

เอกัตศึกษาระดับเสนอสอบ

ข้อจำกัดทางกฎหมายในการระงับข้อพิพาทตาม พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

ศึกษากรณีกระบวนการโต้แย้งสิทธิที่มีหลายขั้นตอน

จัดทำโดย

นางสาวกัญญณัฐ สิริวรวัชร

628 00074 34

หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2563

สารบัญ

บทที่ 1 บทนำ	6
1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา.....	6
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย	8
1.3 สมมติฐานของการศึกษาวิจัย.....	9
1.4 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย.....	9
1.5 วิธีการศึกษา.....	10
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษาวิจัย.....	10
บทที่ 2 แนวความคิดและหลักการพื้นฐานกฎหมายภาษีอากรที่นำมาสู่การกำหนดบทบัญญัติการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร	12
2.1 หลักทั่วไปกฎหมายภาษีอากรและหลักการพื้นฐานของกฎหมายภาษีอากร	12
2.1.1 หลักการบริหารภาษีที่ดีของ Adam Smith	12
2.1.1.1 หลักความเป็นธรรม	12
2.1.1.2 หลักความแน่นอน.....	14
2.1.1.3 หลักความสะดวก.....	15
2.1.1.4 หลักความประหยัด.....	16
2.1.2 หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร	16
2.1.3 หลักความเสมอภาคทางภาษีอากร.....	19
2.2 แนวความคิดเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีและลักษณะของข้อพิพาททางภาษี.....	21
2.2.1 สิทธิของผู้เสียภาษี	21
2.2.2 ข้อพิพาททางภาษีในฐานะที่มีลักษณะเป็นข้อพิพาททางปกครอง	23
2.3 แนวความคิดและรูปแบบเกี่ยวกับการระงับข้อพิพาทของฝ่ายปกครอง	28
2.3.1 แนวคิดในการระงับข้อพิพาทในชั้นปกครอง	28
2.3.1.1 การพิจารณาข้อพิพาทอย่างรวดเร็วและเป็นธรรม.....	28
2.3.1.2 การส่งเสริมการควบคุมตรวจสอบภายในฝ่ายปกครอง	29

2.3.1.3 การแบ่งเบาภาระในการพิจารณาพิพากษาคดีของศาล	29
2.3.2 รูปแบบการระงับข้อพิพาทของฝ่ายปกครอง.....	30
2.3.2.1 การระงับข้อพิพาทโดยองค์กรภายในฝ่ายปกครอง	30
2.3.2.2 การระงับข้อพิพาทโดยองค์กรภายนอกฝ่ายปกครอง.....	31
2.4 การกำหนดรูปแบบการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร	32
2.4.1 การระงับข้อพิพาทในชั้นปกครอง.....	32
2.4.2 การระงับข้อพิพาทในชั้นศาล	36
2.4.3 บทวิเคราะห์ความไม่เป็นธรรมที่เกิดจากกระบวนการระงับข้อพิพาทล่าช้า.....	36
2.5 เหตุผลการประกาศใช้ พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ เนื่องจากกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน ไม่เหมาะสมกับสถานการณ์ปัจจุบัน	40
2.5.1 กฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินมีปัญหาเรื่องการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานประเมินสูงเนื่องจาก ไม่มีหน่วยงานที่เชี่ยวชาญในการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน.....	40
2.5.2 กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างลดการใช้ดุลพินิจของพนักงานประเมินโดยให้ใช้ราคา ประเมินทรัพย์สินที่จัดทำโดยคณะกรรมการตามกฎหมาย	45
2.6 ข้อพิพาทที่อาจเกิดขึ้นจากองค์ประกอบโครงสร้าง พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562	46
2.6.1 ข้อพิพาทที่อาจเกิดขึ้นจากการบัญญัติกฎหมายเรื่องฐานภาษี.....	46
2.6.2 ข้อพิพาทที่อาจเกิดขึ้นจากการบัญญัติกฎหมายเรื่องการคำนวณภาษี.....	53
บทที่ 3 การกำหนดบทบัญญัติในกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่อลดการใช้ดุลพินิจของพนักงาน ประเมินส่งผลกระทบต่อเป็นการเพิ่มขึ้นตอนในการระงับข้อพิพาท.....	58
3.1 เนื้อหาสาระเกี่ยวกับการประเมินภาษีตาม พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562	58
3.1.1 หลักเกณฑ์ในการประเมินภาษีและการใช้บัญชีราคาประเมินทรัพย์สินในการคำนวณฐานภาษี ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง	58
3.1.2 อำนาจและหน้าที่ของคณะกรรมการในกฎหมาย.....	67
3.1.3 การคัดค้านและอุทธรณ์การประเมินภาษี.....	75
3.2 เนื้อหาสาระเกี่ยวกับการประเมินราคาทรัพย์สินตาม พ.ร.บ.การประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์ แห่งรัฐ พ.ศ.2562	79

3.2.1 หลักเกณฑ์ในการกำหนดราคาประเมินและจัดทำบัญชีราคาประเมินที่ต้องจัดส่งให้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสำหรับใช้เทียบเคียงเพื่อคำนวณมูลค่าฐานภาษี	80
3.2.2 อำนาจและหน้าที่ของคณะกรรมการในกฎหมาย.....	92
3.2.3 การคัดค้านราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างและราคาประเมินห้องชุดในบัญชีราคาประเมิน	97
3.3 บทวิเคราะห์ข้อจำกัดทางกฎหมายเรื่องขออำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ในชั้นปกครองในการระงับข้อพิพาทในกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง อันเป็นเหตุให้ผู้เสียภาษีต้องใช้สิทธิโต้แย้งหลายขั้นตอน	104
บทที่ 4 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในกฎหมายต่างประเทศเปรียบเทียบกับกฎหมายไทย.....	108
4.1 โครงสร้างการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศอังกฤษ	108
4.1.1 หลักเกณฑ์การจัดเก็บ ฐานภาษี การคำนวณภาษีและการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร	108
1. ภาษีท้องถิ่น (Council Tax).....	109
2. ภาษีสถานประกอบการ (Business Rates).....	120
4.1.2 อำนาจของคณะกรรมการที่สามารถพิจารณาได้ทั้งประเด็นพิพาทเรื่องการประเมินมูลค่าและการประเมินภาษี.....	126
4.2 บทวิเคราะห์ความแตกต่างระหว่างการระงับข้อพิพาทโดยหน่วยงานกลางของประเทศอังกฤษเปรียบเทียบกับการระงับข้อพิพาทในภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทย	128
บทที่ 5 สภาพปัญหาและแนวทางการแก้ปัญหากระบวนการระงับข้อพิพาทใน พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562	133
5.1 สภาพปัญหาเกี่ยวกับกระบวนการระงับข้อพิพาทใน พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562	133
5.1.1 กระบวนการโต้แย้งสิทธิมีหลายขั้นตอนและไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี อีกทั้งยังมีระยะเวลานานไม่สอดคล้องกับแนวความคิดเกี่ยวกับการระงับข้อพิพาทของฝ่ายปกครอง.....	133
5.2 แนวทางการแก้ปัญหา	138
5.2.1 ลดขั้นตอนกระบวนการโต้แย้งสิทธิให้สอดคล้องกับแนวความคิดเกี่ยวกับการระงับข้อพิพาทของฝ่ายปกครอง โดยปรับใช้ตามแนวทางของประเทศอังกฤษ	138
บทที่ 6 บทสรุปและข้อเสนอแนะ	143
6.1 บทสรุป	143
6.2 ข้อเสนอแนะ	146

บรรณานุกรม	147
------------------	-----

บทที่ 1 บทนำ

1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา

การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินเป็นการจัดเก็บภาษีส่วนเกินของรายได้โดยคำนวณจากมูลค่าของทรัพย์สินที่ครอบครอง¹ ในประเทศไทยปรากฏอยู่ในรูปแบบของภาษีโรงเรือนและที่ดินซึ่งบังคับจัดเก็บตาม พ.ร.บ.ภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินที่ผ่านมาได้ปรากฏว่ามีปัญหาเกิดขึ้นในหลายประเด็น โดยเฉพาะปัญหาการตีความบทบัญญัติ ตัวอย่างเช่น การตีความบทบัญญัติกฎหมายเกี่ยวกับทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายการเสียภาษี (มาตรา 6) การประเมินค่ารายปี (มาตรา 8) การยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน (มาตรา 9 และมาตรา 10) และปัญหาการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงาน ตัวอย่างเช่น การใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานในการลดค่ารายปี (มาตรา 11 และมาตรา 13)²

จนกระทั่งเมื่อวันที่ 12 มีนาคม พ.ศ.2562 ได้มีประกาศในราชกิจจานุเบกษาให้ พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 บังคับใช้เป็นกฎหมายโดยให้มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป ยกเว้นเฉพาะการจัดเก็บภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ.2563 เป็นต้นไป³ และให้มีผลเป็นการยกเลิก พ.ร.บ.ภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 และ พ.ร.บ.ภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ.2508 ด้วย⁴ กล่าวคือให้จัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตาม พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 แทนการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ ที่ใช้มาในอดีต โดยมีเหตุผลและความจำเป็นเพื่อให้การจัดเก็บภาษีดำเนินไปด้วยความเรียบร้อยและมีประสิทธิภาพ⁵ นอกจากนี้ยังปรากฏกฎหมายเหตุท้ายพระราชบัญญัติระบุงถึงการบังคับใช้กฎหมายฉบับใหม่ แทนกฎหมายเก่าที่มีอยู่เดิม สรุปใจความได้ว่าเนื่องจากกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินและกฎหมายภาษี

¹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน, (กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2563), หน้า 11.

² เรื่องเดียวกัน, หน้า 28.

³ พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 มาตรา 2

“มาตรา 2 พระราชบัญญัตินี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป เว้นแต่การจัดเก็บภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัตินี้ ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2563 เป็นต้นไป”

⁴ พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 มาตรา 3

“มาตรา 3 ให้ยกเลิก

(1) พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475...

...(6) พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508...”

⁵ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560. ราชกิจจานุเบกษา. เล่ม 136 ตอนที่ 30 ก 12 มีนาคม 2562. หน้า 21.

บำรุงห้องที่ได้ใช้บังคับมานานแล้ว ไม่เหมาะสมกับสถานการณ์ในปัจจุบันจึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัติ
นี้⁶

อย่างไรก็ตามหลังจากที่ประกาศใช้ พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ได้เกิดปัญหาในการบังคับใช้มาโดยตลอด เริ่มตั้งแต่ต้องมีการขยายกำหนดเวลาดำเนินการตาม พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ออกไป ตามหนังสือด่วนที่สุด ที่ มท 0808.3/ว 7475 ลงวันที่ 11 ธันวาคม 2562⁷ เนื่องจากยังออกประกาศกฎหมายลำดับรองไม่แล้วเสร็จ ทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไม่ทราบถึงหลักเกณฑ์วิธีการปฏิบัติที่ชัดเจน และไม่สามารถดำเนินการแจ้งบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้ถูกต้องครบถ้วนตามกรอบระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด⁸ นอกจากนี้ยังมีประเด็นปัญหาที่เกี่ยวกับความไม่ชัดเจนของบทบัญญัติที่ต้องอาศัยการตีความ เช่น ความไม่ชัดเจนของการกำหนดนิยาม “สิ่งปลูกสร้าง” มาตรา 5⁹ ความไม่ชัดเจนของการกำหนดฐานภาษีเพื่อใช้ในการคำนวณภาษี¹⁰ ความไม่ชัดเจนหรือไม่แน่นอนของอัตราภาษี¹¹ เป็นต้น

นอกจากประเด็นปัญหาที่ได้กล่าวไปข้างต้น พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ยังมีปัญหาที่สำคัญในเรื่องกระบวนการระงับข้อพิพาทภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างซึ่งบัญญัติไว้ในหมวด 10 การคัดค้านและการอุทธรณ์การประเมินภาษี ซึ่งปัญหาที่เป็นหลักสำคัญคือ การคัดค้านและการอุทธรณ์ในส่วนนี้เป็นการคัดค้านการประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บภาษีเท่านั้น แต่ไม่รวมถึงการคัดค้านราคาประเมินทรัพย์สินซึ่งนำมาใช้เทียบเคียงเพื่อการคำนวณมูลค่าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นฐานภาษีซึ่งเป็นสิ่งที่นำมาใช้ในการคำนวณจัดเก็บภาษี

สาเหตุที่การคัดค้านและอุทธรณ์ตาม พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ไม่รวมถึงการคัดค้านและอุทธรณ์ราคาประเมินทรัพย์สินซึ่งนำมาใช้เทียบเคียงเพื่อการคำนวณมูลค่าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นฐานภาษีนั้น เนื่องมาจากการเปลี่ยนการใช้ฐานในการคำนวณภาษี จากที่ใช้ค่ารายปี ใน พ.ร.บ.

⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 51.

⁷ หนังสือด่วนที่สุด ที่ มท 0808.3/ว 7475 ลงวันที่ 11 ธันวาคม 2562. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: http://poochaosamingprai.go.th/index.php?option=com_docman&task=doc_view&gid=2134&Itemid=75 [18 พฤศจิกายน 2563]

⁸ “กระทรวงมหาดไทยขยายเวลาดำเนินการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562,” [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.phoenixproperty.co.th/blogs/news/1629> [18 พฤศจิกายน 2563]

⁹ “รายงานการพิจารณาศึกษา เรื่อง ปัญหาและผลกระทบจากการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562,” [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://dl.parliament.go.th/backoffice/viewer2300/web/viewer.php>. หน้า 7. [19 พฤศจิกายน 2563]

¹⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 7-8.

¹¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 8.

ภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์แทน ซึ่งราคาประเมินทุนทรัพย์ดังกล่าวองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะคำนวณโดยอาศัยเทียบเคียงบัญชีราคาประเมินทรัพย์สินซึ่งออกตามความใน พ.ร.บ.การประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ.2562 เป็นเกณฑ์ โดยที่กฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินดังกล่าวเป็นกฎหมายที่รัฐบังคับใช้เพราะต้องการให้การควบคุมดูแลและบริหารจัดการเกี่ยวกับการประเมินราคาทรัพย์สินมีประสิทธิภาพและเป็นไปในทางเดียวกัน¹²

การบัญญัติกฎหมายเช่นนี้ส่งผลให้ผู้เสียภาษีต้องคัดค้านราคาประเมินทุนทรัพย์ซึ่งนำมาใช้เป็นเกณฑ์ในการคำนวณฐานภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยอาศัยสิทธิตาม พ.ร.บ.การประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ.2562 เนื่องจากพนักงานเจ้าหน้าที่ในชั้นปกครองใน พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 มีอำนาจวินิจฉัยข้อพิพาทเฉพาะที่เกี่ยวกับการประเมินภาษีแต่ไม่ครอบคลุมถึงข้อพิพาทอันเกี่ยวกับราคาประเมินทรัพย์สินได้ ทำให้ผู้เสียภาษีต้องใช้สิทธิทางกฎหมายจากกฎหมายถึง 2 ฉบับ หากผู้เสียภาษีต้องการอุทธรณ์คัดค้านให้ครบทุกประเด็น ซึ่งทำให้กระบวนการโต้แย้งสิทธิมีขั้นตอนมากเกินความจำเป็น ส่งผลกระทบต่อสิทธิของผู้เสียภาษีที่ต้องปฏิบัติตามกฎหมาย 2 ฉบับที่มีรายละเอียดของการคัดค้านและการอุทธรณ์ต่างกัน อีกทั้งยังขัดกับเจตนารมณ์ของการร่างกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ต้องการให้การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างทันสมัย เหมาะสมกับสถานการณ์ปัจจุบัน

ด้วยเหตุนี้จึงควรศึกษาว่า การระงับข้อพิพาทในกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่มีข้อจำกัดทางกฎหมายเนื่องจากพนักงานเจ้าหน้าที่ในชั้นปกครองมีอำนาจไม่ครอบคลุมถึงข้อพิพาทเกี่ยวกับบัญชีราคาประเมินทรัพย์สิน ทำให้ผู้เสียภาษีต้องคัดค้านราคาประเมินทรัพย์สินดังกล่าวตาม พ.ร.บ.การประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ.2562 จะก่อให้เกิดปัญหาและผลกระทบอย่างไรบ้าง อีกทั้งจะมีแนวทางแก้ไขปัญหาอย่างไร

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย

- 1) เพื่อศึกษาแนวความคิด หลักการของกฎหมายภาษีอากรและหลักการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร
- 2) เพื่อศึกษาเรื่องฐานภาษี การประเมินภาษีและกระบวนการระงับข้อพิพาทใน พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

¹² พระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ. ราชกิจจานุเบกษา. เล่ม 136 ตอนที่ 68 ก 25 พฤษภาคม 2562. หน้า 31.

3) เพื่อศึกษาและวิเคราะห์ปัญหากรณีพนักงานเจ้าหน้าที่ในชั้นปกครองใน พ.ร.บ. ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มีอำนาจวินิจฉัยข้อพิพาทเกี่ยวกับการประเมินภาษีแต่ไม่ครอบคลุมถึงข้อพิพาทเกี่ยวกับราคาประเมินทรัพย์สินซึ่งนำมาใช้เทียบเคียงเพื่อการคำนวณมูลค่าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นฐานภาษีในการคำนวณจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

4) เพื่อศึกษาและวิเคราะห์ปัญหากรณีที่ผู้เสียภาษีต้องคัดค้านราคาประเมินทรัพย์สินซึ่งนำมาใช้เทียบเคียงเพื่อการคำนวณมูลค่าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นฐานภาษีในการคำนวณจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยใช้สิทธิตาม พ.ร.บ. การประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562

5) เพื่อศึกษาและวิเคราะห์หาแนวทางแก้ไขปัญหากรณีพนักงานเจ้าหน้าที่ในชั้นปกครองใน พ.ร.บ. ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มีอำนาจวินิจฉัยข้อพิพาทไม่ครอบคลุมถึงข้อพิพาทเกี่ยวกับราคาประเมินทรัพย์สินซึ่งนำมาใช้เทียบเคียงเพื่อการคำนวณมูลค่าฐานภาษีในการคำนวณจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ทำให้ผู้เสียภาษีต้องคัดค้านราคาประเมินทรัพย์สินในกฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินฯ ส่งผลให้การโต้แย้งสิทธิมีขั้นตอนมากเกินไป

1.3 สมมติฐานของการศึกษาวิจัย

บทบัญญัติกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีความไม่ชัดเจนส่งผลให้อาจเกิดข้อพิพาทซึ่งต้องอาศัยการตีความในหลายกรณี อันจะนำไปสู่การระงับข้อพิพาทที่มีข้อจำกัดทางกฎหมายเนื่องจากพนักงานเจ้าหน้าที่ในชั้นปกครองมีอำนาจวินิจฉัยข้อพิพาทเกี่ยวกับการประเมินภาษีแต่ไม่ครอบคลุมถึงข้อพิพาทเกี่ยวกับบัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างและบัญชีราคาประเมินห้องชุด ทำให้ผู้เสียภาษีต้องโต้แย้งคัดค้านโดยอาศัย พ.ร.บ. การประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562 ส่งผลให้กระบวนการโต้แย้งสิทธิมีหลายขั้นตอนและไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี ไม่สอดคล้องกับแนวคิดในการระงับข้อพิพาทของฝ่ายปกครอง

1.4 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย

ศึกษาแนวความคิด หลักการของกฎหมายภาษีอากรและหลักการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร ศึกษารฐานภาษี การประเมินภาษีและกระบวนการระงับข้อพิพาทใน พ.ร.บ. ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 และศึกษาเนื้อหาสาระของ พ.ร.บ. การประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562 รวมถึงการคัดค้านราคาประเมินตามกฎหมายดังกล่าว เพื่อทราบถึงปัญหากรณีการระงับข้อพิพาทในกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีข้อจำกัดเนื่องจากพนักงานเจ้าหน้าที่ในชั้นปกครองมีอำนาจวินิจฉัยข้อพิพาท

เกี่ยวกับการประเมินภาษีแต่ไม่ครอบคลุมถึงข้อพิพาทเกี่ยวกับบัญชีราคาประเมินทรัพย์สิน ทำให้ผู้เสียภาษีไม่สามารถคัดค้านราคาประเมินทรัพย์สินซึ่งใช้เทียบเคียงในการคำนวณมูลค่าฐานภาษีสำหรับการประเมินภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้โดยใช้สิทธิตาม พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ได้ ส่งผลให้ผู้เสียภาษีต้องคัดค้านราคาประเมินทุนทรัพย์ดังกล่าว โดยใช้สิทธิตาม พ.ร.บ.การประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ.2562 เพื่อวิเคราะห์หาแนวทางแก้ไขปัญหากระบวนการโต้แย้งสิทธิตาม พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ที่มีขั้นตอนมากเกินไป

1.5 วิธีการศึกษา

การศึกษาวิจัยเรื่องนี้เป็นการวิจัยแบบการวิจัยเอกสาร (Documentary Research) โดยศึกษาและรวบรวมข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับแนวความคิด หลักการของกฎหมายภาษีอากรและหลักการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร ศึกษากฎหมายภาษี การประเมินภาษีและกระบวนการระงับข้อพิพาทใน พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 และศึกษาหลักเกณฑ์ในการกำหนดราคาประเมินและการคัดค้านราคาประเมินตาม พ.ร.บ.การประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ.2562 รวมถึงเจตนารมณ์ของกฎหมายสองฉบับดังกล่าว เพื่อค้นหาปัญหาของกระบวนการระงับข้อพิพาทและผลกระทบที่เกิดขึ้น ตลอดจนศึกษาจากบทความ หนังสือ วารสารต่าง ๆ ข้อมูลจากอินเทอร์เน็ต รวมทั้งการขอคำปรึกษาและคำแนะนำจากอาจารย์ เพื่อจะได้วิเคราะห์และศึกษาทำความเข้าใจในประเด็นต่าง ๆ อย่างเป็นระบบ พร้อมทั้งเสนอความคิดเห็นและหาข้อสรุปของการศึกษาต่อไป

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษาวิจัย

- 1) ทราบถึงแนวความคิด หลักการของกฎหมายภาษีอากรและหลักการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร
- 2) ทราบถึงการประเมินภาษีและกระบวนการระงับข้อพิพาทใน พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 และหลักการเกี่ยวกับราคาประเมินทรัพย์สินใน พ.ร.บ.การประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ.2562
- 3) ทราบถึงปัญหาของกระบวนการระงับข้อพิพาทใน พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562
- 4) ทราบถึงปัญหากรณีของผู้เสียภาษีต้องคัดค้านราคาประเมินซึ่งนำมาใช้เทียบเคียงเพื่อคำนวณมูลค่าฐานภาษีสำหรับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตาม พ.ร.บ.การประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ.2562

5) วิเคราะห์หาแนวทางแก้ไขปัญหากระบวนการรับข้อพิพาทภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมี
ขั้นตอนในการโต้แย้งสิทธิหลายขั้นตอนได้

บทที่ 2 แนวความคิดและหลักการพื้นฐานกฎหมายภาษีอากรที่นำมาสู่การกำหนด บทบัญญัติการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร

2.1 หลักทั่วไปกฎหมายภาษีอากรและหลักการพื้นฐานของกฎหมายภาษีอากร

การที่รัฐจะสามารถจัดเก็บภาษีอากรสำหรับเป็นแหล่งรายได้ของรัฐได้นั้น รัฐนั้นต้องออกกฎหมายมาบังคับใช้แก่การจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งโดยหลักแล้วการบัญญัติกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรสมควรที่จะเป็นไปตามหลักการเพื่อความยุติธรรมแก่ผู้เสียภาษีซึ่งต้องถูกบังคับจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินส่วนตัวของเขา ดังนั้นแล้วการจัดเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีอากรจำเป็นต้องอยู่ภายใต้กรอบของกฎหมายโดยต้องมีหลักการจัดเก็บที่ชัดเจนเหมาะสมและต้องเป็นหลักเกณฑ์ที่สามารถคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีตามกฎหมาย หากเกิดข้อพิพาทขึ้นระหว่างผู้เสียภาษีกับหน่วยงานซึ่งจัดเก็บภาษี¹³ เช่นนี้การกำหนดบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรจึงควรคำนึงถึงหลักการดังต่อไปนี้

2.1.1 หลักการบริหารภาษีที่ดีของ Adam Smith

2.1.1.1 หลักความเป็นธรรม

“การจัดเก็บภาษีต้องเป็นไปอย่างยุติธรรม กล่าวคือ ต้องสัมพันธ์กับสิ่งที่เป็นความสามารถหรือสิ่งที่แสดงความสามารถของผู้เสียภาษี เนื่องจากแนวความคิดที่ว่าประชาชนต้องบริจาคหรือสละเงินให้แก่รัฐบาลที่คุ้มครองเขาอยู่ตามสัดส่วนของรายได้ที่ครอบครองอยู่¹⁴”

บทบัญญัติใน พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ กำหนดให้จัดเก็บภาษีจากมูลค่าทั้งหมดของภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง กล่าวคือ ฐานภาษีเพื่อการคำนวณภาษีตาม พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ นั้น ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง เช่นนี้แสดงให้เห็นถึงความพยายามในการแก้ปัญหาที่เกิดขึ้นจากการบังคับใช้กฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินฉบับเก่าที่จัดเก็บจากรายปี ซึ่งเกิดปัญหาความไม่ชัดเจนของบทบัญญัติและเกิดความเข้าใจผิดว่าเป็นภาษีที่จัดเก็บจากรฐานเงินได้ กล่าวคือ จัดเก็บจากรายได้ที่นอกเพิ่มจากตัวทรัพย์สิน ทำให้เป็นการทำลายตัวทรัพย์สิน อีกทั้งต้องการแก้ปัญหาการใช้ดุลพินิจในการตีความ

¹³ ไกรภพ ภัทรศิษย์ไพศาล, “ปัญหาการระงับข้อพิพาททางภาษีโรงเรือนและที่ดิน,” (วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต, สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2552), หน้า 1.

¹⁴ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. กฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2563), หน้า 83.

ค่ารายปีของเจ้าพนักงานประเมิน จึงได้กำหนดให้กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างใหม่นี้จัดเก็บภาษีจากมูลค่าทรัพย์สิน เพื่อให้ชัดเจนว่าภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจากฐานทรัพย์สินอย่างแท้จริง และสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมที่มีหลักการว่า การจัดเก็บภาษีต้องเป็นไปอย่างยุติธรรม โดยจะต้องสัมพันธ์กับสิ่งที่เป็นความสามารถหรือสิ่งที่แสดงความสามารถของผู้เสียภาษี

อย่างไรก็ตาม แม้กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะกำหนดให้มูลค่าของทรัพย์สินเป็นฐานภาษี แต่ก็ได้กำหนดต่อไปว่าการคำนวณมูลค่าทรัพย์สินนั้นให้ใช้ราคาประเมินทรัพย์สินเป็นเกณฑ์ในการคำนวณมูลค่าฐานภาษี ซึ่งราคาประเมินทรัพย์สินดังกล่าวให้เป็นไปตามราคาประเมินทรัพย์สินซึ่งออกโดย พ.ร.บ. การประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ.2562 ซึ่งมีวิธีการกำหนดราคาประเมินโดยใช้วิธีรายได้เป็นหนึ่งในวิธีที่ใช้กำหนดราคาประเมินด้วย โดยที่วิธีรายได้นี้เป็นวิธีคำนวณค่ารายปีในกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน เช่นนี้จึงเป็นข้อพิจารณาว่าอาจนำไปสู่ปัญหาเดิมที่เคยเกิดขึ้นในขณะที่ใช้บังคับกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินหรือไม่ เป็นปัญหาที่ต้องพิจารณากันต่อไป

ประเด็นปัญหาเรื่องหลักความเป็นธรรม นอกจากจะปรากฏในเรื่องฐานภาษีกรณีวิธีการประเมินมูลค่าฐานภาษีแล้ว ยังมีปรากฏในมาตราอื่นของกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างอีก เช่น กรณีมาตรา 53 เป็นกรณีที่ต้องครบกครงส่วนท้องถิ่นพบว่าการประเมินภาษีผิดพลาดหรือไม่ครบถ้วนด้วยตัวเอง ทำให้เกิดอำนาจในการทบทวนการประเมินภาษีใหม่อีกครั้ง กับมาตรา 54 เป็นเรื่องผู้เสียภาษีมียสิทธิขอคืนภาษีเนื่องจากเสียไปโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียเกินกว่าจำนวนที่ต้องเสีย ไม่ว่าโดยความผิดพลาดของตัวผู้เสียภาษีเองหรือเนื่องจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเมินผิดพลาด

เมื่อพิจารณามาตรา 53 จะพบว่าในกรณีที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นพบว่าการประเมินผิดพลาดโดยความผิดขององค์กรเองนั้น หากเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีชำระไว้เกิน องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะมีหนังสือแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบภายใน 15 วันนับแต่วันที่ตรวจสอบพบว่ามีผิดพลาดเพื่อให้มารับเงินที่ชำระเกินคืนไป โดยไม่มีการให้ดอกเบี้ยแก่ผู้ได้รับเงินคืนแต่อย่างใด ทั้งที่การประเมินภาษีผิดพลาดดังกล่าวเป็นความผิดขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั่นเอง ผู้เขียนเห็นว่าการกระทำเช่นนี้ไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีที่ชำระภาษีอย่างถูกต้อง เพราะเขาได้ทำไปตามการประเมินที่ผิดพลาดขององค์กรรัฐ ดังนั้นรัฐจึงควรมีการชดเชยให้กับผู้เสียภาษีที่ได้รับความเสียหายจากกรณีมาตรา 53 ด้วย

นอกจากนี้ในมาตรา 54 ซึ่งเป็นเรื่องสิทธิในการขอคืนภาษีเพราะผู้เสียภาษีได้เสียไปเกินกว่าจำนวนที่จะต้องเสีย ในกรณีที่ผู้บริหารท้องถิ่นเห็นว่า องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเมินภาษีผิดพลาด ให้คืนเงินโดยให้ดอกเบี้ยแก่ผู้เสียภาษีอากร โดยผู้บริหารท้องถิ่นสั่งให้ดอกเบี้ยแก่ผู้ได้รับเงินคืนในอัตราร้อยละหนึ่งต่อ

เดือนหรือเศษของเดือนของเงินที่ได้รับคืนโดยไม่คิดทบต้น นับแต่วันที่ยื่นคำร้องขอรับคืนเงินจนถึงวันที่คืนเงิน แต่ต้องไม่เกินจำนวนเงินที่ได้รับคืน เช่นนี้ผู้เขียนเห็นว่าแม้จะมีการคืนดอกเบี้ยให้ แต่เป็นการเริ่มนับดอกเบี้ยตั้งแต่วันที่ยื่นคำร้องขอรับเงินคืน ทั้งที่ความผิดเกิดตั้งแต่การประเมินภาษีผิดพลาด ตามหลักแล้วควรเริ่มคิดดอกเบี้ยตั้งแต่วันที่ผู้เสียภาษีได้ชำระภาษีตามแบบประเมินภาษีที่ผิดพลาด ไม่ใช่วันที่ยื่นคำร้องขอคืน การบัญญัติกฎหมายเช่นนี้ผู้เขียนเห็นว่าเป็นการบัญญัติเพื่อเอื้อประโยชน์แก่ฝ่ายรัฐซึ่งเป็นผู้จัดเก็บภาษีมากเกินไป ไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรม

2.1.1.2 หลักความแน่นอน

“การจัดเก็บภาษีต้องมีความชัดเจนและแน่นอน โดยความแน่นอนนี้ต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานของเหตุผลมิใช่การกระทำตามอำเภอใจของฝ่ายผู้จัดเก็บภาษี ไม่ว่าจะเป็นในเรื่องฐานภาษี การประเมินภาษี และวิธีการจัดเก็บภาษี เช่น รัฐต้องบัญญัติหลักเกณฑ์เกี่ยวกับฐานภาษี การประเมินภาษีและวิธีการจัดเก็บภาษีไว้ให้ชัดเจน ทำให้ผู้เสียภาษีสามารถคำนวณภาษีที่ตนต้องชำระได้ การจัดเก็บภาษีที่ไม่เคารพหรือสอดคล้องกับหลักความแน่นอนย่อมนำมาซึ่งความเดือดร้อนของประชาชน¹⁵”

เมื่อพิจารณาจากตัวบทกฎหมายแล้วจะเห็นได้ว่า การบัญญัติกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นมีการบัญญัติรายละเอียดที่มีความชัดเจนมากกว่ากฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน ด้วยเหตุว่ากฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้นใช้บังคับมาเป็นเวลานานแล้ว ทำให้ในบางครั้งที่บทบัญญัติในกฎหมายไม่ครอบคลุมทั่วถึงปัญหาข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้น ทำให้ต้องมีการตีความและใช้ดุลพินิจมาก ซึ่งเกิดเป็นปัญหาว่ากฎหมายไม่มีความแน่นอน เนื่องจากมีการใช้ดุลพินิจและการตีความของพนักงานเจ้าหน้าที่มากเกินไป การประกาศใช้กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างใหม่มีความพยายามที่จะเข้ามาแก้ไขปัญหาค่าความไม่แน่นอนของกฎหมายตรงส่วนนี้

อย่างไรก็ตาม เมื่อศึกษาบทบัญญัติของกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะพบว่าบทบัญญัติที่บัญญัติขึ้นด้วยความพยายามที่จะแก้ไขปัญหาค่าความที่ที่เกิดขึ้นในการบังคับใช้กฎหมายฉบับเก่านั้น อาจไม่สามารถแก้ไขปัญหาดังกล่าวได้ดังที่ผู้ร่างประสงค์ เนื่องจากบทบัญญัติใหม่นั้นก็ยังคงต้องการการตีความเช่นเดียวกัน ตัวอย่างเช่น คำนิยามของสิ่งปลูกสร้างในมาตรา 5 ที่กฎหมายให้หมายความว่า โรงเรือน แต่ไม่มีคำนิยามของ “โรงเรือน” ปรากฏอยู่ด้วย อีกทั้งหากเปรียบเทียบโดยใช้กฎหมายใกล้เคียงอย่างยิ่ง ซึ่งได้แก่กฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินก็จะพบว่า การตีความคำว่า “โรงเรือน” นั้นเป็นปัญหาที่สำคัญและไม่ชัดเจนมาอย่างยาวนานของกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน เมื่อเป็นเช่นนี้เท่ากับว่ากฎหมายภาษีที่ดินและ

¹⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 86.

สิ่งปลูกสร้างก็ยังคงจะต้องมีปัญหาเรื่องความไม่สอดคล้องกับหลักความแน่นอนอยู่นั่นเอง เพราะยังคงต้องอาศัยการตีความและการใช้ดุลพินิจอยู่

2.1.1.3 หลักความสะดวก

ภาษีทุกประเภทต้องทำให้ผู้เสียภาษีได้รับความสะดวกมากที่สุด ทั้งในเรื่องวิธีการชำระภาษี ช่วงเวลาที่ผู้เสียภาษีจะสะดวกชำระภาษี หรือแม้กระทั่งสถานที่ในการจัดเก็บภาษี¹⁶ และเรื่องอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีก็ควรที่จะต้องเป็นไปตามหลักความสะดวกด้วยเช่นกัน

หลักความสะดวกจำต้องสอดคล้องและประสานกันกับหลักความแน่นอน ตัวอย่างเช่น การจัดเก็บภาษีเงินได้ของกรมสรรพากรในเรื่องการกำหนดสถานที่ชำระภาษีเงินได้ซึ่งได้มีการจัดแบ่งเขตการให้บริการรับชำระภาษีแก่ผู้เสียภาษี ทำให้สามารถเดินทางมาชำระภาษีได้อย่างสะดวก¹⁷ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในยุคปัจจุบันที่เทคโนโลยีก้าวหน้าไปมาก มีการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีผ่านทางออนไลน์ด้วย ซึ่งเป็นช่องทางที่ให้ความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีเป็นอย่างมาก

กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้ปรับเปลี่ยนรูปแบบการประเมินภาษีไปจากภาษีโรงเรือนและที่ดิน จากที่เป็นรูปแบบผู้เสียภาษีประเมินตัวเองแล้วยื่นแบบประเมิน เป็นกรณีที่รัฐเป็นผู้ประเมินภาษีแล้วแจ้งให้ผู้เสียภาษีชำระตามแบบแทน ซึ่งช่วยเพิ่มความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีกรณีที่ไม่ต้องยุ่งยากกับการจัดการยื่นแบบ เพียงแค่ชำระตามแบบก็เพียงพอแล้ว อีกทั้งยังเพิ่มช่องทางการชำระภาษีนอกจากวิธีการชำระต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นตามสถานที่ที่กำหนดไว้ในมาตรา 49 แล้ว ผู้เสียภาษีอาจชำระภาษีโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับหรือโดยการชำระผ่านธนาคารหรือโดยวิธีการอื่นใด ตามมาตรา 51 ด้วยก็ได้ อีกทั้งยังสามารถผ่อนชำระเป็นงวด ๆ ได้อีกด้วยตามมาตรา 52 ซึ่งเป็นมาตรการที่อำนวยความสะดวกให้กับผู้เสียภาษีเป็นอย่างมาก

อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาถึงกระบวนการในการระงับข้อพิพาทภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ผู้เขียนเห็นว่ามีส่วนที่ไม่สอดคล้องกับหลักความสะดวกอยู่ นั่นคือ การที่บทบัญญัติกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในส่วนการอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษี ไม่รวมถึงการอุทธรณ์คัดค้านราคาประเมินทุนทรัพย์อันเป็นฐานภาษี เนื่องจากราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ใช้เป็นฐานภาษีดังกล่าว ออกโดยอาศัยอำนาจของ พ.ร.บ. การประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ.2562 และมีกระบวนการโต้แย้งคัดค้านในตัว พ.ร.บ. การประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐฯ นั้นเอง อีกทั้งไม่มีบทบัญญัติใดที่บ่งบอกว่าการอุทธรณ์

¹⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 90.

¹⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้าเดียวกัน.

คัดค้านตาม พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ เท่ากับเป็นการคัดค้านราคาประเมินทุนทรัพย์ด้วย ทำให้เกิดปัญหาหากต้องการคัดค้านโต้แย้งการประเมินภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้ครบถ้วนทุกประเด็น โดยให้ไปถึงราคาประเมินทุนทรัพย์อันเป็นฐานภาษี ผู้เสียภาษีต้องโต้แย้งคัดค้านโดยใช้สิทธิทั้งกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และกฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ ซึ่งเป็นการโต้แย้งที่มีหลายขั้นตอน ก่อให้เกิดความไม่สะดวกแก่ผู้เสียภาษี

2.1.1.4 หลักความประหยัด

ภาษีทุกประเภทที่จัดเก็บเพื่อนำรายได้เข้าสู่คลังควรมีจำนวนที่ใกล้เคียงกับจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีได้ชำระให้แก่รัฐ หมายถึง รัฐต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีให้น้อยที่สุดและผู้เสียภาษีก็นำเงินไปใช้จ่ายเกี่ยวกับภาษีนั้น ๆ น้อยที่สุดด้วย เพราะค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นค่าเดินทางหรือความยุ่งยากอื่น ๆ ที่เกิดจากวิธีการชำระภาษีเป็นภาระที่ผู้เสียภาษีต้องแบกรับเพิ่มมากขึ้นจากจำนวนภาษีที่ถูกเรียกเก็บ รัฐจึงต้องมีมาตรการควบคุมการใช้จ่ายในการจัดเก็บเพื่อก่อให้เกิดประโยชน์ต่อระบบภาษีให้มากที่สุด¹⁸

หากพิจารณาในมุมของผู้เสียภาษีในส่วนของภาระการชำระภาษี บทบัญญัติกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างค่อนข้างที่จะเอื้อให้ผู้เสียภาษีได้รับความสะดวกและประหยัดค่าใช้จ่ายที่ไม่จำเป็น เช่น ผู้เสียภาษีไม่ต้องยื่นแบบประเมินภาษีอีกต่อไป ทำให้ประหยัดค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับการยื่นแบบออกไปได้ นอกจากนี้วิธีการรับชำระภาษียังมีทั้งชำระผ่านธนาคารโดยสามารถใช้บริการธุรกรรมออนไลน์ได้ ตรงส่วนนี้เป็นบทบัญญัติที่ช่วยให้ผู้เสียภาษีประหยัดค่าใช้จ่ายอันเป็นต้นทุนทางภาษีไปได้มาก

แต่หากพิจารณาในส่วนของภาระรับข้อพิพาททางภาษี ดังที่ได้กล่าวไปข้างต้น การไม่มีบทบัญญัติให้อุทธรณ์คัดค้านการประเมินมูลค่าฐานภาษีในกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ทำให้การโต้แย้งคัดค้านตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไม่ครอบคลุมทุกประเด็น ผู้เสียภาษีจำเป็นต้องใช้สิทธิโต้แย้งจากกฎหมายสองฉบับ ซึ่งมีรายละเอียด วิธีการต่างกัน ย่อมส่งผลให้ผู้เสียภาษีต้องแบกรับค่าใช้จ่ายมากเกินไป เช่นนี้ผู้เขียนเห็นว่าเป็นการขัดต่อหลักความประหยัด

2.1.2 หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร

ระบบภาษีประกอบขึ้นภายใต้หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีซึ่งหมายถึงหลักความชอบด้วยกฎหมายของการกำหนดบทบัญญัติและการตรากฎหมายภาษีอากร

¹⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 91.

ความชอบด้วยกฎหมายมี 2 นัย คือ ความหมายอย่างกว้าง หมายถึง การอนุมัติภาวะ การบริหาร ภาวะและการจัดเก็บภาษีต้องทำตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนด และ ความหมายอย่างแคบ หมายถึง การ อนุมัติจัดเก็บภาษีต้องตราเป็นกฎหมายโดยฝ่ายนิติบัญญัติ¹⁹

รายได้ของรัฐประเภทภาษีแตกต่างจากรายได้ของภาคเอกชน เพราะเป็นสิ่งแสดงอำนาจอธิปไตย ของรัฐ เนื่องจากการจัดเก็บภาษีของรัฐเป็นการใช้อำนาจฝ่ายเดียว กล่าวคือ ฝ่ายปกครองผู้มีอำนาจ เหนือกว่าใช้อำนาจบังคับจัดเก็บจากทรัพย์สินส่วนตัวของผู้เสียภาษี อย่างไรก็ตาม อำนาจของรัฐในการ จัดเก็บภาษีนั้นมาจากกฎหมายที่ตราโดยฝ่ายนิติบัญญัติซึ่งมาจากผู้แทนของประชาชน ดังนั้น อำนาจในการ จัดเก็บภาษีจึงมิใช่การใช้อำนาจตามอำเภอใจ แต่เป็นอำนาจที่มาจากการอนุมัติของประชาชน²⁰

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 ในมาตรา 33²¹ และมาตรา 37²² บัญญัติ รับรองถึงเสรีภาพในเคหสถานและสิทธิในทรัพย์สินตามลำดับ ดังนั้น การจะตรากฎหมายที่มีผลเป็นการ จำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลต้องเป็นไปตามมาตรา 26²³ แห่งรัฐธรรมนูญ กล่าวคือ ต้องเป็นไปตาม

¹⁹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, *กฎหมายภาษีอากร*, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2563), หน้า 100-102.

²⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 103.

²¹ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 มาตรา 33

“มาตรา 33 บุคคลย่อมมีเสรีภาพในเคหสถาน

การเข้าไปในเคหสถานโดยปราศจากความยินยอมของผู้ครอบครอง หรือการค้นเคหสถานหรือที่รโหฐานจะกระทำมิได้ เว้นแต่มี คำสั่งหรือหมายของศาลหรือมีเหตุอย่างอื่นตามที่กฎหมายบัญญัติ”

²² รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 มาตรา 37

“มาตรา 37 บุคคลย่อมมีสิทธิในทรัพย์สินและการสืบมรดก

ขอบเขตแห่งสิทธิและการจำกัดสิทธิเช่นว่านี้ ให้เป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ

การเวนคืนอสังหาริมทรัพย์จะกระทำมิได้ เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่ตราขึ้นเพื่อการอันเป็น สาธารณูปโภค การป้องกันประเทศ หรือการได้มาซึ่งทรัพยากรธรรมชาติ หรือเพื่อประโยชน์สาธารณะอย่างอื่น และต้องชดเชยค่าทดแทนที่เป็น ธรรม ภายในเวลาอันควรแก่เจ้าของตลอดจนผู้ทรงสิทธิบรรดาที่ได้รับ ความเสียหายจากการเวนคืน โดยคำนึงถึงประโยชน์สาธารณะ ผลกระทบต่อผู้ถูกเวนคืน รวมทั้งประโยชน์ที่ผู้ถูกเวนคืนอาจได้รับจากการเวนคืนนั้น

การเวนคืนอสังหาริมทรัพย์ ให้กระทำเพียงเท่าที่จำเป็นต้องใช้เพื่อการที่บัญญัติไว้ในวรรคสาม เว้นแต่เป็นการเวนคืนเพื่อนำ อสังหาริมทรัพย์ที่เวนคืนไปชดเชยให้เกิดความเป็นธรรมแก่เจ้าของอสังหาริมทรัพย์ที่ถูกเวนคืนตามที่กฎหมายบัญญัติ

กฎหมายเวนคืนอสังหาริมทรัพย์ต้องระบุวัตถุประสงค์แห่งการเวนคืนและกำหนดระยะเวลาการเข้าใช้อสังหาริมทรัพย์ให้ชัดเจน ถ้า มิได้ใช้ประโยชน์เพื่อการนั้นภายในระยะเวลาที่กำหนดหรือมีอสังหาริมทรัพย์เหลือจากการใช้ประโยชน์ และเจ้าของเดิมหรือทายาทประสงค์จะ ได้คืน ให้คืนแก่เจ้าของเดิมหรือทายาท

ระยะเวลาการขอคืนและการคืนอสังหาริมทรัพย์ที่ถูกเวนคืนที่มีได้ใช้ประโยชน์ หรือที่เผลอจากการใช้ประโยชน์ให้แก่เจ้า ของเดิมหรือทายาท และการเรียกคืนค่าทดแทนที่ชดเชยไป ให้เป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ

การตรากฎหมายเวนคืนอสังหาริมทรัพย์โดยระบุเจาะจงอสังหาริมทรัพย์หรือเจ้าของอสังหาริมทรัพย์ที่ถูกเวนคืนตามความจำเป็น มิ ให้ถือว่าเป็นการขัดต่อมาตรา 26 วรรคสอง”

²³ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 มาตรา 26

“มาตรา 26 การตรากฎหมายที่มีผลเป็นการจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ ใน กรณีที่รัฐธรรมนูญได้บัญญัติเงื่อนไขไว้ กฎหมายดังกล่าวต้องไม่ขัดต่อหลักนิติธรรม ไม่เพิ่มภาระหรือจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลเกินสมควร แก่เหตุ และจะกระทบต่อศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ของบุคคลมิได้ รวมทั้งต้องระบุเหตุผลความจำเป็นในการจำกัดสิทธิและเสรีภาพไว้ด้วย

เงื่อนไขที่รัฐธรรมนูญบัญญัติไว้ หรือหากรัฐธรรมนูญมิได้บัญญัติเงื่อนไขไว้ การตรากฎหมายนั้นต้องไม่ขัดหลักนิติธรรม ไม่เพิ่มภาระหรือจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลจนเกินสมควรแก่เหตุและไม่กระทบต่อศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ อีกทั้งการตรากฎหมายนั้นต้องระบุเหตุผลและความจำเป็นในการจำกัดสิทธิและเสรีภาพไว้ด้วย

พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ตราขึ้นเพื่อใช้จัดเก็บภาษีจากมูลค่าทรัพย์สินโดยให้มีผลเป็นการยกเลิกภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่เดิมจึงเป็นกฎหมายที่ออกมาเพื่อให้อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีโดยบังคับเอากับทรัพย์สินเอกชน ทำให้เอกชนจำต้องยินยอมนำทรัพย์สินส่วนตนมาจ่ายภาษีให้กับรัฐ เช่นนี้จึงเป็นกฎหมายที่มีบทบัญญัติในการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของบุคคล ทำให้บุคคลไม่สามารถนำทรัพย์สินของตนไปใช้ได้โดยไม่มีเงื่อนไข

นอกจากนี้ในมาตรา 28²⁴ และมาตรา 29²⁵ ของกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างยังให้อำนาจเจ้าพนักงานในการสำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้างและสามารถเข้าไปในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ต้องการสำรวจ โดยกฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีหรือบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องอำนวยความสะดวกตามสมควร หมายความว่า หากเจ้าพนักงานซึ่งเป็นฝ่ายรัฐต้องการเข้ามาสำรวจในพื้นที่อันเป็นที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างของบุคคล บุคคลจำต้องยอมให้เข้ามา เนื่องจากกฎหมายกำหนดอำนาจเช่นนั้นให้แก่เจ้าหน้าที่ เช่นนี้เป็นบทบัญญัติที่จำกัดเสรีภาพในเคหสถานของบุคคล บุคคลจำต้องยอมให้เจ้าพนักงานเข้ามาได้เนื่องจากเขามีอำนาจตามกฎหมาย

อย่างไรก็ตาม รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 มาตรา 26 วางหลักไว้ว่า หากจะตรากฎหมายที่มีผลเป็นการจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลนั้นสามารถทำได้แต่ต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่รัฐธรรมนูญกำหนดไว้ หากรัฐธรรมนูญไม่ได้กำหนดเงื่อนไขไว้ กฎหมายต้องไม่ขัดหลักนิติธรรม ไม่จำกัด

กฎหมายตามวรรคหนึ่ง ต้องมีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไป ไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีหนึ่งหรือแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเจาะจง”

²⁴ พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 มาตรา 28

“มาตรา 28 ให้พนักงานสำรวจมีหน้าที่และอำนาจสำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้างภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ในส่วนที่เกี่ยวกับประเภท จำนวน ขนาดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง การใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และรายละเอียดอื่นที่จำเป็นแก่การประเมินภาษี

ในการปฏิบัติหน้าที่ พนักงานสำรวจต้องแสดงบัตรประจำตัวต่อบุคคลที่เกี่ยวข้อง

บัตรประจำตัวตามวรรคสอง ให้เป็นไปตามแบบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด”

²⁵ พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 มาตรา 29

“มาตรา 29 ในการสำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ให้พนักงานสำรวจมีอำนาจเข้าไปในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างหรือสถานที่อื่นที่เกี่ยวข้องในระหว่างเวลาพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตก หรือในเวลาทำการได้ และมีอำนาจเรียกเอกสารหรือหลักฐานอื่นใดที่เกี่ยวข้องกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างจากผู้เสียภาษี ทั้งนี้ ให้ผู้เสียภาษีหรือบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องอำนวยความสะดวกตามสมควร

ในการดำเนินการตามวรรคหนึ่ง พนักงานสำรวจอาจขอให้ผู้เสียภาษีชี้เขตที่ดินหรือให้รายละเอียดเกี่ยวกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างได้

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ส่งมอบเอกสารหรือหลักฐานอื่นใดที่เกี่ยวข้องกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตามวรรคหนึ่งให้แก่พนักงานสำรวจ ให้พนักงานสำรวจรายงานให้ผู้บริหารท้องถิ่นทราบเพื่อมีหนังสือเรียกเอกสารหรือหลักฐานดังกล่าวต่อไป”

สิทธิหรือเสรีภาพเกินสมควร ไม่กระทบศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ และต้องระบุเหตุผลและความจำเป็นในการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลไว้ ซึ่งกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นมีบทบัญญัติบางประการที่จำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลตามมาตรา 33 และมาตรา 37 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย จึงได้ระบุเหตุผลและความจำเป็นในการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลไว้ดังนี้

“เหตุผลและความจำเป็นในการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลตามพระราชบัญญัตินี้ เพื่อให้การดำเนินการเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นไปด้วยความเรียบร้อยและมีประสิทธิภาพอันจะเป็นประโยชน์ในด้านเศรษฐกิจของประเทศ ซึ่งการตราพระราชบัญญัตินี้สอดคล้องกับเงื่อนไขที่บัญญัติไว้ในมาตรา 26 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยแล้ว”

เมื่อได้พิจารณารูปแบบการตรากฎหมายประกอบกับเหตุผลและความจำเป็นในการตรากฎหมาย ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ตราขึ้นโดยชอบด้วยกฎหมายแล้ว

2.1.3 หลักความเสมอภาคทางภาษีอากร

มีที่มาจากหลักความเสมอภาคในทางกฎหมายและหลักความเป็นธรรมทางสังคมซึ่งกำหนดให้บุคคลมีความเสมอภาคกัน อันเป็นเรื่องเกี่ยวกับสิทธิทางธรรมชาติ²⁶ ประเทศไทยบัญญัติเรื่องหลักความเสมอภาคไว้ในรัฐธรรมนูญทุกฉบับ²⁷ โดยปัจจุบันบัญญัติอยู่ในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 ในมาตรา 4 และมาตรา 27 ดังนี้

“มาตรา 4 ศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ สิทธิ เสรีภาพ และความเสมอภาคของบุคคลย่อมได้รับความคุ้มครอง

ปวงชนชาวไทยย่อมได้รับความคุ้มครองตามรัฐธรรมนูญเสมอกัน”

“มาตรา 27 บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมาย มีสิทธิและเสรีภาพและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน

ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน

การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล ไม่ว่าด้วยเหตุความแตกต่างในเรื่องถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ภาษา เพศ อายุ ความพิการ สภาพทางกายหรือสุขภาพ สถานะของบุคคล ฐานะทางเศรษฐกิจหรือสังคม ความเชื่อทางศาสนา การศึกษาอบรม หรือความคิดเห็นทางการเมืองอันไม่ขัดต่อบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ หรือเหตุอื่นใด จะกระทำมิได้

²⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 142.

²⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 143.

มาตรการที่รัฐกำหนดขึ้นเพื่อขจัดอุปสรรคหรือส่งเสริมให้บุคคลสามารถใช้สิทธิหรือเสรีภาพได้ เช่นเดียวกับบุคคลอื่น หรือเพื่อคุ้มครองหรืออำนวยความสะดวกให้แก่เด็ก สตรี ผู้สูงอายุ คนพิการ หรือผู้ด้อยโอกาส ย่อมไม่ถือว่าเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมตามวรรคสาม

บุคคลผู้เป็นทหาร ตำรวจ ข้าราชการ เจ้าหน้าที่อื่นของรัฐ และพนักงานหรือลูกจ้างขององค์กรของรัฐย่อมมีสิทธิและเสรีภาพเช่นเดียวกับบุคคลทั่วไป เว้นแต่ที่จำกัดไว้ในกฎหมายเฉพาะในส่วนที่เกี่ยวกับการเมือง สมรรถภาพ วินัย หรือจริยธรรม”

สรุปได้ว่าหลักความเสมอภาคได้รับการรับรองและคุ้มครองภายใต้รัฐธรรมนูญไทย โดยความเสมอภาคในศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ได้รับการรับรองและคุ้มครองตามมาตรา 4 ส่วนความเสมอภาคทางกฎหมายได้รับความรับรองและคุ้มครองตามมาตรา 27

หลักความเสมอภาคในทางกฎหมายคือการไม่เลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรม กล่าวคือ กฎหมายต้องไม่เลือกปฏิบัติโดยอาศัยเหตุความแตกต่างในเรื่องถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ภาษา เพศ อายุ ความพิการ สภาพทางกายหรือสุขภาพ สถานะของบุคคล ฐานะทางเศรษฐกิจหรือสังคม ความเชื่อทางศาสนา การศึกษาอบรม หรือความคิดเห็นทางการเมืองอันไม่ขัดต่อบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ หรือเหตุอื่นใด กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ หลักความเสมอภาคในทางกฎหมายเป็นความเสมอภาคในสถานการณ์เดียวกัน กล่าวคือ รัฐต้องปฏิบัติอย่างเดียวกันต่อบุคคลที่มีสาระสำคัญเหมือนกันและรัฐต้องปฏิบัติให้แตกต่างกันต่อบุคคลที่มีสาระสำคัญไม่เหมือนกันอันเนื่องมาจากลักษณะเฉพาะของแต่ละคนนั่นเอง²⁸ ซึ่งหลักความเสมอภาคในทางกฎหมายเช่นนี้ ก่อให้เกิดกฎเกณฑ์แห่งกฎหมายได้หลายเรื่อง เช่น ความเสมอภาคในหน้าที่และในการเสียภาษีอากร²⁹

ดังนั้น เมื่อพิจารณาเรื่องหลักความเสมอภาคในทางกฎหมายประกอบกับกฎหมายภาษีอากร จึงอาจกำหนดความหมายของหลักความเสมอภาคทางกฎหมายภาษีอากรได้ว่า หมายถึง การที่กฎหมายภาษีอากรต้องไม่เลือกปฏิบัติไม่เป็นธรรมโดยอ้างเหตุความแตกต่างของบุคคล ดังนั้น ผู้เสียภาษีที่มีสาระสำคัญเหมือนกัน กล่าวคือ อยู่ในสถานการณ์เดียวกัน ต้องถูกจัดเก็บภาษีด้วยรูปแบบและระบบอย่างเดียวกัน ต้องเสียภาษีเท่ากัน และ จะกำหนดรูปแบบการจัดเก็บภาษีให้แตกต่างกันเพื่อจัดเก็บภาษีจากบุคคลที่มีสาระสำคัญเหมือนกันหรืออยู่ในสถานการณ์เดียวกันไม่ได้³⁰

²⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 146.

²⁹ บวรศักดิ์ อุวรรณโณ, *กฎหมายมหาชน เล่ม 3 ที่มาและนิติวิธี*, (กรุงเทพฯ: นิติธรรม, 2538), หน้า 253.

³⁰ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, *กฎหมายภาษีอากร*, หน้า 146-147.

บทบัญญัติในส่วนของการระงับข้อพิพาทในกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง บัญญัติให้ผู้เสียภาษีสามารถโต้แย้งคัดค้านการประเมินภาษีและการจัดเก็บภาษีได้ อย่างไรก็ตามการคัดค้านและการอุทธรณ์ดังกล่าวตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ไม่รวมถึงการโต้แย้งคัดค้านราคาประเมินซึ่งกฎหมายกำหนดให้นำมาใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษี เช่นนี้จะส่งผลให้หากราคาประเมินนั้นสูงเกินจริงมาตั้งแต่ต้น เมื่อนำมาคำนวณกับอัตราภาษี ก็จะทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียนั้นสูงยิ่งขึ้นไปอีก แต่การโต้แย้งคัดค้านราคาประเมินนั้นไม่สามารถทำได้โดยอาศัยบทบัญญัติในกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง แต่สามารถทำได้ก็แต่โดยอาศัยกฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐที่เป็นกฎหมายที่ให้อำนาจออกราคาประเมินดังกล่าวออกมาเท่านั้น เท่ากับว่าผู้เสียภาษีต้องโต้แย้งคัดค้านราคาประเมินที่เป็นฐานภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยใช้กฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ และคัดค้านและอุทธรณ์การประเมินภาษีหรือการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยใช้กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งอาจก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายหรือทำให้ผู้เสียภาษีต้องเสียเวลา ไม่ได้รับความสะดวก ผู้เขียนมีความเห็นว่า การโต้แย้งที่มีหลายขั้นตอนเช่นนี้ อาจทำให้เป็นอุปสรรคแก่ผู้เสียภาษีที่ไม่ได้มีสถานะทางเศรษฐกิจเท่าเทียมกับผู้เสียภาษีรายอื่น ๆ กล่าวคือ การโต้แย้งที่มีหลายขั้นตอนอาจเป็นการเพิ่มภาระให้แก่ผู้เสียภาษีได้ในหลายด้าน และถ้าหากผู้เสียภาษีนั้นไม่สามารถรับภาระได้ ผู้เสียภาษีนั้นอาจไม่สามารถเข้าถึงสิทธิของตนเองพียงมี นั่นก็คือ สิทธิในการโต้แย้งคัดค้านราคาประเมินและสิทธิในการคัดค้านและอุทธรณ์การประเมินภาษี ทั้งที่สิทธิดังกล่าวเป็นสิทธิตามธรรมชาติ เพราะการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรเป็นเรื่องที่ผู้เสียภาษีทุกราย ไม่ว่าจะมีความเชื่อชาติ ศาสนา การศึกษาหรือสถานะทางเศรษฐกิจ หรือสถานะทางสังคมแบบใดก็ควรที่จะเข้าถึงได้ทั้งสิ้น การบัญญัติกฎหมายทำให้ขั้นตอนวิธีการระงับข้อพิพาทมีหลายขั้นตอนเป็นการเพิ่มภาระ อาจส่งผลให้ผู้เสียภาษีบางกลุ่มเข้าไม่ถึงการระงับข้อพิพาทได้ เช่นนี้เป็นการขัดต่อหลักความเสมอภาคทางภาษีอากร

2.2 แนวความคิดเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีและลักษณะของข้อพิพาททางภาษี

2.2.1 สิทธิของผู้เสียภาษี

การพัฒนาและปรับปรุงคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีเริ่มต้นมาจากการที่แต่เดิมการจัดเก็บภาษีไม่มีหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บที่ชัดเจน ทำให้ประชาชน ซึ่งอีกนัยหนึ่งคือผู้เสียภาษี ได้รับความเดือดร้อนเป็นอย่างมาก จึงรวมตัวกันเรียกร้องให้มีการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีโดยให้ออกกฎหมายเพื่อการจัดเก็บภาษีอย่างเป็นธรรมและเสมอภาคกัน รวมไปถึงรัฐมีหน้าที่ต้องคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีด้วย จากแนวคิดดังกล่าวทำให้เกิดการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีโดยหากรัฐต้องการจัดเก็บภาษี รัฐต้องออกกฎหมายให้

อำนาจตนเอง และจะกระทำเกินกว่าอำนาจที่ได้รับไม่ได้ อีกทั้งกฎหมายนั้นต้องให้อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี รวมไปถึงวิธีการจัดเก็บภาษีและการดำเนินกระบวนการในการจัดเก็บภาษีอย่างชัดเจนและถูกต้องด้วย³¹

สิทธิของผู้เสียภาษีอากรเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปในฐานะสิทธิมนุษยชนสาขาหนึ่งซึ่งขอเรียกร้องให้ปฏิบัติต่อมนุษย์ด้วยความเป็นธรรมและเสมอภาคบัญญัติรับรองไว้ในกฎหมายต่าง ๆ ทั่วโลก³² รวมถึงรัฐธรรมนูญของไทยในมาตรา 4³³ ด้วย

ในกรณีของประเทศไทย นอกจากบัญญัติรับรองศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ สิทธิ เสรีภาพ และความเสมอภาคของบุคคลแล้ว รัฐธรรมนูญอันเป็นกฎหมายสูงสุดบัญญัติไว้ชัดเจนว่าประชาชนชาวไทยมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากร³⁴ รัฐบาลไทยจะจัดเก็บภาษีได้จะต้องมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีซึ่งต้องเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนดไว้³⁵

หากพิจารณาแล้ว ค่าภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีต้องชำระก็คือเงินของผู้เสียภาษีอันเป็นทรัพย์สินส่วนตัวของผู้เสียภาษีเอง ดังนั้นสิทธิของผู้เสียภาษีอากรจึงเกี่ยวพันกับสิทธิในทรัพย์สินของปัจเจกชนโดยตรง การจัดเก็บภาษีอากรจึงเป็นการที่รัฐใช้อำนาจบังคับจัดเก็บจากปัจเจกชนโดยไม่มีสิ่งตอบแทนให้โดยตรง เป็นการจำกัดสิทธิและเสรีภาพในทรัพย์สินของปัจเจกชนประการหนึ่ง³⁶ อย่างไรก็ตามรัฐมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปว่ามีขอบเขตจำกัด อันเกิดขึ้นจากกฎระเบียบและความจำเป็นที่รัฐต้องมีรายได้มาใช้ประกอบบริการสาธารณะเพื่อส่วนรวมและใช้กระจายทรัพยากรของสังคม³⁷

ดังนั้นจึงสรุปได้ว่า รัฐมีอำนาจจัดเก็บภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติให้อำนาจไว้ โดยที่ประชาชนมีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้รัฐ นั้นหมายความว่ารัฐใช้อำนาจบังคับจัดเก็บเอากับทรัพย์สินส่วนตัวของปัจเจกชน

³¹ ไกรภพ ภัทรเดชไพศาล, “ปัญหาการระงับข้อพิพาททางภาษีโรงเรือนและที่ดิน,” (วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต, สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2552), หน้า 8 และ 10.

³² เรื่องเดียวกัน, หน้า 13.

³³ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 หมวด 1 มาตรา 4

“มาตรา 4 ศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ สิทธิ เสรีภาพ และความเสมอภาคของบุคคลย่อมได้รับความคุ้มครอง
ปวงชนชาวไทยย่อมได้รับความคุ้มครองตามรัฐธรรมนูญเสมอกัน”

³⁴ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 หมวด 4 มาตรา 50 (9)

“มาตรา 50 บุคคลมีหน้าที่ ดังต่อไปนี้
...(9) เสียภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติ...”

³⁵ ไกรภพ ภัทรเดชไพศาล, “ปัญหาการระงับข้อพิพาททางภาษีโรงเรือนและที่ดิน,” หน้า 10.

³⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 12.

³⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 13.

ไม่ว่าปัจเจกชนจะยินยอมหรือไม่ก็ตาม โดยที่การจัดเก็บภาษีอากรของรัฐจะต้องมีการใช้อำนาจไปกระทบกับสิทธิของประชาชนไม่ทางใดก็ทางหนึ่ง เช่น การประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน การออกหมายเรียกมาให้ถ้อยคำหรือแสดงหลักฐาน เป็นต้น เช่นนี้เป็นการใช้อำนาจของรัฐกับเอกชนในฐานะที่ไม่เท่าเทียมกัน รัฐจึงต้องคุ้มครองสิทธิให้กับประชาชน เพื่อไม่ให้องค์กรรัฐใช้อำนาจเกินควร ถือเป็นหลักเบื้องต้นในการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีและเป็นการควบคุมการใช้อำนาจปกครอง³⁸

2.2.2 ข้อพิพาททางภาษีในฐานะที่มีลักษณะเป็นข้อพิพาททางปกครอง

โดยทั่วไปแล้วหากจำแนกลักษณะของข้อพิพาทออกตามอำนาจศาล จะแบ่งออกได้เป็น ข้อพิพาททางแพ่ง และ ข้อพิพาททางปกครอง

ข้อพิพาททางแพ่ง มีพื้นฐานมาจาก นิติกรรมตามกฎหมายเอกชนซึ่งอยู่ภายใต้หลักอิสระในทางแพ่ง หลักเสรีภาพในการทำสัญญา³⁹ สาระสำคัญของนิติกรรมตามกฎหมายเอกชน ได้แก่ การแสดงเจตนาภายใต้กรอบของกฎหมาย โดยที่คู่สัญญาทั้งสองฝ่ายมีสถานะเท่าเทียมกันบนพื้นฐานของความเสมอภาค กล่าวคือ คู่สัญญาทั้งสองฝ่ายดำรงสถานะทางกฎหมายเป็นเอกชนเช่นเดียวกัน⁴⁰ การทำนิติกรรมของคู่สัญญาจึงต้องอยู่บนความเสมอภาคทางกฎหมายระหว่างเอกชนต่อเอกชน⁴¹

ข้อพิพาททางปกครอง มีพื้นฐานมาจาก การกระทำทางปกครอง การกระทำทางปกครอง เป็นเครื่องมือที่ฝ่ายปกครองใช้ดำเนินกิจกรรมทางปกครองเพื่อให้การจัดทำบริการสาธารณะสำเร็จลุล่วง กล่าวคือ การกระทำทางปกครองเป็นการกระทำทางบริหารประเภทหนึ่งที่รัฐใช้อำนาจปกครองตามกฎหมายระดับพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญหรือพระราชบัญญัติในการจัดทำบริการสาธารณะเพื่อสนองความต้องการของส่วนรวม โดยอยู่ภายใต้การควบคุมตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมาย⁴² หากการกระทำทางปกครองไม่ชอบด้วยกฎหมาย อาจนำไปสู่การเป็นคดีปกครองได้

เมื่อพิจารณา พ.ร.บ.จัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 มาตรา 9⁴³ ได้กล่าวว่า คดีปกครองอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลปกครอง โดยต้องเป็นคดีที่มีลักษณะดังต่อไปนี้

³⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 15.

³⁹ วรณชัย บุญบำรุง, หลักและทฤษฎีกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง, (กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2548), หน้า 47-48.

⁴⁰ ไกรภพ ภัทรศิษย์ไพศาล, “ปัญหาการระงับข้อพิพาททางภาษีโรงเรือนและที่ดิน,” หน้า 38.

⁴¹ ชาญชัย แสงศักดิ์, “ข้อพิจารณาบางประการเกี่ยวกับนิติกรรมทางปกครองและสัญญาทางปกครองตามแนวความคิดของฝรั่งเศส,” วารสารกฎหมายปกครอง 9,1 (เมษายน 2533): หน้า 171-173.

⁴² สุริยา ปานแป้นและอนุวัฒน์ บุญนันท์, คู่มือสอบกฎหมายปกครอง, พิมพ์ครั้งที่ 12 (กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2562), หน้า 24.

⁴³ มาตรา 9 ศาลปกครองมีอำนาจพิจารณาพิพากษาหรือมีคำสั่งในเรื่องดังต่อไปนี้

1. คดีพิพาทเกี่ยวกับการที่หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐกระทำการโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ไม่มีอำนาจหรือนอกเหนืออำนาจหน้าที่หรือไม่ถูกต้องตามกฎหมาย หรือโดยไม่ถูกต้องตามรูปแบบขั้นตอน หรือวิธีการอันเป็นสาระสำคัญที่กำหนดไว้สำหรับการกระทำนั้น หรือโดยไม่สุจริต หรือมีลักษณะเป็นการเลือกปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรม หรือมีลักษณะเป็นการสร้างขั้นตอนโดยไม่จำเป็นหรือสร้างภาระให้เกิดกับประชาชนเกินสมควร หรือเป็นการใช้ดุลพินิจโดยมิชอบ

2. คดีพิพาทที่หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่รัฐละเลยหน้าที่ที่ต้องปฏิบัติตามกฎหมายหรือปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวล่าช้าเกินสมควร

3. คดีพิพาทเกี่ยวกับการที่หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่รัฐกระทำละเมิดหรือกระทำผิดอย่างอื่นที่เกิดจากการใช้อำนาจตามกฎหมาย กฎ หรือคำสั่งทางปกครอง รวมถึงการละเลยต่อหน้าที่ที่ต้องปฏิบัติตามกฎหมายหรือปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวล่าช้าเกินสมควร

4. คดีพิพาทเกี่ยวกับสัญญาทางปกครอง

5. คดีที่มีกฎหมายกำหนดให้หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐฟ้องคดีต่อศาลเพื่อบังคับให้บุคคลต้องกระทำหรือละเว้นกระทำอย่างหนึ่งอย่างใด

6. คดีพิพาทเกี่ยวกับเรื่องที่มีกฎหมายกำหนดให้อยู่ในเขตอำนาจศาลปกครอง

“(1) คดีพิพาทเกี่ยวกับการที่หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐกระทำการโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไม่ว่าจะเป็นการออกกฎ คำสั่งหรือการกระทำอื่นใดเนื่องจากกระทำโดยไม่มีอำนาจหรือนอกเหนืออำนาจหน้าที่หรือไม่ถูกต้องตามกฎหมาย หรือโดยไม่ถูกต้องตามรูปแบบขั้นตอน หรือวิธีการอันเป็นสาระสำคัญที่กำหนดไว้สำหรับการกระทำนั้น หรือโดยไม่สุจริต หรือมีลักษณะเป็นการเลือกปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรม หรือมีลักษณะเป็นการสร้างขั้นตอนโดยไม่จำเป็นหรือสร้างภาระให้เกิดกับประชาชนเกินสมควร หรือเป็นการใช้ดุลพินิจโดยมิชอบ

(2) คดีพิพาทเกี่ยวกับการที่หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐละเลยต่อหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดให้ต้องปฏิบัติ หรือปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวล่าช้าเกินสมควร

(3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการกระทำละเมิดหรือความรับผิดอย่างอื่นของหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐอันเกิดจากการใช้อำนาจตามกฎหมาย หรือจากกฎ คำสั่งทางปกครอง หรือคำสั่งอื่น หรือจากการละเลยต่อหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดให้ต้องปฏิบัติหรือปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวล่าช้าเกินสมควร

(4) คดีพิพาทเกี่ยวกับสัญญาทางปกครอง

(5) คดีที่มีกฎหมายกำหนดให้หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐฟ้องคดีต่อศาลเพื่อบังคับให้บุคคลต้องกระทำหรือละเว้นกระทำอย่างหนึ่งอย่างใด

(6) คดีพิพาทเกี่ยวกับเรื่องที่มีกฎหมายกำหนดให้อยู่ในเขตอำนาจศาลปกครอง

เรื่องดังต่อไปนี้ไม่อยู่ในอำนาจศาลปกครอง

(1) การดำเนินการเกี่ยวกับวินัยทหาร

(2) การดำเนินการของคณะกรรมการตุลาการตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการฝ่ายตุลาการ

(3) คดีที่อยู่ในอำนาจของศาลเยาวชนและครอบครัว ศาลแรงงาน ศาลภาษีอากร ศาลทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศ ศาลล้มละลาย หรือศาลชำนาญพิเศษอื่น”

โดยสรุปแล้วคดีปกครองเป็นคดีพิพาทกันระหว่างฝ่ายหนึ่งเป็นรัฐ อีกฝ่ายเป็นเอกชนหรือองค์กรอื่น กล่าวคือ คู่สัญญาหรือคู่กรณีทั้งสองฝ่ายมีสถานะไม่เท่าเทียมกันโดยที่รัฐมีสถานะเหนือกว่า ถือเป็นคดีปกครองอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลปกครอง

จะเห็นได้ว่าการกระทำของเจ้าหน้าที่แม้เป็นเรื่องที่ดูเหมือนจะเป็นเรื่องเล็กน้อย เช่น การสร้างขั้นตอนโดยไม่จำเป็นหรือสร้างภาระให้เกิดกับประชาชนเกินสมควร หรือเรื่องการปฏิบัติหน้าที่ล่าช้า ก็อาจเป็นต้นเหตุที่นำไปสู่การเป็นคดีปกครองได้

ตัวอย่างคำพิพากษาศาลปกครองสูงสุด กรณีสร้างขั้นตอนโดยไม่จำเป็นหรือสร้างภาระให้เกิดกับประชาชนเกินสมควร

คดีหมายเลขดำที่ พ. 9/2551 คดีหมายเลขแดงที่ พ. 9/2558

ผู้ฟ้องคดี : สมาคมผู้ประกอบการรถยนต์รับจ้าง

ผู้ถูกฟ้องคดี : กระทรวงคมนาคม กับพวกรวม 2 คน

เรื่องตามกรณีข้อพิพาท : คดีพิพาทเกี่ยวกับการที่หน่วยงานทางปกครองและเจ้าหน้าที่ของรัฐกระทำการโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ออกกฎ คำสั่ง มีลักษณะเป็นการเลือกปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรม สร้างขั้นตอนโดยไม่จำเป็นหรือสร้างภาระให้เกิดกับประชาชนเกินสมควร

ศาลปกครองสูงสุดพิเคราะห์แล้วเห็นว่า แม้กฎกระทรวงดังกล่าว จะมีเจตนารมณ์เพื่อสนับสนุนการใช้พลังงานทดแทนน้ำมันเชื้อเพลิงก็ตาม แต่โดยข้อเท็จจริงรับฟังได้ว่า ขณะที่กฎกระทรวงพิพาทนี้มีผลใช้บังคับ มีผู้ใช้รถที่เปลี่ยนมาใช้ก๊าซธรรมชาติเป็นเชื้อเพลิงจำนวนมาก ไม่จำกัดอยู่เฉพาะผู้ประกอบการรถแท็กซี่อีกต่อไป ทำให้ปริมาณก๊าซธรรมชาติมีไม่เพียงพอให้บริการแก่ผู้บริโภครวมแล้วยังมีปัญหาเรื่องจำนวนของสถานีบริการที่มีจำนวนน้อยไม่สอดคล้องกับจำนวนรถยนต์ที่เข้าใช้บริการ ส่งผลถึงการประกอบอาชีพของผู้ประกอบอาชีพขับรถรับจ้างที่ต้องแข่งขันกับเวลา การเสียเวลารอคอยเข้ารับบริการให้บริการในสถานีบริการก๊าซธรรมชาติย่อมมีผลกระทบต่อรายได้ของผู้ประกอบอาชีพดังกล่าว ซึ่งผู้ถูกฟ้องคดีทั้งสองยอมรับถึงปัญหาในข้อนี้ นอกจากนี้ข้อเท็จจริงยังปรากฏอีกว่า หากไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่กำหนดในข้อ 10 ของกฎกระทรวงดังกล่าว กรมการขนส่งทางบก ก็จะไม่จัดทะเบียนรถยนต์รับจ้างใหม่ให้ ทำให้ไม่สามารถนำรถยนต์รับจ้างออกวิ่งรับส่งผู้โดยสารประกอบอาชีพตามปกติได้ จึงเห็นว่า ข้อ 10 ของกฎกระทรวงว่าด้วยรถยนต์รับจ้างบรรทุกทุกคนโดยสารไม่เกิน 7 คนที่จดทะเบียนในเขตกรุงเทพมหานคร พ.ศ.2550 ที่กำหนดให้รถยนต์รับจ้างที่จดทะเบียนตั้งแต่วันที่กฎกระทรวงนี้ใช้บังคับต้องมีและใช้ส่วนควบและเครื่องอุปกรณ์ของรถที่ใช้ก๊าซธรรมชาติอัดเป็นเชื้อเพลิงหรือที่ใช้ร่วมกับการใช้น้ำมันเชื้อเพลิงที่พิพาทดังกล่าว เป็นกฎที่จำกัดสิทธิและเสรีภาพของผู้ประกอบกิจการหรือประกอบอาชีพรถยนต์รับจ้างเกินความจำเป็นแก่การดำเนินการ

ให้เป็นไปตามเจตนารมณ์ซึ่งเป็นการขัดต่อมาตรา 29 และมาตรา 43 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 และเข้าข่ายมีลักษณะเป็นการสร้างขั้นตอนโดยไม่จำเป็นหรือสร้างภาระให้เกิดแก่ประชาชนเกินสมควร ตามมาตรา 9 วรรคหนึ่ง (1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 ดังนั้นข้อ 10 ของกฎกระทรวงพิพาทนี้จึงเป็นกฎที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย

ข้อพิพาททางภาษี หมายความว่า ข้อความหรือเนื้อความ ข้อโต้แย้งที่พิพาทกันในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับสิทธิหรือหน้าที่ระหว่างรัฐกับเอกชนในเรื่องเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากรหรือการจัดเก็บภาษีอากร⁴⁴

การโต้แย้งหรือไม่เห็นด้วยในเรื่องสิทธิทางภาษี โดยที่การไม่เห็นด้วยนั้นอาจเป็นการไม่เห็นด้วยในข้อเท็จจริงที่ใช้ในการประเมินภาษีหรือการไม่เห็นด้วยในข้อกฎหมายที่นำมาปรับใช้ในการประเมินภาษีก็ได้⁴⁵

การใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่รัฐเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมาย ซึ่งอาจเป็นการกระทำที่ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ก็ได้ หากเจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจหรือไม่ได้กระทำตามขั้นตอนที่กฎหมายกำหนดไว้ การกระทำของเจ้าพนักงานประเมินย่อมไม่ชอบด้วยกฎหมาย เป็นเหตุให้เกิดข้อพิพาททางภาษีได้ กล่าวคือ เกิดข้อโต้แย้งเรื่องสิทธิหรือหน้าที่ระหว่างฝ่ายรัฐกับฝ่ายเอกชนในเรื่องเกี่ยวกับการประเมินภาษีหรือการจัดเก็บภาษี ซึ่งเมื่อเกิดข้อพิพาททางภาษีขึ้น ย่อมก่อให้เกิดสิทธิในการอุทธรณ์โต้แย้งของผู้เสียภาษีเช่นกัน⁴⁶

เมื่อพิจารณาแล้วจะพบว่าลักษณะของข้อพิพาททางภาษี คือการพิพาทกันระหว่างองค์กรจัดเก็บภาษีซึ่งเป็นรัฐ ที่ใช้อำนาจบังคับจัดเก็บภาษีจากประชาชน และอีกฝ่ายคือประชาชนผู้เสียภาษีที่ต้องจ่ายอมเสียทรัพย์สินส่วนตนเพื่อชำระภาษีเนื่องจากเป็นหน้าที่ที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ ดังนั้นจะเห็นได้ว่า การพิพาทกันดังกล่าว คู่พิพาทมีฐานะไม่เท่าเทียมกันโดยที่รัฐมีอำนาจเหนือกว่า ดังนั้นการเกิดข้อพิพาททางภาษีโดยแท้จริงแล้วจึงมีลักษณะเป็นข้อพิพาทในทางปกครองมิใช่ข้อพิพาทในทางแพ่ง

อย่างไรก็ตาม เนื่องจากก่อนหน้าที่ประเทศไทยจะเปลี่ยนมาใช้ระบบศาลคู่ ประเทศไทยใช้ระบบศาลเดี่ยวมาก่อน กล่าวคือ ศาลยุติธรรมมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีทั้งปวง เมื่อเป็นเช่นนี้ คดีพิพาท

⁴⁴ ไกรภพ ภัทรศิษไพศาล, “ปัญหาการระงับข้อพิพาททางภาษีโรงเรือนและที่ดิน,” หน้า 36.

⁴⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 35.

⁴⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 36.

เกี่ยวกับภาษาอากรจึงถูกพิจารณาพิพากษาโดยศาลยุติธรรม ได้แก่ ศาลชั้นต้น ศาลอุทธรณ์และศาลฎีกา เช่นเดียวกับคดีประเภทอื่น

จนกระทั่งปี พ.ศ.2528 มีการจัดตั้งศาลภาษาอากรขึ้น โดย พ.ร.บ.ศาลภาษาอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษาอากร พ.ศ.2528 กำหนดให้ศาลที่มีเขตอำนาจพิจารณาคดีภาษาอากร ได้แก่ ศาลภาษาอากรซึ่งเป็นศาลชำนาญพิเศษ มีผู้พิพากษาที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญด้านคดีภาษาอากร⁴⁷ เช่นนี้คดีภาษาอากร แม้เป็นคดีที่มีลักษณะของพิพาทระหว่างรัฐกับเอกชน จึงอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษาอากรซึ่งเป็นศาลชำนาญพิเศษ แต่ก็ยังถือเป็นสาขาหนึ่งของศาลยุติธรรมอยู่นั่นเอง เพราะประเทศไทยยังคงใช้ระบบศาลเดียวอยู่ในขณะที่มีการจัดตั้งศาลภาษาอากรขึ้นมา

จนกระทั่งมีการแก้ไขเพิ่มเติมรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย (ฉบับที่ 5) พุทธศักราช 2538 มาตรา 195 บัญญัติว่า “ศาลปกครองมีอำนาจพิจารณาคดีตามที่กฎหมายบัญญัติ” ด้วยความตั้งใจให้มีการจัดตั้งศาลปกครองให้เป็นระบบศาลคู่แยกออกจากศาลยุติธรรม จากนั้นในปี พ.ศ.2539 คณะรัฐมนตรีในขณะนั้นเห็นชอบในหลักการของร่าง พ.ร.บ.จัดตั้งศาลปกครองฯ ที่เสนอโดยสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา โดยให้ยึดหลักการระบบศาลคู่ ให้ศาลปกครองแยกต่างหากจากศาลยุติธรรมและมีหน่วยงานตุลาการที่เป็นอิสระ ต่อจากนั้นรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 จึงได้บัญญัติรับรองให้จัดตั้งศาลปกครองแยกต่างหากจากศาลยุติธรรมในระบบศาลคู่ เพื่อให้มีอำนาจวินิจฉัยคดีปกครอง และเมื่อร่าง พ.ร.บ.จัดตั้งศาลปกครองฯ ถูกปรับปรุงโดยสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาจนผ่านความเห็นชอบจากรัฐสภา จึงได้ประกาศใช้ พ.ร.บ.จัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 และมีการเปิดทำการศาลปกครองสูงสุดและศาลปกครองกลางหลังจากนั้นเป็นต้นมา⁴⁸

เมื่อเป็นเช่นนี้ หากพิจารณาจากลักษณะของข้อพิพาททางภาษาอากรแล้วสมควรที่จะอยู่ในเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลปกครองมากกว่าศาลยุติธรรม ด้วยลักษณะข้อพิพาทที่เกิดจากการใช้อำนาจปกครองของรัฐต่อประชาชนซึ่งเป็นปัจเจกชน อย่างไรก็ตาม พ.ร.บ.จัดตั้งศาลปกครองฯ มาตรา 9 วรรคสอง ได้กำหนดให้คดีปกครองบางประเภทไม่อยู่ในเขตอำนาจศาลปกครอง ได้แก่ 1. การดำเนินการเกี่ยวกับวินัยทหาร 2. การดำเนินการของคณะกรรมการตุลาการตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการฝ่ายตุลาการ 3. คดีที่อยู่ในเขตอำนาจของศาลชำนาญพิเศษ⁴⁹

⁴⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 28.

⁴⁸ สุริยา ปานแป้นและอนุวัฒน์ บุญนันท์, คู่มือสอบกฎหมายปกครอง, หน้า 219.

⁴⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 320.

ศาลชำนาญพิเศษ ได้แก่ ศาลเยาวชนและครอบครัว ศาลแรงงาน ศาลภาษีอากร ศาลทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศและศาลล้มละลาย เป็นศาลชั้นต้นในระบบศาลยุติธรรมที่มีอำนาจพิจารณาคดีจำพวกคดีชำนาญพิเศษ การปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับคดีพิพาทที่อยู่ในอำนาจของศาลชำนาญพิเศษในหลายกรณีมีการกระทำทางปกครองปะปนอยู่ด้วย เพื่อความเป็นเอกภาพในการพิจารณาพิพากษาคดี พ.ร.บ.จัดตั้งศาลปกครองฯ จึงกำหนดให้คดีพิพาทที่อยู่ในอำนาจของศาลชำนาญพิเศษทั้งหมดไม่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลปกครอง⁵⁰ จึงเป็นสาเหตุที่คดีภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการกระทำทางปกครองต้องถูกพิจารณาพิพากษาโดยศาลภาษีอากรหาใช้ศาลปกครองไม่ ทั้งที่ลักษณะของข้อพิพาททางภาษีอากรเป็นลักษณะของข้อพิพาททางปกครอง

อย่างไรก็ตาม แม้ข้อพิพาททางภาษีอากรจะถูกจัดให้อยู่ในการพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรซึ่งเป็นศาลชำนาญพิเศษ แต่การบัญญัติกฎหมายซึ่งให้อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีนั้น มักสะท้อนความเป็นข้อพิพาททางปกครองของข้อพิพาททางภาษีอยู่ในตัว กล่าวคือ กฎหมายมักบัญญัติวิธีการระงับข้อพิพาทซึ่งเป็นลักษณะของการระงับข้อพิพาทในชั้นปกครองไว้ด้วย เช่น การอุทธรณ์ต่อผู้มีอำนาจเหนือผู้ทำคำสั่ง หรืออุทธรณ์ต่อคณะกรรมการให้พิจารณาคำสั่งเสียก่อน หากไม่พอใจผลที่ออกมาจึงจะสามารถยื่นฟ้องคดีต่อศาลได้ (โดยรายละเอียดจะได้กล่าวต่อไป) ซึ่งลักษณะเช่นนี้เป็นลักษณะเฉพาะของการระงับข้อพิพาทฝ่ายปกครองเท่านั้น ไม่ปรากฏในการระงับข้อพิพาททางแพ่ง จึงเป็นการยืนยันความเป็นข้อพิพาททางปกครองของข้อพิพาททางภาษีอากรได้เป็นอย่างดี

2.3 แนวความคิดและรูปแบบเกี่ยวกับการระงับข้อพิพาทของฝ่ายปกครอง

2.3.1 แนวคิดในการระงับข้อพิพาทในชั้นปกครอง⁵¹

2.3.1.1 การพิจารณาข้อพิพาทอย่างรวดเร็วและเป็นธรรม

การอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง เป็นการเปิดโอกาสให้ผู้รับผลกระทบจากคำสั่งทางปกครองได้โต้แย้งคำสั่งทางปกครองและขอให้เจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองหรือผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ได้ทำการทบทวนและเปลี่ยนแปลงแก้ไข หรือเพิกถอนคำสั่งทางปกครองเพื่อเยียวยาผลกระทบที่เกิดแก่ตน

เมื่อพิจารณาตามนัยวัตถุประสงค์นี้แล้ว การอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองจึงเป็นกระบวนการ

⁵⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 322.

⁵¹ PRÉVÉDOUROU (E.), Les recours administratifs obligatoires - Étude comparée des droits allemand et français, (Paris : L.G.D.J. 1996), p.154 et s. อ้างถึงใน ศุภวัฒน์ สิงห์สูงงษ์, การอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง, สืบค้นเมื่อ 14 มกราคม 2564, <http://public-law.net/publaw/view.aspx?id=1866>

ที่กำหนดขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์ (Object) เพื่อคุ้มครองทางกฎหมายแก่ประชาชนเพื่อที่จะสามารถแก้ไขความเดือดร้อนเสียหายที่เกิดจากผลกระทบของคำสั่งทางปกครองที่ผิดพลาดบกพร่องได้เร็วกว่ากระบวนการทางศาลเพราะกระบวนการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองมีขั้นตอนการพิจารณาที่เรียบง่ายรวดเร็วและมีความยืดหยุ่น สามารถที่จะอำนวยความสะดวกเป็นธรรมให้แก่ผู้เกี่ยวข้องในแต่ละกรณีได้อย่างเหมาะสมเป็นการให้ความคุ้มครองทางกฎหมายแก่ประชาชน (protection juridique des administrés)

2.3.1.2 การส่งเสริมการควบคุมตรวจสอบภายในฝ่ายปกครอง

การออกคำสั่งทางปกครองอาจเกิดความผิดพลาดได้ ไม่ว่าจะเป็นในแง่ของข้อเท็จจริง ข้อกฎหมายหรือความเหมาะสมของคำสั่ง เนื่องจากเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองมีภาระหน้าที่จำนวนมากและต้องปฏิบัติงานให้แล้วเสร็จโดยเร็ว อีกทั้งการออกคำสั่งทางปกครองในแต่ละเรื่องก็มีความยุ่งยากซับซ้อนไปตามเนื้อหาข้อเท็จจริง

เมื่อพิจารณาจากการเกิดความผิดพลาดดังกล่าว การอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองจึงเป็นโอกาสที่ฝ่ายปกครองจะได้ตรวจสอบการใช้อำนาจของตนและเปลี่ยนแปลงแก้ไขหรือเพิกถอนคำสั่งได้ หากเห็นว่าคำสั่งทางปกครองไม่ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่เหมาะสม โดยการทบทวนคำสั่งทางปกครองอาจกระทำโดยเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองนั่นเอง หรือโดยเจ้าหน้าที่ที่ควบคุมการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งก็ได้ (autocontrôle de l'administration)

2.3.1.3 การแบ่งเบาภาระในการพิจารณาพิพากษาคดีของศาล

การอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองช่วยกลั่นกรองข้อพิพาทและลดจำนวนคดีพิพาทที่จะขึ้นสู่ศาล เนื่องจากข้อพิพาทอาจจะจบลงในชั้นอุทธรณ์ โดยฝ่ายปกครองพิจารณาแล้วเห็นด้วยกับคำอุทธรณ์และเปลี่ยนแปลงคำสั่งตามคำขอของคู่กรณี หรือคู่กรณีอาจพิจารณาเหตุผลของคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้วยอมรับว่าคำสั่งที่ฝ่ายปกครองทำขึ้นชอบด้วยกฎหมายและเหมาะสมแล้ว จึงไม่ตั้งใจที่จะโต้แย้งคำสั่งต่อไปในชั้นศาลอีก (désencombrement des juridictions)

โดยสรุปแล้วแนวความคิดในการระงับข้อพิพาทของฝ่ายปกครอง คือ เพื่อเป็นการให้ความคุ้มครองทางกฎหมายแก่ประชาชนเพราะเปิดโอกาสให้ประชาชนอุทธรณ์โต้แย้งเพื่อให้ทบทวนคำสั่งดังกล่าวได้ อีกทั้งการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองยังมีขึ้นเพื่อคุ้มครองประชาชนในกรณีที่ได้รับ ความเสียหายจากคำสั่งทางปกครองเพราะสามารถแก้ไขความบกพร่องผิดพลาดได้รวดเร็วยิ่งกว่ากระบวนการทางศาล นอกจากแนวความคิดเรื่องอำนวยความสะดวกได้รวดเร็วแล้ว การระงับข้อพิพาทของฝ่ายปกครองยังมีขึ้นเนื่องจากความต้องการส่งเสริมการตรวจสอบภายในของฝ่ายปกครอง รวมไปถึงแนวความคิดที่จะแบ่งเบาภาระในการพิจารณาพิพากษาคดีของศาลด้วย

2.3.2 รูปแบบการระงับข้อพิพาทของฝ่ายปกครอง

การใช้อำนาจของฝ่ายปกครองมักเป็นการใช้อำนาจมหาชนบังคับให้เอกชนปฏิบัติตามกฎหมาย หรือคำสั่งทางปกครองได้เองฝ่ายเดียวโดยไม่ต้องได้รับความยินยอมจากเอกชน ฝ่ายปกครองจึงเป็นองค์กรของรัฐที่ใช้อำนาจกระทบสิทธิและเสรีภาพของเอกชนมากที่สุด จึงจำเป็นต้องควบคุมฝ่ายปกครองมิให้ใช้อำนาจตามอำเภอใจ โดยแบ่งได้ดังต่อไปนี้⁵²

2.3.2.1 การระงับข้อพิพาทโดยองค์กรภายในฝ่ายปกครอง

เป็นการเปิดโอกาสให้องค์กรภายในฝ่ายปกครองได้ตรวจสอบการกระทำของฝ่ายปกครองอีกครั้งหนึ่ง แบ่งออกเป็น

(1) การควบคุมโดยผู้มีอำนาจเหนือ

การควบคุมโดยผู้มีอำนาจเหนืออาจเป็นการควบคุมโดยผู้บังคับบัญชาหรือผู้กำกับดูแลก็ได้ โดยจะแบ่งออกเป็น กรณีที่เป็นความสัมพันธ์ภายในองค์กรฝ่ายปกครองเดียวกัน กับ กรณีที่เป็นความสัมพันธ์ระหว่างองค์กรฝ่ายปกครองตั้งแต่สององค์กรขึ้นไป

กรณีเป็นความสัมพันธ์ภายในองค์กรฝ่ายปกครองเดียวกัน ผู้ใต้บังคับบัญชาจะถูกควบคุมโดยผู้บังคับบัญชาซึ่งมีอำนาจควบคุมได้ทุกอย่าง ทั้งเรื่องความชอบด้วยกฎหมายและความเหมาะสมของการกระทำ โดยที่ผู้บังคับบัญชาสามารถใช้อำนาจนี้โดยไม่ต้องมีกฎหมายให้อำนาจไว้ เพราะอำนาจในส่วนนี้เป็นอำนาจทั่วไปที่เกิดจากการจัดระเบียบภายในองค์กรฝ่ายปกครอง

กรณีเป็นความสัมพันธ์ระหว่างองค์กรฝ่ายปกครองตั้งแต่สององค์กรขึ้นไป จะถูกควบคุมโดยผู้กำกับดูแลซึ่งอาศัยอำนาจตามกฎหมาย ดังนั้นผู้กำกับดูแลจะมีอำนาจควบคุมผู้อยู่ภายใต้การกำกับดูแลได้เฉพาะที่กฎหมายให้อำนาจไว้เท่านั้น โดยสามารถควบคุมได้เฉพาะเรื่องความชอบด้วยกฎหมาย⁵³

(2) การควบคุมโดยการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครอง

การควบคุมโดยการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครอง แบ่งออกได้เป็น การอุทธรณ์แบบไม่บังคับ กับ การอุทธรณ์แบบบังคับ

การอุทธรณ์แบบไม่บังคับ หมายถึง กรณีที่กฎหมายบัญญัติให้คู่กรณีมีสิทธิเลือกใช้สิทธิอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อนฟ้องคดีหรือไม่ก็ได้ ไม่ได้บังคับว่าต้องอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองหรือตัดสิทธิในการยื่นฟ้องต่อศาลหากไม่อุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครอง

⁵² สุรียา ปานแป้นและอนุวัฒน์ บุญนันท์, คู่มือสอบกฎหมายปกครอง, หน้า 32.

⁵³ เรื่องเดียวกัน, หน้าเดียวกัน.

ในทางกลับกัน การอุทธรณ์แบบบังคับ หมายถึง กรณีที่กฎหมายบังคับให้คู่กรณีต้องอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อนเสมอ จึงจะมีสิทธิยื่นฟ้องคดีต่อศาล กล่าวคือ การอุทธรณ์แบบบังคับทำให้การอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองเป็นเงื่อนไขในการฟ้องคดี หากคู่กรณีไม่ดำเนินการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองมาก่อน ศาลไม่สามารถรับคดีดังกล่าวไว้พิจารณาได้

โดยทั่วไปแล้ว การอุทธรณ์แบบไม่บังคับมักจะใช้กับคดีปกครองที่อยู่ในเขตอำนาจของศาลยุติธรรม ส่วนการอุทธรณ์แบบบังคับที่เป็นเงื่อนไขในการฟ้องคดีมักจะใช้กับคดีปกครองที่อยู่ในอำนาจของศาลปกครอง รวมไปถึงคดีปกครองที่อยู่ในเขตอำนาจของศาลยุติธรรมโดยเฉพาะศาลชำนาญพิเศษ⁵⁴ เช่น คดีภาษีอากรที่อยู่ในเขตอำนาจศาลภาษีอากร⁵⁵ เป็นต้น

2.3.2.2 การระงับข้อพิพาทโดยองค์กรภายนอกฝ่ายปกครอง

มีหลายรูปแบบด้วยกันแต่รูปแบบที่ให้หลักประกันแก่ประชาชนได้ดีที่สุด ได้แก่ การระงับข้อพิพาทโดยองค์กรตุลาการ เนื่องจากองค์กรตุลาการมีความเป็นอิสระ พิจารณาคดีโดยเปิดเผย เปิดโอกาสให้คู่ความทั้งสองฝ่ายนำพยานหลักฐานมาสนับสนุนข้อต่อสู้ของตนและหักล้างข้อต่อสู้ของฝ่ายตรงข้ามได้อย่างเต็มที่และองค์กรตุลาการต้องให้เหตุผลประกอบคำพิพากษาของตนเองอยู่เสมอ อย่างไรก็ตามองค์กรตุลาการควบคุมได้เฉพาะความชอบด้วยกฎหมายเท่านั้น ทั้งนี้อาจแบ่งระบบศาลออกได้เป็น 2 ระบบ ได้แก่ ระบบศาลเดี่ยว และ ระบบศาลคู่⁵⁶

ระบบศาลเดี่ยว ได้รับอิทธิพลจากระบบกฎหมาย Common Law ของประเทศอังกฤษ เป็นระบบที่ศาลยุติธรรมมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีทุกประเภท ทั้งคดีแพ่ง คดีอาญา คดีปกครอง หรือคดีประเภทอื่น ๆ โดยระบบศาลเดี่ยวจะมีศาลชำนาญพิเศษเป็นส่วนหนึ่งของศาลยุติธรรม ทำหน้าที่พิจารณาพิพากษาคดีปกครองโดยเฉพาะ แยกต่างหากจากศาลชั้นต้นอื่น โดยมีชั้นศาลอุทธรณ์และศาลฎีกา ทำหน้าที่ตรวจสอบคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลชั้นต้นทุกศาล รวมทั้งศาลชำนาญพิเศษด้วย⁵⁷

ระบบศาลคู่ ได้รับอิทธิพลจากระบบกฎหมาย Civil Law ของประเทศฝรั่งเศส เป็นระบบที่ให้ศาลยุติธรรมมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งและคดีอาญาเท่านั้น โดยคดีประเภทอื่น ๆ จะอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลพิเศษที่จัดตั้งแยกออกเป็นเอกเทศจากศาลยุติธรรม ระบบศาลคู่เป็นระบบที่มีศาลปกครองแยกออกเป็นเอกเทศจากศาลยุติธรรมโดยสิ้นเชิง กล่าวคือ เป็นระบบที่มีศาลปกครองชั้นต้น

⁵⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 33.

⁵⁵ พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 7 และมาตรา 8

⁵⁶ สุริยา ปานแป้นและอนุวัฒน์ บุญนันท์, คู่มือสอบกฎหมายปกครอง, หน้า 33.

⁵⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 33-34.

และศาลปกครองสูงสุดพร้อมกันกับศาลชั้นต้น ศาลอุทธรณ์และศาลฎีกาในระบบศาลยุติธรรม ในกรณีที่คู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งไม่พอใจคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลปกครองชั้นต้น สามารถอุทธรณ์คำพิพากษาหรือคำสั่งนั้นต่อศาลปกครองสูงสุดให้พิจารณา หากศาลปกครองสูงสุดมีคำพิพากษาหรือคำสั่งอย่างไรแล้วให้คำพิพากษาหรือคำสั่งนั้นเป็นที่สุด⁵⁸

จากที่ได้กล่าวไปข้างต้นว่า เมื่อพิจารณาลักษณะของข้อพิพาทในภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแล้ว จะพบว่ามึลักษณะของความเป็นข้อพิพาททางปกครองมากกว่าข้อพิพาทในทางแพ่ง เนื่องจากมักเป็นข้อพิพาทที่เกิดจากการโต้แย้งระหว่างผู้เสียภาษีกับองค์กรที่จัดเก็บภาษี กล่าวคือ เป็นการโต้แย้งกันระหว่างเอกชนกับรัฐ ซึ่งมีฐานะที่ไม่เท่าเทียมกัน ดังนั้นกฎหมายจึงควรปฏิบัติต่อข้อพิพาทดังกล่าวในลักษณะที่อยู่บนพื้นฐานของการเป็นข้อพิพาทในทางปกครอง แม้จะมีบทบัญญัติให้ข้อพิพาททางภาษีอากรจำต้องอยู่ในเขตอำนาจของศาลชั้นอุทธรณ์ก็ตาม ก็เป็นไปเพื่อความเป็นธรรมและประโยชน์สูงสุดในการพิจารณาคดีที่ต้องการความเชี่ยวชาญในเรื่องภาษีเพียงเท่านั้น หากได้เปลี่ยนแปลงลักษณะของข้อพิพาทที่เกิดขึ้นโดยคู่กรณีมีฐานะไม่เท่าเทียมกันอันเป็นลักษณะของข้อพิพาททางปกครอง ให้เปลี่ยนไปเป็นข้อพิพาททางแพ่งที่คู่กรณีมีฐานะเท่าเทียมกันไม่

เช่นนี้จึงเป็นเหตุผลให้การบัญญัติเรื่องการระงับข้อพิพาทในกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น ยึดโยงกับหลักการและแนวความคิดของกฎหมายปกครอง โดยบทบัญญัติของกฎหมายปรากฏให้เห็นรูปแบบการระงับข้อพิพาทของฝ่ายปกครองทั้งรูปแบบการระงับข้อพิพาทโดยองค์กรภายในฝ่ายปกครองและรูปแบบการระงับข้อพิพาทโดยองค์กรภายนอกฝ่ายปกครองอยู่ในหมวด 10 การคัดค้านและการอุทธรณ์การประเมินภาษีซึ่งจะได้กล่าวต่อไป

2.4 การกำหนดรูปแบบการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร

2.4.1 การระงับข้อพิพาทในชั้นปกครอง

การระงับข้อพิพาทในชั้นปกครอง คือ การใช้สิทธิอุทธรณ์โต้แย้งคำสั่งประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่ชั้นต้น ก่อนที่ผู้เสียภาษีจะฟ้องคดีต่อศาล

รูปแบบของการอุทธรณ์คำสั่งแบ่งได้ 3 รูปแบบ ดังนี้

- 1) การร้องเรียนต่อเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองผู้ออกคำสั่งประเมินภาษีอากร

การอุทธรณ์คำสั่งในรูปแบบนี้ เป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีซึ่งไม่พอใจการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานสามารถร้องขอต่อเจ้าพนักงานประเมินซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครอง⁵⁹ว่าคำสั่งเกี่ยวกับ

⁵⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 34.

⁵⁹ พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 5

การประเมินภาษีไม่ชอบด้วยกฎหมายหรือเป็นการกระทำที่ไม่ถูกต้องตามกฎหมาย ซึ่งเมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้รับคำร้องขอแล้ว ก็จะเป็นผู้พิจารณาทบทวนคำสั่งอีกครั้งว่าถูกต้องและเหมาะสมเพียงใด⁶⁰

รูปแบบการอุทธรณ์คำสั่งโดยการร้องเรียนต่อเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองผู้ออกคำสั่งประเมินภาษีอากรนั้น มักจะไม่ถูกบัญญัติไว้ในกฎหมายภาษีอากร เช่น ในประมวลรัษฎากร จุดเริ่มต้นของการอุทธรณ์คำสั่งอยู่ในมาตรา 30 ซึ่งวางหลักไว้ว่า หากผู้เสียภาษีไม่พอใจการประเมินภาษี ให้อุทธรณ์คำสั่งต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน⁶¹ หรือใน พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 จุดเริ่มต้นของการอุทธรณ์คำสั่งอยู่ในมาตรา 73 ซึ่งวางหลักไว้ว่า ผู้เสียภาษีผู้ใดได้รับแจ้งการประเมินภาษีแล้วเห็นว่า การประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บภาษีนั้นไม่ถูกต้อง ให้มีสิทธิคัดค้านและขอให้ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาทบทวนการประเมินหรือการเรียกเก็บภาษีได้ ซึ่งเป็นรูปแบบการอุทธรณ์คำสั่งต่อผู้บังคับบัญชาของเจ้าพนักงานประเมิน ซึ่งจะได้กล่าวต่อไป

อย่างไรก็ตามแม้การอุทธรณ์คำสั่งรูปแบบนี้จะมีได้มีบัญญัติไว้ในกฎหมายภาษีอากร แต่การอุทธรณ์คำสั่งโดยการร้องเรียนต่อเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองผู้ออกคำสั่งประเมินภาษีอากรนั้น ผู้เสียภาษีสามารถใช้สิทธิอุทธรณ์คำสั่งด้วยวิธีนี้ได้ตาม พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 อันเป็นกฎหมายที่ตราขึ้นเพื่อให้เจ้าหน้าที่ถือปฏิบัติ หลักการของกฎหมายฉบับนี้คือ หากกรณีใดที่ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการดำเนินการเป็นกฎหมายเฉพาะไว้แล้ว แต่บทบัญญัติของกฎหมายเฉพาะนั้นมีหลักเกณฑ์และวิธีการที่มีมาตรฐานต่ำกว่าหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดไว้ใน พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ให้นำหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดไว้ใน พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาใช้บังคับในกรณีนั้นแทน⁶²

โดยที่ผู้เสียภาษีสามารถอุทธรณ์คำสั่งโดยการร้องเรียนต่อเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองผู้ออกคำสั่งประเมินภาษีอากร โดยอาศัย พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 44⁶³ และ

“มาตรา 5 ในพระราชบัญญัตินี้

“คำสั่งทางปกครอง” หมายความว่า

“...(1) การใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ที่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลในอันที่จะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระงับ หรือมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคล ไม่ว่าจะเป็นการถาวรหรือชั่วคราว เช่น การสั่งการ การอนุญาต การอนุมัติ การวินิจฉัยอุทธรณ์ การรับรอง และการรับจดทะเบียน แต่ไม่หมายความรวมถึงการออกกฎ

(2) การอื่นที่กำหนดในกฎกระทรวง...”

⁶⁰ ศุภลักษณ์ พินิจกุล. *กฎหมายภาษีอากร*. หน้า 306.

⁶¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 307.

⁶² เรื่องเดียวกัน, หน้า 308.

⁶³ พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 44

มาตรา 54⁶⁴ ที่ได้กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการระงับข้อโต้แย้งอันมีลักษณะของการระงับข้อขัดแย้งที่เจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งสามารถริเริ่ม ยกเลิกหรือเพิกถอนคำสั่งประเมินได้เอง⁶⁵

ด้วยเหตุที่กฎหมายภาษีอากรมักจะมีได้บัญญัติรูปแบบการอุทธรณ์คำสั่งโดยการร้องเรียนต่อเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองผู้ออกคำสั่งประเมินภาษีอากรลงในตัวกฎหมายเอง อาจทำให้เกิดความเข้าใจผิดว่าการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรนั้นมีอยู่เฉพาะในกฎหมายภาษีอากร ซึ่งจะทำให้ผู้เสียภาษีสูญเสียสิทธิในการโต้แย้งอันพึงมีตามกฎหมายได้ ศ.ดร.ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล ได้แสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับเรื่องนี้ไว้ในหนังสือกฎหมายภาษีอากร มีใจความว่า เห็นสมควรให้นำเนื้อหาต่าง ๆ ที่กำหนดไว้ในกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองที่เกี่ยวข้องกับการระงับข้อพิพาท (คำสั่งทางปกครอง) มากำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรด้วย เพื่อให้เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องได้ปฏิบัติตาม⁶⁶

2) การขอให้ผู้บังคับบัญชาของเจ้าพนักงานประเมินทบทวนคำสั่งประเมินภาษีอากรกรณีขอให้ผู้บังคับบัญชาของเจ้าพนักงานผู้ออกคำสั่งทำการทบทวนคำสั่งประเมินที่ออกโดยผู้ใต้บังคับบัญชานั้น ต้องเป็นไปตามกระบวนการวิธีการที่กฎหมายกำหนด โดยทั่วไปมักจะเป็นการออก “แนวปฏิบัติ” ที่ปรากฏในหนังสือเวียนของทางราชการ⁶⁷

ตัวอย่างของรูปแบบการอุทธรณ์คำสั่งโดยการขอให้ผู้บังคับบัญชาของเจ้าพนักงานประเมินทบทวนคำสั่งประเมินภาษีอากร เช่น พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 มาตรา 73 วางหลักไว้ว่า

“มาตรา 44 ภายใต้บังคับมาตรา 48 ในกรณีที่คำสั่งทางปกครองใดไม่ได้ออกโดยรัฐมนตรี และไม่มีกฎหมายกำหนดขั้นตอนอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองไว้เป็นการเฉพาะ ให้คู่กรณีอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองนั้นโดยยื่นต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ตนได้รับแจ้งคำสั่งดังกล่าว

คำอุทธรณ์ต้องทำเป็นหนังสือโดยระบุข้อโต้แย้งและข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายที่อ้างอิงประกอบด้วย

การอุทธรณ์ไม่เป็นเหตุให้ทุกเลขาธิการบังคับตามคำสั่งทางปกครอง เว้นแต่จะมีการสั่งให้ทุกเลขาธิการบังคับตามมาตรา 63/2 วรรคหนึ่ง”

⁶⁴ พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 54

“มาตรา 54 เมื่อคู่กรณีมีคำขอ เจ้าหน้าที่อาจเพิกถอนหรือแก้ไขเพิ่มเติมคำสั่งทางปกครองที่พ้นกำหนดอุทธรณ์ตามส่วนที่ 5 ได้ในกรณีดังต่อไปนี้

- (1) มีพยานหลักฐานใหม่ อันอาจทำให้ข้อเท็จจริงที่ฟังเป็นยุติแล้วนั้นเปลี่ยนแปลงไปในสาระสำคัญ
- (2) คู่กรณีที่แท้จริงมิได้เข้ามาในกระบวนการพิจารณาทางปกครองหรือได้เข้ามาในกระบวนการพิจารณาคั้งก่อนแล้วแต่ถูกตัดโอกาสโดยไม่เป็นธรรมในการมีส่วนร่วมในกระบวนการพิจารณาทางปกครอง
- (3) เจ้าหน้าที่ไม่มีอำนาจที่จะทำคำสั่งทางปกครองในเรื่องนั้น
- (4) ถ้าคำสั่งทางปกครองได้ออกโดยอาศัยข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายใดและต่อมาข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายนั้นเปลี่ยนแปลงไปในสาระสำคัญในทางที่จะเป็นประโยชน์แก่คู่กรณี

การยื่นคำขอตามวรรคหนึ่ง (1) (2) หรือ (3) ให้กระทำได้เฉพาะเมื่อคู่กรณีไม่อาจทราบถึงเหตุอันนั้นในการพิจารณาคั้งที่แล้วมาก่อน โดยไม่ใช่ความผิดของผู้ยื่น

การยื่นคำขอให้พิจารณาใหม่ต้องกระทำภายในเก้าสิบวันนับแต่ผู้ยื่นได้รู้ถึงเหตุซึ่งอาจขอให้พิจารณาใหม่ได้”

⁶⁵ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. กฎหมายภาษีอากร. หน้า 307.

⁶⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 309.

⁶⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 310.

ผู้เสียภาษีผู้ใดได้รับแจ้งการประเมินภาษีแล้วเห็นว่า การประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บภาษีนั้นไม่ถูกต้อง ให้มีสิทธิคัดค้านและขอให้ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาทบทวนการประเมินหรือการเรียกเก็บภาษีได้ เนื่องจากเมื่อพิจารณาคำนิยามของ “ผู้บริหารท้องถิ่น” ในมาตรา 5 แห่ง พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562⁶⁸ พบว่า เป็นตำแหน่งซึ่งเป็นผู้บังคับบัญชาของเจ้าพนักงานประเมินทั้งสิ้น

3) การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

การพิจารณาวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นี้ ถือเป็นหนทางหนึ่งในการแก้ไขข้อบกพร่องของวิธีการร้องเรียนต่อเจ้าหน้าที่ผู้ประเมินภาษีอากรโดยตรง หรือต่อผู้บังคับบัญชาของเจ้าหน้าที่ วิธีการนี้น่าจะสร้างความยุติธรรมได้ดีกว่าวิธีการร้องเรียนต่อเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองผู้ออกคำสั่งประเมินภาษีอากรและวิธีการขอให้ผู้บังคับบัญชาของเจ้าพนักงานประเมินภาษีทบทวนคำสั่งประเมินภาษีอากร เพราะคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ย่อมมีความเป็นอิสระและไม่มีส่วนได้เสียโดยตรงกับการประเมินภาษีอากรเหมือนกรณีวิธีการขอให้ผู้บังคับบัญชาของเจ้าพนักงานประเมินภาษีทบทวนคำสั่งประเมินภาษีอากรและวิธีการร้องเรียนต่อเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองผู้ออกคำสั่งประเมินภาษีอากร⁶⁹

อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาประมวลรัษฎากรอันเป็นกฎหมายหลักในการจัดเก็บภาษีเงินได้พบว่า มีการบัญญัติเกี่ยวกับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ในมาตรา 30⁷⁰ โดยระบุไว้มีใจความดังนี้

⁶⁸ พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 มาตรา 5

“...“ผู้บริหารท้องถิ่น” หมายความว่า

- (1) นายกเทศมนตรี
- (2) นายกองค้การบริหารส่วนตำบล
- (3) ผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานคร
- (4) นายกเมืองพัทยา
- (5) ผู้บริหารท้องถิ่นอื่นตามที่กฎหมายกำหนด แต่ไม่หมายความรวมถึงนายกองค้การบริหารส่วนจังหวัด...”

⁶⁹ ศุภลักษณ์ พินิจกุลดล. กฎหมายภาษีอากร. หน้า 310-311.

⁷⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 30

“มาตรา 30 ในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรที่อำเภอไม่มีหน้าที่ประเมิน ให้อุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาสามสิบวัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน โดยให้อุทธรณ์ตามเกณฑ์และวิธีการดังต่อไปนี้

- (1) เว้นแต่ในกรณีห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 21 หรือมาตรา 25

(ก) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดพระนครหรือจังหวัดธนบุรี ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยอธิบดีหรือ ผู้แทน ผู้แทนกรมอัยการ และผู้แทนกรมมหาดไทย (กรมมหาดไทย ในปัจจุบันคือกรมการปกครอง)

(ข) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดอื่น ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน สรรพากรเขตหรือผู้แทน และอัยการจังหวัดหรือผู้แทน

(2) เว้นแต่กรณีห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 33 ให้อุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตาม (ก) จะมีหลายคณะก็ได้”

- 1) คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในเขตจังหวัดพระนคร ให้ประกอบด้วยอธิบดีหรือผู้แทน ผู้แทนกรมอัยการและผู้แทนกรมมหาดไทย
 - 2) คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในเขตจังหวัดอื่น ให้ประกอบด้วยผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน สรรพากรเขตหรือผู้แทน และอัยการจังหวัดหรือผู้แทน
- เป็นที่น่าสังเกตว่ากฎหมายมักกำหนดให้ผู้ได้รับคัดเลือกเป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้นเป็นเจ้าพนักงานฝ่ายปกครองด้วยตนเอง อาจเกิดข้อเคลือบแคลงสงสัยในความเที่ยงธรรมได้⁷¹

2.4.2 การระงับข้อพิพาทในชั้นศาล

ขั้นตอนการระงับข้อพิพาทในชั้นศาลมักเป็นขั้นตอนภายหลังจากที่ผู้เสียหายได้โต้แย้งหรืออุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองแล้ว และผู้เสียหายไม่พอใจในคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าว จึงนำคดีมาฟ้องต่อศาล โดยหลักกฎหมายมักจะกำหนดให้ผู้เสียหายต้องดำเนินการอุทธรณ์ต่อฝ่ายบริหารก่อน มิฉะนั้นจะถือว่าผู้เสียหายไม่มีอำนาจฟ้อง⁷²

เหตุที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียหายต้องดำเนินการอุทธรณ์ต่อฝ่ายบริหารก่อน มิฉะนั้นจะถือว่าผู้เสียหายไม่มีอำนาจฟ้องนั้น เนื่องจากกฎหมายต้องการให้เจ้าพนักงานประเมินภาษีหรือผู้บังคับบัญชาหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แล้วแต่กรณี ได้ทำการทบทวนหรือตรวจสอบการกระทำของเจ้าพนักงานประเมินเสียก่อนและยังช่วยรองมิให้คดีขึ้นสู่ศาลมากเกินไป⁷³

พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ บัญญัติเรื่องการระงับข้อพิพาทไว้ในหมวด 10 การคัดค้านและการอุทธรณ์การประเมินภาษี โดยเนื้อหาของบทบัญญัติมีรูปแบบการระงับข้อพิพาททั้งในชั้นปกครองและในชั้นศาลซึ่งจะได้อธิบายในรายละเอียดในหัวข้อต่อไป

2.4.3 บทวิเคราะห์ความไม่เป็นธรรมที่เกิดจากกระบวนการระงับข้อพิพาทล่าช้า

รูปแบบการระงับข้อพิพาทในชั้นปกครองปรากฏในกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน รวมถึงกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างซึ่งใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันด้วย

การระงับข้อพิพาทภาษีโรงเรือนและที่ดิน ปรากฏอยู่ในมาตรา 25 มาตรา 26 มาตรา 27 มาตรา 31 และเงื่อนไขการฟ้องคดีต่อศาลอยู่ในมาตรา 39 โดยอาจสรุปได้ดังนี้

⁷¹ ศุภลักษณ์ พินิจกุลตล. กฎหมายภาษีอากร. หน้า 311.

⁷² เรื่องเดียวกัน, หน้า 318.

⁷³ เรื่องเดียวกัน, หน้าเดียวกัน.

ในทุกปีภาษี ผู้รับประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินต้องยื่นแบบพิมพ์แสดงรายการเพื่อเสียภาษี จากนั้นพนักงานเจ้าหน้าที่จะประเมินภาษีโดยกำหนดประเภทแห่งทรัพย์สิน ค่ารายปีแห่งทรัพย์สิน ค่าภาษีที่จะต้องเสียและแจ้งรายการตามที่ได้กำหนดไปยังพนักงานเก็บภาษีซึ่งจะเป็นผู้แจ้งการประเมินแก่ผู้รับประเมินในท้องที่ของตน

ผู้รับประเมินหากไม่เห็นด้วยกับการประเมินอาจยื่นคำร้องเพื่อขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ ภายในเวลา 15 วันนับแต่ได้รับการแจ้งการประเมิน โดยยื่นต่ออธิบดีกรมสรรพากรหรือสมุหเทศาภิบาล แล้วแต่กรณี กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ ต้องดำเนินการโต้แย้งคัดค้านการประเมินนั้นต่อผู้บังคับบัญชาของเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่ง ซึ่งเป็นรูปแบบหนึ่งของการระงับข้อพิพาทในชั้นปกครอง หากมิได้ยื่นคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ภายในกำหนดเวลาหรือยื่นเพื่อพ้นกำหนดเวลาแล้ว จำนวนเงินซึ่งพนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินไว้เป็นอันยุติ และจะฟ้องคดีต่อศาลไม่ได้⁷⁴

เมื่อมีคำชี้ขาดของผู้บังคับบัญชาของเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งออกมาแล้ว ผู้รับประเมินยังคงไม่พอใจ สามารถยื่นฟ้องเป็นคดีต่อศาลได้ภายใน 30 วันนับแต่วันที่รับคำชี้ขาด แต่อย่างไรก็ตาม ปรากฏเงื่อนไขพิเศษตามมาตรา 39 คือผู้รับประเมินจะต้องชำระค่าภาษีอากรตามที่ถูกประเมินให้ครบถ้วนเสียก่อน จึงจะมีอำนาจฟ้อง หากปรากฏว่าศาลประทับฟ้องไปโดยโจทก์ยังมีภาษีค้างชำระอยู่ ศาลไม่มีอำนาจสั่งให้นำเงินภาษีมาชำระหลังฟ้องได้ ถือว่าโจทก์ผู้รับประเมินไม่มีอำนาจฟ้อง ศาลพิพากษายกฟ้อง⁷⁵

จะสังเกตได้ว่า ระยะเวลาที่กำหนดไว้เกี่ยวกับการระงับข้อพิพาทในกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน มีเพียง 2 ขั้นตอนได้แก่ การขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ต้องยื่นคำร้องภายใน 15 วันนับแต่วันที่ได้รับการแจ้งการประเมิน และการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรต้องกระทำภายใน 30 วันนับแต่ได้รับคำชี้ขาด ซึ่งเป็นการกำหนดระยะเวลาที่ถือได้ว่าค่อนข้างสั้นและเป็นระยะเวลาที่กำหนดไว้สำหรับผู้รับประเมินเท่านั้น แต่ไม่ได้กำหนดเวลาไว้สำหรับฝ่ายปกครอง เป็นข้อสังเกตให้เห็นถึงความไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี เนื่องจากผู้เสียภาษีมีระยะเวลาที่จำกัดในการคัดค้านและอุทธรณ์ แต่ฝ่ายปกครองไม่ได้ถูกจำกัดด้วยการกำหนดระยะเวลาไว้ในกฎหมายแต่อย่างใด หมายความว่า การกระทำใดที่เป็นขั้นตอนที่เกี่ยวกับฝ่ายปกครอง เช่น การพิจารณาคำร้องขอพิจารณาประเมินใหม่ กฎหมายไม่ได้จำกัดระยะเวลาไว้ ซึ่งอาจทำให้เกิดความล่าช้าในการปฏิบัติได้ ดังที่มักปรากฏในข้อเท็จจริงตามคำพิพากษาศาลฎีกาหลายฉบับที่ผู้รับประเมินต้องโต้แย้งคัดค้านการประเมินทุกปีภาษี เช่น ในข้อเท็จจริงตามคำพิพากษาศาลฎีกา 2110/2560 โจทก์ผู้รับประเมินได้

⁷⁴ พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, หลักกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีป้าย ภาษีบำรุงท้องที่, (กรุงเทพมหานคร: สหมิตรอพเพซ, 2533) หน้า 181-185.

⁷⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4051/2524

โต้แย้งคัดค้านการประเมินภาษีสำหรับปีภาษี 2550 ปีภาษี 2551 ปีภาษี 2552 ปีภาษี 2553 และปีภาษี 2554 ซึ่งในขณะที่โจทก์ฟ้องคดีนี้ คดีสำหรับปีภาษีทั้งหมดที่กล่าวไปข้างต้นยังอยู่ระหว่างการพิจารณาของศาลภาษีอากรกลาง ซึ่งการที่โจทก์ผู้รับประเมินต้องโต้แย้งคัดค้านการประเมินภาษีของทุกปีภาษีติดต่อกันนั้น ก็เนื่องมาจากสาเหตุที่ว่าภาระรับข้อพิพาททางภาษีโรงเรือนและที่ดิน ไม่สามารถรับข้อพิพาทได้ ก่อนที่ปีภาษีถัดไปจะมาถึง กล่าวคือ การรับข้อพิพาทนั้นกินเวลายืดเยื้อจนถึงการประเมินภาษีของรอบปีภาษีถัดไปซึ่งพนักงานเจ้าหน้าที่ก็ประเมินตามแบบเดิมที่เป็นประเด็นโต้แย้งคัดค้านกันอยู่ในปีภาษีก่อน ทำให้ผู้รับประเมินต้องโต้แย้งการประเมินภาษีอยู่เรื่อยไป

การที่กฎหมายไม่กำหนดระยะเวลาการพิจารณาของฝ่ายปกครองไว้ นอกจากอาจทำให้การรับข้อพิพาทไม่เสร็จสิ้นภายในรอบปีภาษีแล้ว หากการรับข้อพิพาทกันในชั้นปกครองไม่ได้ ซึ่งเป็นกรณีส่วนใหญ่ ผู้รับประเมินก็จะยื่นฟ้องคดีต่อศาลและจะต้องชำระค่าภาษีที่ถูกประเมินไว้ให้เสร็จสิ้นเสียก่อนจึงจะมีอำนาจฟ้อง ซึ่งเป็นเงื่อนไขในการฟ้องคดีที่ไม่เป็นธรรมเป็นอย่างมากเพราะอาจเป็นเงื่อนไขที่ขัดขวางไม่ให้บุคคลเข้าสู่กระบวนการยุติธรรม⁷⁶

จึงอาจสรุปได้ว่า การรับข้อพิพาทภาษีโรงเรือนและที่ดินมีการจำกัดระยะเวลาเฉพาะขั้นตอนปฏิบัติของผู้เสียภาษีแต่ไม่มีการกำหนดระยะเวลาหากเป็นขั้นตอนการปฏิบัติของฝ่ายปกครองซึ่งอาจส่งผลให้การรับข้อพิพาทเกิดความล่าช้า ไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีและไม่สอดคล้องกับแนวคิดของการรับข้อพิพาทในชั้นปกครอง คือ ต้องสามารถอำนวยความสะดวกได้อย่างรวดเร็ว ยืดหยุ่นและเป็นธรรม ส่งเสริมการตรวจสอบฝ่ายปกครองและช่วยลดคดีขึ้นสู่ศาล

อย่างไรก็ตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้มีการแก้ไขปัญหาการไม่กำหนดระยะเวลาการปฏิบัติงานไว้ โดยรูปแบบการบัญญัติกฎหมายในส่วนของการรับข้อพิพาทในกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยเฉพาะในมาตรา 73 มาตรา 81 และมาตรา 82 มีการบัญญัติโดยกำหนดระยะเวลาดำเนินงานในทุกขั้นตอน เช่น ผู้บริหารท้องถิ่นต้องพิจารณาคำร้องของผู้เสียภาษีให้แล้วเสร็จภายใน 60 วัน หรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี จะต้องพิจารณาให้แล้วเสร็จภายใน 60 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำอุทธรณ์จากผู้บริหารท้องถิ่น และต้องแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์พร้อมด้วยเหตุผลเป็นหนังสือไปยังผู้อุทธรณ์ภายใน 15 วันนับแต่วันที่พิจารณาเสร็จ เป็นต้น

⁷⁶ พลประสิทธิ์ ฤทธิ์รักษา, หลักกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีป้าย ภาษีบำรุงท้องที่, หน้า 185-186.

การบัญญัติกฎหมายเช่นนี้ ผู้เขียนเห็นว่าเป็นผลมาจากรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 ในหมวด 16 การปฏิรูปประเทศ มาตรา 258 วางหลักให้ดำเนินการปฏิรูปประเทศในด้านต่าง ๆ โดยปรากฏในมาตรา 258 ง. ด้านกระบวนการยุติธรรม (1) รัฐธรรมนูญบัญญัติไว้ ดังนี้

“(1) ให้มีการกำหนดระยะเวลาดำเนินงานในทุกขั้นตอนของกระบวนการยุติธรรมที่ชัดเจนเพื่อให้ประชาชนได้รับความยุติธรรมโดยไม่ล่าช้า และมีกลไกช่วยเหลือประชาชนผู้ขาดแคลนทุนทรัพย์ให้เข้าถึงกระบวนการยุติธรรมได้ รวมตลอดทั้งการสร้างกลไกเพื่อให้มีการบังคับการตามกฎหมายอย่างเคร่งครัดเพื่อลดความเหลื่อมล้ำและความไม่เป็นธรรมในสังคม”

เมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญดังกล่าวประกอบกับการบัญญัติกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ผู้เขียนเห็นว่าการบัญญัติกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้มีกำหนดระยะเวลาดำเนินงานในทุกขั้นตอนเพื่อให้เกิดความชัดเจนนั้น เป็นเรื่องที่เหมาะสมและเป็นประโยชน์แก่ประชาชนซึ่งเป็นสิ่งที่ดี

อย่างไรก็ตามเมื่อพิจารณาถึงระยะเวลาที่กำหนดไว้ตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแล้ว ผู้เขียนมีความเห็นว่าการบัญญัติระยะเวลาตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างน่าจะไม่สามารถทำให้ประชาชนได้รับความยุติธรรมโดยไม่ล่าช้า ตามเป้าประสงค์ของรัฐธรรมนูญและตามแนวคิดของการระงับข้อพิพาทในชั้นปกครองได้ กล่าวคือ ระยะเวลาที่กำหนดไว้ มีระยะเวลาที่ค่อนข้างนาน โดยรวมแล้วหากคำนวณระยะเวลาตั้งแต่ผู้เสียภาษียื่นคำร้องคัดค้านการประเมินภาษีต่อผู้บริหารท้องถิ่นตามมาตรา 73 จนถึงเวลาที่ผู้เสียภาษีสืบสิทธิยื่นฟ้องคดีต่อศาล รวมแล้วผู้เสียภาษีต้องผ่านกระบวนการโต้แย้งคัดค้านในชั้นปกครองประมาณ 195 วัน นั้นเท่ากับระยะเวลาประมาณ 6 เดือนถึง 7 เดือน ยังไม่รวมช่วงเวลาที่กฎหมายระบุอย่างไม่ชัดเจน เช่น แจ้งเป็นหนังสือไปโดยไม่ชักช้า ซึ่งไม่อาจทราบได้ว่า “ไม่ชักช้า” กินระยะเวลาเท่าไร

ดังนั้นจึงอาจสรุปได้ว่ากระบวนการระงับข้อพิพาทของกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง แม้มีการกำหนดระยะเวลาอย่างชัดเจน ก็ไม่สามารถอำนวยความสะดวกได้ดังประสงค์ ด้วยระยะเวลาที่กำหนดไว้นั้น ยาวนานเกินไป ก่อให้เกิดความล่าช้า ไม่สามารถสร้างความเป็นธรรมให้เกิดแก่ประชาชนได้

ผู้เขียนมีความเห็นว่าการระงับข้อพิพาททางภาษีสมควรที่จะเป็นไปตามแนวคิดของการระงับข้อพิพาทในชั้นปกครองที่ต้องรวดเร็วและเป็นธรรม ในที่นี้คือสมควรที่จะต้องระงับได้ก่อนที่จะมีการประเมินภาษีในปีภาษีถัดไป เนื่องจากการประเมินภาษี ท้องถิ่นมักใช้ข้อมูลที่มีอยู่เดิมในการประเมินภาษี หากข้อมูลผิดพลาดก็สมควรที่จะได้รับการแก้ไขโดยเร็วที่สุดเพื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะไม่ต้องคัดค้านอีก หรือ หาก

ต้องการคัดค้านอีก เพราะเป็นสิทธิของผู้เสียภาษี ก็จะไม่มีการยื่นปัญหาที่ค้างพิจารณาอยู่ก่อน ทำให้ผู้เสียภาษีได้รับการอำนวยความสะดวกได้อย่างรวดเร็วและเป็นธรรมมากยิ่งขึ้น

2.5 เหตุผลการประกาศใช้ พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ เนื่องจากกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินไม่เหมาะสมกับสถานการณ์ปัจจุบัน

2.5.1 กฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินมีปัญหาเรื่องการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานประเมินสูง เนื่องจากไม่มีหน่วยงานที่เชี่ยวชาญในการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน

เป็นที่ทราบกันดีว่า พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ออกประกาศใช้จัดเก็บภาษีแทนภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ที่ใช้บังคับจัดเก็บอยู่ก่อน ปรากฏตามความในมาตรา 3 ของกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง⁷⁷ที่ให้ยกเลิกกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินและกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่ โดยปรากฏหมายเหตุท้ายพระราชบัญญัติ ดังนี้

“หมายเหตุ :- เหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้ คือ โดยที่กฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดินและกฎหมายว่าด้วยภาษีบำรุงท้องที่ที่ใช้บังคับมาเป็นเวลานานแล้ว การจัดเก็บภาษีตามกฎหมายทั้งสองฉบับไม่เหมาะสมกับสถานการณ์ในปัจจุบัน สมควรยกเลิกกฎหมายทั้งสองฉบับดังกล่าวและให้ใช้กฎหมายว่าด้วยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแทน โดยมีองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้รับผิดชอบการจัดเก็บภาษื่อดังกล่าว จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้”

⁷⁷ พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 มาตรา 3

“มาตรา 3 ให้ยกเลิก

- (1) พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475
- (2) พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินแก้ไขเพิ่มเติม พุทธศักราช 2475
- (3) พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 3) พุทธศักราช 2485
- (4) พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2534
- (5) พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2543
- (6) พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508
- (7) ประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 156 ลงวันที่ 4 มิถุนายน พุทธศักราช 2515
- (8) พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2516
- (9) พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 พ.ศ. 2524
- (10) พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2529
- (11) พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2543
- (12) พระราชบัญญัติกำหนดราคาปานกลางของที่ดินสำหรับการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2529”

จากการเข้าสืบค้นข้อมูลที่ศูนย์ข้อมูลข่าวสารของสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ปรากฏเอกสารบันทึกวิเคราะห์สรุปในการเสนอร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ...⁷⁸ ซึ่งมีรายละเอียดเกี่ยวกับความเป็นมาโดยย่อรวมถึงเหตุผลและความจำเป็นที่กระทรวงการคลังได้เสนอร่างกฎหมายใหม่นี้ขึ้นมา ดังนี้

“ความเป็นมา

เนื่องจากพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ.2508 ที่จัดเก็บอยู่ในปัจจุบัน มีปัญหาเกี่ยวกับฐานภาษี อัตราภาษี และการจัดเก็บภาษี รัฐบาลจึงเห็นสมควรให้มีการแก้ไขปัญหาดังกล่าว ซึ่งได้เริ่มดำเนินการมาตั้งแต่ปี พ.ศ.2537 โดยรัฐบาลในขณะนั้น (สมัยรัฐบาลชวน 1) ได้ให้ความเห็นชอบในหลักการให้ยุบรวมภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่เข้าด้วยกัน เรียกว่า “ภาษีบำรุงท้องที่” โดยให้กระทรวงการคลังเป็นหน่วยงานหลักในการยกร่างและนำเสนอ

เรื่องดังกล่าวได้ดำเนินการอย่างต่อเนื่องมาจนถึงปี พ.ศ.2541 (สมัยรัฐบาลชวน 2) กระทรวงการคลังได้นำเสนอ “ร่างพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. ...” ให้คณะรัฐมนตรีพิจารณา และคณะรัฐมนตรีได้มีมติอนุมัติในหลักการเมื่อวันที่ 24 กุมภาพันธ์ 2541 แล้วส่งให้สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาตรวจพิจารณา

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ 7) ได้พิจารณา โดยเสนอให้ปรับปรุงใช้ชื่อกฎหมายใหม่เป็น “พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ...” และได้มีการนำเสนอคณะรัฐมนตรี เมื่อวันที่ 8 กันยายน 2541 ซึ่งคณะรัฐมนตรีได้ให้ความเห็นชอบและได้มอบหมายให้สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาดำเนินการตรวจพิจารณาร่างกฎหมายดังกล่าวอีกครั้ง โดยมีข้อสังเกตในหลายประเด็นที่สำคัญได้แก่ เรื่องโครงสร้างภาษี การบรรเทาภาระภาษี และการลดหย่อนภาษีสำหรับผู้มีรายได้น้อย

กระทรวงการคลังได้ตั้งคณะกรรมการขึ้นมาพิจารณาทบทวนข้อสังเกตของคณะรัฐมนตรีและได้แจ้งความเห็นไปยังสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา และคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ 3) ได้พิจารณาร่างพระราชบัญญัติดังกล่าวเสร็จเรียบร้อยแล้วตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม 2546

เหตุผลและความจำเป็น

เพื่อเป็นการแก้ไขปัญหาของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินพุทธศักราช 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ.2508 ซึ่งมีปัญหาดังนี้

⁷⁸ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, เอกสารบันทึกวิเคราะห์สรุปในการเสนอร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ... (เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่)

1. ฐานภาษี ภาษีโรงเรือนและที่ดินใช้ค่ารายปีหรือค่าเช่าต่อปีเป็นฐานภาษีซึ่งมีความซ้ำซ้อนกับ ภาษีเงินได้ที่จัดเก็บจากรายได้ค่าเช่า นอกจากนี้ในกรณีไม่มีค่าเช่า การประเมินค่ารายปีที่สมควรให้เช่าได้จะ ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่ กรณีประกอบอุตสาหกรรมจะจัดเก็บภาษีจากราย ปี 1 ใน 3 ของโรงเรือนและที่ดินรวมทั้งเครื่องจักร แต่เนื่องจากเครื่องจักรปัจจุบันมีมูลค่าสูงมากทำให้ ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมมีค่ารายปีสูง ส่วนภาษีบำรุงท้องที่ประเมินภาษีจากราคาปานกลางของที่ดิน ปี 2521 - 2524 โดยไม่ประเมินภาษีจากราคาสีปลูกสร้าง ทำให้ไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีที่ดินซึ่งมีมูลค่า ที่ดินเท่ากัน แต่สิ่งปลูกสร้างที่ตั้งอยู่บนที่ดินนั้นแตกต่างกันมาก หรือกรณีมูลค่าที่ดินปัจจุบันไม่เท่ากันแต่ เสียภาษีเท่ากัน และไม่ส่งเสริมให้มีการใช้ที่ดินอย่างมีประสิทธิภาพ นอกจากนี้องค์การปกครองส่วนท้องถิ่น มีรายได้จากภาษีนี้น้อยมาก

2. อัตราภาษี ภาษีบำรุงท้องที่ มีโครงสร้างอัตราภาษีที่ถดถอย กล่าวคือ สำหรับราคาปานกลางของ ที่ดินต่ำกว่าไร่ละ 30,000 บาท อัตราภาษีส่วนใหญ่ร้อยละ 0.50 ส่วนราคาปานกลางของที่ดินเกินไร่ ละ 30,000 บาท มีอัตราภาษีคงที่ร้อยละ 0.25 กรณีให้เช่าที่ดินประกอบกิจกรรมประเภทไม้ล้มลุกเสียภาษี กิ่งอัตรา แต่ถ้าเจ้าของที่ดินประกอบกิจกรรมประเภทไม้ล้มลุกด้วยตนเองให้เสียภาษีอย่างสูงไม่เกินไร่ ละ 5 บาท

3. ทรัพย์สินที่จัดเก็บภาษี ภาษีโรงเรือนและที่ดินมุ่งเน้นจัดเก็บจากทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดรายได้ เช่น โรงเรือนให้เช่า โรงเรือนที่ใช้ประกอบการค้า การอุตสาหกรรมหรือเป็นโกดังเก็บสินค้าโดยยกเว้นไม่เก็บ จากโรงเรือนอยู่อาศัยเอง และโรงเรือนปิดว่างซึ่งมิได้ใช้ประโยชน์ทำให้เก็บภาษีน้อยกว่าที่ควรจะเป็น เพราะฐานภาษีแคบ ส่วนภาษีบำรุงท้องที่ กฎหมายบัญญัติว่า ที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนที่ต้องเสียภาษี โรงเรือนและที่ดินอยู่แล้วได้รับยกเว้นภาษีบำรุงท้องที่ ดังนั้น ภาษีบำรุงท้องที่จึงจัดเก็บจากที่ดินที่ใช้เป็นที่ อยู่อาศัย ที่ดินเป็นที่ตั้งโรงเรือนว่างเปล่า และที่ดินที่มีได้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างจาก บทบัญญัติของภาษีบำรุงท้องที่ดังกล่าว ทำให้ห้องชุดที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยในคอนโดมิเนียมซึ่งเรียงซ้อนกันเป็น ชั้น ๆ หากมีห้องใดห้องหนึ่งทำการค้าจะทำให้ห้องชุดอื่น ๆ ที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยเหล่านั้นได้รับยกเว้นภาษี ด้วย

4. การลดหย่อน ภาษีโรงเรือนและที่ดินกำหนดให้ลดหย่อนค่ารายปีสำหรับโรงเรือนที่ติดตั้ง เครื่องจักรซึ่งใช้ในการผลิตสินค้าเพื่อประกอบการอุตสาหกรรม โดยให้คำนวณค่ารายปีของโรงเรือนและ เครื่องจักรแล้ว ให้เสียค่ารายปีเพียงหนึ่งในสาม แต่เนื่องจากปัจจุบันเครื่องจักรมีมูลค่าสูงกว่ามูลค่าโรงเรือน ที่ใช้ในการประกอบอุตสาหกรรม ดังนั้น การจัดเก็บภาษีจากรายปีเครื่องจักรจึงไม่เหมาะสมกับสภาพ เศรษฐกิจที่เป็นอยู่ในปัจจุบันที่จำเป็นต้องใช้เครื่องจักรในการประกอบอุตสาหกรรม ส่วนภาษีบำรุงท้องที่ กฎหมายได้กำหนดให้มีการลดหย่อนที่ดินที่เป็นที่อยู่อาศัย เป็นที่เลี้ยงสัตว์ หรือประกอบกิจกรรมของตน

โดยลดหย่อนที่ดินตั้งแต่ 50 ตารางวา ถึง 5 ไร่ แล้วแต่กรณี เป็นผลให้บ้านอยู่อาศัยในปัจจุบันส่วนใหญ่ได้รับลดหย่อนที่ดิน ไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ ทำให้ฐานภาษีแคบและไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีที่มีได้รับการลดหย่อน

5. การปฏิบัติจัดเก็บภาษี ทั้งภาษีโรงเรือนและภาษีบำรุงท้องที่ ผู้เสียภาษีต้องยื่นแบบแสดงรายการทรัพย์สินหรือยื่นแบบแสดงรายการที่ดิน แล้วรอให้เจ้าพนักงานประเมิน ประเมินภาษีก่อนจึงจะชำระภาษีได้”

สรุปเหตุผลในการยกเลิกภาษีโรงเรือนและที่ดิน สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง ให้เหตุผลไว้ 3 ประการได้แก่ 1. ฐานภาษีซ้ำซ้อนกับภาษีเงินได้ 2. อัตราภาษีสูง 3. เปิดให้ใช้ดุลยพินิจในการประเมินค่อนข้างสูง

จากบทความเรื่อง “บทวิเคราะห์ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ...” โดย ศ.ดร. ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล เผยแพร่ในวารสารบทบัณฑิตย นิตยสารของเนติบัณฑิตยสภา เล่มที่ 73 มกราคม – มีนาคม พ.ศ. 2560 ท่านอาจารย์ได้ให้ความเห็นไว้โดยใจความสรุปได้ว่า หลักในการกำหนดกฎหมายภาษีทรัพย์สินต้องคำนึงถึง 4 เรื่อง ได้แก่

1. ความแตกต่างกันของทรัพย์สิน ทั้งในด้านลักษณะของตัวทรัพย์สินเองหรือลักษณะของการใช้ประโยชน์
2. การมุ่งจัดเก็บที่มูลค่าของทรัพย์สิน ไม่ใช่ผลประโยชน์นอกเงยของทรัพย์สิน
3. การเสื่อมค่าของทรัพย์สินต้องนำมาพิจารณาด้วย
4. อัตราภาษีต้องไม่สูงเกินไปจนเป็นการทำลายตัวทรัพย์สิน

ท่านอาจารย์มีความเห็นว่า ภาษีโรงเรือนและที่ดินสอดคล้องกับหลักการแทบทุกข้อ ยกเว้นเฉพาะในเรื่องอัตราภาษี ด้วยเห็นว่าอัตราสูงเกินควร โดยเฉพาะเมื่อนำมาคำนวณกับค่ารายปีที่เพิ่มขึ้นตามมูลค่าของที่ดินในปัจจุบันที่สูงขึ้นยิ่งกว่าในอดีต ทำให้จำนวนภาษีสูงมากจนอาจท่วมมูลค่าทรัพย์สิน และเจ้าของทรัพย์สินต้องจำหน่ายทรัพย์สินนำเงินมาเสียภาษี ท่านอาจารย์จึงมีความเห็นว่า อัตราภาษีของภาษีโรงเรือนและที่ดินสูงเกินไปจนเป็นการทำลายตัวทรัพย์สิน ซึ่งสอดคล้องกับเหตุผลในการยกเลิกภาษีโรงเรือนและที่ดินของสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง

อีกทั้ง ในเอกสารประกอบการเสวนา เวที พ.จุฬา กฎหมายเพื่อประชาชน “เหลียวหน้า-แลหลัง กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง”⁷⁹ ณ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย วันที่ 2 ธันวาคม พ.ศ. 2562 ปรากฏความเห็นของท่านอาจารย์ว่าเห็นด้วยกับเหตุผลในการยกเลิกภาษีโรงเรือนและที่ดินเรื่อง กฎหมายเปิดโอกาสให้ใช้ดุลพินิจค่อนข้างสูง ในเรื่องกำหนดนิยามที่ขาดเนื้อหาสาระที่ทำให้เข้าใจได้ เช่น นิยามคำว่า “โรงเรือน” นิยามคำว่า “ค่ารายปี” หรือในเรื่อง การเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมภายใต้ เงื่อนไขทางการเงิน อีกทั้งนิยามดังกล่าว ไม่ครอบคลุมถึง วัตถุประสงค์ใหม่ซึ่งเป็นวัตถุประสงค์อันเป็นฐานภาษี เช่น ห้องชุด อพาร์ทเมนต์ สายส่งไฟฟ้าแรงสูง ตู้เอทีเอ็ม เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม จากบทความเรื่อง “บทวิเคราะห์ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ ...” ท่านอาจารย์แสดงความเห็นไว้ว่า ท่านไม่เห็นด้วยกับเหตุผลในการยกเลิกภาษีโรงเรือนและที่ดินที่บอก ว่า ฐานภาษีโรงเรือนและที่ดินซ้ำซ้อนกับภาษีเงินได้ โดยท่านได้ให้เหตุผลไว้ สรุปได้ว่า ค่ารายปีอันเป็นฐาน ภาษีในกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน ซึ่งกฎหมายให้หมายความว่า จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้ เข้าได้ในปีหนึ่ง ๆ ไม่ได้มีความหมายเดียวกับ “ค่าเช่า” ในประมวลรัษฎากรที่จัดเก็บจากฐานเงินได้ พิจารณาจากพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับแรก) พ.ศ.2475 มาตรา 10 บัญญัติว่า “โรงเรือน และสิ่งปลูกสร้าง อย่างอื่น ๆ ซึ่งเจ้าของอยู่เอง เมื่อมีค่ารายปีไม่เกินหกสิบบาทต่อปี ท่านให้ยกเว้นจาก บทบัญญัติแห่งมาตรานี้” ท่านอาจารย์ได้ให้ความเห็นไว้ว่า “ทำให้เข้าใจได้ว่า ความหมายของค่ารายปี แตกต่างจากค่าเช่าตาม...ประมวลรัษฎากร...เนื่องจากบ้านที่เจ้าของอยู่เองย่อมไม่อาจมีค่าเช่าได้ ดังนั้น การ กำหนดบทบัญญัติกฎหมายภาษีซ้ำซ้อนจึงไม่ได้เกิดขึ้นแต่อย่างใด”

โดยสรุปคือกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินได้ใช้บังคับมาเป็นเวลานานแล้วทำให้บทบัญญัติที่มีอยู่ ไม่ครอบคลุมหรือเท่าทันต่อเทคโนโลยีที่พัฒนาอย่างรวดเร็ว เพราะฉะนั้นในการบังคับใช้กฎหมายในทาง ปฏิบัติจึงต้องมีการตีความกฎหมายในหลายกรณี อีกทั้งกฎหมายกำหนดให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีดุลพินิจใน การประเมินค่ารายปีอันเป็นฐานภาษี ซึ่งในความเป็นจริงแล้ว การประเมินราคาทรัพย์สินสมควรต้องเป็น ผู้เชี่ยวชาญด้านการประเมินที่จะสามารถประเมินได้อย่างถูกต้องตามหลักการและสะท้อนมูลค่าที่แท้จริง ของทรัพย์สินได้มากที่สุด แต่ในกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน พนักงานเจ้าหน้าที่ผู้ประเมินค่ารายปีไม่ได้มี ความเชี่ยวชาญด้านการประเมินราคาทรัพย์สินและในหลายครั้งไม่เข้าใจความหมายของคำว่า “ค่ารายปี” อย่างแท้จริง เห็นได้ชัดจากการที่พนักงานเจ้าหน้าที่มักใช้ค่าเช่าที่ทรัพย์สินนั้นได้รับมาเป็นค่ารายปีเลยโดย

⁷⁹ เอกสารประกอบการบรรยาย เหลียวหน้าแลหลังกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เวที พ.จุฬาฯ กฎหมายเพื่อประชาชน วันที่ 2 ธันวาคม 2562 คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.law.chula.ac.th/wp-content/uploads/2019/11/%e0%b8%a8.%e0%b8%94%e0%b8%a3.%e0%b8%a8%e0%b8%b8%e0%b8%a0%e0%b8%a5 %e0%b8%b1%e0%b8%81%e0%b8%a9%e0%b8%93%e0%b9%8c1.pdf>

มิได้ตรวจสอบทรัพย์สิน ปัญหาการใช้ดุลพินิจจึงเป็นปัญหาสำคัญของกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นอย่างมากเพราะการเปิดให้ใช้ดุลพินิจสูงมากเกินไปทำให้ภาษีมีความไม่แน่นอนซึ่งไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี จึงต้องได้รับการแก้ไข

2.5.2 กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างลดการใช้ดุลพินิจของพนักงานประเมินโดยให้ใช้ราคาประเมินทรัพย์สินที่จัดทำโดยคณะกรรมการตามกฎหมาย

จากที่กล่าวไปข้างต้นปัญหาของกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินคือการให้ดุลพินิจพนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินค่ารายปีอันเป็นฐานภาษี ทำให้ฐานภาษีมีความไม่แน่นอนเพราะเปลี่ยนแปลงไปตามความเห็นของเจ้าหน้าที่ผู้ประเมินแต่ละราย กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจึงได้เปลี่ยนฐานภาษีจากค่ารายปีมาเป็นมูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างซึ่งคำนวณโดยใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์เป็นเกณฑ์ โดยการคำนวณมูลค่าของที่ดินให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ สำหรับสิ่งปลูกสร้างให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ และห้องชุดให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุดเป็นเกณฑ์ สำหรับการกำหนดมูลค่าที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ ให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

ราคาประเมินทุนทรัพย์และสิ่งปลูกสร้าง ให้เป็นไปตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินที่คณะกรรมการจังหวัดกำหนด โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ โดยกำหนดให้กรมธนารักษ์หรือสำนักงานธนารักษ์พื้นที่ แล้วแต่กรณี ส่งหรือจัดให้มีการส่งบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ทั้งนี้เป็นไปตามมาตรา 35 และมาตรา 36

ภายหลังต่อมาได้มีการประกาศใช้ พ.ร.บ.การประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ.2562 เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์วิธีการในการประเมินราคาทรัพย์สินให้สอดคล้องกับหลักการพื้นฐานด้านการประเมินราคาทรัพย์สินและหลักเศรษฐศาสตร์ และเพื่อให้การดำเนินการด้านการประเมินราคาทรัพย์สินของประเทศมีมาตรฐานและเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ โดยปรากฏในบทเฉพาะกาล มาตรา 38 ว่า “บรรดาบทบัญญัติแห่งกฎหมาย กฎ ระเบียบ ข้อบังคับ ประกาศ คำสั่งหรือมติคณะรัฐมนตรีใดที่อ้างถึงราคาประเมินทุนทรัพย์ คณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์และคณะกรรมการประจำจังหวัดตามประมวลกฎหมายที่ดิน ให้ถือว่าบทบัญญัติแห่งกฎหมาย กฎ ระเบียบ ข้อบังคับ ประกาศ คำสั่งหรือมติ

คณะรัฐมนตรีนั้นอ้างถึง ราคาประเมินทรัพย์สิน คณะกรรมการและคณะกรรมการประจำจังหวัด ตามพระราชบัญญัตินี้” มีผลให้ราคาประเมินทุนทรัพย์กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกล่าวถึง ต้องเป็นไปตาม พ.ร.บ.การประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ.2562

2.6 ข้อพิพาทที่อาจเกิดขึ้นจากองค์ประกอบโครงสร้าง พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

2.6.1 ข้อพิพาทที่อาจเกิดขึ้นจากการบัญญัติกฎหมายเรื่องฐานภาษี

ปัญหาสำคัญของ พ.ร.บ.ภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 คือ การกำหนดบทบัญญัติที่ไม่ชัดเจน โดยเฉพาะ

1. ปัญหาการกำหนดบทบัญญัติคำนิยามมาตรา 5 เกี่ยวกับ “ที่ดิน” และ “โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ”⁸⁰ที่ไม่ชัดเจน ทำให้การค้นหาคำความหมายของทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายการเสียภาษี “ต้องอาศัยการวิเคราะห์เปรียบเทียบและตีความกฎหมายเพื่อปรับ...ให้เข้ากับข้อเท็จจริงเฉพาะเรื่อง...ทั้งนี้ต้องคำนึงถึงเจตนารมณ์ของกฎหมายเป็นสำคัญ”⁸¹

จากการศึกษาพบว่า คณะกรรมการกฤษฎีกา มีแนวทางการตีความคำว่า “โรงเรือน” และ “สิ่งปลูกสร้าง” ปรากฏในบันทึกเรื่องการขอทบทวนความเห็นกรณีการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินของสนามกอล์ฟศูนย์ฝึกการรถไฟแห่งประเทศไทย (กุมภาพันธ์ 2540) ดังนี้ “การแปลความหมายของคำว่า “สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ” ... ต้องอาศัยหลักการตีความกฎหมายที่ว่า...การที่บทบัญญัติของกฎหมายมีถ้อยคำเรียงต่อเนื่องกันและคำสุดท้ายเป็นคำที่มีความหมายทั่วไป ต้องตีความว่าคำสุดท้ายมีความหมายทำนองเดียวกับคำที่มีมาก่อน...ดังนั้น สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นจึงสมควรมีลักษณะเทียบเท่ากับโรงเรือนซึ่งเป็นถ้อยคำที่บัญญัติไว้ก่อน...คือ เป็นสิ่งปลูกสร้างบนพื้นดินที่ใช้อาศัยหรือไว้สินค้าได้...”

นอกจากนี้ คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ 7) ยังได้ให้ความเห็นตอบปัญหาข้อกฎหมายเกี่ยวกับเสาส่งไฟฟ้าแรงสูงและสายส่งไฟฟ้าไว้อีกด้วยว่า “ไม่มีลักษณะเป็นสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะเป็นที่อยู่อาศัยหรือใช้เป็นที่พักอาศัยหรือใช้ประกอบอุตสาหกรรมได้ จึงไม่เป็นสิ่งปลูกสร้างที่ต้องชำระภาษีโรงเรือนและที่ดิน”⁸²

⁸⁰ พ.ร.บ.ภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 มาตรา 5

“ในพระราชบัญญัตินี้ ถ้าข้อความมิได้แสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น

“ที่ดิน” ให้กินความถึง ทางน้ำ บ่อน้ำ สระน้ำ ฯลฯ

“โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ” ให้กินความถึงแพด้วย...”

⁸¹ ศุภลักษณ์ พินิจกุล, คำอธิบายกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน, (กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2563), หน้า 40.

⁸² เรื่องเดียวกัน, หน้า 43-44.

สรุปแนวทางการตีความของคณะกรรมการกฤษฎีกา คือ โรงเรือนนั้นเป็นสิ่งปลูกสร้างบนพื้นดินที่ ใช้อุณหภูมิหรือไวลินค้าได้ ในเมื่อสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ เป็นถ้อยคำที่อยู่ภายหลังคำว่าโรงเรือนและมีความหมายทั่วไปจึงต้องตีความให้มีความหมายทำนองเดียวกันกับโรงเรือน คณะกรรมการกฤษฎีกาจึงเห็นว่า สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นควรมีลักษณะเทียบเท่าโรงเรือน กล่าวคือ ติดอยู่บนดิน ใช้อุณหภูมิหรือไวลินค้าได้

ในทางกลับกัน ศาลฎีกาวางแนวทางการตีความความหมายของ “โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ” ไว้ในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 397/2521 ว่า “คำว่า “โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ” พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน...มิได้ให้คำจำกัดความไว้เป็นพิเศษ...จึงต้องถือว่า...มีความหมายตามธรรมดา...ถึงน้ำมันพิพาท...ก่อสร้างขึ้นติดที่เป็นการถาวรใช้สำหรับเก็บสินค้าน้ำมันเทียบได้กับอาคารเก็บสินค้าทั่ว ๆ ไป การที่ต้องสร้างเป็นรูปถาวรก็เนื่องจากสินค้าที่ต้องเก็บเป็นของเหลวจำพวกน้ำจึงถือได้ว่าเป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น...”⁸³

โดยสรุปแนวทางการตีความของศาลฎีกา ไม่ได้พิจารณาวัตถุประสงค์ในการใช้อุณหภูมิหรือไวลินค้าได้ของสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นแต่อย่างใด แต่ตีความโดยอาศัยการก่อสร้างติดกับที่ดินเป็นการถาวร ให้ถือเป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น

จะเห็นได้ว่าบทบัญญัติที่ไม่ชัดเจนย่อมก่อให้เกิดการตีความออกไปได้ตามดุลพินิจของผู้ใช้กฎหมาย ซึ่งส่งผลกระทบต่อประชาชนผู้เสียภาษีอันเนื่องมาจากความไม่แน่นอนของกฎหมาย

ตัวอย่างปัญหาการตีความเรื่อง เสาส่งไฟฟ้าแรงสูง

การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย (กฟผ.) มีหนังสือถึงคณะกรรมการกฤษฎีกา ขอรื้อว่า เสาส่งไฟฟ้าแรงสูงและสายไฟฟ้าเป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนหรือไม่

ตามความเห็นของการไฟฟ้าฝ่ายผลิตเองนั้น เห็นว่า “...เสาส่งไฟฟ้าแรงสูงและสายไฟฟ้าเป็นเพียงเส้นทางให้กระแสไฟฟ้าวิ่งผ่านไปเท่านั้น มิได้เป็นอุปกรณ์ที่สามารถผลิตพลังงานไฟฟ้าแต่อย่างใด นอกจากนั้น เสาส่งไฟฟ้าแรงสูงก็เป็นสิ่งปลูกสร้างซึ่งไม่สามารถใช้เก็บสินค้าได้ อีกทั้งที่ดินที่เป็นที่ตั้งเสาส่งไฟฟ้าแรงสูงก็มีใช้ที่ดินที่ กฟผ. มีกรรมสิทธิ์...เสาส่งไฟฟ้าแรงสูงและสายส่งไฟฟ้ามิใช่เป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ตามความหมายในพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 กฟผ. จึงไม่ต้องเสียภาษี...”

ส่วนผู้แทนกระทรวงมหาดไทยและผู้แทนกรุงเทพมหานคร เห็นว่า “...รัฐวิสาหกิจมีหน้าที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินหากไม่ได้รับยกเว้นตามกฎหมายและในการจัดเก็บภาษีนั้น กระทรวงมหาดไทยถือว่า สิ่งปลูกสร้างซึ่งเป็นส่วนควบของที่ดิน เช่น เสาส่งไฟฟ้าแรงสูงนี้ถือเป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ที่จะต้องเสียภาษี... ทำนองเดียวกับท่อส่งก๊าซ เสาส่งไฟฟ้า ตู้ไปรษณีย์ ตู้โทรศัพท์...”

⁸³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 44.

คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ 7) มีความเห็นโดยสรุปได้ว่า “โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่จะต้องชำระภาษี ต้องมีลักษณะเข้าอยู่อาศัยได้...หรือต้องใช้เป็นที่พักอาศัยได้...หรือต้องใช้ประกอบอุตสาหกรรมได้...และได้ก่อให้เกิดประโยชน์รายได้แก่ผู้เป็นเจ้าของ⁸⁴...เสาส่งไฟฟ้าแรงสูงและสายส่งไฟฟ้า...ไม่เป็นที่ซึ่งจะเข้าอยู่อาศัย ไร่สวนหรือประกอบอุตสาหกรรมใด ๆ ได้ คงเป็นเพียงสิ่งปลูกสร้างเพื่อเป็นที่พาดสายส่งไฟฟ้าอันเป็นเส้นทางให้กระแสไฟฟ้าจากแหล่งผลิตพลังงานไฟฟ้าวิ่งผ่านเท่านั้น ดังนั้น เสาส่งไฟฟ้าแรงสูงและสายส่งไฟฟ้าจึงไม่ใช่อสังหาริมทรัพย์อื่น ๆ ที่ต้องชำระภาษี...”⁸⁵

จากตัวอย่างกรณีเสาส่งไฟฟ้าแรงสูงจะเห็นได้ว่า มีหน่วยงานที่เกี่ยวข้องออกมาให้ความเห็นถึง 3 หน่วยงานซึ่งความเห็นและการให้เหตุผลประกอบก็แตกต่างกันออกไปตามการตีความของแต่ละหน่วยงาน เป็นปัญหาที่เกิดขึ้นเนื่องมาจากการบัญญัติบทบัญญัติที่ขาดสาระสำคัญ จึงต้องอาศัยการตีความ รวมไปถึงการใช้บังคับมาเป็นเวลานาน ไม่สามารถครอบคลุมวัตถุประสงค์ที่เกิดขึ้นใหม่เพราะเทคโนโลยีที่พัฒนามากขึ้น

นอกจากนี้ยังมีการตีความกรณีทางพิเศษอีกด้วย

โดยที่การทางพิเศษแห่งประเทศไทย (กทพ.) มีหนังสือถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา โดยเห็นว่า “กทพ. เป็นหน่วยงานรัฐซึ่งมีฐานะเป็นรัฐวิสาหกิจจัดตั้งขึ้นโดยประกาศของคณะปฏิวัติ...มีวัตถุประสงค์ในการสร้างหรือจัดให้มีด้วยวิธีการใด ๆ ตลอดจนบำรุงและรักษาทางพิเศษ...การจัดให้มีทางพิเศษเป็นการดำเนินการโดยรัฐตามนโยบายอันเป็นบริการสาธารณะ ทางพิเศษจึงเป็นทางสาธารณะและเป็นทรัพย์สินของรัฐที่ใช้ในกิจการสาธารณะ...เมื่อพิจารณาบทบัญญัติมาตรา 6...และตามความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ 7)...ทางพิเศษจึงไม่อยู่ในความหมายของคำว่า โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ...จึงไม่ใช่ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน...” กล่าวคือ กทพ. เห็นว่า ทางพิเศษไม่ใช่สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ตามนัยกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน เนื่องจากไม่สามารถเข้าอยู่อาศัยได้ ไม่สามารถใช้เป็นที่ไว้สินค้าได้และไม่สามารถใช้ประกอบอุตสาหกรรมได้ ดังนั้นจึงไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน

อย่างไรก็ตามคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ 12) ได้พิจารณาข้อหารือ มีความเห็นว่า “...เมื่อพิจารณาตามมาตรา 6...ประกอบกับมาตรา 8...แล้ว...คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ 7) ได้เคยวินิจฉัยความหมายของโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างที่ต้องชำระภาษีไว้ว่า “...โรงเรือนหรือสิ่งปลูก

⁸⁴ ศ.ดร.ศุภลักษณ์ พินิจภูวนล ได้แสดงความเห็นไว้ใน หนังสือ คำอธิบายกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน หน้า 56 ว่า มีความเห็นต่างจากคณะกรรมการกฤษฎีกาในประเด็นนี้ ด้วยเห็นว่า “การมีรายได้หรือไม่ก็ตามไม่ใช่สาระสำคัญของการเป็นภาษีทรัพย์สิน” เห็นสมควรว่า แนวการวินิจฉัยของคณะกรรมการกฤษฎีกาที่ควรยึดถือเป็นแนวทางสำหรับกรณีอื่น ๆ นั่นคือ “การเป็นโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ต้องมีลักษณะเข้าอยู่อาศัยได้ หรือต้องใช้เป็นที่พักอาศัยได้ หรือต้องใช้ประกอบอุตสาหกรรมได้” โดยไม่มีเงื่อนไขเรื่องการสร้างรายได้ให้แก่เจ้าของเข้ามาเกี่ยวข้อง ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นคล้ายตามท่านอาจารย์ในกรณีนี้ด้วย

⁸⁵ ศุภลักษณ์ พินิจภูวนล, คำอธิบายกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน, หน้า 50-55.

สร้างที่จะต้องชำระภาษี ต้องมีลักษณะเข้าอยู่อาศัยได้...หรือต้องใช้เป็นทีไว้สินค้าได้...หรือต้องใช้ประกอบอุตสาหกรรมได้...และได้ก่อให้เกิดประโยชน์รายได้แก่ผู้เป็นเจ้าของ...” กทพ. จัดตั้งขึ้นตามประกาศคณะปฏิวัติ...โดยให้มีวัตถุประสงค์ในการสร้างหรือจัดให้มีทางพิเศษ...โดยได้นิยามคำว่า “ทางพิเศษ” ไว้ว่า ทางหรือถนนซึ่งจัดสร้างขึ้นใหม่เพื่ออำนวยความสะดวกในการจราจรเป็นพิเศษ...จากบทบัญญัติดังกล่าวจึงเห็นได้ว่าทางพิเศษเป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ที่ กทพ. ได้สร้างขึ้นเพื่ออำนวยความสะดวกและความรวดเร็วแก่การจราจร...ทางพิเศษจึงเป็นโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ โดยข้อเท็จจริงเพราะสามารถเข้าใช้ได้ นอกจากนี้ยังก่อให้เกิดรายได้แก่ กทพ. ซึ่งเป็นเจ้าของทรัพย์สิน...”

เมื่อพิจารณาเหตุผลที่คณะกรรมการกฤษฎีกาทั้งกรรมการร่างกฎหมายคณะที่ 7 และ คณะที่ 12 ให้เหตุผลของการเป็นโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ไว้ตรงกัน เหตุผลดังกล่าวคือ เงื่อนไขในการก่อให้เกิดรายได้แก่เจ้าของทรัพย์สิน ผู้เขียนมีความเห็นคล้ายตามที่ท่านอาจารย์ศุภลักษณ์ พิณภูวดลได้ให้ความเห็นไว้ว่า “การมีรายได้หรือไม่ก็ตามไม่ใช่สาระสำคัญของการเป็นภาษีทรัพย์สิน” เนื่องจากการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินนั้นเป็นการจัดเก็บจากมูลค่าของทรัพย์สินนั่นเองโดยมีต้องคำนึงถึงรายได้ที่ออกเงยหรือเกิดขึ้นจากทรัพย์สินนั้น หากพิจารณานำเอาเงื่อนไขของการก่อให้เกิดรายได้มาเป็นเหตุผลการตีความด้วยจะเป็นการวินิจฉัยตามหลักภาษีเงินได้มิใช่ภาษีทรัพย์สิน⁸⁶

เมื่อเป็นเช่นนี้คงเหลือเหตุผลให้พิจารณาถึงการเป็นโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ตามที่คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ 7) เคยวินิจฉัยไว้กรณีสายไฟฟ้าแรงสูง กล่าวคือ จะเป็น โรงเรือน หรือ สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินได้นั้นจะต้องเข้าลักษณะใดลักษณะหนึ่งดังต่อไปนี้ คือ ต้องมีลักษณะเข้าอยู่อาศัยได้ ต้องใช้เป็นทีไว้สินค้าได้หรือต้องใช้ประกอบอุตสาหกรรมได้

อย่างไรก็ตามคณะกรรมการกฤษฎีกา คณะที่ 12 ได้วินิจฉัยให้ “ทางพิเศษ” เป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ โดยวินิจฉัยว่าทางพิเศษเป็นทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีเพราะเป็นทรัพย์สินที่สามารถเข้าใช้ได้ ซึ่งกรณีการเข้าใช้ดังกล่าว ไม่ปรากฏในบทบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินและไม่เข้าตามแนววินิจฉัยของคณะกรรมการกฤษฎีกาที่มีมาก่อนอีกด้วย⁸⁷

จากตัวอย่างที่ยกไปข้างต้นแสดงให้เห็นถึงปัญหาของการตีความคำว่า “โรงเรือน” หรือ “สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ” ในกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินเพียงบางส่วน แต่ก็ทำให้เข้าใจได้ว่าการบัญญัติกฎหมายที่ขาดสาระสำคัญทำให้เข้าใจได้ ทำให้เกิดการต้องตีความกฎหมาย ซึ่งในบางครั้งก็ผิดไปจากหลักการหรือเจตนารมณ์ดั้งเดิมของกฎหมาย ทำให้การจัดเก็บภาษีอยู่บนความไม่แน่นอนและความไม่เสมอ

⁸⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 61.

⁸⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้าเดียวกัน.

ภาค เพราะในบางครั้งทรัพย์สินเดียวกันแต่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต่างที่กัน ตีความต่างกัน ที่หนึ่งจัดเก็บ อีกที่หนึ่งไม่จัดเก็บ ก็ทำให้เกิดปัญหาได้

กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีความพยายามที่จะลดปัญหาการใช้ดุลพินิจและการตีความกฎหมาย โดยได้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายการเสียภาษีไว้ในมาตรา 35⁸⁸ โดยกำหนดฐานภาษีเพื่อใช้ในการคำนวณภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง โดยให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดซึ่งแบ่งทรัพย์สินออกเป็น 3 ประเภท ได้แก่ ที่ดิน สิ่งปลูกสร้างและสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด สรุปได้ว่าทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ได้แก่ ทรัพย์สินที่เป็นที่ดิน สิ่งปลูกสร้างและสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด

โดยในมาตรา 5 ได้ให้คำนิยาม “ที่ดิน” “สิ่งปลูกสร้าง” และ “ห้องชุด” ไว้ดังนี้

“...“ที่ดิน” หมายความว่า พื้นดิน และให้หมายความรวมถึงพื้นที่ที่เป็นภูเขาหรือที่มีน้ำด้วย

“สิ่งปลูกสร้าง” หมายความว่า โรงเรือน อาคาร ตึก หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยหรือใช้สอยได้ หรือที่ใช้เป็นที่เก็บสินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรมหรือพาณิชย์กรรมและให้หมายความรวมถึงห้องชุดหรือแพที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยได้หรือที่มีไว้เพื่อหาผลประโยชน์ด้วย

“ห้องชุด” หมายความว่า ห้องชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุดที่ได้ออกหนังสือแสดงกรรมสิทธิ์ห้องชุดแล้ว...”

เมื่อพิจารณาการกำหนดนิยามทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายเสียภาษีดังกล่าว เห็นว่า คำนิยามนั้นแม้จะมีความชัดเจนขึ้นมากกว่าการกำหนดคำนิยามในกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน แต่ก็ยังมีบางส่วนที่ขาดสาระสำคัญที่ทำให้เข้าใจได้ จึงทำให้ต้องอาศัยการตีความอยู่ เช่น การกำหนดนิยามของสิ่งปลูกสร้าง ให้หมายความว่า “โรงเรือน อาคาร ตึก หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยหรือใช้สอยได้หรือ... หมายความว่ารวมถึง... แพ ที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยได้หรือที่มีไว้เพื่อหาผลประโยชน์ด้วย...” โดยเฉพาะการกำหนดให้ในคำนิยามมีถ้อยคำว่า “ใช้สอยได้” การกำหนดเช่นนี้มีผลให้สามารถจัดเก็บภาษีจากสิ่งปลูกสร้างได้ในทุกกรณี ไม่ว่าจะใช้ประโยชน์ระยะยาวหรือเพียงชั่วคราวและ...การติดตึกรังกับพื้นดินไม่ใช่สาระสำคัญ อีกกรณีหนึ่งที่เป็นปัญหาคือ การไม่ปรากฏความหมายของ “การประกอบอุตสาหกรรมหรือพาณิชย์กรรม”

⁸⁸ พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 มาตรา 35 วรรคหนึ่งและวรรคสอง

“มาตรา 35 ฐานภาษีเพื่อการคำนวณภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง

การคำนวณมูลค่าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

- (1) ที่ดิน ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ
- (2) สิ่งปลูกสร้าง ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ
- (3) สิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุดเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ...”

เช่นนี้ย่อมนำไปสู่การตีความบทบัญญัติที่อาจทำให้เกิดปัญหาได้⁸⁹ นอกจากนี้ยังกำหนดในคำนิยามโดยใช้ถ้อยคำว่า “โรงเรียน” และ “อาคาร” โดยไม่ปรากฏความหมายที่ชัดเจน ซึ่งอาจนำไปสู่การตีความอันเป็นปัญหาที่เคยเกิดขึ้นมาก่อนแล้วในกฎหมายภาษีโรงเรียนและที่ดิน กล่าวคือ โรงเรียนอาจมีการตีความได้หลายความหมายตามความเห็นของแต่ละหน่วยงาน และ อาคาร อาจถูกตีความโดยใช้คำนิยามในกฎหมายฉบับอื่นซึ่งไม่ถูกต้องเพราะขัดกับหลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร

2. ปัญหาการตีความทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษี

กฎหมายภาษีโรงเรียนและที่ดินกำหนดทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษีไว้ในมาตรา 9 มาตรา 10 และมาตรา 6 ทวิ ดังนี้

ทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรียนและที่ดินตามมาตรา 9 ได้แก่ พระราชวังอันเป็นส่วนหนึ่งของแผ่นดิน (มาตรา 9 (1)) ทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะและทรัพย์สินของการรถไฟแห่งประเทศไทยที่ใช้ในกิจการรถไฟโดยตรง (มาตรา 9 (2)) ทรัพย์สินของโรงพยาบาลสาธารณะและโรงเรียนสาธารณะซึ่งกระทำกิจการอันมิใช่เพื่อเป็นผลกำไรส่วนบุคคลและใช้เฉพาะในการรักษาพยาบาลและในการศึกษา (มาตรา 9 (3)) ทรัพย์สินซึ่งเป็น ศาสนสมบัติอันใช้เฉพาะในศาสนกิจอย่างเดียวหรือเป็นที่อยู่ของสงฆ์ (มาตรา 9 (4)) โรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งปิดไว้ตลอดปีและเจ้าของมิได้อยู่หรือให้ผู้อื่นอยู่ นอกจากคนเฝ้า ในโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ หรือในที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกัน (มาตรา 9 (5)) โรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างของการเคหะแห่งชาติที่ผู้เช่าอยู่อาศัยอยู่เองโดยมิได้ใช้เป็นที่เก็บสินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรมหรือประกอบกิจการอื่นเพื่อหารายได้ (มาตรา 9 (6))

ทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรียนและที่ดินตามมาตรา 10 ได้แก่ โรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งเจ้าของอยู่เอง หรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษาและมีได้ใช้เป็นที่ไว้สินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรม

ทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรียนและที่ดินตามมาตรา 6 ทวิ ได้แก่ ทรัพย์สินประเภทพื้นที่บริเวณต่อเนื่องกับโรงเรียนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่ใช้ประโยชน์โดยตรงของรัฐวิสาหกิจ⁹⁰

จะเห็นได้ว่ากฎหมายภาษีโรงเรียนและที่ดินบัญญัติทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษีไว้ค่อนข้างจำกัด อีกทั้งบทบัญญัติยังต้องอาศัยการตีความในหลายกรณี เช่น กรณีมาตรา 9 (2) ทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะ เนื่องจากในกฎหมายภาษีโรงเรียนและที่ดินไม่ได้ให้คำอธิบายถึงลักษณะของการใช้ทรัพย์สินของรัฐในกิจการของรัฐหรือสาธารณะไว้ว่าเป็นอย่างไร ดังนั้นจึงต้องอาศัยการ

⁸⁹ ศุภลักษณ์ พินิจกุล, “บทวิเคราะห์ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พุทธศักราช...,” วารสารบทบัญญัติ 73(1) (มกราคม-มีนาคม 2560) : 7-71.

⁹⁰ ศุภลักษณ์ พินิจกุล, คำอธิบายกฎหมายภาษีโรงเรียนและที่ดิน, หน้า 77.

ตีความและปรับกฎหมายเข้ากับข้อเท็จจริงเป็นรายกรณีไป อย่างไรก็ตามการตีความของแต่ละหน่วยงานอาจแตกต่างกัน ทำให้เกิดปัญหาเรื่องความไม่แน่นอนได้

ตัวอย่างเช่น คณะกรรมการกฤษฎีกาตีความกรณีมาตรา 9 (2) ไว้สรุปได้ว่า “กิจการของรัฐบาล” หมายถึง ราชการของทบวงการเมืองโดยตรง “รัฐบาลใช้ในกิจการสาธารณะ” หมายถึง รัฐบาลเอาทรัพย์สินออกให้ประชาชนทั่วไปใช้โดยไม่ได้กระทำไปในการการค้าหากำไร กล่าวคือ ประชาชนไม่ได้เสียค่าตอบแทน

ในทางกลับกัน กระทรวงมหาดไทยให้ความเห็นไว้ในเรื่องการให้เช่าศาลาที่พักผู้โดยสารประจำทางเพื่อติดตั้งป้ายโฆษณา มีใจความสรุปได้ว่า ศาลาที่พักผู้โดยสารประจำทางถือเป็นทรัพย์สินของรัฐบาลเนื่องจากอยู่ในความครอบครองของกรุงเทพมหานครและได้ใช้ในกิจการสาธารณะ คือ การเดินรถประจำทาง แม้จะให้เช่าส่วนใดส่วนหนึ่งของศาลาและรัฐได้ค่าตอบแทนก็ไม่ได้เปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์เดิมของศาลาที่เป็นทรัพย์สินของรัฐบาลและใช้ในกิจการสาธารณะ จึงได้รับยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน⁹¹

พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 บัญญัติถึงทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไว้ในมาตรา 8⁹² รวมถึงสามารถออกเป็นกฎกระทรวง⁹³ยกเว้นได้อีกตาม มาตรา 8 (12)

⁹¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 79-80.

⁹² พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 มาตรา 8

“มาตรา 8 ให้ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นทรัพย์สินดังต่อไปนี้ได้รับยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัตินี้

- (1) ทรัพย์สินของรัฐหรือของหน่วยงานของรัฐซึ่งใช้ในกิจการของรัฐหรือของหน่วยงานของรัฐหรือในกิจการสาธารณะ ทั้งนี้ โดยมีได้ใช้ทำผลประโยชน์
- (2) ทรัพย์สินที่เป็นที่ทำการขององค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษขององค์การสหประชาชาติหรือองค์การระหว่างประเทศอื่น ซึ่งประเทศไทยมีข้อผูกพันที่ต้องยกเว้นภาษีให้ตามสนธิสัญญาหรือความตกลงอื่นใด
- (3) ทรัพย์สินที่เป็นที่ทำการสถานทูตหรือสถานกงสุลของต่างประเทศ ทั้งนี้ ให้เป็นไปตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกัน
- (4) ทรัพย์สินของสภาภาษาชาติไทย
- (5) ทรัพย์สินที่เป็นศาสนสมบัติไม่ว่าของศาสนาใดที่ใช้เฉพาะเพื่อการประกอบศาสนกิจหรือกิจการสาธารณะ หรือทรัพย์สินที่เป็นที่อยู่ของสงฆ์ นักพรต นักบวช หรือบาทหลวง ไม่ว่าในศาสนาใด หรือทรัพย์สินที่เป็นศาลเจ้า ทั้งนี้ เฉพาะที่มีได้ใช้ทำผลประโยชน์
- (6) ทรัพย์สินที่ใช้เป็นสุสานสาธารณะหรือฌาปนสถานสาธารณะ โดยมีได้รับประโยชน์ตอบแทน
- (7) ทรัพย์สินที่เป็นของมูลนิธิหรือองค์การหรือสถานสาธารณกุศลตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนด ทั้งนี้ เฉพาะที่มีได้ใช้ทำผลประโยชน์
- (8) ทรัพย์สินของเอกชนเฉพาะส่วนที่ได้อนุญาตให้ทางราชการจัดให้ใช้เพื่อสาธารณประโยชน์ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนด
- (9) ทรัพย์สินส่วนกลางที่มีไว้เพื่อใช้หรือเพื่อประโยชน์ร่วมกันสำหรับเจ้าของร่วมตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด
- (10) ที่ดินอันเป็นสาธารณูปโภคตามกฎหมายว่าด้วยการจัดสรรที่ดิน
- (11) ที่ดินอันเป็นพื้นที่สาธารณูปโภคตามกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย
- (12) ทรัพย์สินอื่นตามที่กำหนดในกฎกระทรวง”

⁹³ กฎกระทรวงกำหนดทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

บทบัญญัติเกี่ยวกับทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีของกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีความละเอียดมากขึ้นกว่ากฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน อย่างไรก็ตามยังคงมีการบัญญัติถ้อยคำที่ขาดสาระสำคัญให้เข้าใจได้ ทำให้ยังคงต้องมีการตีความอยู่ เช่น “ทรัพย์สินของรัฐ” “โดยมิได้ใช้หาผลประโยชน์” “มิได้รับประโยชน์ตอบแทน” เป็นต้น

โดยเฉพาะถ้อยคำ “โดยมิได้ใช้หาผลประโยชน์” “มิได้รับประโยชน์ตอบแทน” ท่านอาจารย์ศุภลักษณ์ได้แสดงความเห็นไว้ในบทความ “บทวิเคราะห์ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างพุทธศักราช...” ว่า “การหาผลประโยชน์หรือการมีผลตอบแทนน่าจะเป็นสาระสำคัญในการจัดเก็บภาษีเงินได้ มิใช่ภาษีทรัพย์สิน...การกำหนดบทบัญญัติในลักษณะดังกล่าวอาจนำมาซึ่งความลับสนในการตีความฐานภาษีระหว่างภาษีเงินได้และภาษีทรัพย์สิน และนำมาซึ่งความขัดแย้งระหว่างท้องถิ่นและประชาชนในท้องถิ่นนั้นได้”

2.6.2 ข้อพิพาทที่อาจเกิดขึ้นจากการบัญญัติกฎหมายเรื่องการคำนวณภาษี

ปัญหาสำคัญของ พ.ร.บ.ภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 นอกจากฐานภาษี ยังมีเรื่องการคำนวณภาษี เพราะเกี่ยวข้องกับการประเมินภาษี โดยข้อพิพาทที่มักเกิดขึ้นตามกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินมักเกิดจากมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 โดยสรุปได้ว่า ภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้นให้คิดคำนวณจากค่ารายปีของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นกับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น โดยคิดในอัตราร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี โดยค่ารายปีให้มีความหมายว่า จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เข้าได้ในปีหนึ่ง ๆ หากเป็นกรณีที่ดินนั้นได้นำออกให้เช่าอยู่แล้ว ให้ใช้ค่าเช่าเป็นจำนวนค่ารายปีที่ใช้คำนวณภาษี แต่หากพนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าค่าเช่านั้น (ในกรณีนำทรัพย์สินออกให้เช่า) ไม่ใช่จำนวนเงินอันสมควร หรือเป็นกรณีหาค่าเช่าไม่ได้ เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินดำเนินกิจการเองหรือด้วยเหตุประการอื่น พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินค่ารายปีได้ โดยต้องคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ ตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด

นอกจากมาตรา 8 แล้ว กรณียังมีมาตราที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณภาษีอยู่ในมาตรา 12 และมาตรา 18 ด้วย

มาตรา 12 บัญญัติไว้ว่า “โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งทำขึ้นในระหว่างปีนั้น ท่านว่าให้เอาเวลาซึ่งโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ นั้นได้มีขึ้นและสำเร็จจนควรเช่าอยู่ได้แล้วเท่านั้นมาเป็นเกณฑ์คำนวณค่ารายปี

ถ้าในระหว่างปีไม่มีโรงเรือนอื่นหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ในที่ดินนั้น ท่านให้กำหนดค่าภาษี เฉพาะเวลานั้น ตามบทบัญญัติในภาค 2 แห่งพระราชบัญญัตินี้”

มาตรา 18 บัญญัติไว้ว่า “ค่ารายปีของปีที่ล่วงแล้วนั้น ท่านให้เป็นหลักสำหรับการคำนวณค่าภาษี ซึ่งจะต้องเสียในปีต่อมา”

ท่านอาจารย์ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล ได้แสดงความคิดเห็นไว้ในหนังสือ คำอธิบายกฎหมายภาษี โรงเรือนและที่ดิน ความว่า “หากวิเคราะห์บทบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 ในมาตรา 8 มาตรา 12 และมาตรา 18 ...เห็นได้ว่าเป็นเพียงการกำหนดหลักเกณฑ์ทั่วไปเกี่ยวกับการประเมินภาษี เท่านั้น การกำหนดจำนวนค่าภาษีจึงขึ้นอยู่กับกรณีความคำว่า “ค่ารายปี”...ในมาตรา 8...เป็นสำคัญ”⁹⁴

อย่างไรก็ตามเพื่ออำนวยความสะดวกในการทำงานของเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้อง ได้มีการออกประกาศ กระทรวงมหาดไทย เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีของทรัพย์สิน (30 มีนาคม พ.ศ.2535) โดยมีเนื้อความเกี่ยวกับ หลักเกณฑ์ในการประเมินค่ารายปีสำหรับพนักงานเจ้าหน้าที่กรณีที่มีเหตุอันสมควร ต้องใช้อำนาจในการประเมินค่ารายปี “ให้พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินโดยเทียบเคียงกับค่ารายปีของทรัพย์สินที่...ขนาด พื้นที่ ทำเล ที่ตั้งและบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์คล้ายคลึงกันในเขต ของหน่วยการบริหารราชการส่วนท้องถิ่นนั้น”

ทำให้เข้าใจได้ว่า บทบัญญัติมาตรา 8 ไม่ได้กำหนดวิธีการประเมินและความหมายของค่ารายปีไว้ แม้มีประกาศกระทรวงมหาดไทยออกมาเพิ่มเติมก็เป็นในเรื่องแนวทางการปฏิบัติของพนักงานเจ้าหน้าที่ หาได้เกี่ยวข้องกับคำจำกัดความค่ารายปีไม่ ดังนั้นการกำหนด “ค่ารายปี” จึงมีปัญหาในทางปฏิบัติโดยเฉพาะ กรณีการให้ดุลพินิจพนักงานเจ้าหน้าที่ในการประเมินค่ารายปี

พนักงานเจ้าหน้าที่มักทำการประเมินค่ารายปีโดยประเมินตามค่าเช่าที่แสดงไว้ต่อเจ้าหน้าที่โดยมิได้ เข้าตรวจสอบโรงเรือนและที่ดิน อีกทั้งพนักงานเจ้าหน้าที่ก็มิได้เป็นผู้มีความรู้ความเชี่ยวชาญในการประเมิน ราคาตามหลักวิชาการทำให้เกิดปัญหาความไม่แน่นอนของการตีความค่ารายปีในแต่ละท้องถิ่นที่ไม่มี มาตรฐานเดียวกัน อีกทั้งการที่พนักงานเจ้าหน้าที่คำนวณภาษีโรงเรือนและที่ดินจากฐานค่าเช่า ทำให้เกิด ความสับสนและซ้ำซ้อนกับฐานภาษีเงินได้ ซึ่งผิดจากลักษณะของภาษีโรงเรือนและที่ดินที่เป็นภาษีซึ่งจัดเก็บ จากฐานทรัพย์สิน⁹⁵

ดังนั้นปัญหาหลักของการคำนวณภาษีโรงเรือนและที่ดินคือเรื่องฐานภาษีที่ใช้จากค่ารายปี เนื่องจากพนักงานเจ้าหน้าที่มีดุลพินิจในการประเมินค่ารายปีและมักประเมินโดยยึดตามค่าเช่าซึ่งเป็นฐาน รายได้ ทำให้ในทางปฏิบัติเกิดการซ้ำซ้อนในเรื่องฐานภาษีและฐานภาษีไม่มีความแน่นอน

⁹⁴ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน, หน้า 180.

⁹⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 184.

กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีความพยายามที่จะแก้ปัญหาด้วยการกำหนดฐานภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างใหม่ โดยเปลี่ยนจากค่ารายปีที่เคยใช้ในภาษีโรงเรือนและที่ดินมาเป็นมูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งคำนวณโดยใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์เป็นเกณฑ์ และราคาประเมินทุนทรัพย์ดังกล่าวให้เป็นไปตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินซึ่งกำหนดโดยคณะกรรมการประจำจังหวัดจังหวัดและได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์⁹⁶

อย่างไรก็ตาม มีการประกาศใช้ พ.ร.บ.การประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ.2562 ซึ่งมีเจตนารมณ์ในการบังคับใช้โดยสรุปคือ ต้องการควบคุมดูแลและบริหารจัดการการประเมินราคาทรัพย์สินของประเทศให้มีประสิทธิภาพและเป็นไปในทางเดียวกัน โดยปรากฏในบทเฉพาะกาล มาตรา 38 ให้ราคาประเมินทุนทรัพย์ คณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์และคณะกรรมการประจำจังหวัดตามประมวลกฎหมายที่ดินที่ถูกอ้างถึงในกฎหมาย กฎ ระเบียบ ข้อบังคับ ประกาศใด ๆ ให้ถือว่ากฎหมายและบทบัญญัติอื่นเหล่านั้นอ้างถึงราคาประเมินทรัพย์สิน คณะกรรมการและคณะกรรมการประจำจังหวัดตาม พ.ร.บ.การประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ.2562 กล่าวโดยสรุปคือ ผลจากการประกาศใช้ พ.ร.บ.การประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ.2562 ทำให้การคำนวณฐานภาษีสำหรับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างต้องเป็นไปตามบัญชีราคาประเมินที่ออกโดยคณะกรรมการประจำจังหวัดตามกฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ

ผู้เขียนมีความเห็นว่า การเปลี่ยนแปลงฐานภาษีจากการใช้ค่ารายปีมาเป็นการใช้มูลค่าทั้งหมดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างซึ่งคำนวณโดยใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์เป็นเกณฑ์นั้น น่าจะช่วยแก้ปัญหาในเรื่องดุลพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ เพราะบัญชีราคาประเมินที่กำหนดโดยคณะกรรมการประจำจังหวัดจะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง หมายความว่า ฐานภาษีสำหรับการคำนวณภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างย่อมมีความแน่นอนมากยิ่งขึ้น ไม่ปรับเปลี่ยนไปตามความพอใจของพนักงานเจ้าหน้าที่เช่นที่ผ่านมา เพราะท้องถิ่นแต่ละแห่งในจังหวัด จะต้องใช้บัญชีราคาประเมินที่ออกโดยคณะกรรมการประจำจังหวัดนั้นเพื่อเทียบเคียงในการคำนวณฐานภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในท้องถิ่นของตน

⁹⁶ พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 มาตรา 35

อย่างไรก็ตาม แม้การออก พ.ร.บ.การประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ.2562 น่าจะสามารถช่วยแก้ปัญหาเดิมกรณีฐานภาษีไม่แน่นอนได้ แต่ก็ยังมีประเด็นที่ต้องพิจารณาว่า หลักเกณฑ์และวิธีการประเมินราคาทรัพย์สินที่บัญญัติไว้ในกฎกระทรวงนั้นมีความเหมาะสมแล้วหรือไม่ อย่างไร เนื่องจากหากวิธีการประเมินดังกล่าวไม่เหมาะสมย่อมส่งผลให้ราคาประเมินและบัญชีราคาประเมินที่คณะกรรมการประจำจังหวัดจัดทำขึ้นไม่เหมาะสม กล่าวคือ อาจมีมูลค่าสูงหรือต่ำเกินไป ไม่ได้แสดงมูลค่าที่แท้จริงของทรัพย์สิน เช่นนี้เมื่อท้องถิ่นนำบัญชีราคาประเมินดังกล่าวไปใช้เทียบเคียงเพื่อกำหนดฐานภาษีสำหรับจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างย่อมเกิดปัญหาว่า ฐานภาษีนั้นไม่ได้แสดงมูลค่าทั้งหมดที่แท้จริงของทรัพย์สินตามไปด้วย

กฎกระทรวงที่ออกตามความใน พ.ร.บ.การประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ.2562 เกี่ยวกับหลักเกณฑ์และวิธีการประเมินราคาทรัพย์สินในปัจจุบันมี 2 ฉบับ ได้แก่ กฎกระทรวงการกำหนดราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง การจัดทำบัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างและแผนที่ประกอบการประเมินราคาที่ดิน พ.ศ.2563 และกฎกระทรวงการกำหนดราคาประเมินห้องชุดและการจัดทำบัญชีราคาประเมินห้องชุด พ.ศ.2563

กฎกระทรวงการกำหนดราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง การจัดทำบัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างและแผนที่ประกอบการประเมินราคาที่ดิน พ.ศ.2563 กำหนดไว้ในข้อ 4 ของกฎกระทรวงให้ การประเมินราคาที่ดินนั้นให้ใช้วิธีเปรียบเทียบราคาตลาด หากไม่มีข้อมูลราคาตลาดหรือมีข้อมูลไม่เพียงพอ ทำให้ไม่สามารถประเมินราคาได้ ให้ใช้วิธีรายได้แทน และหมวด 2 ส่วนที่ 1 การประเมินราคาส่งปลูกสร้าง กฎกระทรวงกำหนดให้ใช้วิธีต้นทุนในการประเมินราคาส่งปลูกสร้างซึ่งมีการหักค่าเสื่อมราคาส่งปลูกสร้าง กำหนดไว้ด้วย

กฎกระทรวงการกำหนดราคาประเมินห้องชุดและการจัดทำบัญชีราคาประเมินห้องชุด พ.ศ. 2563 กำหนดไว้ในข้อ 4 ให้ใช้วิธีเปรียบเทียบราคาตลาด หากไม่มีข้อมูลราคาตลาดหรือมีไม่เพียงพอสำหรับการประเมินราคา ให้ใช้วิธีเปรียบเทียบราคาตลาดก่อน แล้วจึงใช้วิธีรายได้หรือวิธีต้นทุน ตามลำดับ เพื่อให้ได้ราคาประเมินห้องชุดที่เหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจในสมัยนั้น แต่ไม่มีกำหนดให้หักค่าเสื่อมห้องชุด

ผู้เขียนมีความเห็นว่าวิธีการประเมินราคาในกฎกระทรวง มีประเด็นที่ต้องพิจารณาว่าเป็นปัญหาซึ่งส่งผลให้ราคาประเมินไม่สะท้อนมูลค่าทรัพย์สินที่แท้จริง เมื่อท้องถิ่นนำไปกำหนดฐานภาษีย่อมกระทบต่อไปยังฐานภาษีโดยที่ฐานภาษีอาจไม่ใช่ฐานภาษีที่เหมาะสมก็เป็นได้ ซึ่งเป็นสาเหตุที่ทำให้เกิดข้อพิพาทขึ้นระหว่างผู้มีหน้าที่เสียภาษีกับองค์กรจัดเก็บภาษีได้ ซึ่งจะได้กล่าวในรายละเอียดต่อไปในบทที่ 3

ผู้เขียนเห็นว่ากรณีที่กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างบัญญัติให้ใช้ราคาประเมินทรัพย์สินมาคำนวณฐานภาษี สามารถช่วยลดปัญหาเรื่องการใช้ดุลพินิจในการประเมินฐานภาษีได้ อย่างไรก็ตาม การบัญญัติเช่นนี้ก่อให้เกิดปัญหาเป็นการเพิ่มขึ้นตอนการโต้แย้ง เนื่องจากเมื่อกฎหมายบัญญัติให้ท้องถิ่นนำราคาประเมินในบัญชีราคาประเมินมาใช้เพื่อกำหนดฐานภาษี หมายความว่าพนักงานเจ้าหน้าที่ในกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไม่มีอำนาจเกี่ยวข้องกับบัญชีราคาประเมินทรัพย์สินดังกล่าวเลย ย่อมไม่มีอำนาจในการพิจารณาข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับราคาประเมินในบัญชีซึ่งออกโดยอาศัยกฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐด้วย ดังนั้นหากผู้เสียภาษีต้องการคัดค้านบัญชีราคาประเมินซึ่งนำมาใช้เทียบเคียงสำหรับคำนวณฐานภาษี ย่อมไม่สามารถทำได้โดยคัดค้านอุทธรณ์ตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง แต่ต้องไปคัดค้านตามกฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ อันจะได้กล่าวในรายละเอียดต่อไป

บทที่ 3 การกำหนดบทบาทบัญญัติในกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่อลดการใช้ดุลพินิจ ของพนักงานประเมินส่งผลกระทบเป็นการเพิ่มขึ้นตอนในการระงับข้อพิพาท

พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 มาตรา 35 บัญญัติให้ใช้มูลค่าทั้งของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างเป็นฐานภาษีเพื่อการคำนวณภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยกำหนดให้ใช้ราคาประเมินทรัพย์สินเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ ราคาประเมินดังกล่าวให้เป็นไปตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ด้วยความประสงค์ที่จะลดดุลพินิจในการประเมินฐานภาษีของเจ้าพนักงาน ต่อมาภายหลังได้มีการประกาศใช้ พ.ร.บ.การประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ.2562 โดยในบทเฉพาะกาลมาตรา 38 กำหนดให้บรรดาบทบัญญัติแห่งกฎหมาย กฎ ระเบียบ ข้อบังคับใดที่อ้างถึงราคาประเมินทุนทรัพย์ตามประมวลกฎหมายที่ดินให้ถือว่าอ้างถึงราคาประเมินทรัพย์สินตาม พ.ร.บ.การประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐฯ ส่งผลให้การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างต้องเชื่อมโยงกับกฎหมายสองฉบับ คือ กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และ กฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐซึ่งกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนำราคาประเมินจากบัญชีที่ออกโดยกฎหมายนี้มาใช้คำนวณฐานในการจัดเก็บภาษี โดยกฎหมายทั้งสองฉบับมีเนื้อหาสาระที่แตกต่างกัน ซึ่งสามารถอธิบายได้ดังนี้

3.1 เนื้อหาสาระเกี่ยวกับการประเมินภาษีตาม พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

3.1.1 หลักเกณฑ์ในการประเมินภาษีและการใช้บัญชีราคาประเมินทรัพย์สินในการคำนวณฐานภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ที่ได้แก้ไขใหม่ เนื่องจากกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินเดิมไม่เหมาะสมกับสถานการณ์ในปัจจุบันที่มีการเปลี่ยนแปลงในทางเศรษฐกิจที่ล้ำหน้าในยุคการแข่งขันสูง อีกทั้งมีการเปิดให้ใช้ดุลพินิจสูง ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับผู้เสียภาษี จึงจำเป็นต้องออกกฎหมายให้ทันสมัยกับสถานการณ์โลกปัจจุบันดังกล่าว และเพื่อนำภาษีที่จัดเก็บได้นำมาพัฒนาประเทศชาติต่อไป

ในเนื้อหาสาระสำคัญของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ได้กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีโดยมีการคำนวณหามูลค่าฐานภาษีของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง การคำนวณภาษี การประเมินภาษี ที่กระทำโดยพนักงานเจ้าหน้าที่ตามกฎหมาย สรุปลงข้อสรุป ดังนี้

พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 กำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น มีอำนาจจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น และภาษีที่จัดเก็บได้ให้เป็นรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น⁹⁷

ได้มีการแต่งตั้งพนักงานสำรวจ พนักงานประเมิน และพนักงานเก็บภาษี โดยให้ผู้บริหารท้องถิ่นออกคำสั่งแต่งตั้งเจ้าหน้าที่เพื่อดำเนินการตามกฎหมาย⁹⁸

จากนั้นให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นรวบรวม สำรวจข้อมูลที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้เป็นปัจจุบัน เพื่อเป็นฐานข้อมูลในการจัดเก็บภาษี รวมถึงข้อมูลกรณีผู้เสียภาษีเปลี่ยนแปลงการใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง⁹⁹ด้วย¹⁰⁰

เมื่อเจ้าพนักงานสำรวจทำการสำรวจรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเรียบร้อยแล้ว ให้นำข้อมูลที่ได้มากรอกลงในแบบบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างและแบบบัญชีรายการห้องชุด

หลังจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้จัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแล้ว ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นปิดประกาศไว้ ณ ที่ทำการองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นหรือสถานที่อื่นในเขตองค์กร

⁹⁷ พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มาตรา 7

⁹⁸ พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มาตรา 11

⁹⁹ มาตรา 33 เป็นกรณีผู้เสียภาษีเปลี่ยนแปลงการใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างไม่ว่าด้วยเหตุใด ทำให้ต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้นหรือลดลง ผู้เสียภาษีต้องแจ้งต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นภายใน 60 วันนับแต่วันที่มีการเปลี่ยนแปลงหรือวันที่ผู้เสียภาษีรู้ถึงเหตุดังกล่าว การเปลี่ยนแปลงการใช้ประโยชน์อาจเกิดขึ้นได้ 4 กรณี

1) เปลี่ยนจากการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม เป็นการใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย หรือทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ

2) เปลี่ยนจากการใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย เป็นการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมหรือใช้ประโยชน์อื่นนอกจากประกอบเกษตรกรรม หรือทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ

3) เปลี่ยนจากการใช้ประโยชน์อื่นนอกจากประกอบเกษตรกรรม หรือเป็นที่อยู่อาศัย เป็นการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม หรือเป็นที่อยู่อาศัย หรือทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ

4) เปลี่ยนจากการทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ เป็นการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม หรือเป็นที่อยู่อาศัย หรือใช้ประโยชน์อื่นนอกจากประกอบเกษตรกรรมหรือเป็นที่อยู่อาศัย

อ้างอิงจาก คู่มือปฏิบัติงานตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562. กลุ่มงานนโยบายการคลังและพัฒนารายได้ สำนักบริหารการคลังท้องถิ่น กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น. 2562. หน้า 41.

¹⁰⁰ พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มาตรา 26 และ มาตรา 33

ปกครองส่วนท้องถิ่นตามที่เห็นสมควร เช่น ในเขตชุมชน เพื่อให้ประชาชนตรวจสอบเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 30 วัน และจัดส่งข้อมูลรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของผู้เสียภาษีแต่ละรายให้ผู้เสียภาษีทราบโดยตรง หรือส่งทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ หรือแจ้งให้ทราบทางเว็บไซต์ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น ๆ ด้วยก็ได้ โดยให้ผู้เสียภาษีแต่ละรายทราบภายในเดือนพฤศจิกายน ด้วยว่าหากมีความผิดพลาดทำให้รายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไม่ตรงกับความเป็นจริง ผู้เสียภาษีสามารถยื่นคำร้องต่อผู้บริหารท้องถิ่นให้แก้ไขให้ถูกต้องได้¹⁰¹

ต่อมากรมธนารักษ์หรือสำนักงานธนารักษ์พื้นที่จะจัดส่งบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน สิ่งปลูกสร้างหรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุดให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นซึ่งทรัพย์สินเหล่านั้นตั้งอยู่ ภายใน 30 วันนับแต่คณะอนุกรรมการประจำจังหวัดประกาศใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ เพื่อที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะได้จัดทำและประกาศราคาประเมินทุนทรัพย์ อัตราภาษีและรายละเอียดอื่นที่จำเป็น ในการจัดเก็บภาษี¹⁰²

ทั้งนี้เมื่อมีการประกาศใช้ พระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562 ผลของมาตรา 38 ใน พ.ร.บ.ดังกล่าว ส่งผลให้กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาตรา 36 ที่อ้างถึง ราคาประเมินทุนทรัพย์และคณะอนุกรรมการประจำจังหวัด ให้หมายถึง ราคาประเมินทรัพย์สินและ คณะกรรมการประจำจังหวัดตาม พ.ร.บ.การประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐฯ ดังนั้นจึง หมายความว่า องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องจัดทำและประกาศราคาประเมินทุนทรัพย์โดยใช้บัญชีราคา ประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างหรือบัญชีราคาประเมินห้องชุดซึ่งกำหนดโดยคณะกรรมการประจำจังหวัดใน กฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ

เมื่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้รับบัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างหรือบัญชีราคา ประเมินห้องชุดแล้ว ให้นำข้อมูลรายการที่ดิน สิ่งปลูกสร้างและห้องชุดที่สำรวจได้ตามบัญชีรายการที่ดิน และสิ่งปลูกสร้าง และบัญชีรายการห้องชุดมาจัดทำบัญชีราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และบัญชีราคาประเมินทุนทรัพย์ของห้องชุดซึ่งจะใช้สำหรับจัดเก็บภาษีต่อไป

¹⁰¹ พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มาตรา 30 มาตรา 32 และ มาตรา 34

ประกาศกระทรวงมหาดไทยว่าด้วยการดำเนินการตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ข้อ 5

ระเบียบกระทรวงมหาดไทยว่าด้วยการดำเนินการตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ข้อ 23 ข้อ 24 และข้อ 25

¹⁰² พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มาตรา 36 และ มาตรา 39

การคำนวณราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดิน¹⁰³

นำข้อมูลที่ดินตามบัญชีรายการที่ดินที่จัดทำโดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น มาตรวจสอบราคาประเมินที่ดินจากบัญชีราคาประเมินที่ดินว่าถูกต้องตรงกันหรือไม่ บัญชีราคาประเมินที่ดินจะมีข้อมูลเกี่ยวกับตำแหน่งที่ดิน (เลขที่ดิน ระวังแผนที่ ท้องที่ที่เป็นที่ตั้งของที่ดิน) ราคาประเมินที่ดิน (บาทต่อตารางวา) รอบบัญชีที่ประกาศใช้ หากข้อมูลถูกต้องตรงกัน สามารถนำราคาประเมินที่ดินที่ปรากฏในบัญชีราคาประเมินที่ดินไปใช้ได้ แต่หากข้อมูลไม่ตรงกันให้ติดต่อคณะกรรมการประจำจังหวัดเพื่อตรวจสอบและปรับปรุงข้อมูลให้เป็นปัจจุบันต่อไป

กรณีที่ดินไม่มีราคาประเมิน ทำให้ไม่มีราคาประเมินไปคำนวณกับพื้นที่ให้ออกมาเป็นมูลค่าที่ดินนั้น กฎหมายมาตรา 36 ให้เป็นไปตามกฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการคำนวณมูลค่าที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ พ.ศ. 2562 สรุปได้พอสังเขป ดังนี้ หากเป็นกรณีที่ดินที่มีโฉนดที่ดินหรือหนังสือรับรองการทำประโยชน์ตาม น.ส. 3 ก. ให้เทียบเคียงราคาประเมินที่ดินกับแปลงที่ดินใกล้เคียงที่มีสภาพคล้ายคลึงกันและมีระยะความลึกของแปลงที่ดินใกล้เคียงกัน โดยตรวจสอบจากแผนที่ประกอบการประเมินราคาที่ดิน เป็นฐานในการคำนวณภาษีของที่ดิน หากเป็นกรณีที่ดินที่มีหนังสือแสดงกรรมสิทธิ์ที่ดินที่มีโฉนดที่ดินหรือหนังสือรับรองการทำประโยชน์ น.ส. 3 ก. หรือเป็นที่ดินที่ไม่มีหนังสือสำคัญแสดงกรรมสิทธิ์ ให้ท้องถิ่นใช้ราคาประเมินตามบัญชีกำหนดราคาประเมินที่ดินรายเขตปกครองที่กรมธนารักษ์หรือสำนักงานธนารักษ์พื้นที่จัดส่งให้ เป็นฐานในการคำนวณภาษีของที่ดิน

ในการคำนวณมูลค่าทั้งหมดของที่ดินเพื่อใช้เป็นฐานภาษีให้นำจำนวนเนื้อที่ดินของที่ดินแปลงนั้น ๆ คูณด้วยราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินที่และติดต่อกันและเป็นเจ้าของเดียวกัน

การคำนวณราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้าง¹⁰⁴

ขั้นตอนแรกให้ตรวจสอบประเภทสิ่งปลูกสร้างจากบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างว่าเป็นอาคารประเภทใดและมีประเภทสิ่งปลูกสร้างตรงตามบัญชีราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างหรือไม่

¹⁰³ กลุ่มงานนโยบายการคลังและพัฒนารายได้ สำนักบริหารการคลังท้องถิ่น กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น, คู่มือปฏิบัติงานตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562, (2562), หน้า 43-44.

¹⁰⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 45-46.

กรณีสิ่งปลูกสร้างที่จะคำนวณราคาประเมินทุนทรัพย์มีประเภทตรงตามบัญชีราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างให้นำราคาประเมินต่อตารางเมตรที่กำหนดไว้ในบัญชีราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างมาคำนวณราคาส่งปลูกสร้างและหักค่าเสื่อมอาคาร

กรณีสิ่งปลูกสร้างที่จะคำนวณราคาประเมินทุนทรัพย์ไม่มีประเภทตรงตามบัญชีราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างให้ท้องถิ่นเทียบเคียงราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างตามบัญชีเทียบเคียงสิ่งปลูกสร้างที่กรมธนารักษ์จัดทำขึ้น แล้วจึงนำราคาประเมินต่อตารางเมตรของสิ่งปลูกสร้างที่เทียบเคียงได้มาคำนวณราคาส่งปลูกสร้างและหักค่าเสื่อมราคา

ในการคำนวณมูลค่าทั้งหมดของสิ่งปลูกสร้างเพื่อใช้เป็นฐานภาษีให้นำพื้นที่ใช้สอยของสิ่งปลูกสร้างทั้งหมดคูณด้วยราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างต่อตารางเมตรคูณด้วยอัตราร้อยละของค่าเสื่อมราคา

การคำนวณราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด¹⁰⁵

ให้ตรวจสอบชื่ออาคารชุดและชั้นที่ตั้งห้องชุดให้ตรงกับบัญชีราคาประเมินห้องชุด เพื่อให้ทราบราคาประเมินว่าตารางเมตรละเท่าใด

ในการคำนวณมูลค่าทั้งหมดของห้องชุดเพื่อใช้เป็นฐานภาษีให้นำพื้นที่รวมของทรัพย์ส่วนบุคคล (ตารางเมตร) คูณด้วยราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุด (บาทต่อตารางเมตร) โดยไม่ต้องหักค่าเสื่อมราคา

เมื่อท้องถิ่นได้จัดทำราคาประเมินทุนทรัพย์เสร็จสิ้นแล้ว ให้ประกาศราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดิน สิ่งปลูกสร้างและสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด อัตราภาษีที่จัดเก็บ และรายละเอียดอื่นที่จำเป็นในการจัดเก็บภาษีในแต่ละปีไว้ ณ สำนักงานหรือที่ทำการขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นและสถานที่อื่นใดที่ประชาชนเข้าถึงได้หรือผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตทางเว็บไซต์ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นก่อนวันที่ 1 กุมภาพันธ์ของปีนั้น และในการเดียวกันให้ประกาศบัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง บัญชีราคาประเมินห้องชุดที่ออกโดยคณะกรรมการประจำจังหวัดและได้รับมาตามมาตรา 36 ด้วย¹⁰⁶

¹⁰⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 46-47.

¹⁰⁶ มาตรา 39 ประกอบกับกฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการประกาศราคาประเมินทุนทรัพย์ อัตราภาษีและรายละเอียดอื่นในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

ลำดับขั้นตอนการประเมินภาษี จะต้องหักมูลค่าของฐานภาษีออกก่อนที่จะนำไปคำนวณภาษี โดยเมื่อคำนวณมูลค่าฐานภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างและอาคารชุดแล้ว ให้ตรวจสอบว่ามีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างและอาคารชุด อยู่ในข่ายได้รับการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีหรือไม่ แล้วแต่กรณีดังนี้

กรณีที่ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใดให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นรวมกันไม่เกิน 50 ล้านบาท โดยมีวิธีการคำนวณ ดังนี้

1. หากผู้เสียภาษีเป็นเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไม่เกินหนึ่งแปลง ให้นำมูลค่าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นหักด้วย 50 ล้านบาท ส่วนที่เหลือคือมูลค่าของฐานภาษี หากมูลค่าของฐานภาษีที่คำนวณได้มีมูลค่าน้อยกว่าหรือเท่ากับศูนย์ ให้มูลค่าของฐานภาษีดังกล่าวเท่ากับศูนย์

2. หากผู้เสียภาษีเป็นเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมากกว่า 1 แปลง ให้นำมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นหักด้วย 50 ล้านบาท โดยให้หักมูลค่าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของแปลงที่มีมูลค่าสูงสุดก่อน แล้วหักมูลค่าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่มีมูลค่าสูงในลำดับรองลงมาตามลำดับ เมื่อหักครบ 50 ล้านบาทแล้ว มูลค่าทรัพย์สินที่เหลือแต่ละแปลงคือมูลค่าของฐานภาษี หากมูลค่าของฐานภาษีที่คำนวณได้มีมูลค่าน้อยกว่าหรือเท่ากับศูนย์ ให้มูลค่าของฐานภาษีดังกล่าวเท่ากับศูนย์

กรณีที่ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษี ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีไม่เกิน 50 ล้านบาท โดยวิธีการคำนวณคือ ให้นำมูลค่าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหักด้วย 50 ล้านบาท ส่วนที่เหลือคือมูลค่าของฐานภาษี หากมูลค่าของฐานภาษีที่คำนวณได้มีมูลค่าน้อยกว่าหรือเท่ากับศูนย์ ให้มูลค่าของฐานภาษีดังกล่าวเท่ากับศูนย์

กรณีที่บุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของสิ่งปลูกสร้างแต่ไม่ได้เป็นเจ้าของที่ดิน และใช้สิ่งปลูกสร้างดังกล่าวเป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้าน ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีไม่เกิน 10 ล้านบาท โดยมีวิธีการคำนวณคือ ให้นำมูลค่าของสิ่งปลูกสร้างนั้นหักด้วย 10 ล้าน หากมูลค่าของฐานที่คำนวณได้มีมูลค่าน้อยกว่าหรือเท่ากับศูนย์ ให้มูลค่าของฐานภาษีดังกล่าวเท่ากับศูนย์¹⁰⁷

¹⁰⁷ พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 มาตรา 40 และ มาตรา 41

การคำนวณภาษี ให้นำฐานภาษีของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (มูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง) ที่คำนวณได้หักด้วยมูลค่าของฐานภาษีที่ได้รับยกเว้นแล้วคูณด้วยอัตราภาษีตามสัดส่วนการใช้ประโยชน์¹⁰⁸

หลังจากประเมินภาษีแล้วลำดับต่อไปเป็นการแจ้งการประเมินภาษีโดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ต้องทำการแจ้งให้กับผู้เสียภาษีทราบพอสังเขป ดังนี้

กรณีผู้เสียภาษียรายใดได้รับการยกเว้นมูลค่าฐานภาษี และไม่มีค่าภาษีที่ต้องเสีย องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไม่ต้องส่งหนังสือแจ้งประเมินภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีนั้น

ให้แจ้งการประเมินภาษีโดยส่งแบบประเมินภาษีพร้อมคำอธิบายเพิ่มเติมเกี่ยวกับการลดภาษีและการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีหรือผู้มีหน้าที่ชำระภาษีแทน ภายในเดือนกุมภาพันธ์ของทุกปี

การส่งหนังสือแจ้งประเมินภาษีให้ส่งโดยตรงหรือทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับโดยส่ง ณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่ หรือสถานที่ทำการของผู้เสียภาษีหรือผู้มีหน้าที่ชำระแทน จะส่งให้แก่ผู้บรรลุนิติภาวะและอยู่ ณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่หรือสถานที่ทำการที่ปรากฏว่าเป็นของผู้เสียภาษีนั้นก็ได้

กรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างมีเจ้าของรวมหลายคน สามารถแจ้งประเมินภาษีไปยังเจ้าของรวมคนใดคนหนึ่งโดยระบุชื่อเจ้าของรวมคนอื่นไว้ในหนังสือแจ้งประเมินภาษีฉบับเดียวกัน เพื่อให้มาชำระภาษีแทนกันได้

เมื่อได้พิจารณาหลักเกณฑ์วิธีการของการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยสังเขป จะพบว่า ฐานภาษีในการคำนวณภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างคือมูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นคำนวณโดยใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์เป็นเกณฑ์ ซึ่งกฎหมายกำหนดให้ราคาประเมินทุนทรัพย์เป็นไปตามราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างหรือราคาประเมินห้องชุดที่กำหนดโดยคณะกรรมการประจำจังหวัดในกฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ

ในการคำนวณราคาประเมินทุนทรัพย์นั้น องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะนำบัญชีราคาประเมินทรัพย์สินที่ได้รับจากคณะกรรมการประจำจังหวัด มาตรวจสอบกับข้อมูลในบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ท้องถิ่นได้จัดทำขึ้นเพื่อตรวจสอบข้อมูลว่าถูกต้องตรงกันหรือไม่ หากถูกต้องตรงกันก็จะนำราคาประเมินในบัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างหรือบัญชีราคาประเมินห้องชุดมาใช้คำนวณตามสูตร

¹⁰⁸ พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 มาตรา 35 มาตรา 37 มาตรา 38 มาตรา 42

การคำนวณราคาประเมินทุนทรัพย์ ได้ผลลัพธ์ออกมาเป็นมูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง กล่าวคือ เป็นฐานภาษีที่นำไปใช้คำนวณภาษี

จากการสัมภาษณ์ตัวแทนองค์การบริหารส่วนตำบลคูบางหลวง อำเภอลาดหลุมแก้ว จังหวัดปทุมธานี ได้ยืนยันในเรื่องนี้ว่า ก่อนหน้านี้ที่ยังใช้บังคับภาษีโรงเรือนและที่ดิน ท้องถิ่นจะมีอำนาจในทุกเรื่อง กล่าวคือทั้งเรื่องฐานภาษีและการประเมินภาษี ท้องถิ่นคิดราคาต่อรายปีได้เอง ตัดสินใจได้เอง หลังจากประกาศใช้กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตัวใหม่ ลดอำนาจท้องถิ่นลง ไม่ให้ท้องถิ่นมีอำนาจมากเท่าเดิม โดยที่ราคาประเมินที่เป็นฐานภาษี ธนารักษ์กำหนดมาให้เลย ท้องถิ่นแค่เอามาคำนวณแล้วแจ้งประเมินในกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตัวใหม่นี้ หน้าที่หลักของท้องถิ่นคือสำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง¹⁰⁹

ดังนั้นอาจกล่าวได้ว่าบัญชีราคาประเมินนั้นมีความสำคัญในการคำนวณมูลค่าฐานภาษีเป็นอย่างมาก เนื่องจากเป็นตัวแปรในการกำหนดความเปลี่ยนแปลงของฐานภาษี กล่าวคือ หากราคาประเมินไม่ถูกต้องย่อมส่งผลโดยตรงให้ฐานภาษีไม่ถูกต้องไปด้วย เช่น ราคาประเมินที่ดิน (บาทต่อตารางวา) สูงเกินความเป็นจริง เมื่อนำไปคูณด้วยพื้นที่ใช้สอยออกมาเป็นมูลค่าทั้งหมดของที่ดิน มูลค่านั้นย่อมสูงเกินจริงไปด้วย

อย่างไรก็ตาม แม้บัญชีราคาประเมินเป็นตัวแปรที่อาจทำให้ฐานภาษีเพิ่มขึ้นหรือลดลงได้ แต่อำนาจหน้าที่ของเจ้าพนักงานตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีอยู่เฉพาะที่กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกำหนดเท่านั้น เมื่อบทบัญญัติกำหนดให้ราคาประเมินทุนทรัพย์ต้องเป็นไปตามบัญชีราคาประเมินที่กำหนดโดยคณะกรรมการประจำจังหวัด จึงหมายความว่าเจ้าพนักงานตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไม่มีอำนาจในการแก้ไขเปลี่ยนแปลงราคาประเมินที่ปรากฏในบัญชีราคาประเมินซึ่งออกตามความในกฎหมายอื่น อำนาจที่มีจำกัดนั้นจึงรวมถึงอำนาจในการระงับข้อพิพาทเกี่ยวกับ ราคาประเมินในบัญชีดังกล่าวด้วยและบัญชีราคาประเมินดังกล่าวนั้นก็มิได้มีการคัดค้านราคาประเมินตามความในกฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐนั่นเอง

ในประเด็นข้อนี้ผู้เขียนได้สอบถามตัวแทนขององค์การบริหารส่วนตำบลคูบางหลวง อำเภอลาดหลุมแก้ว จังหวัดปทุมธานีและได้รับการยืนยันว่า มีระเบียบให้ท้องถิ่นต้องนำราคาประเมินในบัญชีที่จัดทำ

¹⁰⁹ สัมภาษณ์ นันทชพร พรหมพันธ์ใจ, เจ้าพนักงานจัดเก็บรายได้ ปฏิบัติงานเป็นพนักงานเก็บภาษี พนักงานสำรวจประจำองค์การบริหารส่วนตำบลคูบางหลวง อำเภอลาดหลุมแก้ว จังหวัดปทุมธานี, 30 มีนาคม 2564.

โดยกรมธนารักษ์มาใช้เป็นฐานภาษี โดยไม่มีอำนาจแก้ไขเปลี่ยนแปลง ท้องถิ่นต้องนำมาใช้ตามที่ธนารักษ์กำหนด¹¹⁰

นอกจากนี้ผู้เขียนได้สัมภาษณ์นักประเมินราคาทรัพย์สินชำนาญการพิเศษประจำสำนักงานธนารักษ์พื้นที่ปทุมธานีถึงอำนาจของท้องถิ่นในการแก้ไขราคาประเมินในบัญชีของกรมธนารักษ์ ได้รับความตรงกันกับครั้งที่สัมภาษณ์ท้องถิ่นว่า ท้องถิ่นไม่มีอำนาจแก้ไขราคาประเมินในบัญชีที่ธนารักษ์กำหนด หากจะต้องมีการแก้ไขอย่างไรต้องเป็นอำนาจของธนารักษ์เท่านั้น¹¹¹

อย่างไรก็ตามมีประเด็นปัญหาในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้ประโยชน์ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ผู้เสียภาษีต้องแจ้งเปลี่ยนแปลงการใช้ประโยชน์ต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นตามหลักเกณฑ์ในประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่อง การดำเนินการตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ข้อ 4 โดยในประกาศกระทรวงกำหนดว่า เมื่อได้รับแจ้งการเปลี่ยนแปลงการใช้ประโยชน์จากผู้เสียภาษีแล้ว ให้ผู้บริหารท้องถิ่นตรวจสอบและมีคำสั่งแก้ไขเพิ่มเติมบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างและบัญชีราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อประเมินภาษีตามการใช้ประโยชน์ในปีถัดไป

จากประกาศกระทรวงดังกล่าวอาจทำให้เข้าใจได้ว่าท้องถิ่นมีอำนาจในการเปลี่ยนแปลงราคาประเมินของกรมธนารักษ์ ผู้เขียนจึงได้สอบถามไปยังตัวแทนขององค์การบริหารส่วนตำบลคูบางหลวง อำเภอลาดหลุมแก้ว จังหวัดปทุมธานีและได้รับการยืนยันว่า เมื่อมีการขอแก้ไขการใช้ประโยชน์ที่ดิน ท้องถิ่นจะดำเนินการตรวจสอบข้อเท็จจริง หากเป็นตามที่แจ้งท้องถิ่นต้องแก้ไขในแบบบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (ภ.ด.ส.3) และแบบบัญชีราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (ภ.ด.ส.1) ซึ่งเอกสาร 2 ฉบับนี้เป็นประกาศข้อมูลทรัพย์สินและราคาของที่ดินรายแปลงที่ติดประกาศไว้ ณ ที่ทำการองค์การบริหารส่วนตำบล ไม่ใช่การแก้ไขราคาประเมินในบัญชีของกรมธนารักษ์¹¹²

ดังนั้นทำให้เข้าใจได้ว่า การที่ท้องถิ่นนำบัญชีราคาประเมินไปใช้เป็นเกณฑ์คำนวณมูลค่าฐานภาษีท้องถิ่นเพียงนำไปเทียบเคียงตรวจสอบข้อมูลและนำราคาประเมินมาใช้ หากมีอำนาจในการแก้ไขเปลี่ยนแปลงหรือระงับข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับบัญชีราคาประเมินนั้นไม่ เนื่องจากกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไม่ได้ให้อำนาจไว้ การแก้ไขเปลี่ยนแปลงและระงับข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับบัญชีราคาประเมินนั้น

¹¹⁰ สัมภาษณ์ สรรเพ็ชร หริตกุล, ปลัดองค์การบริหารส่วนตำบลคูบางหลวง อำเภอลาดหลุมแก้ว จังหวัดปทุมธานี, 30 มีนาคม 2564.

¹¹¹ สัมภาษณ์ พัฒนณัฐ อ่อนสัมกิจ, นักประเมินราคาทรัพย์สินชำนาญการพิเศษประจำสำนักงานธนารักษ์พื้นที่ปทุมธานี, 1 เมษายน 2564.

¹¹² สัมภาษณ์ นันทชพร พรหมพันธุ์ใจ, เจ้าหน้าที่งานจัดเก็บรายได้ ปฏิบัติงานเป็นพนักงานเก็บภาษี พนักงานสำรวจประจำองค์การบริหารส่วนตำบลคูบางหลวง อำเภอลาดหลุมแก้ว จังหวัดปทุมธานี, 30 มีนาคม 2564.

เป็นไปตามกฎหมายที่ให้อำนาจออกบัญชีราคาประเมินดังกล่าว ซึ่งได้แก่ กฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ

ประเด็นปัญหานี้ส่งผลให้ การระงับข้อพิพาทในกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไม่อาจสามารถเสร็จสิ้นได้ภายในตัวกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั่นเอง เพราะหากเกิดกรณีผู้เสียภาษีเห็นว่าฐานภาษีไม่ถูกต้องและท้วงติงราคาประเมินที่ใช้คำนวณฐานภาษีเพราะเห็นว่าสูงเกินไป ผู้เสียภาษีไม่สามารถโต้แย้งราคาประเมินนั้นโดยอาศัยกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้ เพราะบัญชีดังกล่าวไม่ได้ออกโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง หากต้องการโต้แย้งต้องคัดค้านตามหลักเกณฑ์และวิธีการของกฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ ทำให้การโต้แย้งภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีขั้นตอนเพิ่มขึ้น

3.1.2 อำนาจและหน้าที่ของคณะกรรมการในกฎหมาย

คณะกรรมการที่ปรากฏอยู่ใน พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มี 3 คณะกรรมการด้วยกัน ได้แก่

1. คณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัด
2. คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง
3. คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี โดยแบ่งออกเป็น
 - 3.1 คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีประจำจังหวัด
 - 3.2 คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีกรุงเทพมหานคร

1. คณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัด กฎหมายบัญญัติไว้ในมาตรา 21 โดยให้ประกอบด้วยองค์คณะดังต่อไปนี้

- | | |
|--|--------------------|
| 1. ผู้ว่าราชการจังหวัด | เป็น ประธานกรรมการ |
| 2. ปลัดจังหวัด | เป็น กรรมการ |
| 3. เจ้าพนักงานที่ดินจังหวัด | เป็น กรรมการ |
| 4. ธารักษ์พื้นที่ | เป็น กรรมการ |
| 5. โยธาธิการและผังเมืองจังหวัด | เป็น กรรมการ |
| 6. สรรพากรพื้นที่ (แต่งตั้งโดยผู้ว่าราชการจังหวัด) | เป็น กรรมการ |
| 7. นายกองค้การบริหารส่วนจังหวัด | เป็น กรรมการ |

- | | |
|-----------------------------------|--------------------------|
| 8. นายกเทศมนตรี 5 คน | เป็น กรรมการ |
| 9. นายกองค์การบริหารส่วนตำบล 5 คน | เป็น กรรมการ |
| 10. ท้องถิ่นจังหวัด | เป็น กรรมการและเลขานุการ |

หน้าที่และอำนาจของคณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัด มีดังนี้

1. พิจารณาให้ความเห็นชอบอัตราภาษีตามร่างข้อบัญญัติท้องถิ่นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นตามมาตรา 37 วรรคเจ็ด (มาตรา 21 วรรคสี่)

ตั้งแต่ปี พ.ศ.2565 เป็นต้นไป อัตราที่ใช้ในการจัดเก็บจะถูกกำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาหากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใดต้องการจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูงกว่าที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาสามารถตราเป็นข้อบัญญัติท้องถิ่นกำหนดอัตราภาษีที่จะใช้จัดเก็บในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นได้ แต่ต้องไม่เกินอัตราสูงสุดที่กำหนดไว้ในมาตรา 37

การตราข้อบัญญัติท้องถิ่นเพื่อกำหนดอัตราภาษีที่สูงกว่าอัตราตามพระราชกฤษฎีกาผู้บริหารท้องถิ่นต้องเสนออัตราภาษีตามร่างข้อบัญญัติท้องถิ่นให้คณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัดให้ความเห็นชอบก่อน เมื่อคณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัดให้ความเห็นชอบกับอัตราภาษีแล้ว ให้ผู้บริหารท้องถิ่นลงนามใช้บังคับข้อบัญญัติท้องถิ่นต่อไปได้

ในกรณีที่คณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัดไม่เห็นชอบกับอัตราภาษีตามร่างข้อบัญญัติท้องถิ่นให้ส่งความเห็นเกี่ยวกับอัตราภาษีคืนผู้บริหารท้องถิ่นเพื่อเสนอสภาท้องถิ่นดำเนินการแก้ไขอัตราภาษีตามความเห็นของคณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัดหรือสภาท้องถิ่นอาจยืนยันอัตราตามร่างข้อบัญญัติด้วยคะแนนเสียงไม่น้อยกว่า 2 ใน 3 โดยต้องดำเนินการภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับความเห็นเกี่ยวกับอัตราภาษีจากคณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัด หากสภาท้องถิ่นดำเนินการแก้ไขไม่แล้วเสร็จหรือสภาท้องถิ่นพิจารณายืนยันด้วยคะแนนเสียงน้อยกว่า 2 ใน 3 ของจำนวนสมาชิกสภาท้องถิ่นทั้งหมดเท่าที่มีอยู่ ร่างข้อบัญญัตินั้นตกไป¹¹³

2. ให้ความเห็นชอบการลดภาษีหรือยกเว้นภาษีของผู้บริหารท้องถิ่นตามมาตรา 56 กรณีการลดหรือยกเว้นภาษีแก่ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างซึ่งได้รับความเสียหายมากหรือถูกทำลายให้เสื่อมสภาพด้วยเหตุอันพ้นวิสัยที่จะป้องกันได้โดยทั่วไป หรือมาตรา 57 กรณีการลดหรือยกเว้นภาษีแก่ที่ดินหรือสิ่งปลูก

¹¹³ กลุ่มงานนโยบายการคลังและพัฒนารายได้ สำนักบริหารการคลังท้องถิ่น กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น, คู่มือปฏิบัติงานตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562, (2562), หน้า 50-51.

สร้างที่ได้รับความเสียหาย หรือถูกรื้อถอน หรือทำลาย หรือชำรุดเสียหายจนเป็นเหตุให้ต้องซ่อมแซมในส่วนสำคัญ โดยมีได้มีสาเหตุมาจากผู้เสียภาษี (มาตรา 21 วรรคสี่)

3. ให้คำปรึกษาหรือคำแนะนำแก่ผู้บริหารท้องถิ่นเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในจังหวัด รวมทั้งปฏิบัติการอื่นตามที่กำหนดในพระราชบัญญัตินี้ (มาตรา 21 วรรคสี่ และมาตรา 23)

เมื่อคณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัดให้คำปรึกษาหรือคำแนะนำแก่ผู้บริหารท้องถิ่นเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในจังหวัดแล้ว ให้ส่งคำปรึกษาหรือคำแนะนำดังกล่าวไปยังกระทรวงมหาดไทยเพื่อพิจารณาต่อ

กรณีกระทรวงมหาดไทยเห็นด้วย กระทรวงมหาดไทยจะแจ้งให้คณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัดทราบภายใน 15 วันนับแต่วันได้รับคำปรึกษาหรือคำแนะนำ พร้อมทั้งส่งให้คณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัดอื่น และองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทุกแห่งทราบ และถือปฏิบัติต่อไป

หากกระทรวงมหาดไทยไม่เห็นด้วยกับคำปรึกษาหรือคำแนะนำของคณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัด ให้ส่งเรื่องพร้อมกับความเห็นไปยังคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างวินิจฉัย (มาตรา 23)

4. รับแจ้งข้อมูลเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เพื่อรายงานข้อมูลและสภาพปัญหา อุปสรรค ข้อเสนอแนะต่อกระทรวงมหาดไทย (มาตรา 24 และมาตรา 25) กล่าวคือ ในแต่ละปีให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (ยกเว้นกรุงเทพมหานคร) จัดส่งข้อมูลเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจำนวนภาษีที่จัดเก็บได้ มูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษี ให้แก่คณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัด

คณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัดรวบรวมส่งให้กระทรวงมหาดไทย ในกรณีกรุงเทพมหานครให้ส่งกระทรวงมหาดไทยโดยตรง

กระทรวงมหาดไทยจะประมวลผลข้อมูลที่ได้รับ และให้จัดส่งข้อมูลที่มีการประมวลผลแล้วให้แก่กระทรวงการคลังและคณะกรรมการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นตามกฎหมายว่าด้วยการกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

ในการจัดส่งข้อมูลให้กระทรวงมหาดไทย คณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัดและกรุงเทพมหานครต้องรายงานสภาพปัญหาและอุปสรรคเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีพร้อมทั้งเสนอแนวทางแก้ไขด้วย

2. คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง กฎหมายบัญญัติไว้ในมาตรา 15 โดยให้ประกอบด้วยองค์คณะดังต่อไปนี้

- | | |
|---------------------------------------|--------------------|
| 1. ปลัดกระทรวงการคลัง | เป็น ประธานกรรมการ |
| 2. ปลัดกระทรวงมหาดไทย | เป็น กรรมการ |
| 3. อธิบดีกรมที่ดิน | เป็น กรรมการ |
| 4. อธิบดีกรมธนารักษ์ | เป็น กรรมการ |
| 5. อธิบดีกรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น | เป็น กรรมการ |
| 6. อธิบดีกรมสรรพากร | เป็น กรรมการ |
| 7. ผู้อำนวยการสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง | เป็น กรรมการ |

8. ข้าราชการของสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง (ผู้อำนวยการสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง
แต่งตั้ง)

เป็น เลขานุการ

9. ข้าราชการของกรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น (อธิบดีกรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น
แต่งตั้ง)

เป็น ผู้ช่วยเลขานุการ

โดยกฎหมายบัญญัติหน้าที่และอำนาจของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไว้ใน มาตรา 16 ดังนี้

1. วินิจฉัยปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีตามมาตรา 23 วรรคสามและตามที่กระทรวงการคลังหรือกรุงเทพมหานครร้องขอ

2. ให้คำปรึกษาหรือคำแนะนำเกี่ยวกับการจัดเก็บและการปฏิบัติตามพระราชบัญญัตินี้กับคณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัด กระทรวงการคลัง กระทรวงมหาดไทยหรือกรุงเทพมหานคร

3. ปฏิบัติการอื่นใดตามที่กฎหมายกำหนดให้เป็นหน้าที่และอำนาจของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

นอกจากนี้ยังมีบัญญัติอำนาจในการแต่งตั้งคณะอนุกรรมการเพื่อปฏิบัติงานตามที่ได้รับมอบหมายไว้ในมาตรา 20 อีกด้วย

อีกทั้งกฎหมายได้บัญญัติเพิ่มเติมเกี่ยวกับคำวินิจฉัย คำปรึกษา คำแนะนำของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไว้ในมาตรา 18 และมาตรา 19 ดังนี้

“มาตรา 18 คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้เป็นที่สุดและในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัยในภายหลัง คำวินิจฉัยที่เปลี่ยนแปลงนั้น ให้มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่คำวินิจฉัยเปลี่ยนแปลงเป็นต้นไป”

“มาตรา 19 ในกรณีที่คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้มีคำวินิจฉัย คำปรึกษาหรือคำแนะนำเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีและการปฏิบัติตามพระราชบัญญัตินี้แล้ว ให้แจ้งคำวินิจฉัย คำปรึกษาหรือคำแนะนำดังกล่าวไปยังผู้ที่ยื่นขอคำวินิจฉัย คำปรึกษาหรือคำแนะนำนั้น และให้ส่งเรื่องดังกล่าวไปยังกระทรวงมหาดไทยเพื่อให้แจ้งหน่วยงานที่เกี่ยวข้องทราบและถือปฏิบัติต่อไป”

ขั้นตอนการหารือคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง¹¹⁴

1. เมื่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีปัญหาข้อกฎหมายหรือแนวทางปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ให้หารือกับคณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัดก่อน

2. เมื่อคณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัดให้คำปรึกษาหรือคำแนะนำเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีแล้วให้ส่งคำปรึกษาหรือคำแนะนำดังกล่าวไปยังกระทรวงมหาดไทย (กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น) เพื่อพิจารณา

3. กรณีที่กระทรวงมหาดไทยเห็นด้วยกับคำปรึกษาหรือคำแนะนำของคณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัด ให้กระทรวงมหาดไทยแจ้งให้คณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัดทราบภายใน 15 วันนับแต่วันได้รับคำปรึกษาหรือคำแนะนำ และส่งให้

¹¹⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 14.

คณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัดอื่นและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทุกแห่งทราบและถือปฏิบัติต่อไป

ตัวอย่างกรณีเทศบาลตำบลวัดประดู่ขอหารือเกี่ยวกับศูนย์จัดการธนบัตร สุราษฎร์ธานี¹¹⁵

เทศบาลตำบลวัดประดู่ขอหารือต่อคณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัดว่า ทรัพย์สินของศูนย์จัดการธนบัตรสุราษฎร์ธานี ซึ่งเป็นหน่วยงานหนึ่งของธนาคารแห่งประเทศไทย จะได้รับการยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามความในมาตรา 8 แห่ง พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 หรือไม่

คณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัดสุราษฎร์ธานี มีหนังสือที่ สฎ ๐๐๒๓.๓/๗๗๕๘ ลงวันที่ 12 พฤษภาคม 2563 ถึงปลัดกระทรวงมหาดไทย ความว่า คณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัดสุราษฎร์ธานี ในการประชุมครั้งที่ 1/2563 เมื่อวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2563 พิจารณาแล้วเห็นว่า ศูนย์จัดการธนบัตร ธนาคารแห่งประเทศไทย เป็นหน่วยงานของรัฐ ตามมาตรา 5 แห่ง พ.ร.บ.ธนาคารแห่งประเทศไทย พ.ศ.2485 ทั้งนี้ ศูนย์จัดการธนบัตร ใช้ประโยชน์ในสิ่งปลูกสร้างเพื่อดำเนินภารกิจตามที่ พ.ร.บ.ธนาคารแห่งประเทศไทย พ.ศ.2485 บัญญัติไว้ โดยมีการปลูกต้นมะพร้าวและบางส่วนเป็นที่ดินว่างเปล่า ไม่ปรากฏข้อเท็จจริงว่าเป็นการประกอบเกษตรกรรมเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์ในเชิงพาณิชย์ ดังนั้นศูนย์จัดการธนบัตร ธนาคารแห่งประเทศไทยจึงมีฐานะเป็นหน่วยงานของรัฐและไม่นำที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไปจัดหาประโยชน์ จึงได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามมาตรา 8 (1) แห่ง พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 เว้นแต่จะปรากฏข้อเท็จจริงภายหลังว่าได้ นำที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวไปจัดหาผลประโยชน์ จึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในส่วนที่นำไปจัดหาประโยชน์นั้น

กระทรวงมหาดไทยมีหนังสือด่วนที่สุดที่ มท ๐๘๐๘.๓/ว๓๐๕๓ ลงวันที่ 27 พฤษภาคม 2563 พิจารณาเรื่องขอหารือการยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ศูนย์จัดการธนบัตร สุราษฎร์ธานีแล้ว เห็นด้วยกับความเห็นของคณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัดสุราษฎร์ธานี จึงได้ส่งความเห็นมาเพื่อแจ้งให้คณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัดอื่นและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทุกแห่งทราบและถือปฏิบัติต่อไป

¹¹⁵ รายงานการประชุมคณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัดสุราษฎร์ธานี ครั้งที่ 1/2563 เมื่อวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2563

4. กรณีที่กระทรวงมหาดไทยไม่เห็นด้วยกับคำปรึกษาหรือคำแนะนำของคณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัดให้กระทรวงมหาดไทยส่งเรื่องพร้อมความเห็นไปยังคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างภายใน 15 วันนับแต่วันที่ได้รับความปรึกษาหรือคำแนะนำดังกล่าว

ตัวอย่างคำปรึกษาหรือคำแนะนำของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง¹¹⁶

ประเด็น ในกรณีที่คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีความเห็นไม่ตรงกับคณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัด ความเห็นของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะมีผลนับตั้งแต่วันที่ที่มีความเห็นหรือให้มีผลย้อนหลัง

คำปรึกษาหรือคำแนะนำ ในกรณีที่คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มีความเห็นไม่ตรงกับคณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัด ให้คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ถือเป็นที่สุด และมีผลใช้ยันต่อ มท. (กระทรวงมหาดไทย) กระทรวงการคลังหรือกรุงเทพมหานคร แล้วแต่กรณี นับแต่วันที่หน่วยงานดังกล่าวได้รับแจ้ง เพื่อให้สอดคล้องตามมาตรา 42 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

3. คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี แบ่งออกเป็น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีประจำจังหวัดและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีกรุงเทพมหานคร

3.1 คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีประจำจังหวัด กฎหมายบัญญัติไว้ในมาตรา 74 โดยให้ประกอบด้วยองค์คณะดังต่อไปนี้

- | | |
|---|------------------------|
| 1. ผู้ว่าราชการจังหวัด | เป็น ประธานกรรมการ |
| 2. เจ้าพนักงานที่ดินจังหวัด | เป็น กรรมการโดยตำแหน่ง |
| 3. ธนารักษ์พื้นที่ | เป็น กรรมการโดยตำแหน่ง |
| 4. โยธาธิการและผังเมืองจังหวัด | เป็น กรรมการโดยตำแหน่ง |
| 5. สรรพากรพื้นที่ (แต่งตั้งโดยผู้ว่าฯ) | เป็น กรรมการโดยตำแหน่ง |
| 6. ผู้แทนของผู้บริหารท้องถิ่นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในจังหวัด | ไม่เกิน 2 คน |

¹¹⁶ หนังสือที่ กค ๑๐๐๕/สนภ./๑๒๘/๒๕๖๓ ลงวันที่ ๒๑ พฤษภาคม ๒๕๖๓ สิ่งที่ส่งมาด้วย ตารางคำปรึกษาหรือคำแนะนำของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

เป็น กรรมการโดยตำแหน่ง

7. ผู้ทรงคุณวุฒิ (ประธานกรรมการและกรรมการโดยตำแหน่งแต่งตั้ง) ไม่เกิน 2 คน

เป็น กรรมการ

8. ข้าราชการสังกัดสำนักงานส่งเสริมการปกครองท้องถิ่นจังหวัด (ผู้ว่าราชการจังหวัด
แต่งตั้ง)

เป็น เลขานุการและผู้ช่วยเลขานุการ

3.2 คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีกรุงเทพมหานคร กฎหมายบัญญัติไว้ใน
มาตรา 75 โดยให้ประกอบด้วยองค์คณะดังต่อไปนี้

- | | |
|---|------------------------|
| 1. ปลัดกระทรวงมหาดไทย | เป็น ประธานกรรมการ |
| 2. อธิบดีกรมที่ดิน | เป็น กรรมการโดยตำแหน่ง |
| 3. อธิบดีกรมธนารักษ์ | เป็น กรรมการโดยตำแหน่ง |
| 4. อธิบดีกรมโยธาธิการและผังเมือง | เป็น กรรมการโดยตำแหน่ง |
| 5. อธิบดีกรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น | เป็น กรรมการโดยตำแหน่ง |
| 6. อธิบดีกรมสรรพากร | เป็น กรรมการโดยตำแหน่ง |
| 7. ผู้อำนวยการสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง | เป็น กรรมการโดยตำแหน่ง |
| 8. ปลัดกรุงเทพมหานคร | เป็น กรรมการโดยตำแหน่ง |
| 9. ผู้ทรงคุณวุฒิ (ประธานกรรมการและกรรมการโดยตำแหน่งแต่งตั้ง) ไม่เกิน 2 คน | เป็น กรรมการ |
| 10. ข้าราชการสังกัดกรุงเทพมหานคร (แต่งตั้งโดยผู้ว่าฯ) | |

เป็น เลขานุการและผู้ช่วยเลขานุการ

อำนาจของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี (มาตรา 80 และ มาตรา 81)

มีอำนาจออกหนังสือเรียกผู้อุทธรณ์หรือบุคคลซึ่งเกี่ยวข้อมาให้ถ้อยคำหรือส่งเอกสารหรือหลักฐาน
อื่นใดมาแสดงได้

มีอำนาจสั่งไม่รับอุทธรณ์ ยกอุทธรณ์ เพิกถอนหรือแก้ไขการประเมินขององค์กรปกครองส่วน
ท้องถิ่น หรือให้ผู้อุทธรณ์ได้รับการลดหรือยกเว้นภาษีหรือได้คืนภาษี

โดยสรุป คณะกรรมการในกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เกี่ยวข้องกับการระงับข้อพิพาท เรื่องการประเมินภาษีและการจัดเก็บภาษี ได้แก่ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี คณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัดและคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เป็นคณะกรรมการที่เกี่ยวข้องในทางนโยบาย ให้คำปรึกษาแนะนำแก่องค์กรที่จัดเก็บภาษี ฯลฯ แต่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการพิจารณาข้อพิพาทระหว่างผู้เสียภาษีและองค์กรจัดเก็บภาษี

อย่างไรก็ตามคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีอำนาจตามมาตรา 81 ซึ่งเมื่อพิจารณาประกอบกับบทบัญญัติเรื่องฐานภาษี การคัดค้านและอุทธรณ์การประเมินภาษีและกฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐแล้ว คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจวินิจฉัยข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับการประเมินภาษีเท่านั้น อำนาจวินิจฉัยข้อพิพาทของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ครอบคลุมถึงข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับประเด็นการประเมินราคาทรัพย์สิน เนื่องจากบัญชีราคาประเมินถูกนำมาใช้เพื่อเทียบเคียงเป็นเกณฑ์ในการคำนวณมูลค่าฐานภาษีเท่านั้น เมื่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนำมาเทียบเคียงและคำนวณราคาประเมินทุนทรัพย์ซึ่งจะใช้เป็นฐานภาษีในการจัดเก็บภาษีแล้ว บัญชีราคาประเมินก็จะไม่มีส่วนเกี่ยวข้องอีก ในการประเมินภาษี องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะใช้ฐานภาษีคุณกับอัตราภาษี นั่นคือ ฐานภาษีที่คำนวณเป็นราคาประเมินทุนทรัพย์ออกมาเรียบร้อยแล้วเอามาคูณกับอัตรา ดังนั้นในการประเมินภาษีหากเกิดข้อพิพาทขึ้น ก็จะไม่ไปถึงบัญชีราคาประเมินที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเอามาเทียบเคียง พนักงานเจ้าหน้าที่ในชั้นปกครองมีอำนาจในหมวด 10 ระงับข้อพิพาทเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับการประเมินภาษีจึงทำให้ไม่มีอำนาจวินิจฉัยประเด็นข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับบัญชีราคาประเมิน อีกทั้งกฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์ของรัฐมีบทบัญญัติสำหรับให้เจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างหรือห้องชุดคัดค้านราคาประเมินดังกล่าวได้อยู่ในกฎหมายอยู่แล้วและผู้มีอำนาจพิจารณาคัดค้านคือคณะกรรมการประจำจังหวัด ประเด็นข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับราคาประเมินจึงไม่อยู่ในขอบอำนาจการวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี

3.1.3 การคัดค้านและอุทธรณ์การประเมินภาษี

พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ ได้บัญญัติหลักเกณฑ์ในการระงับข้อพิพาทในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่พอใจหรือไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บภาษี ทำให้เกิดข้อพิพาททางภาษีอากรขึ้นระหว่างผู้เสียภาษีกับรัฐซึ่งเป็นองค์กรผู้จัดเก็บภาษี โดยในการระงับข้อพิพาทตาม พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ นั้น ได้กำหนดวิธีการระงับข้อพิพาทไว้ 2 ขั้นตอน ได้แก่ การระงับข้อพิพาทในชั้นปกครองและในชั้นศาล

1) การระงับข้อพิพาทในชั้นปกครอง

1.1) การคัดค้านต่อผู้บริหารท้องถิ่น

ผู้เสียภาษีหากได้รับแจ้งการประเมินแล้วไม่พอใจหรือไม่เห็นด้วยกับการประเมิน ด้วยเห็นว่า การประเมินหรือการเรียกเก็บภาษีไม่ถูกต้อง สามารถโต้แย้งคัดค้านการกระทำดังกล่าวต่อผู้บริหารท้องถิ่นและขอให้ผู้บริหารท้องถิ่นทบทวนการประเมินหรือการเรียกเก็บภาษีนั้นใหม่ได้ ตามมาตรา 73 วรรคหนึ่ง นั้น หมายความว่า สิทธิของผู้เสียภาษีอันเนื่องมาจากการระงับข้อพิพาทนั้นเริ่มขึ้นในชั้นปกครองโดยเป็นการคัดค้านและขอให้ “ผู้บริหารท้องถิ่น” ทบทวนการประเมินหรือการเรียกเก็บภาษีนั้นตามมาตรา 73 วรรคหนึ่ง¹¹⁷ ประกอบกับ มาตรา 5 ในส่วนคำนิยามของผู้บริหารท้องถิ่น¹¹⁸

โดยสรุปแล้ว หากผู้เสียภาษีไม่พอใจการประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บภาษี ในชั้นตอนแรกสามารถคัดค้านไปยังผู้บริหารท้องถิ่นซึ่งเป็นผู้มีอำนาจบังคับบัญชาเจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งให้พิจารณาทบทวนการประเมินหรือการเรียกเก็บภาษีนั้นได้ โดยผู้เสียภาษีต้องยื่นคำร้องตามแบบที่ประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่อง การดำเนินการตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 กำหนด และผู้เสียภาษีต้องยื่นคำร้องดังกล่าวภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินภาษีหรือเรียกเก็บภาษีแล้วแต่กรณี

การพิจารณาของผู้บริหารท้องถิ่น กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างวางหลักไว้ในมาตรา 73 วรรคสอง โดยผู้บริหารท้องถิ่นต้องพิจารณาคำร้องของผู้เสียภาษีให้แล้วเสร็จภายใน 60 วันนับแต่วันที่ได้รับคำร้องดังกล่าว และแจ้งคำสั่งพร้อมด้วยเหตุผลเป็นหนังสือไปยังผู้เสียภาษีโดยไม่ชักช้า กรณีที่ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาคำร้องของผู้เสียภาษีไม่แล้วเสร็จภายในระยะเวลาดังกล่าว ให้ถือว่าผู้บริหารท้องถิ่นเห็นชอบกับคำร้องของผู้เสียภาษี

¹¹⁷ พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 มาตรา 73 วรรคหนึ่ง

“เมื่อผู้เสียภาษีได้รับแจ้งการประเมินภาษีตามมาตรา 44 หรือมาตรา 53 หรือการเรียกเก็บตามมาตรา 61 แล้วเห็นว่า การประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บไม่ถูกต้อง ให้มีสิทธิคัดค้านและขอให้ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาทบทวนการประเมินหรือการเรียกเก็บภาษีได้ โดยการยื่นคำร้องต่อผู้บริหารท้องถิ่นตามแบบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด ทั้งนี้ ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บภาษี แล้วแต่กรณี”

¹¹⁸ พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 มาตรา 5

“ผู้บริหารท้องถิ่น” หมายความว่า

- (1) นายกเทศมนตรี
- (2) นายกองค้การบริหารส่วนตำบล
- (3) ผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานคร
- (4) นายกเมืองพัทยา
- (5) ผู้บริหารท้องถิ่นอื่นตามที่กฎหมายกำหนด แต่ไม่หมายความรวมถึงนายกองค์การบริหารส่วนจังหวัด”

ในส่วนของผลการพิจารณาของผู้บริหารท้องถิ่น กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างวางหลักไว้ใน มาตรา 73 วรรคสามและมาตรา 73 วรรคสี่

มาตรา 73 วรรคสาม เป็นกรณีที่ผู้บริหารท้องถิ่นเห็นชอบกับคำร้องคัดค้านของผู้เสียภาษี โดย กฎหมายวางหลักไว้ว่า เมื่อผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาแล้วเห็นชอบกับคำร้องของผู้เสียภาษีให้แจ้งจำนวน ภาษีที่จะต้องเสียเป็นหนังสือไปยังผู้เสียภาษี และให้ผู้เสียภาษีมารับชำระภาษีคืนภายใน 15 วันนับแต่วันที่ ได้รับหนังสือแจ้งดังกล่าว

ในทางกลับกัน มาตรา 73 วรรคสี่ วางหลักกรณีผู้บริหารท้องถิ่นไม่เห็นชอบกับคำร้องคัดค้านของผู้ เสียภาษีไว้ว่า หากผู้บริหารท้องถิ่นไม่เห็นชอบกับคำร้องของผู้เสียภาษี ผู้เสียภาษีจะเกิดสิทธิในการอุทธรณ์ ต่อ “คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี” โดยยื่นอุทธรณ์ต่อผู้บริหารท้องถิ่นภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งและให้ผู้บริหารท้องถิ่นส่งคำอุทธรณ์ไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การ ประเมินภาษีภายใน 15 วันนับแต่วันที่รับคำอุทธรณ์ดังกล่าว

1.2) การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี

เมื่อผู้เสียภาษีได้ยื่นคำร้องคัดค้านต่อผู้บริหารท้องถิ่นและขอให้ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาการ ประเมินและการเรียกเก็บภาษีใหม่แล้ว แต่ผู้บริหารท้องถิ่นไม่เห็นด้วยกับคำร้องคัดค้านของผู้เสียภาษี ทำให้ ผู้เสียภาษียังคงไม่พอใจกับผลการพิจารณา ผู้เสียภาษีจะมีสิทธิอุทธรณ์ต่อไปยัง “คณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์การประเมินภาษี” โดยองค์ประกอบของคณะกรรมการฯ นั้นจะเป็นไปตามมาตรา 74¹¹⁹ กรณีเป็น เขตจังหวัด และมาตรา 75¹²⁰ กรณีเป็นเขตกรุงเทพมหานคร

พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ กำหนดอำนาจของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมิน ภาษีไว้ในมาตรา 81 วรรคหนึ่ง โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี มีอำนาจสั่งไม่รับ

¹¹⁹ พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 มาตรา 74 วรรคหนึ่ง

“ให้มีคณะกรรมการคณะหนึ่ง เรียกว่า “คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีประจำจังหวัด” ประกอบด้วย ผู้ว่าราชการจังหวัด เป็นประธานกรรมการ เจ้าพนักงานที่ดินจังหวัด ธนารักษ์พื้นที่ โยธาธิการและผังเมืองจังหวัด สรรพากรพื้นที่ที่ผู้ว่าราชการจังหวัด แต่งตั้ง จำนวนหนึ่งคน ผู้แทนของผู้บริหารท้องถิ่นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในจังหวัดจำนวนไม่เกินสองคน เป็นกรรมการโดยตำแหน่ง และ ผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งประธานกรรมการและกรรมการ โดยตำแหน่งแต่งตั้งอีกจำนวนไม่เกินสองคน เป็นกรรมการ”

¹²⁰ พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 มาตรา 75 วรรคหนึ่ง

“ให้มีคณะกรรมการคณะหนึ่ง เรียกว่า “คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีกรุงเทพมหานคร” ประกอบด้วย ปลัดกระทรวงมหาดไทย เป็นประธานกรรมการ อธิบดีกรมที่ดิน อธิบดีกรมธนารักษ์ อธิบดีกรมโยธาธิการและผังเมือง อธิบดีกรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น อธิบดีกรมสรรพากร ผู้อำนวยการสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง ปลัดกรุงเทพมหานคร เป็นกรรมการ โดยตำแหน่ง และผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งประธาน กรรมการและกรรมการโดยตำแหน่งแต่งตั้งอีกจำนวนไม่เกินสองคน เป็นกรรมการ”

อุทธรณ์ ยกอุทธรณ์ เพิกถอนหรือแก้ไขการประเมินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หรือให้ผู้อุทธรณ์ได้รับการลดหรือยกเว้นภาษีหรือได้คืนภาษี

ต่อมา ในมาตรา 81 วรรสองกำหนดไว้อีกด้วยว่า คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี จะต้องพิจารณาให้แล้วเสร็จภายใน 60 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำอุทธรณ์จากผู้บริหารท้องถิ่น และต้องแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์พร้อมด้วยเหตุผลเป็นหนังสือไปยังผู้อุทธรณ์ภายใน 15 วันนับแต่วันที่พิจารณาเสร็จ ทั้งนี้ จะวินิจฉัยให้เรียกเก็บภาษีเกินกว่าจำนวนภาษีที่ทำการประเมินไม่ได้ เว้นแต่จะได้มีการประเมินภาษีใหม่ อีกทั้งในกรณีที่มีเหตุจำเป็น กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างวางหลักไว้ในมาตรา 81 วรรคสามว่า คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี อาจขยายระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ออกไปอีกก็ได้ แต่ต้องไม่เกิน 30 วันและให้มีหนังสือแจ้งระยะเวลาที่ขยายออกไปพร้อมกับวันครบกำหนดระยะเวลาให้ผู้อุทธรณ์ทราบด้วย เนื่องจากในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีวินิจฉัยอุทธรณ์ไม่แล้วเสร็จภายในระยะเวลาที่กำหนด ผู้อุทธรณ์จะมีสิทธิฟ้องเป็นคดีต่อศาลได้โดยไม่ต้องรอฟังผลการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี แต่ต้องยื่นฟ้องต่อศาลภายใน 30 วันนับแต่พ้นกำหนดระยะเวลาดังกล่าว เป็นไปตามที่มาตรา 81 วรรคสี่กำหนดไว้

ในกรณีที่ผู้เสียภาษียังคงไม่พอใจในผลการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้เสียภาษี จะเกิดสิทธิในการนำคดีขึ้นสู่ศาลต่อไป โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์

2) การระงับข้อพิพาทในชั้นศาล

หากผู้เสียภาษียังคงไม่พอใจคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกลางได้ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ตามมาตรา 82¹²¹

โดยสรุปคือ การระงับข้อพิพาททางภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมี 2 รูปแบบ คือ การระงับข้อพิพาทในชั้นปกครองและการระงับข้อพิพาทในชั้นศาล โดยที่ผู้เสียภาษีจะต้องผ่านการระงับข้อพิพาทในชั้นปกครองเสียก่อน หากยังไม่พอใจผลของการพิจารณาจึงนำข้อพิพาทไปสู่ชั้นศาลได้ และการคัดค้านและอุทธรณ์การประเมินภาษีตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไม่ถือเป็นการคัดค้านราคาประเมินในบัญชี

¹²¹ พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 มาตรา 82

“ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์”

ราคาประเมินซึ่งออกโดยกฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ และเจ้าพนักงานเจ้าหน้าที่ตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไม่สามารถระงับข้อพิพาทเกี่ยวกับราคาประเมินดังกล่าวได้

3.2 เนื้อหาสาระเกี่ยวกับการประเมินราคาทรัพย์สินตาม พ.ร.บ.การประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ.2562

การประเมินราคาทรัพย์สิน เป็นการประมาณการมูลค่า โดยพิจารณาจากมูลค่าประกอบกับประโยชน์ของทรัพย์สินนั้น

การประเมินราคาทรัพย์สินมักเกี่ยวข้องกับการซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ การโอนอสังหาริมทรัพย์ เพื่อวัตถุประสงค์ต่าง ๆ การใช้อสังหาริมทรัพย์เป็นหลักทรัพย์ในการขอสินเชื่อ การขอลดหย่อนตัวชั่วคราวในคดีอาญา การเวนคืนอสังหาริมทรัพย์และการจัดเก็บภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับอสังหาริมทรัพย์ เหล่านี้จะต้องมีการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อจะได้ทราบมูลค่าที่แท้จริงของอสังหาริมทรัพย์¹²²

แรกเริ่มเดิมทีการประเมินราคาทรัพย์สินมีมาตั้งแต่เริ่มวิวัฒนาการมนุษย์และมนุษย์เริ่มมีการเข้าสังคม มีการแลกเปลี่ยนสิ่งของกัน ในการแลกเปลี่ยนกันนั้นก็ต้องมีการประมาณกันว่า ของสิ่งนี้นำมาแลกกับของอีกสิ่งจะคุ้มค่ากันหรือไม่ ระหว่างของสองสิ่งมีอัตราส่วนมูลค่าแตกต่างกันเท่าไร ดังนี้แสดงให้เห็นถึงการประเมินราคาทรัพย์สินในช่วงเริ่มต้น ต่อมาเมื่อมนุษย์ผลิตสื่อกลางในการแลกเปลี่ยนเป็นเงินตรา ก็ต้องมีมูลค่าสิ่งของต่อเงินตราดีกว่า ของชิ้นนี้ควรมีมูลค่าเทียบเท่ากับเงินตราเท่าไร¹²³

ในส่วนของประเทศไทย มีการประเมินราคาทรัพย์สินปรากฏใช้ทั้งในส่วนของราชการและเอกชน ดังนี้

1. ภาษีบำรุงท้องที่ มีการตั้งกรรมการพิจารณาตีราคาปานกลางของที่ดินในแต่ละตำบล ซึ่งราคาปานกลางดังกล่าวจัดทำขึ้นเพื่อใช้เรียกเก็บเงินช่วยบำรุงท้องที่ ซึ่งในภายหลังพัฒนาเป็นภาษีบำรุงท้องที่¹²⁴

2. ภาษีโรงเรือนและที่ดิน มีกฎหมายจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินโดยเฉพาะ โดยใช้ค่ารายปีเป็นฐานภาษี และให้ค่ารายปี หมายความว่า จำนวนเงินที่ทรัพย์สินนั้นสมควรให้เข้าได้ในปีหนึ่ง ๆ อีกทั้งกำหนดให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินค่ารายปีได้โดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ ตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการ

¹²² สุรัฐพล ฤทธิ์รักษา, “กฎหมายว่าด้วยการประเมินราคาทรัพย์สินในประเทศไทย,” (วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2540), หน้า ๙.

¹²³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 1.

¹²⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 3.

กระทรวงมหาดไทยกำหนด ซึ่งได้แก่ ประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีของทรัพย์สิน ลงวันที่ 30 มีนาคม พ.ศ.2535¹²⁵

3. ประมวลกฎหมายที่ดิน มีการใช้การประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับที่ดินและอสังหาริมทรัพย์¹²⁶

4. ภาคเอกชน มีหลายลักษณะ เช่น บริษัทเอกชนที่ทำบริการประเมินราคาทรัพย์สินโดยเฉพาะ ผู้ประเมินราคาอิสระ หรือธนาคาร แล้วแต่กรณี ซึ่งมีวัตถุประสงค์ในการประเมินราคาทรัพย์สินแตกต่างกันออกไป¹²⁷

เมื่อพิจารณาแล้วจะเห็นได้ว่าการประเมินราคาทรัพย์สินถูกใช้ในหลายกิจกรรมแต่หลักเกณฑ์ในการประเมินราคาทรัพย์สินนั้นไม่ได้เป็นไปในทางเดียวกันในทุกกิจกรรม อาจก่อให้เกิดปัญหาเรื่องราคาประเมินทรัพย์สินที่ไม่มีมาตรฐานเดียวกัน จึงมีความพยายามแก้ไขปัญหาระบบการประเมินมูลค่าทรัพย์สินโดยการประกาศใช้ พ.ร.บ.การประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ.2562 โดยปรากฏตามหนังสือด่วนที่สุดที่ กค ๐๓๐๘/๗๘ ลงวันที่ 4 มกราคม 2561¹²⁸ กล่าวถึงเหตุผลและความจำเป็นที่ต้องเสนอร่างกฎหมายต่อคณะรัฐมนตรีว่า “...กฎหมายว่าด้วยเรื่องการประเมินราคาทรัพย์สิน (ประมวลกฎหมายที่ดิน มาตรา 105 - มาตรา 105 อัญญัติ) ได้ประกาศใช้มาเป็นเวลานาน รวมทั้งได้มีการโอนภารกิจและอำนาจหน้าที่เกี่ยวกับการประเมินราคาทรัพย์สินจากกระทรวงมหาดไทยมาเป็นของกระทรวงการคลังตามพระราชบัญญัติปรับปรุงกระทรวง ทบวง กรม พ.ศ.๒๕๔๕ บทบัญญัติต่าง ๆ ที่บัญญัติไว้เดิมไม่ชัดเจน ไม่สอดคล้องและไม่เหมาะสมกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ด้านต่าง ๆ รวมทั้งอำนาจหน้าที่ตามที่กฎหมายได้กำหนดไว้ โดยที่การปรับปรุงแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายดังกล่าวจะต้องตราเป็นพระราชบัญญัติ จึงจำเป็นต้องนำเสนอดังกล่าวต่อคณะรัฐมนตรี...”

3.2.1 หลักเกณฑ์ในการกำหนดราคาประเมินและจัดทำบัญชีราคาประเมินที่ต้องจัดส่งให้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสำหรับใช้เทียบเคียงเพื่อคำนวณมูลค่าฐานภาษี

ขั้นตอนกระบวนการในการกำหนดราคาประเมิน รวมถึงจัดทำบัญชีราคาประเมินพร้อมด้วยแผนที่ประกอบการประเมินราคาตาม พ.ร.บ.การประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ เริ่มต้นจากการ

¹²⁵ พ.ร.บ.ภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 มาตรา 8

¹²⁶ สุรัฐพล ฤทธิรักษา, “กฎหมายว่าด้วยการประเมินราคาทรัพย์สินในประเทศไทย,” หน้า 4.

¹²⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้าเดียวกัน.

¹²⁸ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, เอกสารประกอบการพิจารณา ร่าง พ.ร.บ.การประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. ... (เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่)

แต่งตั้งคณะกรรมการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐประจำจังหวัด หรือ “คณะกรรมการประจำจังหวัด” โดยแบ่งออกเป็นคณะกรรมการประจำจังหวัดในกรุงเทพมหานครและในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร

คณะกรรมการประจำจังหวัดจะทำหน้าที่กำหนดราคาประเมินทรัพย์สินในเขตจังหวัด จัดทำบัญชีและแผนที่ประกอบการประเมินราคาทรัพย์สิน ทั้งกรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างและกรณีห้องชุด โดยหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง

กรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง คณะกรรมการประจำจังหวัดต้องปฏิบัติตามกฎกระทรวงการกำหนดราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง การจัดทำบัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง และแผนที่ประกอบการประเมินราคาที่ดิน พ.ศ.2563 โดยอาจอธิบายกฎกระทรวงได้ดังนี้

กรณีประเมินราคาที่ดิน ในขั้นตอนแรกคณะกรรมการจังหวัดต้องดำเนินการสำรวจสภาพที่ดินและสืบลักษณะตลาดของที่ดินในพื้นที่ที่จะกำหนดราคาประเมิน โดยอย่างน้อยที่สุดจะต้องทราบรายละเอียดเกี่ยวกับตำแหน่งที่ตั้งของแปลงที่ดิน ลักษณะรูปแปลงที่ดิน การใช้ประโยชน์ที่ดินและสภาพแวดล้อม เมื่อได้ข้อมูลดังกล่าวแล้ว **ในกรณีที่เป็นที่ดินที่มีโฉนดที่ดินหรือหนังสือรับรองการทำประโยชน์ประเภท น.ส. 3 ก.** คณะกรรมการประจำจังหวัดจะวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้เพื่อกำหนดราคาประเมินซึ่งกฎกระทรวงกำหนดให้ใช้วิธีเปรียบเทียบราคาตลาดเป็นอันดับแรก หากไม่มีข้อมูลหรือมีไม่เพียงพอ ให้ใช้วิธีรายได้แทน

เมื่อกำหนดราคาประเมินเสร็จสิ้น คณะกรรมการประจำจังหวัดต้องจัดทำรายงานการประเมินราคาที่ดินโดยอย่างน้อยต้องมีรายละเอียดในเรื่องพื้นที่ทำการประเมินราคาที่ดิน แผนที่สังเขปแสดงพื้นที่ทำการประเมินราคาที่ดิน สรุปผลการวิเคราะห์ราคาประเมินที่ดิน ราคาประเมินที่ดินเป็นรายหน่วยที่ดินและอัตราร้อยละของการเปลี่ยนแปลงราคาประเมินที่ดินแต่ละหน่วยเปรียบเทียบกับรอบบัญชีราคาประเมินที่ดินที่ผ่านมา พร้อมทั้งราคาประเมินที่ดินเฉพาะรายถนนสำคัญ

เมื่อจัดทำรายงานการประเมินราคาที่ดินเสร็จพร้อมกันได้ให้ความเห็นชอบราคาประเมินที่ดินรายหน่วยที่ดินแล้ว ให้คณะกรรมการประจำจังหวัดนำราคาประเมินรายหน่วยที่ดินมากำหนดราคาประเมินที่ดินแต่ละแปลงและจัดทำบัญชีราคาประเมินที่ดินซึ่งต้องมีข้อมูลเรื่องตำแหน่งที่ดิน (ประกอบด้วยเลขที่ดิน ระวังแผนที่ ท้องที่ที่เป็นที่ตั้งของที่ดิน) ราคาประเมินที่ดิน (บาทต่อตารางวา) รอบบัญชีที่ประกาศใช้เป็นอย่างน้อย

คณะกรรมการประจำจังหวัดต้องจัดทำแผนที่ประกอบการประเมินราคาที่ดิน โดยแผนที่จะต้องระบุตำแหน่งที่ดินที่เป็นที่ตั้งของแปลงที่ดินและราคาประเมินที่ดินแต่ละแปลงซึ่งต้องสอดคล้องกับรายละเอียดในบัญชีราคาประเมินที่ดิน โดยประธานกรรมการประจำจังหวัด ได้แก่ ปลัดกรุงเทพมหานคร หรือผู้ว่าราชการจังหวัด แล้วแต่กรณี จะเป็นผู้ลงนามในบัญชี

ในกรณีที่เป็นที่ดินที่ไม่มีโฉนดที่ดินหรือไม่มีหนังสือรับรองการทำประโยชน์ประเภท น.ส. 3 ก. หากเป็นพื้นที่ในเขตเทศบาลให้กำหนดราคาประเมินโดยใช้ราคาต่ำสุดของราคาประเมินที่ดินรายหน่วยที่ดินแต่ละประเภทในเขตเทศบาลนั้น หากที่ดินอยู่ในพื้นที่นอกเขตเทศบาล ให้กำหนดราคาประเมินที่ดินโดยใช้ราคาต่ำสุดของราคาประเมินที่ดินรายหน่วยที่ดินแต่ละประเภทในเขตตำบลนั้น และนำราคาประเมินที่ดินดังกล่าวมาจัดทำบัญชีราคาประเมินที่ดินโดยแยกบัญชีออกจากบัญชีราคาประเมินที่ดินที่มีโฉนดที่ดินหรือหนังสือรับรองการทำประโยชน์ประเภท น.ส. 3 ก. โดยประธานกรรมการประจำจังหวัด ได้แก่ ปลัดกรุงเทพมหานครหรือผู้ว่าราชการจังหวัด แล้วแต่กรณี จะเป็นผู้ลงนามในบัญชี

กรณีประเมินราคาส่งปลูกสร้าง ในขั้นตอนแรกคณะกรรมการประจำจังหวัดต้องจัดให้มีการเตรียมข้อมูลเกี่ยวกับตารางปริมาณงานก่อสร้างและค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานก่อสร้าง และสืบทาราคาตลาดของวัสดุก่อสร้าง (ราคาต่อหนึ่งหน่วย) และค่าจ้างแรงงาน (ค่าจ้างแรงงานต่อหนึ่งหน่วย) ที่ใช้ในการก่อสร้างสิ่งปลูกสร้างที่จะกำหนดราคาประเมิน

เมื่อได้ข้อมูลแล้ว คณะกรรมการประจำจังหวัดจะวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้โดยคำนวณราคาจากตารางปริมาณงานก่อสร้างและค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานก่อสร้าง เพื่อกำหนดราคาประเมินสิ่งปลูกสร้าง ตามแบบมาตรฐานสิ่งปลูกสร้างแต่ละประเภทและแบบปริมาณงานก่อสร้าง กล่าวคือ การกำหนดราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างให้ใช้วิธีต้นทุน¹²⁹ หากเป็นสิ่งปลูกสร้างที่ยังไม่ได้กำหนดแบบมาตรฐานสิ่งปลูกสร้างไว้ ให้กำหนดราคาประเมินโดยใช้บัญชีเทียบเคียงสิ่งปลูกสร้างตามที่คณะกรรมการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐกำหนด

เมื่อคณะกรรมการประจำจังหวัดกำหนดราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างแล้วให้จัดทำสรุปภาพรวมของการกำหนดราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างเป็นรูปเล่มรายงาน กล่าวคือ ต้องจัดทำรายงานการประเมินราคาส่งปลูกสร้างซึ่งอย่างน้อยต้องมีรายละเอียดเกี่ยวกับตารางเปรียบเทียบราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างระหว่างรอบ

¹²⁹ กองมาตรฐานการประเมินราคาทรัพย์สิน กรมธนารักษ์. คู่มือการประเมินราคาส่งปลูกสร้างและแนวทางปฏิบัติในการกำหนดราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมิน. 2563. หน้า 2-1.

บัญชีปัจจุบันและรอบบัญชีที่จะประกาศใช้ ตารางกำหนดอัตราค่าเสื่อมราคาสิ่งปลูกสร้าง สรุปผลการวิเคราะห์ราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างและสุดท้ายต้องมีรายละเอียดเรื่องราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างด้วย

เมื่อได้กำหนดราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างและจัดทำรายงานเรียบร้อยแล้ว ขั้นตอนสุดท้าย คณะกรรมการประจำจังหวัดต้องจัดทำบัญชีราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างซึ่งต้องระบุรายละเอียดเกี่ยวกับประเภทสิ่งปลูกสร้าง ราคาประเมินสิ่งปลูกสร้าง (บาทต่อตารางเมตร) และรอบบัญชีที่ประกาศใช้ โดยประธานกรรมการประจำจังหวัด ได้แก่ ปลัดกรุงเทพมหานครหรือผู้ว่าราชการจังหวัด แล้วแต่กรณี จะเป็นผู้ลงนามในบัญชี

กรณีประเมินราคาสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะพิเศษ กล่าวคือ สิ่งปลูกสร้างขนาดใหญ่และมีลักษณะการใช้เพื่อกิจการเฉพาะอย่าง ซึ่งไม่สามารถเปลี่ยนแปลงการใช้ประโยชน์ได้ ให้คณะกรรมการประจำจังหวัดใช้วิธีรายได้ ในกรณีที่ไม่มีข้อมูลหรือมีแต่ไม่เพียงพอที่จะใช้ประเมินราคาได้ให้ใช้วิธีต้นทุน

กรณีห้องชุด คณะกรรมการประจำจังหวัดต้องปฏิบัติตามกฎกระทรวงการกำหนดราคาประเมินห้องชุดและการจัดทำบัญชีราคาประเมินห้องชุด พ.ศ.2563 โดยอาจอธิบายได้ดังนี้

เมื่อสำนักงานที่ดินได้รับจดทะเบียนอาคารชุดใดแล้ว (ตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด) ให้สำนักงานที่ดินผู้รับจดทะเบียนอาคารชุดส่งเอกสารเกี่ยวกับการจดทะเบียนอาคารชุดนั้นให้คณะกรรมการประจำจังหวัดที่อาคารชุดนั้นตั้งอยู่ เมื่อคณะกรรมการประจำจังหวัดได้รับเอกสารดังกล่าวแล้ว ขั้นตอนต่อไปคือสำรวจสภาพอาคารชุดและห้องชุดและสืบหาราคาตลาดของห้องชุดที่จะกำหนดราคาประเมินโดยอย่างน้อยจะต้องได้ข้อมูลเกี่ยวกับทำเลที่ตั้ง คุณภาพอาคารชุดและห้องชุด สิ่งอำนวยความสะดวก สภาพแวดล้อม การใช้ประโยชน์ของอาคารชุด รายละเอียดภายในห้องชุด

เมื่อได้ข้อมูลแล้ว คณะกรรมการประจำจังหวัดจะวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อกำหนดราคาประเมินห้องชุด โดยใช้ข้อมูลราคาตลาดห้องชุดในอาคารชุดนั้น หากไม่มีข้อมูลราคาตลาดหรือมีแต่ไม่เพียงพอ กฎกระทรวงกำหนดให้คณะกรรมการประจำจังหวัดใช้วิธีเปรียบเทียบราคาตลาดก่อนเป็นอันดับแรก ถ้ายังไม่สามารถประเมินราคาได้อีกให้ใช้วิธีรายได้หรือวิธีต้นทุน ตามลำดับ เพื่อให้ได้มาซึ่งราคาประเมินห้องชุดที่สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจในขณะนั้น

การกำหนดราคาประเมินห้องชุดให้กำหนดราคาแยกเป็นรายอาคาร (กรณีอาคารชุดประกอบด้วยอาคารหลายอาคาร) และถ้าอาคารชุดใดมีสิ่งปลูกสร้างหรือที่ดินที่จัดไว้ให้เป็นของเจ้าของห้องชุดแต่ละราย ให้กำหนดราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างหรือที่ดินดังกล่าวแยกออกมาต่างหาก

คณะกรรมการประจำจังหวัดต้องจัดทำรายงานการประเมินราคาห้องชุดโดยต้องมีรายละเอียดดังนี้ ชื่ออาคารชุด ที่ตั้งอาคารชุด แผนที่สังเขปแสดงที่ตั้งอาคารชุด สรุปผลการวิเคราะห์ราคาประเมินห้องชุด ราคาประเมินห้องชุดและราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างหรือที่ดินในกรณีมีสิ่งปลูกสร้างหรือที่ดินที่จัดไว้ให้เป็นของเจ้าของห้องชุด

ท้ายที่สุด คณะกรรมการประจำจังหวัดต้องจัดทำบัญชีราคาประเมินห้องชุดซึ่งอย่างน้อยต้องระบุ ชื่ออาคารชุด ห้องที่ที่เป็นที่ตั้งของอาคารชุด ราคาประเมินห้องชุดและราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างหรือที่ดินในกรณีมีสิ่งปลูกสร้างหรือที่ดินที่จัดไว้ให้เป็นของเจ้าของห้องชุด (บาทต่อตารางเมตร) โดยประธานกรรมการประจำจังหวัด ได้แก่ ปลัดกรุงเทพมหานครหรือผู้ว่าราชการจังหวัด แล้วแต่กรณี จะเป็นผู้ลงนามในบัญชี

เมื่อคณะกรรมการประจำจังหวัดจัดทำบัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างและบัญชีราคาประเมินห้องชุดเสร็จเรียบร้อยแล้วให้ประกาศบัญชีราคาประเมินเหล่านั้น โดยปิดประกาศที่สำนักงานธนารักษ์พื้นที่ สำนักงานที่ดินจังหวัด สำนักงานเขตหรือที่ว่าการอำเภอในเขตจังหวัด ไม่น้อยกว่า 60 วันนับแต่วันเริ่มใช้บัญชี

กรณีบัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง คณะกรรมการประจำจังหวัดต้องประกาศบัญชีราคาประเมินทุก 4 ปี โดยต้องประกาศล่วงหน้าก่อนวันเริ่มใช้บัญชีไม่น้อยกว่า 30 วัน วันเริ่มใช้บัญชีที่กฎหมายกำหนดไว้คือวันที่ 1 มกราคม แต่จะเป็นปีใดขึ้นอยู่กับข้อกำหนดของคณะกรรมการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ

เมื่อระยะเวลาครบ 4 ปี คณะกรรมการประจำจังหวัดอาจประกาศขยายเวลาให้ใช้บัญชีราคาประเมินต่อไปได้ ในกรณีที่มีความจำเป็น แต่ขยายได้ไม่เกิน 1 ปีนับแต่วันครบกำหนดเวลา 4 ปีดังกล่าว

กรณีบัญชีราคาประเมินห้องชุด ระยะเวลาในการประกาศบัญชีจะแตกต่างจากบัญชีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เพราะขึ้นอยู่กับการนำไปยื่นขอจดทะเบียนอาคารชุด ณ สำนักงานที่ดิน¹³⁰ และเมื่อประกาศใช้บัญชีแล้ว กฎหมายให้ใช้บัญชีได้ไม่เกิน 4 ปีนับแต่วันที่ประกาศใช้ และหากครบกำหนดระยะเวลา 4 ปีแล้วยังไม่มีประกาศบัญชีราคาประเมินห้องชุดใหม่ ให้ใช้บัญชีเดิมไปพลางก่อนจนกว่าจะมีการประกาศใช้บัญชีราคาประเมินห้องชุดใหม่

¹³⁰ ข้อมูลจากการฟังบรรยาย หัวข้อการประเมินราคาทรัพย์สินภาครัฐ แนวทางการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดย นายธัญญพงษ์ สุขสมศักดิ์ ผู้อำนวยการกองประเมินราคาทรัพย์สิน กรมธนารักษ์ วันที่ 17 มีนาคม พ.ศ.2564.

เมื่อมีการประกาศบัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างและบัญชีราคาประเมินห้องชุดแล้ว ให้คณะกรรมการประจำจังหวัดจัดส่งบัญชีราคาประเมินให้แก่กรมธนารักษ์ กรมที่ดิน สำนักงานที่ดิน (เฉพาะห้องที่ที่อยู่ในความรับผิดชอบของสำนักงานดังกล่าว) และหน่วยงานตามที่คณะกรรมการประจำจังหวัดกำหนดไว้ให้จัดส่ง (เช่น องค์การปกครองส่วนท้องถิ่น) กรมธนารักษ์ กรมที่ดินและสำนักงานที่ดินต้องเปิดเผยบัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างและบัญชีราคาประเมินห้องชุดให้ประชาชนสามารถตรวจดูได้

ตาม พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 มาตรา 36 กำหนดให้คณะกรรมการประจำจังหวัดต้องจัดส่งบัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างและบัญชีราคาประเมินห้องชุดให้แก่องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นภายใน 30 วันนับแต่วันที่คณะกรรมการประจำจังหวัดประกาศบัญชีราคาประเมินทุนทรัพย์ เมื่อองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นได้รับบัญชีราคาประเมินทรัพย์สินในเขตท้องถิ่นของตนแล้ว จะนำบัญชีนั้นไปใช้เทียบเคียงเพื่อคำนวณฐานภาษีในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างต่อไป

เมื่อประกาศใช้บัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างและบัญชีราคาประเมินห้องชุดแล้ว เจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างสามารถคัดค้านโต้แย้งราคาประเมินทรัพย์สินดังกล่าวเฉพาะส่วนของ ตนได้ หากปรากฏเหตุแห่งการคัดค้านซึ่งจะได้อธิบายในรายละเอียดต่อไป

ข้อสังเกตความไม่เหมาะสมของหลักเกณฑ์และวิธีการประเมินราคาทรัพย์สินของภาครัฐ

1. การประเมินราคาที่ดิน

จากการสัมภาษณ์นักประเมินราคาทรัพย์สินชำนาญการพิเศษประจำสำนักงานธนารักษ์พื้นที่ปทุมธานีได้ให้ความเห็นเกี่ยวกับข้อบกพร่องของวิธีการประเมินราคาที่ดินของกรมธนารักษ์ไว้โดยสรุปได้ว่าในการประเมินราคาที่ดินนั้นธนารักษ์จะรับข้อมูลมาจากสำนักงานที่ดินซึ่งสำนักงานที่ดินได้มาจากการซื้อขายและจดทะเบียนที่ดิน ปัญหาที่พบคือข้อมูลราคาที่ซื้อขายจริงอาจไม่ใช่ราคาที่แจ้งต่อกรมที่ดิน เนื่องจากผู้ซื้อผู้ขายไม่ต้องการเสียค่าธรรมเนียมสูง ดังนั้นข้อมูลราคาซื้อขายที่ธนารักษ์ได้มาจากสำนักงานที่ดินอาจไม่ใช่ราคาที่แท้จริงมาตั้งแต่ต้น เมื่อธนารักษ์นำมาใช้ประเมินราคาที่ดินโดยใช้วิธีการเปรียบเทียบราคาตลาดราคาประเมินที่ออกมาจึงสามารถสะท้อนมูลค่าทรัพย์สินจริงได้เพียงในระดับหนึ่งแต่ไม่สมบูรณ์ อย่างไรก็ตามในการประเมินราคาภาครัฐต้องดูสภาพพื้นที่โดยรวม ไม่อาจลงรายละเอียดได้มาก การพึ่งพาข้อมูลจากสำนักงานที่ดินจึงมีส่วนสำคัญเพราะธนารักษ์จะอิงข้อมูลจากสำนักงานที่ดินเป็นหลัก ซึ่งข้อมูลนั้นมีปัญหา

เรื่องราคาที่แท้จริงไม่เป็นจริงมาตั้งแต่ต้น หากธนารักษ์ได้มาซึ่งข้อมูลที่แท้จริงมาตั้งแต่ต้น ราคาที่ออกมาย่อมสะท้อนมูลค่าจริงได้มากกว่า¹³¹

นอกจากนี้ผู้เขียนได้สัมภาษณ์ท่านอาจารย์ธนะศักดิ์ จรรยาพูน ซึ่งท่านได้ให้ความเห็นเพิ่มเติมถึงความไม่เหมาะสมของการประเมินราคาที่ดินของภาครัฐไว้อีกด้วย โดยสรุปได้ว่า กฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐได้ให้อำนาจคณะกรรมการประจำจังหวัดในการกำหนดราคาประเมินและแก้ไขราคาประเมินได้ใหม่ในกรณีที่ที่ดินบริเวณใดมีราคาเฉลี่ยของราคาซื้อขายที่ดินต่างจากราคาประเมินตามบัญชีราคาประเมินที่ดินที่ใช้บังคับอยู่เกินร้อยละ 15 โดยไม่ต้องรอให้ครบรอบการใช้บัญชีราคาประเมินที่ดิน¹³² กล่าวคือ สามารถกำหนดราคาประเมินใหม่และแก้ไขราคาประเมินในบัญชีราคาประเมินที่ดินได้เลยโดยไม่ต้องรอให้ครบกำหนด 4 ปี เท่ากับว่าคณะกรรมการไม่ต้องยึดติดกับกรอบเวลา 4 ปีอีกต่อไปและมีดุลพินิจในการเสนอปรับ การปรับราคานี้เป็นการพิจารณาจากราคาเฉลี่ยของราคาซื้อขายที่ดินในบริเวณหนึ่ง ซึ่งในความเป็นจริงแล้วการซื้อขายที่ดินแปลงหนึ่งอาจมีปัจจัยอื่นที่มากกระทบทำให้ราคาตลาดของแปลงนั้นพุ่งสูงขึ้น แต่ไม่ได้หมายความว่าราคาตลาดของที่ดินบริเวณนั้นจะพุ่งสูงขึ้นตามไปด้วย การพิจารณาจากราคาเฉลี่ยของราคาซื้อขายในบริเวณหนึ่ง ๆ แล้วนำมาปรับราคาประเมินในบริเวณนั้น จึงไม่อาจสะท้อนมูลค่าที่แท้จริงได้ในทุกกรณี¹³³

ผู้เขียนมีความเห็นคล้ายตามความเห็นของทั้งสองท่าน โดยเห็นว่า ปัญหาหลักของการประเมินราคาที่ดินคือการได้มาซึ่งข้อมูลราคาตลาดซึ่งอาจไม่เป็นไปตามความเป็นจริง เมื่อนำไปปรับใช้ตามวิธีการประเมินราคาที่ดินซึ่งได้แก่การเปรียบเทียบราคาตลาด ราคาประเมินที่ได้มานั้นจึงอาจแสดงมูลค่าที่ดินได้อย่างไม่สมบูรณ์นัก อีกทั้งปัญหาของการเลือกใช้ราคาเฉลี่ยของบริเวณใดบริเวณหนึ่งอาจทำให้เกิดปัญหาได้ เพราะบางครั้งราคาเฉลี่ยของราคาซื้อขายสูงขึ้นเนื่องจากที่ดินแปลงเดียวที่ราคาพุ่งสูงขึ้น แต่กลับกระทบที่ดินแปลงอื่นในบริเวณเดียวกันทั้งหมด เพราะต้องใช้ราคาประเมินที่อิงค่าตามราคาเฉลี่ยของราคาซื้อขายทั้งที่ที่ดินแปลงอื่นราคาต่ำเท่าเดิมเนื่องจากไม่มีปัจจัยอื่นใดที่ทำให้ราคาสูงขึ้น ดังนั้นจึงเป็นข้อบกพร่องของการประเมินราคาที่ดินภาครัฐที่อาจทำให้ราคาประเมินที่ดินที่ออกมาไม่สะท้อนถึงมูลค่าที่ดินที่แท้จริง

¹³¹ สัมภาษณ์ พัฒนวิญญู อ่อนสัมกิจ, นักประเมินราคาทรัพย์สินชำนาญการพิเศษประจำสำนักงานธนารักษ์พื้นที่ปทุมธานี, 1 เมษายน 2564.

¹³² พ.ร.บ.การประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ.2562 มาตรา 27 (1) ประกอบกับ กฎกระทรวงการกำหนดราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง การจัดทำบัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง และแผนที่ประกอบการประเมินราคาที่ดิน พ.ศ.2563 ข้อ 9

¹³³ สัมภาษณ์ ธนะศักดิ์ จรรยาพูน, ที่ปรึกษากฎหมายผู้เชี่ยวชาญด้านภาษี บริษัท The Capital Law Office, 31 มีนาคม 2564.

2. การประเมินราคาสิ่งปลูกสร้าง

นักประเมินราคาทรัพย์สินชำนาญการพิเศษประจำสำนักงานธนารักษ์พื้นที่ปทุมธานีได้ให้ความเห็นเกี่ยวกับข้อบกพร่องของวิธีการประเมินราคาสิ่งปลูกสร้างของกรมธนารักษ์ไว้โดยสรุปได้ว่า ปัจจุบันกรมธนารักษ์ลดการจำแนกแบบมาตรฐานสิ่งปลูกสร้างลงจากเดิม 69 แบบ เหลือเพียง 36 แบบโดยจัดเป็นกลุ่มเพื่อให้ท้องถิ่นสะดวกในการนำไปใช้ แต่การลดการจำแนกแบบลงเช่นนี้ทำให้ต้องมีการใช้บัญชีเทียบเคียงสิ่งปลูกสร้างซึ่งถ้าสิ่งปลูกสร้างที่เทียบเคียงจากบัญชีไม่ได้ ก็จะคิดราคาประเมินไม่ได้ ต้องทำการถอดแบบก่อสร้าง ซึ่งเป็นการเสียเวลา อีกทั้งประเด็นสำคัญคือราคาประเมินของสิ่งปลูกสร้างแต่ละแบบนั้นเป็นมีราคาเดียว เป็นเหมือนค่าเฉลี่ย เช่น ถ้าเป็นบ้านเดี่ยว ไม่ว่าจะบ้านชั้นเดียว สองชั้นหรือสามชั้น จะเป็นราคาเดียวกันโดยเป็นราคาต่อตารางเมตร ทั้งที่ในความจริงแล้วหากเป็นบ้านที่สูงก็จะต้องเจาะฐานรากลึกมากกว่าย่อมต้องใช้เสาเข็มอันเป็นวัสดุที่มีราคาสูงกว่า วิธีการประเมินเช่นนี้ต่างกับการประเมินราคาของสมาคมผู้ประเมินราคาทรัพย์สินแห่งประเทศไทยซึ่งจะแบ่งแยกประเภทละเอียดกว่าและแบ่งราคาออกเป็นราคาสูง กลาง ต่ำให้เลือกใช้¹³⁴ หากสิ่งปลูกสร้างนั้นสร้างด้วยวัสดุคุณภาพดีก็สามารถเลือกใช้ราคาสูง ถ้า

¹³⁴ สมาคมผู้ประเมินราคาทรัพย์สินแห่งประเทศไทย, บัญชีราคามาตรฐานต่อหน่วยโรงเรียนสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2563-2564, [ออนไลน์]. แหล่งที่มา vat.or.th/wp-content/uploads/2020/08/บัญชีราคาโรงเรียนสิ่งปลูกสร้าง-2563-2564.pdf [3 เมษายน 2564]

สร้างด้วยวัสดุไม้ดีก็สามารถเลือกราคาประเมินต่ำได้ การประเมินของภาครัฐไม่ได้ปรับเข้ากับข้อเท็จจริงของ
ตัวสิ่งปลูกสร้าง อาจไม่ได้สะท้อนมูลค่าทรัพย์สินได้อย่างสมบูรณ์¹³⁵

บัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรียนสิ่งปลูกสร้าง
ในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์
ตามประมวลกฎหมายที่ดิน ครอบบัญชีปี พ.ศ. ๒๕๕๙ - ๒๕๖๒ (แก้ไขเพิ่มเติม)
ซึ่งคณะกรรมการประจำจังหวัดปทุมธานี ได้กำหนดไว้
และได้ผ่านความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์แล้ว
เมื่อวันที่ ๔ เดือน สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๕๙
จังหวัด ปทุมธานี

ลำดับรหัส ที่	ประเภทโรงเรียนสิ่งปลูกสร้าง	ราคาต่อตารางเมตร	หมายเหตุ
๑๐๐	ประเภทบ้านเดี่ยว	๖,๗๕๐	
๒๐๐	ประเภทบ้านแถว (ทาวน์เฮาส์)	๖,๙๕๐	
๓๐๐	ประเภทห้องแถว	๖,๖๐๐	
๔๐๐	ประเภทตึกแถว	๗,๓๐๐	
๕๐๐	ประเภทสิ่งปลูกสร้างอื่นๆ		
๕๐๑	คลังสินค้า พื้นที่ไม่เกิน ๓๐๐ ตารางเมตร	๕,๔๐๐	
๕๐๒	คลังสินค้า พื้นที่เกินกว่า ๓๐๐ ตารางเมตรขึ้นไป	๓,๓๐๐	
๕๐๕	สถานศึกษา	๖,๙๕๐	
๕๐๖/๑	โรงแรม ความสูงไม่เกิน ๕ ชั้น	๙,๑๐๐	
๕๐๖/๒	โรงแรม ความสูงเกินกว่า ๕ ชั้นขึ้นไป	๙,๕๕๐	
๕๐๗	โรงแรมหรู	๗,๕๕๐	
๕๐๘	สถานพยาบาล	๘,๘๕๐	
๕๐๙/๑	สำนักงาน ความสูงไม่เกิน ๕ ชั้น	๗,๑๕๐	
๕๐๙/๒	สำนักงาน ความสูงเกินกว่า ๕ ชั้นขึ้นไป	๘,๑๐๐	
๕๑๐	ภัตตาคาร	๖,๕๐๐	
๕๑๑/๑	ห้างสรรพสินค้า	๙,๐๐๐	
๕๑๑/๒	อาคารพาณิชย์รวม ประเภทค้าปลีกค้าส่ง	๗,๕๕๐	
๕๑๒	สถานีบริการน้ำมันเชื้อเพลิง	๕,๒๐๐	พื้นที่อาคารและบริเวณห้างจ่าย
๕๑๓	โรงงาน	๕,๘๕๐	
๕๑๔	ตลาด พื้นที่ไม่เกิน ๑,๐๐๐ ตารางเมตร	๓,๕๐๐	พื้นที่ของแต่ละอาคาร
๕๑๕	ตลาด พื้นที่เกินกว่า ๑,๐๐๐ ตารางเมตรขึ้นไป	๓,๗๐๐	พื้นที่ของแต่ละอาคาร
๕๑๖	อาคารพาณิชย์ ประเภทโฮมออฟฟิศ	๘,๕๕๐	
๕๑๘	โรงงานซ่อมรถยนต์	๕,๔๐๐	
๕๑๙	อาคารจอดรถ	๕,๗๐๐	

ตัวอย่างบัญชีราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างของภาครัฐ

ที่มา: https://pathumthani.treasury.go.th/web-upload/57x8c093fe2bf370ee809a850a58fc99a31/old-file/1051/article_20170904161739.pdf

¹³⁵ สัมภาษณ์ พัฒนณัฐ อ่อนสัมกิจ, นักประเมินราคาทรัพย์สินชำนาญการพิเศษประจำสำนักงานธนารักษ์พื้นที่ปทุมธานี, 1 เมษายน 2564.

หน้าที 1

บัญชีราคามาตรฐานต่อหน่วย โรงเรือนสิ่งปลูกสร้าง
สมาคมผู้ประเมินค่าทรัพย์สินแห่งประเทศไทย พ.ศ.2563 - 2564

รายการ	หน่วย	ราคา/หน่วย			
		ต่ำ	ปานกลาง	สูง	หมายเหตุ
1) ประเภทบ้านเดี่ยวพักอาศัย					
บ้านไม้					
101	บ้านพักอาศัยไม้ชั้นเดียว	ตร.ม.	10,600	12,200	13,700
102	บ้านพักอาศัยไม้ชั้นเดียวใต้ถุนสูง	ตร.ม.	12,700	13,300	14,700
103	บ้านพักอาศัยไม้ 2 ชั้น	ตร.ม.	9,500	11,600	13,300
บ้านตึก					
104	บ้านพักอาศัยตึกชั้นเดียว	ตร.ม.	11,500	13,100	14,900
105	บ้านพักอาศัยตึก 2 ชั้น (ทั่วไป)	ตร.ม.	10,600	12,300	14,000
105.1	บ้านพักอาศัยตึก 2-3 ชั้น (พิเศษ)	ตร.ม.	22,000	25,000	30,000
106	บ้านพักอาศัยตึก 3 ชั้น (ทั่วไป)	ตร.ม.	11,700	13,600	16,500
107	บ้านพักอาศัยตึกแฝดชั้นเดียว	ตร.ม.	9,700	11,500	13,200
108	บ้านพักอาศัยตึกแฝด 2-3 ชั้น	ตร.ม.	9,000	10,500	11,800
บ้านครึ่งตึกครึ่งไม้					
109	บ้านพักอาศัยครึ่งตึกครึ่งไม้ 2 ชั้น	ตร.ม.	8,800	10,700	13,100
บ้านทรงไทย					
110	บ้านทรงไทยไม้ชั้นเดียวใต้ถุนสูง (ทั่วไป)	ตร.ม.	13,500	14,700	16,200
110.1	บ้านทรงไทย (พิเศษ)	ตร.ม.	20,500	23,500	27,000
111	บ้านทรงไทยครึ่งตึกครึ่งไม้ 2 ชั้น	ตร.ม.	12,300	12,900	14,400
2) ประเภททาวน์เฮ้าส์					
201	ทาวน์เฮ้าส์ชั้นเดียว	ตร.ม.	8,100	9,800	11,600
202	ทาวน์เฮ้าส์ 2 ชั้น	ตร.ม.	8,000	9,600	11,400
203	ทาวน์เฮ้าส์ 3 ชั้น	ตร.ม.	8,600	10,700	12,300
204	ทาวน์เฮ้าส์ 2 ชั้น กว้าง 5 - 6 ม.ไม่มีเสากลาง	ตร.ม.	9,400	11,300	13,000
205	ทาวน์เฮ้าส์ 3 ชั้น กว้าง 5 - 6 ม.ไม่มีเสากลาง	ตร.ม.	9,900	11,900	13,600
3) ประเภทห้องแถว					
301	ห้องแถวไม้ชั้นเดียว	ตร.ม.	6,300	7,600	8,300
302	ห้องแถวไม้ 2 ชั้น	ตร.ม.	6,100	7,400	8,000
303	ห้องแถวครึ่งตึกครึ่งไม้ 2 ชั้น	ตร.ม.	6,500	8,000	8,400
4) ประเภทตึกแถว - อาคารพาณิชย์					
401	ตึกแถวชั้นเดียว	ตร.ม.	6,800	7,900	8,800
402	ตึกแถว 2 ชั้น, 2 ชั้น (มีชั้นลอย), 2 ชั้นครึ่ง	ตร.ม.	7,600	9,000	10,400
403	ตึกแถว 3 ชั้น, 3 ชั้น (มีชั้นลอย), 3 ชั้นครึ่ง	ตร.ม.	8,000	9,500	11,400
404	ตึกแถว 4 ชั้น, 4 ชั้น (มีชั้นลอย), 4 ชั้นครึ่ง	ตร.ม.	8,700	10,100	12,100

ตัวอย่างบัญชีราคามาตรฐานต่อหน่วยโรงเรือนสิ่งปลูกสร้างของสมาคมผู้ประเมินราคาทรัพย์สินแห่งประเทศไทย

ที่มา: vat.or.th/wp-content/uploads/2020/08/บัญชีราคาโรงเรือนสิ่งปลูกสร้าง-2563-2564.pdf

จากการสัมภาษณ์พบว่าปัญหาของการประเมินราคาส่งปลูกสร้าง คือ ราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างกำหนดเป็นราคาเดียวตามประเภทโดยไม่พิจารณาแบ่งแยกตามลักษณะข้อเท็จจริงของสิ่งปลูกสร้าง ดังที่กล่าวไปข้างต้นกรณีบ้านเดี่ยว แม้จะเป็นบ้านที่ชั้นก็มีราคาประเมินเดียวกันซึ่งตามหลักแล้วราคาวัสดุในการก่อสร้างบ้านแต่ละประเภทนั้นต่างกัน โดยเฉพาะเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับบัญชีกำหนดมูลค่าโรงเรือนสิ่งปลูกสร้างของสมาคมผู้ประเมินราคาทรัพย์สินแห่งประเทศไทย ได้มีการกำหนดราคาไว้ 4 ระดับ คือ ระดับราคาต่ำ ระดับราคาปานกลาง ระดับราคาสูงและระดับราคาพิเศษ ตามคุณภาพและระดับราคาของวัสดุที่ใช้

และคุณภาพฝีมือแรงงาน¹³⁶ โดยสามารถเลือกใช้ราคาได้ให้เหมาะสมกับข้อเท็จจริง เมื่อนำมาเปรียบเทียบกันแล้วเห็นได้ชัดเลยว่า วิธีการประเมินราคาที่มีการแบ่งราคาเป็นระดับย่อมมีความละเอียดและชัดเจนกว่า ผู้เขียนเห็นว่าวิธีการประเมินราคาเช่นนั้นย่อมแสดงถึงมูลค่าของสิ่งปลูกสร้างได้แท้จริงยิ่งกว่า วิธีการประเมินราคาของภาครัฐจึงยังมีข้อบกพร่องที่ทำให้เข้าใจได้ว่าราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างที่ออกมา นั้นอาจไม่แสดงถึงมูลค่าของสิ่งปลูกสร้างที่แท้จริง

ในการสัมภาษณ์ผู้เขียนได้สอบถามความเห็นของนักประเมินราคาทรัพย์สินชำนาญการพิเศษประจำสำนักงานธนารักษ์พื้นที่ปทุมธานีเกี่ยวกับเรื่องอัตราการหักค่าเสื่อมโรงเรือนสิ่งปลูกสร้างตามระเบียบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ซึ่งออกมาในปี พ.ศ.2535 โดยท่านได้แสดงความคิดเห็นไว้สรุปได้ว่า ไม่เห็นว่ามีปัญหา เนื่องจากเรื่องการหักค่าเสื่อมราคานั้นเป็นการทดสอบคุณภาพของตึกหรือไม่ โดยเป็นหลักการทั่วไปและคำนวณโดยภาพรวม สามารถใช้ได้ตลอด ไม่ได้ใช้อย่างเจาะจงเพื่อทดสอบความคงทนของปูนสมัยก่อนกับปัจจุบัน เพราะฉะนั้นเห็นว่าอัตราการหักสิ่งปลูกสร้างเหมาะสมแล้ว¹³⁷

ด้วยความเคารพต่อความเห็นของคุณพัฒน์ภรณ์ ผู้เขียนได้พิจารณาบัญชีกำหนดมูลค่าโรงเรือนสิ่งปลูกสร้างของสมาคมผู้ประเมินราคาทรัพย์สินแห่งประเทศไทยพบว่า มีอัตราร้อยละค่าเสื่อมราคาโรงเรือนสิ่งปลูกสร้าง โดยแบ่งประเภทสิ่งปลูกสร้างที่ต้องหักค่าเสื่อมออกถึง 6 ประเภท ได้แก่ โรงเรือนสิ่งปลูกสร้างประเภทตึก (คอนกรีตเสริมเหล็ก) โรงเรือนสิ่งปลูกสร้างประเภทครึ่งตึกครึ่งไม้ โรงเรือนสิ่งปลูกสร้างประเภทไม้ โรงงานและโกดังรูปแบบเก่า คลังสินค้าและส่วนโล่งหลังคาคลุม ส่วนควบ ซึ่งเห็นได้ว่าเพิ่มขึ้นมาจากการหักค่าเสื่อมของกรมธนารักษ์อีก 3 ประเภท ผู้เขียนเห็นว่าอาจสะท้อนมูลค่าสิ่งปลูกสร้างได้ตรงกับความเป็นจริงยิ่งกว่าการหักค่าเสื่อมของกรมธนารักษ์ เพราะมีความชัดเจนและเหมาะสมในการหักค่าเสื่อมโรงเรือนสิ่งปลูกสร้างมากกว่า

3. การประเมินราคาห้องชุด

เมื่อได้ศึกษาวิธีการประเมินราคาห้องชุดแล้ว ผู้เขียนมีประเด็นข้อสงสัยเรื่องวิธีการประเมินราคาห้องชุดไม่มีการหักค่าเสื่อมห้องชุด ทั้งที่ตามคำนิยามที่กำหนดไว้ในกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ห้องชุดถือเป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างหนึ่ง ซึ่งทำให้เข้าใจได้ว่าห้องชุดสมควรที่จะต้องถูกจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างภายใต้หลักการเดียวกันกับสิ่งปลูกสร้างประเภทอื่น

¹³⁶ สมาคมผู้ประเมินราคาทรัพย์สินแห่งประเทศไทย, บัญชีราคามาตรฐานต่อหน่วยโรงเรือนสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2563-2564, [ออนไลน์].

แหล่งที่มา vat.or.th/wp-content/uploads/2020/08/บัญชีราคาโรงเรือนสิ่งปลูกสร้าง-2563-2564.pdf หน้า 6. [3 เมษายน 2564]

¹³⁷ สัมภาษณ์ พัฒน์ภรณ์ อ่อนสัมกิจ, นักประเมินราคาทรัพย์สินชำนาญการพิเศษประจำสำนักงานธนารักษ์พื้นที่ปทุมธานี, 1 เมษายน 2564.

ในกฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐนั้น สิ่งปลูกสร้างไม่หมายความรวมถึงห้องชุด อีกทั้งวิธีการประเมินราคาที่ถูกกฎหมายกำหนดก็แตกต่างกันโดยเฉพาะการกำหนดให้วิธีการประเมินราคาสิ่งปลูกสร้างมีการคำนวณหักค่าเสื่อมราคา

โดยหลักการแล้วทรัพย์สินอาจเสื่อมค่าลงได้จากหลายสาเหตุ เช่นอาจเกิดจากการใช้งานตามปกติจากการเปลี่ยนแปลงทางด้านเทคโนโลยีทำให้ทรัพย์สินที่ใช้งานอยู่ล้าสมัย จากการใช้ทรัพย์สินที่ผิดวิธี หรือจากอุบัติเหตุ สภาพแวดล้อมและภัยธรรมชาติ การคิดคำนวณค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินจึงมีความสำคัญต่อการกำหนดมูลค่าทรัพย์สิน เนื่องจากค่าเสื่อมราคาถือได้ว่าเป็นการปันส่วนต้นทุนอย่างหนึ่ง ราคาทุนของทรัพย์สินจะลดลงด้วยจำนวนค่าเสื่อมราคาตั้งแต่วันที่มีการเริ่มใช้ทรัพย์สินนั้นจนถึงปัจจุบัน ในกรณีที่ทรัพย์สินมีราคาสูงและมีระยะเวลาในการใช้ประโยชน์นาน ค่าเสื่อมราคาจะสะสมรวมไว้ในบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม ค่าเสื่อมราคาสะสมจึงเป็นมูลค่าทรัพย์สินที่ได้ใช้ไปแล้ว หากต้องการทราบมูลค่าคงเหลือของทรัพย์สินให้นำค่าเสื่อมราคาที่เหมาะสมไว้จนถึงวันนั้นหักออกจากราคาทุนของทรัพย์สิน จึงจะได้มูลค่าทรัพย์สินที่คงเหลืออยู่¹³⁸

ในขณะที่เกี่ยวกับวิธีการประเมินราคาห้องชุดไม่มีการหักค่าเสื่อมราคาห้องชุด ทั้งที่ในความเป็นจริงห้องชุดเป็นทรัพย์สินที่มีราคาสูงและมีระยะเวลาในการใช้ประโยชน์นาน ย่อมต้องมีการเสื่อมราคาไปเช่นกัน ดังนั้นจึงสรุปได้ว่าราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างที่ถูกกำหนดโดยคณะกรรมการประจำจังหวัดจะสะท้อนมูลค่าทรัพย์สินที่ถูกหักค่าเสื่อมราคาแล้ว แต่ราคาประเมินห้องชุดจะเป็นราคาประเมินที่มีได้สะท้อนมูลค่าที่หักออกโดยค่าเสื่อมราคา

จากการเข้าฟังบรรยายพิเศษหัวข้อ การประเมินราคาทรัพย์สินภาครัฐ แนวทางการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดย ท่านฐนัญพงษ์ สุขสมศักดิ์ ผู้อำนวยการกองประเมินราคาทรัพย์สิน กรมธนารักษ์ เมื่อวันที่ 17 มีนาคม พ.ศ.2564 ท่านได้ให้คำตอบในกรณีนี้ไว้ว่า กรณีห้องชุดไม่ต้องหักค่าเสื่อมเนื่องจากราคาประเมินห้องชุดเป็นการรวมมูลค่าของที่ดินกับอาคารตามสัดส่วนที่เจ้าของห้องชุดมีสิทธิอยู่และราคาที่น่ามากำหนดเป็นราคาประเมินนั้นเป็นราคาปัจจุบันของห้องชุดนั้นแล้วจึงไม่ต้องหักค่าเสื่อมเช่นเดียวกับสิ่งปลูกสร้างที่สร้างมาแล้วในอดีตจึงต้องปรับราคาให้เป็นปัจจุบัน¹³⁹

¹³⁸ ยุพดี ตีระวัฒน์, “การวิเคราะห์ปัจจัยที่มีความเกี่ยวข้องกับนโยบายบัญชีเรื่องการคิดค่าเสื่อมราคาของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย,” (รายงานวิจัยปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต, สาขาวิชาการบัญชี คณะบัญชี มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย, 2542), หน้า 5-7.

¹³⁹ ข้อมูลจากการฟังบรรยาย หัวข้อการประเมินราคาทรัพย์สินภาครัฐ แนวทางการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดย นายฐนัญพงษ์ สุขสมศักดิ์ ผู้อำนวยการกองประเมินราคาทรัพย์สิน กรมธนารักษ์ วันที่ 17 มีนาคม พ.ศ.2564.

นอกจากนี้ผู้เขียนได้สอบถามไปยังท่านอาจารย์ธนะศักดิ์ จรรยาพูนซึ่งท่านได้ให้ความเห็นตอบข้อสงสัยไว้โดยสรุปได้ว่า เหตุผลที่ในการประเมินราคาห้องชุดนั้นไม่มีการหักค่าเสื่อมราคา น่าจะเนื่องมาจากธนาภิรมย์มองว่าราคาประเมินห้องชุดนั้นแสดงมูลค่าที่ดินที่แฝงอยู่ด้วย ถ้าธนาภิรมย์ให้ห้องชุดหักค่าเสื่อมราคาได้ หมายความว่าธนาภิรมย์ให้ค่าเสื่อมราคาในกรณีของราคาประเมินที่ดินด้วย ซึ่งโดยหลักการที่ดินไม่มีค่าเสื่อมราคา ซึ่งท่านอาจารย์เองมองว่ามีเหตุผลที่เข้าใจได้แต่ก็ขัดตราบทและเหตุผล เพราะโดยปกติห้องชุดคือสิ่งปลูกสร้างจึงควรหักค่าเสื่อมด้วย ดังนั้นเกณฑ์ของห้องชุดและเกณฑ์ของที่ดินควรต้องคิดแยกกัน ห้องชุดห้องหนึ่งควรแยกออกมาว่าเป็นสัดส่วนของที่ดินเท่าไรและเป็นสัดส่วนของสิ่งปลูกสร้างเท่าไร ท่านอาจารย์มีความเห็นว่าห้องชุดควรออกเป็น 2 ราคา คือ ราคาประเมินที่ดินของห้องชุดซึ่งไม่ต้องหักค่าเสื่อมและราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างของห้องชุดที่ต้องหักค่าเสื่อมราคา¹⁴⁰

ผู้เขียนมีความเห็นคล้ายตามท่านอาจารย์ธนะศักดิ์ จรรยาพูน โดยมีความเห็นว่า ห้องชุดเป็นทรัพย์สินที่มีราคาสูงและมีระยะเวลาในการใช้ประโยชน์ค่อนข้างนานย่อมเสื่อมค่าลงตามหลักการเสื่อมค่าของทรัพย์สินแม้ได้ใช้งานตามวิธีปกติก็ตาม ดังนั้นหากจะสะท้อนมูลค่าที่แท้จริงของห้องชุดได้ การประเมินราคาห้องชุดควรจะต้องมีการคิดคำนวณค่าเสื่อมราคาร่วมด้วยในส่วนที่ห้องชุดนั้นเป็นสิ่งปลูกสร้าง แต่ในส่วนที่ห้องชุดที่เป็นที่ดินก็ไม่ต้องมีการหักค่าเสื่อมราคาแต่อย่างใด ดังนั้นผู้เขียนมีความเห็นว่าวิธีการประเมินราคาห้องชุดที่จะสะท้อนมูลค่าทรัพย์สินกรณีที่เป็นห้องชุดได้ดีที่สุดจะต้องแบ่งแยกออกเป็น 2 ส่วนคือการประเมินราคาส่วนที่ดินของห้องชุดและการประเมินราคาส่วนสิ่งปลูกสร้างของห้องชุดแยกกัน จากนั้นจึงนำราคาทั้งสองมารวมกันจึงจะเป็นราคาประเมินห้องชุดที่สะท้อนมูลค่าของห้องชุดได้ค่อนข้างสมบูรณ์ที่สุด วิธีการประเมินราคาห้องชุดของภาครัฐไม่มีการแบ่งส่วนคิดราคาและไม่มีการหักค่าเสื่อมราคา ผู้เขียนเห็นว่าสิ่งนี้ทำให้วิธีการประเมินราคาของภาครัฐยังคงมีข้อบกพร่องทำให้ไม่อาจสะท้อนมูลค่าทรัพย์สินอันเป็นห้องชุดได้อย่างสมบูรณ์

3.2.2 อำนาจและหน้าที่ของคณะกรรมการในกฎหมาย

คณะกรรมการที่ปรากฏอยู่ใน พ.ร.บ.การประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ.2562 มี 2 คณะกรรมการด้วยกัน ได้แก่

1. คณะกรรมการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ
2. คณะกรรมการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐประจำจังหวัด

¹⁴⁰ สัมภาษณ์ ธนะศักดิ์ จรรยาพูน, ที่ปรึกษาทนายความผู้เชี่ยวชาญด้านภาษี บริษัท The Capital Law Office, 31 มีนาคม 2564.

1. คณะกรรมการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ กฎหมายบัญญัติไว้ในมาตรา 7 และปรากฏในคำนิยามมาตรา 3 อีกว่า ในกฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ หากใช้ถ้อยคำว่า “คณะกรรมการ” ให้หมายความถึง คณะกรรมการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ โดยให้ประกอบด้วยองค์คณะดังต่อไปนี้

- | | | |
|---|------|---------------------|
| 1. ปลัดกระทรวงการคลัง | เป็น | ประธานกรรมการ |
| 2. อธิบดีกรมที่ดิน | เป็น | กรรมการ |
| 3. อธิบดีกรมบังคับคดี | เป็น | กรรมการ |
| 4. อธิบดีกรมโยธาธิการและผังเมือง | เป็น | กรรมการ |
| 5. อธิบดีกรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น | เป็น | กรรมการ |
| 6. อธิบดีกรมสรรพากร | เป็น | กรรมการ |
| 7. ผู้อำนวยการสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง | เป็น | กรรมการ |
| 8. ผู้ทรงคุณวุฒิ (รัฐมนตรีแต่งตั้งจากผู้ที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญเกี่ยวกับวิชาการประเมินราคาทรัพย์สินหรือวิชาการที่เกี่ยวข้อง) 4 คน | เป็น | กรรมการ |
| 9. อธิบดีกรมธนารักษ์ | เป็น | กรรมการและเลขานุการ |
| 10. ข้าราชการของกรมธนารักษ์ซึ่งมีหน้าที่และอำนาจในการประเมินราคาทรัพย์สิน (อธิบดีกรมธนารักษ์แต่งตั้ง) | เป็น | ผู้ช่วยเลขานุการ |

โดยกฎหมายบัญญัติหน้าที่และอำนาจของคณะกรรมการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐไว้ใน มาตรา 13 ดังนี้

- กำหนดนโยบายเกี่ยวกับการประเมินราคาทรัพย์สินให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ตามมาตรา 5 กล่าวคือ คณะกรรมการมีอำนาจหน้าที่กำหนดนโยบายเรื่องการประเมินราคาทรัพย์สินให้ราคาประเมินที่กำหนดนั้นสามารถนำไปใช้เป็นเกณฑ์อ้างอิงหรือเป็นฐานในการจัดเก็บภาษีอากรและค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามกฎหมายหรือเพื่อใช้ประโยชน์อย่างอื่นของรัฐ
- เสนอแนะรัฐมนตรีในการออกกฎกระทรวงตาม พ.ร.บ. นี้
- ออกระเบียบที่เกี่ยวกับการประเมินทรัพย์สินให้สอดคล้องกับหลักการตามมาตรา 6 ได้แก่ วิธีการประเมินราคาทรัพย์สินต้องเหมาะสมกับประเภทและลักษณะของทรัพย์สิน การกำหนดราคาทรัพย์สินต้องเป็นไปตามหลักการพื้นฐานทางด้านการประเมินราคาทรัพย์สินแลพหลักเศรษฐศาสตร์และกระบวนการประเมินราคาทรัพย์สินต้องมีความชัดเจนและโปร่งใส

4. ให้ความเห็นและคำปรึกษาแก่ส่วนราชการ รัฐวิสาหกิจ และหน่วยงานของรัฐในกิจการที่เกี่ยวข้องกับการประเมินราคาทรัพย์สิน

5. ปฏิบัติการอื่นใดตามที่พระราชบัญญัตินี้หรือกฎหมายอื่นบัญญัติให้เป็นหน้าที่หรืออำนาจของคณะกรรมการ หรือตามที่รัฐมนตรีมอบหมาย

นอกจากนี้ยังมีบัญญัติอำนาจในการแต่งตั้งคณะกรรมการเพื่อปฏิบัติงานตามที่ได้รับมอบหมายไว้ในมาตรา 14 อีกด้วย

โดยสรุปคณะกรรมการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐมีโครงสร้างเป็นคณะกรรมการใหญ่ระดับชาติเพื่อกำหนดวิธีการหลักเกณฑ์กรอบใหญ่ กล่าวคือ กำหนดนโยบายภาพรวมให้เป็นไปอย่างเรียบร้อย แต่ไม่ได้มีอำนาจในการกำหนดราคาประเมินทรัพย์สิน

2. คณะกรรมการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐประจำจังหวัด กฎหมายบัญญัติไว้ในมาตรา 15 และปรากฏในคำนิยามมาตรา 3 อีกว่า ในกฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ หากใช้ถ้อยคำว่า “คณะกรรมการประจำจังหวัด” ให้ความหมายรวมถึง คณะกรรมการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐประจำจังหวัด

คณะกรรมการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐประจำจังหวัด แบ่งออกเป็น

2.1 ในกรุงเทพมหานคร กฎหมายบัญญัติไว้ในมาตรา 15 (1) ประกอบด้วยองค์คณะดังต่อไปนี้

- | | |
|---|--------------------|
| 1. ปลัดกรุงเทพมหานคร | เป็น ประธานกรรมการ |
| 2. ผู้แทนกรมที่ดิน | เป็น กรรมการ |
| 3. ผู้แทนกรมบังคับคดี | เป็น กรรมการ |
| 4. ผู้แทนกรมโยธาธิการและผังเมือง | เป็น กรรมการ |
| 5. ผู้แทนกรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น | เป็น กรรมการ |
| 6. ผู้แทนกรมสรรพากร | เป็น กรรมการ |
| 7. ผู้ทรงคุณวุฒิ (คณะกรรมการแต่งตั้งจากผู้ที่มีความรู้ความสามารถ ความเชี่ยวชาญและประสบการณ์เกี่ยวกับการประเมินราคาทรัพย์สินหรือวิชาการที่เกี่ยวข้อง) ไม่เกิน 3 คน | เป็น กรรมการ |

8. ข้าราชการของกรมธนารักษ์ซึ่งมีหน้าที่และอำนาจในการประเมินราคาทรัพย์สิน (อธิบดีกรมธนารักษ์แต่งตั้ง) เป็น กรรมการและเลขานุการ

9. ข้าราชการของกรมธนารักษ์ซึ่งมีหน้าที่และอำนาจในการประเมินราคาทรัพย์สิน (อธิบดีกรมธนารักษ์แต่งตั้ง) เป็น ผู้ช่วยเลขานุการ

2.2 ในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร กฎหมายบัญญัติไว้ในมาตรา 15 (2) ประกอบด้วยองค์คณะดังต่อไปนี้

1. ผู้ว่าราชการจังหวัด เป็น ประธานกรรมการ
2. ปลัดจังหวัด เป็น กรรมการ
3. เจ้าพนักงานที่ดินจังหวัด เป็น กรรมการ
4. ท้องถิ่นจังหวัด เป็น กรรมการ
5. บังคับคดีประจำจังหวัด เป็น กรรมการ
6. โยธาธิการและผังเมืองจังหวัด เป็น กรรมการ
7. สรรพากรพื้นที่ เป็น กรรมการ

(ในกรณีที่จังหวัดใดมีสรรพากรพื้นที่มากกว่า 1 คน ให้ประธานกรรมการแต่งตั้งสรรพากรพื้นที่คนหนึ่งเป็นกรรมการ)

8. ผู้ทรงคุณวุฒิ (คณะกรรมการแต่งตั้งจากผู้ที่มีความรู้ความสามารถ ความเชี่ยวชาญและประสบการณ์เกี่ยวกับการประเมินราคาทรัพย์สินหรือวิชาการที่เกี่ยวข้อง) ไม่เกิน 3 คน เป็น กรรมการ

9. ธนารักษ์พื้นที่ เป็น กรรมการและเลขานุการ

10. ข้าราชการของสำนักงานธนารักษ์พื้นที่ (ประธานกรรมการแต่งตั้ง)

เป็น ผู้ช่วยเลขานุการ

โดยกฎหมายบัญญัติหน้าที่และอำนาจของคณะกรรมการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐประจำจังหวัดไว้ใน มาตรา 16 ดังนี้

1. กำหนดราคาประเมินทรัพย์สินในเขตจังหวัด จัดทำบัญชีราคาประเมินทรัพย์สิน และแผนที่ประกอบการประเมินราคาทรัพย์สิน

2. พิจารณาคำคัดค้านการประเมินราคาทรัพย์สินตามมาตรา 22

3. เสนอแนะต่อคณะกรรมการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐในการดำเนินการตามหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับการประเมินราคาทรัพย์สิน

4. ให้คำปรึกษาและคำแนะนำเกี่ยวกับการประเมินราคาทรัพย์สินในการปฏิบัติงานของสำนักงานธนารักษ์พื้นที่
5. ปฏิบัติการอื่นตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัตินี้หรือตามที่คณะกรรมการมอบหมาย

เมื่อพิจารณาคณะกรรมการที่ปรากฏในกฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ รวมถึงอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการแต่ละชุดแล้ว พบว่า คณะกรรมการที่มีอำนาจในการประเมินราคาทรัพย์สินตามพระราชบัญญัตินี้ที่แท้จริง คือ คณะกรรมการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐประจำจังหวัด โดยที่กฎหมายได้บัญญัติอำนาจหน้าที่ไว้ในมาตรา 16 เป็นอำนาจในการกำหนดราคาประเมินทรัพย์สินในเขตจังหวัด จัดทำบัญชีราคาประเมินทรัพย์สิน และ แผนที่ประกอบการประเมินราคาทรัพย์สิน ซึ่งถือได้ว่าเป็นหน้าที่ที่เป็นหัวใจหลักสำคัญของ พ.ร.บ. นี้ นอกจากนี้ยังมีอำนาจหน้าที่ในการพิจารณาคัดค้านการประเมินราคาทรัพย์สิน ในกรณีที่เจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างไม่เห็นด้วยกับราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างจึงได้คัดค้านมายังคณะกรรมการประจำจังหวัดโดยอาศัยสิทธิตามมาตรา 22 ด้วย

จากการสัมภาษณ์นักประเมินราคาทรัพย์สินชำนาญการพิเศษประจำสำนักงานธนารักษ์พื้นที่ปทุมธานีเกี่ยวกับเรื่องคณะกรรมการในกฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ ได้ความว่า คณะกรรมการตามประมวลกฎหมายที่ดินเดิมจะมี 2 คณะคือคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์และคณะอนุกรรมการประจำจังหวัด ซึ่งจะทำงานร่วมกันในการกำหนดราคาประเมิน แต่ในกฎหมายฉบับใหม่คณะกรรมการที่กำหนดราคาประเมินคือคณะกรรมการประจำจังหวัดเพียงชุดเดียว สามารถจัดการได้ทั้งเรื่องการกำหนดราคา เรื่องการคัดค้านราคาประเมิน กระบวนการจบที่จังหวัด ทำให้ระยะเวลาสั้นลง¹⁴¹

หากพิจารณาจากเหตุผลในการร่าง พ.ร.บ.การประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐฯ พบว่า กฎหมายฉบับนี้ร่างขึ้นมาเพื่อต้องการให้มีกรอบแนวทางที่ชัดเจนในการประเมินราคาทรัพย์สินของประเทศ เนื่องจากในอดีตไม่มีกฎหมายเกี่ยวกับเรื่องการประเมินราคาทรัพย์สิน ทำให้การประเมินราคาทรัพย์สินของประเทศไม่มีประสิทธิภาพและไม่เป็นไปในทางเดียวกัน จึงเห็นสมควรให้มีคณะกรรมการเพื่อทำหน้าที่ประเมินราคาทรัพย์สินและจัดทำบัญชีราคาประเมินเพื่อใช้เป็นเกณฑ์อ้างอิงหรือเป็นฐานในการจัดเก็บภาษีอากรและค่าธรรมเนียมตามกฎหมายหรือเพื่อใช้ประโยชน์อย่างอื่นของหน่วยงานรัฐ

¹⁴¹ สัมภาษณ์ พัฒนัญญ์ อ่อนสัมกิจ, นักประเมินราคาทรัพย์สินชำนาญการพิเศษประจำสำนักงานธนารักษ์พื้นที่ปทุมธานี, 1 เมษายน 2564.

เช่นนี้ทำให้เข้าใจได้ว่า การออกกฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐออกมาก็เพื่อจัดการให้การประเมินราคาทรัพย์สินของประเทศเป็นระเบียบและมีหลักการมากยิ่งขึ้นในอดีต เสมือนว่าให้หน่วยงานของรัฐที่ต้องใช้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับอสังหาริมทรัพย์หรือเกี่ยวข้องกับการประเมินราคาทรัพย์สินต้องให้เป็นไปตามกฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินฉบับนี้ โดยที่ในกฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐไม่ได้มีบทบัญญัติใดที่ให้สิทธิหรืออำนาจแก่ผู้ที่นำไปใช้ เช่น หน่วยงานของรัฐ คณะกรรมการในกฎหมายฉบับอื่น ให้สามารถแก้ไขปรับใช้ราคาประเมินทรัพย์สินที่กำหนดไว้ไปตามหลักเกณฑ์หรือข้อเท็จจริงเฉพาะเรื่องของผู้ที่นำไปใช้ได้

ผู้เขียนเห็นว่าตรงส่วนนี้เป็นไปตามความมุ่งหมายของกฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ ที่ต้องการปรับปรุงให้ราคาประเมินทรัพย์สินของประเทศมีความเป็นมาตรฐานโดยการปรับลดการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงาน เพื่อไม่ให้เกิดการตีความที่อาจส่งผลให้เกิดความไม่เป็นธรรมและนำมาซึ่งปัญหาหลายประการ อีกทั้งการกำหนดบทบัญญัติเช่นนี้ก็สอดคล้องกันกับเหตุผลในการยกเลิกกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินที่เปิดโอกาสให้เจ้าพนักงานใช้ดุลพินิจสูงเกินไป รวมถึงเจตนารมณ์ในการประกาศใช้กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ต้องการให้กฎหมายเหมาะสมกับสถานการณ์ปัจจุบัน ด้วยเหตุนี้ผู้เขียนจึงเห็นว่าการไม่มีบทบัญญัติให้เจ้าพนักงานแก้ไขบัญชีราคาประเมินได้นั้น สอดคล้องกับหลักการและเหตุผลการร่างกฎหมายทั้งสองฉบับแล้ว อีกทั้งราคาประเมินทรัพย์สินดังกล่าวยังถูกกำหนดโดยคณะกรรมการที่มีความเชี่ยวชาญย่อมเป็นผลดีทำให้ราคาประเมินทรัพย์สินของประเทศมีมาตรฐานมากขึ้น อย่างไรก็ตามการกำหนดบทบัญญัติกฎหมายเช่นนี้ส่งผลกระทบต่อทำให้การคำนวณฐานภาษีออกมาเป็นราคาประเมินทุนทรัพย์ต้องอาศัยกฎหมายสองฉบับใช้ควบคู่ไปด้วยกัน ปัญหาเกิดตรงที่เมื่อเกิดข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับการประเมินภาษีขึ้นแล้ว แล้วประเด็นข้อพิพาทไปเกี่ยวข้องกับบัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างและบัญชีราคาประเมินห้องชุดที่นำมาเทียบเคียงในการคำนวณฐานภาษี การระงับข้อพิพาทต้องกระทำในกฎหมายทั้งสองฉบับ ซึ่งเป็นการหลายขั้นตอน ทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความยุ่งยาก ไม่สอดคล้องกับหลักการระงับข้อพิพาทในชั้นปกครอง

3.2.3 การคัดค้านราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างและราคาประเมินห้องชุดในบัญชีราคาประเมิน

เฉพาะเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างหรือเจ้าของห้องชุดเท่านั้นที่สามารถคัดค้านราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างและราคาประเมินห้องชุดได้ โดยจะต้องมีเหตุแห่งการคัดค้านตามมาตรา 23 กล่าวคือ พื้นที่ ลักษณะ สภาพ และทำเลที่ตั้งของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างหรือห้องชุดที่ใช้กำหนดราคาประเมินไม่ถูกต้อง หรือ การประเมินไม่เป็นไปตามระเบียบที่กฎหมายกำหนด โดยเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างหรือ

ห้องชุดต้องคัดค้านต่อคณะกรรมการประจำจังหวัดจังหวัด โดยต้องยื่นคำคัดค้านเป็นหนังสือตามแบบหลักเกณฑ์ และวิธีการที่คณะกรรมการกำหนด

การคัดค้านราคาประเมินตาม พ.ร.บ.การประเมินทรัพย์สินเพื่อประโยชน์ของรัฐฯ ด้วยเหตุพื้นที่ ลักษณะ สภาพ และทำเลที่ตั้งของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้กำหนดราคาประเมินไม่ถูกต้อง ให้กระทำภายใน 90 วันนับแต่วันที่ได้รับหรือควรรู้ถึงเหตุแห่งการคัดค้าน แต่ถ้าเป็นเหตุการณ์ประเมินไม่เป็นไปตามระเบียบที่กฎหมายกำหนด ให้กระทำภายใน 90 วันนับแต่เริ่มใช้บัญชีราคาประเมิน

กฎหมายกำหนดให้คณะกรรมการประจำจังหวัดต้องพิจารณาคัดค้านให้แล้วเสร็จภายใน 90 วัน นับแต่วันที่ได้รับคำคัดค้าน หากพิจารณาไม่แล้วเสร็จภายในระยะเวลาที่กำหนดให้ถือว่าเห็นด้วยกับคำคัดค้าน

เมื่อคณะกรรมการประจำจังหวัดพิจารณาแล้วเห็นด้วยกับคำคัดค้านหรือกรณีถือว่าเห็นด้วย (พิจารณาไม่เสร็จภายใน 90 วัน) ให้แก้ไขราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างหรือราคาประเมินห้องชุดแล้วแต่กรณี ในบัญชีราคาประเมินให้ถูกต้องโดยเร็ว และคณะกรรมการประจำจังหวัดต้องจัดส่งบัญชีราคาประเมินเฉพาะส่วนที่มีการแก้ไขให้แก่กรมธนารักษ์ กรมที่ดิน สำนักงานที่ดินและหน่วยงานอื่นที่ได้รับบัญชีราคาประเมินก่อนมีการแก้ไขไป ผลของการแก้ไขบัญชีราคาประเมินคือราคาประเมินที่ถูกแก้ไขจากการคัดค้านจะมีผลตั้งแต่วันที่เจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างยื่นคำคัดค้าน

หากคณะกรรมการประจำจังหวัดเห็นว่าคำคัดค้านฟังไม่ขึ้น ให้ยกคำคัดค้าน

คณะกรรมการประจำจังหวัดต้องแจ้งผลการพิจารณาเป็นหนังสือให้ผู้คัดค้านทราบโดยเร็ว และคำสั่งของคณะกรรมการประจำจังหวัดไม่ว่าจะเห็นด้วยหรือไม่เห็นด้วยกับคำคัดค้านให้เป็นที่สุด

การคัดค้านหรือการฟ้องคดีต่อศาลไม่เป็นเหตุให้ทุเลาการบังคับตามบัญชีราคาประเมิน หมายความว่า หากมีการแจ้งแบบประเมินภาษีโดยคำนวณตามราคาประเมินที่ถูกคัดค้านนี้ไปแล้ว ถือว่าผู้เสียภาษีมีหน้าที่ชำระภาษีตามปกติ หากชำระไม่ถูกต้องตรงเวลาก็จะมีเบี้ยปรับเงินเพิ่ม

ผลการพิจารณาคัดค้านของคณะกรรมการประจำจังหวัดและผลของคำพิพากษาหรือคำสั่งศาล ไม่กระทบถึงการดำเนินการตามบัญชีราคาประเมินที่ได้กระทำไปก่อนมีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการประจำจังหวัดหรือคำพิพากษาหรือคำสั่ง กล่าวคือ หากมีการจัดเก็บภาษีอากรหรือค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามกฎหมายไปแล้ว โดยการจัดเก็บนั้นอ้างอิงหรือเกี่ยวข้องสัมพันธ์กับราคาประเมินที่ถูกคัดค้าน ก็ให้การจัดเก็บภาษีอากรหรือค่าธรรมเนียมดังกล่าวยังคงมีผลสมบูรณ์ แต่หากเมื่อมีคำวินิจฉัยหรือ

คำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลออกมาแล้ว ปรากฏว่าเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างหรือห้องชุดได้ชำระภาษีอากรหรือค่าธรรมเนียมเกินกว่าที่ต้องชำระตามคำวินิจฉัยหรือคำพิพากษาหรือคำสั่งศาล ให้คืนค่าภาษีอากรหรือค่าธรรมเนียมที่ได้ชำระเกินให้แก่เจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างหรือห้องชุดด้วย

ข้อสังเกตการคัดค้านราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างและราคาประเมินห้องชุด

1. ข้อจำกัดของบุคคลที่มีสิทธิคัดค้านราคาประเมิน

บุคคลที่กฎหมายเปิดโอกาสให้สามารถคัดค้านราคาประเมินตามกฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐได้ ได้แก่ เจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างหรือเจ้าของห้องชุดเท่านั้น โดยไม่ปรากฏในคำนิยามว่า “เจ้าของ” ให้หมายความรวมถึงบุคคลอื่น เช่น ผู้ครอบครอง แต่อย่างไรก็ดี จึงเข้าใจได้ว่าต้องเป็นเจ้าของผู้ซึ่งมีกรรมสิทธิ์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างหรือห้องชุดเท่านั้นที่จะคัดค้านราคาประเมินได้ ประกอบกับการเข้าฟังบรรยายพิเศษ¹⁴² รวมถึงการสัมภาษณ์ผู้อำนวยการกองประเมินราคาทรัพย์สิน กรมธนารักษ์ ท่านได้ให้สัมภาษณ์ไว้เกี่ยวกับประเด็นบุคคลผู้มีสิทธิคัดค้านราคาประเมินไว้ว่า ผู้มีสิทธิคัดค้านคือเจ้าของเท่านั้น กรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเป็นบุคคลอื่นที่ไม่ใช่เจ้าของ ก็จะไม่ผู้มีสิทธิคัดค้านราคาประเมิน ต้องไปแจ้งเจ้าของกรรมสิทธิ์ให้มายื่นคัดค้านแทน¹⁴³

อย่างไรก็ตามเมื่อพิจารณาถึงวัตถุประสงค์ในการประกาศใช้กฎหมายฉบับนี้ก็เพื่อต้องการจัดการให้การประเมินราคาทรัพย์สินและบัญชีราคาประเมินทรัพย์สินเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ เพื่อนำไปใช้เป็นเกณฑ์อ้างอิงหรือนำไปใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีอากรและค่าธรรมเนียมตามกฎหมาย เช่นนี้หมายความว่ากฎหมายฉบับนี้จะต้องนำไปใช้ควบคู่กับกฎหมายฉบับอื่นด้วยเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่สามารถนำไปใช้เป็นเกณฑ์อ้างอิงเพื่อการจัดเก็บภาษี และผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายภาษีอากรต้องมีสิทธิคัดค้านราคาประเมินนี้ได้ เพราะราคาประเมินนี้เป็นส่วนหนึ่งที่ส่งผลต่อภาระภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษี

คำนิยามของผู้เสียภาษีใน พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ หมายความว่าเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างทั้งที่เป็นบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล ผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สินของรัฐซึ่งมีหน้าที่เสียภาษี รวมถึงผู้มีหน้าที่ชำระภาษีแทนผู้เสียภาษี ได้แก่ ผู้จัดการมรดกหรือทายาท ผู้จัดการทรัพย์สิน ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้แทนของนิติบุคคล ผู้ชำระบัญชี เจ้าของรวมคนใดคนหนึ่ง

¹⁴² ข้อมูลจากการฟังบรรยาย หัวข้อการประเมินราคาทรัพย์สินภาครัฐ แนวทางการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดย นายธนัญพงษ์ สุขสมศักดิ์ ผู้อำนวยการกองประเมินราคาทรัพย์สิน กรมธนารักษ์ วันที่ 17 มีนาคม พ.ศ.2564.

¹⁴³ สัมภาษณ์ ธนัญพงษ์ สุขสมศักดิ์, ผู้อำนวยการกองประเมินราคาทรัพย์สิน กรมธนารักษ์, 28 มีนาคม 2564.

เมื่อพิจารณาผู้มีสิทธิคัดค้านราคาประเมินตาม พ.ร.บ.การประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐฯ ประกอบกับบุคคลซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีตาม พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ ซึ่งใช้ฐานภาษีโดยอิงจากราคาประเมินของกฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินเป็นเกณฑ์ พบว่า กฎหมายกำหนดผู้มีสิทธิคัดค้านราคาประเมินไว้ไม่ครอบคลุมผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างทั้งหมด

จากการสัมภาษณ์ความเห็นของท่านอาจารย์ธนะศักดิ์ จรรยาพูนในเรื่องนี้ ท่านมีความเห็นว่า เห็นด้วยที่กฎหมายไม่ควรเปิดโอกาสกว้างเกินไป เพราะถ้าพิจารณาในแง่ของรัฐ หากเปิดโอกาสให้คนที่ไม่ใช่เจ้าของกรรมสิทธิ์เท่ากับว่ารัฐเปิดโอกาสให้ทุกคนคัดค้านได้ รัฐอาจต้องจัดการกับผู้คัดค้านหลายรายต่อหนึ่งแปลงซึ่งจะเป็นการเพิ่มความยุ่งยากให้รัฐมากเกินไป เพราะฉะนั้นก็สมควรแล้วที่รัฐรับฟังเฉพาะเจ้าของกรรมสิทธิ์¹⁴⁴

ด้วยความเคารพต่อความเห็นของท่านอาจารย์ธนะศักดิ์ ผู้เขียนมีความเห็นว่า การที่กฎหมายไม่เปิดโอกาสให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่มีเจ้าของค้ำค้ำนั้นไม่เป็นธรรมต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีซึ่งไม่ใช่เจ้าของทรัพย์สินเป็นอย่างมาก เนื่องจากต้องถูกจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยหลักเกณฑ์วิธีการเช่นเดียวกับเจ้าของทรัพย์สิน แต่ไม่มีสิทธิคัดค้านราคาประเมินซึ่งนำมาใช้เป็นเกณฑ์ในการคำนวณฐานภาษีได้ดังเช่นเจ้าของทรัพย์สิน ส่งผลให้ผู้เสียภาษีซึ่งไม่ใช่เจ้าของทรัพย์สินจำต้องยอมรับบัญชีราคาประเมินดังกล่าวโดยไม่มีสิทธิคัดค้าน อย่างไรก็ตามผู้เขียนก็มีความเห็นคล้ายตามในเรื่องที่ว่าหากรัฐเปิดโอกาสให้ผู้ที่ไม่ใช่เจ้าของกรรมสิทธิ์คัดค้านได้ เท่ากับรัฐต้องเปิดโอกาสให้ทุกคน ซึ่งเป็นการยุ่งยากมากเกินไป ดังนั้นผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า สมควรเพิ่มเงื่อนไขในการพิจารณา หากผู้คัดค้านซึ่งไม่ใช่เจ้าของกรรมสิทธิ์สามารถแสดงเอกสารหรือเหตุผลที่สมควร รัฐควรเปิดโอกาสเพื่อความเป็นธรรม การกำหนดเฉพาะเจาะจงให้เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์เท่านั้นเป็นการกำหนดที่ปิดช่องทางของผู้เสียภาษีมากเกินไป

2. คำสั่งคำคัดค้านของคณะกรรมการประจำจังหวัดซึ่งกฎหมายกำหนดให้เป็นที่สุดท้าย สามารถอุทธรณ์คำสั่งโดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลปกครองได้

จากการสัมภาษณ์ผู้อำนวยการกองประเมินราคาทรัพย์สิน กรมธนารักษ์เกี่ยวกับประเด็นการอุทธรณ์คำสั่งคำคัดค้านของคณะกรรมการประจำจังหวัด ท่านได้ให้สัมภาษณ์ไว้ว่าสามารถฟ้องต่อศาล

¹⁴⁴ สัมภาษณ์ ธนะศักดิ์ จรรยาพูน, ที่ปรึกษากฎหมายผู้เชี่ยวชาญด้านภาษี บริษัท The Capital Law Office, 31 มีนาคม 2564.

ปกครองต่อไป ตาม พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ประกอบกับ พ.ร.บ.จัดตั้งศาลปกครอง และวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542¹⁴⁵

เมื่อพิจารณาลักษณะคำสั่งของคณะกรรมการประจำจังหวัดแล้ว พบว่า เป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ที่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลในอันที่จะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระงับ หรือมีผล กระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคล ไม่ว่าจะเป็นการถาวรหรือชั่วคราว เช่น การสั่งการ การอนุญาต การอนุมัติ การวินิจฉัยอุทธรณ์ การรับรอง และการรับจดทะเบียน แต่ไม่หมายความรวมถึงการออกกฎ และการอื่นที่กำหนดในกฎกระทรวง ตามคำนิยามของคำว่า “คำสั่งทางปกครอง” ตามมาตรา 5 แห่ง พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

คำสั่งของคณะกรรมการประจำจังหวัดจึงเป็นคำสั่งทางปกครอง เนื่องจากเนื้อหาของคำสั่งไม่ว่าจะเป็นคำสั่งเห็นด้วยหรือไม่เห็นด้วยกับคำคัดค้านย่อมมีผลกระทบต่อสิทธิของเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างผู้ต้องยอมรับตามราคาประเมินทรัพย์สินนั้น

โดยหลักการหากผู้ได้รับคำสั่งทางปกครองไม่พอใจในผลของคำสั่งทางปกครองและประสงค์จะโต้แย้งคำสั่งทางปกครอง ในเบื้องต้นจะต้องอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองตามขั้นตอนที่กำหนดไว้ในกฎหมายที่ให้อำนาจเจ้าพนักงานออกคำสั่งทางปกครองนั้น หากคู่กรณีไม่ดำเนินการตามขั้นตอนการอุทธรณ์ที่กำหนดไว้ในกฎหมายให้ครบถ้วนเสียก่อนจะไม่มีสิทธินำคดีไปฟ้องยังศาลปกครองได้ตามมาตรา 42 วรรคสอง แห่ง พ.ร.บ.จัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 แต่มีข้อยกเว้นคำสั่งทางปกครอง 2 ประเภทที่คู่กรณีสามารถนำคดีมาฟ้องต่อศาลปกครองได้โดยตรง แม้กฎหมายมิได้กำหนดขั้นตอนการอุทธรณ์ไว้โดยเฉพาะ คือ

1. คำสั่งทางปกครองของรัฐมนตรี เนื่องจากไม่มีผู้บังคับบัญชาที่สูงกว่าที่จะพิจารณาอุทธรณ์ได้
2. คำสั่งทางปกครองของคณะกรรมการ เนื่องจากคณะกรรมการต่างๆ เป็นองค์กรที่ใช้อำนาจทางปกครองโดยเฉพาะและไม่อยู่ในระบบสายการบังคับบัญชา คำสั่งของคณะกรรมการจึงเป็นที่สุดไม่มีองค์กรใดที่สูงกว่าที่จะพิจารณาได้¹⁴⁶

¹⁴⁵ สัมภาษณ์ ฐันณพงษ์ สุขสมศักดิ์, ผู้อำนวยการกองประเมินราคาทรัพย์สิน กรมธนารักษ์, 28 มีนาคม 2564.

¹⁴⁶ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, “คำสั่งทางปกครอง,” [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:

https://www.krisdika.go.th/data/activity/act79.htm#_ftn3

คำสั่งคำคัดค้านของคณะกรรมการประจำจังหวัดที่กฎหมายบัญญัติให้เป็นที่สุดจึงเป็นที่สุดเฉพาะในฝ่ายบริหาร แต่ยังสามารถอุทธรณ์คำสั่งนั้นต่อไปได้โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลปกครองตามความในมาตรา 42 วรรคหนึ่งแห่ง พ.ร.บ.จัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครองฯ

3. ช่วงเวลาและระยะเวลาในการคัดค้านราคาประเมิน

เมื่อพิจารณากระบวนการของกฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐและกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะพบว่ามีความไม่สอดคล้องสัมพันธ์กันในเรื่องของระยะเวลาในการดำเนินการตามกฎหมายแต่ละฉบับอยู่

เริ่มต้นจากที่กฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐโดยคณะกรรมการประจำจังหวัดต้องประกาศใช้บัญชีราคาประเมินก่อน เมื่อประกาศใช้บัญชีแล้ว สิทธิในการคัดค้านราคาประเมินตามกฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐจึงเกิดขึ้น ในขณะที่เดียวกันบัญชีราคาประเมินนั้นต้องถูกส่งให้ท้องถิ่นเพื่อนำไปจัดทำราคาประเมินทุนทรัพย์สำหรับนำไปจัดเก็บภาษี เท่ากับว่า แบบประเมินภาษียังไม่ถูกส่งให้แก่ผู้ประเมินภาษีแต่อย่างใด

ในกรณีนี้มีความเห็นของท่าน ศ.ดร.ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล ได้ให้สัมภาษณ์แก่ผู้เขียนไว้ว่า กฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินจะกำหนดราคาประเมินทรัพย์สินซึ่งใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง อาจมีปัญหาในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่พอใจราคาประเมินหลังจากได้รับแบบประเมินภาษี แต่การคัดค้านราคาประเมินต้องกระทำในช่วงต้นก่อนได้รับแบบประเมิน ซึ่งในขณะนั้นผู้เสียภาษีไม่อาจทราบได้ว่า จะต้องเสียภาษีในสัดส่วนอย่างไร จึงไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี¹⁴⁷ (ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, สัมภาษณ์)

นอกจากนี้กฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐยังกำหนดระยะเวลาในการคัดค้านราคาประเมินไว้ด้วย โดยหากคัดค้านราคาประเมินเนื่องจากเหตุพื้นที่ ลักษณะ สภาพและทำเลที่ตั้งของทรัพย์สินไม่ถูกต้องตามข้อเท็จจริงให้คัดค้านภายใน 90 วันนับแต่วันที่รู้หรือควรรู้ถึงความไม่ถูกต้องดังกล่าว หากคัดค้านราคาประเมินเนื่องจากเหตุเรื่องการประเมินราคาไม่เป็นไปตามระเบียบหรือกฎกระทรวง ให้คัดค้านภายใน 90 วันนับแต่วันเริ่มใช้บัญชี

¹⁴⁷ สัมภาษณ์ ศ.ดร.ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, อาจารย์ผู้สอนวิชากฎหมายภาษีทรัพย์สิน คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 26 มีนาคม 2564

จะเห็นได้ว่ามีระยะเวลาจำกัดในการคัดค้านราคาประเมิน ทั้งที่ถ้าพิจารณาตามกระบวนการแล้ว ผู้เสียหายยังไม่ได้รับแบบประเมินภาษีเลย โดยผู้เขียนได้สัมภาษณ์ผู้อำนวยการกองประเมินราคาทรัพย์สิน กรมธนารักษ์และนักประเมินราคาทรัพย์สินชำนาญการพิเศษประจำสำนักงานธนารักษ์พื้นที่ปทุมธานีถึงความเป็นไปได้ที่ผู้เสียหายอาจได้รับแบบประเมินภาษีหลังจากหมดช่วงเวลาคัดค้านราคาประเมิน ทั้งสองท่านให้ความเห็นไว้ตรงกันว่า ความเป็นไปได้อาจเกิดขึ้น ซึ่งหากเกิดกรณีเช่นนั้นขึ้นจริงย่อมไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียหายเป็นอย่างมาก

ท่านอาจารย์ธนะศักดิ์ จรรยาพูนได้ให้สัมภาษณ์กับผู้เขียนไว้ในประเด็นเรื่องนี้ว่า บัญชีราคาประเมินซึ่งออกโดยกรมธนารักษ์ซึ่งก็คือบัญชีราคาประเมินตามกฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐนั้น เดิมใช้สำหรับการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมดังนั้นจึงมีผลกระทบกับแค่คนที่ซื้อขายที่ดินเท่านั้น ปรากฏว่าในปัจจุบันภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างใช้ราคาประเมินในบัญชีของกรมธนารักษ์มาเป็นฐานในการจัดเก็บภาษี บัญชีราคาประเมินจึงกระทบต่อคนทั่วประเทศ แต่ประชาชนยังไม่ค่อยรู้ว่ามีบัญชีราคาประเมินตัวนี้มีความสำคัญ ดังนั้นในเรื่องของการโต้แย้งสิทธิทั้งใน พ.ร.บ.การประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐฯ และ พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ ต้องสอดคล้องกัน การกำหนดว่าต้องคัดค้านราคาประเมินภายใน 90 วันนั้นไม่ควรเป็นการตัดสิทธิของผู้เสียหายซึ่งเขาได้รับผลกระทบจากการประเมินภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างซึ่งประเมินเป็นรายปี¹⁴⁸

ผู้เขียนมีความเห็นคล้ายตามท่าน ศ.ดร.ศุภลักษณ์ พิณีจิวอดลและท่านอาจารย์ธนะศักดิ์ จรรยาพูน เพราะเมื่อพิจารณากระบวนการโต้แย้งคัดค้านของกฎหมายทั้งสองฉบับแล้วพบว่าไม่มีความสอดคล้องกันในเรื่องระยะเวลา ผู้เขียนมีความเห็นว่า พ.ร.บ.การประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐฯ ซึ่งเป็นกฎหมายที่ให้อำนาจในการออกบัญชีราคาประเมินนั้น ไม่คำนึงถึงกรณีที่กฎหมายฉบับอื่นต้องนำบัญชีราคาประเมินดังกล่าวไปใช้แต่อย่างใด เพราะไม่มีการเชื่อมโยงกันของเวลา ทั้งที่ในความจริงแล้ว พ.ร.บ.การประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐฯ ถือได้ว่าเป็นกฎหมายกลางเกี่ยวกับเรื่องการประเมินราคาทรัพย์สินของภาครัฐ หากจะใช้ราคาประเมินภาครัฐ ต้องหยิบยกกฎหมายฉบับนี้ไปใช้ ซึ่งการที่กฎหมายไม่เชื่อมโยงกันในเรื่องระยะเวลาการโต้แย้งสิทธิจะส่งผลกระทบต่อบุคคลที่ต้องปฏิบัติตามกฎหมายเป็นอย่างมาก โดยเฉพาะเรื่องการเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ผู้เสียหายถูกรัฐใช้อำนาจบังคับจัดเก็บภาษีไป เมื่อกฎหมายเป็นเช่นนี้ กล่าวคือ การโต้แย้งสิทธิในกฎหมายแต่ละฉบับไม่สอดคล้องกัน เช่น สิทธิในการคัดค้านราคาประเมินของกฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินเกิดขึ้นก่อนผู้เสียหายได้รับแบบประเมินภาษีและมี

¹⁴⁸ สัมภาษณ์ ธนะศักดิ์ จรรยาพูน, ที่ปรึกษาทนายความผู้เชี่ยวชาญด้านภาษี บริษัท The Capital Law Office, 31 มีนาคม 2564.

ระยะเวลาในการคัดค้านอย่างจำกัด จนอาจส่งผลให้ผู้เสียหายไม่สามารถคัดค้านได้ทันเวลา เช่นนี้ย่อมก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียหายอย่างมาก

โดยสรุป ผู้มีอำนาจวินิจฉัยคำคัดค้านราคาประเมินทรัพย์สิน คือ คณะกรรมการประจำจังหวัด ซึ่งเป็นผู้กำหนดราคาประเมินทรัพย์สินในจังหวัดนั้นเอง หมายความว่าอำนาจหน้าที่ในการวินิจฉัยประเด็นข้อพิพาทที่เกี่ยวกับราคาประเมินทรัพย์สินเป็นของคณะกรรมการประจำจังหวัด และถึงแม้จะมีกรรมการในคณะกรรมการประจำจังหวัด ไปเป็นกรรมการในคณะกรรมการตามกฎหมายฉบับอื่น เช่น ธนารักษ์พื้นที่ นับเป็นกรรมการในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีประจำจังหวัด ก็หาไม่อำนาจในฐานะคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีมาแก้ไขเปลี่ยนแปลงราคาประเมินที่กำหนดโดยคณะกรรมการประจำจังหวัดไม่ เพราะกฎหมายที่ให้อำนาจไว้เป็นคนละฉบับกัน

ประเด็นเรื่องนี้ได้รับการยืนยันจากการสัมภาษณ์นักประเมินราคาทรัพย์สินชำนาญการพิเศษประจำสำนักงานธนารักษ์พื้นที่ปทุมธานี โดยได้ให้สัมภาษณ์ไว้สรุปใจความได้ว่า ธนารักษ์พื้นที่ได้ไปเข้าไปเป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีประจำจังหวัดเช่นกัน เรื่องที่เคยพิจารณาจะเป็นประเด็นเกี่ยวกับการประเมินภาษี เช่น ผู้เสียหายอ้างว่าเขาน่าจะได้รับการยกเว้นตามมาตรา 8 ตาม พ.ร.บ. ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ แล้วก็สามารถพิจารณาเกี่ยวกับการคิดคำนวณมูลค่าฐานภาษีซึ่งเป็นอำนาจตามกฎหมายของท้องถิ่นได้ เช่น กรณีสภาพพื้นที่เป็นหลุม บ่อ มีสายไฟฟ้าแรงสูงพาดผ่าน เป็นอำนาจท้องถิ่นพิจารณาลดฐานภาษี เป็นต้น แต่ท้องถิ่นไม่มีอำนาจพิจารณาเปลี่ยนแปลงราคาประเมินในบัญชีที่ธนารักษ์ออกไปให้ใช้เป็นฐานภาษี ถ้าจะเปลี่ยนแปลงราคาในบัญชีนั้นเป็นอำนาจของธนารักษ์¹⁴⁹

3.3 บทวิเคราะห์ข้อจำกัดทางกฎหมายเรื่องขออำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ในชั้นปกครองในการระงับข้อพิพาทในกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง อันเป็นเหตุให้ผู้เสียหายต้องใช้สิทธิโต้แย้งหลายขั้นตอน

กฎหมายภาษีอากรมีลักษณะเป็นกฎหมายมหาชนและกฎหมายปกครองเนื่องจากเป็นกฎหมายที่ออกมาเพื่อให้อำนาจรัฐใช้อำนาจบังคับจัดเก็บเอาทรัพย์สินของปัจเจกชนมาเป็นรายได้ของรัฐ ย่อมถือเป็นความสัมพันธ์ในลักษณะที่รัฐมีอำนาจเหนือกว่าเอกชน โดยหลักการแล้ว หากองค์กรหรือเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะกระทำการอย่างหนึ่งอย่างใดโดยเฉพาะอย่างยิ่งหากจะต้องล่วงล้ำไปกระทบสิทธิของเอกชนแล้ว จะต้องทำเฉพาะที่กฎหมายให้อำนาจตนไว้เท่านั้น เป็นไปตามหลัก “ไม่มีกฎหมาย ไม่มีอำนาจ” กล่าวคือ

¹⁴⁹ สัมภาษณ์ พัฒนภัฏ อ่อนสัมกิจ, นักประเมินราคาทรัพย์สินชำนาญการพิเศษประจำสำนักงานธนารักษ์พื้นที่ปทุมธานี, 1 เมษายน 2564.

หากไม่มีกฎหมายให้อำนาจไว้ องค์กรหรือเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองย่อมไม่สามารถกระทำการใด ๆ ที่ไม่ได้บัญญัติไว้ในกฎหมายได้¹⁵⁰

จากการสัมภาษณ์ตัวแทนองค์กรบริหารส่วนตำบลคูบางหลวง อำเภอลาดหลุมแก้ว จังหวัดปทุมธานี เรื่องขอบเขตอำนาจของเจ้าหน้าที่ตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ได้กล่าวว่า เจ้าหน้าที่ไม่สามารถปฏิบัตินอกเหนือไปจากอำนาจที่กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกำหนดไว้ ในกรณีที่กฎหมายให้ดุลพินิจ เจ้าหน้าที่ก็จะดำเนินการได้ตามที่กฎหมายให้ดุลพินิจ แต่ในกรณีเรื่องฐานภาษีกฎหมายให้ใช้ราคาประเมินจากกรมธนารักษ์ เจ้าหน้าที่ก็ต้องทำตามที่กฎหมายกำหนด คือเอาราคาประเมินของกรมธนารักษ์มาใช้ ไม่มีอำนาจเปลี่ยนแปลง อีกทั้งยังได้เพิ่มเติมความเห็นในกรณีที่ผู้เสียภาษีเกิดข้อสงสัยเกี่ยวกับราคาประเมินที่เอามาคำนวณฐานภาษี ท้องถิ่นก็จะอธิบายว่าเป็นราคาที่กำหนดมาแล้วจากธนารักษ์จังหวัด หากไม่พึงพอใจ ต้องไปทำเรื่องเองโดยตรง และเห็นว่าเป็นผลดีต่อท้องถิ่นในด้านการรักษาความสัมพันธ์ระหว่างท้องถิ่นกับผู้เสียภาษี เพราะผู้เสียภาษีไม่ต้องกังวลว่าท้องถิ่นจะใช้ดุลพินิจในการประเมินฐานภาษี¹⁵¹

ตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง อำนาจของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีในกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง คือ พิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษี กล่าวคือ มีอำนาจออกหนังสือเรียกผู้อุทธรณ์หรือบุคคลที่เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำหรือส่งเอกสารหรือหลักฐานมาแสดง และมีอำนาจสั่งไม่รับอุทธรณ์ ยกอุทธรณ์ เพิกถอนหรือแก้ไขการประเมินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นหรือให้ผู้อุทธรณ์ได้รับการลดหรือยกเว้นภาษีหรือได้คืนภาษี¹⁵²

เมื่อพิจารณาข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์ตัวแทนท้องถิ่น ประกอบกับอำนาจในการระงับข้อพิพาทของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีตามกฎหมาย พบว่าอำนาจของเจ้าหน้าที่ตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นมีไว้สำหรับระงับข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับการประเมินภาษีเท่านั้น

ในการประเมินภาษีในส่วนของ การคำนวณภาษีต้องเป็นไปตามมาตรา 42 คือ พนักงานประเมินนำฐานภาษีของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างซึ่งคำนวณได้ตามมาตรา 35 หักด้วยมูลค่าของฐานภาษีที่ได้รับยกเว้นคูณด้วยอัตราภาษีตามสัดส่วนที่กฎหมายกำหนด ผลลัพธ์คือจำนวนภาษีที่ต้องเสีย โดยในการคำนวณฐาน

¹⁵⁰ ชำนาญ จันทร์เรือง, “ไม่มีกฎหมาย ไม่มีอำนาจ เมื่อมีอำนาจ ต้องไม่ขัดกฎหมาย | ประชาไท,” [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://prachatai.com/journal/2006/12/10807> [23 มีนาคม 2564]

¹⁵¹ สัมภาษณ์ สรรเพ็ชร หริตกุล, ปลัดองค์การบริหารส่วนตำบลคูบางหลวง อำเภอลาดหลุมแก้ว จังหวัดปทุมธานี, 30 มีนาคม 2564.

¹⁵² กลุ่มงานนโยบายการคลังและพัฒนารายได้ สำนักบริหารการคลังท้องถิ่น กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น, คู่มือปฏิบัติงานตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562, (2562), หน้า 13.

ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง กฎหมายกำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะต้องนำบัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างและบัญชีราคาประเมินห้องชุดที่กำหนดโดยคณะกรรมการประจำจังหวัดออกตามความใน พ.ร.บ.การประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐฯ มาใช้ โดยนำข้อมูลที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไปสำรวจรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เทียบเคียงว่า ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นมีราคาประเมินตามที่กำหนดในบัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างหรือบัญชีราคาประเมินห้องชุดเท่าไร (ราคาเป็นบาทต่อตารางวา) จากนั้นคำนวณออกมาเป็นราคาประเมินทุนทรัพย์ กล่าวคือ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง และใช้เป็นฐานภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง จึงสรุปได้ว่าการกำหนดฐานภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างต้องอาศัยบัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างและบัญชีราคาประเมินห้องชุดจากกฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ

เมื่อเป็นเช่นนี้ อำนาจในการระงับข้อพิพาทของพนักงานเจ้าหน้าที่ในกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจึงมีอยู่เฉพาะข้อพิพาทที่เกิดขึ้นเมื่อผู้เสียภาษีเห็นว่าการประเมินภาษีไม่ถูกต้อง เช่น การคำนวณภาษีผิดพลาด แต่ไม่มีอำนาจระงับข้อพิพาทที่เกี่ยวกับบัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างหรือบัญชีราคาประเมินห้องชุดที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใช้เทียบเคียงในการคำนวณฐานภาษี เนื่องจากบัญชีราคาประเมินทรัพย์สินดังกล่าวมีขั้นตอนการโต้แย้งคัดค้านตามกฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ อีกทั้งการประเมินภาษี กล่าวคือ การนำฐานภาษีคุณอัตรามาใช้ไม่ได้ข้องเกี่ยวกับบัญชีราคาประเมินทรัพย์สิน เพราะส่วนเกี่ยวข้องของบัญชีราคาประเมินสิ้นสุดลงตั้งแต่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนำมาเทียบเคียงเพื่อใช้คำนวณราคาประเมินทุนทรัพย์แล้ว ดังนั้นเมื่อกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาวินิจฉัยได้เฉพาะเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการประเมินภาษี คณะกรรมการในกฎหมายจึงไม่มีอำนาจพิจารณาข้อพิพาทเกี่ยวกับบัญชีราคาประเมินทรัพย์สินซึ่งออกโดยกฎหมายอื่น เพราะกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไม่ได้บัญญัติกำหนดอำนาจไว้ ตามหลักไม่มีกฎหมายไม่มีอำนาจอันเป็นหลักการของกฎหมายมหาชน

ประเด็นข้อนี้ผู้เขียนได้สอบถามไปยังท่านอาจารย์ธนะศักดิ์ จรรยาพูน ท่านได้ให้ความเห็นไว้กับผู้เขียนโดยสรุปได้ว่า ปัจจุบันกฎหมายแยกออกเป็น 2 ฉบับ เรื่องราคาประเมินจะอยู่ในส่วนของกรมธนารักษ์ พ.ร.บ.การประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐฯ ถ้าเป็นเรื่องภาษี รายละเอียดเกี่ยวกับทรัพย์สินจะอยู่ภายใต้กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ในกรณีที่เรารู้ราคาประเมินภาษีและโต้แย้งภายใต้

กรอบของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง การโต้แย้งนี้ไม่รวมเป็นการโต้แย้งราคาประเมินของกรมธนารักษ์ด้วย เพราะกฎหมายเป็นคนละฉบับกัน¹⁵³

เมื่อได้พิจารณาจากตัวกฎหมายและข้อมูลที่ได้รับจากการสัมภาษณ์ ผู้เขียนมีความเห็นว่า เมื่อกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างระบุข้อพิพาทได้เฉพาะการประเมินภาษีแต่ไม่รวมถึงประเด็นราคาประเมินทรัพย์สินที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใช้เพื่อกำหนดฐานภาษี ทั้งที่ในความเป็นจริงราคาประเมินที่เป็นฐานภาษีนั้นส่งผลกระทบต่อจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีจะต้องเสีย ผู้เสียภาษีจึงไม่มีทางเลือกแต่ต้องโต้แย้งคัดค้านบัญชีราคาประเมินนั้นตามกฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ ซึ่งมีช่วงเวลาในการคัดค้านที่ไม่สอดคล้องกับช่วงเวลาที่ยื่นภาษีจะได้รับแบบประเมินภาษี กล่าวคือ ผู้เสียภาษีต้องคัดค้านในช่วงก่อนได้รับแบบประเมินภาษี อีกทั้งการคัดค้านยังจำกัดบุคคลผู้มีสิทธิคัดค้านและจำกัดระยะเวลาในการคัดค้าน ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อผู้เสียภาษีไม่สามารถคัดค้านราคาประเมินอันถูกนำมาใช้เป็นฐานภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้ ส่งผลให้การโต้แย้งสิทธิตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีขั้นตอนยุ่งยากมากเกินไป อีกทั้งขั้นตอนดังกล่าวยังไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีอีกด้วย

¹⁵³ สัมภาษณ์ ณะศักดิ์ จรรยาพูน, ที่ปรึกษากฎหมายผู้เชี่ยวชาญด้านภาษี บริษัท The Capital Law Office, 31 มีนาคม 2564.

บทที่ 4 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในกฎหมายต่างประเทศเปรียบเทียบกับกฎหมาย ไทย

4.1 โครงสร้างการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศอังกฤษ

4.1.1 หลักเกณฑ์การจัดเก็บ ฐานภาษี การคำนวณภาษีและการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร

ประเทศอังกฤษเป็นหนึ่งในหลายประเทศ¹⁵⁴ที่จัดเก็บภาษีโดยใช้ฐานราคาประเมินทรัพย์สิน โดยแบ่งการจัดเก็บภาษีจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่ 1. ภาษีท้องถิ่น (Council Tax) และ 2. ภาษีสถานประกอบการ (Business Rates)¹⁵⁵

การจัดเก็บภาษีจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวนี้ จัดเก็บโดยหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษี (Billing Authority) ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการปกครองท้องถิ่นของประเทศอังกฤษ ซึ่งสามารถอธิบายโดยสรุปได้ดังนี้

การปกครองท้องถิ่นของประเทศอังกฤษในปัจจุบัน มีลักษณะการจัดโครงสร้างที่แตกต่างกัน 2 ลักษณะ ได้แก่ โครงสร้างชั้นเดียว (Single Tier) และโครงสร้างสองชั้น (Two Tier)¹⁵⁶

โครงสร้างการปกครองท้องถิ่นของอังกฤษนั้นมีความซับซ้อนเนื่องจากมีประเภทขององค์กรท้องถิ่นจำนวนมากแตกต่างกันออกไปตามแต่ละส่วนของประเทศ และท้องถิ่นแต่ละแห่งมีหน้าที่รับผิดชอบการให้บริการแตกต่างกันออกไป รวมถึงมีอำนาจโดยเฉพาะของท้องถิ่นนั้นเองด้วย ในหลายส่วนของอังกฤษมีการปกครองท้องถิ่นในลักษณะโครงสร้างสองชั้น โดยโครงสร้างชั้นบน ได้แก่ County Councils ดูแลครอบคลุมพื้นที่ส่วนใหญ่ของท้องถิ่นและจัดการเกี่ยวกับบริการสาธารณะหลัก ๆ เช่น การศึกษา การคมนาคม การวางผังเมือง สวัสดิการสังคม (Social Care) หอสมุด ทางหลวง การจัดการของเสีย เป็นต้น

¹⁵⁴ ปรากฏตามเอกสารประกอบการพิจารณา ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ... ผลการศึกษาตามข้อสังเกตของคณะกรรมการกลั่นกรองเรื่องเสนอคณะรัฐมนตรี โดยได้มีการยกตัวอย่างประเทศที่จัดเก็บภาษีทรัพย์สินโดยใช้ฐานราคาประเมินทรัพย์สินไว้ ได้แก่ อินโดนีเซีย ฟิลิปปินส์ ญี่ปุ่น เกาหลีใต้ ไต้หวัน ออสเตรเลีย อังกฤษ สหรัฐอเมริกา สหประชาชาติ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา (เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่)

¹⁵⁵ ปกิต แพร่ชิงวงศ์, “ปัญหาบางประการในการนำภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาแทนที่ภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่,” (วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552), หน้า 92.

¹⁵⁶ “โครงสร้างและรูปแบบการปกครองท้องถิ่นสหราชอาณาจักร,” [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <http://www.local.moi.go.th/document%204.pdf> [6 มีนาคม 2564]

และโครงสร้างชั้นล่าง ได้แก่ District and borough councils ครอบคลุมพื้นที่ที่เล็กลงมาในเขตปกครองนั้น ๆ โดยปกติจะรับผิดชอบในการให้บริการสาธารณะเกี่ยวกับ การรวบรวมขยะและรีไซเคิล การจัดเก็บภาษีท้องถิ่น (Council Tax) บริการสำหรับพักผ่อนหย่อนใจต่าง ๆ การวางแผนเกี่ยวกับการเคหะและท้องถิ่น (housing and local planning) เป็นต้น ในกรณีที่มีการปกครองท้องถิ่นมีลักษณะโครงสร้างสองชั้นหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษี ได้แก่ โครงสร้างชั้นล่าง คือ District and borough councils ซึ่งจะทำ การจัดเก็บภาษีท้องถิ่นดังกล่าวแล้วส่งต่อเงินภาษีที่จัดเก็บได้ให้แก่โครงสร้างชั้นบน คือ County Councils ต่อไป

การปกครองท้องถิ่นในลักษณะโครงสร้างชั้นเดียว ได้แก่ Unitary Councils จะมีลักษณะคล้ายคลึงกับ County Councils กล่าวคือ ดูแลครอบคลุมพื้นที่ทั้งหมดในความรับผิดชอบและจัดการให้มีบริการสาธารณะหลักที่ท้องถิ่นจำเป็นต้องมี ในกรณีนี้หน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษี ได้แก่ Unitary Councils นั้นเอง¹⁵⁷

1. ภาษีท้องถิ่น (Council Tax)

ภาษีท้องถิ่นเป็นภาษีที่จัดเก็บโดยองค์กรท้องถิ่นเพื่อที่ท้องถิ่นจะนำเงินที่ได้จากการจัดเก็บภาษีดังกล่าวมาใช้ทำบริการสาธารณะตอบสนองความต้องการของท้องถิ่นนั่นเอง¹⁵⁸ ภาษีท้องถิ่นเกิดขึ้นในประเทศอังกฤษตั้งแต่ปี ค.ศ.1993 ภายใต้กฎหมายที่ให้อำนาจในการจัดเก็บคือ The Local Government Finance Act 1992 ภาษีท้องถิ่นถูกจัดเก็บโดยหน่วยงานจัดเก็บภาษี (Billing Authorities) ซึ่งได้แก่ Councils ที่ได้รับหน้าที่นั้นตามลักษณะการปกครองท้องถิ่นที่ได้กล่าวไปข้างต้น ซึ่งหน่วยงานจัดเก็บภาษีนอกจากจะจัดเก็บภาษีท้องถิ่นแล้ว ยังมีอำนาจจัดเก็บภาษีสถานประกอบการ (Business Rates) อีกด้วย โดยรายละเอียดจะได้กล่าวต่อไป

ภาษีท้องถิ่นจัดเก็บจากทรัพย์สินที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์สำหรับอยู่อาศัย ซึ่งในที่นี้หมายความถึงที่พักอาศัยทุกชนิด ไม่ว่าจะเป็น บ้าน บังกะโล แฟลตหรือคาราวาน (ยานพาหนะที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย) และไม่ว่าจะมีการพักอาศัยอยู่ในทรัพย์สินดังกล่าวหรือไม่ ก็ยังคงมีภาระภาษีจากการถือครองทรัพย์สินเพื่อใช้สำหรับอยู่อาศัยอยู่ เนื่องจากภาษีทรัพย์สินเป็นภาษีที่จัดเก็บบนมูลค่าของทรัพย์สิน

1) ฐานภาษี

¹⁵⁷ The Institute of Revenues Rating and Valuation (IRRV), *Council Tax: Your Guide 2015*, Chapter 6 – How local authorities set their Council Tax

¹⁵⁸ The Institute of Revenues Rating and Valuation (IRRV), *Council Tax: Your Guide 2015*, Chapter 9 – Local Taxes – a brief history. “Local taxes began simply as a means of raising money in local communities to meet local needs. ...”

การจัดเก็บภาษีท้องถิ่นนี้เริ่มต้นจากการจัดกลุ่มทรัพย์สินตามมูลค่าทรัพย์สิน โดยองค์กรที่มีความเชี่ยวชาญและมีหน้าที่ในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินของประเทศ ได้แก่ Valuation Office Agency (VOA)¹⁵⁹ โดยเรียกกลุ่มมูลค่าเหล่านี้ว่า Valuation Band โดย Valuation Band ของอังกฤษแบ่งออกเป็น Band A – Band H ดังนี้

- (1) กลุ่ม A สำหรับที่พิกอาศัยที่มีมูลค่าไม่เกิน 40,000 ปอนด์
- (2) กลุ่ม B สำหรับที่พิกอาศัยที่มีมูลค่าเกิน 40,000 ปอนด์ แต่ไม่เกิน 52,000 ปอนด์
- (3) กลุ่ม C สำหรับที่พิกอาศัยที่มีมูลค่าเกิน 52,000 ปอนด์ แต่ไม่เกิน 68,000 ปอนด์
- (4) กลุ่ม D สำหรับที่พิกอาศัยที่มีมูลค่าเกิน 68,000 ปอนด์ แต่ไม่เกิน 88,000 ปอนด์
- (5) กลุ่ม E สำหรับที่พิกอาศัยที่มีมูลค่าเกิน 88,000 ปอนด์ แต่ไม่เกิน 120,000 ปอนด์
- (6) กลุ่ม F สำหรับที่พิกอาศัยที่มีมูลค่าเกิน 120,000 ปอนด์ แต่ไม่เกิน 160,000 ปอนด์
- (7) กลุ่ม G สำหรับที่พิกอาศัยที่มีมูลค่าเกิน 160,000 ปอนด์ แต่ไม่เกิน 320,000 ปอนด์
- (8) กลุ่ม H สำหรับที่พิกอาศัยที่มีมูลค่าเกิน 320,000 ปอนด์เป็นต้นไป

หน่วยงานจัดเก็บภาษี หรือ Billing Authority ในแต่ละท้องถิ่นจะมีรายการทรัพย์สินในพื้นที่ของตนที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์สำหรับอยู่อาศัย เรียกว่า “Valuation List” รายการนี้จะเป็นตัวบ่งชี้ว่าทรัพย์สินในท้องถิ่นของตนนั้นอยู่ในกลุ่มมูลค่าทรัพย์สินใด (A-H) ไล่เรียงลำดับตามเมืองและถนน โดยดูจากที่อยู่ของทรัพย์สินนั้น

การจัดกลุ่มมูลค่าทรัพย์สินเป็นไปตามมูลค่าต้นทุนหรือราคาขายของที่พิกอาศัยแต่ละแห่งในขณะที่รายการนั้นได้จัดทำขึ้น นั้นหมายความว่า หากเป็นที่พิกอาศัยที่สร้างขึ้นใหม่จะถูกเพิ่มเข้าไปในรายการ Valuation List และประเมินมูลค่าของทรัพย์สินว่าสมควรอยู่ในกลุ่มมูลค่าใดโดยพิจารณาว่ามูลค่าต้นทุนหรือราคาขายของที่พิกอาศัยที่สร้างใหม่นั้นจะเป็นอย่างไรในเวลาที่รายการนั้นถูกสร้างขึ้นครั้งแรก กล่าวคือ การประเมินมูลค่าทรัพย์สินของที่พิกอาศัยใหม่จะเป็นการประเมินโดยประมาณการมูลค่าทรัพย์สินใหม่นั้นว่าควรจะมีมูลค่าเท่าไรในวันที่ 1 เมษายน 1991 เพื่อให้มั่นใจว่าทรัพย์สินใหม่ก็จะได้รับการปฏิบัติด้วยมาตรฐานเดียวกันกับทรัพย์สินที่มีอยู่ก่อน

¹⁵⁹ VOA เป็นหน่วยงานภายใต้การควบคุมดูแลของ HM Revenue and Customs มีหน้าที่รับผิดชอบเกี่ยวกับการประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีและเพื่อประโยชน์ของรัฐบาลและองค์กรท้องถิ่น จัดทำ Valuation List รวมถึงจัดการให้ Valuation List ถูกต้องตรงตามข้อเท็จจริงล่าสุด

การประเมินมูลค่าทรัพย์สินและจัดกลุ่มมูลค่าทรัพย์สิน รวมถึงจัดทำรายการทรัพย์สินมีความสำคัญมาก เนื่องจากท้องถิ่นจะใช้ข้อมูลนี้สำหรับการคำนวณจำนวนภาษีท้องถิ่นที่ต้องชำระ ซึ่งจะแตกต่างกันออกไปตามแต่ละกลุ่มมูลค่าทรัพย์สิน หมายความว่า หากที่พักอาศัยของผู้เสียภาษีถูกจำแนกไว้ผิดกลุ่มมูลค่าทรัพย์สิน อาจส่งผลกระทบต่อจำนวนภาษีที่ต้องชำระได้ ดังนั้นจึงเป็นเรื่องสำคัญที่ว่า การประเมินมูลค่าทรัพย์สินและการจำแนกทรัพย์สินเข้ากลุ่มมูลค่าต่าง ๆ ต้องเป็นไปอย่างถูกต้อง เช่น กรณีที่ทรัพย์สินนั้นใช้ประโยชน์เพื่อวัตถุประสงค์อื่นนอกเหนือจากพักอาศัย ทรัพย์สินที่จะถูกจัดเก็บภาษีท้องถิ่นมีเฉพาะส่วนที่ใช้พักอาศัยเท่านั้น ส่วนที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์อื่นจะเสียภาษีสถานประกอบการ (Business Rates) ไม่ใช่ภาษีท้องถิ่น หรือกรณีที่ที่พักอาศัยนั้นถูกตกแต่งเติมด้วยอุปกรณ์ช่วยเหลือสำหรับผู้พิการ เช่น ลิฟต์ ทางลาดหรืออุปกรณ์ช่วยทุ่นแรงต่าง ๆ ซึ่งเป็นการเพิ่มมูลค่าให้กับทรัพย์สิน ในกรณีเช่นนี้ อุปกรณ์ช่วยเหลือผู้พิการดังกล่าวจะไม่ถูกนำมาพิจารณารวมกับมูลค่าทรัพย์สิน แต่ผู้ประเมินมูลค่าจะประเมินราคาเสมือนว่ามีได้มีอุปกรณ์ที่ทำให้ทรัพย์สินมีมูลค่าเพิ่มขึ้นนั้นอยู่เลย เป็นต้น

ทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษี

ภาษีท้องถิ่นเป็นภาษีที่จัดเก็บจากที่พักอาศัย (Dwellings) หมายความว่า ที่พักนั้นต้องมีความสัมพันธ์กับบุคคลใดบุคคลหนึ่ง ไม่ว่าจะเป็นผู้ครอบครองหรือเจ้าของ ที่พักอาศัย (Dwellings) ในที่นี้อาจให้คำนิยามพอสังเขปได้ว่า เป็นหน่วยของทรัพย์สินที่บุคคลใช้ทรัพย์สินนั้นทั้งหมดเพื่อวัตถุประสงค์สำหรับการพักอาศัยอย่างเป็นส่วนตัว (a unit of property which is used wholly for the purposes of a private dwelling) ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่า สิ่งใดก็ตามที่ถูกใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการพักอาศัยถือเป็นที่พักอาศัยที่ต้องถูกจัดเก็บภาษีท้องถิ่นทั้งสิ้น

ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีท้องถิ่น ได้แก่ ผู้พักอาศัยที่มีอายุ 18 ปีขึ้นไปที่มีที่พักอาศัยหลัก

ที่พักอาศัยหลัก (Sole or main residence) เป็นปัจจัยสำคัญในการพิจารณาว่าใครเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีท้องถิ่น และบุคคลนั้นมีสิทธิได้รับการลดภาษีหรือไม่ สำหรับบุคคลที่มีบ้านเพียงหลังเดียว บ้านถือเป็นที่พักอาศัยหลักของบุคคลนั้นและบ้านหลังนั้นคือทรัพย์สินที่จะต้องถูกจัดเก็บภาษีท้องถิ่น แต่ในกรณีที่บุคคลมีบ้านมากกว่าหนึ่งหลัง จำเป็นที่จะต้องมีการชี้ชัดว่าบ้านหลังใดเป็นที่พักอาศัยหลัก ซึ่งการชี้ชัดไม่ใช่การเปิดโอกาสให้บุคคลเลือกเอาที่ใดที่หนึ่งเป็นที่พักอาศัยหลักแต่หน่วยงานที่จัดเก็บภาษีจะต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงว่าบุคคลนั้นพักอาศัยอยู่ที่ใดเป็นหลักมากกว่ากัน โดยอาจอาศัยคำถามต่อไปนี้ เช่น ที่พักอาศัยใดมีของใช้ส่วนตัวเก็บไว้มากกว่ากัน บุคคลได้ลงทะเบียนรับการรักษาพยาบาลไว้ที่โรงพยาบาลใด ระยะเวลาที่ใช้ในแต่ละที่พักอาศัยมีระยะเวลาเท่าใด ในกรณีที่มีบุตร บุตรเข้าศึกษาที่โรงเรียนใด เป็นต้น

เพื่อให้เกิดความชัดเจนว่าใครจะเป็นผู้เสียหาย กฎหมายได้แบ่งประเภทบุคคลที่อาจเกี่ยวข้อง ในทางกฎหมายกับทรัพย์สินและจัดเรียงตามลำดับ เรียกว่า Hierarchy of Liability โดยผู้ที่ต้องเสียหาย ก็คือผู้ที่มีองค์ประกอบครบตามที่กฎหมายกำหนด หากครบองค์ประกอบ (a) แล้ว เท่ากับเป็นผู้เสียหาย ไม่ จำต้องพิจารณาข้ออื่นต่อไป แต่หากยังไม่ครบองค์ประกอบก็ให้พิจารณาข้ออื่นต่อไป

(a) ผู้พักอาศัยที่มีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่พักอาศัย ไม่ว่าจะทั้งหมดหรือแต่บางส่วน

(b) ผู้พักอาศัยที่มีผลประโยชน์ที่ได้จากการเช่าทรัพย์สินที่พักอาศัย ไม่ว่าจะทั้งหมดหรือแต่บางส่วน (กรณีมีผู้เช่ารายอื่นที่มีผลประโยชน์ที่ได้จากการเช่าทรัพย์สินที่พักอาศัยต่างกัน ให้ผู้ที่ได้รับผลประโยชน์ ดีกว่าเป็นผู้เสียหาย)

(c) ผู้พักอาศัยที่มีสัญญาให้ครอบครองตามกฎหมาย

(d) ผู้พักอาศัยที่มีใบอนุญาตในการครอบครองที่พักอาศัย

(e) ผู้พักอาศัยที่ไม่มีสิทธิตามกฎหมาย เช่น ผู้บุกรุกที่ดิน

(f) เจ้าของที่พักอาศัย กรณีที่ไม่มีผู้พักอาศัยอื่น

กฎหมายมีส่วนลดภาษี (discount) ทำให้ในบางกรณี ผู้เสียหายไม่ต้องเสียหายเต็มจำนวน เช่น กรณีที่บุคคลอายุ 18 ปีขึ้นไปพักอาศัยอยู่คนเดียวในบ้านหลังหลักแห่งเดียวจะได้รับส่วนลดค่าภาษี 25% อาจสรุปสถานการณ์ส่วนลดภาษีให้เข้าใจได้ง่าย ดังนี้

- ที่พักอาศัยที่มีบุคคลอายุ 18 ปีขึ้นไปอาศัยอยู่สองคนหรือมากกว่านั้นขึ้นไป ต้องเสียหายเต็มจำนวน
- ที่พักอาศัยที่มีบุคคลอายุ 18 ปีขึ้นไปอาศัยอยู่คนเดียว ได้ลดภาษี 25%
- ที่พักอาศัยว่างเปล่าและไม่มีเครื่องเรือน ต้องเสียหายเต็มจำนวน
- ที่พักอาศัยที่ตกแต่งพร้อมเครื่องเรือนแต่ไม่มีผู้ใดใช้เป็นที่พักอาศัยหลัก ท้องถิ่นมีดุลพินิจ ให้ส่วนลดได้ 0%-50% ตามนโยบายของแต่ละท้องถิ่นภายใต้ขอบข่ายที่กำหนดโดยรัฐบาลกลาง
- กรณีที่ที่พักอาศัยว่างเปล่าและไม่มีเครื่องเรือนเป็นเวลากว่า 2 ปีขึ้นไป ต้องเสียหายเพิ่มจากเดิม 50% เท่ากับภาระภาษี 150%

กรณีที่มีบุคคลที่ไม่ต้องคำนึงถึง (disregarded person) ในที่พักอาศัย บุคคลที่ไม่ต้องคำนึงถึงจะไม่ถูกนับเป็นผู้พักอาศัยสำหรับการคำนวณเพื่อการเสียหาย เสมือนหนึ่งว่ามีผู้พักอาศัยอยู่เลย

ตัวอย่างของบุคคลที่ไม่ต้องคำนึงถึง เช่น บุคคลที่ถูกกักขัง บุคคลซึ่งบกพร่องทางจิตอย่างรุนแรง (มีใบรับรองทางการแพทย์และเป็นอาการถาวร) ผู้ป่วยในโรงพยาบาล นักเรียนนักศึกษาที่เข้าตามเงื่อนไข¹⁶⁰ ทุด เป็นต้น

ทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี¹⁶¹

ผู้ร่างกฎหมายมองว่าในบางสถานการณ์ เจ้าของหรือผู้ครอบครองไม่จำเป็นต้องถูกจัดเก็บภาษีท้องถิ่น ดังนั้นผู้ร่างจึงได้สร้างกฎเกณฑ์ยกเว้นภาษีให้กับทรัพย์สินบางประเภท ซึ่งบางประเภทก็ได้รับยกเว้นอย่างไม่จำกัดระยะเวลา แต่บางประเภทก็ได้รับยกเว้นอย่างมีระยะเวลาจำกัด โดยกฎหมายแบ่งทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นภาษีออกเป็นกลุ่ม เรียกว่า Classes of Exemption ดังนี้

กลุ่ม (Class)	คำอธิบายโดยย่อ
B	ทรัพย์สินที่องค์กรการกุศลเป็นเจ้าของแต่ไม่มีผู้ครอบครองและได้ใช้ประโยชน์เพื่อองค์กรการกุศลก่อนถูกทิ้งไว้ว่างเปล่า (การยกเว้นภาษีคงอยู่เป็นเวลา 6 เดือนนับแต่ผู้ครอบครองคนสุดท้ายทิ้งการครอบครองไป)
D	ที่พักอาศัยของบุคคลผู้ต้องโทษจำคุก (ยกเว้นจำคุกเพราะไม่จ่ายค่าปรับหรือไม่จ่ายภาษีท้องถิ่น ไม่ได้รับยกเว้นภาษี)
E	ที่พักอาศัยซึ่งเจ้าของหรือผู้ครอบครองย้ายออกไปเพื่อรับการดูแลในโรงพยาบาลหรือบ้านพัก
F	ทรัพย์สินในครอบครองของผู้เสียชีวิต
G	ที่พักอาศัยที่การครอบครองเป็นการต้องห้ามตามกฎหมายหรือที่พักอาศัยที่ยังไม่มีผู้ครอบครองเนื่องจากถูกบังคับขายทอดตลาด
H	ที่พักอาศัยซึ่งรอกการครอบครองของผู้ปฏิบัติหน้าที่ทางศาสนา (minister of religion)

¹⁶⁰ กรณีที่หนึ่ง บุคคลอายุเท่าใดก็ได้ที่ลงทะเบียนเรียนหลักสูตรเต็มเวลาในสถานศึกษาที่ได้รับการรับรอง หลักสูตรต้องมีระยะเวลาอย่างน้อย 1 ปีและต้องมีการเรียนการสอนโดยเฉลี่ย 24 สัปดาห์ต่อปีและ 21 ชั่วโมงต่อสัปดาห์

กรณีที่สอง บุคคลอายุ 18 ปีหรือ 19 ปี ลงทะเบียนเรียนที่ไม่ใช่หลักสูตรเต็มเวลาแต่หลักสูตรต้องมีระยะเวลาอย่างน้อย 3 เดือนและต้องมีการเรียนการสอนในเวลาราชการขั้นต่ำ 12 ชั่วโมงต่อสัปดาห์

¹⁶¹ "List of exemptions," [Online]. Available from: wakefield.gov.uk/documents/benefits-council-tax/council-tax/council-tax-exemptions.pdf [2021, March 5]

"Your council tax guide," [Online]. Available from: www.calderdale.gov.uk/counciltax [2021, March 7]

I	ที่พักอาศัยซึ่งผู้ครอบครองหรือเจ้าของย้ายไปรับการดูแลที่อื่นเนื่องจากอายุที่มากขึ้น ความพิการ โรคภัยไข้เจ็บ ตติยาเสพติดหรือติดสุรา หรือมีความผิดปกติทางจิต (ข้อนี้ครอบคลุมถึงบุคคลที่ไม่ได้รับการดูแลในโรงพยาบาลหรือบ้านพัก)
J	ที่พักอาศัยซึ่งผู้ครอบครองหรือเจ้าของย้ายออกไปเพื่อดูแลผู้อื่นซึ่งต้องการการดูแลเนื่องจากอายุที่มากขึ้น ความพิการ โรคภัยไข้เจ็บ ตติยาเสพติดหรือติดสุรา หรือมีความผิดปกติทางจิต
K	ที่พักอาศัยซึ่งผู้ครอบครองคนสุดท้ายเป็นนักเรียนนักศึกษาจากที่อื่นและครอบครัวเพื่อพักอาศัยช่วงกำลังศึกษา
L	ที่พักอาศัยซึ่งตกเป็นของผู้รับจ้างอย่างถูกต้องตามกฎหมาย
M	อาคารที่สร้างเพื่อเป็นหอพักนักเรียนนักศึกษาโดยเฉพาะซึ่งองค์กรการศึกษาหรือองค์กรการกุศลเป็นเจ้าของหรือเป็นผู้จัดการดูแล
N	ที่พักอาศัยซึ่งนักเรียนนักศึกษาเป็นผู้ครอบครองทั้งหมด รวมถึงผู้ที่จบการศึกษาจากโรงเรียนหรือมหาวิทยาลัย
O	ที่พักอาศัยของกองทัพซึ่งกระทรวงกลาโหมเป็นเจ้าของ
P	ที่พักอาศัยซึ่งผู้รับผิดชอบตามกฎหมายอย่างน้อย 1 คนเกี่ยวข้องกับกองกำลังผู้มาเยือน
Q	ที่พักอาศัยที่ไม่มีผู้ครอบครองที่มีผู้รับผิดชอบเป็นผู้จัดการทรัพย์สินของบุคคลผู้ล้มละลาย (Trustee in bankruptcy)
R	ลานสำหรับจอดรถที่มีวัตถุประสงค์หรือทำเรือที่ไม่มีผู้ครอบครอง
S	ที่พักอาศัยซึ่งผู้ครอบครองมีอายุต่ำกว่า 18 ปี
T	ที่พักอาศัยซึ่งไม่มีผู้ครอบครองอันเป็นส่วนหนึ่งของที่พักอาศัยอื่นและไม่สามารถแยกจากกันได้
U	ที่พักอาศัยซึ่งผู้ครอบครองเป็นผู้มีความบกพร่องทางจิตรุนแรง เช่น มีความบกพร่องทางปัญญาและการเข้าสังคมอย่างถาวร รวมถึงอัลไซเมอร์และอาการป่วยอื่นที่คล้ายกัน บุคคลดังกล่าวจะต้องได้รับการยืนยันจากแพทย์
V	ที่พักอาศัยซึ่งผู้ครอบครองอย่างน้อย 1 คนได้รับการยกเว้นและสิทธิพิเศษทางการทูต
W	ที่พักอาศัยซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของที่พักอาศัยอีกส่วนหนึ่งและครอบครองโดยบุคคลอายุ 65 ปีขึ้นไปหรือบกพร่องทางจิตอย่างรุนแรง หรือพิการอย่างถาวร และมีความเกี่ยวข้องกับผู้ครอบครองที่ที่พักอาศัยอีกส่วนหนึ่งดังกล่าว

2) การคำนวณภาษี

จากที่ได้กล่าวไปข้างต้น ท้องถิ่นเป็นหน่วยงานที่ทำบริการสาธารณะตอบสนองความต้องการของท้องถิ่น บริการสาธารณะของท้องถิ่นมีทั้งแบบบังคับซึ่งท้องถิ่นต้องจัดให้มีตามกฎหมายและแบบดุลพินิจซึ่งท้องถิ่นไม่จำเป็นต้องจัดทำเนื่องจากกฎหมายไม่ได้บังคับให้ทำ

ส่วนใหญ่แล้วบริการสาธารณะของท้องถิ่นมักถูกบังคับโดยกฎหมายให้เป็นหน้าที่ของท้องถิ่นที่ต้องจัดให้มีขึ้นในพื้นที่ของตน บริการสาธารณะบางอย่างถูกควบคุมอย่างเคร่งครัดโดยรัฐบาลกลาง ทำให้ทั้งประเทศได้รับบริการสาธารณะในระดับเดียวกัน ไม่มีท้องถิ่นใดที่ด้อยไปกว่ากัน เช่น ความช่วยเหลือเกี่ยวกับการชำระค่าเช่า (the payment of housing benefit) บริการสาธารณะอื่นที่ไม่ถูกควบคุมอย่างเคร่งครัดก็มี เช่น ห้องสมุด เป็นบริการที่ท้องถิ่นต้องจัดให้มีแต่ท้องถิ่นสามารถพิจารณาได้ว่าจะจัดให้มีในระดับใด ดังนั้น ห้องสมุดของแต่ละท้องถิ่นอาจอยู่ในระดับการให้บริการที่แตกต่างกันออกไป

บริการอื่น ๆ ขึ้นอยู่กับดุลพินิจของท้องถิ่นว่าจะจัดให้มีหรือไม่และท้องถิ่นสามารถเก็บค่าบริการได้อีกด้วย เช่น กิจกรรมบันเทิง กิจกรรมเกี่ยวกับงานศิลปะ กีฬา กิจกรรมพักผ่อนหย่อนใจ ค่าที่จอดรถ เป็นต้น

การที่ท้องถิ่นจะจัดทำบริการสาธารณะได้จำเป็นที่ท้องถิ่นต้องมีงบประมาณหรือเงินรายได้เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าว โดยแหล่งรายได้ของท้องถิ่นมาจาก 4 แหล่งด้วยกัน ได้แก่ เงินสนับสนุนโดยตรงจากรัฐบาล¹⁶²กลาง ภาษีสถานประกอบการ¹⁶³ (Non-domestic Rate หรือ Business Rate) ค่าธรรมเนียมการบริการที่ท้องถิ่นจัดให้มี¹⁶⁴ และภาษีท้องถิ่น (Council Tax)

หลักการในการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น

ภาษีท้องถิ่นเป็นแหล่งรายได้เดียวที่ท้องถิ่นมีดุลพินิจที่จะปรับเปลี่ยนได้ โดยแต่ละท้องถิ่นจะกำหนด Budget Requirement ของแต่ละท้องถิ่น โดยคำนวณงบประมาณสุทธิและค่าใช้จ่ายที่จำเป็นที่เชื่อว่าจะได้ใช้จ่ายเพื่อจัดทำบริการสาธารณะในปีถัดไป องค์กรประกอบและปัจจัยทุกเรื่องจะถูกนำมาพิจารณาอย่างระมัดระวัง เช่น ค่าใช้จ่ายด้านการจัดการศึกษา ค่าใช้จ่ายเรื่องงานกระบวนการยุติธรรม บริการสังคม สวัสดิการสังคม สิ่งแวดล้อม จะมีการวางแผนเกี่ยวกับเรื่องเหล่านี้ได้อย่างไร มีต้นทุนเท่าไรและภาวะเงินเพื่อที่คาดการณ์ได้จะเป็นอย่างไร ประกอบกับพิจารณาความต้องการของกรมตำรวจและหน่วย

¹⁶² เงินสนับสนุนโดยตรงจากรัฐบาลเป็นแหล่งรายได้ที่ใหญ่ที่สุดของท้องถิ่น ถือเป็นประมาณ 60% ของค่าใช้จ่ายในท้องถิ่น หากรัฐบาลปรับลดสัดส่วนการสนับสนุนลงจะส่งผลกระทบต่อภาษีท้องถิ่นเป็นอย่างมาก เพราะมีแนวโน้มว่าท้องถิ่นจะเพิ่มค่าภาษีท้องถิ่น ดังนั้นในปีที่ผ่านมา รัฐบาลกลางมักจะไม่ลดงบประมาณสนับสนุนตรงนี้เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดการเพิ่มภาษีท้องถิ่น

¹⁶³ ภาษีสถานประกอบการ จัดเก็บจากทรัพย์สินที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์สำหรับการประกอบธุรกิจ โดยท้องถิ่นเป็นผู้ทำการจัดเก็บแทนรัฐบาลกลาง ทายที่สุดรัฐบาลกลางจะเป็นผู้จัดสรรภาษีที่ได้รับแล้วแจกจ่ายเป็นงบประมาณให้แก่ท้องถิ่นอีกคราวหนึ่ง

¹⁶⁴ ท้องถิ่นสามารถเก็บค่าธรรมเนียมจากการให้บริการที่ท้องถิ่นจัดทำขึ้นโดยอาศัยดุลพินิจของท้องถิ่นเอง บริการที่ท้องถิ่นจัดเก็บค่าธรรมเนียมได้ต้องไม่ใช่บริการที่กฎหมายบังคับให้ทำ

ดับเพลิงในพื้นที่ด้วย จากนั้นหักออกด้วยค่าธรรมเนียมการบริการที่น่าจะจัดเก็บได้ เงินสนับสนุนโดยตรงจากรัฐบาลและภาษีสถานประกอบการที่ได้รับ เพื่อจะทราบว่าในท้องถิ่นของตุนั้นควรจะต้องมีรายได้จากภาษีท้องถิ่นอีกเท่าไร

เมื่อคำนวณได้แล้วว่าควรต้องมีรายได้จากภาษีท้องถิ่นเท่าไร ท้องถิ่นซึ่งไม่ได้เป็นหน่วยงานจัดเก็บภาษีจะแจ้งไปยังหน่วยงานจัดเก็บภาษีว่าท้องถิ่นของตนต้องการรายได้จำนวนเท่าใดซึ่งจะต้องไม่มากไปกว่าจำนวนที่เคยได้รับในปีที่ผ่านมา หน่วยงานจัดเก็บภาษีจะนำเอาข้อมูลและเงื่อนไขทุกอย่างมาประกอบการพิจารณาการกำหนดภาษีท้องถิ่นในแต่ละท้องถิ่น

หน่วยงานจัดเก็บภาษีจะคำนวณฐานภาษีจากข้อมูลใน Valuation List ที่จะบอกจำนวนที่พักอาศัยในพื้นที่ว่าอยู่ในกลุ่มมูลค่าทรัพย์สิน (Valuation Band) ใด นอกจากนี้ยังมีข้อมูลเกี่ยวกับทรัพย์สินที่ไม่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษี กรณีที่ได้ลดค่าภาษีรวมถึงข้อมูลอื่น ๆ ที่จำเป็นด้วย สิ่งเหล่านี้จะทำให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีได้ฐานภาษีออกมาและจะนำไปคำนวณภาษีท้องถิ่นโดยใช้มูลค่าเฉลี่ยของทรัพย์สินเป็นเกณฑ์ เรียกว่า ‘Band D amount’ กล่าวคือ จำนวนที่เรียกว่า Band D amount เป็นจำนวนภาษีโดยเฉลี่ยที่ผู้เสียภาษีต้องรับภาระ จำนวนของ Band D จะเป็นตัวกำหนดค่าภาษีของแต่ละกลุ่มมูลค่าทรัพย์สินโดยคำนวณตามอัตราส่วนที่กฎหมายกำหนด เช่น ที่พักอาศัยในกลุ่มมูลค่าทรัพย์สิน A จะต้องจ่ายภาษี 6/9 ของมูลค่า Band D ในขณะที่ที่พักอาศัยในกลุ่ม H มีค่าภาษีเป็น 2 เท่าของ Band D เป็นต้น หาก Band D ต้องเสียภาษี 900 ปอนด์ ดังนั้น Band A ต้องเสีย 600 ปอนด์และ Band H ต้องเสีย 1800 ปอนด์¹⁶⁵

อัตราส่วนในการคำนวณ Band D amount ของแต่ละกลุ่มมูลค่าทรัพย์สินในปัจจุบัน เป็นดังนี้

- (1) กลุ่ม A อัตราส่วน 6/9
- (2) กลุ่ม B อัตราส่วน 7/9
- (3) กลุ่ม C อัตราส่วน 8/9
- (4) กลุ่ม D อัตราส่วน 9/9 = 1 เท่า
- (5) กลุ่ม E อัตราส่วน 11/9
- (6) กลุ่ม F อัตราส่วน 13/9
- (7) กลุ่ม G อัตราส่วน 15/9

¹⁶⁵ “Who pays council tax and what are the charges?,” [Online]. Available from: <https://www.leicester.gov.uk/your-community/council-tax/who-pays-council-tax-and-what-are-the-charges/> [2021, March 14]

(8) กลุ่ม H อัตราส่วน $18/9 = 2$ เท่า

3) การจัดเก็บภาษี

หน่วยงานจัดเก็บภาษีจะประเมินภาษีและส่งแบบประเมินภาษีให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ในแบบประเมินภาษีจะมีรายละเอียดเกี่ยวกับภาษีที่ต้องชำระ จำนวนภาษีที่ท้องถิ่นแต่ละแห่งคาดว่าจะได้รับ รวมไปถึงส่วนแบ่งของกรมตำรวจและหน่วยดับเพลิง แบบประเมินภาษียังมีรายละเอียดเกี่ยวกับส่วนลดค่าภาษีทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นภาษี ผู้มีหน้าที่ชำระค่าภาษี ที่อยู่ วันที่ออกแบบประเมิน กลุ่มมูลค่าทรัพย์สินที่ทรัพย์สินของผู้เสียภาษีอยู่ จำนวนภาษีที่ต้องชำระ ประกอบกับรายละเอียดเกี่ยวกับการผ่อนชำระภาษีเป็นงวดรายเดือนด้วย

4) การโต้แย้งคัดค้านภาษีท้องถิ่น¹⁶⁶

ข้อพิพาทที่อาจเกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น ได้แก่ ข้อพิพาทเกี่ยวกับการประเมินราคาทรัพย์สินและข้อพิพาทเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี

1. ข้อพิพาทเกี่ยวกับการประเมินราคาทรัพย์สิน

ได้แก่ กรณีที่ผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการจัดกลุ่มมูลค่าทรัพย์สินของตน โดยเห็นว่าทรัพย์สินของตนน่าจะอยู่ในกลุ่มมูลค่าทรัพย์สินที่ต่ำกว่ากลุ่มที่สำนักงานประเมินราคาทรัพย์สิน (VOA) จัดให้อยู่ ประเด็นนี้เป็นประเด็นที่สำคัญเพราะส่งผลกระทบต่อจำนวนภาษีท้องถิ่นที่จะต้องชำระ คู่ความฝ่ายตรงข้ามในกรณีเกิดข้อพิพาทเกี่ยวกับการประเมินราคาทรัพย์สิน ได้แก่ สำนักงานประเมินราคาทรัพย์สิน (VOA)

การโต้แย้งเพื่อเปลี่ยนกลุ่มมูลค่าทรัพย์สินจะต้องมีเหตุผลที่สำคัญมากถึงขนาดว่าทรัพย์สินนั้นเปลี่ยนมูลค่าไปอย่างสิ้นเชิง เช่น การเปลี่ยนแปลงทางกายภาพของที่พักอาศัย ได้แก่ บางส่วนถูกทำลายหรือถูกปรับปรุงให้มีอุปกรณ์ช่วยเหลือผู้พิการ เป็นต้น หรือ การเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมหรือตำแหน่งที่ตั้งของที่พักอาศัย เช่น กรณีมีการเสื่อมลงของธรรมชาติใกล้กับที่พักอาศัยหรือมีการสร้างทางด่วนพัฒนาอุตสาหกรรมใกล้กับที่พักอาศัย เป็นต้น

2. ข้อพิพาทเกี่ยวกับการประเมินภาษี

ได้แก่ กรณีที่ผู้เสียภาษีเห็นว่า การประเมินภาษีไม่ถูกต้องในประเด็นต่าง ๆ เช่น ตนไม่ใช่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ทรัพย์สินของตนไม่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษี ส่วนลดค่าภาษีไม่ถูกต้อง ฯลฯ โดยส่วนมากมักเป็นข้อโต้แย้งเกี่ยวกับเรื่องความรับผิดและจำนวนภาษีที่ต้องชำระซึ่งอาจเกิดความผิดพลาดอันเนื่องมาจากการ

¹⁶⁶ The Institute of Revenues Rating and Valuation (IRRV), *Council Tax: Your Guide 2015*, Chapter 7.

ตัดสินใจของท้องถิ่น คู่ความฝ่ายตรงข้ามในกรณีเกิดข้อพิพาทเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี ได้แก่ เจ้าหน้าที่ในหน่วยงานจัดเก็บภาษี

นอกจากนี้ยังมีข้อพิพาทที่อาจเกิดขึ้นโดยการกระทำของท้องถิ่นอีกประการหนึ่ง ได้แก่ ข้อพิพาทเกี่ยวกับการออก completion notice ซึ่งเป็นเอกสารที่ท้องถิ่นออกให้แก่เจ้าของที่อยู่อาศัยที่สร้างขึ้นใหม่ เมื่อท้องถิ่นเห็นว่าที่พักอาศัยนั้นสร้างใกล้จะเสร็จสมบูรณ์หรือท้องถิ่นเชื่อว่าที่พักอาศัยนั้นสมควรจะสร้างให้แล้วเสร็จภายใน 3 เดือนข้างหน้า ท้องถิ่นจะออก completion notice เพื่อกำหนดวันที่ทรัพย์สินนั้นสร้างเสร็จสมบูรณ์ซึ่งจะเป็นวันเดียวกับที่ทรัพย์สินนั้นมีภาระภาษีท้องถิ่น เป็นกระบวนการซึ่งท้องถิ่นใช้เพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีโดยการไม่สร้างที่พักให้แล้วเสร็จ ซึ่งในข้อนี้เจ้าของที่พักอาศัยอาจไม่เห็นด้วยกับวันที่ท้องถิ่นกำหนด เกิดเป็นข้อพิพาทระหว่างเจ้าของและท้องถิ่นได้

ขั้นตอนการโต้แย้งคัดค้านภาษีท้องถิ่น

1. การโต้แย้งคัดค้านอย่างไม่เป็นทางการ

ก่อนจะโต้แย้งคัดค้านภาษีท้องถิ่น ไม่ว่าจะกรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินมูลค่าทรัพย์สินหรือกรณีที่ไม่เห็นว่าการประเมินภาษีไม่ถูกต้อง ผู้เสียภาษีสามารถสอบถามไปยังหน่วยงานที่เกี่ยวข้องได้โดยตรงก่อน เนื่องจากในบางครั้งอาจเป็นความผิดพลาดเพียงเล็กน้อยซึ่งอาจไม่จำเป็นต้องทำเป็นอุทธรณ์คัดค้าน เพราะหากหน่วยงานที่เกี่ยวข้องเห็นด้วย หน่วยงานดังกล่าวสามารถแก้ไขข้อผิดพลาดซึ่งก่อให้เกิดข้อพิพาทได้โดยทันที ทำให้การระงับข้อพิพาทเป็นไปอย่างรวดเร็ว

กรณีที่เป็นข้อพิพาทเกี่ยวกับการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน ผู้เสียภาษีสามารถส่งแบบสอบถามไปยังสำนักงานประเมินราคาทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในท้องถิ่นนั้นได้โดยตรง ขณะเดียวกันกรณีที่เป็นข้อพิพาทเกี่ยวกับการประเมินภาษี ผู้เสียภาษีก็สามารถส่งแบบสอบถามไปยังหน่วยงานจัดเก็บภาษีได้โดยตรงเช่นกัน เรียกว่า request for clarification

ผลจากการส่งแบบสอบถามไปยังหน่วยงานที่เกี่ยวข้องอาจเกิดขึ้นได้ 2 แบบ คือ หน่วยงานตรวจสอบและพบความผิดพลาดจริงจึงได้ทำการแก้ไขให้ถูกต้อง เช่นนี้ข้อพิพาทก็ระงับไปโดยไม่ต้องเริ่มกระบวนการอุทธรณ์อย่างเป็นทางการเลย แต่หากหน่วยงานได้รับแบบสอบถามแล้ว มีความเห็นตอบกลับมว่า ไม่เห็นด้วยและยืนยันว่าได้ประเมินมูลค่าหรือประเมินภาษีถูกต้องแล้ว หมายความว่า หน่วยงานไม่เห็นไปในทางเดียวกับผู้เสียภาษี ข้อพิพาทก็ยังคงมีอยู่ เมื่อผู้เสียภาษีไม่พอใจคำตอบกลับอย่างไม่เป็นทางการของหน่วยงาน ไม่ว่าจะเพราะเหตุผลที่หน่วยงานให้ไว้หรือเพราะไม่เชื่อมั่นในความโปร่งใสของหน่วยงานก็ตาม ผู้เสียภาษีสามารถเริ่มต้นกระบวนการอุทธรณ์อย่างเป็นทางการได้

2. การโต้แย้งคัดค้านอย่างเป็นทางการ

2.1 กรณีข้อพิพาทเกี่ยวกับการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน

หากต้องการเริ่มอุทธรณ์อย่างเป็นทางการ ผู้เสียหายต้องเริ่มจากการเขียน “Proposal” หรือคำร้องไปยังสำนักงานประเมินราคาทรัพย์สินในท้องถิ่นของตน โดยเนื้อหาในจดหมายต้องเกี่ยวกับการไม่เห็นด้วยในการจัดกลุ่มมูลค่าทรัพย์สิน โดยผู้เสียหายเห็นว่าทรัพย์สินของตนควรถูกจำแนกไว้ในกลุ่มที่ราคาต่ำกว่าที่สำนักงานประเมินราคาทรัพย์สินจำแนกไว้ Valuation List ที่นำไปใช้เป็นส่วนหนึ่งของการคำนวณภาษีท้องถิ่น ไม่ถูกต้อง ในการยื่นคำร้องนี้ ผู้เสียหายต้องระบุเหตุผลและแนบหลักฐานประกอบข้อโต้แย้งของตนด้วย ไม่ควรกล่าวอ้างลอย ๆ เพราะจะเป็นข้อโต้แย้งที่ไม่มีน้ำหนักให้เชื่อถือ

สำนักงานประเมินราคาทรัพย์สินจะเขียนตอบกลับผู้เสียหายภายใน 2 เดือนเพื่อแจ้งให้ทราบว่าเห็นด้วยหรือไม่เห็นด้วยกับข้อเรียกร้องรวมถึงหลักฐานประกอบคำร้องที่ผู้เสียหายชี้แจงมา

กรณีที่สำนักงานประเมินราคาทรัพย์สินเห็นด้วยกับคำร้องของผู้เสียหายว่าที่פקอาศัยของผู้เสียหายดังกล่าว สมควรอยู่ในกลุ่มมูลค่าทรัพย์สินอื่นที่ราคาต่ำกว่าที่สำนักงานได้ประเมินไว้ เช่นนี้ สำนักงานประเมินต้องตอบกลับคำร้องของผู้เสียหายและแก้ไขข้อพิพาทที่เกิดขึ้นภายใน 6 เดือนนับแต่ได้รับคำร้องดังกล่าว และข้อพิพาทจะจบไป

โดยส่วนมากสำนักงานประเมินราคาทรัพย์สินมักยืนยันตามข้อเท็จจริงของตนเองและไม่เห็นด้วยกับข้อเรียกร้องของผู้เสียหาย ผู้เสียหายมีสิทธิอุทธรณ์เรื่องต่อไปยัง Valuation Tribunal ซึ่งเป็นคณะพิจารณาที่เป็นอิสระ ไม่ขึ้นต่อหน่วยงานใด

2.2 กรณีข้อพิพาทเกี่ยวกับการประเมินภาษี

การเริ่มต้นอุทธรณ์อย่างเป็นทางการต้องเริ่มจากการที่ผู้เสียหายทำหนังสือเป็นลายลักษณ์อักษรส่งถึงหน่วยงานจัดเก็บภาษี โดยเนื้อความในหนังสือนั้นต้องอธิบายเหตุผลที่ผู้เสียหายคิดว่าการประเมินภาษีของตนไม่ถูกต้อง หน่วยงานจัดเก็บภาษีต้องตอบหนังสือของผู้เสียหายดังกล่าวภายใน 60 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือ

ถ้าหน่วยงานจัดเก็บภาษีเห็นด้วยกับเหตุผลที่แจ้งมาในหนังสือของผู้เสียหาย หน่วยงานจัดเก็บภาษีจะแก้ไขข้อมูลที่หน่วยงานมีและมีคำสั่งเพิกถอนแบบประเมินภาษีหรือมีหนังสือแก้ไขแบบประเมินภาษีในส่วนที่เป็นข้อพิพาท เช่น จำนวนภาษีที่ต้องเสีย

ในทางกลับกันถ้าหน่วยงานจัดเก็บภาษีไม่เห็นด้วยกับผู้เสียหายและยืนยันแบบประเมินภาษีที่ได้ออกไป หน่วยงานจัดเก็บภาษีอาจส่งคำตอบกลับมาเป็นลายลักษณ์อักษรให้แก่ผู้เสียหายทราบ ผู้เสียหายมี

สิทธิอุทธรณ์เรื่องต่อไปยัง Valuation Tribunal ได้หรือในบางกรณีหน่วยงานจัดเก็บภาษีอาจไม่ตอบกลับมาจนพ้นระยะเวลา 60 วัน หากเป็นเช่นนี้ผู้เสียภาษีก็สามารถยื่นอุทธรณ์เป็นลายลักษณ์อักษรต่อ Valuation Tribunal ได้โดยไม่ต้องรอให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีตอบกลับมาอีก

ในกรณีที่เป็นการขอพิพาทเกี่ยวกับ completion notice ผู้เสียภาษีสามารถยื่นเรื่องต่อ Valuation Tribunal ได้เลยโดยไม่ต้องผ่านขั้นตอนส่งหนังสือให้ท้องถิ่นทบทวนการออก completion notice ใหม่

เมื่อ Valuation Tribunal มีคำวินิจฉัยออกมาแล้ว หากผู้เสียภาษียังคงไม่พอใจกับคำตัดสิน ผู้เสียภาษีมีสิทธิฟ้องต่อศาลชั้นต้น (the High Court) ของประเทศอังกฤษได้

2. ภาษีสถานประกอบการ (Business Rates)

ภาษีสถานประกอบการหรือ Business Rates, Non Domestic Rates ถูกนำมาใช้ในปี 1990 เป็นภาษีที่จัดเก็บโดยองค์กรท้องถิ่นแทนรัฐบาลกลาง¹⁶⁷ โดยจัดเก็บจากรัฟฟี่สินที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์สำหรับการพาณิชย์หรืออุตสาหกรรม แต่มีใช้เพื่ออยู่อาศัย¹⁶⁸ เช่น ร้านค้า สำนักงาน โรงงาน ฯลฯ เมื่อท้องถิ่นจัดเก็บภาษีสถานประกอบการเรียบร้อยแล้วก็จะส่งภาษีที่จัดเก็บได้กลับไปให้รัฐบาลกลางซึ่งรัฐบาลกลางจะนำไปรวมเข้ากับงบประมาณตัวอื่น (pool budget) จากนั้นรัฐบาลกลางจึงจะจัดสรรกลับมาให้ท้องถิ่นอีกครั้งตามสัดส่วนที่คำนวณโดยอาศัยฐานจำนวนประชากรในท้องถิ่นนั้น ๆ

1) ฐานภาษี

การจัดเก็บภาษีสถานประกอบการเริ่มต้นจากรัฟฟี่สินที่ใช้เพื่อการพาณิชย์หรืออุตสาหกรรมทั้งหมดจะต้องได้รับการประเมินราคาทรัพย์สินโดยสำนักงานประเมินราคาทรัพย์สิน (Valuation Office Agency) ซึ่งจะประเมินราคาทรัพย์สินออกมา เรียกว่า Rateable Value โดย Rateable Value นี้สำนักงานประเมินราคาทรัพย์สินใช้ค่าเช่ารายปีที่ทรัพย์สินอาจได้รับหากนำออกให้เช่าในตลาดเปิดในช่วงเวลาหนึ่ง¹⁶⁹ เป็นเกณฑ์ สำนักงานประเมินราคาทรัพย์สินจะทำการประเมิน Rateable Value ทุก ๆ 5 ปีเพื่อให้มูลค่าที่ประเมินออกมานั้นสะท้อนความเปลี่ยนแปลงของทรัพย์สินและตรงกับความเป็นจริงมากที่สุด

¹⁶⁷ Anglia Revenues Partnership (ARP), *A Guide to Business Rates*, (2011), p.3.

¹⁶⁸ "Business Rates," [Online]. Available from: <http://www.politics.co.uk/reference/business-rates/?cmpredirect> [2021, March 12]

¹⁶⁹ "How we calculate business rates," [Online]. Available from: <http://www.thanet.gov.uk/info-pages/how-are-business-rates-calculated/> [2021, March 12]

"The rateable value of the property is based on the yearly rent the property could have been let for on the open market on a particular date."

ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

โดยส่วนมากผู้มีหน้าที่เสียภาษีมักเป็นผู้ครอบครองทรัพย์สินที่ใช้ประกอบการพาณิชย์หรืออุตสาหกรรมนั้น ยกเว้นในบางกรณีที่ไม่มีผู้ครอบครอง เจ้าของหรือผู้เช่าเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษี

ทรัพย์สินที่ไม่ได้ใช้เพื่อประโยชน์ในการพักอาศัยแต่ใช้เพื่อประกอบธุรกิจการพาณิชย์หรือเพื่อการค้า อุตสาหกรรม ไม่ว่าจะทั้งหมดหรือแต่บางส่วน

ทรัพย์สินที่ไม่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษี

ทรัพย์สินบางอย่างได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีสถานประกอบการ สิทธิในการได้รับยกเว้นอาจมีระยะเวลาจำกัด เช่น 3 เดือน หรือมีอยู่นานกว่าข้อเท็จจริงที่ทำให้ได้รับยกเว้นภาษีจะเปลี่ยนไป

ตัวอย่างเช่น สิ่งปลูกสร้างที่ใช้สำหรับการฝึกฝนหรือสวัสดิการเพื่อผู้พิการ สิ่งปลูกสร้างที่ลงทะเบียนเพื่อใช้สำหรับกิจการทางศาสนา ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่อการเกษตรกรรม อสังหาริมทรัพย์ของบุคคลผู้เสียชีวิต สิ่งก่อสร้างภายใต้การพิทักษ์¹⁷⁰ รวมถึงโบราณสถานหรืออนุสาวรีย์ทางประวัติศาสตร์ต่าง ๆ ทรัพย์สินที่กฎหมายห้ามมิให้มีการครอบครอง

2) การคำนวณภาษี

หน่วยงานจัดเก็บภาษีซึ่งเป็นหน่วยงานท้องถิ่นจะทำการคำนวณภาษีโดยนำ Rateable Value ของทรัพย์สินที่ใช้ประโยชน์นอกเหนือจากที่อยู่อาศัยคูณกับ multiplier หรืออัตราภาษี ผลลัพธ์ที่ได้คือจำนวนภาษีสถานประกอบการที่ผู้เสียภาษีมักมีหน้าที่ต้องชำระ

อัตราภาษีสำหรับภาษีสถานประกอบการมี 2 อัตรา ได้แก่ 1. อัตราสำหรับธุรกิจทั่วไป 2. อัตราสำหรับธุรกิจขนาดเล็ก¹⁷¹

รัฐบาลกลางจะเป็นผู้กำหนดอัตราภาษีเป็นรายปี ยกเว้นเมืองลอนดอนซึ่งอาจมีการกำหนดเป็นพิเศษได้¹⁷²

¹⁷⁰ สิ่งก่อสร้างหรือโครงสร้างที่ได้รับการระบุอย่างเป็นทางการว่ามีความสำคัญทางด้านสถาปัตยกรรม ประวัติศาสตร์ และวัฒนธรรม

¹⁷¹ ทรัพย์สินที่มี Rateable Value 15,000 ปอนด์ขึ้นไป ถือเป็นธุรกิจขนาดเล็ก

¹⁷² "Business rates explained 2020 to 2021," [Online]. Available from: <https://www.bristol.gov.uk/business-rates> [2021, March 10]

สำหรับปี 2020/2021 อัตราภาษีสำหรับธุรกิจทั่วไป คือ 51.2 เพนซ์ต่อปอนด์ (0.512 ปอนด์) และ อัตราภาษีสำหรับธุรกิจขนาดเล็ก คือ 49.9 เพนซ์ต่อปอนด์ (0.499 ปอนด์)¹⁷³

การยกเว้นภาษีและการลดภาษีสถานประกอบการ¹⁷⁴

มีหลายกรณี

(1) ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงในพื้นที่อย่างร้ายแรง

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอาจได้รับการลดภาษีลงชั่วคราวในกรณีเกิดการเปลี่ยนแปลงขนาดใหญ่ในพื้นที่ เช่น น้ำท่วม การซ่อมถนน การซ่อมตึก

(2) การลดภาษีสำหรับธุรกิจขนาดเล็ก

ได้แก่ กรณีที่ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมี Rateable Value น้อยกว่า 15,000 ปอนด์และธุรกิจนั้นใช้ ประกอบธุรกิจเพียงแห่งเดียว (หากเท่ากับ 15,000 ปอนด์แล้วต้องเสียภาษีเต็มจำนวนแต่ใช้อัตราภาษี สำหรับธุรกิจขนาดเล็ก)

หากที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างมี Rateable Value น้อยกว่า 12,000 ปอนด์ ไม่ต้องเสียภาษีสถาน ประกอบการ

หากที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างมี Rateable Value 12,001 ปอนด์ถึง 15,000 ปอนด์ จะต้องคำนวณ ลดภาษีแบบขั้นบันได ไล่ตั้งแต่ 100% ถึง 0% เช่น ถ้า Rateable Value เท่ากับ 13,500 ปอนด์ จะได้ลด ภาษี 50% และถ้า Rateable Value เท่ากับ 14,000 ปอนด์ จะได้ลดภาษี 33% เป็นต้น

ในกรณีที่มิที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในการประกอบธุรกิจมากกว่า 1 แห่ง ผู้เสียภาษีจะได้รับสิทธิลด ภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหลักเป็นระยะเวลา 12 เดือน

(3) การยกเว้นภาษีสำหรับธุรกิจในพื้นที่ชนบท

หากธุรกิจอยู่ในพื้นที่ชนบทซึ่งมีจำนวนประชากรต่ำกว่า 3,000 คนและเข้าเงื่อนไขต่อไปนี้ ไม่ต้อง เสียภาษีสถานประกอบการ

1. เป็นร้านค้าประจำหมู่บ้านหรือที่ทำการไปรษณีย์เพียงแห่งเดียวในพื้นที่ และมี Rateable Value ไม่เกิน 8,500 ปอนด์

¹⁷³ "Business Rates Multipliers," [Online]. Available from: <https://www.southampton.gov.uk/business-licensing/business-rates/business-rates-multipliers.aspx> [2021, March 15]

¹⁷⁴ "Business rates relief," [Online]. Available from: <https://www.gov.uk/apply-for-business-rate-relief> [2021, March 10]

2. เป็นภัตตาคารเล็ก ๆ (จำหน่ายสุรา) หรือสถานบริการน้ำมันเพียงแห่งเดียวในพื้นที่และมี Rateable Value ไม่เกิน 12,500 ปอนด์

(4) การลดภาษีสำหรับกิจการการกุศล

องค์กรการกุศลและสมาคมกีฬาสมัครเล่นอาจได้รับการลดภาษีถึง 80% ถ้าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นได้ใช้เพื่อวัตถุประสงค์ทางการกุศล หากติดต่อไปที่ท้องถิ่นสามารถสอบถามเพื่อขอให้ท้องถิ่นให้ส่วนลด 100% ได้ เป็นการขอให้ท้องถิ่นพิจารณาทบทวนการลดภาษีซึ่งท้องถิ่นสามารถใช้ดุลพินิจได้

หากไม่เข้าเงื่อนไขทำให้ไม่ได้ลดภาษีสำหรับกิจการการกุศล แต่เป็นองค์กรที่ไม่แสวงหากำไรหรือเป็นองค์กรอาสาสมัคร สามารถสอบถามไปยังท้องถิ่นเพื่อขอให้ท้องถิ่นใช้ดุลพินิจในการลดภาษีให้ได้

(5) การจำกัดจำนวนภาษีกรณีมีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินใหม่

ในกรณีที่มีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินใหม่อาจทำให้ผู้เสียภาษีต้องรับภาษีมากขึ้น ความช่วยเหลือข้อนี้ทำให้จำนวนภาษีที่จะเพิ่มขึ้นนั้นถูกจำกัดไว้ เพื่อไม่ให้ผู้เสียภาษีต้องแบกรับภาระภาษีที่มากเกินไป หากหน่วยงานจัดเก็บภาษีเห็นว่าผู้เสียภาษีเข้าข่ายความช่วยเหลือในข้อนี้ หน่วยงานจัดเก็บภาษีจะปรับปรุงแบบประเมินภาษีให้โดยอัตโนมัติ

3) การจัดเก็บภาษี

หน่วยงานจัดเก็บภาษีจะส่งแบบประเมินภาษีสถานประกอบการให้ผู้เสียภาษีภายในเดือนกุมภาพันธ์หรือมีนาคมของทุกปี¹⁷⁵ ในแบบประเมินภาษีจะมีรายละเอียดเกี่ยวกับธุรกิจของผู้เสียภาษี เช่น เป็นภัตตาคาร ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ถูกจัดเก็บภาษี หมายเลขประจำตัวผู้เสียภาษี ชื่อของผู้มีหน้าที่เสียภาษีรวมถึงที่อยู่ของผู้มีหน้าที่เสียภาษี แสดงรอบปีภาษีที่เรียกเก็บและจำนวนภาษีที่เรียกเก็บ ส่วนลดค่าภาษี การยกเว้นภาษี อีกทั้งแสดง Rateable Value ของทรัพย์สินที่ถูกจัดเก็บภาษี และอัตราภาษีที่ใช้คำนวณภาษีด้วย นอกจากนี้ยังแสดงวันถึงกำหนดชำระภาษีและรายละเอียดของการผ่อนชำระภาษีอีกด้วย¹⁷⁶

4) การโต้แย้งคัดค้านภาษีสถานประกอบการ

ข้อพิพาทที่อาจเกิดขึ้นจากภาษีสถานประกอบการ ได้แก่ ข้อพิพาทเกี่ยวกับการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน ข้อพิพาทเกี่ยวกับการประเมินภาษี ข้อพิพาทเกี่ยวกับ completion notice

¹⁷⁵ "Business rates," [Online]. Available from: <https://www.gov.uk/introduction-to-business-rates> [2021, March 16]

¹⁷⁶ "Your business rates bill explained," [Online]. Available from: <http://www.brighton-hove.gov.uk/business-and-trade/business-rates/your-business-rates-bill-explained#> [2021, March 9]

1. ข้อพิพาทเกี่ยวกับการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน

ฐานภาษีสถานประกอบการ ได้แก่ Rateable Value ซึ่งเกิดจากการประเมินของสำนักงานประเมินราคาทรัพย์สิน (VOA) ทุก ๆ 5 ปี เมื่อ Rateable Value เป็นฐานภาษีจึงมีความสำคัญเป็นอย่างยิ่ง ที่การประเมินราคาดังกล่าวจะต้องถูกต้องและเหมาะสมตามข้อเท็จจริงที่เป็นอยู่ เนื่องจากหากผิดพลาดย่อมส่งผลถึงจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องเสีย ดังนั้นหากผู้เสียภาษีคิดว่า Rateable Value ของทรัพย์สินตนไม่ถูกต้อง ผู้เสียภาษีมีสิทธิโต้แย้งคัดค้านได้ โดยคู่ความอีกฝ่ายคือ สำนักงานประเมินราคาทรัพย์สิน

2. ข้อพิพาทเกี่ยวกับการประเมินภาษี

หน่วยงานจัดเก็บภาษีจะเป็นผู้คำนวณภาษีและส่งแบบประเมินภาษีให้แก่ผู้เสียภาษี หากผู้เสียภาษีเห็นว่า การประเมินภาษีของหน่วยงานจัดเก็บภาษีไม่ถูกต้องด้วยเหตุผลบางประการ เช่น ตนไม่มีหน้าที่ชำระภาษีหรือการคำนวณภาษีผิดพลาด เช่น มีสิทธิได้รับการลดภาษีแต่ไม่ได้ถูกคำนวณมาในแบบประเมิน¹⁷⁷ เช่นนี้ถือเป็นข้อพิพาทที่เกี่ยวกับการประเมินภาษี ผู้ถูกประเมินดังกล่าวมีสิทธิโต้แย้งคัดค้านได้ โดยคู่ความอีกฝ่าย ได้แก่ เจ้าหน้าที่ของหน่วยงานจัดเก็บภาษี

3. ข้อพิพาทเกี่ยวกับ completion notice

จากที่ได้กล่าวไปข้างต้นในเรื่องของภาษีท้องถิ่นเกี่ยวกับ completion notice ว่าเป็นวิธีการที่ท้องถิ่นใช้เพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษี กล่าวคือ หากท้องถิ่นเห็นว่าสิ่งปลูกสร้างใหม่สร้างใกล้เสร็จสมบูรณ์แล้วหรือคาดว่าจะเสร็จสมบูรณ์ภายใน 3 เดือน ท้องถิ่นจะออกหนังสือ completion notice เพื่อกำหนดวันที่ยกค่าที่จะเสร็จสมบูรณ์และวันดังกล่าวจะเป็นวันที่ภาระภาษีเริ่มต้น ในกรณีของภาษีสถานประกอบการเช่นกัน ท้องถิ่นมีอำนาจออกหนังสือ completion notice ให้แก่ผู้ประกอบการธุรกิจที่มีการก่อสร้างใหม่ได้เช่นกัน และหากผู้เสียภาษีไม่พอใจวันที่ท้องถิ่นกำหนดก็มีสิทธิโต้แย้งคัดค้านได้ คู่ความอีกฝ่ายหนึ่งได้แก่เจ้าหน้าที่ของหน่วยงานจัดเก็บภาษี

ขั้นตอนการโต้แย้งคัดค้านภาษีสถานประกอบการ

1. การโต้แย้งคัดค้านอย่างไม่เป็นทางการ

เช่นเดียวกับการโต้แย้งคัดค้านภาษีท้องถิ่นที่ได้กล่าวไปข้างต้น ก่อนจะโต้แย้งคัดค้านภาษีสถานประกอบการ ไม่ว่าจะกรณีข้อพิพาทเกี่ยวกับการประเมินมูลค่าทรัพย์สินหรือข้อพิพาทเกี่ยวกับการ

¹⁷⁷ "Appeals and disputes," [Online]. Available from: <http://www.thanet.gov.uk/info-pages/appeals-and-disputes/> [2021, March 8]

ประเมินภาษี ผู้เสียภาษีสามารถสอบถามไปยังหน่วยงานที่เกี่ยวข้องได้โดยตรงก่อน โดยยังไม่จำเป็นต้องเริ่มต้นการคัดค้านอย่างเป็นทางการ-เนื่องจากในบางครั้งอาจเป็นความผิดพลาดเพียงเล็กน้อยเท่านั้น

ผลจากการส่งแบบสอบถามไปยังหน่วยงานที่เกี่ยวข้องโดยตรงอาจเกิดขึ้นได้ 2 กรณี คือ หน่วยงานตรวจสอบและพบความผิดพลาดจริงจึงได้ทำการแก้ไขให้ถูกต้อง เช่นนี้ข้อพิพาทก็ระงับไป แต่หากหน่วยงานได้รับแบบสอบถามแล้ว มีความเห็นตอบกลับมว่า ไม่เห็นด้วยและยืนยันคำสั่งเดิม กล่าวคือ หน่วยงานไม่เห็นไปในทางเดียวกับผู้เสียภาษี ผู้เสียภาษีสามารถเริ่มต้นกระบวนการอุทธรณ์อย่างเป็นทางการได้

2. การโต้แย้งคัดค้านอย่างเป็นทางการ

2.1 กรณีข้อพิพาทเกี่ยวกับการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน

เป็นระบบที่เรียกว่า “Check and Challenge”¹⁷⁸ กล่าวคือ ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีเหตุอันควรสงสัยว่า Rateable Value ของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของตนไม่ถูกต้อง จะต้องปฏิบัติตามขั้นตอนดังนี้

1. Check – เข้าไปตรวจสอบและยืนยันข้อเท็จจริงเกี่ยวกับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของตนที่จัดทำขึ้นโดยสำนักงานประเมินราคาทรัพย์สิน

2. Challenge – เมื่อตรวจสอบข้อเท็จจริงแล้ว ให้ทำคำร้องเป็นหนังสือส่งถึงสำนักงานประเมินราคาทรัพย์สินเพื่ออธิบายเหตุผลที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีคิดว่าการประเมินราคาทรัพย์สินของตนไม่ถูกต้อง

ข้อพิพาทอาจระงับไปได้ในขั้นตอน Challenge เนื่องจากสำนักงานประเมินราคาทรัพย์สินเห็นด้วยกับผู้เสียภาษีจึงได้แก้ไข Rateable Value ที่เป็นข้อพิพาทดังกล่าว จึงไม่มีความจำเป็นที่จะต้องอุทธรณ์ต่อ Valuation Tribunal อีกต่อไป

แต่หากสำนักงานประเมินราคาทรัพย์สินยืนยันการประเมินราคาของตน ข้อพิพาทก็ยังคงมีอยู่ ผู้เสียภาษีมีสิทธิอุทธรณ์ต่อ Valuation Tribunal ได้ การปฏิบัติตามขั้นตอน “Check and Challenge” ถือเป็น การเริ่มต้นกระบวนการอุทธรณ์อย่างเป็นทางการ หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ได้กระทำขั้นตอนนี้มาก่อน ไม่มีสิทธิยื่นอุทธรณ์ต่อ Valuation Tribunal

2.2 กรณีข้อพิพาทเกี่ยวกับการประเมินภาษี

ผู้เสียภาษีต้องเขียนคำร้องเป็นหนังสือส่งถึงหน่วยงานจัดเก็บภาษีก่อน โดยต้องระบุชื่อ ที่อยู่ หมายเลขประจำตัวผู้เสียภาษีและต้องอธิบายเหตุผลแห่งการคัดค้านที่ผู้เสียภาษีเห็นว่า การประเมินภาษีไม่

¹⁷⁸ Ibid.

ถูกต้อง เพื่อให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีได้ทบทวนการประเมินใหม่ หากหน่วยงานจัดเก็บภาษีเห็นด้วยกับคำร้อง หน่วยงานจัดเก็บภาษีจะแก้ไขข้อผิดพลาดและส่งแบบประเมินใหม่ให้ แต่หากไม่เห็นด้วย ผู้เสียภาษีมีสิทธิอุทธรณ์เรื่องต่อไปยัง Valuation Tribunal

2.3 กรณีข้อพิพาทเกี่ยวกับ completion notice

ผู้เสียภาษีอุทธรณ์ไปยัง Valuation Tribunal ได้เลยโดยไม่ต้องเขียนคำร้องเพื่อให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีพิจารณาทบทวนใหม่ก่อน

เมื่อ Valuation Tribunal มีคำวินิจฉัยออกมาแล้ว หากผู้เสียภาษียังคงไม่พอใจกับคำตัดสิน ผู้เสียภาษีมีสิทธิฟ้องเป็นคดีไปยังศาลชั้นต้น (the High Court) ของประเทศอังกฤษได้

4.1.2 อำนาจของคณะกรรมการที่สามารถพิจารณาได้ทั้งประเด็นพิพาทเรื่องการประเมินมูลค่าและการประเมินภาษี¹⁷⁹

Valuation Tribunal จัดตั้งโดย Act of Parliament เพื่อรับเรื่องอุทธรณ์และตัดสินข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับภาษีท้องถิ่น (Council Tax) และภาษีสถานประกอบการ (Business Rates)

Valuation Tribunal เป็นองค์กรทางกฎหมายที่เป็นอิสระและไม่มีส่วนได้เสียกับสำนักงานประเมินราคาทรัพย์สิน (Valuation Office Agency) ที่เป็นองค์กรซึ่งกำหนดกลุ่มมูลค่าทรัพย์สิน (Valuation Band) ในภาษีท้องถิ่นและ Rateable Value ในภาษีสถานประกอบการ และไม่มีส่วนได้เสียกับหน่วยงานจัดเก็บภาษีซึ่งเป็นผู้ประเมินภาษีอันมีหน้าที่ตัดสินใจเกี่ยวกับภาระภาษี การยกเว้นภาษีหรือการลดค่าภาษีทั้งในภาษีท้องถิ่นและภาษีสถานประกอบการ

Valuation Tribunal ประกอบด้วยประธาน รองประธาน หัวหน้าองค์กรคณะพิจารณาและสมาชิก ตำแหน่งประธานและรองประธานเป็นผู้เชี่ยวชาญที่มีคุณสมบัติครบถ้วนและได้รับแต่งตั้งโดย Lord Chancellor ให้เป็นผู้บริหาร หัวหน้าองค์กรคณะพิจารณาและสมาชิกมาจากอาสาสมัครแต่งตั้งโดยคณะกรรมการแต่งตั้งบุคลากรทางกฎหมาย (Judicial Appointments Commission) หัวหน้าองค์กรคณะพิจารณาและสมาชิกไม่จำเป็นต้องเป็นผู้เชี่ยวชาญในเรื่องที่จะพิจารณาแต่จำเป็นต้องมีทักษะและประสบการณ์ที่จำเป็นและต้องได้รับการฝึกฝน องค์กรคณะพิจารณาหรือ panel โดยหลักประกอบด้วย

¹⁷⁹ Valuation Tribunal Service, *Council Tax: The Tribunal's decision on your appeal (manual)*, (2018).

Valuation Tribunal Service, *Non-domestic (business rates): The Tribunal's decision on your appeal (manual)*, (2018).

Valuation Tribunal Service, *Council tax liability, reduction and all completion notices: Your appeal. Preparing for the Tribunal hearing (manual)*, (2020).

Valuation Tribunal Service, *Council tax valuation: Your appeal. Preparing for the Tribunal hearing (manual)*, (2020).

Valuation Tribunal Service, *Non-domestic (business rates) 2017 rating list: Your appeal. Preparing for the Tribunal hearing (manual)*, (2017).

หัวหน้าองค์คณะพิจารณา 1 คนและสมาชิก 1 คน พร้อมด้วยเจ้าหน้าที่ด้านเอกสารซึ่งช่วยเหลือให้คำแนะนำเกี่ยวกับกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ขั้นตอนวิธีการในการปฏิบัติและจัดทำคำวินิจฉัยเป็นหนังสือ

Valuation Tribunal มีอำนาจพิจารณาข้อพิพาททั้งเรื่องการประเมินมูลค่าทรัพย์สินและเรื่องการประเมินภาษี กล่าวคือ มีอำนาจพิจารณาทั้งข้อพิพาทกับสำนักงานประเมินราคาทรัพย์สินและข้อพิพาทกับหน่วยงานจัดเก็บภาษีทั้งในภาษีท้องถิ่น (Council Tax) และภาษีสถานประกอบการ (Business Rates)

อย่างไรก็ตามมีอุทธรณ์ที่ Valuation Tribunal ไม่มีอำนาจพิจารณาได้เช่นกัน เช่น เรื่องความสามารถในการชำระภาษีของผู้เสียภาษี

ข้อพิพาทในภาษีท้องถิ่น

ตามกระบวนการอุทธรณ์อย่างเป็นทางการที่ได้กล่าวไปข้างต้น ผู้เสียภาษีต้องยื่นคำร้องเป็นหนังสือส่งต่อหน่วยงานที่เกี่ยวข้องโดยตรงก่อน กล่าวคือ หากเป็นเรื่องการประเมินมูลค่าทรัพย์สินให้ยื่นต่อสำนักงานประเมินราคาทรัพย์สิน หากเป็นเรื่องการประเมินภาษีให้ยื่นต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษี แล้วแต่กรณี หน่วยงานที่เกี่ยวข้องดังกล่าวจะส่งคำตอบมาให้ กรณีที่ผู้เสียภาษีไม่พอใจ สามารถอุทธรณ์ต่อ Valuation Tribunal ได้

การอุทธรณ์ต่อ Valuation Tribunal ทำได้โดยแนบคำตอบของหน่วยงานดังกล่าวส่งมาพร้อมคำอุทธรณ์ หาก Valuation Tribunal ได้รับอุทธรณ์แล้วและรับพิจารณาอุทธรณ์ของผู้เสียภาษี Valuation Tribunal จะส่งหนังสือบอกกล่าว notice of acknowledgement ให้กับผู้เสียภาษีและจะเพิ่มอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีเข้าสู่กระบวนการพิจารณา หนังสือบอกกล่าวระบุถึงข้อมูลที่ Valuation Tribunal มีเกี่ยวกับคำอุทธรณ์ของผู้เสียภาษี Valuation Tribunal ต้องแจ้งสำนักงานประเมินราคาทรัพย์สินหรือหน่วยงานจัดเก็บภาษี แล้วแต่กรณี ให้ทราบถึงการอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีด้วย

Valuation Tribunal จะจัดให้มีการพิจารณาอุทธรณ์โดยจะกำหนดวันพิจารณาอุทธรณ์ให้ทั้งสองฝ่ายทราบล่วงหน้า อย่างไรก็ตามไม่ว่าเวลาใดก่อนถึงวันพิจารณา หากคู่ความทั้งสองฝ่ายตกลงกันได้ข้อสรุปที่เป็นที่พอใจทั้งสองฝ่ายแล้ว ก็ไม่จำเป็นต้องพิจารณาอุทธรณ์อีกต่อไป แต่หากไม่สามารถตกลงกันได้ Valuation Tribunal ก็จะพิจารณาอุทธรณ์ไปตามเหตุผลและหลักฐานที่ปรากฏตามคำอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีและคำแก้อุทธรณ์ของสำนักงานประเมินราคาทรัพย์สินหรือหน่วยงานจัดเก็บภาษี แล้วแต่กรณี ต่อไป

ในวันพิจารณา องค์คณะจะให้ทั้งฝ่ายผู้เสียภาษีและฝ่ายสำนักงานประเมินราคาทรัพย์สินหรือหน่วยงานจัดเก็บภาษี แล้วแต่กรณี นำเสนอข้อมูลของฝ่ายตน ผู้เสียภาษีและสำนักงานประเมินราคาทรัพย์สินหรือหน่วยงานจัดเก็บภาษี แล้วแต่กรณีสามารถสอบถามกันและกันได้ และองค์คณะผู้พิจารณา

สามารถสอบถามทั้งสองฝ่ายได้เช่นกัน คำวินิจฉัยของ Valuation Tribunal จะถูกส่งให้ผู้เสียหายในรูปแบบหนังสือ

คำวินิจฉัยเป็นหนังสือจะประกอบด้วยสรุปเหตุผลของคำวินิจฉัย อธิบายว่าทำไม Valuation Tribunal ถึงตัดสินเช่นนั้นและยืนยันข้อเท็จจริงในอุทธรณ์ของผู้เสียหาย

ถ้า Valuation Tribunal เห็นด้วยกับอุทธรณ์ของผู้เสียหาย ในกรณีข้อพิพาทเกี่ยวกับการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน Valuation Tribunal จะสั่งให้สำนักงานประเมินราคาทรัพย์สินแก้ไขเปลี่ยนแปลงตามที่ Valuation Tribunal มีคำวินิจฉัย สำนักงานประเมินราคาทรัพย์สินแก้ไขและแจ้งไปยังหน่วยงานจัดเก็บภาษี หน่วยงานจัดเก็บภาษีจะทบทวนแบบประเมินภาษีใหม่และแจ้งการแก้ไขเปลี่ยนแปลงให้ผู้เสียหายทราบ

ในกรณีข้อพิพาทเกี่ยวกับการประเมินภาษี Valuation Tribunal จะสั่งให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีแก้ไขเปลี่ยนแปลงตามที่ Valuation Tribunal มีคำวินิจฉัย หน่วยงานจัดเก็บภาษีจะทบทวนแบบประเมินภาษีใหม่และแจ้งการแก้ไขเปลี่ยนแปลงให้ผู้เสียหายทราบ

ถ้า Valuation Tribunal ไม่เห็นด้วยกับอุทธรณ์ของผู้เสียหายหรือในทางกลับกันอีกฝ่ายไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยและต้องการอุทธรณ์ต่อ สามารถฟ้องเป็นคดีต่อศาลชั้นต้น (The High Court) เฉพาะปัญหาข้อกฎหมาย กล่าวคือ ปัญหาเรื่องการตีความกฎหมายหรือการปรับใช้กฎหมายเท่านั้น

ข้อพิพาทในภาษีสถานประกอบการ

กระบวนการอุทธรณ์มีขั้นตอนและวิธีการเช่นเดียวกับข้อพิพาทในภาษีท้องถิ่น รวมถึงองค์คณะและอำนาจของ Valuation Tribunal ด้วย เว้นแต่ในกรณี Valuation Tribunal ไม่เห็นด้วยกับอุทธรณ์ของผู้เสียหายหรือในทางกลับกันอีกฝ่ายไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยและต้องการอุทธรณ์ต่อ ในกรณีข้อพิพาทในภาษีสถานประกอบการมีทางเลือก 2 ทางคือ อุทธรณ์ต่อไปที่ Upper Tribunal (Lands Chamber) ภายใน 28 วันนับแต่วันที่คำวินิจฉัยหรือฟ้องเป็นคดีต่อศาลชั้นต้น (The High Court)

4.2 บทวิเคราะห์ความแตกต่างระหว่างการระงับข้อพิพาทโดยหน่วยงานกลางของประเทศอังกฤษ เปรียบเทียบกับการระงับข้อพิพาทในภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทย

การระงับข้อพิพาทในกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของไทยปรากฏอยู่ในรูปแบบการระงับข้อพิพาทในชั้นปกครองและในชั้นศาล โดยมีเงื่อนไขการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกลางว่า จะต้องได้มีการอุทธรณ์คำสั่งตามที่กำหนดไว้ในกฎหมายมาเสียก่อนจึงจะนำคดีขึ้นสู่ศาลได้ ดังนั้น เมื่อเกิดข้อพิพาททาง

ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างขึ้น จะต้องระงับข้อพิพาทไปตามขั้นตอนที่กำหนดไว้ในกฎหมาย คือ อันดับแรกผู้เสียภาษีต้องคัดค้านการประเมินภาษีต่อผู้บริหารท้องถิ่นก่อน เมื่อมีคำสั่งของผู้บริหารท้องถิ่นออกมาแล้ว ผู้เสียภาษีมียุทธศาสตร์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีอีกชั้นหนึ่ง หากได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้วยังคงไม่พอใจในคำวินิจฉัย ผู้เสียภาษีมียุทธศาสตร์ฟ้องคดีต่อศาลได้

โดยหลักการแล้ว คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ถูกสร้างขึ้นเพื่อแก้ไขข้อบกพร่องของวิธีการร้องเรียนต่อเจ้าหน้าที่โดยตรงหรือต่อผู้บังคับบัญชาของเจ้าหน้าที่ ในกรณีนี้คือขั้นตอนการคัดค้านต่อผู้บริหารท้องถิ่น เนื่องจากอาจมีการเลือกข้างเกิดขึ้นได้ค่อนข้างสูง คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงต้องมีความเป็นอิสระและไม่มีส่วนได้เสียโดยตรงกับการประเมินภาษี แต่เมื่อพิจารณากรรมการในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีในกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแล้วพบว่า กรรมการทุกตำแหน่งเป็นฝ่ายปกครอง อีกทั้งยังมีผู้แทนของผู้บริหารท้องถิ่นซึ่งเกี่ยวข้องกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่เป็นผู้จัดเก็บภาษีด้วย และไม่มีฝ่ายเอกชนได้เข้าเป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีแต่อย่างใด ซึ่งเป็นการขัดต่อวัตถุประสงค์ของการมีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่ต้องโปร่งใสเพื่อแก้ไขข้อบกพร่องเรื่องความโปร่งใสของการคัดค้านต่อผู้บริหารท้องถิ่นในขั้นตอนแรก และการกำหนดสมาชิกของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีเช่นนี้ ย่อมมีโอกาสสูงมากที่คำวินิจฉัยของคณะกรรมการจะไม่เป็นไปในทางเดียวกันกับผู้เสียภาษี แต่จะเป็นไปในทางเดียวกับผู้บริหารท้องถิ่นหรือหน่วยงานจัดเก็บภาษีเสียมากกว่า คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีของไทยจึงค่อนข้างมีปัญหาในเรื่องของความโปร่งใสและอาจไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ในการระงับข้อพิพาทในชั้นปกครองที่ต้องรวดเร็วและเป็นธรรม

นอกจากนี้บทบัญญัติกฎหมายในส่วนการคัดค้านและการอุทธรณ์การประเมินภาษีในกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของไทยนั้น เป็นการอุทธรณ์คัดค้านข้อพิพาทที่เกิดจากการประเมินภาษีเท่านั้น ไม่รวมถึงการคัดค้านบัญชีราคาประเมินทรัพย์สินที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนำมาใช้เพื่อคำนวณฐานภาษีด้วย ดังนั้น อำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจึงจำกัดอยู่เพียงแค่ข้อพิพาทเรื่องการประเมินภาษี แต่ไม่มีอำนาจระงับข้อพิพาทที่เกี่ยวกับการประเมินราคาทรัพย์สิน ทั้งที่การประเมินราคาทรัพย์สินเป็นส่วนสำคัญที่สามารถส่งผลกระทบต่อฐานภาษีที่ใช้ในการคำนวณภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้ เมื่อเป็นเช่นนี้ หากผู้เสียภาษีมียุทธศาสตร์ที่เกี่ยวข้อกับการประเมินราคาทรัพย์สิน ต้องคัดค้านตามหลักเกณฑ์วิธีการในกฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ ไม่สามารถคัดค้านโดยใช้กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้ ซึ่งทำให้เกิดขั้นตอนเพิ่มมากขึ้น ผู้เสียภาษีไม่ได้รับความสะดวก

โดยสรุปแล้ว กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไม่มีบทบัญญัติให้อำนาจผู้บริหารท้องถิ่นและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีระดับข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับบัญชีราคาประเมินทรัพย์สินที่ออกโดยกฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนำมาใช้คำนวณมูลค่าฐานภาษีได้ ทำให้ผู้เสียภาษีต้องโต้แย้งคัดค้าน 2 ทาง กล่าวคือ หากผู้เสียภาษีต้องการคัดค้านการประเมินภาษีต้องคัดค้านตามหลักเกณฑ์วิธีการในกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และหากผู้เสียภาษีต้องการโต้แย้งคัดค้านราคาประเมินทรัพย์สินต้องคัดค้านตามหลักเกณฑ์วิธีการในกฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ ซึ่งกระบวนการของกฎหมายสองฉบับนี้แยกออกจากกันอย่างชัดเจนและไม่มีจุดร่วมกันแต่อย่างใด ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าเป็นการเพิ่มขึ้นขั้นตอนการโต้แย้งคัดค้านมากเกินไป

ประเทศอังกฤษมีการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเช่นกัน แต่จะแบ่งออกเป็น 2 รูปแบบคือเก็บจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้สำหรับอยู่อาศัย เรียกว่า ภาษีท้องถิ่น (Council Tax) เก็บจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่มีวัตถุประสงค์นอกเหนือจากการใช้เพื่อพักอาศัย เรียกว่า ภาษีสถานประกอบการ (Business Rates) โดยที่ฐานในการคำนวณภาษีของทั้งสองแบบคือมูลค่าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่กำหนดโดยสำนักงานประเมินราคาทรัพย์สิน (Valuation Office Agency) ส่วนการประเมินภาษีหรือจัดเก็บภาษีเป็นหน้าที่ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยที่ในการประเมินภาษี ท้องถิ่นจะใช้มูลค่าทรัพย์สินที่กำหนดโดยสำนักงานประเมินราคาทรัพย์สินมาคำนวณตามหลักเกณฑ์เพื่อจัดเก็บภาษีต่อไป ถือได้ว่าการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของอังกฤษและของไทยมีรูปแบบที่คล้ายคลึงกันเป็นอย่างมาก

การระงับข้อพิพาทในกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทย มีความคล้ายคลึงกับของประเทศไทยเช่นเดียวกัน กล่าวคือ มีกระบวนการระงับข้อพิพาทในชั้นปกครองก่อนที่จะไปถึงชั้นศาล โดยหากเกิดข้อพิพาทเกี่ยวกับมูลค่าของทรัพย์สิน ขั้นตอนแรก ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องเขียนคำร้องไปที่สำนักงานประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อชี้แจงเหตุผลที่ผู้เสียภาษีเห็นว่าการประเมินมูลค่าทรัพย์สินไม่ถูกต้อง เช่นเดียวกันกับกรณีเกิดข้อพิพาทเกี่ยวกับการประเมินภาษี ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องเขียนคำร้องไปที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีในท้องที่ของตนเพื่อชี้แจงเหตุผลที่ผู้เสียภาษีเห็นว่าการประเมินภาษีของตนไม่ถูกต้อง หรือตนไม่ใช่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ในเวลาต่อมาเมื่อได้รับคำสั่งจากสำนักงานประเมินราคาทรัพย์สินหรือหน่วยงานจัดเก็บภาษี แล้วแต่กรณี และไม่สามารถระงับข้อพิพาทกันได้ ผู้เสียภาษีมียุทธวิธีอุทธรณ์คำสั่งนั้นต่อคณะกรรมการที่เรียกว่า Valuation Tribunal ซึ่งทำหน้าที่ในการระงับข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีท้องถิ่นและภาษีสถานประกอบการ

Valuation Tribunal นั้นจะรับเรื่องอุทธรณ์ที่เกี่ยวกับภาษีท้องถิ่นและภาษีสถานประกอบการ ทั้งอุทธรณ์เกี่ยวกับราคาประเมินทรัพย์สินและอุทธรณ์เกี่ยวกับการประเมินภาษี รวมถึงอุทธรณ์เรื่องอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับภาษีท้องถิ่นและภาษีสถานประกอบการ เช่น อุทธรณ์เกี่ยวกับหนังสือบอกกล่าว completion notice เป็นต้น กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ Valuation Tribunal เป็นองค์คณะระดับข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทยซึ่งมีอำนาจพิจารณาครอบคลุมทั้งเรื่องการประเมินราคาทรัพย์สินและการประเมินภาษี กล่าวคือ หากเกิดกรณีผู้เสียภาษิติดว่าการประเมินราคาทรัพย์สินและการประเมินภาษีไม่ถูกต้อง เมื่อผู้เสียภาษีได้โต้แย้งไปยังหน่วยงานโดยตรงแล้ว ขั้นตอนต่อมาสามารถอุทธรณ์คำสั่งต่อ Valuation Tribunal ซึ่งเป็นหน่วยงานกลางในการระงับข้อพิพาทที่มีอำนาจครอบคลุมประเด็นข้อพิพาททั้งสองเรื่องได้เลย ทำให้จากที่ผู้เสียภาษีต้องโต้แย้ง 2 หน่วยงานในขั้นตอนแรก กลายเป็นผู้เสียภาษีอุทธรณ์ได้ต่อหน่วยงานเดียวที่มีอำนาจในการพิจารณาครอบคลุมทั้งสองเรื่อง การโต้แย้งคัดค้านที่เคยเกิดขึ้นแยกกันเป็นสองทาง สามารถกลับมารวมกันได้ที่ Valuation Tribunal และหากไม่พอใจคำวินิจฉัยของ Valuation Tribunal ผู้เสียภาษีสามารถฟ้องเป็นคดีต่อศาลปกครองชั้นต้นได้เลย ไม่ต้องแยกประเด็นเพื่อฟ้องเรื่องการประเมินราคาทรัพย์สินต่อศาลปกครอง และประเด็นเรื่องการประเมินภาษีต่อศาลภาษีอากรกลาง เหมือนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในระบบการโต้แย้งคัดค้านภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทย

Valuation Tribunal เป็นองค์กรอิสระ ไม่มีส่วนได้เสียกับทั้งหน่วยงานที่ทำการประเมินราคาทรัพย์สินและหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษี ลักษณะการพิจารณาของ Valuation Tribunal จะมีลักษณะเป็นการไต่สวนโดยองค์คณะพิจารณาที่มีประสบการณ์และได้รับการฝึกฝนซึ่งคัดเลือกจากอาสาสมัคร ไม่ใช่ฝ่ายปกครอง ดังนั้นจึงค่อนข้างมีความโปร่งใส และการไต่สวนนอกจากองค์คณะจะพิจารณาจากหลักฐานประกอบคำอุทธรณ์แล้วยังสามารถสอบถามทั้งทางผู้เสียภาษีและหน่วยงานรัฐได้ หรือผู้เสียภาษีจะสอบถามหน่วยงานรัฐ และหน่วยงานรัฐสอบถามผู้เสียภาษี ก็ได้เช่นเดียวกัน และแม้ว่าผู้เสียภาษีจะไต่ยื่นคำอุทธรณ์ต่อ Valuation Tribunal แล้วและ Valuation Tribunal รับอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีไว้พิจารณาแล้วก็ตามผู้เสียภาษีและหน่วยงานรัฐยังสามารถระงับข้อพิพาทกันได้ตลอดเวลาจนกว่าจะถึงวันพิจารณาอุทธรณ์ หากสามารถตกลงกันได้ก่อนถึงวันฟังการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ว่าในเวลาใด สามารถแจ้งต่อ Valuation Tribunal ได้ทันที ซึ่งเป็นกระบวนการระงับข้อพิพาทที่ค่อนข้างมีความยืดหยุ่นเป็นอย่างมาก

ผู้เขียนเห็นว่าความแตกต่างสำคัญของการระงับข้อพิพาททางภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของไทยและอังกฤษคืออำนาจของพนักงานเจ้าหน้าที่ในการระงับข้อพิพาทก่อนคดีขึ้นสู่ศาล กล่าวคือ อำนาจของพนักงานเจ้าหน้าที่ในกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทยไม่ครอบคลุมถึงราคาประเมิน

ทรัพย์สินที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนำมาใช้คำนวณมูลค่าฐานภาษี ผู้เสียภาษีจึงต้องคัดค้านราคาประเมินทรัพย์สินตามกฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ ทำให้กระบวนการระงับข้อพิพาทภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีกระบวนการโต้แย้งที่มีหลายขั้นตอน โดยที่ขั้นตอนเหล่านั้นดำเนินไปอย่างไม่มีจุดเกี่ยวข้องกันแต่อย่างใด แตกต่างจากการระงับข้อพิพาทภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในกฎหมายของประเทศอังกฤษ ที่จะมีหน่วยงานกลางสำหรับระงับข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในทุกประเด็น ทำให้การโต้แย้งภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศอังกฤษ มีขั้นตอนที่กระชับ ไม่ยุ่งยากเท่ากับของประเทศไทย อีกทั้งยังมีความโปร่งใสในเรื่ององค์คณะที่พิจารณาอุทธรณ์มากกว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีของประเทศไทยอีกด้วย

บทที่ 5 สภาพปัญหาและแนวทางการแก้ปัญหากระบวนการระดับข้อพิพาทใน พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

5.1 สภาพปัญหาเกี่ยวกับกระบวนการระดับข้อพิพาทใน พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

5.1.1 กระบวนการโต้แย้งสิทธิมีหลายขั้นตอนและไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี อีกทั้งยังมีระยะเวลาไม่สอดคล้องกับแนวความคิดเกี่ยวกับการระดับข้อพิพาทของฝ่ายปกครอง

เนื่องมาจากความพยายามในการลดการใช้ดุลพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่ในกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินที่สูงเกินไป กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างบัญญัติเปลี่ยนฐานภาษีเดิมที่ใช้ค่ารายปีมาเป็นมูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างโดยใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์เป็นเกณฑ์ ซึ่งราคาประเมินทุนทรัพย์ดังกล่าวให้เป็นไปตามบัญชีราคาประเมิน ตาม พ.ร.บ.การประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐฯ (มาตรา 38) ซึ่งองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะได้รับมา ตามมาตรา 36 ของกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

การกำหนดราคาประเมินที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง และห้องชุด กระทำโดย “คณะกรรมการประจำจังหวัด” ตามหลักเกณฑ์วิธีการซึ่งกำหนดในกฎกระทรวง ซึ่งเมื่อพิจารณาแล้ว มีข้อสังเกตเรื่องความไม่เหมาะสมอยู่บางประการ เช่น ในการประเมินราคาที่ดินซึ่งใช้วิธีเปรียบเทียบราคาตลาด แต่ข้อมูลราคาตลาดที่ได้มาอาจไม่ใช่ข้อมูลที่แท้จริง หรือในการประเมินราคาสิ่งปลูกสร้าง ราคาประเมินถูกกำหนดเป็นราคาเดียวโดยไม่พิจารณาแบ่งแยกตามลักษณะข้อเท็จจริงของสิ่งปลูกสร้าง หรือในกรณีการประเมินราคาห้องชุดที่ไม่มีการหักค่าเสื่อมราคา เป็นต้น ทั้งนี้ หลักเกณฑ์และวิธีการในการประเมินราคาทรัพย์สิน ซึ่งมีความไม่เหมาะสมหรือมีข้อบกพร่อง อาจส่งผลให้ราคาประเมินที่ออกมา มิใช่ราคาประเมินของทรัพย์สินที่ถูกต้องและเหมาะสม กล่าวคือ ไม่ได้สะท้อนถึงมูลค่าที่แท้จริงของทรัพย์สิน โดยเฉพาะอย่างยิ่ง กรณีประเมินแล้วราคาสูงกว่าความเป็นจริง ซึ่งจะก่อให้เกิดปัญหาตามมาในภายหลัง

ในการคำนวณมูลค่าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะนำบัญชีราคาประเมินมาตรวจสอบกับบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดทำไว้ เพื่อให้ทราบราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างหรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุดที่ต้องการคำนวณมูลค่าฐานภาษีแล้วจึงนำราคาประเมินนั้นไปใช้คำนวณมูลค่าฐานภาษีในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ดังนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่า ราคาประเมินเป็นตัวแปรหนึ่งที่ทำให้มูลค่าฐานภาษีเปลี่ยนแปลงไปได้ หากราคาประเมินใน

บัญชีราคาประเมินสูงเกินความเป็นจริงมาตั้งแต่ต้น ไม่ว่าจะด้วยสาเหตุใด ย่อมส่งผลถึงมูลค่าฐานภาษีที่สูงขึ้นด้วย เพราะองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนำราคาประเมินจากบัญชีราคาประเมินมาใช้คำนวณฐานภาษี จึงไม่อาจปฏิเสธได้ว่า ราคาประเมินมีผลโดยตรงต่อการเปลี่ยนแปลงมูลค่าฐานภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

เมื่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จัดส่งแบบประเมินภาษีให้แก่ผู้เสียภาษี หากผู้เสียภาษีเห็นว่า การประเมินภาษีหรือการจัดเก็บภาษีไม่ถูกต้อง ผู้เสียภาษีสามารถคัดค้านและอุทธรณ์การประเมินภาษีได้ตามที่กำหนดไว้ในกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

อย่างไรก็ตาม หากผู้เสียภาษีเห็นว่า ราคาประเมินที่นำมาใช้คำนวณมูลค่าฐานภาษีนั้นไม่ถูกต้อง ผู้เสียภาษีไม่สามารถโต้แย้งคัดค้านประเด็นพิพาทเกี่ยวกับราคาประเมินภายใต้ พ.ร.บ. ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ ได้ รวมไปถึงพนักงานเจ้าหน้าที่ภายใต้ พ.ร.บ. ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ ก็ไม่มีอำนาจระงับข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับราคาประเมินทรัพย์สินนี้เช่นกัน เนื่องจากราคาประเมินและบัญชีราคาประเมินออกโดยอาศัยอำนาจของ พ.ร.บ. การประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐฯ ซึ่งเป็นกฎหมายคนละฉบับกับ พ.ร.บ. ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ และโดยหลักการทางกฎหมาย พนักงานเจ้าหน้าที่ตามกฎหมายย่อมมีอำนาจเท่าที่กฎหมายบัญญัติให้ไว้ จะทำนอกเหนือกว่าที่กฎหมายบัญญัติไว้ไม่ได้ เมื่อ พ.ร.บ. ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ มีเจตนารมณ์คือเพื่อต้องการลดดุลพินิจของเจ้าพนักงานประเมิน จึงได้บัญญัติให้การคำนวณฐานภาษี ต้องใช้ราคาประเมินที่กำหนดเป็นมาตรฐานกลาง โดยกฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ หมายความว่า เจ้าพนักงานในกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ ไม่มีอำนาจแก้ไขเปลี่ยนแปลงราคาประเมินในบัญชีแต่อย่างใด ไม่เฉพาะกรณีการนำมาเทียบเคียงใช้เท่านั้น แต่รวมถึงกรณีการระงับข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับประเด็นราคาประเมินด้วย ดังนั้นหากผู้เสียภาษีเห็นว่าราคาประเมินที่ พ.ร.บ. ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ นำมาใช้ นั้น เป็นราคาประเมินที่ไม่ถูกต้อง ผู้เสียภาษีไม่อาจคัดค้านตาม พ.ร.บ. ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ ได้ และพนักงานเจ้าหน้าที่ในกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ ก็ไม่มีอำนาจในการระงับข้อพิพาทประเด็นดังกล่าว ผู้เสียภาษีจึงต้องโต้แย้งคัดค้านราคาประเมินตามหลักเกณฑ์และวิธีการใน พ.ร.บ. การประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐฯ

เมื่อพิจารณากระบวนการขั้นตอนทั้งหมดจะพบว่า กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างอาจเกิดข้อพิพาทขึ้นได้ 2 กรณีคือ 1. ข้อพิพาทเกี่ยวกับการประเมินภาษี 2. ข้อพิพาทเกี่ยวกับราคาประเมินทรัพย์สิน

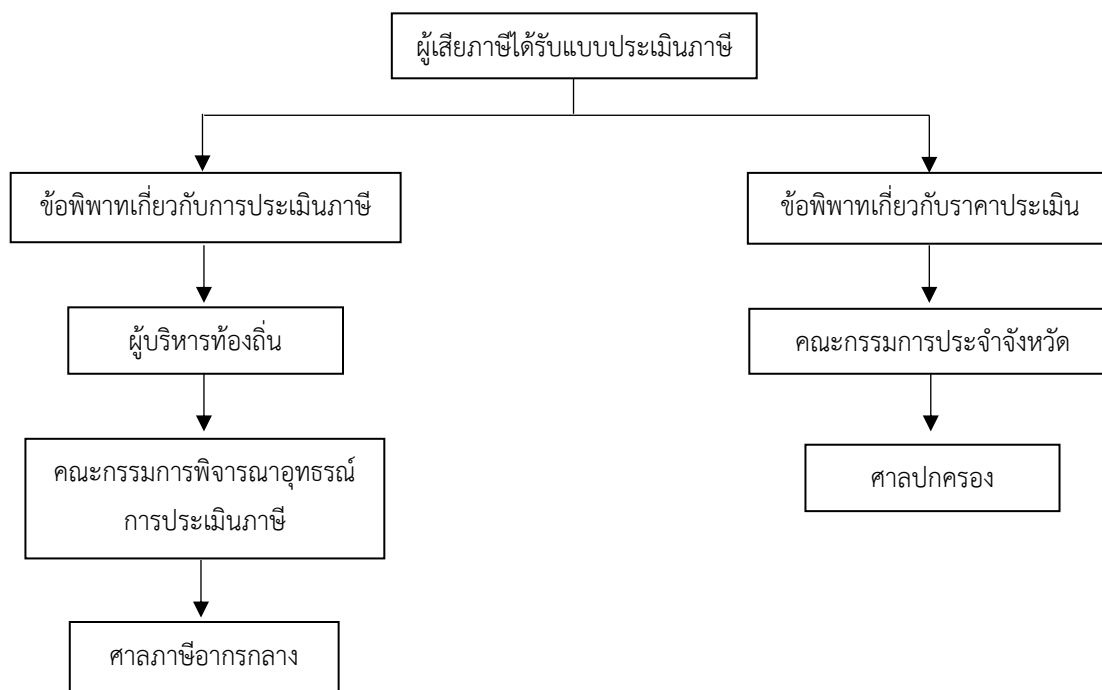
ข้อพิพาทเกี่ยวกับการประเมินภาษีหรือการจัดเก็บภาษี เมื่อผู้เสียภาษีเห็นว่า การประเมินภาษีไม่ถูกต้อง เช่น การคำนวณผิดพลาด ลดหรือยกเว้นภาษีผิดพลาด เป็นต้น กรณีนี้สามารถระงับข้อพิพาทได้ตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ โดยขั้นตอนแรก ผู้เสียภาษียื่นคำร้องโต้แย้งไปที่ผู้บริหารส่วน

ท้องถิ่นก่อน หากผู้บริหารท้องถิ่นมีคำสั่งไม่เห็นชอบคำร้องดังกล่าว ผู้เสียภาษีสามารถใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี และหากยังไม่พอใจในคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี ก็สามารถฟ้องเป็นคดีต่อศาลภาษีอากรกลางได้

อย่างไรก็ตาม กรณีผู้เสียภาษีมีข้อพิพาทเกี่ยวกับราคาประเมินที่นำมาใช้คำนวณฐานภาษี ผู้เสียภาษีไม่สามารถระงับข้อพิพาทดังกล่าวตามกระบวนการระงับข้อพิพาทของกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้ เนื่องจากราคานับนั้นมาจากบัญชีราคาประเมินที่กำหนดโดยคณะกรรมการประจำจังหวัด ออกตามความใน พ.ร.บ.การประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐฯ หากต้องการเปลี่ยนแปลงแก้ไขก็จะต้องเป็นอำนาจของคณะกรรมการ ตาม พ.ร.บ.การประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐฯ หากใช้ตามพ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไม่ เมื่อเป็นเช่นนี้ จึงส่งผลให้กระบวนการโต้แย้งสิทธิของผู้เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ไม่สามารถกระทำได้โดยครบถ้วน ภายใต้กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพียงฉบับเดียว หากแต่ต้องเกี่ยวข้องเชื่อมโยงไปยังกฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐฯ ในกรณีข้อพิพาทเกี่ยวกับราคาประเมินทรัพย์สินที่ใช้เป็นฐานภาษีด้วย

โดยสรุปแล้ว กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง จึงเกี่ยวข้องกับกฎหมาย 2 ฉบับ หากเป็นข้อพิพาทเกี่ยวกับการประเมินภาษี สามารถระงับข้อพิพาทได้ตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง แต่หากเป็นข้อพิพาทเกี่ยวกับราคาประเมินทรัพย์สิน ต้องทำตามหลักเกณฑ์และวิธีการของกฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐฯ ซึ่งเป็นอำนาจของคณะกรรมการประจำจังหวัดในการระงับข้อพิพาทอันเกี่ยวกับการโต้แย้งคัดค้านราคาประเมิน

จากการพิจารณาบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการระงับข้อพิพาทภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง อาจสรุปได้ตามแผนภาพดังนี้



จะเห็นได้ว่า กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ไม่ครอบคลุมถึงข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับราคาประเมิน ทำให้การระงับข้อพิพาทต้องแบ่งแยกออกเป็น 2 สาย ซึ่งมีขั้นตอนมากเกินไปเมื่อเปรียบเทียบกับกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินฉบับเก่า ซึ่งถึงแม้จะมีปัญหาเรื่องการใช้ดุลพินิจในการประเมินฐานภาษี แต่ในการระงับข้อพิพาทตามกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินฉบับเก่านั้น ผู้เสียภาษีไม่ต้องประสบกับขั้นตอนยุ่งยากดังเช่นกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฉบับปัจจุบัน เนื่องจากสามารถระงับข้อพิพาทได้จบในกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินเอง

ยิ่งไปกว่านั้น นอกจากขั้นตอนที่เพิ่มขึ้นมา ทำให้ผู้เสียภาษีต้องประสบกับความยุ่งยากแล้ว ขั้นตอนดังกล่าวยังไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีด้วย อันเนื่องมาจากกฎหมายทั้งสองฉบับไม่สอดคล้องกันในเรื่องของช่วงเวลาการโต้แย้งสิทธิและบุคคลผู้มีสิทธิคัดค้าน กล่าวคือ ตามขั้นตอนกระบวนการในกฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ คณะกรรมการประจำจังหวัดเมื่อได้ประกาศใช้บัญชีประเมินราคาทรัพย์สินแล้ว ก็จะเปิดโอกาสให้เจ้าของกรรมสิทธิ์สามารถมาคัดค้านราคาประเมินได้ด้วยเหตุที่กำหนดไว้ในกฎหมายและมีการจำกัดระยะเวลาในการคัดค้าน ในขณะที่เดียวกันบัญชีราคาประเมินนั้นจะถูกส่งให้ท้องถิ่นนำไปจัดทำฐานภาษีสำหรับจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง หมายความว่า ในขณะที่เกิดสิทธิคัดค้านราคาประเมินอันเป็นฐานภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแล้ว ผู้มีหน้าที่เสียภาษียังไม่ได้รับแบบประเมินภาษีและยังไม่ทราบว่าจะต้องเสียภาษีในสัดส่วนเท่าใด ในทางกลับกัน หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รับแบบ

ประเมินในภายหลัง ระยะเวลาในการคัดค้านที่มีจำกัดอาจหมดลงแล้ว ทำให้ผู้เสียหายไม่มีสิทธิคัดค้านราคาประเมินได้อีก รวมถึงในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียหายไม่ใช่เจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินก็ไม่สามารถคัดค้านราคาประเมินนั้นได้ ซึ่งเป็นเรื่องที่ไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียหายเป็นอย่างมาก

อีกทั้งยังมีปัญหาเรื่องระยะเวลาในการระงับข้อพิพาท จากที่ได้กล่าวในบทวิเคราะห์ หัวข้อ 2.4.3 กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีความพยายามที่จะแก้ปัญหาของกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน ที่ไม่ได้กำหนดระยะเวลาปฏิบัติของฝ่ายปกครองไว้ จึงอาจทำให้เกิดความล่าช้าในการระงับข้อพิพาทที่ควรจบสิ้นในปีภาษีนั้น ๆ กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจึงได้บัญญัติระยะเวลาให้ฝ่ายปกครองได้ปฏิบัติตามอย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาระยะเวลาที่กำหนดมาแล้วนั้น ผู้เขียนมีความเห็นว่า เมื่อรวมระยะเวลาทั้งหมดแล้วนั้น ยังคงมีระยะเวลานานเกินไปที่จะสามารถระงับข้อพิพาทให้สำเร็จเรียบร้อยภายในปีภาษีที่เกิดข้อพิพาท ทั้งที่โดยหลักการแล้ว การระงับข้อพิพาทควรทำได้เสร็จภายในปีภาษีที่เกิดข้อพิพาทนั่นเอง เพื่อที่จะได้เกิดการรวบรวมข้อมูล และปรับปรุงข้อมูลใหม่ และไม่เกิดปัญหาแบบเดิมขึ้นอีกในการประเมินภาษีในปีภาษีถัดไป

ข้อพิพาททางภาษีอากรมีลักษณะเป็นข้อพิพาทในทางปกครอง เนื่องจากเป็นข้อพิพาทที่ฝ่ายหนึ่งเป็นรัฐ และอีกฝ่ายหนึ่งเป็นเอกชน โดยรัฐมีอำนาจเหนือเอกชน ด้วยความเป็นข้อพิพาทในทางปกครอง กฎหมายจึงมีหลักแนวคิดในการระงับข้อพิพาทในชั้นปกครองขึ้น เพื่อความสะดวก รวดเร็ว และเป็นธรรมแก่ผู้เสียหาย เป็นเหตุผลที่ว่า ทำไมกฎหมายภาษีอากรจึงมักมีรูปแบบให้ต้องระงับข้อพิพาทในชั้นปกครองก่อนนำคดีขึ้นสู่ศาล

อย่างไรก็ตาม กระบวนการระงับข้อพิพาทในกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีขั้นตอนการระงับข้อพิพาทในชั้นปกครองที่มากเกินไปเนื่องจากไม่สามารถระงับข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับราคาประเมินทรัพย์สินได้โดยใช้เพียงกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั่นเอง อีกทั้งขั้นตอนที่เพิ่มขึ้นมานั้นยังไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียหายและระยะเวลาที่กำหนดไว้ในกฎหมายก็เป็นระยะเวลาที่กินเวลายาวนานเกินไป อาจไม่สามารถทำให้ข้อพิพาทระงับไปได้ในปีภาษีที่เกิดข้อพิพาทนั้นซึ่งจะก่อให้เกิดปัญหาการระงับข้อพิพาทต่อไปไม่จบสิ้น

นอกจากนี้ การระงับข้อพิพาทในชั้นปกครองของกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างยังมีปัญหากรณีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีที่มีกรรมการโดยส่วนใหญ่เป็นฝ่ายปกครอง ทั้งที่โดยหลักการแล้วคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ควรเป็นอิสระและไม่มีส่วนได้เสียกับการประเมินภาษี เพื่อความโปร่งใสและเป็นธรรมแก่ผู้เสียหาย ปัญหานี้ทำให้การระงับข้อพิพาทในชั้นปกครองนอกจากจะมี

ขั้นตอนมากเกินไปและมีระยะเวลานานแล้ว ยังไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียหาย เนื่องจากการระงับข้อพิพาทในชั้นปกครองที่มีฝ่ายปกครองเป็นผู้ระงับข้อพิพาท มักไม่บรรลุวัตถุประสงค์ของการระงับข้อพิพาทอย่างแท้จริง เนื่องจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่มีกรรมการเป็นฝ่ายปกครองมักยืนยันตามความเห็นของผู้บริหารท้องถิ่นซึ่งเป็นฝ่ายปกครองด้วยกันเอง

ตามหลักแนวคิดของการระงับข้อพิพาทในชั้นปกครอง การระงับข้อพิพาทในชั้นปกครองต้องรวดเร็ว ยืดหยุ่นและเป็นธรรม เป็นการตรวจสอบฝ่ายปกครองและต้องช่วยลดคดีขึ้นสู่ศาล การระงับข้อพิพาททางภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีปัญหาที่มีขั้นตอนที่มากเกินไปอีกทั้งยังไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียหายและมีระยะเวลานานจึงขัดกับแนวความคิดของการระงับข้อพิพาทในชั้นปกครองที่ต้องรวดเร็ว เป็นธรรมและต้องช่วยลดคดีขึ้นสู่ศาล

5.2 แนวทางการแก้ปัญหา

5.2.1 ลดขั้นตอนกระบวนการโต้แย้งสิทธิให้สอดคล้องกับแนวความคิดเกี่ยวกับการระงับข้อพิพาทของฝ่ายปกครอง โดยปรับใช้ตามแนวทางของประเทศอังกฤษ

จากปัญหาของกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างพบว่าเจ้าพนักงานตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีอำนาจเฉพาะการระงับข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับการประเมินภาษีและการจัดเก็บภาษี ไม่รวมถึงข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับราคาประเมิน การระงับข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับราคาประเมินต้องกระทำตาม พ.ร.บ.การประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐฯ ซึ่งทำให้กระบวนการในการระงับข้อพิพาทภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแบ่งแยกออกเป็น 2 สายดังแผนภาพข้างต้น ส่งผลให้ผู้เสียหายต้องประสบขั้นตอนยุ่งยากเป็นอย่างมากจากการต้องปฏิบัติ การโต้แย้งคัดค้านสิทธิตามกฎหมายทั้ง 2 ฉบับ

จากการศึกษาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทยพบว่ามีความคล้ายคลึงกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทย โดยประเทศไทยมีองค์กรสำหรับประเมินราคาทรัพย์สินโดยเฉพาะแยกออกจากองค์กรจัดเก็บภาษี และองค์กรจัดเก็บภาษีจะคำนวณจัดเก็บภาษีโดยอาศัยมูลค่าทรัพย์สินที่สำนักงานประเมินราคาทรัพย์สินนั้นได้ประเมินไว้ ส่งผลให้ข้อพิพาทที่อาจเกิดขึ้นในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทยจึงมีขึ้นได้ 2 ลักษณะใหญ่ เช่นเดียวกับกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทย คือ 1. ข้อพิพาทเกี่ยวกับการประเมินภาษี และ 2. ข้อพิพาทเกี่ยวกับการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน

ขั้นตอนการเริ่มต้นคัดค้านและอุทธรณ์อย่างเป็นทางการของประเทศอังกฤษคือการทำคำร้องเป็นหนังสือยื่นต่อหน่วยงานที่เกี่ยวข้องโดยตรง ในกรณีที่เป็นข้อพิพาทเกี่ยวกับการประเมินราคาทรัพย์สิน ยื่นโดยตรงต่อสำนักงานประเมินราคาทรัพย์สิน หากเป็นข้อพิพาทเกี่ยวกับการประเมินภาษี ต้องยื่นคำร้องโดยตรงต่อหน่วยงานที่จัดเก็บภาษี โดยในคำร้องจะต้องระบุเหตุผลและหลักฐานพอสังเขปเพื่ออธิบายถึงเหตุผลที่ผู้เสียภาษิตัดค้านการประเมินราคาทรัพย์สินหรือการประเมินภาษีนั้นไม่ถูกต้อง เมื่อพิจารณาแล้ว ขั้นตอนนี้มีความคล้ายคลึงกับกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทย ในขั้นการยื่นคำร้องคัดค้านการประเมินภาษีต่อผู้บริหารท้องถิ่น มองได้ว่าผู้บริหารท้องถิ่นซึ่งเป็นผู้บังคับบัญชาของเจ้าหน้าที่ผู้ทำการประเมิน มีสถานะเทียบเท่ากับหน่วยงานที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประเมินภาษีได้เช่นกัน

อย่างไรก็ตาม เมื่อได้คำตอบจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้องโดยตรงแล้ว ผู้เสียภาษีไม่พอใจกับคำตอบนั้นสามารถนำเรื่องอุทธรณ์ต่อคณะพิจารณาที่เรียกว่า Valuation Tribunal ได้ Valuation Tribunal เป็นองค์กรที่ตั้งขึ้นเพื่อรับเรื่องอุทธรณ์ที่เกี่ยวข้องกับภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทย มีอำนาจพิจารณาข้อพิพาททั้งเรื่องการประเมินราคาทรัพย์สินและเรื่องการประเมินภาษี องค์กรจะมีสำนักงานประจำท้องถิ่นเพื่อความใกล้ชิดกับท้องถิ่นและทราบข้อเท็จจริงได้ชัดเจนกว่าส่วนกลาง องค์กรพิจารณามีความเป็นอิสระและไม่มีส่วนได้เสียใดกับทั้งฝ่ายผู้ประเมินราคา หน่วยงานจัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษี ในการพิจารณาอุทธรณ์ของ Valuation Tribunal นั้นองค์กรอาจจะสอบถามจากคู่ความทั้งสองฝ่ายและคู่ความทั้งสองฝ่ายสามารถสอบถามกันเองได้อีกด้วย อีกทั้งการรับพิจารณาอุทธรณ์ของ Valuation Tribunal มีความยืดหยุ่นมาก เพราะไม่ปิดกั้นการตกลงกันของคู่พิพาท ทั้งสองฝ่ายสามารถพูดคุยตกลงกันได้ตลอดเวลาจนถึงวันพิจารณา

เมื่อพิจารณาแล้ว ผู้เขียนมีความเห็นว่า การพิจารณาอุทธรณ์โดยใช้รูปแบบคณะพิจารณา Valuation Tribunal ของประเทศอังกฤษนั้น มีขั้นตอนที่ยุงยากซับซ้อนน้อยกว่า อีกทั้งคาดว่าจะสามารถอำนวยความสะดวกได้มากกว่าระบบคณะกรรมการในแบบของประเทศไทย เนื่องจากรูปแบบขององค์กรที่มี 2 ระดับคือส่วนกลางและส่วนท้องถิ่น โดยที่ผู้มีอำนาจพิจารณาระงับข้อพิพาทจะมีประจำท้องถิ่น ทำให้ทราบข้อเท็จจริงได้ตรงจุดมากกว่า อีกทั้งอำนาจของคณะพิจารณาที่สามารถพิจารณาได้ครบถ้วนทั้งประเด็นการประเมินราคาทรัพย์สินและประเด็นเรื่องการประเมินภาษี ทำให้การระงับข้อพิพาททางภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทย ไม่ต้องกระทำแยกไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับแต่ละประเด็นกำหนด แต่สามารถอุทธรณ์ต่อคณะพิจารณาที่มีอำนาจครบได้เลย ทำให้ไม่เกิดขั้นตอนที่มากเกินไป ผู้เสียภาษีได้รับความสะดวก นอกจากนี้องค์กรพิจารณาก็มีความเป็นอิสระและไม่มีส่วนได้เสียกับฝ่ายหนึ่งฝ่ายใด ทำให้กระบวนการระงับข้อพิพาทมีความเป็นธรรมมากขึ้น อีก

ทั้งข้อพิพาทอาจสามารถระงับได้จริง ช่วยลดคดีขึ้นสู่ศาลได้จริง ต่างกับการระงับข้อพิพาทในชั้นปกครองของไทยที่ผู้มีอำนาจในการระงับข้อพิพาทเป็นฝ่ายปกครองเสียส่วนมาก อาจส่งผลให้การระงับข้อพิพาทไม่สามารถบรรลุผลได้จริง เนื่องจากฝ่ายปกครองมักตัดสินใจเห็นความเห็นของฝ่ายปกครองด้วยตนเอง

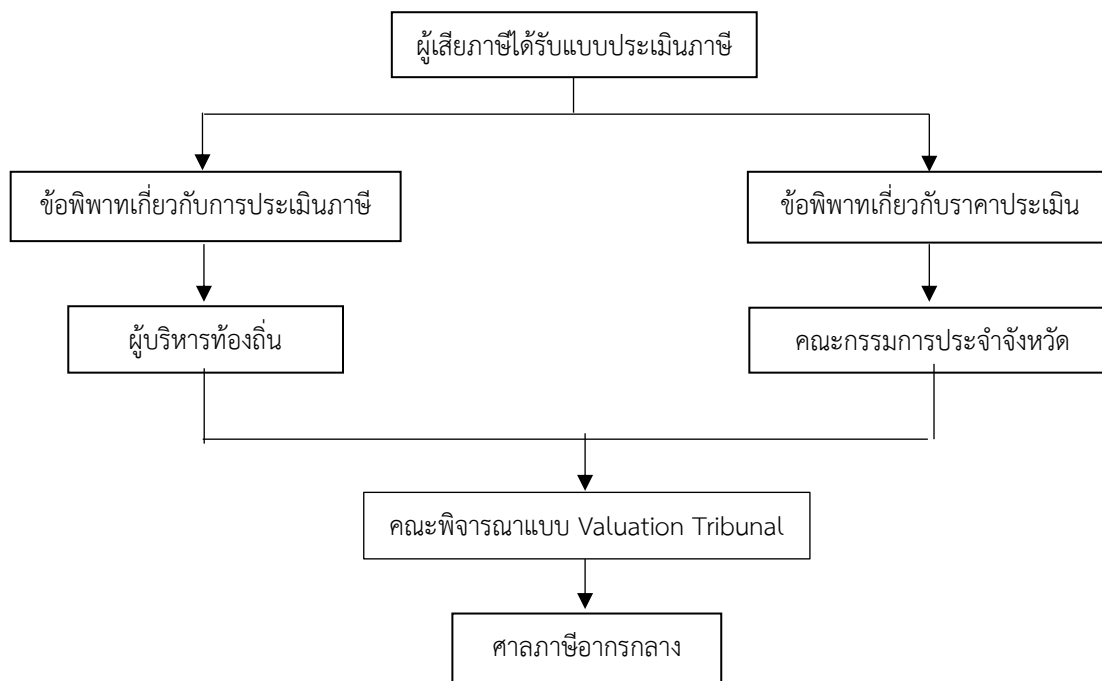
เมื่อได้ศึกษากระบวนการระงับข้อพิพาทของประเทศอังกฤษพิจารณาประกอบกับปัญหาของกระบวนการระงับข้อพิพาทในกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของไทย กล่าวคือ ตามกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทย หากเกิดข้อพิพาททั้งเรื่องราคาประเมินทรัพย์สินและข้อพิพาทเรื่องการประเมินภาษี ผู้เสียภาษีต้องโต้แย้งตามกฎหมาย 2 ฉบับ เนื่องจากเจ้าหน้าที่ตามกฎหมายแต่ละฉบับย่อมมีอำนาจจำกัดเฉพาะตามที่กฎหมายให้ไว้ ไม่สามารถใช้อำนาจหน้าที่เกินเลยไปจากกฎหมายได้ การระงับข้อพิพาทก็เช่นเดียวกัน เจ้าหน้าที่ผู้ระงับข้อพิพาทตามกฎหมายได้ มีอำนาจเฉพาะตามกฎหมายนั้น ทำให้การโต้แย้งสิทธิของผู้เสียภาษีดำเนินไปเป็น 2 ทาง ดังที่ได้กล่าวไป

ผู้เขียนมีความเห็นว่าสมควรแก้ไขปัญหาดังกล่าวด้วยการปรับใช้การระงับข้อพิพาทตามแนวทางของกฎหมายประเทศอังกฤษ นั่นคือ หลังจากโต้แย้งในชั้นปกครองชั้นแรกโดยการโต้แย้งโดยตรงไปที่หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับประเด็นข้อพิพาทนั้นแล้ว ให้มีคณะกรรมการแบบ Valuation Tribunal ขึ้นมาแทนที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี และให้เป็นคณะกรรมการในระดับท้องถิ่นซึ่งจะทราบข้อเท็จจริงในท้องถิ่นมากกว่าหน่วยงานส่วนกลาง โดยให้คณะกรรมการที่ตั้งขึ้นใหม่มีอำนาจเหมือน Valuation Tribunal สามารถพิจารณาได้ครบถ้วนทั้งประเด็นเรื่องการประเมินราคาทรัพย์สินและประเด็นเรื่องการประเมินภาษี ซึ่งจะช่วยให้สามารถรวมการโต้แย้งจากที่เคยแยกเป็น 2 สาย กลับมารวมกันได้เป็นสายเดียว ช่วยลดขั้นตอนซับซ้อนยุ่งยากที่เป็นปัญหาของกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทยได้ นอกจากนี้องค์คณะกรรมการยังมีความเป็นอิสระและไม่มีส่วนได้เสียกับฝ่ายใด เป็นไปตามหลักการของคณะกรรมการในการระงับข้อพิพาทในชั้นปกครอง ย่อมสามารถทำให้เกิดการระงับข้อพิพาทในชั้นฝ่ายปกครองได้จริง เพราะองค์คณะมีความโปร่งใสมากขึ้น

ในประเด็นเรื่องระยะเวลาโต้แย้งสิทธิที่ไม่สัมพันธ์กันระหว่างกฎหมายทั้งสองฉบับ ท่านอาจารย์ ธนะศักดิ์ จรรยาพูนได้ให้สัมภาษณ์กับผู้เขียนในประเด็นเรื่องนี้ไว้ว่า กฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินแห่งรัฐควรมีบทเฉพาะกาลเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีคัดค้านราคาประเมินได้นานกว่าเดิมโดยอิงไปกับระยะเวลาการโต้แย้งตาม พ.ร.บ. ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ แต่การแก้ปัญหาเช่นนี้ท่านเห็นว่าไม่ใช่การแก้ปัญหาที่ถาวร เพราะแก้ไขได้แค่ช่วงแรกที่บทเฉพาะกาลมีผลเท่านั้น¹⁸⁰

¹⁸⁰ สัมภาษณ์ ธนะศักดิ์ จรรยาพูน, ที่ปรึกษากฎหมายผู้เชี่ยวชาญด้านภาษี บริษัท The Capital Law Office, 31 มีนาคม 2564.

ผู้เขียนมีความเห็นคล้ายตามท่านอาจารย์โดยเห็นว่า การแก้ปัญหาที่ดีที่สุดคือการทำให้การคัดค้านและอุทธรณ์การประเมินภาษีเมื่อผู้เสียภาษีได้รับแบบประเมินภาษีนั้น เป็นการเริ่มต้นสิทธิในการคัดค้านราคาประเมินในกฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐไปพร้อมกัน ดังนั้นควรมีการแก้ไขกฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐในเรื่องเกี่ยวกับการเริ่มต้นสิทธิคัดค้านราคาประเมิน ในกรณีที่กฎหมายฉบับอื่นนำบัญชีราคาประเมินทรัพย์สินตามกฎหมายนี้ไปใช้ ให้สิทธิคัดค้านราคาประเมินนั้น เริ่มต้นพร้อมกันกับการใช้สิทธิโต้แย้งตามกฎหมายตัวอื่น เช่นนี้เมื่อผู้เสียภาษีอุทธรณ์ต่อองค์คณะพิจารณารูปแบบ Valuation Tribunal แล้ว องค์คณะก็จะพิจารณาได้ทุกประเด็น ช่วยลดขั้นตอนในการโต้แย้ง 2 หน่วยงาน รวมถึงไม่มีประเด็นปัญหาเรื่องสิทธิในการคัดค้านราคาประเมินให้ต้องเป็นกังวล เพราะการอุทธรณ์การประเมินภาษีเท่ากับเป็นการเริ่มต้นใช้สิทธิคัดค้านราคาประเมินไปพร้อมกัน ดังแผนภาพ



โดยสรุปแล้ว ผู้เขียนมีความเห็นว่าการนำ Valuation Tribunal ของประเทศอังกฤษมาปรับใช้กับกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทยโดยนำมาใช้แทนที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีจะส่งผลเป็นการช่วยลดขั้นตอนยุ่งยากในการโต้แย้งสิทธิลงได้อย่างมีนัยยะสำคัญ อีกทั้งยังเป็นไปตามแนวความคิดของการระงับข้อพิพาทในชั้นปกครองที่ต้องรวดเร็ว เป็นธรรม ช่วยตรวจสอบฝ่ายปกครองและช่วยลดคดีขึ้นสู่ศาล ผู้เขียนเห็นเป็นอย่างยิ่งว่าการนำรูปแบบคณะพิจารณาแบบ Valuation

Tribunal มาปรับใช้จะช่วยแก้ปัญหาของการระงับข้อพิพาททางภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทย
ได้ไม่มากนัก

บทที่ 6 บทสรุปและข้อเสนอแนะ

6.1 บทสรุป

เมื่อได้ศึกษาลักษณะของข้อพิพาททางภาษีอากรจะพบว่า เป็นข้อพิพาทในทางปกครอง กล่าวคือ เป็นข้อพิพาทที่เกิดขึ้นจากการโต้แย้งกันระหว่างเอกชนซึ่งได้แก่ ผู้เสียภาษี กับองค์กรรัฐซึ่งได้แก่ หน่วยงานจัดเก็บภาษีที่ใช้อำนาจบังคับจัดเก็บภาษี ทำให้ข้อพิพาทดังกล่าวเกิดขึ้นระหว่างบุคคลสองฝ่ายซึ่งมีสถานะไม่เท่าเทียมกัน กล่าวคือ รัฐมีสถานะเหนือกว่าเอกชน จึงมีลักษณะเป็นข้อพิพาทในทางปกครอง จึงต้องได้รับการปฏิบัติอย่างข้อพิพาทในทางปกครองไม่ใช่ทางแพ่ง ข้อพิพาทลักษณะนี้จึงต้องการความรวดเร็ว ยืดหยุ่นและเป็นธรรม จึงมักมีรูปแบบการระงับข้อพิพาทในชั้นปกครองปรากฏอยู่ก่อนข้อพิพาทไปถึงชั้นศาล ด้วยความมุ่งหมายเพื่ออำนวยความสะดวกตามหลักแนวคิดการระงับข้อพิพาทในชั้นปกครองนั้นคือ รวดเร็วและเป็นธรรม ช่วยตรวจสอบการทำงานของฝ่ายปกครองและลดคดีขึ้นสู่ชั้นศาล

บทบัญญัติกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีความไม่ชัดเจนและขาดสาระสำคัญที่ทำให้เข้าใจได้ ส่งผลให้ต้องมีการตีความกฎหมายในบางกรณี ซึ่งการตีความที่ไม่เป็นมาตรฐานเดียวกันของแต่ละหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง โดยเฉพาะอย่างยิ่ง องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นซึ่งเป็นหน่วยงานจัดเก็บภาษี อาจส่งผลให้เกิดข้อพิพาทขึ้นระหว่างหน่วยงานจัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษีได้ เช่น คำนิยามของสิ่งปลูกสร้างกับถ้อยคำว่า “ใช้สอยได้” ที่ไม่มีคำอธิบายชัดเจน การไม่ปรากฏความหมายของ “การประกอบอุตสาหกรรมหรือพาณิชย์กรรม”

นอกจากนี้ในการบัญญัติกฎหมายเกี่ยวกับการคำนวณฐานภาษี กฎหมายที่ดินและสิ่งปลูกสร้างพยายามจำกัดดุลพินิจของพนักงานประเมินจึงได้เปลี่ยนแปลงฐานภาษีจากที่เคยใช้ค่ารายปีในกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินมาเป็นมูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างโดยให้คำนวณโดยใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ซึ่งออกโดยอาศัย พ.ร.บ. การประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐฯ เป็นเกณฑ์ อย่างไรก็ตาม ราคาค่าประเมินที่กำหนดโดยคณะกรรมการประจำจังหวัดในกฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐอาจไม่สะท้อนมูลค่าทรัพย์สินที่แท้จริงอันเนื่องมาจากความไม่เหมาะสมบางประการของหลักเกณฑ์และวิธีการในการประเมินราคา เช่น ในการประเมินราคาที่ดินซึ่งใช้วิธีเปรียบเทียบราคาตลาด แต่ข้อมูลราคาตลาดที่ได้มาอาจไม่ใช่ข้อมูลที่แท้จริง หรือในการประเมินราคาสิ่งปลูกสร้าง ราคาประเมินถูกกำหนดเป็นราคาเดียวโดยไม่พิจารณาแบ่งแยกตามลักษณะข้อเท็จจริงของสิ่งปลูกสร้าง หรือในกรณีการประเมินราคาห้องชุดที่ไม่มีการหักค่าเสื่อมราคา เป็นต้น เมื่อราคาประเมินไม่ใช่ราคาที่แสดงถึงมูลค่า

ทรัพย์สินที่แท้จริง เช่น สูงเกินความเป็นจริง เมื่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนำราคาประเมินดังกล่าวไปคำนวณเพื่อจัดทำราคาประเมินทุนทรัพย์ทั้งหมดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่อใช้เป็นฐานภาษีสำหรับจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ราคาประเมินทุนทรัพย์นั้นย่อมสูงเกินความเป็นจริงไปด้วย เนื่องมาจากราคาประเมินที่นำมาใช้สูงเกินจริงมาตั้งแต่แรก ส่งผลให้ฐานภาษีสำหรับจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างสูงเกินไป เมื่อผู้เสียภาษีได้รับแบบประเมินภาษี และเห็นว่า การประเมินภาษีนั้นไม่ถูกต้อง ผู้เสียภาษีมีสิทธิคัดค้านและอุทธรณ์การประเมินภาษีได้ แต่หากเห็นว่าราคาประเมินที่นำมาใช้คำนวณฐานภาษีสูงเกินไป เช่นนี้เป็นข้อพิพาทที่เกินขอบอำนาจของพนักงานเจ้าหน้าที่ตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ผู้เสียภาษีต้องคัดค้านราคาประเมินดังกล่าวตามกฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ

เมื่อได้ศึกษากระบวนการระงับข้อพิพาทใน พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ โดยครบถ้วน จะพบว่า การระงับข้อพิพาทในกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเกี่ยวข้องกับกฎหมายถึง 2 ฉบับ ได้แก่ พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 และ พ.ร.บ.การประเมินทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ.2562 เนื่องจากการคำนวณราคาประเมินทุนทรัพย์อันเป็นฐานภาษีของกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น จำต้องอาศัยราคาประเมินที่กำหนดโดยคณะกรรมการประจำจังหวัดในกฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐมาเทียบเคียง ด้วยเหตุผลที่ต้องการจัดการให้ราคาประเมินทรัพย์สินของประเทศเป็นมาตรฐานเดียวกัน มีหลักการสอดคล้องกับหลักสากล อีกทั้งต้องการปรับลดการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานในการประเมิน เพราะอาจนำไปสู่ความไม่เป็นธรรมและเกิดปัญหาตามมาหลายประการ ดังนั้น การที่กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้ใช้บัญชีราคาประเมินดังกล่าวโดยเทียบเคียงใช้แต่เจ้าหน้าที่ในกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไม่มีอำนาจแก้ไขเปลี่ยนแปลงนั้น ผู้เขียนเห็นว่า เป็นไปตามหลักการและเหตุผลของการประกาศใช้กฎหมายทั้งสองฉบับแล้ว โดยเฉพาะในเรื่องการลดการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานตามกฎหมาย เมื่อเป็นเช่นนี้ หากเกิดข้อพิพาทเกี่ยวกับราคาประเมินที่กำหนดโดยคณะกรรมการประจำจังหวัดออกโดยกฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สิน เจ้าหน้าที่ที่ทำหน้าที่ระงับข้อพิพาทในกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีอำนาจไม่ครอบคลุมไปถึงประเด็นเกี่ยวกับราคาประเมินในบัญชีราคาประเมินดังกล่าว ดังนั้น ผู้เสียภาษีจะต้องโต้แย้งคัดค้านตามกฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ เป็นเหตุให้การโต้แย้งสิทธิมีหลายขั้นตอนมากเกินไป ทำให้ผู้เสียภาษีไม่ได้รับความสะดวกและการระงับข้อพิพาทไม่สามารถกระทำได้โดยรวดเร็วซึ่งขัดต่อแนวคิดในการระงับข้อพิพาทในชั้นปกครอง

นอกจากนี้ การโต้แย้งสิทธิในกฎหมายสองฉบับดังกล่าวยังมีปัญหาที่ส่งผลให้ผู้เสียภาษีได้รับความไม่เป็นธรรม คือ ปัญหาเรื่องความไม่สอดคล้องกันของช่วงเวลาในการโต้แย้งคัดค้าน เนื่องจากสิทธิในการคัดค้านราคาประเมินตามกฎหมายการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐเกิดขึ้นเมื่อ

คณะกรรมการประจำจังหวัดประกาศใช้บัญชีราคาประเมินทรัพย์สิน ซึ่งในขณะนั้นยังไม่มีการประเมินภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ทำให้ผู้เสียภาษียังไม่ทราบสัดส่วนภาษีที่ตนเองต้องถูกจัดเก็บ และในมุมกลับกัน หากผู้เสียภาษีได้รับแบบประเมินภาษีแล้วต้องการคัดค้านราคาประเมิน ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอาจไม่มีสิทธิคัดค้านได้เนื่องจากหมดเวลาในการคัดค้านแล้วหรือไม่ใช่บุคคลผู้มีสิทธิคัดค้านตามกฎหมายเพราะไม่ได้เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน

นอกจากปัญหาเรื่องขั้นตอนที่มากเกินไปยังมีปัญหาเรื่องระยะเวลาที่กำหนดไว้ในกฎหมายมีระยะเวลาเนิ่นนานเกินไป แม้จะเป็นการบัญญัติเพื่อกำหนดระยะเวลาการปฏิบัติของฝ่ายปกครองให้มีกรอบเวลาชัดเจนแต่หากพิจารณาระยะเวลารวมทั้งหมดแล้ว ผู้เขียนมีความเห็นว่าเป็นการยากที่จะสามารถระงับข้อพิพาทได้ทันภายในปีภาษีที่เกิดข้อพิพาท ซึ่งหากไม่สามารถระงับข้อพิพาทได้ภายในปีภาษีนั้นแล้ว การประเมินภาษีในปีภาษีถัดไปก็ต้องถูกโต้แย้งคัดค้านอีกเนื่องจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเมินโดยใช้ข้อมูลเดิมที่ยังคงอยู่ระหว่างการระงับข้อพิพาท ผู้เสียภาษีก็น่าจะต้องโต้แย้งคัดค้านไปเรื่อย ๆ ปัญหาเรื่องระยะเวลาของกระบวนการระงับข้อพิพาทส่งผลให้ผู้เสียภาษีไม่ได้รับความเป็นธรรมเนื่องจากความล่าช้าของการระงับข้อพิพาทซึ่งเป็นการขัดต่อแนวคิดการระงับข้อพิพาทในชั้นปกครอง

ปัญหาเหล่านี้สมควรได้รับการแก้ไข ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าอาจแก้ไขโดยอาศัยแนวทางการระงับข้อพิพาททางกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศอังกฤษ โดยพิจารณารูปแบบของ Valuation Tribunal มาปรับใช้ เนื่องจากคณะพิจารณาแบบ Valuation Tribunal มีอำนาจพิจารณาได้ทั้งประเด็นข้อพิพาทที่เกี่ยวกับราคาประเมินและประเด็นข้อพิพาทที่เกี่ยวกับการประเมินภาษีและการจัดเก็บภาษี การมีคณะพิจารณาที่มีอำนาจพิจารณาครบถ้วนจะช่วยลดขั้นตอนยุ่งยากในการโต้แย้งสิทธิที่ผู้เสียภาษีต้องเผชิญ นอกจากนี้องค์คณะพิจารณายังมีความเป็นอิสระและไม่มีส่วนได้เสียกับฝ่ายหนึ่งฝ่ายใด ทำให้การระงับข้อพิพาทเป็นไปอย่างโปร่งใสและเป็นธรรม และเมื่อคณะพิจารณาที่มีความเป็นอิสระและไม่ได้มีฝ่ายปกครองเป็นเสียงข้างมากดังเช่นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี การระงับข้อพิพาทโดยคณะพิจารณาแบบ Valuation Tribunal จึงน่าจะสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ในการระงับข้อพิพาทได้มากกว่า เนื่องจากโอกาสที่คณะพิจารณาจะตัดสินยืนยันความเห็นของฝ่ายปกครองน่าจะน้อยกว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่ประกอบไปด้วยฝ่ายปกครองด้วยกันเอง ทำให้โอกาสในการที่ข้อพิพาทจะสามารถระงับไปด้วยการพิจารณาข้อพิพาทด้วยรูปแบบของ Valuation Tribunal นั้นมีมากกว่า นั่นย่อมหมายความว่า การช่วยลดคดีขึ้นสู่ศาลก็จะบรรลุวัตถุประสงค์ไปด้วยในคราวเดียวกัน

6.2 ข้อเสนอแนะ

เมื่อได้ศึกษาปัญหาของกระบวนการระงับข้อพิพาทตาม พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ประกอบกับแนวทางในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศอังกฤษ รวมถึงวิธีการระงับข้อพิพาทแล้วนั้น นอกจากการแก้ปัญหาโดยการนำรูปแบบการระงับข้อพิพาทของประเทศอังกฤษมาปรับใช้ ผู้เขียนขอเสนอแนะแนวทางให้มีการปรับปรุงพัฒนาเพิ่มเติมเพื่อให้กระบวนการระงับข้อพิพาทในชั้นปกครองมีความรวดเร็ว เป็นธรรมและช่วยลดคดีขึ้นสู่ศาล ตามหลักแนวคิดในการระงับข้อพิพาทในชั้นปกครอง ดังนี้

1. ระยะเวลาในการระงับข้อพิพาทของประเทศอังกฤษมีระยะเวลาในชั้นตอนปฏิบัติที่ค่อนข้างนาน ผู้เขียนเห็นว่าควรปรับเปลี่ยนให้สั้นลงและให้เข้ากับบริบทของประเทศไทย โดยพิจารณาบนหลักการที่ว่า การระงับข้อพิพาททางภาษีควรเสร็จสิ้นไปก่อนถึงการประเมินภาษีรอบถัดไป เพื่อป้องกันปัญหาการประเมินภาษีโดยใช้ข้อมูลซ้ำเดิมที่ถูกต้องยังคงค้างอยู่

2. เพื่อความรวดเร็วในการระงับข้อพิพาท ผู้เขียนมีความเห็นว่าองค์กรผู้ประเมินราคาทรัพย์สินควรมีสำนักงานประจำที่ท้องถิ่นแต่ละท้องถิ่น ควบคู่ไปกับคณะพิจารณาที่มีรูปแบบเดียวกับ Valuation Tribunal ก็ควรเป็นคณะพิจารณาในระดับท้องถิ่นด้วยเช่นกัน สอดคล้องกับการที่ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นภาษีท้องถิ่น สอดคล้องกับหลักการกระจายอำนาจสู่ท้องถิ่น เป็นที่น่าเชื่อว่าจะสามารถระงับข้อพิพาทได้รวดเร็วกว่าการรวมอำนาจไว้ที่ส่วนภูมิภาค อย่างไรก็ตามหากเป็นระดับท้องถิ่นย่อมจะมีปัญหาเรื่องระบบอุปถัมภ์ ดังนั้นจึงควรมีระบบตรวจสอบและถ่วงดุลอำนาจที่เหมาะสมเพื่อให้สามารถอำนวยความสะดวกธุรกรรมได้สูงที่สุด

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

- กระทรวงมหาดไทยขยายเวลาดำเนินการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562[ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.phoenixproperty.co.th/blogs/news/1629> [18 พฤศจิกายน 2563]
- ไกรภพ ภัทรศิษไพศาล. ปัญหาการระงับข้อพิพาททางภาษีโรงเรือนและที่ดิน. วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต, สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2552.
- โครงสร้างและรูปแบบการปกครองท้องถิ่นสหราชอาณาจักร[ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <http://www.local.moi.go.th/document%204.pdf> [6 มีนาคม 2564]
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 12. กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2561.
- ชาญชัย แสวงศักดิ์. ข้อพิจารณาบางประการเกี่ยวกับนิติกรรมทางปกครองและสัญญาทางปกครองตามแนวความคิดของฝรั่งเศส. วารสารกฎหมายปกครอง 9, 1 (เมษายน 2533): 171-173.
- ชานาญ จันทร์เรือง. “ไม่มีกฎหมาย ไม่มีอำนาจ เมื่อมีอำนาจ ต้องไม่ขัดกฎหมาย | ประชาไท” [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://prachatai.com/journal/2006/12/10807> [3 มีนาคม 2564]
- ณัฐนรี คงจันทร์. ปัจจัยสำคัญที่มีผลต่อการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินเพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมประเภทที่อยู่อาศัย: กรณีศึกษาที่ดินจัดสรรในหมู่บ้านลาดพร้าว 1 ในพื้นที่เขตบางกะปิ กรุงเทพมหานคร. วิทยานิพนธ์ปริญญาเคหะพัฒนาศาสตรมหาบัณฑิต, สาขาวิชาเคหการ คณะสถาปัตยกรรมศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2546.
- ธนารักษ์, กรม. กองมาตรฐานการประเมินราคาทรัพย์สิน. คู่มือการประเมินราคาสิ่งปลูกสร้างและแนวทางปฏิบัติในการกำหนดราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมิน. ม.ป.ท., 2563.
- บวรศักดิ์ อุวรรณโณ. กฎหมายมหาชน เล่ม 3 ที่มาและนิติวิธี. กรุงเทพฯ: นิติธรรม, 2538.
- ปกิต แพร่ชินวงศ์. ปัญหาบางประการในการนำภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาแทนที่ภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่. วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต, สาขาวิชากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2552.
- พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, หลักกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีป้าย ภาษีบำรุงท้องที่. กรุงเทพฯ: สหมิตรออฟเซต, 2533.
- ภานุพงศ์ ประสมแก้ว. รายงานการประชุมคณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัดสุราษฎร์ธานี ครั้งที่ 1/2563 เมื่อวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2563 [รายงานการประชุม]. สุราษฎร์ธานี.
- ยุพดี ตีระวัฒน์. การวิเคราะห์ปัจจัยที่มีความเกี่ยวข้องกับนโยบายบัญชีเรื่องการค้าค่าเสื่อมราคาของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. รายงานวิจัยปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต, สาขาวิชาการบัญชี คณะบัญชี มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย. 2542.

วรรณ วิศรุตพิชญ์. ข้อความคิดและหลักการพื้นฐานบางประการของกฎหมายปกครอง. กรุงเทพฯ: วิทยุชน, 2562.

วิศรุต กิจสุขจิต. ปัญหาการรับภาระภาษีจากการประเมินมูลค่าทรัพย์สินตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง. เอกัตศึกษาปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต, สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2561.

วรรณชัย บุญบำรุง. หลักและทฤษฎีกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง. กรุงเทพฯ: วิทยุชน, 2548.

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. กฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพฯ: วิทยุชน, 2563.

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. คำอธิบายกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน. กรุงเทพฯ: วิทยุชน, 2563.

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. บทวิเคราะห์ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พุทธศักราช...

วารสารบทบัณฑิตย์ 73, 1 (มกราคม-มีนาคม 2560): 7-71

สุรัฐพล ฤทธิรักษา. กฎหมายว่าด้วยการประเมินราคาทรัพย์สินในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต, สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2540.

สุรียา ปานแป้น และ อนุวัฒน์ บุญนันท์. คู่มือสอบกฎหมายปกครอง. พิมพ์ครั้งที่ 12. กรุงเทพฯ: วิทยุชน, 2562.

สมาคมผู้ประเมินราคาทรัพย์สินแห่งประเทศไทย. บัญชีราคามาตรฐานต่อหน่วยโรงเรือนสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2563-2564[ออนไลน์]. แหล่งที่มา: vat.or.th/wp-content/uploads/2020/08/บัญชีราคาโรงเรือนสิ่งปลูกสร้าง-2563-2564.pdf [3 เมษายน 2564]

ส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น, กรม. สำนักบริหารการคลังท้องถิ่น. กลุ่มงานนโยบายการคลังและพัฒนา รายได้. คู่มือปฏิบัติงานตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562. ม.ป.ท., 2562.

สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร. สำนักกรรมาธิการ 2. กลุ่มงานคณะกรรมการการกฎหมาย การยุติธรรมและสิทธิมนุษยชน. รายงานการพิจารณาศึกษา เรื่อง ปัญหาและผลกระทบจากการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562[ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://dl.parliament.go.th/backoffice/viewer2300/web/viewer.php> [19 พฤศจิกายน 2563]

สรุปสาระสำคัญจากสัมมนาทางวิชาการ เรื่อง “ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง: ผลกระทบต่อการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์[ออนไลน์]. แหล่งที่มา: https://www.law.tu.ac.th/summary_seminar_land-and-building-tax/

เหลียวหน้าแลหลังกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เวที พ.จพฯ กฎหมายเพื่อประชาชน คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย [เอกสารประกอบการบรรยาย]. (2 ธันวาคม 2562). แหล่งที่มา: <https://www.law.chula.ac.th/wp-content/uploads/2019/11/%e0%b8%a8.%e0%b8%94%e0%b8%a3.%e0%b8%a8%e0%b8%b8%e0%b8%a0%e0%b8%a5%e0%b8%b1%e0%b8%81%e0%b8%a9%e0%b8%93%e0%b9%8c1.pdf>

ภาษาต่างประเทศ

Appeals and disputes[Online]. (n.d.). Available from: <http://www.thanet.gov.uk/info-pages/appeals-and-disputes/> [2021, March 8]

Business rates[Online]. (n.d.). Available from: <https://www.gov.uk/introduction-to-business-rates> [2021, March 16]

Business Rates[Online]. (n.d.). Available from: <http://www.politics.co.uk/reference/business-rates/?cmpredirect> [2021, March 12]

Business rates explained 2020 to 2021[Online]. (n.d.). Available from: <https://www.bristol.gov.uk/business-rates> [2021, March 10]

Business Rates Multipliers[Online]. (n.d.). Available from: <https://www.southampton.gov.uk/business-licensing/business-rates/business-rates-multipliers.aspx> [2021, March 15]

Business rates relief[Online]. (n.d.). Available from: <https://www.gov.uk/apply-for-business-rate-relief> [2021, March 10]

Council Tax[Online]. (n.d.). Available from: <https://www.gov.uk/council-tax> [2021, March 3]

How we calculate business rates[Online]. (n.d.). Available from: <http://www.thanet.gov.uk/info-pages/how-are-business-rates-calculated/> [2021, March 12]

List of Exemptions[Online]. (n.d.). Available from: wakefield.gov.uk/documents/benefits-council-tax/council-tax/council-tax-exemptions.pdf [2021, March 5]

PRÉVÉDOUROU (E.), Les recours administratifs obligatoires - Étude comparée des droits allemand et français, (Paris : L.G.D.J. 1996), p.154 et s.

The Institute of Revenues Rating and Valuation (IRRV). Council Tax: Your Guide 2015. [n.p.], (n.d.).

Valuation Tribunal Service. Council Tax: The Tribunal's decision on your appeal (manual). [n.p.], 2018.

Valuation Tribunal Service. Council tax valuation: Your appeal. Preparing for the Tribunal hearing (manual). [n.p.], 2020.

Valuation Tribunal Service. Council Tax Guidance Manual (November 2020 revision). [n.p.], 2020

Valuation Tribunal Service. Council tax liability, reduction and all completion notices: Your appeal. Preparing for the Tribunal hearing (manual). [n.p.], 2020.

Valuation Tribunal Service. Non-domestic (business rates) 2017 rating list: Your appeal. Preparing for the Tribunal hearing (manual). [n.p.], 2017.

Valuation Tribunal Service. Non-domestic (business rates): The Tribunal's decision on your appeal (manual). [n.p.], 2018.

Who pays council tax and what are the charges?[Online]. (n.d.). Available from:

<https://www.leicester.gov.uk/your-community/council-tax/who-pays-council-tax-and-what-are-the-charges/> [2021, March 14]

Your business rates bill explained[Online]. (n.d.). Available from: <http://www.brighton-hove.gov.uk/business-and-trade/business-rates/your-business-rates-bill-explained#>
[2021, March 9]

Your council tax guide[Online]. (n.d.). Available from: www.calderdale.gov.uk/counciltax
[2021, March 7]