม
  4. สิทธิที่จะไม่พูด
  5. สิทธิที่จะมีทนายความหรือตัวแทน
  6. การพิพากษาอย่างเปิดเผยในระยะเวลาที่เหมาะสม
- 2) เนื้อหาและรายละเอียดของสิทธิในเชิงกฎหมายของผู้เสียหายอากร<sup>80</sup>
- 2.1) ภาษีอากรต้องถูกกำหนดโดยกฎหมาย

ตามประวัติศาสตร์ เมื่อมีการยอมรับสิทธิในกรรมสิทธิ์ส่วนบุคคลแล้ว สิทธิในการเก็บภาษีอากรก็ได้ถือกำเนิดขึ้น การต่อต้านข้อกำหนดเกี่ยวกับภาษีอากรได้เปิดทางสำคัญที่นำไปสู่ความเป็นประชาธิปไตย สงครามกลางเมืองของอังกฤษเกิดขึ้นเพื่อที่จะลดทอนพระราชอำนาจในทางภาษีอากร ดังเช่น มาตรา 13 ของคำประกาศว่าด้วยสิทธิมนุษยชนฝรั่งเศส กล่าวถึงเรื่องภาษีอากรโดยเฉพาะว่าเป็นวิธีการสำคัญของรัฐบาลที่จะสามารถทำงานเพื่อสนองความต้องการของสาธารณะ และครอบคลุมไปถึงค่าใช้จ่ายในการบริหาร จุดเริ่มต้นของการปฏิวัติของประเทศสหรัฐอเมริกาที่สืบเนื่องมาจากการจัดเก็บภาษีอย่างไร้เหตุผลจากรัฐบาลอังกฤษ และไม่ได้รับมอบอำนาจจากสภานิติบัญญัติของสหรัฐอเมริกา และแม้ว่าภาษีอากรนั้นจะจัดเก็บโดยมีการออกกฎหมายก็ตาม ประชาชนอาจสนองตอบโดยสามารถเปลี่ยนแปลงกฎหมายนั้นได้ เหมือนที่ปรากฏขึ้นกับภาษีรายหัว (Poll Tax) ในสหราชอาณาจักร ซึ่งกระตุ้นให้เกิดการเคลื่อนไหวไปสู่การกระจายอำนาจในทางการเมือง

การให้ความสำคัญต่อกฎหมายภาษีอากรนั้น มีให้เห็นในกฎหมายรัฐธรรมนูญหลายฉบับ ในระบบที่เป็นรัฐเดี่ยว กฎหมายรัฐธรรมนูญเน้นเรื่องของความชอบด้วยกฎหมาย ในระบบสหพันธรัฐ ความชอบด้วยกฎหมายใช้กำกับดูแลเกณฑ์ที่แต่ละเขตอำนาจใช้ในการบังคับจัดเก็บภาษีอากร ตัวอย่างเช่น รัฐธรรมนูญประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีให้อำนาจเต็มที่แก่รัฐบาลกลางในการจัดเก็บภาษีศุลกากร และผูกขาดทางการเงิน ภาษีอากรจะถูกกำหนดโดยกฎหมายเท่านั้น รัฐบาลกลางยังมีบุริมสิทธิในการออกกฎหมายเมื่อทั้งรัฐบาลกลางและรัฐบาลท้องถิ่นต่างมีอำนาจ นั่นหมายถึงรัฐบาลกลางอาจออกกฎหมายซึ่งเกี่ยวพันกับรายได้จากภาษีอากร หรือเกี่ยวกับความเท่าเทียมในการดำรงชีวิตหรือในทางกฎหมายหรือความเป็นเอกภาพในทางกฎหมายหรือเศรษฐกิจของประเทศ

<sup>80</sup> สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. เล่มเดิม. หน้า 29-40.

รัฐบาลท้องถิ่นมีอำนาจเต็มที่ในเรื่องการเก็บภาษีสรรพสามิตในระดับท้องถิ่นและภาษีอากรที่ไม่ค่อยมีความสำคัญ

เมื่อยอมรับหลักการเก็บภาษีอากรโดยกฎหมาย ประเด็นสำคัญต่อมาก็คือ การตีความซึ่ง Thuronyi ได้จำแนกสถานการณ์ที่เป็นมูลเหตุแห่งความขัดแย้งหรือข้อพิพาทไว้ 5 ข้อ<sup>81</sup> ดังนี้

- (1) เมื่อภาษีอากรถูกกำหนดโดยกฎเกณฑ์ของฝ่ายปกครอง
- (2) เมื่อฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรเข้าไปมีส่วนในการทำข้อตกลงกับผู้เสียภาษีอากร และถูกโต้แย้งว่าภาษีอากรไม่ได้ถูกกำหนดขึ้นใช้โดยหลักนิติธรรม
- (3) เมื่อฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรได้รับอำนาจอย่างไม่จำกัดในการตัดสินใจให้สิทธิพิเศษทางภาษีอากร
- (4) เมื่อมีการโต้แย้งว่าศาลควรตีความกฎหมายภาษีอากรอย่างเคร่งครัด เพื่อหลีกเลี่ยงการบัญญัติกฎหมายภาษีอากรโดยตัวศาลเอง
- (5) เมื่อกฎหมายภาษีอากรจะต้องถูกบัญญัติขึ้นใหม่ทุกปี

Thuronyi ชี้ให้เห็นว่าข้อสุดท้ายข้างต้นไม่ใช่หลักการทั่วไป เพราะเป็นเรื่องเกี่ยวกับกระบวนการงบประมาณ สามข้อแรกเกี่ยวกับขอบเขตอำนาจของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร โดยได้มีการตั้งคำถามว่าฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรควรมีอำนาจดุลพินิจมากเพียงใด จึงจะไม่ละเมิดหลักความชอบด้วยกฎหมาย สำหรับกฎหมายภาษีอากรของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีได้มีข้อกำหนดว่าการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานภาษีอากรในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรและในการประเมินภาษีอากรจะกระทำได้อันมีกฎหมายให้อำนาจ สำหรับประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายซีวิลลอว์ เช่น ในประเทศฝรั่งเศส และประเทศเนเธอร์แลนด์ ได้มีข้อกำหนดว่าหน่วยงานทางภาษีอากรมีอำนาจบริหารจัดการเพื่อจัดเก็บภาษีอากรจากผู้เสียภาษีอากร รวมถึงการใช้อำนาจดุลพินิจแต่ไม่มีอำนาจดุลพินิจถึงขนาดออกเป็นกฎหมายใหม่เพื่อบังคับให้ผู้เสียภาษีอากรปฏิบัติตาม ส่วนในประเทศอังกฤษ ดูเหมือนจะให้อำนาจอย่างแก่ Inland Revenue Commissioners<sup>82</sup> ในการใช้ดุลพินิจ รวมถึงการใช้อำนาจลดหย่อนภาษีอากร

<sup>81</sup> V. Thuronyi. (2003). *Comparative Tax Law*. cited in Duncan Bently. Op.cit. pp.216.

<sup>82</sup> Inland Revenue Commissioners เป็นกรมสรรพากรของรัฐบาลอังกฤษที่รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีโดยตรงรวมทั้งภาษีรายได้สมทบประกันแห่งชาติทุนภาษีกำไร, ภาษีมรดกภาษี บริษัท ภาษีรายได้ปี โตรเลียยม และอากรแสตมป์ เมื่อเร็วๆ นี้จับตาการบริหารงานยังมีรูปแบบการเครดิตภาษี โดยเงิน เช่น การทำงานเครดิตภาษี (WTC) และเครดิตภาษีเด็ก (CTC) จะได้รับเงินจากรัฐบาลเข้าบัญชีธนาคารของผู้รับหรือเป็นส่วนหนึ่งของพวกเขา Inland Revenue Commissioners ยังเป็นผู้รับผิดชอบสำหรับการชำระเงินของผลประโยชน์ของเด็ก.

การให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรมีอำนาจที่จะเข้าไปทำข้อตกลงกับผู้เสียภาษีอากรแต่ละรายได้นั้นสามารถก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีอากรด้วยกันได้ กล่าวคือผู้เสียภาษีอากรที่มีฐานะทางการเงินเช่นเดียวกัน แต่ได้รับการปฏิบัติต่างกัน ยกตัวอย่างเช่น ผู้เสียภาษีอากรอาจไม่มีทุนพอที่จะเสียภาษีอากร เจ้าพนักงานภาษีอากรอาจลดจำนวนที่ต้องเสียภายใต้แผนการบริหารทางภาษีอากร การใช้อำนาจของเจ้าพนักงานภาษีอากรดังกล่าวเป็นสิ่งที่ไม่เป็นธรรมสำหรับผู้เสียภาษีอากรที่ไม่มีสถานะดังกล่าว และไม่ได้รับสิทธิพิเศษ การใช้อำนาจการบริหารในลักษณะนี้อาจไม่เป็นที่ยอมรับ เพราะเป็นการใช้อำนาจตามอำเภอใจของเจ้าพนักงานภาษีอากรแต่ละคนและอยู่เกินขอบเขตของการตีความและการบังคับใช้ทางกฎหมาย

ความยุ่งยากจึงอยู่ที่การทำให้เกิดความสมดุลระหว่างการบริหารแนวใหม่ ที่จำเป็นต้องมีความซับซ้อน เพราะเป็นไปได้ที่ผู้ออกกฎหมายจะกำหนดให้ใช้กฎหมายดังกล่าวที่ใดอย่างไร เพื่อให้มีความแน่นอนและความเป็นธรรมสำหรับผู้เสียภาษีอากรทุกกรณี กล่าวโดยสรุป การให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานภาษีอากรมากๆ ในการจัดเก็บภาษีอากรจะก่อให้เกิดประโยชน์ในเรื่องความยืดหยุ่นอันจะเสริมสร้างประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรและเสริมให้ผู้เสียภาษีอากรยอมรับโดยสมัครใจในการเสียภาษีอากรได้บ้าง แต่ทั้งนี้การให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานภาษีอากรในลักษณะเช่นนี้ก็กลับไม่ได้รับผลดีในระยะยาว เพราะก่อให้เกิดปัญหาในเรื่องความเป็นธรรมและความแน่นอน

การสำรวจขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organization for Economic Co-operation and Development : OECD)<sup>83</sup> ในปี ค.ศ. 1990 ได้ตระหนักถึงประเด็นปัญหาดังกล่าวและได้ทำการสำรวจอำนาจของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรในหลายประเทศในเรื่องต่างๆ

<sup>83</sup> องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา หรือ โออีซีดี (อังกฤษ: Organisation for Economic Co-operation and Development - OECD) เป็นองค์กรระหว่างประเทศของกลุ่มประเทศที่พัฒนาแล้ว และยอมรับระบอบประชาธิปไตยและเศรษฐกิจการค้าเสรีในการร่วมกันและพัฒนาเศรษฐกิจของภูมิภาคยุโรปและโลก แต่เดิมองค์กรนี้ได้ถูกก่อตั้งขึ้นในนามองค์การความร่วมมือทางเศรษฐกิจของยุโรปหรือ โออีอีซี (Organization for European Economic Co-operation : OEEC) ก่อตั้งขึ้นเมื่อวันที่ 16 เมษายน ค.ศ. 1948 (พ.ศ. 2491) ในช่วงสมัยสงครามเย็น วัตถุประสงค์คือเพื่อร่วมมือกันฟื้นฟูภาวะเศรษฐกิจของประเทศยุโรปหลังสงครามโลกครั้งที่ 2 ให้กลับคืนมาและคงไว้อย่างมั่นคงตามแนวทางเศรษฐกิจทุนนิยมโดยแผนการมาร์แชลล์ สัญญาในการก่อตั้งองค์กรนี้ได้มีการลงนามกัน ณ กรุงปารีส ประเทศฝรั่งเศส เมื่อวันที่ 16 เมษายน ค.ศ. 1948 โดยมีสมาชิกประเทศยุโรปตะวันตกจำนวน 19 ประเทศ เป็นผู้ลงนาม ได้แก่ ออสเตรีย เบลเยียม เดนมาร์ก ฝรั่งเศส กรีซ ไอร์แลนด์ อิตาลี ลักเซมเบิร์ก นอร์เวย์ เนเธอร์แลนด์ โปรตุเกส อังกฤษ สวีเดน, สวิตเซอร์แลนด์ ตุรกี สหรัฐอเมริกา เยอรมนีตะวันตกและแคว้นอิสระของกรีเอสเต.

เช่น อำนาจที่จะลดหรือระงับหนี้ของผู้เสียหายอากร หรืออนุญาตให้ยืดเวลาการชำระ และอำนาจที่จะต่อรองบทลงโทษของผู้เสียหายอากรสำหรับอำนาจในการยกเลิกหนี้ภาษีอากร พบว่าเป็นอำนาจที่ถูกจำกัดในเกือบทุกประเทศ และยังมี ความแตกต่างกันในการยืดเวลาการชำระเงินในแต่ละประเทศ ขึ้นอยู่กับความยากลำบากในการชำระเงินดังกล่าว อีกทั้งยังมีความแตกต่างกันมากในแง่ของอำนาจในการเจรจาต่อรอง ระดับของการลดหรือลดเบี้ยปรับทางภาษีอากร และในกรณีมีอำนาจลดหรือลดเบี้ยปรับได้ ก็มีเงื่อนไขหรือขึ้นอยู่กับเหตุผลที่ต่างกันหลายแบบ

หลักความชอบด้วยกฎหมายไม่สามารถจำกัดการใช้ดุลพินิจของฝ่ายบริหารได้ เพราะฝ่ายนิติบัญญัติร่างหลักทั่วไปไว้ในกฎหมาย โดยไม่ระบุกรณีเฉพาะ แต่ฝ่ายบริหารดำเนินการในกรณีเฉพาะเป็นเรื่องราวๆ ไป โดยนำหลักทั่วไปมาปรับใช้ การตีความของศาลก็ขึ้นอยู่กับว่าเป็นประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายแบบใด ซึ่งอาจมีระดับการตีความแบบกว้างแคบต่างกัน แม้ประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายคล้ายคลึงกันก็ยังมีแนวทางตีความกฎหมายต่างกัน ได้ และแม้แต่ในประเทศเดียวกัน บ่อยครั้งก็ยังมีลีลา รูปแบบการตีความที่ต่างกัน

ฝ่ายนิติบัญญัติและฝ่ายตุลาการเป็นแขนสองข้างของรัฐ ที่คอยตรวจสอบควบคุมฝ่ายบริหาร ถ้าฝ่ายตุลาการตีความกฎหมายโดยเน้นที่เจตนารมณ์อย่างเข้มข้นจนทำให้ตีความต่างจากความคิดของคนทั่วไป ย่อมทำลายความแน่นอนของกฎหมาย สิ่งสำคัญอยู่ที่โครงสร้างรัฐธรรมนูญ เพราะถ้าฟังก์ชันการถ่วงกันเรื่องสิทธิของผู้เสียหายอากรมีผลน้อยมาก ต้นแบบเรื่องสิทธิของผู้เสียหายอากรควรเน้นที่การตรวจสอบควบคุมว่าฝ่ายบริหารทำตามหลักความชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ ดังนั้น จึงต้องอาศัยโครงสร้างของรัฐธรรมนูญและแนวทางการใช้อำนาจของแต่ละประเทศ ไม่ว่าจะเป็นการตรวจสอบควบคุมโดยฝ่ายนิติบัญญัติหรือฝ่ายตุลาการก็ตาม

กล่าวโดยสรุป หลักกฎหมายภาษีอากรที่ดีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานภาษีอากรควรมีลักษณะดังต่อไปนี้<sup>84</sup>

(1) หลักการใหญ่ๆ ของกฎหมายภาษีอากรควรที่จะต้องถูกกำหนดขึ้น โดยกฎหมาย โดยอาจกำหนดในกฎหมายรัฐธรรมนูญหรือในกฎหมายภาษีอากร ในกรณีที่เรื่องที่จะระบุงลงไปในกฎหมายภาษีอากรนั้นสามารถแยกออกมาอย่างเป็นอิสระได้

(2) โครงสร้างของระบบภาษีอากรต้องมีกฎระเบียบหลายๆ รูปแบบวางแนวทางให้เจ้าพนักงานภาษีอากรใช้ดุลพินิจ เพื่อการบริหารภาษีอากร การจัดเก็บ และการบังคับใช้

(3) กฎหมายภาษีอากรควรกำหนดกรอบ และจำกัดขอบเขตในการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานภาษีอากร ในเรื่องต่อไปนี้

<sup>84</sup> สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. เล่มเดิม. หน้า 32-33.

(3.1) การใช้ดุลพินิจในเรื่องที่มีเนื้อหา หรือความหมายอย่างสำคัญ

(3.2) บริบทหรือเรื่องที่ปรับใช้ดุลพินิจได้อย่างกว้างขวาง

(3.3) มีผลกระทบหรือความผูกพันอย่างหนักหน่วงเกิดขึ้น

## 2.2) การเผยแพร่กฎหมาย

ทุกกฎหมายที่ใช้บังคับในระบบภาษีอากร จะต้องมีการรวบรวมและเผยแพร่ เพราะเห็นได้ชัดว่าเป็นสิ่งสำคัญสำหรับผู้เสียภาษีอากร ระบบภาษีอากรมักจะมีปัญหาจากการที่กฎหมายบังคับใช้มากเกินไป และถ้าไม่มีการเผยแพร่กฎหมายภาษีอากรที่เหมาะสม ผู้เสียภาษีอากรจะไม่สามารถปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรได้ โดยสรุป ผู้เสียภาษีอากรควรได้รับข้อมูลปัจจุบันเกี่ยวกับการปฏิบัติการของระบบภาษีอากร วิธีการประเมินภาษีอากร และข้อมูลเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรด้วย เพื่อว่าจะได้สามารถปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรได้อย่างถูกต้อง

ในประเทศสมาชิกขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา มีข้อมูลมากมายที่สามารถสืบค้นได้ทางอินเทอร์เน็ต แต่อินเทอร์เน็ตจะปรากฏสิ่งพิมพ์มากมายที่ให้ข้อมูลทั้งอาจเกี่ยวข้องหรือไม่เกี่ยวข้องกับผู้เสียภาษีอากร ดังนั้น ภาครัฐควรที่จะมีการจัดเตรียมข้อมูลทางด้านกฎหมายภาษีอากรให้แก่ผู้เสียภาษีอากรและข้อมูลเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรนั้น จะต้องสามารถตอบสนองความต้องการใคร่รู้อย่างเฉพาะเจาะจงของผู้เสียภาษีอากรได้ มิฉะนั้นผู้เสียภาษีอากรอาจไม่เข้าใจกฎหมายภาษีอากรซึ่งมีผลคล้ายการไม่มีกฎหมายนั้นๆ อยู่เลย

ปัญหาอาจยิ่งทวีความรุนแรง เมื่อผู้เสียภาษีอากรไม่รู้หนังสือ ดังนั้น จึงมีแนวโน้มที่จะเก็บภาษีอากรแบบทางอ้อมในประเทศกำลังพัฒนาเพื่อเป็นรายได้ โดยมากเป็นการเก็บภาษีการบริโภคจากกลุ่มผู้เสียภาษีอากรที่มีความรู้น้อยกว่าและรายได้ต่ำกว่า การให้ความรู้ในช่วงฤดูเสียภาษีอากรจะเน้นไปที่วิทยุ โทรทัศน์ และสื่อสารมวลชนอื่นๆ ที่สามารถเข้าถึงได้ นอกจากนี้ การให้การศึกษาย่างต่อเนื่องก็สำคัญต่อผู้บริโภคโดยทั่วไปที่รับภาระภาษีอากร

อย่างไรก็ตาม ตามแผนการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศต่างๆ ได้ตั้งเป้าหมายในการพัฒนาธุรกิจขนาดเล็กและภาคเจ้าของธุรกิจรายย่อย มีการเพิ่มปริมาณผู้เสียภาษีอากรเป็นจำนวนมหาศาลที่ต้องปฏิบัติตามกฎหมาย ดังนั้น ในประเทศที่มีระดับรู้หนังสือโดยเฉลี่ยต่ำ จึงเป็นสิ่งที่ท้าทายรัฐบาลและฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรอย่างมากที่จะทำให้กฎหมายทางภาษีอากรอยู่ในรูปแบบที่สามารถเข้าใจและปฏิบัติได้ง่าย

นอกจากนี้ สิ่งที่สำคัญไม่น้อยไปกว่าการตีพิมพ์เผยแพร่ คือ ลักษณะของสิ่งพิมพ์ โดยปกติรัฐบาลจะตีพิมพ์เผยแพร่เอกสารกฎหมายและแนวทางปฏิบัติ โดยมีคำอธิบายประกอบ แต่ก็เข้าถึงได้ไม่ถนัดนัก ดังนั้น จึงเป็นหน้าที่ของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรและภาคธุรกิจในการกระจายเอกสารที่แจกแจงข้อมูลและหลักเกณฑ์เกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรต่างๆ ออกไป อนึ่ง เนื่องจากผู้

เสียภาษีอากรและที่ปรึกษาทางธุรกิจสามารถเข้าถึงข้อมูลทางอินเทอร์เน็ตได้ง่าย เว็บไซต์ของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจึงเป็นช่องทางอย่างดีในการกระจายข้อมูลเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรและเอกสารชี้แจงทำความเข้าใจ

ระบบภาษีอากรในปัจจุบันนั้น ยังจะมีแต่ความซับซ้อนที่มากขึ้น ดังนั้น การให้ข้อมูลควรมีความชัดเจน โดยเฉพาะกับเจ้าพนักงานฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรที่มีความเกี่ยวข้องกับระบบการบริหารภาษีอากร ซึ่งเป็นผู้ที่ต้องให้ข้อมูลที่ถูกต้อง ชัดเจน และเข้าใจได้กับผู้เสียภาษีอากรต่อไป เจ้าพนักงานเหล่านี้เป็นผู้ที่มีหน้าที่นำกฎหมายไปใช้จึงต้องสามารถเข้าถึงกฎหมายภาษีอากรที่สมบูรณ์ได้ ถ้ากฎหมายภาษีอากรถูกตีพิมพ์เผยแพร่อย่างไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์ ย่อมจะกระทบความสามารถของเจ้าพนักงานเหล่านี้ ด้วยเหตุนี้ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรต้องลงทุนเป็นจำนวนมากเพื่อที่จะฝึกหัดและให้ความรู้แก่เจ้าพนักงาน เพื่อที่จะนำกฎหมายไปใช้ สิ่งตีพิมพ์ภายในจึงมีความสำคัญ

### 2.3) กฎเกณฑ์ที่ไม่มีผลย้อนหลัง<sup>85</sup>

โดยหลักการแล้ว กฎหมายภาษีอากรควรจะไม่มีผลย้อนหลังเพราะผู้เสียภาษีอากรควรรู้ถึงผลของการกระทำก่อนที่จะลงมือทำ อย่างไรก็ตาม การที่กฎหมายภาษีอากรกำหนดให้มีผลบังคับย้อนหลัง บางครั้งก็อาจมีประโยชน์กับผู้เสียภาษีอากรก็ได้ เช่น เป็นการออกกฎหมายภาษีอากรเพื่อแก้กฎหมายที่มีความผิดพลาด เป็นการทำให้ชัดเจน หรือยกเลิกคำวินิจฉัยที่ขัดกับสิ่งที่ได้กระทำในอดีต โดยปกติแล้วกฎหมายภาษีอากรที่ผ่านมาโดยมีผลย้อนหลัง มักเป็นการใช้เพื่อแก้ไขการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Tax Avoidance) หรือเพื่อป้องกันไม่ให้ผู้เสียภาษีอากรหาผลประโยชน์ส่วนตัวโดยใช้ช่องว่างระหว่างช่วงการประกาศกฎหมายกับการนำกฎหมายมาใช้บังคับ ยกตัวอย่างเช่น ในประเทศออสเตรเลีย มีการเลี่ยงกฎหมายโดยอาศัยช่องโหว่ทางกฎหมายอย่างมาก ซึ่งแต่เดิมศาลตีความไปในทางสนับสนุน แต่ต่อมารัฐบาลได้ออกกฎหมายที่มีลักษณะเป็นมาตรการป้องกันเป็นการทั่วไปเพื่อลดปัญหาดังกล่าว อย่างไรก็ตาม ยังมีการใช้มาตรการโต้ตอบตามกฎหมายเฉพาะเรื่องอยู่ เช่น เดิมในประเด็นใดๆ ที่มีความเสี่ยงต่อรายได้ รัฐบาลจะผ่านกฎหมายเพื่ออุดช่องว่างของกฎหมายนั้นๆ โดยปกติจะเป็นการประกาศใช้กฎหมายที่จะนำไปใช้กับเรื่องเฉพาะเพื่อผลพิเศษบางประการ โดยหลักการ วิธีนี้เป็นการใช้กฎหมายย้อนหลังอย่างเหมาะสม มิฉะนั้น ผู้เสียภาษีอากรจะฉวยโอกาสหาผลประโยชน์ส่วนตัวจากช่องว่างของกฎหมายมีผลบังคับใช้

<sup>85</sup> หลักการห้ามกฎหมายมีผลย้อนหลัง ถือเป็นหลักการพื้นฐานในการบัญญัติกฎหมายที่สำคัญ โดยหลักการดังกล่าวมีเนื้อหาที่สำคัญ คือ การห้ามกฎหมายมีผลย้อนหลังไปก่อผลร้ายต่อการกระทำที่เกิดขึ้นแล้วในอดีต โดยเฉพาะอย่างยิ่ง กรณีที่การย้อนหลังอันเป็นโทษทางอาญานั้น จะกระทำไม่ได้โดยเด็ดขาด.

ในประเทศฝรั่งเศส มีหลายกรณีที่มีการออกกฎหมายย้อนหลังเพื่อป้องกันการเล็งภัยอากร ในขณะที่ศาลชี้ขาดตามกฎหมายเดิมอยู่ ก็มีการออกกฎหมายอากรผ่านรัฐสภาเพื่อย้อนหลังไปแก้กฎหมายอากรเดิม จึงมีการเสนอให้จำกัดอำนาจของรัฐสภามีให้กระทำการดังกล่าว ถ้าความเสี่ยงที่จะสูญเสียชีวิตได้นั้นมีจำนวนเล็กน้อยเท่านั้น

ในประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี รัฐธรรมนูญห้ามการออกกฎหมายอากรที่มีผลย้อนหลัง คือทำให้ผลทางกฎหมายที่ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงในอดีตต้องเปลี่ยนแปลงไป อย่างไรก็ตาม เรื่องนี้ควรมีข้อยกเว้นบ้าง Thuronyi ได้ให้ข้อสรุปเกี่ยวกับการยกเว้นดังกล่าวไว้ว่า กรณีต่อไปนี้ควรวินิจฉัยให้กฎหมายมีผลย้อนหลังได้

- (1) ผลของการย้อนหลังถูกพิจารณาว่าเป็นเรื่องเล็กน้อย
- (2) กฎหมายไม่ชัดเจน หรือมีข้อความขัดแย้งกัน ก่อนออกกฎหมายย้อนหลัง
- (3) เป็นการใช้กฎหมายย้อนหลัง เพราะมีความจำเป็นต้องแก้ไขกฎหมายที่ผิดพลาดในลักษณะที่กฎหมายนั้นขัดกับหลักความชอบด้วยกฎหมาย หรือหลักอื่นในรัฐธรรมนูญ
- (4) การปรับใช้ย้อนหลังมีความจำเป็น เพราะมีความเร่งด่วนเนื่องจากเป็นความต้องการรีบด่วนเพื่อรักษาผลประโยชน์ของสาธารณะ

#### 2.4) ความแน่นอน<sup>86</sup>

ประเด็นเรื่องความแน่นอนครอบคลุมหลายเรื่อง รวมทั้งการตรากฎหมาย การปรับใช้ และการตัดสินชี้ขาด บ่อยครั้งที่กฎหมายหรือแนวปฏิบัติที่มีขึ้นเพื่อแก้ไขปัญหาทางเทคนิคที่เกิดขึ้นจากกฎหมายก็ไม่ได้มีความชัดเจนพอ บางครั้งจึงทำให้เกิดปัญหามากกว่าที่จะแก้ไขปัญหานั้น ดังนั้น จึงเป็นเรื่องสำคัญที่ตัวบทกฎหมายอากรจะต้องวางกฎหมายในการปฏิบัติที่ชัดเจนแน่นอนแก่ผู้เสียหายอากร ซึ่งบ่อยครั้งจะเป็นเรื่องกฎหมายในการตีความกฎหมาย

#### 2.5) กฎหมายอากรที่เข้าใจได้

กฎหมายอากรที่ดีควรมีความเป็นเหตุเป็นผลและข้อที่สำคัญคือ ผู้เสียหายอากรควรจะสามารถเข้าใจกฎหมายอากรได้โดยไม่ต้องพึ่งผู้เชี่ยวชาญ

หนึ่งในปัญหาของระบบกฎหมายคอมมอนลอว์ คือ การตั้งข้อสมมติฐานว่า กฎหมายมีความหมายในตัวเอง ทั่วๆ ที่หลายๆ กรณีเกิดจากกฎหมายขาดความเป็นเหตุเป็นผล ศาลจึงต้อง

<sup>86</sup> หลักความแน่นอนของกฎหมาย เป็นหลักการที่ผู้บัญญัติกฎหมายจะต้องพิจารณาว่า กฎหมายจะต้องมีความแน่นอนเพียงพอที่จะทำให้ประชาชนมีความมั่นใจว่าการกระทำของตน ณ ขณะที่ยังไม่มีกฎหมายบัญญัติเป็นผลร้ายกับตน ลักษณะเช่นนี้จะช่วยส่งเสริมให้ประชาชนมีความมั่นใจในการใช้เสรีภาพของตน อันเป็นหลักการสำคัญของนิติรัฐ และการปกครองในระบอบประชาธิปไตย ดังนั้น รัฐมีหน้าที่ที่จะต้องปกป้อง สิทธิและเสรีภาพดังกล่าว โดยทำให้กฎหมายที่บัญญัติมีความแน่นอนให้มากที่สุด.

อาศัยกฎเกณฑ์ในการตีความ เพื่อให้มีผลประหลาดน้อยที่สุด การออกกฎหมายภาษีอากรลักษณะดังกล่าวจึงนำไปสู่สถานการณ์ที่ผู้เสียภาษีอากรจะต้องคาดเดาว่า ผู้พิพากษาจะตีความอย่างไร เพื่อแก้ปัญหาช่องว่างของกฎหมายที่เกิดจากการร่างที่ไม่สมบูรณ์ หรือตัวบทไม่ชัดเจน ปัญหาที่ยังยุ่งยากมากขึ้น เมื่อกฎหมายที่ต้องการอุดช่องว่างกฎหมายนั้นครอบคลุมเนื้อหาที่กว้างและเกี่ยวพันหลายประเด็น แต่กลับเป็นการร่างกฎหมายที่ด้อยคุณภาพ

เมื่อกฎหมายมีความคลุมเครือ ยากที่จะเข้าใจได้ จึงต้องให้ศาลตีความให้ และการตีความนั้นก็จะเป็นความหมายของบทบัญญัติที่คลุมเครือ ยากที่จะเข้าใจนับตั้งแต่นั้น ผู้เสียภาษีอากรที่จัดการธุรกิจโดยใช้พื้นฐานของการตีความโดยฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรมากกว่าโดยศาล จึงอาจประสบปัญหาขาดทุนมหาศาล สิ่งนี้เป็นตัวขยายปัญหาที่เกี่ยวข้องเนื่องมาจากการใช้กฎหมายย้อนหลัง ที่จริงแล้ว ถ้าหลักกฎหมายนั้นมีความคลุมเครือหรือไม่สมเหตุสมผล ศาลควรจะตีความในทางที่เป็นประโยชน์ต่อผู้เสียภาษีอากรหรือสั่งมิให้ใช้บังคับกฎหมายนั้น โดยมอบให้เป็นหน้าที่ของผู้ออกกฎหมายในการปรับแก้บทบัญญัติดังกล่าวต่อไป

กฎเกณฑ์ทางภาษีอากรควรมีความหมายตามถ้อยคำทั่วไปที่ชัดเจน เข้าใจง่าย เมื่อฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรเห็นว่า การตีความมีความไม่ชัดเจนและไม่แน่นอน ก็ควรมีการนำกรณีขึ้นสู่ศาลเป็นคดีตัวอย่าง (Test Case)<sup>87</sup> ซึ่งวิธีการเช่นนี้ควรจะใช้เป็นแนวทางมาตรฐานอย่างหนึ่งในระบบภาษีอากรที่มีความซับซ้อนวุ่นวาย

การฟ้องคดีตัวอย่างช่วยส่งเสริมความแน่นอนของกฎหมาย โดยเฉพาะกรณีที่กฎหมายมีความคลุมเครือ และเกี่ยวข้องกับผู้เสียภาษีอากรจำนวนมากหรือบางกลุ่มบางภาค ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรควรชี้แจงมาตรการสำหรับการคัดเลือกกรณีที่จะฟ้องเป็นคดีตัวอย่างด้วย

ฝ่ายตรวจสอบภาษีอากรของประเทศออสเตรเลีย (Australian Inspector General of Taxation)<sup>88</sup> ได้แนะนำว่า ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรควรที่จะมีปรัชญา แนวทาง วิธีทาง และนโยบายอีก

<sup>87</sup> Test Case เป็นการดำเนินคดีที่มีวัตถุประสงค์เพื่อทดสอบการฟ้องคดีก่อนหน้านี้ ตัวอย่างของ Test Case เป็นกรณีที่มีการฟ้องคดีเพื่อที่จะดูว่าศาลจะพิจารณากฎหมายบางอย่างหรือตามกฎหมายก่อนบางอย่างที่ใช้บังคับในสถานการณ์ที่เฉพาะเจาะจง นี้จะเป็นประโยชน์ตัวอย่างเช่นในการฟ้องคดีในภายหลัง ที่อาจมีการยื่นฟ้องคดีในสถานการณ์ที่คล้ายกัน.

<sup>88</sup> หน่วยตรวจสอบภาษีอากรของประเทศออสเตรเลียพยายามที่จะปรับปรุงการบริหารงานของกฎหมายภาษีเพื่อประโยชน์ของผู้เสียภาษีทั้งหมด บุคคลและ/หรือกลุ่มของผู้เสียภาษี, สมาคมวิชาชีพและธุรกิจจะยินดีที่จะนำประเด็นการบริหารจัดการอย่างเป็นทางการเป็นระบบถึงความสนใจของหน่วยตรวจสอบภาษีอากร หน่วยตรวจสอบภาษีอากรจะพยายามที่จะรับมือกับความกังวลของผู้เสียภาษีในการบริหารที่มีข้อบกพร่องในขณะที่มั่นใจทรัพยากรของหน่วยงานเป็นผู้กำกับ ไปยังพื้นที่ที่ได้รับประโยชน์มากที่สุดเพื่อให้ผู้เสียภาษีโดย

ทั้งควรดูแลให้เจ้าหน้าที่ระดับสูงคอยควบคุมการจัดการ โปรแกรมการฟ้องคดีตัวอย่างให้เป็น เอกภาพอย่างต่อเนื่อง ควรนำเทคนิคการบริหารความเสี่ยงไปใช้กับกรณีดังกล่าว การตัดสินใจฟ้อง ควรเป็นอิสระและฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรควรช่วยออกค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดีให้ผู้เสียภาษีอากรใน กรณีที่ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรแพ้ หรือแก้ต่างไม่สำเร็จ ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรควรมีรูปแบบมาตรฐานใน การบังคับคดีตามคำพิพากษาที่ถึงที่สุดหรือตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการ ประสิทธิภาพของ โครงการนี้จะเกิดมากที่สุด ถ้าผู้เสียภาษีอากรได้รับข้อมูลประกอบการตัดสินใจจากกระบวนการ ปรัชญาหรือ

เมื่อกฎเกณฑ์นั้น ไร้เหตุผล คลุมเครือ หรือขัดแย้งกันเอง ย่อมทำให้ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร บังคับใช้กฎหมายได้ยาก ในกรณีกฎหมายภาษีอากรมีลักษณะดังกล่าว ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรหรือ องค์กรชี้ขาดตัดสินหรือศาลอาจใช้กฎหมายโดยคำนึงถึงประโยชน์ของผู้เสียภาษีอากรและตีความ ในทางที่เป็นคุณแก่ผู้เสียภาษีอากร

#### 2.6) กฎเกณฑ์ที่ขัดแย้งกัน

สิทธิประการหนึ่งที่พบมากในระบบภาษีอากร คือ กฎเกณฑ์ไม่ควรจะมีความขัดแย้ง กัน ในกรณีที่ปรากฏว่ากฎหมายภาษีอากรมีข้อความที่มีความขัดแย้งกัน จะส่งผลให้ผู้เสียภาษีอากร อยู่ในสถานะที่ไม่แน่นอน ประเทศส่วนใหญ่มีกระบวนการอนุญาตให้มีการตีความโดยศาล เพื่อ หลีกเลี่ยงความไม่แน่นอน นอกจากนี้ในหลายๆ ประเทศมีกฎหมายพิเศษแยกต่างหากเพื่อวาง กฎระเบียบในการตีความกฎหมาย

#### 2.7) กฎเกณฑ์ที่ไม่สามารถปฏิบัติตามได้

กฎหมายภาษีอากรที่มีข้อกำหนดในลักษณะที่ผู้เสียภาษีอากรไม่สามารถปฏิบัติตามได้ ย่อมก่อให้เกิดปัญหาเพราะไปบังคับในสิ่งที่อยู่นอกเหนืออำนาจของผู้เสียภาษีอากรที่จะกระทำการ ดังกล่าวได้ ยกตัวอย่างเช่น กฎหมายอาจต้องการให้ผู้เสียภาษีอากรซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศหนึ่ง แสดงข้อมูลต่างๆ เกี่ยวกับบริษัทซึ่งผู้เสียภาษีอากรได้ลงทุนและบริษัทดังกล่าวได้ตั้งอยู่ในอีก ประเทศหนึ่ง กฎหมายภาษีอากรที่กำหนดข้อความในลักษณะนี้จะก่อให้เกิดปัญหา เพราะการที่ บริษัทอยู่ในอีกประเทศหนึ่งทำให้ผู้เสียภาษีอากรอาจไม่สามารถเข้าถึงข้อมูลต่างๆ ของบริษัทที่อยู่ ภายใต้อำนาจของประเทศอื่นได้ เป็นต้น นอกจากนี้ การที่กฎหมายภาษีอากรเกี่ยวกับบริษัท ต่างประเทศที่อยู่ในความควบคุม (Controlled Foreign Corporation) ได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรซึ่ง มีถิ่นที่อยู่ในประเทศหนึ่งแต่จะต้องเสียภาษีเงินได้สำหรับผลกำไรที่เกิดขึ้นและเป็นของบริษัท

---

รวม ซึ่งมีเป้าหมายที่สำคัญคือ การระบุวิธีการลดภาระการบริหารสำหรับผู้เสียภาษีในการชำระหนี้ภาษีของ พวกเขา.

ต่างประเทศที่ผู้เสียหายอาจได้เข้าไปลงทุนในอีกประเทศหนึ่งที่เสมือนหนึ่งว่าบริษัทต่างประเทศนั้นได้จ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นนั้นถือเป็นกฎหมายภาษีอากรที่ไม่เป็นธรรมและไม่สามารถปฏิบัติตามได้

กรณีดังกล่าวจึงเป็นการไม่เป็นธรรมที่จะลงโทษผู้เสียหายอากรที่ไม่เสียภาษีอากรโดยไม่มีมาตรการผ่อนปรน มาตรการผ่อนปรนมีอยู่หลายๆ ทาง เช่น ยืดเวลาชำระเงิน การผ่อนปรนดังกล่าวเป็นการผ่อนปรนในด้านของฝ่ายปกครอง แต่ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรอาจจะต้องการอำนาจทางกฎหมายในการอนุญาตให้กระทำการดังกล่าวได้และในกรณีดังกล่าวมีเหตุอันสมควรที่จะกำหนดให้ผู้เสียหายอากรมีหน้าที่พิสูจน์ว่าไม่สามารถทำตามกฎหมายได้เพราะเหตุใด

#### 2.8) สิทธิที่จะเสียภาษีอากรไม่มากไปกว่าจำนวนภาษีอากรที่ถูกต้อง

ระบบภาษีอากรควรปฏิบัติกรบนพื้นฐานที่ว่า ผู้เสียหายอากรควรต้องเสียภาษีอากรในจำนวนที่กำหนดโดยกฎหมายเท่านั้น ผู้เสียหายอากรที่เสียภาษีอากรเกินควร ได้รับเงินคืนเต็มจำนวน พร้อมด้วยดอกเบี้ย อีกทั้งควรมีกฎเกณฑ์กำหนดให้ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรต้องแจ้งให้ผู้เสียหายอากรทราบถ้าพบว่าผู้เสียหายอากรไม่ทราบว่าได้รับการบรรเทาการเสียภาษีอากร หรือได้รับคืนภาษีอากร

ถึงแม้ว่าประเด็นเรื่องนี้เป็นเรื่องของการประเมินภาษีอากร แต่หลักการขั้นพื้นฐานที่ต้องมี คือ ความแน่นอน และมาตรการในการป้องกันเพื่อให้สามารถสร้างความมั่นใจว่าภาษีอากรนั้นมีได้ถูกกำหนดขึ้นเองตามอำเภอใจ ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรนั้นเป็นองค์กรของรัฐบาลซึ่งบังคับจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชน ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรจึงอยู่ในฐานะที่ดีกว่าผู้เสียหายอากรที่จะสามารถเข้าใจกฎเกณฑ์ต่างๆ ในระบบภาษีอากร ดังนั้น ถ้าผู้เสียหายอากรกระทำผิดพลาดจากสิ่งทีรัฐบาลคาดการณ์ไว้ ก็ควรเป็นหน้าที่ของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรที่จะแก้ไขข้อผิดพลาดนั้นให้ถูกต้อง รวมถึงการคืนภาษีอากรให้แก่ผู้เสียหายอากร

#### 2.9) สิทธิที่จะไม่ถูกเก็บภาษีอากรซ้ำซ้อน<sup>89</sup>

โดยทั่วไปแล้ว ระบบภาษีอากรควรออกแบบมาเพื่อเลี่ยงการเก็บภาษีซ้ำซ้อน ผู้เสียหายอากรไม่ควรต้องเสียภาษีอากรซ้ำซ้อนจากฐานรายได้เดิมที่เสียภาษีอากรไปแล้ว ในกรณีที่ปรากฏว่ามีความผิดพลาดเกิดขึ้น และมีการออกกฎหมายที่ผิดปกติไปจากกฎเกณฑ์ที่เกิดขึ้นอันก่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีอากรซ้ำซ้อน ผู้เสียหายอากรควรที่จะสามารถได้รับการผ่อนปรนจากศาล

<sup>89</sup> ภาษีซ้อน หมายถึง การจัดเก็บภาษีจากเงินได้จำนวนเดียวกันมากกว่า 1 ครั้ง หรืออาจกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ เงิน ได้ จำนวนเดียวกัน ถูกนำมาใช้เป็นฐานในการคำนวณเรียกเก็บภาษีเกินกว่าหนึ่งครั้ง.

เพื่อแก้ไขปัญหาและผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการที่กฎหมายภาษีอากรกำหนดให้มีการเก็บภาษีอากรที่ซ้ำซ้อน โดยไม่ต้องรอให้มีการแก้ไขกฎหมาย

การปกป้องผู้เสียภาษีอากรจากการเก็บภาษีอากรซ้ำซ้อนยิ่งยากขึ้นในระดับภาษีอากรระหว่างประเทศ แม้ว่าอนุสัญญาเพื่อป้องกันกำหนัดภาษีอากรซ้ำซ้อนพยายามจะเข้าไปแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษีเงินได้ซ้ำซ้อนในระดับระหว่างประเทศ<sup>90</sup> แต่ในทางความเป็นจริง ย่อมเป็นการยากที่ผู้เสียภาษีอากรสามารถเรียกร้องการบรรเทาการเสียภาษีอากรทั่วไปจากศาลภายในประเทศในกรณีที่มีการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนในระดับระหว่างประเทศเกิดขึ้น

#### 2.10) การไม่เลือกปฏิบัติ<sup>91</sup>

สิทธิอีกประการหนึ่งที่สำคัญที่สุดของระบบภาษีอากร คือ สิทธิที่จะได้รับการปฏิบัติอย่างเท่าเทียม หรือการไม่เลือกปฏิบัติ ตามหลักการของความเท่าเทียมและความเป็นธรรม ซึ่งกล่าวไว้ว่า ทุกๆ คนควรได้รับการปกป้องตามกฎหมายเท่าเทียมกัน

หลักพื้นฐานของกฎหมายภาษีอากรดังได้กล่าวไปแล้วนั้น ได้แก่ การปฏิบัติกับผู้ที่อยู่ในสถานการณ์คล้ายคลึงกัน ในแบบเดียวกัน หรือมีความเท่าเทียมในแนวนอน (Horizontal Equity) และต้องแน่ใจว่าได้มีการจัดสรรภาระภาษีอากรอย่างเป็นธรรมระหว่างกลุ่มคนที่อยู่ในสถานการณ์ที่ต่างกัน หรือมีความเท่าเทียมในแนวตั้ง (Vertical Equity) มีการค้นพบว่า ระบบการเก็บภาษีอากรแบบอัตราก้าวหน้า ไม่ขัดกับหลักการไม่เลือกปฏิบัติ เพราะคนรวยแต่ละคนที่มีสถานะร่ำรวยเท่าเทียมกันก็เสียภาษีอากรเท่ากัน ส่วนการเก็บภาษีอากรต่างกันระหว่างรายได้สูงและรายได้ต่ำเกิดขึ้นจากจุดประสงค์ในการกระจายรายได้อย่างเท่าเทียมจากคนรวยสู่คนจนนั่นเอง

#### 2.11) หลักความได้สัดส่วน<sup>92</sup>

หลักการพื้นฐานของหลักความได้สัดส่วนมีต้นกำเนิดมาจากระบบกฎหมายซีวิลลอว์ และมีประวัติความเป็นมาที่มีระยะเวลาสั้นกว่าระบบกฎหมายคอมมอนลอว์ ในระบบกฎหมายซีวิลลอว์ ฝ่ายบริหารจะใช้อำนาจรัฐภายใต้กฎหมายปกครอง เพื่อดำเนินการให้เป็นไปตาม

<sup>90</sup> อนุสัญญาภาษีซ้อน (Double Taxation Agreement: DTA) หมายถึงความตกลงระหว่างรัฐที่จะพยายามขจัดความซ้ำซ้อนของการจัดเก็บภาษี ปัจจุบันมีผลใช้บังคับกับ 56 ประเทศ ซึ่งรวมถึงประเทศไทยด้วย.

<sup>91</sup> สอดคล้องกับหลักความเสมอภาคตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 30.

<sup>92</sup> หลักความได้สัดส่วนเป็นหลักกฎหมายที่ศาลปกครองทั้งประเทศเยอรมันและประเทศฝรั่งเศสได้พัฒนาขึ้น จนเป็นที่ยอมรับของศาลรัฐธรรมนูญของประเทศเยอรมันและคณะตุลาการรัฐธรรมนูญของประเทศฝรั่งเศสว่า เป็นหลักกฎหมายทั่วไปที่มีค่าบังคับระดับเดียวกับรัฐธรรมนูญหรือในอีกความหมายหนึ่งคือ หลักความได้สัดส่วนเป็นกฎหมายรัฐธรรมนูญที่ไม่เป็นลายลักษณ์อักษร.

วัตถุประสงค์ของรัฐ แต่การใช้อำนาจบริหารย่อมมีขอบเขตจำกัด คุณค่าและหลักการของกฎหมายพยายามจะควบคุมและชี้แนะแนวทางดำเนินการของรัฐ รวมไปถึงความสัมพันธ์ระหว่างรัฐและบุคคลทั่วไป ดังนั้น ความมีประสิทธิภาพของรัฐจึงมีหลักประกัน แต่ย่อมต้องไม่ใช่เป็นสิ่งแตกต่างกับผลประโยชน์ของภาคเอกชน

หลักความได้สัดส่วนนี้ เสนอว่ารัฐสมควรที่จะใช้มาตรการที่เหมาะสมเพื่อที่จะไปถึงเป้าหมายของนโยบายที่ตั้งไว้ ซึ่งย่อมเกี่ยวข้องกับกฎเกณฑ์ทางภาษีอากร และการปฏิบัติของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรในการบริหารระบบภาษีอากร

ในประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี หลักการนี้ได้กำหนดให้มาตรการทางภาษีอากรต้องมีความเหมาะสมและจำเป็น ก่อให้เกิดภาระน้อยที่สุด และให้ผลดีที่สุดในการบรรลุจุดมุ่งหมายดีที่สุด ซึ่งหลักการนี้เป็นที่ยอมรับของศาลยุติธรรมยุโรปและมีการนำไปใช้ในสหภาพยุโรปด้วย

หลักการนี้ไม่ได้ออกแบบมาเพื่อแทรกแซงเป้าหมายของนโยบายที่เลือกสรรแล้ว แต่เพื่อให้แน่ใจได้ว่า วิธีการที่ใช้เพื่อบรรลุเป้าหมายมีความเหมาะสมที่สุด ซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อผู้เสียภาษีอากร กล่าวคือ หลักการนี้จะสามารถใช้อ้างเพื่อยกเลิกหรือแก้ไขการใช้อำนาจเกินขอบเขตของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพมากที่สุด โดยเป็นวิธีการตรวจทานหรือทบทวนอีกครั้งบนพื้นฐานของความสมเหตุสมผล ซึ่งเป็นวิธีการที่พบในระบบกฎหมายคอมมอนลอว์เช่นกัน เพื่อเป็นการตรวจทานหรือทบทวนการใช้อำนาจของฝ่ายบริหารอีกครั้งว่ามีความเหมาะสมหรือไม่ แนวคิดของกฎหมายคอมมอนลอว์ที่ว่าศาลมีอำนาจในการตรวจทานได้อีกครั้งหมายความว่ายอมเป็นการเหมาะสมที่จะรวมหลักความได้สัดส่วนให้อยู่ในฐานะที่เป็นสิทธิขั้นพื้นฐานอย่างหนึ่งของสิทธิในทางกฎหมาย โดยสมควรจะบัญญัติหลักการนี้ไว้เป็นกฎหมายถึงแม้ว่าจะใช้กับการใช้อำนาจของฝ่ายบริหารจัดเก็บภาษีอากรเท่านั้นก็ตาม ระบบกฎหมายคอมมอนลอว์ค่อนข้างล่าช้าในการพัฒนาหลักการดังกล่าวให้เป็นส่วนหนึ่งของกฎหมายปกครอง แต่ก็ยังกล่าวได้ว่าระบบนี้เป็นระบบที่มีความเป็นสากล

การดำเนินการของศาลยุติธรรมในกลุ่มประเทศยุโรปนั้นเป็นไปในลักษณะให้ความเคารพกับฝ่ายนิติบัญญัติ อย่างไรก็ตาม ควรจะมีการขยายไปถึงการใช้ดุลพินิจของฝ่ายบริหาร ประโยชน์ที่ได้รับหลักความได้สัดส่วน คือ หลักการนี้มีขอบข่ายกว้างพอที่จะช่วยให้สามารถทบทวนการใช้อำนาจที่ไม่ชอบ โดยไม่ต้องอ้างเหตุผลพิเศษประการอื่น รวมทั้งช่วยลดภาระในการพิสูจน์ที่ยุ้งยาก ซึ่งมักจะพบในระบบกฎหมายคอมมอนลอว์ ยกตัวอย่างเช่น ศาลออสเตรเลียไม่จำเป็นต้องหาว่ามีการใช้อำนาจเกินขอบเขตหรือไม่ในคดี *Edelsten v. Wilcox* ซึ่งฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรได้ใช้ดุลพินิจบังคับให้นายรายได้เกือบทั้งหมดของแพทย์มาจ่ายชำระหนี้ภาษีอากรซึ่งมีการอุทธรณ์ไว้ เพราะวิธีการดังกล่าวนี้ ไม่มีทั้งความเหมาะสมหรือความได้สัดส่วนเพื่อบรรลุ

วัตถุประสงค์ในทางกฎหมาย อนึ่ง เนื่องจากระบบกฎหมายซีวิลลอว์ใช้หลักการนี้ก็เพื่อปกป้องความชอบด้วยกฎหมายของฝ่ายนิติบัญญัติ และการใช้อำนาจของฝ่ายบริหาร ดังนั้น จึงมักจะไม่ต้องทำสิ่งใดเพิ่มเติมกับกฎหมายภาคีอากรและการใช้อำนาจของฝ่ายบริหาร

สิทธิในเชิงกฎหมายเป็นหัวใจของระบบกฎหมาย จุดเริ่มต้นอยู่ที่การทำให้กฎหมายใช้บังคับได้ โดยอาศัยหลัก 8 ประการของฟุลเลอร์ที่กล่าวแล้วมาปรับใช้กับด้านกฎหมายภาคีอากร การที่ภาคีอากรมีความสำคัญต่อการใช้อำนาจของฝ่ายบริหาร ไม่ได้หมายความว่า อำนาจของฝ่ายบริหารจะอยู่นอกกฎหมายได้ การละเลยหรือการไม่ดำเนินการตามหลักทั่วไปของระบบกฎหมายเพียงเพื่อสนับสนุนระบบการดำเนินการของระบบภาคีอากร ย่อมจะทำให้ระบบกฎหมายถูกระทบกระเทือนหรือทำลายตัวเอง คงไม่เป็นการเหมาะสมที่จะกำหนดว่ากฎหมายจะใช้บังคับได้ต่อเมื่อมีลักษณะใดลักษณะหนึ่งของกฎหมายเกิดขึ้น เพราะคล้ายกับว่าจะไม่ยอมรับหลักการเรื่องสิทธิมนุษยชน เว้นแต่ในสถานการณ์รุนแรงสุดขีดที่สุด ดังนั้น การละเลยหรือไม่ดำเนินการตามหลักทั่วไปปกติของระบบกฎหมาย จึงไม่ควรเกิดขึ้นง่ายๆ เพียงเพราะมีภาคีอากรมาเกี่ยวข้องเท่านั้น

เมื่อมีการยอมรับแล้วว่า กฎหมายภาคีอากรไม่ได้เป็นกฎหมายที่มีความพิเศษต่างจากกฎหมายอื่นในอันที่จะอนุญาตให้สามารถกำหนดขึ้นเป็นกฎเกณฑ์ได้อย่างง่ายดายหรือตามอำเภอใจ สิ่งจำเป็นที่พิจารณา คือ อะไรเป็นสิ่งจำเป็นพื้นฐานสำหรับขอบเขตของกฎหมาย ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับภาคีอากร โดยทั่วไปแล้ว ภาคีอากรไม่ได้ถูกมองว่าเป็นสิ่งจำเป็นขั้นพื้นฐาน เพียงแต่ภาคีอากรถูกมองว่าเป็นสิ่งที่ถูกกำหนดขึ้นเพื่อประโยชน์ส่วนรวมและบังคับประชาชนโดยผ่านทางทรัพย์สิน การคุ้มครองประโยชน์ในทางทรัพย์สินต่างหากจึงจะเป็นสิ่งจำเป็นขั้นพื้นฐาน อย่างไรก็ตาม เป็นที่ยอมรับกันอย่างกว้างขวางว่าการจัดเก็บภาคีอากรเป็นสิ่งที่ชอบด้วยกฎหมายและจำเป็นสำหรับการดำรงอยู่ของสังคม จึงเป็นสิ่งจำเป็นที่ต้องทำให้มั่นใจว่าระบบภาคีอากรนั้นมีประสิทธิภาพโดยปราศจากการละเมิดสิทธิขั้นพื้นฐานของประชาชนที่ถูกบังคับจัดเก็บภาคีอากร สิทธิในเชิงกฎหมายนี้ถูกกำหนดขึ้นเพื่อสร้างความมั่นใจว่า ความสมดุลจะยังคงดำรงอยู่ต่อไป

ภาคีอากรควรกำหนดโดยกฎหมายและบังคับใช้โดยกระบวนการที่ชอบด้วยกฎหมาย กฎหมายจึงเป็นสิ่งที่ช่วยเหลือสนับสนุน ผู้เสียภาคีอากรต้องทราบว่ากฎเกณฑ์นั้นเป็นอย่างไร เพราะเป็นสิ่งสำคัญที่เกี่ยวพันระหว่างสิทธิในเชิงกฎหมายและสิทธิในเชิงบริหาร การเผยแพร่กฎเกณฑ์ที่ตราเป็นกฎหมายต่อสาธารณชนต้องมีในทุกระดับ รวมทั้งการเผยแพร่คำอธิบายอย่างละเอียดของกระบวนการของฝ่ายบริหารในระบบภาคีอากรด้วย ต้องมีการตรวจสอบอย่างสม่ำเสมอว่ากฎหมายมีผลย้อนหลังหรือไม่ ในบางกรณีก็จำเป็นต้องประกาศให้ทราบล่วงหน้าถึงการออกกฎหมายเพื่อตอบโต้การวางแผนเลี่ยงภาคีอากร

ระบบภาษีอากรจะไม่สามารถทำงานอย่างมีประสิทธิภาพได้อย่างง่ายดาย หากกฎเกณฑ์ทางภาษีอากรนั้นไม่มีความแน่นอน ไม่สามารถเข้าใจได้ ไม่มีเหตุผล หรือไม่สามารถปฏิบัติตามได้ ดังนั้น จึงควรจัดการกับระบบการตรากฎหมายภาษีอากรอย่างระมัดระวัง เพื่อให้สามารถดำเนินการได้อย่างมีประสิทธิภาพและสอดคล้องกับหลักการพื้นฐาน ในประเทศส่วนใหญ่ปัญหา มักจะไม่ได้เกิดขึ้น โดยเจตนา อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ระบบไม่มั่นคงและขาดความต่อเนื่องย่อมจะมีการละเมิดกฎเกณฑ์ได้ง่าย และควรจะมีระบบให้ความช่วยเหลือและปกป้องผู้เสียภาษีอากรจากการกระทำละเมิดนั้น

หลักความเป็นธรรมและความเท่าเทียมจะถูกบ่อนทำลายถ้าผู้เสียภาษีอากรถูกเก็บภาษีซ้ำซ้อน ถูกเลือกปฏิบัติ หรือถูกบังคับให้เสียเงินมากกว่าจำนวนหนี้ภาษีอากรที่ต้องเสีย เมื่อเหตุการณ์เหล่านี้เกิดขึ้น มักจะทำให้เกิดความล้มเหลวของระบบ กรณีดังกล่าวยังอาจเกิดขึ้นได้จากการที่ผู้เสียภาษีอากรไม่ได้รับการแก้ไขเยียวยาหรือชดเชยจากการใช้อำนาจโดยไม่ชอบของฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร เมื่อไม่มีการแก้ไข การละเมิดสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากรก็จะถูกละเลย และไม่ได้รับการใส่ใจจากฝ่ายบริหาร หลักความได้สัดส่วนช่วยสร้างสมดุลระหว่างสิทธิของรัฐกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเป็นรายบุคคล ถึงแม้ว่าระบบกฎหมายและการใช้อำนาจบริหารในทางภาษีอากรสามารถแก้ไขปัญหาโดยไม่ใช้หลักการเหล่านี้ได้ แต่ก็คงไม่ใช่วิธีการจัดการที่ดี ดังนั้น ต้นแบบที่ดีจะต้องสามารถปกป้องผู้เสียภาษีอากรได้ แต่ก็ต้องสามารถทำให้ระบบภาษีอากรมีการจัดการอย่างมีประสิทธิภาพด้วยในเวลาเดียวกัน