

บทที่ 4

หลักการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน

ในบทนี้จะได้ทำการศึกษาถึงหลักการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน เพื่อจะทราบถึงภาษีที่ท้องถิ่นจัดเก็บบนฐานทรัพย์สินที่เป็นอสังหาริมทรัพย์ของไทยในปัจจุบัน และศึกษารูปแบบการนำระบบภาษีมาใช้ในการจัดการสิ่งแวดล้อมของต่างประเทศ เพื่อที่จะเป็นแนวทางไปสู่การวิเคราะห์กฎหมายภาษีของไทย และเสนอรูปแบบภาษีท้องถิ่นที่จะสามารถนำมาใช้เป็นเครื่องมือในการจัดการน้ำเสียได้ต่อไป

4.1 ลักษณะทั่วไปของภาษีอากร

4.1.1 ความหมายของภาษีอากร

ก่อนที่จะพิจารณาถึงรายละเอียดเนื้อหาของสาระและหลักการของภาษีทรัพย์สิน เห็นสมควรที่จะทำความเข้าใจให้สอดคล้องต้องกันถึงความหมายของคำว่า "ภาษีอากร" เสียก่อน ผู้เขียนจึงใคร่ขอยกตัวอย่างคำอธิบายความหมายของคำว่า "ภาษีอากร" ที่ได้มีผู้อธิบายไว้อย่างมากมาย พอเป็นสังเขป

ใน Concise Oxford Dictionary นิยามภาษีอากรไว้ว่า ได้แก่ "เงินที่เรียกเก็บจากบุคคล ทรัพย์สิน หรือธุรกิจ เพื่อการสนับสนุนรัฐบาล" คำจำกัดความนี้เน้นถึงจุดมุ่งหมายของการเก็บภาษีอากรในการจุนเจือรายจ่ายของรัฐบาล (taxation for revenue) ซึ่งคำจำกัดความเช่นนี้อาจทำให้หลงผิดได้เพราะแท้ที่จริงแล้ว ภาษีอากรมิได้มุ่งหาเงินได้ให้รัฐบาลเพียงอย่างเดียว หากแต่ยังมีจุดมุ่งหมายสำคัญในการควบคุมภาวะการณ์ทางเศรษฐกิจให้อยู่ในสภาพอันพึงปรารถนาอีกด้วย ภาษีอากรเป็นเครื่องมือสำคัญในการธำรงรักษาไว้ซึ่งเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ (Economic stabilization) คำนิยามของภาษีอากรที่มีความหมายและที่ครอบคลุมทั่วไป ควรจะพิจารณาจากการเคลื่อนย้ายเงินได้ (Income Flows) ในแง่นี้ภาษีอากรคือ เงินส่วนที่รั่วไหลจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาล ยกเว้นรายการกู้ยืมและรายจ่ายโดยตรงสำหรับค่าสินค้าและบริการที่ผลิตขึ้นเพื่อสาธารณะ ซึ่งจ่ายเต็มตามต้นทุนการผลิตสินค้าและบริการนั้น¹

* Contribution levied on persons, property or business for support of government.

¹ Charles M. Allan, The Theory of Taxation (Harmondsworth, Middlesex : Penguin Books Ltd.), p.24.

ความหมายในทางกฎหมาย

"ภาษี" มีลักษณะเป็นส่วนแบ่งภาระสาธารณะที่ประชาชนต้องรับผิดชอบตามสัดส่วน และอยู่ในรูปแบบของเงินตราโดยรัฐเป็นผู้ใช้อำนาจบังคับจัดเก็บ จำนวนภาษีที่ประชาชนผู้เสียภาษีต้องรับภาระนั้นจะเป็นไปตามสัดส่วนของความสามารถในการชำระภาษีของแต่ละบุคคล และวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีก็เพื่อนำเงินตราดังกล่าวไปใช้ในการสาธารณะ²

"ภาษี" คือ การจัดเก็บเงินที่รัฐบังคับเก็บจากเอกชนในลักษณะถาวรและไม่มีสิ่งตอบแทน เพื่อนำไปใช้จ่ายในสิ่งเกี่ยวกับภาระสาธารณะ³ (ศาสตราจารย์ Gaston JEZE)

"ภาษี" คือ การบังคับเก็บโดยอำนาจมหาชน เพื่อวัตถุประสงค์หลักในการนำไปใช้จ่ายในสิ่งเกี่ยวกับภาระสาธารณะและจะต้องมีการแบ่งสรรภาระนั้นโดยคำนึงถึงความสามารถในการจ่ายของประชาชนด้วย⁴ (ศาสตราจารย์ Paul-Marie GAUDEMET และศาสตราจารย์ Joe' MOLINIER)

ศาสตราจารย์ P.M.GAUDEMET และศาสตราจารย์ J.MOLINIER ต่างเห็นพ้องกันว่าเป้าหมายทางการเงินเป็นเป้าหมายสำคัญที่สุดของภาษี แม้เป้าหมายทางภาษีจะเพิ่มขึ้นไม่ว่าในทางเศรษฐกิจและสังคม กรณีที่มีความขัดแย้งระหว่างเป้าหมายทางการเงินกับเป้าหมายอื่น จะต้องเลือกเป้าหมายในทางการเงินมาก่อนเสมอ

การจัดเก็บภาษีจะต้องจัดเก็บให้สอดคล้องกับความสามารถในการเสียภาษีของประชาชน การพิจารณาถึงความสามารถในการเสียภาษีของประชาชนนั้นเกี่ยวข้องกับการกำหนดตัวผู้เสียภาษี ฐานภาษี และอัตราภาษี⁵ และภาษีจะต้องเป็นสิ่งที่ไม่มีผลตอบแทนโดยตรง นั่นคือผู้เสียภาษีไม่สามารถบังคับให้รัฐจัดทำบริการสาธารณะตอบแทนภาษีที่ตัวเองจ่ายได้ แต่อย่างไรก็ตาม เอกชนย่อมได้รับการบริการสาธารณะบางอย่างจากรัฐ แต่มิใช่ลักษณะของผลตอบแทนโดยตรงจากการเสียภาษี ทำให้ภาษีแตกต่างจากรายได้ประเภทอื่น ๆ ของรัฐ ซึ่งผลก็คือ ภาษีจำเป็นต้องมีการบังคับนั่นเอง

² ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายการคลังและภาษีอากร : ภาคทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2542)

³ รศ.ดร.สมคิด เลิศไพฑูรย์, คำอธิบายกฎหมายการคลัง (กรุงเทพ : สำนักพิมพ์นิติธรรม), หน้า 104.

⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 106.

⁵ พูนศรี สงวนชีพ และพงศ์สิทธิ์ ศรีสมทรัพย์, การบริหารการคลัง และกระบวนการงบประมาณ (กรุงเทพ : ศูนย์พินอักษรกิจ), 2537. หน้า 213.

ความหมายในทางการคลังและงบประมาณ

"ภาษี" คือ วิธีการในการแบ่งปันภาระในทางการคลังตามความสามารถในการเสียภาษีระหว่างเอกชนด้วยกัน (Louis TROTABAS และ Jean-Marie COTTERET)⁶

ภาษีในแง่มุมมองของการคลังมองว่า เป็นภาระในทางการคลัง นั้นหมายถึง การเก็บภาษีของรัฐก็เพื่อนำเงินมาเป็นค่าใช้จ่ายในการจัดทำบริการสาธารณะของรัฐให้แก่ประชาชนนั่นเอง การที่จะแบ่งสรรหรือแบ่งปันภาระในทางการคลังเหล่านี้ให้แก่ประชาชนได้ก็มีแต่เพียงวิธี "บังคับ" กับประชาชนเท่านั้น การใช้อำนาจ "บังคับ" ของรัฐจึงเป็นการใช้อำนาจฝ่ายเดียวหรือเรียกว่าเป็นการใช้อำนาจมหาชนกับเอกชนนั่นเอง

4.1.2 หลักการบริหารจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

Adam SMITH นักเศรษฐศาสตร์ชาวอังกฤษ ผู้ให้กำเนิดวิชาเศรษฐศาสตร์ ได้สร้างหลักการเกี่ยวกับการบริหารจัดการเก็บภาษีที่สำคัญไว้ 4 ประการ (Four Maxims regarding taxes in general) ซึ่งได้รับการยอมรับกันอย่างเป็นสากล ประเทศต่าง ๆ ได้นำหลักการบริหารจัดการเก็บภาษีของ Adam SMITH มาปฏิบัติในการจัดเก็บภาษี เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่บุคคลทุกฝ่ายและทุกประเภทของภาษี ดังนี้

1. หลักความยุติธรรม (Equity)
2. หลักความแน่นอน (Certainty)
3. หลักความสะดวก (Convenience)
4. หลักความประหยัด (Economy)

4.1.2.1 หลักความยุติธรรม (Equity)

การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีควรพิจารณาถึงความยุติธรรมเป็นเกณฑ์สำคัญ โดยทำการแบ่งเบาภาระในการเสียภาษีให้แก่ประชาชน ตามความสามารถของแต่ละบุคคล เพื่อมิให้เกิดความเสียเปรียบได้เปรียบกันมากนัก "รวมถึงหลักเกณฑ์ในการวัดความสามารถหรือสิ่งที่แสดงความสามารถในการแบ่งสรรภาระสาธารณะ ต้องเป็นหลักเกณฑ์ที่บังคับได้ทั่วกัน"⁷

⁶ สมคิด เลิศไพฑูรย์, คำอธิบายกฎหมายการคลัง, หน้า 102.

⁷ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายการคลังและภาษีอากร, หน้า 65.

สำหรับหลักเกณฑ์ที่ใช้เป็นเครื่องมือวัดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีนักเศรษฐศาสตร์ได้แบ่งออกเป็น 2 ลักษณะ คือ

1. หลักความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์ (Principle of absolute equity) คือ ผู้เสียภาษีควรเสียภาษีให้แก่รัฐในรูปของตัวเงินที่เท่าเทียมกัน นั่นหมายถึง ตัวเงินเป็นเครื่องชี้ความเป็นธรรมในการเสียภาษีของประชาชน⁸ เนื่องจากการเก็บภาษีอากรมุ่งที่จะจุนเจือรายจ่ายของรัฐบาล จำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีแต่ละคนจะต้องเสีย จะเท่ากับรายจ่ายทั้งหมดของรัฐบาลหารด้วยจำนวนผู้เสียภาษีอากร จึงจะถือว่าการเก็บภาษีอากรเป็นไปด้วยความเป็นธรรมตามหลักนี้ แต่อย่างไรก็ตามการเก็บภาษีอากรตามหลักความเป็นธรรมสมบูรณ์นี้มีข้อบกพร่องสำคัญ⁹ เช่น การเก็บภาษีตามหลักนี้ ไม่ได้คำนึงถึงความสามารถในการชำระภาษีอากรที่แตกต่างกันของผู้เสียภาษีแต่ละคนซึ่งกำหนดโดยปัจจัย เช่น รายได้และทรัพย์สิน เพราะเป็นที่ประจักษ์ชัดว่า ผู้ใดมีรายได้สูงย่อมมีความสามารถที่จะชำระภาษีอากรมากกว่าผู้ที่มีรายได้ต่ำ นอกจากนั้นรายจ่ายหรือภาระ¹⁰ ยังเป็นปัจจัยที่ทำให้ความสามารถแตกต่างกันด้วย

2. หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Modified equity principle) ได้แก่ การแบ่งความยุติธรรมในการจัดเก็บภาษีออกเป็น 2 หลัก

- หลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (The benefit principle) คือ เมื่อรัฐได้จัดให้มีบริการสาธารณะใดขึ้นมา ผู้ที่ได้รับประโยชน์จากบริการที่รัฐจัดให้มีขึ้น ต้องเสียภาษีให้แก่รัฐ ส่วนผู้ที่ไม่ได้รับประโยชน์จากบริการนั้นก็ไม่ต้องเสียภาษีเพื่อการนั้นเลย

- หลักความสามารถในการเสียภาษี¹¹ (The Ability to pay principle) เป็นหลักการแบ่งภาระภาษี ซึ่งได้รับการยอมรับอยู่ทั่วไป เอกชนทุกคนควรจะต้องเสียภาษีเพื่อบำรุงรัฐตามความสามารถของตน บุคคลที่มีความสามารถเท่ากันควรต้องเสียภาษีจำนวนเท่ากัน บุคคลที่มีความสามารถมากกว่าผู้อื่นก็ควรต้องเสียภาษีมากกว่าผู้อื่น (equality) ในการเสียภาษีจึงมิใช่ว่าทุกคนจ่ายภาษีเท่ากันหมด (The principle of absolute equity) โดยไม่มีการคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลนั้น ๆ

⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 66-69.

⁹ รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์, ทฤษฎีการภาษีอากร (พระนคร : สำนักพิมพ์เกสดีไทย, 2516), หน้า 42.

¹⁰ กาญจนา นิมมานเหมินทร์, วิชาภาษีอากร (คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย), หน้า 52.

¹¹ สมคิด เลิศไพฑูรย์, คำอธิบายกฎหมายการคลัง, หน้า 103.

การพิจารณาภาษีจึงต้องนำสถานะที่แตกต่างกันมาประกอบในการพิจารณาด้วย ไม่ว่าจะเป็นรายได้ ทรัพย์สิน รายจ่ายหรือภาระ บุคคลที่มีรายได้เท่ากัน ทรัพย์สินหรือการบริโภคเท่ากัน อาจต้องจ่ายภาษีที่ต่างกัน หากอยู่ในฐานะแตกต่างกัน เช่น เป็นโสดกับมีครอบครัว ภาษีแตกต่างกัน ทำให้ค่าใช้จ่ายต่างกัน นอกจากนี้ฐานะทางการเมืองและสังคมก็เป็นปัจจัยหนึ่งที่นำมาพิจารณาความสามารถที่ต่างกัน

4.1.2.2 หลักความแน่นอน

ในการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีควรกำหนดไว้เป็นหลักที่แน่นอนให้ทราบล่วงหน้าก่อน โดยการบัญญัติไว้ในกฎหมายภาษีอากร ซึ่งจะประกาศให้ประชาชนและผู้บริหารได้ทราบเกี่ยวกับผู้ที่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีอากร ฐานภาษีอากร อัตราภาษี จำนวนเงิน ค่าภาษี การบริหารภาษี การคำนวณ ตลอดจนนโยบายที่เกี่ยวกับภาษีอากรต่าง ๆ โดยชัดเจน

"Adam SMITH ได้ให้ความสำคัญกับหลักความแน่นอนและความสะดวกในลักษณะที่ต้องสอดคล้องเชื่อมโยงกัน เขาเห็นว่าจำนวนหรือสัดส่วนของภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องชำระ ให้แก่รัฐต้องมีลักษณะที่แน่นอนและเฉพาะเจาะจง ไม่เป็นไปตามความต้องการของฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง ตลอดจนการชำระภาษีต้องมีวิธีการประเมินจัดเก็บภาษีที่สะดวกแก่ผู้เสียภาษี และมีการกำหนดจำนวนเงินที่ต้องชำระไว้อย่างชัดเจนแน่นอนด้วย"¹²

4.1.2.3 หลักความสะดวก (Convenience)¹³

การจัดเก็บภาษีอากรต้องคำนึงถึงความสะดวกทั้งของผู้เสียภาษีและผู้บริหารภาษี ให้เสียเวลาน้อยที่สุด ภาษีที่ดีควรกำหนดไว้ในลักษณะที่ให้ความสะดวก ไม่ว่าจะด้วยระยะเวลาที่เหมาะสมในการเรียกเก็บเงินภาษีอากร ระยะเวลาที่ประชาชนพร้อมที่จะจ่ายเงินได้แก่เวลาที่มีเงินมากพอ เป็นต้นว่า เรียกเก็บจากเงินเดือนค่าจ้างในวันจ่ายเงินเดือน โดยวิธีหักไว้ ณ วันที่จ่ายเงิน หรือการเก็บภาษีทรัพย์สินสะดวกเมื่อมีการซื้อขายหรือจำหน่ายจ่ายโอน ภาษีอากรประชาชนที่มีทางหนีภาษีได้ง่ายและยุ่งยากต่อการบริหารงาน ย่อมไม่สอดคล้องกับหลักความสะดวกนี้

4.1.2.4 หลักความประหยัด (Economy)

การบริหารภาษีอากรที่ประหยัดค่าใช้จ่ายย่อมเป็นผลดีที่แสดงประสิทธิภาพของการจัดเก็บภาษีอากร เงินที่ได้รับมาย่อมเหลือมากเพียงพอต่อการใช้จ่าย เนื่องจากการเสีย

¹² ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายการคลังและการภาษีอากร, หน้า 68.

¹³ กาญจนา นิมมานเหมินทร์, วิชาภาษีอากร, หน้า 53.

ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บมากย่อมมีเงินเหลือน้อยลง ภาษีอากรที่ดีจึงควรเป็นภาษีอากรที่เสียต้นทุนในการจัดเก็บ (Collection Cost) ต่ำ ซึ่งต้นทุนการจัดเก็บนี้ไม่ใช่พิจารณาเฉพาะจากต้นทุนการจัดเก็บที่รัฐบาลเสียแต่เพียงฝ่ายเดียว ต้องพิจารณาถึงต้นทุนที่ผู้เสียภาษีต้องเสียด้วย นับตั้งแต่ค่าเดินทางเพื่อไปชำระภาษี ตลอดจนเวลาที่เสียไป ในบางกรณีเอกชนต้องเสียค่าทนายความและนักบัญชี เพื่อช่วยประเมินภาษีบางประเภท¹⁴ ต้นทุนการบริหารการจัดเก็บภาษี (Administrative Costs) ไม่ว่าจะเสียโดยรัฐบาลหรือเอกชน ไม่ว่าจะชี้ให้เห็นถึงประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีเท่านั้น ทว่ายังมีส่วนช่วยชี้ให้เห็นถึงประสิทธิผลของภาษีอากรที่เรียกเก็บในการบรรลุเป้าหมายที่กำหนดไว้ โดยเฉพาะเป้าหมายการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจอีกด้วย

4.2 หลักการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน

4.2.1 ลักษณะทั่วไปของภาษีทรัพย์สิน

4.2.1.1 ความหมาย

การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินเป็นการจัดเก็บภาษีจากฐานความมั่งคั่ง ซึ่งแสดงถึงความสามารถในการเสียภาษีของประชาชนทางหนึ่ง นอกจากฐานรายได้ (Income base) และฐานการบริโภค (Consumption base) ความหมายกว้าง ๆ ของภาษีทรัพย์สินคือ¹⁵ ภาษีที่มีลักษณะการจัดเก็บโดยพุ่งเล็งถึงตัวทรัพย์สินเป็นสำคัญ โดยเรียกเก็บจากทรัพย์สินชนิดต่าง ๆ ทั้งที่มีรูปร่าง (Tangible) และที่ไม่มีรูปร่าง (Intangible) แยกไปตามประเภทของทรัพย์สิน ซึ่งตั้งอยู่ในท้องถิ่นหนึ่ง ๆ ตามมูลค่าของทรัพย์สินที่ทางการจะได้กำหนด เป็นต้นว่าอาจจะเป็นมูลค่าที่ใช้ซื้อขายกันหรือราคาที่ดิน โดยใช้อัตราภาษีแตกต่างกันออกไปตามสภาพของท้องถิ่น และตามประเภทหรือชนิดของการใช้ทรัพย์สิน และเรียกเก็บจากผู้ครองทรัพย์สิน หรือผู้มีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนั้น

ในการวางระบบการจัดเก็บภาษีที่ดี รัฐบาลจะต้องพิจารณาการจัดเก็บภาษีจากฐานภาษีแต่ละประเภทเพื่อกระจายภาระของภาษีแก่ผู้ครอบครองฐานภาษีแต่ละประเภทอย่างยุติธรรม เพื่อให้การจัดเก็บภาษีมีผลกระทบต่อการทำงาน การออม และการลงทุนของประชาชนน้อยที่สุด แต่ในขณะเดียวกันก็พยายามให้รัฐบาลจัดเก็บภาษีได้มากและบรรลุจุดมุ่งหมายในการดำเนินนโยบายเศรษฐกิจของรัฐ

¹⁴ รั้งสรรพค์ ธนะพรพันธุ์, ทฤษฎีการภาษีอากร, หน้า 51.

¹⁵ สุภาพร ยงสุวรรณกุล, "แนวทางในการปรับปรุงกฎหมายภาษีทรัพย์สิน" (วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2536), หน้า 5.

4.2.1.2 ประเภทการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน

การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินในทางทฤษฎี แบ่งได้เป็น 3 ประเภท คือ

(1) ภาษีทรัพย์สินโดยทั่วไป (General Property Tax) จะจัดเก็บจากทรัพย์สินทุกชนิด โดยไม่มีการยกเว้น คือต้องรวมมูลค่าทรัพย์สินทุกชนิดของผู้เสียภาษีแต่ละคนมาใช้เป็นฐานในการประเมินภาษี ทางปฏิบัติยุ่งยากจึงไม่อาจทำได้

(2) ภาษีทรัพย์สินเฉพาะอย่าง (Specific Property Tax) เป็นที่ใช้กันทั่วไปในประเทศต่าง ๆ โดยมีสังหาริมทรัพย์หรือทรัพย์สินอย่างอื่นที่สามารถจัดเก็บได้ง่ายและแน่นอนเป็นฐานภาษี เช่น ที่ดิน โรงเรือน และรถยนต์ เป็นต้น

(3) ภาษีทรัพย์สินเมื่อโอนเปลี่ยนมือ (Property Transfer Tax) จัดเก็บในขณะที่มีการโอนกรรมสิทธิ์ของทรัพย์สินบางประเภท ซึ่งอาจอยู่ในรูปค่าธรรมเนียมในการซื้อขายทรัพย์สิน เช่น ที่ดิน ภาษีการให้โดยเสน่หา ภาษีมรดก

4.2.1.3 ฐานภาษี (Tax Base)

โดยทั่วไปแล้วฐานที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน ได้แก่¹⁶

(1) ราคาตลาดของที่ดิน (Land Value หรือ Site Value)

ได้แก่ ราคาตลาดของทรัพย์สิน โดยถือว่าไม่มีสิ่งปลูกสร้างใด ๆ การขุดดิน การถมดิน การระบายน้ำ การถากถางต้นไม้ ซึ่งบังเกิดผลในที่ดินนั้นก็ถือเป็นส่วนหนึ่งของราคาที่ดินด้วย การประเมินราคาในกรณีนี้ค่อนข้างง่ายและเสียค่าใช้จ่ายน้อย เพราะไม่ต้องคำนวณต้นทุนสิ่งปลูกสร้างที่อยู่บนดิน

(2) ราคาที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (Improved Value หรือ Capital Value)

การใช้ราคาที่ดินที่มีสิ่งปลูกสร้างรวมอยู่ด้วย เป็นวิธีการเก็บภาษีที่เป็นธรรมที่สุด เพราะมูลค่าสิ่งปลูกสร้างขึ้นอยู่กับความมั่งคั่งของผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สิน อย่างไรก็ตามการประเมินราคาทรัพย์สินค่อนข้างยาก หากประเมินเป็นรายทรัพย์สิน เว้นแต่จะมีการถอดแบบ

¹⁶ จรูญศรี ขายหาต, "กระบวนการกำหนดนโยบายภาษีทรัพย์สิน" (วิทยานิพนธ์ ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะรัฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2540), หน้า 4.

โครงสร้างมาตรฐานทั่วไป เพื่อถือเป็นเกณฑ์กำหนดราคาสั่งปลูกสร้างขั้นต่ำ ซึ่งต้องมีการสำรวจเก็บข้อมูลราคาวัสดุก่อสร้าง ราคาค่าแรงและค่าใช้จ่ายดำเนินการก่อสร้างในแต่ละท้องถิ่น

(3) ค่ารายปี (ANNUAL Value หรือ Rental Value)

คือค่าเช่าที่สมควรที่ทรัพย์สินนั้นจะให้เช่าได้ในปีหนึ่ง ในกรณีที่มีค่าเช่าจริง ซึ่งเป็นค่าเช่าตามราคาตลาด ค่าเช่านั้นจะต้องแสดงความสามารถในการทำรายได้ของทรัพย์สินนั้น แต่ในกรณีที่เจ้าของทรัพย์สินใช้ทรัพย์สินนั้นเอง เป็นการยากที่จะกำหนดอัตราค่าเช่าของทรัพย์สินดังกล่าวได้ ต้องใช้วิธีเทียบเคียงกับทรัพย์สินที่มีลักษณะและทำเลที่ตั้งใกล้เคียงกัน

จากรูปแบบภาษีทรัพย์สินทั้ง 3 รูปแบบ ไม่ว่าจะ เป็นราคาตัวทรัพย์สินตามราคาตลาด หรือมูลค่าจากรายได้ที่เกิดขึ้นจากตัวทรัพย์สิน ย่อมแสดงให้เห็นถึงมูลค่าของตัวทรัพย์สินนั่นเอง และสิ่งแวดล้อมเป็นปัจจัยหนึ่งในการมีส่วนร่วมทำให้มูลค่าของทรัพย์สินมีการเปลี่ยนแปลงได้เสมอ ไม่ว่าจะอยู่ในรูปราคาทรัพย์สินตามราคาตลาด หรือในรูปของรายได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน การประเมินมูลค่าสิ่งแวดล้อมจึงเป็นประเด็นสำคัญประการหนึ่งที่จะต้องนำมาพิจารณาในการประเมินการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน

4.2.1.4 ภาระภาษี (Incidence or burden of Taxation)

(1) ลักษณะทั่วไปของภาระภาษี

ภาระภาษี หมายถึง ส่วนของเงินได้ที่แท้จริงที่ลดลงอันเนื่องมาจากการเก็บภาษีอากรของรัฐบาล¹⁷ ภาระภาษีอาจแบ่งได้เป็น 2 ประเภท คือ ภาระภาษีตามกฎหมายหรือภาระภาษีอย่างเป็นทางการ (Formal Incidence) กับภาระภาษีในทางเศรษฐกิจหรือภาระภาษีที่มีประสิทธิผล (Effective Incidence)¹⁸

ภาระภาษีอย่างเป็นทางการนั้น ดูว่าใครมีภาระภาษีอย่างไรเท่าใดจากที่กฎหมายกำหนดไว้เป็นสำคัญ การดูในลักษณะนี้บางครั้งอาจมองไม่เห็นตัวผู้รับภาระที่แท้จริง หากเป็นภาษีทางอ้อมซึ่งผู้เสียภาษีอาจผลักภาระให้แก่ผู้อื่นได้ เช่น การเก็บภาษีสินค้าจากผู้ผลิต แม้ภาระภาษีอย่างเป็นทางการจะตกแก่ผู้ผลิต เพราะผู้ผลิตเป็นผู้จ่ายเงินภาษี แต่ผู้ผลิตสามารถผลักภาระภาษีบางส่วนไปให้ผู้บริโภค โดยการบวกภาษีการคำนวณต้นทุนการผลิต เมื่อผู้ซื้อสินค้าไปก็จะรับเอาภาระภาษีไปด้วย

¹⁷ รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์, ทฤษฎีการอากร, หน้า 54.

¹⁸ U.K.Hicks, "The Terminology of Tax Analysis," Economic Journal, No. 221 (March 1946),

ส่วนภาวะภาษีที่มีประสิทธิผลคือ การดูว่าแท้จริงแล้วใครเป็นผู้รับภาระภาษี ภาษีนั้นตกอยู่กับใครตามความเป็นจริง เช่น ภาษีทรัพย์สินเก็บจากเจ้าของกรรมสิทธิ์ เจ้าของกรรมสิทธิ์จึงเป็นผู้รับภาระภาษีอย่างเป็นทางการหรือตามกฎหมาย แต่ถ้าเจ้าของกรรมสิทธิ์นำทรัพย์สินนั้นออกให้เช่าและคิดค่าเช่าโดยคำนวณรวมภาษีไปด้วย ภาวะภาษีที่แท้จริงจะตกอยู่กับผู้เช่า

ดังนั้น ในการวางนโยบายเกี่ยวกับการเก็บภาษีอากรนั้นเป็นการสำคัญอย่างยิ่งที่จะต้องพิจารณาถึงภาวะภาษีอย่างเป็นทางการและภาวะภาษีที่มีประสิทธิผลควบคู่กันไป มิฉะนั้นการใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการบรรลุเป้าหมายบางประเภท เช่น การกระจายรายได้ที่เป็นธรรม และการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจจะเป็นไปอย่างปราศจากประสิทธิภาพ

(2) หลักการที่ใช้พิจารณากำหนดผู้รับภาระภาษี

ในการกำหนดนโยบายภาษีอากร รัฐมิได้เพียงแต่พิจารณาภาวะภาษีอย่างเป็นทางการ (Formal Incidence) และภาวะภาษีอย่างมีประสิทธิภาพ (Effective Incidence) เท่านั้น รัฐยังต้องคำนึงถึงภาวะภาษีของประชาชนโดยส่วนรวมด้วย ซึ่งหลักการพิจารณากำหนดภาวะภาษีที่นักเศรษฐศาสตร์ใช้พิจารณาคือ หลักความสามารถในการเสียภาษี

- หลักความสามารถในการเสียภาษี

เนื่องจากประชาชนเป็นผู้จ่ายเงินภาษีอากร โดยการแบ่งมาจากส่วนหนึ่งของรายได้ ทรัพย์สิน และการบริโภค เป็นการหักจากส่วนที่เหลือจากการใช้จ่ายในสิ่งที่จำเป็นต่อชีวิตประจำวัน รัฐบาลจึงยากที่จะกำหนดภาวะภาษีให้สูงหากประชาชนมีมาตรฐานการครองชีพต่ำหรือมีรายได้ไม่เพียงพอต่อความรับผิดชอบส่วนตัวและครอบครัว ดังนั้น การกำหนดภาวะภาษีจึงต้องคำนึงถึงความสามารถของประชาชน โดยที่บุคคลใดมีรายได้สูงควรได้รับภาระภาษีมากกว่าบุคคลใดมีรายได้น้อยก็ควรรับภาระภาษีน้อย

- หลักผลตอบแทน

ผู้เสียภาษีอากรย่อมมุ่งหวังผลตอบแทนจากการเสียภาษีอากร ไม่ว่าจะทางตรงหรือทางอ้อมจากรัฐบาล ภาษีอากรจัดเก็บมาเพื่อนำมาใช้จ่ายในประโยชน์สาธารณะ ดังนั้น ผู้ที่ได้รับประโยชน์จากรัฐ ย่อมมีหน้าที่ต้องจ่ายค่าตอบแทนจากการได้รับประโยชน์ ซึ่งบุคคลใดได้รับประโยชน์จากรัฐมาก ควรที่จะต้องจ่ายผลตอบแทนให้แก่รัฐตามสัดส่วนของประโยชน์ที่ตนได้รับ

4.2.2 ข้อเสนอแนะในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน¹⁹

(1) การครอบครองทรัพย์สินเป็นการแสดงถึงฐานะของบุคคล ซึ่งโดยปกติผู้ที่ร่ำรวย จะมีทรัพย์สินมากและผู้ที่ยากจนจะมีทรัพย์สินน้อย ดังนั้น การเก็บภาษีทรัพย์สินจึงเป็นการวัดความสามารถในการเสียภาษีอีกทางหนึ่ง นอกจากการวัดจากรายได้และการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคของแต่ละคนแล้ว การเก็บภาษีจากทรัพย์สินจึงเป็นไปตามหลักความสามารถของผู้เสียภาษี (Ability to pay)

(2) หลักการให้ประโยชน์จากการบริการสาธารณะ (Benefit Principle of Taxation)²⁰ ทรัพย์สินทุกชิ้นที่อยู่ในประเทศย่อมมีส่วนได้รับประโยชน์จากบริการของสังคมทั้งสิ้น เช่น รถยนต์ต้องใช้ถนน ทรัพย์สินมีค่าต่าง ๆ ก็ย่อมต้องพึ่งบริการป้องกันประเทศและการรักษาความปลอดภัยภายในประเทศ ที่ดินก็เช่นกัน เจ้าของที่ดินได้รับประโยชน์จากบริการสาธารณะต่าง ๆ ที่รัฐจัดให้มีขึ้น การเก็บภาษีที่ดินเป็นการเก็บภาษีจากมูลค่าของที่ดิน จึงเปรียบเสมือนการขอแบ่งรายได้จำนวนหนึ่งจากเจ้าของทรัพย์สินที่เกิดจากการให้บริการต่าง ๆ ของท้องถิ่น ไม่ว่าจะทางตรงหรือทางอ้อม เพื่อนำไปใช้ในการจัดหาบริการสาธารณะ หรือเปรียบเสมือนการจ่ายค่าบริการโดยเจ้าของทรัพย์สินให้แก่รัฐบาลท้องถิ่นในการให้บริการสาธารณะ ประโยชน์ต่าง ๆ เช่น การสร้างระบบบำบัดน้ำเสีย หรือระบบกำจัดขยะรวม การเสียภาษีทรัพย์สินตามสัดส่วนมูลค่าทรัพย์สิน จึงมีลักษณะของการจ่ายค่าบริการตามหลักการ "ผลประโยชน์ต่างตอบแทน" (The "Benefit" principle) เป็นสำคัญ ผู้มีทรัพย์สินมูลค่าสูงก็เพราะได้รับประโยชน์จากรัฐบาลท้องถิ่นเป็นสัดส่วนกัน และหากรัฐบาลท้องถิ่นไม่จัดหาบริการสาธารณะต่าง ๆ แล้ว ทรัพย์สินดังกล่าวจะมีมูลค่าลดน้อยลงอย่างแน่นอน

(3) การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินถือเป็นการติดตามการจัดเก็บภาษีที่รัฐเก็บได้ไม่ทั่วถึง ในกรณีที่รัฐไม่สามารถเก็บภาษีจากรายได้และการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคอย่างได้ผล รัฐบาลก็จำเป็นต้องตามเก็บที่ทรัพย์สิน ทั้งนี้ เพราะรายได้ที่ทุกคนหลีกเลี่ยงภาษีประเภทต่าง ๆ ได้นั้น ผลสุดท้ายรายได้ที่ทุกคนหามาได้ก็จะถูกนำมาสะสมไว้ในรูปของทรัพย์สิน ซึ่งรัฐก็ควรที่จะตามมาจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินนั่นเอง

¹⁹ Ibid., p.10-11.

²⁰ รังสรรค์ ณะพรพันธุ์, ทฤษฎีการภาษีอากร, หน้า 78.

(4) การเก็บภาษีทรัพย์สิน เป็นการกระจายภาระค่าใช้จ่ายหรือภาษีให้แก่ประชาชนทุกคนอย่างทั่วถึงกัน ตามหลักความเท่าเทียมกันในการแบ่งสรรภาระสาธารณะ²¹ เนื่องจากภาษีมีลักษณะเป็นส่วนแบ่งภาระสาธารณะที่ประชาชนต้องรับผิดชอบตามสัดส่วนของความสามารถในการชำระของแต่ละบุคคล และวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บก็เพื่อนำเงินตราดังกล่าวไปใช้ในการสาธารณะ รวมไปถึงการจัดการสิ่งแวดล้อมให้แก่ประชาชนและชุมชน และยังถือได้ว่าเป็นการกระจายความเป็นธรรมในสังคมให้มีมากขึ้น เพราะว่าผู้ที่ร่ำรวยเท่านั้นที่จะครอบครองทรัพย์สินเป็นจำนวนมาก นอกจากนี้การเก็บภาษีทรัพย์สินยังเป็นการลดการถือครองทรัพย์สินในรูปที่ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ในการผลิต เช่น บ้านที่หรูหราเกินความจำเป็น การถือครองที่ดินเพื่อการเก็งกำไร เงินภาษีที่รัฐจัดเก็บได้นั้นก็อาจนำไปใช้ในทางที่เพิ่มพูนประสิทธิภาพการผลิตของสังคม หรือเป็นประโยชน์ต่อสังคมมากขึ้น

(5) ภาษีทรัพย์สินง่ายในการบริหารจัดการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งภาษีทรัพย์สินที่ราชการส่วนท้องถิ่นจัดเก็บ เพราะทรัพย์สินส่วนใหญ่ปรากฏหลักฐานทางทะเบียนท้องถิ่นอยู่แล้ว เจ้าหน้าที่ท้องถิ่นอยู่ในฐานะใกล้ชิดกับประชาชนในแต่ละท้องถิ่นเป็นอย่างดี ทำให้สามารถรู้ที่ตั้งของทรัพย์สินและฐานะความเป็นอยู่ของผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินเป็นอย่างดี ทางด้านประชาชนยอมยินดีที่จะเสียภาษีให้แก่ท้องถิ่น เพื่อไปใช้จ่ายในการก่อสร้าง ทำนุบำรุงสาธารณูปโภคในท้องถิ่นของตนมากกว่าจะเสียภาษีให้รัฐบาลกลาง เพราะได้รับประโยชน์โดยตรงและเห็นชัดเจนมากกว่า ในแง่นี้ การบริหารจัดการเก็บภาษีทรัพย์สินจึงนับว่าได้ผลดี

4.3 ท้องถิ่นกับการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน

4.3.1 ความเป็นอิสระขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

ปัจจุบันกระแสความต้องการให้มีการกระจายอำนาจทางการปกครองสู่ท้องถิ่นเกิดขึ้นมีมาอย่างต่อเนื่อง องค์ประกอบความพร้อมของท้องที่ใดที่จะเป็นหน่วยการปกครองส่วนท้องถิ่น ต้องประกอบไปด้วยปัจจัยสำคัญ 3 ประการคือ ประการแรก ความพร้อมด้านฐานะการคลัง ท้องที่นั้น ๆ จะต้องมียาได้มากพอสมควรให้อยู่ในสถานะที่จะพึ่งตนเองได้ ความพร้อมประการที่สอง เป็นความพร้อมด้านประชาคม ประชาชนในท้องถิ่นจะต้องมีความกระตือรือร้นที่จะเข้ามามีส่วนร่วมในการปกครองตนเองอย่างมีความรู้ ความเข้าใจ ให้ความสนใจในการจะดำเนินการดูแลและรักษาผลประโยชน์ของชุมชนอย่างจริงจัง ประการสุดท้ายคือ ความพร้อมด้านการบริหารและการจัดการ หน่วยงานปกครองท้องถิ่น คณะผู้บริหารที่ประชาชนเลือกตั้งเข้ามาจะต้อง

²¹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายการคลังและการภาษีอากร, หน้า 17.

เป็นคณะบุคคลที่มีความรู้ ความสามารถในการบริหารจัดการกิจการของท้องถิ่น เพื่อสนองความต้องการของประชาชนในท้องถิ่นได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ปัจจุบันประเทศไทยมีองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น 4 รูปแบบคือ เทศบาล (แบ่งเป็นเทศบาลนคร เทศบาลเมือง เทศบาลตำบล) องค์การบริหารส่วนตำบล องค์การบริหารส่วนจังหวัด และองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นรูปแบบพิเศษ ซึ่งได้แก่กรุงเทพมหานครและเมืองพัทยา

องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแต่ละรูปแบบมีโครงสร้างรายได้ที่คล้ายคลึงกัน ได้แก่

1. รายได้จากภาษีอากร ประกอบด้วย
 - ภาษีที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บเอง ได้แก่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีป้าย และอากรฆ่าสัตว์
 - ภาษีที่รัฐบาลส่วนกลางจัดเก็บให้ทั้งจำนวน ได้แก่ ภาษีและค่าธรรมเนียมรถยนต์และล้อเลื่อน
 - ภาษีที่รัฐบาลส่วนกลางจัดสรรเพิ่มให้ ได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีสุรา ภาษีสรรพสามิต และภาษีการพนัน (เก็บในเขตเทศบาลและกรุงเทพมหานคร)
2. รายได้อื่น ๆ ได้แก่ ค่าธรรมเนียม รายรับจากทรัพย์สิน รายรับจากสาธารณูปโภค รายรับเบ็ดเตล็ด
3. รายได้พิเศษ ได้แก่ เงินอุดหนุนทั้งทั่วไปและเฉพาะกิจ เงินสะสม เงินกู้ และอื่น ๆ โดยขนาดของรายได้และประเภทของแหล่งรายได้จะแตกต่างกันตามประเภทขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

โดยที่แหล่งรายได้สำคัญขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นจะมาจาก "ภาษีอากร" ดังนั้น แนวทางการกระจายอำนาจสู่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอย่างหนึ่ง คือการเพิ่มความเข้มแข็งในการจัดเก็บภาษีอากรของท้องถิ่น เพื่อให้ท้องถิ่นมีความสามารถในการพึ่งพารายได้ของตนเองได้ในระยะยาว และรายได้สำคัญที่กล่าวถึงกันมากคือ รายได้จากภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) ว่ามีความเหมาะสมในการเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทั่วไป²²

ภาษีทรัพย์สิน ถูกจัดเป็นภาษีท้องถิ่น (Local Tax) เพราะเป็นแหล่งรายได้สำคัญของรัฐบาลท้องถิ่น ทั้งนี้ เนื่องจากทรัพย์สินเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่โยกย้ายไปมาหรือซ่อนเร้น

²² Roy W. Bahl and Johnannes F. Linn, *Urban Public Finance in Develop Countries*, (New York : Oxford University, 1992), p. 77.

ปิดบังตามอำเภอใจของผู้เสียภาษีไม่ได้ แม้ว่าไม่พอใจต่อการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลท้องถิ่น และมูลค่าของทรัพย์สินมีความสัมพันธ์กับภาวะเศรษฐกิจและสิ่งแวดล้อมของท้องถิ่นอย่างใกล้ชิด ดังนั้น การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจึงเปรียบเสมือนการขอแบ่งรายได้จำนวนหนึ่งจากเจ้าของทรัพย์สินที่เกิดจากการให้บริการสาธารณะของรัฐบาลท้องถิ่น ไม่โดยตรงก็โดยอ้อม เพื่อนำไปใช้ในการจัดหาบริการสาธารณะในปีถัดไป หรือเปรียบเสมือนการจ่ายค่าบริการโดยเจ้าของทรัพย์สินให้แก่รัฐบาลท้องถิ่นในการให้บริการสาธารณะประโยชน์ต่าง ๆ การเสียภาษีทรัพย์สินตามสัดส่วนมูลค่าทรัพย์สินจึงมีลักษณะของการจ่ายค่าบริการตามหลักการ "ผลประโยชน์ต่างตอบแทน" (The 'benefit' principle) เป็นสำคัญ ผู้มีทรัพย์สินมูลค่าสูงก็เพราะได้รับประโยชน์จากรัฐบาลท้องถิ่นสูงเป็นสัดส่วนกัน และหากรัฐบาลท้องถิ่นไม่จัดหาบริการสาธารณะต่าง ๆ แล้ว ทรัพย์สินดังกล่าวจะมีมูลค่าลดน้อยลงอย่างแน่นอน

ภาษีทรัพย์สินนอกจากเป็นภาษีเพื่อการระดมทรัพยากรที่เพียงพอและการจัดสรรทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพและเป็นภาษีที่อิงหลัก "ผลประโยชน์ต่างตอบแทน" เป็นสำคัญแล้ว ภาษีที่จัดเก็บบนฐานของทรัพย์สินยังสอดคล้องกับหลักความสามารถ (Ability to Pay Principle) ที่ว่าผู้มีทรัพย์สินมาก ควรที่จะมีความสามารถในการจ่ายภาษีมาก ดังนั้น ผู้มีทรัพย์สินมากจึงต้องรับภาระภาษีมาก ส่วนผู้มีทรัพย์สินน้อย ควรรับภาระภาษีดังกล่าวน้อยกว่าเช่นเดียวกัน

การเก็บภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) ที่จัดเก็บโดยรัฐบาลท้องถิ่น จะทำให้รายได้ที่ได้จากภาษีนั้นถูกนำไปใช้ในการจัดสรรทรัพยากรหรือใช้ประโยชน์ของท้องถิ่นตรงตามความต้องการของประชาชนในท้องถิ่น ซึ่งทำให้ผู้เสียภาษีมีความมั่นใจที่จะเสียภาษีโดยสมัครใจแก่ท้องถิ่นมากยิ่งขึ้น²³ นอกจากนี้ ประสิทธิภาพในการบริหารจัดการเก็บภาษีย่อมได้เปรียบกว่าการจัดเก็บภาษีโดยรัฐบาลกลาง เนื่องจากรัฐบาลท้องถิ่นย่อมรู้ดีว่าทรัพย์สินที่ดินสิ่งปลูกสร้างต่าง ๆ นั้นตั้งอยู่ที่ใดบ้าง และเสียภาษีอากรครบถ้วนแล้วหรือไม่

4.3.2 ภาษีท้องถิ่นที่จัดเก็บบนฐานอสังหาริมทรัพย์

ภาษีที่รัฐบาลท้องถิ่นจัดเก็บบนฐานอสังหาริมทรัพย์ของไทยในปัจจุบัน ได้แก่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ ซึ่งอัตราส่วนของรายได้ของท้องถิ่นมาจากการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ แต่ถึงกระนั้นก็ตามปรากฏว่า การจัดเก็บภาษีท้องถิ่นดังกล่าวยังจัดเก็บได้น้อย

²³ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังท้องถิ่นและการกระจายอำนาจการคลังในประเทศไทย (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์ดวงกมล จำกัด, 2522) หน้า 26-29.

ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 จัดเก็บจากรายปี (Annual Rental Value) ของโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นกับที่ดิน ซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอื่น²⁴

ภาษีบำรุงท้องที่ตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 จัดเก็บจากราคาปานกลางของที่ดิน ตามบัญชีอัตราภาษีที่ราชการกำหนดไว้²⁵

การจัดเก็บภาษีท้องที่นี้มีหลักการจัดเก็บโดยถือเอาตัวทรัพย์สินมาเป็นเกณฑ์ในการจัดเก็บ นักกฎหมายบางท่านจึงเรียกว่า "ภาษีทรัพย์สิน"

4.3.2.1 ภาษีบำรุงท้องที่ (Local Development Tax)

หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่²⁶

1. ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี

ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ก็คือ ที่ดิน ทั้งนี้ไม่ว่าที่ดินนั้นจะเป็นที่ดินมีโฉนด นส. 3 นส. 3ก โบไต้สวน หรือ ส.ค.1 และไม่ว่าที่ดินนั้นจะเป็นที่ว่างเปล่าหรือมีโรงเรือนสิ่งปลูกสร้างปลูกอยู่หรือไม่ หรือใช้ในการเพาะปลูก เลี้ยงสัตว์ ประกอบกิจกรรม โดยให้ผู้อื่นเช่าหรือทำเองก็ตาม

2. ทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี

ปรากฏอยู่ตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ มีที่ดินอยู่ 12 ประเภท ที่ไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ ดังนี้

- (1) ที่ดินที่เป็นที่ตั้งพระราชวังอันเป็นส่วนสาธารณสมบัติของแผ่นดิน
- (2) ที่ดินที่เป็นสาธารณสมบัติของแผ่นดิน หรือที่ดินของรัฐที่ใช้ในกิจการของรัฐหรือสาธารณะ โดยมีได้ผลประโยชน์ เช่น สนามหลวง ถนนหลวง ที่ดินที่ใช้ตั้งกระทรวง ทบวง กรม ต่าง ๆ
- (3) ที่ดินของราชการส่วนท้องถิ่นที่ใช้ในกิจการของราชการส่วนท้องถิ่น หรือสาธารณะโดยมิได้ผลประโยชน์ เช่น ที่ดินที่ใช้เป็นที่ตั้งของศาลาเทศบาล หรือสถานีดับเพลิง

²⁴ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ มาตรา 8.

²⁵ พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ฯ มาตรา 7 และบัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่

²⁶ ประมวลกฎหมาย ระเบียบ คำสั่ง ว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีป้าย รวบรวมโดยบริษัทสำนักพิมพ์ธรรมนิติ จำกัด, พิมพ์ครั้งที่ 1, 2533 หน้า 129-132.

ของเทศบาล เป็นต้น แต่ถ้าเทศบาลให้เอกชนเช่าที่ดินของเทศบาล ก็ไม่น่าอยู่ในข่ายได้รับยกเว้นภาษีบำรุงท้องที่

(4) ที่ดินที่ใช้เฉพาะการพยาบาลสาธารณะ การศึกษาหรือการกุศลสาธารณะ เช่น ที่ดินที่ใช้ตั้งโรงพยาบาลของรัฐ หรือใช้เป็นโรงเรียนรัฐบาล เป็นต้น ทั้งนี้แม้ที่ดินนั้นจะเป็นที่ดินของเอกชนก็ตาม

(5) ที่ดินใช้เฉพาะศาสนิกศาสนาใดศาสนาหนึ่ง ที่ดินที่เป็นกรรมสิทธิ์ของวัด ไม่ว่าจะใช้ประกอบศาสนิกศาสนาใดศาสนาหนึ่งหรือไม่ หรือที่ศาลเจ้า โดยมีได้หาผลประโยชน์ เช่น ที่ดินซึ่งใช้เป็นที่ตั้งวัด สุเหร่า โบสถ์คริสต์ แต่ถ้าที่ดินนั้นมีการใช้หาผลประโยชน์ เช่น เป็นที่จอดรถโดยเก็บค่าจอดหรือให้ผู้รับเหมาก่อสร้างตึกแถวขึ้นบนที่ดินนั้น แล้วทางวัดเรียกเก็บค่าเช่าจากผู้เช่า ที่ดินนั้นย่อมไม่อยู่ในข่ายที่ได้รับยกเว้นภาษีบำรุงท้องที่

(6) ที่ดินที่ใช้เป็นสุสานและฌาปนสถานสาธารณะโดยมิได้รับผลประโยชน์ตอบแทน ทั้งนี้ต้องเป็นสุสานและฌาปนสถานสาธารณะที่มิได้รับประโยชน์ตอบแทนเท่านั้น จึงจะอยู่ในข่ายได้รับการยกเว้นบำรุงภาษีท้องที่ ดังนั้น สุสานที่ญาติของคนตายต้องเสียเงินหรือค่าที่ดินฝังศพทำสุสาน จึงไม่อยู่ในข่ายได้รับยกเว้นภาษีบำรุงท้องที่

(7) ที่ดินที่ใช้ในกิจการรถไฟ การประปา การไฟฟ้า หรือการทำเรือของรัฐ หรือที่ใช้เป็นสนามบินของรัฐ

(8) ที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรียนที่ต้องเสียภาษีโรงเรียนและที่ดินอยู่แล้ว เช่น ถ้าท่านเป็นเจ้าของที่ดินแปลงหนึ่ง แล้วท่านปลูกบ้านให้คนอื่นเช่า ท่านต้องเสียภาษีโรงเรียนและที่ดิน ดังนั้น ท่านจึงได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่สำหรับที่ดินที่ปลูกบ้านนั้น หรือถ้าสร้างปั้มน้ำมันขึ้นมาปั้มหนึ่ง ตัวปั้มและอาณาบริเวณรอบปั้มต้องเสียภาษีโรงเรียนและที่ดิน ดังนี้ ท่านจึงได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่สำหรับที่ดินที่ใช้ตั้งปั้มนั้น

การที่กฎหมายยกเว้นให้ที่ดินที่เสียภาษีโรงเรียนและที่ดินไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ก็เพื่อมิให้มีการเสียภาษีซ้ำซ้อนอันเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีมาก

(9) ที่ดินของเอกชนเฉพาะส่วนที่เจ้าของที่ดินยินยอมให้ทางราชการจัดใช้เพื่อสาธารณประโยชน์ โดยเจ้าของที่ดินมิได้ใช้หรือหาผลประโยชน์ในที่ดินเฉพาะส่วนนั้น เช่น เจ้าของที่ดินยินยอมให้กรมตำรวจปลูกสร้างสถานีตำรวจชั่วคราวขึ้นในที่ดินของตนโดยไม่คิดค่าตอบแทนหรือหาผลประโยชน์แต่อย่างใด ย่อมได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่

(10) ที่ดินที่เป็นที่ตั้งที่ทำการขององค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษของสหประชาชาติหรือองค์การระหว่างประเทศอื่น ในเมืองประเทศไทยมีข้อผูกพันให้ยกเว้นตามอนุสัญญาหรือความตกลง

(11) ที่ดินที่เป็นที่ตั้งที่ทำการของสถานทูตหรือสถานกงสุล ทั้งนี้ให้เป็นไปตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกัน

(12) ที่ดินตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

3. ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่คือ เจ้าของที่ดิน คำว่า “เจ้าของที่ดิน” นี้ หมายรวมถึงบุคคล หรือคณะบุคคล ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล ซึ่งมีกรรมสิทธิ์ในที่ดิน หรือครอบครองอยู่ในที่ดินที่ไม่เป็นกรรมสิทธิ์ของเอกชน เช่น ผู้ครอบครองที่ดินป่าชายเลน หรือที่ดินของกรมธนารักษ์ เป็นต้น

ถ้าที่ดินนั้นมีเจ้าของร่วมหลายคน เจ้าของร่วมกันนั้นจะต้องร่วมกันรับผิดชอบในการเสียภาษี

ทั้งนี้ หากมีการโอนกรรมสิทธิ์ หรือสิทธิครอบครองที่ดินไปให้บุคคลอื่น โดยก่อนโอน ผู้โอนยังคงชำระภาษีบำรุงท้องที่อยู่ ดังนั้น ผู้รับโอนจะต้องรับผิดชอบในส่วนที่ค้างชำระไม่เกิน 5 ปี รวมทั้งปีสุดท้ายที่มีการเปลี่ยนแปลงเจ้าของที่ดินด้วย ส่วนภาษีที่ค้างชำระเกิน 5 ปี คงอยู่ในความรับผิดชอบของเจ้าของที่ดินเดิม

อย่างไรก็ตาม หากเป็นกรณีได้กรรมสิทธิ์มาจากการขายทอดตลาดโดยคำสั่งศาล หรือคำสั่งของเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ในคดีล้มละลาย หรือคำสั่งขายทอดตลาดตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ผู้ซื้อไม่ต้องรับผิดชอบในภาษีที่ค้างชำระนั้น

4. จำนวนภาษีที่ต้องเสีย

ภาษีบำรุงท้องที่จัดเก็บปีละครั้งจากบัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่ โดยประเมินจากราคาปานกลางของที่ดิน หรือเรียกได้ว่าเป็นภาษีที่เก็บจากมูลค่าของที่ดิน (Site Value) ดังนี้

ตารางที่ 3 อัตราภาษี

อัตราภาษีที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน ตามบัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่ ดังนี้

| ชั้น | ราคาปานกลางของที่ดิน | ภาษีไร่ละ | | เฉลี่ยอัตรา |
|------|--|-----------|------|-------------|
| | | บาท | ส.ต. | ร้อยละ |
| 1 | ไม่เกินไร่ละ 200 บาท | - | 50 | 0.25 |
| 2 | เกินไร่ละ 200 บาท ถึงไร่ละ 400 บาท | 1 | - | 0.33 |
| 3 | เกินไร่ละ 400 บาท ถึงไร่ละ 600 บาท | 2 | - | 0.40 |
| 4 | เกินไร่ละ 600 บาท ถึงไร่ละ 800 บาท | 3 | - | 0.42 |
| 5 | เกินไร่ละ 800 บาท ถึงไร่ละ 1,000 บาท | 4 | - | 0.44 |
| 6 | เกินไร่ละ 1,000 บาท ถึงไร่ละ 1,200 บาท | 5 | 50 | 0.50 |
| 7 | เกินไร่ละ 1,200 บาท ถึงไร่ละ 1,400 บาท | 7 | - | 0.54 |
| 8 | เกินไร่ละ 1,400 บาท ถึงไร่ละ 1,600 บาท | 8 | - | 0.53 |
| 9 | เกินไร่ละ 1,600 บาท ถึงไร่ละ 1,800 บาท | 9 | - | 0.53 |
| 10 | เกินไร่ละ 1,800 บาท ถึงไร่ละ 2,000 บาท | 10 | - | 0.53 |
| 11 | เกินไร่ละ 2,000 บาท ถึงไร่ละ 2,200 บาท | 11 | - | 0.52 |
| 12 | เกินไร่ละ 2,200 บาท ถึงไร่ละ 2,400 บาท | 12 | - | 0.52 |
| 13 | เกินไร่ละ 2,400 บาท ถึงไร่ละ 2,600 บาท | 13 | - | 0.52 |
| 14 | เกินไร่ละ 2,600 บาท ถึงไร่ละ 2,800 บาท | 14 | - | 0.52 |
| 15 | เกินไร่ละ 2,800 บาท ถึงไร่ละ 3,000 บาท | 15 | - | 0.52 |
| 16 | เกินไร่ละ 3,000 บาท ถึงไร่ละ 3,500 บาท | 17 | 50 | 0.54 |
| 17 | เกินไร่ละ 3,500 บาท ถึงไร่ละ 4,000 บาท | 20 | - | 0.53 |
| 18 | เกินไร่ละ 4,000 บาท ถึงไร่ละ 4,500 บาท | 22 | 50 | 0.53 |
| 19 | เกินไร่ละ 4,500 บาท ถึงไร่ละ 5,000 บาท | 25 | - | 0.53 |
| 20 | เกินไร่ละ 5,000 บาท ถึงไร่ละ 5,500 บาท | 27 | 50 | 0.52 |
| 21 | เกินไร่ละ 5,500 บาท ถึงไร่ละ 6,000 บาท | 30 | - | 0.52 |
| 22 | เกินไร่ละ 6,000 บาท ถึงไร่ละ 6,500 บาท | 32 | 50 | 0.52 |
| 23 | เกินไร่ละ 6,500 บาท ถึงไร่ละ 7,000 บาท | 35 | - | 0.52 |
| 24 | เกินไร่ละ 7,000 บาท ถึงไร่ละ 7,500 บาท | 37 | 50 | 0.52 |
| 25 | เกินไร่ละ 7,500 บาท ถึงไร่ละ 8,000 บาท | 40 | - | 0.52 |

| | | ภาษีไร่ละ | | |
|----|--|-----------|----|------|
| 26 | เกินไร่ละ 8,000 บาท ถึงไร่ละ 8,500 บาท | 42 | 50 | 0.52 |
| 27 | เกินไร่ละ 8,500 บาท ถึงไร่ละ 9,000 บาท | 45 | - | 0.51 |
| 28 | เกินไร่ละ 9,000 บาท ถึงไร่ละ 9,500 บาท | 47 | 50 | 0.51 |
| 29 | เกินไร่ละ 9,500 บาท ถึงไร่ละ 10,000 บาท | 50 | - | 0.51 |
| 30 | เกินไร่ละ 10,000 บาท ถึงไร่ละ 15,000 บาท | 55 | - | 0.44 |
| 31 | เกินไร่ละ 15,000 บาท ถึงไร่ละ 20,000 บาท | 60 | - | 0.34 |
| 32 | เกินไร่ละ 20,000 บาท ถึงไร่ละ 25,000 บาท | 65 | - | 0.29 |
| 33 | เกินไร่ละ 25,000 บาท ถึงไร่ละ 30,000 บาท | 70 | - | 0.25 |
| 34 | เกินไร่ละ 30,000 บาท ให้เสียภาษีไร่ละ ดังต่อไปนี้ (1) สำหรับราคาปานกลางของที่ดิน 30,000 บาทแรก ให้เสียภาษี 70 บาท (2) สำหรับราคาปานกลางของที่ดินส่วนที่ เกิน 30,000 บาท ให้เสียทุก ๆ 10,000 บาท ต่อ 25 บาทเศษ ของ 10,000 บาท ถ้าถึง 5,000 บาท ให้ถือเป็น 10,000 บาท ถ้าไม่ถึง 5,000 บาท ให้ปัดทิ้ง | | | |

หมายเหตุ

(1) ที่ดินที่ใช้ประกอบกรการกสิกรรมเฉพาะประเภทไม้ล้มลุกให้เสียกึ่งอัตรา แต่ถ้า
เจ้าของที่ดินประกอบกรการกสิกรรมประเภทไม้ล้มลุกนั้นด้วยตนเอง ให้เสียอย่างสูงไม่เกินไร่ละ 5
บาท

(2) ที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่ดิน ให้เสียเพิ่ม
ขึ้นอีกหนึ่งเท่า

การตีราคาปานกลางของที่ดินเป็นกระบวนการสำคัญเบื้องต้นในการจัดเก็บภาษี
บำรุงท้องที่ เพราะเป็นวิธีการกำหนดมูลค่ากลางของที่ดินจะนำมาใช้เป็นหลักฐานในการคำนวณ
ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีบำรุงท้องที่ในท้องถื่นใดจะมีอัตราสูงหรือต่ำขึ้นอยู่กับราคาปานกลางของที่
ดิน เป็นตัวประกอบสำคัญ ดังนั้น ในการตีราคาปานกลางของที่ดิน กฎหมายจึงได้บัญญัติไว้เป็น
พิเศษ กล่าวคือ กำหนดหลักเกณฑ์ไว้แน่นอนในการตีราคาปานกลาง โดยอยู่ในการพิจารณาของ

คณะกรรมการอันประกอบด้วยบุคคลที่เกี่ยวข้องหลายฝ่าย ซึ่งการตีราคาปานกลางของที่ดิน กระทบกันในรอบระยะเวลา 4 ปี เว้นแต่จะมีเหตุผลอื่นตามที่กฎหมายกำหนด

ในทางปฏิบัติโดยทั่วไป หลักเกณฑ์ในการตีราคาปานกลางที่ดิน ซึ่งเจ้าหน้าที่จะ ยึดถือเป็นแนวทางในการดำเนินงาน คือ

ก. แบ่งหน่วยที่ดินสำหรับการตีราคาปานกลางของที่ดิน

หน่วยที่ดินหมายถึงอาณาเขตหรือบริเวณหนึ่ง ๆ ซึ่งที่ดินทุกแปลงที่อยู่ภายใน อาณาเขต หรือบริเวณดังกล่าวมีราคาของที่ดินเท่ากัน หรือใกล้เคียงกัน หน่วยที่ดินแต่ละหน่วยจะ มีราคาปานกลางที่ดินเพียงราคาเดียวเท่านั้น เพราะถือว่าที่ดินทุกแปลงที่อยู่ในหน่วยที่ดินเดียวกัน จะต้องมียุทธศาสตร์ที่ดินเท่ากันหรือใกล้เคียงกันมากที่สุด กรณีเมื่อมีการกำหนดหน่วยที่ดินหน่วยใด แล้วมีที่ดินภายในหน่วยราคาแตกต่างกัน ให้เจ้าหน้าที่ทำการแบ่งหน่วยที่ดินเพิ่มขึ้นอีก ทั้งนี้ จนกว่าที่ดินแต่ละหน่วยจะมีราคาปานกลางเพียงราคาเดียวเท่านั้น เมื่อเจ้าหน้าที่กำหนดหน่วย ราคาปานกลางที่ดินและลำดับเรียบร้อยแล้วทั้งเขตเทศบาล ก็จะดำเนินการร่างประกาศราคาปาน กลางทุกหน่วยลงในประกาศดังกล่าว เพื่อเตรียมนำเสนอร่างต่อคณะกรรมการตีราคาปานกลาง ที่ดินต่อไป

ข. การกำหนดราคาปานกลางที่ดิน

การกำหนดหน่วยราคาปานกลางที่ดินที่กล่าวมาเป็นการกำหนดขอบเขตที่ดินที่ น่าจะมีราคาใกล้เคียงกัน ดังนั้น ที่ดินทุกแปลงที่อยู่ในหน่วยราคาปานกลางที่ดินเดียวกันจะมี ราคาปานกลางของที่ดินราคาเดียวกัน ซึ่งการกำหนดราคาปานกลางที่ดินในแต่ละหน่วยราคา ปานกลางที่ดินนี้ พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มาตรา 13 ได้กำหนดให้ดำเนินการ โดย

(1) ให้นำเอาค่าที่ดินในหน่วยที่จะทำการตีราคาซื้อขายกันโดยสุจริตครั้งสุดท้าย ไม่น้อยกว่า 3 ราย ในระยะเวลาไม่เกิน 1 ปี ก่อนวันตีราคา มาคำนวณถัวเฉลี่ยเป็นราคาปานกลาง โดยมีให้คำนวณราคาโรงเรือนรวมเข้าไปด้วย

(2) ในกรณีที่ไม่มีการซื้อขายที่ดินตามข้อ (1) ในหน่วยใดให้นำเอาราคาปานกลาง ที่คำนวณตามวิธีการในข้อ (1) ของที่ดินในหน่วยใกล้เคียงที่มีสภาพและทำเลที่ดินคล้ายคลึงกันมา เป็นราคาปานกลางของที่ดินในหน่วยนั้นได้

(3) ถ้าไม่อาจตีราคาตามข้อ (2) ให้กำหนดราคาปานกลางของที่ดินโดยถือเกณฑ์ อย่างอื่น อันอาจแสดงราคาตลาดของที่ดินโดยเฉลี่ยได้

อนึ่ง ในการตีราคาปานกลางของที่ดินนั้น ถ้าเจ้าของที่ดินไม่เห็นพ้องด้วยกับราคาปานกลางของที่ดิน เจ้าของที่ดินมีสิทธิอุทธรณ์การตีราคาปานกลางของที่ดินต่อผู้ว่าราชการจังหวัด หรือผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครได้ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ประกาศราคาปานกลางที่ดิน นอกจากนี้ภายหลังจากการตีราคาปานกลางของที่ดินตามที่กล่าวมาแล้ว ถ้ามีเหตุแสดงว่าราคาที่ดินในหน่วยใดได้เปลี่ยนแปลงไปมาก และผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครพิจารณาเห็นสมควรหรือเจ้าของที่ดินร้องขอผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครให้คณะกรรมการทำการพิจารณาตีราคาปานกลางของที่ดินในหน่วยงานนั้นเสียใหม่ก็ได้

5. การลดหย่อนเนื้อที่ดินเพื่อการคำนวณภาษี

ที่ดินที่อยู่ในเกณฑ์ได้รับการลดหย่อนตามกฎหมาย จะแบ่งตามเขตที่ตั้งของที่ดิน และประเภทของการใช้ประโยชน์ ดังนี้

1. ถ้าเป็นที่ดินนอกเขตเทศบาลหรือนอกเขตสุขาภิบาลได้รับลดหย่อนไม่เกิน 5 ไร่ เว้นแต่ข้อบัญญัติจังหวัดจะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น แต่จะกำหนดให้ลดหย่อนน้อยกว่า 3 ไร่ไม่ได้

2. ถ้าเป็นที่ดินในเขตเทศบาลตำบล หรือในเขตสุขาภิบาลได้รับลดหย่อนไม่เกิน 1 ไร่ เว้นแต่เทศบัญญัติหรือข้อบังคับสุขาภิบาลจะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น แต่จะกำหนดให้ลดหย่อนน้อยกว่า 200 ตารางวาไม่ได้

3. ถ้าเป็นที่ดินในเขตเมืองพัทยาและเขตเทศบาลอื่นนอกจากเขตเทศบาลตำบลได้รับลดหย่อนไม่เกิน 100 ตารางวา เว้นแต่ข้อบัญญัติหรือเทศบัญญัติ จะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น แต่จะกำหนดให้ลดหย่อนน้อยกว่า 50 ตารางวาไม่ได้

4. ถ้าเป็นที่ดินในเขตกรุงเทพมหานคร

ก. ในท้องที่มีชุมชนหนาแน่นมาก ได้รับลดหย่อนไม่เกิน 100 ตารางวา เว้นแต่ข้อบัญญัติกรุงเทพมหานครจะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น แต่จะกำหนดให้ลดหย่อนน้อยกว่า 50 ตารางวาไม่ได้

ข. ในท้องที่มีชุมชนหนาแน่นปานกลาง ได้รับลดหย่อนไม่เกิน 1 ไร่ เว้นแต่ข้อบัญญัติกรุงเทพมหานคร จะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น แต่จะกำหนดให้ลดหย่อนน้อยกว่า 100 ตารางวาไม่ได้

ค. ในท้องที่ชนบทได้รับลดหย่อนไม่เกิน 5 ไร่ เว้นแต่ข้อบัญญัติกรุงเทพมหานคร จะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น แต่จะกำหนดให้ลดหย่อนน้อยกว่า 3 ไร่ไม่ได้

ท้องที่ใดจะเป็นท้องที่มีชุมชนหนาแน่นมาก หนาแน่นปานกลางหรือชนบท ย่อมเป็นไปตามกฎกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทย

ระดับที่ได้รับการยกเว้นนี้จะกำหนดเป็นตัวเลขเฉพาะเป็นรายพื้นที่ สำหรับกรณีผู้เสียภาษีที่ดินหลายแปลงตั้งอยู่ในจังหวัดเดียวกัน ต้องเลือกเอาแปลงใดแปลงหนึ่งสำหรับการลดหย่อนเท่านั้น แต่เมื่อแปลงใดมีที่ดินไม่ครบตามเกณฑ์ที่ได้รับการลดหย่อน ก็มีสิทธิเอาแปลงอื่นมาสมทบให้ครบได้

6. วิธีเสียภาษี

ภาษีบำรุงท้องที่ต้องเสียปีละครั้งภายในเดือนเมษายนของทุกปี โดยทุก 4 ปี จะต้องยื่นแบบแสดงรายการที่ดิน (ภ.บ.ท.5) 1 ครั้ง เว้นแต่ที่ดินอยู่นอกเขตเทศบาล กฎหมายกำหนดช่วยเหลืออำนวยความสะดวกแก่เจ้าของที่ดิน โดยให้จังหวัดกำหนดให้เจ้าพนักงานสำรวจทำการสำรวจและยื่นแบบแสดงรายการที่ดินแทนเจ้าของที่ดิน ดังนั้น ถ้ามีการแต่งตั้งกำนัน ผู้ใหญ่บ้าน เป็นเจ้าพนักงานสำรวจ กำนัน ผู้ใหญ่บ้าน จะเป็นผู้ยื่นแบบแทน แต่จะต้องไปชี้เขตและแจ้งจำนวนเนื้อที่ดินให้ทราบตามวันเวลาที่กำนัน ผู้ใหญ่บ้านประกาศให้ทราบ

อนึ่ง บุคคลใดเป็นเจ้าของที่ดินขึ้นใหม่ หรือจำนวนเนื้อที่ดินเดิมของเจ้าของที่ดินผู้ใดเปลี่ยนแปลงไป เจ้าของที่ดินนั้นจะต้องยื่นแบบแสดงรายการที่ดินใหม่ต่อเจ้าหน้าที่ ณ สำนักงานเทศบาลที่ที่ดินนั้นตั้งอยู่ แต่ถ้าเป็นที่ดินที่ตั้งอยู่นอกเขตเทศบาลก็ให้แจ้งต่อกำนัน ผู้ใหญ่บ้านที่ที่ดินนั้นตั้งอยู่ ทั้งนี้ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ไปเป็นเจ้าของที่ดินขึ้นใหม่ หรือนับแต่วันที่จำนวนเนื้อที่ดินได้มีการเปลี่ยนแปลงไป

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

ซึ่งในปัจจุบันการชำระภาษีบำรุงท้องที่ที่สามารถชำระโดยทางธนาคารหรือส่งตัวแลกเงินก็ได้ และในกรณีที่จำนวนเงินที่จะต้องเสียภาษีมีตั้งแต่สามพันบาทขึ้นไป ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะขอผ่อนชำระเป็นสามงวด ๆ ละเท่า ๆ กันก็ได้

(2) ภาษีโรงเรือนและที่ดิน (Building and Land Tax)

หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน²⁷

1. ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี

ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้นมีอยู่ 2 ประเภท

ประเภทที่ 1 ก็คือ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น

คำว่า "โรงเรือน" นั้นได้แก่ บ้าน ตึกแถว อาคาร ร้านค้า สำนักงาน บริษัท ธนาคาร โรงแรม โรงภาพยนตร์ โรงพยาบาล โรงเรียน แพลต หรืออพาร์ทเมนต์ คอนโดมิเนียม หอพัก สนามมวย คลังสินค้า ฯลฯ

ส่วนคำว่า "สิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ" ก็มีตัวอย่างเช่น ท่าเรือ สะพาน อ่างเก็บน้ำ เจดีย อนุสาวรีย์ ถึงเก็บน้ำมันขนาด 100,000 ลิตร ก่อสร้างติดที่ดินเป็นการถาวรใช้เก็บสินค้า น้ำมัน (คำพิพากษาฎีกาที่ 397/2521) คานเรือ (คำพิพากษาฎีกาที่ 656/2477)

ประเภทที่ 2 คือ ที่ดินที่ใช้ปลูกสร้างโรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้าง รวมทั้งที่ดิน ต่อเนื่องกันด้วย

คำว่า "ที่ดินที่ใช้ปลูกสร้างโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้าง" มีตัวอย่างเช่น นาย ก. ปลูกบ้านขึ้นหลังหนึ่งบนที่ดินของนาย ก. ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีก็คือ บ้านและที่ดินที่ใช้ปลูกบ้าน

ส่วนคำว่า "ที่ดินต่อเนื่อง" นั้นมีตัวอย่างเช่น นาย ก. ปลูกบ้านขึ้นหลังหนึ่งบนที่ดินแล้วมีทางเดิน สนามหญ้า สวนหย่อม สระว่ายน้ำ สิ่งเหล่านี้ย่อมถือเป็นที่ดินต่อเนื่อง หรือ นาย ก. สร้างบิมน้ำมันขึ้นบนที่ดินแปลงหนึ่ง บริเวณบิมน้ำมันย่อมเป็นที่ดินต่อเนื่องอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีเช่นเดียวกับที่เติมน้ำมันและตัวสำนักงานของบิมน้ำมัน

2. ทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นภาษี

ทรัพย์สินต่อไปนี้ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน

1. พระราชวังอันเป็นทรัพย์สินฝ่ายพระมหากษัตริย์ ถ้าเป็นทรัพย์สินส่วนพระองค์แล้วไม่ได้รับยกเว้นภาษี

2. ทรัพย์สินของรัฐบาลซึ่งใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะ เช่น อาคารที่ตั้งทำการของกระทรวง ทบวง กรมต่าง ๆ สะพานสาธารณะ ท่าเรือสาธารณะ ศาลาท่าน้ำ

²⁷ ประมวลกฎหมาย ระเบียบคำสั่ง ว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีป้าย รวบรวม โดยบริษัท สำนักกฎหมายธรรมนิติ จำกัด, หน้า 56-59.

สาธารณะ ฯลฯ นอกจากนี้พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2534 ได้เพิ่มเติมการยกเว้นทรัพย์สินของการรถไฟแห่งประเทศไทย ที่ใช้ในกิจการรถไฟโดยตรงด้วย

อย่างไรก็ตาม สำหรับการรถไฟแห่งประเทศไทยย่อมได้รับยกเว้นภาษี ไม่ว่าจะ เป็นโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้าง หรือพื้นที่ต่อเนื่อง แต่มีข้อแม้ว่าที่นั้นต้องเป็นที่ใช้ในกิจการของการรถไฟฯ โดยตรง เช่น สถานีรถไฟ รางรถไฟ บ้านพักพนักงานรถไฟ ถ้าเป็นที่ให้คนอื่นเช่า ไม่อยู่ในข่ายได้รับการยกเว้นภาษี

3. ทรัพย์สินของโรงพยาบาลสาธารณะและโรงเรียนสาธารณะ ซึ่งกระทำการกิจกรรมอันมิใช่เพื่อเป็นผลกำไรส่วนบุคคล และใช้เฉพาะในการรักษาพยาบาลและในการศึกษา เช่น โรงพยาบาลศิริราช โรงเรียนรัฐบาล วิทยาลัย และมหาวิทยาลัยของรัฐ โรงพยาบาลและโรงเรียนของมูลนิธิต่าง ๆ เป็นต้น

4. ทรัพย์สินซึ่งเป็นศาสนสมบัติอันใช้เฉพาะในศาสนกิจอย่างเดี่ยวหรือเป็นที่อยู่ของสงฆ์ เช่น วัด โบสถ์วิหาร ศาลาการเปรียญ ศาลาสนพระอภิธรรม กุฏิพระ สุเหร่า โบสถ์คริสต์ เป็นต้น

กรณีวัดมีที่ดินแล้วปลูกตึกแถวหรืออาคารให้เช่า หรือให้ผู้รับเหมาปลูกตึกแถว หรืออาคาร แล้วเรียกเก็บเงินกินเปล่าหรือเบาะเจี้ยะจากผู้เช่า โดยให้ผู้เช่าทำสัญญาเช่าจากทางวัด ทางวัดได้ค่าเช่าเป็นรายเดือน ค่าเช่าที่ทางวัดได้รับนี้แม้จะนำไปบำรุงวัด ก็ไม่เป็นเหตุทำให้วัดได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน เพราะกรณีนี้ไม่ได้ใช้ตึกแถวหรืออาคารและที่ดินในการประกอบศาสนกิจโดยเฉพาะ หรือใช้เป็นที่อยู่อาศัยของสงฆ์

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

โรงเรือนเป็นของจำเลยอยู่ในเขตเทศบาล จำเลยมิได้ปิดไว้และจำเลยมิได้อยู่เอง หรือให้ผู้อื่นอยู่ หากแต่มีผู้เช่าอยู่สืบมาจากเจ้าของเดิม แต่ผู้เช่าบิดพลิ้วไม่ยอมออกไป ดังนี้ไม่อยู่ในข้อยกเว้นตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาตรา 9(5) ที่จะไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1775/2514)

6. ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2534 มาตรา 11 เพิ่มเติมการยกเว้นตามมาตรา 9 คือ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างของการเคหะแห่งชาติที่ผู้เช่าซื้ออาศัยอยู่เอง โดยมีได้ใช้เป็นที่เก็บสินค้าหรือประกอบอุตสาหกรรม หรือประกอบกิจการอื่นเพื่อหารายได้ กรณีนี้ หากผู้เช่าซื้อไม่ได้อยู่เองหรือใช้เป็นที่เก็บสินค้า หรือประกอบอุตสาหกรรม หรือประกอบกิจการอื่นเพื่อหารายได้ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นก็จะต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน

ด้วย หรือกรณีโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างที่การเคหะแห่งชาติใช้เป็นอาคารสำนักงานก็ต้องเสียภาษีโรงเรียนและที่ดินด้วย

7. โรงเรียนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งเจ้าของอยู่เอง หรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษาและมีได้ใช้เป็นที่ไว้สินค้าหรือประกอบอุตสาหกรรมใด ๆ เช่น ตามตัวอย่างในข้อ 5 บ้านหลังที่นาย ก. ใช้เป็นที่อยู่อาศัย ย่อมได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเช่นเดียวกับบ้านหลังที่ปิดไว้ตลอดทั้งปีหรือจ้างคนเฝ้าไว้ แต่ถ้า นาย ก. ใช้บ้านหลังแรกหรือหลังที่สองเป็นร้านขายของ หรือที่ไว้สินค้า หรือให้ผู้อื่นเช่า หรือทำเป็นหอพัก โรงแรม สำนักงาน โรงงาน บ้านดังกล่าวย่อมไม่อยู่ในข่ายได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี ถ้ามีตึกแถว 2 ชั้น ชั้นแรกใช้เป็นร้านค้า ส่วนชั้นบนใช้เป็นที่อยู่อาศัย ดังนี้ ชั้นแรกไม่ได้รับยกเว้น ส่วนชั้นบนได้รับยกเว้น (คำพิพากษาฎีกาที่ 23/2477) และถ้าชั้นล่างใช้เป็นที่อยู่อาศัย ส่วนชั้นบนให้เช่า ชั้นบนต้องเสียภาษี ส่วนชั้นล่างไม่ต้องเสีย บรรดาธนาคารซึ่งใช้อาคารเป็นสำนักงานประกอบธุรกิจธนาคารพาณิชย์ไม่ได้อยู่ในข่ายได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเช่นกัน

อนึ่ง โรงเรียนที่ให้บุตรอาศัยนั้น ไม่มีข้อยกเว้นที่จะไม่ต้องภาษีโรงเรียนและที่ดิน (คำพิพากษาฎีกาที่ 658/2489)

โรงเรียนที่มีผู้ให้เช่าอยู่ครบกำหนดสัญญาเช่าแล้วผู้เช่าไม่ยอมออก จนผู้ให้เช่าต้องฟ้องขับไล่ผู้เช่าก็ยังไม่ออกจากโรงเรียนนั้น แม้ในระหว่างที่หมดอายุสัญญาเช่าแล้วผู้ให้เช่าไม่ได้เก็บค่าเช่าอีกเลย ก็ยังไม่เข้าข้อยกเว้นที่จะไม่ต้องเสียภาษีโรงเรียนตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 8, 9, 10 ฉะนั้น เจ้าของโรงเรียนผู้ให้เช่าจึงต้องเสียภาษีโรงเรียนและที่ดินนี้ (คำพิพากษาฎีกาที่ 1133/2494)

8. ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2534 มาตรา 6 ได้บัญญัติเพิ่มมาตรา 6 ทวิ ความว่า "ให้รัฐมนตรีมีอำนาจยกเว้นภาษีโรงเรียนและที่ดินให้แก่รัฐวิสาหกิจสำหรับพื้นที่เป็นบริเวณต่อเนื่องกับโรงเรียนสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่ใช้ประโยชน์โดยตรงของรัฐวิสาหกิจนั้นตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดไว้" ซึ่งการยกเว้นภาษีนี้นี้ยกเว้นได้เฉพาะพื้นที่ที่เป็นบริเวณต่อเนื่องกับโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่ใช้ประโยชน์โดยตรงของรัฐวิสาหกิจเท่านั้น จะยกเว้นส่วนที่เป็นโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้าง หรือส่วนที่รัฐวิสาหกิจไม่ได้ใช้ประโยชน์โดยตรงไม่ได้ ซึ่งปัจจุบันได้มีประกาศกระทรวงมหาดไทยกำหนดให้พื้นที่อ่างเก็บน้ำเขื่อนต่าง ๆ ของ

การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยเป็นพื้นที่ที่เป็นบริเวณต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่ได้
รับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน²⁸

3. ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน ตามมาตรา 40 แห่งพระราชบัญญัติ
ภาษีโรงเรือนและที่ดิน กำหนดไว้เป็น 2 กรณี คือ

ก) หากเจ้าของทรัพย์สินอันได้แก่โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ และ
ที่ดิน เป็นเจ้าของเดียวกัน เจ้าของทรัพย์สินนั้นก็เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ข) แต่ถ้าที่ดินและโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ เป็นคนละเจ้าของ
กฎหมายกำหนดให้เจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ต้องเป็นผู้เสียภาษี

ฉะนั้น ถ้าเจ้าของที่ดินแล้วปลูกตึกให้เช่า ก็มีหน้าที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและ
ที่ดิน มิใช่ผู้เช่า แม้จะทำสัญญาให้ผู้เช่าเป็นผู้เสีย แต่ถ้าผู้เช่าไม่นำภาษีไปเสียเจ้าของที่ดินก็จะ
ต้องรับผิดชอบเป็นผู้เสีย แล้วค่อยไปไล่เบี้ยเอาจากผู้เช่าตามสัญญา (คำพิพากษาฎีกาที่
1727/2517)

แต่ถ้ามีคนอื่นมาเช่าที่ดินนั้นปลูกสร้างตึกแถวให้เช่า กรณีนี้เจ้าของที่ดินไม่
ต้องเสียภาษี ผู้เสียภาษีคือ ผู้เช่าที่ดินปลูกตึกแถวให้เช่า โดยผู้เช่าที่ดินต้องเสียภาษีทั้งส่วนที่เป็น
ตัวตึกแถวและที่ดินที่ตึกแถวนั้นปลูกอยู่ หรือถ้ามิใช่การให้เช่า หากแต่เป็นการอนุญาตให้ปลูกโดย
ไม่คิดค่าตอบแทน ผู้เป็นเจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่ปลูกอยู่ในที่ดินนั้น ก็มีหน้าที่ต้องเสีย
ภาษีโรงเรือนและที่ดินแต่ผู้เดียวทั้งสิ้น ทั้งนี้ตามมาตรา 40 ของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและ
ที่ดิน พุทธศักราช 2475 อนึ่ง แม้จะไม่เคยเป็นเจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นมาก่อนเลย
ก็อาจจะต้องรับผิดชอบเสียภาษีสรรพสามิตร่วมกับคนอื่นก็ได้ กรณีนี้ก็ได้แก่กรณีที่ซื้อหรือรับโอนโรงเรือนหรือ
สิ่งปลูกสร้างและที่ดินจากผู้อื่น โดยผู้ขายหรือผู้โอนยังค้างภาษีโรงเรือนและที่ดินอยู่ ผู้รับโอนก็ต้อง
เป็นลูกหนี้ร่วมกับผู้ขาย หรือผู้โอนนั้นชำระภาษีที่ค้างกันอยู่หรือไม่

อย่างไรก็ตาม ถ้าเป็นกรณีซื้อโรงเรือนโดยต้องรื้อถอนไปจากที่และได้รื้อถอน
ไปแล้ว ผู้ซื้อไม่ต้องรับผิดชอบเสียภาษีโรงเรือนที่เจ้าของเดิมค้างชำระ (คำพิพากษาฎีกาที่ 139/2478)

²⁸ "กำหนดพื้นที่ที่เป็นบริเวณต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างของรัฐวิสาหกิจ ให้ได้รับการยกเว้น
ภาษีโรงเรือนและที่ดิน" ประกาศกระทรวงมหาดไทย 27 มกราคม 2536.

4. อัตราภาษี

ภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้นต้องเสียในอัตราร้อยละ 12 ครึ่งของค่ารายปี
ปรากฏตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน

"ค่ารายปี" หมายความว่า "จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้น สมควรจะให้เช่าได้ในปี
หนึ่ง ๆ ถ้าทรัพย์สินนั้นให้เช่าท่านว่าค่าเช่านั้นเป็นหลักคำนวณค่ารายปี แต่ถ้ามีเหตุอันบ่งให้เห็น
ว่าค่าเช่านั้นมีใช้จำนวนเงินอันสมควรจะให้เช่าได้ในปีหนึ่ง ๆ ไชรั ท่านว่าพนักงานเจ้าหน้าที่มี
อำนาจแก้หรือคำนวณค่ารายปีเสียใหม่ได้"

หลักเกณฑ์ดังกล่าวข้างต้นอาจแยกพิจารณาในเรื่องการหาค่ารายปีได้เป็น 2
ประการ คือ²⁹

ก. พิจารณาจากทรัพย์สินนั้นว่าสมควรให้เช่าได้ปีหนึ่งเป็นเงินเท่าใด คือ การ
พิจารณาว่าทรัพย์สินหรือโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอื่นนั้นว่าในกรณีที่ไม่ได้ให้เช่านั้น หากนำไปให้
เช่าแล้ว สมควรจะให้เช่าได้ในปีหนึ่ง ๆ เป็นจำนวนเงินเท่าใด จำนวนเงินที่สมมติขึ้นมานั้น
ก็เป็นค่ารายปี การพิจารณากรณีนี้อาจจะเป็นปัญหาพิพาทกันระหว่างผู้ต้องเสียภาษีกับพนักงาน
เจ้าหน้าที่ว่าการกำหนดแค่นั้นเพียงใด จึงจะถือว่าเป็นจำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้น ๆ สมควรจะให้
เช่าได้ในปีหนึ่ง ๆ โดยมีผู้หน้าที่เสียภาษีเห็นว่าโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างของตน หรือทรัพย์สิน
ดังกล่าวของตนนั้น ถ้าหากนำออกให้เช่าควรจะเป็นค่าเช่าเท่านั้นเท่านี้หรือปีหนึ่งควรจะได้ค่าเช่า
จำนวนเท่านั้นเท่านี้ ส่วนพนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าควรจะได้ค่าเช่ามากกว่าที่เจ้าของโรงเรือนนั้น
คิดคำนวณหรือตั้งสมมติฐานไว้ ซึ่งบางครั้งบางครั้งความคิดออกมาแตกต่างกันมาก

จากแนวคำพิพากษาฎีกา ได้แก่ ฎีกาที่ 109/2517, ฎีกาที่ 2532/2523, ฎีกา
ที่ 335-936/2531 เป็นต้น พอสรุปหลักเกณฑ์ในการหาค่ารายปี โดยพิจารณาจากทรัพย์สินอันนั้น
ว่าสมควรให้เช่าได้ปีหนึ่ง ๆ เท่าใดนั้น ก็โดยการพิจารณาจากทำเลที่ตั้งของทรัพย์สินนั้น ๆ ว่าอยู่
ในทำเลใด เช่น อยู่ในย่านศูนย์กลางการค้า หรืออยู่ในย่านชานเมือง และยังคงพิจารณาถึงสภาพของ
อาคารของโรงเรือนนั้นว่าอาคารในสภาพเช่นนี้หรือลักษณะเช่นนี้ ควรจะให้เช่าได้เท่าไรด้วย

ข. กรณีทรัพย์สินนั้นให้เช่า ค่าเช่าคือหลักในการคำนวณค่ารายปี สำหรับ
กรณีที่โรงเรือนหรือทรัพย์สินนั้นได้นำออกให้เช่าจริง ๆ ดังนั้น กรณีเช่นนี้ย่อมไม่มีปัญหา โดยถือว่า

²⁹ พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, หลักกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีป้าย ภาษีบำรุงท้องที่
(สิงหาคม 2533) หน้า 4-7.

ค่าเช่าทั้งปีนั้นเป็นค่ารายปี เช่น ให้เช่าเดือนละ 5,000 บาท ปีหนึ่งเท่ากับ 60,000 บาท นั้นเป็นค่ารายปี อย่างไรก็ตามถ้าหากเรียกเก็บค่าเช่ากันตรงไปตรงมาคือ พิจารณาถ้าสภาพโรงเรือนรวมตลอดถึงทำเลแล้ว ควรจะเรียกค่าเช่ากันเท่าไรหรือก็เรียกไปตามนั้น ปัญหาก็จะไม่เกิดขึ้น แต่ตามความเป็นจริงแล้วค่าเช่าที่สมควรจะเป็นอีกจำนวนหนึ่ง แต่ผู้ให้เช่ากลับเรียกค่าเช่าต่ำไป เช่นนี้ก็จะ เป็นปัญหา เพราะผู้เช่ากับผู้ให้เช่าอาจสมคบกันหรือสมยอมกันที่จะเรียกค่าเช่าต่ำ ๆ หรือระบุไว้ใน สัญญาเช่าต่ำ ๆ แต่เวลาให้ค่าเช่ากันจริง ๆ ให้มาก ซึ่งเท่ากับเป็นการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินนั่นเอง ดังนั้นจึงต้องมีมาตรการพิเศษไว้

มาตรการพิเศษนี้ก็คือน่าจะแก้หรือคำนวณค่ารายปีใหม่ได้ ทั้งนี้ กฎหมายระบุไว้ว่า ถ้ามีเหตุทำให้เห็นว่า ค่าเช่ามิใช่จำนวนเงินอันสมควรจะให้เช่าได้ในปีหนึ่ง ๆ พนักงานและเจ้าหน้าที่มีอำนาจแก้หรือคำนวณค่ารายปีใหม่ได้

หลักการดังกล่าวนี้ย่อมนำไปใช้ทั้งกรณีที่ทรัพย์สินนั้นไม่ได้ให้เช่าเลย หรือให้เช่า แต่ค่าเช่าที่ให้แก่กันนั้นมิใช่จำนวนเงินอันสมควรจะให้เช่าได้ในปีหนึ่ง ๆ มาตรการดังกล่าวนี้ ปรากฏว่านับแต่ใช้บทบัญญัติพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินมาตั้งแต่ พ.ศ. 2475 ก็มี ปัญหาพิพาทกันมาเรื่อย ๆ เช่นกัน และคำพิพากษาฎีกาก็ได้วินิจฉัยรับรองมาตลอด อย่างไรก็ตาม การคิดค่ารายปีโดยพนักงานเจ้าหน้าที่ซึ่งกฎหมายให้มีอำนาจที่จะแก้หรือคำนวณค่ารายปีใหม่ ได้นั้น ก็มีใช้ว่าพนักงานเจ้าหน้าที่จะกำหนดค่ารายปีได้เองตามอำเภอใจเสมอ พนักงานเจ้าหน้าที่ จะไตร่ตรองให้รอบคอบว่าการที่จะแก้ไขค่ารายปีให้เพิ่มขึ้นนั้น ก็จะต้องมีเหตุผลและมีข้อเท็จจริง ประกอบว่า ค่ารายปีนั้นควรจะเป็นดังที่พนักงานเจ้าหน้าที่แก้ไขเพิ่มเติม ซึ่งจะทำให้การคิด ค่ารายปีใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากที่สุด

อย่างไรก็ดี การคิดค่ารายปีเพื่อคำนวณเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินจะมีการ ทำกันทุกปี เพราะฉะนั้นกฎหมายจะกำหนดว่าค่ารายปีของปีที่ล่วงมาแล้วนั้น ท่านให้เป็นหลัก สำหรับการคำนวณค่าภาษีที่จะต้องเสียในปีต่อมาด้วย ซึ่งใช้แต่เป็นเพียงหลักในการคำนวณ เท่านั้น แต่มิใช่ให้ถือเอาภาษีของปีล่วงมาแล้วเป็นภาษีของปีต่อมา (ฎีกาที่ 726/2491)

ทั้งนี้ ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2534 มาตรา 9 ได้ยกเลิกมาตรา 8 เดิมโดยให้อำนาจรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทย วางหลักเกณฑ์ เกี่ยวกับการประเมินค่ารายปี ซึ่งค่ารายปีคือค่าเช่าที่เจ้าของโรงเรือนและที่ดินได้รับจากผู้เช่า แต่ ถ้าค่าเช่านั้นต่ำเกินไป พนักงานเจ้าหน้าที่ก็มีอำนาจประเมินให้สูงขึ้นได้ ซึ่งการประเมินค่าเช่าที่ ผ่านมานั้นมีปัญหา บางแห่งประเมินสูงเกินไป ทำให้เจ้าของโรงเรือนและที่ดินเดือนร้อนมาก และสำหรับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่มีได้ให้เช่าแต่เจ้าของใช้ประกอบธุรกิจการค้าเองก็มีปัญหา

เหมือนกันว่าควรจะมีค่ารายปีเท่าใด เพื่อให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีหลักเกณฑ์ในการประเมินค่ารายปี กฎหมายใหม่จึงให้อำนาจรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทย วางหลักเกณฑ์ในการประเมินค่ารายปี ให้พนักงานเจ้าหน้าที่ปฏิบัติ ซึ่งจะต้องคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง 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 มิใช่ 30,000 บาท

อนึ่ง การติดตั้งเครื่องสูบน้ำในหอพักเพราะน้ำประปาไม่มีกำลังส่งได้ถึงชั้นสูง มิใช่เป็นการติดตั้งเครื่องสูบน้ำ เพื่อใช้ดำเนินการอุตสาหกรรมขึ้นในโรงเรือน จึงไม่ได้รับประโยชน์ในการลดค่ารายปีตามมาตรา 13 แห่งพระราชบัญญัติโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 (คำพิพากษาฎีกาที่ 3981/2524)

2. ถ้าเป็นกรณีเพิ่งจะปลูกโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างขึ้น ค่ารายปีมิได้คิดเต็มทั้งปี แต่ต้องมีการลดลงตามส่วน เช่นในปี 2534 ปลูกบ้านและเข้าอยู่ในเดือนกรกฎาคม 2534 ดังนี้ ค่ารายปีต้องลดลงเหลือเพียงครึ่งเดียว จะคิดเต็มทั้งปีไม่ได้

3. ในกรณีที่โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างว่างลงหรือชำรุดเสียหาย จนจำเป็นต้องซ่อมแซมใหญ่ ก็มีสิทธิยื่นคำร้องขอลดภาษีต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ เช่นในปี 2534 มีบ้านให้เช่า ได้ค่าเช่าปีละ 10,000 บาท ตามปกติต้องเสียภาษีปีละ 1,250 บาท แต่ปรากฏว่าในปีนั้นเองนั้น ผู้เช่าอยู่เพียง 6 เดือนก็ออกไป และไม่มีใครเช่าต่ออีก กรณีเช่นนี้ก็มิสิทธิขอลดค่าภาษีลงครึ่งหนึ่งได้

5. วิธีเสียภาษี

ภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้นต้องเสียภาษีปีละครั้ง โดยเสียที่กรุงเทพมหานคร หรือที่เขตเทศบาล สำนักงานสุขาภิบาลหรืออำเภอ แล้วแต่ว่าทรัพย์สินตั้งอยู่ที่ไหน

ถ้าตั้งอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร ก็ต้องเสียภาษีที่กรุงเทพมหานคร หรือที่เขต และเขตสาขา ถ้าตั้งอยู่ในเขตเทศบาลก็ต้องเสียที่เทศบาล ถ้าตั้งอยู่ในเขตสุขาภิบาล ก็ต้องเสียที่สำนักงานสุขาภิบาล และถ้าตั้งอยู่นอกเขตเทศบาลหรือสุขาภิบาลก็ต้องเสียที่อำเภอ

ซึ่งเดิมนั้นการเสียภาษีดังกล่าวเริ่มต้นเมื่อมีประกาศของกรุงเทพมหานคร เทศบาล สุขาภิบาล หรืออำเภอแล้วแต่กรณี ให้ไปปรับแบบพิมพ์ ภ.ร.ด.2 โดยจะประกาศภายในเดือนเมษายนของทุกปี ซึ่งประกาศนี้จะต้องประกาศในราชกิจจานุเบกษาและในหน้าหนังสือพิมพ์ หรือ ณ ที่ว่าการอำเภอ ที่ว่าการเขต สำนักงานเทศบาล หรือสำนักงานทะเบียนท้องถิ่นและในท้องที่ที่มีกำนัน ผู้ใหญ่บ้าน จะต้องประกาศทางกำนันผู้ใหญ่บ้านด้วย

เมื่อมีประกาศแล้วจะต้องไปปรับแบบพิมพ์ ภ.ร.ด.2 ภายในเวลาที่กำหนดไว้ แล้วกรอกรายการต่าง ๆ ลงในแบบพิมพ์นั้น เสร็จแล้วก็ส่งแบบพิมพ์นั้นให้พนักงานเจ้าหน้าที่ พนักงานเจ้าหน้าที่จะคำนวณหาจำนวนภาษีที่จะต้องเสีย แล้วแจ้งให้ทราบเพื่อชำระภาษีภายใน 90 วัน หากได้รับแจ้งแล้วไม่ชำระภาษีจะต้องรับผิดชอบเสียเงินภาษีเพิ่มขึ้นอีก

ทั้งนี้ ตามพระราชบัญญัติโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2534 ได้แก้ไขวิธีการเสียภาษีใหม่โดยไม่ต้องมีการประกาศเหมือนเดิม แต่กำหนดเป็นหน้าที่ของเจ้าของโรงเรือน และที่ดิน ต้องยื่นแบบพิมพ์เพื่อแจ้งรายการทรัพย์สินต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ในท้องที่ซึ่งทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ภายในเดือนกุมภาพันธ์ของทุกปี โดยอาจไปยื่นด้วยตนเอง มอบหมายให้ผู้อื่นไปยื่นแทน หรือส่งไปทางไปรษณีย์ลงทะเบียนก็ได้ ในกรณีหลังนี้ กฎหมายถือว่าวันที่ส่งทางไปรษณีย์เป็นวันยื่นแบบพิมพ์

การยื่นแบบพิมพ์ในเดือนกุมภาพันธ์นั้น ถ้าปีที่ล่วงมาแล้วมีเหตุจำเป็นอันเกิดสาธารณภัยหรือเหตุพ้นวิสัย ผู้ว่าราชการจังหวัดมีอำนาจเลื่อนกำหนดเวลาออกไปได้ตามสมควร ตามพระราชบัญญัติใหม่นี้ได้ลดกำหนดเวลาชำระภาษีจากเดิม 90 วัน ลงมาเหลือเพียง 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับการประเมิน และยังได้กำหนดให้ชำระค่าภาษีโดยการส่งธนาคัตั๋วแลกเงินของธนาคาร หรือเช็คที่ธนาคารรับรองทางไปรษณีย์ลงทะเบียนได้ หรือจะชำระผ่านธนาคารก็ทำได้เช่นกัน การชำระค่าภาษีตามพระราชบัญญัติใหม่นี้จึงนับว่าทำได้ง่าย สะดวก รวดเร็วกว่าเดิม และนอกจากนี้ยังยอมให้มีการผ่อนชำระภาษีได้ด้วย

สำหรับประเทศไทย แม้ข้อเท็จจริงจะมีกฎหมายจัดเก็บภาษีจากเจ้าของทรัพย์สิน ตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 ดังที่ได้กล่าวมาข้างต้นแล้วนั้นก็ตาม แต่การจัดเก็บก็ยังต้องมีข้อบกพร่องมี

ช่องว่างทางกฎหมาย ทำให้เจ้าของทรัพย์สินสามารถหลีกเลี่ยงการชำระภาษีไม่ตรงกับความเป็นจริง อันเป็นการไม่สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจในปัจจุบัน ซึ่งมีผลทำให้ขัดกับหลักการบริหารจัดการเก็บภาษีที่ดี รวมไปถึงหลักการทางกฎหมายสิ่งแวดล้อม ไม่ว่าจะเป็นหลักการให้ผู้ก่อมลพิษรับภาระในมลพิษที่เกิด (Polluter Pays Principle) และหลักการได้รับประโยชน์ (Benefit Principle) จากบริการสาธารณะที่รัฐจัดให้อีกด้วย

มาตรการสากลของประเทศที่มีการปกครองในระบบประชาธิปไตย ล้วนแล้วแต่มีกฎหมายทรัพย์สินไว้ทั้งสิ้น เนื่องจากภาษีทรัพย์สินนี้เป็นรายได้หลักสำคัญที่เสริมความเข้มแข็ง ฐานะทางการคลังของชาติหรือท้องถิ่นได้เป็นอย่างดี ไม่ว่าจะเป็นประเทศมาเลเซีย สิงคโปร์ ใต้หวัน หรือฟิลิปปินส์ ฯลฯ รวมไปถึงประเทศยุโรปและสหรัฐอเมริกา รายได้หลักของหน่วยการปกครองท้องถิ่นก็คือ รายได้จากการเก็บภาษีทรัพย์สินเป็นสำคัญ ดังนั้น ถ้ารัฐบาลมีนโยบายกระจายอำนาจให้แก่หน่วยงานปกครองท้องถิ่นอย่างแท้จริงแล้ว การออกกฎหมายภาษีทรัพย์สินให้ท้องถิ่นจัดเก็บเป็นรายได้ของท้องถิ่น ก็จะเป็นมาตรการเสริมความเข้มแข็งทางการคลังให้กับท้องถิ่นได้อย่างแท้จริง

4.4 แนวปฏิบัติในการนำเอาภาษีทรัพย์สินมาใช้เพื่อจัดการสิ่งแวดล้อมในต่างประเทศ

ในหัวข้อนี้ จะได้ยกตัวอย่างการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินในต่างประเทศ เพื่อจะได้ทราบว่า ประเทศเหล่านี้มีการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินอย่างไร โดยจะได้นำเสนอให้เห็นถึงหลักการโดยทั่วไป รวมไปถึงมาตรการพิเศษในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน เช่นการหารายได้สำหรับการดำเนินงานในระบบบำบัดน้ำเสียด้วยวิธีการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน โดยการประเมินราคาทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในบริเวณที่มีการสร้างระบบบำบัดน้ำเสีย หรือประเมินราคาทรัพย์สินที่มีมูลค่าเพิ่มขึ้นจากการมีระบบบำบัดน้ำเสียในบริเวณดังกล่าว แล้วนำไปคำนวณอัตราค่าบริการ เป็นต้น อันมีผลสะท้อนให้เห็นการนำมาตรการทางภาษีทรัพย์สินเข้ามาเป็นเครื่องมือ เพื่อใช้ในวัตถุประสงค์ของการจัดการสิ่งแวดล้อม ตามหลักทฤษฎีของการบริหารจัดการเก็บภาษีที่ดีและหลักการทางกฎหมายสิ่งแวดล้อม เพื่อเป็นข้อมูลในการพัฒนาระบบการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินให้มีความสอดคล้องตามหลักการทางกฎหมายสิ่งแวดล้อม ซึ่งจะนำไปสู่การเป็นมาตรการหนึ่งเพื่อจัดการสิ่งแวดล้อมต่อไป

4.4.1 การเก็บภาษีการเพิ่มขึ้นของมูลค่าที่ดินในประเทศใต้หวัน

ประเทศใต้หวันเป็นประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินในประเภทการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินเฉพาะอย่าง (Specific property Tax) คือ ไม่มีกฎหมายภาษีทรัพย์สิน

โดยเฉพาะ แต่จะแยกเป็นกฎหมายภาษีที่ดินกับกฎหมายภาษีโรงเรือนเช่นเดียวกันประเทศไทย อย่างไรก็ตาม ภาษีที่เก็บจากทรัพย์สินของประเทศไต้หวันกลับเป็นแหล่งรายได้ ภาษีที่สำคัญที่สุดของท้องถิ่น โดยเฉพาะในส่วนของกฎหมายภาษีที่ดินของประเทศไต้หวันนั้นเป็นภาษีที่ค่อนข้างสมบูรณ์ และมีความสอดคล้องกับนโยบายการคลังท้องถิ่น ซึ่งประเทศไต้หวันได้วางหลักเกณฑ์การเก็บภาษีที่ดินให้ตรงกับลักษณะที่ดินของภาษีดังนี้³⁰

- (1) รายได้จากภาษีที่ดินควรจะสัมพันธ์กับรายจ่ายที่จะได้มาซึ่งภาษีที่ดิน
- (2) รายได้จากภาษีที่ดินควรจะแน่นอน และกำหนดล่วงหน้าได้อย่างใกล้เคียงกับความเป็นจริงที่สุด
- (3) รายได้จากภาษีที่ดินควรจะเพิ่มขึ้นตามภาวะเงินเฟ้อ และการขยายตัวของประชากรโดยอัตโนมัติ
- (4) รายได้จากภาษีที่ดินควรมีค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บที่ต่ำ

กฎหมายภาษีที่ดิน ของประเทศไต้หวันจะประกอบด้วย³¹

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

ซึ่งในที่นี้จะได้กล่าวถึงเฉพาะภาษีสำคัญ ๆ คือ ภาษีมูลค่าที่ดิน ภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าและภาษีการเพิ่มขึ้นของมูลค่าที่ดิน ดังนี้

- (1) ภาษีมูลค่าที่ดิน (Land Value Tax) เป็นภาษีที่สำคัญและสร้างรายได้มากที่สุด มีสาระสำคัญดังนี้

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

³⁰ 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, 1990 p.3-1.

³¹ Taxation in Republic of China 1990, Ministry of Finance, p. 112.

โครงสร้างอัตราภาษี แยกออกเป็น 2 ชนิด คือ อัตราก้าวหน้าและอัตราพิเศษ³²

(1) อัตราก้าวหน้า

อัตราก้าวหน้าจะใช้จัดเก็บจากที่ดินทั่วไป โดยเริ่มต้นจากอัตราร้อยละ 1.5 ของราคาประเมิน ถึงสูงสุดในอัตราร้อยละ 7 ของราคาประเมิน และจุดเริ่มต้นในการคิดอัตราภาษีก้าวหน้าจะเริ่มตั้งแต่มูลค่าเฉลี่ยที่ดินขนาดตั้งแต่ 700 ตารางเมตรขึ้นไป ทั้งนี้ ยกเว้นสำหรับที่ดินเพื่อการอุตสาหกรรม เข็มืองแร่ และเกษตรกรรม

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 | 5.25 |

(2) อัตราพิเศษ

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

ข) อัตราภาษีของที่ดินที่ใช้ในการอุตสาหกรรมจะเท่ากับ 1.5% สำหรับที่ดินที่ไม่ได้ใช้เกี่ยวเนื่องกับโครงการจะเก็บภาษีในอัตราปกติ

³² Taxation in Republic of China 1990, Ministry of Finance, p. 113-114.

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

การประเมินราคาที่ดิน³³

ประโยชน์ที่ได้รับจากการใช้ฐานภาษีในรูปแบบของ "Site Value" นั้น ขึ้นอยู่กับว่าการประเมินราคาที่ดินมีคุณภาพเพียงใด มีการประเมินบ่อยแค่ไหน และราคาประเมินใกล้เคียงกับราคาตลาดมากน้อยเพียงใด

ซึ่งโดยข้อกำหนดของกฎหมายแล้ว การประเมินราคาที่ดินในประเทศไต้หวัน จะกระทำทุก ๆ 3 ปี โดยอาจเลื่อนออกไปได้อีกหากมีความจำเป็นและเมื่อประกาศราคาประเมินออกมาแล้วให้เจ้าของที่ดินมีสิทธิอุทธรณ์ว่าราคาที่ดินของตนสูงกว่าราคาประเมินเกินกว่า 120% ให้ถือว่าที่ดินนั้นมีราคาประเมินเกินกว่าราคาประเมิน 120% และในกรณีเจ้าของที่ดินอุทธรณ์ว่าราคาที่ดินของตนต่ำกว่าราคาประเมินเกินกว่า 80% ให้ถือว่าที่ดินนั้นมีราคาต่ำกว่าราคาประเมิน 80% และรัฐบาลสงวนสิทธิ์ที่จะซื้อที่ดินแปลงนั้นได้ในราคาต่ำกว่าราคาประเมิน 80% นี้ด้วย

การยกเว้นภาษี

ที่ดินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีอาจแบ่งออกได้เป็น 3 ประเภทใหญ่ ๆ คือ

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

2. ภาษีที่ดินที่ว่างเปล่า (Vacant Land Tax)³⁴

กฎหมายที่ดินของไต้หวันบัญญัติไว้ว่า :

³³ Taxation in Republic of China 1990, p. 115.

³⁴ Taxation in Republic of China 1990, p. 116.

หากที่ดินของเอกชนใดไม่มีการนำมาใช้ประโยชน์ภายในระยะเวลาที่กำหนด ที่ดินแปลงนั้นจะต้องเสียภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า นอกเหนือจากภาษีที่ดินตามปกติ จนกว่าจะได้มีการนำมาใช้ประโยชน์ตามที่กฎหมายกำหนด อัตราภาษีดังกล่าวข้างต้นจะไม่น้อยกว่าสามหรือห้าเท่าของภาษีที่ดินตามปกติ

สำหรับคำจำกัดความของคำว่า "ที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า" หมายถึง ที่ดินใด ๆ ที่กำหนดให้ใช้เพื่อการปลูกสร้าง แต่ไม่ได้นำมาใช้เพื่อการนั้นหรือที่ดินใด ๆ ที่สิ่งปลูกสร้างบนที่ดินมีมูลค่าน้อยกว่า 20% ของมูลค่าที่ดินนั้น

ในส่วนของกฎหมายว่าด้วยการสร้างความเท่าเทียมในกรรมสิทธิ์ที่ดินได้บัญญัติเกี่ยวกับเรื่องของที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าไว้ ดังนี้

"ที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า" หมายถึง ที่ดินซึ่งอยู่ในบริเวณที่มีถนน ท่อระบายน้ำ ไฟฟ้า และน้ำประปา เข้าถึง แต่มิได้ใช้ประโยชน์เพื่อการปลูกสร้างตามที่กฎหมายกำหนด

ในกรณีที่ที่ดินแปลงใดมีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินมีมูลค่าน้อยกว่า 10% ของมูลค่าที่ดินและเทศบาลที่ที่ดินนั้นตั้งอยู่ระบุว่า ที่ดินนั้นยังสามารถปลูกสร้างอาคารได้อีก หรือสามารถปรับปรุงการใช้ประโยชน์ใหม่ (renewal) ได้ ให้ถือว่าที่ดินแปลงนั้นเป็นที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า ไม่ว่าจะเป็นที่ของรัฐหรือเอกชนก็ตาม

จากหลักเกณฑ์ของภาษีการเพิ่มขึ้นของมูลค่าที่ดิน (Land Value Increment Tax) นี้จะเห็นได้ว่า นับเป็นมาตรการพิเศษทางการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินอย่างหนึ่งที่มีการจัดเก็บอย่างสอดคล้องกับความเปลี่ยนแปลงในสังคม เศรษฐกิจ และสิ่งแวดล้อม เนื่องจากประเทศได้หวั่นเป็นประเทศกำลังพัฒนาประเทศหนึ่ง ซึ่งจะต้องมีการจัดสร้างสาธารณูปโภคอยู่ตลอดเวลา องค์การบริหารส่วนท้องถิ่นยังต้องการงบประมาณเพื่อสร้างสรรด้านสาธารณูปโภคอีกมาก ความจำเป็นทางรายได้เป็นปัจจัยสำคัญในการพัฒนาท้องถิ่น ดังนั้น เมื่อรัฐบาลท้องถิ่นได้จัดให้มีการสร้างสาธารณูปโภค สาธารณูปการไม่ว่าจะเป็นถนน สะพาน ทางระบายน้ำ ระบบกำจัดน้ำเสีย กำจัดขยะและสิ่งปฏิกูลในท้องถิ่น ย่อมเป็นเหตุให้ท้องถิ่นมีสภาพแวดล้อมที่ดีขึ้น นำไปสู่การเพิ่มขึ้นของมูลค่าที่ดิน จึงได้มีการกำหนดการจัดเก็บภาษีการเพิ่มขึ้นของมูลค่าที่ดิน (Land Value Increment Tax) เพื่อจัดหารายได้มาเป็นค่าใช้จ่ายสำหรับการสร้างบริการสาธารณะต่าง ๆ ให้แก่ท้องถิ่นต่อไป ในขณะที่ประเทศไทยไม่มีกฎหมายภาษีในลักษณะเช่นนี้โดยตรง แต่อาจเก็บแฝงอยู่ในรูปของภาษีในระดับกลาง ได้แก่ ภาษีเงินได้ที่เก็บจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่จัดเก็บโดยกรม

สรรพากร หรืออยู่ในรูปของค่าธรรมเนียมในการโอนอสังหาริมทรัพย์ที่จัดเก็บโดยกรมที่ดิน ซึ่งไม่อาจนำมาเป็นรายได้ให้กับท้องถิ่นได้โดยตรง เป็นต้น

4.4.2 การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินพิเศษโดยท้องถิ่นในประเทศฟิลิปปินส์³⁵

เนื่องด้วยประเทศฟิลิปปินส์เป็นประเทศกำลังพัฒนาประเทศหนึ่งในเอเชีย เช่นเดียวกับประเทศไทย ซึ่งตระหนักว่าการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินเป็นมาตรการสำคัญที่สุดประการหนึ่งในการสร้างความเข้มแข็งให้การปกครองส่วนท้องถิ่น เพื่อให้สามารถมีรายได้พึ่งพาตนเองได้ ประเทศฟิลิปปินส์ได้เร่งรัดการปรับปรุงพัฒนาระบบภาษีทรัพย์สินให้มีประสิทธิภาพด้วยการประกาศใช้ประมวลกฎหมายภาษีทรัพย์สิน เมื่อปี 1974 ตามมาด้วยประมวลระเบียบว่าด้วยการประเมินภาษีทรัพย์สิน ทำให้ประเทศฟิลิปปินส์มีแนวโน้มที่ระบบภาษีทรัพย์สินพัฒนาก้าวหน้าไกลกว่าประเทศกำลังพัฒนาอื่น ๆ ในเอเชีย รวมทั้งประเทศไทยด้วย อีกทั้งฟิลิปปินส์ยังเป็นประเทศที่มีระบบการจัดเก็บภาษีในรูปแบบของการจัดเก็บภาษีเฉพาะอย่าง (Specific Property Tax) เช่นเดียวกับประเทศไทยอีกด้วย จึงเห็นควรนำระบบภาษีทรัพย์สินของประเทศฟิลิปปินส์มาทำการศึกษาวิเคราะห์

รัฐบาลฟิลิปปินส์เห็นว่า รัฐบาลท้องถิ่นส่วนใหญ่ยังประสบปัญหาในการไม่สามารถหารายได้ เพื่อการจัดสรรบริการสาธารณะให้แก่ท้องถิ่นได้อย่างเพียงพอ เนื่องจากระบบการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินไม่เหมาะสม สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจและความเป็นจริง ในปัจจุบันจึงได้แก้ไขปรับปรุงระบบภาษีทรัพย์สิน โดยการประกาศใช้ประมวลกฎหมายภาษีทรัพย์สิน ตามคำสั่งประธานาธิบดีสาธารณรัฐฟิลิปปินส์ ฉบับที่ 464 ลงวันที่ 20 พฤษภาคม 2514 มีรายละเอียด ดังนี้³⁶

1. ทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษี หมายถึง ที่ดิน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้างอื่นใด รวมทั้งเครื่องจักรกลต่าง ๆ

ทรัพย์สินพึงประเมินเรียกเก็บภาษี สามารถจำแนกได้เป็น 6 ประเภท ดังนี้

³⁵ Philippine Presidential Decree No. 464, 1974, Property Tax Code and Compilation of Property Assessment Regulation; Tax Mapping, 1978.

³⁶ สุภาพร ยงสุวรรณกุล, แนวทางในการปรับปรุงกฎหมายภาษีทรัพย์สิน (วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย 2536), หน้า 87-90.

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

การกำหนดประเภทของทรัพย์สินดังกล่าว จะพิจารณาจากหลักการใช้ประโยชน์ซึ่งทรัพย์สินนั้น ๆ ว่า เจ้าของหรือผู้ครอบครองมุ่งใช้ประโยชน์เพื่อกิจการอย่างใดเป็นสำคัญ ซึ่งทรัพย์สินแต่ละประเภทจะมีหลักเกณฑ์การประเมินจัดเก็บภาษีแตกต่างกันไป

2. ฐานภาษี

การประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษี จะใช้ฐานมูลค่าของทรัพย์สินหรือราคาตลาดทรัพย์สินนั้น (Market Value)

3. การกำหนดสัดส่วนเพื่อใช้เป็นฐานคำนวณภาษี

เมื่อพนักงานประเมินภาษีได้ประเมินราคาทรัพย์สินแล้ว หลังจากนั้นจะกำหนดระดับหรือสัดส่วน เพื่อใช้เป็นฐานคำนวณภาษี ภายใต้หลักเกณฑ์ดังนี้

(1) กรณีที่เป็นที่ดิน

ที่ดินเพื่อการอยู่อาศัย สัดส่วนร้อยละ 30 ของราคาประเมิน

ที่ดินเพื่อการอุตสาหกรรมหรือเพื่อการพาณิชย์ สัดส่วนร้อยละ 40 ของราคาประเมิน

ที่ดินเพื่อการเหมืองแร่ สัดส่วนร้อยละ 50 ของราคาประเมิน

(2) กรณีที่เป็นอาคารสิ่งปลูกสร้าง เครื่องมือจักรกล และการขยายต่อเติมอื่น ๆ สัดส่วนไม่ต่ำกว่าร้อยละ 30 แต่จะต้องไม่เกินกว่าร้อยละ 80 ของราคาประเมิน

(3) กรณีที่เป็นทรัพย์สินประเภทพิเศษ สัดส่วนร้อยละ 15 ของราคาประเมินของทรัพย์สินนั้น อันได้แก่ โรงเรือนและที่ดินซึ่งใช้เพื่อการศึกษา วัฒนธรรม หรือเพื่อการ

วิทยาศาสตร์ รวมทั้งสถานพยาบาลของเอกชน และสัดส่วนร้อยละ 30 ของราคาประเมินสำหรับทรัพย์สินซึ่งใช้ในการพักผ่อนหย่อนใจหรือนันทนาการ

4. อัตราภาษี

เขตการปกครองท้องถิ่นแต่ละแห่งมีอำนาจในการพิจารณากำหนดอัตราภาษีทรัพย์สินมาตรฐานกลาง เพื่อใช้ในการจัดเก็บจากทรัพย์สินภายในท้องถิ่นของตนเอง โดยอัตราจะอยู่ระหว่างร้อยละ 0.25-2.0 ของราคาประเมินสำหรับทรัพย์สินในเขตการปกครองแต่ละท้องถิ่น

5. ทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องชำระภาษี

(1) ทรัพย์สินที่เป็นของรัฐหรือหน่วยงานของรัฐหรือรัฐวิสาหกิจใด ๆ ซึ่งกฎหมายว่าด้วยภาษ่นั้น ได้มีบทบัญญัติยกเว้นไว้โดยชัดแจ้ง เว้นแต่ทรัพย์สินนั้นได้ให้บุคคลซึ่งมีหน้าที่ชำระภาษีจัดใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินนั้น ๆ

(2) สุสานหรือฌาปนสถานที่มีได้จัดขึ้นเพื่อมุงค้ำกำไร

(3) โรงเรือนและที่ดินรวมตลอดถึงสิ่งขยายต่อเติมที่ใช้เพื่อกุศลกิจ หรือศาสนกิจโดยตรง

(4) ทรัพย์สินของบุคคลใดที่ตั้งอยู่ในเขตเมือง หรือเทศบาลเดียวกัน มีมูลค่ารวมกันไม่ถึงตามที่ท้องถิ่นนั้น ๆ กำหนด

(5) ที่ดินที่ได้มาเนื่องจากหน่วยงานของรัฐจัดสรรให้ ขายให้ หรือให้เช่า หรือประกอบกิจการประเภทฟาร์มผลิตนมเนย (Dairy Farms) ภายในกำหนด 4 ปี นับแต่วันเริ่มกิจการ นอกจากนี้ยังรวมถึงเครื่องมือจักรกลสำหรับโรงงานอุตสาหกรรมที่ตั้งขึ้นใหม่ โดยความเห็นชอบหรือรับรองของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน เพื่อใช้ในการผลิตวัสดุอุปกรณ์เพื่อการอุตสาหกรรม เกษตรกรรม หัตถกรรม หรือการเหมืองแร่ ภายใน 5 ปีแรกเริ่มดำเนินการ

(6) ที่ดินที่มีพื้นที่ไม่เกินต้นขึ้นตามธรรมชาติ ซึ่งมีคุณค่าทางเศรษฐกิจสูง

(7) ทรัพย์สินอื่น ๆ ตามแต่จะได้มีกฎหมายยกเว้นไว้เป็นกรณีพิเศษกรณีอื่น ๆ

6. การลดหย่อนภาษี

(1) ในกรณีที่พืชผลซึ่งเพาะปลูกไว้ ได้รับความเสียหายโดยทั่วไป หรือราคาพืชผลตกต่ำอย่างมาก หรือมีภัยพิบัติอื่น ๆ ในทำนองเดียวกันเกิดขึ้นในท้องที่จังหวัด เมือง หรือเทศบาลใด ๆ คณะกรรมการบริหารของท้องถิ่นที่เกี่ยวข้องอาจมีมติให้ลดหย่อน หรือยกเว้นภาษีเช่นว่านั้นทั้งหมดหรือบางส่วนได้

(2) ประธานาธิบดีฟิลิปปินส์ มีอำนาจสั่งให้ลดหย่อนภาษีทรัพย์สินได้ ทุกกรณี หากพิจารณาเห็นว่า จำเป็นต้องกระทำเพื่อประโยชน์ของประเทศชาติหรือของประชาชนส่วนรวม

7. การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินเพิ่มเติม

(1) เก็บเพิ่มร้อยละหนึ่ง เพื่อสมทบกองทุนส่งเสริมการศึกษา

(2) เก็บเพิ่มไม่เกินร้อยละ 2 จากที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า

ที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า หมายความว่า ถึงที่ดินที่มีสภาพดังต่อไปนี้

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

(ข) ที่ดินที่ตั้งอยู่ในเขตเมืองหรือเทศบาลแปลงใดมีเนื้อที่มากกว่า 5,000 ตารางเมตรขึ้นไป โดยเจ้าของมิได้นำไปใช้ประโยชน์หรือมิได้ปรับปรุงดำเนินการใด ๆ เพื่อให้เกิดประโยชน์ตอบแทนในฐานะที่ที่ดินนั้นเป็นเศรษฐกิจทรัพย์ นอกจากที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า ยังหมายรวมถึงที่ดินที่เอกชนได้รับอนุญาตให้จัดสรรแบ่งขายทั่วไป โดยเจ้าของที่ดินจัดสรร หรือผู้ซื้อที่ดินจัดสรรปล่อยปลະละเลยมิได้ดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่งในที่ดินนั้น ตามที่กำหนดไว้ในโครงการหรือแผนงานจัดสรรที่ดิน

8. การจัดเก็บภาษีพิเศษจากทรัพย์สิน

การจัดเก็บภาษีพิเศษจากทรัพย์สินในที่นี้แตกต่างจากการจัดเก็บภาษีเพิ่มจากทรัพย์สินดังกล่าวมาข้างต้น การจัดเก็บภาษีพิเศษหมายถึง ในกรณีที่กฎหมายได้ให้อำนาจแก่รัฐบาลกลางและหน่วยการปกครองท้องถิ่นต่าง ๆ มีอำนาจจัดเก็บภาษีจากที่ดินของบุคคลใด ๆ

ที่ตั้งอยู่ในเขตอำนาจของตนเป็นกรณีพิเศษต่างหากจากภาษีทรัพย์สินที่กล่าวมาข้างต้น โดยอาศัย เหตุที่ดินนั้นได้รับประโยชน์ตอบแทนโดยตรงจากสิ่งสาธารณูปการหรืองานโยธาต่าง ๆ ซึ่งรัฐบาล กลางหรือหน่วยการปกครองท้องถิ่นได้สร้างขึ้น เช่น ถนน ทางเท้า สวนสาธารณะ ตลาดนัด สะพาน ท่าเรือ เขื่อนกั้นน้ำ อ่างเก็บน้ำ คู คลองระบายน้ำ ท่อระบายน้ำ ระบบบำบัดน้ำเสีย ฯลฯ ปรากฏ ตามข้อ 47 ถึง 50 ของคำสั่งประธานาธิบดี ฉบับที่ 464 ให้ใช้ประมวลกฎหมายภาษีทรัพย์สิน ดังนี้³⁷

ข้อ 47 การจัดเก็บภาษีกรณีพิเศษโดยหน่วยการปกครองท้องถิ่น สภา จังหวัด สภาเมือง หรือสภาเทศบาลใด ๆ อาจตราข้อบัญญัติเพื่อจัดเก็บภาษีจากที่ดินของบุคคล ใด ๆ ที่ตั้งอยู่ในเขตอำนาจของตนเป็นกรณีพิเศษ โดยอาศัยเหตุที่ดินนั้นได้รับประโยชน์โดยตรง จากสิ่งสาธารณูปการ เช่น ถนน ตรอก ซอย ทางเท้า สวนสาธารณะ ตลาดนัด สะพาน ท่าเรือ ท่าเทียบเรือ อุโมงค์เรือ เขื่อนกั้นน้ำ อ่างเก็บน้ำ โรงกรองน้ำ คูคลอง ระบายน้ำ และท่อระบายน้ำ โสโครกต่าง ๆ ซึ่งหน่วยการปกครองท้องถิ่นจัดให้มีขึ้นโดยการก่อสร้างขึ้นใหม่ เปิดให้ใช้ ทำให้เป็น แนวตรง ขยายให้กว้างขึ้น ขุดให้ลึกลง ปรับปรุงซ่อมแซม ตกแต่งให้ดีขึ้น หรือการกระทำกรอื่น ๆ ในทำนองเดียวกัน ซึ่งสิ่งสาธารณูปการเช่นว่านั้น อย่างไรก็ตาม ฐานที่นำมาใช้ในการคำนวณจัดเก็บ ภาษีดังกล่าว จะต้องไม่มากกว่าร้อยละหกสิบของค่าใช้จ่ายที่หน่วยการปกครองท้องถิ่นได้ใช้ไปเพื่อ การนั้น บวกกับค่าที่ดินและทรัพย์สินอื่น ๆ ที่เจ้าของที่ดินได้ใช้จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินนั้น โดยนัยดังกล่าวมานี้ที่ดินทุกแปลงที่ได้รับประโยชน์จากการใช้สอยสิ่งสาธารณูปการ หรือจาก บริการของรัฐ (จังหวัดเมืองและเทศบาล) เช่นว่านั้น ย่อมตกอยู่ในบังคับที่จะต้องชำระภาษีพิเศษ ตามความในข้อนี้ เว้นแต่ที่ดินที่ได้รับยกเว้นการชำระภาษีตามข้อ 40 แห่งประมวลกฎหมายฉบับนี้

ข้อ 48 ข้อบัญญัติที่ใช้บังคับในการจัดเก็บภาษีพิเศษ ข้อบัญญัติที่ หน่วยการปกครองท้องถิ่นตราขึ้นใช้บังคับในการจัดเก็บภาษีพิเศษตามความในข้อ 47 ข้างต้น จะต้องระบุรายละเอียดเกี่ยวกับสภาพ ขอบเขต สถานที่ตั้งของสิ่งสาธารณูปการที่ผู้ใช้ประโยชน์ จะต้องชำระภาษีพิเศษ กับทั้งกำหนดวงเงินค่าภาษีไว้เพื่อเรียกเก็บจากผู้ใช้ประโยชน์ ซึ่งจะต้องไม่ น้อยกว่า 5 งวด แต่ไม่เกิน 10 งวด ในการคำนวณเงินค่าภาษีดังกล่าว ให้ใช้อัตราส่วนที่แตกต่างกัน หลาย ๆ อัตรา ตามสัดส่วนที่ดินแต่ละแปลงในละแวกนั้นจะพึงจะได้รับประโยชน์จากสิ่ง สาธารณูปการเช่นว่านั้นมากน้อยเพียงใดเป็นเกณฑ์คำนวณ ทั้งนี้ ไม่ต้องถือปฏิบัติตามอัตราส่วน ดังที่ระบุไว้ในข้อ 39 แห่งประมวลกฎหมายนี้แต่อย่างใด

³⁷ บทแปลเอกสารวิชาการต่างประเทศ : สันนิบาตเทศบาลแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2525 เรื่องคำสั่ง ประธานาธิบดี ฉบับที่ 464 ให้ใช้ประมวลกฎหมายภาษีทรัพย์สิน, ฟิลิปปินส์

ให้เป็นหน้าที่ของวิศวกรระดับจังหวัดหรือระดับเมืองแล้วแต่กรณี เป็นผู้จัดทำแผนงาน กำหนดรายละเอียดและจัดทำประมาณการต่าง ๆ เพื่อใช้ในการนี้

ข้อ 49 การประกาศใช้ข้อปฏิบัติเพื่อการจัดเก็บภาษีพิเศษ ข้อบัญญัติที่สภาท้องถิ่นตราขึ้นเพื่อบังคับใช้ในการจัดเก็บภาษีพิเศษตามความในข้อ 48 แห่งประมวลกฎหมายนี้ จะต้องนำไปประกาศพร้อมด้วยบัญชีรายชื่อเจ้าของที่ดินที่มีส่วนได้เสีย เดือนละครั้ง ในหนังสือพิมพ์ท้องถิ่นเป็นภาษาอังกฤษฉบับหนึ่งและภาษาท้องถิ่นอีกฉบับหนึ่ง (ถ้ามี) ถ้าท้องถิ่นใดไม่มีหนังสือพิมพ์ท้องถิ่นออกจำหน่าย ให้ประกาศในหนังสืออื่น ซึ่งมีจำหน่ายในท้องถิ่นนั้นเป็นประจำแทน นอกจากนี้จะต้องนำข้อบัญญัติเช่นว่านั้นประกาศในหน้าหนังสือพิมพ์ดังกล่าวมาแล้ว ยังจะต้องนำไปปิด ณ ที่ปิดประกาศข่าวสาร ทางราชการของหน่วยการปกครองท้องถิ่นที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งปิด ณ บริเวณสถานที่ใด ๆ ที่อาจตกอยู่ในการบังคับแห่งข้อบัญญัติเช่นว่านั้น สัปดาห์ละครั้งทุก 4 สัปดาห์แรกอีกด้วย

อนึ่ง ให้เลขานุการสภาท้องถิ่นที่เกี่ยวข้องแต่ละแห่ง ส่งสำเนาข้อบัญญัติเช่นว่านั้นไปยังเจ้าของที่ดินที่มีส่วนได้เสียแต่ละคน หรือตัวแทนของผู้นั้นโดยตรงอีกทางหนึ่งด้วย โดยจัดส่งทางไปรษณีย์หรือให้เจ้าหน้าที่นำไปส่งให้แล้วแต่กรณี

ข้อ 50 สิทธิคัดค้านการเรียกเก็บภาษีพิเศษ ภายในกำหนด 30 วัน นับแต่วันประกาศใช้ข้อบัญญัติและบัญชีรายชื่อเจ้าของที่ดินตามความในข้อ 49 เจ้าของที่ดินซึ่งตกอยู่ในบังคับแห่งข้อบัญญัติเช่นว่านั้น หากมีจำนวนรวมกันเกินกึ่งหนึ่งของเจ้าของที่ดินที่มีชื่อปรากฏในบัญชีรายชื่อดังกล่าว มีสิทธิที่จะยื่นคำร้องขอคัดค้านข้อบัญญัติเช่นว่านั้นต่อสภาท้องถิ่นที่เกี่ยวข้องได้ คำร้องเช่นว่านี้จะต้องลงลายมือชื่อและสถานที่อยู่ของแต่ละคน พร้อมทั้งแสดงเหตุผลข้ออ้างประกอบคำคัดค้านเพื่อประกอบการพิจารณาของสภาท้องถิ่น ถ้าไม่มีคำร้องคัดค้านภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ข้อบัญญัติของสภาท้องถิ่นเช่นว่านั้นย่อมมีผลใช้บังคับเป็นกฎหมายตั้งแต่วันที่สภาท้องถิ่นได้มีมติเห็นชอบ

หลักเกณฑ์การประเมินภาษีพิเศษจากทรัพย์สิน

การประเมินเพื่อจัดเก็บภาษีพิเศษนี้ เจ้าหน้าที่จะคำนวณจากราคาประเมินสำหรับที่ดินแต่ละแปลงตามที่ระบุไว้ในทะเบียนที่ดิน อย่างไรก็ตามก็จะต้องไม่มากกว่าร้อยละ 60 ของราคาที่ดินนั้น สำหรับอัตราภาษีที่ใช้ในการคำนวณภาษีพึงชำระ จะมียุหลาย ๆ อัตรา แตกต่างกันไปตามสัดส่วนที่ดินแต่ละแปลงจะพึงได้รับประโยชน์จากสิ่งสาธารณูปการ หรืองานโยธา เช่น ว่านั้นอย่างน้อยเพียงใดเป็นเกณฑ์ โดยไม่ต้องถือปฏิบัติตามอัตราภาษีดังกล่าว

จะเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีพิเศษจากทรัพย์สินนี้อยู่บนหลักการได้รับผลประโยชน์ (Benefit Principle) จากบริการสาธารณะที่รัฐจัดให้มี เมื่อผู้ใดได้รับประโยชน์จากสาธารณูปโภค สาธารณูปการที่รัฐจัดให้ ย่อมมีหน้าที่ต้องจ่ายผลตอบแทนให้แก่รัฐตามสัดส่วนของประโยชน์ที่ได้รับ ประมวลกฎหมายภาษีทรัพย์สินของฟิลิปปินส์ได้ให้อำนาจแก่องค์กรปกครองท้องถิ่นในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินเป็นกรณีพิเศษ นอกเหนือจากการจัดเก็บภาษีตามปกติ คือหน่วยการปกครองท้องถิ่นมีอำนาจออกกฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีจากที่ดินของเอกชนใด ๆ ที่ตั้งอยู่ในเขตอำนาจของตนเป็นพิเศษ โดยอาศัยเหตุที่ที่ดินนั้นได้รับประโยชน์จากงานโยธา หรือสิ่งสาธารณูปโภค สาธารณูปการ ซึ่งหน่วยงานปกครองท้องถิ่นได้จัดสร้างขึ้น เช่น ถนน สะพาน ท่อระบายน้ำ ระบบบำบัดน้ำเสีย ท่าเรือ ฯลฯ ส่วนอัตราภาษีที่ใช้ในการประเมินจัดเก็บจะแตกต่างกันไปตามสัดส่วนที่ดินแต่ละแปลงจะได้รับประโยชน์จากสิ่งสาธารณูปการมากหรือน้อยเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ ในขณะที่ประเทศไทยไม่มีกฎหมายภาษีทรัพย์สินเช่นว่านี้ อีกทั้ง หน่วยการปกครองท้องถิ่นของไทยทุกระดับใช้อัตราภาษีสำหรับประเภทเดียวกันเหมือนกันหมดทุกแห่ง ท้องถิ่นไม่อาจใช้ดุลพินิจกำหนดอัตราภาษีขึ้นใช้เองได้ แต่ท้องถิ่นฟิลิปปินส์แต่ละแห่งมีอำนาจตราข้อบัญญัติกำหนดอัตราภาษีทรัพย์สินเพื่อใช้ในเขตอำนาจของตนได้

4.4.3 การเพิ่มอัตราภาษีที่ดินในบริเวณที่มีการสร้างสาธารณูปโภคในประเทศมาเลเซีย³⁸

ภาษีทรัพย์สินและการประเมินราคาทรัพย์สินในประเทศมาเลเซียมีพื้นฐานที่สืบเนื่องโดยตรงจากระบบการปกครองแบบอาณานิคมของอังกฤษ มูลค่าทรัพย์สิน (Capital Value หรือ Improved Value) นำมาใช้ในการกำหนดค่าเช่า (Rental Value) หรือค่ารายปี (Annual Value) เพื่อใช้เป็นฐานภาษีทรัพย์สินตามพระราชบัญญัติการบริหารราชการส่วนท้องถิ่น ค.ศ. 1976 (Local Government Act 1976) ยกเว้นรัฐยะโฮร์เพียงรัฐเดียวเท่านั้นที่ใช้มูลค่าทรัพย์สินเป็นฐานภาษีโดยตรง

ภาษีทรัพย์สินที่ท้องถิ่นจัดเก็บจากเจ้าของทรัพย์สินซึ่งครอบคลุมทั้งที่ดิน อาคาร และการปรับปรุงที่ดินและอาคาร รวมทั้งเครื่องจักร ยกเว้นทรัพย์สินที่ไม่ได้ใช้ในการหาผลกำไร ได้แก่ ทรัพย์สินของทางราชการ ศาสนสถาน สถานศึกษาของรัฐ ทรัพย์สินขององค์การ

³⁸ กรักญญา เตชะรุ่งนิรันดร์, ข้อเสนอแนะในการปรับปรุงโครงสร้างระบบภาษีทรัพย์สิน, เอกสารเพื่อประเมินคุณสมบัติและผลงานในการดำรงตำแหน่งผู้อำนวยการด้านการคลังและภาษี เศรษฐกร 6 ว, สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง, หน้า 25-29.

สาธารณกุศล สถานที่เพื่อการศึกษาและศิลปะ และสถานพยาบาล โดยรัฐมีอำนาจในการ ยกเว้นหรือลดหย่อนภาษี

ฐานภาษีซึ่งโดยทั่วไปกำหนดค่ารายปี ซึ่งตามพระราชบัญญัติการบริหาร ราชการส่วนท้องถิ่น ค.ศ. 1976 กำหนดให้มีค่าเท่ากับ 10% ของราคาทรัพย์สิน จะมีโครงสร้าง (Rate Structure) แตกต่างกันเฉพาะของแต่ละรัฐ โดยจะมีการปรับอัตราทุกกระยะ 15 ปี ท้องถิ่น แต่ละแห่งยังกำหนดอัตราภาษีที่แตกต่างกันออกไปได้สูงสุดรวมกันไม่เกิน 45% และเป็นอัตราเดียวกับภาษีที่เก็บจากที่ดินว่างเปล่า การประเมินราคาทรัพย์สินได้ระบุไว้ในพระราชบัญญัติการบริหาร ราชการส่วนท้องถิ่น ค.ศ. 1976 ให้ท้องถิ่นดำเนินการทุกกระยะ 5 ปี หรือให้ขยายระยะเวลาตามที่รัฐ เห็นควร

การชำระภาษีกระทำทั้งที่สำนักงานและส่งเจ้าหน้าที่ออกไปจัดเก็บ โดยมี ระบบการจัดเก็บแบบใช้เครื่องออกใบเสร็จและบันทึกข้อมูล แบบใช้เจ้าหน้าที่ทั้งในการจัดเก็บและ จัดหาทะเบียนภาษี และแบบผสมที่ใช้เครื่องออกใบเสร็จ และใช้เจ้าหน้าที่จัดทำทะเบียนภาษี ทำเนียบภาษีจะจำแนกออกเป็น 2 หมวด คือ ทะเบียนก่อนการจัดเก็บซึ่งจะเป็นรายละเอียด เพื่อการประเมินค่าภาษี และทะเบียนหลังการจัดเก็บซึ่งจะแสดงรายละเอียดของการชำระภาษี การเร่งรัดภาษีที่ค้างชำระจะเริ่มต้นด้วยการปรับ การริบ และขายสังหาริมทรัพย์ จนถึงขั้นการยึด อายัด และขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อให้ได้ค่าภาษีในท้ายที่สุด

ภาษีทรัพย์สินที่จัดเก็บโดยทั่วไปตามอัตราภาษีของค่ารายปี หรือ ค่าทรัพย์สินแล้ว ที่ดินในบริเวณที่มีการระบายน้ำและการระบายสิ่งปฏิกูลจะมีการจัดเก็บภาษี เพื่อ สาธารณูปการดังกล่าวเพิ่มขึ้นอีกอย่างละไม่เกิน 5% ของค่ารายปีของทรัพย์สิน การยกเว้นภาษี ทรัพย์สินมีผลต่อการยกเว้น ภาษีเพื่อการระบายน้ำ และภาษีเพื่อการระบายสิ่งปฏิกูลเช่นเดียวกัน

นอกจากนั้น พระราชบัญญัติภาษีผลประโยชน์จากทรัพย์สิน ค.ศ. 1976 (Real Property Gain Tax Act 1976) ยังได้กำหนดภาษีอีกรูปแบบหนึ่งที่จัดเก็บโดยส่วนกลาง เพื่อแก้ไขปัญหาการเก็งกำไรจากทรัพย์สิน โดยภาษีดังกล่าวจะจัดเก็บจากผลต่างของราคาซื้อและ ขายทรัพย์สินนั้น ๆ ภายในเวลา 6 ปี

ภาษีทรัพย์สินเป็นรายได้หลักซึ่งอาจมีสัดส่วนถึง 60-80% ของรายได้ของ ท้องถิ่น อย่างไรก็ตาม ภาษีทรัพย์สินที่จัดเก็บอยู่ในขณะนี้ยังไม่พอเพียงต่อประมาณที่จำเป็นต่อ การพัฒนา ปัญหาโดยทั่วไปเป็นปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี การจัดทำทะเบียนภาษี รวมทั้งการ ปรับราคาประเมินของทรัพย์สิน และช่วงระยะเวลาของการประเมิน ซึ่งโดยสาเหตุพื้นฐานที่การ

ประเมินราคาทรัพย์สินแต่ละครั้งต้องอาศัยงบประมาณเป็นจำนวนมากเกินกว่าที่ท้องถิ่นจะสามารถดำเนินการได้ นอกจากนี้ รายได้จากภาษีทรัพย์สินซึ่งเป็นสัดส่วนเพียง 3.3% ของรายได้ทั้งหมดของประเทศ แสดงให้เห็นความเหลื่อมล้ำของการกระจายงบประมาณ ระหว่างราชการส่วนกลาง รัฐ และส่วนท้องถิ่น การพัฒนารายได้ของท้องถิ่นเพื่อให้มีประสิทธิภาพในการดำเนินการตามเป้าหมายแห่งพระราชบัญญัติราชการส่วนท้องถิ่น ค.ศ. 1976 และพระราชบัญญัติการผังเมืองและชนบท ค.ศ. 1976 จำเป็นจะต้องมีการปฏิรูปภาษีท้องถิ่น หรือการจัดสรรงบประมาณระหว่างราชการส่วนกลาง รัฐ และส่วนท้องถิ่นโดยสัดส่วนใหม่ที่เหมาะสม

กฎหมายภาษีทรัพย์สินของประเทศมาเลเซียได้ให้ความสำคัญกับการหารายได้ เพื่อการสร้างสาธารณูปโภค สาธารณูปการในท้องถิ่น อย่างเห็นได้ชัด จากการที่มีการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินเพิ่มเป็นกรณีพิเศษในที่ดินที่มีการระบายน้ำ และการระบายสิ่งปฏิกูลก็จะจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้นอีกจากที่เก็บอยู่ในกรณีปกติแล้วไม่เกิน 5% ของค่ารายปีของทรัพย์สิน และยังมีกรยกเว้นภาษีทรัพย์สินเพื่อการระบายน้ำและภาษีเพื่อการระบายสิ่งปฏิกูลอีกด้วย ซึ่งเป็นมาตรการหนึ่งที่น่าเอาระบบภาษีทรัพย์สินมาใช้ในการจัดการสิ่งแวดล้อม

สำหรับการจัดการระบบน้ำเสียในประเทศมาเลเซีย ได้มีการเปลี่ยนการจัดเก็บค่าบริการบำบัดน้ำเสียจากการเก็บโดยอาศัยปริมาณน้ำประปา มาเป็นการจัดเก็บต่อหน่วยอาคารเป็นหลัก หรือต่อหน่วยพื้นที่อีกด้วย³⁹

ในช่วงระยะเวลาก่อนปี พ.ศ. 2536 รัฐบาลของประเทศมาเลเซียได้กำหนดหน้าที่ในการบำบัดน้ำเสียให้แก่หน่วยงานท้องถิ่น จำนวน 144 แห่ง ต่อมาประเทศมาเลเซียมีการขยายตัวอย่างรวดเร็ว ทำให้ระบบการบำบัดน้ำเสียของหน่วยงานท้องถิ่นไม่มีประสิทธิภาพ ประกอบกับหน่วยงานท้องถิ่นประสบกับปัญหาด้านเงินลงทุน ขาดความรู้ด้านเทคนิคและไม่มีผู้ชำนาญการในด้านบำบัดน้ำเสียโดยตรง จึงทำให้ประเทศมาเลเซียประสบปัญหาด้านสิ่งแวดล้อมและเกิดโรคระบาดทางน้ำแพร่กระจายไปทั่วประเทศ

ในปี พ.ศ. 2536 รัฐบาลประเทศมาเลเซียได้ตรากฎหมายขึ้นฉบับหนึ่ง คือ SEWERAGE SERVICE ACT 1993 และได้ตกลงจ้าง INDAH WATER CONSORTIUM SDN.BHD. (IWK) ดำเนินการวางแผน ออกแบบ ดำเนินการและบำรุงรักษาระบบบำบัดน้ำเสียในพื้นที่ของหน่วยงานท้องถิ่นทั้งหมด 144 แห่ง เป็นระยะเวลา 28 ปี

³⁹ มงคล อิมเจริญ, ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บค่าบริการบำบัดน้ำเสียของกรุงเทพมหานคร (วิทยานิพนธ์ ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2544) หน้า 159-161.

IWK ได้วางแผนลงทุนโดยใช้งบประมาณ RM 7 BILLION (84,000 ล้านบาท) เพื่อจัดเตรียมการบริการบำบัดน้ำเสียโดยระบบ SEPTIC TANK แก่ผู้รับบริการจำนวน 1.2 ล้าน โดยให้ IWK มีหน้าที่และความรับผิดชอบ ดังนี้

- 1) ให้ทำหน้าที่ดำเนินการและบำรุงรักษาระบบบำบัดน้ำเสียรวมทั้งหมด ซึ่งมีมากกว่า 3,600 แห่ง
- 2) ให้ทำหน้าที่ดำเนินการและบำรุงรักษาระบบรวบรวมน้ำเสียมากกว่า 4,770 กิโลเมตร และสถานีสูบน้ำเสียจำนวน 157 แห่ง
- 3) ให้มีหน้าที่ปรับปรุงระบบบำบัดน้ำเสียที่มีอยู่ในปัจจุบัน
- 4) ให้ออกแบบและก่อสร้างระบบบำบัดน้ำเสียรวมแห่งใหม่ในพื้นที่ที่มีการขยายตัว
- 5) พิจารณาการทำงานร่วมกันระหว่างระบบบำบัดน้ำเสียที่มีอยู่กับระบบบำบัดน้ำเสียแห่งใหม่ให้มีประสิทธิภาพ
- 6) บำบัดน้ำเสียให้ได้ตามมาตรฐานน้ำทิ้ง

หลักการและการเก็บค่าบริการบำบัดน้ำเสียของประเทศมาเลเซีย

การกำหนดค่าบริการบำบัดน้ำเสียของประเทศมาเลเซียจะเป็นไปตามกฎหมาย SEWERAGE SERVICE ACT 1993 ซึ่งประกอบด้วย

- 1) ค่า CONTINUOUS SERVICE (ค่าบริการต่อเชื่อมท่อ)
- 2) ค่า SEPTIC TANK SERVICE ซึ่งอัตราค่าบริการจะคิดตามการประเมินราคาทรัพย์สินโดยครอบคลุม BASE CHARGE และ USAGE CHARGE รวมกับค่าบริการขั้นต่ำสุดและสูงสุดที่ได้จากราคาประเมินทรัพย์สินประเภทที่อยู่อาศัย (DOMESTIC PROPERTIES)

ต่อมา IWK ได้เสนออัตราค่าบริการบำบัดน้ำเสียใหม่ โดยได้รับอนุมัติจากรัฐบาลมาเลเซียและมีผลใช้บังคับในวันที่ 1 มกราคม 2540 ดังนี้

- 1) ผู้ใช้บริการประเภทที่อยู่อาศัยจะขึ้นกับองค์ประกอบหลายอย่าง เช่น ตามราคาประเมินทรัพย์สินในแต่ละปี (ในกรณีที่เป็นบ้านราคาถูก) ตำแหน่งที่ตั้ง (สำหรับพื้นที่พิเศษ)
- 2) ผู้ใช้บริการประเภทอุตสาหกรรมจะเรียกเก็บค่าบริการตามจำนวนพนักงาน
- 3) ผู้ใช้ประเภทพาณิชย์กรรมจะถูกเรียกเก็บค่าบริการแบบผสมระหว่างค่าบริการคงที่ (FIXED CHARGE) ซึ่งขึ้นอยู่กับราคาประเมินทรัพย์สินในแต่ละปีและค่าบริการตามปริมาณการใช้น้ำที่ 100 ลบ.ม.ต่อเดือน
- 4) ผู้ใช้บริการประเภทหน่วยงานราชการจะถูกเรียกเก็บค่าบริการบำบัดน้ำเสียแบบผสม ระหว่างอัตราคงที่ (FIXED CHARGE) ซึ่งขึ้นอยู่กับ SEPTIC TANK SERVICE หรือ CONNECTED SERVICE และค่าบริการตามปริมาณการใช้น้ำที่เกิน 100 ลบ.ม.ต่อเดือน

IWK จะมีหน้าที่รับผิดชอบในการดำเนินการบำบัดน้ำเสีย รวมทั้งออกใบแจ้งหนี้ภายใต้การอนุมัติของรัฐบาลมาเลเซีย เพื่อนำเงินมาใช้ในการก่อสร้างและดำเนินการจัดการบำบัดน้ำเสีย

ปัจจุบัน IWK ประสบปัญหาในการดำเนินการล่าช้ากว่าที่ได้วางแผนไว้ และการปรับปรุงคุณภาพน้ำยังไม่ได้มาตรฐาน โดยมีสาเหตุบางส่วนมาจากการเก็บค่าบริการบำบัดน้ำเสียไม่ได้ตามเป้าหมาย เนื่องจากประชาชนมีทัศนคติในแง่ลบ ทั้งนี้ปัญหาต่าง ๆ ของประเทศมาเลเซียที่มาจากประชาชนก็เพราะสาเหตุ ดังนี้

- 1) ความเข้าใจของประชาชนที่มีต่อปัญหาน้ำเสียค่อนข้างต่ำ
- 2) รัฐบาล และ IWK ขาดการประชาสัมพันธ์ถึงการปรับปรุงการบำบัดน้ำเสีย
- 3) ประชาชนขาดความเข้าใจถึงความสัมพันธ์ระหว่างการบำบัดน้ำเสีย คุณภาพชีวิตและสิ่งแวดล้อมที่เสื่อมโทรมลง
- 4) การที่รัฐบาล โดย IWK นำอัตราค่าบริการบำบัดน้ำเสียในอัตราใหม่มาใช้บังคับโดยไม่มีการอธิบายถึงวัตถุประสงค์และความจำเป็นให้ประชาชนเข้าใจ

5) รัฐบาลขาดการดำเนินการจัดเก็บที่มีสภาพบังคับทางกฎหมาย

4.4.4 การเก็บค่าบำบัดน้ำเสียโดยใช้ภาษีทรัพย์สินในประเทศสหรัฐอเมริกา

ประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินแบบที่เรียกว่า ภาษีทรัพย์สินโดยทั่วไป (General Property Tax) ตามทฤษฎี คือจะจัดเก็บจากทรัพย์สินทุกประเภท โดยนำมูลค่าของทรัพย์สินทั้งหมดมารวมกันเพื่อเป็นฐานในการประเมินภาษี ในทางปฏิบัติแม้จะดูเป็นการยุ่งยาก แต่เนื่องจากสหรัฐอเมริกาเป็นประเทศที่มีความเจริญมาก การโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินจะใช้ระบบกระทำผ่านศูนย์กลางทั้งสิ้น จึงสามารถควบคุมได้ ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีจึงอยู่ในรูปทั้งสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์ แต่อย่างไรก็ดี การเก็บภาษีทรัพย์สินก็ขึ้นอยู่กับกฎหมายของแต่ละมลรัฐ ซึ่งถือว่าภาษีทรัพย์สินเป็นลักษณะของภาษีท้องถิ่น บางมลรัฐก็มีการยกเว้นการจัดเก็บจากสังหาริมทรัพย์ เช่น มลรัฐนิวเจอร์ซีย์

การประเมินภาษีทรัพย์สินของสหรัฐอเมริกา จะใช้วิธีการประเมินราคาตามมูลค่าอันแท้จริงของทรัพย์สินเป็นฐาน ซึ่งอัตราการจัดเก็บภาษีไม่ตายตัว ในปีหนึ่ง ๆ อาจจัดเก็บในอัตราเท่าใดก็ได้แล้วแต่จำนวนภาษีที่ต้องการและมูลค่าทรัพย์สินที่ประเมินได้⁴⁰ โดยอาศัยหลักการพิจารณาจากงบประมาณรายจ่ายประจำปีว่าตั้งไว้เท่าใด ต่อจากนั้นก็พิจารณาแหล่งที่มาของรายได้ทุกประเภทที่มีรายได้จากภาษีทรัพย์สิน โดยนำมาหักออกจากงบประมาณรายจ่ายที่ตั้งไว้ ได้ยอดคงเหลือเท่าใดนำมาหารด้วยราคาทรัพย์สิน เป็นฐานภาษีทรัพย์สินที่ประเมินได้ระดับอัตราภาษีที่จะเรียกเก็บจากทรัพย์สินนั้น นอกจากจะคำนึงถึงเรื่องรายได้แล้วยังต้องพิจารณาถึงความเกี่ยวข้องกับสภาพเศรษฐกิจและสังคม และขึ้นอยู่กับนโยบายของประเทศด้วย มิฉะนั้นอาจมีการกำหนดอัตราภาษีสูงเกินไป จึงได้มีการกำหนดอัตราภาษีขั้นสูงไว้เพื่อบรรเทาภาระภาษีให้ต่ำลง และช่วยให้การตีราคาทรัพย์สินของพนักงานประเมินมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น⁴¹

การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจัดเป็นภาษีท้องถิ่นที่ให้รัฐบาลท้องถิ่นจัดเก็บเอง เพื่อเป็นการจัดหารายได้ให้แก่ท้องถิ่นของตนเองนำไปใช้จ่ายบำรุงความเจริญให้กับท้องถิ่นของตนโดยตรง ซึ่งบรรดาบริการสาธารณะต่าง ๆ ที่รัฐบาลท้องถิ่นจัดให้มีขึ้น เป็นผลประโยชน์ทั้งทางตรงและทางอ้อมแก่เจ้าของทรัพย์สินในท้องถิ่นนั้น สหรัฐอเมริกาได้นำการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินมาใช้

⁴⁰ อเนก เขียวถาวร, หน้า 13.

⁴¹ สุภาพร ยงสุวรรณกุล, "แนวทางในการปรับปรุงภาษีทรัพย์สิน" (วิทยานิพนธ์ นิติศาสตร์มหาบัณฑิต บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2536) หน้า 76.

เป็นแหล่งรายได้สำหรับการจัดการสิ่งแวดล้อม ซึ่งจัดเป็นบริการสาธารณะของรัฐบาลท้องถิ่นประเภทหนึ่ง

สหรัฐอเมริกา มีวิธีการควบคุมรักษาคุณภาพสิ่งแวดล้อมหลายวิธีด้วยกัน เช่น การใช้เจ้าหน้าที่กวาดชั้นและจับกุมผู้กระทำผิด โดยได้บัญญัติหลักเกณฑ์และแนวทางให้เจ้าพนักงานของรัฐยึดถือปฏิบัติไว้ใน The National Environment Policy Act การอนุญาตให้มีการทำลายสิ่งแวดล้อมโดยการคิดเงินตามจำนวนแปรผันของการทำลายสิ่งแวดล้อม⁴²

ภาษีทรัพย์สินได้ถูกนำมาใช้เป็นวิธีการหารายได้สำหรับค่าใช้จ่ายในระบบบำบัดน้ำเสีย เช่น ในเมืองชิคาโก มลรัฐ Illinois การคำนวณการจัดเก็บค่าบริการบำบัดน้ำเสียประกอบไปด้วยค่าบริการคงที่ (Fixed Charge) ซึ่งเป็นการเก็บเพื่อค่าใช้จ่ายที่จะเกิดขึ้นเป็นประจำทุกเดือน และเป็นค่าบริการต่ำสุดที่ผู้ใช้บริการทุกรายต้องจ่าย ถึงแม้ว่าจะมีการก่อให้เกิดน้ำเสียหรือไม่ก่อให้เกิดน้ำเสียในบางเดือนก็ตาม และค่าบริการที่แปรผัน (Variable Charge) เป็นค่าบริการแปรผันตามปริมาณน้ำเสีย ตลอดจนค่าความสกปรกของน้ำเสียที่ปล่อยจากผู้ทิ้งน้ำแต่ละประเภทที่ได้กำหนดไว้ โดยที่ชิคาโกจะทำการเก็บภาษีทรัพย์สิน หรือ Ad Valorem แทนค่าบริการคงที่ (Fixed Charge) ส่วนค่าแปรผัน (Variable Charge) ก็ยังคงใช้ปริมาณน้ำเสียและปริมาณความสกปรก โดยคิดตามหน่วยวัดของเสีย (Volume Charge)

4.4.5 การเก็บค่าบริการบำบัดน้ำเสียโดยใช้ภาษีทรัพย์สินในประเทศออสเตรเลีย

ประเทศออสเตรเลียเป็นประเทศที่พัฒนาแล้วประเทศหนึ่ง ที่มีการใช้การเรียกเก็บภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) ให้ครอบคลุมค่าบริการบำบัดน้ำเสีย⁴³

การเก็บค่าบริการบำบัดน้ำเสียในประเทศออสเตรเลีย⁴⁴ มีหน่วยงานในระดับท้องถิ่นเป็นผู้รับผิดชอบ ซึ่งสามารถกำหนดอัตราให้เหมาะสมกับแต่ละท้องถิ่นได้ การจัดเก็บ

⁴² จรณชัย ศัลยพงษ์, "รูปแบบกฎหมายสภาวะแวดล้อมของประเทศไทย" (วิทยานิพนธ์นิติศาสตร์ มหาวิทยาลัย บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2528), หน้า 108-109.

⁴³ บริษัท โปรแกรสเทคโนโลยีคอนซัลแตนท์ จำกัด และคณะ, โครงการศึกษาความเหมาะสมในการจัดเก็บค่าบริการบำบัดน้ำเสียในเขตกรุงเทพมหานคร เสนอต่อกองจัดการคุณภาพน้ำ สำนักการระบายน้ำ กรุงเทพมหานคร, 2541 เล่ม 2 หน้า 7/11.

⁴⁴ มงคล อิมเจริญ, ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บค่าบริการบำบัดน้ำเสียของกรุงเทพมหานคร (วิทยานิพนธ์ ปริญญานิติศาสตร์มหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2544) หน้า 143-144.

ค่าบริการการบำบัดน้ำเสียในประเทศออสเตรเลียจึงไม่มีรูปแบบที่ตายตัว แตกต่างกันไปตามแต่ละท้องถิ่น

ประเทศออสเตรเลียมีการแบ่งโครงสร้างค่าบริการบำบัดน้ำเสียออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่ ประเภทที่พักอาศัยและประเภทอุตสาหกรรม

(1) การเก็บค่าบริการบำบัดน้ำเสียประเภทที่พักอาศัย

อัตราการเก็บค่าบริการบำบัดน้ำเสียในปัจจุบันส่วนใหญ่ยังเรียกเก็บตามมูลค่าทรัพย์สินของผู้จ่าย (Property Value Based Charge) อย่างไรก็ตามมีแนวโน้มว่าการกำหนดโครงสร้างใหม่จะอิงตามหลักเกณฑ์ใหม่ ซึ่งอาจจะเรียกเก็บทั้งแบบการเก็บอัตราคงที่ (Flat Rate Charge) ซึ่งเก็บตามมูลค่าทรัพย์สิน หรือเก็บตามปริมาณน้ำเสีย (Volume Based Charge) แต่ยังไม่มีความชัดเจน เนื่องจากในปัจจุบันประเทศออสเตรเลียยังไม่มีกลไกที่จะตรวจสอบปริมาณน้ำเสียที่ปล่อยออกจากบ้านหรืออาคารที่พักอาศัยได้อย่างถูกต้องแน่นอน ดังนั้น ในกรณีที่มีการเรียกเก็บแบบคิดตามปริมาณน้ำเสียจะเก็บโดยประมาณปริมาณน้ำเสีย การใช้น้ำประปาโดยสัดส่วนที่ใช้เป็นค่าคงที่สำหรับแต่ละท้องถิ่น ส่วนใหญ่มีแนวโน้มที่จะคิดค่าบริการบำบัดน้ำเสียแบบอัตราคงที่ โดยไม่คำนึงถึงปริมาณน้ำเสียที่ปล่อยออกมาจากอาคารบ้านเรือนแต่ละหลัง

(2) การเก็บค่าบริการบำบัดน้ำเสียประเภทโรงงานอุตสาหกรรม

ในปัจจุบันการเก็บอัตราค่าบริการบำบัดน้ำเสียประเภทโรงงานอุตสาหกรรมของประเทศออสเตรเลีย ส่วนใหญ่ยังอิงกับมูลค่าทรัพย์สิน (Property Value Based Charge) เช่นเดียวกับอัตราค่าบริการบำบัดน้ำเสียประเภทที่พักอาศัย ในอดีตโรงงานอุตสาหกรรมจะถูกเรียกเก็บทั้งค่าน้ำประปาและค่าบริการบำบัดน้ำเสียในอัตราส่วนที่สูงกว่าผู้ใช้บริการประเภทที่อยู่อาศัย โดยไม่มีหลักเกณฑ์ที่ยุติธรรม นั่นคือรายได้จากค่าบริการบำบัดน้ำเสียประเภทโรงงานอุตสาหกรรมจะเป็นส่วนเสริม (Subsidy) ให้อัตราค่าบริการบำบัดน้ำเสียประเภทที่อยู่อาศัยต่ำกว่าที่ควรจะเป็น จึงเกิดการเรียกร้องให้มีการปรับอัตราค่าบริการบำบัดน้ำเสียใหม่ โดยให้อิงกับมูลค่าทรัพย์สินเพื่อความยุติธรรม ซึ่งมีผลให้อัตราค่าบริการบำบัดน้ำเสียประเภทที่อยู่อาศัยสูงขึ้นกว่าอัตราที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน จึงคาดว่ายังไม่อาจกระทำได้อย่างง่ายดาย เนื่องจากปัญหาทางด้านการเมือง

สำหรับโรงงานอุตสาหกรรมขนาดใหญ่ในประเทศออสเตรเลียนั้น นอกจากจะต้องจ่ายค่าบริการบำบัดน้ำเสียโดยอิงตามมูลค่าทรัพย์สินแล้วยังต้องจ่ายค่าบริการบำบัดน้ำเสียตามปริมาณน้ำเสียอีกด้วย และในกรณีที่น้ำเสียมีความสกปรกหรือมีสิ่งปนเปื้อนมาก

กว่าน้ำเสียจากบ้านพักอาศัย โรงงานอุตสาหกรรมเหล่านี้จะต้องจ่ายค่าบริการเพิ่มเติม เนื่องจากทำให้ค่าบำบัดน้ำเสียสูงกว่าปกติอีกด้วย

จากหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของประเทศต่าง ๆ ที่กล่าวมาแล้วข้างต้นนั้น จะเห็นได้ว่ามีทั้งความเหมือนและความแตกต่างกันกับระบบการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของประเทศไทย ซึ่งประเทศเหล่านี้ได้มีการนำเอาระบบภาษีทรัพย์สินเข้ามาใช้เป็นเครื่องมือในการจัดการสิ่งแวดล้อม เช่น การจัดเก็บค่าบำบัดน้ำเสีย โดยใช้รูปแบบของภาษี ทรัพย์สินในประเทศสหรัฐอเมริกา, ออสเตรเลีย และมาเลเซีย หรือการนำระบบภาษีทรัพย์สินมาใช้ในการหารายได้จากการสร้างสาธารณูปโภคต่าง ๆ ที่รัฐได้จัดสร้างขึ้นในท้องถิ่น เช่น ประเทศไต้หวัน และประเทศฟิลิปปินส์ เป็นต้น ในขณะที่ประเทศไทยไม่ได้มีการนำเอาระบบภาษีทรัพย์สินมาใช้เป็นเครื่องมือเพื่อจัดการสิ่งแวดล้อมแต่อย่างใด



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย