

## บทที่ 6

### สรุปและเสนอแนะแนวทาง

#### การปฏิรูประบบภาษีท้องถิ่นของประเทศไทย

จากการศึกษาระบบกฎหมายภาษีท้องถิ่นของประเทศไทยและประเทศญี่ปุ่น โดยการเปรียบเทียบและวิเคราะห์กฎหมายที่ให้อำนาจแก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในบทที่ 5 ซึ่งได้แยกพิจารณาออกเป็นสามส่วน กล่าวคือ ส่วนแรก กฎหมายที่จัดสรรอำนาจหน้าที่ ภารกิจ และรายได้ส่วนท้องถิ่น ส่วนที่สอง กฎหมายที่ให้อำนาจจัดเก็บภาษีท้องถิ่นของประเทศไทย กับประเทศญี่ปุ่น ส่วนที่สาม โครงสร้างภาษีท้องถิ่น พบว่า

#### ส่วนแรก กฎหมายที่จัดสรรอำนาจหน้าที่ ภารกิจ และรายได้ส่วนท้องถิ่น

พิจารณากฎหมายที่จัดสรรอำนาจหน้าที่ ภารกิจ และรายได้ส่วนท้องถิ่นของ องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นของทั้งสองประเทศ เห็นว่า องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นของทั้งสอง ประเทศมีดุลพินิจในการเลือกจัดทำบริการสาธารณะที่เห็นว่าประชาชนในท้องถิ่นมีความต้องการ ได้อย่างอิสระตามที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญของทั้งสองประเทศ

อย่างไรก็ตาม ในการจัดทำบริการสาธารณะขององค์การปกครองส่วนท้องถิ่นจำเป็นต้องมี เงินใช้จ่ายดำเนินการ ซึ่งเงินดังกล่าวนี้ หากองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นไม่มีอำนาจจัดหา จัดเก็บเอง โดยจำเป็นต้องรับการจัดสรรจากส่วนกลางแล้ว ความเป็นอิสระขององค์การปกครอง ส่วนท้องถิ่นย่อมเกิดขึ้นไม่ได้ตามหลักที่ว่าใครเป็นเจ้าของเงินคนนั้น ก็ต้องกำหนดเงื่อนไข การใช้จ่ายเงินได้ เพราะในเมื่อส่วนกลางจัดสรรเงินมาให้แล้วก็ย่อมต้องใช้อำนาจแทรกแซงการ ใช้จ่ายเงินดังกล่าว การจัดทำบริการสาธารณะย่อมไม่อาจเป็นไปตามความต้องการที่แท้จริง ของประชาชน

จากการศึกษาโครงสร้างรายได้ขององค์การปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศไทยนั้น พบว่า รายได้ประเภทภาษีท้องถิ่นมีสัดส่วนที่ต่ำเมื่อเปรียบเทียบกับรายได้โดยรวมขององค์การปกครอง ส่วนท้องถิ่น รายได้หลักขององค์การปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศไทยมีมาจากเงินอุดหนุนของรัฐบาล รองลงมา คือ ภาษีที่รัฐบาลจัดเก็บแล้วจัดสรรให้ โดยในส่วนของภาษีท้องถิ่นที่องค์การปกครอง ส่วนท้องถิ่นเป็นผู้จัดเก็บเองนั้นถือว่ามีสัดส่วนที่น้อย หรืออาจกล่าวได้ว่าภาษีที่องค์การปกครอง ส่วนท้องถิ่นจัดเก็บเองไม่ได้เป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญขององค์การปกครองส่วนท้องถิ่นเลย

ส่วนองค์กรปกครองท้องถิ่นประเทศไทยมีรายรับจากสองแหล่ง คือ เงินอุดหนุนจากรัฐบาลและรายได้จากการจัดเก็บภาษีและค่าธรรมเนียมภายในท้องถิ่นของตน รายได้จากภาษีท้องถิ่นมีความสำคัญมาก คือ คิดเป็นร้อยละ 42 ของรายรับในท้องถิ่นทั้งหมด รองลงมา คือ เงินภาษีที่รัฐบาลจัดสรรมาให้แก่ท้องถิ่นคิดเป็นร้อยละ 19.1 ของรายรับท้องถิ่นทั้งหมด นอกจากนี้ก็ยังมีเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและเงินกู้ยืมสาธารณะจากการออกพันธบัตรขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (ข้อมูลปี ค.ศ. 2006)

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

เมื่อรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศไทยส่วนใหญ่มาจากรายรับทางด้านภาษีที่รัฐบาลจัดเก็บและแบ่งสรรให้รวมทั้งเงินอุดหนุน ซึ่งต่างจากแหล่งรายได้ขององค์กรปกครองท้องถิ่นของประเทศไทยที่สัดส่วนรายได้ (Revenue) ประเภทภาษีท้องถิ่นเป็นแหล่งรายได้ของท้องถิ่นที่มีสัดส่วนสูงที่สุดและเป็นแหล่งรายได้สำคัญ ทำให้ทราบว่าคุณภาพการจัดเก็บภาษีอากรขององค์กรปกครองท้องถิ่นของประเทศไทยยังด้อย องค์กรปกครองท้องถิ่นต้องพึ่งพาเงินอุดหนุนจากส่วนกลางเป็นจำนวนมาก ดังนั้น สิ่งที่ต้องดำเนินการต่อไป คือ การส่งเสริมศักยภาพในการหารายได้ รวมทั้ง การพิจารณาปรับปรุงแหล่งรายรับต่าง ๆ ขององค์กรปกครองท้องถิ่นให้มีประสิทธิภาพและเพิ่มมากขึ้น ทั้งนี้เพราะการจัดสรรรายได้ของรัฐบาลยังมีลักษณะที่ไม่ได้มีส่วนช่วยเสริมสร้างความเข้มแข็งทางการคลังของท้องถิ่น และอาจมีผลให้ความพยายามในการหารายได้จากภาษีอากร (Tax Effort) ขององค์กรปกครองท้องถิ่นลดต่ำลงได้ จึงมีความจำเป็นที่จะต้องมีการปรับปรุงกฎหมายที่จัดสรรอำนาจหน้าที่ ภารกิจ และรายได้ส่วนท้องถิ่นให้แก่ เพื่อให้บรรลุเป้าหมายของการพัฒนาและพึ่งพาตนเองขององค์กรปกครองท้องถิ่น

## ส่วนที่สอง กฎหมายที่ให้อำนาจจัดเก็บภาษีท้องถิ่น

องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศไทย มีกฎหมายให้อำนาจในการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550<sup>1</sup> เป็นการมอบอำนาจทางการคลังให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งเป็นอำนาจที่กฎหมายกำหนดให้ท้องถิ่นหารายได้เพื่อจัดบริการสาธารณะตามความต้องการของประชาชนในท้องถิ่น องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะกำหนดรายได้หรือรายจ่ายของตนเองโดยไม่มีกฎหมายบัญญัติอำนาจไว้ไม่ได้ ซึ่งกฎหมายดังกล่าวรวมถึงกฎกระทรวง ระเบียบข้อบังคับและข้อบัญญัติที่ออกภายใต้บังคับของกฎหมายนั้น กำหนดให้อำนาจขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศไทยจัดเก็บภาษีท้องถิ่น คือ พระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ.2542 กฎหมายจัดตั้งองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น อาทิ พระราชบัญญัติสภาตำบลและองค์การบริหารส่วนตำบล พ.ศ.2537 และยังมีกฎหมายที่ให้อำนาจขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บภาษีท้องถิ่นตามพระราชบัญญัติภาษีประเภานั้น ๆ อาทิ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ.2508 พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ.2510 พระราชบัญญัติควบคุมการฆ่าสัตว์และจำหน่ายเนื้อสัตว์ พ.ศ.2535 พระราชบัญญัติรังนกอีแร่น พ.ศ.2540 เป็นต้น

ส่วนขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศญี่ปุ่น มีกฎหมายที่ให้อำนาจขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศญี่ปุ่นจัดเก็บภาษีบัญญัติในรัฐธรรมนูญฉบับ ค.ศ.1947 ที่ได้ระบุหลักการ “ความเป็นอิสระของท้องถิ่น (Local Autonomy)” ไว้ในหมวด 8 จากมาตรา 92-95 ในมาตรา 94 บัญญัติให้องค์กรปกครองท้องถิ่นมีสิทธิจัดการทรัพย์สิน ดำเนินการใด ๆ เกี่ยวกับการบริหารทั่วไป ปฏิบัติการและออกข้อบัญญัติได้ตามที่กฎหมายกำหนด และกฎหมายปกครองตนเองของท้องถิ่น (Local Autonomy Law) ในมาตรา 223 บัญญัติให้อำนาจขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจ

---

<sup>1</sup> บทบัญญัติมาตรา 283 วรรค 4 “ให้มีกฎหมายรายได้ท้องถิ่น เพื่อกำหนดอำนาจหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีและรายได้อื่นๆขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยมีหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมตามลักษณะของภาษีแต่ละชนิด การจัดสรรทรัพยากรในภาครัฐ การมีรายได้ที่เพียงพอกับรายจ่ายตามอำนาจหน้าที่ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ทั้งนี้โดยคำนึงถึงระดับขั้นตอนการพัฒนาทางเศรษฐกิจของท้องถิ่น สถานะทางการคลังขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และความยั่งยืนทางการคลังท้องถิ่น”

จัดเก็บภาษีในท้องถิ่นโดยเป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมาย ซึ่งกฎหมายที่กำหนดให้อำนาจท้องถิ่นในการจัดเก็บภาษีได้แก่ The Local Tax Law เป็นบทบัญญัติที่ประกอบด้วย 4 ส่วน<sup>2</sup> คือ ส่วนแรก เป็นบททั่วไป ส่วนที่สอง เป็นบทบัญญัติการจําการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นขององค์การบริหารส่วนจังหวัด ส่วนที่สาม เป็นบทบัญญัติการจําการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นของเทศบาล ส่วนที่สี่ เป็นบทบัญญัติให้อำนาจจัดเก็บภาษีพิเศษที่มีได้มีการระบุไว้ในกฎหมาย ตามกฎหมายฉบับนี้ทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจที่จะกำหนดประเภทและอัตราภาษีเองภายใต้กรอบกําหนดของกฎหมายภาษีท้องถิ่น (Local Tax Law) และการให้คำปรึกษาอย่างใกล้ชิดจากสำนักภาษีท้องถิ่น (Local Tax Bureau) ของกระทรวงกิจการภายใน

หากพิจารณากฎหมายที่ให้อำนาจองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศไทยจัดเก็บภาษีท้องถิ่น พบว่าองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นไม่มีความยืดหยุ่น เพราะปัจจุบันนี้กฎหมายเกี่ยวกับภาษีท้องถิ่นมักให้รัฐบาลมีบทบาทสำคัญในการกำหนดอัตราและวิธีการจัดเก็บรายได้ประเภทต่าง ๆ แทนที่จะเป็นอำนาจขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งมีผลทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นถูกควบคุมสั่งการโดยรัฐบาลขาดความเป็นอิสระและไม่สามารถพึ่งพาตนเองได้อย่างแท้จริง รัฐบาลควรให้อำนาจองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในการออกกฎหมายหรือข้อบัญญัติในการจัดเก็บภาษีหรือรายได้อื่น ๆ เพิ่มมากขึ้น โดยต้องให้อำนาจในการบัญญัติกฎหมายหรือข้อบัญญัติท้องถิ่น ในการกำหนดประเภทและอัตราภาษีเองภายใต้กรอบของกฎหมายภาษีท้องถิ่น และอำนาจดังกล่าวต้องไม่ถูกแทรกแซงจากรัฐบาลมากเกินไป อย่างไรก็ตาม ควรจะมีการจัดตั้งหน่วยงานที่จะให้คำปรึกษา เพื่อสร้างมาตรฐานเดียวกันและไม่ให้เกิดการเลื่อมล้ำทางภาษีมากเกินไป

นอกจากนี้ ปัญหาที่เกิดขึ้นกับกฎหมายที่ให้อำนาจองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศไทยจัดเก็บภาษีท้องถิ่นปัจจุบัน คือ กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับรายได้ทางภาษีของ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีจำนวนมาก แต่ละฉบับมีการบังคับใช้ไม่พร้อมกันหรือมีเนื้อหาที่ขัดแย้งกัน ซึ่งก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติทั้งกับเจ้าหน้าที่ผู้ทำหน้าที่บริหารจัดการเก็บ และเกิดปัญหากับผู้มีหน้าที่เสียภาษีรวมทั้ง สร้างความไม่เป็นธรรมแก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอีกด้วย กล่าวคือ กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการคลังและรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอยู่จำนวนมากและกระจัดกระจาย ซึ่งมีผลให้การปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีเกิดความสับสน จัดเก็บภาษีได้น้อยและเกิดความไม่เป็นธรรม

---

<sup>2</sup> The Ministry of Finance, An Outline of Japanese Taxes 2005, (www. mof.go.jp/english/tax/taxes2005e\_pdf.), p.224 (July 19<sup>th</sup>, 2005).

จากการศึกษาระบบและรูปแบบการจัดเก็บรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศญี่ปุ่น ที่มีกฎหมายเกี่ยวข้องกับการจัดเก็บรายได้ท้องถิ่น เพียงไม่กี่ฉบับทำให้ง่ายต่อการจัดเก็บภาษี ซึ่งมีผลดีทั้งต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษี และต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษี ซึ่งนับเป็นตัวอย่างที่น่าจะนำมาเป็นแนวทางในการปฏิรูประบบกฎหมายภาษีท้องถิ่นของประเทศไทย โดยการปรับปรุงกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยการรวบรวมระเบียบกฎหมายที่ว่าด้วยรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทุกฉบับเข้าไว้ด้วยกัน ทั้งนี้ เพื่อให้สอดคล้องและเป็นไปตามเจตนารมณ์ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 ที่ต้องการให้มีกฎหมายรายได้ท้องถิ่น เพื่อกำหนดอำนาจหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีและรายได้อื่นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยมีหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมตามลักษณะของภาษีแต่ละชนิด การจัดสรรทรัพยากรในภาครัฐ การมีรายได้ที่เพียงพอกับรายจ่ายตามอำนาจหน้าที่ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ทั้งนี้โดยคำนึงถึงระดับขั้นตอนการพัฒนาทางเศรษฐกิจของท้องถิ่น สถานะทางการคลังขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และความยั่งยืนทางการคลังท้องถิ่น<sup>3</sup>

### ส่วนที่สาม โครงสร้างภาษีท้องถิ่น

ส่วนโครงสร้างภาษีท้องถิ่น พบว่า โครงสร้างภาษีท้องถิ่นของทั้งสองประเทศมีความคล้ายคลึงกัน แยกพิจารณา ดังนี้

ประการแรก จากการศึกษาคโครงสร้างเกี่ยวกับผู้มีหน้าที่เสียภาษีท้องถิ่นของทั้งสองประเทศ มีการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นทั้งจากผู้อยู่อาศัยในพื้นที่ที่อยู่ภายใต้อำนาจการปกครองตามหลักหลักอภิสิทธิ์ (Privilege Principle) ซึ่งหลักการนี้ บุคคลแต่ละคนควรจะเสียภาษีให้แก่ท้องถิ่นตามอภิสิทธิ์ที่ตนได้รับจากท้องถิ่นที่ตนดำเนินชีวิตอยู่ หรือการประกอบอาชีพ เพราะถือว่าผู้นั้นได้เข้ามาเป็นหุ้นส่วนในสังคมนั้นควรจะต้องรับภาระจากการใช้จ่ายเพื่อให้เกิดบริการสาธารณะในท้องถิ่นนั้น และการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นจากผู้อยู่อาศัยนอกพื้นที่บางคนก็อาจได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการสาธารณะภายในพื้นที่ที่พวกเขาไปทำงานหรือไปเที่ยว ก็เป็นไปตามหลักประโยชน์ (Benefit Principle) เขาควรต้องรับภาระภาษีตามประโยชน์ที่เขาได้รับจากกิจการหรือการบริการของท้องถิ่น เมื่อได้รับประโยชน์จากกิจการของท้องถิ่นใด ก็ควรเสียภาษีให้ท้องถิ่นนั้น

---

<sup>3</sup> บทบัญญัติมาตรา 283 วรรค 4 รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550

ประการที่สอง ฐานภาษีของภาษีท้องถิ่นของทั้งสองประเทศ พบว่า ฐานภาษีท้องถิ่นของประเทศญี่ปุ่นครอบคลุมทั้งฐานภาษีที่จัดเก็บจากจากการบริโภค ภาษีที่จัดเก็บจากรายได้ และภาษีที่จัดเก็บจากจากทรัพย์สิน ส่วนภาษีท้องถิ่นของประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีจากฐานทรัพย์สินเป็นหลัก ส่วนจัดเก็บจากฐานการบริโภคซึ่งเป็นเพียงภาษีเสริมเท่านั้น และยังมีได้มีการจัดเก็บจากฐานรายได้ ซึ่งนับเป็นทางเลือกหนึ่งที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศไทยจะพิจารณาจัดเก็บท้องถิ่นจากฐานรายได้ เพื่อสร้างรายได้ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต่อไป

ประการที่สาม อัตราภาษีเมื่อพิจารณาประกอบกับฐานภาษีของทั้งสองประเทศ มีความคล้ายคลึงกัน เช่น การจัดเก็บภาษีท้องถิ่นจากฐานการบริโภค จะจัดเก็บอัตราคงที่เนื่องจาก องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแต่ละแห่งไม่สามารถมีอิสระได้อย่างเต็มที่ในการกำหนดอัตราภาษี เพราะถ้าองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใดมีความจำเป็นต้องการจะได้รายได้มาก โดยกำหนดอัตราภาษีขายสูงกว่าอัตราในท้องถิ่นที่อยู่ใกล้เคียง ประชาชนในท้องถิ่นจะหลีกเลี่ยงภาษีโดยการไปซื้อสินค้าจากท้องถิ่นอื่นเข้ามาใช้ ซึ่งยากที่จะป้องกันได้ ส่วนอัตราภาษีท้องถิ่นที่จัดเก็บจากฐานทรัพย์สินจะเป็นอัตราที่มีกฎหมายกำหนดไว้โดยแน่นอน ซึ่งกำหนดเป็นอัตราร้อยละของมูลค่าหรือราคาประเมินของทรัพย์สิน หรือกำหนดเป็นจำนวนเงินตามราคาของทรัพย์สิน

ประการที่สี่ วิธีการชำระภาษี ภาษีท้องถิ่นของประเทศไทยมีวิธีการจัดเก็บภาษีทั้งวิธีจัดเก็บภาษีโดยวิธีการประเมินตนเอง (Self Assessment) และวิธีที่ให้เจ้าพนักงานแจ้งการประเมินภาษี (Authoritative Assessment) ซึ่งภาษีท้องถิ่นของประเทศไทยโดยหลักจัดเก็บจากฐานทรัพย์สินจึงใช้วิธีที่ให้เจ้าพนักงานแจ้งการประเมินภาษี (Authoritative Assessment) เช่นกัน อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีท้องถิ่นของประเทศไทยควรคำนึงถึงความเหมาะสมและประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นเพื่อเลือกวิธีการในการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น ซึ่งระบบการบริหารจัดเก็บภาษีโดยวิธีให้ผู้เสียภาษีแจ้งประเมินตนเอง (Self Assessment) ก็นับเป็นทางเลือกหนึ่งที่น่ามาพิจารณาในการปรับปรุงภาษีท้องถิ่นของประเทศไทย ให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากขึ้น เพราะหากพิจารณากระบวนการบริหารจัดการเก็บภาษีโดยวิธีให้ผู้เสียภาษีแจ้งประเมินตนเอง (Self Assessment) ซึ่งวิธีการประเมินภาษีด้วยตนเองนี้ตั้งอยู่บนสมมุติฐานที่ว่าผู้เสียภาษีทุกคนมีเกียรติและเชื่อถือได้ จึงกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีคำนวณและแจ้งการประเมินภาษีด้วยตนเอง จำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีคำนวณได้จากการประเมินตนเองนี้ ถือเป็นตัวเลขภาษีที่ต้องเสียและถือว่าถูกต้องจนกว่าจะมีการตรวจสอบพบว่าภาษีที่เสียไว้ไม่ถูกต้อง จึงต้องชำระเพิ่มเติม ซึ่งระบบนี้เป็นระบบที่กรมสรรพากรใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้

และภาษีมูลค่าเพิ่ม ผลดีของระบบนี้ คือ ประชาชนมีความสมัครใจในการเสียภาษีเพราะได้รับความเชื่อถือจากรัฐ และได้รับความสะดวกสบายในการมาติดต่อชำระภาษีพร้อมกันในคราวเดียว โดยไม่ต้องรอให้พนักงานเจ้าหน้าที่แจ้งการประเมินให้ทราบแล้วมาชำระภาษีภายหลัง ผลดีในแง่ของรัฐ คือ ได้รับรายได้ค่าภาษีเร็ว และอาจได้ค่าภาษีสูงกว่าระดับที่เจ้าหน้าที่ประมาณการไว้ทั้งยังประหยัดเวลาและค่าใช้จ่ายในขั้นตอนการจัดเก็บภาษี

จากการศึกษาระบบกฎหมายภาษีท้องถิ่นของประเทศไทยและประเทศญี่ปุ่น โดยการเปรียบเทียบและวิเคราะห์กฎหมายที่ให้อำนาจแก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นข้างต้นแล้ว ในบทนี้จะกล่าวถึงข้อเสนอแนะแนวทางในการปฏิรูประบบภาษีท้องถิ่นของประเทศไทยเปรียบเทียบกับกฎหมายประเทศญี่ปุ่น เพื่อเป็นแนวทางในการปฏิรูปกฎหมายแก่คณะกรรมการปฏิรูปกฎหมาย<sup>4</sup> ได้จัดทำกฎหมายที่จำเป็นต้องตราขึ้นเพื่ออนุวัติการตามบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ มาตรา 283 วรรค 4 “ให้มีกฎหมายรายได้ท้องถิ่น เพื่อกำหนดอำนาจหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีและรายได้อื่นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยมีหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมตามลักษณะของภาษีแต่ละชนิด การจัดสรรทรัพยากรในภาครัฐ การมีรายได้ที่เพียงพอกับรายจ่ายตามอำนาจหน้าที่ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ทั้งนี้โดยคำนึงถึงระดับขั้นตอนการพัฒนาทางเศรษฐกิจของท้องถิ่น สถานะทางการคลังขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และความยั่งยืนทางการคลังท้องถิ่น...” ต่อไปดังนี้

---

<sup>4</sup> มาตรา 308 รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 “ให้คณะรัฐมนตรีที่บริหารราชการแผ่นดินอยู่ในวันประกาศใช้รัฐธรรมนูญฉบับนี้ แต่งตั้งคณะกรรมการปฏิรูปกฎหมายที่มีการดำเนินการที่เป็นอิสระในเก้าสิบวันนับแต่วันประกาศใช้รัฐธรรมนูญนี้ โดยคณะกรรมการดังกล่าวมีหน้าที่ศึกษาและเสนอแนะการจัดทำกฎหมายที่จำเป็นต้องตราขึ้นเพื่ออนุวัติการตามบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ และให้กรรมการดังกล่าวจัดทำกฎหมายเพื่อจัดตั้งองค์กรเพื่อการปฏิรูปกฎหมาย ตามมาตรา 81(3) ให้แล้วเสร็จภายในหนึ่งปีโดยในกฎหมายดังกล่าวอย่างน้อยต้องมีบทบัญญัติกำหนดให้มีหน้าที่สนับสนุนการดำเนินการร่างกฎหมายของประชาชนผู้มีสิทธิเลือกตั้งด้วย”

## 6.1 แนวโน้มและทิศทางในการปฏิรูปกฎหมายจัดสรรอำนาจหน้าที่ ภารกิจ และรายได้ส่วนท้องถิ่น

องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศไทยมีอำนาจหน้าที่โดยทั่วไปในการดูแลจัดทำบริการสาธารณะเพื่อประโยชน์ของประชาชนในท้องถิ่น และมีความอิสระในการกำหนดนโยบาย การบริหาร การจัดบริการสาธารณะ การบริหารงานบุคคล การเงินและการคลัง ตามที่รัฐธรรมนูญบัญญัติไว้ ซึ่งองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น อันได้แก่ องค์การบริหารส่วนจังหวัด เทศบาล องค์การบริหารส่วนตำบล กรุงเทพมหานคร และเมืองพัทยา ต่างมีอำนาจหน้าที่ในการจัดบริการสาธารณะต่าง ๆ เพื่อประโยชน์แก่ประชาชนในท้องถิ่น อาทิ การรักษาความสงบของ สาธารณะชน การบำรุงรักษาถนนและแม่น้ำลำคลอง การป้องกันและปราบปรามโรคติดต่อ ฯลฯ ซึ่งเป็นการบริการสาธารณะขั้นพื้นฐานที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องจัดให้มีเท่านั้น อย่างไรก็ตาม พระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ.2542 มีแนวโน้มที่จะถ่ายโอนอำนาจหน้าที่ในการจัดบริการสาธารณะที่รัฐบาล ได้จัดหาให้ อันได้แก่ ด้านการศึกษา การบริการสาธารณสุข ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น รับผิดชอบ ซึ่งต้องมีค่าใช้จ่ายที่เพิ่มขึ้นจำนวนมาก จึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่ต้องพัฒนา แหล่งรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

แต่ในปัจจุบัน ปัญหาที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทุกรูปแบบต้องประสบอยู่ มีลักษณะที่คล้ายคลึงกัน ได้แก่ ปัญหาด้านโครงสร้างที่ยังมีกระแสเรียกร้องให้มีการปรับปรุง อยู่ตลอดเวลา ปัญหาด้านอำนาจหน้าที่ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มีอยู่อย่างกว้างขวาง และมากมายเกินความสามารถที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นบางรูปแบบจะดำเนินการได้ อย่างสมบูรณ์ และปัญหาเกี่ยวกับรายได้ซึ่งอาจถือว่าเป็นปัญหาที่มีความสำคัญมากที่สุดและเกิดขึ้นมาเป็นระยะเวลานานแล้ว

ปัญหารายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มีไม่เพียงพอกับรายจ่ายถือเป็นปัญหา เรื้อรัง ซึ่งมีสาเหตุมาจากปัญหาหลายประเภทและประการสำคัญคือ รัฐบาลควบคุมทางการคลัง ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ในแง่กฎหมายกำหนดประเภทของรายได้ และกำหนดลักษณะที่มี แหล่งรายได้ทุกประเภทอยู่ในวงจำกัดและมีอัตราต่ำ นอกจากนี้ รัฐบาลแบ่งสรรรายได้ประเภท ภาษีอากรที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอยู่อย่างไม่เป็นธรรม ปัญหานี้จึงเป็นปัญหา ที่มีความสำคัญที่จะทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประสบความสำเร็จหรือความล้มเหลว และเป็นปัญหาที่จะต้องได้รับการแก้ไขเป็นกรณีเร่งด่วน ได้มีความพยายามหาวิธีการในทุกวิถีทาง

ทั้งในระดับนโยบายและระดับการปฏิบัติ อาทิเช่น การผลักดันให้มีการแก้ไขระเบียบกฎหมาย เพื่อเพิ่มประเภทรายได้ต่าง ๆ ให้แก่ท้องถิ่น การเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บรายได้ ตลอดจน ความพยายามในการนำเทคโนโลยีสมัยใหม่เข้ามาช่วยในการเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี ของท้องถิ่นแต่ทว่าโครงสร้างการคลังท้องถิ่นไม่ได้รับการปรับปรุงแก้ไขให้ดีขึ้นได้อย่างแท้จริง องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นส่วนใหญ่ยังคงพึ่งพา และหวังการสนับสนุนทางด้านรายได้ จากส่วนกลางในรูปของเงินอุดหนุนอยู่เช่นเดิม

จากการศึกษาพัฒนาการและรูปแบบการจัดเก็บภาษีของประเทศญี่ปุ่นทำให้ เห็นพัฒนาการในการแก้ไขปัญหาเรื่องรายได้ของท้องถิ่น พบว่าองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ของประเทศญี่ปุ่นได้มีความพยายามในการแก้ไขปัญหาเรื่องรายได้ ถึงแม้ในปัจจุบันยังไม่ประสบ ความสำเร็จทุกด้าน อย่างไรก็ตาม คงเป็นแนวทางที่ดีที่ควรศึกษาเพื่อนำมาใช้ในการแก้ไขปัญหา เรื่องโครงสร้างรายได้ของประเทศไทย กล่าวคือ นับตั้งแต่ปี ค.ศ. 2003 รัฐบาลญี่ปุ่นได้นำนโยบาย พื้นฐานสำหรับการปฏิรูปการจัดการและโครงสร้างเศรษฐกิจและการคลัง (Basic Policies for Economic and Fiscal Management and Structure Reform - 2003) โดยจุดมุ่งหมาย ของรัฐบาลก็คือการสร้างความแข็งแกร่งให้กับระบบเศรษฐกิจ และการแก้ไขสภาพการเงินฝืดของ ประเทศ<sup>5</sup> โดยภารกิจประการหนึ่งของนโยบายการปฏิรูปของรัฐบาลนั้นอยู่ที่การปฏิรูป การปกครองส่วนกลางและท้องถิ่น (Reform of Central and Local Government) โดยมุ่งหวังให้เพิ่มการกระจายอำนาจทางการบริหารสู่ท้องถิ่น (Decentralization of Administrative Power) และการลดขนาดพร้อมทั้งประสิทธิภาพของรัฐบาล (Realization of Small and More Efficient Government) ในส่วนของมาตรการที่จะทำให้อัตถุประสงค์นี้บรรลุเป้าหมาย รัฐบาลได้ กำหนดแนวคิดพื้นฐานไว้ 3 ประการ (Three Basic Policies)<sup>6</sup> ได้แก่

---

<sup>5</sup> Akio Kamiko, Reform Efforts in Japan's Local Government Finance System (<http://unpanl.un.org/intradoc/groups/public/documents/EROPA/UNPAN014256.pdf>) [May 15<sup>th</sup>, 2005]. ภารกิจของรัฐบาลในแผนงานนี้มีอยู่ด้วยกัน 7 ประการคือ การปฏิรูปพื้นที่ การกฏระเบียบและโครงสร้างพิเศษ การปฏิรูปการไหลเวียนของเงินทุนและการฟื้นฟูอุตสาหกรรม และการคลัง การปฏิรูปภาษี การปฏิรูปยุทธศาสตร์ทรัพยากรบุคคลและการจ้างงาน การปฏิรูป การปกครองส่วนกลางและท้องถิ่น และการปฏิรูปการจัดทำงบประมาณ

<sup>6</sup> 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](http://www.oecd.org/search/result)) (20/11/2006)

(1) การปฏิรูปการสนับสนุนทางด้านงบประมาณจากส่วนกลางสู่ท้องถิ่น โดยที่รัฐบาลต้องการจะลดบทบาททางด้านความช่วยเหลือทางงบประมาณให้ลดน้อยลง เพื่อสนับสนุนให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นให้สามารถช่วยเหลือตนเอง (Self – help Principle) และขยายความรับผิดชอบ ตลอดจนอำนาจหน้าที่ให้มากและชัดเจนมากยิ่งขึ้น เพราะฉะนั้นงบประมาณประเภทเงินอุดหนุน (Subsidy) จึงเป็นสัดส่วนที่จะถูกปรับเปลี่ยนให้ลดน้อยลงโดยลำดับ

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

(3) การปฏิรูประบบการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น โดยการเน้นการเพิ่มอำนาจให้ท้องถิ่นในการจัดเก็บภาษีให้มากขึ้น ซึ่งการนี้เป็นส่วนหนึ่งของนโยบายรัฐบาลที่จะทดแทนการปรับลดงบประมาณที่โอนมาจากส่วนกลาง การนี้รัฐบาลได้มุ่งที่จะย้ายการเก็บภาษีประเภทหลัก (Main Taxes) ซึ่งได้แก่ รายได้จากบริษัทจำกัด การบริโภค และรายได้ของบุคคลธรรมดา ให้มีการจัดเก็บได้โดยตรงจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น อย่างไรก็ตามการเปลี่ยนแปลงนี้ยังจำเป็นที่จะต้องคำนึงถึงความสำคัญของขนาดและรายได้ที่มีความแตกต่างกันระหว่างองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแต่ละแห่งด้วย เพราะหากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใดมีฐานภาษีที่จำกัดย่อมจะส่งกระทบต่อการถ่ายโอนอำนาจหน้าที่ในการจัดบริการสาธารณะในท้องถิ่นได้เช่นกัน

ดังนั้น ประเทศไทยจึงควรจะศึกษาแนวทางในการแก้ปัญหาเกี่ยวกับเรื่องสัดส่วนรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศญี่ปุ่น โดยเฉพาะในด้านการปฏิรูประบบการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น โดยการเน้นการเพิ่มอำนาจให้ท้องถิ่นในการจัดเก็บภาษีให้มากขึ้น ซึ่งการนี้เป็นส่วนหนึ่งของนโยบายรัฐบาลที่จะทดแทนการปรับลดงบประมาณที่โอนมาจากส่วนกลาง การนี้รัฐบาลได้มุ่งที่จะย้ายการเก็บภาษีประเภทหลัก (Main Taxes) ซึ่งได้แก่ รายได้จากบริษัทจำกัด การบริโภค และรายได้ของบุคคลธรรมดา ให้มีการจัดเก็บได้โดยตรงจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งแนวทางการเพิ่มอำนาจให้ท้องถิ่นในการจัดเก็บภาษีให้มากขึ้นนี้ควรนำมาพิจารณา เพื่อนำมาปรับปรุงโครงสร้างรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศไทย เพราะรายได้ในส่วนที่เป็นของท้องถิ่นเอง องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถใช้จ่ายได้โดยอิสระ ไม่จำเป็นต้องพึ่งพา

เงินอุดหนุนจากรัฐ เพราะเงินอุดหนุนมีลักษณะเป็นการกำกับดูแลท้องถิ่นแบบหนึ่ง และเนื่องจากเงินอุดหนุนเป็นเงินของรัฐ และเงินอุดหนุนบางประเภทยังมีเงื่อนไขการใช้ที่รัฐกำหนดไว้ เช่น ต้องนำเงินดังกล่าวไปใช้ในเรื่องที่รัฐกำหนด ดังนั้น ยิ่งองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้รับเงินอุดหนุนมากเท่าใด ความเป็นอิสระขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นย่อมลดน้อยลงเท่านั้น

การเพิ่มอำนาจในการจัดเก็บภาษีให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแทนการโอนงบประมาณมาจากส่วนกลางในลักษณะของเงินอุดหนุน อาทิ ย้ายการเก็บภาษีประเภทหลัก (Main Taxes) ซึ่งได้แก่ รายได้จากบริษัทจำกัด การบริโภคและรายได้ของบุคคลธรรมดา ให้มีการจัดเก็บได้โดยตรงจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น มีผลดีแก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เพราะ เป็นการเปิดโอกาสให้ประชาชนในแต่ละท้องถิ่นได้เข้าไปมีส่วนร่วมหรือรับรู้ต่อการกำหนดชะตากรรมของตนเอง สร้างจิตสำนึกในการเสียภาษีให้กับประชาชน กล่าวคือ ประชาชนผู้เสียภาษีที่อยู่ในท้องถิ่นรู้ว่าเงินภาษีต่าง ๆ ที่ตนเสียไปจะถูกนำไปใช้ในการจัดบริการสาธารณะในท้องถิ่นของตน และส่งผลประโยชน์กลับมาสู่ตนเอง ช่วยให้เกิดความสมัครใจในการเสียภาษีมากขึ้น ไม่หลบเลี่ยงภาษี ซึ่งต่างจากการที่รัฐบาลจัดเก็บภาษีจากประชาชนแล้วแบ่งสรรงบประมาณมาให้ท้องถิ่น ประชาชนจะไม่เห็นถึงประโยชน์ อย่างไรก็ตาม หลักสำคัญในการกำหนดประเภทรายได้ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น คือ การเป็นแหล่งรายได้ที่ดีให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น กล่าวคือ แหล่งรายได้ใดที่จะเป็นของท้องถิ่นต้องสามารถเป็นที่พึงของท้องถิ่นในการสร้างรายได้ให้เพียงพอและสม่ำเสมอ เพื่อการใช้จ่ายของท้องถิ่นอย่างน้อยที่สุดท้องถิ่นที่มีฐานะทางเศรษฐกิจที่ดีต้องสามารถหารายได้จากแหล่งรายได้ที่เป็นของตนเอง เพื่อสนับสนุนการใช้จ่ายที่เป็นประโยชน์สำหรับประชาชนของท้องถิ่นตนเองโดยเฉพาะ

## 6.2 แนวโน้มและทิศทางในการปฏิรูปกฎหมายที่ให้อำนาจจัดเก็บภาษีท้องถิ่น

อำนาจในการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นต้องมีกฎหมายบัญญัติให้อำนาจองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้จัดเก็บ อำนาจองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นมากนักยเพียงใดนั้นก็ย่อมเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด ซึ่งอำนาจในการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นก็อาจถูกจำกัดโดยกฎหมายดังกล่าวได้ ทำให้ท้องถิ่นขาดความอิสระทางการคลัง จากการศึกษาเปรียบเทียบกฎหมายที่ให้อำนาจองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศไทยและประเทศญี่ปุ่น พบว่า องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นไม่มีความยืดหยุ่น เพราะปัจจุบันนี้กฎหมาย

เกี่ยวกับภาษีท้องถิ่นมักให้รัฐบาลมีบทบาทสำคัญในการกำหนดอัตราและวิธีการจัดเก็บรายได้ประเภทต่าง ๆ แทนที่จะเป็นอำนาจขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งมีผลทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นถูกควบคุมสั่งการโดยรัฐบาลขาดความเป็นอิสระและไม่สามารถพึ่งพาตนเองได้อย่างแท้จริง นอกจากนี้ปัญหาที่เกิดขึ้นกับกฎหมายที่ให้อำนาจองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศไทยจัดเก็บภาษีท้องถิ่นในปัจจุบัน คือ กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับรายได้ทางภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีจำนวนมาก แต่ละฉบับมีการบังคับใช้ไม่พร้อมกันหรือมีเนื้อหาที่ขัดแย้งกัน ดังนั้น การปฏิรูปกฎหมายภาษีท้องถิ่นควรให้ความสำคัญในการแก้ไขปัญหาในจุดนี้ โดยการรวบรวมระเบียบกฎหมายที่ว่าด้วยรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทุกฉบับเข้าไว้ด้วยกัน ซึ่งผู้เขียนเสนอแนวทางในการปฏิรูปกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ดังนี้

(1) เหตุผลในการปรับปรุงกฎหมายรายได้ท้องถิ่น โดยการรวบรวมระเบียบกฎหมายที่ว่าด้วยรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทุกฉบับเข้าไว้ด้วยกันเป็นฉบับเดียว

หากพิจารณากฎหมายที่ให้อำนาจองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศไทยจัดเก็บภาษีท้องถิ่น พบว่าองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นไม่มีความยืดหยุ่น เพราะปัจจุบันนี้กฎหมายเกี่ยวกับภาษีท้องถิ่นมักให้รัฐบาลมีบทบาทสำคัญในการกำหนดอัตราและวิธีการจัดเก็บรายได้ประเภทต่าง ๆ แทนที่จะเป็นอำนาจขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งมีผลทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นถูกควบคุมสั่งการโดยรัฐบาลขาดความเป็นอิสระและไม่สามารถพึ่งพาตนเองได้อย่างแท้จริง รัฐบาลควรให้อำนาจองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในการออกกฎหมายหรือข้อบัญญัติในการจัดเก็บภาษีหรือรายได้อื่น ๆ เพิ่มมากขึ้น โดยต้องให้อำนาจในการบัญญัติกฎหมายหรือข้อบัญญัติท้องถิ่น ในการกำหนดประเภทและอัตราภาษีเองภายใต้กรอบของกฎหมายภาษีท้องถิ่น และอำนาจดังกล่าวต้องไม่ถูกแทรกแซงจากรัฐบาลมากเกินไป อย่างไรก็ตาม ควรจะมีการจัดตั้งหน่วยงานที่จะให้คำปรึกษา เพื่อสร้างมาตรฐานเดียวกันและไม่ให้เกิดการเลื่อมล้ำทางภาษีมากเกินไป

นอกจากนี้ ปัญหาที่เกิดขึ้นกับกฎหมายที่ให้อำนาจองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศไทยจัดเก็บภาษีท้องถิ่นปัจจุบัน คือ กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับรายได้ทางภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีจำนวนมาก (รายละเอียดปรากฏตามภาคผนวก ค) แต่ละฉบับมีการบังคับใช้ไม่พร้อมกันหรือมีเนื้อหาที่ขัดแย้งกัน ซึ่งก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติทั้งกับเจ้าหน้าที่ผู้ทำหน้าที่บริหารจัดการเก็บ และเกิดปัญหากับผู้มีหน้าที่เสียภาษี รวมทั้งสร้างความไม่เป็นธรรมแก่องค์กร

ปกครองส่วนท้องถิ่นอีกด้วย กล่าวคือ กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการคลังและรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอยู่จำนวนมากและกระจัดกระจายนั้นส่งผลให้การปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีเกิดความสับสน จัดเก็บภาษีได้น้อยและเกิดความไม่เป็นธรรม

จากการศึกษาระบบและรูปแบบการจัดเก็บรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศญี่ปุ่นที่มีกฎหมายเกี่ยวข้องกับการจัดเก็บรายได้ท้องถิ่นเพียงไม่กี่ฉบับทำให้ง่ายต่อการจัดเก็บภาษี มีผลดีทั้งต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีและต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษี ซึ่งนับเป็นตัวอย่างที่น่าจะนำมาเป็นแนวทางในการปฏิรูประบบกฎหมายภาษีท้องถิ่นของประเทศไทย เพื่อปรับปรุงกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยการรวบรวมระเบียบกฎหมายที่ว่าด้วยรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทุกฉบับเข้าไว้ด้วยกัน ทั้งนี้ เพื่อให้สอดคล้องและเป็นไปตามเจตนารมณ์ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550

ตามบทบัญญัติมาตรา 283 วรรค 4 รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 “ให้มีกฎหมายรายได้ท้องถิ่น เพื่อกำหนดอำนาจหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีและรายได้อื่นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยมีหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมตามลักษณะของภาษีแต่ละชนิด การจัดสรรทรัพยากรในภาครัฐ การมีรายได้ที่เพียงพอกับรายจ่ายตามอำนาจหน้าที่ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ทั้งนี้โดยคำนึงถึงระดับขั้นตอนการพัฒนาทางเศรษฐกิจของท้องถิ่น สถานะทางการคลังขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และความยั่งยืนทางการคลังท้องถิ่น”

ดังนั้น จึงควรนำกฎหมายที่ว่าด้วยการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นของประเทศญี่ปุ่นมาศึกษา เพื่อเป็นแนวทางในการปรับปรุงกฎหมายกฎหมายรายได้ท้องถิ่น โดยการรวบรวมระเบียบกฎหมายที่ว่าด้วยรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทุกฉบับเข้าไว้ด้วยกันเป็นฉบับเดียว ซึ่งกฎหมายที่ให้อำนาจองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศญี่ปุ่นจัดเก็บภาษีท้องถิ่น มีดังนี้

(1) บัญญัติในรัฐธรรมนูญฉบับ ค.ศ.1947 ที่ได้ระบุหลักการ “ความเป็นอิสระของท้องถิ่น (Local Autonomy)” ไว้ในหมวด 8 จากมาตรา 92–95 ซึ่งในมาตรา 94 บัญญัติให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีสิทธิจัดการทรัพย์สิน ดำเนินการใดๆ เกี่ยวกับการบริหารทั่วไป ปฏิบัติการและออกข้อบัญญัติได้ตามที่กฎหมายกำหนด

(2) The Local Autonomy Law (ประกาศใช้เมื่อวันที่ 17 เมษายน ค.ศ.1947) กฎหมายฉบับนี้ จะเป็นการกล่าวถึงประเภทและการจัดโครงสร้างของการปกครองส่วนท้องถิ่นของประเทศญี่ปุ่น รวมถึงไปถึงการบริหารงานและการจัดความสัมพันธ์ระหว่างองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นกับรัฐบาล ซึ่งในมาตรา 223 บัญญัติให้อำนาจองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจจัดเก็บภาษีในท้องถิ่นโดยเป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมาย (ซึ่งกฎหมายที่กำหนดให้อำนาจท้องถิ่นในการจัดเก็บภาษีได้แก่ The Local Tax Law )

(3) The Local Tax Law (ประกาศใช้เมื่อวันที่ 31 กรกฎาคม ค.ศ.1950) เป็นบทบัญญัติที่กำหนดให้อำนาจท้องถิ่นในการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น กฎหมายฉบับนี้จะเป็นการกล่าวถึงหลักเกณฑ์พื้นฐานต่าง ๆ ที่สำคัญเกี่ยวกับภาษีของท้องถิ่น อาทิ ประเภทภาษีของท้องถิ่นฐานและอัตราในการจัดเก็บ เป็นต้น

อำนาจในการจัดเก็บภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศญี่ปุ่นอยู่ภายใต้กรอบกำหนดของกฎหมายภาษีท้องถิ่น (Local Tax Law) และการให้คำปรึกษาอย่างใกล้ชิดจากสำนักภาษีท้องถิ่น (Local Tax Bureau) ของกระทรวงกิจการภายในและการสื่อสาร (The Ministry of Internal Affairs and Communications)

(2) ตัวอย่างการรวมกฎหมายที่จัดเก็บภาษีท้องถิ่นทุกประเภทไว้ในฉบับเดียว เพื่อเป็นแนวทางในการปรับปรุงกฎหมายรายได้ท้องถิ่นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของประเทศไทย

The Local Tax Law (ประกาศใช้เมื่อวันที่ 31 กรกฎาคม ค.ศ.1950) เป็นบทบัญญัติให้อำนาจในการจัดเก็บภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศญี่ปุ่น กฎหมายฉบับนี้เป็นกฎหมายแม่บทที่กล่าวถึง หลักเกณฑ์พื้นฐานต่าง ๆ ที่สำคัญเกี่ยวกับภาษีของท้องถิ่น อาทิ ประเภทภาษีของท้องถิ่นฐานและอัตราในการจัดเก็บ เป็นต้น ซึ่งเป็นตัวอย่างการรวมกฎหมายที่จัดเก็บภาษีท้องถิ่นทุกประเภทไว้ในฉบับเดียว เพื่อเป็นแนวทางในการปรับปรุงกฎหมายกฎหมายรายได้ท้องถิ่น กำหนดอำนาจหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของประเทศไทย ผู้เขียนจึงนำกฎหมายฉบับนี้มาศึกษา เพื่อเป็นแนวทางในการปฏิรูปกฎหมายภาษีท้องถิ่นของประเทศไทยต่อไป

เดิมระบบการจัดเก็บภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศญี่ปุ่นก่อนปี 2493 การจัดเก็บภาษีท้องถิ่นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นญี่ปุ่นมิได้แยกเป็นอิสระจากการจัดเก็บภาษีรัฐบาล เมื่อรัฐบาลจัดเก็บภาษีไปแล้ว จึงจะมาจัดแบ่งเป็นภาษีท้องถิ่นภายหลังแต่ในปี 2493 ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีท้องถิ่น โดยแยกระบบภาษีท้องถิ่นออกจากระบบภาษี

รัฐบาล องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นจึงเริ่มมีอิสระในการกำหนดภาษีในท้องถิ่นของตน อย่างไรก็ตาม องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นยังต้องประสานร่วมมือกับทบวงภาษีท้องถิ่น (Local Tax Bureau) ของกระทรวงกิจการภายในและการสื่อสาร (The Ministry of Internal Affairs and Communications) ในการกำหนดโครงสร้างภาษีท้องถิ่นของตนทำให้โครงสร้างภาษีท้องถิ่นทั่วประเทศยังคงมีลักษณะเป็นอันหนึ่งอันเดียวกัน

รัฐบาลและองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นมีการแบ่งการจัดเก็บภาษีออกจากกัน รัฐบาลจะจัดเก็บภาษีจากรายได้ ภาษีจากการประกอบการและภาษีจากการบริโภคเป็นหลัก ในขณะที่ องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นจะจัดเก็บภาษีเพื่อการอยู่อาศัย (Inhabitants Tax) ภาษีการประกอบธุรกิจ (Enterprise Tax) และภาษีอสังหาริมทรัพย์ (Property Tax)

กฎหมายที่กำหนดให้อำนาจท้องถิ่นในการจัดเก็บภาษี ได้แก่ The Local Tax Law เป็นบทบัญญัติที่การกล่าวถึง หลักเกณฑ์พื้นฐานต่าง ๆ ที่สำคัญเกี่ยวกับภาษีของท้องถิ่น อาทิ ประเภทภาษีของท้องถิ่น ฐานและอัตราในการจัดเก็บ เป็นต้น ซึ่งกฎหมายฉบับนี้มีได้เป็นกฎหมายที่บัญญัติไว้โดยตรงให้ประชาชนจ่ายภาษีตามกฎหมายฉบับนี้ เพียงแต่เป็นกฎหมายที่บัญญัติขึ้นเพื่อรับรองสิทธิในการจัดเก็บภาษีขององค์การปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นนั้น องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นต้องออกเป็นกฎเกณฑ์หรือข้อบัญญัติเพื่อจัดเก็บภาษีจากประชาชนของตน อย่างไรก็ตามจะต้องอยู่ภายใต้หลักเกณฑ์ที่บัญญัติในกฎหมายแม่บทฉบับนี้

The Local Tax Law เป็นบทบัญญัติที่การกล่าวถึง หลักเกณฑ์พื้นฐานต่าง ๆ ที่สำคัญเกี่ยวกับภาษีของท้องถิ่น อาทิ ประเภทภาษีของท้องถิ่น ฐานและอัตราในการจัดเก็บ เป็นต้น ซึ่งประกอบด้วย 4 ส่วน คือ

ส่วนแรก เป็นบททั่วไป

ส่วนที่สอง เป็นบทบัญญัติกรอบการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นขององค์การบริหารส่วนจังหวัด (Prefectures)

ส่วนที่สาม เป็นบทบัญญัติกรอบการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นของเทศบาล (Municipalities)

ส่วนที่สี่ เป็นบทบัญญัติที่ให้อำนาจจัดเก็บภาษีพิเศษที่ได้มีการระบุไว้ในกฎหมายตามกฎหมายฉบับนี้ทำให้องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจที่จะกำหนดประเภทและอัตราภาษีเองภายใต้กรอบกำหนดของกฎหมายภาษีท้องถิ่น (Local Tax Law)

องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจที่จะกำหนดประเภทและอัตราภาษีเองภายใต้กรอบกำหนดของกฎหมายภาษีท้องถิ่น (Local Tax Law) ซึ่งได้ให้อิสระแก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในเรื่องของการจัดเก็บภาษีอยู่อย่างมาก ซึ่งการให้อิสระนี้ สะท้อนออกมาให้เห็นได้ในสองประการ กล่าวคือ

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

(2) หากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใด ต้องการที่จะจัดเก็บภาษีประเภทอื่น ๆ ซึ่งอยู่นอกเหนือไปจากประเภทภาษีที่ได้มีการกำหนดไว้ในกฎหมาย องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น ๆ ยังสามารถที่จะขออนุมัติต่อรัฐมนตรีว่าการกระทรวงกิจการภายใน และการสื่อสารเพื่อขอจัดเก็บภาษีประเภทเหล่านั้นได้เป็นกรณีพิเศษอีก กล่าวคือ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของประเทศญี่ปุ่น จะมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีประเภทต่าง ๆ ตามที่ระบุเอาไว้ในกฎหมายภาษีของท้องถิ่น (Local Tax Law) นอกจากนี้ เพื่อให้สอดคล้องกับหลักความอิสระขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถที่จะริเริ่มจัดเก็บภาษีประเภทอื่น ๆ ได้อีกด้วย หากว่าภาษีเหล่านั้น มีความเหมาะสมและสอดคล้องกับสภาพของแต่ละท้องถิ่น โดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น สามารถร้องขอจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงกิจการภายในและการสื่อสาร (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 นอกจากนี้ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นบางแห่งอาจมีโรงงานอุตสาหกรรมตั้งอยู่จำนวนมาก หรืออาจมีนโยบายสำคัญในการอนุรักษ์สภาพแวดล้อม องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเหล่านั้น ก็อาจมีการเก็บภาษีพิเศษสำหรับขยะจากโรงงานอุตสาหกรรม (Industrial-waste Tax) ซึ่งจังหวัดที่มีการเก็บภาษีประเภทนี้ อาทิ Hiroshima, Okayama, Nara, Shiga, Aomori, Iwate เป็นต้น

(3) แนวทางการรวมกฎหมายที่จัดเก็บภาษีท้องถิ่นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของประเทศไทยทุกประเภทไว้ในฉบับเดียว

จากตัวอย่าง กฎหมายที่ให้อำนาจในการจัดเก็บภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศญี่ปุ่น คือ The Local Tax Law (ประกาศใช้เมื่อวันที่ 31 กรกฎาคม ค.ศ.1950) ผู้เขียนจึงเสนอแนวทางการรวมกฎหมายที่จัดเก็บภาษีท้องถิ่นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของประเทศไทยทุกประเภทไว้ในฉบับเดียว โดยสังเขปดังนี้

โดยการตราพระราชบัญญัติภาษีท้องถิ่นขึ้น เพื่อกำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจึงเริ่มมีอิสระในการกำหนดประเภทและอัตราภาษีในท้องถิ่นของตน อย่างไรก็ตาม ต้องมีหน่วยงานที่ให้คำปรึกษาด้านภาษีท้องถิ่นให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น อาทิเช่น กรมส่งเสริมการปกครองส่วนท้องถิ่น กระทรวงมหาดไทย ในการให้คำปรึกษาและกำหนดโครงสร้างภาษีท้องถิ่นของตน เพื่อให้โครงสร้างภาษีท้องถิ่นทั่วประเทศยังคงมีลักษณะเป็นอันหนึ่งอันเดียวกัน

กฎหมายภาษีท้องถิ่น ซึ่งจะเป็นกฎหมายที่กำหนดให้อำนาจท้องถิ่นประเทศไทยในการจัดเก็บภาษี ในบทบัญญัติของกฎหมายฉบับนี้ เป็นกฎหมายที่บัญญัติขึ้นเพื่อรับรองสิทธิในการจัดเก็บภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เป็นกฎหมายแม่บทที่บัญญัติถึงหลักเกณฑ์พื้นฐานต่าง ๆ ที่สำคัญเกี่ยวกับภาษีของท้องถิ่น อาทิ ประเภทภาษีของท้องถิ่น ฐานและอัตราในการจัดเก็บ เป็นต้น ส่วนการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นนั้น องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องออกเป็นกฎเกณฑ์หรือข้อบัญญัติเพื่อจัดเก็บภาษีจากประชาชนของตน เพื่อสร้างความอิสระทางด้านการคลังให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น อย่างไรก็ตาม การออกเป็นกฎเกณฑ์หรือข้อบัญญัติดังกล่าวจะต้องอยู่ภายใต้หลักเกณฑ์ที่บัญญัติในกฎหมายแม่บทฉบับนี้

บทบัญญัติที่กำหนดไว้ในกฎหมายภาษีท้องถิ่น ควรเป็นบทบัญญัติที่การกล่าวถึงหลักเกณฑ์พื้นฐานต่าง ๆ ที่สำคัญเกี่ยวกับภาษีของท้องถิ่น อาทิ ประเภทภาษีของท้องถิ่น ฐานและอัตราในการจัดเก็บ เป็นต้น โดยกำหนดเป็นกรอบอำนาจ เช่น การกำหนดอัตราภาษีท้องถิ่นแต่ละประเภท ควรกำหนดเป็น Standardized tax rates ไว้ เป็นต้น และบทบัญญัติที่กำหนดไว้ในกฎหมายภาษีท้องถิ่นควรประกอบด้วย 3 หมวด คือ

หมวดแรก เป็นบททั่วไป บัญญัติถึงอำนาจในการจัดเก็บภาษี หน่วยงานที่ให้คำปรึกษา กระบวนการออกเป็นกฎเกณฑ์หรือข้อบัญญัติเพื่อจัดเก็บภาษีจากประชาชนของตน

หมวดสอง เป็นบทบัญญัติการออกการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยแบ่งออกเป็นลักษณะต่าง ๆ ตามโครงสร้างขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เพื่อกำหนดกรอบ ประเภทภาษี ฐานภาษี อัตราภาษี และวิธีการชำระภาษีที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น แต่ละประเภทมีอำนาจมีอำนาจจัดเก็บ ซึ่งอาจเป็นไปตามพระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2542 ตัวอย่างเช่น

ลักษณะ 1 ภาษีท้องถิ่นของเทศบาล เมืองพัทยา และองค์การบริหารส่วนตำบล (อบต.) อาจมีรายได้จากภาษีอากร<sup>7</sup> ดังนี้

- (1) ภาษีโรงเรือนและที่ดิน
- (2) ภาษีบำรุงท้องที่
- (3) ภาษีป้าย
- (4) ภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามประมวลรัษฎากรที่ได้รับการจัดสรรในอัตราซึ่งเมื่อรวมกับการจัดสรรให้องค์การบริหารส่วนจังหวัด และให้กรุงเทพมหานคร แล้วไม่เกินร้อยละ 30 ของภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บได้ โดยหักส่วนที่ต้องจ่ายคืนแล้ว โดยเป็นหน้าที่ของกรมสรรพากรที่จะจัดเก็บ
- (5) ภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามประมวลรัษฎากร โดยออกข้อบัญญัติจัดเก็บเพิ่มขึ้นในอัตรา ซึ่งเมื่อรวมกับอัตราที่องค์การบริหารส่วนจังหวัดจัดเก็บเพิ่มตามแล้ว ไม่เกินร้อยละ 30 ของอัตราภาษีที่จัดเก็บตามประมวลรัษฎากร
- (6) ภาษีสรรพสามิต ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต ภาษีสุรา ตามกฎหมายว่าด้วยสุรา และค่าแสตมป์ยาสูบ ตามกฎหมายว่าด้วยยาสูบ ซึ่งเก็บจากการค้าในเขตเทศบาลเมืองพัทยา และองค์การบริหารส่วนตำบล โดยออกข้อบัญญัติจัดเก็บเพิ่มขึ้นในอัตราไม่เกินร้อยละ 30 ของอัตราภาษีที่กรมสรรพสามิตจัดเก็บ และให้ถือเป็นภาษีและค่าแสตมป์ ตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น โดยเป็นหน้าที่ของกรมสรรพสามิตที่จะจัดเก็บ

---

<sup>7</sup> มาตรา 23 พระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2542

(7) ภาษีและค่าธรรมเนียมรถยนต์ รวมทั้งเงินเพิ่ม ตามกฎหมายว่าด้วยรถยนต์ ภาษีรถ ตามกฎหมายว่าด้วยการขนส่งทางบก และค่าธรรมเนียมล้อเลื่อน ตามกฎหมายว่าด้วยล้อเลื่อน

(8) ภาษีการพนัน ตามกฎหมายว่าด้วยการพนัน

(9) ภาษีเพื่อการศึกษา ตามกฎหมายว่าด้วยการศึกษาแห่งชาติ

(10) อากาศร้าวและผลประโยชน์อื่นอันเกิดจากการร้าว ตามกฎหมายว่าด้วยการควบคุมการร้าว และจำหน่ายเนื้อสัตว์

(11) อากรังนกอีแอ่น ตามกฎหมายว่าด้วยอากรังนกอีแอ่น

ลักษณะ 2 องค์การบริหารส่วนจังหวัด (อบจ.) มีรายได้จากภาษีอากร ดังนี้<sup>8</sup>

(1) ภาษีบำรุงองค์การบริหารส่วนจังหวัดซึ่งเก็บจากการค้ำน้ำมันเบนซิน น้ำมันดีเซล และก๊าซปิโตรเลียมที่ใช้เป็นเชื้อเพลิงรถยนต์ในเขตจังหวัด โดยออกข้อบัญญัติจัดเก็บเพิ่มได้ไม่เกิน 10 สตางค์ ต่อลิตรสำหรับน้ำมันและต่อกิโลกรัมสำหรับก๊าซ

(2) ภาษีบำรุงองค์การบริหารส่วนจังหวัดซึ่งเก็บจากการค้ำยาสูบ ในเขตจังหวัด โดยออกข้อบัญญัติจัดเก็บเพิ่มได้ไม่เกินมวณละ 10 สตางค์

(3) ภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามประมวลรัษฎากร ที่ได้รับการจัดสรรในอัตรา ซึ่งเมื่อรวมกับการจัดสรรให้เทศบาล เมืองพัทยา และองค์การบริหารส่วนตำบล และให้ กรุงเทพมหานครแล้ว ไม่เกินร้อยละ 30 ของภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บได้หักส่วนที่ต้องจ่ายคืน

(4) ภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามประมวลรัษฎากร โดยออกข้อบัญญัติจัดเก็บเพิ่มในอัตราซึ่งเมื่อรวมกับอัตราที่เทศบาล เมืองพัทยา และองค์การบริหารส่วนตำบลแล้ว ไม่เกินร้อยละ 30 ของอัตราที่จัดเก็บตามประมวลรัษฎากร

(5) ภาษีและค่าธรรมเนียมรถยนต์รวมทั้งเงินเพิ่ม ตามกฎหมายว่าด้วยรถยนต์ ภาษีรถตามกฎหมายว่าด้วยการขนส่งทางบก และค่าธรรมเนียมล้อเลื่อน ตามกฎหมายว่าด้วยล้อเลื่อน

(6) ภาษีเพื่อการศึกษา ตามกฎหมายว่าด้วยการศึกษาแห่งชาติ

(7) อากรังนกอีแอ่น ตามกฎหมายว่าด้วยอากรังนกอีแอ่น

---

<sup>8</sup> มาตรา 24 พระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ.2542

ลักษณะ 3 กรุงเทพมหานคร (กทม.) อาจมีรายได้จากภาษีอากร ดังนี้<sup>9</sup>

- (1) ภาษีโรงเรือนและที่ดิน
- (2) ภาษีบำรุงท้องที่
- (3) ภาษีป้าย
- (4) ภาษีบำรุงกรุงเทพมหานครซึ่งเก็บจากการค้าปลีกน้ำมันเบนซินน้ำมันดีเซล และก๊าซปิโตรเลียมที่ใช้เป็นเชื้อเพลิงสำหรับรถยนต์ในเขตกรุงเทพมหานครโดยออกข้อบัญญัติจัดเก็บเพิ่มไม่เกิน 10 สตางค์ต่อลิตร สำหรับน้ำมันและต่อกิโลกรัมสำหรับก๊าซ
- (5) ภาษีบำรุงกรุงเทพมหานครซึ่งเก็บจากการค้ายาสูบในเขตกรุงเทพมหานคร โดยออกข้อบัญญัติจัดเก็บเพิ่มได้ไม่เกินมวณละ 10 สตางค์
- (6) ภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามประมวลรัษฎากรที่ได้รับการจัดสรร ในอัตราซึ่งเมื่อรวมกับที่จัดสรรให้เทศบาล เมืองพัทยา และ องค์การบริหารส่วนตำบลและองค์การบริหารส่วนจังหวัดแล้วไม่เกินร้อยละ 30 ของภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บได้ หักส่วนที่ต้องจ่ายคืนแล้ว
- (7) ภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามประมวลรัษฎากร โดยออกข้อบัญญัติจัดเก็บเพิ่มขึ้นในอัตราไม่เกินร้อยละ 30 ของอัตราที่จัดเก็บตามประมวลรัษฎากร โดยเป็นหน้าที่ของกรมสรรพากรที่จะจัดเก็บ
- (8) ภาษีสรรพสามิต ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต ภาษีสุรา ตามกฎหมายว่าด้วยสุรา และค่าแสตมป์ยาสูบ ตามกฎหมายว่าด้วยยาสูบ ซึ่งเก็บจากการค้าในเขตกรุงเทพมหานคร โดยออกข้อบัญญัติจัดเก็บเพิ่มในอัตราไม่เกินร้อยละ 30 ของอัตราภาษีที่กรมสรรพสามิตจัดเก็บและให้ถือเป็นภาษีและค่าแสตมป์ยาสูบตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น โดยเป็นหน้าที่ของกรมสรรพสามิตที่จะจัดเก็บ
- (9) ภาษีเพื่อการศึกษา ตามกฎหมายว่าด้วยการศึกษาแห่งชาติ
- (10) ภาษีและค่าธรรมเนียมรถยนต์ รวมทั้งเงินเพิ่ม ตามกฎหมายว่าด้วยรถยนต์ ภาษีรถตามกฎหมายว่าด้วยการขนส่งทางบก และค่าธรรมเนียมล้อเลื่อน ตามกฎหมายว่าด้วยล้อเลื่อน
- (11) ภาษีการพนัน ตามกฎหมายว่าด้วยการพนัน

---

<sup>9</sup>มาตรา 25 พระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2542

(12) อากาศการฆ่าสัตว์ และผลประโยชน์อื่น อันเกิดจากการฆ่าสัตว์ ตามกฎหมายว่าด้วยการฆ่าสัตว์ และจำหน่ายเนื้อสัตว์

(13) ค่าธรรมเนียมบำรุงกรุงเทพมหานครโดยออกข้อบัญญัติเรียกเก็บจากผู้พักในโรงแรม ตามกฎหมายว่าด้วยโรงแรม

(14) ค่าธรรมเนียมสนามบิน ตามกฎหมายว่าด้วยการเดินอากาศ ทั้งนี้ตามอัตราและวิธีการที่คณะกรรมการกำหนด

หมวดสาม เป็นบทบัญญัติที่ให้อำนาจจัดเก็บภาษีพิเศษที่ได้มีการระบุไว้ในกฎหมาย ตามกฎหมายฉบับนี้ทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจที่จะกำหนดประเภทและอัตราภาษีเองภายใต้กรอบกำหนดของกฎหมายภาษีท้องถิ่น อาทิเช่น องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มีโรงงานอุตสาหกรรมหนาแน่น มีอำนาจที่จะจัดเก็บภาษีจากขยะโรงงานอุตสาหกรรม เพื่อเป็นรายได้ที่จะนำไปใช้จ่ายในการกำจัดขยะและมลพิษต่าง ๆ ที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นต้องดูแลรับผิดชอบ เป็นต้น

### 6.3 แนวโน้มและทิศทางในการเพิ่มแหล่งรายได้ประเภทภาษีท้องถิ่น ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศไทย

โดยทั่วไปนั้น องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องมีอิสระในการบริหารจัดการกำหนดประเภทรายได้ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแต่ละประเภท ซึ่งต้องคำนึงถึงโครงสร้างของภาษีต่าง ๆ ทั้งหมดที่มีการใช้อยู่ในประเทศนั้น ทั้งนี้ เพื่อให้วัตถุประสงค์ของการใช้ภาษีต่าง ๆ ของรัฐบาลกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีความสอดคล้องซึ่งกันและกัน รัฐบาลทุก ๆ ประเทศต้องพยายามสร้างระบบภาษีอากรให้มีความสมดุลและเสมอภาคแก่ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีอากร เพื่อให้เกิดความเสมอภาค ตลอดจนความมีประสิทธิภาพในการบริหารภาษีอากรที่ทำให้การหลีกเลี่ยงภาษีอากรมีน้อยที่สุดด้วยเหตุผลข้างต้น

การกำหนดประเภทของภาษีอากรระหว่างรัฐบาลกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จึงต้องคำนึงถึงผลที่จะเกิดต่อความมีประสิทธิภาพการจัดสรรทรัพยากรพร้อม ๆ กับการสร้างความเท่าเทียมของภาระภาษีทั้งในระดับชาติ และภายในระดับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โครงสร้างของภาษีอากรทั้งระบบนี้ต้องไม่ทำให้เกิดการบิดเบือนของกลไกตลาด (Market Distortion) หรือก่อให้เกิดการถ่ายเทของทรัพยากรระหว่างท้องถิ่น พร้อมกับส่งเสริม

ความมีประสิทธิภาพของการจัดสรรทรัพยากรดังกล่าว<sup>10</sup> ด้านความเท่าเทียมกันของภาระภาษี เป็นอีกประเด็นที่สำคัญที่ต้องคำนึงถึงอยู่เสมอ ซึ่งเรื่องนี้เกี่ยวข้องกับภาระกระจายรายได้ ในระดับประเทศที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเองอาจไม่มีเครื่องมือหรือมาตรการใดที่เหมาะสม ที่จะเสริมสร้างความเท่าเทียมกันของการกระจายรายได้ในระดับชาตินี้ เพราะการกระจายอำนาจ การคลังนั้นอาจทำให้เกิดความเหลื่อมล้ำของอัตราและฐานของภาษี ซึ่งองค์กรปกครอง ส่วนท้องถิ่นแต่ละแห่งมีความแตกต่างในวัตถุประสงค์ของการใช้ภาษี

หลักสำคัญในการกำหนดประเภทรายได้ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น คือ การเป็น แหล่งรายได้ที่ดีให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น กล่าวคือ แหล่งรายได้ใดที่จะเป็นของท้องถิ่น ต้องสามารถเป็นที่พึ่งของท้องถิ่นในการสร้างรายได้ให้เพียงพอและสม่ำเสมอ เพื่อการใช้จ่าย ของท้องถิ่นอย่างน้อยที่สุดท้องถิ่นที่มีฐานะทางเศรษฐกิจที่ดีต้องสามารถหารายได้จากแหล่ง รายได้ที่เป็นของตนเอง เพื่อสนับสนุนการใช้จ่ายที่เป็นประโยชน์สำหรับประชาชนของท้องถิ่น ตนเองโดยเฉพาะ ตัวอย่างเช่น การเก็บขยะ การรักษาความสะอาดภายในชุมชนของท้องถิ่น เป็นต้น ประการที่สอง รายได้ที่เป็นของท้องถิ่น ควรที่จะจัดเก็บจากประชาชนภายในท้องถิ่น เท่านั้นและหลักการที่ดีที่สุดคือ ภาระของการร่วมรับผิดชอบของประชาชนในท้องถิ่นต่อรายได้ ที่จัดเก็บควรสะท้อนถึงประโยชน์ที่ได้รับด้วย

แนวทางการแก้ไขปัญหารายได้ของท้องถิ่น มีหลายปัจจัยที่เกี่ยวข้อง การแก้ปัญหาจะ ต้องมีมาตรการแก้ไขปัญหาระยะสั้นและระยะยาวจะต้องแก้ไขทั้งโครงสร้างรายได้ โครงสร้าง ทางด้านการบริหารของท้องถิ่นต่าง ๆ โดยการส่งเสริมศักยภาพในการหารายได้ รวมทั้ง การพิจารณาปรับปรุงแหล่งรายได้ต่าง ๆ ของท้องถิ่นให้มีประสิทธิภาพและเพิ่มมากขึ้น เช่น การปรับปรุงประเภทและอัตราภาษีท้องถิ่นที่ใช้ในปัจจุบัน ออกกฎหมายเกี่ยวกับการเก็บภาษี ทรัพย์สิน ให้การเก็บภาษีเป็นไปอย่างทั่วถึงและเป็นธรรม เป็นต้น

ในการแก้ปัญหาเรื่องรายได้ให้แก่ท้องถิ่น โดยการปรับปรุงภาษีท้องถิ่นที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน แล้วนั้น เพื่อเป็นการเพิ่มรายได้ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ควรมีการริเริ่มเก็บภาษีชนิด ใหม่ ๆ เช่น ภาษีประเมินพิเศษ และภาษีบางตัวที่กำหนดในพระราชบัญญัติกำหนดแผน

---

<sup>10</sup> สกนธ์ วรรณวุฒินา, ความท้าทายการกระจายอำนาจการคลังสู่ท้องถิ่นของไทย,  
หนังสือ 60 ปีนิติเศรษฐศาสตร์, น.134 – 135

และขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2542 เช่น ภาษีเพื่อการศึกษา<sup>11</sup> ซึ่งจะยกตัวอย่าง ภาษีที่มีการเพิ่มรายได้ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศไทย ซึ่งจากการศึกษาเปรียบเทียบโครงสร้างภาษีท้องถิ่นประเทศไทยและประเทศญี่ปุ่นพบว่า การจัดเก็บภาษีท้องถิ่นจากฐานรายได้ ยังไม่มีการจัดเก็บในประเทศไทย มีการจัดเก็บภาษีจากฐานรายได้ในระดับประเทศเท่านั้น ภาษีประเภทนี้ได้มีการจัดเก็บเพื่อเป็นรายได้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในประเทศญี่ปุ่น และถือเป็นรายได้หลักของภาษีท้องถิ่น เนื่องจากสามารถจัดเก็บได้สูงกว่าภาษีประเภทอื่น จึงนับเป็นประโยชน์อย่างยิ่งที่จะศึกษาตัวอย่างจากประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีประเภทนี้อยู่แล้ว เพื่อนำมาปรับใช้ในอนาคต

นอกจากนี้ จากการศึกษาพบว่า องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศญี่ปุ่นได้มีการจัดเก็บภาษีประเมินพิเศษ อันได้แก่ ภาษีการครอบครองที่ดินพิเศษ (Special Landholding Tax) ซึ่งภาษีประเภทนี้ยังไม่มีมีการจัดเก็บในประเทศไทย ควรมีการสนับสนุนให้นำมาเป็นแหล่งรายได้ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ในหัวข้อนี้ผู้เขียนขอยกตัวอย่างภาษีท้องถิ่นที่ยังไม่มีการจัดเก็บเป็นแหล่งรายได้แก่ท้องถิ่นในประเทศไทย คือ การจัดเก็บภาษีท้องถิ่นจากฐานรายได้ และการจัดเก็บภาษีประเมินพิเศษ เพื่อเป็นแนวทางในการริเริ่มจัดเก็บภาษีประเภทใหม่เป็นแหล่งรายได้ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

### 6.3.1 การจัดเก็บภาษีท้องถิ่นจากฐานรายได้

การปรับโครงสร้างภาษีอากรให้มีความเหมาะสมระหว่างส่วนกลางและส่วนท้องถิ่นยังเป็นประเด็นที่สำคัญอย่างยิ่ง ทั้งนี้ต้องเข้าใจว่า กฎหมายภาษีอากรที่ใช้อยู่ในปัจจุบันนี้ยังเป็นโครงสร้างเดิม ที่สร้างขึ้นหรือมีรากฐานความคิดในยุคที่ไม่มีการกระจายอำนาจ กล่าวคือรายได้จากภาษีเกือบทั้งหมดเป็นภาษีของส่วนกลาง ในขณะที่ฐานภาษีของท้องถิ่นแคบ (narrow tax base) ภาษีที่ท้องถิ่นจัดเก็บเอง ได้แก่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีป้าย อากรฆ่าสัตว์

---

<sup>11</sup> พระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ.2542 มาตรา 20 กำหนดภาษีและอากรขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

(9) ภาษีเพื่อการศึกษาตามกฎหมายว่าด้วยการศึกษาแห่งชาติ

(15) ค่าธรรมเนียมสนามบินตามกฎหมายว่าด้วยการบินอากาศ ทั้งนี้เป็นไปตามอัตราและวิธีการที่คณะกรรมการกำหนด

จากการศึกษาเปรียบเทียบโครงสร้างภาษีท้องถิ่นของทั้งสองประเทศ พบว่า องค์กร  
ปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศไทยไม่มีการจัดเก็บภาษีจากฐานเกี่ยวกับรายได้ ส่วนองค์กรปกครอง  
ส่วนท้องถิ่นประเทศญี่ปุ่น มีการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นจากฐานการมีรายได้ คือ

1. ภาษีเพื่อการอยู่อาศัย (Inhabitants Tax) เป็นภาษีที่มีการจัดเก็บทั้งในระดับจังหวัด  
และระดับเทศบาล โดยจัดเก็บจากฐานการมีรายได้ของผู้ที่อาศัยอยู่ในเขตท้องถิ่นนั้น แยกออก  
เป็น 2 กลุ่ม กล่าวคือ กลุ่มแรก ภาษีเพื่อการอยู่อาศัยที่จัดเก็บจากบุคคลธรรมดา จะคำนวณจาก  
รายได้ทั้งหมดที่บุคคลมีก่อนหน้านั้น รวมถึงรายได้ประชากรต่อหัว เงินปันผล และผลกำไร  
จากเงินทุนที่มาจากการโอนหลักทรัพย์ต่าง ๆ ด้วย ซึ่งบุคคลดังกล่าวต้องมีภูมิลำเนาแน่นอน  
ในจังหวัดที่จัดเก็บภาษีในวันที่ 1 มกราคม ของทุกปี และกลุ่มที่สอง ภาษีเพื่อการอยู่อาศัยที่จัดเก็บ  
จากนิติบุคคลที่สำนักงานตั้งอยู่ในพื้นที่ของท้องถิ่น โดยจะมีการคิดคำนวณจากฐานรายได้ของ  
นิติบุคคลที่ได้แสดงในแบบการชำระภาษีต่อส่วนกลาง ในประเทศญี่ปุ่นมีการจัดเก็บภาษีจาก  
ฐานเกี่ยวกับรายได้ทั้งภาษีส่วนกลางและภาษีท้องถิ่น จึงนับว่าฐานเกี่ยวกับเงินได้นี้เป็นฐานภาษี  
ที่มีความสำคัญต่อประเทศมาก

2. ภาษีการประกอบธุรกิจ (Enterprise Tax) ภาษีการประกอบธุรกิจเป็นภาษีที่จัดเก็บจาก  
นิติบุคคลที่ได้มีการตั้งสำนักงานอยู่ในจังหวัดนั้น ๆ โดยคำนวณจากรายได้และภาษีมูลค่าเพิ่มของ  
นิติบุคคลนั้น อัตราจะขึ้นอยู่กับรายได้และภาษีมูลค่าเพิ่มและบุคคลธรรมดาที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับ  
ธุรกิจหรือประกอบอาชีพตามที่กฎหมายกำหนดไว้เป็นการเฉพาะ โดยจะคำนวณภาษีที่บุคคลนั้น  
จำเป็นต้องเสียให้แก่ท้องถิ่นนั้น จากการหักกลบลบรายจ่ายที่จำเป็นออกจากรายรับซึ่งแบ่งแยก  
ตามประเภทของการประกอบธุรกิจของบุคคลเหล่านั้น

(1) เหตุผลที่ควรนำการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นจากฐานรายได้มาใช้ในประเทศไทย

เพื่อให้สามารถดำเนินนโยบายการถ่ายโอนอำนาจหน้าที่ในการจัดบริการสาธารณะให้แก่  
องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเข้ามามีส่วนร่วมในการบริหารงาน  
ของท้องถิ่นเพิ่มมากขึ้น หรือเป็นการแบ่งงานจากส่วนกลางไปให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น  
จัดการบริหารสาธารณะต่าง ๆ มากขึ้น เช่น การศึกษาในระดับท้องถิ่น การจัดระบบการคมนาคม  
สำหรับท้องถิ่น การบริการสาธารณสุข การป้องกันอัคคีภัย การบริการตลาดสด สวนสาธารณะ  
การจัดระบบและการรักษาความสงบในท้องถิ่น ฯลฯ ซึ่งองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องมีรายได้  
ที่เพียงพอ เพื่อจะเป็นค่าใช้จ่ายในการจัดบริการสาธารณะต่าง ๆ เหล่านี้ให้แก่ประชาชนในท้องถิ่น

รายได้ต่าง ๆ ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศไทยในปัจจุบันมีสัดส่วนรายได้ที่ต่ำมากเมื่อเทียบกับรัฐบาล อีกทั้งรายได้หลักขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นก็มาจากเงินอุดหนุนของรัฐบาล รองลงมาคือภาษีที่รัฐบาลจัดสรรให้ ส่วนภาษีท้องถิ่นที่รัฐบาลจัดเก็บเองยังมีสัดส่วนน้อย

ตาราง 14 ขนาดการคลังรัฐบาลและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นด้านรายได้ ตั้งแต่ปีงบประมาณ 2533 – 2546

ปีงบประมาณ	เปรียบเทียบรายได้รัฐบาลกลางกับ GDP			เปรียบเทียบรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นกับรัฐบาลกลางและกับ GDP		
	รายได้รัฐบาลกลาง (1) ล้านบาท	GDP (2) พันล้านบาท	(1) / (2) ร้อยละ	รายได้องค์กรฯ (3) ล้านบาท	(3) / (1) ร้อยละ	(3) / (2) ร้อยละ
2533	395,074	2,184	18.09	30,577	7.74	1.40
2534	465,169	2,507	18.55	32,283	6.94	1.29
2535	497,934	2,831	17.59	37,773	7.59	1.33
2536	550,601	3,170	17.37	44,637	8.11	1.41
2537	649,460	3,635	17.87	50,459	7.77	1.39
2538	756,284	4,193	18.04	57,226	7.57	1.36
2539	846,567	4,623	18.31	64,954	7.67	1.41
2540	843,366	4,740	17.79	93,880	11.13	1.98
2541	733,464	4,628	15.85	96,055	13.10	2.08
2542	709,118	4,615	15.37	100,805	14.22	2.18
2543	749,949	4,891	15.33	94,721	12.63	1.94
2544	772,574	5,134	15.05	159,297	20.62	3.10
2545	850,692	5,452	15.60	180,902	21.27	3.32
2546	829,496	5,932	13.98	184,066	22.19	3.10

หมายเหตุ : รายได้ อปท. ไม่รวมรายได้จากเงินกู้และเงินสะสม

- รายได้ อปท. และรัฐบาลปี 2546 เป็นตัวเลขตามเป้าหมาย

ที่มา : กรมการปกครอง กรุงเทพมหานคร และสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง

แหล่งรายได้ประเภทภาษีอากรถือเป็นแหล่งรายได้ร่วมกันระหว่างรัฐบาลกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เดิมโครงสร้างในการจัดเก็บภาษีรัฐบาลจะจัดเก็บภาษีที่ทำรายได้มาก เช่น การจัดเก็บภาษีรายได้บุคคลธรรมดา ภาษีรายได้นิติบุคคล เพราะรัฐบาลมีความจำเป็นที่จะต้องใช้จ่ายในด้านต่าง ๆ มากมาย แต่ในปัจจุบันเมื่อมีการเพิ่มหน้าที่ในการบริการสาธารณะให้เป็นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมากขึ้น ตามหลักการกระจายอำนาจส่วนกลางให้แก่ท้องถิ่น จึงควรมีการเพิ่มแหล่งรายได้ภาษีให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

ดังนั้น เพื่อเป็นการปรับโครงสร้างภาษีอากรให้มีความเหมาะสมระหว่างส่วนกลางและส่วนท้องถิ่นตามอำนาจหน้าที่ที่จะเพิ่มขึ้นจากการถ่ายโอนอำนาจหน้าที่ในการจัดบริการสาธารณะตามหลักการกระจายอำนาจ จึงควรมีการการปฏิรูประบบการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น โดยการเน้นการเพิ่มอำนาจให้ท้องถิ่นในการจัดเก็บภาษีให้มากขึ้น เพื่อที่จะทดแทนการปรับลดงบประมาณที่โอนมาจากรัฐบาลในรูปของเงินอุดหนุน โดยรัฐบาลควรที่จะย้ายการเก็บภาษีประเภทหลัก(Main Taxes) ซึ่งได้แก่ การจัดเก็บภาษีจากฐานรายได้ มาเป็นรายได้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นบางส่วน

การปฏิรูปด้านภาษี โดยผลักดันการเพิ่มรายได้ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นจากฐานรายได้ โดยมีเหตุผลสนับสนุน ดังนี้

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

ภาษีที่จัดเก็บจากฐานรายได้นั้น มีทั้งที่เรียกเก็บจากรายได้ของบุคคลธรรมดาและรายได้ของนิติบุคคล ได้แก่ เงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นต้น ฐานรายได้นี้นับเป็นฐานภาษีที่สำคัญ เพราะเป็นฐานภาษีที่กว้าง ทำให้ครอบคลุมจำนวนผู้เสียภาษีมาก จึงเป็นแหล่งรายได้ภาษีอากรที่สำคัญฐานหนึ่งสำหรับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล ทั้งสองส่วนเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐบาล เป็นความจริงที่ว่า ภาษีเงินได้ประเทศส่วนใหญ่กำหนดให้เป็นรายได้ของรัฐบาล เนื่องจากรัฐบาลเห็นว่าต้องทำหน้าที่ในการกระจายรายได้ (เก็บจากกลุ่มคนรวยให้คนจน หรือกระจายจากพื้นที่ร่ำรวยนำไปเฉลี่ยให้พื้นที่ยากจน หากกำหนดเป็นรายได้ของท้องถิ่นการเก็บรายได้จากพื้นที่หนึ่งเพื่อถ่ายโอนให้กับพื้นที่หนึ่งคงเป็นไปได้ยาก) แต่ในบางประเทศกำหนดให้ฐานภาษีชนิดนี้

มีลักษณะแบ่งกัน (Shared Tax หรือเป็นระบบ Revenue Sharing) โดยนัยนี้ หลักความเท่าเทียมกัน (uniformity of tax rate / tax administration) ยังคงมีอยู่ เพียงแต่เสนอว่า พื้นที่ (และท้องถิ่น) ควรจะได้รับอานิสงส์ของการเก็บรายได้เช่นเดียวกัน เช่น เสนอให้แบ่งรายได้ 1 ใน 3 ของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคลให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

ตามหลักทฤษฎีมีการกล่าวว่า บทบาทในการกระจายรายได้ควรเป็นบทบาทของรัฐบาล จึงได้มีการเสนอให้ภาษีเงินได้เป็นของรัฐบาล แต่หากพิจารณาถึงสภาพการณ์ปัจจุบันที่มีการกระจายอำนาจการปกครองให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น บทบาทด้านสวัสดิการและการกระจายอำนาจก็เป็นหน้าที่ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเช่นกัน ซึ่งองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอาจจะมีประสิทธิภาพสูงกว่า เนื่องจากอยู่ใกล้ชิดและมีข้อมูลที่ดีกว่า ดังนั้น การจัดเก็บภาษีท้องถิ่นจากรฐานรายได้ จึงเป็นเรื่องที่ควรพิจารณา มีหลายประเทศกำหนดให้ภาษีเงินได้เป็นภาษีแบ่งให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นร่วมกับรายได้ของรัฐบาล

องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศญี่ปุ่นได้มีการจัดเก็บมีการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นจากรฐานการมีรายได้ คือ ภาษีเพื่อการอยู่อาศัย (Inhabitants Tax) และภาษีการประกอบธุรกิจ (Enterprise Tax) ซึ่งสามารถทำรายได้ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจำนวนมากหากเทียบกับรายได้ประเภทอื่นปรากฏตามตารางสัดส่วนรายได้ข้างท้าย

ตาราง 15 รายได้ภาษีท้องถิ่นระดับจังหวัดโดยแยกตามประเภทภาษี ตั้งแต่ปี ค.ศ. 2003 – 2006

(หน่วย : พันล้านบาท)

ประเภทภาษี	2003		2004		2005		2006	
		ร้อยละ		ร้อยละ		ร้อยละ		ร้อยละ
ภาษีเพื่อการอยู่อาศัย (Prefectural Inhabitants Tax)	32,734	23.9	33,986	23.5	33,357	23.4	35,973	23.4
ภาษีการประกอบธุรกิจ (Enterprise Tax)	38,458	28.1	43,389	30.0	43,462	30.4	50,593	32.8
ภาษีการบริโภคของท้องถิ่น (Local Consumption Tax)	23,936	17.5	23,139	18.0	25,061	17.6	26,343	17.1
ภาษีอสังหาริมทรัพย์ (Real Property Acquisition Tax)	4,805	3.5	4,564	3.2	4,473	3.1	4,828	3.1
ภาษีบุหรี่ (Tobacco Tax)	2,778	2.0	2,826	2.0	2,682	1.9	2,848	1.8
ภาษีการใช้สนามสนามกอล์ฟ (Golf Course Utilization Tax)	691	0.5	638	0.4	606	0.4	583	0.4
ภาษีมอเตอร์ (Automobile Tax)	17,463	12.8	17,131	11.8	17,713	12.4	17,659	11.4
ภาษีเหมืองแร่ (Mine – lot Tax)	4	0.0	4	0.0	4	0.0	4	0.0
ภาษีการล่าสัตว์ (Hunting Tax)	16	0.0	-	-	-	-	-	-
ภาษีอื่น ๆ (Other Taxes)	351	0.3	451	0.3	-	-	-	-

ที่มา : Statistic Bureau, The Ministry of Internal Affairs and Communications (www.stat.go.jp)

ตาราง 16 รายได้ภาษีท้องถิ่นระดับเทศบาล โดยแยกตามประเภทภาษี ตั้งแต่ปี ค.ศ.2003 – 2006

(หน่วย : พันล้านเยน)

ประเภทภาษี	2003		2004		2005		2006	
		ร้อยละ		ร้อยละ		ร้อยละ		ร้อยละ
ภาษีเพื่อการอยู่อาศัย (Municipal Inhabitants Tax)	76,366	40.3	76,686	40.3	76,818	40.3	84,333	43.3
ภาษีอสังหาริมทรัพย์ (Property Tax)	86,786	45.7	87,078	45.7	87,243	45.8	83,192	43.1
ภาษีพาหนะขนาดเล็ก (Light Vehicle Tax)	1,405	0.7	1,459	0.8	1,519	0.8	1,573	0.8
ภาษีบุหรี่ (Tobacco Tax)	8,538	4.5	8,680	4.6	8,240	4.3	8,750	4.5
ภาษีผลิตภัณฑ์เหมืองแร่ (Mineral Product Tax)	14	0.0	14	0.0	14	0.0	15	0.0
ภาษีการครอบครองที่ดินพิเศษ (Special Landholding Tax)	91	0.0	75	0.0	47	0.0	25	0.0
ภาษีอื่นๆ (Other Taxes)	6	0.0	10	0.0	-	-	-	-

ที่มา : Statistic Bureau, The Ministry of Internal Affairs and Communications (www.stat.go.jp)

## (2) อุปสรรคของการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นจากฐานรายได้

การจัดเก็บภาษีจากฐานเกี่ยวกับรายได้นี้ ต้องคำนึงถึงเรื่องประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นด้วย เพราะภาษีบางประเภทมีความยุ่งยากในการบริหารจัดการเก็บในระดับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจึงสมควรให้รัฐบาลดูแลรับผิดชอบภาษี อาทิ

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สามารถเก็บได้ใน 2 รูปแบบ คือ หัก ณ ที่จ่ายและประเมินด้วยตนเองแล้วชำระตามนั้น ทั้ง 2 รูปแบบไม่เหมาะสมกับการเป็นของท้องถิ่น ทั้งนี้เพราะ

(1) กรณีหัก ณ ที่จ่าย เนื่องจากประชาชนไม่ได้ทำงาน ณ ที่ที่ตนเองอยู่อาศัย จึงจะใช้หลักการผลประโยชน์มาอธิบายไม่ได้ เนื่องจากบริการสาธารณะส่วนมากของท้องถิ่นจะถูกใช้ ณ ที่ที่คนอาศัยอยู่ มิใช่ที่ทำงาน ดังนั้น การเก็บภาษีเงินได้จะไม่สอดคล้องกับต้นทุนในการจัดบริการสาธารณะ ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายก็ไม่ได้อธิบายการเก็บภาษีตามหลักของแหล่งที่อยู่อาศัย การเก็บภาษีเงินได้ในอัตราที่แตกต่างกันจะดึงให้คนไปทำงานในท้องถิ่นที่มีอัตราต่ำกว่า แต่หากแก้โดยกำหนดให้อัตราภาษีเท่ากันทุก ๆ ท้องถิ่นก็เป็นการขัดต่อวัตถุประสงค์ของการกระจายอำนาจการคลัง ซึ่งต้องการให้ท้องถิ่นสามารถตัดสินใจกำหนดอัตราภาษีได้เอง

(2) กรณีของการประเมินภาษีด้วยตนเองสามารถเก็บภาษีตามแหล่งที่อยู่อาศัยได้ในบางประเทศมีการจัดเก็บเป็นรายได้ของท้องถิ่น เช่น ในญี่ปุ่น จัดเก็บในรูปภาษีเพื่อการอยู่อาศัย (Prefecture Inhabitants Tax) โดยจัดเก็บจากฐานการมีรายได้ของผู้ที่อาศัยอยู่ในเขตท้องถิ่นนั้น สหรัฐอเมริกา (ที่ให้ State มีสิทธิออกกฎหมายและบริหารเองได้) ในแคนาดา รัฐบาลเก็บ Provincial Surcharge

ภาษีเงินได้นิติบุคคล ไม่เหมาะสมกับการเป็นแหล่งรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ทั้งนี้เพราะ การที่ใช้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยมิได้กำหนดมาตรฐานการจัดเก็บให้เป็นแบบเดียวกันทั่วประเทศจะก่อให้เกิดปัญหาหลายประการ อาทิ ปัญหาการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีและการบริหารจัดการเก็บภาษี ซึ่งเกิดขึ้นเนื่องจากความคลุมเครือในการกำหนดแหล่งที่มาของรายได้ว่ามาจากท้องถิ่นใด จำนวนเท่าใด เพราะบริษัททำธุรกิจหลายท้องถิ่น แม้จะมีการแยกบัญชีก็จะเกิดปัญหาการตั้งราคาโอน (Transfer Pricing) และราคายุติธรรม (Arm's Length Price) เป็นตัวเปรียบเทียบ ธุรกิจจะมีการเลี่ยงภาษีโดยการตั้งราคาที่ไม่เป็นจริง ซึ่งเป็นการยากที่จะตรวจสอบว่า บริษัทลูกที่ทำบัญชีแยกต่างหากจากกันนั้นเป็นรายการที่ถูกต้องหรือไม่ ดังนั้น รัฐบาลจึงไม่ควรให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอิสระเต็มที่ในการออกกฎหมาย และบริหารภาษีเงินได้นิติบุคคลเพราะองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นส่วนมากไม่มีทรัพยากรเพียงพอ อีกทั้งเป็นการใช้ทรัพยากรซ้ำซ้อนกับส่วนกลาง

หากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องการมีรายได้จากแหล่งนี้ ทางเดียวที่จะสามารถทำได้ คือ การเก็บภาษีเพิ่มเติมจากฐานของรัฐบาล (Surcharge) โดยรัฐบาลเป็นผู้กำหนดฐานภาษีและจัดเก็บรายได้ให้ท้องถิ่นด้วยอัตราที่ท้องถิ่นเสนอ

### (3) ตัวอย่างการจัดเก็บภาษีจากฐานเงินได้ในประเทศไทย

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจากฐานรายได้ต้องรับภาระภาษีจากฐานรายได้ ดังนี้

#### 1.) ภาระภาษีจากฐานรายได้ของบุคคลธรรมดา

บุคคลธรรมดา เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ ทั้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ระดับชาติ) ภาษีเพื่อการอยู่อาศัยของบุคคลธรรมดา (ระดับองค์การบริหารส่วนจังหวัดและเทศบาล)

#### 2.) ภาระภาษีจากฐานรายได้ของนิติบุคคล

นิติบุคคลทั้งในและต่างประเทศ เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเพื่อการอยู่อาศัยของนิติบุคคล (ระดับองค์การบริหารส่วนจังหวัดและเทศบาล) และภาษีการประกอบธุรกิจ (Enterprise Tax)

ซึ่งภาษีจากฐานรายได้แต่ละประเภทจะมีโครงสร้างที่แตกต่างกัน คือ

#### 1.) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ภาษีเงินได้ประกอบด้วย ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย และการประเมินตนเอง

1.1) ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ที่มาของการหักภาษี ณ ที่จ่ายจะมีลักษณะเช่นเดียวกับภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยหัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 20 แต่ภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่จัดเก็บจากเงินเดือน ค่าจ้าง โบนัส ฯลฯ จากบุคคลธรรมดาที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมักจะจ่ายมากกว่าร้อยละ 20 ทั้งนี้ เพราะการคำนวณอัตราภาษีจากอัตราก้าวหน้า

1.2) ภาษีเงินได้ประเมินตนเอง จัดเก็บจากบุคคลธรรมดา ในอัตราก้าวหน้า ส่วนผู้ที่มีได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศจะมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ประเมินตนเองเป็นกรณี ๆ ไป อาทิ มือสังหาริมทรัพย์ในประเทศไทย

#### 2) ภาษีเงินได้นิติบุคคล

ภาษีเงินได้นิติบุคคลมีการจัดเก็บจากทั้งนิติบุคคลในประเทศและต่างประเทศ ภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายไว้ สามารถนำมาหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลได้

### 3) ภาษีเพื่อการอยู่อาศัย (Inhabitants Tax)

เป็นภาษีที่มีการจัดเก็บทั้งในระดับองค์การบริหารส่วนจังหวัด และระดับเทศบาล ภาษีเพื่อการอยู่อาศัยทั้งสองประเภท เป็นภาษีเดียวกันเพราะนอกจากจะมีรูปแบบการจัดเก็บที่เหมือนกัน ภาษีเพื่อการอยู่อาศัยในระดับองค์การบริหารส่วนจังหวัดยังให้เทศบาลเป็นผู้จัดเก็บให้โดยภาษีเพื่อการอยู่อาศัยแบ่งเป็น

#### 3.1) ภาษีเพื่อการอยู่อาศัยที่จัดเก็บจากบุคคลธรรมดา

ผู้มีหน้าที่เสียภาษี โดยภาษีเพื่อการอยู่อาศัยที่จัดเก็บจากบุคคลธรรมดา จัดเก็บจากบุคคลธรรมดาที่อาศัยอยู่ในเขตองค์การบริหารส่วนจังหวัดหรือเทศบาล มีบ้าน ที่ทำงาน หรือสถานประกอบการจ่ายภาษีเพื่อการอยู่อาศัยให้แก่องค์การบริหารส่วนจังหวัดหรือเทศบาล คำนวณจากอัตราต่อหัว (Per Capita Levy) และคำนวณจากรายได้ทั้งหมดที่บุคคลมีก่อนหน้านั้น รวมถึงรายได้ประชากรต่อหัว เงินปันผล และผลกำไรจากเงินลงทุนที่มาจากการโอนหลักทรัพย์ต่าง ๆ ซึ่งบุคคลดังกล่าวต้องมีภูมิลำเนาแน่นอนในองค์การบริหารส่วนจังหวัดหรือเทศบาล ที่จัดเก็บภาษีในวันที่ 1 มกราคม ของทุกปี

ฐานภาษีและอัตราภาษี คำนวณจากอัตราต่อหัว (Per Capita Levy) จัดเก็บจากบุคคลธรรมดาที่มีได้มีภูมิลำเนาในเขตองค์การบริหารส่วนจังหวัดหรือเทศบาล แต่มีบ้าน ที่ทำงาน หรือสถานประกอบการอยู่ในวันที่ 1 มกราคม

ผู้ที่ไม่ได้มีเงินได้ในปีภาษีใดก็ไม่ต้องเสียภาษี ทั้งภาษีเพื่อการอยู่อาศัยที่จัดเก็บจากบุคคลธรรมดาที่คำนวณจากอัตราต่อหัว (Per Capita Levy) และคำนวณจากรายได้ทั้งหมดที่บุคคลมีก่อนหน้านั้น เพราะการจัดเก็บจากรายได้คำนวณจากรายได้ที่เกิดขึ้นในปีภาษี

สำหรับผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศญี่ปุ่น คือ ผู้ที่อยู่ในประเทศเป็นระยะเวลา 1 ปี หรือในวันที่ 1 มกราคม รวมถึงผู้ที่อยู่ต่อเนื่องไม่ถึง 1 ปี แต่เมื่อนับเวลารวมกันทุกช่วงครบ 1 ปี ก็ถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ มีหน้าที่เสียภาษีเพื่อการอยู่อาศัยที่จัดเก็บจากบุคคลธรรมดาที่คำนวณจากอัตราต่อหัว (Per Capita Levy) และคำนวณจากรายได้ทั้งหมดที่บุคคลมีก่อนหน้านั้น

(1) การคำนวณจากอัตราต่อหัว (per capita levy) อัตราในการจัดเก็บต่อหัวในระดับองค์การบริหารส่วนจังหวัดอยู่ที่ 1,000 เยนต่อคนต่อปี และอัตราในการจัดเก็บต่อหัวในระดับเทศบาลอยู่ที่ 3,000 เยนต่อคนต่อปี<sup>12</sup>

(2) การคำนวณจากรายได้ทั้งหมดที่บุคคลมีก่อนหน้านั้น

---

<sup>12</sup> The Ministry of Finance, An Outline of Japanes Taxes 2006, (www.mof.go.jp/English/tax/taxes 2006 eh.pdf),p.232 (March 26<sup>th</sup>,2007)

จัดเก็บจากรายได้ทั้งหมดที่บุคคลมีก่อนหน้านั้น ซึ่งรวมถึงรายได้ประชากรต่อหัว เงินปันผล และผลกำไรจากเงินทุนที่มาจากการโอนหลักทรัพย์ต่าง ๆ ซึ่งบุคคลดังกล่าว ต้องมีภูมิลำเนาแน่นอนในองค์การบริหารส่วนจังหวัดหรือเทศบาล ที่จัดเก็บภาษีในวันที่ 1 มกราคม ของทุกปี

การคำนวณใช้วิธีเดียวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา(ระดับชาติ) แต่จะมีการหัก ค่าใช้จ่าย การหักลดหย่อน อัตราภาษี และการเครดิตภาษีที่มีแตกต่างกัน อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีในแต่ละท้องถิ่นอาจมีความแตกต่างกัน อาทิเช่น อัตราภาษีของเทศบาลบางแห่ง อาจสูงกว่าท้องถิ่นอื่น ทั้งนี้เพราะท้องถิ่นได้ออกข้อบัญญัติจัดเก็บในอัตราสูงสุดสูงกว่า Standard rate ตามที่กฎหมายกำหนด

การยื่นแบบและการชำระภาษี บุคคลธรรมดาที่มีหน้าที่เสียภาษีไม่ต้องยื่นแบบแสดง รายการภาษีเพื่อการอยู่อาศัยที่จัดเก็บจากบุคคลธรรมดา เพราะสามารถยื่นรวมไปกับภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดา(ระดับชาติ) อย่างไรก็ตาม ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ไม่มีหนี้ภาษีอากรค้าง สามารถ ที่จะยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีที่เทศบาลได้ ภายในวันที่ 15 มีนาคม ของทุกปี

### 3.1) ภาษีเพื่อการอยู่อาศัยที่จัดเก็บจากนิติบุคคล

ผู้มีหน้าที่เสียภาษี โดยภาษีเพื่อการอยู่อาศัยที่จัดเก็บจากนิติบุคคล จัดเก็บจากนิติบุคคล ที่สำนักงานตั้งอยู่ในพื้นที่ขององค์การบริหารส่วนจังหวัดหรือเทศบาล โดยการเก็บภาษีเพื่อการอยู่ อาศัยของนิติบุคคล จะมีการคิดคำนวณจากรายได้ของนิติบุคคลที่ได้แสดงในแบบการชำระ ภาษีต่อส่วนกลาง

ฐานภาษีและอัตราภาษี ภาษีเพื่อการอยู่อาศัยที่จัดเก็บจากนิติบุคคล คำนวณจาก ต่อหน่วยนิติบุคคล (Per Capita Levy) และคำนวณจากจำนวนทุนและเงินทุนสำรอง โดยอัตรา จะขึ้นอยู่กับจำนวนทุนและเงินทุนสำรองของนิติบุคคลนั้น หรือคำนวณจากรายได้หลังหักค่าใช้จ่าย นิติบุคคลที่ไม่ได้มีสำนักงานตั้งอยู่ในพื้นที่ขององค์การบริหารส่วนจังหวัดหรือเทศบาล แต่มีสถาน ประกอบการชั่วคราว จะคำนวณภาษีเพื่อการอยู่อาศัยที่จัดเก็บจากนิติบุคคลต่อหน่วย นิติบุคคล (Per Capita Levy) เท่านั้น จะไม่คำนวณจากจำนวนทุนและเงินทุนสำรอง

ส่วนองค์กรที่มีได้จดทะเบียนตามกฎหมาย แต่มีตัวแทน หรือผู้แทนดำเนินการ เช่น สาขา ของบริษัท ก็อยู่ในความหมายของนิติบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีเพื่อการอยู่อาศัยที่จัดเก็บจาก นิติบุคคล

(1) คำนวณจากต่อหน่วยนิติบุคคล (per capita levy) มีรายละเอียดตามตารางต่อไปนี้

จำนวนทุนบวกเงินทูล สำรอง	ภาษีเพื่อการอยู่อาศัย ของบุคคลธรรมดา (ระดับองค์การ บริหารส่วนจังหวัด)	ภาษีเพื่อการอยู่อาศัย ของบุคคลธรรมดา (ระดับเทศบาล)	
	อัตรามาตรฐาน (เยน)	จำนวนลูกจ้าง	อัตรามาตรฐาน (เยน)
มากกว่า 5,000 ล้านเยน	800,000	ไม่เกิน 50 คน	3,000,000
		50คนหรือน้อยกว่า	410,000
มากกว่า 1,000 ล้านเยน แต่ไม่เกิน 5,000 ล้านเยน	540,000	ไม่เกิน 50 คน	1,750,000
		50คนหรือน้อยกว่า	410,000
มากกว่า 100 ล้านเยน แต่ไม่เกิน 1,000 ล้านเยน	130,000	ไม่เกิน 50 คน	400,000
		50คนหรือน้อยกว่า	160,000
มากกว่า 10 ล้านเยน แต่ไม่เกิน 100 ล้านเยน	50,000	ไม่เกิน 50 คน	150,000
		50คนหรือน้อยกว่า	130,000
ไม่เกิน 10 ล้านเยน	20,000	ไม่เกิน 50 คน	120,000
		50คนหรือน้อยกว่า	50,000

ที่มา: The Ministry of Finance, An Outline of Japanese Taxes 2006,  
(www.mof.go.jp/english/tax/taxes2006e\_pdf.), pp.233 (March 26<sup>th</sup>, 2007).

(2) คำนวณจากรายได้หลังจากหักค่าใช้จ่ายแล้วของนิติบุคคล โดยฐานในการคำนวณ ภาษีเพื่อที่อยู่อาศัยของนิติบุคคล คือ ภาษีนิติบุคคล (ระดับชาติ) ก่อนที่จะมีการหักค่าใช้จ่าย เครดิตภาษี ฯลฯ และอัตราจะขึ้นอยู่กับจำนวนทุนและเงินทูลสำรองของนิติบุคคลนั้น เช่นกรณี ภาษีเพื่อที่อยู่อาศัยของนิติบุคคล ระดับเทศบาลมีกฎหมายกำหนดอัตราขั้นพื้นฐาน (Standard Rate)

ในการเสียภาษีอยู่ที่ร้อยละ 12.3 ของรายได้ทั้งหมด แต่ทั้งนี้การคำนวณการจัดเก็บภาษีไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้เกินร้อยละ 14.7 ของรายได้นิติบุคคล<sup>13</sup>

กำหนดเวลาชำระภาษี กฎหมายยังกำหนดให้นิติบุคคลที่อยู่อาศัยในท้องถิ่นนั้นๆ ส่งแบบแผนการประเมินการเสียภาษีของตนเอง (A Return for the Annual Income) ให้แก่เจ้าหน้าที่ท้องถิ่นด้วยตนเอง (Self Assessment System) และการยื่นการประเมินการเสียภาษีของนิติบุคคล นิติบุคคลจำเป็นที่จะต้องแสดงบัญชีรายรับและรายจ่าย (Declaration and Payment) ภายใน 2 เดือนภายหลังการปิดงบดุลของบริษัท

#### 4.) ภาษีการประกอบธุรกิจ (Enterprise tax)

ภาษีการประกอบธุรกิจเป็นภาษีที่จัดเก็บจากเงินได้ หรือกำไรที่ได้รับจากการประกอบการค้าหรืออุตสาหกรรม การที่ท้องถิ่นจัดเก็บภาษีการประกอบธุรกิจ เพราะมีสมมติฐานสำคัญที่ว่านิติบุคคลต่าง ๆ ที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในพื้นที่ขององค์การบริหารส่วนจังหวัด ย่อมใช้ประโยชน์จากโครงสร้างพื้นฐานตลอดจนบริการสาธารณะต่าง ๆ ที่จัดทำโดยองค์การบริหารส่วนจังหวัด ไม่ว่าจะเป็นถนนหนทาง ท่าเรือ การบริการด้านสุขภาพ หรือการควบคุมมลพิษ เป็นต้น ดังนั้น นิติบุคคลเหล่านี้ จึงจำเป็นต้องเสียภาษีการประกอบธุรกิจให้แก่องค์การบริหารส่วนจังหวัด ดังนั้น โดยหลักการแล้วภาษีประเภทนี้ จึงให้ความสำคัญกับขนาดกิจการของนิติบุคคล องค์การบริหารส่วนจังหวัดจะอาศัยเกณฑ์ด้านรายได้ของนิติบุคคลเป็นเกณฑ์หลักในการคำนวณและจัดเก็บภาษีการประกอบธุรกิจ ทั้งนี้เพราะ เงินได้เป็นตัวชี้วัดว่าหน่วยภาษีดังกล่าวได้ประกอบธุรกิจเท่าใดในระหว่างปีภาษีและหน่วยภาษีเหล่านั้นต่างก็เป็นผู้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลอยู่แล้ว องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถใช้ฐานเงินได้ดังกล่าวมาคำนวณจัดเก็บภาษีได้

##### 4.1.) ภาษีการประกอบธุรกิจ (Enterprise tax) ที่จัดเก็บจากบุคคลธรรมดา

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการประกอบธุรกิจ ภาษีการประกอบธุรกิจเป็นภาษีที่จัดเก็บบุคคลธรรมดาที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับธุรกิจหรือประกอบอาชีพตามที่กฎหมายกำหนดไว้เป็นการเฉพาะ อย่างไรก็ตาม กฎหมายกำหนดได้มีการยกเว้นการจัดเก็บภาษีการประกอบธุรกิจบุคคลธรรมดา (และนิติบุคคล) ที่ประกอบธุรกิจเกี่ยวกับการทำป่าไม้และการทำเหมืองแร่ รวมทั้งให้มีการงดเว้น

---

<sup>13</sup> The Ministry of Finance, An Outline of Japanese Taxes 2006, (www.mof.go.jp/english/tax/taxes2006e\_pdf.), (March 26<sup>th</sup>, 2007).

ภาษีการประกอบธุรกิจแก่บุคคลธรรมดาที่ประกอบอาชีพด้านเกษตรกรรมและการประมง หากว่า  
กิจการของบุคคลธรรมดาเหล่านั้นอาศัยเพียงแรงงานภายในครัวเรือนของตนเองเท่านั้น และบุคคล  
ธรรมดาที่ประกอบธุรกิจตามประเภทที่กฎหมายกำหนดมีประเภทกิจการ ดังนี้

(1) บุคคลที่ประกอบธุรกิจประเภทที่ 1 ได้แก่ บุคคลที่ประกอบธุรกิจขายส่ง  
การเงิน สิ่งพิมพ์ ห้องถ่ายภาพ โรงแรม และร้านอาหาร ฯลฯ

(2) บุคคลที่ประกอบธุรกิจประเภทที่ 2 ได้แก่ บุคคลที่ประกอบธุรกิจ  
อุตสาหกรรมปศุสัตว์ และประมง ฯลฯ

(3) บุคคลที่ประกอบธุรกิจประเภทที่ 3 ได้แก่ บุคคลที่ประกอบธุรกิจ  
ความเชี่ยวชาญทางการแพทย์

ฐานและอัตราภาษี การเก็บภาษีการประกอบธุรกิจจากบุคคลธรรมดา การคำนวณ  
ภาษีที่บุคคลนั้นจำเป็นต้องเสียให้แก่ท้องถิ่นนั้น มาจากการหักกลบลบรายจ่ายที่จำเป็นออกจาก  
รายรับซึ่งแบ่งแยกตามประเภทของการประกอบธุรกิจของบุคคลเหล่านั้น

(1) บุคคลที่ประกอบธุรกิจประเภทที่ 1 ได้แก่ บุคคลที่ประกอบธุรกิจขายส่ง การเงิน  
สิ่งพิมพ์ ห้องถ่ายภาพ โรงแรม และร้านอาหาร ฯลฯ ต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5

(2) บุคคลที่ประกอบธุรกิจประเภทที่ 2 ได้แก่ บุคคลที่ประกอบธุรกิจอุตสาหกรรม  
ปศุสัตว์ และประมง ฯลฯ ต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 4

(3) บุคคลที่ประกอบธุรกิจประเภทที่ 3 ได้แก่ บุคคลที่ประกอบธุรกิจความเชี่ยวชาญ  
ทางการแพทย์ ต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 4

และบุคคลที่ประกอบอาชีพประเภทหมอนวด หมอตำแย จะต้องเสียภาษีในอัตรา  
ร้อยละ 4

อย่างไรก็ตาม หากองค์การบริหารส่วนจังหวัดมีความต้องการหรือปัญหาทาง  
ด้านการคลัง องค์การบริหารส่วนจังหวัดอาจสามารถเพิ่มอัตราภาษีได้อีกไม่เกิน 1.1 เท่าของ  
อัตราปกติ

การยื่นแบบและการชำระภาษี ภาษีการประกอบธุรกิจที่จัดเก็บจากบุคคลธรรมดา  
จะแบ่งการชำระภาษีออกเป็นสองงวด คือ เดือนสิงหาคมและเดือนธันวาคมในปีภาษีนั้น จะชำระ  
ภาษีเมื่อได้รับแจ้งการประเมินจากท้องถิ่น ถ้าการประกอบกิจการจบสิ้นลงระหว่างปีภาษี จะเก็บภาษี  
การค้าจากเงินได้ที่ได้รับพร้อมกันทั้งปีก่อนหน้านั้นและปีที่ได้รับเงินได้

ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีสำนักงานหรือสถานประกอบการอยู่ในหลายจังหวัด และแต่ละจังหวัดมีการจัดเก็บภาษีการประกอบธุรกิจ จะมีการคำนวณภาษีจากจำนวนลูกจ้างที่มีในแต่ละจังหวัดโดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี ณ องค์การบริหารส่วนจังหวัดที่สำนักงานใหญ่ตั้งอยู่ ภายในวันที่ 15 มีนาคม ของปีภาษี หากเกินกำหนดต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีประเมินตนเองไปพร้อมกับภาษีเงินได้

#### 4.2) ภาษีการประกอบธุรกิจ (Enterprise tax) ที่จัดเก็บจากนิติบุคคล

ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ภาษีการประกอบธุรกิจที่จัดเก็บจากนิติบุคคลต่าง ๆ ที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในพื้นที่ของจังหวัด

ฐานภาษีและอัตราภาษี<sup>14</sup> ฐานในการจัดเก็บภาษีการประกอบธุรกิจจากนิติบุคคลเก็บจากจากผลกำไรทั้งหลายของสำนักงานใหญ่ สำนักงานสาขา โรงงาน และสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในประเทศญี่ปุ่น ซึ่งต่างจากการจัดเก็บภาษีการประกอบธุรกิจจากบุคคลธรรมดาที่จัดเก็บตามประเภทของธุรกิจ ส่วนคำนวณภาษีการประกอบธุรกิจที่เก็บจากนิติบุคคลจะคำนวณจากรายได้มีวิธีการเช่นเดียวกับภาษีเงินได้นิติบุคคล (ระดับชาติ)

การยื่นแบบและการชำระภาษี ภาษีการประกอบธุรกิจที่เก็บจากนิติบุคคลจะจัดเก็บโดยวิธีประเมินตนเอง กล่าวคือ นิติบุคคลต้องยื่นแบบประเมินภายใน 2 เดือน นับแต่วันปิดรอบบัญชี

#### (4) ข้อเสนอแนะในการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นจากฐานรายได้ในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศไทย

จากการศึกษาถึงโครงสร้างระบบภาษีและรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศไทย ญี่ปุ่นพบว่า การจัดเก็บภาษีท้องถิ่นจากฐานรายได้มีขึ้นในปี ค.ศ.2003 รัฐบาลญี่ปุ่นได้นำนโยบายพื้นฐานสำหรับการปฏิรูปการจัดการและโครงสร้างเศรษฐกิจและการคลัง (Basic Policies for Economic and Fiscal Management and Structure Reform - 2003)<sup>15</sup> โดยได้มีการปฏิรูประบบการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น โดยเน้นการเพิ่มอำนาจให้ท้องถิ่นในการจัดเก็บภาษีให้มากขึ้น

<sup>14</sup> The Ministry of Finance, An Outline of Japanese Taxes 2006, (www. mof.go.jp/english/tax/taxes2006e\_pdf.), p.233 (March 26<sup>th</sup>, 2007).

<sup>15</sup> Akio Kamiko, Reform Efforts in Japan's Local Government Finance System (http://unpanl.un.org/intradoc/groups/public/documents/EROPA/UNPAN014256.pdf) [May 15<sup>th</sup>, 2005].

ซึ่งการนี้เป็นส่วนหนึ่งของนโยบายรัฐบาลที่จะทดแทนการปรับลดงบประมาณที่โอนมาจากส่วนกลาง โดยได้มุ่งที่จะย้ายการเก็บภาษีประเภทหลัก (Main Taxes) ซึ่งได้แก่ รายได้จากบริษัท จำกัด การบริโภค และรายได้ของบุคคลธรรมดา ให้มีการจัดเก็บได้โดยตรงจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

ปัจจุบันประเทศไทยได้มีการจัดเก็บภาษีจากฐานรายได้ 2 ประเภท คือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งเป็นการจัดเก็บในระดับชาติ ถือเป็นรายได้หลักของรัฐบาล

การจะให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บภาษีจากฐานรายได้เอง มักจะเกิดปัญหาด้านการบริหารจัดการเก็บ เพราะการจัดเก็บภาษีจากฐานเกี่ยวกับรายได้นี้ ต้องคำนึงถึงเรื่องประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นด้วย เพราะภาษีจากฐานรายได้มีความยุ่งยากในการบริหารจัดการเก็บ อีกทั้ง ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล ทั้งสองส่วนเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐบาล เป็นความจริงที่ว่า ภาษีเงินได้ประเทศส่วนใหญ่กำหนดให้เป็นรายได้ของรัฐบาล เนื่องจากรัฐบาลเห็นว่าต้องทำหน้าที่ในการกระจายรายได้ กล่าวคือ เก็บจากกลุ่มคนรวยให้คนจน หรือกระจายจากพื้นที่ร่ำรวยนำไปเฉลี่ยให้พื้นที่ยากจน หากกำหนดเป็นรายได้ของท้องถิ่นการเก็บรายได้จากพื้นที่หนึ่งเพื่อถ่ายโอนให้กับพื้นที่หนึ่งคงเป็นไปได้ยาก ดังนั้นการจัดเก็บภาษีจากฐานรายได้จึงจำเป็นที่จะต้องคำนึงถึงความสำคัญของขนาดและรายได้ที่มีความแตกต่างกันระหว่างองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแต่ละแห่งด้วย เพราะหากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใดมีฐานภาษีที่จำกัดย่อมจะส่งกระทบต่อการถ่ายโอนอำนาจหน้าที่ในการจัดบริการสาธารณะในท้องถิ่นได้เช่นกัน

เพื่อลดปัญหาด้านการบริหารจัดการเก็บภาษี และปัญหาการกระจายรายได้ตามที่กล่าวมาข้างต้น ผู้เขียนเห็นว่า ควรจัดเก็บภาษีจากฐานรายได้โดยพิจารณารูปแบบการจัดเก็บภาษี ดังนี้

ประการแรก จัดเก็บภาษีท้องถิ่นจากฐานรายได้ โดยกำหนดให้ฐานภาษีชนิดนี้มีลักษณะแบ่งกัน (Shared Tax หรือเป็นระบบ Revenue Sharing) เช่นเดียวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยการให้อำนาจองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถที่จะออกข้อบัญญัติกำหนดอัตราภาษี อย่างไรก็ตาม ควรกำหนดเป็น Standardized Tax Rates ไว้ เพื่อเป็นกรอบในการกำหนดอัตราภาษีตามความเหมาะสมในท้องถิ่นของตน

การจัดเก็บภาษีท้องถิ่นจากฐานรายได้ โดยการให้รัฐบาลเป็นผู้จัดเก็บ (Shared Tax หรือเป็นระบบ Revenue Sharing) องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแต่ละระดับยังมีอำนาจจัดเก็บภาษีของตน เพียงแต่การจัดเก็บให้หน่วยงานของรัฐบาลเป็นผู้จัดเก็บให้ ซึ่งการจัดเก็บภาษีในลักษณะนี้มีข้อดี คือ

1.) ทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประหยัดค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษี ทั้งเป็นการลดปัญหาต่าง ๆ ที่จะเกิดขึ้นจากการบริหารจัดการจัดเก็บภาษี อาทิ ปัญหาการตั้งราคาโอน (Transfer Pricing) และราคายุติธรรม (Arm's Length Price) ของบริษัทจำกัดที่มีสาขาหลายท้องที่ ซึ่งจะมีการเลี่ยงภาษีโดยการตั้งราคาที่ไม่เป็นจริง ซึ่งเป็นการยากที่จะตรวจสอบว่า บริษัทลูกที่ทำบัญชีแยกต่างหากจากกันนั้นเป็นรายการที่ถูกต้องหรือไม่ หากรัฐบาลเป็นผู้จัดเก็บแทนย่อมมีอำนาจตรวจสอบได้ เป็นต้น ทั้งนี้เพราะหน่วยงานของรัฐบาลมีความสามารถในการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นมากกว่า

2.) ภาษีจากฐานรายได้ อันได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล ยังเป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้ (เก็บจากกลุ่มคนรวยให้คนจน หรือกระจายจากพื้นที่ร่ำรวยนำไปเฉลี่ยให้พื้นที่ยากจน หากกำหนดเป็นรายได้ของท้องถิ่นการเก็บรายได้จากพื้นที่หนึ่งเพื่อถ่ายโอนให้กับพื้นที่หนึ่งคงเป็นไปได้ยาก) ตามจุดมุ่งหมายของรัฐบาลเช่นเดิม

ประการที่สอง ใช้วิธีการแบ่งการจัดเก็บภาษีจากฐานรายได้ซึ่งเป็นภาษีหลักของประเทศให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บเอง เช่นเดียวกับประเทศญี่ปุ่น เพื่อเพิ่มรายได้ และเพิ่มศักยภาพในการพึ่งพาตนเองขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

อย่างไรก็ตาม ต้องสร้างกระบวนการบริหารจัดการที่มีประสิทธิภาพ และสามารถแก้ปัญหาต่าง ๆ ที่จะเกิดขึ้นจากการแบ่งเขตอำนาจในการบริหารจัดการ อาทิ กรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หากประชาชนไม่ได้ทำงานในที่ที่ตนมีที่อยู่ หรือกรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล หากบริษัททำธุรกิจ หรือมีบริษัทสาขาในหลายท้องถิ่น รวมทั้งกำหนดอัตราภาษีที่แตกต่างกันของท้องถิ่น ซึ่งหากพิจารณาแนวทางการจัดเก็บภาษีจากฐานรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของประเทศญี่ปุ่น พบว่า กรณีภาษีจากฐานรายได้ของบุคคลธรรมดาที่ไม่ได้ทำงานในที่ที่ตนมีที่อยู่ใช้วิธีการจัดเก็บโดยกำหนดฐานภาษีและวิธีการคำนวณแตกต่างกันตามประเภทของผู้มีหน้าที่เสียภาษี เช่น ภาษีเพื่อการอยู่อาศัยให้แก่องค์กรบริหารส่วนจังหวัดหรือเทศบาล

คำนวณ 2 วิธี คือ

วิธีที่ 1 คำนวณจากรายได้ทั้งหมดที่บุคคลมีก่อนหน้านั้น รวมถึงรายได้ประชากรต่อหัวเงินปันผล และผลกำไรจากเงินทุนที่มาจากการโอนหลักทรัพย์ต่าง ๆ ซึ่งบุคคลดังกล่าวต้องมีภูมิลำเนาแน่นอนในองค์กรบริหารส่วนจังหวัดหรือเทศบาลที่จัดเก็บภาษีในวันที่ 1 มกราคมของทุกปี

วิธีที่ 2 คำนวณจากอัตราต่อหัว (Per Capita Levy) จัดเก็บจากบุคคลธรรมดาที่มีได้ มีภูมิลำเนาในเขตองค์การบริหารส่วนจังหวัดหรือเทศบาล แต่มีบ้านที่ทำงาน หรือสถานประกอบการอยู่ในวันที่ 1 มกราคม

ส่วนกรณีการจัดเก็บภาษีจากฐานรายได้นิติบุคคล หากบริษัททำธุรกิจ หรือมีบริษัทสาขา ในหลายท้องถิ่น มีแนวทางการจัดเก็บภาษีจากฐานรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ของประเทศญี่ปุ่น คือ ภาษีเพื่อการอยู่อาศัยที่จัดเก็บจากนิติบุคคล มีวิธีการคำนวณ 2 วิธี คือ

วิธีที่ 1 นิติบุคคลที่สำนักงานตั้งอยู่ในพื้นที่ขององค์การบริหารส่วนจังหวัดหรือเทศบาล โดยการเก็บภาษีเพื่อการอยู่อาศัยของนิติบุคคล จะมีการคิดคำนวณจากฐานรายได้ของนิติบุคคล ที่ได้แสดงในแบบการชำระภาษีต่อส่วนกลาง ภาษีเพื่อการอยู่อาศัยที่จัดเก็บจากนิติบุคคล คำนวณ จากจำนวนทุนและเงินทุนสำรอง โดยอัตราจะขึ้นอยู่กับจำนวนทุนและเงินทุนสำรองของนิติบุคคล นั้น หรือคำนวณจากรายได้หลังหักค่าใช้จ่าย

วิธีที่ 2 นิติบุคคลที่ไม่ได้มีสำนักงานตั้งอยู่ในพื้นที่ขององค์การบริหารส่วนจังหวัด หรือเทศบาล แต่มีสถานประกอบการชั่วคราว จะคำนวณภาษีเพื่อการอยู่อาศัยที่จัดเก็บจาก นิติบุคคลต่อหน่วยนิติบุคคล (Per Capita Levy) เท่านั้น จะไม่คำนวณจากจำนวนทุนและเงินทุน สำรอง

ส่วนภาษีการประกอบธุรกิจ (Enterprise tax) ฐานในการจัดเก็บภาษีการประกอบ ธุรกิจจากนิติบุคคลเก็บจากจากผลกำไรทั้งหลายของสำนักงานใหญ่ สำนักงานสาขา โรงงาน และ สถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในประเทศญี่ปุ่น (ต่างจากการจัดเก็บภาษีการประกอบธุรกิจจาก บุคคลธรรมดาที่จัดเก็บตามประเภทของธุรกิจ) การคำนวณภาษีการประกอบธุรกิจที่เก็บจาก นิติบุคคลจะคำนวณจากรายได้มีวิธีการเช่นเดียวกับภาษีเงินได้นิติบุคคล (ระดับชาติ) ถ้าผู้มีหน้าที่ เสียภาษีมีสำนักงานหรือสถานประกอบการอยู่ในหลายจังหวัด และแต่ละจังหวัดมีการจัดเก็บภาษี การประกอบธุรกิจ จะมีการคำนวณภาษีจากจำนวนลูกจ้างที่มีในแต่ละจังหวัดโดยผู้มีหน้าที่เสีย ภาษีจะต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี ณ องค์การบริหารส่วนจังหวัดที่สำนักงานใหญ่ตั้งอยู่

ปัญหาการกำหนดอัตราภาษีที่แตกต่างกันของแต่ละท้องถิ่น การให้อำนาจองค์กร ปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถที่จะกำหนดอัตราภาษี อาจเกิดปัญหาในการจัดเก็บ ทั้งปัญหา การหลีกเลี่ยงภาษี ควรกำหนดเป็น Standardized Tax Rates ไว้ เพื่อเป็นกรอบในการกำหนด อัตราภาษีตามความเหมาะสมในท้องถิ่น และไม่เกิดปัญหาเกี่ยวกับการบริหารจัดการเก็บ

### 6.3.2 การจัดเก็บภาษีประเมินพิเศษ

ปัจจุบันรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่นำมาใช้ในการบริการสาธารณะให้แก่คนในท้องถิ่น มีรายได้สำคัญจากจากเงินภาษีของท้องถิ่นเองและเงินอุดหนุนจากรัฐบาล ซึ่งรายได้ดังกล่าวเมื่อเปรียบเทียบกับรายจ่ายที่ต้องใช้จ่ายในการบริการสาธารณะดังกล่าวแล้ว ปรากฏว่ารายได้อาจขาดแคลนอยู่จำนวนมาก ดังนั้น อุปสรรคที่ขัดขวางการพัฒนาท้องถิ่นและประเทศชาติ คือ ปัญหาการขาดแคลนเงินหรือรายได้ โดยเฉพาะส่วนรายได้ของท้องถิ่น ถือเป็นเรื่องสำคัญที่ต้องแก้ไขปัญหาการขาดแคลนรายได้ท้องถิ่นนี้

การแก้ไขปัญหาการขาดแคลนรายได้ของท้องถิ่น คือ ต้องดำเนินการจัดหารายได้ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเพิ่มขึ้น ซึ่งมีทั้งการที่รัฐบาลให้เงินช่วยเหลือเพิ่มขึ้นหรือการเก็บภาษีของท้องถิ่นเองให้มากขึ้น ซึ่งทางเลือกหนึ่งที่สามารถแก้การขาดแคลนรายได้ของท้องถิ่น คือ การจัดเก็บภาษีประเมินพิเศษ หลักการของภาษีชนิดนี้ ถือว่าใครที่จะได้ประโยชน์จากการลงทุนเกี่ยวกับสาธารณูปโภคของท้องถิ่น คนนั้นก็จ่ายภาษีท้องถิ่นมากกว่าคนที่ไม่ได้ประโยชน์โดยตรงหรือได้รับประโยชน์น้อย

ภาษีประเมินพิเศษ คือ เงินที่เรียกเก็บจากทรัพย์สินบางประเภทเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายส่วนหนึ่งที่ทางรัฐบาล เทศบาล หรือองค์การบริหารส่วนท้องถิ่น ใช้จ่ายไปในการปรับปรุงท้องถิ่น โดยเฉพาะเพื่อสำหรับโครงการใดโครงการหนึ่งในอันที่ก่อให้เกิดประโยชน์ต่อส่วนรวม และในขณะเดียวกันก็ทำประโยชน์โดยตรงต่อทรัพย์สินนั้น ตลอดทรัพย์สินที่อยู่ใกล้เคียง<sup>16</sup>

ภาษีประเมินพิเศษมีลักษณะที่แตกต่างจากภาษีทั่วไป คือ มีลักษณะคล้ายค่าธรรมเนียมมากกว่าภาษี เพราะเจ้าของที่ดินที่ต้องเสียภาษีประเภทนี้ย่อมได้รับประโยชน์ตอบแทนโดยตรงเป็นมูลค่าที่ดินที่เพิ่มขึ้น ขณะที่ภาษีโดยทั่วไปจะไม่มีประโยชน์ตอบแทนโดยตรง ภาษีประเมินพิเศษเรียกเก็บจากทรัพย์สินที่ได้รับประโยชน์โดยตรงจากโครงการปรับปรุงท้องถิ่น ดังนั้น ฐานภาษีประเมินพิเศษ คือ ผลประโยชน์หรือมูลค่าของทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นจากการก่อสร้างสาธารณูปโภค ผลประโยชน์หรือมูลค่าที่เพิ่มขึ้นนี้จะต้องเป็นผลประโยชน์โดยตรงจากการก่อสร้างสาธารณูปโภค ไม่ใช่มูลค่าเพิ่มจากการเติบโตปกติของเมืองหรือการเพิ่มระดับของราคาที่ดิน

---

<sup>16</sup> ทิพย์ ถนอมกิจ, การจัดเก็บภาษีอากรของเทศบาลนครกรุงเทพ, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์ประเสริฐศิริ, 2514), น.79.

ประเมินพิเศษเป็นภาษีทรัพย์สินซึ่งมีฐานจากผลประโยชน์ที่ออกเงยจากตัวทรัพย์สิน และในทางทฤษฎีการจัดเก็บภาษีจากฐานผลประโยชน์ที่ออกเงยจากทรัพย์สินมีผลดีกว่าการเก็บจากฐานทรัพย์สินเอง เพราะไม่เป็นการทำลายตัวทรัพย์สินนั้น

ภาษีทรัพย์สินหรือภาษีประเภทฐานทรัพย์สินและความมั่งคั่ง ยอมรับโดยทั่วไปว่าควรเป็นภาษีของท้องถิ่น กล่าวคือ ภาษีที่เป็นรายได้ของท้องถิ่นและท้องถิ่นดำเนินการจัดเก็บเองโดยมีข้อสนับสนุน

(1) ความใกล้ชิดในการควบคุมดูแล เพราะการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินต้องอาศัยการประเมินมูลค่าทรัพย์สินที่สำคัญ ท้องถิ่นมีความใกล้ชิดกับผู้เสียภาษี จึงสามารถประเมินมูลค่าทรัพย์สินได้ง่ายและสะดวกกว่ารัฐบาลดำเนินการ

(2) รายได้ของภาษีทรัพย์สินทำรายได้แปรผันตามลักษณะของท้องถิ่น ท้องถิ่นที่มีทรัพย์สินมาก ทำรายได้มาก

ดังนั้น ภาษีประเมินพิเศษจึงควรเป็นภาษีของท้องถิ่น โดยรายได้เป็นของท้องถิ่น และควรดำเนินการจัดเก็บโดยท้องถิ่นเอง (ยกเว้นเฉพาะกรณีที่มีการนำภาษีประเมินพิเศษมาใช้กับโครงการการก่อสร้างสาธารณูปโภคขนาดใหญ่ที่เกิดประโยชน์ตกแก่ท้องถิ่นหลาย ๆ แห่ง จำเป็นต้องมีหน่วยงานที่ใหญ่กว่าท้องถิ่นมาเป็นผู้รับผิดชอบดำเนินการจัดเก็บภาษีประเมินพิเศษ เช่น หน่วยงานของรัฐ)

#### (1) เหตุผลที่ควรนำภาษีประเมินพิเศษมาใช้ในประเทศไทย

##### 1.) ปัญหาการขาดแคลนรายได้ของท้องถิ่น

ปัจจุบันระบบภาษีท้องถิ่นในประเทศไทยโดยภาพรวม เมื่อพิจารณาสัดส่วนรายได้ ตามที่กล่าวมาแล้วในบทที่ 5 จะเห็นได้ว่า สัดส่วนรายได้ของท้องถิ่นน้อยมากเมื่อเปรียบเทียบกับรายได้ของรัฐ กล่าวคือ รายได้ของท้องถิ่นโดยประมาณคิดเป็นร้อยละ 10 ของรายได้รัฐบาลทั้งหมด ซึ่งถือเป็นสัดส่วนที่ต่ำมาก ซึ่งรายได้ดังกล่าวไม่เพียงพอที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะนำมาใช้จ่ายในภาระหน้าที่ต่าง ๆ เพื่อบำรุงพัฒนาท้องถิ่น และรายได้ส่วนใหญ่ของท้องถิ่นมาจากเงินที่รัฐบาลแบ่งสรรและเงินอุดหนุนของรัฐบาลทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นขาดความเป็นอิสระอย่างแท้จริงตามหลักการปกครองตนเอง

## 2.) ภาษีทรัพย์สินของประเทศไทยทำรายได้ได้น้อย ไม่เพียงพอ

รายได้จากภาษีท้องถิ่นของประเทศไทย รายได้หลักอยู่ที่การจัดเก็บภาษีจากฐานทรัพย์สิน ได้แก่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ ซึ่งภาษีทั้งสองประเภทดังกล่าว แม้จะสร้างรายได้สม่ำเสมอ แต่จำนวนรายได้จะขึ้นอยู่กับคุณภาพหรือมูลค่าของทรัพย์สินที่อยู่ในท้องถิ่นเป็นหลัก หากเป็นทรัพย์สินที่มีมูลค่าสูงก็จะทำให้เก็บภาษีได้สูง แต่ถ้าทรัพย์สินด้อยคุณภาพก็จะทำให้เก็บภาษีได้ต่ำ

## 3.) ความเหมาะสมของภาษีประเมินพิเศษที่จะนำมาใช้ในประเทศไทย

ภาษีประเมินพิเศษเป็นทางเลือกหนึ่งที่จะเพิ่มรายได้ให้แก่ท้องถิ่น นอกจากการปรับปรุงพัฒนาภาษีทรัพย์สินเดิมที่มีอยู่ ถ้าหากมีการนำภาษีประเมินพิเศษมาใช้ในประเทศไทย จะช่วยเสริมสร้างพัฒนา และช่วยแก้ปัญหาต่าง ๆ อาทิ การสร้างรายได้ การแก้ปัญหาการเก็งกำไรที่ดิน เป็นต้น

### (2) ตัวอย่างการนำภาษีประเมินพิเศษมาใช้ในประเทศญี่ปุ่น

ประเทศญี่ปุ่นมีการจัดเก็บภาษีประเมินพิเศษ คือ ภาษีการวางผังนคร (Urban Planning Tax) เป็นภาษีท้องถิ่นที่เก็บเพิ่มจากที่ดินจากเจ้าของที่ดิน บ้าน และร้านค้าต่าง ๆ เพื่อใช้จ่ายในการวางผังเมืองและปรับปรุงการใช้ที่ดิน ในพื้นที่เขตที่ดินและสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวใช้ประโยชน์มากขึ้น ราคาสูงขึ้น เนื่องจากแผนการพัฒนาเมือง ผู้ได้รับประโยชน์จากการนี้จึงควรถูกเก็บภาษี

ผู้มีหน้าที่เสียภาษี คือ ผู้ถือกรรมสิทธิ์ที่ดินหรืออาคารซึ่งตั้งอยู่บริเวณเขตเมืองในท้องถิ่น ซึ่งอยู่ภายใต้ข้อบัญญัติของกฎหมายการวางผังเมือง (Urban Planning Law) โดยทางเทศบาลนั้น ๆ เป็นผู้จัดเก็บภาษี

#### ฐานภาษีและอัตราภาษี

อัตราภาษีขั้นสูงสุดเพียงที่ร้อยละ 0.3 เท่านั้น ซึ่งจะประเมินของเทศบาลจะกระทำควบคู่กับการเก็บภาษีอสังหาริมทรัพย์ (Property Tax)

#### วิธีการชำระภาษี

ประเมินรวมไปกับภาษีอสังหาริมทรัพย์ (Property Tax)

### (3) ข้อเสนอแนะในการนำภาษีประเมินพิเศษมาใช้ในประเทศไทย

ภาษีประเมินพิเศษ คือ เป็นภาษีทรัพย์สินที่เรียกเก็บจากทรัพย์สินบางประเภท เพื่อเป็นค่าใช้จ่ายส่วนหนึ่งที่ทางรัฐบาล เทศบาล หรือองค์การบริหารส่วนท้องถิ่น ใช้จ่ายไปในการปรับปรุงท้องถิ่นโดยเฉพาะเพื่อสำหรับโครงการใดโครงการหนึ่งอันที่ก่อให้เกิดประโยชน์ต่อส่วนรวม และในขณะเดียวกันก็ทำประโยชน์โดยตรงต่อทรัพย์สินนั้น ตลอดทรัพย์สินที่อยู่ใกล้เคียง ดังนั้น การจะบัญญัติกฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีประเมินพิเศษขึ้นมา จำต้องปรับให้เหมาะสมกับระบบกฎหมายภาษีทรัพย์สินองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศไทย กล่าวคือ อาจกำหนดเป็นหมวดหนึ่งในกฎหมายจัดเก็บภาษีทรัพย์สินที่มีอยู่ หรืออาจตราเป็นพระราชบัญญัติภาษีประเมินพิเศษขึ้นมาใหม่แยกต่างหาก โดยกำหนดลักษณะโครงสร้างของภาษีประเมินพิเศษ นิยามความหมาย ขั้นตอนวิธีการใช้ภาษีประเมินพิเศษ อำนาจหน้าที่ของเจ้าหน้าที่หน่วยงานที่คอยควบคุมดูแลหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้อง และการให้อำนาจออกกฎหมายลำดับรอง เพื่อปรับใช้ให้เหมาะสม อย่างไรก็ตามต้องมีความสอดคล้องกับระบบกฎหมายภาษีทรัพย์สินที่มีอยู่ในปัจจุบัน

ภาษีประเมินพิเศษ ทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีรายได้นำมาใช้สร้างสาธารณูปโภค ซึ่งเป็นการพัฒนาท้องถิ่นโดยตรง จากประสบการณ์ของประเทศญี่ปุ่น ที่มีการใช้ภาษีประเมินพิเศษก็ปรากฏว่าอำนวยความสะดวกได้อย่างดี ทำให้มีการพัฒนาเมืองหรือในท้องถิ่นนั้นอย่างรวดเร็ว นอกจากเรื่องรายได้แล้ว ผลของการใช้ภาษีประเมินพิเศษยังสามารถแก้ปัญหาเรื่องการเก็งกำไรที่ดินได้อีกด้วย คือ เมื่อมีการก่อสร้างสาธารณูปโภคจะทำให้ที่ดินบริเวณดังกล่าวมีราคาเพิ่มมากขึ้น จึงมีการซื้อที่ดินโครงการก่อสร้างเพื่อเก็งกำไร ซึ่งทำให้เกิดผลเสียแก่ประชาชนส่วนใหญ่ เพราะเมื่อมีการเก็งกำไรที่ดินจำนวนมากจะอยู่ในมือนักเก็งกำไร ทำให้ที่ดินในตลาดมีจำนวนน้อยลง ประชาชนที่ต้องการที่อยู่อาศัยต้องซื้อบ้านและที่ดินในราคาแพงกว่าปกติที่ควรจะเป็น แต่หากใช้ภาษีประเมินพิเศษ การเก็งกำไรในที่ดินจะลดลง เพราะเจ้าของที่ดินที่มีการสร้างสาธารณูปโภคต้องเสียภาษีนี้

จะเห็นได้ว่า ปัญหาการขาดแคลนรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ภาษีประเมินพิเศษเป็นทางเลือกหนึ่งที่สามารถนำมาใช้แก้ไขปัญหา เพื่อให้้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีรายได้ นำมาพัฒนาท้องถิ่นและประเทศ และมีส่วนช่วยแก้ปัญหาเรื่องการเก็งกำไรที่ดิน รวมทั้งส่งเสริมการปกครองท้องถิ่นตามหลักการกระจายอำนาจ จึงนำพิจารณานำภาษีประเภทนี้มาใช้ในประเทศไทย

