

ปัญหาเกี่ยวกับการปันรายได้ภาษีระหว่างรัฐกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในประเทศไทย

1. ปัญหาความไม่ชัดเจนของการใช้หลักเกณฑ์ในการปันรายได้ภาษี
ระหว่างรัฐกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

สิ่งซึ่งแสดงถึงปัญหาความไม่ชัดเจนของการนำหลักเกณฑ์ในการปันรายได้ภาษีมาปรับใช้ในประเทศไทย คือ เมื่อกล่าวถึงภาษีที่เป็นของรัฐหรือภาษีที่เป็นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ว่าเหตุใดภาษีประเภทนั้นจึงเป็นของรัฐหรือภาษีประเภทนั้นจึงเป็นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น การตอบคำถามดังกล่าวจะมีการอ้างหลักภาษีอากรที่ดีและหลักการเลือกภาษีให้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นโดยอ้างเพียงบางหลักการที่จะรองรับคำตอบว่าเหตุใดภาษีประเภทนั้นจึงเป็นของรัฐและเหตุใดภาษีประเภทนั้นจึงเป็นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น แต่ไม่ได้มีการนำหลักภาษีอากรที่ดีและหลักการเลือกภาษีให้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมาตั้งเป็นหลักเกณฑ์ในการพิจารณาอย่างชัดเจน เพื่อที่ว่าเมื่อใช้หลักเกณฑ์นั้นแล้วก็สามารถตอบคำถามหรือทราบได้ว่าเหตุใดภาษีประเภทนั้นจึงเป็นของรัฐหรือเป็นภาษีท้องถิ่น

ตัวอย่างของการอ้างหลักการบางประการในหลักภาษีอากรที่ดีหรือหลักการเลือกภาษีให้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเพื่อตอบปัญหาว่าเหตุใดภาษีประเภทนั้นจึงเป็นภาษีของรัฐหรือเหตุใดภาษีประเภทนั้นจึงเป็นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เช่น ภาษีในกลุ่มที่เป็นรายได้ของรัฐบาลที่ทำรายได้สูงสุด 3 อันดับแรก คือ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามลำดับ หากพิจารณาตามหลักประสิทธิภาพ ทั้งในเรื่องการจัดเก็บและการบริหารเงินภาษี การจัดเก็บเงินภาษีทั้ง 3 ประเภทซึ่งมีจำนวนมากเนื่องจากฐานภาษีกว้าง อันได้แก่ การขายและการบริการในกรณีภาษีมูลค่าเพิ่ม เงินได้สุทธิในกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และกำไรของกิจการกรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล กระจายอยู่ทั่วประเทศ จะเห็นว่ารัฐบาลโดยกรมสรรพากรดำเนินการจัดเก็บจะมีประสิทธิภาพและประหยัดค่าใช้จ่ายมากกว่าให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแต่ละที่ต่างเก็บแล้วส่งให้ส่วนกลาง ในเรื่องการบริหารเงินภาษีก็เช่นกัน รายได้ภาษีทั้ง 3 ประเภทตามตัวอย่างเมื่อเป็นรายได้ของรัฐบาล รัฐบาลสามารถนำเงินมาพัฒนาประเทศ ก่อสร้างโครงสร้างพื้นฐานในการลงทุน จัดทำบริการสาธารณะ การพัฒนาทรัพยากรมนุษย์ พัฒนาสิ่งแวดล้อม ฯลฯ พิจารณาตามหลักนี้ ภาษีประเภทที่ทำรายได้ให้มากควรเป็น

รายได้ของรัฐบาลตามหลักประสิทธิภาพ แต่หากพิจารณาจากหลักผลประโยชน์ ซึ่งเน้นว่าประชาชนที่ได้รับผลประโยชน์จากการใช้บริการสาธารณะควรต้องเป็นผู้เสียภาษีอากร แม้ตามนิยามของคำว่า “ภาษี” แล้ว¹ จะไม่ได้เป็นเงินที่จัดเก็บไปเพื่อตอบแทนผู้เสียภาษีโดยตรงดังเช่นค่าธรรมเนียมก็ตาม การให้รายได้ภาษีประเภทที่ทำรายได้จำนวนมากเป็นของรัฐบาลและรัฐบาลนำเงินมาบริหารเพื่อประชาชนทั่วประเทศ ทั้งประชาชนผู้มีหน้าที่ในการชำระและได้ชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล และผู้ที่ไม่มีหน้าที่หรือมีหน้าที่แต่ไม่ได้ชำระภาษีต่างก็ได้รับประโยชน์จากการที่รัฐบาลนำเงินภาษีมาใช้ในการพัฒนาประเทศ ก่อสร้างโครงสร้างพื้นฐานในการลงทุน จัดทำบริการสาธารณะ การพัฒนาทรัพยากรมนุษย์ พัฒนาสิ่งแวดล้อม ฯลฯ แต่เนื่องจากการนำเงินภาษีมาใช้ของรัฐบาลมีปัจจัยมากมายที่เข้ามาเป็นตัวแปรที่อาจทำให้การบริหารเงินภาษีไม่กระจายได้อย่างทั่วถึง เช่น ในกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งใช้อัตราก้าวหน้าเหมือนกันทั่วประเทศ ผู้ที่มีเงินได้สุทธิเท่ากันต้องเสียภาษีในจำนวนเท่ากัน แต่ได้รับบริการสาธารณะไม่เท่ากัน เช่น ประชาชนที่อยู่ในกรุงเทพมหานครมีระบบขนส่งมวลชนที่ทันสมัยกว่าในต่างจังหวัด หรือในแต่ละจังหวัดมีไฟฟ้าบนถนนหลวงไม่เท่ากันตามแต่ความเจริญทางด้านเศรษฐกิจในจังหวัดนั้น เป็นต้น หรือกรณีภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีเงินได้นิติบุคคล ก็เช่นกัน ในบางจังหวัดอาจมีการสร้างสนามบินหรือระบบคมนาคมอื่นๆ ที่จะช่วยส่งเสริมการค้าและธุรกิจ ในขณะที่จังหวัดที่ไม่มีระบบคมนาคมที่ดีเท่า ผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ก็ต้องเสียภาษีในอัตราและเงื่อนไขเดียวกัน ทำที่สุดผลประโยชน์ที่ประชาชนผู้เสียภาษีได้รับอาจไม่ถึงจำนวนเงินภาษีที่ได้จ่ายให้กับรัฐบาล ซึ่งหากมองตามผลประโยชน์นี้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล อาจไม่เหมาะสมที่จะเป็นรายได้ของรัฐบาลก็ได้

ส่วนภาษีในกลุ่มที่เป็นรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ตัวอย่างเช่นรายได้ภาษีที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บเอง ได้แก่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีป้าย และอากรการฆ่าสัตว์ หากนำหลักความพยายามในการจัดเก็บภาษีมาพิจารณา พบว่าเนื่องจากฐานภาษีคือค่าเช่ารายปีในกรณีภาษีโรงเรือนและที่ดิน ราคาปานกลางของที่ดินในกรณีภาษีบำรุงท้องที่ ขนาดของป้ายในกรณีภาษีป้ายและชนิดของสัตว์ที่จะฆ่ากรณีอากรการฆ่าสัตว์

¹นิยามคำว่า “ภาษี” คือ เงินที่รัฐใช้อำนาจจัดเก็บจากประชาชนผู้มีความสามารถในการเสียภาษี โดยไม่มีประโยชน์ตอบแทนให้โดยตรง เป็นการถาวร ทั้งนี้โดยมีวัตถุประสงค์ทั่วไปในการคลอบคลุมภาระรายจ่ายสาธารณะและการแทรกแซงอื่นๆ ของรัฐ (คำบรรยาย วิชาน.672 ทฤษฎีภาษีอากร หลักสูตตรนิเทศศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ พ.ศ. 2547)

เป็นสิ่งที่เคลื่อนย้ายได้ยากและสามารถตรวจสอบได้ องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นมีความใกล้ชิดกับฐานภาษีมากกว่ารัฐบาล ทำให้สามารถตรวจสอบการเสียภาษีได้ง่ายกว่าและกรณีที่องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นนำรายได้ภาษีที่จัดเก็บได้ไปใช้เพื่อผลประโยชน์ในท้องถิ่นทำให้ผู้เสียภาษีสมัครใจที่จะเสียภาษีให้แก่องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นมากกว่า ตามหลักนี้ภาษีตามที่ยกตัวอย่างจึงควรเป็นรายได้ขององค์การปกครองส่วนท้องถิ่น และตามหลักภาษีต้องไม่ก่อให้เกิดการผลักภาระภาษี กล่าวคือ ภาษีต้องไม่ก่อให้เกิดการผลักภาระภาษีไปสู่ท้องถิ่นอื่น เนื่องจากภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีป้าย และอากรการฆ่าสัตว์ มีฐานภาษีคือค่าเช่ารายปี ราคาปานกลางของที่ดิน ขนาดของป้าย และชนิดของสัตว์ที่จะฆ่า ตามลำดับ ซึ่งการมีผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะเสียภาษีให้กับองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นใด จะพิจารณาจากเขตพื้นที่ที่ใช้คำนวณฐานภาษีเป็นสำคัญ ทำให้ไม่เกิดการผลักภาระภาษีไปยังองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นอื่น หลักนี้จึงสนับสนุนว่าภาษีดังกล่าวควรเป็นภาษีขององค์การปกครองส่วนท้องถิ่น แต่หากพิจารณาตามหลักประสิทธิภาพ การให้องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บภาษีตามตัวอย่าง ความมีประสิทธิภาพ ความประหยัดในการจัดเก็บ รวมไปถึงการบริหารเงินภาษีที่จัดเก็บมาได้อาจไม่ดีเท่ากับประสิทธิภาพที่รัฐบาลจัดเก็บและบริหารเงินภาษี เนื่องจากในองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นแต่ละแห่งมีทรัพยากรบุคคล มีการแทรกแซงของการเมืองท้องถิ่นที่ทำให้การจัดเก็บภาษีไม่เต็มเม็ดเต็มหน่วย และมีระบบการจัดเก็บข้อมูลและเครื่องมือที่ช่วยในการจัดเก็บที่แตกต่างกันตามหลักนี้ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีป้าย อากรการฆ่าสัตว์ อาจไม่เหมาะสมที่จะเป็นรายได้ภาษีขององค์การปกครองส่วนท้องถิ่น

แม้เมื่อมีการประกาศใช้พระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์การปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ.2542 ตามบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2540 ก็ไม่ได้มีการพูดถึงการแบ่งระบบภาษีระหว่างรัฐกับองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นที่ชัดเจน ไม่มีกลไกและมาตรการรองรับว่าภาษีใดเป็นภาษีขององค์การปกครองส่วนท้องถิ่นซึ่งองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถดำเนินการจัดเก็บเองได้เลยและภาษีใดเป็นภาษีของรัฐซึ่งรัฐจัดเก็บและแบ่งให้ ดังนั้นระบบภาษีที่เป็นอยู่ในเวลานี้ซึ่งเป็นที่มาของเงินรายได้ขององค์การปกครองท้องถิ่นเป็นจำนวนมาก จึงเป็นภาษีที่จัดเก็บโดยส่วนกลางแล้วจัดสรรให้กับท้องถิ่น²

²นครินทร์ เมฆไตรรัตน์, "การปรับปรุงกฎหมายกระจายอำนาจเพื่อให้เกิดประสิทธิภาพในการถ่ายโอนอำนาจหน้าที่ รายได้ และบุคลากร" ,การปรับปรุงกฎหมายกระจายอำนาจให้แก่องค์การปกครองส่วนท้องถิ่น เสนอต่อ สำนักงานคณะกรรมการกระจายอำนาจให้แก่องค์การปกครองส่วนท้องถิ่น(2546),สมคิด เลิศไพฑูรย์ บรรณาธิการ,น.36.

ปัญหาความไม่ชัดเจนของการใช้หลักเกณฑ์ในการแบ่งประเภทรายได้ภาษีระหว่างรัฐบาลกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนี้ ทำให้เกิดปัญหาที่ตามมาคือเมื่อมีการจัดสรรประเภทรายได้ภาษีระหว่างรัฐบาลกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแล้วปัจจุบันภาษีที่เป็นที่มาของรายได้รัฐบาลเป็นภาษีประเภทที่สามารถทำเงินได้มาก จากตารางที่ 2.2 (หน้า 11) แสดงผลการจัดเก็บรายได้รัฐบาลปีงบประมาณ 2544-2549 จะเห็นว่ารายได้จากมากที่สุด 3 อันดับแรก ได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม³ ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งเป็นภาษีของรัฐทั้งสิ้นและเมื่อพิจารณาตารางที่ 2.6 (หน้า 45) ซึ่งแสดงรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นตั้งแต่ปีงบประมาณ 2543-2547 จะเห็นว่ารายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีสัดส่วนเพิ่มขึ้นในช่วงประมาณร้อยละ 10 ถึงร้อยละ 22 ของรายได้ของรัฐบาล ซึ่งตามข้อเท็จจริงยังไม่เพียงพอในการจัดทำภารกิจขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น⁴ และรายได้ภาษีในส่วนขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแม้จะรวมเงินอุดหนุนแล้ว ยังไม่อาจทำให้รายได้ของท้องถิ่นใกล้เคียงกับเป้าหมายซึ่งกำหนดไว้ในพระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2542 ที่กำหนดไว้ในมาตรา 30(4) ว่าในช่วงระยะเวลาไม่เกิน พ.ศ. 2544 ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีรายได้เพิ่มขึ้นคิดเป็นสัดส่วนต่อรายได้ของรัฐบาลไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ช่วงระยะเวลาไม่เกิน พ.ศ. 2549 ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีรายได้เพิ่มขึ้นคิดเป็นสัดส่วนต่อรายได้ของรัฐบาลไม่น้อยกว่าร้อยละ 35 สัดส่วนนี้กำหนดขึ้นจากอะไรนั้นประเด็นนี้ศาสตราจารย์พิเศษสมชัย ฤชุพันธุ์ เคยให้ความเห็นในการประชุมคณะกรรมการ

³แม้ภาษีมูลค่าเพิ่ม จะเป็นภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นด้วย แต่ส่วนที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้รับมีเพียง 3 ส่วนคือ

1. ร้อยละ 5 ตาม พระราชบัญญัติองค์การบริหารส่วนจังหวัด พ.ศ.2540 ส่งมอบให้ องค์การบริหารส่วนจังหวัด

2. อัตรา 1 ใน 9 ของอัตราที่รัฐบาลจัดเก็บ ซึ่งต้องออกข้อบัญญัติท้องถิ่น

3. ไม่เกินร้อยละ 30 ของภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บตามประมวลรัษฎากร และหักส่วนที่จัดสรรให้องค์การบริหารส่วนจังหวัดตามข้อ 1 และหักส่วนที่ต้องจ่ายคืนให้ผู้เสียภาษีแล้ว ตามพระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ.2542

รายได้จากภาษีมูลค่าเพิ่มส่วนใหญ่จึงยังเป็นของรัฐ

⁴ดูตารางรายรับ ตารางรายจ่ายของท้องถิ่นทั่วประเทศในปีงบประมาณ 2542 ในภาคผนวก ข และภาคผนวก ค เป็นตัวอย่าง

กระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น⁵ “สัดส่วนดังกล่าวเกิดจากการเปรียบเทียบ สัดส่วนของรัฐบาลส่วนกลางกับท้องถิ่นในต่างประเทศที่จะมีสัดส่วนรายได้ท้องถิ่นมากกว่า ซึ่งตรงข้ามกับสัดส่วนของประเทศไทยจึงแสดงเป็นเจตนารมณ์ในการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยการกำหนดสัดส่วนรายได้ขององค์กรปกครองท้องถิ่น ปี 2549 เป็นร้อยละ 35 ซึ่งคิดว่าจะทำได้ในตอนนั้น และได้มีการศึกษาว่าแต่ละปีจะขยายไปเท่าไร มีแผนอย่างไร จนในที่สุดข้อมูลปี พ.ศ.2548 ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีสัดส่วนรายได้เพียงร้อยละ 22.53⁶ ของรายได้รัฐบาลซึ่งก็ไม่สามารถเป็นไปตามเป้าหมายได้” ต่อมามีการประกาศใช้พระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2549 เพื่อแก้ปัญหาการกำหนดสัดส่วนรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต่อรายได้ของรัฐบาลไว้ในเวลาที่ตายตัว โดยยืดเวลาให้กับการปฏิบัติตามแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นว่าสัดส่วนรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต่อรายได้ของรัฐบาลตั้งแต่ปีงบประมาณ พ.ศ.2550 ต้องไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 แต่ก็ยังมุ่งหมายให้เป็น ร้อยละ 35 โดยคำนึงถึงความเป็นธรรมและรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นๆ ด้วย ดังนั้นผลประการหนึ่งที่ตามมาจากปัญหาการไม่มีความชัดเจนของการใช้หลักเกณฑ์ในการปันรายได้ภาษีระหว่างรัฐกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในประเทศไทยคือปัญหารายได้ภาษีที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้รับการจัดสรรไม่เพียงพอที่จะทำให้มีรายได้ตามเป้าหมาย สัดส่วนที่พระราชบัญญัติแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ.2542 กำหนดไว้ก่อนมีพระราชบัญญัติแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2549 ได้

2. ปัญหาความพยายามของรัฐในการนำเงินอุดหนุนมาแทนที่รายได้จากภาษี

รัฐตระหนักดีว่าองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีรายได้ไม่เพียงพอต่อการดำเนินกิจการ สาธารณะภายในท้องถิ่น⁷ และไม่อาจทำให้รายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นไปตาม

⁵รายงานการประชุมคณะกรรมการการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ครั้งที่ 4/2547 เมื่อวันที่ 12 เมษายน 2547 (<http://www.dloc.opm.go.th/>)

⁶ข้อมูลจากกรมการปกครองส่วนท้องถิ่นและกรุงเทพมหานคร

⁷โปรดดูตารางรายรับ ตารางรายจ่ายขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทั่วประเทศใน ปีงบประมาณ 2542 ในภาคผนวก ค และภาคผนวก ง เป็นตัวอย่าง

เป้าหมายที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ.2542 จึงแก้ปัญหาโดยการเพิ่มเงินอุดหนุนให้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นซึ่งคณะกรรมการการกระจายอำนาจให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จะมีการพิจารณาเป็นวาระๆ ไป

ตารางที่ 3.1 สัดส่วนรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ปีงบประมาณ 2544-2548

ประเภทรายได้	2544		2545		2546		2547		2548	
	จำนวนเงิน	สัดส่วน								
	(ล้านบาท)	(ร้อยละ)								
1. รายได้รวมขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น	159,752.58	100.00	175,850.29	100.00	184,066.06	100.00	241,947.64	100.00	282,000.00	100.00
1.1 รายได้ที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดหาเอง	17,701.88	11.08	21,084.47	11.99	22,258.28	12.09	24,786.27	10.24	27,018.96	9.58
1.2 ภาษีท้องถิ่นที่รัฐบาลจัดเก็บให้	55,651.90	34.86	58,143.52	33.06	60,217.74	32.72	82,623.37	34.15	95,370.34	33.82
1.3 ภาษีมูลค่าเพิ่มที่รัฐบาลแบ่งให้	12,669.00	7.93	19,349.00	11.00	35,504.44	19.29	43,100.00	17.81	49,000.00	17.38
ตาม พระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ.2542										
1.4 เงินอุดหนุนและการถ่ายโอนงาน	73,729.80	46.15	77,273.30	43.94	66,085.60	35.90	91,438.00	37.79	110,610.70	39.22
2. รายได้ของรัฐบาลสุทธิ	772,574		803,651		829,496		1,063,600		1,200,000	
3. สัดส่วนรายได้ต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต่อรัฐบาล (%)		20.68		21.88		22.19		22.75		23.50

ที่มา : กรมการปกครองและกรุงเทพมหานคร

จากตารางจะเห็นว่า แหล่งที่มาของรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมาจาก รายได้ที่ เป็นภาษีและไม่ใช่อาชี เมื่อดูรายละเอียดภาพรวมสัดส่วนรายได้ขององค์กรปกครอง ส่วนท้องถิ่นในปีงบประมาณ 2544-2548 พบว่ารายได้ที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บเอง มีเพียงประมาณร้อยละ 10 ของรายได้ทั้งหมดขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ส่วนที่เหลือ ร้อยละ 90 เป็นรายได้ที่มาจากภาษีที่ฝ่ายรัฐบาลจัดเก็บ ภาษีที่รัฐบาลจัดสรรหรือแบ่งให้และเงิน อุดหนุน

การจัดสรรเงินอุดหนุนให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น มี 2 ประเภทคือเงินอุดหนุน ทั่วไปและเงินอุดหนุนเฉพาะกิจโดยดำเนินการใน 2 ลักษณะ คือ

1.จัดสรรให้แก่ กทม. และเมืองพัทยาโดยจัดสรรตรง

2.จัดสรรให้แก่เทศบาล องค์การบริหารส่วนตำบล องค์การบริหารส่วนจังหวัด โดย จัดสรรผ่านกรมการปกครอง

ซึ่งหลักเกณฑ์การจัดสรรเงินอุดหนุนทั่วไปและเงินอุดหนุนเฉพาะกิจในแต่ละปีงบประมาณจะ แตกต่างกัน

การที่มีการตั้งเป้าหมายสัดส่วนรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใน พระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2542 และฉบับที่ 2 พ.ศ.2549 แม้จะกำหนดให้ท้องถิ่นมีรายได้เพิ่มขึ้นเรื่อยๆ และลดเงินอุดหนุน จากรัฐบาล แต่เงินอุดหนุนจากรัฐบาลก็ยังมีสัดส่วนที่สูงกว่ารายได้จากทางอื่นของท้องถิ่น กล่าวคือ ร้อยละ 46.15 ในปี 2544 , ร้อยละ 43.94 ในปี 2545 , ร้อยละ 35.90 ในปี 2546, ร้อยละ 37.79 ในปี 2547 และร้อยละ 39.22 ในปี 2548 การให้เงินอุดหนุนกับองค์กรปกครอง ส่วนท้องถิ่นนี้แม้จะเป็นการปันรายได้ภาษีของรัฐให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นรูปแบบหนึ่งแต่ ไม่เอื้อต่อการส่งเสริมให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นพึ่งตนเองตามปรัชญาของการปกครองท้องถิ่น (Local – self Government)^๖ การหยิบยื่นรายได้ให้โดยที่ไม่ได้มีการเปิดโอกาสให้ท้องถิ่นพยายาม เก็บรายได้ด้วยตนเอง จะทำให้ไม่เกิดความกระตือรือร้น ไม่เกิดความรับผิดชอบร่วมกันของคนใน ท้องถิ่น รายได้ที่ได้รับมาก็อาจไม่มีการนำไปใช้ให้เหมาะสมกับวัตถุประสงค์เพื่อประโยชน์ใน

^๖นครินทร์ เมฆไตรรัตน์, "การปรับปรุงกฎหมายกระจายอำนาจเพื่อให้เกิดประสิทธิภาพ ในการถ่ายโอนอำนาจหน้าที่ รายได้ และบุคลากร" ,การปรับปรุงกฎหมายกระจายอำนาจให้แก่ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เสนอต่อ สำนักงานคณะกรรมการการกระจายอำนาจให้แก่องค์กร ปกครองส่วนท้องถิ่น, น. 36.

ท้องถิ่นจริงๆ เพราะได้มาง่าย เปรียบเหมือนการให้ปลาแก่ผู้หิวโหยแทนที่จะให้เครื่องมือในการจับปลา ซึ่งสุดท้ายผู้นั้นก็อาจจะไม่เห็นคุณค่าของปลาที่ให้ไป เพราะได้มาง่ายและไม่พยายามที่จะเรียนรู้เกี่ยวกับการจับปลาต่อไปการดำรงชีวิตจึงต้องขึ้นกับคนอื่นอยู่เสมอ

3. ปัญหาที่รัฐกำหนดเงื่อนไขให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องปฏิบัติเพิ่มขึ้น เกี่ยวกับภาษีที่รัฐบั่นให้แก่อำเภอท้องถิ่น

ปัญหาที่รัฐกำหนดเงื่อนไขให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องปฏิบัติเพิ่มขึ้นเกี่ยวกับภาษีที่รัฐบั่นให้แก่อำเภอท้องถิ่น เงื่อนไขที่สำคัญคือการที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องดำเนินการออกข้อบัญญัติก่อนที่จะได้รับรายได้ที่รัฐบั่นให้

ปัจจุบันพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 5 ในบทนิยามศัพท์⁹ได้นิยามคำว่า “กฎ” ว่าให้หมายถึงข้อบัญญัติท้องถิ่นด้วย ทำให้ข้อบัญญัติท้องถิ่นมีลักษณะสำคัญเช่นเดียวกับกฎของฝ่ายปกครอง คือ บรรดาข้อความที่มีลักษณะเป็นการกำหนดการบังคับใช้แก่บุคคลโดยทั่วไป ไม่ใช่กรณีใดกรณีหนึ่งโดยเฉพาะ

3.1. ที่มาของอำนาจในการออกข้อบัญญัติท้องถิ่น

ที่มาของอำนาจในการออกข้อบัญญัติท้องถิ่นมาจากกฎหมายระดับพระราชบัญญัติมี 3 ลักษณะคือ¹⁰

3.1.1 อำนาจออกข้อบัญญัติท้องถิ่นที่มาจากกฎหมายจัดตั้งองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น
องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถที่จะดำเนินการบริการสาธารณะหรือดำเนินการอื่นๆ ด้วยการออกข้อบัญญัติท้องถิ่นตามอำนาจหน้าที่ที่ได้รับมอบอำนาจ อำนาจหน้าที่ดังกล่าวมีที่มาจากพระราชบัญญัติจัดตั้งองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเภทต่างๆ ได้แก่ พระราชบัญญัติองค์การบริหารส่วนจังหวัด พ.ศ. 2540 พระราชบัญญัติเทศบาล พ.ศ.2496 พระราชบัญญัติสภา

⁹“กฎ” หมายความว่า พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศกระทรวง ข้อบัญญัติท้องถิ่น ระเบียบ ข้อบังคับ หรือบทบัญญัติอื่นที่มีผลบังคับเป็นการทั่วไป โดยไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแต่กรณีใดหรือบุคคลใดเป็นการเฉพาะ

¹⁰สมคิด เลิศไพฑูรย์,กฎหมายการปกครองท้องถิ่น,(กรุงเทพฯมหานคร:ธรรมการพิมพ์,2550),น.413-420.

ตำบลและองค์การบริหารส่วนตำบล พ.ศ. 2537 พระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการ
กรุงเทพมหานคร พ.ศ.2528 และพระราชบัญญัติบริหารราชการเมืองพัทยา พ.ศ. 2542

3.1.2 อำนาจออกข้อบัญญัติท้องถิ่นที่มีมาจากพระราชบัญญัติเฉพาะเรื่อง

อำนาจในการออกข้อบัญญัติท้องถิ่นลักษณะนี้มีที่มาจากบทบัญญัติแห่งกฎหมายใน
ระดับพระราชบัญญัติเท่านั้น ซึ่งอำนาจในการออกข้อบัญญัติท้องถิ่นเฉพาะเรื่อง เป็นอำนาจ
หน้าที่ที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้รับมอบมาจากพระราชบัญญัติต่างๆ เพื่อออกข้อบัญญัติ
ท้องถิ่นในลักษณะที่เป็นการกำหนดรายละเอียดปลีกย่อยของบทบัญญัติแห่งกฎหมายเป็นไปด้วย
ความสอดคล้องกับสภาพแวดล้อม ความจำเป็น และต้องการของท้องถิ่นต่างๆ จึงจำเป็นต้อง
มอบอำนาจในการออกข้อบัญญัติท้องถิ่นให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น อันเป็นองค์กรที่มี
อำนาจดำเนินการจัดทำบริการสาธารณะภายในของท้องถิ่นตนเอง เป็นผู้กำหนดรายละเอียด
ปลีกย่อยตามความเหมาะสมดังกล่าว ดังนั้น ข้อบัญญัติท้องถิ่นที่มีมาจากพระราชบัญญัติเฉพาะ
เรื่องจึงเป็นการกำหนดมาตรการเพิ่มเติม เพื่อให้บทบัญญัติแห่งกฎหมายที่ให้อำนาจมีความ
สมบูรณ์ขึ้นนั่นเอง¹¹ ในเรื่องเกี่ยวกับการเงินการคลัง ได้แก่ พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่
พ.ศ. 2508 มาตรา 22 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษี
บำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 พ.ศ.2524 ได้กำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถออก
ข้อบัญญัติท้องถิ่นเพื่อกำหนดที่ดินที่ได้รับการลดหย่อนภาษี

3.1.3 อำนาจออกข้อบัญญัติท้องถิ่นที่มีมาจากพระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอน
การกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2542 ได้กำหนดให้องค์กรปกครอง
ส่วนท้องถิ่นสามารถออกข้อบัญญัติท้องถิ่นเกี่ยวกับรายได้ที่เพิ่มขึ้นขององค์กรปกครองส่วน
ท้องถิ่น สามารถแยกเป็นกรณีๆ ได้ดังนี้

(1) องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มีฐานะเป็นเทศบาล และองค์การบริหารส่วนตำบล
เมืองพัทยา สามารถออกข้อบัญญัติท้องถิ่นได้ในการจัดเก็บรายได้อันเกิดจากภาษีอากรและ
ค่าธรรมเนียมและเงินรายได้ ต่อไปนี้

- การออกข้อบัญญัติท้องถิ่นกำหนดอัตราการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะตามประมวล
รัษฎากรที่เพิ่มขึ้น (มาตรา 23 (5))

¹¹ ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์,กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง,(กรุงเทพมหานคร :
จักร์การพิมพ์,2540),น.132.

- การออกข้อบัญญัติท้องถิ่นกำหนดอัตราการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตตามกฎหมายว่าด้วยสรรพสามิต ภาษีสุรารว่าด้วยภาษีสุรา และค่าแสตมป์ยาสูบตามกฎหมายว่าด้วยแสตมป์ยาสูบ (มาตรา 23 (6))

- การออกข้อบัญญัติท้องถิ่นกำหนดอัตราการจัดเก็บค่าธรรมเนียมใบอนุญาตขายสุราตามกฎหมายว่าด้วยสุรา และค่าธรรมเนียมใบอนุญาตเล่นการพนันว่าด้วยกฎหมายการพนัน (มาตรา 23 (16))

(2) องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นที่มีฐานะเป็นองค์การบริหารส่วนจังหวัด สามารถออกข้อบัญญัติท้องถิ่นได้ในการจัดเก็บรายได้อันเกิดจากภาษีอากรและค่าธรรมเนียมและเงินรายได้ต่อไปนี้

- การออกข้อบัญญัติท้องถิ่นกำหนดอัตราการจัดเก็บภาษีบำรุงองค์การบริหารส่วนจังหวัด สำหรับน้ำมันเบนซินและน้ำมันที่คล้ายกัน น้ำมันดีเซลและน้ำมันที่คล้ายกันก๊าซปิโตรเลียมที่ใช้เป็นเชื้อเพลิงสำหรับรถยนต์เพิ่มขึ้น (มาตรา 24 (1))

- การออกข้อบัญญัติท้องถิ่นกำหนดอัตราการจัดเก็บภาษีบำรุงองค์การบริหารส่วนจังหวัด สำหรับยาสูบเพิ่มขึ้น (มาตรา 24 (2))

- การออกข้อบัญญัติท้องถิ่นกำหนดอัตราการจัดเก็บภาษีบำรุงองค์การบริหารส่วนจังหวัด สำหรับภาษีธุรกิจเฉพาะตามประมวลรัษฎากรเพิ่มขึ้น (มาตรา 24 (4))

(3) กรุงเทพมหานครสามารถออกข้อบัญญัติท้องถิ่นได้ในการจัดเก็บรายได้อันเกิดจากภาษีอากรและค่าธรรมเนียมและเงินรายได้ ต่อไปนี้

- การออกข้อบัญญัติท้องถิ่นกำหนดอัตราการจัดเก็บภาษีบำรุงกรุงเทพมหานคร สำหรับน้ำมันเบนซินและน้ำมันที่คล้ายกัน น้ำมันดีเซลและน้ำมันที่คล้ายกันก๊าซปิโตรเลียมที่ใช้เป็นเชื้อเพลิงสำหรับรถยนต์เพิ่มขึ้น (มาตรา 25 (4))

- การออกข้อบัญญัติท้องถิ่นกำหนดอัตราการจัดเก็บภาษีบำรุงองค์การบริหารส่วนจังหวัด สำหรับยาสูบเพิ่มขึ้น (มาตรา 25 (5))

- การออกข้อบัญญัติท้องถิ่นกำหนดอัตราการจัดเก็บภาษีบำรุงองค์การบริหารส่วนจังหวัด สำหรับภาษีธุรกิจเฉพาะตามประมวลรัษฎากรเพิ่มขึ้น (มาตรา 25 (7))

- การออกข้อบัญญัติท้องถิ่นกำหนดอัตราการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตตามกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต ภาษีสุราตามกฎหมายว่าด้วยสุราและค่าแสตมป์ยาสูบตามกฎหมายว่าด้วยยาสูบเพิ่มขึ้น (มาตรา 25 (8))

- การออกข้อบัญญัติท้องถิ่นกำหนดอัตราการจัดเก็บค่าธรรมเนียมใบอนุญาตขายสุรา ตามกฎหมายว่าด้วยสุราและค่าธรรมเนียมใบอนุญาตเล่นการพนันตามกฎหมายว่าด้วยการพนัน (มาตรา 25 (18))

แต่อย่างไรก็ตาม การออกข้อบัญญัติท้องถิ่นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นข้างต้น ต้องไม่เกินกว่าอัตราที่กำหนดในพระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2542

3.2 กระบวนการในการออกข้อบัญญัติท้องถิ่น

ในการออกข้อบัญญัติท้องถิ่นจะเริ่มจากการเสนอร่างข้อบัญญัติโดยผู้มีอำนาจและสิทธิ ที่จะเสนอ ซึ่งอาจจะเป็นสมาชิกสภาท้องถิ่น หรือคณะผู้บริหารท้องถิ่นหรือผู้มีสิทธิเลือกตั้งใน องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นตามพระราชบัญญัติว่าด้วยการเข้าชื่อเสนอข้อบัญญัติท้องถิ่น พ.ศ.2542 เพื่อเข้าสู่การพิจารณาของสภาท้องถิ่น โดยการพิจารณาจะมีอยู่ด้วยกันสามวาระ (เช่นเดียวกับการประชุมเพื่อพิจารณาร่างกฎหมายของที่ประชุมสภาผู้แทนราษฎรและของที่ ประชุมวุฒิสภา) ได้แก่ วาระแรก เป็นขั้นรับหลักการ วาระที่สอง เป็นขั้นพิจารณาร่างข้อบัญญัติ ท้องถิ่นรายมาตรา วาระที่สาม เป็นขั้นพิจารณาลงมติว่าจะให้ความเห็นชอบในร่างข้อบัญญัติ หรือไม่ หากที่ประชุมสภาท้องถิ่นมีมติไม่ให้ความเห็นชอบ ร่างข้อบัญญัติท้องถิ่นดังกล่าวก็ตกไป แต่หากที่ประชุมสภาท้องถิ่นให้ความเห็นชอบแล้ว ร่างข้อบัญญัติดังกล่าวก็ต้องไปผ่าน กระบวนการให้ความเห็นชอบจากองค์กรผู้มีอำนาจเพื่อประกาศใช้ต่อไป

จะเห็นว่าการออกข้อบัญญัติท้องถิ่นจะมีกระบวนการซึ่งต้องอาศัยองค์ประกอบทั้งผู้มี อำนาจในการออกข้อบัญญัติ การจัดทำร่างข้อบัญญัติ การประชุม และความเห็นชอบจาก องค์กรผู้มีอำนาจ การออกข้อบัญญัติขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจึงควรต้องเป็นเรื่องที่เป็น ประโยชน์ต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอย่างแท้จริง

3.3 เจตนารมณ์ของการให้มีข้อบัญญัติท้องถิ่น

ข้อบัญญัติท้องถิ่นเป็นกฎหมายลำดับรองและเป็นหนึ่งในเครื่องมือในการจัดทำบริการ สาธารณะ ข้อบัญญัติท้องถิ่นนี้จะมีชื่อเรียกและกระบวนการตราที่แตกต่างกันตามองค์กรที่ตรา ขึ้น เช่น กรณีองค์การบริหารส่วนจังหวัด กรุงเทพมหานครหรือพัทยา เรียกว่า “ข้อบัญญัติ”

กรณีของเทศบาลเรียกว่า “เทศบัญญัติ” และกรณีขององค์การบริหารส่วนตำบลแต่เดิมเรียกว่า “ข้อบังคับ” เป็นต้น องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นเมื่อได้รับการกระจายอำนาจทางปกครองจากส่วนราชการกลางและมีฐานะเป็นองค์กรฝ่ายปกครองย่อมได้รับมอบอำนาจในการตรากฎหมายลำดับรองขององค์การปกครองส่วนท้องถิ่น ย่อมหมายความว่าท้องถิ่นมีอิสระในการปกครองหรือดำเนินกิจการต่างๆ ด้วยตนเอง

เจตนารมณ์ที่สำคัญของการให้มีข้อบัญญัติท้องถิ่นนอกจากจะใช้เป็นเครื่องมือในการจัดทำบริการสาธารณะแล้วยังเป็นเครื่องแสดงถึงควมมีอิสระในการปกครองตนเองอีกด้วย

แต่ปัญหาที่พบจากการให้องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นออกข้อบัญญัติท้องถิ่นเกี่ยวกับรายได้ภาษีที่รัฐบันให้ในปัจจุบัน คือ มีข้อบัญญัติท้องถิ่นที่ไม่ได้เป็นไปตามเจตนารมณ์ของการให้มีข้อบัญญัติท้องถิ่น กล่าวคือ ไม่ได้สะท้อนความเป็นอิสระในการปกครองหรือการดำเนินกิจการต่างๆ ด้วยตนเอง ข้อบัญญัติท้องถิ่นในลักษณะดังกล่าวคือข้อบัญญัติท้องถิ่นในการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ค่าธรรมเนียมใบอนุญาตขายสุราตามกฎหมายว่าด้วยสุรา ค่าธรรมเนียมใบอนุญาตเล่นการพนันตามกฎหมายว่าด้วยการพนัน เป็นต้น

กรณีภาษีมูลค่าเพิ่มจะเห็นปัญหาได้ชัดเจน เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนที่องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นเรียกเก็บเพิ่มจากรัฐ (Surcharge Tax) มีการกำหนดอัตราการออกข้อบัญญัติท้องถิ่นเพื่อเรียกเก็บคืออัตรา 1 ใน 9 ของอัตราที่รัฐบาลจัดเก็บ ซึ่งการจัดเก็บก็จะอยู่ในลักษณะฝากรัฐจัดเก็บให้ ปัจจุบันมาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มให้ใช้อัตราภาษีร้อยละ 10 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่อัตราภาษีดังกล่าวมีพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 465) พ.ศ. 2550 มาตรา 4 ให้ลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากรและคงจัดเก็บในอัตรา ดังนี้

1. ร้อยละ 6.3 สำหรับการขายสินค้า การให้บริการ หรือการนำเข้าทุกกรณี ซึ่งความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม พ.ศ. 2550 ถึงวันที่ 30 กันยายน พ.ศ. 2551 กรณีนี้ จึงหมายถึงรัฐบาลเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 6.3 และให้ท้องถิ่นเก็บเพิ่มโดยออกข้อบัญญัติในอัตรา 1 ใน 9 ของอัตราที่รัฐบาลเรียกเก็บ ซึ่ง 1 ใน 9 ของ 6.3 ก็คือร้อยละ 0.7 นั่นเอง

2. ร้อยละ 9 สำหรับการขายสินค้า การให้บริการ หรือการนำเข้าทุกกรณีซึ่งความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม พ.ศ. 2551 เป็นต้นไป

การออกข้อบัญญัติท้องถิ่นในการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเรียกเก็บเพิ่มจากรัฐโดยใช้อัตรา 1 ใน 9 ของอัตราที่รัฐจัดเก็บนี้ จะเห็นว่าเป็นข้อบัญญัติที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทุกแห่งจะต้องออก เพื่อให้การดำเนินการจัดเก็บ การจัดสรรภาษีมูลค่าเพิ่มให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น การคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งเป็นภาษีที่เก็บจากฐานการบริโภคและมีฐานภาษีกว้าง เป็นไปในระบบเดียวกัน ไม่ใช่ว่าองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะเลือกที่จะออกข้อบัญญัติท้องถิ่นหรือไม่ก็ได้ และเมื่อออกข้อบัญญัติมาแล้วก็ต้องจัดเก็บในอัตรา 1 ใน 9 ของอัตราที่รัฐจัดเก็บเท่านั้น ไม่สามารถกำหนดข้อบัญญัติจัดเก็บเป็นอัตราอื่นได้ จึงไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ที่สำคัญของการให้มีข้อบัญญัติท้องถิ่นเพราะไม่สามารถแสดงถึงความมีอิสระในการปกครองตนเองและเป็นการเพิ่มเงื่อนไขในการที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะได้รับภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเรียกเก็บเพิ่มจากรัฐโดยเปล่าประโยชน์

ภาษีธุรกิจเฉพาะ ค่าธรรมเนียมใบอนุญาตขายสุราตามกฎหมายว่าด้วยสุรา ค่าธรรมเนียมใบอนุญาตเล่นการพนันตามกฎหมายว่าด้วยการพนัน ก็มีปัญหาในลักษณะเดียวกัน

4. ปัญหาความไม่เป็นเอกภาพของกฎหมายรายได้ภาษีท้องถิ่นที่ส่งผลกระทบต่อการบันทึกรายได้ภาษีระหว่างรัฐกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

ความไม่เป็นเอกภาพของกฎหมายรายได้ภาษีท้องถิ่นเห็นได้ชัดจากกฎหมายเกี่ยวกับรายได้ภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในปัจจุบันมีอยู่มากมายหลายฉบับ กระจายกันไปในกฎหมายหลายลำดับ บางส่วนก็บัญญัติหลักเกณฑ์ที่ซ้ำซ้อนกัน บางส่วนก็ต้องใช้ร่วมกันได้แก่

4.1 รัฐธรรมนูญ

รัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบันคือรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มีบทบัญญัติที่เกี่ยวกับรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น คือ

“มาตรา 283 องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นย่อมมีอำนาจหน้าที่โดยทั่วไปในการดูแลจัดทำบริการสาธารณะเพื่อประโยชน์ของประชาชนในท้องถิ่น และย่อมมีความอิสระในการกำหนดนโยบาย การบริหาร การจัดบริการสาธารณะ การบริหารงานบุคคล การเงินและการคลัง

และมีอำนาจหน้าที่ของตนเองโดยเฉพาะ โดยต้องคำนึงถึงความสอดคล้องกับการพัฒนาของ จังหวัด และประเทศเป็นการส่วนรวมด้วย

องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นย่อมได้รับการส่งเสริมและสนับสนุนให้มีความเข้มแข็งในการบริหารงานได้โดยอิสระและตอบสนองต่อความต้องการของประชาชนในท้องถิ่นได้อย่างมีประสิทธิภาพ สามารถพัฒนาระบบการคลังท้องถิ่น ให้จัดบริการสาธารณะได้ครบถ้วนตามอำนาจหน้าที่ จัดตั้งหรือร่วมกันจัดตั้งองค์กรเพื่อการบริหารสาธารณะตามอำนาจหน้าที่เพื่อให้เกิดความคุ้มค่าเป็นประโยชน์และการให้บริการประชาชนอย่างทั่วถึง

ให้มีกฎหมายแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจ เพื่อกำหนดการแบ่งอำนาจหน้าที่ และการจัดสรรรายได้ระหว่างราชการส่วนกลางและราชการส่วนภูมิภาคกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นและระหว่างองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นด้วยกันเอง โดยคำนึงถึงการกระจายอำนาจเพิ่มขึ้นตามระดับความสามารถขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแต่ละรูปแบบ รวมทั้งกำหนดระบบตรวจสอบและประเมินผล โดยมีคณะกรรมการประกอบด้วยผู้แทนหน่วยราชการที่เกี่ยวข้อง ผู้แทนองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และผู้ทรงคุณวุฒิ โดยมีจำนวนเท่ากันเป็นผู้ดำเนินการให้เป็นไปตามกฎหมาย

ให้มีกฎหมายรายได้ท้องถิ่นเพื่อกำหนดอำนาจหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีและรายได้อื่นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยมีหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมตามลักษณะของภาษีแต่ละชนิด การจัดสรรทรัพยากรในภาครัฐ การมีรายได้ที่เพียงพอกับรายจ่ายตามอำนาจหน้าที่ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ทั้งนี้ โดยคำนึงถึงระดับขั้นตอนการพัฒนาทางเศรษฐกิจของท้องถิ่น สถานะทางการคลังขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และความยั่งยืนทางการคลัง

ในกรณีที่มีการกำหนดอำนาจหน้าที่และการจัดสรรรายได้ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแล้ว คณะกรรมการตามวรรคสามจะต้องนำเรื่องดังกล่าวมาพิจารณาทบทวนใหม่ทุกระยะเวลาไม่เกินห้าปี เพื่อพิจารณาถึงความเหมาะสมของการกำหนดอำนาจหน้าที่และการจัดสรรรายได้ที่กระทำไปแล้ว ทั้งนี้ ต้องคำนึงถึงการกระจายอำนาจเพิ่มขึ้นให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นสำคัญ

การดำเนินการตามวรรคห้า เมื่อได้รับความเห็นชอบจากคณะรัฐมนตรีและรายงานรัฐสภาแล้วให้มีผลบังคับได้”

4.2 พระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2542

พระราชบัญญัติฉบับนี้เป็นกฎหมายที่เกี่ยวกับการปกครองส่วนท้องถิ่นที่นับว่ามีความสำคัญมากที่สุด โดยเป็นการกำหนดแผนและขั้นตอนการดำเนินการต่างๆ เพื่อกระจายอำนาจการปกครองไปสู่ท้องถิ่น รวมทั้งการกระจายในการจัดหารายได้ไปยังท้องถิ่นเพิ่มขึ้นด้วย โดยเพิ่มรายได้จากภาษีให้ท้องถิ่นอีกหลายประเภท เช่น เพิ่มสัดส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ท้องถิ่นจากร้อยละ 0.7 เป็นร้อยละ 2.1 เพิ่มอัตราภาษีสรรพสามิต ซึ่งแต่เดิมท้องถิ่นสามารถออกข้อบัญญัติจัดเก็บเพิ่มจากอัตราที่รัฐจัดเก็บอยู่เพียงร้อยละ 10 เป็นร้อยละ 30 ท้องถิ่นได้ส่วนแบ่งจากภาษีเพื่อการศึกษา ให้ท้องถิ่นมีรายได้จากทรัพย์สินของแผ่นดิน หรือทรัพย์สินของ รัฐวิสาหกิจที่ดำเนินการเพื่อมุ่งหากำไรในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ฯลฯ และมีการตั้งเป้าหมายสัดส่วนรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต่อรายได้ของรัฐต้องเป็นตั้งแต่ปี พ.ศ.2550 เป็นต้นไป ไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 โดยมีจุดมุ่งหมายที่อัตราไม่น้อยกว่าร้อยละ 35 ตามระยะเวลาที่เหมาะสมแก่การพัฒนาให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถดำเนินกิจการบริการสาธารณะได้ด้วยตนเอง และให้เป็นไปตามภารกิจที่ถ่ายโอนให้

4.3 กฎหมายที่ให้อำนาจองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บภาษี

- (1) ภาษีอากรที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บเอง
 - (1.1) พระราชบัญญัติรายได้เทศบาล พ.ศ. 2497
 - (1.2) พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และฉบับที่เพิ่มเติมแก้ไข
 - (1.3) พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และฉบับที่เพิ่มเติมแก้ไข
 - (1.4) พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510
 - (1.5) พระราชบัญญัติควบคุมการฆ่าสัตว์และจำหน่ายเนื้อสัตว์ พ.ศ. 2535
 - (1.6) พระราชบัญญัติอากรรังนกอีแอ่น พ.ศ. 2540
- (2) ภาษีอากรที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บเพิ่ม
 - (2.1) พระราชบัญญัติจัดสรรรายได้ประเภทภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะให้แก่ราชการส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2534
 - (2.2) พระราชบัญญัติจัดสรรเงินภาษีสุรา พ.ศ.2527

(2.3) พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

(3) ภาษีและค่าธรรมเนียมที่รัฐจัดเก็บและมอบให้ท้องถิ่นทั้งจำนวน

(3.1) พระราชบัญญัติรถยนต์ พ.ศ. 2522

(3.2) พระราชบัญญัติการขนส่งทางบก พ.ศ. 2522

4.4 กฎหมายลำดับรองที่เกี่ยวกับรายได้ภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

(1) กฎหมายลำดับรองที่เกี่ยวกับการจัดสรรภาษีอากรให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

(1.1) ประกาศคณะกรรมการการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเรื่องการจัดสรรเงินภาษีมูลค่าเพิ่มตามพระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ.2542 ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น สำหรับปีงบประมาณ พ.ศ. 2550

(1.2) ประกาศคณะกรรมการการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเรื่องการจัดสรรเงินภาษีมูลค่าเพิ่มตามพระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ.2542 ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น สำหรับปีงบประมาณ พ.ศ. 2549

(1.3) ประกาศคณะกรรมการการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเรื่องการจัดสรรเงินภาษีมูลค่าเพิ่มตามพระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ.2542 ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น สำหรับปีงบประมาณ พ.ศ. 2547

(1.4) ประกาศคณะกรรมการการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเรื่องการจัดสรรเงินภาษีมูลค่าเพิ่มตามพระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ.2542 ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น สำหรับปีงบประมาณ พ.ศ. 2546

(1.5) ประกาศคณะกรรมการการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเรื่องการจัดสรรเงินภาษีมูลค่าเพิ่มตามพระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2542 (ฉบับที่ 2)

(1.6) ประกาศคณะกรรมการการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเรื่องการจัดสรรเงินภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2544

(1.7) ประกาศคณะกรรมการการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเรื่อง การจัดสรรเงินภาษีมูลค่าเพิ่มตามพระราชบัญญัติจัดสรรรายได้ประเภทภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะให้แก่ราชการส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2534 ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสำหรับปีงบประมาณ พ.ศ. 2547

(1.8) ประกาศคณะกรรมการการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเรื่อง การจัดสรรเงินภาษีมูลค่าเพิ่มตามพระราชบัญญัติจัดสรรรายได้ประเภทภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะให้แก่ราชการส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2534 ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสำหรับปีงบประมาณ พ.ศ. 2546

(1.9) ประกาศคณะกรรมการการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเรื่อง การจัดสรรเงินภาษีประจำปีรวมทั้งเงินเพิ่มและค่าธรรมเนียมตามพระราชบัญญัติรถยนต์ พ.ศ. 2522 ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

(1.10) ประกาศคณะกรรมการการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเรื่อง การจัดสรรเงินภาษีและค่าธรรมเนียมรถยนต์ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสำหรับปีงบประมาณ พ.ศ. 2547

(1.11) ประกาศคณะกรรมการการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเรื่อง การจัดสรรเงินภาษีและค่าธรรมเนียมรถยนต์ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสำหรับปีงบประมาณ พ.ศ. 2546

(1.12) ประกาศคณะกรรมการการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเรื่อง หลักเกณฑ์การจัดสรรเงินภาษีและค่าธรรมเนียมรถยนต์เพิ่มเติม พ.ศ. 2544

(1.13) ประกาศคณะกรรมการการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเรื่อง หลักเกณฑ์การจัดสรรเงินภาษีและค่าธรรมเนียมรถยนต์เพิ่มเติม (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2544

(1.14) ประกาศคณะกรรมการการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเรื่อง หลักเกณฑ์การจัดสรรเงินภาษีและค่าธรรมเนียมรถยนต์และล้อเลื่อนเพิ่มเติม พ.ศ. 2544

(1.15) ประกาศคณะกรรมการการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเรื่อง การจัดสรรเงินภาษีรถตามพระราชบัญญัติการขนส่งทางบก พ.ศ. 2522 ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

(1.16) ประกาศคณะกรรมการการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเรื่อง การจัดสรรเงินภาษีสุราและภาษีสรรพสามิตให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสำหรับปีงบประมาณ พ.ศ. 2547

(1.17) ประกาศคณะกรรมการการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเรื่อง การจัดสรรเงินภาษีสุราและภาษีสรรพสามิตให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสำหรับปีงบประมาณ พ.ศ. 2546

(1.18) ประกาศคณะกรรมการการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเรื่อง การจัดสรรเงินภาษีธุรกิจเฉพาะให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสำหรับปีงบประมาณ พ.ศ. 2547

(1.19) ประกาศคณะกรรมการการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเรื่อง การจัดสรรเงินภาษีธุรกิจเฉพาะให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสำหรับปีงบประมาณ พ.ศ. 2546

(1.20) ประกาศคณะกรรมการการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเรื่อง การจัดสรรเงินภาษีธุรกิจเฉพาะให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสำหรับ พ.ศ. 2544

(1.21) ประกาศคณะกรรมการการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเรื่อง การจัดสรรเงินภาษีธุรกิจเฉพาะให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสำหรับ (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2544

(1.22) ประกาศคณะกรรมการการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเรื่อง การจัดสรรเงินภาษีธุรกิจเฉพาะให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2544

(1.23) ประกาศคณะกรรมการการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเรื่อง การจัดสรรเงินค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ที่มีทุนทรัพย์ ตามประมวลกฎหมายที่ดิน และกฎหมายว่าด้วยอาคารชุดให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

(2) กฎหมายลำดับรองที่เกี่ยวกับภาษีอากรที่ท้องถิ่นจัดเก็บเอง

(2.1) กฎกระทรวง (พ.ศ.2512) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510

(2.2) กฎกระทรวง ฉบับที่ 2 (พ.ศ.2535) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510

(2.3) กฎกระทรวง ฉบับที่ 3 (พ.ศ.2535) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510

(2.4) กฎกระทรวง ฉบับที่ 4 (พ.ศ.2535) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510

(2.5) กฎกระทรวง ฉบับที่ 5 (พ.ศ.2535) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510

(2.6) กฎกระทรวง ฉบับที่ 6 (พ.ศ.2540) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510

(2.7) กฎกระทรวง ฉบับที่ 7 (พ.ศ.2542) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510

(2.8) กฎกระทรวง ฉบับที่ 8 (พ.ศ.2542) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510

(2.9) กฎกระทรวง ฉบับที่ 9 (พ.ศ.2543) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510

(2.10) ประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่อง ให้องค์การบริหารส่วนตำบลเป็นราชการส่วนท้องถิ่นมีอำนาจจัดเก็บภาษีป้าย

(2.11) พระราชกฤษฎีกาให้นำราคาปานกลางที่ดินที่ใช้อยู่ในการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ประจำปี พ.ศ. 2521 ถึง พ.ศ. 2524 มาใช้ในการประเมินภาษีบำรุงท้องที่สำหรับปี พ.ศ. 2545

(2.12) กฎกระทรวง ฉบับที่ 2 (พ.ศ.2516) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

(2.13) กฎกระทรวง ฉบับที่ 4 (พ.ศ.2525) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

(2.14) กฎกระทรวง ฉบับที่ 3 (พ.ศ.2516) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2516

(2.15) ประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่อง กำหนดแบบแสดงรายการที่ดินตามมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

(2.16) ประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่อง กำหนดแบบพิมพ์ภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

(2.17) ประกาศกระทรวงมหาดไทยว่าด้วยค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่นอกเขตเทศบาล (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2516

(2.18) ประกาศกระทรวงมหาดไทยว่าด้วยการยกเว้นหรือลดภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2509

(2.19) ประกาศกระทรวงมหาดไทยว่าด้วยการยกเว้นหรือลดภาษีบำรุงท้องที่ (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2527

(2.20) ประกาศกระทรวงมหาดไทยว่าด้วยการยึด อาศัย หรือขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2512

(2.21) กฎกระทรวง (พ.ศ.2536) ออกตามความในพระราชบัญญัติควบคุมการฆ่าสัตว์และจำหน่ายเนื้อสัตว์ พ.ศ. 2535

(2.22) กฎกระทรวง ฉบับที่ 2 (พ.ศ.2536) ออกตามความในพระราชบัญญัติควบคุมการฆ่าสัตว์และจำหน่ายเนื้อสัตว์ พ.ศ. 2535

(2.23) กฎกระทรวง ฉบับที่ 3 (พ.ศ.2536) ออกตามความในพระราชบัญญัติควบคุมการฆ่าสัตว์และจำหน่ายเนื้อสัตว์ พ.ศ. 2535

(2.24) กฎกระทรวง ฉบับที่ 4 (พ.ศ.2536) ออกตามความในพระราชบัญญัติควบคุมการฆ่าสัตว์และจำหน่ายเนื้อสัตว์ พ.ศ. 2535

(2.25) กฎกระทรวง ฉบับที่ 5 (พ.ศ.2539) ออกตามความในพระราชบัญญัติควบคุมการฆ่าสัตว์และจำหน่ายเนื้อสัตว์ พ.ศ. 2535

(2.26) ประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่อง กำหนดแบบพิมพ์ที่ใช้ปฏิบัติตามพระราชบัญญัติควบคุมการฆ่าสัตว์และจำหน่ายเนื้อสัตว์ พ.ศ. 2535

(2.27) ประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่อง แต่งตั้งเจ้าพนักงานเพื่อปฏิบัติการตามพระราชบัญญัติควบคุมการฆ่าสัตว์และจำหน่ายเนื้อสัตว์ พ.ศ. 2535

(2.28) กฎกระทรวง (พ.ศ.2541) ออกตามความในพระราชบัญญัติอากรรังนกอีแอนด์ พ.ศ. 2540

(3) กฎหมายลำดับรองที่เกี่ยวกับภาษีอากรที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บเพิ่ม

(3.1) พระราชกฤษฎีกาเพิ่มอัตราภาษีสรรพสามิตเพื่อนำไปจัดสรรให้แก่กรุงเทพมหานครและราชการส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2527

(3.2) พระราชกฤษฎีกาเพิ่มอัตราภาษีสรรพสามิตเพื่อนำไปจัดสรรให้แก่กรุงเทพมหานครและราชการส่วนท้องถิ่น (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2527

(3.3) พระราชกฤษฎีกาเพิ่มอัตราภาษีสรรพสามิตเพื่อนำไปจัดสรรให้แก่กรุงเทพมหานครและราชการส่วนท้องถิ่น (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2534

(3.4) กฎกระทรวง (พ.ศ.2528) ออกตามความในพระราชบัญญัติจัดสรรภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

(4) กฎหมายลำดับรองที่เกี่ยวกับภาษีและค่าธรรมเนียมที่รัฐจัดเก็บและมอบให้เป็น รายได้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทั้งจำนวน

(4.1) กฎกระทรวง ฉบับที่ 2 (พ.ศ.2523) ออกตามความในพระราชบัญญัติรถยนต์ พ.ศ. 2522

(4.2) กฎกระทรวง ฉบับที่ 3 (พ.ศ.2523) ออกตามความในพระราชบัญญัติรถยนต์ พ.ศ. 2522

(4.3) กฎกระทรวง ฉบับที่ 18 (พ.ศ.2531) ออกตามความในพระราชบัญญัติรถยนต์ พ.ศ. 2522

แม้ตาม พระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2542 ซึ่งประกาศใช้หลังกฎหมายจัดตั้งองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และกฎหมายภาษีเฉพาะเรื่อง มาตรา 29 บัญญัติว่า

“การกำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้รับรายได้ตาม หมวดนี้ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข อัตราการจัดสรร การนำ ส่งเงินรายได้และการได้รับเงินรายได้สำหรับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ตามที่คณะกรรมการกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

ในกรณีที่กำหนดรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในเรื่องใด มีกฎหมายอื่นบัญญัติไว้และเป็นการกำหนดรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในเรื่องเดียวกับที่บัญญัติไว้แล้วในบทบัญญัติเกี่ยวกับรายได้ของ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นตามหมวดนี้ ให้ใช้บทบัญญัติตามหมวดนี้บังคับ แทนบทบัญญัติของกฎหมายนั้น ทั้งนี้ ถ้าการกำหนดรายได้ในเรื่องใดมีกฎหมายกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข อัตราการจัดสรร การนำส่ง เงินรายได้และการได้รับเงินรายได้ใช้บังคับอยู่แล้ว ให้ใช้บังคับตามกฎหมาย เช่นว่านั้นไปพลางก่อนจนกว่าจะมีประกาศของคณะกรรมการตามวรรคหนึ่ง แต่ถ้าการกำหนดรายได้ในเรื่องใดยังไม่มีกฎหมายเช่นว่านั้น ให้การกำหนด รายได้ตามบทบัญญัติในหมวดนี้มีผลใช้บังคับเมื่อมีประกาศของคณะกรรมการตามวรรคหนึ่ง

องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะมอบให้ส่วนราชการ รัฐวิสาหกิจ หรือองค์กร ปกครองส่วนท้องถิ่นอื่น จัดเก็บภาษีอากร ค่าธรรมเนียม ค่าใบอนุญาต ค่าตอบแทน หรือรายได้อื่นใด เพื่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นก็ได้ ทั้งนี้ โดยให้คิดค่าใช้จ่ายได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และอัตราที่กำหนดในกฎกระทรวง ”

แต่การนำกฎหมายเกี่ยวกับรายได้ภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นก็ยังสับสน เกิดความไม่แน่ใจว่าต้องใช้กฎหมายฉบับใด กฎหมายฉบับใดมีลำดับศักดิ์สูงกว่า กฎหมายฉบับใดเป็นฉบับที่

ประกาศใช้ล่าสุด ทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอาจไม่ได้รับรายได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยในส่วนที่จะต้องได้ เป็นปัญหาต่อผู้เสียภาษีและผู้มีอำนาจจัดเก็บ

ตัวอย่างของปัญหากฎหมายรายได้ภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไม่มีความเป็นเอกภาพ และทำให้เกิดความสับสนในการนำไปใช้มีตัวอย่างปรากฏเมื่อมีการหารือสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกากรณีกฎหมายพระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2542¹²

กรณีที่เป็นปัญหาคือกรณีที่พระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2542 กำหนดให้รายได้ประเภทใดประเภทหนึ่งเป็นรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแล้ว หากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะจัดเก็บรายได้ประเภทนั้นจะต้องมีการตราพระราชบัญญัติให้อำนาจองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บรายได้ดังกล่าวอีกฉบับหนึ่ง หรืออีกนัยหนึ่งคือพระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2542 เป็นกฎหมายที่กำหนดแหล่งรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเท่านั้น ไม่ได้เป็นกฎหมายที่ให้อำนาจองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บรายได้ดังกล่าว

ในเรื่องนี้คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ 1) ได้เคยให้ความเห็นว่าพระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2542 ซึ่งได้กำหนดว่าองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอาจมีรายได้จากกรณีใดบ้างนั้น เป็นเพียงการกำหนดที่มาของรายได้ที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอาจจะได้รับตามแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจโดยมีคณะกรรมการการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้พิจารณาหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราการจัดสรรให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และเมื่อคณะกรรมการการกระจายอำนาจให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้กำหนดหลักเกณฑ์หรืออัตราการจัดสรรเป็นประการใดแล้ว หากอัตราที่อนุญาตให้เรียกเก็บได้สูงกว่าที่ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใดมีอำนาจเรียกเก็บได้ คณะกรรมการย่อมต้องดำเนินการเพื่อให้มีการแก้ไขกฎหมายดังกล่าวให้สอดคล้องกัน ส่วนกรณีที่เป็นการจัดสรรภาษีอากรที่รัฐเรียกเก็บอยู่แล้วย่อมสามารถดำเนินการได้ทันที

¹²สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, “หนังสือที่ นร 0601/993 เรื่อง ขอรหัสข้อกฎหมายกรณีพระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2542”, 11 ตุลาคม 2543.

การที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะมีรายได้ประเภทใดนั้นย่อมเป็นไปตามกฎหมายว่าด้วยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแต่ละประเภทกับพระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2542 ซึ่งเป็นกฎหมายที่เสริมซึ่งกันและกัน ส่วนการที่จะหามาหรือได้รับมาซึ่งรายได้ดังกล่าวด้วยวิธีใดโดยอ้อมสุดแต่การหามาหรือการได้รับมาซึ่งรายได้นั้นว่าจำเป็นต้องอาศัยอำนาจตามกฎหมายหรือไม่ หากรายได้ใดจำเป็นต้องมีอำนาจตามกฎหมายจึงจะหามาได้ ก็จะต้องดูตามกฎหมายจัดตั้งองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นว่าได้ให้อำนาจแก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นดังกล่าวในการจัดเก็บรายได้หรือไม่ ซึ่งหากกฎหมายไม่ได้กำหนดให้อำนาจแก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่จะดำเนินการจัดเก็บ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นก็อาจจะไปเรียกเก็บได้ และเห็นว่ากรณีภาษีธุรกิจเฉพาะซึ่งองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องไปตราข้อบัญญัติจัดเก็บเองนั้น องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะมีอำนาจจัดเก็บได้ในอัตราเท่าใดโดยอ้อมไปเป็นตามกฎหมายจัดตั้งองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นๆ ซึ่งเป็นกฎหมายที่ให้อำนาจในการจัดเก็บ ดังนั้น กรณีปัญหาการตราข้อบัญญัติจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะออกข้อบัญญัติภาษีธุรกิจเฉพาะเพิ่มขึ้นในอัตราร้อยละ 30 ของอัตราที่เรียกเก็บตามประมวลรัษฎากรตามพระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2542 ได้ จะต้องมีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายจัดตั้งองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หรือกฎหมายว่าด้วยรายได้ท้องถิ่นเพื่อให้อำนาจในการจัดเก็บในอัตราร้อยละ 30

ต่อมาสำนักงานเศรษฐกิจการคลังซึ่งได้รับมอบหมายจากอนุกรรมการด้านการเงิน การคลัง งบประมาณและบุคลากร เห็นว่าคำวินิจฉัยของคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ 1) ซึ่งในกรณีทำนองเดียวกันได้เคยมีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ 5) ที่พิจารณาในเรื่องการจัดสรรรายได้ให้แก่ท้องถิ่นตามมติคณะกรรมการการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นและมีความเห็นสรุปได้ว่า¹³

พระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2542 มาตรา 29 ได้บัญญัติไว้ชัดเจนแล้วว่าการกำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้รับรายได้ตามหมวดนี้ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข อัตรา การจัดสรร การนำส่งเงินรายได้และการได้รับรายได้สำหรับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นตามที่คณะกรรมการ

¹³ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, “หนังสือที่ นร 0601/426, ด่วนที่สุด”, 29 พฤษภาคม 2543.

กำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา และกรณีที่เป็นกรณีกำหนดรายได้ในเรื่องเดียวกัน ให้ใช้บทบัญญัติตามหมวดนี้บังคับแทนบทบัญญัติของกฎหมายนั้น ฉะนั้น การกำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้รับเงินรายได้จึงทำเป็นประกาศได้ โดยไม่จำเป็นต้องออกกฎกระทรวงตามกฎหมายเฉพาะนั้นอีก

คำวินิจฉัยของคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ 1) ซึ่งในกรณีกำหนดรายได้เคยมีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ 5) มีลักษณะขัดหรือแย้งกันและอาจมีผลกระทบต่อ การพิจารณาปรับปรุงรายได้และสัดส่วนภาษีอากรให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และการปฏิบัติงานของหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง จึงขอให้ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาทบทวนคำวินิจฉัยข้อกฎหมาย¹⁴

คณะกรรมการกฤษฎีกา (ที่ประชุมร่วมกรรมการกฤษฎีกา คณะที่ 1 คณะที่ 2 และ คณะที่ 3) ได้พิจารณาทบทวนแล้วมีความเห็นว่า การกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีอากร ค่าธรรมเนียม และรายได้อื่นยอมก่อให้เกิดผลกระทบต่อประชาชน ซึ่งโดยหลักการรัฐธรรมนูญ ทั่วไป การดำเนินการให้เกิดผลเช่นนั้นได้ต้องอาศัยอำนาจขององค์กรนิติบัญญัติที่จะออกกฎหมายกำหนดให้มีการจัดเก็บได้เท่านั้น มิใช่กรณีจะอาศัยอำนาจขององค์กรอื่นใดที่มีใช้ขององค์กรนิติบัญญัตินั้นได้ และเมื่อพระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2542 อันเป็นกฎหมายที่รัฐสภาตราขึ้น มิได้บัญญัติให้อำนาจ ในการจัดเก็บภาษีอากร ฯลฯ ไว้ด้วยแล้ว จึงต้องจัดเก็บตามกฎหมายว่าด้วยองค์กรปกครอง ส่วนท้องถิ่นและกฎหมายอื่นใดที่ให้อำนาจจัดเก็บได้ ดังนั้นบทบัญญัติในมาตรา 29 จึงไม่มีผลเป็นการ ให้อำนาจคณะกรรมการการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่จะกำหนดอัตรา ภาษีที่จะเรียกเก็บจากประชาชนได้ตามที่คณะกรรมการการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครอง ส่วนท้องถิ่นจะเห็นสมควร เพราะจะขัดกับหลักรัฐธรรมนูญทั่วไปดังกล่าว บทบัญญัติมาตรา 29 คงมีผลเป็นเพียงการให้อำนาจคณะกรรมการการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ในการจัดสรรรายได้ให้แก่ราชการส่วนท้องถิ่นต่างๆ เท่านั้น ดังนั้น จึงเห็นด้วยกับความคิดของ คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ 1) ที่ได้วินิจฉัยไว้แล้ว

การที่กระทรวงการคลังอ้างถึงความเห็นคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ 5) เห็นว่าเป็น คนละกรณีกับความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ 1) กล่าวคือ ความเห็นของ คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ 1) วินิจฉัยเป็นกรณีเกี่ยวกับอำนาจการจัดเก็บหรือเรียกเก็บ รายได้ต่างๆ ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแต่ความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ 5)

¹⁴ กระทรวงการคลัง, "หนังสือที่ กค 0311/25825, ด่วนที่สุด", 1 พฤศจิกายน 2543.

ดังกล่าวเป็นกรณีเกี่ยวกับการจัดสรรและการนำส่งเงินรายได้ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นตาม บทบัญญัติในมาตรา 29 แห่งพระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2542 ที่กำหนดไว้ในวรรคหนึ่งว่าการกำหนดให้องค์กรปกครอง ส่วนท้องถิ่นได้รับรายได้ตามพระราชบัญญัตินี้ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข อัตรา การจัดสรร การนำส่งเงินรายได้ และการได้รับเงินรายได้สำหรับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นให้ เป็นไปตามที่คณะกรรมการการกระจายอำนาจให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประกาศกำหนด ซึ่งมีได้เป็นบทบัญญัติให้อำนาจการจัดเก็บรายได้ใดให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแต่อย่างใด หากแต่เป็นบทบัญญัติว่าด้วยการจัดสรรรายได้ต่างๆ ที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้รับตาม กฎหมายจัดตั้งองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นๆ ประกอบกับพระราชบัญญัตินี้ที่กำหนดที่มาแห่ง รายได้ที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอาจได้รับตามกระบวนการของพระราชบัญญัตินี้

ส่วนความในวรรคสองของมาตรา 29 ก็มีได้เป็นการกำหนดเกี่ยวกับการให้อำนาจ จัดเก็บภาษีอากรหรือค่าธรรมเนียมใดแก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเช่นเดียวกัน แต่เป็น บทบัญญัติที่กำหนดขึ้นเพื่อให้เกิดความคล่องตัวในการจัดสรรรายได้ประเภทต่างๆ ให้แก่องค์กร ปกครองส่วนท้องถิ่นที่ปรากฏอยู่ในกฎหมายแต่ละฉบับกระจัดกระจายอยู่และมีหน่วยงานที่ เกี่ยวข้องในการดำเนินการหลายหน่วยงาน ให้เป็นไปตามอำนาจของคณะกรรมการการกระจาย รายได้ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่จะเป็นผู้กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข อัตราการ จัดสรร การนำส่งรายได้ และการได้รับรายได้ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแทนหน่วยงาน ทั้งหลายเหล่านั้น โดยที่จะมีให้เกิดปัญหาในปฏิบัติกรณีที่คณะกรรมการการกระจายอำนาจให้แก่ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นยังมีได้กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ ฯลฯ เรื่องใด ก็ให้ใช้วิธีการตาม กฎหมายดังกล่าวกำหนดวิธีการบังคับไปพลางก่อน นอกจากนั้น หากพิจารณาอำนาจหน้าที่ของ คณะกรรมการการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่บัญญัติไว้ใน มาตรา 12 แห่งพระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2542 ก็มีได้บัญญัติให้คณะกรรมการการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมี อำนาจที่จะกำหนดให้อำนาจในการจัดเก็บหรือเรียกเก็บบรรดารายได้ใดๆ แก่องค์กรปกครองส่วน ท้องถิ่นไว้

ฉะนั้น คำวินิจฉัยของคณะกรรมการกฤษฎีกา(คณะที่ 1) จึงชอบแล้วและไม่เป็นการขัด หรือแย้งกับความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ 5) ในเรื่องดังกล่าวแต่อย่างใด

เรื่องดังกล่าวเป็นตัวอย่างของปัญหาความไม่เป็นเอกภาพของกฎหมายรายได้ภาษี ท้องถิ่นที่ส่งผลต่อการปันรายได้ภาษีระหว่างรัฐกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเพราะการที่มี

กฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บรายได้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นหลายฉบับ ทำให้เกิดความสับสน
ในทางปฏิบัติจึงต้องมีการส่งเรื่องให้คณะกรรมการกฤษฎีกาวินิจฉัย