

บทที่ 6

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

1. บทสรุป

จากการศึกษากฎหมายภาษีที่เก็บจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทยซึ่งเป็นการจัดเก็บจากภาษีทรัพย์สินเฉพาะอย่าง (Selective Property Tax) พบว่าบทบัญญัติของกฎหมายมีความบกพร่องในด้านโครงสร้างภาษี ซึ่งทำให้กฎหมายนั้นไม่สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ภาษีที่ดี 4 ประการ คือ หลักความเป็นธรรม (Equity) หลักของความแน่นอน (Certainty) หลักของการยอมรับ (Acceptability) และหลักของการทำรายได้ (Productivity) ทั้งนี้ไม่ว่าจะเป็นกฎหมายที่ใช้บังคับในปัจจุบัน (กฎหมายเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดินและกฎหมายเกี่ยวกับภาษีบำรุงท้องที่) หรือกฎหมายที่จะมีการบังคับใช้อนาคต (กฎหมายเกี่ยวกับภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง)

อย่างไรก็ดี การปรับปรุงบทบัญญัติของกฎหมายเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดินและกฎหมายเกี่ยวกับภาษีบำรุงท้องที่ด้วยการตรากฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างขึ้นใช้แทนนี้ก็เพื่อแก้ไขข้อบกพร่องและปัญหาที่มีอยู่ ซึ่งจากการวิเคราะห์สรุปผลได้ว่ากฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแก้ไขข้อบกพร่องในด้านโครงสร้างภาษีของกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันได้บางส่วน ตลอดจนบทบัญญัติที่ปรับปรุงนี้ได้แก้ไขปัญหเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ภาษีอากรที่ดี เฉพาะในด้านการหลีกเลี่ยงภาษีและทำให้การจัดเก็บภาษีมีความแน่นอน ดังนี้ เมื่อมีการบังคับใช้กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจึงคาดหมายได้ว่ารัฐยังคงประสบปัญหาในด้านความไม่เป็นธรรมและรายได้ภาษีต่ำ

ปัญหาในด้านโครงสร้างภาษียังมีดังต่อไปนี้

ประการแรก ประเด็นปัญหาเกี่ยวกับผู้เสียภาษีซึ่งเกิดขึ้นจากการที่กฎหมายภาษีที่ใช้บังคับในปัจจุบันกำหนดระบุผู้มีหน้าที่เสียภาษีไว้แคบเกินไป ไม่ครอบคลุมถึงผู้ที่อาจเข้ามาเกี่ยวข้องกับหนี้ภาษี ซึ่งอาจเป็นการเกี่ยวข้องทางกฎหมายหรือจากการผลักระภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษี ทำให้ศาลจำเป็นต้องอาศัยหลักกฎหมายตาม ป.พ.พ. ว่าด้วยเรื่องนั้นๆ หรือหลักกฎหมายทั่วไปมาปรับใช้นั้น เมื่อได้พิจารณากฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนี้แล้วจะพบว่าผู้ร่างกฎหมายไม่ได้คำนึงถึงปัญหาดังกล่าว คำนิยามของ “ผู้เสียภาษี” จะเป็นการนำเอาคำนิยามตามกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินและกฎหมายเกี่ยวกับภาษีบำรุงท้องที่มาเขียนรวมกันกำหนดให้มีผู้มีหน้าที่เสียภาษีแทนผู้เสียภาษี ซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นการเขียนรองรับหลักกฎหมายใน

ป.พ.พ. ว่าด้วยผู้กระทำการแทน เช่น ผู้จัดการมรดกหรือทายาท ผู้จัดการทรัพย์สิน ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้แทนของนิติบุคคล ผู้ชำระบัญชี เป็นต้น และขยายความหมายให้ครอบคลุมเฉพาะกรณีผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างของรัฐ เท่านั้น ดังนั้นหากมีปัญหาเกิดขึ้นในกรณีอื่น ได้แก่ ห้างหุ้นส่วนสามัญ สามัญวิยา บุคคลล้มละลาย ในการวินิจฉัยศาลก็ควรใช้หลักกฎหมายตาม ป.พ.พ. และกฎหมายว่าด้วยล้มละลาย หรือกรณีผู้ให้เช่าหลักภาระภาษีให้ผู้เช่าตามข้อสัญญาในสัญญามาตรฐาน (Standard Form Contract) หรือสัญญาสำเร็จรูป (Adhesion Contract) ศาลย่อมนำหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนา (Autonomy of Will) มาบังคับความผูกพันของคู่สัญญาได้และจากการเปลี่ยนมาใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่กำหนดไว้ล่วงหน้าโดยคณะกรรมการประจำจังหวัดเป็นฐานภาษีจึงทำให้คู่สัญญาสามารถระบุจำนวนภาษีที่แน่นอนไว้ในข้อสัญญา ซึ่งจะช่วยลดปัญหาการโต้แย้งระหว่างคู่สัญญา รวมถึงการเรียกเบี้ยปรับและเงินเพิ่มด้วย¹

นอกจากนี้การที่กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกำหนดให้จัดเก็บภาษีจากการถือครองทรัพย์สินนี้ย่อมหมายถึงการถือครองทรัพย์สินในลักษณะเป็นเจ้าของ ดังนี้ โดยหลักแล้วรัฐจะต้องจัดเก็บภาษีจากเจ้าของทรัพย์สิน หากรัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากเจ้าของทรัพย์สินได้ก็อาจพิจารณาจัดเก็บภาษีจากผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในทรัพย์สินอันเป็นของรัฐด้วย แต่ผู้เขียนเห็นว่าคำนิยาม “ผู้เสียภาษี” นี้ยังมีความเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินที่มีการบุกรุก คือ ผู้บุกรุกที่ดินของรัฐ

เนื่องจากคำนิยามดังกล่าวยังไม่มีความหมายที่ชัดเจนเพียงพอที่จะให้เข้าใจว่าผู้เสียภาษีตามกฎหมายนี้ครอบคลุมกรณีผู้บุกรุกที่ดินของรัฐ ทั้งนี้ ในการประชุมยกร่างกฎหมายฉบับนี้ มีการโต้เถียงเกี่ยวกับความเหมาะสมที่จะจัดเก็บภาษีจากบุคคลเหล่านี้ โดยมีความเห็นแยกออกเป็นสองฝ่าย ฝ่ายหนึ่งไม่สนับสนุนให้จัดเก็บเพราะเป็นการรับรองสิทธิทำกินในที่ดินของบุคคลเหล่านั้นทางอ้อม อีกฝ่ายหนึ่งเห็นสมควรให้จัดเก็บเพราะ พวกเขาได้ประโยชน์โดยตรงจากการใช้ที่ดินนั้นซึ่งจะทำให้มีภาระภาษีตามหลักการของกฎหมายนี้ ในที่สุดกระทรวงการคลังยืนยันที่จะให้มีการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจากบุคคลที่เข้าบุกรุกที่ดินของรัฐ และเพื่อให้ผู้บุกรุกที่ดินนั้นกล่าวอ้างการเสียภาษีเพื่อขอรับเอกสารสิทธิจากกรมที่ดินหรือสิทธิอื่นใดที่จะพึงมีได้ตามกฎหมาย คณะกรรมการร่างกฎหมายคณะที่ 7 จึงได้บัญญัติไว้ในมาตรา 9 วรรคท้าย ว่าการเสียภาษีตามกฎหมายนี้ไม่อาจก่อให้เกิดสิทธิใดๆ ตามกฎหมายอื่น ในกรณีนี้ผู้เขียนเห็นด้วยกับฝ่ายที่

¹ สุณี อาคนะเดโช, “กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง,” (วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2544), น. 203.

สองที่ให้มีการจัดเก็บภาษีจากผู้บุกรุกที่ดินของรัฐซึ่งใช้ประโยชน์ในที่ดินแม้จะใช้เพื่ออยู่อาศัย ก็ย่อมมีความจำเป็นในการใช้สาธารณูปโภค จึงควรสละเงินในรูปภาษีเพื่อให้ท้องถิ่นนำไปใช้จ่ายและพัฒนาท้องถิ่นด้วย อีกทั้งยังทำให้รัฐและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีข้อมูลการใช้ประโยชน์ในที่ดินของท้องถิ่นอย่างครบถ้วน ทั้งนี้ ผู้เขียนเห็นว่าการจัดเก็บภาษีดังกล่าวไม่อาจทำให้ผู้บุกรุกที่ดินของรัฐได้กรรมสิทธิ์ เพราะตามลัทธิกฎหมายไทยแต่เดิมที่ดินทั้งหมดเป็นของพระมหากษัตริย์ ซึ่งในปัจจุบันย่อมเป็นของรัฐ ประชาชนจึงไม่อาจได้กรรมสิทธิ์ในที่ดิน การที่รัฐออกโฉนดที่ดินให้ประชาชนเป็นการให้สิทธิในการใช้ที่ดินนั้นอย่างเป็นเจ้าของในช่วงระยะเวลาหนึ่งหรือจนกว่ารัฐจำเป็นต้องใช้ที่ดินนั้นก็จะตรากฎหมายเวนคืน และเพื่อยืนยันระหว่างกันเอง นอกจากนี้ ที่ดินซึ่งเป็นสาธารณสมบัติของแผ่นดินแม้ต่อมาจะมีคนทำประโยชน์ในที่ดินก็ไม่อาจลบล้างสภาพอันเป็นสาธารณสมบัติอยู่ก่อนนั้นได้ จึงไม่อาจเป็นเหตุตามกฎหมายที่จะทำให้ได้กรรมสิทธิ์ อย่างไรก็ตาม ภาษีที่ดีเพื่อให้เกิดความชัดเจน ควรจะปรับปรุงบทบัญญัติให้ผู้บุกรุกที่ดินของรัฐเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ประการที่สอง แม้ว่ากฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะได้แก้ไขข้อบกพร่องในเรื่องฐานภาษีโดยกำหนดให้ใช้มูลค่าทรัพย์สินเป็นฐานภาษีแทนการใช้ค่ารายปีและราคาปานกลางที่ดินสำหรับการเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ตามลำดับ มูลค่าทรัพย์สินนั้นจะเป็นฐานภาษีที่เหมาะสมหรือไม่ขึ้นอยู่กับการประเมินราคาทรัพย์สิน กล่าวคือ ราคาประเมินทุนทรัพย์นั้นจะต้องได้ราคาที่เป็นปัจจุบันจริงๆ มิเช่นนั้นรัฐหรือองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะประสบปัญหาหารายได้ภาษีต่ำไม่เพียงพอต่อรายจ่าย ซึ่งจะทำให้กฎหมายดังกล่าวไม่อาจเป็นเครื่องมือที่สำคัญในการหารายได้ให้ท้องถิ่น

การประเมินราคาทรัพย์สิน เป็นการกะประมาณการของมูลค่า โดยพิจารณาจากมูลค่าและประโยชน์ของทรัพย์สินนั้นๆ และโดยทั่วไปมูลค่าที่มีการกะประมาณหรือประเมินราคากันมักจะเป็นราคาตลาดที่เป็นธรรม² หรืออาจกล่าวอีกนัยหนึ่งว่าความพยายามที่จะกะประมาณราคาของทรัพย์สินที่ควรจะได้ โดยผู้ขายพึงเสนอแก่บุคคลใดๆ³ ดังนั้น รัฐจะต้องมีองค์กรที่มี

² Hector, S. De Lean, The Law on Transfer and Business Taxation, (Manila: Rex Printing Company, inc., 1982), p. 54 อ้างใน สุรัฐพล ฤทธิ์รักษา, “กฎหมายว่าด้วยการประเมินราคาทรัพย์สินในประเทศไทย”, (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2540), น. 1.

³ R.T.M. Whipple, Property Valuation and Analysis, (Sydney: The Law Book Company Limited), p.53 อ้างใน สุรัฐพล ฤทธิ์รักษา, เพ่งอ้าง, น. 1.

ความชำนาญและความเชี่ยวชาญในการประเมินราคาทรัพย์สิน กล่าวคือ มีความรอบรู้เกี่ยวกับราคาตลาดและมีความรู้เป็นอย่างดีเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ในการกำหนดมูลค่าให้เป็นธรรม

นอกจากนี้ การกำหนดมูลค่าทรัพย์สินจากราคาประเมินทุนทรัพย์นี้จำเป็นต้องได้ราคาที่เป็นปัจจุบันจริงๆ และกำหนดโดยองค์กรที่มีความชำนาญและความเชี่ยวชาญในการประเมินราคาทรัพย์สิน แต่หากพิจารณาการประเมินมูลค่าอสังหาริมทรัพย์ของสำนักงานประเมินราคาทรัพย์สินที่ดำเนินการอยู่ในปัจจุบัน ยังไม่มีลักษณะการดำเนินงานที่เป็นมาตรฐานของการประเมินมูลค่าอสังหาริมทรัพย์ในระดับสากล⁴ ทำให้ราคาประเมินทุนทรัพย์ในปัจจุบันยังไม่มี ความเหมาะสมพอที่จะใช้เป็นฐานภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เนื่องจากยังมีข้อจำกัดในการกำหนดมูลค่าของที่ดินและโรงเรือนอยู่หลายประการ ได้แก่ หน่วยงานการประเมินราคาทุนทรัพย์ ข้อมูลที่ใช้ในการประเมินราคาและเครื่องมือการประเมินราคาทุนทรัพย์

ประการที่สาม อัตราภาษีตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกำหนดให้ใช้อัตราคงที่ (Flat rate) ในอัตราที่ต่ำ ทั้งนี้เพื่อให้มีความแน่นอนในจำนวนภาษีและลดการหลีกเลี่ยงภาษี นอกจากนี้ยังให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจออกข้อบัญญัติท้องถิ่นกำหนดอัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นหนึ่งอัตรา โดยให้มีอัตราไม่เกินร้อยละ 0.1 ของฐานภาษี ซึ่งหากเปรียบเทียบกับกฎหมายเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดินที่เก็บภาษีในอัตราร้อยละ 12.5 ของค่ารายปีของทรัพย์สินนั้น ถือได้ว่าเป็นการจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำกว่ามาก

อัตราภาษีที่ต่ำและกำหนดโดยไม่คำนึงถึงลักษณะการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินจะทำให้รัฐประสบปัญหารายได้ภาษีต่ำ เพราะในปัจจุบันมีการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินในสัดส่วนที่มากกว่าภาษีบำรุงท้องที่ จึงมีรายได้ภาษีมากพอสมควรเนื่องจากอัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นอัตราที่สูงกว่าภาษีบำรุงท้องที่ หากจัดเก็บภาษีตามอัตราภาษีใหม่นี้ซึ่งมีอัตราภาษีต่ำกว่าภาษีบำรุงท้องที่ จึงคาดหมายได้ว่ารายได้ภาษีจะลดต่ำลงแม้ว่าจะมีการขยายฐานภาษีโดยการยกเลิกการยกเว้นภาษีให้กับทรัพย์สินเพื่ออยู่อาศัยแต่สัดส่วนของทรัพย์สินที่ใช้เพื่อประกอบการค้าหรือประกอบอุตสาหกรรมมีมากกว่าทรัพย์สินที่อยู่อาศัย

ประการที่สี่ การบรรเทาภาระภาษีโดยการยกเว้นและการลดหย่อนมากเกินไปตามกฎหมายภาษีที่ใช้บังคับในปัจจุบันทำให้ฐานภาษีแคบจึงมีผลต่อจำนวนรายได้ภาษี กฎหมายภาษี

⁴ สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์ (Final Report) เรื่อง โครงการพัฒนาลำดับการประเมินราคาทรัพย์สินกรมที่ดินให้เป็นหน่วยงานในรูปแบบองค์กรมหาชน . 2 เล่ม, เล่ม 1 (กรุงเทพมหานคร:สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2544), น. 1-2.

ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจึงใช้วิธีบรรเทาภาระภาษีโดยการยกเว้นภาษีให้แก่ ทรัพย์สินที่ใช้ประโยชน์ เพื่อการบริการสาธารณะ ทรัพย์สินที่เป็นที่ทำการขององค์การระหว่างประเทศหรือสถานทูต ทรัพย์สินที่ใช้ในกิจการของรัฐ และยกเว้นภาษีทั้งหมดหรือบางส่วนให้แก่ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ ได้รับความเสียหาย และที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยของผู้ที่มีอายุเกิน 60 ปีขึ้นไปที่มี รายได้ไม่เพียงพอต่อการยังชีพ

อย่างไรก็ตามการบรรเทาภาระภาษีโดยการยกเลิกการยกเว้นภาษีให้แก่โรงเรียนและ สิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยเป็นการเพิ่มภาระภาษีให้แก่เจ้าของที่อยู่อาศัยมากขึ้นด้วยเช่นกัน เนื่องจากแต่เดิมเจ้าของบ้านอยู่อาศัยได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีโรงเรียนและที่ดิน

ประการที่ห้า กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้กำหนดจำนวนขั้นตอนในการ ระบุข้อพิพาททางภาษีในชั้นปกครองไว้ 2 ขั้นตอนได้แก่ การคัดค้านการประเมินภาษีต่อผู้บริหาร ท้องถิ่น และการอุทธรณ์การประเมินภาษีต่อคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ แม้ว่าจะทำให้ข้อ พิพาททางภาษีได้รับการตรวจสอบทบทวนจากบุคคลในฝ่ายปกครองหลายบุคคลมากขึ้น ทำให้ข้อ พิพาทมีโอกาสได้รับการพิจารณาอย่างรอบคอบยิ่งขึ้น แต่การพิจารณาอุทธรณ์หลายขั้นตอนจะทำ ให้เกิดความล่าช้าในการหาทางยุติข้อพิพาททางภาษีเป็นผลให้เกิดความไม่แน่นอนในจำนวนภาษี ที่ต้องชำระ

อีกทั้งการที่กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้กำหนดเวลาคัดค้านและการ อุทธรณ์การประเมินภาษีไว้ 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งนั้น ก็ยังเป็นกำหนดเวลาที่สั้นอยู่ไม่ เหมาะสมกับสภาพของข้อพิพาททางภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และกฎหมายดังกล่าวก็มิได้ บัญญัติเรื่องการขยายกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ไว้ ทำให้กำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ไม่สามารถขยาย ออกไปได้

กรณีการที่กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้กำหนดผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ ข้อพิพาททางภาษีในชั้นปกครองไว้ 2 รูปแบบ คือ กำหนดให้พิจารณาอุทธรณ์โดยบุคคลเดียว ได้แก่ ผู้บริหารท้องถิ่น และ กำหนดให้พิจารณาอุทธรณ์โดยคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ซึ่งเป็น องค์กรกลุ่มยังก่อให้เกิดปัญหาความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีอีกด้วย

นอกจากนี้การที่กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ไว้ 75 วันนับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ ก็ยังเป็นกำหนดเวลาที่สั้นอยู่ไม่เหมาะสมแก่ข้อพิพาททางภาษี ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่มีความซับซ้อน มีรายละเอียด และมีเอกสารต้องพิจารณาจำนวนมาก เช่นเดียวกันกับกำหนดเวลาคัดค้านและการอุทธรณ์การประเมินภาษี และการที่กฎหมายดังกล่าว มิได้ระบุศาลที่ผู้อุทธรณ์สามารถไว้ให้ชัดเจน จะทำให้เกิดปัญหาในการนำคดีขึ้นสู่ศาล

2. ข้อเสนอแนะ

เมื่อได้ศึกษาหลักเกณฑ์ภาษีทรัพย์สินและวิเคราะห์กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนี้ ผู้เขียนขอเสนอให้มีการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายฉบับดังกล่าวและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องดังต่อไปนี้

(1) ควรปรับปรุงบทบัญญัติคำนิยามของคำว่า “ผู้เสียภาษี” ในมาตรา 6 ประกอบกับ มาตรา 33 แห่งกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้มีความหมายที่ชัดเจนครอบคลุมถึงผู้บุกรุกที่ดินของรัฐเพื่อให้มีหน้าที่เสียภาษีหรือค่าตอบแทนให้กับรัฐเมื่อได้ใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

(2) การประเมินราคาที่ดินและโรงเรือนสำหรับใช้เป็นฐานในการประเมินภาษีประเทศไทยควรนำมูลค่าทรัพย์สิน (Capital Value) มาใช้แทนราคาปานกลางของที่ดินและค่าเช่ารายปีตามกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่และภาษีโรงเรือนและที่ดินตามลำดับ ซึ่งสอดคล้องกับร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่กำหนดให้นำราคาประเมินทุนทรัพย์ตามประมวลกฎหมายที่ดินมาใช้เป็นฐานภาษีแต่เนื่องจากหลักเกณฑ์การประเมินราคาทุนทรัพย์ตามระเบียบคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ยังไม่มีความเหมาะสม ผู้เขียนจึงขอเสนอแนวทางแก้ไขโดย ควรบัญญัติกฎหมายว่าด้วยการประเมินมูลค่าอสังหาริมทรัพย์ โดยกำหนดให้จัดตั้งหน่วยงานกลางประเมินราคาทรัพย์สิน (Valuation Department) เช่น ประเทศนิวซีแลนด์ ดังที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 ซึ่งมีหน้าที่ในการประเมินมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อวัตถุประสงค์ต่างๆ ของภาครัฐและควบคุมการประกอบวิชาชีพการประเมินมูลค่าทรัพย์สินของเอกชน เพื่อให้ได้มูลค่าอสังหาริมทรัพย์ที่ใกล้เคียงกับมูลค่าที่แท้จริงและเป็นข้อมูลมาตรฐานที่ใช้อ้างอิงได้ทั่วประเทศ อย่างไรก็ตามหากยังไม่สามารถจัดตั้งหน่วยงานกลางประเมินราคาทรัพย์สินได้ทันกับการประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ในระยะแรกควรจัดตั้งสำนักงานประเมินราคาทรัพย์สินในส่วนท้องถิ่นและพัฒนาบุคลากรในสำนักประเมินราคาทรัพย์สินโดยส่งไปอบรมดูงานเกี่ยวกับการประเมินราคาทรัพย์สินในต่างประเทศ และส่งเสริมให้มีการเปิดหลักสูตรการประเมินราคาทรัพย์สินในระดับอุดมศึกษาต่างๆ และให้จ้างบริษัทประเมินราคาทรัพย์สินเอกชนที่มีผลงานที่มีคุณภาพเข้ามาช่วย นอกจากนั้นองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะต้องพัฒนาบุคลากรเพื่อทำงานประสานกับสำนักประเมินราคาทรัพย์สินในส่วนกลางของข้อมูลเกี่ยวกับที่ดินและโรงเรือนในท้องถิ่นของตนที่เป็นประโยชน์ในการคำนวณและประเมินมูลค่าที่ดินและโรงเรือนให้เป็นมาตรฐานมากขึ้น อีกทั้งควรจัดทำ “ระบบฐานข้อมูลการประเมินมูลค่าอสังหาริมทรัพย์” คือการนำ

ข้อมูลพื้นฐานเกี่ยวกับที่ดินและอสังหาริมทรัพย์มาจัดการและประมวลผลด้วยระบบคอมพิวเตอร์ เพื่อให้ได้ผลลัพธ์ที่เหมาะสมและรองรับการใช้เทคโนโลยีสมัยใหม่ในการประเมินราคา รวมทั้งควรจัดให้มีระบบการแลกเปลี่ยนข้อมูลกับหน่วยงานอื่นที่จำเป็นต้องนำฐานข้อมูลอสังหาริมทรัพย์ไปใช้

(3) อัตราภาษีสำหรับกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างใหม่นี้ ควรจะเป็นอัตราแบบผสม กล่าวคือ ใช้ทั้งแบบอัตราก้าวหน้า เช่นเดียวกับประเทศอังกฤษ และได้ห้วน และอัตราคงที่ เช่นเดียวกับประเทศแคนาดา สหรัฐอเมริกา และฟิลิปปินส์ โดยแบ่งตามลักษณะการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สิน ดังนี้

(1) ทรัพย์สินที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยของผู้ครองทรัพย์สินเอง ใช้อัตราแบบก้าวหน้าตามมูลค่าของทรัพย์สิน ได้แก่ ร้อยละ 0.1, 0.3, 0.5 และ 1.0 ตามลำดับ⁵

(2) ทรัพย์สินประเภทที่ดินเพื่อการเกษตรกรรม ใช้อัตราร้อยละ 0.1

(3) ทรัพย์สินประเภทที่ใช้ในการอุตสาหกรรมและเพื่อการเช่า ใช้อัตราร้อยละ 0.3

(4) ทรัพย์สินประเภทที่ใช้ในการพาณิชย์กรรม ใช้อัตราร้อยละ 0.5

(4) กำหนดให้มีการยกเว้นภาษีแก่ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยมีราคาประเมินทุนทรัพย์ต่ำกว่า 500,000 บาท ได้รับการยกเว้นภาษีเนื่องจากที่อยู่อาศัยนั้นไม่มีการกำหนดหลักเกณฑ์การบรรเทาภาระภาษีให้แก่เจ้าของโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยแต่อย่างใด ซึ่งเป็นการไม่เหมาะสมเพราะความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีนั้นต่างกันสมควรต้องมีแนวทางในการกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการบรรเทาภาระภาษีให้แก่เจ้าของที่อยู่อาศัยที่เป็นผู้มีรายได้น้อย

(5) เพื่อความสะดวกในการจัดเก็บภาษี ควรให้ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีชำระภาษี ณ องค์การบริหารส่วนท้องถิ่นที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมียู่ตามทะเบียนบ้าน ทั้งนี้ องค์การบริหารส่วนท้องถิ่นดังกล่าวจะคิดภาษีโดยใช้ข้อมูลจากระบบคอมพิวเตอร์ ซึ่งมีทั้งมูลค่าที่ดินและอัตราภาษีของที่ดินของที่ต่างๆ ของประเทศ เมื่อเก็บภาษีที่ดินได้แล้ว องค์การบริหารส่วนท้องถิ่นดังกล่าวจะโอนเงินภาษีนั้นให้แก่กระทรวงการคลังทันทีโดยผ่านระบบคอมพิวเตอร์ และในขณะเดียวกันก็ทำการโอนเงินภาษีให้ จังหวัดต่างๆ ที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมียู่ที่ตนอยู่ทันทีโดยมีการหักค่าบริการในการโอนทั้งหมดไว้ที่องค์การบริหารส่วนท้องถิ่นที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมียู่ตามทะเบียนบ้าน

⁵ ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่บัญชีอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง บทที่ 5

(6) ควรกำหนดจำนวนขั้นตอนการระบข้อพิพาททางภาษีในชั้นปกครองไว้เพียงขั้นตอนเดียว โดยให้ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์คือผู้บริหารท้องถิ่นนั้นๆ อีกทั้งควรเพิ่มกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์การประเมินภาษีเป็น 90 วัน นับแต่วันที่ผู้เสียภาษีรับแจ้งหรือให้ถือว่าได้รับแจ้งการประเมินภาษีหรือเรียกเก็บภาษี แล้วแต่กรณี นอกจากนี้ควรมีการกำหนดเรื่องการขยายกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ด้วย โดยกำหนดเวลาที่จะขยายนั้นให้เป็นไปตามจำเป็นแต่กรณีแต่ทั้งนี้ต้องไม่เกิน 30 วันนับจากวันที่สิ้นสุดการยื่นอุทธรณ์ตามกฎหมาย

(7) ควรเพิ่มกำหนดให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์ต้องพิจารณาอุทธรณ์และมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 60 วันนับแต่วันที่รับคำอุทธรณ์ และในกรณีที่ผู้พิจารณาอุทธรณ์มีเหตุจำเป็น ให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจขยายกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ออกไปได้ไม่เกิน 60 วันนับแต่วันครบกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ นอกจากนี้ในกรณีที่ผู้พิจารณาอุทธรณ์ไม่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ในเวลาที่กำหนด ให้ถือว่าผู้พิจารณาอุทธรณ์ยกอุทธรณ์ โดยผู้อุทธรณ์สามารถนำข้อพิพาทดังกล่าวไปฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ทันที