

แนวทางการแก้ไขปัญหการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (ตอนที่ ๑)

แผนกคดีภาษีอากรในศาลฎีกา

แผนกคดีภาษีอากรในศาลฎีกา

นายประเสริฐ โท้วประดิษฐ์*

นานาอารยประเทศรวมถึงไทยได้จัดเก็บภาษีทรัพย์สินจากการครอบครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เพราะสามารถสร้างรายได้ให้กับประเทศได้ควบคู่กับการจัดเก็บภาษีประเภทอื่น แต่ประเทศไทยจัดเก็บภาษีจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้น้อยกว่าภาษีอื่น ๆ ต่ำกว่าประมาณการที่ตั้งไว้ในช่วงที่พิจารณา ร่างกฎหมายดังกล่าว ทั้งนี้ได้มีการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบัน ตามบริบทของสังคมและยุคสมัยที่พบปัญหาและอุปสรรคการจัดเก็บภาษี และได้ทำการปรับปรุงรูปแบบการจัดเก็บเพื่อให้เกิดความเหมาะสม สร้างรายได้ให้กับรัฐและให้ความเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี แต่เมื่อบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ๒๕๖๒ ก็ยังพบปัญหาและอุปสรรคในการจัดเก็บภาษี จึงสมควรที่จะศึกษากฎหมายฉบับนี้เพื่อวิเคราะห์และมีข้อเสนอแนะเพื่อประโยชน์ต่อรัฐในการหารายได้ในการบริหารประเทศและคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีให้ได้รับความเป็นธรรม

๑. หลักการพื้นฐานของภาษีทรัพย์สิน

ภาษีทรัพย์สินเป็นภาษีที่จัดเก็บจากการครอบครองทรัพย์สินทุกชนิดไม่ว่าจะเป็น อสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์ โดยจัดเก็บจากผู้เป็นเจ้าของทั้งในฐานะเป็นผู้มีกรรมสิทธิ์หรือเป็นผู้มีสิทธิครอบครองทรัพย์สินนั้น ตามมูลค่าของทรัพย์สินที่ถูกจัดเก็บในอัตราภาษีที่ขึ้นอยู่กับการใช้ประโยชน์ในตัวทรัพย์สิน หากก่อให้เกิดประโยชน์หรือสร้างรายได้ให้กับเจ้าของมากก็ย่อมต้องเสียภาษีให้กับรัฐมากขึ้น และรัฐยังสามารถเก็บภาษีได้โดยไม่คำนึงว่าทรัพย์สินดังกล่าวจะก่อให้เกิดรายได้ให้กับผู้เป็นเจ้าของหรือไม่ ความสำคัญของภาษีทรัพย์สินจึงขึ้นอยู่กับตัวทรัพย์สินที่ทำให้เกิดรูปแบบในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน การประเมินมูลค่าทรัพย์สินที่มีวิธีการคำนวณหาราคาทรัพย์สิน และอัตราภาษีที่ขึ้นอยู่กับการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สิน ดังนี้

แผนกคดีภาษีอากรในศาลฎีกา

๑.๑ รูปแบบการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน ภาษีทรัพย์สินมีวิวัฒนาการมาอย่างยาวนาน จุดเริ่มต้นของการจัดเก็บภาษีที่มีการบันทึกไว้อยู่ในรูปของก้อนดินเหนียวตั้งแต่ ๖,๐๐๐ ปีก่อนคริสต์ศักราช ในอาณาจักรโบราณ (city-state of Lagash)^๑ ซึ่งตั้งอยู่ทางทิศตะวันตกเฉียงเหนือของแม่น้ำ Tigris และ Euphrates ในประเทศอิรัก เจ้าผู้ครองอาณาจักรได้จัดเก็บภาษีที่ดินจากราษฎรในผลผลิตที่เกิดขึ้นจากการเพาะปลูก ต่อมาได้มีการนำภาษีทรัพย์สินไปใช้จัดเก็บในอาณาจักรอียิปต์ บาบิโลน เปอร์เซีย

แผนกคดีภาษีอากรในศาลฎีกา

แผนกคดีภาษีอากรในศาลฎีกา

* ผู้พิพากษาศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์พิเศษ, น.บ., น.บ.ท., น.ม..

¹ Richard Henry Carlson, 'A Brief History of Property Tax' (IAAO Conference on Assessment Administration in Boston, Massachusetts, 1 September 2004), page 1.

และเงิน ในเวลาต่อมาประมาณ ๕,๐๐๐ ปีก่อนคริสต์ศักราช อาณาจักรอียิปต์ได้ขยายทรัพย์สินที่จัดเก็บ ที่เป็นผลประโยชน์นอกเงยจากการใช้ประโยชน์ในที่ดิน รวมไปถึงสัตว์เลี้ยง น้ามัน และเบียร์ ในช่วงเวลา ประมาณ ๒๐๐ ปีก่อนคริสต์ศักราช ถึงคริสต์ศักราช ๓๐๐ อาณาจักรโรมันได้จัดเก็บภาษีทรัพย์สิน จากที่ดิน โรงเรือน ปศุสัตว์ ต้นไม้ ไวน์ และสังหาริมทรัพย์อื่นทุกชนิด คริสต์ศตวรรษที่ ๑๑ ประเทศ อังกฤษได้เริ่มจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจากการครอบครองที่ดิน (Danegeld) ในปี ค.ศ. ๑๒๙๐ อังกฤษ ได้เพิ่มการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินส่วนบุคคลทุกชนิด (Personal Property Tax) แต่การประเมินภาษี เป็นไปด้วยความยุ่งยากในการกำหนดทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีและอัตราภาษี และในส่วนของผู้อยู่เสียภาษี ก็พยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีด้วยการหลบซ่อนหรือเคลื่อนย้ายทรัพย์สินไปไว้ที่อื่น ปี ค.ศ. ๑๖๖๒ อังกฤษเริ่มจัดเก็บภาษีจากสิ่งปลูกสร้าง เรียกว่า ภาษีเตาไฟหรือภาษีปล่องไฟ (Hearth Tax or Chimney Tax) โดยการประเมินมูลค่าของสิ่งปลูกสร้างตามจำนวนและขนาดของเตาไฟ ยังมีเตาไฟมาก สิ่งปลูกสร้างยังมีมูลค่ามาก ต่อมาภาษีประเภทนี้ได้ขยายการจัดเก็บไปทั่วภาคพื้นยุโรป ในปี ค.ศ. ๑๖๙๒ อังกฤษได้เปลี่ยนการจัดเก็บภาษีจากการครอบครองที่ดินมาเป็นการจัดเก็บจากมูลค่าที่ดิน (Land Tax)^๒ ในยุคอาณานิคมช่วงต้นคริสต์ศตวรรษที่ ๑๗ ประเทศอังกฤษได้นำภาษีทรัพย์สินไปใช้ในประเทศ อาณานิคมของตนโดยเฉพาะประเทศสหรัฐอเมริกา ได้พัฒนาการจัดเก็บเริ่มตั้งแต่ทรัพย์สินที่เป็นที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง สัตว์เลี้ยง และสังหาริมทรัพย์ ในส่วนสังหาริมทรัพย์ได้ขยายออกไปจนถึงสินทรัพย์ที่ไม่มี รูปร่าง (intangible assets)^๓ ในปลายคริสต์ศตวรรษที่ ๑๙ มลรัฐทั้งหมดในสหรัฐอเมริกาได้จัดเก็บภาษี จากทรัพย์สินทุกชนิด^๔ อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินทุกประเภทอาจทำให้รัฐมีรายได้ เป็นจำนวนมาก แต่ในทางกลับกันก็ก่อให้เกิดปัญหาในการกำหนดทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี โดยเฉพาะ ทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง รวมถึงการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน ทำให้เกิดการหลีกเลี่ยงการเสียภาษี จากการ ย้ายถ่ายโอนทรัพย์สิน การจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินทุกชนิดโดยไม่จำกัดนั้น จึงไม่เหมาะสม คริสต์ศตวรรษที่ ๒๐ มลรัฐต่าง ๆ ในสหรัฐอเมริกาได้ลดการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินประเภท สังหาริมทรัพย์ลง ข้อมูลในปี ๒๕๖๒ มี ๔๓ มลรัฐ ที่จัดเก็บภาษีจากอสังหาริมทรัพย์และสังหาริมทรัพย์ และมีอยู่ ๗ มลรัฐ ที่ไม่เก็บภาษีสังหาริมทรัพย์ในทางธุรกิจ ได้แก่ Delaware, Hawaii, Illinois, Iowa, Ohio, New York และ Pennsylvania^๕ หลายประเทศรวมถึงประเทศไทยจึงเลือกวิธีการจัดเก็บจาก ทรัพย์สินบางประเภทเท่านั้น ซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นการจัดเก็บภาษีจากอสังหาริมทรัพย์ วิวัฒนาการของ

² J. V. BECKETT, 'Land Tax or Excise: the levying of taxation in seventeenth- and eighteenth-century England Get access Arrow' (The English Historical Review, April 1985), Page 285-308. <<https://doi.org/10.1093/ehr/C.CCCXCV.285>> accessed 1 July 2024.

³ Ibid, page 5.

⁴ David Brunori and another, 'The Property Tax: Its Role and Significance in Funding State and Local Government Services' (George Washington Institute of Public Policy The George Washington University March 2006) page 13.< <https://www.investopedia.com/persoal-property-tax-5192669>> accessed 23 July 2024.

⁵ Thomson Reuters Tax & Accounting 'Property tax 101' (Thomson Reuters, 15 February 2023) <<https://tax.thomsonreuters.com/blog/property-tax-101/>> accessed 3 August 2024.

ภาษีทรัพย์สินที่เริ่มต้นจากการเก็บภาษีจากที่ดินและทรัพย์สินที่เป็นผลประโยชน์จากการใช้ที่ดิน และขยายการจัดเก็บออกไปจนครอบคลุมทรัพย์สินทุกชนิดของผู้เป็นเจ้าของดังกล่าว ทำให้แบ่งประเภท ภาษีทรัพย์สินได้ ดังนี้

(๑) ภาษีทรัพย์สินโดยทั่วไป (General Property Tax) เป็นการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สิน ทุกประเภท โดยผู้เสียภาษีต้องนำทรัพย์สินทั้งหมดที่มีค่าแลกเปลี่ยนมารวมกันเพื่อหามูลค่าของทรัพย์สิน เป็นฐานในการประเมินภาษี ทรัพย์สินที่มีค่าแลกเปลี่ยนหมายความว่าทรัพย์สินที่มีรูปร่าง ทางกายภาพ (Tangible Property) เช่น ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง ต้นไม้ เครื่องจักร เพอร์นิเจอร์ เงิน ทอง ฯลฯ และทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างทางกายภาพ (Intangible Property) ซึ่งเป็นลักษณะของทรัพย์สินทาง การเงิน (financial assets) เช่น ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร ยี่ห้อ เครื่องหมายการค้า หุ้น ฯลฯ การจัดเก็บภาษี ทรัพย์สินโดยทั่วไปมีความสัมพันธ์กับภาษีความมั่งคั่ง (Wealth Tax) เพราะเป็นการจัดเก็บภาษีจาก ทรัพย์สินทุกชนิดเช่นเดียวกันซึ่งแสดงถึงความมั่งคั่งของผู้เสียภาษี

(๒) ภาษีทรัพย์สินเฉพาะสิ่ง (Selective Property Tax) เป็นการจัดเก็บภาษีตามประเภท ทรัพย์สินที่ถูกจัดเก็บตามลักษณะการถือครองของผู้เสียภาษี ถ้าเป็นภาษีที่จัดเก็บจากอสังหาริมทรัพย์ (Real Property) ซึ่งเป็นที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (Immovable Property) ได้แก่ ภาษีที่ดิน (Estate Tax) ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (Land and Building Tax) ภาษิดังกล่าวนี้นี้ รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้ตาม เป้าหมายของงบประมาณที่ตั้งไว้ เพราะเป็นทรัพย์สินที่มีลักษณะคงทนทางกายภาพและเป็นทรัพย์สิน ที่มีทะเบียนควบคุมโดยรัฐ ทำให้รัฐสามารถตรวจสอบถึงสภาพทรัพย์สินได้ง่าย ถ้าเป็นภาษีที่จัดเก็บจาก สังกาหาริมทรัพย์ (Personal Property) จะเก็บจากทรัพย์สินที่เคลื่อนที่ได้ (Movable Property) เช่น ยานยนต์ (Motor Vehicles)^๖ เครื่องใช้ภายในบ้าน (household) ฯลฯ รวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง ทางกายภาพด้วย เช่น หุ้น ธรรมเนียมประกันภัย เงินสด ลิขสิทธิ์ ทรัพย์สินทางปัญญา เครื่องหมาย การค้า ฯลฯ

การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินอีกรูปแบบหนึ่งที่มีลักษณะแตกต่างจากภาษีทรัพย์สินที่ได้กล่าวมาแล้ว โดยจัดเก็บจากการที่รัฐได้ก่อสร้างระบบสาธารณูปโภคขนาดใหญ่หรือการขนส่งขนาดใหญ่ เช่น ทางด่วน รถไฟฟ้าสาธารณะ รถไฟฟ้าใต้ดิน สะพาน เขื่อน คลองชลประทาน ฯลฯ การก่อสร้างสิ่งเหล่านี้ ย่อมทำให้ผู้เป็นเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่อยู่บริเวณใกล้เคียงหรือติดกับสิ่งก่อสร้างของรัฐจะมีมูลค่า ที่เพิ่มขึ้น ผู้เป็นเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นจึงเป็นผู้ได้รับประโยชน์จากสิ่งก่อสร้างของรัฐ ทำให้รัฐ มีอำนาจจัดเก็บภาษีประเมินพิเศษ (Special Assessment Tax) เพื่อนำมาเป็นเงินลงทุนก่อสร้างของรัฐ โดยจัดเก็บภาษีจากมูลค่าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจนถึงจุดคุ้มทุนของโครงการก่อสร้างของรัฐ และเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแต่ละคนจะเสียภาษีเท่าใดขึ้นอยู่กับผลประโยชน์ที่ได้รับ คำนวณจาก

⁶ Garrett Watson, 'States Should Continue to Reform Taxes on Tangible Personal Property' (2019) <<https://taxfoundation-org.translate.goog/research/all/state/tangible-personal-property-tax>> accessed 15 August 2024.

มูลค่าที่เพิ่มขึ้นของทรัพย์สินที่ได้รับประโยชน์ ภาษีประเมินพิเศษมีการจัดเก็บอยู่หลายประเทศ เช่น อังกฤษ สหรัฐอเมริกา ฝรั่งเศส เยอรมัน เบลเยียม เป็นต้น กรุงเทพมหานครเคยมีแนวคิดจะจัดเก็บภาษีประเมินพิเศษ ตามโครงการนำร่องการนำภาษีประเมินพิเศษมาใช้ในการสร้างถนนเชื่อมในเขตบางกะปิ^๗ อย่างไรก็ตามภาษีประเมินพิเศษเป็นการจัดเก็บในช่วงเวลาใดเวลาหนึ่งเพื่อนำไปเป็นค่าใช้จ่ายในการจัดทำโครงการใดโครงการหนึ่งของรัฐเป็นการเฉพาะ (Earmarked Tax) การจัดเก็บภาษีในลักษณะนี้จึงมีลักษณะคล้ายกับการจัดเก็บค่าธรรมเนียม และการจัดเก็บภาษีประเมินพิเศษยังเป็นการจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อน (Double Tax) กับภาษีทรัพย์สิน เนื่องจากการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินเดียวกัน จึงมีการพัฒนาการจัดเก็บโดยมิให้นำมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของทรัพย์สินที่ถูกจัดเก็บมาเสียภาษีทรัพย์สิน หรือเป็นการแช่แข็ง (Freeze) ในส่วนมูลค่าที่เพิ่มขึ้น การปรับปรุงภาษีขึ้นใหม่นี้จะถูกเรียกเป็นทั้งภาษีและค่าธรรมเนียม เช่น Tax Increment Financing ที่จัดเก็บในประเทศสหรัฐอเมริกา Betterment Levy จัดเก็บในประเทศอังกฤษ Contribution For Improvement จัดเก็บในประเทศเม็กซิโก Valorization Charges จัดเก็บในประเทศโคลัมเบีย และ Land Value Increment Tax จัดเก็บในประเทศแคนาดา อินเดีย ญี่ปุ่น เกาหลีใต้ ไต้หวัน สิงคโปร์และออสเตรเลีย^๘ ปัจจุบันไทยมีแนวคิดในการจัดเก็บภาษีในลักษณะเดียวกันคือ ภาษีสลากลอย (Windfall Tax) ตามร่างพระราชบัญญัติภาษีการได้รับประโยชน์จากการพัฒนาระบบสาธารณูปโภคขั้นพื้นฐานด้านคมนาคมขนส่งของรัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑ นอกจากนี้ ภาษีทรัพย์สินยังมีการจัดเก็บในขณะโอนการครอบครอง (Property Transfer Tax) เช่น ภาษีกองมรดก (Estate Tax) ภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) ภาษีการให้ (Gift Tax) ค่าธรรมเนียมในการโอนอสังหาริมทรัพย์ เป็นต้น

๑.๒ การประเมินมูลค่าทรัพย์สิน การประมาณการมูลค่าทรัพย์สิน คือ การประเมินราคา^๙ มูลค่าของทรัพย์สินจึงเป็นฐานภาษีซึ่งเมื่อนำไปคูณกับอัตราภาษีแล้วผลลัพธ์ที่ได้จะเป็นจำนวนภาษีที่ต้องเสีย วิธีการประเมินเพื่อหามูลค่าทรัพย์สินจึงมีความสำคัญในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน ตามหลักสากลในการประเมินราคาทรัพย์สินซึ่งเป็นที่นิยมใช้กันอย่างกว้างขวางมี ๓ วิธี^{๑๐} คือ วิธีเปรียบเทียบราคาตลาด (Market-Comparison Approach) ซึ่งเป็นวิธีการหามูลค่าหรือราคาตลาดของทรัพย์สิน วิธีคิดจากรายได้ของทรัพย์สิน (Income-Capitalization Approach) หรือวิธีหาค่ารายปี (Annual Value) เป็นวิธีหามูลค่าทรัพย์สินจากผลรวมของรายได้จากค่าเช่าทรัพย์สินในอนาคตและคำนวณกลับมาเป็นมูลค่าปัจจุบัน และวิธีต้นทุนทดแทน (Replacement-cost Approach) เป็นวิธีหามูลค่าทรัพย์สินจาก

⁷ Ray W. Archer and Nopanant Tapananont, 'financing the construction of distributor/collector roads in Thailand : a pre-feasibility study for road construction and special assessment pilot project in Bangkok' (Bangkok, Thailand : Human Settlements Development Program, School of Environment, Resources And Development, Asian Institute of Technology 1995).

⁸ ไพศาล จักรวงษ์กุล, 'ภาษีประเมินพิเศษ' (วิทยานิพนธ์ นิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 2549), หน้า 7-8.

⁹ ไพโรจน์ ชิงศิลป์, หลักการประเมินราคาทรัพย์สิน (พิมพ์ครั้งที่ 2, สุราษฎร์ 2538), หน้า 1.

¹⁰ คณะกรรมการประเมินราคาทรัพย์สิน กระทรวงมหาดไทย, แนวทางการปฏิบัติงานประเมินราคาทรัพย์สิน, หน้า 53.

ต้นทุนหรือต้นทุนทดแทนในการจัดหาทรัพย์สินนั้นและหักด้วยค่าเสื่อมราคาของการใช้ทรัพย์สิน ซึ่งทั้งสามวิธีมีความสัมพันธ์ซึ่งกันและกัน โดยแต่ละวิธีจะต้องอาศัยข้อมูลต้นทุน การหารายได้ และราคาขายของทรัพย์สินแต่ละประเภท รวมถึงวัตถุประสงค์ของการประเมินราคา การประเมินจึงควรใช้วิธีการทั้งสามเพื่อกำหนดราคาประเมินได้ดีที่สุด ภายใต้หลักประโยชน์สูงสุด (Highest and Best Use) และหลักในทางเศรษฐศาสตร์ ประกอบด้วย หลักอุปสงค์และอุปทาน หลักการเปลี่ยนแปลง หลักการทดแทน^{๑๑}

๑.๓ อัตราภาษีทรัพย์สิน คือ สัดส่วนของภาษีที่ต้องเสียต่อหนึ่งหน่วยฐานภาษีที่ต้องเสีย ซึ่งสามารถกำหนดอัตราได้ตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (ability to pay) โดยมีรูปแบบอยู่ ๓ ประเภท คือ อัตราภาษีแบบคงที่ (Flat Tax Rate) เป็นอัตราภาษีที่ไม่มีการเปลี่ยนแปลง มีค่าคงที่ อัตราเดียวไม่ว่าฐานภาษีจะเพิ่มขึ้นหรือลดลงเท่าใดก็ตาม อัตราภาษีแบบก้าวหน้า (Progressive Tax Rate) เป็นอัตราภาษีที่เพิ่มสูงขึ้นเมื่อฐานภาษีเพิ่มสูงขึ้น แต่ไม่จำเป็นต้องกำหนดให้เพิ่มสูงขึ้นในแต่ละช่วง อย่างเท่าเทียมเสมอไป และอัตราภาษีแบบถดถอย (Regressive Tax Rate) อัตราภาษีจะลดลงตามสัดส่วนเมื่อมูลค่าฐานภาษีเพิ่มขึ้น แต่อัตราไม่จำเป็นต้องลดลงในทุกช่วงของฐานภาษีที่มีการเพิ่มขึ้น อย่างเช่นภาษีบำรุงท้องที่ จะจัดเก็บในอัตราคงที่ในช่วงหนึ่ง หลังจากนั้นอัตราภาษีจะลดลงเมื่อฐานภาษีของราคาปานกลางของที่ดินเพิ่มขึ้น นอกจากนั้นการกำหนดอัตราภาษีทรัพย์สินขึ้นอยู่กับการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สิน ถ้าเป็นทรัพย์สินที่เป็นที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างใช้ในกิจการอุตสาหกรรมและพาณิชยกรรม ต้องรับภาระการเสียภาษีในอัตราที่สูง ถ้าเป็นที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างใช้เป็นที่อยู่อาศัยจะเสียภาษีในอัตราที่ต่ำลง และถ้าเป็นที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างใช้ในเกษตรกรรมจะเสียในอัตราต่ำสุดตามความสามารถในการเสียภาษี (ability to pay) แต่ถ้าเป็นที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าไม่ได้ทำประโยชน์ต้องเสียภาษีในอัตราสูงสุด เพราะเป็นการครอบครองทรัพย์สินโดยมิได้ก่อประโยชน์ หากมองในแง่เศรษฐศาสตร์แล้ว ถือว่าการใช้ประโยชน์ในกิจการอุตสาหกรรมและพาณิชยกรรมจะเป็นการใช้ทรัพยากรของรัฐมากที่สุด ต้องเสียภาษีให้รัฐมากที่สุด และเก็บลดหลั่นลงมาตามการใช้ประโยชน์ (benefit received) โดยจัดเก็บในการใช้ที่ดินเพื่อเกษตรกรรมในอัตราที่ต่ำสุดและในทางตรงกันข้ามหากครอบครองทรัพยากรของรัฐแล้วมิได้ใช้ประโยชน์ ต้องเสียภาษีในอัตราสูงกว่าการใช้ประโยชน์เพื่อป้องกันการกักตุนทรัพยากรของรัฐ โดยเฉพาะที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และเป็นการกระตุ้นให้ใช้ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่อประโยชน์สูงสุด และดีที่สุด

อัตราภาษีทรัพย์สินมักจะจัดเก็บในอัตราที่ต่ำ ให้เพียงพอต่อการบริหารงานในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เพราะเป็นการจัดเก็บเป็นรายได้นำไปใช้ในการบริหารราชการขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น อันเป็นที่ตั้งของทรัพย์สิน และอัตราภาษีในแต่ละท้องถิ่นจะต้องใกล้เคียงกัน เพื่อป้องกันการโยกย้ายถิ่น

¹¹ กองประเมินราคาทรัพย์สิน กรมธนารักษ์, คู่มือการประเมินราคาทรัพย์สิน 2566, หน้า 1-7.

ฐานและการลงทุน อัตรากาซีจะมีการกำหนดรูปแบบไว้ ๒ รูปแบบ^{๑๒} คือ การกำหนดอัตรากาซีไว้แน่นอนโดยกฎหมาย โดยมักจะกำหนดเป็นร้อยละของมูลค่าทรัพย์สิน รูปแบบมีการใช้ในหลายประเทศ เพราะง่ายต่อการจัดเก็บจากการประกาศโดยกฎหมายบังคับใช้ได้ทันที แต่ข้อเสียคือหากต้องการเพิ่มรายได้ให้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องแก้ไขกฎหมายเพื่อเพิ่มอัตรากาซี อีกรูปแบบหนึ่งที่หลายรัฐในสหรัฐอเมริกาใช้เป็นวิธีการกำหนดอัตรากาซี โดยอัตรากาซีขึ้นอยู่กับประมาณรายรับอื่น ๆ ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะขาดไปเท่าไรเมื่อเปรียบเทียบกับงบประมาณรายจ่าย องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะต้องจัดเก็บรายได้จากกาซีทรัพย์สินอีกจำนวนเท่าใด ถึงจะเพียงพอต่องบประมาณรายจ่าย โดยมีสูตรคือ อัตรากาซีจะเท่ากับงบประมาณรายจ่ายลบด้วยประมาณการรายรับอื่นที่มีใช้รายได้จากกาซีทรัพย์สินหารด้วยมูลค่าทรัพย์สินที่ประเมินได้ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะต้องประกาศอัตรากาซีล่วงหน้าเพื่อให้ผู้เสียกาซีทราบ รูปแบบนี้ทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถกำหนดอัตรากาซีเพิ่มขึ้นได้ง่ายทุกปีกาซี แต่ก็สร้างความลำบากให้ผู้เสียกาซีต้องคอยรับทราบประกาศทุกปีกาซีถึงภาระกาซีที่เพิ่มขึ้น

๒. การจัดเก็บกาซีจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามบริบทสังคมไทย

ประเทศไทยมีวิวัฒนาการจัดเก็บกาซีจากที่ดินและเก็บกาซีจากสิ่งปลูกสร้างมายาวนานตามประเพณี วัฒนธรรม และบริบทของสังคมไทย โดยเริ่มมีการจัดเก็บในสมัยกรุงศรีอยุธยาจนถึงสมัยกรุงรัตนโกสินทร์ตอนต้นในรูปแบบที่เรียกว่าอากร ซึ่งเป็นการจัดเก็บจากผลประโยชน์ที่ราษฎรทำมาหาได้ในการประกอบกิจการต่าง ๆ เช่น ทำนา ทำไร่ ทำสวน การนำสินค้ามาขายในตลาด การขายสินค้าในโรงงาน เป็นต้น โดยมีการเก็บอากรเป็นตัวเงินหรือเป็นสิ่งของ ถือเป็นกาซีที่จัดเก็บตามหลักผลประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐ^{๑๓} แต่การจัดเก็บกาซีจากที่ดินกับการจัดเก็บกาซีจากสิ่งปลูกสร้างมีความเป็นมาที่แตกต่างกัน จึงต้องแยกการศึกษาตามแหล่งที่มาของกาซี ดังนี้

๒.๑ การได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์ในที่ดินของเอกชนมีมาตั้งแต่สมัยกรุงสุโขทัยเป็นราชธานี ในรัชกาลของพ่อขุนรามคำแหง โดยทรงดำเนินนโยบายส่งเสริมเศรษฐกิจเกี่ยวกับการทำประโยชน์ในที่ดิน เพื่อให้ได้พืชผลมาเป็นปัจจัยในการบริโภคและอุปโภค เมื่อราษฎรเข้าบุกเบิกหักร้างถางพงในที่ดินจนเพาะปลูกได้ผลได้ประโยชน์แล้วก็โปรดให้ที่ดินนั้นเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ออกแรงออกทุนไป^{๑๔} แต่ในช่วงเวลาของราชอาณาจักรสุโขทัยยังไม่มีจัดเก็บกาซีอากรจากมูลค่าของที่ดินหรือการใช้ประโยชน์ในที่ดินแต่อย่างใด ต่อมาในสมัยกรุงศรีอยุธยาจนถึงรัชสมัยของพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว พระมหากษัตริย์ทรงเป็นเจ้าของแผ่นดินในราชอาณาจักร โดยราษฎรได้รับอนุญาตให้ใช้ที่ดินในฐานะสิ่งตอบแทนที่เป็น

—แผนกคดีภาษีอากรในศาลฎีกา

แผนกคดีภาษีอากรในศาลฎีกา

^{๑๒} อรรถ ธรรมโน, *ความรู้ทั่วไปทางการคลัง, ฉบับปรับปรุงใหม่* (บริษัท อมรินทร์พริ้นติ้งแอนด์พับลิชชิ่ง จำกัด (มหาชน) 2548), หน้า 167-170.

^{๑๓} รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์, *ภาษีอากรในประวัติศาสตร์เศรษฐกิจไทย* (มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 2527), หน้า 4.

^{๑๔} กรมที่ดิน, 'ความเป็นมาของการออกโฉนดที่ดิน' (กรมที่ดิน) <<https://www.dol.go.th/กรมที่ดิน>> สืบค้นเมื่อ 26 มิถุนายน 2567.

แรงงานให้กับรัฐ ราษฎรจึงเป็นเพียงผู้มีสิทธิครอบครองในที่ดินเพื่อทำกินเท่านั้น ปรากฏอยู่ในมาตรา ๔๒ ของพระอัยการเบ็ดเสร็จ ซึ่งระบุว่า “ถ้าที่นอกเมืองหลวงอันเปนแคว้นกรุงศรีอยุธยาใช้ที่ราษฎร อย่าให้ซื้อขายแก่กันอย่าละไว้ให้เปนทำเน (ทำนา) เปล่า”^{๑๕} ในช่วงเวลานี้ได้เริ่มมีการจัดเก็บอากรจากการใช้ประโยชน์ในที่ดินจากผู้ครอบครองที่ดิน ในสมัยกรุงรัตนโกสินทร์ตอนต้น ได้เริ่มมีแนวความคิดให้ประชาชนมีกรรมสิทธิ์ในที่ดิน โดยในช่วงรัชสมัยของพระบาทสมเด็จพระนั่งเกล้าเจ้าอยู่หัว มีการออกหนังสือสำหรับที่บ้านเพื่อระบับข้อพิพาทการรุกรานที่ดิน และในสมัยของพระบาทสมเด็จพระจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว มีการประกาศขายฝากและจำนำที่ดิน ที่นา ซึ่งในการจัดเก็บอากรค่านาในเขตจังหวัดกรุงเก่า (พระนครศรีอยุธยา อ่างทอง ลพบุรี สุพรรณบุรี) ได้มีการออกตราแดงอันเป็นหนังสือสำคัญแสดงจำนวนเนื้อที่ดินของผู้เป็นเจ้าของ และในสมัยของพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว มีการออกหนังสือสำคัญชนิดต่าง ๆ เพิ่มขึ้นอีกหลายชนิดในการเก็บอากรค่านา เช่น โฉนดสวน ใบตราจอง ต่อมามีปัญหาเรื่องกรรมสิทธิ์ที่ดินสู่ศาลบ่อยขึ้น เพราะหนังสือสำคัญที่เจ้าหน้าที่ผู้เก็บภาษีอากรออกให้เจ้าของที่ดินยึดถือไว้นั้นมีข้อความที่ไม่กระจ่างชัดว่าผู้ใดมีสิทธิอยู่ในที่ดินเพียงใด พระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว จึงได้ทรงโปรดเกล้าพระราชทานพระบรมราชานุญาต ให้ผู้ที่ถือโฉนดที่ดินเป็นผู้มีกรรมสิทธิ์ในที่ดินเมื่อ พ.ศ. ๒๔๔๔ (ร.ศ. ๑๒๐) ต่อมาได้มีการออกพระราชบัญญัติออกโฉนดที่ดิน ร.ศ. ๑๒๗ (พ.ศ. ๒๔๕๑) ซึ่งได้รวบรวมการดำเนินการในเรื่องที่ดินแต่ดั้งเดิมหลายฉบับไว้เป็นฉบับเดียว ซึ่งถือเป็นกฎหมายในยุคแรกเกี่ยวกับการออกโฉนดที่ดิน ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมเป็นพระราชบัญญัติออกโฉนดที่ดินอีกหลายฉบับ ฉบับสุดท้ายคือพระราชบัญญัติออกโฉนดที่ดิน (ฉบับที่ ๖) พ.ศ. ๒๔๗๙ และได้วิวัฒนาการจนเป็นประมวลกฎหมายที่ดิน พ.ศ. ๒๔๙๗ ที่ใช้บังคับเกี่ยวกับการออกโฉนดที่ดินและหนังสือแสดงสิทธิครอบครองในที่ดิน ทำให้ความเป็นเจ้าของในที่ดินของเอกชนมีสองสถานะคือมีทั้งผู้มีกรรมสิทธิ์ในที่ดินและผู้มีสิทธิครอบครองในที่ดิน

ในช่วงสมัยกรุงศรีอยุธยาจนถึงรัชสมัยของพระบาทสมเด็จพระปกเกล้าเจ้าอยู่หัว มีการจัดเก็บภาษีอากรที่ดินจากการเพาะปลูกพืชผลทางการเกษตรซึ่งเป็นผลประโยชน์ที่ออกเงยจากที่ดิน ได้แก่ อากรสวนหรืออากรสวนใหญ่จัดเก็บจากที่ดินที่ใช้ปลูกผลไม้ต่าง ๆ อากรสมพัตรเก็บจากการเพาะปลูกไม้ล้มลุก อากรสวนจากเก็บจากเพาะปลูกต้นจาก ภาษีไร่อ้อยเก็บจากการปลูกอ้อย ภาษียาสูบเก็บจากการปลูกต้นยาสูบ อากรนาเกลือจัดเก็บจากผู้ประมุลรับผูกขาด และอากรค่านา^{๑๖} ซึ่งเป็นภาษีอากรที่มีความสำคัญเพราะเป็นภาษีอากรที่จัดเก็บจากการปลูกข้าวที่เป็นอาชีพหลักของราษฎรมาตั้งแต่โบราณ ส่งผลกระทบต่อราษฎรมากที่สุด ในการกำหนดโครงสร้างเงินช่วยบำรุงท้องที่ (Local Improvement contribution) จึงมีฐานกำเนิดจากอากรค่านา ในหลักการและวิธีการจัดเก็บทั่ว ๆ ไป^{๑๗}

—แผนกคดีภาษีอากรในศาลฎีกา

แผนกคดีภาษีอากรในศาลฎีกา

¹⁵ เขมภทร ทฤษฎิกุล, ‘แนวคิดเกี่ยวกับกรรมสิทธิ์ที่ดินในรัฐธรรมนูญฯ ของปรีดี พนมยงค์’ (สถาบันปรีดี พนมยงค์, 12 มีนาคม 2564) <<https://pridi.or.th/th/content/2021/03/635>> สืบค้นเมื่อ 26 มิถุนายน 2567.

¹⁶ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายภาษีบำรุงท้องที่ (พิมพ์ครั้งที่ 2, วิญญูชน 2549), หน้า 43.

¹⁷ อร่าม เอี่ยมอรุณ, ‘การจัดเก็บและการใช้เงินภาษีบำรุงท้องที่’ (วิทยานิพนธ์ รัฐประศาสนศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 2504), หน้า 18.

ในระยะเริ่มแรกการค่านา มิได้จัดเก็บเป็นตัวเงินแต่เก็บจากหางข้าว โดยชาวนาต้องแบ่งข้าวเอาไปส่งขึ้นฉางหลวงของทางราชการ เรียกว่า การเก็บหางข้าวค่านาเพื่อเป็นเสบียงอาหารในยามทำสงคราม และหรือแจกจ่ายให้กับราษฎรเมื่อเกิดฝนแล้งไม่สามารถทำนาได้ การจัดเก็บถือเอาความแตกต่างของที่ดินที่ทำนาเป็นเกณฑ์ โดยแบ่งออกสองประเภท คือ นาโค คือ นาที่ได้รับประโยชน์จากน้ำสองทางจากน้ำที่ท่วมประจำปีและจากน้ำฝนประจำปี ไม่น่าเชื่อว่าจะมีการทำนาและข้าวในนาจะเสียหายหรือไม่ นาประเภทนี้จะอยู่ในเขตจังหวัดพระนครศรีอยุธยา อ่างทอง สุพรรณบุรี และลพบุรี วิธีการประเมินคือเอาเกณฑ์จำนวนโคคู่ขึ้นตั้งเป็นอัตราหางข้าวที่ต้องเสีย โดยโคคู่หนึ่งคาดว่าจะทำนาได้ผลประมาณปีละเท่าใด และนาอีกประเภทคือ นาฟางลอยที่อาศัยแต่น้ำฝนในการทำนา จัดเก็บอากรตามเนื้อที่ทำนาจริง ถ้าปีใดไม่ได้ทำนาก็ไม่ต้องเสียหางข้าว การประเมินจะเอาตอฟางเมื่อเกี่ยวข้าวแล้วเป็นที่สังเกต ทำให้เจ้าหน้าที่ต้องทำการประเมินทุกปี^{๑๘} นาทั้งสองประเภทเสียอากรหางข้าวค่านาในอัตราไร่ละ ๒ ถึง ต่อมาได้มีการเพิ่มเติมการเก็บอากรจากหางข้าวเปลี่ยนเป็นตัวเงินสำหรับราษฎรที่อยู่ห่างไกลจากที่ตั้งของฉางหลวง ในอัตราไร่ละสลึงเฟื้อง (๓๗.๕ สตางค์) นับว่าเป็นครั้งแรกในการเปลี่ยนการเก็บอากรจากสิ่งของมาเป็นตัวเงินในภาษีทรัพย์สินของไทย อากรค่านาอัตราดังกล่าวได้ใช้จัดเก็บเรื่อยมาจนถึง พ.ศ. ๒๓๙๕ ในสมัยพระบาทสมเด็จพระจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว ราษฎรได้ถวายฎีกาหลายฉบับเรียกร้องให้มีการปรับอากรค่านา จึงมีการเปลี่ยนแปลงอัตราอากร เฉพาะนาโคคู่ให้จัดเก็บไร่ละสลึง (๒๕ สตางค์) ส่วนนาฟางลอยให้คงอัตราเดิม ต่อมาปี พ.ศ. ๒๔๔๐ ได้มีการเปลี่ยนพิภพอากรใหม่โดยใช้อัตรากำหนดในการจัดเก็บภาษีสำหรับนาทั้งสองประเภทที่เริ่มทำนาขึ้นใหม่ในปีแรก ในปีที่สองถึงปีที่สี่ นาโคคู่เสียไร่ละเฟื้อง (๑๒.๕ สตางค์) นาฟางลอยเสียไร่ละสลึง ปีที่ห้า นาโคคู่เสียไร่ละสลึง นาฟางลอยเสียไร่ละสลึงเฟื้อง^{๑๙} สำหรับวิธีการจัดเก็บนั้น ในระยะเริ่มแรกเป็นหน้าที่ของกรมนา ซึ่งเป็นหนึ่งในสี่ของหน่วยราชการ (เวียง วัง คลัง นา) ทำหน้าที่ตรวจการทำไร่นา ออกสิทธิที่นาแก่ราษฎร และเก็บหางข้าวขึ้นฉางหลวง โดยส่งข้าหลวงเดินทางไปสำรวจตรวจสอบที่นาเพื่อตรวจจริงวัดที่ดินและออกหนังสือสำคัญให้แก่เจ้าของที่นาสำหรับนาโคคู่เรียกว่า ตราแดง ส่วนนาฟางลอยเรียกว่า ใบจอง เพื่อเป็นหลักฐานในการเก็บหางข้าว หนังสือสำคัญดังกล่าวให้กรรมสิทธิ์แก่เจ้าของไม่เท่ากัน ถ้าเจ้าของที่นาซึ่งมีตราแดงเสียหางข้าวอยู่ตลอดกรรมสิทธิ์ไม่ขาด แต่ในส่วนใบจองถ้าเจ้าของไม่ทำนาเพียง ๓ ปี กรรมสิทธิ์ก็กลับเข้าหลวง^{๒๐} ต่อมาในสมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวได้มีพระราชบัญญัติสำหรับผู้รักษาเมือง กรมการ แลเสนากำนันอำเภอซึ่งจะออกเดินประเมินนา ร.ศ. ๙๓ (พ.ศ. ๒๔๑๗) เพื่อวางระเบียบวิธีปฏิบัติในการสำรวจจริงวัดที่นาเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บเงินค่านาให้เรียบร้อยรัดกุมยิ่งขึ้น โดยให้ข้าหลวงเสนา กรมการ กำนัน และเจ้าของนาออกประเมินเดินนาทั้งในกรุงเทพมหานครและหัวเมือง เมื่อประเมินแล้วให้เรียกเก็บอากรจากเจ้าของนา ต่อมาได้มีการ

แผนกคดีภาษีอากรในศาลฎีกา

แผนกคดีภาษีอากรในศาลฎีกา

¹⁸ เพ็ญอักษร หน้า 8.

¹⁹ พระวรภักดีพินุลย์ (ม.ล.นภา ชุมสาย), ‘การเก็บเงินค่านา’ (1965) 3 Journal of Social Sciences หน้า 36, 42 <www.library.polsci.chula.ac.th/dl/82d89f1de5f163c92729e4f7aa20f019> สืบค้นเมื่อ 29 กรกฎาคม 2567.

²⁰ ศุภลักษณ์ พินิจกุล (เชิงอรธ 16), หน้า 8-9.

รวบรวมกฎหมายที่ใช้จัดเก็บอากรค่านาที่มีอยู่หลายฉบับให้เป็นในแนวทางเดียวกัน โดยการวางหลักเกณฑ์การจัดเงินค่านาใหม่ ตามพระราชบัญญัติลักษณะเก็บเงินค่านา ร.ศ. ๑๑๙ (พ.ศ. ๒๔๔๓) จัดเก็บภาษีอากรเพิ่มจากนาป่าที่ราษฎรทำนาตามไหล่เขาหรือหว่างเขา ให้เก็บอากรเป็นนาฟางลอยปีในที่ทำนา กำหนดมาตราเนื้อที่ไว้แน่นอน ๑ ไร่ มี ๔๐๐ ตารางวา กำหนดวิธีเก็บค่านาโดยให้เสนาบดีกำหนดวันออกสำรวจเพื่อการเก็บค่านา ให้ผู้ทำนาหรือเจ้าของซึ่งเขตนาของตน ให้เทศาภิบาลกำหนดวันเก็บค่านาและวันที่เจ้าของน่านำเงินไปชำระแก่เจ้าพนักงาน อากรค่านายกเลิกการจัดเก็บเมื่อประมวลรัษฎากรใช้บังคับจัดเก็บเป็นเงินช่วยบำรุงท้องที่

๒.๒ ภาษีอากรที่ใช้จัดเก็บจากสิ่งปลูกสร้าง มีจุดเริ่มต้นของการจัดเก็บอากรตลาดตั้งแต่สมัยอยุธยา โดยเก็บจากผู้ออกร้านขายของในเพิงขายสินค้าในตลาด ในพิกัด ๑๐๐ เปี้ยต่อวัน จากผู้ออกร้าน และได้มีการจัดเก็บในลักษณะนี้เรื่อยมาโดยมีพัฒนาการของการเปลี่ยนแปลงอัตราอากรตามปริมาณสินค้า และความเจริญของเศรษฐกิจของบ้านเมือง ต่อมาเข้าสู่ยุคระบอบอุตสาหกรรมโดยเริ่มจากอุตสาหกรรมการต่อเรือเพื่อการคมนาคมทางน้ำ ในแม่น้ำเจ้าพระยาอันเป็นแม่น้ำสายหลักของกรุงศรีอยุธยาและกรุงเทพมหานคร และการประกอบอุตสาหกรรมน้ำตาลที่เป็นการแปรรูปจากผลผลิตทางการเกษตร ส่งผลให้มีการส่งสินค้าออกที่สำคัญไปค้าขายยังต่างประเทศ ได้แก่ ผ้าย ยาสูบ พริกไทย อ้อย และน้ำตาล และทำให้ต่างประเทศส่งสินค้าเข้ามายังราชอาณาจักรไทย พระบาทสมเด็จพระจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว มีพระราชดำริว่า การเก็บอากรตลาดจากราษฎรที่มีทุนขายของไม่มาก และสินค้าที่นำมาวางขายมักจะเป็นพืชผักและผลไม้ หากขายไม่หมดก็จะเน่าเสีย แต่ผู้มีทรัพย์มากซึ่งได้ตั้งโรงร้านที่มีความคงทนพอควรไว้ขายสินค้าของตนเอง หรือเจ้าของเรือที่ได้ให้ผู้อื่นเช่าเรือไปบรรทุกสินค้า หรือเช่าเรือไปเพื่อรับจ้าง เป็นผู้ที่ได้รับประโยชน์มากแต่กลับไม่ต้องเสียภาษี การจัดเก็บอากรตลาดจากพ่อค้าแม่ค้าที่นำของมาวางขายไม่เป็นธรรม จึงทรงโปรดเกล้าให้มีการปรับปรุงการจัดเก็บอากรตลาดให้เพิ่มเติมการจัดเก็บจาก เรือ โรง ร้าน ในปี พ.ศ. ๒๔๐๑ เรียกว่า ประกาศพิกัดภาษี เรือ ตึก แพ โรงร้าน ร.ศ. ๑๒๒๕ โดยจัดเก็บอากรตลาดจากค่าเช่าที่เจ้าของตลาดได้รับมาจากผู้ที่ยออกร้านขายในพิกัด ๑๒ ชัก ๑ กิ่ง ภาษีเรือ จัดเก็บจากเรือที่บรรทุกสินค้าน้ำตาล พริกไทย ไม้แดง ในอัตรา ๑๒ เที้ยวชัก ๑ เที้ยว ส่วนเรือที่บรรทุกสินค้าประเภทอื่นจัดเก็บในอัตราศอกละ ๑ สลึง ภาษีแพ เก็บจากแพที่ไว้สินค้าแพที่ให้คนอื่นเช่า ไม่ว่าจะให้เข้าไปทำบ่อนการพนันหรือเก็บสิ่งของมีค่า เสียในพิกัดอัตรา ๑ ห้อง เสีย ๓ บาท ๒ ห้องเสีย ๖ บาท ๓ ห้อง เสีย ๘ บาท ภาษีโรงร้าน โรงร้านที่มีสินค้าหรือสิ่งของที่มีมูลค่ามากกว่า ๑ ตำลึงขึ้นไป เสียในพิกัดอัตราห้องละ ๒ สลึง โรงร้านที่มีสินค้าขาย ๒-๓ ชนิด พิกัดห้องละ ๑ บาท โรงร้านที่มีสินค้าขาย ๔-๕ ชนิด พิกัดอัตราห้องละ ๒ บาท โรง ร้าน ตึก ที่ให้เช่า เก็บในพิกัดอัตรา ๑๒ ชัก ๑ ของค่าเช่า ส่วนโรงเลี้ยงเปิดไก่ เก็บภาษีในพิกัดอัตรา ๕๐ ตัวขึ้นไป เสีย ๑ บาท โรงเลี้ยงสุกร เก็บภาษีในพิกัดอัตรา ๑๐ ตัวขึ้นไป เสีย ๑ บาท ต่อมาได้มีการปรับปรุงพิกัดอัตราภาษีตามประกาศภาษี เรือ โรง ร้าน ตึก แพ ร.ศ. ๑๑๒๘ และประกาศภาษี เรือ โรง ร้าน ตึก แพ ร.ศ. ๑๒๓๒ และยังคงใช้บังคับเรื่อยมาจนกระทั่งถูกยกเลิกเพื่อเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน

ในปี พ.ศ. ๒๔๔๒ (ร.ศ. ๑๑๘) พระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวทรงดำเนินการปฏิรูประเบียบบริหารราชการแผ่นดิน โดยริเริ่มจัดให้มีการบำรุงท้องถิ่นแบบสุขาภิบาลและโปรเตกต์ให้จัดตั้งสุขาภิบาลท่าฉลอม ได้มีพระบรมราชโองการประกาศแก่ภาษีโรงเรือน จัดสุขาภิบาลตลาดท่าฉลอม เมืองสมุทรสาคร ให้เก็บภาษีจากบ้าน เรือน โรง ที่ตั้งอยู่ในเขตสุขาภิบาล ซึ่งถือเป็นการจัดเก็บภาษีจากสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยครั้งแรก^{๒๑} ในอัตราห้องละ ๑.๕๐ บาท ถ้าหากใช้เป็นที่อยู่อาศัยและใช้ประกอบกิจการ เสียห้องละ ๓ บาท ต่อมาได้ทรงตราพระราชบัญญัติจัดการสุขาภิบาลตามหัวเมือง ร.ศ. ๑๒๑ (พ.ศ. ๒๔๕๑) เพื่อจัดตั้งสุขาภิบาลแห่งอื่น ๆ และจัดเก็บภาษีจากสิ่งปลูกสร้างเช่นเดียวกัน แต่อัตราหนี้ให้เสนาบดีประกาศใช้ในสุขาภิบาล ตามที่ข้าหลวงเทศาภิบาลได้ประชุมกำหนด ผู้ใหญ่บ้าน กำหนดอัตราที่เหมาะสมและเป็นธรรม

๓. การจัดเก็บภาษีจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามแนวทางของต่างประเทศ

เมื่อราชอาณาจักรไทยเข้าสู่ยุคล่าอาณานิคม ท่ามกลางการแข่งขันการล่าอาณานิคมจากจักรวรรดินิยมอังกฤษและฝรั่งเศส ทำให้ราชอาณาจักรไทยต้องเข้าสู่กระแสนิยมโลกในช่วงสมัยรัชกาลที่ ๔ และรัชกาลที่ ๕ ภายใต้สนธิสัญญาเบาว์ริงระหว่างอังกฤษกับไทยหรือสยามในเวลานั้น จากปัจจัยทางเศรษฐกิจในความต้องการสะสมทุนมาเป็นตัวกำหนด ทำให้ต้องปรับตัวเข้าสู่การเป็นรัฐชาติสมัยใหม่เพื่อเข้าสู่ความเป็นสากลรัฐเช่นเดียวกับชาติตะวันตก ที่มีจักรวรรดินิยมอังกฤษเป็นแกนกลางโดยเปลี่ยนจากรัฐจารีตเป็นรัฐรวมศูนย์หรือรัฐสมบูรณาญาสิทธิราชย์^{๒๒} ปัจจัยการปรับตัวของไทยที่สำคัญอย่างยิ่งก็คือการปรับปรุงกฎหมายในการจัดเก็บภาษีให้ทันสมัยเช่นเดียวกับชาติตะวันตก เพื่อสามารถใช้จัดเก็บกับชาวไทยและชาวต่างชาติที่เข้ามาค้าขายในราชอาณาจักรประเทศไทยจึงได้ปรับปรุงการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน ดังนี้

๓.๑ การปรับปรุงการจัดเก็บภาษี เรือ โรง ร้าน ตึก แพ มีจุดเริ่มต้นจากนโยบายของการปรับปรุงกฎหมายให้ทันสมัย กรมร่างกฎหมายซึ่งมีหน้าที่รับผิดชอบในเรื่องนี้จึงได้มอบหมายให้หม่อมเจ้าวิวัฒนไชย ปลัดทูลฉลองกระทรวงพระคลังมหาสมบัติ (ปลัดกระทรวงการคลัง) ร่วมกับนายอาร์กียอง (Mr. R. Guyon) ที่ปรึกษากรมร่างกฎหมาย ร่วมกันจัดทำร่างกฎหมายภาษีทรัพย์สินตามแนวนานาอารยประเทศทดแทนประกาศภาษี เรือ โรง ร้าน ตึก แพ จุลศักราช ๑๒๓๒ โดยมีแนวความคิดนำระบบกฎหมายในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน (Property tax) ของประเทศอังกฤษมาใช้ แต่รูปแบบการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของประเทศอังกฤษในขณะนั้น เป็นรูปแบบภาษีทรัพย์สินโดยทั่วไป (General Property Tax) และเป็นระบบกฎหมายคอมมอนลอว์ (Common Law) ที่มีได้บัญญัติเป็นลายลักษณ์อักษร คณะผู้ร่างทั้งสองท่านเห็นว่าไม่น่าจะเหมาะสมกับประเทศไทย เนื่องจากไทยมีการจัดเก็บภาษี

^{๒๑} วรางคณา ยวนันท์, ‘ปัญหาการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจากสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย’ (เอกัตศึกษา นิติศาสตรมหาบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ๒๕๕๔), หน้า ๖๖.

^{๒๒} ศักดิ์ทิพย์ เชาวนลักษณะสกุล และ สุภัทรา อำวนยสวัสดิ์, ‘สยามกับการล่าอาณานิคมสมัยรัชกาลที่ ๕ (พ.ศ. ๒๔๑๑-๒๔๕๓)’ (๒๕๖๐) ๑ วารสารช่อพะยอม ๗๑, หน้า ๑.

เฉพาะอย่าง (Specific Property tax) อยู่แล้ว คณะผู้ร่างจึงได้นำกฎหมายภาษีทรัพย์สินของประเทศอินเดียซึ่งจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาเป็นต้นแบบ เนื่องจากประเทศอินเดียเป็นประเทศอาณานิคมของอังกฤษ ได้นำเอาระบบกฎหมายของประเทศอังกฤษที่เป็นระบบคอมมอนลอว์มาบัญญัติให้เป็นกฎหมายลายลักษณ์อักษร สอดคล้องกับแนวทางการปฏิรูปกฎหมายของไทย ทำให้การร่างพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินจัดทำเป็นภาษาอังกฤษ “(Draft Act on Land and House Tax B.E.๒๔... OR : Immovable Property Tax B.E.๒๔...)” เมื่อหม่อมเจ้าวิวัฒนไชยและนายอาร์กียองได้ยกร่างกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินเสร็จแล้ว จึงได้นำเสนอต่อพระราชวรวงศ์เธอ กรมหมื่นพิทยาลงกรณ์ และพระยาดำรงราชเสนีย์ กรรมการร่างกฎหมายพิจารณาในเบื้องต้น ต่อมากรรมการร่างกฎหมายในกรมร่างกฎหมายได้พิจารณาตรวจแก้ หลังจากนั้นกรมร่างกฎหมายจึงนำทูลเกล้าถวายพระบาทสมเด็จพระปกเกล้าเจ้าอยู่หัว รัชกาลที่ ๗ ทรงลงพระปรมาภิไธยตราเป็นกฎหมายเรียกว่า พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. ๒๔๗๕ มีผลใช้บังคับ วันที่ ๑ เมษายน พ.ศ. ๒๔๗๕ และยกเลิกการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินที่จัดเก็บจากอาคารตลาด เรือ โรง ร้าน ตึก แพ ทั้งหมดในคราวแรกของการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินได้บัญญัติกรอบของพื้นที่ที่จัดเก็บไว้ ในบัญชีท้ายพระราชบัญญัติดังกล่าว เฉพาะในเขตสุขาภิบาลในพื้นที่จังหวัดพระนครและจังหวัดธนบุรี ต่อมาได้ตราพระราชกฤษฎีกาให้ใช้พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. ๒๔๗๕ ในท้องที่นอกเขตเทศบาลและนอกเขตสุขาภิบาล พ.ศ. ๒๕๑๖ ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม ๒๕๑๖ เป็นต้นไป มีผลให้ใช้บังคับให้ครอบคลุมในทุกพื้นที่ในทุกเขตจังหวัด

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ ได้จัดเก็บทรัพย์สิน ๒ ประเภท คือ โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น กับที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น และอีกประเภท คือ ที่ดินที่มีได้ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น การประเมินมูลค่าทรัพย์สินใช้วิธีการหาค่ารายปีสำหรับทรัพย์สินประเภทแรกมีอัตราภาษีอยู่ที่ร้อยละ ๑๕ ของค่ารายปี สำหรับทรัพย์สินประเภทที่สองการหาค่ารายปีให้คิดจากหนึ่งในสิบของราคาตลาดของทรัพย์สิน และกำหนดอัตราภาษีอยู่ที่ร้อยละ ๗ ของค่ารายปี อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีจากที่ดินที่มีได้ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น เป็นการจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อน (Double Tax) กับอาคารคานาและอาคารอื่นที่ใช้จัดเก็บกับที่ดินอยู่ก่อนแล้ว โดยที่พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินกฎหมายมิได้ยกเลิกการจัดเก็บอาคารเหล่านั้นแต่อย่างใด คณะราษฎรโดยนายปรีดี พนมยงค์ ผู้นำฝ่ายพลเรือนของคณะราษฎร จึงเสนอให้ตราพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินแก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ. ๒๔๗๕ เพื่อให้ยกเลิกการจัดเก็บภาษีจากที่ดินซึ่งมิได้ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น และเลื่อนการใช้บังคับออกไปเป็นวันที่ ๑๔ สิงหาคม พ.ศ. ๒๔๗๕ พร้อมทั้งได้ลดอัตราภาษีจากร้อยละ ๑๕ เป็นร้อยละ ๑๒.๕ และงดเว้นการจัดเก็บภาษีจากโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นใช้เป็นที่ยอยู่อาศัยทั้งหมด จากที่กำหนดให้งดเว้นเฉพาะโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่มีค่ารายปีเกิน ๖๐ บาทต่อปี เพราะคณะราษฎรเห็นว่า การจัดเก็บภาษีจากโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่ยอยู่อาศัยในช่วงเวลาดังกล่าว ยังไม่เหมาะสมซึ่งจะทำให้ราษฎรเดือดร้อน เนื่องจากอยู่ช่วงภาวะทางเศรษฐกิจในประเทศตกต่ำ ทำให้กฎหมายภาษี

โรงเรียนและที่ดินมุ่งเน้นจัดเก็บจากโรงเรียนและที่ดินที่ผู้เป็นเจ้าของได้หาผลประโยชน์ ในการประกอบ การค้า การอุตสาหกรรม หรือกิจการอื่นที่หารายได้ ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีโรงเรียน และที่ดินฯ อีกสามครั้ง เพื่อแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นในระหว่างการจัดเก็บ ในครั้งแรกของการจัดเก็บ เป็นอำนาจหน้าที่ของกรมสรรพากรเพราะรายได้จากภาษีถือเป็นรายได้ของรัฐ แต่เนื่องจากภาษีดังกล่าว ควรจัดเก็บเป็นรายได้ให้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เมื่อมีการจัดตั้งเทศบาลขึ้นตามพระราชบัญญัติ เทศบาล พ.ศ. ๒๔๙๖ จึงกำหนดให้เทศบาลเป็นผู้จัดเก็บและรายได้เป็นของเทศบาล ตามพระราชบัญญัติ รายได้เทศบาล พ.ศ. ๒๔๙๗ มาตรา ๔ ต่อมาเมื่อมีการจัดตั้งองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นรูปแบบอื่น กฎหมายจัดตั้งท้องถิ่นนั้นจะกำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้จัดเก็บและเป็นรายได้ของตน

ภาษีโรงเรียนและที่ดินใช้บังคับจัดเก็บตั้งแต่ปี ๒๔๗๕ จนถึงปี ๒๕๖๒ สร้างรายได้ให้กับองค์กร ปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นอย่างมาก แต่ก็มีปัญหาที่สำคัญหลายประการที่เป็นสาเหตุถึงกับทำให้รัฐ ต้องยกเลิกกฎหมายภาษีโรงเรียนและที่ดิน ปัญหาแรก คือ การกำหนดว่าทรัพย์สินใดเป็นโรงเรียนหรือ สิ่งปลูกสร้างที่ต้องเสียภาษีหรือไม่ ขึ้นอยู่กับการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานในการตีความโดยปราศจาก กรอบของกฎหมาย เพราะพระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดินมิได้กำหนดนิยามไว้ แม้ว่า กระทรวงมหาดไทยในฐานะผู้กำกับดูแลองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะได้กำหนดแนวทางการปฏิบัติงานไว้ ตามความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา แต่ก็ไม่อาจครอบคลุมถึงปัญหาที่เกิดขึ้น ทำให้ปัญหา ข้อพิพาทในชั้นศาลเป็นจำนวนมาก เช่น การจัดเก็บภาษีจากถังเก็บน้ำมันขนาดใหญ่ที่ตั้งอยู่ในเขต คลองเตย ถังเก็บน้ำมันใต้ดินในสถานีบริการน้ำมัน การจัดเก็บภาษีจากรางรถไฟฟ้า เต้นท์ขายรถ ซุ้มขาย สินค้า ตู้โทรศัพท์ ท่อน้ำประปา ท่อน้ำมัน ท่อแก๊ส เสาส่งสัญญาณคลื่นวิทยุโทรศัพท์ กังหันลม แฉงโซล่าเซลล์ ฯลฯ ปัญหาที่สำคัญอีกประการ คือ การหามูลค่าทรัพย์สินโดยการหารายได้ปีที่เกิดขึ้น จากค่าเช่าอันสมควรของทรัพย์สินซึ่งเป็นวิธีการในทางคณิตศาสตร์ ต้องอาศัยความเชี่ยวชาญเฉพาะด้าน ของผู้ประเมิน แต่บุคลากรขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมิใช่ผู้เชี่ยวชาญในด้านนี้ อีกทั้งยังขาด การตรวจสอบการประเมินมูลค่าทรัพย์สินจากหน่วยงานอื่น ผลที่ตามมาคือเกิดความแตกต่างกัน ในผลของการหามูลค่าทรัพย์สินในแต่ละองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ทำให้เกิดการทุจริตในการ กำหนดค่ารายได้ปี จนกระทั่งคณะกรรมการปราบปรามการทุจริตและประพฤติมิชอบในวงราชการเสนอให้ คณะรัฐมนตรีมีมติให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น แต่งตั้งคณะกรรมการประเมินค่ารายได้ปีและกำหนด บัญชีกำหนดค่าเช่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตรต่อเดือน เพื่อเป็นมาตรฐานในการปฏิบัติของ เจ้าพนักงานในการประเมิน เมื่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นถือปฏิบัติจึงทำให้ความผิดพลาดในการ ประเมินน้อยลง โดยแนวคำวินิจฉัยของศาลก็ยอมรับวิธีการนี้เป็นวิธีการหนึ่งในการหารายได้ปีได้^{๒๓} ปัญหาประการต่อมาคือ การจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูงมาก^{๒๔} คือร้อยละ ๑๒.๕ ของค่ารายได้ปี ทำให้ ผู้เสียภาษีมักจะระงับในการจ่ายค่าภาษีเกินสมควร จนอาจทำให้เจ้าของต้องขายทรัพย์สินนั้น ปัญหา

^{๒๓} คำพิพากษาฎีกาที่ ๗๙๔๖/๒๕๔๐.

^{๒๔} สำนักงานเลขาธิการสภาการศึกษา, ‘การสร้างความรู้ ความเข้าใจ และการรับฟังความคิดเห็น ร่างพระราชบัญญัติ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง’ (เสวนา).

ประการสุดท้าย การงดเว้นการจัดเก็บจากบ้านที่ใช้อยู่อาศัยซึ่งเป็นหน่วยภาษีที่มากที่สุดในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินแต่หลุดออกจากระบบการจัดเก็บทำให้ภาษีที่ควรได้ลดลง เป็นการบรรเทาภาระภาษีที่มากเกินไป

๓.๒ ภายหลังจากที่คณะราษฎรได้ทำการปฏิรูปการปกครองในปี พ.ศ. ๒๔๗๕ หลวงประดิษฐมนูธรรม หรือ นายปรีดี พนมยงค์ ผู้นำฝ่ายพลเรือนของคณะราษฎร ได้นำแนวคิดแบบตะวันตกมาใช้ในการปฏิรูปการบริหารงานคลังในด้านรายได้และภาษีอากร โดยระยะแรกได้ยกเลิกการจัดเก็บอากรนาเกลือ อากรสมพัสดุ และอัตราอากรสวนใหญ่ ลดอากรค่านาลง ปรับปรุงกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน โดยลดอัตราภาษีและงดเว้นการจัดเก็บโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยและกำหนดวันใช้บังคับและผลักดันให้ออกพระราชบัญญัติที่จัดเก็บภาษีรูปแบบใหม่ เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีการค้า อากรแสตมป์ ฯลฯ ต่อมานายปรีดีจึงมีแนวคิดให้ยกเลิกการจัดเก็บภาษีอากรที่เก็บจากที่ดิน โดยในระยะแรก ได้ยกเลิกการจัดเก็บอากรสวนใหญ่ ภาษีสมพัสดุ และลดพิกัดเก็บเงินค่านา^{๒๕} ต่อมา นายปรีดีได้มีแนวความคิดในการรวบรวมกฎหมายภาษีอากรให้อยู่ในประมวลกฎหมาย โดยวางแนวทางในการจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษีของประชาชนตามรูปแบบภาษีสมัยใหม่ โดยมีเทคนิคและวิธีการคำนวณเป็นแบบสมัยใหม่ เช่น การกำหนดฐาน การคำนวณภาษี อัตราภาษี วิธีการคำนวณ การให้หักค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อน ฯลฯ นายปรีดีและผู้ร่วมร่างประมวลรัษฎากรจึงร่วมกันปรับปรุงกฎหมายเหล่านั้นมาอยู่ในประมวลรัษฎากร (revenue code)^{๒๖} เมื่อประมวลรัษฎากรประกาศใช้บังคับตามพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. ๒๔๘๑ เมื่อวันที่ ๑ เมษายน ๒๔๘๒ จึงได้ยกเลิกการจัดเก็บอากรค่านา ภาษีไร่อ้อย ภาษียาสูบ ตามพระราชบัญญัติดังกล่าวด้วย เพราะได้เปลี่ยนเป็นการจัดเก็บเงินช่วยบำรุงท้องถิ่น (Local Improvement Contribution) ตามประมวลรัษฎากร โดยจุดประสงค์เพื่อกระจายอำนาจและการพัฒนาและกระจายภาษีสู่ท้องถิ่นอย่างเป็นรูปธรรม ในการจัดสาธารณประโยชน์และเพื่อบำรุงความสุขให้แก่ผู้ที่ชำระเงินโดยตรง เช่น การสร้างทาง การสาธารณสุข เป็นต้น^{๒๗} การจัดเก็บรายได้ของรัฐดังนี้มีลักษณะทำนองเดียวกับการจัดเก็บภาษีประเมินพิเศษ เพราะมิได้นำเงินรายได้เข้าคลังแผ่นดิน แต่เป็นการจัดเก็บค่าธรรมเนียมเพื่อนำไปสร้างระบบสาธารณูปโภค การขนส่ง และการสาธารณสุขให้แก่ท้องถิ่น อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บค่าธรรมเนียมในรูปของเงินช่วยบำรุงท้องถิ่นอาจไม่เหมาะสม เพราะเป็นการจัดเก็บเพื่อบำรุงท้องถิ่นในเขตตำบล อำเภอ จังหวัด หรือเทศบาล เป็นการทั่วไป ทำให้จัดเก็บได้น้อยมากไม่พอใช้จ่ายบำรุงท้องถิ่นให้เป็นขึ้นเป็นอันได้^{๒๘} ซึ่งแตกต่างจากการจัดเก็บภาษีประเมินพิเศษที่มีเป้าหมายเพื่อจัดทำ

^{๒๕} อรรถาธิบาย พงศ์สะอาด, ‘ปรีดี พนมยงค์กับแนวคิดการปฏิรูปการบริหารงานคลังประเทศไทย’ (วิทยานพนธ์ ปรัชญาดุษฎีบัณฑิต รัฐประศาสนศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง 2565), หน้า 263.

^{๒๖} เพิ่งอ้าง หน้า 176.

^{๒๗} สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร, รายงานการประชุมสภาผู้แทนราษฎร ครั้งที่ 17 (สมัยสามัญ สมัยที่สอง) (7 มีนาคม 2481), หน้า 950-952.

^{๒๘} นายบุญเลิศ รุ่งมณี และคณะ, *ภาษีท้องถิ่น* (มปป.), หน้า 283.

โครงการใดโครงการหนึ่งเป็นการเฉพาะ ดังนั้น รัฐจึงได้มีการปรับปรุงให้จัดเก็บเป็นภาษีบำรุงท้องที่ (Local Improvement Tax) ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๙) พ.ศ. ๒๔๙๕ เพื่อนำรายได้เข้าสู่งบประมาณแผ่นดินโดยกันเงินไว้เพื่อใช้จ่ายบำรุงท้องที่ ทำให้รัฐมีเงินภาษีนี้เป็นกลุ่มก้อน สามารถนำไปใช้บำรุงท้องที่แห่งใดแห่งหนึ่งตามความจำเป็นได้^{๒๙} และเนื่องจากกรมสรรพากรเป็นผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีนี้มาตั้งแต่ต้นเพื่อใช้จ่ายในการบำรุงท้องที่ กรมสรรพากรจึงมีความเห็นให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บเป็นรายได้ของตน ต่อมาจึงได้มีการตราพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. ๒๕๐๘ แยกการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ออกจากประมวลรัษฎากรให้ท้องถิ่นเป็นผู้ทำหน้าที่จัดเก็บเพื่อใช้จ่ายบำรุงท้องที่โดยตรง สำหรับโครงสร้างของภาษีบำรุงท้องที่มาจากการปรับปรุงกฎหมายอากรค่านา โดยจัดเก็บจากการครอบครองที่ดินทั้งในฐานะผู้มีกรรมสิทธิ์ในที่ดินและผู้มีสิทธิครอบครองในที่ดิน กำหนดให้เจ้าพนักงานต้องออกสำรวจที่ดินในเขตพื้นที่โดยใช้มาตรวัดพื้นที่เป็นอัตราต่อไร่ ตามหลักการเดิมที่เคยเก็บอากรค่านา และให้มีคณะกรรมการตีราคาปานกลางทำหน้าที่ประเมินมูลค่าที่ดินด้วยวิธีการตีราคาปานกลางของที่ดินทุกรอบสี่ปี โดยมีให้คำนวณราคาโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างหรือสิ่งเพาะปลูกเข้าด้วย ซึ่งถือเป็นการประเมินมูลค่าจากที่ดินโดยเฉพาะ (site value)^{๓๐} ในช่วงที่จัดเก็บเป็นเงินช่วยบำรุงท้องที่นั้น ยังมิได้กำหนดวิธีการตีราคาปานกลางว่าจะใช้วิธีการใด ทำให้เกิดปัญหาในการประเมินมูลค่า ต่อมาเมื่อเปลี่ยนเป็นภาษีบำรุงท้องที่ จึงได้กำหนดวิธีการประเมิน โดยให้ใช้ราคาซื้อขายในระดับตำบลหรือหน่วยพื้นที่ที่ซื้อขายกันครั้งสุดท้าย ไม่น้อยกว่าสามรายไม่เกินหนึ่งปีก่อนวันตีราคา มาคำนวณถัวเฉลี่ยเป็นราคาปานกลาง ถ้าไม่มีการซื้อขายให้เอาราคาของตำบลหรือหน่วยที่ใกล้เคียงมาคำนวณ ซึ่งวิธีการนี้เป็นวิธีที่เทียบเคียงได้กับวิธีการหาราคาตลาด สำหรับราคาปานกลางให้ใช้ทุกรอบสี่ปี คณะกรรมการตีราคาปานกลางได้ทำการตีราคาปานกลางจนถึงรอบปี ๒๕๒๕ ถึง ๒๕๒๘ ซึ่งมูลค่าของที่ดินสูงกว่าในรอบปี ๒๕๒๑ ถึง ๒๕๒๔ เป็นจำนวนมาก ทำให้ราษฎรต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้นจากเดิมมาก เพราะการตีราคาที่ไม่เหมาะสม และเป็นธรรม รัฐจึงตราพระราชกำหนดเปลี่ยนแปลงราคาปานกลางที่กำหนดไว้สำหรับการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ ประจำปี พ.ศ. ๒๕๒๕ ถึง พ.ศ. ๒๕๒๘ โดยให้นำราคาปานกลางที่ตีไว้ในรอบปี ๒๕๒๑ ถึง ๒๕๒๔ มาใช้แทนรอบดังกล่าว และต่อมารัฐยังได้ตราพระราชกำหนดราคาปานกลางของที่ดินสำหรับการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. ๒๕๒๙ โดยให้นำราคาปานกลางของรอบปี ๒๕๒๑ ถึง ๒๕๒๔ มาใช้ในการประเมินปี ๒๕๓๐ และปีต่อ ๆ ไป โดยรัฐได้ออกตราพระราชกฤษฎีกากำหนดให้ใช้ราคาปานกลางของรอบปี ๒๕๒๑ ถึง ๒๕๒๔ ตลอดมาจนยกเลิกการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ สำหรับอัตราภาษีขึ้นอยู่กับราคาปานกลางของที่ดิน แต่เป็นอัตราแบบถดถอย โดยกำหนดไว้ ๓๔ ชั้น อัตราจะคงที่อยู่ที่ชั้นที่ ๑ จนถึงชั้นที่ ๒๙ หลังจากนั้นอัตราภาษีจะลดลง เมื่อฐานภาษีของราคาปานกลางเพิ่มขึ้น

ปัญหาการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่อยู่ที่บทบัญญัติของกฎหมายที่กำหนดอัตราภาษีต่ำมาก แม้มีการแก้ไขอัตราหลายครั้ง ในครั้งสุดท้ายตามพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีบำรุง

^{๒๙} เพ็ญอ้าง หน้า 283.

^{๓๐} อร่าม เอี่ยมอรุณ (เชิงอรรถ 17), หน้า 82.

ห้องที่ฯ พ.ศ. ๒๕๒๔ ก็ยังจัดเก็บในอัตราต่ำสุดอยู่ที่ ๕๐ สตางค์ต่อไร่ละ ๒๐๐ บาท และอัตราสูงสุดอยู่ที่ ๘๐ บาทต่อไร่ละ ๓๐,๐๐๐ บาท และอัตราที่เพิ่มขึ้นทุก ๒๕ บาทต่อไร่ค่าไร่ที่เพิ่มทุก ๑๐,๐๐๐ บาท ยิ่งถ้าเป็นที่ดินที่ปลูกไม้ล้มลุกด้วยตนเองจะเสียในอัตราไร่ละ ๕ บาท ส่วนราคาปานกลางก็ถูกแซงแซงให้ใช้ราคาที่เหมาะสมรอบปี ๒๕๒๑ ถึง ๒๕๒๔ จนยกเลิกการจัดเก็บ ทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บภาษีได้น้อยกว่าที่ควรจะได้

๔. การจัดเก็บภาษีจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามแนวทางใหม่

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ๒๕๖๒ บัญญัติขึ้นโดยนำหลักการของภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่มารวมกันแล้วบัญญัติขึ้นใหม่ ซึ่งเป็นการรวมการจัดเก็บภาษีจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (Real Property Tax) ในกฎหมายฉบับเดียว เพื่อแก้ไขปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้นจากกฎหมายภาษีเดิม ที่มีใช้บังคับเป็นเวลานาน มีปัญหาและอุปสรรคในการจัดเก็บภาษีไม่เหมาะสมกับสถานการณ์ในปัจจุบัน^{๓๑} กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีหลักการที่สำคัญ ดังนี้

๑. กำหนดนิยามสิ่งปลูกสร้างไว้ให้ชัดเจน กฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินมิได้กำหนดนิยามคำว่าโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างมีความหมายว่าอย่างไร ทำให้เกิดปัญหาการกำหนดทรัพย์สินประเภทโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างของเจ้าพนักงานประเมิน ซึ่งต้องตีความจากแนวคำพิพากษาของศาล หรือคำวินิจฉัยของคณะกรรมการกฤษฎีกา หรือความเห็นของนักวิชาการ แต่แนวทางดังกล่าวมิใช่บทบัญญัติของกฎหมายที่จะเป็นกรอบในการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงาน การบัญญัตินิยามไว้ในกฎหมายจะทำให้ปัญหาการตีความทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีน้อยลง นอกจากนี้กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างยังให้นิยามของห้องชุดไว้ด้วย เพราะห้องชุดเป็นสิ่งปลูกสร้างที่บุคคลสามารถแยกการถือกรรมสิทธิ์ออกเป็นส่วน ๆ ได้ ทั้งกรรมสิทธิ์ในห้องชุดของแต่ละคนและกรรมสิทธิ์รวมในทรัพย์สินส่วนกลางตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด จึงกำหนดนิยามไว้ให้สอดคล้องกับกฎหมายดังกล่าว ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินด้วย

๒. กำหนดนิยามให้ผู้เป็นเจ้าของมีหน้าที่เสียภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามหลักการเดิม ในกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่ และยังกำหนดให้ผู้มีสิทธิครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เป็นทรัพย์สินของรัฐเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี เนื่องจากในช่วงของการบังคับใช้กฎหมายเดิมไม่ได้กำหนดให้ผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์เป็นผู้มีหน้าที่เสีย ทำให้หน่วยงานของรัฐที่รับผิดชอบดูแลทรัพย์สินของรัฐต้องมีหน้าที่ต้องเสียภาษี ซึ่งเป็นการสร้างภาระให้หน่วยงานต้องหาเงินมาชำระภาษีโดยทางปฏิบัติแล้วไม่มีหน่วยงานใดได้ตั้งงบประมาณรายจ่ายเพื่อชำระภาษี มีเพียงทรัพย์สินประเภทที่ราชพัสดุเท่านั้นที่กำหนดให้ผู้ครอบครองหรือใช้ประโยชน์เป็นผู้เสียภาษีแทน ดังนั้น เพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าว จึงต้องกำหนดไว้ในกฎหมายให้หลักการภาษีให้กับผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินของรัฐ

^{๓๑} หมายเหตุท้ายพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ๒๕๖๒.

๓. การประเมินมูลค่าทรัพย์สิน ต้องนำรายละเอียดทั้งประเภท ขนาด และจำนวนของทรัพย์สินของผู้เสียภาษีคูณด้วยราคาประเมินทุนทรัพย์ ได้จำนวนเท่าใดถือเป็นมูลค่าของทรัพย์สินของผู้เสียภาษีสำหรับการหาข้อมูลรายละเอียดประเภท ขนาด และจำนวนของทรัพย์สิน เป็นอำนาจหน้าที่ของเจ้าพนักงานที่ต้องออกสำรวจทรัพย์สินในเขตองค์กรปกครองท้องถิ่นของตน เพื่อให้ได้ข้อมูลในตัวทรัพย์สินของผู้เสียภาษีและการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สิน แล้วนำข้อมูลที่ได้ทั้งหมดมาจัดทำบัญชีรายการทรัพย์สินเพื่อประกาศให้ผู้เสียภาษีได้ทราบ การสำรวจหาข้อมูลทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีทั้งที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง และห้องชุด เจ้าพนักงานได้ดำเนินการมาตั้งแต่การจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่แล้ว โดยจัดทำเป็นแผนที่ภาษี (tax map) ซึ่งเป็นข้อมูลพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้สะดวกยิ่งขึ้น ส่วนราคาประเมินทุนทรัพย์นั้น เป็นอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐประจำจังหวัดจะเป็นผู้กำหนดราคาและจัดทำบัญชีราคาประเมินทรัพย์สินและแผนที่ประกอบการประเมินราคาทรัพย์สิน^{๓๒} ส่งให้กรมธนารักษ์หรือธนารักษ์พื้นที่เพื่อส่งต่อไปยังองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนำไปใช้ในการประเมิน ราคาประเมินทุนทรัพย์ตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง คือ ราคากลาง (Benchmark Price) ที่กำหนดโดยกฎหมาย เพื่อใช้เป็นเกณฑ์อ้างอิงตามวัตถุประสงค์ของรัฐ ซึ่งได้จากการคำนวณหามูลค่าทรัพย์สินตามวิธีเปรียบเทียบราคาตลาด วิธีคิดจากรายได้ของทรัพย์สิน และวิธีหาราคาต้นทุน โดยคำนวณออกมาเป็นอัตราเฉลี่ยต่อตารางเมตรสำหรับสิ่งปลูกสร้างและอัตราเฉลี่ยต่อตารางวาสำหรับที่ดิน

๔. อัตราภาษีเป็นสิ่งบ่งบอกจำนวนภาษีที่ต้องเสีย เนื่องจากจำนวนภาษีตามการประเมิน คือ ผลลัพธ์ที่ได้มาจากการนำเอามูลค่าฐานภาษีคูณด้วยอัตราภาษี การกำหนดอัตราภาษีจึงต้องมีความเหมาะสม เพื่อให้ได้จำนวนภาษีที่เพียงพอต่องบประมาณในการบริหารราชการ ตามภารกิจขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เนื่องจากมีภาษีอื่นที่จัดเก็บแล้วต้องจัดสรรรายได้หรือจัดเก็บภาษีแทนแล้วส่งรายได้ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสุรา ภาษีสรรพสามิต ฯลฯ ทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีรายรับจากภาษีอยู่แล้ว นอกจากนี้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นยังได้รับเงินอุดหนุนและรายได้อื่นจากรัฐ ตามพระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. ๒๕๔๒ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจึงต้องจัดเก็บอัตราภาษีในอัตราที่ต่ำ และต้องจัดเก็บอัตราภาษีที่แตกต่างกันตามการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สิน โดยเป็นหน้าที่ของเจ้าพนักงานในขณะออกไปสำรวจต้องบันทึกข้อมูลการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินที่ทำการสำรวจในการทำบัญชีรายการทรัพย์สิน ได้แก่ การใช้ประโยชน์เพื่อเกษตรกรรม การใช้เป็นที่อยู่อาศัย และการใช้เพื่อการอุตสาหกรรมและพาณิชยกรรม โดยผู้เสียภาษีได้รับประโยชน์ในการใช้ทรัพย์สินมากยิ่งขึ้นต้องเสียภาษีในอัตราที่มากขึ้นตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to pay Principle) และต้องใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้า ซึ่งแตกต่างจากกฎหมายภาษีโรงเรือนที่ใช้อัตราคงที่และภาษีบำรุงท้องที่ที่ใช้อัตราถดถอย นอกจากนี้ยังจัดเก็บภาษีสำหรับทรัพย์สินของผู้เสียภาษี

³² พระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562 มาตรา 18.

ที่มีได้ใช้ประโยชน์ในอัตราที่สูงกว่าอัตราจากการใช้ประโยชน์ ทั้งนี้เพื่อไม่ให้เกิดการครอบครองทรัพย์สินไว้เพื่อเก็งกำไร ลดการถือครองทรัพย์สินที่ไม่ก่อให้เกิดผลผลิต

๕. การบรรเทาภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะเน้นหนักไปที่การลดจำนวนภาษีที่ต้องเสีย โดยในช่วงสองปีภาษีแรกเป็นการลดภาษีลงให้เสียภาษีเพียง ๑๐% ของภาษีที่ต้องเสีย ยกเว้นการจัดเก็บภาษีในช่วงสามปีแรกให้กับบุคคลธรรมดาใช้ประโยชน์ประเภทเกษตรกรรม เพื่อลดแรงต้านจากการจัดเก็บภาษี และยังมีการลดภาษีแบบถาวร โดยลดภาษี ๕๐% ให้กับทรัพย์สินที่เป็น โรงไฟฟ้ารวมที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เกี่ยวเนื่องกับการผลิตไฟฟ้า เชื้อเพลิง และพื้นที่ต่อเนื่องที่ใช้ผลิตไฟฟ้า ลดภาษี ๙๐% สำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างรอการขายภายใน ๕ ปี นับแต่วันที่ได้รับมาของสถาบันการเงินและบริษัทบริหารสินทรัพย์ และยังลดให้กับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างอยู่ระหว่างการพัฒนาเป็นหมู่บ้านจัดสรร อาคารชุด หรือนิคมอุตสาหกรรม นับแต่วันที่ได้รับอนุญาตให้จัดสรรหรือก่อตั้ง ไม่เกิน ๓ ปี นับแต่วันที่ได้รับการพัฒนาแล้วแต่ยังไม่ได้ขาย ได้รับการลดอีก ๒ ปี นับแต่วันที่ใช้บังคับกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (วันที่ ๑๓ มีนาคม ๒๕๖๒)

สำหรับการจัดเก็บภาษีจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย ซึ่งตามกฎหมายภาษีเดิมได้รับยกเว้นภาษี อันเป็นเหตุให้ทรัพย์สินที่ต้องจัดเก็บภาษีหลุดออกจากระบบเป็นจำนวนมาก จึงมีแนวคิดที่จะไม่มีการยกเว้นให้ทรัพย์สินดังกล่าว ในขณะที่ร่างกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง แต่ผลที่ตามมาอาจทำให้ประชาชนที่มีบ้านเรือนที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีรายได้น้อยต้องได้รับความเดือดร้อนจากการจ่ายค่าภาษี จึงจำเป็นต้องมีการบรรเทาภาระภาษีโดยให้ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของบุคคลธรรมดาได้รับการยกเว้นมูลค่าฐานภาษี ซึ่งเมื่อคำนวณมูลค่าทรัพย์สินแล้วในส่วนที่ไม่เกิน ๕๐ ล้านบาท ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี และเสียภาษีเฉพาะมูลค่าส่วนที่เกิน ๕๐ ล้านบาท หลักการนี้นำไปใช้กับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เพื่อการเกษตรกรรมตามแนวทางที่กฎหมายภาษีบำรุงท้องที่ได้อบรมภาระภาษีไว้

๖. การยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีลักษณะทำนองเดียวกับภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ในทรัพย์สินที่ใช้กิจการสาธารณะ มิได้แสวงหาผลประโยชน์ เช่น ทรัพย์สินของรัฐ ทรัพย์สินของพระมหากษัตริย์ ศาสนสมบัติของศาสนา สำหรับภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างยังได้กำหนดให้ทรัพย์สินของเอกชนที่ได้ใช้ประโยชน์ร่วมกันของเอกชนหรือประโยชน์สาธารณะ ได้แก่ ทรัพย์สินส่วนกลางของอาคารชุด ทรัพย์สินเป็นสาธารณูปโภคในหมู่บ้านจัดสรร การเคหะแห่งชาติ และนิคมอุตสาหกรรม สิ่งปลูกสร้างเป็นที่กำจัดน้ำสาธารณะ บ่อบำบัดน้ำเสียของอาคาร สิ่งปลูกสร้างที่เป็นถนน ลาน ร้ว นอกจากนี้ยังยกเว้นให้ทรัพย์สินของรัฐวิสาหกิจที่ยังไม่ได้ใช้ประโยชน์ในกิจการของตน รวมถึงทรัพย์สินที่เป็นที่ว่างเปล่าในสนามบินรอบบริเวณทางวิ่ง ทางขับ หรือลานจอดเครื่องบิน เพื่อความปลอดภัยตามมาตรฐานสนามบิน และที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นทางรถไฟหรือรถไฟฟ้าที่ใช้

ในกิจการโดยตรง และที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่กฎหมายห้ามมิให้ทำประโยชน์ เช่น ที่ดินที่กำหนดให้เป็น
แนวกันชน^{๓๓}

๗. หากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีปัญหาในการจัดเก็บภาษี มักจะหาหรือไปยังกระทรวงมหาดไทย
ในฐานะเป็นผู้กำกับดูแล เพื่อส่งต่อไปยังคณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาให้ความเห็น ทำให้การจัดเก็บภาษี
เป็นไปอย่างถูกต้องตามกฎหมาย แต่อาจได้รับคำตอบที่เข้าไม่ทันต่อการจัดเก็บภาษี กฎหมายภาษี
ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจึงกำหนดให้จัดตั้งคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ประกอบไปด้วย
ข้าราชการในหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการจัดสังกัดภาษี ทำหน้าที่วินิจฉัยปัญหาและให้คำปรึกษาแนะนำ
แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีโดยตรง โดยคำวินิจฉัยของคณะกรรมการชุดนี้
มีผลเป็นที่สุด องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องปฏิบัติตาม ถือเป็นการวางกรอบการใช้ดุลพินิจของ
เจ้าพนักงานในการประเมินภาษี นอกจากนี้ในระดับจังหวัดจะมีคณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง
ประจำจังหวัดเป็นผู้ให้คำปรึกษาหรือคำแนะนำในการจัดเก็บภาษีแก่ผู้บริหารขององค์กรปกครอง
ส่วนท้องถิ่น การที่กฎหมายกำหนดให้คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง
เป็นที่สุด ย่อมส่งผลดีต่อเจ้าพนักงานในการปฏิบัติตามคำวินิจฉัย ได้รับการคุ้มครองในการใช้ดุลพินิจ
จากการตรวจสอบของคณะกรรมการดังกล่าว แต่การที่กำหนดให้คำวินิจฉัยเป็นที่สุดผูกมัดเจ้าพนักงาน
อาจส่งผลในด้านลบได้ หากเป็นคำวินิจฉัยที่ไม่ชอบ เจ้าพนักงานไม่อาจใช้ดุลพินิจเป็นอย่างอื่นได้
อาจทำให้เจ้าพนักงานมีความเสี่ยงต่อความรับผิดชอบที่อาจเกิดขึ้น

๘. กฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องยื่นแบบ
แสดงรายการทรัพย์สินต่อเจ้าพนักงานประเมิน เพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบรายการทรัพย์สิน
เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจกำหนดรายการทรัพย์สินและภาษีแตกต่างไปจากแบบแสดงรายการ
และแจ้งให้ชำระภาษีตามการประเมินได้ ซึ่งขั้นตอนที่กำหนดให้ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการทรัพย์สิน
ก่อนการประเมินดังกล่าว อาจเป็นการสร้างภาระให้กับผู้เสียภาษีและทำให้การจัดเก็บภาษีต้องใช้เวลามาก
จึงเป็นเหตุผลที่กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกำหนดให้เป็นหน้าที่ของเจ้าพนักงานในการประเมิน
ได้โดยไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการ เพื่อลดขั้นตอนของการประเมิน เนื่องจากการประเมินภาษีทรัพย์สิน
เป็นการประเมินโดยเจ้าพนักงาน (Authority Assessment) ความรับผิดชอบของผู้เสียภาษีทั้งต้นเงินภาษี
เบี้ยปรับและเงินเพิ่มจะเกิดขึ้นต่อเมื่อได้รับแบบแจ้งการประเมิน เจ้าพนักงานจึงสามารถประเมินภาษี
ได้โดยไม่ต้องอาศัยแบบแสดงรายการทรัพย์สินจากผู้เสียภาษี

๙. การทบทวนการประเมินภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในชั้นฝ่ายบริหาร ได้กำหนดให้ผู้เสียภาษี
อุทธรณ์การประเมินไปยังผู้บริหารท้องถิ่นเพื่อให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทบทวนคำสั่งในการประเมินก่อน
ผู้เสียภาษีถึงจะมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ และยังกำหนด
กรอบระยะเวลาให้คณะกรรมการดังกล่าวพิจารณา หากไม่แล้วเสร็จผู้อุทธรณ์มีสิทธินำคดีมาฟ้อง

^{๓๓} สรุปผลการศึกษาและพิจารณาของคณะกรรมการการวิสามัญพิจารณาร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง
(เสนอต่อที่ประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติ), หน้า 5.

ต่อศาลภาษีอากรกลางได้ โดยไม่ต้องรอรคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เหตุผลที่กฎหมายกำหนดขั้นตอนการทบทวน การประเมินเช่นนี้ เนื่องจากในกฎหมายที่จัดเก็บภาษีจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเดิม ได้กำหนดให้ ผู้บริหารท้องถิ่นเป็นผู้วินิจฉัยอุทธรณ์ซึ่งเป็นการตรวจสอบภายในองค์กร อาจเกิดความไม่เป็นธรรม ต่อผู้เสียภาษี การกำหนดให้มีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่มีใช้บุคลากรในหน่วยจัดเก็บและ ให้ผู้บริหารท้องถิ่นเป็นผู้พิจารณาทบทวนการประเมินในเบื้องต้น จึงน่าจะสร้างความเป็นธรรมในการ จัดตรวจทบทวนการประเมินได้ นอกจากนี้ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้โอกาสแก่ผู้ถูกประเมินที่ไม่ชำระ ภาษีภายในกำหนดซึ่งถือเป็นภาษีค้างชำระใช้สิทธิคัดค้านการประเมินต่อผู้บริหารท้องถิ่นและอุทธรณ์ การประเมินได้

๑๐. กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างบัญญัติให้กรณีเมื่อปรากฏหลักฐานจากองค์กรปกครอง ส่วนท้องถิ่นว่า มีลูกหนี้ภาษีค้างชำระในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ถูกประเมิน การจดทะเบียนสิทธิและ นิติกรรมโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองทรัพย์สินดังกล่าวจะกระทำไม่ได้ เว้นแต่เป็นการ ขยายทอดตลาดตามคำสั่งศาล แต่เจ้าพนักงานบังคับคดีต้องกันเงินจากการขยายทอดตลาด เพื่อนำส่ง ค่าภาษีค้างให้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น



แผนกคดีภาษีอากรในศาลฎีกา

แผนกคดีภาษีอากรในศาลฎีกา