

สรุปย่อ

ลักษณะวิชา การเมือง

เรื่อง แนวทางการปฏิรูปกฎหมายภาษีทรัพย์สินเพื่อความมั่นคงของรัฐ
ผู้วิจัย ศาสตราจารย์ ดร. ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล หลักสูตร วปอ.รุ่นที่ 54
ตำแหน่ง ประธานหมวดวิชากฎหมายมหาชน คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
 สำนักงานคณะกรรมการการอุดมศึกษา กระทรวงศึกษาธิการ

ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

สืบเนื่องจากรัฐมีหน้าที่พัฒนาประเทศและพิทักษ์รักษาสถาบันพระมหากษัตริย์ เอกราช อธิปไตย และบูรณภาพแห่งเขตอำนาจรัฐ ความมั่นคงของรัฐ ผลประโยชน์แห่งชาติ และการปกครองระบอบประชาธิปไตยอันมีพระมหากษัตริย์ทรงเป็นประมุข สิ่งต่างๆเหล่านี้จำเป็นที่รัฐต้องสร้างความมั่นคงให้เกิดขึ้น

เมื่อความมั่นคงแห่งชาติเป็นพื้นฐานสำคัญของการพัฒนาประเทศ จึงสมควรทำความเข้าใจขอบเขตความหมายของ “ความมั่นคงแห่งชาติ” สำหรับ “ความมั่นคงแห่งชาติ” ตามนัยกฎหมายสามารถทำการศึกษาวเคราะห์จากบทบัญญัติกฎหมายที่เกี่ยวข้องได้แก่รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2550 พระราชบัญญัติว่าด้วยการบริหารราชการในสถานการณ์ฉุกเฉิน พ.ศ. 2495 และพระราชกำหนดการบริหารราชการในสถานการณ์ฉุกเฉิน พ.ศ. 2548 โดยที่บทบัญญัติแต่ละฉบับแม้จะมีลำดับศักดิ์ที่แตกต่างกัน แต่ก็ทำให้เข้าใจได้ว่าต่างก็มีนัยเดียวกันกับ “ความมั่นคงแห่งชาติ”

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 ได้กำหนดบทบาทหน้าที่ของรัฐไว้ใน มาตรา 77 ความว่า

“รัฐต้องพิทักษ์รักษาไว้ซึ่งสถาบันพระมหากษัตริย์ เอกราช อธิปไตย และบูรณภาพแห่งเขตอำนาจรัฐ และต้องจัดให้มีกำลังทหาร อาวุธยุทโธปกรณ์ และเทคโนโลยีที่ทันสมัยจำเป็น และเพียงพอ เพื่อพิทักษ์รักษาเอกราช อธิปไตย ความมั่นคงของรัฐ สถาบันพระมหากษัตริย์ ผลประโยชน์แห่งชาติ และการปกครองระบอบประชาธิปไตยอันมีพระมหากษัตริย์ทรงเป็นประมุข และเพื่อการพัฒนาประเทศ”

พระราชบัญญัติว่าด้วยการบริหารราชการในสถานการณ์ฉุกเฉิน พ.ศ. 2495 มาตรา 3 บัญญัติว่า “สถานการณ์ฉุกเฉิน” หมายความว่า สถานการณ์อันอาจเป็นภัยต่อ ความมั่นคงหรือความปลอดภัยแห่งราชอาณาจักรหรืออันอาจทำให้ประเทศตกอยู่ในภาวะคับขัน หรือภาวะการรบหรือ

การสงครามตามที่จะได้มีประกาศให้ทราบ “ความมั่นคงหรือความปลอดภัยแห่งราชอาณาจักร หมายความว่า การให้อิทธิพลของชาติหรือสวัสดิภาพของประชาชนอยู่ในความมั่นคงปลอดภัย รวมตลอดถึงการให้ประเทศดำรงอยู่ในการปกครองระบอบประชาธิปไตยภายใต้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักร”

พระราชกำหนดการบริหารราชการในสถานการณ์ฉุกเฉิน พ.ศ 2548 ประกาศใช้แทนกฎหมายว่าด้วยการบริหารราชการในสถานการณ์ฉุกเฉิน พ.ศ 2495 มาตรา ๔ บัญญัติว่า “สถานการณ์ฉุกเฉิน” หมายความว่า สถานการณ์อันกระทบหรืออาจกระทบต่อความสงบเรียบร้อยของประชาชนหรือเป็นภัยต่อความมั่นคงของรัฐหรืออาจทำให้ประเทศหรือส่วนใดส่วนหนึ่งของประเทศตกอยู่ในภาวะคับขันหรือมีการกระทำความผิดเกี่ยวกับการก่อการร้ายตามประมวลกฎหมายอาญา การรบหรือการสงคราม ซึ่งจำเป็นต้องมีมาตรการเร่งด่วนเพื่อรักษาไว้ซึ่งการปกครองระบอบประชาธิปไตยอันมีพระมหากษัตริย์ทรงเป็นประมุขตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย เอกราชและบูรณภาพแห่งอาณาเขต ผลประโยชน์ของชาติ การปฏิบัติตามกฎหมาย ความปลอดภัยของประชาชน การดำรงชีวิตโดยปกติสุขของประชาชน การคุ้มครองสิทธิเสรีภาพ ความสงบเรียบร้อยหรือประโยชน์ส่วนรวม หรือการป้องกันหรือแก้ไขเยียวยาความเสียหายจากภัยพิบัติสาธารณะอันมีมาอย่างฉุกเฉินและร้ายแรง

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ 2550 มาตรา 77 ได้กำหนดบทบาทหน้าที่ของรัฐ รวมทั้งวัตถุประสงค์และวิธีการที่ต้องดำเนินการที่แสดงถึงการมีหน้าที่พิทักษ์รักษาและพัฒนาประเทศ สรุปได้ดังนี้

รัฐมีหน้าที่พัฒนาประเทศและพิทักษ์รักษา สถาบันพระมหากษัตริย์ เอกราช อธิปไตย บูรณภาพแห่งเขตอำนาจรัฐและจัดให้มีกำลังทหาร อาวุธยุทโธปกรณ์ เทคโนโลยีที่ทันสมัยจำเป็นและเพียงพอเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการพิทักษ์รักษาสิ่งที่เป็นสาระสำคัญของความเป็นชาติไทย ได้แก่เอกราชอธิปไตย ความมั่นคงของรัฐ สถาบันพระมหากษัตริย์ ผลประโยชน์แห่งชาติ การปกครองระบอบประชาธิปไตยอันมีพระมหากษัตริย์ทรงเป็นประมุข

จากเหตุผลข้างต้นจึงมีการกำหนดความหมายหรือขอบเขตของและวัตถุประสงค์ของสถานการณ์ฉุกเฉินที่เป็นมาตรการเร่งด่วนต้องมีไว้เพื่อรักษาไว้ซึ่งสิ่งสำคัญต่อไปนี้

1. การปกครองระบอบประชาธิปไตยอันมีพระมหากษัตริย์เป็นประมุขของรัฐตามรัฐธรรมนูญ
2. เอกราชและบูรณภาพแห่งอาณาเขต
3. ผลประโยชน์ของชาติ
4. การปฏิบัติตามกฎหมาย
5. ความปลอดภัยของประชาชน
6. การดำรงชีวิตโดยปกติสุขของประชาชน

7. การคุ้มครองสิทธิเสรีภาพ
8. ความสงบเรียบร้อยหรือประโยชน์ส่วนรวม
9. การป้องกันหรือแก้ไขเยียวยาความเสียหายจากภัยพิบัติสาธารณะอันมีมาอย่างฉุกเฉินและร้ายแรง

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อเข้าใจเหตุผลและความจำเป็นที่จะต้องแก้ไขปรับปรุงกฎหมายภาษีทรัพย์สิน (ระดับท้องถิ่น) เพื่อสร้างความมั่นคงให้กับประเทศ
2. เพื่อศึกษาแนวความคิด และหลักการพื้นฐานภาษีที่นำมาสู่การกำหนดบทบัญญัติกฎหมายภาษีทรัพย์สินที่เหมาะสม และเป็นประโยชน์ต่อประเทศ
3. เพื่อวิเคราะห์สภาพปัญหาและข้อจำกัดของการบังคับใช้กฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน และกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่ โดยพิจารณาจากข้อพิพาททางภาษีเพื่อนำมาสู่การแก้ไขปรับปรุงบทบัญญัติกฎหมาย
4. เพื่อศึกษาผลกระทบทางด้านสังคมและเศรษฐกิจที่เกิดจากความล้มเหลวของกฎหมายภาษีทรัพย์สินระดับท้องถิ่น โดยเฉพาะการสะสมที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง
5. เพื่อเสนอแนะแนวทางการปฏิรูปกฎหมายภาษีทรัพย์สินเพื่อให้เกิดความมั่นคงต่อประเทศ

ขอบเขตของการวิจัย

เป็นการวิจัยที่มุ่งเน้นถึงสาเหตุ ความสำคัญ และข้อจำกัดทางกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ ตลอดจนสภาพปัญหาการบังคับใช้กฎหมายภาษีทรัพย์สินระดับท้องถิ่น ในปัจจุบันผ่านการวิเคราะห์ข้อพิพาททางภาษีเพื่อนำมาสู่การปรับปรุงแก้ไขบทบัญญัติกฎหมาย ภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ ในส่วนของแนวทางการศึกษาวิเคราะห์ทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากรใช้การเทียบเคียงหลักการภาษีอากรของสาธารณรัฐฝรั่งเศส

วิธีดำเนินการวิจัย

เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ ใช้การศึกษาวิเคราะห์ทฤษฎีภาษีอากรจากหนังสือ และตำรา กฎหมายภาษีอากรของไทย และต่างประเทศ โดยเฉพาะตำราภาษีอากรของประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศส และเอกสารที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ ประวัติความเป็นมา บันทึกข้อหารือของหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง คำพิพากษาศาลฎีกา

ผลการวิจัย

สืบเนื่องจากบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ ฉบับปัจจุบันได้เพิ่มบทบาทของภาคประชาชนในการตรวจสอบการดำเนินงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ขณะเดียวกันภาครัฐก็สร้างกลไกตรวจสอบการดำเนินงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จึงกล่าวได้ว่าการดำเนินการขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอยู่ภายใต้การติดตาม ตรวจสอบและกำกับดูแลจากองค์กรหลักได้แก่ ราชการบริหารส่วนกลาง ส่วนภูมิภาคและภาคประชาชน การพัฒนาระบบการดำเนินงานและการบริหารงานภายในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่เน้นความมีอิสระในการดำเนินงานเช่นการกำหนดนโยบาย การบริหาร การเงินการคลังโดยเฉพาะในประการหลังมุ่งประสงค์ให้ท้องถิ่นสามารถจัดบริการสาธารณะได้อย่างมีประสิทธิภาพ ถือเป็นปัจจัยที่จะทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถได้รับความไว้วางใจจากประชาชนในท้องถิ่นนั้น นโยบายการคลังที่สำคัญประการหนึ่งขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้แก่การจัดเก็บรายได้ประเภทภาษีอากร ภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่เป็นภาษีที่นำรายได้มาสู่กรุงเทพมหานคร เมืองพัทยา เทศบาล องค์การบริหารส่วนตำบล

จากการศึกษาพบว่า การบังคับใช้กฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ของหน่วยงานท้องถิ่นยังขาดเอกภาพ และวิธีการประเมินค่ารายปีของแต่ละท้องถิ่นแตกต่างกัน ดังนั้นการศึกษาวิจัยในหัวข้อ แนวทางการปฏิรูปกฎหมายทรัพย์สินเพื่อความมั่นคงของรัฐ จึงหมายถึงการปรับปรุงบทบัญญัติกฎหมายที่ล้าสมัยให้เหมาะสมกับยุคสมัย โดยผู้วิจัยมีความเห็นว่าการกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน ยังไม่ได้รับการบังคับใช้ที่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของการกำหนดบทบัญญัติ ดังนั้นในระหว่างที่ยังมิได้มีการบังคับใช้บทบัญญัติใหม่แทนที่กฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่สมควรควรที่จะปรับปรุงแก้ไขกฎหมายเดิมเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแทนการรอคอยกฎหมายใหม่ที่ยังคงต้องผ่านขั้นตอนหรือกระบวนการต่างๆรวมทั้งขึ้นอยู่กับปัจจัยทางการเมือง สังคม เศรษฐกิจเป็นต้น ดังนั้นจึงขอสรุปประเด็นปัญหาที่ได้จากการศึกษาข้อพิพาททางภาษีเพื่อพิจารณาดังนี้

1. กฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินและกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่ ใช้บังคับมาเป็นเวลานาน มีความไม่เหมาะสมกับสถานการณ์ปัจจุบัน เป็นบทบัญญัติที่สนับสนุนให้มีการถือครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ดังปรากฏข้อมูลทางสถิติที่เพิ่มสูงขึ้นของสิ่งปลูกสร้าง

2. บทบัญญัติกฎหมายขาดความชัดเจน โดยเฉพาะพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินที่ขาด เนื้อหาสาระสำคัญที่สามารถทำให้เข้าใจได้ถึงลักษณะของทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายการเสียภาษีเป็นต้น นำมาซึ่งการตีความกฎหมายในแต่ละข้อเท็จจริงจนเกิดความสับสนในการนำกฎหมายอื่นมาใช้กำหนดลักษณะของทรัพย์สินตามกฎหมายภาษีอากร ซึ่งไม่ถูกต้อง เช่น พระราชบัญญัติควบคุมอาคาร พ.ศ.2522

3 ความสับสนในการตีความความหมายของ “ค่ารายปี” ตามมาตรา 8 พรบ.ภาษีโรงเรือนและที่ดิน นับเดียวกันกับค่าเช่าตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (5) การปฏิบัติของเจ้าพนักงานจึงก่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน (เก็บฐานภาษีเดียวกันมากกว่าหนึ่งครั้ง)และไม่เป็นไปตามกฎหมาย เช่นกรุงเทพมหานคร ตามบันทึกที่ กท 7000/1710 เรื่องซักซ้อมความเข้าใจ ระบุไว้อย่างชัดเจนทำให้เข้าใจได้ว่าการประเมินค่ารายปีฯ ความหมายของ “ค่าเช่า” นั้นคือจำนวนเงินที่ผู้เช่าต้องชำระเพื่อให้ได้ทรัพย์สินมาครอบครอง ไม่ใช่นับแต่เฉพาะเงินที่ระบุว่าเป็นค่าเช่าอย่างเดียว แต่ต้องนับเงินผลประโยชน์อย่างอื่นที่ผู้เช่าต้องชำระเนื่องในการเช่าโรงเรือนฯด้วย.” การตีความในลักษณะดังกล่าวเป็นไปในแนวทางเดียวกันกับการให้ความหมายของ “ค่าเช่า” ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (5) ขอยกตัวอย่างบันทึกข้อหารือของ คณะกรรมการกฤษฎีกา ตามหนังสือที่ คค.0606/20886 ลงวันที่ 11 ธันวาคม 2539 มีสาระสำคัญดังนี้

“โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่จะต้องชำระภาษีต้องมีลักษณะเข้าอยู่อาศัยได้เช่นบ้านอยู่อาศัยหรือใช้เป็นที่พักอาศัยได้ เป็นอาคารเก็บสินค้าหรือ...เป็นที่ก่อสร้างติดกับที่ดินหรือใช้ประกอบอุตสาหกรรมได้เช่น โรงงานต่างๆหรือเข้าใช้ได้เช่นที่จอดรถหรือที่อาคารจอดรถและได้ก่อให้เกิดประโยชน์รายได้แก่ผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินด้วย”

อย่างไรก็ตามในทางทฤษฎีภาษี การก่อให้เกิดผลประโยชน์รายได้ (ทรัพย์สินผลิตรายได้) เป็นลักษณะของฐานภาษีเงินได้ แต่หากเป็นฐานภาษีทรัพย์สินแล้วสาระสำคัญไม่ได้อยู่ที่การก่อให้เกิดรายได้แต่สาระสำคัญอยู่ที่ “ทรัพย์สิน” เป็นสิ่งที่แสดงความสามารถ (การมีตัวทรัพย์สิน) ต้องเสียภาษีทรัพย์สินแต่จากตัวอย่างที่ยกมาข้างต้นอาจมีข้อถกเถียงได้ว่าการตอบข้อหารือในลักษณะดังกล่าวของคณะกรรมการกฤษฎีกาอาจเป็นเพียงกระบวนการบังคับใช้กฎหมาย เนื่องจากพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินกำหนดข้อยกเว้นภาษีและงดเว้นภาษีที่ทำให้เห็นว่าการนำทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายการเสียภาษีออกให้เช่าย่อมไม่อยู่ในข่ายการได้รับยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ

ในส่วนของการพิพากษาศาลฎีกาได้วางแนวทางการตีความไว้อย่างชัดเจนว่า สาระสำคัญไม่ได้อยู่ที่การก่อให้เกิดรายได้ แม้ไม่มีค่าเช่าให้หากไม่เข้าข้อยกเว้นก็ต้องเสียภาษีทรัพย์สินดังตัวอย่าง คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1133/2494 ความว่า

“โรงเรือนที่มีผู้เช่าอยู่ครบกำหนดสัญญาแล้ว ผู้เช่าไม่ยอมออกจนผู้ให้เช่าต้องฟ้องขับไล่ ผู้เช่าก็ยังบิดพลิ้วไม่ออกจากโรงเรือนนั้น แม้ในระหว่างที่หมดอายุสัญญาเช่าแล้ว ผู้ให้เช่าไม่ได้เก็บค่าเช่าอีกเลยก็ไม่เข้าข้อยกเว้นที่จะไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ม.8,9 และ 10 ฉะนั้นเจ้าของโรงเรือนผู้ให้เช่าจึงต้องเสียภาษีโรงเรือนนี้”

สรุปว่าภาษีทรัพย์สินจัดเก็บที่ตัวทรัพย์สิน ดังนั้น “ค่าเช่าตามสัญญา” จึงเป็นเพียงหลักในการคำนวณภาษีไม่ใช่ฐานที่ใช้ในการคำนวณภาษีทรัพย์สิน จากการศึกษาความเป็นมาของการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินพบว่าที่มาของความเข้าใจที่สับสนในการตีความ

กฎหมาย น่าจะมาจากการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติมาตรา 8 วรรคท้าย ที่ปรากฏในพรบ.แก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ. 2534 ที่บัญญัติในวรรคสองว่า

“เพื่อประโยชน์แห่งมาตรานี้ “ค่ารายปี” หมายความว่าจำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เข้าได้ในปีหนึ่งๆ

4. การให้อำนาจฝ่ายบริหารออกอนุบัญญัติ แต่เมื่อพิจารณาจากเนื้อหาสาระแล้วเห็นได้ว่าเป็นเนื้อหาที่สำคัญของการประเมินภาษีจึงไม่ใช่การออกรายละเอียด ปัญหาเริ่มมาจากการกำหนดบทบัญญัติที่น่าจะพิจารณาได้ว่าขาดสาระสำคัญของเนื้อหาที่เป็นแก่นของกฎหมายภาษี

ปัญหาของการพิจารณาว่าค่าเช่าใดเป็นค่าเช่าที่สมควรตามมาตรา 8 วรรคท้ายกฎหมายให้เจ้าพนักงานท้องถิ่นต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนดและประกาศในราชกิจจานุเบกษา แต่พบว่าการประกาศดังกล่าวเป็นเพียงการประกาศหลักเกณฑ์อย่างกว้างๆมิได้มีรายละเอียดที่ชัดเจนที่จะทำให้เจ้าพนักงานท้องถิ่นถือปฏิบัติได้หน่วยงานท้องถิ่นจึงต้องออกเกณฑ์เพื่อให้เจ้าพนักงานท้องถิ่นได้ถือปฏิบัติ เช่นกรณีกรุงเทพมหานครออกคำสั่งกรุงเทพมหานครที่ 63/2538 โดยให้นำค่าเช่าที่ได้รับแจ้งมาเปรียบเทียบกับราคาค่าเช่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตรหรือค่าเช่ามาตรฐานอย่างอื่นที่กรุงเทพมหานครกำหนด แต่ต่อมาศาลฎีกาได้มีคำพิพากษาที่ 472/2543วินิจฉัยว่า“..ราคาค่าเช่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางที่จำเลยที่ 1 กำหนดขึ้นเป็นการกำหนดเพื่อให้พนักงานเจ้าหน้าที่ใช้เป็นแนวทางประกอบการประเมินค่ารายปีแต่มิใช่เป็นราคาประเมินเด็ดขาดเพราะกฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดินไม่มีบทบัญญัติในเรื่องดังกล่าว.....”

5. ความพยายามของศาลภาษีอากรในการให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี อันเป็นผลสืบเนื่องมาจากการขาดความชัดเจนและเนื้อหาสาระสำคัญของบทบัญญัติ ทำให้ต้องอาศัยการตีความและ ในบางกรณีอาจส่งผลกระทบต่อการศึกษาภายใต้หลักนิติรัฐได้หากศาลพยายามบรรเทาความเดือดร้อนของผู้รับประเมินโดยกำหนดวิธีการที่ไม่เป็นไปตามบทบัญญัติ เช่นการกำหนดบทบัญญัติมาตรา 39 ในกรณีการฟ้องคดีต่อศาลห้ามมิให้ศาลประเมินรับฟ้องจนกว่าจะเป็นที่พอใจศาลว่าได้มีการชำระภาษีเสร็จสิ้นแล้ว ฯ ดังนี้อาจพิจารณาได้ว่าเป็นความยุติธรรมภายใต้เงื่อนไขทางการเงิน และอาจเป็นช่องทางให้มีการเรียกร้องค่าภาษีเกินสมควรได้ หากศาลจะยืดหยุ่นการชำระภาษีโดยให้มีการวางหลักทรัพย์แทนการชำระภาษีดังนี้ก็ไม่อาจกระทำได้เพราะขัดต่อบทบัญญัติ สำหรับในกรณีอื่นๆศาล เกิดข้อจำกัดในการดำเนินการสอบสวนพิจารณาโดยเฉพาะภาระการนำสืบข้อเท็จจริง ในระบบกล่าวหาที่ควรต้องมีการทบทวนเรื่องดังกล่าวอย่างจริงจัง

6. การขาดความชัดเจนในการเรียกเก็บภาษีของเจ้าพนักงาน เมื่อการประเมินภาษีเป็นการประเมินโดยวิธีเจ้าพนักงานประเมิน แบบแจ้งรายการเสียภาษีควรมีความชัดเจนเพียงพอที่ทำให้เข้าใจถึงวิธีการประเมิน (ระบุเหตุผลของบทบัญญัติ/ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ/เกณฑ์การกำหนดค่ารายปีที่ชัดเจนและถูกต้องตามกฎหมาย)

7. การขาดความพร้อมและความเข้าใจในแนวทางเดียวกันของแต่ละท้องถิ่นในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน เนื่องจากเป็นภาษีที่ต้องอาศัยความรู้ความชำนาญในหลักการประเมินราคาทรัพย์สิน จึงเกิดปัญหาการบังคับใช้กฎหมายที่แตกต่างกัน โดยเฉพาะการประเมินค่ารายปีที่ใช้วิธีการประเมินหลากหลายรูปแบบ

ข้อเสนอแนะ

1. การชักจูงความเข้าใจของผู้ปฏิบัติงานจัดเก็บภาษีจึงเป็นสิ่งสำคัญ ผู้วิจัยนำเสนอความเห็นเกี่ยวกับการตีความฐานภาษีทรัพย์สิน(ภาษีโรงเรือนและที่ดิน) และการนำหลักการประเมินมูลค่าทรัพย์สินมาใช้เพื่อให้การปฏิบัติเป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย

2. การปรับปรุงแก้ไขบทบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินในประเด็นต่างๆ ดังนี้

2.1 -การกำหนดเนื้อหาหลักและกำหนดค่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตรตามที่ได้ การประกาศในราชกิจจานุเบกษา เพื่อจำกัดการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงาน

2.2 ยกเลิกข้อยกเว้นและการงดเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินที่เป็นสาเหตุของการสะสมทรัพย์สิน

2.3 กำหนดบทบัญญัติให้อำนาจศาลใช้ดุลพินิจให้ผู้จะฟ้องคดีสามารถวางหลักประกันหรือชำระภาษีบางส่วน