

ปัญหาการจัดเก็บภาษีโดยแยกตามประเภทการใช้ประโยชน์ที่ดิน
และการกำหนดยกเว้นมูลค่าฐานภาษี

ธนิชฐ์ ดีลาภกิจทรัพย์

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ปริธี พนมยงค์
มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

พ.ศ. 2564

**THE PROBLEMS OF TAXATION BY SEPARATE INTO TYPES OF
LAND USE AND THE EXEMPTION OF TAX BASE VALUE**

THANIT LEELAKIJSUP



A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements

for the Degree of Master of Laws

Department of Law

Pridi Banomyong Faculty of Law, Dhurakij Pundit University

2021

หัวข้อวิทยานิพนธ์	ปัญหาการจัดเก็บภาษีโดยแยกตามประเภทการใช้ประโยชน์ ในที่ดิน และการกำหนดยกเว้นมูลค่าฐานภาษี
ผู้วิจัย	นางสาวธนัญฐ์ ลีลาภิจทรัพย์
อาจารย์ที่ปรึกษา	รองศาสตราจารย์พินิจ ทิพย์มณี
สาขาวิชา	นิติศาสตร์
ปีการศึกษา	2564

บทคัดย่อ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ในการศึกษาแนวคิด และหลักการพื้นฐานเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร รวมถึงการศึกษามาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามกฎหมายของต่างประเทศ และของประเทศไทย ตลอดจนศึกษาวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีโดยแยกตามประเภทการใช้ประโยชน์ในที่ดิน และการกำหนดยกเว้นมูลค่าฐานภาษี และหาแนวทางในการแก้ไขปัญหา ให้เป็นไปอย่างถูกต้อง เหมาะสมตามหลักทฤษฎีทางกฎหมาย และสามารถแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นในประเทศไทยได้อย่างแท้จริง

จากการศึกษา พบว่า ภายหลังจากการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เกิดปัญหาทางกฎหมายในประเด็นปัญหาต่าง ๆ ได้แก่ ปัญหาทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีโดยแยกตามประเภทการใช้ประโยชน์ในที่ดิน ปัญหาทางกฎหมายในการกำหนดยกเว้นมูลค่าฐานภาษีสำหรับบ้านหลังหลักที่มีมูลค่าไม่เกินห้าสิบล้านบาท และปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการใช้ดุลพินิจในการจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งปัญหาดังกล่าวส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ดังนั้น ผู้วิจัยจึงเห็นควรให้มีการแก้ไขบทบัญญัติตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 โดยการกำหนดอัตราภาษีในการจัดเก็บตามมูลค่าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยไม่ต้องแยกตามประเภทการใช้ประโยชน์ในที่ดิน แก้ไขหลักเกณฑ์การยกเว้นมูลค่าฐานภาษีบ้านหลังหลักให้แคบลง เพียงไม่เกิน 10 ล้านบาท และกำหนดให้มีการจัดตั้งองค์กรสำหรับทำหน้าที่ตรวจสอบการจัดเก็บภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยเฉพาะ

คำสำคัญ : ฐานภาษี, ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

Thesis Title	The Problems of Taxation by Separate into Types of Land Use and The Exemption of Tax Base Value
Researcher	Thanit Leelakijsup
Thesis Advisor	Associate Professor Dr. Poom Chokmoh
Department	Law
Academic Year	2021

ABSTRACT

This Thesis's Purpose is to Study into Ideas and Fundamental Regarding Tax Law, including Legal Measures with regard to Land and Building Taxation either International Legal and Domestic one, along with the Problem of Taxation by separate into Types of Land Use and Determination of Tax Base Value Exemption Beneficial to fitting along with Principle of Law and Truly find the Solution in Thailand

A Study found that using the Land and Building Tax Act B.E.2019, cause many Legal Issues such as the Problem of Taxation by separate into Types of Land Use, The Legal Issue of Exempting the Tax Base Value for the Main House worth not more than Fifty Million Baht And Legal Problems concerning the use of Discretion in Taxation of Local Government Organization. Which led to a Performance of Taxation by Local Administration Organization. Therefore, the Researcher sees it as appropriate to redesign the Land and Building Tax Act B.E. 2019 by Determining Tax Rate according to the Value of Land and Building by not separate the Type of use Amend the Rules for the Exemption of the Value of the Main House Tax Base to be narrowed to less than 10 Million Baht and requiring the establishment of an Organization to Audit Tax Collection of Local Government Organizations, especially

Keyword: Tax Base, Land and Building

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ เกิดเป็นผลสำเร็จขึ้นได้ด้วยความช่วยเหลือและความกรุณาจาก รองศาสตราจารย์พินิจ ทิพย์มณี ที่ได้กรุณาสละเวลาอันมีค่ายิ่งรับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ให้แก่ผู้ศึกษา ทั้งให้คำปรึกษา คำแนะนำ และแนวความคิดในการทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ รวมทั้งยังได้ให้ข้อเสนอแนะในส่วนที่ขาดตกบกพร่องและผิดพลาด แนะนำแนวทางในการแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นจากการทำวิทยานิพนธ์ของผู้ศึกษา เพื่อให้วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีความสมบูรณ์ที่สุด จนทำให้ผู้ศึกษาสามารถเรียบเรียงวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ได้ ผู้ศึกษารู้สึกซาบซึ้งในพระคุณของท่านเป็นอย่างยิ่ง

ผู้ศึกษาขอขอบพระคุณ รองศาสตราจารย์ ดร.ภูมิ โชคเหมาะ ที่ท่านได้ให้เกียรติสละเวลาอันมีค่ารับเป็นประธานกรรมการวิทยานิพนธ์ และขอขอบพระคุณ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.วรรณวิภา เมื่องั่ว ซึ่งกรุณารับเป็นกรรมการวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ โดยท่านทั้งสองได้ให้คำแนะนำ คำชี้แนะ รวมทั้งเสนอแนวทาง ในการปรับปรุงแก้ไขเพื่อให้วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีความสมบูรณ์ยิ่งขึ้นและทำให้วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงไปด้วยดี ผู้ศึกษาจึงขอกราบขอบพระคุณทุกท่านเป็นอย่างสูงมา ณ โอกาสนี้

หากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีคุณค่าและมีประโยชน์ในการศึกษาทางด้านกฎหมาย ผู้ศึกษาขออุทิศให้แก่บุพการีผู้อยู่เบื้องหลังที่เห็นความสำคัญของการศึกษาและเป็นกำลังใจให้ผู้ศึกษาตลอดมา ตลอดจน ครู อาจารย์และผู้มีพระคุณทุกท่านที่มีส่วนในการวางรากฐานทางการศึกษาให้แก่ผู้ศึกษา แต่หากมีความผิดพลาดหรือข้อบกพร่องประการใด ผู้ศึกษาขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียว

ธนินธุ์ ลีลาภิจทรัพย์

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย	๗
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ	๘
กิตติกรรมประกาศ	๙
บทที่	
1. บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	11
1.3 สมมติฐานของการศึกษา.....	12
1.4 ขอบเขตของการศึกษา.....	12
1.5 วิธีการดำเนินการศึกษา.....	13
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	13
2. แนวคิด และหลักการพื้นฐานเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร	14
2.1 หลักการทั่วไปของกฎหมายภาษีอากร.....	14
2.2 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี.....	20
2.3 การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของประเทศไทย.....	28
2.4 วิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน.....	40
2.5 ภาษีท้องถิ่น และหลักการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น.....	46
3. มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามกฎหมายของต่างประเทศ และของประเทศไทย.....	50
3.1 มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามกฎหมายของต่างประเทศ.....	50
3.2 มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามกฎหมายของประเทศไทย.....	66

สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
4. วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีโดยแยกตามประเภทการใช้ประโยชน์ในที่ดิน และการกำหนดวงเงินมูลค่าฐานภาษี และแนวทางการแก้ไขปัญหา.....	76
4.1 ปัญหาทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีโดยแยกตามประเภทการใช้ประโยชน์ ในที่ดิน.....	76
4.2 ปัญหาทางกฎหมายในการกำหนดวงเงินมูลค่าฐานภาษีสำหรับบ้านหลังหลัก ที่มีมูลค่าไม่เกินห้าสิบล้านบาท.....	89
4.3 ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการใช้ดุลพินิจในการจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น.....	98
5. บทสรุป และข้อเสนอแนะ.....	113
5.1 บทสรุป.....	113
5.2 ข้อเสนอแนะ.....	120
บรรณานุกรม	125
ประวัติผู้เขียน.....	129

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

“ภาษีทรัพย์สิน” คือ ภาษีที่จัดเก็บจากผู้ครอบครองทรัพย์สินทุกประเภท ทั้งสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์ การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินมีหลักฐานว่ามีมาตั้งแต่สมัยโลกยุคโบราณ (Ancient World) ทั้งในอียิปต์ นครบาบิโลน เปอร์เซีย และจีน โดยจัดเก็บจากทรัพย์สินของประชาชน อาทิ ข้าว สัตว์ น้ำมัน เบียร์ และที่ดิน เพื่อนำไปใช้สอยในกิจการต่าง ๆ ของรัฐ หรือเพื่อแลกเปลี่ยนทรัพย์สินดังกล่าวกับชนเผ่าหรือรัฐอื่น ดังนั้น ในยุคที่ประชาชนดำรงชีพด้วยการเกษตรและปศุสัตว์ ภาษีทรัพย์สินจึงเป็นรายได้หลักในการดำรงอยู่ของรัฐตลอดมา¹ ภาษีทรัพย์สินจึงถือเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐ ทั้งในระดับประเทศและระดับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น อีกทั้งยังเป็นเครื่องมือที่จะช่วยในการกำหนดทิศทางการพัฒนาและการใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินหรือที่ดินที่ถือครองอยู่ให้เป็นอย่างดีมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ซึ่งปัจจุบันประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินที่สำคัญ 2 ประเภท คือ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่

การจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินของประเทศไทยในปัจจุบัน เป็นไปตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ซึ่งถูกตราขึ้นมาโดยมีเจตนารมณ์เพื่อใช้บังคับแทนพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ที่บังคับใช้มาเป็นเวลานานแล้ว โดยการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินตามพระราชบัญญัติดังกล่าว ถือเป็นมาตรการหนึ่งที่จะสามารถเพิ่มรายได้ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และช่วยลดปัญหาของระบบภาษีท้องถิ่นที่เกิดขึ้นจากการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ในอดีต ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เป็นภาษีทรัพย์สินประเภทหนึ่ง โดยจัดเก็บจากมูลค่าทั้งหมดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง² ซึ่งตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ให้อำนาจองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้มีอำนาจจัดเก็บภาษีจากที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในเขตองค์กร

¹ ลันดา อุดมะ โภคิน, (2553), “ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง: ก้าวต่อไปของการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของประเทศไทยอย่างมีประสิทธิภาพ” จุลนิตี, (กันยายน – ตุลาคม 2553), น. 64 – 71.

² พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 35.

ปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น โดยมีอำนาจบังคับใช้กฎหมายในการประเมิน และเรียกเก็บภาษีดังกล่าว และให้ภาษีที่จัดเก็บได้เป็นรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น³

จากการศึกษาพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มีสาระสำคัญ ดังนี้

1. ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้แก่⁴

- 1) บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล ซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง
- 2) ผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สินของรัฐ
- 3) ผู้มีหน้าที่ชำระภาษีแทนผู้เสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ เช่น ผู้จัดการมรดก

หรือทายาท ผู้จัดการทรัพย์สิน เป็นต้น

2. ผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจจัดเก็บภาษีจากที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในเขตขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น⁵ โดยกำหนดนิยามของ “องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น” หมายถึง เทศบาล องค์การบริหารส่วนตำบล กรุงเทพมหานคร เมืองพัทยา และองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอื่นตามที่มิได้กฎหมายจัดตั้งแต่ไม่หมายความรวมถึงองค์การบริหารส่วนจังหวัด⁶

3. ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กำหนดให้ทรัพย์สินดังต่อไปนี้ ต้องเสียภาษีตามกฎหมาย

- 1) ที่ดิน
- 2) สิ่งปลูกสร้าง
- 3) ห้องชุด
4. ฐานภาษี อัตราภาษี และวิธีการคำนวณภาษี

ฐานภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง คือ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

³ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 7.

⁴ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 5.

⁵ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 7.

⁶ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 5.

การคำนวณภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง จะใช้ฐานภาษีจากราคาประเมินของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง หักด้วยมูลค่าของฐานภาษีที่ได้รับการยกเว้น แล้วคูณด้วยอัตราภาษีที่จัดเก็บจริงตามการใช้ประโยชน์⁷ ซึ่งอัตราภาษีตามที่กฎหมายกำหนดนั้น มีรายละเอียด ดังต่อไปนี้⁸

การใช้ประโยชน์	อัตราภาษี
1. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม	สูงสุดไม่เกินร้อยละ 0.15 ของฐานภาษี
2. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย	สูงสุดไม่เกินร้อยละ 0.3 ของฐานภาษี
3. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่นนอกจาก 1 หรือ 2	สูงสุดไม่เกินร้อยละ 1.2 ของฐานภาษี
4. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ	สูงสุดไม่เกินร้อยละ 1.2 ของฐานภาษี

5. การยกเว้นภาษี

ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กำหนดให้มีการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของที่ดินเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัย จำนวนไม่เกิน 50 ล้านบาท กรณีที่บุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของเฉพาะสิ่งปลูกสร้างและใช้เป็นที่อยู่อาศัย ได้รับยกเว้นจำนวนไม่เกิน 10 ล้านบาท และสำหรับกรณีที่ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมอยู่ในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใด ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น รวมกันในการคำนวณภาษีไม่เกิน 50 ล้านบาท

6. การประเมินภาษี

องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะเป็นผู้แจ้งการประเมินโดยส่งแบบประเมินให้แก่ผู้เสียภาษีภายในเดือนกุมภาพันธ์ ซึ่งต้องมีรายละเอียดเกี่ยวกับรายการที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ราคาประเมิน ทุนทรัพย์ อัตราภาษี และจำนวนภาษีที่ต้องชำระ โดยผู้เสียภาษีมีหน้าที่ต้องชำระภาษีต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ส่วนราชการ หรือหน่วยงานของรัฐที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

⁷ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 42.

⁸ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 37.

มอบหมาย ภายในเดือนเมษายนของทุกปี โดยชำระผ่านทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ หรือผ่านธนาคาร หรือโดยวิธีการอื่นใดตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด

7. เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

หากผู้เสียภาษีไม่ได้ชำระภาษีภายในกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนด ก็จะต้องเสียเบี้ยปรับร้อยละ 40 ของจำนวนภาษีค้างชำระและเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1 ต่อเดือน ของจำนวนภาษีที่ค้างชำระ

แม้ว่าพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน จะได้มีการปรับปรุงระบบการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินที่มีความทันสมัย และเหมาะสมกับสถานการณ์ปัจจุบันมากยิ่งขึ้น ทั้งยังมีส่วนช่วยเพิ่มรายได้ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมากขึ้นจากฐานภาษีที่กำหนดไว้อย่างกว้างก็ตาม แต่จากการศึกษา ผู้วิจัยพบปัญหาทางกฎหมายในการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ซึ่งผู้วิจัยจะขอกกล่าวถึงรายละเอียดปัญหาดังต่อไปนี้

1. ปัญหาทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีโดยแยกตามประเภทการใช้ประโยชน์ในที่ดินจากการศึกษา พบว่า พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้กำหนดฐานภาษีสำหรับการคำนวณภาษี ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง⁹ โดยที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ให้จัดเก็บภาษีตามอัตรา ดังต่อไปนี้¹⁰

1) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ให้มีอัตรากาษิไม่เกินร้อยละ 0.15 ของฐานภาษี

2) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ให้มีอัตรากาษิไม่เกินร้อยละ 0.3 ของฐานภาษี

3) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่น นอกจาก 1 หรือ 2 ให้มีอัตรากาษิไม่เกินร้อยละ 1.2 ของฐานภาษี

4) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ ให้มีอัตรากาษิ ไม่เกินร้อยละ 1.2 ของฐานภาษี

อัตรากาษิที่ใช้จัดเก็บตามกรณีดังกล่าว กฎหมายกำหนดให้ตราเป็นพระราชกฤษฎีกา โดยจะกำหนดเป็นอัตราเดียวหรือหลายอัตราแยกตามมูลค่าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างก็ได้ ทั้งนี้ ต้องไม่เกินอัตรากาษิที่กำหนด และจะกำหนดแยกตามประเภทการใช้ประโยชน์หรือตามเงื่อนไขในแต่ละประเภทการใช้ประโยชน์ก็ได้ และในกรณีที่ต้ององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใดมีความ

⁹ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 35.

¹⁰ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 37.

ประสงค์ที่จะจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูงกว่าอัตราภาษีที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา ให้มีอำนาจตราข้อบัญญัติท้องถิ่นกำหนดอัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นได้ แต่ต้องไม่เกินอัตราที่กำหนดในมาตรา 37 วรรคหนึ่ง

นอกจากนี้ ในกรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างได้มีการใช้ประโยชน์หลายประเภท กฎหมายกำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บภาษีตามสัดส่วนของการใช้ประโยชน์ ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง และรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมกันประกาศกำหนด¹¹ ซึ่งตามประกาศกระทรวงการคลัง และกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการในการจัดเก็บภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ที่มีการใช้ประโยชน์หลายประเภท ลงวันที่ 6 ธันวาคม 2562 กำหนดว่า การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่มีการใช้ประโยชน์หลายประเภท ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการ ดังนี้¹²

(1) กรณีที่มีการใช้ประโยชน์หลายประเภทในที่ดินหรือที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ประเภทเดียวกันทั้งหมดบนที่ดินในส่วนที่เป็นที่ตั้ง ให้วัดขนาดพื้นที่ของที่ดินหรือที่ดินและสิ่งปลูกสร้างดังกล่าว และให้คำนวณฐานภาษีโดยใช้มูลค่าของที่ดินหรือที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นแยกตามการใช้ประโยชน์ต่าง ๆ มาตรา 37 (1) (2) (3) หรือ (4) แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

(2) กรณีที่มีการใช้ประโยชน์หลายประเภทในสิ่งปลูกสร้าง ให้คำนวณฐานภาษี ดังนี้

(ก) ให้วัดขนาดพื้นที่ใช้สอยของสิ่งปลูกสร้างแยกตามประเภทการใช้ประโยชน์ต่าง ๆ ตามมาตรา 37 (1) (2) (3) หรือ (4) แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เพื่อนำมาคำนวณหาสัดส่วนของพื้นที่ที่ใช้ประโยชน์แต่ละประเภทต่อพื้นที่ใช้สอยรวม หากสัดส่วนที่คำนวณได้ดังกล่าวมีเศษทศนิยมเกินกว่าสองตำแหน่ง ให้ใช้ทศนิยมสองตำแหน่ง โดยไม่ต้องปัดเศษทศนิยมหลักที่สาม และในกรณีที่สัดส่วนที่คำนวณได้เมื่อรวมกันทั้งหมดแล้วยังไม่ได้ตัวเลขจำนวนเต็มให้นำสัดส่วนที่ขาดอยู่นั้นไปรวมกับสัดส่วนการใช้ประโยชน์ที่มีอัตราภาษีต่ำที่สุด

(ข) นำสัดส่วนที่คำนวณได้ตาม (ก) มาคำนวณมูลค่าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างแยกตามสัดส่วนการใช้ประโยชน์เพื่อเป็นฐานภาษี

¹¹ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 38.

¹² ประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการในการจัดเก็บภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่มีการใช้ประโยชน์หลายประเภท ข้อ 2.

จากที่กล่าวมาข้างต้น จะเห็นได้ว่า ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้กำหนดฐานภาษีสำหรับการคำนวณภาษี ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง โดยกำหนดอัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บสำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในอัตราที่แตกต่างกันตามการใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างดังกล่าว ซึ่งจะเห็นได้ว่า การกำหนดอัตราภาษีที่มีความแตกต่างกันตามประเภทของการใช้ประโยชน์ในที่ดินตามบทบัญญัติกฎหมายในกรณีดังกล่าว ย่อมทำให้เกิดช่องว่างหรือช่องโหว่ของกฎหมายที่จะก่อให้เกิดการบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้มีหน้าที่เสียภาษี โดยการวางแผนการทำกิจกรรมหรือการใช้ประโยชน์บนที่ดินเพื่อให้เสียภาษีในอัตราที่น้อยที่สุดตามอัตราภาษีและฐานภาษีที่กำหนดไว้ตามประเภทการใช้ประโยชน์ในที่ดินที่มีความแตกต่างกัน ซึ่งการกำหนดอัตราภาษีโดยอาศัยฐานภาษีที่แตกต่างกันในลักษณะดังกล่าว เป็นการขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพที่มีหลักการพื้นฐานว่า การจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพ ต้องไม่ก่อให้เกิดการบิดเบือนหรือเกิดการไม่สนใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้มีหน้าที่เสียภาษี

นอกจากนี้ ปัญหาทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีโดยแยกตามประเภทการใช้ประโยชน์ในที่ดิน ยังเกิดปัญหาจากความไม่ชัดเจนของการกำหนดฐานภาษีเพื่อใช้ในการคำนวณภาษีในกรณีดังกล่าว กล่าวคือ กรณีตามมาตรา 35 วรรคแรก บัญญัติไว้ว่า “ฐานภาษีเพื่อการคำนวณภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง” และมาตรา 38 บัญญัติไว้ว่า “ในกรณีที่ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างใดมีการใช้ประโยชน์หลายประเภท ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บภาษีตามสัดส่วนของการใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมกันประกาศกำหนด” กรณีดังกล่าว จะเห็นได้ว่า หากที่ดินที่มีการใช้ประโยชน์หลายประเภทแต่ในการใช้งานแต่ละประเภทนั้น ใช้ไม่เต็มสัดส่วนที่ดินทั้งหมด ในการคำนวณภาษีนั้น ฐานภาษีจะคิดคำนวณจากมูลค่าทั้งหมดของที่ดิน ตามมาตรา 35 ทำให้ผู้เสียภาษีมักจะเพิ่มมากขึ้นกว่าความเป็นจริง หรือคิดตามสัดส่วนการใช้ประโยชน์ตามมาตรา 38¹³

อีกทั้ง ในกรณีที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใด มีความประสงค์ที่จะจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูงกว่าอัตราที่กำหนดไว้ ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ยังกำหนดให้อำนาจแก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่จะออกข้อบัญญัติกำหนดอัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นได้ แต่ต้องไม่เกินอัตราที่กำหนดไว้ตามมาตรา 37

¹³ คณะกรรมาธิการการกฎหมาย การยุติธรรม และสิทธิมนุษยชน สภาผู้แทนราษฎร, “รายงานการพิจารณาศึกษา เรื่อง “ปัญหาและผลกระทบจากการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562,” (กรุงเทพมหานคร: สภาผู้แทนราษฎร, 2563), น. 7 - 8.

วรรคหนึ่ง ซึ่งในกรณีดังกล่าว หากแต่ละท้องถิ่น กำหนดอัตราภาษีไม่เท่ากัน อาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมหรือความไม่เท่าเทียมในการจัดเก็บภาษี เมื่อเปรียบเทียบอัตราภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในพื้นที่ใกล้เคียงกันที่ถูกกำหนดขึ้นจากฐานภาษีประเภทเดียวกัน อีกทั้ง การให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจออกข้อบัญญัติเพื่อจัดเก็บภาษีในอัตราภาษีที่สูงกว่าอัตราที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกานั้น ได้ด้วยการออกเป็นข้อบัญญัติของแต่ละท้องถิ่น อันเป็นการให้อำนาจอิสระแก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ในแต่ละท้องถิ่น ในการบริหารจัดการเก็บภาษีในเขตปกครองของตน อาจก่อให้เกิดผลกระทบต่อความเชื่อมั่นของประชาชนและนักลงทุนในท้องถิ่นนั้น อันเนื่องมาจากบทบัญญัติของกฎหมายที่ไม่มีความแน่นอน เพราะประชาชนหรือนักลงทุน ย่อมไม่อาจทราบล่วงหน้าได้ว่าองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น ๆ จะออกข้อบัญญัติมาแก้ไขเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีที่ตนมีหน้าที่ต้องเสียเมื่อไร และอย่างไร

ผลของความไม่ชัดเจนของบทบัญญัติกฎหมายในกรณีการจัดเก็บภาษีตามประเภทการใช้ประโยชน์ในที่ดิน ยังส่งผลทำให้ประชาชนไม่สามารถปฏิบัติตามกฎหมายได้อย่างถูกต้อง ซึ่งการปฏิบัติไม่ถูกต้องในบางกรณีอาจนำไปสู่การถูกลงโทษปรับหรือโทษจำคุกตามกฎหมายได้ เนื่องจากตามมาตรา 88 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 บัญญัติว่า ผู้ใดแจ้งข้อความอันเป็นเท็จหรือนำพยานหลักฐานอันเป็นเท็จมาแสดงเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษี ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปี หรือปรับไม่เกินสี่หมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ” อาทิเช่น กรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า ซึ่งจะต้องถูกจัดเก็บภาษีในอัตราสูงสุด แต่เจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นเห็นว่าที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างได้มีการใช้ประโยชน์ และได้แจ้งแก่เจ้าหน้าที่ว่าได้มีการเข้าใช้ประโยชน์ในที่ดิน ด้วยเข้าใจโดยสุจริตว่าที่ดินนั้น ได้มีการใช้ประโยชน์อยู่บ้าง แต่ก็เพียงเล็กน้อย ในกรณีเช่นนี้ เจ้าของที่ดินก็อาจต้องถูกดำเนินคดีตามมาตรา 88 นี้ได้ ซึ่งหากไม่ได้มีเจตนาที่จะแจ้งข้อความอันเป็นเท็จ กรณีก็จะเป็นการแก่ประชาชนหรือผู้มีหน้าที่เสียภาษีในอันที่จะต้องพิสูจน์เจตนาในชั้นศาลต่อไป¹⁴

2. ปัญหาทางกฎหมายในการกำหนดคอกเว้นมูลค่าฐานภาษีสำหรับบ้านหลังหลัก ที่มีมูลค่าไม่เกินห้าสิบล้านบาท

จากการศึกษา พบว่า ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้กำหนดคอกเว้นมูลค่าฐานภาษีสำหรับบ้านหลังหลักไว้ กล่าวคือ ในกรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัย และมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วย

¹⁴ คณะกรรมการการกฤษฎีกา การยุติธรรม และสิทธิมนุษยชน สภาผู้แทนราษฎร, “รายงานการพิจารณาศึกษา เรื่อง “ปัญหาและผลกระทบจากการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562,” (กรุงเทพมหานคร: สภาผู้แทนราษฎร, 2563), น. 8.

ทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษินั้น ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีในการคำนวณภาษีไม่เกินห้าสิบล้านบาท และในกรณีที่บุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของสิ่งปลูกสร้าง แต่ไม่ได้เป็นเจ้าของที่ดิน และใช้สิ่งปลูกสร้างดังกล่าวเป็นที่อยู่อาศัย และมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษินั้น ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าฐานภาษีในการคำนวณภาษีไม่เกินสิบล้านบาท¹⁵

จากที่กล่าวมาข้างต้น จะเห็นได้ว่า ตามมาตรา 41 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้กำหนดให้บุคคลธรรมดาที่มีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษี (บ้านหลังหลัก) ที่มีมูลค่าไม่เกินห้าสิบล้านบาท จะได้รับการยกเว้นโดยไม่ต้องเสียภาษี ซึ่งการกำหนดยกเว้นมูลค่าฐานภาษีในกรณีดังกล่าวมาจากแนวความคิดที่ว่า คนจนและคนรวยต้องเสียภาษีทรัพย์สินในอัตราที่เท่ากัน ผู้ใดครอบครองที่ดินที่มีมูลค่าของที่ดินเท่ากันก็จะต้องถูกจัดเก็บภาษีในอัตราที่เท่ากัน ดังนั้นเมื่อครอบครองทรัพย์สินที่มีมูลค่าเท่ากัน ก็ย่อมได้รับยกเว้นในมูลค่าที่เท่ากัน ซึ่งจะเห็นได้ว่าการกำหนดยกเว้นภาษีในกรณีดังกล่าว ย่อมส่งผลทำให้ที่ดินที่มีมูลค่าตั้งแต่ 50 ล้านบาทลงมาได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเช่นเดียวกัน ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีระหว่างคนจนและคนรวยอย่างเห็นได้ชัดจนเป็นรูปธรรม ผู้วิจัยขอยกตัวอย่าง เช่น ที่ดินที่มีมูลค่าฐานภาษีจำนวน 50 ล้านบาท ก็จะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเช่นเดียวกับที่ดินที่มีมูลค่าฐานภาษีจำนวน 4 ล้านบาท กรณีดังกล่าวจึงไม่ได้สร้างความเป็นธรรมในระบบภาษีให้แก่สังคม เนื่องจากระบบภาษีที่เป็นธรรมควรมีลักษณะมีความเป็นธรรมตามแนวนอน และมีความเป็นธรรมตามแนวตั้ง โดยระบบภาษีที่มีความเป็นธรรมตามแนวนอนนั้น ผู้เสียภาษีที่มีความสามารถในการจ่ายเท่าเทียมกันควรต้องจ่ายภาษีในระดับที่เท่ากัน ในขณะที่ระบบภาษีที่เป็นธรรมตามแนวตั้ง ผู้ที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีที่มากกว่าควรต้องรับภาระในการจ่ายภาษีในระดับที่สูงกว่า โดยรัฐจำเป็นต้องมีมาตรวัด “ความสามารถในการจ่าย” ที่เป็นธรรมให้แก่ผู้จ่ายภาษีทุกคน ซึ่งโดยทั่วไปแล้ว ความสามารถในการจ่ายของผู้เสียภาษีจะถูกวัดจากตัวแปรหลัก 3 รูปแบบ ได้แก่ 1) รายได้ของผู้จ่ายภาษี 2) ระดับการบริโภคของผู้จ่ายภาษี และ 3) ระดับความมั่งคั่งของผู้จ่ายภาษี

ดังนั้น จะเห็นได้ว่า การกำหนดมูลค่าฐานภาษีเพื่อยกเว้นการจัดเก็บภาษีในกรณีดังกล่าว โดยพิจารณาแต่เพียงมูลค่าของทรัพย์สินที่ถือครอง โดยไม่คำนึงถึงรายได้ของผู้เสียภาษี หรือความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริงของผู้ถือครองทรัพย์สินนั้น ทั้งการกำหนดยกเว้นมูลค่าฐานภาษีสำหรับที่ดินที่มีมูลค่าตั้งแต่ 1 บาท จนถึง 50 ล้านบาท อันถือเป็นการกำหนดยกเว้นมูลค่าฐานภาษีในลักษณะอย่างกว้าง ย่อมส่งผลทำให้การกำหนดยกเว้นมูลค่าฐานภาษีในกรณีดังกล่าว

¹⁵ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 41.

ก่อให้เกิดความเหลื่อมล้ำในการเสียภาษีระหว่างคนรวยและคนจน ทั้งยังทำให้รัฐต้องสูญเสียภาษีที่ควรจะได้รับหรืออาจจะเรียกเก็บได้จากคนรวยหรือผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีมาก อันเนื่องมาจากการกำหนดบทบัญญัติกฎหมายเพื่อยกเว้นมูลค่าฐานภาษีที่รัฐต้องจัดเก็บ เนื่องจากภาษีทรัพย์สิน เป็นการเก็บภาษีจากความมั่งคั่งหรือทรัพย์สิน ผู้ที่มีทรัพย์สินมูลค่าสูง ย่อมถือได้ว่าเป็นเครื่องวัดถึงความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคลได้ ดังนั้น จึงไม่ควรกำหนดยกเว้นมูลค่าฐานภาษีสำหรับทรัพย์สินที่มีมูลค่าสูงในทำนองเดียวกับทรัพย์สินที่มีมูลค่าสูง ทั้งนี้ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีจากความมั่งคั่งหรือมูลค่าของทรัพย์สิน มีความเหมาะสม และมีส่วนช่วยสร้างความเป็นธรรมในสังคม ลดความเหลื่อมล้ำระหว่างคนรวยและคนจนได้อย่างแท้จริง

3. ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการใช้ดุลพินิจในการจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เป็นภาษีทรัพย์สินประเภทหนึ่ง ที่กฎหมายกำหนดให้เป็นอำนาจขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ได้แก่ เทศบาล องค์การบริหารส่วนตำบล (อบต.) กรุงเทพมหานคร เมืองพัทยา เป็นหน่วยงานผู้รับผิดชอบในการทำหน้าที่จัดเก็บภาษีประเภทดังกล่าว โดยพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 11 กำหนดให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจแต่งตั้งพนักงานสำรวจ พนักงานประเมิน และพนักงานเก็บภาษีเพื่อปฏิบัติการให้เป็นไปตามพระราชบัญญัตินี้

จากการศึกษา พระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2561 ผู้วิจัย พบว่า ในกรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่มีการใช้ประโยชน์หลายประเภท ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 38 กำหนดให้จัดเก็บภาษีตามสัดส่วนของการใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ดังนี้

กรณีสามารถแบ่งสัดส่วนการใช้ประโยชน์ได้ชัดเจน ให้คำนวณภาระภาษีตามสัดส่วนการใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น

กรณีไม่สามารถแบ่งสัดส่วนการใช้ประโยชน์ได้ชัดเจน ให้คำนวณภาระภาษี ดังนี้ การใช้ประโยชน์ในสิ่งปลูกสร้าง ให้แบ่งตามสัดส่วนของการใช้ประโยชน์ตามสัดส่วนการใช้ประโยชน์ในพื้นที่ใช้สอยรวมของสิ่งปลูกสร้าง การใช้ประโยชน์ในที่ดินให้พิจารณาจากสิ่งปลูกสร้างที่ตั้งอยู่ในที่ดินนั้น กรณีที่ดินหลายแปลงมีอาณาเขตติดต่อกันและเป็นเจ้าของเดียวกัน ให้ใช้มูลค่าของที่ดินทุกแปลงรวมกันเป็นฐานภาษีที่จะนำมาใช้ในการคำนวณภาระภาษีตามสัดส่วนการใช้ประโยชน์

จากที่กล่าวมาข้างต้น จะเห็นได้ว่า นอกจากปัญหาทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษี โดยแยกตามประเภทการใช้ประโยชน์ที่ดินตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวไปในประเด็นที่หนึ่งแล้ว การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในปัจจุบัน ยังเกิดปัญหาจากความไม่ชัดเจนของการกำหนดฐานภาษีเพื่อใช้ในการคำนวณภาษีในกรณีดังกล่าว กล่าวคือ กรณีตามมาตรา 35 วรรคแรก บัญญัติไว้ว่า “ฐานภาษีเพื่อการคำนวณภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง” และมาตรา 38 บัญญัติไว้ว่า “ในกรณีที่ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างใดมีการใช้ประโยชน์หลายประเภท ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บภาษีตามสัดส่วนของการใช้ประโยชน์ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง และรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมกันประกาศกำหนด” กรณีดังกล่าว จะเห็นได้ว่า หากที่ดินที่มีการใช้ประโยชน์หลายประเภทแต่ในการใช้งานแต่ละประเภทนั้นใช้ไม่เต็มสัดส่วนที่ดินทั้งหมด ในการคำนวณภาษีนั้น ฐานภาษีจะคิดคำนวณจากมูลค่าทั้งหมดของที่ดิน ตามมาตรา 35 ทำให้ผู้เสียภาษีมักจะมีภาระภาษีเพิ่มมากขึ้นกว่าความเป็นจริง หรือคิดตามสัดส่วนการใช้ประโยชน์ตามมาตรา 38 ปัญหาดังกล่าว ยังส่งผลต่อการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ในการสำรวจและประเมินเพื่อจัดเก็บภาษี กล่าวคือ ในการจัดเก็บภาษีดังกล่าว เจ้าหน้าที่ต้องทำการสำรวจเพื่อประเมินว่าที่ดินที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีนั้น จัดเป็นที่ดินประเภทใด และหากมีการใช้ประโยชน์หลายประเภทในที่ดินแปลงเดียวกัน เจ้าหน้าที่ก็จะต้องพิจารณาถึงสัดส่วนการใช้ประโยชน์ให้ชัดเจน เพื่อนำมาคำนวณภาระภาษีตามสัดส่วนการใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ซึ่งกรณีดังกล่าว อาจเกิดปัญหาการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ที่ไม่มีความเท่าเทียมกัน ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีของประชาชนผู้เป็นเจ้าของที่ดิน ซึ่งต้องรับภาระในการชำระค่าภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในจำนวนที่แตกต่างกันตามการประเมินของเจ้าหน้าที่ และในกรณีการสำรวจและประเมินภาษีของเจ้าหน้าที่ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น เนื่องจากกฎหมายกำหนดให้เป็นอำนาจขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยไม่มีการกำหนดองค์กรเข้ามาตรวจสอบการใช้ดุลพินิจในการทำหน้าที่ดังกล่าวของเจ้าหน้าที่ ทำให้การปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ในการสำรวจประเมิน และจัดเก็บภาษี ขาดการตรวจสอบอย่างละเอียด และอาจเกิดความไม่โปร่งใสในระบบภาษีที่เจ้าหน้าที่อาจใช้ดุลพินิจเพื่อเอื้อประโยชน์ให้แก่ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีรายใดรายหนึ่ง หรือการใช้ดุลพินิจเพื่อบิดเบือนกิจกรรมทางภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีโดยหวังประโยชน์อันมิควรได้โดยชอบด้วยกฎหมาย หรือโดยการปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบ อันจะนำไปสู่กระบวนการทุจริตภายในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในการบริหารจัดการเก็บภาษีก่อให้เกิดความไม่โปร่งใสในระบบภาษี นอกจากนี้ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยส่วนใหญ่ เป็นการจัดเก็บจากกลุ่มนายทุน ซึ่งมีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นจำนวนมาก ทำให้มีอำนาจทางการเงินที่จะนำมาใช้

เป็นแรงจูงใจในการปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบของเจ้าหน้าที่ หรือการจูงใจให้เจ้าหน้าที่ใช้ดุลพินิจในการจัดเก็บภาษีเพื่อเอื้อประโยชน์ให้แก่ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี

อีกทั้ง ในกรณีที่ต้องกรปกรองส่วนท้องถิ่นใด มีความประสงค์ที่จะจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูงกว่าอัตราภาษีที่กำหนดไว้ ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ยังกำหนดให้อำนาจแก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่จะออกข้อบัญญัติกำหนดอัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น ได้ แต่ต้องไม่เกินอัตราที่กำหนดไว้ตามมาตรา 37 วรรคหนึ่ง ซึ่งในกรณีดังกล่าว หากแต่ละท้องถิ่น กำหนดอัตราภาษีไม่เท่ากัน อาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมหรือความไม่เท่าเทียมในการจัดเก็บภาษี เมื่อเปรียบเทียบอัตราภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในพื้นที่ใกล้เคียงกันที่ถูกกำหนดขึ้นจากฐานภาษีประเภทเดียวกัน อีกทั้ง การให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจออกข้อบัญญัติเพื่อจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูงกว่าอัตราที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกานั้น ได้ด้วยการออกเป็นข้อบัญญัติของแต่ละท้องถิ่น อันเป็นการให้อำนาจอิสระแก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในแต่ละท้องถิ่นในการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีในเขตปกครองของตน อาจก่อให้เกิดผลกระทบต่อความเชื่อมั่นของประชาชนและนักลงทุนในท้องถิ่นนั้น อันเนื่องมาจากบทบัญญัติของกฎหมายที่ไม่มีความแน่นอน และปัญหาการใช้ดุลพินิจในการกำหนดอัตราภาษีของแต่ละท้องถิ่น เพราะประชาชนหรือนักลงทุน ย่อมไม่อาจทราบล่วงหน้าได้ว่าองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น ๆ จะออกข้อบัญญัติมาแก้ไขเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีที่ตนมีหน้าที่ต้องเสียเมื่อไร และอย่างไร

จากที่กล่าวมาข้างต้น ผู้วิจัยจึงมีความสนใจที่จะศึกษาถึงปัญหาการจัดเก็บภาษีโดยแยกตามประเภทการใช้ประโยชน์ในที่ดิน และการกำหนดคเว้นมูลค่าฐานภาษี โดยจะทำการศึกษาดังแนวคิด และหลักการพื้นฐานเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามกฎหมายของไทย รวมถึงการศึกษาเปรียบเทียบบทบัญญัติในต่างประเทศ อันได้แก่ ประเทศญี่ปุ่น สาธารณรัฐฝรั่งเศส และประเทศอังกฤษ ศึกษาวิเคราะห์ปัญหาทางกฎหมายในการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ทั้งนี้ เพื่อหาแนวทางในการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในประเทศไทยได้อย่างเป็นรูปธรรม

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. เพื่อศึกษาแนวคิด และหลักการพื้นฐานเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร
2. เพื่อศึกษามาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามกฎหมายของต่างประเทศ และของประเทศไทย

3. เพื่อศึกษาและวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีโดยแยกตามประเภทการใช้ประโยชน์
ในที่ดิน และการกำหนดคยกเว้นมูลค่าฐานภาษี
4. เพื่อเสนอแนวทางในการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีโดยแยกตามประเภทการใช้
ประโยชน์ในที่ดิน และการกำหนดคยกเว้นมูลค่าฐานภาษี

1.3 สมมติฐานของการศึกษา

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เป็นกฎหมายภาษีท้องถิ่น
ที่ตราขึ้นมาเพื่อใช้บังคับแทนกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ เพื่อให้การ
จัดเก็บภาษีประเภทดังกล่าว มีความทันสมัย และเหมาะสมกับสถานการณ์ในปัจจุบัน โดยมีองค์กร
ปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้รับผิดชอบการจัดเก็บ แต่จากการศึกษา พบว่า ภายหลังจากการบังคับใช้
พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เกิดปัญหาทางกฎหมายในประเด็นปัญหา
ต่าง ๆ ได้แก่ ปัญหาทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีโดยแยกตามประเภทการใช้ประโยชน์ในที่ดิน
ปัญหาทางกฎหมายในการกำหนดคยกเว้นมูลค่าฐานภาษีสำหรับบ้านหลังหลักที่มีมูลค่าไม่เกินห้าสิบล้านบาท และปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการใช้ดุลพินิจในการจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่องค์กร
ปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งปัญหาดังกล่าวส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีขององค์กร
ปกครองส่วนท้องถิ่น ดังนั้น ผู้วิจัยจึงเห็นควรให้มีการแก้ไขบทบัญญัติตามพระราชบัญญัติภาษี
ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 โดยการกำหนดอัตราภาษีในการจัดเก็บตามมูลค่าของที่ดิน
และสิ่งปลูกสร้าง โดยไม่ต้องแยกตามประเภทการใช้ประโยชน์ในที่ดิน แก้ไขหลักเกณฑ์การยกเว้น
มูลค่าฐานภาษีบ้านหลังหลักให้แคบลง เพียงไม่เกิน 10 ล้านบาท และกำหนดให้มีการจัดตั้งองค์กร
สำหรับทำหน้าที่ตรวจสอบการจัดเก็บภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยเฉพาะ

1.4 ขอบเขตของการศึกษา

การศึกษาวิจัยฉบับนี้ มุ่งศึกษาแนวคิด และหลักการพื้นฐานเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร
ตลอดจนศึกษามาตรการทางกฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามกฎหมาย
ของต่างประเทศ และประเทศไทย เพื่อนำมาใช้เป็นแนวทางในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวในการ
บังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ให้มีประสิทธิภาพ และเหมาะสม
ถูกต้องตามหลักทฤษฎีทางกฎหมาย เพื่อให้การบังคับใช้กฎหมายเกิดประสิทธิภาพและลดปัญหา
ข้อพิพาทจากการจัดเก็บภาษีให้น้อยลง อันจะเป็นประโยชน์แก่ประเทศและประชาชนต่อไป

1.5 วิธีการดำเนินการศึกษา

ในการศึกษาครั้งนี้ เน้นการศึกษาวิจัยเอกสาร (Documentary Research) เป็นสำคัญ โดยศึกษาข้อมูลต่าง ๆ ทั้งกฎหมายที่เกี่ยวข้อง เช่น พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ระเบียบกระทรวงมหาดไทย ว่าด้วยการดำเนินการตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 อีกทั้ง ศึกษาจากตำราทางกฎหมาย บทความทางวิชาการทางนิติศาสตร์ ตลอดจนการสัมภาษณ์เชิงลึก (In-depth Interview) ในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่ศึกษา และนำข้อมูลที่ได้มาวิเคราะห์เพื่อหาข้อสรุปและแนวทางที่จะแก้ไขปัญหาต่อไป

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทำให้ทราบแนวคิด และหลักการพื้นฐานเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร
2. ทำให้ทราบมาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามกฎหมายของต่างประเทศ และของประเทศไทย
3. ทำให้ทราบผลการศึกษาและวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีโดยแยกตามประเภทการใช้ประโยชน์ในที่ดิน และการกำหนดคยกเว้นมูลค่าฐานภาษี
4. ทำให้ทราบแนวทางในการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีโดยแยกตามประเภทการใช้ประโยชน์ในที่ดิน และการกำหนดคยกเว้นมูลค่าฐานภาษี

บทที่ 2

แนวคิด และหลักการพื้นฐานเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร

ภาษีมียุทธศาสตร์เป็นส่วนแบ่งภาระสาธารณะที่ประชาชนต้องรับผิดชอบตามสัดส่วน และอยู่ในรูปแบบของเงินตรา โดยรัฐเป็นผู้ใช้อำนาจบังคับจัดเก็บ จำนวนภาษีที่ประชาชนผู้เสียภาษี ต้องรับภาระนั้นจะเป็นไปตามสัดส่วนของความสามารถในการชำระภาษีของแต่ละบุคคล และวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษี ก็เพื่อนำเงินตราดังกล่าวไปใช้ในการสาธารณะ¹ ดังนั้น ในบทนี้ ผู้วิจัยจะทำการศึกษาหลักการทั่วไปของกฎหมายภาษีอากร หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี การจัดเก็บ ภาษีทรัพย์สินของประเทศไทย และวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน ดังนี้

2.1 หลักการทั่วไปของกฎหมายภาษีอากร

ภาษีอากร หมายถึง สิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากประชาชนและนำมาใช้เพื่อประโยชน์ ต่อสังคมโดยรวม โดยมีได้ให้ประโยชน์ตอบแทนโดยตรงต่อผู้เสียภาษี² ดังนั้น การจัดเก็บภาษี จึงเข้าไปเกี่ยวข้องกับบุคคลทุกคนในสังคมโดยไม่คำนึงถึงฐานะหรือวัยใดก็ตาม เพราะทุกคนต้องมีส่วน ร่วมในการแบกภาระในการชำระภาษีให้แก่รัฐนั่นเอง เนื่องจากการจัดเก็บภาษี เป็นวิธีการ ในการแบ่งปันส่วนความรับผิดชอบในภาระของรัฐให้แก่ประชาชน³ แต่ก็ไม่ได้หมายความว่า ประชาชนทุกคนจะต้องมีส่วนแบ่งในการรับผิดชอบในภาระของรัฐเท่าเทียมกันทุกคน แต่จะแบ่ง ส่วนความรับผิดชอบตามความสามารถในการจ่ายภาษีของแต่ละคน

2.1.1 ความหมายของภาษีอากร

“ภาษีอากร” หมายถึงอะไร มีผู้ให้คำนิยามไว้มากมาย ดังนี้

โฮล์มส์ (Holmes) นักกฎหมายชาวอังกฤษ ได้ให้คำนิยามของคำว่า “ภาษีอากร” ไว้ดังนี้⁴

¹ ศุภลักษณ์ พิณภูวคณ, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ วิญญูชน, 2547), น. 21.

² อรรถพร ผลสุวรรณย์ สบายรูป, “ภาษีคืออะไร,” วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, ปีที่ 22, ฉบับที่ 1, (2537), น. 86.

³ เพิ่งอ้าง, น. 85

⁴ ประคณ พัฒนโชติ, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา, (กรุงเทพมหานคร: พิชัยอักษร, 2526), น. 18.

“ภาษีอากร” หมายถึง “รายจ่ายซึ่งบุคคลผู้มีหน้าที่ต้องจ่ายให้แก่รัฐ เพื่อนำไปพัฒนาให้กิจการของชาติได้มีความเจริญรุ่งเรืองยิ่งขึ้น”

ซั้มเมอร์เฟลด์ (Sommerfall) นักเศรษฐศาสตร์ชาวอังกฤษ ได้ให้คำนิยามไว้ ดังนี้⁵

“ภาษีอากรเป็นการกระทำมิใช่การลงโทษ แต่ถือเป็นการบังคับให้มีการยกย้ายถ่ายเททรัพยากรจากส่วนเอกชนไปสู่รัฐ โดยเป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่รัดกุม ทั้งไม่ต้องคำนึงถึงผลประโยชน์ เช่น การตอบแทนพิเศษใด ๆ โดยตรง เพื่อรัฐนำไปใช้ในการพัฒนากิจการต่าง ๆ ส่วนรวม”

เอ็ดวิน โรเบิร์ต แอนเดอสัน เซลิกแมน (E.R.A. Seligman) นักเศรษฐศาสตร์ ให้คำนิยามคำว่า “ภาษีอากร” ไว้ในแนวการบังคับจัดเก็บ ดังนี้⁶

“ภาษีอากร คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากรายได้เพื่อนำมาใช้จ่ายเป็นประโยชน์แก่สังคมส่วนรวมโดยมิได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี”

ลักษณะของคำนิยามตามแนวคิดนี้มีประเด็นที่สำคัญ 3 ประการ คือ

1. รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากประชาชน คือ มีลักษณะเป็นการบังคับ โดยเรียกเก็บจากรายได้ สิ่งของ ผลประโยชน์หรือบริการจากผู้เสียภาษี ประชาชนจึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้แก่รัฐตามกฎหมาย

2. ภาษีที่เก็บได้นั้นนำไปใช้จ่ายเพื่อประโยชน์แก่สังคมโดยส่วนรวม มิใช่เพื่อผู้หนึ่งผู้ใดโดยเฉพาะ ซึ่งรัฐบาลนำรายได้ที่จัดเก็บในแต่ละปีไปเป็นรายจ่ายของรัฐบาลในการจัดหาสินค้าและบริการสาธารณะ เช่น การป้องกันประเทศ การสาธารณสุข และสวัสดิการสังคม เป็นต้น

3. ผู้เสียภาษีจะไม่ได้รับผลประโยชน์โดยตรงจากรัฐบาล กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีอากรนั้นมิได้ให้ประโยชน์โดยตรงแก่ผู้เสียภาษี แต่ผู้เสียภาษีอาจได้รับประโยชน์โดยทางอ้อมในรูปแบบบริการบางอย่างของรัฐ

ชาร์ลส์ เอ็ม อัลเลน (Charles M. Allan) นักเศรษฐศาสตร์ ได้ให้คำนิยามคำว่า “ภาษีอากร” ไว้ในแนวการเคลื่อนย้ายทรัพยากร ดังนี้⁷

“ภาษีอากร คือ เงินได้หรือทรัพยากรที่เคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาล ยกเว้นการกู้ยืมและรายจ่ายโดยตรงสำหรับค่าสินค้าและบริการที่ผลิตขึ้นเพื่อสาธารณะซึ่งประชาชนได้จ่ายเต็มตามต้นทุนการผลิตของสินค้าและบริการนั้น”

⁵ เพิ่งอ้าง.

⁶ บุญธรรม ราชรักษ์, ทฤษฎีภาษีอากร The Theory of Taxation, (กรุงเทพมหานคร: ทีทีเอ็น, 2552), น. 1.

⁷ เพิ่งอ้าง, น. 2 - 3.

ลักษณะของคำนิยามตามแนวคิดนี้มีประเด็นที่สำคัญ 2 ประการ คือ

1. “ภาษีอากร” หมายถึง เงินได้หรือทรัพย์สินที่เคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐ กล่าวคือ เมื่อรัฐบาลจัดเก็บภาษีเพื่อนำไปใช้จ่ายในกิจการของรัฐบาลทำให้ทรัพย์สินที่เหลือใช้ในภาคเอกชนก็จะลดลง ซึ่งจะมีผลกระทบต่อการใช้บริโภค การออม และการลงทุนของภาคเอกชน

2. ความหมายของ “ภาษีอากร” ตามแนวทางนี้ไม่รวมถึงการกู้ยืมของรัฐบาลและการขายสินค้าและบริการในราคาทุนของรัฐบาลไม่มีการเคลื่อนย้ายทรัพย์สินจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐ เพราะว่าการกู้ยืมเงินของรัฐบาลนั้นเป็นแค่เพียงการยืมไปใช้เป็นการชั่วคราวซึ่งรัฐบาลจะจ่ายคืนในภายหลัง และการขายสินค้าและบริการในราคาทุนก็ถือว่าไม่มีการเคลื่อนย้ายทรัพย์สินจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐเช่นเดียวกัน แต่ถ้าการขายสินค้าและบริการในราคาสูงกว่าต้นทุนของรัฐบาลถือว่าเป็นภาษี เพราะมีการเคลื่อนย้ายทรัพย์สินจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐ แต่หากการขายสินค้าและบริการในราคาต่ำกว่าต้นทุนของรัฐบาล ซึ่งรัฐบาลให้ความช่วยเหลือหรือเงินอุดหนุนแก่ผู้ที่ใช้สินค้าหรือบริการ จึงเป็นการเคลื่อนย้ายทรัพย์สินจากภาครัฐไปยังภาคเอกชนกรณีนี้ถือว่าเป็นภาษีเชิงลบ

เมื่อพิจารณาความหมายของภาษีอากรตามพจนานุกรมสามารถแยกพิจารณาได้ ดังนี้⁸

ภาษี คือ ความได้เปรียบหรือเงินที่รัฐเรียกเก็บจากบุคคลหรือทรัพย์สินหรือธุรกิจเพื่อนำไปใช้จ่ายในการทำนุบำรุงประเทศชาติ

อากร คือ หมู่ กอง บ่อเกิด ที่เกิดหรือค่าธรรมเนียมที่รัฐเรียกเก็บจากสิ่งที่เกิดจากธรรมชาติ หรือสิ่งที่ทำขึ้นเป็นการค้า เช่น อากรรังนก อากรแสตมป์

จากความหมายตามพจนานุกรมดังกล่าวสรุปองค์ประกอบของภาษีอากรได้ ดังนี้⁹

1. ภาษีอากร เป็นกฎหมายประเภทหนึ่งที่มีความสำคัญต่อการพัฒนาประเทศอย่างที่สุด
2. ภาษีอากร มีลักษณะบังคับให้ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องปฏิบัติตามเพื่อประโยชน์ร่วมกัน
3. เงินภาษีอากรที่เก็บมารัฐนำไปใช้ในการพัฒนาประเทศในทุกด้านเพราะเงินภาษีอากรเป็นรายได้หลักของรัฐ
4. ผู้ชำระภาษีอากร จะไม่ได้รับผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงเป็นการเฉพาะตัวและในทันที

ในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติคำนิยามของคำว่า “ภาษี” และ “อากร” ไว้มีความหมายอย่างเดียวกัน คือ ค่าภาษี ค่าอากร ค่าธรรมเนียม ค่าภาระติดพันในทางศุลกากร หรืออากรชั้นใน เป็นต้น และในประมวลรัษฎากร เรียกคำสองคำนี้รวมกัน จึงไม่ปรากฏว่ามีกฎหมาย

⁸ ประควน พัฒนโชติ, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา, (กรุงเทพมหานคร: พิกัดอักษร, 2526), น. 18 - 19.

⁹ เพิ่งอ้าง.

ฉบับใดบัญญัติความหมายของคำว่า “ภาษี” และ “อากร” ไว้แตกต่างกัน ดังนั้น ในปัจจุบันคำสองคำนี้จึงน่าจะมีความหมายอย่างเดียวกัน¹⁰

2.1.2 วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษี

ในระยะแรก ๆ ของการจัดเก็บภาษีมียุทธประสงค์เดียว คือ เพื่อประโยชน์ในการหารายได้มาใช้จ่ายในกิจการต่าง ๆ ที่รัฐจะต้องเป็นผู้จัดให้ในลักษณะเป็นการจัดสรรทรัพยากรระหว่างรัฐกับภาคเอกชน (Allocation of Resources)¹¹ แต่ต่อมาความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ระหว่างคนจนกับคนรวยมีมาก รัฐบาลจึงมีความพยายามที่จะลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ โดยการกระจายรายได้ครั้งใหม่จากคนที่ร่ำรวยกว่าไปยังคนที่ยากจนกว่าของสังคม นโยบายการคลังของรัฐบาล จึงประกอบด้วยนโยบายทางด้านภาษีและนโยบายด้านรายจ่ายสาธารณะของรัฐบาล (Taxation and Public Expenditure Policies) ซึ่งเป็นเครื่องมือที่มีประสิทธิภาพในการกระจายรายได้ครั้งใหม่มากที่สุด โดยรัฐบาลสามารถใช้นโยบายด้านภาษีเพื่อลดจำนวนเงินได้ของผู้มีรายได้สูงในขณะเดียวกันรัฐบาลสามารถใช้นโยบายรายจ่ายสาธารณะเพื่อเพิ่มจำนวนเงินได้ของผู้มีรายได้น้อยและสร้างฐานะความเป็นอยู่ของพวกเขาให้ดีขึ้น¹²

ดังนั้น รัฐจึงมีความจำเป็นต้องจัดเก็บภาษีอากรโดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อนำมาใช้จ่ายเป็นรายจ่ายสาธารณะในกิจการต่าง ๆ นอกจากนั้น การจัดเก็บภาษีอากรของรัฐยังเป็นไปเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์อื่น ๆ อีก ดังต่อไปนี้

1) เพื่อกระจายรายได้ครั้งใหม่ให้มีความเสมอภาคมากยิ่งขึ้น (Equity of Income Redistribution) ดังที่กล่าวไปแล้วว่า การกระจายรายได้ครั้งแรกโดยกลไกทางเศรษฐกิจก่อให้เกิดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ระหว่างคนจนและคนรวย รัฐบาลจึงมีความพยายามที่จะลดความเหลื่อมล้ำดังกล่าวโดยการกระจายรายได้ครั้งใหม่ ซึ่งเครื่องมือที่มีประสิทธิภาพมากที่สุดของรัฐบาลสำหรับการกระจายรายได้ครั้งใหม่ คือ นโยบายทางการคลัง ที่ประกอบไปด้วยนโยบายรายจ่ายสาธารณะ และนโยบายด้านภาษี ดังนั้น การจัดเก็บภาษีของรัฐบาลจึงเป็นกลไกหนึ่งในการกระจายรายได้ครั้งใหม่ เช่น การใช้อัตราภาษีก้าวหน้าสำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เพื่อให้ผู้มีรายได้มากต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าผู้มีรายได้น้อย

¹⁰ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, กฎหมายภาษีอากร เล่ม 1, (กรุงเทพมหานคร: พิมพ์อักษร, 2541), น. 14 – 15.

¹¹ อรรถ ธรรมโน, ความรู้ทั่วไปทางการคลัง, (กรุงเทพมหานคร : อมรินทร์พริ้นติ้งแอนด์พับลิชชิ่ง, 2548), น. 75.

¹² จิรศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2555), น. 5.

2) ภาษีอากรเพื่อการควบคุม (Regulatory Taxation) เนื่องจากภาษีเงินได้มีลักษณะบังคับซึ่งบุคคลทุกคนมีหน้าที่ต้องเสียภาษีแก่รัฐอย่างหลีกเลี่ยงมิได้ ดังนี้ ภาษีอากรจึงมีส่วนในการจำกัดการอุปโภคบริโภคของบุคคลไปโดยปริยาย เพราะเมื่อรายได้ส่วนหนึ่งต้องถูกกันเอาไว้เพื่อการเสียภาษีอากร รายได้ส่วนที่เหลือสำหรับการจับจ่ายใช้สอยในการอุปโภคบริโภคย่อมลดลงอย่างแน่นอน ดังนั้น ลักษณะบังคับของภาษีจึงทำหน้าที่ควบคุมไปในตัว จะเห็นได้ว่าเมื่อรัฐบาลต้องการจะควบคุมหรือลดปริมาณการอุปโภคบริโภคสินค้าใด มักจะใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการจัดเก็บภาษีจากสินค้าชนิดนั้น หรืออาจใช้นโยบายทางภาษีเพื่อควบคุมสินค้านำเข้าในการคุ้มครองอุตสาหกรรมภายในด้วย¹³

3) เพื่อธำรงไว้ซึ่งเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ (Stabilization of The Economy)¹⁴

การธำรงไว้ซึ่งเสถียรภาพทางเศรษฐกิจของรัฐนั้นเป็นภารกิจหลักของรัฐบาล ซึ่งภาษีอากรเป็นเครื่องมือสำคัญ เช่น ในภาวะเศรษฐกิจซบเซาอันเนื่องมาจากปัญหาเงินฝืด (Deflation) ภาครัฐสามารถปรับลดภาษีซึ่งช่วยให้ประชาชนมีอำนาจซื้อเพิ่มขึ้น เพื่อกระตุ้นให้คนจับจ่ายใช้สอย การหมุนเวียนของเงินเพิ่มขึ้น ระบบเศรษฐกิจก็เจริญเติบโตขึ้น ในทางตรงเมื่อเศรษฐกิจอยู่ในสภาพเฟื่องฟู ภาวะเงินเฟ้อ (Inflation) ก็เกิดขึ้น รัฐบาลสามารถใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือโดยการเพิ่มอัตราภาษีอากรให้สูงขึ้นเพื่อลดอำนาจซื้อของประชาชน อันเป็นผลให้เศรษฐกิจกลับคืนสู่ภาวะปกติที่สุด¹⁵

4) เป็นเครื่องมือของรัฐบาลในการสร้างเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ อันได้แก่ การดำรงไว้ซึ่งระดับการจ้างงานในอัตราสูง และให้ระดับราคาสินค้ามีเสถียรภาพ ซึ่งภาษีอากรเป็นเครื่องมือที่สำคัญของรัฐในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจแบบอัตโนมัติ (Autonomic Stabilizers) เช่น ในกรณีที่เศรษฐกิจอยู่ในภาวะถดถอยส่งผลให้ประชากรมีรายได้น้อย บริษัทต่าง ๆ มีกำไรจากการประกอบธุรกิจลดลง ภาษีที่รัฐจัดเก็บก็น้อยลงตามไปด้วย เมื่อภาษีที่รัฐจัดเก็บน้อยลงจะส่งผลกระตุ้นให้เกิดความต้องการมวลรวม (Aggregate Demand) เพิ่มขึ้น ซึ่งหมายถึงประชาชนหรือบริษัทมีเงินได้หลังจากหักภาษีเพิ่มขึ้น ซึ่งจะนำไปใช้ในการจับจ่ายใช้สอยหรือจ้างแรงงานเพิ่มขึ้น ซึ่งจะส่งผลให้เศรษฐกิจฟื้นจากภาวะถดถอย¹⁶

¹³ ปรีดา นาคเนาทิม, เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1, (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2531), น. 8.

¹⁴ สาขาวิชาเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, Public Economic (เอกสารการสอนชุดวิชาเศรษฐศาสตร์สาธารณะ Public Economic หน่วยที่ 8 - 15 (กรุงเทพมหานคร : มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2546), น. 7.

¹⁵ ปรีดา นาคเนาทิม, อั่งแล้ว เจริญรอดที่ 13, น. 10.

¹⁶ ปรีดา นาคเนาทิม, อั่งแล้ว เจริญรอดที่ 13, น. 43.

5) การส่งเสริมเศรษฐกิจอย่างต่อเนื่อง (Economic Growth) มาตรการทางภาษี เป็นเครื่องมือสำคัญในการกระตุ้นเศรษฐกิจมีการขยายตัวในอัตราที่เหมาะสม เช่น มาตรการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม ก็เป็นสิ่งที่กระตุ้นการบริโภคภายในอันเป็นผลให้มีการขยายตัวทางเศรษฐกิจ หรือกระตุ้นให้เกิดการลงทุนที่ก่อให้เกิดผลตอบแทนสูง เช่น การให้ประโยชน์ทางภาษี แก่อุตสาหกรรมบางประเภท เป็นต้น¹⁷

2.1.3 ประเภทของภาษีอากร

ภาษีอากรอาจจำแนกประเภทของภาษีได้หลายวิธีตามความมุ่งหมายของการแบ่ง ดังนี้

1. การจำแนกประเภทภาษีอากรตามฐานภาษี วิธีนี้แบ่งออกได้ ดังนี้¹⁸

ภาษีที่เก็บจากฐานเงินได้ (Income Base) ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่มของทรัพย์สินอันเกิดขึ้นเพราะทรัพย์สินเปลี่ยนมือ เป็นต้น

ภาษีที่เก็บจากฐานการบริโภค (Consumption Base) ภาษีที่เกิดขึ้นเมื่อมีการขาย การใช้สินค้าหรือบริการ หรือเก็บจากเครื่องบริโภค ได้แก่ ภาษีการขาย (ภาษีการค้า) ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิตเฉพาะ ภาษีสศกากร เป็นต้น

ภาษีที่เก็บจากฐานความมั่งคั่ง (Wealth Base) ภาษีที่เก็บจากทรัพย์สินมี 2 แบบ คือ การเก็บจากการถือครองกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครอง เช่น ภาษีโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้าง ภาษีที่ดิน ภาษีมรดก และการเก็บจากการที่ทรัพย์สินผ่านมือ เช่น ค่าธรรมเนียม ที่เก็บจากการโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินหรืออสังหาริมทรัพย์ เป็นต้น

2. การจำแนกประเภทภาษีอากรตามหลักการผลกภาระภาษี วิธีนี้แบ่งออกเป็นสองประเภท¹⁹

ภาษีทางตรง (Direct Tax) คือ ผู้เสียภาษีต้องรับภาระภาษีโดยตรง ไม่สามารถผลักภาระภาษีให้ผู้อื่นได้ เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ภาษีทรัพย์สิน ภาษีมรดก เป็นต้น ภาษีทางตรงเป็นภาษีที่เก็บจากฐานรายได้หรือทรัพย์สิน ไม่ทำให้ราคาสินค้าหรือบริการที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้ผลิตมีราคาเพิ่มขึ้นหรือถ้าน้อยมาก จึงถูกมองว่าเป็นธรรม เนื่องจากโดยปกติภาระภาษีจะมากขึ้นหรือน้อยลงตามฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี

¹⁷ สาขาวิชาเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, *อั่งแล้ว เศรษฐกิจที่ 14*, น. 8.

¹⁸ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, *อั่งแล้ว เศรษฐกิจที่ 10*, น. 21 - 22.

¹⁹ อรรถพร พจนานุรัตน์, *กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร Law of Taxation*, (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2547), น. 18 - 19.

2.2.1 หลักความเป็นธรรมและความเสมอภาคในการจัดเก็บภาษี (Equity)

หลักความเป็นธรรมเป็นหัวใจสำคัญในการจัดเก็บภาษีอากรที่จะทำให้ผู้ถูกจัดเก็บภาษีอากรยอมรับและถือปฏิบัติได้ โดยการจัดเก็บภาษีอากรจะต้องไม่ทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความรู้สึกเหลื่อมล้ำหรือถูกเลือกปฏิบัติ ซึ่งหลักการของความยุติธรรมนั้นจะต้องมีทั้งในส่วนของตัวบทกฎหมายและในส่วนของกระบวนการและวิธีการจัดเก็บ

หลักความเป็นธรรม สามารถแยกได้เป็นหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity) และหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Relative Equity)

ก. หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity)

หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์มีรากฐานมาจากแนวความคิดที่ว่า ภาระค่าใช้จ่ายของรัฐบาลนั้นควรจะกระจายไปยังประชาชนหรือผู้เสียภาษีทุกคนในจำนวนที่เท่ากัน ดังนั้นผู้เสียภาษีทุกคนจึงควรต้องเสียภาษีอากรคนละเท่า ๆ กันจึงจะเป็นธรรม²³ แต่การเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์มีข้อบกพร่องหลายประการ²⁴ ส่งผลให้การจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์จึงเป็นเพียงแนวคิดทางทฤษฎีเท่านั้น เพราะการจัดเก็บภาษีตามหลักนี้จะนำไปใช้ในทางปฏิบัติได้ ก็ต่อเมื่อฐานะทางเศรษฐกิจของบุคคลในสังคมมีความเท่าเทียมกัน ซึ่งเป็นไปไม่ได้ในโลกแห่งความจริง

ข. หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Relative Equity)

หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์เกิดขึ้นมาแทนที่หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ โดยหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์นี้จัดเก็บภาษีภายใต้คำนิยามว่า “การจัดเก็บภาษีในสถานการณ์ที่เหมือนกันและต่างกัน” ความเป็นธรรมทางภาษีอากรตามหลักนี้อาศัยเกณฑ์การพิจารณาจำนวนภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีแต่ละรายจะต้องเสียเปรียบเทียบกับประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐ หรือเปรียบเทียบกับความสามารถในการเสียภาษีแต่ละรายเป็นสำคัญ ดังนั้น หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์จึงแบ่งออกเป็นสองหลักย่อย คือ หลักผลประโยชน์ (Benefit Principle) และหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability - to - Pay Principle)²⁵

ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีภายใต้หลักผลประโยชน์ (The Benefit Principle) ตามหลักผลประโยชน์ ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีเกิดขึ้นได้เมื่อปัจเจกชนหรือกลุ่มบุคคลเสียภาษีตามผลประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐ หลักการนี้ถือว่า ภาษี คือ การจ่ายเงินสำหรับสินค้า

²³ ศุภรัตน์ ควณิกุล, เอกสารการสอนชุดวิชาเศรษฐศาสตร์สาธารณะ *Public Economic*, (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาราช, 2528), น. 124 - 125.

²⁴ รังสรรค์ ณะพรพันธ์, *ทฤษฎีการภาษีอากร*, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์คัดไทย, 2516), น. 42 - 43.

²⁵ ศุภรัตน์ ควณิกุล, *อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 23*, น. 125.

และบริการที่รัฐจัดหาให้ผ่านทางการใช้จ่ายสาธารณะของรัฐบาล ประชาชนที่ได้รับผลประโยชน์จากรัฐในลักษณะเดียวกันต้องจ่ายภาษีในจำนวนเท่ากัน ประชาชนที่ได้รับผลประโยชน์มากกว่าจะถูกจัดเก็บภาษีมากกว่าผู้ได้รับผลประโยชน์จากรัฐน้อยกว่า²⁶

ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีภายใต้หลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability - to - Pay Principle) ตามหลักความสามารถในการเสียภาษี ผู้เสียภาษีทุกคนจะถูกเก็บภาษีตามกำลังความสามารถในการเสียภาษี โดยไม่คำนึงถึงการใช้จ่ายของรัฐบาล โดยผู้ที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีเท่ากันจะจ่ายภาษีเท่ากัน ในขณะที่ผู้ที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีแตกต่างกันจะจ่ายภาษีต่างกัน ดังนั้น คนที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีสูงกว่าจะจ่ายภาษีในจำนวนที่สูงกว่าคนที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีที่น้อยกว่า ซึ่งปัจจัยในการวัดความสามารถในการเสียภาษี ได้แก่ เงินได้ ลักษณะของแต่ละบุคคล สถานภาพ รายจ่ายอันเป็นที่มาของรายได้²⁷ เช่น ผู้มีเงินได้ที่มิคุ้มสมรสน่าจะมีความสามารถในการเสียภาษีน้อยกว่าคนโสดเมื่อมีรายได้เท่ากัน เนื่องจากผู้ที่มีคู่สมรสย่อมมีรายจ่ายในการครองชีพสูงกว่าคนโสด ผู้ที่มีคู่สมรสจึงน่าจะมีเงินเหลือเพื่อนำไปจ่ายภาษีน้อยกว่าคนโสดเมื่อมีรายได้เท่ากัน²⁸ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษีจะช่วยแก้ปัญหาความเหลื่อมล้ำโดยการกระจายความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีได้²⁹

การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการจัดเก็บภาษีจะก่อให้เกิดความเป็นธรรมสองด้านด้วยกัน คือ ความเป็นธรรมในแนวนอน (Horizontal Equity) และความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity)

1) หลักความเป็นธรรมในแนวนอนหรือหลักความเสมอภาคในแนวนอน (Horizontal Equity) มีหลักว่า บุคคลผู้อยู่ในสถานการณ์เดียวกันควรถูกจัดเก็บภาษีเท่ากัน หรือคนที่มีรายได้เท่ากันควรจ่ายเงินเพื่อเป็นค่าภาษีในจำนวนที่เท่ากัน³⁰ หลักความเป็นธรรมในแนวนอนเป็นหลักที่นำไปประยุกต์ใช้ในตัวบทกฎหมายเพื่อเป็นหลักแห่งความเท่าเทียมกันขั้นพื้นฐาน เช่น ถ้าเราใช้รายได้เป็นดัชนีวัดความสามารถในการเสียภาษี ซึ่งภาษีเงินได้ (Income Tax) จะถูกรัฐบาลใช้เป็นเครื่องมือในการกระจายความเป็นธรรม โดยคนที่มีรายได้เท่ากันจะถูกจัดเก็บภาษีเท่ากัน³¹

²⁶ จิรศักดิ์ รอดจันทร์, *อ่างแล้ว เจริญรอดที่ 12*, น. 21 – 22.

²⁷ จิรศักดิ์ รอดจันทร์, *อ่างแล้ว เจริญรอดที่ 12*, น. 22 - 23.

²⁸ เพิ่งอ่าง.

²⁹ บุญธรรม ราชรักษ์, *อ่างแล้ว เจริญรอดที่ 6*, น. 46.

³⁰ จิรศักดิ์ รอดจันทร์, *อ่างแล้ว เจริญรอดที่ 12*, น. 29.

³¹ บุญธรรม ราชรักษ์, *อ่างแล้ว เจริญรอดที่ 6*, น. 50.

อย่างไรก็ดี เนื่องจากสถานะของบุคคลอาจแตกต่างกันไป เช่น คนโสด ผู้สมรสแล้ว ที่มีภาระต้องเลี้ยงดูครอบครัว ฯลฯ การจัดเก็บภาษีที่จะก่อให้เกิดความเป็นธรรมในแนวนอนได้นั้น จึงจำเป็นต้องคำนึงถึงความแตกต่างของสถานะบุคคลควบคู่กันไปด้วย ดังนั้น กฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของหลาย ๆ ประเทศจึงมีการยอมให้หักค่าลดหย่อนส่วนบุคคลและค่าลดหย่อนตามสถานภาพของครอบครัวรวมอยู่ด้วย³²

2) หลักความเป็นธรรมในแนวตั้งหรือหลักความเสมอภาคในแนวตั้ง (Vertical Equity) มีหลักว่า บุคคลที่อยู่ในสถานการณ์ที่แตกต่างกันควรรับภาระภาษีที่แตกต่างกัน หรือคนที่มีรายได้มาก ควรจ่ายเงินเพื่อเป็นค่าภาษีในจำนวนที่แตกต่างจากคนที่มีรายได้น้อย หรือ คนรวยจ่ายภาษีในจำนวนที่สูงกว่าคนจน³³

หลักความเป็นธรรมในแนวตั้งมีความแตกต่างกับหลักความเป็นธรรมในแนวนอนตรงที่ตามหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง บุคคลแต่ละคนจะเสียภาษีแตกต่างกันตามความสามารถในการเสียภาษี เช่น นาย ก เป็นที่ปรึกษากฎหมาย มีเงินได้จากการจ้างแรงงานในการเป็นที่ปรึกษาประจำบริษัทตามมาตรา 40 (1) โดยมาตรา 40 (1) มีต้นทุนในการก่อให้เกิดเงินได้น้อย กฎหมายจึงให้หักค่าใช้จ่ายได้น้อยกว่า ส่วน นาย ข ที่เป็นที่ปรึกษากฎหมายอิสระมีเงินได้ตามมาตรา 40 (6) ซึ่งมาตรา 40 (6) มีต้นทุนในการก่อให้เกิดเงินได้มากกว่า ประมวลรัษฎากรจึงกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้มากกว่า มาตรา 40 (1) จะเห็นได้ว่า นาย ก เมื่อมีต้นทุนในการก่อให้เกิดเงินได้น้อยกว่า นาย ข จึงมีความสามารถที่จะจ่ายภาษีได้มากกว่า นาย ข³⁴

ในการนำเอาหลักความเป็นธรรมทั้ง 2 ประการ ไปประยุกต์ใช้ จะต้องมีการวัดความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลออกมาเป็นเชิงปริมาณและควรสะท้อนถึงสวัสดิการทั้งสิ้นที่บุคคลได้รับ คือ ควรวัดกำลังความสามารถในความหมายอย่างกว้าง (Comprehensive) นั้นเอง แต่ในทางปฏิบัติเราไม่อาจวัดกำลังความสามารถในการเสียภาษีในความหมายอย่างกว้างได้³⁵ ดังนั้น ในการจัดเก็บภาษีเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในแนวนอน จึงอาจใช้ดัชนีในการวัดความสามารถในการเสียภาษี 3 ประการ คือ

(1) รายได้

³² ศุภรัตน์ วัฒนกุล, *อ้างแล้ว เจริญธรรม* ที่ 23, น. 126 - 127.

³³ จิรศักดิ์ รอดจันทร์, *บันทึกคำบรรยายวิชากฎหมายอากรชั้นสูงระดับชั้นปริญญาโท* วันที่ 7 มิถุนายน 2554, กรุงเทพมหานคร: คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2554.

³⁴ บุญธรรม ราชรักษ์, *อ้างแล้ว เจริญธรรม* ที่ 6, น. 50.

³⁵ *เพิ่งอ้าง.*

รายได้เป็นเครื่องวัดความสามารถในระยะเวลาหนึ่งของบุคคล เนื่องจากรายได้มีลักษณะประจำ³⁶ ดังนั้น รายได้จึงได้รับการยอมรับในการใช้เป็นดัชนีวัดความสามารถในการเสียภาษีอย่างกว้างขวาง และรายได้ในที่นี้เป็นการนิยามฐานภาษีในความหมายอย่างกว้าง (Comprehensiveness of Base) กล่าวคือ รายได้ หมายถึง การเพิ่มขึ้นของความมั่งคั่งของบุคคลไม่ว่าจะอยู่ในรูปแบบใด ๆ

(2) รายจ่าย

รายจ่ายเป็นเครื่องวัดว่าบุคคลผู้ใช้จ่ายนั้น ใช้จ่ายของหรือบริการและทรัพยากรของชาติไปเพียงใด ผู้ที่ใช้จ่ายของและบริการไปมากมีความเป็นอยู่ในทางเศรษฐกิจจากการใช้นั้นดีกว่าผู้ที่ใช้จ่ายของและบริการไปน้อย ในบางประเทศจึงมีการจัดเก็บภาษีอากรจํานวนค่าใช้จ่ายรวมในระหว่างปี โดยมีอัตราก้าวหน้าเช่นเดียวกับภาษีเงินได้³⁷

(3) ทรัพย์สินที่บุคคลแต่ละคนมีอยู่

ทรัพย์สินที่บุคคลแต่ละคนมีอยู่เป็นเครื่องวัดกำลังทางเศรษฐกิจของบุคคลในการแสวงหาประโยชน์จากทรัพย์สิน โดยให้เช่า ให้กู้ เพื่อขาย เพื่อใช้จ่าย ซึ่งบุคคลที่ไม่มีทรัพย์สินไม่อาจทำได้ ดังนั้น จึงมีภาษีอากรหลายประเภทที่เก็บจากทรัพย์สิน เช่น ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีสถยนต์ เป็นต้น

เมื่อเปรียบเทียบสิ่งชี้วัดความสามารถในการเสียภาษีทั้งหมด จะเห็นได้ว่ารายได้เป็นเครื่องวัดความสามารถที่ดีที่สุด เพราะนอกจากจะได้เปรียบทรัพย์สินเพราะเป็นฐานภาษีที่ดีที่จะไม่ถูกทำให้ฐานหดหายไปในตัวเองเช่นทรัพย์สินแล้ว ยังดีกว่ารายจ่าย เพราะการใช้จ่ายในสิ่งที่ยั่งยืน เช่น การบริโภคเพื่อการยังชีพและการรักษาพยาบาลในยามเจ็บป่วยไม่อาจเป็นเครื่องวัดความสามารถที่ดีและในทางปฏิบัติการเก็บภาษีจากการใช้จ่ายก็เป็นเรื่องที่ยุ่งยากมาก³⁸

กล่าวโดยสรุป หลักความเป็นธรรมและความเสมอภาคในการจัดเก็บภาษีนี้นี้ ตั้งอยู่บนแนวคิดพื้นฐานที่ว่าพลเมืองของทุก ๆ รัฐควรที่จะจ่ายเงินเพื่อสนับสนุนรัฐบาลหรือช่วยเหลือรัฐบาลของประเทศนั้น ๆ ในการบริหารหรือปกครองประเทศ โดยการบริจาคทรัพย์สินของตนให้แก่รัฐตามสัดส่วนแห่งความสามารถในการหารายได้ของพวกเขาแต่ละคน เพราะพวกเขาแต่ละคนจะได้รับประโยชน์ภายใต้ความคุ้มครองจากรัฐ³⁹ ดังนั้น ระบบภาษีอากรที่ดีต้องเป็นระบบที่มีความเป็นธรรมทั้งในระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันเองและระหว่างรัฐผู้จัดเก็บภาษีกับประชาชน

³⁶ ศุภรัตน์ คิวณกุล, *อ้างแล้ว เจริญรอดที่* 23, น. 126.

³⁷ เติ้งอ๋าง.

³⁸ เติ้งอ๋าง.

³⁹ เติ้งอ๋าง.

ผู้เสียภาษีอากรทั้งหลาย หลักความเป็นธรรมนี้นับเป็นหัวใจของระบบภาษีอากรที่ดี ถ้าหากระบบภาษีอากรใดปราศจากความเป็นธรรมแล้ว ความยินยอมเสียภาษีโดยสมัครใจก็คงจะเกิดขึ้นได้ยาก⁴⁰

2.2.2 หลักความแน่นอนชัดเจนในการจัดเก็บภาษี (Certainty)

ภาษีทุกประเภทที่จะจัดเก็บต้องเป็นที่แจ้งชัดและมีความแน่นอน ซึ่งสามารถแบ่งเป็น 4 ประการ คือ

1) ความแน่นอนว่าภาระภาษีตกแก่ผู้ใด (Certainty of Incidence) คือ กฎหมายภาษีอากรต้องมีความแน่นอนว่าต้องการให้ภาระภาษีที่แท้จริงตกแก่ผู้ใด ซึ่งจะทำให้สะดวกแก่เจ้าพนักงานจัดเก็บภาษีในการตีความกฎหมาย ซึ่งการตีความกฎหมายภาษีจะต้องมีความแน่นอนและยึดความถูกต้องตามหลักเกณฑ์และเจตนารมณ์ของกฎหมายเพื่อให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เกี่ยวข้องมิใช่การตีความเพื่อให้รัฐได้ประโยชน์สูงสุดแต่เพียงอย่างเดียว⁴¹

2) ความแน่นอนในเรื่องความรับผิดชอบในจำนวนภาษี (Certainty of Liability) คือ กฎหมายภาษีอากรต้องมีหลักเกณฑ์ที่แน่นอนชัดเจนเพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถกำหนดหรือคำนวณภาระภาษีของตนได้ นอกจากนั้นภาษีที่จัดเก็บควรจะมีจำนวนแน่นอนทั้งในเรื่องฐานภาษี อัตราภาษี ตลอดจนวันเวลาที่จัดเก็บอีกด้วย⁴²

3) ความแน่นอนในเรื่องขอบเขตที่ถือเป็นการหลบหลีกภาษี คือ ควรมีขอบเขตหรือจุดแบ่งที่แน่นอนระหว่างการกระทำที่เป็นการหนีภาษี (Tax Evasion) ซึ่งเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมายกับการเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) ซึ่งไม่ถือว่าเป็นผิดกฎหมาย และความแน่นอนในขอบเขตที่เจ้าพนักงานผู้จัดเก็บภาษีสามารถปฏิเสธ หรือไม่ยอมรับเทคนิคที่ใช้ในการหนีภาษี หรือเลี่ยงภาษี

4) ความแน่นอนในการคาดการณ์ภาษีที่จะเก็บได้ในแต่ละปีภาษี คือ กฎหมายภาษีอากรควรมีความแน่นอนจนกระทั่งหน่วยงานซึ่งมีหน้าที่จัดเก็บภาษีสามารถคาดการณ์ได้ถึงจำนวนภาษีที่จะเก็บได้ในปีหนึ่ง ๆ

ระบบภาษีอากรใดที่ปราศจากความแน่นอนย่อมจะเป็นช่องทางชักนำสู่การทุจริตของเจ้าหน้าที่ และก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีได้ เช่น ผู้เสียภาษีรายที่มีฐานะเหมือนกันอาจเสียภาษีไม่เท่ากัน ทั้งนี้ เพราะเจ้าหน้าที่บางรายอาจอาศัยความไม่ชัดเจน

⁴⁰ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546), น. 124.

⁴¹ จิตรศักดิ์ รอดจันทร์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 12, น. 52 - 53.

⁴² เพ็งอ้าง.

ของกฎหมายตีความช่วยเหลือผู้เสียภาษี โดยเรียกเรื่องเอาผลประโยชน์ส่วนตัว แต่ถึงแม้ไม่มีเจตนาทุจริตเจ้าหน้าที่ก็อาจใช้วิจารณ์ฐานที่แตกต่างกันตีความกฎหมายแตกต่างกัน เป็นต้น⁴³

กล่าวโดยสรุป ภาษีที่ดีจะต้องมีความแน่นอนชัดเจนว่าใครบ้างที่ต้องเสียภาษี ต้องเสียภาษีเท่าไร และเสียอย่างไร โดยอาศัยฐานอะไร ในอัตราเท่าไร กล่าวคือ ภาษีที่ปัจเจกชนแต่ละคนต้องรับภาระจ่ายควรที่จะแน่นอนชัดเจน ไม่มีการใช้อำนาจตามอำเภอใจ เวลาในการจ่ายภาษี วิธีการจ่าย จำนวนภาษีที่จะต้องจ่าย ทั้งหลายเหล่านี้จะต้องมีความชัดเจนและง่ายแก่ผู้จ่ายภาษี และต่อผู้อื่นทุก ๆ คน⁴⁴ หากระบบการจัดเก็บภาษีอากรใดมีความแน่นอนและชัดเจนดังกล่าวแล้วย่อมสร้างความสมัครใจในการเสียภาษีอากรได้ดีขึ้น⁴⁵

2.2.3 หลักความสะดวกในการจ่ายภาษี (Convenience of Payment)

หลักความสะดวกในการจ่ายภาษีของ อדם สมิท (Adam Smith) ต้องการให้ภาษีอากรทุกประเภทควรเรียกเก็บตามระยะเวลาและตามวิธีที่สะดวกที่สุด การเลือกระยะเวลาและวิธีที่ทำให้ความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีทำให้รัฐบาลสามารถเก็บเงินค่าภาษีได้มาก ทั้งยังประหยัดเวลาและค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีอีกด้วย นอกจากนี้ ตัวบทกฎหมายภาษีต้องใช้ภาษาที่เข้าใจง่าย หลักเกณฑ์ต่าง ๆ ต้องไม่สลับซับซ้อนจนคนทั่วไปไม่สามารถทำความเข้าใจได้ แบบฟอร์มและข้อกำหนดต่าง ๆ ที่ให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติจะต้องง่ายต่อการปฏิบัติ รวมถึงพนักงานเจ้าหน้าที่ก็ต้องอำนวยความสะดวกต่อผู้เสียภาษีด้วย⁴⁶

2.2.4 หลักความประหยัดหรือหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี (Economy)

หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีมียุทธศาสตร์หลักว่า ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่และค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีควรต้องต่ำที่สุด⁴⁷ เนื่องจากค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีมียุทธศาสตร์ต่อรายได้ของรัฐบาลที่เกิดจากการจัดเก็บภาษี ดังนั้น เพื่อที่รายได้จากการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลจะมีเพียงพอต่อความต้องการของรัฐบาล ค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีจึงควรต้องต่ำที่สุดเท่าที่

⁴³ ปรีดา นาคเนาวิท, *อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 13*, น. 127.

⁴⁴ จีรศักดิ์ รอดจันทร์, *อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 12*, น. 7.

⁴⁵ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, *อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 40*, น. 124.

⁴⁶ สมชัย อุษพันธ์, “ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการภาษีอากร,” ใน เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินและภาษีอากร ฉบับปรับปรุง สาขาวิชาวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, (นนทบุรี: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2538), น. 178.

⁴⁷ จีรศักดิ์ รอดจันทร์, *อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 12*, น. 34.

จะเป็นไปได้เมื่อเทียบกับรายได้จากการจัดเก็บภาษี⁴⁸ ส่วนค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษี ถือเป็นภาระที่เพิ่มขึ้นแก่ผู้เสียภาษีนอกจากจำนวนภาษีที่ต้องจ่าย ภาระที่เกิดขึ้นแก่ผู้เสียภาษีเนื่องจากค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่สูงอาจนำไปสู่การลดลงอย่างมากของรายได้ที่ใช้จ่ายได้ (Disposable Income)⁴⁹ และความไม่เต็มใจในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี⁵⁰ ทำให้เกิดการหลบหลีกหรือหนีภาษี⁵¹

นอกเหนือจากค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีที่ต่ำแล้ว ภาษีต้องก่อให้เกิดผลกระทบที่ไม่ตั้งใจให้เกิดแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด (Minimum Unintended Effect) หรือก่อให้เกิดการบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจอันนำมาซึ่งผลไม่จูงใจให้ผู้เสียภาษีทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจน้อยที่สุด (The Disincentive Effect)⁵² เนื่องจากภาษีเข้าไปยุ่งเกี่ยวและบิดเบือนต่อการตัดสินใจทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี กล่าวคือ ผู้เสียภาษีอาจเลือกที่จะไม่ประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ตนชอบและที่ตนถนัด เพราะกิจกรรมทางเศรษฐกิจดังกล่าวถูกจัดเก็บภาษี ผลที่ตามมา คือ ผู้เสียภาษีอาจเลือกที่จะทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ไม่ถูกจัดเก็บภาษี หรืออาจจะเลือกกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ถูกจัดเก็บภาษีไม่สูงแทนกิจกรรมที่ถูกจัดเก็บภาษีที่สูง⁵³ การบิดเบือนของภาษีที่ก่อให้เกิดผลไม่จูงใจให้ทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจนี้ เรียกว่า “ภาระส่วนเกิน” (Excess Burden) หรือ “ความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ” (Dead Weight Loss)⁵⁴ ผลคือ รัฐบาลอาจได้รับรายได้จากการจัดเก็บภาษีที่น้อยลง ดังนั้น ภาษีที่ดีเมื่อทำการจัดเก็บแล้วจะต้องไม่มีผลทำให้ประชาชนผู้เสียภาษีเกิดความท้อใจในการประกอบอาชีพ คือ ไม่อยากทำงานหรือทำงานน้อยลง หรือทำให้บรรดาธุรกิจต่าง ๆ หมดความต้องการที่จะลงทุน เพราะเกรงว่าผลกำไรที่ได้รับภายหลังที่หักภาษีแล้วจะไม่คุ้มกับการเสี่ยงในการลงทุน⁵⁵

⁴⁸ เพิ่งอ้าง.

⁴⁹ รายได้ที่ใช้จ่ายได้ หมายถึง “รายได้ทั้งหมดที่ครัวเรือนได้รับมา (เรียกว่าเงินได้ส่วนบุคคล – Personal Income) หักด้วยภาษีเงินได้ส่วนบุคคล รายได้ส่วนนี้แสดงถึงอำนาจซื้อที่แท้จริงและความสามารถในการออมของประชาชน” (อ้างถึงใน พจนานุกรมศัพท์เศรษฐศาสตร์ (น. 109), โดย วันรักษ์ มิ่งมณีนาทิน, 2542.)

⁵⁰ จิรศักดิ์ รอดจันทร์, อ้างแล้ว เจริญรอดที่ 12, น. 34.

⁵¹ เพิ่งอ้าง.

⁵² จิรศักดิ์ รอดจันทร์, อ้างแล้ว เจริญรอดที่ 12, น. 40.

⁵³ จิรศักดิ์ รอดจันทร์, อ้างแล้ว เจริญรอดที่ 12, น. 34.

⁵⁴ จิรศักดิ์ รอดจันทร์, อ้างแล้ว เจริญรอดที่ 12, น. 42.

⁵⁵ ปรีดา นาคเนาทิม, อ้างแล้ว เจริญรอดที่ 13, น. 39.

นอกจากนี้ ระบบภาษีควรจะเป็นกลางในทางเศรษฐกิจหรือระบบภาษีไม่ควรเข้าไปยุ่งเกี่ยวหรือบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีหรือควรมีผลกระทบต่อทางเลือกของประชาชนในทางเศรษฐกิจน้อยที่สุด วิธีการที่จะทำให้ระบบภาษีเป็นกลาง คือ การที่ต้องทำให้ระบบภาษีไม่ไปทำการบิดเบือนแรงจูงใจหรือบิดเบือนการตัดสินใจในการประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี

ภาษีที่ดีจะต้องประหยัด หมายความว่า จะต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บน้อย แต่เก็บภาษีได้มาก ในเรื่องค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บนี้จะต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายของสังคมในการบรรลุถึงการจัดเก็บภาษีนั่นจะคำนึงถึงค่าใช้จ่ายของรัฐบาลแต่เพียงฝ่ายเดียวไม่ได้ แต่ต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายของผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีด้วย กฎหมายภาษีอากรที่ดีตามหลักความเรียบง่ายต้องเป็นกฎหมายภาษีอากรที่ใช้ภาษาธรรมดา (Plain Language) ที่เข้าใจได้ง่าย ไม่ใช่ภาษากฎหมายและไม่ควรมีความซับซ้อน

กล่าวโดยสรุป ตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของอดัม สมิท (Adam Smith) มองว่า ภาษีอากรที่ดีควรจะต้องถูกออกแบบทั้งในแง่วิธีการดึงเงินออกจากกระเป๋าของประชาชนจะต้องทำอย่างประหยัดที่สุด และเข้าไปยุ่งเกี่ยวกับกระเป๋าเงินของประชาชนให้น้อยที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ นอกเหนือจากเงินที่ภานี้นำเข้าไปสู่คลังสาธารณะ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ ภาษีทุกชนิดควรที่จะออกแบบให้มีวิธีการจัดเก็บที่กระทบต่อเงินของประชาชนผู้เสียภาษีให้น้อยที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้⁵⁶

2.3 การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของประเทศไทย

การวัดความสามารถในการเสียภาษีของประชาชนแต่ละคนนั้น นอกจากจะวัดจากรายได้ และการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคของแต่ละคนแล้วยังใช้ความมั่งคั่ง หรือการถือครองทรัพย์สินของแต่ละคนเป็นเครื่องวัดอีกด้วย ภาษีทรัพย์สิน คือ ภาษีที่มีลักษณะการจัดเก็บโดยเพ่งเล็งถึงตัวทรัพย์สินเป็นสำคัญ โดยเรียกเก็บจากทรัพย์สินชนิดต่าง ๆ ทั้งที่มีรูปร่าง (Tangible) และที่ไม่มีรูปร่าง (Intangible) แยกไปตามประเภทของทรัพย์สิน ซึ่งตั้งอยู่ในท้องถิ่นหนึ่ง ๆ ตามมูลค่าของทรัพย์สินที่ทางการจะได้กำหนด เป็นต้นว่า อาจจะเป็นมูลค่าที่ใช้ซื้อขายกันหรือราคาที่ลงทุน โดยใช้อัตราภาษีแตกต่างกันตามประเภทหรือชนิดของการใช้ทรัพย์สิน และเรียกเก็บจากผู้ครองทรัพย์สิน หรือผู้มีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนั้น

⁵⁶ จิรศักดิ์ รอดจันทร์, *อ่าวแล้ว เจริญรอดที่ 12*, น. 7 - 8.

จากลักษณะของภาษีทรัพย์สินที่กล่าวข้างต้น สามารถแบ่งขอบเขตแห่งการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินที่จัดเก็บอยู่ในประเทศต่าง ๆ ได้เป็น 3 ลักษณะ คือ⁵⁷

- 1) ภาษีที่จัดเก็บจากทรัพย์สินโดยทั่วไป ทั้งสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์
- 2) ภาษีที่จัดเก็บจากทรัพย์สินเฉพาะอย่าง และ
- 3) ภาษีทรัพย์สินเมื่อโอนเปลี่ยนมือ

2.3.1 ความหมายของภาษีทรัพย์สิน

ภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) ตามความหมายอย่างกว้าง หมายถึง ภาษีที่มีลักษณะการจัดเก็บโดยเพ่งเล็งถึงตัวทรัพย์สินเป็นสำคัญ โดยเรียกเก็บจากทรัพย์สินชนิดต่าง ๆ ทั้งที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่าง แยกไปตามประเภทของทรัพย์สิน ซึ่งตั้งอยู่ในท้องถิ่นหนึ่ง ๆ ตามมูลค่าของทรัพย์สินที่ภาครัฐกำหนด โดยใช้อัตราภาษีแตกต่างกันออกไปตามสภาพท้องถิ่น และตามประเภทหรือชนิดของการใช้ทรัพย์สิน และเรียกเก็บจากผู้ครอบครองทรัพย์สิน หรือผู้มีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนั้น⁵⁸

อย่างไรก็ตาม ในความหมายเฉพาะตรงตามภาษาอังกฤษ คำว่า Property Tax หมายถึง ภาษีที่เก็บจากทรัพย์สินที่กำหนดให้เป็นที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเท่านั้น กล่าวคือ ทรัพย์สินเป็นวัตถุที่ถูกเก็บภาษี (Tax Object) ฐานของภาษีอาจเป็นมูลค่าของทรัพย์สิน (Capital Value) หรือราคาที่ดินที่ทรัพย์สินนั้น ๆ ซื้อขายกัน (หรือพึงจะซื้อขายกัน) ในตลาด หรือค่ารายปี (Rental Income) ของทรัพย์สินนั้น ๆ สุดแล้วแต่การกำหนดใช้ในกฎหมายทรัพย์สินนั้น⁵⁹ โดยภาษีทรัพย์สินเป็นภาษีที่มีการจัดเก็บจากฐานความมั่งคั่งที่วัดความสามารถในการเสียภาษีจากระดับทรัพยากรที่บุคคลได้สะสมไว้ในรูปของทรัพย์สินต่าง ๆ บนแนวคิดพื้นฐานที่ว่า ผู้มีทรัพย์สินสมบัติสะสมไว้มากย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีมากกว่าผู้ที่ไม่มียทรัพย์สินสมบัติสะสมไว้ เพราะผู้ที่มีทรัพย์สินสมบัติดังกล่าวอาจใช้ทรัพย์สินนั้นเป็นเครื่องมือในการหารายได้หรือสร้างประโยชน์ทางเศรษฐกิจได้

⁵⁷ ธิดา เพ็ชรอุสาหะ, “ปัญหาการบริหารจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2519), น. 5.

⁵⁸ สุภาพร ขงสุวรรณกุล, “แนวทางในการปรับปรุงกฎหมายภาษีทรัพย์สิน,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2536), น. 5.

⁵⁹ นิชนันท์ จังกาจิตต์, “ปัญหาเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่: แนวทางแก้ไข” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2537), น. 32.

เพิ่มขึ้นอีกประการหนึ่งได้ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีจากความมั่งคั่ง หรือทรัพย์สินที่ถือครองในลักษณะที่เหมาะสม จึงถือว่าเป็นภาษีที่ช่วยสร้างความเป็นธรรมในสังคมได้⁶⁰

2.3.2 ความสำคัญของการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน

ภาษีทรัพย์สินเป็นภาษีที่จัดเก็บจากตัวทรัพย์สินเป็นสำคัญ โดยมีเหตุผลสนับสนุนการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินไว้หลายประการ ดังนี้

1. พิจารณาจากหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ แนวคิดนี้ถือว่าผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินเป็นผู้ที่ได้รับประโยชน์จากราชการของรัฐหลายด้าน เช่น การสร้างถนนหนทาง การรักษาความปลอดภัย เป็นต้น ดังนั้น ผู้ที่เป็นเจ้าของทรัพย์สิน จึงควรจ่ายค่าบริการดังกล่าวให้แก่รัฐในรูปของภาษีอากร ซึ่งการเก็บภาษีทรัพย์สิน โดยพิจารณาจากหลักผลประโยชน์นี้ส่วนใหญ่ใช้เป็นเหตุผลสนับสนุนการจัดเก็บภาษีจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ทั้งนี้ เพราะบริการต่าง ๆ ด้านสาธารณูปโภค สาธารณูปการที่รัฐบาลโดยเฉพาะอย่างยิ่งรัฐบาลส่วนท้องถิ่นใช้ไปนั้น มีผลให้มูลค่าของทรัพย์สินดังกล่าวสูงขึ้น

2. พิจารณาจากหลักความสามารถในการชำระภาษี ที่ถือว่าผู้ที่มีการสะสมทรัพย์สินไว้มากย่อมมีความมั่งคั่ง และมีฐานะทางเศรษฐกิจสูง นั่นคือ ย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีอากรเพิ่มขึ้น⁶¹ นอกจากนี้ การเก็บภาษีทรัพย์สินยังเป็นการกระจายความเป็นธรรมในสังคมให้มากขึ้นด้วย เนื่องจากผู้ที่ร่ำรวยเท่านั้นที่จะสามารถครอบครองทรัพย์สินจำนวนมากได้ และการเก็บภาษีทรัพย์สินยังเป็นเครื่องมือที่ช่วยลดการถือครองทรัพย์สินในรูปแบบที่ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ในการผลิตได้ เช่น บ้านที่หรูหราเกินความจำเป็น ซึ่งเงินภาษีที่รัฐจัดเก็บได้นั้น อาจนำไปใช้ในทางที่เพิ่มพูนประสิทธิภาพการผลิตของสังคมหรือที่เป็นประโยชน์ต่อสังคมต่อไปได้⁶²

3. พิจารณาด้านการคลังส่วนท้องถิ่น การเก็บภาษีทรัพย์สินส่วนใหญ่พิจารณาจากหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ และทรัพย์สินที่มักจะได้รับผลประโยชน์จากราชการของรัฐโดยส่วนใหญ่แล้วจะเป็นทรัพย์สินประเภทอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งเคลื่อนที่ไม่ได้ และอยู่ในท้องถิ่นใดท้องถิ่นหนึ่ง ทั้งนี้ การเสียภาษีทรัพย์สิน นอกจากจะเป็นการแลกเปลี่ยนกับประโยชน์ที่พึงได้จากรัฐบาลส่วนท้องถิ่น

⁶⁰ วีระศักดิ์ เครือเทพ, การบริหารภาษีอากรและรายได้ของรัฐ: หลักการและแนวปฏิบัติสำหรับนักรัฐประศาสนศาสตร์, (กรุงเทพมหานคร: โครงการผลิตตำราและเอกสารการสอน คณะรัฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2548), น. 29.

⁶¹ จีรพรธม ชีรานนท์, ทฤษฎีและนโยบายการคลัง, (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์, 2548), น. 174.

⁶² เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, อ่างแล้ว เจริญรอดที่ 40, น. 311.

แล้ว ยังช่วยเป็นรายได้บำรุงท้องถิ่นนั้น ๆ ให้สามารถจับจ่ายใช้สอยสร้างความเจริญแก่ท้องถิ่นต่อไปได้

4. พิจารณาจากการกระจายฐานภาษีในการวางระบบการจัดเก็บภาษีที่ดินนั้น รัฐบาลจำเป็นต้องกระจายภาระการเสียภาษีไปในฐานภาษีในแต่ละประเภทอย่างทั่วถึงและยุติธรรม อันได้แก่ ฐานรายได้ ฐานการบริโภค และฐานความมั่งคั่ง⁶³ โดยการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินหรือการจัดเก็บภาษีจากฐานความมั่งคั่ง ถือเป็นการติดตามการจัดเก็บภาษีที่รัฐยังจัดเก็บไม่ทั่วถึงได้ กล่าวคือ ในกรณีที่รัฐไม่สามารถเก็บภาษีจากรายได้และการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคอย่างได้ผลแล้ว รัฐบาลจำเป็นต้องมาเก็บภาษีที่ตัวทรัพย์สินด้วย เนื่องจากรายได้ที่ทุกคนมีเหลือจากการหลบเลี่ยงภาษีประเภทต่าง ๆ นั้น ผลสุดท้ายจะถูกนำมาสะสมไว้ในรูปของทรัพย์สิน ซึ่งรัฐบาลก็ควรจะตามมาจัดเก็บภาษีเพื่อให้เกิดความทั่วถึงและยุติธรรม⁶⁴

2.3.3 หลักการทั่วไปของภาษีทรัพย์สิน

ภาษีทรัพย์สินของประเทศไทยในปัจจุบัน มีด้วยกันทั้งหมด 6 รูปแบบ อันได้แก่ ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีป้าย ภาษีและค่าธรรมเนียมล้อเลื่อนและรถยนต์ ภาษีการรับมรดก และค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน โดยตามวิธานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้วิจัยจะขอกล่าวถึงหลักการทั่วไปของภาษีทรัพย์สิน ในรูปแบบของภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ ซึ่งปัจจุบันภาษีทั้งสองรูปแบบดังกล่าว ได้ถูกปรับเปลี่ยนไปเป็นการจัดเก็บภาษีในรูปแบบของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งมีสาระสำคัญ ดังนี้

2.3.3.1 ภาษีโรงเรือนและที่ดิน

การจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินในอดีต เป็นไปตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475⁶⁵ ซึ่งมีหลักการทั่วไปในการจัดเก็บ ดังนี้

1. ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

บุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน ได้แก่⁶⁶

(1) เจ้าของทรัพย์สินที่ตั้งอยู่บนที่ดิน

⁶³ จีรพรรณ ชีรานนท์, ทฤษฎีและนโยบายการคลัง, (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์, 2548), น. 174.

⁶⁴ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546), น. 310.

⁶⁵ ปัจจุบันพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าวถูกยกเลิกไป โดยพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

⁶⁶ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475, มาตรา 40.

(2) เจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างและกรณีเจ้าของที่ดินกับเจ้าของโรงเรือนเป็นคนละคนกัน ให้เจ้าของโรงเรือนเป็นผู้รับผิดชอบเสียภาษีทั้งหมด

2. ทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน

ทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้นมีอยู่ 2 ประเภท คือ⁶⁷

(1) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ กับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ๆ

(2) ที่ดินซึ่งมิได้ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ

3. ทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี

ทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ได้กำหนดให้ทรัพย์สินดังต่อไปนี้⁶⁸ ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน

(1) พระราชวังอันเป็นส่วนของแผ่นดิน

(2) ทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะและทรัพย์สินของการรถไฟแห่งประเทศไทยที่ใช้ในกิจการการรถไฟโดยตรง

(3) ทรัพย์สินของโรงพยาบาลสาธารณะและโรงเรียนสาธารณะ ซึ่งกระทำกิจการอันมิใช่เพื่อเป็นผลกำไรส่วนบุคคล และใช้เฉพาะในการรักษาพยาบาลและในการศึกษา

(4) ทรัพย์สินซึ่งเป็นศาสนสมบัติอันใช้เฉพาะในศาสนกิจอย่างเดียว หรือเป็นที่อยู่ของสงฆ์

(5) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งปิดไว้ตลอดปีและเจ้าของมิได้อยู่เองหรือให้ผู้อื่นอยู่ นอกจากคนเฝ้า ในโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ หรือในที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกัน

(6) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างของการเคหะแห่งชาติที่ผู้เช่าซื้ออาศัยอยู่เองโดยมิได้ใช้เป็นที่พักเงินค่าหรือประกอบการอุตสาหกรรมหรือประกอบกิจการอื่นเพื่อหารายได้

(7) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งเจ้าของอยู่เอง หรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษาและซึ่งมิได้ใช้เป็นที่พักเงินค่าหรือประกอบการอุตสาหกรรม⁶⁹

⁶⁷ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475, มาตรา 6.

⁶⁸ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475, มาตรา 9.

⁶⁹ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475, มาตรา 10.

4. การประเมิน

การประเมินมีหลักการประเมินตามลำดับขั้นตอน ดังต่อไปนี้

(1) กรณีทรัพย์สินนั้นมีการให้เช่าและค่าเช่านั้นสมควรให้นำมาคิดเป็นค่ารายปี

(2) กรณีให้เช่าและค่าเช่านั้นไม่สมควรหรือหากค่าเช่าไม่ได้เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินประกอบกิจการเอง ให้เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินค่ารายปีโดยเทียบเคียงกับค่ารายปีของทรัพย์สินในปีที่ผ่านมาหรือเทียบเคียงกับค่ารายปีของทรัพย์สินที่อยู่ใกล้เคียงโดยปัจจุบัน กระทรวงมหาดไทยกำหนดแนวทางในการปฏิบัติให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นให้จัดทำบัญชีค่ารายปีมาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตรต่อเดือนของทรัพย์สินที่ให้เช่าในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น ๆ

(3) กรณีไม่อาจใช้การประเมินตาม (1) และ (2) ได้ให้ใช้มูลค่าของทรัพย์สินดังกล่าวมาคำนวณเป็นค่ารายปีแทน

การประเมินให้เจ้าพนักงานประเมินส่งหนังสือประเมินไปยังเจ้าของโรงเรือนหรือผู้เสียภาษีและให้ผู้เสียภาษีหรือเจ้าของทรัพย์สินเสียภาษีภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน

5. อัตราภาษี

อัตราภาษีของภาษีโรงเรือนและที่ดิน ได้แก่ ค่ารายปี คำว่า “ค่ารายปี” หมายถึง จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ในปีหนึ่ง ซึ่งก็คือค่าเช่าโดยคิดรวมเป็นรายปีในปีที่ล่วงผ่านมาสำหรับการคำนวณภาษี ทั้งนี้ ผู้รับประเมินจะต้องเสียค่าภาษีในอัตราร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี (ค่าเช่า)⁷⁰ กรณีที่เจ้าพนักงานเห็นว่า ค่ารายปีต่ำเกินกว่าความเป็นจริงมีอำนาจประเมินใหม่ได้

6. การชำระภาษี

เจ้าของทรัพย์สินเมื่อได้รับหนังสือแจ้งการประเมินแล้วให้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ภ.ร.ด.2) ภายในเดือนกุมภาพันธ์ โดยยื่นได้ที่สำนักงานองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในเขตที่ทรัพย์สินของตนเองตั้งอยู่⁷¹ ในกรุงเทพมหานครให้ยื่นได้ที่สำนักงานเขตและเมืองพัทยาให้ยื่นได้ที่ฝ่ายรายได้ เมืองพัทยา ภายใน 30 วัน นับตั้งแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินจากเจ้าพนักงานประเมิน ทั้งนี้ ผู้เสียภาษีสามารถชำระภาษีโดยทางธนาคาร ตัวแลกเงิน หรือชำระผ่านทางธนาคารตามระเบียบกระทรวงมหาดไทยกำหนดไว้ได้

⁷⁰ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475, มาตรา 8.

⁷¹ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475, มาตรา 38.

2.3.3.2 ภาษีบำรุงท้องที่

การจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ในอดีต เป็นไปตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508⁷² ซึ่งมีหลักการทั่วไปในการจัดเก็บ ดังนี้

1. ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่ ได้แก่ บุคคลผู้เป็นเจ้าของที่ดินในวันที่ 1 มกราคมของปี⁷³ โดยพระราชบัญญัติดังกล่าว ได้กำหนดคำนิยามของคำว่า “เจ้าของที่ดิน” ไว้ ดังนี้

“เจ้าของที่ดิน” หมายความว่า บุคคลหรือคณะบุคคลไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคล ซึ่งมีกรรมสิทธิ์ในที่ดิน หรือครอบครองอยู่ในที่ดินที่ไม่เป็นกรรมสิทธิ์ของตนเอง⁷⁴

2. ที่ดินที่เจ้าของที่ดินไม่ต้องเสียภาษี

ตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ได้กำหนดให้ที่ดินบางประเภทได้รับ ยกเว้นให้ไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในเขตท้องที่ของตนเอง ดังต่อไปนี้⁷⁵

- (1) ที่ดินที่เป็นที่ตั้งพระราชวังอันเป็นส่วนสาธารณสมบัติของแผ่นดิน
- (2) ที่ดินที่เป็นสาธารณสมบัติของแผ่นดินหรือที่ดินของรัฐที่ใช้ในกิจการของรัฐ หรือสาธารณะ โดยมีได้หาผลประโยชน์
- (3) ที่ดินของราชการส่วนท้องถิ่นที่ใช้ในกิจการของราชการส่วนท้องถิ่น หรือสาธารณะ โดยมีได้หาผลประโยชน์
- (4) ที่ดินที่ใช้เฉพาะการพยาบาลสาธารณะ การศึกษา หรือการกุศลสาธารณะ
- (5) ที่ดินที่ใช้เฉพาะศาสนกิจศาสนาใดศาสนาหนึ่ง ที่ดินที่เป็นกรรมสิทธิ์ของวัด ไม่ว่าจะใช้ประกอบศาสนกิจศาสนาใดศาสนาหนึ่งหรือไม่ หรือที่ศาลเจ้า โดยมีได้หาผลประโยชน์
- (6) ที่ดินที่ใช้เป็นสุสานและฌาปนสถานสาธารณะ โดยมีได้รับประโยชน์ตอบแทน
- (7) ที่ดินที่ใช้ในการรถไฟ การประปา การไฟฟ้าหรือการทำเรือของรัฐหรือที่ใช้เป็น สนามบินของรัฐ
- (8) ที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรียนที่ต้องเสียภาษีโรงเรียนและที่ดินอยู่แล้ว

⁷² ปัจจุบันพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าวถูกยกเลิกไป โดยพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

⁷³ พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508, มาตรา 7.

⁷⁴ พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508, มาตรา 6.

⁷⁵ พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508, มาตรา 8.

(9) ที่ดินของเอกชนเฉพาะส่วนที่เจ้าของที่ดินยินยอมให้ทางราชการจัดใช้เพื่อสาธารณประโยชน์ โดยเจ้าของที่ดินมิได้ใช้หรือหาผลประโยชน์ในที่ดินเฉพาะส่วนนั้น

(10) ที่ดินที่เป็นที่ตั้งที่ทำการขององค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษของสหประชาชาติ หรือองค์การระหว่างประเทศอื่น ในเมื่อประเทศไทยมีข้อผูกพันให้ยกเว้นตามอนุสัญญาหรือความตกลง

(11) ที่ดินที่เป็นที่ตั้งที่ทำการของสถานทูต หรือสถานกงสุล ทั้งนี้ ให้เป็นไปตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกัน

(12) ที่ดินตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

3. การประเมิน

เจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่เกี่ยวข้องเป็นผู้ทำการประเมินและแจ้งการประเมินเป็นหนังสือไปยังผู้เสียภาษีโดยวิธีการส่งทางไปรษณีย์ลงทะเบียนหรือปิดไว้ ณ ที่ดินดังกล่าวนั้นให้ผู้เสียภาษีรับทราบและทำการยื่นแบบรายการเสียภาษีบำรุงท้องที่ต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในเขตที่ดินของตนเองนั้นตั้งอยู่

4. การตีราคาปานกลางของที่ดิน

ราคาปานกลางของที่ดินเป็นมูลค่าของฐานภาษีบำรุงท้องที่ที่จะนำมากำหนดอัตราเสียภาษีบำรุงท้องที่ตามท้ายพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ ปัจจุบันยังคงใช้ราคาประเมินช่วงปี 2521 – 2524 เป็นราคาปานกลางของที่ดิน ซึ่งตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ที่กำหนดให้ทำการตีราคาปานกลางที่ดินทุกสี่ปี⁷⁶ การตีราคาปานกลางของที่ดินนั้นได้กำหนดให้นำราคาซื้อขายของที่ดินดังกล่าวไม่น้อยกว่า 3 ครั้งในหนึ่งปี โดยเอาแต่เฉพาะราคาที่ดิน ไม่รวมสิ่งปลูกสร้างมาคำนวณถัวเฉลี่ยเป็นราคาปานกลางของที่ดินนั้น ๆ กรณีไม่อาจหารราคาปานกลางจากที่ดินแปลงดังกล่าวได้ให้นำราคาที่ดินแปลงข้างเคียงทำการตีราคาปานกลางของที่ดินแทนหรือที่ดินแปลงอื่นที่มีลักษณะใกล้เคียงกัน⁷⁷

5. การชำระภาษีบำรุงท้องที่

ให้เจ้าของที่ดินยื่นแบบแสดงรายการที่ดิน(ภ.บ.ท.5) ต่อเจ้าพนักงานประเมิน ณ สำนักงานเขตหรือองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ดินของตนเองตั้งอยู่ในเขตเพื่อทำการชำระภาษีบำรุงท้องที่ในเดือนเมษายนของทุกปี หรือภายใน 30 วัน นับแต่ได้รับการแจ้งการประเมินจากพนักงานเจ้าหน้าที่ สถานที่ชำระภาษี ได้แก่ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ตั้งอยู่ในเขตที่ดินดังกล่าว

⁷⁶ พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508, มาตรา 21.

⁷⁷ พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508, มาตรา 13.

นั้น ในจังหวัดกรุงเทพมหานครและเมืองพัทยาให้ชำระได้ที่สำนักงานเขต ส่วนเมืองพัทยาให้ติดต่อที่ทำการเมืองพัทยาเพื่อทำการชำระภาษีดังกล่าว

กรณีเจ้าของที่ดินผู้มีหน้าที่เสียภาษีถึงแก่ความตาย หรือหายสาบสูญ หรือตกเป็นบุคคลไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถให้ผู้จัดการมรดกหรือทายาท ผู้รับมอบอำนาจ ผู้พิทักษ์ผู้อนุบาล แล้วแต่กรณี เป็นผู้ยื่นแบบแสดงรายการที่ดินแก่เจ้าพนักงานประเมินแทน⁷⁸ กรณีนิติบุคคลให้ผู้แทนนิติบุคคลนั้นยื่นแบบแสดงรายการที่ดินแทน⁷⁹

2.3.3.3 ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามกฎหมายไทยในปัจจุบัน เป็นไปตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ซึ่งถูกบัญญัติขึ้น โดยมีที่มาจากภารกิจที่รัฐบาลต้องการแก้ไขปัญหาอันเกิดจากข้อบกพร่องของการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ ซึ่งบัญญัติใช้บังคับมาเป็นเวลานานแล้ว ทำให้มีบทบัญญัติที่ไม่มีความเหมาะสมกับสถานการณ์ในปัจจุบันเกิดขึ้น ประกอบกับการประเมินภาษีตามกฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดินคิดคำนวณจากรายปีของโรงเรือน ส่วนภาษีบำรุงท้องที่ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีบำรุงท้องที่คิดคำนวณจากราคาปานกลางของที่ดินตามกฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาปานกลางของที่ดินสำหรับการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ ตลอดจนขั้นตอนการดำเนินการ และปฏิบัติการในเรื่องต่าง ๆ ยังมีความแตกต่างกันสมควรยกเลิกกฎหมายทั้งสองฉบับดังกล่าว และให้ใช้กฎหมายว่าด้วยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแทน โดยประเมินฐานภาษีจากมูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างและจัดเก็บโดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น รวมทั้งสมควรกำหนดให้การดำเนินการต่าง ๆ เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีสอดคล้องกับหลักการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นด้วย⁸⁰ ดังนั้น กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ตราขึ้นใหม่นี้ จึงส่งผลเป็นการเพิ่มรายได้ให้กับรัฐและยังเป็นการกระจายอำนาจสู่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น กล่าวคือ

กฎหมายฉบับนี้ ได้ยกเลิกการยกเว้นการจัดเก็บภาษีให้กับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย หรืออีกนัยหนึ่ง แม้ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างใด ใช้เป็นที่อยู่อาศัย ก็ยังต้องเสียภาษีตามกฎหมายฉบับนี้ จึงเป็นการขยายฐานภาษีออกไปให้กว้างขึ้น เพื่อครอบคลุมผู้เสียภาษีทั้งหมดรวมทั้งได้บัญญัติใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ของคณะกรรมการประจำจังหวัดที่กำหนดโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ ซึ่งเป็นราคาที่สูงกว่าราคาปานกลางที่ใช้ในการคำนวณภาษีบำรุงท้องที่ กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฉบับนี้ จึงส่งผล

⁷⁸ พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508, มาตรา 25.

⁷⁹ พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508, มาตรา 26.

⁸⁰ บันทึกหลักการและเหตุผลประกอบร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ...

เป็นการเพิ่มรายได้ให้กับรัฐ นอกจากนี้ กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง บัญญัติให้อำนาจแก่ท้องถิ่นในการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ และให้อำนาจแก่คณะกรรมการ ซึ่งประกอบด้วยผู้บริหารท้องถิ่นนั้น กำหนดอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัด⁸¹

การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เป็นไปตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ซึ่งมีหลักการทั่วไปในการจัดเก็บ ดังนี้

1. ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้แก่⁸²

- 1) บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล ซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง
- 2) ผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สินของรัฐ
- 3) ผู้มีหน้าที่ชำระภาษีแทนผู้เสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ เช่น ผู้จัดการมรดก

หรือทายาท ผู้จัดการทรัพย์สิน เป็นต้น

2. ผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจจัดเก็บภาษีจากที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น⁸³ โดยกำหนดนิยามของ “องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น” หมายถึง เทศบาล องค์การบริหารส่วนตำบล กรุงเทพมหานคร เมืองพัทยา และองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอื่นตามที่มิได้กำหนดจัดตั้งแต่ไม่หมายความรวมถึงองค์การบริหารส่วนจังหวัด⁸⁴

3. ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กำหนดให้ทรัพย์สินดังต่อไปนี้ ต้องเสียภาษีตามกฎหมาย

- 1) ที่ดิน
- 2) สิ่งปลูกสร้าง
- 3) ห้องชุด
4. ฐานภาษี อัตราภาษี และวิธีการคำนวณภาษี

ฐานภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง คือ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

⁸¹ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562, มาตรา 21.

⁸² พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 5.

⁸³ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 7.

⁸⁴ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 5.

การคำนวณภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง จะใช้ฐานภาษีจากราคาประเมินของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง หักด้วยมูลค่าของฐานภาษีที่ได้รับการยกเว้น แล้วคูณด้วยอัตราภาษีที่จัดเก็บจริงตามการใช้ประโยชน์⁸⁵ ซึ่งอัตราภาษีตามที่กฎหมายกำหนดนั้น มีรายละเอียด ดังต่อไปนี้⁸⁶

การใช้ประโยชน์	อัตราภาษี
1. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม	สูงสุดไม่เกินร้อยละ 0.15 ของฐานภาษี
2. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย	สูงสุดไม่เกินร้อยละ 0.3 ของฐานภาษี
3. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่นนอกจาก 1 หรือ 2	สูงสุดไม่เกินร้อยละ 1.2 ของฐานภาษี
4. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ	สูงสุดไม่เกินร้อยละ 1.2 ของฐานภาษี

5. การยกเว้นภาษี

ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กำหนดให้มีการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของที่ดินเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัย จำนวนไม่เกิน 50 ล้านบาท กรณีที่บุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของเฉพาะสิ่งปลูกสร้างและใช้เป็นที่อยู่อาศัย ได้รับยกเว้นจำนวนไม่เกิน 10 ล้านบาท และสำหรับกรณีที่ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมอยู่ในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใด ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น รวมกันในการคำนวณภาษีไม่เกิน 50 ล้านบาท

6. การประเมินภาษี

องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะเป็นผู้แจ้งการประเมินโดยส่งแบบประเมินให้แก่ผู้เสียภาษีภายในเดือนกุมภาพันธ์ ซึ่งต้องมีรายละเอียดเกี่ยวกับรายการที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ราคาประเมิน ทุนทรัพย์ อัตราภาษี และจำนวนภาษีที่ต้องชำระ โดยผู้เสียภาษีมีหน้าที่ต้องชำระภาษีต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นส่วนราชการ หรือหน่วยงานของรัฐที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

⁸⁵ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 42.

⁸⁶ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 37.

มอบหมาย ภายในเดือนเมษายนของทุกปี โดยชำระผ่านทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ หรือผ่านธนาคาร หรือโดยวิธีการอื่นใดตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด

7. เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

หากผู้เสียภาษีไม่ได้ชำระภาษีภายในกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนด ก็จะต้องเสียเบี้ยปรับร้อยละ 40 ของจำนวนภาษีค้างชำระและเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1 ต่อเดือน ของจำนวนภาษีที่ค้างชำระ

8. การรวบรวมข้อมูลการจัดเก็บภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

ตามมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กำหนดให้ในแต่ละปี องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ยกเว้นกรุงเทพมหานคร จัดส่งข้อมูลเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี จำนวนภาษีที่จัดเก็บได้ มูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีให้แก่คณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัด⁸⁷ โดยให้คณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัดรวบรวมข้อมูลขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และจัดส่งให้แก่กระทรวงมหาดไทย

2.3.4 ข้อจำกัดของการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน

การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินเป็นการจัดเก็บภาษีที่สอดคล้องกับหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ และหลักความสามารถในการชำระภาษี ที่ถือเป็นเครื่องมือสำคัญในการสร้างรายได้ให้กับรัฐบาล ช่วยกระจายฐานภาษีให้ทั่วถึง และช่วยกระจายความเป็นธรรมในสังคมได้ แต่อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินยังมีข้อจำกัดอยู่หลายประการ ดังนี้

1. การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินที่พิจารณาจากหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ โดยถือว่าเจ้าของทรัพย์สินควรจ่ายเงินค่าภาษีให้แก่รัฐในการได้รับบริการหลายด้านจากรัฐบาลนั้น แต่ในทางปฏิบัติกลับไม่สามารถวัดและประเมินออกมาได้แน่นอนว่า เจ้าของทรัพย์สินคนใดได้รับประโยชน์มากน้อยเท่าใด สำหรับอสังหาริมทรัพย์ยังพอสามารถประเมินได้บ้าง โดยพิจารณาจากเนื้อที่และทำเลที่ตั้ง แต่ถ้าเป็นสังหาริมทรัพย์คงยากต่อการพิสูจน์ถึงประโยชน์ที่ได้รับ นอกจากนี้ยังมีบริการหลายอย่างที่รัฐมุ่งให้แก่บุคคลทั่วไป เช่น การศึกษา หรือการป้องกันประเทศ

⁸⁷ ระเบียบกระทรวงมหาดไทย ว่าด้วยการดำเนินการตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ข้อ 3

กรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัด ได้รับเลือกจากนายกเทศมนตรี นายกองค์การบริหารส่วนตำบล และผู้บริหารท้องถิ่นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอื่นในจังหวัด ยกเว้นนายกองค์การบริหารส่วนจังหวัด

ซึ่งผู้ที่มีหรือไม่มีทรัพย์สินต่างก็ได้รับประโยชน์นั้น เพราะฉะนั้นการเรียกเก็บภาษีจากผู้ที่มทรัพย์สินเท่านั้น ก็อาจทำให้เกิดภาระแก่ผู้เสียภาษียากกว่าได้

2. การถือทรัพย์สินเป็นเครื่องวัดความสามารถทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีอากรนั้น อาจไม่เป็นจริงเสมอไป เนื่องจากลักษณะของทรัพย์สินมีหลายรูปแบบด้วยกัน ซึ่งทรัพย์สินบางประเภทอาจไม่ก่อให้เกิดรายได้แก่เจ้าของ ทำให้เกิดความยากลำบากแก่เจ้าของทรัพย์สินที่จะต้องหาเงินมาเสียภาษี

3. ปัญหาในทางปฏิบัติที่เกิดขึ้นในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินโดยทั่วไป ได้แก่ การประเมินราคาทรัพย์สิน การหลบหลีกและการหลีกเลี่ยงภาษีทรัพย์สิน⁸⁸

4. ในกรณีที่รัฐบาลเก็บภาษีจากรายได้และการบริโภคได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยแล้ว การจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน อาจเป็นการซ้ำเติมประชาชน เป็นการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนได้ เนื่องจากทรัพย์สินที่แต่ละคนมีอยู่นั้น มักจะเป็นการสะสมจากรายได้ที่ถูกเก็บภาษีไปแล้ว ดังนั้น รัฐบาลจำเป็นต้องพิจารณาการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินอย่างรอบคอบ แต่ปัญหาดังกล่าวอาจแก้ไขได้ด้วยการยกเว้นไม่เก็บภาษีสำหรับผู้ซึ่งครอบครองทรัพย์สินในบางรูปในมูลค่าที่รัฐบาลกำหนด เช่น รัฐบาลจะไม่เก็บภาษีจากบ้านและที่อยู่อาศัยที่มีมูลค่าไม่เกินเงินจำนวนหนึ่ง ถ้าใครที่มีบ้านที่เกินกว่าราคาหรือมูลค่าดังกล่าวแล้ว ก็จะต้องเสียภาษี เป็นต้น ซึ่งจะเป็นการเก็บภาษีตามหลักความสามารถของผู้เสียภาษี⁸⁹

2.4 วิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน

วิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินนั้น ในประเทศต่าง ๆ ใช้วิธีประเมินราคาทรัพย์สินตามราคาตลาดเป็นหลัก การประเมินตามวิธีนี้นับว่ามีข้อกำหนดให้การประเมินเป็นไปโดยถูกต้อง และให้ความเป็นธรรมต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีทุกคนมากที่สุดเท่าที่จะทำได้ โดยเริ่มตั้งแต่จัดให้มีการสำรวจทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษี โดยถูกต้องสมบูรณ์แล้ว จึงประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อเป็นฐานเรียกเก็บภาษีทรัพย์สินต่อไป

⁸⁸ จีรพรธณ ชีรานนท์, ทฤษฎีและนโยบายการคลัง, (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์, 2548), น. 175.

⁸⁹ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลัง : ว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, พิมพ์ครั้งที่ 8 (กรุงเทพมหานคร:มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546), น. 310 - 311

โดยทั่วไปการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจะมีขั้นตอนการปฏิบัติ ดังนี้⁹⁰

1. การสำรวจทรัพย์สิน
2. การทำบัญชีทรัพย์สิน
3. การประเมินราคาทรัพย์สิน
4. การทำบัญชีทรัพย์สินรวม
5. การยื่นแบบแสดงรายการ และการชำระภาษี

2.4.1 การสำรวจทรัพย์สิน

การสำรวจทรัพย์สินนั้น จะต้องกำหนดให้เจ้าของทรัพย์สินแสดงรายการทรัพย์สินต่อเจ้าหน้าที่ โดยเจ้าพนักงานประเมิน ไม่จำเป็นต้องออกไปสำรวจทรัพย์สินเอง แต่อาศัยการเปรียบเทียบรายการทรัพย์สินที่ผู้เสียภาษีนำมาแสดง โดยเปรียบเทียบกับปีก่อน ๆ เป็นรายบุคคล การใช้วิธีการเช่นนี้ อาจทำให้เกิดกรณีการหลีกเลี่ยงภาษีทรัพย์สินประเภทสังหาริมทรัพย์ได้ เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินจะพยายามหลีกเลี่ยงภาษีโดยไม่นำทรัพย์สินมาแสดงต่อเจ้าพนักงาน ยกเว้นทรัพย์สินบางประเภทที่กฎหมายกำหนดให้ต้องจดทะเบียนกับทางราชการ เช่น ยานพาหนะ รถยนต์ เป็นต้น ทรัพย์สินประเภทนี้เจ้าพนักงานประเมินสามารถตรวจสอบกับทะเบียนของทางราชการได้ จึงยากที่จะหลบหนีภาษี ส่วนทรัพย์สินประเภทสังหาริมทรัพย์นั้นมีทะเบียนควบคุม หากเจ้าของทรัพย์สินจะจำหน่าย จ่ายโอน หรือตกทอดทางมรดกจะต้องไปดำเนินการจดทะเบียนกับเจ้าหน้าที่ เจ้าของทรัพย์สินประเภทนี้จึงยากแก่การหลีกเลี่ยงภาษี การสำรวจรายละเอียดเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์นั้น อาจพิจารณาได้จากแหล่งต่าง ๆ เช่น บันทึกเกี่ยวกับที่ดิน รายการแสดงการโอนกรรมสิทธิ์ทรัพย์สิน รายงานทางการค้า ใบอนุญาตให้ทำการก่อสร้าง การออกสำรวจของพนักงานเจ้าหน้าที่ เป็นต้น⁹¹

ในการสำรวจทรัพย์สินต่าง ๆ เจ้าหน้าที่จะต้องมีเครื่องมือหรืออุปกรณ์ต่าง ๆ เพื่อช่วยให้การสำรวจนั้นเป็นไปโดยถูกต้องใกล้เคียงต่อความเป็นจริงมากที่สุด หากไม่มีอุปกรณ์ดังกล่าว อาจทำให้การปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ไม่บรรลุผลและอาจทำให้ประชาชนผู้เสียภาษีไม่ได้รับความเป็นธรรม โดยเครื่องมือที่ใช้ประกอบการสำรวจและการประเมินราคาทรัพย์สิน เพื่อเป็นฐานภาษีทรัพย์สินที่สำคัญ ได้แก่

⁹⁰ ยุทธนา อินเฉลิม, “การปฏิรูปการบริหารหน่วยงานจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2559), น. 23 – 28.

⁹¹ Connecticut Association of Assessing Officer, Handbook for Connecticut Assessors, (The University of Connecticut, Storrs, Connecticut, 1963), p. 40 - 41.

(1) แผนที่ หรือแผนที่ภาษี ซึ่งแสดงมูลค่าของที่ดินที่ทันสมัยและถูกต้อง เพื่อสิ่งจำเป็นสำหรับการประเมินราคาที่ดินที่สมบูรณ์และเป็นธรรม แผนที่แสดงให้เห็นถึงที่ตั้งของทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษี ขนาดและลักษณะของที่ดินแต่ละแปลง และแสดงให้เห็นถึงมูลค่าอันแท้จริงของทรัพย์สินตามสภาพที่ตั้ง แผนที่ภาษีนี้นำขึ้นตามมาตราส่วนของที่ดินตามความเป็นจริง ที่ถูกต้องพร้อมด้วยรายละเอียดของที่ดินแต่ละแปลง อาณาเขตของทรัพย์สินเส้นผ่านศูนย์กลาง และพื้นที่แต่ละแปลง และเครื่องหมายประจำของที่ดินแปลงต่าง ๆ

(2) บัตรบันทึกรายการ ซึ่งมีหลายแบบ ตามที่ได้มีระเบียบบังคับกำหนดไว้ เช่น แบบสำรวจ (Field Sheet) บัตรแสดงสถานที่ตั้งของทรัพย์สินตามสภาพของถนน (Street Card) บัญชีภาษี (Tax List) เป็นต้น นอกจากนี้ บางแบบยังกำหนดให้พนักงานบันทึกรายละเอียดเกี่ยวกับทรัพย์สิน เช่น รูปร่าง ลักษณะของทรัพย์สิน บันทึกการซื้อขายแลกเปลี่ยนกรรมสิทธิ์กัน เป็นต้น

(3) เครื่องช่วยอื่น ๆ เครื่องช่วยในการประเมินของพนักงานนอกจากที่ได้กล่าวมาแล้ว พนักงานประเมินอาจจัดทำบัญชีอื่น ๆ เพิ่มขึ้นอีก เพื่อช่วยบันทึกรายการทรัพย์สินที่มีการเปลี่ยนแปลงไปจากปกติ เช่น บัญชีแสดงการเปลี่ยนแปลงกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษี สำเนาใบอนุญาตให้ทำการก่อสร้างของเทศบาล เป็นต้น

2.4.2 การทำบัญชีทรัพย์สิน

เมื่อเจ้าหน้าที่ประเมินทรัพย์สินได้ทำการสำรวจสถานที่ตั้งของทรัพย์สินต่าง ๆ เรียบร้อยแล้วจะต้องมีการทำบัญชีทรัพย์สินให้ถูกต้อง บัญชีทรัพย์สินนี้จะจัดทำขึ้น โดยนำข้อมูลเกี่ยวกับที่ดิน เช่น โฉนด ข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งปลูกสร้างจากหน่วยงานที่ถูกต้อง ส่วนแบบฟอร์มต่าง ๆ ที่ใช้ในการทำบัญชีภาษีหรือลงรายการเกี่ยวกับทรัพย์สินต่าง ๆ นี้ ควรจะได้รับอนุมัติเป็นทางการเสียก่อน การทำบัญชีทรัพย์สินจะต้องมีข้อมูลของเจ้าของทรัพย์สิน พร้อมบอกรายละเอียดของทรัพย์สิน ได้แก่ ชื่อของเจ้าของทรัพย์สิน ตำบลที่อยู่ของผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สิน ท่าที่ตั้งของทรัพย์สิน และรายละเอียดต่าง ๆ ตามที่กฎหมายกำหนด รวมถึงขนาด ปริมาณ และลักษณะของที่ดินแต่ละแปลงตามโฉนดที่ดินแต่ละแปลงนี้ควรแยกรายละเอียดออกจากกัน เพราะเป็นวิธีที่ช่วยให้พนักงานประเมินเชื่อได้ว่า ได้รวบรวมรายการเกี่ยวกับที่ดินไว้แล้วโดยครบถ้วน นอกจากนี้ การแยกแสดงรายการที่ดินออกเป็นแปลง ๆ นี้ ยิ่งสะดวกต่อการอ่านจากแผนที่ในอันที่จะพิจารณาเรียกเก็บภาษีจากที่ดินที่มีการแบ่งขายให้บุคคลอื่นต่อไปอีกด้วย

2.4.3 การประเมินราคาทรัพย์สิน

หลักในการประเมินราคาทรัพย์สิน เพื่อเป็นฐานเรียกเก็บภาษีทรัพย์สินนี้ อาจจำแนกหลักเกณฑ์ออกได้ ดังนี้ คือ

(1) ตามมูลค่าหรือราคาของทรัพย์สิน เจ้าพนักงานประเมินจะกำหนดเอาไว้ว่า ทรัพย์สินที่มีมูลค่าหรือราคาขนาดใดจะต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละเท่าใด คือ ใช้มูลค่าหรือราคาของทรัพย์สินเป็นฐานภาษีเลย

(2) ตามประเภทและขนาดของทรัพย์สิน เจ้าพนักงานจะกำหนดว่าทรัพย์สินประเภทใดและขนาดใด ควรจะมีราคาเท่าใด เพื่อเป็นฐานในการเรียกเก็บภาษี

(3) ตามรายได้ที่ได้รับจากการใช้หรือการให้เช่า ทรัพย์สินบางอย่างทำรายได้ให้กับผู้เป็นเจ้าของในอัตราที่ต่างกัน เจ้าพนักงานประเมินอาจถือเอารายได้ที่ผู้เป็นเจ้าของได้รับเป็นเกณฑ์ในการประเมินราคาทรัพย์สิน ตามวิธีนี้จะทำให้ภาษีเปลี่ยนแปลงอยู่เรื่อย ๆ เมื่อเศรษฐกิจตกต่ำ รายได้ก็จะตกต่ำไปด้วย ทำให้รัฐบาลเก็บภาษีได้น้อย

(4) จากการโอนหรือเปลี่ยนมือกันโดยอาศัยมูลค่าหรือราคา หรือปริมาตร เป็นเกณฑ์ในการคำนวณ

โดยทั่วไปยึดเอาการประเมินราคาเพื่อเป็นฐานเรียกเก็บภาษีทรัพย์สินจากมูลค่าหรือราคาของทรัพย์สิน แต่เนื่องจากบุคคลมีทรัพย์สินไว้เพื่อความมุ่งหมายแตกต่างกัน ทรัพย์สินรูปแบบต่าง ๆ จึงมีมูลค่าไม่เหมือนกันและอาจแตกต่างกันได้ในทัศนะของแต่ละบุคคล ดังนั้นจึงเป็นการยากมากที่กฎหมายจะยื่นมือเข้าไปวางหลักเกณฑ์ตายตัว ในอันที่จะกำหนดราคาทรัพย์สินเพื่อเป็นฐานภาษีที่พอใจแก่ทุกคนได้ การขัดแย้งระหว่างผู้มีหน้าที่ประเมินกับผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีจึงมีขึ้นได้เสมอ ในทางปฏิบัติในการกำหนดราคาทรัพย์สิน เจ้าหน้าที่จะทำสมุดคู่มือการประเมินขึ้นไว้ กำหนดว่า บ้านขนาดไหนสร้างด้วยอะไร ซ่อมแซมเมื่อไรที่ดินอยู่ที่ไหน การค้าขายเป็นอย่างไร ฯลฯ ควรจะประเมินราคาเท่าใด สมุดนี้จะทำขึ้นให้คีก็ต้ออาศัยเทคนิคช่างหรือวิศวกร และสถาปนิกประกอบด้วย ถ้าเป็นราคาทรัพย์สินชนิดอื่น ๆ ก็อาจต้องอาศัยนักธุรกิจเป็นผู้ให้ความคิดเห็น²² ในแต่ละท้องถิ่นมักจะกำหนดราคาทรัพย์สินไม่เหมือนกัน บางแห่งก็ถือตามราคาตลาด บางแห่งก็ถือตามราคาทุน แต่อย่างไรก็ตาม เราพอจะถือเป็นหลักในขั้นต้นนี้ได้ว่า ราคาทรัพย์สินที่พึงเสียภาษีนั้น ควรจะเป็นราคาของทรัพย์สินที่กำหนดขึ้นจากราคาตลาดเสรีที่การซื้อขายเกิดจากความตั้งใจที่จะซื้อขายจริงของผู้ซื้อขายในตลาดนั้นเป็นเกณฑ์²³

ปัจจุบันนี้ ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการตีราคาไว้ว่า มูลค่าที่ถูกต้องและแท้จริงของทรัพย์สินในปัจจุบัน จะต้องเป็นราคาตลาดที่ยุติธรรมมิใช่เป็นราคาที่ถูกระงับให้เป็นไปหรือเป็นราคาที่ใช้ในการเลหลัง และทรัพย์สินนั้นต้องเป็นไปตามราคาตลาดในช่วงระยะเวลา

²² บุญชนะ อัดถาวร, ทฤษฎีและทางปฏิบัติ, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์รุ่งเรืองธรรม, 2500), น. 60.

²³ ธิดา เพ็ชรอุสาหะ, “ปัญหาการบริหารจัดการเก็บภาษีทรัพย์สิน,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2519), น. 23 – 45.

ที่ทั้งสองฝ่ายมีความสมัครใจที่จะซื้อขายหรือแลกเปลี่ยนกรรมสิทธิ์การเป็นเจ้าของ และมีความสามารถในการเป็นเจ้าของทรัพย์สินอย่างสมเหตุสมผล

การประเมินภาษีทรัพย์สิน พนักงานประเมินจำเป็นต้องเป็นผู้มีความรู้อย่างกว้างขวาง เช่น ทางด้านเศรษฐศาสตร์ บัญชี วิศวกรรม และอาจจะต้องมึนักกฎหมายรวมอยู่ด้วย เนื่องจากวิธีการประเมินมีความยุ่งยากพอสมควร เพราะการตีราคาของทรัพย์สินแต่ละประเภทมักจะมีปัญหาวิธีการ และหลักสำคัญในการประเมิน ควรจะอยู่ที่การให้ความเป็นธรรมเป็นสำคัญ และโดยนัยนี้อาจกำหนดเป็นหลักกว้าง ๆ ได้ว่า ราคาของทรัพย์สินเพื่อเป็นเกณฑ์การเสียภาษีนั้น ควรเป็นราคาของทรัพย์สินที่กำหนดขึ้นจากตลาดเสรีที่การซื้อขายเกิดจากความตั้งใจซื้อขายจริงของผู้ซื้อขายในตลาดนั้น และมีใช่เป็นราคาที่ถูกระงับให้เป็นไป หรือจากราคาที่ใช้ในการเลหลัง แต่ควรจะคำนึงถึงรายได้ที่ได้รับจากการใช้ทรัพย์สินนั้นด้วย เพราะทรัพย์สินบางอย่างมีราคาสูง แต่รายได้จากทรัพย์สินมีน้อย ถ้าจะให้ผู้เสียภาษีเสียในอัตราสูง อาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมขึ้นได้ เจ้าพนักงานประเมินจึงควรคำนึงถึงเรื่องดังกล่าวด้วย

นอกจากนี้ เจ้าหน้าที่ผู้ประเมินต้องส่งคำเตือน (Notice) เพื่อให้ผู้เสียภาษีมีโอกาสเตรียมตัวในการแจ้งรายการทรัพย์สินของตนต่อทางราชการ เจ้าหน้าที่ประเมินจะต้องส่งคำเตือนไปยังผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินทุกคนให้แจ้งรายการทรัพย์สินของตนไม่น้อยกว่า 15 วัน ก่อนวันหมดเขตการแจ้งรายการทรัพย์สินของตน อาจจะโดยทางไปรษณีย์หรือจัดคนเดินหนังสือไปส่งให้ถึงที่อยู่ของเจ้าของทรัพย์สินแต่ละคนก็ได้ และอาจจะใช้แบบฟอร์มให้ผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินแสดงรายการแล้วส่งกลับคืนทางไปรษณีย์ก็ได้ นอกจากนั้น พนักงานประเมินอาจจะทำรายการทรัพย์สินทั้งหมดที่จะต้องเสียภาษีประกาศไว้ในที่สาธารณะให้ประชาชนทั่วไปมีโอกาสพบเห็นได้ง่ายก็จะเป็นการสมควร เมื่อได้จัดส่งคำเตือนให้ทราบกำหนดเวลาล่วงหน้า และประกาศให้เจ้าของทรัพย์สินแจ้งรายการทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีแล้ว พนักงานประเมินจะทำบัญชีรายนามผู้เสียภาษีทรัพย์สินขึ้น และเมื่อเจ้าของทรัพย์สินได้ส่งรายการทรัพย์สินมาให้แล้ว ก็ทำหลักฐานไว้เพื่อการตรวจสอบภายหลัง เมื่อหมดเขตการแจ้งรายการแล้ว ก็สะดวกต่อการทราบว่า มีผู้ใดบ้างที่ยังมิได้ยื่นรายการทรัพย์สินของตน หากปรากฏภายหลังว่า ผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินมิได้แจ้งรายการทรัพย์สินของตน หรือแจ้งไม่ครบถ้วน และพนักงานประเมินตรวจพบ ก็จะต้องจัดการเรียกค่าปรับเพิ่มมูลค่าของทรัพย์สินขึ้นอีก สำหรับผู้ซึ่งไม่ปฏิบัติตามกฎหมายเพื่อเป็นการลงโทษ จำนวนค่าปรับที่เพิ่มเข้าไปนี้ จะต้องแจ้งให้ผู้เป็นเจ้าของทราบด้วย เมื่อพ้นระยะเวลาที่กำหนดไว้แล้ว พนักงานประเมินมีอำนาจตามกฎหมายที่จะมีหนังสือเรียกตัวบุคคลที่เป็นเจ้าของทรัพย์สินที่มีได้แจ้งรายการทรัพย์สินของตนภายใน 60 วัน หลังจากที่พ้นกำหนดแจ้งรายการทรัพย์สินมาให้สัจย์ปฏิญาณ

และปากคำได้ รวมถึงการเรียกค่าปรับเป็นการลงโทษอีกด้วย หากผู้ใดได้รับหนังสือและชัดเจน ไม่ยอมให้ปากคำ ผู้นั้นมีความผิดจะต้องถูกลงโทษตาม

ส่วนกรณีที่ทรัพย์สินมีราคาเพิ่มขึ้นนั้น เมื่อมีการตีราคาทรัพย์สินใดเพิ่มขึ้นจากราคา ที่ได้มีการประเมินไว้ในปีที่ล่วงมาแล้ว โดยทั่ว ๆ ไป กฎหมายจะกำหนดให้พนักงานประเมินแจ้ง เป็นลายลักษณ์อักษรให้ผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินทราบเกี่ยวกับการประเมินนั้น การส่งคำเตือน เกี่ยวกับทรัพย์สินที่มีราคาเพิ่มขึ้นจากการประเมินนี้ จะทำขึ้นจากบัญชีหรือจากแบบรายการต่าง ๆ ที่ได้ผ่านการตรวจสอบครั้งสุดท้ายไปเรียบร้อยแล้วก็ได้ โดยมารยาทพนักงานประเมินจะต้องส่ง คำเตือนไปให้ผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินคนใหม่ทราบทุกคน รวมถึงกรณีที่มีการประเมินทรัพย์สิน เพิ่มขึ้นด้วย โดยทำเป็นหมายเหตุไว้ในคำเตือนว่า ได้มีการเพิ่มหรือไม่มีการเพิ่มในการประเมิน ราคาทรัพย์สินจากปีที่ล่วงมาแล้วหรือไม่

2.4.4 การทำบัญชีทรัพย์สินรวม

การทำบัญชีทรัพย์สินรวมเป็นขั้นสุดท้ายของการประเมินทรัพย์สินหลังจากที่พนักงาน ประเมินได้คำนวณหามูลค่าของทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษี การทำบัญชีทรัพย์สินรวมนี้ ทำเพื่อเป็นฐานในการเรียกเก็บภาษีทรัพย์สิน โดยรวบรวมรายการต่าง ๆ จากบัตร และแบบฟอร์ม ต่าง ๆ ที่พนักงานประเมินได้จัดบันทึกไว้เพื่อประโยชน์แก่การประเมินทั้งหมด บัญชีทรัพย์สิน จึงเป็นบัญชีที่แสดงถึงทรัพย์สินทุกประเภท ตลอดจนรายชื่อ ที่อยู่ ของผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี ทรัพย์สิน และจำนวนมูลค่าของทรัพย์สินที่ประเมินได้ เมื่อจัดทำบัญชีทรัพย์สินรวมเสร็จสิ้นแล้ว พนักงานประเมินจะต้องส่งบัญชีดังกล่าวให้กับหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีของท้องถิ่น ต่อไป และหลังจากที่ได้ส่งมอบบัญชีทรัพย์สินรวมให้กับหน่วยงานที่เกี่ยวข้องไปแล้ว พนักงาน ประเมินจะไปเปลี่ยนแปลงมูลค่าในบัญชีทรัพย์สินที่ตนทำไปแล้วนั้นไม่ได้ จะทำได้ก็แต่เพียงการ ตรวจสอบหรือแก้ไขความผิดพลาดในด้านการพิมพ์ก่อนที่จะส่งต่อไปยังเจ้าพนักงานที่มีหน้าที่ ในการดำเนินการจัดเก็บเท่านั้น

จากที่กล่าวมาข้างต้น เป็นวิธีปฏิบัติจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน ซึ่งโดยปกติจะเริ่มตั้งแต่การ สืบราคาทรัพย์สิน เพื่อให้ทราบถึงทำเลที่ตั้งของทรัพย์สินต่าง ๆ จากบัญชีภาษี (Tax List) และการ ออกไปสำรวจ ณ ที่ตั้งของทรัพย์สิน ประกอบกับรายการทรัพย์สินที่เจ้าของแจ้งมาเมื่อสำรวจ เรียบร้อยแล้ว จึงนำไปลงในบัตรบันทึกรายการ ซึ่งเป็นเครื่องมือที่ใช้ช่วยบันทึกรายละเอียดต่าง ๆ ที่ได้จากการสำรวจ และใช้เป็นแนวทางการประกอบตรวจสอบของพนักงานในคราวต่อ ๆ ไป

2.4.5 การยื่นแบบแสดงรายการ และการชำระภาษี

การยื่นรายการภาษีทรัพย์สินนี้ ตามปกติอาจจะใช้ปีปฏิทินเป็นปีภาษี เพราะเป็น กำหนดเวลาที่แน่นอนและเป็นที่ยึดกันทั่วไป การจัดเก็บของเจ้าพนักงานก็สะดวก กำหนดเวลาต่าง ๆ

ก็ทำได้ง่าย ส่วนมากการเสียภาษีทรัพย์สินจะกำหนดให้ยื่นรายการในเดือนใดตั้งต้นปีก็ได้ ตามสมควรกับสภาพของธุรกิจของประเทศนั้น ๆ แต่ข้อสำคัญที่จำเป็นต้องพิจารณา คือ ต้องไม่ให้เกิดภาระต่อเจ้าของทรัพย์สินหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินที่มีหน้าที่เสียภาษีมากเกินไป ฉะนั้น การกำหนดให้ยื่นรายการนี้ อาจจะทำให้ยื่นเพียงครั้งเดียวตลอดไป หรือใช้ช่วงเวลา 3 – 4 ปี เป็นช่วงที่ต้องยื่นรายการใหม่ทุกช่วงก็ได้ เว้นแต่จะมีการเปลี่ยนแปลงสภาพของทรัพย์สินไปจากเดิม จึงจำเป็นต้องให้ยื่นรายการใหม่ ทั้งนี้ ก็เพื่อความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีและไม่เป็นภาระมากเกินไป

ส่วนเรื่องการชำระภาษีตามปกติควรให้มีการชำระปีละครั้ง หากใช้ชำระครั้งละหลายปี ภาษีจะเป็นภาระมาก และควรกำหนดให้มีการผ่อนชำระเป็นงวดได้ หากจำนวนเงินที่ต้องชำระ มีจำนวนมากถึงเกณฑ์ขั้นสูงตามที่ได้กำหนดไว้

2.5 ภาษีท้องถิ่น และหลักการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น

ภาษีท้องถิ่น (Local Tax) ถือเป็นภาษีที่รัฐบาลกลางมอบอำนาจลงไปให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นดำเนินการจัดเก็บภาษีได้เองและนำรายได้จากภาษีเข้าเป็นรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งเป็นไปตามหลักการกระจายอำนาจทางการคลัง (Fiscal Decentralization) เพื่อเป็นการลดการอุดหนุนเงินช่วยเหลือจากรัฐบาลกลางไปสู่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ในประเทศที่มีรูปแบบการปกครองส่วนท้องถิ่นโดยส่วนใหญ่จะมีการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นทั้งหมดเพื่อเป็นการหารายได้ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั่นเอง

2.5.1 ความหมาย และลักษณะของภาษีท้องถิ่น

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม ได้ให้ความหมายของภาษีท้องถิ่นไว้ว่า⁹⁴

“ภาษีท้องถิ่น เป็นภาษีอากรที่รัฐบาลท้องถิ่นเป็นผู้จัดเก็บเองและรายได้ทั้งหมดของภาษีดังกล่าวจะเป็นรายได้ของรัฐบาลท้องถิ่น”

ลักษณะของภาษีท้องถิ่น มีดังนี้

- (1) มีกฎหมายบัญญัติให้อำนาจหน้าที่แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถทำการจัดเก็บได้
- (2) มีความเป็นอิสระในการจัดเก็บภาษี กล่าวคือ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถจัดเก็บภาษีท้องถิ่นและนำไปเป็นรายได้ของตนเองได้
- (3) เป็นภาษีจัดเก็บจากประชาชน ในท้องที่หรือทรัพย์สินหรือการบริการในท้องที่ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น

⁹⁴ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546).

2.5.2 หลักการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น

รายได้จากภาษีท้องถิ่นมีด้วยกัน 2 ทาง ทางแรก คือ ที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้จัดเก็บให้ถือเป็นรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น ทางที่สอง คือ รายได้จากภาษีและค่าธรรมเนียมบางประเภทที่รัฐบาลกลางเป็นผู้ทำการจัดเก็บให้และจัดสรรให้เป็นรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยหักค่าใช้จ่ายแล้ว ดังนั้น ภาษีท้องถิ่นจึงมีที่มาได้สองช่องทาง คือ จากการจัดเก็บขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเอง และจากรัฐบาลกลางเป็นผู้ทำการจัดเก็บให้ หลักการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น มีดังต่อไปนี้⁹⁵

1. หลักการตรวจสอบได้ (Local Accountability)

ภาษีท้องถิ่นจัดเก็บโดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และรายได้จากภาษีท้องถิ่นนั้น องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีหน้าที่นำไปจัดสรรเป็นเงินงบประมาณขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เพื่อนำเงินมาจัดทำบริการสาธารณะและการบริหาร จัดการดูแลท้องถิ่นของตนเอง เมื่อภาษีท้องถิ่นจัดเก็บจากพลเมืองที่อาศัยอยู่ในท้องถิ่นนั้นเอง และเงินภาษีที่พลเมืองจ่ายให้แก่ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น จะได้รับตอบแทนในทางอ้อม คือ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนำไปจัดทำบริการสาธารณะและกิจการอื่น ๆ ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นตอบแทน ดังนั้น หลักการตรวจสอบได้ จึงหมายถึง การที่ผู้เสียภาษี เสียภาษีแล้วได้รับประโยชน์ตอบแทนไม่ว่าจะ โดยทางตรงหรือทางอ้อมก็ตาม การตอบแทนขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะต้องมี ประสิทธิภาพ โปร่งใส สามารถที่จะตรวจสอบได้จากพลเมืองในท้องถิ่นนั้น การตรวจสอบอาจจะทำได้โดยวิธีการตามที่กฎหมายกำหนดไว้ แต่ทั้งนี้ การตรวจสอบโดยพลเมืองในท้องถิ่นนั้น ถือเป็นเรื่องสำคัญในอันดับแรกของหลักความโปร่งใส และหลักการตรวจสอบได้

2. หลักผลประโยชน์ (Benefit Tax Link)

เมื่อการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นมีวัตถุประสงค์ในการนำไปใช้บริหารท้องถิ่นของตนเอง การจัดทำบริการสาธารณะให้แก่ประชาชนในท้องถิ่นของตนเอง การเสียภาษีท้องถิ่นของประชาชนในท้องถิ่นก็เพื่อที่จะได้รับประโยชน์จากรัฐโดยทางอ้อม คือ การให้บริการสาธารณะแก่ประชาชนในท้องถิ่น ดังนั้น หลักผลประโยชน์จึงเป็นหลักที่เชื่อมโยงกันระหว่างผู้เสียภาษีกับรัฐบาลท้องถิ่น เมื่อมีการเสียภาษีกี่ยอมที่จะต้องได้รับผลประโยชน์จากรัฐบาลท้องถิ่นเช่นกัน

⁹⁵ Spahn, Pau Bernd, "Local taxation : principal and scope," in Jayata Roy (ed.), *Macroeconomic Management and Fiscal Decentralization*, EDI Seminar Series, The World Bank, Washington D.C., 1995), p. 221 – 232. (อ้างอิงใน ฌัฐพล พลฤทธิ, "การปฏิรูปการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินและภาษีความมั่งคั่ง : เปรียบเทียบ กับสาธารณรัฐเกาหลี," วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิเทศศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2559), น. 40 – 42.

3. หลักการไม่บิดเบือน (Non-Distortion)

การบัญญัติกฎหมายภาษีท้องถิ่นจะต้องไม่บิดเบือนต่อหลักความเป็นธรรมและหลักนิติธรรม ทั้งนี้ ยังต้องอาศัยสภาพเศรษฐกิจและสังคมในท้องถิ่นเป็นเกณฑ์ในการพิจารณาในการออกกฎหมาย ดังนั้น ภาษีท้องถิ่นจำต้องกระทำด้วยความถูกต้องตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย และให้ความยุติธรรมระหว่างรัฐบาลท้องถิ่นกับผู้เสียภาษี อัตราภาษี ฐานภาษี ควรเป็นไปในทิศทางที่เหมาะสมกับท้องถิ่นนั้น ๆ⁹⁶

4. หลักความเป็นธรรมและประสิทธิภาพระยะยาว (Regional Equity and Long-Term Efficiency)

หลักความเป็นธรรม เป็นหลักการของภาษีอากรที่ดี ซึ่งการบัญญัติกฎหมายภาษีท้องถิ่นการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นจำเป็นต้องมีความเป็นธรรมให้แก่ผู้เสียภาษี โดยยึดหลักผลประโยชน์ (Benefit) เชื่อมโยงกัน อีกทั้ง ประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลท้องถิ่นควรคำนึงการบัญญัติภาษี การกำหนดฐานภาษี การกำหนดอัตราภาษี วิธีการที่จะนำมาใช้ในการจัดเก็บภาษี ให้มีประสิทธิภาพ มีการตรวจสอบ และปรับปรุงอยู่เสมอ เพื่อมิให้เกิดปัญหาที่จะตามมา การคำนึงถึงประสิทธิภาพของภาษีท้องถิ่น ควรคำนึงถึงประสิทธิภาพในระยะยาวไม่ใช่แค่เพียงออกกฎหมายมาใช้จัดเก็บในระยะเวลาหนึ่งแล้ว หากไม่ได้ผลก็ทำการยกเลิกไป

5. ความน่าเชื่อถือและเสถียรภาพของฐานภาษี (Reliability and Stability of Tax Bases)

ฐานภาษี (Tax Base) ฐานภาษี (Tax Base) เป็นตัวกำหนดว่าสิ่งใดจะเป็นเกณฑ์ในการนำมาคำนวณ และเสียภาษีตามอัตราภาษีที่กำหนดไว้ ดังนั้น การกำหนดสิ่งใดที่จะใช้เป็นฐานภาษีควรที่จะมีลักษณะที่มีความแน่นอน ไม่เปลี่ยนแปลง เช่น ทรัพย์สิน การกำหนดให้ทรัพย์สินเป็นฐานภาษีทรัพย์สินเช่นที่ดินหรือโรงเรือนนั้นจะมีความน่าเชื่อถือกว่ารถยนต์เนื่องจากที่ดินหรือโรงเรือนเป็นลักษณะของอสังหาริมทรัพย์เป็นทรัพย์สินที่คงรูปเปลี่ยนแปลงได้ยาก นอกจากนี้มีการกีดกันของธรรมชาติหรือการต่อเติมโรงเรือนแต่รถยนต์สามารถนำไปตกแต่งจนสามารถเปลี่ยนแปลงรูปทรงได้ แต่ทั้งนี้ทรัพย์สินทั้งสองชนิดที่กล่าวมายังคงสามารถตรวจสอบได้เนื่องจากเป็นทรัพย์สินที่มีนิติกรรมทางทะเบียนต่อรัฐ ส่วนเสถียรภาพของฐานภาษีนั้นสิ่งใดที่จะนำมากำหนดเป็นฐานภาษีได้นั้นต้องมีเสถียรภาพเพียงพอที่จะกำหนดให้เป็นฐานภาษีนั้นได้หรือกล่าวโดยนัยก็คือ ทรัพย์สินนั้นต้องมีมูลค่า มีความน่าเชื่อถือได้ว่าเมื่อนำมากำหนดให้เป็นทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีแล้ว รัฐบาลท้องถิ่นสามารถจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินตัวนั้นได้อย่างสม่ำเสมอ

⁹⁶ ฉัฐพล พลฤทธิ์, “การปฏิรูปการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินและภาษีความมั่งคั่ง : เปรียบเทียบกับสาธารณรัฐเกาหลี,” วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2559), น. 40 – 42.

6. การบริหารไม่สลับซับซ้อน (Administrative Simplicity)

การบริหารการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นต้องมีความชัดเจน มีระบบที่ไม่สลับซับซ้อน และตอบสนองต่อความต้องการของผู้เสียภาษีได้ นอกจากนี้ ยังต้องมีการดำเนินงานภายใต้หลักความประหยัด การให้บริการที่ตอบสนองต่อประชาชนในท้องถิ่นของตนเอง การเสียภาษีที่มีระบบการจัดเก็บไม่ยุ่งยากหรือจัดระบบที่เรียกกันว่า One Stop Service จุดบริการเดียวจัดการทั้งหมดเป็นประสิทธิภาพอย่างหนึ่งของการจัดเก็บภาษีที่ดี นอกจากนี้ การนำเทคโนโลยีมาใช้ในการเสียภาษีในยุคปัจจุบันทำให้เกิดความรวดเร็ว ทันสมัย และลดต้นทุนการดำเนินงานที่ต้องใช้เอกสารไปได้อย่างมาก⁹⁷

⁹⁷ เห่งอ้าง, น. 42.

บทที่ 3

มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามกฎหมายของต่างประเทศ และของประเทศไทย

ในบทนี้ ผู้วิจัย จะศึกษามาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของต่างประเทศ อันได้แก่ ประเทศญี่ปุ่น สาธารณรัฐฝรั่งเศส และประเทศอังกฤษ ตลอดจนศึกษามาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามกฎหมายของประเทศไทย อันได้แก่ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ระเบียบกระทรวงมหาดไทย ว่าด้วยการดำเนินการตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการประกาศราคาประเมินทุนทรัพย์ อัตราภาษี และรายละเอียดอื่นในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่อง การดำเนินการตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 และประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการในการจัดเก็บภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่มีการใช้ประโยชน์หลายประเภท ซึ่งมีสาระสำคัญ ดังนี้

3.1 มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามกฎหมายของต่างประเทศ

ในหัวข้อนี้ จะขอกล่าวถึงมาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของต่างประเทศอันได้แก่ ประเทศญี่ปุ่น สาธารณรัฐฝรั่งเศส และประเทศอังกฤษ ดังนี้

3.1.1 Fixed Asset Tax and City Planning Tax ของประเทศญี่ปุ่น

ระบบการจัดเก็บภาษีของประเทศญี่ปุ่น ได้มีการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงมากมายในช่วงระหว่างสงครามโลก โดยการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงนี้ตกอยู่ภายใต้อิทธิพลของสหรัฐอเมริกา แต่หลังจากนั้น การสร้างระบบภาษีแบบญี่ปุ่นจริง ๆ ก็เริ่มต้นมีขึ้นภายใต้ความคิดริเริ่มของรัฐบาลในช่วงปี ค.ศ. 1950 – 1960 (พ.ศ. 2493 – 2503) โดยมีจุดมุ่งหมายที่จะส่งเสริมให้เศรษฐกิจของประเทศญี่ปุ่นรุ่งเรืองขึ้น และนับแต่วิกฤตการณ์ราคาน้ำมันในปี ค.ศ. 1970 – 1980 (พ.ศ. 2513 – 2523) ประเทศญี่ปุ่นก็ได้มีความพยายามที่จะปรับปรุงเปลี่ยนแปลงระบบภาษีตนเองเรื่อยมาจนถึงปัจจุบัน

ประเทศญี่ปุ่น มีระบบภาษีที่มีเอกลักษณ์เป็นของตนเอง ซึ่งไม่เหมือนของประเทศอุตสาหกรรมอื่น ๆ ความแตกต่างที่เห็นเด่นชัดที่สุด คือ เป็นระบบภาษีที่ทำให้เกิดปัญหาการจัดเก็บภาษีน้อยที่สุดรองลงมาจากสหรัฐอเมริกาและสาธารณรัฐตุรกี เป็นระบบที่จัดเก็บภาษีจากรายได้ของบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล และไม่มีการเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับสิ่งอุปโภคบริโภค และภาษีทางอ้อมจากสินค้าที่ผลิตหรือใช้ภายในประเทศ (ญี่ปุ่นเป็นประเทศที่ไม่มีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม) ต่อมา ประเทศญี่ปุ่น เริ่มมีการเก็บภาษีท้องถิ่นเพิ่มขึ้น เนื่องจากประเทศญี่ปุ่นประสบภาวะเงินเฟ้อ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพ รัฐบาลจึงจัดสัดส่วนระหว่างภาษีที่เก็บจากรัฐบาลกลางกับรัฐบาลท้องถิ่นให้เท่ากัน

สาระสำคัญของบทบัญญัติกฎหมายภาษีทรัพย์สินในประเทศญี่ปุ่น มีดังต่อไปนี้
ภาษีที่เก็บจากริมทรัพย์เกี่ยวกับที่ดิน ได้แก่ ภาษีที่ดิน (Land Value Tax) ถูกนำมาใช้ในปี พ.ศ. 2534 ด้วยวัตถุประสงค์ในการควบคุมการเพิ่มขึ้นของราคาที่ดิน โดยมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2535

1. ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ได้แก่ บุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคล ซึ่งเป็นเจ้าของหรือผู้เช่าที่ดิน
2. ฐานภาษี ได้แก่ มูลค่าปัจจุบันของที่ดิน หักด้วยค่าลดหย่อนพื้นฐานของมูลค่าที่สูงกว่า ดังนี้

(1) 1,000 หรือ 1,500 พันล้านเยน กรณีเป็นบุคคลธรรมดาหรือบริษัทขนาดกลางหรือขนาดเล็กกับเงินทุนไม่เกิน 100 ล้านเยน¹

(2) 30,000 เยน คูณด้วยพื้นที่เป็นตารางเมตรของที่ดิน

3. อัตราภาษี เป็นอัตราร้อยละ 0.3

4. ข้อยกเว้น ไม่ต้องเสียภาษีที่ดิน มีดังนี้

(1) ที่ดินที่เป็นของรัฐบาล รัฐบาลท้องถิ่น บริษัทสาธารณะ

(2) ที่ดินที่เป็นของบริษัท ซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อสาธารณประโยชน์ เช่น มูลนิธิ สมาคม บริษัทเพื่อการศึกษา ศาสนา เป็นต้น

(3) ที่อยู่อาศัยที่มีพื้นที่ไม่เกิน 1,000 ตารางเมตร

(4) ที่ดินซึ่งมีมูลค่าประเมิน ไม่สูงกว่า 30,000 เยน ต่อตารางเมตร

(5) ที่ดินซึ่งถูกใช้สำหรับสวัสดิการสังคม เช่น โรงพยาบาล การรถไฟ เป็นต้น

(6) ที่ดินสำหรับการเกษตรกรรม และป่าไม้

¹ อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศของธนาคารแห่งประเทศไทย ข้อมูล ณ วันที่ 1 เมษายน 2564 1 JPY (ต่อ 100 เยน) เท่ากับ 28.6375 บาท

(7) ที่ดินที่ใช้สำหรับการพัฒนาที่อยู่อาศัย ซึ่งเฉพาะ 1 ใน 5 ของมูลค่าประเมินเป็นพื้นฐานของภาษี

(8) ที่ดินใช้สำหรับอำนวยความสะดวกเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมสำหรับเฉพาะครึ่งหนึ่งของมูลค่าประเมินเป็นพื้นฐานของภาษี

ในประเทศญี่ปุ่นนั้น การกำหนดอัตราและฐานภาษีทรัพย์สินถูกกำหนดไว้โดยกฎหมายภาษีท้องถิ่น ซึ่งฐานภาษีทรัพย์สินของท้องถิ่นในประเทศญี่ปุ่น ได้แก่ ที่ดิน เคหสถานและสิ่งปลูกสร้าง และทรัพย์สินที่เกิดจากรูกรกรรมและอุปกรณ์เครื่องใช้ต่าง ๆ ที่ก่อให้เกิดรายได้ส่วนบุคคลและนิติบุคคล ทั้งนี้ แม้ว่า กฎหมายภาษีท้องถิ่นจะกำหนดให้ท้องถิ่นเป็นผู้กำหนดอัตราภาษีและทำการประเมินมูลค่าของทรัพย์สิน แต่ในทางปฏิบัติแล้ว สูตรการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน ตลอดจนอัตราภาษีซึ่งเป็นอัตราคงที่ที่ถูกกำหนดไว้โดยกระทรวงการบริหารกิจการสาธารณะ กระทรวงกิจการภายใน กระทรวงการสื่อสารและโทรคมนาคม และมีผลบังคับใช้ทั่วประเทศ²

ในประเทศญี่ปุ่น จังหวัด (Prefecture) และเทศบาล (Municipality) มีหน้าที่ประเมินมูลค่าของทรัพย์สินประเภทต่าง ๆ ตามที่หน่วยงานภาครัฐส่วนกลางกำหนดไว้ในกฎกระทรวง และต้องจัดทำบันทึกมูลค่าของทรัพย์สินที่ได้รับการประเมินมูลค่า (Tax Register Book) ทุก 3 ปี โดยการประเมินมูลค่านี้ต้องตั้งอยู่บนฐานข้อมูลการสำรวจราคาตลาดของทรัพย์สินและมูลค่าของการก่อสร้างและบำรุงรักษาสิ่งปลูกสร้าง นอกจากนี้ จังหวัดและเทศบาลยังมีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินตามที่ได้ประเมินไว้ด้วย โดยในประเทศญี่ปุ่น นโยบายลดภาระภาษีทรัพย์สินให้แก่ประชาชนผู้มีรายได้น้อยนั้นจะจำกัดไว้แต่เพียงการลดอัตราภาษีให้แก่ทรัพย์สินประเภทที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในเขตที่พักอาศัย (Residential Area)³

3.1.2 La Taxe D'Habitation et Taxe Foncière Sur Les Propriétés Bâties ของสาธารณรัฐฝรั่งเศส⁴

จากการศึกษาขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ หรือ OECD พบว่าในปี พ.ศ. 2560 สาธารณรัฐฝรั่งเศสเป็นประเทศที่มีอัตราภาษีเมื่อเทียบกับ GDP สูงสุดเป็นอันดับแรกของโลก โดยภาษีที่เก็บได้ทั้งหมดคิดเป็นร้อยละ 46.2 ของ GDP ซึ่งเพิ่มขึ้น

² Mochida, 2009 อ้างถึงใน ธัชเฉลิม สุทธิพงษ์ประชา และอัครกรณ์ วงศ์ปรีดี, “ภาษีทรัพย์สินในเชิงเปรียบเทียบ: กรณีศึกษาจาก 7 ประเทศ” วารสารการจ้ดการภาครัฐและภาคเอกชน, วิทยาลัยการปกครองท้องถิ่น มหาวิทยาลัยขอนแก่น, น. 125 – 144.

³ เพิ่งอ้าง, น. 125 – 144.

⁴ Bureau d'études fiscales et juridiques Francis Lefebvre, Francis Lefebvre, France: legal and tax guide, (Kluwer Law and Taxation Publishers, 1992), (p.1069 – 1079)

จากปีก่อนหน้า ร้อยละ 0.2 และเพิ่มขึ้นจากปี พ.ศ. 2508 ถึงร้อยละ 12.5 ในขณะที่ค่าเฉลี่ยของสัดส่วนระหว่างภาษีและ GDP ในประเทศต่าง ๆ ที่เป็นสมาชิกของ OECD อยู่ที่ร้อยละ 34.2 จากยอดภาษีโดยรวมที่รัฐบาลฝรั่งเศสเก็บได้ร้อยละ 18 มาจากภาษีเงินได้ส่วนบุคคล ซึ่งต่ำกว่าสัดส่วนของสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีที่ร้อยละ 26.6 สหรัฐอเมริกาที่ร้อยละ 40.3 และราชอาณาจักรเดนมาร์กที่ร้อยละ 53.5 ในขณะที่ค่าเฉลี่ยของประเทศที่อยู่ในเกณฑ์รัวอยู่ที่ร้อยละ 23 ซึ่งนับว่าสาธารณรัฐฝรั่งเศสเก็บภาษีเงินได้ส่วนบุคคลน้อยกว่าค่าเฉลี่ย เช่นเดียวกับภาษีผู้ประกอบการที่รัฐบาลสาธารณรัฐฝรั่งเศสเก็บได้นับเป็นเพียงร้อยละ 4.48 จากภาษีทั้งหมดซึ่งต่ำกว่าค่าเฉลี่ยซึ่งอยู่ที่ร้อยละ 9⁵

อย่างไรก็ดี สาธารณรัฐฝรั่งเศสก็มีสัดส่วนภาษีบางประเภทที่สูงกว่าค่าเฉลี่ย เช่น ภาษีประกันสังคมที่รัฐบาลฝรั่งเศสเก็บได้เป็นจำนวนร้อยละ 36.8 ของภาษีทั้งหมด (โดยประมาณร้อยละ 67.7 เป็นส่วนที่นายจ้างเป็นผู้จ่าย) ซึ่งอยู่สูงกว่าค่าเฉลี่ยของประเทศที่อยู่ในเกณฑ์รัวถึงร้อยละ 10.3 ตลอดจนภาษีทรัพย์สิน-อสังหาริมทรัพย์เองก็อยู่ในระดับสูงด้วย จากสถิติในปี พ.ศ. 2559 รัฐบาลสาธารณรัฐฝรั่งเศสสามารถเก็บภาษีได้รวม 1,013 พันล้านยูโร⁶ โดยแบ่งเป็นภาษีเงินได้ส่วนบุคคลที่ 191 พันล้านยูโร ภาษีผู้ประกอบการ 45.4 พันล้านยูโร และภาษีประกันสังคม 372.4 พันล้านยูโร ทั้งนี้ สถิติดังกล่าวยังไม่ได้นับถึงผลจากการปฏิรูประบบภาษีที่เกิดขึ้นในช่วงปี พ.ศ. 2561 ภายใต้การนำของประธานาธิบดี Emmanuel Macron ซึ่งสร้างความไม่พอใจให้กับประชาชน ประกอบกับการปฏิรูปในประเด็นต่าง ๆ ในช่วงก่อนหน้า (กฎหมายแรงงาน การปฏิรูปการรถไฟ การปฏิรูปภาษีประกันสังคม) จึงทำให้เกิดการประท้วงใหญ่ขึ้นในช่วงสามสัปดาห์ที่ผ่านมาการประท้วงดังกล่าวอาจจะส่งผลกระทบต่อความน่าเชื่อถือของสาธารณรัฐฝรั่งเศสที่มีต่อต่างชาติและอาจทำให้บริษัทต่างชาติเข้ามาลงทุนในสาธารณรัฐฝรั่งเศสน้อยลง แม้ว่านาย Emmanuel Macron จะได้พยายามสร้างภาพลักษณ์ที่ดีของสาธารณรัฐฝรั่งเศสในแวดวงเศรษฐกิจโลกตั้งแต่เข้ามาเป็นประธานาธิบดีแล้วก็ตาม ความพยายามดังกล่าวสามารถเห็นได้จากผลการสำรวจของสถาบัน IPSOS⁷ ที่ตีพิมพ์ในเดือนพฤศจิกายน 2561 ที่พบว่าบริษัทต่างชาติร้อยละ 67 ที่ร่วมการสำรวจ ตอบว่าพร้อมที่จะลงทุนในสาธารณรัฐฝรั่งเศส

⁵ กรมส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศ กระทรวงพาณิชย์. (2561). ระบบภาษีฝรั่งเศสและการลงทุนจากต่างชาติ, จาก https://www.ditp.go.th/ditp_web61/article_sub_view.php?filename=contents_attach/422682/422682.pdf&title=422682&cate=698&d=0

⁶ อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศของธนาคารแห่งประเทศไทย ข้อมูล ณ วันที่ 1 เมษายน 2564 1 EUR เท่ากับ 37.0336 บาท

⁷ Ipsos (อิปซอสส์) เป็นบริษัทสำรวจและวิจัยตลาดจากสาธารณรัฐฝรั่งเศส

ซึ่งเมื่อเทียบกับผลสำรวจในปี พ.ศ. 2559 แล้ว ในขณะที่นั้นมีบริษัทต่างชาติเพียงร้อยละ 27 เท่านั้นที่พร้อมจะลงทุนในสาธารณรัฐฝรั่งเศส⁸

1. ประเภทภาษี

ภาษีท้องถิ่นสามารถจำแนกออกเป็น 3 ประเภท ได้แก่ ภาษีท้องถิ่นโดยตรง ภาษีท้องถิ่นประเภทอื่น ๆ และภาษีที่รัฐบาลกลางจัดสรรให้กับท้องถิ่น ซึ่งภาษีท้องถิ่นโดยตรงถือเป็นรายได้หลักขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เป็นภาษีที่มีความเป็นมาและการจัดเก็บที่เก่าแก่ที่สุดของสาธารณรัฐฝรั่งเศส ถูกสร้างขึ้นช่วงปฏิวัติฝรั่งเศส ในช่วงกลางศตวรรษที่ 19 แต่เดิมรัฐบาลเป็นผู้ดำเนินการจัดเก็บก่อน หลังจากนั้น ในช่วงปี ค.ศ. 1914 – ค.ศ. 1917 (พ.ศ. 2457 – 2460) ได้มีการถ่ายโอนอำนาจการจัดเก็บมาให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งเป็นช่วงก่อนมีการปฏิรูปการกระจายอำนาจของสาธารณรัฐฝรั่งเศส (ปี ค.ศ. 1982 (พ.ศ. 2525)) ภาษีท้องถิ่นโดยตรงแบ่งออกเป็น 3 ประเภท คือ ภาษีที่อยู่อาศัย ภาษีทรัพย์สิน และภาษีธุรกิจเฉพาะ⁹

ภาษีท้องถิ่นโดยตรง มีลักษณะสำคัญ คือ เป็นการพิจารณาภาษีจากมูลค่าพึงประเมินของทรัพย์สินนั้น ไม่ได้เป็นอัตราค่าเช่าที่เช่ากันจริงตามท้องตลาด โดยสำนักงานการเงินคลังของรัฐจะเป็นผู้ประเมินทรัพย์สิน และเป็นผู้กำหนดอัตราที่เป็นมาตรฐานเดียวกันทั่วประเทศทำให้ฐานภาษีของภาษีประเภทนี้เป็นมาตรฐานเดียวกันทั่วประเทศ และองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถที่จะกำหนดอัตราภาษีได้เองในขณะที่มีการลงมติข้อบัญญัติท้องถิ่น ดังนั้นการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นโดยตรง จะนำอัตราภาษีของแต่ละท้องถิ่นลงมติดำเนินการกับฐานภาษีที่รัฐบาลกำหนดไว้ อย่างไรก็ตาม ในการกำหนดอัตราภาษีของแต่ละองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จะต้องอยู่ภายใต้อัตราเพดานภาษีที่รัฐบาลกลางกำหนดไว้ นอกจากนี้ รัฐบาลกลางและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะเป็นผู้มีอำนาจในการกำหนดหลักเกณฑ์การยกเว้นการจัดเก็บภาษีหรือการลดหย่อนภาษีท้องถิ่นโดยตรง เช่น ภาษีที่อยู่อาศัย จะคำนึงจากปัจจัยกรณีผู้มีรายได้น้อย ซึ่งจะได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนแล้วแต่กรณีไป ทั้งนี้ การจัดเก็บรายได้จากภาษีท้องถิ่นโดยตรง คิดเป็นร้อยละ 41

⁸ กรมส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศ กระทรวงพาณิชย์. (2561). ระบบภาษีฝรั่งเศสและการลงทุนจากต่างชาติ, จาก https://www.ditp.go.th/ditp_web61/article_sub_view.php?filename=contents_attach/422682/422682.pdf&title=422682&cate=698&d=0

⁹ Benoit Sablayrolles, ยวรวพล ชินเพชร (แปล), นิภาพร ลือราช (เรียบเรียง), “การจัดการด้านภาษีและการงบประมาณของท้องถิ่น (Local Tax Management and Budgeting),” ในการสัมมนาแลกเปลี่ยนเรียนรู้ด้านการปกครองท้องถิ่นของสาธารณรัฐฝรั่งเศส และประเทศไทย, ณ โรงแรมอิมพีเรียล ควีนส์ปาร์ค กรุงเทพมหานคร, วันที่ 27 เมษายน 2554: น. 1 - 2.

ของรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จึงถือเป็นรายได้หลักที่สำคัญขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น¹⁰

1) ภาษีที่อยู่อาศัย (Taxe d' Habitation)

ภาษีที่อยู่อาศัย เป็นภาษีที่จัดเก็บจากบุคคลซึ่งอยู่อาศัยในโรงเรียน ไม่ว่าจะเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ ผู้เช่า หรือผู้ครอบครองโรงเรียน ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ของปีภาษี จึงกล่าวได้ว่าไม่ว่าใครก็ตามที่พักอาศัยมีหน้าที่เสียภาษีที่อยู่อาศัย โดยการคำนวณภาษีจะพิจารณาจากมูลค่าของที่อยู่อาศัย ซึ่งมูลค่าของที่อยู่อาศัยและฐานภาษีจะคำนวณโดยเจ้าพนักงานประเมิน ซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่ของรัฐ แต่สำหรับอัตราภาษีจะถูกกำหนดโดยสภาเทศบาลของแต่ละท้องถิ่น แล้วนำอัตราภาษีที่กำหนดนั้นมาคำนวณกับฐานภาษีที่รัฐบาลกลางเป็นผู้กำหนด ทั้งนี้ เนื่องจากการเก็บภาษีที่อยู่อาศัยจะจัดเก็บต่อผู้มีรายได้จึงถือเป็นภาษีที่สร้างภาระให้ผู้เสียภาษีอยู่บ้าง ดังนั้น จึงมีมาตรการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีที่อยู่อาศัย โดยพิจารณาจากคุณสมบัติของผู้เสียภาษี เช่น ในกรณีเมือง Bordeaux ถือเป็นเมืองใหญ่ของสาธารณรัฐฝรั่งเศสที่ฐานภาษีมีมูลค่าสูง โดยปกติจะมีมูลค่าประมาณ 1,100 ยูโร เทียบเท่ากับฐานเงินเดือนขั้นต่ำของสาธารณรัฐฝรั่งเศส (คือ 1,100 ยูโร) ด้วยเหตุนี้ จึงมีการออกมาตรการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีประเภทนี้ให้กับผู้ซึ่งมีรายได้ไม่เพียงพอที่จะเสียภาษีได้

2) ภาษีโรงเรือนและที่ดิน (Taxe Foncière Sur Les Propriétés Bâties (TFPB)) หรือภาษีทรัพย์สิน (Property Taxes)

ภาษีทรัพย์สิน เป็นภาษีที่จัดเก็บจากเจ้าของทรัพย์สินเท่านั้น และต้องเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนั้นตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ของปีภาษี ซึ่งแตกต่างจากภาษีที่อยู่อาศัย ภาษีทรัพย์สิน แบ่งเป็น 2 ประเภท ได้แก่ ภาษีสิ่งปลูกสร้าง และภาษีที่ดิน โดยสภาท้องถิ่นจะเป็นผู้กำหนดอัตราภาษีตามเขตแดนที่ส่วนกลางกำหนดไว้ ภาษีประเภทนี้มีระบบการยกเว้นหรือลดหย่อนให้กับทรัพย์สินประเภทที่เป็นของรัฐและเป็นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ในเกษตรกรรมหรือการเกษตรอินทรีย์ที่ได้รับการสนับสนุนจากรัฐ และจะคำนึงถึงรายได้ของผู้มีรายได้น้อย เช่น ผู้มีรายได้เท่ากับอัตราเงินเดือนขั้นต่ำของสาธารณรัฐฝรั่งเศส จะได้รับการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษี เนื่องจากผู้เสียภาษีต้องเสียภาษีทั้งประเภทภาษีที่อยู่อาศัยและภาษีทรัพย์สิน¹¹

¹⁰ ยูทชนา อินเจลิม, “การปฏิรูปการบริหารหน่วยงานจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท สาขาเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2559), น. 75 – 79.

¹¹ เพิ่งอ้าง.

3) ภาษีวิชาชีพและธุรกิจ (Taxe Professionnelle)

ภาษีวิชาชีพและธุรกิจ เป็นภาษีที่ถูกจัดเก็บแทนภาษีรูปแบบเดิม ซึ่งนักวิชาการบางท่านเรียกว่า ภาษีประกอบวิชาชีพ (Profession Tax) ตั้งแต่ปี ค.ศ. 2009 (พ.ศ. 2552) เหตุที่ต้องมีการจัดเก็บภาษีประเภทนี้แทนภาษีประกอบวิชาชีพ เนื่องจากภาษีแบบเดิมถูกมองว่าเป็นระบบภาษีที่ไม่สนับสนุนการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Anti – Economic) เช่น กรณีเจ้าของกิจการต้องการจ้างแรงงานมากขึ้น เพิ่มการลงทุนมากขึ้น จะต้องเสียภาษีประกอบวิชาชีพเพิ่มขึ้นด้วย จึงถือว่าเป็นการไม่กระตุ้นเศรษฐกิจ สำหรับภาษีที่จัดเก็บจากวิสาหกิจในท้องถิ่น แบ่งออกเป็น 2 ประเภท ประเภทแรก คือ อากรที่จัดเก็บจากทรัพย์สินของวิสาหกิจนั้น มีหลักการคล้ายกับภาษีทรัพย์สิน ประเภทที่สอง คือ อากรที่จัดเก็บจากมูลค่าเพิ่มของวิสาหกิจนั้น โดยภาษีประเภทนี้ เป็นประโยชน์อย่างยิ่งต่อวิสาหกิจในภาคอุตสาหกรรม เนื่องจากผู้ประกอบการวิสาหกิจจะรับภาระรายจ่ายน้อยกว่าเดิม โดยจะจ่ายภาษีเฉพาะส่วนของตัวอาคารหรือทรัพย์สินเท่านั้น สำหรับอัตราภาษีที่จัดเก็บจากทรัพย์สินของวิสาหกิจจะถูกกำหนดโดยสภาท้องถิ่น ส่วนภาษีมูลค่าเพิ่ม รัฐบาลกลางจะเป็นผู้กำหนดเหมือนกันทั้งประเทศ เช่น วิสาหกิจที่มีผลประกอบการที่มีมูลค่ามากกว่า 50 ล้านยูโร จะถูกกำหนดอัตราภาษีไว้ในอัตราร้อยละ 1.5 ภาษีประเภทนี้มีการกำหนดข้อยกเว้นหรือลดหย่อนเช่นกัน คือ ยกเว้นการจัดเก็บให้กับวิสาหกิจของรัฐหรือขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หรือวิสาหกิจที่มีการจัดตั้งขึ้นใหม่เป็นปีแรกหรือวิสาหกิจที่ตั้งขึ้นในเขตปลอดภาษี เช่น ตั้งอยู่ในโซนที่รัฐต้องการให้มีการส่งเสริมการลงทุน เป็นต้น โดยในปี ค.ศ. 2009 (พ.ศ. 2552) รัฐมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีประเภทนี้ทั้งสิ้นประมาณ 29 พันล้านยูโร¹²

2. หน่วยงานที่มีอำนาจจัดเก็บ

ท้องถิ่นแต่ละประเภทที่กฎหมายกำหนดไว้จะเป็นผู้มีอำนาจในการกำหนดอัตราภาษี แต่ผู้ซึ่งมีหน้าที่จัดเก็บเงินภาษี คือ นักบัญชีสาธารณะ (Public Accountant) ซึ่งเป็นข้าราชการจากส่วนกลาง โดยท้องถิ่นจะไม่มีอำนาจหรือสิทธิเกี่ยวกับเงินใด ๆ ทั้งนี้ ข้าราชการที่มาจากส่วนกลางจะจัดเก็บเงินภาษีโดยแบ่งกันตามจังหวัดและตามความรับผิดชอบ โดยมีสำนักงานตั้งอยู่ในจังหวัด เช่น เมือง Bordeaux ซึ่งเป็นเมืองใหญ่ มีแขวง เขต เหมือนกรุงเทพมหานคร จะมีนักบัญชีสาธารณะ (Public Accountant) 3 - 4 คน ช่วยกันทำงาน และมีผู้ช่วยเป็นฝ่ายธุรการ แต่หากเป็นชนบท เช่น เทศบาลบางแห่งมีประชากรประมาณ 500 คน บางแห่งมี 1,300 คน บางแห่งมี 4,000 คน ก็จะให้นักบัญชีสาธารณะ (Public Accountant) คนหนึ่งดูแล 2 – 3 เทศบาล เพื่อให้ปริมาณงานรับกับความสามารถของบุคคลนั้น การที่หน่วยงานจากรัฐบาลกลางเป็นผู้จัดเก็บภาษี

¹² อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศของธนาคารแห่งประเทศไทย ข้อมูล ณ วันที่ 1 เมษายน 2564
1 EUR เท่ากับ 37.0336 บาท

มีผลดี คือ รัฐสามารถคาดการณ์การบริหารจัดการเพื่อจัดเก็บภาษีและออกแบบวิธีการจัดเก็บที่เหมาะสมได้ และเมื่อท้องถิ่นไม่มีอำนาจจัดเก็บภาษีเองได้ก็ไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บ เพราะรัฐบาลกลางจะเป็นผู้รับภาระทั้งหมด ดังนั้น การจัดเก็บแบบนี้ท้องถิ่นจะได้รับการประกันว่าจะได้รับเงินจากรัฐโดยไม่ต้องกังวลว่าจะมีภาษีค้างที่จัดเก็บไม่ได้หรือไม่ เพราะรัฐจะเป็นผู้รับผิดชอบเอง

ทั้งนี้ ในสาธารณรัฐฝรั่งเศสจะมีกระทรวงงบประมาณ (Ministry of Budget) ทำหน้าที่ในการบริหารงานและจัดเก็บภาษีในประเทศทั้งหมด ยกเว้นภาษีที่อยู่ภายใต้เขตอำนาจของศาลากร โดยกระทรวงงบประมาณจะมีแผนกพิเศษที่ให้บริการด้านข้อมูลกฎหมายภาษีที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีทุกประเภท ทั้งรัฐบัญญัติ คำสั่งที่จัดเก็บภาษี และหนังสือเวียน โดยมีหน่วยงานท้องถิ่นให้การสนับสนุนในการจัดเก็บภาษีของประเทศ และให้บริการผู้เสียภาษีในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีของตน รวมทั้งเป็นหน่วยงานที่รับชำระภาษีบุคคลธรรมดาหรือธุรกิจ ซึ่งผู้เสียภาษีสามารถยื่นแบบเสียภาษีต่อหน่วยงานท้องถิ่นของตนเองที่อยู่ในเขตอำนาจได้และสามารถชำระภาษีที่หน่วยงานเดียวกันโดยชำระกับเจ้าหน้าที่คลังหรือเจ้าหน้าที่เก็บภาษี¹³

3. วิธีการจัดเก็บ

สำหรับกระบวนการจัดเก็บภาษีที่อยู่อาศัย รัฐบาลกลางจะได้รับข้อมูลโรงเรือนที่อยู่อาศัยตั้งแต่เริ่มมีการขออนุญาตก่อสร้าง เนื่องจากการก่อสร้างที่อยู่อาศัยแต่ละประเภท จะมีการขออนุญาตก่อนการก่อสร้างต่อทางเทศบาล ดังนั้น ข้อมูลจะถูกส่งไปยังเจ้าหน้าที่ส่วนกลาง ซึ่งมีหน้าที่จัดเก็บข้อมูลไว้เพื่อประโยชน์ในการประเมินภาษี เมื่อก่อสร้างเสร็จแล้วก็จะมีการควบคุมโดยรัฐ จะมีแบบสอบถามให้เจ้าของอาคารชี้แจงว่ามีพื้นที่เท่าใด มีกี่ห้อง โดยจะใช้ข้อมูลที่มีอยู่นี้ทำการประเมินภาษีในปีต่อไป จึงกล่าวได้ว่า ข้อมูลโรงเรือนที่เจ้าหน้าที่ส่วนกลางมีอยู่ได้มีการปรับปรุงข้อมูลอยู่ตลอดเวลา ส่วนกรณีที่มีผู้เช่าอยู่อาศัยในโรงเรือน เจ้าของโรงเรือนต้องส่งข้อมูลในส่วนของผู้เช่าที่เข้าอาศัยอยู่ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ของปีภาษี และเมื่อเลิกสัญญาเช่าแล้วก็ต้องแจ้งข้อมูลให้รัฐทราบด้วย ซึ่งถ้าเจ้าของกรรมสิทธิ์ไม่แจ้งข้อมูลดังกล่าว และหากต่อมาเจ้าหน้าที่สืบทราบได้ก็จะมีการเก็บภาษีดังกล่าวย้อนหลัง¹⁴

สำหรับผู้ซึ่งไม่ชำระภาษีจะมีกระบวนการลงโทษ 2 ขั้นตอน ขั้นตอนแรก คือ การเตือน โดยรัฐจะส่งหนังสือเป็นลายลักษณ์อักษรเตือนไปยังผู้ที่ไม่ชำระภาษี และจะมีการคิดค่าธรรมเนียมอีกร้อยละ 10 เพิ่มขึ้นจากจำนวนภาษีที่ต้องจ่าย ขึ้นต่อไป คือ การติดตาม ซึ่งรัฐจะมี

¹³ ยูทชนา อินเจลิม, “การปฏิรูปการบริหารหน่วยงานจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท มหบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2559), น. 75 – 79.

¹⁴ เพิ่งอ้าง.

อำนาจไปเรียกเก็บภาษีที่บวกค่าธรรมเนียมร้อยละ 10 แล้ว จากบัญชีธนาคารของผู้เสียภาษีนั้น เนื่องจากรัฐจะมีฐานข้อมูลบัญชีธนาคาร¹⁵

การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินในสาธารณรัฐฝรั่งเศสนั้น ไม่ได้พิจารณาเฉพาะราคาตัวทรัพย์สินเท่านั้น แต่นำรายได้ของเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาประกอบการพิจารณาด้วย คือ หากเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีรายได้ทั้งปีไม่ถึงรายได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร เจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น ก็ไม่มีภาระภาษีตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง หรือกรณีคนชราที่ไปอยู่บ้านพักคนชราและปล่อยบ้านหรืออาคารชุดไว้ว่างเปล่า คนชราผู้นั้นก็ไม่มีภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง¹⁶

ศาสตราจารย์ไพจิตร ให้ข้อมูลที่น่าสนใจไว้ในงานสัมมนา เรื่อง พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกับ (คำทวงถาม) ความเป็นธรรมในการถือครองที่ดิน ว่า “ในฝรั่งเศส ทุกคนต้องส่งข้อมูลทรัพย์สินที่มีทั้งหมด (รวมถึงที่ดินด้วย) ให้กับภาครัฐและนำไปลดด้วยหนี้สินเหลือเท่าไรก็จะมีอัตราการจัดเก็บตั้งแต่ร้อยละ 0 - 1.8 โดยมูลค่าที่รัฐบาลจัดเก็บได้คิดเป็นร้อยละ 10 ของรายได้ทั้งหมดของภาษีทั้งประเทศ” กรณีตัวอย่างดังกล่าวนี้ ซึ่งการพยายามจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นส่วนหนึ่งของการหารายได้เข้ารัฐบาลที่มีประสิทธิภาพ ทั้งนี้ต้องอยู่ภายใต้อัตราภาษีที่เหมาะสม¹⁷

3.1.3 Local Government Finance Act 1992 (พ.ศ. 2535) ของประเทศอังกฤษ

ประเทศอังกฤษ แบ่งการเก็บภาษีเกี่ยวกับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างออกเป็น 2 ประเภท คือ ภาษีสำหรับสถานที่ที่ไม่มีการพักอาศัย (Non - Domestic Rate) หรือภาษีธุรกิจ (Business Rate) และภาษีท้องถิ่น (Local Council Tax) ซึ่งภาษีท้องถิ่นเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญแก่หน่วยงานท้องถิ่น โดยคิดเป็นสัดส่วนประมาณร้อยละ 33 ของรายได้ในประเทศอังกฤษ ในช่วงปี ค.ศ. 2000 – ปี ค.ศ. 2001 (พ.ศ. 2543 – 2544) ซึ่งเพิ่มขึ้นจากปี ค.ศ. 1995 – ปี ค.ศ. 1996 (พ.ศ. 2538 – 2539) ที่มีสัดส่วนร้อยละ 29 และคิดเป็นเกือบร้อยละ 16 ของรายได้ของท้องถิ่นในปี ค.ศ. 2000 – ค.ศ. 2001

¹⁵ Benoit Sablayrolles, ยวพล ชินเพชร (แปล), นิภาพร ลีธราช (เรียบเรียง), “การจัดการด้านภาษีและการงบประมาณของท้องถิ่น (Local Tax Management and Budgeting),” ในการสัมมนาแลกเปลี่ยนเรียนรู้ด้านการปกครองท้องถิ่นของสาธารณรัฐฝรั่งเศส และประเทศไทย, ณ โรงแรมอิมพีเรียล ควีนส์ปาร์ค กรุงเทพมหานคร, วันที่ 27 เมษายน 2554: น. 1 - 2.

¹⁶ คณะกรรมาธิการการกฎหมาย การยุติธรรมและสิทธิมนุษยชน สภาผู้แทนราษฎร, รายงานการพิจารณาศึกษา เรื่อง ปัญหาและผลกระทบจากการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562, (กรุงเทพมหานคร: สภาผู้แทนราษฎร, 2563), น. 11.

¹⁷ แบ็งค์ งามอรุณโชติ และคณะ, แนวคิดภาษีที่ดินและทรัพย์สิน: กรณีศึกษาร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดิน และสิ่งปลูกสร้าง, (กรุงเทพมหานคร: สำนักงานปฏิรูป (สปร.), ม.ป.พ.), น. 24.

(พ.ศ. 2543 – 2544) ส่วนภาษีธุรกิจคิดเป็นร้อยละ 17 ของรายได้ในประเทศอังกฤษ ในช่วงปี ค.ศ. 2000 – ค.ศ. 2001¹⁸ โดยมีรายละเอียดในการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น ดังนี้

ภาษีท้องถิ่นเป็นภาษีชุมชนรูปแบบหนึ่งภายใต้พระราชบัญญัติการคลังท้องถิ่น ค.ศ. 1992 (พ.ศ. 2535) (Local Government Finance Act 1992) ถูกจัดเก็บครั้งแรกเมื่อวันที่ 1 เมษายน 1993 (พ.ศ. 2536) แทนระบบการเก็บค่าธรรมเนียมชุมชน หรือภาษีร่วมกัน โดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะเป็นผู้เรียกเก็บจากอสังหาริมทรัพย์หรือสถานที่ที่ใช้สำหรับการพักอาศัย (Resident Domestic)¹⁹

1. ผู้มีหน้าที่เสียภาษีและฐานภาษี

ภาษีท้องถิ่นเป็นภาษีที่เรียกเก็บจากการที่ผู้พักอาศัยใช้พื้นที่ดังกล่าวในวันที่ประเมินภาษี ซึ่งอยู่ภายใต้เงื่อนไข ดังต่อไปนี้

1) ต้องเป็นสถานที่ที่ใช้สำหรับพักอาศัย เช่น บ้าน บังกะโล แพลต บ้านเคลื่อนที่ หรือเรือที่ใช้เป็นที่พักอาศัย โดยจะเรียกเก็บกับผู้ที่เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์หรือผู้เช่าที่ปรากฏข้อเท็จจริงชัดเจนว่ามีการพักอาศัย โดยลักษณะการพักอาศัยแบ่งออกเป็น 6 ประเภท ดังนี้

(ก) เป็นผู้พักอาศัย และได้รับประโยชน์จากครอบครองกรรมสิทธิ์ในที่พักอาศัย หรืออสังหาริมทรัพย์ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน

(ข) เป็นผู้ที่ครอบครอง และได้รับประโยชน์จากการเช่าที่พักอาศัยหรือถือครองอสังหาริมทรัพย์ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน

(ค) เป็นผู้ครอบครองตามกฎหมายหรือผู้ครอบครองที่มีหลักประกัน ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน

(ง) เป็นผู้ครอบครองที่มีสัญญาให้ครอบครองที่พักอาศัย หรือเป็นผู้ครอบครองตามใบอนุญาต ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน

(จ) เป็นผู้ครอบครองไม่น้อยกว่า 6 เดือน

(ฉ) เป็นเจ้าของที่พักอาศัย (ในกรณีที่ไม่มีผู้ครอบครอง)

¹⁸ กลุ่มงานกฎหมายการคลัง สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เอกสารประกอบการ พิจารณาร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ... , อังน ปกิต แพร่ชินวงศ์, “ปัญหา บางประการในการนำภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาแทนที่ภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่,” (วิทยานิพนธ์มหาวิทยาลัย คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552), น. 92 - 100.

¹⁹ Richard M. Bird, Enid Slack, International Handbook of Land and Property Taxation, (UK : Edward Elgar Publishing Limited, 2004), p. 81 - 90.

2) ที่พักอาศัยที่อยู่ในบัญชีแบบที่อยู่อาศัย และอัตราประเมิน (Valuation Band) จำนวน 8 ประเภท ตามที่กฎหมายกำหนด

3) จำนวนภาษีที่ต้องเสียอยู่ภายใต้หลักเกณฑ์ส่วนลดภาษี เช่น ผู้เสียภาษีที่ได้รับบาดเจ็บร้ายแรง เป็นผู้ป่วยที่โรงพยาบาล หรือที่บ้าน เป็นผู้ที่ทำงานเพื่อสังคมหรือสังคมสงเคราะห์ ในกรณีที่ที่พักอาศัยมีเจ้าของรวมหรือเช่าที่พักร่วมกัน พระราชบัญญัติการคลังท้องถิ่น ค.ศ. 1992 (พ.ศ. 2535) กำหนดให้ต้องร่วมกันรับผิดชอบในการชำระภาษีท้องถิ่น เช่น กฎหมายกำหนดให้สามีภรรยาของผู้ที่มีหน้าที่ชำระภาษี หากได้อาศัยอยู่ร่วมกัน ต้องร่วมกันชำระภาษี หรือในกรณีชายหญิงที่อยู่ด้วยกันฉันท์สามีภรรยาก็ต้องร่วมกันรับผิดชอบในการชำระภาษี

2. อัตราภาษี

พระราชบัญญัติการคลังท้องถิ่น ค.ศ. 1992 (พ.ศ. 2535) ได้กำหนดอัตราประเมินภาษีตามลักษณะที่พักร่วมกันเป็น 8 อัตรา ซึ่งเป็นการจัดสรรตามมูลค่าที่แท้จริงหรือมูลค่าต้นทุนของที่อยู่อาศัย ดังนี้²⁰

- 1) อัตราประเมินภาษี A สำหรับที่พักร่วมกันที่มีมูลค่าไม่เกิน 40,000 ปอนด์²¹
- 2) อัตราประเมินภาษี B สำหรับที่พักร่วมกันที่มีมูลค่าเกิน 40,000 ปอนด์ แต่ไม่เกิน 52,000 ปอนด์
- 3) อัตราประเมินภาษี C สำหรับที่พักร่วมกันที่มีมูลค่าเกิน 52,000 ปอนด์ แต่ไม่เกิน 68,000 ปอนด์
- 4) อัตราประเมินภาษี D สำหรับที่พักร่วมกันที่มีมูลค่าเกิน 68,000 ปอนด์ แต่ไม่เกิน 88,000 ปอนด์
- 5) อัตราประเมินภาษี E สำหรับที่พักร่วมกันที่มีมูลค่าเกิน 88,000 ปอนด์ แต่ไม่เกิน 120,000 ปอนด์
- 6) อัตราประเมินภาษี F สำหรับที่พักร่วมกันที่มีมูลค่าเกิน 120,000 ปอนด์ แต่ไม่เกิน 160,000 ปอนด์
- 7) อัตราประเมินภาษี G สำหรับที่พักร่วมกันที่มีมูลค่าเกิน 160,000 ปอนด์ แต่ไม่เกิน 200,000 ปอนด์
- 8) อัตราประเมินภาษี H สำหรับที่พักร่วมกันที่มีมูลค่าเกิน 320,000 ปอนด์

²⁰ ยูทชานา อินเฉลิม, “การปฏิรูปการบริหารหน่วยงานจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท สาขาบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2559), น. 85.

²¹ อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศของธนาคารแห่งประเทศไทย ข้อมูล ณ วันที่ 1 เมษายน 2564 1 ปอนด์ (GBP) เท่ากับ 43.5270 บาท

การกำหนดอัตราประเมินไว้ในพระราชบัญญัติการคลังท้องถิ่น ค.ศ. 1992 (พ.ศ. 2535) สำนักงานประเมินทรัพย์สิน (The Valuation Office Agency) ภายใต้การกำกับดูแลของกรมสรรพากรและศุลกากร จะแต่งตั้งพนักงานสำรวจเข้าสำรวจราคาประเมินของที่พักอาศัยในพื้นที่ต่าง ๆ โดยจัดทำบัญชีประเมินทุกปี โดยคำนึงถึงรูปแบบของที่พักอาศัย และส่งบัญชีอัตราประเมินให้แก่เจ้าหน้าที่เก็บภาษี (Billing Authority) เพื่อทำการจัดเก็บภาษีต่อไป ทั้งนี้ การคำนวณอัตราภาษีขึ้นอยู่กับว่า องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นมีความจำเป็นต้องใช้งบประมาณเท่าใดในการจัดทำบริการสาธารณะ โดยภาษีที่ต้องจ่ายจะแปรผันตามราคาของที่พักอาศัย อย่างไรก็ตาม หากรัฐมนตรีเห็นว่าอัตราประเมินภาษีสูงเกินไปก็สามารถเปลี่ยนแปลงได้²²

3. การยกเว้นและการลดหย่อน

พระราชบัญญัติการคลังท้องถิ่น ค.ศ. 1992 (พ.ศ. 2535) กำหนดให้องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถเรียกเก็บภาษีท้องถิ่นจากอสังหาริมทรัพย์หรือสถานที่ที่ใช้สำหรับการพักอาศัย เช่น บ้าน บังกะโล แพลต บ้านเคลื่อนที่ หรือเรือที่ใช้พักอาศัย เป็นต้น ไม่ว่าจะเป็นเจ้าของหรือผู้เช่าอยู่อาศัย โดยองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นจะนำเงินภาษีที่เรียกเก็บได้ดังกล่าวไปใช้เป็นเงินอุดหนุนสำหรับค่าใช้จ่ายของบริการสาธารณะในท้องถิ่นนั้น โดยพระราชบัญญัติการคลังท้องถิ่น ค.ศ. 1992 (พ.ศ. 2535) ได้ให้ความหมายของคำว่าที่พักอาศัย ให้หมายความรวมถึง (1) สวน หรือพื้นที่ที่ใช้โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อการพักอาศัย (2) ที่จอดรถส่วนตัวที่มีพื้นที่รวมกันไม่เกิน 25 ตารางเมตร (3) ที่เก็บของในบ้าน ที่ใช้โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อการพักอาศัย ส่วนบ้านที่อยู่ในระหว่างการซ่อมแซมในวันประเมินภาษี หรือการก่อสร้างที่ยังไม่แล้วเสร็จไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน หรือเป็นบ้านที่ไม่ได้มีวัตถุประสงค์เพื่อการพักอาศัย หรือมีวัตถุประสงค์เพื่อใช้เป็นองค์การการกุศล หรือเป็นที่พักอาศัยที่ไม่มีการใช้เป็นเวลาไม่น้อยกว่า 6 เดือน ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี

4. องค์การที่มีอำนาจจัดเก็บ

หน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีท้องถิ่น คือ องค์การปกครองส่วนท้องถิ่น เช่น เทศบาล ตำบล เทศบาลมหานคร สภามณฑลลอนดอน และหน่วยงานอื่น ๆ เป็นต้น โดยมีหน้าที่ในการแจ้งเดือน เรียกเก็บภาษี และบังคับใช้กฎหมายภาษี ส่วนการประเมินภาษีนั้น อยู่ในความรับผิดชอบของสำนักงานประเมินทรัพย์สิน (The Valuation Office Agency) ซึ่งเป็นหน่วยงานหนึ่งของกรมสรรพากร โดยสำนักงานประเมินทรัพย์สิน (The Valuation Office Agency) จะจัดให้มีเจ้าหน้าที่ที่ทำหน้าที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเข้าทำงานรวมอยู่ในกรมชุมชน (Department for Communities) และองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นในส่วนของการสำรวจทรัพย์สินนั้น ในประเทศ

²² ยูธนา อินเฉลิม, “การปฏิรูปการบริหารหน่วยงานจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2559), น. 85.

อังกฤษและประเทศเวลส์ มีการสำรวจทรัพย์สินครั้งแรกในปี ค.ศ. 1991 (พ.ศ. 2534) และปี ค.ศ. 1992 (พ.ศ. 2535) โดยสำนักงานประเมินค่าทรัพย์สิน (Valuation Office Agency) เป็นผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการสำรวจ โดยได้รับความช่วยเหลือจากเอกชนภายนอกที่รับเหมาดำเนินการ ซึ่งรูปแบบการประเมินจะใช้ข้อมูลบันทึกที่มีอยู่แล้วของตัวแทน จึงทำให้ได้ข้อมูลที่เชื่อมโยงกันเป็นส่วนใหญ่ โดยข้อมูลดังกล่าวระบุถึงตำแหน่งที่ตั้งและมูลค่าของทรัพย์สิน สำหรับทรัพย์สินประเภทหลัก จะมีการอธิบายคุณสมบัติและตีราคาไว้อย่างครบถ้วนตามข้อกำหนดพื้นฐานที่ตั้งของทรัพย์สิน โดยใช้การเปรียบเทียบคุณสมบัติที่สำคัญ การประเมินดังกล่าวไม่เหมาะสมกับการประเมินในทุกพื้นที่ เนื่องจากมีรายละเอียดที่แตกต่างกัน อย่างไรก็ตาม หลักการดังกล่าวเป็นหลักการพื้นฐานในการประเมิน

5. การประเมินภาษี

ภายใต้บทบัญญัติมาตรา 27 (6) ของพระราชบัญญัติการคลังท้องถิ่น ค.ศ. 1992 (พ.ศ. 2535) กำหนดให้เจ้าหน้าที่เก็บภาษี (Billing Authorities (BAs)) มีหน้าที่ในการแจ้งให้เจ้าหน้าที่บันทึกข้อมูล (Listing Officers (LOs)) ทราบข้อมูลที่จะทำให้เจ้าหน้าที่เก็บภาษีปฏิบัติหน้าที่ของตนในการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น โดยเจ้าหน้าที่เก็บภาษีจะให้ข้อมูลเกี่ยวกับรายงานการเรียกเก็บเงินแก่เจ้าหน้าที่บันทึกข้อมูล หากเจ้าหน้าที่เก็บภาษีทราบว่ามีการเปลี่ยนแปลงบัญชีทรัพย์สินที่นอกเหนือรายการเรียกเก็บเงินจะต้องปฏิบัติตามมาตรา 22 (1) และมาตรา 27 (7) ของพระราชบัญญัติการคลังท้องถิ่น ค.ศ. 1992 (พ.ศ. 2535) เพื่อทบทวนรายการภาษีท้องถิ่น แหล่งข้อมูลนี้จะนำไปเปลี่ยนแปลงตารางของเจ้าหน้าที่เก็บภาษีและเจ้าหน้าที่บันทึกข้อมูลจะนำข้อมูลดังกล่าวไปเพิ่มในรายการของตนซึ่งเรียกว่า Listing Officer Report (LOR) ซึ่งจะลงบันทึกในระบบเครือข่ายต่อไป²³

²³ Local Government Finance Act 1992

Section. 21 (1) The Commissioners of Inland Revenue shall—

(a) carry out such valuations of dwellings in England and Wales;

(b) furnish listing officers with such information obtained in carrying out the valuations or in the exercise of the powers conferred by section 27 below; and

(c) disclose to such officers such contents of particulars delivered documents, as they consider necessary or expedient for the purpose of facilitating the compilation and maintenance by those officers of valuation lists in accordance with this Chapter.

Section. 27 (6) If in the course of the exercise of its functions any information comes to the notice of a charging or billing authority which it considers would assist a listing officer in carrying out any of his functions, it shall be the authority's duty to inform the listing officer.

ในการประเมินภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น สำนักงานประเมินทรัพย์สิน (The Valuation Office Agency) จะจัดส่งแบบประเมินภาษีให้กับผู้มีหน้าที่ชำระภาษี และผู้มีหน้าที่ชำระภาษีจะต้องตอบแบบประเมินกลับมายังองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นภายในระยะเวลาที่กำหนด หากไม่ตอบแบบประเมินภายในระยะเวลาที่กำหนดจะถูกปรับจำนวน 50 ปอนด์ ซึ่งหากผู้รับประเมินเห็นด้วยกับอัตราภาษีดังกล่าว ผู้รับการประเมินมีหน้าที่ชำระภาษีต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หากผู้รับการประเมินไม่เห็นด้วยกับอัตราภาษีดังกล่าว ผู้รับการประเมินจะต้องทำหนังสือแจ้งการไม่เห็นชอบกับการประเมินไปยังองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยหากไม่สามารถตกลงกันได้ ผู้รับการประเมินสามารถอุทธรณ์ไปยัง Valuation Tribunal (VT) ได้ซึ่งโดยปกติผู้เสียภาษีจะได้รับใบแจ้งหนี้ภาษีในเดือนมีนาคมถึงเมษายนของทุกปี ในกรณีที่ได้รับใบแจ้งหนี้ผิดพลาดจะต้องแจ้งให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทราบ มิเช่นนั้นจะต้องรับผิดชอบในภาระภาษีดังกล่าว ทั้งนี้ พระราชบัญญัติการเงินท้องถิ่น ค.ศ. 1992 (พ.ศ. 2535) ไม่ได้กำหนดรูปแบบในการแจ้งเก็บภาษี อย่างไรก็ตาม เจ้าหน้าที่มีแนวปฏิบัติในการเรียกเก็บภาษีผ่านช่องทาง ดังนี้²⁴

(1) ระบบ EBER หรือที่เรียกว่าระบบเรียกเก็บเงินอัตโนมัติซึ่งตรงกับรายการ CDB ซึ่งเพิ่มและจัดสรรเรียกเก็บเงินอัตโนมัติ

(2) Email ซึ่งเป็นวิธีการแจ้งเก็บภาษีที่ใช้อย่างแพร่หลาย ใบเรียกเก็บภาษีที่ส่งทางอีเมลจะถือตามวันที่ผู้เสียภาษีได้รับอีเมลล์ตามความเป็นจริง โดยไม่คำนึงว่าได้รับอีเมลล์ในช่วงเวลาใดในการชำระภาษี ผู้เสียภาษีอาจทำความตกลงกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเพื่อขอผ่อนชำระภาษีก็ได้ ซึ่งหากผู้เสียภาษีไม่สามารถผ่อนชำระภาษีได้ภายในกำหนดเวลา จะต้องแจ้งองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นโดยตรงเพื่อทำความตกลงในการเปลี่ยนแปลงวิธีการผ่อนชำระ แต่หากผู้เสียภาษีไม่แจ้งให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทราบ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะมีหนังสือเตือนให้ผู้เสียภาษีมาชำระภาษีภายใน 7 วัน หากผู้เสียภาษีเพิกเฉย องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะส่งคำเตือนครั้งที่ 2 ให้ชำระภาษี หากผู้เสียภาษียังเพิกเฉย องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะดำเนินคดีกับผู้เสียภาษีต่อไป

Section. 27 (7) In carrying out any of his or their functions, a listing officer or the Commissioners of Inland Revenue may also take into account any other information available to him or them, whatever its source and whether or not obtained under a provision contained in or made under this or any other Act.

²⁴ ยุทธนา อินเฉลิม, “การปฏิรูปการบริหารหน่วยงานจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2559), น. 89 - 90.

กล่าวโดยสรุป ในประเทศญี่ปุ่น สาธารณรัฐฝรั่งเศส และประเทศอังกฤษ มีรูปแบบการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ดังนี้²⁵

ประเทศ	ภาษี	ทรัพย์สินที่เสียภาษี	ฐานภาษี	รอบการประเมิน	อัตรา	สัดส่วนประเมิน (Assessment Ratio)
ญี่ปุ่น	(1) ภาษีทรัพย์สิน (Fixed Asset tax) (2) ภาษีการวางผังเมือง (City Planning Tax)	(1) ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง และทรัพย์สินถาวร (2) ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ในเขตเจริญสูง	ราคาประเมินทุนทรัพย์ ที่ดิน : ราคาตลาด สิ่งปลูกสร้าง : ต้นทุนทดแทน	3 ปี	(1) 1.4 – 2.1% มาตรฐาน คือ 1.4 (ใช้ > 90% ของ อปท.) ส่วน 2.1 คือ อัตราสูงสุด (2) ไม่เกิน 0.3%	หลากหลาย แต่โดยเฉลี่ยแล้ว ประมาณ 36%
ฝรั่งเศส	(1) ภาษีโรงเรือนและที่ดิน (Property Tax) (2) ภาษีที่ดิน (Land Tax) (3) ภาษีบ้านที่อยู่อาศัย (Housing Tax)	(1) ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง หักค่าใช้จ่าย 50% (2) ที่ดิน หักค่าใช้จ่าย 20% (3) ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง	(1) ค่าเช่า (2) ค่าเช่า (3) ค่าเช่า	ประเมินใหม่ ทุก 6 ปี และปรับปรุง ทุก ๆ 3 ปี	ขึ้นกับความต้องการงบประมาณของแต่ละท้องถิ่นแต่ไม่เกินที่รัฐบาลกลางกำหนด	ไม่มีข้อมูล
ประเทศอังกฤษ	(1) ภาษีท้องถิ่น (Council Tax) (2) ภาษีสถานประกอบการ (Business Rate)	(1) ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (2) ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง	(1) ราคาประเมินทุนทรัพย์ (2) ค่าเช่า	5 ปี	(1) คงที่ (2) มี 2 อัตรา Small business Rate relief 42.6% Standard Multiplier 43.3%	(1) หลากหลาย (2) หลากหลาย

²⁵ แบ็งค์ งามอรุณโชติ และคณะ, แนวคิดภาษีที่ดินและทรัพย์สิน: กรณีศึกษาร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดิน และสิ่งปลูกสร้าง, (กรุงเทพมหานคร: สำนักงานปฏิรูป (สปร.), ม.ป.พ.), น. 39 – 45.

ประเทศ	ภาษี	การยกเว้นทรัพย์สิน ที่ใช้อยู่อาศัย	การประเมิน มูลค่าทรัพย์สิน	การจัดเก็บภาษี	การกำหนดอัตราภาษี	การรับเงินภาษี
ญี่ปุ่น	(1) ภาษีทรัพย์สิน (Fixed Asset tax) (2) ภาษีการวางผังเมือง (City Planning Tax)	ลดหย่อน - ที่ดินปลูกบ้านที่ดินน้อยกว่า 200 ตร.ม. ประเมิน 25% ถ้าเกิน ประเมิน 50% ยกเว้น - ที่ดินมูลค่าไม่เกิน 3 แสนเยน - สปส. มูลค่าไม่เกิน 2 แสนเยน - ท/ส อาคารมูลค่าไม่เกิน 1.5 ล้านเยน	รัฐบาลกลาง และ อปท.	อปท. (เทศบาล)	รัฐบาลกลาง และ อปท.	อปท.
ฝรั่งเศส	(1) ภาษีโรงเรือนและที่ดิน (Property Tax) (2) ภาษีที่ดิน (Land Tax) (3) ภาษีบ้านที่อยู่อาศัย (Housing Tax)	ไม่ยกเว้น	รัฐบาลกลาง	รัฐบาลกลาง	รัฐบาลกลาง และ อปท.	รัฐบาลกลาง และ อปท.
ประเทศ อังกฤษ	(1) ภาษีท้องถิ่น (Council Tax) (2) ภาษีสถานประกอบการ (Business Rate)	ไม่ยกเว้น	รัฐบาลกลาง หรือ อปท.	อปท.	(1) อปท. (2) รัฐบาล	อปท.

3.2 มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามกฎหมายของประเทศไทย

กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นภาษีทรัพย์สินประเภทหนึ่ง โดยจัดเก็บจากราคาที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เป็นแนวความคิดปฏิรูปที่ดินที่ช่วยเพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีในสภาวะการณ์ปัจจุบัน โดยเชื่อว่าจะช่วยให้มีการกระจายการถือครองที่ดิน ลดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจของคนในสังคม ทั้งยังทำให้เกิดการใช้ที่ดินอย่างมีประสิทธิภาพ และช่วยเพิ่มรายได้ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอีกด้วย

3.2.1 พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ประกาศใช้ในราชกิจจานุเบกษา เล่ม 136 ตอนที่ 30 ก หน้า 21 ลงวันที่ 12 มีนาคม 2562 โดยเหตุผลที่ประกาศใช้พระราชบัญญัตินี้ คือ โดยที่กฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดิน และกฎหมายว่าด้วยภาษีบำรุงท้องที่ที่ใช้บังคับมาเป็นเวลานานแล้ว การจัดเก็บภาษีตามกฎหมายทั้งสองฉบับไม่เหมาะสมกับสถานการณ์ในปัจจุบัน สมควรยกเลิกกฎหมายทั้งสองฉบับดังกล่าวและให้ใช้กฎหมายว่าด้วยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแทน โดยมีองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้รับผิดชอบจัดเก็บภาษีดังกล่าว²⁶

จากที่กล่าวมาข้างต้น จะเห็นได้ว่า พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 นับว่าเป็นการรวมกฎหมายเดิม จำนวน 2 ฉบับ คือ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 เข้าด้วยกัน และจัดระบบภาษีทรัพย์สินใหม่ โดยมีวัตถุประสงค์ คือ²⁷

- 1) เพื่อปฏิรูปโครงสร้างระบบภาษีทรัพย์สินให้มีความเป็นสากล และแก้ไขปัญหาโครงสร้างภาษีเดิม
- 2) เพื่อกระตุ้นให้เกิดการใช้ประโยชน์ในที่ดิน
- 3) เพื่อความเป็นอิสระและเพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (อปท.)
- 4) สร้างความเข้มแข็งและโปร่งใสในการบริหารการคลังขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และ
- 5) ช่วยให้ท้องถิ่นมีงบประมาณเพียงพอในการพัฒนาพื้นที่ให้เกิดความเจริญในระยะยาว

²⁶ หมายเหตุท้ายพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

²⁷ สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง, 2561

จากการศึกษาพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มีสาระสำคัญ ดังนี้

1. ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้แก่²⁸

- 1) บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล ซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง
- 2) ผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สินของรัฐ
- 3) ผู้มีหน้าที่ชำระภาษีแทนผู้เสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ เช่น ผู้จัดการมรดก

หรือทายาท ผู้จัดการทรัพย์สิน เป็นต้น

2. ผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจจัดเก็บภาษีจากที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น²⁹ โดยกำหนดนิยามของ “องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น” หมายถึง เทศบาล องค์การบริหารส่วนตำบล กรุงเทพมหานคร เมืองพัทยา และองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอื่นตามที่มิถุหมายจัดตั้งแต่ไม่หมายความรวมถึงองค์การบริหารส่วนจังหวัด³⁰

3. ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กำหนดให้ทรัพย์สินดังต่อไปนี้ ต้องเสียภาษีตามกฎหมาย

- 1) ที่ดิน
- 2) สิ่งปลูกสร้าง
- 3) หอสมุด
4. ฐานภาษี อัตราภาษี และวิธีการคำนวณภาษี

ฐานภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง คือ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

การคำนวณภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง จะใช้ฐานภาษีจากราคาประเมินของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง หักด้วยมูลค่าของฐานภาษีที่ได้รับการยกเว้น แล้วคูณด้วยอัตราภาษีที่จัดเก็บจริงตามการใช้ประโยชน์³¹ ซึ่งอัตราภาษีตามที่กฎหมายกำหนดนั้น มีรายละเอียด ดังต่อไปนี้³²

²⁸ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 5.

²⁹ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 7.

³⁰ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 5.

³¹ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 42.

³² พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 37.

การใช้ประโยชน์	อัตราภาษี
1. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม	สูงสุดไม่เกินร้อยละ 0.15 ของฐานภาษี
2. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย	สูงสุดไม่เกินร้อยละ 0.3 ของฐานภาษี
3. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่นนอกจาก 1 หรือ 2	สูงสุดไม่เกินร้อยละ 1.2 ของฐานภาษี
4. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ	สูงสุดไม่เกินร้อยละ 1.2 ของฐานภาษี

ทั้งนี้ คำว่าที่ดินเพื่อการเกษตรจะต้องปลูกต้นไม้ตามที่กระทรวงเกษตรและสหกรณ์กำหนดด้วย เช่น หากปลูกกล้วยต้องไม่ต่ำกว่า 200 ต้น/ไร่ ถ้าปลูกน้อยกว่าที่กำหนดไว้จะคิดภาษีที่ดินที่เหลือ

สำหรับคำจำกัดความของที่อยู่อาศัยนั้น เมื่อวันที่ 25 ธันวาคม 2562 กระทรวงการคลังได้ชี้แจงว่า ต้องเป็นกรณี ดังต่อไปนี้

1) เจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะให้บุคคลใช้เพื่อการอยู่อาศัย เช่น ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของใช้อยู่อาศัยเอง ให้ญาติพี่น้องอยู่อาศัย หรือให้เช่าเพื่ออยู่อาศัย ให้เสียภาษีในอัตราที่อยู่อาศัย

2) ให้ครอบคลุมถึงช่วงเวลาระหว่างการก่อสร้าง หรือปรับปรุงต่อเติมสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินที่ใช้เพื่อการอยู่อาศัยด้วย เช่น บ้านที่อยู่ระหว่างการก่อสร้าง หรือคอนโดมิเนียมที่อยู่ระหว่างการตกแต่ง เป็นต้น

3) ไม่รวมถึงโรงแรมตามกฎหมายว่าด้วยโรงแรม และที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างของผู้ประกอบการที่อยู่ระหว่างการพัฒนา หรือสร้างเสร็จแล้วแต่ยังไม่ได้ขายตามกฎหมายว่าด้วยการจัดสรรที่ดิน หรือกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด

5. การยกเว้นภาษี

ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กำหนดให้มีการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของที่ดินเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัย จำนวนไม่เกิน 50 ล้านบาท กรณีที่บุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของเฉพาะสิ่งปลูกสร้างและใช้เป็นที่อยู่อาศัย ได้รับยกเว้นจำนวนไม่เกิน 10 ล้านบาท และสำหรับกรณีที่ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมอยู่ในเขต อปท.ใด ให้ได้รับยกเว้น

มูลค่าของฐานภาษีของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในเขต อปท. นั้น รวมกันในการคำนวณภาษีไม่เกิน 50 ล้านบาท

6. การประเมินภาษี

องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะเป็นผู้แจ้งการประเมิน โดยส่งแบบประเมินให้แก่ผู้เสียภาษีภายในเดือนกุมภาพันธ์ ซึ่งต้องมีรายละเอียดเกี่ยวกับรายการที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ราคาประเมิน ทุนทรัพย์ อัตราภาษี และจำนวนภาษีที่ต้องชำระ โดยผู้เสียภาษีมีหน้าที่ต้องชำระภาษีต่อ อปท. ส่วนราชการ หรือหน่วยงานของรัฐที่ อปท. มอบหมาย ภายในเดือนเมษายนของทุกปี โดยชำระผ่านทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ หรือผ่านธนาคาร หรือโดยวิธีการอื่นใดตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด

7. เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

หากผู้เสียภาษีไม่ได้ชำระภาษีภายในกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนด ก็จะต้องเสียเบี้ยปรับร้อยละ 40 ของจำนวนภาษีค้างชำระและเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1 ต่อเดือน ของจำนวนภาษีที่ค้างชำระ

8. การรวบรวมข้อมูลการจัดเก็บภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

ตามมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กำหนดให้ในแต่ละปี องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ยกเว้นกรุงเทพมหานคร จัดส่งข้อมูลเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี จำนวนภาษีที่จัดเก็บได้ มูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีให้แก่คณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัด³³ โดยให้คณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัดรวบรวมข้อมูลขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และจัดส่งให้แก่กระทรวงมหาดไทย

3.2.2 ระเบียบกระทรวงมหาดไทย ว่าด้วยการดำเนินการตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 6 วรรคหนึ่ง มาตรา 21 วรรคสาม มาตรา 23 วรรคสี่ มาตรา 24 มาตรา 30 มาตรา 56 มาตรา 57 วรรคหนึ่ง มาตรา 63 วรรคสอง และมาตรา 74 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทย

³³ ระเบียบกระทรวงมหาดไทย ว่าด้วยการดำเนินการตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ข้อ 3

กรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัด ได้รับเลือกจากนายกเทศมนตรี นายกองค้การบริหารส่วนตำบล และผู้บริหารท้องถิ่นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอื่นในจังหวัด ยกเว้นนายกองค์การบริหารส่วนจังหวัด

ได้้ออกระเบียบกระทรวงมหาดไทย ว่าด้วยการดำเนินการตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 โดยมีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับประเด็นปัญหาตามวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ดังจะกล่าวต่อไปนี้

1. การรวบรวมและจัดส่งข้อมูลการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 24

ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดส่งข้อมูลเกี่ยวกับการจัดเก็บ จำนวนภาษีที่จัดเก็บมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีของปีที่ผ่านมา และแนวทางการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ดังนี้³⁴

1) รายงานสรุปผลการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีของปีที่ผ่านมา โดยอย่างน้อยต้องมีข้อมูล ดังต่อไปนี้

- (ก) จำนวนผู้เสียภาษี
- (ข) จำนวนเงินภาษีที่จัดเก็บได้
- (ค) จำนวนผู้ค้างชำระภาษี
- (ง) จำนวนเงินภาษีค้างชำระ

2) ข้อมูลการคำนวณภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของผู้เสียภาษีทุกรายตามแบบแสดงรายการคำนวณภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่กระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด

โดยต้องจัดส่งให้แก่คณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัดภายในเดือนมกราคมของทุกปี และให้คณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัดจัดส่งข้อมูลดังกล่าว พร้อมทั้งเสนอแนวทางการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้แก่กระทรวงมหาดไทยภายในเดือนกุมภาพันธ์ของทุกปี โดยให้รายงานผ่านระบบข้อมูลกลางองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่กรมส่งเสริมการปกครองส่วนท้องถิ่นจัดทำขึ้น³⁵

2. การจัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 30

ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนำข้อมูลที่ดินและสิ่งปลูกสร้างภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่สำรวจแล้ว มาจัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เพื่อประกาศไว้ ณ สำนักงานหรือที่ทำการขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หรือสถานที่อื่นตามที่เห็นสมควร

³⁴ ระเบียบกระทรวงมหาดไทย ว่าด้วยการดำเนินการตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ข้อ 20.

³⁵ ระเบียบกระทรวงมหาดไทย ว่าด้วยการดำเนินการตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ข้อ 21.

ไม่น้อยกว่าสามสิบวัน พร้อมทั้งจัดส่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องให้ผู้เสียภาษีแต่ละรายทราบภายในเดือนพฤศจิกายน โดยมีรายละเอียด ดังต่อไปนี้

- 1) รายการที่ดิน ประกอบด้วย
 - (ก) ประเภทที่ดิน
 - (ข) เลขที่เอกสารสิทธิ์
 - (ค) เลขที่ดิน
 - (ง) หน้าสำรวจ
 - (จ) จำนวนเนื้อที่ดิน
 - (ฉ) ลักษณะการทำประโยชน์ในที่ดิน
- 2) รายการสิ่งปลูกสร้าง ประกอบด้วย
 - (ก) ประเภทสิ่งปลูกสร้าง
 - (ข) เลขที่สิ่งปลูกสร้าง
 - (ค) จำนวนพื้นที่สิ่งปลูกสร้าง
 - (ง) ลักษณะการทำประโยชน์ในสิ่งปลูกสร้าง
 - (จ) อายุสิ่งปลูกสร้าง
- 3) รายการอาคารชุด ประกอบด้วย
 - (ก) ชื่ออาคารชุด
 - (ข) เลขที่ห้องชุด
 - (ค) จำนวนพื้นที่ห้องชุด
 - (ง) ลักษณะการทำประโยชน์ในห้องชุด

3.2.3 กฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการประกาศราคาประเมินทุนทรัพย์ อัตรากาญีและรายละเอียดอื่นในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 6 วรรคหนึ่ง และมาตรา 39 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทย ออกกฎกระทรวงไว้ ดังต่อไปนี้

1. ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดทำประกาศราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง อัตรากาญี และรายละเอียดอื่นที่จำเป็นตามลักษณะการใช้ประโยชน์ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีแต่ละราย ตามแบบ ภ.ด.ศ. 1 และ ภ.ด.ศ. 2 ที่ายกกฎกระทรวง

2. ในการประกาศราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามข้อ 1 ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประกาศบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง หรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด³⁶ ด้วย

3. ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประกาศราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างและบัญชีตามข้อ 2 ก่อนวันที่ 1 กุมภาพันธ์ของทุกปี โดยให้แสดงไว้ ณ สำนักงานหรือที่ทำการขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และสถานที่อื่นใดที่ประชาชนเข้าถึงได้ หรือผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตทางเว็บไซต์ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

3.2.4 ประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่อง การดำเนินการตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 6 วรรคหนึ่ง มาตรา 10 มาตรา 28 วรรคสาม มาตรา 33 มาตรา 34 มาตรา 44 วรรคสอง มาตรา 51 วรรคหนึ่ง มาตรา 54 วรรคสอง และมาตรา 73 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทย จึงออกประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่อง การดำเนินการตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 โดยมีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับประเด็นปัญหาตามวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ดังจะกล่าวต่อไปนี้

1. ในกรณีที่การใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างเปลี่ยนแปลงไป ไม่ว่าจะด้วยเหตุใด อันมีผลทำให้ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้นหรือลดลง ให้ผู้เสียภาษีแจ้งการเปลี่ยนแปลงการใช้ประโยชน์ดังกล่าว โดยยื่นแบบต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หรือส่งทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับภายในหกสิบวันนับแต่วันที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างหรือวันที่ผู้เสียภาษีรู้ถึงเหตุดังกล่าว ดังนี้³⁷

1) กรณีเปลี่ยนแปลงจากการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม เป็นการใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย หรือใช้ประโยชน์อื่นนอกจากเป็นที่อยู่อาศัย หรือทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ

2) กรณีเปลี่ยนแปลงจากการใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย เป็นการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม หรือใช้ประโยชน์อื่นนอกจากการประกอบเกษตรกรรม หรือทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ

³⁶ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 36.

³⁷ ประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่อง การดำเนินการตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ข้อ 4.

3) กรณีเปลี่ยนแปลงจากการใช้ประโยชน์อื่นนอกจากการประกอบเกษตรกรรม หรือเป็นที่อยู่อาศัย เป็นการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม หรือเป็นที่อยู่อาศัย หรือทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ

4) กรณีเปลี่ยนแปลงจากการทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ เป็นการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม หรือเป็นที่อยู่อาศัย หรือใช้ประโยชน์อื่นนอกจากการประกอบเกษตรกรรมหรือเป็นที่อยู่อาศัย

เมื่อได้รับแจ้งการเปลี่ยนแปลงการใช้ประโยชน์จากผู้เสียภาษีแล้ว ให้ผู้บริหารท้องถิ่น ตรวจสอบและมีคำสั่งแก้ไขเพิ่มเติมบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างและบัญชีราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อประเมินภาษีตามการใช้ประโยชน์ในปีถัดไป

2. องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอาจแจ้งประกาศกำหนดระยะเวลาที่จะทำการสำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง จัดส่งข้อมูลของผู้เสียภาษีแต่ละรายตามบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแจ้งผลการดำเนินการตรวจสอบข้อเท็จจริงในกรณีที่ผู้เสียภาษีเห็นว่าบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ได้จัดทำขึ้นไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง และแจ้งการเปลี่ยนแปลงการใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง³⁸ ทางโทรสาร จดหมายอิเล็กทรอนิกส์ หรือจัดทำเป็นรูปแบบแอปพลิเคชันการรับส่งข้อความผ่านสื่อคอมพิวเตอร์หรือโทรศัพท์เคลื่อนที่เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพและอำนวยความสะดวกให้แก่ประชาชนตามกฎหมายว่าด้วยการบริหารงานและการใช้บริการภาครัฐผ่านระบบดิจิทัลก็ได้ โดยจัดทำเป็นประกาศปิดไว้ในที่เปิดเผย ณ สำนักงานหรือที่ทำการขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และเผยแพร่ประกาศดังกล่าวให้ประชาชนทราบทางเว็บไซต์ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น ๆ³⁹

3. ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแจ้งการประเมินภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นหนังสือให้แก่ผู้เสียภาษีทราบภายในเดือนกุมภาพันธ์ของทุกปี⁴⁰

³⁸ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 34

การแจ้งประกาศกำหนดระยะเวลาที่จะทำการสำรวจตามมาตรา 27 การจัดส่งข้อมูลของผู้เสียภาษีแต่ละรายตามประกาศบัญชีตามมาตรา 30 การแจ้งผลการดำเนินการตรวจสอบข้อเท็จจริงตามมาตรา 32 และการแจ้งการเปลี่ยนแปลงการใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตามมาตรา 33 อาจดำเนินการโดยผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์หรือด้วยวิธีการอื่นใดก็ได้ ทั้งนี้ ตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด

³⁹ ประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่อง การดำเนินการตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ข้อ 5.

⁴⁰ ประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่อง การดำเนินการตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ข้อ 6.

3.2.5 ประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการในการจัดเก็บภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่มีการใช้ประโยชน์หลายประเภท

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 6 วรรคหนึ่ง และมาตรา 38 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง และรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยจึงออกประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการในการจัดเก็บภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่มีการใช้ประโยชน์หลายประเภท โดยมีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับประเด็นปัญหาตามวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ดังจะกล่าวต่อไปนี้

การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่มีการใช้ประโยชน์หลายประเภท ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการ ดังนี้⁴¹

(1) กรณีที่มีการใช้ประโยชน์หลายประเภทในที่ดินหรือที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ประเภทเดียวกันทั้งหมดบนที่ดินในส่วนที่เป็นที่ตั้ง ให้วัดขนาดพื้นที่ของที่ดินหรือที่ดินและสิ่งปลูกสร้างดังกล่าว และให้คำนวณฐานภาษีโดยใช้มูลค่าของที่ดินหรือที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นแยกตามการใช้ประโยชน์ต่าง ๆ มาตรา 37 (1) (2) (3) หรือ (4) แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

(2) กรณีที่มีการใช้ประโยชน์หลายประเภทในสิ่งปลูกสร้าง ให้คำนวณฐานภาษี ดังนี้

(ก) ให้วัดขนาดพื้นที่ใช้สอยของสิ่งปลูกสร้างแยกตามประเภทการใช้ประโยชน์ต่าง ๆ ตามมาตรา 37 (1) (2) (3) หรือ (4) แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เพื่อนำมาคำนวณหาสัดส่วนของพื้นที่ที่ใช้ประโยชน์แต่ละประเภทต่อพื้นที่ใช้สอยรวม หากสัดส่วนที่คำนวณได้ดังกล่าวมีเศษทศนิยมเกินกว่าสองตำแหน่ง ให้ใช้ทศนิยมสองตำแหน่ง โดยไม่ต้องปัดเศษทศนิยมหลักที่สาม และในกรณีสัดส่วนที่คำนวณได้เมื่อรวมกันทั้งหมดแล้วยังไม่ได้ตัวเลขจำนวนเต็มให้นำสัดส่วนที่ขาดอยู่นั้นไปรวมกับสัดส่วนการใช้ประโยชน์ที่มีอัตราภาษีต่ำที่สุด

(ข) นำสัดส่วนที่คำนวณได้ตาม (ก) มาคำนวณมูลค่าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างแยกตามสัดส่วนการใช้ประโยชน์เพื่อเป็นฐานภาษี

(3) ให้คำนวณภาษีโดยใช้ฐานภาษีของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่คำนวณได้ตาม (1) และ (2) หักด้วยมูลค่าของฐานภาษีที่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา 40 หรือมาตรา 41 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 แล้วคูณด้วยอัตราภาษีตามมาตรา 37 แห่งภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ผลลัพธ์ที่ได้เป็นจำนวนภาษีที่ต้องเสียสำหรับการใช้ประโยชน์แต่ละประเภทนั้น

⁴¹ ประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการในการจัดเก็บภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่มีการใช้ประโยชน์หลายประเภท ข้อ 2.

(4) ในกรณีที่มีการใช้ประโยชน์หลายประเภทในที่ดินหรือที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะอย่างใดอย่างหนึ่ง ดังต่อไปนี้ ให้ใช้มูลค่าของที่ดินหรือที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเฉพาะพื้นที่ที่กำหนดไว้ในสัญญาตามจำนวนเพื่อให้ได้มาซึ่งฐานภาษีตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดไว้ใน (1) หรือ (2)

(ก) การแบ่งเช่าและมีการจดทะเบียนการเช่ากับพนักงานเจ้าหน้าที่

(ข) การเช่าจากสำนักงานทรัพย์สินพระมหากษัตริย์

(ค) การเช่า การครอบครอง หรือการทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างของหน่วยงานของรัฐ



บทที่ 4

วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีโดยแยกตามประเภทการใช้ประโยชน์ในที่ดิน และการกำหนดยกเว้นมูลค่าฐานภาษี

ในบทนี้ จะเป็นการวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีโดยแยกตามประเภทการใช้ประโยชน์ในที่ดิน และการกำหนดยกเว้นมูลค่าฐานภาษี โดยมีประเด็นปัญหาทางกฎหมาย ได้แก่ ประการที่หนึ่ง ปัญหาทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีโดยแยกตามประเภทการใช้ประโยชน์ในที่ดิน ประการที่สอง ปัญหาทางกฎหมายในการกำหนดยกเว้นมูลค่าฐานภาษีสำหรับบ้านหลังหลักที่มีมูลค่าไม่เกินห้าสิบล้านบาท และประการสุดท้าย คือ ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการใช้ดุลพินิจในการจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยผู้วิจัยจะขอวิเคราะห์ปัญหาทางกฎหมายในประเด็นปัญหาต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

4.1 ปัญหาทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีโดยแยกตามประเภทการใช้ประโยชน์ในที่ดิน และแนวทางการแก้ไข้ปัญหา

การบังคับจัดเก็บภาษีทรัพย์สินตามกฎหมายของประเทศไทยนั้น เดิมบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 โดยตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 แบ่งทรัพย์สินที่จะต้องจัดเก็บภาษี เป็น 2 ประเภท คือ¹

1. โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ กับที่ดิน ซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ๆ

2. ที่ดินซึ่งมิได้ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ

ทั้งนี้ ในการประเมินการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้น ตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัตินี้กำหนดให้จัดเก็บจากค่าเช่ารายปีของทรัพย์สินนั้น ๆ โดยกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีในอัตรากึ่งที่ ในอัตราร้อยละ 12.5 ต่อปี

¹ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475, มาตรา 8.

สำหรับกรณีของการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ ตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ตามมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว กำหนดให้ทำการประเมินจัดเก็บภาษี จาก “ราคาปานกลางของที่ดิน” หรืออาจกล่าวได้ว่าเป็นการจัดเก็บภาษีจากมูลค่าของที่ดิน โดยมาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าวได้ให้คำจำกัดความของคำว่า “ที่ดิน” หมายถึง พื้นที่ดิน และรวมถึงที่ที่เป็นภูเขาหรือที่มีน้ำด้วย กำหนดให้ผู้อยู่เป็นเจ้าของที่ดินมีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่ จากราคาปานกลางของที่ดินนั้นตามบัญชีอัตราภาษีท้องที่ 34 ชั้น ที่กำหนดไว้ในท้ายพระราชบัญญัติ²

อย่างไรก็ตาม เนื่องด้วยการบังคับจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ดังกล่าวข้างต้น มีการใช้บังคับ มาเป็นเวลานานแล้ว การจัดเก็บภาษีตามกฎหมายทั้งสองฉบับไม่เหมาะสมกับสถานการณ์ ในปัจจุบัน ก่อให้เกิดข้อบกพร่องและปัญหาในการจัดเก็บภาษีในหลายประการ ดังนี้

1. ปัญหาการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475

ภาษีโรงเรือนและที่ดินตามที่ระบุในพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 หมายถึง ภาษีที่เก็บจากมูลค่าผลตอบแทนที่ได้รับจากการให้เช่าหรือใช้สอยที่ดิน หรือสิ่งปลูกสร้างเหนือที่ดินนั้น โดยประโยชน์ของโรงเรือนและที่ดินที่เจ้าของได้รับเรียกว่า “ค่ารายปี” ดังนั้นส่วนใหญ่ผู้ที่มีการจะต้องจ่ายภาษีโรงเรือนและที่ดิน จึงมักเป็นเจ้าของที่ให้เช่า อสังหาริมทรัพย์และเจ้าของกิจการที่ใช้โรงเรือนและที่ดินในการประกอบธุรกิจ โดยจัดเก็บในอัตราร้อยละ 12.5 จากค่ารายปีหรือค่าเช่ารายปี ซึ่งผู้ประกอบการได้รับ แต่เนื่องจากมีโรงเรือนและที่ดิน จำนวนมากที่เจ้าของกิจการเป็นเจ้าของเอง และพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ได้ยกเว้นภาษีให้แก่โรงเรือนที่เจ้าของใช้เป็นที่อยู่อาศัยและโรงเรือนที่ปิดว่างไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ จึงก่อให้เกิดปัญหาอย่างน้อย 3 ประการดังนี้ คือ³

1) ฐานภาษี: ภาษีโรงเรือนและที่ดินมีฐานภาษีคือค่าเช่ารายปี จึงซ้ำซ้อนกับภาษีเงินได้ที่จัดเก็บจากรายได้ค่าเช่าและในกรณีที่ไม่มีค่าเช่าการประเมินค่าเช่ารายปีจะขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่ซึ่งเปิดโอกาสให้มีการทุจริตประพฤติมิชอบได้ง่าย

2) อัตราภาษี: ภาษีโรงเรือนและที่ดินจัดเก็บในอัตราร้อยละ 12.5 ของค่าเช่ารายปี ซึ่งผู้ประกอบการค้าและอุตสาหกรรมเรียกร้องว่าจัดเก็บภาษีสูงไป

² พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508, มาตรา 7.

³ เบ็ญจ งามอรุณ โชติ และคณะ, แนวคิดภาษีที่ดินและทรัพย์สิน: กรณีศึกษาร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง, (กรุงเทพมหานคร: สำนักงานปฏิรูป (สปร.), ม.ป.พ.), น. 13.

3) การยกเว้นหรือเลียงภาษี: เนื่องจากภาษีโรงเรือนและที่ดินยกเว้นการจัดเก็บจากโรงเรือนที่ใช้อยู่อาศัยเองและโรงเรือนที่ไม่ได้ใช้ประโยชน์ ทำให้เก็บภาษีได้น้อยกว่าที่ควรจะเป็น

2. ปัญหาการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

ที่ดินซึ่งต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ตามที่ระบุในพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 คือ ที่ดินทุกประเภท ไม่ว่าจะมียกเอกสารสิทธิ์หรือไม่มียกเอกสารสิทธิ์ เป็นที่ว่างเปล่าหรือสิ่งปลูกสร้าง ใช้เพาะปลูก เลี้ยงสัตว์ อยู่อาศัย ให้ผู้อื่นเช่า หรือใช้ประโยชน์เองก็ตาม ที่ดินที่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่นั้น นอกจากพื้นที่ที่ดินทั่ว ๆ ไปแล้ว ยังหมายความรวมถึงพื้นที่ที่เป็นภูเขาและแม่น้ำด้วย ภาษีบำรุงท้องที่มีจุดประสงค์เพื่อนำรายได้ไปบำรุงท้องที่นั้นโดยตรง ฐานภาษี คือ ราคาปานกลางที่ดิน ซึ่งจะถูกกำหนดทุก ๆ 4 ปี อัตราภาษีมียกหลายอัตราขึ้นอยู่กับราคาปานกลางที่ประเมิน โดยแบ่งราคาปานกลางออกเป็น 34 ชั้น จากชั้นราคาไร่ละ 0-200 บาท คิดภาษีไร่ละ 0.5 บาท จนถึงชั้นสุดท้ายที่ราคามากกว่า 30,000 บาทต่อไร่ คิดภาษีไร่ละ 70 บาท และเพิ่มขึ้น 25 บาททุก ๆ 10,000 บาทต่อไร่ ภาษีบำรุงท้องที่ซึ่งได้กล่าวมาทั้งหมดนี้นำมาสู่ปัญหาสำคัญ 3 ประการ ได้แก่⁴

1) ฐานภาษี: ตามกฎหมายต้องมีการตีราคาปานกลางที่ดินทุก 4 ปี แต่ฐานภาษีที่ใช้ในปัจจุบันไม่ได้มีการปรับปรุงใหม่นับตั้งแต่มีการประเมินราคาในปี 2521-2524 จึงไม่สะท้อนราคาตลาดที่เป็นจริง ทำให้ฐานภาษีบำรุงท้องที่ต่ำเกินจริง ส่งผลให้จัดเก็บรายได้ได้น้อย

2) อัตราภาษี: ภาษีบำรุงท้องที่มีโครงสร้างอัตราภาษีแบบถดถอย นั่นคือ เจ้าของที่ดินราคาประเมินสูงถูกเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าเจ้าของที่ดินราคาประเมินต่ำ ทำให้ไม่ตอบโจทย์ด้านความเป็นธรรม

3) การยกเว้นหรือเลียงภาษี: ภาษีบำรุงท้องที่เป็นภาษีที่เก็บจากราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน แต่ผู้อยู่อาศัยในท้องถิ่นส่วนใหญ่กลับไม่ต้องเสียภาษี เนื่องจากมีการลดหย่อนให้แก่เจ้าของที่ดิน อย่างน้อย 50 ตารางวาขึ้นไปจนถึง 5 ไร่ ดังนั้น บ้านพักอาศัย ส่วนใหญ่จึงได้รับการยกเว้นการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่แทบทั้งหมด ส่งผลให้ฐานภาษีแคบและไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีที่มีได้รับการลดหย่อนในส่วนนี้

จากปัญหาดังกล่าวข้างต้น รัฐบาลจึงมีแนวคิดในการออกแบบกฎหมายภาษีทรัพย์สินใหม่เพื่อขจัดปัญหาดังกล่าวให้หมดไป โดยรวมกฎหมายภาษีทั้งสองฉบับเข้าด้วยกัน เพราะกฎหมายภาษีทั้งสองฉบับเป็นกฎหมายที่ว่าด้วยเรื่องเดียวกัน จึงสมควรรวมกันเป็นอันหนึ่งอันเดียวกันให้เกิดความเป็นเอกภาพ อันนำไปสู่การตราร่างพระราชบัญญัติและการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ในปัจจุบัน โดยพระราชบัญญัติภาษีที่ดิน

⁴ เพิ่งอ้าง, น. 16.

และสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ถูกประกาศในราชกิจจานุเบกษา เมื่อวันที่ 12 มีนาคม 2562 มีผลบังคับใช้ วันที่ 1 มกราคม 2563 ซึ่งจะมาแทนที่การจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่และภาษีโรงเรือน และที่ดิน เดิม โดยมีหลักการและเหตุผลระบุไว้ในหมายเหตุท้ายพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าวว่า

“โดยที่กฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดินและกฎหมายว่าด้วยภาษีบำรุงท้องที่ที่ได้ใช้บังคับมาเป็นเวลานานแล้ว การจัดเก็บภาษีตามกฎหมายทั้งสองฉบับไม่เหมาะสมกับสถานการณ์ในปัจจุบัน สมควรยกเลิกกฎหมายทั้งสองฉบับดังกล่าวและให้ใช้กฎหมายว่าด้วยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแทน โดยมีองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้รับผิดชอบการจัดเก็บภาษีดังกล่าว จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้”

จากการศึกษา พบว่า พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้กำหนดฐานภาษีสำหรับการคำนวณภาษี ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง⁵ โดยที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างถูกกำหนดให้จัดเก็บตามลักษณะการใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตามอัตราต่าง ๆ ดังต่อไปนี้⁶

- 1) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ให้มีอัตรากาษีไม่เกินร้อยละ 0.15 ของฐานภาษี
- 2) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ให้มีอัตรากาษีไม่เกินร้อยละ 0.3 ของฐานภาษี
- 3) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่น นอกจาก 1 หรือ 2 ให้มีอัตรากาษีไม่เกินร้อยละ 1.2 ของฐานภาษี
- 4) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ ให้มีอัตรากาษี ไม่เกินร้อยละ 1.2 ของฐานภาษี

จากที่กล่าวมาข้างต้น จะเห็นได้ว่า อัตราภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ตามมาตรา 37 กำหนดให้จัดเก็บตามประเภทการใช้ประโยชน์ที่ดินในแต่ละประเภท ซึ่งสามารถแบ่งได้เป็น 4 ประเภท ได้แก่ ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่น นอกจาก 1 หรือ 2 และที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ ซึ่งสามารถอธิบายได้ ดังนี้

⁵ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562, มาตรา 35.

⁶ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562, มาตรา 37.

1. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ต้องเป็นการทำนา ทำไร่ ทำสวน เลี้ยงสัตว์ เลี้ยงสัตว์น้ำ และกิจการอื่นตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมกันประกาศกำหนด

2. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ตามมาตรา 37 วรรคสาม อธิบายว่า การใช้ประโยชน์ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างเป็นที่อยู่อาศัย ได้แก่ การใช้ประโยชน์ในลักษณะบ้าน ตึก ตึกแถว อาคาร โรงเรือน กระโจมหรือสิ่งปลูกสร้างอื่นใดที่มีลักษณะให้บุคคลอยู่อาศัย รวมถึงได้ใช้ประโยชน์ต่อเนื่องกับที่อยู่อาศัย แต่ไม่รวมถึงที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของนำไปให้เช่าหรือหาประโยชน์ในลักษณะอยู่อาศัย เว้นแต่การให้เช่านั้นมีวัตถุประสงค์เพื่อใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีการจดทะเบียนการเช่าเกิน 3 ปี

3. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่นนอกจาก (1) หรือ (2) กล่าวคือ ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อย่างอื่น นอกเหนือจากการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม หรือการใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย อาทิเช่น การใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในลักษณะที่มีการใช้สอยใช้เป็นที่เก็บสินค้า หรือประกอบการอุตสาหกรรม หรือพาณิชยกรรม เป็นต้น

4. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ หมายถึง ที่ดินที่โดยสภาพสามารถใช้ประโยชน์ได้ แต่ไม่มีการใช้ประโยชน์ในที่ดินนั้นตลอดปีที่ผ่านมา สิ่งปลูกสร้างที่ก่อสร้างเสร็จแล้ว หรือยังไม่เสร็จ ซึ่งปล่อยทิ้งร้างจนไม่สามารถใช้ประโยชน์ได้ในตลอดปีที่ผ่านมา หรือที่ดินที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมหรืออยู่อาศัย แต่ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในการประกอบเกษตรกรรม และกำหนดการใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างเป็นที่อยู่อาศัย หรือสิ่งปลูกสร้างที่ก่อสร้างหรือปรับปรุงเสร็จแล้วและโดยสภาพสามารถใช้ประโยชน์ได้แต่ไม่ได้ใช้ประโยชน์ในตลอดปีที่ผ่านมา และที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ ไม่ให้หมายรวมถึงสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ระหว่างการก่อสร้าง ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ถูกรอนสิทธิในการใช้ประโยชน์โดยผลของกฎหมาย หรือโดยคำสั่งหรือคำพิพากษาของศาลห้ามใช้ประโยชน์

อัตราที่ใช้จัดเก็บจริง ใน 2 ปีแรก คือ ปี พ.ศ. 2563 และ ปี พ.ศ. 2564 จะใช้อัตรากำหนดตามมูลค่าของฐานภาษี ดังนี้⁷

⁷ กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น. คู่มือการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

ประเภทที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง	มูลค่า (ล้านบาท)	อัตรากำหนด (ร้อยละ)
เกษตรกรรม (บุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของ)	ไม่เกิน 75	0.01
	เกิน 75 – 100	0.03
	เกิน 100 – 500	0.05
	เกิน 500 – 1,000	0.07
	เกิน 1,000 ขึ้นไป	0.10
ประเภทที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง	มูลค่า (ล้านบาท)	อัตรากำหนด (ร้อยละ)
ที่อยู่อาศัยหลังหลัก (เฉพาะสิ่งปลูกสร้าง)	0 - 10	ยกเว้นภาษี
	10 – 50	
	50 - 75	0.03
	75 – 100	0.05
	100 ขึ้นไป	0.1
ที่อยู่อาศัยหลังหลัก (ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง)	0 - 10	ยกเว้นภาษี
	10 – 50	
	50 - 75	0.03
	75 – 100	0.05
	100 ขึ้นไป	0.1
ที่อยู่อาศัยหลังอื่น	0 - 10	0.02
	10 – 50	
	50 - 75	0.03
	75 – 100	0.05
	100 ขึ้นไป	0.1
ประเภทที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง	มูลค่า (ล้านบาท)	อัตรากำหนด (ร้อยละ)
1. อื่น ๆ	ไม่เกิน 50	0.3
2. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ (เสียเพิ่ม 0.3% ทุก 3 ปี แต่รวมแล้วไม่เกิน 3%)	เกิน 50 – 200	0.4
	เกิน 200 – 1,000	0.5
	เกิน 1,000 – 5,000	0.6
	เกิน 5,000 ขึ้นไป	0.7

ตั้งแต่ ปี 2565 อัตราที่ใช้ในการจัดเก็บจะถูกกำหนดโดยตราเป็นพระราชกฤษฎีกา กรณีที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใดประสงค์จะจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูงกว่าพระราชกฤษฎีกา สามารถดำเนินการได้โดยตราข้อบัญญัติท้องถิ่นกำหนดอัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นได้ แต่ต้องไม่เกินอัตราที่กำหนดตามมาตรา 37 โดยมีขั้นตอนดำเนินการ ดังนี้

1. ในการตราข้อบัญญัติท้องถิ่นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ยกเว้นกรุงเทพมหานคร ก่อนการลงนามใช้บังคับข้อบัญญัติท้องถิ่น ให้ผู้บริหารท้องถิ่นเสนออัตราภาษีตามร่างข้อบัญญัติท้องถิ่น ให้คณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัดให้ความเห็นชอบก่อน เมื่อคณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัดเห็นชอบกับอัตราภาษีแล้ว ให้ผู้บริหารท้องถิ่นลงนามใช้บังคับข้อบัญญัติท้องถิ่นต่อไปได้

2. กรณีที่คณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัดไม่เห็นชอบกับอัตราภาษีให้ส่งความเห็นเกี่ยวกับอัตราภาษีคืนผู้บริหารท้องถิ่นเพื่อเสนอสภาท้องถิ่นดำเนินการแก้ไข อัตราภาษีตามความเห็นของคณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัด หรือพิจารณา ยืนยันด้วยคะแนนเสียงไม่น้อยกว่าสองในสามให้แล้วเสร็จภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับความเห็นเกี่ยวกับอัตราภาษีคืนจากคณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัด หากสภาท้องถิ่นดำเนินการแก้ไขไม่แล้วเสร็จหรือสภาท้องถิ่นพิจารณายืนยันด้วยคะแนนเสียง น้อยกว่าสองในสามของจำนวนสมาชิกสภาท้องถิ่นทั้งหมดเท่าที่มีอยู่ให้ร่างข้อบัญญัตินั้นตกไป

อัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บตามกรณีดังกล่าว กฎหมายกำหนดให้ตราเป็นพระราชกฤษฎีกา โดยจะกำหนดเป็นอัตราเดียวหรือหลายอัตราแยกตามมูลค่าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างก็ได้ ทั้งนี้ ต้องไม่เกินอัตราภาษีที่กำหนด และจะกำหนดแยกตามประเภทการใช้ประโยชน์หรือตามเงื่อนไข ในแต่ละประเภทการใช้ประโยชน์ก็ได้ และในกรณีที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใดมีความ ประสงค์ที่จะจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูงกว่าอัตราที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา ให้มีอำนาจ ตราข้อบัญญัติท้องถิ่นกำหนดอัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นได้ แต่ต้องไม่เกินอัตราที่กำหนดในมาตรา 37 วรรคหนึ่ง

ทั้งนี้ ในกรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่มีการใช้ประโยชน์หลายประเภท ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 38 กำหนดให้จัดเก็บภาษี ตามสัดส่วนของการใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ดังนี้

กรณีสามารถแบ่งสัดส่วนการใช้ประโยชน์ได้ชัดเจน ให้คำนวณภาระภาษีตามสัดส่วน การใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น

กรณีไม่สามารถแบ่งสัดส่วนการใช้ประโยชน์ได้ชัดเจน ให้คำนวณภาระภาษี ดังนี้ การใช้ประโยชน์ในสิ่งปลูกสร้าง ให้แบ่งตามสัดส่วนของการใช้ประโยชน์ในพื้นที่ใช้สอยรวมของสิ่งปลูกสร้าง การใช้ประโยชน์ในที่ดินให้พิจารณาจากสิ่งปลูกสร้างที่ตั้งอยู่ในที่ดินนั้น กรณีที่ดินหลายแปลงมีอาณาเขตติดต่อกันและเป็นเจ้าของเดียวกันให้ใช้มูลค่าของที่ดินทุกแปลงรวมกันเป็นฐานภาษีที่จะนำมาใช้ในการคำนวณภาระภาษีตามสัดส่วนการใช้ประโยชน์

ตามที่มีผู้วิจัยได้กล่าวไปแล้วในตอนต้นว่า พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มีวัตถุประสงค์และเจตนารมณ์หนึ่งเพื่อให้มีการใช้ประโยชน์ในที่ดินรกร้างว่างเปล่า ดังนั้นตามพระราชบัญญัติดังกล่าว จึงกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีจากที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพด้วย ซึ่งจากที่กล่าวมาข้างต้น จะเห็นได้ว่าตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้กำหนดฐานภาษีสำหรับใช้ในการคำนวณภาษี ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง โดยกำหนดอัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บสำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในอัตราที่แตกต่างกันตามการใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างดังกล่าว โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะให้ผู้ใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประเภทเดียวกัน ต้องเสียภาษีในอัตราเดียวกัน ซึ่งกรณีดังกล่าว หากพิจารณาตามหลักการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินแล้ว จะเห็นได้ว่า ภาษีทรัพย์สิน คือ การใช้มูลค่าของทรัพย์สินเป็นฐานในการกำหนดอัตราภาษี ดังนั้น แม้ว่าการกำหนดอัตราภาษีตามลักษณะการใช้ประโยชน์ จะส่งผลดีทำให้บุคคลที่ใช้ที่ดินเพื่อกิจกรรมทางเศรษฐกิจแบบเดียวกันแบกรับภาระภาษีเท่า ๆ กัน ทั้งยังเป็นมาตรการที่จะบังคับให้เจ้าของที่ดินนำที่ดินไปใช้ประโยชน์ โดยการกำหนดมาตรการทางกฎหมายให้ที่ดินซึ่งไม่มีการใช้ประโยชน์ต้องจ่ายภาษีในอัตราที่สูงกว่าที่ดินประเภทอื่น ๆ อันส่งผลดีทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถจัดเก็บภาษีได้เพิ่มมากขึ้นก็ตาม แต่หากพิจารณาตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี ในด้านหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี จะเห็นได้ว่า การกำหนดอัตราภาษีที่มีความแตกต่างกันตามประเภทของการใช้ประโยชน์ในที่ดินตามบทบัญญัติกฎหมายในกรณีดังกล่าว ย่อมทำให้เกิดช่องว่างหรือช่องโหว่ของกฎหมายที่จะก่อให้เกิดการบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้มีหน้าที่เสียภาษี โดยการวางแผนการทำกิจกรรมหรือการใช้ประโยชน์บนที่ดินเพื่อให้เสียภาษีในอัตราที่น้อยที่สุดตามอัตราภาษีและฐานภาษีที่กำหนดไว้ตามประเภทการใช้ประโยชน์ในที่ดินที่มีความแตกต่างกัน ซึ่งการกำหนดอัตราภาษีโดยอาศัยฐานภาษีที่ต่างกันในแต่ละลักษณะดังกล่าว เป็นการขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพ ที่มีหลักการพื้นฐานว่าการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพ ต้องไม่ก่อให้เกิดการบิดเบือนหรือเกิดการไม่สนใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้มีหน้าที่เสียภาษี

จากการศึกษา ผู้วิจัยพบข้อมูลแหล่งข่าวจากกรุงเทพมหานคร ซึ่งระบุว่า ในปี พ.ศ. 2563 ได้มีการสำรวจที่ดินรกร้างในเขตกรุงเทพมหานคร ทั้ง 50 เขต พื้นที่ 15,000 ตารางเมตร พบว่า ยังมีที่ดินทิ้งร้างไม่ทำประโยชน์กระจายอยู่ทั่วไป มีทั้งพื้นที่กรุงเทพฯชั้นใน แนวรถไฟฟฟ้า ซึ่งส่วนใหญ่มีการถมดิน ไม่มีการปลูกสร้างอาคาร ล่าสุดได้ขีดแนวไว้ เพื่อนำไปทำหรือขอบเขต ในทางปฏิบัติว่าที่ดินลักษณะดังกล่าวอยู่ในข่ายทิ้งร้างหรือไม่ อย่างไรก็ตาม หากตรวจสอบพบว่า มีใบอนุญาตก่อสร้างอาคารแล้ว ก็เข้าใจได้ว่าอยู่ในกระบวนการก่อสร้าง แต่ถ้ายังไม่มีใบอนุญาต ต้องเข้าข่ายที่ดินรกร้าง ไล่ตั้งแต่ที่ดินแยกเพลินจิต ดิศจิตสถานรถไฟฟฟ้าบีทีเอสเพลินจิต แปลงพลโยธิน ส่วนที่ดินแปลงใดนำไปใช้ประโยชน์ด้วยการปลูกต้นไม้ สวนสาธารณะ เช่น สวนชิววิทย์ ให้ประชาชนทั่วไปใช้ประโยชน์ก็ถือว่าไม่ใช่ที่รกร้าง เช่นเดียวกับสวนมะนาวบนที่ดิน รัชดาฯ พบว่ามี 2 แปลง ได้ปลูกสวนมะนาวเกือบเต็มพื้นที่ เชื่อได้ว่าที่ดินแปลงนั้นได้ทำประโยชน์ อยู่ในข่ายที่ดินประเภทเกษตรกรรมหากเนื้อที่ไม่เกิน 50 ไร่ไม่ต้องเสียภาษี⁸

นายสันต์ คงจันทร์ กรรมการผู้จัดการ บริษัทโมเดิร์น พร็อพเพอร์ตี้ คอนซัลแทนท์ฯ สะท้อนว่า อนาคตจะเห็นพื้นที่สีเขียวทั่วทั้งกรุงเทพมหานคร เพราะแปลงไหนพัฒนาไม่ทัน ยังไม่สามารถขายได้ก็จะนำไปปลูกต้นไม้ ทำนา ทำสวนก่อน เพื่อลดทอนการเสียภาษี เห็นชัดเจน ที่ดินแปลงรัชดาฯ นำร่องทำการเกษตรในเมือง ซึ่งเป็นความพึงพอใจของเจ้าของที่ดิน เพราะกฎหมายเปิดช่อง จากเดิมไม่พัฒนา เสียล้านละ 3,000 บาท หรือ 0.3% ตามราคาประเมินรัฐ แต่ต่อไปเสียในอัตราเกษตร 0.01% แต่ถ้าถือครองมูลค่าไม่ถึง 50 ล้านบาท ไม่ต้องเสีย ขณะที่ราคาที่ดิน รัชดาฯ-พระราม 9 ตารางวาจะกว่า 1 ล้านบาท ผังเมืองกทม.ใหม่กำหนดให้เป็นพื้นที่สีแดง ประเภทพาณิชยกรรม และพื้นที่สีน้ำตาล ประเภทที่อยู่อาศัยหนาแน่นมาก พัฒนาห้างสรรพสินค้า ศูนย์การค้า คอนโด มินิเวิลด์อาคารสำนักงาน โรงพยาบาล มูลค่านับหมื่นล้านบาท⁹

นอกจากนี้ นายธีรศักดิ์ พานิชย์วิทย์ อดีตเลขาธิการ สมาคมองค์การบริหารส่วนตำบล แห่งประเทศไทย ระบุว่า นับตั้งแต่ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง บังคับใช้ในทางปฏิบัติจนถึงปัจจุบัน ยังไม่สามารถใช้กฎหมายได้อย่างเต็มศักยภาพ ท้องถิ่นไม่สามารถเก็บภาษีจากคนรวยที่กระจายถือครองที่ดินได้ เพราะทุกรายเสียภาษีรกร้าง 0.3% ไปทำเกษตรกรรมส่งผลให้ท้องถิ่นขาดรายได้

⁸ Property insight. (2563). “ทำเลทอง” กลางกรุง 5 พันไร่ ลุยไฟภาษีที่ดิน สืบค้นเมื่อ 8 มีนาคม 2564, จาก <http://www.propertyinsight.co/Daily+Update/%E0%B8%97%E0%B8%B3%E0%B9%80%E0%B8%A5%E0%B8%97%E0%B8%AD%E0%B8%87%E0%B8%81%E0%B8%A5%E0%B8%B2%E0%B8%87%E0%B8%81%E0%B8%A3%E0%B8%B8%E0%B8%87/>

⁹ เพิ่งอ้าง.

หากกฎหมายไม่สามารถ ปฏิบัติได้จริง และเกิดผลเสียมากกว่าผลดี รัฐบาลควรนำภาษีบำรุงท้องที่ และภาษีโรงเรือนมาใช้ตามเดิม หรือแก้ไขปรับปรุงภาษีที่ดินใหม่ให้รัดกุมจะส่งผลดีกว่า¹⁰

จากข้อเท็จจริงตามกรณีดังกล่าวข้างต้น จะเห็นได้ว่าเป็นสิ่งที่สะท้อนให้เห็นถึงลักษณะของช่องว่างหรือช่องโหว่ของกฎหมายที่จะก่อให้เกิดการบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอย่างชัดเจน โดยการวางแผนการทำกิจกรรมหรือการใช้ประโยชน์บนที่ดินเพื่อให้เสียภาษีในอัตราที่น้อยที่สุดตามอัตรากำหนดและฐานภาษีที่กำหนดไว้ตามประเภทการใช้ประโยชน์ในที่ดินที่มีความแตกต่างกัน ซึ่งจะเห็นได้ว่าการกำหนดอัตรากำหนดโดยอาศัยฐานภาษีที่แตกต่างกันในลักษณะดังกล่าว เป็นการขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพเนื่องจากการจัดเก็บภาษีในลักษณะดังกล่าวก่อให้เกิดการบิดเบือนหรือเกิดการไม่สนใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้มีหน้าที่เสียภาษี สิ่งที่เกิดขึ้น ชี้ให้เห็นว่า การกำหนดอัตรากำหนดโดยอาศัยฐานภาษีที่แตกต่างกันตามประเภทการใช้ประโยชน์ในที่ดินที่มีความแตกต่างกัน นอกจากจะส่งผลทำให้เกิดช่องว่างทางกฎหมายในการบิดเบือนหรือเกิดการไม่สนใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีแล้ว ยังอาจส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอีกด้วย กล่าวคือ กรณีดังกล่าว อาจส่งผลทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีลดลง ทั้งนี้ เพราะเจ้าของที่ดินโดยส่วนใหญ่ จะอาศัยช่องว่างทางกฎหมายดังกล่าว มาดำเนินการวางแผน หรือจัดทำกิจกรรมในการใช้ประโยชน์บนที่ดินเพื่อให้ตนต้องเสียภาษีในอัตราที่น้อยที่สุด โดยอาศัยช่วงเวลาที่กฎหมายภาษีที่ดินยังไม่พร้อมที่จะจัดเก็บ ซึ่งถือเป็นช่วงเวลาสำคัญในการกระจายการถือครองที่ดินในรูปแบบต่าง ๆ ทั้งการปลูกกล้วย มะพร้าว ทำนา ให้เกษตรกรเช่า และเมื่อถึงเวลาจัดเก็บจริง แทนไม่มีเจ้าของที่ดินรายใดเสียภาษีที่ดินรกร้างเลย ซึ่งกรณีดังกล่าว หากมองในแง่ดี คือ ทุกพื้นที่จะกลายเป็นพื้นที่สีเขียวหรือพื้นที่การเกษตร ส่งผลดีต่อระบบอากาศภายในชุมชนเมือง ชะลอการลงทุนทางอุตสาหกรรมในทุก ๆ การลงทุน แต่หากมองในแง่ร้าย หรือมองข้อดีที่เกิดขึ้นจากกรณีดังกล่าวแล้ว จะเห็นได้ว่า ผู้ที่จะได้รับประโยชน์จากการกำหนดฐานภาษีและอัตรากำหนดในลักษณะดังกล่าว คือ คนรวย ซึ่งจะเป็นผู้ที่รอดจากการเสียภาษีจากการเปิดช่องทางกฎหมายดังกล่าว ในท้ายที่สุดก็จะส่งผลกระทบต่อเงินรายได้ในการจัดเก็บภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั่นเอง

¹⁰ ศูนย์ข้อมูลอสังหาริมทรัพย์ ธนาคารอาคารสงเคราะห์. (24 มกราคม 2564). ภาษีที่ดินสูญแสนล้าน สืบค้นเมื่อวันที่ 8 มีนาคม 2564, จาก <https://www.reic.or.th/News/RealEstate/453099>

นอกจากนี้ ผู้วิจัยพบปัญหาทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีโดยแยกตามประเภทการใช้ประโยชน์ในที่ดิน ซึ่งได้ข้อมูลจากการสัมภาษณ์เชิงลึกเจ้าหน้าที่จัดเก็บรายได้ ซึ่งเป็นผู้ทำหน้าที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างขององค์การบริหารส่วนตำบลปากแตรว่า¹¹ การจัดเก็บภาษีโดยแยกตามประเภทการใช้ประโยชน์ในที่ดิน ส่งผลดีทำให้องค์การบริหารส่วนตำบลมีรายได้เพิ่มขึ้น จากเดิมเก็บเฉพาะอาคารที่ประกอบกิจการเพียงอย่างเดียว แต่ตามกฎหมายฉบับใหม่ให้มีการจัดเก็บภาษีที่ดินด้วย จึงทำให้องค์การบริหารส่วนตำบลมีรายได้เพิ่มขึ้น แต่ปัญหาที่เกิดขึ้น คือ ชาวบ้าน หรือประชาชนผู้ถือครองที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างมีค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้น และยังไม่เข้าใจถึงกฎหมายฉบับดังกล่าวเท่าที่ควร โดยมองว่า ผู้ที่ได้รับประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีตามประเภทการใช้ประโยชน์ คือ กิจการห้องแถว เนื่องจากอัตราภาษีที่จัดเก็บไม่เท่ากัน กล่าวคือ กรณีกิจการห้องแถวนั้น หากจัดเก็บตามกฎหมายฉบับเดิม ซึ่งต้องเสียภาษีแบบรายปี จะถูกจัดเก็บในอัตราร้อยละ 12 แต่เมื่อมีการจัดเก็บตามกฎหมายใหม่ ซึ่งถูกจัดเก็บในลักษณะของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างซึ่งใช้เป็นที่อยู่อาศัย จะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 0.2 เท่านั้น ทำให้องค์การบริหารส่วนตำบลต้องสูญเสียรายได้ในส่วนดังกล่าวไปตามอัตราภาษีที่เปลี่ยนแปลงไปสำหรับกรณีของที่ดินซึ่งใช้ประโยชน์เพื่อการเกษตรกรรมนั้น ปัจจุบันยังไม่ปรากฏปัญหาในทางปฏิบัติ เนื่องจากขณะนี้ รัฐบาลยังคงยกเว้นการจัดเก็บภาษีในส่วนดังกล่าวอยู่

เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบแนวคิด ทฤษฎีทางกฎหมายดังที่กล่าวไว้ในบทที่ 2 อันได้แก่หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี ซึ่งมีหลักการพื้นฐาน ดังนี้

หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี หมายถึง ระบบภาษีอากรต้องเป็นระบบที่สามารถจัดเก็บได้อย่างมีประสิทธิภาพ เช่น เสียค่าใช้จ่ายน้อยที่สุด ประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของหน่วยงานรับผิดชอบการจัดเก็บภาษี สามารถจัดเก็บได้อย่างทั่วถึง เต็มเม็ดเต็มหน่วย นอกจากนี้ ภาษีต้องก่อให้เกิดผลกระทบที่ไม่ตั้งใจให้เกิดแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด (Minimum Unintended Effect) หรือก่อให้เกิดการบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ อันนำมาซึ่งผลไม่จงใจให้ผู้เสียภาษีทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจน้อยที่สุด (The Disincentive Effect) เนื่องจากภาษีเข้าไปยุ่งเกี่ยวและบิดเบือนต่อการตัดสินใจทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี กล่าวคือ ผู้เสียภาษีอาจเลือกที่จะไม่ประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ตนชอบและที่ตนถนัด เพราะกิจกรรมทางเศรษฐกิจดังกล่าวถูกจัดเก็บภาษี ผลที่ตามมา คือ ผู้เสียภาษีอาจเลือกที่จะทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ไม่ถูกจัดเก็บภาษี หรืออาจจะเลือกกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ถูกจัดเก็บภาษีไม่สูงแทนกิจกรรมที่ถูกจัดเก็บภาษีที่สูง

¹¹ นางสาวสาวิตรี คำสร้อย เจ้าหน้าที่งานจัดเก็บรายได้ องค์การบริหารส่วนตำบลปากแตร สัมภาษณ์ เมื่อวันที่ 26 มีนาคม 2564

การจัดเก็บภาษีในลักษณะดังกล่าว หากพิจารณาตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีในด้านหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี จะเห็นได้ว่า การกำหนดอัตราภาษีที่มีความแตกต่างกันตามประเภทของการใช้ประโยชน์ในที่ดินตามบทบัญญัติกฎหมายในกรณีดังกล่าวย่อมทำให้เกิดช่องว่างหรือช่องโหว่ของกฎหมายที่จะก่อให้เกิดการบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้มีหน้าที่เสียภาษี โดยการวางแผนการทำกิจกรรมหรือการใช้ประโยชน์บนที่ดินเพื่อให้เสียภาษีในอัตราที่น้อยที่สุดตามอัตราภาษีและฐานภาษีที่กำหนดไว้ตามประเภทการใช้ประโยชน์ในที่ดินที่มีความแตกต่างกัน ซึ่งการกำหนดอัตราภาษีโดยอาศัยฐานภาษีที่แตกต่างกันในลักษณะดังกล่าว เป็นการขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพ ที่มีหลักการพื้นฐานว่าการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพ ต้องไม่ก่อให้เกิดการบิดเบือนหรือเกิดการไม่สนใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้มีหน้าที่เสียภาษี

การศึกษามาตรการทางกฎหมายในต่างประเทศ ผู้ศึกษา พบว่า ในต่างประเทศ เช่น ประเทศญี่ปุ่น และประเทศอังกฤษ มีการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยมีได้แยกตามประเภทการใช้ประโยชน์ในที่ดิน แต่เป็นการกำหนดอัตราภาษีในอัตราคงที่ตามราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ดังนี้

1. ประเทศญี่ปุ่น ได้จัดเก็บภาษีทรัพย์สิน (Fixed Asset Tax) รวมทั้งภาษีการวางผังเมือง (City Planning Tax) โดยกำหนดทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี ได้แก่

- 1) ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง และทรัพย์สินถาวร
- 2) ที่ดิน และสิ่งปลูกสร้างในเขตเจริญสูง

กำหนดฐานภาษี ได้แก่ ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง กล่าวคือ กรณีที่ดิน คิดตามราคาตลาด กรณีสิ่งปลูกสร้าง ต้นทุนทดแทน¹²

¹² ต้นทุนทดแทน (Replacement Cost) หมายถึง มูลค่า หรือราคาตลาดปัจจุบันของสินทรัพย์ประเภทเดียวกันกับที่กิจการใช้อยู่ กล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ สินทรัพย์ที่กิจการเคยซื้อในอดีต ถ้าต้องการที่จะซื้อใหม่ในขณะนี้จะต้องจ่ายเงินในจำนวนเท่าไร ซึ่งโดยปกติมูลค่าหรือราคาต้นทุนทดแทนย่อมมีมูลค่าสูงกว่าต้นทุนในอดีต ทั้งนี้อาจจะเป็นเพราะการเกิดภาวะเงินเฟ้อส่วนหนึ่งและจากการเปลี่ยนแปลงในเทคโนโลยีของสินทรัพย์ เพื่อให้มีประสิทธิภาพการทำงานที่สูงขึ้นส่วนหนึ่ง (อนุรักษ์ ทองสุโขวงศ์. (2563). *ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับการบัญชีต้นทุน* สืบค้นเมื่อวันที่ 2 เมษายน 2564, จาก <https://home.kku.ac.th>)

อัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่จัดเก็บอัตรามาตรฐานร้อยละ 1.4 และอัตราสูงสุดร้อยละ 2.1 ส่วนอัตราก้าวหน้าเมืองสูงสุด ร้อยละ 0.3 สำหรับการคำนวณมูลค่าราคาตลาดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะมีการประเมินใหม่ทุก 3 ปี การเก็บภาษีที่ดินของญี่ปุ่นนับว่าเป็นการสร้างรายได้หลักให้กับภาครัฐและท้องถิ่นที่จัดเก็บภาษี

2. ประเทศอังกฤษ มีการเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยแบ่งเป็นสองประเภท คือ ภาษีสำหรับสถานที่ที่ไม่มีที่พักอาศัย (ภาษีธุรกิจหรือภาษีสถานประกอบการ (Business Rate)) และภาษีท้องถิ่น (Council Tax) โดยการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เป็นไปตามพระราชบัญญัติการคลังท้องถิ่น ค.ศ. 1992 (พ.ศ. 2535) (Local Government Finance Act 1992) กำหนดฐานภาษี ได้แก่ ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง กำหนดให้มีการประเมินราคาทุก ๆ 5 ปี โดยกำหนดอัตราภาษีแบบคงที่

ดังนั้น เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบแนวคิดทฤษฎีทางกฎหมาย และมาตรการทางกฎหมาย ในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศญี่ปุ่นและประเทศอังกฤษดังที่กล่าวมาข้างต้น ผู้วิจัยจึงเห็นควรให้มีการแก้ไขบทบัญญัติตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 โดยการกำหนดอัตราภาษีในการจัดเก็บตามมูลค่าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในอัตราก้าวหน้า และกำหนดอัตราภาษีที่ต้องจ่ายตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง โดยไม่ต้องแยกตามประเภทการใช้ประโยชน์ในที่ดิน ทั้งนี้ เพื่อมิให้เกิดช่องว่างหรือช่องโหว่ของกฎหมายที่จะก่อให้เกิดการบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้มีหน้าที่เสียภาษี โดยการวางแผนการทำกิจกรรมหรือการใช้ประโยชน์บนที่ดินเพื่อให้เสียภาษีในอัตราที่น้อยที่สุดตามอัตราภาษีและฐานภาษีที่กำหนดไว้ตามประเภทการใช้ประโยชน์ในที่ดินที่มีความแตกต่างกัน ทั้งยังเป็นการสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินที่มีหลักการจัดเก็บตามมูลค่าของทรัพย์สินนั้น ๆ ซึ่งมูลค่าของทรัพย์สิน จะเป็นสิ่งที่สะท้อนถึงความมั่งคั่งของเจ้าของทรัพย์สิน การจัดเก็บภาษีตามมูลค่าของทรัพย์สินที่แท้จริง โดยไม่แยกตามลักษณะการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สิน จึงย่อมสอดคล้องกับความสามารถในการเสียภาษี ทำให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

ทั้งนี้ พิจารณาแล้วเห็นว่า การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยใช้อัตราภาษีเดียว ในลักษณะอัตราก้าวหน้า คือ ร้อยละ 0.3 ตามมูลค่าของราคาประเมินที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยไม่ต้องแยกตามประเภทการใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง จะก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการเสียภาษีระหว่างคนรวยและคนจน ทำให้บุคคลซึ่งถือครองที่ดินที่มีมูลค่าสูง ต้องจ่ายภาษีในจำนวนที่สูงกว่าบุคคลซึ่งถือครองที่ดินที่มีมูลค่าต่ำ อันเป็นการลดความเหลื่อมล้ำระหว่างคนรวยและคนจน

ด้วยการใช้ภาระทางภาษีเป็นเครื่องมือ โดยผู้วิจัย จะขอเปรียบเทียบจำนวนภาษีที่จัดเก็บตามมูลค่าของราคาประเมินที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยใช้อัตราภาษีแบบคงที่ ตามตาราง ดังต่อไปนี้

ลำดับที่	มูลค่าของราคาประเมินที่ดิน และสิ่งปลูกสร้าง	อัตราภาษี (ร้อยละ)	จำนวนภาษีที่ต้องเสีย
1	1,000,000	0.3	3,000
2	1,500,000	0.3	4,500
3	2,000,000	0.3	6,000
4	2,500,000	0.3	7,500
5	3,000,000	0.3	9,000

ตามตารางข้างต้น จะเห็นได้ว่า เมื่อใช้อัตราภาษีแบบคงที่ จะทำให้ผู้ที่ถือครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างซึ่งมีมูลค่าสูง จะต้องรับภาระในการเสียภาษีมากกว่าผู้ถือครองที่ดินซึ่งมีมูลค่าต่ำ โดยผู้เสียภาษีไม่อาจใช้ช่องว่างทางภาษีในการบิดเบือนกิจกรรมการใช้ประโยชน์บนที่ดินที่ถือครองมาเป็นประโยชน์เพื่อให้ตนต้องเสียภาษีในจำนวนน้อยกว่าที่ควรจะเป็นได้ เนื่องจากที่ดินทุกประเภทถูกจัดเก็บภาษีในอัตราเดียวกัน

4.2 ปัญหาทางกฎหมายในการกำหนดยกเว้นมูลค่าฐานภาษีสำหรับบ้านหลังหลักที่มีมูลค่าไม่เกินห้าล้านบาท

การกำหนดยกเว้นมูลค่าฐานภาษี หมายถึง กรณีที่รัฐมีกฎหมายกำหนดไว้โดยชัดแจ้งว่า ทรัพย์สินประเภทใด หรือมูลค่าฐานภาษีของทรัพย์สินในจำนวนใดที่จะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี โดยการกำหนดยกเว้นมูลค่าฐานภาษีในกรณีดังกล่าว สืบเนื่องด้วยเหตุผลที่รัฐมีความประสงค์ หรือมีเจตนารมณ์ที่จะกำหนดเป็นช่องทางในการช่วยเหลือผู้เสียภาษี ซึ่งมีได้มีความมั่งคั่งหรือมีความสามารถในการเสียภาษีค่อนข้างน้อย หรือกล่าวโดยเฉพาะ ในกรณีของภาษีทรัพย์สินนั้น ก็เนื่องด้วยรัฐประสงค์จะช่วยในการกำหนดยกเว้นมูลค่าฐานภาษีทรัพย์สินให้แก่ผู้เสียภาษีที่มีมูลค่าทรัพย์สินอยู่ในระดับที่ต่ำ หรือค่อนข้างต่ำ ทั้งนี้ ก็เพื่อที่จะให้บุคคลผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สิน หรือผู้มีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินดังกล่าวไม่ต้องแบกรับภาระในทางภาษี ซึ่งถือเป็นรายจ่ายที่จะเป็นการสร้างภาระให้แก่ประชาชนผู้ถือครองทรัพย์สินอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ โดยปราศจากบทบัญญัติกฎหมายที่กำหนดยกเว้นมูลค่าฐานภาษีไว้โดยชัดแจ้ง

ในกรณีที่รัฐบาลเก็บภาษีจากรายได้และการบริโภคได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยแล้ว การจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน อาจเป็นการซ้ำเติมประชาชน เป็นการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนได้ เนื่องจาก ทรัพย์สินที่แต่ละคนมีอยู่นั้น มักจะเป็นการสะสมจากรายได้ที่ถูกเก็บภาษีไปแล้ว ดังนั้น รัฐบาล จำเป็นที่จะต้องพิจารณาการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินอย่างรอบคอบ แต่ปัญหาดังกล่าวอาจแก้ไขได้ด้วยการยกเว้นไม่เก็บภาษีสำหรับผู้ซึ่งครอบครองทรัพย์สินในบางรูปในมูลค่าที่รัฐบาลกำหนด ดังนั้น การกำหนดยกเว้นมูลค่าฐานภาษี เป็นการกำหนดมูลค่าของทรัพย์สินที่ผู้เสียภาษีจะได้รับการยกเว้น จากฐานภาษี เพื่อเป็นช่องทางที่จะช่วยให้ผู้เสียภาษีที่มีทรัพย์สินมูลค่าต่ำไม่ต้องแบกรับภาระในการ เสียภาษีทรัพย์สินนั้น โดยหลักทั่วไปแล้วควรกำหนดตามสภาพของมูลค่าทรัพย์สินในเขตปกครอง นั้น ๆ และตามความต้องการทางด้านรายได้ของแต่ละท้องถิ่น ถ้าผู้เสียภาษีมีฐานะค่อนข้างยากจน และมูลค่าทรัพย์สินก็ไม่สูง ก็ควรจะกำหนดยกเว้นฐานภาษีในระดับต่ำ ซึ่งการกำหนดยกเว้นฐาน ภาษีสูงหรือต่ำนั้น จะต้องคำนึงถึงว่าการกำหนดยกเว้นฐานภาษีในระดับสูง จะส่งผลทำให้ ผู้เสียภาษีจำนวนไม่น้อยหลุดจากวงจรรายได้ภาษี ทำให้เหลือผู้มีโอกาสเสียภาษีจำนวนน้อยลงไป และท้ายที่สุดก็จะเป็นเหตุให้ท้องถิ่นไม่สามารถจัดเก็บรายได้ทางภาษีในจำนวนมากพอที่จะนำไป จุนเจือการใช้จ่ายในเขตปกครองของตนได้

จากการศึกษา พบว่า ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้กำหนดยกเว้นมูลค่าฐานภาษีสำหรับบ้านหลังหลักไว้ กล่าวคือ ในกรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัย และมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วย ทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษีนั้น ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีในการคำนวณ ภาษีไม่เกินห้าสิบล้านบาท และในกรณีที่บุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของสิ่งปลูกสร้าง แต่ไม่ได้เป็น เจ้าของที่ดิน และใช้สิ่งปลูกสร้างดังกล่าวเป็นที่อยู่อาศัย และมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมาย ว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษีนั้น ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าฐานภาษีในการ คำนวณภาษีไม่เกินสิบล้านบาท¹³

วิธีการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษี คือ ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นหักมูลค่าของฐาน ภาษีออกก่อนที่จะนำไปคำนวณภาษี หากเข้าหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

1. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้ประโยชน์ในการประกอบ เกษตรกรรมอยู่ในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใด ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีของที่ดิน หรือสิ่งปลูกสร้างนั้นรวมกันไม่เกิน 50 ล้านบาท โดยมีวิธีการคำนวณ ดังนี้

¹³ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 41.

(1.1) กรณีเป็นเจ้าของแปลงเดียว ให้นำมูลค่าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นหักด้วย 50 ล้านบาท ส่วนที่เหลือ คือ มูลค่าของฐานภาษี หากมูลค่าของฐานภาษีที่คำนวณได้ดังกล่าวมีมูลค่าน้อยกว่าหรือเท่ากับศูนย์ ให้มูลค่าของฐานภาษีดังกล่าวเท่ากับศูนย์

(1.2) กรณีเป็นเจ้าของมากกว่า 1 แปลง ให้นำมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นหักด้วย 50 ล้านบาท โดยให้หักมูลค่าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของแปลงที่มีมูลค่าสูงสุดก่อนแล้ว หักมูลค่าของที่ดิน และสิ่งปลูกสร้างที่มีมูลค่าสูงในลำดับรองลงมาตามลำดับ เมื่อหักครบ 50 ล้านบาทแล้ว มูลค่าทรัพย์สินที่เหลือ แต่ละแปลง คือ มูลค่าของฐานภาษี หากมูลค่าของฐานภาษีดังกล่าวมีมูลค่าน้อยกว่าหรือเท่ากับศูนย์ ให้มูลค่าของฐานภาษีดังกล่าวเท่ากับศูนย์

2. ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้าน ในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษีนั้น ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีไม่เกิน 50 ล้านบาท โดยมีวิธีการคำนวณ คือ ให้นำมูลค่าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหักด้วย 50 ล้านบาท ส่วนที่เหลือ คือ มูลค่าของฐานภาษี หากมูลค่าของฐานภาษีที่คำนวณได้ดังกล่าวมีมูลค่าน้อยกว่าหรือเท่ากับศูนย์ ให้มูลค่าของฐานภาษีดังกล่าวเท่ากับศูนย์

3. กรณีที่บุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของสิ่งปลูกสร้าง แต่ไม่ได้เป็นเจ้าของที่ดินและใช้สิ่งปลูกสร้างดังกล่าวเป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้าน ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีไม่เกิน 10 ล้านบาท โดยมีวิธีการคำนวณ คือ ให้นำมูลค่าของสิ่งปลูกสร้างนั้นหักด้วย 10 ล้านบาท ส่วนที่เหลือ คือ มูลค่าของฐานภาษีหากมูลค่าของฐานภาษีที่คำนวณได้ดังกล่าวมีมูลค่าน้อยกว่าหรือเท่ากับศูนย์ ให้มูลค่าของฐานภาษีดังกล่าวเท่ากับศูนย์

จากที่กล่าวมาข้างต้น จะเห็นได้ว่า ตามมาตรา 41 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้กำหนดให้บุคคลธรรมดาที่มีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษี (บ้านหลังหลัก) ที่มีมูลค่าไม่เกินห้าสิบล้านบาท จะได้รับการยกเว้น โดยไม่ต้องเสียภาษี ซึ่งการกำหนดยกเว้นมูลค่าฐานภาษีในกรณีดังกล่าวมาจากแนวความคิดที่ว่า คนจนและคนรวยต้องเสียภาษีทรัพย์สินในอัตราที่เท่ากัน ผู้ใดครอบครองที่ดินที่มีมูลค่าของที่ดินเท่ากันก็จะต้องถูกจัดเก็บภาษีในอัตราที่เท่ากัน ดังนั้นเมื่อครอบครองทรัพย์สินที่มีมูลค่าเท่ากัน ก็ย่อมได้รับยกเว้นในมูลค่าที่เท่ากัน ซึ่งจะเห็นได้ว่าการกำหนดยกเว้นภาษีในกรณีดังกล่าว ย่อมส่งผลทำให้ที่ดินที่มีมูลค่าตั้งแต่ 50 ล้านบาทลงมาได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเช่นเดียวกัน ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีระหว่างคนจนและคนรวยอย่างที่เราเห็นได้ชัดเจนเป็นรูปธรรม

ผู้วิจัยขอยกตัวอย่าง เช่น ที่ดินของคนร่ำรวย ตั้งอยู่ในเขตชุมชนเมืองมีมูลค่าฐานภาษีจำนวน 50 ล้านบาท จะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเช่นเดียวกับที่ดินของคนจน ตั้งอยู่ในเขตชนบทมีมูลค่าฐานภาษีจำนวน 1 แสนบาท

การกำหนดยกเว้นมูลค่าฐานภาษีในกรณีดังกล่าว จึงเห็นได้ว่า ไม่ได้สร้างความเป็นธรรมในระบบภาษีให้แก่สังคมแต่อย่างใด เนื่องจากระบบภาษีที่เป็นธรรมควรมีลักษณะของความ เป็นธรรมตามแนวนอน และความเป็นธรรมตามแนวตั้ง โดยระบบภาษีที่มีความเป็นธรรมตามแนวนอนนั้น ผู้เสียภาษีที่มีความสามารถในการจ่ายเท่าเทียมกันควรต้องจ่ายภาษีในระดับที่เท่ากัน ในขณะที่ระบบภาษีที่เป็นธรรมตามแนวตั้ง ผู้ที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีที่มากกว่า ควรต้องรับภาระในการจ่ายภาษีในระดับที่สูงกว่า โดยรัฐจำเป็นต้องมีมาตรวัด “ความสามารถในการจ่าย” ที่เป็นธรรมให้แก่ผู้จ่ายภาษีทุกคน ซึ่งโดยทั่วไปแล้ว ความสามารถในการจ่ายของผู้เสียภาษีจะถูกวัดจากตัวแปรหลัก 3 รูปแบบ ได้แก่

- 1) รายได้ของผู้จ่ายภาษี
- 2) ระดับการบริโภคของผู้จ่ายภาษี และ
- 3) ระดับความมั่งคั่งของผู้จ่ายภาษี

การยกเว้นภาษีในลักษณะดังกล่าว ยังก่อให้เกิดปัญหาการหลบหลีกหรือเลี่ยงภาษีได้โดยง่าย ด้วยการแสดงตนเองว่าใช้อาคารบ้านเรือนดังกล่าวเป็นที่อยู่อาศัย เกิดการเอื้อประโยชน์ของกฎหมายให้แก่คนซึ่งมีฐานะ องค์กรเอกชน รวมทั้งสถาบันการเงิน ที่กระทำการบิดเบือนหรืออำพรางความเป็นเจ้าของที่แท้จริงในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง โดยการให้บุคคลอื่นเข้าถือครองหรือมีชื่อเป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์แทนในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างดังกล่าว เพื่อวัตถุประสงค์ในทางภาษีให้ตนได้รับการยกเว้นไม่ต้องจ่ายภาษีตามที่กฎหมายกำหนด

กรณีดังกล่าวนี้ หากพิจารณาในแง่ของหลักการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน ซึ่งจะเป็นการเก็บภาษีตามหลักความสามารถของผู้เสียภาษี เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบตามแนวคิดทฤษฎีทางกฎหมายในด้านหลักเรื่องความสามารถในการเสียภาษี (The Ability to Pay Principle) จะเห็นได้ว่า ตามหลักความสามารถในการเสียภาษี ผู้ที่มีทรัพย์สินมากย่อมแสดงถึงความมั่งคั่งร่ำรวย ย่อมต้องมีความสามารถเสียภาษีมากได้ การเก็บภาษีจึงอยู่บนพื้นฐานที่ว่าเจ้าของทรัพย์สินเป็นผู้จ่ายคนเป็นเจ้าของได้ย่อมมีความสามารถในการจ่ายภาษีในระดับหนึ่ง ถ้ามูลค่าของทรัพย์สินมาก ควรจ่ายภาษีมาก มูลค่าน้อยก็จ่ายภาษีน้อย ถ้าไม่มีทรัพย์สินก็ไม่ต้องจ่าย และเมื่อพิจารณาในแง่ของหลักความเป็นธรรม ผู้ที่มีความสามารถในการจ่ายสูงก็ควรจะต้องแบกภาระภาษีที่สูงกว่า ภาษีทรัพย์สินจะจัดเก็บจากคนร่ำรวยมากกว่าคนที่ยากจน และยังยกเว้นการจัดเก็บจากผู้ที่มีรายได้

น้อย ซึ่งก็เป็นทางหนึ่งในการช่วยบรรเทาความเหลื่อมล้ำของการกระจายรายได้ ทำให้การกระจายรายได้ของประเทศดีขึ้นในระดับหนึ่ง

ดังนั้น ในกรณีของการยกเว้นภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ที่กำหนดยกเว้นมูลค่าฐานภาษีสำหรับบ้านหลังหลักไว้ กล่าวคือ ในกรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัย และมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษีนั้น ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีในการคำนวณภาษีไม่เกินห้าสิบล้านบาทนั้น จะเห็นได้ว่า เป็นการสร้างความไม่เป็นธรรมให้เกิดขึ้นระหว่างผู้มีทรัพย์สินซึ่งมีมูลค่ามาก มีความสามารถในการเสียภาษีมาก กับผู้มีทรัพย์สินซึ่งมีมูลค่าน้อย มีความสามารถในการเสียภาษีน้อย เป็นการเอื้อประโยชน์ให้แก่คนซึ่งมีฐานะร่ำรวย มีความมั่งคั่งทางทรัพย์สิน ให้ได้รับประโยชน์มากกว่าคนซึ่งมีฐานะด้อยกว่า กล่าวคือ ทำให้ผู้ครอบครองที่ดินมูลค่าสูงได้เปรียบจากการยกเว้นภาษีมากกว่าผู้ครอบครองที่ดินที่มีมูลค่าต่ำ

เช่น กรณีตามตัวอย่างที่ผู้วิจัยได้กล่าวมาแล้วข้างต้น จะเห็นได้ว่า ผู้ที่มีบ้านราคา 50 ล้าน ได้รับยกเว้นเช่นเดียวกับผู้ที่มีบ้านราคา 1 แสนบาท เมื่อคิดเป็นอัตราภาษีตามมูลค่าของที่ดินในกรณีที่มิได้รับการยกเว้นตามตารางอัตราภาษี ดังนี้¹⁴

ประเภทที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง	มูลค่า (ล้านบาท)	อัตราภาษี (ร้อยละ)
ที่อยู่อาศัยหลังหลัก (เฉพาะสิ่งปลูกสร้าง)	0 - 10	ยกเว้นภาษี
	10 - 50	0.02
	50 - 75	0.03
	75 - 100	0.05
	100 ขึ้นไป	0.1
ที่อยู่อาศัยหลังหลัก (ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง)	0 - 10	ยกเว้นภาษี
	10 - 50	
	50 - 75	0.03
	75 - 100	0.05
	100 ขึ้นไป	0.1
ที่อยู่อาศัยหลังอื่น	0 - 10	0.02
	10 - 50	

¹⁴ กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น. คู่มือการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

ประเภทที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง	มูลค่า (ล้านบาท)	อัตรากาญี (ร้อยละ)
	50 - 75	0.03
	75 - 100	0.05
	100 ขึ้นไป	0.1

จะเห็นได้ว่า ผู้ที่มีทรัพย์สินซึ่งมีมูลค่ามากกว่าจะได้รับประโยชน์ในการยกเว้นกาญี¹⁵ มากกว่าผู้ที่มีทรัพย์สินซึ่งมีมูลค่าน้อยกว่า¹⁶ ซึ่งก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในทางกาญี

นอกจากนี้ หากพิจารณาในแง่ของประโยชน์ทางกาญีที่รัฐจะได้รับจากการจัดเก็บกาญีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง จะเห็นได้ว่า การกำหนดคยกเว้นมูลค่าฐานกาญีที่กำหนดในลักษณะอย่างกว้าง ในมูลค่าทรัพย์สินตั้งแต่ 0 บาท ถึง 50 ล้านบาท เห็นว่า จะทำให้รัฐต้องสูญเสียเงินรายได้จากการจัดเก็บกาญีเป็นจำนวนมาก เนื่องจากบ้านที่พักอาศัยโดยส่วนใหญ่ 90% ในประเทศ จะมีมูลค่าไม่เกิน 50 ล้านบาท แทบทั้งสิ้น ซึ่งกรณีดังกล่าว เห็นว่า รัฐบาลควรพิจารณามูลค่าของทรัพย์สินที่จะได้รับการยกเว้น ไม่ต้องเสียกาญีให้อยู่ในเกณฑ์ที่ต่ำกว่านี้ เพื่อไม่ให้เกิดปัญหาความไม่เป็นธรรมในทางกาญี หรือเกิดปัญหาว่าค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บกาญีที่รัฐต้องเสียไปจะมีจำนวนสูงกว่ากาญีที่รัฐจะได้รับ ทั้งเพื่อมิให้กระทบถึงรายได้ที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะได้รับจากการจัดเก็บกาญีตามพระราชบัญญัติการจัดเก็บกาญีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2561 นั้น ซึ่งอาจจัดเก็บกาญีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้จำนวนน้อยกว่าการจัดเก็บแบบกาญีโรงเรือนและกาญีบำรุงท้องที่ตามกฎหมายเดิม¹⁷

จากการศึกษา ผู้วิจัยพบข้อเท็จจริงเกี่ยวกับปัญหาทางกฎหมายในการกำหนดคยกเว้นมูลค่าฐานกาญีสำหรับบ้านหลังหลักที่มีมูลค่าไม่เกินห้าสิบล้านบาท ซึ่งได้ข้อมูลจากการสัมภาษณ์เชิงลึกเจ้าหน้าที่จัดเก็บรายได้ ซึ่งเป็นผู้ทำหน้าที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บกาญีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

¹⁵ บ้านมูลค่า 50 ล้านบาท ได้รับยกเว้นฐานกาญีมูลค่า 50 ล้านบาท รัฐต้องสูญเสียเงินรายได้จากการจัดเก็บกาญี = $50,000,000 \times 0.02 = 10,000$ บาท

¹⁶ บ้านมูลค่า 1 แสนบาท ได้รับยกเว้นฐานกาญีมูลค่า 1 แสนบาท รัฐต้องสูญเสียเงินรายได้จากการจัดเก็บกาญี = $100,000 \times 0.02 = 20$ บาท

¹⁷ สอดคล้องกับความเห็นของนายธีรศักดิ์ พานิชย์วิทย์ อดีตเลขาธิการ สมาคมองค์กรบริหารส่วนตำบลแห่งประเทศไทย ซึ่งกล่าวว่า นับตั้งแต่กาญีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง บังคับใช้ในทางปฏิบัติจนถึงปัจจุบัน ยังไม่สามารถใช้กฎหมายได้อย่างเต็มศักยภาพ หากกฎหมายไม่สามารถปฏิบัติได้จริง และเกิดผลเสียมากกว่าผลดี รัฐบาลควรนำกาญีบำรุงท้องที่และกาญีโรงเรือนมาใช้ตามเดิม หรือแก้ไขปรับปรุงกาญีที่ดินใหม่ให้รัดกุมจะส่งผลดีกว่า

ขององค์การบริหารส่วนตำบลปากแตร¹⁸ กรณีการกำหนดยกเว้นมูลค่าฐานภาษีสำหรับบ้านหลังหลักที่มีมูลค่าไม่เกินห้าสิบล้านบาทตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 นั้น ไม่เกิดปัญหาในทางปฏิบัติในการจัดเก็บ เนื่องจากบ้านที่อยู่อาศัยแทบทุกหลังในพื้นที่ความรับผิดชอบได้รับการยกเว้นการจัดเก็บ เพราะมีมูลค่าไม่เกินห้าสิบล้านบาท ทำให้ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีตามกฎหมาย แต่อย่างไรก็ตาม กรณีดังกล่าว ส่งผลทำให้องค์การบริหารส่วนตำบลปากแตร ต้องสูญเสียเงินรายได้ที่ควรจะได้รับจากการจัดเก็บภาษี หากไม่มีการกำหนดยกเว้นมูลค่าฐานภาษีในลักษณะที่กว้างเช่นนี้

ดังนั้น จะเห็นได้ว่า การกำหนดมูลค่าฐานภาษีเพื่อยกเว้นการจัดเก็บภาษีในกรณีดังกล่าว โดยพิจารณาแต่เพียงมูลค่าของทรัพย์สินที่ถือครอง โดยไม่คำนึงถึงรายได้ของผู้เสียภาษี หรือความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริงของผู้ถือครองทรัพย์สินนั้น ทั้งการกำหนดยกเว้นมูลค่าฐานภาษีสำหรับที่ดินที่มีมูลค่าตั้งแต่ 1 บาท จนถึง 50 ล้านบาท อันถือเป็นการกำหนดยกเว้นมูลค่าฐานภาษีในลักษณะอย่างกว้าง ย่อมส่งผลทำให้การกำหนดยกเว้นมูลค่าฐานภาษีในกรณีดังกล่าว ก่อให้เกิดความเหลื่อมล้ำในการเสียภาษีระหว่างคนรวยและคนจน ทั้งยังทำให้รัฐต้องสูญเสียภาษีที่ควรจะได้รับหรืออาจจะเรียกเก็บได้จากคนรวยหรือผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีมาก อันเนื่องมาจากการกำหนดบทบัญญัติกฎหมายเพื่อยกเว้นมูลค่าฐานภาษีที่รัฐต้องจัดเก็บ เนื่องจากภาษีทรัพย์สิน เป็นการเก็บภาษีจากความมั่งคั่งหรือทรัพย์สิน ผู้ที่มีทรัพย์สินมูลค่าสูง ย่อมถือได้ว่าเป็นเครื่องวัดถึงความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคลได้

เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบแนวคิด ทฤษฎีทางกฎหมายดังที่กล่าวไว้ในบทที่ 2 อันได้แก่ หลักความสามารถในการเสียภาษี (The Ability to Pay Principle) และหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ซึ่งมีหลักการพื้นฐาน ดังนี้

หลักความสามารถในการเสียภาษี หมายถึง ผู้ที่มีทรัพย์สินมากย่อมแสดงถึงความมั่งคั่งร่ำรวย ย่อมต้องมีความสามารถเสียภาษีมากได้ การเก็บภาษีจึงอยู่บนพื้นฐานที่ว่าเจ้าของทรัพย์สินเป็นผู้จ่าย คนเป็นเจ้าของได้ย่อมมีความสามารถในการจ่ายภาษีในระดับหนึ่ง ถ้ามูลค่าของทรัพย์สินมากควรจ่ายภาษีมาก มูลค่าน้อยก็จ่ายภาษีน้อย ถ้าไม่มีทรัพย์สินก็ไม่ต้องจ่าย

หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี หมายถึง ผู้เสียภาษีอากรทุกคนที่อยู่ในฐานะเท่าเทียมกัน ควรจะเสียภาษีอากรเท่าเทียมกัน ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีภายใต้หลักความสามารถในการเสียภาษี มีสาระสำคัญว่า ผู้เสียภาษีทุกคนจะถูกเก็บภาษีตามกำลังความสามารถ

¹⁸ นางสาวสาวิตรี คำสร้อย เจ้าหน้าที่งานจัดเก็บรายได้ องค์การบริหารส่วนตำบลปากแตร สัมภาษณ์ เมื่อวันที่ 26 มีนาคม 2564

ในการเสียภาษี โดยผู้ที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีเท่ากันจะจ่ายภาษีเท่ากัน ในขณะที่ผู้ที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีแตกต่างกันจะจ่ายภาษีต่างกัน ดังนั้น คนที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีสูงกว่าจะจ่ายภาษีในจำนวนที่สูงกว่าคนที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีที่น้อยกว่า

ดังนั้น ในกรณีของการยกเว้นภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ที่กำหนดยกเว้นมูลค่าฐานภาษีสำหรับบ้านหลังหลักไว้ กล่าวคือ ในกรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัย และมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษีนั้น ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีในการคำนวณภาษีไม่เกินห้าสิบล้านบาทนั้น จะเห็นได้ว่า เป็นการสร้างความไม่เป็นธรรมให้เกิดขึ้นระหว่างผู้มีทรัพย์สินซึ่งมีมูลค่ามาก มีความสามารถในการเสียภาษีมาก กับผู้มีทรัพย์สินซึ่งมีมูลค่าน้อย มีความสามารถในการเสียภาษีน้อย เป็นการเอื้อประโยชน์ให้แก่คนที่มีฐานะร่ำรวย มีความมั่งคั่งทางทรัพย์สิน ให้ได้รับประโยชน์มากกว่าคนที่มีฐานะด้อยกว่า ไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษี และหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

การศึกษามาตรการทางกฎหมายในต่างประเทศ ผู้ศึกษา พบว่า ในต่างประเทศ ได้แก่ สาธารณรัฐฝรั่งเศส และประเทศอังกฤษ ไม่มีการกำหนดยกเว้นการจัดเก็บภาษีที่อยู่อาศัยแต่อย่างใด โดยตามพระราชบัญญัติการคลังท้องถิ่น ค.ศ. 1992 (พ.ศ. 2535) (Local Government Finance Act 1992) ของประเทศอังกฤษ ได้กำหนดอัตราประเมินภาษีตามลักษณะที่พักอาศัยเป็น 8 อัตรา ซึ่งเป็นการจัดสรรตามมูลค่าที่แท้จริงหรือมูลค่าต้นทุนของที่อยู่อาศัย ดังนี้¹⁹

- 1) อัตราประเมินภาษี A สำหรับที่พักอาศัยที่มีมูลค่าไม่เกิน 40,000 ปอนด์²⁰
- 2) อัตราประเมินภาษี B สำหรับที่พักอาศัยที่มีมูลค่าเกิน 40,000 ปอนด์ แต่ไม่เกิน 52,000 ปอนด์
- 3) อัตราประเมินภาษี C สำหรับที่พักอาศัยที่มีมูลค่าเกิน 52,000 ปอนด์ แต่ไม่เกิน 68,000 ปอนด์
- 4) อัตราประเมินภาษี D สำหรับที่พักอาศัยที่มีมูลค่าเกิน 68,000 ปอนด์ แต่ไม่เกิน 88,000 ปอนด์
- 5) อัตราประเมินภาษี E สำหรับที่พักอาศัยที่มีมูลค่าเกิน 88,000 ปอนด์ แต่ไม่เกิน 120,000 ปอนด์

¹⁹ ยูทชานา อินเฉลิม, “การปฏิรูปการบริหารหน่วยงานจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท สาขาบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2559), น. 85.

²⁰ อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศของธนาคารแห่งประเทศไทย ข้อมูล ณ วันที่ 1 เมษายน 2564 1 ปอนด์ (GBP) เท่ากับ 43.5270 บาท

6) อัตราประเมินภาษี F สำหรับที่พักอาศัยที่มีมูลค่าเกิน 120,000 ปอนด์ แต่ไม่เกิน 160,000 ปอนด์

7) อัตราประเมินภาษี G สำหรับที่พักอาศัยที่มีมูลค่าเกิน 160,000 ปอนด์ แต่ไม่เกิน 200,000 ปอนด์

8) อัตราประเมินภาษี H สำหรับที่พักอาศัยที่มีมูลค่าเกิน 320,000 ปอนด์

ดังนั้น จากการศึกษาเปรียบเทียบแนวคิด ทฤษฎีทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง และการศึกษา มาตรการทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของต่างประเทศดังที่กล่าวมาข้างต้น ผู้วิจัยจึงเห็นควรให้มีการแก้ไขหลักเกณฑ์การยกเว้นมูลค่าฐานภาษีบ้านหลังหลักให้แคบลง เพียงไม่เกิน 10 ล้านบาท หรือการไม่ยกเว้นการจัดเก็บภาษีที่อยู่อาศัย เช่นเดียวกับกฎหมาย ของสาธารณรัฐฝรั่งเศส และประเทศอังกฤษ ซึ่งจะส่งผลทำให้จำนวนทรัพย์สินที่จะเข้าอยู่ในข่าย ต้องเสียภาษีมีมากขึ้น ฐานภาษีก็จะกว้างขึ้น อันจะทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น สามารถ จัดเก็บรายได้ได้มากขึ้น องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถจัดเก็บได้เต็มเม็ดเต็มหน่วย และนำรายได้จากภาษีมาพัฒนาท้องถิ่นได้อย่างเต็มที่ ทั้งนี้ เนื่องจาก เห็นว่า ภาษีทรัพย์สิน เป็นภาษี ที่มีความสำคัญในการพัฒนาประเทศ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการพัฒนาส่วนท้องถิ่น เพราะหลักการ จัดเก็บภาษีทรัพย์สินโดยทั่วไปจะจัดเก็บจากอสังหาริมทรัพย์ในแต่ละท้องถิ่น ซึ่งครอบคลุมทั่วถึง เป็นธรรม และอำนวยความสะดวกต่อผู้เสียภาษีทุกคน เพื่อนำเงินรายได้ไปใช้จ่ายในการจัดหา บริการสาธารณะให้แก่ประชาชนและพัฒนาท้องถิ่นนั้น ให้มีความเจริญ หากประเทศไทยมีระบบ การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินที่ดีก็จะมีรายได้เพียงพอที่จะพัฒนาท้องถิ่นและลดภาระของรัฐบาลกลาง ที่จะต้องให้เงินอุดหนุนแก่ท้องถิ่นลงได้ มูลค่าของทรัพย์สิน จะสะท้อนถึงความมั่งคั่งของเจ้าของ ทรัพย์สิน ซึ่งจะสอดคล้องกับความสามารถในการเสียภาษี ทำให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บ ภาษี ดังนั้น จึงไม่ควรกำหนดยกเว้นมูลค่าฐานภาษีสำหรับทรัพย์สินที่มีมูลค่าสูงในทำนองเดียวกับ ทรัพย์สินที่มีมูลค่าต่ำ ทั้งนี้ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีจากความมั่งคั่งหรือมูลค่าของทรัพย์สิน มีความ เหมาะสม และมีส่วนช่วยสร้างความเป็นธรรมในสังคม ลดความเหลื่อมล้ำระหว่างคนรวยและคน จนได้อย่างแท้จริง

ทั้งนี้ เหตุผลในการเสนอแนะให้กำหนดยกเว้นมูลค่าฐานภาษีที่รัฐจะยกเว้นการจัดเก็บ ให้แคบลง โดยให้กำหนดยกเว้นมูลค่าฐานภาษีสำหรับบ้านหลังหลักเพียงไม่เกิน 10 ล้านบาท นั้น ผู้วิจัยได้นำเกณฑ์จำนวนมูลค่าฐานภาษีที่สมควรได้รับยกเว้น โดยเทียบเคียงมาจากบทบัญญัติ ตามมาตรา 41 ตอนท้าย แห่งพระราชบัญญัติการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ที่บัญญัติว่า “ในกรณีที่บุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของสิ่งปลูกสร้าง แต่ไม่ได้เป็นเจ้าของที่ดิน และใช้สิ่ง ปลูกสร้างดังกล่าวเป็นที่อยู่อาศัย และมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียน

ราษฎรในวันที่ 1 มกราคมของปีภาคนั้น ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าฐานภาษีในการคำนวณภาษีไม่เกินสิบล้านบาท” โดยผู้วิจัยเห็นว่า การกำหนดยกเว้นมูลค่าฐานภาษีในจำนวนไม่เกินห้าสิบล้านบาทนั้น เป็นจำนวนที่สูงเกินสมควร และจะส่งผลทำให้รัฐต้องสูญเสียเงินรายได้จากมูลค่าฐานภาษีที่ได้รับยกเว้นเป็นจำนวนมาก แต่หากจะลดจำนวนมูลค่าฐานภาษีที่ได้รับยกเว้น ไม่ต้องเสียภาษี ก็ควรจะกำหนดให้เท่ากับจำนวนมูลค่าฐานภาษีที่ได้รับยกเว้นในกรณีของบุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของสิ่งปลูกสร้าง แต่ไม่ได้เป็นเจ้าของที่ดิน ตามบทบัญญัติมาตรา 41 ตอนที่ ๒ ที่กฎหมายกำหนดให้ได้รับยกเว้นมูลค่าฐานภาษีในการคำนวณภาษีไม่เกินสิบล้านบาท เพื่อให้ผู้ถือครองสิ่งปลูกสร้างสำหรับใช้เป็นที่อยู่อาศัย ได้รับยกเว้นมูลค่าฐานภาษีในจำนวนที่เท่ากัน โดยไม่จำเป็นต้องคำนึงว่าบุคคลดังกล่าวได้เป็นเจ้าของที่ดินที่สิ่งปลูกสร้างนั้นตั้งอยู่ด้วยหรือไม่

4.3 ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการใช้ดุลพินิจในการจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

ระบบการเมืองการปกครองตามระบอบประชาธิปไตยได้มีการกระจายอำนาจการคลังและอำนาจการปกครองจากส่วนกลางออกไปสู่ท้องถิ่น ในรูปของการปกครองท้องถิ่น (Local government) ซึ่งมีความสำคัญทั้งในด้านการแบ่งเบาภาระของรัฐบาล ตลอดจนการส่งเสริมให้ประชาชนได้มีสิทธิมีเสียงในการปกครองตนเอง การปกครองท้องถิ่นในแต่ละประเทศนั้นจะมีรูปแบบ โครงสร้าง และบทบาทที่น้อยเพียงใดย่อมแตกต่างกันไปตามผลแห่งกฎหมายหรือนโยบายของแต่ละประเทศ และจะมีอิทธิพลเหนือการปกครองท้องถิ่นอันสำคัญในด้านระบบการเมือง เศรษฐกิจ และสังคมของแต่ละประเทศนั้น ๆ หน่วยงานการปกครองท้องถิ่นใดจะสามารถดำเนินกิจการภายในท้องถิ่นได้อย่างมีประสิทธิภาพนั้น หน่วยงานการปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นจะต้องมีอิสระในการจัดเก็บภาษี มีการวางนโยบายการคลังท้องถิ่น เพื่อให้ได้มาซึ่งรายได้มาใช้ภายในกิจการต่าง ๆ ของท้องถิ่น และที่สำคัญ คือ อำนาจทางการคลังที่ท้องถิ่นได้รับของรัฐบาลกลางจะเป็นเครื่องชี้ว่า ท้องถิ่นนั้นสามารถปฏิบัติหน้าที่ของตนได้มากน้อยเพียงใด ถ้าพึ่งการกระจายอำนาจทางการปกครองแต่อย่างใดโดยปราศจากอำนาจทางการคลังที่เพียงพอ ท้องถิ่นก็จะไม่สามารถทำอะไรได้มากนัก คือ มีอำนาจแต่ไม่มีเงินที่จะจัดสรรบริการสาธารณะต่าง ๆ เพื่อประชาชนในท้องถิ่นของตนได้ตามที่ต้องการ²¹ ทั้งนี้ อำนาจการคลังที่แต่ละท้องถิ่นได้รับนั้นจะเป็นสิ่งแสดงให้เห็นว่าประชาชนในแต่ละท้องถิ่นนั้นมีอิสระในการตัดสินใจเรื่องการผลิต การบริการสาธารณะต่าง ๆ เพื่อท้องถิ่นตนแค่ไหน เพียงไร ซึ่งกรณีนี้ที่ท้องถิ่น

²¹ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังท้องถิ่นและการกระจายอำนาจการคลังในประเทศไทย, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพมหานคร: ดวงกมล, 2522), น. 158.

ไม่มีรายได้เป็นของตนเองเพียงพอแล้ว ท้องถิ่นจะต้องพึ่งพาเงินช่วยเหลือจากรัฐบาลกลาง และมักจะต้องปฏิบัติตามโครงการที่เสนอให้รัฐบาลพิจารณาตามเงื่อนไขที่กำหนด ซึ่งจะมีผลเท่ากับว่าท้องถิ่นขาดอิสระในการตัดสินใจด้วยตนเอง

แนวความคิดเรื่องการกระจายอำนาจสู่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นให้มีอิสระในการปกครองตนเอง โดยให้ท้องถิ่นมีอำนาจจัดเก็บภาษีในอัตราภาษีที่ท้องถิ่นนั้น ๆ เพื่อใช้ในการดำเนินกิจการอันเป็นประโยชน์ของท้องถิ่น ประเทศไทยได้มีกฎหมายและระเบียบข้อบังคับให้อำนาจแก่ท้องถิ่นต่าง ๆ มีอำนาจในการบริหารจัดการเก็บรายได้ด้วยตนเอง ซึ่งรายได้จากภาษีอากรที่รัฐบาลได้ให้อำนาจแก่ท้องถิ่นเป็นผู้จัดเก็บ อันได้แก่ ภาษีบำรุงท้องที่ และภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้น ถือได้ว่าเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญที่สุดสำหรับท้องถิ่น อย่างไรก็ตาม การกระจายอำนาจการคลังให้แก่ท้องถิ่นในประเทศไทย ในปัจจุบัน ยังมิได้เป็นอิสระตามหลักของการกระจายอำนาจทางการคลังอย่างแท้จริง สิ่งสำคัญของการกระจายอำนาจทางการคลังของท้องถิ่น ขึ้นอยู่กับการกระจายอำนาจการคลังให้ท้องถิ่นอย่างเพียงพอ และบริหารงานท้องถิ่นอย่างเหมาะสม ซึ่งต้องคำนึงถึงขีดความสามารถของหน่วยงานการปกครองท้องถิ่นนั้น ๆ ด้วย²² โดยรัฐบาลต้องปรับปรุงระบบการจัดเก็บรายได้ทางภาษีอากร หาแนวทางเพิ่มประสิทธิภาพของบุคลากร และการบริหารงานคลังให้สูงขึ้น และในขณะเดียวกันท้องถิ่นก็ต้องคำนึงถึงขีดความสามารถของประชาชนผู้เสียภาษีด้วย นอกจากนี้ การบริหารจัดการภาษีถือเป็นเรื่องยากที่จะทำให้บรรลุตามเป้าหมายที่วางไว้ ดังนั้น หากการบริหารจัดเก็บภาษีขาดซึ่งตัวบทกฎหมายที่รัดกุมชัดเจน เครื่องมือที่ทันสมัย วิธีการที่ถูกต้อง รวมทั้งเจ้าหน้าที่ที่ดำเนินการจัดเก็บที่มีความรู้ความสามารถเฉพาะด้านและความร่วมมือของประชาชนผู้เสียภาษีแล้ว ผลที่ออกมาย่อมจะเป็นในทางลบเสียมากกว่า

ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เป็นภาษีทรัพย์สินประเภทหนึ่ง ที่กฎหมายกำหนดให้อำนาจขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ได้แก่ เทศบาล องค์การบริหารส่วนตำบล (อบต.) กรุงเทพมหานคร เมืองพัทยา เป็นหน่วยงานผู้รับผิดชอบในการทำหน้าที่จัดเก็บภาษีประเภทดังกล่าว โดยพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 11 กำหนดให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจแต่งตั้งพนักงานสำรวจ พนักงานประเมิน และพนักงานเก็บภาษี เพื่อปฏิบัติการให้เป็นไปตามพระราชบัญญัตินี้

จากการศึกษา ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 7 บัญญัติไว้ ดังนี้

“ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจจัดเก็บภาษีจากที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น ตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัตินี้”

²² วีระ อรัญมงคล, “รายได้ของเทศบาลกับภาษีอากร” รัฐสภาสาร ปีที่ 19, ฉบับที่ 1 (มกราคม 2534), น. 53.

และบทบัญญัติมาตรา 5 บัญญัติว่า

“องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น” หมายความว่า เทศบาล องค์การบริหารส่วนตำบล กรุงเทพมหานคร เมืองพัทยา และองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอื่นตามที่มิได้กฎหมายจัดตั้ง แต่ไม่หมายความรวมถึงองค์การบริหารส่วนจังหวัด”

จากบทบัญญัติกฎหมายดังกล่าวมาข้างต้น จะเห็นได้ว่า การจัดเก็บภาษีที่ดิน และสิ่งปลูกสร้างนั้น กฎหมายกำหนดให้อำนาจองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เป็นผู้ดำเนินการจัดเก็บจากประชาชนในท้องถิ่นหรือในเขตปกครองของตน โดยให้เงินรายได้หรือเงินภาษีดังกล่าว เมื่อจัดเก็บแล้วตกเป็นรายได้ของท้องถิ่นเอง เพื่อนำไปใช้ในการพัฒนาท้องถิ่นนั้น ๆ โดยไม่ต้องอาศัยงบประมาณแผ่นดินเพียงอย่างเดียว นำมาซึ่งความมีเสถียรภาพและความคล่องตัวในการบริหารราชการส่วนท้องถิ่น การที่พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้เพิ่มอำนาจหรืออิสระทางการคลังให้แก่ท้องถิ่นในการบริหารจัดการตนเองได้มากขึ้นนั้น สอดคล้องกับหลักที่ว่าภาษีจัดเก็บจากพื้นที่ใดก็ใช้เพื่อพัฒนาพื้นที่นั้น²³

ในอดีต การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 กำหนดให้ประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษี เป็นผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการแก่หน่วยงานที่จัดเก็บภาษี และหน่วยงานที่จัดเก็บภาษีจะทำการประเมินภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องชำระ แล้วแจ้งให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีรับทราบและชำระภาษีให้ครบถ้วนภายในเวลาที่กำหนด แต่ปัจจุบันตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เป็นผู้แจ้งการประเมิน โดยส่งแบบประเมินให้แก่ผู้เสียภาษีภายในเดือนกุมภาพันธ์ ซึ่งต้องมีรายละเอียดเกี่ยวกับรายการที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ราคาประเมิน ทุนทรัพย์ อัตราภาษี และจำนวนภาษีที่ต้องชำระ โดยผู้เสียภาษีมีหน้าที่ต้องชำระภาษีต่อ อปท. ส่วนราชการ หรือหน่วยงานของรัฐที่ อปท. มอบหมาย ภายในเดือนเมษายนของทุกปี โดยชำระผ่านทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ หรือผ่านธนาคาร หรือโดยวิธีการอื่นใดตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด

นอกจากนี้ เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอาจจัดให้มีการสำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ภายใต้เขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เพื่อให้ทราบข้อมูลเกี่ยวกับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นได้²⁴ ซึ่งเมื่อได้ดำเนินการสำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้างภายในเขต

²³ จรูญศรี ชายหาด จาก สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง และ อิสระ บุญยัง นายกสมาคมธุรกิจบ้านจัดสรร ให้ความเห็นสอดคล้องกัน ในงานสัมมนา เรื่อง พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกับ (คำทวงถาม) ความเป็นธรรมในการถือครองที่ดิน, 2553

²⁴ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 26.

องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น ๆ แล้ว กฎหมายกำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง²⁵ โดยในการจัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามมาตรา 30 นั้น ระเบียบกระทรวงมหาดไทย ว่าด้วยการดำเนินการตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้กำหนดหลักเกณฑ์วิธีการไว้ ดังนี้²⁶

“ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนำข้อมูลที่ดินและสิ่งปลูกสร้างภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่สำรวจแล้ว มาจัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เพื่อประกาศไว้ ณ สำนักงานหรือที่ทำการขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หรือสถานที่อื่นตามที่เห็นสมควร ไม่น้อยกว่าสามสิบวัน พร้อมทั้งจัดส่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องให้ผู้เสียภาษีแต่ละรายทราบภายในเดือนพฤศจิกายน โดยมีรายละเอียด ดังต่อไปนี้

- (1) รายการที่ดิน ประกอบด้วย
 - (ก) ประเภทที่ดิน
 - (ข) เลขที่เอกสารสิทธิ์
 - (ค) เลขที่ดิน
 - (ง) หน้าสำรวจ
 - (จ) จำนวนเนื้อที่ดิน
 - (ฉ) ลักษณะการทำประโยชน์ในที่ดิน
- (2) รายการสิ่งปลูกสร้าง ประกอบด้วย
 - (ก) ประเภทสิ่งปลูกสร้าง
 - (ข) เลขที่สิ่งปลูกสร้าง
 - (ค) จำนวนพื้นที่สิ่งปลูกสร้าง
 - (ง) ลักษณะการทำประโยชน์ในสิ่งปลูกสร้าง
 - (จ) อายุสิ่งปลูกสร้าง
- (3) รายการอาคารชุด ประกอบด้วย
 - (ก) ชื่ออาคารชุด
 - (ข) เลขที่ห้องชุด
 - (ค) จำนวนพื้นที่ห้องชุด
 - (ง) ลักษณะการทำประโยชน์ในห้องชุด

²⁵ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 30.

²⁶ ระเบียบกระทรวงมหาดไทย ว่าด้วยการดำเนินการตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ข้อ 23.

จากที่กล่าวมาข้างต้น จะเห็นได้ว่า ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กำหนดให้อำนาจองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้บังคับใช้กฎหมายในการประเมิน และเรียกเก็บภาษีดังกล่าว โดยการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีนั้น พนักงานสำรวจ พนักงานประเมิน และพนักงานจัดเก็บภาษี ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จะต้องปฏิบัติตาม บทบัญญัติที่กำหนดในกฎหมาย ทั้งพระราชบัญญัติ พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ระเบียบ และประกาศที่เกี่ยวข้อง โดยจากการศึกษา พบว่าในปัจจุบันมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษี ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ถูกตราขึ้นมา และมีผลใช้บังคับแล้วมากมายหลายฉบับ ได้แก่ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ระเบียบกระทรวงมหาดไทย ว่าด้วยการ ดำเนินการตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กฎกระทรวงกำหนด หลักเกณฑ์และวิธีการประกาศราคาประเมินทุนทรัพย์ อัตราภาษี และรายละเอียดอื่นในการจัดเก็บ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่อง การดำเนินการตามพระราชบัญญัติ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 และประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการในการจัดเก็บภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่มีการใช้ประโยชน์ หลายประเภท ซึ่งยังคงมีกฎหมายลำดับรองอีกหลายฉบับที่กำลังจะถูกตราขึ้นเพื่อใช้บังคับในการ จัดเก็บภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเพื่อให้การจัดเก็บภาษีมียุทธศาสตร์เดียวกันทั่วประเทศ

ภาษีทรัพย์สินจัดเก็บจากทรัพย์สินต่าง ๆ โดยเฉพาะที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งมีกระจาย อยู่ทุกท้องที่ในเขตขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จึงเป็นการดีที่จะให้องค์กรปกครอง ส่วนท้องถิ่นจัดเก็บเป็นภาษีท้องถิ่นและนำรายได้จากภาษีทรัพย์สินมาใช้ในการทำบริการสาธารณะ ให้แก่ประชาชนในท้องถิ่นหรือในอีกมุมมองหนึ่ง คือ การให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทำการ ดูแลทรัพย์สินภายในท้องที่ของตนเองและจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน นอกจากนี้ การจัดเก็บภาษี ทรัพย์สิน ยังเป็นภาษีท้องถิ่นเพื่อสนับสนุนหลักการการมีส่วนร่วมของประชาชนในท้องถิ่นนั้น ๆ และประชาชนในท้องถิ่นนั้น ๆ สามารถตรวจสอบได้ อีกทั้ง เมื่อพิจารณาจากวัตถุประสงค์หนึ่ง ของการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน คือ เพื่อหารายได้สำหรับการบริหารส่วนท้องถิ่น เมื่อคำนึงถึง แนวนโยบายหลักในด้านการกระจายอำนาจแล้ว ย่อมเห็นได้ว่า ท้องถิ่นควรเป็นผู้จัดเก็บเอง เนื่องจากเป็นภาษีที่เก็บตามหลักผลประโยชน์ และเป็นภาษีที่มีลักษณะติดกับสถานที่ รายได้จึงควร ตกแก่ท้องถิ่น และเหตุผลสนับสนุนให้ท้องถิ่นเป็นผู้จัดเก็บภาษีดังกล่าวอีกประการหนึ่งก็คือ ความเป็นอิสระของท้องถิ่นจากรัฐบาลกลาง โดยเฉพาะอย่างยิ่งในด้านรายรับ นอกจากนี้ยังมีความ เชื่ออีกว่าจะมีผลสะท้อนถึงด้านรายจ่ายอีกด้วย กล่าวคือ เมื่อท้องถิ่นมีความเป็นอิสระมากขึ้น สามารถหารายได้มาใช้จ่ายใช้สอยได้เอง การใช้จ่ายของท้องถิ่นก็จะเป็นไปในรูปแบบที่ท้องถิ่น ต้องการ และเป็นประโยชน์สอดคล้องกับรายรับที่ท้องถิ่นจัดหาได้เองมากกว่าในกรณีที่ท้องถิ่น

ต้องอาศัยความช่วยเหลือจากรัฐบาลกลาง หลักการดังกล่าวนี้จะสอดคล้องกับหลักการที่ส่งเสริมให้ราชการส่วนท้องถิ่นมีความเป็นอิสระทางการคลัง ซึ่งถือเป็นเป้าหมายหนึ่งของแนวนโยบายการคลังในปัจจุบัน

อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาในบริบทขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งมีได้เป็นองค์กรที่ทำหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีโดยเฉพาะ การจัดเก็บภาษีจึงเป็นเพียงภารกิจลำดับรองขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเท่านั้น องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ไม่มีเจ้าหน้าที่ตำแหน่งที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีโดยตรง ดังเช่น หน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีโดยเฉพาะ เช่น กรมสรรพากร กรมศุลกากร หรือกรมสรรพสามิต ซึ่งในทางปฏิบัติองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะมอบหมายให้เจ้าหน้าที่ที่ทำหน้าที่เกี่ยวกับบัญชีเป็นผู้มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษี โดยเจ้าหน้าที่ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเหล่านี้ ไม่ได้มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีโดยตรง ทำให้เจ้าหน้าที่ไม่มีความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมาย ระเบียบที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษี ไม่มีความชำนาญในการจัดเก็บภาษีหรือประเมินภาษีเท่าที่ควร

นอกจากนี้ จากการศึกษา จะเห็นได้ว่า พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2563 ต้องอาศัยกฎหมายลำดับรองจำนวนมากเพื่อให้เกิดความชัดเจนยิ่งขึ้น การไม่มีกฎหมายลำดับรองจะทำให้การปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่เป็นไปด้วยความยากลำบากเนื่องจากพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าว ให้หลักการกว้าง ๆ ความชัดเจนในการกำหนดการปฏิบัติงานจะอยู่ในกฎหมายลำดับรอง ซึ่งหากมีการออกกฎหมายลำดับรองเป็นจำนวนมาก ก็จะทำให้การจัดเก็บภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นไปด้วยความยากลำบาก เนื่องด้วยหลักเกณฑ์ ระเบียบ วิธีการทางกฎหมายที่มีมากมาย และมีความยุ่งยากซับซ้อน ย่อมส่งผลกระทบต่อการปฏิบัติงานในการจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ โดยหากเจ้าหน้าที่ประเมินภาษีและจัดเก็บภาษีไม่ถูกต้อง ก็อาจเกิดผลกระทบต่อประชาชนที่ต้องรับภาระทางภาษีมากกว่าจำนวนภาษีที่ตนต้องชำระตามกฎหมาย หรือในกรณีที่เจ้าหน้าที่ประเมินภาษีและจัดเก็บภาษีน้อยกว่าที่กฎหมายกำหนด ก็อาจก่อให้เกิดความเสียหายแก่รัฐ ทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษี อันเนื่องมาจากความซับซ้อนของบทบัญญัติกฎหมายที่ใช้ในการจัดเก็บ และความไม่เชี่ยวชาญในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ นอกจากนี้ ในบางกรณีอาจเกิดปัญหาการใช้ดุลพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่ในแต่ละท้องถิ่นที่แตกต่างกันไป ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างประชาชนผู้เสียภาษีด้วยกัน ดังนั้น กรณีดังกล่าวจึงก่อให้เกิดปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพและความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีโดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ทั้งกรณีดังกล่าวยังเกิดปัญหาในการควบคุมตรวจสอบหลังการประเมินภาษีที่ไม่มีบุคคลหรือองค์กรภายนอกเข้ามาตรวจสอบว่าองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเก็บภาษีได้ถูกต้อง เป็นธรรม และเป็นไปบทบัญญัติของกฎหมาย ระเบียบ

ประกาศ คำสั่งที่เกี่ยวข้องหรือไม่ เพราะการบริหารจัดเก็บที่มีประสิทธิภาพจะประกันระดับรายได้ ที่ควรจะได้รับจากภาษี และระดับความเป็นธรรมในแง่มุมต่าง ๆ ตามหลักการที่กำหนดไว้ใน โครงสร้างภาษีตามความมุ่งหมายและเจตนารมณ์ของบทบัญญัตินั้น ๆ ได้อย่างแท้จริง

นอกจากนี้ การบังคับจัดเก็บภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในปัจจุบัน ยังมีปัญหา ที่เกิดจากความไม่ชัดเจนของพระราชบัญญัติในบางกรณีที่ยังไม่มีการตรากฎหมายลำดับรองออกมา ใช้บังคับ ซึ่งกรณีดังกล่าวนอกจากจะทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ไม่สามารถปฏิบัติตาม กฎหมายได้แล้ว ยังก่อให้เกิดความสับสนในหมู่ประชาชนที่อยู่ภายใต้บังคับกฎหมายฉบับนี้ด้วย กล่าวโดยเฉพา กรณีการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อเป็นฐานภาษี ซึ่งถือได้ว่าเป็นหัวใจของการ บริหารการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน เพราะความสำเร็จในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินขึ้นอยู่กับ การประเมินราคาทรัพย์สิน ดังนั้น การประเมินราคาทรัพย์สิน จึงเป็นภารกิจที่ต้องอาศัยความรู้ ทางเทคนิคที่สูง และประสบการณ์ที่สะสมจากปริมาณงานที่ได้ทำไป และจากอายุการทำงานระยะ ยาว นอกจากนี้ การประเมินราคาทรัพย์สินยังอาศัยกำลังคนในจำนวนสูง แต่ในการจัดเก็บภาษีของ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของไทยในปัจจุบัน เจ้าหน้าที่ประเมินราคาทรัพย์สิน ยังมีทักษะของ การประเมินราคาทรัพย์สินค่อนข้างน้อย และบุคลากรในด้านนี้ก็มีจำนวนจำกัด ส่งผลทำให้การ ปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ในการประเมินราคาทรัพย์สิน เพื่อจัดเก็บภาษีทรัพย์สินในท้องถิ่น ไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควร

จากปัญหาดังกล่าว ส่งผลกระทบต่อรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งจาก การศึกษา ได้ข้อมูลแหล่งข่าวจากกระทรวงมหาดไทยเปิดเผย “ประชาชาติธุรกิจ” ว่า ช่วง 6 เดือน แรกปีงบประมาณ 2563 ตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม 2562 ถึงกลางเดือนเมษายน 2563 กระทรวงมหาดไทย ได้รับรายงานจากกรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่นว่า รายได้ของท้องถิ่นลดลงมาก ทั้งรายได้ ในส่วนที่ได้รับการจัดสรรจากรัฐบาล และรายได้ที่ท้องถิ่นจัดเก็บเอง โดยเฉพาะรายได้ที่รัฐบาล จัดเก็บให้ ล่าสุดได้รับการจัดสรรภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) 1 ใน 9 ส่วนที่กรมสรรพากรจัดเก็บ ตามประมวลรัษฎากร ซึ่งกฎหมายกำหนดให้กรมสรรพากรส่งให้ท้องถิ่น รวม 3.42 หมื่นล้านบาท เทียบกับปีงบประมาณ 2562 ส่งให้ 3.21 หมื่นล้านบาท และจัดเก็บ VAT ตามพระราชบัญญัติกำหนดแผน และขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ส่งให้ท้องถิ่น 5.63 หมื่นล้านบาท เทียบกับปี 2562 ส่งให้ 6.85 หมื่นล้านบาท ขณะที่กรมสรรพสามิต จัดสรรภาษีสรรพสามิตให้ 3.32 หมื่นล้านบาท เทียบกับปีงบประมาณ 2562 ส่งให้ 3.37 หมื่นล้านบาท รวม 6 เดือนแรกปีงบประมาณ 2563 กรมสรรพากร และกรมสรรพสามิต จัดเก็บภาษีส่งให้ท้องถิ่น 1.23 แสนล้านบาท เทียบกับปีงบประมาณ 2562 ส่งให้ 1.34 แสนล้านบาท ลดลง 1.06 หมื่นล้านบาท ที่น่าห่วง คือ การจัดเก็บภาษีที่ดิน และสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งจะจัดเก็บปีนี้เป็นปีแรก และต้องเริ่มสำรวจ ประเมินราคาที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง

และห้องชุดในอาคารชุด เพื่อประเมินจัดเก็บภาษีภายในเดือนเมษายน 2563 แต่กระทรวงมหาดไทย ประกาศเลื่อนระยะเวลาจัดเก็บออกไป 4 เดือน ให้ผู้ครอบครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างยื่นชำระภาษี ภายในวันที่ 31 สิงหาคม 2563 แทนถึงตอนนี้สถานการณ์เปลี่ยนไป จากโรคโควิดที่ส่งผลกระทบต่อ ประชาชน ภาคธุรกิจอย่างรุนแรง จึงอาจต้องคิดหนักว่าการจัดเก็บภาษีที่ดินฯ ซึ่งตามกำหนดต้อง ดำเนินการให้เสร็จเรียบร้อยภายในเดือนสิงหาคม จะเป็นการซ้ำเติมประชาชนหรือไม่ โดยประเด็น นี้เป็นเรื่องที่ระดับนโยบายต้องตัดสินใจ อย่างไรก็ตาม หากจัดเก็บภาษีที่ดินฯ ไม่ได้ หรือรัฐบาล ลดอัตราการจัดเก็บเพื่อบรรเทาความเดือดร้อนของผู้เสียภาษี ก็อาจต้องจัดสรรงบประมาณช่วยเหลือ อปท. ทั้ง 7.8 พันแห่งเป็นกรณีพิเศษ เพราะเท่ากับไม่สามารถจัดเก็บภาษีส่วนนี้ได้เลย หรือจัดเก็บ ได้น้อยมาก จากปกติท้องถิ่นจะมีรายได้จากภาษีโรงเรือน และภาษีบำรุงท้องที่ เข้ามาตั้งแต่ เดือนเมษายนทุกปี²⁷

ทั้งนี้ แม้ว่า ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จะกำหนดให้มี คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง²⁸ ซึ่งมีหน้าที่และอำนาจในการวินิจฉัยปัญหา เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี ให้คำปรึกษาหรือคำแนะนำเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีและ การปฏิบัติตาม พระราชบัญญัติฯ และปฏิบัติการอื่นตามที่กฎหมายกำหนด²⁹ รวมถึงการกำหนดให้มีคณะกรรมการ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัด³⁰ ซึ่งมีหน้าที่และอำนาจพิจารณาให้ความเห็นชอบอัตรา ภาษีตามร่างข้อบัญญัติท้องถิ่นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ให้ความเห็นชอบการลดภาษีหรือ ยกเว้นภาษีของผู้บริหารท้องถิ่น และการให้คำปรึกษาหรือคำแนะนำแก่ผู้บริหารท้องถิ่นเกี่ยวกับ การจัดเก็บภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในจังหวัดก็ตาม แต่เมื่อพิจารณาตามหน้าที่ และอำนาจที่กำหนดไว้ตามกฎหมายดังกล่าว จะเห็นได้ว่า คณะกรรมการฯ มีหน้าที่และอำนาจเพียง การวินิจฉัยปัญหาข้อพิพาท และการให้คำปรึกษาหรือคำแนะนำเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีและ การปฏิบัติตามพระราชบัญญัติฯ เท่านั้น มิได้ถูกจัดตั้งขึ้นมาเพื่อทำหน้าที่ในการตรวจสอบ และกำกับ ดูแลการปฏิบัติหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแต่อย่างใด

อีกทั้ง จากการศึกษา พระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2561 ผู้วิจัย พบว่า นอกจากบทบัญญัติตามพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าว จะกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีโดยแยกตามประเภท ของการใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแล้ว ในกรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างใดมีการใช้

²⁷ ประชาชาติธุรกิจ. (2563). ท้องถิ่นเก็บภาษีวีดี 2 หมื่นล้าน เศรษฐกิจทรุดโควิดซ้ำ-อึดจนเบียดหัวแตก (วันที่ 11 พฤษภาคม 2563) สืบค้นเมื่อ 3 มีนาคม 2564, จาก <https://www.prachachat.net/finance/news-462089>

²⁸ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 15.

²⁹ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 16.

³⁰ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 21.

ประโยชน์หลายประเภท กฎหมายกำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บภาษีตามสัดส่วนของการใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมกันประกาศกำหนด³¹ ซึ่งตามประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการในการจัดเก็บภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่มีการใช้ประโยชน์หลายประเภท ลงวันที่ 6 ธันวาคม 2562 กำหนดว่า การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่มีการใช้ประโยชน์หลายประเภท ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการดังนี้³²

(1) กรณีที่มีการใช้ประโยชน์หลายประเภทในที่ดินหรือที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ประเภทเดียวกันทั้งหมดบนที่ดินในส่วนที่เป็นที่ตั้ง ให้วัดขนาดพื้นที่ของที่ดินหรือที่ดินและสิ่งปลูกสร้างดังกล่าว และให้คำนวณฐานภาษีโดยใช้มูลค่าของที่ดินหรือที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นแยกตามการใช้ประโยชน์ต่าง ๆ มาตรา 37 (1) (2) (3) หรือ (4) แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

(2) กรณีที่มีการใช้ประโยชน์หลายประเภทในสิ่งปลูกสร้าง ให้คำนวณฐานภาษี ดังนี้

(ก) ให้วัดขนาดพื้นที่ใช้สอยของสิ่งปลูกสร้างแยกตามประเภทการใช้ประโยชน์ต่าง ๆ ตามมาตรา 37 (1) (2) (3) หรือ (4) แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เพื่อนำมาคำนวณหาสัดส่วนของพื้นที่ที่ใช้ประโยชน์แต่ละประเภทต่อพื้นที่ใช้สอยรวม หากสัดส่วนที่คำนวณได้ดังกล่าวมีเศษทศนิยมเกินกว่าสองตำแหน่ง ให้ใช้ทศนิยมสองตำแหน่ง โดยไม่ต้องปัดเศษทศนิยมหลักที่สาม และในกรณีที่สัดส่วนที่คำนวณได้เมื่อรวมกันทั้งหมดแล้วยังไม่ได้ตัวเลขจำนวนเต็มให้นำสัดส่วนที่ขาดอยู่นั้นไปรวมกับสัดส่วนการใช้ประโยชน์ที่มีอัตราภาษีต่ำที่สุด

(ข) นำสัดส่วนที่คำนวณได้ตาม (ก) มาคำนวณมูลค่าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างแยกตามสัดส่วนการใช้ประโยชน์เพื่อเป็นฐานภาษี

จากบทบัญญัติมาตราดังกล่าวข้างต้น จะเห็นได้ว่า ในกรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่มีการใช้ประโยชน์หลายประเภท ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 38 กำหนดให้จัดเก็บภาษีตามสัดส่วนของการใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ดังนี้

กรณีสามารถแบ่งสัดส่วนการใช้ประโยชน์ได้ชัดเจน ให้คำนวณภาระภาษีตามสัดส่วนการใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น

³¹ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 38.

³² ประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการในการจัดเก็บภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่มีการใช้ประโยชน์หลายประเภท ข้อ 2.

กรณีไม่สามารถแบ่งสัดส่วนการใช้ประโยชน์ได้ชัดเจน ให้คำนวณภาระภาษี ดังนี้ การใช้ประโยชน์ในสิ่งปลูกสร้าง ให้แบ่งตามสัดส่วนของการใช้ประโยชน์ตามสัดส่วนการใช้ประโยชน์ในพื้นที่ใช้สอยรวมของสิ่งปลูกสร้าง การใช้ประโยชน์ในที่ดินให้พิจารณาจากสิ่งปลูกสร้างที่ตั้งอยู่ในที่ดินนั้น กรณีที่ดินหลายแปลงมีอาณาเขตติดต่อกันและเป็นเจ้าของเดียวกัน ให้ใช้มูลค่าของที่ดินทุกแปลงรวมกันเป็นฐานภาษีที่จะนำมาใช้ในการคำนวณภาระภาษีตามสัดส่วนการใช้ประโยชน์

จากที่กล่าวมาข้างต้น จะเห็นได้ว่า นอกจากปัญหาทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษี โดยแยกตามประเภทการใช้ประโยชน์ในที่ดินตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวไปในประเด็นที่หนึ่งแล้ว การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในปัจจุบัน ยังเกิดปัญหาจากความไม่ชัดเจนของการกำหนดฐานภาษีเพื่อใช้ในการคำนวณภาษีในกรณีดังกล่าว กล่าวคือ กรณีตามมาตรา 35 วรรคแรก บัญญัติไว้ว่า “ฐานภาษีเพื่อการคำนวณภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง” และมาตรา 38 บัญญัติไว้ว่า “ในกรณีที่ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างใดมีการใช้ประโยชน์หลายประเภท ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บภาษีตามสัดส่วนของการใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง และรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมกันประกาศกำหนด” กรณีดังกล่าว จะเห็นได้ว่า หากที่ดินที่มีการใช้ประโยชน์หลายประเภทแต่ในการใช้งานแต่ละประเภทนั้นใช้ไม่เต็มสัดส่วนที่ดินทั้งหมด ในการคำนวณภาษีนั้น ฐานภาษีจะคิดคำนวณจากมูลค่าทั้งหมดของที่ดิน ตามมาตรา 35 ทำให้ผู้เสียภาษีมีภาระภาษีเพิ่มมากขึ้นกว่าความเป็นจริง หรือคิดตามสัดส่วนการใช้ประโยชน์ตามมาตรา 38 ปัญหาดังกล่าว ยังส่งผลต่อการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ในการสำรวจและประเมินเพื่อจัดเก็บภาษี กล่าวคือ ในการจัดเก็บภาษีดังกล่าว เจ้าหน้าที่ต้องทำการสำรวจเพื่อประเมินว่าที่ดินที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีนั้น จัดเป็นที่ดินประเภทใด และหากมีการใช้ประโยชน์หลายประเภท ในที่ดินแปลงเดียวกัน เจ้าหน้าที่ก็จะต้องพิจารณาถึงสัดส่วนการใช้ประโยชน์ให้ชัดเจน เพื่อนำมาคำนวณภาระภาษีตามสัดส่วนการใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ซึ่งกรณีดังกล่าว อาจเกิดปัญหาการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ที่ไม่มีความเท่าเทียมกัน ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีของประชาชนผู้เป็นเจ้าของที่ดิน ซึ่งต้องรับภาระในการชำระค่าภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในจำนวนที่แตกต่างกันตามการประเมินของเจ้าหน้าที่ และในกรณีการสำรวจและประเมินภาษีของเจ้าหน้าที่ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น เนื่องจากกฎหมายกำหนดให้เป็นอำนาจขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยไม่มีการกำหนดองค์กรเข้ามาตรวจสอบการใช้ดุลพินิจในการทำหน้าที่ดังกล่าวของเจ้าหน้าที่ ทำให้การปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ในการสำรวจประเมิน และจัดเก็บภาษี ขาดการตรวจสอบอย่างละเอียด และเกิดความไม่โปร่งใสในระบบภาษี

ที่เจ้าหน้าที่อาจใช้ดุลพินิจเพื่อเอื้อประโยชน์ให้แก่ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีรายใดรายหนึ่ง หรือการใช้ดุลพินิจเพื่อบิดเบือนกิจกรรมทางภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีโดยหวังประโยชน์อันมิควรได้โดยชอบด้วยกฎหมาย หรือโดยการปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบ อันจะนำไปสู่กระบวนการทุจริตภายในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในการบริหารจัดการเก็บภาษีก่อให้เกิดความไม่โปร่งใสในระบบภาษี นอกจากนี้ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยส่วนใหญ่ เป็นการจัดเก็บจากกลุ่มนายทุนซึ่งมีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นจำนวนมาก ทำให้มีอำนาจทางการเงินที่จะนำมาใช้เป็นแรงจูงใจในการปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบของเจ้าหน้าที่ หรือการจูงใจให้เจ้าหน้าที่ใช้ดุลพินิจในการจัดเก็บภาษีเพื่อเอื้อประโยชน์ให้แก่ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี

อีกทั้ง ในกรณีที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใด มีความประสงค์ที่จะจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูงกว่าอัตราภาษีที่กำหนดไว้ ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ยังกำหนดให้อำนาจแก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่จะออกข้อบัญญัติกำหนดอัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นได้ แต่ต้องไม่เกินอัตราที่กำหนดไว้ตามมาตรา 37 วรรคหนึ่ง ซึ่งในกรณีดังกล่าว หากแต่ละท้องถิ่น กำหนดอัตราภาษีไม่เท่ากัน อาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมหรือความไม่เท่าเทียมในการจัดเก็บภาษี เมื่อเปรียบเทียบอัตราภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในพื้นที่ใกล้เคียงกันที่ถูกกำหนดขึ้นจากฐานภาษีประเภทเดียวกัน อีกทั้ง การให้อำนาจองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจออกข้อบัญญัติเพื่อจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูงกว่าอัตราที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกานั้น ได้ด้วยการออกเป็นข้อบัญญัติของแต่ละท้องถิ่น อันเป็นการให้อำนาจอิสระแก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในแต่ละท้องถิ่นในการบริหารจัดการเก็บภาษีในเขตปกครองของตน อาจก่อให้เกิดผลกระทบต่อความเชื่อมั่นของประชาชนและนักลงทุนในท้องถิ่นนั้น อันเนื่องมาจากบทบัญญัติของกฎหมายที่ไม่มีความแน่นอน และปัญหาการใช้ดุลพินิจในการกำหนดอัตราภาษีของแต่ละท้องถิ่น เพราะประชาชนหรือนักลงทุน ย่อมไม่อาจทราบล่วงหน้าได้ว่าองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น ๆ จะออกข้อบัญญัติมาแก้ไขเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีที่ตนมีหน้าที่ต้องเสียเมื่อไร และอย่างไร

นอกจากนี้ จากการศึกษา ผู้วิจัย ยังพบข้อเท็จจริงเกี่ยวกับปัญหาการใช้ดุลพินิจในการจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งได้ข้อมูลจากการสัมภาษณ์เชิงลึกเจ้าหน้าที่จัดเก็บรายได้ ซึ่งเป็นผู้ทำหน้าที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างขององค์กรบริหารส่วนตำบลปากแรตว่า³³ ด้วยบุคลากรขององค์กรบริหารส่วนตำบลปากแรต ซึ่งทำหน้าที่เกี่ยวกับการจัดเก็บรายได้ มีเพียง 2 คน ทำให้องค์การบริหารส่วนตำบลปากแรต ต้องจ้าง

³³ นางสาวสาวิตรี คำสร้อย เจ้าหน้าที่งานจัดเก็บรายได้ องค์กรบริหารส่วนตำบลปากแรต สัมภาษณ์เมื่อวันที่ 26 มีนาคม 2564

บริษัทเอกชนให้เข้ามาทำหน้าที่ในการสำรวจ เก็บข้อมูล การทำระวาง และเขียนแผนที่ภาษีให้ แล้วนำข้อมูลมาใส่ไว้ใน โปรแกรม เพื่อให้เจ้าหน้าที่นำราคาประเมินของกรมธนารักษ์มาใส่เพื่อเรียกเก็บภาษีจากผู้มีหน้าที่ต้องชำระภาษีต่อไป โดยเจ้าหน้าที่จะต้องจัดทำข้อมูลการซื้อขายที่ดินให้เป็นปัจจุบันทุกเดือน ปัญหาที่พบในขั้นตอนต่าง ๆ ของการจัดเก็บภาษี คือ ประชาชนไม่เข้าใจเกี่ยวกับการเสียภาษีตามกฎหมายใหม่เท่าที่ควร จึงไม่ค่อยให้ความร่วมมือในการให้ข้อมูลกับเจ้าหน้าที่

เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบแนวคิด ทฤษฎีทางกฎหมายดังที่กล่าวไว้ในบทที่ 2 อันได้แก่หลักความแน่นอนชัดเจนในการจัดเก็บภาษี และหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี ซึ่งมีหลักการพื้นฐาน ดังนี้

หลักความแน่นอนชัดเจนในการจัดเก็บภาษี หมายถึง ภาษีทุกประเภทที่จะจัดเก็บต้องเป็นที่แจ้งชัดและมีความแน่นอน ซึ่งสามารถแบ่งเป็น 4 ประการ คือ ความแน่นอนว่าภาระภาษีตกแก่ผู้ใด ความแน่นอนในเรื่องความรับผิดชอบในจำนวนภาษี ความแน่นอนในเรื่องขอบเขตที่ถือเป็นการหลบหลีกภาษี และความแน่นอนในการคาดการณ์ภาษีที่จะเก็บได้ในแต่ละปีภาษี ระบบภาษีอากรใดที่ปราศจากความแน่นอนย่อมจะเป็นช่องทางชักนำสู่การทุจริตของเจ้าหน้าที่ และก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีได้ เช่น ผู้เสียภาษีรายที่มีฐานะเหมือนกันอาจเสียภาษีไม่เท่ากัน ทั้งนี้ เพราะเจ้าหน้าที่บางรายอาจอาศัยความไม่ชัดเจนของกฎหมายตีความช่วยเหลือผู้เสียภาษี โดยเรียกร่องเอาผลประโยชน์ส่วนตัว แต่ถึงแม้ไม่มีเจตนาทุจริตเจ้าหน้าที่ก็อาจใช้วิจารณญาณที่แตกต่างกันตีความกฎหมายแตกต่างกัน เป็นต้น

หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี หมายถึง ระบบภาษีอากรต้องเป็นระบบที่สามารถจัดเก็บได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยหน่วยงานผู้รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีต้องมีประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน สามารถจัดเก็บได้อย่างทั่วถึง เต็มเม็ดเต็มหน่วย

จากกรณีการกำหนดให้จัดเก็บภาษีตามประเภทการใช้ประโยชน์ในที่ดิน และหากมีการใช้ประโยชน์หลายประเภทในที่ดินแปลงเดียวกัน เจ้าหน้าที่ที่จะต้องพิจารณาถึงสัดส่วนการใช้ประโยชน์ให้ชัดเจน เพื่อนำมาคำนวณภาระภาษีตามสัดส่วนการใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอาจเกิดปัญหาการใช้ดุลพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่ในแต่ละท้องถิ่นที่แตกต่างกันไป เกิดความไม่โปร่งใสในระบบภาษีที่เจ้าหน้าที่อาจใช้ดุลพินิจเพื่อเอื้อประโยชน์ให้แก่ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีรายใดรายหนึ่ง หรือการใช้ดุลพินิจเพื่อบิดเบือนกิจกรรมทางภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษี โดยหวังประโยชน์อันมิควรได้โดยชอบด้วยกฎหมาย หรือโดยการปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบ อันจะนำไปสู่กระบวนการทุจริตภายในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในการบริหารจัดการเก็บภาษีก่อให้เกิดความไม่โปร่งใสในระบบภาษี การกำหนดหลักเกณฑ์วิธีการจัดเก็บภาษีในกรณีดังกล่าว จึงขัดต่อหลักความแน่นอนชัดเจนในการจัดเก็บภาษี ที่มีหลักการพื้นฐานว่า

ภาษีที่ดีจะต้องมีความแน่นอนชัดเจนว่าใครบ้างที่ต้องเสียภาษี ต้องเสียภาษีเท่าไร และเสียอย่างไร โดยอาศัยฐานอะไร และต้องไม่เปิดโอกาสให้มีการใช้อำนาจตามอำเภอใจของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บ

นอกจากนี้ จะเห็นได้ว่า การที่พระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กำหนดให้หน่วยงานซึ่งทำหน้าที่ในการจัดเก็บภาษี คือ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งเป็นหน่วยงานที่มีหน้าที่โดยเฉพาะในการจัดเก็บภาษี การจัดเก็บภาษี จึงเป็นเพียงภารกิจหนึ่ง หรืออาจเรียกได้ว่า เป็นภารกิจลำดับรองขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งเจ้าหน้าที่ผู้ทำหน้าที่ในการจัดเก็บภาษี อาจไม่มีความเชี่ยวชาญ/ชำนาญในการปฏิบัติงานในด้านการจัดเก็บภาษี เช่นเดียวกับเจ้าหน้าที่ในหน่วยงานซึ่งทำหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีโดยเฉพาะ เช่น กรมสรรพากรสรรพสามิต เป็นต้น และในบางกรณีอาจเกิดปัญหาการใช้ดุลพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่ในแต่ละท้องถิ่นที่แตกต่างกันไป ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างประชาชนผู้เสียภาษีด้วยกัน ทั้งในการทำหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ยังขาดการควบคุมตรวจสอบหลังการประเมินภาษีที่ไม่มีบุคคลหรือองค์กรภายนอกเข้ามาตรวจสอบว่าองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเก็บภาษีได้ถูกต้อง เป็นธรรม และเป็นไปบทบัญญัติของกฎหมาย ระเบียบ ประกาศ คำสั่งที่เกี่ยวข้องหรือไม่ กรณีดังกล่าวจึงส่งผลกระทบต่อความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ทั้งยังอาจส่งผลกระทบต่อเงินรายได้ที่รัฐควรจะได้รับจากการจัดเก็บภาษีอีกด้วย

ข้อต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี ที่มีหลักการว่า ระบบภาษีอากรต้องเป็นระบบที่สามารถจัดเก็บได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยหน่วยงานผู้รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษี ต้องมีประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน สามารถจัดเก็บได้อย่างทั่วถึง เต็มเม็ดเต็มหน่วย

การศึกษามาตรการทางกฎหมายในต่างประเทศ ผู้ศึกษา พบว่า ในต่างประเทศ เช่น สาธารณรัฐฝรั่งเศส แม้จะมีการกำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เป็นผู้ทำหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน แต่ในประเทศดังกล่าว ได้กำหนดให้รัฐบาลกลาง เป็นผู้ทำการประเมินมูลค่าทรัพย์สินที่ใช้เป็นฐานภาษีในการคำนวณจำนวนภาษีที่ต้องจ่าย ทั้งยังมีการจัดตั้งองค์กรซึ่งทำหน้าที่ในการสำรวจ และประเมินภาษีโดยเฉพาะ ดังนี้

1. สาธารณรัฐฝรั่งเศส

การจัดเก็บภาษีที่อยู่อาศัย (La Taxe D'Habitation) และภาษีโรงเรือนและที่ดิน (Taxe Foncière Sur Les Propriétés Bâties) ของสาธารณรัฐฝรั่งเศส รัฐบาลกำหนดให้มีสำนักงานการเงินการคลังของรัฐ ซึ่งจะทำหน้าที่เป็นผู้ประเมินทรัพย์สิน และเป็นผู้กำหนดอัตราที่เป็นมาตรฐานเดียวกันทั้งประเทศทำให้ฐานภาษีของภาษีประเภทนี้เป็นมาตรฐานเดียวกันทั้งประเทศ

ท้องถิ่นแต่ละประเภทที่กฎหมายกำหนดไว้จะเป็นผู้มีอำนาจในการกำหนดอัตราภาษีแต่ผู้ซึ่งมีหน้าที่จัดเก็บเงินภาษี คือ Public Accountant ซึ่งเป็นข้าราชการจากส่วนกลาง โดยท้องถิ่น

จะไม่มีอำนาจหรือสิทธิเกี่ยวกับเงินใด ๆ ทั้งนี้ ข้าราชการที่มาจากส่วนกลางจะจัดเก็บเงินภาษี โดยแบ่งกันตามจังหวัดและตามความรับผิดชอบ โดยมีสำนักงานตั้งอยู่ในจังหวัด เช่น เมือง Bordeaux ซึ่งเป็นเมืองใหญ่ มีแขวง เขต เหมือนกรุงเทพมหานคร จะมี Public Accountant 3 - 4 คน ช่วยกันทำงาน และมีผู้ช่วยเป็นฝ่ายธุรการ แต่หากเป็นชนบท เช่น เทศบาลบางแห่ง มีประชากรประมาณ 500 คน บางแห่งมี 1,300 คน บางแห่งมี 4,000 คน ก็จะให้ Public Accountant คนหนึ่งดูแล 2 - 3 เทศบาล เพื่อให้ปริมาณงานรับกับความสามารถของบุคคลนั้น การที่หน่วยงานจากรัฐบาลกลางเป็นผู้จัดเก็บภาษี มีผลดี คือ รัฐสามารถคาดการณ์การบริหารจัดการเพื่อจัดเก็บภาษี และออกแบบวิธีการจัดเก็บที่เหมาะสมได้ และเมื่อท้องถิ่นไม่มีอำนาจจัดเก็บภาษีเองได้ก็ไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บ เพราะรัฐบาลกลางจะเป็นผู้รับภาระทั้งหมด ดังนั้น การจัดเก็บแบบนี้ท้องถิ่น จะได้รับการประกันว่าจะได้รับเงินจากรัฐ โดยไม่ต้องกังวลว่าจะมีภาษีค้างที่จัดเก็บไม่ได้หรือไม่ เพราะรัฐจะเป็นผู้รับผิดชอบเอง ทั้งนี้ ในสาธารณรัฐฝรั่งเศสจะมีกระทรวงงบประมาณ (Ministry of Budget) ทำหน้าที่ในการบริหารงานและจัดเก็บภาษีในประเทศทั้งหมด ยกเว้นภาษีที่อยู่ภายใต้เขตอำนาจของศาลการ

2. ประเทศอังกฤษ

หน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีท้องถิ่น คือ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เช่น เทศบาล ตำบล เทศบาลมหานคร สภาเทศบาลลอนดอน และหน่วยงานอื่น ๆ เป็นต้น โดยมีหน้าที่ในการแจ้งเดือน เรียกเก็บภาษี และบังคับใช้กฎหมายภาษี ส่วนการประเมินภาษีนั้น อยู่ในความรับผิดชอบของสำนักงานประเมินทรัพย์สิน (The Valuation Office Agency) ซึ่งเป็นหน่วยงานหนึ่งของกรมสรรพากร โดยสำนักงานประเมินทรัพย์สิน (The Valuation Office Agency) จะจัดให้มีเจ้าหน้าที่ที่ทำหน้าที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเข้าทำงานร่วมอยู่ในกรมชุมชน (Department for Communities) และองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในส่วนของการสำรวจทรัพย์สินนั้น ในประเทศอังกฤษและประเทศเวลล์ มีการสำรวจทรัพย์สินครั้งแรกในปี ค.ศ. 1991 (พ.ศ. 2534) และปี ค.ศ. 1992 (พ.ศ. 2535) โดยสำนักงานประเมินค่าทรัพย์สิน (Valuation Office Agency) เป็นผู้ที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการสำรวจ โดยได้รับความช่วยเหลือจากเอกชนภายนอกที่รับเหมาดำเนินการ ซึ่งรูปแบบการประเมินจะใช้ข้อมูลบันทึกที่มีอยู่แล้วของตัวแทน จึงทำให้ได้ข้อมูลที่เชื่อมโยงกันเป็นส่วนใหญ่ โดยข้อมูลดังกล่าวระบุถึงตำแหน่งที่ตั้งและมูลค่าของทรัพย์สิน สำหรับทรัพย์สินประเภทหลัก จะมีการอธิบายคุณสมบัติและตีราคาไว้อย่างครบถ้วนตามข้อกำหนดพื้นฐานที่ตั้งของทรัพย์สิน โดยใช้การเปรียบเทียบคุณสมบัติที่สำคัญ การประเมินดังกล่าวไม่เหมาะสมกับการประเมินในทุกพื้นที่ เนื่องจากมีรายละเอียดที่แตกต่างกัน อย่างไรก็ตาม หลักการดังกล่าวเป็นหลักการพื้นฐานในการประเมิน

ดังนั้น เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบแนวคิดทฤษฎีทางกฎหมาย และมาตรการทางกฎหมาย ในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของสาธารณรัฐฝรั่งเศส และประเทศอังกฤษ ดังที่กล่าว มาข้างต้น ผู้วิจัย จึงเห็นควรให้มีการจัดตั้งองค์กรสำหรับทำหน้าที่ตรวจสอบการปฏิบัติหน้าที่ ในการสำรวจ ประเมิน และจัดเก็บภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เพื่อควบคุม ตรวจสอบ การปฏิบัติหน้าที่และการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ให้เป็นไป โดยถูกต้องตามระเบียบ กฎหมาย เสมอภาค และเป็นธรรม นอกจากนี้ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ควรต้องมีการปรับปรุงแผนที่ภาษีและทะเบียนทรัพย์สินให้เป็นปัจจุบัน ปรับปรุงข้อมูลให้ทันสมัย สอดคล้องกับสภาพความเป็นจริง เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างทั่วถึงและมีประสิทธิภาพ โดยเห็นควรให้จัดทำระบบการจัดเก็บข้อมูลทรัพย์สินให้เป็นข้อมูลที่สามารถเปิดเผยต่อสาธารณชน ได้ เพื่อให้ประชาชนสามารถตรวจสอบได้ ว่าตนได้รับการปฏิบัติจากเจ้าหน้าที่ซึ่งทำหน้าที่ในการ สำรวจ ประเมิน และจัดเก็บภาษีอย่างเป็นธรรม ถูกต้องตามระเบียบ กฎหมาย และเสมอภาค เท่าเทียมกันกับประชาชนรายอื่นที่มีทรัพย์สินตั้งอยู่ในพื้นที่การบังคับจัดเก็บภาษีขององค์การ บริหารส่วนตำบลเดียวกันหรือไม่ เพื่อสร้างความเป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันเอง ทั้งยังเป็นการตรวจสอบการใช้ดุลพินิจในการจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ในตัวอีกด้วย

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุป

การศึกษาปัญหาการจัดเก็บภาษีโดยแยกตามประเภทการใช้ประโยชน์ในที่ดิน และการกำหนดคกเว้นมูลค่าฐานภาษี โดยมีประเด็นปัญหาทางกฎหมาย ได้แก่ ประการที่หนึ่ง ปัญหาทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีโดยแยกตามประเภทการใช้ประโยชน์ในที่ดิน ประการที่สอง ปัญหาทางกฎหมายในการกำหนดคกเว้นมูลค่าฐานภาษีสำหรับบ้านหลังหลักที่มีมูลค่าไม่เกินห้าสิบล้านบาท และประการสุดท้าย คือ ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการใช้ดุลพินิจในการจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น มีรายละเอียด ดังนี้

5.1.1 ปัญหาทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีโดยแยกตามประเภทการใช้ประโยชน์ในที่ดิน

จากการศึกษา พบว่า พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้กำหนดฐานภาษีสำหรับการคำนวณภาษี ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง¹ โดยที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ให้จัดเก็บภาษีตามอัตรา ดังต่อไปนี้²

- 1) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ให้มีอัตรากาษีไม่เกินร้อยละ 0.15 ของฐานภาษี
- 2) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ให้มีอัตรากาษีไม่เกินร้อยละ 0.3 ของฐานภาษี
- 3) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่น นอกจาก 1 หรือ 2 ให้มีอัตรากาษีไม่เกินร้อยละ 1.2 ของฐานภาษี
- 4) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพให้ มีอัตรากาษี ไม่เกินร้อยละ 1.2 ของฐานภาษี

อัตรากาษีที่ใช้จัดเก็บตามกรณีดังกล่าว กฎหมายกำหนดให้ตราเป็นพระราชกฤษฎีกา โดยจะกำหนดเป็นอัตราเดียวหรือหลายอัตราแยกตามมูลค่าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างก็ได้ ทั้งนี้ ต้องไม่เกินอัตรากาษีที่กำหนด และจะกำหนดแยกตามประเภทการใช้ประโยชน์หรือตามเงื่อนไข

¹ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 35.

² พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 37.

ในแต่ละประเภทการใช้ประโยชน์ก็ได้ และในกรณีที่ต้องกรปกรองส่วนท้องถิ่นใดมีความประสงค์ที่จะจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูงกว่าอัตรากำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา ให้มีอำนาจตราข้อบัญญัติท้องถิ่นกำหนดอัตรากำหนดที่ใช้จัดเก็บภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นได้ แต่ต้องไม่เกินอัตราที่กำหนดในมาตรา 37 วรรคหนึ่ง

นอกจากนี้ ในกรณีที่ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างใดมีการใช้ประโยชน์หลายประเภท กฎหมายกำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บภาษีตามสัดส่วนของการใช้ประโยชน์ ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง และรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมกันประกาศกำหนด³ ซึ่งตามประกาศกระทรวงการคลัง และกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการในการจัดเก็บภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่มีการใช้ประโยชน์หลายประเภท ลงวันที่ 6 ธันวาคม 2562 กำหนดว่า การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่มีการใช้ประโยชน์หลายประเภท ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการ ดังนี้⁴

(1) กรณีที่มีการใช้ประโยชน์หลายประเภทในที่ดินหรือที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ประเภทเดียวกันทั้งหมดบนที่ดินในส่วนที่เป็นที่ตั้ง ให้วัดขนาดพื้นที่ของที่ดินหรือที่ดินและสิ่งปลูกสร้างดังกล่าว และให้คำนวณฐานภาษีโดยใช้มูลค่าของที่ดินหรือที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นแยกตามการใช้ประโยชน์ต่าง ๆ มาตรา 37 (1) (2) (3) หรือ (4) แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

(2) กรณีที่มีการใช้ประโยชน์หลายประเภทในสิ่งปลูกสร้าง ให้คำนวณฐานภาษี ดังนี้

(ก) ให้วัดขนาดพื้นที่ใช้สอยของสิ่งปลูกสร้างแยกตามประเภทการใช้ประโยชน์ต่าง ๆ ตามมาตรา 37 (1) (2) (3) หรือ (4) แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เพื่อนำมาคำนวณหาสัดส่วนของพื้นที่ที่ใช้ประโยชน์แต่ละประเภทต่อพื้นที่ใช้สอยรวม หากสัดส่วนที่คำนวณได้ดังกล่าวมีเศษทศนิยมเกินกว่าสองตำแหน่ง ให้ใช้ทศนิยมสองตำแหน่ง โดยไม่ต้องปัดเศษทศนิยมหลักที่สาม และในกรณีที่สัดส่วนที่คำนวณได้เมื่อรวมกันทั้งหมดแล้ว ยังไม่ได้ตัวเลขจำนวนเต็ม ให้นำสัดส่วนที่ขาดอยู่นั้นไปรวมกับสัดส่วนการใช้ประโยชน์ที่มีอัตรากำหนดต่ำที่สุด

(ข) นำสัดส่วนที่คำนวณได้ตาม (ก) มาคำนวณมูลค่าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างแยกตามสัดส่วนการใช้ประโยชน์เพื่อเป็นฐานภาษี

³ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 38.

⁴ ประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการในการจัดเก็บภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่มีการใช้ประโยชน์หลายประเภท ข้อ 2.

จากที่กล่าวมาข้างต้น จะเห็นได้ว่า ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้กำหนดฐานภาษีสำหรับการคำนวณภาษี ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง โดยกำหนดอัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บสำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในอัตราที่แตกต่างกันตามการใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างดังกล่าว ซึ่งจะเห็นได้ว่า การกำหนดอัตราภาษีที่มีความแตกต่างกันตามประเภทของการใช้ประโยชน์ในที่ดินตามบทบัญญัติกฎหมายในกรณีดังกล่าว ย่อมทำให้เกิดช่องว่างหรือช่องโหว่ของกฎหมายที่จะก่อให้เกิดการบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้มีหน้าที่เสียภาษี โดยการวางแผนการทำกิจกรรมหรือการใช้ประโยชน์บนที่ดินเพื่อให้เสียภาษีในอัตราที่น้อยที่สุดตามอัตราภาษีและฐานภาษีที่กำหนดไว้ตามประเภทการใช้ประโยชน์ในที่ดินที่มีความแตกต่างกัน ซึ่งการกำหนดอัตราภาษีโดยอาศัยฐานภาษีที่แตกต่างกันในลักษณะดังกล่าว เป็นการขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพที่มีหลักการพื้นฐานว่า การจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพ ต้องไม่ก่อให้เกิดการบิดเบือนหรือเกิดการไม่สนใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้มีหน้าที่เสียภาษี

นอกจากนี้ ปัญหาทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีโดยแยกตามประเภทการใช้ประโยชน์ในที่ดิน ยังเกิดปัญหาจากความไม่ชัดเจนของการกำหนดฐานภาษีเพื่อใช้ในการคำนวณภาษีในกรณีดังกล่าว กล่าวคือ กรณีตามมาตรา 35 วรรคแรก บัญญัติไว้ว่า “ฐานภาษีเพื่อการคำนวณภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง” และมาตรา 38 บัญญัติไว้ว่า “ในกรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างใดมีการใช้ประโยชน์หลายประเภท ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บภาษีตามสัดส่วนของการใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมกันประกาศกำหนด” กรณีดังกล่าว จะเห็นได้ว่า หากที่ดินที่มีการใช้ประโยชน์หลายประเภทแต่ในการใช้งานแต่ละประเภทนั้น ใช้ไม่เต็มสัดส่วนที่ดินทั้งหมด ในการคำนวณภาษีนั้น ฐานภาษีจะคิดคำนวณจากมูลค่าทั้งหมดของที่ดิน ตามมาตรา 35 ทำให้ผู้เสียภาษีมีภาระภาษีเพิ่มมากขึ้นกว่าความเป็นจริง หรือคิดตามสัดส่วนการใช้ประโยชน์ตามมาตรา 38⁵

อีกทั้ง ในกรณีที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใด มีความประสงค์ที่จะจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูงกว่าอัตราที่กำหนดไว้ ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ยังกำหนดให้อำนาจแก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่จะออกข้อบัญญัติกำหนดอัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นได้ แต่ต้องไม่เกินอัตราที่กำหนดไว้ตามมาตรา 37

⁵ คณะกรรมาธิการการกฎหมาย การยุติธรรม และสิทธิมนุษยชน สภาผู้แทนราษฎร, “รายงานการพิจารณาศึกษา เรื่อง “ปัญหาและผลกระทบจากการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562,” (กรุงเทพมหานคร: สภาผู้แทนราษฎร, 2563), น. 7 - 8.

วรรคหนึ่ง ซึ่งในกรณีดังกล่าว หากแต่ละท้องถิ่น กำหนดอัตราภาษีไม่เท่ากัน อาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมหรือความไม่เท่าเทียมในการจัดเก็บภาษี เมื่อเปรียบเทียบอัตราภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในพื้นที่ใกล้เคียงกันที่ถูกกำหนดขึ้นจากฐานภาษีประเภทเดียวกัน อีกทั้ง การให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจออกข้อบัญญัติเพื่อจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูงกว่าอัตราที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกานั้น ได้ด้วยการออกเป็นข้อบัญญัติของแต่ละท้องถิ่น อันเป็นการให้อำนาจอิสระแก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ในแต่ละท้องถิ่น ในการบริหารจัดการเก็บภาษีในเขตปกครองของตน อาจก่อให้เกิดผลกระทบต่อความเชื่อมั่นของประชาชนและนักลงทุนในท้องถิ่นนั้น อันเนื่องมาจากบทบัญญัติของกฎหมายที่ไม่มีความแน่นอน เพราะประชาชนหรือนักลงทุน ย่อมไม่อาจทราบล่วงหน้าได้ว่าองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น ๆ จะออกข้อบัญญัติมาแก้ไขเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีที่ตนมีหน้าที่ต้องเสียเมื่อไร และอย่างไร

5.1.2 ปัญหาทางกฎหมายในการกำหนดยกเว้นมูลค่าฐานภาษีสำหรับบ้านหลังหลัก ที่มีมูลค่าไม่เกินห้าสิบล้านบาท

จากการศึกษา พบว่า ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้กำหนดยกเว้นมูลค่าฐานภาษีสำหรับบ้านหลังหลักไว้ กล่าวคือ ในกรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัย และมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษีนั้น ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีในการคำนวณภาษีไม่เกินห้าสิบล้านบาท และในกรณีที่บุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของสิ่งปลูกสร้าง แต่ไม่ได้เป็นเจ้าของที่ดิน และใช้สิ่งปลูกสร้างดังกล่าวเป็นที่อยู่อาศัย และมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษีนั้น ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าฐานภาษีในการคำนวณภาษีไม่เกินสิบล้านบาท⁶

จากที่กล่าวมาข้างต้น จะเห็นได้ว่า ตามมาตรา 41 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้กำหนดให้บุคคลธรรมดาที่มีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษี (บ้านหลังหลัก) ที่มีมูลค่าไม่เกินห้าสิบล้านบาท จะได้รับการยกเว้นโดยไม่ต้องเสียภาษี ซึ่งการกำหนดยกเว้นมูลค่าฐานภาษีในกรณีดังกล่าวมาจากแนวความคิดที่ว่า คนจนและคนรวยต้องเสียภาษีทรัพย์สินในอัตราที่เท่ากัน ผู้ใดครอบครองที่ดินที่มีมูลค่าของที่ดินเท่ากันก็จะต้องถูกจัดเก็บภาษีในอัตราที่เท่ากัน ดังนั้น เมื่อครอบครองทรัพย์สินที่มีมูลค่าเท่ากัน ก็ย่อมได้รับยกเว้นในมูลค่าที่เท่ากัน ซึ่งจะเห็นได้ว่าการกำหนดยกเว้นภาษีในกรณีดังกล่าว ย่อมส่งผลทำให้ที่ดินที่มีมูลค่าตั้งแต่ 50 ล้านบาทลงมาได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเช่นเดียวกัน ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีระหว่าง

⁶ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 41.

คนจนและคนรวยอย่างที่เราเห็นได้ชัดเจนเป็นรูปธรรม ผู้วิจัยขอยกตัวอย่าง เช่น ที่ดินที่มีมูลค่าฐานภาษีจำนวน 50 ล้านบาท ก็จะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเช่นเดียวกับที่ดินที่มีมูลค่าฐานภาษีจำนวน 4 ล้านบาท กรณีดังกล่าวจึงไม่ได้สร้างความเป็นธรรมในระบบภาษีให้แก่สังคม เนื่องจากระบบภาษีที่เป็นธรรมควรมีลักษณะมีความเป็นธรรมตามแนวนอน และมีความเป็นธรรมตามแนวตั้ง โดยระบบภาษีที่มีความเป็นธรรมตามแนวนอนนั้น ผู้เสียภาษีที่มีความสามารถในการจ่ายเท่าเทียมกันควรต้องจ่ายภาษีในระดับที่เท่ากัน ในขณะที่ระบบภาษีที่เป็นธรรมตามแนวตั้ง ผู้ที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีที่มากกว่าควรต้องรับภาระในการจ่ายภาษีในระดับที่สูงกว่า โดยรัฐจำเป็นต้องมีมาตรวัด “ความสามารถในการจ่าย” ที่เป็นธรรมให้แก่ผู้จ่ายภาษีทุกคน ซึ่งโดยทั่วไปแล้ว ความสามารถในการจ่ายของผู้เสียภาษีจะถูกวัดจากตัวแปรหลัก 3 รูปแบบ ได้แก่ 1) รายได้ของผู้จ่ายภาษี 2) ระดับการบริโภคของผู้จ่ายภาษี และ 3) ระดับความมั่งคั่งของผู้จ่ายภาษี

ดังนั้น จะเห็นได้ว่า การกำหนดมูลค่าฐานภาษีเพื่อยกเว้นการจัดเก็บภาษีในกรณีดังกล่าว โดยพิจารณาแต่เพียงมูลค่าของทรัพย์สินที่ถือครอง โดยไม่คำนึงถึงรายได้ของผู้เสียภาษีหรือความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริงของผู้ถือครองทรัพย์สินนั้น ทั้งการกำหนดยกเว้นมูลค่าฐานภาษีสำหรับที่ดินที่มีมูลค่าตั้งแต่ 1 บาท จนถึง 50 ล้านบาท อันถือเป็นการกำหนดยกเว้นมูลค่าฐานภาษีในลักษณะอย่างกว้าง ย่อมส่งผลทำให้การกำหนดยกเว้นมูลค่าฐานภาษีในกรณีดังกล่าว ก่อให้เกิดความเหลื่อมล้ำในการเสียภาษีระหว่างคนรวยและคนจน ทั้งยังทำให้รัฐต้องสูญเสียภาษีที่ควรจะได้รับหรืออาจจะเรียกเก็บได้จากคนรวยหรือผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีมาก อันเนื่องมาจากการกำหนดบทบัญญัติกฎหมายเพื่อยกเว้นมูลค่าฐานภาษีที่รัฐต้องจัดเก็บ เนื่องจากภาษีทรัพย์สิน เป็นการเก็บภาษีจากความมั่งคั่งหรือทรัพย์สิน ผู้ที่มีทรัพย์สินมูลค่าสูง ย่อมถือได้ว่าเป็นเรื่องวัดถึงความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคลได้ ดังนั้น จึงไม่ควรกำหนดยกเว้นมูลค่าฐานภาษีสำหรับทรัพย์สินที่มีมูลค่าสูงในทำนองเดียวกับทรัพย์สินที่มีมูลค่าสูง ทั้งนี้ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีจากความมั่งคั่งหรือมูลค่าของทรัพย์สิน มีความเหมาะสม และมีส่วนช่วยสร้างความเป็นธรรมในสังคม ลดความเหลื่อมล้ำระหว่างคนรวยและคนจนได้อย่างแท้จริง

5.1.3 ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการใช้ดุลพินิจในการจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เป็นภาษีทรัพย์สินประเภทหนึ่ง ที่กฎหมายกำหนดให้เป็นอำนาจขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ได้แก่ เทศบาล องค์การบริหารส่วนตำบล (อบต.) กรุงเทพมหานคร เมืองพัทยา เป็นหน่วยงานผู้รับผิดชอบในการทำหน้าที่จัดเก็บภาษีประเภทดังกล่าว โดยพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 11 กำหนดให้

ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจแต่งตั้งพนักงานสำรวจ พนักงานประเมิน และพนักงานเก็บภาษี เพื่อปฏิบัติการให้เป็นไปตามพระราชบัญญัติดังกล่าว

จากการศึกษา พระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2561 ผู้วิจัย พบว่า ในกรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่มีการใช้ประโยชน์หลายประเภท ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 38 กำหนดให้จัดเก็บภาษีตามสัดส่วนของการใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ดังนี้

กรณีสามารถแบ่งสัดส่วนการใช้ประโยชน์ได้ชัดเจน ให้คำนวณภาระภาษีตามสัดส่วนการใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น

กรณีไม่สามารถแบ่งสัดส่วนการใช้ประโยชน์ได้ชัดเจน ให้คำนวณภาระภาษี ดังนี้ การใช้ประโยชน์ในสิ่งปลูกสร้าง ให้แบ่งตามสัดส่วนของการใช้ประโยชน์ตามสัดส่วนการใช้ประโยชน์ในพื้นที่ใช้สอยรวมของสิ่งปลูกสร้าง การใช้ประโยชน์ในที่ดินให้พิจารณาจากสิ่งปลูกสร้างที่ตั้งอยู่ในที่ดินนั้น กรณีที่ดินหลายแปลงมีอาณาเขตติดต่อกันและเป็นเจ้าของเดียวกัน ให้ใช้มูลค่าของที่ดินทุกแปลงรวมกันเป็นฐานภาษีที่จะนำมาใช้ในการคำนวณภาระภาษีตามสัดส่วนการใช้ประโยชน์

จากที่กล่าวมาข้างต้น จะเห็นได้ว่า นอกจากปัญหาทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษี โดยแยกตามประเภทการใช้ประโยชน์ในที่ดินตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวไปในประเด็นที่หนึ่งแล้ว การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในปัจจุบัน ยังเกิดปัญหาจากความไม่ชัดเจนของการกำหนดฐานภาษีเพื่อใช้ในการคำนวณภาษีในกรณีดังกล่าว กล่าวคือ กรณีตามมาตรา 35 วรรคแรก บัญญัติไว้ว่า “ฐานภาษีเพื่อการคำนวณภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง” และมาตรา 38 บัญญัติไว้ว่า “ในกรณีที่ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างใดมีการใช้ประโยชน์หลายประเภท ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บภาษีตามสัดส่วนของการใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง และรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมกันประกาศกำหนด” กรณีดังกล่าว จะเห็นได้ว่า หากที่ดินที่มีการใช้ประโยชน์หลายประเภทแต่ในการใช้งานแต่ละประเภทนั้นใช้ไม่เต็มสัดส่วนที่ดินทั้งหมด ในการคำนวณภาษีนั้น ฐานภาษีจะคิดคำนวณจากมูลค่าทั้งหมดของที่ดิน ตามมาตรา 35 ทำให้ผู้เสียภาษีมักจะมีภาระภาษีเพิ่มมากขึ้นกว่าความเป็นจริง หรือคิดตามสัดส่วนการใช้ประโยชน์ตามมาตรา 38 ปัญหาดังกล่าว ยังส่งผลต่อการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ในการสำรวจและประเมินเพื่อจัดเก็บภาษี กล่าวคือ ในการจัดเก็บภาษีดังกล่าว เจ้าหน้าที่ต้องทำการสำรวจเพื่อประเมินว่าที่ดินที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีนั้น จัดเป็นที่ดินประเภทใด และหากมีการใช้ประโยชน์หลายประเภทในที่ดินแปลงเดียวกัน เจ้าหน้าที่ก็จะต้องพิจารณาถึงสัดส่วนการใช้ประโยชน์ให้ชัดเจน เพื่อนำมา

คำนวณภาระภาษีตามสัดส่วนการใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ซึ่งกรณีดังกล่าว อาจเกิดปัญหาการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ที่ไม่มีความเท่าเทียมกัน ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรม ในการเสียภาษีของประชาชนผู้เป็นเจ้าของที่ดิน ซึ่งต้องรับภาระในการชำระค่าภาษีที่ดิน และสิ่งปลูกสร้างในจำนวนที่แตกต่างกันตามการประเมินของเจ้าหน้าที่ และในกรณีการสำรวจ และประเมินภาษีของเจ้าหน้าที่ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น เนื่องจากกฎหมายกำหนดให้ เป็นอำนาจขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยไม่มีการกำหนดองค์กรเข้ามาตรวจสอบการใช้ ดุลพินิจในการทำหน้าที่ดังกล่าวของเจ้าหน้าที่ ทำให้การปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ในการสำรวจ ประเมิน และจัดเก็บภาษี ขาดการตรวจสอบอย่างละเอียด และอาจเกิดความไม่โปร่งใสในระบบ ภาษีที่เจ้าหน้าที่อาจใช้ดุลพินิจเพื่อเอื้อประโยชน์ให้แก่ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีรายใดรายหนึ่ง หรือการใช้ดุลพินิจเพื่อบิดเบือนกิจกรรมทางภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีโดยหวังประโยชน์อันมิควร ได้โดยชอบด้วยกฎหมาย หรือโดยการปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบ อันจะนำไปสู่ กระบวนการทุจริตภายในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในการบริหารจัดการภาษีก่อให้เกิดความ ไม่โปร่งใสในระบบภาษี นอกจากนี้ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยส่วนใหญ่ เป็นการจัดเก็บ จากกลุ่มนายทุน ซึ่งมีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นจำนวนมาก ทำให้มีอำนาจทางการเงินที่จะนำมาใช้ เป็นแรงจูงใจในการปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบของเจ้าหน้าที่ หรือการจูงใจให้เจ้าหน้าที่ใช้ดุลพินิจ ในการจัดเก็บภาษีเพื่อเอื้อประโยชน์ให้แก่ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี

อีกทั้ง ในกรณีที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใด มีความประสงค์ที่จะจัดเก็บภาษี ในอัตราที่สูงกว่าอัตราภาษีที่กำหนดไว้ ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ยังกำหนดให้อำนาจแก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่จะออกข้อบัญญัติกำหนดอัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บ ภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นได้ แต่ต้องไม่เกินอัตราที่กำหนดไว้ตามมาตรา 37 วรรคหนึ่ง ซึ่งในกรณีดังกล่าว หากแต่ละท้องถิ่น กำหนดอัตราภาษีไม่เท่ากัน อาจก่อให้เกิดความ ไม่เป็นธรรมหรือความไม่เท่าเทียมในการจัดเก็บภาษี เมื่อเปรียบเทียบอัตราภาษีขององค์กรปกครอง ส่วนท้องถิ่นในพื้นที่ใกล้เคียงกันที่ถูกกำหนดขึ้นจากฐานภาษีประเภทเดียวกัน อีกทั้ง การให้อำนาจ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจออกข้อบัญญัติเพื่อจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูงกว่าอัตราที่กำหนดไว้ ในพระราชกฤษฎีกานั้น ได้ด้วยการออกเป็นข้อบัญญัติของแต่ละท้องถิ่น อันเป็นการให้อำนาจอิสระ แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ในแต่ละท้องถิ่นในการบริหารจัดการภาษีในเขตปกครองของตน อาจก่อให้เกิดผลกระทบต่อความเชื่อมั่นของประชาชนและนักลงทุนในท้องถิ่นนั้น อันเนื่องมาจาก บทบัญญัติของกฎหมายที่ไม่มีความแน่นอน และปัญหาการใช้ดุลพินิจในการกำหนดอัตราภาษี ของแต่ละท้องถิ่น เพราะประชาชนหรือนักลงทุน ย่อมไม่อาจทราบล่วงหน้าได้ว่าองค์กรปกครอง

ส่วนท้องถิ่นนั้น ๆ จะออกข้อบัญญัติมาแก้ไขเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีที่ดินมีหน้าที่ต้องเสียเมื่อไร และอย่างไร

5.2 ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาและวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีโดยแยกตามประเภทการใช้ประโยชน์ในที่ดิน และการกำหนดยกเว้นมูลค่าฐานภาษี ผู้วิจัยขอเสนอข้อเสนอแนะ ดังต่อไปนี้

5.2.1 ปัญหาทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีโดยแยกตามประเภทการใช้ประโยชน์ในที่ดิน

ตามปัญหาที่เกิดขึ้นเนื่องจากการจัดเก็บภาษีโดยแยกตามประเภทการใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น เกิดขึ้นเนื่องจากการที่กฎหมายกำหนดอัตราภาษีในการจัดเก็บโดยแยกตามประเภทการใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งกรณีดังกล่าวก่อให้เกิดการบิดเบือนการกระทำทางเศรษฐกิจของผู้มีหน้าที่เสียภาษี โดยการกระทำในลักษณะของการบิดเบือนการใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่อให้ตนต้องเสียภาษีในอัตราที่ต่ำลงหรือเสียในอัตราที่น้อยกว่าที่ควรจะเป็น ดังนั้น ผู้วิจัยจึงเห็นควรให้มีการแก้ไขบทบัญญัติตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ในมาตรา 37 ที่บัญญัติไว้ว่า ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ให้จัดเก็บภาษีตามอัตรา ดังต่อไปนี้

- 1) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 0.15 ของฐานภาษี
- 2) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 0.3 ของฐานภาษี
- 3) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่น นอกจาก 1 หรือ 2 ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 1.2 ของฐานภาษี
- 4) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 1.2 ของฐานภาษี

โดยเห็นควรให้จัดเก็บภาษีเพียงอัตราภาษีเดียวในลักษณะอัตราคงที่ คือ ร้อยละ 0.3 ตามมูลค่าของราคาประเมินที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยไม่ต้องแยกตามประเภทการใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งจะกำหนดให้มีการประเมินใหม่ทุก ๆ 3 ปี เพื่อให้ราคาประเมินที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นปัจจุบันมากที่สุด เป็นไปตามรูปแบบการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของประเทศญี่ปุ่นที่จัดเก็บภาษีทรัพย์สิน (Fixed Asset Tax) และภาษีการวางผังเมือง (City Planning Tax) โดยกำหนดฐานภาษี ใช้อัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่จัดเก็บอัตรามาตรฐานร้อยละ 1.4 และอัตราสูงสุด ร้อยละ 2.1 ส่วนอัตรากวางผังเมืองสูงสุด ร้อยละ 0.3 สำหรับการคำนวณมูลค่า

ราคาตลาดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะมีการประเมินใหม่ทุก 3 ปี หรือรูปแบบการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของประเทศอังกฤษ ที่มีการเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยกำหนดอัตราภาษีแบบคงที่ และกำหนดให้มีการประเมินราคาที่ดินและสิ่งปลูกสร้างทุก ๆ 5 ปี ทั้งนี้ เพื่อมิให้เกิดช่องว่างหรือช่องโหว่ของกฎหมายที่จะก่อให้เกิดการบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้มีหน้าที่เสียภาษี โดยการวางแผนการทำกิจกรรมหรือการใช้ประโยชน์บนที่ดินเพื่อให้เสียภาษีในอัตราที่น้อยที่สุดตามอัตราภาษีและฐานภาษีที่กำหนดไว้ตามประเภทการใช้ประโยชน์ในที่ดินที่มีความแตกต่างกัน ทั้งยังเป็นการสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินที่มีหลักการจัดเก็บตามมูลค่าของทรัพย์สินนั้น ๆ ซึ่งมูลค่าของทรัพย์สิน จะเป็นสิ่งที่สะท้อนถึงความมั่งคั่งของเจ้าของทรัพย์สิน การจัดเก็บภาษีตามมูลค่าของทรัพย์สินที่แท้จริง โดยไม่แยกตามลักษณะการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สิน จึงย่อมสอดคล้องกับความสามารถในการเสียภาษี ทำให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

ทั้งนี้ พิจารณาแล้วเห็นว่า การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยใช้อัตราภาษีเดียวในลักษณะอัตราคงที่ คือ ร้อยละ 0.3 ตามมูลค่าของราคาประเมินที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยไม่ต้องแยกตามประเภทการใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง จะก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการเสียภาษีระหว่างคนรวยและคนจน ทำให้บุคคลซึ่งถือครองที่ดินที่มีมูลค่าสูง ต้องจ่ายภาษีในจำนวนที่สูงว่าบุคคลซึ่งถือครองที่ดินที่มีมูลค่าต่ำ อันเป็นการลดความเหลื่อมล้ำระหว่างคนรวยและคนจนด้วยการใช้ภาระทางภาษีเป็นเครื่องมือ โดยผู้วิจัย จะขอเปรียบเทียบจำนวนภาษีที่จัดเก็บตามมูลค่าของราคาประเมินที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยใช้อัตราภาษีแบบคงที่ ตามตาราง ดังต่อไปนี้

ลำดับที่	มูลค่าของราคาประเมินที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง	อัตราภาษี (ร้อยละ)	จำนวนภาษีที่ต้องเสีย
1	1,000,000	0.3	3,000
2	1,500,000	0.3	4,500
3	2,000,000	0.3	6,000
4	2,500,000	0.3	7,500
5	3,000,000	0.3	9,000

ตามตารางข้างต้น จะเห็นได้ว่า เมื่อใช้อัตราภาษีแบบคงที่ จะทำให้ผู้ที่ถือครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างซึ่งมีมูลค่าสูง จะต้องรับภาระในการเสียภาษีมากกว่าผู้ถือครองที่ดินซึ่งมีมูลค่าต่ำ โดยผู้เสียภาษีไม่อาจใช้ช่องว่างทางภาษีในการบิดเบือนกิจกรรมการใช้ประโยชน์บนที่ดินที่ถือครองมาเป็นประโยชน์เพื่อให้ตนต้องเสียภาษีในจำนวนน้อยกว่าที่ควรจะเป็นได้ เนื่องจากที่ดินทุกประเภทถูกจัดเก็บภาษีในอัตราเดียวกัน

5.2.2 ปัญหาทางกฎหมายในการกำหนดยกเว้นมูลค่าฐานภาษีสำหรับบ้านหลังหลักที่มีมูลค่าไม่เกินห้าสิบล้านบาท

ปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยยกเว้นมูลค่าฐานภาษีสำหรับบ้านหลังหลักที่มีมูลค่าไม่เกินห้าสิบล้านบาทนั้น เกิดจากการที่กฎหมายกำหนดยกเว้นมูลค่าฐานภาษีสำหรับบ้านหลังแรกในจำนวนมูลค่าฐานภาษีที่กว้างเกินไป ทำให้เหลือบุคคลซึ่งอยู่ในข่ายต้องชำระภาษีจำนวนน้อย รัฐต้องเสียภาษีที่ควรจะต้องเก็บมาใช้ในการบริหารจัดการน้อยกว่าที่ควรจะเป็น ดังนั้นผู้วิจัยจึงเห็นควรให้มีการแก้ไขหลักเกณฑ์การยกเว้นมูลค่าฐานภาษีบ้านหลังหลักจากเดิมที่พระราชบัญญัติการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 41 บัญญัติว่า

“ในกรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัย และมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษีนั้น ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีในการคำนวณภาษีไม่เกินห้าสิบล้านบาท และในกรณีที่บุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของสิ่งปลูกสร้าง แต่ไม่ได้เป็นเจ้าของที่ดิน และใช้สิ่งปลูกสร้างดังกล่าวเป็นที่อยู่อาศัย และมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษีนั้น ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าฐานภาษีในการคำนวณภาษีไม่เกินสิบล้านบาท”

โดยกำหนดยกเว้นมูลค่าฐานภาษีที่รัฐจะยกเว้นการจัดเก็บให้แคบลง กล่าวคือ กำหนดยกเว้นมูลค่าฐานภาษีสำหรับบ้านหลังหลักเพียงไม่เกิน 10 ล้านบาท หรือการไม่ยกเว้นการจัดเก็บภาษีที่อยู่อาศัย เช่นเดียวกับกฎหมายของสาธารณรัฐฝรั่งเศส และประเทศอังกฤษ ที่ไม่มีการยกเว้นการจัดเก็บภาษีที่อยู่อาศัย ซึ่งจะส่งผลทำให้จำนวนทรัพย์สินที่จะเข้าอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีมีมากขึ้น ฐานภาษีก็น่าจะกว้างขึ้น อันจะทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น สามารถจัดเก็บรายได้ได้มากขึ้น องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถจัดเก็บได้เต็มเม็ดเต็มหน่วย และนำรายได้จากภาษีมาพัฒนาท้องถิ่นได้อย่างเต็มที่ ทั้งนี้ เนื่องจาก เห็นว่า ภาษีทรัพย์สิน เป็นภาษีที่มีความสำคัญในการพัฒนาประเทศ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการพัฒนาส่วนท้องถิ่น เพราะหลักการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน โดยทั่วไป จะจัดเก็บจากอสังหาริมทรัพย์ในแต่ละท้องถิ่น ซึ่งครอบคลุมทั่วถึง เป็นธรรม และอำนวยความสะดวกต่อผู้เสียภาษีทุกคน เพื่อนำเงินรายได้ไปใช้จ่ายในการจัดหาบริการสาธารณะให้แก่ประชาชนและพัฒนาท้องถิ่นนั้นให้มีความเจริญ หากประเทศไทยมีระบบการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินที่ดีก็จะมีรายได้เพียงพอที่จะพัฒนาท้องถิ่นและลดภาระของรัฐบาลกลางที่จะต้องให้เงินอุดหนุนแก่ท้องถิ่นลงได้ มูลค่าของทรัพย์สิน จะสะท้อนถึงความมั่งคั่งของเจ้าของทรัพย์สิน ซึ่งจะสอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษี ทำให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ดังนั้น จึงไม่ควรกำหนดยกเว้นมูลค่าฐานภาษีสำหรับทรัพย์สินที่มีมูลค่าสูงในทำนองเดียวกับทรัพย์สินที่มีมูลค่าต่ำ ทั้งนี้ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีจากความมั่งคั่งหรือมูลค่าของทรัพย์สิน มีความ

เหมาะสม และมีส่วนช่วยสร้างความเป็นธรรมในสังคม ลดความเหลื่อมล้ำระหว่างคนรวย และคนจนได้อย่างแท้จริง

ทั้งนี้ เหตุผลในการเสนอแนะให้กำหนดยกเว้นมูลค่าฐานภาษีที่รัฐจะยกเว้นการจัดเก็บ ให้แคบลง โดยให้กำหนดยกเว้นมูลค่าฐานภาษีสำหรับบ้านหลังหลักเพียงไม่เกิน 10 ล้านบาท นั้น ผู้วิจัยได้นำเกณฑ์จำนวนมูลค่าฐานภาษีที่สมควรได้รับยกเว้น โดยเทียบเคียงมาจากบทบัญญัติ ตามมาตรา 41 ตอนที่ 4 แห่งพระราชบัญญัติการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ที่บัญญัติว่า “ในกรณีที่บุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของสิ่งปลูกสร้าง แต่ไม่ได้เป็นเจ้าของที่ดิน และใช้สิ่ง ปลูกสร้างดังกล่าวเป็นที่อยู่อาศัย และมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียน ราษฎรในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษีนั้น ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าฐานภาษีในการคำนวณภาษี ไม่เกินสิบล้านบาท” โดยผู้วิจัยเห็นว่า การกำหนดยกเว้นมูลค่าฐานภาษีในจำนวนไม่เกินห้าสิบล้าน บาทนั้น เป็นจำนวนที่สูงเกินสมควร และจะส่งผลทำให้รัฐต้องสูญเสียเงินรายได้จากมูลค่า ฐานภาษีที่ได้รับยกเว้นเป็นจำนวนมาก แต่หากจะลดจำนวนมูลค่าฐานภาษีที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสีย ภาษี ก็ควรจะกำหนดให้เท่ากับจำนวนมูลค่าฐานภาษีที่ได้รับยกเว้นในกรณีของบุคคลธรรมดา เป็นเจ้าของสิ่งปลูกสร้าง แต่ไม่ได้เป็นเจ้าของที่ดิน ตามบทบัญญัติมาตรา 41 ตอนที่ 4 ที่กฎหมาย กำหนดให้ได้รับยกเว้นมูลค่าฐานภาษีในการคำนวณภาษีไม่เกินสิบล้านบาท เพื่อให้ผู้ถือครอง สิ่งปลูกสร้างสำหรับใช้เป็นที่อยู่อาศัย ได้รับยกเว้นมูลค่าฐานภาษีในจำนวนที่เท่ากัน โดยไม่จำเป็นต้อง คำนึงว่าบุคคลดังกล่าวได้เป็นเจ้าของที่ดินที่สิ่งปลูกสร้างนั้นตั้งอยู่ด้วยหรือไม่

5.2.3 ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการใช้ดุลพินิจในการจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

ตามปัญหาการใช้ดุลพินิจในการจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ผู้วิจัย เห็นควรให้มีการจัดตั้งองค์กรสำหรับทำหน้าที่ตรวจสอบการปฏิบัติหน้าที่ในการสำรวจ ประเมิน และจัดเก็บภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เพื่อควบคุม ตรวจสอบการปฏิบัติหน้าที่ และการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ให้เป็นไปโดยถูกต้องตามระเบียบ กฎหมาย เสมอภาค และเป็นธรรม ซึ่งแต่เดิมในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ไม่มีกฎหมายหมวดใดหรือมาตราใดกำหนดถึงเรื่องดังกล่าวไว้ จึงเห็นควรให้เพิ่มหมวด ที่บัญญัติถึงอำนาจ หน้าที่และรายละเอียดขององค์กร หรือคณะกรรมการชุดหนึ่งสำหรับทำหน้าที่ ตรวจสอบการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในการจัดเก็บภาษีที่ดิน และสิ่งปลูกสร้าง ดังนี้

หมวด

**คณะกรรมการควบคุม ตรวจสอบ และกำกับดูแลการจัดเก็บภาษีที่ดิน
และสิ่งปลูกสร้างขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น**

มาตรา ให้มีคณะกรรมการคณะหนึ่ง เรียกว่า “คณะกรรมการควบคุม ตรวจสอบ และกำกับดูแลการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น” ประกอบด้วย ปลัดกระทรวงการคลัง เป็นประธานกรรมการ ปลัดกระทรวงมหาดไทย อธิบดีกรมที่ดิน อธิบดีกรมธนารักษ์ อธิบดีกรมส่งเสริมการปกครองส่วนท้องถิ่น อธิบดีกรมสรรพากร และผู้อำนวยการสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง เป็นกรรมการ โดยให้ปลัดกระทรวงการคลัง แต่งตั้งข้าราชการในสังกัดกระทรวงการคลัง เป็นเลขานุการ จำนวน 1 คน และผู้ช่วยเลขานุการ จำนวน 1 คน

มาตรา คณะกรรมการควบคุม ตรวจสอบ และกำกับดูแลการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น มีหน้าที่และอำนาจ ดังต่อไปนี้

(1) ตรวจสอบข้อมูลเกี่ยวกับการสำรวจและประเมินภาษี การจัดเก็บภาษี จำนวนภาษี ที่จัดเก็บได้ มูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษี เป็นประจำทุกปี

(2) ควบคุม กำกับดูแล การกำหนดอัตราภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ตามมาตรา 37 วรรคห้า

(3) กำหนดกรอบ แนวทางในการดำเนินการจัดเก็บภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นให้เป็นไปตามกฎหมาย เช่น กรอบการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ในการจัดเก็บภาษี

(4) ปฏิบัติหน้าที่อื่น ๆ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เป็นไปตามพระราชบัญญัตินี้

นอกจากนี้ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ควรต้องมีการปรับปรุงแผนที่ภาษีและทะเบียนทรัพย์สินให้เป็นปัจจุบัน ปรับปรุงข้อมูลให้ทันสมัยสอดคล้องกับสภาพความเป็นจริง เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างทั่วถึงและมีประสิทธิภาพ โดยเห็นควรให้จัดทำระบบการจัดเก็บข้อมูลทรัพย์สินให้เป็นข้อมูลที่สามารถเปิดเผยต่อสาธารณชนได้ เพื่อให้ประชาชนสามารถตรวจสอบได้ว่าตนได้รับการปฏิบัติจากเจ้าหน้าที่ซึ่งทำหน้าที่ในการสำรวจ ประเมิน และจัดเก็บภาษีอย่างเป็นธรรม ถูกต้องตามระเบียบ กฎหมาย และเสมอภาคเท่าเทียมกันกับประชาชนรายอื่นที่มีทรัพย์สินตั้งอยู่ในพื้นที่การบังคับจัดเก็บภาษีขององค์กรบริหารส่วนตำบลเดียวกันหรือไม่ เพื่อสร้างความเป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันเอง ทั้งยังเป็นการตรวจสอบการใช้ดุลพินิจในการจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในตัวอีกด้วย เพราะการบริหารจัดเก็บที่มีประสิทธิภาพ จะประกันระดับรายได้ที่ควรจะได้รับจากภาษี และระดับความเป็นธรรมในแง่มุมต่าง ๆ ตามหลักการที่กำหนดไว้ในโครงสร้างภาษีตามความมุ่งหมายและเจตนารมณ์ของบทบัญญัตินั้น ๆ ได้อย่างแท้จริง



บรรณานุกรม

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

- กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น. คู่มือการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง กรมส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศ กระทรวงพาณิชย์. (2561). ระบบภาษีฝรั่งเศสและการลงทุน จากต่างชาติ สืบค้นวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2564, จาก https://www.ditp.go.th/ditp_web61/article_sub_view.php?filename=contents_attach/422682/422682.pdf&title=422682&cate=698&d=0
- เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังท้องถิ่นและการกระจายอำนาจการคลังในประเทศไทย. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร: ดวงกมล, 2522.
- เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546.
- คณะกรรมการการกฤษฎีกา การยุติธรรมและสิทธิมนุษยชน สภาผู้แทนราษฎร. รายงานการพิจารณาศึกษา เรื่อง ปัญหาและผลกระทบจากการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562. กรุงเทพมหานคร: สภาผู้แทนราษฎร, 2563.
- จรัสศักดิ์ รอดจันทร์. บันทึกคำบรรยายวิชากฎหมายภาษีอากรชั้นสูงระดับชั้นปริญญาโท วันที่ 7 มิถุนายน 2554. กรุงเทพมหานคร: คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์, 2554.
- จรัสศักดิ์ รอดจันทร์. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2555.
- จรัสศักดิ์ รอดจันทร์. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2556.
- จิรพรรณ ชีรานนท์. ทฤษฎีและนโยบายการคลัง. กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์, 2548.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. กฎหมายภาษีอากร เล่ม 1. กรุงเทพมหานคร: พิมพ์อักษร, 2541.
- ณัฐพล พลฤทธิ์. “การปฏิรูปการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินและภาษีความมั่งคั่ง : เปรียบเทียบกับสาธารณรัฐเกาหลี.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัย ธรรมศาสตร์, 2559.
- ณิชนันท์ จังกาจิตต์. “ปัญหาเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่: แนวทางแก้ไข.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์, 2537.

- รัชเฉลิม สุทธิพงษ์ประชา และอัครณัฐ วงศ์ปรีดี. “ภาษีทรัพย์สินในเชิงเปรียบเทียบ : กรณีศึกษาจาก 7 ประเทศ.” วารสารการจัดการภาครัฐและภาคเอกชน. วิทยาลัยการปกครองท้องถิ่น มหาวิทยาลัยขอนแก่น. น. 125 - 144.
- ธิดา เพ็ชรอุสาหะ. “ปัญหาการบริหารจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต แผนกวิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2519.
- บุญชนะ อัดถาวร. ทฤษฎีและทางปฏิบัติ. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์รุ่งเรืองธรรม, 2500.
- บุญธรรม ราชรักษ์. ทฤษฎีภาษีอากร The Theory of Taxation. กรุงเทพมหานคร: ทีทีเอ็น, 2552.
- แบ็งค์ งามอรุณโชติ และคณะ. แนวคิดภาษีที่ดินและทรัพย์สิน: กรณีศึกษาร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดิน และสิ่งปลูกสร้าง. กรุงเทพมหานคร: สำนักงานปฏิรูป (สปร.). ม.ป.พ.
- ปกติ แพร์ชินวงศ์. “ปัญหาบางประการในการนำภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาแทนที่ภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552.
- ประชาชาติธุรกิจ. วันที่ 15 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2553 ปีที่ 33 ฉบับที่ 4184. สืบค้นวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2564, จาก http://www.prachachat.net/view_news.php?newsid=02p0101150253.
- ประชาชาติธุรกิจ. (2563). ท้องถิ่นเก็บภาษีวีดี 2 หมิ่นล้าน เศรษฐกิจทรุดโควิดซ้ำ-อึดจนเบี้ยหัวแตก (วันที่ 11 พฤษภาคม 2563) สืบค้นเมื่อ 3 มีนาคม 2564, จาก <https://www.prachachat.net/finance/news-462089>
- ประดวน พัฒนโชติ. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา. กรุงเทพมหานคร: พัทธอักษร, 2526.
- ปรีดา นาคเนาทิม. เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1. กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2531.
- ยรรพล ชินเพชร (แปล), นิภาพร ลือราช (เรียบเรียง). “การจัดการด้านภาษีและการงบประมาณของท้องถิ่น (Local Tax Management and Budgeting).” ในการสัมมนาแลกเปลี่ยนเรียนรู้ด้านการปกครองท้องถิ่นของประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศส และประเทศไทย โรงแรมอิมพีเรียล ควีนส์ปาร์ค กรุงเทพมหานคร วันที่ 27 เมษายน 2554.
- ยุทธนา อินเฉลิม. “การปฏิรูปการบริหารหน่วยงานจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2559.
- รังสรรค์ ชนะพรพันธ์. ทฤษฎีการภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์คดีไทย, 2516.
- ลันดา อุดมะ โภคิน. “ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง: ก้าวต่อไปของการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของประเทศไทยอย่างมีประสิทธิภาพ” จุดนิติ, (กันยายน – ตุลาคม 2553), น. 64 – 71.
- วีระ อรัญมงคล. “รายได้ของเทศบาลกับภาษีอากร” รัฐสภาสาร, ปีที่ 19, ฉบับที่ 1, (2534) : น.53.

- วีระศักดิ์ เครือเทพ. การบริหารภาษีอากรและรายได้ของรัฐ: หลักการและแนวปฏิบัติสำหรับ
นักรัฐประศาสนศาสตร์. กรุงเทพมหานคร: โครงการผลิตตำราและเอกสารการสอน
 คณะรัฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2548.
- ศุภลักษณ์ พินิจกุล. คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์
 วิญญูชน, 2547.
- ศุภรัตน์ ควัฒน์กุล. เอกสารการสอนชุดวิชาเศรษฐศาสตร์สาธารณะ Public Economic.
 กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2528.
- สาขาวิชาเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช. Public Economic (เอกสารการสอนชุด
วิชาเศรษฐศาสตร์สาธารณะ Public Economic หน่วยที่ 8 – 15. กรุงเทพมหานคร :
 มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2546.
- สมชัย ฤชุพันธุ์. “ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการภาษีอากร.” ใน เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินและภาษี
 อากร ฉบับปรับปรุง สาขาวิชาวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช.
 นนทบุรี: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2538.
- สุภาพร ยงสุวรรณกุล. “แนวทางในการปรับปรุงกฎหมายทรัพย์สิน.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต
 คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2536.
- อภิสิทธิ์ เวชชาชีวะ. รายการเชื่อมั่นประเทศไทย กับนายกอภิสิทธิ์ ทางสถานีวิทยุโทรทัศน์
แห่งประเทศไทยและสถานีวิทยุกระจายเสียงแห่งประเทศไทย. วันที่ 24 พฤษภาคม 2552.
- อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป. “ภาษีคืออะไร,” วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 22(1),
 2537, น. 86.
- อรวรรณ พจนานูรัตน์. กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร Law of Taxation. กรุงเทพมหานคร:
 มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2547.
- อรัญ ธรรมโน. ความรู้ทั่วไปทางการคลัง. กรุงเทพมหานคร : อมรินทร์พริ้นติ้งแอนด์พับลิชชิ่ง, 2548.

ภาษาต่างประเทศ

- Bureau d'études fiscales et juridiques Francis Lefebvre. Francis Lefebvre. France: legal and tax
 guide (Kluwer Law and Taxation Publishers), 1992.
- Connecticut Association of Assessing Officer. Hanbook for Connecticut Assesors. The University
 of Connecticut, Storrs: Connecticut, 1963.
- Local Government Finance Act 1992.

Richard M.Bird. Enid Slack, International Handbook of Land and Property Taxation.
UK : Edward Elgar Publishing Limited, 2004.

Spahn, Pau Bernd. "Local taxation: principal and scope," in Jayata Roy (ed.), Macroeconomic
Management and Fiscal Decentralization, EDI Seminar Series. The World Bank,
Washington D.C., 1995.



ประวัติผู้เขียน

ชื่อ - นามสกุล	นางสาวธนัชฐ์ ถีลากิจทรัพย์
ประวัติการศึกษา	พ.ศ. 2552 นิติศาสตรบัณฑิต มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์ พ.ศ. 2556 เนติบัณฑิตไทย สมัยที่ 66 เนติบัณฑิตยสภา ในพระบรมราชูปถัมภ์ พ.ศ. 2560 ใบอนุญาตประกอบวิชาชีพว่าความ สภาทนายความ ในพระบรมราชูปถัมภ์
ตำแหน่งและสถานที่ทำงานปัจจุบัน	ทนายความ

