

## บทที่ 5

### ปัญหาและแนวทางแก้ไขกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างบัญญัติขึ้นเพื่อแก้ไขข้อบกพร่องและปัญหาของกฎหมายเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดินและกฎหมายเกี่ยวกับภาษีบำรุงท้องที่ และวางหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินประเภทอสังหาริมทรัพย์ให้เหมาะสมและมีประสิทธิภาพ จากการศึกษากฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแล้วผู้เขียนเห็นว่ากฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้แก้ไข้ปัญหาของกฎหมายทั้งสองไปบ้างดังที่ได้วิเคราะห์ไว้ในบทที่ 4 แต่ผู้เขียนเห็นว่ากฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างยังไม่สามารถแก้ไขข้อบกพร่องและปัญหาของกฎหมายทั้งสองได้ทั้งหมด ซึ่งหากมีการบังคับใช้กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนี้ จะประสบปัญหาที่สำคัญ 5 ประการ ได้แก่ (1) ผู้เสียภาษี (2) ฐานภาษี (3) อัตราภาษี (4) การบรรเทาภาระภาษี และ (5) การระงับข้อพิพาททางภาษี

#### 1. ปัญหาเกี่ยวกับผู้เสียภาษี

แม้ว่ากฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะได้กำหนดนิยามของคำว่า “ผู้เสียภาษี” ให้มีความหมายครอบคลุมบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษี และบุคคลอื่นที่อาจเข้ามาเกี่ยวข้องในทรัพย์สินที่เข้าข่ายต้องเสียภาษีนั่นแล้ว เมื่อวิเคราะห์บทบัญญัติของกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแล้ว จะพบว่าคำนิยามตามมาตรา 6 แห่งกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นยังไม่ครอบคลุมและแก้ไข้ปัญหาที่ประสบในปัจจุบันเกี่ยวกับผู้เสียภาษีตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดินและกฎหมายเกี่ยวกับภาษีบำรุงท้องที่ นอกจากนี้ ยังพบอีกว่าการบังคับใช้กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะทำให้เกิดประเด็นปัญหาเกี่ยวกับผู้เสียภาษีนี้คือ ผู้บุกรุกที่ดิน<sup>1</sup>

กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกำหนดภาระภาษีให้กับเจ้าของทรัพย์สิน ผู้ครอบครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของรัฐและผู้ทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างของรัฐเป็นผู้มี

---

<sup>1</sup> สุณี อาคเนย์เดโช, “กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง,” (วิทยานิพนธ์ปริญญา  
มหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2544), น. 145 -148.

หน้าที่เสียภาษี<sup>2</sup> กรณีผู้ครอบครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของรัฐและผู้ทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างของรัฐ หมายถึง กรณีที่เอกชนเข้าครอบครองหรือใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างของรัฐโดยอาศัยสิทธิตามกฎหมายหรือตามสัญญา เช่น สัญญาเช่า เป็นต้น แต่มีปัญหาว่า กรณีเอกชนบุกรุกที่ดินของรัฐโดยเข้าใช้ประโยชน์ในที่ดินของรัฐโดยไม่ได้รับอนุญาตหรือไม่สิทธินั้นจะกำหนดให้ผู้บุกรุกดังกล่าวเป็นผู้เสียภาษีตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างด้วยหรือไม่ กรณีนี้ในการประชุมยกว้างมีความเห็นสองฝ่าย ฝ่ายหนึ่งเห็นว่าไม่ควรเก็บภาษีจากบุคคลเหล่านี้เพราะจะเป็นการรับรองสิทธิทำกินในที่ดินของบุคคลเหล่านั้นทางอ้อม อีกฝ่ายหนึ่งเห็นว่าสมควรจัดเก็บภาษีจากผู้บุกรุกที่ดินของรัฐเพราะพวกเขาได้ประโยชน์โดยตรงและตามหลักการของกฎหมายฉบับนี้ ถ้ามีการใช้ประโยชน์ ในที่ดินของรัฐจะถูกเก็บภาษี แต่ไม่ถือสิทธิตามกฎหมายนี้<sup>3</sup>

ผู้เขียนเห็นด้วยกับฝ่ายที่สองให้มีการจัดเก็บภาษีจากผู้บุกรุกที่ดินของรัฐ ทั้งนี้ เพราะกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีหลักการที่จะจัดเก็บภาษีจากการถือครองทรัพย์สิน การถือครองทรัพย์สินหมายถึงการครอบครองทรัพย์สินและการได้ใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินนั้นซึ่งตนเป็นเจ้าของและมีกรรมสิทธิ์ หรือซึ่งตนมิได้เป็นเจ้าของหรือมีกรรมสิทธิ์ในตัวทรัพย์สินแต่มุ่งหวังที่จะได้ใช้

<sup>2</sup> มาตรา 6 แห่งร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ...., ดู ภาคผนวก.

<sup>3</sup> หลักการนี้อยู่ในมาตรา 8 แห่งร่าง พ.ร.บ.ภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ.... ซึ่งสำนักงานเศรษฐกิจการคลังกระทรวงการคลัง และกระทรวงมหาดไทยร่วมกันยกว้างเสนอต่อคณะรัฐมนตรี โดยได้บัญญัติไว้ดังนี้

“มาตรา 8 เจ้าของทรัพย์สินมีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่

ในกรณีทรัพย์สินของรัฐบาลให้ผู้ครอบครองหรือผู้ทำประโยชน์อย่างใดอย่างหนึ่งมีหน้าที่เสียภาษี

การเสียภาษีตามกฎหมายนี้ไม่เป็นเหตุให้เกิดสิทธิกฎหมายอื่น”

อย่างไรก็ดี ในการประชุมกรรมการร่างกฎหมายคณะที่ 7 ครั้งที่ 4 วันพฤหัสบดีที่ 9 เมษายน 2541 ได้มีการเสนอให้ตัดข้อความในวรรคสามนี้ออกไปเพราะเห็นว่า การเก็บภาษีกับการอ้างสิทธิเป็นองค์ประกอบคนละส่วน

แต่กระทรวงการคลังยืนยันให้มีการจัดเก็บภาษีจากผู้บุกรุกที่ดินของรัฐ ดังนั้น คณะกรรมการร่างกฎหมายคณะที่ 7 จึงได้เพิ่มเติมข้อความว่า “ทั้งนี้ การเสียภาษีดังกล่าวไม่เป็นเหตุให้เกิดสิทธิตามกฎหมายอื่น” ไว้ในส่วนท้ายของมาตรา 9 วรรคท้าย แห่งร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ...., ดู ภาคผนวก.

ประโยชน์และได้กรรมสิทธิ์ในตัวทรัพย์สินนั้น ดังนี้ เมื่อผู้บุกรุกที่ดินของรัฐได้เข้ายึดถือทรัพย์สินหรือครอบครองทรัพย์สินนั้น และได้ใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินย่อมจะต้องมีหน้าที่ชำระภาษีหรือแบกรับภาษีด้วย เพราะการใช้ประโยชน์ในที่ดิน แม้ว่าจะเป็นการใช้เพื่ออยู่อาศัย ย่อมมีความจำเป็นในการใช้สาธารณูปโภคด้วย อีกทั้งผู้บุกรุกที่ดินของรัฐเหล่านี้ก็มีได้ให้ค่าตอบแทนแก่รัฐ การจัดเก็บภาษีจากผู้บุกรุกที่ดินของรัฐนั้นเป็นการจัดเก็บภาษีเพื่อนำมาใช้จ่ายในท้องถิ่น นอกจากนี้การจัดเก็บภาษีจะทำให้บุคคลทุกคนที่ได้ใช้ประโยชน์จากที่ดินเข้ามาอยู่ในระบบภาษีทั้งหมด ทำให้รัฐและองค์กรปกครองท้องถิ่นมีข้อมูลเกี่ยวกับการใช้ประโยชน์ในที่ดินของประชาชนทั้งประเทศ แต่การจัดเก็บภาษีจากผู้บุกรุกที่ดินของรัฐมิใช่เป็นการรับรองสิทธิและมีมิใช่เป็นการได้กรรมสิทธิ์เพราะประชาชนไม่อาจเป็นเจ้าของที่ดินหรือไม่อาจได้กรรมสิทธิ์ในที่ดิน ตามลัทธิกฎหมายไทยแต่เดิมที่ดินทั้งหลายในอาณาจักรสยามเป็นของพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวหาใช่เป็นของราษฎรไม่ หากแต่ท่านให้ราษฎรอาศัยอยู่<sup>4</sup> และในปัจจุบันย่อมหมายถึงเป็นของรัฐ ซึ่งเมื่อรัฐต้องการใช้ที่ดินบริเวณใดเพื่อประโยชน์สาธารณะแล้วก็สามารถตรากฎหมายเวนคืนที่ดินนั้นได้ การที่รัฐออกโฉนดที่ดินหรือหนังสือสำคัญอย่างใดอย่างหนึ่งให้แก่ราษฎรผู้ถือที่ดิน ก็เพื่อจะให้ราษฎรเอาไปใช้ยืนยันระหว่างกันเองเท่านั้นและนอกจากนั้นยังเป็นหลักฐานสำหรับจะติดตามเรียกเก็บภาษีอากรเอาจากผู้ปรากฏสิทธิในหนังสือเหล่านั้นได้ด้วย<sup>5</sup> ในกรณีของที่ดินที่รัฐออกโฉนดให้แก่เอกชนแม้ต่อมาภายหลังก็ยังอาจเสียสิทธินั้นจากการครอบครองของบุคคลอื่นซึ่งได้ครอบครองโดยความสงบและโดยเปิดเผยด้วยเจตนาเป็นเจ้าของ<sup>6</sup> การที่มีโฉนดและได้ชำระภาษีก็ไม่เป็นเหตุให้บุคคลผู้ยึดถือโฉนดและชำระภาษีจะมีสิทธิดีกว่าบุคคลผู้เข้าทำประโยชน์ในที่ดินนั้น (คำพิพากษาฎีกาที่ 2316/2519)<sup>7</sup>

<sup>4</sup> เสนีย์ ปราโมช, ม.ร.ว., กฎหมายลักษณะทรัพย์สิน คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์, (พระนคร: สำนักพิมพ์ชัยฤทธิ, 2497), น. 328.

<sup>5</sup> เพิ่งอ้าง, น. 330.

<sup>6</sup> มาตรา 1382 แห่ง ป.พ.พ.

<sup>7</sup> คำพิพากษาฎีกาที่ 2316/2519 (เนติ) น. 1504 “เมื่อผู้คัดค้านเป็นฝ่ายใช้สิทธิครอบครองที่พิพาท การที่ผู้ร้องยึดถือโฉนดและเสียภาษีบำรุงท้องที่ที่พิพาทเข้าไปตัดฟันตัดจากเป็นครั้งคราว ย่อมไม่ก่อให้เกิดสิทธิครอบครองแก่ผู้ร้อง”

การบุกรุกที่ดินนี้หากเป็นการบุกรุกที่ดินรกร้างว่างเปล่า<sup>8</sup> ก็ไม่อาจได้กรรมสิทธิ์ในที่ดินนั้น เพราะถ้าเมื่อแรกเป็นที่รกร้างว่างเปล่า ซึ่งเป็นสาธารณสมบัติอันไม่อาจโอนได้ เว้นแต่จะอาศัยอำนาจแห่งกฎหมาย ดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 1304, 1305 แล้ว แม้ต่อมาภายหลัง จะได้มีคนเข้าถากถางให้เตียนและทำประโยชน์อยู่ ก็ไม่กลายเป็นสภาพเป็นอื่นไปได้ และตามบทบัญญัติในประมวลแพ่งฯ และกฎหมายที่ดินนั้น เพียงแต่เข้าหักล้างถางพงทำประโยชน์อยู่ในที่รกร้างว่างเปล่า อันเป็นสาธารณสมบัติของแผ่นดินเท่านั้น ไม่เป็นเหตุตามกฎหมายที่จะทำให้เกิดกรรมสิทธิ์การถากถางทำให้เตียน ไม่ลบล้างสภาพอันเป็นที่รกร้างว่างเปล่าเป็นสาธารณสมบัติตามมาตรา 1304 อยู่ก่อนนั้นได้<sup>9</sup> เมื่อราษฎรเข้ายึดถือครอบครองที่ดินที่เป็นสาธารณสมบัติของแผ่นดิน อันเป็นการครอบครองโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ราษฎรผู้ครอบครองไม่อาจยกสิทธิใดๆ ขึ้นโต้แย้งรัฐได้ แต่ในระหว่างราษฎรด้วยกันยอมยกการยึดถือครอบครองก่อนขึ้นยันคนอื่นที่เข้ามาครอบครองได้ (คำพิพากษาฎีกาที่ 5279/2542)<sup>10</sup>

ด้วยเหตุนี้ การจัดเก็บภาษีตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจึงไม่อาจเป็นการรับรองการได้กรรมสิทธิ์ในที่ดินนั้น รัฐเพียงแต่ทำตามหลัก Benefit Received Principle ที่ว่า ผู้ได้รับบริการสาธารณะจากท้องถิ่น ควรสนับสนุนการใช้จ่ายแก่ท้องถิ่นโดยชำระภาษีอากรเพื่อเป็นรายได้ของท้องถิ่นโดยตรง หากไม่มีการจัดเก็บจากผู้บุกรุกที่ดินเหล่านั้น ย่อมเป็นการสนับสนุนให้มีการบุกรุกที่ดินของรัฐกันต่อไปเพราะประชาชนยอมเล็งเห็นว่าเขาจะได้รับประโยชน์จากการบุกรุกที่ดินด้วยการมีที่ดินอยู่อาศัยและทำกินโดยไม่มีภาระใดๆ หรือไม่ได้รับโทษใดๆ เลย ดังนั้น ในขณะที่รัฐยังไม่อาจที่จะดำเนินการให้ผู้บุกรุกที่ดินออกไปจากที่ดินของรัฐ รัฐควรมีมาตรการที่จะให้เขาได้รู้หรือได้รับผลเสียของการบุกรุกด้วย ซึ่งจริงๆ แล้ว การเสียภาษีนี้ก็เป็นการทำตามหน้าที่ธรรมดาเฉกเช่นเดียวกับประชาชนคนอื่นที่ครอบครองที่ดินโดยชอบ ผู้บุกรุกที่ดินจึงไม่อาจปฏิเสธภาระดังกล่าวได้ ผู้เขียนจึงเห็นด้วยที่ให้มีการจัดเก็บภาษีจากผู้บุกรุกที่ดินของรัฐซึ่ง

<sup>8</sup> ที่ดินรกร้างว่างเปล่า (Waste land) หมายความว่า ที่ซึ่งยังไม่ได้ออกโฉนดให้ใครที่สงวนไว้เป็นสมบัติของแผ่นดิน ก็เพื่อสาธารณประโยชน์ ดู เสนีย์ ปราโมช, ม.ร.ว., อ้างแล้ว *เชิงอรรถที่ 3*, น. 539.

<sup>9</sup> เสนีย์ ปราโมช, ม.ร.ว., *เพิงอ้าง*, น. 539 – 540.

<sup>10</sup> คำพิพากษาฎีกาที่ 5279/2542 (สงเสริม) ล. 9 น.180 “ที่ดินพิพาทเดิมเป็นที่ดินอยู่ในเขตป่าสงวนแห่งชาติจึงเป็นที่สาธารณสมบัติของแผ่นดิน การเข้ายึดถือครอบครองยอมไม่ชอบด้วยกฎหมาย มีผลให้ราษฎรผู้ครอบครองไม่อาจยกสิทธิใดๆ ขึ้นโต้แย้งรัฐได้ แต่ในระหว่างราษฎรด้วยกันยอมยกการยึดถือครอบครองก่อนขึ้นยันคนอื่นที่เข้ามาครอบครองได้”.

ตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนี้ก็มิได้กำหนดรับรองสิทธิใดๆ นอกเหนือจากการให้ใช้ประโยชน์ ในที่ดินนั้นเป็นการชั่วคราว<sup>11</sup> อย่างไรก็ตาม ผู้บุกรุกที่ดินเหล่านั้นส่วนใหญ่เป็นผู้ยากไร้หรือยากจน อาจไม่มีรายได้เพียงพอที่จะชำระภาษีตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้เต็มจำนวน

แต่เนื่องจากบทบัญญัติตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้กำหนดคำนิยามของคำว่า “ผู้เสียภาษี” ไว้เพียงกรณีผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในทรัพย์สินของรัฐโดยมิได้กล่าวถึงกรณีผู้ที่มีเจ้าของแต่ครอบครองหรือทำประโยชน์ในทรัพย์สินของรัฐนั้นคำนิยามดังกล่าวก็ยังคงมีความหมายที่ไม่ชัดเจน ดังนี้เพื่อกำหนดให้ผู้ครอบครองที่ดินของบุคคลอื่นโดยไม่มีสิทธิเป็นผู้เสียภาษีและขยายความหมายของคำว่า “ผู้เสียภาษี” ให้ชัดเจนให้ครอบคลุมกรณีการครอบครองและทำประโยชน์ในทรัพย์สินของรัฐโดยไม่มีสิทธิหรือไม่ได้รับอนุญาต ผู้เขียนจึงเห็นสมควรที่ปรับปรุงบทบัญญัติมาตรา 33 ซึ่งเป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับการกำหนดบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีแทนผู้เสียภาษี โดยเพิ่มอนุมาตรา (7) และ (8) ดังนั้น “ผู้เสียภาษี” ที่ปรับปรุงเพิ่มเติม จึงได้แก่ มาตรา 6 ประกอบกับมาตรา 33 แห่งร่าง พ.ร.บ. ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ... ดังข้อความดังต่อไปนี้

มาตรา 6 ในพระราชบัญญัตินี้

.....

“ผู้เสียภาษี” หมายความว่า บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง หรือเป็นผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สินของรัฐ ซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ และให้หมายความรวมถึงผู้มีหน้าที่เสียภาษีแทนผู้เสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้

.....

มาตรา 33 ให้บุคคลดังต่อไปนี้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีแทนผู้เสียภาษี

.....

(7) ผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สินของรัฐโดยไม่ได้รับอนุญาตเป็นลายลักษณ์อักษรจากรัฐให้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น

<sup>11</sup> มาตรา 8 แห่งร่าง พ.ร.บ. ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ...., ดูภาคผนวก.

เอกสารสิทธิหรือเอกสารอื่นใดที่ทางราชการจัดให้มีขึ้นเพื่อรับรองการเสียภาษีของผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามวรรคแรก ไม่เป็นการรับรองการได้กรรมสิทธิ์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น

## 2. ปัญหาเกี่ยวกับฐานภาษี

กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างใช้มูลค่าทรัพย์สินเป็นฐานภาษี โดยกำหนดมูลค่าทรัพย์สินตามราคาประเมินทุนทรัพย์ที่คณะกรรมการประจำจังหวัดกำหนดโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ ซึ่งได้ออกระเบียบว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการในการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม พ.ศ. 2535<sup>12</sup> ราคาประเมินทุนทรัพย์ดังกล่าวนี้เป็นราคามาตรฐานซึ่งกำหนดขึ้นโดยมีผู้ทรงคุณวุฒิและผู้เชี่ยวชาญจากสำนักประเมินราคาทรัพย์สินเป็นกรรมการในคณะกรรมการประจำจังหวัดด้วย<sup>13</sup> และใช้วิธีเปรียบเทียบราคาตลาดจากข้อมูลราคาซื้อขายที่ดินในท้องตลาดเป็นหลักในการพิจารณากำหนดราคาประเมินเป็นอันดับแรกหากไม่ปรากฏข้อมูลการซื้อขายของที่ดินหน่วยใดก็จะกำหนดโดยข้อมูลที่ใกล้เคียง เช่น การซื้อขายของที่ดินข้างเคียงที่มีสภาพคล้ายคลึงกัน เป็นต้น<sup>14</sup> หรือกรณีห้องชุด หากไม่มีข้อมูลราคาซื้อขายห้องชุดเพื่อเปรียบเทียบราคาตลาดแล้ว อาจใช้วิธีคิดจากรายได้กรณีที่มีข้อมูลค่าเช่าห้องชุดในอาคารชุดที่มี

<sup>12</sup> มาตรา 105 เบญจ แห่งประมวลกฎหมายที่ดิน ได้กำหนดให้คณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์มีหน้าที่ดังกล่าว

<sup>13</sup> มาตรา 105 ฉ แห่งประมวลกฎหมายที่ดิน ได้กำหนดให้คณะกรรมการประจำจังหวัดประกอบด้วย (1) ผู้ว่าราชการจังหวัด เป็นประธานอนุกรรมการ (2) ปลัดจังหวัด (3) สรรพากรจังหวัด (4) ผู้ทรงคุณวุฒิที่คณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์แต่งตั้งไม่เกิน 3 คน เป็นอนุกรรมการ และ (5) เจ้าพนักงานที่ดินเป็นอนุกรรมการและเลขานุการ

สำหรับคณะกรรมการประจำจังหวัดกรุงเทพมหานครนั้น ประกอบด้วย (1) ปลัดกรุงเทพมหานคร เป็นประธานอนุกรรมการ (2) ผู้แทนกรมการปกครอง (3) ผู้แทนกรมสรรพากร (4) เจ้าพนักงานที่ดินกรุงเทพมหานคร (5) ผู้ทรงคุณวุฒิที่คณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์แต่งตั้งไม่เกิน 3 คน เป็นอนุกรรมการ และ (6) ผู้อำนวยการสำนักงานกลางประเมินราคาทรัพย์สิน เป็นอนุกรรมการและเลขานุการ

<sup>14</sup> ข้อ 10 ประกอบกับ ข้อ 9 แห่งระเบียบของคณะกรรมการ

ลักษณะคล้ายคลึงกันและตั้งอยู่บริเวณเดียวกัน หรือใช้วิธีต้นทุนทดแทน<sup>15</sup> ส่วนการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างจะใช้วิธีประมาณราคาจากปริมาณงานและวัสดุก่อสร้างต่อหน่วยหรือวิธีประมาณราคาจากพื้นที่<sup>16</sup>

กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้แก้ไขข้อบกพร่องในเรื่องฐานภาษีโดยเปลี่ยนระบบการประเมินภาษีแบบการประเมินมูลค่าที่ดินตามทำเลที่ตั้ง (Site Value) และการประเมินแบบค่าเช่ารายปี (Annual Value) ของกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่และกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินตามลำดับ เป็นการประเมินแบบประเมินทุนทรัพย์ (Capital Value)<sup>17</sup> โดยร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. .... กำหนดให้ใช้ “ราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง” ของคณะกรรมการประจำจังหวัดโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ตามประมวลกฎหมายที่ดินซึ่งเป็นราคาที่ดินใช้เรียกเก็บค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมของอสังหาริมทรัพย์ แต่การที่กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกำหนดฐานภาษีคือ “มูลค่าของทรัพย์สิน” การประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อหามูลค่าของทรัพย์สินจึงถือเป็นหัวใจของการบริหารจัดการเก็บภาษีซึ่งถือเป็นข้อยุ่งยากที่สุดในการบริหารจัดเก็บ เพราะภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีการขยายฐานภาษีกว้างขึ้นครอบคลุมทรัพย์สินเกือบทุกชนิด ซึ่งทรัพย์สินแต่ละชนิดเจ้าของต่างมีไว้เพื่อวัตถุประสงค์ที่แตกต่างกัน แม้ทรัพย์สินชนิดเดียวกัน หากมีวัตถุประสงค์หรือทำเลที่ตั้งแตกต่างกัน ราคาทรัพย์สินนั้นย่อมแตกต่างกันไปด้วย ประกอบกับโดยทฤษฎีแล้วระบบภาษีทรัพย์สินแบบประเมินทุนทรัพย์ซึ่งใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นฐานภาษีนั้น ราคาประเมินทุนทรัพย์ดังกล่าวจะต้องสะท้อนมูลค่าตลาดของทรัพย์สินและสิ่งปลูกสร้าง แต่หากพิจารณาการประเมินมูลค่าอสังหาริมทรัพย์ของสำนักงานประเมินราคาทรัพย์สินที่ดำเนินการอยู่ในปัจจุบัน ยังไม่มีลักษณะการดำเนินงานที่เป็นมาตรฐาน

<sup>15</sup> ข้อ 26 แห่งระเบียบของคณะกรรมการ

<sup>16</sup> ข้อ 16 แห่งระเบียบของคณะกรรมการ

<sup>17</sup> สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, คณะรัฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, ศูนย์บริการวิชาการ สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์, การประเมินมูลค่าฐานภาษีทรัพย์สินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไทยภายใต้กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง, โครงการพัฒนาประสิทธิภาพการบริหารการเงินการคลังท้องถิ่น สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ เล่ม 6, (กรุงเทพมหานคร : บริษัท อักษรโสภณ จำกัด, 2544), น.10.

ของการประเมินมูลค่าอสังหาริมทรัพย์ในระดับสากล<sup>18</sup> ทำให้ราคาประเมินทุนทรัพย์ในปัจจุบันยัง  
ไม่มีความเหมาะสมพอที่จะใช้เป็นฐานภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เนื่องจากยังมีข้อจำกัดในการ  
กำหนดมูลค่าของที่ดินและโรงเรือนอยู่หลายประการ ดังนี้

ประการแรก สำนักงานประเมินราคาทรัพย์สินเป็นส่วนราชการระดับกองสังกัด  
กรมธนารักษ์ กระทรวงการคลัง มีหน้าที่รับผิดชอบเกี่ยวกับการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อ  
ประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีและค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ การ  
จัดทำทะเบียนทรัพย์สินและแผนที่เพื่อทำการประเมินราคา แต่ไม่มีอำนาจในการกำหนดราคา  
ประเมินทรัพย์สินโดยตรง เพราะประมวลกฎหมายที่ดินได้ให้อำนาจการประเมินมูลค่า  
อสังหาริมทรัพย์แก่คณะกรรมการ 2 ระดับ<sup>19</sup> คือ คณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์และ  
คณะอนุกรรมการประจำจังหวัด โดยคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์จะเป็นผู้  
พิจารณาให้ความเห็นชอบต่อการกำหนดราคาที่ดินที่คณะอนุกรรมการประจำจังหวัดเสนอ ส่วน  
คณะอนุกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ประจำจังหวัดจะเป็นผู้กำหนดราคาประเมินและ  
ปรับปรุงราคาประเมินระหว่างรอบภายในจังหวัด ในการดำเนินเกี่ยวกับราคาประเมินทุนทรัพย์  
ดังกล่าว สำนักงานประเมินราคาทรัพย์สินและสำนักงานที่ดินในแต่ละจังหวัดมีหน้าที่ในการ  
สนับสนุนเกี่ยวกับข้อมูลและทำการวิเคราะห์ราคา แล้วเสนอให้คณะอนุกรรมการกำหนดราคา  
ประเมินทุนทรัพย์ประจำจังหวัดหรือคณะกรรมการกำหนดราคาทุนทรัพย์สำหรับกรุงเทพมหานคร  
แล้วแต่กรณีเป็นผู้พิจารณา โดยธนารักษ์จังหวัดจะเสนอราคาประเมินเป็นรายบล็อก ส่วน  
สำนักงานประเมินราคาทรัพย์สินสนับสนุนข้อมูลด้านการประเมินราคาเป็นรายแปลงใน  
กรุงเทพมหานครและปริมณฑลรวมทั้งเทศบาลจังหวัดใหญ่ๆ เช่นเทศบาลนครเชียงใหม่ เทศบาล  
นครภูเก็ต เทศบาลนครราชสีมา เมื่อคณะอนุกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ประจำ  
จังหวัดพิจารณาเห็นชอบ แล้วจะนำเรื่องเสนอคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ให้  
ความเห็นชอบอีกครั้งหนึ่งเพื่อประกาศใช้เป็นราคาประเมินทุนทรัพย์ต่อไป หากคณะกรรมการ  
กำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ไม่เห็นชอบด้วยก็ไม่มีหน้าที่แก้ไขแต่มีหน้าที่ต้องส่งกลับมาให้สำนัก  
ประเมินราคาทรัพย์สินธนารักษ์จังหวัดดำเนินการประเมินราคาใหม่ จึงเป็นการปฏิบัติงานใน

<sup>18</sup> สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, รายงานวิจัยฉบับ  
สมบูรณ์ (Final Report) เรื่อง โครงการพัฒนาสำนักประเมินราคาทรัพย์สินกรมที่ดินให้เป็น  
หน่วยงานในรูปแบบองค์กรมหาชน 2 เล่ม, เล่ม 1 (กรุงเทพมหานคร:สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษา  
แห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2544), น. 1-2.

<sup>19</sup> เพ็ญอ้าง, น. 1-14.

ลักษณะถ่วงดุลอำนาจ (Check and Balance) แต่การปฏิบัติงานในลักษณะดังกล่าวไม่เหมาะสมกับการพิจารณาราคาประเมินที่ดินและโรงเรือน เพราะไม่ทันกับการเปลี่ยนแปลงของราคาที่ดินและโรงเรือนที่มีการเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลาโดยเฉพาะบริเวณพื้นที่เศรษฐกิจที่มีการพัฒนาสูง อีกทั้งหากพิจารณาคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ประจำจังหวัดและคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์แล้วเห็นว่า คณะกรรมการส่วนใหญ่ไม่มีความรู้ความเชี่ยวชาญเกี่ยวกับหลักวิชาการประเมินราคาทรัพย์สินโดยตรง

จะเห็นได้ว่า การขาดอำนาจทางกฎหมายรองรับทำให้สำนักประเมินราคาทรัพย์สินไม่มีอิสระในการกำหนดราคาต้องผ่านความเห็นชอบของคณะกรรมการประจำจังหวัดและคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์

ประการที่สอง สำนักประเมินราคาทรัพย์สินขาดข้อมูลราคาตลาดหรือราคาซื้อขายที่แท้จริง เนื่องจากการทำนิติกรรมเกี่ยวกับที่ดิน คู่กรณีมักแจ้งราคาที่ดินตามราคาประเมินโดยมิได้แจ้งราคาซื้อขายเพื่อทำนิติกรรมตามความเป็นจริง ทั้งนี้ การแจ้งดังกล่าวมักจะเข้าข่ายเป็นการแจ้งความเท็จต่อเจ้าพนักงาน แต่ไม่มีการลงโทษตามกฎหมายซึ่งทำให้ไม่สามารถมีราคาซื้อขายตามความเป็นจริง อันจะนำมาใช้เป็นข้อมูลในการตรวจสอบหาราคาท้องตลาดของอสังหาริมทรัพย์ได้<sup>20</sup>

ประการที่สาม การประเมินยังไม่เป็นมาตรฐานเดียวกัน เพราะขาดเครื่องมืออุปกรณ์ เช่น เครื่องคอมพิวเตอร์ที่มีคุณภาพและปริมาณเพียงพอแก่การใช้งาน กล้องถ่ายภาพดิจิทัล ระบบการจัดทำแผนที่และโปรแกรมคอมพิวเตอร์สำหรับใช้งาน รวมทั้งขาดข้อมูลด้านแผนที่และข้อมูลด้านทะเบียนที่ถูกต้องเป็นปัจจุบันจากสำนักงานที่ดินและขาดระบบการเชื่อมโยงข้อมูลที่ได้มาตรฐาน และเจ้าหน้าที่ประเมินขาดอำนาจทางกฎหมายในการขอเข้าไปตรวจสอบทรัพย์สินหรือเรียนให้เจ้าของมาให้ถ้อยคำหรือส่งเอกสารที่จำเป็น ทำให้ไม่สามารถประเมินมูลค่าตลาดที่แท้จริงได้<sup>21</sup> นอกจากนี้ แบบการประเมินมูลค่าที่ดินรายแปลงกับแบบประเมินมูลค่ารายบล็อกโดยแยกเป็นกลุ่มๆ ได้รับการวิจารณ์มาโดยตลอดว่าเป็นวิธีการที่ไม่เหมาะสม เนื่องจากการประเมินมูลค่าทั้งสองรูปแบบนั้นเป็นการประเมินที่ไม่ถูกต้องตามหลักทฤษฎี อาจทำให้เกิดข้อผิดพลาดจำนวนมาก เพราะเป็นวิธีการประเมินที่ใช้ข้อมูลที่ไม่สามารถตรวจสอบได้ เนื่องจากเจ้าหน้าที่สำนักประเมินราคาทรัพย์สินไม่มีอำนาจตามกฎหมายจะเข้าไปในสถานที่ซึ่งจะประเมินทำให้ไม่สามารถเปรียบเทียบกับราคาตลาดได้ ผลของการใช้วิธีประเมินราคาดังกล่าวทำให้ราคา

<sup>20</sup> สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, เฟิงอ๋าง, น. 1-15.

<sup>21</sup> เฟิงอ๋าง, น. 1-15.

ประเมินของสำนักประเมินราคาทรัพย์สินไม่ได้รับการยอมรับในระดับสากลเพราะวิธีการประเมินเช่นนี้ อาจทำให้เกิดข้อผิดพลาดอย่างมากเนื่องจากไม่สามารถตอบสนองต่อเงื่อนไขทางการตลาดที่ต้องการทราบราคาประเมินที่ใกล้เคียงความเป็นจริงมากที่สุดได้

ด้วยเหตุผลดังกล่าวข้างต้น อาจกล่าวได้ว่า การประเมินมูลค่าอสังหาริมทรัพย์ของสำนักประเมินราคาทรัพย์สินที่ดำเนินการอยู่ในปัจจุบันยังไม่มีลักษณะของการดำเนินงานที่เป็นไปตาม มาตรฐานของการประเมินมูลค่าอสังหาริมทรัพย์ในระดับสากล เมื่อกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้กำหนดให้ใช้มูลค่าทรัพย์สินเป็นฐานภาษีสำหรับคำนวณหาจำนวนภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ตามที่คณะกรรมการประจำจังหวัดกำหนดโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์นี้แล้วจึงอาจได้ราคาที่ไม่เป็นธรรมหรือไม่ใช้ราคาตลาดที่ถูกต้อง

ดังนั้นเพื่อให้การประเมินราคาที่ดินและโรงเรือนสำหรับใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีบำรุงท้องที่และภาษีโรงเรือนและที่ดินมีความเหมาะสมตามสภาพและทำเลของที่ดินและโรงเรือนในแต่ละแห่งและสอดคล้องกับการใช้ประโยชน์จากที่ดินและโรงเรือนที่มีการเปลี่ยนแปลงตามสภาพเศรษฐกิจ ตลอดจนเป็นประโยชน์ในการนำมาปรับใช้กับฐานภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในอนาคต ผู้เขียนขอเสนอแนะดังนี้<sup>22</sup>

ประการแรก การประเมินราคาที่ดินและโรงเรือนสำหรับใช้เป็นฐานในการประเมินภาษีประเทศไทยควรมีมูลค่าทรัพย์สิน (Capital Value) มาใช้แทนราคาปานกลางของที่ดินและค่าเช่ารายปีตามกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่และภาษีโรงเรือนและที่ดินตามลำดับ ซึ่งสอดคล้องกับร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่กำหนดให้นำราคาประเมินทุนทรัพย์ตามประมวลกฎหมายที่ดินมาใช้เป็นฐานภาษีแต่เนื่องจากหลักเกณฑ์การประเมินราคาทุนทรัพย์ตามระเบียบคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ยังไม่มีที่เหมาะสม ผู้เขียนจึงขอเสนอแนวทางแก้ไขโดย ควรบัญญัติกฎหมายว่าด้วยการประเมินมูลค่าอสังหาริมทรัพย์ โดยกำหนดให้จัดตั้งหน่วยงานกลางประเมินราคาทรัพย์สิน (Valuation Department) เช่น ประเทศนิวซีแลนด์ ดังที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 ซึ่งมีหน้าที่ในการประเมินมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อวัตถุประสงค์ต่างๆ ของภาครัฐและควบคุมการประกอบวิชาชีพการประเมินมูลค่าทรัพย์สินของเอกชน เพื่อให้ได้มูลค่าอสังหาริมทรัพย์ที่ใกล้เคียงกับมูลค่าที่แท้จริงและเป็นข้อมูลมาตรฐานที่ใช้อ้างอิงได้ทั่วประเทศ

<sup>22</sup> ชาริณี ไควธนพานิช, “การประเมินราคาที่ดินและโรงเรือนเพื่อใช้ในการจัดเก็บภาษี,” (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิตมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547), น. 122 -126.

ประการที่สอง หากยังไม่สามารถจัดตั้งหน่วยงานกลางประเมินราคาทรัพย์สิน ได้ทันกับการประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ในระยะแรกควรจัดตั้ง สำนักงานประเมินราคาทรัพย์สินในส่วนท้องถิ่นและพัฒนาศูนย์กลางในสำนักประเมินราคา ทรัพย์สินโดยส่งไปอบรมดูงานเกี่ยวกับการประเมินราคาทรัพย์สินในต่างประเทศ และส่งเสริมให้มีการเปิดหลักสูตรการประเมินราคาทรัพย์สินในระดับอุดมศึกษาต่างๆ เนื่องจากการประเมินราคา ทรัพย์สินถือเป็นวิชาชีพแขนงหนึ่ง สำนักประเมินราคาทรัพย์สินจึงควรมีหน้าที่รับผิดชอบในการ ดูแลมาตรฐานวิชาชีพการประเมินราคาทรัพย์สินซึ่งปัจจุบันยังไม่มีองค์กรเฉพาะที่รับผิดชอบดูแล เพื่อควบคุมคุณภาพของนักประเมินราคาทรัพย์สิน ในส่วนของอัตรากำลังเจ้าหน้าที่ ผู้เขียนขอ เสนอให้จ้างบริษัทประเมินราคาทรัพย์สินเอกชนที่มีผลงานที่มีคุณภาพเข้ามาช่วย นอกจากนี้ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะต้องพัฒนาศูนย์กลางเพื่อทำงานประสานกับสำนักประเมินราคา ทรัพย์สินในส่วนของข้อมูลเกี่ยวกับที่ดินและโรงเรือนในท้องถิ่นของตนที่เป็นประโยชน์ในการ คำนวณและประเมินมูลค่าที่ดินและโรงเรือนให้เป็นมาตรฐานมากขึ้น

ประการที่สาม ในการประเมินมูลค่าอสังหาริมทรัพย์ต้องอาศัยข้อมูลพื้นฐาน เกี่ยวกับที่ดินและข้อมูลพื้นฐานเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ ดังนั้นจึงควรจัดทำ “ระบบฐานข้อมูลการ ประเมินมูลค่าอสังหาริมทรัพย์” คือการนำข้อมูลพื้นฐานเกี่ยวกับที่ดินและอสังหาริมทรัพย์มา จัดการและประมวลผลด้วยระบบคอมพิวเตอร์เพื่อให้ได้ผลลัพธ์ที่เหมาะสมและรองรับการใช้ เทคโนโลยีสมัยใหม่ในการประเมินราคา รวมทั้งควรจัดให้มีระบบการแลกเปลี่ยนข้อมูลกับ หน่วยงานอื่นที่จำเป็นต้องนำฐานข้อมูลอสังหาริมทรัพย์ไปใช้ซึ่งสอดคล้องกับระบบรัฐบาล อิเล็กทรอนิกส์ (E-Government) ที่ปัจจุบันเริ่มมีการใช้ ส่งผลให้ภาครัฐประหยัดงบประมาณและผู้ เสียภาษีสามารถตรวจสอบข้อมูลเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ที่จะใช้เป็นฐานภาษีได้ นอกจากนี้ รัฐบาลควรสนับสนุนให้มีการประมวลซื้อขายที่ดินและโรงเรือนผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์เพื่อให้รัฐ สามารถทราบข้อมูลที่เป็นปัจจุบันเกี่ยวกับราคาซื้อขายที่ดินและโรงเรือน

### 3. ปัญหาเกี่ยวกับการกำหนดอัตราภาษี

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.... มาตรา 24 ได้กำหนดให้จัดเก็บได้ในอัตราไม่เกินร้อยละ 0.1 ของฐานภาษี ทั้งนี้องค์ประกอบของส่วนท้องถิ่นต้องยกข้อบัญญัติท้องถิ่นกำหนดอัตราที่ใช้จัดเก็บภายในเขตท้องถิ่นหนึ่งอัตรา โดยคำนึงถึงความจำเป็นของท้องถิ่นและความสามารถของผู้เสียภาษีประกอบด้วย

การตรวจพบปัญหาในลักษณะดังกล่าว มีลักษณะเป็นการกำหนดเพดานการเสียภาษีของแต่ละท้องถิ่น ซึ่งอาจพิจารณาได้ว่าอัตราภาษีที่ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างบัญญัติไว้สูงสุดมีค่าเท่ากับ 0.1 ของฐานภาษี ซึ่งหากเปรียบเทียบกับภาษีโรงเรือนและที่ดินที่เก็บภาษีในอัตราร้อยละ 12.5 ของค่ารายปีของทรัพย์สินนั้น ถือได้ว่าเป็นการจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำกว่ามาก แต่ทั้งนี้สาระสำคัญของจำนวนภาษีขึ้นอยู่กับมูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างร่วมกับมูลค่าทรัพย์สินอื่นที่ติดกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะถาวร หรือประกอบกันเป็นอันเดียวกับที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้กำหนดหลักเกณฑ์การคิดมูลค่าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างไว้ว่าให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมและจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินโดยที่คณะกรรมการประจำจังหวัด กำหนดโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ แต่ในส่วนของมูลค่าของทรัพย์สินอื่น ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกำหนดไว้ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง ในส่วนของมูลค่าทรัพย์สินอื่นร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกำหนดให้เป็นอำนาจของฝ่ายบริหารในการตรากฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข ในเรื่องนี้เป็นปัญหาในอนาคตเกี่ยวกับหน่วยงานและวิธีการที่ใช้ในการกำหนดมูลค่าทรัพย์สิน เนื่องจากปัจจุบันยังไม่มีหน่วยงานที่มีหน้าที่ตีราคาทรัพย์สินประเภทอสังหาริมทรัพย์ เมื่อเป็นเช่นนี้การกำหนดให้รวมมูลค่าทรัพย์สินอื่นที่ติดกับที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง จึงไม่อาจที่จะกล่าวได้ว่าเหมาะสมกับสภาพการณ์ในปัจจุบัน จึงควรที่จะได้มีการทบทวนเรื่องดังกล่าวต่อไป

ประเด็นเรื่องอัตราภาษีของร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ... เป็นประเด็นสำคัญที่ผู้เขียนเห็นว่ายังมีข้อบกพร่องหลายประการ

ดังนั้น ผู้เขียนขออธิบายการวิเคราะห์อัตราภาษี โดยยกตัวอย่างการเปรียบเทียบกันระหว่างพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ และร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ในส่วนที่เกี่ยวกับการแบกรับภาระภาษีของประชาชนดังต่อไปนี้

### 3.1 การคำนวณภาษีโดยเปรียบเทียบการเสียภาษีทรัพย์สินใหม่ (ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง) กับภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่

#### (1) ประเภทอาคารและที่ดินที่ใช้ในการคำนวณภาษี

(ก) ที่อยู่อาศัย มีดังนี้

(1) ที่อยู่อาศัยซึ่งเจ้าของอยู่เอง ได้แก่ บ้านทาวน์เฮาส์ 2 ชั้น เขตดินแดง พื้นที่ 72 ตารางเมตร ตั้งอยู่บนเนื้อที่ดิน 18 ตารางวา<sup>23</sup> ตามบัญชีราคาประเมินที่ดินสำนักงานที่ดินกรุงเทพมหานคร สาขาห้วยขวาง เขตดินแดง พ.ศ. 2551-2554 ที่ดินบริเวณถนนสุทธิสารวินิจฉัย จากแยกสุทธิสารถึงแยกราชดา ประเมินราคาที่ดินตารางวาละ 100,000 บาท (ใช้อัตราประเมินเฉลี่ยระหว่างอัตราต่ำสุด-อัตราสูงสุด) ราคาประเมินบ้านทาวน์เฮาส์ 2 ชั้น ตารางเมตรละ 6,050 บาท ตามบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนสิ่งปลูกสร้างในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ (พ.ศ. 2551-2554) ประจำจังหวัดกรุงเทพมหานคร

(2) ที่อยู่อาศัยซึ่งเจ้าของอยู่เอง ได้แก่ บ้านทาวน์เฮาส์ 4 ชั้น เขตปทุมวัน พื้นที่ 560 ตารางเมตร ตั้งอยู่บนเนื้อที่ดิน 32 ตารางวา<sup>24</sup> ตามบัญชีราคาประเมินที่ดินสำนักงานที่ดินกรุงเทพมหานคร เขตปทุมวัน พ.ศ. 2551-2554 ที่ดินบริเวณถนนวิฑู ประเมินราคาที่ดินตารางวาละ 350,000 บาท ราคาประเมินบ้านทาวน์เฮาส์ 4 ชั้น ตารางเมตรละ 6,200 บาท ตามบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนสิ่งปลูกสร้างในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ (พ.ศ. 2551-2554) ประจำจังหวัดกรุงเทพมหานคร

(3) ที่อยู่อาศัยซึ่งให้ผู้อื่นเช่า ได้แก่ บ้านพักอาศัยตึก 2 ชั้น เขตหนองแขม พื้นที่ 280 ตารางเมตร ตั้งอยู่บนเนื้อที่ดิน 70 ตารางวา ค่าเช่า 18,000 บาทต่อเดือน<sup>25</sup> ตามบัญชีราคาประเมินที่ดินสำนักงานที่ดินกรุงเทพมหานคร เขตหนองแขม พ.ศ. 2551-2554 ที่ดินบริเวณถนนเพชรเกษม ประเมินราคาที่ดินตารางวาละ 66,500 บาท (ใช้อัตราประเมินเฉลี่ยระหว่างอัตราต่ำสุด-อัตราสูงสุด) ราคาประเมินบ้านพักอาศัยตึกสองชั้น ตารางเมตรละ 6,300 บาทตามบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนสิ่งปลูกสร้างในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ (พ.ศ. 2551-2554) ประจำจังหวัดกรุงเทพมหานคร

<sup>23</sup> สัมภาษณ์ ปกิต แพร่ชินวงศ์, เขตดินแดง กรุงเทพมหานคร, สิงหาคม 2551.

<sup>24</sup> สัมภาษณ์ ไกรวุฒิ บุญญาทานวงศ์, เขตปทุมวัน กรุงเทพมหานคร, สิงหาคม 2551

<sup>25</sup> สัมภาษณ์ ฉัตรพงษ์ กลิ่นหวล, เขตหนองแขม กรุงเทพมหานคร, สิงหาคม 2551

## (ข) พาณิชยกรรม มีดังนี้

(1) อาคารพาณิชย์ 3 ชั้น ศูนย์การค้า 29 พลาซ่า ย่านปทุมวัน พื้นที่ 9 ตารางเมตร ตั้งอยู่บนเนื้อที่ดิน 2.25 ตารางวา ค่าเช่า 30,000 บาทต่อเดือน<sup>26</sup> ตามบัญชีราคาประเมินที่ดินสำนักงานที่ดินกรุงเทพมหานคร เขตปทุมวัน พ.ศ. 2551-2554 ประเมินราคาที่ดินตารางวาละ 335,000 บาท (ใช้อัตราประเมินเฉลี่ยระหว่างอัตราต่ำสุด-อัตราสูงสุด) ราคาประเมินห้างสรรพสินค้า ตารางเมตรละ 8,150 บาทตามบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรียนสิ่งปลูกสร้างในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ (พ.ศ. 2551-2554) ประจำจังหวัดกรุงเทพมหานคร

## (2) หลักเกณฑ์ในการคำนวณภาษี

(ก) ราคาทุนทรัพย์ที่ดินใช้ราคาประเมินที่ดินตามบัญชีราคาประเมินที่ดินสำนักงานที่ดิน กรุงเทพมหานคร พ.ศ. 2551-2554<sup>27</sup>

(ข) ราคาทุนทรัพย์โรงเรียนและสิ่งปลูกสร้าง ใช้ราคาตามบัญชีราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรียนที่ดินสิ่งปลูกสร้างในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ (พ.ศ. 2551) ประจำจังหวัดกรุงเทพมหานคร<sup>28</sup>

(ค) โครงสร้างอัตราภาษีใช้ มาตรา 24 ตามร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ... ให้มีอัตราร้อยละไม่เกิน 0.1 ของฐานภาษีตามพระราชบัญญัตินี้

## (3) ตัวอย่างการคำนวณภาษีที่ผู้ประกอบการทรัพย์สินแต่ละรายต้องเสียภาษี

## (ก) การคำนวณภาษีของที่อยู่อาศัยซึ่งเจ้าของอยู่เอง

การจัดเก็บภาษีจากโรงเรียนและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยจะทำให้ฐานภาษีกว้างขึ้น องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถจัดเก็บรายได้ภาษีได้มากขึ้น แต่การที่ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างยกเลิกการยกเว้นภาษีให้แก่ที่อยู่อาศัยเป็นการเพิ่มภาระภาษีให้แก่เจ้าของที่อยู่อาศัยมากขึ้นด้วยเช่นกัน เนื่องจากแต่เดิมเจ้าของบ้านอยู่อาศัยได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีโรงเรียนและที่ดิน

<sup>26</sup> สัมภาษณ์ สุנית บุญธรรม, ศูนย์การค้า 29 พลาซ่า กรุงเทพมหานคร, กรกฎาคม 2551.

<sup>27</sup> <http://www.treasury.go.th>, 17 October 2008.

<sup>28</sup> *Ibid.*

(1) พ.ร.บ. ภาษีโรงเรือนและที่ดินและพ.ร.บ.ภาษีบำรุงท้องที่  
กฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินกำหนดยกเว้นให้กับโรงเรือนเจ้าของใช้

อาศัยอยู่เอง

(2) ร่าง พ.ร.บ. ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

บ้านทาวน์เฮาส์ 2 ชั้น เขตดินแดง พื้นที่ 72 ตารางเมตร ตั้งอยู่บน

เนื้อที่ดิน 18 ตารางวา ตามบัญชีราคาประเมินที่ดินสำนักงานที่ดินกรุงเทพมหานคร สาขาห้วยขวาง เขตดินแดง พ.ศ. 2551-2554 ที่ดินบริเวณถนนสุขุมวิทวิจิตรจากแยกสุขุมวิทถึงแยกราชดา ประเมินราคาที่ดินตารางวาละ 100,000 บาท (ใช้อัตราประเมินเฉลี่ยระหว่างอัตราต่ำสุด-อัตรา สูงสุด) ราคาประเมินบ้านทาวน์เฮาส์ 2 ชั้น ตารางเมตรละ 6,050 บาท ตามบัญชีกำหนดราคา ประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนสิ่งปลูกสร้างในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับ อสังหาริมทรัพย์ (พ.ศ. 2551-2554) ประจำจังหวัดกรุงเทพมหานคร

ราคาประเมินที่ดิน	100,000 X 18	= 1,800,000	บาท
ราคาประเมินโรงเรือนสิ่งปลูกสร้าง	6,050 X 72	= 435,600	บาท
รวมราคาประเมินทุนทรัพย์		= 2,235,600	บาท
ใช้โครงสร้างอัตราภาษีที่กำหนด คือร้อยละ 0.1 ของราคาประเมิน			
ดังนั้นภาษีที่ต้องเสีย		= 2,235,600 X 0.1%	
		= 2,236	บาท

จากตัวอย่างจะเห็นได้ว่ากรณีบ้านที่อยู่อาศัยนั้นตาม พระราชบัญญัติ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ ไม่ต้องเสียภาษี แต่ตาม ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดิน และสิ่งปลูกสร้างจะต้องเสียภาษี

(ข) การคำนวณภาษีของที่อยู่อาศัยซึ่งเจ้าของอยู่เองกับที่อยู่อาศัยซึ่งให้  
ผู้อื่นเช่า

ปัญหาเรื่องผู้ใดเป็นผู้รับภาระภาษีอันแท้จริงของภาษีทรัพย์สินเป็นปัญหา สำคัญประการหนึ่ง เพราะภาษีที่รัฐเรียกเก็บจากบุคคลหนึ่ง อาจถูกบุคคลนั้นผลักภาระภาษีไป ให้กับบุคคลอื่นได้ ความไม่เป็นธรรมของภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้นก็เกิดจากสาเหตุการผลักภาระ ภาษี โดยเจ้าของบ้านและที่ดินที่ให้เช่านั้น ส่วนใหญ่จะผลักภาระภาษีตัวนี้ให้กับผู้เช่าเป็นผู้เสีย โดยกำหนดไว้ในสัญญาเช่า หรืออาจจะไม่กำหนดให้ผู้เช่าเป็นผู้เสียแต่ใช้วิธีการกำหนดค่าเช่าที่สูง โดยบวกค่าภาษีนี้เข้าไปด้วย หากพิจารณาในสภาพทั่วๆ ไปในประเทศไทยแล้ว ผู้เช่าบ้านอยู่มักจะเป็น ผู้มีรายได้น้อย และน้อยกว่าผู้เป็นเจ้าของบ้านหลังที่ให้เช่า ทำให้เกิดสภาพที่ว่าผู้เป็น

เจ้าของบ้านในฐานะที่อยู่ในบ้านของตนเอง ไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินและยังไม่ต้องเสียภาษีดังกล่าวเมื่อมีบ้านให้เช่าอีกด้วย

ยิ่งไปกว่านั้น เมื่อพิจารณาจากประโยชน์ที่ได้รับจากบริการสาธารณะที่รัฐบาลท้องถิ่นให้แก่ประชาชนในเขตการปกครองแล้ว จะเห็นความไม่เป็นธรรมระหว่างเจ้าของบ้านกับผู้เช่าชัดเจนขึ้นอีก เพราะบริการสาธารณะต่างๆ นั้นเกิดขึ้นได้จากรายได้ภาษีนั่นเอง ซึ่งผู้เช่าจะเป็นผู้เสียค่าบริการสาธารณะผ่านภาษีโรงเรือนและที่ดิน แต่ในขณะเดียวกัน เจ้าของบ้านซึ่งก็ได้รับประโยชน์จากบริการสาธารณะต่างๆ พร้อมๆ กันกับผู้เช่า แต่กลับไม่ต้องเสียค่าภาษีในบริการสาธารณะนั้นๆ แต่อย่างใด และโดยความเป็นจริงแล้ว เจ้าของบ้านจะได้รับประโยชน์จากบริการสาธารณะของท้องถิ่นมากกว่าผู้เช่าเสียอีก เพราะบริการสาธารณะเหล่านั้นมีส่วนทำให้มูลค่าบ้านและที่ดินสูงขึ้น<sup>29</sup>

**(1) พ.ร.บ. ภาษีโรงเรือนและที่ดิน และ พ.ร.บ. ภาษีบำรุงท้องที่  
ที่อยู่อาศัยซึ่งให้ผู้อื่นเช่า**

บ้านพักอาศัยตึก 2 ชั้น เขตหนองแขม ค่าเช่า 18,000 บาทต่อเดือน

$$\text{ค่ารายปี} = \text{เงินค่าเช่าที่เรียกเก็บ} \times (8/7)^{30}$$

$$\text{ค่ารายปี} = 216,000 \times (8/7)$$

$$= 246,240 \quad \text{บาท}$$

$$\text{ดังนั้นภาษีที่ต้องเสีย} = 246,240 \times 12.5/100$$

$$= 30,780 \quad \text{บาท}$$

**ที่อยู่อาศัยซึ่งเจ้าของอยู่เอง**

กฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินกำหนดยกเว้นให้กับโรงเรือนที่เจ้าของ

ใช้อาศัยอยู่เอง

<sup>29</sup> ไกรยุทธ วีรตยาสินนท์, “โฉมหน้าใหม่ของภาษีทรัพย์สินในประเทศไทย”, สรรพากรศาสตร์, ฉบับที่ 9, ปีที่ 38, (กันยายน 2534), น. 63.

<sup>30</sup> ศุภลักษณ์ พิณจิวดล, คำอธิบายภาษีโรงเรือนและที่ดิน, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547).

## (2) ร่าง พ.ร.บ. ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

## ที่อยู่อาศัยซึ่งให้ผู้อื่นเช่า

บ้านพักอาศัยตึก 2 ชั้น เขตหนองแขม พื้นที่ 280 ตารางเมตร ตั้งอยู่บนเนื้อที่ดิน 70 ตารางวา ตามบัญชีราคาประเมินที่ดินสำนักงานที่ดินกรุงเทพมหานคร เขตหนองแขม พ.ศ. 2551-2554 ที่ดินบริเวณถนนเพชรเกษม ประเมินราคาที่ดินตารางวาละ 66,500 บาท (ใช้อัตราประเมินเฉลี่ยระหว่างอัตราต่ำสุด-อัตราสูงสุด) ราคาประเมินบ้านพักอาศัยตึกสองชั้น ตารางเมตรละ 6,300 บาท ตามบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนสิ่งปลูกสร้างในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ (พ.ศ. 2551-2554) ประจำจังหวัด กรุงเทพมหานคร

ราคาประเมินที่ดิน	$66,500 \times 70 = 4,655,000$	บาท
ราคาประเมินโรงเรือนสิ่งปลูกสร้าง	$6,300 \times 280 = 1,764,000$	บาท
รวมราคาประเมินทุนทรัพย์	$= 6,419,000$	บาท
ใช้โครงสร้างอัตราภาษีที่กำหนด คือร้อยละ 0.1 ของราคาประเมิน		
ดังนั้นภาษีที่ต้องเสีย	$= 6,419,000 \times 0.1\%$	
	$= 6,419$	บาท

## (ค) การคำนวณภาษีของที่อยู่อาศัยซึ่งเจ้าของอยู่เองกับอาคารพาณิชย์

(1) พ.ร.บ. ภาษีโรงเรือนและที่ดิน และ พ.ร.บ. ภาษีบำรุงท้องที่  
อาคารพาณิชย์

อาคารพาณิชย์ 3 ชั้น ศูนย์การค้า 29 พลาซ่า ย่านปทุมวัน ค่าเช่า 30,000 บาทต่อเดือน

$$\text{ค่ารายปี} = \text{เงินค่าเช่าที่เรียกเก็บ} \times (8/7)$$

$$\begin{aligned} \text{ค่ารายปี} &= 360,000 \times (8/7) \\ &= 410,400 \quad \text{บาท} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{ดังนั้นภาษีที่ต้องเสีย} &= 410,400 \times 12.5/100 \\ &= 51,300 \quad \text{บาท} \end{aligned}$$

## ที่อยู่อาศัย

กฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินกำหนดยกเว้นให้กับโรงเรือนที่เจ้าของ  
ใช้อาศัยอยู่เอง

## (2) ร่าง พ.ร.บ. ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

## อาคารพาณิชย์

อาคารพาณิชย์ 3 ชั้น ศูนย์การค้า 29 พลาซ่า ย่านปทุมวัน พื้นที่ 9 ตารางเมตร ตั้งอยู่บนเนื้อที่ดิน 2.25 ตารางวา ค่าเช่า 30,000 บาทต่อเดือน ตามบัญชีราคาประเมินที่ดิน สำนักงานที่ดินกรุงเทพมหานคร เขตปทุมวัน พ.ศ. 2551-2554 ประเมินราคาที่ดิน ตารางวาละ 335,000 บาท (ใช้อัตราประเมินเฉลี่ยระหว่างอัตราต่ำสุด-อัตราสูงสุด) ราคาประเมินห้างสรรพสินค้า ตารางเมตรละ 8,150 บาทตามบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรียนสิ่งปลูกสร้างในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ (พ.ศ. 2551-2554) ประจำจังหวัดกรุงเทพมหานคร

ราคาประเมินที่ดิน	$335,000 \times 2.25$	=	753,750	บาท
ราคาประเมินอาคาร	$8,150 \times 9$	=	<u>73,350</u>	บาท
รวมราคาประเมินทุนทรัพย์		=	827,100	บาท
ใช้โครงสร้างอัตราภาษีที่กำหนด คือร้อยละ 0.1 ของราคาประเมิน				
ดังนั้นภาษีที่ต้องเสีย		=	$827,100 \times 0.1\%$	
		=	827	บาท

## ที่อยู่อาศัย

บ้านทาวน์เฮาส์ 4 ชั้น เขตปทุมวัน พื้นที่ 560 ตารางเมตร ตั้งอยู่บนเนื้อที่ดิน 32 ตารางวา ตามบัญชีราคาประเมินที่ดินสำนักงานที่ดินกรุงเทพมหานคร เขตปทุมวัน พ.ศ. 2551-2554 ที่ดินบริเวณถนนวิฑูย์ ประเมินราคาที่ดินตารางวาละ 350,000 บาท ราคาประเมินบ้านทาวน์เฮาส์ 4 ชั้น ตารางเมตรละ 6,200 บาท ตามบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรียนสิ่งปลูกสร้างในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ (พ.ศ. 2551-2554) ประจำจังหวัดกรุงเทพมหานคร

ราคาประเมินที่ดิน	$350,000 \times 32$	=	11,200,000	บาท
ราคาประเมินโรงเรียนสิ่งปลูกสร้าง	$6,200 \times 560$	=	3,472,000	บาท
รวมราคาประเมินทุนทรัพย์		=	14,672,000	บาท
ใช้โครงสร้างอัตราภาษีที่กำหนด คือร้อยละ 0.1 ของราคาประเมิน				
ดังนั้นภาษีที่ต้องเสีย		=	$14,672,000 \times 0.1\%$	
		=	14,672	บาท

(ง) การคำนวณภาษีโดยการกำหนดราคาของที่อยู่อาศัยระหว่างที่อยู่อาศัยของผู้มีรายได้น้อยกับที่อยู่อาศัยของผู้มีรายได้สูง

การงดเว้นไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน สำหรับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของอยู่ด้วยตนเองหรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษานั้นไม่ได้คำนึงถึงมูลค่าของบ้านและที่ดินประกอบในการพิจารณา เมื่อไม่มีการกำหนดมูลค่าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างเป็นฐานในการงดเว้นไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินแม้เจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่อยู่อาศัยด้วยตนเอง หรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษาทุกคนจะได้รับการงดเว้นภาษีเหมือนกันทั้งหมด แต่ผู้ที่มีบ้านและที่ดินมูลค่าหลายล้านบาท จะได้รับการยกเว้นเท่ากับผู้ที่มียบ้านและที่ดินมูลค่าเพียงไม่กี่หมื่นบาท และที่มีมูลค่าในเรือนแสนบาท อันเป็นลักษณะของ “ความไม่เป็นธรรม” ระหว่างผู้มีฐานะต่างกันมาก เมื่อพิจารณาจากมูลค่าของบ้านและที่ดิน<sup>31</sup>

เช่น บ้านและที่ดินของนาย ก มีมูลค่า 10,000,000 บาท เนื่องจากบ้านและที่ดินหลังดังกล่าว นาย ก อยู่อาศัยด้วยตนเอง นาย ก จึงได้รับประโยชน์จากการงดเว้นไม่ต้องเสียภาษีเป็นมูลค่าถึง 10,000,000 บาท เมื่อเปรียบเทียบกับบ้านและที่ดินของ นาย ข มีมูลค่า 500,000 บาท และนาย ข ใช้บ้านหลังดังกล่าวอยู่อาศัยเช่นเดียวกับ นาย ก นาย ข จึงได้รับประโยชน์จากการงดเว้นไม่ต้องเสียภาษีเป็นมูลค่า 500,000 บาท เมื่อพิจารณาเบื้องต้นจะพบว่าทั้งนาย ก และนาย ข ต่างได้รับประโยชน์เพราะการงดเว้นภาษีเช่นเดียวกัน แต่เมื่อเปรียบเทียบมูลค่าของทรัพย์สินแล้ว นาย ก ได้รับประโยชน์มากกว่า นาย ข คิดเป็นมูลค่า 9,500,000 บาท

<sup>31</sup> ไกรยุทธ ธีรตยาสินันท์, “โฉมหน้าใหม่ของภาษีทรัพย์สินในประเทศไทย”, สรรพากรศาสตร์, ฉบับที่ 9, ปีที่ 38, (กันยายน 2534), น. 57-78.

## ตารางที่ 9

แสดงการเปรียบเทียบการคำนวณภาษีโดยการกำหนดราคาที่อยู่อาศัย

พ.ร.บ. ภาษีโรงเรือนและที่ดิน และ พ.ร.บ. ภาษีบำรุงท้องที่ (เดิม)	ร่าง พ.ร.บ. ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (ใหม่)
นาย ก ได้รับประโยชน์ในการงดเว้นไม่ต้องเสีย ภาษีมูลค่า 10,000,000 บาท	นาย ก มีบ้านและที่ดินมูลค่า 10,000,000 บาท เสียภาษีอัตราร้อยละ 0.1 เสียภาษี 10,000 บาท
นาย ข ได้รับประโยชน์ในการงดเว้นไม่ต้องเสีย ภาษีมูลค่า 500,000 บาท	นาย ข มีบ้านและที่ดินมูลค่า 500,000 บาท เสียภาษีอัตราร้อยละ 0.1 เสียภาษี 500 บาท

จากตัวอย่างจะเห็นได้ว่า หากมีการกำหนดมูลค่าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของอยู่อาศัยด้วยตนเอง หรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษาเป็นฐานในการคิดคำนวณภาษีแล้ว ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ทั้งบ้านของนาย ก และนาย ข ไม่ต้องเสียภาษี แต่ตาม ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง บ้านของ นาย ก จะเสียภาษีมากกว่า บ้านของนาย ข 20 เท่า

**(จ) การคำนวณภาษีของที่ดินเพื่อการเกษตรกรรม**

เจ้าของที่ดินประกอบกรกสิกรรม ปลูกพืชล้มลุกด้วยตนเองจะเสียภาษีไร่ละไม่เกิน 5 บาท ซึ่งเป็นอัตราที่ต่ำ ทำให้มีเจ้าของที่ดินบางรายมีที่ดินอยู่บริเวณที่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ในอัตราที่สูงทำการปลูกพืชล้มลุก เพื่อเลี้ยงภาษีต่ำลง เพราะเหตุที่ค่าใช้จ่ายในการปลูกพืชล้มลุกสูงกว่าค่าภาษีที่จะต้องเสียในอัตราปกติ โดยมีได้มุ่งหวังผลที่ได้จากการปลูกพืชล้มลุกแต่ประการใด

**(1) พ.ร.บ. ภาษีโรงเรือนและที่ดิน และ พ.ร.บ. ภาษีบำรุงท้องที่**

นาย ก มีที่ดิน 1 ไร่ ตั้งอยู่ตำบลหนองขาม ราคาประเมินไร่ละ 1,000,000 บาท เจ้าของที่ดินประกอบอาชีพกสิกรรม ปลูกไม้ล้มลุกด้วยตนเอง จะมีภาระภาษีบำรุงท้องที่คือเสียภาษีบำรุงท้องที่ไร่ละ 5 บาท ดังนั้นนาย ก จึงต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ 5 บาท

## (2) ร่าง พ.ร.บ. ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

แต่หากคิดคำนวณภาษีตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างใหม่ ราคาประเมินไร่ละ 1,000,000 บาท เสียภาษีในอัตราร้อยละ 0.1 นาย ก ต้องเสียภาษีจำนวน 1,000 บาท โดยแสดงเป็นตารางได้ดังนี้

### ตารางที่ 10

แสดงการเปรียบเทียบการคำนวณภาษีของที่ดินเพื่อการเกษตรกรรม

พ.ร.บ. ภาษีโรงเรือนและที่ดิน และ พ.ร.บ. ภาษีบำรุงท้องที่ (เดิม)	ร่าง พ.ร.บ. ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (ใหม่)
เสียภาษีบำรุงท้องที่ ไร่ละ 5 บาท เสียภาษี = 5 บาท ต่อปี	ราคาประเมินไร่ละ 1,000,000 บาท เสียภาษีอัตราร้อยละ 0.1 เสียภาษี 1,000 บาท เสียเพิ่มขึ้น 200 เท่า

จากตัวอย่างจะเห็นว่า นาย ก เจ้าของที่ดินต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้น 995 บาท คิดเป็น 200 เท่าของภาษีบำรุงท้องที่

## (4) วิเคราะห์อัตราภาษี

### (ก) ที่อยู่อาศัยซึ่งเจ้าของอยู่เอง

จากการคำนวณภาษีตามตัวอย่าง จะเห็นได้ว่า ผู้เป็นเจ้าของที่อยู่อาศัยซึ่งเดิมไม่เคยต้องจ่ายภาษี ต้องมาจ่ายภาษีในระบบใหม่ อันจะส่งผลให้ผู้เป็นเจ้าของที่อยู่อาศัยที่มีรายได้น้อยต้องรับภาระภาษีเพิ่มขึ้น ซึ่งตามตัวอย่าง ผู้เป็นเจ้าของที่อยู่อาศัยจะต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้นถึงเกือบ 2,500 เท่า ทั้งๆ ที่ไม่ได้มีการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินแต่อย่างใด

เมื่อเป็นเช่นนี้จึงกล่าวได้ว่าการยกเลิกการยกเว้นภาษีให้แก่โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยโดยไม่คำนึงถึงการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินเป็นการบัญญัติกฎหมายภาษีโดยไม่คำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษี ซึ่งจะมีผลต่อการยอมรับหรือยินยอมเสียภาษีโดยสมัครใจ

### (ข) ที่อยู่อาศัยซึ่งเจ้าของอยู่เองกับที่อยู่อาศัยซึ่งให้ผู้อื่นเช่า

จากการคำนวณภาษีตามตัวอย่าง จะเห็นได้ว่า ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ กรณีที่อยู่อาศัยซึ่งให้ผู้อื่นเช่านั้น เมื่อ

เปรียบเทียบกับร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแล้วจะต้องรับภาระภาษีมากกว่า เกือบ 5 เท่า

ดังนั้นหากร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีผลบังคับใช้ ตามตัวอย่างจะเห็นได้ว่าจะมีภาระภาษีส่วนต่างที่ทำให้ที่อยู่อาศัยซึ่งให้ผู้อื่นเช่าเสียภาษีน้อยลง ซึ่งส่วนต่างดังกล่าวจะถูกแทนที่ด้วยภาระภาษีของที่อยู่อาศัยซึ่งเจ้าของอยู่เอง

นอกจากนี้หากพิจารณาจากการคำนวณภาษีตามตัวอย่างแล้ว คาดหมายได้ว่า องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จะจัดเก็บภาษีได้น้อยลง เพราะอัตราภาษีลดจาก 12.5 เป็นไม่เกิน อัตราร้อยละ 0.1 ของฐานภาษี และเจ้าของที่อยู่อาศัยซึ่งเจ้าของอยู่เองไม่เห็นด้วยกับการกำหนด อัตราภาษีตามร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งจะมีผลต่อการยอมรับหรือ ยินยอมเสียภาษีโดยสมัครใจ ส่งผลให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเก็บภาษีส่วนนี้ได้ยากขึ้น

### (ค) ที่อยู่อาศัยซึ่งเจ้าของอยู่เองกับอาคารพาณิชย์

จากการคำนวณภาษีตามตัวอย่าง จะเห็นได้ว่า ตามพระราชบัญญัติภาษี โรงเรือนและที่ดิน และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ เจ้าของอาคารพาณิชย์จะต้องเสียภาษี โรงเรือนและที่ดินตามกฎหมาย โดยเจ้าของที่อยู่อาศัยได้รับการยกเว้นภาษีตามกฎหมาย ซึ่งมีได้ ชัดแย้งกับวัตถุประสงค์พื้นฐานของผู้ใช้ที่ดิน คือ การได้รับอรรถประโยชน์ (Utility)<sup>32</sup> ซึ่งในทาง เศรษฐศาสตร์แล้วอรรถประโยชน์ในที่นี้ย่อมหมายถึงการได้รับประโยชน์สูงสุด

อย่างไรก็ตามหากร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีผลบังคับใช้ ตามตัวอย่าง จะเห็นได้ว่า ที่อยู่อาศัยซึ่งเจ้าของอยู่เองนอกจากจะไม่ได้รับการยกเว้นภาษีแล้ว ยัง ต้องเสียภาษีมากกว่าอาคารพาณิชย์ประมาณ 18 เท่า อีกด้วย

ดังนั้น หากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในเขตเดียวกันใช้อัตราภาษีเดียวกันโดยไม่ คำนึงถึงลักษณะการใช้ที่ดิน ไม่ว่าจะ เจ้าของทรัพย์สินจะใช้ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของตนเพื่อการอยู่ อาศัย หรือการประกอบการค้า พวกเขา ก็จะเสียภาษีเหมือนกัน และหากเพิ่มการได้รับ อรรถประโยชน์ในการพิจารณา ซึ่งเจ้าของทรัพย์สินจะใช้ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของตนเพื่อการอยู่ อาศัย หรือการประกอบการค้า การใช้บริการสาธารณะจะไม่เท่ากันอย่างแน่นอน ในกรณีนี้ จะเห็น ได้ว่า เจ้าของที่ดินที่ใช้ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่อการพาณิชย์จะได้รับประโยชน์สูงสุดจากบริการ สาธารณะ ซึ่งจะครอบคลุมจำนวนภาษีที่เขาได้เสียไป แต่เจ้าของที่ดินที่ใช้ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

<sup>32</sup> A.S. Mather, Land Use, First Published (London: Longman Inc.,1986), p.33.

เพื่อการอยู่อาศัย จะได้รับประโยชน์จากบริการสาธารณะน้อยกว่า เจ้าของที่ดินที่ใช้ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่อการพาณิชย์ ทั้งๆ ที่ เสียภาษีมากกว่าถึงเกือบ 18 เท่า

เมื่อเป็นเช่นนี้จึงกล่าวได้ว่า การกำหนดอัตราภาษีเดียวกันในบริเวณเดียวกันโดยไม่คำนึงถึงการให้ประโยชน์ในทรัพย์สินเป็นการบัญญัติกฎหมายภาษีที่ไม่เป็นธรรมและเป็นการบัญญัติโดยไม่คำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษี ซึ่งจะมีผลต่อการยอมรับหรือยินยอมเสียภาษีโดยสมัครใจของเจ้าของที่ดินที่ใช้ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่อการอยู่อาศัยได้

### **(ง) การกำหนดราคาของที่อยู่อาศัยระหว่างที่อยู่อาศัยของผู้มีรายได้น้อย กับที่อยู่อาศัยของผู้มีรายได้สูง**

เนื่องจาก ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นภาษีที่มีมูลค่าทรัพย์สิน (มูลค่าที่ดิน+มูลค่าสิ่งปลูกสร้าง) เป็นฐานในการคำนวณภาษี ซึ่งมีใช้ภาษีที่คำนวณจากฐานรายได้ที่ผู้เสียภาษีได้รับ ดังนั้นภาษีในลักษณะดังกล่าว จึงถูกวิพากษ์วิจารณ์อยู่เสมอว่าเป็นภาษีที่มีลักษณะโครงสร้างอัตราภาษีแบบถดถอย นั่นคือ คนที่มีรายได้น้อยต้องเสียจำนวนภาษีเมื่อเทียบกับรายได้ในสัดส่วนที่สูง เมื่อเทียบกับคนที่มีรายได้มาก จะเห็นได้จากตัวอย่างที่ใช้อัตราภาษีแบบคงที่ คนที่มีรายได้น้อยจะเสียภาษีน้อยกว่าคนที่มีรายได้สูง ถึง 20 เท่า

ดังนั้น การที่กำหนดให้ผู้มีรายได้น้อยเป็นผู้เสียภาษีตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างด้วยนั้น จึงไม่อาจเป็นที่ยอมรับได้เพราะการกำหนดดังกล่าวย่อมแสดงให้เห็นถึงความไม่เป็นธรรมในระบบภาษีอากรนั้น

### **(จ) ที่ดินเพื่อการเกษตรกรรม**

จากการคำนวณภาษีตามตัวอย่าง จะเห็นได้ว่า ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ ไม่ว่าจะราคาประเมินที่ดินจะมีมูลค่าเท่าใด เจ้าของที่ดินประกอบอาชีพกสิกรรม ประเภทไม่ล้มลุกด้วยตนเอง จะมีภาระภาษีบำรุงท้องที่คือเสียภาษีบำรุงท้องที่ไร่ละ 5 บาท เท่านั้น แต่หากคิดคำนวณภาษีตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างใหม่ เจ้าของที่ดินตามตัวอย่างจะต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้นจากเดิมถึง 200 เท่า ทั้งนี้เมื่อพิจารณาถึงประชากรส่วนมากของประเทศที่ประกอบอาชีพอยู่ในภาคการเกษตรและยากจน การกำหนดให้เสียภาษีในอัตราร้อยละไม่เกิน 0.1 จึงทำให้เกษตรกรต้องรับภาระภาษีมากจนเกินไป ไม่อาจเป็นที่ยอมรับได้เพราะการกำหนดดังกล่าวย่อมแสดงให้เห็นถึงความไม่เป็นธรรมในระบบภาษีอากรนั้น

3.2 ปัญหากรณีการกำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นดำเนินการกำหนดอัตราภาษีที่ใช้ในท้องถิ่นของตนเอง โดยกำหนดเพดานขั้นสูงสุดไว้เป็นอัตราไม่เกินร้อยละ 0.1 ของฐานภาษี โดยที่มีได้กำหนดอัตราภาษีขั้นต่ำไว้

เนื่องจากภาษีทรัพย์สินนี้เป็นภาษีของท้องถิ่น (local tax) ดังนั้นท้องถิ่นจึงควรที่จะมีอำนาจในการตัดสินใจในโครงสร้างหลักๆ ของภาษีในเขตการปกครองท้องถิ่นของตน ภายใต้กรอบที่ได้กำหนดไว้ในกฎหมาย เนื่องจากในแต่ละท้องถิ่นย่อมมีสถานะทางเศรษฐกิจ สังคม แตกต่างกันไป การให้อำนาจการตัดสินใจแก่ท้องถิ่นในการกำหนดโครงสร้างหลักๆ ของภาษีทรัพย์สิน เพื่อท้องถิ่นจะได้ปรับเปลี่ยนโครงสร้างดังกล่าวให้สอดคล้องกับสถานะเศรษฐกิจของท้องถิ่น รวมทั้งความต้องการรายได้ในแต่ละปีของท้องถิ่นตน ซึ่งในประเทศต่างๆ ที่มีการใช้กฎหมายภาษีทรัพย์สินจะมีการกระจายอำนาจทางการคลังโดยให้อำนาจแต่ละท้องถิ่นกำหนดโครงสร้างหลักๆ ของภาษีทรัพย์สินได้เช่นกัน

อย่างไรก็ตาม การกำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นดำเนินการกำหนดอัตราภาษีที่ใช้ในท้องถิ่นของตนเอง โดยกำหนดเพดานขั้นสูงสุดไว้เป็นอัตราไม่เกินร้อยละ 0.1 ของฐานภาษี โดยที่มีได้กำหนดอัตราขั้นต่ำไว้ อาจจะทำให้เกิดปัญหาบางประการ ดังต่อไปนี้

(1) **ปัญหาความไม่เป็นธรรมในการกำหนดอัตราภาษีระหว่างท้องถิ่นของผู้มีรายได้น้อยกับท้องถิ่นของผู้มีรายได้สูง**

การกระจายอำนาจการตัดสินใจในเรื่องอัตราภาษีทรัพย์สิน จะเป็นการเปิดช่องทางให้ท้องถิ่นมีความเป็นอิสระมากขึ้น ตามหลักการกระจายอำนาจทางการคลังให้กับท้องถิ่น แต่การปรับเปลี่ยนอัตราภาษีทรัพย์สินโดยท้องถิ่นนั้น จะมีทั้งการยอมรับและการไม่ยอมรับของประชาชนในเขตการปกครองนั้นๆ ได้ ซึ่งการยอมรับของประชาชนในท้องถิ่นขึ้นอยู่กับโครงสร้างสวัสดิภาพประโยชน์ที่ท้องถิ่นทำให้แก่ประชาชนในเขตการปกครองนั้นๆ ซึ่งจะต้องอาศัยผู้บริหารท้องถิ่นที่มีความรับผิดชอบสูง มีความสามารถหารายได้จากภาษีทรัพย์สินให้เกิดประสิทธิภาพ ทำให้ท้องถิ่นพัฒนาขึ้นโดยประชาชนสามารถเห็นประโยชน์เหล่านั้นได้จริง

อย่างไรก็ตามการให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจกำหนดอัตราภาษีเพียงหนึ่งอัตราโดยให้คำนึงถึงความสามารถของผู้เสียภาษีประกอบด้วยนั้น มีความขัดแย้งกัน เนื่องจากการกำหนดอัตราภาษีได้เพียงหนึ่งอัตรานั้นไม่สามารถให้ความเป็นธรรมกับผู้เสียภาษีในแต่ละท้องถิ่นที่แตกต่างกันได้และเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปแล้วว่าพื้นที่ในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแต่ละองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีรูปแบบ หรือลักษณะการใช้ประโยชน์ในที่ดินที่แตกต่างกันออกไป ไม่มีการใช้ที่ดินในลักษณะใดลักษณะหนึ่งเพียงลักษณะเดียว

การแบ่งลักษณะการใช้ประโยชน์ที่ดินสะท้อนความสามารถของผู้เสียภาษี โดยการพิจารณาจากความสามารถในการแสวงหารายได้จากกิจกรรมการใช้ที่ดินแต่ละลักษณะ เบื้องต้นส่วนที่ชัดเจนที่สุดคือการใช้ที่ดินเพื่อการอยู่อาศัย การใช้ที่ดินในลักษณะนี้ไม่สะท้อนความสามารถของผู้เสียภาษีในการแสวงหารายได้จากการใช้ที่ดินเลยเนื่องจากไม่มีกิจกรรมใดๆ ที่เป็นการแสวงหารายได้อย่างชัดเจน วัตถุประสงค์หลักของการใช้ที่ดินคืออยู่อาศัย เมื่อเปรียบเทียบกับการใช้ที่ดินในลักษณะอื่นๆ อันได้แก่ การเกษตรกรรม พาณิชยกรรม อุตสาหกรรม กิจกรรมการใช้ที่ดินเหล่านี้วัตถุประสงค์หลักคือแสวงหารายได้

เมื่อเป็นดังที่กล่าวมาข้างต้นการกำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถกำหนดอัตราภาษีได้ไม่เกินอัตราขั้นสูงที่กำหนดไว้ร้อยละ 0.1 ได้เพียงหนึ่งอัตราจึงไม่เหมาะสมเพราะประชากรที่อยู่อาศัยในท้องถิ่นที่มีรายได้น้อยต้องรับภาระภาษีในอัตราเดียวกับประชากรที่อยู่อาศัยในท้องถิ่นที่มีรายได้สูง

### 3.3 ปัญหากรณีองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะมีรายได้จากภาษีลดลงเนื่องจากการกำหนดอัตราภาษี

#### (1) ปัญหารายได้ภาษีต่ำ ตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีผลสืบเนื่องมาจากอัตราภาษีลดลง

อัตราภาษีตามร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ... กำหนดให้ใช้อัตรา คงที่ (Flat rate) ในอัตราที่ต่ำ ทั้งนี้เพื่อให้มีความแน่นอนในจำนวนภาษีและลดการหลีกเลี่ยงภาษี ซึ่งเป็นอัตราที่ต่ำมากเมื่อเทียบกับอัตราภาษีที่ใช้บังคับปัจจุบัน

อัตราภาษีที่ต่ำและกำหนดโดยไม่คำนึงถึงลักษณะการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินจะทำให้รัฐประสบปัญหารายได้ภาษีต่ำ โดยเฉพาะอย่างยิ่งรายได้ภาษีในกรุงเทพมหานครจะได้รับรายได้ภาษี ต่ำกว่าเดิมมากเพราะในปัจจุบันมีการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินในสัดส่วนที่มากกว่าภาษีบำรุงท้องที่ จึงมีรายได้ภาษีมากพอสมควรเนื่องจากอัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นอัตราที่สูงกว่าภาษีบำรุงท้องที่ หากจัดเก็บภาษีตามอัตราภาษีใหม่นี้ซึ่งมีอัตราภาษีต่ำกว่าภาษีบำรุงท้องที่เสียอีก จึงคาดหมายได้ว่ารายได้ภาษีของกรุงเทพมหานครจะลดต่ำลงอย่างมากแม้ว่าจะมีการขยายฐานภาษีโดยการยกเลิกการยกเว้นภาษีให้กับทรัพย์สินเพื่ออยู่อาศัยแต่สัดส่วนของ ทรัพย์สินที่ใช้ในเพื่อประกอบการค้าหรือประกอบอุตสาหกรรมมีมากกว่าทรัพย์สินที่อยู่อาศัย

การวิเคราะห์อัตราภาษีเปรียบเทียบกับพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินกับภาษีบำรุงท้องที่และร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในส่วนที่เกี่ยวกับการแบกรับภาระภาษีของประชาชนนั้นพบว่า

การเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินกับภาษีบำรุงท้องที่เป็นภาระที่ตกอยู่กับกลุ่มผู้เสียภาษีกลุ่มหนึ่งและมีความแตกต่างระหว่างกลุ่มผู้เสียภาษีกับผู้ไม่เสียภาษีอยู่มาก

แต่การเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น บุคคลทุกคนที่มีทรัพย์สินตามที่กำหนดต้องเสียภาษี จึงเป็นการกระจายสัดส่วนภาษี จากผู้ที่เคยเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินหรือภาษีบำรุงท้องที่ที่อยู่ก่อน มายังผู้ที่ไม่เคยเสียภาษี ยังผลเป็นการทำให้ผู้เคยรับภาระภาษีมากได้รับภาระภาษีน้อยลง ขณะที่ผู้ไม่เคยรับภาระภาษีต้องแบกรับภาระภาษีด้วย และหากพิจารณาจากตัวเลขอัตราภาษีแล้ว ดูเหมือนว่าองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น น่าจะจัดเก็บภาษีได้น้อยลง เพราะอัตราภาษีลดจาก 12.5 เป็นไม่เกินอัตราร้อยละ 0.1 ของฐานภาษี แต่ทั้งนี้คงต้องพิจารณาหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข การคิดมูลค่าทรัพย์สินอื่น (ปัจจุบันยังไม่ได้กำหนดกรอบ) แต่เมื่อพิจารณาถึงการบัญญัติกฎหมายที่เป็นการกระจายสัดส่วนภาษี เป็นการเพิ่มบุคคลผู้อยู่ในข่ายเสียภาษี ก็น่าจะพิจารณาได้ว่า รายได้ของท้องถิ่นคงไม่แตกต่างจากเดิมมาก

อย่างไรก็ตามปัญหาดังกล่าว จะสามารถแก้ไขได้ในระดับหนึ่ง หากเปลี่ยนจากอัตราภาษีแบบคงที่มาเป็นอัตราภาษีแบบก้าวหน้า

### 3.4 การใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้าในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

การที่กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนำอัตราภาษีแบบก้าวหน้ามาใช้ในการคำนวณภาษีนั้นจะประสบปัญหาความยุ่งยากในการคำนวณภาษีหรือไม่อย่างไร สามารถวิเคราะห์ได้จากตัวอย่าง การคำนวณ ดังต่อไปนี้

### ตัวอย่างการคำนวณภาษีโดยใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้า<sup>33</sup>

#### (1) การกำหนดอัตราภาษี

ตารางที่ 11  
แสดงอัตราภาษีแบบก้าวหน้า

ขนาดการถือครอง	ร้อยละของมูลค่าที่ดินต่อไร่
25 ไร่หรือต่ำกว่า	1.00
มากกว่า 25 ไร่ถึง 100 ไร่	1.20
มากกว่า 100 ถึง 200 ไร่	1.40
มากกว่า 200 ไร่ถึง 500 ไร่	1.60
มากกว่า 500 ไร่ถึง 1,000 ไร่	1.80
มากกว่า 1,000 ไร่	2.00

หมายเหตุ: สำหรับที่ดินที่ไม่ได้ทำประโยชน์จะต้องเสียภาษีร้อยละ 2 ของมูลค่าที่ดินต่อไร่ และจะต้องเสียเพิ่มขึ้นอีก 3 เท่าต่อทุกๆ 3 ปี

#### (2) การลดหย่อนภาษีตามประเภทกิจกรรมที่ส่งเสริมตามนโยบายของรัฐ

หากรัฐมีนโยบายส่งเสริมกิจกรรมทางการเกษตรและอุตสาหกรรมควรมีการลดหย่อนภาษีซึ่งอาจทำได้โดยให้กิจกรรมทางการเกษตรเสียภาษีที่ดินเพียงร้อยละ 50 ของภาษีที่คำนวณตามอัตราภาษีที่ดินที่ต้องเสียและกิจการทางอุตสาหกรรมควรมีภาษีที่ดินเพียงร้อยละ 75 ของภาษีที่คำนวณตามอัตราภาษีที่ดินที่ต้องเสีย ส่วนที่ดินที่เป็นที่สำหรับอยู่อาศัยและทำพาณิชย์กรรมจะต้องเสียภาษีที่ดินเต็มอัตราตามอัตราภาษีที่ดินที่กำหนด อัตราการลดหย่อนที่เสนอนี้ควรจะเปลี่ยนแปลงได้ตามสภาพของเศรษฐกิจและนโยบายของรัฐที่เกี่ยวกับการผลิตของประเทศ

<sup>33</sup> วารินทร์ วงศ์หาญเชาว์ และคณะ, รายงานวิจัยโครงการศึกษาการถือครอง และใช้ประโยชน์ที่ดิน และมาตรการทางเศรษฐศาสตร์ และกฎหมายเพื่อให้การใช้ประโยชน์ที่ดิน เกิดประโยชน์สูงสุด งานวิจัยสนับสนุน โดยสำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย (มูลนิธิที่ดิน, กรุงเทพมหานคร, 15 มี.ค. 2544), น. 8-21 – 8-27.

ตารางที่ 12  
แสดงการลดหย่อนภาษี

ประเภทที่ดิน	อัตราการลดหย่อน
ที่อยู่อาศัย	0%
ที่พาณิชยกรรมและบริการ	0%
ที่อุตสาหกรรมและเหมืองแร่	25%
ที่เกษตรกรรม การประมง และปศุสัตว์	50%

**(3) การหักจำนวนที่ดินที่ไม่ต้องเสียภาษี**

การคำนวณภาษีนั้นสำหรับที่อยู่อาศัยและที่พาณิชยกรรม 100 ตารางวาแรกหรือ 0.25 ไร่แรกไม่ต้องเสียภาษี ส่วนที่เกินจะต้องเสียตามอัตราภาษีตามที่กำหนด สำหรับพื้นที่อุตสาหกรรม 5 ไร่แรกไม่ต้องเสียภาษี ส่วนที่เกินจะต้องเสียภาษีตามที่กำหนด ขนาดของที่ดินที่ไม่ต้องเสียภาษีนี้นี้ควรจะเป็นที่ยอมรับของผู้มีส่วนได้เสีย (Stake holders) โดยมีการทำประชาพิจารณ์ให้เป็นที่ยอมรับ

ตารางที่ 13  
แสดงขนาดของที่ดินที่ไม่ต้องเสียภาษีที่ดิน

ประเภทที่ดิน	ขนาดพื้นที่
ที่อยู่อาศัย	0.25 ไร่
ที่พาณิชยกรรมและบริการ	0.25 ไร่
ที่อุตสาหกรรมและเหมืองแร่	5.00 ไร่
ที่เกษตรกรรม การประมง และปศุสัตว์	10.00 ไร่

ที่มา: การสำรวจที่สนามบินหาดใหญ่ สนามบินดอนเมืองและชลบุรี, 2543.

ตารางที่ 14  
แสดงขนาดของที่ดินที่ควรยกเว้นการเสียภาษีที่ดิน

ประเภทที่ดิน	จำนวนคำตอบ	ไร่
ที่นา	387	23.92
ที่ไร่	325	24.32
สวนผลไม้	258	25.25
ที่อุตสาหกรรม	261	40.46
ที่พาณิชยกรรม	225	0.36
ที่อยู่อาศัย	261	0.47

ที่มา: การสำรวจที่สนามบินหาดใหญ่ สนามบินดอนเมืองและชลบุรี, 2543.

ขนาดของที่ดินที่ไม่ต้องเสียภาษีที่ดินจากการสำรวจครั้งเดียวกัน (ดูตารางที่ 14) พบว่าขนาดของที่ดินที่ไม่ต้องเสียภาษีที่ดินมีสูงกว่าที่กำหนดไว้ข้างต้น (ดูตารางที่ 13) คือ ที่นา ที่ไร่ สวนผลไม้ ที่อุตสาหกรรม ที่พาณิชยกรรม และที่อยู่อาศัย เท่ากับ 24, 25, 26, 41, 0.36 และ 0.47 ไร่ ตามลำดับ (ดูตารางที่ 14) ฉะนั้นหากมีการกำหนดขนาดของที่ดินที่ไม่ต้องเสียภาษีที่ดิน ควรจะมีการนำข้อมูลมาพิจารณาอีกครั้งและควรจะมีการจัดประชาพิจารณ์เพื่อให้ผู้มีส่วนได้เสียยอมรับด้วย

#### (4) ตัวอย่างการเสียภาษีที่ดิน

สมมติว่าทะเบียนที่ดินของนายสมบูรณ์ ดินหลายผืน มีดังนี้

ตารางที่ 15  
แสดงทะเบียนที่ดินของนายสมบูรณ์ ดินหลายผืน

แปลง	ขนาดของที่ดิน (ไร่)	กิจกรรมบนที่ดิน	ที่อยู่ของที่ดิน
1	50	ปลูกข้าว	อยุธยา
2	100	ไม่ได้ทำอะไร	อยุธยา
3	30	อุตสาหกรรม	อยุธยา
4	100	ปลูกส้ม	ปทุมธานี
5	1	ที่อยู่อาศัย	ปทุมธานี
6	5	ให้เช่าปลูกลำไย	เชียงใหม่
รวม	286		

สมมติว่าราคาประเมินต่อไร่ของที่ดินและขนาดที่ดินที่ต้องเสียภาษีที่ดินของนายสมบูรณ์ มีดังนี้

ตารางที่ 16  
แสดงมูลค่าประเมินของที่ดินและขนาดของที่ดินที่ต้องเสียภาษีของนายสมบูรณ์ ดินหลายผืน

แปลงที่	ขนาดของ ที่ดิน (ไร่)	ที่อยู่ของที่ดิน	กิจกรรมบน ที่ดิน	มูลค่าประเมิน ต่อไร่ (บาท)	ขนาดของ ที่ดินที่ต้อง เสียภาษี
1	50	อยุธยา	ปลูกข้าว	30,000	50
2	100	อยุธยา	ไม่ได้ทำอะไร	30,000	100
3	30	อยุธยา	อุตสาหกรรม	3,000,000	25
4	100	ปทุมธานี	ปลูกส้ม	200,000	90
5	1	ปทุมธานี	ที่อยู่อาศัย	6,000,000	0.75
6	5	เชียงใหม่	ให้เช่าปลูก ลำไย	10,000	5
รวม	286				

จะเห็นว่าการหักจำนวนที่ดินที่ไม่ต้องเสียภาษีนั้นให้หักจากที่ดินที่มีมูลค่าประเมินสูงสุด เช่น ในกรณีของที่ดินทำกิจกรรมเกษตรของนายสมบุรณ์นั้นให้หักจากที่ดินปลูกส้มของนายสมบุรณ์ที่อยู่ในจังหวัดปทุมธานีแทนที่ที่ปลูกข้าวในจังหวัดอยุธยา

การเริ่มต้นคำนวณภาษีที่ดินนอกจากหักขนาดที่ดินไม่ต้องเสียภาษีที่ดินออกแล้ว ควรจะเรียงแปลงที่ดินตามมูลค่าต่อไร่ของที่ดินโดยเรียงจากมูลค่าต่ำไปยังมูลค่าสูงแล้วจึงคำนวณภาษีที่ดินแต่ละแปลง ดังตาราง

#### ตารางที่ 17

แสดงจำนวนที่ดินที่ต้องเสียภาษีของนายสมบุรณ์ ดินหลายผืน

แปลง	มูลค่าประเมินต่อไร่ (บาท)	กิจกรรมบนที่ดิน	ขนาดที่ดินที่ต้องเสีย ภาษี (ไร่)
6	10,000	ให้เช่าปลูกลำไย	5
1	30,000	ปลูกข้าว	50
2	30,000	ไม่ได้ทำอะไร	100
4	200,000	ปลูกส้ม	90
5	6,000,000	ที่อยู่อาศัย	0.75
3	3,000,000	ที่อุตสาหกรรม	25

ตารางที่ 18  
แสดงภาษีที่ดินของนายสมบุญร์ ดินหลายผืน

แปลงที่	ขนาด ของที่ดิน (ไร่)	มูลค่า ประเมิน ต่อไร่ (1,000 บาท)	มูลค่า ที่ดินที่ ต้องเสีย ภาษี (1,000 บาท)	อัตรา ภาษี ที่ดินของ มูลค่า ที่ดิน (%)	ภาษีที่ดิน (บาท)	หลัง ลดหย่อน ภาษีตาม นโยบาย การผลิต	ภาษีที่ดิน ที่ต้องเสีย (บาท)
6	5	10	50	1	500	50	250
1	20	30	600		6,000	50	3,000
1	30	30	900	1.2	1,080	50	540
2	70	30	2100	(2.0)	42,000	100	42,000
2	30	30	900	(2.0)	18,000	100	18,000
4	45	200	9000	1.4	126,000	50	63,000
4	45	200	9000	1.6	144,000	50	72,000
5	0.75	6000	4500		72,000	100	72,000
3	25	3000	75000		1,200,000	75	900,000
รวม							1,170,790

เนื่องจากอัตราภาษีได้กำหนดอัตราภาษีก้าวหน้าเป็นช่วงๆ ของขนาดของที่ดินโดยกำหนดเป็น 6 ช่วงด้วยกัน และมีอัตราภาษีตั้งแต่ร้อยละ 1.00 ถึงร้อยละ 2.00 ในการคำนวณภาษีจึงมีความจำเป็นต้องแบ่งแปลงที่ดินของนายสมบุญร์ ดินหลายผืนเพื่อเพิ่มให้เป็นไปตามอัตราภาษีที่ดินที่จะต้องเสีย และภาษีที่ดินที่นายสมบุญร์ ดินหลายผืนต้องเสีย คือ 1,170,790 บาท (ดูตารางที่ 18) เมื่อนายสมบุญร์เห็นจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียอาจจะตัดสินใจว่าที่ดินบางผืนที่มีอยู่ควรขายทิ้งเสีย เพราะถ้าเก็บไว้ก็จะไม่คุ้ม

เพื่อความสะดวกของนายสมบุญร์ ดินหลายผืน จะเสียภาษีที่ดินที่เทศบาลตำบลประชาธิปไตย จังหวัดปทุมธานี ซึ่งเป็นที่อยู่ของนายสมบุญร์ เทศบาลตำบลประชาธิปไตยจะคิดภาษีโดยใช้ข้อมูลจากระบบคอมพิวเตอร์ ซึ่งมีทั้งมูลค่าที่ดินและอัตราภาษีของที่ดินของที่ต่างๆ ของ

ประเทศ เมื่อเก็บภาษีที่ดินได้แล้วเทศบาลตำบลประชาธิปไตยจะโอนเงินภาษีนั้นให้แก่กระทรวงการคลังทันทีโดยผ่านระบบคอมพิวเตอร์ และในขณะเดียวกันก็ทำการโอนเงินภาษีให้จังหวัดอยุธยา และจังหวัดเชียงใหม่ที่นายสมบุญมีที่อยู่ทันทีโดยมีการหักค่าบริการในการโอนทั้งหมดไว้ที่เทศบาลตำบลประชาธิปไตย ส่วนเงินภาษีที่เทศบาลตำบลประชาธิปไตยควรได้รับ ก็นำส่งเข้าแผนกคลังของเทศบาลตำบลประชาธิปไตย เพื่อประโยชน์ในการนำเงินภาษีที่ดินมาใช้ทำนุบำรุงท้องถิ่นของเทศบาลตำบลประชาธิปไตยต่อไป

จากตัวอย่างการคำนวณภาษีที่ดินโดยใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้าดังกล่าวข้างต้นแสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าหากใช้อัตราภาษีก้าวหน้าในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะสอดคล้องกับหลักยุติธรรม และหลักความสามารถในการเสียภาษี คือผู้มีทรัพย์สินมูลค่าสูง ก็จะต้องเสียภาษีมากขึ้น จากตัวอย่างจะเห็นได้ว่านายสมบุญ ดินหลายผืนมีที่ดินรวมทั้งสิ้น 286 ไร่ ซึ่งตามสภาพเศรษฐกิจในปัจจุบันกล่าวได้ว่านายสมบุญนั้นเป็นผู้มีฐานะดีคนหนึ่ง และจากการคำนวณภาษีตามตารางที่ 18 จะเห็นได้ว่านายสมบุญจะเสียภาษีประมาณ 1,200,000 บาท ซึ่งถือได้ว่าเป็นจำนวนที่มากพอสมควร ดังนั้นการจัดเก็บภาษีที่ดินโดยใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้าอาจจะพูดได้ว่าสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ภาษีอากรที่เรียกว่าคือ สอดคล้องกับหลักความยุติธรรมในการเสียภาษี (Equity) เนื่องจากนายสมบุญมีทรัพย์สิน (ที่ดิน) มากก็ย่อมจะต้องเสียภาษีมากด้วย นอกจากนี้ยังสอดคล้องกับความสามารถในการเสียภาษีอีกด้วย เนื่องจากหากนายสมบุญมีทรัพย์สิน (ที่ดิน) มากถึงขนาดเกือบ 300 ไร่ จะมาอ้างว่าไม่มีเงินที่จะมาเสียภาษีนั่นฟังไม่ขึ้น เพราะหากนายสมบุญไม่ได้ทำประโยชน์ใดๆ เลยในที่ดินก็ควรที่จะขายทิ้งเสียเพราะอาจจะไม่มีเงินชำระภาษีเมื่อถึงกำหนดเสียก็ได้ นอกจากนี้ยังป้องกันการกระจุกตัวของที่ดินและการใช้ประโยชน์ไม่เต็มที่จากที่ดินได้อีกด้วยเนื่องจากหากไม่มีการใช้ประโยชน์ในที่ดินก็ต้องขายที่ดิน มิฉะนั้นก็ต้องเสียภาษีที่ดินในจำนวนที่สูง ทำให้เกิดการกระจายการถือครองที่ดินและทำให้เกิดการใช้ประโยชน์ในที่ดินได้อย่างสูงสุด

อย่างไรก็ตามอัตราภาษีแบบก้าวหน้านี้น่าจะยากต่อการคำนวณและการจัดเก็บภาษี จากตัวอย่างจะเห็นได้ว่าหากใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้าอาจจะกล่าวได้ว่าเป็นการยากต่อการคำนวณและการจัดเก็บภาษีเป็นอย่างมาก เนื่องจากกระบวนการดังกล่าวมีหลายขั้นตอนตั้งแต่เริ่มจากการกำหนดขนาดการถือครองและอัตราภาษีในการจัดเก็บ การยกเว้นและลดหย่อนภาษีตามลักษณะการใช้ประโยชน์ในที่ดิน การประเมินราคาทรัพย์สิน (ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง) การพิสูจน์จำนวนทรัพย์สินของผู้เสียภาษี ที่อยู่ และลักษณะการใช้ประโยชน์ในที่ดิน โดยเกือบจะทุกขั้นตอนทั้งหมดนี้แน่นอนว่าจะต้องมีการนำข้อมูลมาพิจารณาอีกครั้งและควรจะมีการจัด

ประชาพิจารณาเพื่อให้ผู้มีส่วนได้เสียยอมรับด้วย ซึ่งจะต้องเสียค่าใช้จ่ายในการดำเนินการดังกล่าว เป็นอย่างมาก ทั้งนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่าขั้นตอนการกำหนดขนาดการถือครองและอัตราภาษีในการจัดเก็บซึ่งถือว่าเป็นหัวใจของการจัดเก็บภาษีโดยใช้อัตราก้าวหน้านั้นจะเป็นขั้นตอนที่มีความยุ่งยากที่สุดเนื่องจากเกี่ยวข้องกับผลประโยชน์ของผู้เสียภาษีโดยตรง เพราะแน่นอนว่าไม่ว่าผู้เสียภาษียรายใดก็ไม่อยากเสียภาษีในจำนวนที่สูงด้วยกันทั้งนั้น การจัดทำประชาพิจารณาในขั้นตอนดังกล่าวคงจะมีปัญหาพอสมควร อีกทั้งสำนักงานประเมินราคาทรัพย์สินซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐเพียงแห่งเดียวที่มีหน้าที่เกี่ยวกับการประเมินราคาทรัพย์สินยังไม่มีลักษณะการดำเนินงานที่เป็นมาตรฐานสากล ทำให้ราคาประเมินทุนทรัพย์ในปัจจุบันยังไม่มีความสะดวกในการนำไปใช้เป็นฐานภาษีในการจัดเก็บภาษีที่ดิน

นอกจากนี้การใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้าโดยใช้ขนาดของการถือครองจำนวนที่ดินเป็นฐานภาษีนั้น (ตัวอย่างการคำนวณ) ผู้เขียนมีความเห็นว่าไม่เหมาะสมเนื่องจากหากกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกำหนดฐานภาษี คือ ราคาประเมินทุนทรัพย์แล้ว ก็ไม่ต้องกำหนดขนาดการถือครองที่ดินอีก เพราะถึงอย่างไรก็ตาม ในขั้นตอนการคำนวณเพื่อเสียภาษีนั้นก็ต้องนำจำนวนที่ดินที่ถือครองมาคำนวณด้วยอยู่ดี แต่ผู้เขียนเข้าใจว่า เหตุที่ตัวอย่างกำหนดเช่นนี้เนื่องจากให้สอดคล้องกับการยกเว้นภาษี (ดูตารางที่ 13) อีกทั้งการลดหย่อนภาษีที่มีมากเกินไป (ดูตารางที่ 12) ผู้เขียนเห็นว่าไม่เหมาะสมอีกเช่นกัน เนื่องจาก หากต้องการเพิ่มรายได้ให้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมากขึ้นอันส่งผลให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถพึ่งพาตนเองได้ สามารถนำภาษีที่จัดเก็บได้เองนำไปบริหารพัฒนาท้องถิ่น โดยไม่ต้องพึ่งพารัฐบาลกลางหรือ พึ่งพารัฐบาลกลางให้น้อยที่สุด อันเป็นไปตามเจตนารมณ์ของการปฏิรูปภาษีทรัพย์สินตามร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ก็ต้องมีการบรรเทาภาระภาษีโดยที่ให้มีผลกระทบต่อรายได้ภาษีให้น้อยที่สุด ดังที่ได้กล่าวต่อไปในหัวข้อปัญหาเกี่ยวกับการบรรเทาภาระภาษี

อย่างไรก็ตามหากใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้า กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะประสบปัญหากรณีการจัดเก็บภาษีหรือไม่ ผู้เขียนมีความเห็นว่าหากกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมิได้ให้อำนาจแก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในการออกข้อบัญญัติท้องถิ่นกำหนดอัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น จะไม่ประสบปัญหาดังกล่าว เพราะองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะใช้อัตราภาษีเดียวกันหมด ทั้งนี้ผู้เขียนขอเสนอแนะแนวทางการจัดเก็บภาษีเพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าว คือ ให้ผู้ที่มีหน้าเสียภาษีชำระภาษี ณ องค์กรบริหารส่วนท้องถิ่นที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีที่อยู่ตามทะเบียนบ้าน ทั้งนี้องค์กรบริหารส่วนท้องถิ่นดังกล่าวจะคิดภาษีโดยใช้ข้อมูลจากระบบคอมพิวเตอร์ ซึ่งมีทั้งมูลค่าที่ดินและอัตราภาษีของที่ดินของที่ต่างๆ ใน

ประเทศ เมื่อเก็บภาษีที่ดินได้แล้วองค์กรบริหารส่วนท้องถิ่นดังกล่าวจะโอนเงินภาษีนั้นให้แก่กระทรวงการคลังทันทีโดยผ่านระบบคอมพิวเตอร์ และในขณะเดียวกันก็ทำการโอนเงินภาษีให้จังหวัดต่างๆ ที่มีหน้าที่เสียภาษีมีที่ดินอยู่ที่โดยมีการหักค่าบริการในการโอนทั้งหมดไว้ที่องค์กรบริหารส่วนท้องถิ่นที่มีหน้าที่เสียภาษีมีที่อยู่ตามทะเบียนบ้าน

ดังนั้นเพื่อมิให้เกิดปัญหาตามที่ได้วิเคราะห์ไว้แล้วและก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการเสียภาษีทั้งเป็นการเพิ่มรายได้ให้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นตรงตามเจตนารมณ์แห่งการปฏิรูปกฎหมายทรัพย์สินตามร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ... ผู้เขียนขอเสนอแนะอัตราภาษีที่จะนำมาใช้จัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ดังต่อไปนี้

การกำหนดอัตราภาษีโดยแบ่งตามลักษณะการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สิน

อัตราภาษีที่จะนำมาใช้ในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินเป็นปัญหาที่สำคัญมาก เพราะประชาชนแต่ละท้องถิ่นนั้นจะมีสภาพการดำรงชีวิตที่แตกต่างกันไป การที่จะกำหนดอัตราภาษีเพื่อให้เป็นมาตรฐานในการเก็บภาษีทั่วประเทศนี้ จึงเป็นปัญหาที่จะต้องพิจารณาโดยรอบคอบสิ่งที่จะต้องพิจารณาก็คือผลที่จะเกิดขึ้นจากการใช้อัตราภาษีชนิดใดในการจัดเก็บ โดยสามารถแยกพิจารณาเป็นกรณีการใช้อัตราคงที่ (Flat rate) กับการใช้อัตราก้าวหน้า (Progressive rate)

การใช้อัตราคงที่ (Flat rate) หมายความว่า ถ้ารัฐบาลกำหนดอัตราภาษีย้อยละเท่าใด ก็ใช้อัตราที่นั้นทั่วประเทศ ในต่างประเทศนิยมใช้อัตราคงที่ ซึ่งการใช้อัตราคงที่นี้มีผลดีคือง่ายต่อการคำนวณและการจัดเก็บภาษี ส่วนการใช้อัตราก้าวหน้า (Progressive rate) นั้นจะคล้ายกับภาษีเงินได้ที่จัดเก็บอยู่ในประเทศไทย ซึ่งการใช้อัตราก้าวหน้านี้จะยากต่อการคำนวณและการจัดเก็บภาษี แต่จะก่อให้เกิดความยุติธรรมทางสังคมมากขึ้นคือผู้ที่มีทรัพย์สินมูลค่าสูง ก็จะต้องเสียภาษีมากขึ้นตามลำดับและสอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษี

ซึ่งผู้เขียนเสนอว่า อัตราภาษีสำหรับกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างใหม่นี้ควรจะเป็นอัตราแบบผสม กล่าวคือ ใช้ทั้งแบบอัตราก้าวหน้า เช่นเดียวกับประเทศอังกฤษ และไต้หวัน และอัตราคงที่ เช่นเดียวกับประเทศแคนาดา สหรัฐอเมริกา และฟิลิปปินส์ โดยแบ่งตามลักษณะการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สิน ดังจะได้กล่าวต่อไป

การกำหนดอัตราภาษีเพียงหนึ่งอัตราโดยไม่คำนึงถึงลักษณะการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินนั้นไม่เป็นธรรมกับผู้เสียภาษี ไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถของผู้เสียภาษีและหลักผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เมื่อศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของต่างประเทศ มาใช้เป็นแนวทางในการปรับปรุงร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและ

สิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ... ผู้เขียนขอเสนอให้มีการกำหนดอัตราภาษีโดยแบ่งตามลักษณะการใช้ประโยชน์ที่ดินเช่นเดียวกันกับประเทศแคนาดาและประเทศฟิลิปปินส์<sup>34</sup> เป็น 4 อัตรา ดังนี้

(1) ทรัพย์สินประเภทที่ดินเพื่อการเกษตรกรรม ควรกำหนดให้ใช้อัตราภาษีต่ำที่สุด เหตุที่กำหนดให้การใช้ที่ดินเพื่อการเกษตรกรรมใช้อัตราภาษีต่ำ แม้มีความสามารถในการก่อให้เกิดรายได้ ทั้งนี้เนื่องจากเมื่อพิจารณาถึงการใช้ที่ดินเพื่อการเกษตรกรรมขอให้พิจารณาถึงประชากรส่วนมากของประเทศที่ประกอบอาชีพอยู่ในภาคการเกษตรและยากจนประกอบด้วย เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีของเกษตรกรไม่ได้รับภาระภาษีมากเกินไปเนื่องจากเดิมภาษีบำรุงท้องที่ได้กำหนดให้ลดหย่อนจำนวนเนื้อที่ดินให้แก่ที่ดินที่ใช้ในการเกษตร และการประกอบกิจกรรมประเภทไม้ล้มลุกเสียภาษีในอัตราสูงสุดไม่เกินไร่ละ 5 บาท แต่เมื่อร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีผลบังคับใช้ เจ้าของที่ดินจะต้องรับภาระภาษีเพิ่มขึ้น ตามที่ได้กล่าวมาแล้ว นอกจากนี้หากพิจารณาถึงการใช้ที่ดินเพื่อทำให้เป็นที่สีเขียวในเขตเมือง การกำหนดอัตราภาษีต้องยิ่งกำหนดให้ต่ำ เพราะถือเป็นปอดให้กับเมือง ดังนั้นการใช้ที่ดินเพื่อการเกษตรกรรมควรเป็นอัตราที่ต่ำที่สุดในอัตราภาษีทั้ง 4 อัตรา

(2) ทรัพย์สินที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยของผู้ครองทรัพย์สินเอง อัตราที่กำหนดควรเป็นอัตราแบบก้าวหน้าเช่นเดียวกับประเทศอังกฤษ และไต้หวัน<sup>35</sup> และควรเป็นอัตราที่ต่ำกว่าทรัพย์สินประเภทที่ใช้ในอุตสาหกรรมเพื่อการอุตสาหกรรม และพาณิชยกรรม เนื่องจากวัตถุประสงค์ในการใช้ไม่ก่อให้เกิดรายได้ เหตุที่ยกเลิกการยกเว้นภาษีให้แก่โรงเรียนและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยเนื่องจากการจัดเก็บภาษีจากโรงเรียนและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยจะทำให้ฐานภาษีกว้างขึ้น องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถจัดเก็บรายได้ภาษีได้มากขึ้น แต่การที่ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างยกเลิกการยกเว้นภาษีให้แก่ที่อยู่อาศัยเป็นการเพิ่มภาระภาษีให้แก่เจ้าของที่อยู่อาศัยมากขึ้นด้วยเช่นกัน

การกำหนดอัตราภาษีแบบก้าวหน้าสำหรับที่อยู่อาศัยซึ่งเจ้าของอยู่เองจะช่วยให้ผู้เป็นเจ้าของบ้านอยู่เองซึ่งมีหน้าที่ต้องเสียภาษีทรัพย์สินใหม่และไม่พอใจกับภาษีทรัพย์สินดังกล่าว เนื่องจากเคยได้รับยกเว้นตามกฎหมายเดิมซึ่งไม่ต้องเสียภาษีให้แก่รัฐ ยอมรับการเสียภาษีมากขึ้นเนื่องจากผู้เป็นเจ้าของบ้านอยู่เองที่มีบ้านพักราคาค่อนข้างสูงก็จะมีส่วนที่ต้องเสียภาษีบ้างจำนวนหนึ่ง และผู้เป็นเจ้าของบ้านอยู่เองที่รูดหามหาศาลก็ต้องเสียภาษีให้แก่รัฐในจำนวนพอสมควรเป็นสัดส่วนกับมูลค่าของบ้าน

<sup>34</sup> ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่บทที่ 3

<sup>35</sup> ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่บทที่ 3

(3) ทรัพย์สินประเภทที่ใช้ในการอุตสาหกรรมและเพื่อการเช่า เช่นบ้านเช่า ควรเป็นอัตราที่สูงกว่าประเภทที่ (1) และ (2) เนื่องจาก กรณีบ้านเช่าแม้จะเป็นการใช้ที่ดินเพื่อการอยู่อาศัยแต่เนื่องจากมีวัตถุประสงค์เพื่อแสวงหากำไรและก่อให้เกิดรายได้ จึงควรที่จะเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าที่อยู่อาศัยของผู้ครองทรัพย์สินเอง และ กรณีใช้ในการอุตสาหกรรม เพราะนอกจากทรัพย์สินที่ใช้ประโยชน์ในประเภทนี้จะมีความสามารถในการแสวงหารายได้มากแล้ว ยังให้บริการขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมากกว่าการใช้ประโยชน์ในลักษณะอื่นๆ และยังมีปัญหาในเรื่องสิ่งแวดล้อมเข้ามาเกี่ยวข้องอีกด้วย

(4) ทรัพย์สินประเภทที่ใช้ในการพาณิชย์กรรม ควรจัดเก็บโดยกำหนดอัตราภาษีให้เป็นอัตราที่สูงที่สุดในอัตราภาษีทั้ง 4 อัตรา เนื่องจากหากว่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีผลบังคับใช้ ที่อยู่อาศัยของผู้ครองทรัพย์สินเองจะต้องเสียภาษีมากกว่าที่ใช้ในการพาณิชย์กรรม และจะทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บภาษีได้น้อยลง ถึงแม้ว่าจะยกเลิกการยกเว้นภาษีให้แก่โรงเรียนและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย ตามที่ได้วิเคราะห์มาแล้ว ซึ่งการกำหนดอัตราภาษีสูงสุดจะทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บภาษีได้มากขึ้น

อย่างไรก็ตามการที่ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ... มาตรา 24 วรรค 2 กำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจออกข้อบัญญัติท้องถิ่นกำหนดอัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นหนึ่งอัตรา โดยคำนึงถึงความจำเป็นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นและความสามารถของผู้เสียภาษีในการเสียภาษีประกอบด้วยนั้น มีจุดบกพร่องคือการให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ใช้ดุลยพินิจในการพิจารณา กำหนดอัตราภาษีดังกล่าว ถ้าพนักงานเจ้าหน้าที่เกรงกลัวอิทธิพลของผู้มีอำนาจก็จะทำให้ไม่สามารถกำหนดอัตราภาษีเพื่อนำมาคำนวณภาษีให้ได้ตามจำนวนภาษีที่ท้องถิ่นต้องการและทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษี การใช้ดุลยพินิจดังกล่าวของพนักงานเจ้าหน้าที่จึงกลายเป็นช่องทางในการเลี่ยงภาษีของผู้มีอิทธิพล นอกจากนี้การให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ในการกำหนดอัตราภาษียังเป็นช่องทางในการทุจริตของพนักงานเจ้าหน้าที่โดยการเอื้อประโยชน์ให้กับบุคคลที่พนักงานเจ้าหน้าที่คุ้นเคย หรือบุคคลที่มีส่วนได้เสียกับพนักงานเจ้าหน้าที่เหล่านั้น เป็นต้น

ผู้เขียนมีความเห็นว่าการที่กฎหมายกำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจกำหนดอัตราภาษีโดยที่มีได้กำหนดเพดานภาษีไว้อาจทำให้เกิดปัญหาต่างๆ ดังที่ได้กล่าวมาแล้ว ดังนั้นผู้เขียนจึงขอเสนอให้กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ไม่ควรที่จะให้องค์กร

ปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจออกข้อบัญญัติท้องถิ่นกำหนดอัตราภาษีเองตามอำเภอใจ ควรกำหนดอัตราภาษีให้แน่นอนเพื่อความสะดวกรวดเร็วในการนำไปใช้

ผู้เขียนมีความเห็นว่าการใช้อัตราภาษีแบบผสม (อัตราคงที่และอัตราก้าวหน้า) หลายอัตราโดยแบ่งตามลักษณะการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินจึงยังมีความเหมาะสมมากกว่าการใช้ภาษีเพียงอัตราเดียวเนื่องจากรูปแบบของการใช้ประโยชน์ทรัพย์สินที่แตกต่างกันมีส่วนทำให้ราคาประเมินทุนทรัพย์ของทรัพย์สินแตกต่างกัน เนื่องจากมีการพัฒนาที่แตกต่างกัน เช่น การพัฒนาที่ดินเพื่อใช้ในเขตอุตสาหกรรมมีการก่อสร้างอาคารสถานที่และสิ่งอำนวยความสะดวกต่างๆ รวมทั้งมีการตัดถนนสร้างระบบการขนส่งเหล่านี้ล้วนเป็นสิ่งที่ทำให้ราคาประเมินทุนทรัพย์ของทรัพย์สินเพิ่มสูงขึ้น เมื่อเปรียบเทียบกับทรัพย์สินที่ใช้เพื่อการเกษตรกรรมราคาประเมินทุนทรัพย์ของทรัพย์สินนั้นอาจจะไม่สูงมากนักขึ้นอยู่กับการพัฒนาของพื้นที่นั้นว่ามีระบบสาธารณูปโภคที่ครบถ้วนหรือไม่ แต่อย่างไรก็ตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของทรัพย์สินที่ใช้ประโยชน์ทางอุตสาหกรรมโดยทั่วไปจะมีราคาประเมินทุนทรัพย์ที่สูงกว่าทรัพย์สินที่ใช้ประโยชน์ในทางการเกษตร การใช้อัตราภาษีที่แตกต่างกันสำหรับการใช้ประโยชน์ที่ดินในรูปแบบที่ต่างกันอย่างนี้น่าจะเป็นประโยชน์ต่อผู้เสียภาษีคือมีความเป็นธรรม และอำนวยความสะดวกปกครองส่วนท้องถิ่น

ดังนั้นเพื่อให้สอดคล้องกับการกำหนดอัตราภาษีโดยแบ่งตามลักษณะการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สิน ดังที่ได้กล่าวมาแล้ว ผู้เขียนจึงเห็นสมควรที่จะปรับปรุงบทบัญญัติมาตรา 24 ซึ่งเป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับการกำหนดอัตราภาษี แห่งร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ดังข้อความดังต่อไปนี้

“มาตรา 24 อัตราภาษีที่จัดเก็บตามพระราชบัญญัตินี้ ให้ใช้ตามบัญชีอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างท้ายพระราชบัญญัตินี้”

นอกจากนี้เพื่อให้สอดคล้องกับบทบัญญัติดังกล่าว จึงเห็นสมควรให้ยกเลิกมาตรา 25 26 และ 27 ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจออกข้อบัญญัติท้องถิ่นกำหนดอัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นด้วย

ตารางที่ 19  
แสดงบัญชีอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามมาตรา 24

ประเภทของทรัพย์สิน	อัตราภาษี (ร้อยละ)
*ที่อยู่อาศัยของผู้ครองทรัพย์สินเอง	
มูลค่าของทรัพย์สิน (บาท)	
0 – 1,000,000	0.1
1,000,001 – 5,000,000	0.3
5,000,001 – 10,000,000	0.5
มากกว่า 10,000,000	1.0
ใช้ในการอุตสาหกรรมหรือเพื่อเช่า	0.3
ใช้ในการพาณิชย์กรรม	0.5
*ที่ดินเพื่อการเกษตรกรรม	0.1

\*กรุงเทพมหานคร และจังหวัดอื่นๆ ในเขตเทศบาลให้ใช้อัตรานี้ และนอกเขตเทศบาลให้ใช้กึ่งอัตรา

อนึ่ง อัตราภาษีตามบัญชีอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างดังกล่าว ควรที่จะมีการนำข้อมูลมาพิจารณาอีกครั้งและควรจะมีการจัดประชาพิจารณ์เพื่อให้ผู้มีส่วนได้เสียยอมรับด้วย

อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาอัตราภาษีของกฎหมายภาษีทรัพย์สินของต่างประเทศแล้วจะพบว่าอัตราภาษีที่กำหนดในบัญชีอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นยังเป็นอัตราที่ต่ำอยู่อาจจะไม่เพียงพอกับรายได้ของท้องถิ่น ซึ่งเหตุที่ผู้เขียนกำหนดอัตราภาษีไว้ไม่ให้สูงเกินไปนัก เนื่องจากจะมีผลต่อการยอมรับหรือยินยอมเสียภาษีโดยสมัครใจของเจ้าของที่ดินที่ใช้ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่อการอยู่อาศัยได้เนื่องจากเคยได้รับยกเว้นภาษีมาก่อน อย่างไรก็ตามในระยะยาวควรจะมีการเสนอให้ปรับอัตราภาษีเพิ่มขึ้นตามความเหมาะสม

#### 4. ปัญหาเกี่ยวกับการบรรเทาภาระภาษี

การบรรเทาภาระภาษีโดยร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. .... ร่างพระราชบัญญัติฉบับนี้ใช้วิธีบรรเทาภาระภาษีโดยการยกเว้นภาษีให้แก่ ทรัพย์สินที่ใช้ประโยชน์เพื่อการบริการสาธารณะ ทรัพย์สินที่เป็นที่ทำการขององค์การระหว่างประเทศหรือสถานทูต ทรัพย์สินที่ใช้ในกิจการของรัฐ และยกเว้นภาษีทั้งหมดหรือบางส่วนให้แก่ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ได้รับความเสียหาย และที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยของผู้ที่มีอายุเกิน 60 ปีขึ้นไปที่มีรายได้ไม่เพียงพอต่อการยังชีพ ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าการบัญญัติให้บรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษียังไม่เพียงพอและมีข้อบกพร่องดังต่อไปนี้

##### 4.1 การยกเลิกการยกเว้นภาษีให้แก่โรงเรียนและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย

การจัดเก็บภาษีจากโรงเรียนและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยจะทำให้ฐานภาษีกว้างขึ้น องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถจัดเก็บรายได้ภาษีได้มากขึ้น แต่การที่ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างยกเลิกการยกเว้นภาษีให้แก่ที่อยู่ออาศัยเป็นการเพิ่มภาระภาษีให้แก่เจ้าของที่อยู่ออาศัยมากขึ้นด้วยเช่นกัน เนื่องจากแต่เดิมเจ้าของบ้านอยู่อาศัยได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีโรงเรียนและที่ดิน

การจัดเก็บภาษีจากที่อยู่ออาศัยนั้นไม่มีการกำหนดหลักเกณฑ์การบรรเทาภาระภาษีให้แก่เจ้าของโรงเรียนและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยแต่อย่างใด ซึ่งเป็นการไม่เหมาะสมเพราะความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีนั้นต่างกัน สมควรต้องมีแนวทางในการกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการบรรเทาภาระภาษีให้แก่เจ้าของที่อยู่ออาศัยที่เป็นผู้มีรายได้น้อย ไม่มีความสามารถในการแสวงหารายได้

##### (1) สถิติรายได้ของผู้มีรายได้น้อย

โดยพิจารณาจากสถิติรายได้ของผู้มีรายได้น้อย

การบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้มีรายได้น้อย จากสถิติรายได้ และสถิติค่าใช้จ่ายเฉลี่ยต่อเดือนของครัวเรือน ปี 2550<sup>36</sup> รายได้เฉลี่ยของปี 2550 คือ 18,660 บาท ค่าใช้จ่ายเฉลี่ยของครัวเรือนคือ 14,500 บาท เมื่อเปรียบเทียบส่วนต่างระหว่างรายได้เฉลี่ยของครัวเรือนและค่าใช้จ่ายเฉลี่ยของครัวเรือนแล้วพบว่าต่างกัน 4,160 บาทต่อครัวเรือน หรือประมาณ 1,300 บาทต่อคน โดย

<sup>36</sup> รายงานการสำรวจภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือน พ.ศ. 2550 สำนักงานสถิติแห่งชาติ กระทรวงเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร

ยังไม่รวมหนี้สินที่ยังไม่ได้ชำระอีก ซึ่งแน่นอนว่ายังไม่รวมถึงค่าภาษีที่ต้องชำระเมื่อนำร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ... มาใช้ เพราะที่อยู่อาศัยแต่เดิมได้รับยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน

นอกจากนี้เมื่อพิจารณาประกอบกับการบรรเทาภาระภาษีโดยการยกเว้นภาษีบางส่วนให้แก่เงินได้สุทธิจำนวน 100,000 บาทแรกของผู้เงินได้ให้ได้รับยกเว้นภาษี เมื่อคำนวณรายได้ตลอดปีภาษีของผู้มีรายได้น้อย รายได้ตลอดทั้งปีที่มีผู้เงินได้ได้รับจะไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แล้วเหตุใดองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจึงจะต้องบังคับจัดเก็บภาษีจากบุคคลกลุ่มนี้

## (2) การบรรเทาภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ในกรณีบุคคลธรรมดาขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หา บุคคลนั้นได้รับยกเว้นภาษีตามเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ข้อ 2 (17) เงินได้จากขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หาที่ตั้งอยู่นอกเขตกรุงเทพมหานคร เทศบาล สุขาภิบาล หรือเมืองพัทยา หรือการปกครองท้องถิ่นอื่นที่มีกฎหมายจัดตั้งขึ้นโดยเฉพาะ ทั้งนี้ เฉพาะเงินได้จากการขายในส่วนที่ไม่เกิน 200,000 บาท ตลอดปีภาษีนั้น

การคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่ายของกรมที่ดินจะคำนวณจากราคาของอสังหาริมทรัพย์ในส่วนที่เกิน 200,000 บาทเท่านั้น<sup>37</sup> การยกเว้นฐานภาษีบางส่วนให้แก่ผู้เสียภาษีจึงเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้เสียซึ่งจะได้ไม่รับภาระภาษีที่หนักเกินไป

## 4.2 มาตรการในการบรรเทาภาระภาษีที่อยู่อาศัย

จากการศึกษาผลกระทบต่อผู้เสียภาษีเมื่อนำร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ... มาใช้สามารถสรุปผลได้ว่าผู้เสียภาษีส่วนใหญ่ต้องรับภาระภาษีมากขึ้นดังที่ได้กล่าวไว้แล้วข้างต้น ผู้เสียภาษีที่ได้รับผลกระทบโดยตรงคือเจ้าของทรัพย์สินที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยซึ่งแต่เดิมได้รับยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน ผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินเหล่านี้บางส่วนเป็นผู้มีรายได้น้อย ดังนั้นผู้เขียนขอเสนอมาตรการต่อไปนี้ในการบรรเทาภาระภาษี

การยกเว้นภาษีบางส่วน คือ การยกเว้นราคาประเมินทุนทรัพย์ของทรัพย์สินอันเป็นฐานภาษีบางส่วนให้แก่ผู้เสียภาษีเพื่อบรรเทาภาระภาษี

ทรัพย์สินที่ได้รับการบรรเทาภาระภาษีโดยวิธีนี้ได้แก่ ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยของผู้มีรายได้น้อย

<sup>37</sup> กรมที่ดิน กระทรวงมหาดไทย <http://www.dol.go.th/register/tag1.php>.

โดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้กำหนดว่าจะยกเว้นภาษีจากราคาประเมินทุนทรัพย์ของทรัพย์สินเป็นจำนวนเท่าใด โดยให้อำนาจองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นออกข้อบัญญัติกำหนดจำนวนราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ได้รับยกเว้นภาษี โดยคำนึงถึงความจำเป็นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นและความสามารถของผู้เสียภาษีประกอบด้วย

ผู้เขียนเสนอให้ยกเว้นภาษีบางส่วนเนื่องจากร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ... กำหนดให้จัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินทุกประเภท ทำให้ทรัพย์สินมูลค่าน้อยต้องอยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีด้วย นอกจากนี้ผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินนั้นอาจจะเป็นผู้มีรายได้น้อย ดังนั้นการยกเว้นภาษีราคาประเมินทุนทรัพย์บางส่วนของทรัพย์สินจะทำให้คนกลุ่มนี้ได้รับยกเว้นภาษีทั้งหมดหรือบางส่วนทำให้ผู้มีรายได้น้อยไม่ต้องรับภาระภาษีมากเกินไป อีกทั้งสอดคล้องกับระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้มีรายได้น้อยด้วยเช่นกัน

ผู้เขียนขอเสนอสาระสำคัญของกรยกเว้นภาษีดังนี้ การยกเว้นภาษีบางส่วนจำกัดเฉพาะที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย ไม่ว่าจะที่อยู่อาศัยนั้นผู้อยู่อาศัยเป็นเจ้าของทรัพย์สินนั้นเองหรือเช่าจากผู้อื่น โดยการยกเว้นนี้จำกัดเฉพาะทรัพย์สินที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยเพียงหนึ่งแห่งเท่านั้น โดยยึดถือตามทะเบียนบ้านเนื่องจากง่ายต่อการตรวจสอบและสามารถป้องกันการเลี่ยงภาษีโดยใช้ช่องว่างในการบรรเทาภาระภาษี

การบรรเทาภาระภาษีโดยวิธีนี้จะทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษียอมรับร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ... ได้มากขึ้น เนื่องจากแต่เดิมไม่ต้องเสียภาษี แต่เมื่อมีการนำพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวมาบังคับใช้ก็จะทำให้ไม่เกิดความรู้สึกต่อต้านจากผู้เสียภาษีมากนัก เพราะยังมีการยกเว้นภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีบางส่วน

มาตรการในการบรรเทาภาระภาษีสำหรับที่อยู่อาศัย เนื่องจากได้มีผู้เสนอให้มีการยกเว้นภาษีให้แก่ที่อยู่อาศัยเป็นการยกเว้นราคาประเมินทุนทรัพย์บางส่วนให้แก่ผู้เสียภาษีโดยพิจารณาจากผู้เสียภาษีที่เป็นผู้มีรายได้น้อย เป็นหลัก โดยในเบื้องต้นจะกำหนดให้ราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยจำนวน 200,000 บาทได้รับการยกเว้นภาษี ทั้งนี้โดยอ้างอิงจากการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ข้อ 2 (17)<sup>38</sup> อย่างไรก็ตามผู้เขียนเห็นว่า หากคำนึงภาวะทางเศรษฐกิจ สังคม การเมืองและวัฒนธรรมในปัจจุบันที่มีการเปลี่ยนแปลงไปเป็นอย่างมาก การกำหนดให้ราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยจำนวน 200,000 ได้รับการยกเว้นภาษีนั้นยังไม่

<sup>38</sup> กัญญารัตน์ สามเมือง , “ ปัญหาภาษีทรัพย์สิน : ศึกษากรณีการบรรเทาภาระภาษีของผู้เสียภาษี , ”(วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิตมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550), น. 112.

เหมาะสม ผู้เขียนขอเสนอแนะโดยกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยจำนวน 500,000 บาทได้รับการยกเว้นภาษี ซึ่งราคาประเมินทุนทรัพย์จำนวนดังกล่าวจะเหมาะสมกับภาวะทางเศรษฐกิจ สังคม การเมืองและวัฒนธรรมในปัจจุบัน

## 5. ปัญหาเกี่ยวกับการระงับข้อพิพาททางภาษี

### 5.1 จำนวนขั้นตอนในการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นปกครอง

การระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นปกครอง มี 2 ขั้นตอน ได้แก่ การคัดค้านการประเมินภาษีต่อผู้บริหารท้องถิ่น และการอุทธรณ์การประเมินภาษีต่อคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ ดังที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 4 นั้น กรณีกฎหมายเกี่ยวกับภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้กำหนดจำนวนขั้นตอนในการระงับข้อพิพาทดังกล่าวไว้มากกว่าขั้นตอนเดียวนั้น แม้ว่าจะทำให้ข้อพิพาททางภาษีได้รับการตรวจสอบทบทวนจากบุคคลในฝ่ายปกครองหลายบุคคลมากขึ้น ทำให้ข้อพิพาทมีโอกาสได้รับการพิจารณาอย่างรอบคอบยิ่งขึ้น แต่การพิจารณาอุทธรณ์หลายขั้นตอนจะทำให้เกิดความล่าช้าในการหาทางยุติข้อพิพาททางภาษีเป็นผลให้เกิดความไม่แน่นอนในจำนวนภาษีที่ต้องชำระ และหากคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ผู้อุทธรณ์ต้องชำระภาษี ผู้อุทธรณ์ต้องชำระเงินเพิ่มด้วย เพราะหากผู้เสียภาษีมิได้ชำระภาษีในเวลาที่กฎหมายกำหนด ผู้เสียภาษีต้องชำระเงินเพิ่มตั้งแต่วันที่ถึงกำหนดชำระภาษีนั้นจนกระทั่งชำระภาษีนั้นเสร็จสิ้นแม้ว่าผู้เสียภาษีจะได้อุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองก็ตาม

### 5.2 กำหนดเวลาการยื่นคัดค้านและการอุทธรณ์การประเมินภาษี

#### (1) กำหนดเวลาการยื่นคัดค้านและการอุทธรณ์การประเมินภาษีสั้นเกินไป

กรณีกฎหมายเกี่ยวกับภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้กำหนดเวลาคัดค้านและการอุทธรณ์การประเมินภาษีไว้ 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งนั้น ถึงแม้ว่าจะได้แก้ไขกำหนดเวลาของกฎหมายเกี่ยวกับโรงเรือนและที่ดินที่กำหนดไว้ 15 วัน ให้เพิ่มขึ้นนั้น ผู้เขียนเห็นว่ายังเป็นกำหนดเวลาที่สั้นอยู่ไม่เหมาะสมกับสภาพของข้อพิพาททางภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่มีความซับซ้อน ต้องใช้เอกสารและต้องตรวจสอบข้อมูลจำนวนมาก และข้อพิพาทบางเรื่องที่มีปัญหาทางตัวเลข ปัญหาทางบัญชี ปัญหาการประเมิน และปัญหาอื่นที่ยุ่งยาก ผู้เสียภาษีอาจต้องปรึกษาผู้เชี่ยวชาญ กำหนดเวลาที่สั้นเกินไปนั้นอาจทำให้ผู้เสียภาษีไม่มีโอกาสเตรียมข้อมูลเอกสาร และสร้างความเข้าใจในเรื่องดังกล่าวได้อย่างเต็มที่จนไม่สามารถอุทธรณ์ได้ทัน หรือไม่อาจเตรียมเอกสารหลักฐานให้เพียงพอแก่การอุทธรณ์ ปัญหาดังกล่าวทำให้การพิจารณา

อุทธรณ์ไม่ถูกต้องและไม่เป็นธรรม เนื่องจากผู้อุทธรณ์ไม่สามารถศึกษาข้อมูลเพื่อเตรียมการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองและไม่สามารถเขียนคำอุทธรณ์ได้อย่างชัดเจน ถูกต้องครบถ้วน

## (2) การขยายกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์

กฎหมายเกี่ยวกับภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมิได้บัญญัติเรื่องการขยายกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ไว้ ทำให้กำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ไม่สามารถขยายออกไปได้ และโดยที่กำหนดเวลาดังกล่าวสิ้นอยู่แล้ว ทำให้ผู้เสียภาษีไม่สามารถอุทธรณ์หรือเตรียมการอุทธรณ์ได้ทันในกำหนดเวลา ทำให้เกิดความเสียหายแก่ผู้เสียภาษีเป็นอย่างมาก เนื่องจากข้อพิพาทดังกล่าวจะยุติตามคำสั่งทางภาษีอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์นั้น อนึ่งแม้ว่าพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 จะกำหนด เรื่อง การขยายกำหนดเวลาซึ่งต้องนำมาใช้แก่กรณีนี้ แต่ในทางปฏิบัติผู้เสียภาษีตลอดจนเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองมิได้นำกฎหมายฉบับดังกล่าวมาใช้ ทำให้ยังคงไม่มีการขยายกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์สำหรับกฎหมายเกี่ยวกับภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

## 5.3 ผู้มีอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์

กฎหมายเกี่ยวกับภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกำหนดผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในชั้นปกครองไว้ 2 รูปแบบ คือ กำหนดให้พิจารณาอุทธรณ์โดยบุคคลเดียว ได้แก่ ผู้บริหารท้องถิ่น และ กำหนดให้พิจารณาอุทธรณ์โดยคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ซึ่งเป็นองค์กรกลุ่ม

การพิจารณาอุทธรณ์โดยบุคคลเดียวและการพิจารณาอุทธรณ์โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีปัญหาในหลายประการซึ่งสามารถวิเคราะห์ได้ดังนี้

### (1) ปัญหาการพิจารณาอุทธรณ์โดยองค์กรเดียว

การพิจารณาอุทธรณ์โดยองค์กรเดียวอาจก่อให้เกิดการทุจริตของผู้พิจารณาอุทธรณ์ได้เนื่องจากไม่มีการคานอำนาจเพื่อตรวจสอบและถ่วงดุล เป็นเหตุให้ฝ่ายรัฐเสียหายและก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีด้วย นอกจากนี้ บุคคลดังกล่าวอาจไม่มีความรู้ ความเชี่ยวชาญในทางภาษีอย่างเพียงพอ เพราะการพิจารณาอุทธรณ์บางกรณีจำเป็นต้องใช้ความรู้พิเศษในสาขาวิชาอื่นนอกจากกฎหมายภาษี อันเนื่องมาจากความซับซ้อนและการพัฒนาเทคโนโลยีที่ทันสมัยทำให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองและผู้พิจารณาอุทธรณ์ต้องใช้ความรู้ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในการพิจารณาผลการดำเนินกิจการที่ถูกต้องแท้จริงของผู้เสียภาษี ภายใต้หลักนิติรัฐที่ความรู้ต่างๆ ต้องประสานกันอย่างชัดเจน มีความมั่นคงและต่อเนื่องในทางกฎหมาย ตลอดจนถึงสัมพันธ์กับการพัฒนาในทางวิชาการและเทคนิคให้ครอบคลุมรายละเอียดทั้งหมด องค์กรฝ่ายปกครองที่มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์จึงต้องพิจารณาข้อเท็จจริงให้เกิดความชัดเจน ถูกต้อง และเหมาะสมตามสถานการณ์ตามภาษีแต่ละประเภท

แม้ว่าการพิจารณาอุทธรณ์โดยบุคคลเดียว จะมีการแต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณากลับกรองทำหน้าที่พิจารณาให้ความเห็นก่อนเสนอเรื่องต่อผู้พิจารณาอุทธรณ์เพื่อพิจารณาต่อไป แต่คณะกรรมการกลับกรองที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแต่งตั้งส่วนใหญ่เป็นบุคคลที่อยู่ในฝ่ายจัดเก็บภาษี อาจารย์ในโรงเรียน หรือบุคคลอื่นซึ่งอาจไม่มีความรู้ความเชี่ยวชาญในทางภาษีอย่างเพียงพอ ทำให้คณะกรรมการดังกล่าวไม่สามารถช่วยเหลือผู้พิจารณาอุทธรณ์ได้อย่างเต็มที่ ปัญหานี้อาจมีสาเหตุจากท้องถิ่นต่างๆ ไม่มีบุคลากรที่มีความรู้ ความเข้าใจในเรื่องภาษีและเรื่องอื่นที่เกี่ยวข้องอย่างเพียงพอ ทำให้การแก้ไขปัญหาการพิจารณาอุทธรณ์โดยบุคคลคนเดียวด้วยการแต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณากลับกรองไม่สามารถประสบผลสำเร็จได้อย่างแท้จริง

## (2) ปัญหาการพิจารณาอุทธรณ์โดยองค์กรกลุ่ม

แม้ว่าการพิจารณาอุทธรณ์โดยองค์กรกลุ่มจะช่วยให้เกิดการประสานความรู้ ตรวจสอบ ถ่วงดุล และคานอำนาจระหว่างกรรมการที่มาจากแต่ละฝ่ายทำให้ข้อพิพาททางภาษีซึ่งมีลักษณะพิเศษที่ต้องใช้ความรู้ความเชี่ยวชาญพิเศษได้รับการพิจารณาโดยมีความละเอียดรอบคอบ แต่องค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่กฎหมายกำหนดนั้นมีปัญหาบางประการ

องค์ประกอบของคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีประจำจังหวัดและคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์กรุงเทพมหานครตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ประกอบด้วย ผู้ว่าราชการจังหวัด หรือผู้แทนเป็นประธานกรรมการ สรรพกรพื้นที่หรือผู้แทนธนารักษ์พื้นที่หรือผู้แทน เจ้าพนักงานที่ดินจังหวัด หรือผู้แทนและผู้ทรงคุณวุฒิ ซึ่งประธานกรรมการและกรรมการโดยตำแหน่งดังกล่าวแต่งตั้งอีกจำนวนไม่เกิน 3 คน เป็นกรรมการ และปลัดกระทรวงมหาดไทยหรือผู้แทนเป็นประธานกรรมการ ผู้อำนวยการสำนักงานเศรษฐกิจการคลังหรือผู้แทน อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน อธิบดีกรมธนารักษ์หรือผู้แทน อธิบดีกรมที่ดินหรือผู้แทน อธิบดีกรมส่งเสริมการปกครองส่วนท้องถิ่นหรือผู้แทน ปลัดกรุงเทพมหานคร ผู้ทรงคุณวุฒิ ซึ่งประธานกรรมการและกรรมการโดยตำแหน่งดังกล่าวแต่งตั้งอีกไม่เกิน 3 คน เป็นกรรมการตามลำดับ

เมื่อพิจารณาองค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว จะเห็นได้ว่าผู้เป็นประธานกรรมการและกรรมการโดยตำแหน่งจะเป็นฝ่ายจัดเก็บภาษี จึงอาจทำให้การพิจารณาอุทธรณ์เป็นไปเพื่อหารายได้ให้แก่รัฐแต่เพียงอย่างเดียว แม้ว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะมีบุคคลอื่นเป็นกรรมการด้วยก็ตาม เพราะกรรมการที่เป็นบุคคลนอกฝ่ายจัดเก็บภาษีนั้นมาจากการแต่งตั้งโดยฝ่ายจัดเก็บภาษีนั่นเอง ปัญหาดังกล่าวส่งผลให้การพิจารณาอุทธรณ์ไม่เป็นธรรมเพราะ

กรรมการที่ได้รับการแต่งตั้งจะมีความเห็นคล้ายตามประธานกรรมการหรือกรรมการที่ได้แต่งตั้งตนเองมา นอกจากนี้กรรมการที่ได้รับการแต่งตั้งอาจไม่มีความรู้ความเชี่ยวชาญด้านภาษีอย่างเพียงพอส่งผลให้การพิจารณาอุทธรณ์คล้ายกับการเป็นการพิจารณาอุทธรณ์โดยกรรมการจากฝ่ายจัดเก็บภาษีที่มีความรู้เรื่องภาษีเท่านั้น ทำให้ประโยชน์ในการตรวจสอบถ่วงดุลจากการพิจารณาอุทธรณ์โดยคณะกรรมการไม่ประสบผลสำเร็จ

นอกจากนี้ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วยกรรมการที่มีหน้าทำงานประจำทำให้บุคคลดังกล่าวไม่มีเวลาพิจารณาอุทธรณ์ได้อย่างเต็มที่ เป็นเหตุให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยอุทธรณ์โดยอาศัยข้อมูลและความเห็นของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองรวบรวมและเสนอความเห็นมา โดยไม่ได้ใช้อำนาจเรียกให้ผู้อุทธรณ์มาเสนอข้อเท็จจริงต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยตรง เป็นผลให้คำวินิจฉัยอุทธรณ์ไม่ถูกต้อง ไม่เป็นไปตามข้อเท็จจริง และไม่ปฏิบัติตามกฎหมายอันก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้อุทธรณ์ได้

#### 5.4 กำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์

กำหนดเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีถือเป็นสิ่งที่สำคัญประการหนึ่งในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี การที่กฎหมายกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ไว้ไม่นานทำให้ผู้เสียภาษีได้รับการคุ้มครองสิทธิดีกว่าการที่กฎหมายกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ไว้ยาวนานหรือไม่ได้กำหนดเวลาไว้ เนื่องจากกำหนดเวลาที่ยาวนานหรือไม่มีกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ทำให้เกิดความไม่แน่นอนในนิติฐานะของผู้เสียภาษี ซึ่งผู้เสียภาษีไม่อาจรู้ได้ว่าแท้จริงแล้วตนต้องชำระภาษีเท่าใด แต่หากกฎหมายกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ไว้สั้น แม้ว่าจะทำให้ปัญหาข้อพิพาทหรือความเดือดร้อนของผู้เสียภาษีได้รับการแก้ไขอย่างรวดเร็ว แต่ในทางกลับกันหากข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้นมีประเด็นปัญหา รายละเอียด ตลอดจนพยานหลักฐานที่ใช้ในการพิจารณามาก การที่กฎหมายกำหนดเวลาไว้สั้นย่อมเป็นการกระทบต่อสิทธิของผู้เสียภาษี เนื่องจากบางครั้งผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์อาจเร่งพิจารณาเพื่อให้ทันเวลาโดยวินิจฉัยอุทธรณ์ตามคำสั่งอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์นั้นหรือผู้พิจารณาอุทธรณ์อาจพิจารณาไม่ถึงถ่วงและไม่รอบคอบทำให้คำวินิจฉัยอุทธรณ์ไม่เป็นไปอย่างเหมาะสมและถูกต้องตามกฎหมาย จนทำให้การอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองไม่อาจเกิดประโยชน์ได้อย่างแท้จริง

การที่กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ไว้ 75 วันนับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์<sup>39</sup> ผู้เขียนเห็นว่ากำหนดเวลาดังกล่าวไม่เหมาะสมแก่ข้อพิพาททางภาษีที่ดิน

<sup>39</sup> กำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ 75 วันนั้น เป็นการพิจารณาอุทธรณ์โดยผู้บริหารท้องถิ่น 15 วัน และเป็นการพิจารณาอุทธรณ์โดยคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ 60 วัน

และสิ่งปลูกสร้างที่มีความซับซ้อน มีรายละเอียด และมีเอกสารต้องพิจารณาจำนวนมาก โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่กฎหมายกำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งประกอบด้วยบุคคลหลายคนที่มีการหน้าที่งานประจำเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์ โดยการพิจารณาอุทธรณ์ต้องครบองค์ประชุมซึ่งเป็นเรื่องที่ทำได้ยาก ดังนั้น กำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ตามร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ... จึงไม่เหมาะสมเพียงพอที่จะทำให้การพิจารณาอุทธรณ์เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ เพื่อคุ้มครองสิทธิของประชาชนผู้เสียภาษี และเพื่อประโยชน์สาธารณะได้

นอกจากนี้ ข้อพิพาททางภาษีที่ต้องมีการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองจะต้องมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ก่อน ผู้เสียภาษีจึงจะนำข้อพิพาทดังกล่าวไปฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ ดังนั้นแม้ว่ากฎหมายจะกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ไว้ แต่กำหนดเวลาดังกล่าวก็เป็นเพียงเวลาเร่งรัดให้ฝ่ายปกครองกระทำการซึ่งหากฝ่ายปกครองพิจารณาไม่แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ผู้เสียภาษีก็ยังไม่อาจนำข้อพิพาทไปฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ ทำให้ผู้เสียภาษียังคงต้องรอจนกว่าจะมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ จึงจะนำข้อพิพาทดังกล่าวไปฟ้องต่อศาลภาษีอากร ซึ่งอาจใช้เวลาในการดำเนินการนานจนเกิดความเสียหายแก่ผู้เสียภาษีได้

### 5.5 สิทธิฟ้องคดีต่อศาล

การที่ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ... มาตรา 69 บัญญัติว่า “ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของ...โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลภายในสามสิบวันนับแต่วันที่รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์” จะทำให้เกิดปัญหาในการนำคดีขึ้นสู่ศาลว่าจะต้องฟ้องเป็นคดีต่อศาลใด หากกฎหมายดังกล่าวมิได้ระบุไว้อย่างชัดเจน

ดังนั้นเพื่อมิให้เกิดปัญหาตามที่ได้วิเคราะห์ไว้แล้วและก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการระงับข้อพิพาทภาษีของผู้เสียภาษีตามเจตนารมณ์แห่งการปฏิรูปกฎหมายทรัพย์สินตามร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.... ผู้เขียนขอเสนอแนะให้มีการแก้ไขข้อบกพร่องดังต่อไปนี้

### (1) จำนวนขั้นตอนในการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นปกครอง

จำนวนขั้นตอนในการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นปกครองถือว่าเป็นสิ่งสำคัญประการหนึ่งในการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง โดยมีแนวคิดเกี่ยวกับจำนวนขั้นตอนในการอุทธรณ์<sup>40</sup> คือ

แนวทางที่หนึ่ง เห็นว่า กำหนดให้อุทธรณ์ 2 ขั้นตอนซึ่งแนวทางนี้แบ่งรูปแบบได้หลายรูปแบบ อาทิ การอุทธรณ์ขั้นตอนแรกเป็นการอุทธรณ์ต่อผู้ทำคำสั่งอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์ และขั้นตอนที่สองเป็นการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือการอุทธรณ์ขั้นตอนแรกเป็นการอุทธรณ์ต่อเจ้าหน้าที่ซึ่งอยู่ในระดับสูงกว่าผู้ทำคำสั่งทางปกครองในขั้นตอนแรก และขั้นตอนที่สองเป็นการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

แนวทางที่สอง เห็นว่า กำหนดให้อุทธรณ์ขั้นตอนเดียวซึ่งแนวทางนี้อาจแบ่งออกได้หลายรูปแบบ อาทิ การอุทธรณ์ต่อผู้ทำคำสั่งทางปกครองอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์ หรือการอุทธรณ์ต่อเจ้าหน้าที่ซึ่งเป็นผู้บังคับบัญชาของผู้ทำคำสั่งทางปกครองอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์ หรืออาจเป็นการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของหน่วยงานจัดเก็บภาษี และการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการที่เป็นอิสระจากหน่วยงานจัดเก็บภาษี

จากปัญหาดังกล่าว ผู้เขียนมีความเห็นว่า การอุทธรณ์ข้อพิพาทของกฎหมายเกี่ยวกับ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างควรกำหนดตามแนวทางที่สองซึ่งเป็นการอุทธรณ์ในขั้นตอนเดียว ซึ่งหากจบกระบวนการในขั้นตอนนี้แล้วผู้เสียภาษีสามารถนำข้อพิพาทดังกล่าวไปดำเนินการต่อในชั้นศาลได้ เพราะ การอุทธรณ์ในฝ่ายปกครอง 2 ขั้นตอนเป็นการสร้างขั้นตอนโดยไม่จำเป็นเป็นการเพิ่มภาระและเวลาแก่ผู้เสียภาษี เนื่องจากในการดำเนินการอุทธรณ์นั้นต้องมีกระบวนการต่างๆ ซึ่งล้วนต้องใช้เวลาในการดำเนินการ หากกฎหมายกำหนดให้มีการอุทธรณ์ถึง 2 ขั้นตอนย่อมต้องใช้เวลาในการดำเนินการมาก นอกจากเป็นปัญหาของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองที่ต้องมาดำเนินการดังกล่าวแล้ว ยังเป็นผลเสียแก่ผู้อุทธรณ์เพราะบุคคลดังกล่าวยังคงต้องชำระเงินเพิ่มหากคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้บุคคลนั้นต้องชำระภาษี แม้ว่าผู้เสียภาษีจะได้อุทธรณ์และได้รับอนุมัติให้ทุเลาการชำระภาษีก็ตามและยังก่อให้เกิดความไม่แน่นอนในจำนวนภาษีที่รัฐจะได้รับและ

<sup>40</sup> นภันท์ จันทราชโลธร, “ การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทย : ปัญหาและแนวทางในการปฏิรูป, ”(วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551), น. 191.

ประชาชนจะต้องชำระภาษีด้วย นอกจากนี้ ประเทศไทยมีศาลภาษีอากรที่ทำหน้าที่พิจารณาพิพากษาข้อพิพาททางภาษีโดยเฉพาะอยู่แล้ว

## (2) กำหนดเวลาการยื่นคัดค้านและการอุทธรณ์การประเมินภาษี

ข้อพิพาททางภาษีแต่ละชนิดหรือแต่ละประเภทมีความยุ่งยากซับซ้อนแตกต่างกัน ข้อพิพาทบางประเภทมีความยุ่งยากมาก หากกฎหมายกำหนดเวลาขึ้นอุทธรณ์ไว้สั้นอาจเป็นอุปสรรคต่อผู้เสียภาษีในการเตรียมการยื่นอุทธรณ์ที่ต้องจัดเตรียมพยานหลักฐานเพื่อยืนยันข้อกล่าวอ้างของตน และบางข้อพิพาทต้องมีการปรึกษาผู้เชี่ยวชาญไม่ว่าจะเป็นผู้เชี่ยวชาญทางด้านกฎหมาย ผู้เชี่ยวชาญทางด้านบัญชี ผู้เชี่ยวชาญด้านเทคนิคอื่นๆ ในขณะที่ข้อพิพาททางภาษีที่ไม่มีความยุ่งยากมากหากกฎหมายกำหนดเวลาไว้นานย่อมก่อให้เกิดความไม่แน่นอนในนิติฐานะของผู้เสียภาษี และความไม่แน่นอนในเรื่องรายได้ของรัฐ เนื่องจากผู้เสียภาษียังไม่รู้แน่ชัดว่าตนมีหน้าที่ต้องชำระภาษีเท่าใด และยังทำให้พยานหลักฐานที่ใช้ในการพิสูจน์ข้อเท็จจริงหายไปไม่ครบถ้วน ส่งผลให้ไม่สามารถวินิจฉัยอุทธรณ์อย่างถูกต้องเป็นธรรมได้

เพื่อเป็นการแก้ไขปัญหาดังกล่าว ผู้เขียนมีความเห็นว่ากฎหมายเกี่ยวกับภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างควรกำหนดเวลาขึ้นคัดค้านและการอุทธรณ์การประเมินภาษีให้ผู้เสียภาษีที่ประสงค์จะอุทธรณ์ต้องยื่นอุทธรณ์ภายใน 90 วันนับแต่วันที่ผู้เสียภาษีรับแจ้งหรือให้ถือว่าได้รับแจ้งการประเมินภาษีหรือเรียกเก็บภาษี แล้วแต่กรณี ทั้งนี้โดยอ้างอิงจากมาตรา 48 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เพื่อให้เวลาแก่ผู้เสียภาษีในการศึกษาข้อมูลและจัดเตรียมเอกสารอย่างเพียงพอ

นอกจากนี้แม้ว่ากฎหมายเกี่ยวกับภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะกำหนดเวลาขึ้นคัดค้านและอุทธรณ์การประเมินภาษีไว้เหมาะสมแล้ว แต่บางกรณีอาจมีเหตุผลบางประการที่ทำให้ผู้เสียภาษีไม่สามารถยื่นอุทธรณ์ภายในเวลาดังกล่าวได้ อาทิ ผู้เสียภาษีอยู่ต่างประเทศจึงไม่ทราบคำสั่งอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์ ผู้เสียภาษีเพิ่งได้ทราบคำสั่งอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์อันอาจมีสาเหตุจากสถานที่ส่งคำสั่งแม้ว่าจะเป็นที่อยู่ตามทะเบียนบ้านแต่ผู้เสียภาษีไม่ได้อยู่ ณ ที่ดังกล่าวซึ่งกฎหมายกำหนดให้เจ้าพนักงานประกาศคำสั่งไว้หน้าบ้านและกำหนดเวลาจะเริ่มนับในอีก 15 วันต่อมาซึ่งผู้เสียภาษียังอาจไม่รู้ถึงการประเมินนั้น หรือผู้เสียภาษีมีข้อมูล หลักฐานหรือเอกสารจำนวนมากที่ไม่อาจพิจารณาให้แล้วเสร็จในเวลาดังกล่าว ดังนั้นผู้เขียนมีความเห็นว่ากฎหมายเกี่ยวกับภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างควรมีการกำหนดเรื่องการขยายกำหนดเวลาขึ้นอุทธรณ์ด้วย โดยกำหนดเวลาที่จะขยายนั้นให้เป็นไปตามจำเป็นแต่กรณีแต่ทั้งนี้ต้องไม่เกิน 30 วันนับจากวันที่สิ้นสุดการยื่นอุทธรณ์ตามกฎหมาย โดยการขยายกำหนดเวลาขึ้นอุทธรณ์นั้นให้เป็นไป

ตามอำนาจของผู้พิจารณาอุทธรณ์ หากบุคคลดังกล่าวไม่อนุญาตให้ขยายกำหนดเวลา ผู้เสียหายมีสิทธิฟ้องศาลปกครองในประเด็นการไม่อนุญาตให้ขยายกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ได้ ทั้งนี้ หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการขอขยายกำหนดเวลา ให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง ซึ่งมีสาระสำคัญเรื่องการยื่นคำร้องขอขยายกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์โดยให้ผู้เสียหายยื่นคำร้องต่อผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ เว้นแต่มีเหตุสุดวิสัยที่ไม่อาจยื่นได้ภายในกำหนดเวลาดังกล่าว

### (3) ผู้มีอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์

ผู้พิจารณาอุทธรณ์นั้นถือว่าเป็นบุคคลที่สำคัญยิ่งในการพิจารณาอุทธรณ์ เพราะเป็นบุคคลที่ทำหน้าที่วินิจฉัยข้อพิพาท ซึ่งในการดำเนินการที่จะเกิดความยุติธรรมแก่ผู้เสียหายได้นั้น กฎหมายต้องกำหนดให้บุคคลดังกล่าวเป็นผู้ที่มีความเป็นกลางและเป็นบุคคลที่ไม่มีส่วนได้เสียในเรื่องที่พิจารณาอุทธรณ์ด้วย โดยแนวทางการกำหนดเรื่องผู้พิจารณาอุทธรณ์มี 2 แนวทาง คือ

แนวทางที่หนึ่ง กำหนดให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์เป็นคณะกรรมการที่ประกอบด้วยบุคคลหลายฝ่าย โดยคณะกรรมการนั้นอาจเป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่มีความเป็นอิสระไม่ขึ้นตรงต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษี ซึ่งประกอบไปด้วยบุคคลที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญในเรื่องภาษีและเรื่องอื่นที่เกี่ยวข้อง โดยมีหน่วยงานที่ทำหน้าที่ธุรการของคณะกรรมการแยกต่างหากจากหน่วยงานจัดเก็บภาษี หรือเป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งประกอบด้วยบุคคลที่อยู่ภายในหน่วยงานจัดเก็บภาษี และบุคคลอื่นที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญด้านภาษี โดยให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีนั้นทำหน้าที่ธุรการของคณะกรรมการนี้

ทั้งนี้การพิจารณาอุทธรณ์โดยคณะกรรมการมีข้อดี คือ ข้อพิพาททางภาษีจะได้รับการพิจารณาจากบุคคลที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญในหลายด้านซึ่งสามารถระดมประสบการณ์ แลกเปลี่ยนความคิดเห็น รับรู้ข้อเท็จจริงได้มากกว่าบุคคลคนเดียวซึ่งเป็นประโยชน์ในการตัดสินใจ แต่ก็มีข้อเสียคือ การเป็นคณะกรรมการนั้นย่อมจะต้องมีค่าใช้จ่ายสูง อาจต้องใช้เวลาในการดำเนินการมากเพราะต้องมีการเดินทางและมีการอภิปราย บางครั้งอาจต้องประชุมหลายครั้งกว่าจะได้ข้อยุติ นอกจากนี้การตัดสินใจของคณะกรรมการเป็นการตัดสินใจที่อ่อนแอ เพราะกรรมการมาจากองค์กรที่เท่าเทียมกัน อาจมีความสุภาพ เกรงใจ ประนีประนอมค่อนข้างสูงจนทำให้เกิดการละเลยในการเสนอข้อเท็จจริงหรือเสนอแง่มุมอื่นในการตัดสินใจ มีความยุ่งยากที่จะตกลงกันได้ และมักเลื่อนไปโดยไม่ปฏิบัติสิ่งใดเลย อาจมีบุคคลที่มีอิทธิพลต่อการตัดสินใจทำให้การตัดสินใจอย่างเป็นทางการเกิดขึ้นไม่ได้ ทำให้ผู้ที่ ต่ำกว่าย่อมต้องเห็นตาม หรือมิฉะนั้นจะต้องเกิดการต่อสู้ระหว่างกลุ่มขึ้น และสมาชิกทุกคนยากที่จะ รู้สึกว่ามีความรับผิดชอบ จะไม่มีผู้ใดรู้สึกว่าเป็นการ

กระทำร่วมของกลุ่ม ความรับผิดชอบในผลงานจึงไม่ชัดเจนเหมือนการตัดสินใจโดยบุคคลคนเดียว และอาจกลายเป็นเหตุจูงใจกลุ่มย่อย ถ้ากรรมการ คนหนึ่งควบคุมคณะกรรมการชุดนั้นโดยการใช้ อำนาจที่ไม่เห็นด้วย การทำงานของคณะกรรมการจึงล้มเหลวจากกรรมการผู้นั้นโดยเสียงส่วนน้อย ครอบงำความคิดเห็นเสียงส่วนใหญ่ นอกจากนี้ ตำแหน่ง ประสบการณ์ ความรู้ ทักษะอาจทำให้ สมาชิกข้างน้อยมีอิทธิพลเหนือสมาชิกข้างมากได้<sup>41</sup>

แนวทางที่สอง กำหนดให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์เป็นบุคคลคนเดียวซึ่งอาจเป็นผู้บังคับบัญชาเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองผู้ออกคำสั่งอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์นั้น

จากการศึกษาหากใช้ตามแนวทางที่หนึ่งนั้นอาจไม่เหมาะสมกับกฎหมายเกี่ยวกับ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพราะการเป็นคณะกรรมการแม้ว่าจะมีข้อดีที่จะทำให้ข้อพิพาททาง ภาษีได้รับการพิจารณาโดยบุคคลหลายฝ่ายแต่จากการที่บุคคลดังกล่าวมีงานประจำอยู่แล้วย่อม ก่อให้เกิดความล่าช้าในการดำเนินการและปัญหาอื่นๆ ดังที่ได้กล่าวมาแล้ว ในขณะที่ประเทศไทย มีศาลซึ่งทำหน้าที่พิจารณาพิพากษาข้อพิพาททางภาษีโดยเฉพาะอยู่แล้ว

ดังนั้น ผู้เขียนมีความเห็นว่า ควรกำหนดให้บุคคลเดียวเป็นผู้มีอำนาจพิจารณา อุทธรณ์ เพื่อให้เกิดความรวดเร็วในการยุติข้อพิพาท ประกอบกับประเทศไทยก็มีศาลซึ่งทำหน้าที่ พิจารณาพิพากษาข้อพิพาททางภาษีโดยเฉพาะอยู่แล้ว

กรณีกฎหมายเกี่ยวกับภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างซึ่งเป็นภาษีที่องค์กรส่วนท้องถิ่น จัดเก็บนั้นควรกำหนดให้ผู้บริหารท้องถิ่นเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์ในฐานะที่บุคคลดังกล่าวเป็นผู้ บังคับบัญชาของเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์ เนื่องจากการอุทธรณ์ถือเป็นการ โต้แย้ง คัดค้านคำสั่งทางปกครองอย่างหนึ่งจึงควรกำหนดให้ผู้บังคับบัญชาเหนือขึ้นไปของผู้ทำ คำสั่งทางปกครองเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์

อย่างไรก็ตาม บุคคลที่พิจารณาอุทธรณ์อาจไม่มีความรู้ความเชี่ยวชาญในเรื่องภาษี อย่างเพียงพอและอาจมีปัญหาในเรื่องความโปร่งใสของการพิจารณาอุทธรณ์ เพื่อเป็นการแก้ไข ปัญหา ดังกล่าวกฎหมายควรกำหนดให้มีการแต่งตั้งคณะที่ปรึกษา โดยคณะกรรมการที่แต่งตั้ง จากเจ้าหน้าที่ฝ่ายจัดเก็บภาษี ผู้เชี่ยวชาญด้านกฎหมายภาษี และด้านอื่นที่เกี่ยวข้อง ซึ่งทำหน้าที่ เป็นที่ปรึกษา รวบรวมข้อเท็จจริงและทำความเข้าใจเบื้องต้นส่งให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์ต่อไป โดย บุคคลดังกล่าวควรกำหนดให้เป็นบุคคลซึ่งมีความเชี่ยวชาญเรื่องภาษีและเรื่องอื่นที่เกี่ยวข้องกับข้อ พิพาท

<sup>41</sup> ธรรมนิติย์ สุ่มันตกุล, “แบบกฎหมายเกี่ยวกับคณะกรรมการ,” เอกสาร ประกอบการร่างกฎหมายของสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา น. 2 (อัดสำเนา).

#### (4) กำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์

กำหนดเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองถือเป็นสิ่งสำคัญประการหนึ่งสำหรับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี เนื่องจากหากกฎหมายกำหนดเวลาไว้นานหรือ ไม่ได้กำหนดเวลาไว้ย่อมทำให้เกิดความไม่แน่นอนในนิติฐานะของผู้เสียภาษี แต่หากกฎหมายกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ไว้น้อยไป ผู้พิจารณาอุทธรณ์อาจไม่สามารถพิจารณาให้แล้วเสร็จหรืออาจพิจารณาไปอย่างรวดเร็วโดยขาดความรอบคอบ ดังนั้นกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจึงควรกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ไว้อย่างเหมาะสม เพื่อให้ข้อพิพาทได้รับการพิจารณาโดยเร็ว และผู้อุทธรณ์สามารถคาดหมายได้ว่าการพิจารณาอุทธรณ์จะแล้วเสร็จลงเมื่อใด และควรมีการขยายกำหนดเวลาออกไปได้ด้วย ดังนี้

##### (ก) กำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์

จากการที่กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างควรกำหนดให้พิจารณาอุทธรณ์โดยบุคคลคนเดียว ย่อมทำให้กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์สามารถกระทำได้ในระยะเวลาอันสั้น ดังนั้น กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจึงควรกำหนดให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์ต้องพิจารณาอุทธรณ์และมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 60 วันนับแต่วันที่รับคำอุทธรณ์ ทั้งนี้โดยอ้างอิงจากมาตรา 45 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539<sup>42</sup> เนื่องจากข้อพิพาทภาษีมีความยุ่งยากซับซ้อนและมีพยานหลักฐานที่ต้องพิจารณาจำนวนมาก

##### (ข) การขยายกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์

ข้อพิพาททางภาษีบางข้อพิพาทอาจมีความซับซ้อน และมีพยานหลักฐานจำนวนมาก จึงต้องใช้เวลาในการพิจารณาอุทธรณ์นาน ผู้พิจารณาอุทธรณ์จึงไม่อาจพิจารณาให้แล้วเสร็จภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจึงควรกำหนดให้มีการขยายกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ได้ ในกรณีที่ผู้พิจารณาอุทธรณ์มีเหตุจำเป็น โดยให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจขยายกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ออกไปได้ไม่เกิน 60 วันนับแต่วันครบกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ เนื่องจากพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มิได้กำหนดการขยายเวลาพิจารณาอุทธรณ์ไว้ ผู้เขียนจึงขอเสนอแนะให้ขยายกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ออกไปได้อีกไม่เกิน 60 วัน โดยอ้างอิงจากกำหนดระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 45 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ทั้งนี้ผู้พิจารณา

<sup>42</sup> กำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ 60 วันนั้น เป็นการพิจารณาอุทธรณ์โดยเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครอง 30 วัน และเป็นการพิจารณาอุทธรณ์โดยผู้พิจารณาอุทธรณ์ 30 วัน

อุทธรณ์ต้องแจ้งให้ผู้เสียหายทราบถึงการขยายกำหนดเวลาดังกล่าวเป็นลายลักษณ์อักษรก่อนครบกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์เพื่อให้ผู้อุทธรณ์ได้ทราบว่ามีการขยายกำหนดเวลา

ทั้งนี้เหตุที่ผู้เขียนกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เนื่องจากผู้เขียนเห็นว่าระยะเวลาดังกล่าวเหมาะสมเพียงพอที่จะทำให้การพิจารณาอุทธรณ์เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล เพื่อคุ้มครองสิทธิของประชาชนผู้เสียหาย และเพื่อประโยชน์สาธารณะได้ เนื่องจากพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวได้มีการบังคับใช้มาเป็นระยะเวลานาน จึงน่าจะมีประสิทธิภาพในการบังคับใช้กฎหมายได้ในระดับหนึ่ง

นอกจากนี้ ปัจจุบันกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์เป็นแต่เพียงระยะเวลาเร่งรัดซึ่งหาก ผู้พิจารณาอุทธรณ์ไม่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ผู้อุทธรณ์ยังไม่สามารถนำข้อพิพาทนี้ไปฟ้องต่อศาลได้ เพื่อเป็นการแก้ไขปัญหาดังกล่าว กฎหมายจึงต้องกำหนดให้กำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์นี้เป็นระยะเวลาดำเนินการ อันหมายถึงระยะเวลาที่บังคับให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์ต้องดำเนินการให้แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลาดังกล่าว หากล่วงพ้นเวลาดังกล่าวแล้ว ผู้พิจารณาอุทธรณ์ยังพิจารณาไม่แล้วเสร็จ กฎหมายจะต้องกำหนดผลอย่างหนึ่งอย่างใดขึ้นซึ่งมี 2 แนวทาง ดังนี้

แนวทางที่หนึ่ง เห็นว่า หากไม่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ภายในเวลาที่กำหนดให้ถือว่าผู้พิจารณาอุทธรณ์เห็นตามคำอุทธรณ์ของผู้เสียหาย แต่แนวทางนี้อาจเกิดปัญหาเนื่องจากการที่พิจารณาอุทธรณ์ไม่แล้วเสร็จภายในกำหนดอาจมีสาเหตุมาจากข้อพิพาทมีความซับซ้อนมีพยานหลักฐานจำนวนมากประกอบกับเรื่องที่พิจารณาอุทธรณ์อาจมีจำนวนมาก หากถือตามแนวทางนี้อาจเกิดผลเสียแก่รัฐมากเกินไป และอาจทำให้ผู้เสียหายแสวงหาผลประโยชน์จากการอุทธรณ์

แนวทางที่สอง เห็นว่า หากผู้พิจารณาอุทธรณ์ไม่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ภายในเวลาที่กำหนด ให้ถือว่าผู้พิจารณาอุทธรณ์ยกอุทธรณ์ และให้ผู้เสียหายที่อุทธรณ์มีสิทธินำข้อพิพาทนี้ไปฟ้องต่อศาลฎีกาได้ทันที เพื่อให้เกิดความสะดวกรวดเร็วแก่ผู้เสียหาย เพราะแม้ว่าผู้เสียหายจะไม่ได้รับการเยียวยาในฝ่ายปกครองแต่ผู้เสียหายก็จะได้รับการเยียวยาในชั้นศาล

ประเด็นนี้ ผู้เขียนเห็นว่า การกำหนดผลตามแนวทางที่สองเหมาะสมกับประเทศไทยมากที่สุด เนื่องจากแนวทางนี้กำหนดให้ กรณีที่ผู้พิจารณาอุทธรณ์ไม่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ในเวลาที่กำหนด ให้ถือว่าผู้พิจารณาอุทธรณ์ยกอุทธรณ์ โดยผู้อุทธรณ์สามารถนำข้อพิพาทดังกล่าวไปฟ้องต่อศาลฎีกาได้ทันที และกฎหมายภาคีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างควรกำหนดให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์ไม่สามารถพิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาทดังกล่าวได้อีกเพราะหากยังมีการพิจารณาอุทธรณ์

ต่อไปจนมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว และศาลก็ได้มีคำพิพากษาในเรื่องดังกล่าว ย่อมเป็นปัญหาว่า ผู้เสียหายต้องปฏิบัติตามคำวินิจฉัยใด โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่มีคำวินิจฉัยขัดแย้งกัน

#### (5) สิทธิฟ้องคดีต่อศาล

กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างต้องกำหนดให้ผู้เสียหายที่อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องต่อศาลภาษีอากร โดยระบุให้ชัดเจนเพื่อมิให้เกิดปัญหาในการฟ้องคดีต่อศาลที่ไม่มีอำนาจพิจารณา เนื่องจากศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร<sup>43</sup> ในกรณีที่ผู้เสียหายไม่พอใจคำวินิจฉัยอุทธรณ์ โดยกำหนดให้ผู้เสียหายไม่ว่าจะเป็นเอกชนหรือรัฐวิสาหกิจต้องใช้กระบวนการฟ้องต่อศาล เช่นเดียวกัน เพื่อให้เกิดความเป็นธรรม และกฎหมายต้องไม่กำหนดเงื่อนไขให้ผู้ประสงค์จะนำข้อพิพาทฟ้องเป็นคดีต่อศาลต้องชำระภาษีก่อน เพื่อไม่ให้ผู้เสียหายที่ประสงค์จะอุทธรณ์ต้องได้รับความเสียหายมากเกินไป

---

<sup>43</sup> มาตรา 7 (1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษี