

บทที่ 2

ภาษีที่เก็บจากทรัพย์สินที่ใช้บังคับในปัจจุบันของประเทศไทย

1. โครงสร้างและนโยบายภาษีอากร

1.1 ความหมายของภาษีอากร

นักเศรษฐศาสตร์ได้กำหนดคำนิยามของคำว่า “ภาษีอากร (tax)” ไว้แตกต่างกัน ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับว่าจะมองในแง่มุมใด ซึ่งพอจะแบ่งลักษณะของคำนิยามออกเป็น 2 แนวด้วยกัน คือ (1) การให้คำนิยามในแนวของการบังคับเก็บ และ (2) การให้คำนิยามในแนวของการเคลื่อนย้ายทรัพยากรระหว่างภาคเอกชนกับภาครัฐบาล

(1) การให้คำนิยามในแนวของการบังคับเก็บ

คำนิยามในแนวของการบังคับเก็บภาษีอากรที่เป็นที่รู้จักกันอย่างแพร่หลายนั้น ได้ให้คำนิยามของภาษีอากรว่าดังนี้

“ภาษี คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากราษฎร และนำมาใช้เพื่อประโยชน์ของสังคมส่วนรวมโดยมิได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี”

ลักษณะสำคัญของคำนิยามตามแนวนี้ มีประเด็นที่สำคัญสองประการ คือ

ประการแรก ภาษีที่รัฐบาลเก็บจากประชาชนนั้น จะมีลักษณะของการบังคับ ภาษีที่จะเก็บนั้นอาจจะเป็นรายได้ หรือสิ่งของ หรือผลประโยชน์ หรือบริการจากตัวผู้เสียภาษี

ประการที่สอง ภาษีที่เก็บได้นั้นจะต้องนำไปใช้เพื่อสังคมส่วนรวม ตัวผู้เสียภาษีนั้นไม่ได้รับประโยชน์โดยตรงจากรัฐบาล ซึ่งต่างกับการซื้อสินค้าและบริการ ซึ่งผู้เสียเงินจะเป็นผู้ได้รับประโยชน์โดยตรงจากการซื้อสินค้าหรือบริการนั้น อย่างไรก็ตาม ผู้ที่เสียภาษีจะได้รับประโยชน์โดยทางอ้อมจากรัฐบาล เช่น การป้องกันประเทศ การรักษาความสงบภายใน และสวัสดิการของสังคม เป็นต้น¹

¹ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, พิมพ์ครั้งที่ 6 แก้ไขเพิ่มเติม (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2541), น. 107 – 108.

จะเห็นได้ว่า คำนิยามตามแนวแรกนี้อาจจะไม่ครอบคลุมถึงภาษีบางชนิด ทั้งนี้เพราะ ภาษีบางประเภทมิได้มีลักษณะบังคับโดยตรง แต่ผู้เสียภาษียินยอมเสียภาษีโดยสมัครใจหรือถูก บังคับโดยทางอ้อม เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งภาระภาษีจะตกอยู่กับผู้บริโภค

(2) การให้คำนิยามในแนวของการเคลื่อนย้ายทรัพยากรระหว่างภาคเอกชน กับภาครัฐบาล

คำนิยามในแนวที่สองจะพิจารณาถึงลักษณะของการเคลื่อนย้ายเงินได้หรือ ทรัพยากรระหว่างภาคเอกชนกับภาครัฐบาล โดยให้คำนิยามของภาษีอากรว่าดังนี้

“ภาษี คือ เงินได้ หรือทรัพยากรที่เคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาล ยกเว้น การกู้ยืมและการขายสินค้าหรือบริการในราคาทุนของรัฐบาล”

ลักษณะของคำนิยามในแนวนี้ มีประเด็นสำคัญ ดังนี้

ประการแรก ภาษีอากรนั้น หมายถึง เงินได้หรือทรัพยากรที่ได้มีการเคลื่อนย้ายจาก ภาคเอกชนเพื่อไปสู่ภาครัฐบาล ในที่นี้ย่อมหมายความว่าเมื่อรัฐบาลเก็บภาษีไปใช้จ่ายในกิจการ ของรัฐบาล ทรัพยากรที่จะมีเหลือไว้ใช้ในภาคเอกชนย่อมจะต้องลดลง ซึ่งจะมีผลกระทบต่อ การบริโภค การออม และการลงทุนของเอกชน

ประการที่สอง คำนิยามดังกล่าวนี้ได้ยกเว้นการกู้ยืมของรัฐบาลและการขายสินค้า และบริการในราคาทุนของรัฐบาล ทั้งนี้เพราะว่าการกู้ยืมของรัฐบาลนั้นเป็นแต่เพียงการยืมไปใช้ เป็นการชั่วคราว ซึ่งรัฐบาลจะต้องจ่ายคืนในภายหลัง ดังนั้น จึงเท่ากับว่าไม่มีการเคลื่อนย้าย ทรัพยากรจากภาคเอกชนไปยังภาครัฐบาล ส่วนการขายสินค้าหรือบริการในราคาทุนนั้นก็ถือว่าไม่ มีการเคลื่อนย้ายทรัพยากรจากภาคเอกชนไปยังภาครัฐบาล

ประการที่สาม การขายสินค้าและบริการในราคาที่สูงกว่าต้นทุนของรัฐบาลจะถือว่าเป็น ภาษี เพราะได้มีการเคลื่อนย้ายทรัพยากรจากภาคเอกชนไปยังภาครัฐบาล อย่างไรก็ตาม มี ปัญหาว่าถ้ารัฐบาลขายสินค้าหรือบริการในราคาต่ำกว่าต้นทุนของรัฐบาลนั้นจะเรียกว่าอะไร สำหรับในกรณีนี้เป็นเหตุการณ์ที่มีการเคลื่อนย้ายทรัพยากรจากภาครัฐบาลไปยังภาคเอกชน ซึ่ง ถือว่ารัฐบาลให้ความช่วยเหลือหรือเงินอุดหนุนแก่ผู้ใช้สินค้าหรือบริการดังกล่าว ในกรณีนี้ถือว่าเป็น “Negative Tax” หรือภาษีติดลบ²

คำนิยามตามแนวที่สองทำให้ภาพของภาษีอากรชัดเจนขึ้นและมีความหมาย ครอบคลุมภาษีทุกประเภทไม่ว่ารัฐจะบังคับเก็บโดยตรงหรือโดยอ้อม

² เฟิงอ๋าง, น. 108.

1.2 วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากร

ในการบริหารประเทศ รัฐบาลต้องใช้จ่ายเงินเป็นจำนวนมาก เมื่อรัฐบาลต้องใช้จ่ายเงิน รัฐบาลก็ต้องมีรายรับ รายรับส่วนใหญ่จะได้มาจากการเก็บภาษีอากร ดังนั้น วัตถุประสงค์ที่สำคัญในการเก็บภาษีอากรก็คือ เพื่อหารายได้มาใช้จ่ายในกิจการของรัฐ³ อันเป็นจุดมุ่งหมายโดยตรงและเป็นวัตถุประสงค์หลัก อย่างไรก็ตาม การเก็บภาษีอากรนั้นยังมีวัตถุประสงค์เพื่อการอย่างอื่นอีก ดังนี้ วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐโดยสรุป มี 6 ประการ⁴ คือ (1) เพื่อรายได้ของรัฐ (2) เพื่อการควบคุม (3) เพื่อการกระจายรายได้ (4) เพื่อการชำระหนี้สินของรัฐ (5) เพื่อเป็นเครื่องมือในนโยบายทางธุรกิจ และ (6) เพื่อเป็นเครื่องมือในนโยบายการคลัง

(1) ภาษีอากรเพื่อรายได้ของรัฐ (Taxation for Revenue)

ในสมัยก่อนภาระหน้าที่ของรัฐบาลอยู่ในวงแคบ คือ มีหน้าที่เฉพาะการรักษาความสงบภายในและการป้องกันภัยจากการรุกรานของศัตรูภายนอกประเทศเท่านั้น แต่ในปัจจุบันนี้โลกได้เจริญรุดหน้าไปอย่างรวดเร็วทำให้รัฐบาลของทุกประเทศมีภาระหน้าที่เพิ่มขึ้นอย่างมากมา เมื่อมีหน้าที่ความรับผิดชอบเพิ่มมากขึ้น ความจำเป็นที่จะต้องใช้จ่ายเงินในการบริหารงานตามหน้าที่ให้สำเร็จลุล่วงไปจึงเพิ่มมากขึ้นเป็นเงาตามตัวและแหล่งที่มาแห่งรายได้อันสำคัญของรัฐก็คือ รายได้จากภาษีอากร

ด้วยเหตุผลดังกล่าววัตถุประสงค์ที่สำคัญที่สุดของการจัดเก็บภาษีอากรจึงได้แก่การหารายได้ ภาษีอากรที่จะทำรายได้ดีจะต้องมีความยืดหยุ่นพอสมควร คือ สามารถปรับตัวให้เข้ากับสถานการณ์ทางเศรษฐกิจได้ ไม่ว่าเศรษฐกิจจะอยู่ในภาวะอย่างไรก็สามารถทำรายได้ให้แก่รัฐอย่างสม่ำเสมอ⁵ รายได้นี้เพื่อโครงการใช้จ่ายต่างๆ ที่จำเป็นในกิจการต่างๆ ของรัฐ กิจการเหล่านี้เป็นประโยชน์แก่ประเทศและสังคมส่วนรวม ในทางเศรษฐศาสตร์ถือว่ากิจการเหล่านี้เป็นสินค้าประเภทหนึ่ง เรียกว่า สินค้าที่เป็นประโยชน์แก่ประชาชนโดยส่วนรวม (Collective Goods) หรือ

³ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 2, ฉบับปรับปรุงใหม่, (กรุงเทพมหานคร: พิมพ์อักษร, 2541), น.9.

⁴ ปรีดา นาคเนาทิม, เศรษฐศาสตร์ภาษีอากร 1, พิมพ์ครั้งที่ 6 (กรุงเทพมหานคร: แสงจันทร์การพิมพ์, 2531), น. 7 และเอนก เขียรถาวร, ปรีดา นาคเนาทิม และอัญชลี ค้อคงคา, การภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2517), น. 2.

⁵ ปรีดา นาคเนาทิม, เพิ่งอ้าง, น. 7.

สินค้าสาธารณะ (Public Goods) ได้แก่ การป้องกันประเทศ (National Defense) การจัดให้มีสาธารณูปโภค เป็นต้น

(2) ภาษีอากรเพื่อการควบคุม (Regulatory Taxation)

ภาษีอากรมีคุณลักษณะในทางบังคับอยู่ในตัว กล่าวคือ ภาษีอากรเป็นการบังคับเรียกเก็บเงินส่วนหนึ่งจากประชาชนผู้เสียภาษี⁶ และตามคำจำกัดความของเซลิคแมน (Seligman) ภาษีอากร คือ เงินที่รัฐบาลบังคับเก็บจากราษฎร เพื่อใช้จ่ายในกิจการของรัฐโดยไม่จำเป็นต้องให้การตอบแทนอย่างใดอย่างหนึ่งโดยตรงแก่ผู้เสียภาษีอากร⁷ หมายความว่า บุคคลทุกคนมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรให้แก่รัฐจะหลีกเลี่ยงไม่ได้ เมื่อเป็นเช่นนี้ภาษีอากรจึงมีส่วนในการจำกัดการอุปโภคบริโภคของบุคคลโดยปริยายเพราะเมื่อรายได้ส่วนหนึ่งต้องถูกกันเอาไว้เพื่อการเสียภาษีอากรเช่นนี้ รายได้ส่วนที่เหลือสำหรับใช้จ่ายใช้สอยในการอุปโภคบริโภคก็ย่อมต้องลดน้อยลงอย่างแน่นอน และด้วยลักษณะบังคับดังกล่าวภาษีอากรจึงทำหน้าที่ในการควบคุมไปด้วยในตัว จะเห็นได้ว่าเมื่อรัฐบาลมีนโยบายที่จะควบคุมหรือลดปริมาณการอุปโภคบริโภคสินค้าใดก็ตาม รัฐบาลมักใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือโดยการจัดเก็บภาษีจากสินค้าชนิดนั้นๆ เช่นสินค้าฟุ่มเฟือย สินค้าที่เป็นภัยต่อสุขภาพ อนามัย และสังคม ซึ่งได้แก่ สุรา ยาสูบ และไฟ เป็นต้น⁸ โดยจัดเก็บภาษีในอัตราสูงเพื่อจำกัดการบริโภคได้⁹

นอกจากนี้ จะเห็นได้ว่ากรณีที่รัฐบาลมีนโยบายที่จะให้ความคุ้มครองอุตสาหกรรมภายในประเทศ รัฐบาลก็จะทำการจัดเก็บภาษีสินค้าที่มาจากต่างประเทศ ถ้าสินค้าชนิดนั้นเป็นสินค้าชนิดเดียวกับที่ผลิตได้ภายในประเทศ การดำเนินนโยบายดังกล่าวของรัฐบาลก็เท่ากับเป็นการควบคุมการนำสินค้าเข้า (Import) ซึ่งเป็นสินค้าที่สั่งซื้อมาจากต่างประเทศนั่นเอง

ยิ่งไปกว่านั้น ถ้ารัฐบาลพิจารณาเห็นว่าการประกอบธุรกิจชนิดใดมีลักษณะผูกขาด อันจะสร้างความเดือดร้อนให้แก่ประชาชนผู้บริโภคทำให้ต้องซื้อสินค้าในราคาแพงขึ้นแล้วรัฐบาลก็

⁶ เอนก เขียวถาวร และคณะ, *อั่งแล้ว เจริญธรรมที่ 4*, น. 2.

⁷ A tax, in the modern sense, is the compulsory contribution from the person to the government to defray the expenses incurred in the common interest of all without reference to special benefit conferred *เพ็งอั่ง*, น. 2 และปริดา นาคเนาทิม, *อั่งแล้ว เจริญธรรมที่ 4*, น. 3.

⁸ ปริดา นาคเนาทิม, *เพ็งอั่ง*, น. 8.

⁹ เอนก เขียวถาวร และคณะ, *อั่งแล้ว เจริญธรรมที่ 4*, น. 2.

สามารถใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการแก้ปัญหาการผูกขาดได้โดยการเก็บภาษีจากการประกอบกิจการนั้นๆ ในอัตราสูง¹⁰

(3) ภาษีอากรเพื่อการกระจายรายได้ (Taxation for Income Distribution)

เป็นที่ยอมรับกันทั่วไปว่าการกระจายรายได้ประชาชาติให้เป็นธรรมเพื่อลดความแตกต่างระหว่างรายได้ของคนจนกับคนรวยนั้นควรเป็นหน้าที่ประการหนึ่งของรัฐบาลเพราะถ้าหากการกระจายรายได้เป็นไปอย่างไม่เป็นธรรม ความขัดแย้งและความตึงเครียดในสังคมอาจมีมากจนเกิดความระส่ำระสายในสังคมนั้น¹¹ ดังนั้น รัฐบาลจะต้องหามาตรการหรือวิธีการต่างๆ ที่จะทำให้เกิดการกระจายรายได้อย่างเป็นธรรม พยายามหาทางลดความไม่เท่าเทียมกันในรายได้ (Inequality of Income) ให้น้อยลง วิธีหนึ่งที่สามารถกระทำได้ก็คือใช้นโยบายภาษีอากรเป็นเครื่องมือโดยการจัดเก็บภาษีอากรในอัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) ให้ผู้ที่มีรายได้มากต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้นเรื่อยๆ การเก็บภาษีอากรด้วยอัตราดังกล่าวนอกจากจะช่วยสร้างสรรคความเป็นธรรมทางเศรษฐกิจให้เกิดขึ้นในสังคม เพราะเป็นการลดช่องว่างระหว่างคนรวยกับคนจนแล้ว ยังมีส่วนช่วยลดปัญหาต่างๆ ทั้งทางด้านสังคมและการเมืองเป็นอย่างมากอีกด้วย

อย่างไรก็ดี การเก็บภาษีอากรจากผู้ที่มีรายได้มากในอัตราสูง อาจมีผลเสียอีกด้านหนึ่ง คือ เป็นสาเหตุทำให้ความปรารถนาหรือความกระตือรือร้นในการทำงานของผู้เสียภาษีน้อยลงไป ทั้งนี้เพราะผู้เสียภาษีมีความรู้สึกว่าการหารายได้เพิ่มมากขึ้นทำให้ต้องเสียภาษีเพิ่มมากขึ้นด้วย เลยหมดกำลังใจที่จะทำงาน¹²

(4) ภาษีอากรเพื่อการชำระหนี้สินของรัฐ

นโยบายทางการเงินและการคลังในปัจจุบัน รัฐจำเป็นต้องอาศัยเงินกู้จำนวนมากมาใช้จ่ายลงทุนสร้างปัจจัยในการพัฒนาประเทศ¹³ หรือความจำเป็นที่จะต้องกู้เงินจากต่างประเทศ มาลงทุนสร้างปัจจัยต่างๆ เพื่อเป็นการปูพื้นฐานทางเศรษฐกิจ (Infrastructure) ไว้รองรับความเจริญอันเกิดจากการพัฒนาเศรษฐกิจนับว่าเป็นเรื่องที่สำคัญมาก เพราะการที่จะพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศให้เจริญก้าวหน้าต่อไปได้จำเป็นต้องมีรากฐานทางเศรษฐกิจที่มั่นคง การลงทุนที่

¹⁰ ปรีดา นาคเนาทิม, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 4, น. 8.

¹¹ รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์, ทฤษฎีการภาษีอากร, พิมพ์ครั้งแรก (พระนคร: สำนักพิมพ์เคล็ดไทย, 2516), น. 22.

¹² ปรีดา นาคเนาทิม, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 4, น. 8 - 9.

¹³ เอนก เขียวถาวร และคณะ, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 4, น. 3.

เกี่ยวกับการปฏิรูพื้นฐานทางเศรษฐกิจ ได้แก่ การสร้างถนน การสร้างเขื่อน ท่าเรือ และการพลังงานต่างๆ เป็นต้น

ด้วยเหตุผลดังกล่าว รัฐจึงจำเป็นต้องเก็บภาษีจากผู้ที่ได้รับผลประโยชน์จากการพัฒนาประเทศทั้งทางตรง และทางอ้อม เพื่อชำระคืนเงินต้นและดอกเบี้ยที่กู้ยืมมาลงทุน¹⁴

(5) ภาษีอากรเพื่อเป็นเครื่องมือในนโยบายทางธุรกิจ

รัฐบาลของประเทศต่างๆ สามารถใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือสนับสนุนหรือจำกัดการลงทุนของธุรกิจบางประเภทได้ ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ในการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ โดยการดเก็บภาษี หรือลดอัตราภาษีให้การลงทุนบางชนิดที่รัฐบาลให้การส่งเสริม หรืออาจกำหนดอัตราภาษีศุลกากรสำหรับสินค้านำเข้าให้สูงเพื่อช่วยเหลืออุตสาหกรรมภายในประเทศ ดังนี้ เป็นต้น¹⁵

(6) ภาษีอากรเพื่อเป็นเครื่องมือในนโยบายทางการคลัง

ปัจจุบันนี้ภาษีอากรนับว่ามีบทบาทในนโยบายการคลังของประเทศมากขึ้น เวลาที่เศรษฐกิจของประเทศอยู่ในภาวะเงินเฟ้อ (Inflation) รัฐบาลสามารถใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือแก้ภาวะเศรษฐกิจดังกล่าว โดยการเพิ่มอัตราภาษีอากรให้สูงขึ้น เพื่อดึงเงินจากมือประชาชนเป็นการลดอำนาจซื้อของประชาชน และในทางตรงกันข้าม เมื่อเศรษฐกิจของประเทศอยู่ในภาวะเงินฝืด (Deflation) รัฐก็อาจลดอัตราภาษีอากรลง เพื่อช่วยให้ประชาชนมีอำนาจซื้อสูงขึ้น การหมุนเวียนของเงินและธุรกิจต่างๆ ก็ดีขึ้น ซึ่งมีผลให้ภาวะเศรษฐกิจของประเทศกระเตื้องขึ้น และกลับคืนสู่ภาวะปกติในที่สุด¹⁶ อันเป็นการจัดเก็บภาษีอากรเพื่อใช้ดำเนินนโยบายการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ (Stabilization Policy) ซึ่งเป็นหน้าที่ของรัฐบาล โดยดำเนินการทั้งในด้านเสถียรภาพทางการจ้างงานและในด้านเสถียรภาพทางด้านราคา คือ ทำให้การจ้างงานของประเทศอยู่ในอัตราที่สูง รักษาระดับราคาสินค้าทั่วไปให้อยู่ในระดับค่อนข้างคงที่ คือ ไม่เคลื่อนไหวขึ้นหรือลงมากเกินไป¹⁷

นอกจากนี้รัฐบาลยังสามารถใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการสร้างความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจของประเทศได้ด้วย สำหรับประเทศที่กำลังอยู่ในระหว่างการพัฒนาเศรษฐกิจ รัฐบาลควรมีนโยบายภาษีอากรที่ส่งเสริมการออม และการลงทุนของเอกชน เช่น การยกเว้นภาษีดอกเบี้ยที่ได้รับจากการออม ภาษีที่เก็บจากเงินปันผล ตลอดจนการยกเว้นภาษีอากร

¹⁴ ปรีดา นาคเนาทิม, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 4*, น. 9.

¹⁵ *เพ็ญอ้าง*, น.9.

¹⁶ ปรีดา นาคเนาทิม, *เพ็ญอ้าง*, น. 9.

¹⁷ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 3*, น. 10.

ขาเข้าแก่สินค้าประเภททุนที่นำมาเพื่อใช้ในกิจการลงทุนที่รัฐบาลให้การส่งเสริมเพื่อการพัฒนาเศรษฐกิจ¹⁸

1.3 โครงสร้างการคำนวณภาษีอากร

ในการคำนวณจำนวนภาษีอากรของผู้เสียภาษีประกอบด้วยฐานภาษีและอัตราภาษี โดยนำเอามูลค่าของฐานภาษีที่กำหนดคูณกับอัตราภาษีที่กำหนดจะได้ผลลัพธ์เป็นรายได้ภาษีอากร (Tax yield) ซึ่งฐานภาษีและอัตราภาษีที่นิยมกันมีหลายประเภท ดังนี้

1.3.1 ฐานภาษี (Tax Base)

1.3.1.1 ความหมายของฐานภาษี

ฐานภาษี (Tax Base) ในความหมายทั่วไปหรือความหมายอย่างกว้าง หมายถึง สิ่งที่เป็นมูลเหตุให้บุคคลเสียภาษี¹⁹ เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ฐานภาษี คือ เงินได้ เพราะการมีเงินได้เป็นมูลเหตุที่ทำให้บุคคลต้องเสียภาษีเงินได้

ฐานภาษี (Tax Base) ในความหมายอย่างแคบ หมายถึง สิ่งที่ถูกใช้เป็นฐานในการประเมินภาษีอากรแต่ละชนิดตามอัตราของภาษีที่ได้กำหนดไว้²⁰ หรือความหมายตามกฎหมายนั้น หมายถึงสิ่งที่รองรับอัตราภาษี กล่าวคือ ฐานภาษีที่จะนำไปคำนวณกับอัตราภาษีได้นั้นจะต้องเป็นฐานที่ได้รับการปรุงแต่งแล้ว เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เงินได้พึงประเมินที่ผู้เสียภาษีได้รับยังนำไปคำนวณกับอัตราภาษีไม่ได้ จะต้องหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนออกก่อน เหลือเท่าใดเป็นเงินได้สุทธิ จึงจะนำไปคำนวณกับอัตราภาษีที่กำหนดได้²¹

จากความหมายของฐานภาษีดังกล่าวข้างต้น สิ่งที่ใช้เป็นฐานภาษีนี้นั้นมักถูกใช้เป็นเครื่องวัดถึงความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคลด้วย²²

1.3.1.2 ประเภทของฐานภาษี

ปัจจุบัน สิ่งที่ใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีนี้นั้นมีอยู่ด้วยกัน 4 ประเภท คือ (1) ฐานที่เกี่ยวกับรายได้ (2) ฐานการบริโภค (3) ฐานที่เกี่ยวกับทรัพย์สิน ความมั่งคั่ง และการโอน และ (4) ฐานอื่นๆ

¹⁸ ปรีดา นาคเนาวทิม, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 4*, น. 9.

¹⁹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 3*, น. 26.

²⁰ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 1*, น. 109.

²¹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 3*, น. 27.

²² เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 1*, น. 109.

1.3.1.2.1 ฐานที่เกี่ยวกับรายได้ (Income Base)

โดยทั่วไปแล้วถือว่ารายได้ (Income) นั้นสามารถใช้เป็นเครื่องมือวัดถึงความสามารถในการเสียภาษี (ability – to – pay) ของแต่ละคนได้ดีที่สุด ทั้งนี้เพราะว่ารายได้ของแต่ละคนนั้นเป็นสิ่งที่แสดงถึงอำนาจการซื้อที่เขาได้รับในช่วงระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง ซึ่งเขาอาจจะใช้รายได้นั้นซื้อสินค้าหรือบริการต่างๆ เพื่อบำรุงบำเรอความสุขของตนเองและครอบครัว หรืออาจจะเก็บสะสมบางส่วนไว้เพื่อแสวงหาประโยชน์เพิ่มขึ้นหรือใช้จ่ายในอนาคต²³

กล่าวโดยทั่วไปแล้ว รายได้ก็คือส่วนประกอบของส่วนที่ใช้จ่ายเพื่อการบริโภคในปัจจุบัน และส่วนที่เก็บสะสมไว้เพื่อใช้จ่ายในอนาคต ดังนั้นการเก็บภาษีจากรายได้จึงอาจไม่เป็นธรรมแก่ผู้ที่ทำการสะสมทรัพย์เพื่อใช้จ่ายในอนาคต

อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติแล้วการจัดเก็บภาษีเงินได้นั้นจะต้องมีการให้คำจำกัดความว่าอะไรคือรายได้ และจะถูกจัดเก็บภาษีอย่างไร ในปัจจุบันภาษีที่ทำการจัดเก็บจากรายได้นั้นได้แก่ภาษี 2 ชนิดด้วยกัน คือ

(1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Personal Income Tax)

สำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้นจะจัดเก็บจากรายได้ของประชาชนในช่วงระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง ปัญหาสำคัญของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาก็คือจะต้องกำหนดว่าอะไรคือรายได้ที่จะต้องเสียภาษี จะรู้ได้อย่างไรว่าประชาชนแต่ละคนมีรายได้ปีละเท่าไร และทำอย่างไรจึงจะเก็บภาษีจากทุกคนอย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย

(2) ภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporate Income Tax)

ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีที่จัดเก็บจากกำไรหรือรายได้จากรุรกิจการค้าที่มีฐานะเป็นนิติบุคคล เช่น บริษัทจำกัด หรือห้างหุ้นส่วนจำกัด เป็นต้น ปัญหาสำคัญของภาษีนี้นี้ก็คือ ทำอย่างไรจึงจะรู้ถึงกำไรหรือขาดทุนที่แท้จริงของรุรกิจการค้าที่เป็นนิติบุคคลแต่ละแห่ง

1.3.1.2.2 ฐานการบริโภค (Consumption Base)

ฐานของภาษีที่สำคัญอีกอย่างหนึ่งคือ การจัดเก็บภาษีจากการใช้จ่ายเพื่อการบริโภค หรือการซื้อขายแลกเปลี่ยนสินค้าและบริการต่างๆ การจัดเก็บภาษีจากการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคของประชาชนนั้น มีข้อสนับสนุนที่สำคัญหลายประการดังนี้

ประการแรก การบริโภคนั้นถือว่าเป็นการนำทรัพยากรของสังคมไปใช้ในทางส่วนตัว ดังนั้นผู้ที่นำทรัพยากรของสังคมไปใช้ในทางส่วนตัวมากจึงควรจะต้องเสียภาษีมาก

²³ เฟิงอ้าง, น. 109.

ส่วนผู้ที่ใช้จ่ายเพื่อการบริโภคน้อยจึงควรเสียภาษีน้อย การเก็บภาษีจากการบริโภคนั้นเป็นการส่งเสริมการทำงานและการออมทรัพย์ของประชาชน แต่เป็นการลงโทษผู้ที่บริโภคนั้น ภาษีดังกล่าวเป็นประโยชน์ต่อการส่งเสริมความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจของประเทศ สำหรับประเทศที่มีการบริโภคนั้นแต่มีการสะสมทุนภายในประเทศต่ำ

ประการที่สอง การเก็บภาษีจากการบริโภคก่อให้เกิดความเป็นกลาง (Neutral) หรือความยุติธรรม ระหว่างการบริโภคในปัจจุบันกับการบริโภคในอนาคต กล่าวคือภาษีดังกล่าวจะเก็บจากการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคเท่านั้น ไม่ว่าจะเป็นการบริโภคในวันนี้หรือการบริโภคในอนาคต

อย่างไรก็ตาม การเก็บภาษีจากการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคนั้นจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษี ถ้าหากเราใช้รายได้เป็นฐานในการวัดความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละคน ทั้งนี้เพราะว่าประชาชนทุกคนจะต้องทำการบริโภคไม่มากก็น้อย โดยปกติแล้วคนที่มีรายได้ต่ำหรือมีรายได้ปานกลางจะใช้รายได้ของตนเกือบทั้งหมดไปในการบริโภค ส่วนผู้ที่มีรายได้สูงมักจะใช้รายได้ของตนในการบริโภคไม่มาก

ดังนั้น เมื่อเปรียบเทียบภาษีที่ต้องเสียเพื่อการบริโภคกับรายได้ของแต่ละคนแล้ว ก็จะปรากฏว่าผู้ที่มีรายได้ต่ำหรือรายได้ปานกลางจะแบกรับภาระภาษีในอัตราส่วนที่สูงกว่าคนที่มียาได้สูง อย่างไรก็ตามความไม่เป็นธรรมที่เกิดจากการเก็บภาษีเพื่อการบริโภคนั้นอาจจะแก้ไขได้บ้าง โดยการเก็บภาษีจากสินค้าหรือบริการที่ผู้มียาได้สูงใช้ในอัตราที่สูง แต่เก็บภาษีจากสินค้าที่จำเป็นต่อการครองชีพ ในอัตราที่ต่ำหรืองดเว้นไม่เก็บเลย²⁴

ภาษีที่เก็บจากฐานของการบริโภคหรือจากการซื้อขายสินค้าและบริการต่างๆ นั้น เป็นรายได้แหล่งสำคัญที่สุดของรัฐบาลและมักจะเก็บได้ง่ายกว่าภาษีอื่นๆ ภาษีสำคัญที่เก็บจากฐานดังกล่าวนี้มีมากมาย เช่น

(1) ภาษีการใช้จ่ายเพื่อการบริโภค (Expenditure Taxes) เป็นภาษีที่ประเมินการจัดเก็บจากการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคในช่วงระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง เช่น ในช่วงระยะเวลาหนึ่งปี เป็นต้น ลักษณะเป็นภาษีทางตรงอย่างหนึ่ง อย่างไรก็ตามภาษีดังกล่าวนั้นมีข้อยุ่งยากในทางปฏิบัติที่สำคัญก็คือ เราจะรู้ได้อย่างไรว่าผู้เสียภาษีแต่ละคนได้ทำการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคในปีหนึ่งเป็นจำนวนเท่าไร ในปัจจุบันไม่มีประเทศใดใช้ภาษีนี้นี้ แต่ในอดีตประเทศอินเดียและศรีลังกาเคยนำภาษีนี้นี้ไปใช้ แต่ก็ประสบความล้มเหลวในทางปฏิบัติ

²⁴ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสวีธรรม, *อั่งแล้ว เริงอรรถที่ 1*, น. 110.

(2) ภาษีการขาย (Sales Taxes) เป็นภาษีที่เก็บจากสินค้าหรือบริการที่ทำการซื้อขายเพื่อการบริโภค การจัดเก็บนั้นมีรูปแบบการจัดเก็บต่างๆ มากมาย เช่น อาจจะเก็บจากผู้ขายสินค้า บริการ หรืออาจจะเก็บจากผู้ซื้อสินค้า บริการ อาจจะมีการเก็บเพียงขั้นตอนเดียว (Single Stage Sale Taxes) หรืออาจจะทำการจัดเก็บหลายขั้นตอน (Multiple Stage Sale Taxes)

(3) ภาษีสรรพสามิต (Excise Taxes) เป็นภาษีที่เก็บจากสินค้าหรือบริการเฉพาะอย่าง เป็นรูปแบบหนึ่งของภาษีการค้าหรือภาษีการขาย ภาษีสรรพสามิตที่จัดเก็บอยู่ในประเทศไทย (เช่น เก็บจากสุรา ยาสูบ เครื่องดื่ม ปูนซีเมนต์ และน้ำมัน เป็นต้น)

(4) ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value added Taxes) เป็นภาษีการขายในรูปแบบหนึ่ง แต่จะทำการคำนวณเก็บภาษีจากมูลค่าที่เพิ่ม (Value added) ขึ้นของสินค้าที่ทำการผลิตในแต่ละช่วง

(5) ภาษีสินค้าขาเข้า (Imports Taxes) การจัดเก็บภาษีจากสินค้าที่สั่งเข้ามาจากต่างประเทศนั้น ก็อาจจัดอยู่ในหมวดหมู่ของภาษีที่เก็บจากฐานการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคหรือการซื้อขายแลกเปลี่ยนสินค้าบริการ

1.3.1.2.3 ฐานที่เกี่ยวกับความมั่งคั่ง (Wealth Base)

การวัดความสามารถในการเสียภาษีของประชาชนนอกจากจะวัดในรูปแบบของกระแส (Flows) ของรายได้และการใช้จ่ายแล้ว เรายังอาจจะวัดความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคลโดยดูจากรายได้หรือทรัพย์สินสมบัติที่เขาสะสมไว้ในรูปของทรัพย์สินต่างๆ

การเก็บภาษีจากความมั่งคั่งหรือจากทรัพย์สินนั้น อาจจะได้ว่าเป็นการเก็บภาษีจากรายได้หรือประโยชน์ที่เกิดจากทรัพย์สินนั้น (Capital income) ทั้งนี้เพราะว่าผู้ที่เป็นเจ้าของทรัพย์สินนั้นนอกจากจะได้รับความสะดวกหรือใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินนั้นแล้ว ผู้ที่เป็นเจ้าของทรัพย์สินดังกล่าวก็ยังคงอาจจะใช้ทรัพย์สินนั้นเป็นเครื่องมือหารายได้ หรือสร้างอำนาจทางเศรษฐกิจได้อีกด้วย

ภาษีที่เก็บจากความมั่งคั่งหรือทรัพย์สินนั้นเป็นภาษีที่มีการจัดเก็บกันมาตั้งแต่สมัยโบราณ เช่น ภาษีที่ดิน ภาษีที่เก็บจากเจ้าของทาส ในปัจจุบันก็ทำการจัดเก็บกันอยู่หลายประเภท เช่น ภาษีที่ดิน ภาษีที่เก็บจากสิ่งปลูกสร้าง ภาษีมรดก ภาษีโรงงาน และภาษีมรดก เป็นต้น

โดยทั่วไปแล้ว การเก็บภาษีจากความมั่งคั่งหรือทรัพย์สินนั้นถือได้ว่าเป็นเครื่องวัดถึงความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคลได้อันหนึ่ง ทั้งนี้เพราะว่าโดยปกติแล้วผู้

ที่มีฐานะดีหรือมีรายได้มากพอสมควรจึงจะเป็นผู้มีทรัพย์สิน ส่วนคนที่ยากจนนั้นจะไม่ค่อยมีทรัพย์สินติดตัว ดังนั้นการเก็บภาษีจากความมั่งคั่งหรือทรัพย์สินในลักษณะที่เหมาะสมแล้ว ก็ถือได้ว่าเป็นภาษีที่ช่วยสร้างความเป็นธรรมในสังคมได้เหมือนกัน

อย่างไรก็ตาม การเก็บภาษีจากทรัพย์สินนั้นถือว่าการเก็บภาษีซ้ำ (Double Taxation) ซึ่งอาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี ทั้งนี้เพราะว่าทรัพย์สินนั้นเป็นผลที่เกิดจากรายได้ที่ได้สะสมไว้ ซึ่งรายได้นั้นได้ถูกเก็บภาษีไปครั้งหนึ่งแล้ว แต่เมื่อมาเป็นทรัพย์สินแล้วก็ยังถูกเก็บภาษีซ้ำอีก การเก็บภาษีดังกล่าว ย่อมไม่เป็นการยุติธรรมแก่เจ้าของทรัพย์สิน ในบางกรณีผู้ที่เป็นเจ้าของทรัพย์สินอาจจะมีรายได้ไม่น้อยก็ได้ เช่น คนชราที่ปลดเกษียณแล้ว เป็นต้น นอกจากนี้การเก็บภาษีทรัพย์สินอาจจะมีผลกระทบต่อการสะสมทุนด้วย ข้อถกเถียงเกี่ยวกับภาษีทรัพย์สินดังกล่าวนี้เราจะนำไปพิจารณาโดยละเอียดในภายหลัง²⁵

1.3.1.2.4 ฐานอื่น ๆ

ภาษีอากรที่จัดเก็บกันอยู่ในปัจจุบันนั้น เกือบทั้งหมดจะจัดเก็บจากฐานรายได้การบริโภคและความมั่งคั่งตามที่ได้กล่าวมาแล้ว อย่างไรก็ตามก็อาจจะมีการเก็บภาษีบางอย่างที่ไม่เกี่ยวกับฐานทั้งสามประเภทข้างต้นนั้น ภาษีที่เก็บจากฐานอื่น ๆ นั้นอาจจะเก็บจากการประกอบพฤติกรรมบางอย่าง หรือจัดเก็บเพื่อใช้เป็นเครื่องมือเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์บางอย่างส่วนใหญ่แล้วจะมีได้มุ่งเพื่อรายได้เป็นสำคัญ ภาษีเหล่านี้เป็นภาษีที่มีลักษณะแปลกกว่าภาษีโดยทั่วไป เช่น

ภาษีชายโสด ในสมัยจอมพลแปลก พิบูลสงคราม รัฐบาลมีนโยบายที่จะเพิ่มประชากร ในปี 2485 ได้ออกกฎหมายเก็บภาษีชายโสด โดยกำหนดให้ผู้ชายที่มีอายุระหว่าง 20 ถึง 60 ปี ถ้ามิใช่หมกบวช หรือคนที่ไม่สมประกอบแล้ว ถ้าหากยังเป็นโสดแล้วจะต้องเสียภาษีปีละ 5 บาท

ภาษีหน้าต่างและภาษีล้อเกวียน ในสมัยของกรุงโรมนั้นได้มีการเก็บภาษีบ้านตามจำนวนหน้าต่างของแต่ละบ้าน และมีการเก็บภาษีจากเกวียนที่เข้าเมืองตามจำนวนล้อของเกวียน

นอกจากตัวอย่างของภาษีที่ได้กล่าวมาแล้วก็ยังมีภาษีอื่นๆ อีก เช่น การเก็บภาษีโสเภณี เป็นต้น นอกจากนี้ได้มีนักทฤษฎีบางคนเสนอให้มีการเก็บภาษีเด็ก (Child Tax) ในระบบที่ก้าวหน้า เพื่อให้เป็นมาตรการลดการเพิ่มของประชากร²⁶

²⁵ เฟิงอ๋าง, น. 111.

²⁶ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, เฟิงอ๋าง, น. 112.

1.3.2 อัตราภาษี (Tax Rate)

โดยปกติรายได้จากภาษีอากร (Tax Yield) แต่ละประเภทนั้นจะเท่ากับมูลค่าฐานของภาษีคูณด้วยอัตราภาษีที่จะจัดเก็บนั้น อย่างไรก็ตามในการจัดเก็บภาษีอากรโดยทั่วไปมักจะต้องพิจารณาถึงหลักของความเป็นธรรมในการเสียภาษี กล่าวคือการเก็บภาษีโดยทั่วไปมักจะคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษี (Ability – to – pay) ของผู้เสียภาษีแต่ละคน เช่น คนที่มีรายได้สูงหรือมีฐานะดีควรจะต้องเสียภาษีมากกว่าผู้ที่มีรายได้ต่ำหรือมีฐานะยากจน เป็นต้น

การพิจารณาถึงความเป็นธรรมในการเสียภาษีที่ได้กล่าวมานั้น อาจพิจารณาได้จากอัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีจากประชาชนแต่ละคนที่มีฐานะทางเศรษฐกิจที่แตกต่างกัน

1.3.2.1 ความหมายของอัตราภาษี

อัตราภาษี (Tax Rate) ในความหมายทั่วไปหรือความหมายอย่างกว้าง หมายถึง จำนวนที่กำหนดไว้เพื่อใช้คำนวณหาเงินได้ภาษีอากรที่จัดเก็บจากผู้เสียภาษี

อัตราภาษี (Tax Rate) ในความหมายอย่างแคบ หมายถึง ลักษณะหรือประเภทของอัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บภาษี

1.3.2.2 การกำหนดอัตราภาษี

การกำหนดอัตราภาษีสามารถจำแนกวิธีการกำหนดอัตราภาษีออกเป็น 2 ลักษณะ ดังนี้

(1) การกำหนดอัตราภาษีตามส่วนเฉลี่ย

การกำหนดอัตราภาษีตามส่วนเฉลี่ย ได้แก่ การกำหนดจำนวนภาษีที่พึงเก็บได้เป็นการล่วงหน้า โดยใช้การประเมินตามเขตท้องที่มักเป็นการจัดเก็บภาษีระดับท้องถิ่นโดยแบ่งเป็นส่วน ๆ ตามอาณาเขต แต่วิธีการนี้ไม่ได้มีการกำหนดอัตราภาษีอย่างตายตัว เพียงแต่เป็นจำนวนที่ขึ้นอยู่กับยอดรวมของภาษีทั้งหมดที่ต้องการจัดเก็บ วิธีการดังกล่าวมักใช้กับการจัดเก็บภาษีทางตรง แต่ไม่ใช้กับการจัดเก็บภาษีทางอ้อม เช่น องค์กรบริหารส่วนตำบลกำหนดยอดรวมของจำนวนภาษีไว้ล่วงหน้าแล้วจึงไปจัดเก็บจากผู้เสียภาษีที่อยู่ในท้องถิ่นนั้นตามส่วนจนครบตามจำนวนที่ตั้งไว้ เป็นต้น การกำหนดอัตราดังกล่าวมีข้อดีตรงที่สามารถทราบจำนวนเงินที่จะนำส่งคลังได้เป็นการล่วงหน้า

(2) การกำหนดอัตราภาษีตายตัว

การกำหนดอัตราภาษีตายตัว ได้แก่ การระบุอัตราภาษีแน่นอนไว้ล่วงหน้า การกำหนดอัตราภาษีในลักษณะนี้ถูกนำไปใช้ในระบบภาษีสมัยใหม่ แต่มีข้อจำกัดตรงที่จำนวนภาษีที่เก็บได้ไม่ค่อยแน่นอน เพราะขึ้นอยู่กับจำนวนฐานภาษีที่อาจมีการผันแปรได้ เช่น การกำหนดอัตราภาษีที่ดินที่คิดขนาดเป็นจำนวนไร่ยอมกำหนดอัตราภาษีต่อไร่ อันเป็นอัตราตามสภาพ (Specific

rates) หรือการกำหนดอัตราภาษีศุลกากรต่อสินค้าตามราคาอันเป็นอัตราตามราคา (Advalorem rates) เป็นต้น

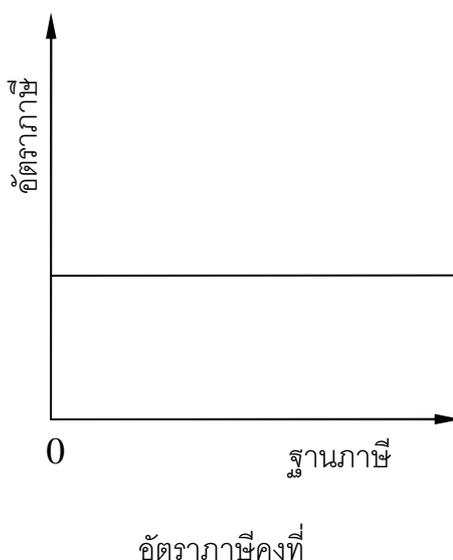
1.3.2.3 ประเภทของอัตราภาษี

ในปัจจุบัน อัตราภาษีแบ่งออกเป็น 3 ประเภท คือ (1) อัตราภาษีคงที่ (Flat Tax Rate) หรือ อัตราภาษีตามสัดส่วน (Proportional Tax Rate) (2) อัตราภาษีแบบก้าวหน้า (Progressive Tax Rate) และ (3) อัตราภาษีแบบถดถอย (Regressive Tax Rate)²⁷ โดยอัตราภาษีแต่ละประเภทมีความหมายและรายละเอียดดังนี้

(1) อัตราภาษีคงที่ (Flat Tax Rate) หรือ อัตราภาษีตามสัดส่วน (Proportional Tax Rate)

อัตราภาษีประเภทนี้จะมีค่าคงที่อยู่ในอัตราเดียวไม่ว่าฐานภาษีจะเพิ่มขึ้นหรือลดลงเป็นจำนวนเท่าใดก็ตาม เช่น อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล เรียกเก็บในอัตราร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ ไม่ว่าจะกำไรสุทธิจะเป็นจำนวนเท่าใดก็ตาม อัตราภาษีที่ใช้เรียกเก็บยังคงอยู่ในอัตราเดิมคือ ร้อยละ 30 รายได้ภาษี (Tax yield) ที่เกิดขึ้นจากการใช้อัตราภาษีคงที่นี้จะมีมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับมูลค่าของฐานภาษีที่จัดเก็บ กรณีภาษีเงินได้นิติบุคคลก็คือ ฐานรายได้จากกำไรสุทธิของบริษัท ภาษีศุลกากรจัดเก็บภาษีนำเข้าจากปากกาเป็นรายชิ้นและกำหนดอัตราตามราคา เป็นต้น

อาจกล่าวได้ว่า อัตราภาษีตามสัดส่วน คือ อัตราภาษีจะไม่เปลี่ยนแปลงเมื่อฐานของภาษีเพิ่มขึ้น ดังภาพ



²⁷ อรัญ ธรรมโน, *ความรู้ทั่วไปทางการคลัง*, พิมพ์ครั้งที่ 1, ฉบับปรับปรุงใหม่, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท อมรินทร์พริ้นติ้งแอนด์พับลิชชิ่ง จำกัด (มหาชน), 2548), น.82.

(2) อัตราภาษีแบบก้าวหน้า (Progressive Tax Rate)

อัตราภาษีประเภทนี้เป็นอัตราภาษีที่มีค่าไม่คงที่ อัตราภาษีจะเพิ่มสูงขึ้นเมื่อฐานภาษีเพิ่มขึ้น แต่ลักษณะของอัตราภาษีแบบก้าวหน้าไม่จำเป็นต้องถูกกำหนดให้มีจำนวนสูงขึ้นในแต่ละช่วงอย่างเท่าเทียมกันเสมอไป เช่น อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามมาตรา 26 แห่ง พ.ร.ก. แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2534 กำหนดไว้ว่า บุคคลธรรมดาที่มีเงินได้สุทธิไม่เกิน 100,000 บาท เสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ถ้าเงินได้สุทธิเกิน 100,000 บาท แต่ไม่เกิน 500,000 บาท ผู้มีเงินได้จะต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 10 ถ้ามีเงินได้สุทธิเกิน 500,000 บาท จะต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 และอัตราภาษีจะสูงขึ้น ๆ จนถึงเงินได้สุทธิส่วนที่เกิน 4,000,000 บาท ต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 37 ซึ่งเป็นอัตราภาษีที่สูงที่สุด

ดังนั้น จะเห็นได้ว่า เมื่อมีเงินได้สุทธิสูงขึ้น ส่วนของเงินได้สุทธิที่สูงขึ้นนั้นจะต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้นตามไปด้วย การจัดเก็บภาษีตามอัตราภาษีแบบก้าวหน้านี้ แม้จะมีความยุ่งยากทางด้านการคำนวณภาษีอยู่บ้าง เพราะมีอยู่หลายอัตรา แต่จะมีส่วนทำให้โครงสร้างภาษีอากรมีลักษณะยืดหยุ่นทางด้านรายได้ของรัฐบาลมาก กล่าวคือ เมื่อฐานภาษีเปลี่ยนแปลงไปรายได้ภาษีอากรของรัฐบาลจะเปลี่ยนแปลงไปในสัดส่วนที่สูงกว่าการเปลี่ยนแปลงของฐานภาษีในขณะเดียวกัน ถ้าหากใช้โครงสร้างอัตราภาษีแบบก้าวหน้ากับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแล้วจะทำให้รายได้หลังจากเสียภาษีของบุคคลต่าง ๆ มีลักษณะที่ใกล้เคียงกันมากขึ้น เมื่อเปรียบเทียบกับรายได้ของบุคคลเหล่านี้ก่อนเสียภาษี ดังนั้นโครงสร้างอัตราภาษีแบบก้าวหน้า จึงมีผลในการกระจายรายได้ให้เป็นธรรมได้ดีกว่าโครงสร้างอัตราภาษีแบบอื่น ๆ

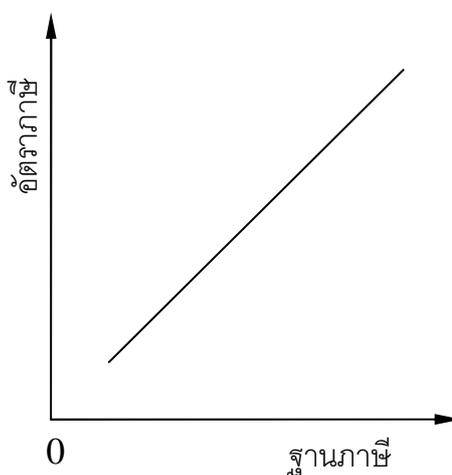
อัตราภาษีแบบก้าวหน้ามีข้อดีดังนี้

(1) อัตราภาษีแบบก้าวหน้าสามารถนำมาซึ่งรายได้สู่รัฐบาลได้มากกว่าอัตราภาษีแบบคงที่ เนื่องจากจำนวนรายได้ยิ่งเพิ่มมากขึ้นเท่าใด จำนวนอัตราภาษีก็ต้องสูงขึ้น จึงนำมาซึ่งจำนวนภาษีให้แก่รัฐ

(2) อัตราภาษีแบบก้าวหน้าสอดคล้องกับหลักความเสมอภาคทางภาษี ในส่วนของความเสมอภาคในเชิงข้อเท็จจริงซึ่งพิจารณาตามหลักอรรถประโยชน์ส่วนเพิ่ม

(3) อัตราภาษีแบบก้าวหน้าสามารถกระจายภาระภาษีไปยังประชาชน ตามหลักความสามารถในการเสียภาษี ทำให้ผู้มีรายได้จำนวนมากย่อมมีความสามารถในการจ่ายมากกว่าผู้มีรายได้น้อย จึงเป็นเครื่องมือกระจายความมั่งคั่งไม่ให้กระจุกตัวอยู่กับบุคคลผู้มั่งมีในระบอบนายทุน และเป็นการจัดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจ

อาจกล่าวได้ว่า อัตราภาษีแบบก้าวหน้า คือ อัตราภาษีเพิ่มเมื่อฐานภาษีเพิ่ม หรือเมื่อรายได้เพิ่ม ก็ต้องจ่ายภาษีมากขึ้นตาม ดังภาพ



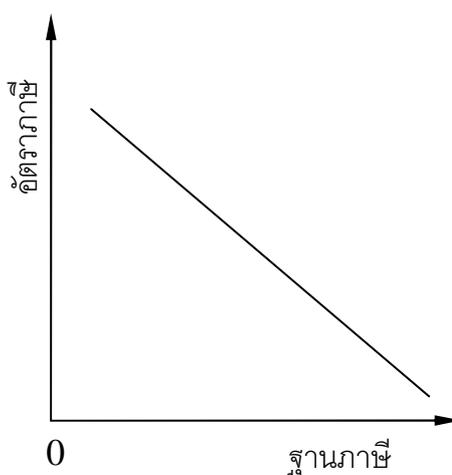
อัตราภาษีแบบก้าวหน้า

(3) อัตราภาษีแบบถดถอย (Regressive Tax Rate)

อัตราภาษีประเภทนี้เป็นอัตราภาษีที่มีลักษณะตรงกันข้ามกับอัตราภาษีแบบก้าวหน้า กล่าวคือ อัตราภาษีจะลดลงตามส่วนเมื่อฐานภาษีเพิ่มขึ้น ตัวอย่างเช่น เมื่อมีเงินได้ 10,000 บาท ต้องเสียภาษีน้อยละ 30 แต่ถ้ามีเงินได้ 30,000 บาท กลับเสียภาษีน้อยลงเป็นร้อยละ 20 และถ้ามีเงินได้ 50,000 บาท เสียภาษีเพียงร้อยละ 10 เป็นต้น

อัตราภาษีแบบถดถอยนี้อาจจะคงที่ เพิ่มขึ้น หรือลดลงก็ได้ และในความหมายอย่างกว้างอาจหมายถึง ภาษีใดก็ตามที่เมื่อจัดเก็บแล้วมีผลทำให้ผู้มีรายได้ต่ำต้องเสียภาษีเมื่อคิดเป็นร้อยละของรายได้แล้วปรากฏว่าเงินที่ต้องเสียภาษีมีจำนวนมากกว่าร้อยละของรายได้ของผู้ที่มีรายได้สูง กรณีเช่นนี้ก็ถือว่าภาษีชนิดนั้นมีลักษณะเป็นอัตราภาษีแบบถดถอยด้วย แม้ว่าจะมีอัตราเดียวกัน

อาจกล่าวได้ว่า อัตราภาษีแบบถดถอย คือ อัตราภาษีลดต่ำลง เมื่อฐานของภาษีเพิ่มขึ้นดังภาพ



อัตราภาษีแบบถดถอย

1.4 หลักเกณฑ์เกี่ยวกับประสิทธิภาพของภาษีอากร

ภาษีอากรแต่ละประเภทที่รัฐจัดเก็บจะมีประสิทธิภาพตามเป้าหมายและนโยบายของรัฐหรือไม่นั้น จะต้องคำนึงถึงหลักเกณฑ์ของภาษีอากรที่ดีและหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีอากร

1.4.1 หลักเกณฑ์ของภาษีอากรที่ดี

Adam Smith มีความเห็นว่าภาษีอากรที่ดีจะต้องมีลักษณะสำคัญ 4 ประการ คือ มีความเป็นธรรม มีความแน่นอน มีความสะดวก และประหยัด²⁸

(1) หลักความเป็นธรรม (Equity)

ระบบภาษีอากรที่ดีนั้นจะต้องเป็นระบบที่มีความเป็นธรรมทั้งในแง่ระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันและระหว่างรัฐผู้จัดเก็บภาษีกับประชาชนผู้เสียภาษี หลักความเป็นธรรมนี้นับเป็นหัวใจของระบบภาษีอากรที่ดี ถ้าหากการเก็บภาษีอากรเป็นไปอย่างไม่เป็นธรรมแล้ว ความยินยอมเสียภาษีโดยสมัครใจ (Voluntary Compliance) ก็เกิดขึ้นได้ยาก²⁹ การหลบหลีกภาษี (evasion) จะมีมาก ทั้งความขัดแย้งในสังคมอาจมีมากจนถึงขั้นปฏิวัติได้³⁰

²⁸ ปรีดา นาคเนาทิม, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 4, น. 28.

²⁹ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช สาขาวิชาเศรษฐศาสตร์, เศรษฐศาสตร์สาธารณะ, เล่ม 1 (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2528), น. 124.

³⁰ รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 11, น. 41.

การเสียภาษีตามหลักความเป็นธรรม หมายความว่า ผู้ที่มีความสามารถในการหารายได้เท่ากัน ก็ควรเสียภาษีให้แก่รัฐโดยเท่าเทียมกัน ลักษณะเช่นนี้เรียกว่า ความเป็นธรรมในแนวนอน (horizontal equity) ไม่ควรมีการให้อภิสิทธิ์โดยการยกเว้นภาษี หรือลดภาษี ให้แก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งหรือกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งเป็นกรณีพิเศษ ความเป็นธรรมในที่นี้ยังหมายความถึงความเท่าเทียมกันในการเสียสละเงินให้แก่รัฐตามส่วนแห่งความสามารถในการเสียภาษี (Ability to pay) แต่มีได้หมายความว่าทุกๆ คนจะต้องเสียภาษีเป็นจำนวนเงินเท่าๆ กัน แต่อย่างไรก็ตาม ทั้งนี้เพราะคนแต่ละคนมีความสามารถไม่เท่าเทียมกัน ไม่ว่าจะเป็นด้านกำลังกาย สติปัญญา หรือกำลังทรัพย์ ดังนั้น ผู้ใดมีความสามารถในการเสียภาษีมากก็ควรเสียภาษีให้แก่รัฐมากกว่าผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีน้อย ซึ่งเป็นไปตามหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง (vertical equity)³¹

(2) หลักของความแน่นอน (Certainty)

การบริหารการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพนั้น กฎหมายที่ใช้ในการเก็บภาษีทุกประเภท จะต้องมีความแน่นอนและเป็นที่ยึดเหนี่ยวแก่ผู้เสียภาษีทุกคน กล่าวคือภาษีทุกประเภทที่จะจัดเก็บนั้นจะต้องเป็นที่ยึดเหนี่ยวและมีความแน่นอนในเรื่องฐานภาษี อัตราภาษี ตลอดจนวันเวลา และวิธีการที่จัดเก็บภาษีนั้น

ความแน่นอนและความแน่ชัดเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวจะทำให้ผู้เสียภาษีมีความเข้าใจเกี่ยวกับภาษีที่ตนจะต้องเสีย และช่วยให้การบริหารการจัดเก็บง่ายขึ้น ถ้าหากการจัดเก็บบางประเภทขาดความแน่นอนหรือมีความกำกวม (Arbitrary) แล้วจะทำให้การจัดเก็บทำได้ลำบาก และอาจเป็นช่องทางก่อให้เกิดการทุจริตและก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี ตัวอย่างเช่น การเก็บภาษีทรัพย์สินหรือภาษีมรดกนั้น ในบางครั้งทรัพย์สินนั้นไม่มีราคาตลาด หรือประเมินมูลค่าของฐานได้ยาก จะต้องใช้ความรู้ ความสามารถ และความซื่อสัตย์สุจริตของเจ้าพนักงานในการตีราคาทรัพย์สินนั้นเป็นสำคัญ ถ้าสมมติว่าเจ้าหน้าที่ขาดความรู้ ตีราคาทรัพย์สินนั้นต่ำเกินไปก็ทำให้รัฐเก็บภาษีน้อย แต่ถ้าตีราคาสูงเกินไปก็จะเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี ความไม่แน่นอนในการประเมินภาษีนั้นอาจจะเป็นช่องทางทำให้เจ้าหน้าที่ร่วมมือกับผู้เสียภาษี ทำการทุจริตได้ง่าย

นอกจากความแน่นอนในเรื่องที่กล่าวมานั้น ยังอาจจะใช้หลักของความแน่นอนครอบคลุมเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีในเรื่องอื่นๆ ต่อไปอีก เช่น ความแน่นอนในด้านภาระภาษี (Certainty of incidence) ความแน่นอนของหนี้ภาษี (Certainty of liability) ความแน่นอนในการทำรายได้ (Fiscal marksmanship) และความแน่นอนในการลดเงินได้ของเอกชน³²

³¹ ปรีดา นาคเนาวทิมา, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 4, น. 28.

³² รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 11, น. 46 - 49.

(3) หลักของความสะดวก (Convenience)

Adam Smith มีความเห็นว่า ภาษีอากรทุกประเภทควรเรียกเก็บตามระยะเวลาและตามวิธีที่สะดวกที่สุดแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี การเลือกระยะเวลาและวิธีเก็บที่อำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีทำให้สามารถเก็บเงินค่าภาษีได้มากแล้วยังทุ่นเวลาและค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีนั่นๆ อีกด้วย หลักความสะดวกนี้มีจุดมุ่งหมายว่าเมื่อประชาชนมีภาระหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรให้แก่รัฐ รัฐก็ควรที่จะเป็นฝ่ายอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีในการติดต่อเพื่อชำระภาษี³³

(4) หลักของการประหยัด (Low compliance and collection costs)

Adam Smith มีความเห็นว่าในการบริหารงานเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีควรให้เสียค่าใช้จ่ายน้อยที่สุดทั้งฝ่ายผู้จัดเก็บและฝ่ายผู้เสียภาษี ในขณะเดียวกันก็ควรให้ได้ผลประโยชน์มากที่สุดด้วย และนอกจากค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บควรจะต้องต่ำกว่าจำนวนเงินภาษีที่จะเก็บได้แล้ว การจัดเก็บภาษียังควรที่จะต้องให้มีผลกระทบต่อการทำงานของเอกชนน้อยที่สุด³⁴

1.4.2 หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีอากร

การกำหนดหลักเกณฑ์ที่ดีในการจัดเก็บภาษีอากรประเภทใดประเภทหนึ่งจะช่วยส่งเสริมให้ภาษีอากรประเภทนั้นมีประสิทธิผลตามเป้าหมายและนโยบายของการจัดเก็บ ซึ่งหลักเกณฑ์นั้นจะทำให้การจัดเก็บภาษีอากรดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพ

คำว่า “ประสิทธิภาพ (Efficiency)” นี้ นอกจากจะหมายความว่า การจัดเก็บภาษีต้องได้เงินมากหรือเก็บภาษีได้เต็มเม็ดเต็มหน่วยหรือรั่วไหลน้อยที่สุดแล้ว ยังหมายความรวมถึงค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บจะต้องประหยัดที่สุดอีกด้วย³⁵ ลักษณะประสิทธิภาพมีความสำคัญเพราะค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีอากรเป็นการใช้ปัจจัยการผลิตและทรัพยากรอย่างหนึ่งซึ่งถ้าใช้จ่ายมากเกินไปควรจะนำไปใช้จ่ายในด้านอื่นจะเป็นประโยชน์มากกว่า และนอกจากนั้น หากการจัดเก็บไม่มีประสิทธิภาพ ลักษณะที่ดีของระบบภาษีอากรอื่นๆ จะสูญสิ้นไป โดยเฉพาะอย่างยิ่งความเป็นธรรมที่ตั้งใจไว้ในกฎหมายภาษีอากรก็จะไม่บรรลุผล³⁶

³³ ปรีดา นาคเนาวทิม, *อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 4*, น. 32.

³⁴ *เพ็ญอ้าง*, น. 33.

³⁵ *เพ็ญอ้าง*, น. 38.

³⁶ วิทย์ ต้นตยกุล, *กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร*, พิมพ์ครั้งที่ 3 แก้ไขเพิ่มเติม (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2522), น. 27 - 28.

นอกจากจะต้องมีลักษณะแน่นอน สดวก และประหยัด ตามแนวคิดของ Adam Smith การจัดเก็บภาษีอากรให้มีประสิทธิภาพนั้น Seligman มีความเห็นว่าภาษีอากรนั้นจะต้องมีลักษณะง่าย ๆ (Simplicity) ซึ่งหมายถึง ความง่ายในการเข้าใจทั้งลักษณะของภาษีอากรที่จัดเก็บ และกฎระเบียบในการจัดเก็บ รวมถึงวิธีการชำระภาษีด้วย นั่นคือ รัฐจะต้องบัญญัติกฎหมายที่ง่ายต่อการอ่านและทำความเข้าใจ และออกแบบฟอร์มที่อ่านเข้าใจง่ายเพื่อผู้เสียภาษีสามารถกรอกรายละเอียดได้เอง

ต่อมาหลักเกณฑ์ที่ดีในการจัดเก็บภาษีได้มีวิวัฒนาการขึ้นมาตามลำดับจนถึงปัจจุบันได้เพิ่มเติมหลักเกณฑ์ ได้แก่ หลักของการยอมรับ หลักของการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ หลักของการทำได้ และหลักของการยืดหยุ่น

(1) หลักของการยอมรับ (Acceptability)

การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรแต่ละประเภทจะทำได้ง่ายขึ้นถ้าหากประชาชนให้ความร่วมมือในการเสียภาษี อย่างไรก็ตามการที่ประชาชนจะยินดีให้ความร่วมมือในการเสียภาษีนั้น ภาษีอากรทุกชนิดที่จะจัดเก็บจากประชาชนจะต้องได้รับการยอมรับจากประชาชนส่วนใหญ่ด้วย

การที่ประชาชนจะให้การยอมรับมากน้อยเพียงใดย่อมจะขึ้นอยู่กับความยุติธรรมในการเก็บภาษีของรัฐบาลเป็นสำคัญ กล่าวคือภาษีอากรแต่ละชนิดที่จะจัดเก็บนั้นจะต้องให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีทุกคน ก่อนที่จะออกกฎหมายเก็บภาษีอากรแต่ละประเภทนั้นรัฐบาลควรจะต้องฟังความคิดเห็นจากประชาชน เปิดโอกาสให้มีการแสดงออกถึงการสนับสนุนหรือคัดค้านอย่างกว้างขวาง นอกจากนี้การที่จะทำให้ประชาชนยอมรับการเสียภาษีมากน้อยแค่ไหนนั้น ก็ยังขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ระหว่างการเสียภาษีและประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากรัฐบาลอีกด้วย ถ้าหากรัฐบาลสามารถแสดงให้เห็นว่าเงินทุกบาททุกสตางค์ที่เก็บภาษีไปนั้นในที่สุดก็กลับคืนเป็นผลประโยชน์ต่อผู้เสียภาษีเองในอนาคต ก็จะช่วยให้ประชาชนยอมรับการเสียภาษีมากขึ้น และถ้าหากทำได้เช่นนั้นก็จะทำให้ความสำนึกในการเสียภาษี (Tax consciousness) ของประชาชนมีมากขึ้น ซึ่งอาจจะทำให้ผู้เสียภาษีบางคนมีความรู้สึกในทำนองที่ว่า “When I pay taxes, I buy civilization.”³⁷

(2) หลักของการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability)

ในระบบภาษีที่ดีนั้น ภาษีอากรทุกประเภทที่จะจัดเก็บจะต้องสามารถทำการบริหารการจัดเก็บอย่างได้ผลในทางปฏิบัติ ภาษีอากรบางอย่างแม้จะมีเหตุผลดีในทางทฤษฎี แต่ในทาง

³⁷ Lowell Harris, *The American Economy*, (Richard D. Irwin, 1965), p. 154.

ปฏิบัติการจัดเก็บเป็นไปได้ยาก ภาษีนั้นจะถือเป็นภาษีที่ดีไม่ได้ ตัวอย่างเช่น ภาษีการค้าปลีก (Retail Sales Taxes) หรือภาษีการใช้จ่าย (Expenditure Taxes) นั้น เป็นภาษีที่ดีในทางทฤษฎี แต่สำหรับประเทศที่ด้อยพัฒนาหรือกำลังพัฒนานั้นจะไม่สามารถเก็บภาษีดังกล่าวอย่างได้ผล ในทางปฏิบัติ ทั้งนี้เพราะขาดระบบการจดบันทึกและการตรวจสอบการเก็บภาษีที่ดีพอ ในกรณีเช่นนี้ภาษีดังกล่าวก็จะถือว่าเป็นภาษีที่ดีสำหรับประเทศนั้นไม่ได้

(3) หลักของการทำรายได้ (Productivity)

ภาษีที่ดีสำหรับรัฐบาลนั้นควรเป็นภาษีที่สามารถทำรายได้ให้แก่รัฐบาลเป็นอย่างดี ด้วย กล่าวคือเป็นภาษีที่มีฐานใหญ่ และฐานของภาษีขยายตัวได้รวดเร็วตามความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ ซึ่งจะทำให้รัฐบาลได้รับรายได้จากภาษีอากรนั้นได้มากโดยไม่ต้องเพิ่มอัตราการจัดเก็บภาษีนั้น

(4) หลักของความยืดหยุ่น (Flexibility)

ภาษีที่ดีนั้นควรที่จะเป็นภาษีที่มีความยืดหยุ่น สามารถปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจของประเทศ หรือการเปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีได้ง่าย ตัวอย่างเช่น การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในระบบก้าวหน้าในขณะที่เศรษฐกิจกำลังขยายตัว รายได้ของประชาชนจะเพิ่มขึ้น แต่อัตราภาษีที่จัดเก็บจะเพิ่มขึ้นเร็วกว่ารายได้ที่เพิ่มขึ้น ภาษีที่จะเก็บนั้นจะไปลดอัตราการเพิ่มขึ้นของรายได้ของประชาชน ซึ่งจะช่วยลดแรงกดดันของเงินเฟ้อได้มาก ในกรณีตรงกันข้ามในขณะที่เศรษฐกิจซบเซา รายได้ของประชาชนจะลดลง อัตราภาษีที่เก็บจะลดลงในอัตราที่เร็วกว่ารายได้ที่แสดงซึ่งจะช่วยลดความเดือดร้อนของผู้เสียภาษี และพอจะลดความซบเซาของเศรษฐกิจได้บ้าง³⁸

2. ลักษณะทั่วไปของภาษีทรัพย์สิน

2.1 ขอบเขตของภาษีทรัพย์สิน

2.1.1 ความหมายของภาษีทรัพย์สิน

ภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) ตามความหมายกว้างๆ หมายถึง ภาษีที่มีลักษณะการจัดเก็บโดยพุ่งเล็งถึงตัวทรัพย์สินเป็นสำคัญ โดยเรียกเก็บจากทรัพย์สินชนิดต่างๆ ทั้งที่มีรูปร่าง (tangible) และที่ไม่มีรูปร่าง (intangible) แยกไปตามประเภทของทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในท้องถิ่นหนึ่งๆ ตามมูลค่าของทรัพย์สินที่ทางการกำหนด โดยใช้อัตราภาษีแตกต่างกันออกไปตามสภาพ

³⁸ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสวีธรรม, *อ่างแล้ว เขิงอรรถที่ 1*, น. 125 - 126.

ท้องถิ่นและตามประเภทหรือชนิดของการใช้ทรัพย์สิน และเรียกเก็บจากผู้ครอบครองทรัพย์สินหรือผู้มีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนั้น

ส่วนภาษีทรัพย์สินที่ใช้ในความหมายเฉพาะจะหมายถึงภาษีที่เก็บจากทรัพย์สินที่กำหนดให้เป็นที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง นั่นคือ ทรัพย์สินเป็นวัตถุที่ถูกเก็บภาษี (Tax object) ส่วนของภาษีอาจเป็นมูลค่าของทรัพย์สิน (capital value) หรือราคาที่ดินที่ทรัพย์สินนั้นๆ ซื้อขายกัน (หรือฟังจะซื้อจะขายกัน) ในตลาด หรือค่ารายปี (rental income) ของทรัพย์สินนั้นๆ สุดแล้วแต่การกำหนดใช้ในกฎหมายภาษีทรัพย์สิน³⁹

2.1.2 ประเภทของภาษีทรัพย์สิน

ภาษีทรัพย์สินที่จัดเก็บกันในปัจจุบัน แบ่งออกได้เป็น 2 ประเภท คือ

(1) ภาษีที่จัดเก็บจากทรัพย์สินเฉพาะอย่าง (Selective Property Tax) ได้แก่ การจัดเก็บภาษีจากมูลค่าทรัพย์สินแต่ละประเภทแยกส่วนกัน สามารถแบ่งประเภทของทรัพย์สินได้ตามลักษณะของการถือครอง⁴⁰ เป็นการเรียกเก็บภาษีจากทรัพย์สินเฉพาะอย่าง ส่วนมากจะเป็นที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และมีชื่อเรียกแตกต่างกัน ได้แก่ ภาษีที่จัดเก็บจากสังหาริมทรัพย์ทั่วไป เรียกว่า Personal Property Tax และภาษีที่จัดเก็บจากอสังหาริมทรัพย์ เรียกว่า Real Property Tax ในประเทศอังกฤษกำหนดให้ท้องถิ่นเป็นผู้จัดเก็บภาษีประเภทนี้ตามความจำเป็นของท้องถิ่น จึงเรียกภาษีประเภทนี้ว่า Local Rate⁴¹ แต่ในปัจจุบัน นอกจากการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลกลางแล้ว องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้จัดเก็บภาษีทรัพย์สิน 2 ชนิด คือ ภาษีสภาตำบล (Council Tax) และภาษีที่จัดเก็บจากทรัพย์สินที่มีได้ใช้อาศัย (non-domestic rates)⁴² ส่วนในประเทศฝรั่งเศส ภาษีท้องถิ่นประกอบด้วยภาษี 3 ประเภท ได้แก่ ภาษีวิชาชีพ ภาษีที่ดิน และภาษีที่อยู่อาศัย⁴³

³⁹ นิพนธ์ จังกาจิตต์, “ปัญหาเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่: แนวทางแก้ไข”, (ภาคนิพนธ์มหาบัณฑิต สาขาวิชาเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2537), น. 32.

⁴⁰ ศุภลักษณ์ พิณีจิวดล, คำอธิบายกฎหมายการคลังและการภาษีอากร: ภาคทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2542), น. 213.

⁴¹ ปรีดา นาคเนาทิม, อ้างแล้ว เชิงบรรณที่ 4, น. 99 - 100.

⁴² Robert W. Mass, Tolley's Property Taxes 2000-01, Thirteenth Edition, (London: Tolley, 2000) p. 564.

⁴³ ศุภลักษณ์ พิณีจิวดล, อ้างแล้ว เชิงบรรณที่ 40, น. 219.

(2) ภาษีที่เก็บจากทรัพย์สินทั่วไป (General Property Tax)

คือ การนำมูลค่าทั้งหมดของทรัพย์สินมารวมกันเพื่อใช้ประเมินภาษี⁴⁴ เป็นการเก็บภาษีจากทรัพย์สินทุกชนิดที่มีค่าแลกเปลี่ยน แบ่งออกได้ ดังต่อไปนี้⁴⁵

(ก) อสังหาริมทรัพย์ (Real Property) ได้แก่ บรรดาสิทธิหรือผลประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง รวมทั้งการปรับปรุงที่ดิน (Land improvement) เช่น ถนน สระน้ำ รั้ว สนามหญ้า ฯลฯ ด้วย

(ข) สงหาริมทรัพย์ (Personal Property) ได้แก่ สิทธิหรือผลประโยชน์ในทรัพย์สินที่มีชื่อสังหาริมทรัพย์ ได้แก่ สงหาริมทรัพย์ที่มีตัวตนมองเห็นได้ เรียกว่า รูปทรัพย์ (Tangible)⁴⁶ และสังหาริมทรัพย์ที่ไม่มีรูปเป็นตัวตน เรียกว่า อรูปทรัพย์ (Intangible)⁴⁷

2.1.3 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

โดยหลักแล้ว ภาษีทรัพย์สินจะเรียกเก็บจากเจ้าของหรือผู้มึกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน แต่ในบางกรณีอาจมีบุคคลอื่นเข้ามาเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินนั้น จึงอาจถูกกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีด้วย ดังนั้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษี จึงได้แก่บุคคลดังต่อไปนี้⁴⁸

1. เจ้าของหรือผู้มึกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน ไม่ว่าจะทรัพย์สินนั้นจะอยู่ในความครอบครองของตนเองหรือให้บุคคลอื่นเป็นผู้ครอบครองหรือทิ้งไว้ว่างเปล่า
2. ผู้ครอบครองทรัพย์สินซึ่งไม่เป็นกรรมสิทธิ์ของบุคคลใด
3. ผู้รับจ้ำนจ้ำนองซึ่งจะต้องเสียภาษีจากมูลค่าของการจ้ำนจ้ำนอง

⁴⁴ เพิ่งอ้าง, น. 200.

⁴⁵ ปรีดา นาคเนาทิม, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 4, น. 100.

⁴⁶ รูปทรัพย์ (tangible) เป็นสังหาริมทรัพย์ที่มีตัวตนมองเห็นได้ วัดความหนา กว้าง ยาวได้ เช่น รถยนต์ นาฬิกา ฯลฯ แบ่งออกเป็น (1) รูปทรัพย์ที่เป็นของใช้ในบ้านและของใช้ส่วนตัว (household and personal effects) ได้แก่ เครื่องตกแต่งบ้าน เสื้อผ้า ฯลฯ (2) รูปทรัพย์ที่ก่อให้เกิดรายได้ เช่น เครื่องมือ เครื่องใช้ในการเกษตรและอุตสาหกรรม เครื่องใช้ประจำสำนักงาน ฯลฯ ดู เพิ่งอ้าง, น. 100.

⁴⁷ อรูปทรัพย์ (intangible) เป็นทรัพย์สินที่ไม่มีรูปเป็นตัวตน ได้แก่ สิทธิต่างๆ ตามสัญญาหรือตามกฎหมาย มี 2 ลักษณะ คือ (1) ลักษณะที่เป็นตัวแทน (representative) และ (2) ลักษณะที่ไม่เป็นตัวแทน (Non-representative) ดู ปรีดา นาคเนาทิม, เพิ่งอ้าง, น. 100.

⁴⁸ เพิ่งอ้าง, น. 101 - 102.

4. ผู้ถือกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินตามเอกสาร เช่น กรณีที่บริษัทได้รับกรรมสิทธิ์ในที่ดิน หรือโรงเรือนตามเอกสารหุ้นกู้ เป็นต้น

2.1.4 อัตราภาษี⁴⁹

โดยทั่วไปจะมีการกำหนดอัตราภาษีทรัพย์สินกันอยู่ 2 รูปแบบ คือ กำหนดอัตราภาษีไว้แน่นอนโดยกฎหมาย และกำหนดอัตราภาษีเป็นปีๆ ไปตามความต้องการรายได้ของรัฐบาลท้องถิ่น

(1) กำหนดอัตราภาษีไว้แน่นอนโดยกฎหมาย

อาจจะทำได้ 2 วิธี คือ กำหนดอัตราเป็นร้อยละ หรือพันละ (Per mille) ของมูลค่า หรือราคาประเมินของทรัพย์สินหรือกำหนดเป็นจำนวนเงินตามราคาของทรัพย์สิน (โดยปกติใช้สำหรับทรัพย์สินประเภทที่ดิน) เป็นต้นว่า

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

ในการกำหนดอัตราภาษีไว้แน่นอนโดยกฎหมาย ถ้าหากรัฐบาลท้องถิ่นมีความจำเป็นต้องรายได้รายได้เพิ่มก็จะต้องขอแก้ไขกฎหมาย หรืออาจจะเพิ่มราคาประเมิน ถ้าหากราคาประเมินยังต่ำกว่าความเป็นจริงอยู่

(2) กำหนดอัตราภาษีเป็นปีๆ ไปตามความต้องการรายได้ของรัฐบาลท้องถิ่น

ในกรณีนี้จะมีการประกาศอัตราภาษีทุกๆ ปี โดยคำนึงถึงความต้องการรายได้ของท้องถิ่นที่ควรได้รับจากภาษีประเภทนี้ และราคาประเมินของทรัพย์สินในท้องถิ่นนั้นๆ ถ้าราคาประเมินของทรัพย์สินในท้องถิ่นยังคงที่ แต่รัฐบาลท้องถิ่นมีความต้องการรายได้เพิ่มก็จะประกาศกำหนดอัตราภาษีสำหรับเจ้าของทรัพย์สิน (ผู้เสียภาษี) ในท้องถิ่นสูงขึ้น ตัวอย่างเช่น

⁴⁹ อรัญ ธรรมโน, ความรู้ทั่วไปทางการคลัง, อ่างแก้ว เชียงอรรถที่ 27, น. 167-170.

ตารางที่ 1

กำหนดอัตราภาษีตามความต้องการรายได้จากภาษีทรัพย์สินของรัฐบาลท้องถิ่น

ปี พ.ศ.	ราคาประเมิน ทรัพย์สิน (รวม)	ความต้องการรายได้ จากภาษีทรัพย์สิน	อัตราร้อยละ
2543	10,000	100	1.0
2544	10,000	150	1.5
2545	12,000	240	2.0
2546	12,000	180	1.5
2547	15,000	255	1.7
2548	15,000	210	.1.4

การกำหนดอัตราภาษีเป็นปีๆ ไปตามความต้องการรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น กำลังเป็นที่นิยมกันมากขึ้น โดยเฉพาะในกรณีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในประเทศสหรัฐอเมริกา เพราะในเมื่อโดยหลักการภาษีทรัพย์สินเป็นแหล่งรายได้หลักขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น รายได้ของภาษีประเภทนี้ก็ควรจะเพียงพอในการบริหารราชการปกติขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ถ้าองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีความจำเป็นจะต้องได้รับรายได้เพิ่มขึ้น ก็ควรจะเรียกเก็บภาษีจากเจ้าของทรัพย์สินในท้องถิ่นในสัดส่วนหรืออัตราที่สูงขึ้น และในทางตรงกันข้าม ถ้าความจำเป็นด้านรายได้ลดลง ก็ควรเก็บภาษีในสัดส่วนหรืออัตราที่ลดลง การจัดเก็บภาษีในรูปแบบนี้ จะมีส่วนช่วยส่งเสริมให้ ประชาชนในท้องถิ่นได้มีความสนใจและมีส่วนร่วมในการบริหารงานท้องถิ่นที่ตนอยู่อาศัยมากขึ้น เพราะผลประโยชน์ของประชาชนขึ้นอยู่กับการใช้จ่ายในการบริหารงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ประชาชนจะได้สอดส่องดูแลการดำเนินงานของรัฐบาลให้มีประสิทธิภาพ โปร่งใสมากขึ้น ดำเนินกิจการหรือโครงการเฉพาะที่มีประโยชน์คุ้มค่า ภาระภาษีจะได้ต่ำลงหรือไม่เพิ่มขึ้นมากนัก

ข้อสังเกตที่น่าสนใจเกี่ยวกับอัตราภาษีทรัพย์สินมีอยู่ 3 ประการ คือ

(1) อัตราภาษีจะต่ำและมักจะมีอัตราถอยหลัง

เหตุผลสำคัญที่ทำให้อัตราภาษีทรัพย์สินต่ำและมักจะมีอัตราถอยหลังก็เนื่องมาจากหลักการสำคัญสนับสนุนการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน ก็คือ หลักประโยชน์จากกิจกรรมขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ตกอยู่แก่ทรัพย์สิน ไม่ใช่หลักความสามารถและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

เองก็ไม่ได้มีภารกิจในด้านการแบ่งกระจายรายได้หรือความยุติธรรม ดังนั้น เมื่อคำนึงถึงภารกิจเบื้องต้นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และคำนึงถึงมูลค่าของทรัพย์สินในแต่ละท้องถิ่น (ซึ่งเป็นฐานภาษี) การกำหนดอัตราภาษีต่ำก็ทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้รับรายได้พอเพียงในการบริหารงานตามปกติได้แล้ว

นอกจากนั้นในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินก็ได้คำนึงถึงว่าทรัพย์สินนั้นๆ ก่อให้เกิดรายได้แก่เจ้าของทรัพย์สินหรือไม่ ดังนั้น ถ้ากำหนดอัตราภาษีทรัพย์สินไว้สูงในบางกรณีก็จะเป็นภาระหนักแก่เจ้าของทรัพย์สินที่ไม่มีแหล่งรายได้ในการชำระภาษี

โดยทั่วไปแล้วจะไม่มีข้อกำหนดอัตราภาษีถอยหลัง เพราะคงจะขัดกับความรู้สึกในสังคมทั่วไป แต่การกำหนดอัตราภาษีตามราคาประเมินของทรัพย์สิน (โดยเฉพาะที่ดิน) เป็นจำนวนเงินถ้าคิดออกมาเป็นร้อยละหรือพันละ จะมีผลทำให้เกิดอัตราถอยหลังจากตัวอย่าง

ที่ดินราคาไร่ละ 1 ล้านบาท เสียภาษี 10,000 บาท คิดเป็นร้อยละ 1.0

ที่ดินราคาไร่ละ 2 ล้านบาท เสียภาษี 18,000 บาท คิดเป็นร้อยละ 0.9

ที่ดินราคาไร่ละ 5 ล้านบาท เสียภาษี 30,000 บาท คิดเป็นร้อยละ 0.6

เหตุผล (ในด้านหลักการ) เบื้องหลังการกำหนดอัตราภาษีถอยหลังก็มีอยู่ว่าประโยชน์ที่เจ้าของทรัพย์สิน (ที่ดิน) ได้รับจากกิจกรรมปกติของรัฐบาลท้องถิ่นไม่ได้เพิ่มขึ้นเป็นสัดส่วนเดียวกับราคาของทรัพย์สิน จึงไม่เหมาะสมที่จะเก็บภาษีในอัตราคงที่

(2) อัตราภาษีในแต่ละท้องถิ่นจะใกล้เคียงกันมาก

จะเห็นได้ว่าแม้แต่ในกรณีที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแต่ละแห่งจะสามารถประเมินราคาทรัพย์สินและกำหนดอัตราภาษีได้โดยอิสระแยกจากกัน แต่อัตราภาษีในแต่ละท้องถิ่น (โดยเฉพาะอย่างยิ่งในท้องที่ใกล้กัน) ก็มักจะเป็นอัตราเดียวกันหรือใกล้เคียงกันมาก ทั้งนี้เนื่องจากว่าถ้ามีการเก็บภาษีในอัตราที่แตกต่างกัน อาจจะทำให้เกิดแรงกระตุ้นให้มีการโยกย้ายถิ่นที่อยู่ สมมติว่าในท้องถิ่น ก และท้องถิ่น ข ซึ่งอยู่ใกล้กัน ท้องถิ่น ก กำหนดอัตราภาษีร้อยละ 1 แต่ท้องถิ่น ข กำหนดอัตราภาษีทรัพย์สินร้อยละ 3 ประชาชนในท้องถิ่น ข ซึ่งต้องรับภาระภาษีทรัพย์สินเป็นประจำปีสูงกว่ามาก ก็อาจจะโยกย้ายถิ่นที่อยู่มาอยู่ในท้องถิ่น ก ถ้ามีการโยกย้ายถิ่นที่อยู่อาศัยกันมาก ราคาทรัพย์สินในท้องถิ่น ข ก็จะลดลง รัฐบาลท้องถิ่น ข ก็อาจจะได้รับรายได้น้อยลงจนอาจจะไม่พอในการให้บริการตามปกติได้ และถ้าเกิดกรณีที่ประชาชนในท้องถิ่น ข โยกย้ายถิ่นที่อยู่ไปอยู่ท้องถิ่น ก แต่ยังคงทำมาหากินหรือทำงานในท้องถิ่น ข อยู่เช่นเดิม ท้องถิ่น ข ก็ยังต้องให้บริการต่างๆ อยู่ใกล้ระดับเดิม แต่มีแหล่งรายได้ลดลงก็จะประสบปัญหาทางการเงิน

ดังนั้น องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นจึงมักจะกำหนดอัตราภาษีทรัพย์สินให้ใกล้เคียงกัน และมักจะต้องประสานกันในการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อป้องกันการสูญเสียฐานภาษีจากการโยกย้ายถิ่นที่อยู่อาศัย

(3) มีการกำหนดอัตราภาษีขึ้นอยู่กับการใช้ประโยชน์ของทรัพย์สิน (ที่ดิน)

ในกรณีที่มีการเก็บภาษีทรัพย์สินจากที่ดิน มักจะปรากฏว่า มีการกำหนดอัตราภาษีแตกต่างกันไปแล้วแต่ลักษณะการใช้ประโยชน์ของที่ดิน โดยมักจะปรากฏว่า ที่ดินที่ใช้เพื่อการเกษตรและที่ดินที่ใช้เพื่อกิจการสาธารณูปโภคต้องรับภาระภาษีต่ำกว่าที่ดินเพื่อการอยู่อาศัย ทั้งนี้เพราะกิจการเหล่านี้เป็นกิจการที่ต้องใช้ที่ดินจำนวนมาก และในกรณีเกษตรกรรมนั้น ผู้ประกอบอาชีพการเกษตรโดยปกติจะมีรายได้ในระดับที่ต่ำกว่าผู้ประกอบอาชีพด้านอื่นๆ และจะมีการกำหนดอัตราภาษีที่ดินที่กว้างขวางเปล่า ไม่ได้ใช้ประโยชน์ตามสมควรในอัตราที่สูงกว่าปกติ เพื่อป้องกันการกักตุนที่ดินและกระตุ้นให้มีการใช้ประโยชน์จากที่ดินให้คุ้มค่าเหมาะสม

2.1.5 การประเมินราคาทรัพย์สิน

การประเมินราคาทรัพย์สินนับเป็นปัจจัยที่สำคัญสำหรับภาษีทรัพย์สิน จำนวนรายได้ภาษีจากทรัพย์สินจะมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับการเลือกวิธีการประเมินราคาทรัพย์สินด้วย ในการประเมินราคาทรัพย์สินมีหลักเกณฑ์ที่นักประเมินราคาทรัพย์สินในต่างประเทศโดยทั่วไปนิยมใช้กันอย่างกว้างขวาง 3 วิธี⁵⁰ คือ (1) วิธีเปรียบเทียบราคาตลาด (Market-Comparison Approach) (2) วิธีคิดจากรายได้ของทรัพย์สิน (Income-Capitalization Approach) และ (3) วิธีต้นทุนทดแทน (Replacement-Cost Approach)

(1) วิธีเปรียบเทียบราคาตลาด (Market-Comparison Approach)

วิธีนี้เป็นวิธีการที่ง่ายและเปรียบเทียบโดยตรงเพื่อที่จะให้มูลค่าออกมาเลยทีเดียว โดยเปรียบเทียบกับทรัพย์สินที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันกับทรัพย์สินที่กำลังทำการประเมินราคาอยู่ในชุมชนนั้นๆ ถ้ามีข้อมูลการซื้อขายตลาดที่เพียงพอ ซึ่งการซื้อขายก็จะต่างวาระและสถานที่ จึงต้องทำการปรับแก้ส่วนต่างๆ ของข้อมูล เพื่อเปรียบเทียบได้กับข้อมูลที่กำลังประเมินราคา ก็จะได้มูลค่าของทรัพย์สิน⁵¹ ในการหาข้อมูลตลาด จำเป็นต้องคำนึงถึงการซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ใกล้เคียงกัน มีการนำมาใช้ประโยชน์คล้ายคลึงกัน มีขนาดและลักษณะต่างๆ ใกล้เคียงกันและ

⁵⁰ คณะกรรมการประเมินราคาทรัพย์สิน กระทรวงมหาดไทย, แนวทางการปฏิบัติงานประเมินราคาทรัพย์สิน, (ม.ป.ท.: ม.ป.พ.), น. 53.

⁵¹ ไพโรจน์ ชิงศิลป์, หลักการประเมินราคาทรัพย์สิน, พิมพ์ครั้งที่ 2 ปรับปรุงใหม่ (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์สุภาวดี, 2538), น.44.

ประการสำคัญอีกข้อหนึ่งคือ จะต้องเป็นการซื้อขายที่ล่วงมาไม่นาน หากมีข้อใดข้อหนึ่งที่แตกต่างกันมากก็จะทำให้ผลการประเมินราคาคลาดไปจากที่ควรจะเป็น⁵² วิธีนี้เป็นประโยชน์สำหรับผู้ที่ต้องการทราบมูลค่าตลาดของทรัพย์สินในขณะนั้น⁵³

(2) วิธีคิดจากรายได้ของทรัพย์สิน (Income-Capitalization Approach)

หลักเกณฑ์ของวิธีคิดจากรายได้ของทรัพย์สิน คือ “มูลค่าของทรัพย์สินควรเท่ากับมูลค่าปัจจุบันของรายได้ที่คาดว่าจะได้รับจากการใช้ทรัพย์สินนั้นในอนาคต” มูลค่าปัจจุบันของรายได้ที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตทั้งหมด หมายถึง ผลรวมของรายได้จากค่าเช่าทรัพย์สินในอนาคตและคำนวณกลับมาเป็นมูลค่าปัจจุบันซึ่งมีสูตรง่ายๆ คือ

$$V = a/r$$

โดย V คือ มูลค่าของทรัพย์สิน

a คือ รายได้ทรัพย์สินสุทธิที่คาดว่าจะได้รับโดยเฉลี่ยต่อปี

r คือ อัตรารายได้ต่อปี (Capitalization Rate)

ในการประเมินราคาทรัพย์สินโดยวิธีคิดจากรายได้ของทรัพย์สินจะต้องคำนึงถึงปัจจัยอื่นๆ ที่ไม่สามารถคิดออกมาเป็นตัวเงินได้ด้วย โดยจะต้องพิจารณาเพิ่มเติมถึงเรื่องความได้เปรียบด้านสถานที่ตั้ง ปัจจัยด้านความสงบสุขและเรื่องอื่นๆ ที่จะทำให้มูลค่าทรัพย์สินเพิ่มขึ้นหรือลดลง⁵⁴

(3) วิธีต้นทุนทดแทน (Replacement-Cost Approach)

การกำหนดมูลค่าทรัพย์สินโดยวิธีต้นทุนทดแทน เป็นแนวความคิดของนักเศรษฐศาสตร์กลุ่มคลาสสิก ในเรื่องความสัมพันธ์ของต้นทุนการผลิตกับมูลค่า แนวความคิดนี้ถือว่าทรัพย์สินควรมีค่าเท่ากับ ต้นทุนทดแทนหรือต้นทุนในการจัดหาทรัพย์สินใหม่ที่ใช้แทนกันได้ในปัจจุบัน และหักด้วยค่าเสื่อมราคาของการใช้ทรัพย์สินไปแล้วตามสมควร⁵⁵ ดังนั้น วิธีหามูลค่าทรัพย์สินจะหาได้จากการคิดหามูลค่าของต้นทุนทดแทนใหม่ของทรัพย์สิน แล้วก็คำนวณค่าเสื่อม

⁵² อำนาจ วงศ์พินิจวโรดม, “การประเมินราคาอสังหาริมทรัพย์กับธุรกิจประกันภัย”, วารสารประกันภัย, เล่ม 3, ปีที่ 22, น.27, 30 (กรกฎาคม – กันยายน 2540).

⁵³ เพ็ญอ้าง, น. 53.

⁵⁴ คณะกรรมการประเมินราคาทรัพย์สิน กระทรวงมหาดไทย, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 51, น. 53.

⁵⁵ เพ็ญอ้าง, น. 66.

ราคาแล้วนำไปหักออก ก็จะได้มูลค่าตามสภาพของทรัพย์สินแล้วบวกด้วยมูลค่าของที่ดินก็จะได้มูลค่าของทรัพย์สิน⁵⁶

นอกจากนี้ ในประเทศต่างๆ มักจะวางข้อกำหนดในการประเมินราคาทรัพย์สินโดยออกเป็นกฎหมายว่าด้วยการประเมินราคาทรัพย์สิน (Valuation Law) หรือจัดตั้งเป็นหน่วยงานการประเมินราคา (Valuation Department) เป็นหน่วยงานกลางทำหน้าที่เฉพาะในการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรหรือค่าธรรมเนียมอื่นๆ ตัวอย่างเช่น

1. **สหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน** กำหนดให้มีกฎหมายว่าด้วยการตีราคาทรัพย์สิน เพื่อให้เป็นมาตรฐานในการประเมินราคาทรัพย์สินที่เป็นฐานในการกำหนดภาษี กฎหมายฉบับนี้เพียงแต่วางหลักเกณฑ์การตีราคาไว้เท่านั้น มิได้บัญญัติเกี่ยวกับการเรียกเก็บภาษี อย่างไรก็ตามเพื่อความสะดวกในการตีราคา กฎหมายได้กำหนดหมวดหมู่ทรัพย์สินไว้เป็นประเภทใหญ่ๆ 4 ประเภท คือ (1) ทรัพย์สินที่ใช้ทางเกษตร (2) อสังหาริมทรัพย์ (3) ทรัพย์สินที่ใช้ทางธุรกิจการค้า และ (4) ทรัพย์สินอื่นๆ

นอกจากนั้น ได้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับนิยาม หลักเกณฑ์ ตลอดจนข้อยกเว้นต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับ การตีราคาไว้อย่างละเอียด เช่น (ก) การกำหนดหน่วยทางเศรษฐกิจ (Economic Unit) ที่ใช้เป็นหน่วยในการตีราคา (ข) การตีราคามาตรฐาน (Standard of Value) (ค) ราคาตลาด (Fair Market Value) (ง) ราคาซื้อสมมติ (Going Concern Value) (จ) การตีราคามาตรฐานในกรณีพิเศษ (ฉ) การประเมิน (Assessed Valuation)⁵⁷

2. **ประเทศนิวซีแลนด์** มิได้บัญญัติกฎหมายว่าด้วยการตีราคา แต่ได้จัดตั้งกรมการตีราคา (Valuation Department) ขึ้นเป็นหน่วยงานกลาง ทำหน้าที่เฉพาะในการตีราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรหรือค่าธรรมเนียม โดยมีหลักเกณฑ์และวิธีการพอสรุปดังนี้

ก) จัดประเภททรัพย์สินต่างๆ เข้าเป็นหน่วย แบ่งออกเป็น 3 ประเภท คือ

(1) ทรัพย์สินที่ใช้ทางการเกษตร หมายถึง ทรัพย์สินต่างๆ ที่ใช้ในกิจการเกษตรที่สำคัญๆ ได้แก่ ที่ดิน โรงเรือน กิจการที่เกี่ยวข้องกับการเกษตร ทรัพย์สินที่ติดตั้งไว้ประจำหรือที่ใช้หมุนเวียนในกิจการเกษตร ซึ่งอาจแยกออกเป็นทรัพย์สินที่ใช้ในการป่าไม้ การทำไร่ทำสวน และอื่นๆ ในการตีราคาทรัพย์สินที่ใช้ทางการเกษตรจะถือเอาผลที่ได้รับ (yield) ของกิจการนั้นเป็นเกณฑ์ ซึ่งหมายถึงกำไรสุทธิหลังหักค่าใช้จ่ายแล้ว กำไรสุทธินี้เป็นกำไรสุทธิที่คาดว่าจะกิจการนั้นพึงจะได้รับเมื่อดำเนินการไปตามปกติและไม่มีหนี้สินใดๆ

⁵⁶ ไพโรจน์ ชิงศิลป์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 51, น. 44.

⁵⁷ เอนก เขียวถาวร และคณะ, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 4, น. 17.

(2) ทรัพย์สินที่ใช้ทางธุรกิจการค้า หมายถึง ทรัพย์สินทั้งหมดที่จำเป็นในกิจการค้า รวมทั้งทรัพย์สินที่ใช้ประกอบวิชาชีพอิสระด้วย ทรัพย์สินที่ใช้ทางธุรกิจการค้าจึงมีอยู่มากมาย เช่น เครื่องจักร เครื่องมือเครื่องใช้ สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ ทรัพย์สินที่ใช้หมุนเวียน เป็นต้น การตีราคาทรัพย์สินที่ใช้ทางธุรกิจการค้าให้ถือราคาซื้อขายเป็นเกณฑ์ ราคาที่ซื้อขายในที่นี้ หมายถึง ราคาที่อาจซื้อทรัพย์สินนั้นๆ มาแทนโดยมีสภาพเหมือนกันในวันตีราคาและหักหนี้สินออก ต่างกับการตีราคาทรัพย์สินที่ใช้ในทางการเกษตรซึ่งจะหักหนี้สินไม่ได้ หนี้สินที่นำมาหักนี้จะต้องเป็นหนี้สินอันเนื่องมาจากการดำเนินธุรกิจทางการค้าเท่านั้น

(3) อสังหาริมทรัพย์ หมายถึง ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง และถาวรวัตถุที่ติดกับที่ดินอย่างถาวร ในการตีราคาจะแบ่งอสังหาริมทรัพย์ออกเป็น 2 ประเภท คือ (1) อสังหาริมทรัพย์ที่มีได้ใช้ประโยชน์ (Unimproved real property) กับ (2) อสังหาริมทรัพย์ที่ใช้ทำประโยชน์ (Improved real property)⁵⁸

ข) จัดการตีราคาตามมาตรฐาน (Standards of Value) ตามกฎเกณฑ์ที่วางไว้ และใช้ราคาอื่นๆ เทียบเคียงประกอบการพิจารณา เช่น

(1) ราคาตลาด หมายถึง ราคาของทรัพย์สินแต่ละชิ้นที่อาจขายได้ในตลาดเสรีในสภาพปกติ การกำหนดราคาให้คำนึงถึงองค์ประกอบอื่นๆ ที่ไม่เกี่ยวกับตัวเจ้าของทรัพย์สินและการมีอิทธิพลต่อราคาทรัพย์สินด้วย อย่างไรก็ตาม ราคาขายจริงของทรัพย์สินประเภทเดียวกันและในระยะเวลาใกล้เคียงกันก็อาจใช้เป็นหลักในการกำหนดราคาตลาดได้

(2) ราคาซื้อขายสมมติ การใช้ราคาซื้อขายสมมติเป็นเกณฑ์การตีราคาทรัพย์สินแต่ละชิ้น ก่อนอื่นจะต้องตั้งสมมติฐานไว้ก่อนว่า ได้ขายธุรกิจการค้าทั้งหมดไปในวันที่ตีราคาโดยผู้ซื้อได้จัดสรรราคาซื้อธุรกิจทั้งหมดนั้นไว้สำหรับทรัพย์สินแต่ละชิ้นเหมือนว่าได้ดำเนินธุรกิจการค้านั้นอยู่⁵⁹

⁵⁸ เฟิงอ๋าง, น. 20.

⁵⁹ เอนก เขียวถาวร และคณะ, เฟิงอ๋าง, น. 19-20.

สำหรับประเทศไทย สำนักประเมินราคาทรัพย์สิน (สปท.) หรือชื่อเดิมคือ สำนักงานกลางประเมินราคาประเมินทรัพย์สินเริ่มก่อตั้งขึ้นเมื่อปี พ.ศ. 2521 โดย นายจอห์น เอส เฮส โรเบิร์ตสัน (Mr. John S.H. Robertson) ผู้เชี่ยวชาญของกองทุนการเงินระหว่างประเทศ (IMF) และธนาคารโลกในฐานะที่ปรึกษาการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน⁶⁰ ซึ่งมาปฏิบัติหน้าที่ที่กระทรวงการคลังเมื่อปี พ.ศ. 2518⁶¹ ได้ทำการวิเคราะห์และพบว่าในขณะนั้นประเทศไทยยังไม่มีหน่วยงานของภาครัฐใดเลยที่ทำหน้าที่รับผิดชอบเกี่ยวกับการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน จึงได้จัดทำรายงานเสนอต่อกระทรวงการคลังและรัฐบาลไทย ให้จัดตั้งหน่วยงานกลางที่ทำหน้าที่กำหนดราคาที่ดินและโรงเรือน จัดทำแผนที่และทะเบียนทรัพย์สิน ตลอดจนฝึกอบรมเจ้าหน้าที่ประเมินราคาให้มีความสามารถที่จะประเมินมูลค่าให้ใกล้เคียงราคาที่เป็นจริงขึ้นในประเทศไทยเพื่อส่งเสริมประสิทธิภาพในการเก็บรายได้เข้าประเทศ โดยมีทางเลือก 2 ทางว่าจะให้หน่วยงานดังกล่าวสังกัดกระทรวงการคลัง หรือกระทรวงมหาดไทย

แต่เนื่องจากในช่วงนั้นอุปสรรคและข้อมูลพื้นฐานต่างๆ ทางกรมที่ดินมีความพร้อมมากกว่า จึงมีแนวคิดว่าจะจัดตั้งหน่วยงานกลางนี้ขึ้นในกรมที่ดิน⁶²

ในปี พ.ศ. 2524 เมื่อมีการออกกฎหมายหลายฉบับที่ให้อำนาจในการจัดเก็บภาษีและมีคณะกรรมการหลายคณะประเมินราคาแตกต่างกัน ประกอบกับภาษีที่จัดเก็บได้ต่ำกว่าที่ควรจะเป็นเนื่องจากราคาประเมินไม่เป็นไปตามราคาตลาด จึงทำให้คณะรัฐมนตรีมีมติเมื่อวันที่ 17 พฤศจิกายน พ.ศ. 2524 เห็นชอบให้จัดตั้ง “สำนักงานกลางกำหนดราคาที่ดินและโรงเรือน” ขึ้น โดยกำหนดให้เป็นหน่วยงานภายใน สังกัดกองวิชาการ กรมที่ดิน มีหน้าที่เกี่ยวกับการประเมินราคาที่ดินและโรงเรือน⁶³ เนื่องจากขณะนั้นกรมที่ดินขาดบุคคลที่มีความรู้ความชำนาญในแขนง

⁶⁰ สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, รายงานการวิจัยเรื่องโครงการพัฒนาสำนักประเมินราคาทรัพย์สินกรมที่ดินให้เป็นหน่วยงานในรูปแบบองค์การมหาชน 2 เล่ม, เล่ม 1 (กรุงเทพมหานคร: สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2544), น. 1-1.

⁶¹ คณะกรรมการประเมินราคาทรัพย์สิน กระทรวงมหาดไทย, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 46, น. 47.

⁶² สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 56, น. 1-1.

⁶³ เพ็ญอ้าง, น. 1-1 และดู คณะกรรมการประเมินราคาทรัพย์สิน กระทรวงมหาดไทย, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 46, น. 47.

วิชาที่เกี่ยวข้องกับการประเมินราคาทรัพย์สินอยู่เป็นจำนวนมาก จำเป็นต้องมีการฝึกอบรมเจ้าหน้าที่ให้เพียงพอต่อความต้องการปฏิบัติงาน⁶⁴

การประเมินราคาในระยะแรกๆ ได้เริ่มดำเนินการในเขตเทศบาลเมืองหลัก ขณะเดียวกันได้พยายามที่จะพัฒนาบุคลากรให้มีความรู้ความชำนาญในด้านการประเมินราคา เพื่อให้การดำเนินงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ เมื่อมีความพร้อมที่จะดำเนินงานในด้านนี้อย่างจริงจัง คณะรัฐมนตรีจึงได้มีมติเห็นชอบให้ทำการปรับขยายสำนักงานกลางกำหนดราคาที่ดินและโรงเรือนเป็นส่วนราชการระดับกองขึ้นอยู่กับกรมที่ดินเมื่อวันที่ 11 ตุลาคม พ.ศ. 2526⁶⁵ ตามความเห็นของคณะกรรมการปฏิรูประบบราชการให้ยกฐานะของฝ่ายกำหนดราคาที่ดินและโรงเรือน ซึ่งสังกัดกองวิชาการ กรมที่ดิน ให้มีฐานะเป็นกอง เรียกว่า “สำนักงานกลางประเมินราคาทรัพย์สิน”⁶⁶ ประกอบด้วยฝ่ายที่รับผิดชอบงานด้านต่างๆ รวม 5 ฝ่าย ทำหน้าที่ในการรับผิดชอบในการวิเคราะห์และประเมินมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน และจัดตั้งคณะกรรมการร่วมระหว่างหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ กระทรวงมหาดไทย กระทรวงการคลัง กรุงเทพมหานคร และส่วนราชการต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง เรียกว่า “คณะกรรมการประเมินราคาทรัพย์สิน” ทำหน้าที่วางนโยบายเกี่ยวกับการประเมินราคาทรัพย์สิน ให้คำปรึกษา แนะนำ สนับสนุนการดำเนินงาน ตลอดจนเสนอแนะการปรับปรุงกฎหมายต่างๆ

ต่อมาในปี พ.ศ. 2533 คณะกรรมการชุดนี้ได้ยกร่าง พ.ร.บ. ประเมินมูลค่าทรัพย์สิน พ.ศ. ขึ้น และเสนอให้กระทรวงมหาดไทยพิจารณา โดยในร่างกฎหมายดังกล่าวกำหนดให้มีการยกฐานะของสำนักงานกลางประเมินราคาทรัพย์สินเป็นหน่วยงานระดับกรม เพื่อให้สามารถปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างกว้างขวางและเหมาะสมกับภารกิจของสำนักงาน แต่จนถึงขณะนี้กฎหมายดังกล่าวก็ยังมีได้ออกมาใช้บังคับ

ในปี พ.ศ. 2536 เมื่อมีการเสนอ พ.ร.ฎ. แบ่งส่วนราชการของกรมที่ดินใหม่ ได้มีการกำหนดอำนาจหน้าที่ของสำนักงานกลางประเมินราคาทรัพย์สิน ให้มีความชัดเจนยิ่งขึ้นโดยกำหนดให้สำนักงานกลางประเมินราคาทรัพย์สินมีหน้าที่เกี่ยวกับการดำเนินการกำหนดราคา

⁶⁴ เฟิงอ๋าง, น. 47.

⁶⁵ คณะกรรมการประเมินราคาทรัพย์สิน, กระทรวงมหาดไทย, เฟิงอ๋าง, น. 47 - 48.

⁶⁶ สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, อ๋างแล้ว เชียงอรุณี 56, น. 1-2 ดู พ.ร.ฎ. แบ่งส่วนราชการกรมที่ดิน กระทรวงมหาดไทย ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เล่มที่ 101 ตอนที่ 16 ลงวันที่ 2 กุมภาพันธ์ 2527 และมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 3 กุมภาพันธ์ 2527.

ประเมินทุนทรัพย์เพื่อใช้ในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม การดำเนินงานเลขานุการของ คณะกรรมการกำหนดราคาทุนทรัพย์ และการปฏิบัติการร่วมกับหรือสนับสนุนหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้องอันส่งผลให้การปฏิบัติตามภารกิจของสำนักงานกลางประเมินราคาทรัพย์สินขยายขอบเขตเพิ่มมากขึ้น อย่างไรก็ดี การปรับอำนาจหน้าที่ของสำนักงานกลางประเมินราคาทรัพย์สินตาม พ.ร.ฎ. แบ่งส่วนราชการของกรมที่ดิน กระทรวงมหาดไทย พ.ศ. 2536 ข้างต้น ก็ได้เป็นการยกฐานะของสำนักงานกลางประเมินราคาทรัพย์สิน ให้เป็นกรม หรือขยายโครงสร้างการบริหาร และกรอบอัตรากำลังของสำนักงานกลางประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อรองรับภาระงานที่เพิ่มขึ้นแต่ประการใด

ในปี พ.ศ. 2543 ได้มีการออกกฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการกรมที่ดิน พ.ศ. 2543 ลงวันที่ 14 กันยายน 2543 โดยปรับอำนาจหน้าที่ของสำนักงานกลางประเมินราคาทรัพย์สินให้เพิ่มขึ้นและเปลี่ยนชื่อจาก “สำนักงานกลางประเมินราคาทรัพย์สิน” เป็น “สำนักประเมินราคาทรัพย์สิน”⁶⁷

ภารกิจที่อยู่ในความรับผิดชอบของสำนักประเมินราคาทรัพย์สินในปัจจุบัน แบ่งออกได้เป็น 2 ประเภท ได้แก่ การประเมินราคาเพื่อการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม เช่น การประเมินมูลค่าที่ดิน การประเมินมูลค่าสิ่งก่อสร้าง และการประเมินมูลค่ากรรมสิทธิ์ห้องชุด และภารกิจรอง ได้แก่ การให้บริการด้านข้อมูลต่างๆ แก่ประชาชน ส่วนราชการ และรัฐวิสาหกิจ และการให้บริการด้านแผนที่เพื่อการประเมินราคาสำหรับองค์การปกครองส่วนท้องถิ่น⁶⁸

2.1.6 การปฏิบัติจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน

วิธีการปฏิบัติจัดเก็บภาษีทรัพย์สินนั้นมีความสำคัญมาก เพราะแม้ว่าหลักการจะได้อ่างไว้ดีเลิศเพียงใด หากวิธีการจัดเก็บไม่ดีพอทำให้เกิดการรั่วไหลเกิดขึ้นแล้ว ย่อมทำให้หลักการของภาษีทรัพย์สินคลอนแคลนไปด้วย ดังนั้น ทางปฏิบัติจึงได้วางกฎเกณฑ์ไว้อย่างรอบคอบ โดยคำนึงถึงหลักความสะดวกและความเป็นธรรมที่ผู้เสียภาษีอากรพึงจะได้รับ⁶⁹ จึงขอยกวิธีการปฏิบัติจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของสหรัฐอเมริกา

⁶⁷ สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, *อ่างแล้ว เชิงอรรถที่* 56, น. 1-2.

⁶⁸ *เพ็งอ่าง*, น. 1-2 คู่มือละเอียด น. 1-3.

⁶⁹ ปรีดา นาคเนาทิม, *อ่างแล้ว เชิงอรรถที่* 4, น. 105 - 106.

ในสหรัฐอเมริกาได้กำหนดวิธีการปฏิบัติจัดเก็บภาษีไว้ 4 ขั้นตอน⁷⁰ คือ

(1) การสำรวจทรัพย์สิน

โดยปกติจะกำหนดให้เจ้าของทรัพย์สินจะต้องแสดงรายการทรัพย์สินต่อพนักงาน เป็นรายปี เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีในทางปฏิบัติจัดเก็บการสำรวจทรัพย์สินจึงเป็นหน้าที่ของ พนักงานจัดเก็บที่จะต้องออกสำรวจทำเลที่ตั้งของทรัพย์สินต่างๆ เพื่อนำมาประกอบการจัดเก็บ โดยเริ่มจากสำรวจบัญชีภาษี บัตรลงรายการต่างๆ เกี่ยวกับทรัพย์สินของปีที่ผ่านมา เครื่องมือที่ใช้ ประกอบการสำรวจและการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อเป็นฐานภาษีทรัพย์สิน ได้แก่

(ก) แผนที่ (หรือแผนที่ภาษี) แสดงมูลค่าที่ถูกต้องและล่าสุดของที่ดิน แผนที่ภาษีนี้อาจ แสดงที่ตั้งของทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษี ขนาด และลักษณะที่ดินแต่ละแปลงและแสดงให้เห็นถึง มูลค่าอันแท้จริงของทรัพย์สินตามสภาพที่ตั้ง

(ข) บัตรบันทึกรายการ มีหลายแบบ เช่น แบบสำรวจ (Field Sheet), บัตรแสดง สถานที่ตั้งของทรัพย์สินตามสภาพของถนน (Street Card) ใช้สำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง, บัญชี ภาษี (Tax List), แบบแสดงกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน (Grand List) เป็นต้น

(ค) เครื่องช่วยอื่นๆ ได้แก่ บัญชีแสดงการเปลี่ยนแปลงกรรมสิทธิ์, สำเนาใบอนุญาต ก่อสร้าง เป็นต้น

(2) การทำบัญชีทรัพย์สิน

การทำบัญชีทรัพย์สินเริ่มจากการรวบรวมแบบฟอร์มต่างๆ ที่ได้ทำการสำรวจ แล้ว บันทึกรายละเอียดต่างๆ ลงในบัญชีภาษี เช่น ชื่อและตำบล ที่อยู่ของผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สิน ทำเล ที่ตั้งของทรัพย์สิน ขนาด และลักษณะที่ดินแต่ละแปลงตามโฉนด

(3) การประเมินราคาทรัพย์สิน

การประเมินราคาทรัพย์สินจะเป็นการประเมินราคาจากมูลค่าหรือราคาของทรัพย์สิน เป็นหลักซึ่งควรเป็นราคาของทรัพย์สินที่กำหนดขึ้นจากราคาตลาดเสรีที่การซื้อขายเกิดจากความ ตั้งใจของผู้ซื้อขายจริงของผู้ซื้อขายในตลาดนั้นเป็นเกณฑ์ ในทางปฏิบัติส่วนมากการคำนวณราคา ทรัพย์สินเพื่อใช้เป็นฐานเรียกเก็บภาษีนิยมใช้รายการต้นทุน (Cost Schedule) สำหรับ อสังหาริมทรัพย์โดยเฉพาะที่ดิน ส่วนอสังหาริมทรัพย์นั้นมีการคำนวณหาราคาทรัพย์สินกันหลาย แบบขึ้นอยู่กับผู้เป็นพนักงานประเมินว่าจะเลือกใช้แบบใดที่ตนเห็นว่าเป็นการสมควร

⁷⁰ สรุปลจาก เอนก เขียวธาวรร, “ภาษีทรัพย์สินของสหรัฐอเมริกา”, (วิทยานิพนธ์ มหาบัณฑิต คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2509), น. 40-61.

การประเมินราคาทรัพย์สินจะเริ่มจากการที่พนักงานประเมินส่งคำเตือนไปยังผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินทุกคนให้แจ้งรายการทรัพย์สินของตน ขณะที่พนักงานประเมินจะทำบัญชีรายนามผู้เสียภาษีทรัพย์สินขึ้น เมื่อเจ้าของทรัพย์สินได้ส่งรายการทรัพย์สินมาให้ก็จะบันทึกไว้เป็นหลักฐานเพื่อตรวจสอบภายหลัง หากพนักงานประเมินได้อ่านอย่างน้อย 15 วัน ก่อนวันหมดเขตการแจ้งรายการทรัพย์สินของตน เจ้าของทรัพย์สินไม่แจ้งรายการทรัพย์สินหรือแจ้งไม่ครบ จะถูกเรียกค่าปรับร้อยละ 10 และพนักงานประเมินมีอำนาจตามกฎหมายในอันที่จะมีหนังสือเรียกตัวบุคคลที่เป็นเจ้าของทรัพย์สินที่มีได้แจ้งรายการทรัพย์สินของตนภายใน 60 วัน หลังจากพนักงานประเมินแจ้งรายการทรัพย์สินมาให้สัปดาห์ปฏิญาณและปากคำไว้ รวมทั้งเรียกค่าปรับ

หลังจากที่ได้คำนวณหามูลค่าทรัพย์สินเพื่อเรียกเก็บภาษีและได้นำไปลงในแบบแสดงกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน แบบแสดงรายการเกี่ยวกับสังหาริมทรัพย์ บัญชีภาษี หรือแบบแสดงรายการอื่นใดที่ได้จัดทำขึ้นใช้แล้ว พนักงานประเมินจะจัดทำรายการทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นไว้ในบัญชีภาษีหรือในแบบผู้ถือกรรมสิทธิ์เหนือทรัพย์สินแล้วแต่กรณี ซึ่งอาจจะทำแบบทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษี (Exception card) ที่ทำขึ้นไว้โดยเฉพาะเพื่อให้เห็นได้โดยง่าย

การส่งคำเตือนดังกล่าวเพื่อให้ทราบถึงทรัพย์สินที่มีราคาเพิ่มขึ้น เมื่อมีการตีราคาทรัพย์สินใดเพิ่มขึ้นจากราคาที่ได้มีการประเมินไว้ในปีล่วงมาแล้ว โดยทั่วไป กฎหมายจะกำหนดให้พนักงานประเมินแจ้งเป็นลายลักษณ์อักษรให้ผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินทราบเกี่ยวกับการประเมินนั้น

นอกจากนี้ ได้จัดตั้งคณะกรรมการตรวจสอบภาษีอากรขึ้นเพื่อพิจารณาการประเมินราคาทรัพย์สินรวม (Grand List) ไปยังเจ้าหน้าที่จัดเก็บภาษี และมีหน้าที่พิจารณาคำร้องเรียนของผู้มีหน้าที่เสียภาษีในกรณีที่ไม่พอใจราคาทรัพย์สินที่เจ้าพนักงานประเมิน

(4) การทำบัญชีทรัพย์สินรวม

การทำบัญชีทรัพย์สินรวมเป็นขั้นตอนสุดท้ายของการประเมินทรัพย์สินเพื่อเป็นฐานเรียกเก็บภาษีทรัพย์สิน บัญชีทรัพย์สินรวมเป็นบัญชีที่แสดงถึงทรัพย์สินทุกประเภทตลอดจนรายชื่อและตำบลที่อยู่ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีทรัพย์สินและจำนวนมูลค่าของทรัพย์สินที่ประเมินได้

เมื่อจัดทำบัญชีทรัพย์สินรวมเสร็จแล้ว พนักงานประเมินจะต้องส่งบัญชีดังกล่าวให้กับหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีของท้องถิ่นต่อไป และจะเปลี่ยนแปลงมูลค่าในบัญชีทรัพย์สินที่ตนได้ทำไปแล้วนั้นไม่ได้ จะทำได้ก็แต่เพียงการตรวจสอบหรือแก้ไขความผิดพลาดในด้านกรพิมพ์

2.1.7 ระบบให้ความเป็นธรรมเกี่ยวกับภาษีทรัพย์สิน

ในสหรัฐอเมริกาได้มีระบบเกี่ยวกับการที่จะให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีสิทธิที่จะอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานได้อย่างกว้างขวาง ในเมื่อผู้เสียภาษีเห็นว่าเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินราคาทรัพย์สินของตนไว้อย่างไม่ถูกต้อง ตามปกติอาจอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการตรวจสอบการประเมิน (Board of Review) และอาจฟ้องร้องต่อศาลได้ วิธีที่ราคาทรัพย์สินโดยใช้ราคาอันแท้จริงของทรัพย์สินเป็นฐานภาษีนั้นอาจเป็นผลให้การตีราคาของเจ้าหน้าที่ในท้องถิ่นต่างๆ ในทรัพย์สินประเภทเดียวกันผิดแผกแตกต่างกันได้ ความเหลื่อมล้ำต่ำสูงของฐานภาษีทรัพย์สินย่อมก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีในท้องถิ่นต่างๆ ด้วยเหตุนี้ จึงได้เปิดโอกาสให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้มีสิทธิอุทธรณ์การตีราคาและการประเมินเรียกเก็บภาษีของพนักงานเจ้าหน้าที่ได้⁷¹

2.2 วัตถุประสงค์ของภาษีทรัพย์สิน

ภาษีทรัพย์สินเป็นเครื่องมือทางการคลังของรัฐที่จะนำมาใช้โดยมีวัตถุประสงค์หลายประการ ซึ่งรัฐสามารถเลือกกำหนดวัตถุประสงค์ใดวัตถุประสงค์หนึ่งหรืออาจจะกำหนดวัตถุประสงค์หลายประการก็ได้ ทั้งนี้ การกำหนดวัตถุประสงค์ที่เหมาะสมขึ้นอยู่กับนโยบายของรัฐบาล วัตถุประสงค์ของภาษีทรัพย์สินมีดังต่อไปนี้⁷²

- 1) การเพิ่มรายได้ให้การคลัง
- 2) การเพิ่มผลิตผลในภาคเกษตรกรรม
- 3) การลดการลงทุนที่ไม่ก่อให้เกิดรายได้ในธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์
- 4) การปฏิรูปที่ดิน
- 5) การกระตุ้นการพัฒนาที่ดิน
- 6) การสนับสนุนความเจริญเติบโตของภาคนอกเกษตรกรรม

⁷¹ ปรีดา นาคเนาทิม, *อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 4*, น. 113.

⁷² ผู้ใดสนใจดูรายละเอียดได้จาก Wiriya Namsiripongpun, "property Tax Reform for Thailand", (A paper submitted to Professor Oliver Oldman in satisfaction of written work requirement of the L.L.M. Degree, n.p., 1983), pp. 18 – 35.

2.3 ประโยชน์ของภาษีทรัพย์สิน

(1) ทำให้การแจกแจงกรรมสิทธิ์ระหว่างบุคคลเป็นไปอย่างยุติธรรม บรรเทาความเหลื่อมล้ำในด้านทรัพย์สินให้เป็นไปในทางที่เหมาะสมต่อการพัฒนาประเทศ

(2) เป็นเครื่องมือสำหรับป้องกันกักตุนทรัพย์สินไว้เพื่อการเก็งกำไร เช่น เมื่อรัฐบาลจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจะทำให้ไม่มีใครกล้าซื้อที่ดินไว้ในครอบครองเป็นจำนวนมาก โดยเก็บเอาไว้เฉยๆ เพราะจะต้องเสียภาษีแพง ทำให้ผู้มีเงินนำเงินไปลงทุนอื่นที่ก่อให้เกิดประโยชน์ทางเศรษฐกิจ และส่วนรวมมากกว่าการซื้อที่ดิน เป็นต้น

(3) เป็นเครื่องมือเพื่อระดมทรัพยากรที่ว่างอยู่มาใช้ให้เป็นประโยชน์ต่อสังคมส่วนรวม เนื่องจากต้องหาทางเพิ่มผลผลิตเพื่อที่จะนำรายได้มาเสียภาษี

(4) เป็นการปรับฐานะของบุคคลในสังคมให้ใกล้เคียงกัน โดยลดช่องว่างระหว่างคนมั่งมีกับคนยากจน (Equalization of wealth and well-being) ก่อให้เกิดความเป็นธรรมในสังคมมากขึ้น ถ้าจัดเก็บภาษีทรัพย์สินโดยใช้อัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) คือ ทรัพย์สินที่มีมูลค่าสูงจะเสียภาษีในอัตราที่สูงตามไปด้วย ก็จะทำให้คนมั่งมีแบกภาระภาษีมากกว่าคนยากจน และเมื่อรัฐนำเงินที่เก็บภาษีทรัพย์สินได้นั้นไปพัฒนาท้องถิ่น จะช่วยให้ผู้ที่ยากจนได้รับประโยชน์จากการพัฒนานั้นด้วย⁷³

(5) การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินอาจถือได้ว่าเป็นการติดตามการจัดเก็บภาษีที่รัฐเก็บได้ไม่ทั่วถึง ในกรณีที่รัฐไม่สามารถเก็บภาษีจากรายได้และจากการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคอย่างได้ผลแล้ว รัฐบาลก็จำเป็นต้องมาเก็บที่ทรัพย์สิน ทั้งนี้ รายได้ที่ทุกคนหลบเลี่ยงภาษีประเภทต่างๆ ได้นั้น ผลสุดท้ายจะนำมาสะสมไว้ในรูปของทรัพย์สิน⁷⁴

(6) เป็นเครื่องมือในการกระตุ้นให้มีการใช้ทรัพยากรอย่างคุ้มค่าและเป็นประโยชน์

⁷³ ธิดา เพียรสุดสาหัส, “ปัญหาการบริหารการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน”, (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2519), น. 11 อ้างใน นิชนันท์ จังกาจิตต์, *อ้างแล้ว เริงอรรถที่ 36*, น. 51 - 52.

⁷⁴ อติลักษณ์ อรรถาพิช, “ภาษีทรัพย์สิน”, *สรรพากรศาสตร์*, น. 99, ฉบับที่ 8, ปีที่ 37, น. 99 (สิงหาคม 2533).

3. ขอบเขตการใช้บังคับกฎหมายภาษีที่เก็บจากทรัพย์สินในปัจจุบันของประเทศไทย

3.1 ภาษีโรงเรือนและที่ดิน

3.1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 กำหนดผู้มีหน้าที่เสียภาษีโรงเรือนและที่ดินไว้ 2 กรณี⁷⁵ ได้แก่

(1) หากเจ้าของที่ดิน อันได้แก่ ที่ดิน โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น และเป็นเจ้าของเดียวกัน เจ้าของทรัพย์สินนั้นเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี

(2) แต่ถ้าที่ดินและโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ เป็นคนละเจ้าของกัน กฎหมายกำหนดให้เจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ดังนั้น ถ้าใครเป็นเจ้าของที่ดินและปลูกตึกแถวให้เช่าก็มีหน้าที่เสียภาษีโรงเรือนและที่ดินหาใช่ผู้เช่าไม่ แม้จะทำสัญญาให้ผู้เช่าเป็นผู้เสียภาษีและถ้าผู้เช่าไม่เสียภาษีเจ้าของก็ต้องรับผิดชอบเป็นผู้เสียภาษี แต่ผู้ให้เช่าก็สามารถได้เบี้ยเอาจากผู้เช่าได้ตามสัญญา⁷⁶ แต่ถ้ามีคนอื่นมาเช่าที่ดินนั้นปลูกสร้างตึกแถวให้เช่า กรณีนี้เจ้าของที่ดินไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน ผู้มีหน้าที่เสียภาษี คือ ผู้ที่เช่าที่ดินเพื่อปลูกตึกแถวให้เช่า โดยผู้เช่าที่ดินต้องเสียภาษีทั้งส่วนที่เป็นตัวตึกแถวและที่ดินที่ตึกแถวนั้นสร้างอยู่ หรือถ้าไม่ใช่เป็นการให้เช่า หากแต่เป็นการอนุญาตให้ปลูกโดยไม่คิดค่าตอบแทน ผู้เป็นเจ้าของโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างที่อยู่บนที่ดินนั้นก็มีส่วนที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินแต่เพียงผู้เดียว อย่างไรก็ตามแม้จะไม่ได้เป็นเจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างมาก่อนก็อาจจะต้องรับผิดชอบเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินร่วมกับเจ้าของที่ดินได้หากรับโอนหรือซื้อโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างจากผู้โอน โดยผู้ขายหรือผู้โอนยังคงค้างชำระภาษีโรงเรือนและที่ดินอยู่ เจ้าของที่ดินก็ต้องเป็นลูกหนี้ร่วมกับผู้ขายหรือผู้โอนที่ค้างชำระภาษีอยู่แล้ว⁷⁷

นอกจากนี้กฎหมายยังกำหนดว่าถ้าเจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างไม่ยอมชำระภาษี ถ้ามีการนำทรัพย์สินนั้นขายทอดตลาดให้ขายรวมสิทธิใด ๆ ในที่ดินอันเจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ยังคงมีอยู่นั้นด้วย

\

⁷⁵ มาตรา 40 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

⁷⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1725/2517

⁷⁷ มาตรา 45 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

3.1.2 ฐานภาษีและการประเมินภาษี

3.1.2.1 ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 กำหนดภาษีทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินไว้ 2 ประเภท⁷⁸ คือ

(1) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นตามคำนิยามในมาตรา 5 กำหนดให้โรงเรือนหมายความรวมถึงแพด้วย แต่โรงเรือนนั้นไม่จำเป็นต้องเป็นที่อยู่อาศัยอย่างเดียว อาจใช้ทำงาน ทำธุรกิจ หรือทำการค้า อุตสาหกรรม และสิ่งปลูกสร้างอื่นที่ไม่มีลักษณะเป็นโรงเรือน เช่น คานเรือ⁷⁹ ถังน้ำมัน⁸⁰ สนามน็อกบอว์ด⁸¹ เครื่องจักรผสมคอนกรีตที่ติดตั้งตราถาวรกับพื้นดิน⁸²

(2) ที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น หมายถึง ที่ดินซึ่งปลูกโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ และเมื่อพิจารณาคำนิยามของคำว่า ที่ดิน ในมาตรา 5 ที่หมายความรวมถึงไปถึงทางน้ำ บ่อน้ำ สระน้ำด้วย ทำให้หากโรงเรือนนั้นมีบ่อน้ำที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนแล้วทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินจะต้องรวมบ่อน้ำด้วย

3.1.2.2 การประเมินภาษี

ภาษีโรงเรือนและที่ดินตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 จัดเก็บจากค่ารายปีของทรัพย์สิน โดยกำหนดให้ผู้รับประเมินชำระภาษีปีละครั้งตามค่ารายปีของทรัพย์สิน คือ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นกับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นในอัตราร้อยละ 15 ของค่ารายปี⁸³ การคำนวณค่ารายปีต้องกระทำ ณ เวลาซึ่งโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ได้มีขึ้นและสำเร็จควรเข้าอยู่ได้แล้ว และให้นำค่ารายปีของปีที่ล่วงมาแล้วเป็นหลักสำหรับการคำนวณค่าภาษีที่จะต้องเสียในปีต่อมา⁸⁴ แต่การคำนวณภาษีโรงเรือนและที่ดินซึ่งต้องเริ่มในปีต่อมานั้นไม่จำเป็นต้องถือค่ารายปีของปีที่ล่วงมาแล้วอย่างเดียวเป็นหลัก พนักงานเจ้าหน้าที่ผู้ประเมินมีอำนาจแก้หรือคำนวณค่ารายปีของปีต่อมาให้ถูกต้องตามพฤติการณ์และ

⁷⁸ มาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

⁷⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 656/2477

⁸⁰ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 397/2521

⁸¹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3620/2536

⁸² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2587/2534

⁸³ มาตรา 6 วรรคท้าย แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

⁸⁴ มาตรา 18 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

ความจริงได้⁸⁵ และคำว่าค่ารายปีที่ล่วงมาแล้ว หมายถึง ค่ารายปีของปีก่อนถัดจากปีที่เจ้าพนักงานกำลังประเมิน มิใช่ค่ารายปีของปีก่อน ๆ นั้นขึ้นไป⁸⁶ ดังนั้นค่ารายปีจึงเป็นสิ่งจำเป็นในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน กฎหมายจึงกำหนดความหมายของค่ารายปีไว้ในมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 คือ

ค่ารายปี หมายถึง จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ในปีหนึ่ง ๆ ในกรณีที่ทรัพย์สินนั้นให้เช่า ให้ถือค่าเช่านั้นเป็นค่ารายปี แต่ถ้ากรณีที่มีเหตุอันสมควรที่ทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าค่าเช่านั้นมีจำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เช่าได้หรือเป็นกรณีที่หาค่าเช่าไม่ได้ เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินดำเนินกิจการเองหรือด้วยเหตุประการอื่น ให้เจ้าพนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินค่ารายปีได้ โดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเล ที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

จากความหมายและหลักเกณฑ์ดังกล่าวข้างต้น จึงเป็นการคาดคะเนค่าเช่าทั้งปีของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้าง ๆ ในปีหนึ่ง ๆ หากทรัพย์สินมีการให้เช่าจริงกฎหมายให้ถือค่าเช่านั้นเป็นค่ารายปี ในกรณีที่โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างไม่มีการให้เช่า หรือ กรณีที่ค่าเช่ามิใช่ค่าเช่าอันสมควร การหาจำนวนเงินซึ่งสมควรให้เช่านั้น กฎหมายให้อำนาจเจ้าพนักงานแก้หรือคำนวณค่ารายปีใหม่ได้ โดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเล ที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ การประเมินค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้นต้องคิดคำนวณตามค่ารายปีที่เจ้าของให้เช่าหรือไม่ได้ให้เช่าซึ่งอาจแก้ไขเปลี่ยนแปลงได้ในแต่ละปี การขึ้นค่ารายปีย่อมขึ้นอยู่กับภาวะเศรษฐกิจ จากดัชนีราคาผู้บริโภคหรือการมีอยู่ในดุลพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่ฝ่ายเดียวที่จะกำหนดค่ารายปีเพิ่มขึ้นได้⁸⁷

ต่อมาฝ่ายบริหารได้ดำเนินการออกกฎเกณฑ์ในรูปประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีของทรัพย์สิน ลงวันที่ 30 มีนาคม 2535 ดังนี้ คือ การประเมินค่ารายปีทรัพย์สินที่ให้เช่าและมีเหตุสมควรที่ทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าค่าเช่านั้นมีจำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เช่าได้ หรือเป็นกรณีหาค่าเช่าไม่ได้ เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินดำเนินกิจการเองหรือด้วยเหตุประการอื่น ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินค่ารายปีได้โดยเทียบเคียงค่ารายปีของทรัพย์สินที่ให้เช่าที่มีลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเล ที่ตั้ง และ

⁸⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 109/2517

⁸⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1527/2531

⁸⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1527/2531 (ประชุมใหญ่)

บริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์คล้ายคลึงกัน ในเขตของหน่วยการบริหารราชการส่วนท้องถิ่นนั้น

ในเบื้องต้นจึงอาจกำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีของทรัพย์สินได้ดังนี้

(1) กรณีทรัพย์สินให้เช่าและค่าเช่าเป็นจำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เช่าได้ ให้ถือว่าค่าเช่า คือ หลักในการคำนวณค่ารายปี เช่น ให้เช่าเดือนละ 5,000 บาท หนึ่งปี 60,000 บาท เงินจำนวน 60,000 บาทนี้ ถือเป็นค่ารายปี

(2) กรณีมีเหตุอันสมควรที่ทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าค่าเช่านั้นมีใช้จำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เช่าได้ หรือ กรณีหาค่าเช่าไม่ได้ เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินดำเนินกิจการเอง หรือด้วยเหตุประการอื่น ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินค่ารายปีได้ โดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเล ที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ ทั้งนี้ตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนด โดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

ดังนั้น ค่ารายปี จึงเป็นค่าที่กฎหมายสมมติขึ้นเท่านั้น โดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเล ที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนด โดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา มิใช่จะต้องคำนวณค่ารายปีจากค่าเช่าที่ผู้เช่าได้รับตามสัญญาที่ทำไว้ต่อกันเสมอไป แต่ในทางปฏิบัติมีการทำสัญญาเช่าโดยเรียกอัตราค่าเช่าในอัตราที่ต่ำกว่าความเป็นจริงเพื่อให้ค่ารายปีลดลง เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน หรือผู้ให้เช่ากำหนดให้มีค่าตอบแทนอื่นนอกจากค่าเช่า เช่น เงินกินเปล่า เงินช่วยค่าก่อสร้าง เงินเหล่านี้ต้องนำมารวมคำนวณเป็นค่ารายปีของทรัพย์สินด้วย เนื่องจากเงินกินเปล่า หรือ เงินแปะเจี้ย ที่เจ้าของทรัพย์สินหรือผู้ให้เช่าเรียกจากผู้เช่าคือค่าเช่าที่จ่ายล่วงหน้าซึ่งเจ้าของทรัพย์สินหรือผู้ให้เช่าเรียกจากผู้เช่านั่นเอง ซึ่งหากสัญญาเช่าระงับไปก่อนโดยไม่ใช้ความผิดของผู้เช่าแล้ว ผู้เช่าย่อมมีสิทธิเรียกเงินกินเปล่า หรือ เงินแปะเจี้ยคืนได้ตามส่วน เพราะเงินกินเปล่า หรือเงินแปะเจี้ย ถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าเช่าที่ชำระล่วงหน้า⁸⁸ ส่วนเงินช่วยค่าก่อสร้างที่ผู้ให้เช่าเก็บจากผู้เช่านั้น ถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าเช่าที่ได้ชำระล่วงหน้า และเป็นเหตุให้ค่าเช่าที่ต้องชำระเป็นรายเดือนลดต่ำกว่าค่าเช่าที่แท้จริงซึ่งควรจะได้รับ ดังนั้น เงินค่าช่วยค่าก่อสร้างที่ผู้ให้เช่าได้รับจากค่าเช่าจึงต้องรวมถือเป็นค่ารายปี⁸⁹ รวมทั้งกรณีนอกจาก

⁸⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 360/2521

⁸⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4155/2543

ค่าเช่าตอบแทนที่ระบุไว้ในสัญญาแล้วผู้ให้เช่ายังได้รับประโยชน์ตอบแทนอย่างอื่นเพื่อตอบแทนการให้เช่า แสดงว่าค่าเช่าจริงสูงกว่าค่าเช่าในสัญญา ดังนั้นจะถือเพียงค่าเช่าที่ระบุในสัญญาเป็นหลักในการคำนวณค่ารายปีไม่ได้ เพราะมีเหตุอันบ่งชี้ให้เห็นว่าค่าเช่าดังกล่าวไม่ใช่ค่าเช่าอันถูกต้องแท้จริง⁹⁰ แต่กรณีสัญญาเช่าที่รวมสิทธิที่จะซื้อที่ดินที่เช่าไว้ด้วย ทำให้อัตราค่าเช่าตามสัญญาสูงกว่าค่าเช่าที่แท้จริง ซึ่งเมื่อเช่าครบตามสัญญาค่าเช่าอาจเท่าหรือสูงกว่าราคาที่ดินที่เช่า ดังนั้นจึงนำอัตราค่าเช่ามาเป็นฐานในการคำนวณค่ารายปีไม่ได้⁹¹

แต่อย่างไรก็ตาม หากพนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าค่าเช่านั้นมีใช้จำนวนอันสมควรที่จะให้เช่าได้ในปีหนึ่ง พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจแก้ไขหรือประเมินค่ารายปีเสียใหม่

ปัจจุบันกระทรวงมหาดไทยได้กำหนดหลักเกณฑ์หรือแนวทางการประเมินค่ารายปีตามมติคณะรัฐมนตรี เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีโดยให้องค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นกำหนดราคาเช่ามาตฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตร แต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณาการประเมินค่ารายปีเพื่อพิจารณาและกำหนดค่าเช่ามาตฐานและให้คำแนะนำแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในการประเมินค่ารายปี กำหนดให้พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินค่ารายปีโดยคำนึงถึง ค่ารายปีที่ล่วงมาแล้วเป็นหลักและประเมินตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475⁹²

สาระสำคัญของขั้นตอนการจัดทำราคาเช่ามาตฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตรต่อเดือน⁹³ มีดังนี้

(1) แบ่งพื้นที่บริเวณต่าง ๆ เป็นทำเล กรณีที่หน่วยการบริหารราชการส่วนท้องถิ่นใดได้จัดทำแผนที่ภาษีและทะเบียนทรัพย์สินแล้ว การกำหนดพื้นที่บริเวณต่าง ๆ เป็นแต่ละทำเล ให้คำนึงถึงการแบ่งพื้นที่เป็นเขต (zone) เขตย่อย (block) และรหัสแปลงที่ดิน (lot) ตามแหล่งการใช้ประโยชน์ทางเศรษฐกิจตามลำดับ ตั้งแต่บริเวณที่ใช้ประโยชน์ทางเศรษฐกิจได้ดีที่สุดและลำดับรองลงมาตามความเหมาะสม

⁹⁰ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1970/2537

⁹¹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5510/2542

⁹² หนังสือด่วนที่สุดที่ มท. 0307/ว 2393 ลงวันที่ 10 กันยายน พ.ศ. 2536 เรื่อง ชักซ้อมแนวทางการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน

⁹³ กองราชการส่วนท้องถิ่น กรมการปกครอง กระทรวงมหาดไทย, ประมวลกฎหมายรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น, (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์อาสาวิชาดินแดน กรมการปกครอง, 2545), น. 534

(2) แบ่งทรัพย์สินออกเป็นประเภทต่าง ๆ ให้ครอบคลุมทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน ที่ตั้งอยู่ในเขตหน่วยการบริหารราชการส่วนท้องถิ่น

(3) เฉลี่ยค่าเช่าทรัพย์สินแต่ละประเภทในแต่ละทำเลให้เป็นต่อตารางเมตรต่อเดือน

เมื่อจัดทำราคาเช่ามาตามฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตรแล้ว ให้คณะกรรมการพิจารณาการประเมินค่ารายปีที่หน่วยงานการบริหารส่วนท้องถิ่นแต่งตั้งเป็นผู้พิจารณาและให้ความเห็นชอบ

3.1.3 อัตราภาษี

อัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีที่ดินและโรงเรือนนั้น กฎหมายกำหนดให้ใช้อัตราคงที่ (Flat Rate) เดิมพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 กำหนดอัตราภาษีสำหรับโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นรวมทั้งที่ดินที่เชื่อมต่อเนื่องในอัตราร้อยละ 15 แห่งค่ารายปี สำหรับที่ดินที่มีได้ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นกำหนดอัตราภาษีร้อยละ 7 แห่งค่ารายปี แต่หลังจากนั้นประมาณ 5 เดือนหลังจากพระราชบัญญัติใช้บังคับ มีการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีในมาตรา 8 โดยปรับจำนวนอัตราภาษีลงเหลือร้อยละ 12.5 แห่งค่ารายปีและจัดเก็บในอัตรานี้มาจนถึงปัจจุบัน

3.1.4 การยกเว้นและการลดหย่อน

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 กำหนดทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน⁹⁴ ได้แก่

(1) พระราชวังอันเป็นส่วนของที่ดิน

(2) ทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะ เช่น อาคารที่ตั้งทำการของกระทรวง ทบวง กรมต่าง ๆ สะพานสาธารณะ เป็นต้นนอกจากนี้พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน ฉบับที่ 4 พ.ศ. 2534 ได้เพิ่มเติมการยกเว้นทรัพย์สินของการรถไฟแห่งประเทศไทย ที่ใช้ในกิจการการรถไฟโดยตรงด้วย

(3) ทรัพย์สินของโรงพยาบาลสาธารณะและโรงเรียนสาธารณะซึ่งกระทำกิจการอันมิใช่เพื่อผลกำไรส่วนบุคคล และใช้เฉพาะในการรักษาพยาบาลและในการศึกษา เช่น โรงพยาบาลศิริราช โรงเรียนรัฐบาล

⁹⁴ มาตรา 9 และมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

(4) ทรัพย์สินที่เป็นศาสนสมบัติอันใช้เฉพาะในศาสนกิจอย่างเดียว หรือเป็นที่อยู่ของสงฆ์ หากนำทรัพย์สินเพื่อวัตถุประสงค์อย่างอื่น เพื่อจะนำรายได้ไปใช้ในศาสนกิจก็ไม่ได้รับยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน

(5) โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ซึ่งปิดไว้ตลอดปี และเจ้าของมิได้อาศัยอยู่เอง หรือให้ผู้อื่นอยู่นอกจากคนเฝ้า ซึ่งคนเฝ้าในที่นี้ หมายถึง คนที่เฝ้าจริง ๆ มิได้ใช้อาศัยอยู่ แม้คนที่อาศัยอยู่จะเป็นลูกของเจ้าของโรงเรือนก็ไม่ได้รับยกเว้นภาษี⁹⁵ และในกรณีที่หมดสัญญาเช่าแต่ผู้เช่าไม่ยอมออกจากห้องเช่า เจ้าของโรงเรือนยังมีหน้าที่ต้องมีหน้าที่ชำระภาษีแม้จะไม่ได้รับค่าเช่า⁹⁶

(6) ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฉบับที่ 4 พ.ศ. 2534 มาตรา 11 เพิ่มเติมการยกเว้นตามมาตรา 9 คือ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างของการเคหะแห่งชาติที่ผู้เช่าใช้อาศัยอยู่เอง โดยมีได้ใช้เป็นที่พักอาศัยหรือประกอบอุตสาหกรรมหรือประกอบกิจการอื่นเพื่อหารายได้ เนื่องจากบ้านยังเป็นกรรมสิทธิ์ของการเคหะแห่งชาติ ซึ่งในสัญญาเช่าซื้อการเคหะแห่งชาติ อาจผลัการะการเสียภาษีให้ผู้เช่าซื้อ ดังนั้นจึงมีการตรากฎมาตรานี้ เพื่อช่วยเหลือผู้มีรายได้น้อยให้ได้รับยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน⁹⁷

(7) โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งเจ้าของอยู่เองหรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษา และมีได้ใช้เป็นที่พักอาศัยหรือประกอบอุตสาหกรรมใด ๆ โดยไม่คำนึงว่าจะมีกี่หลัง แม้เจ้าของโรงเรือนจะไม่มีชื่ออยู่ในทะเบียนก็ตาม⁹⁸ และสำนักงานฝ่ายบริหารหรือที่ทำการของนิติบุคคลไม่ถือเป็นโรงเรือนที่เจ้าของอยู่เองหรือให้ผู้แทนเฝ้ารักษาอยู่จึงไม่ได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน⁹⁹

(8) พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน ฉบับที่ 4 พ.ศ. 2534 มาตรา 6 ได้บัญญัติเพิ่มมาตรา 6 ทวิ ความว่า ให้รัฐมนตรีมีอำนาจยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินให้แก่รัฐวิสาหกิจสำหรับพื้นที่ว่างบริเวณต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่ใช้ประโยชน์โดยตรงของรัฐวิสาหกิจนั้น ตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดไว้ซึ่งปัจจุบันได้มีประกาศกระทรวงมหาดไทย

⁹⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 658/2489

⁹⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1133/2494 (ประชุมใหญ่)

⁹⁷ สุณี อาคเนย์เดโช, “กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท มหบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2544), น. 49.

⁹⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1248/2531

⁹⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 23/2537

กำหนดให้พื้นที่อ่างเก็บน้ำ เขื่อนต่าง ๆ ของการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยเป็นพื้นที่ที่เป็นบริเวณต่อเนื่องกับโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้าง ที่ได้รับยกเว้นภาษีโรงเรียนและที่ดิน

นอกจากนั้น พระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดินได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการลดค่ารายปีดังนี้

(1) ถ้าโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ถูกรื้อถอน เช่นรื้อบางส่วนออกเพื่อสร้างใหม่ หรือรื้อออกทั้งหมด หรือถูกทำลายทั้งหมดหรือบางส่วนโดยประการอื่น กฎหมายให้ลดค่ารายปีของทรัพย์สินนั้นตามส่วนที่ถูกทำลาย ตลอดเวลาที่ยังไม่ได้ทำขึ้นใหม่แต่ในเวลานั้นโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นนั้นต้องเป็นที่ซึ่งยังใช้งานไม่ได้¹⁰⁰

(2) กรณีโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ซึ่งทำขึ้นในระหว่างปีนั้น กฎหมายให้ถือเอาเวลาที่โรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นได้มีขึ้นและสมควรเข้าอยู่ได้แล้วเท่านั้นมาเป็นเกณฑ์ในการคำนวณค่ารายปี¹⁰¹

(3) กรณีที่เจ้าของติดตั้งส่วนควบที่สำคัญ มีลักษณะเป็นเครื่องจักรกลไก เครื่องกระทำ หรือเครื่องกำเนิดสินค้า เพื่อใช้ดำเนินการอุตสาหกรรมบางอย่าง เช่น โรงสี หรือ โรงเลื่อย เป็นต้น ขึ้นในโรงเรียนนั้น ๆ ในการประเมิน กฎหมายให้ลดค่ารายปีลงเหลือ 1 ใน 3 ของค่ารายปีของทรัพย์สินนั้น รวมทั้งส่วนควบด้วย¹⁰²

3.1.5 การบริหารจัดการเก็บภาษี

3.1.5.1 การจัดเก็บภาษี

ผู้รับประเมินมีหน้าที่ยื่นแบบพิมพ์เพื่อแจ้งรายการทรัพย์สิน (ภรด.2) ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ภายในเดือนกุมภาพันธ์ของทุกปี แต่ถ้ามีเหตุจำเป็นกฎหมายให้อำนาจผู้ว่าราชการจังหวัดเลื่อนกำหนดเวลายื่นแบบพิมพ์เพื่อแจ้งรายการทรัพย์สินออกไปได้¹⁰³ หากผู้รับประเมินไม่ยื่นรายการทรัพย์สินหรือยื่นรายการทรัพย์สินไม่ถูกต้อง กฎหมายให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินและให้มีการแจ้งการประเมินย้อนหลังให้ผู้รับประเมินเสียภาษีตามเวลาที่กฎหมายกำหนด¹⁰⁴ เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ตรวจพิจารณาแบบพิมพ์เพื่อแจ้งรายการทรัพย์สินแล้วเห็นว่าจำเป็นก็ให้อำนาจสั่งให้ผู้รับประเมินแสดงรายการเพิ่มเติมละเอียดยิ่งขึ้น (ภรด.5) ในแบบ

¹⁰⁰ มาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน พ.ศ. 2475

¹⁰¹ มาตรา 12 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน พ.ศ. 2475

¹⁰² มาตรา 13 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน พ.ศ. 2475

¹⁰³ มาตรา 19 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน พ.ศ. 2475

¹⁰⁴ มาตรา 24 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน พ.ศ. 2475

จะระบุค่าเตือนว่า หากได้รับคำตอบไม่เพียงพอ อาจถูกเรียกมาสอบสวนได้¹⁰⁵ เพื่อประโยชน์ในการประเมินภาษีและให้ความเป็นธรรมแก่ผู้รับประเมิน กฎหมายให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่เข้าไปตรวจทรัพย์สินได้ด้วยตนเอง โดยต้องแจ้ง (ภรต.7) ให้ ผู้รับประเมิน ผู้เช่า ผู้ครอบครองได้ทราบ¹⁰⁶ เมื่อได้ไต่สวนตรวจตราแล้วให้พนักงานเจ้าหน้าที่กำหนดประเภททรัพย์สิน ค่ารายปีแห่งทรัพย์สิน และค่าภาษีที่ต้องเสีย และแจ้ง (ภรต. 8) ไปยังพนักงานจัดเก็บภาษีเพื่อแจ้งให้ผู้รับประเมินชำระภาษี¹⁰⁷

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีโรงเรือนและที่ดินจะต้องนำค่าภาษีไปชำระแก่พนักงานจัดเก็บภาษีภายใน 30 วันนับจากวันถัดจากวันได้รับแจ้งการประเมิน¹⁰⁸ การชำระภาษีโรงเรือนภาษีและที่ดินมี 2 วิธี คือ ผู้เสียภาษีนำค่าภาษีไปชำระต่อพนักงานเก็บภาษีด้วยตัวเอง ณ สำนักงานองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นซึ่งทรัพย์สินตั้งอยู่ หรือสถานที่อื่นที่ผู้บริหารท้องถิ่นกำหนดหรืออีกวิธีหนึ่ง คือชำระโดยส่งธนาคัต ตัวแลกเงิน หรือเช็คของธนาคารทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ หรือชำระผ่านธนาคาร กฎหมายได้กำหนดผลของการชำระภาษี คือ ให้ถือวันที่พนักงานเก็บภาษีลงลายมือชื่อในใบเสร็จรับเงิน แต่หากเป็นการชำระโดยทางไปรษณีย์หรือชำระผ่านทางธนาคารให้ถือวันส่งไปรษณีย์หรือวันชำระผ่านทางธนาคารเป็นวันชำระภาษี¹⁰⁹ นอกจากนี้หากวงเงินค่าภาษีมียังจำนวนตั้งแต่เก้าพันบาทขึ้นไป ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมียสิทธิขอผ่อนเป็นงวด ๆ ได้¹¹⁰

3.1.5.2 การคัดค้านการประเมินภาษี

หากผู้รับการประเมินไม่เห็นด้วยกับการประเมินมีสิทธิยื่นคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ โดยให้ผู้บริหารท้องถิ่นเป็นผู้ชี้ขาด เว้นแต่จะมีกฎหมายบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น ทั้งนี้ผู้บริหารท้องถิ่นอาจมอบอำนาจและหน้าที่ดังกล่าวให้หน่วยงานอื่นของรัฐดำเนินการแทนได้¹¹¹ การที่จะทราบว่าบุคคลหรือคณะบุคคลใดมีอำนาจในการพิจารณาประเมินใหม่และมีคำชี้ขาดต้องพิจารณากฎหมายว่าด้วยการบริหารราชการส่วนท้องถิ่น เช่น ภาษีโรงเรือนและที่ดินในเขตเทศบาลกฎหมายกำหนดให้จัดเก็บเป็นรายได้ของเทศบาล และกำหนดให้มีคณะเทศมนตรีขึ้น

¹⁰⁵ มาตรา 22 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

¹⁰⁶ มาตรา 23 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

¹⁰⁷ มาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

¹⁰⁸ มาตรา 38 วรรคท้าย แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

¹⁰⁹ มาตรา 38 วรรคท้าย แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

¹¹⁰ มาตรา 38 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

¹¹¹ มาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

คณะหนึ่งทำหน้าที่ควบคุมและรับผิดชอบในการบริหารกิจการของเทศบาล ดังนั้นอำนาจในการประเมินใหม่ของเทศบาลจึงเป็นอำนาจและความรับผิดชอบของคณะเทศมนตรี

คำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ (กรด.9) ต้องแสดงเหตุผลในการไม่เห็นด้วยกับรายการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่และจะต้องยื่นต่อเจ้าหน้าที่ภายใน 15 วันนับแต่วันที่ผู้รับประเมินได้รับแจ้งรายการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดิน¹¹² หากเลยกำหนดเวลาดังกล่าว กฎหมายถือว่าผู้รับการประเมินหมดสิทธิที่จะให้พิจารณาการประเมินใหม่ และจำนวนที่ประเมินไว้ นั้นเป็นเด็ดขาด¹¹³ ในระหว่างการพิจารณาการประเมินใหม่ หากผู้มีอำนาจพิจารณาเห็นว่าคำร้อง นั้นยังไม่เพียงพอแก่การวินิจฉัยย่อมมีอำนาจออกหมายเรียกให้ผู้ร้องขอพิจารณาการประเมินใหม่ มาซักถามได้¹¹⁴ หากผู้ร้องไม่ปฏิบัติตามผู้ร้องจะหมดสิทธิที่จะขอให้พิจารณาการประเมินใหม่และ จำนวนที่ประเมินไว้ นั้นให้ถือเป็นเด็ดขาด¹¹⁵ และเมื่อพิจารณาการประเมินเสร็จแล้ว ให้แจ้งไปยัง ผู้รับการประเมินทราบ (กรด.11)

หากผู้รับการประเมินไม่พอใจคำชี้ขาดของผู้บริหารท้องถิ่นมีสิทธินำคดีขึ้นสู่ศาล ภาษีอากรได้ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำชี้ขาด¹¹⁶ เพื่อแสดงให้เห็นว่าการประเมินไม่ ถูกต้องและก่อนฟ้องคดีผู้รับการประเมินต้องชำระค่าภาษีก่อน การฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร ผู้รับ ประเมินต้องเสียค่าขึ้นศาลร้อยละ 2.5 ของจำนวนเงินภาษีที่ผู้รับประเมินขอให้ศาลเพิกถอนการ ประเมินภาษีเนื่องจากเป็นคดีมีทุนทรัพย์และเมื่อศาลภาษีอากรมีคำวินิจฉัยหรือคำสั่งวินิจฉัย ชัดคดีแล้ว หากคู่ความไม่เห็นด้วยมีสิทธิที่จะอุทธรณ์ต่อศาลฎีกาภายในกำหนดเวลาหนึ่งเดือน นับแต่ได้อ่านคำพิพากษาหรือคำสั่งนั้น¹¹⁷

3.1.5.3 การบังคับให้เป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษี

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มีกำหนดทั้งทางแพ่งและ ทางอาญา ดังนี้

¹¹² มาตรา 26 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

¹¹³ มาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

¹¹⁴ มาตรา 28 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

¹¹⁵ มาตรา 29 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

¹¹⁶ มาตรา 31 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

¹¹⁷ มาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร

(1) โทษทางแพ่งกรณีผู้เสียหายไม่ชำระภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดเป็นเหตุให้ต้องเสียเงินเพิ่ม การเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 43 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน กำหนดวิธีการคำนวณเงินเพิ่มและอัตราการเสียเงินเพิ่ม คือ “ถ้าเงินภาษีที่ค้างชำระ ท่านให้เพิ่มจำนวนขึ้นดังอัตรา ต่อไปนี้

(ก) ถ้าชำระไม่เกินหนึ่งเดือนนับแต่วันพ้นกำหนดเวลาที่บัญญัติไว้ในมาตรา 38 ให้เพิ่มร้อยละสองครึ่งแห่งค่าภาษีที่ค้าง

(ข) ถ้าเกินหนึ่งเดือนแต่ไม่เกินสองเดือน ให้เพิ่มร้อยละห้าแห่งค่าภาษีที่ค้าง

(ค) ถ้าเกินสองเดือนแต่ไม่เกินสามเดือน ให้เพิ่มร้อยละเจ็ดครึ่งแห่งค่าภาษีที่ค้าง

(ง) ถ้าเกินสามเดือนแต่ไม่เกินสี่เดือน ให้เพิ่มร้อยละสิบแห่งค่าภาษีที่ค้าง”

ตัวอย่างเช่น กรณีค้างชำระภาษีไม่เกินหนึ่งเดือนจำนวน 100,000 บาท เสียเงินเพิ่ม 2,500 บาท รวมเป็นจำนวนภาษีที่ต้องชำระทั้งหมด 102,500 บาท และถ้ามิได้มีการชำระภาษีเงินเพิ่มภายใน 4 เดือน นับแต่วันผู้รับประเมินได้รับแจ้งการประเมินให้ชำระค่าภาษีโรงเรือนและที่ดิน ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจยึดอายัดหรือขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีและเงินเพิ่มได้ เพื่อนำเงินมาเสียค่าธรรมเนียมและค่าใช้จ่ายโดยไม่ต้องขอให้ศาลสั่งหรือออกหมายยึด¹¹⁸ และหากมีการโอนทรัพย์สินที่ค้างชำระค่าภาษีอากรกฎหมายกำหนดให้เจ้าของทรัพย์สินคนเก่าและผู้รับโอนเป็นลูกหนี้ภาษีร่วมกัน¹¹⁹

(2) โทษทางอาญาซึ่งมีโทษจำคุก โทษปรับและโทษทั้งจำทั้งปรับ ดังต่อไปนี้

(ก) ผู้เสียหายไม่ยื่นแสดงรายการแห่งทรัพย์สิน (ภรด.2) ภายในเวลาที่กำหนดต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ มีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองร้อยบาท¹²⁰

(ข) ผู้เสียหายไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกของพนักงานเจ้าหน้าที่ ไม่แจ้งรายการประเมินเพิ่มเติมละเอียดยิ่งขึ้น (ภรด.5) ไม่นำพยานหลักฐานมาแสดง หรือไม่ตอบคำถามเมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ซักถามเกี่ยวกับใบแสดงรายการทรัพย์สิน มีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าร้อยบาท¹²¹

¹¹⁸ มาตรา 44 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

¹¹⁹ มาตรา 45 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

¹²⁰ มาตรา 46 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

¹²¹ มาตรา 47 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

(ค) ผู้หลีกเลี่ยงการคำนวณค่ารายปีแห่งทรัพย์สินโดยยื่นถ้อยคำเท็จ ให้ถ้อยคำเท็จตอบคำถามเท็จ แสดงพยานหลักฐานเท็จ หรือกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งที่จะหลีกเลี่ยง หรือกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งที่จะหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการคำนวณค่ารายปี มีความผิดต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือนหรือปรับไม่เกินห้าร้อยบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ¹²²

3.2 ภาษีบำรุงท้องที่

3.2.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่กำหนดให้ผู้ซึ่งเป็นเจ้าของที่ดิน ในวันที่ 1 มกราคม ของทุกปีใดมีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่สำหรับปีนั้น¹²³ การเสียภาษีบำรุงท้องที่ของปีใดต้องถือเอาการใช้ที่ดินในปีนั้นเป็นเกณฑ์และเจ้าของที่ดินเท่านั้นมีหน้าที่เสียภาษี¹²⁴ เจ้าของที่ดินหมายถึงบุคคลหรือคณะบุคคลไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล ซึ่งมีกรรมสิทธิ์ในที่ดินหรือครอบครองที่ดินที่ไม่เป็นกรรมสิทธิ์ของเอกชน¹²⁵ ถ้าที่ดินนั้นมีเจ้าของร่วมหลายคน เจ้าของร่วมนั้นจะต้องรับผิดชอบเสียภาษี รวมทั้งกรณีเจ้าของที่ดินถูกฟ้องล้มละลายและศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์แล้ว เจ้าของที่ดินยังมีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่เนื่องจากยังเป็นเจ้าของทรัพย์สินอยู่เพียงแต่ไม่อาจจัดการทรัพย์สินโดยตนเองได้จะต้องให้เจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ดำเนินการแทน อนึ่ง หากเจ้าของที่ดินได้โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองที่ดินไปยังบุคคลอื่น โดยก่อนโอนผู้โอนยังค้างชำระภาษีบำรุงท้องที่อยู่ ผู้รับโอนมีหน้าที่ร่วมกับเจ้าของที่ดินซึ่งเป็นผู้โอนรับผิดชอบในส่วนภาษีที่ค้างชำระไม่เกิน 5 ปี รวมทั้งปีสุดท้ายที่มีการเปลี่ยนเจ้าของที่ดินด้วย ส่วนภาษีที่ค้างชำระเกิน 5 ปี ยังคงอยู่ในความรับผิดชอบของเจ้าของที่ดินเดิม¹²⁶ แต่หากผู้รับโอนได้กรรมสิทธิ์มาจากการขายทอดตลาดโดยคำสั่งศาลหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ในคดีล้มละลาย ผู้รับโอนไม่ต้องรับผิดชอบในภาษีที่ค้างชำระนั้น¹²⁷

¹²² มาตรา 48 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

¹²³ มาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

¹²⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2903/2527

¹²⁵ มาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

¹²⁶ มาตรา 39 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

¹²⁷ มาตรา 13 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

3.2.2 ฐานภาษีและการประเมินภาษี

3.2.2.1 ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี

ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ คือ ที่ดิน คำว่า ที่ดิน หมายถึง ส่วนที่เป็นพื้นดินทั่วๆ ไป เช่น ที่บ้าน ที่สวน และไร่นา ไม่ว่าที่ดินนั้นจะเป็นที่ว่างเปล่าหรือโรงเรือนสิ่งปลูกสร้างอยู่หรือไม่หรือใช้ในการเพาะปลูก เลี้ยงสัตว์ ประกอบกิจกรรม โดยจะให้ผู้เช่าหรือไม่ก็ตาม และนอกจากนี้มาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ยังให้คำนิยามของคำว่า ที่ดินให้หมายความรวมถึง พื้นที่ที่เป็นภูเขา หรือที่มีน้ำด้วย เช่น บ่อน้ำ สระน้ำ

3.2.2.2 การประเมินภาษี

ภาษีบำรุงท้องที่เป็นภาษีที่เก็บจากมูลค่าของที่ดิน โดยประเมินจากราคापานกลางของที่ดิน การตีราคาปานกลางของที่ดินจึงเป็นกระบวนการสำคัญในการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ เพราะวิธีการกำหนดมูลค่าปานกลางของที่ดินจะนำมาใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีตามอัตราภาษีที่แตกต่างกันออกไปตามราคาปานกลางของที่ดิน รายได้ภาษีบำรุงท้องที่ในท้องถิ่นใด จะมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับราคาปานกลางของที่ดินในท้องถิ่นนั้นเป็นสำคัญ พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 กำหนดหลักเกณฑ์การตีราคาปานกลางของที่ดินไว้ 2 ประการ¹²⁸ คือ

(1) หลักเกณฑ์ทั่วไป คือ นำเอาราคาที่ดินในหน่วยที่ทำการตีราคาซึ่งซื้อขายกันโดยสุจริตครั้งสุดท้ายไม่น้อยกว่า 3 รายในระยะเวลาไม่เกิน 1 ปี ก่อนวันตีราคา มาคำนวณถัวเฉลี่ยเป็นราคาปานกลาง โดยมีให้คำนวณราคาโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างหรือสิ่งที่จะเพาะปลูกเข้าด้วย หากที่ดินในหน่วยพื้นที่ดังกล่าวไม่มีการซื้อขายกัน ให้นำเอาราคาปานกลางของที่ดินในหน่วยใกล้เคียงที่มีสภาพและทำเลที่ดินคล้ายคลึงกันมาเป็นราคาปานกลางของที่ดินนั้น

(2) หลักเกณฑ์พิเศษ คือ หากไม่สามารถตีราคาปานกลางของที่ดินโดยใช้หลักเกณฑ์ทั่วไปได้ กฎหมายกำหนดให้เอาเกณฑ์อื่นที่อาจแสดงให้เห็นถึงราคาตลาดของที่ดินโดยเฉลี่ยมาใช้ในการกำหนดราคาปานกลางของที่ดินก็ได้

เพื่อก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการตีราคาปานกลางของที่ดิน พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 กำหนดให้ผู้ว่าราชการจังหวัดแต่งตั้งคณะกรรมการทำหน้าที่พิจารณาการตีราคาปานกลางของที่ดิน ซึ่งบุคคลในท้องที่¹²⁹ นอกจากนั้นกฎหมายได้กำหนดกรอบระยะเวลาของการตีราคาปานกลางของที่ดินทุกรอบระยะเวลา 4 ปี¹³⁰ หากปรากฏภายหลังว่าราคาที่ดินใน

¹²⁸ มาตรา 13 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

¹²⁹ มาตรา 14 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

¹³⁰ มาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

หน่วยใดมีการเปลี่ยนแปลงหลังจากได้ตีราคาปานกลางของที่ดินแล้ว เมื่อผู้ว่าราชการของจังหวัดเห็นสมควรหรือเจ้าของที่ดินร้องขอ ผู้ว่าราชการจังหวัดจะสั่งให้คณะกรรมการทำการพิจารณาตีราคาปานกลางของที่ดินนั้นใหม่ได้¹³¹ และกฎหมายยังกำหนดให้ยื่นรายการการตีราคาปานกลางของที่ดินภายในเดือนตุลาคมของปีที่จะครบรอบระยะเวลา 4 ปี และผู้ว่าราชการจังหวัด จะปิดประกาศราคาปานกลางของที่ดินไว้ตามสถานที่ที่กฎหมายกำหนด¹³²

3.2.3 อัตราภาษี

พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ได้กำหนดอัตราภาษีไว้ในบัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่ท้ายพระราชบัญญัติ ซึ่งมีทั้งหมด 34 อัตราตามระดับราคาปานกลางของที่ดินที่ทางการกำหนด ดังนี้

ตารางที่ 2
แสดงบัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่

ชั้น	ราคาปานกลางของที่ดิน				ภาษีไร่ละ	
					บาท	สตางค์
1	ไม่เกินไร่ละ			200 บาท	-	50
2	เกินไร่ละ	200 บาท	ถึงไร่ละ	400 บาท	1	-
3	เกินไร่ละ	400 บาท	ถึงไร่ละ	600 บาท	2	-
4	เกินไร่ละ	600 บาท	ถึงไร่ละ	800 บาท	3	-
5	เกินไร่ละ	800 บาท	ถึงไร่ละ	1000 บาท	4	-
6	เกินไร่ละ	1000 บาท	ถึงไร่ละ	1200 บาท	5	50
7	เกินไร่ละ	1200 บาท	ถึงไร่ละ	1400 บาท	7	-
8	เกินไร่ละ	1400 บาท	ถึงไร่ละ	1600 บาท	8	-
9	เกินไร่ละ	1600 บาท	ถึงไร่ละ	1800 บาท	9	-
10	เกินไร่ละ	1800 บาท	ถึงไร่ละ	2000 บาท	10	-
11	เกินไร่ละ	2000 บาท	ถึงไร่ละ	2200 บาท	11	-

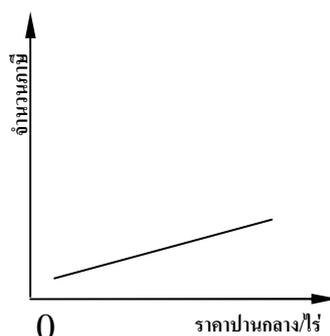
¹³¹ มาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

¹³² มาตรา 19 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

12	เกินไร่ละ	2200 บาท	ถึงไร่ละ	2400 บาท	12	-	
13	เกินไร่ละ	2400 บาท	ถึงไร่ละ	2600 บาท	13	-	
14	เกินไร่ละ	2600 บาท	ถึงไร่ละ	2800 บาท	14	-	
15	เกินไร่ละ	2800 บาท	ถึงไร่ละ	3000 บาท	15	-	
16	เกินไร่ละ	3000 บาท	ถึงไร่ละ	3500 บาท	17	50	
17	เกินไร่ละ	3500 บาท	ถึงไร่ละ	4000 บาท	20	-	
18	เกินไร่ละ	4000 บาท	ถึงไร่ละ	4500 บาท	22	50	
19	เกินไร่ละ	4500 บาท	ถึงไร่ละ	5000 บาท	25	-	
20	เกินไร่ละ	5000 บาท	ถึงไร่ละ	5500 บาท	27	50	
21	เกินไร่ละ	5500 บาท	ถึงไร่ละ	6000 บาท	30	-	
22	เกินไร่ละ	6000 บาท	ถึงไร่ละ	6500 บาท	32	50	
23	เกินไร่ละ	6500 บาท	ถึงไร่ละ	7000 บาท	35	-	
24	เกินไร่ละ	7000 บาท	ถึงไร่ละ	7500 บาท	37	50	
25	เกินไร่ละ	7500 บาท	ถึงไร่ละ	8000 บาท	40	-	
26	เกินไร่ละ	8000 บาท	ถึงไร่ละ	8500 บาท	42	50	
27	เกินไร่ละ	8500 บาท	ถึงไร่ละ	9000 บาท	45	-	
28	เกินไร่ละ	9000 บาท	ถึงไร่ละ	9500 บาท	47	50	
29	เกินไร่ละ	9500 บาท	ถึงไร่ละ	10000 บาท	50	-	
30	เกินไร่ละ	10000 บาท	ถึงไร่ละ	15000 บาท	55	-	
31	เกินไร่ละ	15000 บาท	ถึงไร่ละ	20000 บาท	60	-	
32	เกินไร่ละ	20000 บาท	ถึงไร่ละ	25000 บาท	65	-	
33	เกินไร่ละ	25000 บาท	ถึงไร่ละ	30000 บาท	70	-	
34	เกินไร่ละ	30000 บาท	ให้เสียภาษีไร่ละ ดังต่อไปนี้				
	<p>(1) สำหรับราคาปานกลางของที่ดิน 30,000 บาทแรกให้เสียภาษี 70</p> <p>(2) สำหรับราคาปานกลางของที่ดินส่วนที่เกิน 30,000 บาท ให้เสียทุกๆ 10,000 บาท ต่อ 25 บาท เศษของ 10,000 บาท ถ้าถึง 5,000 บาท ให้ถือเป็น 10,000 บาท ถ้าไม่ถึง 5,000 บาท ให้ปัดทิ้ง</p>						

จากตารางอัตราภาษีดังกล่าวจะเห็นได้ว่า อัตราภาษีทั้ง 34 อัตรา มีลักษณะไม่คงที่ผันแปรตามราคาปานกลางของที่ดิน เช่นราคาปานกลางของที่ดินไม่เกินไร่ละ 200 บาท เสียภาษีไร่ละ 50 สตางค์ ชั้นที่ 16 ราคาปานกลางของที่ดินไร่ละ 3,000 บาท ถึงไร่ละ 3,500 บาท เสียภาษีไร่ละ 17 บาท 50 สตางค์ และอัตราภาษีจะเพิ่มขึ้นตามลำดับชั้นของราคาปานกลางของที่ดินจนถึงชั้น 34 ซึ่งราคาปานกลางของที่ดินเกินไร่ละ 30,000 บาท เสียภาษีไร่ละ 70 บาท สำหรับราคาปานกลางของที่ดินเกินไร่ละ 30,000 บาท ให้เสียภาษี 25 บาท ในทุก ๆ 10,000 บาท กรณีอัตราภาษีนี้มีความเห็นออกเป็น 2 แนวทาง

ฝ่ายหนึ่งเห็นว่า เมื่อนำอัตราภาษีดังกล่าวมาเขียนเป็นกราฟจะพบว่าอัตราภาษีบำรุงท้องที่จะเพิ่มขึ้นในแต่ละลำดับชั้นดังภาพ



จึงอาจกล่าวได้ว่าอัตราภาษีบำรุงท้องที่มีลักษณะโครงสร้างอัตราภาษีแบบก้าวหน้าตามที่ได้อธิบายมาแล้วในหัวข้อประเภทของอัตราภาษี แต่กราฟดังกล่าวจะมีความชันของกราฟไม่มากนัก เนื่องจากการเพิ่มอัตราก้าวหน้าที่ไม่สม่ำเสมอหรืออาจกล่าวได้ว่าเพิ่มขึ้นทีละน้อยๆ

อีกฝ่ายหนึ่งเห็นว่า อัตราภาษีบำรุงท้องที่มีโครงสร้างอัตราภาษีถดถอย โดยสามารถแสดง ความถดถอยของอัตราภาษีบำรุงท้องที่ได้เป็นตาราง ดังนี้

ตารางที่ 3
แสดงความถดถอยของอัตราภาษีบำรุงท้องที่

ชั้น	ราคาปานกลางของ ที่ดินไร่	จำนวนภาษี	อัตราเพิ่มของภาษี
1	200 บาท	0.5	
2	400 บาท	1	0.3
3	600 บาท	2	0.5
4	800 บาท	3	0.5
5	1000 บาท	4	0.8
6	1200 บาท	5.5	0.8
7	1400 บาท	7	0.5
8	1600 บาท	8	0.5
9	1800 บาท	9	0.5
10	2000 บาท	10	0.5
11	2200 บาท	11	0.5
12	2400 บาท	12	0.5
13	2600 บาท	13	0.5
14	2800 บาท	14	0.5
15	3000 บาท	15	0.5
16	3500 บาท	17.5	0.5
17	4000 บาท	20	0.5
18	4500 บาท	22.5	0.5
19	5000 บาท	25	0.5
20	5500 บาท	27.5	0.5
21	6000 บาท	30	0.5
22	6500 บาท	32.5	0.5
23	7000 บาท	35	0.5
24	7500 บาท	37.5	0.5

25	8000 บาท	40	0.5
26	8500 บาท	42.5	0.5
27	9000 บาท	45	0.5
28	9500 บาท	47.5	0.5
29	10000 บาท	50	0.5
30	15000 บาท	55	0.1
31	20000 บาท	60	0.1
32	25000 บาท	65	0.1
33	30000 บาท	70	0.1
34	ตั้งแต่ 30,000 บาท/ไร่ ต้องเสียภาษี ดังนี้ (1) สำหรับราคาปานกลางของที่ดิน 30,000 บาทแรก ให้เสียภาษี 70 บาท (2) สำหรับราคาปานกลางของที่ดินส่วนที่เกิน 30,000 บาท ให้เสียภาษีทุก 10,000 บาท ต่อ 25 บาท เศษของ 10,000 บาท ถ้าถึง 5,000 บาทให้ถือเป็น 10,000 บาท ถ้าไม่ถึง 5,000 บาท ให้ปัดทิ้ง		

จากตารางดังกล่าวจะเห็นได้ว่า แม้ว่าอัตราภาษีบำรุงท้องที่จะเพิ่มขึ้นในแต่ละลำดับชั้น แต่เมื่อคำนวณหาอัตราเพิ่มของภาษี พบว่า ในลำดับชั้นที่ 2 มีอัตราเพิ่มขึ้นร้อยละ 0.3 ในลำดับชั้นที่ 3 และชั้นที่ 4 มีอัตราเพิ่มขึ้นร้อยละ 0.5 ในลำดับชั้นที่ 5 และลำดับชั้นที่ 6 มีอัตราเพิ่มขึ้นร้อยละ 0.8 แต่ในลำดับชั้นที่ 7 มีอัตราเพิ่มขึ้นลดลงเหลือร้อยละ 0.5 และมีอัตราเพิ่มขึ้นร้อยละ 0.5 จนถึงลำดับชั้นที่ 29 แต่ในลำดับชั้นที่ 30 อัตราเพิ่มขึ้นลดลงเหลือ 0.1 เท่านั้น และมีอัตราเพิ่ม 0.1 จนถึงลำดับชั้นที่ 34 อันเป็นลำดับชั้น สุดท้าย หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า ราคาปานกลางของที่ดินที่ต่ำกว่าไร่ละ 30,000 บาทอัตราภาษีถัวเฉลี่ย ร้อยละ 0.5 ส่วนราคาปานกลางของที่ดินที่สูงกว่าไร่ละ 30,000 บาท อัตราภาษีถัวเฉลี่ยร้อยละ 0.25 ทำให้เห็นได้ว่าที่ดินเมื่อมีราคาปานกลางของที่ดินมีมูลค่าสูงขึ้นยิ่งเสียภาษีในอัตราเพิ่ม (Marginal Rate) ต่ำกว่าเมื่อเปรียบเทียบกับอัตราเพิ่มของที่ดินที่มีราคาปานกลางของที่ดินมูลค่าต่ำกว่า จึงอาจกล่าวได้ว่าภาษีบำรุงท้องที่ของประเทศไทยมีลักษณะของโครงสร้างอัตราภาษีแบบถดถอย

นอกจากนี้ในบัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่มีชื่อของหมายเหตุกำหนดเงื่อนไขในการเสียภาษีบำรุงท้องที่โดยเมื่อมีการหักลดหย่อนที่ดินเมื่อทราบอัตราภาษีแล้ว การเสียภาษีต้องคำนึงถึงหมายเหตุดังนี้

(1) ที่ดินที่ใช้ประกอบกิจการเพาะปลูกประเภทไม้ล้มลุก ให้เสียภาษีกิ่งอัตรา เช่นในชั้นที่ 25 ราคาปานกลางของที่ดินเกินไร่ละ 7,500 บาท ถึงไร่ละ 8,000 บาท ในบัญชีอัตรา ภาษีบำรุงท้องที่กำหนดให้เสียภาษีไร่ละ 40 บาท เมื่อเสียกิ่งหนึ่งก็ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่แค่ 20 บาท แต่ถ้าเจ้าของที่ดินประกอบกิจการไม้ล้มลุกด้วยตนเองให้เสียภาษีอย่างสูงไม่เกินไร่ละ 5 บาทไม้ล้มลุกได้แก่ พืชที่ปลูกมีอายุชั่วคราวชั่วฤดูหนึ่ง เช่น พริก มะเขือ และการเพาะปลูกข้าวก็ถือเป็น การประกอบกิจการประเภทไม้ล้มลุกเช่นเดียวกันเพราะข้าวเป็นพืชที่ปลูกและเก็บเกี่ยวรวงได้ ผลได้คราวหนึ่งหรือหลายคราวต่อปี

(2) ที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า หรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพของที่ดิน ให้เสีย ภาษีเพิ่มขึ้นอีกหนึ่งเท่า เช่นราคาปานกลางชั้นที่ 25 เสียภาษีบำรุงท้องที่ในอัตราไร่ละ 40 บาท ก็ ให้เสียเพิ่มอีกหนึ่งเท่า เป็นไร่ละ 80 บาท ที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า เช่นซื้อที่ดินมา 100 ไร่ สภาพที่ซื้อ มาเป็นอย่างไรก็เป็นอย่างนั้น ปล่อยให้หญ้ารก และกรณีไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพของ ที่ดิน เช่นที่ดินดังกล่าวได้เข้าไปทำประโยชน์โดยปลูกต้นไม้ไม้ยืนต้น¹³³

3.2.4 การยกเว้นและลดหย่อน

พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ได้กำหนดให้ที่ดินบางประเภทไม่อยู่ใน ข่ายที่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ แบ่งออกเป็น 4 ประเภท ดังนี้

(1) ที่ดินที่ใช้ประโยชน์ด้านการบริการสาธารณะ ได้แก่

(ก) ที่ดินที่ใช้เฉพาะการพยาบาลสาธารณะ การศึกษาหรือการกุศลสาธารณะ ตามมาตรา 8 (4)

(ข) ที่ดินที่ใช้เฉพาะศาสนกิจศาสนาใดศาสนาหนึ่ง ที่ดินที่เป็นกรรมสิทธิ์ของวัด ไม่ว่าจะใช้ประกอบศาสนกิจศาสนาใดศาสนาหนึ่งหรือไม่ หรือที่ศาลเจ้าโดยมิได้หาประโยชน์ มาตรา 8 (5)

(ค) ที่ดินที่ใช้เฉพาะเป็นสุสานและฌาปนสถานสาธารณะโดยมิได้รับประโยชน์ ตอบแทน

(ง) ที่ดินที่ใช้ในการรถไฟ การประปา การไฟฟ้า หรือการทำเรือของรัฐบาลหรือที่ ใช้เป็นสนามบินของรัฐบาล มาตรา 8 (7)

(จ) ที่ดินของเอกชนเฉพาะส่วนที่เจ้าของที่ดินยินยอมให้ทางราชการจัดใช้เพื่อ สาธารณะประโยชน์โดยเจ้าของที่ดินมิได้ใช้หรือหาประโยชน์ในที่ดินเฉพาะส่วนนั้น มาตรา 8 (9)

¹³³ พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, กฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นสำหรับนัก บริหารภาครัฐและเอกชน, (กรุงเทพมหานคร, 2544), น. 214.

(2) ที่ดินซึ่งเป็นที่ตั้งของอาคารหรือที่ทำการของรัฐบาล

(ก) ที่ดินที่เป็นที่ตั้งพระราชวังอันเป็นส่วนสาธารณสมบัติของแผ่นดิน มาตรา

8 (1)

(ข) ที่ดินที่เป็นที่ตั้งที่ทำการองค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนานาญพิเศษของสหประชาชาติ หรือองค์การระหว่างประเทศอื่น ในประเทศไทยมีข้อผูกพันให้ยกเว้นตามอนุสัญญาหรือตามข้อตกลง มาตรา 8 (10)

(ค) ที่ดินที่เป็นที่ทำการของสถานทูต หรือสถานกงสุล ทั้งนี้ให้เป็นไปตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกัน มาตรา 8 (11)

(3) ที่ดินในลักษณะอื่น

(ก) ที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินอยู่แล้ว มาตรา

8 (8)

(ข) ที่ดินตามที่กำหนดในกฎกระทรวง มาตรา 8 (12)

(ค) ที่ดินที่ใช้เป็นสุสาน และฌาปนสถานสาธารณะโดยรับประโยชน์ตอบแทน อาจได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ได้เฉพาะที่กำหนดในกฎกระทรวง มาตรา 23 (ทวิ)

(ง) ที่ดินของเจ้าของเดียวกันที่ตั้งอยู่ในตำบลเดียวกัน มีภาษีบำรุงท้องที่ที่ต้องชำระไม่ถึง 1 บาท (มาตรา 37)

นอกจากนี้พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ยังได้กำหนดหลักเกณฑ์การลดหย่อนที่ดิน¹³⁴ โดยไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ตามประเภทของการใช้ประโยชน์ที่ดิน โดยมีหลักเกณฑ์ดังนี้

(1) เจ้าของที่ดินต้องเป็นบุคคลธรรมดา

(2) เป็นเจ้าของที่ดินแปลงเดียวหรือหลายแปลงที่อยู่ในจังหวัดเดียวกัน โดยไม่จำเป็นว่าที่ดินต้องอยู่ในท้องที่อำเภอเดียวกันหรือองค์การปกครองท้องถิ่นเดียวกัน

(3) ใช้ประโยชน์ในที่ดินเป็นที่อยู่อาศัย ที่เลี้ยงสัตว์ ประกอบกิจการของตนเอง ทั้งนี้ สัดส่วนการลดหย่อนแตกต่างกันไปตามเขตระดับความเจริญของเขตที่ตั้งของที่ดินโดยคิดพื้นที่ลดหย่อนเป็นไร่และตารางวา ดังนี้

(1) ที่ดินนอกเขตเทศบาล ให้ลดหย่อนได้ไม่เกิน 5 ไร่ แต่จะน้อยกว่า 3 ไร่ไม่ได้ ทั้งนี้ตามที่กำหนดในข้อบัญญัติจังหวัด

¹³⁴ มาตรา 22 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

(2) ที่ดินในเขตเทศบาลตำบล ให้ลดหย่อนได้ไม่เกิน 1 ไร่ แต่จะน้อยกว่า 200 ตารางวาไม่ได้ ทั้งนี้ ตามที่บัญญัติในเทศบัญญัติหรือข้อบังคับ

(3) ที่ดินในเขตเมืองพัทยา และในเขตเทศบาลอื่น นอกจากเทศบาลตำบลให้ลดหย่อนได้ไม่เกิน 100 ตารางวา แต่จะน้อยกว่า 50 ตารางวา ไม่ได้ ทั้งนี้ตามที่กำหนดในข้อบัญญัติหรือเทศบัญญัติ

(4) ที่ดินในเขตกรุงเทพมหานครแบ่งท้องที่ออกเป็น 3 ลักษณะ และมีสัดส่วนการลดหย่อน ดังนี้

(ก) ท้องที่ที่มีชุมชนหนาแน่นมากให้ลดหย่อนได้ไม่เกิน 100 ตารางวา แต่จะน้อยกว่า 50 ตารางวาไม่ได้

(ข) ท้องที่ที่มีชุมชนหนาแน่นปานกลางให้ลดหย่อนได้ไม่เกิน 1 ไร่ แต่จะน้อยกว่า 100 ตารางวาไม่ได้

(ค) ในท้องที่ชนบทให้ลดหย่อนได้ไม่เกิน 5 ไร่ แต่จะน้อยกว่า 3 ไร่ไม่ได้

ทั้งนี้ ตามที่กำหนดในข้อบัญญัติกรุงเทพมหานครและในเขตกรุงเทพมหานคร ท้องที่ใดที่มีชุมชนหนาแน่นมาก ชุมชนหนาแน่นปานกลาง และท้องที่ชนบท ให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

นอกจากนี้ที่ดินที่ใช้ในการเพาะปลูก ถ้าในปีที่ล่วงมาแล้วการเพาะปลูกในบริเวณนั้นเสียหายมากผิดปกติหรือทำการเพาะปลูกไม่ได้ด้วยเหตุอันพ้นวิสัยที่จะป้องกันได้ เช่น ที่นาในปีนั้นทำนาไม่ได้ผล เพาะฝนแล้งหรือน้ำมากเกินไป แต่ทั้งนี้จะต้องเป็นกรณีทั่ว ๆ ไป มิใช่เฉพาะรายผู้ว่าราชการจังหวัดมีอำนาจพิจารณายกเว้นหรือลดภาษีบำรุงท้องที่ได้ โดยจะต้องพิจารณาถึงที่ดินในบริเวณนั้นด้วยว่า ในรอบปีหนึ่ง ๆ ใช้ในการเพาะปลูกกี่คราว เช่น ที่นาใช้ทำนาตามฤดูกาลได้รับความเสียหายมากผิดปกติ แต่ในปีเดียวกันนั้นใช้ทำนาอีกครั้ง หรือทำการเพาะปลูกอย่างอื่น โดยไม่ได้รับความเสียหาย เช่นนี้ไม่อยู่ในหลักเกณฑ์ที่จะได้รับยกเว้นหรือลดภาษีบำรุงท้องที่¹³⁵

3.2.5 การบริหารจัดการเก็บภาษี

3.2.5.1 การจัดเก็บภาษี

เจ้าของที่ดินซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการที่ดินเป็นรายแปลง (ภบท.5)¹³⁶ ต่อเจ้าพนักงานประเมิน ณ สำนักงานองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นที่ดิน

¹³⁵ มาตรา 22 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และระเบียบกระทรวงมหาดไทยว่าด้วยการยกเว้นหรือลดภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2509

¹³⁶ มาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

ของผู้เสียภาษีบำรุงท้องที่ตั้งอยู่ หรือสถานที่ที่ผู้บริหารท้องถิ่นกำหนด¹³⁷ ภายในเดือนมกราคมของปีแรกที่มีการตีราคาปานกลางของที่ดิน¹³⁸ หากบุคคลธรรมดาซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินตาย เป็นผู้ไม่อยู่หรือเป็นบุคคลไร้ความสามารถ หรือเสมือนไร้ความสามารถ ให้ผู้จัดการมรดก หรือทายาท ผู้รับมอบอำนาจผู้ครอบครองทรัพย์สิน ผู้อนุบาล ผู้พิทักษ์ หรือผู้จัดการทรัพย์สิน แล้วแต่กรณีเป็นผู้ยื่นแบบแสดงรายการที่ดินแทน¹³⁹ กรณีเจ้าของที่ดินเป็นนิติบุคคล ให้ผู้จัดการหรือผู้แทนอื่นของนิติบุคคลเป็นผู้ยื่นแบบแสดงรายการที่ดินแทน¹⁴⁰ ถ้าบุคคลหลายคนเป็นเจ้าของที่ดินร่วมกันให้บุคคลเหล่านั้นยื่นแบบแสดงรายการร่วมกัน¹⁴¹ ในกรณีที่ดินอยู่นอกเขตเทศบาลผู้ว่าราชการจังหวัดมีอำนาจสั่งการให้เจ้าพนักงานทำการสำรวจที่ดินแล้วยื่นแบบแสดงรายการที่ดินแทนเจ้าของที่ดินเป็นรายการที่ทำการสำรวจได้¹⁴²

อนึ่ง หากบุคคลใดเป็นเจ้าของที่ดินขึ้นใหม่หรือจำนวนที่ดินเดิมของเจ้าของที่ดินเปลี่ยนแปลงไป ให้เจ้าของที่ดินยื่นแบบแสดงรายการที่ดินต่อเจ้าพนักงานประเมินหรือเจ้าพนักงานสำรวจภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด รวมทั้งกรณีเจ้าของที่ดินเปลี่ยนแปลงการใช้ที่ดินอันเป็นเหตุให้การลดหย่อนเปลี่ยนแปลงไปหรือมีเหตุที่ทำให้อัตราภาษีบำรุงท้องที่เปลี่ยนแปลง ให้เจ้าของที่ดินแจ้งการประเมินต่อเจ้าพนักงานประเมินตามเวลาที่กฎหมายกำหนดด้วย¹⁴³

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่จะต้องชำระภาษีภายในเดือนเมษายนของทุกปี¹⁴⁴ การชำระภาษีบำรุงท้องที่มี 2 วิธี คือ ผู้เสียภาษีนำเงินไปชำระต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ สำนักงานองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นที่ดินของผู้เสียภาษีบำรุงท้องที่ตั้งอยู่ หรือสถานที่อื่นที่ผู้บริหารท้องถิ่นกำหนดด้วยตนเอง¹⁴⁵ หรืออีกวิธีหนึ่งคือ ชำระทางธนาณัติ หรือตัวแลกเงินธนาคารโดยทางไปรษณีย์โดยส่งจ่ายหน่วยงานปกครองท้องถิ่นที่ดินของผู้เสียภาษีตั้งอยู่ในเขตแล้วแต่กรณี และ

¹³⁷ มาตรา 29 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

¹³⁸ มาตรา 30 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

¹³⁹ มาตรา 25 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

¹⁴⁰ มาตรา 26 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

¹⁴¹ มาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

¹⁴² มาตรา 24 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

¹⁴³ มาตรา 32 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

¹⁴⁴ มาตรา 35 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

¹⁴⁵ มาตรา 34 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

ให้ถือว่าวันที่ได้ส่งทางไปรษณีย์เป็นวันที่ชำระภาษีบำรุงท้องที่¹⁴⁶ และหากภาษีบำรุงท้องที่ที่ต้องชำระมีจำนวนเงินตั้งแต่ 3,000 บาทขึ้นไป ผู้เสียภาษีสามารถผ่อนชำระได้เป็น 3 งวด งวดละเท่า ๆ กัน¹⁴⁷

3.2.5.2 การคัดค้านการประเมินภาษี

หากเจ้าของที่ดินไม่เห็นพ้องด้วยกับราคาปานกลางของที่ดิน หรือเห็นว่าการประเมินไม่ถูกต้อง เจ้าของที่ดินมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อผู้ว่าราชการจังหวัดภายใน 30 วันนับแต่วันประกาศราคาปานกลางหรือวันที่ได้รับแจ้งการประเมิน แล้วแต่กรณี และการอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษีบำรุงท้องที่ เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากผู้ว่าราชการจังหวัดให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาของศาล¹⁴⁸

เมื่อผู้ว่าราชการจังหวัดพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว หากผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยมีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของผู้ว่าราชการจังหวัด โดยยื่นฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายในกำหนด 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เพื่อขอให้ศาลเพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เว้นแต่ในกรณีที่ผู้ว่าราชการจังหวัดยกอุทธรณ์ เนื่องจากผู้อุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตามคำสั่งตามหนังสือเรียกของผู้ว่าราชการจังหวัด หรือไม่ยอมให้ถ้อยคำโดยไม่มีเหตุอันสมควร การฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร ผู้รับประเมินต้องเสียค่าขึ้นศาลร้อยละ 2.5 ของจำนวนเงินภาษีที่ผู้รับประเมินขอให้ศาลเพิกถอนการประเมินภาษี เนื่องจากเป็นคดีมีทุนทรัพย์ เมื่อศาลภาษีอากรมีคำวินิจฉัยหรือคำสั่งวินิจฉัยชี้ขาดคดีแล้ว หากคู่ความไม่เห็นด้วยมีสิทธิที่จะอุทธรณ์ต่อศาลฎีกาภายในกำหนดเวลาหนึ่งเดือนนับแต่ได้อ่านคำพิพากษาหรือคำสั่งนั้น¹⁴⁹

3.2.5.3 การบังคับให้เป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษี

พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มีกำหนดโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญา ดังนี้

¹⁴⁶ มาตรา 34 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

¹⁴⁷ มาตรา 36 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

¹⁴⁸ มาตรา 49 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

¹⁴⁹ มาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร

(1) โทษทางแพ่งในกรณีที่เจ้าของที่ดินไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนดเป็นเหตุให้ต้องรับในการเสียภาษีเพิ่ม นอกจากจำนวนเงินที่ต้องเสียตามปกติซึ่งเงินนี้ถือเป็นภาษีบำรุงท้องที่ด้วย¹⁵⁰ เจ้าของที่ดินจะต้องเสียเงินเพิ่มในกรณี ดังต่อไปนี้

(ก) ในกรณีเจ้าของที่ดินไม่ยื่นแบบแสดงรายการที่ดินภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด ต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละ 10 ของจำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่เว้นแต่กรณีเจ้าของที่ดินได้ยื่นแบบแสดงรายการที่ดินก่อนที่เจ้าพนักงานประเมินจะได้แจ้งให้ทราบถึงการละเว้นนั้น ให้เสียเงินเพิ่มเพียงร้อยละ 5 ของจำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่

(ข) ในกรณีเจ้าของที่ดินยื่นแบบแสดงรายการที่ดินไม่ถูกต้อง ทำให้ภาษีบำรุงท้องที่ที่ต้องเสียลดน้อยลง ต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 10 ของภาษีที่ประเมินเพิ่ม เว้นแต่เจ้าของที่ดินมาขอแก้ไขก่อนที่จะถูกเจ้าพนักงานประเมินแจ้งการประเมิน

(ค) ในกรณีเจ้าของที่ดินชี้เขตแจ้งจำนวนที่ดินไม่ถูกต้องต่อพนักงานสำรวจ ทำให้จำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ลดลง ให้เสียเงินเพิ่มอีกหนึ่งเท่าของภาษีที่ประเมินเพิ่มเติม

(ง) กรณีไม่ชำระภาษีบำรุงท้องที่ภายในกำหนดต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 24 ต่อปีของจำนวนเงินที่จะต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ เศษของเดือนให้นับเป็นหนึ่งเดือน ทั้งนี้ไม่นำเงินเพิ่ม ตาม (ก) (ข) หรือ (ค) มาคำนวณสำหรับเงินเพิ่มตาม (ง) ด้วย

(2) โทษอาญา ซึ่งมีทั้งโทษจำคุก โทษปรับ และโทษทั้งจำทั้งปรับ ไว้ในกรณีดังต่อไปนี้

(ก) ผู้ใดโดยรู้อยู่แล้ว หรือโดยจงใจแจ้งข้อความอันเป็นเท็จ ให้ถ้อยคำเท็จ ตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานอันเป็นเท็จมาแสดงเพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีบำรุงท้องที่ ต้องรับโทษจำคุกไม่เกิน 6 เดือนหรือปรับไม่เกิน 2,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ¹⁵¹

(ข) ผู้ใดจงใจไม่มาหรือไม่ยอมชี้เขตหรือไม่ยอมแจ้งจำนวนเนื้อที่ดิน ต้องรับโทษจำคุกไม่เกิน 1 เดือน หรือปรับไม่เกิน 1,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ¹⁵²

¹⁵⁰ มาตรา 46 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

¹⁵¹ มาตรา 53 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

¹⁵² มาตรา 54 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

(ค) ผู้ใดขัดขวางเจ้าพนักงานซึ่งปฏิบัติการตามอำนาจหน้าที่ในการสำรวจที่ดิน ในการเร่งรัดภาษีบำรุงท้องที่ และการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ ต้องรับโทษจำคุกไม่เกิน 1 เดือน หรือปรับไม่เกิน 1,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ¹⁵³

(ง) ผู้ใดฝ่าฝืนคำสั่งของเจ้าพนักงานซึ่งสั่งตามอำนาจหน้าที่ในการเร่งรัดภาษีบำรุงท้องที่ ในการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ และในการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีบำรุงท้องที่ ต้องรับโทษจำคุกไม่เกิน 1 เดือน หรือปรับไม่เกิน 1,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ เว้นแต่การฝ่าฝืนคำสั่งนั้นเป็นการฝ่าฝืนคำสั่งโดยผู้อุทธรณ์การประเมินภาษีบำรุงท้องที่¹⁵⁴

ความผิดทางอาญานี้ ถ้านายอำเภอหรือนายกเทศมนตรี แล้วแต่กรณี เห็นว่าผู้ต้องหาไม่ควรได้รับโทษจำคุก ให้มีอำนาจเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับได้ เมื่อผู้ต้องหาได้ชำระค่าปรับตามจำนวนที่นายอำเภอหรือนายกเทศมนตรีกำหนดภายใน 30 วัน คดีนั้นเป็นอันเสร็จเด็ดขาด¹⁵⁵ ถ้าผู้ต้องหาไม่ยินยอมตามที่เปรียบเทียบหรือเมื่อยินยอมแล้วไม่ชำระเงินค่าปรับภายในกำหนดให้ดำเนินคดีต่อไป

4. การประเมินภาษีที่เก็บจากทรัพย์สินในปัจจุบันของประเทศไทย

4.1 แนวความคิดเกี่ยวกับการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อใช้เป็นฐานภาษีในประเทศไทย

ในระบบภาษีทรัพย์สิน การประเมินมูลค่าทรัพย์สินมีความสำคัญเป็นอย่างมาก เนื่องจากฐานของภาษี คือมูลค่าของทรัพย์สิน ทำให้ต้องอาศัยหลักวิชาการในการกำหนดมูลค่าของทรัพย์สินซึ่งในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะขอกล่าวเฉพาะการประเมินราคาอสังหาริมทรัพย์เท่านั้น ส่วนใหญ่หลักเกณฑ์ที่นิยมใช้ในการประเมินราคาที่ดินและโรงเรือนมี 3 ประเภท¹⁵⁶ ได้แก่ การประเมินมูลค่าต้นทุน การประเมินมูลค่ารายปี และการประเมินมูลค่าตามทำเลที่ตั้งและตามมูลค่าที่ดิน ซึ่งทั้งสามวิธีการประเมินราคาที่ดินและโรงเรือนนี้ดัดแปลงมาจากหลักการประเมินราคาทรัพย์สินพื้นฐานทั้งสามวิธี คือ วิธีการเปรียบเทียบราคาตลาด (Market approach) วิธีการประเมินตามรายได้ (Income approach) และวิธีการประเมินตามราคาต้นทุน (Cost approach)

¹⁵³ มาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

¹⁵⁴ มาตรา 56 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

¹⁵⁵ มาตรา 57 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

¹⁵⁶ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายมหาชน การคลังและภาษีอากร : ภาษีโรงเรือนและที่ดิน, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2545), น. 18.

และมูลค่าที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินนั้นจะมีการประเมินมูลค่าของทรัพย์สินใหม่ทุก 3 ปี หรือ 5 ปี¹⁵⁷

4.1.1 การประเมินมูลค่าต้นทุน (Capital Value)

การประเมินมูลค่าต้นทุน คือ ราคาที่ดินหรือทรัพย์สินที่รวมถึงปลูกสร้างหรือส่วนควบ ทั้งสิ้นที่พึงซื้อขายในตลาดเสรี เพราะราคาที่ดินจะเพิ่มขึ้นตามการปรับปรุงที่ดินให้มีประโยชน์ เพิ่มขึ้นด้วยการลงทุน¹⁵⁸ การประเมินมูลค่าต้นทุนมักจะกำหนดราคาตลาดของที่ดินที่มีการซื้อขาย หรืออาจจะขายมาเป็นฐานในการคำนวณภาษี การกำหนดราคาให้ใกล้เคียงกับมูลค่าที่แท้จริงของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างต้องอาศัยหลักเกณฑ์ต่างๆ การกำหนดราคามาตรฐานที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษี เช่น อาจพิจารณาการกำหนดราคามาตรฐานของที่ดินจากราคาซื้อขายที่เกิดขึ้นจริงและเปรียบเทียบราคาซื้อขายกันในท้องถิ่นที่ใกล้เคียง หรือพิจารณาจากความสามารถในการก่อให้เกิดรายได้หรือผลประโยชน์ในที่ดินเพื่อหาค่าเฉลี่ยของมูลค่าที่ดิน การประเมินมูลค่าต้นทุนจะต้องพึงระบบจำแนกและจัดประเภทที่ดินที่ดี ตลอดจนประสิทธิภาพและความซื่อสัตย์ของเจ้าหน้าที่ประเมินเป็นสำคัญ¹⁵⁹ และมูลค่าต้นทุนมีการเปลี่ยนแปลงได้ง่ายเพื่อให้เกิดความเป็นธรรม จึงจำเป็นต้องปรับเปลี่ยนฐานการคิดคำนวณซึ่งจะเป็นผลดีกับกรณีสิ่งก่อสร้างที่เกิดขึ้นใหม่หรือสิ่งก่อสร้างที่ได้รับการปรับปรุงใหม่ เพราะการเปลี่ยนแปลงสิ่งก่อสร้างมีผลกระทบต่อมูลค่าต้นทุนทำให้ต้นทุนสูงขึ้น

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.... ได้แก้ไขข้อบกพร่องในเรื่องฐานภาษีโดยเปลี่ยนระบบการประเมินภาษีแบบการประเมินมูลค่าที่ดินตามทำเลที่ตั้ง (Site Value) และการประเมินแบบค่าเช่ารายปี (Annual Value) ของกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่และกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินตามลำดับ เป็นการประเมินแบบประเมินทุนทรัพย์ (Capital Value)¹⁶⁰ โดยร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ....กำหนดให้ใช้ “ราคาประเมิน

¹⁵⁷ มุลินธิสถาบันที่ดิน, รายงานการวิจัยฉบับสมบูรณ์ เรื่อง “โครงการศึกษาการถือครองและใช้ประโยชน์ที่ดินและมาตรการทางเศรษฐศาสตร์และกฎหมาย เพื่อการใช้ประโยชน์ที่ดินเกิดประโยชน์สูงสุด”, สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย, 2544, น. 8.4-8.3.

¹⁵⁸ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, “ภาษีที่ดิน”, วารสารธรรมศาสตร์, เล่มที่ 1, ปีที่ 4, (มิถุนายน-กันยายน 2517), น. 18.

¹⁵⁹ เพ็ญอ่าง, น. 19.

¹⁶⁰ สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, คณะรัฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, ศูนย์บริการวิชาการ สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์, การประเมิน

ทุนทรัพย์ของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง” ของคณะกรรมการประจำจังหวัดโดยความเห็นชอบของ คณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งเป็นราคาที่กรมที่ดิน ใช้เรียกเก็บค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมของอสังหาริมทรัพย์ แต่การที่ กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกำหนดฐานภาษีคือ “มูลค่าของทรัพย์สิน” การประเมินราคา ทรัพย์สินเพื่อหามูลค่าของทรัพย์สินจึงถือเป็นหัวใจของการบริหารจัดการเก็บภาษีซึ่งถือเป็นข้อยุ่งยาก ที่สุดในการบริหารจัดการ เพราะภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีการขยายฐานภาษีกว้างขึ้น ครอบคลุมทรัพย์สินเกือบทุกชนิด ซึ่งทรัพย์สินแต่ละชนิดเจ้าของต่างมีไว้เพื่อวัตถุประสงค์ที่ แตกต่างกัน แม้ทรัพย์สินชนิดเดียวกัน หากมีวัตถุประสงค์หรือทำเลที่ตั้งแตกต่างกัน ราคาทรัพย์สิน นั้นย่อมแตกต่างกันไปด้วย ประกอบกับโดยทฤษฎีแล้วระบบภาษีทรัพย์สินแบบประเมินทุนทรัพย์ ซึ่งใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นฐานภาษีนั้น ราคาประเมินทุนทรัพย์ ดังกล่าวจะต้องสะท้อนมูลค่าตลาดของทรัพย์สินและสิ่งปลูกสร้าง แต่หากพิจารณาการประเมิน มูลค่าอสังหาริมทรัพย์ของสำนักงานประเมินราคาทรัพย์สินที่ดำเนินการอยู่ในปัจจุบัน ยังไม่มี ลักษณะการดำเนินงานที่เป็นมาตรฐานของการประเมินมูลค่าอสังหาริมทรัพย์ในระดับสากล¹⁶¹ ทำให้ราคาประเมินทุนทรัพย์ในปัจจุบันยังไม่มี ความเหมาะสมที่จะใช้เป็นฐานภาษีที่ดินและสิ่ง ปลูกสร้าง

4.1.2 การประเมินมูลค่ารายปี (Annual Value)

การประเมินมูลค่ารายปี คือ การประเมินมูลค่าการให้เช่าทรัพย์สินเป็นรายปี เรียกว่า “มูลค่ารายปีสุทธิ” ซึ่งหมายถึง มูลค่าการเช่าที่คิดคำนวณจากการให้เช่าทรัพย์สินในแต่ละปี โดย ให้มีการหักค่าใช้จ่ายจากการซ่อมแซม การประกันภัย และค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่ใช้ในการบำรุงรักษาให้ ทรัพย์สินมีสภาพคงเดิม การประเมินมูลค่ารายปีจำเป็นต้องมีหลักฐานการเช่า เช่น การเช่าที่ดิน และโรงเรือน การประเมินภาษีจากรายปีสามารถสะท้อนภาวะภาษีของมูลค่าทรัพย์สินในขณะ ประเมินได้เป็นอย่างดี¹⁶² เพราะเป็นการกำหนดมูลค่าของทรัพย์สินโดยการเฉลี่ยมูลค่าออกเป็น

มูลค่าฐานภาษีทรัพย์สินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไทยภายใต้กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูก สร้าง , โครงการพัฒนาประสิทธิภาพการบริหารการเงินการคลังท้องถิ่น สำนักงานคณะกรรมการ พัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ, เล่ม 6 (กรุงเทพมหานคร : บริษัท อักษรโสภณ จำกัด, 2544) น.10.

¹⁶¹ สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่* 56, น. 1-2.

¹⁶² ศุภลักษณ์ พิณีภูวดล , *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่* 156, น. 18.

ส่วนๆ โดยพิจารณาจากค่าเช่าและเฉลี่ยสัดส่วนภาระภาษีไปตามจำนวนปีที่ผู้ต้องเสียภาษีแบกรับ การประเมินมูลค่ารายปีเป็นวิธีการเดียวกันกับการประเมินแบบวิธีคิดจากรายได้ของทรัพย์สิน (Income capitalization rate) ซึ่งมีหลักเกณฑ์ว่ามูลค่าของทรัพย์สินควรเท่ากับมูลค่าปัจจุบันของ รายได้ที่คาดว่าจะได้รับจากการใช้ทรัพย์สินในอนาคต สาระสำคัญของการประเมินจึงขึ้นอยู่กับ การกำหนดรายได้เฉลี่ยต่อปีที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตอย่างสมเหตุสมผลและการเลือกอัตรา รายได้ และเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินของประเทศไทยเป็นการจัดเก็บภาษีบนฐาน ทรัพย์สินโดยนำ “ค่ารายปี” มาเป็นหลักในการคำนวณภาษี จึงเป็นการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน จากมูลค่ารายปีมิใช่การนำค่าเช่ามาเป็นฐานภาษี

4.1.3 การประเมินมูลค่าตามทำเลที่ตั้ง (Site Value)

การประเมินมูลค่าตามทำเลที่ตั้ง คือ การประเมินที่ให้ความสำคัญกับสภาพแวดล้อม ของที่ดิน ได้แก่ ทำเลที่ตั้งที่ดินมากกว่ามูลค่าของที่ดิน เพราะการปรับปรุงที่เกิดขึ้นบนที่ดินทำให้ เห็นถึงการพัฒนาที่เกิดขึ้นบนที่ดินนั้นและทำให้ที่ดินมีมูลค่าสูงขึ้น เช่น มีสิ่งก่อสร้างบนที่ดิน การ ปรับระดับที่ดิน การระบายน้ำ การแผ้วถางที่ดิน และการกระทำด้านสาธารณูปโภคต่างๆ ตรงกัน ข้ามหากที่ดินไม่มีการพัฒนาหรือมีสิ่งปลูกสร้างมูลค่าตามทำเลที่ตั้งจะประเมินภาษีเฉพาะมูลค่าที่ เกิดขึ้นจากที่ดินแท้ๆ (Pure Site Value) คือทำการประมาณมูลค่าของที่ดินที่ควรจะได้ใน ตลาด และยอมให้นำเอาค่าใช้จ่ายที่ได้ลงทุนปรับปรุงที่ดินมาหักออกก็จะได้มูลค่าที่เหลือใช้เพื่อ ประเมินภาษีต่อไป¹⁶³ และหากที่ดินไม่มีการพัฒนาหรือทำประโยชน์จะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูง กว่า ดังนั้นการประเมินมูลค่าตามทำเลที่ตั้ง จึงเป็นการประเมินตามการให้ประโยชน์สูงสุดหรือดี ที่สุดของที่ดิน ส่วนใหญ่ประเทศที่ใช้ระบบการประเมินตามมูลค่าที่ดินจะมีการแบ่งประเภทตาม ลักษณะการใช้ประโยชน์และกำหนดมูลค่าทรัพย์สินตามประโยชน์ที่ใช้สอยสูงสุด เช่น ที่ดิน ประเภทเกษตรกรรมหากมีการใช้เป็นที่อยู่อาศัยจะถูกประเมินภาษีสูงขึ้น การประเมินมูลค่าที่ดิน จึงให้ความสำคัญกับองค์ประกอบแวดล้อมของที่ดินการวางผังเมืองและการจัดแบ่งที่ดิน ทำให้ เจ้าของที่ดินต้องใช้ที่ดินให้เกิดประโยชน์สูงสุด¹⁶⁴ เพราะแม้ที่ดินไม่ได้ทำประโยชน์แต่มีมูลค่าก็ ต้องเสียภาษีเช่นเดียวกับที่ดินที่ทำประโยชน์ และหากพิจารณาฐานภาษีบำรุงท้องที่ของไทยแล้ว

¹⁶³ U.K. Hicks, "Can Land be Assessed for Purpose of Site Value Taxation", *The Assessment of Land Value*, edited by D.M. Holland, (Madison : University of Wisconsin Press, 1970), p.19.

¹⁶⁴ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล , *อ่างแล้ว เชิงอรรถที่ 156* , น. 19.

เห็นว่าถือเกณฑ์การจัดเก็บมูลค่าของที่ดินตามทำเลที่ตั้ง (Site Value) ไม่รวมสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งเป็นวิธีที่สะดวกและใช้มากที่สุดในประเทศต่างๆ¹⁶⁵

4.2 หลักเกณฑ์ในการประเมินราคาที่ดินและโรงเรือนเพื่อกำหนดฐานภาษี

4.2.1 ภาษีบำรุงท้องที่

พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ที่กำหนดให้จัดเก็บภาษีจากราคापานกลางของที่ดินซึ่งมีลักษณะเป็นการจัดเก็บตามมูลค่าของที่ดิน (Site Value) แต่ไม่ใช่ราคาตลาดที่แท้จริงของที่ดินแต่จะแปลง เพราะราคาปานกลางเป็นราคาถัวเฉลี่ยของที่ดินหลายแปลงในหน่วยที่ดินเดียวกัน และหนึ่งหน่วยที่ดินจะมีราคาปานกลางเพียงราคาเดียวเท่านั้น ทำให้การกำหนดอาณาเขตหรือหน่วยที่ดินจึงมีความสำคัญต่อราคาปานกลาง แต่เนื่องจากกฎหมายมิได้กำหนดหลักเกณฑ์การแบ่งหน่วยที่ดินเพื่อตีราคาปานกลาง จึงเปิดโอกาสให้เจ้าพนักงานใช้ดุลยพินิจในการกำหนดให้ที่ดินใดอยู่ในเขตใดหรือหน่วยใด ในทางปฏิบัติ เจ้าหน้าที่จะแบ่งที่ดินเป็นหน่วยตำบล โดยมักจะใช้แนวถนนและพิจารณาถึงสภาพแวดล้อมต่างๆ เป็นหลัก ทำให้การแบ่งหน่วยที่ดินไม่มีความสอดคล้องกับราคาปานกลางของที่ดิน¹⁶⁶ เพราะการแบ่งหน่วยที่ดินเป็นหน่วยตำบลนั้นพิจารณาจากทำเลที่ตั้งเพียงอย่างเดียวไม่คำนึงถึงลักษณะการใช้ประโยชน์ในที่ดิน ประเภทของดิน และราคาของผลผลิตทางเกษตรกรรมซึ่งเป็นปัจจัยทำให้ราคาที่ดินแตกต่างกัน ในส่วนวิธีการตีราคาปานกลางนั้นกฎหมายกำหนดนำราคาซื้อขายกันโดยสุจริตครั้งสุดท้ายไม่น้อยกว่าสามรายในระยะเวลาไม่เกินหนึ่งปีก่อนวันตีราคามาคำนวณถัวเฉลี่ยเป็นราคาปานกลาง แต่ราคาซื้อขายที่เจ้าพนักงานนำมาถัวเฉลี่ยเพื่อตีราคาปานกลางนั้นไม่ใช่ราคาซื้อขายที่แท้จริง เนื่องจากขาดข้อมูลการซื้อขายที่แท้จริง โดยเฉพาะที่ดินในเขตชนบทที่ไม่ค่อยมีการซื้อขายหรือกรณีที่ดินในเขตเมืองซึ่งราคาซื้อขายขึ้นอยู่กับความพอใจของผู้ขาย หากกรณีที่ดินในหน่วยใดไม่มีการซื้อขายกันเลย กฎหมายกำหนดให้นำเอาราคาปานกลางของที่ดินในหน่วยใกล้เคียงกันที่มีสภาพและทำเลที่คล้ายคลึงกันมาเป็นราคาปานกลาง และถ้ายังไม่สามารถตีราคาปานกลางได้อีก กฎหมายให้กำหนดราคาปานกลางโดยถือเกณฑ์อย่างอื่นอันอาจแสดงราคาตลาดโดยเฉลี่ยได้ โดยกฎหมายมิได้กำหนดคำจำกัดความของคำว่า “ราคาตลาด” หรือหลักเกณฑ์การกำหนดราคาตลาดไว้ จาก

¹⁶⁵ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, “ภาษีที่ดิน”, วารสารธรรมศาสตร์, เล่มที่ 1, ปีที่ 4, (มิถุนายน-กันยายน 2517), น. 18.

¹⁶⁶ อภิเชก ปันสุวรรณ สุเพชร จิระจรรกุล สุธี สุนิตย์สกุล, “การวิเคราะห์การจัดแบ่งเขตความเจริญในการประเมินการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่โดยระบบสารสนเทศภูมิศาสตร์,” (รายงานการวิจัย มหาวิทยาลัยศิลปากร, 2546), น. 4-9.

หลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดไว้ไม่ชัดเจนจึงให้อำนาจเจ้าพนักงานในการกำหนดราคาปานกลาง ไม่ว่าจะเป็นการถ่วงเฉลี่ยราคาซื้อขายออกมา ราคาปานกลางของที่ดินจึงไม่สามารถสะท้อนมูลค่าที่แท้จริงของที่ดินแต่ละแปลง ผู้เสียภาษีไม่ได้ชำระภาษีจากมูลค่าที่แท้จริงของที่ดินที่ตนครอบครองอยู่

อีกทั้งแม้ว่ากฎหมายจะกำหนดให้มีการพิจารณาตีราคาปานกลางทุกรอบระยะเวลา 4 ปีก็ตามแต่ราคาปานกลางที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่มิได้มีการเปลี่ยนแปลงแต่อย่างใด นับแต่ช่วงปี พ.ศ. 2521 ถึง พ.ศ. 2524 เป็นต้นมา เนื่องจากในปี 2524 ซึ่งเป็นปีที่ต้องเตรียมการตีราคาปานกลางที่ดินสำหรับรอบปี พ.ศ. 2525-2528 นั้น คณะกรรมการตีราคาปานกลางของท้องถื่นมีความเห็นว่า จะนำเอาราคาตลาดที่แท้จริงในขณะนั้นสามารถนำมาถ่วงเฉลี่ยเป็นราคาปานกลาง เช่น อาจกำหนดจากราคาประเมินที่ดินของสถาบันการเงิน ทำให้ราคาปานกลางของที่ดินสำหรับการประเมินภาษี ปี พ.ศ. 2525-2528 มีราคาสูงกว่าราคาปานกลางเดิมมาก โดยเฉพาะในเขตกรุงเทพมหานคร ผู้เสียภาษีมีภาระภาษีมากขึ้นตามส่วนตามบัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่ซึ่งเพิ่งมีการปรับปรุงอัตราในชั้นที่ 34 ให้มีอัตราสูงขึ้นตามพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 พ.ศ. 2524 และโดยเฉพาะที่ดินรกร้างว่างเปล่าหรือมิได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่ดินให้เสียภาษีเพิ่มอีกหนึ่งเท่า จึงมีผลกระทบทางการเมือง เนื่องจากผู้ที่มีที่ดินมากๆ ในขณะนั้น ล้วนแต่เป็นผู้มีอำนาจทางการเมืองทั้งสิ้น ทำให้ราคาปานกลางดังกล่าวได้รับการคัดค้านจากรัฐบาลโดยให้เหตุผลว่า จะเกิดผลกระทบต่อชาวไร่ชาวนาที่มีที่ดินจำนวนมาก ทั้งที่ความเป็นจริงกฎหมายมีมาตรการส่งเสริมการทำการเกษตรอยู่แล้ว โดยบัญญัติไว้เป็นพิเศษสำหรับที่ดินที่ใช้ประกอบการกสิกรรมประเภทไม้ล้มลุกให้เสียกึ่งอัตรา แต่ถ้าเจ้าของที่ดินประกอบการกสิกรรมประเภทไม้ล้มลุกด้วยตัวเองให้เสียอย่างสูงไม่เกินไร่ละ 5 บาท ผู้ที่มีอำนาจทางการเมืองเหล่านั้นต่างมีที่ดินจำนวนมากและส่วนใหญ่มิได้ใช้ทำประโยชน์แต่อย่างใดเนื่องจากการกักตุนเพื่อเก็งกำไร หากมีการเปลี่ยนแปลงราคาปานกลางจะต้องเสียภาษี

สูงขึ้นจึงเกิดการต่อต้าน¹⁶⁷ ในที่สุดรัฐบาลจึงได้ออกพระราชกำหนดเปลี่ยนแปลงราคาปานกลางของที่ดินที่กำหนดไว้สำหรับการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ประจำปี พ.ศ. 2525 ถึง พ.ศ. 2528 พ.ศ. 2525¹⁶⁸

¹⁶⁷ สุภาพร ยงสุวรรณกุล, “แนวทางในการปรับปรุงกฎหมายภาษีทรัพย์สิน,” (วิทยานิพนธ์นิติศาสตร์มหาบัณฑิต, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2536), น.141.

¹⁶⁸ มาตรา 3 และมาตรา 4 แห่งพระราชกำหนดเปลี่ยนแปลงราคาปานกลางของที่ดินที่กำหนดไว้สำหรับการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ประจำปี พ.ศ. 2525 ถึง พ.ศ. 2528 พ.ศ. 2525.

โดยให้เหตุผลในการประกาศพระราชกำหนดฉบับนี้ คือ ตามที่ได้มีการกำหนดราคาปานกลางของที่ดินขึ้นใหม่เพื่อประโยชน์ในการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ประจำปี พ.ศ. 2525 ถึง พ.ศ. 2528 นั้น ปรากฏว่าประชาชนจะต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่เพิ่มขึ้นจากจำนวนที่เคยเสียเดิมมาก อันเป็นผลจากวิธีการตีราคาปานกลางของที่ดินตามที่กำหนดไว้ยังไม่เหมาะสมและเป็นธรรมตามสภาพและทำเลของที่ดินในแต่ละแห่งเมื่อคำนึงถึงภาระภาษีที่ประชาชนจะได้รับเพิ่มขึ้น ประกอบกับภาวะทางเศรษฐกิจของประเทศไทยโดยทั่วไปในปัจจุบันยังไม่คลี่คลายจึงเห็นสมควรที่จะผ่อนคลายความเดือดร้อนที่ประชาชนจะได้รับจากการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ในช่วงระยะเวลานี้เป็นการชั่วคราว โดยกำหนดให้ใช้ราคาปานกลางของที่ดินตามที่คณะกรรมการตีราคาปานกลางของที่ดินได้กำหนดไว้สำหรับการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ระหว่างปี พ.ศ. 2521 ถึง พ.ศ. 2524 เป็นเกณฑ์ในการประเมินภาษีบำรุงท้องที่สำหรับปี พ.ศ. 2525 และในปีต่อไป ทั้งนี้จนกว่าจะมีการแก้ไขบทบัญญัติของกฎหมายว่าด้วยภาษีบำรุงท้องที่ที่เกี่ยวกับวิธีการตีราคาปานกลางของที่ดินใหม่ให้เหมาะสมและเป็นธรรม

ดังนั้นราคาปานกลางของที่ดินซึ่งใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีบำรุงท้องที่จึงไม่สอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ที่มีการเปลี่ยนแปลงไป ทำให้เกิดความไม่เหมาะสมแก่ผู้เสียภาษีด้วยกัน โดยเฉพาะในกรณีราคาที่ดินเพิ่มขึ้นจากราคาปานกลางของที่ดินปี พ.ศ. 2521 ถึง พ.ศ. 2524 เนื่องจากมีการตัดถนนใหม่ผ่านหรือมีการก่อสร้างสาธารณูปโภคต่างๆ ในบริเวณที่ดินดังกล่าว ทำให้เจ้าของที่ดินได้รับประโยชน์จากการลงทุนของรัฐจึงเสมือนกับการได้ลาภลอย (Wind Fall Gain) แต่กลับเสียภาษีบนฐานราคาปานกลางของที่ดินปี พ.ศ. 2521 ถึง พ.ศ. 2524 ยิ่งเมื่อประกอบกับอัตราภาษีที่ต่ำมากย่อมทำให้ท้องถิ่นขาดรายได้มาก อีกทั้งราคาปานกลางยังต่ำมากเมื่อเทียบกับราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ทำให้ผู้เสียภาษีที่เป็นเจ้าของที่ดินแปลงเดียวกันไม่ได้รับความเป็นธรรม เพราะหากจะทำการจำหน่ายจ่ายโอนที่ดินต้องเสียภาษีจากราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินมากกว่าการเก็บที่ดินไว้ครอบครอง ทำให้ไม่สนับสนุนการถือครองที่ดินเพื่อใช้ประโยชน์ในทางการค้าหรือหากำไร

4.2.2 ภาษีโรงเรือนและที่ดิน

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินให้ความหมายของคำว่า ค่ารายปี หมายถึง จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ในปีหนึ่งๆ หากทรัพย์สินให้เช่าค่าเช่านั้นเป็นหลักในการคำนวณค่ารายปี แต่ถ้ามีเหตุอันสมควรที่ทำให้เห็นว่าค่าเช่านั้นมีใช้จำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เช่าได้ หรือทรัพย์สินนั้นไม่มีการเช่า พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจแก้หรือคำนวณค่ารายปีเสียใหม่

และให้นำค่ารายปีที่ล่วงมาแล้วเป็นหลักในการคำนวณค่ารายปี จากความหมายดังกล่าวจึงเป็นการให้ความหมายของคำว่า “ค่ารายปี” อย่างกว้างๆ มิได้กำหนดรายละเอียดไว้ชัดเจน ก่อให้เกิดปัญหาการตีความกฎหมายของคำว่า “ค่ารายปี” ว่าอาจมีความหมายซ้ำซ้อนกับค่าเช่าจากทรัพย์สินซึ่งเป็นเงินได้ประเภทหนึ่งตามประมวลรัษฎากร¹⁶⁹ เพราะโครงสร้างของกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินได้กำหนดยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินให้กับโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอื่นที่เจ้าของอยู่เองหรือให้ผู้แทนเฝ้ารักษาและมีได้ใช้เป็นที่พักอาศัยหรือประกอบกิจการ ประกอบกับคณะกรรมการกฤษฎีกาได้ให้ความหมายของคำว่า “ค่ารายปี”

หมายถึง ค่าเช่าของทรัพย์สินหรือเงินที่สมควรได้รับจากการให้เช่าทรัพย์สิน¹⁷⁰ และโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่จะต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินจะต้องมีลักษณะเข้าอยู่อาศัยได้หรือใช้เป็นที่พักอาศัยและก่อให้เกิดประโยชน์รายได้แก่ผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินนั้น¹⁷¹

จากโครงสร้างของกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินและความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกาดังกล่าวส่งผลกระทบต่อผู้เสียภาษีโดยเฉพาะผู้ให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ เนื่องจากต้องเสียภาษีทั้งภาษีเงินได้และภาษีโรงเรือนและที่ดินจากยอดเงินค่าเช่าทรัพย์สินทั้งปี จึงเป็นการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนจากฐานภาษีเดียวกัน¹⁷² แต่หากวิเคราะห์ด้วยบทกฎหมายและลักษณะของภาษีทรัพย์สินตามหลักการทางทฤษฎีกฎหมายประกอบกันจะเห็นว่า ค่ารายปี คือ ค่าสมมติที่แสดงถึงมูลค่าทรัพย์สิน โดยคิดคำนวณจากสัดส่วนการทำประโยชน์บนที่ดินหรือเป็นการคิดค่าเช่าทางเศรษฐกิจโดยเฉลี่ย ฐานคิดคำนวณภาษีโรงเรือนและที่ดินจึงอยู่ที่มูลค่าค่าเช่าตามราคาประเมินมิใช่ราคาเช่าที่แท้จริง เพราะราคาเช่าที่แท้จริงดังกล่าวเป็นฐานในการคำนวณภาษีเงินได้ ดังนั้น หากมีการดำเนินการในทางปฏิบัติตามหลักทฤษฎีภาษีอากรแล้วย่อมไม่เกิดความซ้ำซ้อนของฐานภาษีแต่อย่างใด เนื่องจากการคิดมูลค่าทรัพย์สินจากค่ารายปีเป็นการคิดคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินที่ครอบครอง มิใช่คิดรายได้ที่ได้รับจากทรัพย์สินอันเป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้¹⁷³

¹⁶⁹ มาตรา 40(5) แห่งประมวลรัษฎากร.

¹⁷⁰ หนังสือสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา นร.0601/780 ลงวันที่ 23 กรกฎาคม พ.ศ. 2536.

¹⁷¹ หนังสือตอบข้อหารือที่ คค. 0606/20886 เรื่อง การเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินของทางหลวงสัมปทาน ลงวันที่ 11 ธันวาคม พ.ศ. 2539.

¹⁷² พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา. “ปัญหาการเสียภาษีเงินได้และภาษีโรงเรือนและที่ดินของผู้ให้เช่าโรงเรือน”, เอกสารภาษีอากร , เล่มที่ 130 , ปีที่ 11 , (กรกฎาคม 2535), น.99.

¹⁷³ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล , อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 1 , น. 102.

จากการที่กฎหมายกำหนดหลักเกณฑ์ในการคำนวณค่ารายปีไว้ไม่ชัดเจน จึงเปิดโอกาสให้เจ้าพนักงานใช้ดุลยพินิจในการประเมินค่ารายปี ซึ่งส่วนใหญ่เจ้าหน้าที่ประเมินจะใช้ดุลยพินิจในทางที่จะเพิ่มรายได้และไม่มีเหตุผลที่ชัดเจนในการประเมินค่ารายปีเพิ่มขึ้นโดยพิจารณาว่าค่าเช่าของโรงเรือนพืพาทไม่ใช่จำนวนเงินอันสมควรให้เช่าส่งผลให้ผู้เสียภาษีต้องชำระภาษีเพิ่มมากขึ้นได้ เช่น

คำพิพากษาฎีกาที่ 3820/2534 “การกำหนดค่ารายปีขึ้นใหม่กับการกำหนดค่ารายปีในปีต่อมาตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 8 วรรคสองและมาตรา 18 นั้น กฎหมายกำหนดหลักเกณฑ์ไว้ว่า ถ้าจะมีการกำหนดค่ารายปีขึ้นใหม่จะต้องเป็นกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าค่ารายปีเดิมนั้นมิใช่จำนวนเงินอันสมควรจะให้เช่าได้ในปีหนึ่งๆ เท่านั้น อันหมายถึงกรณีที่ค่ารายปีเดิมกำหนดไว้ไม่ถูกต้อง สำหรับปี พ.ศ. 2529 – พ.ศ. 2530 พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 กำหนดค่ารายปีของโรงเรือนที่พืพาทใหม่ แต่การกำหนดค่ารายปีดังกล่าวมิได้เป็นไปตามความเปลี่ยนแปลงของค่าครองชีพที่เพิ่มขึ้นและไม่มีเหตุผลแห่งการที่จะกำหนดใหม่ตามที่กฎหมายกำหนดไว้จึงเป็นการกำหนดค่ารายปีโดยมิชอบ”

คำพิพากษาฎีกาที่ 4183/2533 “คดีนี้เป็นสัญญาเช่าที่ส่วนราชการทำขึ้นและค่าเช่าตามสัญญาได้กำหนดขึ้นโดยมติของคณะรัฐมนตรี กรณีไม่มีเหตุอันบ่งให้เห็นว่าค่าเช่าของสัญญาเช่าตามฟ้องมิใช่จำนวนเงินอันสมควรจะให้เช่าได้ในปีหนึ่งๆ การที่พนักงานเจ้าหน้าที่กำหนดค่ารายปีสำหรับโรงเรือนพืพาทเพื่อให้โจทก์ร่วมชำระภาษีโรงเรือนและที่ดินเพิ่มขึ้นจึงเป็นการไม่ชอบ”

รวมทั้งในกรณีการเทียบเคียงค่ารายปีของทรัพย์สินที่ให้เช่าที่มีลักษณะของทรัพย์สินขนาดพื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์คล้ายคลึงกัน เจ้าพนักงานมักใช้ดุลยพินิจการเทียบเคียงในทางที่จะเพิ่มรายได้เช่นกัน ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี เช่น

คำพิพากษาฎีกาที่ 2592/2529 “โรงเรือนของโจทก์เป็นโรงเรือนประเภทโรงงานโรงเรือนของบริษัท ท. เป็นโรงเรือนธรรมดาสภาพของโรงเรือนไม่เหมือนกัน พนักงานของจำเลยที่ 1 นำอัตราเช่าโรงเรือนของบริษัท ท. ซึ่งให้บริษัท ข. เช่ามาเป็นเกณฑ์คำนวณค่ารายปีของโจทก์ด้วย จึงไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง และที่โรงเรือนของบริษัท ท. ให้เช่าเดือนละ 101,000 บาท ก็เป็นเรื่องเฉพาะรายได้ไม่ใช่อัตราค่าเช่าทั่วไป ทั้งที่ดินและโรงเรือนดังกล่าวอยู่คนละถนนกัน การที่พนักงานของจำเลยที่ 1 แกะค่ารายปีของโจทก์เป็นเหตุให้โจทก์ต้องเสียค่าภาษีโรงเรือนเพิ่มขึ้นมากและอัตราส่วนที่เพิ่มก็ไม่แน่นอน ดังนี้จึงเป็นการประเมินเรียกเก็บภาษีที่มีชอบด้วยกฎหมาย”

แม้ปัจจุบันกระทรวงมหาดไทยได้กำหนดหลักเกณฑ์หรือแนวทางการประเมินค่ารายปีตามมติของคณะรัฐมนตรีเพื่อกำหนดกรอบการใช้ดุลยพินิจของเจ้าพนักงาน โดยให้หน่วยงานบริหารราชการส่วนท้องถิ่นกำหนดราคาเช่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตรเพื่อใช้ในการประเมินค่ารายปี แต่หลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีดังกล่าวยังไม่มีความชัดเจนแน่นอนและไม่สามารถวางกรอบการใช้ดุลยพินิจของเจ้าพนักงานประเมินได้ รวมทั้งยังไม่เป็นที่ยอมรับ โดยเฉพาะศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรซึ่งให้ความสำคัญกับเหตุผลที่นำไปสู่การใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินในการประเมินค่ารายปีเพิ่มขึ้นจะนำเอาแต่เพียงราคาเช่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตรมาเป็นเกณฑ์การประเมินมิได้ ทั้งนี้เพราะราคาเช่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตรเป็นการกำหนดเพื่อให้พนักงานเจ้าหน้าที่ใช้เป็นแนวทางประกอบการประเมินค่ารายปี แต่มิใช่ราคาประเมินเด็ดขาดและกฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดินไม่มีบทบัญญัติในเรื่องดังกล่าว การประเมินจึงต้องอยู่ในกรอบของกฎหมายที่ให้กระทำได้และต้องเป็นไปตามภาวะเศรษฐกิจที่แท้จริง¹⁷⁴ รวมทั้งหลักเกณฑ์ดังกล่าวยังกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินค่ารายปีโดยคำนึงถึงค่ารายปีที่ล่วงมาแล้วเป็นหลักและประเมินตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 จากหลักเกณฑ์ดังกล่าว จึงเป็นการประเมินค่ารายปีโดยยึดมาตรา 18 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 เป็นหลัก ในขณะที่

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 109/2517 “การคำนวณภาษีโรงเรือนและที่ดินซึ่งต้องเสียในปีต่อมานั้น ไม่จำเป็นต้องถือค่ารายปีของปีที่แล้วเป็นหลักอย่างเดียว พนักงานเจ้าหน้าที่ผู้ประเมินมีอำนาจที่จะแก้หรือคำนวณค่ารายปีของปีต่อมาเสียให้ถูกต้องตามพฤติการณ์และความเป็นจริงได้”

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3818/2534 “การประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินกฎหมายให้ประเมินจากค่ารายปี กรณีไม่อาจทราบค่ารายปีได้จากค่าเช่าที่สมควรให้เช่าในปีหนึ่ง จึงต้องประเมินโดยนำค่ารายปีของปีที่ล่วงมาถัดจากปีที่ต้องเสียภาษีขึ้นมาเป็นหลักในการคำนวณมิใช่เอาค่ารายปีที่ล่วงมาแล้วหลายๆ ปีมาเป็นหลักในการประเมิน”

เจตนารมณ์ของคำพิพากษาดังกล่าวจึงเป็นการประเมินค่ารายปีโดยพิจารณาจากค่าเช่าที่สมควรให้เช่าก่อน ถ้าไม่อาจทราบได้จึงพิจารณาค่ารายปีของปีที่ล่วงมาถัดมา ซึ่งแตกต่างจากหลักเกณฑ์ของกระทรวงมหาดไทยที่ให้ยึดถือค่ารายปีของปีที่ล่วงมาแล้วเป็นหลัก และเมื่อพิจารณามาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ค่ารายปี หมายถึงจำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าในปีหนึ่งๆ ทำให้การประเมินค่ารายปีต้องยึดหลักมาตรา 8

¹⁷⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 472/2543 (ห้องสมุดศาลฎีกาแผนกคดีอากรกลาง).

เป็นหลัก ส่วนมาตรา 18 เป็นการบัญญัติเพิ่มขึ้นมาเพื่อพิจารณาประกอบการประเมินค่ารายปีในกรณีไม่สามารถหาจำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เข้าได้ในปีหนึ่งๆ ดังนั้นการกำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีของกระทรวงมหาดไทยที่ให้ยึดค่ารายปีของปีที่ล่วงมาแล้วเป็นหลักจึงไม่เป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมายและไม่สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจและสังคม โดยเฉพาะกรณีที่เกิดภาวะเศรษฐกิจตกต่ำทำให้โรงงานมีการเปลี่ยนแปลงการใช้ประโยชน์ลดลง หรือเจ้าของทรัพย์สินได้รับค่าเช่าน้อยลง ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีเนื่องจากจะต้องรับภาระภาษีเพิ่มขึ้นยกตัวอย่างเช่น

คำพิพากษาฎีกาที่ 361/2543 “คดีนี้โจทก์มี นายประเสริฐ งามเกษมวงศ์ นางสาวชูจิตต์ ปรียวาทิ เป็นพยานเบิกความว่า เนื่องจากสภาพเศรษฐกิจตกต่ำและสภาวะของราคาค่าเช่าอสังหาริมทรัพย์ที่เปลี่ยนแปลงตกต่ำลงในปี พ.ศ. 2539 โจทก์จึงจำเป็นต้องลดค่าเช่าลงซึ่งจำเลยมิได้นำสืบโต้แย้ง ข้อเท็จจริงน่าเชื่อว่าในปี พ.ศ. 2539 เกิดภาวะเศรษฐกิจตกต่ำ อัตราค่าเช่าโรงงานในปีดังกล่าวจึงน่าจะต้องเปลี่ยนแปลงไปในทางลดลง ดังนั้นการที่พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยใช้ค่ารายปีของปีที่ล่วงมาแล้วเป็นหลักสำหรับการคำนวณค่าภาษีซึ่งจะต้องเสียในปีต่อมาเพียงอย่างเดียวจึงไม่ถูกต้อง”

จากการที่กฎหมายกำหนดความหมายและหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีไม่ชัดเจน ทำให้การใช้ดุลยพินิจของเจ้าพนักงานไม่เป็นมาตรฐานเดียวกันทั่วประเทศ และเนื่องจากปัจจุบันมีการประกอบกิจการใหม่ๆ เกิดขึ้นทำให้การใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินแตกต่างกันไปเป็นอุปสรรคในการประเมินค่ารายปีของแต่ละท้องถิ่น แม้กรุงเทพมหานครจะกำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีสำหรับทรัพย์สินพิเศษไว้ เช่น สถานานจำหน่ายน้ำมัน¹⁷⁵ โรงแรม¹⁷⁶ สนามเทนนิส¹⁷⁷ แต่หลักเกณฑ์ดังกล่าวยังไม่สามารถแก้ปัญหาการประเมินค่ารายปีได้ เนื่องจากกำหนดให้ประเมินค่ารายปีจากค่าเช่าเป็นหลัก ไม่ได้กำหนดให้นำหลักเกณฑ์อื่นมาใช้ในกรณีที่ไม่สามารถหาค่าเช่าของทรัพย์สินได้ เพราะทรัพย์สินเหล่านั้นส่วนใหญ่ไม่มีการนำออกให้เช่าและยากลำบากในการหาทรัพย์สินที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันในการนำมาเปรียบเทียบหาค่าเช่า ในขณะที่องค์การบริหารส่วนท้องถิ่นอื่นมิได้กำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีสำหรับทรัพย์สินพิเศษไว้มักอาศัยเพียงการเทียบเคียงค่าเช่าทรัพย์สินอื่นโดยคำนึงถึงขนาดที่ตั้ง ทำเล และการบริการลักษณะต่างๆ ประกอบเท่านั้น นอกจากนี้มีองค์การบริหารส่วนท้องถิ่นบางแห่งวางหลักเกณฑ์การประเมินค่าราย

¹⁷⁵ บันทึกราย กท. 7002/2558 ลงวันที่ 8 ตุลาคม 2520.

¹⁷⁶ บันทึกราย กท. 7002/669 ลงวันที่ 30 กุมภาพันธ์ 2525.

¹⁷⁷ บันทึกราย กท. 7002/279 ลงวันที่ 8 กุมภาพันธ์ 2533.

ปีที่แตกต่างกันไปจากกฎหมายกำหนด เช่น ผู้ว่าราชการจังหวัดชลบุรีได้กำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีในกรณีเห็นว่าค่าเช่านั้นมีใช้จำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เช่าได้หรือกรณีหาเช่าไม่ได้โดยให้นำราคาที่ดินตามบัญชีประเมินราคาที่ดินและราคาประเมินอาคารสิ่งปลูกสร้างของสำนักงานที่ดินจังหวัดชลบุรีมาคำนวณอัตราร้อยละ 7.5 เป็นค่ารายปี¹⁷⁸ ทำให้การประเมินค่ารายปีของแต่ละท้องถิ่นไม่เป็นไปในแนวทางเดียวกัน ผู้เสียภาษีที่ประกอบธุรกิจประเภทเดียวกันไม่ได้รับความเป็นธรรม ทั้งนี้แม้อัตราภาษีโรงเรือนและที่ดินจะกำหนดไว้ในอัตราที่ชัดเจนและแน่นอนก็อาจทำให้ผู้เสียภาษีที่ประกอบธุรกิจประเภทเดียวกันแต่อยู่กันคนละท้องถิ่นไม่ได้รับความเสมอภาคทางภาษี เพราะอยู่ภายใต้หลักเกณฑ์การประเมินภาษีที่แตกต่างกัน

นอกจากนี้บทบัญญัติเกี่ยวกับการลดค่ารายปีของส่วนควบที่สำคัญไม่เหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจและความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีรวมทั้งนโยบายของรัฐในการส่งเสริมการส่งออก เพราะปัจจุบันเครื่องจักรที่ใช้ในการประกอบอุตสาหกรรมมีราคาสูงมากทำให้ค่ารายปีมีจำนวนสูงขึ้น ผู้เสียภาษีได้รับภาระภาษีเพิ่มขึ้นทั้งที่ภาษีชนิดนี้มีได้มุ่งจะใช้กับเครื่องจักรโดยตรง แต่เก็บเพื่อไปใช้ในการบริการสาธารณะของท้องถิ่นที่เป็นประโยชน์แก่ทรัพย์สินประเภทโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้าง¹⁷⁹ และปัจจุบันการประกอบอุตสาหกรรมขนาดใหญ่มีอาจนำเครื่องจักรกลเข้าไปติดตั้งเป็นส่วนควบที่สำคัญในโรงเรือนได้ ทำให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมขนาดใหญ่ไม่ได้รับความเป็นธรรมในการลดค่ารายปีลงเหลือหนึ่งในสามหากเปรียบเทียบกับอุตสาหกรรมขนาดเล็กหรือขนาดย่อม¹⁸⁰

¹⁷⁸ ประภาพรรณ อุดมจรรยา , ภาษีโรงเรือนและที่ดิน: ทิศทางการแก้ไขเพื่อความ เป็นธรรม, (ม.ป.ป:ม.ป.ท.), น.11.

¹⁷⁹ ประภาพรรณ อุดมจรรยา , ภาษีโรงเรือนและที่ดิน: ทิศทางการแก้ไขเพื่อความ เป็นธรรม, (ม.ป.ป:ม.ป.ท.), น. 11.

¹⁸⁰ นรินทร์ ตั้งศรีไพโรจน์, หมายเหตุท้ายคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6337/2539 , คำ พิพากษาศาลฎีกาประจำปีพุทธศักราช 2539, (กรุงเทพมหานคร : สำนักงานส่งเสริมตุลาการ), น. 114.