

บทที่ 2

แนวคิด หลักการพื้นฐานทั่วไป หลักการกฎหมายภาษีทรัพย์สิน ที่ใช้ในการกำหนดบทบัญญัติกฎหมายภาษีทรัพย์สิน

แนวความคิดเกี่ยวกับความหมายของกฎหมายภาษีอากร

จากการศึกษาความหมายของภาษีอากรในตำราการคลังของฝรั่งเศสปรากฏว่าได้มีการจำแนกความหมายเป็นหลายนัยที่สำคัญได้แก่ นัยทางทฤษฎี (Doctrine) และนัยทางกฎหมาย (Juridique)

นักการคลังหลายท่านอาทิ เช่น M.GESTON Jeze และ ศาสตราจารย์ Paul-Marie Gaudemet ได้อธิบายความหมายของภาษีในเชิงทฤษฎี โดยเห็นพ้องกันว่า ภาษีเป็นส่วนที่รัฐเรียกเก็บจากปัจเจกชนเพื่อครอบคลุมภาระสาธารณะ อยู่ในรูปแบบของเงินตรา มีลักษณะถาวรและไม่เป็นผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงแก่ผู้ชำระภาษี

M. MEHL มีความเห็นว่า ภาษีเป็นเงินตราที่เรียกเก็บจากบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลในกฎหมายเอกชนและกฎหมายมหาชนตามหลักความสามารถในอันที่จะรับภาระสาธารณะ โดยมีลักษณะเป็นการใช้อำนาจบังคับจัดเก็บ เป็นรายได้ที่มีลักษณะเป็นการจัดเก็บอย่างถาวรและไม่เป็นผลตอบแทนโดยตรงต่อผู้เสียภาษี เนื่องจากรายได้ดังกล่าวเป็นรายได้ที่มีไว้เพื่อครอบคลุมภาระสาธารณะของรัฐ และองค์การปกครองส่วนท้องถิ่น หรือการแทรกแซงอำนาจรัฐ¹

P. BELTRAME มีความเห็นว่า ภาษีเป็นเงินตราที่เรียกเก็บจากผู้เสียภาษีตามหลักความสามารถในการรับภาระสาธารณะนั้น เป็นการใช้อำนาจบังคับอันทำให้เกิดการโอนทรัพย์สินอย่างถาวร และไม่มีผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงต่อผู้เสียภาษี และรายได้ดังกล่าวนำไปใช้ตามวัตถุประสงค์ที่รัฐได้กำหนดไว้²

สำหรับความหมายของภาษีตามนัยทางกฎหมายได้มีการกำหนดไว้ 2 ประการ ได้แก่

ความหมายเฉพาะของภาษีตามนัยทางกฎหมายหมายถึงส่วนแบ่งภาระสาธารณะที่เรียกเก็บจากผู้เสียภาษีตามหลักความสามารถในการชำระภาษีของแต่ละบุคคลโดยรัฐ (ในฐานะที่มีอำนาจเหนือกว่าเอกชน) เป็นผู้ดำเนินการเพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ที่รัฐได้กำหนดไว้

¹ MEHL (L) et BELTRAME (P), Science of the technique fiscale, P.U.F. 1984

² เรื่องเดียวกัน.

จำนวนภาษีที่เรียกเก็บจากผู้เสียภาษี จึงเป็นส่วนแบ่งภาระสาธารณะที่ได้รับมาจากการโอนทรัพย์สินอย่างถาวรและ ผู้เสียภาษีมิได้รับผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรง³

ความหมายปัจจุบันของภาษีอากรตามที่ปรากฏในมาตรา 4 ของกฎหมายฉบับลงวันที่ 2 มกราคม 1959 หมายถึงแหล่งรายได้ที่ได้รับอนุมัติจากฝ่ายนิติบัญญัติให้มีการจัดเก็บเป็นรายปี นักการคลังบางท่านอาทิ เช่น ศาสตราจารย์ BERANRD Hatoux มีความเห็นว่าภาษีไม่ใช่การจ่ายค่าทดแทนตัวทรัพย์สิน แต่การชำระภาษีมักมีลักษณะเป็นการบังคับเรียกเก็บจากทรัพย์สินของผู้เสียภาษี ลักษณะดังกล่าวอาจไม่ชอบด้วยบทบัญญัติมาตรา 17 ของปฏิญญาสิทธิมนุษยชนและพลเมือง 1789 ที่คุ้มครองสิทธิในทรัพย์สินของบุคคล การบังคับเอาภาษีทรัพย์สินของบุคคลย่อมเป็นการไม่ชอบด้วยกฎหมาย เว้นแต่จะเป็นการกระทำภายใต้หลักความจำเป็นและเป็นไปตามกฎหมายโดยต้องมีการจ่ายชดเชยที่เป็นธรรมและกำหนดไว้ล่วงหน้า

แต่ความไม่ชอบด้วยกฎหมายของการบังคับชำระภาษีดังกล่าวก็อาจเข้ากรณีข้อยกเว้นตามมาตรา 13 และมาตรา 14 ภายใต้เหตุผลที่ว่า การบังคับชำระเพื่อใช้ในการทำนุบำรุงความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชน และค่าใช้จ่ายด้านการบริหารงานของรัฐเป็นความจำเป็นที่ทำให้ต้องมีการเรียกเก็บและเพื่อให้สังคมร่วมกันรับภาระสาธารณะและมีส่วนร่วมในค่าใช้จ่ายสาธารณะ แต่ทั้งนี้จะต้องกำหนดสัดส่วนการรับภาระสาธารณะระหว่างพลเมืองอย่างเท่าเทียมกัน โดยคำนึงถึงความสามารถของพลเมืองในอันที่จะรับภาระค่าใช้จ่ายสาธารณะนั้นด้วย

ดังนั้นความหมายตามนัยกฎหมายของภาษีอากรตามความเห็นของศาสตราจารย์ Bernard Hatoux จะต้องสอดคล้องกับเงื่อนไขต่าง ๆ ได้แก่ความชอบด้วยกฎหมายของผลประโยชน์สาธารณะ ความเสมอภาคของบุคคลในการเสียภาษีตามกฎหมาย ความสามารถในการรับภาระภาษี การตกลงยินยอม และความชอบด้วยบทบัญญัติกฎหมาย หากเป็นดังนี้แล้วศาสตราจารย์ Bernard Hatoux จึงเห็นว่าความดีความหรือการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรรวมทั้งข้อตกลงระหว่างประเทศต้องอยู่ภายใต้กรอบของหลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากรเท่านั้น การกระทำที่นอกเหนือจากนี้เป็นการไม่ชอบด้วยกฎหมาย ทั้งนี้ผู้พิพากษาอาจใช้เกณฑ์การพิจารณาพิพากษาได้หลากหลายโดยอาจคำนึงถึงการอนุมัติกฎหมายงบประมาณ หรือคำนึงถึงพื้นฐานของการเป็นส่วนแบ่งภาระสาธารณะ และหลักการไม่เป็นผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงของสิ่งที่จัดเก็บ (สำหรับกรณีข้อตกลงระหว่างประเทศนั้นศาลยุโรปเป็นผู้ทำหน้าที่ควบคุมสัดส่วนของภาษีที่ต้องแบกรับซึ่งต้องมีความสอดคล้องกับทรัพย์สินของปัจเจกชน)

³ BETCH (M).Droit fiscal.. VUBERT. (2008).P9

สรุปได้ว่าความหมายของกฎหมายภาษีอากรตามความเห็นของศาสตราจารย์ Bernard Hatoux หมายถึง กฎหมายที่รวมกฎเกณฑ์เกี่ยวกับการให้รัฐสามารถดำเนินการจัดเก็บรายได้ที่มีไว้ครอบคลุมภาระทางการเงินที่ใช้ในงานอันเป็นผลประโยชน์สาธารณะ

เมื่อนำความเห็นเกี่ยวกับความหมายของภาษีอากรที่นักการคลังคนสำคัญ อาทิเช่น G.JEZE, M.MeHL, P. BELTRAME⁴ และ H.BERNARD มาใช้ในการวิเคราะห์ความหมายตามนัยทางกฎหมายของภาษีอากร ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า นักการคลังหลายท่านได้แสดงความคิดเห็นที่สอดคล้องในทิศทางเดียวกันกับลักษณะภาษี ทำให้สามารถวิเคราะห์ความหมายของกฎหมายภาษีอากรได้ว่า กฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่กำหนดส่วนแบ่งภาระสาธารณะที่ประชาชนต้องรับผิดชอบตามสัดส่วน และอยู่ในรูปแบบของเงินตรา โดยรัฐ, องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น, องค์กรมหาชนเป็นผู้ใช้อำนาจบังคับจัดเก็บ จำนวนภาษีที่ประชาชนผู้เสียภาษีต้องรับภาระนั้นจะเป็นไปตามสัดส่วนของความสามารถในการรับภาระสาธารณะของแต่ละบุคคล และวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีก็เพื่อนำเงินดังกล่าวไปใช้ในการสาธารณะ

ในระบบกฎหมายภาษีอากรฝรั่งเศส กฎหมายภาษีอากรเป็นส่วนแบ่งภาระสาธารณะที่มีความจำเป็นต้องมีไว้ใช้ทำนุบำรุงประเทศและเพื่อไว้ใช้ในการรักษาความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีและ ไว้ใช้เป็นค่าใช้จ่ายในการปกครองและบริหารอันเป็นสิ่งแสดงถึงการมีส่วนร่วมของประชาชนในแผนงานของส่วนรวม การกำหนดส่วนแบ่งเป็นไปตามสัดส่วนของความสามารถของพลเมืองทุกคนในอันที่จะแบกรับภาระสาธารณะ (มาตรา 13 ของปฏิญญาสิทธิมนุษยชนและพลเมือง)

ดังนั้นจากหลักการที่ได้จากมาตรา 13 และมาตรา 14 ของปฏิญญาสิทธิมนุษยชนและพลเมือง 1789 กฎหมายภาษีอากรจึงได้รับการพิจารณาว่าเป็นสาขาวิชากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการมีส่วนร่วมของประชาชนไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคล และหน่วยงานบริหารงานคลังของรัฐรวมทั้งนโยบายเศรษฐกิจสังคม และจัดให้อยู่ในสาขากฎหมายมหาชนเนื่องจาก รัฐมีอำนาจตราบทบัญญัติเกี่ยวกับประเภท และวิธีการชำระภาษีประเภทต่าง ๆ แม้ว่าปัจจุบันมีการกระจายอำนาจการคลังส่วนท้องถิ่นก็ตาม ยังผลให้ท้องถิ่นสามารถกำหนดอัตราภาษีได้เองตามกรอบแห่งอำนาจที่ได้รับก็ไม่มีผลเปลี่ยนแปลงหลักการดังกล่าว รัฐธรรมนูญฉบับของฝรั่งเศสได้ปรากฏบทบัญญัติที่มีอิทธิพลมาจากการนำหลักการมาตรา 13 และมาตรา 14 ของปฏิญญาสิทธิมนุษยชนและพลเมือง 1789 มาใช้โดยเฉพาะรัฐธรรมนูญฉบับลงวันที่ 24 มิถุนายน 1873 มาตรา 101 มีสาระสำคัญสรุปได้ว่าไม่มีพลเมืองคนใดได้รับยกเว้นสำหรับการมีส่วนร่วมในภาระสาธารณะ (Nul

⁴ JEZE (G). Cours de Finances publiques, Girard, (1931)

citoyen n'est dispense de l'honorable obligation de contribuer aux charges publiques) ดังนั้นภาษีจึงเป็นแหล่งรายได้ทางการคลังที่เป็นหลักประกันการได้มาซึ่งผลประโยชน์สาธารณะ

ในส่วนของการศึกษาความหมายของภาษีอากรตามนัยทางทฤษฎีในระบบภาษีอากรของฝรั่งเศสนั้น ได้มีการให้คำจำกัดความของภาษีอากรไว้ 3 ลักษณะ ได้แก่ การใช้อำนาจบังคับจัดเก็บ, การกำหนดส่วนแบ่งภาระสาธารณะโดยการพิจารณาจากทรัพย์สิน และการจัดเก็บเพื่อประโยชน์มหาชน

1. ลักษณะของภาษีอากร

เมื่อกฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่กำหนดส่วนแบ่งสาธารณะตามหลักความสามารถในการจ่าย ภาระสาธารณะดังกล่าวเป็นสิ่งที่ปรากฏในงบประมาณแผ่นดิน และสะท้อนให้เห็นถึงลักษณะสำคัญ 3 ประการ ได้แก่ ลักษณะบังคับการถาวร อันเป็นผลมาจากการที่รัฐใช้อำนาจบังคับจัดเก็บจากประชาชน โดยวิธีแบ่งสรรภาระสาธารณะตามหลักความสามารถในการรับภาระสาธารณะ เพื่อนำรายได้ดังกล่าวไปใช้ในการอันมีวัตถุประสงค์เป็นการสาธารณะ

นักการคลังส่วนใหญ่ล้วนเห็นพ้องไปในแนวทางเดียวกันว่า ปัจจุบันการชำระภาษีเป็นการชำระด้วยเงินตรา รัฐเป็นผู้ใช้อำนาจบังคับจัดเก็บและกำหนดจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องรับภาระ การใช้อำนาจอ้างกล่าวจึงต้องกระทำอย่างมีหลักเกณฑ์และประกอบด้วยวิธีการที่เป็นธรรม โดยคำนึงถึงความสามารถของแต่ละบุคคล โดยที่การแบ่งสรรภาระสาธารณะดังกล่าว มิได้แบ่งตามสัดส่วนของผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากการให้บริการสาธารณะแต่อย่างใด เพราะวิธีการดังกล่าวอาจเข้ากรณีการจัดเก็บ “อากร” หรือ “ค่าธรรมเนียม”

ความหมายของภาษีตามความเห็นของนักการคลังมีลักษณะสอดคล้องต้องกัน 4 ประการได้

1. ลักษณะบังคับ (Carectere obligatoire)
2. ลักษณะการเป็นรายได้ที่มีไว้ครอบคลุมรายจ่ายสาธารณะและเป็นรายได้ที่ไม่เป็นผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงแก่ผู้จ่ายในทันที (Caractere non-contrepartie)
3. การเป็นส่วนแบ่งภาระสาธารณะที่อยู่ในรูปแบบของเงินตรา (un prelevement pecuniaire) และเป็นรายได้ที่มีลักษณะถาวร (Carectere definitive)

1. ลักษณะบังคับ (Carectere obligatoire)

เนื่องจากรัฐมีความจำเป็นต้องจัดหารายได้สาธารณะเพื่อครอบคลุมรายจ่ายสาธารณะตามที่ปรากฏในงบประมาณแผ่นดิน และในบรรดารายได้สาธารณะของรัฐนั้น รายได้ประเภทภาษีอากรได้รับการจัดให้เป็นรายได้สาธารณะประเภทหนึ่งที่มีความสำคัญ เมื่อรายได้

ประเภทภาษีอากรมาจากประชาชนจึงเท่ากับว่าภาษีอากรเป็นรายได้ของรัฐแต่เป็นรายจ่ายของประชาชนนั่นเอง ดังนั้นจึงไม่อาจปฏิเสธได้ว่าการบรรเทาภาระภาษีแก่ประชาชนโดยการยกเว้นหรือลดอัตราภาษีย่อมเป็นการลดรายจ่ายของประชาชน เมื่อเป็นเช่นนั้นประชาชน (ผู้เสียภาษี) สามารถนำรายได้ส่วนที่ได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษีไปใช้ในการต่าง ๆ ได้ตามความประสงค์ ขณะที่รัฐก็ไม่จำเป็นต้องจัดสรรรายได้ส่วนนั้นคืนสู่ประชาชน (หากใช้วิธีจัดเก็บภาษี)

จากการศึกษาแนวความคิดเกี่ยวกับลักษณะของภาษีอากรในระบบกฎหมายฝรั่งเศส พบว่าภาษีเป็นส่วนแบ่งภาระสาธารณะที่บังคับจัดเก็บโดยการใช้อำนาจฝ่ายเดียว (Pouvoir de contrainte) (ผู้มีอำนาจจัดเก็บอยู่ในฐานะเหนือกว่าผู้เสียภาษี) แต่มีข้อจำกัดการใช้อำนาจอยู่เพียงประการเดียวคือ ต้องกระทำการภายใต้หลักความชอบด้วยกฎหมาย (le principe de la legalite de l'impôt) ในรูปแบบของการตรากฎหมายตามหลักนิติรัฐ เพราะกฎหมายเท่านั้นที่กำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการบังคับใช้ นอกจากนี้บทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ มาตรา 34 ที่ออกตามความในมาตรา 14 ของประกาศสิทธิมนุษยชนและพลเมือง ค.ศ.1789 ยังได้กำหนดให้ผู้บัญญัติกฎหมายต้องเคารพหลักความเสมอภาคทางภาษี (Principe d'egalite de l'impôt) และหลักแห่งความจำเป็นทางภาษี (Principe de necessite de l'impôt) อีกด้วย ดังนั้นบทบัญญัติใดที่ตราขึ้นโดยไม่ได้เคารพหลักการดังกล่าว อาจถูกเพิกถอนโดยศาลรัฐธรรมนูญได้ เช่นเดียวกันกับขอบอำนาจของหน่วยงานจัดเก็บภาษีของรัฐที่มีส่วนสำคัญต่อกระบวนการจัดตั้งภาษีและกระบวนการจัดเก็บรายได้

อย่างไรก็ตามในระบบกฎหมายฝรั่งเศส การเป็นรายได้ที่มีลักษณะบังคับของภาษีย่อมมิได้เป็นหลักการตายตัว เนื่องจากในบางกรณีหลักการดังกล่าวก็มีข้อยกเว้น กล่าวคือ เมื่อหลักการเป็นรายได้ที่มีลักษณะบังคับทำให้ประชาชนต้องชำระภาษีย่อมเนื่องจากมีกฎหมายบัญญัติไว้ หากจะมีการยกเว้นภาษี ก็จะต้องมีกฎหมายกำหนดไว้เช่นกัน รวมทั้งการใช้อำนาจจัดเก็บภาษีย่อมล้วนขึ้นอยู่กับบทบัญญัติแห่งกฎหมายด้วย

จากการศึกษากฎหมายภาษีอากรของฝรั่งเศสไม่พบว่ามีกฎหมายกำหนดให้การจัดเก็บภาษีต้องกระทำโดยรัฐเท่านั้น ยังผลให้ในกรณีที่มีการกำหนดบทบัญญัติกฎหมายหรือมีการตราอนุบัญญัติให้อำนาจสถาบันที่ดำเนินกิจกรรมอันเป็นประโยชน์แก่สังคมจัดเก็บภาษีแล้ว สถาบันเหล่านี้ก็ย่อมมีอำนาจจัดเก็บภาษีได้เช่นกัน ตัวอย่างเช่น กองทุนประกันสังคม (securite sociale) หรือกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ (les caisses d'allocations familiales) และองค์กรเอกชนที่อยู่ภายใต้การควบคุมของรัฐ (Les organismes prive places sous controle de l'Etat)

แม้นิติบุคคลตามกฎหมายเอกชนจะมิได้เป็นหน่วยงานของรัฐก็สามารถมีอำนาจจัดเก็บภาษีได้ เนื่องจากไม่มีบทบัญญัติแห่งกฎหมายหรือแม้แต่บทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญที่กำหนดให้รัฐ

เท่านั้นดำเนินการเก็บภาษี จะมีก็แต่เพียงการกำหนดให้กฎเกณฑ์เกี่ยวกับฐานภาษี อัตราภาษีและวิธีการจัดเก็บภาษีทุกประเภทต้องอยู่ในรูปแบบของรัฐบัญญัติ

รัฐธรรมนูญสาธารณรัฐฝรั่งเศส ลงวันที่ 4 ตุลาคม 1958 มาตรา 34 บัญญัติว่า “รัฐบัญญัติกำหนดกฎเกณฑ์เกี่ยวกับ...ฐานภาษี, อัตราภาษี และวิธีการจัดเก็บภาษีทุกประเภท...”

อย่างไรก็ตามแม้ว่ารัฐธรรมนูญฝรั่งเศสจะไม่มีบทบัญญัติห้ามเอกชนจัดเก็บภาษี แต่โดยสภาพของภาระกิจย่อมไม่สามารถให้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายเอกชนคนหนึ่งคนใด (une personne physique de droit prive) ทำการจัดเก็บภาษีได้ แม้จะอยู่ภายใต้การควบคุมของรัฐก็ตาม แต่หากเป็นกลุ่มบุคคลตามกฎหมายเอกชน (Les personnes de droit prive) ที่ได้รับมอบภาระกิจเกี่ยวกับการบริหารสาธารณะก็สามารถเป็นผู้รับมอบอำนาจให้ดำเนินการจัดเก็บภาษีได้ดังจะเห็นได้จากการจัดเก็บภาษีโดยเจ้าภาษีนายอากรในอดีต (Les fermies generaux)

สำหรับประเทศไทยนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา 5 ได้กำหนดให้ภาษีอากรฝ่ายสรรพากรอยู่ในอำนาจหน้าที่และการควบคุมของกรมสรรพากร⁵ และเมื่อได้พิจารณาบทบัญญัติมาตรา 3 จัตวา เห็นได้ว่าการชำระภาษีไม่ปรากฏบัญญัติที่บังคับว่าต้องกระทำโดยหน่วยงานภาครัฐเสมอไป เพราะกฎหมายให้อำนาจรัฐมนตรีกำหนดสถานที่รับชำระภาษีแห่งอื่นได้⁶ ดังนั้นการที่บทบัญญัติกฎหมายกำหนดให้ชำระภาษี ณ ที่ว่าการอำเภอ ก็ไม่ใช่การกำหนดให้อำนาจการจัดเก็บภาษีต้องอยู่ที่หน่วยงานของรัฐเท่านั้น สำหรับการจัดเก็บภาษีโดยเอกชนเคยเกิดขึ้นแต่ในอดีต โดยมีเจ้าภาษีนายอากรเป็นผู้ได้รับมอบหมาย ให้จัดเก็บบางส่วนและอีกบางส่วนจัดเก็บโดยเจ้าพนักงานของรัฐ

ผู้วิจัยมีความเห็นว่า เมื่อเทียบเคียงแนวความคิดของไทยกับแนวความคิดเกี่ยวกับขอบอำนาจการจัดเก็บภาษีอากรของฝรั่งเศสดูเหมือนว่าจะเป็นไปในแนวทางเดียวกัน กล่าวคือแม้ปราศจากบทบัญญัติกฎหมายกำหนดให้รัฐเท่านั้นเป็นผู้ดำเนินการจัดเก็บภาษี แต่การที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ภาษีอากรฝ่ายสรรพากรอยู่ในอำนาจหน้าที่และการควบคุมของกรมสรรพากรย่อมเข้าใจได้ว่ากฎหมายมุ่งประสงค์ให้การดำเนินการใด ๆ เกี่ยวกับภาษีอากรฝ่ายสรรพากรอยู่ในบังคับของกรมสรรพากร ดังนั้นโดยสภาพของภาระกิจเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรย่อมไม่สามารถให้

⁵ BETCH Martine, Droit Fiscal, edition Vubert 2008 P.12

⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 5 บัญญัติว่า “ภาษีอากรซึ่งบัญญัติไว้ในลักษณะนี้ให้อยู่ในอำนาจหน้าที่และการควบคุมของกรมสรรพากร

⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 3 จัตวา บัญญัติว่า “ในกรณีที่มีบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรกำหนดให้บุคคลไปเสียภาษีอากร ณ ที่ว่าการอำเภอ รัฐมนตรีจะประกาศในราชกิจจานุเบกษากำหนดให้ไปเสีย ณ สำนักงานแห่งอื่นก็ได้...”

บุคคลธรรมดาบุคคลหนึ่งบุคคลใดดำเนินการจัดเก็บภาษีอากรฝ่ายสรรพากรได้โดยลำพัง แต่อาจพิจารณาให้กลุ่มบุคคลหรือนิติบุคคลตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่ได้รับมอบหมายภารกิจเกี่ยวกับการบริการสาธารณะ สามารถรับมอบอำนาจในการดำเนินการจัดเก็บภาษีอากรฝ่ายสรรพากรได้ แต่ต้องอยู่ในการควบคุมของกรมสรรพากรตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 5 ของประมวลรัษฎากร สำหรับประเทศไทยก็เคยให้เอกชน (เจ้าภาษีนายอากร) จัดเก็บภาษีในอดีตเช่นกัน

อนึ่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 73 กำหนดให้การเสียภาษีอากรเป็นหน้าที่ของประชาชน และมาตรา 41 ได้กำหนดให้สิทธิในทรัพย์สินย่อมได้รับความคุ้มครองขอบเขตแห่งสิทธิและการจำกัดสิทธิย่อมเป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ⁸ เมื่อการจัดเก็บภาษีเป็นการที่ประชาชนส่วนหนึ่งส่วนใดของรายได้มอบให้แก่รัฐ ย่อมเป็นการจำกัดสิทธิในอันที่ประชาชนผู้เป็นเจ้าของรายได้จะใช้จ่ายได้ทั้งหมดที่หามา โดยต้องแบ่งรายได้บางส่วนให้รัฐนั่นเอง ส่วนแบ่งรายได้ดังกล่าวจะต้องกระทำภายใต้รูปแบบของกฎหมายภาษีอากร ทั้งนี้ในส่วนของการเนื้อหาของกฎหมายภาษีอากรที่จำกัดสิทธิก็ต้องไม่กระทบแก่นของสิทธิและเสรีภาพของประชาชน ดังที่กำหนดไว้ในรัฐธรรมนูญ มาตรา 29 ด้วย

ด้วยเหตุนี้เมื่อภาษีเป็นการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินยังผลให้การเป็นส่วนแบ่งภาระสาธารณะดังกล่าว จึงไม่อาจเรียกได้ว่าเป็นส่วนแบ่งที่มาจากความสมัครใจ (Prelevement volontaire)⁹ แม้ว่าภาระสาธารณะที่กล่าวถึงนั้นจะเป็นสิ่งจำเป็นและเป็นมูลเหตุสำคัญของการจัดเก็บภาษีที่สืบเนื่องมาจากการที่ประชาชนต้องร่วมกันรับภาระก็ตามและจำนวนภาษีที่จัดเก็บเป็นรายได้ที่มีไว้เพื่อครอบคลุมรายจ่าย

เมื่อการจัดเก็บภาษีอากรแสดงให้เห็นถึงการใช้อำนาจอรัฐในการกำหนดให้มีการแบ่งสรรภาระสาธารณะตามหลักความสามารถในการรับภาระสาธารณะของประชาชน จึงจำเป็นต้องกระทำการกำหนดส่วนแบ่งอย่างยุติธรรมภายใต้ขอบเขตของกฎหมาย โดยเฉพาะกฎหมายเกี่ยวกับงบประมาณแผ่นดิน จากการศึกษาพบว่าการปกครองระบอบประชาธิปไตยนั้น รายได้สาธารณะประเภทภาษีอากรเป็นรายได้ที่เกิดจากกระบวนการอนุมัติงบประมาณแผ่นดิน และยังได้รับการพิจารณาว่าเป็นอำนาจเฉพาะของฝ่ายปกครอง (Autorite publique) ซึ่งได้รับแต่งตั้งตามกฎหมาย

⁸ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 41 บัญญัติว่า “สิทธิของบุคคลในทรัพย์สินย่อมได้รับความคุ้มครอง ขอบเขตแห่งสิทธิและการจำกัดสิทธิเช่นว่านี้ย่อมเป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ...”

⁹ Duverger (M), “Finances Publiques,” Themis, P.123

แม้ว่าการจัดเก็บภาษีอากรจะเป็นการจัดเก็บในลักษณะบังคับ แต่ไม่ได้ห้ามคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายที่จะทำความตกลงระหว่างกัน (ฝ่ายปกครองและฝ่ายผู้เสียภาษีในเรื่องที่เกี่ยวกับภาษี) เช่น การเลือกระบบการประเมินภาษีอากรระหว่างการประเมินแบบเหมาจ่ายกับการประเมินตามความเป็นจริง เป็นต้น

2. ลักษณะการเป็นรายได้ที่มีไว้ครอบคลุมนายจ่ายสาธารณะและมีลักษณะการเป็นรายได้ที่ไม่เป็นผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรง แก่ผู้เสียภาษีในทันที (Caractere non-contrepartie immediate)

ในเชิงทฤษฎี ภาษีเป็นรายได้ที่มีลักษณะแตกต่างจากค่าธรรมเนียมหรืออากร เพราะมีลักษณะเป็นรายได้ที่ไม่เป็นผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษีในทันที และไม่ได้เป็นรายได้ที่ตอบแทนการให้บริการ เพราะค่าภาษีที่จ่ายไปนั้นไม่ได้พิจารณาจากสัดส่วนของประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากรัฐ¹⁰ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง ภาษีตามนัยทางกฎหมาย ไม่ใช่การจ่ายเพื่อชำระค่าบริการ (le prix d'un service rendu) ผู้เสียภาษีจึงไม่สามารถกล่าวอ้างความไม่ถูกต้องของการใช้จ่ายของรัฐบาลเพื่อปฏิเสธการชำระภาษี ขณะที่ในบางกรณีผู้รับบริการอาจปฏิเสธการชำระค่าบริการที่เรียกเก็บได้ เพราะการให้บริการเป็นเงื่อนไขสำคัญของการชำระค่าบริการ

อย่างไรก็ตาม ในปัจจุบัน แนวความคิดเกี่ยวกับการเป็นภาระสาธารณะ (la notion de charges publiques) หมายถึงรายจ่ายสาธารณะเกี่ยวกับการดำเนินงานด้านเศรษฐกิจ สังคม วัฒนธรรม ซึ่งล้วนจะต้องนำรายได้จากการจัดเก็บภาษีมาใช้ การจัดเก็บภาษีในปัจจุบันอยู่ในรูปแบบของเงินตรา รัฐจึงต้องนำเงินตราที่เป็นรายได้จากการจัดเก็บภาษีไปใช้จ่ายในกิจการอันเป็นการสาธารณะประโยชน์ และไม่อาจนำเงินตราที่ได้จากการเรียกเก็บภาษีอากรไปใช้จ่ายในกิจการที่เกิดประโยชน์แก่เฉพาะบุคคลกลุ่มหนึ่งกลุ่มใดได้ ทั้งนี้เพราะภาษีมูลักษณะเป็นส่วนแบ่งภาระสาธารณะระหว่างประชาชนที่มีไว้เพื่อใช้จ่ายในการสาธารณะนั่นเอง ผู้วิจัยจึงมีความเห็นว่าการให้ผู้เสียภาษีแสดงความจำนงค์สนับสนุนพรรคการเมืองโดยระบุในแบบแสดงรายการเสียภาษี เพื่อจะได้นำเงินได้ส่วนนั้นของผู้เสียภาษีมอบแก่พรรคการเมืองที่ผู้เสียภาษีแสดงความจำนงค์ไว้นั้น น่าจะเป็นการกระทำที่ขัดแย้งกับการเป็นรายได้ที่ไม่เป็นผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงและน่าจะเป็นการใช้จ่ายในกิจการที่เกิดประโยชน์แก่เฉพาะบุคคลกลุ่มหนึ่งกลุ่มใด ซึ่งขัดกับลักษณะของการไม่เป็นผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษีตามนัยที่กล่าวมาข้างต้น

แต่ในกรณีองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บภาษีเป็นการจัดเก็บเพื่อนำรายได้ไว้ใช้จ่ายในท้องถิ่นนั้น วัตถุประสงค์ดังกล่าวมีผลเป็นการก่อให้เกิดประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีได้โดยตรงกว่า

¹⁰ BELTRAME, L'encyclopedie de poche, "L'impôt", edition M.A., p.104.

การจัดเก็บภาษีของรัฐที่ต้องนำรายได้ที่จัดเก็บไปใช้จ่ายเพื่อการสาธารณะทั่วประเทศไม่จำกัดเฉพาะในท้องถิ่น จึงเป็นการดำเนินการที่สอดคล้องกับลักษณะของภาษีอากร ดังนั้นการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินกับภาษีบำรุงท้องที่ของไทยที่กำหนดให้รายได้ที่จัดเก็บนำไปใช้เพื่อกิจการของท้องถิ่นนั้นๆ จึงเป็นการดำเนินการที่เหมาะสมและสอดคล้องกับลักษณะของภาษีที่ไม่เป็นผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี

3. ลักษณะการเป็นส่วนแบ่งภาระสาธารณะในรูปแบบเงินตรา (un prelevement pecuniaire) และเป็นรายได้ที่ถาวร (Caractere definitive)

ในอดีต การจัดเก็บภาษีอยู่ในรูปแบบของการชำระด้วยสิ่งของ (le recouvrement en nature) ได้แก่การจัดเก็บส่วยอากร (les corvees)¹¹ นักการคลังหลายท่านให้ความเห็นว่าจากพัฒนาการของการแลกเปลี่ยนสินค้ามาสู่การชำระภาษีด้วยเงินตรา มีผลเป็นตัวกระตุ้นพัฒนาการทางเศรษฐกิจ การตลาด โดยทำให้ผู้ที่ไม่มีเงินสดจะต้องจัดหาเงินไว้ใช้ รวมถึงนำสิ่งของไปใช้แลกเปลี่ยนเป็นเงินตรา

อย่างไรก็ตามวิธีการชำระภาษีด้วยสิ่งของยังไม่สูญหายไปจากระบบภาษีสมัยใหม่ เพราะในการจัดเก็บภาษีการโอนแบบให้เปล่า (les droits de mutation a titre gratuit) และกฎหมายเกี่ยวกับการแบ่งสินสมรส (le droit de partage) ของฝรั่งเศสยังปรากฏรูปแบบการชำระภาษีด้วยทรัพย์สิน กล่าวคือ ประมวลกฎหมายภาษีอากรฝรั่งเศส มาตรา 1716 bis ได้กำหนดให้สามารถนำสิ่งต่าง ๆ ต่อไปนี้มาชำระได้โดยไม่ต้องชำระด้วยตัวเงิน ได้แก่ ผลงานศิลปะ (la remise d'oeuvres d'art) หนังสือ (des livres) ของสะสม (l'objets de collection) เอกสาร (les documents) ที่มีมูลค่าสูงทางศิลปะหรือทางประวัติศาสตร์ หรืออสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในเขตพื้นที่อนุรักษ์การก่อสร้าง (les zones d'intervention du Conservatoire de l'espace littoral) และพื้นที่บริเวณริมทะเลสาบ (des ravages lacustres) ที่ได้รับการกำหนดไว้ตามมาตรา L.322-1 ของประมวลกฎหมายสิ่งแวดล้อม (Code de l'environnement) ในกรณีเกี่ยวกับประโยชน์ด้านสิ่งแวดล้อม (l'interet ecologique) หรือด้านทัศนียภาพ (paysager) เพื่อสงวนรักษาสภาพทางธรรมชาติ (la conservation a l'etat naturel) หรืออสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ในสภาพแวดล้อมทางธรรมชาติ หรือช่องทางเดินตามธรรมชาติอันเป็นส่วนหนึ่งของเขตป่าสงวนแห่งชาติ (L.n 2005-32 ลงวันที่ 18 มกราคม 2005 มาตรา 88) หรืออสังหาริมทรัพย์ที่มีสิ่งปลูกสร้างหรือไม่มีสิ่งปลูกสร้างที่มีไว้เพื่อโอนให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นและองค์การสาธารณะ (organismes publics) ที่อยู่ภายใต้การปกครองส่วนท้องถิ่นหรืออยู่

¹¹ BETCH Martine, Drolit Fiscal, edition Vuibert 2008 p.11

ภายใต้หน่วยงานจัดการที่อยู่อาศัยที่มีอัตราค่าเช่าถูก (un organisme d'habitations a loyer modere) โดยที่ต้องได้รับการตกลงจากผู้ครอบครองที่จะให้ทรัพย์สินดังกล่าวใช้ในการเป็นที่พักอาศัยที่ให้เช่าให้ราคาถูก ทั้งนี้เป็นหน้าที่ของหน่วยงานของรัฐที่จะทำการประเมินเรียกเก็บ (L.n 2007-1199 ลงวันที่ 10 สิงหาคม 2007 มาตรา 31-1) เป็นต้น

ในส่วนของการเป็นรายได้ของรัฐที่มีลักษณะถาวร หรือองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น นั้น เมื่อผู้เสียภาษีชำระภาษีให้แก่รัฐ หน่วยงานที่ทำการจัดเก็บภาษีต้องนำเงินดังกล่าวส่งเข้าคลังแผ่นดิน เพื่อไว้ใช้จ่ายตามที่ได้รับอนุมัติงบประมาณ (สำหรับกฎหมายไทยได้กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการจัดเก็บเงินทั้งหลายทั้งปวงของรัฐไว้ในพระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณ พ.ศ.2502 และพระราชบัญญัติเงินคงคลัง พ.ศ.2491) เมื่อวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีนั้นมุ่งประสงค์เพื่อประโยชน์มหาชนเป็นสำคัญ มิใช่เพื่อประโยชน์ผู้ชำระภาษีเฉพาะตัว เงินค่าภาษีที่ผู้ชำระภาษีได้เสียไปจึงไม่ได้เป็นการแลกเปลี่ยนเพื่อให้ได้สิ่งใดสิ่งหนึ่งเป็นการตอบแทน ทำให้ค่าภาษีที่ได้ชำระไปนั้นผู้เสียภาษีไม่อาจเรียกคืนได้ (แต่ในกรณีการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายไทย น่าจะเข้ากรณีเป็นการคืนเงินที่ไม่ใช่ภาษี) แตกต่างจากการเป็นรายรับประเภทกู้ยืมที่ต้องมีการชำระคืนเงินต้นและดอกเบี้ยจึงเป็นการแลกเปลี่ยนต่างตอบแทนกันและกัน

2. ขอบเขตความหมายของภาษี (IMPOT) อากร (TAXES) ค่าธรรมเนียม (REDEVANCES) และเงินสวัสดิการสังคม (LES PRELEVEMENTS SOICIAUX)

ในการศึกษาความหมายของภาษี อากร ค่าธรรมเนียม และเงินสวัสดิการสังคมในระบบภาษีอากร ฝรั่งเศส พบว่ามีการจำแนกประเภทภาษีตามลักษณะทางสังคมออกเป็นภาษีวัตถุ และภาษีบุคคล

ภาษีวัตถุ (L'impôt reel) เป็นการจัดเก็บสิ่งของหรือการดำเนินการตามประเภทปริมาณ มูลค่าที่ตราเป็นเงินอันแยกออกจากความเป็นบุคคลของผู้เสียภาษี สำหรับภาษีบุคคลเป็นภาษีที่จัดเก็บจากความเป็นบุคคล โดยนำสถานะส่วนบุคคลมาพิจารณา

นอกจากนี้ยังได้มีการให้ความหมายของภาษีตามนัยอย่างกว้างไว้ว่าเป็นการหักส่วนหนึ่งของรายได้ประชาชน ขณะเดียวกันในบรรดารายได้ประเภทต่าง ๆ ก็ยังสามารถแยกความแตกต่างได้อีก หลายลักษณะ ได้แก่ ภาษีประเภทต่าง ๆ อากร (les taxes fiscales) ค่าธรรมเนียมพิเศษ (les taxes parafiscales) ค่าบริการ (les redevances pour services rendus) ค่าประกันสังคมรูปแบบต่าง ๆ (Les prelevements sociaux)

ภาษีอากรประเภทต่าง ๆ¹²

รูปแบบของภาษีอาจเป็นแบบเหมาจ่าย คงที่ หรือก้าวหน้า ในกรณีของภาษีแบบเหมาจ่ายมักเป็นกรณีที่หน่วยงานจัดเก็บหักส่วนหนึ่งของรายได้จำนวนเท่ากันทุกคนไม่ว่าจะมีระดับฐานะใด เช่นภาษีจากการรับสัญญาณโทรทัศน์ ภาษีประเภทนี้ดูเหมือนจะเพิ่มระดับความไม่เสมอภาคอย่างต่อเนื่อง แต่สำหรับภาษีที่หักส่วนหนึ่งของรายได้ในอัตราคงที่ (le prelevement proportionnel) มักเป็นอัตราเดียว เช่น ภาษีเงินได้นิติบุคคล จากการศึกษาพบว่าภาษีรูปแบบนี้สามารถลดความเหลื่อมล้ำในสังคมได้โดยตรง แต่ยังไม่สามารถขจัดความเหลื่อมล้ำได้ทั้งหมด ในกรณีของภาษีอัตราก้าวหน้า ส่วนแบ่งของรายได้ที่เพิ่มสูงขึ้นจะถูกเก็บภาษีเพิ่มมากขึ้น ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การจัดเก็บวิธีนี้สามารถลดความเหลื่อมล้ำได้โดยอ้อม

โดยทั่วไปมีการจำแนกประเภทภาษีเป็น 2 กลุ่มดังนี้

2.1.1 ภาษีทางตรง (Les impôts directs) เป็นภาษีที่ผู้เสียภาษีชำระค่าภาษีแก่หน่วยงานจัดเก็บภาษีได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ภาษีการอาชีวะ ภาษีทรัพย์สินสมบัติ ภาษีเงินเดือน เป็นต้น

2.1.2 ภาษีทางอ้อม (Les impôts indirects) เป็นภาษีที่ผู้เสียภาษีชำระผ่านคนกลางผู้เป็นบุคคลที่มีอำนาจจัดเก็บภาษี (ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีที่เก็บจากการประกันชีวิต อากรแสตมป์ ภาษีทางอ้อมที่เก็บจากสุราและยาสูบ เป็นต้น

2.2 อากรประเภทต่าง ๆ

ระบบกฎหมายฝรั่งเศส อากร หมายถึงรายได้ที่บังคับจัดเก็บเพื่อเป็นค่าตอบแทนการที่ผู้ใช้บริการได้รับประโยชน์จากการใช้บริการสาธารณะของรัฐหรือองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หรือองค์กรมหาชน ไม่ว่าจะเป็นโดยตรงหรือโดยอ้อม และจำนวนค่าตอบแทน

¹² ปัจจุบันภาษีประเภทต่าง ๆ ของฝรั่งเศสได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม (TVA), ภาษีการประกันสังคม (contribution sociale generalisee), ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (IRPP), ภาษีเงินได้นิติบุคคล (IS) ภาษีน้ำมันเชื้อเพลิง (taxe interieure sur les produits petroliers TIPP) ภาษีทรัพย์สินสมบัติ (Impot de solidarite sur la fortune ISF) ภาษีเกี่ยวกับตราสารหุ้น (Impot sur les operations de Bourse) ภาษีเพื่อการชำระคืนหนี้ (Contribution pour le remboursement de la dette sociale CRDS) ภาษีสรรพสามิต (Droit d'accise) ภาษีเกี่ยวกับการให้เช่า (Droit de bail) ภาษีมรดก (Droits de succession) ภาษีเกี่ยวกับโสตทัศน (Redevance audiovisuelle) ภาษีท้องถิ่น (Les impôts locaux) ภาษีที่ดิน (La taxe fonciere) อากรกำจัดขยะ (Taxe d'enlèvement des ordures menageres) ภาษีที่พักอาศัย (Taxe d'habitation) ภาษีการอาชีวะ (Taxe professionnelle) ภาษีท้องถิ่นที่จัดเก็บจากเครื่องอุปกรณ์ (Taxe locale d'équipement) ภาษีการเช่า (Taxe locative) ภาษีที่จัดเก็บจากที่พักอาศัยที่ว่างลง (Taxe sur les logements vacants) ภาษีศุลกากรและท้องทะเลสำหรับเขต DOM

การใช้บริการก็ไม่จำเป็นต้องสัมพันธ์หรือสะท้อนจำนวนมูลค่าของการให้บริการ (Le cout de service)

ดังนั้น อากรจึงมีลักษณะที่แตกต่างจากภาษีตรงที่เป็นผลประโยชน์ตอบแทนแก่ผู้ให้บริการเป็นการเฉพาะเจาะจง (ภาษีมูลักษณะการเป็นรายได้ที่ไม่เฉพาะเจาะจง) เช่น อากรกำจัดขยะ (Taxe d'enlèvement des ordures menageres) อากรท้องถิ่นที่จัดเก็บจากเครื่องอุปกรณ์ (Taxe locale d'equipement) อากรที่จัดเก็บจากการแผ้วถางป่า (La taxe sur le defrichment des bois et forets)

อากรแตกต่างจากค่าธรรมเนียม (La redevance) ตรงที่ผู้ที่อยู่ในฐานะที่จะใช้บริการสาธารณะต้องชำระอากรแม้ว่าบุคคลนั้นจะไม่ต้องการใช้บริการสาธารณะนั้น เพียงแค่เขามีความสามารถที่จะใช้บริการก็เพียงพอแล้ว (แม้ไม่ได้ใช้บริการ) ขณะที่การชำระค่าธรรมเนียมจะต้องกระทำเฉพาะเมื่อผู้ให้บริการได้ใช้บริการสาธารณะนั้น

2.3 อากรพิเศษ (Taxes parafiscales)

ระบบอากรพิเศษประเภทนี้ได้รับการกำหนดขึ้นตามมาตรา 4 ของกฎหมาย (l'ordonnance organique) โดยสภาแห่งรัฐสามารถตราขึ้นในรูปแบบของการออกกฤษฎีกา (Decret) ในระบบกฎหมายฝรั่งเศส แต่อากรประเภทนี้ต้องได้รับการอนุมัติจัดเก็บทุกปี โดยกฎหมายงบประมาณรายจ่ายประจำปี โดยจำกัดให้เป็นการแก้ไขปรับปรุงอากรที่อยู่ในภาคผนวก E ของกฎหมายงบประมาณรายจ่ายประจำปี ที่มีการกำหนดรายละเอียดสำคัญของอากรได้แก่ อัตรา, ฐานอากร ตลอดจนจำนวนอากรที่จัดเก็บได้ในรอบปีที่ผ่านมาและที่จะจัดเก็บได้ในอนาคต

อย่างไรก็ตามอากรประเภทนี้มีลักษณะแตกต่างจากอากรประเภทอื่นหลายประการได้แก่ เป็นอากรที่จัดเก็บโดยหน่วยงานที่เป็นนิติบุคคลตามกฎหมายมหาชน (Une personne morale de droit public) หรือนิติบุคคลตามกฎหมายเอกชน (Une personne morale de droit prive) อากรพิเศษนี้ฝ่ายบริหารเป็นผู้มีอำนาจออกอนุบัญญัติกำหนดฐานและวิธีการจัดเก็บ ตลอดจนอัตรา โดยเป็นการจัดเก็บเพื่อประโยชน์ทางเศรษฐกิจและสังคม¹³ ทั้งนี้ฝ่ายนิติบัญญัติไม่มีขอบอำนาจกำหนดอากรพิเศษแต่อย่างใด อากรพิเศษประเภทนี้จึงแตกต่างจากการจัดเก็บภาษีเพื่อสิ่งแวดล้อม (Les redevances de pollution) ที่จัดเก็บเพื่อองค์กรทางปกครองของรัฐ (Les etablissements publics administratifs de l'Etat) อย่างไรก็ตามอากรพิเศษนี้ได้ถูกยกเลิกตั้งแต่ปี 2004 (La LOLF de 2004)

2.4 ค่าธรรมเนียมการใช้บริการสาธารณะ (Les redevances pour services rendus)

¹³ สภาแห่งรัฐ (Conseil d'Etat) ได้วินิจฉัยว่าอากรที่ไม่ได้เป็นแหล่งรายได้ที่เป็นตอบแทนโดยตรงไม่เข้าลักษณะการเป็นอากรพิเศษแต่เป็นภาษี (CE, 26 October 1990, Union federale des consommateurs, RJF, 1990, 12, concl. O.F.ouquet, p.823)

เป็นจำนวนเงินที่เรียกเก็บจากผู้ให้บริการเป็นค่าตอบแทนการให้บริการสาธารณะหรือเป็นค่าใช้จ่ายของหน่วยงานหรือเป็นค่าบำรุงรักษางานโยธาอันเป็นค่าตอบแทนโดยตรงจากการให้บริการ หรือการใช้วัสดุงานโยธา กฎหมายฉบับลงวันที่ 2 มกราคม 1959 มาตรา 5 กำหนดให้ค่าธรรมเนียมการให้บริการสาธารณะต้องได้รับการจัดตั้งหรือจัดเก็บโดยอาศัยการรับรองของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง และรัฐมนตรีที่เกี่ยวข้องภายใต้ขอบอำนาจของสภาแห่งรัฐที่จะออกหรือรัฐกฤษฎีกาการจัดเก็บรายได้ประเภทนี้จึงได้รับการจัดให้อยู่ในขอบอำนาจของฝ่ายบริหาร

อย่างไรก็ตามจำนวนค่าตอบแทนของค่าธรรมเนียมการให้บริการเป็นไปตามหลักสมมูลทางการคลัง (Principe de l'équivalence financière) กล่าวคือจำนวนค่าตอบแทนที่เรียกเก็บ (La somme réclamée) ต้องสมมูลกับการให้บริการ (le service rendu) หลักการดังกล่าวทำให้เห็นความแตกต่างของการคิดจำนวนอากร ดังนั้นศาลผู้มีอำนาจตัดสินคดีต้องควบคุมให้เป็นไปตามหลักการดังกล่าวอย่างเคร่งครัด เพราะจำนวนค่าธรรมเนียมที่เรียกเก็บต้องสัมพันธ์กับอัตราค่าธรรมเนียมและมูลค่าที่แท้จริงของการให้บริการ (le coût réel des services) ที่ใช้ด้วย

2.5 เงินสวัสดิการสังคม

ในกรณีนายจ้างและลูกจ้างของสถานประกอบการได้รับการกำหนดให้ต้องชำระค่าประกันสังคม (les cotisations sociales) เพื่อเป็นหลักประกันการทำงานตามระบบสวัสดิการสังคม เป็นการเรียกเก็บจากเงินได้ประเภทที่ได้รับจากการประกอบอาชีพ (les revenus professionnels) นอกจากนั้นยังมีเงินสวัสดิการอีกประเภทหนึ่ง (la contribution sociale generalisée "CSG") เรียกเก็บจากเงินได้ทุกประเภท (l'imposition de toutes natures) เงินสวัสดิการประเภทหลังนี้ (มีลักษณะคล้ายคลึงกับอากร) เป็นผลมาจากคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญ (le Conseil constitutionnel) เลขที่ 90-285, DC ลงวันที่ 28 ธันวาคม 1990, Rec., 95

อย่างไรก็ตามการจำแนกความแตกต่างระหว่าง ภาษีอากร อากร ค่าธรรมเนียม และเงินสวัสดิการสังคมในระบบกฎหมายฝรั่งเศสมีความสำคัญเป็นอย่างยิ่ง เนื่องจากรายได้แต่ละประเภท นอกจากจะมีความหมายแตกต่างกันแล้วยังคงเป็นผลทางกฎหมายที่แตกต่างกันด้วย กล่าวคือ ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นจะอยู่ในขอบเขตอำนาจของศาลยุติธรรม (le juge judiciaire) หรือศาลปกครอง (le juge administratif) ก็จะขึ้นอยู่กับประเภทของรายได้ รวมทั้งหลักที่ใช้ในการวินิจฉัยของศาลก็แตกต่างกันตามประเภทของรายได้ด้วย (หลักทางแพ่งสำหรับศาลยุติธรรม และหลักทางมหาชนสำหรับศาลปกครอง)

อย่างไรก็ตามในระบบกฎหมายไทยยังไม่ได้ให้ความสำคัญกับการจำแนกความแตกต่างระหว่างรายได้ประเภทภาษีอากร อากร ค่าธรรมเนียม และเงินสวัสดิการสังคม

โดยเฉพาะอย่างยิ่งรายได้ประเภทต่าง ๆ เหล่านี้ไม่ได้มีผลทางกฎหมายที่แตกต่างกันเหมือนในระบบกฎหมายฝรั่งเศส เนื่องจากข้อพิพาทที่เกิดขึ้นต่างก็อยู่ในขอบอำนาจการพิจารณาพิพากษาของศาลฎีกาอากร แต่มีข้อสังเกตที่สำคัญในส่วนที่เกี่ยวกับหลักการที่ใช้ในการพิจารณาคดีต้องนำหลักทางมหาชนมาใช้ในการพิจารณาพิพากษา อันเป็นผลมาจากคำพิพากษาของศาลฎีกาแผนกอากรที่รับรองไว้ว่ากฎหมายอากรเป็นกฎหมายมหาชน แม้ว่าศาลที่มีขอบอำนาจในการพิจารณาพิพากษาคดีจะไม่ใช่ศาลปกครองแต่เป็นศาลฎีกาอากรที่อยู่ภายใต้การควบคุมของศาลยุติธรรมก็ตาม

ผู้วิจัยมีความเห็นว่า หากฝ่ายบริหารมีความประสงค์ที่จะจัดหารายได้เข้ารัฐให้มีความหลากหลาย สมควรอย่างยิ่งที่จะจำแนกความแตกต่างของรายได้แต่ละประเภทเพื่อวางหลักเกณฑ์ให้เกิดความชัดเจนในการวินิจฉัยและเป็นการควบคุมไม่ให้มีการตีความหรือใช้ดุลยพินิจเกินสมควรจนอาจกลายเป็นการสร้างกฎหมายใหม่ หากเป็นเช่นนั้นย่อมไม่สอดคล้องกับหลักนิติรัฐ

แนวความคิดพื้นฐานทั่วไปเกี่ยวกับการจำแนกประเภทฐานภาษี¹⁴

ภาษีตามนัยกฎหมายเป็นการกำหนดส่วนแบ่งสาธารณะมีลักษณะบังคับจัดเก็บ นำไปใช้เพื่อการสาธารณะ(ไม่เป็นผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี) และถาวร ขณะที่ความหมายของภาษีตามนัยเศรษฐศาสตร์เป็นการไหลเวียนความมั่งคั่ง จึงเป็นเรื่องของความสมัครใจ การแลกเปลี่ยน(สิ่งที่ได้กับสิ่งที่รับมีความสัมพันธ์กันหรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือค่าภาษีที่ได้รับเป็นผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรง)

สืบเนื่องจากการศึกษาวิชาภาษีอากรมีจุดเริ่มต้นจากการศึกษาวิชาเศรษฐศาสตร์ เมื่อการปกครองในทุกรัฐต้องอยู่ภายใต้หลักนิติรัฐ ยังผลให้ต้องนำแนวความคิดเกี่ยวกับภาษีในเชิงเศรษฐศาสตร์และกฎหมายมาประกอบการพิจารณากำหนดฐานภาษี

แนวความคิดเกี่ยวกับภาษีในเชิงเศรษฐศาสตร์เป็นเรื่องการไหลเวียนของความมั่งคั่งจากภาคเอกชนสู่รัฐโดยมีงบประมาณแผ่นดินเป็นจุดศูนย์กลาง นักการคลังพบว่าการศึกษาการไหลเวียนของความมั่งคั่งสามารถนำมาใช้ในการกำหนดการจัดเก็บภาษีได้ 3 จุดดังนี้

¹⁴ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล .คำอธิบายภาษีท้องถิ่น (สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2550) หน้า 22-30

1. จุดแรก เป็นการจับเก็บ ณ แหล่งที่มาของความมั่งคั่งเป็นการจับเก็บภาษีเงินได้
2. จุดที่สอง เป็นการจับเก็บส่วนเกินของรายได้หรือการจับเก็บภาษีที่ตัวทรัพย์สินเป็นการจับเก็บภาษีทรัพย์สินที่อยู่ในความครอบครองของผู้เสียภาษี
3. จุดที่สาม เป็นการจับเก็บภาษี ณ จุดของการไหลออกของความมั่งคั่งเป็นการจับเก็บภาษีการบริโภค

อย่างไรก็ตามเมื่อประเทศไทยปกครองโดยกฎหมายยังผลให้งบประมาณแผ่นดินได้รับการกำหนดโดยบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญให้ตราเป็นพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปี พ.ศ....รวมถึงการจับเก็บภาษีต้องตราเป็นพระราชบัญญัติ

หากวิเคราะห์แนวความคิดเกี่ยวกับภาษีอากรในมุมมองของนักเศรษฐศาสตร์และนักกฎหมายจะพบว่ามีความแตกต่างกันในข้อความคิดบางประการกล่าวคือ

นักเศรษฐศาสตร์ศึกษาภาษีอากรในฐานะเป็นรายได้ที่เกิดจากการไหลเวียนของความมั่งคั่ง ทำให้สามารถกำหนดจุดในการจับเก็บภาษีได้แตกต่างกัน 3 จุด นักกฎหมายศึกษาภาษีในฐานะเป็นส่วนแบ่งภาระสาธารณะจึงกำหนดบทบัญญัติกฎหมายรองรับการจัดเก็บทั้ง 3 จุดนั้น

นอกจากนั้นแนวความคิดทางเศรษฐศาสตร์และกฎหมายเกี่ยวกับการให้ความหมายเรื่องความซ้ำซ้อนของฐานภาษีแตกต่างกันกล่าวคือ เศรษฐศาสตร์เห็นว่าภาษีเป็นการไหลเวียนของความมั่งคั่ง ดังนั้นไม่ว่าแบ่งการจัดเก็บเป็นกี่จุดต่างมีความซ้ำซ้อนกันเพราะต่างมาจากแหล่งเดียวกัน เท่ากับว่าเศรษฐศาสตร์เห็นว่าความซ้ำซ้อนของภาษีนั้นเกิดขึ้นแต่ต้น

แต่นักกฎหมายเห็นว่าการจัดเก็บภาษีเป็นการกำหนดส่วนแบ่งสาธารณะ การซ้ำซ้อนของภาษีในเชิงกฎหมายกำหนดว่า ภาษีในฐานเดียวกันต้องไม่จัดเก็บมากกว่าหนึ่งครั้งและแต่ละฐานภาษีมีความหมายแตกต่างกัน นักกฎหมายจึงตีความภาษีแตกต่างกันตามประเภทของฐานภาษี

สำหรับการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจากสิ่งที่ครอบครอง เป็นการเก็บรายได้หรือทรัพย์สินสมบัติที่สะสมไว้ในรูปแบบของทรัพย์สิน รวมถึงประโยชน์ที่เกิดจากทรัพย์สินนั้นด้วย กล่าวคือการเก็บจากทรัพย์สินที่ครอบครอง ความสำคัญจะอยู่ที่ตัวทรัพย์สิน เป็นการเก็บจากทรัพย์สินสมบัติที่บุคคลสะสมไว้ในรูปของทรัพย์สิน เช่น มีเงินอยู่ห้าล้านบาท นำไปซื้อบ้าน เงินกับบ้านไม่มีความแตกต่างกันเพราะเรามองที่ตัวทรัพย์สิน ภาษีทรัพย์สินจะเก็บจากการสะสมตัวทรัพย์สินนั่นเอง อย่างไรก็ตามผลประโยชน์นอกเงยก็ทำให้เห็นถึงมูลค่าของทรัพย์สินได้ เช่น นำบ้านออกให้เช่า การเก็บค่าเช่าเป็นภาษีเงินได้ แต่ขณะเดียวกันค่าเช่าบ้านก็สะท้อนให้เห็นถึงมูลค่าของทรัพย์สิน

ดังนั้นการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินและการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินมีความแตกต่างกัน กล่าวคือการเก็บจากทรัพย์สินที่ครอบครองสามารถทำได้โดยตรงและโดยอ้อม

การจัดเก็บจากมูลค่าทรัพย์สิน ได้แก่การเก็บจากตัวทรัพย์สินหรือผลประโยชน์นอกงบ กล่าวคือ ผลประโยชน์นอกงบเป็นตัวสะท้อนให้เห็นถึงมูลค่าของทรัพย์สิน ดังนั้นการเก็บจากทางตรงนี้ก็คือการเก็บภาษีทรัพย์สิน

การจัดเก็บผ่านทางเงินได้ เช่น นำบ้านออกให้เช่า การเก็บจากค่าเช่าไม่ใช่ภาษีทรัพย์สิน ค่าเช่าเป็นผลประโยชน์นอกงบจึงเป็นสาระสำคัญและนำมาคิดเป็นฐานในการคำนวณภาษีเงินได้

อนึ่งการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินเป็นการจัดเก็บจากส่วนเกินของรายได้และเป็นการจัดเก็บที่ต้องไม่ทำลายตัวทรัพย์สิน คือเก็บจากมูลค่าเฉลี่ยของทรัพย์สินนั้นเพื่อรักษาทรัพย์สินไว้ให้คงอยู่ เมื่อตามธรรมชาติทรัพย์สินต้องมีเสื่อม(อาจมีของบางอย่างเป็นข้อยกเว้น เช่น ที่ดินแม้โดยธรรมชาติต้องมีความเสื่อม แต่มีการให้คุณค่าสูง) ยังผลให้จำนวนภาษีทรัพย์สินควรจะลดลงในปีถัดไป จำนวนภาษีจึงไม่อาจเท่ากันทุกปี

ในประเด็นดังกล่าวมีผู้ตั้งข้อสังเกตว่า หากความเสื่อมของทรัพย์สินยังคงอยู่ตามธรรมชาติยังผลให้มูลค่าของทรัพย์สินย่อมต้องลดลงในปีต่อไป แต่จะเป็นไปได้หรือไม่หากทรัพย์สินได้รับการบำรุงรักษาจะไม่ทำให้มีการเสื่อมค่าดังนั้นสมควรกำหนดไม่ให้คิดค่าเสื่อมราคา เช่น กรณีบ้านที่ทำการซ่อมแซมปรับปรุงใหม่ ผู้วิจัยมีความเห็นว่าการกำหนดให้ทรัพย์สินไม่เสื่อมราคาอาจเป็นการผิดหลักบัญชีได้ แต่มองในอีกแง่มุมหนึ่ง แม้ไม่มีการเสื่อมราคาเพราะมีการบำรุงรักษา แต่ก็เท่ากับทำให้ยังคงมีทรัพย์สินที่สามารถเก็บภาษีทรัพย์สินได้ (แนวคิดเกี่ยวกับการห้ามหักค่าเสื่อมราคา มองว่า หากให้มีการหักค่าเสื่อมราคาทุกปีในที่สุดก็จะไม่มีภาษีให้เสีย แนวคิดนี้จึงให้หักค่าบำรุงรักษาแทน โดยเห็นว่ายิ่งบำรุงรักษามากเท่าใดทรัพย์สินก็จะอยู่ในสภาพดีที่จะทำให้สามารถเก็บภาษีได้มากขึ้น)

นอกจากนั้นผู้วิจัยมีความเห็นว่าโดยแท้จริงแล้วค่าเสื่อมราคานั้นเป็นสิ่งที่ชี้ให้เห็นถึงลักษณะแท้จริงของภาษีทรัพย์สินที่ให้ความสำคัญกับตัวทรัพย์สินและการให้หักค่าเสื่อมราคาก็เพื่อให้ผู้เป็นเจ้าของเสียค่าภาษีลดลงอันเป็นไปตามธรรมชาติของทรัพย์สินเมื่อมีความเสื่อมสภาพมูลค่าย่อมลดลงซึ่งหมายถึงจำนวนภาษีก็ต้องลดลงไปด้วยยังผลให้ผู้เป็นเจ้าของย่อมมีเงินเหลือพอจะสร้างหรือทำนุบำรุงของเดิมหรือสร้างของใหม่ โดยรัฐก็จะมีทรัพย์สินให้เก็บเพิ่มขึ้นหรือสามารถเก็บภาษีทรัพย์สินจากทรัพย์สินนั้นได้ต่อไปอีก

เมื่อภาษีทรัพย์สิน กับ การเก็บภาษีจากทรัพย์สินแตกต่างกันเพราะการเก็บภาษีทรัพย์สินมุ่งที่ตัวทรัพย์สินเป็นสำคัญ แต่เก็บภาษีจากทรัพย์สิน นอกจากจะเก็บจากตัวทรัพย์สินแล้วยังเก็บจากผลประโยชน์นอกงบด้วยซึ่งอาจมีฐานภาษีเงินได้แฝงอยู่ ทรัพย์สินประเภทเดียวกันอาจมีความเกี่ยวเนื่องกับหลายภาษี เช่นภาษีทรัพย์สิน ภาษีการบริโภค ตัวอย่าง น้ำอัดลมจำนวน 1 ขวดสามารถเก็บภาษีการบริโภค เพราะไม่ได้มุ่งที่ตัวทรัพย์สินแต่มุ่งจากการใช้จ่ายเพื่อการบริโภค เมื่อเกิด

การซื้อขายใช้ง่ายก็จะเก็บภาษีบริโภค จึงเป็นกรณีที่ไม่ได้ให้ความสำคัญกับตัวทรัพย์สิน แต่เป็นการลงทุน (เปลี่ยนจากมูลค่าทรัพย์สินเป็นการลงทุน) ก็จะเข้าสู่ฐานภาษีบริโภค เป็นการจัดเก็บ ณ จุดของการไหลออกของความมั่งคั่งเช่น โอนแบบให้เปล่า(ภาษีมรดก) หรือ การโอนแบบมีค่าตอบแทน (ต้องมีการลงทุนอย่างหนึ่ง) ต้องเอาประโยชน์ออก

สรุปได้ว่า ภาษีทรัพย์สินตามความหมายอย่างแคบ เป็นการเก็บที่ตัวทรัพย์สินเท่านั้น เมื่อทรัพย์สินนั้นผลิตรายได้เพิ่มพูนขึ้นมาจะเป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้

ส่วนภาษีทรัพย์สินตามความหมายอย่างกว้าง คือส่วนเกินของรายได้เป็นการเก็บจากทรัพย์สินโดยตรง โดยการมูลค่าของทรัพย์สินจากราคาหรือผลประโยชน์งอกเงย ซึ่งผลประโยชน์งอกเงยจะนำมาเป็นหลักในการประเมินทรัพย์สิน ไม่ใช่ฐานในการเก็บภาษีทรัพย์สิน

อย่างไรก็ตามเนื้อหาของสาระของกฎหมายภาษีอากรยังประกอบด้วยหลักการทั่วไปที่นำมาใช้ในการพิจารณาเพื่อกำหนดบทบัญญัติกฎหมาย ซึ่งส่วนใหญ่เป็นหลักสำคัญในทางเศรษฐศาสตร์ ได้แก่ หลักการทำได้ หลักการบริหารภาษี และหลักภาระภาษี¹⁵ ได้แก่

1. หลักการทำได้ ประกอบด้วยสาระสำคัญ 3 ประการ คือ

1.1 การทำได้ดี (Productivite) ได้แก่ การมีจำนวนรายได้สุทธิ มากพอที่สามารถนำไปใช้จ่ายในการสาธารณะ ทั้งนี้ย่อมขึ้นอยู่กับประเภทของภาษีและปัจจัยอื่นๆประกอบกัน

1.2 ความมั่นคง (Stabilite) จำนวนรายได้ประเภทภาษีต้องไม่ผันแปรไปตามลำดับการขึ้นลงหรือความเปลี่ยนแปลงของสถานการณ์ทางเศรษฐกิจ กรณีดังกล่าวนี้มักปรากฏว่าภาษีทางอ้อม เป็นภาษีที่ผันแปรตามสถานะเศรษฐกิจ ในขณะที่ภาษีทางตรงมีความมั่นคงกว่า

1.3 ความยืดหยุ่น (Elasticite) หมายถึง การเพิ่มหรือลดอัตราภาษีต้องไม่กระทบกับจำนวนภาษี เช่น หากเพิ่มอัตราภาษีน้ำมันเบนซินจาก 10% เป็น 20% และเป็นสาเหตุให้ผู้บริโภคลดปริมาณการใช้ยาน้ำมันลงจนรัฐขาดรายได้ ดังนี้ เท่ากับว่าภาษีประเภทดังกล่าวขาดความยืดหยุ่น เพราะทำให้จำนวนรายได้จากภาษีประเภทนั้นลดลง

2. หลักการบริหารภาษีอากรที่ดี

Adam SMITH ได้กล่าวไว้ในหนังสือ เรื่อง The Wealth of Nations (เป็นหลักที่ยอมรับกันในทุกประเทศเมื่อปลายศตวรรษที่ 18) สรุปเป็นหลักการ 4 ประการ¹⁶ และเป็นที่ยอมรับ

¹⁵ Duverger (M.), op.cit pp.131-132 อ้างถึงใน สุกัลยชัย พินิจภูวนล คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, (สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547)

จนถึงปัจจุบัน ได้แก่ หลักความเป็นธรรม (Equility) หลักความแน่นอน (Certainly) หลักความสะดวก (Convenience) และ หลักการประหยัด (Economy)

2.1 หลักความเป็นธรรม (Equility)

การจัดเก็บภาษีอย่างยุติธรรมต้องสัมพันธ์กับสิ่งที่แสดงความสามารถของผู้เสียภาษี รวมทั้งหลักเกณฑ์ในการวัดความสามารถและหลักการในการแบ่งสรรภาระสาธารณะต้องเป็นหลักเกณฑ์ที่บังคับกับทุกคน ทั้งนี้การยกเว้นภาษีหรือการเพิ่มอัตราภาษีผู้บัญญัติกฎหมายพึงกระทำด้วยความระมัดระวังโดยคำนึงถึงจำนวนภาษีขั้นต่ำที่ประชาชนทุกคนควรแบกรับเสมอหน้ากัน และโดยส่วนใหญ่ความสามารถ ความกินดีอยู่ดีทางเศรษฐกิจ หรือเศรษฐกิจ หรือเศรษฐกิจที่เอื้อประโยชน์แก่คนทั่วไป (Economic well-being) อาจวัดได้จากรายได้ (Income) ความมั่งมี (Wealth) หรือการใช้จ่าย (Expenditure) การพิจารณาหลักความยุติธรรมต้องควบคู่กับหลักความเสมอภาคด้วย¹⁷

นักเศรษฐศาสตร์แบ่งหลักความเป็นธรรมโดยพิจารณาจากการจัดเก็บภาษี¹⁸ ออกเป็น 2 ลักษณะ ดังนี้

2.1.1 หลักความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์ (Principle of absolute equity) ได้แก่ การวัดความเป็นธรรมในการเสียภาษีของประชาชนในรูปตัวเงิน กล่าวคือ ผู้เสียภาษีควรต้องเสียภาษีเป็นเงินจำนวนเท่ากัน เพราะภาระค่าใช้จ่ายของรัฐควรต้องกระจายแก่ผู้เสียภาษีทุกคนเป็นจำนวนเท่าเทียมกัน

2.1.2 หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Modified equity principle) ได้แก่ การแบ่งความยุติธรรมในการจัดเก็บภาษีออกเป็น 2 หลัก คือ

หลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (The benefit principle) คือ ผู้ได้รับประโยชน์จากการบริการใดของรัฐมาก ก็จะต้องเสียภาษีมาก ผู้ได้รับประโยชน์น้อย ก็ควรเสียภาษีน้อย และหากไม่ได้รับประโยชน์จากการบริการนั้นเลย ก็ไม่ควรเสียภาษีเพื่อการนั้น

¹⁶ ปิวย อึ้งภากรณ์, “คำบรรยายวิชาการคลังมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ปี 2498,” (กรุงเทพฯ : บริษัทประมวลมิตร) หน้า 232-246, Smith (A.), “Recherches sur la nature et les cause de la Richesse des nations,” GALIMARD, 1796 et ESCLASSAN (M.C.)..., “Finances Publiques” LGDJ, 1993, pp. 543-544

¹⁷ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล “หลักความเสมอภาคทางภาษีอากร” บทที่ 4 หลักการพื้นฐานกฎหมายภาษีอากร คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร (สำนักพิมพ์วิญญูชน) หน้า 98-112

¹⁸ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, “การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย,” (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์) หน้า 225-233

หลักความสามารถในการเสียภาษี (The ability to pay principle) คือ การวัดความเสมอภาคในการเสียภาษีโดยใช้การเสียสละความพึงพอใจ (sacrifice of utility) ของผู้เสียภาษีเป็นเครื่องวัด

2.2 หลักความแน่นอน (Certainly)

ภาษีที่จัดเก็บต้องมีความชัดเจนและแน่นอน บนพื้นฐานของเหตุผล ไม่ว่าจะเป็นพื้นฐานภาษี เทคนิคการประเมินภาษี และวิธีการจัดเก็บภาษี ผู้เสียภาษีสามารถคำนวณภาษีที่ตนต้องชำระได้ รวมทั้งมีการกำหนดวัน เวลา สถานที่ที่แน่นอน การจัดเก็บภาษีที่ไม่เคารพหรือสอดคล้องกับหลักความแน่นอนย่อมนำมาซึ่งความเดือดร้อนของประชาชน เช่น การจัดเก็บภาษีของเจ้าภาษีนายอากรที่ขาดหลักเกณฑ์แน่นอน เป็นต้น

2.3 หลักความสะดวก (Convenience)

ภาษีทุกประเภทควรต้องเรียกเก็บตรงตามเวลา วิธีการชำระภาษีก็ต้องทำให้ผู้เสียภาษีได้รับความสะดวกมากที่สุด ซึ่งอาจรวมถึงช่วงเวลาที่ผู้เสียภาษีมีความสะดวกที่จะชำระภาษีได้แก่ ช่วงเวลาที่มีรายได้เข้ามา (เช่น ในประเทศเกษตรกรรม ประชาชนที่เป็นชาวนาสามารถมีรายได้มาชำระภาษีได้ก็ต่อเมื่อถึงฤดูหน้าข้าว เพราะสามารถนำข้าวออกขายเป็นรายได้) ส่วนสถานที่จัดเก็บภาษีก็ต้องสะดวกในการเดินทางมาติดต่อหรือมีการขนส่งที่เข้าถึงได้ของผู้เสียภาษี

2.4 หลักการประหยัด (Economy)

ภาษีทุกประเภทที่จัดเก็บเพื่อนำรายได้เข้าสู่คลังควรมีจำนวนที่ใกล้เคียงกับจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีได้ชำระให้แก่รัฐ จะต้องมีมาตรการควบคุมการใช้จ่ายเกี่ยวกับการจัดเก็บเพื่อก่อให้เกิดประโยชน์ต่อระบบภาษีให้มากที่สุด แม้อัตราค่าลงเจ้าหน้าที่จัดเก็บภาษีจะมีจำนวนน้อย แต่ต้องมีระบบการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพ

เนื่องจากเป็นแนวความคิดของนักกฎหมาย ภาษีเป็นการกำหนดส่วนแบ่งภาระสาธารณะที่แต่ละส่วนแบ่งจะมีความแตกต่างกัน ภาษีจึงเป็นส่วนแบ่งภาระสาธารณะที่ทุกคนต้องรับผิดชอบร่วมกัน เมื่อมีรายได้ก็ต้องมีรายจ่าย การกำหนดจำนวนส่วนแบ่งภาระสาธารณะนั้นนักกฎหมายจำเป็นต้องมีความรู้พื้นฐานในเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างกฎหมายการคลังกับภาษีอากรด้วย

ศาสตราจารย์ ดร.ป๋วย อึ้งภากรณ์ ได้ให้คำจำกัดความของ “การคลัง” ว่าเป็นเรื่องการเงินของส่วนกลางของชาติ รวมถึงท้องถิ่นด้วย¹⁹ การเงินของส่วนกลางของชาติอยู่ในการเป็น

¹⁹ ป๋วย อึ้งภากรณ์. การคลัง. (กรุงเทพมหานคร: บริษัทประมวลมิตร จำกัด) หน้า 1.

งบประมาณแผ่นดิน ซึ่งมาจากแนวคิดของการไหลเวียนมั่งคั่งจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐ และภาครัฐสู่เอกชน จุดที่ทั้งสองภาคมาเจอกันจึงเกิดเป็นงบประมาณแผ่นดิน นักเศรษฐศาสตร์นั้นพบว่า เหตุที่เกิดความมั่งคั่งนั้นมาจากงบประมาณแผ่นดิน ภาษีจึงเป็นส่วนหนึ่งของงบประมาณแผ่นดิน

งบประมาณแผ่นดินมีองค์ประกอบ 3 ประการได้แก่

1. รายจ่ายสาธารณะ ในเชิงเศรษฐศาสตร์เป็นรายจ่ายสาธารณะเนื่องจากเป็นภาระค่าใช้จ่ายของ แผ่นดิน โดยรัฐจะกระทำได้อย่าได้บทบัญญัติแห่งกฎหมาย จึงต้องตราเป็นพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่าย ประจำปี พ.ศ.

2. รายได้สาธารณะ เมื่อมีรายจ่ายสาธารณะต้องมีรายได้สาธารณะมาครอบคลุมรายจ่ายสาธารณะ สามารถจำแนกรายได้สาธารณะ ออกเป็น 2 ประเภท

2.1 รายได้สาธารณะประเภทภาษีอากร มีลักษณะบังคับจัดเก็บ นำไปใช้เพื่อการสาธารณะ และถาวร

2.2 รายได้สาธารณะที่ใช่ภาษี มีลักษณะสมัครใจ เป็นผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรง

3. การก่อหนี้สาธารณะ เป็นรายรับที่มีลักษณะสมัครใจ (แลกเปลี่ยน) เป็นผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงแก่ผู้ให้กู้ แต่มีเงื่อนไขต้องชำระดอกเบี้ยและخذใช้คืนเงินกู้

การจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของบุคคลตามบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญและกฎหมาย

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย ฉบับปัจจุบัน มาตรา 41 บัญญัติว่า “สิทธิของบุคคลในทรัพย์สินย่อมได้รับความคุ้มครอง ขอบเขตแห่งสิทธิและการจำกัดสิทธิเช่นนี้ย่อมเป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ...”

เนื่องจากภาษีเป็นรายได้ของรัฐแต่เป็นรายจ่ายของประชาชน เมื่อประชาชนแต่ละคนทำมาหาเลี้ยงชีพต่างมีรายได้จากการทำงาน ย่อมมีสิทธิที่จะใช้จ่ายตามกำลังความสามารถ แต่การที่รัฐกำหนดให้ต้องแบ่งส่วนหนึ่งของรายได้ที่ได้รับมอบแก่รัฐ การกำหนดในลักษณะดังกล่าวย่อมเป็นการจำกัดสิทธิในการใช้ทรัพย์สินของประชาชน รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยได้บัญญัติคุ้มครองสิทธิในการใช้ทรัพย์สินไว้ หากรัฐต้องการจัดเก็บส่วนหนึ่งของรายได้ ทรัพย์สิน การบริโภคจากประชาชนจะกระทำได้โดยการตรากฎหมายภายใต้หลักนิติรัฐ

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย มาตรา 29 บัญญัติว่า “การจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้ จะกระทำมิได้ เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่ง

กฎหมายเฉพาะเพื่อการที่รัฐธรรมนูญนี้กำหนดไว้และเท่าที่จำเป็นเท่านั้น และจะกระทบกระเทือนสาระสำคัญแห่งสิทธิและเสรีภาพนั้นมิได้

กฎหมายตามวรรคหนึ่งต้องมีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไปและไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดกรณีหนึ่งหรือแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเจาะจง ทั้งต้องระบุบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญที่ให้อำนาจในการตรากฎหมายนั้นด้วย....”

มาตรา 142 บัญญัติว่า “ภายใต้บังคับมาตรา 139 ร่างพระราชบัญญัติจะเสนอได้ก็แต่โดย

(1) คณะรัฐมนตรี

(2) สมาชิกสภาผู้แทนราษฎรจำนวนไม่น้อยกว่ายี่สิบคน

(3) ศาลหรือองค์การอิสระตามรัฐธรรมนูญ เฉพาะกฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดองค์กรและกฎหมายที่ประธานศาลและประธานองค์กรนั้นเป็นผู้รักษาการ หรือ

(4) ผู้มีสิทธิเลือกตั้งจำนวนไม่น้อยกว่าหนึ่งหมื่นคนเข้าชื่อเสนอกฎหมายตามมาตรา

163

ในกรณีที่ร่างพระราชบัญญัติซึ่งมีผู้เสนอตาม (2) (3) หรือ (4) เป็นร่างพระราชบัญญัติเกี่ยวกับการเงินจะเสนอได้ก็ต่อเมื่อมีคำรับรองของนายกรัฐมนตรี.....”

มาตรา 143 บัญญัติว่า “ร่างพระราชบัญญัติเกี่ยวกับการเงิน หมายความว่าร่างพระราชบัญญัติว่าด้วยเรื่องใดเรื่องหนึ่งต่อไปนี้

(1) การตั้งขึ้น ยกเลิก ลด เปลี่ยนแปลง แก้ไข ผ่อน หรือวางระเบียบการบังคับอันเกี่ยวกับภาษีหรืออากร

(2) การจัดสรร รับ รักษา หรือจ่ายเงินแผ่นดิน หรือการโอนงบประมาณรายจ่ายของแผ่นดิน

(3) การกู้เงิน การค้ำประกัน หรือการใช้เงินกู้

(4) เงินตรา

ในกรณีที่เป็นที่สงสัยว่าร่างพระราชบัญญัติหรือร่างพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญใดเป็นร่างพระราชบัญญัติเกี่ยวกับการเงินที่จะต้องมีการรับรองของนายกรัฐมนตรีหรือไม่ ให้เป็นอำนาจของสภาผู้แทนราษฎรทุกคณะ เป็นผู้วินิจฉัย ให้ประธานสภาผู้แทนราษฎรจัดให้มีการประชุมร่วมกันเพื่อพิจารณากรณีตามวรรคสี่ภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่มติกรณีดังกล่าว

มติของที่ประชุมร่วมกันตามวรรคสี่ให้ใช้เสียงข้างมากเป็นประมาณถ้าคะแนนเสียงเท่ากันให้ประธานสภาผู้แทนราษฎรออกเสียงเพิ่มขึ้นอีกเสียงหนึ่งเป็นเสียงชี้ขาด”

มาตรา 73 บัญญัติว่า “บุคคลมีหน้าที่รับราชการทหาร ช่วยเหลือในการป้องกันและบรรเทาภัยพิบัติสาธารณะ เสียภาษีอากร ช่วยเหลือราชการ รับการศึกษาอบรม พักผ่อนและ

สืบสานศิลปวัฒนธรรมของชาติละภูมิปัญญาท้องถิ่น และอนุรักษ์ทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม ทั้งนี้ ตามที่กฎหมายบัญญัติ”

เมื่อวิเคราะห์เจตนารมณ์แห่งบทบัญญัติรัฐธรรมนูญมาตรา 29 มาตรา 142 และมาตรา 172 สามารถตีความได้ว่ามุ่งประสงค์ให้การจัดตั้งยกเลิก ลด เปลี่ยนแปลง แก้ไข ผ่อน หรือวางระเบียบ การบังคับอันเกี่ยวกับภาษีหรืออากรเกี่ยวกับการกำหนดฐานภาษี อัตราภาษี และการจัดเก็บภาษีต้องเสนอในลักษณะของร่างพระราชบัญญัติต้องผ่านกระบวนการอนุมัติของสภานิติบัญญัติ

ดังนั้นฝ่ายบริหารพึงกระทำได้เพียงกำหนดวิธีการสำหรับภาษีแต่ละประเภท แต่ไม่สามารถกำหนดบทบัญญัติกฎหมาย เว้นแต่เป็นกรณีที่รัฐธรรมนูญกำหนดให้อำนาจกระทำได้โดยอาศัยอำนาจแห่งบทบัญญัติกฎหมายเฉพาะ เช่น กรณีการตราพระราชกำหนดกระทำได้เฉพาะเมื่อคณะรัฐมนตรีเห็นว่าเป็นกรณีฉุกเฉินที่มีความจำเป็นรีบด่วนอันมิอาจจะหลีกเลี่ยงได้

ในส่วนของแนวความคิดที่ว่า“บุคคลมีหน้าที่เสียภาษีอากร” เป็นผลมาจากพัฒนาการทางความคิดเกี่ยวกับความหมายของภาษีในฐานะที่เป็นรายได้ประเภทหนึ่ง มีพัฒนาการ 3 ยุค²⁰ ได้แก่ในยุโรปยุคโบราณที่เห็นว่าภาษีเป็นส่วยอากร (บังคับจัดเก็บ) สืบเนื่องจากการหารายได้ในยุคแรกเป็นการหารายได้โดยวิธีการกวาดต้อนทรัพย์สินจากภายนอกประเทศเพื่อสร้างอาณาจักร ต่อมาจึงเรียกเก็บบรรณาการ และการเกณฑ์แรงงานตามลำดับ และในที่สุดก็แปรรูปมาเป็นการจัดเก็บเป็นตัวแทนอันเป็นต้นกำเนิดของภาษีปัจจุบัน

ยุคต่อมาช่วงระหว่างศตวรรษที่ 16-19 ภาษีได้รับการพิจารณาเป็นค่าตอบแทนมีลักษณะเป็นรายได้ที่เกิดจากความสมัครใจ ผู้จ่ายจะได้รับความคุ้มครอง หรืออาจเป็นการจ่ายไปเพื่อรับสิ่งตอบแทน เพราะเชื่อว่ารัฐเป็นผู้ให้ความปลอดภัย จนในช่วงปลายศตวรรษที่ 19 เห็นว่าภาษีมีลักษณะบังคับและเป็นรายได้ที่ปราศจากเงื่อนไขเนื่องจากเป็นภาระสาธารณะที่กำหนดขึ้นโดยพิจารณาตามหลักความสามารถในการเสียภาษีของประชาชนและเป็นหน้าที่ที่ทุกคนต้องร่วมกันรับภาระ เพราะต่างเป็นผู้ได้รับผลประโยชน์จากการให้บริการของรัฐจึงต้องแบ่งสรรภาระค่าบริการระหว่างกันตามสัดส่วนของความสามารถในการจ่ายของแต่ละบุคคลไม่ใช่ตามส่วนของผลประโยชน์ที่ได้รับ ดังนั้นเมื่อเป็นหน้าที่ย่อมมีบทลงโทษด้วย

สำหรับหลักการพื้นฐานกฎหมายภาษีที่มีความสำคัญต่อโครงสร้างกฎหมายแบ่งเป็น 4 ประการ²¹ ได้แก่

²⁰ เรื่องเดียวกัน. หน้า 24-33

²¹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล .คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร,พิมพ์ครั้งที่3 (2547) หน้า 72-

1. หลักความชอบด้วยกฎหมายมีความหมายอยู่ 2 นัย ประการแรกกฎหมายต้องผ่านกระบวนการนิติบัญญัติ ประการที่สองการอนุมัติจัดเก็บภาษีต้องอยู่ภายใต้อำนาจหน้าที่ของฝ่ายนิติบัญญัติที่ต้องตราเป็นกฎหมาย (ฝ่ายบริหารมีอำนาจหน้าที่กำหนดรายละเอียดในรูปแบบของอนุบัญญัติต่างๆ) ดังนั้นภาษีจึงเป็นเรื่องของการตกลงยินยอมที่ผ่านกระบวนการนิติบัญญัติ

2. หลักความเสมอภาคทางภาษี หมายถึงการที่องค์กรต่างๆของรัฐต้องปฏิบัติต่อบุคคลที่เหมือนกันในสาระสำคัญอย่างเดียวกันและปฏิบัติต่อบุคคลที่แตกต่างกันในสาระสำคัญแตกต่างกันออกไปตามลักษณะเฉพาะของแต่ละบุคคล ยังผลให้การอนุมัติกฎหมายของฝ่ายนิติบัญญัติต้องคำนึงถึงหลักการดังกล่าว สอดคล้องกับความเห็นของ LOIE (P) จึงสามารถกำหนดบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่บังคับใช้แก่บุคคลแตกต่างกันได้หากบุคคลนั้นมีสาระสำคัญ หรือพฤติกรรมทางเศรษฐกิจแตกต่างกัน ไม่ว่าจะเป็นสถานภาพทางครอบครัว สถานภาพที่เกี่ยวข้องกับการประกอบอาชีพ รวมถึงการออกมาตราการทางกฎหมายภาษีเพื่อกระตุ้นเศรษฐกิจตามสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป

3. หลักการบังคับใช้เป็นการทั่วไปของกฎหมายภาษีอากร แบ่งเป็นการบังคับใช้กฎหมายภายใต้เขตแดนกับภายใต้กรอบแห่งระยะเวลา กล่าวคือจากหลักการทั่วไปที่ว่าบุคคลที่อยู่ในเขตแดนพึงต้องเคารพปฏิบัติตามข้อกฎหมายยังผลให้กฎหมายภาษีอากรต้องมีผลบังคับใช้กับบุคคลทุกคนที่อาศัยบนผืนแผ่นดินและทรัพย์สินทุกประเภทที่ตั้งอยู่บนผืนแผ่นดินนั้น ในส่วนของการบังคับใช้กฎหมายภายใต้กรอบแห่งเวลานั้น จากหลักทั่วไปที่ว่า การบังคับใช้กฎหมายของฝ่ายปกครองที่กระทบกระเทือนต่อสิทธิและเสรีภาพสามารถกระทำได้ภายในขอบเขตระยะเวลาและเป็นการกระทำที่ใช้บังคับอยู่ในเวลานั้นบัญญัติเป็นความผิดและกำหนดโทษไว้ เป็นการกำหนดในลักษณะที่กฎหมายใช้บังคับในปัจจุบันและอนาคต แต่ไม่มีผลใช้บังคับย้อนหลัง

4. หลักความเป็นกลางหรือการแทรกแซง เป็นการกำหนดแนวนโยบายของรัฐโดยขึ้นอยู่กับกำหนดยุทธศาสตร์ของรัฐ ประกอบด้วยแนวความคิดของนักการคลังยุคเก่าและยุคใหม่ กล่าวคือนักการคลังยุคเก่ารับรองหลักความเป็นกลางทางภาษีเห็นว่ารัฐมีบทบาทเป็นผู้บริโภค เนื่องจากมีบทบาทหน้าที่จำกัดอยู่เพียงการรักษาความปลอดภัยภายในและภายนอกประเทศ การศาลและการต่างประเทศเท่านั้น กิจกรรมอื่นๆควรให้เอกชนเป็นผู้ดำเนินการเพราะการริเริ่มของเอกชนอยู่เหนือรัฐ แนวความคิดนี้ได้รับการสนับสนุนจาก Adam SMITH นักการคลังที่เห็นว่าเอกชนมีเสรีภาพในการกำหนดการผลิตและการกำหนดราคาตามวิธีการทางเศรษฐกิจ กลไกตลาดกลไกราคาจะทำหน้าที่กำหนดดุลยภาพได้ การผลิตสินค้าสาธารณะของรัฐบาล ต้องเป็นการผลิตสินค้าที่เสียค่าใช้จ่ายน้อยที่สุด รายจ่ายสาธารณะต้องมีจำนวนน้อยและต้องมีลักษณะสมดุลกับรายได้ นักการคลังยุคใหม่รับรองหลักการแทรกแซงทางภาษีเห็นว่ารัฐมีบทบาทเป็นผู้กระจาย

รายได้จึงต้องใช้เทคนิคทางการคลังในการแทรกแซง การริเริ่มของเอกชนและรัฐอยู่ในระดับไม่แตกต่างกัน โดยส่วนใหญ่ทุกรัฐในปัจจุบันมีบทบาทกระจายรายได้อย่างเป็นธรรม

ในส่วนของการตีความบทบัญญัติกฎหมายภายใต้หลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายนั้น เมื่อกฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่จำกัดสิทธิในการใช้ทรัพย์สินของประชาชน ยังผลให้การจัดเก็บภาษีต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กฎหมายภาษีนั้นๆบัญญัติไว้ ทั้งนี้สืบเนื่องมาจากหลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร ที่ว่าการที่ผู้บัญญัติกฎหมายสามารถร่างบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรให้มีเนื้อหาสาระที่แตกต่างจากแนวคิดพื้นฐานทางกฎหมายในสาขาอื่นได้ เพราะภายใต้กรอบหลักเกณฑ์ทางทฤษฎีภาษีนั้น ภาษีแต่ละประเภท (ฐานภาษี) มีความหมายหรือมีลักษณะแตกต่างกัน รวมทั้งไม่จำเป็นต้องกำหนดเนื้อหาสาระของกฎหมายภาษีอากรในลักษณะเดียวกันกับที่ปรากฏในกฎหมายอื่น เช่น การให้ความหมายของ “ถิ่นที่อยู่” “หน่วยภาษี” “ขาย” แตกต่างจากความหมายที่กำหนดไว้ในกฎหมายแพ่ง เป็นต้น

สรุปได้ว่าการศึกษาแนวความคิด หลักการพื้นฐานทั่วไป หลักกฎหมายภาษีทรัพย์สินที่ใช้ในการกำหนดบทบัญญัติที่ได้อธิบายข้างต้น ทำให้เข้าใจได้ว่าการให้ความหมายของภาษี(การตีความ) ต้องสอดคล้องกับฐานภาษี ในกรณีของภาษีโรงเรือนและที่ดินกับภาษีบำรุงท้องที่นั้นเมื่อบทบัญญัติกฎหมายกำหนดเกี่ยวกับทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายการเสียภาษีและยกเว้นภาษีย่อมทั้งกำหนดลักษณะของทรัพย์สิน จึงเป็นการจัดเก็บภาษีฐานทรัพย์สิน แม้จะมีการกำหนดให้ภาษีโรงเรือนและที่ดินคิดจากค่ารายปีโดยพิจารณาค่าเช่าที่สมควรย่อมต้องตีความตามลักษณะของฐานภาษีทรัพย์สินมิใช่ฐานเงินได้ กล่าวคือค่าเช่าตามนัยของภาษีทรัพย์สินเป็นหลักในการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน (ค่าเช่าเฉลี่ย) แตกต่างจากค่าเช่าตามนัยภาษีเงินได้ที่พื้นฐานในการประเมินภาษี(ผลประโยชน์นอกเงยของทรัพย์สิน) ยังผลให้ผู้จัดเก็บต้องดำเนินการจัดเก็บแตกต่างกัน เช่น ในกรณีมีผู้ออกค่าภาษีเงินได้(ค่าเช่า) แทนผู้เสียภาษี เงินค่าภาษีจำนวนนี้ย่อมต้องนำมารวมเป็นเงินได้ของผู้เสียภาษีเพราะเป็นรายได้ที่ผู้เสียภาษีได้รับเพิ่มขึ้น ในขณะที่การออกค่าภาษีแทนผู้เสียภาษีโรงเรือนและที่ดินกับภาษีบำรุงท้องที่ ไม่ได้ทำให้ทรัพย์สินของผู้เสียภาษีเพิ่มขึ้นจึงไม่สามารถนำมาคิดรวมเป็นค่าภาษีทรัพย์สินได้เป็นต้น

โครงสร้างกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินกับภาษีบำรุงท้องที่

1. การกำหนดฐานภาษีโรงเรือนและที่ดิน²²

²² ศุภลักษณ์ พินิจวุฒล เรื่องเดิม, หน้า 80-183

การกำหนดสิ่งที่เป็นมูลเหตุให้มีการเสียภาษีทรัพย์สินสามารถจำแนกได้ 2 ประการๆ ได้แก่ ทรัพย์สินที่อยู่ในครอบครองของผู้เสียภาษีและตัวผู้เสียภาษีเอง และมักจะมีการกำหนดลักษณะของผู้ครอบครองทรัพย์สินให้ได้รับการยกเว้นภาษีด้วย

1.1 ทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน

มาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ได้กำหนดลักษณะของทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน สามารถจำแนกออกเป็น 3 ประเภทได้แก่ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ที่ดินซึ่งปลูกสร้างโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น และบริเวณต่อเนื่องกับที่ดินซึ่งปลูกสร้างโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น

1.1.1 โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น

มาตรา 5 ของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯบัญญัติว่า

“โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้าง” ให้กินความถึงแพด้วย”

“ที่ดิน” ให้กินความถึงทางน้ำ บ่อน้ำ สระน้ำ ฯลฯ

เมื่อพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯมิได้กำหนดเนื้อหาสาระของความหมายในลักษณะที่ทำให้เข้าใจได้ถึงลักษณะของโรงเรือนและที่ดิน รวมทั้งสิ่งปลูกสร้างจึงเกิดปัญหาการให้ความหมายของสิ่งที่เป็นมูลเหตุให้มีการเสียภาษี

เมื่อสภาพแวดล้อมเปลี่ยนไปความเจริญทางเทคโนโลยีเพิ่มสูงขึ้นเกิดสิ่งก่อสร้างในลักษณะต่างๆมากมาย ก่อให้เกิดปัญหาการตีความสิ่งที่เป็น “โรงเรือน” หรือ “สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นฯ” มากขึ้น ไม่ว่าจะเป็นถึงบรรจุน้ำมัน , สนามกอล์ฟ, เสาส่งไฟฟ้าแรงสูง และตู้โทรศัพท์สาธารณะ เป็นต้น

1.1.2 ที่ดินซึ่งปลูกสร้างโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นฯ

มาตรา 6 บัญญัติว่า “เพื่อประโยชน์แห่งพระราชบัญญัตินี้ ท่านให้แบ่งทรัพย์สินออกเป็น 2 ประเภทคือ...

(1)โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นฯ กับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนสิ่งปลูกสร้างนั้นๆ

(2).....(ยกเลิก)

“ที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นฯ” ตามความหมายแห่งมาตรานี้ หมายความว่า ที่ดินซึ่งปลูกโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นฯ และบริเวณต่อเนื่องกันซึ่งตามปกติใช้ไปด้วยกันกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นๆ”

จากบทบัญญัติดังกล่าวยังผลให้ที่ดินที่ใช้ปลูกโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นฯอยู่ในข่ายการเสียภาษีด้วย

1.1.3 ที่ดินเป็นบริเวณต่อเนื่องกันกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ

มาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน ได้กำหนดให้เก็บภาษีบนที่ดินที่เป็นบริเวณต่อเนื่องกันกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ ซึ่งโดยปกติใช้ไปด้วยกันอยู่ในข่ายการเสียภาษีด้วย แต่เนื่องจากการยากที่จะพิจารณาในแนวทางเดียวกัน จึงได้มีการวางแนวทางการพิจารณา “ที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกันกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ตามหนังสือกระทรวงมหาดไทยด่วนมากที่ 190/2487 ลงวันที่ 11 พฤษภาคม พ.ศ. 2487 อันมีสาระสำคัญ 2 ประการได้แก่

1. เป็นที่ดินอันมีสภาพเป็นบริเวณต่อเนื่องกัน
2. ตามปกติจะต้องใช้ไปด้วยกันกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น

1.2 ทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2534 ได้กำหนดประเภทและลักษณะของทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษี

ก) ประเภทของทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษี

มาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติโรงเรือนและที่ดิน บัญญัติไว้ว่า

“ทรัพย์สินดังต่อไปนี้ ท่านให้ยกเว้นจากบทบัญญัติแห่งภาคนี้”

- 1) พระราชวังอันเป็นส่วนของแผ่นดิน
- 2) ทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะ และทรัพย์สินของการรถไฟแห่งประเทศไทยที่ใช้ในกิจการรถไฟโดยตรง
- 3) ทรัพย์สินของโรงพยาบาลสาธารณะและโรงเรียนสาธารณะ ซึ่งกระทำการอันมิใช่เพื่อเป็นผลกำไรส่วนบุคคล และใช้เฉพาะในการรักษาพยาบาลและในการศึกษา
- 4) ทรัพย์สินซึ่งเป็นศาสนสมบัติอันใช้เฉพาะในศาสนกิจ อย่างเดียว หรือเป็นที่อยู่ของสงฆ์
- 5) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ ซึ่งปิดไว้ตลอดปี และเจ้าของมิได้อยู่เองหรือให้ผู้อื่นอยู่ นอกจากคนเฝ้าในโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ หรือในที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกัน
- 6) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างของการเคหะแห่งชาติที่ผู้เช่าอาศัยอยู่เองโดยมิได้ใช้เป็นที่พักอาศัยหรือประกอบการอุตสาหกรรม หรือประกอบกิจการอื่นเพื่อหารายได้”

มาตรา 6 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน บัญญัติว่า“ให้รัฐมนตรีมีอำนาจยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินให้แก่รัฐวิสาหกิจ สำหรับพื้นที่ที่เป็นบริเวณต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่ใช้ประโยชน์โดยตรงของรัฐวิสาหกิจนั้นตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดได้”

1. ทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษีมาตรา 9 และมาตรา 6 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน กำหนดประเภทของทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษีไว้ 2 ประเภท

ก. ทรัพย์สินที่ใช้ประโยชน์ในกิจการของรัฐและด้านการบริการสาธารณะ ได้แก่

1). ทรัพย์สินของโรงพยาบาลสาธารณะ และโรงเรียนสาธารณะ ซึ่งกระทำการอันมิใช่เพื่อเป็นผลกำไรบุคคล และใช้เฉพาะในการรักษาพยาบาลและในการศึกษา (มาตรา 9 (3))

2). ทรัพย์สินซึ่งใช้ในศาสนสมบัติอันใช้เฉพาะในศาสนกิจอย่างเดียวหรือเป็นที่อยู่สงฆ์ (มาตรา 9(4))

3). ทรัพย์สินของรัฐที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะ และทรัพย์สินของการรถไฟแห่งประเทศไทยที่ใช้ในกิจการของรถไฟโดยตรง (มาตรา 9 (2))

ข. ทรัพย์สินประเภทโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้าง ได้แก่

1) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นซึ่งปิดไว้ตลอดปี และเจ้าของมิได้อยู่ของหรือให้ผู้อื่นอยู่ นอกจากคนเฝ้าในโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ หรือในที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกัน(มาตรา 9 (5))

2) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างของเคหะแห่งชาติที่ผู้เช่าอาศัยอยู่เองโดยมิได้ใช้เป็นที่พักสินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรมหรือประกอบกิจการอื่นเพื่อหารายได้ (มาตรา 9 (6))

3) ทรัพย์สินประเภทพื้นที่บริเวณต่อเนื่องกับโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่ใช้ประโยชน์โดยตรงของรัฐวิสาหกิจ (มาตรา 6 ทวิ)

2) ทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษี

มาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน กำหนดให้ยกเว้นภาษีแก่โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่เจ้าของอยู่เองหรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษาและมิได้ใช้เป็นที่พักสินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรม ดังนี้

“โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งเจ้าของอยู่เอง หรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษาและซึ่งมิได้ใช้เป็นที่พักสินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรม ท่านให้คงเว้นจากบทบัญญัติแห่งภาคนี้ตั้งแต่ พ.ศ. 2475 เป็นต้นไป”

การกำหนดฐานภาษีบำรุงท้องที่²³

²³ ศุภลักษณ์ พินิจภูวนล, เรื่องเดิม หน้า 384-403

ทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายการเสียภาษีบำรุงท้องที่

พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ไม่ได้กำหนดสิ่งที่เป็นมูลเหตุให้มีการเสียภาษีไว้โดยตรง แต่กำหนดผู้มีหน้าที่เสียภาษีกับที่ดินที่ไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ (มาตรา 7, 8 และ 37) ทำให้เข้าใจได้ว่ากฎหมายมุ่งจัดเก็บภาษีที่ดิน (พื้นที่ดิน พื้นที่เป็นภูเขาหรือที่มีน้ำด้วย) ที่เป็นกรรมสิทธิ์หรือที่ดินของรัฐที่อยู่ในความครอบครองของบุคคลคณะบุคคล (บุคคลธรรมดา นิติบุคคล) โดยที่ดินในเขตเดียวกันเหล่านั้นต้องมีมูลค่าภาษีบำรุงท้องที่เกิน 1 บาท

มาตรา 6 บัญญัติ ความว่า

“ในพระราชบัญญัตินี้

“ที่ดิน” หมายความว่า พื้นที่ดิน และให้หมายความรวมถึงพื้นที่ที่เป็นภูเขาหรือที่มีน้ำด้วย

“เจ้าของที่ดิน” หมายความว่า บุคคลหรือคณะบุคคลไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลซึ่งมีกรรมสิทธิ์ในที่ดินหรือครอบครองอยู่ในที่ดินที่ไม่เป็นกรรมสิทธิ์ของเอกชน

“ปี” หมายความว่า ปีประจิดทิน

“รัฐมนตรี” หมายความว่า รัฐมนตรีผู้รักษาการตามพระราชบัญญัตินี้”

เมื่อวิเคราะห์บทบัญญัติมาตรา 6 และมาตรา 7 ข้างต้น เห็นได้ว่า กฎหมายลักษณะของผู้มีหน้าที่เสียภาษีไว้ ดังนี้

- 1) เป็นเจ้าของที่ดินในวันที่ 1 มกราคมของปีใด
- 2) ต้องเป็นผู้มีกรรมสิทธิ์ในที่ดินหรือมีเช่นนั้นต้องเป็นผู้ครอบครองอยู่ในที่ดินที่ไม่เป็นกรรมสิทธิ์ของเอกชน

กฎหมายได้กำหนดให้ผู้เป็นเจ้าของที่ดินมีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่ทุกปี ตัวอย่างคำพิพากษาฎีกาที่ 374/2534 ความว่า

“ตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มาตรา 7 ผู้เป็นเจ้าของที่ดินต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ทุกปี ส. ลูกหนี้ ซึ่งถูกพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาดแล้ว แต่ยังเป็นเจ้าของที่ดินอยู่ย่อมต้องมีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่ หนี้ค่าภาษีที่พิพากษาเป็นหนี้ค่าภาษีที่เกิดขึ้นภายหลังที่ ส. ถูกพิทักษ์ทรัพย์แล้ว ส. จึงไม่สามารถจัดการโดยตนเองได้จะต้องดำเนินการโดยเจ้าพนักงานพิทักษ์ตามพระราชบัญญัติล้มละลายฯ มาตรา 22....”

ตัวอย่างแนวคำวินิจฉัยกรมอัยการ คณะกรรมการกฤษฎีกาและคำพิพากษาที่สำคัญตามลำดับดังนี้

คำวินิจฉัยกรมอัยการเลขรับที่ ห. 12/2518 เกี่ยวกับข้อหาหรือที่ว่า ที่ดินประทานบัตรเหมืองแร่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ตามมาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 หรือไม่ หากต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ ผู้ถือประทานบัตรหรือกรรมสิทธิ์พาณิชยการจะเป็นผู้เสีย

ผู้ได้รับอนุญาตเข้าทำประโยชน์หรืออยู่อาศัยเป็นการชั่วคราวตามมาตรา 16 พระราชบัญญัติป่าสงวนแห่งชาติ พ.ศ. 2507 มิได้ก่อให้เกิดสิทธิครอบครอง หรือกรรมสิทธิ์ในที่ดินแต่อย่างใด เป็นเพียงการได้รับอนุญาตอยู่ในฐานะผู้ทำประโยชน์หรืออยู่อาศัยเท่านั้น โดยที่การเข้าอยู่อาศัยไม่ได้ก่อให้เกิดสิทธิครอบครองหรือกรรมสิทธิ์ในที่ดิน (คำวินิจฉัยกรมอัยการที่ ห. 97/2520)

บันทึกตอบข้อหารือข้อกฎหมายเกี่ยวกับการเสียภาษีบำรุงท้องที่ในที่ดินป่าสงวนแห่งชาติของสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา (เลขที่ นร. 0601/508 ลงวันที่ 3 พฤษภาคม 2534) มีสาระสำคัญสรุปได้ว่า

ผู้ได้รับอนุญาตให้เข้าทำประโยชน์หรืออยู่อาศัยในนิคมสหกรณ์ที่อยู่ในเขตป่าสงวนแห่งชาติมีลักษณะเป็นการครอบครองอยู่ในที่ดินที่ไม่เป็นกรรมสิทธิ์ของเอกชน ถือได้ว่าเป็น “เจ้าของดิน” ตามมาตรา 6 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ดังนี้ พิจารณาข้อเท็จจริงที่ว่า นิคมสหกรณ์ได้รับอนุญาตจากกระทรวงเกษตรและสหกรณ์ให้นำที่ดินที่เป็นป่าสงวนแห่งชาติบางส่วนไปจัดทำเป็นนิคมสหกรณ์ได้ตามมาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติป่าสงวนแห่งชาติ พ.ศ. 2507 และนิคมสหกรณ์ได้นำที่ดินไปจัดให้สมาชิกของสหกรณ์ไปทำประโยชน์ในที่ดินโดยการชำระค่าธรรมเนียมและค่าเช่าที่ดินที่เข้าไปทำประโยชน์ให้แก่นิคมสหกรณ์ซึ่งการเข้าไปทำประโยชน์หรืออยู่อาศัย ในกรณีนี้ปรากฏว่าผู้เข้าทำประโยชน์ได้ทำประโยชน์ในที่ดินครบถ้วนตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในมาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติจัดที่ดินเพื่อการครองชีพ พ.ศ. 2511 สมาชิกนิคมสหกรณ์มีสิทธิได้รับหนังสือแสดงการทำประโยชน์ตามมาตรา 11 และมีสิทธิขอให้ออกโฉนดที่ดินหรือหนังสือรับรองการทำประโยชน์สำหรับที่ดินตามประมวลกฎหมายที่ดิน ทั้งนี้ตามมาตรา 90 พระราชบัญญัติจัดที่ดินเพื่อการครองชีพ พ.ศ. 2511 ได้ต่อไป เมื่อข้อเท็จจริงปรากฏว่ามีการเข้าไปครอบครองอยู่ในที่ดินเพื่อทำประโยชน์โดยมีเจตนายึดถือเพื่อตน ตามความหมายของคำว่า “ครอบครอง” ตามมาตรา 1367 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ จึงเป็นการครอบครองอยู่ในที่ดินที่ไม่เป็นกรรมสิทธิ์ของเอกชน

1.4 ทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นภาษีบำรุงท้องที่

กฎหมายได้กำหนดให้ที่ดินบางประเภทไม่อยู่ในข่ายเสียภาษีบำรุงท้องที่ซึ่งในจำนวนนั้นรวมถึงที่ดินของรัฐบางประเภทด้วย (มาตรา 8, 23, 23ทวิ และ 37)

มาตรา 8 บัญญัติว่า

“เจ้าของที่ดินไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่สำหรับที่ดินดังต่อไปนี้

- (1) ที่ดินที่เป็นที่ตั้งพระราชวังอันเป็นส่วนสาธารณสมบัติของแผ่นดิน
 - (2) ที่ดินที่เป็นสาธารณสมบัติของแผ่นดินหรือที่ดินของรัฐที่ใช้ในกิจการของรัฐหรือสาธารณะ โดยมีได้หาผลประโยชน์
 - (3) ที่ดินของราชการส่วนท้องถิ่นที่ใช้ในกิจการของราชการส่วนท้องถิ่นหรือสาธารณะ โดยมีได้หาผลประโยชน์
 - (4) ที่ดินที่ใช้เฉพาะการพยาบาลสาธารณะ การศึกษา หรือการกุศลสาธารณะ
 - (5) ที่ดินที่ใช้เฉพาะศาสนกิจศาสนาใดศาสนาหนึ่ง ที่ดินที่เป็นกรรมสิทธิ์ของวัดไม่ว่าจะใช้ประกอบศาสนกิจศาสนาใดศาสนาหนึ่งหรือไม่ หรือที่ศาลเจ้า โดยมีได้หาผลประโยชน์
 - (6) ที่ดินที่ใช้เป็นสุสานและฌาปนสถานสาธารณะ โดยมีได้รับประโยชน์ตอบแทน
 - (7) ที่ดินที่ใช้ในการรถไฟ การประปา การไฟฟ้า หรือการทำเรือของรัฐ หรือที่ใช้เป็นสนามบินของรัฐ
 - (8) ที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรียนที่ต้องเสียภาษีโรงเรียนและที่ดินอยู่แล้ว
 - (9) ที่ดินของเอกชนเฉพาะส่วนที่เจ้าของที่ดินยินยอมให้ทางราชการจัดใช้เพื่อสาธารณประโยชน์ โดยเจ้าของที่ดินมิได้ใช้หรือหาผลประโยชน์ในที่ดินเฉพาะส่วนนั้น
 - (10) ที่ดินที่เป็นที่ตั้งทำการขององค์การสหประชาชาติ ทบวงชำนัญพิเศษของสหประชาชาติ หรือ องค์การระหว่างประเทศอื่น ในเมื่อประเทศไทยมีข้อผูกพันให้ยกเว้นตามอนุสัญญาหรือความตกลง
 - (11) ที่ดินที่เป็นที่ตั้งทำการของสถานทูต หรือสถานกงสุล ทั้งนี้ให้เป็นไปตามหลักถ้อยทีถ้อยปฏิบัติต่อกัน
 - (12) ที่ดินตามที่กำหนดในกฎกระทรวง” มาตรา 37 บัญญัติว่า
- “ถ้าภาษีบำรุงท้องที่สำหรับที่ดินของเจ้าของเดียวกันในตำบลเดียวกันมีจำนวนไม่ถึง 1 บาท เป็นอันไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่สำหรับที่ดินแปลงนั้น”

ดังนั้น ที่ดินที่ไม่อยู่ในข่ายเสียภาษีบำรุงท้องที่ตามมาตรา 8 และมาตรา 37 จึงได้แก่
ที่ดินที่ใช้ประโยชน์ด้านการบริการสาธารณะ อาทิ

1. ที่ดินที่ใช้เฉพาะการพยาบาลสาธารณะ การศึกษา หรือการกุศลสาธารณะ (มาตรา 8 (4))

2. ที่ดินที่ใช้เฉพาะศาสนกิจศาสนาใดศาสนาหนึ่ง ที่ดินที่เป็นกรรมสิทธิ์ของวัดไม่ว่าจะใช้ประกอบศาสนกิจศาสนาใดศาสนาหนึ่งหรือไม่ หรือที่ศาลเจ้า โดยมีได้หาผลประโยชน์ (มาตรา 8(5))

3. ที่ดินที่ใช้เป็นสุสานและฌาปนสถานสาธารณะ โดยมีได้รับประโยชน์ตอบแทน (มาตรา 8(6))

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

4. ที่ดินของเอกชนเฉพาะส่วนที่เจ้าของที่ดินยินยอมให้ทางราชการจัดใช้เพื่อสาธารณประโยชน์ โดยเจ้าของที่ดินมิได้ใช้หรือหาผลประโยชน์ในที่ดินเฉพาะส่วนนั้น (มาตรา 8 (9))

ที่ดินอันเป็นที่ตั้งของอาคารหรือที่ทำการของรัฐ

1. ที่ดินที่เป็นที่ตั้งพระราชวังอันเป็นส่วนสาธารณสมบัติของแผ่นดิน (มาตรา 8 (1))

2. ที่ดินที่เป็นที่ตั้งที่ทำการขององค์การสหประชาชาติ ทบวงชำนัญพิเศษของสหประชาชาติ หรือองค์การระหว่างประเทศอื่น ในเมื่อประเทศไทยมีข้อผูกพันให้ยกเว้นตามอนุสัญญาหรือความตกลง (มาตรา 8(10))

3. ที่ดินที่เป็นที่ตั้งทำการของสถานทูต หรือสถานกงสุล ทั้งนี้ ให้เป็นไปตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกัน (มาตรา 8(11))

ที่ดินของรัฐหรือที่ดินที่ใช้ในกิจการของรัฐ

1. ที่ดินที่เป็นสาธารณะสมบัติของแผ่นดินหรือที่ดินของรัฐที่ใช้ในกิจการของรัฐหรือสาธารณะ โดยมีได้หาผลประโยชน์ (มาตรา 8 (2))

2. ที่ดินของราชการส่วนท้องถิ่นที่ใช้ในกิจการของราชการส่วนท้องถิ่นหรือสาธารณะ โดยมีได้หาผลประโยชน์ (มาตรา 8 (3))

ที่ดินในลักษณะอื่น

1. ที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรียนที่ต้องเสียภาษีโรงเรียนและที่ดินอยู่แล้ว (มาตรา 8 (8))

2. ที่ดินตามที่กำหนดในกฎกระทรวง (มาตรา 8 (12))

3. ที่ดินของเจ้าของเดียวกันที่ตั้งอยู่ในตำบลเดียวกันมีมูลค่าภาษีบำรุงท้องที่ที่ต้องชำระไม่ถึง 1 บาท (มาตรา 37)

3.1 ที่ดินที่ใช้เป็นสุสานและฌาปนสถานสาธารณะโดยรับประโยชน์ตอบแทน อาจได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ที่ได้เฉพาะที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง (มาตรา 23 ทวิ)

3.2 ที่ดินที่ใช้ในการเพาะปลูก ถ้าในปีล่วงมาแล้วการเพาะปลูกในบริเวณนั้นเสียหายมากผิดปกติหรือทำการเพาะปลูกไม่ได้ด้วยเหตุอันพ้นวิสัยที่จะป้องกันได้โดยทั่วไป (อยู่ในดุลพินิจผู้ว่าฯ ตามมาตรา 23)

2. การคำนวณภาษี

2.1 การประเมินภาษีและการกำหนดอัตราภาษีโรงเรือนและที่ดิน²⁴

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินได้กำหนดวิธีการประเมินภาษี อัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บ หน้าที่ของพนักงานเจ้าหน้าที่ในการกำหนดประเภทของทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายการเสียภาษี และการคำนวณค่ารายปีแห่งทรัพย์สินและค่าภาษีที่จะต้องเสียไว้ในมาตรา 24

“เมื่อได้ไต่สวนตรวจตราแล้ว ให้เป็นหน้าที่ของพนักงานเจ้าหน้าที่ที่จะกำหนด

1. ประเภทแห่งทรัพย์สินตามมาตรา 6
2. ค่ารายปีแห่งทรัพย์สิน
3. ค่าภาษีที่จะต้องเสีย

ให้พนักงานเจ้าหน้าที่แจ้งรายการตามที่ได้กำหนดไว้นั้นไปยังพนักงานเก็บภาษีให้เจ้าพนักงานเก็บภาษีแจ้งรายการประเมินไปให้ผู้รับประเมินทรัพย์สินในท้องที่ของตนทราบโดยมิชักช้า”

การกำหนดค่ารายปีและค่าภาษีนั้น โดยทั่วไปให้คิดคำนวณภายใต้กรอบหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรา 8 ดังนี้

“ให้ผู้รับประเมินชำระภาษีปีละครั้งตามค่ารายปีของทรัพย์สินคือโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นกับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นในอัตราร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี”

เพื่อประโยชน์แห่งมาตรานี้ “ค่ารายปี” หมายความว่าจำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เขาได้ในปีหนึ่งๆ

ในกรณีที่ทรัพย์สินนั้นให้เขาให้ถือว่าค่าเช่านั้นคือค่ารายปี แต่ถ้าเป็นกรณีที่มีเหตุอันสมควรที่ทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าค่าเช่านั้นมีจำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เขาได้หรือเป็นกรณีที่หาค่าเช่าไม่ได้เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินดำเนินการเองหรือด้วยเหตุประการอื่นให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินค่ารายปีได้โดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาดพื้นที่ ทำเล

²⁴ ศุภลักษณ์ พินิจวุฒล, เรื่องเดิม, หน้า 311-329

ที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา”

มาตรา 18 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน บัญญัติว่า

“ค่ารายปีของปีที่ล่วงมาแล้วนั้น ท่านให้เป็นหลักสำหรับการคำนวณค่าภาษีซึ่งจะต้องเสียในปีต่อมา”

หลักเกณฑ์การลดค่ารายปีกรณีเจ้าของโรงเรือนติดตั้งส่วนควบที่สำคัญ เพื่อใช้ในการดำเนินการอุตสาหกรรมบางประการเป็นพิเศษ เพื่อเป็นการลดภาระค่าใช้จ่ายในการประกอบธุรกิจได้รับการกำหนดไว้ในมาตรา 13 ว่า

“ถ้าเจ้าของโรงเรือนติดตั้งส่วนควบที่สำคัญมีลักษณะเป็นเครื่องจักรกลไก เครื่องกระทำหรือเครื่องกำเนิดสินค้า เพื่อใช้ดำเนินการอุตสาหกรรมบางอย่าง เช่น โรงสี โรงเลื่อย ฯลฯ ขึ้นในโรงเรือนนั้นๆ ในการประเมินท่านให้ลดค่ารายปีลงเหลือหนึ่งในสามของค่ารายปีของทรัพย์สินนั้น รวมทั้งส่วนควบดังกล่าวแล้วด้วย”

2.2 การประเมินภาษีและการกำหนดอัตราภาษีบำรุงท้องที่²⁵

กฎหมายได้กำหนดเกณฑ์การประเมินภาษีไว้มาตรา 7 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ ตามนัยที่ว่า ผู้เป็นเจ้าของที่ดินในวันที่ 1 มกราคมของปีใดมีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่สำหรับปีนั้นจากราคาปานกลางของที่ดินตามบัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่ที่ท้ายพระราชบัญญัตินี้

มาตรา 13 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ได้กำหนดให้คำนวณจากราคาปานกลางที่ดิน ดังนั้นราคาซื้อขายที่ดินในเขตนั้นถูกนำมาใช้ในการกำหนดราคาปานกลางของที่ดิน

พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ได้บัญญัติรับรองวิธีการประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงานไว้ดังนี้

มาตรา 24 บัญญัติว่า “ให้เจ้าของที่ดินซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่ยื่นแบบแสดงรายการที่ดินเป็นรายแปลงตามแบบที่กระทรวงมหาดไทยกำหนด

ในกรณีที่ที่ดินอยู่นอกเขตเทศบาล เมื่อผู้ว่าราชการจังหวัดพิจารณาเห็นสมควรจะกำหนดให้เจ้าพนักงานสำรวจทำการสำรวจแล้วยื่นแบบแสดงรายการที่ดินแทนเจ้าของที่ดินเป็นรายแปลงที่ทำการสำรวจก็ได้”

²⁵ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, เรื่องเดิม, หน้า 404-420

มาตรา 30 บัญญัติว่า “แบบแสดงรายการที่ดินตามมาตรา 24 และมาตรา 29 ให้ยื่นภายในเดือนมกราคมของปีแรกที่มีการตีราคาปานกลางของที่ดินตามมาตรา 16

แบบแสดงรายการที่ดินที่ยื่นตามวรรคหนึ่ง ให้ใช้ได้ทุกปีในรอบระยะเวลาสี่ปีนั้น”

มาตรา 33 บัญญัติว่า “ในการประเมินภาษีบำรุงท้องที่สำหรับปีแรกของการตีราคาปานกลางของที่ดินตามมาตรา 16 หรือของปีที่มีการตีราคาปานกลางของที่ดินใหม่ตามมาตรา 17 ให้เจ้าพนักงานประเมินคำนวณภาษีบำรุงท้องที่และแจ้งการประเมินภายในเดือนมีนาคมแรกหลังจากการตีราคาปานกลางของที่ดินตามวิธีการดังต่อไปนี้

1. ในกรณีที่ที่ดินอยู่ในเขตเทศบาลหรือนอกเขตเทศบาลที่ไม่มีกำนันให้เจ้าพนักงานประเมินแจ้งการประเมินเป็นหนังสือไปยังผู้ซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่
2. ในกรณีที่ที่ดินอยู่นอกเขตเทศบาลที่มีกำนัน ให้เจ้าพนักงานประเมินปิดประกาศแจ้งการประเมินไว้ ณ ที่ว่าการอำเภอ ที่ทำการกำนัน และที่ทำการผู้ใหญ่บ้าน

การประเมินภาษีบำรุงท้องที่ที่เจ้าพนักงานประเมินคำนวณไว้ตามวรรคหนึ่งให้ใช้เป็นการประเมินภาษีบำรุงท้องที่สำหรับในปีต่อไปจนครบรอบระยะเวลาสี่ปีตามมาตรา 21

ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินไม่อาจคำนวณภาษีบำรุงท้องที่และแจ้งการประเมินภายในเดือนมีนาคม ก็ให้แจ้งการประเมินภายหลังกำหนดเวลาดังกล่าวได้”

มาตรา 35 บัญญัติว่า “ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่ชำระภาษีบำรุงท้องที่ภายในเดือนเมษายนของทุกปี

ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่ได้รับแจ้งการประเมินตามมาตรา 31 หรือมาตรา 32 หรือภายหลังเดือนมีนาคมตามมาตรา 33 วรรคสาม ให้ชำระภาษีบำรุงท้องที่ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน”

มาตรา 34 บัญญัติว่า “ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่นำเงินไปชำระต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ ที่ว่าการอำเภอ สำนักงานเทศบาล หรือสถานที่อื่นที่นายอำเภอหรือนายกเทศมนตรีกำหนด

การชำระภาษีบำรุงท้องที่นั้น ให้ถือว่าเป็นการสมบูรณ์เมื่อได้รับใบเสร็จรับเงินที่พนักงานเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่ในการนี้ได้ลงลายชื่อรับเงินแล้ว”

การประเมินภาษีบำรุงท้องที่เป็นการประเมินภาษีแบบเจ้าพนักงานประเมินโดยผู้เสียภาษีบำรุงท้องที่ มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการที่ดินแก่เจ้าพนักงาน เจ้าพนักงานที่ได้รับแบบแสดงรายการ จะทำการตีราคาปานกลางที่ดิน และแจ้งจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องชำระ กฎหมายจึงกำหนดหลักเกณฑ์ทั่วไปและหลักเกณฑ์พิเศษในการตีราคาปานกลางของที่ดินดังนี้

หลักเกณฑ์ทั่วไปและหลักเกณฑ์พิเศษในการตีราคาปานกลางที่ดิน

1. หลักเกณฑ์ทั่วไป

1.1 กรณีที่มีการซื้อขายที่ดินในหน่วยพื้นที่ใด ให้นำราคาที่ดินในหน่วยที่จะทำการตีราคาซึ่งซื้อขายกันโดยสุจริตครั้งสุดท้ายไม่น้อยกว่าสามรายในระยะเวลาไม่เกินหนึ่งปีก่อนวันตีราคามาคำนวณถัวเฉลี่ยเป็นราคาปานกลาง ทั้งนี้ไม่นำราคาโรงเรือน สิ่งปลูกสร้างหรือสิ่งเพาะปลูกมารวมเข้าด้วย (มาตรา 13 บรรคแรกและวรรคท้าย)

1.2 กรณีที่ไม่มีการซื้อขายที่ดินในหน่วยพื้นที่ ให้นำเอาราคาปานกลาง(คำนวณโดยนำราคาที่ดินในหน่วยที่ซื้อขายกันโดยสุจริตครั้งสุดท้ายไม่น้อยกว่าสามรายในระยะเวลาไม่เกินหนึ่งปีก่อนวันตีราคาคำนวณถัวเฉลี่ยเป็นราคาปานกลางในหน่วยใกล้เคียงที่มีสภาพและทำเลที่ดินคล้ายคลึงกันมาเป็นราคาปานกลางของที่ดินในหน่วยนั้น

2. หลักเกณฑ์พิเศษ

2.1 ให้กำหนดราคาปานกลางที่ดินโดยถือเกณฑ์อย่างอื่นอันอาจแสดงราคาตลาดของที่ดินโดยเฉลี่ยได้

2.2 เพื่อก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการตีราคาปานกลางของที่ดิน กฎหมายได้กำหนดให้ผู้ว่าราชการจังหวัดสามารถแต่งตั้งคณะกรรมการทำหน้าที่พิจารณาการตีราคาปานกลาง (ตามมาตรา 13) ซึ่งประกอบด้วยบุคคลในท้องที่ซึ่งน่าสันนิษฐานได้ว่าเป็นผู้รู้ข้อเท็จจริงหรือข้อมูลเกี่ยวกับที่ดินได้เป็นอย่างดี

นอกจากนั้นกฎหมายได้กำหนดกรอบระยะเวลาของการตีราคาทรัพย์สินไว้ให้กระทำโดยคณะกรรมการพิจารณาตีราคาปานกลางของที่ดิน ทุกรอบระยะเวลาสี่ปี (มาตรา 16) หากปรากฏว่าราคาที่ดินในหน่วยใดมีการเปลี่ยนแปลงหลังจากได้ทำการตีราคาปานกลางแล้วเมื่อผู้ว่าราชการจังหวัดเห็นสมควรหรือเจ้าของที่ดินร้องขอ ผู้ว่าฯจะสั่งให้คณะกรรมการทำการพิจารณาตีราคาปานกลางของที่ดินในหน่วยนั้นใหม่ได้ (มาตรา 17) และเมื่อได้ทำการดังกล่าวแล้วให้คณะกรรมการยื่นรายงานการตีราคาใหม่ต่อผู้ว่าราชการจังหวัด และให้ผู้ว่าฯประกาศราคาปานกลางของที่ดินใหม่ภายในระยะเวลา 30 วันนับแต่วันที่ได้รับรายงาน และสถานที่ในท้องที่นั้น (มาตรา 18-19)

ขั้นตอนการดำเนินการเกี่ยวกับการตีราคาปานกลางที่ดิน

กฎหมายกำหนดบทบัญญัติไว้เป็นพิเศษ (หมวด 2) และให้อยู่ในการพิจารณาของคณะกรรมการซึ่งประกอบด้วยข้าราชการประจำในท้องถิ่นนั้นๆ ดำเนินการพิจารณาตีราคาปานกลางที่ดิน 4 ปีต่อครั้ง เว้นแต่จะมีเหตุผลอื่นตามที่กฎหมายได้กำหนดไว้

การดำเนินการเกี่ยวกับการตีราคาปานกลางที่ดินของแต่ละท้องถิ่นสามารถแบ่งได้ตามลำดับดังนี้²⁶

1. ผู้ว่าราชการจังหวัดเป็นผู้มีอำนาจแต่งตั้งคณะกรรมการตีราคาปานกลางของที่ดินที่จะทำหน้าที่พิจารณาตีราคาปานกลางที่ดิน โดยคณะกรรมการส่วนใหญ่ประกอบด้วยข้าราชการประจำระดับสูงของท้องถิ่น

1.1 ในเขตเทศบาล ได้แก่ ปลัดจังหวัด, ที่ดินจังหวัด, นายอำเภอท้องถิ่น, เทศมนตรีหนึ่งคน และผู้ทรงคุณวุฒิสองคนซึ่งสภาเทศบาลเลือก

1.2 ในเขตสุขาภิบาล ได้แก่ ปลัดจังหวัด, ที่ดินจังหวัด, นายอำเภอท้องถิ่น, กรรมการสุขาภิบาลหนึ่งคน และผู้ทรงคุณวุฒิสองคนซึ่งคณะกรรมการสุขาภิบาลเลือก

1.3 นอกเขตเทศบาลหรือสุขาภิบาลที่มีกำนัน ให้มีปลัดจังหวัดที่ดิน, นายอำเภอท้องถิ่นและผู้ทรงคุณวุฒิหนึ่งคนซึ่งผู้ว่าราชการจังหวัดเลือก

อย่างไรก็ตาม กำนันท้องถิ่นที่มีอำนาจเฉพาะในเขตปกครองของตนเท่านั้น ในปัจจุบันได้มีกฎหมายกำหนดให้สุขาภิบาลรวมเป็นเทศบาลตำบลอันเป็นการยกเลิกสุขาภิบาล คณะกรรมการตีราคาปานกลางของที่ดินมีบทบาทหน้าที่ที่สำคัญในการกำหนดมูลค่ากลางของที่ดิน การประเมินราคาที่ดินจำเป็นต้องใช้ความรู้ความเข้าใจในหลักการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน (Site Value , Land Value , Capital Value) ได้แก่ ลักษณะของทรัพย์สินสภาพของทำเลที่ตั้งตลอดจนข้อจำกัดที่มีผลต่อราคาทรัพย์สิน ไม่ว่าจะเป็นข้อจำกัดทางกฎหมาย อาทิที่ดินในบริเวณพื้นที่สีเขียว บริเวณควบคุมการก่อสร้างที่มีผลให้มูลค่าทรัพย์สินลดลงได้ตลอดจนข้อจำกัดด้านสภาพของที่ดิน อาทิ ที่ดินที่อยู่ห่างไกลการคมนาคม หรือถูกปิดล้อม เป็นต้น

นอกจากนี้ยังต้องมีความรู้ ความเข้าใจในหลักวิชาการประเมินราคาทรัพย์สิน เพราะทรัพย์สินแต่ละประเภทมีการคิดคำนวณแตกต่างกัน เช่น ที่ดิน หรืออาคารสิ่งปลูกสร้าง (แม้พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่จะให้คำนวณเฉพาะที่ดินเท่านั้นก็ตาม) โดยผู้ประเมินต้องกำหนดต้นทุนต่อหน่วยของอาคารมาตรฐานแต่ละประเภท ซึ่งพิจารณาจากแบบแปลนอาคารที่ได้รับอนุญาตก่อสร้างต้องแบ่งรูปแบบอาคารหลายลักษณะปัจจุบันแบ่งเป็น 6 ลักษณะใหญ่ๆ ได้แก่ บ้านพักอาศัยชั้นเดียว บ้านพักอาศัยสองชั้น ห้องแถวทั่วไป ดึกแถวทั่วไป อาคารอื่นๆ และสิ่งปลูกสร้างอื่นๆ เพราะรูปแบบมาตรฐานแต่ละประเภทตลอดจนต้นทุนจะมีส่วนสัมพันธ์กันและจะเปลี่ยนแปลงไปตามลักษณะของแต่ละท้องถิ่น ดังนั้น การประเมินราคาอาคารและสิ่งปลูกสร้างอื่นๆ จึงมักมีการกำหนดราคาต่อตารางเมตร เพื่อสามารถหาต้นทุนราคาค่าก่อสร้าง อัน

²⁶ คู่มือปฏิบัติงานการจัดเก็บภาษีอากรและค่าธรรมเนียมขององค์การบริหารส่วนตำบลราชทาเวะ กองราชการส่วนตำบล กรมการปกครอง. หน้า 343-344

ประกอบด้วยยอดรวมค่าใช้จ่ายด้านต่างๆ ตลอดจนค่าภาษีและกำไรรวมทั้งค่าแรงงานและค่าวัสดุอุปกรณ์

ดังนั้น แม้ในการตีราคาปานกลางของที่ดิน ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 13 จะไม่ให้คำนวณราคาโรงเรือน สิ่งปลูกสร้างหรือสิ่งเพาะปลูกเข้าไว้ด้วยก็ตาม แต่การประเมินราคาปานกลางที่ดินย่อมต้องอาศัยวิธีการเปรียบเทียบราคาตลาด (มีการซื้อขายและไม่มีการซื้อขาย) ผู้วิจัยจึงมีความเห็นว่า หน่วยงานที่มีความรู้ความชำนาญเกี่ยวกับการประเมินราคาที่ดินเป็นอย่างดี เช่น สำนักประเมินราคาทรัพย์สิน ควรได้รับการกำหนดให้มีส่วนร่วมพิจารณาในการตีราคาปานกลางของที่ดิน เพื่อให้การกำหนดราคาปานกลางของที่ดินเป็นไปอย่างถูกต้องและสามารถให้คำปรึกษาแนะนำแก่เจ้าหน้าที่ของท้องถิ่น ในการคิดคำนวณโดยอาศัยหลักวิธีการประเมินรวมถึงกรณีมีปัญหาพิพาทเกี่ยวกับราคาปานกลางของที่ดินด้วย

2. เจ้าหน้าที่ท้องถิ่นดำเนินการดังนี้

การแบ่งหน่วยที่ดิน ได้แก่ การกำหนดที่ดินและราคาที่ดินที่อยู่ในหน่วยที่ดินเดียวกัน กับขั้นตอนการใช้แผนที่ภาษีและทะเบียนทรัพย์สินในการแบ่งหน่วยที่ดิน

3. การสืบหาราคาปานกลางของที่ดิน

การสืบราคาที่ดินในหน่วยราคาที่ดินแบ่งไว้แต่ละหน่วยซึ่งซื้อขายกันโดยสุจริตครั้งสุดท้ายให้มากที่สุดพอสมควร แต่ต้องไม่น้อยกว่า 3 รายในระยะเวลาไม่เกิน 1 ปี ก่อนวันตีราคาจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้องเป็นสำนักงานที่ดินจังหวัด สำนักงานที่ดินอำเภอ ธนาคารพาณิชย์และราคาที่ดินที่มีการซื้อขายกันเองโดยไม่อาจตรวจสอบได้ ตลอดจนจากการซื้อขายที่ดินจากแหล่งอื่นอาจเชื่อถือได้ว่าเป็นราคาที่ดินที่มีการซื้อขายกันจริงมาคำนวณเฉลี่ย เป็นราคาปานกลาง โดยมีให้นำราคาโรงเรือนสิ่งปลูกสร้างหรือสิ่งเพาะปลูกมาคำนวณด้วย

4. การพิจารณาตีราคาปานกลางของที่ดิน

ในทางปฏิบัติ การแบ่งหน่วยและการกำหนดราคาปานกลางคราวๆเป็นหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ท้องถิ่นเป็นผู้ดำเนินการ โดยเจ้าหน้าที่จะดำเนินการร่างประกาศ ภบท 1 ตามหน่วยราคาปานกลางที่ได้จัดแบ่งไว้ ถ้าคณะกรรมการเห็นว่ากำหนดหน่วยราคาปานกลางของเจ้าหน้าที่หรือราคาปานกลางของที่ดินที่เสนอมาไม่เหมาะสม คณะกรรมการฯ มีอำนาจพิจารณาหน่วยราคาปานกลางหรือราคาปานกลางของหน่วยต่างุั้นใหม่ให้เหมาะสมและเป็นธรรมได้

ในส่วนของการดำเนินการของคณะกรรมการตีราคาปานกลางนั้นในทางปฏิบัติจะมีการประชุมพิจารณาตีราคาปานกลางในทุกหน่วย ทั้งนี้ คณะกรรมการอาจออกใบประชุมพิจารณาตรวจสอบด้วยตนเองก็ได้ ส่วนระยะเวลากฎหมายมิได้กำหนดแน่นอนแต่ควรดำเนินการประมาณกลางเดือนมีนาคมถึงพฤษภาคมของปีสุดท้ายที่จะครบรอบการตีราคาปานกลาง

เมื่อพิจารณาแล้วต้องยื่นรายงานการตีราคาปานกลางที่ดินต่อผู้ว่าราชการจังหวัด โดยผู้ว่าราชการจังหวัดประกาศราคาปานกลางของที่ดิน เพื่อให้เกิดความรวดเร็ว คณะกรรมการฯ อาจทยอยยื่นรายงานการตีราคาปานกลางให้ผู้ว่าราชการจังหวัดพิจารณาได้เวียนจนครบทุกหน่วย ขึ้นตอนดังกล่าวกฎหมายมิได้กำหนดระยะเวลาดำเนินงานเช่นกัน แต่ในทางปฏิบัติควรให้เสร็จ อย่างช้าภายใน 1 เดือนนับจากวันที่คณะกรรมการฯ พิจารณาตีราคาหน่วยสุดท้ายเสร็จ

อย่างไรก็ตาม คณะกรรมการฯ จะยื่นรายงานตีราคาปานกลางของที่ดินภายใน เดือนตุลาคมของปีสุดท้ายที่จะครบรอบการตีราคาปานกลาง เมื่อกฎหมายมิได้กำหนดวันเวลาแน่นอนในทางปฏิบัติจึงมักทำการตีราคาปานกลางให้แล้วเสร็จภายในเดือนพฤษภาคม เมื่อเสร็จให้ผู้ว่าราชการจังหวัดประกาศราคาปานกลางที่ดินภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับรายงานจาก คณะกรรมการตีราคาปานกลางของที่ดิน กฎหมายกำหนดให้นำราคาปานกลางที่ได้จากการตีราคา มาใช้เป็นราคาปานกลางได้ทุกปีสำหรับรอบระยะเวลาสี่ปีนั้น และหากเป็นการตีราคาปานกลางของ ที่ดินใหม่ก็ให้ใช้ได้สำหรับปีที่ถัดจากปีที่มีประกาศการตีราคาปานกลางของที่ดินใหม่จนถึงปี สุดท้ายของรอบระยะเวลาสี่ปี (มาตรา 21) สำหรับราคาปานกลางของที่ดินที่ใช้ในปัจจุบันนั้นเป็น ราคาปานกลางของที่ดินที่ใช้อยู่ในการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ประจำปี พ.ศ. 2521 – 2524 โดยให้ ถือราคาที่กำหนดเป็นการตีราคาปานกลางของที่ดินตามมาตรา 16 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

เจ้าของที่ดินมีสิทธิอุทธรณ์การตีราคาปานกลางของที่ดินต่อผู้ว่าราชการจังหวัดได้ ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ประกาศราคาปานกลางของที่ดิน และให้นำความในหมวด 8 ว่าด้วยการ อุทธรณ์มาใช้บังคับโดยอนุโลม (มาตรา 20) อย่างไรก็ตาม ราคาปานกลางของที่ดินตามคำวินิจฉัย อุทธรณ์ให้ใช้สำหรับปีที่ปีเป็นประเด็นแห่งการอุทธรณ์เป็นต้นไปจนถึงปีสุดท้ายของรอบระยะเวลา สี่ปี ทั้งนี้ ให้ผู้ว่าราชการจังหวัดประกาศราคาปานกลางของที่ดินใหม่ภายในระยะเวลาและสถานที่ ในเขตท้องที่ (มาตรา 21) เมื่อสามารถกำหนดราคาปานกลางของที่ดินของท้องที่นั้นๆ ได้ ผู้มีหน้าที่ เสียภาษีจึงทำการคิดคำนวณภาษีตามวิธีการดังนี้ ภาษีที่ต้องเสีย = เนื้อที่ดินเพื่อคำนวณภาษี (ไร่) X อัตรา ภาษีต่อไร่

การลดหย่อนเนื้อที่ดิน

กฎหมายได้กำหนดหลักเกณฑ์การลดหย่อนภาษีไว้ในมาตรา 22 โดยให้ความสำคัญกับ การใช้ประโยชน์ที่ดินในลักษณะต่างๆ กล่าวคือ

1.1 เจ้าของที่ดินต้องเป็นบุคคลธรรมดา (ถ้าเป็นเจ้าของที่ดินร่วมกันให้ลดหย่อน ร่วมกัน)

1.2 มีที่ดินแปลงเดียวหรือหลายแปลงที่อยู่ในเขตจังหวัดเดียวกัน (ให้ใช้สิทธิหักลดหย่อน แต่จังหวัดเดียว)

1.3 ใช้ประโยชน์ในที่ดินที่อยู่อาศัย ที่เลี้ยงสัตว์ ประกอบกิจกรรมของตน

1.4 ถ้าเป็นที่ดินมีสิ่งปลูกสร้างและใช้สิ่งปลูกสร้างนั้นเป็นสถานการค้าหรือให้เช่า ไม่ได้รับการลดหย่อนสำหรับส่วนของที่ดินที่มีสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นสถานการค้าหรือให้เช่า

ทั้งนี้ อัตราส่วนการลดหย่อนแตกต่างกันไปตามที่เขตที่ตั้งของที่ดิน ดังนั้นหากที่ดินมีการลดหย่อนเนื้อที่ดิน วิธีการคิดคำนวณจึงสามารถทำได้ตามวิธีการดังนี้

$$\begin{aligned} \text{เนื้อที่ดินเพื่อคำนวณภาษี} &= \text{เนื้อที่ดินที่ถือครอง} - \text{เนื้อที่เกณฑ์ลดหย่อน} \\ \text{คำนวณเนื้อที่ดินเพื่อคำนวณภาษีเป็นไร่} &= \text{จำนวนไร่} + \text{จำนวนงาน} + \text{จำนวนวา} \\ &\quad 4 \text{ ————— } 400 \text{ —————} \\ \text{ภาษีที่ต้องเสีย} &= \text{เนื้อที่ดินเพื่อคำนวณภาษี (ไร่)} \times \text{อัตรากาไรต่อไร่} \end{aligned}$$

การลดหย่อนเนื้อที่ดินตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 กำหนดให้ลดหย่อนที่ดินบางส่วนออกจากจำนวนที่ดินที่ต้องเสียตามหลักเกณฑ์ (มาตรา 22) ดังนี้

(1) ที่ดินนอกเขตเทศบาลให้ลดหย่อนได้ไม่เกิน 5 ไร่ แต่จะน้อยกว่า 3 ไร่ไม่ได้ทั้งนี้ตามที่กำหนดในข้อบัญญัติจังหวัด

(2) ที่ดินในเขตเทศบาลตำบลให้ลดหย่อนได้ไม่เกิน 1 ไร่ แต่จะน้อยกว่า 200 ตารางวาไม่ได้ ทั้งนี้ตามที่กำหนดในเทศบัญญัติหรือข้อบังคับ

(3) ที่ดินในเขตพญา และในเขตเทศบาลอื่นนอกจากเขตเทศบาลตำบลให้ลดหย่อนได้ไม่เกิน 100 ตารางวา แต่จะน้อยกว่า 50 ตารางวาไม่ได้ ทั้งนี้ตามที่กำหนดในข้อบัญญัติหรือเทศบัญญัติ

(4) ที่ดินในกรุงเทพมหานครแบ่งท้องที่ออกเป็น 3 ลักษณะ และลดหย่อนได้ดังต่อไปนี้

1) ท้องที่มีชุมชนหนาแน่นมากให้ลดหย่อนได้ไม่เกิน 100 ตารางวา แต่จะน้อยกว่า 50 ตารางวาไม่ได้

2) ท้องที่มีชุมชนหนาแน่นปานกลางให้ลดหย่อนได้ไม่เกิน 1 ไร่ แต่จะน้อยกว่า 100 ตารางวา ไม่ได้

3). ในท้องที่ชนบทให้ลดหย่อนได้ไม่เกิน 5 ไร่ แต่จะน้อยกว่า 3 ไร่ไม่ได้

ทั้งนี้ ตามที่กำหนดในข้อบัญญัติกรุงเทพมหานครและในเขตกรุงเทพมหานครท้องที่ใดเป็นท้องที่ที่มีชุมชนหนาแน่นมาก ชุมชนหนาแน่นปานกลาง และท้องที่ชนบท ให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง (กฎกระทรวง ฉบับที่ 4 พ.ศ.2525 ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508)

การลดค่าภาษีและการยกเว้นภาษี

พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ได้บัญญัติหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการยกเว้นหรือลดภาษีบำรุงท้องที่ของผู้ว่าราชการจังหวัดไว้ในมาตรา 23 และมาตรา 23 ทวิ

ถ้าในปีที่ล่วงมาแล้วการเพาะปลูกในบริเวณนั้นเสียหายมากผิดปกติหรือเพาะปลูกไม่ได้

1.1 ถ้าความเสียหายที่เกิดขึ้นหรือเพาะปลูกไม่ได้มีสาเหตุมาจากภัยพิบัติอันเป็นวิสัยที่จะป้องกันได้ เช่น แผ่นดินไหว น้ำท่วม

1.2 ความเสียหายหรือการเพาะปลูกไม่ได้จะต้องเกิดขึ้นโดยทั่วไปไม่ใช่เป็นการเฉพาะราย

1.3 หากที่ดินที่อยู่ในข่ายได้รับยกเว้น หรือลดภาษีบำรุงท้องที่ที่สามารถเพาะปลูกพืชผลอย่างอื่นหรืออย่างเดียวกันได้อีกในรอบปีเดียวกันและสามารถจัดเก็บผลประโยชน์ได้ ก็ให้ได้รับการยกเว้นหรือลดภาษีเช่นเดียวกัน (ระเบียบกระทรวงมหาดไทยว่าด้วยการยกเว้นหรือลดภาษีบำรุงท้องที่ (ฉบับที่ 2)พ.ศ. 2527)

สำหรับหลักเกณฑ์ในการยกเว้นหรือลดภาษีบำรุงท้องที่ ในทางปฏิบัติ²⁷ ได้มีระเบียบกระทรวงมหาดไทยว่าด้วยการยกเว้นหรือลดภาษีกำหนดไว้มีสาระสำคัญดังนี้

1.1 ถ้ารายได้เสียหายเกินกว่า 2 ใน 3 ของจำนวนเนื้อที่ดินที่ใช้ในการเพาะปลูกให้ยกเว้นภาษีได้ทั้งหมด

1.2 ถ้ารายได้เสียหายเกินกว่า 1 ใน 3 แต่ไม่เกิน 2 ใน 3 ของจำนวนเนื้อที่ดินที่ใช้ในการเพาะปลูกให้ลดภาษีได้ตามส่วนที่เสียหาย

การยกเว้นหรือลดภาษีบำรุงท้องที่ในบริเวณนี้เป็นเรื่องเฉพาะปีหนึ่งๆเท่านั้น ส่วนในปีต่อไปให้จัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ตามปกติ เว้นแต่จะเกิดความเสียหายหรือเพาะปลูกไม่ได้ขึ้นอีก

²⁷ คู่มือปฏิบัติงานการจัดเก็บภาษีอากรและค่าธรรมเนียมขององค์การบริหารส่วนตำบลราชเทวี
 ภาควิชาการส่วนตำบล กรมการปกครองหน้า 353

นอกจากนั้น ยังได้มีบทบัญญัติสำหรับที่ดินที่ใช้เป็นสุสานและฌาปนสถานสาธารณะโดยรับประโยชน์ตอบแทน ในที่กฎหมายใช้คำว่า “อาจได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ได้เฉพาะที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง”

การกำหนดอัตราภาษี

พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ได้กำหนดหลักเกณฑ์ทั่วไปเกี่ยวกับอัตราภาษีไว้ท้ายพระราชบัญญัติจำนวน 34 ชั้น ตามอัตราของราคาปานกลางเกินไร่ละ 30,000 บาท และกำหนดวิธีการคำนวณอัตราภาษีไว้ดังนี้

1. ราคาปานกลางที่ดิน 30,000 บาท ให้เสียภาษี 70 บาท
2. ราคาปานกลางที่ดินเกิน 30,000 บาท ให้เสียทุกๆ 10,000 บาทต่อ 25 บาทเศษของ 10,000 บาท ถ้าถึง 5,000 บาท ให้ถือเป็น 10,000 บาท ถ้าไม่ถึง 5,000 บาท ให้ปัดทิ้ง

หลักเกณฑ์ในทางปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ในการคิดอัตราภาษีต่อไร่ สำหรับที่ดินที่มีราคาปานกลางของที่ดินเกินไร่ละ 30,000 บาท ใช้หลักเกณฑ์ดังนี้

แต่ทั้งนี้กฎหมายได้กำหนดหลักเกณฑ์การลดอัตราภาษีไว้ในช่องหมายเหตุของบัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่ท้ายพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ไว้ 2 กรณีคือ

1. กรณีที่ดินที่ใช้ประกอบกิจกรรม เฉพาะประเภทไม้ล้มลุกให้เสียอัตรากึ่งอัตรา แต่ถ้าเจ้าของที่ดินประกอบกิจกรรมประเภทไม้ล้มลุกนั้นด้วยตนเอง ให้เสียอย่างสูงไม่เกินไร่ละ 5 บาท
2. หากที่ดินที่ทำการเพาะปลูกไม้ล้มลุกหรือไม้ยืนต้นไว้เป็นส่วนๆ ให้แยกเนื้อที่ออกตามส่วนของการเพาะปลูกไม้ล้มลุกหรือไม้ยืนต้นนั้น แต่ถ้าเพาะปลูกคละกันให้พิจารณาแบ่งตามส่วนเพื่อความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีตามที่เห็นควรแก่กรณี
 - กรณีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพของที่ดินให้เสียเพิ่มขึ้น 1 เท่า ที่ดินประเภทนี้แบ่งได้เป็น
 - ที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า ซึ่งต้องพิจารณาถึงเหตุผลต่างๆ ประกอบจึงจะตัดสินได้ว่าเป็นการทิ้งร้าง
 - ที่ดินที่ไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพของที่ดินซึ่งต้องพิจารณาตามสภาพข้อเท็จจริง ประกอบเช่น มีที่ดิน 10 ไร่ ปลูกต้นกล้วย หรือต้นมะพร้าวไว้ไร่ละ 3 ต้น ซึ่งตามปกติในท้องถิ่นนั้นปลูกกันไร่ละ 50 ต้น อย่างนี้อาจดูว่าเป็นที่ดินไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพของที่ดิน

2.4 การจัดเก็บภาษีและการยื่นรายการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน²⁸

2.4.1 ขั้นตอนและกระบวนการของโรงเรือนและที่ดิน

เจ้าของทรัพย์สิน เจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น (กรณีที่ดินและโรงเรือนเป็นคนละเจ้าของ) เป็นผู้ยื่นที่นำค่าภาษีไปชำระต่อพนักงานเก็บภาษี ณ สถานที่ที่กฎหมายกำหนดไว้ในมาตรา 38 และมาตรา 40 กล่าวคือ กรณีในเขตกรุงเทพมหานครให้ชำระ ณ สำนักงานเขตที่โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นตั้งอยู่ ศาลาว่าการกรุงเทพมหานคร หรือสถานที่อื่นที่ผู้ว่ากรุงเทพมหานครกำหนด และกรณีในเขตเทศบาล ให้ชำระ ณ สำนักงานท้องถิ่น (สำนักงาน เทศบาลศาลาว่าการเมืองพัทยา ที่ว่าการอำเภอหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นตั้งอยู่ หรือสถานที่อื่นที่นายกเทศมนตรี ปลัดเมืองพัทยา นายอำเภอแล้วแต่กรณีเป็นผู้กำหนด) กฎหมายได้กำหนดสาระสำคัญของการชำระภาษีไว้ ดังนี้

1) การชำระภาษีให้ถือว่ามีการชำระแล้ว ในวันที่พนักงานเก็บภาษีได้ลงลายมือในใบเสร็จรับเงิน (กรณีทั่วไป)

2) และในวันที่ส่งทางไปรษณีย์ หรือวันชำระผ่อนธนาคารเป็นวันชำระภาษี (กรณีมาตรา 38 วรรคสอง)

3) ถ้าไม่ได้ชำระภาษีแล้วไปยื่นฟ้องต่อศาล กรณีไม่พอใจค่าชี้ขาดของอธิบดีกรมสรรพากรฯ (มาตรา 31) ห้ามมิให้ศาลประทับรับฟ้องตามกฎหมาย เว้นแต่ศาลเห็นว่าผู้รับประเมินได้ชำระค่าภาษีทั้งสิ้น / ถึงกำหนดต้องชำระเพราะเวลาที่ให้ไว้ตามมาตรา 38 ได้สิ้นไปหรือจะถึงกำหนดชำระระหว่างที่คดียังอยู่ในศาล

จากการศึกษาหลักเกณฑ์การเสียภาษีของผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินตามมาตรา 40 ของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ยังได้ปรากฏข้อพิพาทเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ในการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน สำหรับอาคารชุดพักอาศัยตามบันทึกข้อหารือที่กระทรวงมหาดไทย มีหนังสือที่ มท. 0307/16489 ลงวันที่ 15 ตุลาคม 2535 ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เพื่อหารือหลักเกณฑ์ในการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน สำหรับอาคารชุดพักอาศัย ทำให้เห็นได้ว่าสาระสำคัญของการเป็นผู้เสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน อยู่ที่การเป็นเจ้าของกรรมสิทธิในโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้าง และไม่ได้จำกัดเฉพาะบุคคลธรรมดาเท่านั้น

ในบันทึกข้อหารือฉบับดังกล่าว กระทรวงมหาดไทยได้มีความเห็นเกี่ยวกับการเป็นผู้มีหน้าที่ในการเสียภาษีตามมาตรา 40 ความว่า “...สำหรับผู้ที่มีหน้าที่ในการเสียภาษี มาตรา 40 แห่ง

²⁸ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, เรื่องเดิม หน้า 357-374

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 บัญญัติว่าค่าภาษีให้เจ้าของทรัพย์สินเป็นผู้เสีย ดังนี้ กรณีห้องชุดที่ให้ผู้อื่นเช่าอาศัย เจ้าของห้องชุดซึ่งเป็นเจ้าของกรรมสิทธิจึงเป็นผู้มีหน้าที่ในการชำระภาษี สำหรับทรัพย์สินส่วนกลางซึ่งอยู่ในการจัดการและดูแลรักษาโดยนิติบุคคลอาคารชุดตามมาตรา 33 แห่งพระราชบัญญัติอาคารชุด พ.ศ.2522 นิติบุคคลอาคารชุดจึงเป็นผู้มีหน้าที่ในการชำระภาษีโดยเน้นการดำเนินการแทนเจ้าของร่วมอื่นๆ....

คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ 8) ได้พิจารณาข้อหาดังกล่าว โดยได้ฟังคำชี้แจงของผู้แทนกระทรวงมหาดไทย (กรมการปกครองและกรมที่ดิน) ผู้แทนกระทรวงการคลัง (สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง) และผู้แทนกรุงเทพมหานครเพื่อประกอบการพิจารณาแล้วเห็นว่า(1) ในกรณีที่มีการให้เช่าอาคารชุด ผู้ใดมีหน้าที่เสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน

คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ 8) เห็นว่าพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 บัญญัติว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีโรงเรือนและที่ดินก็คือเจ้าของทรัพย์สินตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 40 เว้นแต่จะใช้อยู่เองหรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษาและมีได้ใช้เป็นที่พักอาศัย หรือประกอบการอุตสาหกรรม จึงจะได้รับยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินตามมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ และพระราชบัญญัติอาคารชุด พ.ศ.2522 บัญญัติว่า เจ้าของห้องชุดมีกรรมสิทธิในทรัพย์สินส่วนบุคคลที่เป็นของตนและมีกรรมสิทธิร่วมในทรัพย์สินส่วนกลางตามมาตรา 13 วรรคหนึ่ง ดังนั้น เจ้าของห้องชุดซึ่งเป็นเจ้าของทรัพย์สินและให้เช่าห้องชุด จึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน ส่วนนิติบุคคลอาคารชุดนั้นไม่มีหน้าที่เสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน เพราะ ไม่ใช่เจ้าของทรัพย์สินเพียงแต่มีหน้าที่จัดการและดูแลรักษาทรัพย์สินส่วนกลางตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 33²⁹ วรรคสอง....”

กฎหมายกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี นำค่าภาษีไปชำระแก่พนักงานเก็บภาษีภายใน 30 วัน นับแต่วันถัดจากวันที่ได้รับแจ้งการประเมิน (มาตรา 38) และได้กำหนดวิธีการชำระภาษีได้สอง

²⁹ มาตรา 33 นิติบุคคลอาคารชุดที่ได้จดทะเบียนตามมาตรา 31 ให้มีฐานะเป็นนิติบุคคล

นิติบุคคลอาคารชุดมีวัตถุประสงค์เพื่อจัดการ และดูแลรักษาทรัพย์สินส่วนกลางและให้มีอำนาจกระทำการใดๆ เพื่อประโยชน์ตามวัตถุประสงค์ดังกล่าว ทั้งนี้ ตามมติของเจ้าของร่วมภายใต้บังคับแห่งพระราชบัญญัตินี้ มาตรา 13 เจ้าของห้องชุดมีกรรมสิทธิในทรัพย์สินส่วนบุคคลที่เป็นของตนและมีกรรมสิทธิร่วมในทรัพย์สินส่วนกลาง พื้นห้องผนังกันห้องที่แบ่งระหว่างห้องชุดใด ให้ถือว่าเป็นกรรมสิทธิร่วมของเจ้าของร่วมระหว่างห้องชุดนั้น และการใช้สิทธิเกี่ยวกับทรัพย์สินดังกล่าวให้เป็นไปตามข้อบังคับ เจ้าของห้องชุดจะกระทำการใดๆ ต่อทรัพย์สินส่วนบุคคลของตนอันอาจจะเป็นการกระทบกระเทือนต่อโครงสร้างความมั่นคง การป้องกันความเสียหายต่อตัวอาคารหรือการอื่นตามที่กำหนดไว้ในข้อบังคับมิได้

วิธี ได้แก่ การนำค่าภาษีไปชำระภาษีด้วยตนเอง ณ ที่ตั้งทำการของหน่วยงานท้องถิ่นกับการชำระภาษีโดยทางไปรษณีย์ ได้แก่ การส่งธนาคติ ตัวแลกเงินของธนาคาร หรือเช็คที่ธนาคารรับรองทางไปรษณีย์ลงทะเบียน แต่ต้องส่งจ่ายให้แก่องค์กรปกครองท้องถิ่นที่โรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นนั้นตั้งอยู่ และวิธีการอื่นตามระเบียบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนด

อย่างไรก็ตาม การชำระภาษีโรงเรียนและที่ดิน ให้ถือว่าได้มีการชำระแล้วในวันที่พนักงานเก็บภาษีได้ลงลายมือชื่อในใบเสร็จรับเงิน แต่หากเป็นการชำระภาษีโดยทางไปรษณีย์ หรือการชำระผ่านธนาคาร (มาตรา 38วรรคสอง) ให้ถือว่าวันส่งทางไปรษณีย์ หรือวันที่ชำระผ่านธนาคารเป็นวันชำระภาษี

กรณีการผ่อนชำระค่าภาษีนั้น มาตรา 38 ทวิ บัญญัติว่า “การชำระค่าภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยจะกำหนดให้มีการผ่อนชำระก็ได้ วงเงินค่าภาษีที่จะมีสิทธิผ่อนชำระ รวมทั้งหลักเกณฑ์และวิธีการในการผ่อนชำระ ให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง” ดังนั้นจึงอยู่ในอำนาจของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยที่จะกำหนด

แต่หากค่าภาษีไม่ได้ชำระภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ในหมวด 2 (การเก็บภาษี) กฎหมายให้ถือว่าเงินค่าภาษีนั้นเป็นภาษีก้างชำระ ยังผลให้ต้องมีการเสียเพิ่มค่าภาษีก้างชำระโดยมีจำนวนอัตราแตกต่างกันตามระยะเวลาแห่งการค้างชำระที่กำหนดไว้ในมาตรา 43 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องชำระภาษีเพิ่มขึ้นตามจำนวน และหากการค้างชำระภาษีคงอยู่ขณะเมื่อทรัพย์สินได้โอนกรรมสิทธิ์ไปเป็นของเจ้าของใหม่ กฎหมายกำหนดให้เจ้าของคนเก่าและคนใหม่เป็นลูกหนี้ค่าภาษีร่วมกัน (มาตรา 44) อีกด้วย

กรณีภาษีก้างชำระนั้น พระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 42-45 ได้กำหนดไว้ความว่า

มาตรา 42 บัญญัติว่า “ถ้าค่าภาษีมิได้ชำระภายในเวลาที่ได้กำหนดในหมวด 2 ไซ้ ท่านว่าเงินค่าภาษีนั้นค้างชำระ”

มาตรา 43 บัญญัติว่า “ถ้าเงินค่าภาษีก้างชำระ ท่านให้เพิ่มจำนวนขึ้นดังอัตราต่อไปนี้

(1) ถ้าชำระไม่เกินหนึ่งเดือนนับแต่วันพ้นกำหนดเวลาที่บัญญัติไว้ในมาตรา 38 ให้เพิ่มร้อยละสองครึ่งแห่งค่าภาษีที่ค้าง

(2) ถ้าเกินหนึ่งเดือนแต่ไม่เกินสองเดือน ให้เพิ่มร้อยละห้าแห่งค่าภาษีที่ค้าง

(3) ถ้าเกินสองเดือนแต่ไม่เกินสามเดือน ให้เพิ่มร้อยละเจ็ดครึ่งแห่งค่าภาษีที่ค้าง

(4) ถ้าเกินสามเดือนแต่ไม่เกินสี่เดือน ให้เพิ่มร้อยละสิบแห่งค่าภาษีที่ค้าง”

มาตรา 44 บัญญัติว่า “ถ้ามิได้มีการชำระค่าภาษีและเงินเพิ่มภายในสี่เดือนตามมาตรา 43 ให้ผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานคร นายกเทศมนตรี ปลัดเมืองพัทยา ประธานกรรมการสุขาภิบาล

หรือผู้ว่าราชการจังหวัด แล้วแต่กรณี มีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือให้ยึดอายัด หรือขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ซึ่งค้างชำระค่าภาษี เพื่อนำเงินมาเสียดำเนินการและค่าใช้จ่ายโดยมิต้องขอให้ศาลตั้ง หรือออกหมายยึด ทั้งนี้ ตามระเบียบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนด”

มาตรา 45 บัญญัติว่า “ถ้าค่าภาษีค้างอยู่และยังมิได้ชำระขณะเมื่อทรัพย์สินได้โอนกรรมสิทธิ์ไปเป็นของเจ้าของใหม่โดยเหตุใดๆก็ตาม ท่านว่าเจ้าของคนเก่าและคนใหม่เป็นลูกหนี้ค่าภาษีนั่นร่วมกัน”

กฎหมายจำกัดเวลาที่ต้องรับผิดชอบของเจ้าของคนเก่าและคนใหม่ ในกรณีที่ต่างเป็นลูกหนี้ค่าภาษีค้างชำระร่วมกัน ดังนั้น หากปรากฏว่าขณะที่ได้มีการ โอนทรัพย์สินไปยังเจ้าของคนใหม่ ยังมีค่าภาษีค้างอยู่และยังมิได้ชำระ ยังผลให้ต่างต้องเป็นลูกหนี้ค่าภาษีนั่นร่วมกัน นอกจากนั้น การเรียกดอกเบี้ยจากเงินเพิ่มกรณีที่บัญญัติไว้ในมาตรา 43 ศาลฎีกาพิพากษาว่าไม่อาจกระทำได้ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4246/2539)

ท้องถิ่นได้มีข้อหาหรือไปยังคณะกรรมการกฤษฎีกาถึงขอบอำนาจของผู้บริหารท้องถิ่นเกี่ยวกับเรื่องการขอผ่อนชำระภาษีที่ค้างชำระเป็นงวด ตามบันทึกข้อหาหรือสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่องผู้ซึ่งค้างชำระค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินยื่นคำร้องขอผ่อนชำระภาษีที่ค้างชำระเป็นงวด (เรื่องเสร็จที่ 782/2548)และคณะกรรมการกฤษฎีกาได้ให้ความเห็นว่า ผู้บริหารท้องถิ่นไม่อาจยินยอมให้มีการผ่อนชำระภาษีค้างชำระและเงินเพิ่มได้ เนื่องจากไม่มีอำนาจตามกฎหมาย

2.4.2 ขั้นตอนและกระบวนการของภาษีบำรุงท้องที่³⁰

พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2509 ได้กำหนดบทบาทหน้าที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีไว้ สามารถแบ่งได้เป็นหลักเกณฑ์การชำระภาษี ระยะเวลาการชำระภาษี และ วิธีการชำระภาษี เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รับแจ้งการประเมินภาษีจากเจ้าพนักงาน กฎหมายกำหนดให้ต้องนำเงินไปชำระตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กฎหมายกำหนด แต่หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีเป็นเจ้าของที่ดินในตำบลเดียวกัน แต่มีจำนวนภาษีที่ต้องเสียไม่ถึงหนึ่งบาท กฎหมายกำหนดให้ไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่สำหรับที่ดินแปลงนั้น (มาตรา 37)

หลักเกณฑ์การชำระภาษีบำรุงท้องที่ที่ได้รับการกำหนดไว้ในมาตรา 34, 37 โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ไม่เข้ากรณีมาตรา 37 ต้องนำเงินไปชำระต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ ที่ว่าการอำเภอ สำนักงานเทศบาลหรือสถานที่อื่นที่นายอำเภอหรือนายกเทศมนตรีกำหนดภายในเดือน

³⁰ สุกัลยณณ์ พินิจภูวดล, เรื่องเดิม หน้า 421-439

เมษายนของทุกปี และความสมบูรณ์ของการชำระภาษีบำรุงท้องที่อยู่ที่การได้รับใบเสร็จรับเงินที่พนักงานเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่ในการนี้ได้ลงลายมือชื่อรับเงินแล้ว

ระยะเวลาการชำระภาษี

พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มาตรา 35 บัญญัติว่า

“ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่ชำระภาษีบำรุงท้องที่ภายในเดือนเมษายนของทุกปี

ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่ที่ได้รับแจ้งการประเมินตามมาตรา 31 หรือมาตรา 32 หรือภายหลังเดือนมีนาคมตามมาตรา 33 วรรคสามให้ชำระภาษีบำรุงท้องที่ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ receivingแจ้งการประเมิน”

ในส่วน of ข้อยกเว้นระยะเวลาการชำระภาษีบำรุงท้องที่นั้น เมื่อพิจารณาบทบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ มาตรา 35 วรรคท้ายและมาตรา 36 จะเห็นได้ว่า ได้มีการกำหนดข้อยกเว้นของระยะเวลาการชำระภาษีบำรุงท้องที่ไว้ 2 ประการที่มีกำหนดเวลาชำระแตกต่างกัน

1) การกำหนดข้อยกเว้นระยะเวลาการชำระภาษีไว้แน่นอน โดยให้ต้องชำระภาษีบำรุงท้องที่ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ receivingแจ้งการประเมินแบ่งได้ 2 กรณี (มาตรา 32-33)

- กรณีเป็นเจ้าของที่ดินที่ได้มีการเปลี่ยนแปลงการใช้ที่ดินอันเป็นเหตุให้การลดหย่อนเนื้อที่ดิน (มาตรา 22) หรือมีเหตุอื่นที่ทำให้อัตราภาษีบำรุงท้องที่เปลี่ยนแปลงไป (มาตรา 32)

- กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินไม่อาจคำนวณภาษีบำรุงท้องที่และแจ้งการประเมินภายในเดือนมีนาคม กฎหมายจึงให้แจ้งการประเมินได้ภายหลังกำหนดเวลาดังกล่าว (มาตรา 33 วรรคท้าย)

2) การกำหนดให้สามารถขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาชำระภาษีบำรุงท้องที่ได้ตามความจำเป็นแก่กรณี (มาตรา 36)

- กรณีให้อำนาจผู้ว่าราชการจังหวัดประกาศขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาชำระภาษีบำรุงท้องที่ตามมาตรา 35 ออกไปได้อีกตามความจำเป็นแก่กรณี

มาตรา 36 บัญญัติว่า

“ผู้ว่าราชการจังหวัดมีอำนาจประกาศขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาชำระภาษีบำรุงท้องที่ตามมาตรา 35 ออกไปได้อีกตามความจำเป็นแก่กรณี”

สรุปได้ว่า กฎหมายได้กำหนดระยะเวลาการชำระภาษีไว้

กฎหมายได้กำหนดระยะเวลาการชำระภาษีให้ผู้เสียภาษีต้องกระทำภายในเดือนเมษายนของทุกปี (มาตรา 35) ยกเว้นในบางกรณีที่กฎหมายกำหนดให้ชำระภาษีภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับการประเมิน (มาตรา 36) เช่น

1. กรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รับแจ้งการประเมินตามมาตรา 31 (เจ้าของที่ดินใหม่ หรือ จำนวนเนื้อที่ดินเดิมของเจ้าของที่ดินเปลี่ยนแปลงไป)
2. กรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รับแจ้งการประเมินตามมาตรา 32 (เจ้าของที่ดินเปลี่ยนแปลงการใช้ที่ดินเป็นเหตุให้การลดหย่อนเปลี่ยนแปลงไปหรือเหตุอื่นที่ทำให้อัตราภาษีเปลี่ยนแปลงไป)
3. กรณีเจ้าพนักงานประเมินไม่อาจคำนวณภาษีและแจ้งการประเมินภายในเดือนมีนาคม

อย่างไรก็ตาม กฎหมายได้กำหนดให้อำนาจแก่ผู้ว่าราชการจังหวัดในอันที่จะประกาศขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาชำระภาษีตามที่กำหนดในมาตรา 35 ได้ตามความจำเป็นแก่กรณี

ภาษีค้างชำระ

พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ได้กำหนดลักษณะหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการรับภาระภาษีค้างชำระ ตลอดจนขอบอำนาจของพนักงานเจ้าหน้าที่ในการดำเนินการไว้ใน มาตรา 38 – มาตรา 43

ก) ลักษณะและผลทางกฎหมายของภาษีค้างชำระ

พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มาตรา 38 บัญญัติว่า “ภาษีบำรุงท้องที่จำนวนใดที่เจ้าพนักงานประเมินได้แจ้งหรือประกาศการประเมินแล้ว ถ้ามิได้ชำระภายในเวลาที่กำหนด ให้ถือเป็นภาษีบำรุงท้องที่ค้างชำระ”

เมื่อวิเคราะห์บทบัญญัติมาตรา 38 เห็นได้ว่าการกำหนดลักษณะของการอยู่ในข่ายของภาษีค้างชำระตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้แจ้งหรือประกาศการประเมินแล้ว แต่ผู้เสียภาษียังไม่ได้นำเงินค่าภาษีไปชำระภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด ดังนั้นให้ถือว่าเป็นภาษีบำรุงท้องที่ค้างชำระ

ในส่วนของผลทางกฎหมายของการเป็นภาษีบำรุงท้องที่ค้างชำระนั้น ได้รับการกำหนดไว้ในมาตรา 45(4) และมาตรา 46

มาตรา 45 (4) บัญญัติว่า

“ให้เจ้าของที่ดินเสียเงินเพิ่มนอกจากเงินที่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ ในกรณีและอัตรา ดังต่อไปนี้

(1).....

(2).....

(3).....

(4) ไม่ชำระภาษีบำรุงท้องที่ภายในเวลาที่กำหนด ให้เสียเงินเพิ่มร้อยละสิบสี่ต่อปี ของจำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ เศษของเดือนให้นับเป็นหนึ่งเดือน ทั้งนี้ไม่ให้นำเงินเพิ่ม ตาม (1) (2) หรือ (3) มาคำนวณเพื่อเสียเงินเพิ่มตาม (4) ด้วย”

มาตรา 46 บัญญัติว่า

“เงินเพิ่มให้ถือว่าเป็นภาษีบำรุงท้องที่”

จากการศึกษาแนวทางปฏิบัติของเจ้าพนักงาน ในกรณีที่มีการค้างชำระภาษี เจ้าพนักงานสามารถดำเนินการทางกฎหมายบังคับให้ผู้ค้างชำระภาษีดำเนินการชำระค่าภาษีค้างชำระ (บันทึกที่ กท 7000/50 ลงวันที่ 5 มกราคม 2537 ตอบข้อหารือของสำนักงานเขตป้อมปราบศัตรูพ่าย กรณี...ค้างชำระภาษีบำรุงท้องที่ ปี 2511-2512 และค้างยื่นแบบแสดงรายการที่ดินตั้งแต่ ปี 2515-2536) ถึงแม้ว่าสิทธิเรียกร้องจะขาดอายุความ เจ้าพนักงานยังคิดติดตามทวงถามได้เพียงแต่ไม่อาจฟ้องร้องดำเนินคดีได้

ในส่วนปัญหาการเรียกร้องดอกเบี้ยจากเงินเพิ่ม สามารถกระทำได้หรือไม่ ผู้วิจัย มีความเห็นว่า การกำหนดบทบัญญัติเกี่ยวกับเงินเพิ่มเป็นมาตรการทางกฎหมายที่ได้กำหนดไว้เพื่อรองรับการที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามการชำระภาษีตามเวลาที่กฎหมายภาษีบำรุงท้องที่ที่กำหนดไว้ การกำหนดบทบัญญัติในลักษณะดังกล่าวเป็นไปตามหลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร ดังนั้นจึงไม่อาจนำบทบัญญัติกฎหมายอื่นมาใช้บังคับได้ จึงเห็นว่า “การคิดดอกเบี้ยซ้อนเข้าไปอีก ในระหว่างผิคนั้น” ไม่อาจกระทำได้ เพราะพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พุทธศักราช 2508 ไม่ได้บัญญัติไว้

ข) หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการรับภาระภาษีค้างชำระ

พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มาตรา 39 ได้บัญญัติว่า

“เมื่อกรรมสิทธิ์หรือการครอบครองของเจ้าของที่ดินได้โอนตกไปยังบุคคลอื่นให้ ผู้รับโอนมีหน้าที่ร่วมกับเจ้าของที่ดินเดิมเสียภาษีบำรุงท้องที่ค้างชำระไม่เกินห้าปี รวมทั้งปีสุดท้าย

ที่มีการเปลี่ยนแปลงเจ้าของที่ดินด้วย ส่วนภาษีบำรุงท้องที่ค้างชำระเกินห้าปีคงอยู่ในความรับผิดชอบของเจ้าของที่ดินเดิม

ความในวรรคก่อนมิให้ใช้บังคับแก่ผู้รับโอนซึ่งได้กรรมสิทธิ์มาในการขายทอดตลาดโดยคำสั่งศาลหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ในคดีล้มละลาย หรือคำสั่งขายทอดตลาดพระราชบัญญัตินี้”

เมื่อวิเคราะห์บทบัญญัติมาตรา 39 เห็นได้ว่ากฎหมายได้กำหนดภาระภาษีของผู้รับโอนทรัพย์สินประเภทที่ดินไว้ให้ต้องมีหน้าที่ร่วมกับเจ้าของที่ดินเดิมเสียภาษีบำรุงท้องที่ค้างชำระเพียงเวลาไม่เกินห้าปีรวมปีสุดท้ายที่มีการเปลี่ยนแปลงเจ้าของที่ดิน แต่หากการค้างชำระนั้นเป็นเวลาเกินห้าปีก็ให้อยู่ในความรับผิดชอบของเจ้าของที่ดินเดิม

ค) ขอบอำนาจของพนักงานเจ้าหน้าที่เกี่ยวกับภาษีค้างชำระ

พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ได้กำหนดขอบอำนาจของเจ้าพนักงานในการเร่งรัดภาษีบำรุงท้องที่ และการดำเนินการในกรณีเจ้าของที่ดิน หรือผู้เกี่ยวข้องไม่ปฏิบัติตามไม่ว่าจะเป็นการเข้าไปในที่ดิน หรือการยึดอายัด ขายทอดตลาดทรัพย์สิน ทั้งนี้ กฎหมายได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานในอันที่จะออกคำสั่งยึดอายัดหรือถอนคำสั่งยึด นอกจากนั้น ยังได้กำหนดให้อำนาจเจ้าพนักงานเกี่ยวกับการออกคำสั่งคืนภาษีบำรุงท้องที่ไว้ในมาตรา 40-44

เมื่อวิเคราะห์บทบัญญัติมาตรา 40 เห็นได้ว่า กฎหมายได้กำหนดขอบอำนาจการเร่งรัดภาษีบำรุงท้องที่ค้างชำระ 2 ประการได้แก่

-การออกหนังสือเรียกเจ้าของที่ดินหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องเพื่อมาให้อัยคำหรือส่งเอกสารบัญชีมาทำการตรวจสอบ

การออกคำสั่งให้เจ้าของที่ดินหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องต้องปฏิบัติตามบางประการเพิกงเท่าที่จำเป็นแก่การเร่งรัดภาษีบำรุงท้องที่ค้างชำระ

ในส่วนของการให้อำนาจออกคำสั่งยึดอายัดหรือขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบชำระภาษีบำรุงท้องที่ค้างชำระนั้น พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มาตรา 41 ได้กำหนดให้นายอำเภอหรือนายกเทศมนตรี สามารถออกคำสั่งเป็นหนังสือ ยึดอายัด ขายทอดตลาดได้ หากผู้ว่าราชการจังหวัดได้อนุญาตเป็นหนังสือให้กระทำได้แต่ทั้งนี้ห้ามการขายทอดตลาดอสังหาริมทรัพย์ในระหว่างระยะเวลาที่ให้อุทธรณ์ตามมาตรา 49 หรือมาตรา 52 และตลอดเวลาทำการพิจารณาและวินิจฉัยอุทธรณ์ยังไม่ถึงที่สุด

การออกคำสั่งยึดนั้น จะกระทำได้หากได้มีการส่งคำเตือนเป็นหนังสือให้เจ้าของที่ดินชำระภาษีบำรุงท้องที่ค้างชำระทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือนั้น โดยวิธีการส่งหนังสือตามมาตรา 12 นอกจากนั้นกฎหมายได้กำหนดให้นำวิธีการในประมวล

กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลมสำหรับการยึด อาศัย ขายทอดตลาดทรัพย์สิน เพื่อให้ได้รับชำระภาษีบำรุงท้องที่ค้างชำระนั้น

สำหรับค่าใช้จ่ายในการยึด อาศัย ขายทอดตลาดนั้น กฎหมายกำหนดให้นำเงินได้จากการขายทอดตลาดมาหักค่าใช้จ่ายในการยึด อาศัย ขายทอดตลาดก่อน ส่วนที่เหลือจึงให้ชำระเป็นค่าภาษีบำรุงท้องที่ หากยังมีเงินเหลืออีกก็ให้คืนเจ้าของที่ดิน(มาตรา 42)

สำหรับการสั่งถอนคำสั่งยึดหรืออาชัณนั้น กฎหมายกำหนดให้นายอำเภอหรือนายกเทศมนตรี สามารถกระทำได้ หากเข้ากรณีต่อไปนี้

-มีการยึดอาชัณทรัพย์สินไว้แล้ว (มาตรา 43)

-ได้มีการชำระเงินค่าใช้จ่ายในการยึด อาศัย และค่าภาษีบำรุงท้องที่ค้างชำระโดยครบถ้วน ก่อนการขายทอดตลาด

2.5 การระงับข้อพิพาททางภาษี³¹

2.5.1 การดำเนินการเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดินในชั้นของฝ่ายปกครองและศาล

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ได้กำหนดหลักเกณฑ์การระงับข้อพิพาททางภาษี แบ่งออกเป็น การระงับข้อพิพาทในชั้นฝ่ายปกครองและชั้นศาล

2.5.1.1 การระงับข้อพิพาทในชั้นฝ่ายปกครอง (การขอให้พิจารณาการประเมินใหม่)

เมื่อผู้รับประเมินซึ่งได้แก่ กรณีเจ้าของทรัพย์สินได้รับแจ้งการประเมินแล้วไม่พอใจในการประเมินเนื่องจากเห็นว่าการประเมินไม่ถูกต้อง กฎหมายกำหนดให้สามารถขอพิจารณาการประเมินภาษีใหม่ได้ภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน ส่วนผู้มีอำนาจพิจารณาการประเมินใหม่คือ ผู้บริหารท้องถิ่นระดับสูง ปัจจุบันการจัดเก็บภาษีไม่ได้อยู่ในขอบอำนาจของกรมสรรพากร แต่ในด้วยบทบัญญัติยังคงข้อความเดิมไว้ ดังนั้น ในกรณีที่กฎหมายกำหนดให้อำนาจแก่อธิบดีกรมสรรพากร สำหรับในเขตกรุงเทพมหานครย่อมหมายถึง ผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานคร หรือหากเป็นกรณีเขตเทศบาลย่อมหมายถึงคณะเทศมนตรี

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 25 ได้บัญญัติหลักเกณฑ์การขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ ความว่า

³¹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. เรื่องเดิม หน้า 357-375

“ผู้รับประเมินผู้ใดไม่พอใจในการประเมินไซ้ ท่านว่าอาจยื่นคำร้องต่ออธิบดีกรมสรรพากร หรือสมุหเทศาภิบาล ตามแต่จะได้อำนาจไว้ หรือขอให้พิจารณาการประเมินนั้นใหม่ โดยวิธีการดังจะได้อีกต่อไป”

สำหรับกรณีไม่พอใจการประเมินของเจ้าพนักงาน ก็สามารถขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ได้โดยต้องดำเนินการภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ได้อำนาจการประเมิน (มาตรา 24) โดยยื่นคำร้องตามแบบพิมพ์ที่กฎหมายกำหนด ไปยังอำเภอท้องที่ทรัพย์สินตั้งอยู่เพื่อให้ส่งต่อไปยังผู้มีอำนาจรับผิดชอบต่อไปตามมาตรา 25 ดังนี้ หากเป็นกรณีที่อยู่ในอำนาจของเทศบาล ก็ให้เป็นอำนาจของคณะรัฐมนตรี ในการพิจารณาดังปรากฏตามคำพิพากษาฎีกาที่ 860/2520

“...พระราชบัญญัติรายได้เทศบาล พ.ศ. 2497 มาตรา 4 บัญญัติว่า ให้เทศบาลจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินในเขตเทศบาลเป็นของเทศบาลเอง และพระราชบัญญัติเทศบาล พ.ศ. 2496 มาตรา 36 และมาตรา 39 บัญญัติให้มีเทศมนตรีขึ้นคณะหนึ่ง มีหน้าที่ควบคุมและรับผิดชอบในการบริหารกิจการของเทศบาล ดังนั้น อำนาจชี้ขาดคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 25 ให้เป็นอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรจึงตกมาเป็นอำนาจและความรับผิดชอบของคณะเทศมนตรี อธิบดีกรมสรรพากรจึงไม่มีอำนาจชี้ขาดคำร้องขอพิจารณาการประเมินค่าภาษีโรงเรือน”

อย่างไรก็ตาม การขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ เป็นเงื่อนไขสำคัญของการนำคดีขึ้นสู่ศาล เห็นได้จากแนวคำวินิจฉัยของศาลฎีกาหลายฉบับ เมื่อพิจารณาคำพิพากษาฎีกา ทำให้เห็นได้ว่าการโต้แย้งคัดค้านของผู้เสียภาษี แบ่งได้เป็น 2 ขั้นตอน ได้แก่ การโต้แย้งคัดค้านในชั้นเจ้าพนักงานปกครองและการโต้แย้งคัดค้านในชั้นศาล

กรณีผู้เสียภาษีไม่พอใจการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน จะต้องอุทธรณ์การประเมินภาษีเมื่อได้รับแจ้งการประเมิน หรือมิเช่นนั้นต้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ภายใน 15 วัน ผู้เสียภาษีต้องอุทธรณ์ทุกประเด็นที่ไม่เห็นด้วย มิเช่นนั้นจะนำประเด็นที่ไม่ได้อุทธรณ์มาฟ้องต่อศาลไม่ได้ (มาตรา 25-26)

กฎหมายได้กำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขของการหมดสิทธิที่จะขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ไว้ในมาตรา 27

มาตรา 27 บัญญัติว่า “ถ้าคำร้องยื่นภายหลังเวลาซึ่งกำหนดไว้ในมาตรา ก่อน ท่านให้อธิบดีกรมสรรพากรหรือสมุหเทศาภิบาลมีหนังสือแจ้งความให้ผู้รับประเมินทราบว่าหมดสิทธิที่จะขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ และจำนวนเงินซึ่งประเมินไว้นั้นเป็นจำนวนเด็ดขาด เมื่อเป็นดังนี้ ห้ามมิให้นำคดีขึ้นสู่ศาล เว้นแต่ในปัญหาข้อกฎหมายซึ่งอ้างว่าเป็นเหตุหมดสิทธินั้น”

เมื่อผู้มีอำนาจพิจารณาได้รับคำร้องคัดค้านการประเมิน หรือคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ กฎหมายได้กำหนดให้สามารถออกหมายเรียกผู้ร้อง เพื่อให้ซักถามหรือนำพยานหลักฐานมาสนับสนุนคำร้องได้ (มาตรา 28) รวมทั้งได้กำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการดำเนินการกรณีผู้ร้องไม่ปฏิบัติตามไว้ (มาตรา 29)

มาตรา 28 บัญญัติว่า “เมื่ออธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน หรือสมุหเทศาภิบาลแล้วแต่กรณี ได้รับคำร้องแล้วมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ร้องมาซักถาม แต่ต้องให้ทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่าสิบวัน”

มาตรา 29 บัญญัติว่า “ผู้ร้องผู้ใดไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกของอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน หรือสมุหเทศาภิบาล หรือไม่ยอมให้ซักถามหรือไม่ตอบคำถาม หรือไม่นำพยานหลักฐานมาสนับสนุนคำร้องของตนเมื่อเรียกให้นำมา ท่านว่าผู้นั้นหมดสิทธิที่จะขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ และจำนวนเงินซึ่งประเมินไว้นั้นเป็นจำนวนเด็ดขาด แต่ทั้งนี้ไม่ให้เป็นการปลดปล่อยผู้ร้องให้พ้นจากความรับผิดชอบในการแจ้งความเท็จโดยเจตนาหรือโดยที่รู้อยู่แล้วว่าเป็นเท็จ”

กรณีผู้มีอำนาจพิจารณาการประเมินใหม่ได้มีคำวินิจฉัยประการใด กฎหมายกำหนดให้ต้องแจ้งพนักงานเจ้าหน้าที่ คงปรากฏในมาตรา 30 ปัจจุบันไม่อยู่ในอำนาจอธิบดีกรมสรรพากร แต่อยู่ในอำนาจของผู้บริหารท้องถิ่นระดับสูง

มาตรา 30 บัญญัติว่า “คำชี้ขาดของอธิบดีกรมสรรพากร หรือสมุหเทศาภิบาลนั้นให้แจ้งไปยังผู้ร้องเป็นลายลักษณ์อักษร ถ้ามีการลดจำนวนเงินที่ประเมินไว้เป็นจำนวนเท่าใดก็ให้แจ้งไปยังพนักงานเจ้าหน้าที่ เพื่อจะได้แก้ไขบัญชีการประเมินตามคำชี้ขาดนั้น” หากผู้รับประเมินไม่พอใจคำชี้ขาดของผู้มีอำนาจพิจารณาในกรณีการประเมินใหม่ต้องดำเนินการตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 31 แยกได้เป็นกรณีผู้รับประเมินโดยทั่วไป กับ ผู้รับประเมินที่เป็นรัฐวิสาหกิจ

มาตรา 31 บัญญัติว่า “ผู้รับประเมินผู้ใดไม่พอใจในคำชี้ขาดของอธิบดีกรมสรรพากรหรือสมุหเทศาภิบาล จะนำคดีไปสู่ศาลเพื่อแสดงให้ศาลเห็นว่าการประเมินนั้นไม่ถูกต้องก็ได้ แต่ต้องทำภายในสามสิบวัน นับตั้งแต่วันที่รับแจ้งความให้ทราบคำชี้ขาด

ถ้าอธิบดีกรมสรรพากร หรือสมุหเทศาภิบาล ชี้ขาดว่าผู้รับประเมินหมดสิทธิที่จะให้การประเมินของตนได้รับพิจารณาใหม่ตามมาตรา 29 ห้ามไม่ให้นำคดีขึ้นสู่ศาล เว้นแต่ในปัญหาข้อกฎหมายซึ่งอ้างว่าเป็นเหตุหมดสิทธินั้น

ในกรณีที่ผู้รับประเมินซึ่งเป็นรัฐวิสาหกิจไม่พอใจในคำชี้ขาดตามวรรคหนึ่ง เนื่องจากเห็นว่าจำนวนเงินซึ่งประเมินไว้นั้น มีจำนวนที่สูงเกินสมควรให้รัฐวิสาหกิจนั้นนำ

เรื่องเสนอคณะรัฐมนตรีเพื่อพิจารณาภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำชี้ขาดตามมาตรา 30 ในการนี้คณะรัฐมนตรีมีอำนาจให้ลดหย่อนค่ารายปีให้แก่รัฐวิสาหกิจนั้นได้ตามที่เห็นสมควร มติของคณะรัฐมนตรีให้เป็นที่สุด”

2.5.1.2 การระงับข้อพิพาทในชั้นศาล

กรณีที่ผู้เสียหายไม่พอใจคำชี้ขาดเกี่ยวกับการพิจารณาประเมินใหม่ ก็สามารถนำคดีไปสู่ศาล เพื่อแสดงให้ศาลเห็นว่าการประเมินนั้นไม่ชอบก็ได้ แต่ต้องทำภายใน 30 วัน นับตั้งแต่วันรับแจ้งความให้ทราบคำชี้ขาด (มาตรา 31) ทั้งนี้ผู้เสียหายต้องชำระแต่ค่าภาษีตามคำชี้ขาดต่อเจ้าหน้าที่จัดเก็บภาษีก่อน มิฉะนั้น ศาลจะไม่ประทับรับฟ้อง (มาตรา 39)

มาตรา 39 บัญญัติว่า “ถ้ามีผู้ยื่นฟ้องต่อศาลตามความในมาตรา 31 ท่านห้ามมิให้ศาลประทับเป็นฟ้องตามกฎหมาย เว้นแต่จะเป็นที่พอใจศาลว่าผู้รับประเมินได้ชำระค่าภาษีทั้งสิ้นซึ่งถึงกำหนดต้องชำระ เพราะเวลาซึ่งท่านให้ไว้ตามมาตรา 38 นั้นได้สิ้นไปแล้วหรือจะถึงกำหนดชำระระหว่างที่คดีอยู่ในศาล

ถ้าศาลตัดสินให้ลดค่าภาษีท่านให้คืนเงินส่วนที่ลดนั้นภายในสามเดือน โดยไม่คิดค่าอย่างใด”

ในส่วนของการกระบวนการหลังการฟ้องคดี เมื่อศาลมีคำพิพากษาถึงที่สุด โดยแก้คำชี้ขาดของผู้มีอำนาจพิจารณาของฝ่ายปกครอง มาตรา 32 ได้กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการได้ดังนี้

มาตรา 32 บัญญัติว่า “เมื่อคำพิพากษาถึงที่สุดของศาลซึ่งแก้คำชี้ขาดของอธิบดีกรมสรรพากร หรือสมุหเทศาภิบาลนั้น ได้ส่งไปให้พนักงานเจ้าหน้าที่ทราบแล้ว ให้พนักงานเจ้าหน้าที่เก็บภาษีการประเมินให้ถูกต้องโดยเร็ว “

ในส่วนของบทบัญญัติมาตรา 39 นั้น หลักการสำคัญของบทบัญญัติดังกล่าวอยู่ตรงประเด็นที่เกี่ยวกับการชำระภาษีให้ครบถ้วนก่อนจึงจะนำคดีมาฟ้องศาลได้

ในส่วนของการเป็นผู้เสียหายนั้น มาตรา 40 ได้บัญญัติไว้ความว่า

“ค่าภาษีนั้น ท่านให้เจ้าของทรัพย์สินเป็นผู้เสีย แต่ถ้าที่ดินและโรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นเป็นของคนละเจ้าของ เจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นต้องเสียค่าภาษีทั้งสิ้น ในกรณีเช่นนั้นถ้าเจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ไม่เสียภาษีท่านว่าการขายทรัพย์สินทอดตลาดของผู้นั้นตามมาตรา 44 ให้รวมขายสิทธิใดๆ ในที่ดินอันเจ้าของโรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นยังคงมีอยู่นั้นด้วย”

2.5.2 การดำเนินการเกี่ยวกับภาษีบำรุงท้องที่ในชั้นของฝ่ายปกครองและศาล³²

³² ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, เรื่องเดิม หน้า 439-444

ในกรณีที่ได้มีการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ให้แก่เจ้าของที่ดินต้องชำระภาษีแก่ท้องถื่นแล้ว หากเจ้าของที่ดินไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานย่อมมีสิทธิที่จะอุทธรณ์การประเมินนั้นได้ อาจแยกพิจารณาได้ 2 ขั้นตอน ได้แก่ ขั้นตอนการคัดค้านการประเมินภาษีของฝ่ายปกครอง และขั้นตอนการอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากร

2.5.2.1 การคัดค้านการประเมินภาษีของฝ่ายปกครอง

เมื่อเจ้าของที่ดินได้รับแจ้งการประเมินภาษีบำรุงท้องที่แล้ว หากไม่เห็นด้วยกับการประเมินย่อมมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อบุคคลที่กฎหมายกำหนด ได้แก่ กรณีการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินในเขตกรุงเทพมหานคร ก็ให้อุทธรณ์การประเมินต่อผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานคร แต่ในกรณีการประเมินที่เกิดในจังหวัดอื่นก็ให้อุทธรณ์การประเมินต่อผู้ว่าราชการจังหวัดภายในเวลาสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน ทั้งนี้ต้องยื่นอุทธรณ์ต่อเจ้าพนักงานประเมินท้องที่ที่มีการประเมินนั้น หลักเกณฑ์ดังกล่าวได้รับการกำหนดไว้ในมาตรา 6 และมาตรา 49 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

มาตรา 6 บัญญัติว่า

“ในพระราชบัญญัตินี้..... “เจ้าของที่ดิน” หมายความว่า บุคคลหรือคณะบุคคลไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล ซึ่งมีกรรมสิทธิ์ในที่ดิน หรือครอบครองอยู่ในที่ดิน ไม่เป็นกรรมสิทธิ์ของเอกชน....”

มาตรา 49 บัญญัติว่า

“เจ้าของที่ดินผู้ใดได้รับแจ้งการประเมินภาษีบำรุงท้องที่แล้ว เห็นว่าการประเมินนั้นไม่ถูกต้อง มีสิทธิอุทธรณ์ต่อผู้ว่าราชการจังหวัดได้โดยยื่นอุทธรณ์แก่เจ้าพนักงานประเมินตามแบบที่กระทรวงมหาดไทยกำหนด ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้รับอุทธรณ์แล้ว ให้เสนออุทธรณ์นั้นตามลำดับจนถึงผู้ว่าราชการจังหวัด

การอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษีบำรุงท้องที่ เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากผู้ว่าราชการจังหวัดให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์ หรือคำพิพากษาของศาล”

อนึ่งการอุทธรณ์การประเมินภาษีไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษีบำรุงท้องที่ เว้นแต่ผู้ว่าราชการจังหวัดจะได้อนุมัติให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาของศาล (มาตรา 49)

ในส่วนของกระบวนการพิจารณาของผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานคร หรือผู้ว่าราชการจังหวัดนั้น บทบัญญัติมาตรา 50 ได้ให้อำนาจออกหนังสือเรียกผู้อุทธรณ์หรือบุคคลใดๆ

มาให้ถ้อยคำ หรือให้ส่งเอกสารที่เกี่ยวข้องมาแสดง หากไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือไม่ยอมให้ถ้อยคำโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ก็ให้ผู้ว่าราชการจังหวัดยกอุทธรณ์นั้นได้ นอกจากนั้น บทบัญญัติมาตรา 51 ได้กำหนดให้ผู้ว่าราชการจังหวัดเมื่อได้พิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์แล้วก็ให้แจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นหนังสือไปยังผู้อุทธรณ์และเจ้าพนักงานประเมิน

หากผู้อุทธรณ์ได้รับการแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้วไม่เห็นด้วย ก็สามารถอุทธรณ์คำวินิจฉัยนั้นต่อศาลได้ภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ แต่หากเป็นกรณีการยกอุทธรณ์โดยผู้ว่าราชการจังหวัด เนื่องจากผู้อุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกหรือไม่ยอมให้ถ้อยคำโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรตามมาตรา 50 ผู้อุทธรณ์ก็ไม่มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของผู้ว่าราชการจังหวัดต่อศาล

2.5.2.2 การอุทธรณ์การประเมินภาษีต่อศาล

กฎหมายได้กำหนดให้ผู้ว่าราชการจังหวัดต้องทำการแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นหนังสือไปยังผู้อุทธรณ์และเจ้าพนักงานประเมินภาษีเพื่อให้ทั้งสองฝ่ายได้รับทราบถึงการวินิจฉัย และจะได้ดำเนินการต่อไป

ในกรณีที่ผู้อุทธรณ์ได้รับแจ้งการวินิจฉัยอุทธรณ์ของผู้ว่าราชการจังหวัดแล้วหากไม่เห็นด้วยสามารถยื่นอุทธรณ์คำวินิจฉัยของผู้ว่าราชการจังหวัดต่อศาลได้ภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ (มาตรา 52) อย่างไรก็ตาม การดำเนินการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของผู้ว่าราชการจังหวัดนี้ กฎหมายยังได้กำหนดหลักเกณฑ์ที่มีผลให้ผู้อุทธรณ์ไม่อาจใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรไว้ในมาตรา 52 และแสดงให้เห็นถึงขอบอำนาจการพิจารณาวินิจฉัยออกคำสั่งของผู้ว่าราชการจังหวัดในมาตรา 50 กล่าวคือ

การไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกมาให้ถ้อยคำหรือให้ส่งเอกสารอันควรแก่เรื่องเป็นวิธีการที่สำคัญของการพิจารณาวินิจฉัย เพื่อให้ได้ข้อยุติที่เป็นธรรมโดยเฉพาะฝ่ายเจ้าของที่ดิน ดังนั้น การไม่ดำเนินการตามที่กฎหมายกำหนด เท่ากับเป็นการไม่ให้ความร่วมมือ และไม่พยายามพิสูจน์ข้อโต้แย้งของเจ้าพนักงานประเมินภาษี จึงไม่เกิดประโยชน์อันใดที่จะต้องดำเนินการต่อไป กฎหมายจึงให้อำนาจแก่ผู้ว่าราชการจังหวัดยกอุทธรณ์เสียได้

อย่างไรก็ตาม การฟ้องร้องดำเนินคดีต่อศาลนั้น ผู้อุทธรณ์ไม่ต้องชำระค่าภาษีบำรุงท้องที่ก่อนการฟ้องร้องดำเนินคดีซึ่งต่างกับกรณีการฟ้องร้องดำเนินคดีภาษีโรงเรือนและที่ดินที่กฎหมายกำหนดให้ต้องชำระภาษีอากรก่อน (มาตรา 29 ของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475)