

บทที่ 3

บทวิเคราะห์ความไม่เหมาะสมของบทบัญญัติ ภาษีทรัพย์สินระดับท้องถิ่น

เมื่อรัฐมีหน้าที่พัฒนาประเทศให้มีความเจริญก้าวหน้า ความเชื่อมั่นในการบริหารประเทศตามหลักนิติธรรมจึงเป็นปัจจัยสำคัญที่ต้องส่งเสริม แต่ปรากฏว่ากฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินกับกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักนิติธรรมและไม่เหมาะสมกับสภาพการณ์ปัจจุบันก่อให้เกิดความขัดแย้ง(ข้อพิพาททางภาษี) และการขาดความเชื่อถือในบุคลากรภาครัฐ กล่าวคือองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (เทศบาล,องค์การบริหารส่วนตำบล,เมืองพัทยา กรุงเทพมหานคร) มีภาระหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินกับภาษีบำรุงท้องที่จำเป็นต้องบังคับใช้กฎหมายเพื่อจัดเก็บรายได้ไว้ใช้ในกิจการของท้องถิ่นประกอบกับรายได้ดังกล่าวเป็นรายได้เฉพาะของท้องถิ่นที่รัฐมุ่งประสงค์ให้แต่ละท้องถิ่นสามารถพึ่งพาตัวเองได้

แต่เนื้อหาสาระของกฎหมายบางประการส่งผลให้เกิดข้อจำกัดในการบังคับใช้กฎหมาย นำมาสู่ปัญหาข้อพิพาทในการจัดเก็บซึ่งกระทบต่อความเชื่อถือไว้วางใจและความผาสุกของประชาชน และนำมาซึ่งการขาดรายได้ของท้องถิ่น ทำให้รัฐยังคงต้องให้เงินอุดหนุนแก่ท้องถิ่นแต่ก็ยังคงไม่พอเพียงแก่ความต้องการและความจำเป็นในแต่ละท้องถิ่น จึงขอเสนอบทวิเคราะห์บทบัญญัติที่เป็นอุปสรรคต่อการจัดเก็บรายได้และเป็นสาเหตุของข้อพิพาทที่กระทบต่อความมั่นคงต่อไป

การขาดความชัดเจนของบัญญัติกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน

ในบรรดาข้อพิพาททางภาษีที่ขึ้นสู่การพิจารณาของศาลนั้น มักจะมีสาเหตุมาจากการขาดความชัดเจนของบทบัญญัติกฎหมาย ความเข้าใจในบทบัญญัติแตกต่างกันทำให้เกิดการประเมินค่ารายปีหลากหลายวิธี การออกอนุบัญญัติของท้องถิ่นที่เป็นการกำหนดเนื้อหาสาระหลักไม่ใช้รายละเอียด

1. ข้อโต้แย้งเกี่ยวกับลักษณะของทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายการเสียภาษี¹

¹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวนล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3, 2547, หน้า 81-

สืบเนื่องจากการกำหนดบทบัญญัติที่ขาดเนื้อหาสาระที่ทำให้เข้าใจได้เกี่ยวกับลักษณะของ “โรงเรือน” “สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ” ก่อให้เกิดปัญหาข้อพิพาททางภาษีที่หน่วยงานที่เกี่ยวข้องต้องพิจารณาโดยเฉพาะการที่มีหลายหน่วยงานที่เกี่ยวข้องและสามารถให้ความเห็นเกี่ยวกับการตีความหรือการให้ความหมายของ “โรงเรือน” หรือ “สิ่งปลูกสร้าง” หากมีความเห็นแตกต่างกันย่อมก่อให้เกิดความสับสนทั้งต่อผู้ปฏิบัติหน้าที่จัดเก็บและผู้เสียภาษีเอง โดยเฉพาะการขาดความเชื่อมั่นในการบริหารภายใต้หลักนิติธรรมเนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินเข้าใจว่าทรัพย์สินของตนไม่ได้อยู่ในข่ายเป็นทรัพย์สินตามนัยกฎหมายจึงไม่ชำระภาษี แต่เมื่อเจ้าพนักงานท้องถิ่นตรวจพบก็อาจลงโทษให้ต้องชำระภาษีย้อนหลัง จึงเกิดข้อขัดแย้งระหว่างกันได้ว่าเจ้าพนักงานท้องถิ่นเองก็ละเลยไม่ปฏิบัติหน้าที่เรียกเก็บและผู้เสียภาษีเองกลับต้องได้รับผลร้ายจากการเรียกเก็บภาษีย้อนหลังเมื่อพิจารณาแล้วต่างมีผลให้ท้องถิ่นขาดรายได้ที่ควรได้รับ ดังปรากฏข้อพิพาททางภาษีที่ขอนำมาแสดงต่อไปนี้

“พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน แก้ไขเพิ่มเติม พุทธศักราช 2475 มาตรา 3 บัญญัติว่า “โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นซึ่งเจ้าของอยู่เองหรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษาและซึ่งมิได้ใช้เป็นที่พักอาศัยหรือประกอบการอุตสาหกรรม ท่านให้คงเว้นจากบทบัญญัติแห่งภาคนี้ ตั้งแต่ พ.ศ. 2475 เป็นต้นไป” ตามความในมาตรานี้ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ หากใช้เป็นที่พักอาศัยหรือประกอบการอุตสาหกรรมแล้วก็มีได้รับยกเว้นภาษี คำว่า “โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ” พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน แก้ไขเพิ่มเติม พุทธศักราช 2475 มาตรา 5 บัญญัติว่า ให้กินความถึงแพด้วย แต่มิได้ให้คำจำกัดความไว้เป็นพิเศษ ในการวินิจฉัยปัญหาตามข้อฎีกาของโจทก์จึงต้องถือว่า “โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ” มีความหมายตามธรรมดาตามข้อเท็จจริงที่ศาลอุทธรณ์วินิจฉัยมาดังนี้ ถังน้ำมันพิพาทขนาด 800,000 ลิตร และขนาด 100,000 ลิตร ก่อสร้างขึ้นคิดที่เป็นการถาวรใช้สำหรับเก็บสินค้าน้ำมันเทียบได้กับอาคารเก็บสินค้าทั่วไป การที่ต้องสร้างเป็นรูปถึงกลมก็เนื่องจากสินค้าที่ต้องเก็บมันเป็นของเหลวจำพวกน้ำ จึงถือได้ว่าเป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ ตามความหมายแห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน แก้ไขเพิ่มเติม พุทธศักราช 2475 มาตรา 3 แล้วจึงต้องเสียภาษีโรงเรือนฯ”

เมื่อวิเคราะห์แนวทางการตีความคำว่า “โรงเรือน” “สิ่งปลูกสร้าง” ของคณะกรรมการกฤษฎีกา ในบันทึกเรื่องการขอทบทวนความเห็นกรณีการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินของสนามกอล์ฟศูนย์การฝึก การรถไฟแห่งประเทศไทย(กุมภาพันธ์ 2540) อาจสรุปประเด็นสำคัญได้ว่า “การแปลความหมายของคำว่า “สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ” ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 6 (1) แห่ง

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ว่าจะมีความหมายเพียงใดนั้นจะต้องอาศัยหลักการตีความกฎหมายที่ว่า การที่บทบัญญัติของกฎหมายมีถ้อยคำเรียงต่อเนื่องกันและคำสุดท้ายเป็นคำที่มีความหมายทั่วไป ต้องตีความว่าคำสุดท้ายมีความหมายทำนองเดียวกับคำที่มีมาก่อน (edjusdem generis rule) ดังนั้นสิ่งปลูกสร้างอื่นจึงสมควรมีลักษณะเทียบเท่ากับโรงเรือนซึ่งเป็นถ้อยคำที่บัญญัติไว้ก่อนคำว่าสิ่งปลูกสร้างอื่นๆ คือเป็นสิ่งปลูกสร้างบนพื้นดินที่ใช้อาศัยหรือไว้สินค้าได้ และถ้าย้อนไปพิจารณาประกาศภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 1232 แล้ว จะเห็นว่ามีกำหนดประเภทของ “สิ่งก่อสร้างอื่นๆ” ไว้ชัดเจนว่าหมายถึงสิ่งใดบ้าง เช่น “โรงเลี้ยงเป็ดเลี้ยงไก่” ตามที่บัญญัติไว้ว่า “โรงเลี้ยงเป็ดไก่ต่อ 50 ตัวขึ้นไปให้เรียกเก็บภาษีโรงเลี้ยงเป็ดที่ไว้สินค้าหลังละบาท” หรือ “เพิงเลี้ยง” ตามที่บัญญัติไว้ว่า “ถ้าราษฎรมีตึก เรือนโรงและทำโรงเลี้ยง นาคีค ข้างตึกเรือนโรงห้องหนึ่ง สองห้อง สามห้องก็คิด บรรทุกสินค้าไว้แต่ที่เพิงเลี้ยงแห่งเดียว แต่ในตึกในโรงในเรือนไม่มีสินค้า ให้เรียกภาษีเพิงเลี้ยงเป็นที่ไว้สินค้าอย่างเดียว” ซึ่งล้วนแต่เป็นสิ่งปลูกสร้างในลักษณะทำนองเดียวกับโรงเรือนนั่นเอง

ในส่วนของวินิจฉัยกรณีเสาส่งไฟฟ้าแรงสูงนั้น คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมายคณะที่ 7) ได้เคยให้ความเห็นไว้แล้วว่า “เสาส่งไฟฟ้าแรงสูงและสายส่งไฟฟ้าไม่มีลักษณะเป็นสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะเป็นที่อยู่อาศัยหรือใช้เป็นที่ไว้สินค้าหรือใช้ประกอบอุตสาหกรรมได้ จึงไม่เป็นสิ่งปลูกสร้างที่ต้องชำระภาษีโรงเรือนและที่ดิน (รายละเอียดจะได้กล่าวต่อไป) และเมื่อพิจารณามาตรา 4 วรรค 2 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 ประกอบกันแล้ว จะเห็นได้ว่าทรัพย์สินอย่างอื่นเป็นทรัพย์สินที่แยกออกต่างหากจากที่ดินมิใช่ที่ดินที่ปรับสภาพไปจนผิดจากสภาพตามธรรมชาติ ดังนั้น การปรับพื้นดินให้มีสภาพพื้นดินให้มีสภาพผิดไปจากสภาพธรรมชาติ ขุดบ่อสร้างสะพานเพื่อทำเป็นสนามกอล์ฟ จึงไม่ใช่สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นตามความในพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 ที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน...”

สำหรับความเห็นทางวิชาการเกี่ยวกับหลักการตีความกฎหมายนั้น ศ.ดร.อภินันท์ จุฬารัตน ได้อธิบายไว้ว่า “วิธีการที่ประเทศต่างๆ ในระบบ Civil law ใช้เป็นเครื่องช่วยในการตีความกฎหมายและเป็นที่ยอมรับเหมือนกันในทุกประเทศ ก็จะเริ่มจากการพิเคราะห์บทบัญญัติของกฎหมายนั้นทั้งหมดที่มีส่วนสัมพันธ์เชื่อมโยงกันทั้งฉบับ ซึ่งน่าจะเริ่มด้วยการพิจารณาจากโครงสร้างกฎหมายนั้นเป็นอันดับแรก และจากบทบัญญัติทั้งหลายตามโครงสร้างของกฎหมายที่มี

ความเชื่อมโยงเกี่ยวข้งกันนั่นเอง ก็อาจทำให้เห็นเจตนารมณ์ของกฎหมายนั้นได้ชัดเจนขึ้น ในประการต่อมา อาจพิจารณาจากประวัติความเป็นมาของการจัดทำกฎหมายนั้น...”²

ผู้วิจัยมีความเห็นว่าหลักสำคัญของการตีความกฎหมายจำต้องคำนึงถึงเจตนารมณ์ของกฎหมายในขณะที่ได้มีการตราขึ้น ทั้งนี้สามารถค้นหาได้จากการศึกษาโครงสร้างของกฎหมาย ประวัติความเป็นมาของการจัดทำกฎหมาย ดังนั้นในการตีความกฎหมายภายในโรงเรียนและที่ดินจึงจำเป็นต้องศึกษาข้อมูลเกี่ยวกับพัฒนาการทางกฎหมายภายในโรงเรียนและที่ดินฉบับปัจจุบัน เพื่อวิเคราะห์วัตถุประสงค์ของการตราพระราชบัญญัติภายในโรงเรียนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ซึ่งสันนิษฐานในเบื้องต้นว่า น่าจะมีวัตถุประสงค์เดียวกันกับบทบัญญัติกฎหมายเดิมที่ระบุไว้ในมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติภายในโรงเรียนและที่ดิน ซึ่งได้กำหนดให้มีการยกเลิกบทบัญญัติกฎหมายต่างๆ นับตั้งแต่วันที่ใช้พระราชบัญญัติภายในโรงเรียนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ภายในท้องที่ที่ได้ระบุไว้ว่า

“นับตั้งแต่วันที่ใช้พระราชบัญญัตินี้เป็นต้นไป และภายในท้องที่ซึ่งได้ระบุไว้ตามมาตราก่อนให้ยกเลิกกฎหมายดังต่อไปนี้

1. ประกาศภายในเรือนโรงร้านตึกแพ ปีมะเมีย โทศก จุลศักราช 1232
2. ประกาศแก้ไขข้อความในประกาศภายในเรือนโรงร้าน ตึก แพ ปีมะเมีย โทศก จุลศักราช 1232
3. ประกาศแก้ไขเพิ่มเติมภายใน เรือ โรงร้าน พุทธศักราช 2474
4. ประกาศว่าด้วยการใช้ประกาศแก้ไขเพิ่มเติมภายใน หรือ โรงร้าน พุทธศักราช 2474 “

ในส่วนของประกาศภายในเรือนโรงร้าน ตึกแพ ปีมะเมีย โทศก จุลศักราช 1232 นั้น บัญญัติว่า “ประกาศภายใน เรือน โรงร้าน ตึก แพ ปีมะเมีย โทศก จุลศักราช 1232 และประกาศฉบับแก้ไขเพิ่มเติม ได้มีข้อความตอนหนึ่งที่ปรากฏวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภายใน เรือน โรงร้าน ตึก แพ ที่ให้จัดเก็บภายในจากเรือน โรงร้าน ตึก แพ หรือเรือประจำขายของ เรือบรรทุกสินค้า ซึ่งสามารถทำการเข้าอยู่อาศัยไว้สินค้า หรือประกอบกิจการในทางการค้าได้ดังนี้

.....แพให้เช่าแลเขียนหอยตั้งบ่อนเล่นเบี้ยต่างๆ แลแพคนเช่าให้เรียกภายในห้องละสามบาท สองห้องหกบาท สามห้องเก้าบาท เรือโรงร้านตึกที่เช่าไว้สินค้า ตั้งบ่อนเล่นเบี้ยเขียนหอย แลคนเช่าอยู่ แลเรือโรงตึกคนชั่ว และเรือนโรงร้านตึกที่ไม่ได้ให้เช่าไว้สินค้าของตัวเอง ซึ่งอยู่ในท้องที่

² อักษราร จุฬารัตน์. การตีความกฎหมาย. (สำนักพิมพ์กฎหมายไทย, กรุงเทพฯ 2542). หน้า 72-73.

โปริสลาตตระเวน ให้เรียกภาษี 12 ชัก 1 แลโรงงานดึกแพซึ่งอยู่ตามแถวท้องตลาดแทรกปนอยู่ในระหว่างโรงงานดึกแพที่มีสินค้าขายไม่ประกอบการซื้อขายให้มีผลประโยชน์จำริญแก่แผ่นดินนั้นไม่ชอบ ให้เรียกภาษีเท่ากับโรงเรือนดึกแพที่ไว้สินค้าขายเหมือนกันแลให้เจ้าหน้าที่เรียกภาษีแต่ผู้ที่อยู่ในโรงงานดึกแพนั้นนำไปหาเจ้าของโรงงานดึกแพก็ยาก บางที่ก็อยู่ไกลบาที่ก็อยู่ใกล้ไปไม่พบบ้างวิวาทกัน จึงให้เรียกภาษีเอาแก่ผู้ที่อยู่ในโรงงานดึกแพนั้นๆ แล้วจึงให้ผู้เข้าไปหักเอาเงินค่าเช่าโรงงานดึกแพซึ่งได้เสียไปตามมากแลน้อย...

...ครั้งนี้ทรงพระมหากรุณาโปรดเกล้าฯ พระราชทานยกภาษีเรือเร่ เรือจร ให้แก่ราษฎรไม่ให้ต้องเสียภาษีเป็นอันมาก การยังไม่เรียบร้อยฉันใดจะดีให้ท่านเสนาบดีปรึกษาพร้อมกันเห็นว่าให้ยกเรือเร่จนจรเสียขึ้นคงไว้แต่เรือประจำขายของเหมือนกับโรงงาน แลเรือบันทุกอิฐบันทุกทรายบันทุกกระเบื้องซึ่งไม่ได้เสียภาษี และเรือบันทุกคชาเดิมไปเที่ยวขายในจังหวัดกรุงเทพฯ แลหัวเมืองท่าเรือ โรงเรือนดึกแพที่ให้เช่า แลที่ไว้สินค้าต่างๆ แลโรงคนชั่วซึ่งเป็นสินค้าอย่างหนึ่ง แลที่ตั้งบ่อนเบี้ยเขียนหอยนั้นควรให้เสียภาษีตามพิกัตติพิมพ์ประกาศ ...”

จากข้อความข้างต้นทำให้เข้าใจได้ว่า กฎหมายมุ่งประสงค์ให้มีการจัดเก็บภาษีจากโรงงานดึกแพ เรือประจำขายของ และเรือบันทุกสินค้าที่มีลักษณะสามารถเข้าอยู่อาศัย ไว้สินค้าหรือประกอบกิจการในทางการค้าได้ (ยกเว้นเรือเร่ เรือจร) แม้ทรัพย์สินเหล่านี้ไม่ก่อเกิดผลประโยชน์แก่เจ้าของก็ยังจำเป็นต้องเสียภาษี ดังข้อความที่ว่า

“เรือโรงงานดึกที่ให้เช่าไว้สินค้า ตั้งบ่อนเล่นเบี้ยเขียนหอย แลคนเช่าอยู่ และเรือโรงดึก คนชั่ว แลเรือนโรงงานดึกที่ไม่ได้ให้เช่าไว้สินค้าของตัวเอง ซึ่งอยู่ในท้องที่โปริสลาตตระเวน ให้เทียมเหมือนค่าเช่า ให้เรียกภาษี 12 ชัก 1 กิ่ง...แต่เรือนโรงงานดึกแพที่ให้เช่าแลไว้สินค้าของตัวเองไม่ได้อยู่ในท้องที่โปริสลาตตระเวนให้เรียกภาษี 12 ชัก 1 แลโรงงานดึกแพซึ่งอยู่ตามแถวท้องตลาดแทรกปนอยู่ในระหว่างโรงงานดึกแพที่มีสินค้าขาย ไม่ประกอบการซื้อขายให้มีผลประโยชน์จำริญแก่แผ่นดินนั้นไม่ชอบ ให้เรียกเก็บภาษีเท่ากับโรงงานดึกแพที่ไว้สินค้าขายเหมือนกัน...”

ต่อมามีการปรึกษาหารือร่วมกันของเสนาบดีเห็นว่า ควรยกเว้นภาษีแก่เรือเร่ เรือจร และคงให้จัดเก็บภาษีเฉพาะเรือประจำขายของ(เหมือนกับโรงงาน) เรือบันทุกอิฐบันทุกทรายบันทุกกระเบื้อง เรือบันทุกเครื่ององคชาเดิมที่ไปทำการค้าขาย และเรือนโรงงานดึกแพที่ให้เช่าหรือให้ไว้สินค้าหรือเป็นที่ตั้งบ่อนเบี้ยเขียนหอย³

³ เมื่อได้มีพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาตรา 10 ได้กำหนดว่า “โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นซึ่งเจ้าของอยู่เองเมื่อมีค่ารายปีไม่เกินหกสิบบาทต่อปี ท่านให้ยกเว้นจากบทบัญญัติแห่งมาตรานี้”

ปัจจุบันเมื่อต้องการหาความหมายของคำว่า “โรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้าง” ตามนัยภาษีโรงเรือนพบว่าหน่วยงานที่เกี่ยวข้องได้แก่ ศาลฎีกา คณะกรรมการกฤษฎีกา ฯลฯ ต่างก็ใช้หลักการตีความที่คำนึงถึงเจตนารมณ์ของกฎหมายเป็นสำคัญโดยพิจารณาจากกฎหมายเก่า โครงสร้างกฎหมายรวมทั้งอ้างอิงหลักการตีความในเชิงวิชาการและพิจารณาลักษณะทางกายภาพของทรัพย์สินนั้นๆ ประกอบด้วย

ผู้วิจัยมีความเห็นว่าความหมายของคำว่า “โรงเรือน” หรือ “สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น” น่ามีความหมายตามธรรมดาโดยอาศัยหลักการตีความดังกล่าวข้างต้น ซึ่งสมควรเริ่มต้นพิจารณาจากความหมายทั่วไปเพื่อค้นหาความหมายตามนัยกฎหมาย

มาตรา 5 กำหนดเพียงว่า “โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ให้กินความถึงแพด้วย” และหากวิเคราะห์ศัพท์จากพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2525 และ พ.ศ. 2542 แล้วพบว่า

คำว่า “โรง” มีความหมายถึง “สิ่งปลูกสร้างที่มีหลังคาคลุมปรกติพื้นอยู่ติดกับดินสำหรับเป็นที่อยู่อาศัยประกอบการหรือไว้สิ่งของ”

คำว่า “เรือน” หมายถึง “สิ่งปลูกสร้างที่ยกพื้นและกั้นฝา มีหลังคาคลุมสำหรับเป็นที่อยู่ , ที่อยู่”

พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542 ให้ความหมายคำว่า “โรง เรือน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้างไว้ ดังนี้

“โรง” หมายความว่า สิ่งปลูกสร้างที่มีหลังคาคลุม ปรกติพื้นอยู่ติดกับดินสำหรับเป็นที่อยู่อาศัย ประกอบการหรือไว้สิ่งของ เป็นต้น เช่น โรงลิเก โรงทอผ้า โรงเหล้า โรงรถ โรงพิมพ์

“เรือน” หมายความว่า สิ่งปลูกสร้างที่ยกพื้นและกั้นฝา มีหลังคาคลุมสำหรับเป็นที่อยู่, ที่อยู่

ต่อมามาตรา 10 นี้ถูกยกเลิกโดยมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน แก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ. 2475 และใช้ความใหม่แทนดังต่อไปนี้

“มาตรา 10 โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นฯ ซึ่งเจ้าของอยู่เองหรือให้ผู้แทนเฝ้ารักษา และซึ่งมิได้ใช้เป็นที่พักอาศัยหรือประกอบการอุตสาหกรรม ท่านให้คงเว้นจากบทบัญญัติแห่งภาคนี้ตั้งแต่ พ.ศ. 2475 เป็นต้นไป”

เห็นได้ว่าโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่เจ้าของอยู่เองพึงได้รับจากคงเว้นจากการจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน แก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ. 2475

“โรงเรือน” หมายความว่า ดึก บ้านเรือน โรง หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ซึ่งบุคคลอาจเข้าอยู่หรือใช้สอยได้ และหมายความรวมถึงแพด้วย

“สิ่งปลูกสร้าง” หมายความว่า อาคาร บ้านเรือนที่ทำโดยวิธีฝังเสาลงในดิน

ดังนั้นการตีความ คำว่า “โรงเรือน” ตามความหมายโดยปกติทั่วไปจึงน่าจะหมายถึงสิ่งปลูกสร้างหรือสิ่งใดที่มีลักษณะคล้ายเรือนที่ปลูกไว้สำหรับอยู่อยู่อาศัย หรือที่ไว้สิ่งของซึ่งโดยปกติพื้นของสิ่งนั้นจะอยู่กับดิน เช่น โรงภาพยนตร์ โรงแรม โรงพยาบาล โรงละคร สนามมวย ธนาคาร อาคารพาณิชย์ ร้านค้า สำนักงาน บ้าน แฟลต อาคาร⁴ เป็นต้น

คำว่า “โรงเรือน” ตามนัยกฎหมายน่าจะหมายความว่า สิ่งปลูกสร้างที่ต้องมีลักษณะเข้าอยู่อาศัยได้หรือใช้เป็นที่ไว้สินค้า หรือใช้ประกอบ อุตสาหกรรมได้

คำว่า “สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น” ตามนัยภาษีโรงเรือน และที่ดินจึงน่าจะหมายความว่า “สิ่งปลูกสร้างที่ไม่ใช่โรงเรือน. และต้องมีลักษณะเข้าอยู่อาศัยได้หรือใช้เป็นที่ไว้สินค้า หรือใช้ประกอบ อุตสาหกรรมได้”

นอกจากการขาดความชัดเจนของความหมาย “โรงเรือน” “สิ่งปลูกสร้าง” ยังปรากฏความสับสนในการตีความกฎหมายภาษีทรัพย์สินและกฎหมายภาษีเงินได้กับการกำหนดเงื่อนไขการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินกล่าวคือมีปัญหาว่าคุณสมบัติของโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่อยู่ในข่ายเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน ต้องประกอบด้วยข้อเท็จจริงของการเป็นทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดรายได้แก่เจ้าของด้วยหรือไม่ ในเรื่องดังกล่าวผู้วิจัยเห็นว่าเนื้อหาสาระของกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินมุ่งประสงค์ให้มีการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินในกรณีเจ้าของโรงเรือนและสิ่ง

⁴ พระราชบัญญัติควบคุมการก่อสร้างอาคาร พุทธศักราช 2479 มาตรา 4 ให้คำนิยาม “อาคาร” หมายความว่า ดึก บ้าน เรือน โรง ร้าน แพ คลังสินค้า สำนักงาน หรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นที่ชุมนุมของประชาชนไม่ว่าในร่มหรือกลางแจ้ง และ...อนึ่ง คำว่า “อาคาร” นี้ ให้รวมทั้งสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ซึ่งรัฐมนตรีจะได้กำหนดตามความในมาตรา 5 อีกด้วย

⁵ แต่คณะกรรมการกฤษฎีกา(กรรมการร่างกฎหมายคณะ 7) มีความเห็นว่าโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่จะต้องชำระภาษีต้องมีลักษณะเข้าอยู่อาศัยได้ เช่น บ้านอยู่อาศัยหรือใช้เป็นที่ไว้สินค้าได้ เป็นอาคารเก็บสินค้าหรือดังนี้เป็นที่ก่อสร้างติดกับที่ดินหรือใช้ประกอบอุตสาหกรรมได้ เช่น โรงงานต่างๆ หรือเข้าใช้ได้ เช่น ที่จอดรถหรืออาคารจอดรถและได้ก่อให้เกิดประโยชน์ รายได้ แก่ผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินนั้นด้วย บันทึกเรื่องการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินของทางหลวงสัมปทานส่งถึงคณะกรรมการกฤษฎีกา หนังสือที่ คล 0606/20886 ลงวันที่ 11 ธันวาคม 2539

ปลูกสร้างไม่ได้ใช้ทรัพย์สินเพื่ออยู่อาศัยอันไม่เข้าช้อยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินเท่ากับ บทบัญญัติดังกล่าวเป็นเพียงการกำหนดเงื่อนไขการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินเท่านั้น

หากพิจารณาในส่วนที่เกี่ยวกับฐานภาษีแล้วต้องเข้าใจด้วยว่าแนวความคิดและ หลักการภาษีทรัพย์สินนั้นเป็นการเก็บภาษีจากส่วนเกินของรายได้และสาระสำคัญของการจัดเก็บ จึงไม่ได้อยู่ที่ผลประโยชน์นอกเลยในลักษณะรายได้ อันเป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้

แต่หากมีข้อสงสัยว่าทฤษฎีภาษีที่กล่าวมาข้างต้นอาจไม่ใช่คำตอบที่ถูกต้องต้องเสมอไป ในกรณีการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินของไทย ดังนั้นผู้วิจัยจึงขอให้ความเห็นหรือข้อสังเกตบาง ประการในการตีความบทบัญญัติดังกล่าวคือ

ผู้วิจัยมีความเห็นว่าประเด็นดังกล่าวควรต้องใช้ในการพิจารณาวัตถุประสงค์ของการ จัดเก็บภาษี หรืออาศัยการตีความเจตนารมณ์พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน ซึ่งสามารถ ศึกษาวิเคราะห์จากกฎหมายเก่า ได้แก่ ประกาศภาษีโรงเรือน ตึกแพ ปีมะเมีย โทศก จุลศักราช 1232 และประกาศแก้ไขเพิ่มเติม 2474 ตลอดจนพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน ฉบับแรก เพื่อ เข้าใจได้ว่าบทบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นการบัญญัติกฎหมายภายใต้แนวคิดและทฤษฎีภาษี ทรัพย์สินอย่างไร

จากการศึกษาวิเคราะห์ประเด็นดังกล่าวพบว่า มีการตีความแตกต่างกันระหว่าง คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะกรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ 7) กับศาลฎีกา ดังนี้

ตามความเห็นที่ 1 คณะกรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ 7 ได้ตอบข้อหารือเรื่องการ เสียภาษีโรงเรือนและที่ดินของทางหลวงสัมปทาน (หนังสือที่ คค. 0606/20886 ลงวันที่ 11 ธันวาคม 2539) ข้อหารือดังกล่าวทำให้เห็นได้ว่า คณะกรรมการกฤษฎีกาฯ พิจารณาว่าโรงเรือนหรือสิ่งปลูก สร้างอย่างอื่นที่อยู่ในข่ายเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน ต้องเป็นทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดรายได้ จึงทำให้ เข้าใจได้ว่าผลประโยชน์นอกเลยเป็นสาระสำคัญของภาษีโรงเรือนและที่ดิน เมื่อเป็นเช่นนั้นจึงเป็น การตีความคำว่า “ค่ารายปี” นัยเดียวกับภาษีฐานเงินได้ หรืออีกแง่มุมหนึ่งเป็นเพียงการพิจารณา เงื่อนไขการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินกรณีไม่เข้าช้อยกเว้นภาษีเนื่องจากให้ผู้อื่นอยู่อาศัย โดยมี ข้อความตอนหนึ่งว่า

“พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มีวัตถุประสงค์ในการ จัดเก็บภาษิลักษณะเดียวกับการจัดเก็บภาษีตามประกาศภาษีเรือโรงเรือนแพ ปีมะเมีย โทศก จุล ศักราช 1232 กล่าวคือ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่จะต้องชำระภาษีนั้นต้องมีลักษณะเข้าอยู่อาศัยได้ เช่น บ้านอยู่อาศัย หรือใช้เป็นที่ไว้สินค้าได้ เช่น อาคารเก็บสินค้าหรือถังน้ำมันที่ก่อสร้างติดกับที่ดิน หรือใช้ประกอบอุตสาหกรรมได้ เช่น โรงงานต่างๆ หรือเข้าใช้ได้เป็นที่จอดรถหรืออาคารจอดรถ และได้ก่อให้เกิดประโยชน์รายได้แก่ผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินด้วย...”

ตามความเห็นที่ 2 ศาลฎีกาได้มีแนวคำพิพากษาว่าโรงเรียนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่อยู่ในข่ายเสียภาษีโรงเรียนและที่ดิน ประกอบด้วยการเป็นโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างที่ต้องมีลักษณะเข้าอยู่อาศัยได้ หรือใช้เป็นที่ไว้สินค้าได้ หรือใช้ประกอบอุตสาหกรรมได้ แม้ในข้อเท็จจริงจะไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ในลักษณะรายได้แก่เจ้าของ และสัญญาเช่ามิใช่สาระสำคัญของการจัดเก็บภาษีโรงเรียนและที่ดิน

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 658/2489 โรงเรียนที่ให้บุตรอาศัยนั้น ไม่มีข้อยกเว้นที่จะต้องเสียภาษีโรงเรียนและที่ดิน โรงเรียนอยู่เองแต่ทำการนั้นต้องเสียภาษีโรงเรียนและที่ดิน

คำพิพากษาศาลฎีกา 1133/2494 โรงเรียนที่มีผู้เช่าอยู่ครบกำหนดสัญญาเช่าแล้วผู้เช่าไม่ยอมออกจนผู้ให้เช่าต้องฟ้องขับไล่ ผู้เช่าก็ยังพลั้งไม่ออกจากโรงเรียนนั้น แม้ในระหว่างที่หมดอายุสัญญาเช่าแล้ว ผู้ให้เช่าไม่ได้เก็บค่าเช่าอีกเลยก็ยังไม่ต้องเสียภาษีโรงเรียนตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 8 , 9 และ 10 ฉะนั้น เจ้าของโรงเรียนผู้ให้เช่าจึงต้องเสียภาษีโรงเรียนนี้

ประเด็นที่น่าสนใจได้แก่การกำหนดบทบัญญัติทำให้ทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดผลประโยชน์ในลักษณะรายได้แก่เจ้าของไม่อยู่ในข่ายได้รับการยกเว้นหรือลดเว้นภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน พ.ศ. 2475 กับกรณีที่เกิดนารมณของกฎหมายภาษีโรงเรียนและที่ดินเป็นการจัดเก็บที่ตัวทรัพย์สินไม่ใช่เงินได้และอาจเป็นไปได้ว่า ศาลฎีกาให้ความสำคัญกับประกาศภาษีเรือ โรงร้าน ตึก แพร ปีมะเมีย โทศก จุลศักราช 1232กับประกาศแก้ไขเพิ่มเติมโดยเฉพาะพระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 (ฉบับแรก) ที่ทำให้เข้าใจได้ในทันทีว่าค่ารายปีตามนัยภาษีโรงเรียนและที่ดิน ไม่ได้มีความหมายเดียวกันกับภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 (ฉบับแรก) มาตรา 10 บัญญัติว่า “โรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งเจ้าของอยู่เอง เมื่อมีค่ารายปีไม่เกินกว่า 60 บาท ต่อปีท่านให้ยกเว้นจากบทบัญญัติแห่งมาตรานี้”

ทำให้เข้าใจได้ว่า กฎหมายกำหนดให้ต้องมีการเสียภาษีโรงเรียนและที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของอยู่เองเพียงแต่หากปรากฏ “ค่ารายปี” ที่ทำการประเมิน⁶ มีจำนวนไม่เกินกว่า 60

⁶ มาตรา 8 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 “.... “ค่ารายปี” ตามภาค 1 นี้ให้หมายความว่า จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้น ๆ สมควรจะให้เขาได้ในปีหนึ่ง ๆ ถ้าทรัพย์สินนั้น ให้เขา ท่านว่าค่าเช่านั้นเป็นหลักคำนวณค่ารายปี แต่ถ้ามีเหตุอันบ่งชี้ให้เห็นว่าค่าเช่าเช่นนั้นมิใช่จำนวนเงินอันสมควร จะให้เขาได้ในปีหนึ่ง ๆ ไซ้ ท่านว่าพนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจแก้หรือคำนวณค่ารายปีเสียใหม่”

บาทต่อปี ก็ให้เจ้าของได้รับยกเว้นภาษี การที่เจ้าของอยู่เองย่อมไม่มีค่าเช่า ดังนั้นคำว่าค่ารายปีในที่นี้จึงมิใช่หมายถึงค่าเช่าที่เป็นผลประโยชน์นอกงบประมาณและเป็นฐานภาษีเงินได้

ผู้วิจัยมีความเห็นว่า การตีความ “เจตนารมณ์” ของกฎหมายภาษีจำเป็นต้องนำหลักทฤษฎีภาษีมาประกอบการวิเคราะห์ด้วย ซึ่งในกรณีดังกล่าวนี้ภาษีทรัพย์สินเป็นภาษีที่จัดเก็บจากทรัพย์สินที่อยู่ในครอบครอง เป็นการจัดเก็บบนมูลค่าของทรัพย์สิน (ฐานทรัพย์สิน) มิใช่ฐานเงินได้สาระสำคัญของทรัพย์สินจึงไม่ได้อยู่ที่การมีผลประโยชน์นอกงบประมาณในลักษณะรายได้ ซึ่งหมายถึงมิได้อยู่ติดอยู่กับสัญญาเช่า เพียงแต่ทรัพย์สินเป็นสิ่งที่แสดงให้เห็นถึงความสามารถของผู้เสียภาษี (เงินได้ ทรัพย์สิน การบริโภค) ในส่วนของ “ค่ารายปี” หรือ “ค่าเช่า” เป็นเพียงหลักในการคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินเท่านั้น ด้วยเหตุผลดังกล่าว นอกจากนั้นการที่มาตรา 10 ของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับแรก) กำหนดเช่นนั้นย่อมแสดงให้เห็นได้อย่างชัดเจนว่าคำว่าค่ารายปีไม่ใช่ค่าเช่าเพราะบ้านที่เจ้าของอยู่อาศัยเองย่อมไม่ได้ให้เช่า ผู้วิจัยจึงมีความเห็นคล้อยตามกับความเห็นที่สอง (ศาลฎีกา)

กล่าวโดยสรุป โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่อยู่ในข่ายเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินต้องประกอบด้วยคุณสมบัติอย่างใดอย่างหนึ่ง ต่อไปนี้

1. เจ้าของอยู่อาศัยได้
2. ใช้เป็นที่ไว้สินค้าได้
3. ใช้ประกอบอุตสาหกรรมได้

นอกจากนี้ เมื่อศึกษาแนวคำพิพากษาศาลฎีกา คำว่า “สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น” น่าจะหมายถึง ท่าเรือ สะพาน อ่างเก็บน้ำ ถังน้ำมัน คานเรือ อันมีลักษณะการก่อสร้างติดที่ดินเป็นถาวร ดังปรากฏในคำพิพากษาศาลฎีกาที่สำคัญ เช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 397/2521 “...โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ มีความหมายตามธรรมดาตามข้อเท็จจริง.... ถังน้ำมันพิพาทขนาด 800,000 ลิตร และขนาด 100,000ลิตร ก่อสร้างขึ้นติดที่ดินเป็นการถาวรใช้สำหรับเก็บสินค้าน้ำมันเทียบได้กับอาคารเก็บสินค้าทั่วไป...จึงถือได้ว่าเป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ

ในส่วนความหมายของ “สิ่งปลูกสร้างอื่นๆ ” ที่อยู่ในข่ายการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินตาม พ.ร.บ. ภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ได้ปรากฏแนวคำวินิจฉัยในเรื่องดังกล่าวที่ควรนำมาศึกษาเปรียบเทียบ ได้แก่ บันทึกข้อหาหรือเรื่องการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินสำหรับเสาส่งไฟฟ้าแรงสูงนั้น การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย ได้มีหนังสือที่ กฟผ. 84100/4544 ลงวันที่ 10 กันยายน 2535 ถึง คณะกรรมการกฤษฎีกาขอหาหรือว่า เสาส่งไฟฟ้าแรงสูง และสายไฟฟ้าเป็นสิ่ง

ปลูกสร้างอื่นๆที่ กฟผ. จะต้องชำระภาษีโรงเรือนและที่ดิน ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน

2. การประเมินค่ารายปีของภาษีโรงเรือนและที่ดิน⁷ที่ต่างกันและหลากหลายวิธี⁷

จากการศึกษาวิธีการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานที่ปรากฏในคำพิพากษาศาลฎีกาพบว่า เจ้าพนักงานประเมินได้ใช้หลักการกำหนดค่ารายปีที่สมควร โดยใช้การกำหนดค่ารายปีหลายวิธีแสดงถึงการขาดเอกภาพของการบังคับใช้กฎหมายและความเชื่อถือต่อกระบวนการทางกฎหมายรวมทั้งความขัดแย้งระหว่างผู้จัดเก็บและผู้ถูกเรียกเก็บ

2.1 การเทียบเคียงค่ารายปีของทรัพย์สินที่พิพาทกับทรัพย์สินอื่นที่มีลักษณะ ขนาดทำเลที่ตั้ง การใช้ประโยชน์คล้ายคลึงกันในเขตท้องถื่นเดียวกัน แต่ก็มีหลายกรณีที่ใช้การเทียบเคียงกับทรัพย์สินที่ตั้งอยู่นอกเขต

2.2 การนำค่ารายปีของปีที่ล่วงมาแล้ว มาเป็นข้อมูล

2.3 การนำค่าเช่าที่ดินเปล่ามาใช้

2.4 การนำสัญญาเช่ามาพิจารณาในกรณีที่มีการให้เช่าทรัพย์สิน

2.5 การนำสัญญาเช่าช่วงมาใช้ในการพิจารณาค่ากำหนด

2.6 การพิจารณาค่ารายปีโดยคำนึงถึงถึงดัชนีผู้บริโภค ค่าเช่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตร, ภาวะค่าครองชีพ, ค่าใช้สิทธิในสัญญา และ ดอกเบี้ยเงินฝาก

กรณีการใช้วิธีการเทียบเคียง⁸ ทรัพย์สินกับทรัพย์สินที่ตั้งนอกเขต

โดยหลักต้องใช้ในการเทียบเคียงค่ารายปีของทรัพย์สินที่พิพาทกับทรัพย์สินอื่นที่มีลักษณะ ขนาดทำเลที่ตั้ง การใช้ประโยชน์คล้ายคลึงกันในเขตท้องถื่นเดียวกัน แต่ก็มีหลายกรณีที่ใช้การเทียบเคียงกับทรัพย์สินที่ตั้งอยู่นอกเขต ตัวอย่างที่ยกมาแสดงให้เห็นว่าเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินค่ารายปีโดยใช้เทียบเคียงโรงเรือนพิพาทกับโรงเรือนอื่น แต่โรงเรือนทั้งสองอยู่ห่างกันมาก จึงเป็นการเทียบเคียงหาค่ารายปีที่ไม่ถูกต้อง ศาลฎีกาอากรกลางจึงได้วินิจฉัยให้เทียบเคียงกับโรงเรือนอื่นที่อยู่ห่างกันไม่มากนัก แล้วกำหนดค่ารายปีเพื่อคำนวณเสียใหม่ นอกจากนั้นไม่ปรากฏสูตรการคิดคำนวณค่ารายปีที่สมควรของเจ้าพนักงานประเมิน เพียงแต่แสดงถึงการใช้วิธีเทียบเคียง(คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8922/2547)

⁷ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. เรื่องเดิม. หน้า 276-311

⁸ รวมคำพิพากษาศาลฎีกาเกี่ยวกับภาษีท้องถิ่น ปี พ.ศ. 2530 ถึง 2548 ศาลฎีกาอากรกลาง

ในบางกรณี เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินค่ารายปีสถานบริการน้ำมัน เลขที่ 1884 สำหรับปีภาษี 2543 โดยกำหนดค่ารายปีจากค่าเช่าที่ดินที่ผู้รับประเมินจ่ายให้แก่เจ้าของที่ดิน เจ้าพนักงานประเมินและผู้ว่ากรุงเทพมหานครต้องประเมินค่ารายปีโดยคำนึงถึงลักษณะทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการ สาธารณะที่ทรัพย์สินได้รับประโยชน์คล้ายคลึงกันในเขตหน่วย บริหารราชการส่วนท้องถิ่นตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน มาตรา 8 วรรคสอง และต้อง คำนึงถึงค่ารายปีของปีที่ล่วงมาแล้วเป็นหลักในการคำนวณค่าภาษีที่ต้องเสียในปีต่อมาตามมาตรา 18 (ค่ารายปีของปีที่ล่วงมาแล้วคือปีภาษี 2542) แต่เนื่องจากขณะนั้นประเทศไทยมีปัญหาเศรษฐกิจ ตกต่ำ แต่ทรัพย์สินภายในสถานบริการยังคงเท่าเดิม ศาลฎีกาเห็นว่าควรกำหนดค่ารายปีเท่ากับค่า รายปี 2542 ตามหลักมาตรา 8 วรรคสาม และมาตรา 18 มีข้อที่น่าพิจารณาว่า โดยทั่วไปอาคารย่อม เสื่อมราคาลงทุกปี ขณะที่กรณีที่ดินมีราคาสูงขึ้น จึงน่าจะคิดค่ารายปีของอาคารในปีใหม่น่าจะ น้อย(คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1058/2549)

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8922/2547 โจทก์เป็นเจ้าของโรงเรือน คือ สถานบริการน้ำมัน เลขที่ 1884 ถนนลาดพร้าว และเลขที่ 94 ถนนเทียมร่วมมิตร สำหรับสถานบริการน้ำมันเลขที่ 18844 ถนนลาดพร้าว พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินสำหรับปีภาษี 2543 โดยกำหนดค่ารายปีจากค่าเช่าที่ดินที่โจทก์จ่ายให้แก่เจ้าของที่ดิน คิดเป็นรายปีจำนวน 7,324,560 บาท ผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครชี้ขาดตามคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินฯ ใหม่ให้ กำหนดค่ารายปีเป็นเงิน 72,000 บาท ตามที่โจทก์ระบุในใบแจ้งรายการเพื่อเสียภาษีโรงเรือนและ ที่ดินประจำปีภาษี 2543 ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยว่าคำชี้ขาดถูกต้องและชอบด้วยกฎหมาย ส่วน สถานบริการน้ำมันเลขที่ 94 ถนนเทียมร่วมมิตร ผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครได้กำหนดค่ารายปี สำหรับปีภาษี 2543 โดยการนำมาเทียบกับสถานบริการน้ำมันบริษัทภูเวศปิโตรเลียมดีเวลอปเม้นต์ (ประเทศไทย) จำกัด ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยว่าไม่ถูกต้องและไม่ชอบด้วยกฎหมาย ให้คืนเงินค่า ภาษีที่โจทก์เสียไว้เกิน

สำหรับสถานบริการน้ำมันเลขที่ 1884 ถนนลาดพร้าวที่โจทก์อุทธรณ์ว่าการชี้ขาด ของผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครไม่ถูกต้องนั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่าจำนวนเงิน 72,000 บาท ที่โจทก์ระบุในแบบแจ้งรายการเพื่อเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินประจำปีภาษี 2543 ภ.ร.ด. 2 ดังกล่าวมิได้เป็นรายได้จากการนำทรัพย์สินให้เช่าแต่เป็นรายได้จากสัญญาให้ใช้สิทธิ ดำเนินกิจการสถานบริการ จึงต้องปรับเข้าเป็นกรณีที่หาค่าเช่ามาได้ด้วยเหตุประการอื่น ซึ่ง พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยและผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครจะต้องประเมินค่ารายปีโดยคำนึงถึง ลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ คล้ายคลึงกันในเขตของหน่วยการบริหารราชการส่วนท้องถิ่นนั้นตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือน

และที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 8 วรรคสองโดยคำนึงถึงค่ารายปีของปีที่ล่วงแล้วเป็นหลักในการคำนวณค่าภาษีซึ่งจะต้องเสียในปีต่อมาตามมาตรา 18 แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว ค่ารายปีของปีที่ล่วงมาแล้วคือปีภาษี 2542 เป็นเงิน 174,807.36 บาท ขณะนั้นประเทศไทยยังประสบปัญหาเศรษฐกิจตกต่ำ และทรัพย์สินภายในสถานบริการน้ำมันยังคงเท่าเดิม จึงเห็นสมควรกำหนดค่ารายปีเท่ากับค่ารายปีประจำปี 2542 ตามหลักเกณฑ์ในมาตรา 8 วรรคสาม และมาตรา 18 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 โจทก์ชำระค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินไว้เกินกว่าที่ต้องชำระ จำเลยต้องคืนเงินส่วนที่ชำระเกินแก่โจทก์

สำหรับสถานบริการน้ำมันเลขที่ 94 ถนนเทียมร่วมมิตรที่จำเลยอุทธรณ์ว่า ค่าชี้ขาดของผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครถูกต้องแล้วนั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า สถานบริการน้ำมันของบริษัท กูเวตปิโตรเลียม ดีเวลลอปเม้นท์(ประเทศไทย) จำกัดที่จำเลยนำมาเทียบเคียง มีขนาดใหญ่กว่าสถานบริการน้ำมันของโจทก์อยู่มาก และตั้งอยู่ริมถนนรัชดาภิเษก แต่สถานบริการน้ำมันของโจทก์ตั้งอยู่ริมถนนเทียมร่วมมิตร มีระยะห่างกัน 1.6 กิโลเมตร ส่วนสถานบริการน้ำมันของบริษัทบางจากปิโตรเลียม จำกัด(มหาชน) ที่โจทก์นำสืบขอให้นำมาเทียบอยู่ริมถนนเทียมร่วมมิตรห่างจากสถานบริการน้ำมันของโจทก์ 700 เมตร การที่ผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครมีค่าชี้ขาดโดยนำสถานบริการน้ำมันของบริษัทกูเวตปิโตรเลียมดีเวลลอปเม้นท์ (ประเทศไทย) จำกัด มาเทียบเคียงเพื่อกำหนดค่ารายปี จึงไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 8 วรรคสาม ประกอบประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีของทรัพย์สิน ค่าชี้ขาดจึงไม่ถูกต้องและไม่ชอบด้วยกฎหมาย แต่เนื่องจากโจทก์มิได้อุทธรณ์ในปัญหานี้มา จึงไม่แก้ไขให้

คำพิพากษาฎีกาที่ 1058/2549 โจทก์เช่าที่ดินจากบุคคลอื่นมาก่อสร้างสถานบริการน้ำมันของโจทก์ โดยโจทก์ประกอบกิจการเอง ไม่ได้ให้ผู้ใดเช่า เป็นกรณีค่าเช่าไม่ได้ จึงต้องประเมินค่ารายปีมาตรา 8 วรรคสามแห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 โดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้งและบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินได้รับประโยชน์ และได้มีประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีของทรัพย์สิน ประกาศ ณ วันที่ 30 มีนาคม 2535 กำหนดให้ประเมินค่ารายปีโดยเทียบเคียงกับค่ารายปีของทรัพย์สินที่ให้เช่ามีลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้ประโยชน์คล้ายคลึงกันในเขตของหน่วยการบริหารราชการส่วนท้องถิ่นนั้น

แม้ว่าสถานบริการน้ำมันของบริษัท ข. จะมีโรงเรือนที่เล็กกว่าโรงเรือนโจทก์ แต่ก็แตกต่างกันไม่มากนักคงต่างกันที่พื้นที่ที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนที่โจทก์มีมากกว่านั้น และอ

อยู่ห่างกับโจทก์เพียง 300 เมตร จึงสามารถนำมาเทียบเคียงกับโรงเรือนของโจทก์ได้ การที่จำเลยนำคำรายปีของสถานีบริการน้ำมันของบริษัท ก. ซึ่งอยู่ห่างจากสถานีของโจทก์อยู่มาก มาเทียบเคียงหาคำรายปีของสถานีบริการน้ำมันของโจทก์จึงไม่ถูกต้อง ดังนั้นการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่และคำชี้ขาดของผู้ว่าราชการของจำเลยจึงไม่ถูกต้องและไม่ชอบด้วยกฎหมาย ที่ศาลฎีกาอากรกลางวินิจฉัยให้นำสถานีบริการน้ำมันของบริษัท ข. มาเทียบเคียงแล้วกำหนดคำรายปีสำหรับสถานีบริการน้ำมันของโจทก์ เพื่อคำนวณภาษีเสียใหม่แล้วพิพากษาให้จำเลยคืนเงินภาษีที่โจทก์ชำระไว้เกินพร้อมดอกเบี้ยนั้นชอบด้วยกฎหมายแล้ว

กรณีการกำหนดคำรายปี จากการนำคำรายปีของปีที่ล่วงมาแล้วมาเป็นหลัก สำหรับการคำนวณภาษี

เจ้าพนักงานประเมินไม่ได้แสดงวิธีการคิดคำนวณคำรายปีไว้ เพียงแต่อ้างอิงบทบัญญัติมาตรา 8 และมาตรา 18 เท่านั้น เพื่อแสดงว่าได้กำหนดคำรายปีตามที่กฎหมายบัญญัติ ซึ่งผู้วิจัยมีความเห็นว่า เจ้าพนักงานทำการกำหนดคำรายปีโดยการนำจำนวนค่าเช่าที่ปรากฏในสัญญามาเป็นฐานในการคิดคำนวณภาษี เนื่องจากตามบันทึกเรื่องซักซ้อมความเข้าใจในการประเมินคำรายปีกรณีที่สัญญาเช่ากำหนดให้ผู้เช่าเสียค่าภาษีโรงเรือนและเงินอื่น ลงวันที่ 30 พฤษภาคม 2532 ได้มีการกำหนดแนวทางปฏิบัติในการประเมินคำรายปีของภาษีโรงเรือนและความหมายของคำว่า “ค่าเช่า” ไว้ในลักษณะที่มีความหมายเดียวกันกับ “ค่าเช่า” ที่เป็นฐานภาษีเงินได้(คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6905/2544)

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6905/2544 “...การประเมินคำรายปีนั้น นอกจากจะนำคำรายปีของปีที่ล่วงแล้วเป็นหลักตามมาตรา 18 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 แล้ว ความในมาตรา 8 ยังระบุให้เจ้าพนักงานประเมินต้องคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ รวมทั้งยังต้องดูหลักเกณฑ์อื่นที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนดไว้ด้วย การที่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยนำคำรายปีของปีที่ล่วงแล้วมากำหนดเป็นคำรายปีและประเมินภาษี ซึ่งโจทก์จะต้องเสียใหม่ในปีต่อมาเพียงอย่างเดียวจึงไม่ถูกต้องและไม่ชอบด้วยกฎหมาย

เมื่อกรณีมีปัญหาค่าเช่าที่จะนำมาประเมินคำรายปีควรจะเป็นเท่าใดแน่ หากจะนำค่าเช่าของทรัพย์สินที่คล้ายคลึงกันมาเปรียบเทียบก็มีอัตราค่าเช่าแตกต่างกันมากจนไม่อาจนำมาเทียบเคียงได้ การที่ศาลฎีกาอากรกลางกำหนดคำรายปีโดยการประเมินให้สอดคล้องกับสถานะเศรษฐกิจ ทรัพย์สินราคาผู้บริโภคของทางราชการเพื่อความเป็นธรรมในการกำหนดคำรายปี แล้วกำหนดเป็นค่าเช่า จึงเหมาะสมแล้ว”

สำหรับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6294/2552 โจทก์ไม่เห็นด้วยกับใบแจ้งการประเมินภาษี โรงเรือนและที่ดินของจำเลยที่ 1 และคำชี้ขาดการประเมินใหม่ของจำเลยที่ 2 โดยการประเมินที่เห็นว่าไม่ชอบด้วยกฎหมายนั้น จำเลยที่ 1 ประเมินค่ารายปีเพิ่มสูงกว่าปีก่อนเล็กน้อย (ปี 2547) แต่โจทก์ก็ยอมรับ แต่ในปี 2549 กลับไม่นำค่ารายปีของปีที่ล่วงมาแล้ว (ปี 2548) มาเป็นเกณฑ์ในการคำนวณค่าภาษี จึงไม่ถูกต้องตามมาตรา 18 (คิดให้ค่าภาษีปี 2549 สูงกว่าปี 2548 โดยไม่มีกฎหมาย ระเบียบ หรือคำสั่งใดๆรองรับ และไม่ได้ให้เหตุผลในการประเมินภาษีด้วยว่าเหตุใดจึงเพิ่มขึ้น ในใบแจ้งรายการประเมินก็ไม่ปรากฏคำอธิบาย ทำให้โจทก์ไม่อาจทราบเหตุผลการประเมิน) ต่อมาโจทก์สอบถามจากพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลย จึงทราบว่าจำเลยเอารายได้จากค่าบริการพื้นที่ชั่วคราวที่โจทก์จัดให้บุคคลภายนอกเข้ามาใช้พื้นที่ชั่วคราวในกิจกรรมประเภทต่างๆ และนำรายได้จากส่วนแบ่งของการจำหน่ายอาหารที่โจทก์ได้รับจากผู้ประกอบกิจการร้านอาหารถือเป็นค่าเช่า ทั้งที่รายได้ดังกล่าวก็ไม่ใช่ค่าเช่า โจทก์จึงยื่นขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ จำเลยที่ 2 แจ้งผลคำชี้ขาดมีมติเห็นชอบให้คงอัตราค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินไว้เท่าเดิมโดยไม่มีคำอธิบาย โจทก์เห็นว่าพื้นที่ที่โจทก์จัดให้บุคคลภายนอกใช้ชั่วคราวไม่ถือเป็นการใช้พื้นที่ เพราะไม่ได้ส่งมอบพื้นที่ให้แก่คู่สัญญา แต่โจทก์คิดค่าบริการโดยพิจารณาถึงบริการสาธารณูปโภคที่โจทก์จัดหาให้ ได้แก่ ค่าไฟฟ้า ค่าน้ำประปา ค่าที่จอดรถ ค่าบริการรักษาความสะอาด และค่าบริการรักษาความปลอดภัย เป็นสัญญาที่มีผลผูกพันระยะสั้น ไม่ใช่การให้เช่า และกรมสรรพากรเคยมีคำสั่ง ป.90/2542 เรื่องการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายสำหรับการให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรา 81(1)(ค) การโอนสิทธิการเช่าอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรา 77/1(8) และ (9) และการให้บริการตามมาตรา 77/1(10) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดไว้ว่ารูปแบบในการทำสัญญาของโจทก์ไม่ถือเป็นการให้เช่าตามกฎหมาย รายรับที่โจทก์ได้รับจึงมิใช่ค่าเช่าตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน นอกจากนั้นการประเมินในพื้นที่ส่วนนี้เป็นการประเมินซ้ำซ้อนกับพื้นที่ที่โจทก์ใช้ประกอบกิจการเอง เพราะเป็นพื้นที่อยู่ในส่วนเดียวกับโรงเรือนที่โจทก์ใช้ประกอบกิจการเองด้วย จำเลยที่ 1 ก็ประเมินภาษีไว้แล้ว ส่วนพื้นที่ศูนย์อาหารเป็นส่วนที่โจทก์ประกอบกิจการเองโดยจัดให้บุคคลภายนอกเข้าปรุงอาหารจำหน่าย โจทก์ได้ส่วนแบ่งค่าอาหารที่แต่ละร้านได้รับจากลูกค้าตามยอดขายนั้น จำเลยที่ 1 ประเมินโดยนำรายได้ที่โจทก์ได้แบ่งผลประโยชน์จากร้านค้าแต่ละร้านมาเป็นเกณฑ์ในการคำนวณค่ารายปีจึงไม่ชอบด้วยกฎหมายเช่นเดียวกัน และเป็นการประเมินซ้ำซ้อนกับพื้นที่ที่โจทก์ใช้ประกอบกิจการเองซึ่งได้มีการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินไปแล้วด้วย รวมเป็นค่าภาษีสำหรับพื้นที่ที่โจทก์ให้บุคคลภายนอกใช้ชั่วคราวกับพื้นที่ศูนย์อาหารทั้งสิ้น 946,599 บาท ขอให้เพิกถอนหรือแก้ไขการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินของจำเลยที่ 1 และคำชี้

ขาดของจำเลยที่ 2 พร้อมดอกเบี้ย ฯลฯ ศาลฎีกาฎีกากลางยกฟ้อง ให้โจทก์ใช้ค่าฤชาธรรมเนียมแทนจำเลยทั้งสอง ฯ.....

กรณีการไต่ค่าเช่าที่ดินเปล่ามากำหนดค่ารายปี

การนำค่าเช่าที่ดินเปล่ามาใช้กำหนดค่ารายปีไม่น่าจะถูกต้องเนื่องจากบทบัญญัติมาตรา 8 วรรคแรกที่ว่า “...ให้ผู้รับประเมินชำระภาษีปีละครั้งตามค่ารายปีของทรัพย์สิน คือ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นกับที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นนั้น ในอัตราร้อยละ 12 ครั้งของค่ารายปี...” และมาตรา 6 “ที่ให้ความหมายที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นฯ” ที่รวมถึงที่ดินที่ใช้ปลูกโรงเรือนฯ ด้วยแสดงว่าที่ดินที่ใช้ปลูกสร้างโรงเรือนอยู่ในข่ายการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินด้วยรวมทั้งบริเวณต่อเนื่องซึ่งตามปกติใช้ไปด้วยกันกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นๆ ดังนั้นที่ดินในส่วนนี้อยู่ในบังคับให้นำมาเป็นหลักในการคำนวณค่ารายปี แต่เมื่อได้พิจารณาบทบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ที่กำหนดให้ยกเว้นภาษีบำรุงท้องที่แก่ที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินอยู่แล้ว(มาตรา 8 (8)) ยังผลให้ค่าเช่าในส่วนของที่ดินอันเป็นที่ตั้งโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนี้ (บริเวณที่ดินต่อเนื่องฯ) ที่ต้องอยู่ในข่ายการเสียภาษีบำรุงท้องที่แต่กฎหมายได้ยกเว้นภาษีบำรุงท้องที่ ต้องถูกนำมาหักออกจากผลรวมของค่ารายปีของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างกับที่ดินอันเป็นที่ตั้ง (บริเวณต่อเนื่องฯ) ดังนั้น การนำค่าเช่าที่ดินเปล่ามาใช้จึงไม่น่าจะถูกต้อง

ผู้วิจัยเห็นว่าการนำค่าเช่าที่ดินเปล่ามาใช้เป็นหลักในการกำหนดค่ารายปี อาจมีข้อถกเถียงได้ กล่าวคือที่ดินเปล่านั้นจะนำมาได้ใช้กรณีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินแบบการประเมินมูลค่าต้นทุน หรือการประเมินราคาทุนทรัพย์สินตามร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่คิดจากราคาประเมินทุนทรัพย์รวมกับมูลค่าทรัพย์สินอื่นอันติดกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นที่มีลักษณะถาวรหรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง(ม.21) แต่พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 กำหนดให้คิดคำนวณจากค่ารายปีของทรัพย์สิน (โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นหรือที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องฯ) จึงเป็นการประเมินมูลค่ารายปีของทรัพย์สิน ซึ่งเป็นแนวความคิดเกี่ยวกับการประเมินมูลค่าทรัพย์สินทางเศรษฐศาสตร์ สำหรับข้อคิดในทางกฎหมายอาจพิจารณาในอีกแง่มุมหนึ่ง แต่ได้ผลลัพธ์อย่างเดียวกันดังนี้ หากยึดบทบัญญัติมาตรา 8 วรรคแรกที่ว่า “...ให้ผู้รับประเมินชำระภาษีปีละครั้งตามค่ารายปีของทรัพย์สิน คือ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นกับที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นนั้นในอัตราร้อยละ 12 ครั้งของค่ารายปี...” และมาตรา 6 “ที่ให้

ความหมายที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ” ที่รวมถึงที่ดินที่ใช้ปลูกโรงเรือนฯ ด้วย

คำพิพากษาฎีกาที่ 2564/2549 “สถานบริการน้ำมันของโจทก์มิได้ใช้ให้เช่า แต่โจทก์ทำสัญญาให้บุคคลอื่นใช้สิทธิดำเนินการเท่านั้น กรณีจึงต้องหาคำรายปีโดยเทียบเคียงกับคำรายปีของทรัพย์สินที่ให้เช่าที่มีลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์คล้ายคลึงกันในเขตของหน่วยการบริหารราชการส่วนท้องถิ่นนั้น ทั้งนี้ตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาตรา 8 วรรคท้าย และประกาศมหาดไทย เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์การประเมินคำรายปีของทรัพย์สินลงวันที่ 30 มีนาคม 2535 ฉะนั้นการที่พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยนำค่าเช่าที่โจทก์จ่ายให้แก่เจ้าของที่ดินที่ตั้งสถานบริการน้ำมันมาเป็นเกณฑ์กำหนดคำรายปีจึงไม่ถูกต้อง เพราะเป็นการเช่าที่ดินเปล่า แม้จะอ้างว่าได้เทียบเคียงกับสถานบริการน้ำมันอื่นซึ่งมีคำรายปีสูงกว่าแล้ว แต่เป็นสถานบริการน้ำมันซึ่งตั้งอยู่คนละเส้นถนน จึงไม่อาจใช้เทียบเคียงได้ ที่ศาลฎีกาอากรกลางกำหนดคำรายปีของโจทก์โดยเทียบเคียงกับสถานบริการน้ำมันศาลเตี๊ยกซึ่งมีพื้นที่ไม่ต่างกันมาก มีที่ตั้งอยู่บนถนนเดียวกัน และอยู่ใกล้เคียงกับสถานบริการน้ำมันของโจทก์ โดยอยู่ห่างกันเพียง 200 เมตร จึงถูกต้องและเป็นธรรมแล้ว...”

คำพิพากษาฎีกาที่ 12565/2547 “...กรณีตามทางนำสืบของจำเลยมิได้แสดงให้เห็นว่าสถานบริการน้ำมันที่จำเลยนำมาเทียบเคียงอยู่ห่างจากสถานบริการน้ำมันของโจทก์เท่าใด มีขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้งและบริการสาธารณะเช่นเดียวกับสถานบริการน้ำมันของโจทก์หรือไม่ก็ดี กรณีสถานบริการน้ำมันที่จำเลยนำมาเทียบเคียงอยู่ต่างถนนและต่างแขวงกับสถานบริการน้ำมันของโจทก์ก็ดี กรณีสถานบริการน้ำมันที่จำเลยนำมาเทียบเคียงอยู่ต่างถนนและต่างแขวงกับสถานบริการน้ำมันของโจทก์ก็ดี กรณีสถานบริการน้ำมันที่จำเลยนำมาเทียบเคียงอยู่ต่างถนนและมีขนาดใหญ่กว่าสถานบริการน้ำมันของโจทก์มากก็ดี หรือสถานบริการน้ำมันที่จำเลยนำมาเทียบเคียงอยู่ต่างถนนกับสถานบริการน้ำมันของโจทก์และไม่ปรากฏว่าอยู่ห่างกันเพียงใดก็ดี กรณีดังกล่าวจะนำเทียบเคียงเพื่อกำหนดคำรายปีไม่ได้เมื่อจำเลยไม่อาจนำสถานบริการน้ำมันดังกล่าวมาใช้เทียบเคียงได้ อีกทั้งไม่มีพฤติการณ์เปลี่ยนแปลงไปจากปีภาษีก่อนจนไม่อาจนำมาเป็นหลักสำหรับการคำนวณค่าภาษีซึ่งจะต้องเสียภาษีในปีต่อมา จำเลยจึงต้องใช้คำรายปีของปีที่ล่วงแล้วเป็นหลักสำหรับการคำนวณค่าภาษีซึ่งจะต้องเสียในปีต่อมา ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 18

สำหรับที่ดินที่โจทก์เข้ามาเพื่อปลูกสร้างสถานบริการน้ำมันและโจทก์จ่ายค่าเช่าที่ดินให้แก่ผู้ให้เช่านั้นปรากฏว่าเป็นค่าเช่าที่ดินเปล่า นำมาใช้เป็นหลักกำหนดค่ารายปีสถานบริการน้ำมันไม่ได้

ที่ศาลฎีกาอรรถกถาหนดค่ารายปีโดยเทียบเคียงกับสถานบริการน้ำมันอื่นซึ่งอยู่บนถนนเดียวกับสถานบริการน้ำมันของโจทก์และอยู่ห่างกันเพียง 300,600 และ 700 เมตรชอบแล้ว”

กรณีการนำสัญญาเข้ามาพิจารณากำหนดค่ารายปีในกรณีที่มีการให้เช่าทรัพย์สิน

ในการศึกษาข้อพิพาทพบว่าเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินค่ารายปีโดยการคิดจากสัญญาเช่าที่รวมถึงสิทธิที่จะซื้อที่ดินที่เช่า จึงมีผลให้ค่าเช่ามีอัตราสูง การคิดค่ารายปีจากการนำค่ารายปีจากการนำค่าเช่ามาเป็นฐานกำหนดค่ารายปีจึงไม่ชอบด้วยกฎหมาย และเป็นที่ยอมรับกันว่าค่าใช้สิทธิดำเนินการสถานบริการน้ำมันไม่ใช่การให้เช่าทรัพย์สิน แต่ถึงกระนั้นก็ไม่ปรากฏข้อเท็จจริงว่า การประเมินค่ารายปีของเจ้าพนักงานประเมินใช้วิธีการคิดคำนวณอย่างไร เพียงแต่ได้ปรากฏข้อเท็จจริงของคดีที่ทางฝ่ายโจทก์นำสืบว่าได้มีการประเมินวิธีหามูลค่าตลาดของที่ดินประเมินแล้วหักค่าเสื่อมราคาแล้วต่อจากนั้น จึงหาค่าเช่าในอัตราร้อยละ 1 ของมูลค่าตลาดของที่ดิน ผู้เขียนมีความเห็นว่า ทรัพย์สินประเภทที่ดินไม่ปรากฏว่ามีค่าเสื่อมราคาให้หักได้ (มาตรฐานการบัญชี) นอกจากนั้น การหาค่าเช่าของทรัพย์สินที่ก่อสร้างโดยการหาต้นทุนรายปีก่อน แล้วคิดค่าเสื่อมราคาของมูลค่าทรัพย์สินที่ลงทุนก่อสร้างในแต่ละปีแล้วบวกกับอัตราผลกำไรร้อยละ 18 ต่อปี กรณีการกำหนดอัตราผลกำไร และการหักค่าเสื่อมราคาก็ไม่ปรากฏว่ากำหนดโดยอาศัยพื้นฐานใด ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า การคิดคำนวณค่ารายปีในคดีนี้ดูเหมือนว่าจะเป็นการคิดโดยใช้วิธีการประเมินค่ารายปีของทรัพย์สิน แต่ก็ไม่ใช่วิธีการประเมินที่ถูกต้องตามหลักการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน อย่างไรก็ตาม คำพิพากษาศาลฎีกาในคดีนี้ไม่ปรากฏว่าเจ้าพนักงานประเมินได้ระบุวิธีการประเมินค่ารายปีของทรัพย์สิน เพียงแต่แสดงให้เห็นว่า ค่ารายปีที่กำหนดนั้นใช้การกำหนดโดยนำค่าเช่าตามสัญญามาเป็นหลักในการคำนวณค่ารายปีตามมาตรา 8 ซึ่งหากเป็นกรณีของกรุงเทพมหานครแล้ว เกณฑ์การคิดคำนวณก็เป็นการใช้ฐานการคิดจากค่าเช่าที่กำหนดไว้ในสัญญาเช่า(คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2245/2541)

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2245/2541 โจทก์เช่าที่ดินจากบริษัท พ. ในอัตราค่าเช่าปีละ 15,083,200 บาท มีกำหนดเวลา 30 ปี โดยมีข้อตกลงว่าก่อนครบกำหนดอายุสัญญาเช่าหากโจทก์ประสงค์จะซื้อที่ดินที่เช่า ผู้ให้เช่ายอมขายที่ดินให้ในราคาตามวิธีคำนวณที่กำหนดไว้ในสัญญาต่อท้าย โจทก์สร้างสถานบริการน้ำมันและให้บริษัท ท. เช่าดำเนินกิจการตั้งแต่เดือนสิงหาคม 2536

ถึงวันที่ 30 เมษายน 2537 ค่าใช้สิทธิเดือนละ 120,000 บาท ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 8 กำหนดว่าค่ารายปี หมายความว่า จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เข้าได้ใน ปีหนึ่งๆ แสดงว่าต้องเป็นจำนวนเงินค่าเช่าตามความเป็นจริงที่ควรจะให้เข้าได้จริงๆ ในปีหนึ่งๆเป็นเกณฑ์ ตามสัญญาเช่าที่ดินระหว่างโจทก์กับบริษัท พ. มีข้อตกลงในเรื่องการซื้อขายที่ดินต่อท้ายสัญญา ซึ่งถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของสัญญาด้วย แสดงว่า ข้อตกลงดังกล่าวเป็นค้ำประกันในการซื้อขายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 454 วรรคแรก ผู้ให้เช่าจะถอนค้ำประกันก่อนกำหนดเวลาที่ระบุไว้ไม่ได้ ทั้งได้กำหนดราคาซื้อขายไว้แน่นอนตามอัตราการเพิ่มของค่าราคาที่ดินแต่ละปีจากราคาที่ผู้ให้เช่าได้ซื้อมา โดยราคาเพิ่มขึ้นปีละร้อยละ 0.01 นับว่ามูลค่าของราคาที่ดินเพิ่มขึ้นเพียงเล็กน้อยโดยไม่คำนึงถึงมูลค่าราคาของที่ดินที่จะทำการซื้อขายที่แท้จริง จึงฟังได้ว่าสัญญาเช่าดังกล่าวมิใช่เป็นเพียงสัญญาเช่าตามปกติธรรมดาแต่เพียงอย่างเดียว แต่หากเป็นสัญญาเช่าที่รวมถึงสิทธิที่จะซื้อที่ดินที่เช่าได้ด้วยจึงมีการตกลงค่าเช่าไว้ในอัตราที่สูง ดังนั้น การที่พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยนำค่าเช่าจำนวนดังกล่าวเป็นฐานในการกำหนดค่ารายปีของที่ดินต่อเนื่องและโรงเรือนจึงไม่ชอบ

เมื่อจำเลยยอมรับว่าค่าใช้สิทธิดำเนินการสถานีบริการน้ำมัน มิใช่การให้เช่าทรัพย์สินและมีได้มีการจ่ายค่าตอบแทนเกี่ยวกับการใช้อาคารสิ่งปลูกสร้างและที่ดินดังกล่าว ดังนั้น ค่าใช้สิทธิดำเนินการสถานีบริการน้ำมันจึงมิใช่จำนวนเงินและทรัพย์สินอันได้แก่โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นกับที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นนั้นที่สมควรให้เข้าได้ในปีหนึ่งๆ การประเมินค่ารายปีจึงต้องคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์คล้ายคลึงกันในเขตของหน่วยบริการราชการท้องถิ่น บริษัท ข. ซึ่งเป็นบริษัทประกอบกิจการประเมินราคาอสังหาริมทรัพย์และได้รับอนุญาตจากธนาคารแห่งประเทศไทยให้สามารถประเมินราคาอสังหาริมทรัพย์เพื่อวัตถุประสงค์ในการให้สินเชื่อของธนาคารพาณิชย์ ได้ทำการประเมินทรัพย์สินรายพิพาท โดยการประเมินได้หามูลค่าตลาดของที่ดินประเมินแล้วหาค่าเสื่อมราคา จากนั้นจึงหาค่าเช่าในอัตราร้อยละ 1 ของมูลค่าตลาดของที่ดิน ส่วนค่าเช่าจากทรัพย์สินที่ก่อสร้างในที่ดินและหาต้นทุนรายปีก่อน โดยคิดค่าเสื่อมราคาของมูลค่าทรัพย์สินที่ลงทุนก่อสร้างในแต่ละปีแล้วบวกกับอัตราผลกำไรที่เหมาะสมในอัตราร้อยละ 18 ต่อปี ผลที่ได้เป็นค่าเช่าทรัพย์สิน เมื่อนำค่าเช่าที่ดินและค่าเช่าทรัพย์สินมารวมกันจะได้ค่าเช่าทรัพย์สินทั้งหมด แสดงได้ว่าได้ทำการประเมินโดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ จึงถือว่ามูลค่าเช่าตลาดเป็นจำนวนเงินซึ่งสถานีบริการน้ำมันของโจทก์สมควรให้เข้าได้

ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 39 วรรคสอง บัญญัติให้ยกเว้นดอกเบี้ยเมื่อจำเลยชำระเงินคืนให้โจทก์ภายใน 3 เดือนนับแต่วันที่ศาลมีคำพิพากษาถึงที่สุด หากพ้นกำหนดดังกล่าวแล้วต้องเสียดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 7.5 ต่อปี ของต้นเงินจำนวนดังกล่าวจนกว่าจะชำระเสร็จ

ในกรณีการประเมินค่ารายปีของโรงงานก็เช่นกัน เจ้าพนักงานประเมินได้นำค่าเช่าตามสัญญา มาคิดเป็นค่ารายปี โดยนำมาเฉลี่ยตามมูลค่าของโรงงานและให้ลดค่ารายปีลง เนื่องจากมีส่วนควบประเภทเครื่องจักร (มาตรา 13) ดังนั้น เท่ากับการกำหนดค่ารายปีที่สมควรยึดถือสัญญาเช่าเป็นฐานในการคิด ซึ่งไม่แน่ว่าจำนวนค่าเช่าจะเป็นค่าเช่าที่สมควรหรือไม่ เพราะไม่มีคำอธิบายวิธีการกำหนดค่าเช่าจำนวนดังกล่าวแต่อย่างใด (คำพิพากษาฎีกาที่ 4552/2537)

คำพิพากษาฎีกาที่ 4552/2537 คำภาษีโรงเรือนและที่ดินประจำปีภาษี 2533 สำหรับโรงงานสุราบางยี่ขันแห่งที่ 2 นั้น โจทก์เช่าโรงงานสุราบางยี่ขันจากกรมโรงงานอุตสาหกรรม มีกำหนด 15 ปี นับแต่ปี 2523 ถึงปี 2537 ค่าเช่า 2 ปีแรกปีละ 55 ล้านบาท ปีต่อไปละ 70 ล้านบาท และตามข้อสัญญาเช่าโจทก์ต้องสร้างโรงงานสุราแห่งที่ 2 โดยติดตั้งเครื่องจักรและอุปกรณ์การผลิตตามกำหนดระยะเวลาในสัญญาข้อ 11 เมื่อติดตั้งแล้วตกลงให้ทรัพย์สินดังกล่าวตกเป็นกรรมสิทธิ์ของกรมโรงงานอุตสาหกรรม กับได้ความว่า มูลค่าทรัพย์สินของโรงงานสุราบางยี่ขัน แห่งที่ 2 คิดเป็นเงิน 1,899,584,053 บาท โดยไม่รวมมูลค่าของที่ดิน ส่วนมูลค่าทรัพย์สินของโรงงานสุราบางยี่ขันแห่งที่ 1 คิดเป็นเงิน 233,115,055.79 บาท ทั้งนี้ไม่รวมมูลค่าของที่ดินด้วย ดังนั้น เมื่อนำค่าเช่าปีละ 70 ล้านบาทมาเฉลี่ยตามมูลค่าของโรงงานสุราบางยี่ขันแต่ละแห่งจะได้ค่าเช่าโรงงานสุราบางยี่ขันแห่งที่ 1 เป็นเงิน 7,570,000 บาท แห่งที่ 2 เป็นเงิน 53,440,000 บาท เมื่อโรงงานสุราบางยี่ขันแห่งที่ 2 มีการติดตั้งเครื่องจักรและอุปกรณ์การผลิตเป็นส่วนควบสำคัญอยู่ในโรงงาน ย่อมได้รับการลดค่ารายปีลงเหลือหนึ่งในสามของค่ารายปีของทรัพย์สินนั้น ฉะนั้น ค่ารายปีของโรงงานสุราบางยี่ขันแห่งที่ 2 จึงเหลือเพียง 17,810,000 บาท คิดเป็นค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นเงิน 2,227,250 บาท แต่โรงงานสุราบางยี่ขันแห่งที่ 2 ตั้งอยู่บนที่ดินของกระทรวงการคลังรวม 43 โฉนด โจทก์ทำสัญญาเช่าที่ดินดังกล่าวจากกระทรวงการคลังมีกำหนด 15 ปี ค่าเช่าเป็นเงิน 5,789,124,000 บาท เฉลี่ยแล้วเป็นค่าเช่าปีละ 385,941.70 บาท คิดเป็นค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินจำนวน 48,242.50 บาท เมื่อรวมค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินทั้งสองจำนวนเข้าด้วยกันจึงเป็นเงิน 2,274,492.70 บาท ดังนั้น การที่พนักงานเจ้าหน้าที่แจ้งประเมินให้กรมโรงงานอุตสาหกรรมชำระภาษีโรงเรือนและที่ดินประจำปีภาษี 2533 สำหรับโรงงานสุราบางยี่ขันแห่งที่ 2 เพียง 2,278,232.70 บาท และจำเลยที่ 2 ชี้ขาดให้ชำระตามจำนวนดังกล่าวจึงเป็นคุณต่อโจทก์แล้ว ถือได้ว่าการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่และคำชี้ขาดของจำเลยที่ 2 ชอบแล้ว

คำพิพากษาฎีกาที่ 611/2534 ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 8 นั้น ค่ารายปีที่ใช้ในการคำนวณภาษีนั้น พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจที่จะแก้ไขค่ารายปีเสียใหม่ในแต่ละปีที่จะต้องชำระภาษีได้ ถ้าเห็นว่าค่ารายปีกำหนดค่าเช่าเดิมมิใช่จำนวนเงินอันเป็นการจะให้เขาได้ในปีที่จะเรียกเก็บภาษีนั้น โจทก์มิได้ยกขึ้นเลยว่าพนักงานเจ้าหน้าที่ไม่มีเหตุผลที่จะกำหนดค่ารายปีเพิ่มขึ้นจึงต้องถือว่าพนักงานเจ้าหน้าที่มีเหตุที่จะกำหนดค่ารายปีเพิ่มขึ้น ส่วนค่ารายปีที่กำหนดเพิ่มขึ้นจะชอบหรือไม่ขึ้นอยู่กับว่าเป็นค่ารายปีที่กำหนดจากค่าเช่าที่อาจให้เขาได้เป็นหลักหรือไม่ โจทก์มีหน้าที่นำสืบให้เห็นว่าค่ารายปีประเมินใหม่เป็นค่ารายปีที่สูงกว่าค่าเช่าที่อาจให้เขาได้ในปีนั้น แต่โจทก์มิได้นำสืบในข้อนี้ กรณีจึงเป็นเรื่องที่โจทก์ไม่นำสืบให้เห็นข้ออ้างในคำฟ้อง จึงต้องฟังว่าค่ารายปีที่เจ้าพนักงานประเมินใหม่นั้นเป็นการประเมินที่ชอบ...”

ในส่วนของการประเมินค่ารายปีของเจ้าพนักงานประเมินที่ปรากฏในคำพิพากษาฎีกาที่ 611/2534 นั้น ผู้วิจัยมีความเห็นว่า เมื่อภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นภาษีประเภทเจ้าพนักงานประเมินเรียกเก็บแตกต่างจากภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรที่ผู้เสียภาษีประเมินตนเอง ดังนั้น การกระทำการพิสูจน์หรือการกำหนดค่ารายปีที่สมควรจึงควรต้องอยู่ที่ผู้ประเมินภาษี มิใช่ผู้รับประเมิน

กรณีการถือเอาค่าเช่าตามมติของคณะรัฐมนตรีเป็นเกณฑ์

เมื่อได้ศึกษาคำพิพากษาฎีกาที่ 2679/2534 และ 1649/2532 ของบริษัทสุรามหาราชวร ได้แสดงให้เห็นถึงการกำหนดค่ารายปีที่สมควรอีกวิธีหนึ่ง ได้แก่การกำหนดค่ารายปีโดยมติคณะรัฐมนตรี ในกรณีนี้เจ้าพนักงานประเมินภาษีต้องยอมรับมติของคณะรัฐมนตรีที่กำหนดให้กรมโรงงานอุตสาหกรรมชำระค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินให้แก่ท้องถิ่นโดยคำนวณค่ารายปีด้วยการถือเอาค่าเช่ารายปีตามหนังสือสัญญาเช่าเป็นค่ารายปี(ค่าเช่าตามมติของคณะรัฐมนตรี) เป็นเกณฑ์ ผู้วิจัยมีความเห็นว่า การประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินต้องกระทำตามกรอบหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรา 8 และมาตรา 18 ของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และผู้มีอำนาจประเมินภาษีต้องเป็นพนักงานเจ้าหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดค่าเช่าตามมติคณะรัฐมนตรีอาจไม่ใช่ค่ารายปีที่ให้อำนาจการออกมติ ครม. ได้เฉพาะกรณีลดหย่อนค่ารายปี หากผู้รับประเมินที่เป็นรัฐวิสาหกิจไม่พอใจคำชี้ขาด(ม.31 วรรคท้าย) ที่สมควรและอาจเป็นการกำหนดที่ไม่สอดคล้องกับบทบัญญัติกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน แต่ในคำพิพากษาศาลฎีกาเกี่ยวกับข้อพิพาทของบริษัทสุรามหาราชวรฉบับต่อๆมาก็ไม่ได้ปรากฏว่ามีมติคณะรัฐมนตรีให้ถือค่ารายปีตามสัญญาเช่าอีก (โปรดดู คำพิพากษาฎีกาที่ 4459/2536 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4552/2537) มาตรา 31 วรรคท้ายบัญญัติว่า “ในกรณีที่ผู้รับประเมินซึ่งเป็นรัฐวิสาหกิจไม่พอใจในคำชี้ขาดตามวรรคหนึ่ง

เนื่องจากเห็นว่าจำนวนเงินซึ่งประเมินไว้นั้น มีจำนวนที่สูงเกินสมควรให้รัฐวิสาหกิจนั้นนำเรื่องเสนอคณะรัฐมนตรีเพื่อพิจารณาภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำชี้ขาดตามมาตรา 30 ในการนี้คณะรัฐมนตรีมีอำนาจให้ลดหย่อนค่ารายปีให้แก่รัฐวิสาหกิจนั้นได้ตามที่เห็นสมควร มติของคณะรัฐมนตรีให้เป็นที่สุด “ ดังนั้นจึงเห็นว่าหากเป็นกรณีรัฐวิสาหกิจก็ควรนำมาตรา 31 วรรคท้ายมาใช้กรณีการลดค่ารายปี

คำพิพากษาฎีกาที่ 2679/2534 “...สัญญาเช่าระหว่างโจทก์กับกระทรวงการคลังทำกันเป็นหนังสือและจดทะเบียนการเช่าตามกฎหมายกระทรวงการคลังเป็นหน่วยงานราชการย่อมเป็นที่แน่นอนว่า ก่อนที่กระทรวงการคลังจะทำสัญญาให้โจทก์เป็นผู้เช่า เจ้าหน้าที่ฝ่ายต่างๆของกระทรวงการคลังจะต้องพิจารณาว่าจำนวนค่าเช่าที่ตกลงกันนั้นเป็นจำนวนอันสมควรที่ทรัพย์สินนั้นจะให้เช่าได้ในปีหนึ่งๆ เพื่อปกป้องผลประโยชน์ของทางราชการมิให้เสียเปรียบแก่โจทก์ และจำเลยก็มีได้โต้แย้งว่าค่าเช่าตามสัญญานั้นคิดจากการสมยอมกันกำหนดในอัตราที่ต่ำกว่าปกติ ยิ่งกว่านั้นคณะรัฐมนตรีก็เคยมีมติให้กรมโรงงานอุตสาหกรรมชำระค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินให้แก่จำเลยที่ 1 โดยคำนวณค่ารายปีด้วยการถือเอาค่าเช่าตามมติของคณะรัฐมนตรีเป็นเกณฑ์ แม้ว่ามติคณะรัฐมนตรีจะมีใช้กฎหมายที่มีผลบังคับให้จำเลยทั้งสองต้องปฏิบัติตาม แต่ก็ เป็นมติที่เกิดจากการประชุมปรึกษาหารือกันภายในคณะรัฐมนตรี ซึ่งย่อมต้องผ่านการพิจารณาข้อมูลต่างๆ ด้วยความละเอียดรอบคอบ เพื่อระมัดระวังรักษาผลประโยชน์ของประเทศไทย มิให้เสียหายเช่นกัน จึงไม่มีเหตุอันสงสัยว่าจะกระทำไปเพื่อช่วยเหลือโจทก์ จึงฟังได้ว่าค่าเช่าโรงเรือนและที่ดินที่กำหนดในสัญญาเช่าระหว่างโจทก์กับกระทรวงการคลังเป็นจำนวนอันสมควรที่ทรัพย์สินนั้นจะให้เช่าได้ในปีหนึ่งๆ เมื่อไม่มีเหตุบ่งชี้ให้เห็นว่า ค่าเช่านั้นมีใช้จำนวนเงินอันสมควร พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยย่อมไม่มีอำนาจแก้หรือคำนวณค่ารายปีใหม่ได้ ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 8 “

คำพิพากษาฎีกาที่ 1649 /2532 “...คดีนี้โจทก์เช่าที่ดินและโรงเรือนพิพาทจากกระทรวงการคลังโดยเสียค่าเช่าปีละ 237,400 บาท ในเบื้องต้นต้องถือว่าจำนวนค่าเช่าดังกล่าวเป็นค่ารายปี ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 8 จำเลยจะมีอำนาจแก้ไขหรือกำหนดค่ารายปีใหม่ได้ก็ต่อเมื่อมีเหตุชี้ให้เห็นว่าค่าเช่าดังกล่าวไม่ใช่จำนวนเงินอันสมควร และจำเลยต้องมีข้อเท็จจริงที่จะพิสูจน์ให้เห็นเช่นนั้นด้วย แต่หากค่าเช่านั้นไม่น้อยจนเกินสมควรหรือไม่ มีเหตุที่น่าจะเห็นได้ว่าโจทก์กับกระทรวงการคลังสมยอมกันแล้ว จำเลยก็ต้องประเมินค่ารายปีตามจำนวนค่าเช่าที่โจทก์ชำระให้แก่กระทรวงการคลัง สำหรับทรัพย์สินที่จำเลยนำมาเปรียบเทียบกับทรัพย์สินรายพิพาทนั้นอยู่ต่างแปลงต่างท้องที่กัน ไม่อาจนำมาเปรียบเทียบได้ นอกจากนี้คณะรัฐมนตรีได้มีมติให้จำเลยถือว่าค่าเช่ารายปีตามหนังสือสัญญาเช่าเป็นค่ารายปี จำเลยทราบมติ

ของคณะรัฐมนตรีดังกล่าวแล้ว ดังนั้น ค่าเช่าที่โจทก์ชำระให้แก่กระทรวงการคลังตามหนังสือสัญญาเช่าเป็นจำนวนเงินอันสมควรแล้ว สมควรกำหนดค่ารายปีตามค่าเช่า”

กรณีการนำสัญญาเช่าช่วงมากำหนดค่ารายปี

ในคดีพิพาทรายหนึ่งปรากฏข้อเท็จจริงว่าเจ้าพนักงานประเมินได้กำหนดค่ารายปีที่เหมาะสม โดยพิจารณาจากอัตราค่าเช่า (เทียบกับค่าเช่าแล้วอัตราค่าเช่าช่วงสูงกว่า) และใช้อัตราค่าเช่าช่วงเป็นฐานในการกำหนดค่ารายปีตามตารางเมตร และได้มีการลดค่ารายปีให้ร้อยละ 40 (ไม่ปรากฏเหตุผลการลด) ทำให้ เห็นได้ว่า เจ้าพนักงานประเมินใช้การประเมินค่ารายปีโดยดูจากสัญญาเช่า(สัญญาเช่าหลักและสัญญาเช่าช่วง) จึงไม่ได้เป็นการกำหนดค่ารายปีโดยใช้วิธีการประเมินมูลค่ารายปี แต่น่าจะเป็นการกำหนดค่ารายปีโดยการประเมินตามสัญญาเช่าและสัญญาเช่าช่วงซึ่งไม่สอดคล้องกับการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน (คำพิพากษาฎีกาที่ 8219/2540)

พิพากษาฎีกาที่ 8219/2540 ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 8 บัญญัติว่าให้ผู้รับประเมินชำระค่าภาษีปีละครั้ง ตามค่ารายปีของทรัพย์สิน คือ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นกับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นนั้น ในอัตราร้อยละ 12.50 ของค่ารายปี และคำว่า “ค่ารายปี” หมายความว่า จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ในปีหนึ่งๆ จากบทบัญญัติดังกล่าวทำให้เห็นว่าค่าเช่าที่จะถือเป็นค่ารายปีนั้นจะต้องเป็นค่าเช่าที่สมควรให้เช่าได้ หากค่าเช่าที่เจ้าของทรัพย์สินได้ตกลงไว้กับผู้เช่าไม่ใช่ค่าเช่าที่สมควรจะให้เช่าได้หรือมิใช่ค่าเช่าที่แท้จริง เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจประเมินค่ารายปีก็ชอบที่จะกำหนดค่ารายปีตามค่าเช่าที่สมควรจะให้เช่าได้ ซึ่งในคดีนี้ปรากฏว่าอัตราค่าเช่าช่วงสูงกว่าอัตราค่าเช่าที่โจทก์ให้บริษัท ท. เข้ามากดังนั้น การที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินค่ารายปีของโจทก์โดยอาศัยอัตราค่าเช่าช่วงที่บริษัท ท. ได้รับจากผู้เช่าช่วงมาเป็นข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานประกอบเพื่อแสดงให้เห็นว่าโรงเรือนพิพาทสมควรให้เช่าได้ในอัตราใด จึงชอบแล้ว นอกจากนี้ ยังปรากฏข้อเท็จจริงว่า โรงเรือนเลขที่ 23 ตรอกโรงน้ำแข็ง แขวงตลาดน้อย เขตสัมพันธวงศ์ และโรงเรือนเลขที่ 215 ถนนเยาวราช เขตสัมพันธวงศ์ กรุงเทพมหานคร ซึ่งมีทำเลที่ตั้งดีกว่าของโจทก์มีอัตราค่าเช่าเฉลี่ยตารางเมตรละ 581 บาท และ 1,040 บาทต่อเดือนตามลำดับ ส่วนโรงเรือนของโจทก์ซึ่งมีทำเลดีกว่าเจ้าพนักงานประเมินได้กำหนดค่ารายปีตารางเมตรละ 806 บาท ต่อเดือน ซึ่งเท่ากับการคิดคำนวณตามอัตราค่าเช่าช่วงนอกจากนี้ คณะกรรมการของจำเลยยังได้พิจารณาลดค่ารายปีในส่วนนี้ให้โจทก์อีกร้อยละ 40 ของค่ารายปี การประเมินค่ารายปีและค่าเช่าของเจ้าพนักงานของจำเลยทั้งสอง จึงเป็นธรรมและชอบแล้ว

ตัวอย่างข้อพิพาทที่ทำให้เห็นถึงการกำหนดค่ารายปีในลักษณะข้างต้นในคดีหนึ่ง ปรากฏว่า เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินค่ารายปีจากการเงินและประโยชน์อย่างอื่น อันมีค่าทางทรัพย์สินที่ผู้รับประเมินได้รับจากบุคคลภายนอกที่เช่าช่วงและเมื่อเทียบแล้วมีจำนวนสูงกว่าค่าเช่าตามสัญญา ทำให้เข้าใจได้ว่าเจ้าพนักงานประเมินกำหนดค่ารายปีที่สมควรจากการพิจารณาจำนวนค่าตามสัญญา เมื่อปรากฏข้อเท็จจริงว่ามีการให้เช่าช่วงในอัตราที่สูงกว่าค่าเช่าที่กำหนดตามสัญญาหลัก จึงเห็นว่าค่าเช่าตามสัญญาหลักไม่ใช่ค่าเช่าที่สมควรทำให้ประเมินค่ารายปีใหม่ ผู้วิจัยมีความเห็นว่า เจ้าพนักงานประเมินมีหน้าที่ต้องกำหนดค่ารายปีที่สมควรโดยแสดงวิธีการประเมินค่ารายปีตามที่กฎหมายบัญญัติ (มาตรา 8 วรรคท้าย) การที่ผู้รับประเมินจะนำทรัพย์สินออกให้เช่าช่วงแล้วทำให้ต้องเสียค่ารายปีเพิ่มขึ้น ไม่น่าจะสอดคล้องกับหลักการภาษีทรัพย์สินออกให้เช่าช่วง แล้วทำให้ต้องเสียค่ารายปีเพิ่มขึ้น ไม่น่าจะสอดคล้องกับหลักการภาษีทรัพย์สิน กล่าวคือ ภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินที่ใช้การประเมินมูลค่ารายปีของทรัพย์สิน หากกำหนดมูลค่ารายปีของทรัพย์สินแล้วเมื่อผู้รับประเมินมีความสามารถที่จะนำทรัพย์สินนั้นออกให้เช่าได้ในราคาที่สูงกว่าอัตราค่ารายปีที่เจ้าพนักงานท้องถิ่นประเมินไว้ ก็ไม่ได้ทำให้เจ้าพนักงานท้องถิ่นสามารถเก็บภาษี(ค่าเช่าช่วง) เพิ่มขึ้นแต่กรณีนี้ควรเป็นอำนาจของกรมสรรพากร เพราะค่าเช่าช่วงเป็นเงินได้จากค่าเช่าที่ผู้ให้เช่าได้รับจริง ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า คำพิพากษาศาลฎีกาในคดีนี้ไม่ปรากฏวิธีการที่เจ้าพนักงานประเมินใช้ในการคิดคำนวณ แต่แสดงให้เห็นถึงการกำหนดค่ารายปีโดยไม่ให้ความสำคัญกับค่าเช่าช่วง ซึ่งจำนวนค่าเช่าตามสัญญาก็ไม่ได้หมายความว่าจำนวนค่ารายปีที่สมควรเสมอไป (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 716/2538)

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 716/2538 บริษัท พ. จำกัด ให้โจทก์เช่าที่ดินและอาคาร โดยมีค่าตอบแทนพิเศษโดยโจทก์จะต้องดำเนินการปรับปรุงซ่อมแซมอาคารบางส่วนแล้วยกสิ่งก่อสร้างดังกล่าวให้แก่ผู้ให้เช่า เมื่อทำการปรับปรุงอาคารแล้วโจทก์ได้นำพื้นที่บางส่วนของอาคารออกให้บุคคลภายนอกเช่าช่วง จึงฟังได้ว่า บริษัท พ. จำกัด ได้รับเงินและประโยชน์อันมีค่าทางทรัพย์สินจากโจทก์ในการใช้อาคารและที่ดินของบริษัท พ. จำกัด เงินและประโยชน์อันมีค่าทางทรัพย์สินดังกล่าวรวมกันย่อมรับได้ว่าเป็นค่าเช่าตามสัญญาเช่าตนเอง ซึ่งเห็นได้ว่ามีจำนวนสูงกว่าค่าเช่าระหว่างโจทก์กับบริษัท พ. จำกัด โจทก์นำพื้นที่บางส่วนให้บุคคลภายนอกเช่าช่วงในอัตราค่าเช่าที่สูงกว่าค่าเช่าที่โจทก์เช่าจากบริษัท พ. จำกัด มาก ข้อเท็จจริงทั้งสองเหตุดังกล่าวย่อมมีเหตุอันสมควรที่ทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่า จำนวนค่าเช่าตามสัญญาเช่าระหว่างโจทก์กับบริษัท พ. จำกัด มิใช่จำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เช่าได้ พนักงานเจ้าหน้าที่จึงมีอำนาจประเมินค่ารายปีเสียใหม่ โดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ และตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนด ซึ่ง

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยได้ออกประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ การประเมินค่ารายปีของทรัพย์สิน ประกาศ ณ วันที่ 30 มีนาคม 2535 ดังนั้น การที่พนักงาน เจ้าหน้าที่ประเมินค่ารายปีสำหรับอาคารของโจทก์ในส่วนที่โจทก์ให้บุคคลภายนอกเช่าช่วง โดย เทียบเคียงค่าเช่าช่วงของอาคารนั่นเอง ย่อมเห็นได้ว่า พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินตามหลักเกณฑ์ ดังกล่าวแล้ว การประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่และคำชี้ขาดของจำเลยที่ 2 จึงชอบด้วยกฎหมายแล้ว

อย่างไรก็ตาม การประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินได้ยึดถือวิธีการประเมิน ดังกล่าวเช่นกันอีก แม้ในคดีพิพาทต่อมา เห็นได้จากคำพิพากษาฎีกาที่ 1056/2539 “...การที่ผู้เช่า ต้องเสียเงินช่วยค่าก่อสร้างและค่าหน้าดินและเสียค่าเช่ารายเดือนเป็นจำนวนน้อยกว่าปกติ จึงมี ลักษณะเป็นสัญญาต่างตอบแทนยิ่งกว่าการเช่า ดังนั้น ค่าเช่าตามที่กำหนดในสัญญาเช่าจึงมิใช่ค่าเช่า ที่ดีเกินนั้นๆ สมควรจะให้เช่าได้ปีหนึ่งๆ ซึ่งจะนำมาเป็นค่ารายปีตามมาตรา 8 ไม่ได้

คำว่า ค่ารายปี หมายถึงจำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ในปีหนึ่งๆ ดังนั้น คำว่า สมควรให้เช่ามิได้จึงมิใช่หมายถึงค่าเช่าที่กำหนดไว้ตามสัญญา แต่หมายถึงค่าเช่าที่ ทรัพย์สินสมควรให้เช่า การที่ผู้เช่าโรงเรือนจากโจทก์ได้รับค่าเช่าช่วงจากผู้เช่าช่วง จึงถือเป็นข้อมูล อันหนึ่ง ซึ่งถือได้ว่าโรงเรือนนั้นสามารถจะให้เช่าได้ในราคาดังกล่าว”

กรณีการใช้วิธีการประเมินที่คำนึงถึงดัชนีราคาผู้บริโภคของทางราชการ ประกอบกับสภาพเศรษฐกิจ

ในคดีพิพาทเกี่ยวกับการประเมินภาษี เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินค่ารายปีโดย ใช้หลักการเทียบเคียงกับอาคารใกล้เคียง ตามหลักมาตรา 8 วรรคท้าย และคำนึงถึงค่ารายปีของปีที่ ล่วงมาแล้วโดยนำมาใช้เป็นหลักในการประเมินตามมาตรา 18 และได้ประเมินภาษีโดยคำนึงถึง ดัชนีราคาผู้บริโภคของทางราชการประกอบสภาพเศรษฐกิจอีกด้วย แต่ก็ยังคงไม่ปรากฏวิธีการ กำหนดค่ารายปีที่สมควรแต่อย่างใด และดัชนีราคาผู้บริโภคของทางราชการ ก็เป็นข้อมูลที่ไม่มีความสัมพันธ์โดยตรงกับการประเมินมูลค่ารายปี(คำพิพากษาฎีกาที่ 479/2541)

คำพิพากษาฎีกาที่ 479/2541 “...พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 ทำการประเมินค่า รายปีโดยใช้หลักเกณฑ์เทียบเคียงกับอาคารที่อยู่ใกล้เคียง ซึ่งใช้ประโยชน์คล้ายคลึงกันและมีทำเลที่ ตั้งอยู่บริเวณใกล้เคียงกัน คือ เทียบเคียงกับโรงเรือนซึ่งอยู่ห่างกันประมาณ 300 เมตร โดยคำนึงถึงค่า รายปีในปี 2537 ด้วยแล้วจึงประเมินพื้นที่อาคารสำนักงานและลานจอดรถ ซึ่งประเมินลานจอดรถ ยังต่ำกว่าของอาคารที่อยู่ใกล้เคียงดังกล่าวสำหรับ ป้อมยาม โรงอาหาร โรงไฟฟ้า รวมทั้งพื้นที่ ต่อเนื่องกับอาคารไม่มีประเมินค่าเพิ่ม ทั้งนี้ ได้คำนึงถึงดัชนีราคาผู้บริโภคของทางราชการประกอบ สภาพเศรษฐกิจอีกด้วย ค่ารายปีที่พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 ประเมินไว้เป็นเงินค่ารายปีอัน

สมควรและมีได้สูงกว่าค่าเช่าที่อาจให้เช่าได้ในปี 2538 การประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินของ
จำเลยที่ 1 จึงชอบด้วยกฎหมาย”

กรณีการใช้ราคาค่าเช่ามาตรฐานกลางเป็นเกณฑ์การประเมิน

ในคดีพิพาทรายหนึ่งเจ้าพนักงานประเมินภาษีได้ใช้ราคาค่าเช่ามาตรฐานกลางเป็น
เกณฑ์โดยกำหนดค่าเช่ารายปีในอัตราตารางเมตรละ 4 บาทต่อเดือน แต่ไม่ได้มีการนำสืบหรือให้
เหตุผลถึงวิธีการกำหนดค่าเช่าว่ามาจากการใช้ฐานข้อมูลใด ส่วนโจทก์ก็ไม่ได้คัดค้านค่าภาษี
โรงเรือนเกี่ยวกับบ่อน้ำบดกักเก็บน้ำเสียที่คิดอัตราตารางเมตรละ 4 บาท ในปี 2543 แต่ว่าสืบราคาค่า
เช่าที่ดินละแวกใกล้เคียงบ่อน้ำบดกักเก็บน้ำเสียเทียบเป็นรายเดือน เป็นจำนวน 63 บาทเศษต่อไร่ต่อ
เดือน ซึ่งเป็นอัตราต่ำเกินไปไม่น่าเชื่อถือ ยังผลให้ศาลภาษีอากรกลางกำหนดค่ารายปีภายใต้
สมมติฐานว่าค่าเช่าหรือจำนวนที่บ่อน้ำบดกักเก็บน้ำเสียสมควรให้เช่าสูงกว่าค่าเช่าที่ดินว่างเปล่าหรือที่
นา เพราะมีการพัฒนาเป็นบ่อ มีระบบบ่อน้ำบดกักเก็บน้ำโดยกำหนดค่ารายปี (ค่าเช่าอัตราไร่ละ 9600
บาทต่อปี หรือตารางเมตรละ 50 สตางค์ต่อเดือน) ซึ่งศาลฎีกาเห็นว่าสมควรแก่เหตุผลแล้ว

สำหรับคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับนี้ การกำหนดค่ารายปีที่สมควรของเจ้าพนักงาน
ประเมินไม่มีรายละเอียดเกี่ยวกับฐานข้อมูลการคิดคำนวณ แม้อ้างว่าใช้วิธีการกำหนดราคา
มาตรฐานกลาง จึงไม่อาจกล่าวได้ว่าเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินค่ารายปี ภายใต้หลักการ
ประเมินมูลค่ารายปี และ ก็ไม่ปรากฏประเด็นข้อพิพาทเรื่องสูตรการคิดคำนวณค่ารายปีที่สมควร(คำ
พิพากษาศาลฎีกาที่ 8892 2547)

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8892 2547 การประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินของปี 2544 ต้องนำ
ค่ารายปีของปีที่ล่วงมาแล้วเป็นหลักในการคำนวณค่าภาษีซึ่งจะต้องเสียในปีต่อมาประกอบกับราคา
ค่าเช่ามาตรฐานกลางเป็นเกณฑ์การประเมินตามมาตรา 8 และ 18 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือน
และที่ดิน พ.ศ. 2475 แต่ทั้งค่ารายปีและราคาค่าเช่ามาตรฐานดังกล่าวอาจเปลี่ยนแปลงได้ตามสภาพ
ข้อเท็จจริง ซึ่งอาจจะเพิ่มหรือลดลงได้ จึงไม่อาจนำค่ารายปีของปีที่ล่วงอย่างเดียวมาเป็นเกณฑ์ใน
การกำหนดค่ารายปีหรือค่าภาษีในปีภาษีที่พิพาทได้ แม้โจทก์จะมีได้คัดค้านค่าภาษีโรงเรือน
เกี่ยวกับบ่อน้ำบดกักเก็บน้ำเสียที่จำเลยทั้งสองคิดในอัตราตารางละ 4 บาทในปี 2543ก็ตาม ก็ไม่มี
บทบัญญัติกฎหมายใดที่ห้ามมิให้คัดค้านการกำหนดค่ารายปีในอัตราเดิมดังกล่าว โจทก์นำสืบถึง
ราคาค่าเช่าของที่ดินละแวกใกล้เคียงบ่อน้ำบดกักเก็บน้ำเสียว่าโจทก์เช่าที่ดิน ซึ่งเมื่อเทียบเป็นราย
เดือนแล้วเป็นจำนวน 63 บาทเศษต่อไร่ต่อเดือน ซึ่งเป็นอัตราที่ต่ำเกินไปไม่น่าเชื่อถือ ทั้งโจทก์ก็
ไม่ได้นำผู้ให้เช่าที่ดินดังกล่าวมาเบิกความ สนับสนุน ข้ออ้างของโจทก์จึงมีน้ำหนักน้อย สำหรับ
จำเลยมิได้นำสืบเกี่ยวกับการเช่าที่ดินบริเวณใกล้เคียงกับบ่อน้ำบดกักเก็บน้ำเสียจนนำสืบแต่อัตรา

ค่าเช่าที่กำหนดไว้เองเป็นมาตรฐานกลาง ซึ่งก็ไม่ปรากฏเหตุผลในการกำหนดค่าเช่าดังกล่าวว่ามาจากฐานข้อมูลใด จึงไม่อาจรับฟังได้ว่าเป็นค่าเช่ามาตรฐานกลางที่เหมาะสม การที่จำเลยกำหนดค่าเช่ารายปีในอัตราตารางละ 4 บาทต่อเดือน จึงเป็นการไม่ถูกต้อง การที่ศาลภาษีอากรกลางกำหนดค่าเช่าสำหรับบ่อน้ำบักกักเก็บน้ำเสียพิพาทโดยกำหนดสมมุติฐานว่าค่าเช่าหรือจำนวนที่บ่อน้ำบักกักเก็บน้ำเสีย สมควรให้เช่าสูงกว่าค่าเช่าที่ดินว่างเปล่าหรือที่นาเนื่องจากได้มีการพัฒนาเป็นบ่อและมีระบบบ่อน้ำบักกักเก็บน้ำเสีย และกำหนดค่ารายปีโดยกำหนดค่าเช่าในอัตราไร่ละ 9600 บาทต่อปี หรือตารางเมตรละ 50 สตางค์ต่อเดือนต้องด้วยความเห็นของศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรแล้ว

กรณีข้อพิพาทเกี่ยวกับการกำหนดค่ารายปีขึ้นใหม่นั้น การกำหนดค่ารายปีขึ้นใหม่จะต้องเป็นกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่า ค่ารายปีเดิมมิใช่จำนวนเงินอันสมควร จะให้เช่าได้ในปีหนึ่งๆเท่านั้น ซึ่งหมายถึงกรณีที่ค่ารายปีที่กำหนดเดิมเป็นการกำหนดโดยไม่ถูกต้อง ซึ่งในเรื่องนี้เจ้าพนักงานประเมินภาษีอ้างว่าแสดงค่ารายปีไม่ถูกต้องเนื่องจากผู้รับประเมินไม่ได้ขึ้นอัตราค่าเช่าโรงเรือนมาเป็นเวลา 13 ปีแล้ว และผู้ประเมินไม่สามารถนำเสนอให้เห็นได้ว่า โรงเรือนในบริเวณใกล้เคียงกับโรงเรือนของผู้รับประเมิน(บ้านเลขที่ 632/3-4) ที่มีสภาพเดียวกันสามารถให้เช่าได้ในอัตราเดียวกันกับผู้รับประเมินเช่าได้ (แต่ตามความเป็นจริง ทำเลที่ตั้งของโรงเรือนพิพาทอยู่ในทำเลดี) ดังนั้น การที่เจ้าพนักงานประเมินปฏิบัติตามมาตรา 8 วรรคสาม และยึดถือตามตารางกำหนดค่าเช่ามาตรฐานกลางที่กำหนดโดยคณะกรรมการพิจารณาถ่วงถ่วงการประเมินค่ารายปี และคณะกรรมการพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่กำหนด และโรงเรือนที่ตั้งอยู่ในบริเวณเดียวกันกับโรงเรือนของผู้รับประเมินและมีสภาพเดียวกันจึงได้ชำระค่าภาษีตามที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมิน ศาลฎีกาเห็นว่าเป็นการประเมินที่ถูกต้องและชอบด้วยกฎหมาย ส่วนบ้านเลขที่ 1201-1202 นั้น เป็นกรณีไม่อาจหาค่าเช่ามาเปรียบเทียบกับค่านวนเป็นค่ารายปีได้ เจ้าพนักงานประเมินจึงประเมินค่ารายปีโดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนด โดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา (มาตรา 8 วรรคสาม) โดยกำหนดค่ารายปีตามตารางการกำหนดราคาค่าเช่ามาตรฐานกลางในเขตท้องถิ่น ดังนั้น เมื่อค่ารายปีที่ล่วงมาแล้วไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานประเมินภาษีย่อมมีสิทธิกำหนดใหม่ให้ถูกต้องตามมาตรา 8 วรรคสาม

ผู้วิจัยมีความเห็นว่า กรณีโรงเรือนพิพาทนี้ เจ้าพนักงานประเมินไม่ได้แสดงวิธีการกำหนดค่ารายปี เพียงแต่ทำให้เข้าใจได้ว่าใช้การกำหนดค่ารายปีโดยเทียบเคียงกับค่ารายปีของทรัพย์สินตามมาตรา 8 วรรคสาม และตารางการกำหนดราคาค่าเช่ามาตรฐานกลางของเขตท้องถิ่น ซึ่งโดยหลักแล้วผู้เขียนเห็นว่า การจะกล่าวค่ารายปีไม่ใช่ค่ารายปีที่สมควรก็ควรที่จะมีการคำนวณมูลค่ารายปีเป็นบรรทัดฐานก่อน หากปรากฏว่าค่ารายปีของผู้รับประเมินไม่ตรงกับมูลค่ารายปีของ

ท้องถิ่น จึงควรจะเป็นเหตุผลที่ทำให้ต้องประเมินค่ารายปีขึ้นใหม่ นอกจากนี้ตารางค่าเช่ามาตรฐานกลางมีปัญหาว่ายังไม่มีความหมายรองรับจึงไม่อาจนำมาใช้บังคับกับบุคคลภายนอกได้(คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 37/2540)

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 37/2540 ทางนำสืบของโจทก์ โจทก์มิได้นำสืบให้เห็นว่าโรงเรือนที่ตั้งอยู่ในบริเวณใกล้เคียงกับโรงเรือนของโจทก์ และมีสภาพอย่างเดียวกันสามารถให้เช่าได้ในราคาเท่าใด โจทก์ก็นำสืบแต่เพียงว่าโรงเรือนของโจทก์ให้คนอื่นเช่าในอัตราค่าเช่าปีละ 6,000บาท แต่อัตราค่าเช่าดังกล่าว โจทก์ให้เช่ามาตั้งแต่ปี 2525 โดยไม่ได้มีการเพิ่มอัตราค่าเช่าแต่อย่างใด ทั้งๆ ที่สภาพเศรษฐกิจ อัตราการเติบโตของเศรษฐกิจ และดัชนีอัตราค่าครองชีพสูงขึ้น ซึ่งตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 8 วรรคสอง บัญญัติว่า ค่ารายปีหมายความว่า จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ในปีหนึ่งๆ และวรรคสาม บัญญัติว่าในกรณีที่ทรัพย์สินนั้นให้เช่า ให้ถือว่าค่าเช่านั้นคือค่ารายปี แต่ถ้าเป็นกรณีที่มีเหตุอันควรที่ทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าค่าเช่านั้นมีจำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เช่าได้ หรือเป็นกรณีที่หาค่าเช่าไม่ได้เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินดำเนินการเอง หรือด้วยเหตุประการอื่น ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินค่ารายปีได้ โดยคำนึงถึงลักษณะทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนด โดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา และในมาตรา 18 บัญญัติว่า ค่ารายปีของปีที่ล่วงมาแล้วนั้น ท่านให้เป็นหลักในการคำนวณค่าภาษีซึ่งต้องเสียในปีต่อมาอันแสดงให้เห็นว่าการกำหนดค่ารายปีขึ้นใหม่กับการกำหนดค่ารายปีต่อๆมานั้น กฎหมายกำหนดหลักเกณฑ์ไว้ต่างกัน กล่าวคือ ถ้าจะกำหนดค่ารายปีขึ้นใหม่นั้น จะต้องเป็นกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าค่ารายปีเดิมนั้นมีจำนวนเงินอันสมควรจะให้เช่าได้ในปีหนึ่งๆ เท่านั้น อันหมายถึง กรณีค่ารายปีที่กำหนดเดิมนั้น เป็นการกำหนดโดยไม่ถูกต้องตามเอกสารซึ่งจำเลยอ้างว่าแสดงค่ารายปีไม่ถูกต้องเนื่องจากโจทก์ไม่ได้ขึ้นอัตราค่าเช่าโรงเรือนดังกล่าวเป็นเวลา 13 ปีแล้ว ซึ่งโจทก์เองก็ยอมรับว่าบ้านเลขที่ 632/3-4 เป็นบ้านครึ่งตึกครึ่งไม้สองชั้นจำนวน 2 คูหา ตั้งอยู่หลังสถานีรถไฟศรีสะเกษ ถนนซึ่งเป็นที่ตั้งบ้านดังกล่าวเป็นเส้นทางสัญจรจากตลาดสดเทศบาลผ่านทางหลังสถานีรถไฟ ห่างตลาดสดประมาณ 100เมตร ทั้งสองข้างเป็นตึกแถวและเป็นร้านค้าหรือที่เก็บสินค้าเป็นส่วนใหญ่ ผู้เช่าใช้เป็นร้านขายน้ำดื่มบรรจุขวดและน้ำแข็ง ส่วนบ้านเลขที่ 126-130 เป็นห้องแถวไม้ชั้นเดียว 5คูหา อยู่ห่างจากศาลจังหวัดศรีสะเกษประมาณ 500เมตรและห่างจากที่ทำการไปรษณีย์โทรเลขประมาณ 200-300เมตร แนวถนนเทพาที่จะไปศาลจังหวัดศรีสะเกษทั้งสองฝั่งจะเป็นร้านค้าย่อยๆ ผู้เช่าใช้บ้านเช่าหลังดังกล่าวเปิดเป็นร้านซ่อมเครื่องปรับอากาศ การที่โจทก์คิดค่าเช่าบ้านเลขที่ 632/3-4 ในอัตราค่าเช่าเดือนละ 250บาทต่อห้อง และค่าเช่าบ้านเลขที่ 126-132 ในอัตราเดือนละ 100บาทต่อ

ห้อง และใช้อัตราดังกล่าวมาตั้งแต่ปี 2525 จนถึงปัจจุบัน โดยที่โจทก์ไม่สามารถนำสืบให้เห็นได้ว่า โรงเรือนในบริเวณใกล้เคียงกับโรงเรือนของโจทก์ ซึ่งมีสภาพเช่นเดียวกันกับโรงเรือนของโจทก์ สามารถให้เช่าได้ในอัตราเดียวกับที่โจทก์ให้เช่า ดังนั้น ค่าเช่าสำหรับโรงเรือนของโจทก์จึงมิใช่ จำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เช่าได้ การที่จำเลยได้พิจารณาถึงลักษณะ ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และ บริการสาธารณะตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 8 วรรคสาม โดยพนักงานเจ้าหน้าที่ยึดถือตามตาราง กำหนดค่าเช่ามาตรฐานกลาง ในเขตเทศบาลเมืองศรีสะเกษซึ่งคณะกรรมการพิจารณาก่อนกรอ การประเมินค่ารายปี และคณะกรรมการพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ ร่วมกัน พิจารณาจัดทำขึ้นตามเงื่อนไขที่บัญญัติไว้ในมาตรา 8 วรรคสามดังกล่าว ซึ่งโรงเรือนในบริเวณ เดียวกันกับโรงเรือนของโจทก์และมีสภาพเช่นเดียวกันก็ยินดีชำระค่าภาษีตามที่พนักงานเจ้าหน้าที่ จองจำเลยประเมิน จึงเป็นการประเมินที่ถูกต้องและชอบด้วยกฎหมาย

สำหรับบ้านเลขที่ 1201-1202 ถนนราชการรถไฟ เป็นตึกแถวสามชั้น 2 คูหา ชั้น ล่างเปิดเป็นร้านขายสินค้าเบ็ดเตล็ด ชั้นที่สองโจทก์ใช้อยู่อาศัย ชั้นสามเป็นห้องว่าง ในบริเวณที่ตั้ง โรงเรือนของโจทก์ส่วนมากเจ้าของใช้เป็นที่อยู่อาศัยและดำเนินธุรกิจเอง ไม่มีโรงเรือนที่มีผู้เช่าอัน จะคำนวณค่าเช่ามากำหนดเป็นค่ารายปีได้ และจำเลยเห็นค่ารายปีตามที่กำหนดในปี 2536 เป็น การกำหนดโดยไม่ถูกต้อง เพราะโรงเรือนของโจทก์ตั้งอยู่หน้าตลาดสดเทศบาล 2 ตลาด มีการ ค้าขายตามถนนบริเวณหน้าโรงเรือนของโจทก์ตลอดวัน ถือว่าเป็นทำเลที่ดีเยี่ยมและเป็นย่านการค้า เมื่อไม่อาจหาค่าเช่าเปรียบเทียบคำนวณเป็นค่ารายปีได้ และจำเลยเห็นว่าค่ารายปีตามที่กำหนดในปี 2536 เป็นการกำหนดโดยไม่ถูกต้อง เพราะโรงเรือนของโจทก์ตั้งอยู่หน้าตลาดสดเทศบาล 2 ตลาด มีการค้าขายตามถนนบริเวณหน้าโรงเรือนของโจทก์ตลอดวัน ถือว่าเป็นทำเลที่ดีเยี่ยมและเป็นย่าน การค้า เมื่อไม่อาจหาค่าเช่าเปรียบเทียบคำนวณเป็นค่ารายปีได้ จำเลยจึงประเมินค่ารายปี โดย คำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับ ประโยชน์ ทั้งนี้ตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนด โดยประกาศในราช กิจจานุเบกษา ตามนัยมาตรา 8 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติม โดยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2534 โดยกำหนดค่ารายปี 2537 ตาม ตารางการกำหนดราคาค่าเช่ามาตรฐานกลางในเขตเทศบาลเมืองศรีสะเกษและเมื่อนำค่ารายปีของ โจทก์มาเปรียบเทียบกับค่ารายปีและค่าภาษีของร้าน ร. ซึ่งตั้งอยู่ติดกับโรงเรือนของโจทก์ซึ่งเป็น ตึกแถวสองชั้นแล้ว ร้าน ร. ต้องเสียภาษีมากกว่าโรงเรือนของโจทก์ก็เพราะพื้นที่ไม่เท่ากัน แต่ใช้ วิธีการประเมินโดยอาศัยหลักเกณฑ์เดียวกัน และในปี 2536 ร้าน ร. ได้ชำระภาษีไปตามที่จำเลย ประเมินแล้ว เมื่อค่ารายปีของปีที่ล่วงมากำหนดโดยไม่ถูกต้อง จำเลยจึงมีสิทธิกำหนดใหม่ให้ ถูกต้องตามมาตรา 8 วรรคสาม และเมื่อโจทก์อุทธรณ์การประเมิน จำเลยก็ได้พิจารณาค่าภาษี

ให้แก่วุฒิสภาต่อไปอีกเนื่องจากเห็นว่าเป็นปีแรกที่เปลี่ยนแปลงหลักเกณฑ์การประเมินใหม่อาจทำให้ผู้รับประเมินได้รับความเดือดร้อน ถือว่าเป็นคุณแก่วุฒิสภาอยู่แล้ว การประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่และคำชี้ขาดของศาลฎีกาจึงถูกต้องและชอบด้วยกฎหมายแล้ว

กรณีการนำภาวะค่าครองชีพมาใช้พิจารณากำหนดค่ารายปี

เป็นกรณีข้อพิพาทเกี่ยวกับการที่เจ้าพนักงานประเมินกำหนดค่ารายปีโดยการเทียบเคียงค่ารายปีของโรงเรียนและที่ดิน ที่ประกอบธุรกิจคนละประเภทการใช้ประโยชน์ต่างกัน ทำให้ที่ตั้งก็ต่างกัน การคิดค่าเช่าก็รวมค่าใช้จ่ายอื่นๆ(ค่าบริการ)เข้าด้วย จึงไม่เป็นไปตามมาตรา 8 วรรคท้าย และประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีของทรัพย์สิน ลงวันที่ 30 มีนาคม พ.ศ. 2535 ที่ให้ต้องเทียบเคียงค่ารายปีของทรัพย์สินที่ให้เช่าที่มีลักษณะ ขนาด พื้นที่ ทำเล ที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์คล้ายคลึงกัน ในเขตของหน่วยการบริหารราชการส่วนท้องถิ่นนั้น แต่เนื่องจากข้อจำกัดของศาลฎีกาในการวินิจฉัยตามข้อเท็จจริงที่น่าสืบ เมื่อโจทก์ได้นำสืบในประเด็นที่ศาลฎีกาเห็นว่าน่าเชื่อถือและสมควรกว่า ได้แก่ การนำสืบค่ารายปีโดยโรงเรียนและที่ดินแบ่งเป็นกลุ่ม แม้ค่ารายปีของปีที่น่าเทียบจะมีใช้ค่ารายปีของปีก่อน แต่โจทก์ก็ได้เพิ่มค่ารายปีตามภาวะค่าครองชีพที่เพิ่มขึ้นมาถึงปีพิพาท โดยค่ารายปีนำมาเป็นหลักในการคำนวณเป็นค่ารายปีที่ยุติ ค่ารายปีตามที่โจทก์นำสืบเป็นค่ารายปีที่สมควรกว่า ศาลฎีกาจึงพิพากษาให้การกำหนดค่ารายปีของพนักงานเจ้าหน้าที่ชอบ

ผู้วิจัยมีความเห็นว่า การกำหนดค่ารายปีที่สมควรสำหรับปีก่อนที่ล่วงมาแล้วของเจ้าพนักงานประเมินในกรณีนี้ ไม่ปรากฏว่าได้มีการแสดงวิธีการคำนวณค่ารายปีทำให้ไม่สามารถทราบได้ว่าจำนวนค่ารายปีที่สมควรคิดคำนวณอย่างไร เพียงแต่เป็นการกำหนดโดยนำเอาค่ารายปีของโรงเรียนตามฟ้องปี 2530 อันเป็นปีที่ล่วงมาแล้วมาเป็นหลักสำหรับคำนวณค่าภาษีในปีพิพาทนี้ ซึ่งก็ไม่ได้มีคำอธิบายถึงวิธีการคำนวณค่ารายปีที่สมควรของปีนั้นอีก รวมทั้งกรณีการเพิ่มค่ารายปีโดยเป็นการเพิ่มตามภาวะค่าครองชีพไม่น่าจะกระทำเพราะไม่มีส่วนสัมพันธ์กับตัวทรัพย์สินแต่อย่างใด(คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5620/2536)

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5620/2536 คดีนี้พนักงานเจ้าหน้าที่กำหนดค่ารายปีโดยเทียบกับค่ารายปีของโรงเรียนและที่ดินของบริษัท บ. และของบริษัท ป. และโดยนำเอาค่ารายปีของโรงเรียนและที่ดินตามฟ้องของปี 2530 อันเป็นปีที่ล่วงมาแล้วเป็นหลักสำหรับคำนวณค่าภาษีในปีพิพาทนี้ด้วย แต่โรงเรียนและที่ดินของบริษัท บ. ด้านหนึ่งอยู่ติดถนนสามเสนอันเป็นถนนใหญ่ อีกด้านหนึ่งติดแม่น้ำเจ้าพระยา ทำเลและการคมนาคมสะดวกกว่าโรงเรียนและที่ดินของโจทก์ซึ่งอยู่คนละเขตกันและมีได้ติดถนน โดยอยู่ห่างจากถนนหลายสิบเมตร การเข้าออกสู่ถนนจะต้องผ่านที่ดิน

ของบริษัทป. ทั้งเป็นกิจการคนละประเภทกัน การใช้ประโยชน์จากโรงเรือนที่ต่างประเภทกัน แม้ค่ารายปีของโจทก์ที่พนักงานเจ้าหน้าที่กำหนดจะต่ำกว่าค่ารายปีของบริษัท บ. ก็ไม่อาจนำมาเปรียบเทียบว่าค่ารายปีของโจทก์เป็นค่ารายปีที่สมควรหรือไม่ ส่วนโรงเรือนและที่ดินของบริษัท ป. ก็อยู่ติดถนนใหญ่ ทำเลดีกว่าของโจทก์ซึ่งต้องอาศัยที่ดินของบริษัท ป. เข้าออกสู่ถนนดังกล่าวข้างต้น แม้ศึกที่บริษัท ป. ให้โจทก์เช่าจะคิดค่าเช่าตารางเมตรละ 100 บาทต่อเดือน สูงกว่าค่ารายปีที่พนักงานเจ้าหน้าที่กำหนด แต่ค่าเช่าดังกล่าวหาใช่เป็นค่าเช่าเฉพาะสถานที่ไม่ เป็นการคิดค่าเช่าที่รวมค่าใช้จ่ายอื่นๆ เช่น ค่าน้ำ ค่าไฟฟ้า ค่าใช้จ่ายของเครื่องใช้สำนักงานและค่ารักษาความปลอดภัย จึงไม่อาจนำไปเทียบกับค่ารายปีของโจทก์ ส่วนโจทก์นำสืบค่ารายปีโดยโรงเรือนและที่ดินกลุ่มที่ 1 และกลุ่มที่ 6 นำเอาค่ารายปี 2522 มาเป็นหลักในการคำนวณ โดยเพิ่มค่ารายปีตามภาวะค่าครองชีพร้อยละ 121.05 กลุ่มที่ 2 และกลุ่มที่ 3 เพิ่มค่ารายปีตามภาวะค่าครองชีพจากค่ารายปีของปี 2529 ร้อยละ 6.60 กลุ่มที่ 4 เพิ่มค่ารายปีตามภาวะค่าครองชีพจากค่ารายปีของปี 2527 ร้อยละ 16.59 ว่าเป็นค่ารายปีที่สมควรมานั้น แม้ค่ารายปีของปี 2522, 2527 และ 2529 ดังกล่าว จะมีใช้ค่ารายปีของปีที่ล่วงแล้วนั้น ดังที่พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน มาตรา 18 กำหนดให้นำมาเป็นหลักสำหรับการคำนวณค่าภาษีซึ่งจะต้องเสียในปีต่อมาก็ตาม แต่โจทก์ก็ได้เพิ่มค่ารายปีตามภาวะค่าครองชีพที่เพิ่มขึ้นจากปีดังกล่าวมาถึงปีพิพาทนี้ โดยค่ารายปีที่โจทก์นำมาเป็นหลักในการคำนวณนี้เป็นค่ารายปีที่ยุติ ส่วนค่ารายปีในปีต่อๆ มายังไม่ยุติเพราะโจทก์และจำเลยยังมีข้อพิพาทกันอยู่ จึงน่าเชื่อถือและสมควรว่าที่จำเลยนำสืบถึงค่ารายปี ดังวินิจฉัยข้างต้น ส่วนค่ารายปีของโรงเรือนและที่ดินอยู่กลุ่มที่ 4 กลุ่มที่ 5 และกลุ่มที่ 6 ที่โจทก์คำนวณค่าภาษีโดยเพิ่มค่ารายปีของปี 2527 และ ปี 2522 ตามภาวะค่าครองชีพนั้น เนื่องจากโรงเรือนและที่ดินดังกล่าว มีคำพิพากษาฎีกาที่ 4499/2532 วินิจฉัยไว้ตามที่โจทก์นำสืบว่า ค่ารายปีของปี 2529 สำหรับโรงเรือนและที่ดินดังกล่าวพนักงานเจ้าหน้าที่กำหนดไว้ชอบแล้ว การนำค่ารายปีของ พ.ศ. 2529 ซึ่งยุติแล้วนี้มาคำนวณโดยเพิ่มค่ารายปีตามภาวะค่าครองชีพสำหรับปีพิพาทนี้ จึงได้ค่ารายปีที่สมควรกว่าดังที่ศาลฎีกาออกกลางวินิจฉัย อุทธรณ์ของโจทก์ในส่วนนี้จึงฟังไม่ขึ้นที่พนักงานเจ้าหน้าที่นำค่ารายปีของปี 2530 อันเป็นปีที่ล่วงแล้วมาเป็นหลักสำหรับการคำนวณภาษีซึ่งจะต้องในปีพิพาทนี้ด้วยนั้น เนื่องจากค่ารายปีของปี 2530 ที่พนักงานเจ้าหน้าที่เป็นผู้กำหนดนี้โจทก์ยังไม่พอใจ โดยได้ยื่นคำร้องต่อจำเลยที่ 2 ขอให้พิจารณาประเมินใหม่อยู่จึงเป็นค่ารายปีที่ยังไม่ยุติไม่อาจนำมาเป็นหลักในการคำนวณภาษีที่จะต้องเสียในปีพิพาทนี้ได้ ค่ารายปีของปีพิพาทที่พนักงานเจ้าหน้าที่กำหนดนี้ฟังไม่ได้ว่าคำนวณมาจากจำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นๆ สมควรจะให้เช่าได้ในปีหนึ่งๆ ถ้าทรัพย์สินนั้นให้เช่า แต่ค่ารายปีตามที่โจทก์นำสืบเป็นค่ารายปีที่สมควรกว่า การกำหนดค่ารายปีของพนักงานเจ้าหน้าที่จึงมิชอบ....”

กรณีการพิจารณาจากค่าใช้สิทธิในสัญญา

ตัวอย่างข้อพิพาทที่แสดงให้เห็นถึงการกำหนดค่ารายปีโดยพิจารณาจากค่าใช้สิทธิในสัญญา

คำพิพากษาฎีกาที่ 4531/2549 “โจทก์ให้ห้างหุ้นส่วนจำกัด น.ใช้สิทธิดำเนินกิจการสถานีบริการน้ำมันในโรงเรือนเลขที่ 1884 ถนนลาดพร้าว แขวงวังทองหลาง เขตวังทองหลาง กรุงเทพมหานคร ได้รับค่าใช้สิทธิเดือนละ 60,000 บาท โดยคิดรวมทั้งค่าเช่า ค่าใช้อาคาร ค่าใช้เครื่องหมายการค้า ค่าใช้อุปกรณ์การขายน้ำมัน รวมทั้งเทคนิคในการขายของโจทก์ด้วย เห็นว่า ค่าใช้สิทธิสำหรับโรงเรือนเลขที่ 1884 ซึ่งรวมทั้งค่าเช่า ค่าใช้อาคาร ค่าใช้เครื่องหมายการค้า ค่าใช้อุปกรณ์การขายน้ำมันและเทคนิคในการขายของโจทก์ด้วยนั้น ไม่ใช่ค่าเช่าตามสัญญาเช่าทรัพย์สิน การที่จำเลยนำค่าใช้สิทธิดังกล่าวมาคำนวณเป็นค่ารายปีนั้นจึงไม่ชอบด้วยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาตรา 8 วรรคสอง คดีนี้จึงเป็นกรณีที่หากค่าเช่าไม่ได้ พนักงานเจ้าหน้าที่ต้องประเมินค่ารายปีโดยคำนึงถึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนด โดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา ซึ่งในปีภาษี 2542 จำเลยประเมินค่ารายปีโรงเรือนดังกล่าวของโจทก์โดยเทียบเคียงกับโรงเรือนของบริษัท ข. เลขที่ 31/19 และในปีภาษี 2543 และ 2544 เท่ากับค่ารายปีในปีภาษี 2542 ข้อเท็จจริงไม่ปรากฏว่าโจทก์ได้ก่อสร้างโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างเพิ่มหรือมีการต่อเติมโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่มีอยู่เดิม จึงควรกำหนดค่ารายปีสำหรับปีภาษี 2544 ของโรงเรือนโจทก์ โดยเทียบเคียงกับโรงเรือนของบริษัท ข. เลขที่ 31/19 ดังเช่นปีก่อนๆ เมื่อจำเลยกำหนดค่ารายปีสำหรับปีภาษี 2544 ของโรงเรือนเลขที่ 31/19 เท่ากับค่ารายปีสำหรับปีภาษี 2543 และ 2542 จึงควรกำหนดค่ารายปีของโรงเรือนโจทก์เท่ากับค่ารายปีปีภาษี 2542 ด้วย การที่จำเลยประเมินค่ารายปีสำหรับปีภาษี 2544 จากค่าใช้สิทธิดังกล่าวข้างต้น คิดเป็นค่าภาษีโรงเรือนและที่ดิน จึงไม่ถูกต้อง”

คำพิพากษาฎีกาที่ 5572/2548 “...ส่วนคำตอบแทนตามสัญญาให้ใช้สิทธินั้น เป็น การคิดคำตอบแทนโดยกำหนดให้การเปลี่ยนแปลงคำตอบแทนขึ้นอยู่กับจำนวนปริมาณน้ำมันที่ขายได้ ซึ่งย่อมไม่แน่นอนขึ้นอยู่กับความสามารถของผู้ประกอบการ มิได้คำนึงถึงทรัพย์สินที่ใช้ประกอบการว่าควรจะให้เช่าได้ในราคาเท่าใด ทั้งโจทก์ยังได้รับประโยชน์อื่นนอกเหนือจากค่าใช้สิทธิ จึงไม่อาจถือได้ว่าสิทธิดังกล่าวเป็นค่าเช่าที่จะนำมาคำนวณเป็นรายปี...”

กรณีการใช้การเทียบเคียงอัตราดอกเบี้ยเงินฝากธนาคาร

เป็นกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินค่ารายปีของทรัพย์สินขึ้นเอง เพราะในเขตของหน่วยการบริหารราชการส่วนท้องถิ่นนั้น ไม่ปรากฏว่ามีทรัพย์สินที่มีขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์คล้ายคลึงกันกับทรัพย์สินที่พิพาทอันจะนำค่าเช่าเทียบเคียงได้ เจ้าพนักงานจึงใช้วิธีการหาฐานในการคำนวณจากมูลค่าของทรัพย์สินที่ให้เช่าภายใต้เหตุผลที่ว่า การให้เช่าเป็นการทำประโยชน์จากการใช้ทรัพย์สิน ดังนั้น มูลค่าของทรัพย์สินที่ให้เช่าย่อมเป็นสิ่งที่ผู้ให้เช่าต้องคำนึงถึงนำมาใช้เป็นฐานของการคำนวณหาจำนวนเงินค่าเช่าได้ เมื่อทรัพย์สินมีมูลค่าน้อยก็สมควรให้ค่าเช่าน้อยกว่าทรัพย์สินที่มีมูลค่ามาก และค่าเช่านั้นเกิดขึ้นตามระยะเวลาของการเช่าหรือระยะเวลาในการใช้ทรัพย์สินที่เช่าซึ่งใกล้เคียงกับประโยชน์ที่ผู้ฝากเงินได้รับดอกเบี้ยจากธนาคารตามฐานของเงิน เงินที่ประกอบด้วยระยะเวลาที่ฝาก ดังนั้น อัตราดอกเบี้ยจึงนำมาเทียบเคียงเพื่อใช้ในการคำนวณหาจำนวนค่าเช่าได้ด้วย (มูลค่าทรัพย์สิน X อัตราผลประโยชน์ร้อยละ 7.5 ต่อปีเทียบเคียงมาจากอัตราดอกเบี้ยเงินฝากธนาคาร (ลดมูลค่าทรัพย์สินประเภทเครื่องจักร $\frac{1}{2}$ และลดค่ารายปีเหลือ 1 ใน 3 ของค่ารายปีทรัพย์สินที่รวมส่วนควบ) (คำพิพากษาฎีกาที่ 6337/2539)

ผู้วิจัยมีความเห็นว่า เจ้าพนักงานประเมินยอมรับหลักการประเมินมูลค่ารายปีแต่การใช้วิธีคิดคำนวณโดยการเทียบเคียงกับดอกเบี้ยเงินฝากธนาคารตามฐานของเงินดังกล่าวอาจจะเป็นวิธีการคำนวณที่ถูกต้องหรือไม่ถูกต้องก็ได้ เพราะอัตราดอกเบี้ยเงินฝากอาจไม่มีความสัมพันธ์กับทรัพย์สินพิพาทเลย และดอกเบี้ยเงินฝากยังเป็นรายได้ทั้งหมดของเงินต้นที่ได้ฝากไว้ซึ่งอัตราดอกเบี้ยอาจเปลี่ยนแปลงไปตามภาวะเศรษฐกิจจึงดูเหมือนว่าการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานในคดีนี้ เจ้าพนักงานอ้างว่าใช้วิธีการคำนวณจากมูลค่าของทรัพย์สินที่ให้เช่า ซึ่งหากเป็นเช่นนั้นก็ควรเป็นการใช้วิธีประเมินค่ารายปี ซึ่งมีหลักเกณฑ์ว่า “มูลค่าทรัพย์สินควรเท่ากับมูลค่าปัจจุบันของรายได้ที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตทั้งหมด หมายถึงผลรวมของรายได้จากค่าเช่าทรัพย์สินในอนาคตและคำนวณกลับมาเป็นมูลค่าปัจจุบัน ต้องคำนึงถึงปัจจัยแวดล้อมต่างๆ ด้วย ” จึงมีความเห็นว่าการหามูลค่าทรัพย์สินปัจจุบันต้องหักค่าเสื่อมราคาและค่าบำรุงรักษา แต่การคิดอัตราผลตอบแทนขั้นต่ำขึ้นอยู่กับแหล่งที่มาของเงิน กล่าวคือ หากโจทก์มีเงินฝากในธนาคาร (ไม่ได้กู้) ก็ควรต้องนำดอกเบี้ยเงินฝากมาใช้ แต่ถ้าไม่มีเงินสดต้องกู้ยืมก็ควรต้องนำอัตราดอกเบี้ยเงินกู้มาใช้ จึงจะได้มูลค่ารายปีของทรัพย์สินเพื่อนำไปคิดคำนวณภาษีอัตราร้อยละ 12.5

คำพิพากษาฎีกาที่ 6337/2539 บทบัญญัติมาตรา 8 วรรคสอง ให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินค่ารายปีโดยเทียบเคียง ค่ารายปีของทรัพย์สินที่ให้เช่าที่มีลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์คล้ายคลึงกันในเขตของ

หน่วยการบริหารราชการส่วนท้องถิ่น เมื่อข้อเท็จจริงไม่ปรากฏจากทางนำสืบของโจทก์และจำเลย ว่า ในเขตของหน่วยงานบริหารราชการส่วนท้องถิ่นของจำเลยที่ 1 นั้นมีลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์คล้ายคลึงกันกับทรัพย์สินของโจทก์ มีการให้เช่าอันสามารถนำค่าเช่ามาเทียบเคียงในการประเมินค่ารายปีทรัพย์สินของโจทก์ได้ ดังนั้น พนักงานเจ้าหน้าที่จึงต้องประเมินค่ารายปีแห่งทรัพย์สินขึ้นเองให้เห็นได้ว่า จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ในปีหนึ่งๆ ตามนัยมาตรา 8 วรรคสอง โดยการหาฐานในการคำนวณจากมูลค่าของทรัพย์สินที่ให้เช่า จากเหตุผลที่ว่า การให้เช่าเป็นการนำประโยชน์จากการทรัพย์สิน ดังนั้น มูลค่าของทรัพย์สินที่ให้เช่าย่อมเป็นสิ่งที่ผู้ให้เช่าต้องคำนึงถึงนำมาใช้เป็นฐานของการคำนวณหาจำนวนเงินค่าเช่าได้ กล่าวคือ ทรัพย์สินมีมูลค่าน้อยก็สมควรได้ค่าเช่าน้อยกว่า ทรัพย์สินที่มีมูลค่ามาก และค่าเช่านั้นก็เกิดขึ้นตามระยะเวลาของการเช่าหรือระยะเวลาในการใช้ทรัพย์สินที่เช่าซึ่งใกล้เคียงกับประโยชน์ที่ผู้ฝากเงินได้รับดอกเบี้ยจากธนาคารตามฐานของเงิน เงินที่ประกอบด้วยระยะเวลาที่ฝาก ดังนั้นอัตราดอกเบี้ยจึงนำมาเทียบเคียงเพื่อใช้ในการคำนวณหาจำนวนค่าเช่าได้ด้วย

การที่จำเลยที่ 2 อาศัยมูลค่าทรัพย์สินคูณด้วยอัตราผลประโยชน์ร้อยละครึ่ง ต่อปีที่เทียบเคียงมาจากอัตราดอกเบี้ยเงินฝากธนาคารโดยที่ได้ลดมูลค่าทรัพย์สินในส่วนที่เป็นเครื่องจักรลงให้กึ่งหนึ่ง และลดค่ารายปีลงเหลือหนึ่งในสามของค่ารายปีของทรัพย์สินนั้นรวมกับ ส่วนควบ ย่อมเป็นการประเมินค่ารายปีขึ้น โดยประกอบด้วยกฎเกณฑ์อันสมควรและมีเหตุผล อีกทั้งโจทก์ซึ่งเป็นฝ่ายกล่าวอ้างว่า การประเมินไม่ชอบก็ไม่ได้นำสืบให้เห็นถึงกฎเกณฑ์อื่นที่สมควร และมีเหตุผลที่สามารถนำมาเทียบเคียงได้เหมาะสมไปกว่านี้ ดังนั้น การประเมินค่ารายปีของจำเลยจึงชอบแล้ว

กรณีการใช้การเทียบเคียงจากข้อมูลดัชนีค่าเช่าบ้าน

ในคดีพิพาทรายหนึ่งปรากฏว่าเจ้าพนักงานประเมินคำนวณค่ารายปีโดยเปรียบเทียบกับโรงเรือนอื่นที่มีลักษณะใกล้เคียง แต่การคำนวณนี้มีข้อพิพาทกันมาตั้งแต่ปี 2523 ทำให้การคำนวณค่ารายปีในปีต่อมาไม่ถูกต้องเพราะยังเป็นที่ถกเถียง เมื่อมีคดีมาสู่ศาลฎีกามีการนำสืบจากฝ่ายผู้รับประเมิน โดยอ้างหลักเกณฑ์ข้อมูลดัชนีค่าเช่าบ้านของทางราชการ (กรมเศรษฐกิจการพาณิชย์) แต่ข้ออ้างดังกล่าวไม่ปรากฏคำอธิบาย ผู้วิจัยมีความเห็นว่า การอ้างค่ารายปีของปีที่ล่วงมาแล้วนั้น เจ้าพนักงานประเมินไม่ได้แสดงวิธีการคิดคำนวณค่ารายปีนั้นแต่อย่างใด จึงไม่อาจอธิบายได้ว่า จำนวนค่ารายปีที่สมควรมีจำนวนเท่าใด และมีวิธีคิดคำนวณอย่างไร และทรัพย์สินที่พิพาทและดัชนีค่าเช่าบ้านก็ได้มีความสัมพันธ์กัน ดัชนีค่าเช่าบ้านของกรมเศรษฐกิจการพาณิชย์

น่าจะเป็นข้อมูลเกี่ยวกับค่าเช่าซึ่งมีความสัมพันธ์โดยตรงกับภาษีเงินได้ มากกว่าภาษีทรัพย์สิน (คำพิพากษาฎีกาที่ 4499/2532)

คำพิพากษาฎีกาที่ 4499/2532 กรมเศรษฐกิจการพาณิชย์ กระทรวงพาณิชย์ มีหน้าที่โดยตรงในการตรวจสอบราคาสินค้าและค่าเช่าเคหสถาน เมื่อมีข้อมูลว่าดัชนีค่าเช่าบ้านตั้งแต่ปี 2522 ถึง 2529 เพิ่มขึ้นในอัตราประมาณร้อยละ 6- จึงเป็นหลักฐานข้อมูลที่ใช้อ้างอิงได้ การที่จำเลยคำนวณค่ารายปีโดยเปรียบเทียบกับโรงเรียนอื่นที่มีลักษณะใกล้เคียงก็มีได้หมายความว่าค่ารายปีของโรงเรียนอื่นเหมาะสมถูกต้องเสมอไป อีกทั้งโจทก์นำสืบฟังได้ว่าจำเลยคำนวณค่ารายปีไม่ถูกต้องมาตั้งแต่ปี 2523 เป็นเหตุต่อเนื่องกันมา ทำให้การคำนวณค่ารายปีในปี 2528 และ 2529 ไม่ถูกต้อง การที่จำเลยอ้างว่าค่ารายปีใดก็มีผลเฉพาะในปีนั้น ไม่มีผลกระทบต่อ การกำหนดค่ารายปีในปีถัดไปนั้น ไม่ถูกต้องเพราะการคำนวณจะต้องดูค่ารายปีของปีที่ล่วงมาแล้วเป็นเกณฑ์ เมื่อค่ารายปีในปี 2527 ยังพิพาทกันอยู่ จึงเป็นเหตุหนึ่งที่ทำให้การประเมินค่ารายปีในปี 2528 และ 2529 ที่พิพาทไม่ถูกต้องด้วย เมื่อมิได้มีหลักเกณฑ์อื่นที่เหมาะสมพอจะชี้เป็นหลักในการคำนวณได้ การที่โจทก์เอาข้อมูลของทางราชการมาเป็นหลักการในการคำนวณนั้นย่อมเป็นวิธีที่ถือว่าเหมาะสม มีเหตุผล อีกทั้งโจทก์ถือเอาค่ารายปีตั้งแต่ปี 2522 ซึ่งคู่ความมิได้โต้เถียงกันเป็นฐานในการคิดคำนวณค่ารายปี ซึ่งสรุปได้ว่าในปี 2528 สูงกว่าปี 2522 ในอัตราร้อยละ 102.31 และในปี 2529 สูงกว่าปี 2522 ในอัตราร้อยละ 107.32 ซึ่งสูงกว่าดัชนีที่กรมเศรษฐกิจการพาณิชย์ได้ประเมินไว้ที่ร้อยละ 60 อีก แสดงว่าโจทก์คำนวณค่ารายปีโดยมีหลักฐานและเหตุผลสมควรแล้ว

3. การออกอนุบัญญัติขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในส่วนของภาษีโรงเรือนและที่ดิน⁹ที่อาจพิจารณาได้ว่าเป็นการ กำหนดเนื้อหาสาระ “หลัก” ไม่ใช่รายละเอียด⁹

เนื่องจากบทบัญญัติมาตรา 8 มิได้กำหนดกระบวนการวิธีการประเมินและความหมายของค่ารายปีไว้อย่างชัดเจน จึงทำให้เกิดปัญหาในการปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ผู้เกี่ยวข้องและกระทบต่อความมั่นคงของรัฐทำให้ประชาชนขาดความเชื่อถือในกระบวนการให้ความเป็นธรรมเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีตามหลักกฎหมายได้ เนื่องจากฝ่ายนิติบัญญัติควรกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการประเมินค่ารายปีไว้แต่กลับกำหนดให้ฝ่ายบริหาร(รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทย)ออกหลักเกณฑ์และวิธีการประเมินค่ารายปีโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษาทั้งที่เรื่องดังกล่าวเป็นสาระสำคัญของการ

⁹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายภาษีท้องถิ่น, หน้า 212-276

จัดเก็บภาษีไม่ใช่การกำหนดรายละเอียดที่อยู่ในขอบอำนาจของฝ่ายบริหารสามารถกระทำได้ โดยปรากฏว่าได้มีการออกประกาศกระทรวงมหาดไทยเรื่องกำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีของทรัพย์สิน ซึ่งมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 30 มีนาคม พ.ศ. 2535 แต่ประกาศดังกล่าวเป็นเพียงการกำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่าภาษีของทรัพย์สินไว้อย่างคร่าวๆ โดยมีได้มีรายละเอียดของหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนและแน่นอน สำหรับพนักงานเจ้าหน้าที่ที่จะถือเป็นแนวทางปฏิบัติได้

ประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีของทรัพย์สินกำหนดว่า

“อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 7 และมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 4) พ.ศ.2534 รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยจึงออกประกาศไว้ดังต่อไปนี้

การประเมินค่ารายปีทรัพย์สินที่ให้เช่า และมีเหตุสมควรที่ทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่า ค่าเช่านั้นมีใช้เจ้าของทรัพย์สินดำเนินการเองหรือด้วยเพราะเหตุอันให้พนักงานเจ้าหน้าที่ ประเมินค่ารายปีโดยเทียบเคียงกับค่ารายปีของทรัพย์สินที่ทำให้เข้าลักษณะของทรัพย์สิน ขนาดพื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์คล้ายคลึงกันในเขตของหน่วยการบริหารราชการส่วนท้องถิ่นนั้น”

หน่วยงานท้องถิ่นจึงจำเป็นต้องกำหนดหลักเกณฑ์เพื่อให้ถือเป็นแนวทางปฏิบัติเดียวกัน ดังตัวอย่างเช่น ผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 49 (2) มาตรา 50 และ มาตรา109 แห่งพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการกรุงเทพมหานคร ออกคำสั่งที่ กทม. 63/2538 เรื่องการประเมินค่ารายปีของทรัพย์สินให้พนักงานเจ้าหน้าที่ถือปฏิบัติในการประเมินค่ารายปีของทรัพย์สินตามหลักเกณฑ์ในมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่4) พ.ศ. 2534 และประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีของทรัพย์สินลงวันที่ 30 มีนาคม พ.ศ. 2535 โดยแบ่งตามประเภทของทรัพย์สินได้แก่ การประเมินค่ารายปีของทรัพย์สินที่มีลักษณะทั่วไป (ทรัพย์สินรายใหม่กับทรัพย์สินรายเก่า) และ การประเมินค่ารายปีของทรัพย์สินที่มีลักษณะพิเศษ

ต่อมาได้มีการออกคำสั่งฉบับใหม่(คำสั่งกรุงเทพมหานคร ที่ 1856/2550 เรื่องการประเมินค่าภาษีของทรัพย์สินได้กำหนดแนวทางให้พนักงานเจ้าหน้าที่เพื่อการประเมินค่าภาษี) พอสรุปได้ดังนี้

กรณีโรงเรือนที่มีการเช่าให้ทำการตรวจสอบว่าค่าเช่ามีจำนวนที่สมควรหรือไม่โดยการพิจารณาจากลักษณะ โรงเรือนหรืออาคาร ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง หรือสภาพแวดล้อม แล้ว

ประเมินภาษี แต่ถ้าพบว่าค่าเช่าเป็นราคาไม่สมควรก็ให้เปรียบเทียบกับโรงเรียนที่มีสภาพขนาดพื้นที่ ทำเลใกล้เคียง

1. การพิจารณาลักษณะโรงเรียนให้พิจารณาวัสดุก่อสร้างภายใต้สมมติฐานที่ว่าการใช้วัสดุที่มีคุณภาพดียอมให้เช่าได้ในอัตราสูงกว่าโรงเรียนที่ก่อสร้างด้วยวัสดุที่มีคุณภาพต่ำกว่า
2. ขนาดหรือพื้นที่ของอาคารมักพิจารณาว่าโรงเรียนขนาดใหญ่กว่ายอมให้เช่าได้ในอัตราสูงกว่าโรงเรียนที่มีขนาดหรือพื้นที่เล็กกว่า
3. ทำเลที่ตั้งหรือสภาพแวดล้อม หากอยู่ในเขตชุมชนยอมมีอัตราค่าเช่าสูงกว่าโรงเรียนที่อยู่ห่างไกลความเจริญที่ไม่มีหรือมีบริการสาธารณะน้อย นอกจากนั้นยังต้องพิจารณาอีกว่าโรงเรียนที่ให้เช่านั้นได้นำออกให้เช่าทั้งหมดหรือบางส่วนกล่าวคือ

* กรณีโรงเรียนทั่วไปที่แบ่งให้เช่าเพียงบางส่วนให้ทำการพิจารณาค่ารายปีส่วนที่แบ่งให้เช่าแยกต่างหากและอาจนำค่าเช่าจริงใช้เป็นหลักการคำนวณค่ารายปี แต่หากปรากฏว่าพนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าค่าเช่าเป็นจำนวนไม่สมควรก็สามารถพิจารณาแก้ไขได้โดยใช้การเปรียบเทียบกับลักษณะโรงเรียน ขนาดหรือพื้นที่รวมทั้งทำเลที่ตั้ง สภาพแวดล้อมต่างๆ

การพิจารณาว่าทรัพย์สินที่ให้เช่ามีอัตราค่าเช่าที่ไม่สมควรหรือไม่ต้องดำเนินการดังนี้

นำค่าเช่าที่ได้รับแจ้งเปรียบเทียบกับราคาค่าเช่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตร หรือค่าเช่ามาตรฐานอย่างอื่นที่ กทม. กำหนด ถ้าอัตราค่าเช่าของทรัพย์สินที่แจ้งต่ำกว่าราคาค่าเช่ามาตรฐานกลางหรือค่าเช่ามาตรฐานอย่างอื่นถือว่าอัตราค่าเช่าของทรัพย์สินดังกล่าวไม่ใช่อัตราค่าเช่าที่เป็นจำนวนเงินอันสมควร

การกำหนดค่าเช่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตรของกรุงเทพมหานครที่ออกโดยอาศัยพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการกรุงเทพมหานคร ได้รับการพิจารณาจากคณะกรรมการร่างกฎหมายคณะที่ 7 สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาว่า "ราคาดังกล่าวจะใช้เป็นราคาประเมินเด็ดขาดสำหรับผู้รับประเมินที่จะต้องชำระภาษีไม่ได้ เนื่องจากตามกฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดินไม่มีบทบัญญัติในเรื่องดังกล่าว"

คณะกรรมการร่างกฎหมายคณะที่ 7 (คณะกรรมการกฤษฎีกา) ได้ตอบข้อหารือเกี่ยวกับการกำหนดมาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตร ตามหนังสือบันทึกเรื่องราวหรือข้อกฎหมายเกี่ยวกับการดำเนินการตามมติคณะรัฐมนตรีเพื่อการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินที่ มท 0307/8910 ลงวันที่ 3 มิถุนายน 2536 ดังความตอนหนึ่งว่า

“ 1. สำหรับปัญหาว่า หน่วยงานการบริหารส่วนท้องถิ่นจะสามารถกำหนดราคาค่าเช่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตรเป็นการภายในเพื่อใช้เป็นแนวทางปฏิบัติของเจ้าหน้าที่สำหรับใช้พิจารณาว่าค่าเช่าที่เจ้าของทรัพย์สินแจ้งมานั้นสมควรหรือไม่ ได้หรือไม่ นั้น เห็นว่าหน่วยราชการบริหารส่วนท้องถิ่นอาจกำหนดราคาค่าเช่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตรเป็นการภายในเพื่อให้พนักงานเจ้าหน้าที่ใช้เป็นแนวทางประกอบกับการประเมินค่ารายปีได้แต่ราคาดังกล่าวจะใช้เป็นราคาประเมินเด็ดขาดสำหรับผู้รับประเมินที่จะต้องชำระภาษีไม่ได้ เนื่องจากตามกฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดินไม่มีบทบัญญัติในเรื่องดังกล่าวอย่างไรก็ตาม หากกระทรวงมหาดไทยประสงค์จะให้ราคาดังกล่าวใช้เป็นราคาประเมินได้ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยอาจอาศัยอำนาจตามมาตรา 8 วรรคสาม(หลักเกณฑ์ประกาศในราชกิจจานุเบกษา) แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินกำหนดให้ใช้ราคาค่าเช่ามาตรฐานกลางต่อตารางเมตรเป็นเกณฑ์ในการประเมินค่ารายปีในกรณีเห็นว่าค่าเช่าดังกล่าวไม่สมควรหรือหาค่าเช่าไม่ได้...”

จึงอาจกล่าวได้ว่าการออกอนุบัญญัติของหน่วยการปกครองท้องถิ่นเป็นการกำหนดหลักการมิใช่รายละเอียด แม้ว่าคณะกรรมการกฤษฎีกาจะได้วินิจฉัยไว้ดังนั้น แต่ในทางปฏิบัติหน่วยงานท้องถิ่นยังคงใช้ราคามาตรฐานกลางดังกล่าวเป็นหลักในการเรียกเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน และศาลฎีกายังคงให้ความสำคัญกับราคาค่าเช่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตรเห็นได้จากตัวอย่างของข้อพิพาทที่ขึ้นสู่ศาลฎีกา

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 37/2540 ทางนำสืบของโจทก์ โจทก์มิได้นำสืบให้เห็นว่าโรงเรือนที่ตั้งอยู่ในบริเวณใกล้เคียงกับโรงเรือนของโจทก์ และมีสภาพอย่างเดียวกันสามารถให้เช่าได้ในราคาเท่าใด โจทก์คงนำสืบแต่เพียงว่าโรงเรือนของโจทก์ให้คนอื่นเช่าในอัตราค่าเช่าปีละ 6,000 บาท แต่อัตราค่าเช่าดังกล่าว โจทก์ให้เช่ามาตั้งแต่ปี 2525 โดยไม่ได้มีการเพิ่มอัตราค่าเช่าแต่อย่างใด ทั้งๆ ที่สภาพเศรษฐกิจ อัตราการเติบโตของเศรษฐกิจ และดัชนีอัตราค่าครองชีพสูงขึ้น ซึ่งตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 8 วรรคสอง บัญญัติว่า ค่ารายปีหมายความว่า จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ในปีหนึ่งๆ และวรรคสาม บัญญัติว่า ในกรณีที่ทรัพย์สินนั้นให้เช่า ให้ถือว่าค่าเช่านั้นคือค่ารายปี แต่ถ้าเป็นกรณีที่มีเหตุอันควรที่ทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าค่าเช่านั้นมีจำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เช่าได้ หรือเป็นกรณีที่หาค่าเช่าไม่ได้เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินดำเนินกิจการเอง หรือด้วยเหตุประการอื่น ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินค่ารายปีได้ โดยคำนึงถึงลักษณะทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนด โดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา และในมาตรา 18 บัญญัติว่า ค่ารายปี

ของปีที่ล่วงมาแล้วนั้น ท่านให้เป็นหลักในการคำนวณค่าภาษีซึ่งต้องเสียในปีต่อมาอันแสดงให้เห็นว่า การกำหนดค่ารายปีขึ้นใหม่กับการกำหนดค่ารายปีต่อๆมานั้น กฎหมายกำหนดหลักเกณฑ์ไว้ต่างกัน กล่าวคือ ถ้าจะกำหนดค่ารายปีขึ้นใหม่นั้น จะต้องเป็นกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าค่ารายปีเดิมนั้นมิใช่จำนวนอันสมควรจะให้เขาได้ในปีหนึ่งๆ เท่านั้น อันหมายถึง กรณีค่ารายปีที่กำหนดเดิมนั้น เป็นการกำหนดโดยไม่ถูกต้องตามเอกสารซึ่งจำเลยอ้างว่าแสดงค่ารายปีไม่ถูกต้องเนื่องจากโจทก์ไม่ได้ขึ้นอัตราค่าเช่าโรงเรือนดังกล่าวเป็นเวลา 13 ปีแล้ว ซึ่งโจทก์เองก็ยอมรับว่าบ้านเลขที่ 632/3-4 เป็นบ้านครึ่งตึกครึ่งไม้สองชั้นจำนวน 2 คูหา ตั้งอยู่หลังสถานีรถไฟศรีสะเกษ ถนนซึ่งเป็นที่ตั้งบ้านดังกล่าวเป็นเส้นทางสัญจรจากตลาดสดเทศบาลผ่านทางหลังสถานีรถไฟ ห่างตลาดสดประมาณ 100 เมตร ทั้งสองข้างเป็นตึกแถวและเป็นร้านค้าหรือที่เก็บสินค้าเป็นส่วนใหญ่ ผู้เช่าใช้เป็นร้านขายน้ำดื่มบรรจุขวดและน้ำแข็ง ส่วนบ้านเลขที่ 126-130 เป็นห้องแถวไม้ชั้นเดียว 5 คูหา อยู่ห่างจากศาลจังหวัดศรีสะเกษประมาณ 500 เมตรและห่างจากที่ทำการไปรษณีย์โทรเลขประมาณ 200-300 เมตร แนวถนนเทพาที่จะไปศาลจังหวัดศรีสะเกษทั้งสองฝั่งจะเป็นร้านค้าย่อยๆ ผู้เช่าใช้บ้านเช่าหลังดังกล่าวเปิดเป็นร้านซ่อมเครื่องปรับอากาศ การที่โจทก์คิดค่าเช่าบ้านเลขที่ 632/3-4 ในอัตราค่าเช่าเดือนละ 250 บาทต่อห้อง และค่าเช่าบ้านเลขที่ 126-132 ในอัตราเดือนละ 100 บาทต่อห้อง และใช้อัตราดังกล่าวมาตั้งแต่ปี 2525 จนถึงปัจจุบัน โดยที่โจทก์ไม่สามารถนำสืบให้เห็นได้ว่าโรงเรือนในบริเวณใกล้เคียงกับโรงเรือนของโจทก์ ซึ่งมีสภาพเช่นเดียวกันกับโรงเรือนของโจทก์สามารถให้เขาได้ในอัตราเดียวกับที่โจทก์ให้เขา ดังนั้น ค่าเช่าสำหรับโรงเรือนของโจทก์จึงมิใช่จำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เขาได้ การที่จำเลยได้พิจารณาถึงลักษณะ ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 8 วรรคสาม โดยพนักงานเจ้าหน้าที่ยึดถือตามตารางกำหนดค่าเช่ามาตรฐานกลาง ในเขตเทศบาลเมืองศรีสะเกษซึ่งคณะกรรมการพิจารณากันกรองการประเมินค่ารายปี และคณะกรรมการพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ ร่วมกันพิจารณาจัดทำขึ้นตามเงื่อนไขที่บัญญัติไว้ในมาตรา 8 วรรคสามดังกล่าว ซึ่งโรงเรือนในบริเวณเดียวกันกับโรงเรือนของโจทก์และมีสภาพเช่นเดียวกันก็ยินดีชำระค่าภาษีตามที่พนักงานเจ้าหน้าที่จองจำเลยประเมิน จึงเป็นการประเมินที่ถูกต้องและชอบด้วยกฎหมาย...

4. การบังคับใช้บทบัญญัติกเว้นภาษีและงดเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ

สำหรับทรัพย์สินบางประเภทที่ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและการนำสืบและไม่จำกัดขนาดของทรัพย์สินส่งผลให้ท้องถิ่นขาดรายได้และไม่เป็นธรรม

บทบัญญัติมาตรา 9 และมาตรา 10 มีผลกระทบต่อท้องถิ่นและผู้เสียภาษีกล่าวคือ ท้องถิ่นเผชิญต่อผลกระทบด้านความมั่นคงในการจัดเก็บรายได้ทำให้ขาดรายได้เข้าสู่ท้องถิ่น เนื่องจากยกเว้นภาษีโรงเรียนและที่ดินแก่โรงเรียนฯที่ใช้เป็นที่พักอาศัย ไม่ใช่ประกอบการค้า อุตสาหกรรมหรือไม่เป็นที่เก็บสินค้า โดยไม่ได้กำหนดขนาด พื้นที่ รวมถึงเจ้าของโรงเรียนฯที่ สะสมโรงเรียนฯโดยปิดโรงเรียนฯไว้ตลอดปี ขณะที่เจ้าของโรงเรียนฯที่นำโรงเรียนฯออกหา ประโยชน์ต้องเสียภาษีอัตราร้อยละ 12 ครั้งของค่ารายปี เท่ากับเป็นกฎหมายที่ลงโทษผู้เป็นเจ้าของ ใช้ประโยชน์ในทรัพย์สิน

มาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 (5) บัญญัติว่า “โรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอื่นๆ ซึ่งปิดไว้ตลอดปี และเจ้าของมิได้อยู่เองหรือให้ผู้อื่นอยู่นอกจาก คนเฝ้าในโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ หรือในที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกัน”

มาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 บัญญัติว่า “โรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอื่นๆ ซึ่งเจ้าของอยู่เอง หรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษา และซึ่งมิได้ใช้เป็นที่ ไว้สินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรม ท่านให้คงเว้นจากบทบัญญัติแห่งภาคนี้ตั้งแต่พ.ศ.2475 เป็นต้นไป”

จากการศึกษาข้อพิพาททางภาษีในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6111/2534 พบว่าการบังคับใช้ บทบัญญัติมาตรา 9 ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและการนำสืบด้วย แต่หากพิจารณาเนื้อหาบทบัญญัติย่อม เห็นได้ว่าเป็นการสนับสนุนให้มีการถือครองทรัพย์สินโดยที่ไม่ต้องใช้ประโยชน์อย่างใดเลย แม้ว่า เนื้อความของบทบัญญัติดูเหมือนจะส่งเสริมให้เป็นที่พักอาศัยก็ตาม จึงไม่น่าแปลกที่นับตั้งแต่ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 ประกาศใช้ จำนวนที่อยู่อาศัยจะเพิ่ม จำนวนขึ้น ปรากฏตามตารางข้างท้ายนี้

ตารางที่ 1 จำนวนผู้ที่ได้รับอนุมัติให้ก่อสร้าง จำนวนสิ่งก่อสร้าง และ พื้นที่ก่อสร้างอาคารโรงเรียน (ทั่วราชอาณาจักร) พ.ศ. 2539, 2540, 2544-2550

ปี	ก่อสร้างใหม่			อัตราการเปลี่ยนแปลง (Percent)		
	จำนวนที่อนุมัติ		พื้นที่ก่อสร้าง (พัน ตร.ม.)	จำนวนที่อนุมัติ		พื้นที่ก่อสร้าง (พัน ตร.ม.)
	ราย(Person)	หลัง(Unit)		ราย(Person)	หลัง(Unit)	
2539 (1996)			52,497			
2540 (1997)			53,130			1.2
2544 (2001)			27,108			
2545 (2002)	133,791	174,913	34,479	25.7	30.9	38.3

ตารางที่ 1 (ต่อ) จำนวนผู้ที่ได้รับอนุมัติให้ก่อสร้าง จำนวนสิ่งก่อสร้าง และ พื้นที่ก่อสร้างอาคาร
โรงเรียน (ท้าวราชอาณาจักร) พ.ศ. 2539, 2540, 2544-2550

2546 (2003)	177,487	245,448	54,644	32.7	40.3	45.8
2547 (2004)	196,105	284,026	66,960	10.5	15.7	22.5
2548 (2005)	190,924	268,293	62,006	-2.6	-5.5	-7.4
2549 (2006)	158,102	242,350	67,129	-17.2	-9.7	8.3
2550 (2007)	141,501	227,862	55,438	-10.5	-6.0	-17.4

ที่มา : การประมวลพื้นที่การก่อสร้าง สำนักงานสถิติแห่งชาติ กระทรวงเทคโนโลยีและการสื่อสาร

ตารางที่ 2 เปรียบเทียบอัตราส่วนร้อยละของครัวเรือน ตามสถานภาพการครอบครองที่อยู่อาศัย
(ท้าวราชอาณาจักร) พ.ศ. 2518, 2519, 2524, 2543 และ 2550

สถานภาพการครอบครอง ที่อยู่อาศัย	ท้าวราชอาณาจักร			
	2518-2519	2524	2543	2550
ครัวเรือนทั้งสิ้น	100.0	100.0	100.0	100.0
เป็นเจ้าของบ้านและที่ดิน	67.9	71.5	78.1	76.2
เป็นเจ้าของบ้านแต่เช่าที่ดิน	17.6	9.1	2.9	4.7
เป็นผู้เช่าบ้าน	8.0	7.2	12.1	12.2
เป็นผู้อยู่อาศัยไม่เสียค่าเช่า	6.5	12.2	7.0	7.0

ที่มา : สำนักงานสถิติแห่งชาติ กระทรวงเทคโนโลยีและการสื่อสาร

คำพิพากษาฎีกาที่ 6111/2534 “...ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 9 (5) นั้น โรงเรือนที่จะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีจะต้องเป็นโรงเรือนที่ปิดไว้ตลอดปี โรงเรือนที่พิพาทมิใช่โรงเรือนที่โจทก์เป็นเจ้าของอยู่เอง การที่ข้อเท็จจริงยุติเพียงว่า โรงเรือนที่พิพาทโจทก์ไม่ได้ให้เช่านั้น มิได้หมายความว่าโรงเรือนนั้นจะมีได้ใช้ประโยชน์อย่างอื่นอันจะถือได้เหมือนกับเป็นโรงเรือนซึ่งปิดไว้ตลอดปี ดังนั้น โรงเรือนพิพาทของโจทก์จึงไม่อยู่ในข้อยกเว้นที่ทรัพย์สินได้รับยกเว้นภาษีโรงเรือน”

สำหรับบทบัญญัติมาตรา 10 ก็เช่นกันขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและการนำสืบเนื่องจากการตรวจวินัยกำหนดให้เฉพาะกรณีเจ้าของอยู่เอง หรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษา และซึ่งมิได้ใช้เป็นที่ไว้สินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรม ไม่ว่าโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นจะมีขนาดเนื้อที่กว้างใหญ่เพียงใดก็จะได้รับการตรวจวันทูลรายไป ดังนั้นจึงไม่น่าได้รับการพิจารณาว่าเป็นบทบัญญัติที่เป็นธรรมและเหมาะสมกับสภาพการณ์ปัจจุบันที่ การปลูกสร้างโรงเรือนเพื่อใช้เป็นที่พักอาศัยย่อมเป็นไปตามกำลังความสามารถของแต่ละบุคคลยังผลให้โรงเรือนขนาดใหญ่หรือขนาดเล็กไม่ต้องเสียภาษีทั้งสองกรณี

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1553/2549 โจทก์และนางสาว ป. ร่วมกันซื้อห้องชุดพิพาทก็เนื่องจากโจทก์มีภูมิลำเนาอยู่จังหวัดภูเก็ต ส่วนนางสาว ป. ทำงานเป็นผู้บริหารของโรงพยาบาลกรุงเทพภูเก็ต และมีภารกิจที่ต้องเดินทางมาดำเนินการในกรุงเทพมหานครบ่อย เมื่อต้องเดินทางมากรุงเทพมหานคร โจทก์และนางสาว ป. ก็จะมาพักอยู่ที่ห้องชุดดังกล่าว ตั้งแต่ปี 2541 โจทก์และนางสาว ป. ได้ให้นางสาว ส. ซึ่งเป็นหลานพักอยู่ที่ห้องชุดพิพาทในระหว่างที่ศึกษาอยู่ที่มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ โดยมีได้แสวงหาผลประโยชน์ใดๆ โดยมีจุดประสงค์เพียงเพื่อให้หลานช่วยดูแลห้องชุดดังกล่าว และในช่วงที่โจทก์มาเข้ารับการรักษาที่โรงพยาบาลสมิติเวช สุขุมวิท ตั้งแต่วันที่ 10 สิงหาคม 2547 ถึงวันที่ 30 สิงหาคม 2547 ด้วยอาการข้อเข่าขวาเสื่อมและได้ผ่าตัดใส่ข้อเข่าเทียม โจทก์ก็ได้ใช้ห้องชุดดังกล่าวเป็นที่พักฟื้นตามคำสั่งแพทย์ นอกจากนี้ ค่าสาธารณูปโภค เช่น ค่าน้ำประปา ค่าไฟฟ้า โจทก์ก็เป็นผู้ชำระทั้งสิ้น โดยชำระผ่านบัญชีธนาคารกสิกรไทย จำกัด ข้อเท็จจริงตามพยานหลักฐานที่โจทก์นำสืบมามีน้ำหนักให้รับฟังได้ว่า โจทก์และนางสาว ป. ร่วมกันซื้อห้องชุดพิพาทและใช้เป็นที่พักระหว่างที่เดินทางมากรุงเทพมหานคร แม้ว่าจะมิได้ใช้เป็นที่พักประจำเพียงแต่ใช้เป็นครั้งคราว ก็ถือได้ว่าเป็นกรณีซึ่งเจ้าของอยู่เอง อันได้รับการยกเว้นภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 10 กรณีจึงไม่จำเป็นต้องวินิจฉัยว่า การที่โจทก์และนางสาว ป. ให้นางสาว ส. เข้าอยู่เป็นการอยู่เฝ้ารักษาห้องชุดพิพาทหรือไม่

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6408/2534 โจทก์เป็นเจ้าของที่ดินพร้อมตึกแถว โดยมีภรรยา โจทก์กับบุตรหลานของโจทก์อาศัยอยู่และนาง อ. บุตรสาวของโจทก์ซึ่งเป็นภรรยานาย ร. อยู่อาศัยด้วยและใช้โรงเรือนบางส่วนตั้งเป็นสำนักงานทนายความ ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 10 งดเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินเฉพาะแก่โรงเรือน ซึ่งเจ้าของอยู่เองหรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษาทรัพย์เท่านั้น การที่โจทก์ให้บุตรเขยใช้ตึกแถวเป็นที่ตั้งสำนักงานทนายความด้วยย่อมถือไม่ได้ว่าโจทก์ซึ่งเป็นเจ้าของอยู่เอง หรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษาอันจะได้รับงดเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน ส่วนที่โจทก์อ้างว่า โจทก์ร่วมกับบุตรของโจทก์ตั้งสำนักงานทนายความเอง และการตั้งสำนักงานทนายความมิได้มีลักษณะเปิดสำนักงานประกอบการค้าหรือธุรกิจไม่ต้องจด

ทะเบียนการค้า และเสียภาษีการค้าด้วย จึงได้รับงดเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้น เห็นว่า การใช้ อาคารพิพาทตั้งสำนักงานทนายความมีลักษณะเป็นการดำเนินธุรกิจอย่างหนึ่ง ถือไม่ได้ว่าโจทก์ใช้อยู่เองหรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษา แม้การตั้งสำนักงานทนายความจะไม่ต้องจดทะเบียนการค้าและเสียภาษีการค้าตามประมวลรัษฎากร ก็หาไม่ผลทำให้หน้าที่การเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินของโจทก์เปลี่ยนแปลงไปไม่

5. การกำหนดบทบัญญัติกำหนดให้ต้องชำระภาษีโรงเรือนและที่ดินให้ครบถ้วนก่อนจึงนำคดีมาศาล

จากการศึกษาพบว่าบทบัญญัติมาตรา 39 ที่กำหนดให้ผู้จะฟ้องคดีต้องชำระภาษีให้เสร็จสิ้นมิฉะนั้นศาลจะไม่ประทับรับฟ้องได้ก่อให้เกิดปัญหาความไม่เป็นธรรมแก่ผู้รับการประเมินได้ หากท้องถิ่นใช้อำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีในจำนวนที่สูงเกินความเป็นจริงหรือเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินโดยวิธีการไม่ถูกต้องทำให้ผู้รับประเมินไม่พอใจ เมื่อต้องการขอความเป็นธรรมจากศาลกลับจำต้องยอมปฏิบัติตามการประเมินนั้น ผู้วิจัยเห็นว่าบทบัญญัตินี้ดังกล่าวก่อให้เกิดการขาดสมดุลของอำนาจระหว่างผู้จัดเก็บภาษีและผู้ถูกเก็บภาษีจนอาจก่อให้เกิดการเรียกรับหรือต่อรองผลประโยชน์ระหว่างกันได้ และในบรรดาข้อพิพาทที่ปรากฏการชำระค่าภาษีให้เสร็จสิ้นก่อนฟ้องดำเนินคดีก็เป็นประเด็นสำคัญของข้อพิพาททางภาษี

มาตรา 39 บัญญัติว่า “ถ้ามีผู้ยื่นฟ้องต่อศาลตามความในมาตรา 31 ท่านห้ามมิให้ศาลประทับเป็นฟ้องตามกฎหมาย เว้นแต่จะเป็นที่พอใจศาลว่าผู้รับประเมินได้ชำระค่าภาษีทั้งสิ้นซึ่งถึงกำหนดต้องชำระ เพราะเวลาซึ่งท่านให้ไว้ตามมาตรา 38 นั้นได้สิ้นไปแล้วหรือจะถึงกำหนดชำระระหว่างที่คดีอยู่ในศาล

ถ้าศาลตัดสินให้ลดค่าภาษีท่านให้คืนเงินส่วนที่ลดนั้นภายในสามเดือน โดยไม่คิดค่า อย่างไรก็ดี”

คำพิพากษาฎีกาที่ 1936/2548 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 39 มุ่งประสงค์ให้ผู้รับประเมินได้ชำระหนี้ค่าภาษีจนหนี้ค่าภาษีที่พนักงานเก็บภาษีได้แจ้งการประเมินระงับสิ้นไปเสียก่อนหากเมื่อศาลตัดสินให้ลดค่าภาษี ผู้รับประเมินจึงจะมีสิทธิมาขอรับคืนเงินส่วนที่ลดลงมาได้ตามเงื่อนไขของบทบัญญัติแห่งมาตราดังกล่าวในวรรคท้าย ทั้งนี้เพื่อป้องกันมิให้ผู้รับประเมินใช้การฟ้องคดีต่อศาลเพื่อประวิงการชำระหนี้ค่าภาษีเพราะการกระทำดังกล่าวอาจทำให้ทางราชการขาดเงินรายได้จากภาษีมาใช้ในการบริหารราชการได้และตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 321 วรรคสาม การชำระหนี้ด้วยเช็ค หนี้จะระงับเมื่อเช็คได้ใช้เงินแล้ว ดังนั้นเมื่อพนักงานเก็บภาษีของจำเลยได้แจ้งรายการประเมินและเรียกเก็บค่าภาษี

โรงเรือนและที่ดินประจำปี 2537 ถึง 2543 โจทก์ร่วมโดยโจทก์ซึ่งเป็นผู้รับมอบอำนาจได้ยื่นคำร้องขอผ่อนชำระเป็น 48 งวด งวดละเดือนโดยจ่ายเช็คชำระค่างวดดังกล่าว งวดที่ 1 เช่กลงวันที่ 20 พฤศจิกายน 2543 งวดต่อไปเช่กลงวันที่ 20 ของเดือนถัดไปจนครบ 48 งวด ในวันที่ 20 ตุลาคม 2547 พร้อมทำหนังสือรับสภาพหนี้ให้จำเลยโดยมีโจทก์เป็นผู้ค้ำประกันและจำเลยตกลงให้โจทก์ร่วมผ่อนชำระค่าภาษีได้ หนี้ค่าภาษีประจำปี 2537 ถึง 2543 จึงไม่ระงับสิ้นไป และถือไม่ได้ว่าผู้รับประเมินได้ชำระค่าภาษีทั้งสิ้นซึ่งถึงกำหนดต้องชำระดังที่กฎหมายกำหนดไว้ โจทก์จึงไม่มีอำนาจฟ้องสำหรับข้อหาเกี่ยวกับค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินประจำปี 2537 ถึง 2543

ส่วนโจทก์อุทธรณ์ว่า ศาลภาษีอากรกลางมีคำสั่งให้โจทก์เสียค่าขึ้นศาลตามจำนวนเงินค่าภาษีแต่ละปีภาษีเป็นการเรียกค่าขึ้นศาลเกินไปจากที่กฎหมายกำหนดเพราะพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยได้แจ้งการประเมินค่าภาษีประจำปี 2535 ถึง 2543 ไปยังโจทก์ร่วมคราวเดียวกัน ถึงแม้พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยจะแจกแจงค่าภาษีแต่ละปีภาษีกี่ตาม แต่ก็รวมยอดเป็นค่าภาษีทั้งสิ้น 143,949,403.29 บาท ซึ่งต้องเสียค่าขึ้นศาล 200,000 บาท นั้น แม้ปัญหาข้อนี้โจทก์จะไม่ได้โต้แย้งไว้เพื่อใช้สิทธิในการอุทธรณ์ก็ตาม บทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 226 (2) ประกอบพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 17 แต่เป็นปัญหาข้อกฎหมายอันเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชน โจทก์จึงมีสิทธิอุทธรณ์ ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินประจำปี 2535 ถึง 2543 รวม 9 ข้อหา ซึ่งแต่ละข้อหาแตกต่างกัน โจทก์จึงต้องเสียค่าขึ้นศาลตามรายข้อหา

การขาดความชัดเจนของบทบัญญัติกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่¹⁰

1. ข้อโต้แย้งเกี่ยวกับลักษณะของทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษีบำรุงท้องที่ก่อให้เกิดผลกระทบต่อความเชื่อมั่นในการจัดเก็บภาษีและข้อขัดแย้งระหว่างผู้จัดเก็บภาษีและผู้อยู่ถูกเรียกเก็บ

จากการศึกษาบันทึกข้อหาหรือที่หน่วยงานมีถึงคณะกรรมการกฤษฎีกา กรมอัยการ กรมการปกครอง พบปัญหาการวินิจฉัยกรณีข้อยกเว้นการไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ (มาตรา 8) กับ

¹⁰ สุกัลยณัฏ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายภาษีท้องถิ่น, หน้า 399-404.

การกำหนดผู้มีหน้าที่เสียภาษี (มาตรา 9) ซึ่งการวินิจฉัยจะให้ความสำคัญที่ข้อเท็จจริง และลักษณะของที่ดินประกอบกับวัตถุประสงค์ของการใช้ที่ดินนั้นๆ

คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ 5) มีความเห็นว่าเจตนารมณ์ของกฎหมายตามมาตรา 8 (2) พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 นั้น แม้จะเป็นที่ดินประเภทสาธารณสมบัติของแผ่นดิน หรือเป็นที่ดินของรัฐ หากนำไปใช้ประโยชน์แล้ว ก็จะไม่ได้รับการยกเว้นที่จะต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ (สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาที่ นร. 0601/1086 ลงวันที่ 13 ธันวาคม 2533 เรื่อง ขอรื้อหรือเรื่องการยื่นแบบแสดงรายการที่ดินเพื่อเสียภาษีบำรุงท้องที่ การรถไฟแห่งประเทศไทย)

กรมอัยการมีความเห็นว่า การที่ได้นำที่ดินอันเป็นที่ราชพัสดุซึ่งกระทรวงการคลังเป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์และได้มีการนำที่ดินไปจัดหาประโยชน์โดยการให้เกษตรกรเข้าทำกินกรณีจึงมิใช่เป็นการใช้ที่ดินในกิจการของรัฐ หรือสาธารณะ โดยมีได้หาผลประโยชน์ที่กระทรวงการคลังจะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่สำหรับที่ดินนั้นตามมาตรา 8 (2) และกระทรวงการคลังเป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์ในที่ดินดังกล่าว จึงเป็นเจ้าของที่ดินซึ่งต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ ตามมาตรา 7 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 (คำวินิจฉัยกรมอัยการที่ 142/2529 เรื่องการจัดเก็บภาษีท้องที่ที่ราชพัสดุ)

กระทรวงมหาดไทยมีความเห็นว่า ที่ดินที่ใช้ในกิจการของการไฟฟ้าที่จะได้รับการยกเว้นภาษีบำรุงท้องที่ตามมาตรา 8 (7) แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 หมายถึงที่ดินที่ใช้ในกิจการไฟฟ้าโดยตรง และมีความเห็นว่า ที่ดินในเขตเคเบิลไฟฟ้ามิได้ตกอยู่ในกรรมสิทธิ์หรือความครอบครองของการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย (กฟผ.) เจ้าของที่ดินยังคงมีกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในที่ดินนั้น จึงมีสิทธิใช้สอย จำหน่ายและได้ซึ่งดอกผลจากที่ดินของตนอยู่ต่อไป เพียงแต่ถูกรอนสิทธิเหนือพื้นดินส่วนที่อยู่ในเขตสายไฟฟ้า ตามมาตรา 31 และมาตรา 32 แห่งพระราชบัญญัติการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2511 กล่าวคือ เจ้าของที่ดินจะสามารถใช้ประโยชน์ในที่ดินของตนได้ต่อเมื่อได้รับอนุญาตจาก กฟผ. แล้ว และต้องปฏิบัติตามที่ กฟผ. กำหนด (กระทรวงมหาดไทยที่ มท. 0409/2676 ลงวันที่ 23 กุมภาพันธ์ 2531 เรื่องรื้อเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่)

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะกรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ 5) เห็นว่า “ที่ดินใดจะเป็น “ที่ดินที่ใช้ในการรถไฟ” หรือไม่นั้น จะต้องพิจารณาจากลักษณะและวัตถุประสงค์ในการใช้ที่ดินว่าเป็นกิจการรถไฟ หรือเกี่ยวเนื่องกับกิจการรถไฟหรือไม่แต่ละกรณีไป สำหรับที่ดินที่การรถไฟให้เอกชนเช่าเพื่อปลูกสร้างอาคารพาณิชย์ โดยการรถไฟไม่ได้ใช้ที่ดินนั้นเพื่อประโยชน์ในการรถไฟแต่อย่างใด จึงมิใช่เป็นการใช้ที่ดินเพื่อกิจการรถไฟโดยตรงหรือเกี่ยวเนื่องกับกิจการรถไฟ

และไม่อาจถือได้ว่าเป็นที่ดินที่ใช้ในการรถไฟ ตามมาตรา 8(7) แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 156 ลงวันที่ 4 มิถุนายน พ.ศ. 2515 ดังนั้นการรถไฟซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินจึงต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่สำหรับที่ดินดังกล่าว....

สำหรับที่ดินที่การรถไฟให้เอกชนเช่าเพื่อหาประโยชน์โดยเก็บค่าบริการจอดรถนั้น เห็นว่า โดยที่ที่ดินดังกล่าวอยู่ในบริเวณสถานีรถไฟกรุงเทพและลักษณะวัตถุประสงค์แห่งการดำเนินการก็เพื่อให้ผู้มาใช้บริการรถไฟได้ใช้เป็นที่พักจอดรถยนต์ จึงถือได้ว่าเป็นที่ดินที่ใช้ในการรถไฟ จึงไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่สำหรับที่ดินแปลงนี้ตามนัยมาตรา 8(7) แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ฯ” (สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาที่ นร. 0601/1086 ลงวันที่ 13 ธันวาคม 2533 เรื่องข้อหารือเรื่องการยื่นแบบแสดงรายการที่ดินเพื่อเสียภาษีบำรุงท้องที่รายการรถไฟแห่งประเทศไทย ให้เอกชนเช่าที่ดินเพื่อหาผลประโยชน์ โดยเก็บค่าบริการจอดรถยนต์และให้เช่าเพื่อปลูกสร้างอาคารพาณิชย์)

กรมการปกครองมีความเห็นว่า “กรรมสิทธิ์ในที่ดินที่ต้องเวนคืนยังเป็นของเจ้าของที่ดินเดิม เจ้าหน้าที่มีสิทธิเข้าไปในที่ดินเพื่อกระทำการเท่าที่จำเป็น เพื่อการสำรวจหาข้อเท็จจริงเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ที่จะต้องเวนคืนที่แน่นอนและมีอำนาจตกลงซื้อขายกำหนดจำนวนเงินค่าทดแทนอสังหาริมทรัพย์ ตามมาตรา 8 และมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติว่าด้วยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์ พ.ศ. 2530 ไม่เป็นกรณีที่เจ้าของที่ดินยินยอมให้ทางราชการ “จัดใช้” ที่ดินเพื่อสาธารณประโยชน์ ตามมาตรา 8(9) แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ.2508 เพราะเป็นการเข้าไปใช้ที่ดิน ผู้เป็นเจ้าของชอบที่จะได้รับค่าทดแทนสำหรับความเสียหายที่เกิดขึ้นจากกิจการที่ต้องกระทำนั้นตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติว่าด้วยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์ พ.ศ. 2530 จะมีผลใช้บังคับเมื่อได้มีประกาศในราชกิจจานุเบกษา กำหนดให้การเวนคืนเป็นกรณีมีความจำเป็นเร่งด่วนแล้ว เจ้าหน้าที่มีอำนาจเข้าครอบครองหรือใช้อสังหาริมทรัพย์ได้ก่อนที่จะมีการเวนคืน โดยต้องจ่ายหรือวางเงินค่าทดแทนก่อนการเข้าครอบครองหรือใช้ที่ดิน ตามมาตรา 13 แห่งพระราชบัญญัติว่าด้วยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์ พ.ศ. 2530 ซึ่งในกรณีนี้ ถ้าเจ้าหน้าที่ได้ใช้อำนาจเข้าครอบครอง หรือใช้อสังหาริมทรัพย์แล้วถือว่าเจ้าของที่ดินยินยอมให้ทางราชการจัดใช้เพื่อสาธารณประโยชน์ อันเป็นผลให้เจ้าของที่ดินไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่สำหรับที่ดินนั้น... เมื่อได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดเขตที่ดินที่จะเวนคืนแล้ว หากเจ้าของที่ดินทิ้งที่ดินไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามสมควรแก่สภาพของที่ดินจะต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่เพิ่มขึ้นอีกหนึ่งเท่าตามบัญชีอัตราภาษีท้ายพระราชบัญญัติบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 เพราะเจ้าของที่ดินยังมีกรรมสิทธิ์และสามารถทำประโยชน์ได้ตามสมควรแก่สภาพของที่ดิน” (กท 7000/431 ลงวันที่ 4 มีนาคม 2537)

กรมการปกครอง กระทรวงมหาดไทย มีความเห็นกรณีผู้ประกอบการเลี้ยงกุ้ง บางรายปลูกโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอื่นๆในที่ดินซึ่งตามปกติใช้ไปด้วยกันกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่เกิดปัญหาการพิจารณาจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินกับภาษีบำรุงท้องที่ (มท. 0409/9785 ลงวันที่ 19 กรกฎาคม 2532) ความว่า

1. การประกอบการเลี้ยงกุ้งหรือทำนากุ้งเป็นการใช้ที่ดินเพื่อเกษตรกรรมแม้บางกรณีอาจจำเป็นต้องปลูกโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นในบริเวณใกล้เคียงหรือต่อเนื่องกับนา กุ้ง เพื่อให้คนอยู่เฝ้าดูแลกิจการหรือใช้เป็นสถานที่เก็บอุปกรณ์การเลี้ยงกุ้ง อาหารกุ้งด้วยแต่ก็เป็นกิจการคนละประเภทกับการจำหน่ายอุปกรณ์การเลี้ยงกุ้ง อาหารกุ้งซึ่งเป็นการใช้สถานที่เพื่อประกอบการค้าโดยมีผลประโยชน์หรือรายได้หลักจากโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นและตามปกติ การประกอบการค้าดังกล่าวก็ไม่จำเป็นต้องดำเนินการในบริเวณนากุ้ง หรือใช้ที่ดินต่อเนื่องกับนา กุ้งแต่อย่างใด ที่ดินที่ใช้ประกอบการเลี้ยงกุ้งหรือทำนากุ้งและที่ดินต่อเนื่องกับนากุ้งหรือใช้ปลูกโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างเพื่อให้คนอยู่เฝ้าดูแลกิจการหรือใช้เป็นที่พักเก็บอุปกรณ์การเลี้ยงกุ้ง อาหารกุ้ง หากมิได้ใช้โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นเป็นที่เก็บหรือจำหน่ายสินค้าหรือประกอบอุตสาหกรรมอื่นใดแล้วแต่กรณี ย่อมอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่เพียงอย่างเดียว

2. กรณีที่เจ้าของที่ดินได้ใช้โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นในบริเวณที่ดินอันต่อเนื่องกับนากุ้งเพื่อการอยู่อาศัยและเป็นสถานที่เก็บหรือจำหน่ายอุปกรณ์การเลี้ยงกุ้ง อาหารกุ้ง ฯลฯ หรือมีผลประโยชน์หรือรายได้หลักจากโรงเรือนนั้นด้วย กรณีเช่นนี้ย่อมเป็นการใช้โรงเรือน และที่ดินเพื่อประโยชน์ในการค้าโดยตรง ดังนั้นจึงต้องจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน เฉพาะโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างและที่ดินบริเวณที่ใช้ปลูกโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น โดยแยกกับที่ดินที่ใช้ทำนากุ้งซึ่งเจ้าของที่ดินจะต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่อยู่แล้ว.....”

2. การประเมินภาษีและการกำหนดอัตราภาษีบำรุงท้องที่ที่ไม่สอดคล้องกับสภาพการณ์ปัจจุบันทำให้ขาดรายได้จำนวนมากและเป็นการสนับสนุนให้มีการถือครองที่ดินไว้เก็งกำไร

เมื่อพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่กำหนดให้ต้องหาราคาปานกลางของที่ดินตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่ได้กำหนดไว้แล้วคิดภาษีตามอัตราที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่ เช่นที่ดินมีราคาปานกลางไร่ละ 400 บาท ให้เสียภาษีไร่ละ 1 บาท ที่ดินมีราคาปานกลางไร่ละ 25,000 บาท เสียภาษีไร่ละ 65 บาท (อัตราภาษีมักลักษณะเป็นอัตราภาษีแบบถดถอยในขั้นที่ 34 ซึ่งราคาปานกลางเกินไร่ละ 30,000บาท เป็นผลให้ผู้ที่มีที่ดินจำนวนมากต้องเสียภาษีน้อยลง)

ที่ดินเป็นเจ้าของเดียวกันในตำบลเดียวกัน และเสียภาษีไม่ถึง 1 บาท ไม่ต้องเสียภาษี ดังนั้นเมื่อพิจารณาจากบัญชีอัตราภาษี กรณียกเว้นภาษี 1 บาท ไม่ได้ก่อให้เกิดความสะดวกและประหยัดตามหลักบริหารภาษีที่ดี เพราะต้นทุนเอกสาร การยื่นแบบแสดงรายการมีมูลค่าสูงกว่า 1 บาท ค่าเดินทางก็สูงกว่า จึงพบว่า การคิดภาษีบำรุงท้องที่นั้นเป็นการคิดคำนวณต่ำกว่าความเป็นจริง

หลักเกณฑ์ในทางปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ในการคิดอัตราภาษีต่อไร่ สำหรับที่ดินที่มีราคาปานกลางของที่ดินเกินไร่ละ 30,000 บาท กฎหมายได้กำหนดหลักเกณฑ์การลดอัตราภาษีไว้ในช่องหมายเหตุของบัญชี อัตราภาษีบำรุงท้องที่ท้ายพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ไว้ 2 กรณีคือ

1. กรณีที่ดินที่ใช้ประกอบกิจกรรม เฉพาะประเภทไม้ล้มลุกให้เสียอัตรากึ่งอัตรา แต่ถ้าเจ้าของที่ดินประกอบกิจกรรมประเภทไม้ล้มลุกนั้นด้วยตนเอง ให้เสียอย่างสูงไม่เกินไร่ละ 5 บาท
2. กรณีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า หรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามสมควรแก่สภาพที่ดินให้เสียเพิ่มขึ้นอีก 1 เท่าตัว

หลักเกณฑ์ตามบัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่ดูเหมือนเป็นการเปิดโอกาสให้ผู้ที่ครอบครองที่ดินจำนวนมาก หลีกเลี่ยงการเสียภาษีโดยการปลูกไม้ล้มลุกในที่ดินของตนและ เมื่อไม่ได้มีการกำหนดลักษณะของการทำประโยชน์ตามสมควรแก่สภาพของดินไว้ ย่อมไม่อาจทำให้มีการใช้ประโยชน์สูงสุดในทรัพยากรได้เป็น

ที่น่าสังเกตว่า การกำหนดการใช้ประโยชน์จากที่ดินตามควร อาจพิจารณาได้ว่าเป็นการกำหนดมาตรฐานขั้นต่ำที่กฎหมายยอมรับได้ในประการที่ป้องกันไม่ให้มีการทิ้งที่ดินว่างเปล่าหรือไม่ได้ใช้ประโยชน์ แต่คงต้องทำการศึกษาแนวคิดทางเศรษฐศาสตร์ประกอบด้วย เพราะการใช้ประโยชน์จากที่ดินในเชิงเศรษฐศาสตร์เป็นการคำนึงถึงการใช้ประโยชน์จากที่ดินสูงสุด¹¹ น่าจะพิจารณาสภาพของดินกับชนิดของพืชที่ปลูกด้วย

อย่างไรก็ตาม การที่กฎหมายกำหนดอัตราภาษีที่ต่ำย่อมมีผลทำให้เกิดการถือครองที่ดินเพื่อแสวงหาผลกำไร ก่อให้เกิดการกระจุกตัวของการถือครองที่ดิน โดยเฉพาะในประเทศที่ไม่มีภาษีมรดก หรือในประเทศที่ระบบภาษีทรัพย์สินยังไม่ได้มีการพัฒนาอย่างเพียงพอทำให้เกิดการสะสมความมั่งคั่งและการเกิดชุมชนต่างชั้นได้ง่าย เป็นที่น่าสังเกตว่า ราคาปานกลางที่ดินที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันเป็นราคาปานกลางที่ดินตั้งแต่ พ.ศ. 2521-2524 มิได้มีการเปลี่ยนแปลงให้เหมาะสมกับสภาพการณ์ปัจจุบัน

¹¹ รายงานการวิจัย เรื่อง “โครงการศึกษาการถือครองและใช้ประโยชน์ที่ดินและมาตรการทางเศรษฐศาสตร์และกฎหมายเพื่อให้การใช้ประโยชน์ที่ดินเกิดประโยชน์สูงสุด” โดยมูลนิธิสถาบันที่ดิน เสนอสำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย (สกว.) พ.ศ. 2542