

รายงานวิจัย

เรื่อง

ปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง
: ศึกษากรณีการตีความทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษี

Problems related to the Proposed Act on Taxation of Land and Buildings:

A case study of an interpretation of Property Exempted from Taxes

โดย

นายธรรมกิตติ ขวัญแก้ว

รายงานวิจัยครั้งนี้ได้รับทุนอุดหนุนการวิจัยจากวิทยาลัยราชพฤกษ์

ปีการศึกษา 2552

บทคัดย่อ

- ชื่อโครงการวิจัย : ปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง : ศึกษากรณี การตีความ
ทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษี
- ชื่อผู้วิจัย : นายธรรมกิตต์ ขวัญเกื้อ
- ตำแหน่ง : หัวหน้าสาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ วิทยาลัยราชพฤกษ์
- ประเภทงานวิจัย : งานวิจัยเชิงคุณภาพ

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 ได้บัญญัติเรื่องการปกครองส่วนท้องถิ่นไว้
ในหมวด 14 ตั้งแต่มาตรา 281 ถึงมาตรา 290 ซึ่งก่อให้เกิดการปฏิรูปการปกครองส่วนท้องถิ่นอย่างมาก
โดยมุ่งกระจายอำนาจสู่การปกครองท้องถิ่นและเพื่อเป็นส่งเสริมให้ท้องถิ่นสามารถปกครองตนเองได้
อย่างเป็นอิสระ มีความเป็นอิสระในการกำหนดนโยบาย การจัดทำบริการสาธารณะ โดยเฉพาะอย่าง
ย้งในมาตรา 283 วรรคสี่ กำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีกฎหมายที่เกี่ยวกับรายได้ท้องถิ่น เพื่อ
กำหนดอำนาจหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีและรายได้อื่นๆ ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยมีลักษณะ
ที่เหมาะสมตามลักษณะของภาษีแต่ละชนิด ดังนั้นภาษีที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้จัดเก็บภาษี
ท้องถิ่น จึงเป็นเรื่องสำคัญเนื่องจากเป็นรายได้ที่ท้องถิ่นจะนำมาใช้ในการพัฒนาความเจริญภายในเขต
องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นๆ ไม่ว่าจะเป็นองค์การบริหารส่วนจังหวัด องค์การบริหารส่วนตำบล
เทศบาลตำบล กรุงเทพมหานครและเมืองพัทยา

ภาษีท้องถิ่นที่สำคัญซึ่งปัจจุบันใช้บังคับอยู่ได้แก่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ตามพระราชบัญญัติ
ภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 ซึ่งจัดเก็บภาษีจากผู้ซึ่งเป็นเจ้าของ โรงเรือนและที่ดิน โดย
ประเมินชำระภาษีปีละหนึ่งครั้งตามค่ารายปีของทรัพย์สิน ในอัตราร้อยละ 12.5 ต่อปีของค่ารายปี เว้นแต่
จะเข้าข้อยกเว้นที่กฎหมายกำหนดให้ได้รับการยกเว้นหรือลดเว้นการเก็บภาษี อย่างไรก็ตามเนื่องจากการ
จัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินในปัจจุบันมีปัญหาพอสมควร เนื่องจากกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินมี
ความล้าสมัยไม่เหมาะสมกับยุคสมัยที่เปลี่ยนแปลงไป ประกอบกับมีปัญหาในการตีความบทบัญญัติของ
กฎหมายอยู่หลายประการ ดังนั้นรัฐบาลจึงมีแนวคิดที่จะยกเลิกกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินรวมถึง
กฎหมายอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง และให้มีการประกาศใช้บังคับกฎหมายภาษีท้องถิ่นฉบับใหม่

กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เป็นกฎหมายภาษีท้องถิ่นที่รัฐบาลมีแนวคิดที่จะมีการ
ประกาศใช้บังคับแทนกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ เพื่อเป็นการแก้ไขปัญหาเดิมที่
เคยมีอยู่และเพื่อให้การจัดเก็บภาษีมีความทันสมัยและสร้างรายได้ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเพิ่ม
มากขึ้น แต่จากการศึกษาวิจัยพบว่ากฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดิน

และสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ก็มิได้สามารถทำให้ปัญหาการบังคับใช้กฎหมายภาษีท้องถิ่นเดิมนั้นหมดไป เนื่องจากเมื่อพิจารณาแล้วพบว่า กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยเฉพาะร่างบทบัญญัติว่าด้วย ลักษณะของทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษี หรือบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการให้อำนาจผู้บริหารท้องถิ่นในการออกประกาศยกเว้นหรือลดภาษีให้แก่ประชาชนนั้น มีความไม่ชัดเจนในตัวของบทบัญญัติของกฎหมาย เกิดปัญหาการตีความข้อกฎหมายหลายประการ อาทิเช่น ปัญหาการตีความบทบัญญัติว่าด้วยทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามที่บัญญัติไว้ในร่างมาตรา 5(3) และมาตรา 5 (9) ปัญหาเรื่องประกาศยกเว้นหรือลดภาษี ตามร่างมาตรา 40 และปัญหาเกี่ยวกับการใช้ดุลพินิจของผู้บริหารท้องถิ่นในการพิจารณาลดหรือยกเว้นภาษีตามร่างมาตรา 41 และ มาตรา 42 ซึ่งไม่ได้กำหนดขอบเขตการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานไว้ชัดเจน เป็นต้น

ดังนั้นการศึกษาวิจัยในครั้งนี้จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ทราบถึงสภาพปัญหาและแนวทางในการแก้ไขปัญหาดังที่กล่าวมานั้น ซึ่งผู้วิจัยเห็นควรเสนอให้มีการปรับปรุงแก้ไขบทบัญญัติตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยเฉพาะในเรื่องทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษีและบทบัญญัติเกี่ยวกับการให้อำนาจผู้บริหารท้องถิ่นประกาศยกเว้นหรือลดภาษี โดยให้มีการบัญญัติกฎหมายให้มีความชัดเจนเพื่อลดปัญหาการตีความกฎหมาย และควรมีการกำหนดขอบเขตการใช้อำนาจของผู้บริหารท้องถิ่น เพื่อให้การบังคับใช้กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเกิดความสัมฤทธิ์ผลตรงตามเจตนารมณ์ของผู้ร่างกฎหมาย และเกิดความเป็นธรรมแก่ประชาชนผู้เสียภาษีมากที่สุด

Research project name: Problems of Land and Building Tax Imposition, case study:
Interpretation of properties which are not taxable.

Researcher's name: Mr. Thammagit Kwanguer

Position: Chief of School of Law, Faculty of Law, Ratchphruek College

Type of research: Qualitative research

Academic Year: 2010

ABSTRACT

The Constitution of the Kingdom of Thailand of 2007 established the provisions on local government in Chapter 14 from Section 281 to Section 290, which caused a lot of local government reform, emphasizing decentralization of power to local government and promoting local government to be able to have self-governing independently. The provisions caused local government to have independence in determining the policies, preparing public service, especially in Section 283, Fourth Paragraph, determining local government organizations to have law relating to local income, in order to determine the authority and function in imposition of tax and other income of local government organizations. There are proper criteria according to the nature of each type of tax. Therefore, the tax that local government organizations impose or local tax was the important matter, because the tax was the income that the local area will spend for developing prosperity in governing area of such local area, whether provincial administration organizations, sub-district administration organizations, sub-district municipality of Bangkok and Pattaya City.

One kind of important local tax which is imposed presently is building and land tax, according to the Building and Land Tax Act of 1932 imposing tax from owners of buildings and land, assessing for paying tax for one time per year, under the annual cost of the properties in the rate of 12.5 per cent per annum of the annual cost, except that it will be the exception determined by law; so that there is exception or waiving of tax imposition, but as the building and land tax imposition at present time has considerable problems, because Building and Land Tax Law is out-of-date and is not proper for the changing period. There are also problems of interpretation of several provisions of the law. Therefore, the government has

concept to cancel the building and land tax law, as well as other relevant laws. There shall be promulgation and enforcement of new local tax law.

The Land and Building Tax Law is a local tax law that the government has concept to promulgate and enforce instead of the building and land tax and local maintenance tax to solve the existing problems and to make the tax imposition to be modern and create more income to local government organizations. However, the study and research found that the land and building law under the draft of the Land and Building Tax Act of (B.E.) cannot eliminate the original local tax law enforcement problem, as when the land and building tax law is considered, it is found that the land and building tax law, especially the provisions on the nature of properties which shall not be taxable and the provisions relating to providing of power to local executives, to enact tax exception or reduction to people, are not clear. In the provisions of the law, there are problems of interpretation of several legal provisions, for example, problems of interpretation of the provisions on properties which shall not be taxable for land and buildings as prescribed in Section 5(3) and Section 5(9), problems on promulgation for exemption or reduction of tax under Section 40 and problems on using of discretion of local executives in considering for reduction or exemption of tax under Section 41 and Section 42, which do not determine the scope of using of officials' discretion clearly, etc.

Therefore, this study and research has the objectives to know the problems and guidelines in solving such problems. The researcher deems that it is proper to propose improvement and modifying of the provisions under the land and building tax law especially the provisions on the nature of properties which shall not be taxable and the provisions relating to providing of power to local executives, to enact tax exception or reduction, and it is proper to determine the scope of power exercising of local executives, so that the enforcement of land and building tax law will be effective under intention of the drafter of laws and so that there is maximum fairness to people who pay tax.

กิตติกรรมประกาศ

รายงานการวิจัยฉบับนี้สำเร็จลุล่วงลงได้ด้วยดี เนื่องด้วยเพราะความเมตตากรุณาและการให้คำแนะนำช่วยเหลือจากท่านอาจารย์ รศ.ดร. ภูมิ โชคเหมาะ และท่านอาจารย์ รศ.ดร. กมลชัย รัตนสกา วงศ์ ผู้ซึ่งมีส่วนสำคัญอย่างมากโดยท่านได้สละเวลาอันมีค่าของท่านช่วยรับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษา ให้ความรู้ ตลอดจนให้แนวทางในการจัดทำวิจัยตั้งแต่เริ่มจนกระทั่งรายงานวิจัยฉบับนี้สำเร็จบริบูรณ์

ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณท่าน รศ.ดร.ชาติชาย พณานานนท์ ผู้อำนวยการศูนย์วิจัยและพัฒนา รวมถึงบุคลากรของศูนย์วิจัยและพัฒนา ที่ได้ให้ความสะดวกและคำแนะนำอันเป็นประโยชน์หลายประการแก่ผู้วิจัย

นอกจากนี้ผู้วิจัยขอขอบคุณท่านอาจารย์ปรเมศวร์ ศิริรักษ์ คณบดีคณะนิติศาสตร์ และอาจารย์ จุฑาภรณ์ คงรักษ์กวิน ผู้ช่วยหัวหน้าสาขาวิชานิติศาสตร์ ซึ่งเป็นผู้คอยให้คำแนะนำอันเป็นประโยชน์และให้กำลังใจในการจัดทำรายงานวิจัย ตลอดจนอีกหลายท่านซึ่งไม่สามารถกล่าวถึงได้ทั้งหมด จนทำให้รายงานวิจัยฉบับนี้สำเร็จลงได้บริบูรณ์

ธรรมกิตติ ขวัญเกื้อ

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ก
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	ค
กิตติกรรมประกาศ.....	ง
สารบัญ.....	ฉ
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1. ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
2. วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	5
3. สมมติฐานของการวิจัย.....	5
4. ขอบเขตการวิจัย.....	5
5. วิธีดำเนินการวิจัย.....	6
6. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	6
บทที่ 2 แนวคิดพื้นฐานเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร.....	7
1. หลักการทั่วไปของกฎหมายภาษีอากร.....	7
1.1 ความหมายของภาษีอากร.....	8
1.2 ลักษณะของภาษีอากร.....	9
1.3 ประเภทของภาษีอากร.....	11
1.4 วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษี.....	13
1.5 หลักภาษีอากรที่ดี.....	15
1.6 โครงสร้างทั่วไปของกฎหมายภาษีอากร.....	25
2. การตีความกฎหมายภาษีอากร.....	26
2.1 กฎหมายภาษีอากรต้องตีความ โดยเคร่งครัด.....	26
2.2 การตีความกฎหมายภาษีอากรต้องคำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติ.....	28
2.3 การตีความกฎหมายภาษีอากรต้องคำนึงถึงความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร..	28
2.4 การตีความกฎหมายภาษีอากรต้องคำนึงถึงหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งการแสดงเจตนา..	29
2.5 การตีความถ้อยคำที่กฎหมายภาษีอากรมิได้บัญญัติไว้เป็นพิเศ.....	29
3. การมีผลย้อนหลังของกฎหมายภาษีอากร.....	30
4. ความเป็นมาของภาษีท้องถิ่น.....	31
4.1 ความเป็นมาของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง.....	31

4.2 ความเป็นมาของภาษีโรงเรือนและที่ดิน	32
4.3 ความเป็นมาของภาษีบำรุงท้องที่.....	35
4.4 ความเป็นมาของภาษีป้าย.....	41
บทที่ 3 กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง.....	42
1. รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550.....	42
1.1 บทบัญญัติเกี่ยวกับผู้ที่เสียภาษีตามรัฐธรรมนูญฯ พุทธศักราช 2550.....	42
1.2 บทบัญญัติเกี่ยวกับปฏิบัติหน้าที่ของพนักงานเจ้าหน้าที่.....	43
2. ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.	45
2.1 วัตถุประสงค์ของกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง.....	45
2.2 ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง.....	46
2.3 การกำหนดฐานภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง.....	47
2.4 อัตราภาษี.....	48
2.5 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง.....	49
2.6 ทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง.....	49
2.7 การจัดเก็บภาษี.....	51
2.8 การอุทธรณ์ภาษี.....	52
3. พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475.....	52
3.1 วัตถุประสงค์ของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475.....	52
3.2 การกำหนดฐานภาษี.....	53
3.3 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี.....	53
3.4 ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี.....	54
3.5 ทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษี.....	56
3.6 อัตราภาษี.....	57
3.7 การควบคุมให้มีการปฏิบัติตามกฎหมาย.....	59
3.8 การจัดเก็บภาษี.....	60
3.9 หน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษี.....	61
3.10 การอุทธรณ์ภาษี.....	62
4. พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พุทธศักราช 2508	63
4.1 การกำหนดฐานภาษี.....	63
4.2 อัตราภาษี.....	64
4.3 การจัดเก็บภาษี.....	65

	หน้า
4.4 หน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษี.....	66
4.5 การอุทธรณ์ภาษี.....	66
บทที่ 4 วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ศึกษากรณีการตีความทรัพย์สิน ที่ไม่ต้องเสียภาษี.....	67
1. ปัญหาการตีความบทบัญญัติว่าด้วยทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษี ตามร่างมาตรา 5(3) และมาตรา 5 (9).....	67
1.1 ปัญหาการตีความลักษณะของทรัพย์สินของรัฐที่ใช้ในกิจการของรัฐหรือสาธารณะ โดยมิได้ใช้หาผลประโยชน์ ตามร่างมาตรา 5 (3).....	68
1.2 ปัญหาการตีความลักษณะทรัพย์สินของเอกชนหรือรัฐวิสาหกิจเฉพาะส่วน ที่ได้ยินยอมให้ทางราชการหรือประชาชนใช้เพื่อสาธารณะประโยชน์ โดยเจ้าของทรัพย์สินนั้นมิได้ใช้หรือหาผลประโยชน์ในทรัพย์สินนั้น ตามร่างมาตรา 5(9) เป็นอย่างไร.....	77
2. ปัญหาเรื่องประกาศยกเว้นการจัดเก็บภาษีในกรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ภายในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้รับความเสียหายมากหรือถูกทำลายให้เสื่อมสภาพ ด้วยเหตุอันเป็นพันวิสัยที่จะป้องกันได้โดยทั่วไป ตามร่างมาตรา 40 กับกรณีที่มีเหตุ อันทำให้ที่ดินได้รับความเสียหายหรือทำให้สิ่งปลูกสร้างถูกรื้อถอนหรือทำลาย หรือชำรุดเสียหายจนเป็นเหตุให้ต้องทำการซ่อมแซมในส่วนสำคัญ ตามร่างมาตรา 41.....	85
2.1 กรณีปัญหาการตีความในกรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างภายในองค์กรปกครอง ส่วนท้องถิ่นได้รับความเสียหายมากหรือถูกทำลายให้เสื่อมสภาพด้วยเหตุ อันเป็นพันวิสัยที่จะป้องกันได้โดยทั่วไป ตามร่างมาตรา 40.....	85
2.2 กรณีปัญหาการยื่นขอลดหรือยกเว้นภาษีกรณีที่มีเหตุอันทำให้ที่ดินได้รับความเสียหาย หรือทำให้สิ่งปลูกสร้างถูกรื้อถอนหรือทำลาย หรือชำรุดเสียหายจนเป็นเหตุให้ ต้องทำการซ่อมแซมในส่วนสำคัญ ตามร่างมาตรา 41.....	89
3. ปัญหาเกี่ยวกับการใช้ดุลพินิจของผู้บริหารท้องถิ่นในการพิจารณาลดหรือยกเว้นภาษี ตามร่างมาตรา 40 และมาตรา 41	90
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	95
1. บทสรุป.....	95
2. ข้อเสนอแนะ.....	99
ภาคผนวก.....	101
บรรณานุกรม.....	124
ประวัติผู้วิจัย.....	127

บทที่ 1

บทนำ

1. ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ภารกิจหลักของรัฐบาลในทุกประเทศย่อมมีหน้าที่ในการพัฒนาประเทศให้มีความเจริญก้าวหน้า เนื่องจากในปัจจุบันในแต่ละประเทศย่อมมีการแข่งขันกันในด้านต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นทางด้านเศรษฐกิจ สังคม ด้านความมั่นคง และด้านเทคโนโลยี ทั้งนี้ส่วนหนึ่งเพื่อนำมาสู่ความเป็นอยู่ที่ดีของประชาชน ภายในประเทศและอีกส่วนหนึ่งก็เพื่อให้เป็นที่ยอมรับของนานาอารยประเทศ ดังนั้นการที่รัฐบาลของประเทศต่างๆ จะดำเนินการให้บรรลุตามเป้าหมายตามที่ตั้งไว้ได้นั้น รัฐบาลจำเป็นต้องมีงบประมาณที่เพียงพอเพื่อมาดำเนินการ โดยรัฐบาลต้องกำหนดระดับของการใช้จ่ายเพื่อบริหารประเทศด้านต่างๆ ขึ้นมาในรูปของงบประมาณรายจ่ายประจำปี เพื่อที่จะได้ทราบว่ารัฐต้องใช้จ่ายเงินเท่าใดในแต่ละปี ดังนั้นเพื่อให้บรรลุเป้าหมายที่รัฐบาลตั้งไว้ รัฐบาลจึงต้องจัดหารายรับมาให้เพียงพอกับรายจ่ายตามงบประมาณที่ตั้งไว้แต่ละปี ซึ่งรายรับของรัฐบาลประการหนึ่งที่สำคัญ คือ รายรับที่เป็นรายได้ หมายถึง รายรับของรัฐบาลที่ได้มาโดยไม่ต้องมีการผูกพันหรือต้องชดใช้คืนหรือมีภาระหนี้สินเพิ่มขึ้น ซึ่งได้แก่ รายรับที่มาจากการจัดเก็บภาษีอากร อันถือว่าเป็นรายรับที่มีความสำคัญมากที่สุดของประเทศและเป็นจำนวนเงินมากที่สุดของประเทศเช่นเดียวกัน

การจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทยในปัจจุบันสามารถแบ่งแยกตามลักษณะของการจัดเก็บ ออกได้เป็น 2 กรณี คือ ประการแรก การจัดเก็บภาษีโดยส่วนราชการส่วนกลาง ประการที่สอง การจัดเก็บภาษีโดยราชการส่วนท้องถิ่น การจัดเก็บภาษีโดยราชการส่วนกลาง มีลักษณะเป็นการเก็บรวมเข้าสู่ส่วนกลาง เช่น การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามประมวลรัษฎากร การจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต เป็นต้น และเมื่อดำเนินการจัดเก็บแล้วรัฐบาลไม่มีอำนาจนำเงินมาใช้โดยลำพังตนเอง รัฐบาลจะต้องนำเงินส่งคืนคลังเข้าสู่กระทรวงการคลัง และกระทรวงการคลังจะดำเนินการจัดสรรเงินเพื่อมาใช้จ่ายเป็นงบประมาณแผ่นดินต่อไป

ส่วนกรณีการจัดเก็บภาษีโดยราชการส่วนท้องถิ่น เมื่อส่วนราชการดำเนินการจัดเก็บภาษีจากประชาชนในท้องถิ่นแล้ว เงินภาษีนั้นจะตกเป็นรายได้ของท้องถิ่นเองที่จะนำเงินไปใช้ในการพัฒนาความเจริญของท้องถิ่นนั้นๆ ให้มีความเจริญ โดยไม่ต้องอาศัยงบประมาณแผ่นดินจากราชการส่วนกลางเพียงอย่างเดียว นำมาซึ่งความมีเสถียรภาพและความคล่องตัวในการบริหารราชการส่วนท้องถิ่น เช่น การ

จัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ เป็นต้น ซึ่งเมื่อพิจารณาจากรายได้ที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดหาจากการจัดเก็บภาษีไม่ว่าภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีป้าย ฯลฯ ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2545 – 2551 พบว่ามีสัดส่วนระหว่างร้อยละ 8.90 ถึงร้อยละ 12.00 เมื่อเทียบกับรายได้รวมขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นถือว่าเป็นสัดส่วนที่ต่ำมากและยังมีแนวโน้มลดลงโดยตลอดอีกด้วย การที่สัดส่วนรายได้ที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดหาได้เองต่ำ ส่งผลให้รัฐบาลจำเป็นต้องจัดสรรเงินอุดหนุนให้เป็นจำนวนมาก และยังทำให้้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นขาดความเป็นอิสระในการบริหารกิจการของตนเองด้วย

ดังนั้น หากรัฐบาลสามารถเพิ่มสัดส่วนรายได้ที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดหาเองได้มากขึ้น โดยการปฏิรูปโครงสร้างภาษีท้องถิ่น และเพิ่มประสิทธิภาพเก็บภาษีให้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ก็จะเป็นการลดภาระด้านการจัดสรรเงินอุดหนุนจากงบประมาณของรัฐบาลให้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้ระดับหนึ่ง อีกทั้งยังเป็นกลไกที่ช่วยส่งเสริมระบบการมีส่วนร่วมของประชาชนในการตรวจสอบการทำงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอีกด้วย ซึ่งหากส่วนท้องถิ่นปล่อยปละละเลยหรือไม่เข้มงวดในการจัดเก็บภาษี ย่อมส่งผลให้ประชาชนหลีกเลี่ยงการเสียภาษี ความเสียหายจึงเกิดขึ้นแก่ท้องถิ่นเองที่ไม่มียงบประมาณเพียงพอในการบริหารความเจริญของท้องถิ่น และอาจส่งผลต่อความมั่นคงทางเศรษฐกิจของประเทศในภาพรวมต่อไป

ปัจจุบันรัฐบาลได้มีการผลักดันให้มีการประกาศใช้กฎหมายการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง¹ ซึ่งบัญญัติขึ้นมาเพื่อใช้บังคับแทนกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน และกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่ ซึ่งบังคับใช้มาเป็นเวลานานแล้ว ถือเป็นมาตรการหนึ่งที่สามารถเพิ่มรายได้ที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดหาเอง และช่วยลดปัญหาของระบบภาษีท้องถิ่นในปัจจุบันได้ เนื่องจากการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นตามกฎหมายทั้งสองฉบับดังกล่าวไม่เหมาะสมกับสภาวะการณ์ในปัจจุบันอีกต่อไป มีปัญหาข้อกฎหมายในการจัดเก็บภาษีอยู่หลายประการ อาทิเช่น

ปัญหาประการแรก ปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ล้ำสมัยและไม่เหมาะสมในเรื่องการกำหนดฐานภาษี² ที่แตกต่างกัน กล่าวคือ การใช้ฐานค่ารายปีหรือค่าเช่าต่อปีมีความซ้ำซ้อนกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากรายได้ค่าเช่า³ หรือกรณีมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเท่ากันแต่ค่ารายปีแตกต่างกัน ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับความพอใจของผู้ให้เช่าและผู้เช่าในแต่ละราย อีกทั้งในกรณีไม่มีค่าเช่าเนื่องจากเจ้าของโรงเรือนใช้โรงเรือนประกอบการพาณิชย์ การประเมินค่ารายปีขึ้นอยู่กับดุลพินิจของเจ้าพนักงานประเมินในการประเมินค่าเช่าที่สมควรให้เช่าได้

¹ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.

²ฐานภาษี หมายถึง สิ่งที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการคิดคำนวณอัตราภาษีที่ผู้เสียภาษีจะต้องชำระ.

³รายละเอียดปรากฏใน “บันทึกหลักการและเหตุผลประกอบร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.”

ปัญหาประการที่สอง ปัญหาเรื่องการกำหนดอัตราภาษี กล่าวคือ ปัจจุบันภาษีโรงเรือนและที่ดิน จัดเก็บในอัตราร้อยละ 12.5 ของค่ารายปีหรือค่าเช่าต่อปีซึ่งถือว่าเป็นอัตราที่สูงเกินไป ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมมักเรียนว่าภาระภาษีสูงเกินไปและเป็นการจูงใจให้อยากหลบเลี่ยงภาษี ดังนั้น รัฐจึงมีความเห็นควรแก้ไขปัญหาดังกล่าวด้วยการใช้ฐานมูลค่าทรัพย์สินเป็นฐานภาษี เพราะไม่ว่าโรงเรือนจะอยู่อาศัยหรือประกอบการพาณิชย์หากโรงเรือนนั้นมีมูลค่าเท่ากันตั้งอยู่ในทำเลที่ดินเหมือนกันมูลค่าทรัพย์สินจะเท่ากัน และปรับอัตราภาษีแตกต่างกันตามการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สิน โดยคำนึงถึงความสามารถเสียภาษีของผู้เสียภาษี จากปัญหาดังที่กล่าวมาข้างต้น เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่บุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษี จึงให้มีผลเป็นการยกเลิก⁴ กฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน⁵ และกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่⁶ และใช้กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นดังกล่าวแทน

แต่อย่างไรก็ตาม เมื่อผู้วิจัยพิจารณาแล้วเห็นว่า แม้ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนี้มีผลใช้บังคับแล้ว ก็ได้ทำให้ปัญหาอันเกิดจากการบังคับใช้กฎหมายในการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นหมดไป เนื่องจากหากพิจารณาจากเจตนารมณ์ของร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างซึ่งต้องการแก้ไขปัญหาค่าที่ไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีและปัญหาการตีความบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีดังที่ได้กล่าวมาแล้วนั้น พบว่ายังมีความไม่ชัดเจนในตัวของบทบัญญัติของกฎหมาย โดยเฉพาะอย่างยิ่งบทบัญญัติที่ว่าด้วยลักษณะของทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามที่ระบุไว้ใน ร่างมาตรา 5 และร่างมาตรา 40 ถึง ร่างมาตรา 42 ซึ่งประเด็นดังกล่าวนี้เป็นเรื่องสำคัญ เนื่องการตีความว่าทรัพย์สินใดเป็นทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหรือไม่นั้น มีผลโดยตรงกับการจัดเก็บภาษีอันเป็นรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นๆ ดังนั้น หากเจ้าพนักงานท้องถิ่นผู้จัดเก็บภาษีตีความว่าทรัพย์สินนั้น ไม่ควรต้องเสียภาษีก็อาจทำให้ท้องถิ่นต้องขาดรายได้ แต่หากตีความว่าต้องเสียภาษีก็อาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีครั้งนั้นได้ ทั้งนี้ เนื่องจากมิได้ให้คำจำกัดความหรือคำนิยามของถ้อยคำในบทบัญญัติของกฎหมายไว้เป็นการเฉพาะ อีกทั้งบทบัญญัติบางประการยังให้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานในการสั่งลดหรือยกเว้นภาษี ดังนั้นเมื่อมีประเด็นปัญหาข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายเกิดขึ้นในขั้นตอนการจัดเก็บภาษี ก็จะเกิดปัญหาการตีความบทบัญญัติของกฎหมายว่าทรัพย์สินดังกล่าวต้องเสียภาษีหรือไม่ทั้งที่เกิดจากเจ้าพนักงานผู้ที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีหรือจากตัวผู้เสียภาษีเอง หรือประเด็นว่าการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานในการลดหรือยกเว้นภาษีมักมีความชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ ซึ่งอาจเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้เกิดข้อพิพาทเป็นคดีขึ้นสู่ศาลอันมิใช่วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่จะบังคับใช้ต่อไป

จากปัญหาตามที่ได้กล่าวมาข้างต้น ผู้ทำวิจัยขอแยกพิจารณาออกเป็นประเด็นต่างๆ ดังนี้

⁴ ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. มาตรา 3.

⁵ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475.

⁶ พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508.

1. ปัญหาการตีความบทบัญญัติว่าด้วยทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามที่บัญญัติไว้ในร่างมาตรา 5(3) และ (9)

จากปัญหาประการแรกนี้พบว่าบทบัญญัติในร่างมาตรา 5 ซึ่งแบ่งออกเป็น 10 อนุมาตรา และมีปัญหาในการตีความถ้อยคำของกฎหมายโดยเฉพาะอย่างยิ่งกรณีตาม (3) และ (9) กล่าวคือ

1.1 ปัญหาการตีความลักษณะของทรัพย์สินของรัฐที่ใช้ในกิจการของรัฐหรือสาธารณะ โดยมีได้ใช้หาผลประโยชน์ ตามมาตรา 5(3) สามารถแบ่งปัญหาออกได้เป็น

(1) ปัญหาการตีความถ้อยคำ คำว่า “รัฐ” หมายความว่าอย่างไร

(2) ปัญหาที่ต้องพิจารณาประการที่สอง คือ คำว่า “รัฐ” มีความหมายรวมถึง

รัฐวิสาหกิจหรือไม่ และทรัพย์สินรัฐวิสาหกิจจะมีฐานะเป็นทรัพย์สินของรัฐซึ่งใช้ในกิจการของรัฐหรือของสาธารณะหรือไม่

(3) ปัญหาว่าทรัพย์สินนั้นต้องเป็นทรัพย์สินของรัฐที่ใช้ในกิจการสาธารณะ โดยมีได้ใช้หาผลประโยชน์ตามมาตรา 5(3) นั้น กรณีทรัพย์สินของรัฐที่ใช้ในกิจการสาธารณะแต่ปรากฏว่าให้เอกชนเช่าทรัพย์สินนั้นหรือนำออกให้บริการแก่ประชาชนทั่วไปโดยที่รัฐได้รับประโยชน์เป็น ค่าเช่าหรือค่าบริการตอบแทน ทรัพย์สินของรัฐดังกล่าวยังคงไม่ต้องเสียภาษีอยู่หรือไม่

(4) ปัญหาว่ากรณีใดบ้างที่ไม่อยู่ในความหมายของคำว่า “กิจการของรัฐ” และ “กิจการของสาธารณะ”

1.2 ปัญหาการตีความลักษณะทรัพย์สินของเอกชนหรือรัฐวิสาหกิจเฉพาะส่วนที่ได้ยินยอมให้ทางราชการหรือประชาชนใช้เพื่อสาธารณประโยชน์ โดยเจ้าของทรัพย์สินนั้นมิได้ใช้หรือหาผลประโยชน์ในทรัพย์สินนั้น ตามร่างมาตรา 5(9) เป็นอย่างไร

2. ปัญหาเรื่องประกาศยกเว้นการจัดเก็บภาษีในกรณีที่ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างภายในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้รับความเสียหายมากหรือถูกทำลายให้เสื่อมสภาพด้วยเหตุอันเป็นพันวิสัยที่จะป้องกันได้โดยทั่วไป ตาม ร่างมาตรา 40 กับกรณีที่มีเหตุอันทำให้ที่ดินได้รับความเสียหายหรือทำให้สิ่งปลูกสร้างถูกรื้อถอนหรือทำลาย หรือชำรุดเสียหายจนเป็นเหตุให้ต้องทำการซ่อมแซมในส่วนสำคัญ ตามร่างมาตรา 41

มีปัญหาว่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างภายในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้รับความเสียหายมากหรือถูกทำลายให้เสื่อมสภาพด้วยเหตุอันเป็นพันวิสัยที่จะป้องกันได้โดยทั่วไปตามร่างมาตรา 40 นั้น คำว่า “พันวิสัยที่จะป้องกันได้โดยทั่วไป” มีความเหมือนหรือแตกต่างกับคำว่า “เหตุสุดวิสัยตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 8 หรือไม่ อย่างไร อีกทั้งกรณีที่มีเหตุอันทำให้ที่ดินได้รับความเสียหายหรือทำให้สิ่งปลูกสร้างถูกรื้อถอนหรือทำลาย หรือชำรุดเสียหายจนเป็นเหตุให้ต้องทำการซ่อมแซมในส่วนสำคัญ ตามร่างมาตรา 41 มีความแตกต่างกับร่างมาตรา 40 อย่างไร ซึ่งเป็นปัญหาเกี่ยวกับการตีความบทบัญญัติของกฎหมายซึ่งไม่มีความชัดเจน

3. ปัญหาเกี่ยวกับการใช้ดุลพินิจของผู้บริหารท้องถิ่นในการพิจารณาคัดหรือยกเว้นภาษีตาม ร่าง มาตรา 42 มีปัญหาว่าการใช้ดุลพินิจของผู้บริหารท้องถิ่นนั้นมีขอบเขตหรือไม่ เพียงใด เนื่องจากหาก พิจารณาจากร่างบทบัญญัติมาตรา 42 แล้ว การพิจารณาคัดหรือยกเว้นภาษีเป็นอำนาจซึ่งกฎหมายให้แก่ ผู้บริหารท้องถิ่นในกรณีที่มีเหตุอันควรเชื่อได้ว่ามีเหตุอันสมควร ซึ่งส่งผลโดยตรงต่อรายได้ของท้องถิ่น จากการจัดเก็บภาษีซึ่งเป็นเรื่องที่สำคัญ จึงควรจะต้องพิจารณาและทำความเข้าใจถึงขอบเขตการใช้ ดุลพินิจดังกล่าวว่ามีขอบเขตอย่างไร

2. วัตถุประสงค์ของการวิจัย

- 2.1 เพื่อศึกษาถึงหลักการทั่วไปที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากร
- 2.2 เพื่อศึกษาบทบัญญัติของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง
- 2.3 เพื่อศึกษา วิเคราะห์ ถึงสภาพปัญหาเกี่ยวกับการตีความบทบัญญัติของกฎหมายในเรื่อง ทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง
- 2.4 เพื่อเสนอแนะมาตรการที่เหมาะสมเพื่อนำไปใช้เป็น แนวทางในการบังคับใช้และปรับปรุง กฎหมายที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

3. สมมติฐานของการวิจัย

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. กรณีการตีความ ทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสีย ภาษีโดยเฉพาะที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ที่มีบัญญัติไว้ในร่างมาตรา 5(3) (9) และ ร่างมาตรา 40 ถึงมาตรา 42 ยังไม่มีความชัดเจนเพียงพอ ทำให้เกิดปัญหาการตีความบทบัญญัติของกฎหมายในการจัดเก็บภาษี ส่งผล ให้หน่วยงานท้องถิ่นผู้รับผิดชอบจัดเก็บภาษีต้องขาดรายได้หรืออาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ ประชาชนผู้เสียภาษีหากได้มีการประกาศใช้บังคับ

4. ขอบเขตการวิจัย

วิจัยฉบับนี้มุ่งศึกษาวิเคราะห์ในสาระสำคัญดังต่อไปนี้

4.1 วิเคราะห์ถึงสภาพปัญหาการตีความบทบัญญัติของร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูก สร้าง พ.ศ. ... ในเรื่องทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเฉพาะตามที่บัญญัติไว้ใน ร่าง พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มาตรา 5 (3) (9) มาตรา 40 ถึงมาตรา 42

4.2 มุ่งศึกษาจากทฤษฎีและแนวคิดทางด้านภาษีอากร จากเอกสารตำราภาษีอากร

4.3 มุ่งศึกษาแนวคำพิพากษาศาลฎีกาและคำวินิจฉัยของหน่วยงานทางกฎหมายต่างๆ ที่มีความเกี่ยวข้องมาใช้วิเคราะห์หรือเทียบเคียง

5. วิธีดำเนินการวิจัย

วิจัยฉบับนี้ดำเนินการศึกษาโดยเอกสาร (Documentary Research) ซึ่งศึกษาค้นคว้าข้อมูลจากตำรา บทความทางวิชาการ คำวินิจฉัยของหน่วยงานทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง คำพิพากษาศาลฎีกา ประกาศและระเบียบของทางราชการ ตลอดจนเอกสารเผยแพร่ทางวิชาการ

6. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการวิจัย

6.1 ทำให้ทราบถึงหลักการและทฤษฎีทั่วไปที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากร

6.2 ทำให้ทราบถึงเนื้อหาของบทบัญญัติของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. และกฎหมายอื่นๆ ที่มีความเกี่ยวข้องกัน

6.3 ทำให้ทราบ ผลการวิเคราะห์ สภาพปัญหาเกี่ยวกับการตีความบทบัญญัติของกฎหมายในเรื่องทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. มาตรา 5(3) (9) และมาตรา 41 และ มาตรา 42 กฎหมายอื่นๆ ที่มีความเกี่ยวข้อง

6.4 ทำให้ทราบ ข้อเสนอแนะ แนวทางในการบังคับใช้และปรับปรุงแก้ไขกฎหมายในภายหน้าต่อไป

บทที่ 2

แนวคิดพื้นฐานเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร

ภาษีอากรนับเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญที่สุดสำหรับรัฐบาลแทบทุกประเทศในโลกขณะนี้ จากการที่แนวโน้มของรายจ่ายของรัฐบาลทุกรัฐบาลเพิ่มสูงขึ้นอย่างรวดเร็วมาก เช่น รายจ่ายทางการศึกษา การสาธารณสุข การสังคมสงเคราะห์ การเคหะและชุมชน การอุตสาหกรรม การโยธา การคมนาคมขนส่ง การสื่อสารและอื่นๆ จึงมีความจำเป็นที่จะต้องได้รับรายได้ทางด้านภาษีอากรเพิ่มขึ้นในอัตราสูงด้วย นอกจากนั้นการหารายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรจะเป็นวิธีการหารายได้ที่ดีที่สุดให้เกิดผลเสียต่อการเศรษฐกิจโดยทั่วไปน้อยที่สุด จนเราสามารถกล่าวได้ว่าประเทศชาติจะมีความมั่นคงในด้านต่างๆ แ่ไหนขึ้นอยู่กับความเต็มใจของประชาชนในการปฏิบัติหน้าที่ในการเสียภาษีอากรให้แก่รัฐ ซึ่งหากประชาชนมีความพร้อมใจในการปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวนี้ด้วยดี ก็เป็นที่มั่นใจได้ว่าประเทศนั้นจะประสบความสำเร็จและความมั่นคงทางด้านเศรษฐกิจ การเมือง และสังคม⁷ ต่อไป

ภาษีอากรที่จัดเก็บในปัจจุบันอาจจะแบ่งออกได้ออกได้ 2 ลักษณะกล่าวคือ ภาษีอากรที่รัฐบาลส่วนกลางเป็นผู้จัดเก็บ กับภาษีอากรที่ส่วนท้องถิ่นเป็นผู้จัดเก็บเอง ภาษีที่รัฐบาลดำเนินการจัดเก็บ ได้แก่ ภาษีสรรพากร ภาษีสรรพสามิต ภาษีศุลกากร ส่วนภาษีที่ส่วนท้องถิ่นดำเนินการจัดเก็บเอง ได้แก่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีป้าย และอากรฆ่าสัตว์⁸ โดยเฉพาะภาษีส่วนท้องถิ่นที่ส่วนท้องถิ่นดำเนินการจัดเก็บเองนั้นมีความสำคัญอย่างมากในการนำมาใช้พัฒนาความเจริญของท้องถิ่น เพราะรายได้จากการจัดเก็บภาษีจะนำมาใช้พัฒนาความเจริญของท้องถิ่นเอง ซึ่งจะได้กล่าวต่อไป ดังนั้นในบทนี้จะ เป็นพื้นฐานที่ใช้ในการทำความเข้าใจถึงความเป็นมา และหลักการทั่วไปที่ใช้ในการจัดเก็บภาษี ตลอดจน ทฤษฎีทางภาษีอากรต่างๆ

1. หลักการทั่วไปของกฎหมายภาษีอากร

⁷พูนศรี สงวนชีพ, นโยบายและการบริหารภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2546), หน้า 53.

⁸ภาษีส่วนท้องถิ่นบางประเภทรัฐบาลอาจเป็นผู้จัดเก็บภาษีเอง เช่น ภาษีการค้า ภาษีเครื่องดื่ม อากรมหรสพ ภาษีน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน เป็นต้น

หลักการทั่วไปของภาษีอากรนั้นเป็นเรื่องที่มีความสำคัญ เนื่องจากหลักการทั่วไปของภาษีอากรนั้นสามารถนำมาใช้เป็นเครื่องมือหรือแนวทางใช้แก้ไขปัญหาการตีความในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรได้ เพราะการจัดเก็บภาษีอากรของไทยย่อมอาศัยหลักการพื้นฐานมาจากหลักทั่วไปทางภาษีอากรทั้งสิ้น ซึ่งหากผู้ที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรมีความรู้ความเข้าใจถึงหลักการทั่วไปของกฎหมายภาษีอากร ก็จะทำให้การจัดเก็บภาษีอากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ดังนั้น จากความสำคัญดังกล่าวจึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องทำความเข้าใจเกี่ยวกับหลักการทั่วไปของภาษีในเรื่อง ความหมายของภาษีอากร ลักษณะของภาษีอากร ประเภทของภาษีอากร วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษี และหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี เพื่อที่จะนำมาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับพื้นฐานของกฎหมายภาษีอากรที่ถูกต้อง

1.1 ความหมายของภาษีอากร

ความหมายของภาษีอากรนั้น มีปรากฏตามพจนานุกรม ฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542 ซึ่งได้ให้ความหมายของภาษีไว้ดังนี้ คือ “ภาษี” คือ เงินที่รัฐหรือท้องถิ่นเรียกเก็บจากบุคคล เพื่อใช้จ่ายในการบริหารประเทศหรือท้องถิ่น เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีมูลค่าเพิ่ม และคำว่า “อากร” คือ ค่าธรรมเนียมอย่างหนึ่งที่รัฐบาลเรียกเก็บ

สำหรับนักภาษีอากรและนักเศรษฐศาสตร์ได้ให้คำจำกัดความคำว่า “ภาษีอากร ” ไว้ในความหมายต่างๆ กันดังนี้ คือ

“ภาษีอากร ” คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากรายกร โดยมีสิ่งตอบแทนแก่ผู้เสียภาษีโดยตรง

“ภาษีอากร” คือ รายได้หรือทรัพยากรที่ได้มีการเคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาล และไม่ก่อให้เกิดภาระการชำระคืนแก่ภาคเอกชน

“ภาษีอากร ” คือ การโอนทรัพยากรใดๆ อันมีลักษณะบังคับแต่มิได้เป็นการลงโทษจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาล โดยเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ล่วงหน้า และไม่คำนึงถึงผลประโยชน์ที่ได้รับโดยเฉพาะ ทั้งนี้เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ทางเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติบางประการ

ดังนั้นเมื่อพิจารณาความหมายของภาษีอากรดังกล่าวข้างต้นแล้วจึงมีประเด็นที่จะต้องพิจารณาอยู่ 3 ประเด็น ดังนี้ต่อไปนี้เป็น

1. สิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากรายกร การที่รายกรชำระภาษีอากรเป็นการชำระภาษีให้ถูกต้องตามกฎหมาย โดยไม่จำเป็นต้องเรียกเก็บเป็นเงินสดอย่างเดียว หากไม่ปฏิบัติหรือหลีกเลี่ยงต้องได้รับโทษตามที่กฎหมายกำหนด การชำระภาษีอากรถือเป็นหน้าที่ของรายกร ฉะนั้นจึงนิยามได้ว่าเป็นการบังคับ
2. ภาษีอากรที่จัดเก็บมาได้นั้นรัฐบาลนำไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนรวมโดยมิได้มีสิ่งตอบแทนแก่ผู้เสียภาษีโดยตรงไม่เกิดภาระชำระคืนแก่รัฐบาล รัฐบาลนำภาษีอากรที่เก็บได้ไปใช้ในการพัฒนา

ประเทศเพื่อประโยชน์ส่วนรวม ได้แก่ ความมั่นคง ความปลอดภัย การคมนาคม การศึกษา พร้อมทั้งการ
สาธารณูปโภคต่างๆ เป็นต้น

3. เป็นการเคลื่อนย้ายเงินได้หรือทรัพย์สินจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาล การเก็บภาษีอากร
เปรียบเหมือนลักษณะการเคลื่อนย้ายทรัพย์สินจากภาคเอกชนส่วนหนึ่งไปสู่ภาครัฐบาล⁹

นอกจากนี้ในตำรากฎหมายภาษีอากรของท่านอาจารย์ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล¹⁰ ยังแบ่ง
ความหมายของภาษีอากรออกเป็น 3 ความหมายที่แตกต่างกันในแต่ละยุคสมัย โดยอาจารย์ท่านได้
วิเคราะห์จากข้อมูลทางประวัติศาสตร์ในส่วนที่เกี่ยวกับสถาบันการคลังของโลก กล่าวคือ

1. ภาษีหมายถึงส่วยอากร กล่าวโดยสรุปคือ เป็นรายได้ที่มาจากการศึกษาสงคราม และเป็น
รายได้ที่ผู้ชนะสงครามจัดเก็บจากผู้แพ้สงคราม โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อไว้ใช้ทำศึกสงครามครั้งใหม่

2. ภาษีหมายถึงการแลกเปลี่ยน กล่าวโดยสรุป คือ เป็นค่าตอบแทนผลประโยชน์ที่เกิดจาก
ความยินยอมหรือความสมัครใจของผู้เสียภาษีเพื่อเป็นการตอบแทนการให้บริการของรัฐ ในกรณีนี้มีนัก
เศรษฐศาสตร์การคลังที่สำคัญๆ ให้ความหมายกรณีนี้ไว้หลายท่าน อาทิเช่น Leroy-Beaulieu มีความเห็น
ว่าภาษีมูลีลักษณะเป็นค่าตอบแทนการให้บริการที่รัฐจัดทำหรือได้จัดหาให้แก่ประชาชน เป็นต้น

3. ภาษีหมายถึงหน้าที่ทางสังคม กล่าวโดยสรุป คือ ภาษีมูลีลักษณะบังคับ และเป็นรายได้ที่
ปราศจากเงื่อนไข เพราะภาษีเป็นภาระสาธารณะที่กำหนดขึ้นโดยอาศัยหลักความสามารถในการเสียภาษี
ของประชาชนมิใช่หลักการคำนวณค่าตอบแทนจากการให้บริการของรัฐ

1.2 ลักษณะของภาษีอากร¹¹

แนวความคิดเกี่ยวกับลักษณะของภาษีได้แปรเปลี่ยนไปตามยุคสมัย นับจากศตวรรษที่ 16-19
ตามแนวความคิดของนักการคลัง ลักษณะของภาษีมูลีสาระสำคัญอยู่ที่การเป็นรายได้ซึ่งจัดเก็บมาจาก
ประชาชน แต่เหตุผลหรือเงื่อนไขในการชำระภาษีของผู้เสียภาษีอาจเป็นไปได้โดยความ สมัครใจหรือการ
ใช้อำนาจบังคับ ดังนี้

ในระยะแรก ภาษีอากรมีลักษณะเป็นรูปส่วยอากร คือ คล้ายเครื่องบรรณาการที่ประเทศ
เมืองขึ้นจำเป็นต้องจ่ายให้แก่ประเทศเมืองแม่หรือประเทศผู้ชนะสงคราม กล่าวคือ ในระยะต้นของ
จักรวรรดิโรมันมีการทำศึกสงครามเพื่อขยายดินแดนบ่อยครั้ง ต่างฝ่ายต่างผลัดกันเป็นผู้แพ้และผู้ชนะ ซึ่ง

⁹ ปัญจพร ทองเล็ก, การภาษีอากรธุรกิจ (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์บริษัท ออฟเซ็ท, 2552), หน้า
1-2.

¹⁰ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล , คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร :
สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547), หน้า 24-33.

¹¹ อรรถ ธรรม โน, ความรู้ทั่วไปทางการคลัง (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์บริษัทบพิข จำกัด, 2518),
หน้า 119-120.

ผู้ชนะมักจะใช้กำลังบังคับให้อีกฝ่ายซึ่งเป็นผู้แพ้จัดส่งช่วยอากรเพื่อนำรายได้ดังกล่าวไปใช้ในการจัดเตรียมการทำสงครามครั้งใหม่ รวมทั้งนำมาเป็นทุนสำหรับใช้ในการบริหารอาณาจักร ดังนั้น ต้นกำเนิดของรายได้ประเภทช่วยอากรจึงมาจากการทำศึกสงคราม และเป็นรายได้ที่ผู้ชนะสงครามจัดเก็บแก่ผู้แพ้สงคราม โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อไว้ใช้ในการทำศึกสงครามครั้งใหม่นั้นเอง

ในระยะต่อมา เมื่อการแสวงหาเมืองขึ้นทำได้ยากขึ้น ประเทศต่างๆ จึงจำเป็นต้องมีการจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชนในประเทศของตนเอง แต่เนื่องจากรัฐบาลยังมีภาระหน้าที่ไม่มากนัก รูปแบบของภาษีก็มักจะเป็นในรูปแบบการเกณฑ์แรงงาน และสิ่งของมาใช้เพื่อประโยชน์เกี่ยวกับกิจการของรัฐ และผู้ที่ถูกเกณฑ์ก็มักจะเป็นเฉพาะผู้ที่ไม่เป็นไทแก่ตัว

ในระยะปัจจุบัน เมื่อมีการเลิกทาสเป็นการสากลแล้ว หน้าที่ของรัฐก็ทวีเพิ่มมากขึ้น ตลอดเวลา การเก็บภาษีอากรก็มีลักษณะเป็นการเก็บจากประชาชนที่เป็นเจ้าของประเทศทุกคน แต่ในเมื่อการเก็บภาษีอากรย่อมก็ให้เกิดความเดือนร้อนและมีผลกระทบกระเทือนในด้านต่างๆ แก่ผู้เสียภาษีอากรจึงถือหลักการว่า ในการจัดเก็บภาษีอากรต้องได้รับความเห็นชอบจากผู้แทนของปวงชนเสียก่อน (Taxation with Representation) แต่ในรัฐบาลเล็กๆ เช่น ในบางมลรัฐของประเทศสหรัฐอเมริกา เมื่อจะมีการตัดสินใจจัดเก็บอากรใหม่ ฝ่ายบริหารก็จะนำมาเสนอให้ประชาชนได้ลงคะแนนเสียงโดยตรงว่าเห็นด้วยหรือไม่

จากลักษณะของภาษีอากรดังกล่าวมาข้างต้น ผู้ทำวิจัยสรุปสาระสำคัญของลักษณะภาษีอากรได้ 3 ประการ กล่าวคือ

1. ภาษีมูลีลักษณะบังคับ

เนื่องจากภาษีเป็นส่วนแบ่งภาระสาธารณะซึ่งมาจากการที่รัฐใช้อำนาจบังคับจัดเก็บภาษีจากประชาชน ด้วยเหตุนี้จึงกล่าวได้ว่าส่วนแบ่งนี้จึงไม่ได้มาจากความสมัครใจของประชาชน นอกจากนี้ภาระสาธารณะดังกล่าวยังเป็นมูลเหตุสำคัญที่ทำให้ต้องมีการจัดเก็บภาษี และจำนวนภาษีที่จัดเก็บได้จึงเป็นรายได้ที่มีไว้เพื่อให้ครอบคลุมรายจ่ายของประเทศ ดังนั้น ภาษีจึงสามารถแสดงออกให้เห็นถึงการใช้อำนาจรัฐในการกำหนดให้มีการแบ่งสรรภาระสาธารณะตามหลักความสามารถ ซึ่งจำเป็นต้องทำให้เกิดความยุติธรรมและต้องคำนึงถึงขอบเขตของกฎหมายว่าด้วยงบประมาณด้วย

2. ภาษีมูลีลักษณะถาวร

ภาษีมูลีลักษณะถาวร หมายความว่า ผู้เสียภาษีเมื่อได้ชำระภาษีให้แก่รัฐไปแล้ว ผู้เสียภาษีไม่สามารถเรียกภาษีดังกล่าวคืนมา เนื่องจากวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีนั้นมุ่งประสงค์เพื่อประโยชน์ของมหาชนหรือประชาชนส่วนใหญ่เป็นสำคัญ มิใช่เพื่อประโยชน์เฉพาะตัวของบุคคลผู้เสียภาษีเอง

3. ภาษีมูลีลักษณะเป็นรายได้ที่ไม่เป็นผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรง

ภาษีมูลีลักษณะเป็นรายได้ที่ไม่เป็นผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงนั้น หมายถึง ผู้เสียภาษีไม่ได้รับผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงหรือเป็นการพิเศษเฉพาะตัวเพราะภาษีที่ได้จ่ายนั้นมิได้พิจารณา

จากสัดส่วนประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากรัฐเป็นการตอบแทน และในปัจจุบันภาษีมูลค่าเพิ่มมีลักษณะเป็นเงินตรา กล่าวคือการที่บุคคลหนึ่งเสียภาษีให้แก่รัฐ ไม่ใช่เพราะว่ารัฐได้นำรายได้ประเภทภาษีไปใช้ในการสร้างถนนหรือใช้ซ่อมแซมถนนให้แก่บุคคลนั้นซึ่งเป็นผลให้บุคคลนั้นได้รับประโยชน์ บุคคลนั้นก็ยังมีหน้าที่ต้องชำระภาษี

อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีของรัฐนั้นมีขึ้นเพื่อนำรายได้จากภาษีไปใช้จ่ายในกิจการอันเป็นการสาธารณประโยชน์ จึงไม่อาจนำเงินภาษีดังกล่าว ไปใช้จ่ายในกิจการที่เกิดประโยชน์แก่เฉพาะบุคคลกลุ่มหนึ่งกลุ่มใดได้ ทั้งนี้เพราะภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นส่วนแบ่งสาธารณะระหว่างประชาชนนั่นเอง

1.3 ประเภทของภาษีอากร

การจำแนกประเภทของภาษีอากรออกเป็นประเภทต่างๆ มีประโยชน์ในการศึกษาถึงลักษณะของภาษีอากรแต่ละประเภท เพื่อความเข้าใจในลักษณะของภาษีอากรประเภทนั้นๆ ได้อย่างถูกต้อง และยังสามารถที่จะเปรียบเทียบได้ว่าภาษีอากรประเภทต่างๆ ที่รัฐทำการจัดเก็บนั้นมีหลักเกณฑ์และวิธีการจัดเก็บเหมือนกันหรือต่างกันอย่างไร นอกจากนี้การจำแนกประเภทของภาษีอากร ยังสามารถทำให้เราทราบได้ว่า ภาษีอากรแต่ละประเภทนั้นก่อให้เกิดผลกระทบต่อเศรษฐกิจของประเทศหรือไม่ จึงสามารถแบ่งประเภทของภาษีอากรออกได้เป็น 3 ประเภท ดังนี้ คือ

1.3.1 ประเภทของภาษีอากรตามระดับรัฐบาลเป็นผู้จัดเก็บ

การจำแนกประเภทของภาษีอากรตามระดับรัฐบาลเป็นผู้จัดเก็บภาษีนี้ออกเป็น 2 ประเภท คือ¹²

1.3.1.1 ภาษีระดับประเทศ

ภาษีระดับประเทศเป็นภาษีที่รัฐบาลเป็นผู้จัดเก็บเสียเอง ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีศุลกากร และภาษีสรรพสามิต เป็นต้น

1.3.1.2 ภาษีระดับท้องถิ่น

ภาษีระดับท้องถิ่นเป็นภาษีที่จัดเก็บโดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งเป็นหน่วยงานปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งได้แก่ เทศบาล องค์การบริหารส่วนจังหวัด องค์การบริหารส่วนตำบล กรุงเทพมหานคร และเมืองพัทยา

ภาษีระดับท้องถิ่นได้แก่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีป้าย และภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง¹³ เป็นต้น

¹² อรรถพร พจนานูรัตน์, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2539), หน้า 15-16.

1.3.2 ประเภทภาษีอากรตามหลักการผลักภาระภาษี

การจำแนกประเภทของภาษีอากรวิธีการนี้ เป็นวิธีการที่นิยมและมีการนำมาใช้มากที่สุด สามารถแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภท คือ

1.3.2.1 ภาษีทางตรง (Direct Tax) คือ ภาษีที่เก็บจากบุคคล ซึ่งรับภาระภาษี (Burden of Tax or Tax Incidence) โดยตรง ซึ่งผู้เสียภาษีไม่อาจผลักภาระภาษีไปให้ผู้อื่นได้ ผู้เสียภาษีจำเป็นต้องรับภาระภาษีไว้เอง ภาษีทางตรงโดยทั่วไปเป็นภาษีที่จัดเก็บจากฐานรายได้หรือฐานทรัพย์สิน ภาษีทางตรงจะทำให้รายได้ของผู้เสียภาษิตลดลง แต่ไม่ทำให้ราคาสินค้าหรือการบริการที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้ผลิตมีราคาเพิ่มขึ้นหรือถ้ามีน้อยมาก เนื่องจากการผลักภาระภาษีทางตรงไปให้ผู้อื่นกระทำไม่ได้ ด้วยเหตุดังกล่าว ภาษีทางตรงจึงเป็นเครื่องมือที่รัฐบาลใช้เพื่อเป็นการกระจายรายได้ เช่น ภาษีเงินได้ (Income Tax) ภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) เป็นต้น ภาษีทางตรงจึงเป็นภาษีที่ถูกมองว่าเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี เนื่องจากโดยปกติภาระภาษีจะมากขึ้นหรือน้อยลง ขึ้นอยู่กับฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี

1.3.2.2 ภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) คือ ภาษีที่ผู้เสียภาษีสามารถผลักภาระภาษีไปให้ผู้อื่นได้โดยไม่จำเป็นต้องรับภาระภาษีไว้เอง การผลักภาระภาษีนี้นั้นขึ้นอยู่กับว่าผู้เสียภาษีจะผลักภาระภาษีไปให้ผู้อื่นได้มากน้อยเพียงใด ภาษีทางอ้อมโดยทั่วไปเป็นภาษีที่เก็บจากฐานการใช้จ่ายหรือฐานการบริโภคสินค้าและบริการ เนื่องจากภาษีทางอ้อมเป็นภาษีที่ผลักภาระภาษีได้ง่ายแม้จะเก็บภาษีจากผู้ผลิตสินค้าหรือผู้ขายก็ตาม ภาระภาษีจะถูกผลักไปให้ผู้บริโภคโดยการเพิ่มราคาสินค้าหรือบริการ ภาษีทางอ้อม เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) ภาษีศุลกากร (Customs Duties) ภาษีสรรพสามิต (Excise Duties) เป็นต้น

1.3.3 ประเภทภาษีอากรตามลักษณะของฐานภาษี

การจำแนกประเภทภาษีอากรตามลักษณะของฐานภาษี แบ่งออกเป็น 3 ประเภท¹⁴ คือ

1.3.3.1 ภาษีที่จัดเก็บจากเงินได้ (Income Tax Base) หรือภาษีเงินได้ เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Personal Income Tax) ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่มของทรัพย์สินอันเกิดขึ้นเพราะทรัพย์สินเปลี่ยนมือ เป็นต้น

1.3.3.2 ภาษีที่จัดเก็บจากทรัพย์สิน (Property Tax Base) หรือภาษีทรัพย์สิน ภาษีที่จัดเก็บจากทรัพย์สินมีอยู่ 2 ประการ คือ ประการแรก ภาษีที่จัดเก็บจากการถือกรรมสิทธิ์หรือสิทธิ

¹³ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ซึ่งมีผลให้ยกเลิกภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ ปัจจุบันอยู่ในขั้นตอนการทำประชาพิจารณ์ ก่อนการประกาศใช้บังคับ.

¹⁴ฉันทพงศ์ โปษกะบุตร, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ศรีเมืองการพิมพ์, 2532), หน้า 5-6.

ครอบครองทรัพย์สิน เช่น ภาษีรถยนต์ ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง¹⁵

1.3.3.3 ภาษีที่จัดเก็บจากการบริโภค (Consumption Tax Base) หรือภาษีการบริโภค เป็นการเก็บภาษีเมื่อมีการขายหรือเมื่อมีการใช้สินค้าหรือบริการ หรือภาษีที่เก็บจากเครื่องบริโภค เช่น ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีศุลกากร อากรมหรสพ เป็นต้น

1.4 วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษี

ในการบริหารประเทศ รัฐบาลจำเป็นต้องใช้จ่ายเงินเป็นจำนวนมาก เมื่อรัฐต้องใช้จ่ายเงิน รัฐบาลก็ต้องมีรายรับหรือรายได้ ซึ่งรายได้หรือรายรับที่สำคัญส่วนใหญ่จะได้อาจมาจากการเก็บภาษีอากร ดังนั้น วัตถุประสงค์ที่สำคัญในการเก็บภาษีอากรก็คือ เพื่อหารายได้มาใช้จ่ายในกิจการของรัฐ อันเป็นจุดมุ่งหมายโดยตรงและเป็นวัตถุประสงค์หลัก¹⁶ ซึ่งโดยทั่วไปวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีที่สำคัญมี 5 ประการ คือ

1.4.1 วัตถุประสงค์เพื่อเป็นรายได้

ในสมัยก่อนภาระหน้าที่ของรัฐบาลอยู่ในวงจำกัด กล่าวคือ มีหน้าที่เฉพาะการรักษาความสงบเรียบร้อยในประเทศและการป้องกันประเทศจากการรุกรานของศัตรูภายนอกประเทศเท่านั้น แต่ในปัจจุบันโลกได้เปลี่ยนแปลงไปสู่ยุคสมัยแห่งเทคโนโลยี จึงทำให้รัฐบาลของทุกประเทศมีภาระหน้าที่เพิ่มขึ้นอย่างมาก ทำให้มีความจำเป็นที่จะต้องใช้จ่ายเงินในการบริหารงานตามหน้าที่ให้สำเร็จลุล่วงไป ซึ่งแหล่งที่มาของรายได้ดังกล่าวย่อมได้แก่รายได้จากภาษีอากร ซึ่งเป็นรายได้ที่มีความสำคัญที่สุดของประเทศ โดยลักษณะภาษีอากรและจำนวนรายได้ทางภาษีอากรนั้น เป็นเรื่องชี้ให้เห็นถึงความเจริญรุ่งเรืองในทางเศรษฐกิจของแต่ละประเทศหรือรัฐนั้นเป็นอย่างดี

ด้วยเหตุผลตามที่กล่าวมานี้ วัตถุประสงค์ที่สำคัญที่สุดของการจัดเก็บภาษีอากรจึงได้แก่การหารายได้ ภาษีอากรที่จะทำรายได้ดีจะต้องมีความยืดหยุ่นพอสมควร กล่าวคือ สามารถปรับตัว

¹⁵ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. มาตรา 5 บัญญัติว่า “ผู้เสียภาษีภาษีหมายความว่า บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง หรือเป็นผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สินของรัฐ ซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ และให้หมายความรวมถึงผู้มีหน้าที่เสียภาษีแทนผู้เสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ด้วย”.

¹⁶ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม , คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์พิมพ์อักษร , 2541), หน้า 9.

ให้เข้ากับสถานการณ์ทางเศรษฐกิจได้ ไม่ว่าจะเศรษฐกิจจะอยู่ในสถานะอย่างไรก็สามารถทำรายได้ให้แก่รัฐได้อย่างสม่ำเสมอ¹⁷

1.4.2 เพื่อการชำระหนี้สินของรัฐ

นโยบายในทางการเงินและการคลังในปัจจุบัน รัฐจำเป็นต้องอาศัยเงินกู้จำนวนมากมาใช้จ่ายลงทุนสร้างปัจจัยในการพัฒนาประเทศ¹⁸ หรือความจำเป็นที่จะต้องกู้เงินจากต่างประเทศมาลงทุนสร้างปัจจัยต่างๆ เพื่อเป็นการปูพื้นฐานทางเศรษฐกิจ (infrastructure) ไว้รองรับความเจริญอันเกิดจากการพัฒนาเศรษฐกิจนับว่าเป็นเรื่องที่สำคัญมาก เพราะการที่จะพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศให้เจริญก้าวหน้าต่อไปได้จำเป็นต้องมีรากฐานทางเศรษฐกิจที่มั่นคง การลงทุนที่เกี่ยวกับการปูพื้นฐานทางเศรษฐกิจ ได้แก่ การสร้างถนน การสร้างเขื่อนกักเก็บน้ำ ทำเรือคมนาคม และการพลังงานต่างๆ เป็นต้น ด้วยเหตุผลดังกล่าวนี้ รัฐจึงจำเป็นต้องเก็บภาษีจากผู้ที่ได้รับผลประโยชน์จากการพัฒนาประเทศทั้งทางตรงและทางอ้อม เพื่อชำระคืนเงินต้นและดอกเบี้ยที่กู้ยืมมาลงทุน¹⁹

1.4.3 เพื่อการกระจายรายได้และทรัพย์สิน

รายได้และทรัพย์สินเป็นเครื่องมือวัดฐานะความมั่นคงทางสังคม เพราะรายได้และทรัพย์สินจะทำให้ผู้ซื้อมีอำนาจซื้อสูงขึ้น รัฐที่มั่นคงสมบูรณ์ประชาชนมักจะมีรายได้สูงเป็นไปโดยทั่วถึงกัน ซึ่งนั่นหมายความว่ารัฐดังกล่าวมีการกระจายรายได้ อย่างทั่วถึงกัน การกระจายรายได้และทรัพย์สินมิใช่จะมุ่งพิจารณาแต่เฉพาะตัวบุคคลเท่านั้น ต้องพิจารณาลักษณะอื่นๆ ประกอบด้วย เช่น พิจารณาระหว่างกลุ่มอาชีพ หรือระหว่างผู้ที่อยู่ในตัวเมืองกับชนบท เป็นต้น การกระจายรายได้และทรัพย์สินที่ไม่ทั่วถึงอาจทำให้เกิดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจเกิดขึ้นได้

1.4.4 เพื่อการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ

การรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจทั้งในด้านเสถียรภาพทางด้านการจ้างแรงงานและในด้านราคา เป็นเป้าหมายทางเศรษฐกิจที่สำคัญประการหนึ่งในการดำเนินการเพื่อให้บรรลุเป้าหมายนี้ รัฐบาลสามารถใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือได้ เช่น ในช่วงที่ภาวะเศรษฐกิจของประเทศรุ่งเรือง รัฐบาลอาจใช้ภาษีอากรเพื่อลดหรือกำกับทิศทางของบริษัทของภาคเอกชนให้เป็นไปอย่างเหมาะสม เพื่อมิให้เกิดภาวะปัญหาด้านเงินเฟ้อเกิดขึ้น หรือหากมีภาวะดังกล่าวนี้เกิดขึ้นอยู่แล้ว รัฐบาลก็อาจใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือหนึ่งในการใช้แก้ปัญหาที่เกิดขึ้นอยู่แล้ว รัฐบาล ก็อาจใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือหนึ่งในการแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นได้ หรือในยามเศรษฐกิจตกต่ำมีการว่างงานของประชาชนในประเทศสูง รัฐบาลก็

¹⁷ปรีดา นาคเนาวิม, เศรษฐศาสตร์ภาษีอากร 1, พิมพ์ครั้งที่ 6 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์แสงจันทร์การพิมพ์, 2531), หน้า 7.

¹⁸อเนก เขียวถาวร, ปรีดา นาคเนาวิม และอัญชลี ค้อคงคา, การภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2517), หน้า 2.

¹⁹เรื่องเดียวกัน, หน้า 2.

อาจลดภาษีอากรเพื่อกระตุ้นให้มีการบริโภคและการลงทุนมากขึ้นซึ่งจะส่งผลให้มีการผลิตและการจ้างงานเพิ่มขึ้น เป็นต้น

1.4.5 เพื่อส่งเสริมความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ

การเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจอาจวัดได้จากผลผลิตโดยรวมของประเทศ การผลิตสินค้าและบริการได้ในปริมาณมาก สามารถตอบสนองความต้องการของประชาชนได้อย่างทั่วถึงและเพิ่มปริมาณขึ้นเรื่อยๆ ขึ้นอยู่กับการสร้างเทคโนโลยีการพัฒนาแรงงาน เป็นต้น รัฐบาลอาจใช้ภาษีเป็นเครื่องมือในการควบคุมการบริโภค สินค้า การผลิต หรือวิธีดำเนินธุรกิจบางชนิด เพื่อมิให้เกิดผลเสียต่อระบบเศรษฐกิจโดยรวม เช่น เมื่อสินค้าชนิดใดเป็นสินค้าฟุ่มเฟือยและไม่มีความจำเป็นมากนักสำหรับประชาชนส่วนใหญ่ รัฐบาลก็อาจจะจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูงเพื่อให้สินค้านั้นมีราคาแพง ซึ่งจะมีผลเป็นการจำกัดจำนวนการใช้สินค้าได้ทางหนึ่ง มีผลทำให้ประชาชนได้ใช้สินค้านั้นเท่าที่จำเป็นหรือในทางตรงกันข้ามหากว่าสินค้าใดประชาชนมีความต้องการในการบริโภคปริมาณที่สูงหรือเป็นสินค้าที่มีประโยชน์หรือจำเป็นต่อประชาชนส่วนรวม รัฐบาลก็อาจจะจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละต่ำ มีผลทำให้ประชาชนมีกำลังซื้อเพิ่มมากขึ้น เป็นต้น

1.5 หลักภาษีอากรที่ดี

เป็นที่ทราบกันโดยทั่วไปว่า การจัดเก็บภาษีอากรมีผลกระทบต่อเป้าหมายทางเศรษฐกิจหลายด้าน ดังนั้นภาษีอากรที่ดีจึงต้องมีความสอดคล้องกับเป้าหมายดังกล่าวนี้ด้วยความจริงเคยมีผู้คิดถึงลักษณะของภาษีอากรที่ดีไว้นานแล้ว เป็นต้นว่า Josiah Tucker นักเศรษฐศาสตร์ผู้หนึ่งในสำนักพาณิชย์นิยม (Mercantillism) ก็เคยกล่าวไว้ว่า “ภาษีอากรที่ดีก็คือภาษีที่สามารถจะป้องกันการเกียจคร้านไม่ทำงาน ป้องกันการใช้จ่ายสุรุ่ยสุร่ายและส่งเสริมอุตสาหกรรม ” หรือกล่าวที่ได้ยินกันบ่อยๆ ที่สุดก็คือว่า “การเก็บภาษีที่ดีคล้ายกับการถอนขนห่าน ต้องพยายามถอนขนห่านให้ได้มากที่สุดโดยที่ห่านร้องน้อยที่สุด”²⁰ แต่ Adam Smith นักเศรษฐศาสตร์ ชาวสก็อตแลนด์ได้วางหลักการของความเป็นภาษีอากรที่ดีไว้อย่างชัดเจนที่สุด 4 ประการ ตามที่ปรากฏไว้ในหนังสือ “The Wealth of Nations” ปี ค.ศ. 1776 ซึ่งเป็นหลักการที่ยอมรับกันในทุกประเทศ เมื่อปลายศตวรรษที่ 18 Adam Smith ได้ประมวลวิธีที่ประชาชาติต่างๆ คิดขึ้นและปฏิบัติอยู่โดยทั่วไปมาสรุปเป็นหลักการ 4 ประการ ได้แก่ 1. หลักความเท่าเทียมกันทางภาษีอากร (Equity) 2. หลักความแน่นอนทางภาษีอากร (Certainly) 3. หลักความสะดวก (Convenience) 4. หลักความประหยัด (Economy)²¹ หลักการทั้ง 4 ประการนี้เป็นได้เป็นที่ยอมรับกัน

²⁰ พูนศรี สงวนชีพ , นโยบายและการบริหารภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2546), หน้า 58.

²¹ ป๋วย อึ๊งภากร , คำบรรยายวิชาการคลังมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ปี 2498 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์ประมวลมิตรการพิมพ์, 2498), หน้า 232-246.

โดยทั่วไปทางด้านการวิชาการภาษีอากร แต่เมื่อสภาพการณ์เศรษฐกิจ สังคมและการเมืองของโลกได้พัฒนาการมาโดยลำดับ ซึ่งทำให้ภาษีอากรมีบทบาทและมีความสำคัญเพิ่มมากขึ้น ในแต่ละประเทศจึงได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับภาษีอากรที่ดีเพิ่มมากขึ้นจากที่มีอยู่เดิม²² รวมเป็นทั้งหมด 7 หลักการดังต่อไปนี้

1.5.1 หลักความเท่าเทียมกันทางภาษีอากร (Equity)

ภาษีอากรที่มีลักษณะเป็นธรรมนั้น ได้แก่ ภาษีอากรซึ่งจัดเก็บจากบุคคลซึ่งเท่าเทียมกันเป็นจำนวนเท่ากัน และเก็บจากบุคคลซึ่งแตกต่างกันตามความเหมาะสมกับความแตกต่างกันๆ หลักความเป็นธรรมทางภาษีนี้นับว่าเป็นหัวใจของระบบภาษีอากรที่ดี ถ้าหากระบบภาษีอากรใดปราศจากความเป็นธรรมแล้ว ประชาชนผู้เสียภาษีก็อาจเกิดความรู้สึกรู้สึกต่อต้านการเสียภาษีและไม่ยอมเสียภาษีหรือหลบเลี่ยงการเสียภาษี ความยินยอมเสียภาษีโดยสมัครใจเองก็คงจะเป็นไปไม่ได้ ปัญหาในการศึกษาเรื่องความเป็นธรรมจึงอยู่ที่ว่าจะถือมาตรการอย่างไรเป็นเครื่องมือในการวัดความเท่าเทียมกันหรือความแตกต่างกัน และในกรณีที่มีความแตกต่างกันแล้วการเก็บภาษีจะแตกต่างกันในลักษณะใดจึงจะเหมาะสม²³

นักเศรษฐศาสตร์ได้แบ่งหลักความเป็นธรรมทางภาษีอากรโดยพิจารณาจากการจัดเก็บภาษี²⁴ ออกเป็น 2 ประการ ได้แก่ หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity) และหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Relative Equity)

1.5.1.1 หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity)

ระบบภาษีอากรที่ดีที่ถือว่ามีความเป็นธรรมตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ ต้องเป็นภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีอากรทุกคนต้องเสียภาษีอากรเป็นเงินคนละเท่าๆ กัน หลักการนี้มีลักษณะเป็นการวัดความเป็นธรรมในการเสียภาษีของประชาชนในรูปของตัวเงิน²⁵ ซึ่งความเป็นธรรมตามหลักการนี้มีรากฐานมาจากแนวความคิดที่ว่าภาระค่าใช้จ่ายของรัฐบาลนั้นควรจะกระจายไปยังประชาชนหรือผู้เสียภาษีทุกคนในจำนวนที่เท่ากัน หากรัฐบาลของประเทศใดจัดเก็บภาษีตามหลักการนี้ ก็จะพบว่าจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีแต่ละรายจะต้องเสียจะมีค่าเท่ากับรายจ่ายทั้งหมดของรัฐบาลและหารด้วยจำนวนผู้เสียภาษีอากร ซึ่งตัวอย่างของภาษีอากรที่จัดเก็บตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์นี้ประเทศไทยได้เคย

²²ศุภรัตน์ ควณินกุล, เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1, หน่วยที่ 1-7, พิมพ์ครั้งที่ 8 (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2545), หน้า 72.

²³วิทย์ ดันตยกุล, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2528), หน้า 24.

²⁴เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและกระจายราย (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2532), หน้า 225-223.

²⁵ศุภลักษณ์ พินิจกุล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547), หน้า 62.

จัดเก็บมาแล้วในอดีต นั่นคือ ภาษีรัชชูปการ (Poll Tax) ซึ่งเป็นภาษีเก่าแก่ที่ใช้เรียกเก็บกันสมัยโบราณ ในต่างประเทศเป็นภาษีที่รัฐบาลเรียกเก็บจากพลเมืองของประเทศเป็นรายหัว บางครั้งจึงเรียกว่า Head Taxes หรือ Capitation Taxes ภาษีที่เรียกเก็บอาจจะกำหนดไว้เป็นอัตราเดียวหรือแตกต่างกันตามฐานะ ส่วนใหญ่มักจะเก็บจากบุคคลที่อยู่ในวัยทำงานคืออายุระหว่าง 20-60 ปี หรือเรียกเก็บภาษีจากบุคคลที่มีสิทธิเลือกตั้ง ส่วนของไทยเรา ภาษีรัชชูปการ เป็นภาษีที่เรียกเก็บจากข้าแผ่นดิน คือ เก็บจากราษฎรที่อาศัยแผ่นดินอยู่ ซึ่งในสมัยนั้นเรียกว่า โพร ต่อมาได้ยกเลิกไปในสมัยสิ้นสุดของระบอบสมบูรณาญาสิทธิราชย์ ความเป็นธรรมตามหลักการนี้อาจกล่าวได้ว่าสามารถนำไปใช้ได้ก็ต่อเมื่อผู้เสียภาษีอากรทุกคนในประเทศมีฐานะทางเศรษฐกิจที่เท่าเทียมกัน

แต่เมื่อพิจารณาจากสภาพความเป็นจริงของสังคมพบว่าประชาชนผู้เสียภาษีมิได้มีฐานะทางเศรษฐกิจที่เท่าเทียมกัน ดังนั้นการจัดเก็บภาษีตามหลักการนี้จึงเป็นไปได้ยากและก่อให้เกิดข้อบกพร่องหลายประการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในประเด็นที่ว่า การจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์มิได้คำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีที่แตกต่างกัน การกำหนดให้ผู้เสียภาษีทุกคนต้องเสียภาษีอากรจำนวนเท่ากันเช่นนี้ย่อมทำให้เกิดภาระทางภาษีแก่ผู้เสียภาษีที่มีเงินได้น้อยสูงกว่าภาระภาษีของผู้มีเงินได้ที่มากกว่า นอกจากนี้ยังพบว่าผู้เสียภาษีบางรายที่มีรายได้น้อยไม่สามารถชำระภาษีได้ครบจำนวนซึ่งก่อให้เกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษีตามมา จากข้อบกพร่องดังกล่าวมานี้การจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์จึงเสื่อมความนิยมไปในที่สุด และได้ก่อให้เกิดหลักการจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ขึ้นมาแทน

1.5.1.2 หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Relative Equity)

ความเป็นธรรมทางภาษีอากรตามหลักการนี้มีความแตกต่างจากหลักการนี้ได้พิจารณาว่าจำนวนภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีแต่ละรายจ่ายให้กับรัฐนั้นเท่ากันหรือไม่ หากแต่พิจารณาจากจำนวนภาษีที่ได้เสียไปเปรียบเทียบกับประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐหรือเปรียบเทียบกับความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละราย ดังนั้นการจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์จึงสามารถแบ่งออกได้เป็น 2 หลักการย่อย คือ หลักผลประโยชน์ (Benefit Principle) และหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability-to-Pay Principle) โดยมีรายละเอียดดังนี้

1) หลักผลประโยชน์ (Benefit Principle)

การจัดเก็บภาษีตามหลักการนี้ มีรากฐานมาจากแนวความคิดที่ว่าผู้ที่ได้รับผลประโยชน์จากสินค้าหรือบริการใดๆ ของรัฐมาก ก็จะต้องเป็นผู้เสียภาษีจำนวนมากเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิตสินค้าหรือบริการเหล่านั้นตามสัดส่วนหรือขนาดของประโยชน์ที่ตนเองได้รับนั้น และหากผู้ได้รับประโยชน์น้อยก็ควรเสียภาษีแต่น้อยหรือหากไม่ได้รับประโยชน์จากการบริการนั้นเลย ก็ไม่ควรต้องเสียภาษีเพื่อการนั้นกล่าวอีกนัยหนึ่ง คือ ในการจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์ รัฐบาลวางตนเสมือนหนึ่งเป็นเอกชนที่ดำเนินกิจการต่างๆ ดังนั้นผู้ใดได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการของรัฐมาก

ก็ต้องเสียภาษีให้กับรัฐมากเช่นเดียวกันกับในกรณีที่คุณนั้นได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการของภาคเอกชน

อย่างไรก็ตาม แม้ว่าการจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์จะมีข้อดีที่ว่าจำนวนภาษีที่จัดเก็บสอดคล้องกับการใช้จ่ายในการผลิตสินค้าและบริการของรัฐก็ตามแต่มีข้อยุ่งยากในทางปฏิบัติหลายประการ ที่สำคัญก็คือสินค้าหรือบริการสาธารณะหลายอย่างที่รัฐจัดสรรให้กับประชาชนนั้นไม่สามารถกำหนดมูลค่าของประโยชน์ที่แต่ละคนได้รับ เช่น การป้องกันประเทศ กระบวนการยุติธรรม เป็นต้น นอกจากนี้แม้สินค้าหรือบริการสาธารณะบางอย่างอาจวัดมูลค่าของประโยชน์ที่แต่ละคนได้รับได้ แต่ก็มีปัญหาว่าควรจะเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์หรือไม่ เพราะประโยชน์ดังกล่าวเป็นประโยชน์ทางสังคม เช่น การเก็บภาษีบำรุงการศึกษาที่รัฐจัดสรรให้เต็มตามค่าใช้จ่ายของรัฐ อาจทำให้คนยากจนไม่มีโอกาสได้รับการศึกษาก็ได้ ซึ่งจะก่อให้เกิดผลเสียในท้ายที่สุดกับสังคมนั้น

2) หลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability-to-Pay Principle)

การเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษีจะใช้ความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลเป็นเกณฑ์ในการเก็บภาษี ซึ่งอาจวัดจากทรัพย์สินรายได้หรือการใช้จ่ายของแต่ละบุคคลเป็นเกณฑ์กำหนดจำนวนภาษีที่ต้องเสีย กล่าวคือ ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีมากก็ต้องเสียภาษีให้กับรัฐมาก ในทางตรงข้ามผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีน้อยก็ควรเสียภาษีให้กับรัฐน้อยตามขนาดความสามารถในการเสียภาษีของตน

หลักความเสมอภาคหรือหลักความเท่าเทียมกันในกฎหมายภาษีอากร ได้รับการยอมรับในแวดวงวิชาการกฎหมายภาษีอากรไทย ดังเห็นได้จากคำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญที่ 48/2545 เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในกรณีคู่สมรสที่ได้บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 57 ตรี อันมีผลให้สามีภริยาเสียภาษีต่างจากบุคคลที่ยังไม่สมรสหรือคนโสด ซึ่งคดีนี้ศาลได้วินิจฉัยในประเด็นที่เกี่ยวกับหลักความเสมอภาคในทางกฎหมายที่สำคัญ ศาลรัฐธรรมนูญวินิจฉัยดังนี้

“...ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี กำหนดให้สามีและภริยาเสียภาษีต่างจากคนโสด เนื่องจากคนโสดกับสามีและภริยามีเงื่อนไขและสาระสำคัญในการดำรงชีวิตรวมทั้งมีพฤติกรรมทางเศรษฐกิจที่ต่างกัน ประกอบกับเงินของสามีและภริยาที่ได้มาระหว่างการสมรสโดยทั่วไปจะถือเป็นสินสมรส และบุคคลในครอบครัวเป็นผู้รับประโยชน์จากเงินได้นั้นรวมกัน อีกทั้งในการคำนวณภาษีของสามีและภริยาประมวลรัษฎากรกำหนดให้หักค่าลดหย่อนและค่าใช้จ่ายจากเงินได้พึงประเมินก่อนเหลือเท่าใดจึงเป็นเงินได้สุทธิที่ต้องเสียภาษีในอัตราที่กำหนดในบัญชีอัตราภาษีเงินได้สำหรับอัตราภาษีเงินได้ย่อมขึ้นอยู่กับสภาพทางเศรษฐกิจและสังคม นิตยบายการคลังและนโยบายภาษีอากรของประเทศ ซึ่งเป็นความรับผิดชอบของคณะรัฐมนตรีภายใต้การควบคุมของรัฐสภา ซึ่งปรากฏว่าได้มีการแก้ไขประมวลรัษฎากรเพิ่มค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี เพื่อให้สอดคล้องกับสภาพทางเศรษฐกิจและสังคมและ โดยที่ประมวลรัษฎากรมาตรา 57 ตรี บัญญัติขึ้นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีของรัฐ มี

ผลใช้บังคับกับสามีและภริยาทั้งหมดที่มีเงินได้พึงประเมินเป็นการทั่วไปอย่างเท่าเทียมกัน จึงถือไม่ได้ว่าเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องถิ่นกำเนิด เพศ อายุ สภาพทางกายหรือสุขภาพ สถานะของบุคคลฐานะทางเศรษฐกิจหรือสังคมตามที่บัญญัติไว้ใน รัฐธรรมนูญ มาตรา 30 ประมวลรัษฎากรมาตรา 57 ตรี กำหนดให้ถือเอาเงินได้ถึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้พึงประเมินของสามีและให้สามีมีหน้าที่ยื่นรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแทนภริยา จะกระทบกระเทือนต่อสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่เป็นสามีอยู่บ้างก็ตาม แต่ก็เป็นไปได้ที่จำเป็นเพื่อประโยชน์ในการเก็บภาษีของรัฐ และมีได้กระทบต่อสาระสำคัญแห่งสิทธิและเสรีภาพทั้งส่วนบุคคล ครอบครัว และทรัพย์สินตามที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ มาตรา 29...”

อย่างไรก็ตามจากคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญดังกล่าวนี้ยังมีความเห็นในทางวิชาการเห็นว่าในทางวิชาการเห็นว่า การกำหนดให้คู่สมรสเป็นหน่วยภาษีซึ่งต้องนำเงินได้ของคู่สมรสรวมกับแล้วเสียภาษีตามอัตราภาษีก้าวหน้าเดียวกันกับบุคคลซึ่งไม่ได้สมรสนั้น ก่อให้เกิดการลงโทษทางภาษีอากรโดยผลของการสมรส (Marriage Penalty) ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อการตัดสินใจในการสมรสของคู่สมรสและถือว่าเป็นการปฏิบัติต่อชายหญิงที่ไม่เท่าเทียมกัน โดยเห็นว่าการไม่ให้หน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีอากรตกแก่ฝ่ายภริยาบ้างอาจถูกมองว่า ไม่ให้สิทธิแก่ภริยาอย่างเท่าเทียมกับสามีในการติดต่อกับกรมสรรพากร เพื่อเสียภาษีสำหรับเงินได้ของตน²⁶

หลักความเท่าเทียมกันทางภาษีอากร (Equity) จากการศึกษาพบว่า ในตำราวิชาการภาษีอากรบางเล่มยังแบ่งออกได้เป็น 2 ลักษณะ ²⁷ กล่าวคือ หลักความยุติธรรมตามแนวนอน (Horizontal Equity) กับหลักความยุติธรรมตามแนวตั้ง (Vertical Equity) ซึ่งหลักการทั้งสองนี้มีลักษณะที่เหมือนกับหลักความเท่าเทียมกันทางภาษีอากรตามที่ Adam Smith ได้กล่าวไว้ในหนังสือ “The Wealth of Nations” เพียงแต่ทำให้มีความชัดเจนขึ้น

หลักความยุติธรรมตามแนวตั้ง (Vertical Equity) มีหลักอยู่ว่าบุคคลซึ่งอยู่ในฐานะที่แตกต่างกันควรได้รับการปฏิบัติที่แตกต่างกัน เช่น บุคคล 2 คน มีรายได้ไม่เท่ากัน คนที่มีรายได้มากกว่าควรเสียภาษีจำนวนมากกว่าคนที่มียาได้น้อย เป็นต้น ภาษีที่เป็นไปตามหลักความยุติธรรมตามแนวตั้งนั้นจะเห็นได้จากอัตราภาษีที่ไล่จะเป็นอัตราภาษีก้าวหน้า (Progressive Tax Rates) เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เป็นต้น

1.5.2 หลักความแน่นอนทางภาษีอากร (Certainty)

ความแน่นอนมีความเกี่ยวข้องกับภาษีอากร โดยถือเป็นหลักเกณฑ์ที่สำคัญประการหนึ่งของระบบภาษีอากรที่ดี ทั้งนี้เพราะว่าประชาชนผู้อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีต้องการที่จะทราบเพื่อความ

²⁶สราวุธ วุฒยาภรณ์, “ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร ,” วารสาร 19 ปี ศาลภาษีอากร กลาง (สิงหาคม 2548): 54-55.

²⁷เรื่องเดียวกัน, หน้า 40.

มันใจระดับหนึ่งว่า ภาษีที่จะต้องเสียจะเป็นจำนวนเท่าใดจะต้องเสียภาษีเมื่อใด และจะต้องเสียด้วยวิธีการใด กล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ ภาษีอากรที่เรียกเก็บนั้นควรจะต้องมีความชัดเจนในแง่ของบุคคลผู้เสียภาษี ฐานที่จะนำมาใช้คิดคำนวณภาษี อัตราภาษีที่เกี่ยวข้อง กำหนดเวลาที่จะต้องเสียภาษี และวิธีการชำระภาษีหากระบบภาษีอากรใดมีความแน่นอนและชัดเจนดังกล่าวแล้ว ย่อมจะสร้างความสมัครใจในการเสียภาษีอากรได้ดีขึ้น เพราะทางด้านผู้เสียภาษีเองก็จะได้รับประโยชน์จากการตัดสินใจและการวางแผนล่วงหน้าได้อย่างถูกต้อง ความชัดเจนในลักษณะนี้นอกจากจะชัดเจนในตัวบทกฎหมายแล้วยังจะต้องชัดเจนในวิธีปฏิบัติชัดเจนอีกด้วย ในบางประเทศหน่วยงานบริหารภาษีอากรทั้งหลายได้พยายามที่จะสร้างความแน่นอนและความชัดเจนเกี่ยวกับการตีความกฎหมายและวิธีปฏิบัติโดยการออกระเบียบ หรือคำสั่งอย่างละเอียด และในบางครั้งก็จะมีกรณีความกฎหมายที่อาจเกิดปัญหาล่วงหน้า ซึ่งจะเป็นการช่วยสร้างความแน่นอนให้เกิดขึ้นในทางปฏิบัติได้มากขึ้น

ระบบภาษีอากรใดที่ปราศจากความแน่นอน ย่อมจะเป็นช่องทางชักนำไปสู่การทุจริตของเจ้าหน้าที่ และก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีอากรได้ เช่น ผู้เสียภาษียรายที่มีสภาพเหมือนกันอาจเสียภาษีไม่เท่ากัน ทั้งนี้เพราะเจ้าหน้าที่บางรายอาศัยความกำกวมของกฎหมายตีความช่วยเหลือผู้เสียภาษี โดยเรียกร้องเอาผลประโยชน์ส่วนตัว หรืออาจเป็นเพราะว่าแม้ไม่มีการทุจริตเกิดขึ้น แต่เจ้าหน้าที่ใช้วิจารณ์ที่แตกต่างกันตีความกฎหมายดังกล่าวแตกต่างกัน เป็นต้น ปัญหาที่มักพบอยู่เสมอ คือ การพิพาทกันระหว่างผู้เสียภาษีกับพนักงานเจ้าหน้าที่ในเรื่องการกำหนดจำนวนค่ารายปี เพราะการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินจะมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับที่ค่ารายปีนั่นเอง²⁸ โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีมักจะเห็นว่าโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างของตน ถ้าหากนำไปให้เช่าควรจะได้รับค่าเช่าต่อปีเท่านี้ ส่วนพนักงานเจ้าหน้าที่กลับเห็นว่าควรได้เช่ามากกว่าที่เจ้าของโรงเรือนนั้นคิด คำนวนหรือตั้งสมมุติฐานไว้โปรดดูคำพิพากษาศาลฎีกา 2 เรื่องต่อไปนี้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2592/2529 ซึ่งวินิจฉัยว่า โรงเรือนของโจทก์เป็นประเภทโรงงาน โรงเรือนของบริษัท ท.เป็นโรงเรือนธรรมดา สภาพของโรงเรือนไม่เหมือนกัน พนักงานของจำเลยที่ 1 นำอัตราค่าเช่าโรงเรือนของบริษัท ท. ซึ่งให้บริษัท ข. เช่ามาเป็นเกณฑ์คำนวณค่ารายปีของบริษัท โจทก์ด้วย จึงไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง และที่โรงเรือนของบริษัท ท.ให้เช่าได้เดือนละ 100,000 บาท ก็เป็นเรื่องเฉพาะรายไม่ใช่อัตราค่าเช่าทั่วไป ทั้งที่ดินและโรงเรือนดังกล่าวอยู่คนละถนนกัน การที่พนักงานของจำเลยที่ 1 แก้ไขค่ารายปีของโจทก์เป็นเหตุให้โจทก์ต้องเสียภาษีโรงเรือนเพิ่มขึ้นมากมาย และอัตราส่วนที่เพิ่มก็ไม่แน่นอน ดังนี้ เป็นการประเมินเรียกเก็บภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย สมควรให้ประเมินเพิ่มขึ้นปีละ 20 เปอร์เซ็นต์ตามสถานะค่าครองชีพที่เพิ่มขึ้น โรงพนสีของโจทก์ให้เป็นที่พนสีกระเบื้องลอนคู่มุงหลังคาบ้าน ภายในโรงงานมีแท่นสายพาน 3 แท่น ยาวตลอดโรงงานติดตั้งถาวรกับเสา

²⁸ พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, “ข้อคิดเกี่ยวกับค่ารายปีในการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน ,” **สรรพากร** **สาสน์** 38, 7 (กรกฎาคม 2534): 25.

เหล็กมีกล่องเหล็กสำหรับอบความร้อนและฟันสีหุ่นสายพาน มีเครื่องฟันสีติดตั้งอยู่เหนือแท่นสายพาน มีเครื่องปั๊มลมอยู่ด้านหลังใกล้ๆ เครื่องปั๊มลมมีเครื่องทำความร้อน 2 เครื่อง และมีท่อระบายความร้อนผ่านเหนือแท่นสายพาน โรงฟันสีของโจทท์จึงเป็นโรงเรือนที่ติดตั้งส่วนควบที่สำคัญมีลักษณะเป็นเครื่องจักรกลไก เพื่อให้ดำเนินอุตสาหกรรมผลิตกระเบื้องของโจทท์ ย่อมได้รับลดหย่อนค่ารายปีลงเหลือหนึ่งในสามตาม มาตรา 13 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 หากจำเป็นต้องเป็นเครื่องจักรกลไกที่มีลักษณะเป็นเครื่องกระทำหรือเครื่องกำเนิดสินค้าด้วยไม้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 768/2510 วินิจฉัยว่า พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 8 วรรค 2 บัญญัติเพียงให้เอาค่าเช่าเป็นหลักคำนวณค่ารายปีเท่านั้น มิใช่จะต้องคำนวณค่ารายปีจากค่าเช่าที่ผู้ให้เช่าได้รับตามสัญญาที่ได้ทำไว้ต่อกันเสมอไปไม่ ถ้าเป็นกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าค่าเช่านั้นมีจำนวนเงินอันสมควรจะให้เช่าได้ในปีหนึ่งๆ พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจแก้หรือคำนวณใหม่ได้

ระดับความแน่นอนของภาษีอากรแต่ละประเภทจะแตกต่างกันไป ตัวอย่างเช่น ภาษีเงินได้ (Income Tax) ไม่ว่าบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็ตาม จะมีความแน่นอนในด้านภาระภาษีว่าต้องตกอยู่กับผู้ใดมากกว่าภาษีทางด้านการค้า เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต ซึ่งมีการผลักภาระภาษีได้ แต่ในขณะเดียวกันเนื่องจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไม่มีบทบัญญัติที่ยุ่งยากและเป็นปัญหาในการตีความอยู่มากมายหลายประการเมื่อเทียบกับภาษีการค้า ดังนั้น จึงอาจถือได้ว่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีความแน่นอนในแง่ของจำนวนหนี้ภาษีน้อยกว่าภาษีน้อยกว่าภาษีทางด้านการค้า เป็นต้น

1.5.3 หลักความสะดวก (Convenience)

หลักการนี้ Adam Smith มีความเห็นว่า ภาษีอากรทุกประเภทควรเรียกเก็บตามระยะเวลาและตามวิธีที่สะดวกที่สุดแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี การเลือกระยะเวลาและวิธีเก็บที่อำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีทำให้สามารถเก็บเงินค่าภาษีได้มากแล้วยังทุ่นเวลาและค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีนั้นๆ อีกด้วย หลักความสะดวกนี้มีจุดมุ่งหมายว่าเมื่อประชาชนมีภาระหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรให้แก่รัฐ รัฐก็ควรที่จะเป็นฝ่ายอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีในการติดต่อเพื่อชำระภาษี

1.5.4 หลักความประหยัด (Economy)

ภาษีอากรที่คืบคั้นในเรื่องการจัดเก็บภาษีจะต้องเป็นภาระแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีให้น้อยที่สุดและเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บต่ำที่สุดด้วยในขณะเดียวกัน ทั้งนี้ เนื่องจากข้อยุ่งยากในการเสียภาษีและค่าใช้จ่ายในการบริหารการจัดเก็บภาษีนั้นมิได้ก่อให้เกิดผลผลิต มวลรวม ประชาชาติ²⁹ (Gross

²⁹ ผลผลิตประชาชาติ หมายถึง มูลค่าสินค้าและบริการขั้นสุดท้ายที่ผลิตขึ้นด้วยทรัพยากรของประเทศในระยะเวลาหนึ่ง โดยมีข้อสังเกตว่า สินค้าที่ผลิตขึ้นด้วยทรัพยากรของประเทศไม่จำเป็นต้องมีมูลค่าเท่ากับสินค้าที่ผลิตภายในประเทศเสมอไป อาจแตกต่างกันได้ถ้าหากมีการนำทรัพยากรออกไปผลิตในประเทศอื่น และ/หรือประเทศอื่นนำทรัพยากรเข้ามาผลิตในประเทศไทย ดังนั้น GNP (Gross National

National Product) กล่าวคือ ไม่ก่อให้เกิด มูลค่าสินค้าและบริการขั้นสุดท้ายที่ผลิตขึ้นด้วยทรัพยากรของประเทศในระยะเวลาหนึ่ง หากแต่เป็นการใช้ทรัพยากรของสังคมไปในทางที่สูญเปล่า ซึ่งโดยหลักการแล้วรัฐบาลควรจัดเก็บโดยทำให้รายได้จากภาษีที่ได้รับใกล้เคียงกับจำนวนภาระภาษีที่ประชาชนต้องจ่ายให้รัฐมากที่สุด³⁰ รายได้ภาษี (Tax Income) คือ รายได้สุทธิที่รัฐบาลได้รับจากการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งเท่ากับภาษีที่ประชาชนเสียภาษีให้แก่รัฐบาลหักด้วยค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษี ดังนั้น ถ้ารัฐบาลเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บมากก็หมายความว่ารายได้ที่รัฐบาลจะนำไปใช้ย่อมมีน้อยลง ภาระภาษี (Tax Burden) คือ ภาระที่ผู้เสียภาษีจะต้องแบกรับ เนื่องจากถูกรัฐบาลเก็บภาษี ได้แก่ เงินค่าภาษีที่เสียไปรวมถึงภาระข้อยุ่งยากต่างๆ ที่เกิดขึ้นจากการต้องเสียภาษี เช่น การเสียเวลา ค่าใช้จ่าย และข้อยุ่งยากต่างๆ ที่เกิดขึ้นจากการต้องเสียภาษี เช่น การเสียเวลา ค่าใช้จ่าย และข้อยุ่งยากต่างๆ ในการเสียภาษีและโดยรวมตลอดจนถึงผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการเก็บภาษีนั่น ที่ให้ผู้เสียภาษีต้องเปลี่ยนแปลงการตัดสินใจเกี่ยวกับการประกอบพฤติกรรมทางเศรษฐกิจของตนและเป็นเหตุให้ผู้เสียภาษีนั่น ได้รับความพอใจน้อยลงหรือมีสวัสดิการที่น้อยลงซึ่งเราเรียกว่า “ภาระส่วนเกิน”

อย่างไรก็ตาม Adam Smith อธิบายว่า ภาษีอากรที่ผิดต่อหลักความประหยัด จะมีลักษณะดังนี้ คือ ภาษีที่การจัดเก็บต้องใช้เจ้าหน้าที่จำนวนมากและต้องเสียเงินเดือนเจ้าหน้าที่มาก ภาษีที่จะทำให้ประชาชนไม่อยากจะทำการลงทุน ภาษีที่ต้องให้เจ้าหน้าที่ไปตรวจสอบตลอดเวลา ทำให้ผู้เสียภาษีต้องลำบาก ถูกรบกวน หรือถูกข่มขู่³¹

1.5.5 หลักความเป็นกลางทางภาษีอากร (Neutrality)

ภาษีอากรที่ดีตามหลักความเป็นกลางทางภาษีอากร หมายถึง ระบบภาษีอากรที่มีโครงสร้างมีความเป็นกลางทางเศรษฐกิจมากที่สุด กล่าวคือ ภาษีอากรจะต้องไม่เปลี่ยนแปลงหรือกระทบกระเทือนรูปแบบการบริโภคหรือการออม การแข่งขันในการผลิตสินค้าและการบริการของผู้ผลิต ตลอดจนการทำงานของกลไกตลาด แนวความคิดเกี่ยวกับหลักความเป็นกลางภาษีนี้นี้มีรากฐานมาจากแนวความคิดที่ว่า ภาษีนั้นควรเป็นแหล่งรายได้ของรัฐเพียงอย่างเดียว รัฐไม่ควรดำเนินการใดๆ ที่จะมีผลกระทบกระเทือนต่อการตัดสินใจทางเศรษฐกิจของภาคเอกชน ซึ่งแนวความคิดดังกล่าวนี้สอดคล้องกับแนวความคิดของ Adam Smith ซึ่งกล่าวว่า รัฐควรมีบทบาทจำกัดอยู่เพียงการรักษาความปลอดภัยในประเทศและภายนอกประเทศ การศาล และการต่างประเทศเท่านั้น ส่วนกิจการอื่นๆ นอกเหนือไปจากที่

Product) จะเท่ากับ GDP (Gross Domestic Product) หรือผลผลิตภายในประเทศเบื้องต้นเฉพาะเมื่อไม่มีการเคลื่อนย้ายทรัพยากรระหว่างประเทศ แต่ถ้ามีการเคลื่อนย้ายทรัพยากรระหว่างประเทศ GNP จะต่างกับ GDP เท่ากับรายได้สุทธิจากต่างประเทศ.

³⁰พนม ทินกร ณ อยุธยา, การบริหารการคลังรัฐบาล มหภาค 2 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์ ศิลป์สยามการพิมพ์, 2534), หน้า 35.

³¹พูนศรี สงวนชีพ, เรื่องเดียวกัน หน้า 59.

กล่าวมาควรให้เอกชนเป็นผู้ดำเนินการ เพราะการริเริ่มของภาคเอกชนอยู่เหนือรัฐ ดังนั้นการดำเนินการ
กิจการของรัฐจะต้องมีผลกระทบกระเทือนต่อการดำเนินการทางการเงินของเอกชนน้อยที่สุดเท่าที่จะ
เป็นไปได้

อย่างไรก็ตาม เนื่องจากในปัจจุบันรัฐบาลในหลายประเทศได้ใช้ภาษีอากรเป็น
เครื่องมือในการดำเนินการเพื่อให้บรรลุเป้าหมายทางเศรษฐกิจในด้านต่างๆ มากขึ้น ซึ่งปรากฏว่าในบาง
กรณี รัฐได้ใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือดำเนินการที่มีลักษณะไม่มีความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ ความไม่
เป็นกลางทางเศรษฐกิจในกรณีดังกล่าวนี้อาจพิจารณาได้จากผลกระทบกระเทือนทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้น
ในด้านต่างๆ เช่น ในด้านการบริโภคหรือด้านการผลิต เป็นต้น โดยสามารถอธิบายได้ดังนี้

ในด้านการบริโภค ภาษีอากรที่จัดเก็บจากสินค้าและการบริการชนิดต่างๆ ที่จะมี
ความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจมากที่สุดคือ ภาษีขายทั่วไป เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจ
ทะเบียนได้เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการเมื่อมีการขายสินค้าหรือบริการ³² โดย
เก็บจากการขายสินค้าหรือการให้บริการต่างๆ ในอัตราที่มีความเท่ากัน แต่ก็มีอยู่หลายกรณีที่รัฐบาลได้ใช้
ความไม่เป็นกลางทางเศรษฐกิจของภาษีอากร เพื่อบิดเบือนรูปแบบการบริโภคของประชาชนให้อยู่ใน
ลักษณะที่ประชาชนเห็นว่ามีความเหมาะสมมากขึ้น เช่น การเก็บภาษีจากสุรา หรือบุหรี่ หรือสินค้า
จำพวกฟุ่มเฟือยต่างๆ ในอัตราที่สูงกว่าสินค้าชนิดอื่นๆ เพื่อลดจำนวนการบริโภคสินค้าเหล่านั้นให้
น้อยลง เป็นต้น

ในด้านการผลิต รัฐอาจใช้ความไม่เป็นกลางทางภาษีอากรเปลี่ยนรูปแบบของการ
ผลิตได้ เช่น ถ้าระบบภาษีอากรใดให้สิทธิประโยชน์แก่การผลิตที่ใช้เครื่องจักรมากกว่าการใช้แรงงานคน
ก็จะทำให้มีการเปลี่ยนแปลงการผลิตมาใช้เครื่องจักรมากขึ้น หรือถ้าระบบภาษีอากรใดจัดเก็บภาษีจาก
วัตถุดิบที่มีการนำเข้าจากต่างประเทศในอัตราที่สูงกว่าวัตถุดิบที่ผลิตได้ในประเทศ ก็จะทำให้มีการใช้
วัตถุดิบภายในประเทศผลิตสินค้ากันมากขึ้น

1.5.6 หลักความเรียบง่ายทางภาษีอากร (Simplicity)

หลักการนี้มาจากความเห็นของ Seligman ซึ่งมีความเห็นว่า ภาษีอากรที่ดีควรมี
ความเรียบง่าย กล่าวคือ ก่อให้เกิดต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการจัดเก็บภาษี (administrative) และ
ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร (compliance cost) ต่ำ ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายใน
การบริหารการจัดเก็บภาษี คือ ค่าใช้จ่ายที่ฝ่ายรัฐต้องเสียไปเพื่อให้ได้รับภาษีมาจากประชาชน เช่น ค่าจ้าง
บุคลากรในการตรวจแบบแสดงรายการเสียภาษี ตรวจสอบภาษี รวมทั้งค่าใช้จ่ายต่างๆ ซึ่งอาจรวมถึงเวลา
ที่ผู้เสียภาษีอากรต้องสูญเสียไปเพื่อปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร เช่น เวลาและค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เสียไป

³²ไพจิตร โรจนวานิช , คำอธิบายประมวลรัษฎากร (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์สามเจริญ
พาณิชย์ (กรุงเทพ), 2546), หน้า 4-001.

ในการจัดเตรียมแบบแสดงรายการภาษี ค่าใช้จ่ายในการปรึกษานักบัญชีหรือนักกฎหมายภาษีอากร ตลอดจนค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดีในศาลหากมีข้อพิพาทขึ้นสู่การพิจารณาของศาล เป็นต้น

ดังนั้น กฎหมายภาษีอากรที่ดีตามหลักความเรียบง่ายทางภาษีอากร ควรจะต้องเป็นกฎหมายภาษีอากรที่ใช้ภาษาอย่างธรรมดา (Plain language) ที่เข้าใจได้ง่าย ไม่ใช่ภาษากฎหมายและไม่ควรมีความซับซ้อนมากนัก³³ แต่อย่างไรก็ตาม มีข้อสังเกตว่า หลักความเรียบง่ายทางภาษีอากรตามความเห็นของ Seligman นี้มีลักษณะที่คล้ายกับหลักความประหยัดทางภาษีอากร (Economy) ตามที่ Adam Smith ได้กล่าวไว้

ในประเด็นดังกล่าวนี้ ผู้วิจัยมีความเห็นว่า หลักความเรียบง่ายทางภาษีอากร หากพิจารณาถึงจุดประสงค์ของหลักการจะพบว่า มีเจตนารมณ์เพื่อต้องการให้ระบบภาษีอากรมีความเรียบง่าย ไม่ว่าจะเป็นในเรื่องของการจัดเก็บภาษี การชำระภาษี ซึ่งเมื่อระบบภาษีอากรมีความเรียบง่ายนี้เองจะมีผลทำให้ค่าใช้จ่ายต่างๆ ซึ่งเกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษี และภาระทางภาษีของผู้เสียภาษีอากรลดน้อยลงตามไปด้วย ซึ่งจะสอดคล้องกับจุดประสงค์ของหลักความประหยัดทางภาษีอากรนั่นเอง

1.5.7 หลักความยืดหยุ่น (Flexibility)

ภาษีอากรที่ดีตามหลักการนี้ควรจะต้องมีโครงสร้างและอัตราภาษีที่ง่ายต่อการปรับเปลี่ยนให้มีความเหมาะสมกับสภาพสถานการณ์ในแต่ละกรณีๆ และการปรับเปลี่ยนก็ควรส่งผลอย่างรวดเร็วหรือในทันทีทันใดต่อรายได้ของรัฐหรือพฤติกรรมของผู้บริโภค ดังเช่น ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่มีความยืดหยุ่น ทั้งนี้เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีได้โดยง่าย และการปรับเปลี่ยนจะส่งผลต่อพฤติกรรมของผู้บริโภคในทันที เนื่องจากเมื่อรัฐบาลเปลี่ยนแปลงอัตราภาษี จะส่งผลให้ราคาสินค้าหรือการบริการเพิ่มขึ้นหรือลดลงในทันที ซึ่งในกรณีปรับอัตราภาษีสูงขึ้นผู้บริโภครู้จักจะต้องใช้จ่ายรัดกุมขึ้น หรือใช้จ่ายเท่าที่มีความจำเป็นจริงๆ ส่วนภาษีมรดกและภาษีส่วนเกินมูลค่าทรัพย์สินจะมีความยืดหยุ่นน้อยกว่า เนื่องจากแม้ว่าจะมีการปรับอัตราภาษีแล้ว ต้องรออีกนานกว่าความรับผิดชอบทางภาษีจะเกิดขึ้น

หลักภาษีอากรที่ดีตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวมาทั้งหมดนี้ มีหลักการที่สำคัญมากที่สุดที่ใช้ในการประเมินระบบภาษีอากรหรือใช้เป็นแนวทางในการปฏิรูปกฎหมายภาษีอากรสมัยใหม่อยู่เพียง 3 หลักการเท่านั้น คือ หลักความเป็นธรรมทางภาษีอากร (Equity) หลักความเป็นกลางทางภาษีอากร (Neutrality) หลักความเรียบง่ายทางภาษีอากร (Simplicity)

1.6 โครงสร้างทั่วไปของกฎหมายภาษีอากร

³³กฎหมายภาษีอากรในบางประเทศจะจัดต่อหลักความเรียบง่ายทางภาษีอากร เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา สหราชอาณาจักร (อังกฤษ) หรือออสเตรเลีย เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรของประเทศเหล่านี้มีจำนวนมาตรามากมายและมีความสลับซับซ้อน.

การที่เราจะศึกษากฎหมายภาษีอากรให้เข้าใจและสามารถนำไปใช้ประโยชน์ได้นั้น จำเป็นจะต้องศึกษาโครงสร้างของกฎหมายภาษีอากรให้เข้าใจ กฎหมายภาษีอากรทุกประเภทจะมีโครงสร้างอยู่ 6 ส่วนด้วยกัน คือ³⁴

- ส่วนที่ว่าด้วยผู้เสียภาษี (Tax Payer)
- ส่วนที่ว่าด้วยฐานภาษี (Tax Base)
- ส่วนที่ว่าด้วยอัตราภาษี (Tax Rate)
- ส่วนที่ว่าด้วยวิธีเสียภาษี (Tax Payment)
- ส่วนที่ว่าด้วยวิธีหาข้อยุติในปัญหาภาษีที่ดิน (Tax Settlement)
- ส่วนที่ว่าด้วยการบังคับให้เป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร (Tax Sanction)

กฎหมายภาษีอากรทุกประเภทจะมีโครงสร้าง 6 ส่วนนี้ ฉะนั้น ไม่ว่าจะศึกษา กฎหมายภาษีอากรประเภทใดก็ตาม ถ้าเรารู้โครงสร้าง 6 ส่วนนี้แล้วก็จะทำให้เราศึกษาและเข้าใจกฎหมายภาษีอากรประเภทนั้นได้ง่ายขึ้น

2. การตีความกฎหมายภาษีอากร

กฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยที่ใช้บังคับในปัจจุบันนั้นแม้มีจำนวนมาตราหรือระเบียบ ประกาศ หรือคำสั่งของทางราชการจำนวนมาก แต่ก็ไม่สามารถที่จะใช้บังคับกับปัญหาที่เกิดขึ้นอัน เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีได้ในทุกกรณี ดังนั้น จึงมีความจำเป็นที่ผู้บังคับใช้กฎหมายภาษีอากรจะต้องอาศัยการตีความเพื่อให้สามารถบังคับใช้กับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นในแต่ละกรณีได้ กฎหมายภาษีอากร ดังกล่าวนี้อาจจะตีความได้โดยบุคคลหรือองค์กรหลายหน่วยงาน

แต่อย่างไรก็ตาม ในท้ายที่สุดองค์กรสุดท้ายที่ต้องตีความและมีผลผูกพันตามกฎหมายนั้นคือ องค์กรศาล ซึ่งมีอำนาจหน้าที่พิจารณาพิพากษาอรรถคดี โดยเฉพาะคดีที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรนี้เองในแต่ละ ประเทศ ศาลจะใช้หลักเกณฑ์ในการตีความกฎหมายภาษีอากรแตกต่างกันไปตามระบบกฎหมายและ ลักษณะเฉพาะของแต่ละประเทศซึ่งไม่เหมือนกัน อาจกล่าวโดยสรุปได้ว่า แนวทางการตีความกฎหมาย ภาษีอากรของศาล สามารถแยกออกได้เป็น 2 แนวทาง คือ³⁵

³⁴ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม , คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายภาษีอากร , พิมพ์ครั้งที่ 3 (แก้ไขเพิ่มเติม) , (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2549), หน้า 3.

³⁵สรายุทธ์ วุฒยากรณ์, “การตีความกฎหมายภาษีอากร ”, **สรรพากรสาส์น** 52, 8 (สิงหาคม 2548): หน้า 93.

2.1 กฎหมายภาษีอากรต้องตีความโดยเคร่งครัด (Strict interpretation)

การเก็บภาษีแม้จะทำให้รัฐบาลมีรายได้ในการบริหารประเทศ แต่ก็เป็นเรื่องกระทบกระเทือนต่อผลประโยชน์ส่วนได้เสียของประชาชน ฉะนั้น การที่จะเก็บภาษีจากบุคคลใด ในพฤติการณ์ใดต้องปรากฏว่ามีกฎหมายบัญญัติไว้โดยชัดแจ้งให้เก็บ หากตัวบทกฎหมายที่ใช้เก็บภาษีอากรไม่ชัดแจ้ง คำกวมหรือตีความได้หลายนัย ก็ต้องตีความไปในทางที่เป็นคุณหรือประโยชน์แก่ผู้เสียภาษี จะตีความให้เป็นผลร้ายไม่ได้ กล่าวโดยสรุปก็คือ “กฎหมายภาษีอากรต้องตีความโดยเคร่งครัด” ซึ่งสอดคล้องกับหลักการตีความกฎหมายที่ท่านอาจารย์ธานินทร์ กรัยวิเชียร และวิชา มหาคุณ ได้เคยกล่าวไว้³⁶

ในกรณีนี้ศาลอังกฤษก็ถือหลักการตีความดังกล่าวตลอดมา คดีตัวอย่างซึ่งใช้เป็นหลักอธิบายวิธีการตีความอย่างเคร่งครัดก็คือ คดี Cape Brady Syndicate v. I.R. Comers (1921) ซึ่งในคดีนี้ ท่านผู้พิพากษา Rowlatte ได้กล่าวว่า “ในการตีความพระราชบัญญัติเกี่ยวกับภาษี ผู้ตีความต้องพิจารณาเฉพาะข้อความตามที่กล่าวไว้อย่างชัดเจนเท่านั้น จะตีความเป็นอย่างอื่นซึ่งมิได้กล่าวไว้ไม่ได้ จะอ่านตัวบทเพิ่มเติมเข้ามาไม่ได้ และจะตีความโดยปริยายก็ไม่ได้ ผู้ตีความย่อมตีความได้ด้วยการพิจารณาภาษาที่ใช้ในพระราชบัญญัติเท่านั้น”

จากหลักการตีความอย่างเคร่งครัดดังกล่าว ถ้าในการตีความปรากฏว่าถ้อยคำหรือข้อความที่ใช้ในตัวพระราชบัญญัติหรือตัวบทกฎหมายใดไม่มีความชัดเจนหรืออาจตีความได้หลายนัย ศาลอังกฤษจะตีความยกประโยชน์แห่งข้อสงสัยนั้นให้เป็นคุณแก่ผู้จะต้องเสียภาษี แต่ถ้าถ้อยคำหรือข้อความดังกล่าวชัดเจนอยู่แล้ว ศาลอังกฤษจะตีความถ้อยคำหรือข้อความนั้นในความหมายธรรมดาหรือธรรมชาติ (Natural Meaning)

อีกทั้งในการตีความข้อยกเว้นที่ปรากฏอยู่ในตัวบทกฎหมาย ศาลก็จะตีความข้อยกเว้นเช่นนั้นอย่างเคร่งครัดเช่นเดียวกัน ถ้าในข้อยกเว้นนั้นมีถ้อยคำหรือข้อความไม่ชัดเจน ศาลจะตีความข้อยกเว้นนั้นให้เป็นผลร้ายแก่ผู้จะต้องเสียภาษีไม่ได้³⁷

ผู้วิจัยมีข้อสังเกตว่า การตีความในลักษณะขยายความนี้ยังไม่เป็นการต้องห้ามที่จะนำมาใช้กับการตีความกฎหมายอาญา แต่การนำมาใช้จะขยายความจนถึงกับขัดแย้งกับตัวอักษรแห่งบทบัญญัติกฎหมายอาญาในเรื่องนั้นๆ อย่างชัดแจ้งไม่ได้ มิฉะนั้นจะกลายเป็นการอาศัยเทียบบทกฎหมายใกล้เคียงอย่างยืงลงโทษจำเลย³⁸ ซึ่งทำไม่ได้ ซึ่งในกรณีนี้ ศาสตราจารย์ ดร. หยุต แสงอุทัย ได้กล่าวว่า การขีดเส้น

³⁶ ธานินทร์ กรัยวิเชียร และวิชา มหาคุณ, การตีความกฎหมาย, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์ชวนพิมพ์, 2548), หน้า 438.

³⁷ สม อินทร์พุง “ข้อสังเกตในการตีความกฎหมายภาษีอากร” วารสารทนายความปีที่ 21 ฉบับที่ 4 หน้า 63.

³⁸ เกียรติจักร วัจนะสวัสดิ์, คำอธิบายกฎหมายอาญา ภาค 1, พิมพ์ครั้งที่ 10 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์ พลสยาม พรินติ้ง (ประเทศไทย), 2551), หน้า 30.

ระหว่างการเทียบบทกฎหมายที่ใกล้เคียงอย่างยิ่งและการตีความในกฎหมายไม่ใช่สิ่งที่ง่ายนัก และกรณี
อย่างเดียวกันศาลแห่งประเทศต่างๆ ก็วินิจฉัยคดีผิดเพี้ยนกัน โดยบางศาลเห็นว่าเป็นการตีความ บางศาล
เห็นว่าเป็นการเทียบบทใกล้เคียงอย่างยิ่ง

สำหรับศาลไทยถือหลักการตีความอย่างไรนั้น มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่น่าจะหยิบยกขึ้นมา
พิจารณาดังตัวอย่างต่อไปนี้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2317/2519 ซึ่งวินิจฉัยว่า บัญชีอัตราภาษีป้ายพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ.
2510 กำหนดวิธีคำนวณเนื้อที่ป้ายไว้สองแบบคือ แบบ ก. เป็นป้ายมีขอบเขตกำหนดไว้ ให้เอาส่วนกว้าง
ที่สุดคูณด้วยส่วนยาวที่สุดของขอบเขตป้าย และแบบ ข. เป็นป้ายไม่มีขอบเขตกำหนดไว้ ให้ถือเอา
ตัวอักษรภาพหรือเครื่องหมายที่อยู่ริมสุดเป็นขอบเขตสำหรับกำหนดส่วนกว้างที่สุด แล้วคำนวณตามแบบ
ก. พระราชบัญญัติภาษีป้ายเป็นกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร เมื่อกฎหมายไม่แจ้งชัดก็จะต้องตีความโดย
เคร่งครัดในทางที่ไม่เป็นโทษแก่ผู้ต้องเสียภาษี ซึ่งพออนุมานได้ว่าเจตนารมณ์ของกฎหมายฉบับนี้จะต้อง
ประเมินภาษีป้ายโดยเลือกคำนวณเนื้อที่เฉพาะแบบใดแบบหนึ่ง ไม่ใช่รวมคำนวณทั้งสองแบบ

2.2 การตีความกฎหมายภาษีอากรต้องคำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติด้วย (Purposive Interpretation)

การตีความตามแนวนี้ยึดถือเจตนารมณ์แห่งกฎหมายเป็นสำคัญ ในกรณีที่กฎหมายภาษีอากรมี
ถ้อยคำไม่ชัดแจ้งหรือคลุมเครือ ศาลจะต้องค้นหาเจตนารมณ์แห่งกฎหมายแล้วตีความตามเจตนารมณ์นั้น
โดยศาลของประเทศในระบบกฎหมายจารีตประเพณี (Common Law) ให้ความสำคัญกับข้อเท็จจริงในคดี
และการตีความหรือการใช้เหตุผลในทางกฎหมายค่อนข้างยืดหยุ่น โดยตีความตามเจตนารมณ์ของ
กฎหมาย ส่วนศาลในประเทศระบบ กฎหมายลายลักษณ์อักษร (Civil Law) ยึดถือถ้อยคำตามตัวบท
กฎหมายและมีแนวโน้มในการตีความตามตัวอักษร

เหตุที่การตีความกฎหมายภาษีอากรต้องคำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติในการ
บัญญัติกฎหมาย เพราะในระบบการปกครองแบบประชาธิปไตยที่มีการแบ่งแยกการใช้อำนาจ การเก็บ
ภาษีจะกระทำได้อต่อเมื่อได้รับการตกลงยินยอมโดยตรงจากประชาชนหรือได้รับการตกลงยินยอมโดย
อ้อมผ่านทางผู้แทนของประชาชน อำนาจการจัดเก็บภาษีจึงไม่ใช่การใช้อำนาจตามอำเภอใจ แต่เป็น
อำนาจที่มาจากการอนุมัติของประชาชนหรือปวงชน ตามหลักความยินยอมทางภาษี (Consentement
Fiscal) เมื่อการเก็บภาษีมาจากการตกลงยินยอมของประชาชน การตีความกฎหมายภาษีอากร จึงต้อง
คำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติซึ่งเป็นผู้แทนของประชาชนในการตรากฎหมายภาษีอากรด้วย

2.3 การตีความกฎหมายภาษีอากรต้องคำนึงถึงความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร (Autonomie du droit fiscal)

นอกจากกฎหมายภาษีอากรจะต้องตีความโดยเคร่งครัดโดยคำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติในการบัญญัติกฎหมายแล้ว ยังต้องคำนึงถึงหลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร (Autonomie du droit fiscal) ด้วย หลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร คือหลักที่ว่า ผู้บัญญัติกฎหมายมีอำนาจร่างบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรให้มีเนื้อหาสาระที่แตกต่างจากแนวคิดพื้นฐานทางกฎหมายในสาขาอื่นได้ รวมทั้งไม่จำเป็นต้องกำหนดเนื้อหาสาระของกฎหมายภาษีอากรในลักษณะเดียวกันกับที่ปรากฏในกฎหมายแพ่งและพาณิชย์³⁹

2.4 การตีความกฎหมายภาษีอากรต้องคำนึงถึงหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งการแสดงเจตนา

หลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งการแสดงเจตนา นั้นเป็นหลักกฎหมายเอกชนที่ให้เสรีภาพหรืออิสระแก่คู่สัญญาในการที่จะทำสัญญาอย่างไรก็ได้ ถ้าสัญญานั้น ไม่มีวัตถุประสงค์เป็นการต้องห้ามชัดแจ้งโดยกฎหมาย เป็นการพินิจหรือขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน ดังที่ปรากฏในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 150 มาตรา 152 และมาตรา 368 เป็นต้น หลักความศักดิ์สิทธิ์ของการแสดงเจตนาดังกล่าวเดิมรัฐหรือสังคมเข้ามาควบคุมน้อยมาก แต่ในปัจจุบันรัฐหรือสังคมเข้ามาควบคุมมากขึ้นเพื่อให้คู่สัญญาทำสัญญาที่มีผลกระทบต่อรัฐหรือสังคม เช่น การห้ามมิให้ทำสัญญาที่มีข้อสัญญาอันไม่เป็นธรรมตามพระราชบัญญัติว่าด้วยข้อสัญญาที่ไม่เป็นธรรม พ.ศ. 2540 ดังนั้นในปัจจุบันหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งการแสดงเจตนาจึงเริ่มเสื่อม⁴⁰

ผู้วิจัยมีความเห็นว่า หากผู้ใช้กฎหมายหรือศาลยอมรับหลักการดังกล่าวนี้ก็จะเท่ากับเป็นการเปิดโอกาสให้คู่สัญญาทำสัญญาอย่างไรก็ได้ที่จะทำให้รัฐเก็บภาษีได้น้อยลง หรืออาจจะเก็บภาษีไม่ได้เลย เท่ากับการจะเสียภาษีหรือไม่เสียภาษี หรือเสียภาษีมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับความตกลงตามอำเภอใจของคู่สัญญาไม่ได้ขึ้นอยู่กับกฎหมาย จึงมีผลกระทบต่อระเทือนต่อสังคม ศาลจึงไม่ควรยอมรับหลักการนี้ แต่หากศาลจะยอมรับเอาหลักการนี้มาวินิจฉัยปัญหาในทางคดี ก็น่าจะนำมาใช้ในทางที่ไม่กระทบกระเทือนต่อรัฐหรือสังคมเท่านั้น ซึ่งต้องอาศัยการตีความเป็นเรื่องๆ ไป

2.5 การตีความถ้อยคำที่กฎหมายภาษีอากรมิได้บัญญัติไว้เป็นพิเศษ

³⁹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายมหาชนว่าด้วยการคลังและภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2544), หน้า 103-104.

⁴⁰ ไชยศ เหมะรัชตะ, กฎหมายว่าด้วยสัญญา, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติบรรณาการ, 2527), หน้า 82.

กรณีที่ยกคำใดกฎหมายไม่ได้บัญญัติความหมายไว้เป็นพิเศษ ก็ต้องถือว่าคำนั้นมีความหมายตามธรรมดาตามที่เข้าใจกันอยู่ทั่วไปหรือตามที่กฎหมายที่เกี่ยวข้องได้บัญญัติไว้ จะตีความคำนั้นให้มีความหมายเป็นอย่างอื่นไม่ได้⁴¹

3. การมีผลย้อนหลังของกฎหมายภาษีอากร

กรณีที่กฎหมายไม่ได้กำหนดวันใช้บังคับดังกล่าวก็ต้องเป็นไปตามหลักที่ว่า “กฎหมายไม่มีผลย้อนหลัง” กล่าวคือ กฎหมายจะใช้บังคับแก่กรณีที่เกิดขึ้นในอนาคตตั้งแต่วันประกาศใช้บังคับกฎหมายเป็นต้นไป และกฎหมายจะไม่ใช้บังคับแก่การกระทำหรือเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นก่อนหน้าวันบังคับใช้กฎหมาย นั้น การที่กฎหมายจะมีผลย้อนหลังนั้นเป็นข้อยกเว้น และจะยกเว้นได้ภายใต้เงื่อนไข 2 ประการ กล่าวคือ ประการแรกจะต้องระบุไว้ให้ชัดเจนในกฎหมายนั้นเองว่าให้กฎหมายมีผลย้อนหลังได้ ประการต่อมาการบัญญัติให้กฎหมายมีผลย้อนหลังนั้นต้องไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญด้วย⁴² ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 6 และมาตรา 211 ซึ่งให้อำนาจศาลรัฐธรรมนูญในการวินิจฉัยว่าบทบัญญัติกฎหมายใดขัดหรือแย้งกับบทบัญญัติในรัฐธรรมนูญหรือไม่

ดังนั้น หากเป็นกฎหมายภาษีอากรเกี่ยวกับการกระทำความผิดทางอาญาแล้วย่อมไม่มีผลย้อนหลังในทางที่เป็นโทษแก่ผู้กระทำความผิด ทั้งนี้เป็นไปตามหลักที่ว่า “ไม่มีความผิดและไม่มีโทษโดยไม่มีกฎหมาย” ตามที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 39 ที่ว่า “บุคคลไม่ต้องรับโทษอาญา เว้นแต่ ได้กระทำการอันกฎหมายที่ใช้อยู่ในเวลาที่กระทำนั้นบัญญัติเป็นความผิดและกำหนดโทษไว้ และโทษที่จะลงแก่บุคคลนั้นจะหนักกว่าโทษที่กำหนดไว้ในกฎหมายที่ใช้อยู่ในเวลาที่กระทำความผิดมิได้” แต่ถ้าเป็นการย้อนหลังไปในทางที่เป็นคุณแล้วย่อมมีผลย้อนหลังได้ตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 2 วรรคสองที่ว่า “ถ้าตามบทบัญญัติของกฎหมายที่บัญญัติในภายหลัง การกระทำเช่นนั้นไม่เป็นความผิดต่อไป ให้ผู้ที่ได้กระทำการนั้นพ้นจากการเป็นผู้กระทำความผิด และถ้าได้มีคำพิพากษาถึงที่สุดให้ลงโทษแล้วให้ถือว่าผู้นั้นไม่เคยต้องคำพิพากษาว่าได้กระทำความผิดนั้น ถ้ารับโทษอยู่ก็ให้การลงโทษนั้นสิ้นสุดลง”

เมื่อพิจารณาในประเด็นนี้แล้วเห็นได้ว่า การบัญญัติให้กฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บอากรมีผลย้อนหลังไปใช้จัดเก็บการกระทำที่เกิดขึ้นก่อนวันประกาศใช้กฎหมายนั้นหรือกล่าวอีกนัยหนึ่งให้มีผลย้อนหลังในทางที่เป็นโทษแก่ผู้เสียภาษีนั้นกระทำมิได้ และแม้จะมีได้บัญญัติให้มีผลย้อนหลังก็ไม่มีผล

⁴¹ ปรากฏจากแนวคำพิพากษาฎีกาที่ 7671/2546.

⁴² หยุด แสงอุทัย, ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายทั่วไป, พิมพ์ครั้งที่ 14, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์ประกายพรึก, 2542), หน้า 84-85.

ย้อนหลัง หากย้อนหลังแล้วเป็นโทษแก่ผู้เสียภาษี⁴³ แต่ถ้าเป็นการบัญญัติกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี ให้มีผลย้อนหลังในทางที่เป็นคุณแก่ผู้เสียภาษีแล้วย่อมกระทำได้

แต่อย่างไรก็ตาม การมีผลย้อนหลังในทางที่เป็นคุณนั้นจะต้องมีการระบุไว้โดยชัดแจ้งในกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรนั้น มิฉะนั้น แม้กฎหมายใหม่จะเป็นคุณก็ไม่มีผลย้อนหลังแต่อย่างใด⁴⁴

4. ความเป็นมาของภาษีท้องถิ่น

ภาษีท้องถิ่น คือ ภาษีที่กฎหมายกำหนดให้ท้องถิ่นเป็นผู้จัดเก็บเองเพื่อนำมาเป็นรายได้และใช้จ่ายซึ่งรายได้นั้นเพื่อการบริหารกิจการสาธารณะต่างๆ ตามความต้องการของประชาชนในท้องถิ่น ซึ่งได้แก่ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง⁴⁵ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ และภาษีป้าย เป็นต้น

4.1 ความเป็นมาของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างถูกบัญญัติขึ้น โดยมีที่มาจากกรณีที่รัฐบาลต้องการแก้ไขปัญหาอันเกิดจากข้อบกพร่องของการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ซึ่งบัญญัติใช้บังคับมาเป็นเวลานานแล้ว ทำให้มีบทบัญญัติที่ไม่มีความเหมาะสมกับสภาวะการณ์ในปัจจุบันเกิดขึ้น ซึ่งปัจจุบันกฎหมายที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้ผ่านขั้นตอนการพิจารณาพิจารณาปรับฟังความคิดเห็นของประชาชนแล้วแต่ยังอยู่ในช่วงของการแก้ไขปรับปรุงบทบัญญัติในบางประเด็นที่เห็นว่ายังไม่มีความเหมาะสมต่อการบังคับใช้ พิจารณาดังนี้

ภาษีโรงเรือนและที่ดินมีข้อบกพร่องอยู่หลายประการ กล่าวคือ ประการแรก ในแง่ของฐานภาษี ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ใช้ฐานภาษีจากรายปีหรือค่าเช่าต่อปี (Rental Value) ในการประเมินภาษี จึงมีความซ้ำซ้อนกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการให้เช่าทรัพย์สิน อีกทั้งการประเมินค่ารายปี ขึ้นกับดุลพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่ในการกำหนดค่าเช่าที่สมควรให้เช่าได้ในปีหนึ่ง ประการที่สอง ในแง่ของอัตราภาษีที่กำหนดไว้สูงมาก กล่าวคือ กำหนดร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี หรือเทียบเท่ากับค่าเช่าเดือนครึ่ง ซึ่งโดยปกติผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินจะผลัดภาระไปยังผู้เช่า หรือถ้าเป็นผู้ประกอบการก็ผลัดไปในราคาสินค้าและบริการ เป็นต้น

⁴³แนวคำพิพากษาฎีกาที่ 1889/2524.

⁴⁴คำพิพากษาฎีกาที่ 2074-2075/2548.

⁴⁵ในปัจจุบันภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างยังไม่มีมีการประกาศใช้บังคับ ซึ่ง เมื่อกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีผลใช้บังคับแล้ว จะมีผลเป็นการยกเลิกกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่โดยให้ใช้กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฉบับใหม่แทน.

ภาษีบำรุงท้องที่มีข้อบกพร่อง ประการแรก ปัญหาในแง่ของฐานภาษี คือ ราคาปานกลางของที่ดินซึ่งปกติต้องมีการกำหนดทุกกรอบ 4 ปี แต่ปัจจุบันยังคงใช้ราคาปานกลางที่ดินที่ใช้ในการประเมินภาษี ปี 2521 - 2524 และมีการลดหย่อนเนื้อที่ดินที่เจ้าของใช้อยู่อาศัยและทำการเกษตรที่ไม่ต้องนำมาคำนวณภาษี ตั้งแต่ 50 ตารางวาถึง 5 ไร่ แล้วแต่ องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นจะกำหนด ถ้าเป็นเขตเทศบาลเมืองลดหย่อนเนื้อที่ดินได้ 50 - 100 ตารางวา เขตเทศบาลตำบล ลดหย่อนได้ตั้งแต่ 200 ตารางวาถึง 1 ไร่ หรือเขตองค์การบริหารส่วนตำบล ลดหย่อนได้ 3 - 5 ไร่ การลดหย่อนโดยเนื้อที่เช่นนี้ ทำให้เจ้าของอสังหาริมทรัพย์หลายรายหลุดออกไปจากระบบภาษีเพราะมีเนื้อที่ดินต่ำกว่าเกณฑ์ลดหย่อนที่ท้องถิ่นกำหนด

ปัญหาประการที่สอง ปัญหาในแง่ อัตราภาษี ภาษีบำรุงท้องที่มีโครงสร้างอัตราภาษีที่กำหนดตามชั้นของราคาปานกลางที่ดิน ถึง 34 ชั้นและมีลักษณะถดถอย โดยชั้นราคาปานกลางที่ดินต่ำกว่าไร่ละ 30,000 บาท อัตราภาษีถัวเฉลี่ยร้อยละ 0.50 ส่วนราคาปานกลางที่เกินกว่าไร่ละ 30,000 บาท อัตราภาษีถัวเฉลี่ยร้อยละ 0.25 ของราคาปานกลาง ที่ดินที่ใช้ประกอบการกสิกรรมประเภทไม้ล้มลุกเสียภาษีถึงอัตรา แต่ถ้าเจ้าของประกอบการกสิกรรมประเภทไม้ล้มลุกนั้นด้วยตนเองเสียภาษีอย่างสูงไม่เกินไร่ละ 5 บาท ซึ่งกฎหมายมีเจตนารมณ์ต้องการช่วยเหลือชาวนา แต่กลายเป็นช่องโหว่ของกฎหมายในการเสียภาษีโดยการปลูกพืชล้มลุกซึ่งมีอายุไม่เกิน 3 ปี

นอกจากนี้ กรณีที่ดินไว้ว่างเปล่าไม่ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่ดินกฎหมายกำหนดให้เสียภาษีเพิ่มอีกหนึ่งเท่า แต่โดยข้อเท็จจริงในเรื่องของฐานภาษีที่ไม่เป็นปัจจุบัน ประกอบกับอัตราภาษีที่ต่ำมาก จึงยังคงมีการทิ้งที่ดินไว้รกร้างว่างเปล่าอยู่เป็นจำนวนมาก และท้องถิ่นก็เก็บภาษีไม่ได้ เพราะเจ้าของที่ดินส่วนใหญ่เป็นคนที่อาศัยอยู่นอกพื้นที่ แต่ซื้อที่ดินทิ้งไว้รอขายเก็งกำไรในอนาคต

4.2 ความเป็นมาของภาษีโรงเรือนและที่ดิน

ภาษีโรงเรือนและที่ดินมีวิวัฒนาการมาตั้งแต่สมัยกรุงศรีอยุธยาเป็นราชธานีจากการจัดเก็บอากรตลาด หรือภาษีเรือ แพ โรงร้าน โดยในสมัยอยุธยา มีการจัดเก็บเฉพาะจากอากรตลาด จากผู้ที่มาขายของในตลาด โดยปรากฏหลักฐานว่าในสมัยรัชการที่ 3 อัตราที่เก็บ 100 เบี้ยต่อวันจากผู้ที่ได้ออกร้านขายของ ต่อมาในรัชสมัยรัชการที่ 4 (พระบาทสมเด็จพระจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว) จึงได้ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้มีการเปลี่ยนรูปแบบการจัดเก็บโดยเพิ่มการเก็บภาษีเรือ แพ โรงร้าน ขึ้นในพุทธศักราช 2401⁴⁶ ในระยะต่อมาเมื่อมีการเพิ่มภาษีเรือ แพ โรงร้าน แล้ว อากรตลาด ยังคงมีการเก็บในอัตรา 12 ชัก 1 กิ่ง จากค่าเช่าที่เจ้าของ

⁴⁶ ฉินันท์ จังกาจิตต์ , “ปัญหาเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ : แนวทางแก้ไข”, (วิทยานิพนธ์เศรษฐศาสตรมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2537), หน้า 4.

ตลาดได้รับมา อัตราที่เหมือนกันทั้งในกรุงเทพและหัวเมืองต่างๆ ส่วนภาษีเรือ แพ โรงเรือน การจัดเก็บมี การแบ่งประเภทและมีพิกัตอัตราแน่นอนและแบ่งประเภทได้ดังนี้⁴⁷

ประเภทที่หนึ่ง เก็บภาษีจากเรือ กำหนดพิกัตอัตราไว้ว่า เรือที่รับบรรทุกสินค้าน้ำตาล พริกไทย ไม้แดง เก็บในอัตรา 12 เที้ยวชัก 1 เรือที่บรรทุกสินค้าอื่นนอกจากที่กล่าวมาเก็บศอกละ 1 สลึง แต่เรือที่มี สินค้าขายในเรือถ้าไม่ถึงตำลึงไม่เสียภาษี

ประเภทที่สอง เก็บจากโรงเรือน ซึ่งกำหนดพิกัตอัตราไว้ว่า โรงเรือนที่มีสินค้าสิ่งของขายได้ มากกว่า 1 ตำลึงขึ้นไป เสียพิกัตอัตรากาษาห้องละ 2 สลึง โรงเรือนที่มีสินค้าขาย 2-3 ชนิด เสียห้องละ 1 บาท โรงเรือนที่มีสินค้าขาย 4-5 ชนิด เสียห้องละ 2 บาท สำหรับตึกให้เช่าก็ต้องพิกัตกาษาโรงเรือนโดยให้เรียก ตามภาษีที่ให้เช่า 12 ชัก 1 หรือเช่าที่ดินแล้วปลูกตั้งโรงบ่อนขายสินค้า ให้เรียก 12 ชัก 1 จากเจ้าของบ่อน โรงเลี้ยงสัตว์ ก็ต้องพิกัตอัตรากาษาเช่นกัน คือ เลี้ยงสุกร 10 ตัวขึ้นไปเสีย 1 บาท หรือเลี้ยงเป็ดไก่ขาย 50 ตัว ขึ้นไปเสีย 1 บาท เป็นต้น

ประเภทที่สาม คือ แพ ซึ่งมีทั้งแพที่ไว้สินค้าและแพที่ให้คนอื่นเช่าไปทำบ่อนการพนันหรือเก็บ สิ่งของมีค่า ต้องพิกัตอัตรากาษานี้คือ 3 ห้องเสีย 8 บาท 2 ห้องเสีย 6 บาท 1 ห้องเสีย 3 บาท พิกัตอัตรากาษา ดังกล่าวข้างต้นนั้นใช้บังคับเรื่อยมาจนถึงในสมัยรัชการที่ 5 ก่อนการปฏิรูปการปกครอง พ.ศ. 2435 พิกัต อัตรากาษาที่เก็บมีการเปลี่ยนแปลงเล็กน้อย อาคารตลาดยังคงเก็บพิกัตเดิม ส่วนภาษีเรือมีการเปลี่ยนแปลง คือ เรือที่บรรทุกเครื่องกระชายเดิมขายทั้งกรุงเทพและหัวเมืองใดๆก็ดี ตั้งแต่ 2 เดือนขึ้นไปเก็บภาษีเรือศอกละ 12 สดต่าง วาละ 2 สลึง ถ้าขายทั้งปีขึ้นไปเก็บภาษีศอกละ 1 สลึง วาละ 1 บาท ถ้าต่ำกว่า 2 เดือนไม่ให้เก็บ ภาษีถือเป็นเรือจร สำหรับโรงเรือน ร้าน แพ ในกรุงเทพที่ให้เช่าไว้สินค้า ตั้งบ่อนเบี้ยเขียนหอย คนเช่าอยู่ก็ดี หรือไม่ได้ให้เช่า เป็นแต่เอาไว้สินค้าของตัวเองก็ดี และโรงเรือนตึกแพของพวกหญิงโสเภณีให้เก็บภาษีจาก ค่าเช่าในอัตรา 12 ชัก 1 กิ่ง สำหรับที่อยู่ในท้องที่ใกล้สถานีตำรวจ และอัตรา 12 ชัก 1 สำหรับท้องที่ที่ไกล ออกไป สำหรับโรงเรือน ร้าน ตึก แพหัวเมืองที่ให้เช่าคิดภาษีอัตรา 12 ชัก 1 ส่วนแพในกรุงเทพที่มีสินค้า น้อย 1-3 สิ่งเก็บภาษีห้องละ 1 บาท 2 สลึง ถ้าเพิ่มสินค้าน้อยแต่มี 4-6 สิ่งเก็บห้องละ 2 บาท ถ้ามีสินค้า จำนวนมากแต่เป็นสิ่งเดียวเก็บห้องละ 3 บาท บรรดาแพที่อยู่ตามห้องเดียวทั้งปวงมีสินค้าน้อยเก็บ 1 บาท 2 สลึง ถ้าให้เช่าตั้งบ่อนเบี้ยหรือมีสินค้าน้อยเก็บห้องละ 2 บาท ถ้าโรงเรือนหรือร้านขายส่งเก็บห้องละ 2 สลึง ถ้ามีสินค้าน้อยแต่มีหลายสิ่งเรียกเก็บ 1 บาท ถ้ามีสินค้าน้อยเก็บห้องละ 1-2 สลึง ถ้าเป็นสินค้าในไร่ ในสวน ของตนทั้งในกรุงเทพและ หัวเมืองห้ามเก็บ โรงเลื่อย ไม้ โรงสีข้าว โรงทำน้ำมัน เก็บห้องละ 1 บาท ถ้าต่ำ กว่าพิกัตนี้ไม่ให้เก็บ นอกจากนี้ เฝิงหรือเฉลียงที่ไว้สินค้าอย่างเดียว 1 สลึง ถ้าไว้สินค้าทั้งในเรือนและที่ เฉลียงให้เก็บภาษีรวมกันทั้งหลาย ละ 3 บาท อัตรานี้ใช้บังคับทั้งกรุงเทพและในหัวเมืองต่างๆ

⁴⁷รังสรรค์ ชนะพรพันธุ์ , ภาษีอากรในประวัติศาสตร์เศรษฐกิจไทย คลังข้อมูลและบทสำรวจ สถานะทางวิชาการ (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2528), หน้า 165-167.

ดังที่กล่าวมาแล้วว่า ในสมัยรัชกาลที่ 4 นี้ได้มีการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงอาคารตลาดโดยเพิ่มเติมภาษีเรือ แพ โรงร้าน การเก็บภาษีนี้อยู่ในอำนาจหน้าที่ของกรมเมือง ต่อมาก่อนมีการตั้งหอรัษฎากรพิพัฒน์ พ.ศ. 2416 ภาษีเรือ แพ โรงร้าน ย้ายมาอยู่ในอำนาจของกรมมหาดไทย ซึ่งหลังจากมีการตราพระราชบัญญัติพระธรรมนูญหน้าที่ราชการของกระทรวงพระคลัง ร.ศ. 109 การเก็บภาษีเรือ แพ โรงร้าน โอนมาอยู่ในอำนาจหน้าที่ของกรมสรรพากร ดังนั้นนับตั้งแต่ พ.ศ. 2433 เป็นต้นไป ภาษีเรือ แพ โรงร้าน อยู่ในหน้าที่จัดเก็บของกรมสรรพากรมาตลอด จากนั้น ในปีพุทธศักราช 2475 ได้มีการเปลี่ยนแปลงการปกครองแผ่นดินจากระบอบ สมบูรณาญาสิทธิราช ย้ มาสู่การปกครองระบอบประชาธิปไตย ได้มีการผลักดันให้ปรับปรุงโครงสร้างอัตรากาญีประเภทต่างๆ ที่ไม่มีความเป็นธรรมให้มีความเป็นธรรมและเหมาะสมต่อสภาพบ้านเมืองมากยิ่งขึ้น รัฐบาลในสมัยนั้นจึงได้เสนอแก้ไขเพิ่มเติมภาษีโรงเรือนและขายถึงที่ดินด้วย เรียกว่า “พระราชบัญญัติกาญีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475” ให้มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2475⁴⁸

อนึ่ง พระราชบัญญัติกาญีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติดังกล่าวรวม 4 ครั้ง กล่าวคือ

ครั้งแรก พระราชบัญญัติกาญีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 ประกาศ ณ วันที่ 11 สิงหาคม พุทธศักราช 2475⁴⁹ โดยกำหนดคยกเว้นกาญีโรงเรือนและที่ดินสำหรับโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆที่เจ้าของอยู่เอง⁵⁰ และยกเลิกการจัดเก็บกาญีที่ดินซึ่งมิได้ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ⁵¹ และลดอัตรากาญีจากร้อยละ 15 ของค่ารายปีเป็นร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี⁵²

ครั้งที่สอง พระราชบัญญัติกาญีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 3) พุทธศักราช 2485⁵³ แก้ไขระยะเวลาการประกาศให้เจ้าของทรัพย์สินมายื่นแบบแสดงรายการทรัพย์สินเพื่อชำระกาญีจากเดิมภายใน 2 เดือนนับตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน ของทุกปี เป็นภายใน 1 เดือน นับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ของทุกๆปี เพื่อให้สอดคล้องกับการกำหนดให้วันที่ 1 มกราคม เป็นวันขึ้นปีใหม่ และนับเป็นวันแรกของการเก็บกาญี

⁴⁸“พระราชบัญญัติกาญีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 ,” ราชกิจจานุเบกษา เล่มที่ 49 (20 เมษายน 2475): 51.

⁴⁹“พระราชบัญญัติกาญีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 ,” ราชกิจจานุเบกษา เล่มที่ 49 (14 สิงหาคม พ.ศ. 2475): 259-261.

⁵⁰พระราชบัญญัติกาญีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาตรา 10.

⁵¹พระราชบัญญัติกาญีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาตรา 16 และมาตรา 17.

⁵²พระราชบัญญัติกาญีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาตรา 8.

⁵³“พระราชบัญญัติกาญีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 ,” ราชกิจจานุเบกษา เล่มที่ 59 (28 เมษายน 2475): 29.

ครั้งที่สาม พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 4) พุทธศักราช 2534⁵⁴ ปรับปรุงวิธีการจัดเก็บภาษีและการชำระภาษีของธุรกิจและประชาชน ให้มีความเหมาะสมยิ่งขึ้น⁵⁵ เปลี่ยนแปลงแก้ไขวิธีดำเนินการประเมิน การชำระภาษี และการยึดอายัด ขายทอดตลาดทรัพย์สินกรณีผู้ค้างชำระภาษี⁵⁶ ตลอดจนให้อำนาจผู้บริหารไม่ว่าจะเป็นรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปี หรือรัฐมนตรีมีอำนาจลดหย่อนค่ารายปีให้แก่ธุรกิจ⁵⁷ รวมทั้งให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินและแจ้งการประเมินย้อนหลังและมีการยกเว้นโทษทางอาญาและไม่ต้องเสียค่าปรับและเงินเพิ่มในกรณีผู้ค้างภาษีนำภาษีมาชำระภายในเวลาที่กำหนด

ครั้งที่สี่ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 5) พุทธศักราช 2543⁵⁸ เพื่อให้สอดคล้องกับองค์ประกอบโครงสร้างส่วนท้องถิ่นที่มีขึ้นใหม่ตาม พระราชบัญญัติสภาพัฒนาการบริหารส่วนตำบล พ.ศ. 2537 จึงมีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายเพื่อให้ครอบคลุมถึงการเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินในเขตองค์การบริหารส่วนตำบล และให้อำนาจผู้บริหารท้องถิ่นในการจัดเก็บภาษี⁵⁹ รวมทั้งได้กำหนดเวลาชำระภาษีเร็วขึ้นจากเดิม 90 วัน เป็น 30 วัน⁶⁰

4.3 ความเป็นมาของภาษีบำรุงท้องที่

ภาษีบำรุงท้องที่เป็นภาษีที่จัดเก็บจากที่ดินซึ่งประเทศไทยมีการจัดเก็บมาตั้งแต่สมัยโบราณแล้วสำหรับในสมัยกรุงรัตนโกสินทร์ มีการจัดเก็บโดยแยกประเภทกันอยู่ตามประเภทการใช้ที่ดินที่ก่อให้เกิดรายได้รวมทั้งลักษณะของสิทธิและกรรมสิทธิ์ในที่ดินในรูปของ ใบเหี้ยบย่ำ ตราจองและตราแดง อันเป็นหนังสือสำคัญที่แสดงให้เห็นถึงกระบวนการจับจองที่ดินเพื่อทำประโยชน์และนำมาใช้เป็นหลักในการคิด

⁵⁴“พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 ,” ราชกิจจานุเบกษา เล่มที่ 108 ตอน 196 ฉบับพิเศษ (11 พฤศจิกายน 2534): 1.

⁵⁵แก้ไขบทนิยามคำว่า “พนักงานเจ้าหน้าที่ ” กับ “พนักงานเก็บภาษี ” และเพิ่มเติมบทบัญญัติเกี่ยวกับ “รัฐวิสาหกิจ” อาทิเช่น มาตรา 6 ทวิ รวมถึงได้เพิ่มเติมทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน.

⁵⁶พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาตรา 44.

⁵⁷พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาตรา 31.

⁵⁸“พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 ,” ราชกิจจานุเบกษา เล่มที่ 117 ตอน 16 ก (7 มีนาคม 2543): 38.

⁵⁹พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาตรา 44.

⁶⁰พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาตรา 38.

คำนวณภาษี เพราะการจัดเก็บภาษีที่ดินเป็นการจัดเก็บจากทรัพย์สินที่อยู่ในความครอบงำ การจับจองที่ดินมี 3 ลักษณะคือ⁶¹

1. โใบเหยียบย่ำ หมายถึง หนังสือสำคัญที่แสดงว่าผู้มีชื่อในหนังสือได้รับอนุญาตให้เข้าไปก่อสร้างหักล้างทางพงทำที่ดินให้เป็นประโยชน์ภายในกำหนดเวลา เป็นการจับจองที่ดินเป็นการชั่วคราว ผู้จับจองที่ได้รับใบเหยียบย่ำจะต้องทำประโยชน์ให้แล้วเสร็จภายใน 2 ปี⁶² นับแต่ได้รับใบเหยียบย่ำ และผู้จับจองต้องชำระภาษีตามสัดส่วนเนื้อที่ที่ทำการเพาะปลูกหรือทำประโยชน์ในที่ดินดังกล่าว

2. ตราจอง หมายถึง หนังสือสำคัญที่เจ้าพนักงานออกให้แก่ผู้ก่อสร้างที่ดินรกร้างว่างเปล่า เป็นการจับจองที่ดินในลักษณะกึ่งถาวร ผู้จับจองที่ได้รับใบเหยียบย่ำจะต้องทำประโยชน์ให้แล้วเสร็จภายใน 3 ปี นับแต่วันได้รับตราจอง หากครบ 3 ปี แล้วทำประโยชน์ได้เท่าใดก็มีสิทธิเท่านั้น ที่ดินส่วนที่ไม่ได้ทำประโยชน์ให้ตกเป็นของรัฐไป⁶³ การจับจองที่ดินในลักษณะนี้ทำให้เห็นเจตนาของผู้จับจองว่าประสงค์จะครอบครองที่ดินเพื่อทำประโยชน์ อันมีลักษณะเป็นการถาวรมากกว่าในกรณีของใบเหยียบย่ำ และผู้จับจองต้องชำระภาษีตาม สัดส่วนเนื้อที่ที่ทำการเพาะปลูกหรือทำประโยชน์จริง

3. ตราแดง หมายถึง การจับจองที่ดินอย่างถาวร ผู้จับจองต้องพิสูจน์ให้เห็นว่าได้ทำประโยชน์บนที่ดินที่จับจองตลอดระยะเวลาเกินกว่า 9 ปี ผู้ได้กรรมสิทธิ์ตราจองต้องเสียภาษีตามจำนวนเนื้อที่ที่ระบุไว้ในตราแดง แม้ว่าจะได้ใช้ประโยชน์ไม่เต็มจำนวนเนื้อที่ก็ตามซึ่งแตกต่างจากในกรณีของใบเหยียบย่ำหรือตราจอง

ในสมัยโบราณได้จัดเก็บภาษีจากที่ดินหลายประเภท ได้แก่ อกรสวน อกรสมปัดสร ค่าที่ไร่ อ้อย อกรนาเกลือ และอกรค่านา

อกรสวน

ราษฎรผู้ทำการจับจองที่ดินเพื่อทำประโยชน์ในเขต 11 เมือง ได้แก่ กรุงเทพฯ महานคร นนทบุรี ปทุมธานี ราชบุรี นครเขื่อนขันธ์ สมุทรปราการ สมุทรสาคร สมุทรสงคราม นครไชยศรี เพชรบุรี และ ฉะเชิงเทรา จะต้องเสียค่าที่ให้กับแผ่นดินเรียกว่า “เดมจอง” ตามเนื้อที่ซึ่งได้ระบุไว้ในโฉนดตราสารในอัตราปีละ 600 เบี้ย แต่หากราษฎรทำประโยชน์โดยปลูกต้นไม้ 8 ชนิด อันได้แก่ ทุเรียน มะปราง ลำสาเด หมากร พลุค่าง ทองคำ มะพร้าวห้าว มังคุด มะม่วง ราษฎรจะต้องเสียอกรสวน หรืออกรสวนใหญ่ โดยมี พิภคตามชนิดของผลไม้ ในกรณีที่มีการปลูกผลไม้ 8 ชนิดแต่อกรสวนที่จะต้องชำระไม่ถึง 600 เบี้ย ให้เสีย แต่ค่าเดมจอง ถ้าอกรสวนมากกว่า 600 เบี้ย ให้เสียเพียงอกรสวน ซึ่งต่อมาภายหลังมีการออกประกาศ

⁶¹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล , คำอธิบายกฎหมายมหาชนการคลังและภาษีอากร ภาษีบำรุงท้องที่ (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2545), หน้า 39.

⁶² พระราชบัญญัติ ออกโฉนดที่ดิน ร.ศ. 127.

⁶³ พระราชบัญญัติ ออกโฉนดที่ดิน ฉบับที่ 6 มาตรา 8 และมาตรา 9.

พิกัดอัตราอากรสวนใหญ่ในมณฑลกรุงเทพฯ ปี พ.ศ. 2454 เปลี่ยนแปลงพิกัดอัตราภาษีโดยวัดจากความสูงของต้นไม้และขนาดวัดรอบของต้นไม้⁶⁴

หน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บอากรสวนใหญ่ คือ พระคลังสวน โดยมีการแต่งตั้งเจ้าพนักงานออกรังวัดพื้นที่หรือพืชผลเพื่อตรวจนับต้นไม้ในกรุงเทพฯและหัวเมืองก่อนที่จะส่งเจ้าพนักงานมาจัดเก็บภาษีอีกครั้งหนึ่ง ในสมัยรัชการที่ 4 ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯให้เป็นอากรผูกขาดขึ้นตรงต่อพระคลังมหาสมบัติ ในสมัยรัชการที่ 5 ภายหลังการปฏิรูปการปกครองปี พ.ศ. 2435 กระทรวงนครบาลมีหน้าที่จัดเก็บอากรสวนใหญ่ ต่อมาในปี พ.ศ. 2441 อากรสวนใหญ่อยู่ในบังคับบัญชาของกรมสรรพากร ในสังกัดกระทรวงนครบาลจนกระทั่งปี พ.ศ. 2481 รัฐบาลในเวลานั้นได้ประกาศยกเลิกพระราชบัญญัติอากรสวนใหญ่

อากรสมปัดสร

อากรสมปัดสรจัดเก็บจากพืชสวนไม้ล้มลุก เริ่มมีการจัดเก็บตั้งแต่สมัยอยุธยาเป็นต้นมา อากรสมปัดสรมีความแตกต่างจากอากรสวน กล่าวคือ อากรสมปัดสรจะเก็บเฉพาะที่ดินที่ทำการเพาะปลูกจริงๆ ในขณะที่อากรสวนใหญ่เก็บค่าอากรเท่ากันทุกปี ดังนั้น อากรสมปัดสรจึงเป็นการจัดเก็บอากรจากผลประโยชน์ที่ราษฎรได้รับจากการทำมาหากิน สมัยสมเด็จพระจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวเก็บอากรสมปัดสรในอัตราไร่ละ 1 บาท ต่อมาในสมัยสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวทรงกำหนดพิกัดอากรสมปัดสรแตกต่างออกไปตามชนิดของพืชสวน

หน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บอากรสมปัดสร คือ พระคลังมหาสมบัติ โดยมีกรมพระคลังสวนเป็นผู้ประเมินอากรสมปัดสรและอนุญาตให้เอกชนมาประมูลผูกขาดการเก็บอากรสมปัดสร ต่อมา พ.ศ. 2441 มีการยกเลิกการผูกขาดเปลี่ยนเป็นเจ้าพนักงานมีหน้าที่จัดเก็บโดยอยู่ในอำนาจของกรมสรรพากร จนกระทั่งปี พ.ศ. 2475 ได้มีพระราชบัญญัติยกเลิกอากรสมปัดสร

ภาษีค่าไร่อ้อย

พระราชบัญญัติลักษณะเก็บภาษีไร่อ้อย พุทธศักราช 2464 ประกาศใช้ในสมัยรัชกาลที่ 6 ⁶⁵ ก่อนประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้ วิธีการเก็บภาษีค่าที่ไร่อ้อยได้กระจัดกระจายอยู่ในที่ต่างๆ เช่น ประกาศเก็บภาษีไร่อ้อยในหัวเมืองมณฑลอยุธยา ร.ศ. 119 ประกาศแก้ไขการเก็บภาษีไร่อ้อยในมณฑลจันทบุรี ร.ศ. 125 และพระราชบัญญัติภาษีภายใน ร.ศ.111 พระราชบัญญัติลักษณะเก็บภาษีค่าที่ไร่อ้อย พุทธศักราช 2464 ได้ยกเลิกวิธีการเก็บค่าที่ไร่อ้อยที่ใช้กันอยู่ก่อนเสียทั้งหมดและกำหนดวิธีขึ้นใหม่ คือ ภาษีค่าที่ไร่อ้อยซึ่งเป็นภาษีที่เก็บจากที่ดินที่ใช้ปลูกอ้อยทุกชนิด โดยเจ้าของที่ดินที่ปลูกอ้อยเป็นผู้รับผิดชอบเสียภาษี อัตราภาษีค่าที่ไร่อ้อยกำหนดตามมณฑลที่ตั้งของที่ดิน

⁶⁴รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์, *ภาษีอากรในประวัติศาสตร์เศรษฐกิจไทย* (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2528), หน้า 218.

⁶⁵กล่อม อิศรพันธุ์, *ภาษีที่ดินและโรงเรือน* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2497), หน้า 25.

เดิมรัฐบาลให้อำนาจเอกชนผูกขาดการจัดเก็บภาษีค่าที่ไร่อ้อยแล้วนำส่งรัฐ ต่อมาในปี พ.ศ. 2474 หน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีค่าที่ไร่อ้อย คือ กรมสรรพากรและในที่สุดภายหลังการปรับปรุงระบบภาษีอากร พ.ศ. 2482 รัฐบาลประกาศให้ยกเลิกพระราชบัญญัติลักษณะเก็บภาษีค่าที่ไร่อ้อย⁶⁶

อากรนาเกลือ

อากรนาเกลือเริ่มมีการจัดเก็บในสมัยรัชกาลที่ 3 เป็นอากรที่รัฐชักส่วนเกินจากผลผลิตที่ราษฎรทำมาหากินได้บนที่ดินของรัฐ การเก็บอากรนาเกลือจะเก็บตามพิคัดที่รัฐกำหนดไว้ คือ เกวียนละ 6 บาท

หน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บอากรนาเกลือ คือ กรมท่าซ้าย โดยมีเอกชนมาประมูลขอรับผูกขาดการเก็บอากรนาเกลือ ต่อมาในสมัยรัชกาลที่ 5 การจัดเก็บอากรเกลืออยู่ในอำนาจของกรมสรรพากร พ.ศ. 2475 มีพระราชบัญญัติยกเลิกอากรนาเกลือ และมีการจัดเก็บอากรเกลืออีกครั้งตามพระราชบัญญัติเกลือ พ.ศ. 2481 แต่ในที่สุดปี พ.ศ. 2489 มีการยกเลิกการจัดเก็บอากรเกลือ

อากรค่านา

อากรค่านาถือเป็นภาษีที่รัฐเรียกเก็บจากรายกรผู้ได้รับประโยชน์จากที่ดินของรัฐลักษณะการจัดเก็บพิจารณาจากความแตกต่างกันในความอุดมสมบูรณ์ของที่ดินเป็นสำคัญ การเก็บอากรค่านาตั้งแต่แผ่นดินพระนารายณ์มหาราชเป็นต้นไป แบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ⁶⁷

1. นาที่เจ้าของต้องเสียอากรเต็มเนื้อที่ที่หว่านห้ำม ไม่ว่าจะทำประโยชน์มากน้อยเพียงใด ในสมัยรัตนโกสินทร์เรียกนาชนิดนี้ว่า นาκούโค ซึ่งหมายถึง นาที่ได้รับประโยชน์ในการทำนาจากน้ำที่ท่วมทุกปีและมีน้ำฝนประจำปี บริเวณที่จัดเก็บนาκούโค ได้แก่ นาในเขตกรุงเก่า อ่างทอง สุพรรณบุรี ลพบุรี⁶⁸

2. นาที่เจ้าของต้องเสียอากรเฉพาะเนื้อที่ที่ทำประโยชน์ ในสมัยรัตนโกสินทร์เรียกว่านาฟางลอย ซึ่งหมายถึง นาในที่ดินดอนอาศัยแต่น้ำฝนเป็นสำคัญหรือนาที่ไถลออกไปจากแม่น้ำ ทั้งนาκούโคและนาฟางลอยเก็บค่านาไร่ละสลึงเพื่อเหมือนกัน แต่นาκούโคเก็บตามเนื้อที่ใน “ตราแดง” ทุกๆ ปีโดยไม่คำนึงว่าจะทำนาได้หรือไม่และข้าวจะดีหรือเสียหาย ส่วนนาฟางลอยเก็บตามเนื้อที่ทำนาเท่านั้น โดยรัฐบาลจะส่งเจ้าหน้าที่ เรียกว่า “ค่าหลวงเสนา” ทำการประเมินจากหลักฐานที่ทำนา คือ “ตอซัง” ทุกๆ ปี ถ้าปีใดฝนแล้งไม่ได้ทำนาก็ไม่ต้องเสียค่านา

การเก็บอากรค่านา สมัยโบราณเก็บเป็นข้าวเปลือก เรียกว่า “หางข้าว” ราษฎรจะต้องนำหางข้าวมาส่งยังฉางหลวงในอัตราไร่ละ 2 ถัง ส่วนผู้เสียภาษีที่อยู่หัวเมืองไกลการคมนาคมไม่สะดวกสามารถชำระ

⁶⁶รังสรรค์ ชนะพรพันธ์, ภาษีอากรในประวัติศาสตร์เศรษฐกิจไทย (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2528), หน้า 218.

⁶⁷ภาสกร ชุมหุไร, คำอธิบาย ประมวลกฎหมายที่ดิน (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์แสงสุทธิการพิมพ์, 2529), หน้า 16.

⁶⁸นิติ กสิโกศล, การเก็บค่านาในสมัยกรุงรัตนโกสินทร์ พ.ศ. 2325-2482 (วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต ภาควิชาประวัติศาสตร์ มหาวิทยาลัยศิลปากร, 2525), หน้า 28.

ด้วยตัวเงินในอัตราไร่ละสลึงเฟื้อง ต่อมาในสมัยรัชกาลที่ 3 โปรดให้เลิกเก็บหางข้าวและเปลี่ยนเก็บเป็นเงินแทน การเก็บอากรค่านาอยู่ในความรับผิดชอบของกรมนา โดยเสนาบดีกรมนาจะแต่งตั้งข้าหลวงนาออกประเมินในท้องที่พร้อมด้วยเจ้าเมือง กรมอำเภอกำนันออกรังวัดและประเมินนาปีละครั้ง ในสมัยรัชกาลที่ 5 มีการปกครองแบบเทศาภิบาลประกอบด้วยรัฐบาลออกพระราชบัญญัติลักษณะเก็บเงินค่านา ร.ศ. 119 เพื่อปรับปรุงวิธีการเก็บอากรค่านา โดยเปลี่ยนการเก็บค่านามาอยู่ในความรับผิดชอบของกำนันซึ่งจะเป็นผู้เดินสำรวจออกไปนำให้ราษฎรเจ้าของนา แล้วให้ราษฎรมาเสียเงินค่านาที่อำเภอเอง⁶⁹ หลักเกณฑ์การเก็บเงินค่านาดังกล่าวใช้ตลอดมาจนกระทั่งเลิกเก็บอากรค่านาในปี พ.ศ. 2482 และหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บเงินค่านาตามพระราชบัญญัติลักษณะเก็บเงินค่านา ร.ศ. 119 คือกรมสรรพากร กรมนี้แบ่งเป็นกรมสรรพากรนอก ทำหน้าที่เก็บภาษีอากรหัวเมือง สังกัดกระทรวงพระคลังมหาสมบัติ และกรมสรรพากรใน ทำหน้าที่เก็บภาษีอากรในกรุงเทพ สังกัดกระทรวงนครบาล ต่อมาในปี 2448 รัฐบาลได้ออกประกาศแก้ไขวิธีพิทักษ์และเก็บเงินค่านา พ.ศ. 2448 โดยแบ่งลักษณะนาเป็น 3 ลักษณะ คือ นาคูโค นาฟางลอย และนาหวงห้าม นอกจากนี้ได้กำหนดขั้นที่นา และกำหนดอัตราค่านาใหม่ การแบ่งขั้นที่นาได้กำหนดเป็น 5 ชั้น ตามทำเลที่มีความอุดมสมบูรณ์มากน้อยคือ นาขั้นนอก นาขั้นโท นาขั้นตรี นาขั้นจตุวา และนาขั้นเบญจ ส่วนการกำหนดอัตราค่านานั้นได้กำหนดเพิ่มขึ้นจากเดิม 3 เท่า

ภายหลังเปลี่ยนแปลงการปกครองปี พ.ศ.2475 รัฐบาลภายใต้การนำของคณะราษฎร ประกาศใช้พระราชบัญญัติประมวลรัษฎากร พ.ศ.2481 ซึ่งพระราชบัญญัติฉบับนี้ได้ยกเลิกพระราชบัญญัติลักษณะเก็บเงินค่านา ร.ศ. 119 ทำให้ระบบการเก็บอากรค่านาสิ้นสุดในปี พ.ศ.2482 และนาทั้งหลายให้เสียเงินแก่รัฐในรูปเงินช่วยบำรุงท้องที่ โดยมีหลักการเก็บจากที่ดิน โดยมีค่านิ่งว่าที่ดินนั้นจะใช้ประโยชน์อย่างไรหรือไม่เว้นแต่จะมีข้อยกเว้นเป็นอย่างอื่น แต่ไม่ถือว่าเป็นภาษีเพราะมิได้เก็บเข้าเป็นเงินผลประโยชน์ของแผ่นดินและมิได้เข้าร่วมอยู่ในงบประมาณรายรับของแผ่นดิน เมื่ออำเภอจัดเก็บเงินได้แล้วก็เพียงแค่ฝากคลังไว้เพื่อถอนคืนเท่านั้น รัฐบาลจะนำเงินช่วยบำรุงท้องที่นี้ไปใช้อย่างเดียวกับเงินภาษีอื่นๆ ไม่ได้ เพราะกฎหมายกำหนดให้นำเงินที่เก็บได้นี้ไปใช้จ่ายบำรุงท้องที่โดยเฉพาะ และได้กำหนดกฎเกณฑ์การใช้จ่ายเงินบำรุงท้องที่ภายในท้องที่ ตำบล อำเภอ จังหวัด และเทศบาลไว้โดยชัดแจ้ง ซึ่งรัฐบาลจะใช้จ่ายเงินได้ภายในเงื่อนงำที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น⁷⁰ แต่เนื่องจากอัตราเงินช่วยบำรุงท้องที่ที่เรียกเก็บต่ำมาก เงินที่เก็บได้จึงไม่สามารถนำไปใช้บำรุงท้องที่ให้เกิดประโยชน์ได้เท่าที่ควร และต่อมาในปี พ.ศ.2495 ได้มีพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2495 ยกเลิกเงินช่วยบำรุงท้องที่และจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่แทน ซึ่งมีหลักการและวิธีการจัดเก็บทำนองเดียวกับเงินช่วยบำรุงท้องที่ แต่แตกต่างกันในข้อที่ว่าเงินที่จัดเก็บได้นั้นถือเป็นภาษีและรวมเข้าอยู่ในงบประมาณรายรับของแผ่นดิน โดยให้อำนาจแก่รัฐที่

⁶⁹วรภัคดี พิบูลย์, “การเก็บเงินค่านา,” วารสารสังคมศาสตร์ (มกราคม 2508) หน้า 46.

⁷⁰อร่าม เอี่ยมอรุณ, “การจัดเก็บและการใช้จ่ายเงินช่วยบำรุงท้องที่,” (วิทยานิพนธ์รัฐศาสตร์ บัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2504), หน้า 18.

จะจัดสรรรายได้ดังกล่าวให้แก่ท้องถิ่นตามสมควรและจำเป็นต่อมาในปี พ.ศ. 2508 มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 แยกออกจากประมวลรัษฎากรและมอบหมายให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้จัดเก็บและถือเป็นรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นๆ

พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มีการแก้ไขหลายครั้งจนถึงปัจจุบัน ได้แก่ ประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 156 พ.ศ. 2515⁷¹ ยกเว้นการเสียภาษีบำรุงท้องที่สำหรับที่ดินที่ใช้เป็นสนามบินของรัฐ พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ (ฉบับที่ 2) พ.ศ.2516⁷² เนื่องจากมีการกำหนดรูปแบบการบริหารราชการส่วนท้องถิ่นในกรุงเทพมหานคร ซึ่งเป็นรูปแบบที่แตกต่างจากจังหวัดอื่นๆ เรียกว่า กรุงเทพมหานคร เพื่อไม่ให้เกิดข้อขัดข้องในการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ.2508 ในเขตกรุงเทพมหานคร เท่านั้นจึงกำหนดให้ผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครมีอำนาจเช่นเดียวกับผู้ว่าราชการจังหวัด และภาษีบำรุงท้องที่ที่เก็บได้จากที่ดินในเขตกรุงเทพมหานครให้เป็นรายได้ของกรุงเทพมหานคร⁷³ พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 พ.ศ. 2524 ปรับปรุงอัตราภาษีบำรุงท้องที่จากเดิมกำหนดไว้ 43 ชั้น เหลือเพียง 34 ชั้น และหลักเกณฑ์การลดหย่อนภาษีบำรุงท้องที่

ในปี พ.ศ. 2525 มีพระราชกำหนดเปลี่ยนแปลงราคาปานกลางของที่ดินที่กำหนดไว้สำหรับการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ประจำปี พ.ศ. 2525 ถึง พ.ศ. 2528⁷⁴ กำหนดให้ยกเลิกราคาปานกลางของที่ดินที่คณะกรรมการตีราคาปานกลางของที่ดินตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ได้กำหนดไว้สำหรับการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ประจำปี พ.ศ. 2525 ถึง พ.ศ. 2528 และให้นำราคาปานกลางของที่ดินที่ใช้ในการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ประจำปี พ.ศ.2521 ถึง พ.ศ. 2524 มาใช้ในการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ประจำปี พ.ศ. 2525 ถึง พ.ศ. 2528 โดยให้เหตุผลว่าวิธีการตีราคาปานกลางของที่ดินตามที่กฎหมายกำหนดยังไม่เหมาะสม และเป็นธรรมตามสภาพและทำเลของที่ดินในแต่ละแห่ง เมื่อได้คำนึงถึงภาระภาษีที่ประชาชนต้องได้รับเพิ่มขึ้นประกอบกับภาวะเศรษฐกิจของประเทศยังไม่คลี่คลาย ต่อมาในปี พ.ศ. 2529 มีพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2529⁷⁵ กำหนดให้นำราคาปานกลางของที่ดินที่ใช้ในการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ประจำปี พ.ศ. 2521 ถึง พ.ศ. 2524 มาใช้ใน

⁷¹ ฉินันท์ จังกาจิตต์, “ปัญหาเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่: แนวทางแก้ไข,” (ภาคนิพนธ์เศรษฐศาสตรมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์, 2537), หน้า 4.

⁷² “พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475,” ราชกิจจานุเบกษา เล่มที่ 89 ตอน 89 ฉบับพิเศษ (6 มิถุนายน 2515): 1.

⁷³ “พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ,” ราชกิจจานุเบกษา เล่มที่ 90 ตอน 169 ฉบับพิเศษ (20 ธันวาคม 2516): 1.

⁷⁴ พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มาตรา 8 และมาตรา 10 ทวิ.

⁷⁵ “พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 ,” ราชกิจจานุเบกษา เล่มที่ 98 ตอน 10 ฉบับพิเศษ (20 ตุลาคม 2524): 174.

การประเมินภาษีบำรุงท้องที่ประจำปี พ.ศ. 2529 โดยให้เหตุผลเช่นเดียวกับพระราชกำหนดฉบับก่อน หลังจากนั้นได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดให้นำราคาปานกลางที่ดินที่ใช้ในการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ประจำปี พ.ศ. 2521 ถึง พ.ศ. 2524 มาใช้ในการประเมินภาษีบำรุงท้องที่สำหรับปีต่อไปจนถึงปัจจุบัน

ต่อมาเมื่อมีการจัดตั้งองค์การบริหารส่วนตำบลตามพระราชบัญญัติสภาตำบล พ.ศ. 2537 จึงมีการตราพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2543⁷⁶ เพื่อปรับปรุงถ้อยคำและหลักการในบทบัญญัติแห่งกฎหมายให้สอดคล้องกับกฎหมายดังกล่าว

4.4 ความเป็นมาของภาษีป้าย

ภาษีป้ายในสมัยก่อนได้รวมอยู่กับภาษีโรงค้าและได้ถูกยกเลิกไปพร้อมกับการยกเลิกภาษีโรงค้า หลังจากนั้นได้มีการนำภาษีป้ายมาบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 การจัดเก็บภาษีป้ายตามประมวลรัษฎากรฉบับที่ได้ให้กรมสรรพากรเป็นผู้จัดเก็บเรื่อยมาจนถึง พ.ศ. 2510 จึงได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 แยกออกจากประมวลรัษฎากรและมอบอำนาจให้กับราชการบริหารส่วนท้องถิ่นมีอำนาจหน้าที่ในการจัดเก็บและเป็นรายได้ของท้องถิ่นโดยตรง

ภาษีป้ายตามพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 แก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ. 2534 มาตรา 6 กำหนดให้ภาษีป้ายเสียจากป้ายที่แสดงชื่อ ยี่ห้อ หรือเครื่องหมายที่ใช้ในการประกอบการค้าหรือประกอบกิจการอื่นเพื่อหารายได้ หรือโฆษณาการค้าหรือกิจการอื่นเพื่อหารายได้ โดยคำนวณจากพื้นที่ที่ภาษีป้ายตามอัตราภาษีที่กฎหมายกำหนด ซึ่งเจ้าของป้ายมีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมาย โดยเสียเป็นรายปี ยกเว้น ป้ายที่เริ่มติดตั้งหรือแสดงในปีแรกให้เสียภาษีป้ายตั้งแต่วันเริ่มติดตั้งหรือแสดงจนถึงวันสิ้นปีและให้คิดภาษีป้ายเป็นรายงวด งวดละ 3 เดือนของปี โดยเริ่มเสียภาษีป้ายจนถึงงวดสุดท้ายของปี⁷⁷

ส่วนป้ายที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี ได้แก่ ป้ายที่แสดงไว้ ณ โรงมหรสพ และบริเวณของโรงมหรสพนั้น เพื่อโฆษณามหรสพ ป้ายที่แสดงไว้ที่สินค้าหรือที่สิ่งห่อหุ้มหรือบรรจุสินค้า ป้ายที่แสดงไว้ในบริเวณงานที่จัดขึ้นเป็นครั้งคราว ป้ายที่แสดงไว้ที่คน หรือสัตว์ ป้ายที่แสดงไว้ในอาคารที่ใช้ประกอบการค้า หรือประกอบกิจการอื่นหรือภายในอาคารซึ่งเป็นที่รโหฐานเพื่อหารายได้และแต่ละป้ายมีพื้นที่ไม่เกินที่กำหนดในกฎกระทรวง แต่ไม่รวมถึงป้ายตามกฎหมายว่าด้วยทะเบียนพาณิชย์ ป้ายของราชการ องค์กรของรัฐ ธนาคาร โรงเรียน ผู้ประกอบการเกษตร วัด และสมาคม หรือมูลนิธิ⁷⁸

⁷⁶“พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 ;” ราชกิจจานุเบกษา เล่มที่ 99 ตอน 28 ฉบับพิเศษ (26 กุมภาพันธ์ 2525).

⁷⁷พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 มาตรา 7.

⁷⁸พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 มาตรา 8.

บทที่ 3

กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วว่าการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฉบับปัจจุบัน เกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษีอยู่หลายประการ เนื่องจากกฎหมายดังกล่าวประกาศใช้บังคับมาเป็นระยะเวลา นานมาแล้ว ดังนั้นการประกาศใช้บังคับพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจึงเป็นทางออก ในการแก้ไขปัญหาดังกล่าว ดังนั้นในการทำวิจัยบทที่ 3 นี้ผู้วิจัยจะได้ศึกษาวิเคราะห์ถึงกฎหมายที่มีความ เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างว่ามีหลักการจัดเก็บภาษีอย่างไร รวมถึงแนวคำพิพากษา ฎีกาที่มีความเกี่ยวข้อง เพื่อให้เกิดความเข้าใจในหลักการจัดเก็บภาษีมากที่สุด ดังต่อไปนี้

1. รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550

เมื่อพิจารณาบทบัญญัติภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยทั่วไปก็ ย่อมต้องพิจารณาจากประเภทของภาษีที่มีการกำหนดบทบัญญัติไว้เป็นการเฉพาะ แต่เนื่องจากในปัจจุบัน ยังไม่มีกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเฉพาะ มีแต่เพียงร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดิน และสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ซึ่งปัจจุบันยังไม่มี การประกาศใช้บังคับ แต่พอที่จะนำมาพิจารณาและศึกษา วิเคราะห์ได้ โดยในร่างพระราชบัญญัตินี้ได้กำหนดหลักเกณฑ์การเสียภาษี สิทธิหน้าที่ของบุคคล ผู้มีหน้าที่เสียภาษี กับทั้งบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีเอาไว้

แต่อย่างไรก็ตาม กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมิได้มีแต่เฉพาะที่ ได้บัญญัติไว้ในร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเท่านั้น หากแต่ยังมีปรากฏอยู่ใน รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 หมวดที่ 4 ว่าด้วยหน้าที่ของชนชาวไทย ซึ่งมี บทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ดังต่อไปนี้

1.1 บทบัญญัติเกี่ยวกับผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรตามรัฐธรรมนูญ พุทธศักราช 2550

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มีบทบัญญัติเกี่ยวกับผู้มีหน้าที่เสียภาษี ปรากฏในมาตรา 71 และมาตรา 73 ดังนี้

มาตรา 71 บัญญัติว่า “บุคคลมีหน้าที่ป้องกันประเทศ รักษาผลประโยชน์ของชาติ และปฏิบัติ ตามกฎหมาย”

มาตรา 73 บัญญัติว่า “บุคคลมีหน้าที่รับราชการทหาร ช่วยเหลือ ช่วยเหลือในการป้องกัน และบรรเทาภัยพิบัติสาธารณะ เสียภาษีอากร... ทั้งนี้ตามที่กฎหมายบัญญัติ”

เห็นได้ว่าบทบัญญัติรัฐธรรมนูญมาตรา 71 และมาตรา 73 นี้ได้บัญญัติให้บุคคลมีหน้าที่เสีย ภาษีอากร ตามที่กฎหมายบัญญัติ โดยเป็นหน้าที่ที่กฎหมายบังคับให้ต้องปฏิบัติ ดังนั้นการพิจารณาว่า บุคคลใดจะเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหรือไม่ นั้นจึงต้องพิจารณาตามที่ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดิน และสิ่งปลูกสร้างประกอบด้วย

1.2 บทบัญญัติเกี่ยวกับการปฏิบัติหน้าที่ของพนักงานเจ้าหน้าที่

การปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานภาษีอากร นอกจากจะมีกำหนดไว้ในร่างพระราชบัญญัติ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.แล้ว ยังมีปรากฏในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 ซึ่งได้บัญญัติไว้ในมาตรา 71 และมาตรา 74 ดังนี้

มาตรา 67 บัญญัติว่า “บุคคลมีหน้าที่ปฏิบัติตามกฎหมาย”

มาตรา 74 บัญญัติว่า “บุคคลผู้เป็นข้าราชการ พนักงาน ลูกจ้างของหน่วยราชการ หน่วยงาน ของรัฐ รัฐวิสาหกิจ หรือเจ้าหน้าที่อื่นของรัฐ มีหน้าที่ดำเนินการให้เป็นไปตามกฎหมายเพื่อรักษา ประโยชน์ส่วนรวม อำนวยความสะดวก และให้บริการแก่ประชาชนตามหลักธรรมาภิบาลของการ บริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี

ในการปฏิบัติหน้าที่และในการปฏิบัติกรอื่นที่เกี่ยวข้องกับประชาชน บุคคลตามวรรคหนึ่ง ต้องวางตนเป็นกลางทางกลางเมือง

ในกรณีที่บุคคลตามวรรคหนึ่งละเลยหรือไม่ปฏิบัติให้เป็นไปตามหน้าที่ตามวรรคหนึ่งหรือ วรรคสอง บุคคลผู้มีส่วนได้เสียย่อมมีสิทธิขอให้บุคคลตามวรรคหนึ่งหรือผู้บังคับบัญชาของบุคคล ดังกล่าว ชี้แจง แสดงเหตุผล และขอให้ดำเนินการให้เป็นไปตามบทบัญญัติในวรรคหนึ่งหรือวรรคสอง ได้”

มาตรา 84(3) บัญญัติว่า “รัฐต้องดำเนินการตามแนวนโยบายด้านเศรษฐกิจ ดังต่อไปนี้

(3) ควบคุมให้มีการรักษาวินัยการเงินการคลังเพื่อสนับสนุนเสถียรภาพและความมั่นคงทาง เศรษฐกิจและสังคมของประเทศ ปรับปรุงระบบการจัดเก็บภาษีอากรให้มีความเป็นธรรมและสอดคล้อง กับการเปลี่ยนแปลงของสภาพเศรษฐกิจและสังคม

2. ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.

เจตนารมณ์ของรัฐในการร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ก็เพื่อเป็นการแก้ไข ปัญหา และปรับปรุงวิธีการจัดเก็บภาษีที่ล้าสมัยไม่เหมาะสมในการกำหนดฐานภาษีที่มีความแตกต่างกัน รวมถึงปัญหาอีกหลายๆ ประการที่ปรากฏอยู่ในภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ ดังนั้น จึง

สมควรที่จะต้องทำการศึกษาร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง รวมถึงคำพิพากษาศาลฎีกาและแนวคำวินิจฉัยของหน่วยงานราชการที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้เกิดความรู้ ความเข้าใจในการจัดเก็บภาษีดังกล่าว ซึ่งได้แก่

2.1 วัตถุประสงค์ของกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างบัญญัติขึ้นมาโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการยกเลิกกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินและกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่ ซึ่งใช้บังคับมาเป็นเวลานานแล้ว การจัดเก็บภาษีตามกฎหมายทั้งสองฉบับไม่เหมาะสมกับสภาวะการณ์ในปัจจุบัน ประกอบกับการประเมินภาษีตามกฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดินคิดคำนวณจากรายปีของโรงเรือน ส่วนภาษีบำรุงท้องที่ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีบำรุงท้องที่คิดคำนวณจากราคาปานกลางของที่ดินตามกฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาปานกลางของที่ดินสำหรับการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ ตลอดจนขั้นตอนการดำเนินการและปฏิบัติการในเรื่องต่างๆ ยังมีความแตกต่างกัน สมควรยกเลิกกฎหมายทั้งสองฉบับดังกล่าวและให้ใช้กฎหมายว่าด้วยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแทน โดยประเมินฐานภาษีจากมูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างและจัดเก็บโดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น รวมทั้งสมควรกำหนดให้การดำเนินการต่างๆ เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีสอดคล้องกับหลักการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นด้วย ⁷⁹ ดังนั้น เมื่อกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีการประกาศใช้บังคับแล้ว จะส่งผลเป็นการเพิ่มรายได้ให้กับรัฐและยังเป็นการกระจายอำนาจสู่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น กล่าวคือ

ประการแรก วัตถุประสงค์เพื่อเพิ่มรายได้ เนื่องจากกฎหมายฉบับนี้ได้ยกเลิกการยกเว้นการจัดเก็บภาษีให้กับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย หรืออีกนัยหนึ่ง แม้ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างใดใช้เป็นที่อยู่อาศัย ก็ยังต้องเสียภาษีตามกฎหมายฉบับนี้ จึงเป็นการขยายฐานภาษีออกไปให้กว้างขึ้นเพื่อครอบคลุมผู้เสียภาษีทั้งหมด รวมทั้งได้บัญญัติใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ของคณะกรรมการประจำจังหวัดที่กำหนดโดยความเห็นชอบที่คณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์⁸⁰ ซึ่งเป็นราคาที่สูงกว่าราคาปานกลางที่ใช้ในการคำนวณภาษีบำรุงท้องที่ ดังนี้ คาดว่ารัฐจะมีรายได้เพิ่มขึ้นประมาณแปดพันล้านบาท⁸¹

ประการที่สอง การกระจายอำนาจสู่ส่วนท้องถิ่น กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง บัญญัติให้อำนาจท้องถิ่นในการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์⁸² และให้อำนาจแก่คณะกรรมการซึ่งประกอบด้วย

⁷⁹ บันทึกหลักการและเหตุผลประกอบร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.

⁸⁰ ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. มาตรา 22 วรรคแรก.

⁸¹ การประชุมกรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ 7 ครั้งที่ 10 (60/2541) 35/2541 วันพฤหัสบดีที่ 14 พฤษภาคม พ.ศ. 2541 เวลา 13.30 น. ถึง 16.30 น.

⁸² ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. มาตรา 21 และมาตรา 22.

ผู้บริหารท้องถิ่นนั้นกำหนดอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัด⁸³ ตลอดจนมีอำนาจเลือก
โครงสร้างอัตราภาษีเอง แต่ทั้งนี้จะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง⁸⁴

จากวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวแสดงให้เห็นถึงหลักการ
กระจายอำนาจสู่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น อันเป็นบทบัญญัติที่มีความสอดคล้องกับหลักการใน
รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 78 (3) ที่ว่า “รัฐต้องดำเนินการตาม
แนวนโยบายด้านการบริหารราชการแผ่นดิน ดังต่อไปนี้ ... (3) กระจายอำนาจให้องค์กรปกครองส่วน
ท้องถิ่นพึงตนเองและตัดสินใจในกิจการของท้องถิ่นได้เอง ส่งเสริมให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีส่วน
ร่วมในการดำเนินการตามแนวนโยบายพื้นฐานแห่งรัฐ พัฒนาเศรษฐกิจของท้องถิ่นและระบบ
สาธารณูปโภคและสาธารณูปการ ตลอดจนโครงสร้างพื้นฐานสารสนเทศในท้องถิ่น ให้ทั่วถึงกันและเท่า
เทียมกันทั่วประเทศ รวมทั้งพัฒนาจังหวัดที่มีความพร้อมให้เป็นองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นขนาดใหญ่
โดยคำนึงถึงเจตนารมณ์ของประชาชนในจังหวัดนั้น” โดยมีผลใช้บังคับในฐานะเป็นกฎหมายสูงสุดให้รัฐ
ต้องปฏิบัติตาม ในวันที่ 24 สิงหาคม พ.ศ. 2550

2.2 ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นภาษีที่จัดเก็บจากทรัพย์สินเฉพาะอย่าง (Selective Property Tax)
ตามหลักการเดิมในกฎหมายเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดินและกฎหมายเกี่ยวกับภาษีบำรุงท้องที่ ดังนั้น
ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจึงได้แก่ ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง⁸⁵

คำว่า “ที่ดิน” หมายความว่า พื้นดิน และหมายความรวมถึงพื้นที่ที่เป็นภูเขาหรือมีน้ำด้วย

คำว่า “สิ่งปลูกสร้าง” หมายความว่า โรงเรือน อาคาร ตึก รวมทั้งคลังสินค้าและแพที่บุคคล
อาจเข้าอยู่หรือใช้สอยได้ และให้หมายความรวมถึงสิ่งก่อสร้างขึ้นอย่างอื่นที่มีพระราชกฤษฎีกากำหนดให้
เป็นสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัตินี้ด้วย⁸⁶

2.3 การกำหนดฐานภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

เมื่อการศึกษาถึงลักษณะของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง แล้วพบว่า ฐานที่ใช้ในการคิด
คำนวณภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง บัญญัติไว้ในร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ...

⁸³ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. มาตรา 25.

⁸⁴ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. มาตรา 26.

⁸⁵ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มาตรา 8 บัญญัติว่า “ให้องค์กรปกครองส่วน
ท้องถิ่นมีอำนาจจัดเก็บภาษีจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น....”
และมาตรา 9 ที่ว่า “ผู้เสียภาษีมิมีหน้าที่เสียภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ตนถือครอง...”

⁸⁶ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มาตรา 6.

มาตรา 21 วรรคแรก ที่ว่า “ฐานภาษีในการคำนวณภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดของ ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่คิดจากราคาประเมินทุนทรัพย์รวมกับมูลค่าของทรัพย์สินอื่นอันติดกับที่ดินหรือ สิ่งปลูกสร้างนั้น ที่มีลักษณะถาวรหรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ” ดังนั้นจะเห็นได้ ว่าฐานภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง จึงแบ่งแยกพิจารณาออกได้ 3 ประการ กล่าวคือ

ประการแรก ที่ดินที่ไม่มีสิ่งปลูกสร้าง

ฐานภาษีคือ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินที่คิดจากราคาประเมินทุนทรัพย์รวมกับมูลค่าของ ทรัพย์สินอื่นอันติดกับที่ดินนั้น ที่มีลักษณะถาวรหรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินนั้น

ประการที่สอง ที่ดินที่มีสิ่งปลูกสร้างรวมอยู่ด้วย

ฐานภาษีคือ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่คิดจากราคาประเมินทุนทรัพย์ รวม กับมูลค่าของทรัพย์สินอื่นอันติดกับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น ที่มีลักษณะถาวรหรือประกอบเป็นอัน เดียวกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น

ประการที่สาม กรณีห้องชุด

ฐานภาษีคือ ราคาประเมินห้องชุด

ดังนั้นการกำหนดจำนวนมูลค่าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เพื่อใช้ในการกำหนดฐานภาษี จึง ต้องใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขตามที่กฎหมายกำหนด⁸⁷

2.4 อัตราภาษี

อัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้กำหนดไว้ ในมาตรา 24 กล่าวโดยสรุป คือ

กรณีทรัพย์สินอื่นนอกจากกรณีตาม (2) และ (3) ของมาตรา 24 ให้คิดในอัตราร้อยละ 0.5 ของฐานภาษี ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 24 (1) ดังนั้น ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ในการประกอบเชิง พาณิชยกรรมการค้ากำไร หรือ ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยของตนเองแต่มีการนำเอา ทรัพย์สินดังกล่าวใช้ประกอบธุรกิจเชิงพาณิชย์ด้วย หรือที่ดินอื่นๆ ที่ไม่ได้ใช้ในการประกอบเกษตรกรรม ต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0.5 ของราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น

กรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งได้ใช้เป็นที่อยู่อาศัยของตนเองและไม่ได้ใช้ประกอบเชิง พาณิชยกรรม ให้คิดอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 0.1 ของฐานภาษี หมายความว่า ในกรณีที่ดินซึ่งมีสิ่งปลูกสร้างนั้น ใช้เป็นที่อยู่อาศัย เช่น โรงเรือน และไม่ได้ใช้โรงเรือนนั้นในการประกอบธุรกิจเชิงพาณิชย์ทำ การค้าขาย ให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 0.1 ของราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นๆ

⁸⁷ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. มาตรา 21 วรรคสามและวรรคสี่ และ มาตรา 22.

กรณีที่ดินที่ใช้ในการประกอบเกษตรกรรม ให้คิดอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 0.05 ของฐานภาษี กล่าวคือ ที่ดินที่ใช้ในการเพาะปลูกทำการเกษตร ทำไร่ ทำสวน ให้คิดอัตราร้อยละ 0.05 ของราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินนั้น

แต่อย่างไรก็ตาม พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ได้บัญญัติให้เจ้าพนักงานท้องถิ่นสามารถลดอัตราภาษีดังกล่าวลงได้สำหรับทรัพย์สินบางประเภท โดยต้องกำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกา⁸⁸

2.5 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ...กำหนดไว้ในมาตรา 6 ที่ว่า “ในพระราชบัญญัตินี้ “ผู้เสียภาษี” หมายความว่า บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง หรือเป็นผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สินของรัฐ ซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ และให้หมายความรวมถึงผู้มีหน้าที่เสียภาษีแทนผู้เสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ด้วย”

ดังนั้น จากบทบัญญัติดังกล่าว สามารถจำแนกตัวบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ดังนี้

1. บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลซึ่งเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง
2. บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลซึ่งเป็นผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สินของรัฐ ซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี
3. ผู้มีหน้าที่เสียภาษีแทนตัวผู้เสียภาษี

สำหรับในกรณีที่เจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นเจ้าของต่างรายกัน ต่างคนก็ต้องรับผิดชอบชำระค่าภาษีอากรตามส่วนที่ตนเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์เท่านั้น แต่ในกรณีที่เจ้าของทั้งสองรายมีหนี้ภาษีอากรค้างชำระ กฎหมายได้บัญญัติให้เจ้าของที่ดินและเจ้าของสิ่งปลูกสร้างทั้งสองรายนั้นมีความรับผิดชอบอย่างลูกหนี้ร่วมกัน⁸⁹ มิใช่มีความรับผิดชอบเฉพาะส่วนของตน

อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่เจ้าของได้โอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินไปยังบุคคลอื่น เพื่อมิให้เกิดการหลบเลี่ยงภาษี กฎหมายจึงได้กำหนดเอาไว้ว่าให้พนักงานเจ้าหน้าที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมดังกล่าวรับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมได้ก็ต่อเมื่อมีการชำระค่าภาษีครบถ้วนแล้ว⁹⁰

2.6 ทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

⁸⁸ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. มาตรา 24 วรรคสอง.

⁸⁹ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. มาตรา 45.

⁹⁰ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. มาตรา 45/1.

เมื่อพิจารณาร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พบว่าทรัพย์สินที่ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีบัญญัติไว้ในมาตรา 5 ดังต่อไปนี้

- (1) ทรัพย์สินส่วนสาธารณสมบัติของแผ่นดินตามกฎหมายว่าด้วยการจัดระเบียบทรัพย์สินฝ่ายพระมหากษัตริย์
 - (2) ทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ตามกฎหมายว่าด้วยว่าด้วยการจัดระเบียบทรัพย์สินฝ่ายพระมหากษัตริย์ ที่มีได้ใช้หาผลประโยชน์
 - (3) ทรัพย์สินของรัฐซึ่งใช้ในกิจการของรัฐหรือสาธารณะ โดยไม่ได้ใช้หาผลประโยชน์
 - (4) ทรัพย์สินที่เป็นที่ทำการขององค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษ ขององค์การสหประชาชาติหรือองค์การระหว่างประเทศอื่น ซึ่งประเทศไทยมีข้อผูกพันที่ต้องยกเว้นภาษีให้ตามอนุสัญญาหรือความตกลงอื่นใด
 - (5) ทรัพย์สินที่เป็นที่ทำการสถานทูตหรือสถานกงสุลของต่างประเทศ ทั้งนี้ให้เป็นไปตามหลักถ้อยถือปฏิบัติกัน
 - (6) ทรัพย์สินของสภากาชาดไทย
 - (7) ทรัพย์สินที่เป็นศาสนสมบัติไม่ว่าของศาสนาใดที่ใช้ในการประกอบศาสนกิจหรือกิจการสาธารณะ หรือทรัพย์สินที่เป็นที่อยู่ของสงฆ์ นักพรต นักบวช หรือบาทหลวงไม่ว่าในศาสนาใดหรือทรัพย์สินที่เป็นศาลเจ้า ทั้งนี้ที่มีได้ใช้หาผลประโยชน์
 - (8) ทรัพย์สินที่ใช้เป็นสุสานสาธารณะหรือ฼าปนสถานสาธารณะ โดยมีได้รับประโยชน์ตอบแทน
 - (9) ทรัพย์สินของเอกชนหรือรัฐวิสาหกิจเฉพาะส่วนที่ได้ยินยอมให้ทางราชการหรือประชาชนใช้เพื่อสาธารณประโยชน์ โดยเจ้าของทรัพย์สินมิได้ใช้หรือหาผลประโยชน์ในทรัพย์สินนั้น
 - (10) ทรัพย์สินตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา
- อย่างไรก็ตามนอกจากนี้ กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างยังมีบทบัญญัติที่ให้ยกเว้นภาษีหรือลดหย่อนภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในกรณีดังต่อไปนี้ด้วย กล่าวคือ
- ประการแรก** กรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้รับความเสียหายมากหรือถูกทำลายให้เสื่อมสภาพด้วยเหตุอันพ้นวิสัยที่จะป้องกันได้โดยทั่วไป กฎหมายให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจประกาศลดหรือยกเว้นภาษีภายในเขตพื้นที่ที่เกิดเหตุในช่วงระยะเวลาใดช่วงระยะเวลาหนึ่งได้ โดยต้องเป็นไปตามระเบียบที่กำหนด⁹¹
- ประการที่สอง** กรณีมีเหตุที่ทำให้ที่ดินได้รับความเสียหายหรือทำให้สิ่งปลูกสร้างถูกรื้อถอนหรือทำลาย หรือชำรุดเสียหายจนเป็นเหตุให้ต้องทำการซ่อมแซมในส่วนสำคัญ ให้ผู้เสียภาษีสำหรับที่ดิน

⁹¹ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. มาตรา 40.

และสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวมีสิทธิยื่นคำขอลดหรือยกเว้นภาษีที่จะต้องเสียต่อผู้บริหารท้องถิ่นได้ตามระเบียบที่กระทรวงมหาดไทยกำหนด⁹²

ประการที่สาม กรณีผู้เสียภาษีมิตดิน สิ่งปลูกสร้างที่ถือครองอยู่ทั้งหมดในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเพียงเพื่อใช้เป็นที่อยู่อาศัยของตนและทรัพย์สินดังกล่าวมีมูลค่าไม่เกินมูลค่าตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา ให้ผู้เสียภาษีนั้นได้รับการยกเว้นภาษีสำหรับที่ดิน สิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อาศัยดังกล่าว⁹³

2.7 การจัดเก็บภาษี

ผู้เสียภาษีจะต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีพร้อมกับชำระภาษีภายในเดือนเมษายนของทุกปี⁹⁴ และในกรณีที่ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นของต่างเจ้าของกัน ให้เจ้าของที่ดินมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีพร้อมชำระภาษี โดยให้เจ้าของที่ดินและเจ้าของสิ่งปลูกสร้างเหล่านั้นมีหน้าที่รับผิดชอบร่วมกันสำหรับภาษีที่ต้องชำระดังกล่าว⁹⁵ การเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวนี้เป็นการเสียภาษีโดยวิธีการประเมินตนเองซึ่งต่างกับกฎหมายเกี่ยวกับภาษีที่ดินและกฎหมายเกี่ยวกับภาษีบำรุงท้องที่ที่เป็นการเสียภาษีโดยวิธีการประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน⁹⁶ การชำระภาษีด้วยวิธีการประเมินตนเองนี้ทำให้ผู้เสียภาษีรู้จำนวนภาษีที่แน่นอนที่ตนต้องชำระ ขณะเดียวกันรัฐก็สามารถคาดคะเนประมาณการรายรับในส่วนนี้ได้แน่นอนซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อการจัดทำงบประมาณของรัฐ เช่นนี้แสดงให้เห็นว่าเป็นการสอดคล้องกับหลักความแน่นอนทางภาษีอากร

อีกทั้งเพื่อให้เกิดความสะดวกกับผู้มีหน้าที่เสียภาษีกฎหมายยังกำหนดให้ผู้เสียภาษีสามารถยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับหรือโดยการชำระผ่านทางธนาคารก็ได้⁹⁷ และผู้เสียภาษียังสามารถผ่อนชำระเป็นงวด งวดละเท่าๆ กันได้⁹⁸

⁹²ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. มาตรา 41.

⁹³ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. มาตรา 43.

⁹⁴ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. มาตรา 32.

⁹⁵ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. มาตรา 34.

⁹⁶การประเมินโดยเจ้าพนักงาน (Authoritative Assessment) หมายถึง ผู้เสียภาษีอากรมีหน้าที่ชำระภาษีอากรต่อเมื่อได้รับการประเมินจากเจ้าพนักงานแล้วว่าตนเองมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรเป็นจำนวนเท่าใด การประเมินด้วยตนเอง (Self-assessment) หมายถึง ผู้เสียภาษีอากรมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อแสดงข้อความต่างๆ อันจำเป็นเพื่อให้ทราบว่าตนเองมีหน้าที่ต้องชำระภาษีอากรตามกฎหมายเป็นจำนวนเท่าใด และจะต้องชำระภาษีอากรพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการดังกล่าวนี้.

⁹⁷ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. มาตรา 37.

⁹⁸ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. มาตรา 38.

2.8 การอุทธรณ์ภาษี

ผู้เสียภาษีผู้ใดได้รับแจ้งการประเมินจากพนักงานประเมินตาม ร่างมาตรา 30 หรือการเรียกเก็บภาษีตามร่างมาตรา 46 หรือร่างมาตรา 48 แล้วเห็นว่า การประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บภาษีนั้นไม่ถูกต้อง ให้มีสิทธิคัดค้านและขอให้ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาทบทวนการประเมินหรือการเรียกเก็บภาษีได้ โดยให้ยื่นคำร้องต่อพนักงานประเมินภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บภาษี แล้วแต่กรณี ผู้บริหารท้องถิ่นจะต้องพิจารณาคำร้องของผู้เสียภาษีให้แล้วเสร็จภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับคำร้องดังกล่าวและต้องแจ้งคำสั่งพร้อมด้วยเหตุผลเป็นหนังสือไปยังผู้เสียภาษีโดยไม่ชักช้า

ในกรณีที่ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาเห็นชอบกับคำร้องของผู้เสียภาษี ให้แจ้งจำนวนภาษีที่จะต้องเสียเป็นหนังสือไปยังผู้เสียภาษี และให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีภายใน 15 วัน นับแต่วันที่รับหนังสือแจ้งดังกล่าว

ในกรณีที่ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาไม่เห็นชอบกับคำร้องของผู้เสียภาษี ให้ผู้เสียภาษีนั้นมีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีประจำจังหวัดหรือคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีกรุงเทพมหานครแล้วแต่กรณี โดยยื่นอุทธรณ์ต่อผู้บริหารท้องถิ่นภายใน 30 วัน นับแต่วันที่รับแจ้งหนังสือ ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินประจำจังหวัดหรือคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีกรุงเทพมหานครแล้วแต่กรณี โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลภายใน 30 วันนับแต่วันที่รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์⁹⁹

3. พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475

ภาษีโรงเรือนและที่ดินมีความสำคัญต่อหน่วยงานปกครองส่วนท้องถิ่นซึ่งมีหน้าที่โดยตรงในการจัดเก็บภาษีเป็นรายได้และนำไปใช้จ่ายในการพัฒนาท้องถิ่นและให้บริการแก่ประชาชนในด้านต่างๆ ซึ่งผู้วิจัยจะได้กล่าวถึงลักษณะที่สำคัญของพระราชบัญญัติดังกล่าวดังต่อไปนี้ คือ

3.1 วัตถุประสงค์ของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 ได้ตราขึ้นมาโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้เป็นแหล่งรายได้อีกทางหนึ่งของรัฐและต้องการให้สนับสนุนให้ประชาชนโดยทั่วไป ได้ถือครองและใช้เป็นประโยชน์ในโรงเรือนและที่ดิน เพื่อการปลูกสร้างใช้เป็นที่พักอาศัยแต่ไม่สนับสนุนให้

⁹⁹ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. มาตรา 69.

ประชาชนมีการถือครองและใช้ประโยชน์เพื่อการดำเนินงานทางการค้า ซึ่งจะมีผลให้ต้องเสียภาษี
โรงเรือนและที่ดิน¹⁰⁰

3.2 การกำหนดฐานภาษี

จากการศึกษาถึงลักษณะของภาษีโรงเรือนและที่ดินแล้วพบว่า สิ่งที่เป็นมูลเหตุให้มีการเสีย
ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ได้แก่ ทรัพย์สินที่อยู่ในความครอบครองของผู้เสียภาษีเอง ซึ่งกฎหมายได้กำหนด
ลักษณะของผู้ครอบครองทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน แต่ในขณะเดียวกันกฎหมายก็ได้
กำหนดลักษณะของผู้ครอบครองทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินเอาไว้ด้วยว่า หาก
เป็นทรัพย์สินที่อยู่ในครอบครองของรัฐบาลหรือหน่วยงานของรัฐ หรือรัฐวิสาหกิจของรัฐบางประเภทที่
ใช้ในกิจการรัฐบาลหรือสาธารณะ หรือแม้แต่ทรัพย์สินของบุคคลธรรมดาที่เจ้าของปิดโรงเรือนไว้ตลอด
365 วัน ซึ่งการกำหนดบทบัญญัติดังกล่าวนี้จำเป็นต้องใช้ความรอบคอบและต้องกำหนดให้มีความ
สอดคล้องกับหลักการพื้นฐานของกฎหมายอากรซึ่งประกอบด้วยหลักความชอบด้วยกฎหมายภาษี
หลักความเสมอภาคทางภาษี และหลักการบังคับใช้เป็นการทั่วไปของกฎหมายภาษีตามที่ได้กล่าวมาแล้ว

3.3 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

มาตรา 40 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 กำหนดให้เจ้าของ
ทรัพย์สินเป็นผู้เสียค่าภาษีแต่หากปรากฏว่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ เป็นคนละเจ้าของกันก็ให้
เจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ เป็นผู้เสียภาษีทั้งสิ้น และบทบัญญัติมาตรา 5 ใช้คำว่า “ผู้รับ
ประเมิน” ต้องยื่นแบบพิมพ์เพื่อแจ้งรายการทรัพย์สินต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ในท้องที่ซึ่งทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่
ภายในเดือนกุมภาพันธ์ของทุกปี เว้นแต่มีเหตุจำเป็นที่เกิดจากสาธารณภัย หรือเหตุพ้นวิสัยให้ผู้ว่าราชการ
จังหวัดมีอำนาจเลื่อนกำหนดเวลาออกไปได้ตามสมควร

จากบทบัญญัติทั้งสองมาตราดังกล่าวนั้น บุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน คือ
เจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างและที่ดิน อันมีลักษณะเป็นผู้รับภาระภาษีโดยตรง¹⁰¹

3.4 ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี

เนื่องจากภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นภาษีทรัพย์สินอย่างหนึ่ง การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจึงเป็น
การจัดเก็บจากทรัพย์สินที่อยู่ในความครอบครองของผู้เสียภาษี พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน
พุทธศักราช 2475 ได้กำหนดลักษณะของทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีไว้ตามที่ได้บัญญัติไว้ใน

¹⁰⁰ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, *คำอธิบายภาษีโรงเรือนและที่ดิน* (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญู
ชน, 2547), หน้า 173.

¹⁰¹ แนวบรรทัดฐานคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1727/2517.

มาตรา 6 ซึ่งสามารถจำแนกลักษณะของทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่

ประเภทแรก โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น (มาตรา 6 (1))

คำว่าโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นนั้น พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาตรา 5 ได้บัญญัติไว้มีความหมายรวมถึงแพด้วย โดยไม่ปรากฏว่าในมาตรา 5 ดังกล่าวได้ให้ คำจำกัดความไว้เป็นพิเศษแต่อย่างใด ดังนั้น ความหมายของคำว่า “โรงเรือนหรือสิ่ง ปลูกสร้างอย่างอื่นฯ” นั้นจึงมีความหมายตามธรรมดา ได้แก่ บ้าน ตึกแถว อาคาร สำนักงาน บริษัท แฟลตหรือ อพาร์ทเมนต์ หอพัก

สำหรับคำว่าสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น หมายถึง สิ่งปลูกสร้างใดๆ ก็ตามที่ไม่ใช่โรงเรือนมี ตัวอย่างเช่น ท่าเรือ สะพาน อ่างเก็บน้ำ ถังเก็บน้ำมัน อันมีลักษณะการก่อสร้างติดที่ดินเป็นการถาวร

นอกจากนี้ยังได้มีแนวคำพิพากษาฎีกาว่า โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่อยู่ในข่ายต้อง เสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน ต้องประกอบด้วยความเป็น โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะเข้าอยู่อาศัยได้ หรือใช้เป็นที่ไว้สินค้าได้ หรือใช้ประกอบการอุตสาหกรรมได้ แม้ว่าข้อเท็จจริงจะไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ ในลักษณะที่เป็นรายได้แก่ผู้เป็นเจ้าของและสัญญาเช่ามิใช่สาระสำคัญของการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและ ที่ดิน¹⁰²

สำหรับแพ ซึ่งถือเป็นโรงเรือนตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินมาตรา 5 นั้นต้อง เป็นแพซึ่งมีลักษณะเป็นเรือนแพ (Floating House) ซึ่งคนอยู่อาศัยกินอยู่หลับนอนได้อันมีลักษณะที่ เทียบเท่าได้กับโรงเรือน ไม่รวมถึงแพทั่ว ๆ ไปที่ใช้เป็นพาหนะในการสัญจรทางน้ำ

ประการที่สอง ที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นๆ (มาตรา 6 (1))

ที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นฯ มาตรา 6 วรรค 2 แห่ง พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 ได้ให้ความหมายไว้ว่า หมายถึงที่ดินที่มี ลักษณะดังต่อไปนี้ คือ

1) ที่ดินซึ่งปลูกสร้างโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น

ทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินนอกจากจะได้แก่ โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้าง อย่างอื่นแล้ว ยังได้แก่ที่ดินซึ่งปลูกสร้าง โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นนั้นปลูกอยู่ด้วย ฉะนั้น การ เก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินจึงเก็บรวมกันไปทั้งโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นกับที่ดินที่โรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นนั้นปลูกอยู่ โดยเจ้าของทรัพย์สินดังกล่าวนี้เป็นผู้เสีย เช่น แดงปลูกบ้านขึ้นหลัง หนึ่งบนที่ดินของแดง ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีก็คือบ้านและที่ดินที่ใช้ปลูกบ้าน

¹⁰² คำพิพากษาฎีกาที่ 1133/2494 ประชุมใหญ่.

แต่ถ้าปรากฏว่าที่ดินและโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นนั้นเป็นของคนละเจ้าของกัน เจ้าของโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นต้องเป็นผู้เสียค่าภาษีทั้งสิ้น เช่น แดงเป็นเจ้าของที่ดินแต่ให้ดำเช่าปลูกอาคารเพื่อทำการค้า ดังนี้ ดำต้องเป็นผู้เสียภาษีทั้งโรงเรียนและที่ดิน¹⁰³

2) ที่ดินที่เป็นบริเวณต่อเนื่องกันซึ่งตามปกติใช้ไปด้วยกันกับ โรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นๆ

มาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีบนที่ดินที่เป็นบริเวณต่อเนื่องกันกับ โรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งขึ้นอยู่กับ การพิจารณาหรือดุลพินิจของเจ้าพนักงานผู้จัดเก็บภาษี ดังนั้น โรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นและที่ดินซึ่ง ปลูกโรงเรียนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นนั้นต้องเสียภาษีโรงเรียนและที่ดิน ซึ่งรวมถึงบริเวณต่อเนื่องจาก ทรัพย์สินดังกล่าวก็ต้องเสียภาษีด้วย เช่น แดงปลูกสร้างบ้านขึ้นบนที่ดินของแดง เนื้อที่ 300 ตารางวา และ ได้ให้บุคคลอื่นเช่าเฉพาะที่ดินที่บ้านนั้นปลูกอยู่เนื้อที่ 100 ตารางวา ส่วนที่เหลืออีก 200 ตารางวา เป็น บริเวณบ้านซึ่งประกอบด้วยสนามหญ้า สวนหย่อม ทางเดิน และสระว่ายน้ำ ดังนี้ ที่ดินส่วนที่เหลือ จำนวน 200 ตารางวา ต้องเสียภาษีด้วย เพราะเป็นบริเวณต่อเนื่องกับที่ดิน ซึ่งปลูกบ้าน ที่ดินบริเวณ ต่อเนื่องที่จะต้องเสียภาษีนี้นั้นจะต้องเป็นบริเวณซึ่งตามปกติ ใช้ไปด้วยกันกับ โรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้าง อย่างอื่นนั้น ดังเช่นตามตัวอย่างข้างต้น ที่ดินส่วนที่เหลืออีก 200 ตารางวา เป็นบริเวณบ้านซึ่ง ประกอบด้วยสนามหญ้า สวนหย่อม ทางเดินและสระว่ายน้ำ จึงเป็นที่ดินที่ใช้ประโยชน์ไปด้วยกันกับ ที่ดินที่ปลูกบ้านอยู่ บริเวณบ้านจึงต้องเสียภาษีด้วย¹⁰⁴

ประการที่สาม ที่ดินซึ่งมิได้ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น (มาตรา 6 (2))

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาตรา 6 (2) ได้บัญญัติให้ความหมาย ของ “ที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ” ว่าหมายถึงที่ดินซึ่งปลูกโรงเรียนหรือ สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ และบริเวณต่อเนื่องกันซึ่งตามปกติใช้ไปด้วยกันกับโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้าง นั้นๆ ดังนั้นเมื่อแปลความกลับกัน ที่ดินซึ่งมิได้ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น จึง หมายถึง ที่ดินซึ่งมิได้ปลูกสร้างโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นและมีใช้ที่ดินที่เป็นบริเวณต่อเนื่องกัน ซึ่งตามปกติใช้ไปด้วยกันกับโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นๆ ที่ดินที่มีลักษณะดังกล่าวนี้จึงต้องเสียภาษี โรงเรียนและที่ดิน

3.5 ทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษี

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 ได้กำหนดลักษณะของทรัพย์สินที่ ไม่ต้องเสียภาษีโรงเรียนและที่ดินไว้ ซึ่งสามารถแบ่งออกได้เป็น 3 ประการ คือ

¹⁰³ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม , “ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีและไม่ต้องเสียภาษีโรงเรียนและที่ดิน , “สรรพากรศาสตร์ 41, 2 (กุมภาพันธ์ 2537): 60.

¹⁰⁴ เรื่องเดียวกัน.

ประการแรก ทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นภาษี

ทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้น ไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน ได้แก่ ทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษีตามมาตรา 9 และมาตรา 6 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 กล่าวคือ

1) พระราชวังเป็นส่วนของแผ่นดิน แต่ถ้าเป็นทรัพย์สินของส่วนพระองค์แล้วไม่ได้รับการยกเว้นภาษี (มาตรา 9 (1))

2) ทรัพย์สินของรัฐบาลซึ่งใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะ (มาตรา 9 (2)) ซึ่งแยกพิจารณาได้เป็น 2 ประเภท คือ

(1) ทรัพย์สินของรัฐบาลซึ่งใช้ในกิจการของรัฐบาล เช่น อาคารที่ทำการของกระทรวง ทบวง กรมต่างๆ เป็นต้น

(2) ทรัพย์สินของรัฐบาลซึ่งใช้ในกิจการสาธารณะ เช่น สะพานสาธารณะ ท่าเรือ สาธารณะ ศาลาทำนําสาธารณะ เป็นต้น

3) ทรัพย์สินของโรงพยาบาลสาธารณะ และ โรงเรียนสาธารณะซึ่งประกอบการอันมิใช่เพื่อผลกำไรส่วนบุคคล และใช้เฉพาะในการรักษาพยาบาลและในการศึกษา (มาตรา 9 (3))

4) ทรัพย์สินซึ่งเป็นศาสนสมบัติ อันใช้เฉพาะในศาสนกิจอย่างเดียว หรือเป็นที่อยู่ของสงฆ์ (มาตรา 9 (4)) เช่น วัด โบสถ์ วิหาร ศาลาการเปรียญ ศาลาสวด พระอภิธรรม กุฏิพระ สุเหร่า โบสถ์คริสต์ เป็นต้น

5) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอื่นๆ ซึ่งปิดไว้ตลอดปี และเจ้าของมิได้อยู่เองหรือให้ผู้อื่นเช่าอยู่นอกจากคนเฝ้า ในโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นหรือ ในที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกัน (มาตรา 9 (5))

6) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างของการเคหะแห่งชาติ ที่ผู้เช่าซื้ออาศัยอยู่เองโดยมิได้ใช้เป็นที่พักเก็บสินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรมหรือประกอบกิจการอื่นเพื่อหารายได้ (มาตรา 9 (6))

7) พื้นที่ดินที่เป็นบริเวณต่อเนื่องกับ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่ใช้ประโยชน์โดยตรงของรัฐวิสาหกิจ (มาตรา 6 ทวิ)

การยกเว้นภาษีกรณีพื้นที่ที่เป็นบริเวณต่อเนื่องกับ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่ใช้ประโยชน์โดยตรงของรัฐวิสาหกิจ ตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดตามมาตรา 6 ทวิ

ดังนั้น ทรัพย์สินใดจะได้รับยกเว้นภาษีในกรณีนี้หรือไม่นั้น ต้องพิจารณาข้อเท็จจริงให้ครบองค์ประกอบสำคัญ 4 ประการ ดังต่อไปนี้

(1) เป็นวิสาหกิจที่กฎหมายกำหนดให้เป็นรัฐวิสาหกิจ

(2) เป็นเจ้าของทรัพย์สิน

(3) เป็นพื้นที่ที่เป็นบริเวณต่อเนื่องกับ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น

(4) เป็นพื้นที่ที่ใช้ประโยชน์โดยตรงของรัฐวิสาหกิจ

ประกาศที่สอง ทรัพย์สินที่ได้รับการงดเว้นภาษี

มาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 บัญญัติว่า “โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งเจ้าของอยู่เองหรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษา และมีได้ใช้เป็นที่ไว้สินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรม ท่านให้งดเว้นจากบทบัญญัติแห่งภาคนี้ตั้งแต่ พ.ศ. 2475 เป็นต้นไป ” ดังนั้นทรัพย์สินที่ได้รับการงดเว้นไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน จึงต้องเป็นการงดเว้นตามที่ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 10 นี้ เท่านั้น ซึ่งการได้รับงดเว้นภาษีมียผลทำให้ผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินเช่นเดียวกับการได้รับยกเว้นภาษี ตัวอย่างเช่น แดงมีบ้านอยู่ 2 หลัง หลังหนึ่งใช้เป็นที่อยู่อาศัยส่วนอีกหลังปิดไว้ตลอดทั้งปีหรือจ้างคนเฝ้าไว้ บ้านหลังที่แดงใช้เป็นที่อยู่อาศัยเองย่อมได้รับการงดเว้นไม่ต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติมาตรานี้ แต่ถ้าหากปรากฏว่าแดงใช้บ้านหลังแรกหรือหลังที่สองเป็นร้านขายของหรือที่ไว้สินค้าหรือให้ผู้อื่นเช่า หรือทำเป็นหอพัก โรงแรม สำนักงานธุรกิจ โรงงาน บ้านของแดงดังกล่าวย่อมไม่ได้รับการงดเว้นภาษีเพราะถือเป็นการใช้บ้านเป็นที่ไว้สินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรม

3.6 อัตราภาษี

อัตราภาษี หมายถึง อัตราที่เรียกเก็บจากฐานภาษีเพื่อนำไปคำนวณผลลัพธ์ภาษีที่ต้องชำระ¹⁰⁵ อัตราภาษีโรงเรือนและที่ดินกฎหมายกำหนดไว้จำนวนร้อยละสิบสองครึ่งของค่ารายปี¹⁰⁶ ค่ารายปี คือจำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ในปีหนึ่งๆ ในกรณีที่ทรัพย์สินนำออกให้เช่าถือว่าค่าเช่านั้นคือค่ารายปี¹⁰⁷ อัตราค่ารายปีจึงมีทั้งอัตราค่ารายปีปกติและอัตราค่ารายปีสมมติ

อัตราค่ารายปีปกติ คือ กรณีที่ทรัพย์สินนั้นนำออกให้เช่าให้ถือว่าค่าเช่าซึ่งได้รับจากผู้เช่าคือค่ารายปีหมายความว่า ผู้เสียภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้น มีรายได้จากการให้เช่าทรัพย์สินนั้นในปีหนึ่งเป็นเงินจำนวนเท่าไรก็นำเงินจำนวนนั้นมาเป็นฐานในการคำนวณภาษี เช่นนำบ้านออกให้เช่าบุคคลอื่นเช่าในอัตราค่าเช่ารวมทั้งปีแล้วเป็นเงินจำนวน 10,000 บาท ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินในอัตราร้อยละ 12.5 เป็นเงินค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินจำนวน 1,250 บาท แต่ในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าค่าเช่านั้นมีจำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เช่าได้ในปีหนึ่งๆ พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจที่จะแก้ไขหรือคำนวณ ค่ารายปีเสียใหม่ได้¹⁰⁸

¹⁰⁵ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม , การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2532), หน้า 112.

¹⁰⁶ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 แก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2543 มาตรา 8.

¹⁰⁷ เรื่องเดียวกัน.

¹⁰⁸ คำพิพากษาฎีกาที่ 4282/2543.

อัตราค่ารายปีสมมติ หมายความว่าในกรณีที่เจ้าของไม่ได้นำทรัพย์สินออกให้บุคคลอื่นเช่า แต่ใช้ประกอบธุรกิจการค้า หรือประกอบการอุตสาหกรรมเอง เช่นนี้ต้องใช้ค่ารายปีสมมติ กล่าวคือต้องสมมติว่าถ้าหากนำโรงเรือนและที่ดินนั้นออกให้เช่าจะได้ ค่าเช่าปีละเท่าใด สมมติว่าได้ค่าเช่าปีละ 10,000 บาท ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินจำนวน 1,250 บาท จากค่าเช่าที่สมมติขึ้นมาดั่งนั้น “ค่ารายปี” จึงเป็นเพียงถ้อยคำที่กฎหมายสมมติขึ้นเท่านั้น โดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ ทั้งนี้ตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา อย่างไรก็ตามในการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินต้องคำนวณตามค่ารายปีที่เจ้าของให้เช่าหรือไม่ได้ให้เช่า ซึ่งอาจแก้ไขเปลี่ยนแปลงได้ในแต่ละปี การเพิ่มค่ารายปีย่อมขึ้นอยู่กับภาวะเศรษฐกิจ ซึ่งน่าจะประมาณภาวะเศรษฐกิจจากดัชนีราคาผู้บริโภคของทางราชการ มิใช่อยู่ในดุลพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่แต่ฝ่ายเดียวที่จะกำหนดค่ารายปีเพิ่มขึ้นเท่าไรก็ได้ ทั้งนี้ ต้องถือว่าค่ารายปีของปีที่ล่วงมาแล้วเป็นหลัก ในการคำนวณภาษี ซึ่งจะต้องเสียในปีต่อมา แต่มิใช่ให้ถือเอาภาษีที่ล่วงมาแล้วเป็นภาษีของปีต่อมา¹⁰⁹

3.7 การควบคุมให้มีการปฏิบัติตามกฎหมาย

การควบคุมให้มีการปฏิบัติตามกฎหมาย นั้น มาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 ได้กำหนดความหมายของ “พนักงานเจ้าหน้าที่ ” ว่า หมายถึง ผู้ซึ่งได้รับการแต่งตั้งให้มีหน้าที่รับแบบแสดงรายการทรัพย์สิน ประเมินภาษี และปฏิบัติหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนด ซึ่งสามารถจำแนกได้เป็น 2 ขั้นตอน คือ

3.7.1 ขั้นตอนการดำเนินการประเมิน

มาตรา 21 ถึงมาตรา 23 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 ได้กำหนดอำนาจหน้าที่ของพนักงานเจ้าหน้าที่ในการตรวจตราแบบใบแจ้งรายการ โดยในประการแรกให้อำนาจสั่งให้ผู้ประเมินแสดงรายการเพิ่มเติมรายละเอียด และเรียกให้นำพยานหลักฐานมาสนับสนุนข้อความในรายการก็ได้ ทั้งนี้ ผู้ประเมินภาษีต้องดำเนินการให้คำตอบภายใน 10 วัน ในกรณีนี้ หากผู้ประเมินเห็นว่าคำตอบที่ให้มานั้นไม่พอเพียงหรือไม่ได้รับคำตอบภายในที่กฎหมายกำหนด กฎหมายได้ให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ในการออกหมายเรียกผู้รับประเมินมาชี้แจง พร้อมทั้งสามารถกำหนดให้นำพยานหลักฐานเรื่องอสังหาริมทรัพย์มาแสดง รวมถึงสามารถซักถามผู้ประเมินเกี่ยวกับข้อมูลในใบแจ้งรายการนี้

ประการที่สอง เพื่อให้เกิดประโยชน์ในการประเมินนั้น กฎหมายได้ให้อำนาจในการเข้าตรวจทรัพย์สินของผู้ประเมินได้ด้วยตนเอง แต่การใช้อำนาจต้องแจ้งความเป็นลายลักษณ์อักษรต่อผู้ประเมินหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินได้รับคำร้องแล้วต้องให้ความสะดวกตามควรในการตรวจนับ และ

¹⁰⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 361/2543.

ต้องกระทำการตรวจทรัพย์สินต่อหน้าผู้รับประเมินหรือผู้เช่าหรือผู้แทนแล้วแต่กรณี รวมทั้งต้องกระทำการดังกล่าวในระหว่างเวลาพระอาทิตย์ขึ้นและพระอาทิตย์ตก

3.7.2 ขั้นตอนหลังจากได้สวนตรวจตรา

เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ได้สวนตรวจตราแล้ว กฎหมายกำหนดให้พนักงานเจ้าหน้าที่ต้องระบุประเภทของทรัพย์สินตามมาตรา 6 ค่ารายปีและค่าภาษีที่ต้องเสียแล้วแจ้งรายการไปยังพนักงานเก็บภาษี หลังจากนั้นพนักงานเก็บภาษีก็จะแจ้งรายการประเมินภาษีไปให้ผู้รับประเมินในท้องที่ของตนทราบโดยไม่ชักช้า¹¹⁰

นอกจากนี้แล้วมาตรา 24 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 ได้กำหนดอำนาจของพนักงานเจ้าหน้าที่ในการแจ้งการประเมินย้อนหลังได้ 2 กรณี ได้แก่ กรณีไม่ยื่นแบบพิมพ์และกรณียื่นแบบพิมพ์ไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่สมบูรณ์

กรณีไม่ยื่นแบบพิมพ์ ได้แก่การไม่ยื่นแบบพิมพ์เพื่อแสดงรายการเสียภาษี ตามมาตรา 19 กฎหมายกำหนดให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจดำเนินการกำหนดประเภทของทรัพย์สิน ค่ารายปีแห่งทรัพย์สินและค่าภาษีที่ต้องเสียย้อนหลังได้ไม่เกิน 10 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งเวลาที่กำหนดให้ยื่นแบบพิมพ์ตามมาตรา 19

กรณียื่นแบบพิมพ์ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือยื่นไม่สมบูรณ์ ได้แก่ การที่ผู้รับประเมินยื่นแบบพิมพ์เพื่อแสดงรายการเสียภาษีตามมาตรา 19 ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่สมบูรณ์ กฎหมายให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจดำเนินการตามมาตรา 24 ย้อนหลังได้ไม่เกิน 5 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งระยะเวลาที่กำหนดให้ยื่นแบบพิมพ์ตามมาตรา 19

3.8 การจัดเก็บภาษี

ในส่วนของการจัดเก็บภาษีนั้น พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 หมวดที่ 2 ได้กำหนดบทบัญญัติเกี่ยวกับการเก็บภาษีไว้ ซึ่งสามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้ คือ

3.8.1 หลักเกณฑ์การชำระภาษี

เจ้าของทรัพย์สิน เจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นในกรณีที่ดินและโรงเรือนเป็นคนละเจ้าของ เป็นผู้มีหน้าที่นำค่าภาษีไปชำระต่อพนักงานเก็บภาษี ณ สถานที่ที่กฎหมายกำหนดไว้ในมาตรา 38 กล่าวคือ

กรณีในเขตกรุงเทพมหานคร ให้ชำระ ณ สำนักงานเขตที่โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นตั้งอยู่ สาละว่าการกรุงเทพมหานคร หรือสถานที่อื่นที่ผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครกำหนด

¹¹⁰พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 แก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2543 มาตรา 24.

กรณีในเขตเทศบาล เมืองพัทยา เทศบาลตำบล หรือองค์การบริหารส่วนจังหวัด ให้ชำระ ณ สำนักงานท้องถิ่น เช่น สำนักงานเทศบาล ศาลว่าการเมืองพัทยา สำนักงานเทศบาลตำบล ที่ว่าการอำเภอ ที่โรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นตั้งอยู่ หรือสถานที่อื่นที่นายกเทศมนตรี ปลัดเมืองพัทยา นายอำเภอ แล้วแต่กรณีเป็นผู้กำหนด

3.8.2 ระยะเวลาการชำระภาษี

กฎหมายกำหนดให้ผู้มีหน้าที่ชำระภาษีนำค่าภาษีไปชำระแก่พนักงานเก็บภาษีภายใน 30 วัน นับแต่วันถัดจากวันที่ได้รับแจ้งการประเมิน ตามมาตรา 38

3.8.3 วิธีการชำระภาษี

กฎหมายได้กำหนดวิธีการชำระภาษีไว้สองวิธี ได้แก่ การนำค่าภาษีไปชำระภาษีด้วยตนเอง ณ ที่ตั้งทำการของหน่วยงานท้องถิ่นที่กฎหมายกำหนด กับการชำระภาษีโดยทางไปรษณีย์ ได้แก่ การส่งธนาคัติ ตั๋วแลกเงินของธนาคาร หรือเช็คที่ธนาคารรับรองทางไปรษณีย์ลงทะเบียน แต่ต้องส่งจ่ายให้แก่องค์กรปกครองท้องถิ่นที่โรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นนั้นตั้งอยู่ และวิธีการอื่นตามระเบียบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนด

อย่างไรก็ตาม การที่กฎหมายกำหนดผลแห่งการชำระภาษีไว้ดังนี้ การชำระภาษีโรงเรียนและที่ดินให้ถือว่าได้มีการชำระภาษีแล้วในวันที่พนักงานเก็บภาษีได้ลงลายมือชื่อในใบเสร็จรับเงินแต่หากเป็นการชำระภาษีโดยทางไปรษณีย์หรือการชำระผ่านทางธนาคาร ให้ถือว่าวันส่งทางไปรษณีย์หรือวันที่ชำระผ่านทางธนาคารเป็นวันชำระภาษี¹¹¹

3.9 หน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษี

การพิจารณาว่าหน่วยงานใดมีหน้าที่จัดเก็บภาษีโรงเรียนและที่ดินนั้น ขึ้นอยู่กับว่า โรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นนั้นตั้งอยู่ในความรับผิดชอบของหน่วยงานท้องถิ่นใดดังที่กำหนดไว้ในมาตรา 38 ซึ่งสามารถแบ่งออกได้ดังนี้ คือ

กรณีโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นนั้นตั้งอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร หน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษี คือ ศาลว่าการกรุงเทพมหานคร สำนักงานเขตที่โรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นตั้งอยู่ หรือสถานที่อื่นที่ผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครกำหนด

กรณีโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นนั้นตั้งอยู่ในเทศบาล เมืองพัทยา เทศบาลตำบล หรือองค์การบริหารส่วนจังหวัด หน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษี คือ สำนักงานเทศบาล ศาลว่าการเมืองพัทยา สำนักงานเทศบาลตำบล ที่ว่าการอำเภอ ที่โรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นตั้งอยู่ หรือสถานที่อื่นที่นายกเทศมนตรี ปลัดเมืองพัทยา นายอำเภอ แล้วแต่กรณีเป็นผู้กำหนด

¹¹¹พระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 แก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2543 มาตรา 38 วรรค 2.

3.10 การอุทธรณ์ภาษี

หากผู้เสียภาษีไม่พอใจการประเมินของเจ้าพนักงาน เช่น สูงเกินกว่าความเป็นจริงผู้เสียภาษีสามารถขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ได้โดยต้องดำเนินการภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน โดยยื่นคำร้องตามแบบพิมพ์ที่กฎหมายกำหนดไปยังอำเภอท้องที่ที่ทรัพย์สินตั้งอยู่เพื่อให้ส่งต่อไปยังผู้มีอำนาจรับผิดชอบต่อไปตามมาตรา 25 ดังนี้ หากเป็นกรณีที่อยู่ในอำนาจของเทศบาลก็ให้เป็นอำนาจของคณะเทศมนตรี¹¹²

แต่หากปรากฏว่าผู้เสียภาษีไม่ได้อุทธรณ์หรือขอให้พิจารณาการประเมินใหม่เอาไว้เลย ต่อมาหากถูกฟ้องบังคับให้ชำระค่าภาษีอากรผู้เสียภาษีนั้นก็ไม่สามารถต่อสู้คดีได้ว่าการประเมินนั้นไม่ชอบ¹¹³

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่พอใจคำชี้ขาดเกี่ยวกับการพิจารณาประเมินใหม่ ก็สามารถนำคดีไปสู่ศาลเพื่อแสดงให้ศาลเห็นว่า การประเมินนั้นไม่ชอบก็ได้ แต่ทั้งนี้ต้องทำภายใน 30 วันนับตั้งแต่วันรับแจ้งความให้ทราบคำชี้ขาด¹¹⁴ โดยผู้นำคดีมาฟ้องต่อศาลภาษีอากรจะต้องเสียค่าขึ้นศาลในอัตราเดียวกับคดีแพ่ง ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ซึ่งศาลฎีกาได้วางหลักไว้ โดยสรุปว่า หากในคำฟ้องสามารถแยกข้อหาออกจากกันได้ การเรียกค่าขึ้นศาลจะต้องดูว่าคำฟ้องที่เสนอต่อศาลมีกี่ข้อหาแต่ละข้อหาแยกจากกันได้หรือไม่ หากแยกจากกันได้ก็ต้องเสียค่าขึ้นศาลเป็นรายข้อหาไป¹¹⁵

แต่ทั้งนี้ผู้เสียภาษีต้องชำระค่าภาษีตามคำชี้ขาดต่อพนักงานเจ้าหน้าที่จัดเก็บภาษีก่อน มิฉะนั้นศาลจะไม่ประทับฟ้อง¹¹⁶ เพื่อป้องกันมิให้ผู้รับประเมินใช้การฟ้องคดีต่อศาลเพื่อประวิงการชำระค่าภาษี ซึ่งในประเด็นนี้ศาลฎีกาได้เคยวินิจฉัยเป็นแนวบรรทัดฐานมาแล้ว ได้แก่

คำพิพากษาฎีกาที่ 1963/2548 วินิจฉัยว่า พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาตรา 39 มุ่งประสงค์ให้ผู้รับประเมินได้ชำระหนี้ค่าภาษีเงินนี้ค่าภาษีที่พนักงานเก็บภาษีได้แจ้งการประเมินระงับไปเสียก่อน หากเมื่อศาลตัดสินให้ลดค่าภาษี ผู้รับประเมินจึงจะมีสิทธิมาขอรับคืนเงินส่วนที่ลดลงมาได้เพื่อป้องกันมิให้ผู้รับประเมินใช้การฟ้องคดีต่อศาลเพื่อประวิงการชำระหนี้ค่าภาษี

คำพิพากษาฎีกาที่ 4774/2533 วินิจฉัยว่า โจทก์มิได้ชำระค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินก่อนยื่นฟ้องโต้แย้งการประเมินของจำเลย แม้กำหนดระยะเวลาชำระค่าภาษียังไม่สิ้นสุดในขณะที่ยื่นฟ้องก็ตาม แต่

¹¹² คำพิพากษาฎีกาที่ 860/2520.

¹¹³ คำพิพากษาฎีกาที่ 705/2531.

¹¹⁴ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 แก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2543 มาตรา 31.

¹¹⁵ คำพิพากษาฎีกาที่ 1219/2543 และ 1670/2545.

¹¹⁶ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 แก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2543 มาตรา 39.

ก็เป็นกรณีที่ตั้งกำหนดชำระในระหว่างที่คดียังอยู่ในศาล โจทก์จึงต้องชำระค่าภาษีก่อนยื่นฟ้อง เมื่อโจทก์เพิ่งชำระภายหลังจากยื่นฟ้องแล้ว โจทก์จึงไม่มีอำนาจฟ้อง

คำพิพากษาฎีกาที่ 4051/2524 วินิจฉัยว่า ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน ผู้รับประเมินจะนำคดีมาฟ้องว่าการประเมินไม่ถูกต้องตาม มาตรา 31 ต้องอยู่ภายในบทบัญญัติมาตรา 39 โดยผู้รับประเมินต้องชำระค่าภาษีไปก่อน ศาลจึงจะรับฟ้องไว้พิจารณา

คำพิพากษาฎีกาที่ 696/2510 วินิจฉัยว่า บทบัญญัติของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 39 เป็นข้อกำหนดเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชน ศาลจึงยกขึ้นปรับคดีได้เองตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 142(5)

อย่างไรก็ตาม เงินค่าภาษีที่ได้ชำระไปนี้หากภายหลังปรากฏว่าศาลตัดสินให้ฝ่ายผู้ชำระค่าภาษีเป็นฝ่ายชนะคดี ไม่ว่าจะชนะทั้งคดี กล่าวคือ ศาลยกฟ้องโจทก์ หรือชนะคดีแต่เพียงบางส่วน เช่น ศาลตัดสินลดค่าภาษีให้ ก็ตาม ผู้ชำระค่าภาษีก็มีสิทธิขอคืนได้โดยทางราชการจะคืนให้ภายใน 3 เดือนนับแต่วันที่มีคำพิพากษาถึงที่สุด แต่ทางราชการก็คืนให้เฉพาะเงินค่าภาษีเท่านั้น ไม่ได้คิดดอกเบี้ยรวมให้ด้วย¹¹⁷

4. พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

ภาษีบำรุงท้องที่ที่มีความสำคัญต่อหน่วยงานปกครองส่วนท้องถิ่นซึ่งมีหน้าที่โดยตรงในการจัดเก็บภาษีเป็นรายได้และนำไปใช้จ่ายในการพัฒนาท้องถิ่นและให้บริการแก่ประชาชนในด้านต่างๆ ซึ่งผู้วิจัยจะได้กล่าวถึงลักษณะที่สำคัญของพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวดังต่อไปนี้ คือ

4.1 การกำหนดฐานภาษี

ภาษีบำรุงท้องที่นั้นกฎหมายกำหนดให้ใช้ราคาปานกลางของที่ดินเป็นฐานภาษีในการคำนวณหารายได้ฐานภาษี ซึ่งกำหนดโดยคณะกรรมการตีราคาปานกลางของที่ดิน คำนวณด้วยเฉลี่ยจากราคาที่ดินในหน่วยที่จะทำการตีราคาซึ่งซื้อขายกันโดยสุจริตครั้งสุดท้ายไม่น้อยกว่าสามรายในระยะเวลาไม่เกินหนึ่งปีก่อนวันตีราคา โดยมีได้รวมคำนวณราคาโรงเรือนหรือสิ่งเพาะปลูก กรณีไม่มีการซื้อขายก็คำนวณจากราคาที่ดินในหน่วยใกล้เคียงที่มีสภาพและทำเลที่คล้ายคลึงกันซึ่งจะเป็นราคาปานกลางของแต่ละตำบล หากราคาที่ดินแตกต่างกันมากก็จะแบ่งเป็นหน่วยๆ ในแต่ละตำบลนั้น¹¹⁸ คณะกรรมการจะพิจารณาตีราคาปานกลางของที่ดินทุก 4 ปี¹¹⁹ และจะยื่นรายงานการตีราคาปานกลางของที่ดินทุกๆ หน่วยภายในเดือนตุลาคมของปีที่จะครบรอบระยะเวลา 4 ปี ซึ่งผู้ว่าราชการจังหวัดจะประกาศราคาปานกลาง

¹¹⁷ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาตรา 39 วรรค 2.

¹¹⁸ พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มาตรา 13.

¹¹⁹ พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มาตรา 16.

ของที่ดินนั้นไว้ ณ ศาลากลางจังหวัด ที่ว่าการอำเภอ สำนักงานเทศบาล สำนักงานสุขาภิบาล และที่ตำบล
แห่งท้องที่นั้นภายใน 30 วัน¹²⁰

อย่างไรก็ตาม หากเจ้าของที่ดินไม่เห็นด้วยกับราคาปานกลางของที่ดิน มีสิทธิอุทธรณ์การตี
ราคาปานกลางของที่ดินต่อผู้ว่าราชการจังหวัดภายใน 30 วัน นับแต่วันประกาศราคาปานกลางของ
ที่ดิน¹²¹ หรือหากมีข้อเท็จจริงปรากฏว่าราคาที่ดินแห่งใดเปลี่ยนแปลงไปมาก เจ้าของที่ดินจะร้องขอให้
การพิจารณาตีราคาปานกลางของที่ดินเสียใหม่ ทั้งสองกรณีผู้ว่าราชการจังหวัดจะสั่งให้คณะกรรมการทำ
การพิจารณาตีราคาปานกลางของที่ดินในแห่งนั้นใหม่¹²²

4.2 อัตราภาษี

กฎหมายเกี่ยวกับภาษีบำรุงท้องที่กำหนดอัตราภาษีไว้ในปีบัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่ท้าย
พ.ร.บ. ซึ่งอัตราภาษีนี้นี้จะมีค่าไม่คงที่ เปลี่ยนแปลงไปตามราคาปานกลางของที่ดิน มีด้วยกัน 34 ลำดับชั้น
หรืออาจกล่าวได้ว่ามี 34 อัตรา เช่น ในลำดับชั้นที่ 1 ราคาปานกลางของที่ดินไม่เกิน ไร่ละ 200 บาท เสีย
ภาษีในอัตราไร่ละ 0.50 บาท ในลำดับชั้นที่ 2 ราคาปานกลางของที่ดินไม่เกิน ไร่ละ 200 บาท เสียภาษีใน
อัตราไร่ละ 1.00 บาท อัตรานี้จะเพิ่มขึ้นตามลำดับชั้นจนถึงชั้นที่ 34 ซึ่งราคาปานกลางของที่ดินเกิน ไร่ละ
30,000 บาท เสียภาษีไร่ละ 70 บาท สำหรับราคาปานกลางของที่ดิน 30,000 บาท ส่วนที่เกิน 30,000 บาท
ให้เสียภาษี 25 บาท ในทุกๆ 10,000 บาท

แม้ว่าอัตราภาษีบำรุงท้องที่จะเพิ่มขึ้นในแต่ละลำดับชั้น แต่เมื่อนำมาคำนวณหาอัตราเพิ่มของ
ภาษี แล้วจะพบว่าในช่วงลำดับชั้นแรกๆ อัตราเพิ่มจะมีลักษณะเพิ่มขึ้น กล่าวคือ ในลำดับชั้นที่ 2 จะมี
อัตราเพิ่มร้อยละ 0.3 และในลำดับชั้นที่ 3 จะมีอัตราเพิ่มร้อยละ 0.5 และเพิ่มขึ้นจนถึงลำดับชั้นที่ 6 อัตรา
เพิ่มจะเป็นร้อยละ 0.8 แต่เมื่อถึงลำดับชั้นที่ 7 อัตราเพิ่มจะลดลงเหลือร้อยละ 0.5 และอัตราเพิ่มนี้จะคงที่
จนถึงลำดับชั้นที่ 29 ในลำดับชั้นที่ 30 อัตราเพิ่มจะลดลงอีกคงเหลือเพียงร้อยละ 0.1 และคงที่จนถึงลำดับ
ชั้นที่ 33¹²³ ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่าอัตราภาษีของภาษีบำรุงท้องที่เป็นอัตราภาษีแบบถดถอย (Regressive
Rate)

4.3 การจัดเก็บภาษี

การจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ตามมาตรา 24 มาตรา 29 และมาตรา 30 แห่งกฎหมายเกี่ยวกับภาษี
บำรุงท้องที่ กำหนดให้เจ้าของที่ดินซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่ยื่นแบบแสดงรายการที่ดินเพื่อเสียภาษี

¹²⁰ มาตรา 18 แห่งกฎหมายเกี่ยวกับภาษีบำรุงท้องที่.

¹²¹ พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มาตรา 20.

¹²² พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มาตรา 17.

¹²³ โปรดดูตารางที่ 1 ภาคผนวก.

บำรุงท้องที่ต่อพนักงานประเมินไม่น้อยกว่า 30 วัน ทั้งนี้เจ้าของที่ดินจะต้องยื่นแบบแสดงรายการที่ดิน ภายในเดือนมกราคมของปีแรกที่มีการตีราคาปานกลางที่ดิน หากเจ้าของที่ดินเป็นบุคคลธรรมดาตายหรือ เป็นผู้ไม่อยู่หรือเป็นคนไร้ความสามารถ หรือเสมือนไร้ความสามารถ ให้ผู้จัดการมรดกหรือทายาทผู้รับ มอบอำนาจ ผู้ครอบครองทรัพย์สิน ผู้อนุบาล ผู้พิทักษ์หรือผู้จัดการทรัพย์สิน แล้วแต่กรณี เป็นผู้ยื่นแบบ แสดงรายการที่ดิน¹²⁴ กรณีเจ้าของที่ดินเป็นนิติบุคคลนั้น ผู้จัดการหรือผู้แทนนิติบุคคลเป็นผู้ยื่นแบบแสดง รายการที่ดิน¹²⁵ หรือกรณีเจ้าของร่วม เจ้าของร่วมทุกคนมีหน้าที่รับผิดชอบร่วมกันในการยื่นแบบแสดง รายการที่ดิน¹²⁶ เมื่อเจ้าพนักงานประเมินคำนวณค่าภาษีบำรุงท้องที่เรียบร้อยแล้วจะแจ้งการประเมินให้ เจ้าของที่ดินทราบภายในเดือนมีนาคมสำหรับปีแรกของระยะเวลา 4 ปี ของการตีราคาปานกลางหรือของ ปีที่มีการเปลี่ยนแปลงราคาปานกลางของที่ดินหน่วยที่มีเหตุแสดงว่าราคาที่ดินเปลี่ยนแปลงไปมาก¹²⁷ หลังจากนั้นผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องชำระภาษีบำรุงท้องที่ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการ ประเมินหรือภายในเดือนเมษายนของทุกปี แล้วแต่กรณี ณ สำนักงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ ที่ดินของผู้เสียภาษีบำรุงท้องที่ตั้งอยู่ หรือสถานที่อื่นที่ผู้บริหารท้องถิ่นกำหนด¹²⁸

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอาจชำระภาษีบำรุงท้องที่โดยการส่งธนาคัติ ตัวแลกเงินของธนาคาร หรือ เช็คที่ธนาคารรับรอง ทางไปรษณีย์ลงทะเบียนไปยังสำนักงานองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นหรือสถานที่ อื่นที่ผู้บริหารท้องถิ่นกำหนดนั้นก็ได้ หรือชำระผ่านธนาคารหรือโดยวิธีอื่นตามระเบียบของ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทย¹²⁹

4.4 หน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษี

¹²⁴ พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มาตรา 25.

¹²⁵ พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มาตรา 26.

¹²⁶ พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มาตรา 27.

¹²⁷ พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มาตรา 33 โดยปกติการประเมินค่าภาษีนั้นจะ ประเมินสำหรับปีแรกของการตีราคาปานกลางของที่ดินแล้วให้ใช้เป็นการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ สำหรับในปีต่อไปจนครบรอบระยะเวลาสี่ปี เว้นแต่จะมีข้อเท็จจริงปรากฏว่าราคาที่ดินเปลี่ยนแปลงไป มากและผู้ว่าราชการจังหวัดพิจารณาเห็นสมควรหรือเจ้าของที่ดินร้องขอ ผู้ว่าราชการจังหวัดจะสั่งให้ คณะกรรมการทำการพิจารณาตีราคาปานกลางของที่ดินในหน่วยนั้นเสียใหม่ก็ได้.

¹²⁸ พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มาตรา 34 ประกอบ มาตรา 35.

¹²⁹ พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มาตรา 34 ทวิ.

ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่นำเงินไปชำระต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ สำนักงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ที่ดินของผู้เสียภาษีบำรุงท้องที่ตั้งอยู่ หรือสถานที่อื่นที่ผู้บริหารท้องถิ่นกำหนดโดยประกาศล่วงหน้าไว้ ณ สำนักงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นไม่น้อยกว่าสามสิบวัน¹³⁰

4.5 การอุทธรณ์ภาษี

เจ้าของที่ดินผู้ใดได้รับแจ้งการประเมินภาษีบำรุงท้องที่แล้วเห็นว่าการประเมินนั้นไม่ถูกต้อง มีสิทธิอุทธรณ์ต่อผู้ว่าราชการจังหวัดได้¹³¹ และเพื่อประโยชน์ในการพิจารณาคำอุทธรณ์นั้นผู้ว่าราชการจังหวัดมีอำนาจมีหนังสือเรียกผู้อุทธรณ์หรือบุคคลใดๆ มาให้ถ้อยคำหรือให้ส่งเอกสารอันควรแก่เรื่องมาแสดง ผู้อุทธรณ์คนใดไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกที่ออกตามมาตรา¹³² หรือไม่ยอมให้ถ้อยคำโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ผู้ว่าราชการจังหวัดมีอำนาจยกอุทธรณ์นั้น¹³²

เมื่อผู้อุทธรณ์ได้รับแจ้งผลการพิจารณาและหากผู้อุทธรณ์ไม่พอใจ ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของผู้ว่าราชการจังหวัดต่อศาลภายในสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เว้นแต่ในกรณีที่ผู้ว่าราชการจังหวัดยกอุทธรณ์ตามความในมาตรา 50 วรรคท้าย¹³³

¹³⁰พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มาตรา 34.

¹³¹พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มาตรา 49.

¹³²พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มาตรา 50.

¹³³พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มาตรา 52.

บทที่ 4

วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ศึกษากรณี การตีความทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษี

ดังที่กล่าวมาแล้วว่ากฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เป็นกฎหมายที่มีเจตนารมณ์ในการแก้ไข ปัญหาการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ซึ่งมีอยู่เดิม โดยให้รวมกฎหมายที่ใช้บังคับ ทั้งสองฉบับให้รวมเข้าด้วยกัน เพราะเป็นกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีจากฐานทรัพย์สิน ประเภทอสังหาริมทรัพย์เช่นเดียวกันและเพื่อความสะดวกในการบังคับใช้กฎหมาย ฐานภาษีที่ใช้จัดเก็บ เป็นฐานภาษีเดียวกันโดยใช้ฐานมูลค่าของทรัพย์สิน (Capital value property tax) จะทำให้รายได้ของ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเพิ่มขึ้น เพราะเป็นฐานภาษีที่กว้างแต่ก็อาจมีผลกระทบต่อประชาชนเป็น จำนวนมาก อีกทั้งในส่วนการยกเว้นการจัดเก็บภาษีก็จะมีผลกระทบโดยตรงต่อรายได้จากการจัดเก็บภาษี ที่ลดน้อยลง ดังนั้นเพื่อให้เข้าใจถึงสาระสำคัญของกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวนี้ ผู้วิจัยจะ ได้ศึกษาและวิเคราะห์เพื่อให้เกิดความเข้าใจบทบัญญัติของร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ในส่วนของการยกเว้นการจัดเก็บภาษี¹³⁴ โดยอาศัยการเปรียบเทียบกับกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน ฉบับปัจจุบัน ดังนี้

1. ปัญหาการตีความบทบัญญัติว่าด้วยทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษี ตาม ร่างมาตรา 5(3) และ ร่าง มาตรา 5 (9)

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. มาตรา 5 ได้บัญญัติถึงลักษณะและ ประเภทของทรัพย์สินที่ไม่อยู่ในบังคับของการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งแบ่งออกได้เป็น หลายกรณีด้วยกัน จากการที่ผู้วิจัยทำการศึกษาพบว่ากฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในส่วนนี้ไม่ได้ กำหนดความหมายหรือลักษณะของทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษีไว้อย่างชัดเจน จึงมีปัญหาที่จะต้องศึกษา และตีความบทบัญญัตินี้ว่า ทรัพย์สินกรณีเช่นใดจึงจะเข้าลักษณะของการได้รับยกเว้นภาษีตาม มาตรา 5 ประเด็นนี้ ผู้วิจัยขอแยกพิจารณาเพื่อทำความเข้าใจออกเป็นประเด็นต่างๆ รวมถึงวิเคราะห์ ปัญหาที่เกิดขึ้นจากการตีความทรัพย์สินในเรื่องนั้นๆ ดังต่อไปนี้

¹³⁴ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. มาตรา 5, มาตรา 40 ถึงมาตรา 43.

1.1 ปัญหาการตีความลักษณะของทรัพย์สินของรัฐที่ใช้ในกิจการของรัฐหรือสาธารณะ โดยมีได้ใช้หาผลประโยชน์ ตามร่างมาตรา 5 (3)

ร่างมาตรา 5 (3) บัญญัติว่า “พระราชบัญญัตินี้มีให้บังคับสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เป็นทรัพย์สินดังต่อไปนี้... (3) ทรัพย์สินของรัฐซึ่งใช้ในกิจการของรัฐหรือสาธารณะ โดยมีได้ใช้หาผลประโยชน์” บทบัญญัติตาม ร่างมาตรา 5 (3) สามารถสรุปสาระสำคัญของทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษีออกเป็น 2 ลักษณะที่สำคัญ คือ

1.1.1 ทรัพย์สินนั้นต้องเป็นทรัพย์สินของรัฐที่ใช้ในกิจการของรัฐ โดยมีได้ใช้หาผลประโยชน์ (ร่างมาตรา 5(3))

กล่าวคือ ทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษีในกรณีดังกล่าวนี้นอกจากจะต้องเป็นทรัพย์สินของรัฐที่ใช้ในกิจการของรัฐแล้ว ยังต้องมีได้ใช้ทรัพย์สินนั้นแสวงหาประโยชน์หรือผลกำไรอีกด้วย¹³⁵ ดังนั้น จึงมีประเด็นที่จะต้องศึกษาดังต่อไปนี้

(1) ปัญหาการตีความถ้อยคำ คำว่า “รัฐ” หมายความว่าอย่างไร

ปัญหาดังกล่าวพิจารณาดังนี้ คำว่า “รัฐ” อาจารย์ชัชยอนันต์ สมุทวณิช ได้กล่าวถึงความหมายของรัฐตามทัศนะของ เบนจามินและคูวาล (Roger Benjamin and Raymond Duvall) ซึ่งได้เสนอว่า มีแนวคิดเกี่ยวกับรัฐอยู่ 4 แนวทาง คือ (1) รัฐในฐานะที่เป็นรัฐบาล (The state as government) ซึ่งหมายถึง กลุ่มบุคคลที่ดำรงตำแหน่งซึ่งมีอำนาจในการตัดสินใจในสังคมการเมือง และ (2) รัฐในฐานะที่เป็นระบบราชการ (The state as public bureaucracy) หรือเครื่องมือทางการบริหารที่เป็นปีกแผ่นและเป็นระเบียบทางกฎหมายที่มีความเป็นสถาบัน ทั้งสองความหมายนี้เป็นการมองรัฐตามแนวคิดของนักสังคมศาสตร์ที่มีใช้มาร์กซิสต์ (3) รัฐในฐานะที่เป็นชนชั้นปกครอง (The state as ruling class) เป็นความหมายในแนวคิดของมาร์กซิสต์ และ (4) รัฐในฐานะที่เป็นโครงสร้างทางอุดมการณ์ (The state as normative order) ซึ่งเป็นแนวคิดของนักมานุษยวิทยา

เนทเทิล (J.P. Nettie)¹³⁶ ยังความเห็น ว่า รัฐ หมายถึง

(ก) องค์กรที่รวมศูนย์การทำงานที่และโครงสร้างไว้เพื่อที่จะปฏิบัติการได้อย่างทั่วด้าน แนวคิดนี้เป็นแนวคิดแบบดั้งเดิมที่เน้นเรื่องอำนาจอธิปไตยและรัฐอธิปไตย ว่า รัฐมีฐานะสูงกว่าองค์กร

¹³⁵ หนังสือกระทรวงมหาดไทยด่วนมาก ที่ มท 0313.5/19231 เรื่องหารือกรณีหอพักนักศึกษา ลงวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2536 วินิจฉัยสรุปความได้ว่า หอพักนักศึกษาเป็นการจัดการตามวัตถุประสงค์ของมหาวิทยาลัยขอนแก่น โดยเป็นส่วนหนึ่งของการให้การศึกษาและเป็นการให้บริการทางวิชาการ และหอพักนักศึกษามหาวิทยาลัยขอนแก่นเป็นทรัพย์สินของมหาวิทยาลัยขอนแก่น จึงเป็นทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาล...

¹³⁶ บทความ “State as Conceptual Variable” และ “World Politics 1968”.

อื่นๆ ในสังคม อำนาจของรัฐเป็นอำนาจตามกฎหมาย แนวคิดนี้จึงเชื่อมโยงรัฐกับกฎหมาย กับระบบราชการและกับรัฐบาล

(ข) รัฐในฐานะที่เป็นหน่วยงาน ในความสัมพันธ์ระหว่างประเทศหมายถึง การที่รัฐมีอิสระในการดำเนินกิจการต่าง ๆ กับรัฐอื่น ๆ แนวคิดนี้ก็อาจเป็นแนวคิดเดิมเรื่องรัฐธรรมนูญอีกเช่นกัน หากรัฐมีอิสระในการดำเนินกิจการระหว่างประเทศ ก็จะมีความเป็นรัฐ (Stateness) สูง แนวคิดนี้ใช้ประโยชน์ในการวิเคราะห์ลักษณะสองด้านของรัฐคือ รัฐเป็นหน่วยอำนาจอธิปไตยในความสัมพันธ์กับสภาพแวดล้อมภายในสังคม (Intrasocial) ด้านหนึ่งกับรัฐเป็นหน่วยหนึ่งในความสัมพันธ์กับสภาพแวดล้อมภายนอกสังคม (Extrasocial) อีกอย่างหนึ่ง

(ค) รัฐในฐานะที่เป็นองค์กรที่มีความเป็นอิสระ เป็นส่วนหนึ่งของสังคมที่มีลักษณะเด่นเฉพาะตัว แนวคิดนี้ใช้ในการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างส่วนที่เป็นเรื่องของรัฐกับส่วนที่เป็นเรื่องของเอกชน เช่น ระบบการศึกษาของรัฐ กับระบบการศึกษาภายใต้การดูแลของเอกชน รัฐวิสาหกิจและภาครัฐบาล กับอุตสาหกรรมของภาคเอกชน เป็นต้น

(ง) รัฐในฐานะที่เป็นปรากฏการณ์ทางสังคมหรือวัฒนธรรมอย่างหนึ่ง แนวคิดนี้ใช้ในการศึกษาวิวัฒนาการของรัฐ และความสัมพันธ์ระหว่างรัฐว่าเป็นสิ่งเดียวกัน

อีกทั้งหากพิจารณาตามอนุสัญญามอนเตวิโอ ว่าด้วยสิทธิและหน้าที่ของรัฐ (The Montevideo Convention on the Rights and Duties of State) ค.ศ. 1933 มาตรา 1 บัญญัติว่า “รัฐ” มีองค์ประกอบคือ (1) ประชากรที่อยู่รวมกันอย่างถาวร (2) ดินแดนที่ถูกกำหนดไว้อย่างชัดเจน (3) รัฐบาล และ (4) ความสามารถที่จะสถาปนาความสัมพันธ์กับต่างประเทศได้” ซึ่งเป็นที่ยอมรับกันว่า หากขาดไปเสียซึ่งองค์ประกอบใดองค์ประกอบหนึ่งดังที่กล่าว ไปนี้ ย่อมไม่ถือว่าเป็นรัฐในระบบความสัมพันธ์ระหว่างประเทศหรือแม้แต่ในรัฐธรรมนูญ ทั้งนี้เนื่องจากรัฐธรรมนูญเป็นกฎหมายสูงสุดที่บัญญัติกำหนดกฎเกณฑ์การปกครองของรัฐ รัฐจึงเป็นสิ่งที่ถูกสร้างขึ้นมาก่อนมีรัฐธรรมนูญ ด้วยเหตุดังนี้ จึงเป็นสิ่งที่น่าสนใจว่าการที่ผู้ปกครองในดินแดนซึ่งออกกฎหมายในลักษณะที่เป็นรัฐธรรมนูญ แต่สภาพของดินแดนนั้นไม่ครบองค์ประกอบที่จะเรียกเป็นรัฐ เช่น อยู่ภายใต้การปกครองของรัฐบาลที่ตั้งขึ้นโดยรัฐต่างประเทศ เช่น อีรัก ในช่วงปี ค.ศ. 2004 ที่ปกครองโดยคณะผู้บริหารซึ่งตั้งขึ้นโดยอำนาจของสหรัฐอเมริกา โดยนัยนี้ อีรักจึงมีอาจถือว่าเป็นดินแดนรัฐเอกราช หรือเป็นรัฐ เป็นต้น

จากการศึกษาผู้วิจัยยังพบว่า การอธิบายความหมายคำว่า “รัฐ” นั้นสามารถนำมาเทียบเคียงกับความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่องการใช้คำว่า “รัฐบาล” ไว้ตามหนังสือกรมเลขาธิการคณะรัฐมนตรี ที่ นว 131/2485¹³⁷ ซึ่งคณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ 4) ได้พิจารณาปัญหาดังกล่าวแล้วเห็นว่า คำว่า "Government หรือ รัฐบาล" นั้น มีความหมาย 2 อย่าง กล่าวคือ

¹³⁷ กรมเลขาธิการคณะรัฐมนตรี. “หนังสือที่ นว 131/2485 ลงวันที่ 30 เมษายน 2485”.

(1) หมายถึงลักษณะการปกครองแห่งรัฐ (Form of Polity) เช่น รัฐบาลแบบรัฐธรรมนูญ รัฐบาลแบบสมบูรณาญาสิทธิราชย์ เป็นต้น และ

(2) หมายถึงรัฐในฐานะที่เป็นตัวแทนของประเทศชาติ หรือคณะบุคคลหนึ่งซึ่งปกครองประเทศโดยมีหน้าที่และความรับผิดชอบในอันที่จะดำเนินนโยบายของประเทศ เช่น คณะรัฐมนตรีในฐานะที่บริหารกิจการในนามของรัฐ

นอกจากนั้น ศาลฎีกาก็ได้กล่าวถึงความหมายของคำว่า "รัฐบาล" ในคำพิพากษาฎีกา ที่ 724/2490 ว่า "รัฐบาลอาจมีความหมายถึงลักษณะการปกครองแห่งรัฐอันเป็นนามธรรม หรือหมายถึงรัฐอันเป็นหน่วยแห่งประเทศชาติ หรือคณะบุคคลซึ่งมีหน้าที่ดำเนินนโยบายปกครองรัฐ " ดังนั้น จะเห็นได้ว่าความหมายของคำว่า "รัฐบาล" ตามมติคณะรัฐมนตรี และตามคำพิพากษาฎีกา ที่ 724/2490 เป็นไปในการทำนองเดียวกัน ดังนั้นในความเห็นของผู้วิจัยคำว่า "รัฐ หรือรัฐบาล" นั้นน่าจะมีความหมายอย่างเดียวกัน โดยสังเกตจากคำพิพากษาฎีกาที่ 724/2490 ดังกล่าวที่ว่า รัฐบาลอาจมีความหมายถึงรัฐอันเป็นหน่วยแห่งประเทศชาติ... ประกอบกับความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกาตาม กรณี (2) ที่ว่ารัฐบาลหมายถึงรัฐในฐานะที่เป็นตัวแทนของประเทศชาติหรือคณะบุคคลหนึ่งซึ่งปกครองประเทศ...

แต่อย่างไรก็ตาม มีข้อสังเกตว่า ความหมายของคำว่ารัฐตามที่กล่าวมานั้น ศาลฎีกาและคณะกรรมการกฤษฎีกาให้ความหมายค่อนข้างหลากหลาย และไม่ได้ให้ความหมายใดความหมายหนึ่งเป็นการเจาะจง ผู้วิจัยมีความเห็นว่าการตีความคำว่ารัฐดังกล่าวควรจะต้องจำกัดไว้เฉพาะหมายถึงรัฐในฐานะตัวแทนของประเทศชาติหรือหมายถึงรัฐอันเป็นหน่วยแห่งประเทศชาติเท่านั้น เพราะน่าจะก่อให้เกิดความชัดเจนแน่นอนตามหลักความแน่นอนทางภาษีกฎหมายและจะเป็นประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีมากกว่าความหมายอย่างอื่น อีกทั้งยังสอดคล้องกับหลักการตีความถ้อยคำในกฎหมายภาษีกฎหมายซึ่งต้องตีความในทางที่เป็นประโยชน์แก่ผู้เสียภาษี¹³⁸

ปัญหาพิจารณาประการที่สอง คือ คำว่า "รัฐ" มีความหมายรวมถึงรัฐวิสาหกิจด้วยหรือไม่ และทรัพย์สินรัฐวิสาหกิจจะมีฐานะเป็นทรัพย์สินของรัฐซึ่งใช้ในกิจการของรัฐหรือของสาธารณะหรือไม่

การพิจารณาปัญหาความหมายของคำว่ารัฐวิสาหกิจในประการนี้นั้น ก่อนอื่นต้องเข้าใจเบื้องต้นก่อนว่ารัฐวิสาหกิจไม่ได้มีอยู่แต่เฉพาะในประเทศไทยเราเท่านั้น หากแต่มีการจัดตั้งอยู่ในหลายประเทศ คำว่า "รัฐวิสาหกิจ" จึงมีความหมายแตกต่างกันออกไปในแต่ละประเทศขึ้นอยู่กับสถานะความเป็นจริงที่เกิดขึ้นในประเทศนั้นๆ ซึ่งโดยปกติแล้วหมายถึงองค์การของรัฐที่จัดตั้งขึ้น โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อปรับปรุง สถานะความเป็นอยู่ของประชาชนให้ดียิ่งขึ้น เพื่อแก้ปัญหาด้านเศรษฐกิจและความมั่นคง

¹³⁸ชานินทร์ กรัยวิเชียร และวิชา มหาคุณ , การตีความกฎหมาย (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์ชวนพิมพ์), 2548.

และเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการดำเนินงานของรัฐในด้านสินค้าและบริการต่างๆ ซึ่งหน่วยราชการและเอกชนไม่สามารถให้บริการได้อย่างมีประสิทธิภาพ

กล่าวโดยสรุป การดำเนินงานของรัฐวิสาหกิจมีวัตถุประสงค์ เพื่อประโยชน์ของส่วนรวม กิจกรรมบางประเภทเป็นสิ่งจำเป็นและมีความสำคัญต่อส่วนรวม ถ้าเอกชนดำเนินการอาจทำให้ประชาชนไม่ได้รับการบริการที่ดีและเป็นธรรม เพื่อป้องกันการผูกขาด การให้เอกชนดำเนินการโดยให้มีการแข่งขันเสรี ผู้ผลิตรายย่อยอาจสู้ผู้ผลิตรายใหญ่ไม่ได้ทำให้เกิดการผูกขาดทำให้ประชาชนถูกเอาเปรียบได้ กิจกรรมบางประเภทต้องอาศัยการลงทุนที่สูงมาก เช่น การผลิตไฟฟ้าต้องลงทุนสร้างเขื่อน อ่างเก็บน้ำ เครื่องมือเครื่องจักร และกำลังคนจำนวนมาก ซึ่งเอกชนไม่สามารถดำเนินการได้ เพื่อหารายได้เข้ารัฐ รัฐบาลจำเป็นต้องหารายได้เข้ารัฐนอกจากการเก็บภาษีอากรเพื่อนำไปใช้จ่ายในการทำนุบำรุง และพัฒนาประเทศชาติเพื่อความมั่นคงของประเทศ ในยามสงครามสินค้าบางชนิดมีความจำเป็นต่อส่วนรวม เพื่อเป็นการป้องกันการขาดแคลนในยามฉุกเฉิน รัฐจำเป็นต้องเข้ามาดำเนินการเอง ได้แก่ กิจกรรมเกี่ยวกับการผลิตเชื้อเพลิงยารักษาโรค เป็นต้น

อนึ่ง คำว่า “รัฐวิสาหกิจ” นั้นมรดกกฎหมาย 6 ฉบับ ได้บัญญัติความหมายไว้ กล่าวคือ

1. พระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณ พ.ศ. 2502 มาตรา 4 ให้ ความหมาย คำว่า “รัฐวิสาหกิจ” หมายถึง

(ก) องค์การของรัฐบาลหรือหน่วยงานธุรกิจที่รัฐบาลเป็นเจ้าของ

(ข) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ส่วนราชการมีทุนรวมอยู่ด้วยเกินกว่าร้อยละห้าสิบ

(ค) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ส่วนราชการและ/หรือรัฐวิสาหกิจตาม (ก) และ/หรือ (ข) มีทุนรวมอยู่ด้วยเกินกว่าร้อยละห้าสิบ

(ง) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ส่วนราชการและ/หรือรัฐวิสาหกิจตาม (ค) และ/หรือ (ก) และ /หรือ (ข) มีทุนรวมอยู่ด้วยเกินกว่าร้อยละห้าสิบ

(จ) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ส่วนราชการและ/หรือรัฐวิสาหกิจตาม (ง) และ/หรือ (ก) และ /หรือ (ข) และ/หรือ (ค) มีทุนรวมอยู่ด้วยเกินกว่าร้อยละห้าสิบ

ข้อสังเกตร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาตรา 6 กำหนดความหมายของรัฐวิสาหกิจไว้ว่า “รัฐวิสาหกิจ หมายความว่า รัฐวิสาหกิจตามกฎหมายว่าด้วยวิธีการงบประมาณ” ดังนั้น คำว่ารัฐวิสาหกิจตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างต้องถือตามกฎหมายวิธีการงบประมาณ พ.ศ. 2502 มาตรา 4 ข้างต้นนี้

2. พระราชบัญญัติคุณสมบัติมาตรฐานสำหรับกรรมการและพนักงานรัฐวิสาหกิจ พ.ศ. 2518 มาตรา 4 ให้ความหมายคำว่า “รัฐวิสาหกิจ” หมายถึง

(๑) องค์กรของรัฐบาลตามกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งองค์กรของรัฐบาล หรือ กิจการของรัฐบาลตามกฎหมายที่จัดตั้งกิจการนั้น และหมายความรวมถึง หน่วยงานธุรกิจที่รัฐเป็นเจ้าของแต่ไม่รวมถึงองค์กรหรือกิจการที่มีวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อสงเคราะห์ หรือส่งเสริมการใดๆ ที่มีใช้ธุรกิจ

(๒) บริษัทจำกัดหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่กระทรวงทบวงกรม หรือทบวง การเมืองที่มีฐานะเทียบเท่า และหรือรัฐวิสาหกิจตาม (๑) มีทุนรวมอยู่ด้วยเกินร้อยละห้าสิบ หรือ

(๓) บริษัทจำกัดหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่กระทรวงทบวงกรม หรือทบวงการเมืองที่มีฐานะเทียบเท่า และหรือรัฐวิสาหกิจตาม (๑) และหรือ (๒) มีทุนรวมอยู่ด้วยถึงสองในสาม

3. พระราชบัญญัติพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ พ.ศ. 2521 ให้ความหมายคำว่า “รัฐวิสาหกิจ” หมายถึง

(๑) องค์กรของรัฐบาลตามกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งองค์กรของรัฐบาลหรือกิจการของรัฐบาลตามกฎหมายที่จัดตั้งกิจการนั้น และหมายความรวมถึงหน่วยงานธุรกิจที่รัฐเป็นเจ้าของ

(๒) บริษัทจำกัดหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่กระทรวง ทบวง กรม หรือส่วนราชการที่เรียกชื่ออย่างอื่นที่มีฐานะเป็นกระทรวง ทบวง หรือกรม และหรือรัฐวิสาหกิจตาม (๑) มีทุนรวมอยู่ด้วยเกินกว่าร้อยละห้าสิบ หรือ

(๓) บริษัทจำกัดหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่กระทรวง ทบวง กรม หรือส่วนราชการที่เรียกชื่ออย่างอื่นที่มีฐานะเป็นกระทรวง ทบวง หรือกรม และหรือรัฐวิสาหกิจตาม (๑) และหรือ (๒) มีทุนรวมอยู่ด้วยเกินกว่าร้อยละห้าสิบ

4. พระราชบัญญัติทุนรัฐวิสาหกิจ พ.ศ. 2542 ให้ความหมายคำว่า “รัฐวิสาหกิจ” หมายถึง

“รัฐวิสาหกิจ” หมายความว่า รัฐวิสาหกิจตามกฎหมายว่าด้วยวิธีการงบประมาณที่ไม่ใช่บริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัด

5. พระราชบัญญัติแรงงานรัฐวิสาหกิจสัมพันธ์ พ.ศ. 2543 ให้ความหมาย คำว่า “รัฐวิสาหกิจ” หมายถึง

(๑) องค์กรของรัฐบาลตามกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งองค์กรของรัฐบาลหรือกิจการของรัฐบาลตามกฎหมายที่จัดตั้งกิจการนั้น และให้หมายความรวมถึงหน่วยงานธุรกิจที่รัฐเป็นเจ้าของ

(๒) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่กระทรวง ทบวง กรม หรือทบวงการเมืองที่มีฐานะเทียบเท่า หรือรัฐวิสาหกิจตาม (๑) มีทุนรวมอยู่ด้วยเกินร้อยละห้าสิบ

6. พระราชบัญญัติการบริหารหนี้สาธารณะ พ.ศ. 2548 ให้ความหมายคำว่า “รัฐวิสาหกิจ” หมายถึง

“รัฐวิสาหกิจ” หมายความว่า

(ก) องค์กรของรัฐบาลตามกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งองค์กรของรัฐบาล กิจการของรัฐซึ่งมีกฎหมายจัดตั้งขึ้น หรือหน่วยงานธุรกิจที่รัฐบาลเป็นเจ้าของ

(ข) บริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดที่หน่วยงานของรัฐหรือรัฐวิสาหกิจตาม (ก) มีทุนรวมอยู่ด้วยเกินร้อยละห้าสิบ

(ค) บริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัด ที่หน่วยงานของรัฐและรัฐวิสาหกิจตาม (ก) หรือ (ข) หรือรัฐวิสาหกิจตาม (ก) และ (ข) มีทุนรวมอยู่ด้วยเกินร้อยละห้าสิบ โดยให้คำนวณเฉพาะทุนตามสัดส่วนที่เป็นของหน่วยงานของรัฐเท่านั้น

กล่าวโดยสรุป จากการที่ได้พิจารณาจากกฎหมายทั้ง หกฉบับซึ่งได้ให้ความหมายของคำว่ารัฐวิสาหกิจไว้ เห็นได้ชัดเจนว่ามีการกำหนดความหมายไว้คล้ายกัน ดังนั้น อาจกล่าวได้ว่าหน่วยงานใดไม่ว่าจะเป็นของภาครัฐแม้ได้ดำเนินการเพื่อสาธารณะประโยชน์หรือของภาคเอกชนซึ่งดำเนินงานโดยมุ่งเน้นเรื่องของการใดเป็นหลักก็ตาม แต่หากปรากฏว่าหน่วยงานนั้นๆ รัฐมีส่วนเข้ามาถือหุ้นร่วมอยู่ด้วยเกินกว่าร้อยละห้าสิบก็ย่อมถือว่าเป็นหน่วยงานนั้นมีฐานะเป็นรัฐวิสาหกิจตามกฎหมายแล้วทั้งสิ้น

สำหรับปัญหาว่า ทรัพย์สินของรัฐวิสาหกิจจะมีฐานะเป็นทรัพย์สินของรัฐซึ่งใช้ในกิจการของรัฐหรือของสาธารณะหรือไม่ พิจารณาดังนี้

ในประเด็นนี้ เนื่องจากปัจจุบันรัฐวิสาหกิจถือกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินเป็นเจ้าของมีจำนวนเพิ่มมากขึ้น การพิจารณาว่าทรัพย์สินของรัฐวิสาหกิจนั้นมีฐานะเป็นทรัพย์สินของรัฐหรือไม่ถือเป็นเรื่องที่สำคัญ เพราะหากพิจารณาแล้วเห็นว่าเป็นทรัพย์สินของรัฐบาล รัฐวิสาหกิจนั้นก็จะได้รับการยกเว้นภาษีตามมาตรา 5(3) แต่หากไม่ใช่ทรัพย์สินของรัฐวิสาหกิจนั้นก็อาจจะได้รับการยกเว้นภาษีตามมาตรา 5(9) จึงเป็นปัญหาในด้านการตีความและการวิเคราะห์โดยอาศัยกฎหมายหรือหลักกฎหมายที่เกี่ยวข้องมาพิจารณาประกอบกัน

จากการที่ผู้วิจัยได้ทำการศึกษาพบว่า กระทรวงมหาดไทยมีหนังสือตอบข้อหารือตามความเห็นของกรมอัยการ (ปัจจุบันเปลี่ยนเป็นสำนักงานอัยการสูงสุด) ในประเด็นเรื่องการพิจารณา ยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินสำหรับรัฐวิสาหกิจ กระทรวงมหาดไทยอธิบายโดยสรุปว่า “รัฐวิสาหกิจนั้นมีฐานะเป็นนิติบุคคลต่างหากจากรัฐบาล จึงมิได้เป็นทรัพย์สินของรัฐบาล ทรัพย์สินของรัฐวิสาหกิจนั้นมิใช่ทรัพย์สินของรัฐบาลแต่เป็นทรัพย์สินของนิติบุคคลที่ประกอบกิจการสาธารณูปโภคหรือกิจการอื่นตามกฎหมายหรือมติคณะรัฐมนตรีกำหนด...”

ดังนั้น ผู้วิจัยจึงเห็นว่ารัฐวิสาหกิจไม่ใช่ทรัพย์สินของรัฐจึงไม่ได้รับการยกเว้นภาษีตามร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มาตรา 5(3) เพราะการเกิดขึ้นหรือการจัดตั้งรัฐวิสาหกิจแต่ละรายกับการเกิดขึ้นของรัฐบาลหรือหน่วยงานของรัฐบาลแม้ว่าจะเกิดขึ้นโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมายเฉพาะที่ให้อำนาจในการจัดตั้งก็เป็นกฎหมายคนละชนิดกันและมีวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งที่แตกต่างกัน ทั้งหากพิจารณาถึงลักษณะของรัฐวิสาหกิจ ซึ่งถือเป็นหน่วยงานที่รัฐบาลมอบหมายให้จัดทำและดำเนิน

กิจกรรมอันเป็นบริการสาธารณะให้แก่ประชาชนแทนงานที่ส่วนราชการทั้งหลายเคยรับผิดชอบมาในอดีต¹³⁹ ทำให้ชัดเจนว่ารัฐวิสาหกิจไม่ใช่รัฐบาลหรือหน่วยงานของรัฐบาล

1.1.2 ทรัพย์สินนั้นต้องเป็นทรัพย์สินของรัฐที่ใช้ในกิจการสาธารณะ โดยมีได้ใช้หาผลประโยชน์ (ร่างมาตรา 5 (3))

ทรัพย์สินของรัฐที่ใช้ในกิจการสาธารณะ โดยมีได้ใช้หาผลประโยชน์นั้นเกิดปัญหาในกรณีที่รัฐนำทรัพย์สินดังกล่าวให้เอกชนเช่าทรัพย์สินนั้นหรือนำออกให้บริการแก่ประชาชนทั่วไปโดยที่รัฐได้รับประโยชน์เป็นค่าเช่าหรือค่าบริการตอบแทน ทรัพย์สินของรัฐดังกล่าวยังคงไม่ต้องเสียภาษีอยู่หรือไม่

ปัญหานี้หากพิจารณาจากร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มาตรา 5(3) แล้วพบว่ากฎหมายยกเว้นภาษีให้กรณีทรัพย์สินนั้นเป็นทรัพย์สินของรัฐซึ่งใช้ในกิจการของรัฐโดยตรง หรือทรัพย์สินของรัฐซึ่งใช้ในกิจการสาธารณะ โดยทรัพย์สินทั้งสองประการต้องมีได้ใช้หาผลประโยชน์ ปัญหาที่จะต้องพิจารณาคือ หากปรากฏว่าให้เอกชนเช่าทรัพย์สินนั้นหรือนำออกให้บริการแก่ประชาชนทั่วไปโดยที่รัฐได้รับประโยชน์เป็นค่าเช่าหรือค่าบริการตอบแทน ทรัพย์สินของรัฐดังกล่าวยังคงไม่ต้องเสียภาษีอยู่หรือไม่

ประเด็นนี้ผู้วิจัยได้ทำการศึกษาแล้วพบว่า ศาลฎีกามีคำพิพากษาและหนังสือตอบข้อหารือของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องวินิจฉัยไว้ในส่วนของกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินแต่สามารถใช้เป็นแนวบรรทัดฐานเพื่อพิจารณาเทียบเคียงได้ ดังต่อไปนี้

(1) กรณีมีการนำทรัพย์สินของรัฐที่ใช้ในกิจการสาธารณะออกให้บริการแก่ประชาชน โดยคิดค่าตอบแทน ตัวอย่างเช่น

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8167-8172/2548 สรุปได้ว่า สถานีบรรจุและแยกสินค้ากล่องของการรถไฟแห่งประเทศไทยเชื่อมต่อกับท่าเรือแหลมฉบัง ผู้ดำเนินการของสถานีจะทำหน้าที่ขนถ่ายและแยกสินค้าที่บรรจุมาในตู้สินค้าที่บรรจุมาจากต่างประเทศโดยเรือที่มาจากท่าเรือพาณิชย์แหลมฉบังแล้วขนขึ้นรถไฟมาที่สถานีดังกล่าวเพื่อนำส่งให้แก่ผู้นำเข้าหรือนำสินค้าที่จะต้องส่งไปต่างประเทศโดยทางเรือมาบรรจุในตู้สินค้าเพื่อขนขึ้นรถไฟไปที่ท่าเรือพาณิชย์แหลมฉบัง โดยคิดค่าบริการจากผู้ที่ใช้บริการ ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า การดำเนินกิจการของสถานีบรรจุและแยกสินค้ากล่องนี้จึงเป็นการดำเนินธุรกิจอันเกี่ยวกับการขนส่งของการรถไฟแห่งประเทศไทย คือการรับขนส่งสินค้าตามมาตรา 6(2) และมาตรา 9(7) แห่งพระราชบัญญัติการรถไฟแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2494 ดังนั้น สถานีบรรจุและแยกสินค้ากล่องตามฟ้องจึงเป็นทรัพย์สินของการรถไฟแห่งประเทศไทยที่ใช้ในกิจการของการรถไฟโดยตรง ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสีย

¹³⁹ สุรพล นิติไกรพจน์, “ปัญหาทางกฎหมายในการแปรรูปรัฐวิสาหกิจไทย,” วารสารนิติศาสตร์ 29, 2 (มิถุนายน 2542): 170.

ภาษีโรงเรือนและที่ดินตามมาตรา 9(2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 (มีคำพิพากษาฎีกาที่ 8174-8178/2548 วินิจฉัยแนวเดียวกัน)

ประเด็นคำพิพากษาฎีกาเรื่องนี้เมื่อนำมาเปรียบเทียบกับกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามร่างมาตรา 5(3) ซึ่งว่าด้วยการยกเว้นภาษีแล้วจะเห็นได้ว่ามีบทบัญญัติที่มีลักษณะคล้ายกันกับกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินมาตรา 9(2) ผู้วิจัยมีความเห็นว่าจะอย่างไรจะถือว่าเป็นการแสวงหาผลประโยชน์หรือไม่ นั้น น่าจะต้องนำประเด็นเรื่องอัตราค่าตอบแทนการให้บริการของการรถไฟฟ้าแห่งประเทศไทยมาพิจารณาประกอบด้วยว่ามีจำนวนมากน้อยเพียงใด และมีจำนวนที่สูงเกินสมควรหรือไม่ โดยน่าจะเทียบเคียงกับอัตราค่าบริการของธุรกิจภาคเอกชนที่ประกอบการบรรจุและแยกสินค้าที่คล้ายกัน หากอัตราค่าบริการของการรถไฟฟ้าแห่งประเทศไทยใกล้เคียงกันหรือสูงกว่าอัตราค่าบริการของภาคเอกชนนั้น น่าจะถือได้ว่าเป็นการแสวงหาผลประโยชน์แล้ว และไม่ได้รับการยกเว้นภาษี

(2) กรณีมีการนำทรัพย์สินของรัฐที่ใช้ในกิจการสาธารณะออกให้ประชาชนเช่าโดยคิดค่าเช่าเป็นการตอบแทน ตัวอย่างเช่น

หนังสือกระทรวงมหาดไทยที่ มท 0313.5/19231 เรื่องการตอบข้อหารือในกรณีกรุงเทพมหานครขอหารือเรื่องการให้เช่าสถานที่พักผู้โดยสารประจำทางเพื่อติดตั้งป้ายโฆษณา โดยผู้เช่าได้สิทธิจัดเก็บในด้านารโฆษณาข้อความและรูปภาพแก่สาธารณชน ณ จุดที่กรุงเทพมหานครกำหนดให้เป็นจุดติดตั้งป้ายโฆษณา สรุปได้ความว่าสถานที่พักผู้โดยสารประจำทางถือว่าเป็นทรัพย์สินของรัฐบาล (อยู่ในความครอบครองของกรุงเทพมหานคร) และใช้ในกิจการสาธารณะ ถึงแม้จะมีการให้เช่าส่วนใดส่วนหนึ่งเพื่อหาประโยชน์ในการติดตั้งป้ายโฆษณาที่ไม่มีผลทำให้เปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์เดิมโดยยังคงใช้ประโยชน์เพื่อกิจการสาธารณะอยู่จึงได้รับการยกเว้นภาษี¹⁴⁰

ผู้วิจัยมีความเห็นว่า การนำทรัพย์สินของรัฐออกให้เช่าในกรณีใดจะถือว่าได้ใช้ทรัพย์สินของรัฐเพื่อแสวงหาผลประโยชน์หรือไม่ นั้น น่าจะต้องพิจารณาจากอัตราค่าเช่าหรือค่าตอบแทนจากการให้เช่าประกอบด้วย โดยน่าจะเทียบเคียงกับอัตราค่าเช่าของธุรกิจภาคเอกชนที่ประกอบการให้เช่าทรัพย์สินที่คล้ายกัน หากอัตราค่าบริการของกรุงเทพมหานครใกล้เคียงกันหรือสูงกว่าอัตราค่าบริการของภาคเอกชนนั้น น่าจะถือได้ว่าเป็นการแสวงหาผลประโยชน์จากทรัพย์สินดังกล่าวแล้ว และไม่ได้รับการยกเว้นภาษี

1.1.3 ปัญหาว่ากรณีใดบ้างที่ไม่อยู่ในความหมายของคำว่า “กิจการของรัฐ” และ “กิจการของสาธารณะ”

จากการที่ผู้วิจัยได้ทำการศึกษาพบว่า กิจการที่ไม่เข้าข่าย “กิจการของรัฐบาล” กับกรณีกิจการที่ไม่เข้าข่าย “กิจการของสาธารณะ” มีปรากฏตามคำวินิจฉัยของกรมการปกครอง

¹⁴⁰ กระทรวงมหาดไทย, “หนังสือที่ มท 0313.5/19231 เรื่องหารือการเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินสถานที่พักผู้โดยสารประจำทาง,” 5 กรกฎาคม 2539.

กระทรวงมหาดไทย ในการตอบข้อหารือทางกฎหมายตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ดังต่อไปนี้

กรณีการตีความของกรมการปกครอง กระทรวงมหาดไทย ได้แก่

1) กรณีสถานีวิทยุและสถานีถ่ายทอดสัญญาณของสถานีวิทยุโทรทัศน์กองทัพบกช่อง 5 ตั้งอยู่เทือกเขาบือยก หมู่ที่ 4 ตำบลฝั่งสาแหรก อำเภอเมืองยะลา จังหวัดยะลา ถูกนำมาใช้ประกอบกิจการในลักษณะเชิงธุรกิจ มีรายได้จากการให้เช่าเวลาในการออกอากาศของสถานี ไม่ถือว่าเป็นการใช้ทรัพย์สินในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะจึงไม่เข้าข้อยกเว้นตามมาตรา 9(2)¹⁴¹

ผู้วิจัยเห็นว่าตามคำวินิจฉัยดังกล่าวนี้แม้จะเป็นการวินิจฉัยตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 แต่สามารถนำมาใช้พิจารณากับกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในกรณีนี้ได้เนื่องจากกฎหมายทั้งสองฉบับมีประเด็นเนื้อหาเกี่ยวกับประเภททรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นภาษีที่คล้ายกัน¹⁴² ซึ่งเมื่อนำมาประกอบกิจการในลักษณะที่หารายได้จากการให้บริการเช่าทรัพย์สินอันเป็นลักษณะการประกอบธุรกิจหรือเพื่อแสวงหาประโยชน์ จึงไม่ได้รับยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามความในร่างมาตรา 5(3)

2) กรณีอาคารศูนย์ฝึกปฏิบัติการท่องเที่ยวของวิทยาลัยราไพพรรณี จังหวัดจันทบุรี ซึ่งอาคารถูกนำมาบริการให้เช่าที่พักและให้เอกชนมาประมวลขายอาหารและเครื่องดื่ม รวมทั้งคิดค่าบริการในการใช้สนามกอล์ฟแก่บุคคลทั่วไป อันมิใช่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะ ซึ่งไม่มีกฎหมายอื่นยกเว้นเป็นพิเศษให้ไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินตามมาตรา 9(2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475¹⁴³

ผู้วิจัยมีความเห็นว่า คำวินิจฉัยของกระทรวงมหาดไทยในกรณีดังกล่าวนี้เป็นคำวินิจฉัยโดยอาศัยเทียบเคียงข้อเท็จจริงเดียวกันกับกรณีกรมประชาสงเคราะห์ที่นำอาคารของกรมประชาสงเคราะห์ให้ประชาชนเช่าซื้อและนำบ้านที่องค์การบริหารส่วนจังหวัดปลูกสร้างให้ประชาชนเช่าหรือเช่าซื้อ ไม่เข้าข่ายได้รับยกเว้นตามมาตรา 9(2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน

¹⁴¹ กระทรวงมหาดไทย, “หนังสือที่ มท 0313.5/15325 เรื่องหารือปัญหาการเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน,” 26 กันยายน 2538.

¹⁴² พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาตรา 9 บัญญัติว่า “ทรัพย์สินดังต่อไปนี้ท่านให้ยกเว้นจากบทบัญญัติแห่งภาคนี้... (2) ทรัพย์สินของรัฐที่ใช้ในกิจการของรัฐบาล หรือสาธารณะ...” ส่วนร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. มาตรา 5 บัญญัติว่า “พระราชบัญญัตินี้มิให้ใช้บังคับสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เป็นทรัพย์สินดังต่อไปนี้...(3) ทรัพย์สินของรัฐที่ใช้ในกิจการสาธารณะโดยมิได้ใช้หาผลประโยชน์”

¹⁴³ กระทรวงมหาดไทย, “หนังสือที่ มท 0307/56316 เรื่อง การจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน ,” 8 ธันวาคม 2536.

พุทธศักราช 2475 ซึ่งผู้วิจัยเห็นว่าสามารถนำมาใช้เทียบเคียงกับกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มาตรา 5(3) เพราะบัญญัติใช้ถ้อยคำทำนองเดียวกัน

1.2 ปัญหาการตีความลักษณะทรัพย์สินของเอกชนหรือรัฐวิสาหกิจเฉพาะส่วนที่ได้ยินยอมให้ทางราชการหรือประชาชนใช้เพื่อสาธารณะประโยชน์ โดยเจ้าของทรัพย์สินนั้นมีได้ใช้หรือหาผลประโยชน์ในทรัพย์สินนั้น ตามร่างมาตรา 5(9) เป็นอย่างไร

ปัญหาในประการนี้ผู้วิจัยขอแยกพิจารณาออกเป็นสองประเด็นดังต่อไปนี้

1.2.1 ประการแรก ปัญหาการตีความลักษณะทรัพย์สินของเอกชนเฉพาะส่วนที่ได้ยินยอมให้ทางราชการหรือประชาชนใช้เพื่อสาธารณะประโยชน์ โดยเจ้าของทรัพย์สินนั้นมีได้ใช้หรือหาผลประโยชน์ในทรัพย์สินนั้น ตามร่างมาตรา 5(9) ประกอบด้วยหลักเกณฑ์ 2 ประการ คือ

1) ต้องเป็นทรัพย์สินของเอกชนเฉพาะส่วนที่ได้ยินยอมให้ทางราชการหรือประชาชนใช้เพื่อสาธารณะประโยชน์ และ

2) เจ้าของทรัพย์สินต้องมีได้ใช้หรือหาผลประโยชน์ในทรัพย์สินนั้น

ทรัพย์สินของเอกชนที่จะได้รับการยกเว้นภาษีตามมาตรา 5(9) กรณีนี้ต้องมีข้อสังเกตว่า จะได้รับยกเว้นภาษีเฉพาะในส่วนที่ยินยอมให้ทางราชการหรือประชาชนใช้เพื่อสาธารณะประโยชน์และเจ้าของทรัพย์สินนั้นต้องมีได้ใช้หรือหาผลประโยชน์ในทรัพย์สินดังกล่าวด้วย มิใช่ว่าทรัพย์สินนั้นจะได้รับการยกเว้นภาษีทั้งหมด

ตัวอย่างเช่น นายแดงมีที่ดินเปล่า นายแดงนำที่ดินนั้นให้ประชาชนทั่วไปใช้เป็นพื้นที่จอดรถโดยนายแดงมิได้จัดเก็บค่าตอบแทนหรือค่าบริการ ดังนั้นนายแดงย่อมได้รับการยกเว้นภาษีในส่วนเฉพาะบริเวณพื้นที่จอดรถเท่านั้น ดังนั้นหากนายแดงมีบ้านปลูกสร้างอยู่ในบริเวณนั้นด้วยบ้านของนายแดงจะไม่ได้การยกเว้นภาษี เป็นต้น

ปัญหาในกรณีของโรงเรียนหรือโรงพยาบาลเอกชนที่ดำเนินการเปิดการเรียนการสอนหรือรักษาพยาบาลแก่ประชาชนทั่วไปซึ่งใช้เพื่อสาธารณะประโยชน์ (โรงเรียนหรือโรงพยาบาลสาธารณะ) ถ้าเจ้าของโรงเรียนหรือโรงพยาบาลนั้นมีได้ใช้หรือหาประโยชน์จากการประกอบการนั้นโรงเรียนหรือโรงพยาบาลดังกล่าวย่อมได้รับการยกเว้นภาษีตามมาตรา 5(9) ดังกล่าวนี้อีกเช่นกัน ซึ่งผู้วิจัยขอขยายความให้เข้าใจ ดังนี้

โรงเรียนสาธารณะ หมายถึง โรงเรียนที่ทำการสอนหนังสือให้แก่ประชาชนเป็นการทั่วไป กล่าวคือ ประชาชนทั่วไปสามารถที่จะได้รับการบริการทางการศึกษาจากโรงเรียนนี้ได้

โรงพยาบาลสาธารณะ หมายถึง โรงพยาบาลที่ทำการรักษาพยาบาลแก่ประชาชนเป็นการทั่วไป กล่าวคือ ประชาชนทั่วไปสามารถที่จะได้รับการบริการทางการแพทย์จากโรงพยาบาลแห่งนี้ได้

ข้อสังเกต โรงพยาบาลหรือโรงเรียนดังกล่าวนี้ต้องเป็นของเอกชนเท่านั้นจึงจะอยู่ในหลักเกณฑ์การได้รับยกเว้นภาษีตามร่างมาตรา 5(9) ดังนั้น หากเป็น โรงพยาบาลหรือ โรงเรียนของรัฐบาล

การได้รับยกเว้นภาษีหรือไม่นั้น ควรต้องไปพิจารณาตามร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. มาตรา 5(3) ซึ่งบัญญัติว่า “พระราชบัญญัตินี้มิให้ใช้บังคับสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เป็นทรัพย์สินดังต่อไปนี้...(3) ทรัพย์สินของรัฐที่ใช้ในกิจการของรัฐหรือสาธารณะโดยมิได้ใช้หาผลประโยชน์” กล่าวคือ โรงพยาบาลหรือโรงเรียนของรัฐบาลย่อมเป็นทรัพย์สินของรัฐตามความของ มาตรา 5(3) ซึ่งถ้าเข้าหลักเกณฑ์ในข้อที่ว่าได้ใช้กิจการของรัฐหรือสาธารณะโดยมิได้ใช้หาผลประโยชน์ ประกอบด้วยย่อมได้รับยกเว้นภาษีตามมาตรา 5(3) นี้ ไม่ต้องมาพิจารณาตามมาตรา 5(9) แต่อย่างใด

ท่านอาจารย์ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม ได้ให้คำอธิบายในประเด็นนี้ตามกฎหมายภาษี โรงเรือนและที่ดินมาตรา 9(2) และ(3) ซึ่งผู้วิจัยเห็นว่าสามารถนำมาใช้พิจารณาเทียบเคียงกับกฎหมาย ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามมาตรา 5(3) และ(9) ได้ เนื่องจากกฎหมายทั้งสองฉบับในเรื่องการยกเว้น ภาษีกรณีนี้มีบทบัญญัติที่คล้ายกัน ¹⁴⁴ อาจารย์ท่านอธิบายว่า “โรงเรียนสาธารณะในที่นี้มิใช่โรงเรียน รัฐบาล เพราะถ้าเป็นโรงเรียนรัฐบาลถือว่าเป็นทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือ สาธารณะ ได้รับการยกเว้นภาษีตามกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินมาตรา 9(2) อยู่แล้ว เมื่อโรงเรียน สาธารณะตามมาตรา 9(3) มิใช่โรงเรียนรัฐบาล โรงเรียนเอกชนก็อาจเป็นโรงเรียนสาธารณะได้หาก กระทำกิจการโดยมิได้มิได้แสวงหาผลกำไรส่วนบุคคล” ดังนั้นถ้าพิจารณาตามความเห็นของท่านอาจารย์ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม แล้วพบว่ากฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินเรื่องการยกเว้นภาษีกรณีโรงพยาบาลหรือ โรงเรียนสาธารณะจะมีปัญหาการตีความว่าจะเข้าข้อยกเว้นภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและ ที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาตรา 9 (2) หรือ (3) ซึ่งท่านอาจารย์ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม ได้ให้แนวทางที่ใช้ใน การพิจารณาแยกความแตกต่างดังกล่าวข้างต้น

สำหรับปัญหาดังกล่าวนี้ เมื่อกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างใช้บังคับแล้ว ปัญหา เรื่องการตีความการยกเว้นภาษีกรณีโรงพยาบาลหรือโรงเรียนที่ใช้เพื่อสาธารณประโยชน์ว่าจะเข้ากรณี

¹⁴⁴ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. มาตรา 5 บัญญัติว่า “พระราชบัญญัตินี้ มิให้ใช้บังคับสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เป็นทรัพย์สินดังต่อไปนี้...(3) ทรัพย์สินของรัฐที่ใช้ใน กิจการของรัฐหรือสาธารณะ โดยมิได้ใช้หาผลประโยชน์...(9) ทรัพย์สินของเอกชนหรือรัฐวิสาหกิจ เฉพาะส่วนที่ได้ยินยอมให้ทางราชการหรือประชาชนใช้เพื่อสาธารณประโยชน์ โดยเจ้าของทรัพย์สิน นั้นมิได้ใช้หรือหาผลประโยชน์ในทรัพย์สินนั้น พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาตรา 9 บัญญัติว่า “ทรัพย์สินดังต่อไปนี้ ท่านให้ยกเว้นภาษีจากบทบัญญัติแห่งภาคนี้... (2) ทรัพย์สินของ รัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะ และทรัพย์สินของการรถไฟแห่งประเทศไทยที่ใช้ใน กิจการรถไฟโดยตรงและ(3) ทรัพย์สินของโรงพยาบาลสาธารณะและโรงเรียนสาธารณะ ซึ่งกระทำ กิจการอันมิใช่เพื่อเป็นผลกำไรส่วนบุคคล และใช้เฉพาะในการรักษาพยาบาลและในการศึกษา”

เป็นทรัพย์สินของรัฐหรือไม่นั้น คงจะไม่มีอีกต่อไปเพราะกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามร่าง มาตรา 5(9) บัญญัติว่าต้องเป็นของเอกชนเท่านั้น หากเป็นของรัฐย่อมไม่อยู่ในข้อยกเว้นภาษีตาม ร่าง มาตรา (9) กล่าวโดยสรุปได้ว่า ถ้าโรงพยาบาลหรือโรงเรียนนั้นเป็นของรัฐบาลต้องไปพิจารณาการยกเว้น ภาษีตามร่างมาตรา 5(3) แต่หากเป็นของเอกชนต้องมาพิจารณาการยกเว้นภาษีตามร่างมาตรา 5(9) นั่นเอง

ปัญหาสำคัญที่ต้องพิจารณามีว่า กรณีใดจะถือว่าเจ้าของโรงพยาบาลหรือโรงเรียน เอกชนสาธารณะมิได้ใช้หรือหาผลประโยชน์ในทรัพย์สินนั้น ผู้วิจัยเห็นว่าในปัจจุบันโรงพยาบาลหรือ โรงเรียนเอกชนส่วนมากล้วนแต่จะให้บริการแก่ประชาชน โดยมุ่งแสวงหาผลกำไรเป็นหลักอยู่แล้ว ดังนั้น ถ้าถือตีความเคร่งครัดตามร่างมาตรา 5(9) แล้ว โรงพยาบาลหรือโรงเรียนเอกชนส่วนมากจะไม่ได้รับการ ยกเว้นภาษี ซึ่งผู้วิจัยมีความเห็นว่าไม่น่าจะเป็นเช่นนั้น เพราะการตีความมาตรา 5 (9) คำว่า “...เจ้าของ ทรัพย์สินนั้นมิได้ใช้หรือหาผลประโยชน์ในทรัพย์สินนั้น” น่าจะหมายความว่า เจ้าของทรัพย์สินมิได้ แสวงหาประโยชน์ในทรัพย์สินนั้น โดยตรงเท่านั้น

ดังนั้น กรณีที่โรงเรียนเอกชนดำเนินกิจการ เช่น มีการเรียกเก็บค่าเรียนคอมพิวเตอร์ ค่า ใช้บริการสระว่ายน้ำ เป็นรายเทอมการศึกษา จึงเกิดปัญหาว่าเป็นการดำเนินกิจการ โดยใช้ทรัพย์สินหา ผลประโยชน์ตามร่างมาตรา 5(9) หรือไม่ กรณีดังกล่าวนี้มีคำพิพากษาฎีกาที่ 4003/2546 คำพิพากษาฎีกาที่ 8115/2547 และคำพิพากษาฎีกาที่ 5576/2548 วินิจฉัยเป็นแนวบรรทัดฐานในประเด็นนี้ คือ

คำพิพากษาฎีกาที่ 4003/2546 วินิจฉัยสรุปได้ความว่า โรงเรียนที่จะได้รับการยกเว้น ภาษีโรงเรียนและที่ดินตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 9(3) ต้องมีลักษณะ เป็นโรงเรียนสาธารณะ โรงเรียนของโจทก์เป็นโรงเรียนเอกชนเก็บค่าธรรมเนียมการเรียนเป็นอัตรา แน่นนอนและได้รับเงินอุดหนุนจากรัฐบาล ทั้งมีรายได้แต่ละปีเป็นจำนวนมาก และโจทก์ยังใช้สถานที่ของ โรงเรียนหารายได้นอกเหนือจากการศึกษา โดยนำไปให้บุคคลภายนอกใช้และเรียกเก็บค่าใช้จ่ายจึงมิใช่ เป็นการกระทำกิจการอันมิใช่เพื่อเป็นผลกำไรส่วนบุคคลและมีใช่เพื่อการศึกษาเท่านั้น เมื่อโรงเรียนของ โจทก์มิใช่ลักษณะของโรงเรียนตามมาตรา 9(3) โจทก์จึงต้องเสียภาษีโรงเรียนและที่ดิน

คำพิพากษาฎีกาที่ 8115/2547 วินิจฉัยสรุปความได้ว่า ทรัพย์สินของโรงเรียนที่ได้รับการ ยกเว้นภาษีโรงเรียนและที่ดิน จะต้องเป็นโรงเรียนสาธารณะ ซึ่งกระทำกิจการอันมิใช่เพื่อเป็นผลกำไร ส่วนบุคคลและต้องใช้เฉพาะในการศึกษาเท่านั้น หากโรงเรียนโจทก์ซึ่งได้รับเงินอุดหนุนจากรัฐมิได้ กระทำกิจการเพื่อเป็นผลกำไรส่วนบุคคลแล้ว ก็ไม่น่าจะเรียกเก็บค่าธรรมเนียมการเรียนและ ค่าธรรมเนียมต่างๆ จากนักเรียนหรือหากจะเก็บ ก็ควรให้เป็นเรื่องของความสมัครใจบริจาคอันแสดงให้เห็นว่าทางโจทก์มิได้หวังเป็นผลกำไรส่วนบุคคลหรือเสียเพียงเล็กน้อยเพื่อเป็นสาธารณะกุศล แสดงให้ เห็นอย่างชัดเจนว่า โรงเรียนของโจทก์เป็นโรงเรียนเอกชนที่กระทำกิจการเพื่อเป็นผลกำไรส่วนบุคคล โรงเรียนและที่ดินดังกล่าวจึงไม่ใช่ทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษีตามมาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติภาษี โรงเรียนและที่ดิน พ.ศ. 2475

คำพิพากษาฎีกาที่ 5576/2548 วินิจฉัยสรุปความได้ว่า มหาวิทยาลัยโจทก์ (โรงเรียนเอกชน) มีการเรียกเก็บค่าหน่วยกิต ค่าเล่าเรียน และค่าใช้จ่ายอื่นๆ จากนักศึกษา มีการนำอาคารเรียนให้บุคคลภายนอกเช่าทำเป็นศูนย์การค้า มีร้านอาหาร ร้านเสริมสวย ร้านแว่นตา ร้านเสริมสวย ธนาคาร ที่ทำการไปรษณีย์ และมีกำไรจากการดำเนินกิจการเพิ่มสูงขึ้นทุกปีในปี 2545 โจทก์มีรายได้สูงกว่ารายจ่ายกว่า 700 ล้านบาท ซึ่งสูงกว่าปีที่ผ่านมา 300 ล้านบาท แสดงให้เห็นว่าเป็นกิจการเพื่อแสวงหาผลกำไรส่วนบุคคลมากกว่าจะเป็นกิจการสาธารณะ ไม่ได้รับยกเว้นภาษีโรงเรียนและที่ดิน

ดังนั้น เมื่อพิจารณาตามคำพิพากษาดังกล่าวทั้ง 3 เรื่องนี้ เห็นได้ว่าเป็นการพิพากษาตามกฎหมายภาษีโรงเรียนและที่ดิน แต่สามารถนำมาใช้พิจารณาเทียบเคียงกับกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามร่างมาตรา 5(9) ได้ ซึ่งประเด็นในการพิจารณาว่าโรงเรียนเอกชนดำเนินกิจการโดยมุ่งแสวงหาประโยชน์ในทรัพย์สินหรือไม่นั้น ศาลฎีกาพิจารณาจากข้อเท็จจริงหลายประการประกอบกัน กล่าวคือ

1. พิจารณาจากการได้รับเงินอุดหนุนการศึกษาจากรัฐ
 2. พิจารณาจากผลประกอบการในส่วนของกำไรที่ได้รับแต่ละปีว่ามีจำนวนมากน้อยเพียงใด
 3. พิจารณาจากการเรียกเก็บค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการเรียนว่าเรียกเก็บจำนวนเท่าใด เป็นการบังคับเรียกเก็บหรือไม่
 4. มีการนำทรัพย์สินหรือพื้นที่ของโรงเรียนในการแสวงหารายได้อื่นๆ อีกหรือไม่
- อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยมีความเห็นเรื่องนี้ว่า ประเด็นที่ศาลฎีกาใช้ในการพิจารณาเรื่องการแสวงหาผลประโยชน์หรือกำไรในทรัพย์สินดังกล่าวข้างต้นนั้น น่าจะเป็นข้อสันนิษฐานว่าโรงเรียนเอกชนนั้นๆ กระทำกิจการโดยใช้หรือหาผลประโยชน์ในทรัพย์สิน ตามมาตรา 5(9) ได้ แต่ข้อสันนิษฐานนี้ก็อาจมีข้อเท็จจริงอย่างอื่นที่นำมาหักล้างได้ว่ามิได้กระทำกิจการโดยใช้ทรัพย์สินหาผลประโยชน์ เพราะการดำเนินกิจการประเภทโรงเรียนเอกชนซึ่งรวมถึงมหาวิทยาลัยหรือวิทยาลัยต่างๆ ในปัจจุบันมีการแข่งขันกันสูง และตามสภาพความเป็นจริงของการประกอบธุรกิจเอกชนให้การศึกษาต้องอาศัยทรัพยากรหลายด้าน อาทิเช่น ด้านการเงิน ด้านบุคลากร ด้านอาคารสถานที่ และจำนวนผู้เข้าเรียน ซึ่งล้วนแต่มีความจำเป็นต้องใช้เงินทุนทั้งสิ้น การที่โรงเรียนเอกชนได้รับเงินอุดหนุนจากรัฐอย่างเดียวยังไม่เพียงพอต่อรายจ่ายที่ต้องเสียไปแต่ละปี ไม่ว่าจะเป็นค่าน้ำ ค่าไฟ ค่าจ้างบุคลากร ค่าอุปกรณ์การเรียนการสอน ค่าก่อสร้างอาคารสถานที่ เป็นต้น ดังนั้นการที่โรงเรียนเอกชนมีการนำทรัพย์สินหาผลประโยชน์ เช่น ให้บุคคลภายนอกเช่าพื้นที่บางส่วนเพื่อค้าขายในสถาบันศึกษา จึงเป็นการเพิ่มรายได้อีกทางหนึ่งให้กับโรงเรียนเอกชนนั้นๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่งโรงเรียนเอกชนที่สร้างขึ้นใหม่ย่อมมีความจำเป็นอย่างยิ่งต้องหารายได้ให้เพียงพอต่อการดำเนินกิจการ ทั้งที่การดำเนินกิจการประเภทโรงเรียนเอกชนนั้นเป็นการช่วยแบ่งเบาภาระของรัฐในการจัดทำบริการสาธารณะ จึงไม่น่าจะเป็นกรรมต่อผู้เสียภาษีประเภทโรงเรียนเอกชนดังกล่าวนี้

ข้อสังเกตอีกประการหนึ่ง คือ ตามคำพิพากษาทั้ง 3 ฉบับดังกล่าวนี้มีปัญหาว่า โรงเรียนเอกชนไม่ได้รับยกเว้นภาษีทั้งหมดหรือไม่ได้รับยกเว้นภาษีเฉพาะส่วนพื้นที่ที่ใช้หาผลประโยชน์หรือกำไรเท่านั้น ซึ่งศาลฎีกาไม่ได้กล่าวไว้ ดังนั้นคงต้องแปลความหมายว่าไม่ได้รับการยกเว้นภาษีทั้งหมด

ผู้วิจัยมีความเห็นว่า การพิจารณาว่าโรงเรียนเอกชนรายใดใช้ทรัพย์สินหาผลประโยชน์โดยตรงหรือไม่นั้นเป็นการยากพอสมควรที่จะสรุป แต่แนวทาง 4 ประการที่ศาลฎีกาใช้เป็นหลักในการวินิจฉัยประกอบกับข้อเท็จจริงอื่นๆ และกฎหมาย กฎระเบียบทางราชการที่เกี่ยวข้อง¹⁴⁵ น่าจะสามารถนำมาใช้ค้นหาคำตอบในเรื่องนี้ได้ และการพิจารณายกเว้นภาษีให้แก่โรงเรียนสาธารณะของเอกชนกรณีนี้ โดยไม่ได้มีการจำแนกหรือแบ่งประเภทของโรงเรียนเอกชนนั้นจะมีความไม่เหมาะสม เนื่องจากโรงเรียนเอกชนอาจแบ่งแยกได้ 2 ลักษณะกล่าวคือ

ลักษณะแรก โรงเรียนเอกชนที่ดำเนินกิจการ โดยได้รับเงินอุดหนุนจากรัฐ

ลักษณะที่สอง โรงเรียนเอกชนที่ดำเนินกิจการ โดยไม่รับเงินอุดหนุนจากรัฐ

โรงเรียนเอกชนที่ได้รับการช่วยเหลือเป็นเงินอุดหนุนจากรัฐนั้น ภาระค่าใช้จ่ายที่โรงเรียนจะต้องรับผิดชอบจึงมีไม่มากเท่ากับโรงเรียนเอกชนที่ไม่ได้รับเงินอุดหนุนจากรัฐ ประกอบกับโรงเรียนเอกชนที่ได้รับเงินอุดหนุนนั้นมีรายได้จากการเก็บค่าเล่าเรียนเป็นปกติจากประชาชนอยู่แล้ว อีกทั้งยังไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับอุปกรณ์การเรียนต่างๆ โรงเรียนเอกชนประเภทนี้จึงมีความสามารถที่จะชำระค่าภาษีให้แก่รัฐได้โดยไม่มีผลกระทบต่อประกอบการกิจการ การพิจารณายกเว้นภาษีให้อีกจึงไม่น่าจะเหมาะสมนัก ดังนั้นประเด็นเรื่องการได้รับเงินอุดหนุนจากรัฐหรือไม่จึงเป็นส่วนสำคัญที่ศาลฎีกานำมาใช้ประกอบการพิจารณาตัดสินคดีนั่นเอง

แต่สำหรับกรณีโรงเรียนเอกชนที่ดำเนินกิจการ โดยไม่มีเงินอุดหนุนจากรัฐนั้น โรงเรียนเอกชนลักษณะนี้มีภาระค่าใช้จ่ายจำนวนไม่ได้แตกต่างไปกว่าโรงเรียนเอกชนในลักษณะแรก แต่เมื่อไม่ได้รับเงินช่วยเหลืออุดหนุนจากรัฐจึงถือเป็นภาระค่าใช้จ่ายอย่างมาก ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อสภาพทุนและอาจทำให้ไม่สามารถประกอบกิจการต่อไปได้ จึงน่าจะพิจารณายกเว้นภาษีให้สำหรับโรงเรียนลักษณะนี้ แต่กระทรวงมหาดไทยได้หนังสือที่ มท 0313.5/ว.1000 เรื่อง แนวทางปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินของสถาบันศึกษาเอกชน ลงวันที่ 11 เมษายน 2545 ระบุว่า การยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินให้กับสถานศึกษาเอกชนไม่อาจกระทำได้ โดยไม่ได้แบ่งแยกลักษณะของโรงเรียนเอกชน จึงไม่น่าจะเหมาะสมกับสภาพความเป็นจริงนัก ซึ่งคงต้องรอแนวบรรทัดฐานคำพิพากษาศาลฎีกาที่ตัดสินตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างต่อไป

¹⁴⁵ กระทรวงมหาดไทย, “หนังสือที่ มท 0313.5/ว.1000 เรื่อง แนวทางปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินของสถาบันศึกษาเอกชน,” 11 เมษายน 2545.

สำหรับกรณีของโรงพยาบาลเอกชนที่มีการนำพื้นที่บางส่วนของโรงพยาบาลให้เอกชนรายอื่นเช่าเพื่อจำหน่ายสินค้า ก็มีประเด็นเรื่องการยกเว้นภาษีตามมาตรา 5(9) นี้เช่นเดียวกัน ซึ่งมีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการกฤษฎีกา วินิจฉัยตามกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินสรุปความได้ว่า เมื่อโรงพยาบาลไม่ได้ใช้ในการรักษาพยาบาลแต่ให้เอกชนใช้เป็นที่ทำการขายสินค้า ทรัพย์สินดังกล่าวจึงไม่ได้รับยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินตามมาตรา 9(3) แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 ซึ่งมีข้อสังเกตว่าโรงพยาบาลดังกล่าวไม่ได้รับยกเว้นภาษีทั้งหมดหรือไม่ได้รับการยกเว้นภาษีบางส่วนนั้น ผู้วิจัยเห็นว่าคงต้องแปลความหมายว่าไม่ได้รับการยกเว้นภาษีทั้งหมด เช่นเดียวกันกับกรณีโรงเรียนเอกชนดังกล่าวข้างต้น

อย่างไรก็ตามก็ดี ถ้าพิจารณาประเด็นดังกล่าวเทียบกับกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแล้วจะพบว่า ร่างบทบัญญัติมาตรา 5(9) ซึ่งให้ยกเว้นภาษีเฉพาะส่วนที่ยินยอมให้ทางราชการใช้ประโยชน์หรือให้ประชาชนใช้เพื่อสาธารณะ...แปลความได้ว่า ตาม ร่างกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มาตรา 5(9) นั้น การพิจารณายกเว้นภาษีสามารถพิจารณาแบ่งแยกออกเป็นส่วนๆ ได้ ตามที่กฎหมายกำหนด ซึ่งผู้วิจัยเห็นว่าน่าจะมีความเหมาะสมและเป็นธรรมแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ดังนั้นหากพิจารณากรณีโรงเรียนเอกชนตามคำพิพากษาทั้ง 3 เรื่องข้างต้น กับกรณีของโรงพยาบาลเอกชนตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการกฤษฎีกาตาม ร่างกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มาตรา 5(9) แล้ว การไม่ได้รับยกเว้นภาษี จึงน่าจะหมายความว่าไม่ได้รับยกเว้นภาษีเฉพาะส่วนที่ดำเนินกิจการโดยหาผลประโยชน์ในทรัพย์สินเท่านั้น

ปัญหาในกรณีทรัพย์สินของรัฐวิสาหกิจเฉพาะส่วนที่ได้ยินยอมให้ทางราชการหรือประชาชนใช้เพื่อสาธารณะประโยชน์ โดยเจ้าของทรัพย์สินนั้นมิได้ใช้หรือหาผลประโยชน์ในทรัพย์สินนั้น ตาม ร่างมาตรา 5(9) ซึ่งคำว่า “รัฐวิสาหกิจ” มีความหมายตามที่ผู้วิจัยได้อธิบายไว้ในตอนต้นแล้ว ผู้วิจัยขอยกตัวอย่างในกรณีการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย ซึ่งมีฐานะเป็นรัฐวิสาหกิจที่ประกอบกิจการสาธารณูปโภค ผู้วิจัยมีข้อสังเกตว่า การยกเว้นทรัพย์สินของรัฐวิสาหกิจดังกล่าวตาม ร่างมาตรา 5(9) นี้ จำเป็นหรือไม่จะต้องเป็นรัฐวิสาหกิจที่มีฐานะเป็นหน่วยงานภาคเอกชน เพราะหากเป็นรัฐวิสาหกิจที่มีฐานะเป็นหน่วยงานของรัฐย่อมสามารถได้รับการยกเว้นภาษีตาม ร่างมาตรา 5(3)¹⁴⁶ ได้อยู่แล้ว ดังนั้นเมื่อมีความไม่ชัดเจน คงต้องตีความหมายว่าเป็นหน่วยงานเอกชนหรือของรัฐก็ได้เช่นเดียวกันเท่านั้น

กรณีรัฐวิสาหกิจที่มีฐานะเป็นหน่วยงานภาครัฐ ได้แก่ การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย (กฟผ.) ซึ่งการดำเนินกิจการของการไฟฟ้าฯ โดยเฉพาะการผลิตกระแสไฟฟ้าจากเขื่อนกักเก็บน้ำนั้น เห็นได้ว่าต้องใช้พื้นที่ในการกักเก็บน้ำมากมายนับหมื่นไร่ ซึ่งพื้นที่เขื่อนกักเก็บน้ำ คงแยกออกได้ 2 ส่วน คือ ตัว

¹⁴⁶ร่างมาตรา 5(9) บัญญัติว่า “พระราชบัญญัตินี้มิให้ใช้บังคับสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เป็นทรัพย์สินดังต่อไปนี้ ... (3) ทรัพย์สินของรัฐซึ่งใช้ในกิจการของรัฐหรือสาธารณะ โดยมีได้ใช้หาผลประโยชน์”

ที่ตั้งที่ทำการเขื่อน กับพื้นที่ตัวเขื่อนเก็บน้ำอีกส่วนหนึ่ง ในกรณีตัวพื้นที่ของเขื่อนเก็บน้ำนั้นเห็นได้อย่างชัดเจนว่ามีขึ้นเพื่อสาธารณะประโยชน์ของประชาชน กล่าวคือ ใช้เพื่อสาธารณูปโภคของประชาชน ในช่วงฤดูน้ำแล้ง และการไฟฟ้าฯ ก็มีได้แสวงหาประโยชน์ใดๆ โดยตรงจากตัวเขื่อนเก็บน้ำ ดังนั้นพื้นที่ทั้งหมดของตัวเขื่อนจึงได้รับการยกเว้นภาษีตาม ร่างมาตรา 5(9) นี้ เช่นเดียวกันกับที่ตั้งที่ทำการเขื่อนซึ่งใช้ในการดำเนินงานของเจ้าหน้าที่หรือของราชการ ย่อมได้รับการยกเว้นภาษีเช่นเดียวกัน ซึ่งการยกเว้นภาษีกรณีเขื่อนกักเก็บน้ำนั้นสอดคล้องกับการยกเว้นภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน มาตรา 6 ทวิ¹⁴⁷

อย่างไรก็ดีผู้วิจัยมีความเห็นว่า การพิจารณายกเว้นภาษีของรัฐวิสาหกิจที่ประกอบการเกี่ยวข้องกับการใช้พื้นที่จำนวนมากมาเช่นนี้นั้น มีผลกระทบต่อรายได้ของท้องถิ่นซึ่งเป็นที่ตั้งของเขื่อนกักเก็บน้ำนั้นๆ ทำให้ขาดรายได้จากการเก็บภาษีจำนวนมากไป ดังนั้น ผู้วิจัยมีความเห็นว่ากฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างน่าจะมีหลักเกณฑ์การยกเว้นภาษีในกรณีดังกล่าวนี้เป็นเพิ่มเติม เป็นต้นว่า ยกเว้นให้บางส่วน หรือยกเว้นให้ในเฉพาะรัฐวิสาหกิจรายที่มีผลกำไรจากการประกอบการไม่มากนัก เป็นต้น

กรณีรัฐวิสาหกิจที่มี การบริหารจัดการคล้าย หน่วยงานภาคเอกชน ได้แก่ บริษัท ปตท. จำกัด (มหาชน) ซึ่งจดทะเบียนจัดตั้งเป็น บริษัทมหาชน จำกัด เพื่อรองรับการแปรรูปการปิโตรเลียมแห่งประเทศไทย เมื่อวันที่ 1 ตุลาคม พ.ศ. 2544 โดยคณะรัฐมนตรีเห็นชอบเมื่อวันที่ 25 กันยายน พ.ศ. 2544 แปลงสภาพจากการปิโตรเลียมแห่งประเทศไทย โดยรับโอนกิจการ หนี้ และความรับผิดชอบ สิทธิทรัพย์ และพนักงานทั้งหมด โดยให้ภาครัฐคงสัดส่วนการถือครองหุ้นไม่น้อยกว่าร้อยละ 51 ภายใต้พระราชบัญญัติทุนรัฐวิสาหกิจ พ.ศ. 2542 กิจการของการปิโตรเลียมออกแบ่งออกเป็น 4 ด้านที่สำคัญ ได้แก่ ธุรกิจก๊าซธรรมชาติ ธุรกิจค้าน้ำมัน ธุรกิจการค้าระหว่างประเทศ ธุรกิจปิโตรเคมี และการกลั่น โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ธุรกิจก๊าซธรรมชาติ ซึ่งเป็นธุรกิจที่ต้องอาศัยพื้นที่ในการวางระบบท่อก๊าซธรรมชาติ (Transmission Network) ได้พื้นดินหรือบนพื้นดินทางบกและในทะเล อีกทั้งพื้นที่ในการตั้งโรงแยกก๊าซธรรมชาติ ซึ่งล้วนแต่มีความจำเป็นต้องใช้พื้นที่จำนวนมากไม่ว่าทางบกหรือทางทะเล ดังนั้น หรือธุรกิจขุดหาน้ำมัน มีปัญหาว่าพื้นที่ที่ตั้งดังกล่าวสามารถได้รับการยกเว้นภาษีตาม ร่างมาตรา 5(9) หรือไม่ ผู้วิจัยมีความเห็นว่า ต้องอาศัยการพิจารณาตีความว่าพื้นที่ดังกล่าวของปตท. นั้น ได้ยินยอมให้ทางราชการหรือประชาชนใช้เพื่อสาธารณะประโยชน์หรือไม่ และรัฐวิสาหกิจนั้นๆ ได้ใช้หรือหาผลประโยชน์ในพื้นที่นั้นหรือไม่ กล่าวคือ หากพิจารณาว่าพื้นที่วางท่อก๊าซ หรือพื้นที่ตั้งโรงกลั่นแยกก๊าซ หรือพื้นที่ขุดเจาะน้ำมัน เป็นพื้นที่ส่วนที่ยอมให้ทางราชการหรือประชาชนใช้เพื่อสาธารณะประโยชน์และเจ้าของได้ใช้หรือหาประโยชน์ พื้นที่ตั้งนั้นๆ ย่อมได้รับการยกเว้นภาษีตามร่างมาตรา 5(9) นี้

¹⁴⁷ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาตรา 6 ทวิ บัญญัติว่า “ให้รัฐมนตรีมีอำนาจยกเว้นโรงเรือนและที่ดินให้แก่รัฐวิสาหกิจ สำหรับพื้นที่ที่เป็นบริเวณต่อเนื่องกับโรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่ใช้ประโยชน์โดยตรงของรัฐวิสาหกิจนั้น ตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดได้”

อย่างไรก็ตามปัญหานี้ หากพิจารณาเปรียบเทียบกับพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาตรา 6 ทวิ แล้ว ผู้วิจัยเห็นว่าพื้นที่ดังกล่าวมาข้างต้น น่าจะถือว่าเป็นพื้นที่ที่เป็น บริเวณต่อเนื่องกับ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ ที่ใช้ประโยชน์โดยตรงของรัฐวิสาหกิจนั้นแล้ว

2. ปัญหาเรื่องประกาศยกเว้นการจัดเก็บภาษีในกรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างภายในองค์กรปกครองส่วน ท้องถิ่นได้รับความเสียหายมากหรือถูกทำลายให้เสื่อมสภาพด้วยเหตุอันเป็นพ้นวิสัยที่จะป้องกันได้ โดยทั่วไป ตามร่างมาตรา 40 กับกรณีที่มีเหตุอันทำให้ที่ดินได้รับความเสียหายหรือทำให้สิ่งปลูกสร้างถูก รื้อถอนหรือทำลาย หรือชำรุดเสียหายจนเป็นเหตุให้ต้องทำการซ่อมแซมในส่วนสำคัญ ตามร่างมาตรา 41 ประเด็นปัญหาประการที่สองนี้ผู้วิจัยขอแยกพิจารณาออกเป็น 2 ประการดังนี้

2.1 กรณีปัญหาการตีความในกรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างภายในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ได้รับความเสียหายมากหรือถูกทำลายให้เสื่อมสภาพด้วยเหตุอันเป็นพ้นวิสัยที่จะป้องกันได้โดยทั่วไป ตามร่างมาตรา 40

การพิจารณาปัญหาในประเด็นนี้คงต้องทำความเข้าใจเบื้องต้นเสียก่อนว่า ร่างมาตรา 40 นี้ เป็นเรื่องเป็นการประกาศลดหรือยกเว้นภาษีโดยดุลพินิจของเจ้าพนักงาน ซึ่งมีได้เกิดจากผู้มีหน้าที่เสีย ภาษีเป็นผู้ร้องขอ อีกทั้งการลดหรือยกเว้นภาษีตาม ร่างมาตรา 40 นี้ เป็นการลดหรือยกเว้นภาษีให้ในเขต พื้นที่ที่เกิดเหตุขึ้นระหว่างช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง มิได้ลดหรือยกเว้นภาษีให้เฉพาะประชาชนรายหนึ่งราย ใดเป็นการเจาะจง ดังนั้นการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานตาม ร่างมาตรา 40 จึงถือเป็นเรื่องสำคัญเพราะทำ ให้ท้องถิ่นต้องขาดรายได้จำนวนมาก ดังนั้นการที่เจ้าพนักงานจะพิจารณาใช้ดุลพินิจโดยอาศัยหลัก กฎหมาย ของร่าง มาตรา 40 ที่บัญญัติไว้แล้วคงไม่เพียงพอ ยังต้องใช้หลักกฎหมายมหาชนในส่วนที่ เกี่ยวข้องกับการใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครองมาพิจารณาประกอบด้วย

กรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้รับความเสียหายมาก หรือถูกทำลายให้เสื่อมสภาพด้วยเหตุอันพ้นวิสัยที่จะป้องกันได้โดยทั่วไป ตาม ร่างมาตรา 40 นั้น ผู้วิจัยมี ความเห็นว่าสามารถแบ่งแยกออกได้ 2 ประการคือ

ประการแรก กรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในเขตท้องถิ่นได้รับความเสียหายมากด้วยเหตุอัน พ้นวิสัยที่จะป้องกันได้โดยทั่วไป

การได้รับยกเว้นภาษีกรณีนี้นั้นทรัพย์สินต้องได้รับความเสียหายอย่างมากด้วยเหตุอันพ้น วิสัย ซึ่งประกอบด้วยสาระสำคัญ 3 ลักษณะกล่าวคือ

1. ทรัพย์สินในเขตท้องถิ่นนั้นต้องได้รับความเสียหายอย่างมาก
2. ความเสียหายนั้นต้องเกิดจากเหตุพ้นวิสัยที่จะป้องกันได้โดยทั่วไป
3. ต้องเป็นไปตามระเบียบที่กระทรวงมหาดไทยกำหนด

กรณีอย่างใดจะถือว่าเป็นที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในท้องถิ่นใดได้รับความเสียหายอย่างมกานั้น ต้องอาศัยการพิจารณาจากข้อเท็จจริงเป็นรายกรณีๆ ไปซึ่งเป็นปัญหาเกี่ยวกับข้อเท็จจริง ผู้วิจัยมีความเห็น

ว่าการพิจารณาเรื่องความเสียหายอย่างมากนั้นน่าจะต้องแยกพิจารณาออกเป็น 2 กรณี กล่าวคือ กรณีที่ดินไม่มีสิ่งปลูกสร้างกับกรณีที่ดินที่มีสิ่งปลูกสร้าง

กรณีที่ดินไม่มีสิ่งปลูกสร้าง การพิจารณาเรื่องความเสียหายอย่างมากคงต้องดูสภาพความเป็นอยู่ของพื้นที่ดินเป็นหลักว่าที่ดินนั้นยังคงมีสภาพที่สามารถใช้ประโยชน์ได้อยู่หรือไม่ หากที่ดินนั้นไม่สามารถใช้ประโยชน์ได้ตามปกติหรือมีสภาพที่เสื่อมโทรม คงต้องถือว่าได้รับความเสียหายอย่างมากแล้ว ตัวอย่างเช่นที่ดินเปล่าๆ ต่อมาได้ถูกอุทกภัยจนทำให้ไม่สามารถใช้ประโยชน์เนื่องจากน้ำท่วมขังเป็นเวลานานที่ดินเสื่อมสภาพอย่างนี้น่าจะถือว่าที่ดินได้รับความเสียหายอย่างมากแล้ว หรือในกรณีที่ที่ดินถูกน้ำกัดเซาะจนตลิ่งพังทลายหรือพื้นดินพังทลายเป็นบริเวณกว้างก็น่าจะถือว่าได้รับความเสียหายมากเช่นเดียวกัน

กรณีที่ดินที่มีโรงเรือนปลูกสร้างอยู่ด้วยต้องพิจารณาว่าความเสียหายนั้นกระทบถึงส่วนโครงสร้างสำคัญหรือไม่ กล่าวคือ โครงสร้างส่วนสำคัญได้รับความเสียหายจนอาจเกิดอันตรายต่อผู้อยู่อาศัยในโรงเรือนนั้น ประเด็นนี้ผู้วิจัยมีความเห็นว่า ผู้บริหารท้องถิ่นคงต้องพิจารณาความเห็นหรือรายงานผู้เชี่ยวชาญจากวิศวกร สถาปนิก หรือช่างผู้ชำนาญมาประกอบการพิจารณาแยกเว้นภาษี ตัวอย่างเช่น บ้านถูกอุทกภัยน้ำท่วมได้ทำลายเสาโครงสร้างหลักของบ้านทำให้บ้านทรุด หรือพื้นเพดานบ้านเกิดการแตกร้าวจำนวนหลายหลัง จนน่าจะก่อให้เกิดอันตรายแก่ผู้อยู่อาศัย ดังนี้ น่าจะถือเป็นเหตุในการยกเว้นภาษีตามร่างมาตรา 40 นี้แล้ว

1. ความเสียหายนั้นต้องเกิดจากเหตุพ้นวิสัยที่จะป้องกันได้โดยทั่วไป กล่าวคือ ความเสียหายนั้นต้องเกิดจากเหตุสุดวิสัยตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 8 ดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น

ประเด็นนี้คงต้องพิจารณาความหมายคำว่า “พ้นวิสัยอันจะป้องกันได้โดยทั่วไป” เสียก่อน เนื่องจากการที่ผู้บริหารท้องถิ่นจะพิจารณาการยกเว้นการเก็บภาษีกรณีนี้ทรัพย์สินต้องเสียหายหรือถูกทำลายโดยเหตุพ้นวิสัยเท่านั้น หากเป็นความเสียหายในกรณีอื่นๆ ที่มีสาเหตุการพ้นวิสัยยอมไม่เข้าเหตุการยกเว้นภาษีดังกล่าวนี้ จากการที่ผู้วิจัยได้ศึกษาความหมายคำว่า พ้นวิสัย (Be impossible) พบว่า กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไม่ได้กำหนดคำนิยามความหมายไว้เป็นการเฉพาะ ดังนั้นจึงต้องอาศัยความหมายจากพจนานุกรมหรือกฎหมายอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องนำมาปรับใช้

อนึ่ง พจนานุกรม ฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542 ให้ความหมายคำว่า “พ้นวิสัย” ว่า หมายถึงเกินความสามารถ ที่ไม่อาจเป็นไปได้ หรือไม่สามารถจะกระทำได้

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ไม่ได้ให้คำนิยามความหมายคำว่าพ้นวิสัยไว้ แต่มีการใช้คำว่าพ้นวิสัยปรากฏอยู่ในบทบัญญัติที่สำคัญ 2 ลักษณะ กล่าวคือ

ประการแรก บทบัญญัติในเรื่องการชำระหนี้เป็นพ้นวิสัยตาม มาตรา 218, 219, 389 เป็นต้น

การชำระหนี้เป็นพันวิสัยนั้น ต้องเป็นกรณีพันวิสัยภายหลังจากเกิดสัญญาแล้ว และต้องเป็นกรณีที่ไม่สามารถชำระหนี้ได้อย่างเด็ดขาดและเป็นการถาวร¹⁴⁸ มิใช่เป็นเพียงชั่วคราวเท่านั้น

ประการที่สอง บทบัญญัติเรื่องการแสดงเจตนาที่มีวัตถุประสงค์ของนิติกรรมเป็นอันพันวิสัย ตามมาตรา 150

วัตถุประสงค์ของนิติกรรมเป็นพันวิสัยอันจะตกเป็น โฆษะนั้น ต้องเป็นกรณีพันวิสัยก่อนทำนิติกรรมขึ้นหรืออย่างน้อยในขณะที่ทำนิติกรรมขึ้น และวัตถุประสงค์ของนิติกรรมนั้นต้องไม่สามารถปฏิบัติได้เลย¹⁴⁹

ดังนั้น เมื่อนำความหมายของคำว่า “เหตุสุควิสัย” ตามพจนานุกรมและประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ดังกล่าวมาพิจารณาแล้วพบว่า น่าจะไม่สอดคล้องกับบทบัญญัติของกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาตรา 40 ซึ่งผู้วิจัยมีความเห็นว่า กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาตรา 40 น่าจะใช้คำว่าพันวิสัยในลักษณะของคำว่า “เหตุสุควิสัย” ซึ่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 8 ให้คำนิยามความหมายไว้ว่า “เหตุใดๆ อันจะเกิดขึ้นก็ดี จะให้ผลพิบัติก็ดี เป็นเหตุที่ไม่อาจป้องกันได้แม้ทั้งบุคคลผู้ต้องประสบหรือใกล้จะต้องประสบเหตุนั้น จะได้จัดการระมัดระวังตามสมควรอันพึงคาดหมายได้จากบุคคลในฐานะและภาวะเช่นนั้น”

คำว่า “เหตุสุควิสัย”¹⁵⁰ นั้นมีนัยกฎหมายให้ความหมายและอธิบายเพิ่มเติมไว้ ดังนี้

เหตุสุควิสัย ตรงกับคำว่าภัยนอกอำนาจหรือภัยที่ประการตามกฎหมายลักษณะเบ็ดเสร็จ บทที่ 74 คือ ราชภัย โจรภัย อัคคีภัย อุทกภัย ซึ่งมีความหมายรวมไปถึงภัยอื่นๆ อันบุคคลไม่สามารถป้องกันได้เกิดขึ้น เช่น พายุ

การจะเป็นเหตุสุควิสัยได้ต้องประกอบด้วยเหตุ 2 ประการ คือ

1) เหตุเกิดขึ้นโดยมิใช่เป็นความผิดของบุคคลนั้นหรือเป็นความผิดซึ่งบุคคลผู้นั้นจะต้องรับผิดชอบ อาทิ น้ำท่วม แผ่นดินไหว ไฟไหม้ แต่ถ้าไฟนั้นเป็นเพราะลูกหนีได้จุดเองแล้ว ไม่เป็นถือเหตุสุควิสัย

2) ต้องเป็นเหตุที่ไม่สามารถจะป้องกันได้ เมื่อใช้ความระมัดระวังตามสมควร ดังนั้นถ้าอาจป้องกันได้แต่ไม่ป้องกันเสียจะอ้างเป็นเหตุสุควิสัยไม่ได้ เช่น นายแดงจอดเรืออยู่กลางแม่น้ำโดยเอาสมอลงหนึ่งตัวซึ่งเป็นการเพียงพอตามธรรมดา ครั้นเห็นพายุจัดพัดมา นายแดงก็จัดการป้องกันเอาสมอลงอีกหนึ่งตัวแต่ก็ไม่สามารถต้านทานพายุนั้นได้ เรือจึงหลุดลอยมา โคนบ้านริมแม่น้ำเสียหาย ดังนี้ เรียกได้ว่า

¹⁴⁸ ปรากฏตามแนวบรรทัดฐานคำพิพากษาฎีกาที่ 830/2538, 174/2491, 2829/2522.

¹⁴⁹ บรรทัดฐานจากคำพิพากษาฎีกาที่ 2125/2526 (ประชุมใหญ่).

¹⁵⁰ หลวงประดิษฐ์มนูธรรม (ดร. ปรีดี พนมยงค์), **บันทึกข้อความสำคัญประกอบด้วยอุทาหรณ์และคำแนะนำประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 1**, โรงพิมพ์นิติศาสตร์พระนคร, หน้า 57-59.

นายแดงได้ใช้ความระมัดระวังตามสมควรแล้ว¹⁵¹ หรือนายม่วงขี้มของมาจากนายฟ้าปรากฏว่าเกิดเหตุเพลิงไหม้ในตำบลบ้านของนายม่วง ซึ่งนายม่วงอาจจนของนั้นหนีเพลิงได้ แต่นายม่วงไม่จนเพลิงจึงไหม้ของเสียหาย ดังนี้ นายม่วงจะอ้างว่าของเสียหายเพราะเหตุสุดวิสัยมิได้

เหตุการณ์ที่ถือว่าเป็นเหตุสุดวิสัย ได้แก่ เช่น แผ่นดินไหว ไฟป่า น้ำท่วม ฝนตกหนัก แต่อย่างไรก็ตามมีข้อสังเกตว่า เหตุการณ์ธรรมชาติดังกล่าวต้องมีได้เกิดขึ้นเป็นไปตามฤดูกาล ซึ่งแม้จะผิดปกติไปบ้างแต่เป็นเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นตามฤดูกาลย่อมไม่ถือว่าเป็นเหตุสุดวิสัย

เมื่อเรานำมาเปรียบเทียบกับกฎหมายที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแล้วพบว่า คำว่า “พื้นวิสัย” ไม่อาจป้องกันได้โดยทั่วไป” ตาม ร่างมาตรา 40 กับคำว่า “เหตุสุดวิสัย” ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 8 ใช้ถ้อยคำลักษณะใกล้เคียงกัน ผู้วิจัยจึงเห็นว่าผู้ร่างกฎหมายที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาตรา 40 น่าจะใช้ถ้อยคำคลาดเคลื่อนไป ที่ถูกต้องน่าจะใช้ถ้อยคำว่า “...ด้วยเหตุอันสุดวิสัยที่จะป้องกันได้โดยทั่วไป...”

ประการที่สอง กรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างถูกทำลายให้เสื่อมสภาพด้วยเหตุอันพื้นวิสัยที่จะป้องกันได้โดยทั่วไป ซึ่งประกอบด้วยสาระสำคัญ 2 ลักษณะกล่าวคือ

1. ทรัพย์สินนั้นต้องถูกทำลายให้เสื่อมสภาพ
2. การถูกทำลายให้เสื่อมสภาพนั้นต้องเกิดจากเหตุพื้นวิสัยที่จะป้องกันได้โดยทั่วไป
3. ต้องเป็นไปตามระเบียบที่กระทรวงมหาดไทยกำหนด

1. ทรัพย์สินนั้นต้องถูกทำลายให้เสื่อมสภาพ หมายความว่า ทรัพย์สินนั้นไม่เพียงได้รับความเสียหายเท่านั้นหากแต่ต้องถึงขนาดถูกทำลาย ซึ่งมีความรุนแรงมากกว่าการทำให้เสียหาย คือ ทำให้ทรัพย์สินนั้นสิ้นสภาพไปเลยทีเดียว ตัวอย่างเช่น ทูบแก้วนํ้างานแตก ถือว่าแก้วนํ้าถูกทำลาย ไม่ใช่เพียงเสียหายเท่านั้นหรือ นํ้าท่วมบ้านหลุดลอยหายไปทั้งหลังเหลือแต่เสาบ้าน ถือว่าบ้านถูกทำลาย หรือไฟไหม้บ้านหมดทั้งหลังเหลือแต่กองซากเพลิงไหม้ ถือว่าบ้านถูกทำลาย

2. การถูกทำลายให้เสื่อมสภาพนั้นต้องเกิดจากเหตุพื้นวิสัยที่จะป้องกันได้โดยทั่วไป

กล่าวคือ การถูกทำลายนั้นต้องเกิดจากเหตุสุดวิสัยตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 8 ดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น

อย่างไรก็ตาม การประกาศลดหรือยกเว้นภาษีตาม ร่างมาตรา 40 นี้ต้องเป็นไปตามระเบียบที่กระทรวงมหาดไทยกำหนดภายหลังจากร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประกาศใช้บังคับแล้ว

2.2 กรณีปัญหาการยื่นขอลดหรือยกเว้นภาษี กรณีที่มีเหตุอันทำให้ที่ดินได้รับความเสียหายหรือทำให้สิ่งปลูกสร้างถูกรื้อถอนหรือทำลาย หรือชำรุดเสียหายจนเป็นเหตุให้ต้องทำการซ่อมแซมในส่วนสำคัญ ตามร่างมาตรา 41

¹⁵¹ คำพิพากษาฎีกาที่ 115/2463.

การพิจารณาปัญหาในประการนี้ต้องทำความเข้าใจเบื้องต้นเสียก่อนว่าการลดหรือยกเว้นภาษีตามร่างมาตรา 41 นี้เกิดจากการที่ผู้เสียภาษีเป็นฝ่ายยื่นคำขอ หากเห็นว่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตนเองได้รับความเสียหายซึ่งแตกต่างกับกรณีตาม ร่างมาตรา 40 ซึ่งเป็นกรณีผู้บริหารท้องถิ่นใช้ดุลพินิจออกประกาศเองโดยผู้เสียภาษีมิได้ยื่นคำขอ ความแตกต่างอีกประการหนึ่งคือ การพิจารณาลดหรือยกเว้นภาษีตามร่างมาตรา 41 เป็นการพิจารณาลดหรือยกเว้นภาษีแก่ผู้เสียภาษีเป็นการเฉพาะราย แต่กรณีตาม ร่างมาตรา 40 เป็นการพิจารณาประการลดหรือยกเว้นภาษีภายในเขตพื้นที่ที่เกิดเหตุตามที่กฎหมายระบุไว้ ซึ่งมีใช่เป็นการประกาศเฉพาะราย

นอกจากนี้กรณีตาม ร่างมาตรา 41 นี้ยังมีความแตกต่างกับ ร่างมาตรา 40 กล่าวคือ การลดหรือยกเว้นภาษีตาม ร่างมาตรา 40 ต้องเป็นเรื่องที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้รับความเสียหายมากหรือถูกทำลายให้เสื่อมสภาพด้วยเหตุอันพ้นวิสัยที่จะป้องกันได้โดยทั่วไป ซึ่งเป็นเรื่องที่ผู้เสียภาษีไม่ได้เป็นฝ่ายผิดหรือมีส่วนต้องรับผิดชอบ กฎหมายจึงให้เป็นหน้าที่ของผู้บริหารท้องถิ่นออกประกาศลดหรือยกเว้นภาษีให้เพื่อเป็นการเยียวยาช่วยเหลือประชาชนผู้เสียภาษี แต่กรณีการลดหรือยกเว้นภาษีตาม ร่างมาตรา 41 ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างต้องถูกรื้อถอนหรือถูกทำลาย หรือชำรุดเสียหายต้องซ่อมแซมในส่วนที่สำคัญ มิใช่เป็นความเสียหายที่เกิดจากเหตุสุดวิสัยหรือพ้นวิสัยตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 8 โดยผู้วิจัยมีความเห็นว่า ความเสียหายที่เกิดขึ้นนั้นน่าจะต้องไม่ได้เกิดจากความผิดหรือความประมาทเลินเล่อของผู้เสียภาษีเองที่ไม่ป้องกันกั้นอันตรายอันเกิดแก่ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของตนหรืออาจจะเกิดจากเหตุอันพ้นวิสัยหรือสุดวิสัยซึ่งผู้เสียภาษีไม่มีส่วนผิดก็ได้เช่นกัน เพราะหากความเสียหายนั้นเกิดจากความผิดของผู้เสียภาษีเองแล้ว การยื่นขอลดหรือยกเว้นภาษีจึงถือเป็นการใช้สิทธิตามกฎหมายไม่สุจริต และไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของ ร่างมาตรา 41 ซึ่งต้องการแบ่งเบาภาระภาษีให้แก่ประชาชนที่เดือดร้อนอันสืบเนื่องมาจากทรัพย์สินชำรุดเสียหายจนต้องซ่อมแซมในส่วนสำคัญ

กฎหมายจึงให้ผู้เสียภาษีต้องยื่นคำขอลดหรือยกเว้นภาษีเสียเอง แต่ทั้งนี้การยื่นคำขอนั้นต้องปฏิบัติตามระเบียบที่กระทรวงมหาดไทยกำหนดภายหลังเมื่อร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประกาศใช้บังคับแล้ว

การพิจารณาลดหรือยกเว้นภาษีตามร่างมาตรา 41 แบ่งออกเป็น 2 ประการ คือ

1. กรณีมีเหตุทำให้ที่ดินได้รับความเสียหาย
2. กรณีมีเหตุทำให้สิ่งปลูกสร้างถูกรื้อถอนหรือทำลาย หรือชำรุดเสียหายจนเป็นเหตุให้ต้องทำการซ่อมแซมในส่วนสำคัญ

อย่างไรก็ตาม การประกาศลดหรือยกเว้นภาษีตาม ร่างมาตรา 41 นี้ต้องเป็นไปตามระเบียบที่กระทรวงมหาดไทยกำหนดภายหลังจากร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประกาศใช้บังคับแล้ว

การพิจารณาว่าสิ่งปลูกสร้างต้องซ่อมแซมในส่วนสำคัญนั้นต้องพิจารณาว่าส่วนของสิ่งปลูกสร้างที่เสียหายนั้นเป็นส่วนควบของสิ่งปลูกสร้างนั้นๆ หรือไม่ หากส่วนที่เสียหายเป็นส่วนควบ¹⁵² ของสิ่งปลูกสร้างย่อมถือว่าต้องซ่อมแซมในส่วนสำคัญ

3. ปัญหาเกี่ยวกับการใช้ดุลพินิจของผู้บริหารท้องถิ่นในการพิจารณาลดหรือยกเว้นภาษี ตาม ร่างมาตรา 40 และร่างมาตรา 41 มีขอบเขตหรือไม่ เพียงใด

กรณีการออกประกาศลดหรือยกเว้นภาษีกรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้รับความเสียหายมากหรือถูกทำลายให้เสื่อมสภาพด้วยเหตุอันพ้นวิสัยที่จะป้องกันได้โดยทั่วไป ตาม ร่างมาตรา 40 กับกรณีการใช้ดุลพินิจกรณีมีการยื่นคำขอกรณีที่มีเหตุอันทำให้ที่ดินได้รับความเสียหายหรือทำให้สิ่งปลูกสร้างถูกรื้อถอนหรือทำลาย หรือชำรุดเสียหายจนเป็นเหตุให้ต้องทำการซ่อมแซมในส่วนสำคัญ ตาม ร่างมาตรา 42 ซึ่งเป็นเรื่องสืบเนื่องมาจากกรณี ร่างมาตรา 41 ดังที่กล่าวมาแล้วนั้น ร่างมาตรา 40 และ ร่างมาตรา 42 มีปัญหาว่า การใช้ดุลพินิจของผู้บริหารท้องถิ่นในการพิจารณาลดภาษีหรือยกเว้นภาษีจะมีขอบเขตแค่ไหนเพียงใด

ผู้วิจัยเห็นว่า การใช้ดุลพินิจของผู้บริหารท้องถิ่นหรือฝ่ายปกครองในการออกประกาศหรือคำสั่งตามร่าง มาตรา 40 และ ร่างมาตรา 42 ควรต้องมีการกำหนดขอบเขตการใช้อำนาจภายใต้อำนาจแห่งบทบัญญัติกฎหมายเท่านั้น กล่าวคือต้องยึดในหลักกฎหมายโดยใช้ดุลพินิจภายในขอบเขตที่กฎหมายบัญญัติ ซึ่งในรัฐเสรีประชาธิปไตยนั้นเราคงไม่สามารถปฏิเสธการมีอยู่ของอำนาจดุลพินิจของฝ่ายปกครองในระบบกฎหมายมหาชนได้ และในปัจจุบันก็เป็นที่ยอมรับกันทั่วไปว่าฝ่ายนิติบัญญัติสามารถบัญญัติกฎหมายให้มีความยืดหยุ่นเพื่อให้ฝ่ายปกครองสามารถใช้ความรู้ความสามารถ สถิติปัญหาและเหตุผลของฝ่ายปกครองในการปรับใช้กฎหมายกับข้อเท็จจริงเฉพาะรายที่ปรากฏเฉพาะหน้าเพื่อออกคำสั่งทางปกครองที่เป็นธรรมกับประชาชนแต่ละรายได้ การบัญญัติกฎหมายอย่างยืดหยุ่นของฝ่ายนิติบัญญัติตามที่กล่าวมาก็คือ การบัญญัติให้ฝ่ายปกครองมีอำนาจใช้ดุลพินิจนั่นเอง

ดุลพินิจของฝ่ายปกครอง ในทางทฤษฎีสามารถแบ่งประเภทของอำนาจที่กฎหมายให้แก่ฝ่ายปกครองออกเป็น 2 ประเภท คือ อำนาจผูกพัน (Mandatory Power) และอำนาจดุลพินิจ (Discretion Power)

อำนาจผูกพัน หมายถึง อำนาจที่กฎหมายมอบลงมาแล้วฝ่ายปกครองถูกผูกพันจะต้องปฏิบัติตามนั้น โดยเคร่งครัดเด็ดขาด ไม่มีโอกาส ไม่มีสิทธิ ไม่มีอำนาจที่จะไปเลือกทำอย่างอื่นได้ ต้องทำตามที่

¹⁵²ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 144 บัญญัติว่า “ส่วนควบของทรัพย์ หมายความว่า ส่วนซึ่งโดยสภาพแห่งทรัพย์หรือโดยจารีตประเพณีแห่งท้องถิ่นเป็นสาระสำคัญในความเป็นอยู่ของทรัพย์นั้น และไม่อาจแยกจากกันได้นอกจากจะทำลาย ทำให้บุบสลาย หรือทำให้ทรัพย์นั้นเปลี่ยนแปลงรูปทรงหรือสภาพไป”

กฎหมายบัญญัติไว้เท่านั้น หากฝ่ายปกครองฝ่าฝืนยอมเป็นการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย เช่น ตามพระราชบัญญัติการขุดดินและถมดิน พ.ศ. 2543 มาตรา 17 วรรคสองบัญญัติว่า "ถ้าผู้แจ้งได้ดำเนินการตามที่ระบุไว้ในวรรคหนึ่งโดยถูกต้องแล้ว ให้เจ้าพนักงานท้องถิ่นออกใบรับแจ้งตามแบบที่เจ้าพนักงานท้องถิ่นกำหนดเพื่อเป็นหลักฐานการแจ้งให้แก่ผู้นั้นภายในเจ็ดวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้ง และให้ผู้แจ้งเริ่มต้นทำการขุดดินตามที่แจ้งได้ตั้งแต่วันที่รับใบแจ้ง" ตามบทบัญญัตินี้จะเห็นได้ว่าถ้าเอกชนดำเนินการถูกต้องตามวรรคหนึ่ง คือยื่นเอกสารครบถ้วนตามที่กฎหมายกำหนดแล้ว ฝ่ายปกครองต้องออกใบรับแจ้งให้แก่เอกชนเท่านั้น ไม่อาจสั่งการอย่างอื่นได้ ไม่เช่นนั้นย่อมเป็นคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย เป็นต้น จากที่กล่าวมาจะเห็นได้ว่าอำนาจผูกพันนั้นก็คือ หน้าที่ นั่นเอง

อำนาจดุลพินิจ หมายถึง อำนาจที่กฎหมายมอบให้กับฝ่ายปกครองเลือกที่จะดำเนินการได้ อาจจะเลือกดำเนินการหรือไม่ดำเนินการหรือเลือกดำเนินการอย่างหนึ่งอย่างใดในหลายๆ อย่างที่กฎหมายระบุก็ได้ ทำนองเดียวกับกฎหมายอาญามีระวางโทษขั้นสูงขั้นต่ำ ทั้งนี้เพราะกิจกรรมที่ฝ่ายปกครองทำจะเข้าไปเกี่ยวข้องกับข้อเท็จจริงมากมายที่จะต้องนำมาปรับเข้ากับกฎหมายแล้วสั่งการออกไปจากข้อเท็จจริงมากมายทำให้ไม่สามารถที่จะสั่งการอย่างใดอย่างหนึ่งให้เหมือนกันทั้งหมดได้ ต้องให้โอกาสฝ่ายปกครองตัดสินใจที่จะปรับข้อกฎหมายต่างๆ ให้เหมาะกับข้อเท็จจริงให้มีความยืดหยุ่นเกิดขึ้น วิธีการเขียนกฎหมายที่ให้เป็นอำนาจดุลพินิจจะมีข้อความที่เห็นได้ว่าเลือกปฏิบัติได้ เช่น พระราชบัญญัติสถานบริการ พ.ศ. 2509 มาตรา 21 บัญญัติว่าผู้รับอนุญาตตั้งสถานบริการขาดคุณสมบัติที่ดี ดำเนินกิจการสถานบริการขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีที่ดี ดำเนินกิจการสถานบริการโดยไม่ปฏิบัติตามพระราชบัญญัตินี้หรือฝ่าฝืนบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้ก็ดี พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจไม่ต่อใบอนุญาตหรือสั่งพักใบอนุญาตหรือสั่ง เพิกถอนใบอนุญาตได้ คือมอบอำนาจให้เลือกตัดสินใจได้ 3 อย่างจะเอาอย่างไรก็ได้

คำนิยามความหมายของอำนาจดุลพินิจตามตำรากฎหมายของหลายๆ ประเทศ มีดังนี้

ประเทศอังกฤษ

ดุลพินิจหมายถึงอำนาจที่เลือกกระทำอย่างใดอย่างหนึ่งในกรณีที่มีทางเลือกหลายทาง ถ้ามีทางเลือกที่ชอบด้วยกฎหมายเพียงทางเดียวย่อมไม่ใช่ดุลพินิจ แต่เป็นการปฏิบัติตามหน้าที่

ประเทศสหรัฐอเมริกา

ให้คำอธิบายเพิ่มว่า เจ้าพนักงานของรัฐมีดุลพินิจได้ในกรณีที่กฎหมายให้อำนาจเลือกโดยอิสระในระหว่างทางเลือกกระทำที่เป็นไปได้หลายทาง หรือเลือกที่จะไม่กระทำ คือเพิ่มเติมขึ้นมาว่าเลือกไม่กระทำก็ได้ ถือว่าเป็นดุลพินิจเหมือนกัน

ประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศส

ให้ความหมายขยายความเพิ่มเติมขึ้นอีก กล่าวคือ อำนาจดุลพินิจคือความสามารถในอันที่จะตัดสินใจออกคำสั่งอย่างใดอย่างหนึ่งในบรรดาคำสั่งหลายๆ อย่าง ซึ่งกฎหมายเปิดช่องให้ออกได้เพื่อดำเนินการให้บรรลุตามเจตนารมณ์ หรือความมุ่งหมายของกฎหมาย

ประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน

ให้ความหมายว่า คุณพินิจของฝ่ายปกครองย่อมหมายถึงการที่ฝ่ายปกครองสามารถกระทำการด้วยการตัดสินใจตามความเห็นของตนในคดีเฉพาะราย คุณพินิจนี้ผูกพันกับแนวปฏิบัติหรือหลักการในการวินิจฉัยการใช้คุณพินิจอันเป็นกฎเกณฑ์ภายในซึ่งฝ่ายปกครองกำหนดขึ้นเองภายในขอบวัตถุประสงค์ของกฎหมาย แสดงว่าตำราของกฎหมายเยอรมันนอกจากรับรองเรื่องขอบวัตถุประสงค์ของกฎหมาย เจตนารมณ์หรือความมุ่งหมายกฎหมายแล้ว ยังเพิ่มเติมหลักขึ้นมาอีกอันหนึ่งว่า คุณพินิจนั้นต้องผูกพันอยู่กับบรรทัดฐานที่องค์กรนั้น ได้วางไว้ด้วย

ดังนั้นสรุปได้ว่า ฝ่ายปกครองมีอำนาจใช้คุณพินิจเมื่อกฎหมายให้อำนาจตัดสินใจอย่างอิสระที่จะกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งหรือไม่กระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งในบรรดาทางเลือกที่ล้วนชอบด้วยกฎหมาย หากมีทางเลือกบางประการที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายตรงนั้น ไม่ใช่เป็นคุณพินิจ

จากการที่ได้พิจารณาความหมายของคุณพินิจของฝ่ายปกครองข้างต้นแล้ว ผู้วิจัยมีความเห็นว่า ตามร่างกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาตรา 42 ที่ให้ผู้บริหารท้องถิ่นหรือฝ่ายปกครองสามารถออกคำสั่ง ลดภาษีหรือยกเว้นภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีนั้น น่าจะถือว่าเป็นกรณีที่คุณพินิจให้อำนาจคุณพินิจ (Discretion Power) ไม่ใช่เรื่องของอำนาจผูกพัน (Mandatory Power) เนื่องจากหากพิจารณา ร่างบทบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาตรา 40 ซึ่งบัญญัติว่า “...ให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจลดหรือยกเว้นภาษีภายในเขตพื้นที่ที่เกิดเหตุขึ้นในช่วงระยะเวลาหนึ่งได้...” และมาตรา 42 ซึ่งบัญญัติว่า “เมื่อมีการยื่นคำขอลดหรือยกเว้นภาษีตามมาตรา 41 ให้เจ้าหน้าที่ซึ่งมีหน้าที่รับผิดชอบทำการตรวจสอบข้อเท็จจริง หากปรากฏข้อเท็จจริงเป็นที่เชื่อได้ว่ามีเหตุอันสมควรลดหรือยกเว้นภาษีให้แก่ผู้ยื่นคำขอ ให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจออกคำสั่งลดหรือยกเว้นภาษีได้” หมายความว่า เมื่อมีเหตุตามที่มาตรา 40 หรือมาตรา 41 กำหนดไว้ ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจที่จะออกคำสั่งอย่างหนึ่งอย่างใดในสองประการ คือ ออกคำสั่งลดภาษีที่จัดเก็บให้น้อยลงหรือ ออกคำสั่งยกเว้นภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีซึ่งมีผลทำให้ไม่ต้องเสียภาษี การออกคำสั่งทั้งสองประการดังกล่าวนี้เป็นการใช้อำนาจคุณพินิจของผู้บริหารท้องถิ่น ไม่ใช่การบังคับว่า จะต้องออกคำสั่งลดภาษีหรือยกเว้นภาษีแต่เพียงอย่างเดียวอันเป็นเรื่องของอำนาจผูกพัน

มีข้อสังเกตที่จะต้องพิจารณาคือ การออกคำสั่งลดหรือยกเว้นภาษีอันเป็นการใช้อำนาจคุณพินิจนั้น ต้องอยู่ภายใต้ขอบเขตความมุ่งหมายหรือเจตนารมณ์ในการบัญญัติกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ในหมวดที่ 5 ว่าด้วยการลดหรือยกเว้นภาษี ร่างมาตรา 40 และมาตรา 41 ซึ่งมีเจตนารมณ์เพื่อช่วยเหลือผู้เสียภาษีในกรณีมีเหตุอันทำให้ทรัพย์สินได้รับความเสียหายมากหรือถูกทำลายให้เสื่อมสภาพด้วยเหตุอันพ้นวิสัยหรือทรัพย์สินได้รับความเสียหายต้องซ่อมแซมในส่วนสำคัญ¹⁵³ ผู้บริหารท้องถิ่นจะ

¹⁵³ มาตรา 40 และมาตรา 41.

ออกคำสั่งลดหรือยกเว้นภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีในเหตุการณ์อื่นๆ นอกเหนือจากที่กฎหมายกำหนดไว้ไม่ได้¹⁵⁴ มิฉะนั้นจะเป็นการใช้อำนาจที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย¹⁵⁵

อย่างไรก็ตาม ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มาตรา 42 วรรค 2 กำหนดให้ผู้บริหารท้องถิ่นต้องคำนึงสัดส่วนความเสียหายที่เกิดขึ้นและระยะเวลาที่ไม่ได้รับประโยชน์จากที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นเพื่อนำมาประกอบการพิจารณาออกคำสั่งลดหรือยกเว้นภาษีดังกล่าว

ในประเด็นดังกล่าวนี้หากนำมาพิจารณาเปรียบเทียบกับพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาตรา 11 ซึ่งเป็นบทบัญญัติว่าด้วยการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานในการลดยอดค่ารายปีของทรัพย์สิน ซึ่งบัญญัติว่า “ถ้าโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ถูกรื้อถอนหรือทำลายโดยประการอื่น ท่านให้ลดยอดค่ารายปีของทรัพย์สินนั้นตามส่วนที่ถูกทำลายตลอดเวลาที่ยังไม่ได้ทำขึ้น แต่ในเวลานั้น โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ นั้น ต้องเป็นที่ซึ่งยังใช้ไม่ได้” มาตราดังกล่าวนี้เป็นเพียงให้อำนาจผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาลดค่ารายปีของทรัพย์สินเท่านั้น หากให้อำนาจเจ้าพนักงานในการพิจารณาลดภาษีหรือยกเว้นการจัดเก็บภาษี และเมื่อพิจารณาบทบัญญัติมาตราอื่นๆ ของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินแล้วก็ไม่พบว่ามิตบทบัญญัติเรื่องการให้อำนาจเจ้าพนักงานใช้ดุลพินิจพิจารณาลดหรือยกเว้นภาษีแก่ผู้เสียภาษีได้ กรณีจึงถือได้ว่ากฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ให้อำนาจแก่ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาลดหรือยกเว้นภาษีจึงเป็นสิ่งใหม่ที่ไม่เคยมีอยู่เดิม

ผู้วิจัยมีความเห็นว่า บทบัญญัติเรื่องการให้อำนาจเจ้าพนักงานใช้ดุลพินิจลดหรือยกเว้นภาษีได้นั้น เป็นประโยชน์แก่ผู้ที่ต้องเสียภาษีและน่าจะก่อให้เกิดความเป็นธรรม และสอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดีในส่วนของ หลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to Pay Principle) ซึ่งการเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษีจะใช้ความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลเป็นเกณฑ์ในการเก็บภาษี ซึ่งอาจวัดจากทรัพย์สินรายได้หรือการใช้จ่ายของแต่ละบุคคลเป็นเกณฑ์กำหนดจำนวนภาษีที่ต้องเสีย ดังนั้นเมื่อบุคคลนั้นได้รับผลกระทบต่อความเสียหายของทรัพย์สิน ความสามารถในการเสียภาษีย่อมลดน้อยลงตามไปด้วยไม่มากก็น้อย เป็นต้น และผู้วิจัยยังมีความเห็นเพิ่มเติมว่าร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ควรมิช้อยกเว้นให้แก่ที่ดินที่ใช้ในการเกษตรเพื่อช่วยเหลือแบ่งเบาภาระของเกษตรกร ซึ่งเมื่อพิจารณาพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ที่มีบทบัญญัติลดหย่อนภาษีให้แก่ที่ดินสำหรับเกษตรกร แต่ตามร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไม่มีช้อยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีให้

¹⁵⁴ บทบัญญัติกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างว่าด้วยการลดหรือยกเว้นภาษีมีปรากฏใน ร่าง มาตรา 40, 41, 43.

¹⁵⁵ จรินทร์ หะวานนท์ , คำอธิบายวิชากฎหมายปกครอง (ภาคทั่วไป) , พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2550), หน้า 93.

ดังนั้นจึงควรให้อำนาจแก่ผู้บริหารท้องถิ่นในการออกประกาศหรือคำสั่งลงดาบให้แก่เกษตรกรดังกล่าว โดยให้พิจารณาตามความจำเป็น

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

จากการที่ผู้วิจัยดำเนินการศึกษาค้นคว้าข้อมูลต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยมุ่งศึกษาเฉพาะกรณีการตีความลักษณะของทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษีแล้ว สามารถสรุปสาระสำคัญได้ดังนี้

1. บทสรุป

ภาษีท้องถิ่นเป็นภาษีที่จัดเก็บโดยราชการบริหารส่วนท้องถิ่น ซึ่งเป็นภาษีที่หน่วยราชการท้องถิ่นดำเนินการจัดเก็บ โดยผู้บริหารราชการส่วนท้องถิ่นแต่ละแห่งเป็นผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีเข้าเป็นรายได้ของท้องถิ่น ไม่ว่าจะเป็นกรุงเทพมหานคร องค์การปกครองส่วนท้องถิ่น เช่น องค์การบริหารส่วนตำบล องค์การบริหารส่วนจังหวัด เมืองพัทยา เป็นต้น ภาษีท้องถิ่นที่ดำเนินการจัดเก็บก็มีหลายประเภท ซึ่งได้แก่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีป้าย เป็นต้น ซึ่งล้วนแต่เป็นภาษีที่มีส่วนสำคัญในการรายได้ให้แก่ส่วนท้องถิ่น สามารถนำรายได้เหล่านั้นมาใช้ในการบริหารราชการท้องถิ่นเพื่อความเจริญและทำให้ประชาชนภายในเขตการปกครองมีความเป็นอยู่ที่ดี แต่จากสภาพความเปลี่ยนแปลงของสังคมและเศรษฐกิจ ภาษีท้องถิ่นที่เคยใช้บังคับกันมาแต่เดิมเริ่มมีความล้าสมัยและก่อให้เกิดปัญหาการบังคับใช้กฎหมายเพิ่มมากขึ้น

รัฐบาลจึงมีแนวคิดที่จะพัฒนาระบบการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นเสียใหม่ โดยการยกเลิกกฎหมายที่ให้อำนาจเจ้าพนักงานในการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นเดิมและประกาศใช้บังคับกฎหมายท้องถิ่นฉบับใหม่แทน โดยเฉพาะอย่างยิ่งกฎหมายท้องถิ่นที่สำคัญสองฉบับ คือ กฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 และที่แก้ไขเพิ่มเติม กับพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ซึ่งมีความล้าสมัยไม่สอดคล้องกับสภาพสังคมและเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไป มีปัญหาการบังคับใช้กฎหมายหลายประการ จึงมีความคิดที่จะยกเลิกการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายทั้งสองฉบับดังกล่าว แต่ให้ออกกฎหมายภาษีท้องถิ่นฉบับใหม่มาใช้บังคับ โดยรวมกฎหมายทั้งสองฉบับเข้าด้วยกัน เพราะเป็นกฎหมายการจัดเก็บภาษีจากฐานภาษีประเภทอสังหาริมทรัพย์เช่นเดียวกัน ฐานภาษีที่ใช้จัดเก็บก็เป็นฐานภาษีเดียวกันโดยใช้ฐานมูลค่าของทรัพย์สิน นั่นคือ แนวคิดในการประกาศใช้บังคับกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (Capital value property tax)

อย่างไรก็ตาม แนวคิดในการประกาศใช้กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวยังคงไม่เป็นรูปธรรมนัก เนื่องจากปัจจุบันกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างยังเป็นเพียงร่างกฎหมายซึ่งอยู่ระหว่าง

ขั้นตอนการพิจารณาบททวนและปรับปรุงบทบัญญัติโดยคณะกรรมการกฤษฎีกาเท่านั้น อีกทั้งเนื่องจาก ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีฐานภาษีที่กว้างแม้ทำให้รายได้ท้องถิ่นเพิ่มมากขึ้น แต่ก็ทำให้กระทบกับ ประชาชนเป็นจำนวนมาก ดังนั้นผู้วิจัยจึงดำเนินการศึกษาร่างกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างดังกล่าว นี้ โดยเฉพาะในบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับประเภทของทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษีและการใช้ดุลพินิจของ เจ้าพนักงานในการลดหรือยกเว้นภาษีแก่ผู้เสียภาษี เนื่องจากผู้วิจัยเห็นว่ามีความสำคัญ เนื่องจากกระทบ ต่อรายได้ในการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นหากกฎหมายนี้มีการประกาศใช้บังคับ ซึ่งเมื่อศึกษาแล้วพบว่า กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยเฉพาะบทบัญญัติที่ว่าด้วยทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษี มีความไม่ ชัดเจนในตัวของบทบัญญัติกฎหมาย เนื่องจากกฎหมายไม่ได้กำหนดคำนิยามถ้อยคำของกฎหมายไว้ชัดเจน จึงต้องอาศัยการตีความกฎหมาย อีกทั้งบทบัญญัติในส่วนการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานก็ไม่ความไม่ ชัดเจนว่าการใช้อำนาจลดหรือยกเว้นภาษีนั้นมีขอบเขตเพียงใด

ดังนั้นผู้วิจัยจึงขอสรุปสาระสำคัญของร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในส่วนที่ เกี่ยวข้องกับปัญหาที่เกี่ยวข้องกับบทบัญญัติที่ว่าด้วยทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษีและการใช้ดุลพินิจของเจ้า พนักงานการลดหรือยกเว้นภาษี ดังต่อไปนี้

ประการแรก ปัญหาการตีความบทบัญญัติที่ว่าด้วยทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูก สร้าง ตามที่บัญญัติไว้ในร่างมาตรา 5(3) และ (9) มีปัญหาในการตีความถ้อยคำในบทบัญญัติของกฎหมาย กล่าวคือ

กรณีตามร่างมาตรา 5(3) มีปัญหาเรื่องการตีความลักษณะของทรัพย์สินของรัฐที่ใช้ในกิจการของ รัฐหรือสาธารณะ โดยมีได้ใช้หาผลประโยชน์ ซึ่งสามารถแบ่งปัญหาดังกล่าวออกเป็น 4 กรณี คือ

(1) ปัญหาการตีความถ้อยคำ คำว่า “รัฐ” หมายความว่าอย่างไร

(2) ปัญหาที่ต้องพิจารณาประการที่สอง คือ คำว่า “รัฐ” จะหมายความรวมถึงรัฐวิสาหกิจหรือไม่ และทรัพย์สินของรัฐวิสาหกิจจะมีฐานะเป็นทรัพย์สินของรัฐซึ่งใช้ในกิจการของรัฐหรือของสาธารณะ หรือไม่

(3) ปัญหาว่าทรัพย์สินนั้นต้องเป็นทรัพย์สินของรัฐที่ใช้ในกิจการสาธารณะ โดยมีได้ใช้หา ผลประโยชน์

ตามร่างมาตรา 5(3) นั้น กรณีทรัพย์สินของรัฐที่ใช้ในกิจการสาธารณะแต่ปรากฏว่าให้เอกชนเช่า ทรัพย์สินนั้นหรือนำออกให้บริการแก่ประชาชนทั่วไปโดยที่รัฐได้รับประโยชน์เป็นค่าเช่า หรือค่าบริการ ตอบแทน ทรัพย์สินของรัฐดังกล่าวยังคงไม่ต้องเสียภาษีอยู่หรือไม่

(4) ปัญหาว่ากรณีใดบ้างที่ไม่อยู่ในความหมายของคำว่า “กิจการของรัฐ” และ “กิจการของ สาธารณะ”

จากปัญหาตาม ร่างมาตรา 5(3) ดังกล่าวข้างต้นนั้น เนื่องจากในปัจจุบันมีการจัดตั้งหน่วยงานที่ เป็นรัฐวิสาหกิจเพิ่มมากขึ้นจากอดีต อันเนื่องมาจากความเปลี่ยนแปลงไปของสภาพเศรษฐกิจและสังคม ดังนั้นการพิจารณาว่ารัฐวิสาหกิจมีความหมายอย่างไร และหน่วยงานรัฐวิสาหกิจกับหน่วยงานของรัฐคือ

หน่วยงานเดียวกันหรือไม่ จึงเป็นประเด็นที่น่าศึกษา อีกทั้งยังพบว่าปัจจุบันหน่วยงานของรัฐ เช่น กระทรวง กรม มีการนำเอาทรัพย์สินที่เป็นของรัฐในการจัดบริการสาธารณะออกให้ประชาชนเช่า โดยหน่วยงานของรัฐนั้นได้เช่าเป็นการตอบแทน ถือได้หรือไม่ว่าหน่วยงานของรัฐนั้นดำเนินการโดยมุ่งแสวงหาผลประโยชน์ ดังนั้น การพิจารณาเพื่อหาคำตอบของปัญหาดังกล่าว ผู้วิจัยดำเนินการศึกษาค้นคว้าจากตัวอย่างแนวบรรทัดฐาน คำพิพากษาศาลฎีกา และคำวินิจฉัยของหน่วยงานทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง อาทิเช่น คำวินิจฉัยของสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา คำวินิจฉัยตอบข้อหารือของกรมการปกครอง กระทรวงมหาดไทย เป็นต้น

กรณีตามร่างมาตรา 5(9) ปัญหาการตีความลักษณะทรัพย์สินของเอกชนหรือรัฐวิสาหกิจเฉพาะส่วนที่ได้ยินยอมให้ทางราชการหรือประชาชนใช้เพื่อสาธารณประโยชน์ โดยเจ้าของทรัพย์สินนั้นมิได้ใช้หรือหาผลประโยชน์ในทรัพย์สินนั้น เป็นอย่างไร โดยผู้วิจัยมุ่งศึกษาในกรณีของโรงเรียนเอกชนหรือโรงพยาบาลเอกชน เนื่องจากในปัจจุบันพบว่ามีการจัดตั้งโรงเรียนเอกชนและโรงพยาบาลเอกชนเพิ่มมากขึ้น ซึ่งความหมายของคำว่าโรงเรียนนั้นยังรวมถึงมหาวิทยาลัยหรือวิทยาลัยต่างๆ ด้วย พบว่าโรงเรียนเอกชน โดยเฉพาะอย่างยิ่งมหาวิทยาลัยหลายแห่งมีการจัดเก็บค่าใช้จ่ายในการให้บริการด้านการศึกษา อัตราที่สูง หรือมีการเก็บค่าตอบแทนอื่นเพิ่มเติม รวมทั้งปรากฏว่ามหาวิทยาลัยนั้นมีผลกำไรจากการประกอบการจำนวนมาก จึงมีปัญหาน่าพิจารณาว่าถือได้หรือไม่ว่าเป็นการดำเนินกิจการโดยมุ่งหาผลประโยชน์ในทรัพย์สินต่างๆ ที่การให้บริการทางการศึกษาเป็นการช่วยแบ่งเบาภาระของรัฐในการจัดทำบริการสาธารณะ หรือหากพิจารณาอีกด้านหนึ่ง โรงเรียนซึ่งเป็นธุรกิจภาคเอกชนย่อมต้องดำเนินกิจการในลักษณะมุ่งแสวงหาผลประโยชน์ตอบแทนเป็นปกติ จึงน่าจะถือว่าไม่ได้รับการยกเว้นภาษีในทุกกรณี จึงเห็นได้ว่าการตีความถ้อยคำของกฎหมายที่ว่า “โดยมิได้ใช้หรือหาประโยชน์ในทรัพย์สินนั้น” เป็นเรื่องที่สำคัญ เพราะทางฝ่ายโรงเรียนเอกชนย่อมต้องมีความเห็นว่าตนเองจัดทำบริการสาธารณะ และตนเองมีค่าใช้จ่ายที่จำเป็นหลายอย่าง จึงไม่น่าที่จะถือว่าตนเองหาผลประโยชน์ในทรัพย์สินของตนตามความหมายของ ร่างมาตรา 5(9) แต่ทางฝ่ายเจ้าพนักงานผู้จัดเก็บภาษีอาจไม่ได้มีความเห็นเช่นนั้น กล่าวคือ เจ้าพนักงานอาจมองประเด็นเรื่องผลกำไร หรือมองเรื่องการเก็บค่าบริการศึกษาเป็นหลัก ก็ย่อมเห็นว่าควรจัดเก็บภาษีกับโรงเรียนเช่นนั้น ซึ่งเป็นผลทำให้มีคดีข้อพิพาทขึ้นสู่การพิจารณาของศาลจำนวนมาก จากปัญหาดังกล่าวตาม ร่างมาตรา 5(9) ดังกล่าวนั้น การพิจารณาเพื่อหาคำตอบของปัญหา ผู้วิจัยดำเนินการศึกษาค้นคว้าจากตัวอย่างแนวบรรทัดฐานคำพิพากษาศาลฎีกา และคำวินิจฉัยของหน่วยงานทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง อาทิเช่น คำวินิจฉัยของสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา คำวินิจฉัยตอบข้อหารือของกรมการปกครอง กระทรวงมหาดไทย เป็นต้น

สำหรับปัญหาในกรณีทรัพย์สินของรัฐวิสาหกิจเฉพาะส่วนที่ได้ยินยอมให้ทางราชการหรือประชาชนใช้เพื่อสาธารณประโยชน์ โดยเจ้าของทรัพย์สินนั้นมิได้ใช้หรือหาผลประโยชน์ในทรัพย์สินนั้น ผู้วิจัยศึกษาในรายของบริษัท ปตท. จำกัด (มหาชน) ในส่วนของพื้นที่ตั้งของท่าส่งก๊าซธรรมชาติ โรง

แยกก๊าซธรรมชาติ รวมถึงพื้นที่ตั้งของเขื่อนกักเก็บน้ำกรณีรายการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย โดยดำเนินการศึกษาวิเคราะห์และเปรียบเทียบกับกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน

ประการที่สอง ปัญหาเรื่องประกาศยกเว้นการจัดเก็บภาษีในกรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างภายในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ได้รับความเสียหายมากหรือถูกทำลายให้เสื่อมสภาพด้วยเหตุอันเป็นพ้นวิสัยที่จะป้องกันได้โดยทั่วไป ตามร่างมาตรา 40 ซึ่งเป็นบทบัญญัติให้อำนาจผู้บริหารท้องถิ่นประกาศลดหรือยกเว้นภาษีให้ในเขตท้องที่ที่เกิดเหตุขึ้นๆ กับกรณีที่มีเหตุอันทำให้ที่ดิน ได้รับความเสียหายหรือทำให้สิ่งปลูกสร้างถูกรื้อถอนหรือทำลาย หรือชำรุดเสียหายจนเป็นเหตุให้ต้องทำการซ่อมแซมในส่วนสำคัญ ตามร่างมาตรา 41 ซึ่งเป็นบทบัญญัติให้อำนาจผู้บริหารท้องถิ่นออกประกาศลดหรือยกเว้นภาษีให้แก่ผู้ยื่นคำขอเป็นการเฉพาะราย มีปัญหาในด้านการตีความบทบัญญัติของกฎหมาย กล่าวคือ กรณีตาม ร่างมาตรา 40 มีปัญหาตีความคำว่า “พ้นวิสัยที่จะป้องกันได้โดยทั่วไป” นั้นมีความเหมือนหรือแตกต่างกับคำว่า “เหตุสุดวิสัยตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 8 หรือไม่ อย่างไร อีกทั้งกรณีที่มีเหตุอันทำให้ที่ดิน ได้รับความเสียหายหรือทำให้สิ่งปลูกสร้างถูกรื้อถอนหรือทำลาย หรือชำรุดเสียหายจนเป็นเหตุให้ต้องทำการซ่อมแซมในส่วนสำคัญ ตาม ร่างมาตรา 41 มีความแตกต่างกับ ร่างมาตรา 40 อย่างไร ซึ่งผู้วิจัยเห็นว่าเป็นเรื่องสำคัญเนื่องจากการตีความดังกล่าวส่งผลต่อการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานในการออกคำสั่งลดหรือยกเว้นภาษีในเขตพื้นที่นั้นๆ ซึ่งมีผลทำให้ผู้เสียภาษีได้รับประโยชน์โดยเสียภาษีน้อยลงหรือไม่ ต้องเสียภาษีเลย การพิจารณาหาคำตอบตาม ร่างมาตรา 40 และ ร่างมาตรา 41 ดังกล่าวนี้นี้ ผู้วิจัยดำเนินการศึกษาค้นคว้าจากตัวอย่างแนวบรรทัดฐานคำพิพากษาศาลฎีกา และคำวินิจฉัยของหน่วยงานทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง อาทิ คำวินิจฉัยของสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา คำวินิจฉัยตอบข้อหารือของกรมการปกครอง กระทรวงมหาดไทย เป็นต้น

ประการที่สาม ปัญหาเกี่ยวกับขอบเขตการใช้ดุลพินิจของผู้บริหารท้องถิ่นในการพิจารณาลดหรือยกเว้นภาษีตาม ร่างมาตรา 42 ซึ่งผู้วิจัยเห็นว่าเป็นเรื่องสำคัญเนื่องจากมีผลกระทบต่อรายได้จากการจัดเก็บภาษี ซึ่งการพิจารณาหาคำตอบของปัญหาดังกล่าวนี้นั้น ผู้วิจัยดำเนินการศึกษาจากแนวคิดและทฤษฎีทางกฎหมายมหาชน ในประเด็นเรื่องการใช้อำนาจของเจ้าพนักงาน โดยพิจารณาจากตำราเอกสารทางกฎหมายมหาชนเปรียบเทียบกับของประเทศต่างๆ เช่น ประเทศเยอรมัน หรือฝรั่งเศส เป็นต้น

2. ข้อเสนอแนะ

จากปัญหาของร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. เกี่ยวกับทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามมาตรา 5(3) และ (9) กับปัญหาเรื่องประกาศยกเว้นการจัดเก็บภาษีในกรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างภายในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ได้รับความเสียหายมากหรือถูกทำลายให้เสื่อมสภาพด้วยเหตุอันเป็นพ้นวิสัยที่จะป้องกันได้โดยทั่วไปตาม ร่างมาตรา 40 กับกรณีที่มีเหตุอันทำให้ที่ดิน ได้รับความเสียหายหรือทำให้สิ่งปลูกสร้างถูกรื้อถอนหรือทำลาย หรือชำรุดเสียหายจนเป็นเหตุให้ต้องทำการซ่อมแซมในส่วนสำคัญตาม ร่างมาตรา 41 และปัญหาเกี่ยวกับการใช้ดุลพินิจของผู้บริหาร

ท้องถิ่นในการพิจารณาหรือยกเว้นภาษีตาม ร่างมาตรา 42 เห็นได้ว่าส่วนใหญ่แล้วเป็นปัญหาที่เกิดจากการตีความบทบัญญัติของกฎหมายที่มีความไม่ชัดเจน และจะส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีของท้องถิ่นโดยตรง ทำให้ท้องถิ่นต้องขาดรายได้ หากร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ประกาศใช้บังคับแล้ว ดังนั้นจึงสมควรที่จะต้องดำเนินการพิจารณาศึกษา ทบทวน และพิจารณาผลดีและผลเสียจากการประกาศใช้บังคับ ซึ่งผู้วิจัยขอเสนอแนวทางในการแก้ไขปัญหาของร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ดังต่อไปนี้

2.1 ควรพิจารณาเพิ่มเติมบทบัญญัติคำนิยามของร่างมาตรา 6 โดยเพิ่มความหมายของรัฐ เป็นดังนี้
มาตรา 6 ในพระราชบัญญัตินี้

“รัฐ” หมายความว่า รัฐในฐานะที่เป็นตัวแทนของประเทศชาติ หรือคณะบุคคลหนึ่งซึ่งปกครองประเทศ โดยมีหน้าที่และความรับผิดชอบในอันที่จะดำเนินนโยบายของประเทศ

2.2 ควรพิจารณาเพิ่มเติมบทบัญญัติคำนิยาม ของร่าง มาตรา 6 โดยเพิ่มเติมความหมายของรัฐวิสาหกิจ อย่างใดอย่างหนึ่ง ดังนี้

ความเดิมมาตรา 6 ในร่างพระราชบัญญัตินี้

“รัฐวิสาหกิจ” หมายความว่า (ก) องค์กรของรัฐบาลหรือหน่วยงานธุรกิจที่รัฐบาลเป็นเจ้าของ (ข) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ส่วนราชการมีทุนรวมอยู่ด้วยเกินกว่าร้อยละห้าสิบ (ค) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ส่วนราชการและ /หรือรัฐวิสาหกิจตาม (ก) และ/หรือ (ข) มีทุนรวมอยู่ด้วยเกินกว่าร้อยละห้าสิบ (ง) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ส่วนราชการและ/หรือรัฐวิสาหกิจตาม (ค) และ/หรือ (ก) และ/หรือ (ข) มีทุนรวมอยู่ด้วยเกินกว่าร้อยละห้าสิบ (จ) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ส่วนราชการและ/หรือรัฐวิสาหกิจตาม (ง) และ/หรือ (ก) และ/หรือ (ข) และ/หรือ (ค) มีทุนรวมอยู่ด้วยเกินกว่าร้อยละห้าสิบ

มาตรา 6 ในพระราชบัญญัตินี้

“รัฐวิสาหกิจ” หมายความว่า รัฐวิสาหกิจตามกฎหมายว่าด้วยวิธีการงบประมาณเนื่องจากเพื่อให้เกิดความชัดเจนและลดปัญหาการตีความ เพราะเมื่อกรณีมีความจำเป็นต้องพิจารณาประเด็นเรื่อง รัฐวิสาหกิจ จะสามารถทราบความหมายได้ทันทีโดยการดูจากคำนิยามความหมายตามมาตรา 6 ดังกล่าวนี

2.2 ควรพิจารณาแก้ไข เพิ่มเติมบทบัญญัติของ ร่างมาตรา 5 (3) จาก “ทรัพย์สินของรัฐที่ใช้ในกิจการของรัฐหรือสาธารณะ โดยมีได้ใช้หาผลประโยชน์” เป็นคำว่า

“ทรัพย์สินของรัฐที่ใช้ในกิจการของรัฐหรือสาธารณะ โดยมีได้ใช้หาผลประโยชน์ในทรัพย์สินนั้นโดยตรง” เพื่อเป็นการลดช่องว่างการตีความถ้อยคำของกฎหมายกรณีมีการนำทรัพย์สินของรัฐไปใช้ในการหาประโยชน์อย่างอื่น เช่น การนำออกให้ประชาชนเช่าเพื่อประกอบธุรกิจ เป็นต้น

2.3 ควรพิจารณาแก้ไข เพิ่มเติมบทบัญญัติของ ร่างมาตรา 5(9) โดยเพิ่มคำว่า “ไม่ว่าของรัฐหรือของเอกชน” ต่อท้ายคำว่า รัฐวิสาหกิจ ดังนี้

“มาตรา 5 พระราชบัญญัตินี้มีให้ใช้บังคับสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เป็นทรัพย์สิน
ดังต่อไปนี้”

ทรัพย์สินของเอกชนหรือรัฐวิสาหกิจไม่ว่าของรัฐหรือเอกชนเฉพาะส่วนที่ได้ยินยอมให้ทาง
ราชการหรือประชาชนใช้เพื่อสาธารณะประโยชน์ โดยเจ้าของทรัพย์สินนั้นมิได้ใช้หรือหาผลประโยชน์
ในทรัพย์สินนั้น”

2.4 ควรพิจารณาแก้ไขบทบัญญัติ ร่างมาตรา 40 โดยแก้ไขคำว่า “เหตุอันพ้นวิสัยที่จะป้องกันได้
โดยทั่วไป” เป็นคำว่า “เหตุสุควิสัยที่จะป้องกันได้โดยทั่วไป ” เนื่องจากเพื่อเป็นการลดปัญหาที่เกิดจาก
การตีความถ้อยคำระหว่างเหตุสุควิสัยกับเหตุพ้นวิสัย ซึ่งมีความหมายแตกต่างกันอย่างมาก และให้เพิ่ม
บทนิยามความหมายของร่างมาตรา 6 โดยเพิ่มความหมายของคำว่า “เหตุสุควิสัย” ดังนี้

มาตรา 6 ในพระราชบัญญัตินี้

“เหตุสุควิสัย” หมายความว่า เหตุใดๆ อันจะเกิดขึ้นก็ดี จะให้ผลพิบัติก็ดี เป็นเหตุที่ไม่อาจป้องกัน
ได้แม้ทั้งบุคคลผู้ต้องประสบหรือใกล้จะต้องประสบเหตุนั้น จะได้จัดการระมัดระวังตามสมควรอันพึง
คาดหมายได้จากบุคคลในฐานะและภาวะเช่นนั้นอีกทั้งให้เพิ่มมาตรา 40 โดยเพิ่มวรรคสอง ดังนี้

“การยื่นคำขอลดหรือยกเว้นภาษีตามวรรคหนึ่งต้องมีได้เกิดจากความผิดหรือเกิดจากความ
ประมาทเลินเล่อของผู้เสียภาษี”

2.5 ควรเพิ่มเติมบทบัญญัติ ของร่าง มาตรา 42วรรคสอง โดยเพิ่มคำว่า “ตามระเบียบที่
กระทรวงมหาดไทยกำหนด ” ต่อท้ายคำว่า หรือสิ่งปลูกสร้างนั้น...เพื่อเป็นการกำหนดขอบเขตการใช้
ดุลพินิจของผู้บริหารท้องถิ่นให้อยู่ภายในขอบเขตที่กฎหมายกำหนดและเพื่อเป็นการหลีกเลี่ยงปัญหาการ
ใช้ดุลพินิจที่ไม่เหมาะสมและเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี

สุดท้ายนี้ผู้วิจัยมีความเชื่อมั่นว่า ข้อเสนอแนะที่ได้กล่าวมาแล้วนี้น่าจะพอเป็นแนวทางเบื้องต้น
ที่จะนำมาใช้ในการพิจารณาบังคับใช้กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ในส่วนของทรัพย์สินที่ไม่ต้อง
เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้ไม่มากนักน้อย เพื่อให้วัตถุประสงค์ในการบังคับใช้กฎหมายเกิดความ
สัมฤทธิ์ผล และเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี อีกทั้งยังเป็นการลดช่องว่างอันสืบเนื่องจากปัญหา
การตีความบทบัญญัติของกฎหมายที่ยังไม่ชัดเจนเพียงพอ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีภายหลังการประกาศใช้
บังคับพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพต่อไป

ภาคผนวก

บันทึกหลักการและเหตุผล
ประกอบร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง
พ.ศ.

หลักการ

ปรับปรุงกฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดินและกฎหมายว่าด้วยภาษีบำรุงท้องที่

เหตุผล

โดยที่กฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดินและกฎหมายว่าด้วยภาษีบำรุงท้องที่ที่ใช้บังคับเป็นเวลานานแล้ว การจัดเก็บภาษีตามกฎหมายทั้งสองฉบับไม่เหมาะสมกับสถานการณ์ในปัจจุบัน ประกอบกับการประเมินภาษีตามกฎหมายทั้งสองฉบับไม่สอดคล้องกัน เนื่องจากภาษีโรงเรือนและที่ดินตามกฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดินคิดคำนวณจากรายปีของโรงเรือนส่วนภาษีบำรุงท้องที่ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีบำรุงท้องที่คิดคำนวณจากราคาปานกลางของที่ดินตามกฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาปานกลางของที่ดินสำหรับการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ ตลอดจนขั้นตอนการดำเนินการและปฏิบัติการในเรื่องต่าง ๆ ยังแตกต่างกัน สมควรยกเลิกกฎหมายทั้งสองฉบับดังกล่าวและให้ใช้กฎหมายว่าด้วยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแทน โดยประเมินฐานภาษีจากมูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างและจัดเก็บโดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น รวมทั้งสมควรกำหนดให้การดำเนินการต่าง ๆ เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีสอดคล้องกับหลักการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นด้วย จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้

- (๕) พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ ๕) พ.ศ. ๒๕๔๓
- (๖) พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. ๒๕๐๘
- (๗) ประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๑๕๖ ลงวันที่ ๔ มิถุนายน พ.ศ. ๒๕๑๕
- (๘) พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๑๖
- (๙) พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. ๒๕๐๘ พ.ศ. ๒๕๒๔
- (๑๐) พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. ๒๕๐๘ (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๒๕
- (๑๑) พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ (ฉบับที่ ๓) พ.ศ. ๒๕๔๓
- (๑๒) พระราชบัญญัติกำหนดราคาปานกลางของที่ดิน สำหรับการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. ๒๕๒๕

มาตรา ๔ กฎหมาย กฎ ระเบียบและข้อบังคับใดที่ใช้บังคับอยู่ก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ ที่กล่าวถึงหรืออ้างถึงภาษีโรงเรือนและที่ดินตามกฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดินหรือภาษีบำรุงท้องที่ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีบำรุงท้องที่ ไม่ให้ความหมายเป็นการกล่าวถึงหรืออ้างถึงภาษีตามพระราชบัญญัตินี้

กฎหมายใดที่ใช้บังคับอยู่ก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ ซึ่งได้บัญญัติให้ทรัพย์สินของบุคคลใดได้รับยกเว้นภาษีอากรตามกฎหมายโดยมิได้ระบุถึงภาษีอากรประเภทใดประเภทหนึ่งโดยเฉพาะ หรือได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินตามกฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดินหรือภาษีบำรุงท้องที่ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีบำรุงท้องที่ ไม่ให้ความหมายเป็นการยกเว้นภาษีตามพระราชบัญญัตินี้

ความในวรรคสองมิให้ใช้บังคับกับการยกเว้นภาษีอากรตามกฎหมายที่ตราขึ้นตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ต่อองค์การสหประชาชาติ หรือตามกฎหมายระหว่างประเทศหรือตามความตกลงระหว่างประเทศ หรือตามหลักถ้อยทีถ้อยปฏิบัติต่อกันกับนานาประเทศ

มาตรา ๕ พระราชบัญญัตินี้มิให้ใช้บังคับสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เป็นทรัพย์สินดังต่อไปนี้

- (๑) ทรัพย์สินส่วนสาธารณสมบัติของแผ่นดินตามกฎหมายว่าด้วยการจัดระเบียบทรัพย์สินฝ่ายพระมหากษัตริย์
- (๒) ทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ตามกฎหมายว่าด้วยการจัดระเบียบทรัพย์สินฝ่ายพระมหากษัตริย์ ที่มีได้ใช้หาผลประโยชน์
- (๓) ทรัพย์สินของรัฐซึ่งใช้ในกิจการของรัฐหรือสาธารณะ โดยมีได้ใช้หาผลประโยชน์
- (๔) ทรัพย์สินที่เป็นที่ทำการขององค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนาญพิเศษขององค์การสหประชาชาติหรือองค์การระหว่างประเทศอื่น ซึ่งประเทศไทยมีข้อผูกพันที่ต้องยกเว้นภาษีให้ตามอนุสัญญาหรือความตกลงอื่นใด

(๕) ทรัพย์สินที่เป็นที่ทำการสถานทูตหรือสถานกงสุลของต่างประเทศ ทั้งนี้ให้เป็นไปตามหลัก
ถ้อยทีถ้อยปฏิบัติต่อกัน

(๖) ทรัพย์สินของสภาภาษาไทย

(๗) ทรัพย์สินที่เป็นศาสนสมบัติไม่ว่าของศาสนาใดที่ใช้เฉพาะเพื่อการประกอบศาสนกิจหรือ
กิจการสาธารณะ หรือทรัพย์สินที่เป็นที่อยู่ของสงฆ์ นักพรต นักบวช หรือบาทหลวงไม่ว่าในศาสนาใด
หรือทรัพย์สินที่เป็นศาลเจ้า ทั้งนี้ เฉพาะที่มีได้ใช้หาผลประโยชน์ (๘) ทรัพย์สินที่ใช้เป็นสถานสาธารณะ
หรือฌาปนสถานสาธารณะ โดยมีได้รับประโยชน์ตอบแทน

(๘) ทรัพย์สินของเอกชนหรือรัฐวิสาหกิจเฉพาะส่วนที่ได้ยินยอมให้ทางราชการหรือ ประชาชน
ใช้เพื่อสาธารณประโยชน์โดยเจ้าของทรัพย์สินนั้นมิได้ใช้หรือหาผลประโยชน์ในทรัพย์สินนั้น

(๑๐) ทรัพย์สินตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา

มาตรา ๖ ในพระราชบัญญัตินี้

“ภาษี” หมายความว่า ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

“ผู้เสียภาษี” หมายความว่า บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง
หรือเป็นผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สินของรัฐซึ่งเป็นผู้มี
หน้าที่เสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ และให้หมายความรวมถึงผู้มีหน้าที่เสียภาษีแทนผู้เสียตาม
พระราชบัญญัตินี้ด้วย

“ที่ดิน” หมายความว่า พื้นดิน และให้หมายความรวมถึงพื้นที่ที่เป็นภูเขาหรือที่มีน้ำด้วย

“สิ่งปลูกสร้าง” หมายความว่า โรงเรือน อาคาร ตึก รวมทั้งคลังสินค้าและแพที่บุคคลอาจ
เข้าอยู่หรือใช้สอยได้ และให้หมายความรวมถึงสิ่งก่อสร้างขึ้นอย่างอื่นที่มีพระราชกฤษฎีกา กำหนดให้เป็น
สิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัตินี้ด้วย

“ทรัพย์สินของรัฐ” หมายความว่า ทรัพย์สินของรัฐบาลและทรัพย์สินขององค์กรปกครอง
ส่วนท้องถิ่น แต่ไม่รวมถึงทรัพย์สินของเอกชนและรัฐวิสาหกิจ

“องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ” หมายความว่า เทศบาล องค์การบริหารส่วนตำบล
กรุงเทพมหานคร เมืองพัทยา และองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอื่นตามที่มิถุนายนจัดตั้ง

“เขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น” หมายความว่า

(๑) เขตเทศบาล

(๒) เขตองค์การบริหารส่วนตำบล

(๓) เขตกรุงเทพมหานคร

(๔) เขตเมืองพัทยา

(๕) เขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอื่นตามที่กฎหมายกำหนด

“ผู้บริหารท้องถิ่น” หมายความว่า

(๑) นายกเทศมนตรี

(๒) นายองค์การบริหารส่วนตำบล

(๓) ผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานคร

(๔) นายกเมืองพัทยา

(๕) ผู้บริหารท้องถิ่นหรือหัวหน้าคณะผู้บริหารท้องถิ่นอื่นตามที่กฎหมายกำหนด

“ข้อบัญญัติท้องถิ่น” หมายความว่า

(๑) เทศบัญญัติ

(๒) ข้อบัญญัติองค์การบริหารส่วนตำบล

(๓) ข้อบัญญัติกรุงเทพมหานคร

(๔) ข้อบัญญัติเมืองพัทยา

(๕) ข้อบัญญัติขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอื่นตามที่กฎหมายกำหนด

“คณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์” หมายความว่า คณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ตามประมวลกฎหมายที่ดิน

“คณะอนุกรรมการประจำจังหวัด” หมายความว่า คณะอนุกรรมการประจำจังหวัดตามประมวลกฎหมายที่ดิน

“พนักงานสำรวจ” หมายความว่า ผู้ซึ่งได้รับแต่งตั้งให้มีหน้าที่สำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ผู้เสียภาษีถือครองอยู่

“พนักงานประเมิน” หมายความว่า ผู้ซึ่งได้รับแต่งตั้งให้มีหน้าที่ประเมินภาษี

“พนักงานเก็บภาษี” หมายความว่า ผู้ซึ่งได้รับแต่งตั้งให้มีหน้าที่รับแบบแสดงรายการภาษี รับชำระภาษี จัดเก็บภาษี และเร่งรัดให้มีการชำระภาษี

“ปี” หมายความว่า ปีปฏิทิน

“รัฐมนตรี” หมายความว่า รัฐมนตรีผู้รักษาการตามพระราชบัญญัตินี้

มาตรา ๗ ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยรักษาการตามพระราชบัญญัตินี้ และให้มีอำนาจออกกฎกระทรวงร่วมกันเพื่อปฏิบัติการตามพระราชบัญญัตินี้

กฎกระทรวงนั้นเมื่อได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว ให้ใช้บังคับได้

หมวด ๑

บททั่วไป

มาตรา ๘ ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจจัดเก็บภาษีจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในพระราชบัญญัตินี้

ภาพที่จัดเก็บได้ในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใดให้เป็นรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น

มาตรา ๘/๑ กรณีที่มีการจัดตั้งกองทุนธนาคารที่ดิน ให้้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจจัดเก็บเงินบำรุงกองทุนธนาคารที่ดิน โดยคำนวณเป็นร้อยละของจำนวนภาษีที่บุคคลต้องชำระตามพระราชบัญญัตินี้ และนำส่งเข้ากองทุนดังกล่าว ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กฎหมายจัดตั้งกองทุนนั้นกำหนด

มาตรา ๙ ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ต้องเสียภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ตนถือครองอยู่ในวันที่ ๑ มกราคมของแต่ละปี ตามฐานภาษีและอัตราภาษีที่กำหนดในพระราชบัญญัตินี้การเสียภาษีของผู้เสียภาษีหรือของบุคคลอื่นใดตามพระราชบัญญัตินี้ ไม่เป็นเหตุให้เกิดสิทธิตามกฎหมายอื่น

มาตรา ๑๐ ในกรณีที่มีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ ให้พนักงานเจ้าหน้าที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์แจ้งการโอนดังกล่าวต่อพนักงานประเมินในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตั้งอยู่ตามแบบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนดภายในสามสิบวันนับแต่วันที่มีการโอน

มาตรา ๑๑ ให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจแต่งตั้งพนักงานสำรวจ พนักงานประเมินและพนักงานเก็บภาษี เพื่อปฏิบัติการให้เป็นไปตามพระราชบัญญัตินี้

ในการปฏิบัติหน้าที่ตามพระราชบัญญัตินี้ ให้พนักงานตามวรรคหนึ่งเป็นเจ้าพนักงานตามประมวลกฎหมายอาญา

มาตรา ๑๑/๑ เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี กระทรวงการคลังอาจจัดตั้งศูนย์ข้อมูลการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เพื่อเป็นหน่วยงานกลางทำหน้าที่รับผิดชอบในการประมวลผลข้อมูลการจัดเก็บภาษีและออกใบเรียกเก็บภาษีแทนองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นก็ได้ ทั้งนี้ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา

มาตรา ๑๒ ในกรณีที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมอบหมายให้ส่วนราชการรับชำระภาษีแทนส่วนราชการนั้นอาจได้รับส่วนลดหรือค่าใช้จ่ายตามอัตราที่กำหนดในกฎกระทรวง ทั้งนี้ ต้องไม่เกินร้อยละห้าของภาษีที่รับชำระ

มาตรา ๑๓ การส่งคำสั่งเป็นหนังสือ หนังสือแจ้งการประเมินหรือหนังสืออื่น ให้เจ้าหน้าที่ส่งให้แก่ผู้รับโดยตรง หรือส่งทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ หรือให้ส่ง ณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่หรือสถานที่ทำการของบุคคลนั้นในระหว่างเวลาพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตกหรือในเวลาทำการของบุคคลนั้น ถ้าไม่พบผู้รับ ณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่หรือสถานที่ทำการของผู้รับ จะส่งให้แก่บุคคลใดซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้ว และอยู่ ณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่หรือสถานที่ทำการที่ปรากฏว่าเป็นของผู้รับนั้นก็ได้

ถ้าไม่สามารถส่งหนังสือตามวิธีในวรรคหนึ่งได้ จะกระทำโดยวิธีปิดหนังสือในที่ที่เห็นได้ง่าย ณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่หรือสถานที่ทำการของผู้รับนั้นหรือลงประกาศแจ้งความในหนังสือพิมพ์ก็ได้

เมื่อได้ดำเนินการตามวรรคสองและเวลาได้ล่วงพ้นไปไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันที่ได้ดำเนินการดังกล่าว ให้ถือว่าผู้นั้นได้รับหนังสือแล้ว

หมวด ๒

การสำรวจและจัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

มาตรา ๑๔ เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นอาจจัดให้มีการสำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ภายในเขตองค์การปกครองส่วนท้องถิ่น เพื่อให้ทราบถึงประเภทจำนวน และขนาดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดไว้ในหมวดนี้

มาตรา ๑๕ ก่อนที่จะดำเนินการสำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ให้ผู้บริหารท้องถิ่นประกาศกำหนดระยะเวลาที่จะทำการสำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และแต่งตั้งพนักงานสำรวจเพื่อปฏิบัติการดังกล่าว โดยปิดประกาศไว้ ณ สำนักงานหรือที่ทำการขององค์การปกครองส่วนท้องถิ่นหรือสถานที่อื่นตามที่เห็นสมควรภายในเขตองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น

มาตรา ๑๖ ให้พนักงานสำรวจซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นแต่งตั้งมีอำนาจทำการสำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้างภายในเขตองค์การปกครองส่วนท้องถิ่น ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับประเภท จำนวน และขนาดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตลอดจนรายละเอียดต่าง ๆ ที่จำเป็นแก่การประเมินภาษี

มาตรา ๑๗ ในการสำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ให้พนักงานสำรวจมีอำนาจเรียกเอกสารหรือหลักฐานอื่นใดที่เกี่ยวข้องกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างจากผู้เสียภาษี และมีอำนาจเข้าไปในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างหรือสถานที่อื่นที่เกี่ยวข้องในระหว่างเวลาพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตกหรือในเวลาทำการได้ ทั้งนี้ ให้ผู้เสียภาษีหรือผู้ที่เกี่ยวข้องอำนวยความสะดวกตามสมควรในการนี้ พนักงานสำรวจอาจขอให้ผู้เสียภาษีชี้เขตที่ดินหรือให้รายละเอียดเกี่ยวกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างได้

มาตรา ๑๘ เมื่อได้ดำเนินการสำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้างภายในเขตองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นใดแล้ว ให้พนักงานสำรวจจัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยต้องแสดงประเภทจำนวน และขนาดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตลอดจนรายละเอียดต่าง ๆ ที่จำเป็นแก่การประเมินภาษีและต้องตรวจสอบข้อมูลและรายละเอียดที่เกี่ยวข้องให้ถูกต้องอยู่เสมอ และให้ประกาศณ สำนักงานหรือที่ทำการขององค์การปกครองส่วนท้องถิ่นหรือสถานที่อื่นด้วยตามที่เห็นสมควรภายในเขตองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น เป็นเวลาไม่น้อยกว่าสามสิบวัน

มาตรา ๑๙ ในกรณีที่พนักงานสำรวจพบว่าบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ได้จัดทำขึ้นไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง ให้เสนอเรื่องต่อผู้บริหารท้องถิ่นเพื่อมีคำสั่งอนุมัติให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

มาตรา ๒๐ ในกรณีและผู้เสียหายเห็นว่าบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ได้จัดทำขึ้นไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง ให้ผู้เสียหายมีคำร้องแจ้งไปยังผู้บริหารท้องถิ่นเพื่อขอแก้ไขให้ถูกต้องได้เมื่อได้รับคำร้องตามวรรคหนึ่ง ให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีคำสั่งให้พนักงานสำรวจดำเนินการตรวจสอบข้อเท็จจริงอีกครั้งหนึ่งโดยเร็ว เมื่อได้ดำเนินการแล้ว ให้ผู้บริหารท้องถิ่นแจ้งผลการตรวจสอบให้ผู้เสียหายทราบ ในกรณีต้องแก้ไขบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ให้ผู้บริหารท้องถิ่นดำเนินการแก้ไขบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้ถูกต้อง

หมวด ๓

ฐานภาษี อัตราภาษี และการคำนวณภาษี

มาตรา ๒๑ ฐานภาษีในการคำนวณภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่คิดจากราคาประเมินทุนทรัพย์รวมกับมูลค่าของทรัพย์สินอื่นอันติดกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ที่มีลักษณะถาวรหรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง

การคำนวณราคาประเมินทุนทรัพย์ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(๑) ที่ดินที่ไม่มีสิ่งปลูกสร้าง ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินเป็นฐานภาษี

(๒) ที่ดินที่มีสิ่งปลูกสร้าง ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินรวมกับราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างเป็นฐานภาษี

(๓) ห้องชุด ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุดเป็นฐานภาษี

การกำหนดมูลค่าทรัพย์สินอื่นตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของทรัพย์สินอื่นตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

มาตรา ๒๒ ราคาประเมินทุนทรัพย์ตามมาตรา ๒๑ ให้เป็นไปตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมนจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินที่คณะกรรมการประจำจังหวัดกำหนด โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์

ในกรณีที่มีการประกาศเปลี่ยนแปลงราคาประเมินทุนทรัพย์ระหว่างปี ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่เปลี่ยนแปลงนั้นเป็นฐานในการคำนวณภาษีสำหรับปีถัดจากปีที่ประกาศเปลี่ยนแปลงราคาประเมินทุนทรัพย์นั้น

มาตรา ๒๓ เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี ให้กรมธนารักษ์หรือสำนักงานธนารักษ์พื้นที่แล้วแต่กรณี ส่งหรือจัดให้มีการส่งบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ตามมาตรา ๒๑ ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นภายในสามสิบวันนับแต่วันที่คณะกรรมการประจำจังหวัดประกาศใช้ราคา

ประเมินทุนทรัพย์ และส่งราคาทรัพย์สินอื่นตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวงให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในแต่ละจังหวัดภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้ประกาศราชกิจจานุเบกษา

มาตรา ๒๔ อัตราภาษีที่จัดเก็บตามพระราชบัญญัตินี้ ให้มีอัตราภาษี ดังนี้

(๑) อัตราภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนอกจาก (๒) และ (๓) ไม่เกินร้อยละศูนย์ห้าของฐานภาษี

(๒) อัตราภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยโดยไม่ประกอบเชิงพาณิชย์ไม่เกินร้อยละศูนย์ห้าของฐานภาษี

(๓) อัตราภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ในการประกอบเกษตรกรรมไม่เกินร้อยละศูนย์ห้าของฐานภาษี

ทั้งนี้ การลดอัตราภาษีสำหรับทรัพย์สินบางประเภทเป็นอย่างอื่นนอกจากที่กำหนดตามวรรคหนึ่งให้กระทำได้โดยพระราชกฤษฎีกา

มาตรา ๒๕ ให้มีคณะกรรมการกำหนดอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประกอบด้วยปลัดกระทรวงการคลังเป็นประธานกรรมการ ผู้อำนวยการสำนักงานประมาณ อธิบดีกรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น อธิบดีกรมที่ดิน อธิบดีกรมธนารักษ์ อธิบดีกรมโยธาธิการและผังเมือง ผู้อำนวยการสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง ผู้อำนวยการสำนักงานคณะกรรมการการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานคร นายกเมืองพัทยา ผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งประธานกรรมการและกรรมการโดยตำแหน่งดังกล่าวแต่งตั้งไม่เกินจำนวนสามคน ผู้แทนนายกเทศมนตรีหรือนายกองค์การบริหารส่วนตำบลในคณะกรรมการการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เป็นกรรมการ

ให้ผู้ที่ผู้อำนวยการสำนักงานเศรษฐกิจการคลังมอบหมายเป็นกรรมการและเลขานุการและกรรมการและผู้ช่วยเลขานุการ

มาตรา ๒๖ ให้คณะกรรมการกำหนดอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามมาตรา ๒๕ มีอำนาจหน้าที่ดังต่อไปนี้

(๑) กำหนดอัตราภาษีตามมาตรา ๒๔ ในทุกรอบระยะเวลาสี่ปีโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

(๒) พิจารณากำหนดเกี่ยวกับประเภทที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่อจัดเก็บภาษีตามมาตรา ๒๔ ที่คณะอนุกรรมการจัดทำข้อมูลการจัดเก็บภาษีเสนอ

(๓) เสนอแนะการลดอัตราภาษีสำหรับทรัพย์สินบางประเภทตามมาตรา ๒๔ วรรคสอง

(๔) ติดตามการบังคับใช้กฎหมาย สภาพปัญหาและอุปสรรค เสนอแนวทางแก้ไขกฎหมายรวมทั้งแนวทางการปรับปรุงโครงสร้างอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้มีความเหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจและสังคมที่เปลี่ยนแปลงไป

มาตรา ๒๗ การประชุมคณะกรรมการกำหนดอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างต้องมีกรรมการมาประชุมไม่ต่ำกว่ากึ่งหนึ่งของกรรมการทั้งหมดจึงเป็นองค์ประชุม

การวินิจฉัยชี้ขาดของที่ประชุมให้ถือเสียงข้างมาก

กรรมการคนหนึ่ง ให้มีเสียงหนึ่งในการลงคะแนน ถ้าคะแนนเสียงเท่ากัน ให้ประธานที่ประชุมออกเสียงเพิ่มขึ้นอีกหนึ่งเสียงเป็นเสียงชี้ขาด

มาตรา ๒๗/๑ ให้คณะกรรมการกำหนดอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกำหนดอัตราภาษีภายในเดือนตุลาคมของทุกปีที่สองของการใช้ฐานราคาประเมินทุนทรัพย์ใหม่เพื่อใช้สำหรับจัดเก็บภาษีในปีถัดไปจนถึงปีที่สองของราคาประเมินทุนทรัพย์ในรอบสี่ปีถัดไป และให้คณะกรรมการกำหนดอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแจ้งผลการพิจารณากำหนดอัตราภาษีให้กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่นและกรุงเทพมหานครทราบภายในวันที่ ๑ พฤศจิกายนเพื่อดำเนินการต่อไป

เพื่อประโยชน์ในการกำหนดอัตราภาษีตามวรรคหนึ่ง ภายในเดือนกรกฎาคมของปีที่สองของการใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ใหม่ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ส่งข้อมูลการจัดเก็บภาษีให้แก่คณะกรรมการจัดทำข้อมูลการจัดเก็บภาษีประจำจังหวัดหรือคณะกรรมการจัดทำข้อมูลการจัดเก็บภาษีประจำกรุงเทพมหานคร แล้วแต่กรณี เกี่ยวกับภาษีที่รับชำระมูลค่าที่ดิน สิ่งปลูกสร้างหรือห้องชุดของผู้เสียภาษีทุกรายของปีนั้น เพื่อใช้เป็นข้อมูลประกอบการพิจารณากำหนดอัตราภาษี

มาตรา ๒๗/๒ ให้มีคณะกรรมการจัดทำข้อมูลการจัดเก็บภาษีประจำจังหวัดประกอบด้วยผู้ว่าราชการจังหวัดเป็นประธาน สรรพากรพื้นที่หรือผู้แทน ธรนารักษ์พื้นที่หรือผู้แทน เจ้าพนักงานที่ดินจังหวัดหรือผู้แทน โยธาธิการและผังเมืองจังหวัดหรือผู้แทน ผู้แทนนายกเทศมนตรีจำนวนสามคน ผู้แทนนายกองค์การบริหารส่วนตำบลจำนวนห้าคน เป็นกรรมการ และท้องถิ่นจังหวัดเป็นกรรมการและเลขานุการ

สำหรับกรุงเทพมหานครให้มีคณะกรรมการจัดทำข้อมูลการจัดเก็บภาษีประจำกรุงเทพมหานครประกอบด้วยผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครเป็นประธาน ผู้แทนกรมสรรพากรผู้แทนกรมธนารักษ์ ผู้แทนกรมที่ดิน ผู้แทนกรมโยธาธิการและผังเมือง เป็นกรรมการ และให้ผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครแต่งตั้งข้าราชการสังกัดกรุงเทพมหานครเป็นกรรมการและเลขานุการ

มาตรา ๒๗/๓ ให้คณะกรรมการตามมาตรา ๒๗/๒ มีอำนาจหน้าที่ ดังนี้

(๑) รวบรวมข้อมูลภาษีที่รับชำระ มูลค่าที่ดินสิ่งปลูกสร้างหรือห้องชุดของผู้เสียภาษีทุกราย

(๒) ประมวลผล ตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูลตาม (๑)

(๓) เสนอแนะจัดประเภทที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี

(๔) จัดส่งข้อมูล ให้แก่คณะกรรมการกำหนดอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างภายในเดือนสิงหาคมของปีที่จะกำหนดอัตราภาษีเพื่อใช้เป็นข้อมูลประกอบการพิจารณากำหนดอัตราภาษีต่อไป

มาตรา ๒๗/๔ ในกรณีองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีเหตุผลและความจำเป็นในการพัฒนาท้องถิ่นของตน ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจออกข้อบัญญัติท้องถิ่นกำหนดอัตราภาษีเพิ่มขึ้นจากอัตราภาษีที่คณะกรรมการกำหนดอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกำหนดตามมาตรา ๒๖(๑) แต่ทั้งนี้ต้องไม่เกินอัตราตามมาตรา ๒๔

มาตรา ๒๘ ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประกาศราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินหลักเกณฑ์ การประเมินทุนทรัพย์สำหรับสิ่งปลูกสร้าง อัตราภาษีที่จัดเก็บ และรายละเอียดอื่นที่จำเป็นในการจัดเก็บ ภาษีในแต่ละปี ณ สำนักงานหรือที่ทำการขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ก่อนวันที่ ๑ มกราคมของปี นั้น ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง

มาตรา ๒๙ ในกรณีที่ดินที่ต้องเสียภาษีเป็นที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควร แก่สภาพที่ดิน ในสามปีแรก ให้เสียภาษีในอัตราไม่ต่ำกว่าอัตราที่กำหนดตามมาตรา ๒๔ (๑) ทั้งนี้ตามที่ กำหนดในพระราชกฤษฎีกา และหากยังมีได้ทำประโยชน์อีกให้เสียภาษีเพิ่มอีกหนึ่งเท่าในทุกสามปีแต่ไม่ เกินร้อยละสองของฐานภาษี

การพิจารณาว่ามีการทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่ดินตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปตาม หลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง

หมวด ๔

การยื่นแบบ การชำระภาษี และการคืนภาษี

มาตรา ๓๐ ก่อนเริ่มปีภาษี ให้พนักงานประเมินแจ้งการประเมินภาษีและส่งแบบแสดงรายการ เสียภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีก่อนวันที่ ๑ มกราคมของปีนั้น ในการนี้ ต้องระบุรายการและราคา ประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง อัตราภาษี จำนวนภาษีที่ต้องเสียและรายละเอียดอื่นที่ใช้ใน การประเมินภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีทราบด้วย

การแจ้งการประเมินภาษีและการส่งแบบแสดงรายการภาษี ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการ ที่กำหนดในกฎกระทรวง

แบบแสดงรายการภาษี ให้เป็นไปตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด

มาตรา ๓๑ ในการปฏิบัติหน้าที่ของพนักงานประเมินตามมาตรา ๓๐ ให้พนักงานประเมินมี อำนาจเรียกผู้เสียภาษีหรือบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำ หรือส่งเอกสารหรือหลักฐานอื่นใดมาเพื่อ ตรวจสอบภายในระยะเวลาที่กำหนด โดยจะต้องมีหนังสือแจ้งให้บุคคลดังกล่าวทราบล่วงหน้าไม่น้อย กว่าเจ็ดวัน

มาตรา ๓๒ ให้ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีพร้อมกับชำระภาษีภายในเดือนเมษายนของ ทุกปี

ในกรณีที่มีเหตุจำเป็น ผู้บริหารท้องถิ่นอาจประกาศขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาขึ้นแบบ บแสดง รายการภาษีและชำระภาษีตามวรรคหนึ่งออกไปได้

ถ้าในการยื่นแบบแสดงรายการภาษี ผู้เสียภาษีไม่สามารถระบุประเภทที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้ ไม่ว่าโดยเหตุใด ๆ ให้พนักงานประเมินทำการประเมินภาษีเพื่อให้ผู้เสียภาษีดำเนินการชำระภาษีต่อไป

มาตรา ๓๓ ให้บุคคลดังต่อไปนี้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีแทนผู้เสียภาษี

(๑) ผู้จัดการมรดกหรือทายาท ในกรณีที่ผู้เสียภาษีถึงแก่ความตาย

(๒) ผู้จัดการทรัพย์สิน ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้ไม่อยู่ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยเรื่องสาบสูญ

(๓) ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาลหรือผู้พิทักษ์ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้เยาว์หรือคนไร้ความสามารถหรือคนเสมือนไร้ความสามารถ แล้วแต่กรณี

(๔) ผู้แทนของนิติบุคคล ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นนิติบุคคล

(๕) ผู้ชำระบัญชี ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นนิติบุคคลเลิกกันโดยมีการชำระบัญชี

(๖) เจ้าของรวมคนหนึ่งคนใด ในกรณีที่ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีเป็นของบุคคลหลายคนรวมกัน

มาตรา ๓๔ ในกรณีที่ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นของต่างเจ้าของกัน ให้เจ้าของที่ดินมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีพร้อมชำระภาษี โดยให้เจ้าของที่ดินและเจ้าของสิ่งปลูกสร้างเหล่านั้นมีหน้าที่รับผิดชอบร่วมกันสำหรับภาษีที่ต้องชำระดังกล่าว

มาตรา ๓๕ ผู้เสียภาษีหรือบุคคลตามมาตรา ๓๓ อาจมอบหมายให้บุคคลอื่นยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีแทนตนเองก็ได้ โดยไม่จำเป็นต้องทำเป็นหนังสือมอบอำนาจ

มาตรา ๓๖ ให้ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีต่อพนักงานเก็บภาษี ณ สถานที่ดังต่อไปนี้

(๑) สำนักงานเทศบาล สำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในเขตเทศบาล

(๒) ที่ทำการองค์การบริหารส่วนตำบล สำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในเขตองค์การบริหารส่วนตำบล

(๓) สำนักงานเขตที่ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นตั้งอยู่ สำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร

(๔) ศาลาว่าการเมืองพัทยา สำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในเขตเมืองพัทยา (๕) ที่ทำการขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอื่นตามที่กฎหมายกำหนด สำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น

ในกรณีที่มีความจำเป็น ผู้บริหารท้องถิ่นอาจกำหนดให้ใช้สถานที่อื่นภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น เป็นสถานที่สำหรับยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีตามวรรคหนึ่งได้ตามที่เห็นสมควร

การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีตามวรรคหนึ่ง ให้ถือว่าวันที่พนักงานเก็บภาษีลงลายมือชื่อในใบเสร็จรับเงินเป็นวันที่ชำระภาษี

มาตรา ๓๗ เพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกสำหรับการเสียภาษี ผู้เสียภาษีอาจยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับหรือโดยการชำระผ่านธนาคารหรือโดยวิธีการอื่นใดตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนดได้

การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีตามวรรคหนึ่ง กรณียื่นและชำระทางไปรษณีย์ ลงทะเบียนตอบรับให้ผู้เสียภาษีส่งแบบแสดงรายการภาษีพร้อมกับธนาคัต ตัวแลกเงิน เช็คนาคารหรือ เช็คที่ธนาคารรับรอง สั่งจ่ายให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตั้งอยู่ในเขต หรือ กรณียื่นและชำระผ่านธนาคารให้ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีพร้อมชำระภาษีผ่านธนาคาร และให้ ถือว่าวันที่หน่วยงานให้บริการไปรษณีย์ประทับตราลงทะเบียนหรือวันที่ธนาคารได้รับแบบแสดงรายการ ภาษีพร้อมรับชำระค่าภาษีเป็นวันที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษี

มาตรา ๓๘ ในการชำระภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ ผู้เสียภาษีอาจขอผ่อนชำระเป็นงวด งวดละเท่า ๆ กันก็ได้ จำนวนเงินภาษีที่จะมีสิทธิผ่อนชำระ หลักเกณฑ์และวิธีการในการผ่อนชำระให้เป็นไปตามที่ กำหนดในกฎกระทรวง

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ชำระภาษีตามระยะเวลาที่กำหนดในการผ่อนชำระ ให้ผู้เสียภาษีหมดสิทธิ ที่จะผ่อนชำระ และต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละหนึ่งต่อเดือนของจำนวนภาษีที่ค้างชำระเศษของเดือนให้ นับเป็นหนึ่งเดือน

มาตรา ๓๙ ผู้ใดเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย หรือเสียภาษีเกินกว่าจำนวนที่ต้องเสียไม่ว่าโดย ความผิดพลาดของตนเองหรือจากการประเมินของพนักงานประเมิน ผู้นั้นมีสิทธิได้รับเงินคืน

การขอรับเงินคืนตามวรรคหนึ่ง ให้ยื่นคำร้องต่อผู้บริหารท้องถิ่นหรือผู้ซึ่งผู้บริหารท้องถิ่น มอบหมายตามแบบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนด ภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่เสียภาษี

ในการนี้ให้ผู้ยื่นคำร้องส่งเอกสาร หลักฐาน หรือคำชี้แจงใด ๆ ประกอบคำร้องด้วยให้ผู้บริหาร ท้องถิ่นพิจารณาคำร้องให้เสร็จสิ้นภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับคำร้องและให้แจ้งผลการพิจารณาคำ ร้องให้ผู้ยื่นคำร้องทราบภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่พิจารณาเสร็จ

ในกรณีที่ผู้บริหารท้องถิ่นเห็นว่าผู้ยื่นคำร้องมีสิทธิได้รับเงินคืน ให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีคำสั่งคืน เงินให้แก่ผู้ยื่นคำร้องโดยต้องแจ้งคำสั่งและกำหนดระยะเวลาในการมารับเงินคืนให้ผู้ยื่นคำร้องทราบ ภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ให้มีคำสั่ง

ในกรณีที่ผู้บริหารท้องถิ่นเห็นว่ามีการประเมินผิดพลาดเกิดขึ้นซึ่งเกิดจากเจ้าพนักงานประเมิน ให้ผู้บริหารท้องถิ่นสั่งให้ดอกเบียแก่ผู้ได้รับเงินคืนในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนหรือเศษของเดือนของ เงินที่ได้รับคืนโดยไม่คิดทบต้นนับแต่วันที่ยื่นคำร้องขอรับคืนเงิน แต่ต้องไม่เกินจำนวนเงินที่ได้รับคืน

ถ้าผู้ยื่นคำร้องไม่มารับเงินคืนภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่ได้รับแจ้ง ให้เงินนั้นตกเป็นขององค์กร ปกครองส่วนท้องถิ่น

หมวด ๕
การลดและการยกเว้นภาษี

มาตรา ๔๐ ในกรณีที่ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างภายในเขตองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นใดได้รับความเสียหายมากหรือถูกทำลายให้เสื่อมสภาพด้วยเหตุอันพ้นวิสัยที่จะป้องกันได้โดยทั่วไปให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจประกาศลดหรือยกเว้นภาษีภายในเขตพื้นที่ที่เกิดเหตุนั้นในช่วงระยะเวลาใดช่วงระยะเวลาหนึ่งได้ โดยต้องเป็นไปตามระเบียบที่กระทรวงมหาดไทยกำหนด

มาตรา ๔๑ ในกรณีที่มีเหตุอันทำให้ที่ดินได้รับความเสียหายหรือทำให้สิ่งปลูกสร้างถูกรื้อถอนหรือทำลาย หรือชำรุดเสียหายจนเป็นเหตุให้ต้องทำการซ่อมแซมในส่วนสำคัญ ให้ผู้เสียภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวมีสิทธิยื่นคำขอลดหรือยกเว้นภาษีที่จะต้องเสียต่อผู้บริหารท้องถิ่นได้ตามระเบียบที่กระทรวงมหาดไทยกำหนด

มาตรา ๔๒ เมื่อมีการยื่นคำขอลดหรือยกเว้นภาษีตามมาตรา ๔๑ ให้เจ้าหน้าที่ซึ่งมีหน้าที่รับผิดชอบทำการตรวจสอบข้อเท็จจริง หากปรากฏข้อเท็จจริงเป็นที่เชื่อได้ว่ามีเหตุอันสมควร ดหรือยกเว้นภาษีให้แก่ผู้ยื่นคำขอ ให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจออกคำสั่งลดหรือยกเว้นภาษีได้ในการออกคำสั่งลดหรือยกเว้นภาษีตามวรรคหนึ่ง ให้ผู้บริหารท้องถิ่นคำนึงถึงสัดส่วนความเสียหายที่เกิดขึ้นและระยะเวลาที่ไม่ได้รับประโยชน์จากที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น

มาตรา ๔๓ ให้ยกเว้นภาษีสำหรับห้องชุดซึ่งใช้เป็นที่อยู่อาศัยของตนหรือที่ดินและสิ่งปลูกสร้างซึ่งใช้เป็นที่อยู่อาศัยของตนหรือใช้ประกอบเกษตรกรรมของตนตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

หมวด ๖
ภาษีค้างชำระ

มาตรา ๔๔ ภาษีที่มีได้ชำระภายในเวลาที่กำหนดหรือชำระไม่ครบถ้วน ให้ถือเป็นภาษีค้างชำระ

มาตรา ๔๕ ในกรณีที่มีภาษีค้างชำระสำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นของต่างเจ้าของกัน ให้เจ้าของที่ดินและเจ้าของสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวมีความรับผิดชอบอย่างลูกหนี้ร่วมกันในการชำระภาษีค้างชำระ

มาตรา ๔๕/๑ ในกรณีที่มีการโอนที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหรือห้องชุด ให้ผู้ขอจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมนำหนังสือรับรองหนี้ภาษีค้างชำระอันเกิดจากค่าภาษีตามมาตรา 32 จากองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นมาแสดงต่อพนักงานเจ้าหน้าที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ด้วย

และให้พนักงานเจ้าหน้าที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมดังกล่าวรับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมได้ ต่อเมื่อมีการชำระค่าภาษีครบถ้วนแล้ว

มาตรา ๔๖ เพื่อประโยชน์ในการเร่งรัดภาษีค้างชำระ เมื่อปรากฏว่าผู้เสียภาษีผู้ใดไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีตามระยะเวลาที่กำหนดในมาตรา ๓๒ ให้พนักงานประเมินมีอำนาจเรียกเก็บภาษีที่ผู้นั้นมีหน้าที่ต้องชำระ รวมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามที่กำหนดในมาตรา ๕๔ มาตรา ๕๕ และมาตรา ๕๗ โดยมีหนังสือแจ้งให้ผู้นั้นยื่นแบบแสดงรายการภาษีพร้อมกับชำระภาษีภายในสิบห้าวัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือ

การเรียกเก็บภาษีตามวรรคหนึ่ง ให้กระทำได้ภายในห้าปีนับแต่วันที่ผู้เสียภาษามีหน้าที่ต้องชำระภาษี

มาตรา ๔๗ ในกรณีที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีไว้ไม่ครบถ้วนให้พนักงานประเมินมีอำนาจเรียกเก็บภาษีที่ผู้เสียภาษีมักมีหน้าที่ต้องชำระเพิ่มรวมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามที่กำหนดในมาตรา ๕๖ และมาตรา ๕๗ ได้

การเรียกเก็บภาษีตามวรรคหนึ่ง ให้กระทำได้ภายในห้าปีนับแต่วันที่ผู้เสียภาษีมักมีหน้าที่ต้องชำระภาษี

มาตรา ๔๘ ในกรณีที่มีการเรียกเก็บภาษีตามมาตรา ๔๗ ให้พนักงานประเมินมีหนังสือแจ้งผู้เสียภาษีให้ชำระภาษี เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามที่พนักงานประเมินได้ประเมินภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ ได้รับหนังสือแจ้ง

มาตรา ๔๙ ถ้าผู้เสียภาษีมิได้ชำระภาษี เบี้ยปรับและเงินเพิ่มภายในระยะเวลาตามมาตรา ๔๖ หรือ มาตรา ๔๘ ให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือยึด อาศัย และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีเพื่อนำเงินมาชำระภาษีค้างชำระ เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม ค่าธรรมเนียมและค่าใช้จ่ายได้วิธีการยึด อาศัย และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีตามวรรคหนึ่ง ให้นำวิธีการตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม

มาตรา ๔๙/๑ เพื่อประโยชน์ในการดำเนินการตามมาตรา ๔๙ ให้ผู้บริหารท้องถิ่นหรือเจ้าหน้าที่ซึ่งได้รับมอบหมายจากผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจ

(๑) ออกหมายเรียกผู้ต้องรับผิดชอบชำระภาษีและบุคคลใด ๆ ที่มีเหตุสมควรเชื่อว่าจะเป็นประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีค้างชำระมาให้ด้วยคำ

(๒) สั่งบุคคลดังกล่าวใน (๑) ให้นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นอันจำเป็นแก่การจัดเก็บภาษีค้างชำระมาตรวจสอบ

(๓) ออกคำสั่งเป็นหนังสือให้เจ้าหน้าที่ทำการตรวจสอบค้นหรือยึดบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นของบุคคลดังกล่าวใน (๑)

การดำเนินการตาม (๑) หรือ (๒) ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันที่ได้รับหมายเรียกหรือคำสั่ง การออกคำสั่งและทำการตาม (๓) ต้องเป็นไปตามระเบียบที่กระทรวงมหาดไทยกำหนด

มาตรา ๕๐ เพื่อประโยชน์ในการปฏิบัติหน้าที่ตามมาตรา ๔๘ ให้ผู้บริหารท้องถิ่นหรือเจ้าหน้าที่ซึ่งได้รับมอบหมายจากผู้บริหารท้องถิ่น มีอำนาจเข้าไปในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหรือสถานที่อื่นที่เกี่ยวข้องในระหว่างเวลาพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตกหรือในเวลาทำการของสถานที่นั้น เพื่อสอบถามบุคคลใด ๆ หรือตรวจสอบ คั้น ยัด หรืออายัดเอกสารหรือหลักฐานอื่นใดที่เกี่ยวข้องได้

มาตรา ๕๑ ในกรณีที่มีการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้เสียหายไว้แล้ว ถ้าผู้เสียหายได้นำเงินมาชำระค่าภาษีค้างชำระ เบี้ยปรับและเงินเพิ่มโดยครบถ้วนก่อนการขายทอดตลาด ให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีคำสั่งเพิกถอนการยึดหรืออายัดนั้น โดยไม่คิดค่าธรรมเนียมในการเพิกถอนการยึดหรืออายัด

มาตรา ๕๒ การขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียหายตามมาตรา ๔๘ จะกระทำมิได้ในระหว่างระยะเวลาที่ไต่คดีค้ำหรืออุทธรณ์ตามมาตรา ๖๐ หรือให้ฟ้องเป็นคดีต่อศาลตามมาตรา ๖๕ และตลอดเวลาที่การพิจารณาและวินิจฉัยคำคัดค้านหรืออุทธรณ์ดังกล่าวยังไม่ถึงที่สุด

มาตรา ๕๓ เงินที่ได้จากการขายทอดตลาด ตามมาตรา ๔๘ ให้หักไว้เป็นค่าภาษีค้างชำระ เบี้ยปรับเงินเพิ่ม ค่าธรรมเนียมและค่าใช้จ่ายเหลือเท่าใดให้คืนแก่ผู้เสียหาย

หมวด ๗

เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

มาตรา ๕๔ ในกรณีที่ผู้เสียหายมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีภายในกำหนดเวลาตามมาตรา ๑๒ ให้เสียเบี้ยปรับอีกหนึ่งเท่าของจำนวนภาษีค้างชำระ เว้นแต่ผู้เสียหายได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีก่อนจะได้รับหนังสือแจ้งตามมาตรา ๔๖ ให้เสียเบี้ยปรับร้อยละสิบห้าของจำนวนภาษีค้างชำระ

มาตรา ๕๕ ในกรณีที่ผู้เสียหายมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีภายในกำหนดเวลาตามมาตรา ๑๒ แต่ต่อมาได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่รับหนังสือแจ้งตามมาตรา ๔๖ ให้เสียเบี้ยปรับร้อยละห้าสิบของจำนวนภาษีค้างชำระ

มาตรา ๕๖ ในกรณีที่ผู้เสียหายยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีไว้ไม่ถูกต้องทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียขาดไป ให้เสียเบี้ยปรับอีกร้อยละห้าสิบของจำนวนภาษีที่ขาดไป เว้นแต่ผู้เสียหายได้มาขอยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีเพิ่มให้ถูกต้องก่อนวันที่จะได้รับหนังสือแจ้งให้ชำระภาษีตามมาตรา ๔๘ หรือได้มาขอยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีเพิ่มภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่รับหนังสือแจ้งให้ชำระภาษีดังกล่าว ให้เสียเบี้ยปรับร้อยละสิบห้าของจำนวนภาษีที่ขาดไป

มาตรา ๕๓ ผู้เสียหายผู้ใดได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีภายในกำหนดเวลาตาม
มาตรา ๓๒ หรือชำระไม่ครบถ้วนตามจำนวนภาษีที่ต้องเสีย ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละหนึ่งต่อเดือนของ
จำนวนภาษีค้างชำระ เศษของเดือนให้นับเป็นหนึ่งเดือน ทั้งนี้ มิให้นำเบี้ยปรับมารวมคำนวณเพื่อเสียเงิน
เพิ่มด้วยเงินเพิ่มตามมาตรา ๕๓ มิให้เกินกว่าจำนวนภาษีที่ต้องชำระโดยไม่รวมเบี้ยปรับและมีให้คิดทบทวน

มาตรา ๕๔ เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม อาจลดหรือลดลงได้ตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

มาตรา ๕๕ เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามหมวดนี้ให้ถือเป็นภาษี

หมวด ๘

การคัดค้านและการอุทธรณ์การประเมินภาษี

มาตรา ๖๐ ผู้เสียหายผู้ใดได้รับแจ้งการประเมินภาษีตามมาตรา ๓๐ หรือการเรียกเก็บภาษีตาม
มาตรา ๔๖ หรือมาตรา ๔๘ แล้วเห็นว่า การประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บภาษีนั้น ไม่ถูกต้องให้มีสิทธิ
คัดค้านและขอให้ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาทบทวนการประเมินหรือการเรียกเก็บภาษีได้ โดยให้ยื่นคำ
ร้องต่อผู้บริหารท้องถิ่นผ่านพนักงานประเมินตามแบบที่รัฐมนตรีว่ากา ระกระทรวงมหาดไทยประกาศ
กำหนดภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บภาษี แล้วแต่กรณี

ผู้บริหารท้องถิ่นต้องพิจารณาคำร้องของผู้เสียหายตามวรรคหนึ่งให้แล้วเสร็จภายในสามสิบวันนับ
แต่วันที่รับคำร้องดังกล่าว และแจ้งคำสั่งพร้อมด้วยเหตุผลเป็นหนังสือไปยังผู้เสียหายโดยไม่ชักช้าใน
กรณีที่ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาเห็นชอบกับคำร้องของผู้เสียหาย ให้แจ้งจำนวนภาษีที่จะต้องเสียเป็น
หนังสือไปยังผู้เสียหาย และให้ผู้เสียหายชำระภาษีภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่รับหนังสือแจ้งดังกล่าว

ในกรณีที่ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาไม่เห็นชอบกับคำร้องของผู้เสียหาย ให้ผู้เสียหายนั้น มีสิทธิ
อุทธรณ์คำวินิจฉัยของผู้บริหารท้องถิ่น โดยยื่นฟ้องเป็นคดีต่อศาลภายในสามสิบวันนับแต่วันที่รับคำ
วินิจฉัยจากผู้บริหารท้องถิ่น

การคัดค้านและการอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการชำระภาษี เว้นแต่ผู้เสียหายจะได้ยื่นคำร้องต่อ
ผู้บริหารท้องถิ่นขอให้ทุเลาการชำระภาษีไว้ก่อนและผู้บริหารท้องถิ่นมีคำสั่งให้ทุเลาการชำระภาษีไว้
ก่อน ในกรณีเช่นว่านี้ ผู้บริหารท้องถิ่นอาจจะสั่งให้ทุเลาการชำระภาษีไว้ก่อนทั้งหมดหรือบางส่วนและ
จะสั่งให้หาหลักประกันตามที่เห็นสมควรก็ได้

ในกรณีที่ผู้บริหารท้องถิ่นได้สั่งให้ทุเลาการชำระภาษีตามวรรคห้าไว้แล้ว ถ้าต่อมาปรากฏว่า ผู้
เสียหายได้กระทำการใด ๆ เพื่อประวิงการชำระภาษี หรือจะกระทำการโอน ขาย จำหน่ายหรือยกย้าย
ทรัพย์สินทั้งหมดหรือบางส่วนเพื่อให้พ้นอำนาจการยึดหรืออายัด ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจเพิกถอนคำสั่ง
ให้ทุเลาการชำระภาษีนั้นได้

หมวด ๘
บทลงโทษ

มาตรา ๖๑ ผู้ใดขัดขวางการปฏิบัติหน้าที่ของพนักงานสำรวจตามมาตรา ๖๖ หรือมาตรา ๖๗ หรือผู้บริหารท้องถิ่นหรือเจ้าหน้าที่ซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมายตามมาตรา ๕๐ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่เกินสองหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา ๖๒ ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกของพนักงานประเมินตามมาตรา ๓๑ หรือของคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีประจำจังหวัดหรือคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีกรุงเทพมหานครตามมาตรา ๖๗ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือนหรือปรับไม่เกินหนึ่งพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับกับผู้อุทธรณ์

มาตรา ๖๓ ผู้เสียหายผู้ใดไม่ยื่นแบบรายการภาษีภายในกำหนดเวลาตามมาตรา ๓๒ ต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท

มาตรา ๖๔ ผู้ใดขัดขวางหรือไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของผู้บริหารท้องถิ่นตามมาตรา ๔๕ หรือทำลายย้ายไปเสีย ซ่อนเร้น หรือโอนไปให้แก่บุคคลอื่นซึ่งทรัพย์สินที่ผู้บริหารท้องถิ่นมีคำสั่งให้ยึดหรืออายัด ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปี หรือปรับไม่เกินสี่หมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา ๖๔/๑ ผู้ใดฝ่าฝืนมาตรา ๔๕/๑ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปี และปรับไม่เกินสี่หมื่นบาท

ในกรณีผู้กระทำความผิดตามวรรคหนึ่งเป็นนิติบุคคล กรรมการผู้จัดการ ผู้จัดการหรือผู้แทนของนิติบุคคลนั้นต้องรับโทษตามที่บัญญัติในวรรคหนึ่งด้วย เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่าตนมิได้มีส่วนในการกระทำความผิดของนิติบุคคลนั้น

มาตรา ๖๕ ผู้ใดแจ้งข้อความอันเป็นเท็จหรือนำพยานหลักฐานอันเป็นเท็จมาแสดงเพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษี ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสามปี หรือปรับไม่เกินหกหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา ๖๖ ในกรณีที่ผู้กระทำความผิดซึ่งต้องรับโทษตามพระราชบัญญัตินี้เป็นนิติบุคคลให้กรรมการผู้จัดการ หุ่นส่วนผู้จัดการ หรือผู้แทนของนิติบุคคลนั้น ต้องรับโทษตามที่บัญญัติไว้สำหรับความผิดนั้น ๆ ด้วย เว้นแต่จะพิสูจน์ให้เห็นว่าการกระทำนั้นกระทำโดยตนมิได้รู้เห็นหรือยินยอมหรือตนได้จัดการตามสมควรเพื่อป้องกันมิให้เกิดความผิดนั้นแล้ว

มาตรา ๖๗ บรรดาความผิดตามพระราชบัญญัตินี้ที่มีโทษปรับสถานเดียวหรือเป็นความผิดที่มีโทษปรับหรือจำคุกไม่เกินหนึ่งปี ให้ผู้บริหารท้องถิ่นหรือผู้ซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมายมีอำนาจเปรียบเทียบได้

เมื่อผู้กระทำผิดได้ชำระเงินค่าปรับตามจำนวนที่เปรียบเทียบภายในสามสิบวันให้ถือว่าคดีเลิกกันตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา

ถ้าผู้กระทำผิดไม่ยินยอมตามที่เปรียบเทียบ หรือเมื่อยินยอมแล้วไม่ชำระเงินค่าปรับภายในระยะเวลาที่กำหนด ให้ดำเนินคดีต่อไป

มาตรา ๖๘ เงินค่าปรับตามพระราชบัญญัตินี้เกิดขึ้นในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใดให้ตกเป็นรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น

บทเฉพาะกาล

มาตรา ๖๕ บทบัญญัติแห่งกฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดินและกฎหมายว่าด้วยภาษีบำรุงท้องที่ซึ่งถูกยกเลิกโดยพระราชบัญญัตินี้ ให้ยังคงใช้บังคับต่อไปสำหรับการจัดเก็บภาษีที่ค้างอยู่หรือที่พึงชำระหรือที่ต้องคืนก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้มีผลใช้บังคับจัดเก็บภาษี

มาตรา ๗๐ ในกรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดินหรือกฎหมายว่าด้วยภาษีบำรุงท้องที่ซึ่งถูกยกเลิกโดยพระราชบัญญัตินี้ ยังไม่ได้ยื่นแบบพิมพ์เพื่อแจ้งรายการทรัพย์สินหรือยื่นแบบแสดงรายการที่ดิน หรือยื่นไว้ไม่ครบถ้วน หรือค้างชำระภาษี ถ้าได้ยื่นคำขอเสียภาษีตามแบบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด ภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ และได้ชำระภาษีตามจำนวนที่พนักงานประเมินได้ประเมินภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้แจ้งการประเมิน หรือได้ชำระภาษีภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้ยื่นคำขอเสียภาษีในกรณีที่เป็นการค้างชำระภาษี ให้ผู้นั้นได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียเงินเพิ่ม และยกเว้นความรับผิดทางอาญา รวมทั้งมีสิทธิผ่อนชำระภาษีตามที่กฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดินหรือกฎหมายว่าด้วยภาษีบำรุงท้องที่กำหนดไว้แล้วแต่กรณี

มาตรา ๗๑ เมื่อกฎหมายฉบับนี้มีผลใช้บังคับแล้ว ให้มีการบรรเทาภาระภาษีเฉพาะภาษีส่วนที่เพิ่มขึ้นจากภาษีโรงเรือนและที่ดินหรือภาษีบำรุงท้องที่ รวมทั้งผู้ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่มาก่อน ให้ชำระภาษีในปีที่หนึ่งถึงปีที่สามตามหลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

(๑) สำหรับผู้ที่ต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้น

ปีที่หนึ่ง ให้เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเท่ากับภาระภาษีเดิมที่พึงเสียในปีที่ล่วงมาแล้วรวมกับร้อยละยี่สิบห้าของภาษีที่เพิ่มขึ้น

ปีที่สอง ให้เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเท่ากับภาระภาษีเดิมที่พึงเสียในปีที่ล่วงมาแล้วรวมกับร้อยละห้าสิบของภาษีที่เพิ่มขึ้น

ปีที่สาม ให้เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเท่ากับภาระภาษีเดิมที่พึงเสียในปีที่ล่วงมาแล้วรวมกับร้อยละเจ็ดสิบห้าของภาษีที่เพิ่มขึ้น

(๒) สำหรับผู้ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินหรือภาษีบำรุงท้องที่มาก่อนให้เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ดังนี้

ปีที่หนึ่ง ให้เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างร้อยละสิบห้าของภาษีที่ต้องเสีย

ปีที่สอง ให้เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างร้อยละห้าสิบห้าของภาษีที่ต้องเสีย

ปีที่สาม ให้เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างร้อยละเจ็ดสิบห้าของภาษีที่ต้องเสีย

มาตรา ๗๒ เมื่อร่างพระราชบัญญัติฉบับนี้มีผลบังคับใช้ ให้มีการเตรียมความพร้อมก่อนการจัดเก็บภาษี ดังต่อไปนี้

(๑) ให้กรมที่ดินจัดทำแผนที่ระวางที่ดินดิจิทัลเชื่อมโยงกับข้อมูลทะเบียนที่ดินทุกแปลงให้ครบถ้วนทั่วประเทศภายในสองปี นับแต่วันที่ได้รับการจัดสรรงบประมาณ เว้นแต่มีเหตุอันจำเป็นให้ขยายเวลาได้อีกไม่เกินหนึ่งปี และให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น กรมธนารักษ์หรือสำนักงานธนารักษ์พื้นที่ แล้วแต่กรณี ไปติดต่อขอรับข้อมูลจากสำนักงานที่ดินในเขตพื้นที่ เพื่อใช้ในการจัดเก็บภาษีและการประเมินราคาที่ดินรายแปลงทั่วประเทศ

(๒) ให้กรมธนารักษ์หรือสำนักงานธนารักษ์พื้นที่ แล้วแต่กรณี ส่งหรือจัดให้มีการส่งบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ตามมาตรา ๒๓ ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นภายในเดือนกุมภาพันธ์ และประเมินราคาประเมินทุนทรัพย์ของทรัพย์สินอื่นตามมาตรา ๒๑ วรรค ๓ ภายในเดือนเมษายน

(๓) ออกประกาศพระราชกฤษฎีกาส่งขึ้นอย่างอื่นที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีตามมาตรา ๖ และกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของทรัพย์สินอื่นตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนด โดยกฎกระทรวงตามมาตรา ๒๑ ภายในเดือนพฤษภาคม

(๔) ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นดำเนินการ:

(๔.๑) ดำรวจและจัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ประกาศบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และแก้ไขบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของผู้เสียภาษีให้ถูกต้องตามมาตรา ๑๖ -๒๐ ภายในระยะเวลาไม่เกินเดือนพฤษภาคม

(๔.๒) ประเมินมูลค่าที่ดิน สิ่งปลูกสร้างหรือห้องชุดของผู้เสียภาษีภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของตนทุกรายให้ครบถ้วนตามมาตรา ๒๑ ภายในเดือนกรกฎาคม

(๔.๓) ส่งข้อมูลการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินหรือภาษีบำรุงท้องที่และมูลค่าของที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง หรือห้องชุดที่ต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ และประเภทที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ขอหารือให้แก่คณะกรรมการตามมาตรา ๒๗/๒ ภายในเดือนกรกฎาคม เพื่อใช้ข้อมูลดังกล่าวในการประกอบการพิจารณาการกำหนดอัตราภาษีของคณะกรรมการกำหนดอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

(๔.๔) ประกาศราคาประเมินที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง อัตราภาษีที่จัดเก็บ หลักเกณฑ์การประเมินทุนทรัพย์สำหรับสิ่งปลูกสร้าง และรายละเอียดอื่นที่จำเป็นในการจัดเก็บภาษี ณ สำนักงานหรือที่ทำการขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นตามมาตรา ๒๘ ก่อนวันที่ ๑ มกราคม

(๔.๕) แจ้งการประเมินภัยและส่งแบบแสดงรายการเสียหายไปยังผู้เสียหายตามมาตรา ๓๐ ก่อนวันที่ ๑ มกราคม

(๔.๕) คณะอนุกรรมการจัดทำข้อมูลการจัดเก็บภัยประจำจังหวัดหรือคณะอนุกรรมการจัดทำข้อมูลการจัดเก็บภัยประจำกรุงเทพมหานคร แล้วแต่กรณี รวบรวมข้อมูลตามข้อ (๔.๓) ประมวลผลข้อมูล พิจารณาประเภทที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตามท้องที่ปกครองส่วนท้องถิ่นขอหรือแล้วส่งให้คณะกรรมการกำหนดอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างภายในเดือนสิงหาคมเพื่อใช้เป็นข้อมูลประกอบการพิจารณากำหนดอัตราภาษี

(๔.๖) คณะกรรมการพิจารณากำหนดอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกำหนดอัตราภาษีภายในเดือนตุลาคม พิจารณากำหนดเกี่ยวกับประเภทที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เสนอแนะการลดอัตราภาษีสำหรับทรัพย์สินบางประเภท และแจ้งผลการพิจารณากำหนดอัตราภาษีให้กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่นและกรุงเทพมหานครภายในวันที่ ๑ พฤศจิกายนเพื่อดำเนินการต่อไป

ผู้รับสนองพระราชโองการ

.....

นายกรัฐมนตรี

บรรณานุกรม

เอกสารภาษาไทย

หนังสือ

พูนศรี สงวนชีพ. นโยบายและการบริหารภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2546.

ปัญญาพร ทองเล็ก. การภาษีอากรธุรกิจ. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์บริษัท ออฟเซ็ท, 2552.

ศุภลักษณ์ พิณีภูวาล. คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547.

อรัญ ธรรมโน. ความรู้ทั่วไปทางการคลัง. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์บริษัทพิมพ์ จำกัด, 2518.

อรรวรรณ พจนานูรัตน์. กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2539.

ณัฐพงศ์ โปษกะบุตร. กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ศรีเมืองการพิมพ์, 2532.

ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม. คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์พิมพ์อักษร, 2541.

ปรีดา นาคเนาวิม. เศรษฐศาสตร์ภาษีอากร 1. พิมพ์ครั้งที่ 6 กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์แสงจันทร์การพิมพ์, 2531.

อเนก เขียรถาวร, ปรีดา นาคเนาวิม และอัญชลี ค้อคงคา. การภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2517.

ป๊วย อึ้งภากร. คำบรรยายวิชาการคลังมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ปี 2498. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ประมวลมิตรการพิมพ์, 2498.

ศุภรัตน์ คิววัฒน์กุล. เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1. หน่วยที่ 1-7. พิมพ์ครั้งที่ 8 กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2545.

วิทย์ ดันตยกุล. กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2528.

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและกระจายราย. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2532.

พนม ทินกร ณ อยุธยา. การบริหารการคลังรัฐบาล มหภาค 2. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ศิลป์สยามการพิมพ์, 2534.

ไพจิตร โจนวานิช, **คำอธิบายประมวลรัษฎากร**. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ), 2546.

ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม. **คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายภาษีอากร**. พิมพ์ครั้งที่ 3 (แก้ไขเพิ่มเติม) กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2549.

ธานินทร์กรวิเชียร และวิชา มหาคุณ. **การตีความกฎหมาย**. พิมพ์ครั้งที่ 5 กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ชวนพิมพ์, 2548.

เกียรติขจร วัจนะสวัสดิ์. **คำอธิบายกฎหมายอาญา ภาค 1**. พิมพ์ครั้งที่ 10 กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ พลสยาม พรินติ้ง (ประเทศไทย), 2551.

ศุภลักษณ์ พิณีภูวดล. **คำอธิบายกฎหมายมหาชนว่าด้วยการคลังและภาษีอากร**. พิมพ์ครั้งที่ 2 กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2544.

ไชยยศ เหมะรัชตะ. **กฎหมายว่าด้วยสัญญา**. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติบรรณาการ, 2527. หยุต แสงอุทัย. **ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายทั่วไป**. พิมพ์ครั้งที่ 14, กรุงเทพมหานคร:

สำนักพิมพ์ประกายประกาย, 2542.

รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์. **ภาษีอากรในประวัติศาสตร์เศรษฐกิจไทย คลังข้อมูลและบทสำรวจสถานะทางวิชาการ**. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2528.

ศุภลักษณ์ พิณีภูวดล. **คำอธิบายกฎหมายมหาชนการคลังและภาษีอากร ภาษีบำรุงท้องที่** กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2545.

ภาสกร ชุณหอุไร. **คำอธิบายประมวลกฎหมายที่ดิน**. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์แสงสุทธิการพิมพ์, 2529.

ศุภลักษณ์ พิณีภูวดล. **คำอธิบายภาษีโรงเรือนและที่ดิน**. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547.

หลวงประดิษฐมนูธรรม (ดร. ปรีดี พนมยงค์). **บันทึกข้อความสำคัญประกอบด้วยอุทาหรณ์และคำแนะนำประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 1**. โรงพิมพ์นิติสาสน์พระนคร.

จิรนิติ หะวานนท์. **คำอธิบายวิชากฎหมายปกครอง (ภาคทั่วไป)**. พิมพ์ครั้งที่ 3 กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2550.

บทความและวารสาร

สรายุทธ์ วุฒยากรณ์. “ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร,” **วารสาร 19 ปี ศาลภาษีอากรกลาง** สิงหาคม 2548.

สรายุทธ์ วุฒยากรณ์. “การตีความกฎหมายภาษีอากร”, **สรรพากรสาสน์** 52, 8 สิงหาคม 2548.

สม อินทร์พยุง. “ข้อสังเกตในการตีความกฎหมายภาษีอากร” **วารสารทนายความ**ปีที่ 21 ฉบับที่ 4.

วรภักดิ์ พิบูลย์. “การเก็บเงินค่านา.” วารสารสังคมศาสตร์ มกราคม 2508.

ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม. “ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีและไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน,” สารพาคร
ศาสตร์ 41, 2 กุมภาพันธ์ 2537.

สุรพล นิตติไกรพจน์. “ปัญหาทางกฎหมายในการแปรรูปรัฐวิสาหกิจไทย,” วารสารนิติศาสตร์ 29, 2
มิถุนายน 2542.

วิทยานิพนธ์

ณิชนันท์ จังกาจิตต์. “ปัญหาเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่: แนวทางแก้ไข”.

วิทยานิพนธ์เศรษฐศาสตร์มหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2537.

กล่อม อิศรพันธ์. ภาษีที่ดินและโรงเรือน วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต คณะเศรษฐศาสตร์
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2497.

นิตติ กสิโกศล. การเก็บค่านาในสมัยกรุงรัตนโกสินทร์ พ.ศ. 2325-2482 วิทยานิพนธ์ปริญญา
มหาบัณฑิต ภาควิชาประวัติศาสตร์ มหาวิทยาลัยศิลปากร, 2525.

อร่าม เอี่ยมอรุณ. “การจัดเก็บและการใช้จ่ายเงินช่วยบำรุงท้องที่.” วิทยานิพนธ์รัฐศาสตรบัณฑิต
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2504.

กฎหมาย

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550.

พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508.

พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510.

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475.

พระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณ พ.ศ. 2502.

พระราชบัญญัติคุณสมบัติมาตรฐานสำหรับกรรมการและพนักงานรัฐวิสาหกิจ พ.ศ. 2518

พระราชบัญญัติพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ พ.ศ. 2521

พระราชบัญญัติทุนรัฐวิสาหกิจ พ.ศ. 2542.

พระราชบัญญัติแรงงานรัฐวิสาหกิจ พ.ศ. 2543

พระราชบัญญัติการบริหารหนี้สาธารณะ พ.ศ. 2548

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์.

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง.

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.

ประวัติผู้วิจัย

ชื่อ ชื่อสกุล	นายธรรมกิตต์ ขวัญเกื้อ
วัน เดือน ปี เกิด	16 กันยายน พ.ศ. 2521
สถานที่เกิด	กรุงเทพมหานคร
วุฒิการศึกษา	สำเร็จการศึกษาปริญญาตรี นิติศาสตรบัณฑิต (เกียรตินิยมอันดับ 1) จากมหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต พ.ศ. 2543 สำเร็จการศึกษานิติบัณฑิตไทย จากสำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา พ.ศ. 2544 สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาโท นิติศาสตรมหาบัณฑิต จากมหาวิทยาลัยรามคำแหง พ.ศ. 2549
ประวัติการทำงาน	นิติกร สำนักความรับผิดชอบแพ่ง กลุ่มตรวจสอบวินิจฉัยงานละเมิดและแพ่ง 2 สำนักความรับผิดชอบแพ่ง กรมบัญชีกลาง พ.ศ. 2545 - 2546 นักวิชาการคลัง 3 กรมบัญชีกลาง พ.ศ. 2546 นิติกร 3 สำนักความรับผิดชอบแพ่ง กลุ่มตรวจสอบวินิจฉัยงานละเมิดและแพ่ง 2 สำนักความรับผิดชอบแพ่ง กรมบัญชีกลาง พ.ศ. 2546 – 2547 อาจารย์ประจำคณะนิติศาสตร์ วิทยาลัยราชพฤกษ์ พ.ศ. 2550 – 2553 หัวหน้าสาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ วิทยาลัยราชพฤกษ์ พ.ศ. 2553 ถึงปัจจุบัน อาจารย์พิเศษคณะมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ โปรแกรมวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยราชภัฏนครปฐม พ.ศ. 2552 – ปัจจุบัน