

บทที่ 2

กฎหมายภาษีที่เก็บจากรหัสสินในประเศไทยและต่างประเทศ

เมื่อได้ศึกษาลักษณะทั่วไปของภาษีรหัสสินมาแล้วในบทที่ 1 ในบทนี้จะได้กล่าวถึงกฎหมายภาษีที่เก็บจากรหัสสินที่ใช้ในประเศไทย และต่างประเทศในปัจจุบัน พร้อมทั้งเปรียบเทียบกันระหว่างหลักการของประเศไทยและต่างประเทศ โดยแยกพิจารณา ดังนี้คือ

2.1 กฎหมายภาษีที่เก็บจากรหัสสินในประเศไทย

แม้ว่างานวิจัยฉบับนี้จะวิเคราะห์และเสนอแนะเกี่ยวกับภาษีรหัสสินโดยเน้นภาษีที่เก็บจากรหัสสินในระดับท้องถิ่นก็ตาม แต่หากเราดูระบบภาษีอากรทั้งระบบที่จัดเก็บอยู่ในประเศไทย จะเห็นได้ว่ามีภาษีที่เก็บจากรหัสสิน ซึ่งเรียกเก็บบนฐานอสังหาริมทรัพย์ คือที่ดินและสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินทั้งในระดับของรัฐบาลกลางและในระดับท้องถิ่น ดังนี้คือ

1. ภาษีเงินได้ที่เก็บจากการขายอสังหาริมทรัพย์ โดยมีการจัดเก็บทั้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งมีลักษณะคล้าย ๆ กับ Capital gain tax
2. ภาษีการค้า (ภาษีธุรกิจเฉพาะ) ที่เก็บจากการขายอสังหาริมทรัพย์
3. อากรแสตมป์ที่ต้องติดในสัญญาซื้อขายที่ดิน
4. ค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับที่ดิน ซึ่งจัดเก็บโดยกรมที่ดิน
5. ภาษีโรงเรือนและที่ดิน
6. ภาษีบำรุงท้องที่

รายละเอียดของภาษีทั้ง 6 ประเภท สามารถแยกพิจารณาได้เป็น 2 กลุ่ม คือ กฎหมายภาษีที่เก็บจากรหัสสินในระดับของรัฐบาลกลาง และกฎหมายภาษีที่เก็บจากรหัสสินในระดับของท้องถิ่น

2.1.1 กฎหมายภาษีที่เก็บจากทรัพย์สินในระดับของรัฐบาลกลาง

ภาษีที่เก็บจากทรัพย์สินในระดับของรัฐบาลกลางอยู่ในรูปของการเก็บภาษีจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลรัษฎากร คือ ภาษีเงินได้ ภาษีการค้า (ภาษีธุรกิจเฉพาะ) และอากรแสตมป์ ซึ่งภาษีและอากรดังกล่าวอยู่ในอำนาจหน้าที่และการควบคุมของกรมสรรพากร นอกจากนี้ยังมีค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งดูแลโดยกรมที่ดินอีกด้วย

(1) ภาษีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์

ภาษีชนิดนี้จัดเก็บเมื่อมีรายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ ไม่ว่าจะอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวจะเป็นสิ่งที่ได้รับโดยมรดก หรือโดยเสนาหาหรือเป็นสิ่งที่ได้มาโดยวิธีอื่น ไม่ว่าจะการขายนั้นมุ่งในทางการค้า หรือแสวงหากำไร หรือไม่ก็ตาม โดยแบ่งตามประเภทของบุคคลที่เสียภาษีดังนี้

กรณีบุคคลธรรมดา ผู้ที่ได้รับทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างใดซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ต้องถือว่าผู้นั้น มีเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40 (8) จึงมีหน้าที่ต้องนำเงินได้ดังกล่าวมารวมกับเงินได้พึงประเมิน ประเภทอื่น ๆ ของผู้เสียภาษีซึ่งได้รับมาในปีภาษีเดียวกัน เพื่อเสียภาษีเงินได้ตอนสิ้นปีภาษี ทั้งนี้เว้นแต่กรณีซึ่งจะเข้าข้อยกเว้นที่ประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้

ภาษีที่จะต้องเสียขึ้นอยู่กับรายได้ที่ได้รับจากการขาย และจำนวนปีที่ถือครอง โดยวิธีคำนวณตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร

กรณีนิติบุคคล หากมีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์แล้วถือเป็นกำไรของนิติบุคคลที่ต้องมารวมกับกำไรอื่น ๆ ของนิติบุคคลเพื่อหากำไรสุทธิสำหรับการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเสมอ โดยเมื่อเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดและได้ประกอบกิจการใด ๆ ไม่ว่าจะอยู่ในขอบวัตถุประสงค์ของนิติบุคคลหรือไม่ ภายในรอบระยะเวลาบัญชี จน

เกิดมีรายได้ หรือผลกำไรซึ่งเหลือจากการหักค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ได้กำไรสุทธิ ต้องนำกำไรสุทธิ มาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ

(2) ภาษีการค้าที่เก็บจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ภาษีธุรกิจเฉพาะ)

ตามประมวลรัษฎากร การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไร จะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 91/2 (6) โดยเสียภาษีในอัตราร้อยละ 3.0 และจะต้องเสียภาษีท้องถิ่นอีกจำนวนไม่เกินร้อยละ 10 ของภาษีธุรกิจเฉพาะ เท่ากับร้อยละ 0.3 ดังนั้นจึงต้องเสียภาษีทั้งสิ้น ร้อยละ 3.3 เดิมการจัดเก็บในรูปภาษีการค้านั้นจะมีปัญหาถกเถียงหาข้อยุติว่าการขายอสังหาริมทรัพย์นั้นเป็นทางการค้า หรือหากำไรซึ่งจะต้องเสียภาษีการค้าหรือไม่ แต่ในปัจจุบันได้มีพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางการค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 244) พ.ศ. 2534 กำหนดประเภทของการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางการค้าหรือหากำไรไว้แล้วดังนี้⁵

1. การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ต้องขออนุญาตทำการจัดสรรที่ดินตามกฎหมายว่าด้วยการควบคุมการจัดสรรที่ดิน
2. การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ต้องจดทะเบียนเป็นอาคารชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด
3. การขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นอาคารที่สร้างขึ้นเพื่อขายหรือมีวัตถุประสงค์ของผู้ขายว่าปลูกสร้างเพื่อขาย รวมถึงการขายที่ดินอันเป็นที่ตั้งของอาคารดังกล่าวไม่ว่าจะมีการแบ่งแยกหรือไม่

⁵ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางการค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 244) พ.ศ. 2534.

4. การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตาม 1, 2, หรือ 3 เฉพาะกรณีการแบ่งขายในลักษณะคล้ายคลึงกันกับการจัดสรรที่ดิน หรือการขายอาคารชุด หรือการแบ่งขายอาคาร หรือขายโดยไม่มีการแบ่งแยก แต่มีพฤติการณ์ของผู้ขายแสดงให้เห็นชัดแจ้งว่ามีการแบ่งแยกภายหลังการขาย

5. การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ในประกอบการประกอบกิจการ แต่ไม่รวมถึงที่ดินที่ผู้ยื่นใช้ในเกษตรกรรม

6. การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตาม 1, 2, 3, 4 หรือ 5 ที่ได้กระทำภายในห้าปีนับแต่วันที่ไดมาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น เว้นแต่

- (ก) การขายหรือถูกเวนคืนตามกฎหมายว่าด้วยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์
- (ข) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดก
- (ค) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้เป็นสถานที่อยู่อาศัยอันเป็นแหล่งสำคัญที่ผู้ขายมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎร และได้อาศัยเป็นเวลาไม่น้อยกว่าหนึ่งปีนับแต่วันที่ไดมาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น

ในกรณีที่ที่ดินและอาคารหรือสิ่งปลูกสร้างได้มาไม่พร้อมกัน กำหนดเวลาห้าปีให้ถือตามระยะเวลาการได้มาซึ่งที่ดินหรืออาคารหรือสิ่งปลูกสร้างที่ได้มาภายหลัง

(3) อากรแสตมป์

อากรแสตมป์เป็นภาษีอากรประเภทหนึ่ง ที่เก็บจากการขายอสังหาริมทรัพย์ โดยประมวลรัษฎากรบัญญัติให้ผู้ขายอสังหาริมทรัพย์มีหน้าที่ต้องออกใบรับเงินค่าโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์หรือใบรับเงินสำหรับกรก่อตั้งสิทธิใด ๆ เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ในเมื่อนิติกรรมหรือการขายนั้นต้องมีการจดทะเบียนตามประมวลกฎหมายที่ดินให้กับผู้ซื้อเสมอ ส่วนใบรับเงินจะติดอากรหรือไม่นั้นขึ้นอยู่กับว่าการขายอสังหาริมทรัพย์นั้นต้องเสียภาษีการค้า (ภาษีธุรกิจเฉพาะ) หรือไม่โดยแยกพิจารณาได้เป็น 2 กรณีคือ

1. ในกรณีปกติทั่วไป เมื่อมีการขายอสังหาริมทรัพย์ ผู้ขายนอกจากจะมีหน้าที่ ออกใบรับเงินให้แก่ผู้ซื้อแล้ว ใบรับเงินนี้จะต้องเสียค่าอากรแสตมป์ในอัตรา 1 บาทสำหรับใบรับเงิน ซึ่งมีจำนวนเงินตั้งแต่ 200 บาทขึ้นไปทุก 200 บาท หรือเศษของ 200 บาท

2. ในกรณีที่การขายอสังหาริมทรัพย์นั้นต้องเสียภาษีการค้า (ภาษีธุรกิจเฉพาะ) ผู้ขายมีเพียงหน้าที่ออกใบรับเงิน ใบรับเงินนั้นได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียอากรแสตมป์

สาเหตุที่ประมวลรัษฎากรบัญญัติให้ใบรับเงินค่าขายอสังหาริมทรัพย์ บางกรณีต้องเสียอากรแสตมป์ และบางกรณีไม่ต้องเสียค่าอากรแสตมป์นั้น เพราะถือว่ากิจการใดที่บุคคลประสงค์ให้รัฐต้องรับรู้ รับรองสิทธิของตนโดยเฉพาะ บุคคลนั้นควรจะต้องเสียภาษีอากรเป็นการเฉพาะเช่นกัน แต่ในกรณีที่การนั้น ๆ ได้เสียภาษีชนิดอื่น เช่นภาษีการค้าไปแล้ว ประมวลรัษฎากรจึงได้ยกเว้นการเสียค่าอากรแสตมป์ไว้ให้เพื่อบรรเทาภาระภาษี

อย่างไรก็ตามในกรณีที่มีเหตุอันควรเชื่อว่า จำนวนเงินที่แสดงไว้ในใบรับตามลักษณะแห่งตราสารดังกล่าวมาแล้วทั่วไป พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินจำนวนเงินที่แสดงไว้ในใบรับนั้น ตามจำนวนเงินที่สมควรได้รับตามปกติ และให้ผู้ออกใบรับมีหน้าที่เสียค่าอากร จากเงินที่กำหนดไว้ และผู้ออกใบรับที่ถูกกำหนดจำนวนเงินใหม่ ก็อาจอุทธรณ์การกำหนดจำนวนเงินนั้นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เพื่อให้วินิจฉัยได้และเมื่อยังไม่พอใจ คำวินิจฉัยอุทธรณ์ ก็อาจอุทธรณ์ต่อศาลได้อีก โดยฟ้องศาลเหมือนดังคดีแพ่งทั่วไป

อนึ่งการชำระค่าอากรแสตมป์นี้ เดิมประมวลรัษฎากรบัญญัติให้ผู้มีหน้าที่ต้องชำระค่าอากรแสตมป์ชำระค่าอากรแสตมป์ โดยการซื้ออากรแสตมป์ปิดทับบนใบรับเรียกว่า "ปิดแสตมป์บริบูรณ์" แต่ในปัจจุบันได้มีการแก้ไขวิธีการชำระค่าอากรแสตมป์ใหม่โดยกฎหมายบัญญัติให้ผู้มีหน้าที่เสียค่าอากรแสตมป์ชำระค่าอากรแสตมป์เป็นตัวเงินต่อพนักงานเจ้าหน้าที่จดทะเบียนสิทธิของนิติกรรมในวันหรือก่อนวันที่มีการจดทะเบียนขายอสังหาริมทรัพย์แทนการปิดแสตมป์บริบูรณ์

(4) ค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับที่ดิน

ตามประมวลกฎหมายที่ดิน มาตรา 103 กำหนดไว้ว่า ในการดำเนินการออกหนังสือแสดงสิทธิในที่ดิน การรังวัด การจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม หรือการทำธุรกรรมอื่น ๆ เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ ให้เรียกเก็บค่าธรรมเนียมและค่าใช้จ่ายตามที่กำหนดในกฎกระทรวง ซึ่งกฎกระทรวงที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศใช้บังคับ คือ กฎกระทรวงฉบับที่ 32 (พ.ศ. 2522) ออกตามความในพระราชบัญญัติให้ใช้ประมวลกฎหมายที่ดิน พ.ศ. 2497 ซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

1. ประเภทที่มีทุนทรัพย์ เรียกตามจำนวนทุนทรัพย์ ร้อยละ 2.00 บาท เช่น ขาย ขายฝาก โอนสิทธิการได้จากการขายฝาก ให้ แลกเปลี่ยน รับมรดก รับมรดกสิทธิ การได้กรรมสิทธิ์รวม โอนชำระหนี้จำนอง ได้มาโดยการครอบครอง โอนตามคำสั่งศาล (กรณีมีทุนทรัพย์ เช่น ขายตามคำสั่งศาล) โอนเป็นที่สาธารณประโยชน์ (มีค่าตอบแทน) ฯลฯ

แต่ถ้าเป็นการจดทะเบียนการโอนมรดกหรือให้ระหว่างบุพการีกับผู้สืบสันดาน หรือระหว่างคู่สมรส คิดตามจำนวนทุนทรัพย์ ร้อยละ 0.50 บาท

2. ประเภทไม่มีทุนทรัพย์ คิดเป็นรายแปลง แปลงหนึ่งรายละ 40 บาท ได้แก่ การจดทะเบียนเลิกสิทธิและนิติกรรมบางประเภท หรือการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมที่ไม่ปรากฏทุนทรัพย์ตามสัญญาหรือตามบันทึกข้อตกลงของคู่กรณี หรือการจดทะเบียนที่คิดเป็นราคาทุนทรัพย์ไม่ได้

3. ประเภทที่ถือเสมือนว่ามีทุนทรัพย์ ใช้วิธีประเมินทุนทรัพย์เอาจากจำนวนเงินที่ทำนิติกรรมกันเช่น

3.1 คิดตามราคาที่ยื่นหรือบุริมสิทธิที่จดทะเบียน ได้แก่

- จำนอง

- โอนสิทธิการรับจำนอง

- บุริมสิทธิ
- แก้ไขเปลี่ยนแปลงจำนอง (แปลงหนี้ใหม่)

โดยตามกฎหมายกระทรวงฉบับที่ 40 (พ.ศ.2534) กำหนดวงเงินสูงสุดของค่าธรรมเนียมจำนองว่าค่าจดทะเบียนการจำนองหรือบุริมสิทธิที่จดทะเบียนร้อยละ 1 แต่อย่างสูงไม่เกิน 200,000 บาท และสำหรับกรณีการให้สินเชื่อเพื่อการเกษตรของสถาบันการเงินที่กระทรวงมหาดไทยกำหนดร้อยละ 0.5 แต่อย่างสูงไม่เกิน 100,000 บาท

3.2 คิดตามค่าเช่าตลอดเวลาที่เช่า หรือเงินกินเปล่า หรือทั้งสองอย่างรวมกัน ร้อยละ 1

- เช่า
- เช่าช่วง
- โอนสิทธิการเช่า
- โอนมรดกสิทธิการเช่า

4. ประเภทการจดทะเบียนที่ได้รับการยกเว้นค่าธรรมเนียม ตามมาตรา 103 (ทวี) แห่งประมวลกฎหมายที่ดิน

- โอนเป็นที่สาธารณประโยชน์ (ไม่มีค่าตอบแทน)
- แบ่งหักที่สาธารณประโยชน์ (ไม่มีค่าตอบแทน)
- ให้ กรณีที่ทางราชการเป็นผู้รับใช้ (รับบริจาค)

ดังนั้นเมื่อมีการทำสิทธินิติกรรมเกี่ยวกับที่ดินประเภทมีทุนทรัพย์ เช่น ขาย จำหน่าย โอนไม่ว่าจะด้วยวิธีใด ๆ ซึ่งไม่ใช่การให้ นิติกรรมนั้นเป็นเหตุให้ต้องมีการจดทะเบียนเปลี่ยนแปลงสิทธิในโฉนดที่ดิน หรือหนังสือสำคัญเกี่ยวกับกรรมสิทธิ์และสิทธิครอบครองในที่ดินแล้ว ผู้ที่ยังมีหน้าที่ต้องเสียภาษี ซึ่งเรียกเก็บในรูปของค่าธรรมเนียมอีก โดยเสียในอัตราร้อยละ 0.5 ในกรณีที่เป็นอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นมรดก หรือได้รับโดยเสน่หา และในอัตราร้อยละ 2 ในกรณีทั่ว



ไปของราคาทุนทรัพย์ คือราคาซื้อขาย หรือราคากลางที่กรมที่ดินกำหนด แล้วแต่ราคาใดจะสูงกว่ากัน

เดิมตามประมวลกฎหมายที่ดินนั้น นอกจากพนักงานเจ้าหน้าที่สังกัดกรมที่ดินจะมีอำนาจหน้าที่ในการจดทะเบียนสิทธิ แล้วยังมีหน้าที่ตีราคาทุนทรัพย์ เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมอีกด้วย และปรากฏว่าในแต่ละปีกรมที่ดินต้องประสบภาวะการสูญเสียค่าธรรมเนียมที่ดินซึ่งควรจะได้ไปปีละเป็นจำนวนหลายร้อยล้านบาท เพราะเหตุที่พนักงานเจ้าหน้าที่ของกรมที่ดินรู้เห็นเป็นใจในการตีราคาทุนทรัพย์ที่ดินที่จะต้องเสียค่าธรรมเนียมให้ต่ำกว่าความเป็นจริง หรือเกิดจากการละเลยขาดความเอาใจใส่ของเจ้าหน้าที่ ดังนั้นในปัจจุบันจึงได้มีการออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายที่ดิน (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2534 ให้เรียกเก็บค่าธรรมเนียมการโอนที่ดินตามราคาประเมินที่ทางราชการกำหนด² จึงเป็นการแก้ไขและลดอำนาจหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมลงเพื่อจะได้ไม่หาช่องทางในการตีราคาทุนทรัพย์โดยรู้เห็นเป็นใจกับผู้โอนที่ดิน

หลังจากที่ พระราชบัญญัติดังกล่าวได้ประกาศใช้บังคับแล้ว คณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ จึงวางระเบียบว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการในการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์ เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมขึ้นมารองรับ โดยระเบียบดังกล่าวมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 พฤษภาคม 2535 เป็นต้นไป ระเบียบดังกล่าวประกอบด้วยหลักเกณฑ์การประเมินทุนทรัพย์ประเภทที่ดิน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้าง และห้องชุด โดยเฉพาะกรณีห้องชุดนี้ ในการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ กำหนดให้ใช้ราคาตลาดของห้องชุด ณ วันที่จดทะเบียนอาคารชุดเป็นหลักในการประเมิน³

² พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายที่ดิน (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2534.

³ ระเบียบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการในการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์ เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม พ.ศ. 2535

ค่าธรรมเนียมดังกล่าวนี้แม้กฎหมายจะเรียกว่าเป็นค่าธรรมเนียม ซึ่งหมายความว่าเงินที่รัฐจัดเก็บโดยวิธีออกกฎหมายบังคับ และให้ผลตอบแทนแก่ประชาชนเฉพาะราย ด้วยการรับรองสิทธิตามกฎหมาย แต่เนื่องจากว่าผลตอบแทนการรับรองสิทธินี้ไม่มีความสัมพันธ์กับจำนวนเงินค่าธรรมเนียมที่จะต้องชำระ คือไม่อาจวัดได้ว่าจะมีผลตอบแทนเป็นค่าเท่าใด จึงต้องถือว่าค่าธรรมเนียมในลักษณะนี้เป็นภาษีอากรรูปแบบหนึ่ง⁴

2.1.2 กฎหมายภาษีที่เก็บจากรหัสสินในระดัท้องถิ่น

กฎหมายภาษีที่ท้องถิ่นจัดเก็บบนฐานอสังหาริมทรัพย์ ในปัจจุบันประกอบด้วยกฎหมายภาษีมารุงท้องถิ่นกับกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน โดยรัฐได้ให้อำนาจท้องถิ่น จัดเก็บภาษีจากรหัสสินและนารายได้ส่วนนี้มาใช้จ่ายในการบริหารงานของท้องถิ่นเอง ซึ่งกฎหมายภาษีทั้งสองนี้เป็นกฎหมายภาษีที่ผู้จ่ายจะได้เสนอแนะแนวทางในการนำกฎหมายภาษีมารุงสินมาใช้บังคับจัดเก็บแทนต่อไป

(1) ภาษีมารุงท้องถิ่น (Local Development Tax)

วิวัฒนาการของภาษีมารุงท้องถิ่น

ภาษีมารุงท้องถิ่นนั้นเดิมได้มีกฎหมายที่ให้เก็บอากรจากที่ดินบางประเภท เช่น อากรค่านา อากรสวนใหญ่ เป็นต้น โดยเก็บอากรในอัตราค่อนข้างสูง ต่อมาในปี.ศ. 2482 ได้มีการยกเลิก และจัดเก็บเป็นเงินช่วยมารุงท้องถิ่นตามประมวลรัษฎากรแทน

เงินช่วยมารุงท้องถิ่นที่จัดเก็บได้ให้ใช้จ่ายมารุงท้องถิ่นภายในเขตตำบล อำเภอ จังหวัด หรือเขตเทศบาล แต่เก็บได้น้อยมาก เพราะมีอัตราต่ำไม่พอใช้จ่ายในการดำเนินงานมารุงท้องถิ่นต่าง ๆ ได้ ในที่สุดจึงยกเลิกการจัดเก็บเงินช่วยมารุงท้องถิ่นแล้วจัดเก็บภาษีมารุงท้องถิ่นตามพระ

⁴ วิทย์ ตันตียกุล, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร, สำนักอบรมศึกษากฎหมายเนติบัณฑิตยสภา 2520, 13.

ราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2494 แทน ภาษีบำรุงท้องที่ในระยะแรกจึงมีบัญญัติรวมอยู่ในประมวลรัษฎากร โดยมอบหมายให้กรมสรรพากรจัดเก็บ มีหลักการและวิธีการปฏิบัติจัดเก็บทำนองเดียวกับเงินช่วยบำรุงท้องที่ แต่ถือว่าเป็นภาษีอากรที่ต้องนำเข้าสู่งบประมาณแผ่นดิน ช่วยให้รัฐบาลมีเงินภาษีประเภทนี้เป็นกลุ่มก้อน สามารถนำไปใช้จ่ายเฉพาะบำรุงท้องที่ใดแห่งหนึ่งให้ได้เป็นผลสำเร็จ

ต่อมาในปี พ.ศ. 2508 ได้ประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 แยกออกจากประมวลรัษฎากร และมอบหมายให้เป็นอำนาจหน้าที่ของราชการบริหารส่วนท้องถิ่นทำหน้าที่จัดเก็บ และใช้จ่ายบำรุงท้องที่โดยตรง

และต่อมาในปี พ.ศ. 2516 ได้มีพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2516 ให้ผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครมีอำนาจ เช่นเดียวกับผู้ว่าราชการจังหวัด และภาษีบำรุงท้องที่ที่เก็บได้จากที่ดินในเขตกรุงเทพมหานครให้เป็นรายได้ของกรุงเทพมหานคร

หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่⁵

1. ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี

ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ก็คือ ที่ดิน ทั้งนี้ไม่ว่าที่ดินนั้น จะเป็นที่ดินมีโฉนด นส.3 นส.3ก ใบไต่สวน หรือ ส.ค. 1 และไม่ว่าที่ดินนั้นจะเป็นที่ว่างเปล่า หรือมีโรงเรือนสิ่งปลูกสร้างปลูกอยู่หรือไม่ หรือใช้ในการเพาะปลูก เลี้ยงสัตว์ ประกอบกิจการ โดยให้ผู้เช่า หรือทำเองก็ตาม

⁵ ประมวลกฎหมาย ระเบียบ คำสั่ง ว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีป้าย รวบรวมโดยบริษัทสำนักพิมพ์ธรรมนิติ จำกัด, พิมพ์ครั้งที่ 1, 2533 หน้า 129-132.

2. ทรัพย์สินที่ไ้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี

ปรากฏอยู่ตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ มีที่ดินอยู่ 12 ประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ ดังนี้

- (1) ที่ดินที่เป็นที่ตั้งพระราชวังอันเป็นส่วนสาธารณสมบัติของแผ่นดิน
- (2) ที่ดินที่เป็นสาธารณสมบัติของแผ่นดิน หรือที่ดินของรัฐที่ใช้ในกิจการของรัฐหรือสาธารณะ โดยมีได้หาผลประโยชน์ เช่น สนามหลวง ถนนหลวง ที่ดินที่ใช้ตั้งกระทรวง ทบวง กรม ต่าง ๆ
- (3) ที่ดินของราชการส่วนท้องถิ่นที่ใช้ในกิจการของราชการส่วนท้องถิ่นหรือสาธารณะ โดยมีได้หาผลประโยชน์ เช่น ที่ดินที่ใช้เป็นที่ตั้งของศาลาเทศบาล หรือ สถานีดับเพลิงของเทศบาล เป็นต้น แต่ถ้าเทศบาลให้เอกชนเช่าที่ดินของเทศบาล ก็ไม่อยู่ในข่ายที่ไ้รับยกเว้นภาษีบำรุงท้องที่
- (4) ที่ดินที่ใช้เฉพาะการพยาบาลสาธารณะ การศึกษาหรือการกุศลสาธารณะ เช่น ที่ดินที่ใช้ตั้งโรงพยาบาลของรัฐ หรือใช้เป็นโรงเรียนรัฐบาล เป็นต้น ทั้งนี้แม้ที่ดินนั้นจะเป็นที่ดินของเอกชนก็ตาม
- (5) ที่ดินใช้เฉพาะศาสนกิจศาสนาใดศาสนาหนึ่ง ที่ดินที่เป็นกรรมสิทธิ์ของวัดไม่ว่าจะใช้ประกอบศาสนกิจศาสนาใดศาสนาหนึ่งหรือไม่ หรือที่ศาลเจ้า โดยมีได้หาผลประโยชน์ เช่น ที่ดินซึ่งใช้เป็นที่ตั้งวัด สุเหร่า โบสถ์คริสต์ แต่ถ้าที่ดินนั้นมีการไ้หาผลประโยชน์ เช่น เป็นที่จอดรถโดยเก็บค่าจอด หรือให้ผู้รับเหมาก่อสร้างตึกแถวขึ้นบนที่ดินนั้น แล้วทางวัดเรียกเก็บค่าเช่าจากผู้เช่า ที่ดินนั้นย่อมไม่อยู่ในข่ายที่ไ้รับยกเว้นภาษีบำรุงท้องที่
- (6) ที่ดินที่ใช้เป็นสุสานและฌาปนสถานสาธารณะ โดยมีได้รับผลประโยชน์ตอบแทน ทั้งนี้ต้องเป็นสุสานและฌาปนสถานสาธารณะที่มีได้รับประโยชน์ตอบแทนเท่านั้น

จึงจะอยู่ในข่ายได้รับการยกเว้นภาษีบำรุงท้องที่ ดังนั้น สุสานที่ญาติของคนตายต้องเสียเงินเป็นค่าที่ดินฝังศพทำสุสานจึงไม่อยู่ในข่ายได้รับยกเว้นภาษีบำรุงท้องที่

(7) ที่ดินที่ใช้ในกิจการรถไฟ การประปา การไฟฟ้า หรือการทำเรือของรัฐ หรือที่ใช้เป็นสนามบินของรัฐ

(8) ที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินอยู่แล้ว เช่น ถ้าท่านเป็นเจ้าของที่ดินแปลงหนึ่ง แล้วท่านปลูกบ้านให้คนอื่นเช่า ท่านต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน ดังนั้น ท่านจึงได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่สำหรับที่ดินที่ปลูกบ้านนั้น หรือ ถ้าสร้างบิ๊มน้ำมันชั้นมาบิ๊มหนึ่ง ตัวบิ๊มและอาณาบริเวณรอบบิ๊มต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน ดังนั้น ท่านจึงได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่สำหรับที่ดินที่ใช้ตั้งบิ๊มนั้น

การที่กฎหมายยกเว้นให้ที่ดินที่เสียภาษีโรงเรือนและที่ดินไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ก็มีให้มีการเสียภาษีซ้ำซ้อนอันเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีมาก

(9) ที่ดินของเอกชนเฉพาะส่วนที่เจ้าของที่ดินยินยอมให้ทางราชการจัดไว้เพื่อสาธารณประโยชน์ โดยเจ้าของที่ดินมิได้ใช้หรือหาผลประโยชน์ในที่ดินเฉพาะส่วนนั้น เช่น เจ้าของที่ดินยินยอมให้กรมตำรวจปลูกสร้างสถานีตำรวจชั่วคราวขึ้นในที่ดินของตนโดยไม่คิดค่าตอบแทนหรือหาผลประโยชน์แต่อย่างใด ย่อมได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่

(10) ที่ดินที่เป็นที่ตั้งที่ทำการขององค์การสหประชาชาติ ทบวงการทำนุพิเศษของสหประชาชาติหรือองค์การระหว่างประเทศอื่น ในเมื่อประเทศไทยมีข้อผูกพันให้ยกเว้นตามอนุสัญญาหรือความตกลง

(11) ที่ดินที่เป็นที่ตั้งที่ทำการของสถานทูต หรือสถานกงสุล ทั้งนี้ให้เป็นไปตามหลักกติกายกเว้นปฏิบัติต่อกัน

(12) ที่ดินตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

3. ผู้หน้าที่เสียภาษี

ผู้หน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่ คือ เจ้าของที่ดิน คำว่า "เจ้าของที่ดิน" นี้ หมายรวมถึงบุคคล หรือ คณะบุคคล ไม่ว่าจะบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล ซึ่งมีกรรมสิทธิ์ในที่ดิน หรือครอบครองอยู่ในที่ดินที่ไม่เป็นกรรมสิทธิ์ของเอกชน เช่น ผู้ครอบครองที่ดินป่าชายเลน หรือที่ดินของกรมธนารักษ์ เป็นต้น

ถ้าที่ดินนั้นมีเจ้าของร่วมหลายคน เจ้าของร่วมกันนั้นจะต้องร่วมกันรับผิดชอบในการเสียภาษี

ทั้งนี้ หากมีการโอนกรรมสิทธิ์ หรือ สิทธิครอบครองที่ดินไปให้บุคคลอื่น โดยก่อนโอนผู้โอนยังคงชำระภาษีบำรุงท้องที่อยู่ ดังนั้น ผู้รับโอนจะต้องรับผิดชอบในภาษีส่วนที่ค้างชำระไม่เกิน 5 ปี รวมทั้งปีสุดท้ายที่มีการเปลี่ยนแปลงเจ้าของที่ดินด้วย ส่วนภาษีที่ค้างชำระเกิน 5 ปี คงอยู่ในความรับผิดชอบของเจ้าของที่ดินเดิม

อย่างไรก็ตาม หากเป็นกรณีได้กรรมสิทธิ์มาจากการขายทอดตลาดโดยคำสั่งศาลหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ในคดีล้มละลาย หรือคำสั่งขายทอดตลาดตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ผู้ซื้อไม่ต้องรับผิดชอบในภาษีที่ค้างชำระนั้น

4. จำนวนภาษีที่ต้องเสีย

ภาษีบำรุงท้องที่จัดเก็บปีละครั้งจากบัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่ โดยประเมินจากราคาปานกลางของที่ดิน หรือเรียกได้ว่าเป็นภาษีที่เก็บจากมูลค่าของที่ดิน (Site value) ดังนี้

| บัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่ (ตามมาตรา 7) | | | | | |
|---|---|-----------|------|--|--|
| ชั้น | ราคาปานกลางของที่ดิน | ภาษีไร่ละ | | | |
| | | บาท | ส.ต. | | |
| 1 | ไม่เกินไร่ละ 200 บาท | - | 50 | | |
| 2 | เกินไร่ละ 200 บาท ถึงไร่ละ 400 บาท | 1 | - | | |
| 3 | เกินไร่ละ 400 บาท ถึงไร่ละ 600 บาท | 2 | - | | |
| 4 | เกินไร่ละ 600 บาท ถึงไร่ละ 800 บาท | 3 | - | | |
| 5 | เกินไร่ละ 800 บาท ถึงไร่ละ 1,000 บาท | 4 | - | | |
| 6 | เกินไร่ละ 1,000 บาท ถึงไร่ละ 1,200 บาท | 5 | 50 | | |
| 7 | เกินไร่ละ 1,200 บาท ถึงไร่ละ 1,400 บาท | 7 | - | | |
| 8 | เกินไร่ละ 1,400 บาท ถึงไร่ละ 1,600 บาท | 8 | - | | |
| 9 | เกินไร่ละ 1,600 บาท ถึงไร่ละ 1,800 บาท | 9 | - | | |
| 10 | เกินไร่ละ 1,800 บาท ถึงไร่ละ 2,000 บาท | 10 | - | | |
| 11 | เกินไร่ละ 2,000 บาท ถึงไร่ละ 2,200 บาท | 11 | - | | |
| 12 | เกินไร่ละ 2,200 บาท ถึงไร่ละ 2,400 บาท | 12 | - | | |
| 13 | เกินไร่ละ 2,400 บาท ถึงไร่ละ 2,600 บาท | 13 | - | | |
| 14 | เกินไร่ละ 2,600 บาท ถึงไร่ละ 2,800 บาท | 14 | - | | |
| 15 | เกินไร่ละ 2,800 บาท ถึงไร่ละ 3,000 บาท | 15 | - | | |
| 16 | เกินไร่ละ 3,000 บาท ถึงไร่ละ 3,500 บาท | 17 | 50 | | |
| 17 | เกินไร่ละ 3,500 บาท ถึงไร่ละ 4,000 บาท | 20 | - | | |
| 18 | เกินไร่ละ 4,000 บาท ถึงไร่ละ 4,500 บาท | 22 | 50 | | |
| 19 | เกินไร่ละ 4,500 บาท ถึงไร่ละ 5,000 บาท | 25 | - | | |
| 20 | เกินไร่ละ 5,000 บาท ถึงไร่ละ 5,500 บาท | 27 | 50 | | |
| 21 | เกินไร่ละ 5,500 บาท ถึงไร่ละ 6,000 บาท | 30 | - | | |
| 22 | เกินไร่ละ 6,000 บาท ถึงไร่ละ 6,500 บาท | 32 | 50 | | |
| 23 | เกินไร่ละ 6,500 บาท ถึงไร่ละ 7,000 บาท | 35 | - | | |
| 24 | เกินไร่ละ 7,000 บาท ถึงไร่ละ 7,500 บาท | 37 | 50 | | |
| 25 | เกินไร่ละ 7,500 บาท ถึงไร่ละ 8,000 บาท | 40 | - | | |
| 26 | เกินไร่ละ 8,000 บาท ถึงไร่ละ 8,500 บาท | 42 | 50 | | |
| 27 | เกินไร่ละ 8,500 บาท ถึงไร่ละ 9,000 บาท | 45 | - | | |
| 28 | เกินไร่ละ 9,000 บาท ถึงไร่ละ 9,500 บาท | 47 | 50 | | |
| 29 | เกินไร่ละ 9,500 บาท ถึงไร่ละ 10,000 บาท | 50 | - | | |
| 30 | เกินไร่ละ 10,000 บาท ถึงไร่ละ 15,000 บาท | 55 | - | | |
| 31 | เกินไร่ละ 15,000 บาท ถึงไร่ละ 20,000 บาท | 60 | - | | |
| 32 | เกินไร่ละ 20,000 บาท ถึงไร่ละ 25,000 บาท | 65 | - | | |
| 33 | เกินไร่ละ 25,000 บาท ถึงไร่ละ 30,000 บาท | 70 | - | | |
| 34 | เกินไร่ละ 30,000 บาท ให้เสียภาษีไร่ละดังต่อไปนี้ | | | | |
| | (1) สำหรับราคาปานกลางของที่ดินส่วนที่เกิน 30,000 บาทแรก ให้เสียภาษี 70 บาท | | | | |
| | (2) สำหรับราคาปานกลางของที่ดินส่วนที่เกิน 30,000 บาท ให้เสียทุก ๆ 10,000 บาท ต่อ 25 บาท เศษของ 10,000 บาท ถ้าถึง 5,000 บาท ให้ถือเป็น 10,000 บาท ถ้าไม่ถึง 5,000 บาท ให้ปัดทิ้ง | | | | |

การตีราคาปานกลางของที่ดินเป็นกระบวนการสำคัญเบื้องต้นในการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ เพราะเป็นวิธีการกำหนดมูลค่ากลางของที่ดินจะนำมาใช้เป็นหลักฐานในการคำนวณภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีบำรุงท้องที่ในท้องที่ใดจะมีอัตราสูงหรือต่ำขึ้นอยู่กับราคาปานกลางของที่ดินเป็นตัวประกอบสำคัญ ดังนั้นในการตีราคาปานกลางของที่ดิน กฎหมายจึงได้บัญญัติไว้เป็นพิเศษ กล่าวคือ กำหนดหลักเกณฑ์ไว้แน่นอนในการตีราคาปานกลาง โดยอยู่ในการพิจารณาของคณะกรรมการอันประกอบด้วยบุคคลที่เกี่ยวข้องหลายฝ่าย ซึ่งการตีราคาปานกลางของที่ดินกระทำกันทุกรอบระยะเวลา 4 ปี เว้นแต่จะมีเหตุผลอื่นตามที่กฎหมายกำหนด

ในทางปฏิบัติโดยทั่วไป หลักเกณฑ์ในการตีราคาปานกลางที่ดิน ซึ่งเจ้าหน้าที่จะยึดถือเป็นแนวทางในการดำเนินงาน คือ

ก. แบ่งหน่วยที่ดินสำหรับการตีราคาปานกลางของที่ดิน

หน่วยที่ดินหมายถึงอาณาเขตหรือบริเวณหนึ่ง ๆ ซึ่งที่ดินทุกแปลงที่อยู่ภายในอาณาเขตหรือบริเวณดังกล่าวมีราคาของที่ดินเท่ากัน หรือใกล้เคียงกัน หน่วยที่ดินแต่ละหน่วยจะมีราคาปานกลางที่ดินเพียงราคาเดียวเท่านั้น เพราะถือว่าที่ดินทุกแปลงที่อยู่ในหน่วยที่ดินเดียวกันจะต้องมีราคาที่ดินเท่ากันหรือใกล้เคียงกันมากที่สุด กรณีเมื่อมีการกำหนดหน่วยที่ดินหน่วยใดแล้วมีที่ดินภายในหน่วยราคาแตกต่างกัน ให้เจ้าหน้าที่ทำการแบ่งหน่วยที่ดินเพิ่มขึ้นอีก ทั้งนี้จนกว่าที่ดินแต่ละหน่วยจะมีราคาปานกลางเพียงราคาเดียวเท่านั้น เมื่อเจ้าหน้าที่กำหนดหน่วยราคาปานกลางที่ดินและลำดับเรียบร้อยแล้วทั้งเขตเทศบาล ก็จะดำเนินการร่างประกาศราคาปานกลางทุกหน่วยลงในประกาศดังกล่าว เพื่อเตรียมนำเสนอร่างต่อคณะกรรมการตีราคาปานกลางที่ดินต่อไป

ข. การกำหนดราคาปานกลางที่ดิน

การกำหนดหน่วยราคาปานกลางที่ดินที่กล่าวมาเป็นการกำหนดขอบเขตที่ดินที่น่าจะมีราคาใกล้เคียงกัน ดังนั้นที่ดินทุกแปลงที่อยู่ในหน่วยราคาปานกลางที่ดินเดียวกันจะมีราคาปานกลางของที่ดินราคาเดียวกัน ซึ่งการกำหนดราคาปานกลางที่ดินในแต่ละหน่วยราคาปานกลางที่ดินนี้พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มาตรา 13 ได้กำหนดให้ดำเนินการโดย

(1) ให้นำเอาราคาที่ที่ดินในหน่วยที่จะทำการตีราคา ซื้อขายกันโดยสุจริตครั้งสุดท้าย ไม่น้อยกว่า 3 ราย ในระยะเวลาไม่เกิน 1 ปี ก่อนวันตีราคา มาคำนวณถัวเฉลี่ยเป็นราคาปานกลางโดยมิให้คำนวณราคาโรงเรือนรวมเข้าไปด้วย

(2) ในกรณีที่ไม่มีการซื้อขายที่ดินตามข้อ (1) ในหน่วยใดให้นำเอาราคาปานกลางที่คำนวณตามวิธีการในข้อ (1) ของที่ดินในหน่วยใกล้เคียงที่มีสภาพและทำเลที่ดินคล้ายคลึงกันมา เป็นราคาปานกลางของที่ดินในหน่วยนั้นได้

(3) ถ้าไม่อาจตีราคาตามข้อ (2) ให้กำหนดราคาปานกลางของที่ดินโดยถือเกณฑ์ ภายนอกนั้นอาจแสดงราคาตลาดของที่ดินโดยเฉลี่ยได้

อนึ่ง ในการตีราคาปานกลางของที่ดินนี้ ถ้าเจ้าของที่ดินไม่เห็นพ้องด้วยกับราคาปานกลางของที่ดิน เจ้าของที่ดินมีสิทธิหรือขอการตีราคาปานกลางของที่ดินต่อผู้ว่าราชการจังหวัด หรือผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครได้ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ประกาศราคาปานกลางที่ดิน นอกจากนั้นภายหลังการตีราคาปานกลางของที่ดิน ตามที่กล่าวมาแล้ว ถ้ามีเหตุแสดงว่าราคาที่ดินในหน่วยใดได้เปลี่ยนแปลงไปมาก และผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานคร พิจารณาเห็นสมควรหรือเจ้าของที่ดินร้องขอผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานคร ให้คณะกรรมการทำการพิจารณาตีราคาปานกลางของที่ดินในหน่วยนั้นเสียใหม่ก็ได้

5. การลดหย่อนเนื้อที่ดินเพื่อการคำนวณภาษี

ที่ดินที่อยู่ในเกณฑ์ได้รับการลดหย่อนตามกฎหมาย จะแบ่งตามเขตที่ตั้งของที่ดินและประเภทของการใช้ประโยชน์ ดังนี้

1. ถ้าเป็นที่ดินนอกเขตเทศบาลหรือนอกเขตสุขาภิบาลได้รับลดหย่อนไม่เกิน 5 ไร่ เว้นแต่ข้อบัญญัติจังหวัดจะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น แต่จะกำหนดให้ลดหย่อนน้อยกว่า 3 ไร่ไม่ได้

2. ถ้าเป็นที่ดินในเขตเทศบาลตำบล หรือในเขตสุขาภิบาลได้รับลดหย่อนไม่เกิน 1 ไร่ เว้นแต่เทศบาลหรือข้อมบังคับสุขาภิบาลจะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่นแต่จะกำหนดให้ลดหย่อนน้อยกว่า 200 ตารางวาไม่ได้

3. ถ้าเป็นที่ดินในเขตเมืองพัทยาและเขตเทศบาลอื่นนอกจากเขตเทศบาลตำบลได้รับลดหย่อน ไม่เกิน 100 ตารางวา เว้นแต่ข้อมบังคับหรือ เทศบัญญัติ จะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น แต่จะกำหนดให้ลดหย่อนน้อยกว่า 50 ตารางวาไม่ได้

4. ถ้าเป็นที่ดินในเขตกรุงเทพมหานคร

ก. ในท้องที่มีชุมชนหนาแน่นมากได้รับลดหย่อนไม่เกิน 100 ตารางวา เว้นแต่ข้อมบังคับกรุงเทพมหานครจะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น แต่จะกำหนดให้ลดหย่อนน้อยกว่า 50 ตารางวาไม่ได้

ข. ในท้องที่มีชุมชนหนาแน่นปานกลางได้รับลดหย่อนไม่เกิน 1 ไร่ เว้นแต่ข้อมบังคับกรุงเทพมหานคร จะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น แต่จะกำหนดให้ลดหย่อนน้อยกว่า 100 ตารางวา ไม่ได้

ค. ในท้องที่ชนบทได้รับลดหย่อนไม่เกิน 5 ไร่ เว้นแต่ข้อมบังคับกรุงเทพมหานครจะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น แต่จะกำหนดให้ลดหย่อนน้อยกว่า 3 ไร่ไม่ได้

ท้องที่ใดจะเป็นท้องที่มีชุมชนหนาแน่นมาก หนาแน่นปานกลางหรือชนบทย่อมเป็นไปตามกฎกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทย

ระดับที่ได้รับการยกเว้นนี้จะกำหนดเป็นตัวเลขเฉพาะเป็นรายพื้นที่ สำหรับกรณีผู้เสียภาษีที่ดินหลายแปลงตั้งอยู่ในจังหวัดเดียวกัน ต้องเลือกเอาแปลงใดแปลงหนึ่งสำหรับการลดหย่อนเท่านั้น แต่เมื่อแปลงใดมีที่ดินไม่ครบตามเกณฑ์ที่ได้รับการลดหย่อน ก็มีสิทธิเอาแปลงอื่นมาสมทบให้ครบได้



6. วิธีเสียภาษี

ภาษีบำรุงท้องที่ที่ต้องเสียปีละครั้งภายในเดือนเมษายนของทุกปี โดยทุก 4 ปีจะต้องยื่นแบบแสดงรายการที่ดิน (ภ.บ.ท. 5) 1 ครั้ง เว้นแต่ที่ดินอยู่นอกเขตเทศบาล กฎหมายกำหนดช่วยเหลืออำนวยความสะดวกแก่เจ้าของที่ดิน โดยให้จังหวัดกำหนดให้เจ้าพนักงานสำรวจทำการสำรวจและยื่นแบบแสดงรายการที่ดินแทนเจ้าของที่ดิน ดังนั้นถ้ามีการแต่งตั้งกำนัน ผู้ใหญ่บ้านเป็นเจ้าพนักงานสำรวจ กำนัน ผู้ใหญ่บ้านจะเป็นผู้ยื่นแบบแทน แต่จะต้องไปชี้เขตและแจ้งจำนวนเนื้อที่ดินให้ทราบตามวันเวลาที่กำนัน ผู้ใหญ่บ้านประกาศให้ทราบ

อนึ่ง บุคคลใดเป็นเจ้าของที่ดินชั้นใหม่ หรือจำนวนเนื้อที่ดินเดิมของเจ้าของที่ดินผู้ใดเปลี่ยนแปลงไป เจ้าของที่ดินนั้นจะต้องยื่นแบบแสดงรายการที่ดินใหม่ต่อเจ้าหน้าที่ ณ สำนักงานเทศบาลที่ที่ดินนั้นตั้งอยู่ แต่ถ้าเป็นที่ดินที่ตั้งอยู่นอกเขตเทศบาลก็ให้แจ้งต่อกำนัน ผู้ใหญ่บ้านที่ที่ดินนั้นตั้งอยู่ ทั้งนี้ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ เป็นเจ้าของที่ดินชั้นใหม่หรือนับแต่วันที่จำนวนเนื้อที่ดินได้มีการเปลี่ยนแปลงไป

เมื่อยื่นแบบแสดงรายการแล้ว เจ้าพนักงานจะคำนวณเนื้อที่ดินและค่าภาษีตามราคาปานกลางและบัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่ แล้วแจ้งให้ทราบเป็นหนังสือว่า จะต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ปีละเท่าใด เว้นแต่เป็นที่ดินนอกเขตเทศบาล เจ้าหน้าที่จะติดประกาศไว้ ณ ที่ทำการอำเภอ ที่ทำการกำนัน และที่ทำการผู้ใหญ่บ้าน ซึ่งค่าภาษีที่แจ้งให้ทราบนี้ใช้ได้ตลอด 4 ปีนับแต่ปีที่แจ้ง เมื่อได้รับแจ้งแล้วต้องชำระภาษีภายในเดือนเมษายนของทุกปี มิฉะนั้นจะต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มอีกร้อยละ 24 ต่อปีของจำนวนเงินภาษีที่จะต้องเสีย

ซึ่งในปัจจุบันการชำระภาษีบำรุงท้องที่ที่สามารถชำระโดยทางธนาคารหรือส่งตัวแลกเงินก็ได้ และในกรณีที่มีจำนวนเงินที่จะต้องเสียภาษีมีตั้งแต่สามพันบาทขึ้นไป ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะขอผ่อนชำระเป็นสามงวด ๆ ละเท่า ๆ กัน ก็ได้

7. การอุทธรณ์

ในกรณีที่เห็นว่าราคาปานกลางที่คณะกรรมการตีราคาปานกลางนั้นสูงเกินไป หรือเจ้าพนักงานประเมินเรียกเก็บภาษีไม่ถูกต้อง หรือไม่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีก็มีสิทธิอุทธรณ์ต่อผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครภายใน 30 วัน นับแต่วันประกาศราคาปานกลาง หรือวันได้รับแจ้งการประเมินแล้วแต่กรณี

เมื่อผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครมีคำวินิจฉัยอย่างไรแล้ว หากไม่พอใจ ก็มีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาลหรือฟ้องศาลได้ภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัย เว้นแต่จะเป็นกรณีต้องห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 50 คือเมื่อผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครมีหนังสือเรียกไปให้ถ้อยคำ หรือสั่งให้ส่งเอกสารอันควรแก่เรื่องแล้ว ไม่ยอมไปให้ถ้อยคำโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรหรือไม่ยอมส่งเอกสาร ก็จะอุทธรณ์ต่อศาลหรือฟ้องศาลไม่ได้ อนึ่ง ศาลในที่นี้หมายถึง "ศาลภาษีอากรกลาง"

8. บทกำหนดโทษเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีบำรุงท้องที่

8.1 โทษทางแพ่ง คือ เจ้าของที่ดินต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มนอกจากจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียตามปกติในกรณีดังต่อไปนี้

ก. ไม่ยื่นแบบแสดงรายการที่ดินภายในเวลาที่กำหนดให้เสียเงินเพิ่มร้อยละ 10 ของจำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ เว้นแต่กรณีที่เจ้าของที่ดินได้ยื่นแบบแสดงรายการที่ดินก่อนที่พนักงานประเมินจะได้รับแจ้งให้ทราบถึงการละเว่นั้น ให้เสียเงินเพิ่มร้อยละ 5 ของจำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่

ข. ยื่นแบบแสดงรายการที่ดินไม่ถูกต้อง ทำให้จำนวนเงินที่จะต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ลดน้อยลง ให้เสียเงินเพิ่มร้อยละ 10 ของภาษีบำรุงท้องที่ที่ประเมินเพิ่มเติม เว้นแต่กรณีที่เจ้าของที่ดินได้มาขอแก้ไขแบบแสดงรายการที่ดินให้ถูกต้องก่อนที่เจ้าพนักงานประเมินแจ้งการประเมิน

ค. ชี้เขตแจ้งจำนวนเนื้อที่ดินไม่ถูกต้องต่อเจ้าพนักงานสำรวจ ทำให้จำนวนเงินที่จะต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ลดน้อยลง ให้เสียเงินเพิ่มอีก 1 เท่าของภาษีบำรุงท้องที่ที่ประเมินเพิ่มเติม

ง. ไม่ชำระภาษีบำรุงท้องที่ภายในเวลาที่กำหนด ให้เสียเงินเพิ่มร้อยละ 24 ต่อปีของจำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ เศษของเดือนให้นับเป็นหนึ่งเดือน ทั้งนี้ไม่ให้ชำระเงินเพิ่มตาม ข้อ ก. ข้อ ข. หรือข้อ ค. ดังที่กล่าวมาแล้วมาคำนวณเพื่อเสียเงินเพิ่มตามข้อ ง. ด้วย

อนึ่ง เงินเพิ่มนั้นกฎหมายให้ถือว่าเป็นภาษีบำรุงท้องที่ด้วย

8.2 โทษทางอาญา ในกรณีดังต่อไปนี้

(1) ผู้ใดโดยรู้อยู่แล้ว หรือโดยจงใจแจ้งข้อความอันเป็นเท็จให้ถือยศำเท็จตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จหรือนำยานหลักฐานเป็นเท็จมาแสดงเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีบำรุงท้องที่ต่อระหว่างโทษจำคุกไม่เกิน 6 เดือน หรือปรับไม่เกิน 2,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

(2) ผู้ใดจงใจไม่มาหรือไม่ยอมชี้เขต หรือไม่ยอมแจ้งจำนวนเนื้อที่ดินต่อระหว่างโทษจำคุกไม่เกิน 1 เดือน หรือปรับไม่เกิน 1,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

(3) ผู้ใดขัดขวางเจ้าพนักงานซึ่งปฏิบัติการตามอำนาจหน้าที่ในการสำรวจที่ดิน เพื่อเร่งรัดภาษีบำรุงท้องที่ และในการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ต่อระหว่างโทษจำคุกไม่เกิน 1 เดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

(4) ผู้ใดฝ่าฝืนคำสั่งของเจ้าพนักงาน ซึ่งสั่งตามอำนาจหน้าที่ในการเร่งรัดภาษีบำรุงท้องที่ ในการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ และในการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีบำรุงท้องที่ต่อระหว่างโทษจำคุกไม่เกิน 1 เดือน หรือปรับไม่เกิน 1,000 บาท

หรือทั้งจำทั้งปรับ (บทลงโทษนี้ไม่ได้บังคับแก่ผู้ทอรรถการประเมินภาษีบำรุงท้องที่)

ความผิดตามพระราชบัญญัตินี้ ถ้านายอำเภอ นายกเทศมนตรีหรือผู้อำนวยการเขตแล้ว แต่กรณีเห็นว่าผู้ต้องหาไม่ควรได้รับโทษถึงจำคุกให้มีอำนาจเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับได้ เมื่อผู้ต้องหาได้ชำระเงินค่าปรับตามจำนวนที่นายอำเภอ นายกเทศมนตรีหรือผู้อำนวยการเขตกำหนด ภายใน 30 วัน คดีนั้นเป็นอันเสร็จเด็ดขาด การเปรียบเทียบปรับนี้ให้นายอำเภอ นายกเทศมนตรี หรือผู้อำนวยการเขตดำเนินการบันทึกการเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับตามแบบ ภ.บ.ท. 11 ถ้าผู้ต้องหาไม่ยินยอมตามที่เปรียบเทียบหรือเมื่อยินยอมแล้วไม่ชำระเงินค่าปรับภายในกำหนดดังกล่าวให้ดำเนินการคดีต่อไป

เงินค่าปรับตามพระราชบัญญัตินี้ให้ยกเป็นรายได้ของท้องถิ่นแล้วแต่ความผิดนั้นจะเกิดในท้องถิ่นใด

(2) กฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน (Building and land Tax)

วิวัฒนาการของกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน

กฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินมีวิวัฒนาการมาจากอากรตลาดหรือภาษีเรือนแพโรงเรือน ภาษีโรงเรือนและที่ดินสมัยใหม่จัดเก็บตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 โดยในชั้นแรกบังคับใช้เฉพาะในเขตจังหวัดพระนครและธนบุรีบางท้องที่ แต่ต่อมาได้ขยายบังคับใช้ทั่วกรุงเทพมหานครและในจังหวัดอื่นทุกจังหวัด ไม่ว่าจะอยู่ในเขตเมือง พัทยา เทศบาล สุขาภิบาล กรุงเทพมหานคร หรือนอกเขตเทศบาล สุขาภิบาล

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฉบับใหม่นี้ ได้แบ่งทรัพย์สินที่จะจัดเก็บภาษีออกเป็น 2 ประเภท คือ

1. โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ กับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ๆ

2. ที่ดินซึ่งมิได้ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ

แต่ต่อมาคงจัดเก็บเพียงประเภทเดียวคือประเภทที่ 1 เท่านั้น ส่วนประเภทที่ 2 ถูกยกเลิกโดยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินแก้ไขเพิ่มเติม พุทธศักราช 2475

ภาษีโรงเรือนและที่ดินนี้เดิมอยู่ในอำนาจหน้าที่ของกรมสรรพากร กระทรวงการคลังที่จะดำเนินการจัดเก็บ แต่เมื่อมีการประกาศใช้พระราชบัญญัติรายได้บำรุงเทศบาล พุทธศักราช 2497 แล้ว ภาษีนี้อาจได้โอนให้เป็นรายได้ของเทศบาลไป เมื่อเทศบาลได้รับโอนรายได้ประเภทนี้มาใหม่ ๆ นั้น เทศบาลต่าง ๆ ยังไม่อยู่ในสภาพพร้อมที่จะเก็บภาษีนี้อเองได้ กรมสรรพากรจึงยังคงทำหน้าที่เก็บภาษีนี้อต่อไปอยู่ชั่วระยะเวลาหนึ่ง โดยทางเทศบาลได้จ่ายเงินส่วนลดเป็นค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บให้แก่กรมสรรพากร ปัจจุบันเทศบาลจัดเก็บภาษีนี้อในเขตเทศบาล สุขาภิบาล จัดเก็บในเขตสุขาภิบาล ส่วนนอกเขตเทศบาลและสุขาภิบาล ให้จังหวัดจัดเก็บเป็นรายได้ของจังหวัดและให้เป็นทรัพย์สินของส่วนจังหวัด เมืองพัทยาและกรุงเทพมหานครก็จัดเก็บเป็นรายได้ของเมืองพัทยา และกรุงเทพมหานครแล้วแต่กรณี

ปัจจุบันเพื่อให้กฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินทันสมัย ราชการส่วนท้องถิ่นสามารถจัดเก็บภาษีได้ผลเต็มเม็ดเต็มหน่วย โดยกำหนดให้การจัดเก็บภาษีเกิดความสะดวกและเป็นธรรมมากขึ้น และให้การจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินจากรัฐวิสาหกิจเป็นไปอย่างชัดเจนและเป็นธรรมยิ่งขึ้น ทั้งยังเป็นการเร่งให้ชำระภาษีที่ค้างชำระอีกด้วย จึงได้มีการออกพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2534 ซึ่งมีการแก้ไขหลักเกณฑ์สำคัญ ๆ^๑ คือ

1. แก้ไขมาตรา 7 เพื่อเพิ่มให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทย ร่วมรักษาการด้วยและแก้ไขบทนิยามเสนาบดี เพื่อให้สอดคล้องกับการแก้ไขมาตรารักษาการ รวมทั้งดัดบทนิยามการคำว่า "กำหนด" ออก

^๑ บันทึกหลักการและเหตุผลประกอบร่างพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2534. สำนักงานเลขาธิการรัฐสภา

2. แก้ไขบทนิยาม คำว่า "พนักงานเจ้าหน้าที่" และ "พนักงานเก็บภาษี" และเพิ่มมาตรา 7 ทวิ กำหนดบุคคลผู้มีอำนาจในการแต่งตั้งพนักงานเจ้าหน้าที่และพนักงานเก็บภาษี
3. กำหนดให้รัฐมนตรีมีอำนาจประกาศกำหนดพื้นที่ของรัฐวิสาหกิจที่จะยกเว้นไม่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษี
4. ให้รัฐวิสาหกิจทุกประเภทต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน ยกเว้นการรถไฟแห่งประเทศไทยที่ได้ผ่อนปรนตาม พระราชบัญญัติการรถไฟ พ.ศ. 2497 และการเคหะแห่งชาติที่ได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินสำหรับบ้านที่ให้เช่าซื้อเช่นกัน (ทั้งนี้เฉพาะกรณีที่อยู่เช่าซื้อใช้เป็นที่อยู่อาศัยของตนเอง โดยมีได้ให้ผู้เช่าต่อและมีได้เป็นที่สำหรับไว้สินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรม)
5. ให้รัฐวิสาหกิจที่ไม่พอใจในคำชี้ขาดของผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานคร คณะเทศมนตรี คณะกรรมการสุขาภิบาล หรือผู้ว่าราชการจังหวัดเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ นำเรื่องเสนอคณะรัฐมนตรีเพื่อพิจารณา จากเดิมซึ่งต้องยื่นฟ้องศาล โดยกำหนดให้คณะรัฐมนตรีมีอำนาจลดหย่อนค่ารายปีให้แก่รัฐวิสาหกิจ ในกรณีที่จำนวนเงินค่าภาษีที่รัฐวิสาหกิจจะต้องชำระ ซึ่งได้ถูกประเมินไว้มีจำนวนสูงเกินสมควร
6. ให้อำนาจรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยวางหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการประเมินค่ารายปี เพื่อให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีเป็นในทางเดียวกัน
7. กำหนดให้เจ้าของโรงเรือนและที่ดินยื่นแบบพิมพ์เพื่อแจ้งรายการทรัพย์สินต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ในท้องที่ซึ่งทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ ซึ่งตามกฎหมายเก่าต้องมีประกาศของพนักงานเจ้าหน้าที่ก่อน เจ้าของโรงเรือนและที่ดินจึงจะมีหน้าที่ไปรับแบบพิมพ์และยื่นแบบพิมพ์ภายในกำหนดเวลา
8. ให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินภาษีย้อนหลังได้ภายในกำหนดเวลา 5 ปี กรณียื่นแบบพิมพ์แต่ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง หรือ 10 ปี กรณีไม่ยื่นแบบพิมพ์แล้วแต่กรณี ซึ่งกฎหมายเก่ามิได้บัญญัติให้อำนาจเจ้าหน้าที่ไว้ว่าจะประเมินย้อนหลังได้ภายในกำหนดกี่ปี พนักงาน

เจ้าหน้าที่จึงมีอำนาจประเมินย้อนหลังได้ภายในกำหนดเวลา 10 ปี ไม่ว่าจะ เป็นกรณียื่นแบบ
พิมพ์ หรือมิได้ยื่นแบบพิมพ์

9. ลดกำหนดเวลาชำระค่าภาษีจาก 90 วัน ลงมาเหลือเพียง 30 วัน เดิมเมื่อ
เจ้าของโรงเรือนและที่ดินได้รับแจ้งการประเมินจากพนักงานเจ้าหน้าที่แล้วมีหน้าที่ชำระค่าภาษี
ภายใน 90 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน แต่ตามกฎหมายใหม่ได้กำหนดให้ชำระภายใน
30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน และอาจชำระทางไปรษณีย์ หรือชำระผ่านธนาคารก็
ได้รวมทั้งเพิ่มให้มีการผ่อนชำระภาษีได้

10. แก้ไขอำนาจในการยึดอายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ซึ่งค้างชำระ
ภาษีให้เป็นอำนาจของผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานคร นายกเทศมนตรี ปลัดเมืองพัทยา ประธาน
กรรมการสุขาภิบาล หรือผู้ว่าราชการจังหวัด แล้วแต่กรณี

11. ให้โอกาสผู้ค้างชำระภาษีนำเงินค่าภาษีไปชำระต่อพนักงานเก็บภาษีภายใน 1
ปี นับแต่วันที่กฎหมายใหม่ใช้บังคับหากชำระเรียบร้อยแล้ว ผู้นั้นก็ได้รับยกเว้นโทษทางอาญาและ
ไม่ต้องเสียค่าปรับ หรือเงินเพิ่มสำหรับเงินค่าภาษีที่ค้างชำระ

นอกจากนี้ยังให้โอกาสรัฐวิสาหกิจที่ค้างชำระภาษีแก่ราชการส่วนท้องถิ่น ชำระภาษี
ให้เสร็จสิ้นภายใน 1 ปี นับแต่วันที่กฎหมายใหม่ใช้บังคับ และสำหรับรัฐวิสาหกิจที่ประกอบ
กิจการสาธารณูปโภค เช่น การไฟฟ้า การประปาฯ หรือกิจการสาธารณูปการตามที่คณะ
รัฐมนตรีกำหนดก็ได้รับการปลดหนี้ค่าภาษีที่ค้างชำระก่อนกฎหมายใหม่ใช้บังคับ จึงนับเป็นครั้งแรก
ของประเทศไทย ที่มีการยกยโทษภาษีโรงเรือนและที่ดิน

หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน⁷

1. ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี

ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้นมีอยู่ 2 ประเภท

ประเภทที่ 1 ก็คือ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น

คำว่า "โรงเรือน" นั้นได้แก่ บ้าน ตึกแถว อาคาร ร้านค้า สำนักงาน บริษัท
คณาการ โรงแรม โรงภาพยนตร์ โรงพยาบาล โรงเรียน แพลตหรืออพาร์ทเมนต์ คอนโดมิเนียม
หอพัก สนามมวย คลังสินค้า ฯลฯ

ส่วนคำว่า "สิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ" ก็มีตัวอย่างเช่น ท่าเรือ สะพาน อ่างเก็บน้ำ เจดีย์
อนุสาวรีย์ ดั่งเก็บน้ำมันขนาด 100,000 ลิตร ก่อสร้างติดที่ดินเป็นการถาวรใช้เก็บสินค้าน้ำมัน
(คำพิพากษาฎีกาที่ 397/2521) คานเรือ (คำพิพากษาฎีกาที่ 656/2477)

ประเภทที่ 2 คือ ที่ดินที่ใช้ปลูกสร้างโรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้าง รวมทั้งที่ดินต่อ
เนื่องกันด้วย

คำว่า "ที่ดินที่ใช้ปลูกสร้างโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้าง" มีตัวอย่างเช่น นาย ก. ปลูก
บ้านขึ้นหลังหนึ่งบนที่ดินของ นาย ก. ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีก็คือบ้านและที่ดินที่ใช้ปลูกบ้าน

ส่วนคำว่า "ที่ดินต่อเนื่อง" นั้นมีตัวอย่างเช่น นาย ก. ปลูกบ้านขึ้นหลังหนึ่งบนที่ดิน
แล้วมีทางเดิน สนามหญ้า สวนหย่อม สระว่ายน้ำ สิ่งเหล่านี้ย่อมถือเป็นที่ดินต่อเนื่อง หรือ นาย

⁷ ประมวลกฎหมาย ระเบียบคำสั่งว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ภาษี
ป้าย รวบรวมโดยบริษัท สำนักกฎหมายธรรมนิติ จำกัด, หน้า 56-59.

ก. สร้างบิมน้ำมันอันบนที่ดินแปลงหนึ่ง บริเวณบิมน้ำมันย่อมเป็นที่ดินต่อเนื่องอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีเช่นเดียวกับที่เติมน้ำมันและตัวสำนักงานของบิมน

2. ทรัพย์สินที่ไ้รับยกเว้นภาษี

ทรัพย์สินต่อไปนี้ไ้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีโรง เรือนและที่ดิน

1. พระราชวังอันเป็นทรัพย์สินฝ่ายพระมหากษัตริย์ ถ้าเป็นทรัพย์สินส่วนพระองค์แล้วไ้รับยกเว้นภาษี

2. ทรัพย์สินของรัฐบาลซึ่งใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะ เช่น อาคารที่ตั้งทำการของกระทรวง ทบวง กรม ต่าง ๆ สะพานสาธารณะ ท่าเรือสาธารณะ ศาลาทำน้ำสาธารณะ ฯลฯ นอกจากนี้พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2534 ได้เพิ่มเติมการยกเว้นทรัพย์สินของการรถไฟแห่งประเทศไทย ที่ใช้ในกิจการรถไฟโดยตรงด้วย

อย่างไรก็ตาม สำหรับการรถไฟแห่งประเทศไทยยอมไ้รับยกเว้นภาษีไม่ว่าจะเป็นโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้าง หรือพื้นที่ต่อเนื่อง แต่ก็มีข้อแม้ว่าที่นั้นต้องเป็นที่ที่ใช้ในกิจการของการรถไฟฯ โดยตรง เช่น สถานีรถไฟ รางรถไฟ บ้านพักพนักงานรถไฟ ถ้าเป็นที่ให้คนอื่นเช่าไม่อยู่ในข่ายไ้รับการยกเว้นภาษี

3. ทรัพย์สินของโรงพยาบาลสาธารณะและโรงเรียนสาธารณะซึ่งกระทำกิจการอันมิใช่เพื่อเป็นผลกำไรส่วนบุคคล และใช้เฉพาะในการรักษาพยาบาลและในการศึกษา เช่น โรงพยาบาลศิริราช โรงเรียนรัฐบาล วิทยาลัย และมหาวิทยาลัยของรัฐ โรงพยาบาลและโรงเรียนของมูลนิธิต่าง ๆ เป็นต้น

4. ทรัพย์สินซึ่งเป็นศาสนสมบัติอันใช้เฉพาะในศาสนิกจ้อย่างเดียวหรือเป็นที่อยู่ของสงฆ์ เช่น วัด โบสถ์วิหาร ศาลาการเปรียญ ศาลาสวดพระอภิธรรม กุฏิพระ สู่พระา โบสถ์คริสต์ เป็นต้น

กรณีวัดมีที่ดินแล้วปลูกตึกแถวหรืออาคารให้เช่า หรือให้ผู้รับเหมาปลูกตึกแถวหรืออาคารแล้วเรียกเก็บเงินกินเปล่าหรือแป๊ะเจี๊ยะจากผู้เช่า โดยให้ผู้เช่าทำสัญญาเช่าจากทางวัด ทางวัดได้ค่าเช่าเป็นรายเดือน ค่าเช่าที่ทางวัดได้รับนั้นแม้จะนำไปบำรุงวัด ก็ไม่เป็นเหตุทำให้วัดได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน เพราะกรณีนี้ไม่ได้ใช้ตึกแถวหรืออาคารและที่ดินในการประกอบศาสนกิจโดยเฉพาะ หรือใช้เป็นที่อยู่อาศัยของสงฆ์

5. โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งปิดไว้ตลอดปี และเจ้าของมิได้อยู่เองหรือให้ผู้อื่นอยู่นอกจากคนเฝ้า ซึ่งคนเฝ้าในที่นี้หมายถึงคนที่เฝ้าให้จริง ๆ มิใช่อาศัยอยู่ เช่น นาย ก. มีบ้านอยู่ 2 หลัง หลังหนึ่งใช้เป็นที่อยู่อาศัย ส่วนอีกหลังหนึ่งปิดไว้ตลอดทั้งปี หรือจ้างคนเฝ้าไว้ บ้านหลังนี้ย่อมได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี

โรงเรือนเป็นของจำเลยอยู่ในเขตเทศบาล จำเลยมิได้ปิดไว้และจำเลยมิได้อยู่เองหรือให้ผู้อื่นอยู่ หากแต่มีผู้เช่าอยู่สืบมาจากเจ้าของเดิม แต่ผู้เช่าบิดพลิ้วไม่ยอมออกไป ดังนั้นไม่อยู่ในข้อยกเว้นตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาตรา 9(5) ที่จะต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1775/2514)

6. ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2534 มาตรา 11 เพิ่มเติมการยกเว้น ตามมาตรา 9 คือ โรงเรือนหรือ สิ่งปลูกสร้างของการเคหะแห่งชาติที่ผู้เช่าอยู่อาศัยอยู่เอง โดยมีได้ใช้เป็นที่เก็บสินค้าหรือประกอบอุตสาหกรรม หรือประกอบกิจการอื่นเพื่อหารายได้ กรณีนี้ หากผู้เช่าซื้อไม่ได้อยู่เองหรือใช้เป็นที่เก็บสินค้า หรือประกอบกิจการอุตสาหกรรมหรือประกอบกิจการอื่นเพื่อหารายได้ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นก็จะต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินด้วย หรือกรณีโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่การเคหะแห่งชาติใช้เป็นอาคารสำนักงานก็ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินด้วย

7. โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งเจ้าของอยู่เอง หรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษาและมีได้ใช้เป็นที่ไว้สินค้าหรือประกอบอุตสาหกรรมใด ๆ เช่น ตามตัวอย่างในข้อ 5. บ้านหลังที่นาย ก. ใช้เป็นที่อยู่อาศัย ย่อมได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเช่นเดียวกับบ้านหลังที่

ก็ได้ไว้ตลอดทั้งปีหรือจ้างคนเฝ้าไว้ แต่ถ้า นาย ก. ใช้บ้านหลังแรกหรือหลังที่สองเป็นร้านขายของ หรือที่ไว้สินค้า หรือให้ผู้อื่นเช่า หรือทำเป็นห้องพัก โรงแรม สำนักงาน โรงงาน บ้านดังกล่าวยอมไม่อยู่ในข่ายได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี ถ้ามีติดแถว 2 ชั้น ชั้นแรกใช้เป็นที่ร้านค้า ส่วนชั้นบนใช้เป็นที่อยู่อาศัยดังนี้ ชั้นแรกไม่ได้รับยกเว้น ส่วนชั้นบนได้รับยกเว้น (คำพิพากษาฎีกาที่ 23/2477) และถ้าชั้นล่างใช้เป็นที่อยู่อาศัย ส่วนชั้นบนให้เช่า ชั้นบนต้องเสียภาษี ส่วนชั้นล่างไม่ต้องเสีย บรรดาธนาคารซึ่งใช้อาคารเป็นสำนักงานประกอบธุรกิจธนาคารพาณิชย์ไม่ได้อยู่ในข่ายได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเช่นกัน

อนึ่ง โรงเรือนที่ให้เช่าอยู่อาศัยนั้น ไม่มีช้อยยกเว้นที่จะไม่ต้องภาษีโรงเรือนและที่ดิน (คำพิพากษาฎีกาที่ 658/2489)

โรงเรือนที่มีผู้เช่าอยู่ครบกำหนดสัญญาเช่าแล้วผู้เช่าไม่ยอมออก จนผู้ให้เช่าต้องฟ้องขับไล่ผู้เช่าก็ยังไม่พ้นวิญญูไม่ออกจากโรงเรือนนั้น แม้ในระหว่างที่หมดอายุสัญญาเช่าแล้วผู้ให้เช่าไม่ได้เก็บค่าเช่าอีกเลย ก็ยังไม่เข้าช้อยยกเว้นที่จะไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนตาม พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 8,9,10 ฉะนั้นเจ้าของโรงเรือนผู้ให้เช่าจึงต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินนี้ (คำพิพากษาฎีกาที่ 1133/2494)

8. ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2534 มาตรา 6 ได้บัญญัติเพิ่มมาตรา 6 ทวิ ความว่า "ให้รัฐมนตรีมีอำนาจยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินให้แก่รัฐวิสาหกิจสำหรับพื้นที่ที่เป็นบริเวณต่อเนื่องกับโรงเรือนสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่ใช้ประโยชน์โดยตรงของรัฐวิสาหกิจนั้นตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดไว้" ซึ่งการยกเว้นภาษีนี้นี้ก็ยกเว้นได้เฉพาะพื้นที่ที่เป็นบริเวณต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่ใช้ประโยชน์โดยตรงของรัฐวิสาหกิจเท่านั้น จะยกเว้นส่วนที่เป็นโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้าง หรือส่วนที่รัฐวิสาหกิจไม่ได้ใช้ประโยชน์โดยตรงไม่ได้ ซึ่งปัจจุบันได้มีประกาศกระทรวงมหาดไทย กำหนดให้พื้นที่อ่างเก็บน้ำเขื่อนต่าง ๆ ของการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย เป็นพื้นที่ที่เป็นบริเวณต่อเนื่องกับ

โรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้าง ที่ได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรียนและที่ดิน^๕

3. ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีโรงเรียนและที่ดิน ตามมาตรา 40 แห่งพระราชบัญญัติ ภาษีโรงเรียนและที่ดิน กำหนดไว้เป็น 2 กรณีคือ

ก) หากเจ้าของทรัพย์สินอันได้แก่โรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ และที่ดิน เป็นเจ้าของเดียวกัน เจ้าของทรัพย์สินนั้นก็เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ข) แต่ถ้าที่ดินและโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ เป็นคนละเจ้าของ กฎหมายกำหนดให้เจ้าของโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ต้องเป็นผู้เสียภาษี

ฉะนั้นถ้าเป็นเจ้าของที่ดินแล้วปลูกตึกให้เช่า ก็มีหน้าที่ต้องเสียภาษีโรงเรียนและที่ดิน มิใช่ผู้เช่า แม้จะทำสัญญาให้ผู้เช่าเป็นผู้เสีย แต่ถ้าผู้เช่าไม่นำภาษีไปเสียเจ้าของที่ดินก็ต้องรับผิดชอบเป็นผู้เสียแล้วค่อยไปไล่เบี้ยเอาจากผู้เช่าตามสัญญา (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1727/2517)

แต่ถ้ามีคนอื่นมาเช่าที่ดินนั้นปลูกสร้างตึกแถวให้เช่า กรณีนี้เจ้าของที่ดินไม่ต้องเสีย ภาษี ผู้เสียภาษีคือ ผู้เช่าที่ดินปลูกตึกแถวให้เช่า โดยผู้เช่าที่ดินต้องเสียภาษีทั้งส่วนที่เป็นตัวตึก แถวและที่ดินที่ตึกแถวนั้นปลูกอยู่ หรือถ้ามีเช่าการให้เช่า หากแต่เป็นการอนุญาตให้ปลูกโดยไม่คิด ค่าตอบแทน ผู้เป็นเจ้าของโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างที่ปลูกอยู่ในที่ดินนั้น ก็มีหน้าที่ต้องเสียภาษี โรงเรียนและที่ดินแต่ผู้เดียวทั้งสิ้น ทั้งนี้ตามมาตรา 40 ของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 อนึ่งแม้จะไม่เคยเป็นเจ้าของโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นมาก่อนเลย ก็อาจ

^๕ ประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่องกำหนดพื้นที่ที่เป็นบริเวณต่อเนื่องกับโรงเรียน หรือสิ่งปลูกสร้างของรัฐวิสาหกิจให้ได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรียนและที่ดิน ประกาศ ณ วันที่ 27 มกราคม 2535

จะต้องรับผิดชอบภาษีร่วมกับคนอื่นก็ได้ กรณีที่ได้แก่กรณีซื้อหรือรับโอนโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างและที่ดินจากผู้อื่น โดยผู้ขายหรือผู้โอนยังคงค้างภาษีโรงเรือนและที่ดินอยู่ ผู้รับโอนก็ต้องเป็นลูกหนี้ร่วมกับผู้ขาย หรือผู้โอนนั้นชำระภาษีที่ค้างกันอยู่หรือไม่

อย่างไรก็ตาม ถ้าเป็นกรณีซื้อโรงเรือนโดยต้องรื้อถอนไปจากที่และได้รื้อถอนไปแล้ว ผู้ซื้อไม่ต้องรับผิดชอบภาษีโรงเรือนที่เจ้าของเดิมค้างชำระ (คำพิพากษาฎีกาที่ 139/2478)

4. อัตราภาษี

ภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้นต้องเสียในอัตราร้อยละ 12 ครั้งของค่ารายปี ปรากฏตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน

"ค่ารายปี" หมายความว่า "จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้น สมควรจะให้เข้าได้ในปีหนึ่งๆ ถ้าทรัพย์สินนั้นให้เข้าท่านว่าค่าเข้านั้นเป็นหลักคำนวณค่ารายปี แต่ถ้ามืดมนบ่งให้เห็นว่าค่าเข้านั้นมีใช้จำนวนเงินอันสมควรจะให้เข้าได้ในปีหนึ่ง ๆ ไซ้ ท่านว่าพนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจแก้หรือคำนวณค่ารายปีเสียใหม่ได้"

หลักเกณฑ์ดังกล่าวข้างต้นอาจแยกพิจารณาในเรื่องการหาค่ารายปีได้เป็น 2 ประการ คือ^๑

ก. พิจารณาจากทรัพย์สินนั้นว่าสมควรให้เข้าได้ปีหนึ่งเป็นเงินเท่าใด คือการพิจารณาว่าทรัพย์สินหรือโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอื่นนั้นว่าในกรณีที่ไม่ได้ให้เข้านั้น หากนำไปให้เข้าแล้วสมควรจะให้เข้าได้ในปีหนึ่ง ๆ เป็นจำนวนเงินเท่าใด จำนวนเงินที่สมมติขึ้นมานั้นก็เป็นค่ารายปี การพิจารณากรณีนี้มักจะเป็นปัญหาพิพาทกันระหว่างผู้ต้องเสียภาษีกับพนักงานเจ้าหน้าที่ว่าการ

^๑ พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, หลักกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีป้าย ภาษีบำรุงท้องที่ (สิงหาคม 2533.) หน้า 4-7.

กำหนดแค่ไหนเพียงใด จึงจะถือว่าเป็นจำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้น ๆ สมควรจะให้เข้าได้ในปีหนึ่งๆ โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีเห็นว่าโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างของตนหรือทรัพย์สินดังกล่าวของตนนั้นถ้าหากนำออกให้เข้าควรจะเป็นค่าเช่าเท่านั้นเท่านี้หรือปีหนึ่งควรจะได้ค่าเช่าจำนวนเท่านั้นเท่านั้น ส่วนพนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าควรจะได้ค่าเช่ามากกว่าที่เจ้าของโรงเรือนนั้นคิดคำนวณหรือตั้งสมมติฐานไว้ ซึ่งบางครั้งบางครั้งความคิดออกมาแตกต่างกันมาก

จากแนวคำพิพากษาฎีกา ได้แก่ ฎีกาที่ 109/2517, ฎีกาที่ 2532/2523, ฎีกาที่ 335-936/2531 เป็นต้น พอสรุปหลักเกณฑ์ในการหาค่ารายปีโดยพิจารณาจากทรัพย์สินอันนั้นว่าสมควรให้เข้าได้ปีหนึ่ง ๆ เท่าใดนั้น ก็โดยการพิจารณาจากทำเลที่ตั้งของทรัพย์สินนั้น ๆ ว่าอยู่ในทำเลใด เช่นอยู่ในย่านศูนย์กลางการค้า หรืออยู่ในย่านชานเมือง และยังต้องพิจารณาถึงสภาพของอาคารของโรงเรือนนั้นว่าอาคารในสภาพเช่นนี้หรือลักษณะเช่นนี้ควรจะให้เข้าได้เท่าไรด้วย

ข. กรณีทรัพย์สินนั้นให้เช่า ค่าเช่าคือหลักในการคำนวณค่ารายปี สำหรับกรณีที่โรงเรือนหรือทรัพย์สินนั้นได้นำออกให้เช่าจริง ๆ ดังนั้นกรณีเช่นนี้ย่อมไม่มีปัญหา โดยถือว่าค่าเช่าทั้งปีนั้นเป็นค่ารายปี เช่นให้เช่าเดือนละ 5,000 บาท ปีหนึ่งเท่ากับ 60,000 บาท นั้นเป็นค่ารายปี อย่างไรก็ตามก็ดีถ้าหากเรียกเก็บค่าเช่ากันตรงไปตรงมา คือ พิจารณาถ้าสภาพโรงเรือนรวมตลอดถึงทำเลแล้ว ควรจะเรียกค่าเช่ากันเท่าไรก็เรียกไปตามนั้น ปัญหาที่จะไม่เกิดขึ้น แต่ตามความเป็นจริงแล้วค่าเช่าที่สมควรจะเป็นอีกจำนวนหนึ่งแต่ผู้ให้เช่ากลับเรียกค่าเช่าต่ำไป เช่นนี้ก็จะเป็นปัญหา เพราะผู้เช่ากับผู้ให้เช่าอาจสมคบกันหรือสมยอมกันที่จะเรียกค่าเช่าต่ำ ๆ หรือระบุไว้วันสัญญาเช่าต่ำ ๆ แต่เวลาให้ค่าเช่ากันจริง ๆ ให้มาก ซึ่งเท่ากับเป็นการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินนั่นเอง ดังนั้นจึงต้องมีมาตรการพิเศษไว้

มาตรการพิเศษนี้ก็คือมาตรการที่จะแก้หรือคำนวณค่ารายปีใหม่ได้ ทั้งนี้กฎหมายระบุไว้ว่า ถ้ามีเหตุทำให้เห็นว่า ค่าเช่ามิใช่จำนวนเงินอันสมควรจะให้เข้าได้ในปีหนึ่ง ๆ พนักงานและเจ้าหน้าที่มีอำนาจแก้หรือคำนวณค่ารายปีใหม่ได้

หลักการดังกล่าวนี้ย่อมนำไปใช้ทั้งกรณีที่ทรัพย์สินนั้นไม่ได้ให้เช่าเลย หรือให้เช่า แต่ค่าเช่าที่ให้กันนั้นมิใช่จำนวนเงินอันสมควรจะให้เข้าได้ในปีหนึ่ง ๆ มาตรการดังกล่าวนี้



ปรากฏว่านับแต่ใช้บังคับบัญญัติพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินมาตั้งแต่ พ.ศ. 2475 ก็มีปัญหาพิพาทกันมาเรื่อย ๆ เช่นกันและคำพิพากษาศาลฎีกาก็ได้วินิจฉัยรับรองมาตลอด อย่างไรก็ตามการคิดค่ารายปีโดยพนักงานเจ้าหน้าที่ซึ่งกฎหมายให้มีอำนาจที่จะแก้หรือคำนวณค่ารายปีใหม่ได้นั้น ก็มีใช้ว่าพนักงานเจ้าหน้าที่จะกำหนดค่ารายปีได้เองตามอำเภอใจเสมอ พนักงานเจ้าหน้าที่จะต้องได้ตรองให้รอบคอบว่าการที่จะแก้ไขค่ารายปีให้เพิ่มขึ้นนั้น ก็จะต้องมีเหตุผลและมีข้อเท็จจริงประกอบว่า ค่ารายปีนั้นควรจะเป็นดังที่พนักงานเจ้าหน้าที่แก้ไขเพิ่มเติม ซึ่งจะทำให้การคิดคำนวณค่ารายปีใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากที่สุด

อย่างไรก็ตามการคิดค่ารายปีเพื่อคำนวณเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินจะมีการทำกันทุกปี เพราะฉะนั้นกฎหมายจะกำหนดว่าค่ารายปีของปีที่ล่วงมาแล้วนั้นทำหน้าที่เป็นหลักสำหรับการคำนวณค่าภาษีที่จะต้องเสียในปีต่อมาด้วย ซึ่งใช้แต่เป็นเพียงหลักในการคำนวณเท่านั้น แต่มีใช้ให้ถือเอาภาษีของปีล่วงมาแล้วเป็นภาษีของปีต่อมา (ฎีกาที่ 726/2491)

ทั้งนี้ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2534 มาตรา 9 ได้ยกเลิกมาตรา 8 เดิมโดยให้อำนาจรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทย วางหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการประเมินค่ารายปี ซึ่งค่ารายปีคือค่าเช่าที่เจ้าของโรงเรือนและที่ดินได้รับจากผู้เช่า แต่ถ้าค่าเช่านั้นต่ำเกินไป พนักงานเจ้าหน้าที่ก็มีอำนาจประเมินให้สูงขึ้นได้ ซึ่งการประเมินค่าเช่าที่ผ่านมานั้นมีปัญหามาก บางแห่งประเมินสูงเกินไป ทำให้เจ้าของโรงเรือน และที่ดินเดือดร้อนมาก และสำหรับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่มีได้ให้เช่าแต่เจ้าของใช้ประกอบธุรกิจการค้าเองก็มีปัญหาเหมือนกันว่าควรจะมีค่ารายปีเท่าใด เพื่อให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีหลักเกณฑ์ในการประเมินค่ารายปี กฎหมายใหม่จึงให้อำนาจรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทย วางหลักเกณฑ์ในการประเมินค่ารายปี ให้พนักงานเจ้าหน้าที่ปฏิบัติ ซึ่งจะต้องคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาดพื้นที่ ทำเล ที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ด้วย

การลดค่ารายปี

ค่ารายปีอาจลดลงได้ในกรณีต่อไปนี้

1. ถ้าโรงเรือนใดติดตั้งส่วนที่สำคัญมีลักษณะเป็นเครื่องจักรกลไก เครื่องกระทำหรือเครื่องกำเนิดสินค้า เพื่อใช้ดำเนินการอุตสาหกรรมบางอย่าง เช่น โรงสี โรงเลื่อย หรือโรงงานอุตสาหกรรม ฯลฯ ก็ให้ลดค่ารายปีลงเหลือ 1 ใน 3 เช่น ถ้าโรงเลื่อยมีเครื่องจักรติดตั้งอยู่ มีค่ารายปีปีละ 30,000 บาท ก็ลดค่ารายปี 2 ใน 3 คือ 20,000 บาท เหลือ 10,000 บาท คงเสียภาษีร้อยละ 12 ครั้งของเงิน 10,000 บาท มีใช้ 30,000 บาท

อนึ่ง การติดตั้งเครื่องสูบน้ำในหอพักเพราะน้ำประปาไม่มีกำลังส่งได้ถึงชั้นสูง มีใช้เป็นการติดตั้งเครื่องสูบน้ำเพื่อใช้ดำเนินการอุตสาหกรรมขึ้นในโรงเรือน จึงไม่ได้รับประโยชน์ในการลดค่ารายปีตามมาตรา 13 แห่งพระราชบัญญัติโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3981/2524)

2. ถ้าเป็นกรณีเพ็ญจะปลูกโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างขึ้น ค่ารายปีมิได้คิดเต็มทั้งปี แต่ต้องมีการลดลงตามส่วน เช่น ในปี 2534 ปลูกบ้านและเข้าอยู่ในเดือนกรกฎาคม 2534 ดังนี้ ค่ารายปีต้องลดลงเหลือเพียงครึ่งเดียว จะคิดเต็มทั้งปีไม่ได้

3. ในกรณีที่โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างว่างลงหรือชำรุดเสียหาย จนจำเป็นต้องซ่อมแซมใหญ่ ก็มีสิทธิยื่นคำร้องขอลดภาษีต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ เช่นในปี 2534 มีบ้านให้เช่า ได้ค่าเช่าปีละ 10,000 บาท ตามปกติต้องเสียภาษีปีละ 1,250 บาท แต่ปรากฏว่าในปีนั้นเองนั้นผู้เช่าอยู่เพียง 6 เดือนก็ออกไป และไม่มีใครเช่าต่ออีก กรณีเช่นนี้ก็มีสิทธิขอลดค่าภาษีลงครึ่งหนึ่งได้

5. วิธีเสียภาษี

ภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้นต้องเสียภาษีปีละครั้ง โดยเสียที่กรุงเทพมหานคร หรือที่เขตเทศบาล สำนักงานสุขาภิบาล หรืออำเภอ แล้วแต่ว่าทรัพย์สินตั้งอยู่ที่ไหน

ถ้าตั้งอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร ก็ต้องเสียภาษีที่กรุงเทพมหานคร หรือที่เขต และเขตสาขา ถ้าตั้งอยู่ในเขตเทศบาล ก็ต้องเสียที่เทศบาล ถ้าตั้งอยู่ในเขตสุขาภิบาล ก็ต้องเสียที่สำนักงานสุขาภิบาล และถ้าตั้งอยู่นอกเขตเทศบาลหรือสุขาภิบาลก็ต้องเสียที่อำเภอ

ซึ่งเดิมนั้นการเสียภาษีดังกล่าว เริ่มต้นเมื่อมีประกาศของกรุงเทพมหานคร เทศบาล สุขาภิบาล หรืออำเภอ แล้วแต่กรณี ให้ไปรับแบบพิมพ์ ภ.ร.ด. 2 โดยจะประกาศภายในเดือน เมษายนของทุกปี ซึ่งประกาศนี้จะต้องประกาศในราชกิจจานุเบกษาและในหน้าหนังสือพิมพ์ หรือ ณ. ที่ว่าการอำเภอ ที่ว่าการเขต สำนักงานเทศบาล หรือสำนักงานทะเบียนท้องถิ่นและในท้อง ที่ที่มีกำนันผู้ใหญ่บ้าน จะต้องประกาศทางกำนันผู้ใหญ่บ้านด้วย

เมื่อมีประกาศแล้วจะต้องไปรับแบบพิมพ์ ภ.ร.ด. 2 ภายในเวลาที่กำหนดไว้ แล้วกรอรายการต่าง ๆ ลงในแบบพิมพ์นั้น เสร็จแล้วก็ส่งแบบพิมพ์นั้นให้พนักงานเจ้าหน้าที่ พนักงานเจ้าหน้าที่จะคำนวณหาจำนวนภาษีที่จะต้องเสีย แล้วแจ้งให้ทราบเพื่อให้ชำระภาษีภายใน 90 วัน หากได้รับแจ้งแล้วไม่ชำระภาษีจะต้องรับผิดชอบเสียเงินภาษีเพิ่มชั้นอีก

ทั้งนี้ตามพระราชบัญญัติโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2534 ได้แก้ไขวิธีการเสียภาษีใหม่โดยไม่ต้องมีการประกาศเหมือนเดิม แต่กำหนดเป็นหน้าที่ของเจ้าของโรงเรือนและที่ดินต้องยื่นแบบพิมพ์ เพื่อแจ้งรายการทรัพย์สินต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ในท้องที่ซึ่งทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ ภายในเดือนกุมภาพันธ์ของทุกปี โดยอาจไปยื่นด้วยตนเอง มอบหมายให้ผู้อื่นไปยื่นแทนหรือส่งไปทางไปรษณีย์ลงทะเบียนก็ได้ ในกรณีหลังนี้ กฎหมายถือว่าวันที่ส่งทางไปรษณีย์เป็นวันยื่นแบบพิมพ์

การยื่นแบบพิมพ์ในเดือนกุมภาพันธ์นั้น ถ้าปีที่ล่วงมาแล้วมีเหตุจำเป็นอันเกิดสาธารณสุขภัย หรือเหตุอันวิสัย ผู้ว่าราชการจังหวัดมีอำนาจเลื่อนกำหนด เวลาออกไปได้ตามสมควรตามพระ

ราชบัญญัติใหม่นี้ได้ลดกำหนดเวลาชำระภาษีจากเดิม 90 วัน ลงมาเหลือเพียง 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน และยังได้กำหนดให้ชำระค่าภาษีโดยการส่งธนาคาญิตตัวแลกเงินของธนาคาร หรือเช็คที่ธนาคารรับรองทางไปรษณีย์ลงทะเบียนได้ หรือจะชำระผ่านธนาคารก็ทำได้ เช่นกันการชำระค่าภาษีตามพระราชบัญญัติใหม่นี้ จึงนับว่าทำได้ง่าย สะดวกรวดเร็ว กว่าเดิม และนอกจากนี้ยังยอมให้มีการผ่อนชำระภาษีได้ด้วย

6. อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ในการประเมินภาษีย้อนหลัง

ในหัวข้อนี้ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฉบับเดิม พ.ศ. 2475 มิได้บัญญัติให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินย้อนหลังได้ภายในกำหนดที่ปี ดังนั้นพนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินย้อนหลังได้ภายในกำหนดเวลา 10 ปี ไม่ว่าจะ เป็นกรณียื่นแบบพิมพ์ หรือ มิได้ยื่นแบบพิมพ์ซึ่งไม่เป็นธรรมสำหรับเจ้าของโรงเรือนและที่ดินที่ยื่นแบบพิมพ์ เพื่อให้เกิดความเป็นธรรม และสอดคล้องกับกำหนดเวลาประเมินภาษีตามประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2534 มาตรา 24 (ทวิ) จึงกำหนดให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินภาษีย้อนหลังได้ภายในกำหนดเวลา 5 ปี หรือ 10 ปี กล่าวคือ หากเจ้าของโรงเรือนและที่ดินไม่ยื่นแบบพิมพ์หรือยื่นแต่ไม่ถูกต้องตามความจริงไม่บริบูรณ์ เช่น แจ้งค่ารายปีต่ำกว่าค่าเช่าที่ได้รับจริง หรือแจ้งค่าเช่าเพียงบางรายการ พนักงานเจ้าหน้าที่ย่อมมีอำนาจประเมินภาษีย้อนหลังได้ภายในกำหนดเวลา 10 ปี นับแต่วันสิ้นเดือนกุมภาพันธ์ของภาษีปีนั้นๆ (หรือนับแต่สิ้นกำหนดเวลาที่ผู้ว่าราชการจังหวัดขยายให้ในกรณีเกิดสาธารณภัยหรือเหตุพ้ันวิสัย) หากเป็นกรณีไม่ยื่นแบบพิมพ์ และกำหนดเวลา 5 ปี ในกรณียื่นแบบพิมพ์แต่ไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์

7. การอุทธรณ์

ในกรณีที่เจ้าของโรงเรือนและที่ดินเห็นว่าตนไม่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน แต่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินให้เสียภาษี หรือเห็นว่าจำนวนภาษีที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินเรียกเก็บนั้นไม่ถูกต้อง เช่น สูงเกินกว่าความเป็นจริง ก็มีสิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีนั้นได้ภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินดังกล่าว ซึ่งผู้มีอำนาจพิจารณาและ

วินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์เป็นไครยอมแล้วแต่ว่าหน่วยงานใดเป็นผู้ประเมินเรียกเก็บภาษี ถ้าเทศบาลเป็นผู้ประเมิน ผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยชี้ขาดคือคณะเทศมนตรี ถ้าสุขาภิบาลเป็นผู้ประเมิน ผู้มีอำนาจวินิจฉัยชี้ขาดคือคณะกรรมการสุขาภิบาล และด้านนอกเขตเทศบาลและสุขาภิบาล ผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยชี้ขาดคือผู้ว่าราชการจังหวัด สำหรับในกรุงเทพมหานครก็ได้แก่ผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานคร

เมื่อผู้มีอำนาจได้ออกวินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์แล้ว หากไม่พอใจคำวินิจฉัยชี้ขาดนั้นก็ยังมีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาลหรือฟ้องศาลได้ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยชี้ขาดนั้น

อย่างไรก็ตาม การที่จะมีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาลหรือฟ้องศาลได้นั้น จะต้องไม่ปรากฏว่าในชั้นพิจารณาของผู้มีอำนาจวินิจฉัยชี้ขาดดังกล่าว เมื่อผู้มีอำนาจดังกล่าวมีหมายเรียกมาให้ถ้อยคำแล้ว ไม่มา หรือมาแต่ไม่ยอมให้ถ้อยคำ หรือไม่นำพยานหลักฐานมาสืบสนับสนุนคำอุทธรณ์เมื่อถูกเรียกให้นำมา และประการสำคัญก่อนยื่นฟ้องจะต้องชำระค่าภาษีที่ได้รับแจ้งการประเมินให้เรียบร้อยเสียก่อนด้วย เงินภาษีที่ชำระนี้ถ้าภายหลังศาลตัดสินให้ชนะ ก็มีสิทธิถอนคืนได้โดยทางศาลจะต้องคืนภายใน 3 เดือน นับแต่วันมีคำพิพากษาถึงที่สุด แต่ก็คงคืนเฉพาะเงินภาษีเท่านั้น ไม่ได้คิดดอกเบี้ยให้

การฟ้องศาลถือเป็นคดีมีทุนทรัพย์ ฉะนั้นจะต้องเสียค่าขึ้นศาลร้อยละ 2.50 บาทของจำนวนเงินภาษีที่ขอให้ศาลเพิกถอนการประเมิน

ศาลที่ยื่นฟ้องคือ "ศาลภาษีอากรกลาง" ซึ่งการดำเนินคดีจะต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 และข้อกำหนดคดีภาษีอากรที่อธิบดีผู้พิพากษาศาลแพ่งออกโดยอนุมัติประธานศาลฎีกา ในกรณีที่ไม่มีบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติและข้อกำหนดดังกล่าว จึงจะนำบทบัญญัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม

ทั้งนี้ตามความพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2534 ได้บัญญัติกรณีที่รัฐวิสาหกิจไม่พอใจในคำชี้ขาดของผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานคร คณะเทศมนตรี คณะ

กรรมการสุขาภิบาลหรือผู้ว่าราชการจังหวัดเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินของพนักงาน เจ้าหน้าที่นำเรื่องเสนอต่อคณะรัฐมนตรีเพื่อพิจารณาภายใน 30 วัน นับตั้งแต่วันที่ได้รับแจ้งคำชี้ขาด เมื่อคณะรัฐมนตรีพิจารณาแล้วย่อมมีอำนาจลดหย่อนค่ารายปีให้แก่รัฐวิสาหกิจได้ตามที่เห็นสมควร มติของคณะรัฐมนตรีย่อมเป็นที่สุด ซึ่งตามกฎหมายเดิมนั้นต้องยื่นฟ้องต่อศาลให้เพิกถอนคำชี้ขาดแต่ ปัจจุบันนั้นให้นำเรื่อง เสนอคณะรัฐมนตรีพิจารณาแทน

8. บทกำหนดโทษ

บทกำหนดโทษตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินมีดังนี้

8.1 การละเลยโดยไม่ยื่นแบบแจ้งรายการเพื่อเสียภาษี เดิมได้กำหนดไว้
ว่า

ก. ถ้าผู้รับประเมินละเลยไม่ยื่นแบบแจ้งรายการแสดงทรัพย์สิน แบบ
ภ.ร.ด. 2 เพื่อเสียภาษีและรับรองข้อความที่กรอกลงนั้นว่าเป็นความจริงตามความรู้เห็นของ
ตน แล้วลง วัน เดือน ปี และลงนามของตนส่งคืนไปยังพนักงานเจ้าหน้าที่ภายในกำหนด ตามวัน
ที่ประกาศในแบบ ภ.ร.ด. 1

ข. ผู้ครองทรัพย์สินหรือผู้เช่าละเลยไม่กรอกข้อความลงในแบบพิมพ์
ภ.ร.ด.2 ข. หรือ ภ.ร.ด.2 ง คืนพนักงานเจ้าหน้าที่ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือ
แจ้งพร้อมทั้งลงวัน เดือน ปี และลงนามในหนังสือนั้นตามระเบียบ

ในกรณีดังกล่าวข้างต้น ผู้นั้นมีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 200 บาท เว้นจะ
เป็นด้วยเหตุสุดวิสัย

แต่ปัจจุบันตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2534 ไม่ต้อง
มีการประกาศของพนักงานเจ้าหน้าที่ก่อน เพื่อให้เจ้าของโรงเรือนไปรับแบบพิมพ์และยื่นแบบ
พิมพ์ตามกำหนดเวลาที่กำหนดได้ แต่ได้กำหนดให้เป็นหน้าที่ของเจ้าของโรงเรือนต้องยื่นแบบ

พิมพ์ภายในเดือนกุมภาพันธ์ของทุกปี ดังนั้นหากเจ้าของโรงเรียน และที่ดินละเลยไม่ยื่นแบบแจ้งรายการเสียภาษี (ภ.ร.ด.2) ภายในกำหนดนั้น ผู้นั้นก็จะมีคามผิด

8.2 ละเลยไม่ปฏิบัติตามหมายเรียก ไม่แจ้งรายการเพิ่มเติมเมื่อเรียกร้องให้นำยานหลักฐานมาแสดง หรือไม่ตอบคำถามของพนักงานเจ้าหน้าที่

เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ได้รับแบบพิมพ์แจ้งรายการ ภ.ร.ด. 2 ของผู้รับประเมินแจ้งรายการในแบบพิมพ์ ภ.ร.ด. 2 นั้นยังไม่ครบถ้วน เช่น มีห้องให้เช่า 12 ห้อง ก็นำรายการเสียภาษีเพียง 10 ห้อง หรือไม่มีการละเอียดยกเพียง เช่น ไม่แจ้งว่าปลูกโรงเรียนอยู่บนที่ดินของตนเอง หรือ เช่าที่ดินของผู้อื่นปลูกสร้างโรงเรียน หรือไม่แจ้งว่าเป็นโรงเรียนไม้หรือ ตึกเป็นต้น พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจ สั่งให้ผู้รับประเมินมาแสดงรายการเพิ่มเติมให้ละเอียดยิ่งขึ้นรวมทั้งมีอำนาจที่จะเรียกให้ผู้รับประเมินนำยานหลักฐานมาสนับสนุนข้อความในรายการที่ผู้รับประเมินยื่นไว้ใหม่อีกด้วย ในกรณีนี้ถ้าหากพนักงานเจ้าหน้าที่ไม่ได้รับคำตอบจากผู้รับประเมินภายในกำหนดเวลา 10 วัน หรือได้รับคำตอบไม่เพียงพอหรือผู้รับประเมินขัดขืนละเลยหน้าที่ อาจถือว่าผู้รับประเมินมีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 500 บาท ได้

8.3 การละเลยโดยเจตนาหลีกเลี่ยงการคำนวณค่ารายปีแห่งทรัพย์สิน

ก) เมื่อผู้รับประเมินได้ยื่นแบบพิมพ์ ภ.ร.ด.2 แจ้งรายการเสียภาษีกับพนักงานเจ้าหน้าที่ไม่ตรงกับความเป็นจริง โดยรู้และจงใจที่จะกระทำ เมื่อเจ้าหน้าที่สอบถามก็ตอบคำถามนั้นด้วยคำเท็จ และนำยานหลักฐานเท็จมาแสดง ทั้งนี้โดยมีจุดประสงค์ที่จะหลีกเลี่ยงการคำนวณค่ารายปีในทรัพย์สินของตนให้ลดน้อยลงกว่าเดิม

ข) หรือเมื่อผู้รับประเมินได้ยื่นแบบพิมพ์ ภ.ร.ด.2 แจ้งรายการเสียภาษีโดยเอาความไม่เป็นจริงมากรอกลง โดยเจตนาที่จะละเลยด้วยอุบายฉ้อฉล ทั้งนี้เพื่อจะหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยง เพื่อให้ตนได้ชำระค่าภาษีลดน้อยจากการคำนวณค่ารายปี

กรณีความผิดตาม ก) และ ข) โทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินห้าร้อยบาท หรือ ทั้งจำทั้งปรับ

8.4 การละเลยหรือหลีกเลี่ยงโดยยื่นรายการแจ้งครบถ้วนและถูกต้อง แต่ไม่ยอมชำระค่าภาษีค้าง

เดิมผู้รับประเมินต้องนำเงินไปชำระภายใน 90 วันหลังจากได้รับใบแจ้งการประเมิน (ภ.ร.ด.8) แล้ว แต่ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2534 ได้กำหนดให้ผู้รับประเมินต้องนำเงินไปชำระภายใน 30 วัน นับแต่วันถัดจากวันที่ได้รับแจ้งการประเมิน

ดังนั้น เมื่อผู้รับประเมินยังไม่ได้นำเงินไปชำระค่าภาษีภายในกำหนดเวลาดังกล่าวกฎหมายถือว่าผู้รับประเมินนั้นเริ่มค้างภาษี นับแต่วันครบกำหนดเวลา 30 วันเป็นต้นไป หากพ้นกำหนดนี้แล้วยังไม่ได้จัดการนำเงินค่าภาษีค้างไปชำระ ก็จะต้องรับผิดตามอัตราค่าภาษีที่ขึ้นจากเดิมเป็นลำดับ ดังนี้

ระยะแรก พ้นกำหนดแล้วแต่ไม่เกินเวลาหนึ่งเดือนเพิ่มร้อยละ 2 1/2 แห่งค่าภาษีค้าง

ระยะสอง พ้นกำหนดแต่ไม่เกินสองเดือนเพิ่มร้อยละ 5 แห่งค่าภาษีที่ค้าง

ระยะสาม พ้นกำหนดแต่ไม่เกินสามเดือนเพิ่มร้อยละ 7 1/2 แห่งค่าภาษีที่ค้าง

ระยะสี่ พ้นกำหนดแต่ไม่เกินสี่เดือนเพิ่มร้อยละ 10 แห่งค่าภาษีที่ค้าง

ระยะห้า เมื่อเกินกว่าสี่เดือนแล้วยังไม่ชำระ เดิมนั้นกำหนดว่า พนักงานเก็บภาษี

อาจดำเนินการฟ้องร้องบังคับคดี ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง พุทธศักราช 2477

เพื่อเอาเงินมาชำระค่าภาษีที่ค้างเสียค่าธรรมเนียมและค่าใช้จ่าย

ผู้รับประเมินที่ละเลยหรือหลีกเลี่ยงค่าภาษีค้างตามความที่กล่าวมาข้างต้นนี้อาจถูกดำเนินคดีเพื่อเรียกค่าภาษีค้างนั้นจากผู้ค้างชำระค่าภาษีในทางแพ่งได้

สำหรับผู้ค้างชำระค่าภาษีของกรุงเทพมหานครนั้นมาตรา 15 แห่งพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการกรุงเทพมหานคร พ.ศ. 2528 กำหนดให้กรุงเทพมหานครมีอำนาจยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อนำเงินมาชำระค่าภาษี ค่าธรรมเนียม และค่าใช้จ่ายในการยึดและขายได้โดยมิต้องขอให้ศาลออกหมายหรือสั่งแต่อย่างใด

และตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2534 ได้กำหนดแก้ไขเพิ่มเติมว่าถ้ามิได้มีการชำระค่าภาษีและเงินเพิ่มภายใน 4 เดือน ให้ผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานคร นายกเทศมนตรี ปลัดเมืองพัทยา ประธานกรรมการสุขาภิบาล หรือผู้ว่าราชการจังหวัดแล้วแต่กรณีมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือให้ยึด อายัด หรือขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ซึ่งค้างชำระค่าภาษีเพื่อนำมาเสี่ยค่าธรรมเนียม และค่าใช้จ่ายโดยมิต้องรอให้ศาลสั่งหรือออกหมายยึด ทั้งนี้ตามระเบียบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนด

2.2 กฎหมายภาษีที่เก็บจากทรัพย์สินในต่างประเทศ

ในหัวข้อนี้ จะได้อธิบายหลักการโดยทั่ว ๆ ไปของกฎหมายภาษีที่เก็บจากทรัพย์สินในประเทศต่าง ๆ เพื่อจะได้ทราบว่า ประเทศเหล่านี้ มีการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินอย่างไร จากนั้นจึงจะได้เปรียบเทียบกับกฎหมายภาษีที่เก็บจากทรัพย์สินในประเทศไทย ว่ามีข้อแตกต่างกันอย่างไรบ้าง เพื่อเป็นข้อมูลในการศึกษาแนวทางในการปรับปรุงกฎหมายภาษีที่เก็บจากทรัพย์สินของประเทศไทยต่อไป

โดยลักษณะของภาษีทรัพย์สิน ซึ่งจัดเก็บโดยแบ่งเล็งถึงตัวทรัพย์สินเป็นสำคัญนั้น ทำให้เราสามารถแบ่งแยกภาษีทรัพย์สินที่จัดเก็บอยู่ในประเทศต่าง ๆ ออกได้เป็น 2 ลักษณะ คือ ภาษีที่เก็บจากทรัพย์สินทั่วไป ทั้งสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์ลักษณะหนึ่ง กับภาษีที่จัดเก็บจากทรัพย์สินเฉพาะอย่างอีกลักษณะหนึ่ง

ซึ่งภาษีที่เรียกเก็บจากทรัพย์สินโดยทั่วไปนั้นเรียกเก็บจากทรัพย์สินทุกชนิดที่มีค่าแลกเปลี่ยน ประเทศที่นิยมจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินทั่วไปก็คือสหรัฐอเมริกา ซึ่งนิยมจัดเก็บภาษีชนิดนี้ต่อเนื่องกันมานับตั้งแต่สมัยที่ยังเป็นอาณานิคมของอังกฤษอยู่ จวบจนถึงปัจจุบันนี้ ตลอดเวลาที่ผ่านมา

มาได้ปรับปรุงแก้ไขทั้งในหลักการและวิธีปฏิบัติจัดเก็บ เริ่มตั้งแต่จัดเก็บจากที่ดินอย่างเดียวปรับปรุงเรื่อยมาจนถึงขั้นจัดเก็บจากรั้วสินทุกรูปอย่างทุกวันนี้ นับว่าสหรัฐอเมริกาเป็นประเทศที่มีการจัดเก็บมาเป็นระยะเวลายาวนาน อีกทั้งยังประสบความสำเร็จโดยภาษีทรัพย์สินถือว่าเป็นรายได้ภาษีที่สำคัญที่สุดของท้องถิ่น ดังนั้นในการศึกษาค้นคว้าเรื่องภาษีทรัพย์สินให้ได้ขอบเขตครอบคลุมถึงหลักการตลอดจนวิธีปฏิบัติจัดเก็บทุกแง่มุม จึงนิยมศึกษาภาษีทรัพย์สินของสหรัฐอเมริกา กันเป็นส่วนใหญ่

อย่างไรก็ตาม ภาษีที่เก็บจากรั้วสินเฉพาะอย่าง ซึ่งส่วนมากจะเรียกเก็บจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมักนิยมจัดเก็บอยู่ทั่วไปในประเทศต่าง ๆ มากกว่า โดยเฉพาะประเทศทางยุโรปจัดเก็บจากที่ดิน เช่นในประเทศอังกฤษถือว่าภาษีที่เก็บจากที่ดินเป็นภาษีของท้องถิ่น จึงมอบหมายให้เจ้าหน้าที่ของท้องถิ่นเป็นผู้หน้าที่รับผิดชอบในการจัดเก็บ และตั้งอัตราภาษีตามความจำเป็นของท้องถิ่นในแต่ละปีตลอดจนถึงปัจจุบัน เช่นเดียวกับประเทศต่าง ๆ ในทวีปเอเชีย หรือประเทศกำลังพัฒนาเช่นประเทศไทย ก็มีการจัดเก็บภาษีจากรั้วสิน ในรูปของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเช่นกัน โดยอาจจะมีการกลางหรือรัฐบาลท้องถิ่นเป็นผู้รับผิดชอบจัดเก็บภาษีต่างกันไปในแต่ละประเทศ

ต่อไปจะไดยกตัวอย่างกฎหมายภาษีทรัพย์สินที่มีประสิทธิภาพในประเทศต่าง ๆ มาเพื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับ กฎหมายภาษีที่เก็บจากรั้วสินของประเทศไทย โดยแยกพิจารณาดังนี้คือ

2.2.1 ประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินโดยทั่วไป (General Property tax)

ในที่นี้ได้ศึกษากรณีของประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งหลักการการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินในสหรัฐอเมริกานั้นส่วนใหญ่จะได้กล่าวไว้แล้วในบทที่ 1 ลักษณะทั่วไปของภาษีทรัพย์สิน ซึ่งเราสามารถเปรียบเทียบความแตกต่างในหลักการสำคัญของภาษีทรัพย์สินในสหรัฐอเมริกา กับ ภาษีที่เก็บจากรั้วสินของประเทศไทย ในรูปของภาษีโรงเรือนและที่ดิน กับ ภาษีบำรุงท้องที่ ดังนี้

(1) ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีตามที่กำหนดไว้ในหลักการภาษีทรัพย์สินของสหรัฐอเมริกาจะครอบคลุมไปถึงทรัพย์สินทุกรูปทั้งสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์ แม้ในทางปฏิบัติจะเป็นเรื่องยุ่งยาก แต่เนื่องจากสหรัฐอเมริกาเป็นประเทศที่มีความเจริญมาก การโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินในบางกรณี แม้ไม่มีทะเบียนเป็นหลักฐานอยู่ แต่การโอนนั้นมักกระทำโดยผ่านศูนย์กลาง เช่น ตลาดหุ้น เป็นต้น แต่ในปัจจุบันมลรัฐต่าง ๆ ในสหรัฐก็มีแนวโน้มไปในทางที่จะลดหรืองดการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจากสังหาริมทรัพย์ หรือไม่ก็ยกเว้นไม่เก็บทรัพย์สินบางรูปเสียเลย เช่น มลรัฐนิวเจอร์ซีย์ ยกเว้นไม่เก็บจากสังหาริมทรัพย์ ส่วนมลรัฐอื่น ๆ ส่วนมากจะยกเว้นให้กับทรัพย์สิน พวกเครื่องมือ เครื่องใช้ภายในบ้าน ตลอดจนยานพาหนะต่างๆ เป็นต้น

แต่ในประเทศไทยจะมีการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจากอสังหาริมทรัพย์ ประเภทที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเท่านั้น เนื่องจากประเทศไทยเป็นประเทศเกษตรกรรมอาศัยที่ดินเป็นแหล่งผลิตและการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินทุกรูปโดยเฉพาะสังหาริมทรัพย์จะประสบข้อยุ่งยาก เพราะทรัพย์สินบางประเภท สามารถโยกย้าย และหนีภาษีได้ง่าย การที่จะทราบว่าทรัพย์สินเหล่านี้มีอยู่จะต้องดำเนินการออกสำรวจทั่วทุกบ้านเรือน ซึ่งจะทำให้สิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายมากไม่คุ้มกับเงินภาษีที่ได้

(2) ภาษีทรัพย์สินในสหรัฐอเมริกาใช้วิธีการประเมินราคาตามมูลค่าอันแท้จริงของทรัพย์สิน เป็นฐานในการเรียกเก็บภาษี โดยสหรัฐมีกองเจ้าหน้าที่ตีราคาทรัพย์สิน อันประกอบด้วยเจ้าพนักงานที่มีความรู้ ความสามารถในการประเมินราคาทรัพย์สิน และมีเครื่องมือ เครื่องใช้ช่วยในการประเมิน เช่น แผนที่ภาษี บัญชียานพาหนะ บัตรบันทึกรายการทรัพย์สิน เป็นต้น อยู่แล้ว แต่ในประเทศไทยภาษีโรงเรือนและที่ดินจะใช้วิธีประเมินจากค่ารายปี ส่วนภาษีบำรุงท้องที่ จะใช้วิธีตีราคาปานกลางของที่ดินเป็นฐานเรียกเก็บภาษี

(3) ภาษีทรัพย์สินของสหรัฐอเมริกาจัดเก็บในอัตราภาษีไม่ตายตัว ในปีหนึ่งๆ อาจจัดเก็บในอัตราเท่าใดก็ได้แล้วแต่จำนวนเงินภาษีที่ต้องการ และมูลค่าทรัพย์สินที่ประเมินราคาได้ อัตราจะสูงหรือต่ำอาศัยหลักการพิจารณาจากงบประมาณรายจ่ายประจำปีว่าตั้งไว้เท่าใด ต่อจากนั้นก็พิจารณาแหล่งที่มาของรายได้ทุกประเภทที่มีรายได้จากภาษีทรัพย์สิน โดยนำมาหักออกจากงบประมาณรายจ่ายที่ตั้งไว้ ได้ยอดคงเหลือเท่าใดนำมาหารด้วยราคาทรัพย์สินเป็นฐานภาษีทรัพย์สินที่ประเมินได้ ระดับอัตราภาษีที่จะเรียกเก็บจากทรัพย์สินในสหรัฐอเมริกานั้น

นอกจากจะคำนึงถึงเรื่องฐานรายได้แล้ว ยังต้องพิจารณาถึงความเกี่ยวข้องกับสภาพเศรษฐกิจและสังคม และขึ้นอยู่กับนโยบายของประเทศด้วย มิฉะนั้นแล้วอัตราภาษีที่กำหนดขึ้นอาจสูงเกินไปอย่างผิดปกติ โดยเหตุนี้จึงได้กำหนดอัตราภาษีขั้นสูงไว้ด้วย เพื่อบรรเทาภาระภาษีให้ต่ำลง และช่วยให้การตีราคาทรัพย์สินของพนักงานประเมินมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น เพราะถ้าหากไม่กำหนดอัตราภาษีขั้นสูงไว้แล้ว พนักงานประเมินอาจใช้วิธีตีราคาทรัพย์สินให้ต่ำกว่าราคาอันแท้จริง และอาศัยปรับอัตราภาษีให้สูงตามความต้องการเงินภาษีที่กำหนดไว้ในแต่ละปี ดังนั้นการกำหนดอัตราภาษีขั้นสูงไว้จึงช่วยให้พนักงานประเมินต้องระมัดระวังการประเมินของตน และช่วยให้ท้องถิ่นระมัดระวังการใช้จ่ายเงินภาษียิ่งขึ้น เพราะท้องถิ่นจะกำหนดอัตราภาษีเองตามใจชอบไม่ได้

ส่วนในประเทศไทย ภาษีบำรุงท้องที่ กำหนดอัตราภาษีไว้เป็นขั้น ๆ ตามราคาปานกลางที่ดินที่ประเมินได้ และภาษีโรงเรือนและที่ดินกฎหมายกำหนดอัตราไว้ตายตัวคือร้อยละ 12.5 ของค่ารายปีที่ประเมินได้ ท้องถิ่นไม่มีอำนาจในการปรับอัตราภาษีให้สอดคล้องกับความต้องการของแต่ละท้องถิ่นโดยตรงได้ อย่างไรก็ตามในกรณีของภาษีบำรุงท้องที่นั้นเมื่อสระในการปรับเกณฑ์การลดหย่อนเนื้อที่ดินสำหรับคำนวณเสียภาษีบำรุงท้องที่ได้ ซึ่งในกรณีที่ท้องถิ่นต้องการมีรายได้สูงก็สามารถกำหนดการลดหย่อนเนื้อที่ดินให้น้อยลง เช่นจากเดิมเคยลดหย่อนให้ 100 ตารางวา ก็ลดลงมาเหลือลดหย่อนให้เพียง 50 ตารางวา ซึ่งจะทำให้เจ้าของที่ดินต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้น

(4) ภาษีทรัพย์สินของสหรัฐอเมริกาวิธีการให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีแจ้งรายการทรัพย์สินเป็นรายปีร่วมกับการสำรวจตรวจสอบของเจ้าพนักงาน ในทางปฏิบัติทางฝ่ายบริหารการจัดเก็บจะทำสมุดคู่มือประเมินไว้กำหนดว่าบ้านขนาดไหน สร้างด้วยอะไร ซ่อมแซมเมื่อใด ทำเลเป็นอย่างไร ควรจะมีราคาสักเท่าใด สมุดนี้จัดทำขึ้นโดยอาศัยเทคนิคของฝ่ายช่าง หรือวิศวกร และสถาปนิก โดยใช้ประกอบไปกับเครื่องช่วยการประเมิน เช่น แผนที่ภาษี แบบบันทึกการสำรวจของเจ้าหน้าที่ แบบแสดงรายการทรัพย์สินเป็นรายถนน แบบแสดงกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน เป็นต้น

ส่วนประเทศไทย ภาษีโรงเรือนและที่ดินกำหนดให้เป็นหน้าที่ของผู้เสียภาษีในอันที่จะต้องยื่นแบบแสดงรายการ ตามกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนด ส่วนการเสียภาษีบำรุงท้องที่มีอยู่ 2 กรณี คือ

(ก) ที่ดินที่อยู่ในเขตเทศบาล หรือที่ดินนอกเขตเทศบาล ซึ่งไม่มีกำหนด เป็นหน้าที่ของผู้เสียภาษี ต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี

(ข) ที่ดินนอกเขตเทศบาลที่มีกำหนด ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี แต่เป็นหน้าที่ของเจ้าพนักงานที่จะมาทำการสำรวจ เพื่อเรียกเก็บภาษี

2.2.2 ประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินเฉพาะอย่าง (Specific Property Tax)

ในทางปฏิบัติภาษีทรัพย์สินที่จัดเก็บกันในประเทศต่าง ๆ นั้น จะจัดเก็บในรูปแบบของภาษีทรัพย์สินเฉพาะอย่าง ซึ่งปกติแล้วมักจะเก็บจากอสังหาริมทรัพย์หรือทรัพย์สินอย่างอื่นที่สามารถจัดเก็บได้ง่ายและแน่นอน เช่น ที่ดิน โรงเรือน รถยนต์ เครื่องจักรต่าง ๆ โดยอาจจะให้รัฐบาลกลางหรือรัฐบาลท้องถิ่นเป็นผู้จัดเก็บแล้วแต่ประเทศ ซึ่งประเทศที่ให้รัฐบาลท้องถิ่นเป็นผู้จัดเก็บได้แก่ ประเทศ ญี่ปุ่น เกาหลี นิวซีแลนด์ ฟิลิปปินส์ ไต้หวัน เป็นต้น ส่วนประเทศที่ให้รัฐบาลกลางเป็นผู้จัดเก็บ เช่น อังกฤษ สิงคโปร์ เป็นต้น เพราะเป็นประเทศที่มีพื้นที่น้อยจึงสะดวกในการจัดเก็บโดยรัฐบาลกลาง

ในที่นี้จะได้ศึกษาหลักการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินของประเทศไต้หวัน ประเทศฟิลิปปินส์และประเทศเนเธอร์แลนด์ โดยมีเหตุผลคือ ในกรณีของประเทศไต้หวันนั้นแม้จะมีได้มีกฎหมายภาษีทรัพย์สินโดยตรงอย่างเช่นประเทศสหรัฐอเมริกา หรือในประเทศอื่น ๆ แต่โดยที่ไต้หวันเป็นหนึ่งในจำนวนประเทศส่วนน้อยที่มีการแยกเก็บภาษีจากทรัพย์สินในรูปแบบของภาษีที่ดิน กับภาษีโรงเรือน เช่นเดียวกับประเทศไทย อย่างไรก็ตามภาษีที่เก็บจากทรัพย์สิน ของประเทศไต้หวันกลับเป็นแหล่งรายได้ภาษีที่สำคัญที่สุดของท้องถิ่น โดยเฉพาะกฎหมายภาษีที่ดินของไต้หวันเป็นกฎหมายที่น่าสนใจต่างจากประเทศไทยและประเทศอื่น ๆ จึงเลือกที่จะศึกษา ดังจะกล่าวต่อไป

ส่วนในกรณีของประเทศฟิลิปปินส์นั้น เห็นว่าเป็นหนึ่งในประเทศกำลังพัฒนาเช่นเดียวกับประเทศไทย ซึ่งตระหนักว่าการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินเป็นมาตรการสำคัญที่สุดประการหนึ่งที่จะช่วยให้หน่วยการปกครองท้องถิ่นทุกรูปแบบและทุกระบบการปกครองสามารถมีรายได้ของตนเอง

อย่างเพียงพอ แต่การที่การปกครองท้องถิ่นของประเทศต่าง ๆ โดยเฉพาะประเทศกำลังพัฒนาทั้งหลายยังไม่มีอิสระในการปกครองตนเองอย่างเพียงพอ ต้องพึ่งพาเงินอุดหนุนของรัฐบาลกลางเป็นส่วนใหญ่ ด้วยเหตุนี้ประเทศฟิลิปปินส์จึงได้เร่งรัดปรับปรุงระบบการประเมินจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน เพื่อให้มีประสิทธิภาพสูงสุดด้วยการประกาศใช้ประมวลกฎหมายภาษีทรัพย์สินเมื่อปี 1974 ติดตามด้วยประมวลระเบียบว่าด้วยการประเมินภาษีทรัพย์สินในปีต่อ ๆ มา ยังผลให้ระบบภาษีทรัพย์สินในประเทศนี้มีแนวโน้มจะก้าวไกลกว่าประเทศกำลังพัฒนาอื่น ๆ รวมทั้งประเทศไทยด้วย

และในกรณีของประเทศเนเธอร์แลนด์นั้น เป็นประเทศที่มีกฎหมายภาษีทรัพย์สินบังคับใช้โดยตรงโดยจะได้เน้นศึกษาการบริหารการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของเมืองอัมสเตอร์ดัม ซึ่งเป็นเสมือนนครหลวงของประเทศเนเธอร์แลนด์ ภาษีทรัพย์สินเป็นภาษีที่ทำรายได้แก่ท้องถิ่นเป็นอันดับแรกของรายได้ภาษีท้องถิ่นทั้งหมด ซึ่งการบริหารการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของประเทศเนเธอร์แลนด์จะมีองค์การในการเก็บภาษีทรัพย์สิน การประเมินราคาทรัพย์สิน การประเมินและติดตามจัดเก็บภาษี ที่เป็นระบบมีประสิทธิภาพทำให้ประสบผลสำเร็จในทางการปฏิบัติจัดเก็บเป็นอย่างมาก ดังจะได้กล่าวต่อไป

ดังนั้นต่อไปนี้จะกล่าวถึงหลักการภาษีทรัพย์สินของทั้งสามประเทศที่กล่าวข้างต้น โดยเปรียบเทียบกับการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินของประเทศไทยต่อไป ดังนี้คือ

กฎหมายภาษีที่เก็บจากทรัพย์สินในประเทศไทย

ประเทศไทยนั้นจะไม่มีกฎหมายภาษีทรัพย์สินโดยเฉพาะแต่จะแยกเป็นกฎหมายภาษีที่ดิน กับกฎหมายภาษีโรงเรือน ซึ่งในส่วนของกฎหมายภาษีที่ดินของประเทศไทยนั้นเป็น ภาษีที่ค่อนข้างสมบูรณ์ และสอดคล้องกับนโยบายการคลังท้องถิ่น โดยถือเป็นแหล่งเงินได้ภาษีที่สำคัญ

ของท้องถิ่น ซึ่งประเทศไต้หวันได้วางหลักเกณฑ์การเก็บภาษีที่ดินให้ตรงกับลักษณะที่ดีของภาษี
ดังนี้¹⁰

- (1) รายได้จากภาษีที่ดินควรจะสัมพันธ์กับรายจ่ายที่จะได้มาซึ่งภาษีที่ดิน
- (2) รายได้จากภาษีที่ดินควรจะแน่นอน และกำหนดล่วงหน้าได้อย่างใกล้เคียง
กับความเป็นจริงที่สุด
- (3) รายได้จากภาษีที่ดินควรจะเพิ่มขึ้นตามภาวะเงินเฟ้อและการขยายตัวของ
ประชากรโดยอัตโนมัติ
- (4) รายได้จากภาษีที่ดินควรมีค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บที่ต่ำ

กฎหมายภาษีที่ดิน ของประเทศไต้หวันจะประกอบด้วย¹¹

- (1) ภาษีมูลค่าที่ดิน (Land Value Tax)
- (2) ภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า (Vacant and Land Tax)
- (3) ภาษีการเพิ่มขึ้นของมูลค่าที่ดิน (Land increment Tax)
- (4) ภาษีที่ดินเพื่อการเกษตร (Agricultural Land Tax)



ซึ่งในที่นี้จะกล่าวถึงเฉพาะภาษีสำคัญ ๆ คือ ภาษีมูลค่าที่ดิน ภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่าง
เปล่าและภาษีการเพิ่มขึ้นของมูลค่าที่ดิน ดังนี้

¹⁰ Property Tax Reform in Thailand, Prepared for Fiscal Policy Office Ministry of Finance Royal Thai Government, Prepared By Research Triangle Institute North Carolina, USA & Land Institute Foundation Bangkok, Thailand , October 15, 1991 P. 3-1

¹¹ Taxation in Republic of China 1990, Ministry of Finance, p.112.

1. ภาษีมูลค่าที่ดิน (Land Value Tax) เป็นภาษีที่สำคัญ และสร้างรายได้มากที่สุด มีสาระสำคัญดังนี้

ฐานภาษี กำหนดให้ใช้ฐานภาษีในรูปแบบของ "Site value" หรือ "Land Value" โดยแยกมูลค่าของที่ดินออกจากสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินนั้น

โครงสร้างอัตราภาษี แยกออกเป็น 2 ชนิด คือ อัตราก้าวหน้า และอัตราพิเศษ¹²

(1) อัตราก้าวหน้า

อัตราก้าวหน้าจะใช้จัดเก็บจากที่ดินทั่วไป โดยเริ่มต้นจากอัตราร้อยละ 1.5 ของราคาประเมิน ถึง สูงสุดในอัตราร้อยละ 7 ของราคาประเมิน และจุดเริ่มต้นในการคิดอัตราภาษีก้าวหน้าจะเริ่มตั้งแต่มูลค่าเฉลี่ยที่ดินขนาดตั้งแต่ 700 ตารางเมตรขึ้นไป ทั้งนี้ยกเว้นสำหรับที่ดินเพื่อการอุตสาหกรรม เมืองแร่ และเกษตรกรรม

¹² Taxation in Republic of China 1990, Ministry of Finance, p.113-114.

ในกรณีที่ที่ดินมีมูลค่าเกินกว่ามูลค่าเฉลี่ยของที่ดินอันเป็นจุดเริ่มต้นของการเสียภาษีในอัตราก้าวหน้า มีหลักเกณฑ์ในการคิดภาษีดังนี้

| มูลค่าที่ดินที่เกินกว่าจุดเริ่มต้น ในการคิดภาษีในอัตราก้าวหน้า (%) | อัตราภาษี (%) |
|---|------------------|
| 1. ไม่เกิน 500 | 1.5 |
| 2. 500 - 1,000 | 2.5 |
| 3. 1,000 - 1,500 | 3.5 |
| 4. 1,500 - 2,000 | 4.5 |
| 5. เกินกว่า 2,000 ขึ้นไป | 5.5 |

(2) อัตราพิเศษ

ก) อัตราภาษีของที่ดินที่เจ้าของใช้เป็นที่อยู่อาศัยเอง จะเท่ากับ 0.5% โดยถ้าเป็นที่ดินในเมืองจะต้องมีขนาดไม่เกิน 300 ตารางเมตร และไม่เกิน 700 ตารางเมตร สำหรับที่ดินนอกเขตเมือง ทั้งนี้โดยมีเงื่อนไขว่า เจ้าของที่ดินที่ใช้อยู่อาศัยเอง สามารถที่จะมีที่อยู่อาศัยที่เข้าเกณฑ์เสียภาษีดังกล่าวได้เพียงหนึ่งแห่งเท่านั้น

ข) อัตราภาษีของที่ดินที่ใช้ในการอุตสาหกรรมจะเท่ากับ 1.5 % แต่สำหรับที่ดินที่ไม่ได้ใช้เกี่ยวเนื่องกับโครงการจะเก็บภาษีในอัตราปกติ

ค) ที่ดินที่สงวนไว้เพื่อการจัดทำระบบโครงสร้างพื้นฐาน (Infrastructure) สำหรับการพัฒนาเมือง ถ้ายังไม่ได้สร้างให้เสียภาษีในอัตรา 0.5 % ส่วนที่ดินของรัฐที่มีได้ใช้เพื่อสาธารณะประโยชน์ให้เสียภาษีในอัตรา 1.5 %

การประเมินราคาที่ดิน¹³

ประโยชน์ที่ได้รับจากการใช้ฐานภาษีในรูปแบบของ "Site Value" นั้น ขึ้นอยู่กับว่าการประเมินราคาที่ดินมีคุณภาพเพียงใด มีการประเมินบ่อยแค่ไหน และราคาประเมินใกล้เคียงกับราคาตลาดมากน้อยเพียงใด

ซึ่งโดยข้อกำหนดของกฎหมายแล้ว การประเมินราคาที่ดินในประเทศไต้หวันจะกระทำทุก ๆ 3 ปี โดยอาจเลื่อนออกไปได้อีกหากมีความจำเป็น และเมื่อประกาศราคาประเมินออกมาแล้วให้เจ้าของที่ดินมีสิทธิอุทธรณ์ว่าราคาที่ดินของตนสูงกว่าราคาประเมินเกินกว่า 120 % ให้ถือว่าที่ดินนั้นมีราคาประเมินเกินกว่าราคาประเมิน 120 % และในกรณีเจ้าของที่ดินอุทธรณ์ว่าราคาที่ดินของตนต่ำกว่าราคาประเมินเกินกว่า 80 % ให้ถือว่าที่ดินนั้นมีราคาต่ำกว่าราคาประเมิน 80 % และรัฐบาลสงวนสิทธิ์ที่จะซื้อที่ดินแปลงนั้นได้ในราคาต่ำกว่าราคาประเมิน 80% นี้ด้วย

การยกเว้นภาษี

ที่ดินที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีอาจแบ่งออกได้เป็น 3 ประเภทใหญ่ๆ คือ

- 1) ที่ดินที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีที่ดินเพื่อการเกษตรกรรม (Agricultural Land Tax)
- 2) ที่ดินที่มีกฎหมายระบุว่าให้ได้รับยกเว้นภาษี
- 3) ที่ดินที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า (Vacant Land Tax)

¹³ Taxation in Republic of China 1990, p 115.

2. ภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า (Vacant Land Tax)¹⁴

กฎหมายที่ดินของไต้หวันบัญญัติไว้ว่า :

หากที่ดินของเอกชนแปลงใดไม่ได้มีการนำมาใช้ประโยชน์ภายในระยะเวลาที่กำหนด ที่ดินแปลงนั้นจะต้องเสียภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า นอกเหนือจากภาษีที่ดินตามปกติ จนกว่าจะได้มีการนำมาใช้ประโยชน์ตามที่กฎหมายกำหนด อัตราภาษีดังกล่าวข้างต้นจะไม่น้อยกว่าสามหรือห้าเท่าของภาษีที่ดินตามปกติ

สำหรับคำจำกัดความของคำว่า "ที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า" หมายถึง ที่ดินใด ๆ ที่กำหนดให้ใช้เพื่อการปลูกสร้าง แต่ไม่ได้นำมาใช้เพื่อการนั้น หรือ ที่ดินใด ๆ ที่สิ่งปลูกสร้างบนที่ดินมีมูลค่าน้อยกว่า 20% ของมูลค่าที่ดินนั้น

ในส่วนของกฎหมายว่าด้วยการสร้างความเท่าเทียมในกรรมสิทธิ์ที่ดิน ได้บัญญัติเกี่ยวกับเรื่องของที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าไว้ดังนี้

"ที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า" หมายถึง ที่ดินซึ่งอยู่ในบริเวณที่มีถนน ท่อระบายน้ำ ไฟฟ้า และน้ำประปา เข้าถึง แต่มิได้ใช้ประโยชน์เพื่อการปลูกสร้างตามที่กฎหมายกำหนด

ในกรณีที่ที่ดินแปลงใดมีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินมีมูลค่าน้อยกว่า 10% ของมูลค่าที่ดิน และเทศบาลที่ที่ดินนั้นตั้งอยู่ระบุว่า ที่ดินนั้นยังสามารถปลูกสร้างอาคารได้อีก หรือสามารถปรับปรุงการใช้ประโยชน์ใหม่ (renewal) ได้ ให้ถือว่าที่ดินแปลงนั้นเป็นที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าไม่ว่าจะเป็นที่ของรัฐหรือเอกชนก็ตาม

¹⁴ Taxation in Republic of China 1990, p.116.

3. ภาษีการเพิ่มขึ้นของมูลค่าที่ดิน (Land Value Increment Tax)¹⁵

การเก็บภาษีที่ดินที่มีมูลค่าเพิ่มขึ้นอันเนื่องมาจากการพัฒนาสาธารณูปโภค สาธารณูปการของรัฐมาจากหลักการที่ว่าด้วยการสร้างความเท่าเทียมในกรรมสิทธิ์ที่ดิน (Equalization of Land Right) ซึ่งมีหลักการสำคัญ ๆ ดังนี้

การประเมินมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของที่ดิน

การประเมินมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของที่ดินอันเนื่องมาจากการพัฒนาของรัฐ เพื่อประโยชน์ส่วนรวมนั้น จะคำนวณจากมูลค่ารวมของที่ดินที่เพิ่มขึ้น (total amount of increased value) และจะเก็บทุกครั้งที่มีการโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินแปลงนั้น

อัตราภาษี

อัตราภาษีจะอยู่ระหว่าง 40%-60% ตามสัดส่วนของมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของมูลค่าที่ดินเดิม

การยกเว้นภาษี

ที่ดินที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีการเพิ่มขึ้นของมูลค่าที่ดิน ได้แก่

1. ที่สาธารณะที่รัฐขายหรือยกให้ และที่ดินของเอกชนที่บริจาคให้แก่รัฐเพื่อกิจการสาธารณะประโยชน์

2. ที่ดินที่ใช้เพื่อการเกษตรกรรม ตามที่บัญญัติไว้โดยกฎหมาย แต่หากที่ดินมีการโอนกรรมสิทธิ์ไปยังผู้อื่น และมีการเปลี่ยนการใช้ประโยชน์เป็นอย่างอื่น ที่ดินนั้นจะต้องเสียภาษีการเพิ่มขึ้นของมูลค่าที่ดินโดยทันที

¹⁵ Taxation in Republic of China 1990, P.120-125.

เมื่อได้ศึกษาหลักการของกฎหมายภาษีที่เก็บจากรั้วสินของประเทศไต้หวันมาแล้วข้างต้น โดยเฉพาะกฎหมายภาษีที่ดิน หากจะเปรียบเทียบกับหลักการของกฎหมายภาษีที่เก็บจากรั้วสินของประเทศไทยสามารถพิจารณาได้ดังนี้คือ

(1) ในประเทศไต้หวัน ไม่มีกฎหมายภาษีรั้วสินโดยตรง โดยจะมีกฎหมายภาษีที่เก็บจากรั้วสิน ในรูปของภาษีที่ดิน (Land tax) กับภาษีโรงเรือน (House Tax) ซึ่งจัดเก็บโดยรัฐบาลท้องถิ่น ในประเทศไทยก็ไม่มีกฎหมายภาษีรั้วสินโดยตรงเช่นกัน แต่จะมีกฎหมายภาษีที่เก็บจากรั้วสินในรูปของกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่ และกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน ซึ่งจัดเก็บโดยรัฐบาลท้องถิ่นเช่นเดียวกัน

(2) กฎหมายภาษีที่ดินของไต้หวันจัดเก็บในรูปของภาษีมูลค่าที่ดิน (Land Value Tax) เมื่อเปรียบเทียบกับภาษีที่ดินของประเทศไทย อันได้แก่ ภาษีบำรุงท้องที่แล้วมีข้อแตกต่างดังนี้

2.1 ฐานภาษีของ Land value Tax ในไต้หวัน จะอยู่ในรูปของ land value ซึ่งใกล้เคียงกับราคาตลาด ส่วนภาษีบำรุงท้องที่ของประเทศไทย จะใช้ราคาปานกลางของที่ดิน ซึ่งประเมินโดยคณะกรรมการแต่ละท้องถิ่นมีการอิงราคาตลาดอยู่บ้าง แต่ก็ไม่ใช่ราคาตลาดที่แท้จริง เพราะเป็นราคาตัวเฉลี่ยระหว่างที่ดินหลายแปลงที่อยู่ในท้องที่ตำบลเดียวกัน

2.2 อัตราภาษี Land Value Tax ของไต้หวันจะมีอัตราภาษี 2 ชนิด คือ ที่ดินทั่วไปจะจัดเก็บ โดยใช้อัตราก้าวหน้า นอกจากนี้ยังมีอัตราพิเศษสำหรับที่ดินบางประเภทอีกด้วย แต่ภาษีบำรุงท้องที่ของประเทศไทย จะมีอัตราหลายอัตราตามบัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่ซึ่งแปรไปตามราคาปานกลางของที่ดิน

2.3 Land Value Tax ของไต้หวัน มีการกำหนดภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าให้ชัดเจน โดยกำหนดลักษณะของที่ดินว่าอย่างไรจึงจะเป็นที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า ซึ่งจะต้องเสียภาษีในอัตรา 5 เท่าของอัตราปกติ ส่วนภาษีบำรุงท้องที่ของไทยไม่ได้มีการกำหนดลักษณะของที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าไว้ชัดเจน โดยกำหนดเพียงว่าที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า หรือไม่ได้ทำ

ประโยชน์ตามควรแก่สภาพของที่ดิน ให้เสียเพิ่มขึ้นอีกหนึ่งเท่าจากอัตราปกติเท่านั้น

2.4 การประเมินราคาทรัพย์สินใน Land Value Tax ของไต้หวัน จะมีระยะเวลาการประเมิน ทุกรอบระยะเวลา 3 ปี ต่อ 1 ครั้ง แต่ในประเทศไทย ภาษีบำรุงท้องที่ที่กำหนดให้มีการตีราคาปานกลางทุกรอบระยะเวลา 4 ปี ต่อ 1 ครั้ง

(3) กฎหมายภาษีที่ดินของไต้หวัน ยังประกอบด้วย ภาษีการเพิ่มขึ้นของมูลค่าที่ดิน (Land Increment tax) ซึ่งเป็นภาษีที่จัดเก็บจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของที่ดินอันเนื่องจากการที่รัฐบาลได้จัดให้มีสาธารณูปโภคในที่ดินดังกล่าว โดยเก็บเมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินนั้น ตามหลักการสิทธิความเท่าเทียมกันในกรรมสิทธิ์ที่ดินของประเทศไต้หวัน ส่วนในประเทศไทยนี้ไม่มีกฎหมายภาษีเช่นนี้โดยตรงแต่อาจเก็บแฝงในรูปของภาษีในระดับรัฐบาลกลาง ซึ่งได้แก่ ภาษีเงินได้ที่เก็บจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่จัดเก็บโดยกรมสรรพากร หรือ ค่าธรรมเนียมในการโอนอสังหาริมทรัพย์ ที่จัดเก็บโดยกรมที่ดิน เป็นต้น

กฎหมายภาษีทรัพย์สินในประเทศฟิลิปปินส์¹⁶

ประมวลกฎหมายภาษีทรัพย์สินของประเทศฟิลิปปินส์ เกิดขึ้น เมื่อรัฐบาลของประเทศนี้ได้ศึกษาวิเคราะห์สถานการณ์โดยละเอียดแล้ว เห็นว่ารัฐบาลท้องถิ่นส่วนใหญ่ยังคงประสบปัญหาในการหารายได้เพื่อให้เพียงพอต่อการจัดหาบริการสาธารณะในท้องถิ่น เนื่องจากยังไม่มีระบบการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินที่เหมาะสมสอดคล้องกับสภาพความเป็นจริง มีความเป็นธรรม และมีประสิทธิภาพที่ดีพอ จึงได้แก้ไขปรับปรุงด้วยการประกาศใช้ประมวลกฎหมายภาษีทรัพย์สิน ซึ่งได้มีการแก้ไขปรับปรุง ทั้งในด้านเทคนิค วิธีการ กระบวนการ ตลอดจนแนวทางปฏิบัติต่างๆ ให้เหมาะสมรัดกุมและเป็นธรรมยิ่งขึ้น ปรากฏตามคำสั่งประธานาธิบดีสาธารณรัฐฟิลิปปินส์ ฉบับที่ 464 ลงวันที่ 20 พฤษภาคม 2517 โดยมีรายละเอียดดังนี้

¹⁶ Philippine Presidential Decree No. 464, 1974; Property Tax code and Compilation of Property Assessment Regulation : Tax Mapping, 1978.

1. ทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษี หมายถึง ที่ดิน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้างอื่นใด รวมทั้งเครื่องจักรกลต่าง ๆ

ทรัพย์สินพึงประเมินเรียกเก็บภาษี สามารถจำแนกได้เป็น 6 ประเภท ดังนี้

- (1) ทรัพย์สินเพื่อการอยู่อาศัย
- (2) ทรัพย์สินเพื่อการเกษตร
- (3) ทรัพย์สินเพื่อการพาณิชย์
- (4) ทรัพย์สินเพื่อการอุตสาหกรรม
- (5) ทรัพย์สินเพื่อการเหมืองแร่
- (6) ทรัพย์สินประเภทพิเศษ

การกำหนดประเภทของทรัพย์สินดังกล่าว จะพิจารณาจากหลักการใช้ประโยชน์ซึ่งทรัพย์สินนั้น ๆ ว่า เจ้าของหรือผู้ครอบครองมุ่งใช้ประโยชน์เพื่อกิจการอย่างใดเป็นสำคัญ ซึ่งทรัพย์สินแต่ละประเภทจะมีหลักเกณฑ์การประเมินจัดเก็บภาษีแตกต่างกันไป

2. ฐานภาษี

การประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษี จะใช้ฐานมูลค่าของทรัพย์สินหรือราคาตลาดของทรัพย์สินนั้น (Market Value)

3. การกำหนดสัดส่วนเพื่อใช้เป็นฐานคำนวณภาษี

เมื่อนักงานประเมินภาษีได้ประเมินราคาทรัพย์สินแล้ว หลังจากนั้นจะกำหนดระดับ หรือสัดส่วนเพื่อใช้เป็นฐานคำนวณภาษี ภายใต้อัตราภาษีดังนี้

- (1) กรณีที่เป็นที่ดิน

ที่ดินเพื่อการอยู่อาศัย สัดส่วน ร้อยละ 30 ของราคาประเมิน

ที่ดินเพื่อการอุตสาหกรรม หรือเพื่อการพาณิชย์ สัดส่วนร้อยละ 40 ของ
ราคาประเมิน

ที่ดินเพื่อการเหมืองแร่ สัดส่วนร้อยละ 50 ของราคาประเมิน

(2) กรณีที่เป็นอาคารสิ่งปลูกสร้าง เครื่องมือจักรกล และการขยายต่อเติมอื่นๆ
สัดส่วนไม่ต่ำกว่าร้อยละ 30 แต่จะต้องไม่เกินกว่า ร้อยละ 80 ของราคาประเมิน

(3) กรณีที่เป็นทรัพย์สินประเภทพิเศษ สัดส่วนร้อยละ 15 ของราคาประเมิน
ของทรัพย์สินนั้น อันได้แก่ โรงเรียนและที่ดินซึ่งใช้เพื่อการศึกษา วัฒนธรรม หรือเพื่อการ
วิทยาศาสตร์ รวมทั้งสถานพยาบาลของเอกชน และสัดส่วนร้อยละ 30 ของราคาประเมินสำหรับ
ทรัพย์สินซึ่งใช้ในการพักผ่อนหย่อนใจหรือนันทนาการ

4. อัตราภาษี

เขตการปกครองท้องถิ่นแต่ละแห่งมีอำนาจในการพิจารณากำหนดอัตราภาษีทรัพย์สิน
สินมาตรฐานกลาง เพื่อใช้ในการจัดเก็บจากทรัพย์สินภายในท้องถิ่นของตนเอง โดยอัตราจะอยู่
ระหว่างร้อยละ 0.25-2.0 ของราคาประเมินสำหรับทรัพย์สินในเขตการปกครองแต่ละท้องถิ่น

5. ทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องชำระภาษี

(1) ทรัพย์สินที่เป็นของรัฐหรือหน่วยงานของรัฐหรือรัฐวิสาหกิจใด ๆ ซึ่งกฎหมาย
ว่าด้วยการนั้น ได้มีบทบัญญัติยกเว้นไว้โดยชัดแจ้ง เว้นแต่ทรัพย์สินนั้นได้ให้บุคคลซึ่งมีหน้าที่ชำระ
ภาษีจัดใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินนั้น ๆ

(2) สุสานหรือฌาปนสถานที่ได้จัดขึ้นเพื่อมุ่งค้ากำไร

(3) โรงเรียนและที่ดินรวมตลอดถึงสิ่งขยายต่อเติมที่ใช้เพื่อกุศลกิจ หรือศาสนกิจ

โดยตรง



(4) ทรัพย์สินของบุคคลใดที่ตั้งอยู่ในเขตเมือง หรือเทศบาลเดียวกัน มีมูลค่ารวมกันไม่ถึงตามที่ท้องถิ่นนั้น ๆ กำหนด

(5) ที่ดินที่ได้มาเนื่องจากหน่วยงานของรัฐจัดสรรให้ ขายให้ หรือให้เช่าเพื่อประกอบกิจการประเภทฟาร์มผลิตนมเนย (dairy farms) ภายในกำหนด 4 ปี นับแต่วันเริ่มกิจการ นอกจากนี้ยังรวมถึงเครื่องมือจักรกลสำหรับโรงงานอุตสาหกรรมที่ตั้งขึ้นใหม่โดยความเห็นชอบหรือรับรองของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน เพื่อใช้ในการผลิตวัสดุอุปกรณ์เพื่อการอุตสาหกรรม เกษตรกรรม หัตถกรรม หรือการเหมืองแร่ ภายใน 5 ปีแรกเริ่มดำเนินการ

(6) ที่ดินที่มรดกไม่ย่นต้นชั้นตามธรรมชาติ ซึ่งมีคุณค่าทางเศรษฐกิจสูง

(7) ทรัพย์สินอื่น ๆ ตามแต่จะได้มีกฎหมายยกเว้นไว้เป็นพิเศษในกรณีอื่น ๆ

6. การลดหย่อนภาษี

(1) ในกรณีที่พืชผลซึ่งเพาะปลูกไว้ ได้รับความเสียหายโดยทั่วไป หรือราคามีผลตกต่ำอย่างมาก หรือมีภัยพิบัติอื่น ๆ ในทำนองเดียวกันเกิดขึ้นในท้องที่จังหวัด เมืองหรือเทศบาลใด ๆ คณะกรรมการบริหารของท้องถิ่นที่เกี่ยวข้องอาจมีมติให้ลดหย่อน หรือยกเว้นภาษี เช่นว่านั้นทั้งหมดหรือบางส่วนได้

(2) ประธานาธิบดีฟิลิปปินส์ มีอำนาจสั่งให้ลดหย่อนภาษีทรัพย์สินได้ทุกกรณี หากพิจารณาเห็นว่า จำเป็นต้องกระทำเพื่อประโยชน์ของประเทศชาติหรือของประชาชนส่วนรวม

7. การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินเพิ่มเติม

(1) เก็บเพิ่มร้อยละหนึ่ง เพื่อสมทบกองทุนส่งเสริมการศึกษา

(2) เก็บเพิ่มไม่เกินร้อยละ 2 จากที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า

ที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า หมายความว่าที่ดินที่มีสภาพดังต่อไปนี้

(ก) ที่ดินเพื่อการเกษตรของเอกชนแปลงใดมีเนื้อที่มากกว่า 5 เฮกเตอร์ขึ้นไป ซึ่งเหมาะแก่การเพาะปลูก การเลี้ยงสัตว์ การประมงน้ำจืด หรือเหมาะแก่การใช้เพื่อการเกษตรในกรณีอื่น ๆ โดยมีเนื้อที่ 3 ใน 4 ส่วนของเนื้อที่ทั้งหมด มิได้นำไปใช้หรือปรับปรุงให้ดีขึ้น เพื่อวัตถุประสงค์ดังกล่าวแล้ว

(ข) ที่ดินที่ตั้งอยู่ในเขตเมืองหรือเทศบาล แปลงใดมีเนื้อที่มากกว่า 5,000 ตารางเมตรขึ้นไป โดยเจ้าของมิได้นำไปใช้ประโยชน์ หรือมิได้ปรับปรุงดำเนินการใด ๆ เพื่อให้เกิดประโยชน์ตอบแทนในฐานะที่ดินนั้นเป็นเศรษฐกิจ นอกจากนี้ที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า ยังหมายรวมถึงที่ดินที่เอกชนได้รับอนุญาตให้จัดสรรแบ่งขายทั่วไป โดยเจ้าของที่ดินจัดสรร หรือผู้ซื้อที่ดินจัดสรรปล่อยปละละเลยมิได้ดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่งในที่ดินนั้น ตามที่กำหนดไว้ในโครงการหรือแผนงานจัดสรรที่ดิน

8. การจัดเก็บภาษีพิเศษจากรหัสสิน

การจัดเก็บภาษีพิเศษจากรหัสสินในที่นี้ แตกต่างจากการจัดเก็บภาษีเพิ่มจากรหัสสินดังกล่าวมาข้างต้น การจัดเก็บภาษีพิเศษ หมายถึงในกรณีที่กฎหมายได้ให้อำนาจแก่รัฐบาลกลางและหน่วยการปกครองท้องถิ่นต่าง ๆ มีอำนาจจัดเก็บภาษีจากที่ดินของบุคคลใด ๆ ที่ตั้งอยู่ในเขตอำนาจของตน เป็นกรณีพิเศษต่างหากจากภาษีรหัสสินที่กล่าวมาข้างต้น โดยอาศัยเหตุที่ดินนั้นได้รับประโยชน์ตอบแทนโดยตรงจากสิ่งสาธารณูปการหรืองานโยธาต่าง ๆ ซึ่งรัฐบาลกลางหรือหน่วยการปกครองท้องถิ่นได้สร้างขึ้น เช่น ถนน ทางเท้า สวนสาธารณะ ตลาดนัด สะพาน ท่าเรือ เขื่อนกั้นน้ำ อ่างเก็บน้ำ คู คลองระบายน้ำ ท่อระบายน้ำ ฯลฯ

หลักเกณฑ์การประเมินภาษีพิเศษจากรหัสสิน

การประเมินเพื่อจัดเก็บภาษีพิเศษนี้ เจ้าหน้าที่จะคำนวณจากราคาประเมินสำหรับที่ดินแต่ละแปลงตามที่ระบุไว้ในทะเบียนที่ดิน อย่างไรก็ตามจะต้องไม่มากกว่าร้อยละ 60 ของราคาที่ดิน

ดินนั้น สำหรับอัตราภาษีที่ใช้ในการคำนวณภาษีพึงชำระ จะมีอยู่หลาย ๆ อัตราแตกต่างกันไปตาม สัดส่วนที่ดินแต่ละแปลงจะพึงได้รับประโยชน์จากสิ่งสาธารณูปการ หรืองานโยธาเช่นว่านั้นมาก น้อยเพียงใดเป็นเกณฑ์ โดยไม่ต้องถือปฏิบัติตามอัตราภาษีดังกล่าวมาแล้วข้างต้น

9. หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการประเมินจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน

หน่วยงานที่มีหน้าที่เกี่ยวข้องกับการประเมินจัดเก็บภาษีทรัพย์สินมีอยู่มากมาย หลายหน่วย เฉพาะที่สำคัญ ๆ และมีหน้าที่โดยตรงก็คือ สำนักงานประเมินภาษีทรัพย์สิน คณะ กรรมการอุทธรณ์ภาษีทรัพย์สิน รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและหน่วยการปกครองท้องถิ่นต่าง ๆ

สำนักงานประเมินภาษีทรัพย์สิน

ได้มีการจัดตั้งสำนักงานประเมินภาษีทรัพย์สินขึ้นทุกจังหวัด และทุกเมืองทั่ว ประเทศ โดยมีฐานะเป็นหน่วยงานเอกเทศ ต่างหากจากหน่วยงานอื่น ๆ ประกอบด้วยหน่วยงาน ระดับกอง รวม 4 กอง คือ

- (ก) กองแผนที่ภาษีทรัพย์สิน
- (ข) กองการตีราคาและประเมินภาษีทรัพย์สิน
- (ค) กองการจัดเก็บเอกสารหลักฐาน
- (ง) กองวิจัยและสถิติ

กองที่สำคัญที่สุดคือ กองแผนที่ภาษีทรัพย์สิน โดยมีหน้าที่รับผิดชอบในการทำแผนที่ภาษี ซึ่งถือว่าเป็นเครื่องมือสำคัญที่สุด อย่างหนึ่งของกระบวนการบริหารงานภาษีทรัพย์สิน นอกจากนี้ ก็มีกองการตีราคาและประเมินภาษีทรัพย์สิน ซึ่งมีหน้าที่รับผิดชอบมากมายหลายประการ ที่สำคัญ ก็คือ ทำหน้าที่เกี่ยวกับการตีราคาและประเมินภาษี หรือคำนวณจำนวนเงินภาษีทรัพย์สิน เพื่อ เรียกเก็บจากเจ้าของหรือผู้ครอบครอง อย่างไรก็ตาม การรวบรวมจัดเก็บภาษีทรัพย์สินเป็นหน้าที่ ของหน่วยการปกครองท้องถิ่นที่เกี่ยวข้อง ไม่ใช่หน้าที่ของพนักงานประเมินภาษีทรัพย์สินแต่อย่างใด

จากการที่ประเทศฟิลิปปินส์ได้เร่งรัด ปรับปรุงระบบการประเมินจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน ด้วยการประกาศใช้ประมวลกฎหมายภาษีทรัพย์สิน เมื่อปี พ.ศ. 1974 และตามด้วยประมวลระเบียบว่าด้วยการประเมินภาษีทรัพย์สินในปีต่อ ๆ มา ยิ่งผลให้ระบบภาษีทรัพย์สินของประเทศนี้ มีแนวโน้มจะก้าวไกลกว่าประเทศกำลังพัฒนาอื่น ๆ หลายประเทศ รวมทั้งประเทศไทยของเรา ดังนั้น หากจะเปรียบเทียบระบบภาษีทรัพย์สินระหว่างประเทศฟิลิปปินส์กับประเทศไทยแล้ว จะเห็นความแตกต่างในสาระสำคัญดังนี้¹⁷

(1) ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีทรัพย์สิน ทรัพย์สินพึงประเมินจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของฟิลิปปินส์ มีขอบเขตกว้างขวางกว่าของไทยมาก อาจกล่าวได้ว่า ประมวลกฎหมายภาษีทรัพย์สินของฟิลิปปินส์ครอบคลุมทรัพย์สินของเอกชนเกือบทุกประเภท ที่เป็นอสังหาริมทรัพย์ หรือเป็นส่วนควบของอสังหาริมทรัพย์ ทั้งที่ตั้งอยู่บนพื้นดินและใต้พื้นดิน มีข้อยกเว้นเพียงเล็กน้อยเท่านั้น เช่น ทรัพย์สินที่ใช้เพื่อสาธารณกุศล หรือศาสนกิจโดยตรง ในขณะที่กฎหมายภาษีบำรุงท้องที่ และกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินของไทยซึ่งพอจะถือเป็นกฎหมายภาษีทรัพย์สิน ใช้บังคับแก่ทรัพย์สินพึงประเมินในขอบเขตค่อนข้างจำกัด และยังมีข้อยกเว้นมากมายกว่ากฎหมายภาษีทรัพย์สินของฟิลิปปินส์ โดยเฉพาะข้อยกเว้นหรือลดหย่อนสำหรับที่ดินและโรงเรือนเพื่อการอยู่อาศัย แต่สำหรับฟิลิปปินส์ กฎหมายไม่ได้ยกเว้นภาษีในกรณีนี้แต่อย่างใด เพียงแต่จัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าทรัพย์สินประเภทอื่นเท่านั้น

(2) การเก็บภาษีทรัพย์สินกรณีพิเศษ ระบบภาษีทรัพย์สินของฟิลิปปินส์ที่แตกต่างจากระบบภาษีทรัพย์สินของไทยที่ควรแก่การสนใจอีกประการหนึ่งก็คือ ประมวลกฎหมายภาษีทรัพย์สินของฟิลิปปินส์ ได้ให้อำนาจแก่ท้องถิ่นในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินเป็นกรณีพิเศษนอกเหนือจากการจัดเก็บภาษีตามปกติได้ 2 กรณี คือ กรณีแรก จัดเก็บเพิ่มร้อยละหนึ่งของยอดเงินภาษีทรัพย์สินพึงชำระเพื่อสมทบกองทุนเพื่อการศึกษาศึกษาพิเศษ กรณีที่สอง ซึ่งเป็นเรื่องที่น่าสนใจศึกษาเป็นพิเศษ กล่าวคือ หน่วยการปกครองท้องถิ่นของฟิลิปปินส์ มีอำนาจออกกฎหมายเพื่อจัดเก็บ

¹⁷ เรื่องชัย จงสงวน "ฟิลิปปินส์จัดเก็บภาษีทรัพย์สินอย่างไร", นิตยสารท้องถิ่น 22 (กุมภาพันธ์ 2525) หน้า 57-60.

ภาษีจากที่ดินของเอกชนใด ๆ ที่ตั้งอยู่ในเขตอำนาจของตนเป็นกรณีพิเศษ โดยอาศัยเหตุที่ที่ดินนั้น ได้รับประโยชน์จากงานโยธา หรือสิ่งสาธารณูปการ ซึ่งหน่วยงานการปกครองท้องถิ่นได้จัดสร้างขึ้น เช่น ถนน สะพาน คู คลอง ท่อระบายน้ำ ท่าเรือ ฯลฯ สำหรับอัตราภาษีที่ใช้ในการประเมินจัดเก็บแตกต่างกันไปตามสัดส่วนที่ดินแต่ละแปลงจะพึงได้รับประโยชน์ จากสิ่งสาธารณูปการมากหรือน้อยเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ

(3) ฐานภาษี กรณีของฟิลิปปินส์ การประเมินภาษีทรัพย์สินทุกประเภท ถือราคาตลาดปัจจุบันแห่งทรัพย์สินนั้น ๆ เป็นฐานคำนวณ สำหรับของไทยเฉพาะการประเมินภาษีบำรุงท้องที่เท่านั้น ที่การตีราคาปานกลางได้อิงราคาตลาดของที่ดินที่เกี่ยวข้องอยู่บ้าง แต่ก็ไม่ใช่ราคาตลาดที่แท้จริงสำหรับที่ดินแปลงนั้น ๆ เพราะราคาปานกลางซึ่งใช้เป็นฐานในการคำนวณเงินภาษีบำรุงท้องที่นั้น เป็นราคาตัวเฉลี่ยระหว่างที่ดินหลายแปลงที่ตั้งอยู่ในท้องที่ตำบลเดียวกัน สำหรับการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินกลับไปถือ "ค่ารายปี" เป็นฐานคำนวณ ค่ารายปีโดยนิตินัย หมายถึง จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรจะให้เช่าได้ในปีหนึ่ง ๆ ในกรณีไม่มีการให้เช่าจริง ถ้าทรัพย์สินนั้นให้เช่าจริง ให้ถือค่าเช่านั้นเป็นหลักในการคำนวณค่ารายปี

(4) อัตราภาษี กรณีของฟิลิปปินส์ อัตราภาษีทรัพย์สินที่ใช้ในการคำนวณเงินภาษีพึงชำระ จากทรัพย์สินประเภทเดียวกัน มีอยู่หลาย ๆ อัตรา แตกต่างกันไปตามระดับของหน่วยการปกครองท้องถิ่น หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง จังหวัด เมือง และเทศบาล ใช้อัตราภาษีไม่เหมือนกัน เพราะท้องถิ่นแต่ละแห่งมีอำนาจตราข้อบัญญัติ กำหนดอัตราภาษีทรัพย์สินเพื่อใช้ภายในเขตอำนาจของตนได้ สำหรับกรณีของไทย หน่วยการปกครองท้องถิ่นทุกระดับ ใช้อัตราภาษีสำหรับทรัพย์สินประเภทเดียวกันเหมือนกันหมดทุกแห่ง ท้องถิ่นไม่อาจใช้ดุลยพินิจกำหนดอัตราภาษีขึ้นใช้เองได้

(5) การแบ่งชำระภาษีออกเป็นงวด ๆ กฎหมายภาษีทรัพย์สินฟิลิปปินส์ เปิดโอกาสให้ผู้มีหน้าที่ชำระภาษี เลือกชำระภาษีเป็นงวด ๆ ละ 3 เดือนเท่า ๆ กันได้ งวดแรกครบกำหนดชำระภายในสิ้นเดือนมีนาคม งวดสอง งวดสามและงวดสี่ ครบกำหนดภายในสิ้นเดือนมิถุนายน กันยายน และธันวาคม ตามลำดับ การที่ให้เลือกชำระเป็นงวด ๆ ได้นี้คงจะมีความมุ่งหมายเพื่อเป็นการแบ่งเบาภาระของผู้มีหน้าที่ชำระภาษี ๆ สำหรับกรณีของไทยกฎหมายเดิมไม่ได้มีบทบัญญัติเช่นว่านี้แต่อย่างใด แต่ปัจจุบันในกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินกับกฎหมายภาษี

บำรุงห้องที่กำหนดให้มีการผ่อนชำระได้แล้ว

(6) หน่วยงานที่รับผิดชอบในการประเมินภาษีทรัพย์สิน กรณีของฟิลิปปินส์ มีสำนักงานประเมินภาษีทรัพย์สิน ตั้งอยู่ในเขตการปกครองท้องถิ่นเกือบทั่วทุกแห่ง สำนักงานฯ แต่ละแห่ง มีฐานะเป็นหน่วยงานเอกเทศต่างหากจากหน่วยงานอื่น ๆ ของท้องถิ่นที่เกี่ยวข้อง การที่กฎหมายกำหนดให้สำนักงานฯ มีฐานะเป็นเอกเทศ คงมีความมุ่งหมายเพื่อให้หน่วยงานนี้มีอำนาจอิสระในการบริหารงานมากขึ้น ไม่ต้องตกอยู่ภายใต้อิทธิพลของนักการเมืองระดับท้องถิ่นมากนัก มิฉะนั้นแล้ว การตีราคาและการประเมินภาษีทรัพย์สินของพนักงานเจ้าหน้าที่ อาจไม่สอดคล้องกับสภาพความเป็นจริงได้ง่าย นอกจากนี้ภายในสำนักงานฯ ยังได้จัดแบ่งหน่วยงานย่อยออกเป็นกองต่าง ๆ รวม 4 กอง เพื่อปฏิบัติและรับผิดชอบงานเฉพาะด้าน โดยมีการแบ่งงานบริหารงานช่างเทคนิค งานธุรการ และงานวิชาการออกเป็นสัดส่วนชัดเจน ซึ่งถ้าพิจารณาในแง่ของโครงสร้างการจัดรูปองค์กรแล้วก็นับได้ว่า สำนักงานประเมินภาษีทรัพย์สินของฟิลิปปินส์มีความถูกต้องสมบูรณ์ตามหลักการบริหารอยู่ไม่น้อย ในขณะที่การประเมินภาษีทรัพย์สินของไทยอาศัยปลัดอำเภอ เจ้าหน้าที่ในสังกัดเทศบาล เมืองพัทยาหรือกรุงเทพมหานคร ซึ่งส่วนใหญ่เป็นผู้ที่มีพื้นฐานความรู้ทางการบริหารงานทั่ว ๆ ไป เท่านั้น

กฎหมายภาษีทรัพย์สินในประเทศเนเธอร์แลนด์¹⁸

ภาษีประเภทนี้เป็นรายได้หลักของท้องถิ่นทุกแห่งในเนเธอร์แลนด์ โดยในที่นี้จะได้ศึกษาเฉพาะกรณีของเมืองอัมสเตอร์ดัม นครหลวงของประเทศเนเธอร์แลนด์ สำหรับเมืองอัมสเตอร์ดัม จัดเก็บได้ถึงร้อยละ 60 ของภาษีทั้งหมดที่จัดเก็บเอง ภาษีประเภทนี้เน้นหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (BENEFIT PRINCIPLE) เป็นประการสำคัญ แต่ก็คำนึงถึงหลักความสามารถในการเสียภาษี (ABILITY TO PAY) ผสมอยู่บ้าง โดยมีรายละเอียดดังนี้คือ

¹⁸ รายงานการศึกษาดูงานดำเนินการบริหารท้องถิ่นและการจัดเก็บรายได้ ณ นครหลวงอัมสเตอร์ดัมประเทศเนเธอร์แลนด์ ระหว่างวันที่ 9-23 กรกฎาคม 2535 โดยคณะศึกษาดูงานกลุ่มที่ 1 คณะที่ 3 สำนักการคลัง กรุงเทพมหานคร.

1. ทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษี

ทรัพย์สินที่เป็นที่ดินและอาคารทุกแปลงทุกหลังจะต้องเสียภาษีไม่ว่าจะเป็นที่อยู่อาศัยที่ไม่ได้นำออกหารายได้ หรืออาคารที่ใช้ในพาณิชย์กรรมหรืออุตสาหกรรม

2. ฐานภาษี

การจัดเก็บภาษีจะใช้ราคาตลาดในเวลาที่กำหนดขึ้น (THE MARKET WITH THE PRICE LEVEL ON A CERTAIN DATE) เป็นฐานในการคำนวณค่าภาษี ซึ่งราคาตลาดดังกล่าวจะมีการประกาศทุก 5 ปี

3. อัตราภาษี

อัตราภาษีจะแตกต่างกันไประหว่างผู้เสียภาษีที่เป็นเจ้าของอาคาร (OWNER) กับผู้เสียภาษีที่ใช้ประโยชน์ในอาคาร (USER) และในเทศบาลแต่ละแห่งจะกำหนดอัตราภาษีแตกต่างกันไป แต่จะเกินอัตราขั้นสูงที่กำหนดโดยรัฐบาลกลางไม่ได้

4. การจัดองค์กรในการเก็บภาษีทรัพย์สิน

เพื่อให้เข้าใจถึงการบริหารการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของเมืองอัมสเตอร์ดัม จึงควรศึกษาเกี่ยวกับการจัดองค์กรที่รองรับงานดังกล่าว ซึ่งพบว่ามีการจัดแบ่งโดยคำนึงถึงลักษณะงานเป็นสำคัญ โดยมี 3 กอง เป็นหลักคือ

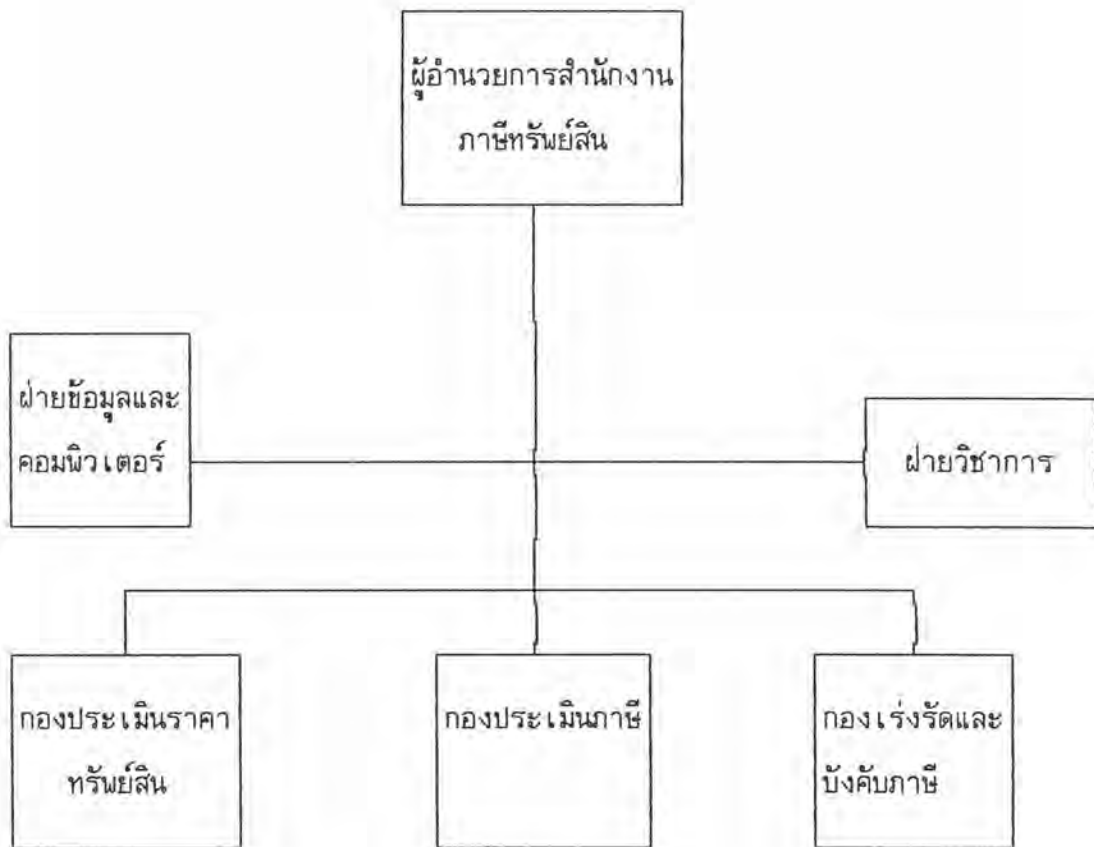
ก. กองประเมินราคาทรัพย์สิน (THE PROPERTY ASSESSMENT DIVISION)

ข. กองประเมินภาษี (THE REVYING DIVISION)

ค. กองเร่งรัดและบังคับภาษี (THE COLLECTING DIVISION)

และยังมีฝ่ายต่าง ๆ ช่วยสนับสนุนงาน ซึ่งที่มีบทบาทมากก็คือ ฝ่ายข้อมูลและคอมพิวเตอร์ (INFORMATION AND AUTOMATION) และฝ่ายวิชาการ (STAFF) เพื่อดำเนินการทางด้าน การรวมข้อมูลตลอดจนเป็นฝ่ายวิชาการให้แก่ 3 กองหลักข้างต้น

แผนผังการจัดองค์กร



5. การประเมินราคาทรัพย์สิน

งานด้านนี้เป็นงานสำคัญในส่วนของ การสร้างฐานภาษี (TAX BASE) เพื่อส่งให้ ฝ่ายที่ดำเนินการประเมินภาษี (TAXATION PROCESS) ดำเนินการต่อไป ต้องมีการกำหนด ราคาตลาดในเวลาที่กำหนดขึ้น (THE MARKET WITH THE PRICE LEVEL ON A CERTAIN DATE) ทุก 5 ปี โดยปกติจะมีการดำเนินการ 3 ขั้นตอน คือ

5.1 ขั้นตอนเตรียมการ (PREPARATION) ซึ่งจะดำเนินการเป็นการหาข้อมูลทั้งในภาคสนามเพื่อให้ได้ข้อมูลปฐมภูมิ และดำเนินการประสานงานกับภาครัฐบาลและเอกชนอื่น ๆ เพื่อขอข้อมูลทุติยภูมิ ซึ่งข้อมูลที่ใช้ได้แก่

- ข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะทรัพย์สิน เช่น สภาพการปลูกสร้าง ขนาดสาธารณูปโภคที่ได้รับ ฯลฯ
- ข้อมูลเกี่ยวกับที่ดิน เช่น ขนาดของที่ดิน ประเภทการถือครอง ตลอดจนราคาซื้อขาย ฯลฯ
- ข้อมูลการใช้ประโยชน์ในโรงงาน เช่น เป็นที่อยู่อาศัย เป็นโรงงานอุตสาหกรรม เป็นอาคารพาณิชย์กรรม ฯลฯ
- ที่ตั้งของโรงงาน
- ข้อมูลเกี่ยวกับผู้เป็นเจ้าของและผู้ใช้ประโยชน์ในโรงงาน เช่น ชื่อ ที่อยู่ ฯลฯ

5.2 ขั้นตอนประเมินราคา (VALUATION) เป็นขั้นตอนที่เจ้าหน้าที่ประเมินราคาจะศึกษาข้อมูลที่ได้รับมาในขั้นแรก เพื่อแบ่งกลุ่มและแบ่งพื้นฐานที่ใช้กันอยู่ทั่วไป แต่ในบางกรณีเจ้าหน้าที่ประเมินราคาจะดำเนินการกำหนดราคาอาคารบางประเภทเป็นรายอาคาร สำหรับอาคารที่มีสภาพพิเศษกว่าที่มีอยู่ทั่วไป

5.3 ขั้นตอนควบคุมคุณภาพและสรุปผลการประเมินราคา (QUALITY CONTROL AND DELIVERY) เมื่อเจ้าหน้าที่ประเมินราคาได้กำหนดราคาทรัพย์สินไปแล้วจะมีงานขั้นสุดท้ายคือการตรวจสอบผลที่ดำเนินการได้ว่าถูกต้องใกล้เคียงความเป็นจริงมากเพียงใด เพื่อปรับให้สมบูรณ์ขั้นในขั้นสุดท้าย ก่อนที่จะประกาศและสรุปผลส่งฝ่ายประเมินภาษีต่อไป

6. การประเมินและติดตามจัดเก็บภาษี

การดำเนินการในขั้นนี้เป็นการประเมินค่าภาษีและติดตามจัดเก็บเงินซึ่งจะมีการดำเนินการทุกปี ซึ่งประกอบด้วยการทำงาน 2 ขบวนการ คือ

6.1 งานด้านการประเมินภาษี (LEVYING)

6.2 งานด้านการเร่งรัดและบังคับภาษี (COLLECTING TAXES)

6.1 งานด้านการประเมินภาษี งานด้านนี้รับผิดชอบโดยกองประเมินภาษี ซึ่งสามารถแยกย่อยออกเป็นงาน 3 ขั้นตอน คือ

6.1.1 การรวบรวมข้อมูลของอาคาร (DATA BASE BUILDING) ซึ่งเป็นขั้นตอนเบื้องต้นของการประเมินภาษี เจ้าหน้าที่ประเมินภาษีจะรวบรวมข้อมูลสำคัญของผู้เสียภาษีเพิ่มเติมจากข้อมูลราคาตลาด ที่ได้รับจากฝ่ายประเมินราคาทรัพย์สิน เมื่อผ่านการตรวจสอบจนถูกต้องครบถ้วนแล้ว จะดำเนินการประเมินค่าภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละรายออกมา

6.1.2 การออกใบแจ้งการประเมินเพื่อเรียกเก็บภาษี (BILLING) ในขั้นตอนนี้จะดำเนินการโดยระบบคอมพิวเตอร์ ซึ่งจะมีงานทางด้านการออกใบแจ้งการประเมิน และการจำหน่ายซอง ตลอดจนถึงงานด้านการจัดส่งผลการแจ้งการประเมินถึงมือผู้เสียภาษี

6.1.3 การพิจารณาชี้ขาดคำคัดค้านและการอุทธรณ์ (REGISTRATION AND SETTLEMENT OF OBJECTIONS AND APPEALS) เนื่องจากมีประชาชนบางรายไม่พอใจผลการประเมินที่ได้รับแจ้ง จะขอใช้สิทธิในการคัดค้านและอุทธรณ์ภาษี จึงต้องมีการดำเนินการขั้นนี้ขึ้นเพื่อทำหน้าที่รับเรื่องการคัดค้านและอุทธรณ์ภาษี หลังจากนั้นจะดำเนินการตรวจสอบผลการประเมินว่าเดิมประเมินไปถูกต้องสมบูรณ์เพียงใดทั้งในกรณีข้อเท็จจริงของทรัพย์สิน และความสมบูรณ์ในข้อกำหนดโดยจะมีคณะกรรมการกฎหมายร่วมพิจารณาในประเด็นนี้ เพื่อหาข้อยุติก่อนที่จะดำเนินการขึ้นศาล นอกจากนี้อาจมีการเรียกตัวผู้เสียภาษีมาเจรจาต่อรอง (NEGOTIATION WITH TAXPAYER) จึงจะมีการชี้ขาดผลการคัดค้านหรืออุทธรณ์ หากมีการชี้ขาดให้ลดค่าภาษีลง จะดำเนินการคืนภาษีส่วนเกินกลับคืนให้ด้วย

6.2 งานด้านการเร่งรัดและบังคับภาษี งานด้านนี้รับผิดชอบโดยกองเร่งรัดและบังคับภาษี สามารถแยกย่อยเป็นงาน 3 ขั้นตอน เช่นเดียวกันคือ

6.2.1 งานติดตามจัดเก็บภาษี (DEBTS ADMINISTRATION PROCESS) จะมีการติดตามผลการจัดเก็บเป็นระยะ ๆ โดยระบบคอมพิวเตอร์ นอกจากนั้นยังใช้ระบบรายงานโดยคนช่วยตรวจสอบอีกชั้นหนึ่ง

6.2.2 งานด้านการเตือนภาษี (FINAL REMINDER) จะมีการประสานงานข้อมูลกับงานติดตามจัดเก็บภาษี และงานด้านการพิจารณาชำระค่าอากรหนี้ภาษีเพื่อได้ตัวเลขของค่าภาษีที่จะเตือน หากยังไม่ได้ผลก็จะส่งเรื่องต่อไปให้งานด้านบังคับภาษีต่อไป

6.2.3 งานด้านการบังคับภาษี (ENFORCE COLLECTION) เป็นงานด้านสุดท้ายของการจัดเก็บภาษีเพื่อบังคับให้ผู้ค้างชำระนำเงินค่าภาษีมาชำระแก่ท้องถิ่น จะมีการออกหมายเรียกตัวผู้ค้างชำระภาษีเพื่อเจรจา ซึ่งอาจมีการผ่อนชำระ แต่หากยังไม่ได้ผลก็จะใช้มาตรการการบังคับขายทอดตลาดทรัพย์สินต่อไป

จากการดำเนินการดังกล่าวข้างต้นพบว่า เทศบาลเมืองอัมสเตอร์ดัม สามารถจัดเก็บภาษีได้ถึง 99% โดยมีผลสรุปการดำเนินงานดังนี้

- 55% ของผู้เสียภาษีทั้งหมด จะจ่ายภาษีเมื่อได้รับการแจ้งการประเมินในครั้งแรก
- 30% ของผู้เสียภาษีทั้งหมด จะจ่ายภาษีเมื่อได้รับการเตือนซ้ำอีกครั้งหนึ่ง
- 10% ของผู้เสียภาษีทั้งหมด จะจ่ายภาษีเมื่อได้รับการเตือนครั้งสุดท้าย
- 3 % ของผู้เสียภาษีทั้งหมด จะจ่ายภาษีเมื่อมีหมายเรียกตัว
- 1 % ของผู้เสียภาษีทั้งหมด จะได้รับค่าภาษีเมื่อมีการขายทอดตลาดทรัพย์สิน
- 1 % ของผู้เสียภาษีทั้งหมด ไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้

เมื่อได้ศึกษาระบบภาษีทรัพย์สินของประเทศเนเธอร์แลนด์ดังกล่าวแล้วข้างต้น ต่อไปนี้จะได้เปรียบเทียบกับกฎหมายภาษีที่เก็บจากทรัพย์สินของประเทศไทยดังนี้คือ

(1) ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีทรัพย์สิน ในประเทศเนเธอร์แลนด์จะเก็บภาษีทรัพย์สินจากทรัพย์สินประเภทที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เหมือนกับประเทศไทย ซึ่งในประเทศเนเธอร์แลนด์

นั้นจะเก็บจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างทั้งหมด ไม่ว่าจะเป็นที่อยู่อาศัยเองไม่ได้นำออกหารายได้ หรืออาคารที่ใช้ในพาณิชย์กรรมหรืออุตสาหกรรม แต่ในประเทศไทยเราจะยกเว้นสิ่งปลูกสร้างที่อยู่อาศัยเองไม่ต้องเสียภาษีแต่อย่างใด

(2) ฐานภาษี ในประเทศเนเธอร์แลนด์จะใช้ราคาตลาดของทรัพย์สินเป็นฐานในการคำนวณภาษี แต่ในประเทศไทยนั้น เฉพาะภาษีบำรุงท้องที่เท่านั้นที่การตีราคาปานกลางอิงราคาตลาดอยู่บ้าง แต่ก็มิใช่ราคาตลาดที่แท้จริง ส่วนภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้นฐานภาษีก็ใช้ค่ารายปีเป็นฐานคำนวณ คือจำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรจะให้เข้าได้ในปีหนึ่ง ๆ ในกรณีที่ทรัพย์สินนั้นไม่มีการให้เช่าจริง ถ้าทรัพย์สินนั้นให้เช่าจริงให้ถือค่าเช่านั้นเป็นหลักคำนวณค่ารายปี

(3) อัตราภาษี ประเทศเนเธอร์แลนด์ จะแตกต่างกันไประหว่างผู้เสียภาษีที่เป็นเจ้าของอาคาร (OWNER) กับผู้ใช้ประโยชน์ในอาคาร (USER) และในแต่ละท้องถิ่นในแต่ละแห่งจะกำหนดอัตราภาษีแตกต่างกันไป แต่จะเก็บอัตราขั้นสูงที่กำหนดโดยรัฐบาลกลางไม่ได้ ส่วนประเทศไทย หน่วยงานปกครองท้องถิ่นทุกระดับ ใช้อัตราภาษีทรัพย์สินประเภทเดียวกันเหมือนกันหมดทุกท้องถิ่น ไม่สามารถกำหนดอัตราภาษีให้แตกต่างกันในแต่ละท้องถิ่นได้ นอกจากกำหนดเกณฑ์การลดหย่อนเนื้อที่ดินเพื่อการคำนวณภาษีบำรุงท้องที่แตกต่างกันได้เท่านั้น

(4) องค์กรในการเก็บภาษีทรัพย์สิน ในประเทศเนเธอร์แลนด์จะแบ่งองค์กรในการเก็บภาษีทรัพย์สินเป็นกองประเมินทรัพย์สิน กองประเมินภาษี กองเร่งรัดและบังคับภาษี โดยแยกเป็นฝ่ายต่าง ๆ ช่วยสนับสนุน ได้แก่ฝ่ายข้อมูลและคอมพิวเตอร์ และฝ่ายวิชาการ ซึ่งใช้เทคโนโลยีที่ทันสมัยและต้นทุนสูงมาใช้ในการปฏิบัติจัดเก็บ แต่ในประเทศไทยเราไม่มีสำนักงานเก็บภาษีทรัพย์สินโดยตรง จะเป็นหน้าที่ของงานรายได้เขตต่าง ๆ ซึ่งขาดทั้งเทคโนโลยีที่ทันสมัยรวมทั้งบุคลากรที่ไม่เพียงพอกับปริมาณงาน ดังในประเทศเนเธอร์แลนด์

(5) การประเมินราคาทรัพย์สิน ในประเทศเนเธอร์แลนด์จะมีกองประเมินราคาทรัพย์สินโดยตรงซึ่งมีขั้นตอนการดำเนินงานที่เป็นระบบ เพื่อส่งข้อมูลให้ฝ่ายที่ดำเนินการประเมินภาษี แต่ในประเทศไทยเราก็มีหน่วยงานประเมินราคาทรัพย์สิน เช่นกัน คือสำนักงานกลางประเมินราคาทรัพย์สินซึ่งสังกัดกรมที่ดิน มีหน้าที่ประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อใช้เป็นฐานใน

การคำนวณค่าภาษีและค่าธรรมเนียมในการโอนสิ่งหาริมทรัพย์ของรัฐบาลกลางเท่านั้น แต่ใน ส่วนของท้องถิ่นมิได้ใช้ราคาจากสำนักงานกลางนี้แต่อย่างใด การประเมินค่ารายปีและราคาปาน กลางตามกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน กับกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่ยังเป็นหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ ของคณะกรรมการหรือส่วนท้องถิ่นซึ่งไม่มีความรู้ความเชี่ยวชาญโดยเฉพาะและไม่มีความเป็นกลาง ในการประเมินราคาทรัพย์สินแต่อย่างใด

(6) การประเมินและติดตามจัดเก็บภาษี ในประเทศเนเธอร์แลนด์งานด้านการ ประเมินภาษีจะรับผิดชอบโดยกองประเมินภาษี และงานด้านการเร่งรัดและบังคับภาษีจะรับผิดชอบ โดยกองเร่งรัดและบังคับภาษี ซึ่งดังที่กล่าวแล้วว่าระบบงานดังกล่าวนี้จะใช้คอมพิวเตอร์เพื่อ ช่วยรวมทั้งใช้คนตรวจสอบอีกชั้นหนึ่ง ซึ่งจากการดำเนินการจัดเก็บภาษีที่ผ่านมาจะเห็นได้ว่า ใน ประเทศเนเธอร์แลนด์สามารถจัดเก็บภาษีได้ถึง 99% แต่หากเทียบกับในประเทศไทยแล้วระบบ การประเมินและการติดตามจัดเก็บภาษียังไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควรทั้งในด้านเทคโนโลยีและ บุคลากร ส่งผลให้มีภาษีอากรค้างชำระ และการหลีกเลี่ยงภาษีเป็นจำนวนมาก ทำให้รายได้จาก ภาษีไม่เพียงพอต่อการพัฒนาท้องถิ่นแต่อย่างใด

เมื่อได้ศึกษาวิเคราะห์หลักการของกฎหมายทรัพย์สินในประเทศต่างๆ พร้อมทั้งเปรียบ เทียบกับกฎหมายภาษีที่เก็บจากทรัพย์สินของประเทศไทย ดังกล่าวมาแล้วนั้น จะเห็นว่าในทฤษฎี วิจัยเพียงแต่เสนอให้เห็นถึงข้อแตกต่างเท่านั้น ยังมีได้วิเคราะห์ถึงว่าเมื่อเปรียบเทียบแล้ว จะ นำเอาข้อดีของกฎหมายภาษีทรัพย์สินในประเทศต่าง ๆ ในเรื่องใดมาใช้กับประเทศไทยได้บ้าง เพราะจะต้องศึกษาถึงปัญหาที่เกิดขึ้นจากกฎหมายที่เก็บจากทรัพย์สินในประเทศไทยเสียก่อน จึงจะพิจารณาว่าจะใช้ข้อดีของกฎหมายทรัพย์สินในประเทศต่าง ๆ ในเรื่องใดมาประกอบ เพื่อนำเสนอแนวทางในการปรับปรุงกฎหมายที่เก็บจากทรัพย์สินในประเทศไทยต่อไป

อย่างไรก็ดี มีข้อสังเกตว่า ระบบภาษีทรัพย์สินที่ใช้ได้ผลดีในประเทศหนึ่ง ไม่ได้หมายความว่า ระบบเดียวกันนี้จะต้องใช้ได้ผลดีเท่ากันสำหรับประเทศอื่น เพราะสภาพสังคม เศรษฐกิจ และการเมือง การปกครองของแต่ละประเทศย่อมแตกต่างกันไปไม่มากนักน้อย แต่ก็ ไม่ได้หมายความว่า ระบบการบริหารของประเทศหนึ่ง หากนำไปใช้ในอีกประเทศหนึ่งจะต้องล้ม เหลวโดยสิ้นเชิงเสมอไปก็หาไม่ หากแต่ขึ้นอยู่กับว่า ประเทศอื่นได้นำไปประยุกต์ใช้ให้เหมาะสม

กับสภาพการณ์ทุก ๆ ด้าน ในประเทศของตนได้มากขึ้นเพียงใดเป็นสิ่งสำคัญ โดยผู้วิจัยจะได้นำ
เสนอหลักการกฎหมายภาษีทรัพย์สินในประเทศต่าง ๆ ที่กล่าวข้างต้นที่มีประสิทธิภาพและเหมาะสม
สมกับประเทศไทย มาใช้ประกอบเป็นแนวทางในการนำกฎหมายภาษีทรัพย์สินมาใช้ในประเทศไทย
ไทยในบทที่4ในหัวข้อแนวทางในการปรับปรุงกฎหมายที่เก็บจากทรัพย์สินในประเทศไทยต่อไป