

บทที่ 5

ศึกษาเปรียบเทียบและวิเคราะห์ระบบกฎหมายภาษีท้องถิ่น ของประเทศไทยกฎหมายภาษีท้องถิ่นประเทศญี่ปุ่น

5.1 ความนำ

จากการศึกษาระบบกฎหมายภาษีท้องถิ่นของประเทศไทยและประเทศญี่ปุ่น ดังที่ได้
เสนอมานในบทที่ 3 และบทที่ 4 โดยแยกพิจารณาในสองส่วน คือ ส่วนแรก ศึกษาถึงพัฒนาการ
และโครงสร้างขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เพื่อสร้างฐานความเข้าใจถึงระบบการบริหาร
อำนาจหน้าที่และภารกิจขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และส่วนที่สอง ศึกษาถึงโครงสร้างภาษี
ท้องถิ่น เพื่อให้ทราบถึงความเหมาะสมของภาษีท้องถิ่นแต่ละประเภท

ในบทนี้ จะกล่าวถึงรายละเอียดการเปรียบเทียบและวิเคราะห์กฎหมายเกี่ยวกับ
อำนาจหน้าที่ในทางภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยส่วนแรก กฎหมายที่จัดสรรอำนาจ
หน้าที่ ภารกิจและรายได้ส่วนท้องถิ่น ส่วนที่สอง กฎหมายที่ให้อำนาจจัดเก็บภาษีท้องถิ่น
ของประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่น ส่วนที่สาม โครงสร้างภาษีท้องถิ่น

ส่วนแรก ศึกษาเปรียบเทียบและวิเคราะห์กฎหมายจัดสรรอำนาจหน้าที่ ภารกิจและ
รายได้ส่วนท้องถิ่น โดยศึกษาจากรัฐธรรมนูญและกฎหมายอื่น ที่ให้อำนาจแก่องค์กร
ปกครองส่วนท้องถิ่น รวมทั้ง ศึกษาถึงสัดส่วนรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของทั้งสอง
ประเทศ

ส่วนที่สอง ศึกษาเปรียบเทียบและวิเคราะห์กฎหมายที่ให้อำนาจจัดเก็บภาษีท้องถิ่น
โดยศึกษาตามกฎหมายที่กำหนดแหล่งรายได้ประเภทภาษีท้องถิ่นของแต่ละประเทศ ในประเทศ
ไทยกฎหมายที่ให้อำนาจจัดเก็บภาษีท้องถิ่นเป็นไปตามที่ได้บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ
แห่งราชอาณาจักรไทย กฎหมายจัดตั้งองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นฉบับต่าง ๆ พระราชบัญญัติ
กำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจใหแก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ.2542
และพระราชบัญญัติภาษีท้องถิ่นแต่ละประเภทที่มีในปัจจุบัน ส่วนในประเทศญี่ปุ่นกฎหมาย
ที่ให้อำนาจจัดเก็บภาษีท้องถิ่นเป็นไปตามบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญและบทบัญญัติให้อำนาจ
องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บภาษีท้องถิ่นที่มีไว้โดยเฉพาะ คือ The Local Tax Law 1950

ส่วนที่สาม ศึกษาเปรียบเทียบและวิเคราะห์โครงสร้างภาษีท้องถิ่น โดยศึกษาโครงสร้างภาษีท้องถิ่นตามที่บัญญัติในกฎหมายที่ให้อำนาจจัดเก็บภาษีท้องถิ่นในแต่ละประเทศ และศึกษาเฉพาะส่วนที่กฎหมายสารบัญญัติทางภาษี กล่าวคือ ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ฐานภาษี อัตราภาษีและวิธีชำระภาษี

5.2 ศึกษาเปรียบเทียบและวิเคราะห์กฎหมายที่จัดสรรอำนาจหน้าที่ ภารกิจ และรายได้ส่วนท้องถิ่นของประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่น

องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นองค์กรที่ตั้งขึ้นด้วยความมุ่งหมายให้ประชาชนปกครองตนเองเพื่อให้เป็นไปตามความมุ่งหมาย รัฐได้มอบอำนาจหน้าที่ในการจัดทำบริการสาธารณะอันเป็นสิ่งที่เกี่ยวข้องใกล้ชิดกับชีวิตประจำวันให้ประชาชนในท้องถิ่นนั่นเองเป็นผู้จัดการดูแล โดยรัฐทำหน้าที่เพียงเป็นผู้กำกับดูแลให้การดำเนินการเป็นไปอย่างถูกต้องตามกฎหมายเท่านั้น

องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจึงมีดุลพินิจในการเลือกจัดทำบริการสาธารณะที่เห็นว่าประชาชนในท้องถิ่นมีความต้องการได้อย่างอิสระ แต่การดำเนินการจะประสบผลสำเร็จ นอกจากจะต้องอาศัยคนที่มีความรู้ความสามารถเข้ามาทำงานให้กับท้องถิ่นแล้ว การมีรายได้และการวางแผนการใช้จ่ายเงินก็มีความสำคัญไม่แพ้กัน องค์กรปกครองท้องถิ่นจึงต้องมีระบบการคลังเป็นของตนเองเพื่อที่จะสามารถตอบสนองความต้องการของประชาชนในท้องถิ่นได้อย่างเต็มที่และรวดเร็ว

การคลังนั้นประกอบไปด้วยการมีระบบงบประมาณ การมีรายได้ ใช้จ่าย องค์กรปกครองท้องถิ่นจะต้องมีระบบงบประมาณเป็นของตนเอง เพื่อประมาณการใช้จ่ายในแต่ละปีซึ่งมีผลโดยตรงต่อการวางแผนการดำเนินงานกิจการต่าง ๆ ต่อไป

การคลังของท้องถิ่นในส่วนที่เกี่ยวกับรายได้นั้น มีความสำคัญต่อความเป็นท้องถิ่นมากอาจกล่าวได้ว่า หากไม่มีรายได้เป็นของตนเองหน่วยงานนั้นย่อมเป็นท้องถิ่นไม่ได้เลย ทั้งนี้เพราะการมีรายได้เป็นของตนเองทำให้ท้องถิ่นสามารถใช้จ่ายเงินนั้นได้อย่างอิสระ แต่ในทาง

กลับกัน หากไม่มีรายได้ของตนเองต้องรับเงินจากรัฐ การใช้จ่ายเงินย่อมถูกควบคุมสั่งการจากรัฐ ส่งผลให้การดำเนินกิจการเป็นไปตามความต้องการของรัฐไม่ใช่ประชาชนในท้องถิ่น¹

กล่าวโดยสรุป คือ รายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นเรากล่าวว่าเป็นทรัพยากร การบริหารที่สำคัญที่สุด องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใดจะเจริญก้าวหน้า สามารถจัดบริการ สาธารณะได้อย่างมีประสิทธิภาพสร้างความสะดวกสบายและความผาสุกให้แก่ประชาชน ในท้องถิ่นได้อย่างดียิ่ง องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นก็จำเป็นต้องมีรายได้ (เงิน) ถ้าองค์กร ปกครองส่วนท้องถิ่นมีรายได้สมดุลกับรายจ่ายในการพัฒนากิจการของท้องถิ่นก็ไม่จำเป็นต้องมี เงินอุดหนุนจากรัฐบาล ซึ่งแสดงว่าองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีรายได้เพียงพอที่จะเลี้ยงตัวเองให้ อยู่รอดและสร้างความเจริญให้แก่ท้องถิ่นได้

5.2.1 เปรียบเทียบกฎหมายที่จัดสรรอำนาจหน้าที่ ภารกิจ และรายได้ส่วนท้องถิ่นของประเทศไทย กับประเทศญี่ปุ่น

ปัจจัยสำคัญประการหนึ่งสำหรับการปกครองในระบบประชาธิปไตย คือ การเปิดโอกาส ให้ประชาชนได้เข้ามามีส่วนร่วมรับผิดชอบในการบริหารประเทศให้มากที่สุดเท่าที่จะมากได้ การกระจายอำนาจการปกครองแก่ท้องถิ่นที่เป็นวิธีการสำคัญที่จะเปิดโอกาสให้ประชาชน ในทุกท้องถิ่นได้เข้ามามีส่วนร่วมรับผิดชอบในการบริหารกิจการในท้องถิ่นของตน ซึ่งเป็นรากฐาน สำคัญในการพัฒนาการปกครองระบอบประชาธิปไตย

องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศไทย มีกฎหมายที่กระจายอำนาจให้แก่ท้องถิ่น คือ บทบัญญัติมาตรา 283 รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 “องค์กรปกครอง ส่วนท้องถิ่นย่อมมีอำนาจหน้าที่โดยทั่วไปในการดูแลจัดทำบริการสาธารณะเพื่อประโยชน์ ของประชาชนในท้องถิ่น และย่อมมีความอิสระในการกำหนดนโยบาย การบริหาร การจัดบริการ สาธารณะ การบริหารงานบุคคล การเงินและการคลัง และมีอำนาจหน้าที่ของตนเองโดยเฉพาะ โดยต้องคำนึงถึงความสอดคล้องกับการพัฒนาของจังหวัด และประเทศเป็นการส่วนรวมด้วย

¹ เสน่ห์ จุ้ยโต, “การคลังท้องถิ่น” เอกสารการสอนชุดวิชาการคลังและงบประมาณ, (กรุงเทพมหานคร : สาขาวิชาวิทยาการจัดการมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2531) น.667– 668.

องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นย่อมได้รับการส่งเสริมและสนับสนุนให้มีความเข้มแข็งในการบริหารงานได้โดยอิสระและตอบสนองต่อความต้องการของประชาชนในท้องถิ่นได้อย่างมีประสิทธิภาพ สามารถพัฒนาระบบการคลังท้องถิ่น ให้จัดบริการสาธารณะได้ครบถ้วนตามอำนาจหน้าที่ จัดตั้งหรือร่วมกันจัดตั้งองค์กรเพื่อการบริการสาธารณะตามอำนาจหน้าที่ เพื่อให้เกิดความคุ้มค่าเป็นประโยชน์และให้การบริการประชาชนอย่างทั่วถึง

ให้มีกฎหมายแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจ เพื่อกำหนดการแบ่งอำนาจหน้าที่ และการจัดสรรรายได้ระหว่างราชการส่วนกลางและราชการส่วนภูมิภาคกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และระหว่างองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นด้วยกันเอง โดยคำนึงถึงการกระจายอำนาจเพิ่มขึ้นตามระดับความสามารถขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแต่ละรูปแบบ รวมทั้งกำหนดระบบตรวจสอบ และประเมินผล โดยมีคณะกรรมการประกอบด้วย ผู้แทนหน่วยราชการที่เกี่ยวข้อง ผู้แทนองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และผู้ทรงคุณวุฒิ โดยมีจำนวนเท่ากัน เป็นผู้ดำเนินการให้เป็นไปตามกฎหมาย

ให้มีกฎหมายรายได้ท้องถิ่น เพื่อกำหนดอำนาจหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีและรายได้อื่นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยมีหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมตามลักษณะของภาษีแต่ละชนิด การจัดสรรทรัพยากรในภาครัฐ การมีรายได้ที่เพียงพอจ่ายตามอำนาจหน้าที่ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ทั้งนี้ โดยคำนึงถึงระดับขั้นตอนการพัฒนาทางเศรษฐกิจของท้องถิ่น สถานะทางการคลังขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และความยั่งยืนทางการคลังท้องถิ่น...

นอกจากบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญแล้ว ยังมีพระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ.2542 ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่กำหนดอำนาจหน้าที่ในการจัดระบบการบริการสาธารณะระหว่างรัฐกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และระหว่างองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นด้วยกัน การจัดสรรสัดส่วนภาษีและอากรระหว่างองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยคำนึงถึงหน้าที่ของรัฐกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นด้วยกันเองเป็นสำคัญ และจัดให้มีคณะกรรมการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

ตามหลักการของรัฐธรรมนูญและพระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ.2542 ข้างต้น เป็นกฎหมายที่จัดสรรอำนาจหน้าที่ภารกิจ และรายได้ส่วนท้องถิ่นของประเทศไทย

องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศไทยมีอำนาจหน้าที่โดยทั่วไปในการดูแลจัดทำบริการสาธารณะเพื่อประโยชน์ของประชาชนในท้องถิ่น และมีความอิสระในการกำหนดนโยบายการบริหาร การจัดการบริการสาธารณะ การบริหารงานบุคคล การเงินและการคลัง ตามที่รัฐธรรมนูญบัญญัติไว้ ซึ่งองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น อันได้แก่ องค์การบริหารส่วนจังหวัด เทศบาล องค์การบริหารส่วนตำบล กรุงเทพมหานคร และเมืองพัทยา ต่างมีอำนาจหน้าที่ในการจัดบริการสาธารณะต่าง ๆ เพื่อประโยชน์แก่ประชาชนในท้องถิ่น อาทิ การรักษาความสงบของสาธารณะชน การบำรุงรักษาถนนและแม่น้ำลำคลอง การป้องกันและปราบปรามโรคติดต่อ ฯลฯ ซึ่งเป็นการบริการสาธารณะขั้นพื้นฐานที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องจัดให้มีเท่านั้น อย่างไรก็ตาม พระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ.2542 มีแนวนโยบายที่จะถ่ายโอนอำนาจหน้าที่ในการจัดบริการสาธารณะที่รัฐบาลได้จัดหาให้ อันได้แก่ ด้านการศึกษา การบริการสาธารณสุข ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นรับผิดชอบ ซึ่งต้องมีค่าใช้จ่ายที่เพิ่มขึ้นจำนวนมาก จึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่ต้องพัฒนาแหล่งรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

หากพิจารณาองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศญี่ปุ่นจะพบว่า องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศญี่ปุ่นมีบทบาทและภารกิจในการบริหารจัดการอย่างกว้างขวาง ซึ่งเป็นไปตามรัฐธรรมนูญฉบับ ค.ศ.1947 ที่ร่างโดยคณะยึดครองสหรัฐถือได้ว่าเป็นรัฐธรรมนูญฉบับแรกที่ได้ระบุหลักการ “ความเป็นอิสระของท้องถิ่น (Local Autonomy)” ไว้ในหมวด 8 จากมาตรา 92-95²

²ในรัฐธรรมนูญ ค.ศ.1946 มาตรา 92 – 95 ซึ่งบัญญัติว่า

“มาตรา 92 หลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดองค์กรและการดำเนินการของหน่วยการปกครองท้องถิ่น จะต้องตราขึ้นโดยอำนาจแห่งกฎหมาย โดยให้สอดคล้องกับหลักว่าด้วยความเป็นอิสระของท้องถิ่น

มาตรา 93 หน่วยการปกครองท้องถิ่นจะต้องประกอบด้วยสภาท้องถิ่น และหัวหน้าฝ่ายบริหารท้องถิ่นทั้งสมาชิกสภาท้องถิ่นและหัวหน้าฝ่ายบริหารท้องถิ่นต้องมาจากการเลือกตั้งโดยตรงของประชาชนในเขตท้องถิ่นนั้น

มาตรา 94 หน่วยการปกครองท้องถิ่นมีสิทธิจัดการทรัพย์สิน ดำเนินการใด ๆ เกี่ยวกับการบริหารทั่วไป ปฏิบัติการและออกข้อบัญญัติได้ตามที่กฎหมายกำหนด

นอกจากรัฐธรรมนูญแล้วยังมีการออกกฎหมายสำคัญในการปกครองท้องถิ่น คือ กฎหมายปกครองตนเองของท้องถิ่น ค.ศ. 1965 (Local Autonomy Law, 1965) กฎหมายฉบับนี้ได้กำหนดโครงสร้างใหม่ของการบริหารส่วนท้องถิ่น และได้กระจายอำนาจของรัฐบาลไปให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอย่างมาก พร้อมกันนั้นได้ยกเลิกกระทรวงมหาดไทย (ซึ่งเคยเป็นกระทรวงที่ดูแลกิจการเกี่ยวกับท้องถิ่น และเปลี่ยนไปเป็นกระทรวงกิจการภายในแทน) กระจายกิจการต่าง ๆ ให้แก่ท้องถิ่นจัดตั้งเจ้าหน้าที่ของท้องถิ่น และปฏิรูประบบการคลังของท้องถิ่น รวมทั้งกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างรัฐบาลและท้องถิ่นตามหลักการว่าด้วยการปกครองตนเองของท้องถิ่น ซึ่งหลักการตามกฎหมายนี้ทำให้การกระจายอำนาจหน้าที่ไปสู่องค์กรบริหารส่วนท้องถิ่นให้มากที่สุด ตลอดจนให้อำนาจแก่ท้องถิ่นมากขึ้นในการตัดสินใจเชิงนโยบายและเชิงปฏิบัติ โดยไม่ต้องได้รับความเห็นชอบจากรัฐบาล ยิ่งกว่านั้นคือ ยังมุ่งปรับเปลี่ยนความสัมพันธ์ระหว่างรัฐบาลกับองค์กรปกครองท้องถิ่นจากการสั่งการให้เป็นการปรึกษาหารือและประสานงานกันให้มากขึ้น

องค์การปกครองท้องถิ่นของญี่ปุ่นมีความเป็นอิสระค่อนข้างสูง แต่ก็ต้องทำงานที่สัมพันธ์ใกล้ชิดกับรัฐบาลอย่างมาก รัฐบาลยังมีอำนาจในการกำกับดูแลและสนับสนุนการทำงานขององค์กรปกครองท้องถิ่นในหลายรูปแบบและหลายวิธีการ อย่างไรก็ตาม รัฐบาลจะเข้าไปมีอิทธิพลต่อการทำงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้ ก็ต่อเมื่อมีการตรากฎหมายจากรัฐสภาอย่างเป็นทางการ และต้องมีเนื้อหาที่ไม่ขัดต่อรัฐธรรมนูญซึ่งมีบทบัญญัติคุ้มครองการปกครองท้องถิ่นไว้ค่อนข้างแน่นอน

องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศญี่ปุ่น ทั้งองค์การบริหารส่วนจังหวัดและเทศบาลต่างมีอำนาจหน้าที่ในการจัดบริการสาธารณะหลัก ๆ เช่น กิจการตำรวจ ด้านการศึกษาทั้งในระดับประถมศึกษาและระดับมัธยม ด้านสาธารณสุขต่าง ๆ ซึ่งต้องมีค่าใช้จ่ายในการบริการสาธารณะเหล่านั้นเป็นจำนวนมาก

มาตรา 95 รัฐสภาจะตรากฎหมายพิเศษเพื่อใช้บังคับแก่หน่วยการปกครองท้องถิ่นแห่งใดแห่งหนึ่ง โดยมีได้รับความยินยอมจากประชาชนผู้มีสิทธิออกเสียงเลือกตั้งข้างมาก ภายในเขตการปกครองท้องถิ่นนั้นไม่ได้”

ตาราง 13 การคลังองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศญี่ปุ่น

Local Government Finance ¹⁾ (Ordinary account)

(Billion yen)

Item	FY2000	FY2001	FY2002	FY2003	FY2004
Revenue	100,275	100,004	97,170	94,887	93,442
Local taxes	35,546	35,549	33,379	32,666	33,539
Local allocation tax grants	21,776	20,350	19,545	18,069	17,020
Treasury disbursements	14,350	14,443	13,069	13,030	12,350
Local government bonds	11,116	11,816	13,319	13,789	12,375
Expenditure	97,616	97,432	94,839	92,582	91,248
General administration	9,156	8,939	8,556	9,039	8,941
Welfare	13,392	14,054	14,303	14,540	15,132
Labor	476	798	487	374	359
Health	6,520	6,676	6,455	5,896	5,785
Public works	19,560	18,572	17,672	16,439	15,235
Education	18,079	18,001	17,654	17,201	16,910

1) Settled figures of the net total of prefectural and municipal government accounts after deducting duplications.

Source: Ministry of Internal Affairs and Communications.

เมื่อพิจารณากฎหมายที่จัดสรรอำนาจหน้าที่ ภารกิจและรายได้ส่วนท้องถิ่นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของทั้งสองประเทศ พบว่าองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของทั้งสองประเทศมีดุลพินิจในการเลือกจัดทำบริการสาธารณะที่เห็นว่าประชาชนในท้องถิ่นมีความต้องการได้อย่างอิสระ อย่างไรก็ตาม ในการจัดทำบริการสาธารณะขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจำเป็นต้องมีเงินใช้จ่ายดำเนินการ ซึ่งเงินดังกล่าวนั้น หากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไม่มีอำนาจจัดหา จัดเก็บเอง โดยจำเป็นต้องรรับการจัดสรรจากส่วนกลางแล้ว ความเป็นอิสระขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นย่อมเกิดขึ้นไม่ได้ตามหลักที่ว่าใครเป็นเจ้าของเงินคนนั้นก็ต้องกำหนดเงื่อนไขการใช้จ่ายเงินได้³ เพราะในเมื่อส่วนกลางจัดสรรเงินมาให้แล้วก็ย่อมต้องใช้อำนาจแทรกแซงการใช้จ่ายเงินดังกล่าว การจัดทำบริการสาธารณะย่อมไม่อาจเป็นไปตามความต้องการที่แท้จริงของประชาชน

³ บวรศักดิ์ อุวรรณโณ, รัฐธรรมนูญนำรัฐรวมสาระ – คำบรรยายหลัก กฎหมายรัฐธรรมนูญจากสถานีวิทยุกระจายเสียงแห่งประเทศไทย, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2542), น.193

ความเป็นอิสระทางการเงินและการคลัง จึงหมายถึง องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ต้องมีการคลังเป็นของตนเองแยกต่างหากจากส่วนกลาง กล่าวคือ มีงบประมาณมีรายได้ เป็นของตนเองและต้องมีอำนาจในการใช้จ่ายงบประมาณได้อย่างอิสระพอสมควร

ตามพระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ.2542 ได้กำหนดเกี่ยวกับการจัดสรรภาษีและอากรและรายได้อื่นในภาพรวม ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และกำหนดประเภทภาษีอากร ค่าธรรมเนียม และรายได้ และกำหนดประเภทของรายรับท้องถิ่นไว้ ดังนี้

(1) สัดส่วนรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ได้มีการกำหนดสัดส่วนรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไว้เป็น 2 ระยะเวลา คือ ระหว่าง พ.ศ.2544-2548 ให้จัดสรรภาษีและอากร เงินอุดหนุนและรายได้อื่นให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นร้อยละ 20 ของรายได้รัฐบาลและตั้งแต่ปีพ.ศ.2549 เป็นต้นไป ให้เพิ่มการจัดสรรขึ้นเป็นร้อยละ 35 ของรายได้รัฐบาล

(2) ประเภทภาษีอากร ค่าธรรมเนียม และเงินรายได้ ซึ่งอาจแบ่งออก

(2.1) ภาษีอากรสำคัญที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บเอง คือ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ และภาษีป้าย

(2.2) ภาษีสำคัญที่กฎหมายบัญญัติให้เก็บเพิ่มจากภาษีของรัฐบาลและให้หน่วยงานของรัฐบาลเก็บให้ คือ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีสรรพสามิต

(2.3) ค่าธรรมเนียมจากผู้ใช้หรือผู้ได้รับประโยชน์จากบริการสาธารณะที่จัดให้มีขึ้น

(3) การกู้เงิน กฎหมายกำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีรายรับจากการกู้เงินอีก 3 ประเภท คือ การจำหน่ายพันธบัตร การกู้เงินจากกระทรวง ทบวง กรม หรือนิติบุคคลต่าง ๆ และการกู้เงินจากต่างประเทศ องค์การระหว่างประเทศ หรือองค์การระหว่างประเทศ

โดยหลักแล้วแหล่งรายได้ด้านภาษีอากรและรายได้อื่น ๆ ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ไม่เพียงพอ รัฐบาลจะต้องให้เงินอุดหนุน (Grants) ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจำนวนหนึ่ง

จากการศึกษาโครงสร้างรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศไทยนั้น พบว่า รายได้ประเภทภาษีท้องถิ่นมีสัดส่วนที่ต่ำ เมื่อเปรียบเทียบรายได้โดยรวมขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น รายได้หลักขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศไทยมีมาจากเงินอุดหนุนของรัฐบาล รองลงมาคือ ภาษีที่รัฐบาลจัดเก็บแล้วจัดสรรให้ โดยในส่วนของภาษีท้องถิ่นที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้จัดเก็บเองนั้นถือว่ามีสัดส่วนที่น้อย หรืออาจกล่าวได้ว่าภาษีที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บเองไม่ได้เป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเลย ปรากฏตามตารางสัดส่วนรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของประเทศไทยข้างท้าย

ตาราง 14 สัดส่วนรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของประเทศไทย

ประเภทรายได้	ปี 2544		ปี 2545		ปี 2546		ปี 2547		ปี 2548	
	จำนวนเงิน (ล้านบาท)	สัดส่วน (ร้อยละ)								
1. รายได้รวมของ อปท.	159,752.58	100	175,850.29	100.00	184,066.03	100.00	241,947.64	100.00	282,000.00	100
1.1 รายได้ที่ อปท. จัดหาเอง	17,701.88	11.08	21,084.47	11.99	22,258.28	12.09	24,786.27	10.24	27,018.96	9.58
1.2 ภาษีท้องถิ่นที่รัฐบาล จัดเก็บให้	55,651.90	34.84	58,143.52	33.07	60,217.74	32.72	82,623.37	34.15	95,370.34	33.82
1.3 ภาษีมูลค่าเพิ่มที่รัฐบาล แบ่งให้ (ตาม พ.ร.บ.กำหนดแผนฯ)	12,669.00	7.93	19,349.00	11.00	35,504.44	19.29	43,100.00	17.82	49,000.00	17.38
1.4 เงินอุดหนุนและการถ่าย โอนงาน	73,729.80	46.15	77,273.30	43.94	66,085.60	35.90	91,438.00	37.79	110,610.70	39.22
2. รายได้ของรัฐบาลสุทธิ	772,574.00		803,651.00		829,495.56		1,063,600		1,200,000	
3. สัดส่วนรายได้ อปท. ต่อ รัฐบาล (%)		20.68		21.88		22.19		22.75		23.50

ที่มา : กรมส่งเสริมการปกครองส่วนท้องถิ่น กระทรวงมหาดไทย และสำนักงานคณะกรรมการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

ส่วนองค์กรปกครองท้องถิ่นประเทศญี่ปุ่นมีรายรับจากสองแหล่ง คือ เงินอุดหนุนจากรัฐบาล และรายได้จากการจัดเก็บภาษีและค่าธรรมเนียมภายในท้องถิ่นของตน รายได้จากภาษีท้องถิ่นมีความสำคัญมาก คือ คิดเป็นร้อยละ 42 ของรายรับในท้องถิ่นทั้งหมด รองลงมาคือ เงินภาษีที่รัฐบาลจัดสรรมาให้แก่ท้องถิ่นคิดเป็นร้อยละ 19.1 ของรายรับท้องถิ่นทั้งหมด นอกจากนี้ ยังมีเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและเงินกู้ยืมสาธารณะจากการออกพันธบัตร องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ปราบกฏตามตารางรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศญี่ปุ่น ค.ศ.2006 ข้างท้าย

ตาราง 15 สัดส่วนรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศญี่ปุ่น ค.ศ. 2006

ประเภทรายได้	รายได้ (ร้อยล้านเยน)	(%)
ภาษีท้องถิ่น (Local Taxes)	34,898	42.0
ภาษีที่รัฐโอนให้แก่ท้องถิ่น (Local Transfer Tax)	3,732	4.5
เงินที่รัฐแบ่งให้ (Special Local Allocation)	816	1.0
ภาษีจัดสรรให้แก่ท้องถิ่น (Local Allocation Taxes)	15,907	19.1
เงินอุดหนุน(National Subsidies)	10,202	12.2
พันธบัตรท้องถิ่น (Public Bonds)	10,817	13.0
ค่าธรรมเนียมและอากร (Fees and Charges)	1,645	2.0
รายได้จากแหล่งอื่นๆ (Miscellaneous)	5,133	6.2
รวม	83,151	100.0

ที่มา : The Ministry of Finance, An Outline of Japanes Taxes 2006,

(www.mof.go.jp/English/tax/taxes_2006_eh.pdf)

ในกรณีของประเทศญี่ปุ่น รัฐบาลมีสัดส่วนการโอนเงินไปให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นค่อนข้างสูง โดยทั่วไปแล้วรัฐบาลจะสามารถจัดเก็บภาษีและรายได้อื่น ๆ ในแต่ละปีเป็นจำนวนสองเท่าของรายได้ภาษีที่จัดเก็บโดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทั่วประเทศ แต่เมื่อรัฐบาลทำการจ่ายเงินอุดหนุนแก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแล้ว องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทั่วประเทศกลับมีรายรับรวมกันเป็นสองเท่าของรายรับของรัฐบาล ข้อนี้แสดงให้เห็นว่า รัฐบาลของญี่ปุ่นได้ให้ความสำคัญแก่การปกครองท้องถิ่นอย่างสูง และได้มีการโอนเงินภาษีหรือทรัพยากรไปอุดหนุนท้องถิ่นในจำนวนมหาศาลทุกปี

เดิมระบบการจัดเก็บภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศไทยมีได้แก่เป็นอิสระจากการจัดเก็บภาษีรัฐบาล เมื่อรัฐบาลจัดเก็บภาษีไปแล้ว จึงจะมาจัดแบ่งเป็นภาษีท้องถิ่นภายหลังแต่ในปี 2493 ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีท้องถิ่น โดยแยกระบบภาษีท้องถิ่นออกจากระบบภาษีรัฐบาล องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจึงเริ่มมีอิสระในการกำหนดภาษีในท้องถิ่นของตน อย่างไรก็ตาม องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นยังต้องประสานร่วมมือกับทบวงภาษีท้องถิ่น (Local Tax Bureau) ของกระทรวงกิจการภายใน (Ministry of Home Affairs) ในการกำหนดโครงสร้างภาษีท้องถิ่นของตนทำให้โครงสร้างภาษีท้องถิ่นทั่วประเทศยังคงมีลักษณะเป็นอันหนึ่งอันเดียวกัน⁴

รัฐบาลและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีการแบ่งการจัดเก็บภาษีออกจากกัน รัฐบาลจะจัดเก็บภาษีจากรายได้ ภาษีจากการประกอบกิจการ และภาษีจากการบริโภค เป็นหลัก ในขณะที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะจัดเก็บภาษีเพื่อการอยู่อาศัย (Inhabitants Tax) ภาษีการประกอบธุรกิจ (Enterprise Tax) และภาษีอสังหาริมทรัพย์ (Property Tax)

เงินอุดหนุนที่รัฐบาลโอนให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมี 2 กลุ่มใหญ่ ๆ คือ

(1) เงินอุดหนุนทั่วไป (Global Grants) เป็นเงินโอนที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถจัดสรรการใช้จ่ายได้ด้วยตนเอง ได้แก่

(1.1) ภาษีจัดสรรท้องถิ่น (Local Allocation Tax Grants) คิดเป็นร้อยละ 88.5 ของเงินโอนทั่วไปทั้งหมด

(1.2) ภาษีเงินโอนแก่ท้องถิ่น (Local Transfer Tax)

(2) เงินอุดหนุนเฉพาะ (Grants in Aid or National Treasury Reimbursements) เป็นเงินอุดหนุนที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะต้องจัดสรรการใช้จ่ายตามที่รัฐบาลกำหนด

ภาษีจัดสรรท้องถิ่นเป็นเงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่มุ่งขจัดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจ สังคมระหว่างท้องถิ่น ทั้งนี้ เพื่อให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถให้บริการสาธารณะในระดับปริมาณและคุณภาพขั้นมาตรฐานตามที่รัฐบาลกำหนด

ส่วนภาษีเงินโอนแก่ท้องถิ่น เป็นเงินช่วยเหลือจากรัฐบาลในลักษณะของเงินให้เปล่า เพื่อสนับสนุนโครงการพัฒนาและสวัสดิการในท้องถิ่น เช่น งานก่อสร้างสาธารณะ การศึกษา ภาคบังคับ สาธารณสุขมูลฐาน ตำรวจ การป้องกันอัคคีภัย สวัสดิการเด็ก สตรีและคนชรา เป็นต้น

⁴ ศุภชัย ศุภชลาศัย. และคณะ, รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์ โครงการที่ 1 เหตุผลความจำเป็นของการกระจายอำนาจทางการคลัง (Rationale for fiscal Decentralization).

ภาษีท้องถิ่น ถือเป็นแหล่งรายได้ที่มีความสำคัญอย่างยิ่งต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของประเทศไทย เพราะหากพิจารณาถึงสัดส่วนรายได้ (Revenue) ของท้องถิ่นแล้ว จะเห็นได้ว่า ภาษีท้องถิ่นเป็นแหล่งรายได้ของท้องถิ่นที่มีสัดส่วนสูงที่สุด กล่าวคือ รายได้จากภาษีของท้องถิ่นคิดเป็นสัดส่วนที่สูงถึงร้อยละ 42 ของรายได้ทั้งหมดของท้องถิ่น (ค.ศ. 2006)

ภาษีของท้องถิ่นยังมีความสำคัญต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเพราะภาษีประเภทนี้เป็นภาษีที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดหามาได้เอง มิได้เป็นการรับเงินอุดหนุนจากทางราชการส่วนกลาง หรือกู้ยืมจากแหล่งอื่น ๆ ซึ่งตามกฎหมายปกครองญี่ปุ่นนั้น ต้องยอมรับว่าได้ให้อิสระแก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในเรื่องของการจัดเก็บภาษีอยู่พอสมควร

5.2.2 วิเคราะห์กฎหมายที่จัดสรรอำนาจหน้าที่ ภารกิจและรายได้ส่วนท้องถิ่นของประเทศไทยกับประเทศไทย

หากได้มีการศึกษาเปรียบเทียบองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในประเทศไทยกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในต่างประเทศ จะเห็นได้ว่า องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในต่างประเทศส่วนใหญ่ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ในกลุ่มประเทศที่พัฒนาแล้วจะมีภารกิจและขอบเขตอำนาจหน้าที่ที่กว้างขวางแตกต่างไปจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของไทย ทั้งนี้ เนื่องมาจากตัวบทกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภารกิจหน้าที่ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งได้กำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีบทบาทหน้าที่ที่หลากหลายและที่สำคัญมีงบประมาณที่มากเพียงพอ

ประเทศไทยนับเป็นตัวอย่างที่ดีประเทศหนึ่ง ที่ช่วยสะท้อนให้เห็นถึงการทำหน้าที่อย่างกว้างขวางขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เพราะองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของญี่ปุ่นไม่ว่าจะเป็นจังหวัดหรือเทศบาลก็ตาม ต่างมีความสามารถในการจัดทำภารกิจที่มีความสำคัญเป็นจำนวนมาก อาทิ ในด้านการศึกษา องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในระดับเทศบาลนครอาจมีบทบาทในการจัดการศึกษาระดับอุดมศึกษา โดยเทศบาลนครอาจรับผิดชอบการบริหารงานมหาวิทยาลัย ที่มีคุณภาพไม่ด้อยไปกว่ามหาวิทยาลัยของรัฐที่อยู่ในความรับผิดชอบของรัฐบาลกลาง หรือในการจัดสร้างโครงสร้างพื้นฐานขนาดใหญ่ต่าง ๆ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น อาจมีศักยภาพมากพอในการก่อสร้างสนามบินนานาชาติ ดังตัวอย่างของการก่อสร้างสนามบิน

นานาชาติคันไซ (Kansai International Airport) แถบมหานครโอซาก้า (Osaka City) ซึ่งเป็นผลงานที่จังหวัดได้ร่วมมือกับเทศบาลในการก่อสร้าง เป็นต้น⁵

การที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในประเทศญี่ปุ่น สามารถให้บริการสาธารณะที่หลากหลายได้เช่นนี้ นอกจากกฎหมายจะให้อำนาจแก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแล้ว องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเองยังจำเป็นต้องมีทรัพยากรด้านงบประมาณที่เพียงพออีกด้วย ดังนั้น ผู้เขียนจึงได้เลือกทำการศึกษาถึงระบบการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นซึ่งเป็นแหล่งรายได้หลักขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในประเทศญี่ปุ่น เพื่อให้เกิดความรู้ความเข้าใจ และอาจนำเอาประสบการณ์จากประเทศญี่ปุ่นมาปรับใช้ เพื่อพัฒนาระบบงบประมาณและแหล่งรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในประเทศไทยได้ตามสมควร

องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศไทย อันได้แก่ องค์การบริหารส่วนจังหวัด เทศบาล องค์การบริหารส่วนตำบล กรุงเทพมหานคร และเมืองพัทยา ต่างมีอำนาจหน้าที่ในการจัดบริการสาธารณะต่าง ๆ เพื่อประโยชน์แก่ประชาชนในท้องถิ่น อาทิ การรักษาความสงบของสาธารณะชน การบำรุงรักษาถนนและแม่น้ำลำคลอง การป้องกันและปราบปรามโรคติดต่อ ฯลฯ ซึ่งเป็นการบริการสาธารณะขั้นพื้นฐานที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องจัดให้มีเท่านั้น อย่างไรก็ตามพระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ.2542 มีแนวโน้มที่จะถ่ายโอนอำนาจหน้าที่ในการจัดบริการสาธารณะที่รัฐบาลได้จัดหาให้ อันได้แก่ ด้านการศึกษา การบริการสาธารณสุข ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นรับผิดชอบ ซึ่งต้องมีค่าใช้จ่ายที่เพิ่มขึ้นจำนวนมาก จึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่ต้องพัฒนาแหล่งเงินได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เพื่อเป็นการส่งเสริมและสนับสนุนให้มีความเข้มแข็งในการบริหารงานได้โดยอิสระและตอบสนองต่อความต้องการของประชาชนในท้องถิ่นได้อย่างมีประสิทธิภาพ สามารถพัฒนาระบบการคลังท้องถิ่น ให้จัดบริการสาธารณะได้ครบถ้วนตามอำนาจหน้าที่ จัดตั้งหรือร่วมกันจัดตั้งองค์กรเพื่อการบริการสาธารณะตามอำนาจหน้าที่เพื่อให้เกิดความคุ้มค่าเป็นประโยชน์และให้การบริการประชาชนอย่างทั่วถึงตามที่ได้บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 283

⁵ ศุภสวัสดิ์ ชัชวาลและพินิตพันธุ์ บริพัตร, ระบบและรูปแบบการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น: ศึกษาเฉพาะกรณีประเทศญี่ปุ่น, พิมพ์ครั้งที่ 1, (กรุงเทพมหานคร: สถาบันพระปกเกล้า, 2548), น.2.

จะเห็นได้ว่าประเทศไทยมีรูปแบบการปกครองท้องถิ่นหลายรูป เพื่อให้เกิดความเหมาะสมกับสภาพของแต่ละท้องถิ่น แต่ปัญหาที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทุกรูปแบบต้องประสบอยู่มีลักษณะที่คล้ายคลึงกัน ได้แก่ ปัญหาด้านโครงสร้างที่ยังมีกระแสเรียกร้องให้มีการปรับปรุงอยู่ตลอดเวลา ปัญหาด้านอำนาจหน้าที่ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มีอยู่อย่างกว้างขวางและมากมายเกินความสามารถที่ท้องถิ่นบางรูปแบบจะดำเนินการได้อย่างสมบูรณ์ และปัญหาเกี่ยวกับรายได้ ซึ่งถือว่าเป็นปัญหาที่มีความสำคัญมากที่สุดและเกิดขึ้นมาเป็นระยะเวลาอันยาวนานแล้ว

ตลอดระยะเวลาที่ผ่านมา ปัญหารายได้ของท้องถิ่นที่มีไม่เพียงพอกับรายจ่ายถือเป็นปัญหาเรื้อรัง ซึ่งมีสาเหตุมาจากปัญหาหลายประเภทและประการสำคัญคือ ส่วนกลางควบคุมทางการคลังขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในแง่กฎหมาย กำหนดประเภทของรายได้และกำหนดลักษณะที่มีแหล่งรายได้ทุกประเภทอยู่ในวงจำกัดและมีอัตราต่ำ นอกจากนี้ ส่วนกลางแบ่งสรรรายได้ประเภทภาษีอากรที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอยู่อย่างไม่เป็นธรรม

ปัญหาด้านการคลังขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เป็นปัญหาที่มีความสำคัญลำดับที่หนึ่งที่จะทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประสบความสำเร็จหรือความล้มเหลว และเป็นปัญหาที่จะต้องได้รับการแก้ไขเป็นกรณีเร่งด่วน ได้มีความพยายามหาวิธีการในทุกวิถีทางทั้งในระดับนโยบายและระดับการปฏิบัติ อาทิเช่น การผลักดันให้มีการแก้ไขระเบียบกฎหมาย เพื่อเพิ่มประเภทรายได้ต่าง ๆ ให้แก่ท้องถิ่น การเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บรายได้ ตลอดจนความพยายามในการนำเทคโนโลยีสมัยใหม่เข้ามาช่วยในการเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีของท้องถิ่น แต่ทว่าโครงสร้างการคลังท้องถิ่นไม่ได้รับการปรับปรุงอย่างเป็นกิจจะลักษณะและเป็นระบบตลอดระยะเวลาที่ผ่านมา จึงมีนักวิชาการและผู้ปฏิบัติงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทุกรูปแบบ จะมีการเรียกร้องเป็นระยะ ๆ ให้มีการกระจายอำนาจด้านการคลังจากส่วนกลางไปสู่ส่วนท้องถิ่น เพื่อให้ท้องถิ่นมีรายได้สูงขึ้น และมีขีดความสามารถเพิ่มขึ้นในการตอบสนองความต้องการบริการสาธารณะของประชาชนในท้องถิ่น และในการแก้ปัญหาของท้องถิ่นที่มีความรุนแรงเพิ่มขึ้นเรื่อย ๆ แต่ปัญหาดังกล่าวก็มิได้รับการแก้ไขให้ดีขึ้นได้อย่างแท้จริง ท้องถิ่นส่วนใหญ่ยังคงพึ่งพา และหวังการสนับสนุนทางด้านรายได้จากส่วนกลางในรูปของเงินอุดหนุนอยู่เช่นเดิม

จากการศึกษาพัฒนาการและรูปแบบการจัดเก็บภาษีของประเทศญี่ปุ่นทำให้เห็นพัฒนาการในการแก้ไขปัญหาเรื่องรายได้ของท้องถิ่น พบว่าองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของประเทศญี่ปุ่นได้มีความพยายามในการแก้ไขปัญหาเรื่องรายได้ ถึงแม้ในปัจจุบันยังไม่ประสบความสำเร็จทุกด้าน อย่างไรก็ตาม คงเป็นแนวทางที่ดีที่ควรศึกษาเพื่อนำมาใช้ในการแก้ไขปัญหาเรื่องโครงสร้างรายได้ของประเทศไทย และจากการศึกษาถึงโครงสร้างระบบภาษีและรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศญี่ปุ่นพบว่า กระบวนการและระบบงบประมาณขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของประเทศญี่ปุ่น ก็กำลังอยู่ในช่วงของการเปลี่ยนแปลงเช่นกัน กล่าวคือ นับตั้งแต่ปี ค.ศ.2003 รัฐบาลญี่ปุ่นได้นำนโยบายพื้นฐานสำหรับการปฏิรูปการจัดการและโครงสร้างเศรษฐกิจและการคลัง (Basic Policies for Economic and Fiscal Management and Structure Reform - 2003) โดยจุดมุ่งหมายของรัฐบาล ก็คือ การสร้างความแข็งแกร่งให้กับระบบเศรษฐกิจ และการแก้ไขสภาพการเงินฝืดของประเทศ⁶ โดยภารกิจประการหนึ่งของนโยบายการปฏิรูปของรัฐบาลนั้นอยู่ที่การปฏิรูปการปกครองส่วนกลางและท้องถิ่น (Reform of Central and Local Government) โดยมุ่งหวังให้เพิ่มการกระจายอำนาจทางการบริหารสู่ท้องถิ่น (Decentralization of Administrative Power) และการลดขนาดพร้อมทั้งประสิทธิภาพของรัฐบาล (Realization of Small and More Efficient Government) ในส่วนของมาตรการที่จะทำให้อัตราการว่างงานลดลงบรรลุเป้าหมาย รัฐบาลได้กำหนดแนวคิดพื้นฐานไว้ 3 ประการ (Three Basic Policies)⁷ ได้แก่

(1) การปฏิรูปการสนับสนุนทางด้านงบประมาณจากส่วนกลางสู่ท้องถิ่น โดยที่รัฐบาลต้องการจะลดบทบาททางด้านความช่วยเหลือทางงบประมาณให้ลดน้อยลง เพื่อสนับสนุนให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นให้สามารถช่วยเหลือตนเอง (Self-help Principle) และขยายความ

⁶ Akio Kamiko, Reform Efforts in Japan's Local Government Finance System (<http://unpanl.un.org/intradoc/groups/public/documents/EROPA/UNPAN014256.pdf>) [May 15th, 2005]. ภารกิจของรัฐบาลในแผนงานนี้มีอยู่ด้วยกัน 7 ประการ คือ การปฏิรูปพื้นที่การกฏระเบียบและโครงสร้างพิเศษ การปฏิรูปการไหลเวียนของเงินทุนและการฟื้นฟูอุตสาหกรรมและการคลัง การปฏิรูปภาษี การปฏิรูปยุทธศาสตร์ทรัพยากรบุคคลและการจ้างงาน การปฏิรูปการปกครองส่วนกลางและท้องถิ่น และการปฏิรูปการจัดทำงบประมาณ

⁷ Thomas Dalsgaard and Masaaki Kawwagoe, The tax system in japan: A need for comprehensive reform, Economics department working papers no.231 (www.oecd.org/search result) (20/11/2006)

รับผิดชอบ ตลอดจนอำนาจหน้าที่ให้มากและชัดเจนมากยิ่งขึ้น เพราะฉะนั้นงบประมาณประเภทเงินอุดหนุน (Subsidy) จึงเป็นสัดส่วนที่จะถูกปรับเปลี่ยนให้ลดน้อยลงโดยลำดับ

(2) เป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปว่า ภาษีอุดหนุนส่วนท้องถิ่น (Local Allocation Tax) เป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญที่ช่วยลดช่องว่างระหว่างรายรับและรายจ่ายขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยเฉพาะท้องถิ่นที่มีข้อจำกัดในด้านแหล่งภาษีของตนเอง รายได้จากภาษีประเภทนี้ จะมีความสำคัญเป็นอย่างยิ่ง อย่างไรก็ตาม ในอีกทางหนึ่งรัฐบาลกลับพบว่าการจ่ายเงินอุดหนุนในรูปของภาษีประเภทนี้ เป็นการทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นบางแห่งใช้จ่ายเงินงบประมาณอย่างไร้ประสิทธิภาพ ดังนั้น รัฐบาลจึงต้องการที่จะปฏิรูปภาษีอุดหนุนส่วนท้องถิ่น โดยมุ่งปรับลดภาษีประเภทนี้ลงอย่างจริงจัง

(3) การปฏิรูประบบการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น โดยการเน้นการเพิ่มอำนาจให้ท้องถิ่นในการจัดเก็บภาษีให้มากขึ้น ซึ่งการนี้เป็นส่วนหนึ่งของนโยบายรัฐบาลที่จะทดแทนการปรับลดงบประมาณที่โอนมาจากส่วนกลาง การนี้รัฐบาลได้มุ่งที่จะย้ายการเก็บภาษีประเภทหลัก (Main Taxes) ได้แก่ รายได้จากบริษัทจำกัด การบริโภคและรายได้ของบุคคลธรรมดาให้มีการจัดเก็บได้โดยตรงจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น อย่างไรก็ตาม การเปลี่ยนแปลงนี้ยังจำเป็นที่จะต้องคำนึงถึงความสำคัญของขนาดและรายได้ที่มีความแตกต่างกันระหว่างองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแต่ละแห่งด้วย เพราะหากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใดมีฐานภาษีที่จำกัดย่อมจะส่งกระทบต่อการถ่ายโอนอำนาจหน้าที่ในการจัดบริการสาธารณะในท้องถิ่นได้เช่นกัน

โครงสร้างรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศไทย ประเภทภาษีท้องถิ่น มีสัดส่วนที่ต่ำ เมื่อเปรียบเทียบกับรายได้โดยรวมขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น สาเหตุที่ทำให้เกิดจัดเก็บภาษีท้องถิ่นได้น้อย เพราะเกิดจากปัญหาโครงสร้างภาษีท้องถิ่น เช่น ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ เป็นภาษีที่มีฐานแคบ และมีโครงสร้างอัตราภาษีที่ไม่เหมาะสมกับสถานการณ์เศรษฐกิจปัจจุบัน จึงทำให้ไม่สามารถเพิ่มรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่เหมาะสมกับสถานการณ์และบทบาทขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่เพิ่มขึ้น ปัญหาการขาดความอิสระทางการคลังขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และปัญหาประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีที่จะกล่าวในหัวข้อต่อไป ดังนั้น ประเทศไทยควรจะศึกษาแนวทางในการแก้ปัญหาเกี่ยวกับเรื่องสัดส่วนรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศญี่ปุ่น เพื่อนำมาเป็นแนวทางในการปรับปรุงภาษีท้องถิ่นประเทศไทยต่อไป

5.3 ศึกษาเปรียบเทียบและวิเคราะห์กฎหมายที่ให้อำนาจจัดเก็บภาษีท้องถิ่น

การปกครองท้องถิ่นเป็นผลมาจากการกระจายอำนาจทางการปกครองของรัฐ ด้วยประสงค์ให้ประชาชนในท้องถิ่นได้ปกครองตนเอง แต่การที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะสามารถบริหารงานให้สำเร็จลุล่วงไปด้วยดีนั้น จำเป็นต้องมีระบบการคลังเป็นของตนเอง กล่าวคือ มีระบบในการจัดหารายได้และใช้จ่ายรายได้นั้น เพื่อจัดทำบริการสาธารณะตามความต้องการของประชาชนในท้องถิ่น ซึ่งการกำหนดรายได้รายจ่ายจะบัญญัติไว้ในกฎหมายท้องถิ่นจะกำหนดเอง โดยไม่มีกฎหมายบัญญัติให้อำนาจไว้ไม่ได้⁸ อำนาจองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นมากนักน้อยเพียงใดนั้น ย่อมเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนดให้ ซึ่งอำนาจในการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอาจถูกจำกัดโดยกฎหมายดังกล่าวได้ ทำให้ท้องถิ่นขาดความอิสระทางการคลัง ดังนั้น การพิจารณาบทบาทขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในการบริหารจัดการเก็บภาษีท้องถิ่น จึงต้องศึกษากฎหมายที่ให้อำนาจในการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นได้กำหนดไว้อย่างไร

5.3.1 เปรียบเทียบกฎหมายที่ให้อำนาจจัดเก็บภาษีท้องถิ่น

องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศไทย มีกฎหมายให้อำนาจในการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 ในบทบัญญัติมาตรา 283 “องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นย่อมมีอำนาจหน้าที่โดยทั่วไปในการดูแลและจัดทำบริการสาธารณะเพื่อประโยชน์ของประชาชนในท้องถิ่น และย่อมมีความอิสระในการกำหนดนโยบาย การบริหาร การจัดการบริการสาธารณะ การบริหารงานบุคคล การเงินและการคลัง และมีอำนาจหน้าที่ของตนเอง โดยเฉพาะโดยต้องคำนึงถึงความสอดคล้องกับการพัฒนาของจังหวัดและประเทศเป็นการส่วนรวมด้วย

องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นย่อมได้รับการส่งเสริมและสนับสนุนให้มีความเข้มแข็งในการบริหารงานได้โดยอิสระและตอบสนองต่อความต้องการของประชาชนในท้องถิ่นได้อย่างมีประสิทธิภาพ สามารถพัฒนาระบบการคลังท้องถิ่น ให้จัดบริการสาธารณะได้ครบถ้วน

⁸พรชัย รัชมีแพทย์, หลักกฎหมายการปกครองท้องถิ่นไทย, (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2541), น. 214

ตามอำนาจหน้าที่จัดตั้งหรือร่วมกันจัดตั้งองค์กร เพื่อการบริการสาธารณะตามอำนาจหน้าที่เพื่อให้เกิดความคุ้มค่าเป็นประโยชน์และให้การบริการประชาชนอย่างทั่วถึง

ให้มีกฎหมายแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจ เพื่อกำหนดการแบ่งอำนาจหน้าที่และการจัดสรรรายได้ระหว่างราชการส่วนกลางและราชการส่วนภูมิภาคกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นและระหว่างองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นด้วยกันเอง โดยคำนึงถึงการกระจายอำนาจเพิ่มขึ้นตามระดับความสามารถขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแต่ละรูปแบบ รวมทั้งกำหนดระบบตรวจสอบและประเมินผล โดยมีคณะกรรมการประกอบด้วย ผู้แทนหน่วยราชการที่เกี่ยวข้อง ผู้แทนองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นและผู้ทรงคุณวุฒิ โดยมีจำนวนเท่ากัน เป็นผู้ดำเนินการให้เป็นไปตามกฎหมาย

ให้มีกฎหมายรายได้ท้องถิ่น เพื่อกำหนดอำนาจหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีและรายได้อื่นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยมีหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมตามลักษณะของภาษีแต่ละชนิด การจัดสรรทรัพยากรในภาครัฐ การมีรายได้ที่เพียงพอกับรายจ่ายตามอำนาจหน้าที่ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ทั้งนี้โดยคำนึงถึงระดับขั้นตอนการพัฒนาทางเศรษฐกิจของท้องถิ่น สถานะทางการคลังขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และความยั่งยืนทางการคลังท้องถิ่น...”

ตามหลักการของรัฐธรรมนูญข้างต้น เป็นบทบัญญัติที่กำหนดให้มีกระจายอำนาจทางการคลังให้แก่ท้องถิ่น การกระจายอำนาจทางการคลัง คือ การที่รัฐมอบอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบทางการคลังให้ท้องถิ่น มีอิสระในการตัดสินใจเรื่องนโยบายและการบริหารการคลังของท้องถิ่นในระดับหนึ่งโดยไม่ต้องขอความเห็นชอบหรืออยู่ภายใต้การควบคุมของรัฐบาล ซึ่งมี 2 ด้าน คือ การกระจายอำนาจด้านรายได้กับการกระจายอำนาจด้านการใช้จ่ายหรือจัดการ

การกระจายอำนาจทางการคลัง จึงเป็นการมอบอำนาจทางการคลังให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งเป็นอำนาจที่กฎหมายกำหนดให้ท้องถิ่นหารายได้และใช้จ่ายรายได้นั้นเพื่อจัดบริการสาธารณะตามความต้องการของราษฎรในท้องถิ่น องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะกำหนดรายได้หรือรายจ่ายของตนเองโดยไม่มีกฎหมายบัญญัติอำนาจไว้ไม่ได้ ซึ่งกฎหมายดังกล่าวรวมถึงกฎกระทรวง ระเบียบข้อบังคับและข้อบัญญัติที่ออกภายใต้บังคับของกฎหมายนั้น กำหนดให้อำนาจท้องถิ่นไว้ 2 ลักษณะ^๑ คือ

^๑ พรชัย รัศมีแพทย์, หลักกฎหมายการปกครองท้องถิ่นไทย Principles of thai local government law, พิมพ์ครั้งที่ 4, (นนทบุรี, 2541).

(1) ให้องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นหารายได้และใช้จ่ายรายได้ภายใต้การกำกับดูแลของส่วนกลาง หมายถึงกฎหมายให้อำนาจส่วนกลางในการอนุมัติ หรือให้ความเห็นชอบ หรืออนุญาตให้องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นดำเนินการหารายได้และใช้จ่ายรายได้นั้น หรือกำหนดให้ส่วนกลางมีอำนาจออกระเบียบข้อบังคับให้ท้องถิ่นดำเนินการดังกล่าว

(2) ให้องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นหารายได้และใช้จ่ายได้โดยส่วนกลางไม่ได้กำกับดูแล หมายถึง ท้องถิ่นสามารถหารายได้และใช้จ่ายได้นั้น โดยไม่ต้องขออนุมัติหรือขอความเห็นชอบ หรือขออนุญาตจากส่วนกลาง และกฎหมายไม่ได้ให้อำนาจส่วนกลางในการออกระเบียบข้อบังคับ โดยปล่อยให้องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นดำเนินการภายใต้การกำกับดูแลภายในท้องถิ่นเอง เช่น การกำกับดูแลโดยสภาท้องถิ่น

นอกจากนั้น การดำเนินงานขององค์การปกครองส่วนท้องถิ่นดังกล่าวยังอยู่ภายใต้การกำกับดูแลขององค์กรส่วนกลางอีกลักษณะหนึ่ง ซึ่งมีอำนาจหน้าที่กำกับดูแลการรับจ่ายเงิน โดยเฉพาะ เพื่อให้การดำเนินงานเป็นไปด้วยความถูกต้องตามกฎหมาย และระเบียบข้อบังคับด้วย เช่น สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน มีอำนาจหน้าที่ตรวจสอบการรับจ่ายเงินของท้องถิ่น ซึ่งเป็นมาตรการกำกับดูแลมาตรการหนึ่ง เป็นต้น

นอกจากบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ ยังมีกฎหมายที่กำหนดแหล่งที่มาของรายได้ขององค์การปกครองส่วนท้องถิ่น ได้แก่ พระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้องค์การปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ.2542 กฎหมายจัดตั้งองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น อาทิ พระราชบัญญัติสภาตำบลและองค์การบริหารส่วนตำบล พ.ศ.2537 และยังมีกฎหมายที่ให้อำนาจองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บภาษีท้องถิ่นตามพระราชบัญญัติภาษีประเภทนั้น ๆ ซึ่งมีรายละเอียด ดังนี้

(1) พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 และฉบับแก้ไขเพิ่มเติม

กำหนดให้เจ้าพนักงานขององค์การปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินในแต่ละปีโดยคิดคำนวณตามค่ารายปีของทรัพย์สิน สำหรับโรงเรือนและที่ดินที่ตั้งอยู่ในเขตนั้น ๆ

(2) พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ.2508

เนื่องจากภาษีบำรุงท้องที่เป็นภาษีของท้องถิ่น จึงได้บัญญัติหลักเกณฑ์ในการให้อำนาจแก่องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นในการประเมินเรียกเก็บภาษีชนิดนี้ไว้โดยเฉพาะ แยกต่างหากจากประมวลรัษฎากร

(3) พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ.2510

เนื่องจากภาษีป้ายเป็นภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จึงได้บัญญัติหลักเกณฑ์ในการให้อำนาจแก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในการประเมินเรียกเก็บภาษีป้ายไว้โดยเฉพาะแยกต่างหากจากประมวลรัษฎากร

(4) พระราชบัญญัติควบคุมการฆ่าสัตว์และจำหน่ายเนื้อสัตว์ พ.ศ.2535

บัญญัติหลักเกณฑ์ในการให้อำนาจแก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในการประเมินเรียกเก็บอากรฆ่าสัตว์และผลประโยชน์อื่นเนื่องในการฆ่าสัตว์

(5) พระราชบัญญัติรั้งนกอีแอ่น พ.ศ.2540

ให้อำนาจในการประเมินเรียกเก็บอากรรั้งนกอีแอ่น จากผู้ได้รับสัมปทานจัดเก็บรั้งนกอีแอ่นในจังหวัดประจวบคีรีขันธ์ จังหวัดชุมพร จังหวัดสุราษฎร์ธานี จังหวัดพัทลุง จังหวัดกระบี่ จังหวัดตรัง จังหวัดสตูล และจังหวัดตราด

(6) กฎหมายที่ให้อำนาจองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมบนฐานร่วมกับรัฐบาล เป็นกรณีที่รัฐบาลเปิดโอกาสให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใช้อำนาจออกข้อบัญญัติเพื่อเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมจากอัตราที่รัฐบาลเรียกเก็บ และสามารถกำหนดอัตราที่จะเก็บเพิ่มเติมในกรณีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศไทย ประกอบด้วย

(6.1) ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ

ตามกฎหมายจัดเก็บรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น คือ พระราชบัญญัติรายได้เทศบาล พ.ศ.2497 พระราชบัญญัติสภาตำบลและองค์การบริหารส่วนตำบล พ.ศ.2537 พระราชบัญญัติองค์การบริหารส่วนจังหวัด พ.ศ.2540 พระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการกรุงเทพมหานคร พ.ศ.2528 พระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการเมืองพัทยา พ.ศ.2542 กำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นออกข้อบัญญัติเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะตามประมวลรัษฎากรเพิ่มขึ้นไม่เกินร้อยละ 10 ของภาษี ซึ่งสถานประกอบการอยู่ในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และออกข้อบัญญัติเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มขึ้นจากที่เรียกเก็บตามประมวลรัษฎากร ถ้าในกรณีที่ประมวลรัษฎากรเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเก็บในอัตราร้อยละศูนย์ และถ้าที่ประมวลรัษฎากรเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราอื่นให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเก็บหนึ่งในเก้าของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่เรียกเก็บตามประมวลรัษฎากร

(6.2) ภาษีสรรพสามิต

ตามพระราชบัญญัติจัดสรรเงินภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 4 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิต ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิตเสียภาษีสรรพสามิตเพิ่มขึ้นตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา แต่ไม่เกินร้อยละสิบของภาษี” ซึ่งตามพระราชกฤษฎีกาเพิ่มอัตราภาษีสรรพสามิตเพื่อนำไปจัดสรรให้แก่ กรุงเทพมหานครและราชการส่วนท้องถิ่น (ฉบับที่ 3) พ.ศ.2534 มาตรา 3 กำหนดให้เสียภาษีสรรพสามิตเพิ่มขึ้นสำหรับสินค้าหรือบริการตามที่กำหนดในกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ในอัตราร้อยละสิบของภาษีสรรพสามิต

(6.3) ภาษีสุรา

ตามพระราชบัญญัติจัดสรรเงินภาษีสุรา พ.ศ.2527 มาตรา 4 กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสุราตามกฎหมายว่าด้วยสุราเสียภาษีสุราเพิ่มขึ้นร้อยละ 10 ของภาษีสุรา และตามมาตรา 5 ให้เจ้าหน้าที่ซึ่งมีหน้าที่จัดเก็บภาษีสุราตามกฎหมายว่าด้วยสุราส่งมอบเงินภาษีที่เก็บเพิ่มขึ้นให้แก่กระทรวงมหาดไทยโดยหักค่าใช้จ่ายไว้ร้อยละ 5 ของเงินภาษีที่เก็บได้

จากการศึกษากฎหมายที่ให้อำนาจองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นพบว่า แม้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้รับการกระจายอำนาจทางการคลังตามที่มีรัฐธรรมนูญได้วางหลักการไว้แล้ว ซึ่งมีผลทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีความเป็นอิสระทางด้านการคลังในระดับหนึ่ง อย่างไรก็ตาม ในการจัดเก็บภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นยังคงถูกจำกัดด้วยกฎหมายภาษีอากรอันเป็นกฎหมายที่ให้อำนาจและจำกัดอำนาจขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นด้วย ได้แก่ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475, พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ.2508, พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ.2510 รวมถึงขั้นตอนในการจัดเก็บภาษี พระราชกำหนดกฎกระทรวง ประกาศ ระเบียบข้อบังคับ คำพิพากษา และอื่น ๆ ที่กำหนดจากราชการบริหารส่วนกลาง ทำให้ความอิสระขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นลดน้อยลง อีกทั้งกฎหมายเหล่านั้นยังคงมีความบกพร่อง และถือเป็นอุปสรรคในการพัฒนาระบบและรูปแบบของภาษีท้องถิ่นในประเทศไทย

หากพิจารณาองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศญี่ปุ่นจะพบว่า องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศญี่ปุ่นมีบทบาทและภารกิจในการบริหารจัดการอย่างกว้างขวาง ซึ่งแตกต่างไปจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศไทย กล่าวคือ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในประเทศญี่ปุ่นมีศักยภาพและความสามารถในการจัดบริการสาธารณะที่กว้างขวาง เช่น ด้านการศึกษา ทั้งนี้เพราะกฎหมายขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเปิดโอกาสให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจหน้าที่ที่กว้างขวาง

กฎหมายที่ให้อำนาจองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศญี่ปุ่นจัดเก็บภาษีบัญญัติในรัฐธรรมนูญฉบับ ค.ศ.1947 ที่ได้ระบุหลักการ “ความเป็นอิสระของท้องถิ่น (Local Autonomy)” ไว้ในหมวด 8 จากมาตรา 92-95 ในมาตรา 94 บัญญัติให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีสิทธิจัดการทรัพย์สิน ดำเนินการใด ๆ เกี่ยวกับการบริหารทั่วไป ปฏิบัติการและออกข้อบัญญัติได้ตามที่กฎหมายกำหนดและกฎหมายปกครองตนเองของท้องถิ่น (Local Autonomy Law) ในมาตรา 223 บัญญัติให้อำนาจองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจจัดเก็บภาษีในท้องถิ่น โดยเป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมาย ซึ่งกฎหมายที่กำหนดให้อำนาจท้องถิ่นในการจัดเก็บภาษี ได้แก่ The Local Tax Law เป็นบทบัญญัติที่ประกอบด้วย 4 ส่วน¹⁰ คือ ส่วนแรก เป็นบททั่วไป ส่วนที่สอง เป็นบทบัญญัติการขอการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นขององค์การบริหารส่วนจังหวัด ส่วนที่สาม เป็นบทบัญญัติการขอการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นของเทศบาล ส่วนที่สี่ เป็นบทบัญญัติให้อำนาจจัดเก็บภาษีพิเศษที่มีได้มีกระบวนไว้ในกฎหมาย ตามกฎหมายฉบับนี้ทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจที่จะกำหนดประเภทและอัตราภาษีเอง ภายใต้กรอบกำหนดของกฎหมายภาษีท้องถิ่น (Local Tax Law) และการให้คำปรึกษาอย่างใกล้ชิดจากสำนักภาษีท้องถิ่น (Local Tax Bureau) ของกระทรวงกิจการภายใน¹¹

¹⁰ The Ministry of Finance, An Outline of Japanese Taxes 2005, (www.mof.go.jp/english/tax/taxes2005e_pdf.), p.224 (July 19th, 2005).

¹¹ OECD, Managing across Levels of Government : Japan, 1997, pp. 297 – 298.

5.3.2 วิเคราะห์กฎหมายที่ให้อำนาจจัดเก็บภาษีท้องถิ่น

การที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะมีงบประมาณหรือรายได้เป็นของตนเองได้นั้น จำเป็นที่รัฐต้องมอบอำนาจในการจัดเก็บภาษีให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไม่มีอำนาจด้วยตนเองที่จะเก็บภาษีจากประชาชนเพราะอำนาจจัดเก็บภาษีจากประชาชนเป็นอำนาจที่เกิดจากกฎหมายที่กระทำโดยรัฐสภา หรือได้รับความเห็นชอบของรัฐสภา¹² รัฐจึงจำเป็นต้องกำหนดประเภทของภาษีที่พึงจัดเก็บและมอบอำนาจในการจัดเก็บในแต่ละท้องถิ่นอย่างเพียงพอเพื่อการจัดทำบริการสาธารณะ และหากรายได้จากภาษียังไม่เพียงพอต่อการจัดทำบริการสาธารณะแล้ว รัฐจะต้องให้เงินอุดหนุนแก่องค์การบริหารส่วนท้องถิ่นเป็นการเพิ่มเติมและการให้เงินอุดหนุนนี้รัฐจะต้องไม่กำหนดเงื่อนไขในการใช้จ่าย จนทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นขาดความมีอิสระที่จะใช้จ่ายเงินอุดหนุนนั้นเพื่อประโยชน์ของท้องถิ่นได้อย่างแท้จริง

เนื่องจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศไทย ได้แก่ เทศบาล องค์การบริหารส่วนตำบล องค์การบริหารส่วนจังหวัด กรุงเทพมหานคร และเมืองพัทยาเป็นองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ได้รับการกระจายอำนาจทางปกครองจากส่วนกลาง โดยให้ประชาชนในท้องถิ่นปกครองตนเองตามระบอบประชาธิปไตยภายใต้การควบคุมจากรัฐบาล และองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะต้องรับผิดชอบในการบริหารงานของท้องถิ่นของตนให้มีความเจริญก้าวหน้า แต่ในการบริหารงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจำเป็นต้องมีรายได้ที่เพียงพอต่อรายจ่าย หากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใดมีรายได้น้อยย่อมแสดงว่าความอิสระในการปกครองตนเองน้อยลงตามไปด้วย ดังนั้น องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องมีความสามารถในการหาวิธีการพัฒนารายได้ของตน จึงควรเพิ่มอำนาจในการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นให้ยืดหยุ่นมากขึ้น เพราะปัจจุบันนี้กฎหมายเกี่ยวกับภาษีท้องถิ่นมักให้รัฐบาลมีบทบาทสำคัญในการกำหนดอัตราและวิธีการจัดเก็บรายได้ประเภทต่าง ๆ แทนที่จะเป็นอำนาจขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งมีผลทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นถูกควบคุมสั่งการโดยรัฐบาลขาดความเป็นอิสระและไม่สามารถพึ่งพาตนเองได้อย่างแท้จริง รัฐบาลควรให้อำนาจองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในการออกกฎหมาย

¹² วราภรณ์ ปิยะมงคลวงศ์, “การมอบอำนาจนิติบัญญัติให้ฝ่ายบริหาร”, วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารรัฐกิจ ภาควิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2532, น.155.

หรือข้อบัญญัติในการจัดเก็บภาษีหรือรายได้อื่น ๆ เพิ่มมากขึ้นตามความเหมาะสมของแต่ละท้องถิ่น

ดังนั้น การที่จะให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไทยมีความเป็นอิสระ และเสริมสร้างศักยภาพในการบริหารการคลังให้สามารถหารายได้เพียงพอกับรายจ่าย เพื่อจัดทำบริการสาธารณะตามความต้องการของประชาชนในท้องถิ่นของตนได้ ต้องให้อำนาจในการบัญญัติกฎหมายหรือ ข้อบัญญัติท้องถิ่น ในการกำหนดประเภทและอัตราภาษีเองภายใต้กรอบของกฎหมายภาษีท้องถิ่น และอำนาจดังกล่าวต้องไม่ถูกแทรกแซงจากรัฐบาลกลาง อย่างไรก็ตาม ควรจะมีการจัดตั้งหน่วยงานที่จะให้คำปรึกษา เพื่อสร้างมาตรฐานเดียวกันและไม่ให้เกิดการเลื่อมล้ำทางภาษีมากเกินไป

อีกทั้ง ปัจจุบันกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับรายได้ทางภาษีและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศไทยมีจำนวนมาก แต่ละฉบับมีการบังคับใช้ไม่พร้อมกันหรือมีเนื้อหาที่ขัดแย้งกัน ซึ่งก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติทั้งกับเจ้าหน้าที่ผู้ทำหน้าที่บริหารจัดการจัดเก็บ และเกิดปัญหากับผู้มีหน้าที่เสียภาษี รวมทั้งสร้างความไม่เป็นธรรมแก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอีกด้วย

กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการคลังและรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอยู่จำนวนมากและกระจัดกระจาย ซึ่งมีผลให้การปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีเกิดความสับสนจัดเก็บภาษีได้น้อยและเกิดความไม่เป็นธรรม กล่าวคือ การกำหนดอำนาจในการจัดเก็บภาษีและรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นตามที่เป็นอยู่ในกฎหมายปัจจุบันตามที่กล่าวมาข้างต้นอยู่ในภาวะที่สับสน ไม่มีหลักการเพราะขาดการพิจารณาอย่างเป็นองค์รวม ตัวอย่างเช่น ภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีกฎหมายเกี่ยวข้องถึง 4 ฉบับ คือ (1) พระราชบัญญัติจัดสรรรายได้ประเภทภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะให้แก่ราชการส่วนท้องถิ่น พ.ศ.2534 (2) พระราชบัญญัติองค์การบริหารส่วนจังหวัด พ.ศ.2540 (3) พระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการเมืองพัทยา พ.ศ.2542 (4) พระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ.2542

นอกจากนี้ ยังมีประเด็นที่สำคัญอีกประการหนึ่ง คือ เมื่อกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับรายได้ท้องถิ่นนั้นมีเป็นจำนวนมาก ซึ่งปัจจุบันมีมากกว่า 60 ฉบับ เฉพาะที่เป็นพระราชบัญญัติและหากรวมทั้งที่เป็นพระราชกำหนด พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศกระทรวง ข้อบังคับ และระเบียบต่าง ๆ แล้วอาจมีมากกว่า 200 ฉบับ (ปรากฏรายละเอียดตามภาคผนวก ค) ดังนั้น ข้อจำกัดในทางปฏิบัติอีกประการหนึ่ง คือ เมื่อจะแก้ไขรายได้ท้องถิ่นประเภทใดประเภทหนึ่ง

จะต้องแก้ไขกฎหมายที่เกี่ยวข้องหลายฉบับ เพื่อให้สอดคล้อง ไม่ขัดหรือแย้งกันทำให้เกิดความยุ่งยากมากขึ้นในการดำเนินการ

หากเปรียบเทียบกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศญี่ปุ่น พบว่า อำนาจในการจัดเก็บภาษีและแหล่งรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศญี่ปุ่นอยู่ภายใต้กรอบกำหนดของกฎหมายภาษีท้องถิ่น (Local Tax Law) และการให้คำปรึกษาอย่างใกล้ชิดจากสำนักภาษีท้องถิ่น (Local Tax Bureau) ของกระทรวงกิจการภายใน¹³

เดิมระบบการจัดเก็บภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศญี่ปุ่นก่อนปี 2493 การจัดเก็บภาษีท้องถิ่นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นญี่ปุ่นมิได้แยกเป็นอิสระจากการจัดเก็บภาษีรัฐบาล เมื่อรัฐบาลจัดเก็บภาษีไปแล้ว จึงจะมาจัดแบ่งเป็นภาษีท้องถิ่นภายหลังแต่ในปี 2493 ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีท้องถิ่น โดยแยกระบบภาษีท้องถิ่นออกจากระบบภาษีรัฐบาล องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจึงเริ่มมีอิสระในการกำหนดภาษีในท้องถิ่นของตน

อย่างไรก็ตาม องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นยังต้องประสานร่วมมือกับทบวงภาษีท้องถิ่น (Local Tax Bureau) ของกระทรวงกิจการภายในและการสื่อสาร (The Ministry of Internal Affairs and Communications) ในการกำหนดโครงสร้างภาษีท้องถิ่นของตนทำให้โครงสร้างภาษีท้องถิ่นทั่วประเทศยังคงมีลักษณะเป็นอันหนึ่งอันเดียวกัน¹⁴

รัฐบาลและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีการแบ่งการจัดเก็บภาษีออกจากกัน รัฐบาลกลางจะจัดเก็บภาษีจากรายได้ ภาษีจากการประกอบกิจการและภาษีจากการบริโภคเป็นหลัก ในขณะที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะจัดเก็บภาษีเพื่อการอยู่อาศัย (Inhabitants Tax) ภาษีการประกอบธุรกิจ (Enterprise Tax) และภาษีอสังหาริมทรัพย์ (Property Tax)

กฎหมายที่กำหนดให้อำนาจท้องถิ่นในการจัดเก็บภาษี ได้แก่ The Local Tax Law ซึ่งมีได้เป็นกฎหมายที่บัญญัติไว้โดยตรงให้ประชาชนจ่ายภาษีตามกฎหมายฉบับนี้ เพียงแต่เป็นกฎหมายที่บัญญัติขึ้นเพื่อรับรองสิทธิในการจัดเก็บภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นนั้น องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องออกเป็นกฎเกณฑ์หรือข้อบัญญัติเพื่อจัดเก็บภาษีจากประชาชนของตน อย่างไรก็ตามจะต้องอยู่ภายใต้หลักเกณฑ์ที่บัญญัติในกฎหมายแม่บทฉบับนี้

¹³ OECD, Managing across Levels of Government : Japan, 1997, pp. 297 – 298.

¹⁴ ศุภราช ศุภชลาศัย. และคณะ, อ่างแล้วเชิงอรรถที่4.

The Local Tax Law เป็นบทบัญญัติที่การกล่าวถึง หลักเกณฑ์พื้นฐานต่าง ๆ ที่สำคัญเกี่ยวกับภาษีของท้องถิ่น อาทิ ประเภทภาษีของท้องถิ่น ฐานและอัตราในการจัดเก็บ เป็นต้น

องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจที่จะกำหนดประเภทและอัตราภาษีเองภายใต้กรอบกำหนดของกฎหมายภาษีท้องถิ่น (Local Tax Law) ซึ่งได้ให้อิสระแก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในเรื่องของการจัดเก็บภาษีอยู่อย่างมาก ซึ่งการให้อิสระนี้สะท้อนออกมาให้เห็นได้ในสองประการ กล่าวคือ

ประการแรก ระเบียบและกฎหมายต่าง ๆ อนุญาตให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถที่จะจัดเก็บภาษีได้สูงตามเพดานอัตราภาษีที่กระทรวงกิจการภายในและการสื่อสาร (The Ministry of Internal Affairs and Communications) ได้กำหนดเอาไว้

ประการที่สอง หากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใด ต้องการที่จะจัดเก็บภาษีประเภทอื่น ๆ ซึ่งอยู่นอกเหนือไปจากประเภทภาษีที่ได้มีการกำหนดไว้ในกฎหมาย องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น ๆ ยังสามารถที่จะขออนุมัติต่อ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงกิจการภายใน และการสื่อสารเพื่อขอจัดเก็บภาษีประเภทเหล่านั้นได้เป็นกรณีพิเศษอีก กล่าวคือ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของประเทศญี่ปุ่น จะมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีประเภทต่าง ๆ ตามที่ระบุเอาไว้ในกฎหมายภาษีของท้องถิ่น (Local Tax Law) นอกจากนี้ เพื่อให้สอดคล้องกับหลักความอิสระขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถที่จะริเริ่มจัดเก็บภาษีประเภทอื่น ๆ ได้อีกด้วย หากว่าภาษีเหล่านั้นมีความเหมาะสมและสอดคล้องกับสภาพของแต่ละท้องถิ่น โดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นสามารถร้องขอจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงกิจการภายใน และการสื่อสาร (The Ministry of Internal Affairs and Communications) เพื่อให้มีการอนุมัติเป็นรายกรณี

ในส่วนของภาษีพิเศษที่มีได้มีการระบุไว้ในกฎหมาย และได้มีการจัดเก็บโดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต่าง ๆ ในปัจจุบัน อาทิ ภาษีพลังงานนิวเคลียร์ (Nuclear-fuel Tax) ภาษีประเภทนี้ มักมีการจัดเก็บในพื้นที่ซึ่งมีโรงงานนิวเคลียร์ตั้งอยู่ เช่น จังหวัด Hokkaido, Miyagi, Fukushima, Niigata, Ishikawa, Fukui เป็นต้น ในบางจังหวัดที่มีประชากรอยู่อาศัยอย่างหนาแน่น ก็อาจมีการเก็บภาษีที่พักอาศัย (Accommodation Tax) เพิ่มเติม เช่น ในมหานครโตเกียว เป็นต้น

นอกจากนี้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นบางแห่งอาจมีโรงงานอุตสาหกรรมตั้งอยู่จำนวนมาก หรืออาจมีนโยบายสำคัญในการอนุรักษ์สภาพแวดล้อม องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเหล่านั้นก็อาจมีการเก็บภาษีพิเศษสำหรับขยะจากโรงงานอุตสาหกรรม (Industrial-waste Tax) ซึ่งจังหวัดที่มีการเก็บภาษีประเภทนี้ อาทิ Hiroshima, Okayama, Nara, Shiga, Aomori, Iwate เป็นต้น

จากการศึกษาระบบและรูปแบบการจัดเก็บรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศญี่ปุ่น ที่มีกฎหมายเกี่ยวข้องกับการจัดเก็บรายได้ท้องถิ่น เพียงไม่กี่ฉบับทำให้ง่ายต่อการจัดเก็บภาษี ซึ่งมีผลดีทั้งต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษี และต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ผู้เขียนจึงเสนอให้มีการปรับปรุงกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยการรวบรวมระเบียบกฎหมายที่ว่าด้วยรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทุกฉบับเข้าไว้ด้วยกัน

5.4 ศึกษาเปรียบเทียบและวิเคราะห์โครงสร้างภาษีท้องถิ่น ของประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่น

การศึกษาภาษีท้องถิ่นจำเป็นจะต้องพิจารณาถึงโครงสร้างภาษีท้องถิ่น เพื่อพิจารณาว่าภาษีท้องถิ่นประเภทนั้น ๆ มีความเหมาะสมและลักษณะของภาษีท้องถิ่นที่ดีหรือไม่ หัวข้อนี้จะศึกษาเปรียบเทียบโครงสร้างภาษีท้องถิ่นของประเทศไทยและประเทศญี่ปุ่น เพื่อวิเคราะห์ความเหมาะสมในการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นตามหลักภาษีท้องถิ่นท้องถิ่นที่ดี ดังนี้

5.4.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ภาษีอากรทุกประเภท รวมทั้งภาษีท้องถิ่นจำเป็นจะต้องกำหนดบุคคลผู้เสียภาษีอากรให้แน่นอน¹⁵ การกำหนดบุคคลผู้เสียภาษีจะต้องพิจารณาจากความสัมพันธ์ของบุคคลกับท้องถิ่นเป็นสำคัญ ในกฎหมายภาษีท้องถิ่นควรมีการกำหนดให้บุคคลทุกคนที่มีส่วนได้เสียหรือมีส่วนร่วมในท้องถิ่นใด ต้องชำระภาษีให้แก่ท้องถิ่นนั้น ไม่ว่าจะมีส่วนร่วมนั้นจะเป็นในรูปแบบใด อย่างเช่น การเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ การได้รับประโยชน์จากบริการสาธารณะ เป็นต้น

¹⁵ วิทย์ ตันตยกุล, กฎหมายเกี่ยวกับภาษี, พิมพ์ครั้งที่ 3, แก้ไขเพิ่มเติม, (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2522), น. 12.

ในการจัดเก็บภาษีจากประชาชนแต่ละคน จำเป็นต้องมีหลักการกระจายภาระภาษีที่เหมาะสม ซึ่งมีหลักการที่สำคัญ¹⁶ คือ

(1) หลักความยุติธรรม (Equity Principle) เป็นหลักที่ว่า ผู้ที่อยู่ในฐานะเท่าเทียมกัน ควรจะต้องเสียภาษีเท่ากัน และผู้ที่อยู่ในฐานะแตกต่างกันควรจะต้องเสียภาษีแตกต่างกัน (ส่วนจะแตกต่างกันมากน้อยเพียงใดเป็นเรื่องของความเหมาะสมทางด้านเศรษฐกิจและสังคมในแต่ละท้องถิ่น)

(2) หลักอภิสิทธิ์ (Privilege Principle) ตามหลักการนี้ บุคคลแต่ละคนควรจะเสียภาษีให้แก่ท้องถิ่นตามอภิสิทธิ์ที่ตนได้รับจากท้องถิ่นที่ตนดำเนินชีวิตอยู่ หรือการประกอบอาชีพ เพราะว่าถือว่าผู้นั้นได้เข้ามาเป็นหุ้นส่วนในสังคมนั้นควรจะต้องรับภาระจากการใช้จ่ายเพื่อให้เกิดบริการสาธารณะในท้องถิ่น

(3) หลักประโยชน์ (Benefit Principle) ตามหลักการนี้บุคคลทุกคนควรต้องรับภาระภาษีตามประโยชน์ที่บุคคลนั้นได้รับจากกิจการของท้องถิ่น ใครได้รับประโยชน์จากกิจการของท้องถิ่นใด ก็ควรเสียภาษีให้ท้องถิ่นนั้น และใครได้รับประโยชน์มากก็ควรต้องเสียภาษีมาก ใครได้รับประโยชน์น้อยก็ควรต้องเสียภาษีน้อย

5.4.1.1 เปรียบเทียบผู้มีหน้าที่เสียภาษีท้องถิ่นของประเทศไทยและประเทศญี่ปุ่น

ภาษีท้องถิ่นของประเทศไทย โดยแยกพิจารณาตามประเภทภาษี ในกรณีภาษีทรัพย์สินอันได้แก่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ กฎหมายได้กำหนดบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีไว้แน่นอน เช่น มาตรา 40 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 กำหนดให้ผู้เป็นเจ้าของที่ดินหรือทรัพย์สินเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีท้องถิ่นให้แก่ท้องถิ่นที่ตนมีที่ดินหรือทรัพย์สินดังกล่าวอยู่ในเขตอำนาจปกครอง ส่วนภาษีที่จัดเก็บจากฐานการบริโภค อันได้แก่ ภาษีบำรุงท้องที่ที่จัดเก็บจากสถานค้าปลีกน้ำมัน และยาสูบ อាកกรรมการฆ่าสัตว์ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทุกระดับจะจัดเก็บภาษีการบริโภคจากยอดการบริโภคที่เกิดขึ้นในท้องที่รับผิดชอบของตน

¹⁶ อรรถ ธรรมโน, *ความรู้ทั่วไปทางกรคลัง*, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท ไทยวิจัยและฝึกอบรม จำกัด), พ.ศ.2548, น. 79-80.

ภาษีท้องถิ่นประเทศญี่ปุ่น มีกฎหมาย The Local Tax Law ค.ศ. 1950 วางเงื่อนไขเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นโดยบัญญัติหลักการเบื้องต้นเกี่ยวกับผู้มีหน้าที่เสียภาษีของภาษีท้องถิ่นแต่ละชนิด ซึ่งมีการจัดเก็บจากผู้ที่ได้รับประโยชน์จากการบริการ (Taxes Should be Met by Beneficiaries of Services) ซึ่งก็คือ จากผู้อยู่อาศัยในพื้นที่ที่อยู่ภายใต้อำนาจการปกครองนั้น จะเป็นภาษีที่จัดเก็บจากจัดเก็บจากฐานรายได้และฐานทรัพย์สิน ดังนี้ ภาษีท้องถิ่นระดับจังหวัด ได้แก่ ภาษีเพื่อการอยู่อาศัย (Prefecture Inhabitants Tax) ภาษีอสังหาริมทรัพย์ (Real Property Acquisition tax) ภาษีการประกอบธุรกิจ (Enterprise tax) ภาษีรถยนต์ (Automobile tax) ภาษีการครอบครองรถยนต์ (Automobile Acquisition Tax) ส่วนภาษีท้องถิ่นระดับเทศบาล ได้แก่ ภาษีเพื่อการอยู่อาศัย (Municipal Inhabitants Tax) ภาษีอสังหาริมทรัพย์ (Property Tax) ภาษีพาหนะขนาดเล็ก (Light Vehicle Tax) ภาษีการครอบครองที่ดินพิเศษ (Special Landholding Tax) ภาษีการวางผังนคร (Urban Planning Tax) ภาษีสำนักงานธุรกิจ (Business Office Tax) นอกจากนี้ ภาษีท้องถิ่นที่จัดเก็บจากฐานการบริโภคของประเทศญี่ปุ่น ซึ่งจัดเก็บจากยอดการบริโภคอาจมีการจัดเก็บจากผู้อยู่อาศัยนอกพื้นที่บางคน ซึ่งได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการสาธารณะภายในพื้นที่ที่พวกเขาไปทำงานหรือไปเที่ยว อาทิ ภาษีท้องถิ่นระดับจังหวัด ได้แก่ ภาษีการบริโภคของท้องถิ่น (Local Consumption tax) ภาษีบุหรี่ (Tobacco tax) ภาษีการใช้สนามกอล์ฟ (Golf Course Utilization tax) ภาษีการล่าสัตว์ (Hunting Tax) ภาษีเหมืองแร่ (Mine-lot Tax) ภาษีการส่งน้ำมันเบา (Light-oil Delivery Tax) ส่วนภาษีท้องถิ่นระดับเทศบาล ได้แก่ ภาษีบุหรี่ (Tobacco Tax) ภาษีผลิตภัณฑ์เหมืองแร่ (Mineral Product Tax) ภาษีการอาบน้ำ (Bathing Tax)

จากการศึกษาโครงสร้างเกี่ยวกับผู้มีหน้าที่เสียภาษีท้องถิ่นของทั้งสองประเทศ มีการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นทั้งจากผู้อยู่อาศัยในพื้นที่ที่อยู่ภายใต้อำนาจการปกครอง ตามหลักหลักอภิสิทธิ์ (Privilege Principle) ซึ่งหลักการนี้ บุคคลแต่ละคนควรจะเสียภาษีให้แก่ท้องถิ่นตามอภิสิทธิ์ที่ตนได้รับจากท้องถิ่นที่ตนดำเนินชีวิตอยู่ หรือการประกอบอาชีพ เพราะถือว่าผู้นั้นได้เข้ามาเป็นหุ้นส่วนในสังคมนั้นควรจะต้องรับภาระจากการใช้จ่ายเพื่อให้เกิดบริการสาธารณะในท้องถิ่นนั้น และการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นจากผู้อยู่อาศัยนอกพื้นที่บางคนก็อาจได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการสาธารณะภายในพื้นที่ที่พวกเขาไปทำงานหรือไปเที่ยวก็เป็นไปตามหลักประโยชน์ (Benefit Principle) เขาควรต้องรับภาระภาษีตามประโยชน์ที่เขาได้รับจากกิจการหรือการบริการของท้องถิ่น เมื่อได้รับประโยชน์จากกิจการของท้องถิ่นใด ก็ควรเสียภาษีให้ท้องถิ่นนั้น

5.4.1.2 วิเคราะห์ผู้มีหน้าที่เสียภาษีท้องถิ่นของประเทศไทยและประเทศญี่ปุ่น

การจัดเก็บภาษีท้องถิ่นก็เพื่อเป็นรายได้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่จะนำมาจัดบริการสาธารณะให้แก่ประชาชนในท้องถิ่นของตน ดังนั้น ประชาชนแต่ละคนควรจะเสียภาษีบำรุงให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของตน ซึ่งจะมากหรือน้อยลดหลั่นกันไป ตามเหตุผลสมควร เนื่องจากประชาชนได้ประโยชน์จากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น กล่าวคือ มีความปลอดภัยในชีวิตและทรัพย์สิน ความสะดวกสบายและคุณภาพชีวิตที่ดี จึงควรจะจ่ายเงินบำรุงให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

วิธีการกำหนดประเภทของภาษีอากรให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เพื่อเสริมสร้างการกระจายอำนาจในภาพใหญ่ต้องเป็นการกระทำที่จะทำให้เกิดความรับผิดชอบทางการเงิน การคลังขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งหมายความว่า การกำหนดรายได้จากแหล่งต่าง ๆ นั้น ต้องใกล้เคียงกับความต้องการใช้จ่ายให้มากที่สุด ดังนั้นมาตรการภาษีที่มีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเจาะจงสำหรับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใด ก็ควรมอบแหล่งรายได้ภาษีนั้นให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นดังกล่าว อีกทั้ง ลักษณะภาษีท้องถิ่นที่ดี การจัดเก็บภาษีท้องถิ่นควรเก็บจากผู้ที่ได้รับประโยชน์จากการบริการ (Taxes Should be Met by Beneficiaries of Services)¹⁷ ซึ่งก็คือ จากผู้อยู่อาศัยในพื้นที่ที่อยู่ภายใต้อำนาจการปกครองนั้น อย่างไรก็ตาม ผู้อยู่อาศัยนอกพื้นที่บางคนอาจได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการสาธารณะภายในพื้นที่ที่พวกเขาไปทำงานหรือไปเที่ยวซึ่งก็ควรมีภาษีที่มีความเหมาะสมเป็นธรรมสำหรับเก็บจากผู้อาศัยนอกพื้นที่ แต่ได้รับประโยชน์จากการบริการของท้องถิ่น เช่น ภาษีการบริโภค เป็นต้น

จากการศึกษาโครงสร้างเกี่ยวกับผู้มีหน้าที่เสียภาษีท้องถิ่นของทั้งสองประเทศ จากการศึกษาโครงสร้างเกี่ยวกับผู้มีหน้าที่เสียภาษีท้องถิ่นของทั้งสองประเทศ มีการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น ตามหลักหลักอภิสิทธิ์ (Privilege Principle) และหลักประโยชน์ (Benefit Principle) ซึ่งเป็นไปตามหลักลักษณะภาษีท้องถิ่นที่ดี

¹⁷ Alan Norton, International Handbook of Local and Regional Government (Hants: Edward Elgar), 1994, p.73

5.4.2 ฐานภาษี

การจัดเก็บภาษีจะกระทำได้อีกต่อเมื่อมีการกำหนดสิ่งที่เป็นมูลเหตุให้ต้องมีการเสียภาษี ซึ่งสิ่งที่เป็นเงื่อนไขให้บุคคลต้องเสียภาษี เรียกว่า “ฐานภาษี” (Tax Base) ในความหมายทั่วไป หรือความหมายอย่างกว้าง หมายถึง ฐานขั้นต้นที่เป็นมูลเหตุให้บุคคลต้องเสียภาษี เช่น ภาษีทรัพย์สินเก็บจากราคาทรัพย์สิน ฐานภาษี ได้แก่ ราคาทรัพย์สิน และความหมายอย่างแคบ หมายถึง สิ่งที่ถูกใช้เป็นฐานในการประเมินภาษีอากรแต่ละชนิดตามอัตราที่ภาษีที่ได้กำหนดไว้¹⁸ หรือความหมายตามกฎหมายนั้น หมายถึง สิ่งที่ยอมรับอัตราภาษี กล่าวคือ ฐานภาษีที่จะนำไปคำนวณกับอัตราภาษีได้นั้นจะต้องเป็นอัตราที่ปรุงแต่งแล้ว เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เงินได้พึงประเมินที่ผู้เสียภาษีได้รับยังนำไปคำนวณกับอัตราภาษีไม่ได้ จะต้องหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนออกก่อน เหลือเท่าใดเป็นเงินได้สุทธิ จึงนำไปคำนวณกับอัตราภาษีได้¹⁹

สิ่งที่ใช้เป็นฐานภาษีนี้นั้นมักจะถูกใช้เป็นเครื่องวัดถึงความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคลด้วย ปัจจุบัน สิ่งที่ใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีนี้นั้นมีอยู่ด้วยกัน 3 ประเภท คือ ฐานที่เกี่ยวกับรายได้ ฐานการบริโภค และฐานที่เกี่ยวกับทรัพย์สิน ความมั่งคั่งและการโอน

5.4.2.1 เปรียบเทียบฐานภาษีท้องถิ่นของประเทศไทยและประเทศญี่ปุ่น

ภาษีท้องถิ่นของประเทศไทย โดยหลักจัดเก็บฐานเกี่ยวกับทรัพย์สิน ความมั่งคั่งและการโอนหรือที่เรียกว่า ภาษีทรัพย์สิน เป็นภาษีที่เรียกเก็บจากผู้ถือครองหรือผู้มีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน ซึ่งถือเป็นฐานหลักและสร้างรายได้ทางภาษีให้แก่ท้องถิ่นมากกว่ารายได้จากฐานอื่นอันได้แก่

(1) ภาษีโรงเรือนและที่ดิน จัดเก็บจากทรัพย์สิน 2 ประเภท คือ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นและที่ดินที่ใช้ปลูกสร้างโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างรวมทั้งที่ดินต่อเนื่องกันด้วย

ฐานที่ใช้ในการคำนวณภาษี คือ ค่ารายปีของทรัพย์สิน เป็นการจัดเก็บจากจำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ในปีหนึ่ง ๆ ในกรณีที่ทรัพย์สินนั้นให้เช่าได้ ให้ถือว่าค่าเช่านั้นเป็นค่ารายปี แต่ถ้าเจ้าหน้าที่เห็นว่าค่าเช่านั้นจำนวนไม่ใช่จำนวนอันสมควรที่จะให้เช่าได้

¹⁸ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, พิมพ์ครั้งที่ 6, แก้ไขเพิ่มเติม, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2541), น.107-108.

¹⁹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 2, ฉบับปรับปรุงใหม่, (กรุงเทพมหานคร: พิมพ์อักษร, 2541), น.9.

หรือเจ้าของทรัพย์สินดำเนินการเอง หรือหาค่าเช่าไม่ได้ด้วยเหตุอื่น ๆ เจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินค่ารายปีได้โดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้งและบริการ สาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์

(2) ภาษีบำรุงท้องที่ จัดเก็บจากที่ดินทั้งนี้ไม่ว่าที่ดินนั้นจะเป็นที่ดินมีโฉนด นส.3 นส.3 ก ไปไต่สวน หรือ ส.ค.1 และไม่ว่าที่ดินนั้นจะเป็นที่ว่างเปล่าหรือมีโรงเรือนสิ่งปลูกสร้างปลูก อยู่หรือไม่ หรือใช้ในการเพาะปลูก เลี้ยงสัตว์ ประกอบกิจกรรม โดยให้คนอื่นเช่าหรือทำเองก็ตาม ที่ดินที่จะต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่มากน้อยเท่าใด ย่อมแล้วแต่ที่ดินนั้นมีราคาเท่าใด ถ้ามีราคา สูง ก็ต้องเสียภาษีมาก ราคาที่ดินที่จะนำมาใช้เป็นฐานในการเสียภาษีนั้นมิใช่ถือราคาขั้นสูงหรือ ขั้นต่ำ แต่ถือราคาปานกลาง โดยต้องเป็นราคาปานกลางตามที่คณะกรรมการตีราคาปานกลาง กำหนดขึ้น ซึ่งทุก ๆ 4 ปี คณะกรรมการจะตีราคาครั้งหนึ่ง

นอกจากนี้ ภาษีท้องถิ่นของประเทศไทยยังมีการจัดเก็บภาษีจากฐานการบริโภค ซึ่งมีการ จัดเก็บอยู่ 2 ประเภท คือ ภาษีการขายทั่วไป (General Sales Tax)²⁰ มักเป็นภาษีที่กฎหมาย ให้อำนาจองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นออกข้อบัญญัติจัดเก็บเพิ่มเติมบนฐานภาษีของรัฐบาล ได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีการขายเฉพาะ (Specific Sales Tax)²¹ ได้แก่ ภาษีสรรพสามิต อากรังนกอีแร่น ภาษีบำรุงท้องที่จัดเก็บจากสถานค้ำปลักน้ำมันและก๊าซ ภาษีบำรุงท้องที่ จัดเก็บจากสถานค้ายาสูบ ภาษีบำรุงท้องที่จัดเก็บผู้เข้าพักโรงแรม

ภาษีท้องถิ่นของประเทศญี่ปุ่น มีการจัดเก็บภาษีสองระดับ คือ ภาษีท้องถิ่นระดับจังหวัด และภาษีท้องถิ่นระดับเทศบาล มีการจัดเก็บจากฐานรายได้ ฐานการบริโภค และฐานทรัพย์สิน ซึ่งแยกพิจารณาได้ดังนี้

²⁰ ภาษีการขายทั่วไป (General Sales Tax) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากการขายสินค้าหรือ การบริการทุกชนิด และจัดเก็บในอัตราเท่ากัน โดยไม่คำนึงถึงลักษณะของสินค้าว่าเป็นสินค้า จำเป็นหรือฟุ่มเฟือย

²¹ ภาษีการขายเฉพาะ (Specific Sales Tax) เป็นการเรียกเก็บภาษีจากสินค้าหรือ การบริการชนิดใดชนิดหนึ่งซึ่งมีเหตุผลเหมาะสมซึ่งควรรับภาระภาษีเพิ่มขึ้นเป็นพิเศษ และอัตรา ภาษีการขายเฉพาะสำหรับแต่ละชนิดของสินค้าจะแตกต่างกันไป แล้วแต่เหตุผลเหมาะสมสำหรับ สินค้าแต่ละชนิด

(1) ภาษีที่จัดเก็บจากฐานรายได้ (Income Base)

(1.1) ภาษีเพื่อการอยู่อาศัย (Prefecture Inhabitants Tax) เป็นภาษีที่มีการจัดเก็บทั้งในระดับจังหวัดและระดับเทศบาล โดยจัดเก็บจากผู้ที่อาศัยอยู่ในเขตท้องถิ่นนั้น แยกออกเป็น 2 กลุ่ม กล่าวคือ

(ก) ภาษีเพื่อการอยู่อาศัยที่จัดเก็บจากบุคคลธรรมดา จะคำนวณจากรายได้ทั้งหมดที่บุคคลมีก่อนหน้านั้น รวมถึงรายได้ประชากรต่อหัว เงินปันผล และผลกำไรจากเงินทุนที่มาจาก การโอนหลักทรัพย์ต่าง ๆ ด้วยซึ่งบุคคลดังกล่าวต้องมีภูมิลำเนาแน่นอนในจังหวัดที่จัดเก็บภาษี ในวันที่ 1 มกราคม ของทุกปี

(ข) ภาษีเพื่อการอยู่อาศัยที่จัดเก็บจากนิติบุคคลที่สำนักงานตั้งอยู่ในพื้นที่ของท้องถิ่น โดย จะมีการคิดคำนวณจากฐานรายได้ของนิติบุคคลที่ได้แสดงในแบบการชำระภาษีต่อส่วนกลาง

(1.2) ภาษีการประกอบธุรกิจ (Enterprise tax) เป็นภาษีที่เก็บในระดับจังหวัด โดยเก็บจากนิติบุคคลที่ได้มีการตั้งสำนักงานในเขตจังหวัดนั้น ๆ และบุคคลธรรมดาที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับ ธุรกิจหรือประกอบธุรกิจตามที่กฎหมายกำหนด ฐานในการคำนวณภาษี คือ เงินได้ หรือกำไรที่ได้รับจากการประกอบการค้าหรืออุตสาหกรรม

(2) ภาษีที่จัดเก็บจากฐานการบริโภค (Consumption Base)

(2.1) ภาษีท้องถิ่นระดับจังหวัด ได้แก่

(ก) ภาษีการบริโภคของท้องถิ่น (Local Consumption tax) จัดเก็บจากฐานการ เคลื่อนย้ายทุนและสินทรัพย์ต่าง ๆ ระหว่างพื้นที่ ของบริษัทผู้ดำเนินธุรกิจรวมถึงวิสาหกิจต่าง ๆ นอกจากนั้น ยังอาจรวมไปถึงการนำเข้าทุนหรือสินทรัพย์บางประเภทจากต่างประเทศเพื่อใช้ในการผลิตอีกด้วย

(ข) ภาษีการครอบครองรถยนต์ (Automobile Acquisition Tax) เป็นภาษีที่จัดเก็บ จากผู้ที่เป็นเจ้าของรถยนต์ต้องชำระในการซื้อขายและโอนกรรมสิทธิ์รถยนต์ โดยฐานที่ใช้ในการ คำนวณภาษี คือ มูลค่าจากการซื้อขายรถยนต์

(ค) ภาษีบุหรี่ (Tobacco Tax) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากผู้ผลิตและค้าส่งบุหรี่ในเขต จังหวัดนั้น ๆ

(ง) ภาษีการใช้สนามกอล์ฟ (Golf Course Utilization tax) เป็นภาษีที่องค์กรปกครอง ส่วนท้องถิ่นเรียกเก็บจากผู้เล่นกอล์ฟ กล่าวคือ ผู้เล่นกอล์ฟแต่ละคนต้องชำระภาษีในการเข้าใช้ สนามกอล์ฟ

(จ) ภาษีเหมืองแร่ (Mine-lot Tax) เป็นภาษีที่จัดเก็บผู้ที่ได้รับสัมปทานในการสำรวจและทำเหมืองแร่

(ข) ภาษีการล่าสัตว์ (Hunting Tax) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากกลุ่มนายพรานที่มีการจดทะเบียนอย่างถูกต้อง

(ค) ภาษีการส่งน้ำมันเบา (Light-oil Delivery Tax) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากบุคคลที่ได้รับการส่งน้ำมันเบาจากโรงกลั่น ผู้นำเข้า หรือผู้ประกอบการขายส่งที่มีสัญญาฉบับกับโรงกลั่น

(2.2) ภาษีท้องถิ่นระดับเทศบาล ได้แก่

(ก) ภาษีบุหรี่ (Tobacco Tax) กำหนดฐานภาษีโดยมีรายละเอียดของการเสียภาษีลักษณะเดียวกับภาษีในระดับจังหวัด กฎหมายได้ระบุให้จัดเก็บภาษียุติกับผู้ผลิตหรือผู้ขายบุหรี่

(ข) ภาษีผลิตภัณฑ์เหมืองแร่ (Mineral Product Tax) เป็นภาษีผู้ที่ได้รับสัมปทานในการสำรวจและทำเหมืองแร่

(ค) ภาษีการอาบน้ำ (Bathing Tax) จัดเก็บจากบุคคลที่ใช้บริการโรงอาบน้ำพุร้อนในสถานที่ต่าง ๆ

(3) ฐานทรัพย์สิน ความมั่งคั่งและการโอน (Property, Wealth and Transfer Base)

(3.1) ภาษีท้องถิ่นระดับจังหวัด ได้แก่

(ก) ภาษีอสังหาริมทรัพย์ (Real Property Acquisition tax) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากผู้ถือครองที่ดิน (Land) หรือบ้าน (Houses) ซึ่งสิทธิครอบครองนี้ไม่รวมถึงการได้มาทางมรดก (Inheritance) หรือการรวมหรือการแยกกันของบริษัท (The Merger or Division of Corporations) โดยฐานภาษีคำนวณจากราคาประเมินมูลค่าที่ดินหรือบ้าน

(ข) ภาษียรถยนต์ (Automobile tax) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากผู้ที่เป็นเจ้าของรถยนต์ทุกคัน ทั้งที่เป็นนิติบุคคลผู้ประกอบการหรือบุคคลธรรมดา ต้องเสียภาษียรถยนต์ประจำปีให้แก่จังหวัด

(3.2) ภาษีท้องถิ่นระดับเทศบาล ได้แก่

(ก) ภาษีอสังหาริมทรัพย์ (Property Tax) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลที่ครอบครองอสังหาริมทรัพย์ กล่าวคือ เป็นการเก็บภาษีกับบุคคลที่เป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์อสังหาริมทรัพย์และขึ้นทะเบียนก่อนวันที่ 1 มกราคมของปีงบประมาณนั้น โดยฐานในการคำนวณภาษีเป็นไปตามราคาประเมินของอสังหาริมทรัพย์ และการประเมินจะมีการเปลี่ยนแปลงทุก ๆ 3 ปี

(ข) ภาษีพาหนะขนาดเล็ก (Light Vehicle Tax) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากผู้ครอบครองพาหนะขนาดเล็ก โดยกฎหมายระบุถึงชนิดและลักษณะของพาหนะดังกล่าวไว้หลายประเภทด้วยกัน เช่น จักรยานยนต์ จักรยานยนต์ขนาดเล็ก และพาหนะขนาดเล็กที่มีล้อตั้งแต่ 2 ถึง 4 ล้อ ซึ่งใช้เพื่อการขนส่ง

(ค) ภาษีการครอบครองที่ดินพิเศษ (Special Landholding Tax) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากผู้ถือกรรมสิทธิ์ที่ดิน ในวันที่ 1 มกราคมของทุกปี และผู้ครอบครองที่ดินที่ครบหนึ่งปีก่อนวันที่ 1 มกราคม โดยฐานในการคำนวณภาษีจะคิดจากมูลค่าของทรัพย์สิน

(ง) ภาษีการวางผังนคร (Urban Planning Tax) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากผู้ถือกรรมสิทธิ์ที่ดินหรืออาคารซึ่งตั้งอยู่บริเวณเขตเมืองในท้องถิ่น ซึ่งอยู่ภายใต้ข้อบัญญัติของกฎหมายการวางผังเมือง (Urban Planning Law) โดยทางเทศบาลนั้น ๆ เป็นผู้จัดเก็บภาษี โดยใช้ฐานในการคำนวณเช่นเดียวกับภาษีอสังหาริมทรัพย์ (Property Tax) กล่าวคือ ฐานการประเมินมูลค่าของทรัพย์สิน

(จ) ภาษีสำนักงานธุรกิจ (Business Office Tax) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากสำนักงานธุรกิจที่อยู่ในอาคาร โดยใช้ฐานในการคำนวณ 2 ลักษณะ ได้แก่ การจัดเก็บภาษีโดยตรงต่อบุคคลหรือบริษัท ที่มีสำนักงานในอาคารต่าง ๆ ในอัตรา 600 เยนต่อตารางเมตร และการเก็บภาษีโดยคำนวณจากการจ่ายค่าตอบแทน (Compensation) หรือรางวัล (Remuneration) ให้กับลูกจ้างของบุคคลหรือบริษัทนั้น นอกจากนั้นข้อบัญญัติการเก็บภาษีธุรกิจยังจำกัดพื้นที่ในการเก็บภาษีซึ่งการเก็บภาษีมีผลบังคับใช้กับสถานที่ และลักษณะของอาคารที่กำหนดไว้เท่านั้น

จากการศึกษาเปรียบเทียบฐานภาษีของภาษีท้องถิ่นของทั้งสองประเทศ พบว่า ฐานภาษีท้องถิ่นของประเทศญี่ปุ่นครอบคลุมทั้งฐานภาษีที่จัดเก็บจากการบริโภค ภาษีที่จัดเก็บจากรายได้ และภาษีที่จัดเก็บจากทรัพย์สิน ส่วนภาษีท้องถิ่นของประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีจากฐานทรัพย์สินเป็นหลัก ส่วนจัดเก็บจากฐานการบริโภคซึ่งเป็นเพียงภาษีเสริมเท่านั้น และยังไม่ได้มีการจัดเก็บจากฐานรายได้

5.4.2.2 วิเคราะห์ฐานภาษีท้องถิ่นของประเทศไทยและประเทศญี่ปุ่น

ตามทฤษฎีการคลังท้องถิ่นสนับสนุนว่า ภาษีท้องถิ่นควรจัดเก็บจากสินค้าที่เคลื่อนย้ายได้ยากหรืออสังหาริมทรัพย์ (Immobile Goods เช่น บ้านและที่ดิน เป็นต้น) อย่างไรก็ตาม เกณฑ์ในการพิจารณาความเหมาะสมของการเก็บภาษีนั้นเป็นหัวข้อซับซ้อน ต้องพิจารณาหลายด้าน ตัวอย่างเช่น รายได้ที่จะเกิดขึ้นควรเพียงพอเพียงสำหรับการทำงาน รายได้ที่เกิดขึ้นควรมีเสถียรภาพ ไม่ผันผวนปีต่อปีมากเกินไป การจัดเก็บภาษีไม่ควรจะมีต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายเกินไป การจัดเก็บภาษีควรจะทำทั่วถึง และเป็นธรรมกับประชาชน ประชาชนยอมรับได้ ภาษีที่จัดเก็บไม่ควรจะซ้ำซ้อนกันเกินไป

(1) พิจารณาความเหมาะสมของการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นจากฐานทรัพย์สิน การจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สิน มักจะมีการอ้างเหตุผลสนับสนุน ดังนี้

1.) หลักความสามารถ ตามหลักข้อนี้ถือว่า ผู้ที่มีทรัพย์สินมากก็มีความสามารถในการบริโภคสูงกว่าผู้ที่มีทรัพย์สินน้อยหรือไม่มีทรัพย์สิน และทรัพย์สินก็เป็นปัจจัยหลักในการผลิตและการหารายได้ ดังนั้น จึงถือได้ว่าผู้ที่มีทรัพย์สินมีความสามารถสูงกว่าผู้ไม่มีทรัพย์สิน

2.) หลักประโยชน์ ผู้มีทรัพย์สินได้รับประโยชน์จากรัฐอย่างน้อย 2 ประการ คือ ประการแรก มีบทบาทปฏิบัติของกฎหมายยอมรับให้เอกชนมีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน สามารถโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินให้ผู้อื่นได้ ประการที่สอง บริการของรัฐในด้านการป้องกันประเทศ การดูแลความสงบภายในและการรักษาความปลอดภัยในชีวิตและทรัพย์สินเป็นประโยชน์แก่ผู้มีทรัพย์สิน นอกจากนี้บริการของรัฐในด้านการสร้างถนนหนทาง การดูแลรักษาความปลอดภัย ก็เป็นประโยชน์โดยตรงแก่เจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

3.) หลักความเป็นธรรม มองในแง่ความเป็นธรรมของสังคมก็จะเห็นได้ว่า ผู้มีทรัพย์สินมากมีโอกาสได้รับส่วนแบ่งผลผลิตของสังคม มากกว่าผู้ที่มีทรัพย์สินน้อยหรือไม่มี นอกจากนี้การมีทรัพย์สินก็ทำให้มีช่องทางหรือมีโอกาสที่จะสะสมทรัพย์สินเพิ่มมากขึ้นอีก อันอาจจะสร้างความไม่เป็นธรรมในสังคมเพิ่มขึ้น การจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินจึงเป็นการลดความไม่เป็นธรรมในสังคมและลดโอกาสที่จะเกิดความไม่เป็นธรรมมากขึ้น

4.) เพื่อป้องกันการเก็งกำไร ทรัพย์สินโดยเฉพาะที่ดินเป็นปัจจัยต่อการผลิตสำคัญที่มีจำนวนจำกัด ถ้ามีการสะสมหรือการเก็งกำไรก็就会有ความเดือดร้อนให้แก่ผู้มีรายได้น้อยที่จะมีที่ดินปลูกสร้างบ้านอยู่อาศัยหรือผู้ประกอบการที่ต้องการจะสร้างโรงงานหรือประกอบธุรกิจ จึงควรมีการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินประเภทนี้เพื่อจำกัดการสะสมเพื่อเก็งกำไร

5.) เพื่อเป็นการเก็บภาษีย้อนหลัง ในประเทศกำลังพัฒนา การได้มาซึ่งทรัพย์สิน โดยเฉพาะที่ดิน ส่วนหนึ่งเกิดขึ้นจากการมีอิทธิพลในรูปแบบต่าง ๆ หรือจากการหลบหลีกภาษีในรูปแบบต่าง ๆ หรือเสียภาษีน้อยกว่าที่ควรจะได้แล้วนำเงินมาซื้อที่ดินสะสม ดังนั้น การเก็บภาษีจากทรัพย์สินจึงมีลักษณะเป็นการเก็บภาษีย้อนหลัง

อย่างไรก็ตาม การเก็บภาษีจากทรัพย์สินนั้นอาจถือว่าการเก็บภาษีซ้ำซ้อน (Double Taxation) ซึ่งก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี ทั้งนี้เพราะทรัพย์สินนั้นเป็นผลที่เกิดจากรายได้ที่ได้สะสมไว้ ซึ่งรายได้นั้นได้ถูกเก็บภาษีไปครั้งหนึ่งแล้ว แต่เมื่อมาเป็นทรัพย์สินแล้วยังถูกเก็บภาษีซ้ำอีก การเก็บภาษีดังกล่าวย่อมไม่ยุติธรรมแก่เจ้าของทรัพย์สิน อีกทั้งการเก็บภาษีจากทรัพย์สินอาจจะมีผลกระทบต่อการลงทุนด้วย

ประเทศส่วนใหญ่ได้มีการกำหนดให้ภาษีทรัพย์สินเป็นแหล่งรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เนื่องมาจากเหตุผล 2 ประการ²² คือ

1.) เมื่อมีระบบการปกครองส่วนท้องถิ่นขึ้นมาเพื่อปฏิบัติภารกิจบางประการ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นย่อมมีความจำเป็นต้องมีแหล่งรายได้ที่มีความเหมาะสมเพียงพอเพื่อการปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าว เมื่อพิจารณาถึงฐานภาษีเกี่ยวกับราย เช่น ภาษีเงินได้ ซึ่งภาษีประเภทนี้มีความสำคัญ จะพบว่าโครงสร้างของภาษี ฐานภาษี และผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะจัดกระจายอยู่ทั่วประเทศยากที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นซึ่งมีอำนาจการปกครองอยู่ในวงจำกัด ด้านพื้นที่และมีขนาดเล็กกว่าจะบริหารจัดการเก็บภาษีประเภทนั้นได้ ภาษีทรัพย์สิน (ส่วนใหญ่เก็บจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง) มีลักษณะเหมาะสมในแง่การบริหารจัดเก็บสำหรับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เพราะฐานภาษีเห็นได้ชัดและเคลื่อนย้ายยาก การประเมินราคาก็ทำได้ไม่ยาก นอกจากนั้น ยังมีหลักฐานชัดเจนเกี่ยวกับเจ้าของทรัพย์สินผู้มีหน้าที่เสียภาษี

2.) ความสัมพันธ์ค่อนข้างชัดเจนระหว่างมูลค่าหรือราคาของทรัพย์สินกับประโยชน์ที่ได้รับจากกิจการขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (เช่น กิจกรรมด้านการสร้างและบำรุงรักษาถนนหนทางในท้องถิ่น การป้องกันอัคคีภัย การรักษาความสะอาด เป็นต้น) มากกว่าการได้รับประโยชน์จากกิจกรรมของรัฐบาล (เช่น การรักษาระเบียบและกฎหมาย การป้องกันประเทศ การศึกษาและการสาธารณสุข ฯลฯ) ดังนั้น เมื่อคำนึงถึงหลักประโยชน์ เจ้าของทรัพย์สินควรเสียภาษีทรัพย์สินให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทั้งประเทศไทยและประเทศญี่ปุ่นต่างก็จัดเก็บจากฐานทรัพย์สิน เพื่อนำมาเป็นรายได้เช่นกัน ภาษีทรัพย์สินที่จัดเก็บส่วนใหญ่ของประเทศญี่ปุ่นจัดเก็บ

²² อรรถ ธรรมมโน, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 16.

จากการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินโดยวิธีทางตรง กล่าวคือ เป็นการจัดเก็บภาษีจากยอดรวมของมูลค่าทรัพย์สินทุกประเภท เมื่อมีการโอนทรัพย์สิน (ประเภทให้เปล่าหรือมีค่าตอบแทน) หรือค่าธรรมเนียมการจดทะเบียน และการจัดเก็บตามส่วนเพิ่ม (มูลค่า) ของทรัพย์สิน เช่น ภาษีผลได้จากทุน ดังนั้น การจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินโดยวิธีทางตรงนี้ ตั้งอยู่บนพื้นฐานของมูลค่าทรัพย์สิน (ฐานทรัพย์สิน) ส่วนภาษีท้องถิ่นของประเทศไทยที่จัดเก็บจากฐานทรัพย์สินก็มีการจัดเก็บจากฐานมูลค่าทรัพย์สิน ได้แก่ ภาษีบำรุงท้องที่ที่จัดเก็บจากฐานการประเมินราคาปานกลาง อย่างไรก็ตาม ก็มีการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินโดยวิธีทางอ้อมด้วย ได้แก่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน เป็นการจัดเก็บผ่านทางเงินได้ (ค่าเช่า เงินปันผล ดอกเบี้ย) โดยเก็บจาก “ค่ารายปี” คือ จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ในปีหนึ่ง ๆ ในกรณีที่ทรัพย์สินนั้นให้เช่าได้ ให้ถือว่าค่าเช่านั้นเป็นค่ารายปี แต่ถ้าเจ้าหน้าที่เห็นว่า ค่าเช่านั้นจำนวนไม่ใช่อันสมควรที่จะให้เช่าได้ หรือเจ้าของทรัพย์สินดำเนินกิจการเอง หรือหาค่าเช่าไม่ได้ด้วยเหตุอื่น ๆ เจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินค่ารายปีได้ โดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์

การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินโดยวิธีทางอ้อมนี้ อาจทำให้เกิดปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนได้ หากขาดความเข้าใจหลักทฤษฎีภาษี (เป็นการคำนวณตามฐานเงินได้) ดังเช่น ปัญหาการตีความคำว่า “ค่ารายปี” (ค่าเช่า) ตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน แก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ.2535 ควรมีความหมายตรงกับ “มูลค่าทรัพย์สิน” หรือ “ราคาค่าเช่า”

แม้ตามทฤษฎีการคลังท้องถิ่นสนับสนุนว่า ภาษีท้องถิ่นควรจัดเก็บจากสินค้าที่เคลื่อนย้ายได้ยากหรืออสังหาริมทรัพย์ (เช่น บ้านและที่ดิน เป็นต้น) อย่างไรก็ตาม เกณฑ์ในการพิจารณาความเหมาะสมของการเก็บภาษีนั้นเป็นหัวข้อซับซ้อน ต้องพิจารณาหลายด้าน ดังนั้น นอกจากพิจารณาความเหมาะสมของภาษีท้องถิ่นที่จัดเก็บจากทรัพย์สินแล้ว จึงควรพิจารณาฐานอื่นด้วย

(2) พิจารณาความเหมาะสมของการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นจากฐานการบริโภค

ภาษีที่จัดเก็บจากฐานการบริโภค เป็นภาษีที่จัดเก็บโดยใช้มูลค่าหรือปริมาณการบริโภค เป็นฐานในการจัดเก็บ จัดเก็บในอัตราเดียวสำหรับการบริโภคสินค้าชนิดเดียวกัน (ไม่ว่าการบริโภคจะมากหรือน้อย) โดยเก็บเป็นรายครั้งของการซื้อขายสินค้า (แต่อาจจะกำหนดให้ผู้ประกอบการผลิตหรือการค้า นำเงินภาษีไปชำระให้หน่วยงานจัดเก็บเป็นรายเดือน)

ประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีจากฐานการบริโภคที่ท้องถิ่นจัดเก็บเองมีเพียงไม่กี่ประเภท ได้แก่ อាកกรการฆ่าสัตว์และผลประโยชน์อื่นจากการฆ่าสัตว์ อากกรรังนกอีแอ่น ภาษีบำรุงท้องถิ่นที่จัดเก็บจากสถานค้าปลีกน้ำมันและก๊าซ ภาษีบำรุงท้องถิ่นที่จัดเก็บจากสถานค้ายาสูบ ภาษีบำรุงท้องถิ่นที่จัดเก็บผู้เข้าพักโรงแรม ซึ่งส่วนใหญ่มักเป็นภาษีที่กฎหมายให้อำนาจองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นออกข้อบัญญัติจัดเก็บเพิ่มเติมบนฐานภาษีของรัฐบาล ได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีสรรพสามิต ภาษีสุรา ภาษีการพนัน หากพิจารณาภาษีท้องถิ่นในประเทศไทยที่ มีการจัดเก็บภาษีจากฐานการบริโภค ทั้งระดับจังหวัด ได้แก่ ภาษีการบริโภคของท้องถิ่น (Local Consumption tax) ภาษีการครอบครองรถยนต์ (Automobile Acquisition Tax) ภาษีบุหรี่ (Tobacco Tax) ภาษีการใช้สนามกอล์ฟ (Golf Course Utilization tax) ภาษีเหมืองแร่ (Mine-lot Tax) ภาษีการล่าสัตว์ (Hunting Tax) ภาษีการส่งน้ำมันเบา (Light-oil Delivery Tax) และระดับเทศบาล ได้แก่ ภาษีบุหรี่ (Tobacco Tax) ภาษีผลิตภัณฑ์เหมืองแร่ (Mineral Product Tax) ภาษีการอาบน้ำ (Bathing Tax) ควรพิจารณาความเหมาะสมในการนำภาษีจากฐานการบริโภคบางประเภทที่ยังไม่มีการจัดเก็บในประเทศไทย อาทิ ภาษีการใช้โทรศัพท์เคลื่อนที่²³ โดยต้องพิจารณาถึงความเหมาะสมว่าควรมีการจัดเก็บภาษีประเภทนั้น ๆ หรือไม่

²³ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, อั่งแล้วเชิงอรรถที่18.

เหตุผลที่ควรจัดเก็บภาษีท้องถิ่นจากการบริโภคเพราะเป็นภาษีที่มีฐานกว้างและกระจายทั่วทุกท้องถิ่น ถ้ามองในแง่การทำรายได้ และการกระจายอำนาจการคลังให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น กล่าวคือ ด้านการทำรายได้ ภาษีที่ทำรายได้ได้ดีควรเป็นภาษีที่มีฐานกว้าง องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไม่จำเป็นต้องตั้งอัตราภาษีสูงจนไม่เป็นที่ยอมรับกัน ก็สามารถทำได้มากเพียงพอกับความต้องการรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ส่วนการกระจายอำนาจการคลังให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น การบริโภคเกิดขึ้นในทุกท้องถิ่นที่มีประชาชนอาศัยอยู่ การบริโภคในประเทศไทยก็กระจายอยู่ทั่วทุกจังหวัด อำเภอและตำบล องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทุกระดับก็สามารถจัดเก็บภาษีจากการบริโภคจากยอดการบริโภคที่เกิดขึ้นในท้องถิ่นที่รับผิดชอบของตน รัฐบาลจึงสามารถกระจายอำนาจการคลังไปสู่ท้องถิ่นได้ในระดับหนึ่ง

ภาษีที่จัดเก็บจากฐานการบริโภคที่เหมาะสมที่จะมอบให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้จัดเก็บ คือ ภาษีการขายทั่วไป เป็นภาษีที่เก็บจากการขายสินค้าและบริการทุกชนิด และจัดเก็บในอัตราคงที่ โดยไม่คำนึงถึงลักษณะของสินค้าว่าเป็นสินค้าจำเป็นหรือฟุ่มเฟือย ซึ่งเป็นการจัดเก็บจากการบริโภคที่สมบูรณ์ และบริหารได้ไม่ยาก ในประเทศที่มีการปกครองหลายระดับ จึงมักมอบให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บภาษีจากการขายทั่วไปเพื่อเป็นแหล่งรายได้สำคัญขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นด้วยเหตุผล ดังนี้

ประการแรก เพื่อส่งเสริมการปกครองส่วนท้องถิ่น ให้ประชาชนในท้องถิ่นสามารถตัดสินใจในการบริหารท้องถิ่นในกรอบอำนาจที่เหมาะสม อันเป็นการสร้างรากฐานของระบบการปกครองแบบประชาธิปไตย จำเป็นจะต้องมีการกระจายอำนาจทางการคลังให้ท้องถิ่นสามารถมีแหล่งรายได้ของตนเองที่เหมาะสมและเพียงพอ ไม่จำเป็นต้องพึ่งพารัฐบาลมากไปจนอาจถูกรวบงำได้ ภาษีการขายจึงเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญอีกทางหนึ่ง

ประการที่สอง การขายสินค้าและบริการก็กระจายไปทุกท้องถิ่นของประเทศและการบริหารจัดการเก็บภาษีจากการขายสินค้าและบริการ ดังกล่าวก็ไม่ได้มีความสลับซับซ้อนมากมายนัก องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถบริหารจัดการเก็บได้ตามสมควร

ประการที่สาม โดยหลักการประชาชนที่บริโภคสินค้าและบริการในท้องถิ่นใด ก็จะได้รับบริการของรัฐบางประการในท้องถิ่นนั้น จึงควรต้องมีหน้าที่เสียภาษีการบริโภคให้ท้องถิ่นนั้น

อย่างไรก็ตาม สิ่งที่ต้องคำนึงถึงในการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นจากฐานการบริโภค คือ ความสามารถในการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีความสามารถในการจัดเก็บภาษีหรือรายได้ไม่สูงนัก ทั้งนี้เนื่องจากมีขนาดเล็ก ขอบอำนาจหน้าที่อยู่ในวงจำกัด จึงควรจัดเก็บภาษีที่จัดเก็บง่าย กระบวนการจัดเก็บไม่ยุ่งยากซับซ้อน แม้กิจกรรมการซื้อขายสินค้าและ

การบริการจะกระจายไปทั่วทุกท้องถิ่นของประเทศตามจำนวนและรายได้ของประชาชน ประชาชนจำเป็นต้องบริโภคไม่ว่าเศรษฐกิจจะรุ่งเรืองหรือตกต่ำ ทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีโอกาสที่จะจัดเก็บภาษี แต่การจัดเก็บภาษีจากการบริโภคอาจจะเป็นปัญหาสำหรับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้บางประการ

ประการแรก องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแต่ละแห่งไม่สามารถมีอิสระได้อย่างเต็มที่ในการกำหนดอัตราภาษีการขายทั่วไป เพราะถ้าองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใดมีความจำเป็นต้องการจะได้รายได้มาก โดยกำหนดอัตราภาษีขายสูงกว่าอัตราในท้องถิ่นที่อยู่ใกล้เคียง ประชาชนในท้องถิ่นจะหลีกเลี่ยงภาษีโดยการไปซื้อสินค้าจากท้องถิ่นอื่นเข้ามาใช้ ซึ่งยากที่จะป้องกันได้

ประการที่สอง การจัดเก็บภาษีการขายบางรูปแบบ เช่น รูปแบบภาษีมูลค่าเพิ่ม มีวิธีการสลบซับซ้อน ยากเกินกว่าที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะดำเนินการบริหารได้ ดังนั้น ถ้าหากใช้วิธีการจัดเก็บภาษีการขายทั่วไปในรูปแบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ก็จะต้องใช้วิธีให้ส่วนกลาง เป็นผู้จัดเก็บภาษีแล้วแบ่งรายได้ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น อาทิ กรณีประเทศไทยที่จัดเก็บภาษีการบริโภคโดยการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งมีกลไกในการจัดเก็บที่สลบซับซ้อน ต้องอาศัยข้อมูลหลักฐานในวงกว้างค่อนข้างสมบูรณ์ ดังนั้น องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจึงไม่สามารถจัดเก็บได้ หรือถ้าจัดเก็บก็คงมีความยุ่งยากและไม่มีประสิทธิภาพ การจัดเก็บภาษีท้องถิ่นจากฐานการบริโภคของประเทศไทยจึงให้รัฐบาลเป็นผู้จัดเก็บและอนุญาตให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถออกข้อบัญญัติจัดเก็บเพิ่มเติมบนฐานภาษีของรัฐบาลและจัดสรรรายได้ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

(3) พิจารณาความเหมาะสมของการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นจากฐานรายได้

ฐานเกี่ยวกับรายได้ (Income Base) โดยทั่วไปแล้ว รายได้ (Income) ถือเป็นสิ่งที่สามารถใช้เป็นเครื่องมือวัดถึงความสามารถในการเสียภาษี (Ability to Pay) ของแต่ละคนได้ดีที่สุด ทั้งนี้เพราะว่ารายได้ของแต่ละคนนั้นเป็นสิ่งที่แสดงถึงอำนาจการซื้อที่เขาได้รับในช่วงระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง ซึ่งเขาอาจจะใช้เป็นรายได้นั้นซื้อสินค้าหรือบริการต่าง ๆ หรืออาจจะสะสมบางส่วนไว้เพื่อแสวงหาประโยชน์เพิ่มขึ้นหรือใช้จ่ายในอนาคต

ภาษีที่จัดเก็บจากฐานรายได้นั้น มีทั้งที่เรียกเก็บจากรายได้ของบุคคลธรรมดาและรายได้ของนิติบุคคล ได้แก่ เงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นต้น ฐานรายได้นี้ นับเป็นฐานภาษีที่สำคัญ เพราะเป็นฐานภาษีที่กว้าง ทำให้ครอบคลุมจำนวนผู้เสียภาษีมาก จึงเป็นแหล่งรายได้ภาษีอากรที่สำคัญฐานหนึ่งสำหรับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศไทยไม่มีการจัดเก็บภาษีจากฐานเกี่ยวกับรายได้ ส่วนองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศญี่ปุ่นมีการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นจากฐานการมีรายได้ คือ ภาษีเพื่อการอยู่อาศัย (Prefecture Inhabitants Tax) เป็นภาษีที่มีการจัดเก็บทั้งในระดับจังหวัด และระดับเทศบาล โดยจัดเก็บจากฐานการมีรายได้ของผู้ที่อาศัยอยู่ในเขตท้องถิ่นนั้น แยกออกเป็น 2 กลุ่ม กล่าวคือ กลุ่มแรก ภาษีเพื่อการอยู่อาศัยที่จัดเก็บจากบุคคลธรรมดา จะคำนวณจากรายได้ทั้งหมดที่บุคคลมีก่อนหน้านั้น รวมถึงรายได้ประชากรต่อหัว เงินปันผล และผลกำไร จากเงินทุนที่มาจากการโอนหลักทรัพย์ต่าง ๆ ด้วยซึ่งบุคคลดังกล่าวต้องมีภูมิลำเนาแน่นอน ในจังหวัดที่จัดเก็บภาษีในวันที่ 1 มกราคมของทุกปี และกลุ่มที่สอง ภาษีเพื่อการอยู่อาศัยที่จัดเก็บจากนิติบุคคลที่สำนักงานตั้งอยู่ในพื้นที่ของท้องถิ่น โดยจะมีการคิดคำนวณจากฐานรายได้ของนิติบุคคลที่ได้แสดงในแบบการชำระภาษีต่อส่วนกลาง ในประเทศญี่ปุ่นมีการจัดเก็บภาษีจากฐานเกี่ยวกับรายได้ทั้งภาษีส่วนกลางและภาษีท้องถิ่น จึงนับว่าฐานเกี่ยวกับเงินได้นี้เป็นฐานภาษีที่มีความสำคัญต่อประเทศมาก

อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีจากฐานเกี่ยวกับรายได้นี้ ต้องคำนึงถึงเรื่องประสิทธิภาพ ในการจัดเก็บภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นด้วย เพราะภาษีบางประเภทมีความยุ่งยาก ในการบริหารจัดการเก็บในระดับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจึงสมควรให้รัฐบาลดูแลรับผิดชอบภาษี อาทิ

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สามารถเก็บได้ใน 2 รูปแบบ คือ หัก ณ ที่จ่าย และประเมินด้วยตนเองแล้วชำระตามนั้น ทั้ง 2 รูปแบบไม่เหมาะสมกับการเป็นของท้องถิ่น ทั้งนี้เพราะ กรณีหัก ณ ที่จ่าย เนื่องจากประชาชนไม่ได้ทำงาน ณ ที่ที่ตนเองอยู่อาศัย ดังนั้นจะใช้หลักการผลประโยชน์ มาอธิบายไม่ได้ เนื่องจากบริการสาธารณะส่วนมากของท้องถิ่นจะถูกใช้ ณ ที่ที่คนอาศัยอยู่ มิใช่ที่ทำงาน ดังนั้น การเก็บภาษีเงินได้จะไม่สอดคล้องกับต้นทุนในการจัดบริการสาธารณะ ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายก็ไม่ได้อธิบายการเก็บภาษีตามหลักของแหล่งที่อยู่อาศัย การเก็บภาษีเงินได้ในอัตราที่แตกต่างกันจะดึงให้คนไปทำงานในท้องถิ่นที่มีอัตราต่ำกว่า แต่หากแก้โดยกำหนด ให้อัตราภาษีเท่ากันทุก ๆ ท้องถิ่นก็เป็นการขัดต่อวัตถุประสงค์ของการกระจายอำนาจการคลัง ซึ่งต้องการให้ท้องถิ่นสามารถตัดสินใจกำหนดอัตราภาษีได้เอง แต่ในกรณีของการประเมินภาษี ด้วยตนเองสามารถเก็บภาษีตามแหล่งที่อยู่อาศัยได้ ในบางประเทศมีการจัดเก็บเป็นรายได้ของท้องถิ่น เช่น ญี่ปุ่นจัดเก็บในรูปภาษีเพื่อการอยู่อาศัย (Prefecture Inhabitants Tax) โดยจัดเก็บจากฐานการมีรายได้ของผู้ที่อาศัยอยู่ในเขตท้องถิ่นนั้น สหรัฐอเมริกา (ที่ให้ State มีสิทธิออกกฎหมายและบริหารเองได้) ในแคนาดา รัฐบาลกลางเก็บ Provincial Surcharge

ในประเทศญี่ปุ่นการจับเก็บภาษีเงินได้กรณีหัก ณ ที่จ่ายเป็นของภาษีระดับประเทศ
องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บจากการประเมินตนเองโดยเก็บตามหลักของแหล่งที่อยู่อาศัย
คือ จัดเก็บจากฐานการมีรายได้ของผู้ที่อาศัยอยู่ในเขตท้องถิ่นนั้น

ส่วนภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่เหมาะสมกับการเป็นแหล่งรายได้ขององค์กรปกครอง
ส่วนท้องถิ่น ทั้งนี้เพราะการใช้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยมิได้
กำหนดมาตรฐานการจัดเก็บให้เป็นแบบเดียวกันทั่วประเทศจะก่อให้เกิดปัญหาหลายประการ
อาทิ ปัญหาการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีและการบริหารจัดการเก็บภาษี ซึ่งเกิดขึ้นเนื่องจาก
ความคลุมเครือในการกำหนดแหล่งที่มาของรายได้ว่ามาจากท้องถิ่นใด จำนวนเท่าใด เพราะว่า
บริษัททำธุรกิจหลายท้องถิ่น แม้จะมีการแยกบัญชีก็จะเกิดปัญหาการตั้งราคาโอน
(Transfer Pricing) และราคายุติธรรม (Arm's Length Price) เป็นตัวเปรียบเทียบ ธุรกิจจะมี
การเลี่ยงภาษีโดยการตั้งราคาที่ไม่เป็นจริง ซึ่งเป็นการยากที่จะตรวจสอบว่า บริษัทลูกที่ทำบัญชี
แยกต่างหากจากกันนั้นเป็นรายการที่ถูกต้องหรือไม่ ดังนั้นรัฐบาลจึงไม่ควรให้องค์กรปกครอง
ส่วนท้องถิ่นมีอิสระเต็มที่ในการออกกฎหมาย และบริหารภาษีเงินได้นิติบุคคลเพราะ
องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นส่วนมากไม่มีทรัพยากรเพียงพอ อีกทั้ง เป็นการให้ทรัพยากรซ้ำซ้อน
กับส่วนกลาง หากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องการมีรายได้จากแหล่งนี้ ทางเดียวที่จะสามารถ
ทำได้ คือ การเก็บภาษีเพิ่มเติมจากฐานของรัฐบาล (Surcharge) โดยรัฐบาลเป็นผู้กำหนด
ฐานภาษีและจัดเก็บรายได้ให้ท้องถิ่นด้วยอัตราที่ท้องถิ่นเสนอ

ประเทศญี่ปุ่น มีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในรูปของภาษีเพื่อการอยู่อาศัย
ที่จัดเก็บจากนิติบุคคลที่สำนักงานตั้งอยู่ในพื้นที่ของท้องถิ่น โดยจะมีการคิดคำนวณจาก
ฐานรายได้ของนิติบุคคลที่ได้แสดงในแบบการชำระภาษีต่อส่วนกลาง เพื่อแก้ปัญหา
ความคลุมเครือในการกำหนดแหล่งที่มาของรายได้ว่ามาจากท้องถิ่นใด จำนวนเท่าใดและให้เป็น
มาตรฐานเดียวกันทั่วประเทศ

5.4.3 อัตราภาษี

การกำหนดอัตราภาษีในกฎหมายภาษีอากรอาจกำหนดได้เป็นสองลักษณะ คือ

(1) การกำหนดเป็นอัตราจากฐานที่เป็นจำนวนเงิน เรียกว่า “อัตราตามมูลค่า” เดิมเรียกกันว่า “อัตราตามราคา” (Ad valorem) เช่น อากรขาเข้าสำหรับรถยนต์ อัตราร้อยละ 80 ของราคา

(2) การกำหนดเป็นอัตราจากฐานที่คำนวณเป็นปริมาณ เรียกว่า “อัตราตามปริมาณเดิม” เดิมเรียกกันว่า “อัตราตามสภาพ” (Specific) เช่น ภาษีสุราที่เก็บเป็นรายเท ภาษีเบียร์ที่เก็บเป็นรายขวดตามปริมาณเป็นจำนวนลิตร และอากรขาเข้าสำหรับสินค้าทั่ว ๆ ไปซึ่งเก็บตามปริมาตรหรือน้ำหนัก

การจะพิจารณาว่าภาษีประเภทใดมีอัตราแบบใด ดูได้จากความสัมพันธ์อัตราภาษีกับฐานภาษีอากรที่เป็นจำนวนเงินในลักษณะต่าง ๆ กัน (ฐานภาษี หมายความว่า สิ่งที่ถูกกฎหมายภาษีอากรแต่ละฉบับกำหนดให้ใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษี เช่น ภาษีที่ดินที่กำหนดให้มูลค่าหรือราคาของที่ดินที่ถือครองเป็นฐานภาษี) ดังนี้

(1) ถ้าอัตราเป็นร้อยละคงที่ไม่ว่าฐานภาษีจะเป็นจำนวนเงินเท่าใด เรียกว่า อัตราตามส่วน (Proportional Rate) หรืออัตราคงที่ เช่น อัตราภาษีโรงเรือนและที่ดินซึ่งเก็บในอัตราร้อยละเดียวกันไม่ว่าทรัพย์สินจะมีราคามากน้อยเพียงใด

(2) ถ้าอัตราเป็นร้อยละเพิ่มขึ้นเมื่อฐานภาษีเป็นจำนวนเงินมากขึ้น เรียกว่า อัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) เช่น อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งเก็บในอัตราร้อยละ 7 สำหรับเงินได้สุทธิ 10,000 บาทแรก และสูงขึ้นถึงร้อยละ 60 เมื่อเงินได้สุทธิเกิน 1,000,000 บาท

(3) ถ้าอัตราเป็นร้อยละลดลงเมื่อฐานภาษีเป็นจำนวนมากขึ้น เรียกว่า อัตราถอยหลัง (Regressive Rate) เช่น ภาษีบำรุงท้องที่ ซึ่งอัตราภาษีเมื่อคิดเป็นร้อยละแล้วจะลดลงเมื่อราคาปานกลางของที่ดินต่อไร่สูงขึ้น

5.4.3.1 เปรียบเทียบอัตราภาษีท้องถิ่นของประเทศไทยและประเทศญี่ปุ่น

ภาษีท้องถิ่นในประเทศไทย มีอัตราหลายประเภท ซึ่งต้องพิจารณาจากความสัมพันธ์ของอัตราภาษีและฐานภาษี พบว่า ฐานภาษีหลักของภาษีท้องถิ่นประเทศไทย คือ ฐานทรัพย์สิน อัตราที่ใช้มีลักษณะต่างกันตามกฎหมายที่กำหนด

(1) กรณีภาษีโรงเรือนและที่ดิน กำหนดให้ใช้อัตราร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี เป็นอัตราคงที่

(2) กรณีภาษีบำรุงท้องที่ กฎหมายภาษีบำรุงท้องที่ไม่ได้กำหนดอัตราภาษีเป็นร้อยละ แต่กำหนดเป็นจำนวนเงินที่แน่นอน ต่อไร่ตามราคาปานกลางของที่ดิน โดยแบ่งชั้นราคาปานกลางของที่ดินไว้ถึง 34 ชั้น

แต่ถ้ามีการคำนวณออกมาเป็นอัตราร้อยละแล้วจะพบว่า อัตราภาษีบำรุงท้องที่ที่มีอัตราทั้งสามแบบ กล่าวคือ มีอัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) สำหรับที่ดินราคาต่ำมาก ตั้งแต่ไร่ละ 200-1,400 บาท มีอัตราตามส่วน (Proportional Rate) หรืออัตราคงที่ สำหรับที่ดินที่มีราคาปานกลาง ตั้งแต่ไร่ละ 1,400-10,000 บาท และมีอัตราถอยหลัง (Regressive Rate) สำหรับที่ดินที่มีราคาสูงเกิน 10,000 บาท ขึ้นไป

สำหรับภาษีจากฐานการบริโภค มักจะมีการกำหนดอัตรามาตรฐานไว้แน่นอน ซึ่งมักเป็นอัตราคงที่ เพื่อให้เป็นมาตรฐานเดียวกันทั่วประเทศ เช่น ภาษีบำรุงท้องที่ที่จัดเก็บจากสถานค้าปลีกน้ำมันและก๊าซ โดยเก็บจากน้ำมันเบนซินและน้ำมันดีเซล และก๊าซปิโตรเลียมเพิ่มได้ไม่เกินลิตรละ 5 สตางค์ หรือ กรณีภาษีที่กฎหมายให้อำนาจองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นออกข้อบัญญัติเก็บเพิ่มเติมบนฐานภาษีของรัฐบาล ก็จะมีการกำหนดอัตรามาตรฐานไว้ให้ท้องถิ่นออกข้อบัญญัติจัดเก็บได้ไม่เกินอัตราที่รัฐกำหนด เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้ท้องถิ่นเก็บเพิ่มในอัตรา 1 ใน 9 หรือร้อยละ 0.7 ภาษีธุรกิจเฉพาะให้อำนาจองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นออกข้อบัญญัติเรียกเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะเพิ่มขึ้นไม่เกินร้อยละ 10 ของอัตราภาษีที่เก็บจากสถานประกอบการที่ตั้งอยู่ในท้องถิ่นนั้น ๆ เป็นต้น

ส่วนภาษีท้องถิ่นประเทศญี่ปุ่น พิจารณาจากความสัมพันธ์ของอัตราภาษีและฐานภาษี พบว่า

(1) กรณีภาษีท้องถิ่นที่จัดเก็บจากฐานเกี่ยวกับรายได้จะเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า (Progressive rate) กล่าวคือ อัตราเป็นร้อยละเพิ่มขึ้นในเมื่อฐานภาษีเป็นจำนวนเงินมากขึ้น เช่น ภาษีเพื่อการอยู่อาศัย (Prefecture Inhabitants Tax) เป็นภาษีที่มีการจัดเก็บในระดับจังหวัด มีอัตรา ดังนี้

(ก) การคำนวณภาษีของบุคคลธรรมดา นั้น จะคิดภาษีจากประชากรต่อหัว หรือจะคำนวณจากรายได้ทั้งหมดที่บุคคลมีก่อนหน้านั้น ซึ่งรวมถึงรายได้ประชากรต่อหัว เงินปันผล และผลกำไรจากเงินทุนที่มาจากการโอนหลักทรัพย์ต่างๆ

(ก.1) อัตราภาษีคิดต่อคน อยู่ที่ 1,000 เยน ต่อคนต่อปี

(ก.2) อัตราภาษีที่คิดจากฐานเงินได้จะมีอัตรามาตรฐานตามรายละเอียดในตารางดังต่อไปนี้

เงินได้ที่ต้องเสียภาษี (เยน)	อัตราภาษีที่จัดเก็บ
ไม่เกิน 7,000,000	2%
เกินกว่า 7,000,000 ขึ้นไป	3%

(ข) การคำนวณภาษีของนิติบุคคลนั้น จะคิดภาษีต่อหน่วยนิติบุคคลจะคำนวณจากจำนวนทุนและเงินทุนสำรอง โดยอัตราจะขึ้นอยู่กับจำนวนทุนและเงินทุนสำรองของนิติบุคคลนั้น หรือคำนวณจากรายได้หลังหักค่าใช้จ่าย โดยอัตราจะขึ้นรายได้ของนิติบุคคลนั้น

(ข.1) คิดต่อหน่วยนิติบุคคล มีรายละเอียดตามตารางต่อไปนี้

จำนวนทุนบวกเงินทุนสำรอง	อัตรามาตรฐาน (เยน)
มากกว่า 5,000 ล้านบาท	800,000
มากกว่า 1,000 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 5,000 ล้านบาท	540,000
มากกว่า 100 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 1,000 ล้านบาท	130,000
มากกว่า 10 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 100 ล้านบาท	50,000
ไม่เกิน 10 ล้านบาท	20,000

(ข.2) คำนวณจากรายได้หลังจากหักค่าใช้จ่ายแล้วของนิติบุคคล มีรายละเอียดตามตารางต่อไปนี้

รายได้หลังหักค่าใช้จ่าย(เยน)	อัตราภาษีที่จัดเก็บ
ไม่เกิน 10,000,000	0.8%
เกินกว่า 10,000,000 ขึ้นไป	0.4%

(2) กรณีภาษีท้องถิ่นที่จัดเก็บจากฐานการบริโภค อัตราในการจัดเก็บมักใช้อัตราคงที่ แต่จะกำหนดแตกต่างกันไปตามชนิดสินค้าและบริการ เช่น ภาษีการบริโภคของท้องถิ่น (Local Consumption tax) จัดเก็บในอัตราร้อยละ 25 ของมูลค่าทุนและสินทรัพย์ ภาษีบุหรี่ (Tobacco Tax) อัตราที่จังหวัดจัดเก็บ คือ 1,074 เยนต่อปริมาณบุหรี่ 1,000 มวน ส่วนเทศบาลจัดเก็บจากผู้ผลิตและค้าส่งบุหรี่ในอัตรา 3,298 เยนต่อปริมาณบุหรี่ 1,000 มวน²⁴ เป็นต้น

(3) กรณีภาษีท้องถิ่นที่จัดเก็บจากฐานทรัพย์สิน ความมั่งคั่งและการโอน (Property, Wealth and Transfer Base) เป็นอัตราที่มีกฎหมายกำหนดไว้โดยแน่นอน ซึ่งกำหนดเป็นอัตราร้อยละของมูลค่าหรือราคาประเมินของทรัพย์สิน หรือกำหนดเป็นจำนวนเงินตามราคาของทรัพย์สิน

(3.1) ภาษีท้องถิ่นระดับจังหวัด ได้แก่

(ก) ภาษีอสังหาริมทรัพย์ (Real Property Acquisition tax) คำนวณภาษีจากราคาประเมินมูลค่าที่ดินหรือบ้าน อัตราภาษีร้อยละ 4 อย่างไรก็ตามนับตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2006 จนกระทั่งถึงวันที่ 31 มีนาคม 2009 หลังจากนั้น อัตราภาษีสำหรับบ้านและที่ดินลดลงเหลือร้อยละ 3 และสิ่งก่อสร้างอื่นที่ไม่ได้อยู่อาศัยอัตราภาษีลดลงเหลือร้อยละ 3.5 โดยการคำนวณภาษีจะขึ้นอยู่กับราคาประเมินของที่ดินหรือบ้านที่ครอบครองในขณะนั้น

(ข) ภาษีรถยนต์ (Automobile tax) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากผู้ที่เป็นเจ้าของรถยนต์ทุกคัน ทั้งที่เป็นนิติบุคคลผู้ประกอบการหรือบุคคลธรรมดา ต้องเสียภาษีรถยนต์ประจำปีให้แก่จังหวัด อัตราภาษีที่ต้องเสีย นั้น จะแตกต่างกันออกไป ตามความจุของเครื่องยนต์ ประเภทของรถยนต์ รวมถึงวัตถุประสงค์ในการใช้รถยนต์

²⁴ The Ministry of Finance, An Outline of Japanese Taxes 2006 .

(www. mof.go.jp/english/tax/taxes2006e_pdf.), p.238 (March 26th, 2007).

(3.2) ภาษีท้องถิ่นระดับเทศบาล ได้แก่

(ก) ภาษีอสังหาริมทรัพย์ (Property Tax) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลที่ครอบครองอสังหาริมทรัพย์ ภาษีอสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ในข้อบังคับของภาษีชนิดนี้ จำเป็นจะต้องลงทะเบียนต่อหน่วยงานภาษีรังวัดที่ดิน (The Tax Cadastre) อัตราภาษีจะอยู่ที่การประเมินราคาของอสังหาริมทรัพย์นั้น ๆ และการประเมินราคารังวัดที่ดินนั้น จะมีการเปลี่ยนแปลงทุก ๆ 3 ปี ตามราคาตลาด โดยที่เทศบาลจะคำนวณภาษีในอัตราร้อยละ 1.4 ต่อปี และเพื่อให้ระบบการจัดเก็บภาษีเทศบาลเป็นไปตามนโยบายการปลูกสร้างบ้านเรือน (Housing Policy) กฎหมายได้กำหนดถึงการลดหย่อนภาษีตามลักษณะของบ้านและที่ดินเพื่อการอยู่อาศัย เช่น ที่ดินสำหรับที่อยู่อาศัย (Land for Housing) โดยการลดหย่อนภาษีในอัตรา 1 ต่อ 6 ของที่ดินที่มีขนาดไม่เกิน 200 ตารางเมตร และลดหย่อนภาษี 1 ใน 3 สำหรับที่ดินที่มีเนื้อที่เกิน 200 ตารางเมตร

สำหรับสิ่งปลูกสร้างหรือบ้านใหม่ สามารถลดหย่อนภาษีได้ 1 ใน 2 ของจำนวนที่จะต้องจ่ายภาษี โดยกฎหมายกำหนดให้เพียงแค่ 3 ปีแรกเท่านั้น และกฎหมายยังระบุถึงรายละเอียดในการลดหย่อนภาษีในสิ่งปลูกสร้างอีก 2 ประเภท กล่าวคือบ้านประเภทเพื่อการอยู่อาศัยแน่นอน (Certain Residential Houses) อีก โดยมีข้อกำหนดเพิ่มเติมว่าจะต้องสร้างในช่วงและมีพื้นที่ใช้สอยระหว่าง 50 ถึง 280 ตารางเมตร และอาคารที่อยู่อาศัยแบบกันอัคคีภัย (Certain New Fire-proof Residential Building) ซึ่งสร้างขึ้นตั้งแต่ 2 ชั้นขึ้นไป และประกอบด้วยเนื้อที่ใช้สอยต่อชั้นระหว่าง 50 ถึง 280 ตารางเมตร จะได้รับการลดหย่อนภาษี 1 ใน 2 ของจำนวนที่จะต้องเสียภาษี ใน 5 ปีแรกเท่านั้น โดยการลดหย่อนภาษีในสิ่งปลูกสร้างทั้ง 2 นั้น กฎหมายกำหนดให้เป็นสิ่งปลูกสร้างที่สร้างระหว่าง วันที่ 2 มกราคม 1963 ถึง 31 มีนาคม 2006 เท่านั้น

(ข) ภาษีพาหนะขนาดเล็ก (Light Vehicle Tax) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากผู้ครอบครองพาหนะขนาดเล็ก โดยกฎหมายระบุถึงชนิดและลักษณะของพาหนะดังกล่าวไว้หลายประเภทด้วยกัน เช่น จักรยานยนต์ จักรยานยนต์ขนาดเล็ก และพาหนะขนาดเล็กที่มีล้อตั้งแต่ 2 ถึง 4 ล้อ ซึ่งใช้เพื่อการขนส่ง

(ค) ภาษีการครอบครองที่ดินพิเศษ (Special Landholding Tax) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากผู้ถือกรรมสิทธิ์ในที่ดิน ในวันที่ 1 มกราคมของทุกปี และผู้ครอบครองที่ดินที่ครบหนึ่งปีก่อนวันที่ 1 มกราคม โดยฐานในการคำนวณภาษีจะคิดจากมูลค่าของทรัพย์สินและมีอัตรา คือการบังคับใช้กับการถือครองที่ดิน (Measure of Special Tax on the Holding of Land) ซึ่งคิดภาษีในอัตราร้อยละ 1.4 ของมูลค่าทรัพย์สิน และการบังคับใช้กับสินทรัพย์ที่ดินครอบครอง

(Measure of Special Tax on Land Acquisition) คิดภาษีในอัตราร้อยละ 3 ของมูลค่าทรัพย์สินที่มีอยู่ภายในหนึ่งปี

(ง) ภาษีการวางผังนคร (Urban Planning Tax) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากผู้ถือกรรมสิทธิ์ที่ดินหรืออาคารซึ่งตั้งอยู่บริเวณเขตเมืองในท้องถิ่น ซึ่งอยู่ภายใต้ข้อบัญญัติของกฎหมายการวางผังเมือง (Urban Planning Law) อัตราภาษีขั้นสูงสุดเพียงร้อยละ 0.3 เท่านั้น ซึ่งจะประเมินของเทศบาลจะกระทำควบคู่กับการเก็บภาษีอสังหาริมทรัพย์ (Property Tax)

(จ) ภาษีสำนักงานธุรกิจ (Business Office Tax) การเก็บภาษีมีวิธีการคำนวณอยู่ด้วยกัน 2 ลักษณะ ได้แก่ การจัดเก็บภาษีโดยตรงต่อบุคคล หรือบริษัท ที่มีสำนักงานในอาคารต่าง ๆ ในอัตรา 600 เยนต่อตารางเมตรและการเก็บภาษีโดยคำนวณจากการจ่ายค่าตอบแทน (Compensation) หรือรางวัล (Remuneration) ให้กับลูกจ้างของบุคคลหรือบริษัทนั้น โดยกฎหมายระบุให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 0.25 ของจำนวนเงินที่จ่ายไป นอกจากนั้นข้อบัญญัติการเก็บภาษีธุรกิจยังจำกัดพื้นที่ในการเก็บภาษี ซึ่งการเก็บภาษีมีผลบังคับใช้กับสถานที่และลักษณะของอาคารที่กำหนดไว้เท่านั้น

จากการศึกษาจะพบว่า อัตราภาษีเมื่อพิจารณาประกอบกับฐานภาษีของทั้งสองประเทศมีความคล้ายคลึงกัน เช่น การจัดเก็บภาษีท้องถิ่นจากฐานการบริโภค จะจัดเก็บอัตราคงที่เนื่องจาก องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแต่ละแห่งไม่สามารถมีอิสระได้เต็มที่ในการกำหนดอัตราภาษี เพราะถ้าองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใดมีความจำเป็นต้องการจะได้รายได้มาก โดยกำหนดอัตราภาษีขายสูงกว่าอัตราในท้องถิ่นที่อยู่ใกล้เคียง ประชาชนในท้องถิ่นจะหลีกเลี่ยงภาษีโดยการไปซื้อสินค้าจากท้องถิ่นอื่นเข้ามาใช้ ซึ่งยากที่จะป้องกันได้ ส่วนอัตราภาษีท้องถิ่นที่จัดเก็บจากฐานทรัพย์สินจะเป็นอัตราที่มีกฎหมายกำหนดไว้โดยแน่นอน ซึ่งกำหนดเป็นอัตราร้อยละของมูลค่าหรือราคาประเมินของทรัพย์สิน หรือกำหนดเป็นจำนวนเงินตามราคาของทรัพย์สิน

5.4.3.2 วิเคราะห์อัตราภาษีท้องถิ่นของประเทศไทยและประเทศญี่ปุ่น

อัตราภาษีจะมีความสัมพันธ์กับฐานภาษีที่เป็นจำนวนเงินในลักษณะต่าง ๆ ตามที่ได้กล่าวมาข้างต้น อัตราภาษีท้องถิ่นของประเทศไทยและประเทศญี่ปุ่นมีลักษณะที่คล้ายคลึงกัน ซึ่งประเภทของอัตราภาษีจะเป็นไปตามลักษณะของฐานภาษี ในกรณีของภาษีท้องถิ่นที่จัดเก็บจากฐานรายได้ที่จัดเก็บในประเทศญี่ปุ่น (ประเทศไทยไม่มีการจัดเก็บ) จะใช้อัตราก้าวหน้า เพราะ

เป็นอัตราที่เหมาะสมเพื่อลดความเหลื่อมล้ำหรือลดความไม่ยุติธรรมในการแบ่งสรรรายได้ในสังคมได้มาก เป็นการจัดเก็บจากผู้มีรายได้สูงในสัดส่วนที่มากกว่าผู้มีรายได้น้อยจึงเป็นการสร้างความ เป็นธรรมให้สังคม อีกทั้ง การจัดเก็บภาษีเงินได้ในอัตราก้าวหน้า เป็นการสร้างรายได้ทางภาษีให้ท้องถิ่น เพราะรายได้ภาษีจะสูงขึ้นทุกระดับรายได้

ภาษีท้องถิ่นที่จัดเก็บจากฐานการบริโภค ทั้งสองประเทศจะมีลักษณะคล้ายคลึงกัน เพราะมีข้อจำกัดเกี่ยวกับเรื่องการเลี่ยงภาษีของประชาชนในท้องถิ่น ทำให้องค์กรปกครอง ส่วนท้องถิ่นแต่ละแห่งไม่สามารถมีอิสระได้อย่างเต็มที่ในการกำหนดอัตรากา ภาษี เพราะถ้า องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใดมีความจำเป็นต้องรายได้มาก โดยกำหนดอัตรากา ภาษีขาย สูงกว่าอัตราในท้องถิ่นที่อยู่ใกล้เคียง ประชาชนในท้องถิ่นจะหลีกเลี่ยงภาษีโดยการไปซื้อสินค้า จากท้องถิ่นอื่นเข้ามาใช้ ซึ่งยากที่จะป้องกันได้

ส่วนภาษีท้องถิ่นที่จัดเก็บจากฐานทรัพย์สิน จากการศึกษาพบว่าโดยทั่วไปจะมี การกำหนดอัตรากา ภาษีทรัพย์สินอยู่ 2 รูปแบบ²⁵ คือ

(1) การกำหนดอัตราแน่นอนโดยกฎหมายทำได้ 2 วิธี คือ กำหนดอัตราเป็นร้อยละ หรือพันละ (Per Mille) ของมูลค่าราคาประเมินของทรัพย์สิน หรือกำหนดเป็นจำนวนเงินตาม ราคาของทรัพย์สิน ตัวอย่างเช่น ทรัพย์สินประเภทที่ดิน

ที่ดินราคาไร่ละไม่เกิน 1 ล้านบาท	เสียภาษีไร่ละ 10,000 บาท
ที่ดินราคาไร่ละ 1 ล้านบาทแต่ไม่เกิน 2 ล้านบาท	เสียภาษีไร่ละ 18,000 บาท
ที่ดินราคาไร่ละ 2 ล้านบาทแต่ไม่เกิน 5 ล้านบาท	เสียภาษีไร่ละ 30,000 บาท

การกำหนดอัตรากา ภาษีทรัพย์สินตามรูปแบบนี้ ถ้าหากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น มีความจำเป็นต้องรายได้รายได้เพิ่มก็ต้องขอแก้ไขกฎหมาย หรืออาจเพิ่มราคาประเมิน ถ้าหาก ราคาประเมินยังต่ำกว่าความเป็นจริงอยู่

(2) การกำหนดอัตรากา ภาษีเป็นปี ๆ ไปตามความต้องการรายได้ขององค์กรปกครอง ส่วนท้องถิ่น ในกรณีนี้จะมีการประกาศอัตราทุก ๆ ปี โดยคำนึงถึงความต้องการรายได้ของ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นและราคาประเมินทรัพย์สินในท้องถิ่นนั้น ๆ ถ้าราคาประเมิน ของทรัพย์สินในท้องถิ่นยังคงที่ แต่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องการรายได้เพิ่มก็จะประกาศ กำหนดอัตรากา ภาษีสำหรับเจ้าของทรัพย์สินผู้มีหน้าที่เสียภาษีในท้องถิ่นสูงขึ้น

²⁵ อรรถ ธรรมโน, อ่างแล้วเชิงอรรถที่16.

ภาษีท้องถิ่นที่จัดเก็บจากฐานทรัพย์สินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศไทย และประเทศญี่ปุ่นใช้การกำหนดอัตราแน่นอนโดยกฎหมาย คือ กำหนดอัตราเป็นร้อยละหรือพันละ (Per Mille) ของมูลค่าราคาประเมินของทรัพย์สิน หรือกำหนดเป็นจำนวนเงินตามราคาของทรัพย์สิน ถ้าหากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีความจำเป็นต้องรายได้รายได้เพิ่มก็ต้องขอแก้ไขกฎหมายหรืออาจเพิ่มราคาประเมิน ถ้าหากราคาประเมินยังต่ำกว่าความเป็นจริงอยู่

หากพิจารณาการกำหนดอัตราภาษีเป็นปี ๆ ไปตามความต้องการรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ก็นับว่าเป็นทางเลือกที่น่าสนใจในการปรับปรุงอัตราภาษีท้องถิ่น ทั้งนี้ เพราะภาษีทรัพย์สินนับเป็นแหล่งรายได้หลักขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น รายได้ทางภาษีประเภทนี้ก็ควรจะเพียงพอในการบริหารราชการปกติขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ถ้าองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องการรับรายได้เพิ่ม ก็ควรเรียกเก็บภาษีจากเจ้าของทรัพย์สินในท้องถิ่น ในสัดส่วนหรืออัตราที่สูง และในทางตรงกันข้าม ถ้าความจำเป็นด้านรายได้ลดลง ก็ควรจัดเก็บภาษีในสัดส่วนหรืออัตราที่ลดต่ำลง การจัดเก็บภาษีในรูปแบบนี้ จะมีส่วนช่วยส่งเสริมให้ประชาชนในท้องถิ่นได้มีความสนใจและมีส่วนร่วมในการบริหารงานของท้องถิ่นที่ตนอยู่อาศัยมากขึ้น เพราะผลประโยชน์ของประชาชนขึ้นอยู่กับการใช้จ่ายหรือการบริหารงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นให้ประชาชนได้สอดส่องดูแลการดำเนินงานของผู้บริหารองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นให้มีประสิทธิภาพ โปร่งใสมากขึ้น ดำเนินกิจการและโครงการเฉพาะที่มีประโยชน์คุ้มค่า ภาระภาษีจะได้ต่ำหรือไม่เพิ่มขึ้น

นอกจากนี้ จะเห็นได้ว่าอัตราของภาษีที่จัดเก็บจากฐานทรัพย์สินมักจะมีลักษณะ 3 ประการ ดังนี้

(ก) อัตราภาษีจะต่ำและมักจะมีอัตราถอยหลัง เช่น ภาษีบำรุงท้องที่ กฎหมายภาษีบำรุงท้องที่ไม่ได้กำหนดอัตราภาษีเป็นร้อยละ แต่กำหนดเป็นจำนวนเงินที่แน่นอนต่อไร่ตามราคาปานกลางของที่ดิน โดยแบ่งชั้นราคาปานกลางของที่ดินไว้ถึง 34 ชั้น อัตราภาษีบำรุงท้องที่มีอัตราถอยหลัง (Regressive Rate) สำหรับที่ดินที่มีราคาสูงเกิน 10,000 บาท ขึ้นไปและอัตราภาษีที่จัดเก็บต่อไร่ก็ต่ำมาก เหตุผลสำคัญที่ทำให้อัตราภาษีทรัพย์สินต่ำและมักมีอัตราถอยหลัง เนื่องมาจากหลักการสำคัญสนับสนุนการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน คือ หลักประโยชน์จากกิจกรรมขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ตกอยู่แก่ทรัพย์สิน ไม่ใช่หลักความสามารถและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นก็ไม่ได้มีภารกิจในด้านการแบ่งกระจายรายได้หรือความยุติธรรม ดังนั้น เมื่อคำนึงถึงภารกิจเบื้องต้นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และคำนึงถึงมูลค่าของทรัพย์สินในแต่ละท้องถิ่น การกำหนดอัตราภาษีต่ำก็จะทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้รับ

รายได้เพียงพอในการบริหารงานตามปกติแล้ว นอกจากนั้น การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินก็มีได้ คำนึงถึงว่าทรัพย์สินนั้น ๆ จะก่อให้เกิดรายได้แก่เจ้าของทรัพย์สินหรือไม่ ดังนั้น การกำหนดอัตรา ไขสูงในบางกรณีก็เป็นภาระหนักแก่เจ้าของทรัพย์สินที่ไม่มีแหล่งรายได้ในการชำระภาษี

ส่วนการกำหนดอัตราภาษีถอยหลังนั้น เนื่องจากประโยชน์ของเจ้าของทรัพย์สิน ที่ได้รับจากกิจกรรมปกติขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไม่ได้เพิ่มขึ้นเป็นสัดส่วนเดียวกับราคา ของทรัพย์สิน

(ข) อัตราภาษีในแต่ละท้องถิ่นจะใกล้เคียงกันมาก จะเห็นได้ว่า แม้แต่กรณีที่ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแต่ละแห่งจะสามารถประเมินราคาทรัพย์สิน และกำหนดอัตราภาษีได้ โดยอิสระแยกจากกัน แต่อัตราภาษีในแต่ละท้องถิ่น (โดยเฉพาะท้องถิ่นที่ใกล้กัน) มักจะมีอัตรา เดียวกันหรือใกล้เคียงกันมาก ทั้งนี้เนื่องจากว่าถ้ามีการจัดเก็บภาษีในอัตราที่แตกต่างกันอาจ ก่อให้เกิดแรงกระตุ้นในการโยกย้ายถิ่นที่อยู่ ดังนั้น องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมักจะกำหนดอัตรา ภาษีให้ใกล้เคียงกันและมักจะประสานกันในการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อป้องกันการสูญเสีย ฐานภาษีจากการโยกย้ายถิ่นที่อยู่

(ค) การกำหนดอัตราภาษีขึ้นอยู่กับการใช้ประโยชน์ของทรัพย์สิน (ที่ดิน) ในกรณีที่มี การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจากที่ดิน มักจะปรากฏว่า มีการกำหนดอัตราภาษีที่แตกต่างกันไปแล้ว แต่ลักษณะการใช้ประโยชน์ของที่ดิน เช่น ที่ดินที่ใช้เพื่อการเกษตรและที่ดินที่ใช้เพื่อกิจการ สาธารณูปโภคต้องรับภาระภาษีต่ำกว่าที่ดินเพื่อการอยู่อาศัย ทั้งนี้เพราะกิจการเหล่านี้เป็นกิจการ ที่ต้องใช้ที่ดินจำนวนมาก และกรณีเกษตรกรรมนั้นผู้ประกอบการอาชีพเกษตรโดยปกติจะมีรายได้ที่ต่ำ กว่าผู้ประกอบการอาชีพด้านอื่น ๆ

5.4.4 วิธีการชำระภาษี

วิธีการที่กฎหมายภาษีอากรกำหนดให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติเพื่อการชำระภาษีอากร ที่ใช้ทั่วไปมี 4 วิธีคือ

(1) การประเมินโดยเจ้าพนักงาน (Authoritative Assessment) ตามวิธีนี้ผู้เสียภาษี อากรมีหน้าที่ชำระภาษีต่อเมื่อได้รับการประเมินต่อเจ้าพนักงานแล้วว่าตนมีหน้าที่ต้องเสียภาษี อากรเป็นจำนวนเท่าใด วิธีนี้ใช้สำหรับภาษีส่วนใหญ่ที่จัดเก็บในปัจจุบัน เช่น ภาษีสรรพสามิต อากรศุลกากร ภาษีโรงเรือนและที่ดิน และแม้แต่ภาษีเงินได้ในสมัยก่อนก็ใช้วิธีนี้เช่นเดียวกัน ตามวิธีนี้กฎหมายอาจกำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรยื่นแบบแสดงรายการก่อนหรืออาจไม่กำหนดก็ได้

ในกรณีที่กำหนดให้ยื่นแบบแสดงรายการ เป็นเพียงการกำหนดเพื่อความสะดวกในการประเมินของเจ้าพนักงานเท่านั้น ผู้ยื่นแบบแสดงรายการยังไม่ต้องชำระภาษีในทันทีที่ยื่นแบบ

(2) การประเมินตนเอง (Self Assessment) ตามวิธีนี้ผู้เสียภาษีอากรมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อแสดงข้อความต่าง ๆ อันจำเป็นเพื่อให้ทราบว่าตนมีหน้าที่ต้องชำระภาษีอากรตามกฎหมายเท่าใด และต้องชำระภาษีอากรพร้อมกันกับยื่นแบบแสดงรายการดังกล่าวนั้น อย่างไรก็ตาม เมื่อผู้เสียภาษีอากรได้ประเมินตนเองแล้วเจ้าพนักงานภาษีอากรตรวจสอบและประเมินเพิ่มเติมได้ ในกรณีที่ปรากฏว่าผู้เสียภาษีอากรประเมินตนเองไว้ไม่ถูกต้อง

(3) การหักภาษี ณ ที่จ่าย (Withholding หรือ Deduction at Source) ตามวิธีนี้กฎหมายจะกำหนดให้ผู้จ่ายเงิน ซึ่งก่อให้เกิดเป็นฐานภาษีทำหน้าที่หักภาษีไว้แล้วนำเงินนั้นส่งต่อรัฐบาล เงินที่นำส่งนั้นถือเป็นเครดิตหักออกจากภาษีที่ผู้เสียภาษีจะต้องเสียจริง ตัวอย่างได้แก่ ภาษีเงินได้สำหรับเงินเดือนหรือค่าจ้างซึ่งนายจ้างต้องหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายกำหนด และเมื่อผู้มีเงินได้ยื่นแบบแสดงรายการตามแบบประเมินตนเองก็จะนำภาษีที่หักไว้แล้วนั้นเป็นเครดิตจากภาษีที่ตนคำนวณได้ ถ้าหากภาษีที่หักไว้เกินกว่าภาษีที่ตนคำนวณได้ ก็มีสิทธิได้รับคืนส่วนเกินนั้นจากรัฐบาล

(4) การชำระภาษีก่อนหน้า (Prepayment) ตามวิธีนี้ ผู้มีเงินได้จากแหล่งรายได้ซึ่งไม่มีผู้จ่ายให้แน่นอน เช่น การประกอบธุรกิจการพาณิชย์หรือการอุตสาหกรรมมีหน้าที่ประมาณว่าแต่ละงวดหรือแต่ละเดือนในระหว่างปีภาษีต้องเสียเท่าใดแล้วนำเงินภาษีไปชำระไว้ก่อนเป็นการล่วงหน้า ต่อเมื่อถึงกำหนดเวลาจึงจะประเมินตนเองโดยแน่นอน แล้วคิดหักกลบกลับกับจำนวนที่ชำระไว้ล่วงหน้า

5.4.3.1 เปรียบเทียบวิธีการชำระภาษีท้องถิ่นของประเทศไทยและประเทศญี่ปุ่น

การจัดเก็บภาษีท้องถิ่นของประเทศไทย โดยปกติใช้วิธีที่ให้เจ้าพนักงานแจ้งการประเมินภาษี (Authoritative Assessment) ซึ่งมีขั้นตอนโดยสรุปดังนี้

ขั้นตอนที่ 1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมายื่นแบบแสดงรายการข้อมูลเกี่ยวกับการคำนวณภาษีภายในระยะเวลาที่กำหนด

ขั้นตอนที่ 2 พนักงานเจ้าหน้าที่ตรวจสอบแบบคำนวณภาษีและแจ้งการประเมินให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีทราบ

ขั้นตอนที่ 3 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมาทำการชำระภาษีภายในระยะเวลาที่กำหนดหลังจากได้รับแจ้งการประเมิน

การจัดเก็บภาษีท้องถิ่นของประเทศญี่ปุ่นจะมีวิธีการจัดเก็บภาษี คือ ภาษีที่จัดเก็บจากฐานรายได้ (Income Base) เช่น ภาษีเพื่อการอยู่อาศัย (Prefecture Inhabitants Tax) เป็นภาษีที่มีการจัดเก็บทั้งในระดับจังหวัดและระดับเทศบาล ภาษีการประกอบธุรกิจ (Enterprise Tax) และ ภาษีที่จัดเก็บจากฐานการบริโภค(Consumption Base) เช่น ภาษีการบริโภคของท้องถิ่น (Local Consumption Tax) ภาษีการครอบครองรถยนต์ (Automobile Acquisition Tax) ภาษีบุหรี่ (Tobacco Tax) ภาษีเหมืองแร่ (Mine-lot Tax) ภาษีการล่าสัตว์ (Hunting Tax) ภาษีผลิตภัณฑ์เหมืองแร่ (Mineral Product Tax) มีวิธีจัดเก็บภาษีโดยวิธีการประเมินตนเอง (Self Assessment) ตามวิธีนี้ผู้เสียภาษีอากรมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อแสดงข้อความต่าง ๆ อันจำเป็นเพื่อให้ทราบว่ามีหน้าที่ต้องชำระภาษีอากรตามกฎหมายเท่าใด และต้องชำระภาษีอากรพร้อมกับยื่นแบบแสดงรายการดังกล่าวนั้น อย่างไรก็ตาม เมื่อผู้เสียภาษีอากรได้ประเมินตนเองแล้วเจ้าพนักงานภาษีอากรตรวจสอบการประเมินเพิ่มเติมได้ในเมื่อปรากฏว่าผู้เสียภาษีอากรประเมินตนเองไว้ไม่ถูกต้อง และมีภาษีจากฐานการบริโภคบางประเภทที่ให้เอกชนจัดเก็บแล้วนำส่งให้ท้องถิ่นเพื่อความสะดวกในการจัดเก็บ เช่น การใช้สนามกอล์ฟ (Golf Course Utilization tax) ภาษีการส่งน้ำมันเบา (Light-oil Delivery Tax) ส่วนฐานทรัพย์สิน ความมั่งคั่งและการโอน (Property, Wealth and Transfer Base) เช่น ภาษีอสังหาริมทรัพย์ (Real Property Acquisition tax) ภาษีอสังหาริมทรัพย์ (Property Tax) ภาษีการครอบครองที่ดินพิเศษ (Special Landholding Tax) ภาษีการวางผังนคร (Urban Planning Tax) เนื่องจากภาษีทรัพย์สินเหล่านี้มีฐานในการคำนวณภาษีจากการประเมินมูลค่าของทรัพย์สิน ดังนั้นวิธีในการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นโดยปกติจึงใช้วิธีที่ให้เจ้าพนักงานแจ้งการประเมินภาษี (Authoritative Assessment)

จะเห็นได้ว่า ภาษีท้องถิ่นของประเทศญี่ปุ่นมีวิธีการจัดเก็บภาษี ทั้งวิธีจัดเก็บภาษีโดยวิธีการประเมินตนเอง (Self Assessment) และวิธีที่ให้เจ้าพนักงานแจ้งการประเมินภาษี (Authoritative Assessment) ซึ่งภาษีท้องถิ่นของประเทศไทยโดยหลักจัดเก็บจากฐานทรัพย์สิน จึงใช้วิธีที่ให้เจ้าพนักงานแจ้งการประเมินภาษี (Authoritative Assessment) เช่นกัน

5.2.3.2 วิเคราะห์วิธีการชำระภาษีท้องถิ่นของประเทศไทยและประเทศญี่ปุ่น

การจัดเก็บภาษีที่ท้องถิ่นจัดเก็บเองของประเทศไทยในปัจจุบัน ทั้งภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ ใช้วิธีที่ให้เจ้าพนักงานแจ้งการประเมินภาษี (Authoritative Assessment) ซึ่งตามที่ได้ใช้วิธีการประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงานนี้มา มีข้อเสีย กล่าวคือ

1.) มีขั้นตอนในการจัดเก็บภาษีหลายขั้นตอน ซึ่งแต่ละขั้นตอนมีกำหนดระยะเวลาไว้ เป็นเหตุให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จะได้รับเงินค่าภาษีก็ต่อเมื่อได้มีการดำเนินการตามขั้นตอน และระยะเวลาดังกล่าวแล้ว ซึ่งในบางครั้งกว่าที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะได้รับเงินค่าภาษี ประจำปีนั้นก็ใกล้เวลาสิ้นสุดปีงบประมาณ ตัวอย่างเช่น การจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน ซึ่งกฎหมายไม่มีกำหนดเวลาที่แน่นอนในการจัดแจ้งการประเมินภาษี แต่กำหนดให้ผู้มีหน้าที่ เสียภาษีชำระภาษีภายใน 90 วันนับแต่ได้รับแจ้งการประเมิน ในทางปฏิบัติจึงเป็นกำหนด การภายในสำหรับเจ้าหน้าที่มิให้แจ้งการประเมินช้ากว่าเดือนมิถุนายนเพื่อที่วาระเวลาสิ้นสุด การรับชำระภาษี 90 วัน จะไม่เกินกว่าวันที่ 30 กันยายน อันเป็นวันสิ้นสุดปีงบประมาณ

2.) ประชาชนได้รับความเบียดเบียน เนื่องจากการติดต่อขอรับชำระภาษีมีขั้นตอน และระยะเวลามากทำให้เกิดการละทิ้งไม่มาติดต่อชำระภาษีหลังจากที่ได้มีการยื่นแบบแสดง รายการไว้แล้ว ดังจะให้เห็นจากการที่เทศบาลมีหนี้ค้างชำระภาษีเป็นจำนวนมาก ซึ่งหาก กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมาทำการชำระภาษีพร้อมกับการยื่นแบบฯ ในคราวเดียวกันแล้ว หนี้ค้างชำระค่าภาษีในกรณีนี้ก็อาจจะไม่เกิดขึ้น

3.) ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการมากขึ้น เนื่องจากการจัดเก็บภาษีมี หลายขั้นตอน ทำให้มีค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการมากขึ้น และต้องให้เจ้าพนักงาน ในการดำเนินการมากขึ้นด้วย

พิจารณาระบบการบริหารจัดเก็บภาษีโดยวิธีให้ผู้เสียภาษีแจ้งประเมินตนเอง (Self Assessment) ซึ่งวิธีการประเมินภาษีด้วยตนเองนี้ตั้งอยู่บนสมมุติฐานที่ว่า ผู้เสียภาษีทุกคน มีเกียรติและเชื่อถือได้ จึงกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีคำนวณและแจ้งการประเมินภาษีด้วยตนเอง จำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีคำนวณได้จากการประเมินตนเองนี้ ถือเป็นตัวเลขภาษีที่ต้องเสียและ ถือว่าถูกต้องจนกว่าจะมีการตรวจสอบพบว่าภาษีที่เสียไว้ไม่ถูกต้อง จึงต้องชำระเพิ่มเติม ระบบนี้ เป็นระบบที่กรมสรรพากรใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม ผลดีของระบบนี้ คือ ประชาชนมีความสมัครใจในการเสียภาษีเพราะได้รับความเชื่อถือจากรัฐ และได้รับความ สะดวกสบายในการมาติดต่อชำระภาษีพร้อมกันในคราวเดียวโดยไม่ต้องรอให้พนักงานเจ้าหน้าที่ แจ้งการประเมินให้ทราบแล้วมาชำระภาษีภายหลัง ผลดีในแง่ของรัฐคือได้รับรายได้ค่าภาษีเร็ว และอาจได้ค่าภาษีสูงกว่าระดับที่เจ้าหน้าที่ประมาณการไว้ ทั้งยังประหยัดเวลาและค่าใช้จ่าย ในขั้นตอนการจัดเก็บภาษี

อย่างไรก็ดี ระบบวิธีการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นโดยวิธีการประเมินภาษีด้วยตนเอง ยังมีข้อบกพร่องอยู่บ้างในกรณีที่มีภาษีรั่วไหล เนื่องจากผู้เสียภาษีไม่ยอมมายื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี หรือยื่นแบบและชำระภาษีต่ำกว่าความเป็นจริง แต่ข้อบกพร่องนี้ก็สามารถแก้ไขได้ โดยการกำหนดมาตรการตรวจสอบและติดตามการจัดเก็บภาษีให้รัดกุม รวมทั้งกำหนดโทษขั้นสูงในกรณีหลบหนีหรือหลีกเลี่ยงภาษี

ภาษีท้องถิ่นของประเทศไทยควรคำนึงถึงความเหมาะสม และประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น เพื่อเลือกวิธีการในการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น ซึ่งระบบการบริหารจัดเก็บภาษีโดยวิธีให้ผู้เสียภาษีแจ้งประเมินตนเอง (Self Assessment) ก็นับเป็นทางเลือกหนึ่งที่น่านำมาพิจารณาในการปรับปรุงภาษีท้องถิ่นของประเทศไทย ให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากขึ้น

