

การศึกษาเพื่อวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินและ
ภาษีบำรุงท้องที่ เปรียบเทียบกับร่างภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

ภาวดี เกิดทุ่งยั้ง

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร

รัฐประศาสนศาสตรมหาบัณฑิต

คณะรัฐประศาสนศาสตร์

สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์

2555

การศึกษาเพื่อวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินและ
ภาษีบำรุงท้องที่ เปรียบเทียบกับร่างภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง
ภาวดี เกิดทุ้งยั้ง
คณะรัฐประศาสนศาสตร์

รองศาสตราจารย์.....*สมนึก งาม*.....ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก
(ดร. พลภัทร บุราคม)

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ ได้พิจารณาแล้วเห็นสมควรอนุมัติให้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรรัฐประศาสนศาสตรมหาบัณฑิต

ชยภักดิ์ อัครวิธานนท์
.....ประธานกรรมการ
(ดร. ชยภักดิ์ อัครวิธานนท์)

รองศาสตราจารย์.....*สมนึก งาม*.....กรรมการ
(ดร. พลภัทร บุราคม)

ผู้ช่วยศาสตราจารย์.....*อัครวิธานนท์*.....กรรมการ
(ดร. อัครวิธานนท์ วงศ์ปรีดี)

รองศาสตราจารย์.....*ทิววรรณ*.....คณบดี
(ดร. ทิววรรณ หล่อสุวรรณรัตน์)

เมษายน 2555

บทคัดย่อ

ชื่อวิทยานิพนธ์	การศึกษาเพื่อวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ เปรียบเทียบกับร่างภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง
ชื่อผู้เขียน	นางสาวภาวดี เกิดทุ่งยั้ง
ชื่อปริญญา	รัฐประศาสนศาสตรมหาบัณฑิต
ปีการศึกษา	2555

การศึกษาวิจัยเรื่อง การศึกษาเพื่อวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ เปรียบเทียบกับร่างภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มีวัตถุประสงค์ 3 ประการ คือ 1) เพื่อศึกษาถึงลักษณะสำคัญของภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ ว่ามีข้อดีหรือข้อเสียอย่างไร 2) เพื่อศึกษาถึงลักษณะสำคัญของร่างภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งเป็นร่างภาษีทรัพย์สินฉบับใหม่ที่จะนำมาใช้แทนภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ ว่ามีข้อดีหรือข้อเสียอย่างไร และ 3) เพื่อสรุปหาแนวทางการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เหมาะสมกับประเทศไทย โดยใช้การวิจัยเชิงคุณภาพ ด้วยวิธีการศึกษาจากเอกสาร

ผลจากการวิเคราะห์ตามหลักเกณฑ์ภาษีที่ดี อันประกอบด้วย หลักความแน่นอน หลักความเป็นธรรม หลักการอำนวยความสะดวก และหลักความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ พบว่า ภาษีโรงเรือนและที่ดินที่จัดเก็บตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และภาษีบำรุงท้องที่ที่จัดเก็บตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มีลักษณะที่ไม่สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ภาษีที่ดี และจากการวิเคราะห์ภายใต้หลักเกณฑ์เดียวกัน พบว่า ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. มีความสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ภาษีที่ดี ที่สามารถแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีภายใต้พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ได้

ทั้งนี้ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ยังมีข้อสังเกตบางประการที่นำไปสู่การเสนอแนวทางในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งมีข้อสรุปว่า ฐานภาษีและทรัพย์สินที่จัดเก็บ คือ ฐานภาษีและทรัพย์สินตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 21 และมาตรา 6 แห่งร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างพ.ศ. (ฉบับวันที่ 4 มีนาคม พ.ศ. 2553) ในส่วนอัตราภาษี มีข้อเสนอ 3 ประการคือ 1) ควรเพิ่มอัตรากำหนดสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประกอบการ

(4)

เชิงพาณิชย์ ให้มีอัตราสูงขึ้น 2) ควรกำหนดอัตรากำไรในแต่ละลักษณะการใช้ประโยชน์ให้เป็น
อัตรากำไรก้าวหน้าตามมูลค่าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และ 3) ยกเลิกเพดานภาษีสำหรับที่ดินที่ทิ้ง
ไว้ว่างเปล่าและกำหนดอัตรากำไรก้าวหน้าตามขนาดการถือครองที่ดิน และในส่วนข้อยกเว้นข้อ
ลดหย่อนภาษี ควรมีการยกเว้นภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้อยู่อาศัย ที่มีมูลค่าของที่ดิน
และสิ่งปลูกสร้างต่ำกว่าเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด โดยเกณฑ์มูลค่าทรัพย์สินที่กำหนดต้องมีความ
แตกต่างกันตามความเจริญของแต่ละท้องถิ่น

ABSTRACT

Title of Thesis	Study Analysis Of The Problem About Building And Land Tax And Local Development Tax Compare With Draft Land And Building Tax
Author	Miss Pawadee Kerdthungyang
Degree	Master Of Public Administration
Year	2012

This research of Study Analysis of the problem about Building and Land Tax and Local Development Tax compare with Draft Land and Building Tax has 3 purposed : 1) To study the key about advantage and disadvantage of Building and Land Tax and Local Development Tax 2) To study the key about the new Draft Land and Building Tax and 3) To summarize the taxation of Building and Land Tax and Local Development Tax appropriate in Thailand by using qualitative research with the approach of the document.

The results of the analysis according to the tax as principles of good taxation, Certainty Principle, Equity Principle, Yield Principle and Enforceability Principle. The results also showed that the taxation of Building and Land Tax Act B.E 1932 and Local Development Tax Act B.E. 1965 are inconsistent with the principles of good taxation. And analyzed under the same principles revealed that Draft Land and Building Tax Act B.E. are highly consistent with the principles of good taxation that can be handled the taxation of Building and Land Tax Act B.E 1932 and Local Development Tax Act B.E. 1965.

Owing to the Draft Land and Building Tax Act B.E. has also provides some insight into the guideline about the taxation of Land and Building Tax. The conclusion revealed that the tax base and property tax base is stored as prescribed in Section 21 and Section 6 of the Draft Land and Building Tax Act B.E. (Dated

(6)

March 4, 2553) have proposed a tax rate of 3 reasons: 1) The tax rate for land and buildings for commercial use at higher level 2) to determine the tax rate in the use of a tax rate of progress based on the value of land and buildings, and 3) to dismiss taxes for land that is left empty and determine to advancing tax on their holdings and the Tax Exemption and Reduction should be exempt for land and buildings used for housing that have the value of land and buildings under the law. And the value of the property must be varied according to the prosperity of the region.

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์เรื่อง การศึกษาเพื่อวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษี โรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ เปรียบเทียบกับร่างภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง สำเร็จลุล่วงได้เนื่องมาจากผู้วิจัยได้รับความช่วยเหลือในการให้ข้อมูล คำปรึกษา ข้อเสนอแนะ ความคิดเห็น และกำลังใจจากบุคคลหลายท่าน

ผู้วิจัยขอขอบพระคุณ รศ.ดร.พลภัทร บุราคม อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ รวมถึง ดร.ชยกฤต อัครวิชิตานนท์ ประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ และ ผศ.ดร.อัครกรณ์ วงศ์ปรีดี กรรมการสอบวิทยานิพนธ์ ที่ได้กรุณาสละเวลาให้คำปรึกษา ข้อเสนอแนะ และข้อคิดเห็นในวิทยานิพนธ์อย่างเต็มที่ ทำให้วิทยานิพนธ์นี้สำเร็จตามวัตถุประสงค์

ขอขอบพระคุณ อาจารย์คณะรัฐประศาสนศาสตร์ สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์ และอาจารย์คณะรัฐศาสตร์และรัฐประศาสนศาสตร์ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ทุกท่าน ที่ได้ถ่ายทอดองค์ความรู้ทางวิชาการให้แก่ผู้วิจัย และขอขอบคุณเจ้าหน้าที่ของคณะรัฐประศาสนศาสตร์ทุกคนที่ได้ให้ความช่วยเหลือในการติดต่อประสานงานและให้คำแนะนำในการทำวิทยานิพนธ์เป็นอย่างดี

ขอขอบคุณเพื่อนๆ พี่ๆ ทุกคน สำหรับคำปรึกษา กำลังใจ และความช่วยเหลือที่มีให้กันมาโดยตลอด

และสุดท้ายนี้ขอกราบขอบพระคุณ บิดา มารดา และครอบครัวของผู้วิจัย ที่เห็นความสำคัญของการศึกษา ให้ความช่วยเหลือ สนับสนุน กระตุ้นเตือน เป็นกำลังใจ ตลอดจนเป็นแรงใจที่สำคัญยิ่งของผู้วิจัยตลอดมา จนทำให้การทำวิทยานิพนธ์ครั้งนี้สำเร็จได้ตามที่ตั้งใจ

ภาวดี เกิดพุ่มยั้ง

(เมษายน 2555)

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อ	(3)
ABSTRACT	(5)
กิตติกรรมประกาศ	(7)
สารบัญ	(8)
สารบัญตาราง	(10)
สารบัญภาพ	(13)
บทที่ 1 บทนำ	1
1.1 ที่มาและความสำคัญ	1
1.2 คำถามการวิจัย	3
1.3 วัตถุประสงค์	3
1.4 ขอบเขตการศึกษา	4
1.5 นิยามศัพท์	4
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	5
บทที่ 2 ทบทวนวรรณกรรม	6
2.1 แนวคิดหลักการภาษีอากร	6
2.2 แนวคิดเกี่ยวกับภาษีทรัพย์สิน	26
2.3 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475	31
2.4 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508	34
2.5 ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.	40
2.6 กรอบแนวคิดในการวิจัย	44
บทที่ 3 ระเบียบวิธีวิจัย	46
3.1 วิธีวิจัยที่ใช้	46

3.2 การเก็บรวบรวมข้อมูล	46
3.3 การวิเคราะห์ข้อมูล	47
บทที่ 4 เปรียบเทียบข้อดีข้อเสียของภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ และร่างภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ภายใต้หลักเกณฑ์ภาษีที่ดี	49
4.1 หลักความแน่นอน	49
4.2 หลักความเป็นธรรม	77
4.3 หลักการอำนวยความสะดวก	108
4.4 หลักความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ	141
บทที่ 5 สรุปปัญหาการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ และข้อเสนอ แนวทางในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในประเทศไทย	162
5.1 สรุปปัญหาการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ เปรียบเทียบ กับร่างภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง	163
5.2 ข้อเสนอแนะแนวทางการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในประเทศไทย	169
บทที่ 6 สรุปอภิปรายผล และข้อเสนอแนะ	178
6.1 สรุปผลการศึกษา	178
6.2 อภิปรายผลการศึกษา	182
6.3 ข้อจำกัดในการศึกษา	183
6.4 ข้อเสนอแนะ	184
บรรณานุกรม	185
ภาคผนวก	191
ภาคผนวก ก ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.	191
ประวัติผู้เขียน	218

สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
1.1 แสดงภาพรวมของรายได้ที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บได้ ปี พ.ศ. 2545-2551	2
2.1 แสดงอัตราภาษี 34 ชั้น ตามบัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่ แห่งพระราชบัญญัติ ภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508	37
4.1 แสดงการเปรียบเทียบความแน่นอนของภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุง ท้องที่และภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง	51
4.2 สรุปการเปรียบเทียบข้อดีข้อเสียของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และร่างพระราชบัญญัติ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ภายใต้อัตราความแน่นอน	76
4.3 แสดงการเปรียบเทียบความเป็นธรรมของภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่และภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง	78
4.4 แสดงตัวอย่างราคาเช่าบ้านตึกเดี่ยว 1 ชั้น ในโครงการบ้านจัดสรร บ้านของเรา จำแนกตามเจ้าของบ้านแต่ละคน	83
4.5 แสดงการคำนวณภาษีของทรัพย์สินที่ใช้อยู่อาศัยของภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ เปรียบเทียบกับร่างภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง	88
4.6 แสดงอัตราราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินปี พ.ศ. 2547-2550 ที่เพิ่มขึ้นจากราคา ปานกลางที่ดินปี พ.ศ. 2521-2524 ในกรุงเทพมหานคร 9 เขต	90
4.7 แสดงการเปรียบเทียบราคาปานกลางที่ดิน พ.ศ. 2521-2524 กับราคาประเมิน ที่ดิน พ.ศ. 2551-2554 โดยการสุ่มเปรียบเทียบพื้นที่ที่มีราคาปานกลางที่ดิน พ.ศ. 2521-2524 เท่ากันที่ราคา 800,000 บาทต่อไร่	92
4.8 แสดงบัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่ 34 ชั้น ตามที่กำหนดไว้ในท้าย พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508	95
4.9 แสดงราคาปานกลางของที่ดิน และอัตราภาษีที่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ ในกรุงเทพมหานคร เขตบางขุนเทียน	98

4.10	แสดงการเปรียบเทียบมูลค่าภาษีที่คิดตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือน และที่ดิน พ.ศ. 2475 และร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.	103
4.11	แสดงการคำนวณเปรียบเทียบภาระภาษีที่จัดเก็บตามพระราชบัญญัติภาษี โรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและ สิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ของตัวอย่างที่ 1	105
4.12	แสดงการคำนวณเปรียบเทียบภาระภาษีที่จัดเก็บตามพระราชบัญญัติภาษี โรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและ สิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ของตัวอย่างที่ 2	106
4.13	สรุปการเปรียบเทียบข้อดีข้อเสียของภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ และร่างภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ภายใต้หลักความเป็นธรรม	108
4.14	แสดงการเปรียบเทียบความสามารถในการอำนวยความสะดวกของภาษีโรงเรือน และที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ และภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง	110
4.15	แสดงภาพรวมของรายได้ที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บได้ ปี พ.ศ. 2547-2551	117
4.16	แสดงอัตราส่วนของรายได้ที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บได้ ปี พ.ศ. 2547-2551	118
4.17	แสดงการเปรียบเทียบอัตราภาษีที่จัดเก็บ ระหว่างภาษีบำรุงท้องที่ และ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (กรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้อยู่อาศัย) ในพื้นที่กรุงเทพมหานคร โดยการสุ่มพื้นที่ที่มีราคาปานกลางที่ดิน พ.ศ. 2521-2524 เท่ากัน ที่ราคา 800,000 บาทต่อไร่	120
4.18	แสดงมูลค่าภาษีที่ดิน ประเมินการจากราคาที่ดิน โดยเฉลี่ยในแต่ละจังหวัด จำแนกตามอัตราภาษีและขนาดพื้นที่ที่จัดเก็บ	131
4.19	แสดงมูลค่าที่ดินทั้งหมดในเขตพื้นที่บางรัก สาทร ดุสิต บางคอแหลม และบางซื่อ	134
4.20	แสดงประมาณการรายได้ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (คิดเฉพาะการจัดเก็บ ภาษีที่ดิน ยังไม่รวมภาษีที่เก็บจากสิ่งปลูกสร้าง) ของกรุงเทพมหานคร จำแนกตามเขตตัวอย่าง	135
4.21	แสดงการเปรียบเทียบรายได้ระหว่างการจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่	137

พ.ศ. 2508 กับร่างกฎหมายภาษีทรัพย์สินฉบับใหม่ (ร่างพระราชบัญญัติ
ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.) ของกรุงเทพมหานคร จำแนกตาม
เขตตัวอย่าง

- | | | |
|------|---|-----|
| 4.22 | สถิติผลการจัดเก็บรายได้ภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่
ปีงบประมาณ พ.ศ. 2553 (ตุลาคม 2552 - กันยายน 2553) ในกรุงเทพ
มหานคร จำแนกตามเขตตัวอย่าง | 140 |
| 4.23 | แสดงภาพรวมของรายได้ที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บได้ และ
อัตราส่วนของรายได้ที่ท้องถิ่นจัดเก็บเองกับรายได้ที่ท้องถิ่นได้รับทั้งหมด
ปี พ.ศ. 2547-2551 | 142 |
| 4.24 | แสดงความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติของภาษีโรงเรือนและที่ดิน
ภาษีบำรุงท้องที่ และภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง | 144 |
| 5.1 | แสดงราคาประเมินที่ดินที่แตกต่างกันของพื้นที่ในเขตกรุงเทพมหานคร
เขตเทศบาลเมือง และเขตเทศบาลตำบล | 175 |
| 5.2 | แสดงสรุปสาระสำคัญของข้อเสนอแนวทางในการจัดเก็บภาษีที่ดินและ
สิ่งปลูกสร้างในประเทศไทย | 177 |
| 6.1 | สรุปข้อดีข้อเสียของลักษณะสำคัญของภาษีโรงเรือนและที่ดิน
ภาษีบำรุงท้องที่ และร่างภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง | 179 |

สารบัญภาพ

ภาพที่	หน้า
2.1 แสดงกรอบแนวคิดในการศึกษาเพื่อวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษี โรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ เปรียบเทียบกับภาษีที่ดินและ สิ่งปลูกสร้าง	45

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ที่มาและความสำคัญ

ภาษีอากรเป็นเครื่องมือทางการคลังที่รัฐมีอำนาจในการจัดเก็บผ่านหน่วยงานภาครัฐต่างๆ (วีระศักดิ์ เครือเทพ, 2548: 16-17) ซึ่งมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อหารายได้มาใช้จ่ายในการจัดทำกิจการสาธารณะต่างๆของรัฐ (ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, 2541: 9) โดยภาษีอากรที่รัฐจัดเก็บนั้นมีหลายประเภทตามความแตกต่างของฐานภาษีที่นำมาใช้ ได้แก่ ภาษีอากรที่จัดเก็บจากฐานรายได้ ภาษีอากรที่จัดเก็บจากฐานการบริโภครวม และภาษีอากรที่จัดเก็บจากฐานความมั่งคั่งหรือทรัพย์สิน

สำหรับการจัดเก็บภาษีอากรในประเทศไทยนั้น ได้มีการจัดเก็บภาษีอากรจากฐานภาษีทั้ง 3 ประเภทนี้เช่นกัน โดยภาษีอากรที่จัดเก็บจากฐานรายได้และฐานการบริโภค อันได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีศุลกากร ฯลฯ จะถูกจัดเก็บโดยหน่วยงานส่วนกลางของรัฐเพื่อนำไปใช้จ่ายในการจัดทำนโยบายหรือโครงการสาธารณะต่างๆ ของประเทศ ตลอดจนนำรายได้ภาษีบางส่วนไปจัดสรรเป็นเงินอุดหนุนให้กับท้องถิ่นด้วย ส่วนภาษีสำคัญที่จัดเก็บจากฐานทรัพย์สินหรือความมั่งคั่งของประเทศไทย ได้แก่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ ซึ่งเป็นทรัพย์สินประเภทอสังหาริมทรัพย์ จะถูกจัดเก็บโดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ เพื่อเป็นรายได้ให้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่จัดเก็บนั้น

จากภาษีอากรต่างๆที่ประเทศไทยจัดเก็บอยู่ในปัจจุบัน ผู้วิจัยมีความสนใจที่จะศึกษาในส่วนของ “ภาษีทรัพย์สิน” ที่มีการจัดเก็บจากฐานความมั่งคั่งหรือทรัพย์สินที่แต่ละคนถือกรรมสิทธิ์อยู่ โดยมีการจัดเก็บบนแนวคิดพื้นฐานที่ว่า ผู้ที่มีทรัพย์สินสมบัติสะสมไว้มากย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีมากกว่าผู้ที่ไม่มียทรัพย์สินสมบัติสะสมไว้ เนื่องจากผู้ที่มีทรัพย์สินสมบัติดังกล่าวอาจใช้ทรัพย์สินที่ตนมีอยู่เพื่อสร้างรายได้หรือประโยชน์ทางเศรษฐกิจให้กับตนเองได้ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินหรือความมั่งคั่งในลักษณะที่เหมาะสม จึงถือเป็นเครื่องมือที่ช่วยให้เกิดการกระจายการถือครองทรัพย์สิน ลดความเหลื่อมล้ำในการถือครองทรัพย์สิน และช่วยสร้างความเป็นธรรมในสังคมได้ (วีระศักดิ์ เครือเทพ, 2548: 29)

ภาษีที่จัดเก็บจากทรัพย์สินประเภทอสังหาริมทรัพย์ที่ประเทศไทยใช้อยู่ในปัจจุบัน คือ ภาษีที่จัดเก็บตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 โดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจในการจัดเก็บ แต่เนื่องจากแนวนโยบายภาครัฐในปัจจุบันที่ได้มีการผลักดันพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ซึ่งเป็นกฎหมายภาษีทรัพย์สินฉบับใหม่ให้นำมาใช้แทนพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 เนื่องจากทางภาครัฐและกลุ่มนักวิชาการต่างๆ เห็นว่ากฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดิน และกฎหมายว่าด้วยภาษีบำรุงท้องที่ที่บังคับใช้อยู่ นั้น ยังมีข้อบกพร่องหลายประการ กล่าวคือ ฐานภาษีและอัตราภาษีที่จัดเก็บไม่มีความเหมาะสมกับสภาพการณ์ของประเทศไทยในปัจจุบัน การประเมินภาษีตามกฎหมายภาษีทั้งสองฉบับไม่มีความสอดคล้องกัน รวมไปถึงขั้นตอนการดำเนินการและการปฏิบัติการในเรื่องต่างๆ ที่แตกต่างกัน ทำให้เกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษี องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีรายได้ที่น้อยจากการจัดเก็บภาษี คือ มีรายได้จากการจัดเก็บภาษีเองร้อยละ 9.35 ของรายได้ทั้งหมดที่ท้องถิ่นได้รับ ในปี พ.ศ. 2551 ซึ่งเป็นสัดส่วนที่น้อยมาก จึงสมควรยกเลิกกฎหมายภาษีทั้งสองฉบับ และให้ใช้กฎหมายว่าด้วยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแทน (สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, 2552)

ตารางที่ 1.1 แสดงภาพรวมของรายได้ที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บได้ปี พ.ศ. 2545-2551

ประเภทรายได้	ปี (หน่วย: ร้อยละ)						
	2545	2546	2547	2548	2549	2550	2551
1) รายได้ที่ท้องถิ่นจัดหาเอง	12.00	11.14	10.24	9.20	8.90	8.96	9.35
(1) ภาษีโรงเรือนและที่ดิน	5.92	5.89	4.90	4.44	4.33	4.37	4.56
(2) ภาษีบำรุงท้องที่	0.46	0.46	0.39	0.36	0.32	0.32	0.34
(3) ภาษีป้าย	0.54	0.57	0.46	0.42	0.41	0.42	0.44
(4) อื่นๆ	5.08	4.22	4.49	3.98	3.84	3.85	4.01
2) ภาษีที่รัฐบาลเก็บและแบ่งให้	44.06	58.09	51.97	51.58	52.58	52.05	51.41
3) เงินอุดหนุน	43.94	30.77	37.79	39.22	38.52	38.99	39.24
รวมรายได้ของท้องถิ่น	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00

แหล่งที่มา: สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, 2552.

จากแนวคิดพื้นฐานของภาษีทรัพย์สิน ความสำคัญของภาษีทรัพย์สิน และแนวนโยบายภาครัฐในปัจจุบันที่มีการผลักดันให้ยกเลิกการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ โดยได้จัดทำร่างกฎหมายภาษีทรัพย์สินฉบับใหม่ คือ ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. เพื่อนำมาใช้จัดเก็บภาษีแทนพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ผู้วิจัยจึงมีความสนใจที่จะศึกษาเพื่อให้ทราบว่าพระราชบัญญัติภาษีที่ใช้จัดเก็บอยู่ในปัจจุบันทั้ง 2 ฉบับมีข้อดีหรือข้อเสียอย่างไร และร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่จะนำมาใช้แทนนั้นมีข้อดีหรือข้อเสียอย่างไร ด้วยการวิเคราะห์ภายใต้หลักสำคัญ 4 ประการคือ หลักความแน่นอน หลักความเป็นธรรม หลักการอำนวยความสะดวก และหลักความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ ซึ่งเป็นส่วนประกอบของหลักเกณฑ์ภาษีที่ดี ทั้งนี้ เพื่อให้ทราบถึงปัญหาของกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินและกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่ที่ใช้จัดเก็บอยู่ในปัจจุบัน และร่างกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ได้มีการผลักดันให้นำมาใช้แทนนั้นมีลักษณะที่แตกต่างจากกฎหมายทั้ง 2 ฉบับอย่างไร สามารถแก้ไขปัญหาหรือข้อบกพร่องที่เกิดขึ้นอยู่ในปัจจุบันได้หรือไม่ ตลอดจนเพื่อให้ทราบถึงข้อสรุปแนวทางในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่มีความเหมาะสมตรงตามหลักเกณฑ์ภาษีที่ดี

1.2 คำถามการวิจัย

- 1.2.1 ภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ มีข้อดีหรือข้อเสียอย่างไร
- 1.2.2 ร่างภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งเป็นร่างภาษีทรัพย์สินฉบับใหม่ที่จะนำมาใช้แทนภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ มีข้อดีหรือข้อเสียอย่างไร
- 1.2.3 ประเทศไทยควรมีแนวทางในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างอย่างไร จึงจะมีความเหมาะสมตรงตามหลักเกณฑ์ภาษีที่ดี

1.3 วัตถุประสงค์

- 1.3.1 เพื่อศึกษาถึงลักษณะสำคัญของภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ ว่ามีข้อดีหรือข้อเสียอย่างไร

1.3.2 เพื่อศึกษาถึงลักษณะสำคัญของร่างภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งเป็นร่างภาษีทรัพย์สินฉบับใหม่ที่จะนำมาใช้แทนภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ ว่ามีข้อดีหรือข้อเสียอย่างไร

1.3.3 เพื่อสรุปหาแนวทางการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เหมาะสมกับประเทศไทย

1.4 ขอบเขตการศึกษา

1.4.1 ศึกษาแนวความคิด หลักการ ทฤษฎีทางด้านภาษีอากร และภาษีทรัพย์สิน

1.4.2 ศึกษาวิเคราะห์ข้อดีข้อเสียในลักษณะสำคัญของภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ ภายใต้หลักเกณฑ์ภาษีที่ดี อันประกอบด้วย หลักความแน่นอน หลักความเป็นธรรม หลักการอำนวยความสะดวก และหลักความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ

1.4.3 ศึกษาวิเคราะห์ข้อดีข้อเสียในลักษณะสำคัญของร่างภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ภายใต้หลักเกณฑ์ภาษีที่ดี อันประกอบด้วย หลักความแน่นอน หลักความเป็นธรรม หลักการอำนวยความสะดวก และหลักความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ

1.4.4 ศึกษาวิเคราะห์หาแนวทางการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่มีความเหมาะสม ตรงตามหลักเกณฑ์ภาษีที่ดี อันประกอบด้วย หลักความแน่นอน หลักความเป็นธรรม หลักการอำนวยความสะดวก และหลักความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ

1.5 นิยามศัพท์

ในวิทยานิพนธ์นี้ได้มีการใช้ถ้อยคำที่ต้องให้นิยามทั่วไป เพื่อสร้างความเข้าใจร่วมกัน โดยประกอบด้วยคำศัพท์ที่สำคัญ ดังนี้

1.5.1 ภาษีโรงเรือนและที่ดิน หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

1.5.2 ภาษีบำรุงท้องที่ หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

1.5.3 ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง หมายถึง ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. (ฉบับวันที่ 4 มีนาคม พ.ศ. 2553)

1.5.4 กฎหมายภาษีทรัพย์สินฉบับใหม่ หมายถึง ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. (ฉบับวันที่ 4 มีนาคม พ.ศ. 2553)

1.5.5 หลักเกณฑ์ภาษีที่ดี หมายถึง ลักษณะสำคัญที่ทำให้ภาษีอากรเป็นภาษีที่ดีและมีประสิทธิภาพ อันประกอบด้วย หลักความแน่นอน หลักความเป็นธรรม หลักการอำนวยความสะดวก และหลักความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1.6.1 ทราบถึงข้อดีข้อเสียของการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่

1.6.2 ทราบถึงข้อดีข้อเสียของการนำภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาใช้เป็นภาษีทรัพย์สินฉบับใหม่ แทนภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน

1.6.3 ทราบถึงแนวทางที่เหมาะสมของการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ที่จะสามารถนำมาปรับใช้ในประเทศไทยได้จริง

1.6.4 สามารถนำความรู้ทางรัฐประศาสนศาสตร์และการวิจัยมาประยุกต์ใช้ และสามารถปฏิบัติจริงได้

บทที่ 2

บททวนวรรณกรรม

ในการศึกษาวิจัยเรื่อง การศึกษาเพื่อวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษี โรงเรือนและที่ดินและ ภาษีบำรุงท้องที่เปรียบเทียบกับร่างภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ผู้วิจัยได้ศึกษาแนวคิดและทฤษฎีที่ เกี่ยวข้องกับงานวิจัยนี้ จากเอกสารทางวิชาการ และงานวิจัยต่างๆ โดยแบ่งหัวข้อในการศึกษา ดังต่อไปนี้

- 2.1 แนวคิดหลักการภาษีอากร
 - 2.1.1 ความหมายของภาษีอากร
 - 2.1.2 วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากร
 - 2.1.3 โครงสร้างภาษีอากร
 - 2.1.4 หลักเกณฑ์ภาษีอากรที่ดี
- 2.2 แนวคิดเกี่ยวกับภาษีทรัพย์สิน
- 2.3 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475
- 2.4 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508
- 2.5 ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.
- 2.6 กรอบแนวคิดในการวิจัย

2.1 แนวคิดหลักการภาษีอากร

2.1.1 ความหมายของภาษีอากร

นักเศรษฐศาสตร์ได้ให้ความหมายของคำว่า ภาษีอากร (Tax) ไว้แตกต่างกัน ตามมุมมองที่ แตกต่างกัน โดยสามารถแบ่งเป็น 2 แนวทางหลักๆได้ ดังนี้

2.1.1.1 การให้คำนิยามในแนวของการบังคับเก็บ

คำนิยามในแนวของการบังคับเก็บภาษีอากรที่เป็นที่รู้จักกันอย่างแพร่หลายนั้น ได้ ให้คำนิยามของภาษีอากรไว้ดังนี้

ภาษี คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากรายการ และนำมาใช้เพื่อประโยชน์ของสังคมส่วนรวม โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี

ลักษณะสำคัญของคำนิยามแนวนี มีประเด็นที่สำคัญสองประการ คือ

ประการแรก ภาษีที่รัฐบาลจัดเก็บจากประชาชนนั้น จะมีลักษณะของการบังคับ ซึ่งภาษีที่จัดเก็บอาจเป็นรายได้ สิ่งของ ผลประโยชน์ หรือบริการจากตัวผู้เสียภาษี

ประการที่สอง ภาษีที่เก็บได้นั้น จะต้องนำไปใช้เพื่อสังคมส่วนรวม ตัวผู้เสียภาษีจะไม่ใช่ว่าผู้ที่ได้รับประโยชน์โดยตรงจากรัฐบาล ซึ่งต่างกับการซื้อสินค้าและบริการ แต่ผู้เสียภาษีจะได้ประโยชน์ในทางอ้อมจากรัฐบาลแทน เช่น การป้องกันประเทศ การรักษาความสงบภายใน และสวัสดิการของสังคม เป็นต้น

จะเห็นได้ว่าคำนิยามตามแนวคิดแรกนี้ มีลักษณะไม่ครอบคลุมถึงภาษีบางชนิด ทั้งนี้เพราะภาษีบางประเภทมิได้มีลักษณะบังคับโดยตรง แต่ผู้เสียภาษียินยอมเสียภาษีโดยสมัครใจหรือถูกบังคับโดยอ้อม เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ภาระภาษีจะตกอยู่กับผู้บริโภค เป็นต้น

2.1.1.2 การให้คำนิยามในแนวของการเคลื่อนย้ายทรัพยากรระหว่างภาคเอกชนกับภาครัฐบาล

คำนิยามในแนวทางที่สองนี้ จะพิจารณาถึงลักษณะของการเคลื่อนย้ายเงินได้หรือทรัพยากรระหว่างภาคเอกชนกับภาครัฐบาล โดยให้คำนิยามของภาษีอากรไว้ว่า ภาษี คือ เงินได้หรือทรัพยากรที่เคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาล ยกเว้นการกู้ยืมและการขายสินค้าหรือบริการในราคาทุนของรัฐบาล

โดยลักษณะของคำนิยามในแนวนี มีประเด็นสำคัญ ดังนี้

ประการแรก ภาษีอากรนั้น หมายถึง เงินได้หรือทรัพยากรที่ได้มีการเคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนเพื่อไปสู่ภาครัฐบาล ซึ่งในที่นี้ข้อมความหมายว่า เมื่อรัฐบาลเก็บภาษีเพื่อไปใช้จ่ายในกิจการของรัฐบาลแล้ว ทรัพยากรที่จะเหลือไว้ใช้ในภาคเอกชนย่อมลดลง ซึ่งจะมีผลกระทบต่อ การบริโภค การออม และการลงทุนของเอกชน

ประการที่สอง คำนิยามดังกล่าวนี้ ได้ยกเว้นการกู้ยืมของรัฐบาลและการขายสินค้าและบริการในราคาทุนของรัฐบาล ทั้งนี้เพราะว่าการกู้ยืมของรัฐบาลนั้น เป็นแต่เพียงการยืมไปใช้เป็นการชั่วคราว ซึ่งรัฐบาลจะต้องจ่ายคืนในภายหลัง ดังนั้น จึงเท่ากับว่าไม่มีการเคลื่อนย้ายทรัพยากรจากภาคเอกชนไปยังภาครัฐบาล ส่วนการขายสินค้าหรือบริการในราคาทุนนั้น ก็ถือว่าไม่มีการเคลื่อนย้ายทรัพยากรจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาลเช่นกัน

ประการที่สาม การขายสินค้าและบริการในราคาที่สูงกว่าต้นทุนของรัฐบาล จะถือว่าเป็นภาษี เพราะได้มีการเคลื่อนย้ายทรัพยากรจากภาคเอกชนไปยังภาครัฐบาล อย่างไรก็ตาม ยังมี

ปัญหาว่า ถ้ารัฐบาลขายสินค้าหรือบริการ ในราคาต่ำกว่าต้นทุนของรัฐบาลนั้นจะเรียกว่าอะไร สำหรับในกรณีนี้เป็นเหตุการณ์ที่มีการเคลื่อนย้ายทรัพยากรจากภาครัฐบาลไปยังภาคเอกชน ซึ่งถือว่ารัฐบาลให้ความช่วยเหลือหรืออุดหนุนแก่ผู้ใช้สินค้าหรือบริการดังกล่าว ในกรณีนี้ถือว่าเป็น Negative Tax หรือภาษีติดลบ

คำนิยามตามแนวทางที่สอง ทำให้ภาพของภาษีอากรมีความชัดเจนยิ่งขึ้น และมีความหมายครอบคลุมภาษีทุกประเภท ไม่ว่ารัฐจะบังคับเก็บโดยตรงหรือโดยอ้อม (เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, 2546: 129-131)

หากกล่าวโดยสรุปถึงความหมายของภาษีอากร วีระศักดิ์ เครือเทพ (2548: 16-17) มีความเห็นว่า ภาษีอากร มีนัยสองลักษณะคือ ภาษีอากรในความหมายอย่างแคบ และภาษีอากรในความหมายอย่างกว้าง โดยภาษีอากรในความหมายอย่างแคบ จะมีคุณลักษณะดังนี้

ประการแรก ต้องเป็นการจัดเก็บเพื่อหารายได้ให้แก่รัฐ

คุณลักษณะประการสำคัญของภาษีอากรคือ เพื่อสร้างรายได้ให้กับรัฐสำหรับการนำไปใช้จัดบริการสาธารณะประเภทต่างๆ เพราะฉะนั้น ค่าปรับที่มีลักษณะบังคับจัดเก็บ แต่ไม่ได้มีจุดประสงค์เพื่อการหารายได้ของรัฐ จึงไม่ถือเป็นภาษีอากร หรือหากในอนาคต ประเทศไทยอาจต้องลดอัตราพิภพภาษีศุลกากรตามเงื่อนไขขององค์การการค้าโลก (WTO) วัตถุประสงค์ในการสร้างรายได้ของภาษีสินค้าขาเข้าและขาออกจะลดน้อยลง และท้ายที่สุดอาจไม่นับรวมเป็นภาษีอากรก็ได้

ประการที่สอง ภาษีอากรที่จัดเก็บไม่จำเป็นต้องก่อให้เกิดผลประโยชน์โดยตรงแก่ผู้เสียภาษี และการใช้จ่ายเงินภาษีไม่จำเป็นต้องมีการกำหนดวัตถุประสงค์ไว้เป็นการเฉพาะ

เงินภาษีอากรที่จัดเก็บได้ไม่จำเป็นต้องถูกนำไปใช้จ่ายในกิจกรรมที่ก่อให้เกิดประโยชน์โดยตรงแก่ผู้เสียภาษีตามหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (The Benefit Principle) หากแต่ประโยชน์ที่เกิดจากบริการที่รัฐจัดให้อาจตกอยู่กับประชาชนผู้เสียภาษีในทางอ้อมก็เป็นได้ นอกจากนี้ ภาษีอากรที่จัดเก็บไม่จำเป็นต้องมีการกำหนดวัตถุประสงค์ของการใช้จ่ายไว้เป็นการเฉพาะ ดังนั้น การจัดเก็บรายได้จากค่าบริการหรือค่าธรรมเนียมจึงไม่เข้าคุณลักษณะของภาษีอากรในความหมายอย่างแคบ เนื่องจากประชาชนที่จ่ายค่าบริการหรือค่าธรรมเนียมเป็นผู้ที่ได้ประโยชน์โดยตรงจากการจัดบริการของรัฐ และการใช้จ่ายเงินรายได้จากค่าบริการหรือค่าธรรมเนียมมีการกำหนดวัตถุประสงค์สำหรับการใช้จ่ายในการจัดบริการที่ก่อให้เกิดรายได้เหล่านั้นเป็นการเฉพาะ

และประการที่สาม ภาษีอากรมีลักษณะบังคับจัดเก็บโดยอำนาจรัฐผ่านหน่วยงานภาครัฐ

การจัดเก็บภาษีอากรจำเป็นต้องอาศัยอำนาจบังคับ เพราะเมื่อประชาชนผู้เสียภาษี ไม่ได้รับประโยชน์โดยตรงจากการเก็บภาษีอากรดังกล่าว อาจไม่สมัครใจที่จะจ่ายภาษีอากร หากรัฐบาลไม่บังคับจัดเก็บภาษีอากรเหล่านั้น ย่อมทำให้รัฐบาลไม่สามารถจัดเก็บรายได้ให้เพียงพอต่อความจำเป็นในการใช้จ่ายได้ จากคุณลักษณะประการนี้ การจัดเก็บค่าบริการหรือค่าธรรมเนียมขององค์การเอกชน จึงไม่มีคุณสมบัติของภาษีอากร เนื่องจากมิได้อาศัยอำนาจรัฐในการบังคับจัดเก็บแต่ประการใด

สำหรับภาษีอากรในความหมายอย่างกว้าง จะหมายความรวมถึงการจัดเก็บรายได้ในรูปของค่าบริการ (User Charge) และค่าธรรมเนียม (User Fee) ซึ่งมีคุณลักษณะของการจัดเก็บตามหลักผลประโยชน์ที่ประชาชนได้รับตอบแทน โดยตรงจากการจ่ายค่าบริการหรือค่าธรรมเนียมนั้น และมีคุณลักษณะของการกำหนดวัตถุประสงค์ของการใช้จ่ายเงินรายได้เหล่านั้นไว้เป็นการเฉพาะ

2.1.2 วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากร

ในการบริหารประเทศ รัฐบาลจำเป็นต้องใช้จ่ายเงินเป็นจำนวนมาก เมื่อรัฐต้องใช้จ่ายเงิน รัฐบาลก็ต้องมีรายรับหรือรายได้ ซึ่งรายได้หรือรายรับที่สำคัญส่วนใหญ่จะได้อาจมาจากการเก็บภาษีอากร ดังนั้น วัตถุประสงค์ที่สำคัญในการเก็บภาษีอากรคือ เพื่อหารายได้มาใช้จ่ายในกิจการของรัฐ (ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, 2541: 9) อันเป็นจุดมุ่งหมายโดยตรงและเป็นวัตถุประสงค์หลัก ซึ่งโดยทั่วไปแล้ววัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีอากรที่สำคัญมี 6 ประการ คือ

2.1.2.1 ภาษีอากรเพื่อเป็นรายได้ของรัฐ

ในสมัยก่อนภาระหน้าที่ของรัฐบาลอยู่ในวงจำกัด มีหน้าที่เฉพาะการรักษาความสงบภายในประเทศจากการรุกรานของศัตรูภายนอกประเทศเท่านั้น แต่ปัจจุบัน โลกได้เปลี่ยนแปลงไปสู่สมัยแห่งเทคโนโลยี รัฐบาลของทุกประเทศมีภาระหน้าที่เพิ่มมากขึ้น ทำให้มีความจำเป็นที่จะต้องใช้จ่ายเงินในการบริหารงานตามหน้าที่ให้สำเร็จลุล่วงไป ซึ่งแหล่งที่มาของรายได้รัฐบาลที่สำคัญคือ รายได้จากภาษีอากร ที่ถือเป็นรายได้ที่สำคัญของประเทศ โดยภาษีอากรที่จะทำรายได้ดีจะต้องเป็นภาษีที่มีความยืดหยุ่นพอสมควร สามารถปรับตัวให้เข้ากับสถานการณ์ทางเศรษฐกิจได้ ไม่ว่าจะเศรษฐกิจจะอยู่ในภาวะเช่นไร ก็สามารถทำรายได้ให้แก่รัฐได้อย่างสม่ำเสมอ (ปรีดา นาคเนาทิม, 2531: 7)

นอกจากนี้ ลักษณะภาษีอากรและจำนวนรายได้ทางภาษีอากร ยังเป็นเครื่องชี้ให้เห็นถึงความเจริญรุ่งเรืองทางเศรษฐกิจของชุมชนหรือรัฐได้เป็นอย่างดี เพียงแต่ดูงบประมาณประจำปีของเทศบาลต่างๆ ในส่วนรายได้ทางภาษีอากร โดยไม่ต้องเห็นสภาพของท้องถิ่นนั้นเลย ก็สามารถ

บอกได้ว่าเทศบาลแต่ละแห่งมีความเจริญรุ่งเรืองทางเศรษฐกิจแตกต่างกันอย่างไร เป็นเมืองเล็กหรือใหญ่เพียงใด (โกเมนทร์ สืบวิเศษ, 2537: 6)

2.1.2.2 ภาษีอากรเพื่อใช้ในการกระจายรายได้ให้เป็นธรรม

เป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปว่า การกระจายรายได้ประชาชาติให้เป็นธรรม เพื่อลดความแตกต่างระหว่างรายได้ของคนจนกับคนรายนั้น ควรเป็นหน้าที่ประการหนึ่งของรัฐบาล เพราะถ้าหากการกระจายรายได้เป็นไปอย่างไม่เป็นธรรมแล้ว อาจทำให้เกิดความขัดแย้ง ความตึงเครียด และความระส่ำระสายในสังคมได้

โดยการกระจายรายได้ให้เป็นธรรม อาจอยู่ในรูปของการจ่ายเงินสวัสดิการแก่ครอบครัวที่ยากจน หรือการจัดสินค้าและบริการให้คนจนได้บริโภคในราคาที่ต่ำกว่าต้นทุนการผลิต โดยรัฐให้เงินอุดหนุนแก่ผู้ผลิตสินค้าและบริการต่างๆ การที่รัฐมีหน้าที่ในการใช้จ่ายเงินเพื่อการกระจายรายได้ประชาชาติให้เป็นธรรมเช่นนี้ ทำให้รัฐจำเป็นต้องมีรายได้ และแหล่งที่มาของรายได้ที่สำคัญก็คือ ภาษีอากรที่รัฐจัดเก็บได้ นอกจากนี้แล้ว ภาษีอากรยังทำหน้าที่เป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้ให้เป็นธรรมในตัวของมันเองได้อีกด้วย โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่โครงสร้างอัตราภาษีนั้นเป็นโครงสร้างอัตราภาษีแบบก้าวหน้า (รังสรรค์ ณะพรพันธุ์, 2516: 22)

แต่อย่างไรก็ตาม โครงสร้างอัตราภาษีแบบก้าวหน้า ที่มีการเก็บภาษีอากรจากผู้มีรายได้มากในอัตราสูง อาจส่งผลเสียในเรื่องของความกระตือรือร้นในการทำงานของผู้เสียภาษีได้ กล่าวคือ ผู้เสียภาษีอาจหมดกำลังใจในการทำงาน มีความปรารถนาที่จะทำงานลดลง เพราะผู้เสียภาษีอาจเกิดความรู้สึกว่าการหารายได้ที่เพิ่มมากขึ้น ทำให้ตัวเองต้องเสียภาษีเพิ่มมากขึ้นไปด้วย (ปรีดา นาคเนาทิม, 2531: 8-9)

2.1.2.3 เพื่อการชำระหนี้สินของรัฐ

นโยบายทางการเงินการคลังในปัจจุบัน ทำให้รัฐจำเป็นต้องอาศัยเงินกู้จำนวนมากมาใช้จ่ายในการพัฒนาประเทศ หรือลงทุนสร้างปัจจัยต่างๆ เพื่อเป็นการปูพื้นฐานทางเศรษฐกิจ (Infrastructure) ไว้รองรับความเจริญอันเกิดจากการพัฒนาเศรษฐกิจ ซึ่งนับว่าเป็นเรื่องที่สำคัญมาก เพราะการที่จะพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศให้เจริญก้าวหน้าต่อไปได้ จำเป็นต้องมีรากฐานทางเศรษฐกิจที่มั่นคง โดยการลงทุนที่เกี่ยวกับการปูพื้นฐานทางเศรษฐกิจ ได้แก่ การสร้างถนน สร้างเขื่อน ท่าเรือ และพลังงานต่างๆ เป็นต้น ด้วยเหตุผลดังกล่าว รัฐจึงมีความจำเป็นที่จะต้องเก็บภาษีจากผู้ที่ได้รับผลประโยชน์จากการพัฒนาประเทศทั้งทางตรงและทางอ้อม เพื่อนำไปชำระคืนเงินต้นและดอกเบี้ยที่ได้กู้ยืมมาลงทุน (อนเนก เขียวถาวร, ปรีดา นาคเนาทิม และอัญชลี คี้อคงคา, 2517: 2)

2.1.2.4 ภาษีอากรเพื่อการควบคุม

ภาษีอากรเป็นการบังคับเก็บจากเอกชน จึงทำให้เอกชนมีทรัพยากรเหลือเพื่อการบริโภคลดลงไป ซึ่งสามารถนำภาษีอากรบางชนิดมาใช้ประโยชน์ในการควบคุมได้ ดังนี้

1) เพื่อควบคุมการบริโภค เนื่องจากรัฐบาลไม่ประสงค์จะให้ประชาชนบริโภคสินค้าบางอย่าง จึงต้องเก็บภาษีในอัตราสูง เช่น สินค้าฟุ่มเฟือยต่างๆ

2) เพื่อควบคุมธุรกิจ โดยใช้ภาษีอากรให้เกิดการสนับสนุนหรือจำกัดการลงทุนในธุรกิจบางประเภท เช่น ลดภาษีแก่อุตสาหกรรมส่งออก และเพิ่มภาษีแก่สินค้านำเข้าที่จะมาแข่งขันกัน เป็นต้น

3) เพื่อป้องกันการผูกขาด โดยการเก็บภาษีแก่กิจการที่ผูกขาดในอัตราที่สูงมาก เพื่อนำผลประโยชน์ส่วนเกินของธุรกิจผูกขาดไปก่อให้เกิดประโยชน์แก่ส่วนรวม และยังเป็น การป้องกันไม่ให้ธุรกิจใดพยายามที่จะผูกขาดได้อีกด้วย (สุรเชษฐ์ ชีระมณี, 2537: 147-148)

2.1.2.5 ภาษีอากรเพื่อรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ

ภาวะทางเศรษฐกิจของประเทศ ใ่วว่าจะอยู่ราบรื่นคงที่เสมอไป แต่อาจเกิดความผันผวนในทางเศรษฐกิจได้ เช่น ภาวะเศรษฐกิจตกต่ำ คนมีรายได้น้อยลง มีภาวะการว่างงาน ราคาสินค้าหรือค่าบริการต่างๆ มีแนวโน้มสูงขึ้น เกิดภาวะเงินเฟ้อ หรือเศรษฐกิจรุ่งเรืองขึ้น เป็นต้น ซึ่งภาวะต่างๆนี้สามารถเกิดขึ้นเมื่อใดก็ได้ (Fike, and Stebken, 1999 อ้างถึงใน ชลัญญ์ มัชฌานาพงศ์, 2542: 20)

จากสภาพความไม่แน่นอนดังกล่าว ภาษีอากรจึงเข้ามามีบทบาทในนโยบายการคลังของประเทศมากขึ้น กล่าวคือ เวลาที่เศรษฐกิจของประเทศอยู่ในภาวะเงินเฟ้อ (Inflation) รัฐบาลสามารถใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือแก้ไขภาวะเศรษฐกิจดังกล่าว โดยการเพิ่มอัตราภาษีอากรให้สูงขึ้น เป็นการดึงเงินจากมือประชาชน เพื่อลดอำนาจซื้อของประชาชน และในทางตรงกันข้าม เมื่อเศรษฐกิจของประเทศอยู่ในภาวะเงินฝืด (Deflation) รัฐบาลอาจลดอัตราภาษีอากรลง เพื่อช่วยให้ประชาชนมีอำนาจซื้อสูงขึ้น การหมุนเวียนของเงินและธุรกิจต่างๆ ก็จะดีขึ้น ซึ่งมีผลให้ภาวะเศรษฐกิจของประเทศกระเตื้องขึ้น และกลับคืนสู่ภาวะปกติได้ในที่สุด (ปริดา นาคเนาทิม, 2531: 9) จะเห็นว่า การจัดเก็บภาษีอากร สามารถใช้เป็นเครื่องมือดำเนินนโยบายการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ (Stabilization Policy) ซึ่งเป็นหน้าที่ของรัฐบาลได้ โดยดำเนินการทั้งในด้านเสถียรภาพการจ้างงานและในด้านเสถียรภาพทางราคา คือ ทำให้การจ้างงานของประเทศอยู่ในอัตราสูง รักษาระดับราคาสินค้าทั่วไปให้อยู่ในระดับค่อนข้างคงที่ คือ ไม่เคลื่อนไหวขึ้นหรือลงมากเกินไป (ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, 2541: 10)

นอกจากนี้แล้ว รัฐบาลยังสามารถใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการสร้างความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจของประเทศได้ โดยประเทศที่กำลังอยู่ในระหว่างการพัฒนาเศรษฐกิจ รัฐบาลควรมีนโยบายภาษีอากรที่ส่งเสริมการออมและการลงทุนของภาคเอกชน เช่น การยกเว้นภาษีดอกเบี้ยที่ได้รับจากการออม ภาษีที่เก็บจากเงินปันผล ตลอดจนการยกเว้นภาษีอากรขาเข้าแก่สินค้าประเภททุนที่นำมาใช้ในกิจการลงทุนที่รัฐบาลให้การส่งเสริมเพื่อการพัฒนาเศรษฐกิจ (ปริดา นาคเนาทิม, 2531: 9)

2.1.2.6 ภาษีอากรเพื่อส่งเสริมความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ

การเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจอาจวัดได้จากผลผลิตโดยรวมของประเทศ การผลิตสินค้าและบริการได้ในปริมาณมาก ความสามารถในการตอบสนองความต้องการของประชาชนได้อย่างทั่วถึงและเพิ่มปริมาณขึ้นเรื่อยๆ

รัฐบาลอาจใช้ภาษีเป็นเครื่องมือในการควบคุมการบริโภคสินค้า การผลิต หรือวิธีการดำเนินธุรกิจบางชนิด เพื่อมิให้เกิดผลเสียต่อระบบเศรษฐกิจโดยรวม เช่น เมื่อสินค้าชนิดใดเป็นสินค้าที่ฟุ่มเฟือย และไม่มี ความจำเป็นมากนักสำหรับประชาชนส่วนใหญ่ รัฐบาลอาจใช้การจัดเก็บภาษีในอัตราสูงเพื่อให้สินค้านั้นมีราคาแพง เป็นการจำกัดจำนวนการใช้สินค้าได้ทางหนึ่ง มีผลให้ประชาชนได้ใช้สินค้านั้นเท่าที่จำเป็น หรือหากว่าสินค้าใดที่ประชาชนมีความต้องการบริโภคในปริมาณที่สูงหรือเป็นสินค้าที่เป็นประโยชน์แก่ประชาชนส่วนรวม รัฐบาลอาจใช้การจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำ เพื่อให้ประชาชนมีกำลังซื้อเพิ่มขึ้นได้ เป็นต้น (อนเนก เขียรถาวร, ปริดา นาคเนาทิม และอัญชลี ค็องคา, 2517: 2)

2.1.3 โครงสร้างภาษีอากร

โครงสร้างภาษีอากรในทางรัฐประศาสนศาสตร์ หมายถึง ส่วนประกอบของระบบภาษีอากรในฐานะที่เป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐบาล โดยส่วนประกอบเหล่านั้น ได้แก่ ฐานภาษี อัตราภาษี หลักการเก็บภาษี ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ภาระภาษีที่แท้จริง ระบบการบริหารจัดเก็บภาษีอากร มาตรการลดหย่อนทางภาษี การหลบเลี่ยงและการหนีภาษี และการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน โดยแต่ละส่วนประกอบมีสาระสำคัญ ดังนี้

2.1.3.1 ฐานภาษี

ฐานภาษี คือ สิ่งที่ถูกใช้เป็นฐานในการประเมินเพื่อจัดเก็บภาษีแต่ละชนิดตามอัตราที่ได้กำหนดไว้ (เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, 2546: 131) การที่จะกำหนดให้สิ่งใดเป็นฐานในการจัดเก็บภาษีนั้นขึ้นอยู่กับหลักการและเหตุผลของการจัดเก็บภาษีอากรแต่ละประเภท โดยทั่วไป สิ่ง

จะถูกกำหนดขึ้นเป็นฐานภาษีมียู่หลายลักษณะตั้งแต่รายได้ (Income) การใช้จ่ายเพื่อการบริโภค (Consumption) ความมั่งคั่ง (Wealth) หรือสิ่งอื่นๆตามแต่จะกำหนดขึ้นดังรายละเอียด ต่อไปนี้

1) ฐานภาษีอากรจากรายได้ (Income Base)

รายได้คือส่วนประกอบของส่วนที่ใช้จ่ายเพื่อการบริโภคในปัจจุบัน และส่วนที่เก็บสะสมไว้เพื่อการบริโภคในอนาคต รายได้ถือเป็นเครื่องมือที่ใช้วัดถึงความสามารถในการเสียภาษี (The Ability-to-pay Principle) ของแต่ละบุคคลได้เป็นอย่างดี เนื่องจากรายได้เป็นสิ่งที่แสดงถึงอำนาจซื้อในช่วงเวลาหนึ่งที่แต่ละบุคคลมี (วีระศักดิ์ เครือเทพ, 2548: 29) ทั้งนี้ภาษีที่จัดเก็บจากฐานรายได้มี 2 ประเภทที่สำคัญคือ

(1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Personal Income Tax) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากรายได้ของประชาชนในช่วงระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง ซึ่งปัญหาสำคัญของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือ จะต้องกำหนดว่าอะไรคือรายได้ที่ต้องเสียภาษี จะรู้ได้อย่างไรว่าประชาชนแต่ละคนมีรายได้ปีละเท่าไร และทำอย่างไรจึงจะเก็บภาษีจากประชาชนทุกคนได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย

(2) ภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporate Income Tax) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากกำไรหรือรายได้จากธุรกิจ การค้าที่มีฐานะเป็นนิติบุคคล เช่น บริษัทจำกัด หรือห้างหุ้นส่วนจำกัด เป็นต้น โดยปัญหาสำคัญของภาษีนี้นี้คือ ต้องทำอย่างไรจึงจะรู้ถึงผลกำไรหรือขาดทุนที่แท้จริงของธุรกิจการค้าที่เป็นนิติบุคคลแต่ละแห่ง (เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, 2546: 132)

2) ฐานภาษีอากรจากการบริโภค (Consumption Base)

ได้แก่ ภาษีอากรที่จัดเก็บจากการแลกเปลี่ยนซื้อขายสินค้าสำหรับการบริโภคในระบบเศรษฐกิจ ทั้งนี้อยู่บนหลักการที่สำคัญคือ ใครใช้ทรัพยากรของสังคมในการบริโภคเพื่อประโยชน์ส่วนบุคคลมาก ก็ควรที่จะต้องรับภาระภาษีมากด้วยเช่นกัน (วีระศักดิ์ เครือเทพ, 2548: 29) นอกจากนี้ การเก็บภาษีจากการบริโภคนั้น ยังเป็นการส่งเสริมการทำงานและการออมทรัพย์ของประชาชน แต่เป็นการลงโทษผู้ที่บริโภคมาก และก่อให้เกิดความเป็นกลาง (Neutral) หรือความยุติธรรมระหว่างการบริโภคในปัจจุบันกับการบริโภคในอนาคต นั่นคือ ประชาชนจะเสียภาษีต่อเมื่อมีการใช้จ่ายเพื่อการบริโภค ไม่ว่าจะเป็นการบริโภคในปัจจุบันหรืออนาคต

อย่างไรก็ตาม การเก็บภาษีจากการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคนั้นจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีได้ ถ้าหากเราใช้รายได้เป็นฐานในการวัดความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคล ทั้งนี้เพราะว่าประชาชนทุกคนจะต้องทำการบริโภคไม่มากก็น้อย โดยปกติแล้วคนที่มียาได้ต่ำหรือมียาได้ปานกลางจะใช้รายได้ของตนเกือบทั้งหมดไปในการบริโภค ส่วนผู้ที่มียาได้สูงมักจะใช้รายได้ของตนในการบริโภคไม่มาก

ดังนั้น เมื่อเปรียบเทียบภาษีที่ต้องเสียเพื่อการบริโภคกับรายได้ของแต่ละคนแล้ว จะปรากฏว่าผู้ที่มีรายได้ต่ำหรือปานกลาง จะต้องแบกรับภาระภาษีในอัตราส่วนที่สูงกว่าคนที่มียาได้สูง อย่างไรก็ตาม ความไม่ธรรมที่เกิดจากการเก็บภาษีเพื่อการบริโภคนั้นอาจแก้ไขได้บ้าง โดยการเก็บภาษีในอัตราสูงสำหรับสินค้าที่ผู้มีรายได้สูงใช้ แต่เก็บภาษีจากสินค้าที่จำเป็นต่อการครองชีพในอัตราที่ต่ำหรือคงไว้ไม่เก็บเลย ในปัจจุบันประเภทภาษีอากรที่เข้าลักษณะของฐานการบริโภคที่สำคัญ ได้แก่

(1) ภาษีการขาย (Sales Taxes) เป็นภาษีที่เก็บจากสินค้าหรือบริการที่ทำการซื้อขายเพื่อการบริโภค การจัดเก็บนั้นมีรูปแบบการจัดเก็บต่างๆมากมาย เช่น จัดเก็บจากผู้ขายสินค้า บริการ หรืออาจเก็บจากผู้ซื้อสินค้าบริการ โดยอาจมีการจัดเก็บเพียงขั้นตอนเดียว (Single Stage Sale Taxes) หรืออาจทำการจัดเก็บหลายขั้นตอน (Multiple Stage Sale Taxes)

(2) ภาษีสรรพสามิต (Excise Taxes) เป็นภาษีที่เก็บจากสินค้าหรือบริการเฉพาะอย่าง เป็นรูปแบบหนึ่งของภาษีการค้าหรือการขาย โดยภาษีสรรพสามิตที่จัดเก็บอยู่ในประเทศไทย มีอยู่หลายชนิดด้วยกัน เช่น การเก็บภาษีจากสุรา ยาสูบ เครื่องดื่ม ปูนซีเมนต์ น้ำมัน เป็นต้น

(3) ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value added Taxes) เป็นภาษีการขายในรูปแบบหนึ่ง แต่จะทำการคำนวณเก็บภาษีมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของสินค้าที่ทำการผลิตในแต่ละช่วง

(4) ภาษีสินค้านำเข้า (Imports Taxes) การจัดเก็บภาษีจากสินค้าที่สั่งเข้ามาจากต่างประเทศนั้น ก็อาจอยู่ในหมวดหมู่ของภาษีที่เก็บจากฐานการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคหรือการซื้อขายแลกเปลี่ยนสินค้าบริการ (เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, 2546: 132-133)

3) ฐานภาษีอากรจากความมั่งคั่ง (Wealth Base)

ตามปกติแล้ว เมื่อบุคคลมียาได้ ก็มักจะนำไปใช้ในการบริโภคในชีวิตประจำวันเพียงบางส่วน และส่วนที่เหลือจากการบริโภคจะนำไปสะสมไว้สำหรับการใช้จ่ายในอนาคต หรือใช้จ่ายในยามฉุกเฉิน ดังนั้น การวัดความสามารถในการเสียภาษีจึงอาจพิจารณาได้จากระดับทรัพยากรที่บุคคลได้สะสมไว้ในรูปของทรัพย์สินต่างๆ ฐานภาษีนี้เรียกว่า ฐานภาษีจากความมั่งคั่ง ฐานภาษีประเภทนี้อยู่บนแนวคิดที่ว่า ผู้ที่มีทรัพย์สินสมบัติสะสมไว้มาก ย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีมากกว่าผู้ที่ไม่มียาสมบัติสะสมไว้ ซึ่งผู้ที่มีทรัพย์สินสมบัติดังกล่าวอาจใช้ทรัพย์สินนั้นเป็นเครื่องมือในการหารายได้ หรือสร้างประโยชน์ทางเศรษฐกิจได้เพิ่มขึ้นอีกประการหนึ่งด้วย (วีระศักดิ์ เครือเทพ, 2548: 29)

โดยทั่วไปแล้ว การเก็บภาษีจากทรัพย์สินหรือความมั่งคั่งนั้น ถือเป็นเครื่องมือที่วัดถึงความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคลได้ดีอันหนึ่ง เพราะโดยปกติแล้ว ผู้ที่

มีฐานะดีหรือมีรายได้มากพอสมควรจึงจะเป็นผู้ที่มีทรัพย์สิน ส่วนคนที่ยากจนนั้นจะไม่ค่อยมีทรัพย์สินติดตัว ดังนั้น การจัดเก็บภาษีจากฐานความมั่งคั่งหรือทรัพย์สินในลักษณะที่เหมาะสม จึงถือเป็นการจัดเก็บภาษีที่ช่วยสร้างความเป็นธรรมในสังคมได้เช่นกัน

อย่างไรก็ตาม การเก็บภาษีจากทรัพย์สินนั้นถือว่าการเก็บภาษีซ้ำ (Double Taxation) ซึ่งอาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี ทั้งนี้เพราะว่าทรัพย์สินนั้นเป็นผลที่เกิดจากรายได้ที่สะสมไว้ ซึ่งรายได้นั้นได้ถูกเก็บภาษีไปครั้งหนึ่งแล้ว แต่เมื่อมาเป็นทรัพย์สินแล้วก็ยังถูกเก็บภาษีซ้ำอีก การเก็บภาษีดังกล่าวย่อมไม่เป็นการยุติธรรมแก่เจ้าของทรัพย์สิน และอาจมีผลกระทบต่อภาระสะสมทุนได้ (เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, 2546: 133) ตัวอย่างของภาษีที่เก็บจากฐานความมั่งคั่ง ได้แก่ ภาษีการรับมรดก ภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีทรัพย์สิน เป็นต้น (วีระศักดิ์ เครือเทพ, 2548: 29)

4) ฐานภาษีอากรอื่นๆ

ในบางกรณี ภาษีอากรอาจจัดเก็บเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะบางประการของรัฐ โดยอาจมิได้มีจุดประสงค์เพื่อการหารายได้เป็นสำคัญ แต่ต้องการสนับสนุนให้เกิดหรือต้องการป้องกันพฤติกรรมบางประการ เพื่อมิให้เกิดความเดือดร้อนกับสังคม เช่น ภาษีขายไฮโดรที่ได้จัดเก็บในสมัยจอมพลป.พิบูลสงคราม ราวปี พ.ศ. 2485 ซึ่งในขณะนั้น รัฐบาลมีนโยบายที่ต้องการเพิ่มจำนวนประชากร หากชายใดมิได้แต่งงานจะต้องเสียภาษีให้แก่รัฐบาล เป็นต้น หรือในกรณีของการจัดเก็บภาษีเด็ก (Child Tax) ในประเทศจีนที่หากครอบครัวใดมีลูกเกินจำนวนที่กำหนดตามกฎหมาย ก็จะต้องเสียภาษี ทั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อต้องการลดอัตราการเพิ่มของประชากรในประเทศ (วีระศักดิ์ เครือเทพ, 2548: 29)

2.1.3.2 อัตราภาษี

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม (2546: 134-136) ได้กล่าวถึงโครงสร้างอัตราภาษีไว้ว่า โดยปกติรายได้จากภาษีอากร (Tax Yield) แต่ละประเภทย่อมจะเท่ากับมูลค่าฐานของภาษีคูณด้วยอัตราภาษีที่จัดเก็บนั้น อย่างไรก็ตาม ในการจัดเก็บภาษีทั่วไปต้องพิจารณาถึงหลักความเป็นธรรมในการเสียภาษี ซึ่งก็คือการคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละคนด้วย การพิจารณาถึงความเป็นธรรมในการเสียภาษีดังกล่าว อาจจะพิจารณาจากอัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บจากประชาชนแต่ละคนที่มีฐานะทางเศรษฐกิจแตกต่างกัน ซึ่งจะพิจารณาได้จากโครงสร้างของอัตราภาษีสามแบบ คือ อัตราภาษีแบบก้าวหน้า (Progressive) อัตราภาษีตามสัดส่วน (Proportional) และอัตราภาษีแบบถดถอย (Regressive)

โดยการพิจารณาโครงสร้างอัตราภาษีแต่ละแบบนี้ สามารถพิจารณาได้จากสองวิธีด้วยกัน คือ

1) การพิจารณาโครงสร้างของอัตราภาษี โดยการเปรียบเทียบการเปลี่ยนแปลงของฐานภาษีกับอัตราภาษี

เป็นการศึกษาความสัมพันธ์ของการเปลี่ยนแปลงระหว่างฐานภาษี (Tax Base) กับอัตราภาษี (Tax Rate) ของภาษีแต่ละประเภทที่จัดเก็บ ซึ่งสรุปได้ดังนี้

(1) อัตราภาษีแบบก้าวหน้า คือ อัตราภาษีที่จัดเก็บจะเพิ่มขึ้นเร็วกว่าฐานภาษีที่เพิ่มขึ้น

(2) อัตราภาษีตามสัดส่วน คือ อัตราภาษีที่จัดเก็บจะอยู่ที่เมื่อฐานของภาษีขยายใหญ่ขึ้น

(3) อัตราภาษีแบบถดถอย คือ เมื่อฐานภาษีขยายใหญ่ขึ้น อัตราภาษีที่จัดเก็บนั้นจะลดลง

2) การพิจารณาโครงสร้างของอัตราภาษี โดยการเปรียบเทียบระหว่างอัตราภาษีโดยเฉลี่ยกับอัตราภาษีส่วนที่เพิ่ม

โดยสามารถดูได้จากการเปรียบเทียบระหว่างอัตราภาษีโดยเฉลี่ย (Average Tax Rate) กับอัตราภาษีส่วนที่เพิ่ม (Marginal Tax Rate) ซึ่งจะมีลักษณะดังนี้

$$\text{อัตราภาษีโดยเฉลี่ย} = \frac{\text{หนี้อาหารรวม}}{\text{ฐานภาษีรวม}}$$

$$\text{อัตราภาษีส่วนที่เพิ่ม} = \frac{\text{หนี้อาหารที่เพิ่ม}}{\text{ฐานภาษีที่เพิ่มขึ้น}}$$

คำว่า หนี้อาหารรวม หมายความว่าถึง จำนวนเงินที่จะต้องเสียภาษี ส่วนฐานภาษีรวม หมายถึงมูลค่ารวมของฐานภาษีที่ถูกใช้ในการประเมินภาษีชนิดนั้น โดยการใช่วิธีการเปรียบเทียบดังกล่าวข้างต้น สามารถสรุปลักษณะของโครงสร้างอัตราภาษีแต่ละแบบได้ดังนี้

(1) อัตราภาษีแบบก้าวหน้า โครงสร้างอัตราภาษีก้าวหน้าจะมีลักษณะที่ว่า เมื่อฐานภาษีขยายใหญ่ขึ้น อัตราภาษีส่วนที่เพิ่มจะมีค่าสูงกว่าอัตราภาษีโดยเฉลี่ย

(2) อัตราภาษีตามสัดส่วน จะมีลักษณะที่ว่า เมื่อฐานภาษีขยายใหญ่ขึ้น อัตราภาษีส่วนที่เพิ่มจะมีค่าเท่ากับอัตราภาษีโดยเฉลี่ย

(3) อัตราภาษีแบบถดถอย จะมีลักษณะที่ว่า เมื่อฐานภาษีขยายใหญ่ขึ้น ค่าของอัตราภาษีส่วนที่เพิ่มจะมีค่าน้อยกว่าอัตราภาษีโดยเฉลี่ย

โดยโครงสร้างอัตราภาษีแต่ละแบบที่มีความแตกต่างกันข้างต้น สามารถนำมาใช้ในการจัดเก็บภาษีแต่ละประเภทตามจุดมุ่งหมายของรัฐบาลได้

2.1.3.3 หลักการเก็บภาษี

การจัดเก็บภาษีแต่ละประเภทของรัฐบาล มีหลักการที่สำคัญ 6 ประการ ดังนี้

1) หลักผลประโยชน์ที่ได้รับจากบริการของรัฐ (The Benefit Principle) โดยมีหลักการว่า ผู้ที่ได้รับผลประโยชน์จากรัฐมากควรจะรับภาระภาษีอากรในสัดส่วนที่มากตามไปด้วย เช่น ผู้ที่ใช้จ่ายยนต์ที่มีเครื่องยนต์ขนาดใหญ่ย่อมใช้น้ำมันซึ่งเป็นทรัพยากรธรรมชาติในปริมาณมาก และมีส่วนทำให้ถนนสึกหรอมาก บุคคลผู้นี้ก็ควรที่จะเสียภาษีรถยนต์ในอัตราที่สูงเช่นกัน เพื่อที่รัฐบาลจะได้นำเงินภาษีดังกล่าวมาใช้ซ่อมแซมถนนที่สึกหรอ เป็นต้น

ข้อดีของการจัดเก็บภาษีตามหลักการนี้คือ จำนวนภาษีที่ประชาชนจ่ายมีความสัมพันธ์โดยตรงกับประโยชน์ที่ประชาชนจะได้รับจากบริการของรัฐบาล ส่งผลให้ประชาชนมีความเต็มใจในการเสียภาษีเพิ่มขึ้น และไม่ก่อให้เกิดการผลัดภาระภาษีไปให้ประชาชนคนอื่น ที่มิได้รับประโยชน์จากบริการประเภทนั้นแต่อย่างใด อย่างไรก็ตาม หลักเกณฑ์นี้ย่อมมีข้อจำกัดในทางปฏิบัติ เพราะการพิจารณาว่าใครควรได้รับประโยชน์จากรัฐมากหรือน้อยเพียงใด มักจะทำได้ลำบาก

2) หลักความสามารถในการเสียภาษี (The Ability-to-pay Principle) แนวคิดนี้อยู่บนหลักการที่ว่า ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีมาก ควรจะรับภาระภาษีมากขึ้นตามส่วนความสามารถที่มี ทั้งนี้ ความสามารถในการจ่ายภาษีอาจพิจารณาได้จากระดับรายได้ ระดับการใช้จ่าย หรือความมั่งคั่ง โดยการจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษีนี้ มีประเด็นที่ต้องพิจารณา 2 ประการคือ ผู้ที่มีความสามารถเท่าเทียมกันควรจ่ายภาษีเท่ากัน และผู้ที่มีความสามารถแตกต่างกันควรจ่ายภาษีไม่เท่ากัน (วีระศักดิ์ เครือเทพ, 2548: 32)

3) หลักผู้ก่อมลพิษเป็นผู้จ่าย (Pollute-Pay Principle: PPP) คือผู้สร้างมลพิษหรือดำเนินกิจกรรมใดในทางเศรษฐกิจ ไม่ว่าจะเป็นส่วนการผลิตหรือการบริโภคที่ทำให้เกิดมลพิษหรือขยะขึ้น ควรเป็นผู้ที่ต้องรับผิดชอบโดยการจ่ายค่าจัดการกับของเสียหรือมลพิษที่เกิดขึ้นเหล่านั้น การจ่ายภาษีในลักษณะนี้จะทำให้บุคคลหรือหน่วยงานตระหนักถึงต้นทุนต่อสิ่งแวดล้อมที่เกิดขึ้นกับภายนอก (External Cost) และเท่ากับเป็นการส่งผลให้ต้นทุนภายนอกที่เกิดขึ้นกับสังคม เช่นนี้กลายเป็นต้นทุนภายใน (Internal Cost) ของผู้ก่อมลพิษ และจะช่วยให้ผลเสียที่เกิดขึ้นกับสังคมภายนอกมีปริมาณลดลงได้ (ดิเรก ปัทมสิริวัฒน์, ม.ป.ป.: 3-4)

4) หลักสัญชาติ (Nationality Principle) เป็นการจัดเก็บภาษีจากบุคคลที่มีสัญชาติของประเทศนั้น หรือจากนิติบุคคลที่ได้จดทะเบียนก่อตั้งขึ้นในประเทศนั้น โดยไม่คำนึงว่า

การเกิดขึ้นของกิจกรรมที่ก่อให้เกิดเงินได้ที่เข้าข่ายต้องเสียภาษีจะเกิดขึ้น ณ ประเทศใด การจัดเก็บรายได้ตามหลักการนี้ เป็นการคำนึงถึงความสัมพันธ์ด้านบุคคลผู้เสียภาษีที่มีกับรัฐ และส่งผลทำให้แหล่งเงินได้ของบุคคลหรือนิติบุคคลนั้นมีขอบเขตทั่วโลก

5) หลักถิ่นที่อยู่หรือภูมิลำเนา (Residence or Fiscal Domicile Principle) คือการจัดเก็บภาษีจากบุคคลหรือนิติบุคคลที่มีการพำนักในดินแดนหรือประเทศที่มีการจัดเก็บภาษี โดยไม่สนใจว่าบุคคลหรือนิติบุคคลนั้นจะมีสัญชาติใด แม้ว่าอาจจะไม่มีเงินได้เกิดขึ้นในประเทศนั้น แต่ถ้ามีการนำเงินได้เข้ามาจากต่างประเทศ ก็อาจเข้าข่ายต้องเสียภาษีจากการนำเงินเข้ามาในประเทศที่ได้พำนักอาศัยอยู่หรือดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจ

6) หลักแหล่งเงินได้ (Source Principle) หมายความว่า การจัดเก็บภาษีจะเกิดขึ้นเมื่อเงินได้นั้นเกิดขึ้นในดินแดนของประเทศที่จัดเก็บภาษี โดยมีได้สนใจว่าเงินได้เหล่านั้นจะเกิดขึ้นจากกิจกรรมประเภทใดและจากบุคคลหรือนิติบุคคลสัญชาติใด หลักการนี้เป็นหลักพื้นฐานที่ประเทศต่างๆ ทั่วโลกใช้ในการจัดเก็บภาษีในดินแดนของตน ทั้งนี้ ขอบเขตการจัดเก็บภาษีของรัฐตามหลักการนี้จะจำกัดอยู่ในขอบเขตดินแดนการปกครองเท่านั้น (พนิต ชีรภาพวงศ์, 2546: 23-35)

2.1.3.4 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี (Taxpayer)

ผู้มีหน้าที่เสียภาษี หมายถึง ผู้ที่กฎหมายภาษีอากรระบุให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรประเภทต่างๆ ตามที่บัญญัติไว้ในกฎหมาย ซึ่งเงินภาษีอากรที่จ่ายให้แก่รัฐบาลจะต้องเท่ากับจำนวนที่กำหนดตามกฎหมาย อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนดอาจผลักภาระภาษี (Tax Shifting) ที่ต้องเสียทั้งหมดหรือบางส่วนไปให้แก่ผู้อื่นได้ เพราะฉะนั้น การวิเคราะห์ว่าใครเป็นผู้รับภาระภาษีนั้น จะพิจารณาจากข้อบัญญัติตามกฎหมายเพียงอย่างเดียวไม่ได้ แต่ต้องพิจารณาถึงผู้รับภาระภาษีที่แท้จริงด้วย (วีระศักดิ์ เครือเทพ, 2548: 150-151)

2.1.3.5 ภาระภาษีที่แท้จริง (Effective Tax Incidence)

ภาระภาษีที่แท้จริง หมายถึง ส่วนของเงินได้หรือส่วนของทรัพย์สินที่แท้จริงที่ลดลงอันเนื่องมาจากการจัดเก็บภาษีอากร (ริงสตรัค ธนะพรพันธุ์, 2516: 54) ซึ่งโดยทั่วไปแล้ว การที่กฎหมายกำหนดให้บุคคลหนึ่งๆ เป็นผู้แบกรับภาระภาษีตามกฎหมาย (Statutory or Legal incidence) แต่เนื่องจากบุคคลตามที่กฎหมายกำหนดนั้นสามารถผลักภาระภาษีที่เกิดขึ้นไปให้แก่บุคคลอื่นได้ เช่น ผู้ขายที่มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตตามที่กฎหมายกำหนด สามารถผลักภาระภาษีให้แก่ผู้ซื้อได้ โดยการเพิ่มราคาสินค้าให้สูงขึ้น ดังนั้นภาระภาษีที่ประชาชนต้องแบกรับตามกฎหมายจึงอาจมิใช่ภาระภาษีที่แท้จริงก็เป็นได้

โดยวิธีการผลักภาระภาษีอากรสามารถทำได้ในหลายลักษณะ (วีระศักดิ์ เครือเทพ, 2548: 34-35) ดังนี้

- 1) ผู้เสียภาษีอากรอาจยินยอมแบกรับภาระภาษีอากรไว้เองทั้งหมด
- 2) การผลักภาระภาษีไปข้างหน้า (Forward Shifting) เช่น ผู้ขายสินค้าประเภทหนึ่ง อาจผลักภาระภาษีไปให้แก่ผู้ซื้อ โดยการปรับราคาสินค้าให้สูงขึ้น เป็นต้น
- 3) การผลักภาระภาษีไปข้างหลัง (Backward Shifting) เช่น การผลักภาระภาษีให้แก่เจ้าของปัจจัยการผลิต โดยการจ่ายค่าตอบแทนปัจจัยการผลิตให้น้อยลงเพื่อให้ต้นทุนการผลิตต่ำลงเท่ากับภาษีอากรที่ต้องเสียไป โดยยังคงระดับราคาสินค้าไว้ เป็นต้น
- 4) ผู้เสียภาษีอากรเลือกรับภาระภาษีไว้เองบางส่วน และผลักภาระภาษีไปข้างหน้าหรือข้างหลัง ขึ้นอยู่กับอำนาจต่อรอง ความสามารถในการผลักภาระภาษีอากร และความยืดหยุ่นต่อราคาของสินค้าที่เสียภาษีนั่น
- 5) การผลักภาระภาษีให้แก่คนรุ่นหลัง เกิดขึ้นเมื่อรัฐบาลมีความจำเป็นในการใช้จ่ายเพื่อการจัดบริการสาธารณะในปัจจุบัน แต่เงินที่นำมาใช้จ่ายเป็นเงินที่ได้มาจากการก่อก่อนหน้านี้ สาธารณะ โดยที่ประชาชนในปัจจุบันไม่ได้เป็นผู้แบกรับภาระค่าใช้จ่ายของการจัดบริการดังกล่าว การก่อก่อนหน้านี้สาธารณะเช่นนี้จึงเป็นลักษณะของการนำเงินในอนาคตมาใช้จ่ายให้กับประชาชนในปัจจุบัน และจำเป็นต้องชำระหนี้คืนด้วยการจัดเก็บภาษีจากประชาชนในรุ่นหลัง
- 6) การผลักภาระภาษีให้แก่บุคคลภายนอกพื้นที่ (Tax Exporting) เกิดขึ้นเมื่อบุคคลจากต่างถิ่นได้เข้ามาใช้ประโยชน์จากทรัพยากรหรือจากบริการของรัฐ หรือได้เข้ามาก่อให้เกิดผลกระทบต่อชุมชนหรือสังคมนั้น บุคคลจากต่างถิ่นจึงควรร่วมแบกรับภาระจากการใช้ทรัพยากร ใช้บริการ รวมถึงการที่ตนได้ก่อให้เกิดผลกระทบกับชุมชนนั้นด้วย

2.1.3.6 ระบบการบริหารจัดเก็บภาษีอากร

การออกแบบระบบการบริหารจัดเก็บภาษีเพื่อให้รัฐบาลสามารถจัดเก็บภาษีได้จริงตามที่กำหนดไว้ ถือเป็นสิ่งที่มีความสำคัญยิ่ง โดยขั้นตอนหลักๆ ในการออกแบบระบบการจัดเก็บภาษี มีดังนี้

ในขั้นเริ่มต้น คือ การวางแผนและเตรียมการ ซึ่งประกอบด้วย การกำหนดเป้าหมายรายได้ภาษีและแผนประมาณการรายได้ การกำหนดประเภทภาษีที่จัดเก็บ การกำหนดผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษี จากนั้นจะต้องมีการตรากฎหมาย ระเบียบหรือข้อบังคับเกี่ยวกับภาษีอากร การจัดทำปฏิทินการบริหารงานจัดเก็บภาษีอากรประจำปี ในขั้นต่อมาจะต้องจัดทำฐานข้อมูลผู้มีหน้าที่เสียภาษี ซึ่งได้แก่ การจัดทำทะเบียนประวัติและรายชื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษี การจัดพิมพ์แบบแสดงฟอร์มสำหรับ

การยื่นชำระภาษี การประชาสัมพันธ์และจัดทำคำแนะนำเผยแพร่ความรู้ในการเสียภาษีอากรของประชาชน เป็นต้น

จากนั้นเป็นการประเมินภาษีอากร ประกอบด้วยการจัดเตรียมวันเวลาและสถานที่สำหรับการยื่นเสียภาษี การรับแบบฟอร์มเสียภาษี การวิเคราะห์แบบแสดงรายการ การคำนวณภาระภาษีและรายการหักค่าใช้จ่าย หรือยกเว้นค่าลดหย่อนต่างๆ หรือการประเมินภาษีอากรเพิ่มเติม เป็นต้น ขั้นตอนต่อมาได้แก่ การรับชำระเงินค่าภาษีอากรและการบันทึกหลักฐาน ประกอบด้วยการตรวจรับเงินสด เช็ค ธนาณัติ และตราสารการเงินประเภทต่างๆ การออกไปเสร็จชำระเงินภาษีอากร การเก็บรักษาเงิน การบันทึกหลักฐานและการลงรายการตามวิธีการบัญชีที่กำหนด จากนั้นตามด้วยการกำกับดูแลและการตรวจสอบ ซึ่งประกอบด้วยตรวจสอบการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงาน การตรวจสอบทางการเงินและบัญชี การตรวจสอบการเก็บรักษาเงิน การตรวจสอบการหลีกเลี่ยง และการหลบหนีภาษีของผู้เสียภาษีอากร และการตรวจสอบและไต่สวนความผิดทุจริตของเจ้าพนักงาน เป็นต้น

ในส่วนต่อมา ได้แก่ งานคดีภาษีอากร ซึ่งรวมถึงกระบวนการอุทธรณ์การจัดเก็บภาษีตามขั้นตอนทางกฎหมายในกรณีที่การยื่นแบบแสดงรายการภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ถูกต้อง หรือหากมีการประเมินภาษีอากรไม่ถูกต้อง และหากเกิดข้อพิพาททางภาษีอากร จำเป็นต้องมีขั้นตอนในการอุทธรณ์ภาษี หรืออาจต้องนำเข้าสู่กระบวนการทางศาลภาษีอากรต่อไป และขั้นตอนสุดท้ายได้แก่ การสรุปและรายงานผลการจัดเก็บภาษี ซึ่งประกอบด้วยการแสดงรายได้ภาษีที่จัดเก็บได้พร้อมสถิติการจัดเก็บภาษีแต่ละประเภท การวัดผลสำเร็จของการจัดเก็บ ได้แก่ ต้นทุนค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีอากรและในการบริหารงาน การจัดทำรายงานผลการจัดเก็บ และรายงานสถานะทางการเงินการคลังภาครัฐบาลเสนอผู้บังคับบัญชาในส่วนราชการ เสนอต่อรัฐบาล รัฐสภา และต่อประชาชน (จรัส สุวรรณมาลา, 2546 อ้างถึงใน วีระศักดิ์ เครือเทพ, 2548: 35-36)

2.1.3.7 มาตรการลดหย่อนทางภาษี (Tax Expenditures)

Tax Expenditures หมายถึง รายได้ที่รัฐบาลสูญเสียไปอันเนื่องมาจากการลดหย่อน (Deduction) ยกเว้น (Exemption) และการให้สิทธิพิเศษทางภาษีอากร (Special Credit) แก่บุคคลและหน่วยธุรกิจต่างๆ โดยมีวัตถุประสงค์อย่างหนึ่งอย่างใด รัฐบาลอาจกำหนดให้มีการยกเว้นหรือลดหย่อนการจัดเก็บภาษีอากรเพื่อเป็นสวัสดิการของบุคคลบางกลุ่มในสังคม หรืออาจเพื่อสร้างความเป็นธรรมหรือกระจายรายได้ หรือเพื่อจูงใจให้เกิดการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมทางเศรษฐกิจ สังคม ชุมชน เช่น ส่งเสริมการลงทุน การบริโภค การออม ส่งเสริมการส่งออก และการประกอบกิจการธุรกิจบางประเภทตามนโยบายของรัฐบาล เป็นต้น (จรัส สุวรรณมาลา, 2546 อ้างถึงใน วีระศักดิ์ เครือเทพ, 2548: 35)

อย่างไรก็ตาม การใช้มาตรการลดหย่อนทางภาษีนี้อาจได้ส่งผลกระทบต่ออย่างน้อยใน 2 มิติด้วยกัน โดยมิติแรกคือ ทำให้ระบบภาษีขาดความเป็นธรรม เนื่องจากมาตรการลดหย่อนภาษีจะทำให้ภาระภาษีตกอยู่กับบุคคลเพียงบางกลุ่มที่มิได้รับสิทธิช่วยเหลือจากรัฐบาล ส่วนมิติที่สองคือ การใช้มาตรการเหล่านี้ได้ส่งผลให้ระบบการคลังภาครัฐขาดความโปร่งใส และก่อให้เกิดแนวโน้มที่รัฐบาลจะจัดเก็บภาษีอากร และใช้จ่ายเงินสาธารณะอย่างขาดความรับผิดชอบ ดังนั้น นักวิชาการภาษีอากรส่วนใหญ่จึงไม่สนับสนุนให้รัฐบาลใช้มาตรการลดหย่อนทางภาษีมกเท่าใดนัก (ไกรยุทธ ธีรตยาภินันท์, 2545: 47-49)

2.1.3.8 ความหย่อนยานในการชำระภาษี การหลบเลี่ยงและการหนีภาษี

ความหย่อนยานในการชำระภาษี (Tax Delinquency) เกิดขึ้นเมื่อประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่สามารถชำระภาษีได้ตามที่กฎหมายกำหนดไว้ ในบางกรณีความหย่อนยานในการชำระภาษีอาจเกิดขึ้นเพียงชั่วคราว แต่ในบางครั้งความหย่อนยานในการชำระภาษีอาจเกิดขึ้นอย่างถาวร โดยเจตนา ด้วยการอาศัยมาตรการในการจัดการจากภาครัฐ เพื่อให้รัฐบาลสามารถระดมทรัพยากรได้อย่างเพียงพอภายในระยะเวลาที่ต้องการ (Reed and Swain, 1990: 72)

การหลบเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) คือ การไม่เสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยกว่าที่กำหนดไว้ในกฎหมาย ซึ่งเกิดขึ้นจากการอาศัยช่องโหว่ (Loophole) ของกฎหมายภาษีนั้นๆ หรือในบางกรณีผู้เสียภาษีอาจพยายามปรับเปลี่ยนพฤติกรรมหรือวิธีการดำเนินกิจกรรมต่างๆ เพื่อให้เสียภาษีน้อยลง

การหนีภาษี (Tax Evasion) เป็นการละเมิดการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรโดยเจตนาหรือไม่ก็ตาม เช่น การเพิกเฉยไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี การยื่นรายการไม่ครบถ้วน การลงบัญชีไม่ถูกต้อง การลักลอบดำเนินกิจกรรมที่ไม่แสดงรายการให้ถูกต้องตามกฎหมาย เป็นต้น

ทั้งนี้ ผลที่เกิดขึ้นจากความหย่อนยานของประชาชน การหลบเลี่ยงภาษี และการหนีภาษี ย่อมกระทบต่อการจัดเก็บรายได้ของรัฐบาลอย่างหลีกเลี่ยงมิได้ โดยการกระทำทั้งสามประการนี้จะเกิดขึ้นมากหรือน้อย ย่อมขึ้นอยู่กับปัจจัยหลายประการ เช่น ประสิทธิภาพและประสิทธิผลของระบบจัดเก็บภาษี ความตั้งใจและความเอาใจจริงเอาจ้งของเจ้าพนักงาน คุณภาพของกฎหมายภาษีอากร โอกาสที่ประชาชนจะถูกตรวจสอบจากรัฐ และความรุนแรงของบทลงโทษตามกฎหมาย เป็นต้น (วีระศักดิ์ เกรือเทพ, 2546: 37)

2.1.3.9 การจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน

การจัดเก็บภาษีจากกิจกรรมทางเศรษฐกิจหลายประเภท เช่น บุคคลหนึ่งเมื่อมีรายได้ ก็ต้องเสียภาษีเงินได้ และเมื่อนำรายได้เหล่านั้นไปใช้จ่าย ก็ย่อมเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีสรรพสามิต และหากมีเงินได้เหลือบางส่วนและสะสมฝากธนาคารไว้ ย่อมต้องเสียภาษีเงินได้จาก

ดอกเบี้ยเงินฝากธนาคารอีกต่อหนึ่ง สิ่งเหล่านี้เรียกว่า “การจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน” ซึ่งสาเหตุของการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนมี 3 ประการ ดังนี้

1) เพื่อเป็นการกระจายภาระภาษีอากรไปยังประชาชนกลุ่มต่างๆอย่างทั่วถึง ป้องกันมิให้ภาระภาษีตกหนักอยู่กับประชาชนกลุ่มใดเพียงกลุ่มเดียว การจัดเก็บภาษีอากรหลายประเภทจะทำให้ฐานภาษีอากรมีหลากหลาย ซึ่งสามารถสร้างหลักประกันการสร้างรายได้ให้กับรัฐบาลได้ดีโดยที่มิได้ก่อให้เกิดภาระภาษีกับฐานภาษีใดฐานภาษีหนึ่งมากเกินไป

2) การจัดเก็บภาษีหลายประเภททำให้รัฐบาลมีเครื่องมือในการดำเนินนโยบายได้หลายประการ กล่าวคือ ภาษีแต่ละประเภทมีวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บที่แตกต่างกันออกไป รัฐบาลอาจใช้ภาษีอากรเพื่อการจูงใจ เพื่อให้เกิดพฤติกรรมบางอย่างที่ต้องการ การที่มีภาษีอากรหลายประเภทย่อมทำให้รัฐบาลสามารถเลือกใช้ภาษีอากรประเภทที่เหมาะสมสำหรับการบรรลุวัตถุประสงค์ได้ เช่น รัฐบาลต้องการส่งเสริมให้ประชาชนลดการใช้จ่าย และส่งเสริมการออม รัฐบาลอาจเลือกลดอัตราภาษีจากดอกเบี้ยเงินฝากและเพิ่มอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มได้ เป็นต้น

3) การจัดเก็บภาษีอากรหลายประเภทและกระจายตามกิจกรรมทางเศรษฐกิจต่างๆ ช่วยป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีได้ เนื่องจากการจัดเก็บภาษีอากรเพียงบางประเภทอาจทำให้ประชาชนเลือกดำเนินกิจกรรมอย่างอื่นที่ไม่เข้าข่ายที่ต้องเสียภาษีแทนได้ การจัดเก็บภาษีหลายประเภทจึงสามารถลดช่องว่างของการหลบเลี่ยงภาษีได้

ทั้งนี้ การกำหนดนโยบายการจัดเก็บภาษีจากแหล่งต่างๆ ควรคำนึงถึงระดับของการซ้ำซ้อนที่มีเหตุผลความจำเป็น มิเช่นนั้นแล้วย่อมก่อให้เกิดภาระภาษีในสัดส่วนที่สูง หรืออาจเกิดความไม่เป็นธรรมแก่ประชาชนผู้เสียภาษีได้ (วีระศักดิ์ เครือเทพ, 2548: 38)

2.1.4 หลักเกณฑ์ภาษีอากรที่ดี

หลักเกณฑ์ภาษีอากรที่ดีและมีประสิทธิภาพ ประกอบด้วยหลักเกณฑ์ที่สำคัญหลักๆ ดังต่อไปนี้

2.1.4.1 หลักความแน่นอน (Certainty Principle)

การจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพนั้น มีความจำเป็นอย่างยิ่งที่กฎหมายที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีทุกประเภทจะต้องมีความแน่นอน และเป็นที่ชัดเจนแก่ผู้เสียภาษีทุกคน กล่าวคือ ภาษีทุกประเภทที่จะจัดเก็บนั้นจะต้องเป็นที่แจ้งชัด และมีความแน่นอนในเรื่องฐานภาษี อัตราภาษี รวมตลอดถึงวัน เวลา และวิธีการจัดเก็บภาษีด้วย (เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, 2546: 146) ทั้งนี้ เพื่อให้ประชาชนผู้ต้องเสียภาษีทุกคนสามารถทำความเข้าใจได้โดยง่าย นำมาซึ่งการยอมรับในการชำระ

ภาษี และภาษีที่มีความแน่นอนชัดเจนนี้ ยังเป็นสิ่งที่ช่วยป้องกันมิให้เจ้าพนักงานใช้อำนาจหน้าที่โดยมิชอบอีกด้วย (กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, 2553: 1)

รังสรรค์ ชนะพรพันธุ์ (2516) ได้ให้ลักษณะความแน่นอนของภาษีอากรที่ดีไว้ 4 ลักษณะสำคัญ คือ

1) ความแน่นอนในด้านภาระภาษี (Certainty of Incidence) ถ้าหากรัฐบาลต้องการให้ภาษีตกแก่ประชาชนกลุ่มใด ภาระภาษีอากรก็ต้องตกแก่ประชาชนกลุ่มนั้น โดยไม่มีการผลักภาระภาษี ไม่ว่าจะผลักไปข้างหน้าหรือข้างหลังก็ตาม

2) ความแน่นอนของหนี้ภาษี (Certainty of Liability) คือ ภาษีอากรต้องมีความง่ายและความแน่นอนในการประเมินหนี้ภาษีอากร โดยภาษีอากรประเภทต่างๆมีความง่ายและความแน่นอนในการประเมินหนี้ภาษีอากรแตกต่างกัน ภาษีอากรบางประเภทมีมูลค่าของฐานภาษีไม่คงที่ เช่น ภาษีทรัพย์สิน (Wealth Tax) ที่มีความยากลำบากในการประเมินหนี้ภาษี ส่งผลต่อความไม่แน่นอนเกี่ยวกับปริมาณหนี้ภาษี และผู้เสียภาษีเองก็ไม่ทราบแน่ชัดว่าตนต้องเสียภาษีจำนวนเท่าใด เนื่องจากการประเมินมูลค่าของทรัพย์สินขึ้นอยู่กับการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานภาษีอากรเป็นหลัก

3) ความแน่นอนในการลดเงินได้ของเอกชน ถ้าหากต้องการใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการลดการใช้จ่ายของเอกชน เพื่อเป้าหมายด้านเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ ภาษีอากรที่ดีควรจะเป็นภาษีอากรที่สามารถลดเงินได้ของเอกชนอย่างมีประสิทธิภาพตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ ในการนี้มีความจำเป็นที่จะต้องรู้อัตราการหลบหลีกภาษีอากร (Evasion Ratio) ของภาษีอากรประเภทต่างๆด้วย

4) ความแน่นอนในการทำนายรายได้จากภาษีอากร (Fiscal Marksanship) ซึ่งจะขึ้นอยู่กับความสามารถในการพยากรณ์มูลค่าของตัวแปรค่าของเศรษฐกิจมหภาคและเศรษฐกิจจุลภาคที่มีอิทธิพลต่อการเปลี่ยนแปลงรายได้ที่รัฐได้จากภาษีอากร (รังสรรค์ ชนะพรพันธุ์, 2516: 46-49)

2.1.4.2 หลักความเป็นธรรม (Equity Principle)

รังสรรค์ ชนะพรพันธุ์ กล่าวว่า ภาษีอากรที่ดีจะต้องเป็นภาษีอากรที่เป็นธรรม เพราะถ้าหากการเก็บภาษีอากรเป็นไปอย่างไม่เป็นธรรมแล้ว การหลบหลีกภาษีจะมีมาก และจะทำให้เกิดความขัดแย้งในสังคมได้ ดังนั้นจะเห็นได้ว่า การเก็บภาษีอากรอย่างเป็นธรรมนั้น มิใช่แต่จะเป็นสิ่งที่พึงปรารถนาทางจริยธรรมเท่านั้น หากทว่ายังมีส่วนช่วยลดความขัดแย้งในสังคมได้อีกด้วย โดยหลักเกณฑ์ในเรื่องความเป็นธรรมของภาษี มี 2 ประการ คือ

1) หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (The Principle of Absolute Equity) หมายถึง การที่ผู้เสียภาษีทุกคนเสียภาษีคนละเท่าๆกัน โดยการเก็บภาษีอากรตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์นี้ มีข้อบกพร่องในเรื่องของการละเลยถึงความสามารถในการเสียภาษีที่แตกต่างกันของผู้เสียภาษีแต่ละคน และผู้เสียภาษีบางคนอาจต้องเสียภาษีมากกว่ารายได้ที่ได้รับ

2) หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (The Principle of Relative Equity) หมายถึง การที่ผู้เสียภาษีควรจะเสียภาษีอากรตามหลักความสามารถในการชำระภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละคน หรือควรเสียภาษีตามผลประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐบาล โดยมีรายละเอียด ดังนี้

หลักความสามารถในการชำระภาษี (The Ability-to-pay Principle) หมายถึง คนที่มีกำลังความสามารถในการชำระภาษีอากรเท่าเทียมกันจะต้องเสียภาษีอากรเท่าเทียมกัน เรียกว่า “ความเป็นธรรมในแนวนอน” และคนที่มีกำลังความสามารถในการชำระภาษีต่างกัน ควรจะเสียภาษีอากรต่างกัน เรียกว่า “ความเป็นธรรมในแนวตั้ง”

หลักผลประโยชน์ที่ได้ (The Benefit Principle) กล่าวคือ ผู้บริโภคที่ต้องการอรรถประโยชน์จากการบริโภคสินค้าและบริการที่ผลิตโดยภาครัฐบาล จะต้องจ่ายค่าสินค้าและบริการในรูปภาษีอากร การซื้อสินค้าและบริการประเภทนี้เป็นไปโดยสมัครใจ ผู้ที่ได้รับประโยชน์จากการบริโภคสินค้าและบริการที่ผลิตจากรัฐมาก จะต้องจ่ายภาษีมากกว่าผู้ที่ได้รับประโยชน์น้อย (รังสรรค์ ฐานะพรพันธุ์, 2516: 41-44)

2.1.4.3 หลักของการอำนวยความสะดวก (Productivity/Yield Principle)

เนื่องจากวัตถุประสงค์ประการสำคัญในการจัดเก็บภาษีคือ การอำนวยความสะดวกให้กับรัฐ ดังนั้น ภาษีที่ดีจึงควรมีความสามารถในการสร้างรายได้เพียงพอต่อการใช้จ่ายเพื่อดำเนินกิจกรรมตามหน้าที่ของรัฐ (กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, 2553: 1) โดยความสามารถในการอำนวยความสะดวกของภาษี พิจารณาได้จากลักษณะดังต่อไปนี้

1) ความกว้างของฐานภาษีอากร คือ ภาษีอากรต้องมีฐานกว้าง การจัดเก็บภาษีครอบคลุมสิ่งที่ถูกใช้พื้นฐานในการประเมินหลายประเภท และฐานภาษีแต่ละประเภทมีขนาดใหญ่ ครอบคลุมกิจกรรมทางเศรษฐกิจจำนวนมากเมื่อเทียบกับขนาดของกิจกรรมในระบบเศรษฐกิจทั้งหมด (วิระศักดิ์ เครือเทพ, 2548: 48-49) หรืออาจกล่าวได้ว่า การจัดเก็บภาษีที่ดีต้องมีการกำหนดฐานภาษีให้กว้าง มีลักษณะทั่วไป จัดเก็บอย่างทั่วถึง โดยจัดให้มีการลดหย่อน และข้อยกเว้นน้อยที่สุด (อรพิน ผลสุวรรณย์ สบายรูป, 2552: 100-101)

2) ภาษีต้องมีลักษณะยืดหยุ่นปรับตัวได้ เพราะระบบภาษีที่มีความยืดหยุ่นจะสามารถสร้างรายได้ให้กับรัฐได้เป็นอย่างดี โดยที่ไม่ขึ้นอยู่กับระบบเศรษฐกิจแต่อย่างใด โดยหลักของความยืดหยุ่น คือ การกำหนดให้ฐานภาษีและอัตราภาษีสามารถเคลื่อนไหวได้ตามทิศทาง

เศรษฐกิจและสังคมที่เปลี่ยนแปลง (อรพิน ผลสุวรรณย์ สบายรูป, 2552: 104) ฐานของภาษีสามารถขยายตัวได้รวดเร็วตามความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ ทำรายได้ให้รัฐเป็นอย่างดี โดยที่ไม่ต้องเพิ่มอัตราการจัดเก็บภาษี และในขณะเดียวกัน หากมีการเพิ่มอัตราภาษีก็ต้องไม่ทำให้เกิดปฏิกิริยาต่อต้านหรือหลบเลี่ยงจากผู้เสียภาษี (ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, 2547: 142)

2.1.4.4 หลักของความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability Principle)

ในระบบภาษีที่ดี ภาษีอากรทุกประเภทที่จัดเก็บนั้น จะต้องสามารถทำการบริหารจัดการเก็บอย่างได้ผล เพราะการจัดเก็บภาษีอากรบางอย่าง แม้จะมีเหตุผลที่ดีในทางทฤษฎี แต่ในทางปฏิบัติกลับเป็นไปได้ยาก ภาษีนั่นก็ถือว่าเป็นภาษีที่ไม่ดี (เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, 2546: 147-148) ซึ่งความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติของการจัดเก็บภาษีจะมีความเกี่ยวข้องเชื่อมโยงกับรูปแบบโครงสร้างการบริหารของแต่ละรัฐเป็นสำคัญด้วย เช่น การไม่อาจนำรูปแบบภาษีการใช้จ่ายมาใช้ในรัฐที่ขาดระบบการจดบันทึกและการตรวจสอบการจัดเก็บภาษีที่มีมาตรฐานได้ เป็นต้น (ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, 2547: 64)

ความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติหรือประสิทธิผลของการจัดเก็บภาษีอากร สามารถพิจารณาได้จากการเปรียบเทียบระหว่างเป้าหมายของการจัดเก็บภาษีอากรกับผลการจัดเก็บภาษีอากรที่เกิดขึ้นจริง ซึ่งอาจประเมินได้ทั้งในเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพ ดังนี้

1) เชิงปริมาณ สามารถประเมินได้จาก ปริมาณเงินรายได้ภาษีอากรที่พึงเก็บได้ จำนวนผู้เสียภาษีในรอบระยะเวลาภาษี สัดส่วนของผู้ค้างจ่ายการชำระภาษี ร้อยละของภาษีอากรที่จ่ายภายในกำหนดและที่ค้างจ่าย และรายได้ภาษีอากรที่จัดเก็บได้จริงเทียบกับประมาณการรายได้

2) เชิงคุณภาพ สามารถประเมินได้จาก ระยะเวลาในการนำเงินรายได้ภาษีอากรส่งคลังแผ่นดิน ระดับความพึงพอใจของผู้เสียภาษีอากรและผู้ที่มีหน้าที่เกี่ยวข้องกับการนำส่งรายได้เข้ารัฐ การประเมินผลการบังคับคดีภาษี อัตราการหลบเลี่ยงและการหนีภาษีอากร และอัตราการร้องเรียนการให้บริการของเจ้าพนักงาน (วีระศักดิ์ เครือเทพ, 2548: 270)

โดยความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติของการจัดเก็บภาษี จะอยู่ภายใต้เงื่อนไขของการจัดทำระบบภาษีที่ดี ซึ่งระบบภาษีที่ดีที่ส่งผลต่อความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ จะต้องมียุทธศาสตร์ความง่ายของระบบภาษี กล่าวคือ การบริหารจัดการต้องไม่สลับซับซ้อน ไม่ก่อให้เกิดความยุ่งยากในการปฏิบัติหรือการตีความ เพราะตามปกติแล้ว ความซับซ้อนของระบบภาษีอากรจะก่อให้เกิดต้นทุนในการบริหารระบบที่สูง เนื่องจากระบบภาษีอากรที่สลับซับซ้อนต้องใช้ข้อมูลเป็นจำนวนมาก ต้องใช้บุคลากรที่มีความเข้าใจเฉพาะด้าน ในการปฏิบัติงานเพิ่มขึ้น ต้องมีเครื่องมือในการตรวจสอบติดตามผลการจัดเก็บที่ซับซ้อนตามไปด้วย และส่งผลทำให้ทรัพยากรที่ใช้จ่ายในการ

บริหารระบบการจัดเก็บภาษีอากรมีเพิ่มมากขึ้น นอกจากนี้ ระบบภาษีอากรที่ซับซ้อนยังก่อให้เกิดความสับสนแก่ประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร ต้นทุนในการดำเนินการเพื่อเสียภาษีของประชาชนอาจเพิ่มขึ้น และโอกาสที่จะทำให้ประชาชนยินยอมเสียภาษีด้วยความสมัครใจอาจมีลดลง ในที่สุดอาจส่งผลให้จำนวนเงินภาษีอากรและประสิทธิภาพของการจัดเก็บภาษีลดลงได้

โดยวิธีการลดความสลับซับซ้อนของระบบภาษีอากร สามารถทำได้หลายวิธี เช่น การกำหนดให้การจัดเก็บภาษีแต่ละประเภทมีอัตราภาษีจำนวนไม่มากนัก มีข้อยกเว้น ขอลดหย่อน หรือการให้สิทธิพิเศษต่างๆ จำนวนไม่มาก แบบฟอร์มในการชำระภาษีไม่ควรมีจำนวนหลายประเภท และควรเป็นแบบฟอร์มที่ทำความเข้าใจได้ง่ายในมุมมองของประชาชนผู้เสียภาษี และการกรอกข้อมูลสำหรับการยื่นชำระภาษีของประชาชนต้องไม่มากเกินไปจนเกิดความจำเป็น การกำหนดความถี่ในการยื่นชำระภาษีอากรต้องกระทำอย่างเหมาะสม เป็นต้น ซึ่งมาตรการเหล่านี้ล้วนมีส่วนช่วยให้การเสียภาษีมีความสะดวกและยอมมีส่วนเพิ่มอัตราการยินยอมเสียภาษีของประชาชนได้ (วีระศักดิ์ เครือเทพ, 2548: 266-274)

2.2 แนวคิดเกี่ยวกับภาษีทรัพย์สิน

2.2.1 ความหมายของภาษีทรัพย์สิน

ภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) ตามความหมายอย่างกว้าง หมายถึง ภาษีที่มีลักษณะการจัดเก็บโดยเพ่งเล็งถึงตัวทรัพย์สินเป็นสำคัญ โดยเรียกเก็บจากทรัพย์สินชนิดต่างๆทั้งที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่าง แยกไปตามประเภทของทรัพย์สินซึ่งตั้งอยู่ในท้องถิ่นหนึ่งๆตามมูลค่าของทรัพย์สินที่ภาครัฐกำหนด โดยใช้อัตราภาษีแตกต่างกันออกไปตามสภาพท้องถิ่น และตามประเภทหรือชนิดของการใช้ทรัพย์สิน และเรียกเก็บจากผู้ครอบครองทรัพย์สินหรือผู้มกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนั้น (สุภาพร ขงสุวรรณกุล, 2536: 1)

อย่างไรก็ตาม ในความหมายเฉพาะตรงตามภาษาอังกฤษ คำว่า Property Tax หมายถึง ภาษีที่เก็บจากทรัพย์สินที่กำหนดให้เป็นที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเท่านั้น (ไกรยุทธ ธีรตยาสินันท์, 2534: 4) กล่าวคือ ทรัพย์สินเป็นวัตถุที่ถูกเก็บภาษี (Tax Object) ฐานของภาษีอาจเป็นมูลค่าของทรัพย์สิน (Capital Value) หรือราคาที่ดินนั้นๆซื้อขายกัน (หรือพึงจะซื้อจะขายกัน) ในตลาด หรือค่ารายปี (Rental Income) ของทรัพย์สินนั้นๆ สุดแล้วแต่การกำหนดใช้ในกฎหมายภาษีทรัพย์สินนั้น (นิชนันท์ จังกาจิตต์, 2537: 32)

โดยภาษีทรัพย์สินเป็นภาษีที่มีการจัดเก็บจากฐานความมั่งคั่ง ที่วัดความสามารถในการเสียภาษีจากระดับทรัพยากรที่บุคคลได้สะสมไว้ในรูปของทรัพย์สินต่างๆ บนแนวคิดพื้นฐานที่ว่า ผู้มี

ทรัพย์สินสมบัติสะสมไว้มาก ย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีมากกว่าผู้ที่ไม่มีทรัพย์สินสมบัติสะสมไว้ เพราะผู้ที่มีทรัพย์สินบัตินี้ดังกล่าวอาจใช้ทรัพย์สินนั้นเป็นเครื่องมือในการหารายได้ หรือสร้างประโยชน์ทางเศรษฐกิจได้เพิ่มขึ้นอีกประการหนึ่งได้ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีจากความมั่งคั่งหรือทรัพย์สินที่ถือครองในลักษณะที่เหมาะสม จึงถือว่าเป็นภาษีที่ช่วยสร้างความเป็นธรรมในสังคมได้ (วีระศักดิ์ เครือเทพ, 2548: 29)

2.2.2 ความสำคัญของการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน

ภาษีทรัพย์สินเป็นภาษีที่จัดเก็บจากตัวทรัพย์สินเป็นสำคัญ โดยมีเหตุผลสนับสนุนการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินไว้หลายประการ ดังนี้

2.2.2.1 พิจารณาจากหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ แนวคิดนี้ถือว่าผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินเป็นผู้ที่ได้รับประโยชน์จากบริการของรัฐหลายด้าน เช่น การสร้างถนนหนทาง การรักษาความปลอดภัย เป็นต้น ดังนั้น ผู้ที่เป็นเจ้าของทรัพย์สินจึงควรจ่ายค่าบริการดังกล่าวให้แก่รัฐในรูปของภาษีอากร ซึ่งการเก็บภาษีทรัพย์สินโดยพิจารณาจากหลักผลประโยชน์นี้ ส่วนใหญ่ใช้เป็นเหตุผลสนับสนุนการจัดเก็บภาษีจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ทั้งนี้เพราะบริการต่างๆด้านสาธารณูปโภค สาธารณูปการที่รัฐบาลโดยเฉพาะอย่างยิ่งรัฐบาลส่วนท้องถิ่นใช้ไปนั้น มีผลให้มูลค่าของทรัพย์สินดังกล่าวสูงขึ้น

2.2.2.2 พิจารณาจากหลักความสามารถในการชำระภาษี ที่ถือว่าผู้ที่มีการสะสมทรัพย์สินไว้มากย่อมมีความมั่งคั่งและมีฐานะทางเศรษฐกิจสูง นั่นคือ ย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีอากรเพิ่มขึ้น (จิรพรรณ ชีรานนท์, 2548: 174) นอกจากนี้ การเก็บภาษีทรัพย์สินยังเป็นการกระจายความเป็นธรรมในสังคมให้มากขึ้นด้วย เนื่องจากผู้ที่ร่ำรวยเท่านั้นที่จะสามารถครอบครองทรัพย์สินจำนวนมากได้ และการเก็บภาษีทรัพย์สินยังเป็นเครื่องมือที่ช่วยลดการถือครองทรัพย์สินในรูปที่ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ในการผลิตได้ เช่น บ้านที่หรูหราเกินความจำเป็น ซึ่งเงินภาษีที่รัฐจัดเก็บได้นั้น อาจนำไปใช้ในทางที่เพิ่มพูนประสิทธิภาพการผลิตของสังคมหรือที่เป็นประโยชน์ต่อสังคมต่อไปได้ (เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, 2546: 311)

2.2.2.3 พิจารณาด้านการคลังส่วนท้องถิ่น การเก็บภาษีทรัพย์สินส่วนใหญ่พิจารณาจากหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ และทรัพย์สินที่มั่งคั่งจะได้รับผลประโยชน์จากบริการของรัฐ โดยส่วนใหญ่แล้วจะเป็นทรัพย์สินประเภทอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งเคลื่อนที่ไม่ได้และอยู่ในท้องที่ใดท้องที่หนึ่ง ทั้งนี้ การเสียภาษีทรัพย์สิน นอกจากจะเป็นการแลกเปลี่ยนกับประโยชน์ที่พึงได้จากรัฐบาลส่วนท้องถิ่นแล้ว ยังช่วยเป็นรายได้บำรุงท้องถิ่นนั้นๆ ให้สามารถจับจ่ายใช้สอยสร้างความเจริญแก่ท้องถิ่นต่อไปได้

2.2.2.4 พิจารณาจากการกระจายฐานภาษี ในการวางระบบการจัดเก็บภาษีที่ดินนั้น รัฐบาลจำเป็นต้องกระจายภาระการเสียภาษีไปในฐานภาษีทั้งสามประเภทอย่างทั่วถึงและยุติธรรม อันได้แก่ ฐานรายได้ ฐานการบริโภค และฐานความมั่งคั่ง (จิรพรธม ชีรานนท์, 2548: 174) โดยการ จัดเก็บภาษีทรัพย์สินหรือการจัดเก็บภาษีจากฐานความมั่งคั่ง ถือเป็น การติดตามการจัดเก็บภาษีที่รัฐ ยังจัดเก็บไม่ทั่วถึงได้ กล่าวคือ ในกรณีที่รัฐไม่สามารถเก็บภาษีจากรายได้และการใช้จ่ายเพื่อการ บริโภคอย่างได้ผลแล้ว รัฐบาลจำเป็นต้องมาเก็บภาษีที่ตัวทรัพย์สินด้วย เนื่องจากรายได้ที่ทุกคนมี เหลือจากการหลบเลี่ยงภาษีประเภทต่างๆ นั้น ผลสุดท้ายจะถูกลำมาสะสมไว้ในรูปของทรัพย์สิน ซึ่ง รัฐบาลก็ควรจะต้องมาจัดเก็บภาษี เพื่อให้เกิดความทั่วถึงและยุติธรรม (เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, 2546: 310)

2.2.3 ข้อจำกัดของการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน

การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินเป็นการจัดเก็บภาษีที่สอดคล้องกับหลักผลประโยชน์ที่ได้รับและ หลักความสามารถในการชำระภาษี ที่ถือเป็นเครื่องมือสำคัญในการสร้างรายได้ให้กับรัฐบาล ช่วย กระจายฐานภาษีให้ทั่วถึง และช่วยกระจายความเป็นธรรมในสังคมได้ แต่อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บ ภาษีทรัพย์สินยังมีข้อจำกัดอยู่หลายประการ ดังนี้

2.2.3.1 การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินที่พิจารณาจากหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ โดยถือว่า เจ้าของทรัพย์สินควรจ่ายเงินค่าภาษีให้แก่รัฐในการได้รับบริการหลายด้านจากรัฐบาลนั้น แต่ในทาง ปฏิบัติกลับไม่สามารถวัดและประเมินออกมาได้แน่นอนว่า เจ้าของทรัพย์สินคนใดได้รับประโยชน์ มากน้อยเท่าใด สำหรับอสังหาริมทรัพย์ยังพอสามารถประเมินได้บ้าง โดยพิจารณาจากเนื้อที่และ ทำเลที่ตั้ง แต่ถ้าเป็นสังหาริมทรัพย์คงยากต่อการพิสูจน์ถึงประโยชน์ที่ได้รับ นอกจากนั้นยังมี บริการหลายอย่างที่รัฐมุ่งให้แก่บุคคลทั่วไป เช่น การศึกษา หรือการป้องกันประเทศ ซึ่งผู้มีหรือไม่มี ทรัพย์สินต่างก็ได้รับประโยชน์นั้น เพราะฉะนั้นการเรียกเก็บภาษีจากผู้ที่มีทรัพย์สินเท่านั้น ก็อาจทำ ให้เกิดภาระแก่ผู้เสียภาษีมากกว่าได้

2.2.3.2 การถือทรัพย์สินเป็นเครื่องวัดความสามารถทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี อากรนั้นอาจไม่เป็นจริงเสมอไป เนื่องจากลักษณะของทรัพย์สินมีหลายรูปแบบด้วยกัน ซึ่ง ทรัพย์สินบางประเภทอาจไม่ก่อให้เกิดรายได้แก่เจ้าของ ทำให้เกิดความยากลำบากแก่เจ้าของ ทรัพย์สินที่จะต้องหาเงินมาเสียภาษี

2.2.3.3 ปัญหาในทางปฏิบัติที่เกิดขึ้นในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินโดยทั่วไป ได้แก่ การประเมินราคาทรัพย์สิน การหลบหลีกและการหลีกเลี่ยงภาษีทรัพย์สิน (จิรพรธม ชีรานนท์, 2548: 175)

2.2.3.4 ในกรณีที่รัฐบาลเก็บภาษีจากรายได้และการบริโภคได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยแล้ว การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินอาจเป็นการซ้ำเติมประชาชน เป็นการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนได้ เนื่องจากทรัพย์สินที่แต่ละคนมีอยู่นั้นมักจะเป็นการสะสมจากรายได้ที่ถูกเก็บภาษีไปแล้ว ดังนั้น รัฐบาลจำเป็นที่จะต้องพิจารณาการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินอย่างรอบคอบ แต่ปัญหาดังกล่าวอาจแก้ไขได้ด้วยการยกเว้นไม่เก็บภาษีสำหรับผู้ที่ครอบครองทรัพย์สินในบางรูปในมูลค่าที่รัฐบาลกำหนด เช่น รัฐอาจจะไม่เก็บภาษีจากบ้านและที่อยู่อาศัยที่มีมูลค่าไม่เกินเงินจำนวนหนึ่ง ถ้าใครที่มีบ้านที่เกินกว่าราคาหรือมูลค่าดังกล่าวแล้ว ก็จะต้องเสียภาษี เป็นต้น ซึ่งจะเป็นการเก็บภาษีตามหลักความสามารถของผู้เสียภาษี (เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, 2546: 310-311)

2.2.4 ประเภทของภาษีทรัพย์สิน

โดยหลักการทางทฤษฎีแล้ว อาจจำแนกประเภทของภาษีทรัพย์สินได้เป็น 3 ประเภทด้วยกัน (เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, 2546: 311-313) คือ

2.2.4.1 ภาษีทรัพย์สินโดยทั่วไป

โดยหลักการทางทฤษฎีแล้ว ภาษีทรัพย์สินโดยทั่วไปจะจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินทุกชนิดโดยไม่มีการยกเว้น กล่าวคือ ทรัพย์สินทุกชนิดของผู้เสียภาษีแต่ละคนจะต้องนำมามูลค่าทั้งหมดมารวมกันเพื่อใช้เป็นฐานในการประเมินภาษี แต่ในทางปฏิบัติแล้วไม่มีการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินทั่วไป เนื่องจากว่าไม่สามารถที่จะนำทรัพย์สินทุกชนิดของแต่ละคนมารวบรวมเพื่อใช้ประเมินภาษีได้

ภาษีทรัพย์สินเป็นภาษีที่มีปัญหาในการจัดเก็บมากที่สุด โดยเฉพาะอย่างยิ่งการตีราคาทรัพย์สิน (Assessment) หรือการวัดมูลค่าของฐานภาษีนั้น ทรัพย์สินบางอย่างที่ไม่ค่อยมีการซื้อขายกันในตลาดนั้นจะไม่สามารถประเมินราคาที่ถูกต้องได้ เช่น การตีราคาภาพเขียน หรือ วัตถุโบราณ เป็นต้น ในการตีราคานั้นจำเป็นต้องใช้เจ้าหน้าที่ที่มีความซื่อสัตย์ และมีความรู้ความสามารถในการประเมินราคา ในบางกรณีมีผู้เสนอว่าให้เจ้าของทรัพย์สินเป็นผู้ประเมินราคาทรัพย์สินเอง (Self-Assessment) แต่วิธีการดังกล่าวมีข้อยุ่งยากมาก ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับความรอบรู้และการให้ความร่วมมือของผู้เสียภาษีเป็นสำคัญ เนื่องจากปัญหาการตีราคาของทรัพย์สินแต่ละประเภคนั้นเป็นเรื่องที่ยุ่งยากมาก

2.2.4.2 ภาษีทรัพย์สินเฉพาะอย่าง

ในทางปฏิบัติแล้ว ภาษีทรัพย์สินที่จัดเก็บกันในประเทศต่างๆ จะจัดเก็บกันในรูปแบบของภาษีทรัพย์สินเฉพาะอย่าง ซึ่งปกติแล้วมักจะเก็บจากอสังหาริมทรัพย์ หรือทรัพย์สินอย่างอื่นที่สามารถจัดเก็บได้ง่ายและแน่นอน เช่น ภาษีที่ดิน ภาษีโรงเรือน ภาษีรถยนต์ เป็นต้น

ส่วนทรัพย์สินอื่นๆ ที่ไม่สามารถจัดเก็บในรูปแบบของภาษีทรัพย์สินได้นั้น ก็มักจะเลี้ยงไปเก็บในรูปแบบอื่น เช่น เก็บในรูปแบบของภาษีการค้า หรือภาษีการขาย เป็นต้น

2.2.4.3 ภาษีทรัพย์สินเมื่อโอนเปลี่ยนมือ

นอกจากการจัดเก็บภาษีเฉพาะอย่างแล้ว ภาษีทรัพย์สินอาจจะเก็บในขณะที่มีการโอนเปลี่ยนมือในกรรมสิทธิ์ของทรัพย์สินบางประเภทด้วย ซึ่งอาจเป็นการจัดเก็บภาษีในรูปแบบดังต่อไปนี้

- 1) ค่าธรรมเนียมในการซื้อขายทรัพย์สินบางชนิด เช่น การซื้อขายที่ดิน
- 2) ภาษีการให้โดยเสน่หา
- 3) ภาษีมรดก ซึ่งอาจจะเก็บจากกองมรดก หรือเก็บจากผู้รับมรดก หรือจัดเก็บจากทั้งสองอย่างพร้อมกัน ดังที่ประเทศไทยเคยจัดเก็บอยู่ในสมัยหนึ่ง

2.2.5 การประเมินราคาทรัพย์สิน

ปัญหาสำคัญของการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินในทางปฏิบัติคือ การประเมินหรือการตีราคามูลค่าของฐานทรัพย์สินแต่ละประเภท ซึ่งข้อบกพร่องในการประเมินราคาทรัพย์สินนอกจากจะเป็นผลให้รัฐมีรายได้น้อยแล้ว ยังเป็นต้นเหตุสำคัญที่ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในหมู่ผู้เสียภาษี และเป็นช่องทางให้เกิดการทุจริตได้ง่ายด้วย

ปัญหาการประเมินราคาทรัพย์สินนอกจากที่ได้กล่าวมาแล้ว ยังมีข้อสังเกตบางประการ ดังนี้

2.2.5.1 การประเมินหรือการตีราคาทรัพย์สินต่างๆ ในการเก็บภาษีนั้นมักจะไม่สามารถตีราคาได้ถูกต้องตามมูลค่าที่เป็นจริงของทรัพย์สินนั้น ซึ่งเป็นผลให้การเก็บภาษีจากทรัพย์สินนั้น ไม่สอดคล้องกับความเป็นจริงในเรื่องรายได้หรือผลประโยชน์ที่เกิดจากทรัพย์สินนั้น

2.2.5.2 เมื่อการตีราคาทรัพย์สินมิสอดคล้องกับมูลค่าของทรัพย์สินที่ได้เปลี่ยนแปลงไป การเก็บภาษีจากทรัพย์สินยังคงเก็บจากมูลค่าเดิม ผลของการเก็บภาษีที่มีต่อธุรกิจการค้าจึงมีลักษณะเป็นต้นทุนคงที่ (Fixed Charge) ของธุรกิจนั้น

อย่างไรก็ตาม ภาษีทรัพย์สินทั่วไป มักจัดเก็บจากทรัพย์สินที่มีลักษณะเป็นอสังหาริมทรัพย์ (Real Estate) เช่น ภาษีที่ดิน หรือภาษีโรงเรือน เป็นต้น หรืออาจจะเก็บภาษีจากทรัพย์สินที่ต้องการหลักฐานในการโอนเปลี่ยนมือหรือตรวจสอบได้ง่าย เช่น ภาษีมรดก หรือภาษียรถยนต์ เป็นต้น

ในกรณีของประเทศไทยนั้น มีการเก็บภาษีทรัพย์สินอยู่เพียงไม่กี่ประเภท เช่น ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษียรถยนต์ เป็นต้น (เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, 2546: 317)

2.3 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

ในประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีจากสิ่งปลูกสร้างและที่ดินต่อเนื่องกัน ในรูปของภาษีโรงเรือนและที่ดิน ที่ได้มีการจัดเก็บมาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2475 เป็นต้นมา โดยการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มีสาระสำคัญ ดังนี้

2.3.1 ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน

ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน ตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 แบ่งเป็น 2 ประเภท ได้แก่

1) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ กับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นๆ

2) ที่ดินซึ่งมิได้ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ

มาตรา 5 กำหนดว่า “ที่ดิน” ให้กินความถึง ทางน้ำ บ่อน้ำ สระน้ำ ฯลฯ และ “โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ” ให้กินความถึงแพด้วย

มาตรา 6 กำหนดว่า “ที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ” ให้หมายความถึง ที่ดินซึ่งปลูกโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ และบริเวณต่อเนื่องกันซึ่งตามปกติใช้ไปด้วยกันกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นๆ

และพระราชบัญญัตินี้ยังให้รวมความถึงเครื่องจักรที่ใช้ผลิตสินค้าเพื่อการอุตสาหกรรมซึ่งติดตั้งเป็นส่วนควบกับโรงเรือนนั้นเป็นทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินด้วย

มาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัตินี้ ได้กำหนดให้โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งเจ้าของอยู่เองหรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษา และซึ่งมิได้ใช้เป็นที่พักอาศัยหรือประกอบการอุตสาหกรรม ให้ได้รับยกเว้น ไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน

นอกจากนี้ มาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ได้กำหนดถึงทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน ดังนี้

1) พระราชวังอันเป็นส่วนของแผ่นดิน

2) ทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะและทรัพย์สินของการรถไฟแห่งประเทศไทยที่ใช้ในกิจการการรถไฟโดยตรง

3) ทรัพย์สินของโรงพยาบาลสาธารณะและโรงเรียนสาธารณะ ซึ่งกระทำกิจการอันมิใช่เพื่อเป็นผลกำไรส่วนบุคคล และใช้เฉพาะในการรักษาพยาบาลและในการศึกษา

- 4) ทรัพย์สินซึ่งเป็นศาสนสมบัติอันใช้เฉพาะในศาสนกิจอย่างเดียว หรือเป็นที่อยู่ของสงฆ์
- 5) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ ซึ่งปิดไว้ตลอดปีและเจ้าของมิได้อยู่เอง หรือให้ผู้อื่นอยู่นอกจากคนเฝ้า ในโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ หรือในที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกัน
- 6) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างของการเคหะแห่งชาติที่ผู้เช่าซื้ออาศัยอยู่เอง โดยมีได้ใช้เป็นที่พักอาศัยหรือประกอบการอุตสาหกรรมหรือประกอบกิจการอื่นเพื่อหารายได้ (สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, ม.ป.ป.)

2.3.2 ฐานภาษีโรงเรือนและที่ดิน

การประเมินจัดเก็บภาษีตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัตินี้ จะจัดเก็บจากค่าเช่ารายปีของทรัพย์สินนั้นๆ โดยกฎหมายกำหนดว่า “ค่าเช่ารายปี” หมายถึง จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นๆ สมควรจะให้เช่าได้ในปีหนึ่งๆ ถ้าทรัพย์สินนั้นให้เช่า โดยปกติแล้วค่าเช่ารายปีมักจะถือเอาตาม “ค่าเช่า” (เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, 2546: 324)

แต่ถ้าเป็นกรณีที่มีเหตุอันสมควรที่ทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าค่าเช่านั้นมีใช้จำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เช่าได้หรือเป็นกรณีที่หากค่าเช่าไม่ได้เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินดำเนินกิจการเองหรือด้วยเหตุประการอื่น ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินค่ารายปีได้ โดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ ทั้งนี้ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยได้กำหนด โดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา (สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, ม.ป.ป.)

2.3.3 อัตราภาษีโรงเรือนและที่ดิน

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 12.5 ต่อปี

จำนวนภาษีที่เจ้าของทรัพย์สินต้องเสียให้แก่รัฐ คือ $12.5\% \times \text{ค่ารายปี}$

ในกรณีที่โรงเรือนหรือสิ่งก่อสร้างมีเครื่องจักรกลเป็นส่วนควบสำคัญ โดยมีเจตนาเพื่อใช้ผลิตสินค้า จำนวนเงินที่ต้องเสีย คือ $12.5\% \times 1$ ใน 3 ของค่ารายปีของทรัพย์สินและเครื่องจักรที่เป็นส่วนควบ

ในกรณีที่โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างถูกทำลายหรือรื้อถอน ให้ลดค่ารายปีของทรัพย์สินนั้นตามสัดส่วนของเวลาที่ใช้การหรือใช้ประโยชน์ไม่ได้ในรอบปีนั้นๆ และเช่นเดียวกัน โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างใหม่ให้ประเมินค่ารายปีเฉพาะระยะเวลาที่สร้างแล้วเสร็จและเข้าใช้ประโยชน์ได้

2.3.4 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มีรายละเอียด ดังนี้

2.3.4.1 หากเจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นฯ และที่ดิน เป็นเจ้าของเดียวกัน เจ้าของทรัพย์สินนั้นเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี

2.3.4.2 หากที่ดินและโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นมีเจ้าของคนละคนกัน ให้เจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี

2.3.5 การลดหย่อนภาษีโรงเรือนและที่ดิน

ทรัพย์สินที่พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินกำหนดให้ลดหย่อนภาษี ได้แก่

2.3.5.1 ถ้าโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นถูกรื้อถอนหรือถูกทำลายทั้งหมดหรือบางส่วนโดยประการอื่น ให้ลดหย่อนค่ารายปีของทรัพย์สินนั้นตามส่วนที่ถูกทำลายตลอดเวลาที่ยังไม่ได้ทำขึ้นใหม่ แต่ในเวลานั้น โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นนั้น ต้องเป็นที่ซึ่งยังใช้ไม่ได้ (มาตรา 11)

2.3.5.2 ถ้าโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นฯ ซึ่งสร้างขึ้นในระหว่างปี ให้คิดค่ารายปีเฉพาะเวลาซึ่งโรงเรือนนั้นได้ปลูกสร้างขึ้นแล้วและควรเข้าอยู่ได้ (มาตรา 12)

2.3.5.3 กรณีที่เจ้าของติดตั้งส่วนควบที่สำคัญ มีลักษณะเป็นเครื่องจักรกล เครื่องกระทำ หรือเครื่องกำเนิดสินค้า เพื่อใช้ดำเนินการอุตสาหกรรมบางอย่าง เช่น โรงสี โรงเลื่อย เป็นต้น ขึ้นในโรงเรือนนั้นๆ กฎหมายกำหนดให้ลดค่ารายปีลงเหลือ 1 ใน 3 ของค่ารายปีของทรัพย์สินนั้น รวมทั้งส่วนควบด้วย (มาตรา 13) (สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, ม.ป.ป.)

2.3.6 ขั้นตอนการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน

ภาษีโรงเรือนและที่ดิน มีขั้นตอนในการจัดเก็บ ดังนี้

2.3.6.1 ผู้มีหน้าที่ชำระภาษีต้องไปรับแบบพิมพ์เพื่อแจ้งรายการทรัพย์สิน (ภ.ร.ด.2) ณ กองคลังของสำนักงานเทศบาลซึ่งทรัพย์สินตั้งอยู่ และกรอกแบบพิมพ์ยื่นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ภายในเดือนกุมภาพันธ์ของทุกปี

2.3.6.2 พนักงานเจ้าหน้าที่ตรวจสอบแบบพิมพ์ และกำหนดประเภทของทรัพย์สิน ค่ารายปี และค่าภาษีที่จะต้องเสีย แล้วแจ้งรายการดังกล่าวไปยังพนักงานจัดเก็บภาษี เพื่อแจ้งให้ผู้มีหน้าที่ชำระภาษีทราบ

2.3.6.3 เมื่อผู้มีหน้าที่ชำระภาษีได้รับแจ้งรายการประเมิน (ภ.ร.ค.8) จะต้องชำระต่อพนักงานเก็บภาษีภายใน 30 วัน นับแต่วันถัดจากวันที่ได้รับแจ้งการประเมิน

2.3.6.4 ถ้าผู้มีหน้าที่ชำระภาษีไม่ชำระภาษีภายในกำหนดเวลา ถือเป็นภาษีค้างชำระ ซึ่งต้องเสียเงินเพิ่ม ดังนี้

- 1) ถ้าชำระไม่เกิน 1 เดือนนับแต่วันพ้นกำหนดเวลา ให้เพิ่มร้อยละ 2.5
- 2) ถ้าเกิน 1 เดือน แต่ไม่เกิน 2 เดือน ให้เพิ่มร้อยละ 5
- 3) ถ้าเกิน 2 เดือน แต่ไม่เกิน 3 เดือน ให้เพิ่มร้อยละ 7.5
- 4) ถ้าเกิน 3 เดือน แต่ไม่เกิน 4 เดือน ให้เพิ่มร้อยละ 10
- 5) ถ้าไม่ชำระภาษีและเงินเพิ่มภายใน 4 เดือน ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจออก

คำสั่งเป็นหนังสือยึด อาศัย หรือขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ซึ่งค้างชำระค่าภาษี เพื่อนำเงินมาชำระเป็นภาษีเงินเพิ่ม ค่าธรรมเนียม และค่าใช้จ่าย โดยมีต้องขอให้ศาลสั่งหรือออกหมายยึด

2.3.6.5 หากผู้มีหน้าที่ชำระภาษีไม่พอใจการประเมิน สามารถยื่นคำร้องอุทธรณ์ต่อผู้บริหารท้องถิ่นภายใน 15 วัน นับจากวันที่ได้รับแจ้งการประเมิน และถ้าหากยังไม่พอใจคำชี้ขาดของผู้บริหารท้องถิ่น สามารถนำคดีไปฟ้องต่อศาลภายใน 30 วันนับจากวันที่ได้รับแจ้งการประเมิน (กรมการปกครอง, ม.ป.ป.)

2.4 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

ในประเทศไทยได้มีการจัดเก็บภาษีที่ดินกันมาตั้งแต่สมัยโบราณ โดยได้ทำการจัดเก็บในรูปแบบต่างๆ กันตามลักษณะของการใช้ที่ดิน ซึ่งในปัจจุบันการจัดเก็บภาษีที่ดินนั้น ได้เก็บในรูปแบบของภาษีบำรุงท้องที่โดยอาศัยพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และรายได้ของภาษีดังกล่าวนี้เป็นของรัฐบาลท้องถิ่น โดยสาระสำคัญของโครงสร้างภาษีบำรุงท้องที่ มีดังนี้

2.4.1 ฐานของภาษีบำรุงท้องที่

มาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 กำหนดให้ทำการประเมินจัดเก็บภาษีจาก “ราคาปานกลางของที่ดิน” หรืออาจกล่าวได้ว่าเป็นการจัดเก็บภาษีจากมูลค่าของที่ดิน โดย

มาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัตินี้ได้ให้คำจำกัดความของคำว่า “ที่ดิน” หมายถึง พื้นที่ดินและรวมถึงที่เป็นภูเขาหรือที่มีน้ำด้วย (กระทรวงการคลัง, ม.ป.ป.)

โดยฐานของภาษีบำรุงท้องที่ที่กำหนดไว้ในมาตรา 7 มีข้อสังเกตบางประการ (เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, 2546: 319-320) ดังนี้

2.4.1.1 การตีราคาปานกลางของที่ดินเพื่อใช้เป็นฐานในการประเมินภษีนั้น กฎหมายกำหนดให้ตีราคาเป็นหน่วยตำบล แต่ถ้าราคาของที่ดินในตำบลใดมีความแตกต่างกันมาก ให้พิจารณาตีราคาโดยกำหนดเขตในตำบลนั้นแยกออกเป็นหน่วยๆ เพื่อให้การตีราคาปานกลางเป็นไปโดยเที่ยงธรรม

2.4.1.2 การตีราคาปานกลางของที่ดินให้นำเอาราคาที่ดินในหน่วยซึ่งซื้อขายกัน โดยสุจริตครั้งสุดท้ายไม่น้อยกว่า 3 รายในระยะเวลาไม่เกิน 1 ปีก่อนวันตีราคา มาคำนวณถ่วงเฉลี่ยเป็นราคาปานกลาง โดยมีให้คำนวณราคาโรงเรือน สิ่งปลูกสร้าง หรือสิ่งเพาะปลูกเข้าไปรวมด้วย ในกรณีที่มีได้มีการซื้อขายที่ดินในเขตนั้นให้นำเอาวิธีการคำนวณในเขตที่ใกล้เคียงกันและมีสภาพคล้ายคลึงกันมาเป็นราคาปานกลางของที่ดินในหน่วยนั้น

โดยกฎหมายกำหนดให้มีการตีราคาปานกลางของที่ดินในรอบระยะเวลา 4 ปี อย่างไรก็ตามในกรณีที่มีเหตุแสดงว่าราคาที่ดินในเขตนั้นได้มีการเปลี่ยนแปลงไปมาก ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือเจ้าของที่ดินอาจจะร้องขอให้ผู้ว่าราชการจังหวัดสั่งให้มีการตีราคาปานกลางของที่ดินใหม่ก่อนครบกำหนด 4 ปีได้

2.4.2 ทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษี

มาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 กำหนดให้ผู้เป็นเจ้าของที่ดินดังต่อไปนี้ ไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ (กระทรวงการคลัง, ม.ป.ป.)

2.4.2.1 ที่ดินที่เป็นที่ตั้งพระราชวังอันเป็นส่วนสาธารณสมบัติของแผ่นดิน

2.4.2.2 ที่ดินที่เป็นสาธารณสมบัติของแผ่นดิน หรือที่ดินของรัฐที่ใช้ในกิจการของรัฐหรือสาธารณะ โดยมีได้หาประโยชน์

2.4.2.3 ที่ดินของราชการส่วนท้องถิ่นที่ใช้ในกิจการของราชการส่วนท้องถิ่นหรือสาธารณะ โดยมีได้หาผลประโยชน์

2.4.2.4 ที่ดินที่ใช้เฉพาะการพยาบาลสาธารณะ การศึกษา หรือการกุศลสาธารณะ

2.4.2.5 ที่ดินที่ใช้เฉพาะศาสนกิจศาสนาใดศาสนาหนึ่ง ที่ดินที่เป็นกรรมสิทธิ์ของวัดไม่ว่าจะประกอบศาสนกิจศาสนาใดศาสนาหนึ่งหรือไม่ หรือที่ศาลเจ้า โดยมีได้หาผลประโยชน์

2.4.2.6 ที่ดินที่ใช้เป็นสุสานและฌาปนสถานสาธารณะที่มีได้รับประโยชน์ตอบแทน

2.4.2.7 ที่ดินที่ใช้ในการรถไฟ การประปา การไฟฟ้า หรือการทำเรือของรัฐ หรือที่ใช้เป็นสนามบินของรัฐ

2.4.2.8 ที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรียนที่ต้องเสียภาษีโรงเรียนและที่ดินอยู่แล้ว

2.4.2.9 ที่ดินของเอกชนเฉพาะส่วนที่เจ้าของที่ดินยินยอมให้ทางราชการจัดใช้เพื่อสาธารณประโยชน์ โดยเจ้าของที่ดินมิได้ใช้หรือหาผลประโยชน์ในที่ดินเฉพาะส่วนนั้น

2.4.2.10 ที่ดินที่เป็นที่ตั้งที่ทำการขององค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษของสหประชาชาติ หรือองค์การระหว่างประเทศอื่น ในเมื่อประเทศไทยมีข้อมูลผูกพันให้ยกเว้นตามอนุสัญญาหรือความตกลง

2.4.2.11 ที่ดินที่เป็นที่ตั้งที่ทำการของสถานทูต หรือสถานกงสุล ทั้งนี้ให้เป็นไปตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกัน

2.4.2.12 ที่ดินตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

2.4.3 อัตราภาษีบำรุงท้องที่

มาตรา 7 กำหนดให้ผู้เป็นเจ้าของที่ดินมีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่จากราคาปานกลางของที่ดินนั้น ตามบัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่ท้ายพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

โดยอัตราภาษีตามบัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่ 34 ชั้น ที่กำหนดไว้ในท้ายพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 แสดงได้ดังตารางที่ 2.1

ตารางที่ 2.1 แสดงอัตราภาษี 34 ชั้น ตามบัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่ แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

ชั้น	ราคาปานกลางของที่ดิน	ภาษีไร่ละ		หมายเหตุ
		บาท	สต.	
1	ไม่เกินไร่ละ 200 บาท	-	50	(1) ที่ดินที่ใช้ประ
2	เกินไร่ละ 200 บาท ถึงไร่ละ 400 บาท	1	-	กอบการกสิกรรม
3	เกินไร่ละ 400 บาท ถึงไร่ละ 600 บาท	2	-	เฉพาะประเภทไม้ล้ม
4	เกินไร่ละ 600 บาท ถึงไร่ละ 800 บาท	3	-	ลูก ให้เสียถึงอัตรา
5	เกินไร่ละ 800 บาท ถึงไร่ละ 1,000 บาท	4	-	แต่ถ้าเจ้าของที่ดิน
6	เกินไร่ละ 1,000 บาท ถึงไร่ละ 1,200 บาท	5	50	ประกอบกรกสิกรรม
7	เกินไร่ละ 1,200 บาท ถึงไร่ละ 1,400 บาท	7	-	ประเภทไม้ล้มลูกนั้น
8	เกินไร่ละ 1,400 บาท ถึงไร่ละ 1,600 บาท	8	-	ด้วยตนเอง ให้เสีย
9	เกินไร่ละ 1,600 บาท ถึงไร่ละ 1,800 บาท	9	-	อย่างสูงไม่เกินไร่ละ
10	เกินไร่ละ 1,800 บาท ถึงไร่ละ 2,000 บาท	10	-	5 บาท
11	เกินไร่ละ 2,000 บาท ถึงไร่ละ 2,200 บาท	11	-	(2) ที่ดินที่ทิ้งไว้
12	เกินไร่ละ 2,200 บาท ถึงไร่ละ 2,400 บาท	12	-	ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำ
13	เกินไร่ละ 2,400 บาท ถึงไร่ละ 2,600 บาท	13	-	ประโยชน์ตามควรแก่
14	เกินไร่ละ 2,600 บาท ถึงไร่ละ 2,800 บาท	14	-	สภาพที่ดิน ให้เสีย
15	เกินไร่ละ 2,800 บาท ถึงไร่ละ 3,000 บาท	15	-	เพิ่มขึ้นอีกหนึ่งเท่า
16	เกินไร่ละ 3,000 บาท ถึงไร่ละ 3,500 บาท	17	50	
17	เกินไร่ละ 3,500 บาท ถึงไร่ละ 4,000 บาท	20	-	
18	เกินไร่ละ 4,000 บาท ถึงไร่ละ 4,500 บาท	22	50	
19	เกินไร่ละ 4,500 บาท ถึงไร่ละ 5,000 บาท	25	-	
20	เกินไร่ละ 5,000 บาท ถึงไร่ละ 5,500 บาท	27	50	
21	เกินไร่ละ 5,500 บาท ถึงไร่ละ 6,000 บาท	30	-	
22	เกินไร่ละ 6,000 บาท ถึงไร่ละ 6,500 บาท	32	50	
23	เกินไร่ละ 6,500 บาท ถึงไร่ละ 7,000 บาท	35	-	
24	เกินไร่ละ 7,000 บาท ถึงไร่ละ 7,500 บาท	37	50	
25	เกินไร่ละ 7,500 บาท ถึงไร่ละ 8,000 บาท	40	-	
26	เกินไร่ละ 8,000 บาท ถึงไร่ละ 8,500 บาท	42	50	
27	เกินไร่ละ 8,500 บาท ถึงไร่ละ 9,000 บาท	45	-	

ตารางที่ 2.1 (ต่อ)

ชั้น	ราคาปานกลางของที่ดิน	ภาษีไร่ละ		หมายเหตุ
		บาท	สต.	
28	เกินไร่ละ 9,000 บาท ถึงไร่ละ 9,500 บาท	47	50	
29	เกินไร่ละ 9,500 บาท ถึงไร่ละ 10,000 บาท	50	-	
30	เกินไร่ละ 10,000 บาท ถึงไร่ละ 15,000 บาท	55	-	
31	เกินไร่ละ 15,000 บาท ถึงไร่ละ 20,000 บาท	60	-	
32	เกินไร่ละ 20,000 บาท ถึงไร่ละ 25,000 บาท	65	-	
33	เกินไร่ละ 25,000 บาท ถึงไร่ละ 30,000 บาท	70	-	
34	เกินไร่ละ 30,000 บาท ให้เสียภาษีไร่ละ			

ดังต่อไปนี้

- 1) สำหรับราคาปานกลางที่ดิน 30,000 บาทแรก เสียภาษี 70 บาท
- 2) สำหรับราคาปานกลางของที่ดินส่วนที่เกิน 30,000 บาท ให้เสีย

ทุกๆ 10,000 บาท ต่อ 25 บาท เศษของ 10,000 บาท ถ้าถึง 5,000 บาท ให้ถือเป็น 10,000 บาท ถ้าไม่ถึง 5,000 บาท ให้ปัดทิ้ง

แหล่งที่มา: กระทรวงการคลัง, ม.ป.ป.

2.4.4 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่คือ เจ้าของที่ดิน ซึ่งคำว่า “เจ้าของที่ดิน” หมายความว่า บุคคล หรือคณะบุคคลไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล ซึ่งมีกรรมสิทธิ์ในที่ดินหรือครอบครอง อยู่ในที่ดินที่ไม่เป็นกรรมสิทธิ์ของเอกชน (มาตรา 6)

ถ้าที่ดินนั้นมีเจ้าของร่วมกันหลายคน เจ้าของร่วมกันนั้นจะต้องร่วมกันรับผิดชอบ (มาตรา 7)

อนึ่ง หากมีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองที่ดินให้บุคคลอื่น โดยก่อนโอนผู้โอน ยังค้างชำระภาษีบำรุงท้องที่อยู่ ผู้รับโอนจะต้องรับผิดชอบในภาษีส่วนที่ค้างไว้ไม่เกิน 5 ปี รวมทั้งปี สุดท้ายที่มีการเปลี่ยนแปลงเจ้าของที่ดินด้วย ส่วนภาษีที่ค้างชำระเกิน 5 ปี คงอยู่ในความรับผิดชอบ ของเจ้าของที่ดินเดิม อย่างไรก็ตาม หากเป็นกรณีได้กรรมสิทธิ์มาจากการขายทอดตลาด โดยคำสั่ง ศาลหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์คดีล้มละลาย หรือคำสั่งขายทอดตลาดตาม พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ผู้ซื้อไม่ต้องรับผิดชอบในภาษีที่ค้างชำระนั้น (มาตรา 39) (เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, 2546: 320-321)

2.4.5 การลดหย่อนภาษีบำรุงท้องที่

พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ ได้กำหนดการลดหย่อนการเสียภาษีแก่ผู้ที่เป็นเจ้าของที่ดิน ในกรณีที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยของตนเอง หรือใช้เป็นที่เลี้ยงสัตว์หรือประกอบกิจกรรมของตนเอง ไว้ ในมาตรา 22 โดยมีเกณฑ์การลดหย่อน (กรีกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, 2546: 323) ดังนี้

2.4.5.1 ถ้าเป็นที่ดินนอกเขตเทศบาล หรือนอกเขตสุขาภิบาล ได้รับลดหย่อนไม่เกิน 5 ไร่ เว้นแต่ข้อบัญญัติจังหวัดจะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น แต่จะกำหนดให้ลดหย่อนน้อยกว่า 3 ไร่ ไม่ได้

2.4.5.2 ถ้าเป็นที่ดินในเขตเทศบาลตำบลหรือในเขตสุขาภิบาล ได้รับลดหย่อนไม่เกิน 1 ไร่ เว้นแต่เทศบัญญัติหรือข้อบังคับสุขาภิบาลจะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น แต่จะกำหนดให้ลดหย่อนน้อยกว่า 200 ตารางวาไม่ได้

2.4.5.3 ถ้าเป็นที่ดินในเขตเมืองพัทยาและเขตเทศบาลอื่นนอกจากเขตเทศบาลตำบล ได้รับลดหย่อนไม่เกิน 100 ตารางวา เว้นแต่ข้อบัญญัติหรือเทศบัญญัติจะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น แต่จะกำหนดให้ลดหย่อนน้อยกว่า 50 ตารางวาไม่ได้

2.4.5.4 ถ้าเป็นที่ดินในเขตกรุงเทพมหานคร

1) ในท้องที่ที่มีชุมชนหนาแน่นมาก ได้รับลดหย่อนไม่เกิน 100 ตารางวา เว้นแต่ข้อบัญญัติกรุงเทพมหานครจะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น แต่จะกำหนดให้ลดหย่อนน้อยกว่า 50 ตารางวาไม่ได้

2) ในท้องที่ที่มีชุมชนหนาแน่นปานกลาง ได้รับลดหย่อนไม่เกิน 1 ไร่ เว้นแต่ข้อบัญญัติกรุงเทพมหานครจะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น แต่จะกำหนดให้ลดหย่อนน้อยกว่า 100 ตารางวาไม่ได้

3) ในท้องที่ชนบทได้รับการลดหย่อนไม่เกิน 5 ไร่ เว้นแต่ข้อบัญญัติ กรุงเทพมหานครจะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น แต่จะกำหนดให้ลดหย่อนน้อยกว่า 3 ไร่ไม่ได้

ท้องที่ใดจะเป็นท้องที่ที่มีชุมชนหนาแน่นมาก หนาแน่นปานกลาง หรือ ชนบท ย่อมเป็นไปตามกฎกระทรวงซึ่งออกโดยรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง และ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทย

2.5 ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. (ฉบับวันที่ 4 มีนาคม พ.ศ. 2553) เป็นร่างพระราชบัญญัติภาษีทรัพย์สินที่มีการผลักดันให้นำมาใช้แทนพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 โดยสาระสำคัญของร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. สรุปได้ (ศูนย์ข้อมูลข่าวสารปฏิรูปประเทศไทย, 2553) ดังนี้

2.5.1 ฐานภาษี

ฐานภาษีในการคำนวณภาษีตามร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. มาตรา 21 ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่คิดจากราคาประเมินทุนทรัพย์รวมกับมูลค่าของทรัพย์สินอื่นที่ติดกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ที่มีลักษณะถาวรหรือประกอบเป็นอันหนึ่งอันเดียวกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง

โดยการคำนวณราคาประเมินทุนทรัพย์ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ ดังนี้

2.5.1.1 ที่ดินที่ไม่มีสิ่งปลูกสร้าง ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินเป็นฐานภาษี

2.5.1.2 ที่ดินที่มีสิ่งปลูกสร้าง ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินรวมกับราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างเป็นฐานภาษี

2.5.1.3 ห้องชุด ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุดเป็นฐานภาษี

2.5.2 อัตราภาษี

มาตรา 24 แห่งร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ได้กำหนดอัตราภาษีไว้ 3 อัตรา ดังนี้

2.5.2.1 สำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างทั่วไป เก็บภาษีไม่เกินร้อยละ 0.5 ของฐานภาษี

2.5.2.2 สำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยโดยไม่ประกอบเชิงพาณิชย์ เก็บภาษีไม่เกินร้อยละ 0.1 ของฐานภาษี

2.5.2.3 สำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ในการประกอบเกษตรกรรม เก็บภาษีไม่เกินร้อยละ 0.05 ของฐานภาษี

โดยให้กรรมการกำหนดอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างพิจารณากำหนดอัตราภาษีในทุกรอบระยะเวลา 4 ปี โดยพิจารณาจากข้อมูลภาษีที่รับชำระ มูลค่าของที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง หรือห้องชุด และมีอำนาจเสนอแนะการลดอัตราภาษีสำหรับทรัพย์สินบางประเภทได้ (มาตรา 26) และในกรณี

องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใดมีเหตุผลและความจำเป็นในการพัฒนาท้องถิ่นของตน ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นมีอำนาจออกข้อบัญญัติกำหนดอัตราภาษีเพิ่มขึ้นจากอัตราภาษีที่คณะกรรมการกำหนดอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกำหนดได้ แต่ต้องไม่เกินอัตราภาษีที่กำหนดไว้ในมาตรา 24 (มาตรา 27/4)

มาตรา 29 แห่งร่างพระราชบัญญัตินี้ ได้กำหนดอัตราภาษีสำหรับที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือมิได้ใช้ประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่ดินว่า ให้เสียภาษีในอัตราไม่ต่ำกว่าร้อยละ 0.5 ของฐานภาษีใน 3 ปีแรก และหากยังมีได้ใช้ประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่ดินอีก ให้เสียภาษีเพิ่มขึ้นอีก 1 เท่าในทุกๆ 3 ปี แต่ต้องไม่เกินร้อยละ 2 ของฐานภาษี

2.5.3 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ตามมาตรา 6 ในร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ได้แก่

2.5.3.1 บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง

2.5.3.2 ผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สิน

ของรัฐ

และให้หมายความรวมถึงผู้มีหน้าที่เสียภาษีแทนผู้เสียภาษีตามที่กำหนดในพระราชบัญญัตินี้ด้วย

2.5.4 อำนาจการจัดเก็บภาษี

มาตรา 8 แห่งร่างพระราชบัญญัตินี้ กำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น มีอำนาจจัดเก็บภาษีจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของตน และรายได้ภาษีที่จัดเก็บได้ในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใด ให้เป็นรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นทั้งหมด

2.5.5 การหักค่าบำรุงรักษา

ให้หักค่าบำรุงรักษาสິงปลูกสร้างและห้องชุดตามอายุของสิ่งปลูกสร้างหรือห้องชุดได้ร้อยละ 1 ต่อปี แต่ไม่เกินร้อยละ 10 แทนการหักค่าเสื่อมราคาของสิ่งปลูกสร้างและห้องชุด

2.5.6 ข้อยกเว้นและข้อลดหย่อนภาษี

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. มาตรา 5 กำหนดมิให้มีการบังคับจัดเก็บภาษีกับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เป็นทรัพย์สิน ดังต่อไปนี้

2.5.6.1 ทรัพย์สินส่วนสาธารณสมบัติของแผ่นดิน

2.5.6.2 ทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์โดยมิได้หาประโยชน์

2.5.6.3 ทรัพย์สินของรัฐที่ใช้ในกิจการของรัฐหรือสาธารณะ โดยมิได้หาประโยชน์

2.5.6.4 ทรัพย์สินที่เป็นที่ทำการขององค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษขององค์การสหประชาชาติ หรือองค์การระหว่างประเทศที่ประเทศไทยมีผูกพันต้องยกเว้นภาษีให้ตามอนุสัญญาหรือความตกลงอื่นใด

2.5.6.5 ทรัพย์สินที่เป็นที่ทำการสถานทูตหรือสถานกงสุลของต่างประเทศ

2.5.6.6 ทรัพย์สินของสภาภษาชาติไทย

2.5.6.7 ทรัพย์สินที่เป็นศาสนสมบัติไม่ว่าของศาสนาใดที่ใช้เฉพาะเพื่อการประกอบศาสนกิจหรือกิจการสาธารณะ ที่อยู่ของสงฆ์ นักพรต นักบวช บาทหลวง หรือทรัพย์สินที่เป็นศาลเจ้า ทั้งนี้ เฉพาะที่มีได้ใช้หาผลประโยชน์

2.5.6.8 ทรัพย์สินที่ใช้เป็นสุสานสาธารณะหรือ฼าปนสถานสาธารณะ โดยมิได้รับประโยชน์ตอบแทน

2.5.6.9 ทรัพย์สินของเอกชนหรือรัฐวิสาหกิจเฉพาะส่วนที่ได้ยินยอมให้ทางราชการหรือประชาชนใช้เพื่อสาธารณประโยชน์ โดยเจ้าของทรัพย์สินนั้นมิได้ใช้หรือหาผลประโยชน์ในทรัพย์สินนั้น

2.5.6.10 ทรัพย์สินตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา

นอกจากข้อกำหนดถึงทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามมาตรา 5 แล้วร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ยังได้กำหนดให้มีการลดและยกเว้นภาษีในกรณี ดังต่อไปนี้

หนึ่ง กรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้รับความเสียหายมากหรือถูกทำลายให้เสื่อมสภาพด้วยเหตุพ้นวิสัยที่จะป้องกันได้โดยทั่วไป (มาตรา 40)

สอง กรณีที่มีเหตุทำให้ที่ดินได้รับความเสียหาย หรือทำให้สิ่งปลูกสร้างถูกรื้อถอนหรือทำลายหรือชำรุดเสียหายจนต้องทำการซ่อมแซมในส่วนสำคัญ (มาตรา 41)

และสาม กรณีห้องชุดซึ่งใช้เป็นที่อยู่อาศัยของตน หรือที่ดินและสิ่งปลูกสร้างซึ่งใช้เป็นที่อยู่อาศัยของตนหรือประกอบเกษตรกรรมของตนตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา (มาตรา 43)

2.5.7 การปฏิบัติจัดเก็บภาษี

องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะต้องดำเนินการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามข้อกำหนดดังต่อไปนี้

2.5.7.1 สำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้างภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดทำรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของผู้เสียภาษีแต่ละราย ประกาศบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และแก้ไขบัญชีดังกล่าวให้ถูกต้องอยู่เสมอ

2.5.7.2 ประกาศราคาที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง หลักเกณฑ์การประเมินทุนทรัพย์ สำหรับสิ่งปลูกสร้าง อัตราภาษีที่จัดเก็บ และรายละเอียดอื่นที่จำเป็นในการจัดเก็บภาษีในแต่ละปี

2.5.7.3 ประเมินมูลค่าที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง หรือห้องชุด จำนวนภาษีที่ต้องชำระ แจ้งการประเมิน และส่งแบบแสดงรายการเสียภาษีให้แก่ผู้เสียภาษี

2.5.7.4 เรียกเก็บภาษีค้างชำระรวมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ออกคำสั่งเป็นหนังสือยึดอายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียภาษี เพื่อนำเงินมาชำระภาษีค้างชำระ เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม ค่าธรรมเนียม และค่าใช้จ่าย ทั้งนี้ ให้พนักงานเจ้าหน้าที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมรับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมได้ต่อเมื่อมีการชำระค่าภาษีครบถ้วนแล้ว

2.5.8 สิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษี

ผู้เสียภาษีมีสิทธิในการคัดค้านและอุทธรณ์การประเมินภาษีได้ ดังนี้

2.5.8.1 มีสิทธิยื่นคำร้องต่อผู้บริหารองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นขอให้แก้ไขรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของตนให้ถูกต้อง

2.5.8.2 เลือกชำระภาษี ณ สำนักงาน หรือที่ทำการองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นหรือชำระภาษีทางไปรษณีย์ หรือชำระภาษีผ่านธนาคาร

2.5.8.3 ขอผ่อนชำระภาษี

2.5.8.4 ยื่นคำร้องต่อผู้บริหารองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นขอให้ทบทวนการประเมินภาษี

2.5.8.5 ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีประจำจังหวัด หรือประจำกรุงเทพมหานคร แล้วแต่กรณี

2.5.8.6 ฟ้องเป็นคดีต่อศาล เมื่อเห็นว่าการประเมินภาษีไม่ถูกต้อง

2.5.9 บทเฉพาะกาล

เพื่อเป็นการบรรเทาภาระแก่ผู้เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เมื่อกฎหมายฉบับนี้มีผลบังคับใช้ มาตรา 71 กำหนดให้มีการบรรเทาภาระภาษีเฉพาะภาษีส่วนที่เพิ่มขึ้นจากภาษีโรงเรือนและที่ดินหรือภาษีบำรุงท้องที่ รวมทั้งผู้ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่มาก่อน ให้ชำระภาษีในปีที่ 1 ถึงปีที่ 3 ตามหลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

2.5.9.1 สำหรับผู้ที่ต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้น

- 1) ปีที่หนึ่ง ให้เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเท่ากับภาระภาษีเดิมที่พึงเสียในปีที่ล่วงมาแล้วรวมกับร้อยละ 25 ของภาษีที่เพิ่มขึ้น
- 2) ปีที่สอง ให้เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเท่ากับภาระภาษีเดิมที่พึงเสียในปีที่ล่วงมาแล้วรวมกับร้อยละ 50 ของภาษีที่เพิ่มขึ้น
- 3) ปีที่สาม ให้เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเท่ากับภาระภาษีเดิมที่พึงเสียในปีที่ล่วงมาแล้วรวมกับร้อยละ 75 ของภาษีที่เพิ่มขึ้น

2.5.9.2 สำหรับผู้ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินหรือภาษีบำรุงท้องที่มาก่อน ให้เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ดังนี้

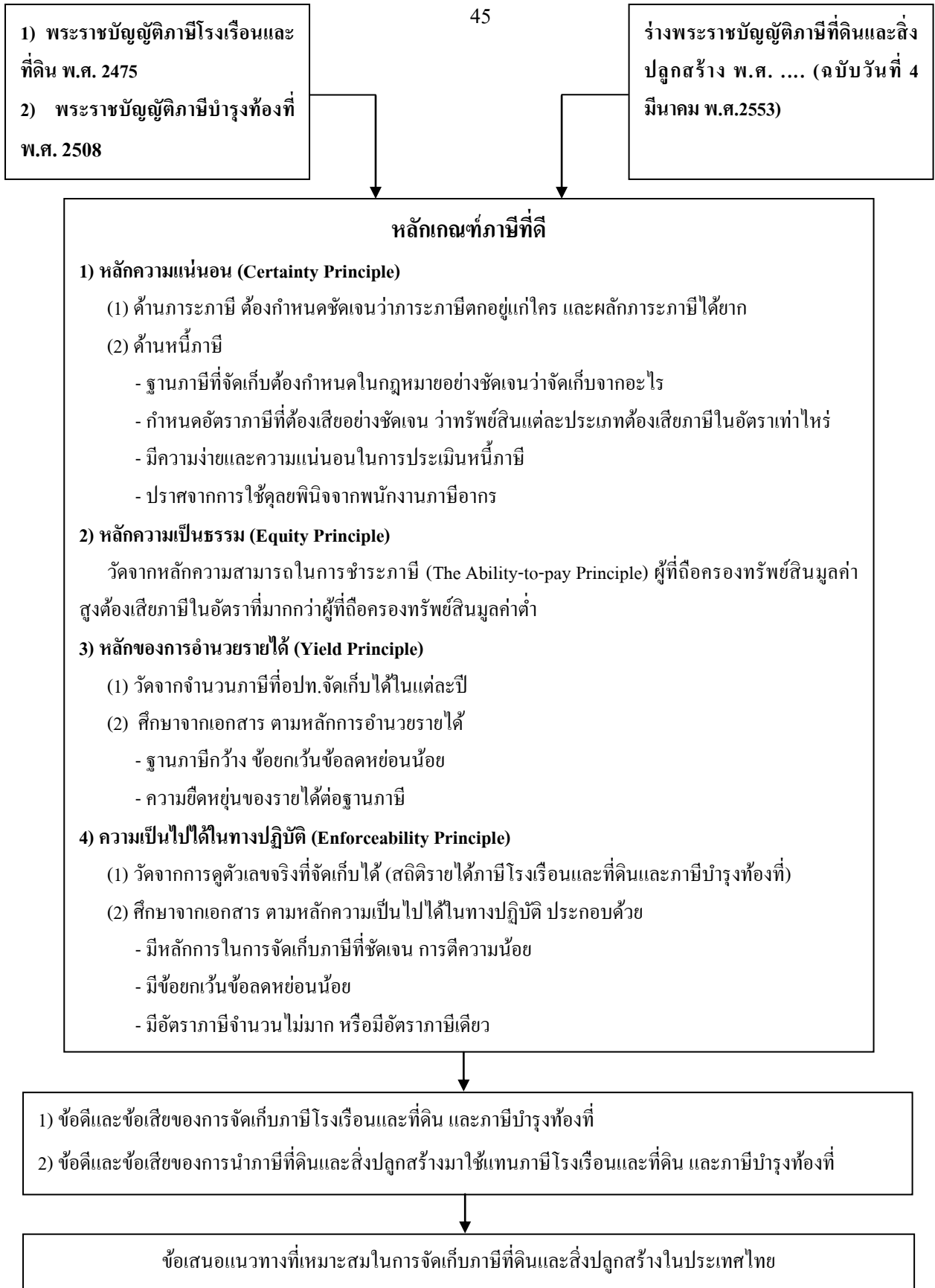
- 1) ปีที่หนึ่ง ให้เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างร้อยละ 25 ของภาษีที่ต้องเสีย
- 2) ปีที่สอง ให้เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างร้อยละ 50 ของภาษีที่ต้องเสีย
- 3) ปีที่สาม ให้เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างร้อยละ 75 ของภาษีที่ต้องเสีย

2.6 กรอบแนวคิดในการศึกษา

การวิจัยครั้งนี้ ใช้วิธีการวิเคราะห์ข้อดีข้อเสียของพระราชบัญญัติภาษีทั้ง 3 ฉบับ อันได้แก่

- 1) พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475
- 2) พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508
- 3) ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. (ฉบับวันที่ 4 มีนาคม พ.ศ. 2553) ซึ่งเป็นร่างกฎหมายภาษีทรัพย์สินฉบับใหม่

และทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบระหว่างพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 กับร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ที่จะนำมาใช้แทนพระราชบัญญัติทั้งสองฉบับว่ามีข้อดีหรือข้อเสียแตกต่างกันอย่างไร ภายใต้กรอบของหลักเกณฑ์ภาษีที่ดี เพื่อนำไปสู่ข้อเสนอแนวทางการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เหมาะสมกับประเทศไทย



ภาพที่ 2.1 แสดงกรอบแนวคิดในการศึกษาเพื่อวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ เปรียบเทียบกับร่างภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

บทที่ 3

ระเบียบวิธีวิจัย

การดำเนินการวิจัยเรื่อง การศึกษาเพื่อวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษี โรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ เปรียบเทียบกับร่างภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เป็นการวิจัยโดยใช้ระเบียบวิธีวิจัยจากเอกสาร (Documentary Research) ผู้วิจัยได้ดำเนินการตามขั้นตอนระเบียบวิธีวิจัยคือ 1) วิธีวิจัยที่ใช้ 2) การเก็บรวบรวมข้อมูล และ 3) การวิเคราะห์ข้อมูล โดยมีรายละเอียด ดังนี้

3.1 วิธีวิจัยที่ใช้

การวิจัยครั้งนี้ผู้วิจัยได้เลือกใช้วิธีการวิจัยจากเอกสาร (Documentary Research) ที่มุ่งศึกษาถึงข้อดีข้อเสียของการจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษี โรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และร่างพระราชบัญญัติภาษีทรัพย์สินฉบับใหม่ คือ ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. (ฉบับวันที่ 4 มีนาคม พ.ศ. 2553) โดยนำภาษีทั้ง 3 ฉบับมาวิเคราะห์เปรียบเทียบภายใต้กรอบแนวคิดหลักเกณฑ์ภาษีที่ดี อันประกอบด้วย หลักความแน่นอน หลักความเป็นธรรม หลักการอำนวยความสะดวก และหลักความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ เพื่อให้ทราบถึงข้อดีข้อเสียของพระราชบัญญัติภาษีทั้ง 3 ฉบับ และนำไปสู่ข้อเสนอแนวทางการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เหมาะสมกับประเทศไทย

3.2 การเก็บรวบรวมข้อมูล

ใช้วิธีการศึกษารวบรวมข้อมูลจากเอกสารทางวิชาการ หนังสือ วิทยานิพนธ์ งานวิจัย บทความ วารสาร หนังสือพิมพ์ และอินเทอร์เน็ต เกี่ยวกับทฤษฎีภาษีอากร แนวคิดการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน กฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน กฎหมายภาษีบำรุงท้องที่ และร่างกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

การศึกษาวิจัยครั้งนี้อาศัยการเก็บข้อมูลจากเอกสาร อันประกอบด้วย

3.2.1 เอกสารชั้นต้น (Primary Sources) ได้แก่

- 1) พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475
- 2) พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508
- 3) ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. (ฉบับวันที่ 4 มีนาคม พ.ศ. 2553)
- 4) ราคาปานกลางของที่ดินเพื่อจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ตั้งแต่ปี 2525 เป็นต้นไป ของสำนักงานคลังกรุงเทพมหานคร
- 5) ราคาประเมินที่ดินปี พ.ศ. 2551-2554 ของกรมธนารักษ์และศูนย์ข้อมูลอสังหาริมทรัพย์ ธนาคารอาคารสงเคราะห์
- 6) บัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนสิ่งปลูกสร้าง ปี พ.ศ. 2551-2554 ของกรมธนารักษ์และศูนย์ข้อมูลอสังหาริมทรัพย์ ธนาคารอาคารสงเคราะห์

3.2.2 เอกสารชั้นรอง (Secondary Sources) ได้แก่ เอกสารทางวิชาการ หนังสือ วิทยานิพนธ์ งานวิจัย บทความ วารสาร หนังสือพิมพ์ บทสัมภาษณ์ในเอกสารต่างๆ และอินเทอร์เน็ต ที่นำเสนอเนื้อหาเกี่ยวกับพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.

3.3 การวิเคราะห์ข้อมูล

ข้อมูลเชิงคุณภาพจากการเก็บรวบรวมข้อมูลทุติยภูมิ ที่ได้จากบทบัญญัติทางกฎหมาย เอกสารทางวิชาการ หนังสือ วิทยานิพนธ์ งานวิจัย บทความ วารสาร หนังสือพิมพ์ และอินเทอร์เน็ต ผู้วิจัยได้ใช้วิธีการวิเคราะห์ข้อมูล ดังนี้

3.3.1 ใช้แนวคิดหลักเกณฑ์ภาษีที่ดี อันประกอบด้วย 1) หลักความแน่นอน 2) หลักความเป็นธรรม 3) หลักการอำนวยความสะดวก และ 4) หลักความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ มาเป็นกรอบในการวิเคราะห์ข้อดีข้อเสียของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

3.3.2 ใช้แนวคิดหลักเกณฑ์ภาษีที่ดี อันประกอบด้วย 1) หลักความแน่นอน 2) หลักความเป็นธรรม 3) หลักการอำนวยความสะดวก และ 4) หลักความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ มาเป็นกรอบในการ

วิเคราะห์ข้อดีข้อเสียของร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. (ฉบับวันที่ 4 มีนาคม พ.ศ. 2553) ซึ่งเป็นร่างกฎหมายภาษีทรัพย์สินฉบับใหม่ที่จะนำมาใช้แทนพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

3.3.3 ใช้แนวคิดหลักเกณฑ์ภาษีที่ดี และแนวคิดการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน มาเป็นกรอบในการวิเคราะห์เปรียบเทียบระหว่างข้อดีข้อเสียของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 กับร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ซึ่งเป็นร่างกฎหมายภาษีทรัพย์สินฉบับใหม่ที่จะนำมาใช้แทนพระราชบัญญัติภาษีทั้ง 2 ฉบับข้างต้น เพื่อให้ทราบถึงปัญหาในการจัดเก็บภาษี โรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ และนำไปสู่ข้อเสนอแนะแนวทางการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เหมาะสมกับประเทศไทย

บทที่ 4

เปรียบเทียบข้อดีข้อเสียของภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ และร่าง ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ภายใต้หลักเกณฑ์ภาษีที่ดี

จากการศึกษาลักษณะสำคัญของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. สามารถนำมาวิเคราะห์เปรียบเทียบข้อดีข้อเสียของภาษีทั้ง 3 ฉบับ ภายใต้หลักเกณฑ์ภาษีที่ดี อันประกอบด้วยหลักดังต่อไปนี้

- 4.1 หลักความแน่นอน
- 4.2 หลักความเป็นธรรม
- 4.3 หลักการอำนวยความสะดวก
- 4.4 หลักความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ

4.1 หลักความแน่นอน

ภาษีที่ดีและมีประสิทธิภาพ จะต้องมีความแน่นอน และเป็นที่ชัดเจนแก่ผู้เสียภาษีทุกคน เพราะความแน่นอนชัดเจนของภาษีในเรื่องฐานภาษี อัตราภาษี และวิธีการจัดเก็บ (เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, 2546: 146) จะนำมาซึ่งความเข้าใจของประชาชน การยอมรับ และความร่วมมือในการเสียภาษี (กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, 2553: 1)

โดยการพิจารณาลักษณะความแน่นอนของภาษีทั้ง 3 ฉบับ จะพิจารณาตามหลักเกณฑ์ 2 ประการ ดังนี้

1) ด้านภาระภาษี คือ ต้องมีการกำหนดอย่างชัดเจนว่าภาระภาษีตกอยู่แก่ใคร และผลักภาระภาษีได้ยาก

2) ด้านหนี้ภาษี จะพิจารณาจาก 4 หลักเกณฑ์ คือ

(1) ฐานภาษี ต้องกำหนดในกฎหมายอย่างชัดเจนว่าจัดเก็บจากอะไร

(2) กำหนดอัตราภาษีที่ต้องเสียอย่างชัดเจนว่า ทรัพย์สินแต่ละประเภทต้องเสียภาษีในอัตราเท่าไร

(3) มีความง่ายและความแน่นอนในการประเมินหนี้ภาษีอากร

(4) ปราศจากการใช้ดุลยพินิจจากเจ้าพนักงาน

เมื่อนำหลักเกณฑ์การพิจารณาความแน่นอนทางภาษีดังกล่าว มาพิจารณาเปรียบเทียบกับพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. แล้ว สามารถแสดงผลการพิจารณาได้ดังตารางที่ 4.1

ตารางที่ 4.1 แสดงการเปรียบเทียบความแน่นอนของภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ และภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

ประเด็นที่พิจารณา	ภาษีโรงเรือนและที่ดิน	ภาษีบำรุงท้องที่	ภาษีทรัพย์สินฉบับใหม่ คือ รั้งภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.
1) ด้านภาระภาษี	<p>มีการกำหนดชัดเจนว่าภาระภาษีตกอยู่กับใคร และผลักภาระภาษีได้ยาก</p> <p>ภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นภาษีที่มุ่งจัดเก็บจากทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดรายได้ โดยยกเว้นไม่เก็บภาษีจากโรงเรือนที่เจ้าของใช้อยู่อาศัยเอง และโรงเรือนปิดวางมิได้ใช้ประโยชน์ ซึ่งเป็นการเปิด โอกาสให้เจ้าของทรัพย์สินสามารถผลักภาระภาษีไปให้กับผู้เช่า หรือผู้บริ โภคสินค้าและบริการ ในรูปของค่าเช่า ค่าสินค้า ค่าบริการที่สูงขึ้น</p> <p>และอัตราภาษีที่สูงถึงร้อยละ 12.5 ของค่าเช่ารายปี เป็นอีกเหตุจูงใจหนึ่งที่ทำให้เจ้าของทรัพย์สินต้องผลักภาระภาษีไปให้กับผู้อื่น เนื่องจากมี</p>	<p>จากมาตรา 8 (8) ที่กำหนดให้ ที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับ โรงเรือนที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินอยู่แล้ว ไม่อยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่นั้น ได้แสดงถึงเจตนารมณ์ของกฎหมายที่ต้องการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินที่ไม่ก่อให้เกิดรายได้ ซึ่งทรัพย์สินเหล่านี้มีลักษณะที่ไม่เอื้อต่อการผลักภาระภาษี</p> <p>ประกอบกับอัตราภาษีที่กำหนดในมาตรา 7 เป็นอัตราภาษีที่ต่ำ คือ ประมาณ 0.25-0.60 ของราคาปานกลางที่ดิน ผู้เสียภาษีรับภาระไม่มาก จึงไม่พยายามผลักภาระภาษีไปให้กับ</p>	<p>มาตรา 21 บัญญัติให้ฐานภาษีคือมูลค่าทั้งหมดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง</p> <p>เป็นผลให้ฐานภาษีในการจัดเก็บกว้างขึ้น เจ้าของทรัพย์สินทุกคนเข้ามาอยู่ในระบบภาษี เป็นการกระจายภาระให้กับเจ้าของทรัพย์สินทุกคน ทำให้ระบบภาษีมีความเป็นธรรมมากขึ้น</p> <p>การผลักภาระภาษี ไปยังผู้เช่า ทรัพย์สินหรือผู้ซื้อสินค้าและบริการลดลง เนื่องจากเจ้าของบ้านเช่าและผู้ประกอบการมีภาระภาษีลดลง</p>

ตารางที่ 4.1 (ต่อ)

ประเด็นที่พิจารณา	ภาษีโรงเรือนและที่ดิน	ภาษีบำรุงท้องที่	ภาษีทรัพย์สินฉบับใหม่ คือ รั้งภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.
2) ด้านหนี้ภาษี	ภาระภาษีมาก	ผู้อื่นเหมือนกับภาษีโรงเรือนและที่ดิน	มาตรา 6 และ 21 ได้ให้ความหมายของทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี และกำหนดหลักการคำนวณภาษีไว้ในลักษณะที่ชัดเจนกว่าบทบัญญัติในพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน คือ
(1) ฐานภาษี มีการกำหนดในกฎหมายอย่างชัดเจนว่าเก็บจากอะไร	มาตรา 8 บัญญัติให้เสียภาษีตามค่ารายปีของทรัพย์สิน โดยทรัพย์สินที่จัดเก็บคือ “โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นกับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น”	จากการวิเคราะห์มาตรา 6 และมาตรา 8 พบว่า กฎหมายมีเจตนาให้จัดเก็บภาษีจากที่ดินที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย ที่ดินซึ่งเป็นที่ตั้งของโรงเรือนเปิดวาง มิได้ใช้ประโยชน์ และที่ดินที่มิได้ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น	มีการกำหนดให้ใช้มูลค่าทั้งหมดของทรัพย์สินที่คิดจากราคาประเมินทุนทรัพย์ ตามหลักเกณฑ์การคำนวณที่กฎหมายกำหนด เป็นฐานภาษี
	ขณะที่มาตรา 5 กำหนดไว้แต่เพียงว่า “โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น” ให้กินความถึงแพด้วย มิได้ให้คำจำกัดความอย่างชัดเจน ส่งผล	โดยประเด็นปัญหาคือ “ที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับ โรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น” ที่กฎหมายมิได้	

ตารางที่ 4.1 (ต่อ)

ประเด็นที่พิจารณา	ภาษีโรงเรือนและที่ดิน	ภาษีบำรุงท้องที่	ภาษีทรัพย์สินฉบับใหม่ คือ รั้งภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.
<p>ให้เกิดปัญหาในการตีความว่าทรัพย์สินใดที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินบ้าง เช่น กรณีตู้โทรศัพท์สาธารณะ</p> <p>มาตรา 6 มิได้ให้คำจำกัดความของคำว่า “ที่ดิน ซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น” ไว้อย่างชัดเจน ทำให้เกิดความสับสนในการแบ่งแยกว่าทรัพย์สินนั้นต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน หรือต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่</p> <p>และการที่มาตรา 8 ให้อำนาจเจ้าหน้าที่ในการประเมินค่ารายปี โดยมีได้กำหนดวิธีการประเมินไว้ ทำให้ค่ารายปีที่ได้ ไม่มีความแน่นอน</p>	<p>กำหนดความหมายและวิธีการพิจารณาไว้อย่างชัดเจน ทำให้เกิดปัญหาในการประเมินทรัพย์สิน หากที่จะแยกแยะว่าทรัพย์สินใดที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน และทรัพย์สินใดที่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่</p>	<p>ทำให้หนี้ภาษีที่ได้มีความแน่นอน เนื่องจากเป็นการประเมินตามหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนตามที่กฎหมายกำหนดมิใช่การประเมินตามดุลยพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่</p>	

ตารางที่ 4.1 (ต่อ)

ประเด็นที่พิจารณา	ภาษีโรงเรือนและที่ดิน	ภาษีบำรุงท้องที่	ภาษีทรัพย์สินฉบับใหม่ คือ รั้งภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.
(2) อัตราภาษี มีความชัดเจนว่า ทรัพย์สินแต่ละประเภทต้องเสียภาษี ในอัตราเท่าไร	อัตราภาษี มีการกำหนดอย่าง ชัดเจนในมาตรา 8 ว่าให้ชำระภาษีใน อัตราร้อยละ 12.5 ของค่ารายปีของ ทรัพย์สิน	มาตรา 7 กำหนดให้มีการเสียภาษี ตามบัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่ ที่ กำหนดอัตราภาษีไว้ 34 ชั้นอย่าง ชัดเจนว่า ที่ดินที่มีราคาปานกลาง ที่ดินในชั้นนั้นๆ ต้องเสียภาษีในอัตรา เท่าไร	มาตรา 24 บัญญัติให้มีอัตราภาษี 3 อัตราตามความแตกต่างในการใช้ ประโยชน์จากทรัพย์สินไว้อย่าง ชัดเจน คือ 1) ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างทั่วไป เสียภาษีไม่เกินร้อยละ 0.5 2) ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ไม่ ประกอบเชิงพาณิชย์ เสียภาษีไม่เกิน ร้อยละ 0.1 3) ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ ประกอบเกษตรกรรม เสียภาษีไม่เกิน ร้อยละ 0.05 ของฐานภาษี

ตารางที่ 4.1 (ต่อ)

ประเด็นที่พิจารณา	ภาษีโรงเรือนและที่ดิน	ภาษีบำรุงท้องที่	ภาษีทรัพย์สินฉบับใหม่ คือ รั้งภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.
(3) มีความง่ายและความแน่นอนในการประเมินหนี้ภาษี	<p>มาตรา 5 และ มาตรา 6 มิได้กำหนดคำจำกัดความของทรัพย์สินไว้อย่างชัดเจน ทำให้ยากแก่การประเมินหนี้ภาษี เนื่องจากไม่มีหลักเกณฑ์ที่แน่นอนในการประเมินว่าทรัพย์สินใดที่เข้าข่ายเสียภาษีบ้าง</p> <p>การประเมินค่ารายปี มิได้มีการกำหนดวิธีการประเมินไว้ การประเมินไม่มีมาตรฐานแน่นอน ยากแก่การประเมินหนี้ภาษี</p>	<p>มาตรา 6 ให้คำจำกัดความของทรัพย์สินไว้ไม่ชัดเจน เกิดปัญหาในการแยกแยะว่าทรัพย์สินใดที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน และทรัพย์สินใดที่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ ในกรณีที่ทรัพย์สินนั้นเป็นที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอื่น</p> <p>ในเรื่องของวิธีการ ขั้นตอนในการจัดเก็บและการประเมินภาษี ที่กฎหมายกำหนดให้พนักงานเจ้าหน้าที่คำนวณอัตราภาษีบำรุงท้องที่จากแบบแสดงรายการที่ดินตามที่เจ้าของที่ดินได้ยื่นไว้ ก่อให้เกิดปัญหาในการตรวจสอบ ในกรณีที่เจ้าของจงใจกรอกแบบแสดงรายการ</p>	<p>หลักเกณฑ์ที่ชัดเจนในเรื่องฐานภาษีและอัตราภาษี ตามมาตรา 21 และมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัตินี้ ทำให้การประเมินหนี้ภาษีมี่ความง่ายและความแน่นอน</p>

ตารางที่ 4.1 (ต่อ)

ประเด็นที่พิจารณา	ภาษีโรงเรือนและที่ดิน	ภาษีบำรุงท้องที่	ภาษีทรัพย์สินฉบับใหม่ คือ รั้งภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.
(4) ปราศจากการใช้ดุลยพินิจจากเจ้าพนักงาน	<p>มาตรา 8 บัญญัติให้พนักงานสามารถใช้อดุลยพินิจประเมินค่ารายปี แต่ไม่ได้กำหนดวิธีในการประเมินเอาไว้</p> <p>มาตรา 5 และมาตรา 6 มีปัญหาเรื่องการกำหนดความหมายของทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีไว้ไม่ชัดเจน รวมถึงข้อยกเว้นตามมาตรา 9 (2) และมาตรา 9 (3) ยังไม่มีความชัดเจนต้องอาศัยการตีความและดุลยพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่</p>	<p>ที่ดินอันเป็นเท็จ ที่ส่งผลต่อความไม่แน่นอนในการประเมินหนี้ภาษี</p> <p>การให้ความหมายของทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีไว้ไม่ชัดเจนตามมาตรา 6 ทำให้ต้องใช้อดุลยพินิจในการตีความพิจารณา</p> <p>ในส่วนการประเมินตรวจสอบกฎหมายมิได้บังคับให้พนักงานเจ้าหน้าที่ต้องตรวจสอบแบบแสดงรายการที่ดินที่เจ้าของเอามาขึ้น อาจจะตรวจสอบหรือไม่ตรวจสอบก็ได้ กฎหมายมิได้บังคับ ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่</p>	<p>ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เป็นภาษีที่กำหนดหลักเกณฑ์ในการประเมินหนี้ภาษีไว้อย่างครอบคลุมชัดเจนกว่า ทำให้เจ้าหน้าที่มีโอกาสใช้อดุลยพินิจลดลง</p>

จากตารางที่ 4.1 ที่แสดงให้เห็นถึงการพิจารณาความแน่นอนของภาษีทั้ง 3 ฉบับ คือ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และ ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. สามารถอธิบายอย่างละเอียดได้ ดังนี้

4.1.1 ความแน่นอนของภาษีโรงเรือนและที่ดิน

จากการศึกษาสาระสำคัญของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 รวมถึงงานวิจัยและเอกสารทางวิชาการต่างๆ สามารถอธิบายลักษณะความแน่นอนของภาษีโรงเรือนและที่ดินตามหลักเกณฑ์การพิจารณาได้ดังนี้

4.1.1.1 ความแน่นอนด้านภาระภาษีของภาษีโรงเรือนและที่ดิน

ภาษีที่มีความแน่นอนด้านภาระภาษี จะต้องเป็นภาษีที่มีความชัดเจนว่า ภาระภาษีนั้น ต้องตกอยู่แก่ใคร และสามารถผลักภาระภาษีได้ยาก (รังสรรค์ ชนะพรพันธุ์, 2516: 46-49) กล่าวคือ ผู้ที่รับภาระภาษีตามกฎหมายกับผู้รับภาระภาษีที่แท้จริงจะต้องเป็นคนเดียวกัน

จากการศึกษาสาระสำคัญของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 พบว่า ภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นภาษีที่มุ่งจัดเก็บจากทรัพย์สินที่ใช้ประกอบการเชิงพาณิชย์ เช่น โรงเรือนที่ให้เช่า โรงเรือนที่ใช้ประกอบการค้า การอุตสาหกรรม หรือเป็นโกดังสินค้า ซึ่งเป็นการใช้ทรัพย์สินในลักษณะที่ก่อให้เกิดรายได้ โดยจะยกเว้นไม่เก็บภาษีจากโรงเรือนที่เจ้าของใช้อยู่อาศัย และ โรงเรือนที่ปีดวงมิได้ใช้ประโยชน์ ซึ่งการจัดเก็บภาษีในลักษณะนี้เป็นการจัดเก็บที่เปิดโอกาสให้ผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินสามารถผลักภาระไปให้กับผู้เช่า ผู้บริโภคสินค้าและบริการ ในรูปของค่าเช่า ค่าสินค้า รวมถึงค่าบริการที่สูงขึ้นได้

และนอกจากลักษณะของทรัพย์สินที่เปิดโอกาสให้มีการผลักภาระภาษีได้ง่ายแล้ว การกำหนดอัตราภาษีในอัตราสูงถึงร้อยละ 12.5 ของค่าเช่ารายปี หรือเท่ากับค่าเช่าเดือนครั้งนั้น เป็นอีกเหตุจูงใจหนึ่งที่ทำให้ผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินต้องผลักภาระภาษีไปให้กับผู้อื่น เพราะการจัดเก็บภาษีนั้นทำให้ผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดรายได้ต้องมีรายได้ที่ลดลง เนื่องจากมีต้นทุนที่สูงขึ้นจากการเสียภาษี จึงต้องบรรเทาภาระค่าใช้จ่ายของตนด้วยการผลักภาระภาษีไปข้างหน้า ในรูปของค่าเช่าบ้าน ค่าสินค้า และค่าบริการ (จรรยาพร ชาญหาดี, 2552: 90) ซึ่งกฎหมายมิได้กำหนดห้ามให้มีการตกลงระหว่างผู้มีหน้าที่เสียภาษีกับผู้อื่นให้ทำการเสียภาษีแทน เพียงแต่ภาระหน้าที่และความรับผิดชอบในการเสียภาษีตามกฎหมายยังคงเป็นของเจ้าของทรัพย์สินอยู่ ดังนั้น ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามกฎหมายอาจมิใช่ผู้เสียภาษีที่แท้จริง (สุกัญญา ทัศนวิมล, 2550: 77)

ภาษีโรงเรือนและที่ดินจึงเป็นภาษีที่ไม่มีความชัดเจนในเรื่องภาระภาษี เนื่องจากไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีได้ บุคคลที่กฎหมายกำหนดให้เสียภาษี

อาจไม่ใช่ผู้รับภาระภาษีที่แท้จริง เนื่องจากสามารถผลักภาระภาษีได้ง่าย จึงไม่มีความแน่นอนชัดเจนว่าภาระภาษีนั้นตกอยู่กับใคร ตกอยู่กับตัวผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินเอง หรือตกอยู่กับผู้เช่า โรงเรือน ผู้บริโภคสินค้า หรือผู้รับบริการ

4.1.1.2 ความแน่นอนด้านหนี้ภาษีของภาษีโรงเรือนและที่ดิน

จากการพิจารณาพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และการศึกษา ทบทวนงานวิจัย บทความ และเอกสารทางวิชาการต่างๆ พบว่า ภาษีโรงเรือนและที่ดินมีประเด็นที่ยังเป็นปัญหาและส่งผลต่อความแน่นอนด้านหนี้ภาษีอยู่ 2 ประเด็นสำคัญคือ 1) เรื่องของการกำหนดให้ใช้ค่าเช่ารายปีเป็นฐานในการคำนวณภาษี และ 2) ปัญหาในการพิจารณาแยกแยะว่าทรัพย์สินใดที่เข้าข่ายต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน

จากประเด็นปัญหาข้อบกพร่องดังกล่าว สามารถอธิบายโดยละเอียดได้ดังนี้

1) การใช้ค่าเช่ารายปีเป็นฐานในการคำนวณภาษี

มาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ได้กำหนดทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี ฐานภาษี และอัตราภาษีโรงเรือนและที่ดินไว้ (สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, ม.ป.ป.) ดังนี้

ให้ผู้รับประเมินชำระภาษีปีละครั้งตามค่ารายปีของทรัพย์สิน คือ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นกับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นนั้น ในอัตราร้อยละสิบสองครึ่งของค่ารายปี

เพื่อประโยชน์แห่งมาตรานี้ “ค่ารายปี” หมายความว่า จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ในปีหนึ่งๆ

ในกรณีที่ทรัพย์สินนั้นให้เช่า ให้ถือว่าค่าเช่านั้นคือค่ารายปี แต่ถ้าเป็นกรณีที่มีเหตุอันสมควรที่ทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าค่าเช่านั้นมีใช้จำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เช่าได้หรือเป็นกรณีที่หาค่าเช่าไม่ได้เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินดำเนินกิจการเองหรือด้วยเหตุประการอื่นให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินค่ารายปีได้ โดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

บทบัญญัติข้างต้นกำหนดให้ใช้ “ค่ารายปี” ซึ่งหมายถึง จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ในปีหนึ่งๆ เป็นฐานในการคำนวณภาษีโรงเรือนและที่ดิน โดยที่

กฎหมายได้กำหนดต่อไปอีกว่า กรณีที่ทรัพย์สินนั้นให้เช่า ให้ถือเอาค่าเช่านั้นเป็นค่ารายปี แต่ถ้าเป็นกรณีที่มีเหตุอันสมควรที่พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่า ค่าเช่านั้นมีจำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เช่าได้หรือเป็นกรณีที่ค่าเช่าไม่ได้เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินดำเนินการเองหรือด้วยเหตุประการอื่น ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินค่ารายปีได้ โดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาดพื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์

เมื่อนำข้อกำหนดเกี่ยวกับค่ารายปีที่กำหนดไว้ในมาตรา 8 มาวิเคราะห์แล้วพบว่า กฎหมายได้กำหนดให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจใช้ดุลยพินิจกำหนดราคาประเมิน โดยให้อำนาจการตีราคาค่าเช่าเป็นหน้าที่ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต่างๆ แทนที่จะกำหนดให้มีหน่วยงานที่ทำการตีราคาค่าเช่า (มิได้ให้อำนาจสำนักงานประเมินราคาทรัพย์สินเป็นผู้ตีราคาค่ารายปี) และที่สำคัญคือ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินมิได้กำหนดกระบวนการประเมินค่ารายปีเอาไว้ ทำให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติ กล่าวคือ เมื่อกฎหมายกำหนดไว้แต่เพียงการให้อำนาจในการใช้ดุลยพินิจ แต่ในขณะเดียวกันมิได้กำหนดวิธีในการประเมินค่ารายปีเอาไว้ เป็นผลให้มีการประเมินค่ารายปีและคำนวณเก็บภาษีเป็นรายๆ ไป (ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, 2550: 212-218) ขาดมาตรฐานในการพิจารณา ส่งผลต่อความแน่นอนด้านหนี้ภาษี และขัดกับหลักความเป็นธรรมด้วย เนื่องจากค่ารายปีที่ถูกใช้เป็นฐานในการประเมินภาษีไม่มีหลักเกณฑ์ในการประเมินที่ชัดเจน แต่ขึ้นอยู่กับการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ ที่อาจเป็นช่องทางให้เกิดการรั่วไหลของภาษีหรือการทุจริตคอร์รัปชันต่างๆ ได้ (ดวงมณี เลาวกุล, 2553)

2) ปัญหาในการพิจารณาแยกแยะว่าทรัพย์สินใดที่เข้าข่ายต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน มี 3 กรณี ดังนี้

(1) กรณีสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ที่มาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัตินี้ มิได้มีการกำหนดความหมายของคำว่า โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นไว้อย่างชัดเจน

มาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินกำหนดให้ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีคือ “โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นกับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นนั้น” ซึ่งคำว่า “โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น” ได้ถูกกำหนดไว้ในมาตรา 5 แต่เพียงว่า โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ให้กินความหมายถึงแพด้วย ส่วน “ที่ดิน” ให้กินความถึงน้ำ บ่อน้ำ สระน้ำ ฯลฯ ซึ่งมีได้มีการกำหนดคำจำกัดความไว้อย่างชัดเจนว่า โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นตามความหมายในพระราชบัญญัตินี้หมายถึงทรัพย์สินที่มีลักษณะอย่างไร (ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, 2550: 81) ทำให้ต้องอาศัยการตีความและเกิดปัญหาในการวินิจฉัยว่าทรัพย์สินใดที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินบ้าง (สำออง ทองสกุล, 2553: 78)

เมื่อกฎหมายมิได้กำหนดคุณสมบัติของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นกับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกันไว้เป็นลายลักษณ์อักษรอย่างชัดเจน จึงต้องอาศัยการตีความกฎหมาย ซึ่งผลจากการตีความนั้นจะขึ้นอยู่กับผู้พิจารณาว่าจะให้ความสำคัญกับเรื่องใดเป็นหลักในการพิจารณา เพราะการให้ความสำคัญกับประเด็นในการพิจารณาที่ต่างกัน ไม่ว่าจะเป็นเรื่องของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นจะต้องเป็นทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดรายได้แก่เจ้าของหรือไม่ ทรัพย์สินนั้นจะต้องมีลักษณะยึดติดกับพื้นดินในลักษณะถาวร หรือทรัพย์สินนั้นจะต้องมีลักษณะที่เข้าอยู่อาศัย ไว้สินค้า หรือประกอบอุตสาหกรรมได้หรือไม่ จึงจะถือว่าทรัพย์สินนั้นเป็นโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่ต้องเสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนด ซึ่งความไม่แน่นอนอันชัดเจนของข้อกฎหมายที่กำหนดไว้ในมาตรา 5 นี้ ทำให้ทรัพย์สินบางอย่างกลายเป็นปัญหาในการพิจารณาว่า ทรัพย์สินนั้นต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินหรือไม่ ดังตัวอย่าง

ข้อบันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาเรื่องการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินสำหรับตู้โทรศัพท์สาธารณะ (เรื่องเสร็จที่ 485/2547) ได้ปรากฏความเห็นของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องได้แก่ กรุงเทพมหานคร กระทรวงมหาดไทย และคณะกรรมการกฤษฎีกา ตลอดจนความเห็นของผู้ประกอบกิจการ โทรศัพท์ (บริษัท ทศท คอร์ปอเรชั่นฯ และบริษัท เทเลคอมเอเชีย) ในเรื่องความหมายของสิ่งปลูกสร้าง

บริษัท ทศท คอร์ปอเรชั่นฯ เห็นว่า ตู้โทรศัพท์มิได้อยู่ในความหมายของสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น อันอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน เนื่องจากตู้โทรศัพท์มิได้เชื่อมติดกับทางสาธารณะในลักษณะเป็นการถาวร และไม่มีลักษณะเป็นส่วนควบของที่ดินตามกฎหมาย

บริษัท เทเลคอมเอเชีย เห็นว่าตู้โทรศัพท์มิได้อยู่ในความหมายของสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น อันอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน เนื่องจากตู้โทรศัพท์สาธารณะไม่มีลักษณะติดตรึงกับที่ดินเป็นการถาวร

กรุงเทพมหานคร วินิจฉัยว่า โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่อยู่ในข่ายเสียภาษี ต้องมีลักษณะที่เข้าอยู่อาศัยได้ หรือต้องใช่เป็นที่ไว้สินค้า หรือใช้ประกอบอุตสาหกรรมได้ และได้ก่อให้เกิดประโยชน์เป็นรายได้แก่ผู้เป็นเจ้าของเป็นสำคัญ และเมื่อพิจารณาสภาพของตู้โทรศัพท์แล้ว กรุงเทพมหานครมีความเห็นว่า ตู้โทรศัพท์มีลักษณะเป็นสิ่งปลูกสร้างที่สามารถเข้าใช้ประโยชน์ได้ จึงน่าจะถือว่าเป็นสิ่งปลูกสร้างอื่นตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน แม้ว่าตู้โทรศัพท์จะไม่มีรากฐานยึดติดกับที่ดินก็ตาม เพราะเมื่อพิจารณาถึงความก้าวหน้าด้านเทคโนโลยีการสร้างโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นสามารถทำได้โดยไม่ต้องมีรากฐานให้ยึดติดกับที่ดินก็ได้

กระทรวงมหาดไทย มีความเห็นว่า ผู้โทรศัพท์สาธารณะไม่อยู่ในความหมายของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น เนื่องจากกระทรวงมหาดไทยเห็นว่า สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นต้องมีลักษณะที่ก่อสร้างติดกับที่ดินเป็นการถาวร แต่เมื่อพิจารณาข้อเท็จจริงในกรณีผู้โทรศัพท์แล้ว ไม่อาจถือว่าได้ก่อสร้างขึ้นติดกับพื้นดินหรือทางสาธารณะเป็นการถาวร กล่าวคือ ผู้โทรศัพท์สาธารณะของบริษัท ทศท คอร์ปอเรชั่นฯ สร้างโดยยึดติดบนฐานแผ่นปูนซีเมนต์สี่เหลี่ยมจัตุรัส ใช้ปูนซีเมนต์เชื่อมระหว่างฐานของผู้โทรศัพท์กับทางสาธารณะ เพื่อป้องกันมิให้ผู้โทรศัพท์โคลงหรือเอียงเนื่องจากการทรุดตัวของพื้นบาทวิถี ไม่ได้เชื่อมติดกับทางสาธารณะในลักษณะเป็นการถาวร ส่วนผู้โทรศัพท์สาธารณะของบริษัท เทเลคอมเอเชีย สร้างโดยใช้น็อดยึดติดกับฐานแผ่นคอนกรีตสำเร็จรูปสี่เหลี่ยมจัตุรัส และใช้ปูนฉาบบางๆที่ฐานของผู้โทรศัพท์กับทางสาธารณะเพื่อให้ผู้โทรศัพท์ตั้งอยู่กับที่ ป้องกันการสะสมของสิ่งสกปรกใต้ฐานผู้โทรศัพท์และต่อสายโทรศัพท์เข้าผู้โทรศัพท์ ดังนั้นเมื่อผู้โทรศัพท์สาธารณะตามข้อเท็จจริง ไม่มีลักษณะของการก่อสร้างขึ้นติดกับที่ดินเป็นการถาวร กระทรวงมหาดไทยจึงมีความเห็นว่า ผู้โทรศัพท์สาธารณะไม่อยู่ในความหมายของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ 12) ได้พิจารณาว่าผู้โทรศัพท์สาธารณะเป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นตามความหมายในพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 เนื่องจากคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ 12) มิได้ให้ความสำคัญกับลักษณะการติดอยู่กับที่ดินเป็นการถาวรหรือเป็นส่วนควบกับที่ดิน เพราะเห็นว่า พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน มิได้กำหนดไว้ว่าการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้น ให้จัดเก็บได้เฉพาะสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะติดอยู่กับที่ดินที่มีลักษณะเป็นการถาวรหรือเป็นส่วนควบกับที่ดินเท่านั้น และมนุษย์สามารถสร้างสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่อาจมีลักษณะติดอยู่กับที่ดินเป็นการถาวรหรือเป็นส่วนควบกับที่ดินหรือไม่ก็ได้

แต่เมื่อพิจารณาคำวินิจฉัยของคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ 7) ที่เคยวินิจฉัยความหมายของโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างว่าต้องใช้ความหมายทั่วไป กล่าวคือ “...โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอื่นที่จะต้องชำระภาษี ต้องมีลักษณะเข้าอยู่อาศัยได้ เช่น บ้านอยู่อาศัย หรือต้องเป็นที่ไว้สินค้าได้ เช่น อาคารเก็บสินค้าหรือถังน้ำมันที่ก่อสร้างติดกับที่ดิน หรือต้องใช้ประกอบอุตสาหกรรมได้ เช่น โรงไฟฟ้า โรงงานต่างๆ หรือเข้าใช้ได้ เช่น ที่จอดรถ อาคารจอดรถ และก่อให้เกิดรายได้แก่ผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินนั้น...”

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ 12) จึงมีความเห็นว่า แม้ผู้โทรศัพท์สาธารณะจะมีได้มีลักษณะเป็นสิ่งปลูกสร้างที่เข้าอยู่อาศัยได้ หรือใช้เป็นที่ไว้สินค้าได้ก็ตาม แต่ก็สิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประกอบกิจการได้ กล่าวคือ ประชาชนสามารถเข้าไปเพื่อใช้บริการโทรศัพท์ได้ เพราะวัตถุประสงค์ในการสร้างผู้โทรศัพท์นั้น ก็เพื่ออำนวยความสะดวกแก่ผู้ใช้บริการโทรศัพท์

และเพื่อป้องกันมิให้โทรศัพท์เสียหาย ซึ่งการติดตั้งตู้โทรศัพท์สาธารณะดังกล่าวก่อให้เกิดประโยชน์ และรายได้แก่ผู้ให้บริการโทรศัพท์ ตู้โทรศัพท์สาธารณะจึงเป็นสิ่งก่อสร้างอย่างอื่นตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 (ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, 2550: 184-199)

จากตัวอย่างบันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาเรื่องการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินสำหรับตู้โทรศัพท์ข้างต้น จะเห็นได้ว่า แต่ละหน่วยงานต่างก็ให้ความสำคัญในประเด็นที่แตกต่างกันไป ซึ่งความแตกต่างเหล่านี้ ได้นำไปสู่ผลของการตีความที่แตกต่างกัน กล่าวคือ

บริษัท ทศท คอร์ปอเรชั่นฯ และบริษัทเทเลคอมเอเชีย และกระทรวงมหาดไทย ให้ความสำคัญกับการยึดติดกับพื้นดินในลักษณะถาวร จึงพิจารณาว่า ตู้โทรศัพท์สาธารณะไม่เข้าข่ายเป็นทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน

ส่วนกรุงเทพมหานคร และคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ 12) ให้ความสำคัญกับลักษณะที่เข้าอยู่อาศัยได้ หรือต้องใช้เป็นที่พักอาศัย หรือใช้ประกอบอุตสาหกรรมได้ และได้ก่อให้เกิดประโยชน์เป็นรายได้แก่ผู้เป็นเจ้าของ จึงวินิจฉัยให้ตู้โทรศัพท์เป็นทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน เนื่องจากเป็นทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดรายได้แก่เจ้าของ

จากตัวอย่างจะเห็นได้ว่า การที่มาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มิได้ให้ความหมายของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นไว้อย่างชัดเจนนั้น ได้นำไปสู่ปัญหาในการแยกแยะว่าทรัพย์สินใดที่เป็นทรัพย์สินในข่ายที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน เพราะไม่มีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาที่แน่นอน ต้องใช้ดุลยพินิจของผู้พิจารณาเข้ามาเกี่ยวข้อง ซึ่งผู้พิจารณาแต่ละคน อาจมีความเห็นที่ต่างกันอันเนื่องมาจากการให้น้ำหนักความสำคัญในประเด็นที่นำมาใช้ประกอบการพิจารณาที่แตกต่างกัน ส่งผลให้การวินิจฉัยที่ออกมานั้นแตกต่างกัน ไม่มีมาตรฐานและหลักเกณฑ์ที่จะรับรองว่าทรัพย์สินนั้นๆ เป็นทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีตามกฎหมายหรือไม่

(2) กรณีปัญหาความสับสนในการแบ่งแยกว่าทรัพย์สินใดที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน และทรัพย์สินใดที่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่

มาตรา 6 ได้กำหนดความหมายของ ที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น คือ ที่ดินซึ่งปลูกโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นฯ และบริเวณต่อเนื่องกัน ซึ่งตามปกติใช้ไปด้วยกันกับ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นๆ โดยการให้ความหมายตามบทบัญญัติดังกล่าวเป็นเพียงการให้ความหมายในลักษณะกว้างๆ มิได้มีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาที่ชัดเจนว่า บริเวณต่อเนื่องกับที่ดินที่เข้าข่ายต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้นจะต้องมีคุณสมบัติอย่างไร

ซึ่งความไม่ชัดเจนดังกล่าวได้ก่อให้เกิดปัญหาความสับสนในการแบ่งแยกว่า ทรัพย์สินนั้นต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินหรือต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ เพราะพื้นที่ที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ในบางครั้งอาจมีลักษณะเข้าหลักเกณฑ์การเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน หรือเสียภาษีบำรุงท้องที่ก็ได้ (สำออง ทองสกุล, 2553: 78)

กล่าวคือ ข้อกำหนดในมาตรา 8 กำหนดให้ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินคือ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นกับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นนั้น ซึ่งตามปกติ ผู้เป็นเจ้าของที่ดินจะมีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่ตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 อยู่แล้ว จึงทำให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติว่า ที่ดินในกรณีใดที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน และที่ดินในกรณีใดที่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ ดังตัวอย่างต่อไปนี้

ตัวอย่างแรก บันทึกการหารือเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีผู้ประกอบการเลี้ยงกุ้ง (มท.0409/9705) ลงวันที่ 19 กรกฎาคม 2532 ข้อเท็จจริงมีว่า ตามที่จังหวัดได้หารือปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่จากผู้ประกอบการเลี้ยงกุ้ง เนื่องจากผู้ประกอบการเลี้ยงกุ้งบางรายปลูกโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นในที่ดินซึ่งตามปกติใช้ไปด้วยกันกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ทำให้เกิดปัญหาในการพิจารณาจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่

กระทรวงมหาดไทยพิจารณาแล้วเห็นว่า

หนึ่ง การประกอบการเลี้ยงกุ้งเป็นการใช้ที่ดินเพื่อการเกษตรกรรม แม้บางกรณีอาจจำเป็นต้องปลูกโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นในบริเวณใกล้เคียงหรือต่อเนื่องกับนาุ้งเพื่อให้คนอยู่เฝ้าดูแลกิจการหรือใช้เป็นสถานที่เก็บอุปกรณ์การเลี้ยงกุ้ง อาหารกุ้งด้วย แต่ก็เป็นการคนละประเภทกับการจำหน่ายอุปกรณ์การเลี้ยงกุ้ง อาหารกุ้ง ซึ่งเป็นการใช้สถานที่เพื่อประกอบการค้าโดยมีผลประโยชน์หรือรายได้เป็นหลักจากโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น และตามปกติการประกอบการค้าดังกล่าวก็ไม่จำเป็นต้องดำเนินการในบริเวณนาุ้งหรือใช้ที่ดินต่อเนื่องกับนาุ้งแต่อย่างใด ที่ดินที่ใช้ประกอบการเลี้ยงกุ้งหรือทำนาุ้งและที่ดินต่อเนื่องกับนาุ้งซึ่งใช้ปลูกสร้างโรงเรือนเพื่อให้คนอยู่เฝ้าดูแลกิจการ หรือใช้เป็นที่พักเก็บอุปกรณ์การเลี้ยงกุ้ง อาหารกุ้ง หากมิได้ใช้โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นเป็นที่เก็บหรือจำหน่ายสินค้า หรือประกอบการอุตสาหกรรมอื่นใดแล้ว กรณีนี้ย่อมอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่อย่างเดียว

สอง กรณีเจ้าของที่ดินได้ใช้โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นในบริเวณที่ดินอันต่อเนื่องกับนาุ้งเพื่อการอยู่อาศัยและเป็นสถานที่เก็บหรือจำหน่ายอุปกรณ์การเลี้ยงกุ้ง อาหารกุ้ง ฯลฯ หรือมีผลประโยชน์หรือรายได้หลักจากโรงเรือนนั้นด้วย กรณีเช่นนี้ย่อมเป็นการ

ใช้โรงเรือนและที่ดินเพื่อประโยชน์ในทางการค้าโดยตรง ดังนั้น จึงต้องจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินเฉพาะ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างและที่ดินบริเวณที่ใช้ปลูกโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น โดยแยกกับที่ดินที่ใช้ทำนาทุ่งซึ่งเจ้าของที่ดินจะต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่อยู่แล้ว (อรรถสิทธิ รั่มไพโรทอง, 2544: 13-14)

ตัวอย่างที่สอง กรณีของสนามกอล์ฟการรถไฟแห่งประเทศไทย มีอาคารสำนักงานกอล์ฟ อาคารเก็บวัสดุเกี่ยวกับการดูแลรักษาสนามกอล์ฟ อาคารที่ใช้บริการหัตถิกอล์ฟ และอาคารอื่นๆ ที่ใช้เกี่ยวกับกิจการกอล์ฟ โดยในส่วนที่เกี่ยวกับอาคารสำนักงานและอาคารอื่นๆ นั้นเป็นสิ่งปลูกสร้าง ที่จะต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน จึงไม่มีปัญหาในการพิจารณา แต่ปัญหาที่เกิดขึ้นคือ พื้นที่ที่เป็นสนามกอล์ฟเป็นทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน โดยถือว่าเป็นบริเวณต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นหรือไม่

จากปัญหาความไม่ชัดเจนในการพิจารณาดังกล่าว นำไปสู่การตีความกฎหมายและได้ข้อสรุปแตกต่างกัน 2 ลักษณะ คือ

คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ 7) ได้พิจารณาแล้วเห็นว่าตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 บัญญัติให้ผู้รับประเมินชำระภาษีโรงเรือนและที่ดินสำหรับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น กับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นนั้น และมาตรา 6 ได้อธิบายความหมายของที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นไว้ว่า เป็นบริเวณต่อเนื่องกัน ซึ่งตามปกติใช้ไปด้วยกันกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นๆ และกรณีสนามกอล์ฟนี้เห็นได้ว่า บริเวณที่เป็นสนามกอล์ฟมิใช่บริเวณต่อเนื่อง ซึ่งใช้ไปด้วยกันกับอาคารสโมสรหรืออาคารบริการต่างๆ ในทางตรงกันข้าม อาคารหรือสิ่งปลูกสร้างต่างๆ ในบริเวณสนามกอล์ฟ กลับเป็นส่วนที่ใช้ประกอบเพื่ออำนวยความสะดวกแก่ผู้ใช้สนามกอล์ฟ ซึ่งสนามกอล์ฟแต่ละแห่งอาจมีอาคารบริการที่มีขนาดหรือมีจำนวนแตกต่างกัน สำคัญของสนามกอล์ฟจึงอยู่ที่บริเวณสนามกอล์ฟ มิใช่อาคารบริการ ดังนั้นสนามกอล์ฟจึงมิใช่ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 แต่เป็นที่ดินที่เจ้าของที่ดินมีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่ตามมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

กระทรวงมหาดไทย ได้พิจารณาและมีความเห็นที่ต่างออกไป คือเห็นว่าสนามกอล์ฟนั้นมิใช่ที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น แต่เป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ตามความนัยมาตรา 6 (1) แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 เนื่องจากสนามกอล์ฟมิใช่ที่ดินว่างเปล่า แต่เป็นที่ดินที่ได้มีการก่อสร้างและปรับปรุงเพิ่มเติมอุปกรณ์ต่างๆ หลากอย่างลงไป เช่น หลุมทราย บ่อน้ำ ลานหญ้า หลุมกอล์ฟ รวมทั้งที่พักระหว่างทาง

ถนน และสะพาน เพื่อให้มีสภาพเป็นสถานที่ดีกอล์ฟ ซึ่งแตกต่างไปจากที่ดินทั่วไป จึงควรอยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน (อรรถสิทธิ์ ร่มไทรทอง, 2544: 2-8)

กรณีตัวอย่างทั้ง 2 กรณีข้างต้น แสดงให้เห็นถึงปัญหาในการพิจารณาแยกแยะทรัพย์สิน เพื่อจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ อันเนื่องมาจากการกำหนดคำจำกัดความของคำว่า “ที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นนั้น” ในมาตรา 6 ที่มีลักษณะกว้างเกินไป มิได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาไว้อย่างชัดเจน (ศุภลักษณ์ พิณจิวดล, 2550: 105) การแยกแยะทรัพย์สินจึงขึ้นอยู่กับพิจารณาของเจ้าพนักงานเป็นกรณีๆ ไป ไม่มีมาตรฐานแน่นอนในการแยกแยะทรัพย์สิน

จากปัญหาดังกล่าว มีความจำเป็นอย่างยิ่งที่กฎหมายควรจะกำหนดขอบเขตในการพิจารณาไว้ให้ชัดเจนมากกว่านี้ คือ ควรมีการกำหนดอาณาเขตของที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นไว้ โดยพิจารณาตามขนาดของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอื่น เช่น สิ่งปลูกสร้างขนาดพื้นที่ 160 ตารางเมตร ให้ที่ดินที่ถือเป็นบริเวณต่อเนื่องใช้ประโยชน์ไปด้วยกันมีขนาดไม่เกินหนึ่งเท่า หรือสองเท่าของจำนวนเนื้อที่สิ่งปลูกสร้าง ซึ่งเป็นการกำหนดเพดานโดยกำหนดสัดส่วนที่สัมพันธ์กับขนาดของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น และวางกรอบหลักเกณฑ์กลางเกี่ยวกับการใช้ประโยชน์ ซึ่งอาจเป็นหนทางหนึ่งที่จะจำกัดกรอบการใช้ดุลยพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่ (ศุภลักษณ์ พิณจิวดล, 2550: 106-111) และทำให้การประเมินทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีรวมถึงการประเมินฐานภาษีมีความชัดเจนแน่นอน และนำไปสู่ความง่ายและความแน่นอนในการประเมินหนี้ภาษีอากรมากขึ้น

(3) กรณีของทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา 9 (2) มาตรา 9 (3) แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มีข้อความที่ไม่ชัดเจน ยกแก่การตีความกล่าวคือ

มาตรา 9 (2) กำหนดให้ทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะและทรัพย์สินของการรถไฟแห่งประเทศไทยที่ใช้ในกิจการการรถไฟโดยตรง ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน

จากการพิจารณาข้อกำหนดดังกล่าว พบว่า บทบัญญัติในมาตรา 9 (2) นี้ ยังมีปัญหาการตีความหมายคำว่า “กิจการของรัฐบาล” และ “รัฐบาลใช้ในกิจการสาธารณะ” ว่ามีความหมายและขอบเขตในการพิจารณาอย่างไร เนื่องจากกฎหมายมิได้มีการกำหนดเป็นลายลักษณ์อักษรที่ชัดเจน นำไปสู่ปัญหาในการพิจารณาว่า หากเป็นกรณีที่รัฐบาลให้บุคคลอื่นเช่าทรัพย์สินของรัฐ โดยที่รัฐบาลได้รับประโยชน์เป็นค่าเช่าตอบแทน รัฐบาลมีภาระต้องเสียภาษีตามกฎหมายฉบับนี้หรือไม่ (ธรรมกิตต์ ขวัญเกื้อ, 2549: 160) ซึ่งข้อกำหนดที่ไม่แน่นอนชัดเจนนี้ ทำให้เกิด

ปัญหาในการพิจารณาตีความในลักษณะที่ต่างกัน นำไปสู่การเกิดกรณีพิพาทกันระหว่างผู้เสียภาษี กับหน่วยงานที่จัดเก็บภาษี ดังตัวอย่าง

บันทึกข้อหารือ เรื่องการเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินศาลาที่พักผู้โดยสาร รถประจำทาง ที่ มท. 0313.5/19231 ลงวันที่ 5 กรกฎาคม 2539 “ตามที่กรุงเทพมหานครหารือกรณี ให้เช่าศาลาที่พักผู้โดยสารประจำทางเพื่อติดตั้งป้ายโฆษณา โดยให้ผู้เช่าได้สิทธิจัดเก็บในด้าน โฆษณาข้อความและรูปภาพสาธารณชน ณ จุดที่กรุงเทพมหานครกำหนดให้เป็นจุดติดตั้งป้าย โฆษณา ... กรมการปกครองพิจารณาแล้วเห็นว่า ศาลาที่พักผู้โดยสารประจำทางถือว่าเป็นทรัพย์สิน ของรัฐบาล (อยู่ในความครอบครองของกรุงเทพมหานคร) และใช้ในกิจการสาธารณะ ถึงแม้จะมี การให้เช่าส่วนใดส่วนหนึ่ง เพื่อหาประโยชน์ในการติดตั้งป้ายโฆษณาก็ไม่มีผลทำให้เปลี่ยนแปลง วัตถุประสงค์เดิม โดยยังคงใช้ประโยชน์เพื่อกิจการสาธารณะอยู่จึงได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือน และที่ดิน ...”

อย่างไรก็ตาม นอกจากข้อพิจารณาของกรมการปกครองแล้ว ยังมีผู้ที่มีความเห็นต่างในกรณีดังกล่าวอยู่ คือ มีผู้เห็นว่า หากศาลาที่พักผู้โดยสารประจำทางเข้ากรณีเป็น ทรัพย์สินของรัฐบาล (อยู่ในความครอบครองของกรุงเทพมหานคร) และใช้ในกิจการสาธารณะ แล้ว (ประชาชนใช้นั่งพัก หรือหลบแดดหลบฝนขณะรอรถโดยสารประจำทาง) ย่อมเข้าข่ายการ ได้รับยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินตามมาตรา 9 (2) แต่เนื่องจากที่พักผู้โดยสารประจำทางไม่มี ลักษณะที่สามารถเข้าอยู่อาศัยได้หรือไว้เป็นสินค้าได้หรือใช้ประกอบอุตสาหกรรมได้ อันจะทำให้ อยู่ในความหมายของการเป็น “โรงเรือน” หรือ “สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น” ตามพระราชบัญญัติภาษี โรงเรือนและที่ดิน นอกจากนี้ ยังมีประเด็นในเรื่องของการให้เช่าที่พักผู้โดยสารประจำทางเพื่อ ติดตั้งป้ายโฆษณา โดยผู้เช่าได้สิทธิจัดเก็บในด้านการโฆษณาข้อความและรูปภาพแก่สาธารณชน ณ จุดที่กรุงเทพมหานครกำหนดให้เป็นจุดติดตั้งป้ายโฆษณานั้น ที่เป็นข้อถกเถียงว่าจะเป็นการหา รายได้ในลักษณะการประกอบธุรกิจของกรุงเทพมหานคร และไม่ใช่งานในกิจการ สาธารณะที่จะทำให้เข้าข่ายการยกเว้นภาษีตามมาตรา 9 (2) ได้ แต่ถึงแม้ว่าศาลาที่พักผู้โดยสาร ประจำทางจะได้รับการพิจารณาให้เป็นโรงเรือน ก็จะเข้ากรณีกรุงเทพมหานครได้สละข้อยกเว้น ตามมาตรา 9 (2) แล้ว ดังเช่น กรณีเจ้าของโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างใช้โรงเรือนเป็นสำนักงาน ประกอบธุรกิจ แม้ว่าจะใช้โรงเรือนนั้นเป็นที่อยู่อาศัย แต่ก็มิได้ใช้เป็นที่อยู่อาศัยอย่างเดียว จึงเข้า กรณีการสละข้อยกเว้นตามมาตรา 10 และต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน ซึ่งในกรณีของ กรุงเทพมหานครก็เช่นเดียวกัน เพราะการใช้ในกิจการสาธารณะ จะหมายถึงเฉพาะส่วนของการใช้ เป็นที่พักผู้โดยสาร ไม่ใช่การปิดป้ายโฆษณาที่มีลักษณะการประกอบธุรกิจ (สุกัลกษณ์ พินิจภูวคณ, 2550: 119-121)

จากความเห็นต่างดังกล่าว จะเห็นว่า ข้อกำหนดในมาตรา 9 (2) ยังมีข้อบกพร่องในเรื่องความชัดเจน ที่นำไปสู่การตีความในทางปฏิบัติจัดเก็บที่แตกต่างกันไป หากแต่การพิจารณาว่าทรัพย์สินกรณีใดที่เข้าข่ายยกเว้นภาษีโรงเรียนและที่ดินบ้าง ส่งผลให้ผู้เสียภาษีแต่ละรายได้รับการปฏิบัติไม่เหมือนกันและเป็นการยากที่จะประเมินหนี้ภาษีที่แน่นอนได้ เนื่องจากข้อกำหนดที่ไม่ชัดเจนนี้จะเป็นการเปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่ใช้ดุลยพินิจในการตัดสินใจจัดเก็บภาษีเป็นกรณีๆไป

มาตรา 9 (3) กำหนดให้ทรัพย์สินของโรงพยาบาลสาธารณะและโรงเรียนสาธารณะ ซึ่งกระทำกิจการอันมิใช่เพื่อเป็นผลกำไรส่วนบุคคล และใช้เฉพาะในการรักษาพยาบาลและในการศึกษา ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีโรงเรียนและที่ดิน

โดยข้อความในพระราชบัญญัติดังกล่าว ได้ทำให้เกิดประเด็นปัญหาในการพิจารณาว่า โรงเรียนสาธารณะ หมายความว่า โรงเรียนของรัฐเท่านั้น หรือหมายความว่า โรงเรียนเอกชน และคุณสมบัติของการเป็นโรงเรียนสาธารณะนั้นหมายรวมถึงสถานศึกษาที่จัดให้มีการเรียนการสอนในระดับอุดมศึกษาด้วยหรือไม่ ซึ่งประเด็นคำถามเหล่านี้เป็นผลมาจากการที่กฎหมายมิได้มีการบัญญัติคำจำกัดความเอาไว้อย่างชัดเจน ทำให้ต้องมีการตีความ และเกิดความแตกต่างในการพิจารณา ดังตัวอย่าง

บันทึกข้อหารือเรื่อง การเสียภาษีโรงเรียนและที่ดินของมหาวิทยาลัย อัสสัมชัญ เลขเสร็จที่ 526/2543 ได้มีการให้ความเห็นของคำว่า โรงเรียนสาธารณะและทรัพย์สินของโรงเรียนสาธารณะตามมาตรา 9 (3) แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ไว้ดังนี้

กรุงเทพมหานคร มีความเห็นว่า คำว่า โรงเรียนสาธารณะ ควรมีความหมายตามธรรมดา (ตามพจนานุกรม) หมายถึง สถานศึกษาที่เปิดให้ประชาชนทั่วไปเข้าศึกษาได้ แต่ไม่ได้มีความหมายครอบคลุมไปถึงมหาวิทยาลัยด้วย เพราะโรงเรียนให้การศึกษาขั้นต่ำกว่าปริญญาตรี ถ้าจะให้รวมถึงมหาวิทยาลัย อันเป็นสถาบันอุดมศึกษาที่ให้การศึกษาในระดับปริญญาตรีด้วยนั้น พระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดินก็ต้องบัญญัติไว้โดยชัดแจ้ง

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ 3) มีความเห็นว่า โรงเรียนสาธารณะ ตามมาตรา 9 (3) หมายถึงโรงเรียนของรัฐเท่านั้นและมีได้จำกัดเฉพาะสถานศึกษาที่จัดให้มีการเรียนการสอนในระดับชั้นประถมศึกษาหรือมัธยมศึกษาเท่านั้น หากแต่หมายความรวมถึงสถานศึกษาที่จัดให้มีการเรียนการสอนในระดับอุดมศึกษาด้วย และคำว่า ทรัพย์สินของโรงเรียนสาธารณะ ต้องเป็นทรัพย์สินของรัฐเท่านั้น ไม่รวมทรัพย์สินของเอกชนด้วย (ศุภลักษณ์ พินิจภูวนล, 2550: 139-149)

ความคิดเห็นในการตีความที่แตกต่างกันข้างต้น ไม่สามารถสรุปได้ว่าการตีความลักษณะใดเป็นการตีความที่ถูกต้อง เนื่องจากกฎหมายมิได้บัญญัติเอาไว้ จึงทำให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติและประเมินหนี้ภาษีว่า สิ้นสุดแล้ว คำว่าโรงเรียนสาธารณะ และทรัพย์สินสาธารณะนั้น ต้องมีคุณสมบัติเช่นไร นำไปสู่การใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ในการพิจารณาแยกแยะทรัพย์สิน เช่นเดียวกับข้อกำหนดในมาตรา 9 (2) ซึ่งไม่มีความคงที่ ยากแก่การประเมินหนี้ภาษีที่แน่นอน

จากปัญหาเรื่องการประเมินฐานภาษี การกำหนดความหมายของทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีและทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นลดหย่อนภาษีไม่มีความชัดเจน มีการเปิดโอกาสให้พนักงานเจ้าหน้าที่ใช้ดุลยพินิจในการตีความ ทำให้การประเมินฐานภาษีและการพิจารณาว่าทรัพย์สินใดที่ต้องเสียภาษีโรงเรียนและที่ดินบ้างไม่มีความแน่นอน ดังที่ได้อธิบายไว้ข้างต้น เพราะฉะนั้น จึงสรุปได้ว่า ภาษีโรงเรียนและที่ดินนอกจากจะมีปัญหาในเรื่องความแน่นอนด้านภาระภาษีแล้ว ยังมีปัญหาในเรื่องความแน่นอนด้านหนี้ภาษีด้วย ภาษีโรงเรียนและที่ดินจึงเป็นภาษีที่ไม่มีความสอดคล้องตามหลักความแน่นอนของภาษีที่ดี

4.1.2 ความแน่นอนของภาษีบำรุงท้องที่

จากการศึกษาสาระสำคัญของพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ทั้งในเรื่องของผู้มีหน้าที่เสียภาษี ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี ฐานภาษี อัตราภาษี ข้อยกเว้น ข้อลดหย่อน และขั้นตอนในการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ พบว่า

4.1.2.1 ความแน่นอนด้านภาระภาษีของภาษีบำรุงท้องที่

จากมาตรา 8 (8) ที่กำหนดให้ ที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรียนที่ต้องเสียภาษีโรงเรียนและที่ดินอยู่แล้วไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ เช่น เจ้าของที่ดินแปลงหนึ่ง ปลูกบ้านให้ผู้อื่นเช่า ต้องเสียภาษีโรงเรียนและที่ดิน ดังนั้นจึงได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่สำหรับที่ดินที่ปลูกบ้านนั้น หรือถ้ามีการสร้างป้อมน้ำมันขึ้นมาป้อมหนึ่ง ตัวป้อมและอาณาบริเวณรอบป้อมต้องเสียภาษีโรงเรียนและที่ดิน จึงได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่สำหรับที่ดินที่ใช้ตั้งป้อมนั้นเช่นกัน

ข้อกำหนดดังกล่าว แสดงให้เห็นถึงเจตนารมณ์ของพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ที่ต้องการเก็บภาษีจากที่ดินที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย และที่ดินซึ่งเป็นที่ตั้งโรงเรียนปิดว่าง โดยเจ้าของมิได้ใช้ที่ดินเพื่อประกอบการค้าหรือก่อให้เกิดรายได้ ซึ่งการกำหนดทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีในลักษณะนี้ จะทำให้เจ้าของทรัพย์สินผลกระทบภาษีได้ยาก เมื่อเทียบกับทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีโรงเรียนและที่ดิน เนื่องจากการเก็บภาษีจาก ค่าเช่ารายปี ของภาษีโรงเรียนและที่ดิน จะทำให้เจ้าของทรัพย์สินผลกระทบภาษีไปยังผู้เช่าในรูปของค่าเช่าที่เพิ่มสูงขึ้น (จรรยาตรี ชายหาด, 2552: 90)

นอกจากทรัพย์สินที่จัดเก็บจะมีลักษณะที่ไม่เอื้อต่อการผลัดภาระภาษีแล้ว การกำหนดอัตราภาษีในอัตราร้อยละ 0.25 ถึง 0.60 ของค่าราคาปานกลางที่ดิน ปี 2521-2524 ซึ่งเป็นราคาที่ต่ำมากเมื่อเทียบกับมูลค่าทรัพย์สินในปัจจุบัน เป็นอีกสาเหตุหนึ่งที่ทำให้เจ้าของทรัพย์สินขาดแรงจูงใจในการผลัดภาระภาษีไปยังผู้อื่น เนื่องจากอัตรามีลักษณะต่ำและมูลค่าของฐานภาษีก็น่าจะต่ำกว่าความเป็นจริงอยู่มาก ทำให้เจ้าของที่ดินรับภาระภาษีไม่มาก เมื่อเทียบกับภาษีโรงเรือนและที่ดินที่มีการจัดเก็บอัตราร้อยละที่สูง คือ ร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี หรือเท่ากับค่าเช่าเดือนครึ่ง

ดังนั้น ภาษีบำรุงท้องที่จึงเป็นภาษีที่มีความแน่นอนในด้านภาระภาษี เพราะภาระภาษีที่แท้จริงยังคงอยู่กับบุคคลที่กำหนดในกฎหมาย ซึ่งก็คือ ผู้เป็นเจ้าของที่ดิน

4.1.2.2 ความแน่นอนด้านหนี้ภาษีของภาษีบำรุงท้องที่

ความแน่นอนด้านหนี้ภาษี สามารถพิจารณาได้จาก 4 หลักเกณฑ์ คือ

1) ฐานภาษีต้องมีความชัดเจนว่าจัดเก็บจากอะไร

จากการพิจารณา ในมาตรา 6 ที่กำหนดความหมายของ “ที่ดิน” ว่าหมายถึงพื้นที่ดิน และให้หมายความรวมถึงพื้นที่ที่เป็นภูเขาหรือที่มีน้ำด้วย รวมไปถึงการพิจารณาข้อกำหนดในมาตรา 8 ที่กล่าวถึงที่ดินที่ได้รับการยกเว้น ไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 พบว่า กฎหมายภาษีบำรุงท้องที่เจตนาให้มีการจัดเก็บภาษีจากที่ดินที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย ที่ดินซึ่งเป็นที่ตั้งของโรงเรือนปิดวาง มิได้ใช้ประโยชน์ และที่ดินที่มิได้ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น

โดยประเด็นที่เป็นปัญหาคือ “ที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น” ที่พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มิได้มีการกำหนดความหมายและวิธีในการพิจารณาไว้อย่างชัดเจน ทำให้เกิดความไม่แน่นอนในการประเมินหนี้ภาษี เนื่องจากเมื่อไม่มีการกำหนดความหมายของคำว่า “ที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น” ไว้อย่างชัดเจนแล้ว ย่อมต้องอาศัยดุลยพินิจตีความลักษณะทรัพย์สินนั้นเป็นรายๆ ไป ก่อให้เกิดปัญหาในการประเมินทรัพย์สิน เกิดความสับสนและยากที่จะแยกแยะได้ว่าทรัพย์สินใดที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน และทรัพย์สินใดที่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ (อรรถสิทธิ์ รัมไพทรทอง, 2544: 13-17) เพราะบางครั้งพื้นที่ที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นฯ อาจจะเข้าหลักเกณฑ์การเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน หรือเสียภาษีบำรุงท้องที่ก็ได้ (สำอาง ทองสกุล, 2553: 78) ซึ่งได้กล่าวไปแล้วข้างต้นในเรื่องความแน่นอนด้านหนี้ภาษีของภาษีโรงเรือนและที่ดิน

2) ต้องมีการกำหนดอัตราร้อยละอย่างชัดเจนว่า ทรัพย์สินแต่ละประเภทต้องเสียภาษีในอัตราเท่าไร

ภาษีบำรุงท้องที่เป็นภาษีที่มุ่งจัดเก็บจากทรัพย์สินที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย ปีดว่าง และมีได้ใช้ประโยชน์ โดยมีกำหนดอัตราภาษีไว้ 34 ชั้นอย่างชัดเจนว่า ที่ดินที่มีราคาปานกลาง ที่ดินในชั้นนั้นๆ ต้องเสียภาษีในอัตราเท่าไร เช่น ชั้นที่ 1 กำหนดให้ที่ดินที่มีมูลค่าปานกลางที่ดินไม่เกินไร่ละ 200 บาท ต้องเสียภาษี 50 สตางค์ต่อไร่ หรือในอัตราร้อยละ 0.25 ของราคาปานกลางที่ดิน ชั้นที่ 2 กำหนดให้ที่ดินที่มีมูลค่าปานกลางที่ดินเกินไร่ละ 200 บาท ถึงไร่ละ 400 บาท ต้องเสียภาษี 1 บาทต่อไร่ หรือในอัตราร้อยละ 0.33 ของราคาปานกลางที่ดิน เป็นต้น (กระทรวงการคลัง, ม.ป.ป.)

3) จะต้องมีความง่ายและความแน่นอนในการประเมินหนี้ภาษีอากร

ภาษีบำรุงท้องที่เป็นภาษีที่ใช้มูลค่าราคาปานกลางที่ดินเป็นฐานภาษี ซึ่งมีการกำหนดไว้เป็นมาตรฐานอยู่แล้ว แต่จะมีปัญหาในเรื่องการพิจารณาแยกแยะว่าทรัพย์สินใดที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน และทรัพย์สินใดที่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ ในกรณีที่ทรัพย์สินนั้นเป็นที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น (ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, 2550: 107) เนื่องจากมาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัตินี้มีได้มีการกำหนดความหมายเอาไว้ ประกอบกับพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ก็ได้กำหนดความหมายของที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นๆ ไว้อย่างชัดเจนเช่นกัน จึงทำให้เกิดปัญหาในการแยกแยะทรัพย์สิน

ในเรื่องของวิธีการ ขั้นตอนในการจัดเก็บและการประเมินภาษี เป็นอีกปัญหาหนึ่งที่ส่งผลกระทบต่อความไม่แน่นอนในการประเมินหนี้ภาษี กล่าวคือ การที่กฎหมายกำหนดให้เจ้าของที่ดินยื่นแบบแสดงรายการที่ดินเป็นรายแปลง หรือที่เรียกว่า แบบ ภ.บ.ท.5 เพื่อให้พนักงานเจ้าหน้าที่คำนวณอัตราภาษีบำรุงท้องที่จากแบบแสดงรายการที่ดินเป็นรายแปลงตามที่เจ้าของที่ดินได้ยื่นไว้แล้ว จะทำให้เกิดปัญหาในเรื่องหนี้ภาษี เพราะหากเจ้าของที่ดินจงใจเสียภาษีต่ำกว่าความเป็นจริง ด้วยการกรอรายละเอียดที่เป็นเท็จในแบบแสดงรายการที่ดิน และพนักงานเจ้าหน้าที่ก็ประเมินภาษีไปตามหลักฐานที่ปรากฏ โดยมีได้มีการสำรวจตรวจสอบที่ดินก่อน (สำออง ทองสกุล, 2553: 76) ทำให้การประเมินหนี้ภาษีไม่ถูกต้อง ท้องถิ่นเก็บภาษีบำรุงท้องที่ได้ไม่ครบถ้วน รายได้ภาษีไม่มีความแน่นอน

ในหมวดของการยื่นแบบแสดงรายการที่ดินและการสำรวจ มาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 กำหนดว่า ในกรณีที่ที่ดินอยู่นอกเขตเทศบาล เมื่อผู้ว่าราชการจังหวัดพิจารณาเห็นสมควรจะกำหนดให้เจ้าพนักงานทำการสำรวจแล้วยื่นแบบแสดงรายการที่ดินแทนเจ้าของที่ดินเป็นรายแปลงที่ทำการสำรวจก็ได้ ซึ่งคำว่า “ก็ได้” ในท้ายมาตรา 24 นี้เป็นการแสดงให้เห็นว่า กฎหมายมิได้บังคับให้ต้องทำตามข้อกำหนด หมายความว่า จะทำการสำรวจที่ดินก่อนประเมินภาษี หรือไม่ต้องสำรวจก็ได้ กฎหมายมิได้บังคับ เป็นอีกข้อกำหนดหนึ่งที่

ทำให้เกิดปัญหาการประเมินหนี้ภาษี ทำให้จัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ได้ไม่ถูกต้องครบถ้วน เนื่องจากที่ดินที่อยู่นอกเขตเทศบาล ส่วนใหญ่จะเป็นพื้นที่ห่างไกลชุมชนหรืออยู่ในที่ลับตาผู้คน หรืออยู่ในท้องที่ชนบท (สำออง ทองสกุล, 2553: 77) แต่กฎหมายกลับไม่บังคับให้เจ้าหน้าที่เข้าไปประเมินสำรวจตรวจสอบให้แน่ชัดก่อน เป็นการเปิดโอกาสให้เจ้าของทรัพย์สินแจ้งรายละเอียดที่เป็นเท็จต่อเจ้าหน้าที่ และนำมาซึ่งความผิดพลาดในการประเมินหนี้ภาษี

4) ภาษีอากรที่จะต้องปราศจากการใช้ดุลยพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่ ภาษีบำรุงท้องที่ยังมีการเปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่ได้ใช้ดุลยพินิจในการเลือกที่จะประเมินตรวจสอบแบบแสดงรายการที่ดินหรือไม่ก็ได้ มิได้เป็นข้อบังคับ ทำให้การประเมินไม่มีเกณฑ์มาตรฐานที่แน่นอนว่าทรัพย์สินแบบไหน ในพื้นที่ใด ที่พนักงานเจ้าหน้าที่ต้องเข้าไปตรวจสอบ ทำให้การทำงานของเจ้าหน้าที่ในแต่ละพื้นที่ไม่มีมาตรฐาน ขาดความแน่นอนชัดเจน

นอกจากนี้ ยังมีปัญหาเรื่องที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้าง อย่างอื่น ที่กฎหมายมิได้ให้ความหมายไว้อย่างชัดเจน ทำให้ต้องใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาแยกแยะว่าทรัพย์สินนั้นต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน หรือต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่

จากการวิเคราะห์สาระสำคัญของพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ภายใต้หลักเกณฑ์ทั้ง 4 ข้อ สามารถสรุปได้ว่า ภาษีบำรุงท้องที่เป็นภาษีที่ไม่มีคามแน่นอนด้านหนี้ภาษี เนื่องจากการกำหนดฐานภาษีและทรัพย์สินที่จัดเก็บไม่มีความชัดเจน ขาดความง่ายและความแน่นอนในการประเมินหนี้ภาษี พนักงานเจ้าหน้าที่สามารถใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาตรวจสอบและประเมินแยกแยะทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีได้ ซึ่งไม่มีอะไรรับรองว่า ดุลยพินิจของเจ้าพนักงานนั้นถูกต้อง เนื่องจากกฎหมายมิได้กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการประเมินแยกแยะทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ไว้อย่างชัดเจน

เพราะฉะนั้น จึงสรุปได้ว่า ภาษีบำรุงท้องที่ที่จัดเก็บอยู่ในปัจจุบัน เป็นภาษีที่ผลกการภาษีได้ยากตรงตามหลักความแน่นอนด้านภาระภาษี แต่ยังมีปัญหาในเรื่องความแน่นอนด้านหนี้ภาษีอยู่ ภาษีบำรุงท้องที่จึงเป็นภาษีที่ไม่สอดคล้องกับหลักความแน่นอนตามหลักเกณฑ์ภาษีที่ดี

4.1.3 ความแน่นอนของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

จากการศึกษาวิเคราะห์สาระสำคัญของร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ภายใต้หลักความแน่นอน อันประกอบด้วยความแน่นอนด้านภาระภาษี และความแน่นอนด้านหนี้ภาษี สามารถอธิบายอย่างละเอียดได้ดังนี้

4.1.3.1 ความแน่นอนด้านภาระภาษีของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

มาตรา 6 แห่งร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ได้บัญญัติถึงผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไว้ (ศูนย์ข้อมูลข่าวสารปฏิรูปประเทศไทย, 2553) ดังนี้

“ผู้เสียภาษี” หมายความว่า บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง หรือเป็นผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สินของรัฐซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ และให้หมายความรวมถึงผู้มีหน้าที่เสียภาษีแทนผู้เสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ด้วย

การกำหนดตัวผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามบทบัญญัติดังกล่าว เป็นการกำหนดให้ผู้เป็นเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างทั้งในลักษณะบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมาย รวมถึงการเขียนบทบัญญัติกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีแทน ต้องมีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายด้วย ซึ่งเป็นการกำหนดโดยคำเกี่ยวกับตัวผู้รับภาระภาษีไว้อย่างชัดเจนว่าเป็นผู้เป็นเจ้าของที่เป็นบุคคลธรรมดา เจ้าของที่เป็นนิติบุคคล และตัวผู้มีหน้าที่เสียภาษีแทนผู้เสียภาษีด้วย

นอกจากการกำหนดตัวผู้เสียภาษีไว้อย่างชัดเจนแล้ว ฐานภาษีในการคำนวณภาษีตามร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. มาตรา 21 ที่กำหนดว่า “ฐานภาษีในพระราชบัญญัตินี้คือ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่คิดจากราคาประเมินทุนทรัพย์รวมกับมูลค่าของทรัพย์สินอื่นที่ติดกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ที่มีลักษณะถาวรหรือประกอบเป็นอันหนึ่งอันเดียวกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ...” ซึ่งข้อกำหนดดังกล่าวทำให้ฐานภาษีในการจัดเก็บกว้างขึ้น เจ้าของทรัพย์สินทุกคนต้องร่วมกันเสียภาษีบำรุงท้องถิ่น เป็นการกระจายภาระให้กับผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินทุกคน ทำให้ระบบภาษีมีความเป็นธรรมมากขึ้น การผลักภาระภาษีไปยังผู้เช่าทรัพย์สินและผู้ซื้อสินค้าและบริการลดลง เนื่องจากเจ้าของบ้านเช่าและผู้ประกอบการมีภาระภาษีลดลง (จรรยาตรี ชายหาด, 2552: 91)

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง จึงเป็นภาษีที่มีความแน่นอนในด้านภาระภาษี เนื่องจากได้มีการกำหนดตัวผู้รับภาระภาษีไว้อย่างชัดเจน ฐานภาษีกว้าง กระจายภาระไปให้กับคนทุกกลุ่มในสังคมต้องมีส่วนร่วมในการเสียภาษี และอัตราภาษีที่กำหนดไม่มีลักษณะที่สูงเหมือนกับอัตราภาษี โรงเรือนและที่ดิน เจ้าของทรัพย์สินตามกฎหมายภาษีทรัพย์สินที่ใช้อยู่ในปัจจุบันจะมีภาระภาษีลดลง ทำให้เจ้าของทรัพย์สินที่ต้องเป็นผู้รับภาระภาษีตามกฎหมายผลักภาระภาษีไปยังผู้เช่า หรือสินค้า และบริการลดลง

4.1.3.2 ความแน่นอนด้านหนี้ภาษีของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

การพิจารณาความแน่นอนด้านหนี้ภาษีของร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. สามารถแยกพิจารณาได้เป็น 4 ประเด็นตามหลักเกณฑ์การประเมินความแน่นอนด้านหนี้ภาษี ดังนี้

1) ฐานภาษี คือ กฎหมายต้องมีการกำหนดอย่างชัดเจนว่าจัดเก็บจากอะไร มาตรา 21 แห่งร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ได้กำหนดถึงฐานภาษีในการคำนวณภาษีไว้ (ศูนย์ข้อมูลข่าวสารปฏิรูปประเทศไทย, 2553) ดังนี้

มาตรา 21 ฐานภาษีในการคำนวณภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่คิดจากราคาประเมินทุนทรัพย์ร่วมกับมูลค่าของทรัพย์สินอื่นอันติดกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ที่มีลักษณะถาวรหรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง

การคำนวณราคาประเมินทุนทรัพย์ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

- (1) ที่ดินที่ไม่มีสิ่งปลูกสร้าง ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินเป็นฐานภาษี
- (2) ที่ดินที่มีสิ่งปลูกสร้าง ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินรวมกับราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างเป็นฐานภาษี
- (3) ห้องชุด ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุดเป็นฐานภาษี

การกำหนดมูลค่าทรัพย์สินอื่นตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของทรัพย์สินอื่นตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

โดยมาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัตินี้ ได้กำหนดให้ “สิ่งปลูกสร้าง” หมายถึง โรงเรือน อาคาร ตึก รวมทั้งคลังสินค้า และแพที่บุคคลอาจเข้าอยู่หรือใช้สอยได้ ซึ่งเป็นการให้คำจำกัดความที่ชัดเจนกว่าการให้ความหมายของ “โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ” ตามที่กำหนดในมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ที่กำหนดแต่เพียงว่า โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ให้หมายความถึงแพด้วย โดยมีได้กำหนดว่าต้องเป็นสิ่งที่เข้าอยู่อาศัยได้หรือไม่ หรือต้องเป็นลักษณะที่ติดตั้งถาวรไปกับพื้นดินหรือไม่ ดังที่เป็นปัญหาในการพิจารณาทรัพย์สินที่เข้าข่ายต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน

เพราะฉะนั้น จากการวิเคราะห์บทบัญญัติในมาตรา 6 และ 21 ข้างต้น จะเห็นได้ว่า ร่างกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนี้ ได้มีการกำหนดหลักการคำนวณภาษีที่ชัดเจนกว่าบทบัญญัติที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ศก.ล.กษณ. พ.น.จ.ว.ด.ล., 2550: 464-465) คือ มีการกำหนดให้ใช้มูลค่าทั้งหมดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่คิดจากราคาประเมินทุนทรัพย์ เป็นฐานภาษี โดยมีการบัญญัติถึงหลักเกณฑ์ในการคำนวณราคาประเมินทุนทรัพย์ไว้อย่างชัดเจน และให้คำจำกัดความของทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีไว้ในลักษณะที่ชัดเจนกว่าข้อกำหนดในพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 คือ มีการกำหนดว่าสิ่งปลูกสร้างจะต้องมีลักษณะที่เข้าอยู่อาศัยได้ (มาตรา 6) และทรัพย์สินอื่นหรือสิ่งปลูกสร้างที่เข้าข่ายเสียภาษีนั้นจะต้องมีลักษณะถาวรหรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น (มาตรา 21)

2) จะต้องกำหนดอัตราภาษีที่ต้องเสียไว้อย่างชัดเจนว่า ทรัพย์สินแต่ละประเภทต้องเสียภาษีในอัตราเท่าไร

จากมาตรา 21 ที่มีการกำหนดฐานภาษีในการคำนวณภาษี และการคำนวณราคาประเมินทุนทรัพย์ของทรัพย์สินแต่ละประเภท ทั้งที่เป็นที่ดินที่ไม่มีสิ่งปลูกสร้าง ที่ดินที่มีสิ่งปลูกสร้าง และทรัพย์สินประเภทห้องชุด

รวมถึงการกำหนดอัตราภาษีในมาตรา 24 ที่มีการกำหนดอัตราภาษีไว้ 3 อัตราตามความแตกต่างในการใช้ประโยชน์จากทรัพย์สิน (ศูนย์ข้อมูลข่าวสารปฏิรูปประเทศไทย, 2553) ดังนี้

มาตรา 24 อัตราภาษีที่จัดเก็บตามพระราชบัญญัตินี้ ให้มีอัตราภาษี ดังนี้

- (1) อัตราภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนอกจาก (2) และ (3) ไม่เกินร้อยละศูนย์จุดห้าของฐานภาษี
- (2) อัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยโดยไม่ประกอบเชิงพาณิชย์ ไม่เกินร้อยละศูนย์จุดหนึ่งของฐานภาษี
- (3) อัตราภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ในการประกอบเกษตรกรรม ไม่เกินร้อยละศูนย์จุดศูนย์ห้าของฐานภาษี

จากข้อกำหนดในมาตรา 21 และมาตรา 24 ข้างต้น ได้แสดงให้เห็นถึงหลักเกณฑ์ในการคิดคำนวณภาษีที่ชัดเจนว่า ฐานภาษีและอัตราภาษีนั้นถูกคำนวณมาจากอะไร ทำให้การประเมินหนี้ภาษีเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่ชัดเจน สามารถลดการใช้ดุลยพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ แต่อย่างไรก็ตาม มีผู้แสดงทัศนะเกี่ยวกับเรื่องความแน่นอนเพิ่มเติมว่า นอกจากการ

กำหนดการคำนวณราคาประเมินทุนทรัพย์ตามประเภททรัพย์สิน การกำหนดอัตราภาษีตามลักษณะการใช้ประโยชน์แล้ว ยังต้องมีความชัดเจนในเรื่องการกำหนดพื้นที่ที่เหมาะสมกับราคาประเมินเพื่อกำหนดอัตราการจัดเก็บภาษีด้วย (อิสระ บุญยัง, 2552: 2)

3) จะต้องมีความง่ายและความแน่นอนในการประเมินหนี้ภาษีอากร

จากการกำหนดหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนในเรื่องฐานภาษีและอัตราภาษี ตามมาตรา 21 และมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัตินี้ ทำให้การประเมินหนี้ภาษีมีความง่ายและความแน่นอน เนื่องจากมีหลักในการคิดคำนวณที่ชัดเจน เป็นมาตรฐาน มิใช่การตีความพิจารณาเป็นรายๆ ไป ดังที่ปรากฏในการประเมินทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ ซึ่งไม่มีความคงที่ ยากแก่การพิจารณาแยกแยะ และขาดความแน่นอน

4) ภาษีที่ดีมีความแน่นอนจะต้องปราศจากการใช้ดุลยพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่

ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เป็นภาษีที่มีการกำหนดถึงหลักเกณฑ์ในการประเมินหนี้ภาษีไว้อย่างครอบคลุม ชัดเจน ทำให้เจ้าหน้าที่มีโอกาสในการใช้ดุลยพินิจลดลง

และการที่ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นภาษีที่จัดเก็บบนมูลค่าฐานทรัพย์สิน จึงจำเป็นที่จะต้องให้กรมธนารักษ์เข้ามามีหน้าที่ร่วมกับกรมที่ดินในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินทั่วประเทศให้เป็นปัจจุบันที่สุด เพื่อให้การประเมินมูลค่าทรัพย์สินถูกต้อง และเมื่อประเมินแล้ว จะมีการประกาศราคากลางให้ทราบทุกพื้นที่ เพื่อให้ประชาชนเข้ามาตรวจสอบถึงความโปร่งใสในการประเมินได้ รวมทั้งสามารถเปรียบเทียบราคาทรัพย์สินกับพื้นที่ใกล้เคียงได้ (สาธิต รังคสิริ, 2553: 79) ต่างจากกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ที่จะประเมินภาษีเป็นกรณีๆ ไป ไม่มีมาตรฐานที่แน่นอน

จากการพิจารณาความแน่นอนด้านหนี้ภาษีของร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ตามหลักเกณฑ์ความแน่นอนด้านหนี้ภาษีทั้ง 4 หลักข้างต้น สรุปได้ว่า ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. เป็นร่างกฎหมายภาษีทรัพย์สินที่มีความแน่นอนด้านหนี้ภาษี เนื่องจากฐานภาษีที่กำหนดมีความชัดเจน อัตราภาษีชัดเจน และเจ้าหน้าที่ใช้ดุลยพินิจในการตีความได้น้อย

เพราะฉะนั้น จากผลการศึกษาที่ได้จากความแน่นอนด้านภาระภาษีและหนี้ภาษีข้างต้น จึงสรุปได้ว่า ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. มีความสอดคล้องกับหลักความแน่นอนตามหลักเกณฑ์ภาษีที่ดี

จากการวิเคราะห์เปรียบเทียบข้อดีข้อเสียของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

พ.ศ. ภายใต้หลักความแน่นอน (Certainty Principle) อันประกอบด้วย ความแน่นอนด้านภาระ
ภาษี และความแน่นอนด้านหนี้ภาษี สามารถสรุปได้ดังตารางที่ 4.2

ตารางที่ 4.2 สรุปการเปรียบเทียบข้อดีข้อเสียของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475
พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่ง
ปลูกสร้าง พ.ศ. ภายใต้หลักความแน่นอน

หลักเกณฑ์ วัดความแน่นอน	ภาษีโรงเรือน และที่ดิน	ภาษีบำรุงท้องที่	ภาษีที่ดินและ สิ่งปลูกสร้าง
1) ด้านภาระภาษี			
กำหนดชัดเจนว่าภาระภาษีตกอยู่ แก่ใคร และผลกภาระภาษีได้ยาก	ไม่แน่นอน	แน่นอน	แน่นอน
2) ด้านหนี้ภาษี			
(1) ฐานภาษี มีการกำหนดใน กฎหมายอย่างชัดเจนว่าเก็บจาก อะไร	ไม่แน่นอน	ไม่แน่นอน	แน่นอน
(2) อัตราภาษี มีความชัดเจนว่า ทรัพย์สินแต่ละประเภทต้องเสีย ภาษีในอัตราเท่าไร	แน่นอน	แน่นอน	แน่นอน
(3) มีความง่ายและความแน่นอน ในการประเมินหนี้ภาษี	ไม่แน่นอน	ไม่แน่นอน	แน่นอน
(4) ปราศจากการใช้ดุลยพินิจ จากเจ้าพนักงาน	ไม่แน่นอน	ไม่แน่นอน	แน่นอน

จากตารางที่ 4.2 จะเห็นว่า ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. มีการ
กำหนดความหมายรวมถึงหลักเกณฑ์ในการพิจารณาต่างๆ ไว้ในลักษณะที่ชัดเจนกว่า และสามารถ
แก้ไขปัญหาความไม่แน่นอนชัดเจนที่เกิดจากข้อกำหนดในพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน
พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ได้ ซึ่งการกำหนดความหมาย คำจำกัด
ความ รวมถึงหลักเกณฑ์ วิธีการในการพิจารณาต่างๆ อย่างชัดเจนในร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดิน

และสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ทำให้ร่างพระราชบัญญัตินี้มีความแน่นอนในด้านภาระภาษี และหนี้ภาษี
จึงสรุปได้ว่า ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ฉบับนี้ เป็นร่างกฎหมายภาษีที่มี
ความแน่นอนตามหลักเกณฑ์ภาษีที่ดี

4.2 หลักความเป็นธรรม

ภาษีอากรที่ดีจะต้องเป็นภาษีอากรที่เป็นธรรม (Equity) เพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีและ
ความขัดแย้งในสังคม โดยหลักเกณฑ์ที่นำมาใช้วัดความเป็นธรรมทางภาษี คือ

หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (The Principle of Relative Equity) ที่ผู้เสียภาษีควรจะเสียภาษี
ตามหลักความสามารถในการชำระภาษี (The Ability-to-pay Principle) คือ คนที่มีกำลังความสามารถ
ในการชำระภาษีเท่าเทียมกัน จะต้องเสียภาษีเท่าเทียมกัน เรียกว่า “ความเป็นธรรมในแนวนอน”
และคนที่มีกำลังความสามารถในการชำระภาษีต่างกัน ควรจะเสียภาษีต่างกัน เรียกว่า “ความเป็น
ธรรมในแนวตั้ง” โดยที่ผู้มีความสามารถในการชำระภาษีมาก ควรที่จะเสียภาษีสูงกว่าผู้ที่มี
ความสามารถน้อย (รังสรรค์ ฐานะพรพันธ์, 2516: 41-44)

ตารางที่ 4.3 แสดงการเปรียบเทียบความเป็นธรรมของภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ และภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

ประเด็นที่พิจารณา	ภาษีโรงเรือนและที่ดิน	ภาษีบำรุงท้องที่	ภาษีทรัพย์สินฉบับใหม่ คือ รั้งภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.
<p>1) ฐานภาษี</p> <p>มาตรา 8 กำหนดให้ใช้“ค่ารายปี”ของทรัพย์สินเป็นฐานภาษี ซึ่งค่ารายปีเป็นเพียงค่าเช่าสมมติที่สะท้อนให้เห็นมูลค่าของทรัพย์สิน มิใช่ฐานภาษีตามหลักเกณฑ์ภาษีทรัพย์สิน</p> <p>มาตรา 8ให้อำนาจพนักงานใช้ดุลยพินิจกำหนดค่ารายปีได้ แต่มิได้กำหนดวิธีการประเมินค่ารายปีของทรัพย์สินไว้ ทำให้ขาดหลักประกันว่าค่ารายปีที่ประเมินจากการใช้ดุลยพินิจจะมีความเป็นธรรม</p> <p>การให้ความหมายของทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน ในมาตรา 5 และมาตรา 6 ไม่มีความชัดเจน ต้องอาศัยการใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาเป็นกรณีๆ</p>	<p>มาตรา 7 กำหนดให้ผู้เป็นเจ้าของที่ดินเสียภาษีบำรุงท้องที่จากราคาปานกลางของที่ดิน</p> <p>โดย “ราคาปานกลางของที่ดิน” ที่ใช้นั้น เป็นราคาในปี พ.ศ. 2521-2524 ซึ่งเป็นราคาที่ไม่เป็นปัจจุบัน</p>	<p>มาตรา 21 กำหนดให้มูลค่าทั้งหมดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่คิดจากราคาประเมินทุนทรัพย์รวมกับมูลค่าของทรัพย์สินอื่นที่ติดกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นเป็นฐานภาษี มีความสอดคล้องกับหลักความสามารถในการชำระภาษี (The Ability-to-pay Principle) เพราะการคิดภาษีจากมูลค่าทรัพย์สินที่ถือครองจะเป็นผลให้ผู้ถือครองทรัพย์สินมูลค่าสูงต้องเสียภาษีมากกว่าผู้ถือครองทรัพย์สินที่มีมูลค่าต่ำกว่า</p>	

ตารางที่ 4.3 (ต่อ)

ประเด็นที่พิจารณา	ภาษีโรงเรือนและที่ดิน	ภาษีบำรุงท้องที่	ภาษีทรัพย์สินฉบับใหม่ คือ รั้งภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.
	<p>ไป ทำให้ไม่มีมีความแน่นอน และส่งผลต่อความเป็นธรรม</p> <p>ข้อยกเว้นภาษี คำนึงถึงเพียงลักษณะการใช้ประโยชน์ โดยมีได้คำนึงถึงมูลค่าของทรัพย์สิน ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมตามหลักความสามารถในการเสียภาษี</p>		
<p>2) อัตราภาษี</p>	<p>มาตรา 8 กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินในอัตราร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี ซึ่งเป็นอัตราคงที่</p> <p>ผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินที่ได้รับค่าเช่ามากจะเสียภาษีในอัตราเดียวกับผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินที่มีค่าเช่าหรือค่ารายปีต่ำกว่า ซึ่งไม่มีความเป็นธรรมตามหลักความสามารถในการชำระภาษี เนื่องจาก</p>	<p>มาตรา 7 กำหนดให้ผู้เป็นเจ้าของที่ดินเสียภาษีบำรุงท้องที่ตามบัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่ที่ท้ายพระราชบัญญัติที่กำหนดไว้ทั้งหมด 34 ชั้น ซึ่งเป็นอัตราภาษีถดถอย</p> <p>ไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมทางภาษีที่ควรมีการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า</p>	<p>มาตรา 24 กำหนดอัตราภาษีไว้ 3 อัตราตามความแตกต่างของการใช้ประโยชน์ในที่ดิน คือ</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างทั่วไป เก็บภาษีไม่เกินร้อยละ 0.5 ของฐานภาษี 2) ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยโดยไม่ประกอบเชิงพาณิชย์ เก็บภาษีไม่เกินร้อยละ 0.1 ของฐานภาษี

ตารางที่ 4.3 (ต่อ)

ประเด็นที่พิจารณา	ภาษีโรงเรือนและที่ดิน	ภาษีบำรุงท้องที่	ภาษีทรัพย์สินฉบับใหม่ คือ รั้งภาษีที่ดิน และสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.
	<p>ผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดรายได้ ในระดับที่ต่างกัน ย่อมมีความสามารถในการชำระภาษีต่างกัน</p> <p>และอัตราภาษีที่สูงถึงร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี ประกอบกับลักษณะทรัพย์สินที่จัดเก็บที่เอื้อต่อการผลักภาระภาษี เป็นผลให้ ผู้ที่ไม่ได้เป็นเจ้าของทรัพย์สิน เช่น ผู้เช่าบ้าน ต้องรับภาระภาษีแทนเจ้าของทรัพย์สินจริง ซึ่งขัดกับหลักความสามารถในการชำระภาษี</p>		<p>3) ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประกอบเกษตรกรรม เก็บภาษีไม่เกินร้อยละ 0.05 ของฐานภาษี</p> <p>ถึงแม้ว่าการกำหนดอัตราภาษีทั้ง 3 อัตรา จะเป็นการกำหนดในอัตราคงที่ แต่การกำหนดอัตราภาษีให้แตกต่างกันตามลักษณะการใช้ประโยชน์ในที่ดิน สามารถสะท้อนถึงหลักความสามารถในการชำระภาษี (The Ability-to-pay Principle) ได้</p> <p>เนื่องจากการใช้ประโยชน์ในลักษณะที่ต่างกัน ย่อมก่อให้เกิดผลประโยชน์ที่แตกต่างกับเจ้าของทรัพย์สิน</p> <p>อย่างไรก็ตาม ร่าง พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฉบับนี้ ยังมีปัญหาเรื่องอัตราภาษีต่ำ โดยเฉพาะอัตราภาษีสำหรับที่ดิน</p>

ตารางที่ 4.3 (ต่อ)

ประเด็นที่พิจารณา	ภาษีโรงเรือนและที่ดิน	ภาษีบำรุงท้องที่	ภาษีทรัพย์สินฉบับใหม่ คือ รั้งภาษีที่ดิน และสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.
			<p>รกร้างว่างเปล่ามิได้ใช้ประโยชน์ ที่มาตรา 29 กำหนดให้เสียภาษีในอัตราไม่เกินร้อยละ 0.5 ของฐานภาษี ใน 3 ปีแรก และหากยังมีได้ทำประโยชน์อีกให้เสียเพิ่มขึ้นอีก 1 เท่า ในทุก 3 ปี แต่ไม่เกินร้อยละ 2 ของฐานภาษี โดยอัตราภาษีที่ต่ำนี้ จะไม่สามารถแก้ไขปัญหาการถือครองที่ดิน ซึ่งเป็นปัญหาความไม่เป็นธรรมทางสังคมได้</p>

จากตารางที่ 4.3 ที่แสดงให้เห็นถึงการพิจารณาความเป็นธรรมของภาษีทั้ง 3 ฉบับ คือ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. สามารถอธิบายอย่างละเอียดได้ ดังนี้

4.2.1 ความเป็นธรรมของภาษีโรงเรือนและที่ดิน

จากการศึกษาสาระสำคัญของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ทั้งในส่วน ของฐานภาษี ข้อยกเว้นข้อลดหย่อน และอัตราภาษี เมื่อนำมาเปรียบเทียบกับหลักความเป็นธรรม ทางภาษี ที่ต้องมีการจัดเก็บโดยยึดหลักความสามารถในการชำระภาษี พบว่า ภาษีโรงเรือนและที่ดินมีปัญหา ดังนี้

4.2.1.1 ฐานภาษีที่ไม่เป็นธรรม

มาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน กำหนดให้มีการเสียภาษีตาม “ค่ารายปี” ของทรัพย์สิน โดยทรัพย์สินที่จัดเก็บคือ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ กับที่ดินซึ่ง ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น

โดยมาตรา 8 กำหนดให้ “ค่ารายปี” หมายถึง จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้ เข้าได้ในปีหนึ่งๆ และกฎหมายกำหนดให้พนักงานเจ้าหน้าที่สามารถใช้ดุลยพินิจในการประเมินค่า รายปีได้ โดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สิน นั้นได้รับประโยชน์ ในกรณีที่หากค่าเช่าไม่ได้หรือเห็นว่าค่ารายปีนั้นมีจำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้น สมควรให้เข้าได้ในปีหนึ่งๆ ประกอบกับมาตรา 18 ที่ได้กำหนดวิธีการประเมินค่าเช่ารายปีไว้แต่ เพียงว่าให้นำค่ารายปีของปีที่ล่วงมาแล้วเป็นหลักสำหรับการคำนวณค่าภาษีที่จะต้องเสียในปีต่อมา ทำให้สามารถสรุปความหมายของค่ารายปีได้ว่า ค่ารายปีเป็นจำนวนค่าเช่าสมมติ เป็นเพียงสิ่ง สะท้อนให้เห็นถึงมูลค่าของทรัพย์สิน ไม่สามารถนำมาใช้เป็นฐานภาษีได้ เพราะตามหลักการภาษี ทรัพย์สินแล้ว จะต้องใช้มูลค่าที่แท้จริงของทรัพย์สิน หรือค่ารายปีของทรัพย์สินที่รัฐกำหนด เป็น ฐานภาษี (ฉันทันท์ จังกาจิตต์, 2537: 32)

ดังนั้น ค่ารายปีในความหมายของภาษีทรัพย์สินจึงหมายถึง “ค่าสมมติ” ซึ่งโดย หลักการแล้ว รัฐต้องมีการกำหนดราคาขั้นต่ำ ตามสภาพหรือสภาพแวดล้อมของทรัพย์สินไว้ ซึ่งก็ คือ ค่ารายปีที่พึงได้จากทรัพย์สินนั้น ฐานการคิดคำนวณจึงควรอยู่ที่มูลค่าราคาค่าเช่าตามราคา ประเมินของสำนักงานประเมินราคาทรัพย์สิน ที่จะต้องทำหน้าที่ในการกำหนดค่ารายปี มิใช่การใช้ ราคาค่าเช่าที่ได้รับเป็นฐานภาษี (ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, 2550: 264) แต่กฎหมายภาษีโรงเรือนและ ที่ดินมิได้กำหนดเช่นนั้น ในทางปฏิบัติจึงมีการใช้ “ราคาค่าเช่าที่ได้รับ” ที่เจ้าของบ้านแต่ละคนเป็น

ผู้กำหนดมาเป็นฐานในการคำนวณภาษี โดยราคาค่าเช่าที่ได้รับจะมีความแตกต่างกันไป ไม่มีหลักเกณฑ์หรือมาตรฐานในการกำหนดราคาค่าเช่าที่ชัดเจน

ดังตัวอย่างในตารางที่ 4.4 ที่แสดงตัวอย่างราคาค่าเช่าบ้านของบ้านตึกเดี่ยว 1 ชั้น ขนาด 72 ตารางเมตร บนพื้นที่ขนาดเท่ากับตัวบ้าน 72 ตารางเมตร ในโครงการบ้านจัดสรรชื่อ บ้านของเรา ดิถุณนทางหลวงหมายเลข 3070 ต.ท่าคูม อ.ศรีมหาโพธิ จ.ปราจีนบุรี ที่มีราคาค่าเช่าบ้านแตกต่างกันตามเจ้าของที่ให้เช่า

ตารางที่ 4.4 แสดงตัวอย่างราคาค่าเช่าบ้านตึกเดี่ยว 1 ชั้น ในโครงการบ้านจัดสรรบ้านของเรา จำแนกตามเจ้าของบ้านแต่ละคน

เจ้าของบ้าน	ราคาค่าเช่าบ้านที่กำหนด	จำนวนภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี) บาท
นามสมมติ 1	3,000	4,500
นามสมมติ 2	3,500	5,250
นามสมมติ 3	4,000	6,000
นามสมมติ 4	4,500	6,750
นามสมมติ 5	5,000	7,500

จากตารางที่ 4.4 จะเห็นว่า เจ้าของบ้านแต่ละคนมีการกำหนดราคาค่าเช่าไม่เท่ากัน ทั้งๆที่บ้านที่ให้เช่ามีลักษณะและขนาดเท่ากัน เพราะฉะนั้น การจัดเก็บภาษีในทางปฏิบัติที่ใช้ “ราคาค่าเช่าที่ได้รับ” เป็นฐานในการคำนวณภาษี จึงเป็นการจัดเก็บภาษีที่ไม่เป็นธรรม เพราะราคาค่าเช่าบ้านแต่ละหลังมีความแตกต่างกันตามดุลยพินิจของผู้ให้เช่า อันเนื่องจากกฎหมายมิได้มีการกำหนดและประเมินค่ารายปีที่ชัดเจนเอาไว้ และผลของการที่ราคาค่าเช่าบ้านแตกต่างกันนั้น จะเป็นผลให้บ้านแต่ละหลังที่มีขนาดเท่ากันและตั้งอยู่ในบริเวณเดียวกัน เสียภาษีโรงเรือนและที่ดินไม่เท่ากัน

นอกจากการนำราคาค่าเช่าที่ได้รับ ที่ไม่มีกรอบหรือหลักเกณฑ์ในการกำหนดที่ชัดเจนมาเป็นฐานภาษีแล้ว พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ยังมีปัญหาในเรื่องการใช้ดุลยพินิจของเจ้าพนักงานในการกำหนดฐานภาษี คือ มาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัตินี้ กำหนดไว้เพียงแต่ให้ค่ารายปีคือ จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ในปีหนึ่งๆ และยังคงกำหนดให้เจ้าหน้าที่มีอำนาจในการประเมินค่ารายปีได้ หากเห็นว่าค่ารายปีนั้นเป็นค่ารายปีที่ไม่ถูกต้องหรือ

เป็นกรณีที่หาค่ารายปีไม่ได้ โดยมีได้มีการกำหนดถึงกระบวนการประเมินค่ารายปีไว้ จึงเป็นการเปิดโอกาสให้พนักงานเจ้าหน้าที่ใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาแบบขาดหลักเกณฑ์ ใช้ดุลยพินิจในการประเมินค่ารายปีเป็นกรณีๆไป (ศุภลักษณ์ พินิจภูวคณ, 2550: 212-218) ไม่มีมาตรฐาน ไม่มีกรอบหรือตัวแบบในการประเมินตรวจสอบว่าค่ารายปีที่พนักงานเจ้าหน้าที่ใช้ดุลยพินิจในการประเมินนั้นจะมีความถูกต้องและเป็นธรรมกับผู้เสียภาษีทุกคน ส่งผลต่อความแน่นอน และขัดกับหลักความเป็นธรรมด้วย เนื่องจากค่ารายปีที่ถูกใช้เป็นฐานในการประเมินภาษีไม่มีหลักเกณฑ์ในการประเมินที่ชัดเจน แต่ขึ้นอยู่กับการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ ที่อาจเป็นช่องทางให้เกิดการรั่วไหลของภาษีหรือการทุจริตคอร์รัปชันต่างๆได้ (ดวงมณี เลาวกุล, 2553)

นอกจากการเปิดโอกาสให้พนักงานเจ้าหน้าที่สามารถใช้ดุลยพินิจในการประเมินค่ารายปี โดยปราศจากการกำหนดหลักเกณฑ์ในการประเมินที่ชัดเจนแล้ว การให้ความหมายของคำว่า “โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ” ในมาตรา 5 และการให้ความหมายของคำว่า “ที่ดินซึ่งปลูกโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ” ในมาตรา 6 ไว้ในลักษณะกว้างๆ ไม่มีการกำหนดคุณสมบัติในการพิจารณาไว้อย่างชัดเจน ดังที่อธิบายไว้ในเรื่องความแน่นอนแล้ว ทำให้เกิดปัญหาในการวินิจฉัยว่าทรัพย์สินใดที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษี โรงเรือนและที่ดิน และเกิดความสับสนในการแยกแยะว่าทรัพย์สินซึ่งเป็นที่ดินซึ่งปลูกโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ นั้น เป็นทรัพย์สินที่เข้าข่ายเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน หรือภาษีบำรุงท้องที่ (สำออง ทองสกุล, 2553: 78) จึงนำไปสู่การตีความวินิจฉัยเป็นกรณีๆไป โดยไม่มีหลักประกันว่า การพิจารณาในทุกกรณีจะมีมาตรฐาน หรือได้รับการปฏิบัติในลักษณะเดียวกัน เนื่องจากการพิจารณาดังกล่าวจะเป็นการพิจารณาโดยอาศัยการตีความและใช้ดุลยพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่ ที่เป็นผลมาจากการที่กฎหมายมิได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาแยกแยะทรัพย์สินที่เข้าข่ายเสียภาษี โรงเรือนและที่ดินไว้อย่างชัดเจน

ซึ่งการที่กฎหมายเปิดโอกาสให้พนักงานเจ้าหน้าที่สามารถใช้ดุลยพินิจในการประเมินค่ารายปี และพิจารณาว่าทรัพย์สินใดที่เข้าข่ายเสียภาษี โรงเรือนและที่ดินบ้างดังกล่าว เป็นลักษณะที่ไม่สะท้อนหลักความเป็นธรรมตามหลักเกณฑ์ภาษีที่ดี เนื่องจากการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ในบางครั้ง อาจเป็นการเอื้อประโยชน์ต่อตนเอง ผู้มีอำนาจ และญาติพี่น้องได้ ทำให้ผู้ที่ควรเสียภาษีมากอาจได้รับการช่วยเหลือจากพนักงานด้วยการประเมินราคาค่าเช่าที่ต่ำกว่าความเป็นจริง เพื่อให้เสียภาษีน้อยลง หรือการพิจารณาว่าทรัพย์สินนั้นไม่เข้าข่ายเสียภาษี โรงเรือนและที่ดิน แต่เข้าข่ายเสียภาษีบำรุงท้องที่ ซึ่งจะเสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าภาษีโรงเรือนและที่ดินมาก ผู้ครอบครองทรัพย์สินแต่ละคนอาจได้รับการประเมินด้วยการตีความจากพนักงานเจ้าหน้าที่แต่ละคนในลักษณะที่ต่างกัน ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรม ขัดกับหลักความสามารถในการชำระภาษี (The

Ability-to-pay Principle) เนื่องจากการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ อาจทำให้ผู้ที่ครอบครองทรัพย์สินมูลค่าสูงมีภาระภานี้น้อยกว่าผู้ที่ครอบครองทรัพย์สินในมูลค่าที่ต่ำกว่าได้

4.2.1.2 อัตราภานี้นคงที่

มาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภานี้นโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 กำหนดให้เสียภานี้นในอัตราร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี ซึ่งเป็นการเก็บภานี้นในอัตรากที่กับทรัพย์สินทุกประเภทที่เข้าข่ายเสียภานี้นโรงเรือนและที่ดิน จึงไม่มีความสอดคล้องกับหลักความสามารถในการชำระภานี้น (The Ability-to-pay Principle) ที่ผู้มีความสามารถมากต้องชำระภานี้นในอัตรากที่มากกว่าผู้ที่มีความสามารถน้อย เพราะการจัดเก็บภานี้นในอัตรากที่จะทำให้ผู้ที่เป็นเจ้าของทรัพย์สินที่ได้รับค่าเช่ามากกว่าหรือมีรายได้จากทรัพย์สินมากกว่า เสียภานี้นในอัตรากที่เท่ากับเจ้าของทรัพย์สินที่ได้รับค่าเช่าน้อยกว่า ทั้งๆที่ผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดรายได้สูงกว่ายอมเป็นผู้มีความสามารถในการชำระภานี้นมากกว่าผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดรายได้ต่ำกว่า (วิระศักดิ์ เครือเทพ, 2548: 29)

4.2.1.3 การผลักรภานี้น

จากการวิเคราะห์ในส่วนของความแน่นอนด้านภานี้นของภานี้นโรงเรือนและที่ดิน พบว่า พระราชบัญญัติภานี้นโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มีผลบังคับใช้กับเจ้าของทรัพย์สินที่ใช้ทรัพย์สินนั้นเพื่อก่อให้เกิดรายได้ เช่น การใช้ประกอบการค้า การให้เช่าบ้านอยู่อาศัย เป็นต้น ซึ่งทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายต้องเสียภานี้นนี้มีลักษณะเอื้อต่อการผลักรภานี้น คือ เจ้าของทรัพย์สินสามารถผลักรภานี้นไปในรูปของราคาคินค้า หรือราคาค่าเช่าบ้านได้ ประกอบกับอัตรากที่สูงถึงร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี ทำให้เจ้าของทรัพย์สินมีภานี้นมาก ดังตัวอย่าง

ตัวอย่างที่ 1

ทาวน์เฮาส์ 3 ชั้น เขตพระโขนง ขนาด 96 ตารางเมตร ตั้งอยู่บนที่ดินขนาดเท่ากับตัวบ้าน คือ 96 ตารางเมตร ให้เช่าราคา 20,000 บาทต่อเดือน

ค่ารายปี	=	ค่าเช่าที่เรียกเก็บ	
ค่ารายปี	=	20,000 × 12	= 240,000 บาท
ดังนั้น ต้องเสียภานี้นโรงเรือนและที่ดิน	=	240,000 × 12.5%	
	=	30,000 บาทต่อปี	

ตัวอย่างที่ 2

บ้านตึกเดี่ยว 1 ชั้น ดินทางหลวงหมายเลข 3079 ต. ท่าตูม อ. ศรีมหาโพธิ จังหวัดปราจีนบุรี ขนาด 72 ตารางเมตร ตั้งอยู่บนที่ดินขนาดเท่ากับตัวบ้าน คือ 72 ตารางเมตร ให้เช่าราคา 4,500 บาทต่อเดือน

$$\begin{aligned}
 \text{ค่ารายปี} &= \text{ค่าเช่าที่เรียกเก็บ} \\
 \text{ค่ารายปี} &= 4,500 \times 12 = 54,000 \text{ บาท} \\
 \text{ดังนั้น ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน} &= 54,000 \times 12.5\% \\
 &= 6,750 \text{ บาทต่อปี}
 \end{aligned}$$

จากตัวอย่างจะเห็นว่า เจ้าของบ้านเช่าจะต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงมาก คือ ร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี หรือเท่ากับค่าเช่าบ้าน 1 เดือนครึ่ง เจ้าของบ้านส่วนใหญ่จึงผลักภาระภาษีไปให้กับผู้เช่าให้เป็นผู้เสียภาษีแทน โดยกำหนดไว้ในสัญญาเช่า หรือกำหนดราคาค่าเช่าให้สูงขึ้น ซึ่งการกระทำดังกล่าว มีลักษณะที่ขัดกับหลักความสามารถในการเสียภาษีอย่างยิ่ง เพราะโดยปกติแล้วผู้ที่เช่าบ้านส่วนใหญ่มักจะเป็นผู้มีรายได้น้อย (ปกิต แพร่ชินวงศ์, 2552: 168) แต่กลับต้องเสียภาษีแทนผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินที่ให้เช่า ส่วนผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินที่ให้เช่านอกจากจะไม่ต้องเสียภาษีในส่วนของบ้านที่ตนเองอยู่อาศัยเนื่องจากได้รับยกเว้นตามกฎหมายแล้ว ก็ยังไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินในบ้านที่ให้เช่าอีก เพราะสามารถผลักภาระภาษีไปให้บุคคลอื่นเสียแทนได้

4.2.1.4 ข้อยกเว้นภาษีที่ไม่เป็นธรรม

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ได้กำหนดข้อยกเว้นสำหรับทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินไว้ในมาตรา 9 และมาตรา 10 (สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, ม.ป.ป.) ดังนี้

มาตรา 9 ทรัพย์สินดังต่อไปนี้ ท่านให้ยกเว้นจากบทบัญญัติแห่งภาคนี้

- (1) พระราชวังอันเป็นส่วนของแผ่นดิน
- (2) ทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะและทรัพย์สินของการรถไฟแห่งประเทศไทยที่ใช้ในกิจการการรถไฟโดยตรง
- (3) ทรัพย์สินของโรงพยาบาลสาธารณะและโรงเรียนสาธารณะ ซึ่งกระทำการอันมิใช่เพื่อเป็นผลกำไรส่วนบุคคล และใช้เฉพาะในการรักษาพยาบาลและในการศึกษา
- (4) ทรัพย์สินซึ่งเป็นศาสนสมบัติอันใช้เฉพาะในศาสนกิจอย่างเดียว หรือเป็นที่อยู่ของสงฆ์
- (5) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งปิดไว้ตลอดปีและเจ้าของมิได้อยู่เองหรือให้ผู้อื่นอยู่นอกจากคนเฝ้า ในโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ หรือในที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกัน

(6) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างของการเคหะแห่งชาติที่ผู้เช่าซื้ออาศัยอยู่เอง โดยมีได้ใช้เป็นที่เก็บสินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรมหรือประกอบกิจการอื่นเพื่อหารายได้

มาตรา 10 โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งเจ้าของอยู่เองหรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษา และซึ่งมิได้ใช้เป็นที่ไว้สินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรม ท่านให้คงเว้นจากบทบัญญัติแห่งภาคนี้ตั้งแต่ พ.ศ. 2475 เป็นต้นไป

จากการกำหนดข้อยกเว้นในมาตรา 9 และมาตรา 10 ข้างต้น จะเห็นว่า เป็นการกำหนดข้อยกเว้น โดยคำนึงถึงลักษณะการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินเท่านั้น มิได้มีการนำมูลค่าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างตลอดจนที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกันมาประกอบการพิจารณาข้อยกเว้นแต่อย่างใด ซึ่งการกำหนดข้อยกเว้นในลักษณะนี้ จะทำให้เจ้าของ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างและที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกัน ที่เจ้าของใช้อยู่อาศัยเองหรือเปิดว่างไว้ได้รับการยกเว้นเหมือนกันทั้งหมด โดยข้อยกเว้นนี้จะเป็นผลให้ผู้ที่เป็นเจ้าของทรัพย์สินที่มีมูลค่าหลายล้านบาท ได้รับการยกเว้นเท่ากับผู้ที่เป็นเจ้าของทรัพย์สินที่มีมูลค่าในหลักหมื่นหรือหลักแสนบาท ซึ่งเป็นลักษณะของความไม่เป็นธรรม ระหว่างผู้ที่มีฐานะหรือครอบครองทรัพย์สินในมูลค่าที่แตกต่างกันมาก (ไกรยุทธ ชีรตยาคินันท์, 2534 อ้างถึงใน ปกิต แพร่ชินวงศ์, 2552: 172) ดังตัวอย่างที่ผู้เขียนปรับปรุงจากปกิต แพร่ชินวงศ์ (2552: 172-173) ดังนี้

นาย ก. เป็นเจ้าของบ้านและที่ดินมูลค่า 10,000,000 บาท นาย ข. เป็นเจ้าของบ้านและที่ดินมูลค่า 100,000 บาท โดยนาย ก. และนาย ข. ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินตามมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 เนื่องจากทั้งนาย ก. และนาย ข. ได้ใช้บ้านและที่ดินดังกล่าวเป็นที่อยู่อาศัย และบ้านที่อยู่อาศัยดังกล่าวมีขนาดเข้าขอลดหย่อนตามมาตรา 22 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

จากตัวอย่างจะเห็นว่า นาย ก. และนาย ข. ซึ่งครอบครองทรัพย์สินมูลค่าต่างกันมาก แต่ได้รับการยกเว้นในลักษณะเดียวกันนั้น ไม่สามารถสะท้อนหลักความเป็นธรรมตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (The Ability-to-pay Principle) ได้ เพราะเมื่อนำมูลค่าทรัพย์สินของนาย ก. และนาย ข. มาเปรียบเทียบในเบื้องต้นจะพบว่า นาย ก. จะได้รับประโยชน์จากการยกเว้นภาษีเป็นมูลค่าถึง 10,000,000 บาท ส่วนนาย ข. จะได้รับประโยชน์จากการยกเว้นภาษีเพียง 100,000 บาท ซึ่งหากนำมาเปรียบเทียบกันแล้ว นาย ก. จะได้รับประโยชน์จากการยกเว้นภาษีมากกว่านาย ข. คิดเป็นมูลค่า 9,900,000 บาท

กรณีการได้รับยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ของนาย ก. และนาย ข. ข้างต้น เมื่อนำมาเปรียบเทียบกับกรณีกำหนดภาษีตามร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. แล้ว สามารถแสดงให้เห็นถึงปัญหาความไม่เป็นธรรมของภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ที่ได้ ดังตารางที่ 4.5

ตารางที่ 4.5 แสดงการคำนวณภาษีของทรัพย์สินที่ใช้อู่อาศัยของภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ เปรียบเทียบกับร่างภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

เจ้าของทรัพย์สิน	มูลค่าทรัพย์สิน (บาท)	พ.ร.บ. ภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และ พ.ร. บ. ภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508	ร่าง พ.ร.บ. ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. (ร่างภาษีทรัพย์สินฉบับใหม่)
นาย ก.	10,000,000	นาย ก. ไม่ต้องเสียภาษี เนื่องจาก เข้าช้อยกเว้นข้อตกลงหย่อนของภาษี ทั้ง 2 ฉบับ	นาย ก. ถือครองทรัพย์สินมูลค่า 10,000,000 บาท เพราะฉะนั้น นาย ก. จะเสียภาษี 10,000 บาท
นาย ข.	100,000	นาย ข. ไม่ต้องเสียภาษี เนื่องจาก เข้าช้อยกเว้นข้อตกลงหย่อนของภาษี ทั้ง 2 ฉบับ	นาย ข. ถือครองทรัพย์สินมูลค่า 100,000 บาท เพราะฉะนั้น นาย ข. จะเสียภาษี 100 บาท

หมายเหตุ: อัตราภาษีสำหรับทรัพย์สินที่ใช้อู่อาศัย ในการคำนวณภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เท่ากับ ร้อยละ 0.1 ของมูลค่าทรัพย์สิน

จากตัวอย่างการคำนวณเปรียบเทียบระหว่างภาษีที่ใช้จัดเก็บอยู่ในปัจจุบันกับร่างภาษีทรัพย์สินฉบับใหม่ ดังตารางที่ 4.5 จะเห็นว่า หากมีการจัดเก็บโดยใช้พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ตามที่จัดเก็บอยู่ในปัจจุบัน จะทำให้ผู้ที่เป็นเจ้าของทรัพย์สินที่มีลักษณะเข้าช้อยกเว้นเหมือนกัน แต่มีมูลค่าที่แตกต่างกันมาก เช่น กรณีของนาย ก. และนาย ข. ที่มีทรัพย์สินมูลค่าต่างกันถึง 100 เท่า จะเสียภาษีในมูลค่า

ที่เท่ากันคือ ศูนย์บาท ทั้งๆที่เจ้าของทรัพย์สินที่มีมูลค่าแตกต่างกันมากนี้ มีความสามารถในการชำระภาษีไม่เท่ากัน ในทางตรงกันข้าม หากเป็นการคำนวณภาษีภายใต้ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ที่ใช้มูลค่าของทรัพย์สินเป็นฐานในการคำนวณภาษี จะทำให้นาย ก. ซึ่งเป็นเจ้าของทรัพย์สินที่มีมูลค่ามากกว่าต้องเสียภาษีในมูลค่าที่มากกว่านาย ข. ถึง 100 เท่า ซึ่งการเสียภาษีในลักษณะนี้มีความสอดคล้องกับหลักความสามารถในการชำระภาษีตามหลักความเป็นธรรม เพราะผู้ที่ครอบครองทรัพย์สินที่มีมูลค่าสูงจะเสียภาษีมากกว่าผู้ที่เป็นเจ้าของทรัพย์สินที่มีมูลค่าต่ำ

เพราะฉะนั้นจึงสรุปได้ว่า การกำหนดข้อยกเว้นข้อลดหย่อนทางภาษีโดยคำนึงถึงเพียงลักษณะการใช้ประโยชน์และขนาดของทรัพย์สิน โดยที่มิได้คำนึงถึงมูลค่าของทรัพย์สินซึ่งเป็นสิ่งที่สะท้อนความสามารถในการชำระภาษีของแต่ละคน (จิรพรรณ ชีรานนท์, 2548: 174) ของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 เป็นการจัดเก็บภาษีที่ไม่เป็นธรรมตามหลักความสามารถในการชำระภาษี

4.2.2 ความเป็นธรรมของภาษีบำรุงท้องที่

มาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 กำหนด “ให้ผู้ซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินในวันที่ 1 มกราคมของปีใด มีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่สำหรับปีนั้นจากราคาปานกลางของที่ดินตามบัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่”

จากข้อกำหนดในมาตรา 7 ข้างต้น สามารถแยกได้เป็น 2 ประเด็น คือ ฐานภาษี และอัตราภาษี โดยทั้งสองประเด็นสามารถนำมาพิจารณาเปรียบเทียบกับหลักความเป็นธรรมตามหลักเกณฑ์ภาษีที่ดีได้ดังนี้

4.2.2.1 ฐานภาษีบำรุงท้องที่ ที่พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 กำหนดให้ใช้ “ราคาปานกลางที่ดิน” เป็นฐานภาษี โดยมาตรา 13 ได้กำหนดว่า การตีราคาปานกลางที่ดินนั้น ให้นำเอาราคาที่ดินในหน่วยที่จะทำการตีราคาซึ่งซื้อขายกัน โดยสุจริตครั้งสุดท้ายไม่น้อยกว่าสามรายในระยะเวลาไม่เกินหนึ่งปีก่อนวันตีราคา มาคำนวณถัวเฉลี่ยเป็นราคาปานกลาง โดยมีให้คำนวณราคาโรงเรือนสิ่งปลูกสร้าง หรือสิ่งเพาะปลูกเข้าด้วย ซึ่งการตีราคาปานกลางตามมาตรา 13 นั้น มาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัตินี้ได้กำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาตีราคาปานกลางของที่ดินในรอบระยะเวลา 4 ปี แต่ในทางปฏิบัติกลับมิได้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎหมาย โดยราคาปานกลางที่ดินที่ใช้จัดเก็บภาษีอยู่ในปัจจุบันยังเป็นราคาปานกลางที่ดินปี พ.ศ. 2521-2524 (จรูญศรี ชาญหาต, 2552: 90) ซึ่งเป็นราคาที่ไม่มีเป็นปัจจุบัน ไม่สามารถสะท้อนมูลค่าที่แท้จริงของทรัพย์สินในปัจจุบันได้ เนื่องจากเป็นราคาที่ได้ประเมินไว้ตั้งแต่ 30 ปีที่แล้ว เพราะฉะนั้นการจัดเก็บภาษีบำรุง

ห้องที่โดยใช้ราคาปานกลางที่ดินปี 2521-2524 เป็นฐานภาษี จึงเป็นการจัดเก็บภาษีที่ไม่มีความเป็นธรรม (กรกัญญา เตชะรุ่งนรินทร์, 2552: 75)

โดยเหตุที่ทำให้การจัดเก็บภาษีบำรุงห้องที่โดยใช้ราคาปานกลางที่ดินปี 2521-2524 เป็นฐานภาษี ไม่สะท้อนหลักความเป็นธรรมตามหลักเกณฑ์ภาษีที่ดินนั้นก็เนื่องจากว่า มูลค่าที่ดินในปัจจุบันกับมูลค่าที่ดินเมื่อ 30 ปีที่แล้ว ย่อมมีความเปลี่ยนแปลงไป อันเนื่องมาจากการพัฒนาการคมนาคมขนส่ง และการก่อสร้างสาธารณูปโภคต่างๆ ซึ่งมีอัตราในการพัฒนาไม่เท่ากัน และส่งผลต่อความเจริญในแต่ละพื้นที่ ที่ทำให้มีอัตราการเพิ่มขึ้นของมูลค่าที่ดินไม่เท่ากัน

โดยการศึกษาของ กรกัญญา เตชะรุ่งนรินทร์ (2552: 79) เศรษฐกรชำนาญการพิเศษ สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง ที่ได้ทำการศึกษาการเพิ่มขึ้นของราคาที่ดิน โดยการสุ่มตัวอย่างที่ดินที่จัดเก็บภาษีในกรุงเทพมหานคร 9 เขต และทำการเปรียบเทียบราคาปานกลางของที่ดินปี 2521-2524 กับราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินปี 2547-2550 พบว่า ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินปี 2547-2550 เพิ่มขึ้นจากราคาปานกลางที่ดินปี 2521-2524 เป็นจำนวนตั้งแต่ 4 เท่า ถึง 4,137 เท่า

ตารางที่ 4.6 แสดงอัตราราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินปี พ.ศ. 2547-2550 ที่เพิ่มขึ้นจากราคาปานกลางที่ดินปี พ.ศ. 2521-2524 ในกรุงเทพมหานคร 9 เขต

เขต	อัตราราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินปี พ.ศ. 2547-2550 ที่เพิ่มขึ้นจากราคาปานกลางที่ดินปี พ.ศ. 2521-2524
1) พระนคร	5-19 เท่า
2) ราชเทวี	8-30 เท่า
3) ลาดพร้าว	4-81 เท่า
4) ยานนาวา	8-93 เท่า
5) คลิ่งชัน	14-213 เท่า
6) ภาษีเจริญ	28-215 เท่า
7) มีนบุรี	12-432 เท่า
8) หนองจอก	42-259 เท่า
9) บางขุนเทียน	82-4,137 เท่า

แหล่งที่มา: กรกัญญา เตชะรุ่งนรินทร์, 2552: 79.

จากการศึกษาการเพิ่มขึ้นของราคาที่ดินข้างต้นจะเห็นว่า ราคาที่ดินในปัจจุบันกับราคาปานกลางที่ดินที่ประเมินไว้เมื่อปี พ.ศ. 2521-2524 ซึ่งเป็นระยะเวลากว่า 30 ปีแล้ว มีความแตกต่างกันเป็นอย่างมาก และแต่ละพื้นที่ก็มีอัตราการเพิ่มของราคาที่ดินไม่เท่ากัน แต่กลับยังต้องเสียภาษีโดยใช้ราคาปานกลางในอดีต ซึ่งมีค่าต่ำกว่ามูลค่าที่ดินในปัจจุบันหลายเท่าเป็นฐานภาษี จึงถือว่าไม่มีความเป็นธรรมอย่างยิ่ง

โดยเฉพาะในกรณีของผู้ที่เป็นเจ้าของที่ดินที่มีราคาปานกลางปี 2521-2524 เท่ากัน แต่เนื่องจากความเปลี่ยนแปลงทางสังคม รวมถึงการพัฒนาทางเศรษฐกิจต่างๆที่ส่งผลให้พื้นที่ที่เคยมีค่าราคาปานกลางที่ดินเท่ากันเมื่อปี 2521-2524 มีมูลค่าที่ดินในปัจจุบันแตกต่างกัน ดังตัวอย่างในตารางที่ 4.7 ที่แสดงถึงการเปรียบเทียบราคาปานกลางที่ดิน พ.ศ. 2521-2524 กับราคาประเมินที่ดิน พ.ศ. 2551-2554 โดยการสุ่มเปรียบเทียบพื้นที่ที่มีราคาปานกลางที่ดิน พ.ศ. 2521-2524 เท่ากัน ที่ราคา 800,000 บาทต่อไร่

ตารางที่ 4.7 แสดงการเปรียบเทียบราคาปานกลางที่ดิน พ.ศ. 2521-2524 กับราคาประเมินที่ดิน พ.ศ. 2551-2554 โดยการสุ่มเปรียบเทียบพื้นที่ที่มีราคาปานกลาง
ที่ดิน พ.ศ. 2521-2524 เท่ากันที่ราคา 800,000 บาทต่อไร่

เขต	ที่ดิน	ราคาปานกลางที่ดิน	ราคาประเมินที่ดิน	อัตราการเพิ่ม
		พ.ศ. 2521-2524 (บาท/ไร่)	พ.ศ. 2551-2554 (บาท/ไร่)	(เท่า)
ยานนาวา	ติดถนนช่องนนทรี ลึกจากถนนเข้าไป 40 เมตร	800,000	40,000,000-60,000,000	62.50
ธนบุรี	ติดถนนสมเด็จพระเจ้าตากสิน ลึกจากถนนเข้าไป 30 เมตร	800,000	20,000,000-52,000,000	45.00
	ติดถนนเจริญนคร ลึกจากถนนเข้าไป 30 เมตร	800,000	20,000,000-52,000,000	45.00
	ติดถนนมไหสวรรค์ ลึกจากถนนเข้าไป 30 เมตร	800,000	34,000,000-52,000,000	53.75
	ติดถนนเทอดไท ลึกจากถนนเข้าไป 60 เมตร	800,000	13,600,000-32,400,000	28.75
	ติดถนนอินทรพิทักษ์ ลึกจากถนนเข้าไป 30 เมตร	800,000	17,200,000-52,000,000	43.25
คลองสาน	ติดถนนอิสระภาพ ลึกจากถนนเข้าไป 30 เมตร	800,000	10,400,000-40,000,000	31.50
	ติดถนนท่าดินแดง ลึกจากถนนเข้าไป 30 เมตร	800,000	24,000,000-40,000,000	40.00
	ติดถนนเชียงใหม่ ลึกจากถนนเข้าไป 30 เมตร	800,000	12,000,000-20,400,000	20.25
	ติดถนนสมเด็จพระเจ้าพระยา ลึกจากถนนเข้าไป 30 เมตร	800,000	24,000,000-34,000,000	36.25
	ติดถนนลาดหญ้า ลึกจากถนนเข้าไป 30 เมตร	800,000	27,200,000-60,000,000	54.50
	ติดถนนเจริญนคร ลึกจากถนนเข้าไป 30 เมตร	800,000	20,000,000-52,000,000	45.00

ตารางที่ 4.7 (ต่อ)

เขต	ที่ดิน	ราคาปานกลางที่ดิน	ราคาประเมินที่ดิน	อัตราการเพิ่ม
		พ.ศ. 2521-2524 (บาท/ไร่)	พ.ศ. 2551-2554 (บาท/ไร่)	(เท่า)
บางกอกน้อย	ติดถนนอิสรภาพ ลึกจากถนนเข้าไป 30 เมตร	800,000	10,400,000-40,000,000	31.50
	ติดถนนจรูญสนิทวงศ์ ลึกจากถนนเข้าไป 30 เมตร	800,000	20,400,000-40,000,000	37.75
	ติดถนนอรุณอมรินทร์ ลึกจากถนนเข้าไป 60 เมตร	800,000	17,200,000-40,000,000	35.75
	ติดถนนสมเด็จพระปิ่นเกล้า ลึกจากถนนเข้าไป 60 เมตร	800,000	20,000,000-68,000,000	55.00
	ติดถนนราชวิถี ลึกจากถนนเข้าไป 60 เมตร	800,000	30,000,000-40,000,000	43.75

แหล่งที่มา: สำนักการคลังกรุงเทพมหานคร, 2525; กรมธนารักษ์, 2551ค.

จากตารางที่ 4.7 แสดงให้เห็นถึงความแตกต่างของการเพิ่มขึ้นของราคาประเมินที่ดินในแต่ละพื้นที่ ซึ่งเคยมีราคาปานกลางที่ดินทำกันในปี พ.ศ. 2521-2524 แต่ในปัจจุบันกลับไม่เป็นเช่นนั้น กล่าวคือ ราคาประเมินที่ดินปี พ.ศ. 2551-2554 ของพื้นที่ตัวอย่าง มีอัตราการเพิ่มขึ้นของราคาประเมินที่ดิน 20.25 - 62.50 เท่า แต่กลับต้องเสียภาษีโดยใช้ค่าราคาปานกลางที่ดินในปี พ.ศ. 2521-2524 เป็นฐานภาษี ซึ่งเท่ากับ 800,000 บาทต่อไร่เท่ากันหมดทุก 17 พื้นที่ตัวอย่าง เพราะฉะนั้น การจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ โดยใช้ค่าราคาปานกลางที่ดินปี พ.ศ. 2521-2524 เป็นฐานภาษีนั่น จึงเป็นลักษณะที่ไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการชำระภาษี (The Ability-to-pay Principle) ตามหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง ที่ผู้มีความสามารถในการชำระภาษีมากต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าผู้ที่มีความสามารถในการชำระภาษีน้อยกว่า (รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์, 2516: 41-44) หรืออาจกล่าวได้ว่า ผู้ที่เป็นเจ้าของที่ดินที่มีมูลค่ามากกว่าต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าผู้เป็นเจ้าของที่ดินที่มีมูลค่าต่ำกว่า

จากตารางจะเห็นว่า พื้นที่ตัวอย่างทั้ง 17 พื้นที่นั้น เป็นพื้นที่ที่มีราคาประเมินที่ดินในปัจจุบัน (พ.ศ. 2551-2554) แตกต่างกัน แต่กลับต้องเสียภาษีโดยใช้ค่าราคาปานกลางที่ดิน 800,000 บาทต่อไร่เป็นฐานภาษีเท่ากัน จึงไม่มีความเป็นธรรมกับผู้ที่เป็นเจ้าของที่ดินในพื้นที่ที่มีอัตราการพัฒนาหรือการเพิ่มของราคาที่ดินต่ำกว่า เช่น ผู้เป็นเจ้าของที่ดินในพื้นที่ติดถนนช่องนนทรี ลึกจากถนนเข้าไป 40 เมตร ซึ่งมีราคาประเมินที่ดินปี พ.ศ. 2551-2554 เท่ากับ 40,000,000-60,000,000 บาทต่อไร่ กับผู้เป็นเจ้าของที่ดินในพื้นที่ติดถนนเชียงใหม่ ลึกจากถนนเข้าไป 30 เมตร ที่มีราคาประเมินที่ดินปี พ.ศ. 2551-2554 เท่ากับ 12,000,000-20,400,000 บาทต่อไร่ ซึ่งมูลค่าที่ดินของทั้ง 2 พื้นที่ที่มีความแตกต่างกันถึง 3.09 เท่า แต่กลับต้องเสียภาษีโดยใช้ราคาปานกลาง 800,000 บาทต่อไร่ เป็นฐานภาษีเหมือนกัน ทั่วๆไปผู้เป็นเจ้าของที่ดินติดถนนเชียงใหม่มีความสามารถในการชำระภาษีน้อยกว่าผู้เป็นเจ้าของที่ดินติดถนนช่องนนทรี การจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ในปัจจุบันจึงเป็นการจัดเก็บที่ไม่มีความเป็นธรรม ขัดกับหลักความสามารถในการชำระภาษีเป็นอย่างยิ่ง

4.2.2.2 อัตราภาษีที่ใช้ในการคำนวณภาษีบำรุงท้องที่มีลักษณะถดถอย ขัดกับหลักความสามารถในการชำระภาษี ไม่สะท้อนความเป็นธรรมตามหลักเกณฑ์ภาษีที่ดี

โดยอัตราภาษีที่ใช้อยู่ในปัจจุบันตามบัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่ ที่กำหนดไว้ในมาตรา 7 ของพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มีดังนี้

ตารางที่ 4.8 แสดงบัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่ 34 ชั้น ตามที่กำหนดไว้ในท้ายพระราชบัญญัติภาษี
บำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

ชั้น	ราคาปานกลางของที่ดิน	ภาษีไร่ละ		เฉลี่ย อัตรา ร้อยละ
		บาท	สต.	
1	ไม่เกินไร่ละ 200 บาท	-	50	0.25
2	เกินไร่ละ 200 บาท ถึงไร่ละ 400 บาท	1	-	0.33
3	เกินไร่ละ 400 บาท ถึงไร่ละ 600 บาท	2	-	0.40
4	เกินไร่ละ 600 บาท ถึงไร่ละ 800 บาท	3	-	0.43
5	เกินไร่ละ 800 บาท ถึงไร่ละ 1,000 บาท	4	-	0.44
6	เกินไร่ละ 1,000 บาท ถึงไร่ละ 1,200 บาท	5	50	0.50
7	เกินไร่ละ 1,200 บาท ถึงไร่ละ 1,400 บาท	7	-	0.54
8	เกินไร่ละ 1,400 บาท ถึงไร่ละ 1,600 บาท	8	-	0.53
9	เกินไร่ละ 1,600 บาท ถึงไร่ละ 1,800 บาท	9	-	0.53
10	เกินไร่ละ 1,800 บาท ถึงไร่ละ 2,000 บาท	10	-	0.53
11	เกินไร่ละ 2,000 บาท ถึงไร่ละ 2,200 บาท	11	-	0.52
12	เกินไร่ละ 2,200 บาท ถึงไร่ละ 2,400 บาท	12	-	0.52
13	เกินไร่ละ 2,400 บาท ถึงไร่ละ 2,600 บาท	13	-	0.52
14	เกินไร่ละ 2,600 บาท ถึงไร่ละ 2,800 บาท	14	-	0.52
15	เกินไร่ละ 2,800 บาท ถึงไร่ละ 3,000 บาท	15	-	0.52
16	เกินไร่ละ 3,000 บาท ถึงไร่ละ 3,500 บาท	17	50	0.54
17	เกินไร่ละ 3,500 บาท ถึงไร่ละ 4,000 บาท	20	-	0.53
18	เกินไร่ละ 4,000 บาท ถึงไร่ละ 4,500 บาท	22	50	0.53
19	เกินไร่ละ 4,500 บาท ถึงไร่ละ 5,000 บาท	25	-	0.53
20	เกินไร่ละ 5,000 บาท ถึงไร่ละ 5,500 บาท	27	50	0.52
21	เกินไร่ละ 5,500 บาท ถึงไร่ละ 6,000 บาท	30	-	0.52
22	เกินไร่ละ 6,000 บาท ถึงไร่ละ 6,500 บาท	32	50	0.52
23	เกินไร่ละ 6,500 บาท ถึงไร่ละ 7,000 บาท	35	-	0.52
24	เกินไร่ละ 7,000 บาท ถึงไร่ละ 7,500 บาท	37	50	0.52
25	เกินไร่ละ 7,500 บาท ถึงไร่ละ 8,000 บาท	40	-	0.52
26	เกินไร่ละ 8,000 บาท ถึงไร่ละ 8,500 บาท	42	50	0.52
27	เกินไร่ละ 8,500 บาท ถึงไร่ละ 9,000 บาท	45	-	0.51
28	เกินไร่ละ 9,000 บาท ถึงไร่ละ 9,500 บาท	47	50	0.51

ตารางที่ 4.8 (ต่อ)

ชั้น	ราคาปานกลางของที่ดิน				ภาษีไร่ละ		เฉลี่ย อัตรา ร้อยละ		
					บาท	สต.			
29	เกินไร่ละ	9,500	บาท	ถึงไร่ละ	10,000	บาท	50	-	0.51
30	เกินไร่ละ	10,000	บาท	ถึงไร่ละ	15,000	บาท	55	-	0.44
31	เกินไร่ละ	15,000	บาท	ถึงไร่ละ	20,000	บาท	60	-	0.34
32	เกินไร่ละ	20,000	บาท	ถึงไร่ละ	25,000	บาท	65	-	0.29
33	เกินไร่ละ	25,000	บาท	ถึงไร่ละ	30,000	บาท	70	-	0.25
34	เกินไร่ละ	30,000	บาท	ให้เสียภาษีไร่ละ					
	ตั้งต่อไปนี้								
	(1)	สำหรับราคาปานกลางของที่ดิน 30,000 บาทแรก เสียภาษี							
		70 บาท							
	(2)	สำหรับราคาปานกลางของที่ดินส่วนที่เกิน 30,000 บาท ให้							
		เสียทุกๆ 10,000 บาท ต่อ 25 บาท เศษของ 10,000 บาท ถ้า							
		ถึง 5,000 บาท ให้ถือเป็น 10,000 บาท ถ้าไม่ถึง 5,000 บาท							
		ให้ปัดทิ้ง							

- หมายเหตุ: 1) ที่ดินที่ใช้ประกอบการกสิกรรมเฉพาะประเภทไม้ล้มลุก ให้เสียถึงอัตรา แต่ถ้าเจ้าของที่ดินประกอบการกสิกรรมประเภทไม้ล้มลุกนั้นด้วยตนเอง ให้เสียอย่างสูงไม่เกินไร่ละ 5 บาท
- 2) ที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่ดิน ให้เสียเพิ่มขึ้นอีกหนึ่งเท่า

แหล่งที่มา: กระทรวงการคลัง, ม.ป.ป.

จากการกำหนดอัตราภาษีของพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ข้างต้น จะเห็นว่า ภาษีบำรุงท้องที่เป็นภาษีที่กำหนดอัตราภาษีตามชั้นของราคาปานกลางที่ดินไว้ 34 ชั้น โดยทรัพย์สินที่มีราคาปานกลางของที่ดินต่ำกว่าไร่ละ 30,000 บาท ส่วนใหญ่จะเสียภาษีเฉลี่ยอัตราร้อยละ 0.5 ของราคาปานกลาง ส่วนที่ดินที่มีราคาปานกลางสูงกว่าไร่ละ 30,000 บาท จะเสียภาษีในอัตรากที่ร้อยละ 0.25 ของราคาปานกลางที่ดิน

โดยการกำหนดอัตราภาษีในลักษณะนี้ เป็นการกำหนดอัตราภาษีแบบลดหย่อน เนื่องจากผู้เป็นเจ้าของที่ดินที่มีมูลค่าสูงกว่า 30,000 บาท จะเสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าที่ดินที่มีมูลค่าไม่ถึงไร่ละ 30,000 บาท

ดังตัวอย่างราคาปานกลางที่ดินและอัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่จริงในปัจจุบันของเขตบางขุนเทียน กรุงเทพมหานคร ที่แสดงในตารางที่ 4.9

ตารางที่ 4.9 แสดงราคาปานกลางของที่ดิน และอัตราภาษีที่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ ในกรุงเทพมหานคร เขตบางขุนเทียน

อาณาเขตท้องที่	ราคาปานกลาง ของที่ดินไร่ละ (บาท)	อัตราภาษีไร่ละ (ตาม พ.ร.ก.) (บาท)	เสียอัตราภาษี ร้อยละ
ในเขตเทศบาลเดิม แขวงบางค้อ			
1) ที่ดินริมถนนสมเด็จพระเจ้าตากสิน ถนนวุฒากาศ ถนนจอมทอง ลึกเข้าไป 40 เมตร	500,000	1,245	0.25
2) ที่ดินริมถนน ซอย หรือตรอกที่รถยนต์เข้าถึงฟากละ 40 เมตร	300,000	745	0.25
3) ที่ดินริมคลองต่างๆ ลึกจากแนวคลองเข้าไปข้างละ 40 เมตร	80,000	195	0.24
4) ที่ดินอื่นๆ นอกจากที่ระบุไว้ในหน่วยที่ 1, 2 และ 3	60,000	145	0.24
ในเขตสุขาภิบาลเดิม แขวงบางขุนเทียน			
1) ที่ดินริมถนนเอกชัย ตั้งแต่สะพานบางขุนเทียน (ริมคลองสนามไชย) ไปสุดเขตสุขาภิบาลเดิม (สะพานวัดสิงห์) ลึกจากแนวถนนเข้าไปฟากละ 40 เมตร	100,000	245	0.25
2) ที่ดินริมถนน ตรอก หรือซอยที่รถยนต์แล่นเข้าถึงฟากละ 30 เมตร	60,000	145	0.24
3) ที่ดินอื่นๆ นอกจากที่ได้ระบุไว้ในหน่วยที่ 1, 2	20,000	60	0.30
แขวงจอมทอง			
1) ที่ดินริมถนนธนบุรี ปากท่อ และที่ดินริมถนนจอมทอง ลึกเข้าไป ข้างละ 40 เมตร	300,000	745	0.25
2) ที่ดินริมถนน ตรอก หรือซอยที่รถยนต์แล่นเข้าถึงฟากละ 30 เมตร	80,000	195	0.24

ตารางที่ 4.9 (ต่อ)

อาณาเขตท้องที่	ราคาปานกลาง ของที่ดินไร่ละ (บาท)	อัตราภาษีไร่ละ (ตาม พ.ร.ก.) (บาท)	เสียอัตราภาษี ร้อยละ
3) ที่ดินอื่นนอกจากที่ระบุไว้ในหน่วยที่ 1, 2 ในหมู่ที่ 1, 2, 3, 4 และ 5	40,000	95	0.24
4) ที่ดินอื่นๆ นอกจากที่ได้ระบุไว้ในหน่วยที่ 1, 2, 3	8,000	40	0.50
นอกจากเขตสุขาภิบาลเดิม แขวงบางขุนเทียน			
1) ที่ดินริมถนน ตรอก ซอยที่รถยนต์เข้าถึงฟากละ 30 เมตร	60,000	145	0.24
2) ที่ดินริมคลองต่างๆ ลึกจากแนวคลองเข้าไปข้างละ 30 เมตร	20,000	60	0.30
3) ที่ดินอื่นนอกจากที่ได้ระบุไว้ในหน่วยที่ 1 และ 2	8,000	40	0.50
แขวงบางบอน			
1) ที่ดินริมถนนเอกชัย ถนนสุขาภิบาล 1 (สามแยกบางบอน ถึงสุดเขตบางขุนเทียน) ลึกจาก แนวถนนเข้าไปฟากละ 40 เมตร	80,000	195	0.24
2) ที่ดินริมถนน ตรอก หรือซอยที่รถยนต์เข้าถึงฟากละ 30 เมตร	60,000	145	0.24
3) ที่ดินในหมู่ที่ 6, 8, 9 นอกจากที่ได้ระบุไว้ในหน่วยที่ 1 และ 2	8,000	40	0.50
4) ที่ดินอื่นๆ นอกจากที่ได้ระบุไว้ในหน่วยที่ 1, 2 และ 3	4,000	20	0.50
แขวงสามลำ			
1) ที่ดินริมถนน ตรอก ซอยที่รถยนต์เข้าถึงฟากละ 40 เมตร	60,000	145	0.24

ตารางที่ 4.9 (ต่อ)

อาณาเขตท้องที่	ราคาปานกลาง ของที่ดินไร่ละ (บาท)	อัตราภาษีไร่ละ (ตาม พ.ร.ก.) (บาท)	เสียอัตราภาษี ร้อยละ
2) ที่ดินในหมู่ 1, 2, 3, 4, 5, 6 นอกจากที่ระบุไว้ในหน่วยที่ 1	8,000	40	0.50
3) ที่ดินอื่นๆ นอกจากที่ระบุไว้ในหน่วยที่ 1, 2	2,000	10	0.50
แขวงท่าข้าม			
1) ที่ดินริมถนน ตรอก หรือซอยที่รถยนต์เข้าถึงฟากละ 40 เมตร	20,000	60	0.30
2) ที่ดินในหมู่ที่ 1, 4, 5 และ 6 นอกจากที่ระบุไว้ในหน่วยที่ 1	7,000	35	0.50
3) ที่ดินอื่นๆ นอกจากที่ได้ระบุไว้ในหน่วยที่ 1 และ 2	1,600	8	0.50
แขวงบางมด			
1) ที่ดินริมถนนชนบุรี-ปากท่อ ลึกจากแนวถนนเข้าไปฟากละ 40 เมตร	300,000	745	0.25
2) ที่ดินริมถนน ตรอก หรือซอยที่รถยนต์แล่นเข้าถึง ฟากละ 30 เมตร	80,000	195	0.24
3) ที่ดินริมคลองต่างๆ ลึกจากแนวคลองเข้าไปข้างละ 80 เมตร	10,000	50	0.50
4) ที่ดินอื่นๆ นอกจากที่ได้ระบุไว้ในหน่วยที่ 1, 2 และ 3	8,000	40	0.50

แหล่งที่มา: สำนักการคลังกรุงเทพมหานคร, 2525.

จากตารางที่ 4.9 ที่แสดงถึงราคาปานกลางที่ดินและอัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ ในเขตบางขุนเทียนของกรุงเทพมหานคร พบว่า พื้นที่ที่มีราคาปานกลางที่ดินเท่ากับ 1,600-10,000 บาท จะเสียภาษีบำรุงท้องที่ในอัตราร้อยละ 0.50 ของราคาปานกลางที่ดิน ที่ดินที่มีราคาปานกลางที่ดินเท่ากับ 20,000 บาท จะเสียภาษีบำรุงท้องที่ในอัตราร้อยละ 0.30 ของราคาปานกลางที่ดิน และที่ดินที่มีราคาปานกลางที่ดินเท่ากับ 40,000-500,000 บาท จะเสียภาษีบำรุงท้องที่ในอัตราร้อยละ 0.24-0.25 ของราคาปานกลางที่ดิน

ซึ่งการกำหนดอัตรารภาษีในลักษณะนี้ จะเป็นผลให้ผู้ที่ครอบครองทรัพย์สินมูลค่าต่ำ ต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าผู้ที่ครอบครองทรัพย์สินมูลค่าสูง (สิริกมล อุดมผล และพานิช อรุณานนท์ชัย, 2552: 93) ขัดกับหลักความสามารถในการชำระภาษี (The Ability-to-pay Principle) ตามหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง ที่ผู้มีความสามารถในการชำระภาษีมักต้องรับภาระภาษีมากกว่าผู้ที่มีความสามารถในการชำระภาษีน้อย โดยสิ่งที่แสดงถึงความสามารถในการชำระภาษีได้อย่างสมเหตุสมผลตามหลักการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน คือ มูลค่าของที่ดินหรือทรัพย์สินที่ถือครอง (วีระศักดิ์ เครือเทพ, 2548: 29) เพราะฉะนั้นจึงไม่มีความเป็นธรรมอย่างยิ่งที่กฎหมายกำหนดให้ที่ดินที่มีมูลค่าต่ำต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าที่ดินที่มีมูลค่าสูง

4.2.3 ความเป็นธรรมของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

จากมาตรา 6 และมาตรา 21 ที่กำหนดความหมายของทรัพย์สินและหลักเกณฑ์การกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ไว้อย่างชัดเจน (ศุภลักษณ์ พิณิจวุฒล, 2550: 464-465) ทำให้ง่ายต่อการพิจารณาแยกแยะทรัพย์สินแต่ละประเภทและมีความแน่นอนในการประเมินภาษี แก้ไขปัญหาการใช้ดุลยพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่ในการกำหนดค่ารายปีโดยไม่มีหลักเกณฑ์หรือวิธีการในการกำหนดราคาประเมิน เนื่องจากกฎหมายมิได้กำหนดไว้ (กรกัญญา เตชะรุ่งนรินทร์, 2552: 84) ซึ่งการใช้ดุลยพินิจของเจ้าพนักงานในการประเมินภาษีของภาษีโรงเรือนและที่ดินนี้เอง ได้เป็นปัจจัยหนึ่งที่ส่งผลต่อความเป็นธรรมของภาษี เนื่องจากการให้อำนาจในการใช้ดุลยพินิจของพนักงานโดยมิได้กำหนดวิธีการในการประเมินภาษีเอาไว้ ย่อมเป็นช่องทางที่นำไปสู่การทุจริตคอร์รัปชันได้ (ดวงมณี เลาวกุล, 2553)

ดังนั้น เมื่อร่างกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการประเมินหนี้ภาษีไว้อย่างแน่นอนชัดเจนแล้ว ย่อมทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่ใช้ดุลยพินิจได้ลดลง เนื่องจากมีการกำหนดหลักเกณฑ์ไว้อย่างครอบคลุม การตีความกฎหมายลดลง มีหลักเกณฑ์ในการคำนวณราคาประเมินทุนทรัพย์ไว้อย่างชัดเจน เป็นผลให้ทุกคนที่เข้าข่ายต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้รับการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมเป็นธรรม

นอกจากเรื่องของความแน่นอนชัดเจนที่นำไปสู่ความเป็นธรรมทางภาษีแล้ว เรื่องของฐานภาษีที่กำหนดให้ใช้มูลค่าทั้งหมดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่คิดจากราคาประเมินทุนทรัพย์ร่วมกับมูลค่าของทรัพย์สินอื่นอันติดกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ที่มีลักษณะถาวรหรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างเป็นฐานภาษีนั้น เป็นอีกเรื่องหนึ่งที่ส่งผลให้เกิดความเป็นธรรมตามหลักความสามารถในการชำระภาษี (The Ability-to-pay Principle) เนื่องจากการคิดภาษีจากมูลค่าของทรัพย์สินที่ถือครอง จะทำให้ผู้ที่ครอบครองทรัพย์สินมูลค่าสูงต้องเสียภาษีมากกว่าผู้ที่ครอบครองทรัพย์สินมูลค่าต่ำ (กรกฎญา เตชะรุ่งนิรันดร์, 2552: 79) และผู้ที่ครอบครองทรัพย์สินมูลค่าเท่ากันจะเสียภาษีในอัตราที่เท่ากัน เป็นไปตามหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งและแนวนอนตามหลักความสามารถในการชำระภาษี และยังเป็นการจัดเก็บภาษีจากฐานความร่ำรวยหรือความมั่งคั่ง ซึ่งจะช่วยลดความเหลื่อมล้ำในสังคมได้ (กรณ์ จาติกวณิช, 2553: 4)

ซึ่งการกำหนดให้ใช้มูลค่าของทรัพย์สินทั้งหมดเป็นฐานในการคำนวณภาษี ที่มีลักษณะสอดคล้องกับหลักความสามารถในการชำระภาษีนี้นอกจากจะแก้ไขปัญหาความไม่เป็นธรรมของการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ในเรื่องของการกำหนดช้อยยกเว้นที่ไม่เป็นธรรม ดังแสดงในตารางที่ 4.5 แล้ว ยังสามารถแก้ไขปัญหาความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินที่ใช้ราคาเช่าที่ได้รับเป็นฐานในการคำนวณภาษี ดังที่แสดงในตารางที่ 4.4 ได้

จากตัวอย่างเดิมในตารางที่ 4.4 ที่แสดงตัวอย่างราคาเช่าบ้านตึกเดี่ยว 1 ชั้น ขนาด 72 ตารางเมตร บนพื้นที่ขนาดเท่ากับตัวบ้านคือ 72 ตารางเมตร ในโครงการบ้านจัดสรรบ้านของเราที่ตั้งติดถนนทางหลวงหมายเลข 3070 ต.ท่าคูม อ.ศรีมหาโพธิ จ.ปราจีนบุรี ซึ่งราคาเช่าบ้านแต่ละหลังมีความแตกต่างกันตามเจ้าของบ้านที่ให้เช่า

เมื่อนำตัวอย่างดังกล่าวมาคำนวณมูลค่าภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในร่างพระราชบัญญัติแล้ว สามารถแสดงการคำนวณเปรียบเทียบมูลค่าภาษีที่ต้องเสียตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ได้ดังตารางที่ 4.10

ตารางที่ 4.10 แสดงการเปรียบเทียบมูลค่าภาษีที่คิดตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.

เจ้าของบ้าน	คำนวณภาษีตามภาษีโรงเรือน และที่ดิน		คำนวณภาษีตามร่างภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง		
	ราคาค่าเช่า บ้านที่กำหนด (บาท)	มูลค่าภาษี โรงเรือนและ ที่ดิน (ร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี) (บาท/ปี)	มูลค่าทรัพย์สิน (ฐานภาษี) มูลค่าที่ดิน (บาท)	มูลค่าสิ่ง ปลูกสร้าง (บาท)	มูลค่าภาษี ที่ดินและสิ่ง ปลูกสร้าง (ร้อยละ 0.5 ของฐานภาษี) (บาท/ปี)
นามสมมติ 1	3,000	4,500	36,000	421,200	2,286
นามสมมติ 2	3,500	5,250	36,000	421,200	2,286
นามสมมติ 3	4,000	6,000	36,000	421,200	2,286
นามสมมติ 4	4,500	6,750	36,000	421,200	2,286
นามสมมติ 5	5,000	7,500	36,000	421,200	2,286

แหล่งที่มา: กรมธนารักษ์, 2551ข; 2551ค.

จากตารางที่ 4.10 จะเห็นว่า บ้านที่ตั้งในบริเวณพื้นที่เดียวกัน ลักษณะบ้านเหมือนกัน ขนาดของบ้านและที่ดินเท่ากัน หากมีการจัดเก็บภาษีภายใต้ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. จะทำให้บ้านที่มีคุณสมบัติเหมือนกันดังกล่าวเสียภาษีในมูลค่าที่เท่ากัน เพราะมีมูลค่าทรัพย์สินทั้งหมดเท่ากัน แต่หากเป็นการจัดเก็บภาษีภายใต้พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 แล้ว จะเห็นว่า บ้านที่ถูกสุ่มตัวอย่างมาในแต่ละหลังจะเสียภาษีในมูลค่าที่ไม่เท่ากัน เนื่องจากบ้านแต่ละหลังมีราคาค่าเช่าแตกต่างกัน อันเนื่องมาจากการขาดหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนในการประเมินค่ารายปี (ฐานภาษี) บ้านที่มีราคาค่าเช่าสูงกว่าต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่า ซึ่งไม่มีความสอดคล้องตามหลักความสามารถในการชำระภาษี เพราะสิ่งที่จะสะท้อนความสามารถในการเสียภาษีตามหลักภาษีทรัพย์สินก็คือ มูลค่าของทรัพย์สินที่ถือครอง โดยผู้ที่ครอบครองทรัพย์สินมูลค่าเท่ากันย่อมเสียภาษีเท่ากัน ตามหลักความเป็นธรรมในแว่นอน เพราะฉะนั้นจึงสามารถสรุปได้ว่า

หากมีการนำร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. มาใช้แทนภาษีโรงเรือนและที่ดินแล้ว จะช่วยแก้ปัญหาความไม่เป็นธรรมของฐานภาษีโรงเรือนและที่ดินได้

นอกจากเรื่องฐานภาษีที่มีความเป็นธรรมตามหลักความสามารถในการชำระภาษีแล้ว ในเรื่องของอัตราภาษี พบว่า การกำหนดอัตราภาษีไว้ 3 อัตราตามความแตกต่างในการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สิน อันได้แก่ ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างทั่วไป เสียภาษีไม่เกินร้อยละ 0.5 ของฐานภาษี ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยโดยไม่ประกอบเชิงพาณิชย์ เสียภาษีไม่เกินร้อยละ 0.1 ของฐานภาษี และที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ในการประกอบเกษตรกรรม เสียภาษีไม่เกินร้อยละ 0.05 ของฐานภาษี เป็นอัตราภาษีที่ต่ำมากเมื่อเทียบกับอัตราภาษีโรงเรือนและที่ดิน ที่มีฐานภาษีแคบ แต่กำหนดอัตราภาษีสูงถึงร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี ซึ่งการจัดเก็บภาษีในอัตราต่ำของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มีข้อดีในเรื่องของการลดปัญหาการผลัดภาระภาษีไปยังผู้เช่ารวมถึงผู้ซื้อสินค้าและบริการได้ เนื่องจากเจ้าของบ้านเช่าและผู้ประกอบการมีภาระภาษีลดลง (จรรยา ศรี ชายหาด, 2552: 91) ดังแสดงได้ตามตัวอย่าง

ตัวอย่างที่ 1

ทาวน์เฮาส์ 3 ชั้น เขตพระโขนง ขนาด 96 ตารางเมตร ตั้งอยู่บนที่ดินขนาดเท่ากับตัวบ้าน คือ 96 ตารางเมตร ให้เช่าราคา 20,000 บาทต่อเดือน

ตามบัญชีราคาประเมินที่ดินกรุงเทพมหานคร เขตพระโขนง พ.ศ. 2551-2554 ประเมินราคาที่ดินตารางเมตรละ 32,500 บาท (ใช้อัตราประเมินเฉลี่ย) (กรมธนารักษ์, 2551ก) และราคาทาวน์เฮาส์ 3 ชั้น เขตพระโขนง ตารางเมตรละ 6,100 บาท ตามบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนสิ่งปลูกสร้างในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ พ.ศ. 2551-2554 ประจำเขตกรุงเทพมหานคร (กรมธนารักษ์, 2551ก)

แสดงการคำนวณเปรียบเทียบภาระภาษีที่จัดเก็บตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ได้ดังตารางที่ 4.11

ตารางที่ 4.11 แสดงการคำนวณเปรียบเทียบภาระภาษีที่จัดเก็บตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือน และที่ดิน พ.ศ. 2475 และร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ของตัวอย่างที่ 1

ภาษีโรงเรือนและที่ดิน (อัตราภาษี 12.5% ของค่ารายปี)		ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (ทรัพย์สินประกอบการเชิงพาณิชย์ (0.5%))	
ค่ารายปี	= ค่าเช่าที่เรียกเก็บ	ราคาประเมินที่ดิน	= $32,500 \times 96$
ค่ารายปี	= $20,000 \times 12$		= 3,120,000 บาท
	= 240,000 บาท	ราคาประเมินอาคาร	= $6,100 \times 96$
ดังนั้น ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน			= 585,600 บาท
	= $240,000 \times 12.5\%$	ราคาประเมินทุนทรัพย์รวม	
			= 3,705,600 บาท
		ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประกอบการเชิงพาณิชย์ เสียภาษีร้อยละ 0.5 ของมูลค่าทรัพย์สิน	
		ดังนั้นต้องเสียภาษี	= $3,705,600 \times 0.5\%$
	= 30,000 บาทต่อปี		= 18,528 บาทต่อปี

จากตัวอย่างการคำนวณตามตารางที่ 4.11 จะเห็นว่า หากมีการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแทนภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่แล้ว จะทำให้ทรัพย์สินที่ให้เช่าเสียภาษีลดลง คือ จากที่เคยเสีย 30,000 บาทต่อปี จะเสียในมูลค่าที่ต่ำลงคือ 18,528 บาทต่อปี ผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินมีการลดลง

ตัวอย่างที่ 2

บ้านตึกเดี่ยว 1 ชั้น คีตทางหลวงหมายเลข 3079 ต. ท่าตูม อ. ศรีมหาโพธิ จังหวัดปราจีนบุรี ขนาด 72 ตารางเมตร ตั้งอยู่บนที่ดินขนาดเท่ากับตัวบ้าน คือ 72 ตารางเมตร ให้เช่าราคา 4,500 บาท ต่อเดือน

ตามบัญชีราคาประเมินที่ดินจังหวัดปราจีนบุรี พ.ศ. 2551-2554 ประเมินราคาที่ดินตารางเมตรละ 500 บาท (ใช้อัตราประเมินเฉลี่ย) (กรมธนารักษ์, 2551ค) และบ้านเดี่ยว 1 ชั้น จังหวัดปราจีนบุรี ตารางเมตรละ 5,850 บาท ตามบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนสิ่งปลูก

สร้างในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ พ.ศ. 2551-2554 ประจำจังหวัด
ปราจีนบุรี (กรมธนารักษ์, 2551ข)

แสดงการคำนวณเปรียบเทียบภาระภาษีที่จัดเก็บตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน
พ.ศ. 2475 และร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ได้ดังตารางที่ 4.12

ตารางที่ 4.12 แสดงการคำนวณเปรียบเทียบภาระภาษีที่จัดเก็บตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือน
และที่ดิน พ.ศ. 2475 และร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.
ของตัวอย่างที่ 2

ภาษีโรงเรือนและที่ดิน (อัตราภาษี 12.5% ของค่ารายปี)		ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (ทรัพย์สินประกอบการเชิงพาณิชย์ (0.5%))	
ค่ารายปี	= ค่าเช่าที่เรียกเก็บ	ราคาประเมินที่ดิน	= 500×72
ค่ารายปี	= $4,500 \times 12$		= 36,000 บาท
	= 54,000 บาท	ราคาประเมินอาคาร	= $5,850 \times 72$
ดังนั้น ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน			= 421,200 บาท
	= $54,000 \times 12.5\%$	ราคาประเมินทุนทรัพย์รวม	
			= 457,200 บาท
		ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประกอบการเชิง พาณิชย์ เสียภาษีร้อยละ 0.5 ของมูลค่าทรัพย์สิน	
		ดังนั้นต้องเสียภาษี	= $457,200 \times 0.5\%$
	= 6,750 บาทต่อปี		= 2,286 บาทต่อปี

ตัวอย่างการคำนวณตามตารางที่ 4.12 จะเห็นว่า หากมีการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูก
สร้างแทนภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่แล้ว จะให้ผลในลักษณะเดียวกันคือ จะทำให้
เจ้าของทรัพย์สินที่ให้เช่าเสียภาษีลดลง จากที่เคยเสียภาษี 6,750 บาทต่อปี จะเสียในมูลค่าที่ต่ำลงที่
2,286 บาทต่อปี ผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินมีการลดลง ซึ่งการทำให้เจ้าของทรัพย์สินที่ให้เช่ามีภาระ
ภาษีลดลง จะช่วยแก้ปัญหาการผลักภาระภาษีของภาษีโรงเรือนและที่ดินได้

การกำหนดอัตราร้อย 3 อัตราตามร่างพระราชบัญญัตินี้ แม้จะเป็นการกำหนดภาษีในอัตรา
คงที่ แต่การกำหนดอัตราร้อย 3 อัตราตามความแตกต่างในการใช้ประโยชน์ที่ดินของผู้เป็น

เจ้าของนั้น ถือเป็นการกำหนดที่เป็นธรรมตามหลักความสามารถในการชำระภาษี (กรกฎญา เศรษฐกิจนิตยสาร, 2551: 81) เนื่องจากการใช้ที่ดินเพื่ออยู่อาศัย การใช้เพื่อการพาณิชย์ และการใช้ที่ดินเพื่อการเกษตร ต่างก็เป็นการใช้ที่ดินที่ทำให้เกิดประโยชน์ต่อผู้ใช้แตกต่างกัน หากใช้เพื่อการพาณิชย์ ซึ่งก่อให้เกิดรายได้ ก็ควรจะต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่า เพราะถือว่าได้รับประโยชน์จากการใช้ที่ดินและมีความสามารถในการชำระภาษีมากกว่า

อย่างไรก็ตาม แม้ว่าร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. จะเป็นภาษีที่มีความเป็นธรรมทางภาษี คือ มีข้อกำหนดในเรื่องฐานภาษีและอัตรากำหนดที่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการชำระภาษี และมีความชัดเจนในเรื่องของทรัพย์สินที่เข้าข่ายเสียภาษี ที่จะช่วยลดปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีและความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีได้ แต่หากพิจารณาในแง่ของความเป็นธรรมทางสังคม โดยเฉพาะเรื่องของการกระจายตัวของที่ดินในประเทศแล้ว พบว่า ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ยังมีข้อบกพร่องอยู่ เนื่องจากอัตราที่ใช้ในการจัดเก็บยังไม่มีความเหมาะสม เป็นอัตราที่ต่ำเกินไป โดยเฉพาะอัตรากำหนดสำหรับที่ดินที่รกร้างว่างเปล่า ที่ไม่อาจช่วยแก้ไขปัญหาการถือครองที่ดินในต่างจังหวัดได้ เนื่องจากการศึกษาราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินทั่วประเทศของกรมธนารักษ์ ปี 2551-2554 พบว่า ราคาที่ดินในต่างจังหวัดทั้ง 75 จังหวัด มีอัตรากำหนดเพิ่มขึ้นเฉลี่ยร้อยละ 6.5 ต่อปี ส่วนราคาที่ดินในกรุงเทพมหานครมีอัตรากำหนดเพิ่มขึ้นเฉลี่ยร้อยละ 1.5 ต่อปี (ดวงมณี เถาวกุล, 2552) ในขณะที่มาตรา 29 ของร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ได้กำหนดให้ที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่ามิได้ทำประโยชน์ต้องเสียภาษีในอัตราไม่เกินร้อยละ 0.5 ของฐานภาษี ในสามปีแรก และหากยังมีได้ทำประโยชน์อีกให้เสียภาษีเพิ่มขึ้นอีก 1 เท่า ในทุกสามปี แต่จะต้องไม่เกินร้อยละ 2 ของฐานภาษี (ศูนย์ข้อมูลข่าวสารปฏิรูปประเทศไทย, 2553) ซึ่งการกำหนดเพดานสูงสุดในการจัดเก็บภาษีที่ดินรกร้างว่างเปล่าไว้ที่ร้อยละ 2 ของมูลค่าที่ดินนี้ เป็นอัตราที่ต่ำกว่าอัตรากำหนดเพิ่มขึ้นของราคาที่ดินในต่างจังหวัด ดังนั้นการกำหนดอัตรากำหนดของที่ดินรกร้างว่างเปล่าดังกล่าวจึงไม่อาจทำให้เกิดความเป็นธรรมในการถือครองที่ดินสำหรับที่ดินในต่างจังหวัดได้

จากการวิเคราะห์เปรียบเทียบสาระสำคัญของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ภายได้หลักเกณฑ์ความเป็นธรรมทางภาษีแล้ว สามารถสรุปได้ดังตารางที่ 4.13

ตารางที่ 4.13 สรุปการเปรียบเทียบข้อดีข้อเสียของภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ และร่าง ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ภายใต้หลักความเป็นธรรม

หลักความเป็นธรรม	ภาษีโรงเรือนและ ที่ดิน	ภาษีบำรุงท้องที่	ร่างภาษีที่ดินและสิ่ง ปลูกสร้าง
หลักความสามารถในการชำระภาษี (The Ability-to-pay Principle) ได้แก่ ความเป็นธรรมในแนวนอน และ ความเป็นธรรมในแนวตั้ง	ไม่เป็นธรรม	ไม่เป็นธรรม	เป็นธรรม

จากตารางที่ 4.12 จะเห็นว่า ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นภาษีที่มีความเป็นธรรมตามหลักความสามารถในการชำระภาษี (The Ability-to-pay Principle) ทั้งความเป็นธรรมในแนวนอนและแนวตั้ง สามารถแก้ไขปัญหาความไม่เป็นธรรมที่เกิดจากการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ได้อันเนื่องจากการจัดเก็บภาษีตามร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. เป็นการจัดเก็บโดยคิดฐานภาษีจากมูลค่าทรัพย์สินทั้งหมด และมีการกำหนดอัตราภาษีที่แตกต่างกันตามลักษณะการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สิน ทำให้ผู้ที่ครอบครองทรัพย์สินเข้ามาอยู่ในระบบภาษีโดยผู้ที่ครอบครองทรัพย์สินมูลค่าสูงหรือมีความสามารถในการชำระภาษีมาก ต้องเสียภาษีมากกว่าผู้ที่ครอบครองทรัพย์สินมูลค่าต่ำหรือมีความสามารถในการชำระภาษีน้อย

4.3 หลักการอำนาจรายได้

วัตถุประสงค์ประการสำคัญของภาษีอากรคือ การอำนาจรายได้ให้กับรัฐ ดังนั้นภาษีอากรที่ดีจึงต้องมีความสามารถในการสร้างรายได้เพียงพอต่อค่าใช้จ่ายเพื่อดำเนินกิจกรรมตามหน้าที่ของรัฐ (กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, 2553: 1)

โดยภาษีอากรที่ดีตามหลักการอำนาจรายได้ จะขึ้นอยู่กับปัจจัยหลัก 2 ประการ คือ

ประการแรก ความกว้างของฐานภาษีอากร คือ ภาษีอากรต้องมีฐานภาษีกว้าง การจัดเก็บภาษีครอบคลุมกิจกรรมทางเศรษฐกิจจำนวนมาก ฐานภาษีมียุทธศาสตร์ทั่วไป จัดเก็บได้อย่างทั่วถึง โดยจัดให้มีข้อยกเว้นและข้อยกเว้นน้อยที่สุด

ประการที่สอง ภาษีต้องมีลักษณะยืดหยุ่นปรับตัวได้ เป็นความยืดหยุ่นของรายได้ต่อฐานภาษี คือ เมื่อฐานภาษีกว้างขึ้น ส่งผลให้รายได้ภาษีเพิ่มขึ้น

เมื่อนำพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. มาพิจารณาเปรียบเทียบตามปัจจัยทั้ง 2 ประการแล้ว ได้ผลดังตารางที่ 4.14

ตารางที่ 4.14 แสดงการเปรียบเทียบความสามารถในการอำนวยความสะดวกของภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ และภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

ประเด็นที่พิจารณา	ภาษีโรงเรือนและที่ดิน	ภาษีบำรุงท้องที่	ภาษีทรัพย์สินฉบับใหม่ คือ ร่างภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.
<p>1) ฐานภาษี</p> <p>มาตรา 5 และมาตรา 6 มิได้มีการให้ความหมายของทรัพย์สินที่ต้องเสียไว้อย่างชัดเจน ต้องอาศัยการตีความเป็นรายกรณีไป กลายเป็นช่องโหว่ให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษี</p> <p>มาตรา 8 เปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่สามารถใช้ดุลยพินิจในการกำหนดค่ารายปีได้ แต่มิได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีเอาไว้ เป็นช่องทางให้เกิดการทุจริตคอร์รัปชัน และการรั่วไหลของภาษี</p> <p>ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ได้มีการกำหนดข้อยกเว้นให้กับทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษีไว้ค่อนข้างมาก ทำให้ฐานภาษีแคบ และจัดเก็บภาษีได้น้อย</p>	<p>มาตรา 5 และมาตรา 6 มิได้มีการให้ความหมายของทรัพย์สินที่ต้องเสียไว้อย่างชัดเจน ต้องอาศัยการตีความเป็นรายกรณีไป กลายเป็นช่องโหว่ให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษี</p> <p>มาตรา 8 เปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่สามารถใช้ดุลยพินิจในการกำหนดค่ารายปีได้ แต่มิได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีเอาไว้ เป็นช่องทางให้เกิดการทุจริตคอร์รัปชัน และการรั่วไหลของภาษี</p> <p>ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ได้มีการกำหนดข้อยกเว้นให้กับทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษีไว้ค่อนข้างมาก ทำให้ฐานภาษีแคบ และจัดเก็บภาษีได้น้อย</p>	<p>ฐานภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บเป็นค่าราคาปานกลางที่ดินปีพ.ศ.2521-2524 ซึ่งไม่มีความเป็นปัจจุบัน ทำให้รายได้ภาษีต่ำกว่าที่ควรจะเป็น</p> <p>การกำหนดข้อยกเว้นข้อลดหย่อนในมาตรา 8 (8) และมาตรา 22 ทำให้ฐานภาษีแคบ เพราะจะทำให้ทรัพย์สินที่มีลักษณะต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีจำนวนมาก ส่งผลต่อรายได้ภาษีของท้องถิ่น และการกำหนดให้เจ้าของที่ดินที่ปลูกไม้ล้มลุกเสียภาษีกิ่งอัตราร้อยละ 5 บาท ก็เป็นอีกสาเหตุหนึ่งที่ทำให้ภาษี</p>	<p>มาตรา 21 กำหนดให้ใช้มูลค่าทั้งหมดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่คิดจากราคาประเมินทุนทรัพย์ร่วมกับมูลค่าของทรัพย์สินอื่นที่ติดกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างเป็นฐานภาษี ทำให้ฐานภาษีกว้างเนื่องจากทุกคนที่ครอบครองทรัพย์สินจะเข้ามาอยู่ในระบบภาษี และราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ใช้ในการคำนวณภาษีมีลักษณะที่เป็นปัจจุบัน</p> <p>ซึ่งฐานภาษีที่กว้างนี้จะทำให้ประเทศไทยมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินมากขึ้น</p>

ตารางที่ 4.14 (ต่อ)

ประเด็นที่พิจารณา	ภาษีโรงเรือนและที่ดิน	ภาษีบำรุงท้องที่	ภาษีทรัพย์สินฉบับใหม่ คือ รั้งภาษีที่ดิน และสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.
	<p>โดยเฉพาะในมาตรา 9 (5) ที่กำหนดให้ ยกเว้นภาษีสำหรับ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งปิดไว้ตลอดปีและ เจ้าของมิได้อยู่เอง</p> <p>และในมาตรา 10 ที่กำหนดให้ยกเว้น ภาษีสำหรับ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้าง อย่างอื่น ๆ ซึ่งเจ้าของอยู่เอง หรือให้ผู้แทน อยู่เฝ้ารักษา ซึ่งมีได้ใช้เป็นที่ไว้สินค้าหรือ ประกอบการอุตสาหกรรม</p>	<p>บำรุงท้องที่มีฐานภาษีแคบ เนื่องจาก ข้อกำหนดดังกล่าวกลายเป็นช่องโหว่ ในการเลี่ยงภาษี โดยการปลูกพืชล้มลุก ซึ่งมีอายุไม่เกิน 3 ปีแทน ทำให้ท้องถิ่น มีรายได้จากภาษีต่ำ</p>	
<p>2) อัตราภาษี</p>	<p>มาตรา 8 กำหนดให้เสียภาษีโรงเรือน และที่ดินในอัตราร้อยละ 12.5 ของค่าราย ปี ซึ่งเป็นอัตราภาษีที่สูง ทำให้ผู้เสียภาษีมิ ภาระมาก ก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษี เช่น การผลักภาระภาษีไปให้กับผู้อื่น</p>	<p>อัตราภาษีต่ำและเป็นอัตราภาษี ถดถอย ไม่สามารถสร้างรายได้ที่ เพียงพอให้กับท้องถิ่นได้</p>	<p>อัตราภาษีต่ำ โดยเฉพาะอัตราภาษี สำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ ประกอบเชิงพาณิชย์ ที่ให้เสียภาษีใน อัตราร้อยละ 0.5 ของมูลค่าทรัพย์สิน ซึ่ง อาจเป็นผลให้บางท้องถิ่นที่เคยมีรายได้</p>

ตารางที่ 4.14 (ต่อ)

ประเด็นที่พิจารณา	ภาษีโรงเรือนและที่ดิน	ภาษีบำรุงท้องที่	ภาษีทรัพย์สินฉบับใหม่ คือ รั้งภาษีที่ดิน และสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.
	<p>หรือ พยายามไปเสียภาษีบำรุงท้องที่แทนที่จะเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน เนื่องจากภาษีบำรุงท้องที่มีอัตราภาษีที่ต่ำกว่ามาก เป็นต้น</p> <p>ซึ่งพฤติกรรมการหลีกเลี่ยงภาษีที่เป็นผลมาจากอัตราภาษีที่สูงนี้ จะส่งผลกระทบต่อรายได้ภาษีที่จัดเก็บ</p>		<p>ส่วนใหญ่จากการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน ต้องมีรายได้จากภาษีลดลง</p>

โดยช่องว่างของอัตราภาษีทั้ง 2 ฉบับที่ไม่มีความสะดวกและขาดความสมดุลกันนี้ จะทำให้เกิดแรงจูงใจในการหลีกเลี่ยงภาษีของผู้ประกอบการ โดยการโต้แย้งว่าทรัพย์สินของคนเป็นทรัพย์สินที่ไม่อยู่ในข่ายของภาษีโรงเรือนและที่ดิน แต่เป็นทรัพย์สินที่อยู่ในลักษณะที่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ (ศุภลักษณ์ พินิจภูวนล, 2550: 109) ซึ่งการพิจารณาแยกแยะทรัพย์สินก็มิได้มีการกำหนดไว้อย่างชัดเจน จะอาศัยการพิจารณาจากเจ้าพนักงานเป็นกรณีๆ ไป และหากทรัพย์สินจำนวนมากเข้าข่ายการเสียภาษีบำรุงท้องที่มากกว่าภาษีโรงเรือนและที่ดิน จะทำให้ท้องถิ่นจัดเก็บรายได้จากภาษีได้น้อย เนื่องจากภาษีบำรุงท้องที่เป็นภาษีที่มีการจัดเก็บในอัตราที่ต่ำมากเมื่อเทียบกับภาษีโรงเรือนและที่ดินที่มีการจัดเก็บในอัตราร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี

นอกจากปัญหาเรื่องความไม่แน่นอนในการแยกแยะทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน ที่กระทบต่อความสามารถในการทำรายได้ของภาษีโรงเรือนและที่ดินแล้ว พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ยังมีปัญหาในเรื่องฐานภาษีแคบ อันเนื่องมาจากการกำหนดข้อยกเว้นข้อลดหย่อนที่ค่อนข้างมาก (ดวงมณี เลาวกุล, 2553) กล่าวคือ

มาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัตินี้กำหนดให้ทรัพย์สินดังต่อไปนี้ได้รับการยกเว้นจากการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน (สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, ม.ป.ป.)

- (1) พระราชวังอันเป็นส่วนของแผ่นดิน
- (2) ทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะและทรัพย์สินของการรถไฟแห่งประเทศไทยที่ใช้ในกิจการการรถไฟโดยตรง
- (3) ทรัพย์สินของโรงพยาบาลสาธารณะและโรงเรียนสาธารณะ ซึ่งกระทำกิจการอันมิใช่เพื่อเป็นผลกำไรส่วนบุคคล และใช้เฉพาะในการรักษาพยาบาลและในการศึกษา
- (4) ทรัพย์สินซึ่งเป็นศาสนสมบัติอันใช้เฉพาะในศาสนกิจอย่างเดียว หรือเป็นที่อยู่ของสงฆ์
- (5) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งปิดไว้ตลอดปีและเจ้าของมิได้อยู่เองหรือให้ผู้อื่นอยู่นอกจากคนเฝ้า ในโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ หรือในที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกัน
- (6) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างของการเคหะแห่งชาติที่ผู้เช่าซื้ออาศัยอยู่เองโดยมิได้ใช้เป็นที่พักเก็บสินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรมหรือประกอบกิจการอื่นเพื่อหารายได้

มาตรา 10 กำหนดให้ “โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งเจ้าของอยู่เองหรือให้ผู้แทนเฝ้ารักษาและซึ่งมิได้ใช้เป็นที่ไว้สินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรม ท่านให้คงเว้นจากบทบัญญัติแห่งภาคนี้ตั้งแต่ พ.ศ. 2475 เป็นต้นไป”

จากข้อยกเว้นในมาตรา 9 และมาตรา 10 ข้างต้น เป็นผลให้ภาษีโรงเรือนและที่ดินมีฐานภาษีแคบ เนื่องจากมีข้อยกเว้นข้อลดหย่อนที่ค่อนข้างมาก โดยเฉพาะข้อกำหนดในมาตรา 10 และมาตรา 9 (5) ที่เป็นผลให้โรงเรือนที่เจ้าของใช้อยู่อาศัยเอง ซึ่งมีอยู่เป็นจำนวนมากได้รับข้อยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี (นพทธี อนันตภิบุตร, 2547: 21) รวมไปถึงโรงเรือนที่ปิดว่างมิได้ใช้ประโยชน์ก็ได้รับการยกเว้นภาษีด้วย ทำให้ฐานภาษีแคบ ท้องถิ่นเก็บภาษีได้น้อยกว่าที่ควรจะเป็น (กรกัญญา เตชะรุ่งนิรันดร์, 2552: 76)

นอกจากนี้แล้ว ข้อยกเว้นที่กำหนดในพระราชบัญญัติฉบับนี้ยังเป็นผลให้เกิดปัญหาเรื่องการประเมินภาษีจากฐานทรัพย์สินที่ถือครองเพียงบางส่วน กล่าวคือ ภาษีโรงเรือนและที่ดินจะจัดเก็บภาษีเฉพาะพื้นที่โรงเรือนที่ให้เช่าหรือก่อให้เกิดรายได้ เช่น ตึกแถว 4 ชั้น มีการเปิดให้เช่าเฉพาะชั้นล่าง อีกสามชั้นปิดว่าง ทำให้เสียภาษีเฉพาะชั้นล่างที่ให้เช่าเท่านั้น ส่วนชั้นที่ 2-4 ที่ปิดว่างไว้ไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินตามข้อยกเว้นของกฎหมาย ซึ่งเป็นการประเมินภาษีที่ไม่ครบถ้วนตามมูลค่าของทรัพย์สินทั้งหมดที่ถือครองอยู่ ทำให้ฐานภาษีแคบ และส่งผลให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีที่มีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ติดกัน และใช้ที่ดินเพื่อประกอบการค้าซึ่งต้องเสียภาษีจากค่ารายปีทั้งหมดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น (กรกัญญา เตชะรุ่งนิรันดร์, 2552: 80) ทั้งๆที่ต่างก็ใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินในลักษณะเดียวกันคือ ก่อให้เกิดรายได้กับผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สิน

มาตรา 8 เป็นข้อกำหนดอีกมาตราหนึ่งที่ส่งผลต่อรายได้ภาษีโรงเรือนและที่ดิน เนื่องจากข้อกำหนดในมาตรา 8 เป็นเรื่องของฐานภาษีและอัตราภาษี โดยประเด็นที่เป็นปัญหาและส่งผลต่อความสามารถในการอำนวยการรายได้ของภาษีโรงเรือนและที่ดินมี 2 ประเด็นคือ เรื่องของฐานภาษีและเรื่องของอัตราภาษี

โดยมาตรา 8 กำหนดให้ใช้ค่ารายปีเป็นฐานในการจัดเก็บ และเปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่สามารถใช้ดุลยพินิจในการกำหนดค่ารายปีในกรณีที่ไม่สามารถหาค่าเช่ารายปีได้หรือกรณีที่เจ้าของประกอบกิจการเอง แต่มิได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการประเมินค่ารายปีไว้ เป็นผลให้มีการประเมินค่ารายปีและคำนวณเก็บภาษีเป็นกรณีๆไป (ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, 2550: 212-218) ไม่มีมาตรฐานในการประเมินจัดเก็บ ซึ่งอาจทำให้เกิดปัญหาการประเมินภาษีต่ำกว่าความเป็นจริง เพื่อช่วยเหลือพรรคพวกของตน (ส่าออง ทองสกุล, 2553: 83) เป็นช่องทางให้เกิดการทุจริตคอร์รัปชันต่างๆและเกิดการรั่วไหลของรายได้ได้ง่าย (ดวงมณี เลาวกุล, 2553)

ในส่วนของอัตราภาษีที่กำหนดให้มีอัตราคงที่ ร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี ซึ่งเป็นอัตราที่สูงสำหรับผู้ประกอบการ เป็นอีกสาเหตุหนึ่งที่ทำให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษี (ดวงมณี เลาวกุล, 2552ค) ด้วยการหลีกเลี่ยงไปเสียภาษีบำรุงท้องที่ซึ่งมีอัตราภาษีที่ต่ำกว่าแทน หรือทำการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการไม่ยื่นแบบแสดงรายการทรัพย์สิน หรือยื่นแบบแสดงรายการทรัพย์สินที่เป็นเท็จ เพื่อหลีกเลี่ยงหรือจ่ายภาษีต่ำกว่าความเป็นจริง เนื่องจากกฎหมายมิได้บังคับให้พนักงานเจ้าหน้าที่ต้องไปดำเนินการตรวจสอบทรัพย์สินจริงด้วยตนเอง ทำให้เกิดปัญหาการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินไม่ทั่วถึง มีการจัดเก็บภาษีได้ไม่เต็มเม็ดเต็มหน่วย รายได้ที่จัดเก็บต่ำกว่าเป้าหมายที่กำหนดไว้ (สาองทองสกุล, 2553: 76) ซึ่งลักษณะที่เกิดขึ้นดังกล่าวมีความสอดคล้องกับคำกล่าวของวีระศักดิ์ เครือเทพ (2548: 49) ที่ได้กล่าวว่า

เมื่ออัตราภาษีสูงขึ้นถึงระดับหนึ่งแล้ว การเพิ่มอัตราภาษีขึ้นอีกอาจส่งผลให้การจัดเก็บรายได้ของรัฐบาลลดลง เนื่องจากอัตราภาษีที่เพิ่มขึ้นได้ก่อให้เกิดผลบิดเบือนต่อการดำเนินกิจกรรมในทางเศรษฐกิจ ประชาชนเกิดการปรับเปลี่ยนพฤติกรรม เลือกว่าจะไม่ดำเนินกิจกรรมที่ต้องเสียภาษีอากรเหล่านั้น เพราะเห็นว่าได้รับผลประโยชน์ตอบแทนไม่คุ้มค่ากับการดำเนินกิจกรรมที่ต้องเสียภาษีในอัตราที่สูง รัฐจึงจัดเก็บภาษีได้ลดลง

จากการวิเคราะห์สาระสำคัญของกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินข้างต้น จะเห็นว่า ภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นภาษีที่มีข้อบกพร่องในเรื่องความสามารถในการอำนวยความสะดวก ไม่มีความสอดคล้องกับหลักความสามารถในการอำนวยความสะดวก ที่ต้องประกอบด้วยหลักเกณฑ์ 2 ประการ คือ ประการแรก ภาษีจะต้องมีฐานภาษีกว้าง แต่เนื่องจากภาษีโรงเรือนและที่ดินยังมีปัญหาในการพิจารณาแยกแยะว่าทรัพย์สินใดที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินบ้าง ทำให้ต้องใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาทรัพย์สินเป็นกรณีๆ ไป รวมถึงการให้อำนาจเจ้าพนักงานในการกำหนดค่ารายปี โดยปราศจากการกำหนดหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนในการพิจารณาเอาไว้ อาจกลายเป็นช่องโหว่ในการหลีกเลี่ยงภาษีของเจ้าของทรัพย์สินได้ ประกอบกับการที่กฎหมายมีการกำหนดทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษีไว้ค่อนข้างมาก จึงทำให้มีทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินน้อย ฐานภาษีแคบ เป็นผลให้ท้องถิ่นจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินได้น้อย

ประการที่สอง จะต้องเป็นภาษีที่มีความยืดหยุ่น สามารถสร้างรายได้ให้กับรัฐได้เป็นอย่างดี แต่เนื่องจากอัตราภาษีที่จัดเก็บของภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นอัตราภาษีคงที่ และเป็นอัตราภาษีที่สูง คือ ร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี ทำให้ผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินต้องแบกรับภาระมาก และพยายาม

หลีกเลี่ยงภาษีโดยการผลักภาระไปให้ผู้เช่าบ้านหรือผู้บริโภคนสินค้าและบริการ หรือพยายามหลีกเลี่ยงที่จะเสียภาษีบำรุงท้องที่ซึ่งมีอัตราภาษีต่ำกว่ามากแทน รวมไปถึงการหลีกเลี่ยงในลักษณะของการไม่ยื่นแบบแสดงรายการทรัพย์สิน หรือยื่นแบบแสดงรายการทรัพย์สินที่เป็นเท็จ เพื่อหลีกเลี่ยงหรือจ่ายภาษีต่ำกว่าความเป็นจริง ซึ่งการหลีกเลี่ยงภาษีในลักษณะต่างๆนี้จะส่งผลกระทบต่อทางลบต่อรายได้ภาษี ภาษีโรงเรือนและที่ดินจึงเป็นภาษีที่ขาดความยืดหยุ่น ไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการอำนาจรายได้

นอกจากข้อสรุปในเรื่องความสามารถในการอำนาจรายได้ของภาษีโรงเรือนและที่ดิน ที่ได้จากการวิเคราะห์ข้อกฎหมายในพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 แล้ว สิ่งที่แสดงให้เห็นว่าภาษีโรงเรือนและที่ดิน เป็นภาษีที่ไม่มีความสามารถในการอำนาจรายได้ คือ รายได้จริงที่ท้องถิ่นสามารถจัดเก็บได้จากภาษีโรงเรือนและที่ดิน ตามตารางที่ 4.15 และตารางที่ 4.16

ตารางที่ 4.15 แสดงภาพรวมของรายได้ที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บได้ ปี พ.ศ. 2547-2551

ประเภทรายได้	ปี				
	2547	2548	2549	2550	2551
1) รายได้ที่ท้องถิ่นจัดหาเอง	24,786	27,019	29,110	32,021	35,224
(1) ภาษีโรงเรือนและที่ดิน	11,860	13,046	14,166	15,602	17,165
(2) ภาษีบำรุงท้องที่	953	1,048	1,045	1,148	1,640
(3) ภาษีป้าย	1,121	1,233	1,354	1,491	1,640
(4) อื่นๆ	10,852	11,692	12,545	13,780	15,143
2) ภาษีที่รัฐบาลเก็บให้และแบ่งให้	125,723	151,520	171,989	186,028	193,676
3) เงินอุดหนุน	91,438	115,210	126,013	139,374	147,840
4) รวมรายได้ของท้องถิ่น	241,947	293,750	327,113	357,424	376,740

หมายเหตุ: หน่วย : ล้านบาท

แหล่งที่มา: สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, 2552.

ตารางที่ 4.16 แสดงอัตราส่วนของรายได้ที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บได้ ปี พ.ศ. 2547-2551

ประเภทรายได้	ปี				
	2547	2548	2549	2550	2551
1) รายได้ที่ท้องถิ่นจัดหาเอง	10.24	9.20	8.90	8.96	9.35
(1) ภาษีโรงเรือนและที่ดิน	4.90	4.44	4.33	4.37	4.56
(2) ภาษีบำรุงท้องที่	0.39	0.36	0.32	0.32	0.34
(3) ภาษีป้าย	0.46	0.42	0.41	0.42	0.44
(4) อื่นๆ	4.49	3.98	3.84	3.85	4.01
2) ภาษีที่รัฐบาลเก็บให้และแบ่งให้	51.97	51.58	52.58	52.05	51.41
3) เงินอุดหนุน	37.79	39.22	38.52	38.99	39.24
4) รวมรายได้ของท้องถิ่น	100	100	100	100	100

หมายเหตุ: หน่วย : ร้อยละ

แหล่งที่มา: สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, 2552.

จากตารางที่ 4.15 และตารางที่ 4.16 จะเห็นได้ว่าในปี พ.ศ. 2547-2551 ภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นภาษีที่สามารถสร้างรายได้ให้กับท้องถิ่นเพียง 11,860-17,165 ล้านบาท หรือสามารถทำรายได้ให้กับท้องถิ่นเพียงร้อยละ 4-5 ของรายได้ที่ท้องถิ่นได้รับทั้งหมด ซึ่งถือเป็นสัดส่วนที่น้อยมาก ภาษีโรงเรือนและที่ดินจึงเป็นภาษีที่ยังมีข้อบกพร่องในเรื่องความสามารถในการอำนวยรายได้

4.3.2 ความสามารถในการอำนวยรายได้ของภาษีบำรุงท้องที่

มาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 กำหนดให้ ผู้เป็นเจ้าของที่ดินในวันที่ 1 มกราคมของปีใด มีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่สำหรับปีนั้นจากราคาปานกลางของที่ดิน ตามบัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่ท้ายพระราชบัญญัตินี้

จากข้อกำหนดดังกล่าว สามารถนำมาพิจารณาเปรียบเทียบกับหลักความสามารถในการอำนวยรายได้ โดยแยกเป็น 2 ประเด็นตามหลักเกณฑ์ในการประเมิน คือ ฐานภาษี และอัตราภาษี ซึ่งสามารถอธิบายอย่างละเอียดได้ดังนี้

4.3.2.1 ฐานภาษี โดยภาษีที่ดีต้องมีฐานภาษีกว้าง

มาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 กำหนดให้ใช้ราคาปานกลางที่ดินเป็นฐานภาษี ซึ่งมาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัตินี้ได้กำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาดีราคาปานกลางของที่ดินในรอบระยะเวลา 4 ปี แต่ในทางปฏิบัติกลับมิได้เป็นไปตามข้อกำหนดในมาตรา 16 กล่าวคือ ราคาปานกลางที่ดินที่ใช้อยู่ในปัจจุบันยังเป็นราคาปานกลางที่ดินปี พ.ศ. 2521-2524 อยู่ (จรรยาพร ชาญหาดี, 2552: 90) ฐานภาษีที่นำมาคำนวณภาษีจึงไม่มีความเป็นปัจจุบัน ส่งผลให้ราชการส่วนท้องถิ่นมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่น้อยมาก (จรรยาพร ชาญหาดี และกรกัญญา เตชะรุ่งนิรันดร์, 2541: 51-52) เนื่องจากฐานภาษีที่นำมาใช้ในการคำนวณภาษีบำรุงท้องที่เป็นฐานภาษีที่ได้ประเมินไว้ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2521-2524 หรือได้ประเมินไว้เป็นเวลานานกว่า 30 ปีแล้ว ซึ่งมีความแตกต่างกับราคาประเมินที่ดิน พ.ศ. 2551-2554 ที่เป็นราคาที่ดินในปัจจุบันเป็นอย่างมาก

ผู้วิจัยได้ทำการศึกษาการเพิ่มขึ้นของราคาที่ดินปีพ.ศ. 2551-2554 กับราคาปานกลางที่ดินปี พ.ศ. 2521-2524 ด้วยวิธีการสุ่มตัวอย่างพื้นที่ในเขตกรุงเทพมหานครที่มีราคาปานกลางที่ดินปี พ.ศ. 2521-2524 เท่ากันที่ราคา 800,000 บาทต่อไร่ ไว้ในตารางที่ 4.7

จากตารางจะเห็นว่า ราคาประเมินที่ดิน พ.ศ. 2551-2554 มีราคาที่สูงกว่าราคาปานกลางที่ดินปี พ.ศ. 2521-2524 เป็นอย่างมาก กล่าวคือ พื้นที่ตัวอย่างทั้ง 17 พื้นที่ มีราคาประเมินที่ดินในปัจจุบันสูงกว่าค่าราคาปานกลางที่ดินที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ในปัจจุบันถึง 20.25-62.50 เท่า หมายความว่า ค่าราคาปานกลางที่ดินปี พ.ศ. 2521-2524 ซึ่งเป็นฐานภาษีที่ใช้จัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ เป็นฐานภาษีที่มีค่าต่ำกว่าราคาประเมินที่ดินในปัจจุบันอยู่หลายเท่าตัว ทำให้รายได้ที่ท้องถิ่นจัดเก็บได้มีลักษณะที่ต่ำกว่าความเป็นจริงเป็นอย่างมาก

จากปัญหาการใช้ฐานภาษีที่ไม่เป็นปัจจุบันของภาษีบำรุงท้องที่ ที่ส่งผลให้ท้องถิ่นมีรายได้ที่ต่ำมากจากการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ เนื่องจากราคาปานกลางที่ดินเมื่อ 30 ปีที่แล้ว มีค่าต่ำกว่าราคาในปัจจุบันอย่างมาก ผู้วิจัยจึงได้ทำการเปรียบเทียบใน 17 พื้นที่ตัวอย่างเดิมว่า หากมีการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ราคาประเมินที่ดินปี พ.ศ. 2551-2554 ซึ่งเป็นราคาประเมินที่ดินในปัจจุบัน เป็นฐานภาษีในการจัดเก็บภาษีจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้อยู่อาศัย ที่ร่างกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกำหนดให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 0.1 ของมูลค่าทรัพย์สิน จะทำให้ท้องถิ่นสามารถจัดเก็บรายได้ได้เพิ่มขึ้นเล็กน้อยเพียงใด ดังตารางที่ 4.17

ตารางที่ 4.17 แสดงการเปรียบเทียบอัตราภาษีที่จัดเก็บ ระหว่างภาษีบำรุงท้องที่ และภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (กรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้อยู่อาศัย) ในพื้นที่กรุงเทพมหานคร โดยการสุ่มพื้นที่ที่มีราคาปานกลางที่ดิน พ.ศ. 2521-2524 เท่ากัน ที่ราคา 800,000 บาทต่อไร่

เขต	พื้นที่	ภาษีบำรุงท้องที่		ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง		อัตราภาษีที่เพิ่มขึ้น หากมีการเก็บภาษี ที่ดินและสิ่งปลูก สร้างแทนภาษีบำรุง ท้องที่ (เท่า/ไร่)
		ราคาปานกลาง ที่ดิน พ.ศ. 2521-2524 (บาท/ไร่)	อัตราภาษีไร่ละ (ตาม พ.ร.ก.) (บาท)	ราคาประเมินที่ดิน พ.ศ. 2551-2554 (บาท/ไร่)	ที่ดินและสิ่งปลูก สร้างที่ใช้อยู่อาศัย (ร้อยละ 0.1 ของ มูลค่าทรัพย์สิน) (บาท/ไร่)	
ยานนาวา	ติดถนนช่องนนทรี ลีจาก ถนนเข้าไป 40 เมตร	800,000	1,995	40,000,000- 60,000,000	40,000-60,000	25.06
ธนบุรี	ติดถนนสมเด็จพระเจ้าตากสิน ลีจากถนนเข้าไป 30 เมตร	800,000	1,995	20,000,000- 52,000,000	20,000-52,000	18.05
	ติดถนนเจริญนคร ลีจากถนน เข้าไป 30 เมตร	800,000	1,995	20,000,000- 52,000,000	20,000-52,000	18.05
	ติดถนนมไหสวรรค์ ลีจาก ถนนเข้าไป 30 เมตร	800,000	1,995	34,000,000- 52,000,000	34,000-52,000	21.55

ตารางที่ 4.17 (ต่อ)

เขต	พื้นที่	ภาษีบำรุงท้องที่		ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง		อัตราภาษีที่เพิ่มขึ้น หากมีการเก็บภาษี ที่ดินและสิ่งปลูก สร้างแทนภาษีบำรุง ท้องที่ (เท่า/ไร่)
		ราคาปานกลาง ที่ดิน พ.ศ. 2521-2524 (บาท/ไร่)	อัตราภาษีไร่ละ (ตาม พ.ร.ก.) (บาท)	ราคาประเมินที่ดิน พ.ศ. 2551-2554 (บาท/ไร่)	ที่ดินและสิ่งปลูก สร้างที่ใช้อู่อาศัย (ร้อยละ 0.1 ของ มูลค่าทรัพย์สิน) (บาท/ไร่)	
คลองสาน	ติดถนนเทอดไท ลึกจากถนน เข้าไป 60 เมตร	800,000	1,995	13,600,000- 32,400,000	13,600-32,400	11.53
	ติดถนนอินทรพิทักษ์ ลึกจาก ถนนเข้าไป 30 เมตร	800,000	1,995	17,200,000- 52,000,000	17,200-52,000	17.34
	ติดถนนอิสรภาพ ลึกจาก ถนนเข้าไป 30 เมตร	800,000	1,995	10,400,000- 40,000,000	10,400-40,000	12.63
	ติดถนนท่าดินแดง ลึกจาก ถนนเข้าไป 30 เมตร	800,000	1,995	24,000,000- 40,000,000	24,000-40,000	16.04
	ติดถนนเชียงใหม่ ลึกจากถนน เข้าไป 30 เมตร	800,000	1,995	12,000,000- 20,400,000	12,000-20,400	8.12

ตารางที่ 4.17 (ต่อ)

เขต	พื้นที่	ภาษีบำรุงท้องที่		ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง		อัตรากาษีที่เพิ่มขึ้น หากมีการเก็บภาษี ที่ดินและสิ่งปลูก สร้างแทนภาษีบำรุง ท้องที่ (เท่า/ไร่)
		ราคาปานกลาง ที่ดิน พ.ศ. 2521-2524 (บาท/ไร่)	อัตรากาษีไร่ละ (ตาม พ.ร.ก.) (บาท)	ราคาประเมินที่ดิน พ.ศ. 2551-2554 (บาท/ไร่)	ที่ดินและสิ่งปลูก สร้างที่ใช้อยู่อาศัย (ร้อยละ 0.1 ของ มูลค่าทรัพย์สิน) (บาท/ไร่)	
	ติดถนนสมเด็จพระเจ้าพระยา ลึก จากถนนเข้าไป 30 เมตร	800,000	1,995	24,000,000- 34,000,000	24,000-34,000	15.54
	ติดถนนลาดหญ้า ลึกจากถนน เข้าไป 30 เมตร	800,000	1,995	27,200,000- 60,000,000	27,200-60,000	21.85
	ติดถนนเจริญนคร ลึกจากถนน เข้าไป 30 เมตร	800,000	1,995	20,000,000- 52,000,000	20,000-52,000	18.05
	ติดถนนอิสรภาพ ลึกจากถนน เข้าไป 30 เมตร	800,000	1,995	10,400,000- 40,000,000	10,400-40,000	12.63
	ติดถนนจรัญสนิทวงศ์ลึกจาก ถนนเข้าไป 30 เมตร	800,000	1,995	20,400,000- 40,000,000	20,400-40,000	15.14

ตารางที่ 4.17 (ต่อ)

เขต	พื้นที่	ภาษีบำรุงท้องที่		ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง		อัตราภาษีที่เพิ่มขึ้น หากมีการเก็บภาษี ที่ดินและสิ่งปลูก สร้างแทนภาษีบำรุง ท้องที่ (เท่า/ไร่)
		ราคาปานกลาง ที่ดิน พ.ศ. 2521-2524 (บาท/ไร่)	อัตราภาษีไร่ละ (ตาม พ.ร.ก.) (บาท)	ราคาประเมินที่ดิน พ.ศ. 2551-2554 (บาท/ไร่)	ที่ดินและสิ่งปลูก สร้างที่ใช้อู่อาศัย (ร้อยละ 0.1 ของ มูลค่าทรัพย์สิน) (บาท/ไร่)	
บางกอกน้อย	ติดถนนอรุณอมรินทร์ ลีจาก ถนนเข้าไป 60 เมตร	800,000	1,995	17,200,000- 40,000,000	17,200-40,000	14.34
	ติดถนนสมเด็จพระปิ่นเกล้า ลีจากถนนเข้าไป 60 เมตร	800,000	1,995	20,000,000- 68,000,000	20,000-68,000	22.06
	ติดถนนราชวิถี ลีจากถนนเข้า ไป 60 เมตร	800,000	1,995	30,000,000- 40,000,000	30,000-40,000	17.54

แหล่งที่มา: สำนักงานการคลังกรุงเทพมหานคร, 2525; กรมธนารักษ์, 2551ค.

จากตารางที่ 4.17 จะเห็นว่า หากมีการปรับเปลี่ยนจากการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ มาเป็นการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. แทน จะทำให้ผู้เป็นเจ้าของที่ดินในพื้นที่ตัวอย่างทั้ง 17 พื้นที่ ที่มีค่าราคาปานกลางที่ดินปี พ.ศ. 2521-2524 เท่ากัน ที่ 800,000 บาทต่อไร่ ต้องเสียภาษีในจำนวนที่มากกว่าเดิมถึง 8.12-25.06 เท่าต่อไร่ ซึ่งเป็นอัตราภาษีที่เพิ่มขึ้นกว่าเดิมมาก

ยกตัวอย่างเช่น ที่ดินที่ใช้อยู่อาศัยในพื้นที่ติดถนนช่องนนทรี ลึกจากแนวถนนเข้าไป 40 เมตร จะเสียภาษีบำรุงท้องที่ในอัตรา 1,995 บาทต่อไร่ แต่ถ้ามีการนำภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ที่ใช้ราคาประเมินที่ดินในปัจจุบัน (พ.ศ. 2551-2554) มาเป็นฐานภาษี และจัดเก็บภาษีสำหรับที่อยู่อาศัยในอัตราร้อยละ 0.1 ของมูลค่าที่ดิน จะทำให้ที่ดินที่ใช้อยู่อาศัยในพื้นที่ติดถนนช่องนนทรี ลึกจากแนวถนนเข้าไป 40 เมตร ต้องเสียภาษีในอัตรา 40,000-60,000 บาทต่อไร่ เนื่องจากที่ดินในบริเวณนั้น มีราคาประเมินที่ดินในปัจจุบันเท่ากับ 40,000,000-60,000,000 บาทต่อไร่ ซึ่งจะทำให้ท้องถิ่นสามารถเก็บรายได้จากที่ดินนั้น ได้เพิ่มขึ้นถึง 25.06 เท่า

หรือที่ดินที่ใช้อยู่อาศัยในพื้นที่ติดถนนสมเด็จพระเจ้าตากสิน ลึกจากแนวถนนเข้าไป 30 เมตร จะเสียภาษีบำรุงท้องที่ในอัตรา 1,995 บาทต่อไร่เช่นกัน เนื่องจากมีค่าราคาปานกลางที่ดินปี พ.ศ. 2521-2524 เท่ากันกับที่ดินที่ติดถนนช่องนนทรี ลึกจากแนวถนนเข้าไป 40 เมตร แต่ถ้ามีการนำภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ที่ใช้ราคาประเมินที่ดินในปัจจุบันมาเป็นฐานภาษี และจัดเก็บภาษีสำหรับที่อยู่อาศัยในอัตราร้อยละ 0.1 ของมูลค่าที่ดิน จะทำให้ที่ดินที่ใช้อยู่อาศัยในพื้นที่ติดถนนสมเด็จพระเจ้าตากสิน ลึกจากแนวถนนเข้าไป 30 เมตร ต้องเสียภาษีในอัตรา 20,000-52,000 บาทต่อไร่ เนื่องจากมีราคาประเมินที่ดินในปัจจุบันเท่ากับ 20,000,000-52,000,000 บาทต่อไร่ หมายความว่า หากมีการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแทนการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่แล้ว จะทำให้ท้องถิ่นได้รับรายได้ภาษีจากที่ดินในพื้นที่นี้เพิ่มขึ้นถึง 18.05 เท่า

จากตัวอย่างที่ทำการเปรียบเทียบ จะเห็นได้ว่า หากมีการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแทนการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ ซึ่งมีปัญหาในเรื่องของฐานภาษีที่ไม่เป็นปัจจุบัน นอกจากจะทำให้ท้องถิ่นมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีมากขึ้นแล้ว ยังทำให้การจัดเก็บภาษีมักมีความเป็นธรรมมากขึ้นด้วย เนื่องจากราคาประเมินที่ดินในปัจจุบันมีความแตกต่างจากราคาปานกลางปี พ.ศ. 2521-2524 พื้นที่ที่เคยมีราคาปานกลางที่ดินในอดีตเท่ากัน ต่างก็มีการพัฒนาเปลี่ยนแปลง ทำให้ราคาประเมินที่ดินในปัจจุบันมีความแตกต่างกัน ดังที่แสดงไว้ในตารางที่ 4.7

เพราะฉะนั้นจึงสรุปได้ว่า การจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่โดยใช้ราคาปานกลางที่ดินปี พ.ศ. 2521-2524 เป็นฐานภาษี เป็นการจัดเก็บภาษีที่ไม่สอดคล้องกับหลักการอำนาจรายได้ และยังไม่มีความสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมด้วย

นอกจากการใช้ฐานภาษีที่ไม่เป็นปัจจุบัน ที่ทำให้ภาษีบำรุงท้องที่มีรายได้น้อยแล้ว การกำหนดข้อยกเว้นและขอลดหย่อนของภาษีบำรุงท้องที่ตามพระราชบัญญัตินี้ ยังเป็นอีกหนึ่งเหตุผลสำคัญที่ทำให้ท้องถิ่นมีรายได้อาจจากการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่น้อย เนื่องจากพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ได้กำหนดถึงทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษีบำรุงท้องที่ไว้เป็นจำนวนมาก เป็นผลให้มีทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายเสียภาษียลดลง ฐานภาษีแคบ ไม่เอื้อต่อการอำนวยความสะดวกให้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

โดยข้อยกเว้นและขอลดหย่อนที่กระทบต่อฐานภาษีบำรุงท้องที่ ทำให้ทรัพย์สินจำนวนมากต้องพ้นจากการเสียภาษี คือ ข้อกำหนดในมาตรา 8 (8) และมาตรา 22 ที่บัญญัติถึงทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นไว้ดังนี้

มาตรา 8 (8) กำหนดให้ที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับ โรงเรือนที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินอยู่แล้ว ให้ได้รับการยกเว้นภาษีบำรุงท้องที่ ซึ่งเป็นการแสดงถึงเจตนารมณ์ของกฎหมายที่ต้องการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่จากที่ดินที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย ที่ดินที่เป็นที่ตั้ง โรงเรือนว่างเปล่า และที่ดินที่ประกอบเกษตรกรรม ซึ่งเป็นที่ดินที่มีได้ต่อเนื่องกับ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้าง

ซึ่งการที่มาตรา 8 (8) กำหนดให้ที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับ โรงเรือนที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินอยู่แล้ว ไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่นั้น เป็นผลให้ภาษีบำรุงท้องที่มีฐานภาษีที่แคบมาก เนื่องจากข้อกำหนดดังกล่าว จะทำให้ห้องชุดที่อยู่บนคอนโดมิเนียมหรือห้องชุดที่มีลักษณะเรียงซ้อนกันบนตึก และมีห้องใดห้องหนึ่งที่ใช้เช่าหรือทำการค้า และได้เสียภาษีโรงเรือนและที่ดินแล้ว จะทำให้ห้องอื่นๆในตึกนั้นได้รับการยกเว้นภาษีบำรุงท้องที่ตามข้อยกเว้นด้วย (กรกฎญา เตชะรุ่งนิรันดร์, 2552: 76) ทั้งนี้หากพิจารณาตามลักษณะของทรัพย์สินแล้ว ห้องชุดที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยเหล่านี้ เป็นทรัพย์สินที่มีลักษณะเข้าข่ายต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่

มาตรา 22 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ได้กำหนดถึงขอลดหย่อนในการเสียภาษีบำรุงท้องที่ไว้ (กระทรวงการคลัง, ม.ป.ป.) ดังนี้

มาตรา 22 บุคคลธรรมดาซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินแปลงเดียวหรือหลายแปลงที่อยู่ในจังหวัดเดียวกัน และใช้ที่ดินนั้นเป็นที่อยู่อาศัยของตน เป็นที่เลี้ยงสัตว์ของตนหรือประกอบกิจกรรมของตน ให้ลดหย่อนไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ตามเกณฑ์อย่างใดอย่างหนึ่ง ดังต่อไปนี้

(1) ถ้าเป็นที่ดินนอกเขตเทศบาล ให้ลดหย่อนได้ไม่เกินห้าไร่ แต่จะน้อยกว่าสามไร่ไม่ได้ ทั้งนี้ ตามที่กำหนดในข้อบัญญัติจังหวัด หรือข้อบังคับตำบลแล้วแต่กรณี

(2) ถ้าเป็นที่ดินในเขตเทศบาลตำบลหรือในเขตสุขาภิบาล ให้ลดหย่อนได้ไม่เกินหนึ่งไร่ แต่จะน้อยกว่าสองร้อยตารางวาไม่ได้ ทั้งนี้ ตามที่กำหนดในเทศบัญญัติหรือข้อบังคับ

(3) ถ้าเป็นที่ดินในเขตเมืองพัทยาและเขตเทศบาลอื่นนอกจากเขตเทศบาลตำบล ให้ลดหย่อนได้ไม่เกินหนึ่งร้อยตารางวา แต่จะน้อยกว่าห้าสิบตารางวาไม่ได้ ทั้งนี้ ตามที่กำหนดในข้อบัญญัติหรือเทศบัญญัติ

(4) ถ้าเป็นที่ดินในเขตกรุงเทพมหานคร ให้ลดหย่อนได้ ดังต่อไปนี้

(ก) ในท้องที่มีชุมชนหนาแน่นมาก ให้ลดหย่อนได้ไม่เกินหนึ่งร้อยตารางวา แต่จะน้อยกว่าห้าสิบตารางวาไม่ได้

(ข) ในท้องที่มีชุมชนหนาแน่นปานกลาง ให้ลดหย่อนได้ไม่เกินหนึ่งไร่ แต่จะน้อยกว่าหนึ่งร้อยตารางวาไม่ได้

(ค) ในท้องที่ชนบท ให้ลดหย่อนได้ไม่เกินห้าไร่ แต่จะน้อยกว่าสามไร่ไม่ได้

ทั้งนี้ ตามที่กำหนดในข้อบัญญัติกรุงเทพมหานคร

ท้องที่ใดจะเป็นท้องที่ตาม (ก) (ข) หรือ (ค) ให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

ที่ดินที่มีสิ่งปลูกสร้างและใช้สิ่งปลูกสร้างนั้นเป็นสถานการค้าหรือให้เช่า ไม่ได้รับการลดหย่อนสำหรับส่วนของที่ดินที่มีสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นสถานการค้าหรือให้เช่านั้น

ในกรณีที่บุคคลธรรมดาหลายคนเป็นเจ้าของที่ดินร่วมกัน ให้ได้รับการลดหย่อนรวมกันตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในวรรคหนึ่ง

การลดหย่อนตามเกณฑ์ในมาตรานี้ ให้ได้รับการลดหย่อนสำหรับที่ดินที่อยู่ในจังหวัดใดจังหวัดหนึ่งแต่จังหวัดเดียว

จากข้อกำหนดในมาตรา 22 ที่ให้มีการลดหย่อนที่ดินที่เป็นที่อยู่อาศัย ที่เลี้ยงสัตว์ หรือประกอบกิจกรรมของตน โดยลดหย่อนภาษีให้กับที่ดินตั้งแต่ 50 ตารางวา ถึง 5 ไร่ ตามแต่ที่จะกำหนด โดยข้อบัญญัติของแต่ละท้องถิ่นนั้น เป็นผลให้บ้านที่อยู่อาศัยจำนวนมากได้รับการลดหย่อนเนื้อที่ดินจนหมด และไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ (จรรยาตรี ชายหาด และกรกัญญา เตชะรุ่งนิรันดร์, 2541: 51-52) เนื่องจากบ้านที่อยู่อาศัยส่วนใหญ่มีขนาดที่เข้าข่ายอยู่ในเกณฑ์ลดหย่อน ทำให้ผู้เป็นเจ้าของที่ดินที่ใช้ปลูกบ้านอยู่อาศัย ใช้เลี้ยงสัตว์ และใช้ประกอบกิจกรรมของ

ตนเอง ได้รับการลดหย่อนภาษีบำรุงท้องที่เป็นจำนวนมาก ฐานภาษีในการจัดเก็บแคบ ส่งผลกระทบต่อการอำนวยความสะดวกได้ให้กับท้องถิ่น

นอกจากปัญหาข้อยกเว้นในมาตรา 8 (8) และมาตรา 22 ที่เป็นผลให้ภาษีบำรุงท้องที่มีฐานภาษีแคบแล้ว การที่กฎหมายกำหนดให้เจ้าของที่ดินที่ใช้ประกอบการกสิกรรมประเภทไม้ล้มลุกเสียภาษีกิ่งอัตรา และเสียภาษีอย่างสูงไม่เกินไร่ละ 5 บาท สำหรับเจ้าของที่ประกอบการกสิกรรมประเภทไม้ล้มลุกด้วยตนเอง โดยกฎหมายมีเจตนาที่จะช่วยเหลือชาวนาหรือกลุ่มคนที่มีความสามารถในการเสียภาษีน้อย ยังเป็นอีกสาเหตุหนึ่งที่ทำให้ภาษีบำรุงท้องที่มีฐานภาษีแคบเนื่องจากข้อกำหนดดังกล่าวได้กลับกลายเป็นช่องโหว่ของกฎหมายในการเสียภาษี โดยการปลูกพืชล้มลุกซึ่งมีอายุไม่เกิน 3 ปี เพื่อให้เข้าข้อยกเว้น (จรรยาพร ชาญหาท, 2552: 90) หรือการปลูกต้นไม้ในพื้นที่ว่างเปล่า เพื่อให้เสียภาษีน้อยลง (เอี่ยมพร พิชัยสนธิ, 2548: 13-14) ทำให้ท้องถิ่นจัดเก็บภาษีได้ต่ำกว่าที่ควรจะเป็น

4.3.2.2 อัตราภาษีบำรุงท้องที่

จากการศึกษาสาระสำคัญของภาษีบำรุงท้องที่ในเรื่องอัตราภาษี พบว่า โครงสร้างอัตราภาษี 34 ชั้น ของภาษีบำรุงท้องที่เป็นอัตราภาษีที่มีลักษณะถดถอย โดยชั้นราคาปานกลางที่ดินที่ต่ำกว่าไร่ละ 30,000 บาท จะมีอัตราภาษีถัวเฉลี่ยร้อยละ 0.50 ของราคาปานกลางที่ดิน ส่วนราคาปานกลางที่ดินที่เกินกว่าไร่ละ 30,000 บาท มีอัตราภาษีถัวเฉลี่ยร้อยละ 0.25 ของราคาปานกลางที่ดิน (จรรยาพร ชาญหาท, 2552: 90) ซึ่งอัตราภาษีที่ต่ำ และมีลักษณะถดถอยดังกล่าวเป็นลักษณะที่ขัดกับหลักความยืดหยุ่นของรายได้ต่อฐานภาษี ที่ควรจะมีการจัดเก็บภาษีได้มากขึ้นเมื่อฐานภาษีขยายขึ้น แต่เมื่อพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 กำหนดให้อัตราภาษีมีลักษณะถดถอย จึงทำให้ที่ดินที่มีราคาสูงขึ้นต้องเสียภาษีในอัตราที่ต่ำลง แทนที่จะเสียในอัตราที่สูงขึ้นเพื่อเป็นการเพิ่มรายได้ตามหลักความยืดหยุ่น เพราะฉะนั้น การกำหนดอัตราภาษีในลักษณะนี้จึงไม่มีความสอดคล้องกับหลักการอำนวยความสะดวก

นอกจากปัญหาในเรื่องฐานภาษี และอัตราภาษีแล้ว การประเมินหนี้ภาษีที่ทำให้มีการขึ้นแบบแสดงรายการที่ดินเป็นรายแปลงหรือที่เรียกว่า แบบ ภ.บ.ท.5 กับพนักงานเจ้าหน้าที่ และพนักงานเจ้าหน้าที่จะคำนวณอัตราภาษีบำรุงท้องที่จากแบบแสดงรายการที่ดินเป็นรายแปลงตามที่เจ้าของที่ดินได้ยื่นไว้ (สำออง ทองสกุล, 2553: 76) เป็นอีกปัจจัยหนึ่งที่ทำให้เกิดปัญหาเรื่องการสูญเสียรายได้ของท้องถิ่น เพราะเจ้าของที่ดินอาจรอกรายละเอียดยที่เป็นเท็จในแบบแสดงรายการที่ดิน และพนักงานเจ้าหน้าที่ก็จะประเมินภาษีไปตามหลักฐานที่ปรากฏ โดยมิได้มีการสำรวจตรวจสอบที่ดินก่อน ทำให้ท้องถิ่นเก็บภาษีบำรุงท้องที่ได้น้อยกว่าความเป็นจริง

จากการศึกษาวิเคราะห์ลักษณะสำคัญของพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ภายใต้อำนาจการอำนาจรายได้ ที่ต้องประกอบด้วยปัจจัยสำคัญ 2 ประการคือ มีฐานภาษีกว้าง และมีความยืดหยุ่นของรายได้ต่อฐานภาษี รวมถึงการพิจารณารายได้จริงของภาษีบำรุงท้องที่ที่ท้องถิ่นจัดเก็บได้ ตามตารางที่ 4.15 และ 4.16 สามารถสรุปได้ว่า ภาษีบำรุงท้องที่เป็นภาษีที่ไม่มีความสามารถในการอำนาจรายได้ เนื่องจากมีฐานภาษีแคบ อัตราภาษีต่ำ และมีลักษณะถดถอย ชัดกับหลักความกว้างของฐานภาษีและมีความยืดหยุ่นของรายได้ต่อฐานภาษี โดยรายได้ภาษีบำรุงท้องที่ที่ท้องถิ่นจัดเก็บได้ในช่วงปี พ.ศ. 2547-2551 เท่ากับ 953-1,640 ล้านบาทต่อปี หรือเท่ากับร้อยละ 0.32-0.39 ของรายได้ที่ท้องถิ่นได้รับทั้งหมด ซึ่งเป็นสัดส่วนที่น้อยมาก ภาษีบำรุงท้องที่จึงเป็นภาษีที่ยังมีข้อบกพร่องในเรื่องความสามารถในการอำนาจรายได้

4.3.3 ความสามารถในการอำนาจรายได้ของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

ภาษีอากรที่ดีตามหลักการอำนาจรายได้ จะต้องเป็นภาษีที่มีฐานภาษีกว้าง ครอบคลุมผู้เสียภาษีจำนวนมาก มีข้อยกเว้นข้อลดหย่อนน้อย และมีลักษณะยืดหยุ่นปรับตัวได้ มีความยืดหยุ่นของรายได้ต่อฐานภาษี คือ เมื่อฐานภาษีกว้างขึ้น รายได้ที่จัดเก็บจะเพิ่มขึ้นตามไปด้วย

จากการศึกษาบททวนเอกสารทางวิชาการ งานวิจัย บทความ และสื่อสิ่งพิมพ์ต่างๆ มีผู้ทรงคุณวุฒิและนักวิชาการหลายท่าน ได้ให้ทัศนะถึงความสามารถในการอำนาจรายได้ของร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ไว้ ดังนี้

จรรยาพร ชาญหาดี (2552: 91) กล่าวว่า “องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะมีรายได้มากขึ้นเพียงพอต่อการใช้จ่ายในการจัดบริการสาธารณะเพื่อตอบสนองความต้องการของคนในท้องถิ่น ทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเข้มแข็ง ลดภาระเงินอุดหนุนของรัฐบาล ทำให้รัฐบาลสามารถนำเงินงบประมาณไปใช้ในการพัฒนาด้านอื่นได้มากขึ้น”

กรกัญญา เตชะรุ่งนรินทร์ (2552: 84) ให้ทัศนะว่า “การจัดเก็บภาษีที่ดินจะทำให้ท้องถิ่นมีรายได้เพื่อการพัฒนาเพิ่มขึ้น จากการใช้ฐานราคาทรัพย์สินที่เป็นปัจจุบัน และการขยายฐานภาษีให้กว้างขึ้น”

นพฤทธิ์ อนันตภิบุตร (2547: 21) เศรษฐกร สำนักนโยบายการคลัง สำนักเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง กล่าวว่า

จากปัญหาเรื่องฐานภาษีแคบของกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน อันเนื่องมาจากการยกเว้นภาษีให้กับโรงเรือนที่เจ้าของอาศัยอยู่เอง ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง จึงได้มีการปรับปรุง โดยการขยายฐานภาษีออกไป ให้มีการ

จัดเก็บภาษีจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างทั้งหมดแม้ว่าจะเป็นที่ดินที่เจ้าของอาศัยอยู่เองก็ตาม โดยข้อกำหนดใหม่ดังกล่าว ไม่เพียงแต่จะทำให้ฐานภาษีกว้างขึ้นเท่านั้น แต่ยังทำให้เจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างทุกคนเข้ามาอยู่ในระบบภาษีเดียวกันด้วย

จากการวิเคราะห์สาระสำคัญของร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. และข้อมูลที่ได้จากการศึกษาบททวนเอกสารทางวิชาการ งานวิจัย บทความ และสื่อสิ่งพิมพ์ต่างๆ ข้างต้น พบว่า

การกำหนดให้ใช้มูลค่าทั้งหมดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่คิดจากราคาประเมินทุนทรัพย์ รวมกับมูลค่าของทรัพย์สินอื่นที่ติดกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างเป็นฐานภาษี ดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 21 แห่งพระราชบัญญัตินี้ จะทำให้ฐานภาษีกว้างขึ้น เนื่องจากทุกคนที่ครอบครองทรัพย์สินจะเข้ามาอยู่ในระบบภาษี และราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่ามีลักษณะที่เป็นปัจจุบัน ซึ่งสอดคล้องกับหลักการอำนวยรายได้ที่กำหนดว่า ภาษีอากรที่ดีควรเป็นภาษีที่มีฐานกว้าง ครอบคลุมผู้เสียภาษีจำนวนมาก (วีระศักดิ์ เครือเทพ, 2548: 48)

นอกจากนี้ ยังมีข้อเสนอจากผู้ทรงคุณวุฒิ นักวิชาการ และผลงานวิจัยที่สนับสนุนว่า เมื่อมีการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแทนภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่แล้ว จะทำให้ท้องถิ่นมีความสามารถในการจัดเก็บรายได้มากขึ้น ดังนี้

นายกรณ์ จาติกวณิช (2552: 2) รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังในขณะนั้น กล่าวว่า “หากกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างถูกบังคับใช้ จะทำให้รัฐบาลมีรายได้จากภาษีเพิ่มเป็น 4-8 หมื่นล้านบาทต่อปี จากปัจจุบันที่มีรายได้จากภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ปีละ 1-2 หมื่นล้านบาทต่อปี” หมายความว่า หากมีการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในประเทศไทยแล้ว จะทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีทรัพย์สินได้มากกว่าเดิมถึง 4 เท่า

ดวงมณี เลาวกุล (2552ก) กล่าวในงานสัมมนาภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง บทพิสูจน์ความจริงของนักการเมืองว่า “การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีรายรับจากภาษีที่จัดเก็บเองได้มากขึ้น จากประมาณ 20,000 ล้านบาท เป็น 40,000-50,000 ล้านบาท”

โครงการวิจัยเรื่อง นโยบายและมาตรการการคลังเพื่อความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ โดย เอี่ยมพร พิษยสินธิ ศูนย์บริการวิชาการเศรษฐศาสตร์ คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ (2548) ได้ทำการศึกษาถึงประมาณการมูลค่าภาษีที่ดินทั่วประเทศที่รัฐจะสามารถจัดเก็บได้ โดยการประมาณการจากข้อมูลขนาดพื้นที่ในแต่ละจังหวัด ซึ่งไม่รวมพื้นที่ป่าไม้และแหล่งน้ำ แล้วนำมา

คำนวณหามูลค่าที่ดินที่จะสามารถจัดเก็บภาษีได้ในแต่ละจังหวัด โดยใช้ราคาเฉลี่ยที่ดินในแต่ละจังหวัดในการคำนวณมูลค่าภาษีที่ดินที่รัฐจะสามารถจัดเก็บได้

ซึ่งประมาณการมูลค่าภาษีที่ดินทั้งประเทศที่รัฐจะสามารถจัดเก็บได้ จากผลการวิจัยของ เอื้อมพร พิชัยสนิท คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ แสดงในตารางที่ 4.18

ตารางที่ 4.18 แสดงมูลค่าภาษีที่ดิน ประมาณการจากราคาที่ดิน โดยเฉลี่ยในแต่ละจังหวัด จำแนกตามอัตราภาษีและขนาดพื้นที่ที่จัดเก็บ

อัตราภาษี (ร้อยละ)	มูลค่าภาษีที่ดิน 100% ของพื้นที่ (พันบาท)	มูลค่าภาษีที่ดิน 90% ของพื้นที่ (พันบาท)	มูลค่าภาษีที่ดิน 80% ของพื้นที่ (พันบาท)	มูลค่าภาษีที่ดิน 70% ของพื้นที่ (พันบาท)	มูลค่าภาษีที่ดิน 60% ของพื้นที่ (พันบาท)	มูลค่าภาษีที่ดิน 50% ของพื้นที่ (พันบาท)
0.01	86,783,234.95	78,104,911.46	69,426,587.96	60,748,264.47	52,069,940.97	43,391,617.48
0.05	433,916,174.75	390,524,557.28	347,132,939.80	303,741,322.33	260,349,704.85	216,958,087.38
0.1	867,832,349.51	781,049,114.56	694,265,879.61	607,482,644.66	520,699,409.71	433,916,174.75
0.3	2,603,497,048.53	2,343,147,343.67	2,082,797,648.82	1,822,447,933.97	1,562,098,229.12	1,301,748,524.26

แหล่งที่มา: เอ็มพร พิชัยสนิท, 2548: 14.

จากตารางที่ 4.18 จะเห็นว่า ถ้ามีการจัดเก็บภาษีที่ดินในอัตราเพียงร้อยละ 0.01 และมีการจัดเก็บภาษีที่ดินได้เต็มพื้นที่ รัฐจะมีรายรับภาษี 86,783 ล้านบาท ถ้ามีการจัดเก็บภาษีที่ดินในอัตราร้อยละ 0.3 และมีการจัดเก็บภาษีที่ดินได้เต็มพื้นที่ รัฐจะมีรายรับภาษี 2,603,497 ล้านบาท แต่ตามปกติแล้ว รัฐจะไม่สามารถจัดเก็บภาษีที่ดินได้เต็มพื้นที่ เนื่องจากมีข้อยกเว้นสำหรับพื้นที่บางประเภท

ถ้ารัฐสามารถจัดเก็บภาษีที่ดินได้เพียงร้อยละ 50 ของพื้นที่ทั้งหมด รัฐจะสามารถเก็บภาษีที่ดินได้ในมูลค่า 43,391 ล้านบาท (อัตราร้อยละ 0.01) 216,958 ล้านบาท (อัตราร้อยละ 0.05) 433,916 ล้านบาท (อัตราร้อยละ 0.1) และ 1,301,748 ล้านบาท (อัตราร้อยละ 0.3)

โดยการประมาณการข้างต้นอาจจะมีมูลค่าภาษีที่ดินมากกว่าความเป็นจริง เนื่องจากราคาที่ดินที่นำมาใช้ในการประมาณการเป็นราคาที่ดินโดยเฉลี่ยของจังหวัด จึงอาจเป็นราคาที่มากกว่าความเป็นจริงในบางพื้นที่ ประกอบกับพื้นที่นอกเขตเทศบาลจะมีขนาดที่มากกว่าพื้นที่ในเขตเทศบาล และการประมาณการรายรับภาษีตามงานวิจัยนี้ เป็นการประมาณการเฉพาะภาษีที่ดินเท่านั้น

อย่างไรก็ดี การประมาณการข้างต้นเป็นการประมาณการโดยใช้อัตราร้อยละเพียงอัตราเดียวกับที่ดินที่มีการใช้ประโยชน์ต่างกัน ถ้ามีการเก็บภาษีในอัตราที่ต่างกันกับการใช้ประโยชน์ที่ดินที่ต่างกัน ก็จะทำให้มูลค่าภาษีที่รัฐจะสามารถจัดเก็บได้เปลี่ยนแปลงไปจากที่ได้มีการประมาณการไว้ (เอื้อมพร พิชัยสนธิ, 2548: 14-15)

จากประมาณการข้างต้น จะเห็นว่า หากมีการจัดเก็บภาษีที่ดินทั่วประเทศในอัตราร้อยละ 0.01 ซึ่งเป็นอัตราต่ำสุด และเก็บได้เพียง 50% ของพื้นที่ ประเทศไทยจะมีรายได้จากการจัดเก็บภาษี 43,391 ล้านบาท ซึ่งมีมูลค่ามากกว่า การจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ ที่จัดเก็บได้เพียง 12,813 ล้านบาท ในปี 2547 ซึ่งเป็นจำนวนเงินที่มากกว่าถึงประมาณ 3 เท่า แม้จะมีการจัดเก็บได้เพียง 50% ของพื้นที่ทั้งหมดเท่านั้น

จากงานวิจัยดังกล่าวจึงสามารถสรุปได้ว่า การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง จะทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในภาพรวมมีรายได้เพิ่มมากขึ้น แม้ว่าจะเป็นการจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำก็ตาม ทั้งนี้เป็นผลมาจากร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ที่กำหนดให้ใช้มูลค่าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นฐานภาษี ผู้ที่ครอบครองทรัพย์สินทั้งหมดเข้ามาอยู่ในระบบภาษี ข้อยกเว้นขอลดหย่อนน้อย ทำให้ฐานภาษีกว้างขึ้นเมื่อเทียบกับการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ ที่มีข้อยกเว้นขอลดหย่อนจำนวนมาก และจากประมาณการรายได้ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในภาพรวมของประเทศไทยในตารางที่ 4.18 ที่ให้ข้อสรุปว่าประเทศไทยจะมี

รายได้จากการจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้น อันเนื่องมาจากฐานภาษีที่กว้างขึ้นนี้ ยังเป็นการสะท้อนให้เห็นถึงลักษณะความยืดหยุ่นของรายได้ต่อฐานภาษี ตามหลักการอำนวยรายได้อีกด้วย

แต่อย่างไรก็ตาม ยังมีผู้ทรงคุณวุฒิและนักวิชาการบางส่วนที่เห็นว่า หากมีการนำร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ฉบับนี้มาใช้ จะทำให้ท้องถิ่นมีรายได้ต่ำเหมือนเดิม เนื่องจากอัตราภาษีที่กำหนดมีลักษณะต่ำเกินไป โดยเฉพาะส่วนของการจัดเก็บภาษีที่ดินกับทรัพย์สินที่ใช้ประกอบการเชิงพาณิชย์ ที่กำหนดให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 0.5 ของมูลค่าทรัพย์สิน (สมชัย สัจพงษ์, 2552ก: 9-10) ที่อาจเป็นผลให้ท้องถิ่นมีรายได้ต่ำกว่าเดิมได้ เพราะอัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บกับทรัพย์สินที่ประกอบการเชิงพาณิชย์มีอัตราที่ต่ำกว่าอัตราภาษีโรงเรือนและที่ดินที่มีการจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 12.5 ของค่ารายปีอยู่มาก แม้ว่าภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะมีการปรับฐานภาษีให้กว้างขึ้น โดยการเพิ่มการจัดเก็บรายได้จากกลุ่มผู้อยู่อาศัยแล้วก็ตาม (อริป พิษานนท์, 2552ข: 4)

จากข้อมูลข้างต้นที่มีการสรุปว่า หากมีการนำร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ฉบับนี้ มาบังคับใช้แทนพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน จะทำให้ประเทศไทยมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นในภาพรวมทั้งประเทศเพิ่มขึ้นกว่าเดิม ในขณะที่บางส่วนโต้แย้งว่าหากมีการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแล้ว ท้องถิ่นจะสูญเสียรายได้จากทรัพย์สินที่ใช้ประกอบการเชิงพาณิชย์ ซึ่งมีการกำหนดอัตราภาษีไว้ในลักษณะที่ต่ำมาก คือ ร้อยละ 0.5 ของมูลค่าทรัพย์สิน และทำให้ท้องถิ่นมีรายได้ที่ต่ำกว่าเดิม

จากข้อโต้แย้งดังกล่าว ผู้วิจัยจึงได้ทำการศึกษาเพิ่มเติม โดยการสุ่มตัวอย่างเขตพื้นที่ในกรุงเทพมหานคร 5 เขต มาคิดคำนวณประมาณการรายได้ที่จะได้รับจากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยพื้นที่ที่สุ่มมาคำนวณ ได้แก่ พื้นที่เขตบางรัก เขตสาทร เขตดุสิต เขตบางคอแหลม และเขตบางซื่อ โดยรายละเอียดของมูลค่าที่ดินทั้งหมดในแต่ละเขตพื้นที่ตัวอย่าง แสดงในตารางที่ 4.19 ประมาณการรายได้จากการจัดเก็บภาษีที่ดินในแต่ละเขตตัวอย่าง แสดงในตารางที่ 4.20 และการเปรียบเทียบรายได้ระหว่างการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ กับรายได้จากภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง แสดงในตารางที่ 4.21

ตารางที่ 4.19 แสดงมูลค่าที่ดินทั้งหมดในเขตพื้นที่บางรัก สาทร คูสิต บางคอแหลม และบางซื่อ

เขต	ขนาดพื้นที่ (ตารางวา)	ราคาประเมินที่ดินเฉลี่ย ปี พ.ศ. 2551-2554 (บาท/ตารางวา)	รวมมูลค่าที่ดินทั้งหมดใน เขตพื้นที่ (ขนาดพื้นที่ × ราคาเฉลี่ย)
1) บางรัก	1,384.00	317,312.50	439,160,500.00
2) สาทร	2,331.50	164,187.50	382,803,156.25
3) คูสิต	2,666.25	141,413.79	377,044,517.59
4) บางคอแหลม	2,730.25	114,796.88	313,424,181.16
5) บางซื่อ	2,886.25	78,333.33	226,089,573.71

แหล่งที่มา: ศูนย์ข้อมูลเศรษฐกิจการค้าและการลงทุนของกรุงเทพมหานคร, 2554; กรมธนารักษ์, 2551ค.

ตารางที่ 4.20 แสดงประมาณการรายได้ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (คิดเฉพาะการจัดเก็บภาษีที่ดิน ยังไม่รวมภาษีที่เก็บจากสิ่งปลูกสร้าง) ของกรุงเทพมหานคร
จำแนกตามเขตตัวอย่าง

เขต	รวมมูลค่าที่ดิน ทั้งหมดในเขต (ขนาดพื้นที่ × ราคาเฉลี่ย)	อัตราภาษี (ร้อยละ)	มูลค่าภาษีที่ดิน 100% ของ พื้นที่ (บาท)	มูลค่าภาษีที่ดิน 90% ของพื้นที่ (บาท)	มูลค่าภาษีที่ดิน 80% ของพื้นที่ (บาท)	มูลค่าภาษีที่ดิน 70% ของพื้นที่ (บาท)	มูลค่าภาษีที่ดิน 60% ของพื้นที่ (บาท)	มูลค่าภาษีที่ดิน 50% ของพื้นที่ (บาท)
1) บางรัก	439,160,500.00	0.05	219,580.25	197,622.23	175,664.20	153,706.18	131,748.15	109,790.13
		0.1	439,160.50	395,244.45	351,328.40	307,412.35	263,496.30	219,580.25
		0.5	2,195,802.50	1,976,222.25	1,756,642.00	1,537,061.75	1,317,481.50	1,097,901.25
2) สาทร	382,803,156.25	0.05	191,401.58	172,261.42	153,121.26	133,981.11	114,840.95	95,700.79
		0.1	382,803.16	344,522.84	306,242.53	267,962.21	229,681.90	191,401.58
		0.5	1,914,015.78	1,722,624.20	1,531,212.62	1,339,811.05	1,148,409.47	957,007.89
3) ดุสิต	377,044,517.59	0.05	188,522.26	169,670.03	150,817.81	131,965.58	113,113.36	94,261.13
		0.1	377,044.52	339,340.07	301,635.62	263,931.16	226,226.71	188,522.26
		0.5	1,885,222.59	1,696,700.33	1,508,178.07	1,319,655.81	1,131,133.55	942,611.29

ตารางที่ 4.20 (ต่อ)

เขต	รวมมูลค่าที่ดิน ทั้งหมดในเขต (ขนาดพื้นที่ × ราคาเฉลี่ย)	อัตราภาษี (ร้อยละ)	มูลค่าภาษีที่ดิน 100% ของ พื้นที่ (บาท)	มูลค่าภาษีที่ดิน 90% ของพื้นที่ (บาท)	มูลค่าภาษีที่ดิน 80% ของพื้นที่ (บาท)	มูลค่าภาษีที่ดิน 70% ของพื้นที่ (บาท)	มูลค่าภาษีที่ดิน 60% ของพื้นที่ (บาท)	มูลค่าภาษีที่ดิน 50% ของพื้นที่ (บาท)
4) บางคอ แหลม	313,424,181.16	0.05	156,712.09	141,040.88	125,369.67	109,698.46	94,027.25	78,356.05
		0.1	313,424.18	282,081.76	250,739.34	219,396.93	188,054.51	156,712.09
		0.5	1,567,120.91	1,410,408.82	1,253,696.73	1,096,984.64	940,272.55	783,560.46
5) บางซื่อ	226,089,573.71	0.05	113,044.79	101,740.31	90,435.83	79,131.35	67,826.87	56,522.40
		0.1	226,089.57	203,480.62	180,871.66	158,262.70	135,653.74	113,044.79
		0.5	1,130,447.87	1,017,403.08	904,358.30	791,313.51	678,268.72	565,223.94

ตารางที่ 4.21 แสดงการเปรียบเทียบรายได้ระหว่างการจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 กับร่างกฎหมายภาษีทรัพย์สินฉบับใหม่ (ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.) ของกรุงเทพมหานคร จำแนกตามเขต ตัวอย่าง

เขต	รายได้ภาษี โรงเรือนฯ และ ภาษีบำรุงท้องที่ ปีงบประมาณ พ.ศ. 2553 (บาท)	มูลค่าภาษี (คิดเฉพาะภาษีที่จัดเก็บจากที่ดิน ยังไม่รวมสิ่งปลูกสร้าง)						
		อัตรากา (ร้อยละ)	มูลค่าภาษีที่ดิน 100% ของ พื้นที่ (บาท)	มูลค่าภาษีที่ดิน 90% ของพื้นที่ (บาท)	มูลค่าภาษีที่ดิน 80% ของพื้นที่ (บาท)	มูลค่าภาษีที่ดิน 70% ของพื้นที่ (บาท)	มูลค่าภาษีที่ดิน 60% ของพื้นที่ (บาท)	มูลค่าภาษีที่ดิน 50% ของพื้นที่ (บาท)
1) บางรัก	668,604,157.15	0.05	219,580.25	197,622.23	175,664.20	153,706.18	131,748.15	109,790.13
		0.1	439,160.50	395,244.45	351,328.40	307,412.35	263,496.30	219,580.25
		0.5	2,195,802.50	1,976,222.25	1,756,642.00	1,537,061.75	1,317,481.50	1,097,901.25
2) สาทร	344,237,765.21	0.05	191,401.58	172,261.42	153,121.26	133,981.11	114,840.95	95,700.79
		0.1	382,803.16	344,522.84	306,242.53	267,962.21	229,681.90	191,401.58
		0.5	1,914,015.78	1,722,624.20	1,531,212.62	1,339,811.05	1,148,409.47	957,007.89
3) ดุสิต	71,975,768.09	0.05	188,522.26	169,670.03	150,817.81	131,965.58	113,113.36	94,261.13
		0.1	377,044.52	339,340.07	301,635.62	263,931.16	226,226.71	188,522.26
		0.5	1,885,222.59	1,696,700.33	1,508,178.07	1,319,655.81	1,131,133.55	942,611.29

ตารางที่ 4.21 (ต่อ)

เขต	รายได้ภาษี โรงเรียนฯ และ ภาษีบำรุงท้องที่ ปีงบประมาณ พ.ศ. 2553 (บาท)	มูลค่าภาษี (คิดเฉพาะภาษีที่จัดเก็บจากที่ดิน ยังไม่รวมสิ่งปลูกสร้าง)						
		อัตรากำไร (ร้อยละ)	มูลค่าภาษีที่ดิน 100% ของ พื้นที่ (บาท)	มูลค่าภาษีที่ดิน 90% ของพื้นที่ (บาท)	มูลค่าภาษีที่ดิน 80% ของพื้นที่ (บาท)	มูลค่าภาษีที่ดิน 70% ของพื้นที่ (บาท)	มูลค่าภาษีที่ดิน 60% ของพื้นที่ (บาท)	มูลค่าภาษีที่ดิน 50% ของพื้นที่ (บาท)
4) บางคอ แหลม	113,381,663.17	0.05	156,712.09	141,040.88	125,369.67	109,698.46	94,027.25	78,356.05
		0.1	313,424.18	282,081.76	250,739.34	219,396.93	188,054.51	156,712.09
		0.5	1,567,120.91	1,410,408.82	1,253,696.73	1,096,984.64	940,272.55	783,560.46
5) บางซื่อ	117,112,255.23	0.05	113,044.79	101,740.31	90,435.83	79,131.35	67,826.87	56,522.40
		0.1	226,089.57	203,480.62	180,871.66	158,262.70	135,653.74	113,044.79
		0.5	1,130,447.87	1,017,403.08	904,358.30	791,313.51	678,268.72	565,223.94

จากตารางที่ 4.21 ที่แสดงการเปรียบเทียบรายได้ระหว่างการจัดเก็บภาษี โรงเรือนและที่ดิน และรายได้ภาษีบำรุงท้องที่ ที่จัดเก็บได้ในปีงบประมาณ 2553 กับประมาณการมูลค่าภาษีในแต่ละเขตพื้นที่ที่จะจัดเก็บได้จากภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยการประมาณการมูลค่าภาษีในแต่ละเขตพื้นที่ที่จะจัดเก็บได้ เป็นการคิดเพียงมูลค่าที่จัดเก็บจากภาษีที่ดิน ยังไม่รวมมูลค่าภาษีที่จะจัดเก็บได้จากสิ่งปลูกสร้าง

โดยการประมาณการมูลค่าภาษีที่ดินนี้เป็นการประมาณการโดยการคิดภาษีในอัตราเดียวเท่ากันหมด เพราะฉะนั้นหากมีการจัดเก็บจริง ตัวเลขที่ได้อาจเปลี่ยนแปลงไป

จากตารางจะเห็นได้ว่า หากมีการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแทนการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่แล้ว จะทำให้ท้องถิ่นมีรายได้ลดลงจากเดิมอย่างมาก แม้จะเป็นการจัดเก็บในอัตรากำหนดที่สูงที่สุด ในอัตราร้อยละ 0.5 ของมูลค่าที่ดิน และสามารถจัดเก็บได้ 100% ของพื้นที่ก็ตาม ซึ่งความเป็นจริงไม่สามารถที่จะจัดเก็บรายได้ครบ 100% ของพื้นที่ดังกล่าวคือ

เขตบางรัก มีรายได้จากการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ ในปีงบประมาณ พ.ศ. 2553 เท่ากับ 668,604,157.15 บาท แต่เมื่อมีการจัดเก็บภาษีที่ดินในอัตราร้อยละ 0.5 ของมูลค่าที่ดิน จากพื้นที่ทั้งหมดของเขตบางรัก จะทำให้เขตบางรักมีรายได้ภาษีเท่ากับ 2,195,802.50 บาท แม้จะเป็นการคิดเพียงแค่มูลค่าภาษีที่จัดเก็บจากที่ดิน โดยยังมีได้ร่วมกับภาษีที่ได้จากสิ่งปลูกสร้าง แต่ก็เป็นการจัดเก็บรายได้ที่ต่ำกว่าของเดิมเป็นอย่างมาก

ซึ่งพื้นที่ในเขตสาทร เขตคูสิต เขตบางคอแหลม และเขตบางซื่อ ต่างก็ให้ผลลัพธ์ในลักษณะเดียวกัน คือ มูลค่าภาษีที่ท้องถิ่นจะได้รับจากการจัดเก็บภาษีจากที่ดิน มีลักษณะที่ต่ำกว่าเดิมเป็นอย่างมาก

โดยสาเหตุที่ทำให้พื้นที่ตัวอย่างทั้ง 5 เขต มีรายได้ต่ำลง ซึ่งขัดกับข้อสรุปภาพรวมของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ว่า หากมีการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแล้ว จะทำให้ประเทศไทยมีภาษีจากท้องถิ่นมากขึ้นนั้น มาจากการการที่พื้นที่ทั้ง 5 เขตตัวอย่างนี้ เป็นพื้นที่ที่มีรายได้จากการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินอยู่ในอัตราที่สูงมาก เมื่อเปรียบเทียบกับรายได้ที่สำนักงานเขตทั้ง 5 เขตได้รับจากการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่รวมกัน ดังตารางที่ 4.22

ตารางที่ 4.22 สถิติผลการจัดเก็บรายได้ภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ ปีงบประมาณ พ.ศ. 2553 (ตุลาคม 2552 - กันยายน 2553) ในกรุงเทพมหานคร จำแนกตามเขต ตัวอย่าง

สำนักงานเขต	ภาษีโรงเรือนและที่ดิน		ภาษีบำรุงท้องที่		รวม	
	รายรับจริง	คิด	รายรับจริง	คิด	รายรับจริง	คิด
	(บาท)	เป็น %	(บาท)	เป็น %	(บาท)	เป็น %
1) บางรัก	666,235,647.49	99.65	2,368,509.66	0.35	668,604,157.15	100.00
2) สาทร	341,963,640.01	99.34	2,274,125.20	0.66	344,237,765.21	100.00
3) ดุสิต	69,785,464.50	96.96	2,190,303.59	3.04	71,975,768.09	100.00
4) บางคอแหลม	109,133,034.87	96.25	4,248,628.30	3.75	113,381,663.17	100.00
5) บางซื่อ	114,313,555.28	97.61	2,798,699.95	2.39	117,112,255.23	100.00

แหล่งที่มา: สำนักงานกรุงเทพมหานคร, 2554.

จากตารางที่ 4.19 จะเห็นว่า พื้นที่ทั้ง 5 เขตนั้น เป็นพื้นที่ที่มีรายได้จากภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นส่วนใหญ่

โดยเขตบางรักเป็นพื้นที่ที่มีรายได้จากภาษีโรงเรือนและที่ดินถึง 99.65% ในขณะที่มีรายได้จากภาษีบำรุงท้องที่เพียง 0.35%

เขตสาทรเป็นพื้นที่ที่มีรายได้จากภาษีโรงเรือนและที่ดินถึง 99.34% ในขณะที่มีรายได้จากภาษีบำรุงท้องที่เพียง 0.66%

เขตดุสิตเป็นพื้นที่ที่มีรายได้จากภาษีโรงเรือนและที่ดินถึง 96.96% ในขณะที่มีรายได้จากภาษีบำรุงท้องที่เพียง 3.04%

เขตบางคอแหลมเป็นพื้นที่ที่มีรายได้จากภาษีโรงเรือนและที่ดินถึง 96.25% ในขณะที่มีรายได้จากภาษีบำรุงท้องที่เพียง 3.75%

และเขตบางซื่อเป็นพื้นที่ที่มีรายได้จากภาษีโรงเรือนและที่ดินถึง 97.61% ในขณะที่มีรายได้จากภาษีบำรุงท้องที่เพียง 2.39%

เพราะฉะนั้นจึงสามารถสรุปได้ว่า หากมีการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแทนภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่แล้ว จะทำให้ประเทศไทยมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินมากขึ้นในภาพรวม แต่เนื่องจากการกำหนดอัตราภาษีสำหรับทรัพย์สินที่ใช้ประกอบการพาณิชย์ในอัตราที่ต่ำมาก คือ ร้อยละ 0.5 ของมูลค่าทรัพย์สิน จะทำให้บางท้องถิ่นที่มีรายได้ส่วนใหญ่จากการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน หรือมีทรัพย์สินที่ประกอบการเชิงพาณิชย์เป็นจำนวนมากต้องมีรายได้ลดลง ซึ่งเป็นผลการศึกษาที่สอดคล้องกันกับสมชัย สัจพงษ์ (2552ก: 9-10) และ อธิป พิษานนท์ (2552ข: 4)

จากการศึกษาวิเคราะห์กฎหมายภาษีทั้ง 3 ฉบับ สามารถสรุปได้ว่า การจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มีปัญหาในเรื่องความสามารถในการอำนวยความสะดวก เนื่องจากพระราชบัญญัติทั้ง 2 ฉบับมีฐานภาษีแคบ ไม่มีความยืดหยุ่นของรายได้ต่อฐานภาษี ในขณะที่ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. มีการกำหนดให้ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างทั้งหมดเข้ามาอยู่ในระบบภาษี มีข้อยกเว้นข้อลดหย่อนน้อย ทำให้มีฐานภาษีกว้าง มีความยืดหยุ่นของรายได้ต่อฐานภาษี จึงมีความสามารถในการอำนวยความสะดวกได้มากกว่าพระราชบัญญัติภาษีที่ใช้อยู่ในปัจจุบันทั้ง 2 ฉบับ

4.4 หลักความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ

ภาษีอากรที่ดี นอกจากจะต้องเป็นภาษีที่มีการจัดเก็บตามหลักเหตุผลทางทฤษฎีแล้ว ภาษีที่ดียังต้องเป็นภาษีที่สามารถทำการบริหารจัดการเก็บจริงอย่างได้ผลด้วย (เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, 2546: 147-148) โดยความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติหรือประสิทธิผลของการจัดเก็บภาษีอากรสามารถพิจารณาได้จาก การเปรียบเทียบระหว่างเป้าหมายของการจัดเก็บภาษีอากรกับผลการจัดเก็บภาษีอากรที่เกิดขึ้นจริง (วีระศักดิ์ เครือเทพ, 2548: 270)

ผู้วิจัยจะพิจารณาความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติของการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน และการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ ซึ่งเป็นภาษีที่ท้องถิ่นใช้จัดเก็บอยู่ในปัจจุบัน ด้วยการพิจารณาเปรียบเทียบรายได้ภาษีอากรที่ท้องถิ่นจัดเก็บได้กับรายได้ที่ท้องถิ่นได้รับทั้งหมด

โดยภาพรวมของรายได้ที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บได้ และอัตราส่วนของรายได้ที่ท้องถิ่นจัดเก็บเองกับรายได้ที่ท้องถิ่นได้รับทั้งหมด แสดงในตารางที่ 4.23

ตารางที่ 4.23 แสดงภาพรวมของรายได้ที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บได้ และอัตราส่วนของรายได้ที่ท้องถิ่นจัดเก็บเองกับรายได้ที่ท้องถิ่นได้รับทั้งหมด ปี พ.ศ. 2547-2551

ประเภทรายได้	ปี				
	2547	2548	2549	2550	2551
1) รายได้ที่ท้องถิ่นจัดหาเอง	24,786 (10.24%)	27,019 (9.20%)	29,110 (8.90%)	32,021 (8.96%)	35,224 (9.35%)
(1) ภาษีโรงเรือนและที่ดิน	11,860 (4.90%)	13,046 (4.44%)	14,166 (4.33%)	15,602 (4.37%)	17,165 (4.56%)
(2) ภาษีบำรุงท้องที่	953 (0.39%)	1,048 (0.36%)	1,045 (0.32%)	1,148 (0.32%)	1,640 (0.34%)
(3) ภาษีป้าย	1,121 (0.46%)	1,233 (0.42%)	1,354 (0.41%)	1,491 (0.42%)	1,640 (0.44%)
(4) อื่นๆ	10,852 (4.49%)	11,692 (3.98%)	12,545 (3.84%)	13,780 (3.85%)	15,143 (4.01%)
2) ภาษีที่รัฐบาลเก็บให้และแบ่งให้	125,723 (51.97%)	151,520 (51.5 %)	171,989 (52.5 %)	186,028 (52.0 %)	193,676 (51.41%)
3) เงินอุดหนุน	91,438 (37.79%)	115,210 (39.22%)	126,013 (38.52%)	139,374 (38.99%)	147,840 (39.24%)
รวมรายได้ของท้องถิ่น	241,947 (100%)	293,750 (100%)	327,113 (100%)	357,424 (100%)	376,740 (100%)

หมายเหตุ: หน่วย: ล้านบาท

แหล่งที่มา: สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, 2552.

จากตารางที่ 4.23 พบว่า รายได้ที่ท้องถิ่นจัดเก็บได้เอง ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2547-2551 มีสัดส่วนประมาณร้อยละ 8-11 ของรายได้ที่ท้องถิ่นได้รับทั้งหมด ซึ่งหากพิจารณาในภาพรวมแล้วจะเห็นว่า รายรับที่รัฐบาลจัดเก็บให้ รายรับที่รัฐบาลแบ่งให้ และรายรับจากเงินอุดหนุนจากส่วนกลาง เป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในประเทศไทย สำหรับรายได้ที่ท้องถิ่นจัดเก็บได้เอง อันประกอบด้วยรายได้จากภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีป้าย และอื่นๆ

นั้น ถือว่ามีสัดส่วนที่ค่อนข้างต่ำมากเมื่อเทียบกับรายได้รวมของท้องถิ่น (นครินทร์ เมฆไตรรัตน์ และคณะ, 2552: 119) โดยตลอดช่วงปี 2547-2551 จัดเก็บรายได้ภาษีโรงเรือนและที่ดินได้ประมาณร้อยละ 4-5 ของรายได้ทั้งหมดของท้องถิ่น และจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ที่ได้ประมาณร้อยละ 0.3 ของรายได้ทั้งหมด ทั้งๆที่การจัดเก็บภาษีทั้ง 2 ประเภทนี้ เป็นเครื่องมือหลักของท้องถิ่นในการจัดเก็บรายได้ด้วยตนเอง

จากรายได้จริงที่จัดเก็บได้ดังตารางที่ 4.23 สามารถสรุปได้ว่า องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของประเทศไทยยังมีปัญหาในเรื่องของการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ เนื่องจากมีรายได้จากภาษีทั้ง 2 ประเภทนี้อยู่ในระดับที่ต่ำมากเมื่อเทียบกับรายได้ที่ท้องถิ่นได้รับทั้งหมด ซึ่งการที่ท้องถิ่นมีรายได้จากการจัดเก็บเองในระดับต่ำและมีแนวโน้มที่จะจัดเก็บได้ลดลงเมื่อเทียบกับรายได้รวม ยังเป็นการไม่สอดคล้องกับเป้าหมายในการทำให้เกิดความเป็นอิสระทางการคลังและลดการพึ่งพิงงบประมาณจากรัฐบาลกลาง (นครินทร์ เมฆไตรรัตน์ และคณะ, 2552: 119) ตามหลักการกระจายอำนาจทางการคลัง

การวิเคราะห์รายได้ที่ท้องถิ่นจัดเก็บเองเทียบกับรายได้ทั้งหมดที่ท้องถิ่นได้รับ ที่ได้ผลสรุปว่า ท้องถิ่นควรจะต้องมีการจัดเก็บรายได้เองให้ได้มากกว่านี้ สามารถกล่าวได้ว่า การจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินและการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ เป็นภาษีที่มีปัญหาในการปฏิบัติจัดเก็บ ความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติอยู่ในระดับต่ำ ดังนั้น จึงต้องมีการศึกษาวิเคราะห์ต่อไปว่า การจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ มีข้อบกพร่องหรือปัญหาอุปสรรคอะไร ที่ทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไทยในภาพรวมจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินได้ในอัตราที่น้อยมาก

โดยหลักการที่นำมาใช้ในการวิเคราะห์คือ หลักความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ ซึ่งระบบภาษีที่ดีที่ส่งผลต่อความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ ควรมีลักษณะความง่ายของระบบภาษี คือ จะต้องเป็นภาษีที่ไม่มีความสลับซับซ้อนในการจัดเก็บ ไม่ก่อให้เกิดความยุ่งยากในการปฏิบัติ (วิระศักดิ์ เกื้อเทพ, 2548: 272-274) อันประกอบด้วยหลักในการพิจารณา ดังนี้

- 1) ต้องมีการกำหนดหลักการในการพิจารณาจัดเก็บภาษีที่ชัดเจน ไม่ก่อให้เกิดความยุ่งยากในการปฏิบัติหรือการตีความกฎหมาย
- 2) มีข้อยกเว้น ข้อลดหย่อน หรือการให้สิทธิพิเศษต่างๆจำนวนไม่มาก
- 3) มีอัตราภาษีจำนวนไม่มากนัก หรือมีอัตราภาษีเดียว

ตารางที่ 4.24 แสดงความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติของภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ และภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

ประเด็นที่พิจารณา	ภาษีโรงเรือนและที่ดิน	ภาษีบำรุงท้องที่	ภาษีทรัพย์สินฉบับใหม่ คือ ร่างภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.
<p>ความง่ายของระบบภาษี</p> <p>คือ ไม่มีความซับซ้อนยุ่งยากในการจัดเก็บ ประกอบด้วย</p> <p>1) กำหนดหลักการในการพิจารณาจัดเก็บภาษีที่ชัดเจน ไม่ก่อให้เกิดความยุ่งยากในการปฏิบัติ ไม่มีการตีความกฎหมาย พนักงานใช้ดุลยพินิจได้น้อย</p>	<p>บทบัญญัติหลายมาตราขาดความชัดเจน ต้องอาศัยดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ในการตีความ ได้แก่</p> <p>1) มาตรา 5 และมาตรา 6 ให้คำจำกัดความของทรัพย์สินที่ต้องเสียไว้ไม่ชัดเจน</p> <p>2) มาตรา 8 มิได้กำหนดวิธีการที่ชัดเจนในการประเมินค่ารายปี</p> <p>3) ข้อยกเว้นภาษีในมาตรา 9 (2), 9 (3), 9 (5) และมาตรา 10</p> <p>4) การกำหนดขอลดหย่อนในมาตรา 13</p>	<p>บทบัญญัติหลายมาตราขาดความชัดเจน ต้องอาศัยดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ในการตีความ ได้แก่</p> <p>1) การตีราคาปานกลางที่ดินตามมาตรา 13 มีความยุ่งยากในการปฏิบัติ เนื่องจากไม่มีข้อมูลที่เพียงพอที่จะจัดการราคาซื้อขายที่ดินที่แท้จริงได้ รวมถึงปัญหาในเรื่องคำจำกัดความ และหลักเกณฑ์วิธีการในการประเมินที่ต้องอาศัยการตีความจากเจ้าหน้าที่</p> <p>2) ข้อยกเว้นภาษีตามมาตรา 8 (2), 8 (4), 8 (7) และมาตรา 8 (8)</p>	<p>1) มาตรา 21 กำหนดให้ที่ดินทุกแปลงต้องเสียภาษี ทำให้จัดเก็บภาษีได้ง่ายขึ้น (แก้ปัญหาความสับสนในการพิจารณาว่าทรัพย์สินนั้นต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน หรือต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ ซึ่งเป็นปัญหาที่เกิดขึ้นอยู่ในปัจจุบัน อันเนื่องมาจากข้อกำหนดกฎหมายที่ไม่ชัดเจน)</p> <p>2) มาตรา 6 และมาตรา 21 ให้คำจำกัดความของทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีไว้ชัดเจนกว่า ภาษีทั้ง 2 ฉบับที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน</p>

ตารางที่ 4.24 (ต่อ)

ประเด็นที่พิจารณา	ภาษีโรงเรือนและที่ดิน	ภาษีบำรุงท้องที่	ภาษีทรัพย์สินฉบับใหม่ คือ รั้งภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.
2) มีช้อยกเว้นข้อลดหย่อนน้อย	มีช้อยกเว้นข้อลดหย่อนจำนวนมาก และช้อยกเว้นข้อลดหย่อนที่กำหนดหลายประการนั้น ไม่มีความชัดเจน ยากแก่การพิจารณาแยกแยะว่าทรัพย์สินใดบ้างที่เข้าข่ายช้อยกเว้นและลดหย่อนภาษี	มีช้อยกเว้นจำนวนมาก และช้อยกเว้นหลายประการไม่มีความชัดเจน	<p>3) ช้อยกเว้นและข้อลดหย่อนที่เป็นปัญหาของภาษีโรงเรือนและที่ดิน (มาตรา 9 (2), 9 (3), 9 (5), 10 และ 13) และภาษีบำรุงท้องที่ (มาตรา 8 (2), 8 (4), 8 (7) และ 8 (8)) มิได้ถูกกำหนดไว้ในร่างพระราชบัญญัตินี้</p> <p>มีช้อยกเว้นน้อยกว่าภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ ทำให้ง่ายต่อการปฏิบัติจัดเก็บมากขึ้น</p> <p>แต่อาจมีปัญหาในเรื่องการต่อต้านหรือการยอมรับจากประชาชน เนื่องจากมิได้กำหนดหลักเกณฑ์การช้อยกเว้นลดหย่อนภาษีให้กับผู้มีรายได้น้อยไว้อย่างชัดเจน</p>

ตารางที่ 4.24 (ต่อ)

ประเด็นที่พิจารณา	ภาษีโรงเรือนและที่ดิน	ภาษีบำรุงท้องที่	ภาษีทรัพย์สินฉบับใหม่ คือ ร่าง ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.
3) มีอัตราภาษีจำนวนไม่มาก หรือมี อัตราภาษีเดียว เพื่อให้เจ้าหน้าที่และผู้เสียภาษีทำ ความเข้าใจได้ง่าย	มีการจัดเก็บภาษีในอัตราเดียว คือ ร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี ซึ่งเป็นการ จัดเก็บในอัตราคงที่ ง่ายต่อการบริหาร จัดเก็บ	พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มีการกำหนดอัตราภาษีไว้ ถึง 34 ชั้น ซึ่งเป็นการกำหนดไว้ใน หลายอัตรา มาก ขัดกับหลักความง่าย ของระบบภาษี	มาตรา 24 กำหนดอัตราภาษีไว้ 3 อัตรา ตามความแตกต่างของการ ใช้ประโยชน์ในที่ดิน และเป็นการ จัดเก็บในอัตราคงที่ จึงทำให้ง่าย ต่อการจัดเก็บ เนื่องจากอัตราภาษี ดังกล่าวมีลักษณะไม่ซับซ้อน

จากตารางที่ 4.24 ที่แสดงให้เห็นถึงการพิจารณาความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติของภาษีทั้ง 3 ฉบับ คือ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. สามารถอธิบายอย่างละเอียดได้ ดังนี้

4.4.1 ความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติของภาษีโรงเรือนและที่ดิน

จากการพิจารณาสาระสำคัญของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 กับหลักความง่ายของระบบภาษี ที่จะส่งผลต่อความเป็นไปได้ในการปฏิบัติจัดเก็บ พบว่า

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ยังมีปัญหาในเรื่องการตีความ อันเนื่องมาจากข้อกำหนดกฎหมายที่ไม่ชัดเจนหลายประการ ดังนี้

4.4.1.1 มาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 กำหนดให้ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี คือ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นกับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นนั้น โดยคำว่า โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ถูกกำหนดไว้ในมาตรา 5 และคำว่า ที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นนั้น ถูกกำหนดไว้ในมาตรา 6 ซึ่งการให้ความหมายในทั้งสองมาตราดังกล่าว เป็นการให้ความหมายไว้ในลักษณะกว้างๆ เท่านั้น (ตามที่กล่าวไว้ในหัวข้อ 4.1.1.2 ความแน่นอนด้านหนี้ภาษีของภาษีโรงเรือนและที่ดิน) ทำให้เกิดปัญหาในการตีความพิจารณาแยกแยะว่าทรัพย์สินใดที่เข้าข่ายต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินบ้าง

4.4.1.2 ข้อกำหนดในมาตรา 8 ที่กำหนดให้ใช้ ค่ารายปีของทรัพย์สินเป็นฐานภาษี เป็นประเด็นหนึ่งที่ทำให้เกิดปัญหาในการปฏิบัติจัดเก็บ เนื่องจากกฎหมายมิได้กำหนดความหมายและหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีไว้อย่างชัดเจน กล่าวคือ มาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 (สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, ม.ป.ป.) กำหนดให้

ค่ารายปี หมายความว่า จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ในปีหนึ่งๆ

ในกรณีที่ทรัพย์สินนั้นให้เช่า ให้ถือว่าค่าเช่านั้นคือค่ารายปี แต่ถ้าเป็นกรณีที่มีเหตุอันสมควรที่ทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าค่าเช่านั้นมีจำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เช่าได้หรือเป็นกรณีที่หาเช่าไม่ได้เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินดำเนินกิจการเองหรือด้วยเหตุประการอื่นให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินค่ารายปีได้ โดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

จากข้อกำหนดดังกล่าวจะเห็นว่า กฎหมายมิได้มีการกำหนดหลักการที่ชัดเจนในการกำหนดค่าเช่ารายปีไว้ ไม่มีการกำหนดกรอบในการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ในการประเมินค่ารายปีว่าควรมีกรอบหรือหลักเกณฑ์ในการประเมินอย่างไร ไม่มีการกำหนดฐานค่าเช่ารายปีที่เป็นมาตรฐาน จึงไม่สามารถหาค่าเช่าที่ชัดเจนในการประเมินจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินได้ (เอี่ยมพรพิชัยสนิท, 2548: 12-13) พนักงานเจ้าหน้าที่จึงสามารถใช้ดุลยพินิจในการประเมินค่ารายปีได้อย่างกว้างขวาง ทำให้การปฏิบัติจัดเก็บภาษีไม่เป็นมาตรฐานเดียวกันทั่วประเทศ (จาริณี โค้วรณพานิช, 2547: 49-50) กล่าวคือ ข้อกำหนดที่ไม่ชัดเจนดังกล่าวเป็นผลให้การประเมินค่ารายปีของท้องถิ่นแต่ละแห่งมีความแตกต่างกัน เพราะโดยทางปฏิบัติแล้ว องค์การบริหารส่วนท้องถิ่นที่โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างตั้งอยู่ จะเป็นผู้ประเมินค่ารายปีของทรัพย์สินเหล่านั้นว่าควรเป็นจำนวนเงินเท่าใดที่ทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ และหน่วยงานต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นกรุงเทพมหานคร องค์การบริหารส่วนจังหวัด เทศบาลเมือง เทศบาลตำบล หรือองค์การบริหารส่วนตำบล ต่างก็มีหลักเกณฑ์ในการกำหนดค่ารายปีแตกต่างกันออกไป ตามที่แต่ละส่วนราชการนั้นๆ จะกำหนดตายตัวหรือขึ้นต่ำไว้อย่างไร จึงเป็นผลให้วิธีการคิดและกฎเกณฑ์ในการประเมินของแต่ละท้องถิ่นมีความแตกต่างกัน (สุรัฐพล ฤทธิรักษา, 2540: 95) ไม่มีมาตรฐานที่แน่นอนชัดเจนในการปฏิบัติจัดเก็บภาษี

โดยปัญหาการปฏิบัติจัดเก็บที่มักพบอยู่เสมอ คือ ปัญหาการพิพาทกันระหว่างผู้ต้องเสียภาษีกับพนักงานเจ้าหน้าที่ในเรื่องจำนวนค่ารายปีหรือจำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นๆ สมควรจะให้เช่าได้ในปีหนึ่งๆ (ชลัญ มั่นทนาพงศ์, 2542: 117) เนื่องจากทั้ง 2 ฝ่ายมีความเห็นแตกต่างกัน คือ เจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างเห็นว่าพนักงานเจ้าหน้าที่จัดเก็บภาษีกำหนดค่ารายปีสูงเกินไป เป็นเหตุให้ตนต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินสูงขึ้น ส่วนพนักงานเจ้าหน้าที่กลับเห็นว่าผู้ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้นกำหนดค่ารายปีต่ำเกินไป อันเป็นการหลีกเลี่ยงการเสียภาษี เมื่อฝ่ายผู้จัดเก็บภาษีกับผู้ต้องเสียภาษีมิทัศนคติไม่ตรงกันเช่นนี้ จึงนำไปสู่ข้อพิพาทขึ้น (พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, 2545: 81)

4.4.1.3 ปัญหาการตีความบทบัญญัติ มาตรา 9 (2) ที่กำหนดให้ ทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะและทรัพย์สินของการรถไฟแห่งประเทศไทยที่ใช้ในกิจการการรถไฟโดยตรงได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน ซึ่งข้อกำหนดดังกล่าว ยังมีปัญหาการตีความหมายคำว่า กิจการของรัฐบาลและรัฐบาลใช้ในกิจการสาธารณะ มีความหมายและขอบเขตในการพิจารณาอย่างไร เนื่องจากกฎหมายมิได้มีการกำหนดเป็นลายลักษณ์อักษรที่ชัดเจน นำไปสู่ปัญหาในการพิจารณาว่า หากเป็นกรณีรัฐบาลให้บุคคลอื่นเช่าทรัพย์สินของรัฐ โดยที่รัฐบาลได้รับประโยชน์เป็นค่าเช่าตอบแทน รัฐบาลมีภาระต้องเสียภาษีตามกฎหมายฉบับนี้หรือไม่ (ธรรมกิตต์ ขวัญเกื้อ, 2549: 160) กล่าวคือ หากเป็นกรณีที่รัฐบาลเอาทรัพย์สินให้เอกชนเช่า ดังกรณีของ

กรุงเทพมหานครทำให้เช่าศาลาที่พักผู้โดยสารประจำทางเพื่อติดตั้งป้ายโฆษณา โดยผู้เช่าได้สิทธิจัดเก็บในด้านการโฆษณาข้อความและรูปภาพแก่สาธารณชน ณ จุดที่กรุงเทพมหานครกำหนดให้เป็นจุดติดตั้งป้ายโฆษณานั้น จะถือว่ากรณีนี้เป็นลักษณะของรัฐบาลใช้ในกิจการสาธารณะหรือไม่ ซึ่งได้มีการตีความและให้ความคิดเห็นที่ต่างกันไป ส่งผลให้ผู้เสียภาษีได้รับการปฏิบัติไม่เหมือนกันนำไปสู่การเกิดกรณีพิพาทระหว่างผู้เสียภาษีกับหน่วยงานที่จัดเก็บภาษี (ตามที่กล่าวไว้ในหัวข้อ 4.1.1.2 ความแน่นอนด้านหนี้ภาษีของภาษีโรงเรือนและที่ดิน)

4.4.1.4 ปัญหาการตีความบทบัญญัติ มาตรา 9 (3) ที่กำหนดให้ ทรัพย์สินของโรงพยาบาลสาธารณะและโรงเรียนสาธารณะ ซึ่งกระทำกิจการอันมิใช่เพื่อเป็นผลกำไรส่วนบุคคลและใช้เฉพาะในการรักษาพยาบาลและในการศึกษาได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน โดยปัญหาหลักของบทบัญญัตินี้คือ ความไม่ชัดเจนของคำว่า โรงเรียนสาธารณะ ที่หมายความถึงโรงเรียนของรัฐเท่านั้น หรือหมายความเฉพาะโรงเรียนเอกชน และคุณสมบัติของการเป็นโรงเรียนสาธารณะนั้นหมายรวมถึงสถานศึกษาที่จัดให้มีการเรียนการสอนในระดับอุดมศึกษาด้วยหรือไม่ (ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, 2550: 139-149) จึงกลายเป็นปัญหาในทางปฏิบัติจัดเก็บ เพราะพนักงานเจ้าหน้าที่จะใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาที่แตกต่างกันตามความเข้าใจของตนเอง เนื่องจากกฎหมายมิได้กำหนดความหมายที่แน่นอนไว้ จึงเป็นการยากที่จะมีการปฏิบัติจัดเก็บภาษีได้อย่างถูกต้อง และปัญหาความไม่ชัดเจนตรงนี้ จะส่งผลต่อการยอมรับและความร่วมมือในการเสียภาษีโดยสมัครใจของประชาชน (วิระศักดิ์ เครือเทพ, 2548: 272) และเป็นผลให้การจัดเก็บภาษีทำได้ยากขึ้นด้วย

4.4.1.5 ปัญหาการตีความบทบัญญัติ มาตรา 9 (5) ที่กำหนดให้ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งปิดไว้ตลอดปีและเจ้าของมิได้อยู่เองหรือให้ผู้อื่นอยู่นอกจากคนเฝ้า ในโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ หรือในที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกัน ได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้น มีปัญหาในทางปฏิบัติอยู่ 2 ประการด้วยกัน คือ

1) การที่จะพิจารณาว่าโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ นั้นถูกปิดไว้ตลอดปีจริงหรือไม่ เป็นข้อกำหนดที่ยากแก่การพิจารณาและตรวจสอบว่า โรงเรือนเหล่านั้นได้ถูกปิดไว้ตลอดปีจริง หรือเป็นเพียงข้ออ้างของเจ้าของ โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างที่ต้องการหลบเลี่ยงภาษีเท่านั้น (ดวงมณี เลาวกุล, 2553) และในทางปฏิบัติก็มีได้มีเจ้าหน้าที่ไปทำการตรวจสอบเนื่องจากต้องใช้เวลาและบุคลากรจำนวนมาก บางพื้นที่อยู่ห่างไกล ไม่สามารถไปทำการตรวจสอบได้ จึงเป็นการยากในทางปฏิบัติที่จะพิจารณาว่าโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างใดที่เข้าข่ายข้อยกเว้นตาม มาตรา 9 (5) บ้าง

2) ปัญหาคำจำกัดความของคำว่าเจ้าของอยู่เองนั้น มีความหมายเพียงใด เนื่องจากกฎหมายมิได้มีการให้ความหมายเอาไว้ กล่าวคือ กฎหมายมิได้กำหนดว่า เจ้าของอยู่เอง

จะต้องเป็นกรณีที่ว่าบุคคลผู้เป็นเจ้าของโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างต้องมาอาศัยกินอยู่หลับนอนในโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นหรือไม่ ให้มีความหมายรวมถึงนิติบุคคลเป็นผู้อยู่อาศัยหรือไม่ และให้หมายความรวมถึงผู้อาศัยหรือผู้ที่มีสิทธิอาศัยในโรงเรือน เช่น บุคคลในครอบครัวด้วยหรือไม่ จึงนำไปสู่การตีความ และทำให้เกิดข้อพิพาทระหว่างเจ้าพนักงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีกับประชาชนผู้เสียภาษี (ธรรมกิตติ ขวัญเกื้อ, 2549: 120-126) เพราะทั้งสองฝ่ายมีการตีความและให้ความหมายของคำว่า “เจ้าของอยู่เอง” ในลักษณะที่แตกต่างกันตามความเข้าใจของแต่ละบุคคล

4.4.1.6 ปัญหาการตีความบทบัญญัติ มาตรา 10 ที่กำหนดให้ “โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งเจ้าของอยู่เองหรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษา และซึ่งมิได้ใช้เป็นที่ไว้สินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรม ท่านให้คงเว้นจากบทบัญญัติแห่งภาคนี้ตั้งแต่ พ.ศ. 2475 เป็นต้นไป” จากข้อกำหนดดังกล่าว จะเห็นได้ว่า กฎหมายมีเจตนางดเว้นภาษีให้กับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งเจ้าของอยู่เองหรือให้ผู้แทนเฝ้ารักษา โดยมีได้ใช้เป็นที่ไว้สินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรม แต่มิได้มีการกำหนดคำจำกัดความที่ชัดเจนของคำว่า เจ้าของอยู่เอง และคำว่าผู้แทนอยู่เฝ้ารักษา ว่ามีความหมายหรือขอบเขตในการพิจารณาอย่างไร จะหมายความรวมถึงผู้แทนนิติบุคคลให้เป็นผู้อยู่อาศัยได้ด้วยหรือไม่

และนอกจากปัญหาการตีความคำว่าเจ้าของอยู่เองและผู้แทนอยู่เฝ้ารักษาแล้ว ยังมีปัญหาในเรื่องการพิจารณาว่าโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นๆ เป็นทรัพย์สินที่มิได้ใช้เป็นที่ไว้สินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรมจริงหรือไม่ เพราะข้อกำหนดดังกล่าว เป็นข้อกำหนดที่อาจจะแยกแยะได้ว่า โรงเรือนแห่งใดที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยอย่างเดียว และโรงเรือนแห่งใดที่ใช้ทำประโยชน์เชิงพาณิชย์ (ดวงมณี เลาวกุล, 2552ข: 9) เพราะในทางปฏิบัติมิได้มีเจ้าหน้าที่ไปทำการประเมินตรวจสอบอย่างแท้จริง แต่เป็นการแจ้งจากตัวผู้เป็นเจ้าของโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างเอง

4.4.1.7 ปัญหาการตีความบทบัญญัติ มาตรา 13 (สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, ม.ป.ป.) ที่กำหนดว่า

ถ้าเจ้าของโรงเรือนใดคิดตั้งส่วนควบที่สำคัญมีลักษณะเป็นเครื่องจักรกลไก เครื่องกระทำหรือเครื่องกำเนิดสินค้าเพื่อใช้ดำเนินการอุตสาหกรรมบางอย่าง เช่น โรงสี โรงเลื่อย ฯลฯ ขึ้นในโรงเรือนนั้นๆ ในการประเมิน ท่านให้ลดค่ารายปีลงเหลือหนึ่งในสามของค่ารายปีของทรัพย์สินนั้นรวมทั้งส่วนควบดังกล่าวแล้วด้วย

จากข้อกำหนดดังกล่าว เมื่อนำมาสู่การปฏิบัติจริงแล้ว มีปัญหาอยู่หลายประการด้วยกัน คือ

1) การลดค่ารายปีตามมาตรา 13 นี้ เป็นการลดให้เฉพาะโรงเรือนที่ติดตั้ง ส่วนควบเท่านั้น หากเป็นสิ่งปลูกสร้างที่ติดตั้งส่วนควบจะไม่ได้รับการลดหย่อนภาษี ซึ่งการพิจารณาว่า ทรัพย์สินใดที่จะได้รับการลดหย่อนตามมาตรา 13 นี้บ้าง จะต้องอาศัยการตีความจากพนักงานเจ้าหน้าที่ เพราะกฎหมายมิได้มีการให้คำจำกัดความของคำว่า โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างไว้อย่างชัดเจน จึงเป็นการยากที่จะแบ่งแยกว่า ทรัพย์สินใดที่อยู่ในข่ายลดหย่อนภาษีโรงเรือนและที่ดิน

2) ประเด็นข้อถกเถียงในเรื่องของการได้รับขอลดหย่อนตามมาตรา 13 ในกรณีที่โรงเรือนนั้นให้เช่า และผู้เช่าเป็นผู้ติดตั้งส่วนควบนั้น กรณีนี้จะอยู่ในขอลดหย่อนตามมาตรา นี้หรือไม่ และในการประเมินค่ารายปีจะต้องประเมินค่ารายปีของส่วนควบดังกล่าวรวมกับค่ารายปีของโรงเรือนด้วยหรือไม่ ทั้งนี้ กฎหมายมิได้กำหนดเอาไว้อย่างชัดเจน จึงนำไปสู่ปัญหาข้อกฎหมายที่ต้องพิจารณาว่าจะได้รับการลดหย่อนหรือไม่ ดังตัวอย่างประเด็นที่เคยเป็นข้อพิพาท อันเนื่องมาจากความไม่ชัดเจนของกฎหมาย อาทิ

กรณีการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินของเทศบาลตำบลแหลมฉบัง กับ บริษัทไทยออยล์ ซึ่งบริษัทไทยออยล์ได้ทำสัญญาซื้อเครื่องจักรที่ใช้ในการกลั่นน้ำมันจากกระทรวงอุตสาหกรรมและได้ทำสัญญาเช่าราชพัสดุจากกรมธนารักษ์ กระทรวงการคลัง โดยเช่าที่ดินและอาคารพร้อมสิ่งปลูกสร้าง จำนวน 80 รายการ รวม 193 หลัง ตามอัตราค่าเช่าที่กำหนดไว้ในสัญญา จึงมีปัญหาคือต้องพิจารณาว่า เครื่องจักรที่บริษัทไทยออยล์ซื้อจากกระทรวงอุตสาหกรรมแล้ว และติดตั้งในโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่เช่าจากกรมธนารักษ์ดังกล่าว ถือเป็นส่วนควบตามนัยมาตรา 13 และจะต้องประเมินค่ารายปีของเครื่องจักรดังกล่าวรวมกับค่ารายปีของโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างด้วยหรือไม่ (ชลัญ มัณฑนาพงศ์, 2542: 125-128)

3) ปัญหาในการพิจารณาว่า ส่วนควบที่ติดตั้งนั้นเป็นส่วนควบที่สำคัญของโรงเรือนนั้นหรือไม่ เพราะหากเป็นส่วนควบที่ไม่สำคัญ จะไม่ได้รับการลดหย่อนภาษีตามมาตรา นี้ ซึ่งการพิจารณาว่าส่วนควบใดเป็นส่วนควบที่สำคัญนั้น เป็นสิ่งที่ยุ่งยากในการพิจารณาและตรวจสอบ (สำออง ทองสกุล, 2553: 79-81) เนื่องจากกฎหมายมิได้มีการกำหนดเอาไว้ว่า ลักษณะของส่วนควบที่สำคัญตามนัยมาตรา 13 นั้น ต้องมีลักษณะอย่างไร และเมื่อกฎหมายมิได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาไว้ จึงนำไปสู่การตีความ และเกิดเป็นประเด็นข้อพิพาทถกเถียงกันว่า ส่วนควบที่สำคัญตามมาตรา นี้จะต้องมีลักษณะอย่างไร ดังตัวอย่าง ข้อพิพาทการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินของราชการส่วนท้องถิ่นในเขตจังหวัดชลบุรี กรณีเครื่องทอผ้าที่มีการขยับยัดเครื่องติดกับพื้น โรงเรือนเพื่อป้องกันมิให้เครื่องจักรเคลื่อนตัวขณะทำงาน (ชลัญ มัณฑนาพงศ์, 2542:

125-128) จะถือเป็นส่วนควบที่สำคัญตามมาตรา 13 ที่ต้องประเมินค่ารายปีมารวมกับค่ารายปีของโรงเรือนและลดค่ารายปีลงเหลือ 1 ใน 3 หรือไม่

จากการอธิบายปัญหาความไม่ชัดเจนของทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี ทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นและลดหย่อนภาษีที่มีการกำหนดไว้เป็นจำนวนมาก จะเห็นว่า เมื่อมีการนำข้อกำหนดดังกล่าวไปปฏิบัติ พนักงานเจ้าหน้าที่ต้องใช้ดุลยพินิจในการตีความ ซึ่งไม่มีความชัดเจนแน่นอน ขาดมาตรฐานในการจัดเก็บภาษี นำไปสู่ข้อพิพาทระหว่างตัวผู้เสียภาษีและพนักงานเจ้าหน้าที่ ส่งผลต่อการยอมรับและความร่วมมือในการเสียภาษีอย่างสมัครใจของประชาชน เป็นผลให้ท้องถิ่นจัดเก็บรายได้ได้น้อย

วิธีการประเมินภาษี เป็นอีกเรื่องหนึ่งที่ส่งผลต่อความง่ายและความเป็นไปได้ในการจัดเก็บภาษีเช่นกัน โดยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 กำหนดให้ใช้วิธีการประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงาน ที่กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเป็นผู้ยื่นแบบประเมินภาษี หลังจากนั้นพนักงานเจ้าหน้าที่จะตรวจสอบและประเมินค่าภาษี ซึ่งปัญหาที่เกิดขึ้นคือ การประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงานนั้น เป็นการประเมินโดยปราศจากกรอบหรือหลักเกณฑ์ที่ชัดเจน เนื่องจากกฎหมายมิได้บัญญัติเอาไว้ เป็นผลให้การประเมินภาษี โรงเรือนและที่ดินมีปัญหาในเรื่องการยอมรับจากผู้เสียภาษี (สุภลักษณ์ พินิจภูวดล, 2550: 277) ในขณะเดียวกันผู้เสียภาษีก็ไม่สามารถทราบล่วงหน้าถึงจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระได้ ต้องรอให้พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินภาษีก่อน ซึ่งจะใช้เวลาประมาณ 1-2 เดือน (สำออง ทองสกุล, 2553: 83) ซึ่งความไม่แน่ชัดในวิธีการประเมินและความล่าช้าในการประเมินภาษีนี้อาจส่งผลต่อความยินยอมในการเสียภาษีโดยสมัครใจของผู้เสียภาษีได้ และเมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีความสมัครใจในการเสียภาษีย่อมลดลง ความเป็นไปได้ในการจัดเก็บภาษีก็จะลดลงตามไปด้วย

นอกจากเรื่องความชัดเจนของกฎหมายในการจัดเก็บภาษี และวิธีการประเมินภาษีที่ส่งผลต่อความง่ายในการจัดเก็บภาษีแล้ว อัตราภาษีที่ไม่ซับซ้อนเป็นอีกปัจจัยสำคัญที่ส่งผลให้มีการจัดเก็บภาษีได้ง่ายและมีประสิทธิภาพมากขึ้น โดยมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัตินี้กำหนดให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี ซึ่งเป็นอัตราราคที่และขัดกับหลักความสามารถในการเสียภาษีตามหลักความเป็นธรรมทางภาษี แต่หากพิจารณาในแง่ของความง่ายในการจัดเก็บภาษี ที่จะนำไปสู่ความสามารถในการปฏิบัติจัดเก็บภาษีแล้ว การจัดเก็บภาษีในอัตรเดียวกับผู้ที่เกี่ยวข้องเสียภาษี ถือว่าเป็นการจัดเก็บที่เป็นไปตามหลักความสามารถในการจัดเก็บภาษี เพราะเป็นการจัดเก็บที่ไม่ซับซ้อน สามารถทำความเข้าใจได้ง่าย

จากการวิเคราะห์ลักษณะสำคัญของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ทั้งในส่วนของฐานภาษี ข้อยกเว้นข้อลดหย่อน และอัตราภาษี สรุปได้ว่า การจัดเก็บภาษีโรงเรือนและ

ที่ดินตามพระราชบัญญัตินี้ยังมีปัญหาในเรื่องความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติอยู่ แม้ว่าอัตราภาษีที่กำหนดจะเป็นอัตราภาษีเดียวที่ทำให้ง่ายต่อการปฏิบัติจัดเก็บ แต่เนื่องจากปัญหาในเรื่องของฐานภาษี และข้อยกเว้นข้อลดหย่อนที่ไม่มีความชัดเจน นำไปสู่การใช้ดุลยพินิจตีความ และเกิดข้อพิพาทในการจัดเก็บภาษี ชัดกับหลักความง่ายของระบบภาษี ส่งผลต่อการจัดเก็บรายได้ภาษี โรงเรือนและที่ดินของท้องถิ่น

4.4.2 ความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติของภาษีบำรุงท้องถิ่น

มาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องถิ่น พ.ศ. 2508 กำหนดให้ใช้ราคาปานกลางที่ดินเป็นฐานในการคำนวณภาษี โดยมีการกำหนดหลักการในการตีราคาปานกลางของที่ดินไว้ในมาตรา 13 (กระทรวงการคลัง, ม.ป.ป.) ดังนี้

มาตรา 13 การตีราคาปานกลางของที่ดินนั้น ให้นำเอาราคาที่ดินในหน่วยที่จะทำการตีราคา ซึ่งซื้อขายกันโดยสุจริตครั้งสุดท้ายไม่น้อยกว่าสามรายในระยะเวลาไม่เกินหนึ่งปีก่อนวันตีราคา มาคำนวณถัวเฉลี่ยเป็นราคาปานกลาง โดยมีให้คำนวณราคาโรงเรือนสิ่งปลูกสร้าง หรือสิ่งเพาะปลูกเข้าด้วย

ในกรณีที่ไม่มีการซื้อขายที่ดินตามวรรคหนึ่งในหน่วยใด ให้นำเอาราคาปานกลางที่คำนวณตามวิธีการในวรรคหนึ่งของที่ดินในหน่วยใกล้เคียงที่มีสภาพและทำเลที่ดินคล้ายคลึงกันมาเป็นราคาปานกลางของที่ดินในหน่วยนั้นได้

ถ้าไม่อาจตีราคาปานกลางตามสองวรรคก่อนได้ ให้กำหนดราคาปานกลางของที่ดินโดยถือเกณฑ์อย่างอื่นอันอาจแสดงราคาตลาดของที่ดินโดยเฉลี่ยได้

การตีราคาปานกลางของที่ดินให้ตีราคาเป็นหน่วยตำบล แต่ถ้าราคาของที่ดินในตำบลใดแตกต่างกันมาก ให้พิจารณาตีราคาโดยกำหนดเขตในตำบลนั้นแยกออกเป็นหน่วยๆ เพื่อให้การตีราคาปานกลางเป็นไปโดยเที่ยงธรรม

จากข้อกำหนดในมาตรา 13 แห่งพระราชบัญญัตินี้ เมื่อนำมาสู่ขั้นตอนการปฏิบัติจริงแล้ว การตีราคาปานกลางของที่ดินยังไม่สามารถสะท้อนราคาที่แท้จริงของที่ดินนั้นๆ ได้ เนื่องจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรานี้ยังมีปัญหาอุปสรรคที่ส่งผลให้การตีราคาปานกลางตามหลักการที่กำหนดไว้เป็นไปได้ยาก โดยปัญหาของการตีราคาปานกลางที่ดินตามมาตรา 13 มีรายละเอียดดังนี้

การนำราคาซื้อขายกัน โดยสุจริตครั้งสุดท้ายไม่น้อยกว่าสามรายในระยะเวลาไม่เกิน 1 ปี ก่อนวันตีราคา มาคำนวณถัวเฉลี่ยเป็นราคาปานกลางของที่ดินดังที่กำหนดไว้ในมาตรา 13 นั้น

เป็นไปได้ยากมากในทางปฏิบัติ เนื่องจากการตีราคาตามหลักการดังกล่าวต้องอาศัยข้อมูลที่ถูกต้องครบถ้วนและทันสมัย แต่ในทางปฏิบัติกลับมิได้เป็นเช่นนั้น ราคาซื้อขายที่เจ้าพนักงานนำมาถ่วงเฉลี่ยเพื่อตีราคาปานกลางมิใช่ราคาซื้อขายที่แท้จริง กล่าวคือ เจ้าพนักงานตีราคาปานกลางที่ดินต้องประสบกับปัญหาการขาดข้อมูลการซื้อขายที่แท้จริงของที่ดินนั้นๆ ซึ่งมีสาเหตุมาจากการที่ที่ดินจำนวนมากไม่ปรากฏอยู่ในบัญชีเสียภาษี อันเนื่องมาจากความบกพร่องทางวิชาการหรือการคดโกงในการสำรวจบัญชีผู้เสียภาษีครั้งแรก ทำให้พนักงานขาดข้อมูลที่ต้องการในการตีราคาปานกลางที่ดิน (มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, ม.ป.ป.) รวมไปถึงปัญหาที่เกิดจากการที่ดินบางพื้นที่อยู่ในเขตชุมชนที่มีความหนาแน่นมาก ไม่มีการซื้อขายที่ดิน ทำให้ไม่มีราคาซื้อขายที่จะนำมาเปรียบเทียบเป็นราคาปานกลางได้ (กระทรวงมหาดไทย, 2512 อ้างถึงใน ปนัดดา หมั่นเป็ง, 2545: 179-182) และบางพื้นที่ในเขตชนบทก็มีปัญหาในลักษณะนี้เช่นกัน คือ ไม่ค่อยมีการซื้อขายที่ดินกัน ทำให้ไม่สามารถหาราคาที่แท้จริงได้ นอกจากนี้ ยังมีกรณีของที่ดินในเขตเมืองซึ่งราคาซื้อขายที่ดินขึ้นอยู่กับความพอใจของผู้ขาย (ชาริณี โคว์ธนพานิช, 2547: 42-43) มีการแจ้งราคาซื้อขายกันแตกต่างกันไป จากความเป็นจริงค่อนข้างมาก เพื่อหลบเลี่ยงการเสียภาษี ราคาปานกลางที่ประเมินได้มีราคาต่ำกว่าราคาตลาดมาก ทำให้เกิดความสับสนในการสืบหาราคาปานกลางที่แท้จริง (กระทรวงมหาดไทย, 2512 อ้างถึงใน ปนัดดา หมั่นเป็ง, 2545: 179-182)

อย่างไรก็ตามจากปัญหาดังกล่าว มาตรา 13 วรรคสอง ยังได้บัญญัติต่อไปว่า “ในกรณีที่ไม่มีมีการซื้อขายที่ดินตามวรรคหนึ่งในหน่วยใด ให้นำเอาราคาปานกลางที่คำนวณตามวิธีการในวรรคหนึ่งของที่ดินในหน่วยใกล้เคียงที่มีสภาพและทำเลที่ดินคล้ายคลึงกันมาเป็นราคาปานกลางของที่ดินในหน่วยนั้นได้” แต่ปัญหาที่เกิดขึ้นคือ การพิจารณาหาที่ดินที่มีสภาพใกล้เคียงกันกับที่ดินที่ต้องการตีราคาในทางปฏิบัติเป็นไปได้ยากมาก (กระทรวงมหาดไทย, 2512 อ้างถึงใน ปนัดดา หมั่นเป็ง, 2545: 179-182) เนื่องจากกฎหมายมิได้มีการกำหนดความหมายหรือหลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่า ที่ดินในหน่วยใกล้เคียงที่มีสภาพและทำเลที่ดินคล้ายคลึงกันนั้น ต้องมีลักษณะหรือคุณสมบัติอย่างไร เช่น จะต้องเป็นที่ดินที่ใช้ประโยชน์ในลักษณะเดียวกัน ดัดถนนใหญ่เหมือนกัน มีที่จอดรถเหมือนกัน น้ำท่วมถึงเหมือนกัน เป็นต้น จึงทำให้เกิดปัญหาในการพิจารณาตีความว่าที่ดินที่มีลักษณะใกล้เคียงกันกับบริเวณที่ดินที่ต้องการตีสาคานั้นควรมีลักษณะอย่างไร

นอกจากนี้ มาตรา 13 วรรคสาม ยังได้กำหนดวิธีการตีราคาปานกลาง ในกรณีที่การปฏิบัติตามวรรคหนึ่งและวรรคสองยังไม่สามารถหาราคาปานกลางของที่ดินได้ โดยกฎหมายให้กำหนดราคาปานกลางของที่ดินโดยถือเกณฑ์อย่างอื่นอันอาจแสดงราคาตลาดของที่ดินโดยเฉลี่ยได้ ซึ่งการปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าวมีปัญหาในเรื่องของการให้คำจำกัดความของคำว่าราคาตลาด ที่กฎหมายมิได้มีการกำหนดเอาไว้ว่าหมายถึงอะไร และมีหลักเกณฑ์ในการกำหนดราคาตลาด

อย่างไร จากการกำหนดความหมายและหลักเกณฑ์ที่ไม่ชัดเจนนี้ ได้นำไปสู่ปัญหาในการตีความ และใช้ดุลยพินิจในการตีราคาปานกลางแตกต่างกันไป คือ อาจตีราคาปานกลางจากมูลค่าการเช่าที่ดิน การจ้างงานที่ดิน หรือการใช้ประโยชน์ในที่ดินอย่างอื่น ซึ่งเป็นกรณีที่ไม่อาจกำหนดหลักเกณฑ์ให้ชัดเจนแน่นอนลงไปได้ เกิดเป็นช่องว่างของกฎหมาย ที่ให้เจ้าหน้าที่ใช้ดุลยพินิจในการหาราคาปานกลางของที่ดิน (กระทรวงมหาดไทย, 2512 อ้างถึงใน ปนัดดา หมั่นเบ็ง, 2545: 179-182) เป็นผลให้ราคาซื้อขายที่คำนวณถัวเฉลี่ยออกมาเป็นราคาปานกลางที่ดินนั้น ไม่สามารถสะท้อนมูลค่าที่แท้จริงของที่ดินแต่ละแปลงได้ ผู้เสียภาษีจึงไม่ได้ชำระภาษีจากมูลค่าที่แท้จริงของที่ดินที่ตนครอบครองอยู่ (ชาโรณี โคว์ธนพานิช, 2547: 42-43)

จากการพิจารณามาตรา 13 ที่กำหนดถึงการตีราคาปานกลางที่ดิน อันเป็นสาระสำคัญหลักของการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ที่จะเห็นว่า การตีราคาปานกลางที่ดินเพื่อให้ได้ราคาที่ดินที่แท้จริงนั้น เป็นไปได้ยาก เนื่องจากมีปัญหาในเรื่องของความยุ่งยากซับซ้อนในการปฏิบัติ อันเนื่องมาจากการไม่มีข้อมูลที่เพียงพอที่จะจัดหาราคาซื้อขายที่ดินที่แท้จริงได้ รวมไปถึงปัญหาในเรื่องคำจำกัดความ และหลักเกณฑ์วิธีการในการประเมินที่ต้องอาศัยการตีความจากพนักงานเจ้าหน้าที่

นอกจากปัญหาในเรื่องการตีราคาปานกลางที่ดินตามมาตรา 13 แล้ว ในส่วนข้อยกเว้นภาษีบำรุงท้องที่ ตามมาตรา 8 เป็นอีกเรื่องหนึ่งที่ต้องอาศัยการตีความในการปฏิบัติจัดเก็บ และเป็นปัญหาข้อพิพาทกันอยู่เสมอ โดยมีรายละเอียดดังนี้

มาตรา 8 (2) กำหนดให้ที่ดินที่เป็นสาธารณสมบัติของแผ่นดินหรือที่ดินของรัฐที่ใช้ในกิจการของรัฐหรือสาธารณะ โดยมีได้หาผลประโยชน์ ไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่

ปัญหาในทางปฏิบัติที่เกิดขึ้นคือ ปัญหาที่จะต้องพิจารณาว่าที่ดินที่เป็นสาธารณสมบัติของแผ่นดิน หรือที่ดินของรัฐใช้ในกิจการของรัฐหรือสาธารณะ โดยมีได้หาผลประโยชน์ประเภทใดที่จะได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ ซึ่งก่อให้เกิดเป็นประเด็นข้อพิพาทขึ้น ดังตัวอย่าง

กรณีที่ดินของสำนักงานปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม (ส.ป.ก.) ได้จัดหาที่ดินเป็นจำนวนมากเพื่อนำไปจัดให้ราษฎรเข้าไปทำประโยชน์ตามแนวทางการปฏิรูปที่ดิน ซึ่งที่ดินของ ส.ป.ก. เหล่านี้ถือเป็นสาธารณสมบัติของแผ่นดิน โดยปกติย่อมได้รับการยกเว้นภาษีบำรุงท้องที่ แต่เนื่องจากการใช้ประโยชน์ในที่ดินของ ส.ป.ก. มิได้เป็นการกระทำเพื่อกิจการของรัฐหรือสาธารณะ จึงเกิดเป็นปัญหาในทางปฏิบัติว่าจะต้องทำการสำรวจเพื่อจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ในที่ดินประเภทนี้หรือไม่ ซึ่งการตีความและการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ในแต่ละท้องถิ่นมีลักษณะแตกต่างกันไป บางท้องถิ่นทำการสำรวจเพื่อจัดเก็บ แต่บางท้องถิ่นมิได้ทำการสำรวจเพื่อจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่แต่อย่างใด

กรณีปัญหาโรงงานสุราขอยกเว้นภาษีบำรุงท้องที่ โดยอ้างเหตุผลว่า ที่ดินดังกล่าวเป็นชื่อของกระทรวงการคลัง โดยกรมสรรพสามิต เป็นผู้เก็บรักษาโฉนดและโรงงานสุราเป็นรัฐวิสาหกิจขึ้นตรงต่อองค์การสุรา กรมสรรพสามิต โรงงานสุราเป็นผู้ดูแลและจัดหาผลประโยชน์เป็นรายได้เข้ารัฐทั้งหมด เป็นปัญหาในการตีความว่าที่ดินดังกล่าวควรอยู่ในข่ายได้รับการยกเว้นภาษีบำรุงท้องที่หรือไม่ (ปนัดดา หมั่นเป็ง, 2545: 184-186)

มาตรา 8 (4) กำหนดให้ที่ดินที่ใช้เฉพาะการพยาบาลสาธารณะ การศึกษา หรือการกุศลสาธารณะ ไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่

ปัญหาที่เกิดขึ้นคือ ที่ดินที่ใช้เฉพาะการพยาบาลสาธารณะ การศึกษา หรือการกุศลสาธารณะนั้น จะจำกัดเฉพาะหน่วยงานของรัฐเท่านั้นหรือไม่ หากเป็นกรณีเอกชนเป็นผู้ดำเนินการแล้ว จะได้รับการยกเว้นภาษีบำรุงท้องที่ด้วยหรือไม่

มาตรา 8 (7) กำหนดให้ที่ดินที่ใช้ในการรถไฟ การประปา การไฟฟ้า หรือการทำเรือของรัฐ หรือที่ใช้เป็นสนามบินของรัฐ ไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่

ปัญหาที่เกิดขึ้นคือ ที่ดินที่จะได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่นั้น จำกัดอยู่เฉพาะที่ดินที่หน่วยงานใช้ทำประโยชน์หรือรวมถึงที่ดินที่หน่วยงานต่าง ๆ นั้นนำไปจัดหาผลประโยชน์ด้วย ซึ่งเป็นผลมาจากความไม่ชัดเจนและไม่ครอบคลุมของกฎหมาย ที่นำไปสู่การตีความ และเกิดข้อพิพาททางกฎหมายขึ้น ยกตัวอย่าง กรณีของที่ดินที่ถูกเสาไฟฟ้าแรงสูงตัดผ่านนั้น จะได้รับการยกเว้นภาษีบำรุงท้องที่เพราะเป็นที่ดินที่ใช้ในการไฟฟ้าตามมาตรา 8 (7) หรือไม่ (ปนัดดา หมั่นเป็ง, 2545: 187-188)

มาตรา 8 (8) กำหนดให้ที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับ โรงเรือนที่ต้องเสียภาษี โรงเรือนและที่ดินอยู่แล้ว ไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่

ปัญหาที่เกิดขึ้นในทางปฏิบัติ คือ คำว่าที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับ โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างมีความหมายครอบคลุมเพียงใด มีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาอย่างไร เช่น มีที่ดินจำนวน 10 ไร่ ปลูกอาคารให้เช่าอยู่กลางที่ดินและได้เสียภาษีโรงเรือนและที่ดินแล้ว จะถือว่าเป็นที่ดินต่อเนื่องหรือไม่ (ปนัดดา หมั่นเป็ง, 2545: 190) โดยปัญหาดังกล่าว ได้ส่งผลต่อการปฏิบัติจัดเก็บเป็นอย่างมาก เนื่องจากกฎหมายมิได้กำหนดหลักเกณฑ์หรือสัดส่วนในการพิจารณาไว้ จึงต้องอาศัยการตีความหรือพิจารณาที่ดินเป็นรายๆ ไป

จากข้อกำหนดยกเว้นภาษีบำรุงท้องที่ในมาตรา 8 ที่มีข้อยกเว้นจำนวนมาก และมีการให้คำจำกัดความและหลักเกณฑ์ในการพิจารณาที่ไม่ชัดเจน ขาดมาตรฐานในการปฏิบัติจัดเก็บ นำไปสู่การตีความพิจารณาที่ดินที่จะได้รับข้อยกเว้นเป็นรายๆ ไป เกิดความยุ่งยากในการพิจารณา ส่งผลกระทบต่อความโปร่งใสและการยอมรับจากประชาชน ทำให้การปฏิบัติเป็นไปได้ยากมากขึ้น

นอกจากปัญหาเรื่องการตีราคาปานกลางที่ดิน และปัญหาข้อยกเว้นแล้ว อัตราภาษีที่จัดเก็บเป็นอีกปัจจัยหนึ่งที่ส่งผลต่อความง่ายในการปฏิบัติจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ จากการวิเคราะห์ พบว่า อัตราภาษีตามบัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่ ที่กำหนดไว้ในมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มีการกำหนดอัตราภาษีไว้ถึง 34 ชั้น ซึ่งเป็นการกำหนดไว้ในหลายอัตรา มาก ขัดกับหลักความง่ายของระบบภาษี ที่ควรมีการกำหนดอัตราภาษีให้น้อยอัตราหรือเป็นอัตราภาษีเดียว เพื่อให้ง่ายต่อการจัดเก็บ และประชาชนสามารถทำความเข้าใจได้ง่าย

จากการวิเคราะห์สาระสำคัญของภาษีบำรุงท้องที่ตามหลักความง่ายของระบบภาษีที่จะส่งผลต่อความเป็นไปได้ในการจัดเก็บภาษี สามารถสรุปได้ว่า พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ยังมีปัญหาในเรื่องนี้อยู่หลายประการ ทั้งในส่วนของ การกำหนดฐานภาษี และข้อยกเว้นภาษีที่มีความซับซ้อน ต้องอาศัยการตีความ รวมถึงอัตราภาษีที่มีการกำหนดไว้หลายอัตรา ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อความไม่เข้าใจในอัตราภาษีของเจ้าหน้าที่และผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้

4.4.3 ความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

มาตรา 21 แห่งร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. กำหนดให้ฐานภาษีในการคำนวณภาษี ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่คิดจากราคาประเมินทุนทรัพย์ รวมกับมูลค่าของทรัพย์สินอื่นอันติดกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ที่มีลักษณะถาวรหรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง โดยมาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัตินี้ ได้กำหนดความหมายของสิ่งปลูกสร้างว่าหมายถึง โรงเรือน อาคาร ตึก รวมทั้งคลังสินค้า และแพที่บุคคลอาจเข้าอยู่หรือใช้สอยได้

จากบทบัญญัติทั้ง 2 มาตราข้างต้น ที่กำหนดถึงฐานภาษีและความหมายของทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น จะเห็นว่า พระราชบัญญัตินี้มีการกำหนดความหมายของทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีไว้ในลักษณะที่ชัดเจนกว่าพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ที่มีปัญหาในเรื่องการตีความพิจารณาทรัพย์สินที่เข้าข่ายเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, 2550: 464-465) กล่าวคือ ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. มีการกำหนดให้ใช้มูลค่าทั้งหมดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่คิดจากราคาประเมินทุนทรัพย์ เป็นฐานภาษี โดยมีการบัญญัติถึงหลักเกณฑ์ในการคำนวณราคาประเมินทุนทรัพย์ไว้อย่างชัดเจน และให้คำจำกัดความของทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีไว้ในลักษณะที่ชัดเจน คือ มีการกำหนดว่าสิ่งปลูกสร้างจะต้องมีลักษณะที่เข้าอยู่อาศัยได้ (มาตรา 6) และทรัพย์สินอื่นหรือสิ่งปลูกสร้างที่เข้าข่ายเสียภาษีนั้นจะต้องมีลักษณะถาวรหรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น (มาตรา 21) ซึ่งข้อกำหนดที่ชัดเจนในเรื่องคำจำกัดความของทรัพย์สินที่เข้าข่ายเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนี้ จะช่วยลด

ปัญหาในการปฏิบัติจัดเก็บ อันเนื่องมาจากความไม่แน่ใจว่าทรัพย์สินนั้นๆ ไซทรัพย์สินที่อยู่ในข่าย เสียภาษีหรือไม่ ซึ่งจะนำไปสู่การตีความ การพิจารณาเป็นกรณีๆ ไป และกลายเป็นข้อพิพาททาง กฎหมาย ดังที่เป็นปัญหาอยู่ในปัจจุบันของการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน

นอกจากคำจำกัดความที่ชัดเจนของฐานภาษีและทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี ดังที่กำหนดใน มาตรา 6 และ 21 แล้ว การรวมทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่และภาษีโรงเรือนและที่ดินมาเสีย ภาษีประเภทเดียวในรูปของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง จะเป็นการลดปัญหาการบริหารจัดเก็บภาษี ของเจ้าหน้าที่ได้ เนื่องจากที่ดินทุกแปลงล้วนแต่จะต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างทั้งนั้น ทำให้ ง่ายต่อการพิจารณาจัดเก็บ (ชาโรณี โควัชชานิช, 2547: 60) เพราะการแยกเก็บภาษีโรงเรือนและ ที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่นั้น นอกจากจะมีปัญหาในเรื่องของทรัพย์สินที่เข้าข่ายเสียภาษีโรงเรือน และที่ดินแล้ว ยังมีปัญหาความสับสนในการแยกแยะว่าทรัพย์สินนั้นต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน หรือต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ที่กันแน่ (อรรถสิทธิ์ ร่มไทรทอง, 2544: 13-14) เพราะฉะนั้นการจัดเก็บ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแทนการจัดเก็บภาษีทั้ง 2 ฉบับที่จัดเก็บอยู่ในปัจจุบัน จะช่วยลดปัญหา ในการตีความและความยุ่งยากในการแยกแยะทรัพย์สินที่เข้าข่ายเสียภาษีได้

ในส่วนของข้อยกเว้นภาษี ร่างพระราชบัญญัตินี้ได้กำหนดข้อยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูก สร้างไว้ 10 ข้อ ดังปรากฏในมาตรา 5 ของร่างพระราชบัญญัติ (ศูนย์ข้อมูลข่าวสารปฏิรูปประเทศ ไทย, 2553) โดยมีรายละเอียดดังนี้

มาตรา 5 พระราชบัญญัตินี้มิให้ใช้บังคับสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เป็น ทรัพย์สินดังต่อไปนี้

- 1) ทรัพย์สินส่วนสาธารณสมบัติของแผ่นดิน
- 2) ทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์โดยมิได้หาประโยชน์
- 3) ทรัพย์สินของรัฐที่ใช้ในกิจการของรัฐหรือสาธารณะ โดยมิได้หา ประโยชน์
- 4) ทรัพย์สินที่เป็นที่ทำการขององค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญ พิเศษขององค์การสหประชาชาติ หรือองค์การระหว่างประเทศที่ประเทศไทยมีข้อ ผูกพันต้องยกเว้นภาษีให้ตามอนุสัญญาหรือความตกลงอื่นใด
- 5) ทรัพย์สินที่เป็นที่ทำการสถานทูตหรือสถานกงสุลของต่างประเทศ
- 6) ทรัพย์สินของสภากาชาดไทย

7) ทรัพย์สินที่เป็นศาสนสมบัติไม่ว่าของศาสนาใดที่ใช้เฉพาะเพื่อการประกอบศาสนกิจหรือกิจการสาธารณะ ที่อยู่ของสงฆ์ นักพรต นักบวช บาทหลวง หรือทรัพย์สินที่เป็นศาลเจ้า ทั้งนี้ เฉพาะที่มีได้หาผลประโยชน์

8) ทรัพย์สินที่ใช้เป็นสุสานสาธารณะหรือฌาปนสถานสาธารณะ โดยมีได้รับประโยชน์ตอบแทน

9) ทรัพย์สินของเอกชนหรือรัฐวิสาหกิจเฉพาะส่วนที่ได้ยินยอมให้ทางราชการหรือประชาชนใช้เพื่อสาธารณประโยชน์ โดยเจ้าของทรัพย์สินนั้นมิได้ใช้หรือหาผลประโยชน์ในทรัพย์สินนั้น

10) ทรัพย์สินตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา

จากข้อกำหนดในมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. จะเห็นว่า ร่างพระราชบัญญัตินี้มิได้มีการบัญญัติข้อยกเว้นของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ในข้อที่ไม่ชัดเจนและเป็นปัญหาในการปฏิบัติจัดเก็บของภาษีทั้งสองไว้ กล่าวคือ ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. มิได้นำข้อยกเว้นซึ่งเป็นปัญหาในการปฏิบัติจัดเก็บต่อไปนี้ไว้ในบทบัญญัติ

1) ข้อยกเว้นที่เกิดปัญหาในทางปฏิบัติของภาษีโรงเรือนและที่ดิน ได้แก่

(1) มาตรา 9 (2) ทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะ และทรัพย์สินของการรถไฟแห่งประเทศไทยที่ใช้ในกิจการการรถไฟโดยตรง

(2) มาตรา 9 (3) ทรัพย์สินของโรงพยาบาลสาธารณะและโรงเรียนสาธารณะ ซึ่งกระทำกิจการอันมิใช่เพื่อเป็นผลกำไรส่วนบุคคล และใช้เฉพาะในการรักษาพยาบาลและในการศึกษา

(3) มาตรา 9 (5) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งปิดไว้ตลอดปีและเจ้าของมิได้อยู่เอง หรือให้ผู้อื่นอยู่ นอกจากคนเฝ้าในโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ หรือในที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกัน

(4) มาตรา 10 โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งเจ้าของอยู่เองหรือให้ผู้อื่นอยู่เฝ้ารักษาและซึ่งมิได้ใช้เป็นที่พักอาศัยหรือประกอบการอุตสาหกรรม

2) ข้อยกเว้นที่เกิดปัญหาในทางปฏิบัติของภาษีบำรุงท้องที่ ได้แก่

(1) มาตรา 8 (2) ที่ดินที่เป็นสาธารณสมบัติของแผ่นดินหรือที่ดินของรัฐที่ใช้ในกิจการของรัฐ หรือสาธารณะ โดยมีได้หาผลประโยชน์

(2) มาตรา 8 (4) ที่ดินที่ใช้เฉพาะการพยาบาลสาธารณะ การศึกษา หรือการกุศลสาธารณะ

(3) มาตรา 8 (7) ที่ดินที่ใช้ในการรถไฟ การประปา การไฟฟ้า หรือการทำเรือของรัฐ หรือที่ใช้เป็นสนามบินของรัฐ

(4) มาตรา 8 (8) ที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรียนที่ต้องเสียภาษีโรงเรียนและที่ดินอยู่แล้ว

หรืออาจกล่าวอีกนัยหนึ่งได้ว่า ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้มีการแก้ไขบทบัญญัติที่เป็นปัญหาในการปฏิบัติจัดเก็บของภาษีโรงเรียนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ ทำให้บทบัญญัติในเรื่องข้อยกเว้นภาษีมีความชัดเจนและง่ายต่อการปฏิบัติมากขึ้น กล่าวคือ

ข้อกำหนดในมาตรา 9 (3) แห่งร่างพระราชบัญญัตินี้ สามารถแก้ไขปัญหาค่าการตีความตาม มาตรา 9 (3) แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และมาตรา 8 (4) แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ที่มีปัญหาในการตีความว่า จะต้องเป็นหน่วยงานของรัฐเท่านั้นหรือไม่ หากเอกชนเป็นผู้ดำเนินการจะได้รับการยกเว้นหรือไม่ โดยข้อกำหนดในมาตรา 9 (3) แห่งร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้กำหนดไว้อย่างชัดเจนว่าต้องเป็นทรัพย์สินของรัฐที่ใช้ในกิจการของรัฐหรือสาธารณะ โดยมีได้หาผลประโยชน์เท่านั้น จึงจะได้รับการยกเว้นตามมาตรา

นอกจากการแก้ไขปัญหาค่าความซับซ้อนหรือความไม่ชัดเจนของข้อความในกฎหมายแล้ว บทบัญญัติที่ยากต่อการหาข้อเท็จจริงว่าเจ้าของที่ดินได้กระทำในสิ่งที่เข้าข้อยกเว้นภาษีหรือไม่ ตามมาตรา 9 (5) และมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ก็ได้ถูกยกเลิกไปด้วย และเมื่อบทบัญญัติมีความชัดเจนมากขึ้น ความซับซ้อนในการพิจารณาลดลง การตีความกฎหมายลดลง ทำให้ภาษีมีความง่ายในการจัดเก็บมากยิ่งขึ้น

อย่างไรก็ตาม แม้ข้อกำหนดในร่างพระราชบัญญัตินี้ จะส่งผลให้ผู้เป็นเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างทุกคนเข้ามาอยู่ในระบบภาษี มีการกำหนดข้อยกเว้นภาษีที่น้อยลง ทำให้ความยุ่งยากในการปฏิบัติจัดเก็บลดลง สามารถจัดเก็บภาษีได้ง่ายขึ้น แต่การกำหนดของบทบัญญัติในร่างกฎหมายนี้ อาจส่งผลต่อการยอมรับและความร่วมมือในการเสียภาษีของประชาชนได้ (สำออง ทองสกุล, 2553: 81) เพราะเมื่อมีการนำพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาใช้แทนพระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 แล้ว จะเป็นผลให้ประชาชนที่ไม่เคยเสียภาษีโรงเรียนและที่ดิน หรือภาษีบำรุงท้องที่ ต้องมีหน้าที่เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยมีอาจหลีกเลี่ยงได้ เนื่องจากร่างพระราชบัญญัตินี้ยังมิได้มีการกำหนดถึงข้อยกเว้นหรือขอลดหย่อนสำหรับผู้ที่มีรายได้น้อยหรือมีความสามารถในการชำระภาษีน้อยเอาไว้

ชัดเจนว่าจะใช้เกณฑ์ในการพิจารณาอย่างไร ดังนั้น หากมีการนำพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างออกใช้จริง โดยที่มิได้มีการกำหนดข้อยกเว้นข้อลดหย่อนสำหรับบุคคลที่มีความสามารถในการชำระภาษีน้อย เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีแล้ว อาจนำไปสู่ปัญหาการต่อต้านหรือหลบหลีกการเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้

อัตรากาฬ เป็นอีกเรื่องหนึ่งที่ส่งผลต่อความง่ายในการจัดเก็บกาฬ เนื่องจากอัตรากาฬที่น้อย อัตรากาฬหรือมีอัตรากาฬเดียว จะทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่ตลอดจนประชาชนผู้เสียกาฬทำความเข้าใจได้ง่าย เกิดการยอมรับและความร่วมมือในการเสียกาฬโดยสมัครใจ (วิระศักดิ์ เกื้อเทพ, 2548: 272) และจากการพิจารณาอัตรากาฬที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามที่กำหนดไว้ในร่างพระราชบัญญัติกาฬที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. มาตรา 24 พบว่า ได้มีการกำหนดอัตรากาฬไว้ 3 อัตรากาฬ ตามความแตกต่างในการใช้ประโยชน์ที่ดิน และเป็นการจัดเก็บในอัตรากาฬที่ จึงทำให้ง่ายต่อการจัดเก็บ เนื่องจากอัตรากาฬดังกล่าวมีลักษณะไม่ซับซ้อน

จากการวิเคราะห์ลักษณะสำคัญของร่างพระราชบัญญัติกาฬที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ตามหลักความง่ายของระบบกาฬ สามารถสรุปได้ว่า ร่างพระราชบัญญัตินี้มีลักษณะที่สอดคล้องกับหลักความง่ายของระบบกาฬ เนื่องจากมีการกำหนดฐานกาฬ ความหมายของทรัพย์สิน รวมถึงหลักเกณฑ์ในการปฏิบัติที่มีความชัดเจน เปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่ตีความหรือใช้ดุลยพินิจได้น้อย มีข้อยกเว้นข้อลดหย่อนจำนวนน้อย อัตรากาฬเป็นอัตรากาฬคงที่ตามความแตกต่างในการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สิน 3 ลักษณะ ซึ่งมีความง่ายแก่การทำความเข้าใจแต่อย่างไรก็ตาม หากมีการนำร่างพระราชบัญญัตินี้ไปปฏิบัติจริงอาจมีปัญหาลงเรื่องของการยอมรับได้ เนื่องจากร่างกฎหมายกาฬทรัพย์สินฉบับนี้จะส่งผลให้ผู้ที่เป็นเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างทุกคนต้องมีหน้าที่เสียกาฬ และร่างกฎหมายนี้ยังมีได้มีการกำหนดถึงข้อยกเว้นข้อลดหย่อนกาฬสำหรับผู้มีรายได้น้อยหรือผู้ที่ยากจน เพื่อเป็นการบรรเทาภาระกาฬให้กับผู้ที่มีความสามารถในการชำระกาฬน้อยไว้อย่างชัดเจน

บทที่ 5

สรุปปัญหาการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ และข้อเสนอแนะ แนวทางการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในประเทศไทย

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. (ฉบับวันที่ 4 มีนาคม พ.ศ. 2553) ถูกบัญญัติขึ้นมาเพื่อแก้ไขปัญหาข้อบกพร่องของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 จากการวิเคราะห์ข้อดีข้อเสียของพระราชบัญญัติภาษีทั้ง 3 ฉบับ พบว่า พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินและพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ มีลักษณะขัดกับหลักเกณฑ์ภาษีที่ดีทั้ง 4 หลักเกณฑ์ นำไปสู่ปัญหาในการจัดเก็บภาษีหลายประการ และในส่วนของ การวิเคราะห์สาระสำคัญของร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่นำมาวิเคราะห์เปรียบเทียบ พบว่า ร่างกฎหมายภาษีดังกล่าวมีลักษณะสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ภาษีที่ดี และสามารถแก้ไขปัญหาข้อบกพร่องของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ได้ แต่อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยได้ค้นพบข้อสังเกตบางประการของร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ที่ต้องพิจารณาและนำเสนอแนวทางการจัดเก็บ

เนื้อหาในบทนี้จะเป็นการสรุปปัญหาในประเด็นต่างๆ และนำเสนอแนวทางในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในประเทศไทย ตามลำดับดังนี้

5.1 สรุปปัญหาการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ เปรียบเทียบกับร่างภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

5.1.1 ปัญหาการจัดเก็บภาษีของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

5.1.2 ปัญหาการจัดเก็บภาษีของพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

5.1.3 ข้อสังเกตของร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.

5.2 ข้อเสนอแนะแนวทางการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในประเทศไทย

5.1 สรุปปัญหาการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ เปรียบเทียบกับ ร่างภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

จากการศึกษาบททวนเอกสาร งานวิจัย บทความและสื่อสิ่งพิมพ์ต่างๆ เกี่ยวกับสาระสำคัญของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ภายใต้กรอบของหลักเกณฑ์ภาษีที่ดี อันประกอบด้วย หลักความแน่นอน (Certainty Principle) หลักความเป็นธรรม (Equity Principle) หลักการอำนวยความสะดวก (Yield Principle) และหลักความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability Principle) สามารถสรุปปัญหาของพระราชบัญญัติภาษีทั้ง 3 ฉบับได้ดังนี้

5.1.1 ปัญหาการจัดเก็บภาษีของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

จากการวิเคราะห์สาระสำคัญของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 พบว่าพระราชบัญญัตินี้ไม่มีความสอดคล้องกับหลักความแน่นอน เป็นธรรม การอำนวยความสะดวก และความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ ซึ่งสามารถสรุปเป็นประเด็นสำคัญได้ดังนี้

5.1.1.1 ปัญหาการผลักรายภาษี

ภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นภาษีที่มุ่งจัดเก็บจากทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดรายได้ โดยยกเว้นไม่เก็บภาษีจากโรงเรือนที่เจ้าของใช้อาศัยเอง และโรงเรือนปิดว่างมิได้ใช้ประโยชน์ ซึ่งลักษณะทรัพย์สินที่จัดเก็บดังกล่าว เป็นการเปิดโอกาสให้เจ้าของทรัพย์สินสามารถผลักรายภาษีไปให้กับผู้เช่า หรือผู้บริโภคลูกค้าบริการ ในรูปของค่าเช่า ค่าสินค้า ค่าบริการที่สูงขึ้น และอัตราภาษีที่สูงถึงร้อยละ 12.5 ของค่าเช่ารายปี เป็นอีกเหตุจูงใจหนึ่งที่ทำให้ผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินต้องผลักรายภาษีไปให้กับผู้อื่น ทำให้ผู้รับภาระภาษีที่แท้จริงกับผู้ที่ต้องชำระภาษีตามที่กฎหมายกำหนดเป็นคนละคนกัน ขัดกับหลักความแน่นอนด้านภาระภาษี และส่งผลกระทบต่อความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีด้วย

5.1.1.2 ปัญหาการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่

พระราชบัญญัตินี้มีข้อกำหนดหลายประการที่ไม่ชัดเจน นำไปสู่การใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาตีความของเจ้าหน้าที่ โดยข้อกำหนดที่นำไปสู่การใช้ดุลยพินิจ ได้แก่

1) การกำหนดให้ใช้ค่ารายปีของทรัพย์สินเป็นฐานในการคำนวณภาษี โดยให้อำนาจแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ใช้ดุลยพินิจในการประเมินค่ารายปีได้ โดยมีได้มีการกำหนดกรอบตัวแบบ หรือหลักการประเมินที่ชัดเจนไว้ ค่ารายปีจึงขึ้นอยู่กับการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่เป็น

กรณีๆ ไป ไม่มีการประเมินที่เป็นมาตรฐาน นอกจากนี้ ในทางปฏิบัติยังมีการใช้ค่าเช่าที่ได้รับที่ผู้ให้เช่าแต่ละรายเป็นผู้กำหนดเองมาเป็นฐานในการคำนวณภาษีด้วย

2) การกำหนดให้โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นกับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นเป็นทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี แต่มิได้กำหนดคำจำกัดความหรือคุณสมบัติของทรัพย์สินเหล่านี้ไว้อย่างชัดเจน จึงเป็นปัญหาในการพิจารณาว่าทรัพย์สินใดที่เข้าข่ายเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินบ้าง และบางกรณีเกิดความสับสนว่าทรัพย์สินนั้นต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินหรือต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่

3) นอกจากความหมายของทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีไม่มีความชัดเจน ต้องอาศัยดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ในการตีความแล้ว ในส่วนของข้อยกเว้นก็มีปัญหาในเรื่องความไม่ชัดเจนที่ต้องอาศัยการตีความเช่นกัน

ข้อกำหนดที่ไม่ชัดเจน ต้องอาศัยดุลยพินิจในการตีความดังกล่าว เมื่อนำไปสู่ขั้นตอนการปฏิบัติจัดเก็บจริง จึงทำให้เกิดปัญหา เนื่องจากการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่แต่ละคนแตกต่างกัน ไม่มีกรอบในการประเมินการตัดสินใจของเจ้าหน้าที่ที่ชัดเจน ทำให้ภาษีไม่มีความแน่นอนด้านภาระภาษี ไม่มีหลักประกันว่าผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีทุกคนจะได้รับการปฏิบัติอย่างเท่าเทียม กระทบต่อหลักความเป็นธรรม และนำไปสู่การเกิดข้อพิพาททางกฎหมายระหว่างผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่ที่จัดเก็บภาษีได้ นอกจากนี้ การที่กฎหมายมิได้กำหนดบทบัญญัติไว้อย่างชัดเจน เปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่สามารถใช้ดุลยพินิจได้อย่างกว้างขวาง ยังทำให้เกิดช่องโหว่ทางกฎหมาย เกิดการทุจริตคอร์รัปชันได้ง่าย ซึ่งลักษณะดังกล่าวส่งผลกระทบต่อรายได้ภาษีที่จัดเก็บ

5.1.1.3 ปัญหาเรื่องข้อยกเว้นภาษี

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มีการกำหนดข้อยกเว้นไว้ค่อนข้างมาก โดยข้อยกเว้นที่ถูกกำหนดในพระราชบัญญัตินี้ เป็นการกำหนดโดยคำนึงถึงลักษณะการใช้ประโยชน์เท่านั้น มิได้มีการคำนึงถึงมูลค่าของทรัพย์สินที่เป็นสิ่งแสดงถึงความสามารถในการชำระภาษีของแต่ละคน ทำให้ผู้ที่เป็นเจ้าของทรัพย์สินที่ใช้อาศัยหรือปิดว่างไว้ได้รับการยกเว้นภาษีเหมือนกันหมด ทั้งๆที่แต่ละคนมีความสามารถในการชำระภาษีไม่เท่ากัน ลักษณะดังกล่าวจึงขัดกับหลักความความเป็นธรรมทางภาษี

นอกจากนี้ การที่กำหนดให้ทรัพย์สินที่ใช้อาศัยเองหรือปิดว่างมิได้ใช้ประโยชน์ได้รับการยกเว้นภาษี ยังเป็นข้อกำหนดที่ขัดกับหลักการอำนวยการรายได้อีกด้วย เนื่องจากข้อกำหนดนี้จะทำให้มีทรัพย์สินเข้าข่ายข้อยกเว้นจำนวนมาก ส่งผลให้ฐานภาษีแคบ และจัดเก็บภาษีได้น้อย

5.1.1.4 ปัญหาเรื่องอัตราภาษี

การจัดเก็บภาษีในอัตรากึ่งที่ร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี เป็นการจัดเก็บภาษีที่ไม่เป็นธรรมตามหลักความสามารถในการเสียภาษี ที่ผู้มีความสามารถในการชำระภาษีมากต้องเสียภาษีมากกว่าผู้ที่มีความสามารถน้อย โดยอัตราภาษีครึ่งนี้ จะทำให้ผู้เสียภาษีทุกคนไม่ว่าจะเป็นผู้ที่มีรายได้จากการใช้ทรัพย์สินนั้นมากหรือน้อย ต่างต้องเสียภาษีในอัตราที่เท่ากันคือร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี ซึ่งถือว่าไม่เป็นธรรม

5.1.2 ปัญหาการจัดเก็บภาษีของพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

จากการวิเคราะห์สาระสำคัญของพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 พบว่าพระราชบัญญัติฉบับนี้ไม่มีความสอดคล้องกับหลักความแน่นอน เป็นธรรม การอำนวยความสะดวก และความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ ซึ่งสามารถสรุปประเด็นสำคัญได้ดังนี้

5.1.2.1 ปัญหาฐานภาษีที่ไม่เป็นปัจจุบัน

ฐานภาษีของภาษีบำรุงท้องที่ คือ ราคาปานกลางที่ดิน ที่เป็นราคาในปี พ.ศ. 2521-2524 ซึ่งเป็นราคาที่ไม่น่าเป็นปัจจุบัน จึงไม่สามารถสะท้อนหลักความเป็นธรรมตามหลักเกณฑ์ภาษีที่ดีได้ เนื่องจากมูลค่าที่ดินในปัจจุบันกับมูลค่าที่ดินเมื่อ 30 ปีที่แล้ว ย่อมมีความเปลี่ยนแปลงไป อันเนื่องมาจากการพัฒนาการคมนาคมขนส่ง และการก่อสร้างสาธารณูปโภคต่างๆ ซึ่งมีอัตราในการพัฒนาไม่เท่ากัน และส่งผลต่อความเจริญในแต่ละพื้นที่ ที่ทำให้อัตราการเพิ่มขึ้นของมูลค่าที่ดินในแต่ละที่ไม่เท่ากัน ที่ดินที่เคยมีมูลค่าเท่ากันเมื่อ 30 ปีก่อน ในปัจจุบันย่อมมีราคาแตกต่างกันไป

นอกจากปัญหาในเรื่องความไม่เป็นธรรมทางภาษีแล้ว การใช้ค่าราคาปานกลางที่ดินปี พ.ศ. 2521-2524 ซึ่งไม่มีความเป็นปัจจุบันมาเป็นฐานภาษี ยังเป็นผลให้รายได้ภาษีอยู่ในระดับต่ำกว่าที่ควรจะเป็น เพราะราคาปานกลางที่ดินในปัจจุบันมีราคาสูงกว่าราคาปานกลางที่ดินเมื่อ 30 ปีที่แล้วหลายเท่า

5.1.2.2 ปัญหาการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่

ประเด็นปัญหาหลักของการเปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่สามารถใช้ดุลยพินิจในการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ คือ

1) ภาษีบำรุงท้องที่มีปัญหาความสับสนในการแยกแยะว่าทรัพย์สินนั้นเป็นทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่หรือไม่ ในกรณีที่ทรัพย์สินนั้นเป็นที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ทั้งนี้เป็นผลจากพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มิได้ให้ความหมายไว้อย่างชัดเจน จึงทำให้เกิดปัญหาในการพิจารณาจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ไปด้วย โดยต้องอาศัยการพิจารณาทรัพย์สินเป็นกรณีๆ ไปของเจ้าหน้าที่ ซึ่งไม่มีมาตรฐานและการ

ปฏิบัติที่แน่นอน ส่งผลต่อความแน่นอนด้านหนี้ภาษี ความเป็นธรรม และความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ

2) การประเมินหนี้ภาษีจากระบบการตรวจสอบที่ดี และมีการเปิดโอกาสให้เจ้าของทรัพย์สินหลักเล็งภาษี ด้วยการกรอกรายละเอียดที่เป็นเท็จในแบบแสดงรายการที่ดิน และกฎหมายมิได้บังคับให้พนักงานเจ้าหน้าที่ต้องตรวจสอบแบบแสดงรายการที่ดินที่เจ้าของเอามาขึ้น คือ อาจจะตรวจสอบหรือไม่ตรวจสอบก็ได้ กฎหมายมิได้บังคับ ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่ ก่อให้เกิดความไม่แน่นอนในการประเมินหนี้ภาษี กระทบต่อหลักความเป็นธรรม การอำนวยความสะดวก และความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ

5.1.2.3 ปัญหาข้อยกเว้นข้อลดหย่อนจำนวนมาก

การกำหนดข้อยกเว้นข้อลดหย่อนจำนวนมากของภาษีบำรุงท้องที่ ได้ส่งผลให้เกิดปัญหาต่อไปนี้

1) พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 กำหนดให้มีข้อยกเว้นข้อลดหย่อนภาษีจำนวนมาก เป็นผลให้ฐานภาษีแคบ จัดเก็บภาษีได้น้อย ขัดกับหลักการอำนวยความสะดวกที่ต้องมีฐานภาษีกว้าง

2) การกำหนดข้อยกเว้นข้อลดหย่อนจำนวนมาก ทำให้เกิดความยุ่งยากในการพิจารณาจัดเก็บ ขัดกับหลักความง่ายของระบบภาษีที่ส่งผลต่อความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ

5.1.2.4 ปัญหาเรื่องอัตราภาษี

พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 กำหนดอัตราภาษีไว้ 34 ชั้น ซึ่งอัตราภาษีดังกล่าวมีลักษณะถดถอย ขัดกับหลักความสามารถในการชำระภาษี ที่ผู้ครอบครองทรัพย์สินมูลค่ามากกว่าควรเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่า

นอกจากอัตราภาษีถดถอยที่ขัดกับหลักความเป็นธรรมแล้ว การกำหนดอัตราภาษีไว้ถึง 34 อัตรา ยังมีลักษณะที่ขัดกับหลักความง่ายของระบบภาษีตามหลักความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติอีกด้วย เนื่องจากการกำหนดอัตราภาษีที่แตกต่างกันหลายอัตราเป็นจำนวนมาก จะทำให้ประชาชนและเจ้าหน้าที่ทำความเข้าใจได้ยาก และเกิดความสับสนในการคำนวณหนี้ภาษี

5.1.3 ข้อสังเกตของร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. เป็นร่างพระราชบัญญัติที่จัดทำขึ้นเพื่อนำไปใช้ในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยจะนำมาใช้แทนภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ ซึ่งเป็นภาษีที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน หรืออาจกล่าวอีกนัยหนึ่งว่าร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. เป็นร่างพระราชบัญญัติที่รวมภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษี

บำรุงท้องที่ไว้ในฉบับเดียวกัน และเป็นการปรับปรุงข้อกำหนดให้มีความชัดเจนมากขึ้น รวมถึงแก้ไขข้อบกพร่องของภาษีที่ใช้อยู่ในปัจจุบันทั้ง 2 ฉบับด้วย ทำให้ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. นี้ มีลักษณะที่สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ภาษีที่ดี อันประกอบด้วย หลักความแน่นอน หลักความเป็นธรรม หลักการอำนวยความสะดวก และหลักความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติมากกว่ากฎหมายภาษีทั้ง 2 ฉบับที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน

อย่างไรก็ตาม แม้ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. จะมีลักษณะที่สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ภาษีที่ดีมากกว่าพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 แต่ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฉบับนี้ ยังมีข้อสังเกตบางประการที่ควรพิจารณา ดังนี้

5.1.3.1 ด้านความเป็นธรรม

1) จากการวิเคราะห์ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ได้ข้อสรุปว่า การจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัตินี้สามารถแก้ไขปัญหาความไม่เป็นธรรมของภาษีโรงเรือนและที่ดินได้ ทั้งในส่วนของฐานภาษี อัตราภาษี และข้อยกเว้นข้อลดหย่อน แต่ข้อสังเกตที่ยังเป็นประเด็นที่ต้องพิจารณาเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมมากขึ้นคือ อัตราภาษีที่ร่างพระราชบัญญัตินี้ กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีใน 3 อัตรา ตามความแตกต่างของลักษณะการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สิน แม้จะมีความสอดคล้องกับหลักความสามารถในการชำระภาษี คือ หากใช้ทรัพย์สินเพื่อการค้าที่ก่อให้เกิดรายได้ ก็ควรเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าการใช้ที่ดินเพื่ออยู่อาศัยที่มีได้ก่อให้เกิดรายได้ แต่การจัดเก็บภาษีในแต่ละอัตราตามความแตกต่างในการใช้ประโยชน์นั้น เป็นการจัดเก็บภาษีในอัตราคงที่ ซึ่งตามหลักความสามารถในการจัดเก็บภาษีแล้วควรที่จะต้องกำหนดภาษีในอัตรากำหนด

2) ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ยังมีข้อบกพร่องอยู่ เนื่องจากอัตราที่ใช้ในการจัดเก็บยังไม่มีความเหมาะสม เป็นอัตราที่ต่ำเกินไป โดยเฉพาะอัตราภาษีสำหรับที่ดินรกร้างว่างเปล่า ที่ไม่อาจช่วยแก้ไขปัญหาค่าครองชีพที่ดินในต่างจังหวัดได้ เนื่องจากการศึกษาราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินทั่วประเทศของกรมธนารักษ์ ปี 2551-2554 พบว่าราคาที่ดินในต่างจังหวัดทั้ง 75 จังหวัด มีอัตราการเพิ่มขึ้นเฉลี่ยร้อยละ 6.5 ต่อปี ส่วนราคาที่ดินในกรุงเทพมหานครมีอัตราการเพิ่มขึ้นเฉลี่ยร้อยละ 1.5 ต่อปี ในขณะที่มาตรา 29 ของร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ได้กำหนดให้ที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่ามิได้ทำประโยชน์ต้องเสียภาษีในอัตราไม่เกินร้อยละ 0.5 ของฐานภาษี ใน 3 ปีแรก และหากยังมีได้ทำประโยชน์อีกให้เสียภาษีเพิ่มขึ้นอีก 1 เท่า ทุกๆ 3 ปี แต่จะต้องไม่เกินร้อยละ 2 ของฐานภาษี ซึ่งการกำหนดเพดานสูงสุดในการจัดเก็บภาษีที่ดินรกร้างว่างเปล่าไว้ที่ร้อยละ 2 ของมูลค่าที่ดินนี้ เป็นอัตราที่ต่ำกว่าอัตราการเพิ่มขึ้นของราคาที่ดินในต่างจังหวัด ดังนั้น การกำหนดอัตราภาษีของที่ดิน

รกร้างว่างเปล่าดังกล่าวจึงไม่อาจทำให้เกิดความเป็นธรรมในการถือครองที่ดินสำหรับที่ดินในต่างจังหวัดได้

5.1.3.2 ด้านการอำนวยความสะดวก

จากการวิเคราะห์ในส่วนของหลักการอำนวยความสะดวก พบว่า หากมีการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในประเทศไทยแล้ว จะทำให้อंकปรกครองส่วนท้องถิ่นมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินเพิ่มขึ้นในภาพรวม คือ เพิ่มขึ้นประมาณ 2-4 เท่า แต่เนื่องจากการกำหนดอัตราภาษีสำหรับทรัพย์สินที่ใช้ประกอบการพาณิชย์ในอัตราร้อยละ 0.5 ของมูลค่าทรัพย์สิน ซึ่งถือว่าเป็นอัตราที่ต่ำมากเมื่อเทียบกับอัตราที่ใช้จัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน จะเป็นผลให้บางท้องถิ่นที่มีรายได้ส่วนใหญ่จากการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นหลักหรือมีทรัพย์สินที่ประกอบการเชิงพาณิชย์เป็นจำนวนมาก มีรายได้ลดลง

5.1.3.3 การยอมรับจากประชาชนในการเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง อันส่งผลต่อความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ

กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามร่างพระราชบัญญัตินี้จะเป็นผลให้ผู้ที่ไม่เคยเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ต้องมีหน้าที่เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งกระทบต่อการยอมรับและความเต็มใจในการเสียภาษีของประชาชน เนื่องจากประชาชนที่ไม่เคยเสียภาษีประเภทนี้จะต้องมีภาระมากขึ้น โดยเฉพาะผู้มีรายได้น้อยหรือคนยากจนจะได้รับผลกระทบมาก ประกอบกับร่างพระราชบัญญัตินี้ยังมิได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาข้อยกเว้นข้อลดหย่อนเพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้กับกลุ่มประชาชนที่ยากจนหรือมีรายได้น้อยไว้อย่างชัดเจน

5.2 ข้อเสนอแนะแนวทางการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในประเทศไทย

จากการวิเคราะห์บททวนสาระสำคัญของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ซึ่งเป็นภาษีที่ใช้จัดเก็บอยู่ในปัจจุบัน และร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ที่เป็นร่างกฎหมายภาษีทรัพย์สินฉบับใหม่ที่จะนำมาใช้แทนการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ ประกอบกับการวิเคราะห์บททวนเอกสารงานวิจัย หนังสือ และสื่อสิ่งพิมพ์ต่างๆ เกี่ยวกับแนวคิดภาษีอากร หลักเกณฑ์ภาษีที่ดี และแนวคิดเกี่ยวกับภาษีทรัพย์สิน

ผู้วิจัยมีข้อเสนอถึงแนวทางการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินในประเทศไทยให้เป็นไปได้ตามหลักเกณฑ์ภาษีที่ดี โดยเสนอให้กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในประเทศไทยมีสาระสำคัญดังนี้

5.2.1 ฐานภาษี

จากการศึกษาวิเคราะห์บททวนในเรื่องฐานภาษีของร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. (ฉบับวันที่ 4 มีนาคม พ.ศ. 2553) ภายใต้หลักความแน่นอน เป็นธรรมดาที่อำนาจรายได้ และความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ พบว่า

มาตรา 21 แห่งร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ... ที่กำหนดให้ “ฐานภาษีในการคำนวณภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่คิดจากราคาประเมินทุนทรัพย์รวมกับมูลค่าของทรัพย์สินอื่นอันติดกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ที่มีลักษณะถาวรหรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ...” เป็นการกำหนดฐานภาษีที่มีความเหมาะสม เนื่องจากการใช้มูลค่าทั้งหมดของทรัพย์สินเป็นฐานภาษี เป็นการกำหนดที่สอดคล้องกับหลักการภาษีทรัพย์สินที่ใช้มูลค่าของทรัพย์สิน หรือราคาที่ดินที่ทรัพย์สินนั้นซื้อขายกัน (นิชนันท์ จังกาจิตต์, 2537: 32) ซึ่งสะท้อนมูลค่าที่แท้จริงของทรัพย์สินนั้นๆ มาเป็นฐานในการคำนวณภาษี

ซึ่งข้อกำหนดเรื่องฐานภาษีในมาตรา 21 จะเป็นผลให้เจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างทุกคนเข้ามาอยู่ในระบบภาษี ภาระภาษีถูกกระจายไปให้กับผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินทุกคน ระบบภาษีมีความเป็นธรรม และการคิดภาษีจากมูลค่าของทรัพย์สินที่ถือครองนั้น จะทำให้ผู้ที่ครอบครองทรัพย์สินมูลค่าสูงต้องเสียภาษีมากกว่าผู้ที่ครอบครองทรัพย์สินมูลค่าต่ำ ซึ่งสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมทางภาษี ในขณะที่เดียวกันก็สามารถจัดเก็บภาษีได้มากขึ้น เนื่องจากฐานภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บเป็นฐานภาษีที่กว้างตรงตามหลักความสามารถในการอำนาจรายได้ และการกำหนดรวมฐาน

ภาษีที่เคยใช้ในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ไว้ในฐานเดียวกัน ตามมาตรา 21 แห่งร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนี้ ทำให้ที่ดินทุกแปลงเข้ามาอยู่ในระบบภาษี เป็นผลให้เจ้าหน้าที่ประเมินจัดเก็บภาษีได้ง่ายและมีความแน่นอนมากขึ้น

ผู้วิจัยจึงมีข้อสรุปว่า ฐานภาษีที่มีความเหมาะสมที่จะนำมาใช้ในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง คือ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่คิดจากราคาประเมินทุนทรัพย์รวมกับมูลค่าของทรัพย์สินอื่นอันติดกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ที่มีลักษณะถาวรหรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 21 แห่งร่างพระราชบัญญัตินี้

5.2.2 ทรัพย์สินที่จัดเก็บ

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2475 ได้ให้คำจำกัดความของทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีไว้ในมาตรา 21 และมาตรา 6 โดยมีรายละเอียด ดังนี้

มาตรา 21 แห่งร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. กำหนดให้ฐานภาษีในการคำนวณภาษี ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่คิดจากราคาประเมินทุนทรัพย์รวมกับมูลค่าของทรัพย์สินอื่นอันติดกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ที่มีลักษณะถาวรหรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง และมาตรา 6 แห่งร่างพระราชบัญญัตินี้ ได้กำหนดความหมายของ “สิ่งปลูกสร้าง” ว่าหมายถึง โรงเรือน อาคาร ตึก รวมทั้งคลังสินค้า และแพที่บุคคลอาจเข้าอยู่หรือใช้สอยได้

ซึ่งบทบัญญัติทั้ง 2 มาตราข้างต้น ได้มีการให้คำจำกัดความของทรัพย์สินว่าให้หมายความถึง ทรัพย์สินที่เป็นที่ดิน ทรัพย์สินที่เป็นสิ่งปลูกสร้าง และทรัพย์สินอื่น โดยทรัพย์สินที่เป็นสิ่งปลูกสร้างนั้นจะต้องมีลักษณะที่เข้าอยู่อาศัยได้ (มาตรา 6) และทรัพย์สินอื่นที่เข้าข่ายต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะต้องมีลักษณะถาวรหรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น (มาตรา 21) ซึ่งเมื่อเทียบกับคำจำกัดความของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ที่มีปัญหาในเรื่องของการพิจารณาทรัพย์สินที่เข้าข่ายเสียภาษีแล้ว ข้อกำหนดเรื่องทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามร่างพระราชบัญญัตินี้มีความชัดเจนกว่ามาก

และจากการนำสาระสำคัญในเรื่องคำจำกัดความของทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีทรัพย์สินไปพิจารณาเปรียบเทียบกับหลักความแน่นอน ความเป็นธรรม การอำนวยความสะดวก และความเป็นไปได้ ในทางปฏิบัติแล้ว พบว่า ข้อกำหนดในมาตรา 21 และมาตรา 6 มีความสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ดังกล่าวทั้งหมด (ดังรายละเอียดในบทที่ 4)

เพราะฉะนั้น จึงสรุปได้ว่า ข้อกำหนดในมาตรา 21 และมาตรา 6 ที่เป็นข้อกำหนดในเรื่องทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เป็นข้อกำหนดที่เหมาะสมในการนำไปใช้จัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

5.2.3 อัตราภาษี

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ได้กำหนดสาระสำคัญเกี่ยวกับอัตราภาษีไว้ในมาตรา 24 และมาตรา 29 (ศูนย์ข้อมูลข่าวสารปฏิรูปประเทศไทย, 2553) ดังนี้

มาตรา 24 อัตราภาษีที่จัดเก็บตามพระราชบัญญัตินี้ ให้มีอัตราภาษี ดังนี้

- (1) อัตราภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนอกจาก (2) และ (3) ไม่เกินร้อยละศูนย์ห้าของฐานภาษี
- (2) อัตราภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย โดยไม่ประกอบเชิงพาณิชย์ ไม่เกินร้อยละศูนย์ห้าของฐานภาษี
- (3) อัตราภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ในการประกอบเกษตรกรรม ไม่เกินร้อยละศูนย์ห้าของฐานภาษี

มาตรา 29 ในกรณีที่ดินที่ต้องเสียภาษีเป็นที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่ดิน ในสามปีแรก ให้เสียภาษีในอัตราไม่ต่ำกว่าอัตราที่กำหนดตามมาตรา 24 (1) ทั้งนี้ตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา และหากยังมีได้ทำประโยชน์อีกให้เสียภาษีเพิ่มอีกหนึ่งเท่าในทุกสามปี แต่ไม่เกินร้อยละสองของฐานภาษี

การพิจารณาว่ามีการทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่ดินตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง

จากการวิเคราะห์เปรียบเทียบตามหลักเกณฑ์ภาษีที่ดี พบว่า บทบัญญัติอัตราภาษีในร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ยังมีข้อบกพร่องอยู่ 3 ประการ คือ

ประการแรก อัตราภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประกอบเชิงพาณิชย์ ที่ให้จัดเก็บไม่เกินร้อยละ 0.5 ของฐานภาษี เป็นอัตราที่ต่ำเกินไป ซึ่งจะทำให้บางท้องถิ่นที่เคยมีรายได้ส่วนใหญ่จากการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นหลัก มีรายได้จากการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินลดลง

ประการที่สอง คือ ปัญหาในเรื่องการกำหนดเพดานภาษีสำหรับที่ดินรกร้างว่างเปล่าไว้ที่ อัตราร้อยละ 2 ของมูลค่าที่ดิน ซึ่งเป็นอัตราที่ต่ำเกินไป กล่าวคือ เพดานภาษีร้อยละ 2 ของมูลค่าที่ดินเป็นอัตราภาษีที่ต่ำกว่าอัตราการเพิ่มขึ้นของราคาที่ดินในต่างจังหวัด ที่มีอัตราการเพิ่มขึ้นของราคาที่ดินร้อยละ 6.5 ต่อปี (ดวงมณี เถาวกุล, 2552ค)

และประการที่สาม คือ อัตราภาษีที่กำหนดเป็นอัตราภาษีคงที่

จากปัญหาเรื่องอัตราภาษีที่ขัดกับหลักความเป็นธรรมและหลักการอำนาจรายได้ดังกล่าว ผู้วิจัยได้ทำการศึกษาทบทวนงานวิจัย บทความ และสื่อสิ่งพิมพ์ต่างๆ ในเรื่องความเหมาะสมของอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในประเทศไทย ซึ่งสามารถอธิบายได้ดังนี้

1) จากปัญหาอัตราภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประกอบเชิงพาณิชย์ ที่ให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 0.5 ของฐานภาษี ซึ่งจะส่งผลให้บางท้องถิ่นที่มีทรัพย์สินที่ประกอบการเชิงพาณิชย์เป็นจำนวนมากหรือมีรายได้ภาษีส่วนใหญ่จากการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน ต้องมีรายได้ภาษีที่จัดเก็บเองลดลง จึงสมควรที่ต้องมีการแก้ไขข้อกำหนดเรื่องอัตราภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประกอบเชิงพาณิชย์ให้มีอัตราภาษีที่สูงขึ้น ซึ่งเป็นข้อเสนอที่ตรงกันกับ สมชัย สัจจพงษ์ (2552ข: 4) และ โสภณ พร โขชัย (2553: 4)

2) ปัญหาเรื่องข้อกำหนดในมาตรา 29 ที่กำหนดให้ ที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่ดิน ให้เสียภาษีอัตราร้อยละ 0.5 ของฐานภาษี ใน 3 ปีแรก และหากยังมิได้ทำประโยชน์อีกให้เสียภาษีเพิ่มอีก 1 เท่าในทุก 3 ปี แต่ไม่เกินร้อยละ 2 ของฐานภาษี ซึ่งผู้วิจัยขอเสนอให้มีการจัดเก็บโดยใช้อัตราภาษีเดิมคือร้อยละ 0.5 ของมูลค่าที่ดิน และให้เพิ่มขึ้น 1 เท่าทุกๆ 3 ปี ส่วนเพดานภาษีที่กำหนดไว้ในอัตราร้อยละ 2 ของมูลค่าที่ดินนั้น สมควรให้ยกเลิก เนื่องจาก การจัดเก็บภาษีสำหรับที่ดินรกร้างว่างเปล่าเป็นการจัดเก็บเพื่อให้ผู้ที่ครอบครองทรัพย์สินเป็นจำนวนมากแต่มิได้ใช้ประโยชน์แต่อย่างใด เป็นการสะสมที่ดินไว้เพื่อเก็งกำไร ให้มีต้นทุนในการถือครองที่ดินมากขึ้น และเมื่อผู้ครอบครองที่ดินรกร้างว่างเปล่าเหล่านี้มีต้นทุนในการกักตุนที่ดินเพิ่มขึ้น ก็จะมีการขายหรือกระจายที่ดินไปให้กับคนอื่น ทำให้ปัญหาการกระจุกตัวหรือความเหลื่อมล้ำในการถือครองที่ดินในประเทศไทยลดลง

ผู้เขียนจึงเสนอให้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไม่ควรกำหนดเพดานอัตราภาษีสำหรับที่ดินรกร้างว่างเปล่าไว้ เพราะการกำหนดเพดานภาษีดังกล่าวจะเป็นผลให้ผู้เป็นเจ้าของที่ดินมีต้นทุนในการกักตุนที่ดิน (ร้อยละ 2 ของมูลค่าที่ดิน) น้อยกว่าอัตราการเพิ่มของราคาที่ดินโดยเฉลี่ย ที่มีอัตราการเพิ่มขึ้นเฉลี่ยร้อยละ 6.5 ของมูลค่าที่ดินต่อปี ซึ่งเป็นอัตราที่แตกต่างกันมาก การกำหนดเพดานภาษีดังกล่าวจึงยังไม่มีความสามารถพอที่จะเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมในการถือครองที่ดินในประเทศไทยได้ โดยข้อเสนอให้ยกเลิกการกำหนดเพดานภาษีสำหรับที่ดินที่ทิ้งไว้

ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่ดินนี้ เป็นข้อเสนอที่ตรงกันกับ ประทิน เวคะวากยานนท์ (2553) และดวงมณี เลาวกุล (2552ก)

นอกจากเรื่องของกรรณการยกเลิกเพดานภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าแล้ว การจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินดังกล่าว ควรมีการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าตามขนาดการถือครองที่ดิน (ดวงมณี เลาวกุล, 2552ก: 5) เพราะการกำหนดอัตราก้าวหน้าจะเป็นเครื่องมือสำคัญในการควบคุมขนาดการถือครองที่ดินในประเทศได้ โดยอัตราก้าวหน้าจะเป็นผลให้ผู้ถือครองที่ดินรื้อว่างเปล่าโดยมิได้ใช้ประโยชน์เป็นจำนวนมากเท่าใด ก็ยังต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้นหรือมีภาระภาษีมากขึ้นด้วย

3) ในส่วนของอัตราก้าวหน้าที่กำหนดไว้ในอัตราก้าวหน้าของร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. มีนักวิชาการและผู้เชี่ยวชาญหลายท่านเสนอให้มีการแก้ไข โดย ประทิน เวคะวากยานนท์ (2553), ดวงมณี เลาวกุล (2552ก: 5), ดิเรก ปัทมสิริวัฒน์ (2552: 4), อานันท์ กาญจนพันธ์ (2546: 4) และทองโรจน์ อ่อนจันทร์ (2546) เสนอให้มีการใช้อัตราก้าวหน้าแบบก้าวหน้าตามมูลค่าทรัพย์สิน ทั้งนี้เพื่อให้ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นภาษีที่มีความเป็นธรรมทางภาษี คือผู้ที่ครอบครองทรัพย์สินที่มีมูลค่ามากหรือมีความสามารถในการชำระภาษีมากก็ต้องชำระภาษีในอัตราที่มากกว่า และเป็นการกระตุ้นให้เกิดการใช้ประโยชน์ในที่ดินให้คุ้มค่า รวมถึงเป็นการเพิ่มความสามารถในการอำนวยความสะดวกให้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีรายได้เพิ่มมากขึ้นด้วย

5.2.4 ข้อยกเว้นข้อลดหย่อนภาษี

การจัดเก็บภาษีตามหลักเกณฑ์ภาษีที่ดี นอกจากจะต้องเป็นภาษีที่มีความแน่นอน ความเป็นธรรม และสามารถอำนวยความสะดวกให้ท้องถิ่นอย่างเพียงพอแล้ว ภาษีที่ดีต้องเป็นภาษีที่สามารถปฏิบัติจัดเก็บได้จริงด้วย

จากการวิเคราะห์เรื่องความสามารถในการนำกฎหมายภาษีทรัพย์สินฉบับใหม่ตามร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ไปปฏิบัติแล้ว พบว่า ข้อกำหนดกฎหมายได้บัญญัติความหมายและหลักเกณฑ์การประเมินพิจารณาทรัพย์สินที่เข้าข่ายเสียภาษี ฐานภาษี และอัตราก้าวหน้าไว้อย่างชัดเจน รวมถึงมีการแก้ไขบทบัญญัติข้อยกเว้นข้อลดหย่อนภาษีที่เป็นปัญหาของภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ โดยมิได้มีการกำหนดบทบัญญัติที่เป็นปัญหานั้นไว้ในร่างพระราชบัญญัติ ซึ่งการบัญญัติสาระสำคัญของกฎหมายไว้อย่างชัดเจนและมีข้อยกเว้นข้อลดหย่อนจำนวนน้อย จะทำให้การปฏิบัติจัดเก็บภาษีเป็นไปได้โดยง่าย

อย่างไรก็ตาม หากมีการนำร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ไปใช้ในการปฏิบัติจัดเก็บจริง อาจต้องประสบกับปัญหาการต่อต้านหรือการไม่ให้ความร่วมมือจากประชาชน เนื่องจากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นการจัดเก็บภาษีใหม่ ที่เป็นผลให้เจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างทุกคนเข้ามาอยู่ในระบบภาษี ผู้ที่ไม่อยู่ในข่ายเสียภาษีหรือได้รับยกเว้นลดหย่อนภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ต้องมีหน้าที่เสียภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ทำให้ประชาชนมีภาระภาษีมากขึ้น โดยเฉพาะกลุ่มผู้มีรายได้น้อยหรือกลุ่มคนยากจน ที่ไม่สามารถแบกรับภาระภาษีในส่วนนี้ได้ และไม่ต้องการเสียภาษีนี้ ทำให้เกิดปัญหาในการปฏิบัติจัดเก็บภาษี

จากปัญหาที่อาจเกิดขึ้น อันเนื่องจากภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้ส่งผลกระทบต่อคนที่มียรายได้น้อยหรือมีความสามารถในการเสียภาษีน้อย ให้เข้ามามีหน้าที่ชำระภาษี เป็นการเพิ่มภาระและความยากลำบากให้กับคนกลุ่มนี้มากขึ้น จึงมีความจำเป็นที่พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะต้องมีการกำหนดมาตรการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีทรัพย์สิน เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้กับประชาชน

จากการศึกษาทบทวนในเรื่องข้อยกเว้นหรือลดหย่อน จากงานวิจัย บทความ และสื่อสิ่งพิมพ์ต่างๆ พบว่า มีนักวิชาการ และผู้เชี่ยวชาญที่เกี่ยวข้องกับอสังหาริมทรัพย์ ได้ให้ทัศนะเกี่ยวกับข้อยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีไว้ในแนวทางเดียวกันคือ ดวงมณี เลาวกุล (2553), อธิป พีชานนท์ (2552ก: 6), นवलน้อย ศรีรัตน์ (2541: 4) และอิสระ บุญยัง (2541: 12) ได้เสนอให้มีการกำหนดข้อยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีให้กับผู้ใช้ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นที่อยู่อาศัย โดยใช้มูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นตัวกำหนด

โดยการกำหนดข้อยกเว้นหรือลดหย่อนที่ใช้มูลค่าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นเกณฑ์ นั้น จะต้องมีการกำหนดให้มีความแตกต่างกันตามความเจริญของท้องถิ่น (สาธิต รัชคศิริ, 2553: 79)

จากข้อเสนอของนักวิชาการ ผู้เชี่ยวชาญที่เกี่ยวข้อง และการวิเคราะห์ตามหลักเกณฑ์ภาษีที่ดี ผู้วิจัยขอเสนอให้มีการกำหนดข้อยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้กับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่อยู่อาศัยที่มีมูลค่าต่ำกว่าเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า ควรมีการกำหนดข้อยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีให้กับผู้มีรายได้น้อยที่ใช้ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นเป็นที่อยู่อาศัย โดยใช้มูลค่าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นเกณฑ์ เพราะการกำหนดให้ใช้มูลค่าของทรัพย์สินเป็นเกณฑ์ในการประเมินนั้น เป็นการกำหนดที่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษี ที่ผู้มีรายได้น้อยหรือครอบครองทรัพย์สินที่มีมูลค่าต่ำย่อมมีความสามารถในการชำระภาษีน้อย จึงมีความสมเหตุสมผลที่จะกำหนดให้ใช้มูลค่าทรัพย์สินเป็นเกณฑ์ในการประเมินข้อยกเว้นหรือลดหย่อนภาษี

ในส่วนของการกำหนดเกณฑ์มูลค่าที่ใช้ในการประเมินว่าผู้ยื่นต้องเสียภาษีหรือไม่นั้น ต้องกำหนดให้มีความแตกต่างกันไปตามความเจริญของแต่ละท้องที่ กล่าวคือ หลักเกณฑ์มูลค่าที่ดินที่ใช้ในกรุงเทพมหานคร เขตเทศบาลเมือง และเทศบาลตำบล ควรจะมีการกำหนดหลักเกณฑ์มูลค่าที่แตกต่างกัน เนื่องจากค่าเฉลี่ยของราคาที่ดิน ในกรุงเทพมหานคร เขตเทศบาลเมือง และเทศบาลตำบล มีลักษณะที่แตกต่างกันเป็นอย่างมาก ดังข้อมูลในตารางที่ 5.1 ที่แสดงการเปรียบเทียบราคาประเมินที่ดินที่แตกต่างกันของพื้นที่ในเขตกรุงเทพมหานคร เทศบาลเมือง และเทศบาลตำบล โดยการเลือกพื้นที่ตัวอย่างที่นำมาเปรียบเทียบจากข้อมูลราคาประเมินที่ดินเฉลี่ยปี พ.ศ. 2551-2554 ของกรมธนารักษ์

ตารางที่ 5.1 แสดงราคาประเมินที่ดินที่แตกต่างกันของพื้นที่ในเขตกรุงเทพมหานคร เขตเทศบาลเมือง และเขตเทศบาลตำบล

ที่ดิน	ราคาประเมินที่ดินเฉลี่ยปี พ.ศ. 2551-2554 (บาท/ตารางวา)
เขตกรุงเทพมหานคร	
เขตบางรัก	317,312.50
เขตดุสิต	141,413.79
เขตบางคอแหลม	114,796.88
เขตเทศบาลเมือง	
เทศบาลเมืองกระบี่	18,144.53
เทศบาลเมืองอุดรดิตถ์	15,810.96
เทศบาลเมืองกาญจนบุรี	14,981.48
เขตเทศบาลตำบล	
เทศบาลตำบลล้อมแรด (จ.ลำปาง)	1,336.25
เทศบาลตำบลรางกระทุ่ม (จ.นครปฐม)	1,181.25
เทศบาลตำบลแคนคง (จ.บุรีรัมย์)	750.00

แหล่งที่มา: กรมธนารักษ์, 2551ค.

จากตารางที่ 5.1 จะเห็นว่า ราคาที่ดินต่อตารางวาในกรุงเทพมหานคร เทศบาลเมือง และเทศบาลตำบลมีลักษณะที่แตกต่างกันมาก ตั้งแต่ราคาหลักแสน หลักหมื่น และหลักพันบาท ตามลำดับ เพราะฉะนั้น หากมีการใช้เกณฑ์ราคาเดียวกันในการยกเว้นภาษีกับทุกพื้นที่ เช่น กำหนดให้ยกเว้นภาษีให้กับทรัพย์สินที่มีมูลค่า 1 ล้านบาทซึ่งอาจเป็นมูลค่าที่เหมาะสมกับเขตกรุงเทพมหานคร แต่เมื่อนำเกณฑ์เดียวกันไปใช้ในต่างจังหวัดจะเป็นผลให้ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในเขตเทศบาลเมืองและเทศบาลตำบลได้รับการยกเว้นเป็นจำนวนมาก กระทบต่อการจัดเก็บรายได้ของท้องถิ่น เนื่องจากที่ดินในต่างจังหวัดมีราคาต่ำกว่าที่ดินในกรุงเทพมหานครหลายเท่าตัว จึงสมควรที่จะต้องมีการแบ่งพื้นที่เป็นกลุ่มตามราคาประเมินที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และกำหนดหลักเกณฑ์มูลค่าทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นลดหย่อนในมูลค่าที่แตกต่างกัน ทั้งนี้เพื่อให้สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมและหลักการอำนาจรายได้ตามหลักเกณฑ์ภาษีที่ดี

สรุปคือ ควรมีการกำหนดข้อยกเว้นภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้อยู่อาศัยที่มีมูลค่าต่ำกว่าเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด โดยเกณฑ์มูลค่าทรัพย์สินต้องเป็นการกำหนดในลักษณะที่แตกต่างกันตามความเจริญของแต่ละท้องถิ่น เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้กับกลุ่มผู้มีรายได้น้อยหรือกลุ่มคนยากจนได้อย่างเป็นธรรมและไม่กระทบต่อหลักการอำนาจรายได้

จากการวิเคราะห์เสนอแนวทางการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ในส่วนของสาระสำคัญหลัก อันประกอบด้วย 1) ฐานภาษี 2) ทรัพย์สินที่จัดเก็บ 3) อัตราภาษี และ 4) ข้อยกเว้นข้อลดหย่อนภาษี สามารถสรุปสาระสำคัญอันเป็นแนวทางในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในประเทศไทยได้ ดังตารางที่ 5.2

ตารางที่ 5.2 แสดงสรุปสาระสำคัญของข้อเสนอแนวทางในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง
ในประเทศไทย

สาระสำคัญ	รายละเอียด
1) ฐานภาษี	<p>มูลค่าทั้งหมดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่คิดจากราคาประเมินทุนทรัพย์รวมกับมูลค่าของทรัพย์สินอื่นอันติดกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ที่มีลักษณะถาวรหรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง</p> <p>(ตรงกับข้อกำหนดในมาตรา 21 แห่งร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. (ฉบับวันที่ 4 มีนาคม พ.ศ. 2553))</p>
2) ทรัพย์สินที่จัดเก็บ	<p>ตรงตามบทบัญญัติในมาตรา 21 และมาตรา 6 แห่งร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างพ.ศ. (ฉบับวันที่ 4 มีนาคม พ.ศ. 2553) เนื่องจากเป็นข้อกำหนดที่มีความชัดเจน</p>
3) อัตราภาษี	<p>ควรมีการเพิ่มอัตราภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประกอบเชิงพาณิชย์ ให้มีอัตราสูงขึ้น เพื่อแก้ปัญหารายได้ที่ลดลงขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นบางพื้นที่</p> <p>ควรมีการกำหนดอัตราภาษีในแต่ละลักษณะการใช้ประโยชน์ให้เป็นอัตราภาษีก้าวหน้าตามมูลค่าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง</p> <p>ยกเลิกเพดานภาษีสำหรับที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่ามิได้ใช้ประโยชน์ และกำหนดอัตราภาษีก้าวหน้าตามขนาดการถือครองที่ดิน</p>
4) ข้อยกเว้นข้อลดหย่อน	<p>ทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษีคือ ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้อยู่อาศัย ที่มีมูลค่าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างต่ำกว่าเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด</p> <p>เกณฑ์มูลค่าทรัพย์สินที่กำหนด ต้องเป็นเกณฑ์มูลค่าที่แตกต่างกันตามความเจริญของแต่ละท้องที่ เนื่องจากราคาที่ดินขนาดเท่ากัน ในกรุงเทพมหานคร เขตเทศบาลเมือง และเทศบาลตำบล มีราคาที่แตกต่างกันมาก</p>

บทที่ 6

สรุป อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

การศึกษาวิจัยเรื่อง การศึกษาเพื่อวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษี โรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ เปรียบเทียบกับร่างภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เป็นการวิจัยจากเอกสาร (Documentary Research) โดยมีวัตถุประสงค์ 3 ประการคือ 1) เพื่อศึกษาถึงลักษณะสำคัญของภาษี โรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ว่ามีข้อดีหรือข้อเสียอย่างไร 2) เพื่อศึกษาถึงลักษณะสำคัญของร่างภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งเป็นร่างภาษีทรัพย์สินฉบับใหม่ว่ามีข้อดีหรือข้อเสียอย่างไร และ 3) เพื่อสรุปหาแนวทางการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เหมาะสมกับประเทศไทย

ผลการศึกษาที่ได้ ปรากฏผลข้อค้นพบที่น่าสนใจหลายประการ และบางส่วนยังเป็นประเด็นปัญหาที่ควรจะได้มีการศึกษาค้นคว้าเพื่อหาคำตอบเพิ่มเติมให้ชัดเจนยิ่งขึ้น อย่างไรก็ตาม เพื่อความสมบูรณ์ของการศึกษา ผู้วิจัยจึงได้สรุปผลการศึกษาที่สำคัญๆ เสนอไว้ในบทนี้ พร้อมด้วยข้อเสนอแนะเพื่อประโยชน์เชิงนโยบาย และข้อเสนอแนะเพื่อการวิจัยในอนาคต โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

- 6.1 สรุปผลการศึกษา
- 6.2 อภิปรายผลการศึกษา
- 6.3 ข้อจำกัดในการศึกษา
- 6.4 ข้อเสนอแนะ

6.1 สรุปผลการศึกษา

ผลการศึกษาที่ได้จากการศึกษาทบทวนเอกสาร งานวิจัย หนังสือ วารสาร บทความและสื่อสิ่งพิมพ์ต่างๆ เกี่ยวกับหลักการภาษีอากร หลักการภาษีทรัพย์สิน พระราชบัญญัติภาษี โรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. สรุปผลการศึกษาได้ดังนี้

6.1.1 ข้อดีข้อเสียของลักษณะสำคัญของภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่

การจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มีข้อดีข้อเสีย ดังแสดงในตารางที่ 6.1

ตารางที่ 6.1 สรุปข้อดีข้อเสียของลักษณะสำคัญของภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ และร่างภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

หลักเกณฑ์ภาษีที่ดี	ภาษีโรงเรือนและ ที่ดิน	ภาษีบำรุงท้องที่	ร่างภาษีที่ดินและ สิ่งปลูกสร้าง
1) หลักความแน่นอน			
(1) ด้านภาระภาษี	× (57)	√ (68-69)	√ (72)
(2) ด้านหนี้ภาษี	× (58-68)	× (69-71)	√ (73-75)
2) หลักความเป็นธรรม			
หลักความสามารถในการชำระภาษี	× (82-89)	× (89-101)	√ (101-107)
3) หลักการอำนวยความสะดวก			
(1) ฐานภาษีกว้าง	× (113-118)	× (118-127)	√ (128-141)
(2) ความยืดหยุ่นของรายได้ต่อฐาน ภาษี	× (113-118)	× (127)	√ (128-133)
4) ความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ			
มีความง่ายของระบบภาษี	× (147-153)	× (153-157)	√ (157-161)

หมายเหตุ: เครื่องหมาย √ หมายถึง ข้อดี (มีความสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ภาษีที่ดี)

เครื่องหมาย × หมายถึง ข้อเสีย (ไม่มีความสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ภาษีที่ดี)

ตัวเลขในวงเล็บ หมายถึง เลขหน้าของเนื้อหาในส่วนนั้น ที่ผู้วิจัยได้แสดงไว้

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มีปัญหาในเรื่องการผลักภาระภาษี ปัญหาการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ ปัญหาเรื่องข้อยกเว้นภาษี และปัญหาอัตราภาษี ซึ่งปัญหาดังกล่าวได้สะท้อนให้เห็นว่า ภาษีโรงเรือนและที่ดินไม่มีความสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ภาษีที่ดีทั้ง 4 หลักเกณฑ์ คือ หลักความแน่นอน หลักความเป็นธรรม หลักการอำนวยความสะดวก และหลักความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ

พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มีปัญหาเรื่องฐานภาษีที่ไม่เป็นปัจจุบัน ปัญหาการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ และปัญหาของการมีข้อยกเว้นข้อลดหย่อนจำนวนมาก ซึ่งปัญหาดังกล่าวได้สะท้อนให้เห็นว่าภาษีบำรุงท้องที่ที่ไม่มีความสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ภาษีที่ดีทั้ง 4 หลักเกณฑ์ คือ หลักความแน่นอน หลักความเป็นธรรม หลักการอำนวยความสะดวก และหลักความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ

6.1.2 ข้อดีข้อเสียของลักษณะสำคัญของร่างภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งเป็นร่างภาษีทรัพย์สินฉบับใหม่ของประเทศไทย

จากตารางที่ 6.1 การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. เป็นการจัดเก็บภาษีที่ตรงกับหลักเกณฑ์ภาษีที่ดีทั้ง 4 หลักเกณฑ์ กล่าวคือ ลักษณะสำคัญของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามร่างพระราชบัญญัตินี้ มีความสอดคล้องกับหลักความแน่นอน หลักความเป็นธรรม หลักการอำนวยความสะดวก และหลักความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. สามารถแก้ไขปัญหาข้อบกพร่องของภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ได้ อย่างไรก็ตาม จากการศึกษายังพบข้อสังเกตบางประการที่น่าสนใจของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ควรพิจารณาต่อไป เพื่อให้ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่จะนำมาใช้กับประเทศไทยมีความเหมาะสมตรงตามหลักเกณฑ์ภาษีที่ดีมากยิ่งขึ้น ดังนี้

6.1.2.1 ด้านความเป็นธรรม

1) การกำหนดอัตราภาษี 3 อัตราตามความแตกต่างในการใช้ประโยชน์ทรัพย์สิน เป็นการกำหนดอัตราภาษีในอัตราคงที่ ซึ่งตามหลักความสามารถในการจัดเก็บภาษีแล้วควรที่จะต้องกำหนดภาษีในอัตราก้าวหน้า

2) อัตราภาษีสำหรับที่ดินรกร้างว่างเปล่าเป็นอัตราภาษีที่ต่ำเกินไป ไม่ช่วยแก้ปัญหาการกระจายที่ดิน ไม่สะท้อนความเป็นธรรมทางสังคม

6.1.2.2 ด้านการอำนวยความสะดวก คือ การกำหนดอัตราภาษีสำหรับทรัพย์สินที่ใช้ประกอบการพาณิชย์ ให้เสียภาษีในอัตรา 0.5 ของฐานภาษี เป็นการกำหนดอัตราภาษีที่ต่ำเกินไป ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อรายได้ที่ลดลงของบางท้องถิ่นที่มีทรัพย์สินที่ใช้ประกอบการพาณิชย์เป็นจำนวนมาก

6.1.2.2 ปัญหาการยอมรับจากประชาชนในการเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง อันส่งผลต่อความเป็นไปได้ในการปฏิบัติจัดเก็บภาษี กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะเป็นผลให้ทุกคนที่เป็นเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างต้องเสียภาษี แต่ร่างพระราชบัญญัตินี้ยังมิได้กำหนดหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนในการยกเว้นลดหย่อนภาษีให้กับประชาชนที่ยากจนหรือมีรายได้น้อยเอาไว้

6.1.3 สรุปแนวทางการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เหมาะสมกับประเทศไทย

แนวทางการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่มีความเหมาะสมตรงตามหลักเกณฑ์ภาษีที่ดี สรุปได้ดังนี้

6.1.3.1 ฐานภาษี คือ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่คิดจากราคาประเมินทุนทรัพย์รวมกับมูลค่าของทรัพย์สินอื่นอันติดกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ที่มีลักษณะถาวรหรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งตรงกับข้อกำหนดในมาตรา 21 แห่งร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. (ฉบับวันที่ 4 มีนาคม พ.ศ. 2553)

6.1.3.2 ทรัพย์สินที่จัดเก็บ คือ ทรัพย์สินตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 21 และมาตรา 6 แห่งร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. (ฉบับวันที่ 4 มีนาคม พ.ศ. 2553) เนื่องจากเป็นข้อกำหนดที่มีความชัดเจน

6.1.3.3 อัตราภาษี มีข้อเสนอ ดังนี้

1) ควรมีการเพิ่มอัตราภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประกอบเชิงพาณิชย์ ให้มีอัตราสูงขึ้น เพื่อแก้ปัญหารายได้ที่ลดลงขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นบางพื้นที่

2) ควรมีการกำหนดอัตราภาษีในแต่ละลักษณะการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินให้เป็นอัตราภาษีก้าวหน้าตามมูลค่าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

3) ยกเลิกเพดานภาษีสำหรับที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่ามิได้ใช้ประโยชน์ และกำหนดอัตราภาษีก้าวหน้าตามขนาดการถือครองที่ดิน

6.1.3.4 ข้อยกเว้นข้อลดหย่อนภาษี ควรมีการยกเว้นภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้อยู่อาศัย ที่มีมูลค่าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างต่ำกว่าเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด และเกณฑ์มูลค่าทรัพย์สินที่กำหนดต้องมีความแตกต่างกันตามความเจริญของแต่ละท้องที่

6.2 อภิปรายผลการศึกษา

การศึกษาเรื่อง การศึกษาเพื่อวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่เปรียบเทียบกับร่างภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เป็นการศึกษาเปรียบเทียบข้อดีข้อเสียของกฎหมายภาษีทั้ง 3 ฉบับ ได้แก่ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. โดยใช้หลักเกณฑ์ภาษีที่ดี อันประกอบด้วย หลักความแน่นอน หลักความเป็นธรรม หลักการอำนวยความสะดวก และหลักความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ มาเป็นกรอบในการวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ รวมถึงการนำหลักเกณฑ์ภาษีที่ดีมาใช้เป็นกรอบในการพิจารณาว่าการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. มีข้อดีข้อเสียแตกต่างจากการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ที่ใช้อยู่ในปัจจุบันอย่างไร และสามารถแก้ไขข้อเสียหรือปัญหาของการจัดเก็บภาษีทั้งสองนั้นได้หรือไม่ ทั้งนี้เพื่อให้ทราบถึงปัญหาในการจัดเก็บภาษี และนำไปสู่ข้อสรุปแนวทางในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างซึ่งเป็นภาษีทรัพย์สินที่มีการผลักดันให้นำมาใช้แทนภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ในประเทศไทย ให้มีลักษณะที่ตรงตามหลักเกณฑ์ภาษีที่ดีได้

การศึกษาถึงการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ และร่างภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของงานวิจัยนี้ เป็นการศึกษาทางด้านรัฐประศาสนศาสตร์ ที่มีความแตกต่างจากการศึกษาส่วนใหญ่ที่เป็นการศึกษาทางด้านนิติศาสตร์ โดยการศึกษาวิจัยนี้เป็นการศึกษาวิเคราะห์ลักษณะสำคัญของกฎหมายตามหลักเกณฑ์ภาษีที่ดี เพื่อให้ได้ภาษีที่มีความแน่นอน เป็นธรรม องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถนำไปปฏิบัติจัดเก็บจริงอย่างได้ผล และเพิ่มความสามารถในการหารายได้ด้วยตนเองให้กับท้องถิ่นได้

ข้อค้นพบที่ได้จากการศึกษาวิจัยเรื่อง การศึกษาเพื่อวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ เปรียบเทียบกับร่างภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง นอกจากจะเป็นข้อค้นพบที่มีประโยชน์ทางด้านวิชาการในเรื่องภาษีอากรแล้ว ยังมีประโยชน์ทางด้านกฎหมายและเป็นประโยชน์ต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ดังนี้

6.2.1 ทางด้านกฎหมาย กล่าวคือ ข้อค้นพบที่ได้จากการศึกษาวิจัยครั้งนี้ ทำให้ทราบถึงข้อบกพร่องของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ที่มีปัญหาในเรื่องบทบัญญัติไม่ชัดเจน กลายเป็นช่องโหว่ของกฎหมาย ที่ส่งผลกระทบต่อความเป็นธรรม และความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ เนื่องจากข้อกฎหมายที่ไม่มีความชัดเจน เมื่อนำไปสู่ขั้นตอนการนำไปปฏิบัติ จึงเกิดความยุ่งยากที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะทำการจัดเก็บ

ภาวียอย่างได้ผล ซึ่งเป็นการสะท้อนให้เห็นถึงความสำคัญของตัวบทกฎหมายที่ให้อำนาจในการจัดเก็บภาษีว่า หากมีการกำหนดอย่างไม่ครอบคลุมและไม่ชัดเจนแล้ว ย่อมก่อให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับหน่วยงานที่นำนโยบายหรือตัวบทกฎหมายนี้ไปปฏิบัติ

โดยข้อค้นพบในเรื่องปัญหาการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่นี้ เป็นการตอกย้ำให้เห็นถึงความจำเป็นที่ต้องมีการผลักดันให้มีการยกเลิกการจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และให้ใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ในการจัดเก็บภาษีแทน นอกจากนี้ ข้อค้นพบในเรื่องข้อเสนอแนวทางการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ยังเป็นประโยชน์ในการที่จะนำไปพิจารณาเพื่อแก้ไขปรับปรุงกฎหมายภาษีทรัพย์สินและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องต่อไป เพื่อให้ได้กฎหมายภาษีที่มีความแน่นอน เป็นธรรม มีความสามารถในการสร้างรายได้ และนำไปปฏิบัติได้จริง

6.2.2 ทางด้านองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เนื่องจากกฎหมายภาษีที่ผู้วิจัยศึกษาเป็นกฎหมายภาษีที่ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจในการปฏิบัติจัดเก็บ เพราะฉะนั้นปัญหาที่ได้จากการศึกษาวิเคราะห์ ตลอดจนข้อเสนอแนวทางการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง จึงเป็นข้อค้นพบที่กระทบต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นโดยตรง กล่าวคือ ผลการวิจัยที่ค้นพบทำให้ทราบถึงปัญหาของการจัดเก็บภาษีที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใช้อยู่ในปัจจุบัน และยังทำให้ทราบว่าร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ที่มีการผลักดันให้นำมาใช้แทนการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ เป็นภาษีที่สามารถแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ได้ แม้ว่าร่างพระราชบัญญัตินี้จะยังมีข้อสังเกตบางประการที่ต้องพิจารณาปรับปรุงต่อไปก็ตาม

6.3 ข้อจำกัดในการศึกษา

การศึกษาวิจัยครั้งนี้มีข้อจำกัดในเรื่องของการประมาณการรายได้ที่จะได้รับหากมีการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแทนภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ โดยงานวิจัยนี้จะนำเสนอเฉพาะประมาณการรายได้ที่จัดเก็บจากทรัพย์สินประเภทที่ดินเท่านั้น เนื่องจากข้อมูลในส่วนของราคาประเมินสิ่งปลูกสร้าง ยังมิได้มีการประเมินเอาไว้อย่างชัดเจน จึงทำให้ไม่สามารถที่จะนำมาคำนวณเพื่อประมาณการรายได้จากทรัพย์สินประเภทสิ่งปลูกสร้างได้ แต่อย่างไรก็ตาม การประเมินรายได้ในส่วนของที่ดินสามารถชี้ให้เห็นถึงแนวโน้มของความสามารถในการจัดเก็บรายได้ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้

6.4 ข้อเสนอแนะ

6.4.1 กฎหมายทุกประเภทที่บัญญัติขึ้น ล้วนมีความสำคัญและส่งผลกระทบต่อประชาชน จึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่หน่วยงานทุกภาคส่วนที่เกี่ยวข้องจะต้องมีการพิจารณาปรับปรุง แก้ไข เพิ่มเติม หรือยกเลิกกฎหมายนั้นด้วยความละเอียดรอบคอบ ในส่วนของกฎหมายภาษีก็เช่นกัน ควรมีการศึกษาถึงข้อดี ข้อเสีย ประโยชน์ และผลกระทบ ทั้งในด้านเศรษฐกิจ สังคม และประชาชน อย่างละเอียดถี่ถ้วนก่อน ทั้งนี้ เพื่อให้ได้ภาษีที่มีความสามารถในการสร้างรายได้ สร้างความเป็นธรรม และแก้ไขปัญหาความขัดแย้งในสังคมได้

6.4.2 การศึกษาวิจัยครั้งนี้ เป็นการศึกษาจากเอกสารในส่วนของลักษณะสำคัญของภาษี โรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ และภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยเน้นในส่วนของบทบัญญัติ ในพระราชบัญญัติภาษีทั้ง 3 ฉบับที่จะส่งผลกระทบต่อความแน่นอน ความเป็นธรรม การอำนวยความสะดวก และความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติอย่างไรเป็นหลัก จึงมีข้อเสนอในการทำวิจัยครั้งต่อไปว่า ควรมีการศึกษาในส่วนของหน่วยงานที่จะต้องนำพระราชบัญญัติภาษีทรัพย์สินไปปฏิบัติ และศึกษาใน ส่วนของประชาชนว่ามีความคิดเห็น ความต้องการ หรือข้อเสนอเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน ในประเทศไทยอย่างไร

บรรณานุกรม

- กรกัญญา เตชะรุ่งนรินทร์. 2552. ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะช่วยแก้ไขปัญหาภาษีการถือครองทรัพย์สินปัจจุบันได้อย่างไร. วารสารการเงินการคลัง. 21: 74-86.
- กรณ์ จาติกวณิช. 2553 (21 เมษายน). กรม.ไฟเขียวร่างภาษีที่ดิน. กรุงเทพธุรกิจ: 4.
- กรมการปกครอง. ม.ป.ป. คู่มือปฏิบัติงานตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475. กรุงเทพมหานคร: ส่วนพัฒนารายได้ท้องถิ่น สำนักงานบริหารราชการส่วนท้องถิ่น (อட்சาเนา).
- กรมธนารักษ์. 2551ก. บัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนสิ่งปลูกสร้าง กรุงเทพมหานคร. ค้นวันที่ 10 พฤษภาคม 2554 จาก www.treasury.go.th
- กรมธนารักษ์. 2551ข. บัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนสิ่งปลูกสร้าง จังหวัดปราจีนบุรี. ค้นวันที่ 10 พฤษภาคม 2554 จาก www.treasury.go.th
- กรมธนารักษ์. 2551ค. เอกสารประกอบการสัมมนาเรื่อง วิเคราะห์ราคาประเมินที่ดินใหม่ปี 2551 ชีทจัดทำเลทอง. ค้นวันที่ 12 พฤษภาคม 2554 จาก www.treasury.go.th
- กระทรวงการคลัง. ม.ป.ป. พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508. ค้นวันที่ 20 ธันวาคม 2554 จาก www.mof.go.th/rule1/221008b.pdf
- กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. 2553. ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2553. กรุงเทพมหานคร: เรือนแก้วการพิมพ์.
- เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. 2546. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. พิมพ์ครั้งที่ 8. กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- โกเมนทร์ สืบวิเศษ. 2537. คำบรรยายวิชาภาษีอากรว่าด้วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา พร้อมแนวปฏิบัติของกรมสรรพากร. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: อักษรศาสตร์.
- ไกรยุทธ ธีตยาคินันท์. 2534. ภาษีทรัพย์สินไม่ควรเป็นเครื่องมือเพื่อลดช่องว่างระหว่างคนรวยกับคนจน. สรรพากรศาสตร์. 38 (มิถุนายน): 4.
- ไกรยุทธ ธีตยาคินันท์. 2545. สรรสาระวิชาการ เศรษฐศาสตร์สาธารณะ การคลังและการภาษี. กรุงเทพมหานคร: บุญศิริการพิมพ์.

จรรยา ศรีชายหาต. 2552. ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ภาษีเพื่อท้องถิ่น. วารสารการเงินการคลัง. 21: 87-93.

จรรยา ศรีชายหาต และกรกัญญา เตชะรุ่งนรินทร์. 2541. บทวิเคราะห์ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง. วารสารการเงินการคลัง. 13: 49-60.

จิรพรรณ ชีรานนท์. 2548. การคลัง. กรุงเทพมหานคร: ม.ป.พ.

ชลัญ มั่นทนาพงศ์. 2542. ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน. วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม. 2541. คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: พิมพ์อักษร.

ชาโรณี โค้วชันพานิช. 2547. การประเมินราคาที่ดินและโรงเรือนเพื่อใช้ในการจัดเก็บภาษี. วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

ณิชนันท์ จังกาจิตต์. 2537. ปัญหาเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่: แนวทางแก้ไข. ภาคนิพนธ์มหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.

ดวงมณี เลาวกุล. 2552ก (6 ตุลาคม). นักวิชาการกระทรวงมหาดไทยเร่งคลอด กม.ภาษีที่ดินฯ. มติชน: 5.

ดวงมณี เลาวกุล. 2552ข (7 ตุลาคม). นักวิชาการถามหาความจริงใจ 2 คู่หูออกฟอร์ด ย้อนเกล็ดรับดองเค็มภาษีที่ดิน. ไทยรัฐ: 9.

ดวงมณี เลาวกุล. 2552ค. ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง บทพิสูจน์ความจริงใจของนักการเมือง.

ค้นวันที่ 20 พฤษภาคม 2554 จาก <http://www.bangkokbiznews.com/home/detail/property/property/20091006/80323>

ดวงมณี เลาวกุล. 2553. บันทึกการสัมมนาวิชาการ พบ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกับความเป็นธรรมในการถือครองที่ดิน. ค้นวันที่ 20 พฤษภาคม 2554 จาก http://www.thailandreform.net/data/index.php?option=com_content&view=article&id=149:2010-09-01-07-10-59&catid=88:2010-03-21-04-30-09&Itemid=2

ดิเรก ปัทมสิริวัฒน์. 2545. ภาษีสิ่งแวดล้อมและเครื่องมือเศรษฐศาสตร์เพื่อสิ่งแวดล้อม: ข้อเสนอการปฏิรูปการคลังที่คำนึงถึงการมีส่วนร่วมของท้องถิ่น. พิษณุโลก: มหาวิทยาลัยเนรศวร.

ดิเรก ปัทมสิริวัฒน์. 2545. ภาษีสิ่งแวดล้อมและเครื่องมือเศรษฐศาสตร์เพื่อสิ่งแวดล้อม: ข้อเสนอการปฏิรูปการคลังที่คำนึงถึงการมีส่วนร่วมของท้องถิ่น. พิษณุโลก: มหาวิทยาลัยเนรศวร.

ดิเรก ปัทมสิริวัฒน์. 2552. ภาษีสิ่งแวดล้อมและเครื่องมือเศรษฐศาสตร์เพื่อสิ่งแวดล้อม: ข้อเสนอการปฏิรูปการคลังที่คำนึงถึงการมีส่วนร่วมของท้องถิ่น. พิษณุโลก: มหาวิทยาลัยเนรศวร.

ดุยลักษณ์ ตรีชูธรรม. 2549. หลักกฎหมายภาษีอากร (The Principle of Tax Law).

กรุงเทพมหานคร: สถาบัน T.Training Center.

ทองโรจน์ อ่อนจันทร์. 2546 (19 กุมภาพันธ์). นักวิชาการแนะรัฐเก็บภาษีที่ดินรกร้าง 1%. กรุงเทพฯ

ธุรกิจ: 4.

ธรรมกิติดี ขวัญเกื้อ. 2549. **ปัญหาทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน**. วิทยานิพนธ์

ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

นครินทร์ เมฆไตรรัตน์ และคณะ. 2552. **รายงานผลการศึกษาค่าความก้าวหน้าของการกระจายอำนาจ**

ในประเทศไทยและข้อเสนอแนะ. โครงการเสริมสร้างขีดความสามารถขององค์กร

ปกครองส่วนท้องถิ่น เพื่อสนับสนุนการกระจายอำนาจและธรรมาภิบาลท้องถิ่น.

สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

นพฤทธิ์ อนันตอภิบุตร. 2547. **ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เป็นมิตรกับคนจน**. วารสารการเงินการ

คลัง. 17 (มิถุนายน): 20-26.

นวลน้อย ศรีรัตน์. 2541 (10 กันยายน). **หมกเม็ด อุ่มคนรวย ใจดีบรรเทาภาระภาษีที่ดินจ่ายแค่ 2**

พัน นักวิชาการชี้ก้าวหน้าแต่ยังไม่เป็นธรรม. **ไทยโพสต์: 4.**

นามสมมติ 1 **เจ้าของบ้านเช่า**. 2555 (11 มีนาคม). การสัมภาษณ์.

นามสมมติ 2 **เจ้าของบ้านเช่า**. 2555 (12 มีนาคม). การสัมภาษณ์.

นามสมมติ 3 **เจ้าของบ้านเช่า**. 2555 (11 มีนาคม). การสัมภาษณ์.

นามสมมติ 4 **เจ้าของบ้านเช่า**. 2555 (11 มีนาคม). การสัมภาษณ์.

นามสมมติ 5 **เจ้าของบ้านเช่า**. 2555 (12 มีนาคม). การสัมภาษณ์.

ปกิต แพร่ชินวงศ์. 2552. **ปัญหาบางประการในการนำภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาแทนที่ภาษี**

โรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่. วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

ปกาศิต เจริมรอด. 2552. **ปัญหาทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่**.

วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยศรีปทุม.

ปนัดดา หมั่นเป็ง. 2545. **ปัญหากฎหมายในการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่**. วิทยานิพนธ์ปริญญานิติ

ศาสตรมหาบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

ประทีน เวคะวากยานนท์. 2553. **บันทึกการสัมมนาวิชาการ พบ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกับ**

ความเป็นธรรมในการถือครองที่ดิน. ค้นวันที่ 20 พฤษภาคม 2554 จาก http://www.thailandreform.net/data/index.php?option=com_content&view=article&id=149:2010-09-01-07-10-59&catid=88:2010-03-21-04-30-09&Itemid=2

0-09-01-07-10-59&catid=88:2010-03-21-04-30-09&Itemid=2

ปรีดา นาคเนาทิม. 2531. **เศรษฐศาสตร์ภาษีอากร 1**. พิมพ์ครั้งที่ 6. กรุงเทพมหานคร: แสงจันทร์

การพิมพ์.

- พนิต ธีรภาพวงศ์. 2546. **หลักการพื้นฐานสำหรับบริษัทข้ามชาติ: การวางแผนภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ.** กรุงเทพมหานคร: ศูนย์การศึกษากฎหมายภาษีอากร.
- พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา. 2545. **กฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น การบริหารท้องถิ่น สำหรับนักบริหารภาครัฐและเอกชน.** กรุงเทพมหานคร: ม.ป.พ.
- มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. ม.ป.ป. **การจัดเก็บภาษีในประเทศไทย.** เอกสารโครงการศึกษานานาชาติ. กรุงเทพมหานคร: คณะนิติศาสตร์ (อัครา).
- รังสรรค์ ชนะพรพันธุ์. 2516. **ทฤษฎีการภาษีอากร.** พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร: เคล็ดไทย.
- วีระศักดิ์ เครือเทพ. 2548. **การบริหารภาษีอากรและรายได้ของรัฐ: หลักการและแนวปฏิบัติสำหรับนักรัฐประศาสนศาสตร์.** กรุงเทพมหานคร: โครงการผลิตตำราและเอกสารการสอนคณะรัฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- ศุภลักษณ์ พิณีจิวคดล. 2547. **คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร.** พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน.
- ศุภลักษณ์ พิณีจิวคดล. 2550. **คำอธิบายภาษีท้องถิ่น.** พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน.
- ศูนย์ข้อมูลข่าวสารปฏิรูปประเทศไทย. 2553. **ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.** คืบวันที่ 20 ธันวาคม 2553 จาก <http://www.thaireform.in.th/downloads/section/2-various-reform-dimensions.html>
- ศูนย์ข้อมูลเศรษฐกิจการคลังและการลงทุนของกรุงเทพมหานคร. 2554. **สถิติกรุงเทพมหานคร.** คืบวันที่ 16 กรกฎาคม 2554 จาก http://203.155.220.117:8080/BMAWWW/html_statistic/index.php
- สมชัย สัจจพงษ์. 2552ก (28 สิงหาคม). **คลังขอมือภาษีที่ดินใหม่.** แนวหน้า: 9-10.
- สมชัย สัจจพงษ์. 2552ข (28 สิงหาคม). **แบงค์ฝากม.ภาษีที่ดินกระทบการขายทรัพย์สิน-NPL.**
ASTV ผู้จัดการรายวัน: 4.
- สาธิต รังคสิริ. 2553. **ศศค.เล็งรวมศูนย์จัดเก็บ ลดภาระคนเสียภาษีที่ดิน. การเงินธนาคาร.** 339 (กรกฎาคม): 77-79.
- สำนักงานการคลังกรุงเทพมหานคร. 2525. **เอกสารราคาปานกลางของที่ดินเพื่อจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2525 เป็นต้นไป.** กรุงเทพมหานคร: กองรายได้ สำนักงานการคลัง.
- สำนักงานกรุงเทพมหานคร. 2554. **คู่มือการติดต่อชำระภาษีรายได้กรุงเทพมหานครของประชาชน.** กรุงเทพมหานคร.
- สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา. ม.ป.ป. **พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475.** คืบวันที่ 20 ธันวาคม 2553 จาก www.local.moi.go.th/law106.pdf

- สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง. 2552. เอกสารประกอบการสัมมนาภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง.
กรุงเทพมหานคร: กระทรวงการคลัง.
- สำออง ทองสกุล. 2553. การบังคับใช้กฎหมายว่าด้วยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เพื่อสนับสนุน
หลักการกระจายอำนาจทางการคลังให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น. รัฐสภาสาร.
58 (มกราคม): 73-84.
- สิริกมล อุดมผล และพานิช อรุณานนท์ชัย. 2552. ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง: มุมมองต่อ Potential
Output. **ประมาณการเศรษฐกิจไทย**. (กันยายน): 92-95.
- สุภาพร ยงสุวรรณกุล. 2536. **แนวทางในการปรับปรุงกฎหมายภาษีทรัพย์สิน**. วิทยานิพนธ์
ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- สุรเชษฐ์ ชีระมณี. 2537. **การบริหารงานคลังสาธารณะ**. พิมพ์ครั้งที่ 2. สงขลา:
มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์.
- สุรัฐพล ฤทธิรักษา. 2540. **กฎหมายว่าด้วยการประเมินราคาทรัพย์สินในประเทศไทย**.
วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- โสภณ พรโชคชัย. 2553 (14 กันยายน). **ศึกษาภาษีอสังหาริมทรัพย์จากต่างประเทศ**. **ไทยโพสต์**: 4.
- อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป. 2552. **กฎหมายการคลัง**. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: โครงการ
ตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- อรรถสิทธิ์ รัมไพโรทอง. 2544. **ภาษีโรงเรือนและที่ดิน**. เอกสารประกอบการบรรยาย โครงการ
อบรมความรู้เกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรแก่ประชาชนทั่วไปเรื่องความรู้เกี่ยวกับ
กฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น.
- อธิป พิษานนท์. 2552ก (23 กรกฎาคม). 3 สภาคมอสังหาริมทรัพย์จวกเก็บภาษีที่ดิน หวั่นผล
ภาระให้คนซื้อบ้าน สศค.เตือนอย่าเพิ่งแห่ตุนที่. **มติชนรายวัน**: 6.
- อธิป พิษานนท์. 2552ข (28 สิงหาคม). **แบงก์ผวากม.ภาษีที่ดินกระทบการขายทรัพย์สิน-NPL**. **ASTV**
ผู้จัดการรายวัน: 4.
- อเนก เขียรถาวร, ปรีดา นาคเนาทิม และอัญชลี ค้อคงคา. 2517. **การภาษีอากร**. กรุงเทพมหานคร
: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.
- อานันท์ กาญจนพันธ์. 2546 (19 กุมภาพันธ์). **นักวิชาการแนะรัฐเก็บภาษีที่ดินรกร้าง 1%**. **กรุงเทพ**
ธุรกิจ: 4.
- อิสระ บุญยัง. 2541 (9 กันยายน). **พ.ร.บ. ภาษีที่ดิน โผล่มาผิดเวลา**. **ฐานเศรษฐกิจ**: 12.
- อิสระ บุญยัง. 2552 (28 สิงหาคม). **แบงก์ผวากม.ภาษีที่ดินกระทบการขายทรัพย์สิน-NPL**. **ASTV**
ผู้จัดการรายวัน: 4.

เอี่ยมพร พิษัสนิท. 2548. โครงการวิจัยเรื่อง:นโยบายและมาตรการการคลังเพื่อความเป็นธรรมใน
การกระจายรายได้. กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

Reed, B. J. and Swain, J. W. 1990. **Public Finance Administration.** New Jersey: Prentice Hall.

ภาคผนวก ก

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.

บันทึกหลักการและเหตุผล
ประกอบร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

พ.ศ.

หลักการ

ปรับปรุงกฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดินและกฎหมายว่าด้วยภาษีบำรุงท้องที่

เหตุผล

โดยที่กฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดินและกฎหมายว่าด้วยภาษีบำรุงท้องที่ได้ใช้บังคับเป็นเวลานานแล้ว การจัดเก็บภาษีตามกฎหมายทั้งสองฉบับไม่เหมาะสมกับสถานการณ์ในปัจจุบัน ประกอบกับการประเมินภาษีตามกฎหมายทั้งสองฉบับไม่สอดคล้องกัน เนื่องจากภาษีโรงเรือนและที่ดินตามกฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดินคิดคำนวณจากรายปีของโรงเรือน ส่วนภาษีบำรุงท้องที่ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีบำรุงท้องที่คิดคำนวณจากราคาปานกลางของที่ดิน ตามกฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาปานกลางของที่ดินสำหรับการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ ตลอดจนขั้นตอนการดำเนินการและปฏิบัติการในเรื่องต่าง ๆ ยังแตกต่างกัน สมควรยกเลิกกฎหมายทั้งสองฉบับดังกล่าวและให้ใช้กฎหมายว่าด้วยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแทน โดยประเมินฐานภาษีจากมูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างและจัดเก็บโดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นรวมทั้งสมควรกำหนดให้การดำเนินการต่าง ๆ เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีสอดคล้องกับหลักการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นด้วย จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้

ร่าง

พระราชบัญญัติ
ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

พ.ศ.

.....
.....
.....

.....
.....

โดยที่เป็นการสมควรปรับปรุงกฎหมายว่าด้วยภาษี โรงเรือนและที่ดินและกฎหมายว่าด้วย
ภาษีบำรุงท้องที่

.....
.....
.....

มาตรา ๑ พระราชบัญญัตินี้เรียกว่า “พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.”

มาตรา ๒ พระราชบัญญัตินี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษา
เป็นต้นไป เว้นแต่การจัดเก็บภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัตินี้ ให้ใช้บังคับ
ตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. เป็นต้นไป

มาตรา ๓ ให้ยกเลิก

- (๑) พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕
- (๒) พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินแก้ไขเพิ่มเติม พุทธศักราช ๒๔๗๕
- (๓) พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ ๓) พุทธศักราช ๒๔๘๕

- (๔) พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๓๔
- (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 2) พ.ศ. ๒๕๒๕
- (๑๑) พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ (ฉบับที่ ๓) พ.ศ. ๒๕๔๓
- (๑๒) พระราชบัญญัติกำหนดราคาปานกลางของที่ดิน สำหรับการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. ๒๕๒๕

มาตรา ๔ กฎหมาย กฎ ระเบียบและข้อบังคับใดที่ใช้บังคับอยู่ก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ ที่กล่าวถึงหรืออ้างถึงภาษีโรงเรือนและที่ดินตามกฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดิน หรือภาษีบำรุงท้องที่ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีบำรุงท้องที่ ไม่ให้มีความหมายเป็นการกล่าวถึงหรืออ้างถึงภาษีตามพระราชบัญญัตินี้

กฎหมายใดที่ใช้บังคับอยู่ก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ ซึ่งได้บัญญัติให้ทรัพย์สินของบุคคลใดได้รับยกเว้นภาษีอากรตามกฎหมายโดยมิได้ระบุถึงภาษีอากรประเภทใดประเภทหนึ่ง โดยเฉพาะ หรือได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินตามกฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดิน หรือภาษีบำรุงท้องที่ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีบำรุงท้องที่ ไม่ให้มีความหมายเป็นการยกเว้นภาษีตามพระราชบัญญัตินี้

ความในวรรคสองมิให้ใช้บังคับกับการยกเว้นภาษีอากรตามกฎหมายที่ตราขึ้นตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ต่อองค์การสหประชาชาติ หรือตามกฎหมายระหว่างประเทศหรือตามความตกลงระหว่างประเทศ หรือตามหลักถ้อยทีถ้อยปฏิบัติต่อกันกับนานาประเทศ

มาตรา ๕ พระราชบัญญัตินี้มิให้ใช้บังคับสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เป็นทรัพย์สินดังต่อไปนี้

- (๑) ทรัพย์สินส่วนสาธารณสมบัติของแผ่นดินตามกฎหมายว่าด้วยการจัดระเบียบทรัพย์สินฝ่ายพระมหากษัตริย์

(๒) ทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ตามกฎหมายว่าด้วยการจัดระเบียบทรัพย์สินฝ่ายพระมหากษัตริย์ ที่มีได้ใช้หาผลประโยชน์

(๓) ทรัพย์สินของรัฐซึ่งใช้ในกิจการของรัฐหรือสาธารณะ โดยมีได้ใช้หาผลประโยชน์

(๔) ทรัพย์สินที่เป็นที่ทำการขององค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษขององค์การสหประชาชาติหรือองค์การระหว่างประเทศอื่น ซึ่งประเทศไทยมีข้อผูกพันที่ต้องยกเว้นภาษีให้ตามอนุสัญญาหรือความตกลงอื่นใด

(๕) ทรัพย์สินที่เป็นที่ทำการสถานทูตหรือสถานกงสุลของต่างประเทศ ทั้งนี้ ให้เป็นไปตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกัน

(๖) ทรัพย์สินของสภากาชาดไทย

(๗) ทรัพย์สินที่เป็นศาสนสมบัติไม่ว่าของศาสนาใดที่ใช้เฉพาะเพื่อการประกอบศาสนกิจหรือกิจการสาธารณะ หรือทรัพย์สินที่เป็นที่อยู่ของสงฆ์ นักพรต นักบวช หรือบาทหลวงไม่ว่าในศาสนาใด หรือทรัพย์สินที่เป็นศาลเจ้า ทั้งนี้ เฉพาะที่มีได้ใช้หาผลประโยชน์

(๘) ทรัพย์สินที่ใช้เป็นสถานสาธารณะหรือฌาปนสถานสาธารณะ โดยมีได้รับประโยชน์ตอบแทน

(๙) ทรัพย์สินของเอกชนหรือรัฐวิสาหกิจเฉพาะส่วนที่ได้ยินยอมให้ทางราชการหรือประชาชนใช้เพื่อสาธารณประโยชน์โดยเจ้าของทรัพย์สินนั้นมิได้ใช้หรือหาผลประโยชน์ในทรัพย์สินนั้น

(๑๐) ทรัพย์สินตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา

มาตรา ๖ ในพระราชบัญญัตินี้

“ภาษี” หมายความว่า ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

“ผู้เสียภาษี” หมายความว่า บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง หรือเป็นผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สินของรัฐ ซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ และให้หมายความรวมถึงผู้มีหน้าที่เสียภาษีแทนผู้เสียตามพระราชบัญญัตินี้ด้วย

“ที่ดิน” หมายความว่า พื้นดิน และให้หมายความรวมถึงพื้นที่ที่เป็นภูเขาหรือที่มีน้ำด้วย

“สิ่งปลูกสร้าง” หมายความว่า โรงเรือน อาคาร ตึก รวมทั้งคลังสินค้าและแพที่บุคคลอาจเข้าอยู่หรือใช้สอยได้ และให้หมายความรวมถึงสิ่งที่สร้างขึ้นอย่างอื่นที่มีพระราชกฤษฎีกากำหนดให้เป็นสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัตินี้ด้วย

“ทรัพย์สินของรัฐ” หมายความว่า ทรัพย์สินของรัฐบาลและทรัพย์สินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น แต่ไม่รวมถึงทรัพย์สินของเอกชนและรัฐวิสาหกิจ

“องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น” หมายความว่า เทศบาล องค์การบริหารส่วนตำบล กรุงเทพมหานคร เมืองพัทยา และองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอื่นตามที่กฎหมายจัดตั้ง

“เขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น” หมายความว่า

- (๑) เขตเทศบาล
- (๒) เขตองค์การบริหารส่วนตำบล
- (๓) เขตกรุงเทพมหานคร
- (๔) เขตเมืองพัทยา
- (๕) เขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอื่นตามที่กฎหมายกำหนด

“ผู้บริหารท้องถิ่น” หมายความว่ารวมถึง

- (๑) นายกเทศมนตรี
- (๒) นายองค์การบริหารส่วนตำบล
- (๓) ผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานคร
- (๔) นายกเมืองพัทยา
- (๕) ผู้บริหารท้องถิ่นหรือหัวหน้าคณะผู้บริหารท้องถิ่นอื่นตามที่กฎหมายกำหนด

“ข้อบัญญัติท้องถิ่น” หมายความว่ารวมถึง

- (๑) เทศบัญญัติ
- (๒) ข้อบัญญัติองค์การบริหารส่วนตำบล
- (๓) ข้อบัญญัติกรุงเทพมหานคร
- (๔) ข้อบัญญัติเมืองพัทยา
- (๕) ข้อบัญญัติขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอื่นตามที่กฎหมายกำหนด

“คณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์” หมายความว่า คณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ตามประมวลกฎหมายที่ดิน

“คณะกรรมการประจำจังหวัด” หมายความว่า คณะกรรมการประจำจังหวัดตามประมวลกฎหมายที่ดิน

“พนักงานสำรวจ” หมายความว่า ผู้ซึ่งได้รับแต่งตั้งให้มีหน้าที่สำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ผู้เสียภาษีถือครองอยู่

“พนักงานประเมิน” หมายความว่า ผู้ซึ่งได้รับแต่งตั้งให้มีหน้าที่ประเมินภาษี

“พนักงานเก็บภาษี” หมายความว่า ผู้ซึ่งได้รับแต่งตั้งให้มีหน้าที่รับแบบแสดงรายการภาษี รับชำระภาษี จัดเก็บภาษี และเร่งรัดให้มีการชำระภาษี

“ปี” หมายความว่า ปีปฏิทิน

“รัฐมนตรี” หมายความว่า รัฐมนตรีผู้รักษาการตามพระราชบัญญัตินี้

มาตรา ๗ ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทย รักษาการตามพระราชบัญญัตินี้ และให้มีอำนาจออกกฎกระทรวงร่วมกันเพื่อปฏิบัติการตามพระราชบัญญัตินี้ กฎกระทรวงนั้นเมื่อได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว ให้ใช้บังคับได้

หมวด ๑

บททั่วไป

มาตรา ๘ ในห้องศักรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจจัดเก็บภาษีจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในเขตองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในพระราชบัญญัตินี้ ภาษีที่จัดเก็บได้ในเขตองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นใดให้เป็นรายได้ขององค์การปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น

มาตรา ๘/๑ กรณีที่มีการจัดตั้งกองทุนธนาคารที่ดิน ในห้องศักรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจจัดเก็บเงินบำรุงกองทุนธนาคารที่ดิน โดยคำนวณเป็นร้อยละของจำนวนภาษีที่บุคคลต้องชำระตามพระราชบัญญัตินี้ และนำส่งเข้ากองทุนดังกล่าว ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กฎหมายจัดตั้งกองทุนนั้นกำหนด

มาตรา ๙ ผู้เสียภาษีมียหน้าที่ต้องเสียภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ตนถือครองอยู่ในวันที่ ๑ มกราคมของแต่ละปี ตามฐานภาษีและอัตราภาษีที่กำหนดในพระราชบัญญัตินี้ การเสียภาษีของผู้เสียภาษีหรือของบุคคลอื่นใดตามพระราชบัญญัตินี้ ไม่เป็นเหตุให้เกิดสิทธิตามกฎหมายอื่น

มาตรา ๑๐ ในกรณีที่มีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ ให้พนักงานเจ้าหน้าที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม

เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์แห่งการ โอนดังกล่าวต่อพนักงานประเมินในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตั้งอยู่ตามแบบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนดภายในสามสิบวันนับแต่วันที่มีการโอน

มาตรา ๑๑ ให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจแต่งตั้งพนักงานสำรวจ พนักงานประเมิน และพนักงานเก็บภาษี เพื่อปฏิบัติการให้เป็นไปตามพระราชบัญญัตินี้ในการปฏิบัติหน้าที่ตามพระราชบัญญัตินี้ ให้พนักงานตามวรรคหนึ่งเป็นเจ้าพนักงานตามประมวลกฎหมายอาญา

มาตรา ๑๑/๑ เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี กระทรวงการคลังอาจจัดตั้งศูนย์ข้อมูลการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เพื่อเป็นหน่วยงานกลางทำหน้าที่รับผิดชอบในการประมวลผลข้อมูลการจัดเก็บภาษีและออกใบเรียกเก็บภาษีแทนองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นก็ได้ ทั้งนี้ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา

มาตรา ๑๒ ในกรณีที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมอบหมายให้ส่วนราชการรับชำระภาษีแทน ส่วนราชการนั้นอาจได้รับส่วนลดหรือค่าใช้จ่ายตามอัตราที่กำหนดในกฎกระทรวง ทั้งนี้ ต้องไม่เกินร้อยละห้าของภาษีที่รับชำระ

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

ถ้าไม่สามารถส่งหนังสือตามวิธีในวรรคหนึ่งได้ จะกระทำโดยวิธีปิดหนังสือในที่ที่เห็นได้ง่าย ณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่หรือสถานที่ทำการของผู้รับนั้นหรือลงประกาศแจ้งความในหนังสือพิมพ์ก็ได้

เมื่อได้ดำเนินการตามวรรคสองและเวลาได้ล่วงพ้นไปไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันที่ได้ดำเนินการดังกล่าว ให้ถือว่าผู้นั้นได้รับหนังสือนั้นแล้ว

หมวด ๒

การสำรวจและจัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

มาตรา ๑๔ เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอาจจัดให้มีการสำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เพื่อให้ทราบถึงถึงประเภทจำนวน และขนาดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดไว้ในหมวดนี้

มาตรา ๑๕ ก่อนที่จะดำเนินการสำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ให้ผู้บริหารท้องถิ่นประกาศกำหนดระยะเวลาที่จะทำการสำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และแต่งตั้งพนักงานสำรวจเพื่อปฏิบัติการดังกล่าว โดยปิดประกาศไว้ ณ สำนักงานหรือที่ทำการขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นหรือสถานที่อื่นตามที่เห็นสมควรภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น

มาตรา ๑๖ ให้พนักงานสำรวจซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นแต่งตั้งมีอำนาจทำการสำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้างภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ในส่วนที่เกี่ยวกับประเภท จำนวน และขนาดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตลอดจนรายละเอียดต่าง ๆ ที่จำเป็นแก่การประเมินภาษี

มาตรา ๑๗ ในการสำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ให้พนักงานสำรวจมีอำนาจเรียกเอกสารหรือหลักฐานอื่นใดที่เกี่ยวข้องกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างจากผู้เสียภาษี และมีอำนาจเข้าไปในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างหรือสถานที่อื่นที่เกี่ยวข้องในระหว่างเวลาพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตกหรือในเวลาทำการได้ ทั้งนี้ ให้ผู้เสียภาษีหรือผู้ที่เกี่ยวข้องอำนวยความสะดวกตามสมควรในการนี้ พนักงานสำรวจอาจขอให้ผู้เสียภาษีชี้เขตที่ดินหรือให้รายละเอียดเกี่ยวกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างได้

มาตรา ๑๘ เมื่อได้ดำเนินการสำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้างภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใดแล้ว ให้พนักงานสำรวจจัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยต้องแสดงประเภทจำนวน และขนาดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตลอดจนรายละเอียดต่าง ๆ ที่จำเป็นแก่การประเมินภาษี และต้องตรวจสอบข้อมูลและรายละเอียดที่เกี่ยวข้องให้ถูกต้องอยู่เสมอ และให้ประกาศ ณ สำนักงานหรือที่ทำการขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นหรือสถานที่อื่นด้วยตามที่เห็นสมควรภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น เป็นเวลาไม่น้อยกว่าสามสิบวัน

มาตรา ๑๕ ในกรณีที่พนักงานสำรวจพบว่าบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ได้จัดทำขึ้นไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง ให้เสนอเรื่องต่อผู้บริหารท้องถิ่นเพื่อมีคำสั่งอนุมัติให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

มาตรา ๒๐ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเห็นว่าบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ได้จัดทำขึ้นไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง ให้ผู้เสียภาษีมีคำร้องแจ้งไปยังผู้บริหารท้องถิ่นเพื่อขอแก้ไขให้ถูกต้องได้เมื่อได้รับคำร้องตามวรรคหนึ่ง ให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีคำสั่งให้พนักงานสำรวจดำเนินการตรวจสอบข้อเท็จจริงอีกครั้งหนึ่งโดยเร็ว เมื่อได้ดำเนินการแล้ว ให้ผู้บริหารท้องถิ่นแจ้งผลการตรวจสอบให้ผู้เสียภาษีทราบ ในกรณีต้องแก้ไขบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ให้ผู้บริหารท้องถิ่นดำเนินการแก้ไขบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้ถูกต้อง

หมวด ๓

ฐานภาษี อัตราภาษี และการคำนวณภาษี

มาตรา ๒๑ ฐานภาษีในการคำนวณภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่คิดจากราคาประเมินทุนทรัพย์รวมกับมูลค่าของทรัพย์สินอื่นอันติดกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ที่มีลักษณะถาวรหรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างการคำนวณราคาประเมินทุนทรัพย์ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(๑) ที่ดินที่ไม่มีสิ่งปลูกสร้าง ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินเป็นฐานภาษี

(๒) ที่ดินที่มีสิ่งปลูกสร้าง ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินรวมกับราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างเป็นฐานภาษี

(๓) ห้องชุด ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุดเป็นฐานภาษี

การกำหนดมูลค่าทรัพย์สินอื่นตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของทรัพย์สินอื่นตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

มาตรา ๒๒ ราคาประเมินทุนทรัพย์ตามมาตรา ๒๑ ให้เป็นไปตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวล

กฎหมายที่ดินที่คณะกรรมการประจำจังหวัดกำหนดโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์

ในกรณีที่มีการประกาศเปลี่ยนแปลงราคาประเมินทุนทรัพย์ระหว่างปี ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่เปลี่ยนแปลงนั้นเป็นฐานในการคำนวณภาษีสำหรับปีถัดจากปีที่ประกาศเปลี่ยนแปลงราคาประเมินทุนทรัพย์นั้น

มาตรา ๒๓ เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี ให้กรมธนารักษ์หรือสำนักงานธนารักษ์พื้นที่แล้วแต่กรณี ส่งหรือจัดให้มีการส่งบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ตามมาตรา ๒๑ ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นภายในสามสิบวันนับแต่วันที่คณะกรรมการประจำจังหวัดประกาศใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ และส่งราคาทรัพย์สินอื่นตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวงให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในแต่ละจังหวัดภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้ประกาศราชกิจจานุเบกษา

มาตรา ๒๔ อัตราภาษีที่จัดเก็บตามพระราชบัญญัตินี้ ให้มีอัตราภาษี ดังนี้

(๑) อัตราภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนอกจาก (๒) และ (๓) ไม่เกินร้อยละศูนย์จุดห้าของฐานภาษี

(๒) อัตราภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยโดยไม่ประกอบเชิงพาณิชย์ ไม่เกินร้อยละศูนย์จุดหนึ่งของฐานภาษี

(๓) อัตราภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ในการประกอบเกษตรกรรม ไม่เกินร้อยละศูนย์จุดศูนย์ห้าของฐานภาษี

ทั้งนี้ การลดอัตราภาษีสำหรับทรัพย์สินบางประเภทเป็นอย่างอื่นนอกจากที่กำหนดตามวรรคหนึ่งให้กระทำได้โดยพระราชกฤษฎีกา

มาตรา ๒๕ ให้มีคณะกรรมการกำหนดอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประกอบด้วยปลัดกระทรวงการคลังเป็นประธานกรรมการ ผู้อำนวยการสำนักงานประมาณ อธิบดีกรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น อธิบดีกรมที่ดิน อธิบดีกรมธนารักษ์ อธิบดีกรมโยธาธิการและผังเมือง ผู้อำนวยการสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง ผู้อำนวยการสำนักงานคณะกรรมการการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานคร นายกเมืองพัทยา ผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งประธานกรรมการและกรรมการ โดยตำแหน่งดังกล่าวแต่งตั้งไม่เกินจำนวนสามคน ผู้แทน

นายกเทศมนตรีหรือนายกองค้การบริหารส่วนตำบลในคณะกรรมการการกระจายอำนาจให้แก่
องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เป็นกรรมการ

ให้ผู้ผู้อำนวยการสำนักงานเศรษฐกิจการคลังมอบหมายเป็นกรรมการและเลขานุการและ
กรรมการและผู้ช่วยเลขานุการ

มาตรา ๒๖ ให้คณะกรรมการกำหนดอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามมาตรา ๒๕
มีอำนาจหน้าที่ดังต่อไปนี้

(๑) กำหนดอัตราภาษีตามมาตรา ๒๔ ในในรอบระยะเวลาสี่ปีโดยประกาศในราชกิจจานุ
เบกษา

(๒) พิจารณากำหนดเกี่ยวกับประเภทที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่อจัดเก็บภาษีตามมาตรา ๒๔
ที่คณะอนุกรรมการจัดทำข้อมูลการจัดเก็บภาษีเสนอ

(๓) เสนอแนะการลดอัตราภาษีสำหรับทรัพย์สินบางประเภทตามมาตรา ๒๔ วรรคสอง

(๔) ติดตามการบังคับใช้กฎหมาย สภาพปัญหาและอุปสรรค เสนอแนวทางแก้ไข
กฎหมาย รวมทั้งแนวทางการปรับปรุงโครงสร้างอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้มีความ
เหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจและสังคมที่เปลี่ยนแปลงไป

มาตรา ๒๗ การประชุมคณะกรรมการกำหนดอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างต้องมี
กรรมการมาประชุมไม่ต่ำกว่ากึ่งหนึ่งของกรรมการทั้งหมดจึงเป็นองค์ประชุมการวินิจฉัยชี้ขาดของ
ที่ประชุมให้ถือเสียงข้างมาก กรรมการคนหนึ่ง ให้มีเสียงหนึ่งในการลงคะแนน ถ้าคะแนนเสียง
เท่ากัน ให้ประธานที่ประชุมออกเสียงเพิ่มขึ้นอีกหนึ่งเสียงเป็นเสียงชี้ขาด

มาตรา ๒๗/๑ ให้คณะกรรมการกำหนดอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกำหนดอัตราภาษี
ภายในเดือนตุลาคมของทุกปีที่สองของการใช้ฐานราคาประเมินทุนทรัพย์ใหม่เพื่อใช้สำหรับจัดเก็บ
ภาษีในปีถัดไปจนถึงปีที่สองของราคาประเมินทุนทรัพย์ในรอบสี่ปีถัดไป และให้คณะกรรมการ
กำหนดอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแจ้งผลการพิจารณากำหนดอัตราภาษีให้กรมส่งเสริมการ
ปกครองท้องถิ่นและกรุงเทพมหานครทราบภายในวันที่ ๑ พฤศจิกายนเพื่อดำเนินการต่อไป

เพื่อประโยชน์ในการกำหนดอัตราภาษีตามวรรคหนึ่ง ภายในเดือนกรกฎาคมของปีที่สอง
ของการใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ใหม่ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีตาม
พระราชบัญญัตินี้ส่งข้อมูลการจัดเก็บภาษีให้แก่คณะอนุกรรมการจัดทำข้อมูลการจัดเก็บภาษีประจำ
จังหวัดหรือคณะอนุกรรมการจัดทำข้อมูลการจัดเก็บภาษีประจำกรุงเทพมหานคร แล้วแต่กรณี

เกี่ยวกับภาษีที่รับชำระ มูลค่าที่ดิน สิ่งปลูกสร้างหรือห้องชุดของผู้เสียภาษีทุกรายของปีนั้น เพื่อใช้เป็นข้อมูลประกอบการพิจารณากำหนดอัตราภาษี

มาตรา ๒๗/๒ ให้มีคณะอนุกรรมการจัดทำข้อมูลการจัดเก็บภาษีประจำจังหวัด ประกอบด้วยผู้ว่าราชการจังหวัดเป็นประธาน สรรพากรพื้นที่หรือผู้แทน ฆนารักษ์พื้นที่หรือผู้แทน เจ้าพนักงานที่ดินจังหวัดหรือผู้แทน โยธาธิการและผังเมืองจังหวัดหรือผู้แทน ผู้แทนนายกเทศมนตรีจำนวนสามคน ผู้แทนนายกองค์การบริหารส่วนตำบลจำนวนห้าคน เป็นกรรมการ และท้องถิ่นจังหวัดเป็นกรรมการและเลขานุการ

สำหรับกรุงเทพมหานคร ให้มีคณะอนุกรรมการจัดทำข้อมูลการจัดเก็บภาษีประจำกรุงเทพมหานคร ประกอบด้วยผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครเป็นประธาน ผู้แทนกรมสรรพากร ผู้แทนกรมธนารักษ์ ผู้แทนกรมที่ดิน ผู้แทนกรมโยธาธิการและผังเมือง เป็นกรรมการ และให้ผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครแต่งตั้งข้าราชการสังกัดกรุงเทพมหานครเป็นกรรมการและเลขานุการ

มาตรา ๒๗/๓ ให้คณะอนุกรรมการตามมาตรา ๒๗/๒ มีอำนาจหน้าที่ ดังนี้

- (๑) รวบรวมข้อมูลภาษีที่รับชำระ มูลค่าที่ดิน สิ่งปลูกสร้างหรือห้องชุดของผู้เสียภาษีทุกราย
- (๒) ประมวลผล ตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูลตาม (๑)
- (๓) เสนอแนะจัดประเภทที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี
- (๔) จัดส่งข้อมูล ให้แก่คณะกรรมการกำหนดอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างภายในเดือนสิงหาคมของปีที่จะกำหนดอัตราภาษีเพื่อใช้เป็นข้อมูลประกอบการพิจารณากำหนดอัตราภาษีต่อไป

มาตรา ๒๗/๔ ในกรณีองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีเหตุผลและความจำเป็นในการพัฒนาท้องถิ่นของตน ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจออกข้อบัญญัติท้องถิ่นกำหนดอัตราภาษีเพิ่มขึ้นจากอัตราภาษีที่คณะกรรมการกำหนดอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกำหนดตามมาตรา ๒๖(๑) แต่ทั้งนี้ต้องไม่เกินอัตราตามมาตรา ๒๕

มาตรา ๒๘ ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประกาศราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดิน หลักเกณฑ์การประเมินทุนทรัพย์สำหรับสิ่งปลูกสร้าง อัตราภาษีที่จัดเก็บ และรายละเอียดอื่นที่จำเป็นในการจัดเก็บภาษีในแต่ละปี ณ สำนักงานหรือที่ทำการขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ก่อนวันที่ ๑ มกราคมของปีนั้น ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง

มาตรา ๒๕ ในกรณีที่ดินที่ต้องเสียภาษีเป็นที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่ดิน ในสามปีแรก ให้เสียภาษีในอัตราไม่ต่ำกว่าอัตราที่กำหนดตามมาตรา 24(1) ทั้งนี้ตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา และหากยังมีได้ทำประโยชน์อีกให้เสียภาษีเพิ่มอีกหนึ่งเท่าในทุกสามปีแต่ไม่เกินร้อยละสองของฐานภาษี การพิจารณาว่ามีการทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่ดินตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง

หมวด ๔

การยื่นแบบ การชำระภาษี และการคืนภาษี

มาตรา ๓๐ ก่อนเริ่มปีภาษี ให้พนักงานประเมินแจ้งการประเมินภาษีและส่งแบบแสดงรายการเสียภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีก่อนวันที่ ๑ มกราคมของปีนั้น ในการนี้ ต้องระบุรายการและราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง อัตราภาษี จำนวนภาษีที่ต้องเสียและรายละเอียดอื่นที่ใช้ในการประเมินภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีทราบด้วยการแจ้งการประเมินภาษีและการส่งแบบแสดงรายการภาษี ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวงแบบแสดงรายการภาษี ให้เป็นไปตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด

มาตรา ๓๑ ในการปฏิบัติหน้าที่ของพนักงานประเมินตามมาตรา ๓๐ ให้พนักงานประเมินมีอำนาจเรียกผู้เสียภาษีหรือบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำ หรือส่งเอกสารหรือหลักฐานอื่นใดมาเพื่อตรวจสอบภายในระยะเวลาที่กำหนด โดยจะต้องมีหนังสือแจ้งให้บุคคลดังกล่าวทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวัน

มาตรา ๓๒ ให้ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีพร้อมกับชำระภาษีภายในเดือนเมษายนของทุกปี ในกรณีที่มิเหตุจำเป็น ผู้บริหารท้องถิ่นอาจประกาศขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีตามวรรคหนึ่งออกไปได้ ถ้าในการยื่นแบบแสดงรายการภาษี ผู้เสียภาษีไม่สามารถระบุประเภทที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้ ไม่ว่าโดยเหตุใดๆ ให้พนักงานประเมินทำการประเมินภาษีเพื่อให้ผู้เสียภาษีดำเนินการชำระภาษีต่อไป

มาตรา ๓๓ ให้บุคคลดังต่อไปนี้ไม่มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีแทนผู้เสียภาษี

- (๑) ผู้จัดการมรดกหรือทายาท ในกรณีที่ผู้เสียภาษีถึงแก่ความตาย
- (๒) ผู้จัดการทรัพย์สิน ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้ไม่อยู่ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยเรื่องสาบสูญ
- (๓) ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาลหรือผู้พิทักษ์ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้เยาว์หรือคนไร้ความสามารถหรือคนเสมือนไร้ความสามารถ แล้วแต่กรณี
- (๔) ผู้แทนของนิติบุคคล ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นนิติบุคคล
- (๕) ผู้ชำระบัญชี ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นนิติบุคคลเลิกกัน โดยมีการชำระบัญชี
- (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 กรณียื่นและชำระทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับให้ผู้เสียภาษีส่งแบบแสดงรายการภาษีพร้อมกับธนาคัด ตัวแลกเงิน เช็คนาคารหรือเช็คที่ธนาคารรับรอง ส่งจ่ายให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตั้งอยู่ในเขต หรือกรณียื่นและชำระผ่านธนาคารให้ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีพร้อมชำระภาษีผ่านธนาคาร และให้ถือว่าวันที่หน่วยงานให้บริการ ไปรษณีย์ประทับตราลงทะเบียนหรือวันที่ธนาคารได้รับแบบแสดงรายการภาษี พร้อมรับชำระค่าภาษีเป็นวันที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษี

มาตรา ๓๘ ในการชำระภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ ผู้เสียภาษีอาจขอผ่อนชำระเป็นงวด งวดละเท่า ๆ กันก็ได้ จำนวนเงินภาษีที่จะมีสิทธิผ่อนชำระ หลักเกณฑ์และวิธีการในการผ่อนชำระให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ชำระภาษีตามระยะเวลาที่กำหนดในการผ่อนชำระ ให้ผู้เสียภาษีหมดสิทธิที่จะผ่อนชำระ และต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละหนึ่งต่อเดือนของจำนวนภาษีที่ค้างชำระ เศษของเดือนให้นับเป็นหนึ่งเดือน

มาตรา ๓๙ ผู้ใดเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย หรือเสียภาษีเกินกว่าจำนวนที่ต้องเสีย ไม่ว่าจะโดยความผิดพลาดของตนเองหรือจากการประเมินของพนักงานประเมิน ผู้นั้นมีสิทธิได้รับเงินคืน

การขอรับเงินคืนตามวรรคหนึ่ง ให้ยื่นคำร้องต่อผู้บริหารท้องถิ่นหรือผู้ซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมายตามแบบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนด ภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่เสียภาษี ในการนี้ให้ผู้ยื่นคำร้องส่งเอกสาร หลักฐาน หรือคำชี้แจงใด ๆ ประกอบคำร้องด้วย

ให้ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาคำร้องให้เสร็จสิ้นภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับคำร้อง และให้แจ้งผลการพิจารณาคำร้องให้ผู้ยื่นคำร้องทราบภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่พิจารณาเสร็จ

ในกรณีที่ผู้บริหารท้องถิ่นเห็นว่าผู้ยื่นคำร้องมีสิทธิได้รับเงินคืน ให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีคำสั่งคืนเงินให้แก่ผู้ยื่นคำร้องโดยต้องแจ้งคำสั่งและกำหนดระยะเวลาในการมารับเงินคืนให้ผู้ยื่นคำร้องทราบภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ให้มีคำสั่ง

ในกรณีที่ผู้บริหารท้องถิ่นเห็นว่าการประเมินผิดพลาดเกิดขึ้นซึ่งเกิดจากเจ้าพนักงานประเมิน ให้ผู้บริหารท้องถิ่นสั่งให้ดอกเบียแก่ผู้ได้รับเงินคืนในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินที่ได้รับคืนโดยไม่คิดทบต้นนับแต่วันที่ยื่นคำร้องขอรับคืนเงิน แต่ต้องไม่เกินจำนวนเงินที่ได้รับคืน

ถ้าผู้ยื่นคำร้องไม่มารับเงินคืนภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่ได้รับแจ้ง ให้เงินนั้นตกเป็นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

หมวด ๕

การลดและการยกเว้นภาษี

มาตรา ๔๐ ในกรณีที่ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใดได้รับความเสียหายมากหรือถูกทำลายให้เสื่อมสภาพด้วยเหตุอันพ้นวิสัยที่จะป้องกันได้โดยทั่วไป ให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจประกาศลดหรือยกเว้นภาษีภายในเขตพื้นที่ที่เกิดเหตุขึ้นในช่วงระยะเวลาใดช่วงระยะเวลาหนึ่งได้ โดยต้องเป็นไปตามระเบียบที่กระทรวงมหาดไทยกำหนด

มาตรา ๔๑ ในกรณีที่มีเหตุอันทำให้ที่ดินได้รับความเสียหายหรือทำให้สิ่งปลูกสร้างถูกรื้อถอนหรือทำลาย หรือชำรุดเสียหายจนเป็นเหตุให้ต้องทำการซ่อมแซมในส่วนสำคัญ ให้ผู้เสียภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวมีสิทธิยื่นคำขอลดหรือยกเว้นภาษีที่จะต้องเสียต่อผู้บริหารท้องถิ่นได้ตามระเบียบที่กระทรวงมหาดไทยกำหนด

มาตรา ๔๒ เมื่อมีการยื่นคำขอลดหรือยกเว้นภาษีตามมาตรา ๔๑ ให้เจ้าหน้าที่ซึ่งมีหน้าที่รับผิดชอบทำการตรวจสอบข้อเท็จจริง หากปรากฏข้อเท็จจริงเป็นที่เชื่อได้ว่ามีเหตุอันสมควรลด

หรือยกเว้นภาษีให้แก่ผู้ยื่นคำขอ ให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจออกคำสั่งลดหรือยกเว้นภาษีได้ในการออกคำสั่งลดหรือยกเว้นภาษีตามวรรคหนึ่ง ให้ผู้บริหารท้องถิ่นคำนึงถึงสัดส่วนความเสียหายที่เกิดขึ้นและระยะเวลาที่ไม่ได้รับประโยชน์จากที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น

มาตรา ๔๓ ให้ยกเว้นภาษีสำหรับห้องชุดซึ่งใช้เป็นที่อยู่อาศัยของตนหรือที่ดินและสิ่งปลูกสร้างซึ่งใช้เป็นที่อยู่อาศัยของตนหรือใช้ประกอบเกษตรกรรมของตนตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

หมวด ๖

ภาษีค้างชำระ

มาตรา ๔๔ ภาษีที่มีได้ชำระภายในเวลาที่กำหนดหรือชำระไม่ครบถ้วน ให้ถือเป็นภาษีค้างชำระ

มาตรา ๔๕ ในกรณีที่มีภาษีค้างชำระสำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นของต่างเจ้าของกัน ให้เจ้าของที่ดินและเจ้าของสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวมีความรับผิดชอบอย่างลูกหนี้ร่วมกันในการชำระภาษีค้างชำระ

มาตรา ๔๕/๑ ในกรณีที่มีการโอนที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหรือห้องชุด ให้ผู้ขอจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมนำหนังสือรับรองหนี้ภาษีค้างชำระอันเกิดจากค่าภาษีตามมาตรา ๓๒ จากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมาแสดงต่อพนักงานเจ้าหน้าที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ด้วย และให้พนักงานเจ้าหน้าที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมดังกล่าวรับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมได้ต่อเมื่อมีการชำระค่าภาษีครบถ้วนแล้ว

มาตรา ๔๖ เพื่อประโยชน์ในการเร่งรัดภาษีค้างชำระ เมื่อปรากฏว่าผู้เสียภาษีผู้ใดไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีตามระยะเวลาที่กำหนดในมาตรา ๓๒ ให้พนักงานประเมินมีอำนาจเรียกเก็บภาษีที่ผู้นั้นมีหน้าที่ต้องชำระ รวมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามที่กำหนดในมาตรา

๕๔ มาตรา ๕๕ และมาตรา ๕๗ โดยมีหนังสือแจ้งให้ผู้ยื่นยื่นแบบแสดงรายการภาษีพร้อมกับชำระภาษีภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือ

การเรียกเก็บภาษีตามวรรคหนึ่ง ให้กระทำได้ภายในห้าปีนับแต่วันที่ผู้เสียภาษีมียหน้าที่ต้องชำระภาษี

มาตรา ๔๗ ในกรณีที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีไว้ไม่ครบถ้วน ให้พนักงานประเมินมีอำนาจเรียกเก็บภาษีที่ผู้เสียภาษีมียหน้าที่ต้องชำระเพิ่มรวมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามที่กำหนดในมาตรา ๕๖ และมาตรา ๕๗ ได้

การเรียกเก็บภาษีตามวรรคหนึ่ง ให้กระทำได้ภายในห้าปีนับแต่วันที่ผู้เสียภาษีมียหน้าที่ต้องชำระภาษี

มาตรา ๔๘ ในกรณีที่มีการเรียกเก็บภาษีตามมาตรา ๔๗ ให้พนักงานประเมินมีหนังสือแจ้งผู้เสียภาษีให้ชำระภาษี เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามที่พนักงานประเมินได้ประเมินภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้ง

มาตรา ๔๙ ถ้าผู้เสียภาษีมิได้ชำระภาษี เบี้ยปรับและเงินเพิ่มภายในระยะเวลาตามมาตรา ๔๖ หรือมาตรา ๔๘ ให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือยึด आयัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีเพื่อนำเงินมาชำระภาษีค้างชำระ เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม ค่าธรรมเนียมและค่าใช้จ่ายได้ วิธีการยึด आयัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีตามวรรคหนึ่ง ให้นำวิธีการตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม

มาตรา ๔๙/๑ เพื่อประโยชน์ในการดำเนินการตามมาตรา ๔๙ ให้ผู้บริหารท้องถิ่นหรือเจ้าหน้าที่ซึ่งได้รับมอบหมายจากผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจ

(๑) ออกหมายเรียกผู้ต้องรับผิดชอบชำระภาษีและบุคคลใด ๆ ที่มีเหตุสมควรเชื่อว่าจะเป็นประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีค้างชำระมาให้ถ้อยคำ

(๒) สั่งบุคคลดังกล่าวใน (๑) ให้นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นอันจำเป็นแก่การจัดเก็บภาษีค้างชำระมาตรวจสอบ

(๓) ออกคำสั่งเป็นหนังสือให้เจ้าหน้าที่ทำการตรวจสอบค้นหรือยึดบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นของบุคคลดังกล่าวใน (๑)

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

มาตรา ๕๐ เพื่อประโยชน์ในการปฏิบัติหน้าที่ตามมาตรา ๔๘ ให้ผู้บริหารท้องถิ่นหรือเจ้าหน้าที่ซึ่งได้รับมอบหมายจากผู้บริหารท้องถิ่น มีอำนาจเข้าไปในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหรือสถานที่อื่นที่เกี่ยวข้องในระหว่างเวลาพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตกหรือในเวลาทำการของสถานที่นั้น เพื่อสอบถามบุคคลใด ๆ หรือตรวจสอบ ก้น ยึด หรืออายัดเอกสารหรือหลักฐานอื่นใดที่เกี่ยวข้องได้

มาตรา ๕๑ ในกรณีที่มีการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้เสียหายไว้แล้ว ถ้าผู้เสียหายได้นำเงินมาชำระค่าภาษีค้างชำระ เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม โดยครบถ้วนก่อนการขายทอดตลาด ให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีคำสั่งเพิกถอนการยึดหรืออายัดนั้น โดยไม่คิดค่าธรรมเนียมในการเพิกถอนการยึดหรืออายัด

มาตรา ๕๒ การขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียหายตามมาตรา ๔๘ จะกระทำมิได้ในระหว่างระยะเวลาที่ให้คัดค้านหรืออุทธรณ์ตามมาตรา ๖๐ หรือให้ฟ้องเป็นคดีต่อศาลตามมาตรา ๖๘ และตลอดเวลาที่การพิจารณาและวินิจฉัยคำคัดค้านหรืออุทธรณ์ดังกล่าวยังไม่ถึงที่สุด

มาตรา ๕๓ เงินที่ได้จากการขายทอดตลาด ตามมาตรา ๔๘ ให้หักไว้เป็นค่าภาษีค้างชำระ เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม ค่าธรรมเนียมและค่าใช้จ่ายเหลือเท่าใดให้คืนแก่ผู้เสียหาย

หมวด ๓
เบี่ยงปรับและเงินเพิ่ม

มาตรา ๕๔ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีภายในกำหนดเวลาตามมาตรา ๑๒ ให้เสียเบี่ยงปรับอีกหนึ่งเท่าของจำนวนภาษีค้างชำระ เว้นแต่ผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีก่อนจะได้รับหนังสือแจ้งตามมาตรา ๔๖ ให้เสียเบี่ยงปรับร้อยละสิบห้าของจำนวนภาษีค้างชำระ

มาตรา ๕๕ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีภายในกำหนดเวลาตามมาตรา ๑๒ แต่ต่อมาได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งตามมาตรา ๔๖ ให้เสียเบี่ยงปรับร้อยละห้าสิบของจำนวนภาษีค้างชำระ

มาตรา ๕๖ ในกรณีที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีไว้ไม่ถูกต้องทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียขาดไป ให้เสียเบี่ยงปรับอีกร้อยละห้าสิบของจำนวนภาษีที่ขาดไป เว้นแต่ผู้เสียภาษีได้มาขอยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีเพิ่มให้ถูกต้องก่อนวันที่จะได้รับหนังสือแจ้งให้ชำระภาษีตามมาตรา ๔๘ หรือได้มาขอยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีเพิ่มภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งให้ชำระภาษีดังกล่าว ให้เสียเบี่ยงปรับร้อยละสิบห้าของจำนวนภาษีที่ขาดไป

มาตรา ๕๗ ผู้เสียภาษีผู้ใดมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีภายในกำหนดเวลาตามมาตรา ๑๒ หรือชำระไม่ครบถ้วนตามจำนวนภาษีที่ต้องเสีย ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละหนึ่งต่อเดือนของจำนวนภาษีค้างชำระ เศษของเดือนให้นับเป็นหนึ่งเดือน ทั้งนี้ มิให้นำเบี่ยงปรับมารวมคำนวณเพื่อเสียเงินเพิ่มด้วย

เงินเพิ่มตามมาตรา นี้ มิให้เกินกว่าจำนวนภาษีที่ต้องชำระโดยไม่รวมเบี่ยงปรับและมีให้คิดทบต้น

มาตรา ๕๘ เบี่ยงปรับและเงินเพิ่ม อาจลดหรือลดลงได้ตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

มาตรา ๕๙ เบี่ยงปรับและเงินเพิ่มตามหมวดนี้ให้ถือเป็นภาษี

หมวด ๘

การคัดค้านและการอุทธรณ์การประเมินภาษี

มาตรา ๖๐ ผู้เสียภาษีผู้ใดได้รับแจ้งการประเมินภาษีตามมาตรา ๓๐ หรือการเรียกเก็บภาษีตามมาตรา ๔๖ หรือมาตรา ๔๘ แล้วเห็นว่า การประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บภาษีนั้น ไม่ถูกต้อง ให้มีสิทธิคัดค้านและขอให้ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาทบทวนการประเมินหรือการเรียกเก็บภาษีได้ โดยให้ยื่นคำร้องต่อผู้บริหารท้องถิ่นผ่านพนักงานประเมินตามแบบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนดภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ ได้รับแจ้งการประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บภาษี แล้วแต่กรณี

ผู้บริหารท้องถิ่นต้องพิจารณาคำร้องของผู้เสียภาษีตามวรรคหนึ่งให้แล้วเสร็จภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ ได้รับคำร้องดังกล่าว และแจ้งคำสั่งพร้อมด้วยเหตุผลเป็นหนังสือไปยังผู้เสียภาษีโดยไม่ชักช้า

ในกรณีที่ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาเห็นชอบกับคำร้องของผู้เสียภาษี ให้แจ้งจำนวนภาษีที่จะต้องเสียเป็นหนังสือไปยังผู้เสียภาษี และให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ ได้รับหนังสือแจ้งดังกล่าว

ในกรณีที่ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาไม่เห็นชอบกับคำร้องของผู้เสียภาษี ให้ผู้เสียภาษีนั้นมีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของผู้บริหารท้องถิ่น โดยยื่นฟ้องเป็นคดีต่อศาลภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ ได้รับคำวินิจฉัยจากผู้บริหารท้องถิ่น

การคัดค้านและการอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการชำระภาษี เว้นแต่ผู้เสียภาษีจะได้ยื่นคำร้องต่อผู้บริหารท้องถิ่นขอให้ทุเลาการชำระภาษีไว้ก่อนและผู้บริหารท้องถิ่นมีคำสั่งให้ทุเลาการชำระภาษีไว้ก่อน ในกรณีเช่นว่านี้ ผู้บริหารท้องถิ่นอาจจะสั่งให้ทุเลาการชำระภาษีไว้ก่อนทั้งหมดหรือบางส่วนและจะสั่งให้หาหลักประกันตามที่เห็นสมควรก็ได้

ในกรณีที่ผู้บริหารท้องถิ่นได้สั่งให้ทุเลาการชำระภาษีตามวรรคห้าไว้แล้ว ถ้าต่อมาปรากฏว่า ผู้เสียภาษีได้กระทำการใด ๆ เพื่อประวิงการชำระภาษี หรือจะกระทำการโอน ขาย จำนาย หรือยกย้ายทรัพย์สินทั้งหมดหรือบางส่วนเพื่อให้พ้นอำนาจการยึดหรืออายัด ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจเพิกถอนคำสั่งให้ทุเลาการชำระภาษีนั้นได้

หมวด ๕
บทลงโทษ

มาตรา ๖๑ ผู้ใดขัดขวางการปฏิบัติหน้าที่ของพนักงานสำรวจตามมาตรา ๑๖ หรือมาตรา ๑๗ หรือผู้บริหารท้องถิ่นหรือเจ้าหน้าที่ซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมายตามมาตรา ๕๐ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่เกินสองหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา ๖๒ ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกของพนักงานประเมินตามมาตรา ๓๑ หรือของคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีประจำจังหวัดหรือคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีกรุงเทพมหานครตามมาตรา ๖๗ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับกับผู้อุทธรณ์

มาตรา ๖๓ ผู้เสียหายผู้ใดไม่ยื่นแบบรายการภาษีภายในกำหนดเวลาตามมาตรา ๓๒ ต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท

มาตรา ๖๔ ผู้ใดขัดขวางหรือไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของผู้บริหารท้องถิ่นตามมาตรา ๔๕ หรือทำลาย ย้ายไปเสีย ซ่อนเร้น หรือโอนไปให้แก่บุคคลอื่นซึ่งทรัพย์สินที่ผู้บริหารท้องถิ่นมีคำสั่งให้ยึด หรืออายัด ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปี หรือปรับไม่เกินสี่หมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา ๖๔/๑ ผู้ใดฝ่าฝืนมาตรา ๔๕/๑ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปี และปรับไม่เกินสี่หมื่นบาท

ในกรณีผู้กระทำความผิดตามวรรคหนึ่งเป็นนิติบุคคล กรรมการผู้จัดการ ผู้จัดการ หรือผู้แทนของนิติบุคคลนั้นต้องรับโทษตามที่บัญญัติในวรรคหนึ่งด้วย เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่าตนมิได้มีส่วนในการกระทำความผิดของนิติบุคคลนั้น

มาตรา ๖๕ ผู้ใดแจ้งข้อความอันเป็นเท็จหรือนำพยานหลักฐานอันเป็นเท็จมาแสดงเพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษี ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสามปี หรือปรับไม่เกินหกหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา ๖๖ ในกรณีที่ผู้กระทำผิดซึ่งต้องรับโทษตามพระราชบัญญัตินี้เป็นนิติบุคคล ให้กรรมการผู้จัดการ หุ่นส่วนผู้จัดการ หรือผู้แทนของนิติบุคคลนั้น ต้องรับโทษตามที่บัญญัติไว้สำหรับความผิดนั้น ๆ ด้วย เว้นแต่จะพิสูจน์ให้เห็นว่าการกระทำนั้นกระทำโดยตนมิได้รู้เห็นหรือยินยอมหรือตนได้จัดการตามสมควรเพื่อป้องกันมิให้เกิดความผิดนั้นแล้ว

มาตรา ๖๗ บรรดาความผิดตามพระราชบัญญัตินี้ที่มีโทษปรับสถานเดียวหรือเป็นความผิดที่มีโทษปรับหรือจำคุกไม่เกินหนึ่งปี ให้ผู้บริหารท้องถิ่นหรือผู้ซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมายมีอำนาจเปรียบเทียบได้เมื่อผู้กระทำผิดได้ชำระเงินค่าปรับตามจำนวนที่เปรียบเทียบภายในสามสิบวันให้ถือว่าคดีเลิกกันตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาถ้าผู้กระทำผิดไม่ยินยอมตามที่เปรียบเทียบ หรือเมื่อยินยอมแล้วไม่ชำระเงินค่าปรับภายในระยะเวลาที่กำหนด ให้ดำเนินคดีต่อไป

มาตรา ๖๘ เงินค่าปรับตามพระราชบัญญัตินี้เกิดขึ้นในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใด ให้ตกเป็นรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น

บทเฉพาะกาล

มาตรา ๖๙ บทบัญญัติแห่งกฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดินและกฎหมายว่าด้วยภาษีบำรุงท้องที่ซึ่งถูกยกเลิกโดยพระราชบัญญัตินี้ ให้ยังคงใช้บังคับต่อไปสำหรับการจัดเก็บภาษีที่ค้างอยู่หรือที่พึงชำระหรือที่ต้องคืนก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้มีผลใช้บังคับจัดเก็บภาษี

มาตรา ๗๐ ในกรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดินหรือกฎหมายว่าด้วยภาษีบำรุงท้องที่ซึ่งถูกยกเลิกโดยพระราชบัญญัตินี้ ยังไม่ได้ยื่นแบบพิมพ์เพื่อแจ้งรายการทรัพย์สิน หรือยื่นแบบแสดงรายการที่ดิน หรือยื่นไว้ไม่ครบถ้วน หรือค้างชำระภาษี ถ้าได้ยื่นคำขอเสียภาษีตามแบบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด ภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ และได้ชำระภาษีตามจำนวนที่พนักงานประเมิน

ได้ประเมินภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้แจ้งการประเมิน หรือได้ชำระภาษีภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้อื่นคำขอเสียภาษีในกรณีที่เป็นการค้าชำระภาษี ให้ผู้นั้นได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียเงินเพิ่ม และยกเว้นความรับผิดทางอาญา รวมทั้งมีสิทธิผ่อนชำระภาษีตามที่กฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือน และที่ดินหรือกฎหมายว่าด้วยภาษีบำรุงท้องที่ที่กำหนดไว้แล้วแต่กรณี

มาตรา ๗๑ เมื่อกฎหมายฉบับนี้มีผลใช้บังคับแล้ว ให้มีการบรรเทาภาระภาษีเฉพาะภาษี ส่วนที่เพิ่มขึ้นจากภาษีโรงเรือนและที่ดินหรือภาษีบำรุงท้องที่ รวมทั้งผู้ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสีย ภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่มาก่อน ให้ชำระภาษีในปีที่หนึ่งถึงปีที่สามตาม หลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

(๑) สำหรับผู้ที่ต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้น

ปีที่หนึ่ง ให้เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเท่ากับภาระภาษีเดิมที่พึงเสียในปีที่ล่วง มาแล้วรวมกับร้อยละยี่สิบห้าของภาษีที่เพิ่มขึ้น

ปีที่สอง ให้เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเท่ากับภาระภาษีเดิมที่พึงเสียในปีที่ล่วง มาแล้วรวมกับร้อยละห้าสิบของภาษีที่เพิ่มขึ้น

ปีที่สาม ให้เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเท่ากับภาระภาษีเดิมที่พึงเสียในปีที่ล่วง มาแล้วรวมกับร้อยละเจ็ดสิบห้าของภาษีที่เพิ่มขึ้น

(๒) สำหรับผู้ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินหรือภาษีบำรุงท้องที่มาก่อน ให้เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ดังนี้

ปีที่หนึ่ง ให้เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างร้อยละยี่สิบห้าของภาษีที่ต้องเสีย

ปีที่สอง ให้เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างร้อยละห้าสิบห้าของภาษีที่ต้องเสีย

ปีที่สาม ให้เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างร้อยละเจ็ดสิบห้าของภาษีที่ต้องเสีย

มาตรา ๗๒ เมื่อร่างพระราชบัญญัติฉบับนี้มีผลบังคับใช้ ให้มีการเตรียมความพร้อมก่อน การจัดเก็บภาษี ดังต่อไปนี้

(๑) ให้กรมที่ดินจัดทำแผนที่ระวางที่ดินดิจิทัลเชื่อมโยงกับข้อมูลทะเบียนที่ดินทุกแปลงให้ ครบถ้วนทั่วประเทศภายในสองปี นับแต่วันที่ได้รับการจัดสรรงบประมาณ เว้นแต่มีเหตุอันจำเป็น ให้ขยายเวลาได้อีกไม่เกินหนึ่งปี และให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น กรมธนารักษ์หรือสำนักงานธ นารักษ์พื้นที่ แล้วแต่กรณี ไปติดต่อขอรับข้อมูลจากสำนักงานที่ดินในเขตพื้นที่ เพื่อใช้ในการ จัดเก็บภาษีและการประเมินราคาที่ดินรายแปลงทั่วประเทศ

(๒) ให้กรมธนารักษ์หรือสำนักงานธนารักษ์พื้นที่แล้วแต่กรณี ส่งหรือจัดให้มีการส่งบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ตามมาตรา ๒๓ ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นภายในเดือนกุมภาพันธ์ และประเมินราคาประเมินทุนทรัพย์ของทรัพย์สินอื่นตามมาตรา ๒๑ วรรค ๓ ภายในเดือนเมษายน

(๓) ออกประกาศพระราชกฤษฎีกาสิ่งก่อสร้างขึ้นอย่างอื่นที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีตามมาตรา ๖ และกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของทรัพย์สินอื่นตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนด โดยกฎกระทรวงตามมาตรา ๒๑ ภายในเดือนพฤษภาคม

(๔) ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นดำเนินการ :

(๔.๑) สำรวจและจัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ประกาศบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และแก้ไขบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของผู้เสียภาษีให้ถูกต้องตามมาตรา ๑๖-๒๐ ภายในระยะเวลาไม่เกินเดือนพฤษภาคม

(๔.๒) ประเมินมูลค่าที่ดิน สิ่งปลูกสร้างหรือห้องชุดของผู้เสียภาษีภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของตนทุกรายให้ครบถ้วนตามมาตรา ๒๑ ภายในเดือนกรกฎาคม

(๔.๓) ส่งข้อมูลการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินหรือภาษีบำรุงท้องที่และมูลค่าของที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง หรือห้องชุดที่ต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ และประเภทที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ขอหรือให้แก่คณะกรรมการตามมาตรา ๒๓/๒ ภายในเดือนกรกฎาคม เพื่อใช้ข้อมูลดังกล่าวในการประกอบการพิจารณาการกำหนดอัตราภาษีของคณะกรรมการกำหนดอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

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

(๔.๕) แจ้งการประเมินภาษีและส่งแบบแสดงรายการเสียภาษีไปยังผู้เสียภาษีตามมาตรา ๓๐ ก่อนวันที่ ๑ มกราคม

(๔.๕) คณะกรรมการจัดทำข้อมูลการจัดเก็บภาษีประจำจังหวัดหรือคณะกรรมการจัดทำข้อมูลการจัดเก็บภาษีประจำกรุงเทพมหานคร แล้วแต่กรณี รวบรวมข้อมูลตามข้อ (๔.๓) ประมวลผลข้อมูล พิจารณาประเภทที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตามที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นขอหรือแล้วส่งให้คณะกรรมการกำหนดอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างภายในเดือนสิงหาคมเพื่อใช้เป็นข้อมูลประกอบการพิจารณาการกำหนดอัตราภาษี

(๔.๖) คณะกรรมการพิจารณาการกำหนดอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกำหนดอัตราภาษีภายในเดือนตุลาคม พิจารณาการกำหนดเกี่ยวกับประเภทที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เสนอแนะการลด

อัตรากำหนดสำหรับทรัพย์สินบางประเภท และแจ้งผลการพิจารณากำหนดอัตรากำหนดให้กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่นและกรุงเทพมหานครภายในวันที่ ๑ พฤศจิกายนเพื่อดำเนินการต่อไป

ผู้รับสนองพระราชโองการ

.....

นายกรัฐมนตรี

สำเนาถูกต้อง

(นางสาวกรกัญญา เตชะรุ่งนรินทร์)

เศรษฐกรชำนาญการพิเศษ

4 มีนาคม 2553

ประวัติผู้เขียน

ชื่อ ชื่อสกุล	ภาวดี เกิดทุ่งยั้ง
วันเดือนปีเกิด	12 มิถุนายน 2530
สถานที่เกิด	จังหวัดอุดรธานี
ประวัติการศึกษา	รัฐประศาสนศาสตรบัณฑิต เกียรตินิยมอันดับหนึ่ง มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ 2551
รางวัลและทุนการศึกษา	รางวัลเรียนดี สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์ ทุนเรียนดี สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์