

ปัญหาการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษี
ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

นัฐพล ตรีโชติ

รายงานเอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตร์มหาบัณฑิต

สาขากฎหมายการเงินและภาษีอากร ภาควิชานิติศาสตร์

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2562

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

สารบัญ

บทที่ 1	1
บทนำ	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย	2
1.3 สมมติฐานของการวิจัย.....	3
1.4 ขอบเขตของการวิจัย.....	3
1.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการวิจัย.....	4
1.6 วิธีการดำเนินการวิจัย	4
บทที่ 2	5
หลักการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายในการระงับข้อพิพาททางภาษี.....	5
2.1 แนวความคิดเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียหาย	5
2.2 หลักสำคัญในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายในการระงับข้อพิพาททางภาษี	7
2.2.1 การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายตามหลักการภาษีอากรที่ดี.....	7
2.2.2 การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายในกระบวนการทางปกครอง	9
2.2.3 การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายในกระบวนการยุติธรรม.....	12
2.3 ลักษณะและประเภทของข้อพิพาท	15
2.3.1 ข้อพิพาททางแพ่ง	15
2.3.2 ข้อพิพาททางปกครอง.....	16
2.3.3 ข้อพิพาททางภาษี.....	17
2.4 มาตรการทั่วไปในการระงับข้อพิพาททางภาษี.....	18
2.4.1 การระงับข้อพิพาทในชั้นฝ่ายปกครอง.....	19
2.4.2 การระงับข้อพิพาทในชั้นศาล	22
บทที่ 3	26
มาตรการระงับข้อพิพาททางภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ...	26
3.1 ข้อพิพาทและกระบวนการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นก่อนการประเมินภาษี.....	27

3.1.1 การสำรวจและจัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง	27
3.1.2 การค้ำค้ำ.....	29
3.1.3 การพิจารณาและแจ้งผลการยื่นคำค้ำค้ำ.....	29
3.1.4 การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีก่อนการประเมินภาษี	31
3.2 ข้อพิพาทและกระบวนการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นจากการประเมินภาษี.....	31
3.2.1 ฐานภาษี.....	32
3.2.2 ผู้เสียภาษี.....	34
3.2.3 การประเมินภาษี.....	35
3.2.4 การทบทวนการประเมินภาษี.....	37
3.2.5 การแจ้งเตือนให้เสียภาษี.....	37
3.2.6 การค้ำค้ำการประเมินภาษีต่อผู้บริหารท้องถิ่น	38
3.2.7 การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี	40
3.2.8 การฟ้องคดีต่อศาล.....	42
3.2.9 การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีจากการประเมินภาษี.....	43
3.3 ข้อพิพาทและกระบวนการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นหลังการเสียภาษี.....	44
3.3.1 การยื่นคำร้องขอคืนภาษี.....	45
3.3.2 การพิจารณาคำร้อง	46
3.3.3 การฟ้องคดีต่อศาล.....	46
3.3.4 การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีหลังการประเมินภาษี.....	48
บทที่ 4	46
มาตรการระงับข้อพิพาททางภาษีทรัพย์สินของประเทศแคนาดา	46
4.1 การจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน.....	46
4.2 ข้อพิพาทและกระบวนการระงับข้อพิพาท	54
4.2.1 ลักษณะของข้อพิพาท	54
4.2.2 กระบวนการระงับข้อพิพาท.....	56
4.3 การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในการระงับข้อพิพาททางภาษี	60
บทที่ 5	63
วิเคราะห์ปัญหาบทบัญญัติเกี่ยวกับกระบวนการระงับข้อพิพาทตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและ สิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562	63

5.1 ปัญหาการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นก่อนการประเมินภาษี.....	63
5.1.1 กรณีกำหนดให้ผู้เสียภาษีเป็นผู้มีสิทธิคัดค้านบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง. 64	
5.1.2 การไม่กำหนดขั้นตอนการอุทธรณ์คำสั่งของผู้บริหารท้องถิ่นในการแก้ไขบัญชี รายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง	65
5.2 ปัญหาการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นจากการประเมินภาษี	66
5.2.1 ปัญหาขั้นตอนในการโต้แย้งการประเมิน	67
5.2.2 ปัญหาคุณสมบัติของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี.....	68
5.3 ปัญหาการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นหลังการประเมินภาษี	69
5.4 วิเคราะห์ปัญหาและแนวทางแก้ไขการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี	71
บทที่ 6	74
บทสรุปและข้อเสนอแนะ	74
6.1 บทสรุป	74
6.2 ข้อเสนอแนะ	78
รายการอ้างอิง	80
ภาคผนวก.....	80
ภาคผนวก ก.....	83
ภาคผนวก ข	101

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

อสังหาริมทรัพย์นับเป็นทรัพย์สินที่แสดงถึงฐานะ ความมั่งคั่ง และเป็นหลักประกันอันเป็นที่ยอมรับโดยทั่วไป จึงเป็นทรัพย์สินที่บุคคลปรารถนาจะเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ มีสิทธิครอบครองหรือมีสิทธิใช้ประโยชน์ จึงเป็นหน้าที่ของรัฐที่จะต้องคุ้มครองและรับรองสิทธิเหล่านั้น แต่ในขณะเดียวกันรัฐก็จำเป็นต้องมีงบประมาณในการคุ้มครองและรับรองสิทธิดังกล่าว อีกทั้งยังต้องคำนึงถึงการกระจายความมั่งคั่งและลดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจด้วย จึงเป็นที่มาของแนวคิดในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน โดยการจัดเก็บภาษีดังกล่าวจะพิจารณาถึงประเภทของทรัพย์สินและปริมาณความมั่งคั่งจากบุคคลผู้เป็นเจ้าของ ผู้ครอบครอง หรือผู้ได้รับประโยชน์จากทรัพย์สินเหล่านั้น ตามรูปแบบและวิธีการที่รัฐเป็นผู้กำหนดอย่างเป็นธรรม แสดงให้เห็นว่าสิทธิในทรัพย์สินและหน้าที่ในอันจะต้องเสียภาษีทรัพย์สินมีความเกี่ยวเนื่องซึ่งกันและกัน ดังที่รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 ได้บัญญัติรับรองสิทธิในทรัพย์สินของประชาชนไว้ใน มาตรา 37 ว่า “บุคคลย่อมมีสิทธิในทรัพย์สินและการสืบทอดมรดก” และบัญญัติหน้าที่ในการเสียภาษีไว้ใน มาตรา 50 (9) ว่า “บุคคลมีหน้าที่เสียภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติ” ในกรณีของภาษีอสังหาริมทรัพย์ประเภทที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น กฎหมายของประเทศไทยกำหนดให้จัดเก็บจากผู้ซึ่งเป็นเจ้าของ หรือเป็นผู้ครอบครอง หรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สินของรัฐ รวมถึงผู้ครอบครอง ดูแลหรือมีหน้าที่จัดการทรัพย์สินนั้นด้วย จึงก่อให้เกิดหน้าที่แก่บุคคลเหล่านั้น โดยเรียกว่าผู้เสียภาษี และเมื่อกฎหมายได้กำหนดหน้าที่ดังกล่าวแล้ว ผู้เสียภาษีย่อมต้องชำระภาษีให้ถูกต้องครบถ้วน หากผู้เสียภาษี ไม่ชำระภาษี หรือชำระภาษีไม่ถูกต้องครบถ้วน รัฐก็อาจจะไม่มีงบประมาณเพียงพอมาใช้ในการคุ้มครองสิทธิและพัฒนาท้องถิ่น และรัฐอาจจำเป็นต้องใช้มาตรการในการบังคับให้มีการเสียภาษี รวมถึงการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินดังกล่าวได้ตามผลแห่งกฎหมายที่ได้บัญญัติไว้

สำหรับประเทศไทยนั้น พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 เป็นกฎหมายที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีจากอสังหาริมทรัพย์ประเภทที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาเป็นเวลากว่ากึ่งศตวรรษ โดยกำหนดให้เป็นหน้าที่และความรับผิดชอบขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในการจัดเก็บ เพื่อนำมาเป็นส่วนหนึ่งของงบประมาณในการดูแลและพัฒนาท้องถิ่นอันอสังหาริมทรัพย์นั้นตั้งอยู่ แต่โดยที่พระราชบัญญัติดังกล่าวได้ตราขึ้นและใช้บังคับมาเป็นเวลานานแล้วไม่เหมาะสมกับสถานการณ์ในปัจจุบัน แม้จะได้มีการปรับปรุงแก้ไขต่อ ๆ มาหลายครั้ง แต่เนื้อหาจากโครงสร้างเดิมที่บัญญัติไว้ทำให้การปรับปรุงแก้ไขไม่อาจกระทำได้อย่างสมบูรณ์ ก่อให้เกิดปัญหาระหว่างผู้จัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษีอันนำมาสู่ข้อพิพาททางภาษีตลอดมา ทำให้เกิดแนวความคิดในการยก

กฎหมายฉบับใหม่เกี่ยวกับการเก็บภาษีดังกล่าวให้เหมาะสมแทนการแก้ไขบทบัญญัติของกฎหมายเดิม ซึ่งร่างกฎหมายฉบับใหม่นี้ได้ผ่านความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรี เมื่อวันที่ 7 มิถุนายน พ.ศ. 2559 และต่อมาเมื่อวันที่ 12 มีนาคม พ.ศ. 2562 ก็ได้มีการประกาศใช้เป็นกฎหมาย ได้แก่ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ซึ่งมีผลใช้บังคับวันที่ 13 มีนาคม พ.ศ. 2562 โดยนำมาใช้เป็นบทบัญญัติในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแทนที่กฎหมายฉบับเดิมทั้งสองฉบับ ตั้งแต่ปีภาษี 2563 เป็นต้นไป

แม้หลักคิดอันเป็นพื้นฐานของการจัดเก็บภาษีจากฐานทรัพย์สินจะมีได้เปลี่ยนแปลงไป ทั้งหน่วยงานที่รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษียังคงเป็นองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเช่นเดิม แต่กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฉบับใหม่นี้ มีการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างทางภาษีอันส่งผลกระทบต่อผู้เสียภาษีอย่างมีนัยสำคัญหลายประการ เช่น ฐานภาษี คำนวณภาษี วิธีการและขั้นตอนการประเมินภาษีและเรียกเก็บภาษี รวมถึงกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษี แต่เนื่องจากทั้งผู้เสียภาษีและผู้เก็บภาษียังไม่มี ความคุ้นเคยกับกฎหมายฉบับใหม่ที่มีการเปลี่ยนแปลงนี้ จึงอาจก่อให้เกิดปัญหาข้อพิพาทขึ้นระหว่างทั้งสองฝ่าย ดังนั้น กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีจึงเป็นกลไกสำคัญที่จะช่วยให้การจัดเก็บภาษีตามกฎหมายฉบับนี้บรรลุผลสำเร็จ ทั้งนี้ กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีดังกล่าวจำเป็นต้องคำนึงถึงการให้ความคุ้มครองต่อสิทธิของผู้เสียภาษีอย่างเหมาะสมและเพียงพอตามหลักการภาษีอากรที่ดีและหลักการทางปกครองด้วย เพื่อให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีได้อย่างถูกต้องและเป็นธรรม ในขณะเดียวกัน ผู้เก็บภาษีก็จัดเก็บภาษีได้อย่างถูกต้องครบถ้วนเป็นไปตามเจตนารมณ์แห่งกฎหมายและมีรายได้มาพัฒนาท้องถิ่นอันจะเกิดประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีและประเทศชาติต่อไป

ด้วยเหตุนี้ งานศึกษาวิจัยฉบับนี้ จึงมุ่งศึกษาถึงข้อพิพาทที่อาจจะเกิดขึ้นตามขั้นตอนของการเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ตั้งแต่ก่อนเริ่มต้นการประเมิน ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นจากการประเมินและข้อพิพาทที่เกิดขึ้นภายหลังจากชำระภาษีแล้ว รวมถึงกระบวนการในการระงับข้อพิพาทเหล่านั้น เพื่อนำมาวิเคราะห์ว่ากระบวนการในการระงับข้อพิพาทดังกล่าวมีความเหมาะสมและเพียงพอต่อการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีตามหลักการภาษีอากรที่ดีและหลักการทางปกครองแล้วหรือไม่เพียงใด และเสนอแนะแนวทางในการพิจารณาปรับปรุงกระบวนการดังกล่าวเพื่อให้ผู้เสียภาษีได้รับการคุ้มครองสิทธิอย่างเหมาะสมและเพียงพอ

1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

เพื่อศึกษาถึงปัญหาในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ซึ่งเป็นกฎหมายที่เพิ่งประกาศใช้ โดยให้อำนาจองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้จัดทำรายการบัญชีที่ดินและทรัพย์สินเพื่อนำมาใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษี รวมถึงมีบทบาทและอำนาจในการประเมินภาษีและการระงับข้อพิพาททางภาษีตามกฎหมายดังกล่าว ซึ่งอาจเกิดปัญหาข้อพิพาทระหว่างผู้เสียภาษีและผู้จัดเก็บภาษีขึ้นได้ในหลายขั้นตอน งานศึกษาวิจัยฉบับนี้จึงมีวัตถุประสงค์ที่จะ

ศึกษาว่า ข้อพิพาทที่อาจเกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายใหม่นี้มีอะไรบ้าง และกฎหมายได้บัญญัติถึงกระบวนการระงับข้อพิพาทในแต่ละขั้นตอนอย่างไรบ้าง มีความเหมาะสมและมีประสิทธิภาพเพียงพอในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีหรือไม่ และเพื่อศึกษาถึงหลักการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีตามหลักภาษีอากรที่ดีและหลักการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีตามหลักกฎหมายปกครอง รวมถึงพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เพื่อนำมาวิเคราะห์ถึงปัญหาในกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เพื่อเป็นข้อเสนอแนะแนวทางในการพิจารณาปรับปรุงกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ให้มีความเหมาะสมและเพียงพอต่อการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีต่อไป

1.3 สมมติฐานของการวิจัย

มาตรการการระงับข้อพิพาททางภาษีที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มีความไม่เหมาะสมและไม่เพียงพอที่จะคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในการระงับข้อพิพาททางภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ จึงควรปรับปรุงการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ให้มีความเหมาะสมและเพียงพอ

1.4 ขอบเขตของการวิจัย

ศึกษาถึงหลักเกณฑ์ในการระงับข้อพิพาททางภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 โดยศึกษาว่าข้อพิพาทที่อาจเกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษีโดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นตามกฎหมายดังกล่าวจะมีกรณีใดบ้าง และกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีเหล่านั้นมีหลักเกณฑ์อย่างไร มีความเหมาะสมและเพียงพอต่อการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีหรือไม่เพียงใด และเนื่องจากการปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมายดังกล่าวของเจ้าพนักงานประเมินก็ดี ผู้บริหารองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นก็ดี ล้วนถือว่าเป็นการกระทำทางปกครองและการออกคำสั่งทางปกครอง ซึ่งอยู่ภายใต้พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 จึงจำเป็นต้องศึกษาถึงขั้นตอนที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาทางปกครองกับคำสั่งทางปกครอง ตลอดจนกระบวนการระงับข้อพิพาทตามพระราชบัญญัติดังกล่าวด้วย เพื่อนำมาวิเคราะห์ถึงปัญหาในกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง อันจะนำมาสู่ข้อเสนอแนะเพื่อเป็นแนวทางในการพิจารณาปรับปรุงกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ให้มีความเหมาะสมและเพียงพอต่อการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีต่อไป

1.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับการวิจัย

1. เพื่อศึกษามาตรการทั่วไปเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี
2. เพื่อศึกษาและเปรียบเทียบถึงขอบเขตของข้อพิพาทและกระบวนการระงับข้อพิพาทตามกฎหมายปกครองและกฎหมายภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร
3. เพื่อศึกษาถึงหลักกฎหมายที่นำมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษี
4. เพื่อศึกษาถึงกระบวนการและปัญหาในการระงับข้อพิพาทตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562
5. เพื่อศึกษาถึงกระบวนการและปัญหาในการระงับข้อพิพาทตามกฎหมายจัดเก็บภาษีทรัพย์สินที่เกี่ยวกับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศแคนาดา

1.6 วิธีการดำเนินการวิจัย

การศึกษานี้เป็นแบบการวิจัยเอกสารเชิงคุณภาพ เป็นการศึกษาวิจัยบทบัญญัติของกฎหมาย โดยการค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลจากตำราทางวิชาการ บทความ วารสารและเอกสารต่าง ๆ ตลอดจนหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ที่เกี่ยวข้อง

บทที่ 2

หลักการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายในการระงับข้อพิพาททางภาษี

การศึกษาถึงหลักการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายตามบทนี้ จะได้ศึกษาถึงแนวคิดในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายตามหลักการทั่วไปและที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย อันเป็นหลักเกณฑ์สูงสุดที่จะนำมาใช้ในการควบคุมและกำหนดขอบเขตของการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของเอกชนว่าต้องเป็นไปภายใต้กฎหมายและไม่เป็นการเพิ่มภาระหรือจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของผู้เสียหายเกินสมควรแก่เหตุ หากเกิดการละเมิดสิทธิหรือมีข้อพิพาทเกิดขึ้นก็ย่อมมีสิทธิเสนอเรื่องราวเพื่อให้ได้รับการพิจารณาและเยียวยาความเสียหาย และศึกษาถึงหลักเกณฑ์ทางทฤษฎีที่สำคัญเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายในกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษี เช่น การนำหลักการภาษีอากรที่ดีมาปรับใช้กับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายในกระบวนการระงับข้อพิพาท และเนื่องจากการจัดเก็บภาษีเป็นเรื่องเกี่ยวกับคำสั่งหรือการกระทำทางปกครอง จึงได้ศึกษาถึงหลักเกณฑ์ทางปกครองด้วยที่เกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายด้วย รวมทั้งศึกษาหลักการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายในกระบวนการยุติธรรมเพราะเป็นมาตรการขั้นสุดท้ายในการระงับข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้น พร้อมทั้งศึกษาถึงลักษณะและความแตกต่างของข้อพิพาททางภาษีและข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษี รวมถึงมาตรการที่นำมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษี เพื่อนำมาศึกษาวิเคราะห์ถึงหลักเกณฑ์ในการระงับข้อพิพาททางภาษีและมาตรการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายในการระงับข้อพิพาทดังกล่าวตามที่ปรากฏอยู่ในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

2.1 แนวความคิดเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียหาย

ความหมายโดยทั่วไปของคำว่า สิทธิ ในทางกฎหมายนั้น ได้มีนักกฎหมายหลายท่านได้ให้คำนิยามไว้ เช่น ศาสตราจารย์ ดร.หยุด แสงอุทัย ได้อธิบายว่า “สิทธิเป็นการก่อให้เกิดหน้าที่แก่บุคคลอื่นในอันที่จะต้องปฏิบัติตามประโยชน์ที่กฎหมายรับรองและคุ้มครองให้ รวมถึงมีหน้าที่ที่จะไม่รบกวนต่อสิทธิหรือหน้าที่ที่จะกระทำการหรือเว้นกระทำการอย่างหนึ่งอย่างใดให้เป็นไปตามสิทธิ ทั้งนี้ แล้วแต่ประเภทของสิทธินั้น ๆ ด้วย”¹ ส่วนรองศาสตราจารย์ ดร.วรพจน์ วิศรุตพิชญ์ อธิบายว่า “สิทธิ คืออำนาจที่กฎหมายรับรองให้แก่บุคคลในอันที่จะกระทำการเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินหรือบุคคลอื่น (เช่น สิทธิทางหนี้กรรมสิทธิ ฯลฯ) เป็นอำนาจที่กฎหมายรับรองให้แก่บุคคลหนึ่งหรือในอันที่จะเรียกร้องให้ผู้อื่นอีกคนหนึ่งหรือหลายคนกระทำการบางอย่างบางประการให้เกิดประโยชน์แก่ตน หรือให้ละเว้นกระทำการอย่างใดอย่าง

¹ หยุด แสงอุทัย, ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายทั่วไป, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ประกายพรึก, 2535), หน้า 224.

หนึ่ง”² ดังนั้น จึงอาจสรุปได้ว่า คำว่า สิทธิ มีความหมายโดยทั่วไปว่า อำนาจอันชอบธรรมหรือประโยชน์ที่กฎหมายรับรองและคุ้มครองให้ ซึ่งบุคคลอื่นมีหน้าที่ต้องเคารพและไม่กระทำการรบกวน ส่วนสิทธิของผู้เสียหายอากรนั้น มีความเกี่ยวข้องกับสิทธิในทรัพย์สินของปัจเจกชนโดยตรง เพราะเงินที่ชำระค่าภาษีอากรเป็นทรัพย์สินอย่างหนึ่งที่รัฐใช้อำนาจบังคับจัดเก็บจากปัจเจกชน โดยไม่มีสิ่งตอบแทนให้โดยตรง ซึ่งเป็นหนี้หรือเป็นข้อจำกัดสิทธิในทรัพย์สินประการหนึ่งที่เกิดโดยกฎหมาย ดังนั้น การจัดเก็บภาษีซึ่งเป็นการใช้อำนาจของรัฐต่อสิทธิเหนือทรัพย์สินของเอกชน จึงต้องมีกรอบระเบียบที่เหมาะสมตามความจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี และต้องให้ความรับรองว่าสิทธิที่มีอยู่ในฐานะผู้เสียหายจะได้รับความเคารพและไม่ถูกจำกัดหรือถูกระทบกระเทือนเกินกว่าที่กฎหมายกำหนดตามความจำเป็นแห่งวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษี เช่น การเก็บภาษีต้องเป็นไปตามหลักความสามารถ ผู้เสียหายมีสิทธิที่จะไม่เสียหายเกินกว่าที่กฎหมายกำหนดตามความสามารถของตน รวมถึงการออกกฎหมายหรือการกระทำใด ๆ เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจะต้องเคารพในสิทธิในทรัพย์สินและไม่เป็นการสร้างภาระให้กับประชาชนเกินสมควร ในขณะที่เดียวกันก็ให้การคุ้มครองว่าอำนาจอันชอบธรรมหรือประโยชน์ที่เอกชนมีอยู่โดยชอบนั้น จะต้องได้รับการเคารพและบังคับให้เป็นไปตามสิทธิหรือประโยชน์นั้น เช่น หากเอกชนไม่เห็นด้วยกับการจัดเก็บภาษี ก็ย่อมใช้สิทธิโต้แย้งได้และได้รับการพิจารณา รวมถึงสิทธิที่จะได้รับคืนเงินภาษีหากชำระเกิน เป็นต้น

การจัดเก็บภาษีจึงเป็นภารกิจที่สำคัญอย่างยิ่งของรัฐ เพราะเป็นดำเนินการเพื่อให้ได้มาซึ่งรายได้หลักของรัฐที่จะนำมาใช้ในการจัดทำบริการเพื่อประโยชน์สาธารณะ เพื่อบรรเทาปัญหาความเหลื่อมล้ำในสังคม รวมถึงเป็นเครื่องมือของรัฐในการส่งเสริมและควบคุมกิจกรรมทางเศรษฐกิจ และเพื่อวัตถุประสงค์อื่น ๆ ตามความจำเป็น การดำเนินการดังกล่าวนี้เป็นการใช้อำนาจฝ่ายเดียวของรัฐ มีลักษณะเป็นการบังคับและส่งผลกระทบต่อในทางจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษี ดังนั้น เพื่อเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหาย มิให้รัฐใช้อำนาจในการจัดเก็บภาษีได้โดยปราศจากขอบเขต อันจะก่อให้เกิดความเดือดร้อนแก่ประชาชน จึงจำเป็นต้องจำกัดการใช้อำนาจดังกล่าวของรัฐให้อยู่ภายใต้หลักความชอบด้วยกฎหมาย กล่าวคือ ต้องกระทำตามรูปแบบและขอบเขตที่กฎหมายกำหนด³ อันเป็นหลักการพื้นฐานในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากร ดังบัญญัติไว้ในแห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 มาตรา 37 ความว่า “บุคคลย่อมมีสิทธิในทรัพย์สิน การจำกัดสิทธิเช่นว่านี้ ให้เป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ” ดังนั้นการบัญญัติกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี ก็ต้องเป็นไปตามที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ และต้องไม่ขัดกับหลักนิติธรรม ทั้งต้องไม่เป็นการเพิ่มภาระหรือจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของผู้เสียหายเกินสมควรแก่เหตุด้วย ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 26 แห่งรัฐธรรมนูญ ในขณะเดียวกัน หากผู้เสีย

² วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, สิทธิและเสรีภาพตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2543), หน้า 21.

³ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 4, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท ที.เค.เอส. สยามเพรส แมเนจเม้นท์ จำกัด, 2556), หน้า 65 – 66.

ภาษีถูกละเมิดสิทธิที่ย่อมมีสิทธิเสนอเรื่องร่ำร้องทุกข์ต่อหน่วยงานของรัฐและมีสิทธิที่จะได้รับแจ้งผลการพิจารณาโดยเร็ว รวมทั้งมีสิทธิที่จะฟ้องหน่วยงานของรัฐ พนักงานหรือลูกจ้างที่ทำหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีด้วย ทั้งนี้ ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 41 แห่งรัฐธรรมนูญฉบับดังกล่าว

นอกจากแนวคิดในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีตามที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญเป็นการเฉพาะแล้ว ยังมีหลักการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีที่ได้รับการยอมรับโดยทั่วไป ได้แก่การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีตามหลักการภาษีอากรที่ดี โดยหลักดังกล่าวควรถูกนำมาบัญญัติไว้ในกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษี รวมถึงกระบวนการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษี เพื่อเป็นหลักประกันว่าผู้เสียภาษีจะได้รับการคุ้มครองสิทธิอย่างเหมาะสมและเพียงพอ

2.2 หลักสำคัญในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในการระงับข้อพิพาททางภาษี

การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในการจัดเก็บภาษี มีหลักเกณฑ์ทั่วไปอันได้แก่หลักภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith โดยในการศึกษาถึงหลักการคุ้มครองผู้เสียภาษีในส่วนนี้ จะได้ศึกษาถึงหลักการทั่วไปในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีตามหลักภาษีอากรที่ดีโดยนำหลักดังกล่าวมาศึกษาวิเคราะห์ในประเด็นเกี่ยวกับกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษี นอกจากนี้ เมื่อมีข้อโต้แย้งหรือข้อพิพาทอันเนื่องมาจากการจัดเก็บภาษี ข้อพิพาทหรือข้อโต้แย้งดังกล่าวถือเป็นข้อพิพาทในทางปกครองซึ่งมีหลักปฏิบัติทางปกครองในการโต้แย้งคำสั่งหรือการกระทำของเจ้าหน้าที่ของรัฐตามที่บัญญัติไว้ในกฎหมายที่เกี่ยวข้อง เช่นพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 จึงได้ศึกษาถึงหลักเกณฑ์ทางปกครองที่เกี่ยวข้องกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีตามหลักการทางปกครองดังกล่าว รวมถึงการศึกษาถึงหลักในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในกระบวนการระงับข้อพิพาทในชั้นศาล เพื่อนำมาวิเคราะห์ต่อไปว่าบทบัญญัติเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในการระงับข้อพิพาททางภาษีตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีความสอดคล้องหรือเป็นไปตามหลักการที่ได้ศึกษานี้หรือไม่

2.2.1 การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีตามหลักการภาษีอากรที่ดี

หลักการสำคัญเกี่ยวกับภาษีอากรที่ได้รับการยอมรับและเป็นพื้นฐานของการจัดเก็บภาษีอากรนั้น ได้แก่ หลักการบริหารภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith ซึ่งถูกนำมาใช้เป็นแนวทางในการกำหนดนโยบายภาษีและการพิจารณาได้เป็นอย่างดี สามารถสรุปได้ 4 ประการ ประกอบด้วยหลักความเป็นธรรม (Equity) หลักความแน่นอน (Certainty) หลักความสะดวก (Convenience) และหลักความประหยัด (Economy)

(1) หลักความเป็นธรรม (Equity)

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินตามสัดส่วนของความมั่งคั่งของผู้เสียภาษี ดังนั้น การจัดเก็บภาษีอย่างยุติธรรมจึงต้องสัมพันธ์กับสิ่งที่เป็น

ความสามารถหรือสิ่งที่แสดงถึงความสามารถของผู้เสียหาย รวมทั้งหลักเกณฑ์ในการวัดความสามารถและหลักการในการแบ่งสรรภาระสาธารณะต้องเป็นหลักเกณฑ์ที่ยอมรับและบังคับได้โดยทั่วไป⁴

สำหรับการพิจารณาถึงความเป็นธรรมในกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีนั้น ผู้เสียหายต้องได้รับการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมและเสมอภาคกับผู้เสียหายอื่นที่มีข้อพิพาทลักษณะเดียวกัน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในประเด็นที่ว่าผู้เสียหายมีความสามารถในการเสียหายเพียงใด หากมีความบกพร่องหรือผิดพลาดที่เกิดขึ้นจากการประเมินความสามารถในการเสียหายอันนำมาสู่การประเมินหรือเรียกเก็บภาษีและการเสียหาย หน่วยงานที่ทำหน้าที่ดังกล่าวรัฐควรมีกระบวนการขั้นตอนในการพิจารณาที่โปร่งใส รวมทั้งมีกระบวนการในการตรวจสอบจากหน่วยงานอื่นและจากประชาชนได้ หากมีการปฏิบัติโดยถูกต้องเหมาะสมแล้ว ก็จะเป็นการอำนวยความสะดวกธรรมให้กับผู้เสียหาย ให้เสียหายอย่างถูกต้องตามกำลังความสามารถในการเสียหาย

(2) หลักความแน่นอน (Certainty)

การจัดเก็บภาษีต้องมีความชัดเจนและแน่นอน ไม่ว่าจะพื้นฐานภาษี การประเมินหรือการจัดเก็บภาษี ความแน่นอนที่กล่าวนี้ต้องอยู่บนพื้นฐานของเหตุผล มิใช่มาจากการกระทำตามอำเภอใจของฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง เช่น รัฐต้องบัญญัติถึงหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการคำนวณภาษีและวิธีการจัดเก็บภาษี ให้ชัดเจนไม่คลุมเครือ ผู้เสียหายสามารถคำนวณภาษีที่ตนมีหน้าที่ต้องชำระได้ รวมทั้งมีการกำหนดเวลาสถานที่และวิธีการเสียหายที่แน่นอน การจัดเก็บภาษีที่ไม่สอดคล้องกับหลักความแน่นอน ย่อมนำมาซึ่งความเดือดร้อนของประชาชน⁵ และความเสียหายต่อการจัดหารายได้ของรัฐ

หากมีข้อพิพาททางภาษีก่อขึ้น ผู้เสียหายที่ได้รับความเสียหายย่อมมีสิทธิโต้แย้งและขอคืนภาษีตามสิทธิของตน รัฐต้องมีมาตรการหรือหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนแน่นอนในการระงับข้อพิพาทและขั้นตอนในการขอคืนภาษี เพื่อให้ผู้เสียหายทราบว่าตนต้องปฏิบัติอย่างไร ตั้งแต่การยื่นคำร้องไปจนกระทั่งการรับเงินภาษีคืน มาตรการหรือหลักเกณฑ์ดังกล่าวจะต้องไม่เปลี่ยนแปลงบ่อยจนเกินความจำเป็นเพราะจะทำให้ผู้เสียหายเกิดความสับสนจนไม่อาจปฏิบัติตามได้อย่างถูกต้อง

(3) หลักความสะดวก (Convenience)

วิธีการเสียหายต้องเป็นไปในทางที่อำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียหาย ไม่สร้างขั้นตอนหรือภาระให้กับผู้เสียหายมากเกินไปจนเกินความจำเป็น กฎหมายและระเบียบข้อบังคับตลอดจนแบบพิมพ์รายการต่าง ๆ ต้องง่ายแก่การทำความเข้าใจและปฏิบัติตาม⁶ ทั้งต้องก่อให้เกิดความสะดวกแก่เจ้าหน้าที่ของรัฐในการจัดเก็บภาษีด้วย

สำหรับการระงับข้อพิพาททางภาษีนั้น หลักเกณฑ์ที่เกี่ยวกับกระบวนการระงับข้อพิพาทควรบัญญัติไว้ในกฎหมายเดียวกัน กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษียังต้องไม่มีความซับซ้อนจนยากแก่

⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 54.

⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 55.

⁶ ดุลยลักษณ์ ตราสุวรรณ, กฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2562), หน้า 18.

การทำความเข้าใจ ทั้งต้องคำนึงความสะดวกของผู้เสียภาษีในการเข้าถึงกระบวนการระงับข้อพิพาทและสามารถปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวได้โดยไม่สร้างภาระให้แก่ผู้เสียภาษีมากเกินไป และในกรณีที่ผู้เสียภาษีมีสิทธิได้รับคืนภาษี การคืนเงินจะต้องเป็นไปด้วยความรวดเร็วและให้ความสะดวกแก่ผู้เสียภาษี

(4) หลักความประหยัด (Economy)

ในการจัดเก็บภาษีนั้นรัฐต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษี ดังนั้น เพื่อสร้างรายได้ให้มากที่สุดรัฐจึงต้องจัดเก็บภาษีโดยเสียค่าใช้จ่ายให้น้อยที่สุด รวมถึงใช้บุคลากรหรือทรัพยากรในการจัดเก็บให้น้อยที่สุด ซึ่งเป็นหลักความประหยัดในการจัดเก็บภาษี ไม่เช่นนั้น อาจก่อให้เกิดความไม่คุ้มค่าในการที่จะต้องสิ้นเปลืองงบประมาณในการจัดเก็บภาษี ในขณะที่รายได้ที่จะนำมาใช้ในการจัดทำบริการสาธารณะก็ลดลงไปด้วย ส่วนทางด้านผู้เสียภาษีนั้นก็มีค่าใช้จ่ายในการเสียภาษี เช่น ค่าเดินทาง เป็นต้น ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายที่ผู้เสียภาษีต้องรับภาระเพิ่มขึ้นจากจำนวนภาษีที่ต้องเสีย ดังนั้น รัฐควรพิจารณาถึงการควบคุมหรือลดค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษี ทั้งส่วนของผู้จัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษีเพื่อก่อให้เกิดประโยชน์ต่อระบบภาษีให้มากที่สุด⁷

ส่วนความประหยัดในแง่ของการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในการระงับข้อพิพาทนั้น เนื่องจากผู้เสียภาษีที่มีข้อพิพาทจากการจัดเก็บภาษีต้องมีภาระค่าใช้จ่ายในการจัดเตรียมเอกสารและค่าเดินทางเพื่อยื่นเอกสารหรือคำร้องต่อผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในการพิจารณาข้อพิพาท รวมถึง อาจมีค่าที่ปรึกษา กฎหมายและค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องอื่น ๆ จนอาจทำให้ไม่คุ้มค่ากับจำนวนภาษีตามข้อพิพาทจึงตัดสินใจไม่ใช้สิทธิดังกล่าว ซึ่งถือว่าเป็นธรรมกับผู้เสียภาษี หากข้อพิพาทนั้นเกิดจากความบกพร่องผิดพลาดของเจ้าหน้าที่เอง ดังนั้น รัฐต้องกำหนดให้ผู้เสียภาษีสามารถเข้าถึงและดำเนินกระบวนการระงับข้อพิพาทได้โดยไม่จำเป็นต้องเสียค่าใช้จ่ายหรือเสียค่าใช้จ่ายน้อยที่สุด

2.2.2 การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในกระบวนการทางปกครอง

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายของรัฐโดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐและเป็นเจ้าหน้าที่ของรัฐ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการจัดทำบริการสาธารณะ การดำเนินการจัดเก็บภาษีจึงถือว่าเป็นการทำทางปกครอง⁸ ดังนั้น ข้อพิพาททางภาษีขึ้นจากการจัดเก็บภาษี จึงจัดเป็นข้อพิพาททางปกครองประเภทหนึ่ง ซึ่งกฎหมายได้กำหนดให้มีขั้นตอนการระงับข้อพิพาทดังกล่าวในชั้นฝ่ายปกครอง เพื่อคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีก่อนที่จะนำคดียื่นฟ้องต่อศาล หากสามารถระงับข้อพิพาทในชั้นนี้ได้ก็จะช่วยช่วยลดภาระแก่ประชาชนผู้เสียภาษี ทั้งในด้านเวลาและค่าใช้จ่าย ทั้งยังช่วยลดขั้นตอนและปริมาณคดีที่จะขึ้นสู่ศาลลงได้

⁷ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, หน้า 55.

⁸ จิตรกร จะตุเทศ, “การกระทำทางปกครอง,” (รายงานการศึกษา กองกฎหมายและคดี สำนักงานคณะกรรมการคุ้มครองผู้บริโภค), หน้า 2.

สำหรับกระบวนการระงับข้อพิพาทที่จะนำมาใช้ในชั้นปกครองนั้น มีหลักในการคุ้มครองผู้เสียหาย อันเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายขั้นพื้นฐานตามกฎหมายรัฐธรรมนูญและกฎหมายปกครองอากรดังนี้

(1) หลักความไม่มีส่วนได้เสียของเจ้าหน้าที่

หลักความเป็นกลางหรือหลักความไม่มีส่วนได้เสีย มาจากแนวคิดพื้นฐานว่าหากเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองมีส่วนได้เสียในเรื่องที่ตนพิจารณาหรือเป็นเจ้าของเรื่องแล้ว ความไม่เป็นกลางดังกล่าวจะเข้ามาบดบังทุกขั้นตอนของการพิจารณา อันจะส่งผลให้ได้นิติกรรมทางปกครองอันไม่ชอบในท้ายที่สุด โดยพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ซึ่งเป็นกฎหมายกลางที่วางหลักเกณฑ์ทั่วไปเกี่ยวกับการออกคำสั่งทางปกครองและการปฏิบัติภายหลังจากที่ได้มีการออกคำสั่งทางปกครอง ได้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับหลักความเป็นกลางของเจ้าหน้าที่ในการพิจารณาทางปกครองไว้ โดยกฎหมายดังกล่าวได้กำหนดลักษณะของเจ้าหน้าที่ที่เข้าข่ายมีความไม่เป็นกลางในการพิจารณาทางปกครอง ซึ่งคู่กรณีสามารถใช้สิทธิโต้แย้งหรือคัดค้านการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ดังกล่าวได้ หรือแม้แต่ว่าตัวเจ้าหน้าที่เองเมื่อเห็นว่าตนอาจเข้าลักษณะที่จะทำให้การพิจารณาทางปกครองเกิดความไม่เป็นกลางก็จะต้องดำเนินการตามขั้นตอนที่กฎหมายกำหนดไว้เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดปัญหาในภายหลัง โดยเหตุหรือพฤติการณ์ที่อาจทำให้การพิจารณาทางปกครองไม่เป็นกลางนั้นประกอบด้วยเหตุ 2 ประการ⁹ ได้แก่ ความไม่เป็นกลางเนื่องจากภาวะวิสัย ซึ่งเกิดจากสถานะภาพหรือฐานะของเจ้าหน้าที่ และความไม่เป็นกลางเนื่องจากจากอคติวิสัยซึ่งเกิดจากความนึกคิดของเจ้าหน้าที่เองในการพิจารณาเรื่องแล้วเกิดความไม่เป็นกลางขึ้น เหตุทั้งสองนี้ที่ทำให้การพิจารณาของเจ้าหน้าที่ดำเนินไปโดยมีส่วนได้เสียกับเรื่องที่พิจารณา¹⁰

หลักความไม่มีส่วนได้เสียและมีความเป็นกลางปรากฏในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 13 ถึง มาตรา 20 โดยผลของคำสั่งทางปกครองที่ขัดหรือแย้งต่อหลักความเป็นกลางจะมีผลในทางกฎหมายอยู่สองทางด้วยกัน กล่าวคือ คำสั่งทางปกครองนั้นตกเป็นโมฆะหรือคำสั่งทางปกครองนั้นเป็นคำสั่งทางปกครองที่อาจถูกเพิกถอนได้

(2) หลักการโต้แย้งคัดค้านและการรับฟัง

การโต้แย้งคัดค้านเป็นมาตรการหนึ่งในการป้องกันสิทธิของประชาชนในกรณีที่มีการกระทำทางปกครองแล้วจะเกิดการกระทบสิทธิ หลักการโต้แย้งคัดค้านนี้คือการให้คู่กรณีที่อาจถูกกระทบสิทธิจากคำสั่งทางปกครองมีโอกาสดำเนินการโต้แย้งและแสดงพยานหลักฐานพิสูจน์ข้อโต้แย้งของตน มีวัตถุประสงค์สองประการ คือ ประการแรก ทำให้การพิจารณาทางปกครองในการจัดทำคำสั่งนั้นมีความสมบูรณ์ยิ่งขึ้น เพราะเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งย่อมจะได้รับข้อเท็จจริงที่ถูกต้องอย่างรอบด้าน ทั้งข้อเท็จจริงที่สนับสนุนการ

⁹ ัญญา วงษ์กมลชุนท์ และคณะ “ปัญหาของมาตรา 13 และ มาตรา 16 แห่ง พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539,” วารสารการบริหารปกครอง 7, 1 (มกราคม – มิถุนายน 2561): 155-156.

¹⁰ ภาคภูมิ อุทัยรัตน์ “มาตรการคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายอากรตามประมวลรัษฎากร,” (วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2549), หน้า 66.

ตัดสินในเลือกใช้มาตรการของฝ่ายปกครอง และข้อเท็จจริงที่เป็นเหตุผลของคู่กรณีผู้ที่ได้รับผลกระทบหรืออาจได้รับผลกระทบจากคำสั่งทางปกครองนั้น¹¹ ประการที่สอง คือ คู่กรณีที่อาจถูกระทบสิทธิจากคำสั่งทางปกครองมีโอกาสป้องกันสิทธิหรือส่วนได้เสียของตน¹² และเมื่อมีการโต้แย้งคัดค้านแล้วก็เป็นที่หน้าของฝ่ายปกครองที่จะรับฟังข้อโต้แย้งนั้น โดยในการพิจารณาทางปกครองถือเป็นสิทธิของคู่กรณี ซึ่งอยู่ในฐานะเป็นเอกชนที่จะต้องได้รับการพิจารณาโดยรับฟังข้ออ้างและพยานหลักฐานให้สมบูรณ์ครบถ้วน รอบด้านและเป็นการพิจารณาจากข้อเท็จจริงทุกแง่มุม มิใช่พิจารณาโดยมุ่งจะรักษาแต่ประโยชน์ของฝ่ายปกครองเท่านั้น การพิจารณาจะต้องคำนึงถึงสิทธิอันเป็นประโยชน์ของคู่กรณีด้วย ด้วยเหตุนี้การพิจารณาทางปกครองจึงยึด “หลักการไต่สวน” (Inquisitorial principle) เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อเท็จจริงที่ถูกต้องและครบถ้วนตามนัยแห่งมาตรา 28 และ 29 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

(3) หลักการขอตรวจดูเอกสาร

คู่กรณีมีสิทธิขอตรวจดูเอกสารพยานหลักฐานที่เจ้าหน้าที่ใช้ในการพิจารณาออกคำสั่งทางปกครองเพื่อการโต้แย้ง หรือชี้แจง หรือป้องกันสิทธิของตน เว้นแต่เป็นเอกสารอันเป็นต้นร่างคำวินิจฉัยหรือเป็นความลับตามมาตรา 31 และมาตรา 32 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ซึ่งหลักเกณฑ์ขอตรวจดูเอกสารได้กำหนดไว้ในกฎกระทรวง (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2540

(4) หลักการให้เหตุผล

หลักการให้เหตุผลอยู่ในกระบวนการออกคำสั่งทางปกครอง มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้รับคำสั่งทางปกครองนั้นเต็มใจในการปฏิบัติตามคำสั่งทางปกครองง่ายขึ้น เนื่องจากผู้รับคำสั่งเข้าใจได้ว่าเป็นคำสั่งที่พิจารณาแล้วมาอย่างเรียบร้อย และในขณะเดียวกันหากไม่เห็นด้วยกับคำสั่งทางปกครองนั้นก็สามารดำเนิการโต้แย้งคัดค้านตามสิทธิที่มีอยู่ภายใต้เงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด นอกจากนี้ในด้านการควบคุมการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองขององค์กรพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์และองค์กรตุลาการก็สะดวกในการนำเหตุผลที่ให้ไว้ในคำสั่งทางปกครองมาเป็นฐานในการพิจารณาว่าคำสั่งทางปกครองนั้นชอบหรือไม่ ปัจจุบันการให้เหตุผลในคำสั่งทางปกครองถือเป็นแบบพิธีในการออกคำสั่งทางปกครองที่ต้องจัดให้มีการให้เหตุผลประกอบด้วยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมาย ที่อ้างอิง ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ตามมาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 การจัดให้มีเหตุผลหมายความว่าความรวมถึงกรณีที่ต้องมีการแสดงเหตุผลในคำสั่งและในหนังสือแจ้งคำสั่งไปยังผู้รับพิจารณาด้วย¹³

¹¹ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 29

¹² พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 30

¹³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 66.

2.2.3 การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในกระบวนการยุติธรรม

ประเทศไทยมีการปกครองในระบอบประชาธิปไตย โดยประชาชนเป็นเจ้าของอำนาจอธิปไตยอันเป็นอำนาจสูงสุด แต่เนื่องจากประชาชนทุกคนไม่อาจเข้าไปใช้อำนาจดังกล่าวได้ด้วยตนเอง จึงมีการแบ่งแยกอำนาจออกเป็น 3 ฝ่าย ได้แก่ อำนาจนิติบัญญัติ อำนาจบริหารและอำนาจตุลาการ มีรัฐสภา คณะรัฐมนตรีและศาล เป็นสถาบันที่ใช้อำนาจดังกล่าวแทนประชาชน ทั้งนี้ การแบ่งแยกการใช้อำนาจออกเป็น 3 ฝ่ายดังกล่าวก็เพื่อให้เกิดการถ่วงดุลและตรวจสอบซึ่งกันและกัน โดยอำนาจทั้งสามนั้นมีความสัมพันธ์กันอย่างใกล้ชิดแต่ไม่อยู่ภายใต้อิทธิพลของกันและกัน เพื่อให้การใช้อำนาจอธิปไตยนั้นบรรลุวัตถุประสงค์ในอันที่จะสนองประโยชน์แก่ประชาชนอันเป็นเจ้าของอำนาจที่แท้จริง การปกครองระบอบประชาธิปไตยนั้นจะมีรัฐธรรมนูญเป็นกฎหมายสูงสุด กำหนดรูปแบบความสัมพันธ์ระหว่างรัฐสภา คณะรัฐมนตรีและศาลไว้ โดยรัฐธรรมนูญกำหนดให้ศาลเป็นผู้ใช้อำนาจตุลาการ มีความเป็นอิสระทั้งในด้านการพิจารณาพิพากษาคดีและการบริหารงาน เพื่อเป็นหลักประกันความเป็นกลางในการทำหน้าที่ตามหลักการตรวจสอบและถ่วงดุล รวมทั้งให้เป็นธรรมแก่ประชาชนในกระบวนการยุติธรรม หน้าที่ที่สำคัญของศาลนอกจากให้ความเป็นธรรมในการตัดสินข้อพิพาทระหว่างเอกชนแล้ว ยังต้องมีหน้าที่ตรวจสอบและควบคุมการใช้อำนาจของหน่วยงานทางปกครองด้วยตามหลักที่กล่าวมาข้างต้น รวมถึงคดีพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรที่เป็นข้อพิพาทในทางปกครองก็ตกอยู่ในการตรวจสอบและควบคุมของศาลเช่นกัน ได้แก่ ศาลภาษีอากร¹⁴ ซึ่งระบบศาลของแต่ละประเทศก็จะมีรูปแบบแตกต่างกันไป แต่โดยทั่วไปแล้วจะแบ่งออกเป็นระบบศาลเดี่ยวและระบบศาลคู่ ซึ่งระบบศาลเดี่ยวเป็นระบบศาลที่ศาลยุติธรรมมีอำนาจพิจารณาคดีทุกประเภท ไม่ว่าจะเป็นคดีแพ่ง คดีอาญา คดีปกครอง หรือคดีประเภทอื่น ๆ โดยไม่มีการแยกประเภทศาลตามความเชี่ยวชาญหรือลักษณะของคดี ในขณะที่ระบบศาลคู่จะมีการแบ่งศาลออกเป็นเอกเทศจากกันตามประเภทหรือลักษณะของคดี โดยแต่ละศาลจะมีอำนาจในการพิจารณาคดีและการบริหารงานที่เป็นอิสระ สำหรับประเทศไทยนั้นมีการจัดตั้งศาลปกครองออกจากศาลยุติธรรมอย่างชัดเจน จึงจัดเป็นประเทศที่มีระบบศาลคู่ อย่างไรก็ตาม สำหรับคดีพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรซึ่งถือเป็นคดีปกครองประเภทหนึ่งนั้น ไม่ได้อยู่ภายใต้อำนาจของศาลปกครองแต่อย่างใด ทั้งนี้ เนื่องจากมาตรา 9 วรรคสองแห่ง

¹⁴ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 มาตรา 7 “ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งในเรื่องต่อไปนี้

- (1) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร
- (2) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร
- (3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร
- (4) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร
- (5) คดีที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร”

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 ได้บัญญัติยกเว้นมิให้ศาลปกครองมีอำนาจในการพิจารณาคดีดังกล่าว

แม้ว่าแต่ละประเทศอาจจะมีระบบศาลที่แตกต่างกัน แต่ในการพิจารณาคดีพิพาทอาชญากรรมคดีของศาลนั้นจะมีหลักการพื้นฐานสำคัญที่ศาลทั้งหลายต้องคำนึงถึงอยู่เสมอ ไม่ว่าหลักการนั้นจะได้บัญญัติไว้เป็นลายลักษณ์อักษรหรือไม่ก็ตาม ได้แก่ หลักการค้นหาความจริง หลักการฟังความทุกฝ่าย หลักการพิจารณาคดีโดยเปิดเผย และหลักการพิจารณาคดีโดยรวดเร็ว¹⁵

(1) หลักการค้นหาความจริง

เนื่องจากการพิจารณาพิพาทคดีของศาลนั้นต้องพิจารณาข้อเท็จจริงของแต่ละคดี จึงเป็นหน้าที่ของศาลในการค้นหาความจริงเพื่อนำมาใช้ตัดสินคดีความในเรื่องนั้น ๆ โดยในทางทฤษฎีอาจแบ่งหลักการค้นหาความจริงของศาลได้ 2 รูปแบบ

(1.1) ระบบกล่าวหา (Accusatorial System)

หลักการนี้เป็นการค้นหาความจริงที่ตัวผู้พิพากษาจะมีบทบาทน้อยมากในการค้นหาและนำสืบพยาน แต่ศาลจะพิจารณาพยานหลักฐานที่คู่กรณียื่นต่อศาลว่าเป็นการยื่นต่อศาลโดยชอบด้วยกฎหมายหรือไม่¹⁶ คู่กรณีต้องแข่งขันกันในการค้นหาความจริงและนำเสนอต่อศาล และศาลจะต้องพิจารณาพิพาทคดีจากหลักฐานที่คู่กรณีได้ยื่นต่อศาลเท่านั้น คู่กรณีจึงมีฐานะเท่าเทียมกันในการนำเสนอพยานหลักฐานต่อศาล ส่วนผู้พิพากษาก็จะวางตนเองเป็นเสมือนผู้ควบคุมกติกาในกระบวนการพิจารณา แต่ศาลอาจจะซักถามเพื่อความชัดเจนแน่นอนในการเบิกความเท่านั้น หลักการนี้มักจะนำมาใช้กับระบบการพิจารณาคดีแบบกล่าวหา ได้แก่ คดีพิพาทระหว่างคู่กรณีที่มีฐานะเท่าเทียมกันทางกฎหมาย เช่น คดีแพ่ง เป็นต้น

(1.2) ระบบไต่สวน (Inquisitorial System)

การค้นหาความจริงตามรูปแบบนี้มีลักษณะเป็นการดำเนินคดีระหว่างจำเลยกับศาล โดยศาลมีหน้าที่ค้นหาข้อเท็จจริงด้วยตนเองด้วยความกระตือรือร้น (active) ส่วนทนายความ พนักงานอัยการ หรือผู้เสียหายและผู้ถูกไต่สวนมีบทบาทเป็นเพียงผู้ช่วยเหลือศาลในการค้นหาความจริง (passive)¹⁷ และผู้พิพากษาจะมีอิสระในการรับฟังพยานหลักฐานเพื่อค้นหาความจริงโดยไม่ถูกผูกมัดกับพยานหลักฐานที่คู่ความนำสืบ การรับฟังพยานหลักฐานจึงไม่มีความเคร่งครัดเช่นเดียวกับระบบกล่าวหา

¹⁵ วิวัฒน์ สุวัฒน์สังข์ และคณะ, รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์ แนวทางการพัฒนาระบบวิธี พิจารณาความในศาลฎีกา, 2553, หน้า 12-17 อ้างโดย พงศิณ ศรีจรูญวงศ์, “การปฏิรูประบบการระงับข้อพิพาททางอาชญากรรมตามประมวลกฎหมาย,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550), หน้า 33.

¹⁶ วิภา ปิ่นวีระ, “บทบาทของศาลในการพิจารณาคดีอาญา,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550), หน้า 25.

¹⁷ ณรงค์ ใจหาย, หลักกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา เล่ม 1, พิมพ์ครั้งที่ 8. (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547), หน้า 27 – 28.

โดยผู้พิพากษาจะเป็นผู้มีบทบาทในการสืบพยานและซักถามพยานเอง คู่ความจะถามพยานได้ก็ต่อเมื่อได้รับอนุญาตจากศาล¹⁸

(2) หลักการฟังความทุกฝ่าย

หลักทั่วไปของกฎหมายวิธีพิจารณาความที่สำคัญและเกี่ยวข้องโดยตรงกับเรื่องการพิจารณาคดีที่เป็นธรรม คือ หลักการได้รับฟังหรือหลักฟังความสองฝ่าย โดยหากศาลพิจารณาคดีโดยฟังความข้างเดียวและไม่เปิดโอกาสให้คู่ความโต้แย้งต่อสู้คดีแล้วก็ย่อมจะไม่เกิดการพิจารณาคดีที่เป็นธรรมกับคู่ความตามหลักความเสมอภาคของประชาชนต่อกฎหมาย ในด้านของศาลเองก็จะทำให้ศาลมีข้อมูลประกอบการตัดสินใจตัดสินคดีไม่ครบถ้วนรอบด้าน โดยถือว่าศาลขาดความเป็นอิสระในการตัดสินคดีทำให้ศาลมีโอกาสที่จะตัดสินคดีโดยผิดพลาดได้ง่าย หลักการนี้นับได้ว่าเป็นมาตรฐานคุ้มครองคู่ความในการดำเนินกระบวนการพิจารณาอย่างหนึ่งซึ่งได้มีการนำไปใช้บังคับในทุกประเทศทั้งในคดีแพ่ง คดีอาญา และคดีปกครอง โดยคุณภาพของกระบวนการยุติธรรมซึ่งต้องประกอบด้วยความยุติธรรมนั้นจะขึ้นอยู่กับการนำหลักการได้รับฟังและสิทธิการต่อสู้คดีมาใช้อย่างถูกต้อง¹⁹

(3) หลักการพิจารณาคดีโดยเปิดเผย

การพิจารณาต้องกระทำโดยเปิดเผย หมายความว่า ในการดำเนินกระบวนการพิจารณาในศาลต้องเปิดโอกาสให้ประชาชนทั่วไปมีสิทธิเข้าฟังการพิจารณาคดีได้ ไม่ว่าจะบุคคลนั้นจะมีส่วนได้เสียในคดีดังกล่าวหรือไม่ การเปิดโอกาสให้สาธารณชนเข้ารับฟังการพิจารณาพิพากษาคดีจะเป็นหลักประกันว่าศาลจะไม่ใช้อำนาจพิจารณาพิพากษาคดีตามอำเภอใจ เนื่องจากต้องอยู่ในสายตาของสาธารณชนตลอดเวลา²⁰ อันทำให้ข้อเท็จจริงต่าง ๆ ที่ปรากฏขึ้นในศาลเป็นที่รับรู้แก่บุคคลอื่นนอกเหนือจากผู้พิพากษาและคู่ความที่เกี่ยวข้อง เป็นหลักประกันความเที่ยงธรรมในการดำเนินกระบวนการพิจารณา เพราะเมื่อการกระทำทุกอย่างของศาลเปิดให้ทุกฝ่ายตรวจสอบได้ คู่ความย่อมได้รับความคุ้มครองว่าศาลจะต้องพิจารณาคดีโดยไม่เห็นแก่ฝ่ายหนึ่งฝ่ายใด ในขณะเดียวกันการพิจารณาคดีโดยเปิดเผยย่อมทำให้คำพิพากษาของศาลเป็นที่ยอมรับของประชาชนทั่วไปอีกด้วย

แม้จะถือว่าหลักการนี้เป็นเรื่องสำคัญแต่ก็ไม่ถือว่าเป็นหลักการที่เด็ดขาด ซึ่งมักจะพบว่ามีข้อจำกัดบางประการที่เกี่ยวข้องกับผลประโยชน์ของความสงบเรียบร้อยของสังคม ความมั่นคงของประเทศ หรือความลับทางการค้า หรือกรณีที่เกี่ยวข้องกับศีลธรรมหรือเยาวชนหรือครอบครัว เป็นต้น²¹

¹⁸ พงศิลาณี ศิริจรูญวงศ์, “การปฏิรูประบบการระงับข้อพิพาททางภาคีอากรตามประมวลรัษฎากร,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550), หน้า 33.

¹⁹ วรณชัย บุญบำรุง, “หลักทั่วไปของกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งกับหลักสิทธิมนุษยชน,” (เอกสารวิชาการส่วนบุคคล หลักสูตรหลักนิติธรรมเพื่อประชาธิปไตย รุ่นที่ 4 วิทยาลัยรัฐธรรมนูญ สำนักงานศาลรัฐธรรมนูญ), หน้า 2.

²⁰ วรเจตน์ ภาคีรัตน์, วิธีพิจารณาของศาลรัฐธรรมนูญ ศึกษาเปรียบเทียบกรณีของศาลรัฐธรรมนูญต่างประเทศกับศาลรัฐธรรมนูญไทย, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2546), หน้า 121.

²¹ วรณชัย บุญบำรุง, หลักทั่วไปของกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งกับหลักสิทธิมนุษยชน, หน้า 12.

(4) หลักการพิจารณาคดีโดยรวดเร็ว

ระบบการพิจารณาคดีที่ดีนั้นจะต้องมีการพิจารณาคดีโดยรวดเร็ว และรอบคอบ ไม่ใช่เวลายาวนานเกินสมควร เพราะอาจทำให้คู่ความได้รับความเดือดร้อน และไม่ยอมนำคดีมาฟ้องเพราะต้องเสียเวลาและค่าใช้จ่ายเป็นจำนวนมาก ซึ่งตรงกับภาษิตกฎหมายที่ว่า “*ความยุติธรรมที่ล่าช้าก็คือความไม่ยุติธรรม*” หมายความว่า ถ้ากฎหมายมีกระบวนการระงับข้อพิพาทที่ยาวนาน หรือจัดให้มีการเยียวยาความเสียหายแก่ผู้เสียหายแต่การเยียวยานั้นมาไม่ทันกาลหรือล่าสมัย ก็ไม่ต่างอะไรกับการไม่ได้เยียวยานั้นเอง ซึ่งหลักการนี้บัญญัติไว้ในมาตรา 188 วรรคสองแห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 ความเป็นไปโดยรวดเร็ว เป็นธรรม และปราศจากอคติทั้งปวง”

2.3 ลักษณะและประเภทของข้อพิพาท

คำว่าข้อพิพาทตามความหมายทั่วไป หมายถึง ข้อความหรือเนื้อความที่มีการยกขึ้นหรือโต้แย้งในเรื่องใดเรื่องหนึ่ง หากเป็นข้อพิพาทตามนัยกฎหมาย หมายถึง ข้อโต้แย้งระหว่างคู่ความหรือคู่กรณีในเรื่องสิทธิหรือหน้าที่ในลักษณะใดลักษณะหนึ่ง²² สำหรับเนื้อหาในส่วนนี้จะศึกษาถึงลักษณะของข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องเนื่องกับการจัดเก็บภาษี จึงแบ่งข้อพิพาทที่จะทำการศึกษาออกเป็น 3 ประเภท ได้แก่ ข้อพิพาททางแพ่ง ข้อพิพาททางปกครองและข้อพิพาททางภาษี

2.3.1 ข้อพิพาททางแพ่ง

ข้อพิพาททางแพ่ง เป็นข้อโต้แย้งที่คู่กรณีมีสถานะเท่าเทียมกันและตั้งอยู่บนพื้นฐานของความเสมอภาค ที่มาของข้อโต้แย้งเกิดขึ้นจากนิติสัมพันธ์ทางแพ่งหรือนิติกรรมตามกฎหมายเอกชน โดยอยู่ภายใต้หลักความเป็นอิสระทางแพ่งหรือเสรีภาพในการทำสัญญา²³ รวมถึงข้อพิพาทที่เกิดจากนิติเหตุด้วย เช่น ข้อพิพาทที่เกิดจากการละเมิด การจัดการงานนอกสั่ง หรือลางมิควรได้ หากมีข้อโต้แย้งเกิดขึ้นเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามเหตุดังกล่าว บุคคลผู้ถูกโต้แย้งสิทธิหรือหน้าที่นั้นก็มีสิทธิที่จะนำข้อพิพาทนั้นเข้าสู่กระบวนการทางศาลเพื่อระงับข้อพิพาทนั้นได้²⁴ ไม่ว่าจะเป็นการระงับข้อพิพาททางเลือกโดยวิธีการอนุญาโตตุลาการหรือการไกล่เกลี่ยข้อพิพาท รวมถึงการฟ้องคดีต่อศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีนั้น โดยศาล

²² ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, หน้า 227.

²³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 228.

²⁴ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 55

จะนำหลักกฎหมายสารบัญญัติที่กำหนดกฎเกณฑ์อันเป็นแบบแผนใช้บังคับกับทุกคนในสังคมโดยไม่ได้เฉพาะเจาะจงคนใดคนหนึ่งมาปรับใช้กับคดีแพ่งแต่ละคดี²⁵

สำหรับวัตถุประสงค์ของการฟ้องคดีแพ่งนั้นก็เพื่อเยียวยาให้ผู้ถูกโต้แย้งสิทธิกลับคืนสู่สถานะเดิมก่อนการถูกโต้แย้งสิทธิให้มากที่สุด รวมถึงการชดเชยค่าเสียหายด้วย โดยมีได้มุ่งประสงค์ให้จำเลยต้องถูกลงโทษดังเช่นคดีอาญา อนึ่ง คดีแพ่งนั้นนอกจากจะเป็นเรื่องของการระงับข้อพิพาทหรือข้อโต้แย้งแล้ว ยังรวมถึงเรื่องที่ถูกกฎหมายให้บุคคลใช้สิทธิทางศาล เพื่อรับรองคุ้มครองสิทธิของตน เช่น ขอให้ศาลมีคำสั่งให้แสดงกรรมสิทธิ์ในที่ดินโดยการครอบครองปรปักษ์ เป็นต้น

2.3.2 ข้อพิพาททางปกครอง

ความหมายของคดีปกครอง ได้แก่ ข้อพิพาทระหว่างหน่วยงานทางปกครอง หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐกับเอกชน หรือข้อพิพาทระหว่างหน่วยงานทางการปกครอง หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐด้วยกันเอง และเป็นคดีในเรื่องดังต่อไปนี้

- (1) คดีพิพาทเกี่ยวกับการที่หน่วยงานทางการปกครอง หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐออกกฎ คำสั่ง หรือการกระทำอื่นใดโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย
- (2) คดีพิพาทเกี่ยวกับหน่วยงานทางปกครอง หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐละเลยต่อหน้าที่ตามกฎหมายกำหนดให้ต้องปฏิบัติ หรือปฏิบัติหน้าที่ล่าช้าเกินสมควร
- (3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการกระทำละเมิด หรือความรับผิดชอบอย่างอื่นของหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ อันเกิดจากการใช้อำนาจล่าช้าเกินสมควร
- (4) คดีพิพาทเกี่ยวกับสัญญาทางปกครอง
- (5) คดีที่มีกฎหมายกำหนดให้หน่วยงานทางปกครอง หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐต้องฟ้องคดีต่อศาลเพื่อบังคับให้บุคคลกระทำการหรือละเว้นการกระทำ
- (6) คดีที่มีกฎหมายกำหนดให้อยู่ในเขตอำนาจของศาลปกครอง²⁶

เมื่อพิจารณาความหมายของคดีปกครองข้างต้น ลักษณะของคดีปกครองจึงต้องเป็นคดีที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติกิจกรรมของฝ่ายปกครองในการจัดทำบริการสาธารณะ ต้องมีฝ่ายปกครองเป็นคู่สัญญาอยู่ด้วยเสมอ นอกจากนั้น คำว่า “ฝ่ายปกครอง” ยังหมายถึงองค์กรและเจ้าหน้าที่ของรัฐที่มีอำนาจหน้าที่จัดทำบริการสาธารณะอันมีลักษณะเป็นราชการบริหาร กล่าวคือ องค์กรเจ้าหน้าที่ของราชการส่วนกลาง ส่วนภูมิภาคและส่วนท้องถิ่นทั้งหมด

²⁵ วรเจตน์ ภาคีรัตน์, วิธีพิจารณาของศาลรัฐธรรมนูญ ศึกษาเปรียบเทียบกรณีของศาลรัฐธรรมนูญต่างประเทศกับศาลรัฐธรรมนูญไทย, หน้า 121.

²⁶ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 มาตรา 9

2.3.3 ข้อพิพาททางภาษี

การจัดเก็บภาษีอากรนั้น เป็นการใช้อำนาจกฎหมายเข้ามาจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของเอกชน อันเป็นการใช้อำนาจบังคับฝ่ายเดียวของรัฐซึ่งมีฐานะเหนือกว่าเอกชน เพื่อนำรายได้จากการจัดเก็บภาษีไปเป็นรายจ่ายในการจัดทำบริการสาธารณะ จะเห็นว่าการประเมินภาษีและการจัดเก็บภาษีเป็นการใช้อำนาจในฐานะฝ่ายปกครองของเจ้าพนักงานประเมินโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมายระดับพระราชบัญญัติ ซึ่งก็คือพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 และเป็นการใช้อำนาจของเจ้าหน้าที่ในอันที่จะก่อให้เกิด การเปลี่ยนแปลง ซึ่งสิทธิและหน้าที่ซึ่งมีผลกระทบต่อผู้เสียภาษี ดังนั้น การประเมินภาษีและการจัดเก็บภาษีจึงเป็นคำสั่งทางปกครอง²⁷ และมีลักษณะเป็นกฎหมายมหาชน ดังนั้น หากมีข้อพิพาทเกิดขึ้นเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี ข้อพิพาทนั้นย่อมเป็นคดีปกครองไม่ใช่คดีแพ่ง แต่การบัญญัติกฎหมายในคราวที่จัดตั้งศาลภาษีอากรนั้น ระบบศาลของไทยยังเป็นระบบศาลเดี่ยว อำนาจในการพิจารณาพิพากษาคดีทั้งหลายทั้งปวงจึงอยู่ที่ศาลยุติธรรม ส่วนความคิดในเรื่องกฎหมายมหาชนยังอยู่ในวงจำกัด ทำให้มีการกำหนดไว้ในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีการพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ถึงการเป็นคดีแพ่ง

มาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีการพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ได้กำหนดให้คดีที่ฟ้องต่อศาลภาษีอากรเกี่ยวกับการตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายของเจ้าพนักงาน หรือคณะกรรมการตามกฎหมายภาษีอากร คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ภาษีอากร การขอคืนภาษีอากรหรือสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้จัดทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษี (ต่างก็มีเอกชนเป็นคู่กรณีกับหน่วยงานของรัฐทั้งสิ้น) โดยเฉพาะกรณีการเรียกเก็บภาษีเป็นอำนาจของกรมสรรพากร ย่อมอาจมีประเด็นที่นำไปสู่ข้อพิพาทได้ เว้นแต่คดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา เช่น กรณีการหลีกเลี่ยงภาษี ตามมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากรจะอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลอาญา

แม้ว่ามาตรา 3 ประกอบมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีการพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 จะได้กำหนดนิยามศัพท์ของคดีภาษีอากรไว้ว่า “คดีภาษีอากร” หมายความว่า คดีแพ่งที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร อันได้แก่ คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ภาษีอากร คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนภาษีอากร หรือสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร และคดีอื่นใดที่กฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร แต่หากพิจารณابันท์กการประชุมพิจารณาร่างพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีการพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ของคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะกรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ 7) สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เมื่อวันที่ 25 สิงหาคม คณะกฤษฎีกาที่แสดงความเห็นไว้ว่า “...คดีภาษีอากรเป็นคดีที่มีลักษณะพิเศษ

²⁷ ธฤชิตา เอี่ยมสุขแสง, “การนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากรในชั้นก่อนฟ้องคดี,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2552), หน้า 32.

เพราะเป็นข้อพิพาทระหว่างรัฐกับเอกชน สมควรมีวิธีพิจารณาคดีภาษาอากรเป็นพิเศษ...” ทำให้เข้าใจได้ว่า ในมุมมองของคณะกรรมการกฤษฎีกาต่างก็เห็นว่ากรณีเกี่ยวกับข้อพิพาททางภาษี ไม่อยู่ในสถานะที่เท่าเทียมกัน²⁸

ในการประเมินภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 นั้น จะเห็นว่าหลังจากที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นพบว่ามีกรณีประเมินภาษีผิดพลาด กฎหมายได้ให้อำนาจองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในการทบทวนการประเมินภาษีให้ถูกต้องตามที่ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ต้องเสียได้ โดยให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแจ้งการประเมินภาษีแก่ผู้เสียภาษี และสั่งให้ผู้เสียภาษีหรือบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำหรือส่งเอกสารหรือหลักฐานอื่นใดมาเพื่อตรวจสอบ และในกรณีที่ต้องมีการชำระภาษีเพิ่มเติมก็ให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีที่ต้องเสียเพิ่มเติม แต่หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยก็มีสิทธิอุทธรณ์คัดค้านตามขั้นตอนทางปกครองที่กฎหมายกำหนดไว้ได้ และหากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยทางปกครองผู้เสียภาษียังมีอำนาจฟ้องคดีต่อศาลได้ จะเห็นได้ว่าการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายและคำสั่งทางปกครอง แต่โดยที่ข้อพิพาทดังกล่าวเป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีอากร ซึ่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 บัญญัติไว้โดยเฉพาะว่าให้อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร ข้อพิพาทภาษีจึงไม่อยู่ในอำนาจของศาลปกครอง ทั้งที่มีลักษณะเป็นข้อพิพาททางปกครองด้วยเหตุผลดังกล่าวข้างต้น

2.4 มาตรการทั่วไปในการระงับข้อพิพาททางภาษี

ความหมายของการระงับข้อพิพาททางภาษีมียุติ 2 นัย ได้แก่ การระงับข้อพิพาทตามความหมายทั่วไปและการระงับข้อพิพาทตามนัยกฎหมาย สำหรับการระงับข้อพิพาทตามความหมายทั่วไปหมายถึงความถึงการกระทำหรือการใช้วิธีการใด ๆ เพื่อนำมาสู่ความปรองดองไม่ว่าจะใช้วิธีการใด ๆ อาทิ การใช้วิธีการไกล่เกลี่ย การเจรจาหรือการไกล่เกลี่ย โดยมิวัตถุประสงค์เพื่อยุติข้อพิพาท ส่วนการระงับข้อพิพาทตามนัยกฎหมาย หมายถึงกระบวนการพิจารณาที่กฎหมายกำหนดไว้โดยมิวัตถุประสงค์เพื่อใช้ในการอธิบายและตรวจสอบข้อพิพาทที่เกิดขึ้น และเป็นบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการดำเนินการในชั้นของฝ่ายปกครองและในชั้นศาล

ดังนั้น หากเกิดข้อพิพาททางกฎหมายขึ้น จำเป็นต้องแยกแยะลักษณะของข้อพิพาทเพื่อสามารถนำบทบัญญัติที่ใช้สำหรับการระงับข้อพิพาทในเรื่องนั้น ๆ ได้อย่างถูกต้อง ตัวอย่างเช่น กรณีเป็นข้อพิพาททางอาญา ต้องพิจารณาว่าเป็นข้อพิพาททางอาญาประเภทใด กล่าวคือ เป็นข้อพิพาทที่ยอมความได้หรือยอมความไม่ได้ กรณีที่เป็นข้อพิพาทที่ยอมความได้ก็ต้องดำเนินการระงับข้อพิพาทตามวิธีการที่กฎหมายยินยอมให้ทำได้ ในกรณีที่เป็นข้อพิพาททางแพ่งจะมีการกำหนดบทบัญญัติเกี่ยวกับกระบวนการระงับ

²⁸ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, *กฎหมายภาษีอากร*, หน้า 232 – 233.

ข้อพิพาท ได้แก่ การประนีประนอมยอมความ ซึ่งประกอบด้วย การเจรจาตกลงกัน การไกล่เกลี่ย การประนอมข้อพิพาท วิธีอนุญาโตตุลาการ การฟ้องคดีต่อศาล เป็นต้น

ในส่วนของการระงับข้อพิพาททางภาษี หมายถึง บทบัญญัติทั้งหลายที่ใช้ในการอธิบายและตรวจสอบข้อโต้แย้งระหว่างคู่ความหรือคู่กรณีในเรื่องสิทธิหรือหน้าที่เกี่ยวกับภาษีอากร ลักษณะของข้อโต้แย้งคัดค้านอาจเป็นเรื่องการตีความ ไม่ว่าจะ เป็นข้อพิพาทในเรื่องการตีความกฎหมายและปัญหาเกี่ยวกับการประเมินภาษีหรือการจัดเก็บภาษี โดยบทบัญญัติดังกล่าวเป็นบทบัญญัติที่มีเนื้อความเกี่ยวกับกลไกและกระบวนการพิจารณาทางภาษี เช่น ประมวลรัษฎากร หรือพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรฯ เป็นต้น²⁹

2.4.1 การระงับข้อพิพาทในชั้นฝ่ายปกครอง

การระงับข้อพิพาทในส่วนของฝ่ายปกครองเป็นกระบวนการควบคุมภายในฝ่ายปกครองที่สำคัญประการหนึ่ง ที่อาจแก้ไขบรรดาข้อพิพาทระหว่างหน่วยงานของรัฐกับประชาชนให้หมดสิ้นไป โดยมีความมุ่งหมายเพื่อคุ้มครองสิทธิของประชาชน เพื่อการควบคุมตนเองของฝ่ายปกครองและเพื่อลดภาระคดีในชั้นศาล ดังนั้น เมื่อเอกชนผู้เสียภาษีอากรได้รับผลกระทบจากคำสั่งที่ออกตามกฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรซึ่งเป็นการใช้อำนาจทางปกครองของรัฐ ฝ่ายปกครองจึงมีหน้าที่ดำเนินการควบคุมและกำกับดูแลเจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งเพื่อประกันการปฏิบัติตามกฎหมายของฝ่ายปกครอง หากปรากฏข้อเท็จจริงว่าคำสั่งที่ทำให้เอกชนได้รับผลกระทบนั้นไม่ชอบด้วยกฎหมาย ทั้งฝ่ายปกครองก็จำเป็นต้องมีมาตรการเพื่อการเยียวยาและปลดเปลื้องความเดือดร้อนให้แก่เอกชนผู้เสียหายด้วยวิธีการต่อไปนี้

(1) การเพิกถอนคำสั่งทางปกครอง

การเพิกถอนคำสั่งทางปกครองเป็นมาตรการที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539³⁰ กำหนดขึ้นเพื่อให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองสามารถทำการเพิกถอนคำสั่งทางปกครองที่ตนออกได้ไม่ว่าคำสั่งทางปกครองนั้นจะเป็นคำสั่งทางปกครองที่ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ก็ตาม และไม่ว่าจะพ้นขั้นตอนการกำหนดให้อุทธรณ์หรือให้โต้แย้งแล้วหรือไม่ และยังกำหนดผลของการเพิกถอนให้มีผลย้อนหลังหรือมีผลไปในอนาคตก็ได้ โดยขึ้นอยู่กับเงื่อนไขของคำสั่งที่ถูกเพิกถอนนั้นว่าเป็นคำสั่งที่ให้ประโยชน์หรือไม่ให้ประโยชน์³¹ แต่โดยสภาพของการประเมินภาษีนั้นจะเป็นคำสั่งที่กำหนดให้ผู้

²⁹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, หน้า 233.

³⁰ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 49 “เจ้าหน้าที่หรือผู้บังคับบัญชาของเจ้าหน้าที่อาจเพิกถอนคำสั่งทางปกครองได้ ตามหลักเกณฑ์ในมาตรา 51 มาตรา 52 และมาตรา 53 ไม่ว่าจะพ้นขั้นตอนการกำหนดให้อุทธรณ์ หรือให้โต้แย้งตามกฎหมายนี้หรือกฎหมายอื่นมาแล้วหรือไม่”

³¹ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 50 “คำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายอาจถูกเพิกถอนทั้งหมดหรือบางส่วน โดยจะให้ผลย้อนหลังหรือไม่ย้อนหลังหรือมีผลในอนาคตไปถึงขณะใด

เสียภาษีต้องรับภาระจ่ายเงินค่าภาษีเพิ่มขึ้น จึงเป็นคำสั่งที่ไม่ให้ประโยชน์ ดังนั้นเจ้าหน้าที่ผู้ประเมินภาษีย่อมสามารถเพิกถอนคำสั่งของตนเองได้ตลอดเวลา อย่างไรก็ดี แม้พระราชบัญญัติดังกล่าวจะกำหนดให้เจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งทางปกครองเป็นผู้มีอำนาจเพิกถอนคำสั่งทางปกครองได้ด้วยตนเอง แต่ในทางปฏิบัติแล้วเจ้าหน้าที่มักจะไม่ทำการเพิกถอนคำสั่งทางปกครองที่ตนเองเป็นออก เช่นเดียวกับการประเมินภาษีซึ่งเป็นคำสั่งทางปกครองประเภทหนึ่งของผู้ประเมินหรืออนุมติการประเมิน มักจะไม่เพิกถอนด้วยตนเอง ดังนั้นการที่เจ้าหน้าที่ผู้ประเมินหรืออนุมติการประเมินจะได้พิจารณาทบทวนการประเมินภาษีของตนว่าชอบด้วยกฎหมายหรือไม่จึงต้องเกิดจากการร้องขอของผู้เสียภาษี แต่เนื่องกระบวนการนี้เป็นกระบวนการภายในของฝ่ายปกครองเอง ซึ่งกฎหมายมิได้บังคับให้เจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งทางปกครองต้องรับคำร้องขอให้เพิกถอนคำสั่งดังกล่าว จึงเป็นอำนาจและดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งที่จะรับคำร้องหรือไม่ก็ได้ ดังนั้น เจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งก็อาจจะใช้ดุลยพินิจไม่รับคำร้องขอให้เพิกถอนคำสั่งทางปกครองในกรณีนี้ได้

(2) การขอพิจารณาใหม่

การขอพิจารณาใหม่เป็นกรณีที่กฎหมายเปิดโอกาสให้คู่กรณีมีคำขอต่อเจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งทางปกครองเพื่อให้เจ้าหน้าที่ทบทวนคำสั่งใหม่อีกครั้งในกรณีที่คำสั่งทางปกครองดังกล่าวพ้นกำหนดระยะเวลาอุทธรณ์แล้ว แต่มีเงื่อนไขว่าจะต้องปรากฏพยานหลักฐานใหม่ที่ทำให้ข้อเท็จจริงเปลี่ยนแปลงไป คู่กรณีที่แท้จริงไม่ได้เข้ามาในการพิจารณาออกคำสั่งทางปกครอง เจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งไม่มีอำนาจพิจารณา หรือข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่ใช้ในการออกคำสั่งทางปกครองเปลี่ยนแปลงไป แต่จะต้องยื่นคำขอพิจารณาใหม่ภายใน 90 วัน นับแต่ได้รู้ถึงเหตุข้างต้น ซึ่งอาจจะเกิดขึ้นในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่พอใจการประเมินภาษีและมีพยานหลักฐานใหม่ที่อาจทำให้การประเมินเปลี่ยนแปลงไป แต่ไม่สามารถยื่นอุทธรณ์การประเมินได้ทันเวลา จึงยื่นคำร้องขอพิจารณาใหม่ต่อเจ้าหน้าที่ประเมินได้ หรือกรณีที่การออกคำสั่งไม่คืนภาษีซึ่งไม่มีบทบัญญัติว่าด้วยการอุทธรณ์ไว้อย่างชัดเจน ผู้เสียภาษีก็อาจใช้วิธีการร้องขอให้พิจารณาใหม่เพื่อให้เจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งไม่คืนภาษีออกคำสั่งใหม่ได้ คำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่นี้ เจ้าหน้าที่ต้องรับไว้พิจารณา เพราะพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ด้รับรองไว้ แม้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไม่ได้กำหนดเรื่องนี้ไว้ก็ตาม ในกรณีการร้องขอให้พิจารณาใหม่ตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ นั้น ได้กำหนดให้มีวิธีการขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ไว้โดยเฉพาะ จึงต้องบังคับตามบทบัญญัติเช่นนั้น เช่น หากเป็นการร้องขอเพื่อให้มีพิจารณาการประเมินใหม่ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 73 ผู้เสียภาษีต้องยื่นคำร้องคัดค้านเพื่อขอให้ผู้บริการท้องถิ่นพิจารณาทบทวนการประเมิน โดยจะต้องยื่นคำร้องภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับการแจ้งการประเมิน อย่างไรก็ตาม นอกจากการคัดค้านการประเมินเรียกเก็บภาษีของเจ้าพนักงานประเมินตามบทบัญญัติดังกล่าวแล้ว ผู้เสียภาษียังสามารถอาศัยบทบัญญัติของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เพื่อดำเนินการยื่นคำคัดค้านต่อเจ้าพนักงานผู้ทำการประเมินเรียกเก็บภาษีได้ แม้

ขณะหนึ่งตามที่กำหนดได้ แต่ถ้าคำสั่งนั้นเป็นคำสั่งซึ่งเป็นการให้ประโยชน์แก่ผู้รับ การเพิกถอนต้องเป็นไปตามบทบัญญัติมาตรา 51 และมาตรา 52”

ขั้นตอนดังกล่าวได้มีกำหนดไว้ในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 แล้ว แต่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฉบับดังกล่าว เป็นกฎหมายที่ตราขึ้นเพื่อให้เจ้าหน้าที่ถือปฏิบัติ และถ้าปรากฏว่าในกรณีใดที่ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการดำเนินการเป็นกฎหมายเฉพาะไว้แล้ว แต่บทบัญญัติของกฎหมายเฉพาะนั้นมีหลักเกณฑ์และวิธีการที่มีมาตรฐานต่ำกว่าหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ก็ให้นำหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติดังกล่าวมาใช้บังคับ แสดงว่าการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นเจ้าพนักงานนั้น ไม่ได้มีกฎหมายที่ให้อำนาจไว้เฉพาะพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เท่านั้น แต่ยังสามารถใช้วิธีการตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ได้ด้วย³²

(3) การอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครอง

กรณีคดีพิพาทที่เกี่ยวกับการฟ้องร้องขอให้เพิกถอนกฎหรือคำสั่งทางปกครองต่าง ๆ ศาลปกครองย่อมมีอำนาจพิจารณาพิพากษาหรือมีคำสั่งได้ ทั้งนี้ ตามมาตรา 9 (2) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 เว้นแต่เป็นคดี 4 ประเภทที่ไม่อยู่ในอำนาจของศาลปกครอง ได้แก่ วินัยทหารการดำเนินการของคณะกรรมการตุลาการ คดีที่อยู่ในอำนาจศาลชั้นอุทธรณ์พิเศษ (เช่น ศาลเยาวชน ศาลภาษี ศาลล้มละลายกลาง) และคดีอื่น ๆ ทั้งนี้ ตามนัยแห่งบทบัญญัติดังกล่าว อย่างไรก็ตาม เนื่องจากมาตรา 42 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 ได้บัญญัติวิธีการไว้เพิ่มเติมว่า หากเป็นกรณีที่กฎหมายกำหนดขั้นตอนเรื่องใดไว้เป็นการเฉพาะ การฟ้องคดีปกครองจะทำได้เมื่อได้ดำเนินการตามขั้นตอนดังกล่าวเสียก่อน³³ ดังนั้น กรณีการโต้แย้งคำสั่งทางปกครองนั้น หากผู้ที่โต้แย้งคำสั่งทางปกครองได้นำคดีไปฟ้องศาลปกครองในทันที โดยที่ไม่มีการอุทธรณ์คดีมาก่อน การดำเนินการฟ้องร้องดังกล่าวถือว่าต้องห้ามตามกฎหมาย เพราะไม่เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายดังกล่าวที่ได้กำหนดให้ผู้โต้แย้งคำสั่งทางปกครองเพื่อขอให้เพิกถอนคำสั่งดังกล่าว นั้น ต้องมีการอุทธรณ์คำสั่งต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งตามมาตรา 44 ถึงมาตรา 46 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เสียก่อนนั่นเอง

การอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองตามกฎหมายจึงมีวัตถุประสงค์เพื่อเยียวยาผลกระทบที่เกิดแก่คู่กรณีผู้รับคำสั่งทางปกครอง โดยเปิดโอกาสให้คู่กรณีโต้แย้งคำสั่งและขอให้ฝ่ายปกครองทบทวนและเปลี่ยนแปลงแก้ไขหรือเพิกถอนคำสั่ง เป็นกระบวนการที่คุ้มครองสิทธิของประชาชนและเป็นวิธีการที่ช่วย

³² ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, หน้า 236 – 237.

³³ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 มาตรา 42 วรรคสอง “ในกรณีที่มีกฎหมายกำหนดขั้นตอนหรือวิธีการสำหรับการแก้ไขความเดือดร้อนหรือเสียหายในเรื่องใดไว้โดยเฉพาะการฟ้องคดีปกครองในเรื่องนั้นจะกระทำต่อเมื่อมีการดำเนินการตาม ขั้นตอนและวิธีการดังกล่าวและได้มีการสั่งการตามกฎหมายนั้นหรือมิได้มีการสั่งการภายในเวลาอันสมควร หรือภายในเวลาที่กฎหมายนั้นกำหนด”

แก้ไขความเดือดร้อนหรือเสียหายของคู่กรณีในขั้นต้นก่อนเข้าสู่กระบวนการพิจารณาของศาลต่อไป และมีความชัดเจนว่าวิธีการโต้แย้งคำสั่งทางปกครองตามกฎหมายโดยการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองนั้นจะมีความแตกต่างจากกรณีพิพาทที่เกี่ยวกับการฟ้องขอให้เพิกถอนกฎต่าง ๆ ซึ่งในกรณีหลังนี้ ผู้ได้รับความเดือดร้อนย่อมสามารถนำคดีมาฟ้องต่อศาลปกครองได้ทันที

กรณีคำสั่งทางปกครองที่ไม่ได้ออกโดยรัฐมนตรีและไม่มีกฎหมายกำหนดขั้นตอนอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองไว้เป็นการเฉพาะ หากผู้รับคำสั่งทางปกครองไม่เห็นด้วยกับคำสั่งดังกล่าว ผู้รับคำสั่งทางปกครองสามารถอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองนั้นโดยยื่นต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ตนได้รับแจ้งคำสั่งดังกล่าว โดยทำเป็นหนังสือและระบุข้อโต้แย้งและข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายที่อ้างอิงประกอบด้วย ทั้งนี้ ตามมาตรา 44 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

อนึ่ง กรณีคำสั่งทางปกครองที่อาจอุทธรณ์หรือโต้แย้งต่อไปได้นั้น แต่หากข้อเท็จจริงปรากฏว่าคำสั่งดังกล่าวไม่ได้มีการระบุกรณีที่อาจอุทธรณ์หรือโต้แย้ง การยื่นคำอุทธรณ์หรือคำโต้แย้ง และระยะเวลาสำหรับการอุทธรณ์หรือการโต้แย้งดังกล่าวไว้แต่อย่างใดแล้ว มาตรา 40 วรรคสองแห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ได้กำหนดให้ระยะเวลาสำหรับการอุทธรณ์หรือการโต้แย้งเริ่มนับใหม่ตั้งแต่วันที่ได้รับแจ้งหลักเกณฑ์ดังกล่าวอีกครั้ง แต่หากไม่มีการแจ้งใหม่และระยะเวลาดังกล่าวมีระยะเวลายาวกว่าหนึ่งปี ให้ขยายเป็นหนึ่งปีนับแต่วันที่ได้รับคำสั่งทางปกครอง

แม้ว่าอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองจะเป็นการควบคุมภายในของฝ่ายปกครอง แต่เนื่องจากฝ่ายปกครองมักมีดุลยพินิจในการแต่งตั้งหรือคัดเลือกคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อย่างกว้างขวาง ซึ่งส่วนใหญ่แล้วมักปรากฏว่าผู้ที่ได้รับคัดเลือกจะได้แก่เจ้าพนักงานฝ่ายปกครองด้วยกันเอง จึงอาจเกิดข้อเคลือบแคลงสงสัยในเรื่องความเที่ยงธรรมได้ โดยเฉพาะหากเป็นกรณีข้อพิพาทระหว่างเอกชนกับฝ่ายปกครองแล้ว ก็เป็นที่น่าสังเกตว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะเกิดความลำเอียงเข้าข้างฝ่ายปกครองด้วยกันเองหรือไม่³⁴ หากเป็นเช่นนั้นก็จะกลายเป็นว่าการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองจะไม่เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในฝ่ายปกครองอย่างแท้จริงและไม่ได้ช่วยลดข้อพิพาทที่จะขึ้นสู่ศาล แต่กลับเป็นการเพิ่มภาระทั้งค่าใช้จ่ายและเวลาให้แก่ผู้เสียหาย

2.4.2 การระงับข้อพิพาทในชั้นศาล

การระงับข้อพิพาทในชั้นศาลเป็นกระบวนการที่เกิดภายหลังขั้นตอนการพิจารณาภายในฝ่ายปกครองแล้ว โดยข้อพิพาทส่วนใหญ่กฎหมายจะกำหนดให้ผู้เสียหายต้องดำเนินการอุทธรณ์ต่อฝ่ายบริหารก่อน มิฉะนั้นไม่สามารถนำคดีมาฟ้องต่อศาลได้และถือว่าผู้เสียหายไม่มีอำนาจฟ้องต่อศาล และเมื่อผู้เสียหายได้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยแล้วก็ต้องมีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการ

³⁴ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, หน้า 238.

พิจารณาอุทธรณ์ก่อน เมื่อผู้เสียภาษีไม่พอใจในคำวินิจฉัยจึงจะนำคดีมาฟ้องต่อศาลได้ตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528³⁵ แต่ในบางกรณี ผู้เสียภาษีที่ได้ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว แต่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่วินิจฉัยอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด และกฎหมายในเรื่องนั้น ๆ ได้บัญญัติให้ผู้เสียภาษีมีสิทธินำคดีมาฟ้องต่อศาลได้โดยไม่ต้องรอกำวินิจฉัยอุทธรณ์ เช่นในกรณีของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง³⁶ ซึ่งในกรณีเช่นนี้อาจเป็นปัญหาว่าบทบัญญัติดังกล่าวขัดแย้งกับพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรหรือไม่ ศาลภาษีอากรจะมีอำนาจรับฟ้องหรือไม่ และในกรณีที่ศาลรับฟ้องแล้วต่อมามีคำพิพากษาแต่ต่อมาคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้มีคำวินิจฉัยขัดแย้งกับคำพิพากษา เช่นนี้ผลของคำพิพากษาจะเป็นเช่นไร อย่างไรก็ดี โดยส่วนใหญ่แล้วขั้นตอนการระงับข้อพิพาทในชั้นศาลมักเป็นขั้นตอนที่กฎหมายบัญญัติให้ต้องกระทำภายหลังจากที่ผู้เสียภาษีได้โต้แย้งหรืออุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองแล้ว ขั้นตอนดังกล่าวมีวัตถุประสงค์เพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินภาษีหรือผู้บังคับบัญชาหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้วแต่กรณี ได้ทำการทบทวนหรือตรวจสอบการกระทำของเจ้าพนักงานประเมินนั้นเสียก่อนและยังเป็นกระบวนการกลั่นกรองมิให้คดีขึ้นสู่ศาลมากเกินไป

สำหรับเขตอำนาจในการพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรนั้น มาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 กำหนดให้ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งอันได้แก่ คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการ ตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในนี้ค่าภาษีอากร คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพัน ซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร และคดีที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร โดยแต่ละกรณีมีรายละเอียดดังนี้

(1) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร

คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร เป็นคดีที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรที่ไม่พอใจการประเมินภาษีสามารถอุทธรณ์ คัดค้าน หรือโต้แย้งการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ เป็นการ

³⁵ พระราชบัญญัติ จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา 8 “คดีตามมาตรา 7 (1) ในกรณีที่กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติให้ คัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งหรือคำวินิจฉัยต่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาที่กำหนดไว้ จะฟ้องคดีในศาลภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อได้มีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาเช่นว่านั้น และได้มีการวินิจฉัยชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์นั้นเสร็จสิ้นแล้ว”

³⁶ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 81 วรรคสี่ “ในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีวินิจฉัยอุทธรณ์ไม่แล้วเสร็จภายใน ระยะเวลาที่กำหนดตามวรรคสองหรือ วรรคสาม ให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องเป็นคดีต่อศาลได้โดยไม่ต้องรอฟัง ผลการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี แต่ต้องยื่นฟ้องต่อศาลภายใน สามสิบวันนับแต่พ้นกำหนดระยะเวลาดังกล่าว”

อุทธรณ์ได้ทั้งปัญหาข้อกฎหมายและปัญหาข้อเท็จจริงหากเห็นว่าคำสั่งหรือคำวินิจฉัยของเจ้าพนักงาน ประเมินหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เกี่ยวกับการประเมินภาษีอากรนั้นไม่ถูกต้อง นอกจากนั้น เงื่อนไขของการนำคดีขึ้นสู่ศาลก็ขึ้นอยู่กับหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด เช่น อาจกำหนดให้ต้องมีการ คัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งหรือคำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการอุทธรณ์เสียก่อนจึงจะสามารถ ยื่นฟ้องคดีภาษีอากรนั้นต่อศาลภาษีอากรกลางได้ เพื่อให้มีการตรวจสอบและกลั่นกรองความถูกต้องก่อน มีการนำคดีขึ้นสู่ศาลและเพื่อเป็นการลดจำนวนคดีพิพาทในชั้นศาลด้วย³⁷

(2) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร

เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินให้ผู้เสียภาษีชำระค่าภาษีอากร แต่บุคคลนั้น ไม่ชำระค่าภาษีอากรตามระยะเวลาที่กำหนดหรือภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด ย่อมถือว่าบุคคลนั้นอยู่ใน สถานะการเป็นหนี้ค่าภาษีอากร การค้างชำระภาษีทำให้รัฐขาดรายได้ ดังนั้นรัฐหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง อาจเป็นโจทก์ยื่นฟ้องต่อศาลขอให้บังคับบุคคลนั้นให้ชำระค่าภาษีอากร รวมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มได้ เช่น มาตรา 62 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้กำหนดให้ให้ผู้บริหาร ท้องถิ่นมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือยึด आयัดทรัพย์สินนั้นของผู้ต้องเสียภาษีนั้นได้ทันทีโดยไม่ต้องขอให้ ศาลออกหมายยึดหรือสั่งอายัดทรัพย์สินและมีอำนาจขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียภาษี เพื่อนำเงินมา ชำระภาษีค้างชำระ เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และค่าใช้จ่ายอันเนื่องมาจากการยึด आयัด และขายทอดตลาด ทรัพย์สินดังกล่าวได้ ซึ่งเป็นการใช้อำนาจทางบริหารในการบังคับคดีภาษีอากรโดยตรง และแม้ผู้เสียภาษี อากรจะอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินก็ตาม ก็ไม่เป็นเหตุให้ผู้ค้างชำระภาษีอากรดังกล่าว ทุเลาการชำระภาษีอากรแต่อย่างใด เพราะมาตรา 73 วรรคห้าแห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูก สร้าง พ.ศ. 2562 กำหนดให้การอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษีอากร เว้นแต่ผู้เสียภาษีจะไต่ถามคำ ร้องต่อผู้บริหารท้องถิ่นขอให้ทุเลาการชำระภาษีไว้ก่อนและผู้บริหารท้องถิ่นมีคำสั่งให้ทุเลาการชำระภาษี แล้ว ในกรณีเช่นว่านี้ ให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีคำสั่งให้ทุเลาการชำระภาษีเฉพาะส่วนต่างที่เพิ่มขึ้นจากจำนวน ภาษีที่ต้องเสียในปีก่อนและจะสั่งให้วางประกันตามที่เห็นสมควรก็ได้

(3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร

เป็นคดีที่เกี่ยวข้องเนื่องมาจากการชำระภาษีอากรโดยไม่มีหน้าที่ต้องชำระ หรือชำระไว้เกิน กว่าจำนวนที่จะต้องชำระตามที่กฎหมายกำหนด หรือเป็นกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษี เกินกว่าความเป็นจริงทำให้ผู้เสียภาษีอากรจำต้องชำระภาษีอากรตามการประเมินเรียกเก็บ แต่มีการขอ คืนภาษีอากรในภายหลัง ดังเช่นในกรณีตามมาตรา 54 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ซึ่งกำหนดให้ผู้เสียภาษียื่นคำร้องต่อผู้บริหารท้องถิ่นตามแบบที่รัฐมนตรีว่าการ กระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด โดยต้องยื่นคำร้องภายในสามปีนับแต่วันที่ชำระภาษี หากผู้บริหาร ท้องถิ่นเห็นว่าผู้ยื่นคำร้องมีสิทธิได้รับเงินคืน ผู้บริหารท้องถิ่นก็ต้องมีคำสั่งคืนเงินให้แก่ผู้ยื่นคำร้อง แต่หาก

³⁷ เอียรโท สุทรนนท์ และสุวัฒน์ ไวยุพัฒน์, คำอธิบายพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดี ภาษีอากร พ.ศ. 2528 ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544, (กรุงเทพมหานคร: พิมพ์อักษร, 2544), หน้า 29.

มีคำสั่งไม่คืนก็ต้องแจ้งให้ผู้ยื่นคำร้องทราบเช่นกัน โดยผู้ยื่นคำร้องที่ไม่เห็นด้วยกับคำสั่งของผู้บริหารท้องถิ่นที่มีคำสั่งไม่คืนหรือคืนเพียงบางส่วน ก็จะเกิดสิทธิในการฟ้องคดีตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528

(4) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพัน ซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร

คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร เป็นการฟ้องคดีเพื่อบังคับจากบุคคลที่ตกลงทำข้อผูกพันชำระค่าภาษีแทนผู้เสียภาษี เช่น ผู้ค้าประกัน ตัวอย่างเช่น “บริษัทแห่งหนึ่งได้เข้ามาเป็นผู้ค้าประกันการชำระหนี้ภาษีอากรนั้น ต่อมาคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ และผู้เสียภาษีไม่ยอมชำระภาษีอากร แต่ผู้ค้าประกันปฏิเสธที่จะชำระ กรมสรรพากรจึงมีสิทธิฟ้องผู้เสียภาษีอากรและผู้ค้าประกันต่อศาลภาษีอากรได้ โดยถือว่าเป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร”³⁸

(5) คดีที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร

ปัจจุบันนี้ยังไม่มีกฎหมายบัญญัติให้คดีประเภทอื่นอยู่ในเขตอำนาจของศาลภาษีอากร

³⁸ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, หน้า 238.

บทที่ 3

มาตรการระงับข้อพิพาททางภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

การนำพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาใช้ในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินประเภทที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแทนพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 นั้น ก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญในการจัดเก็บภาษีดังกล่าวหลายประการ เช่น ทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษี ฐานภาษีและอัตรากาซี เป็นต้น ผู้เขียนเห็นว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงที่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินและเป็นไปในทางคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีมากขึ้น อีกทั้งยังน่าจะช่วยลดข้อพิพาททางภาษีตามกฎหมายเดิมลงได้พอสมควร อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามกฎหมายใหม่นี้ ยังคงเป็นการใช้อำนาจทางปกครองของรัฐผ่านองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นโดยเจ้าพนักงานประเมิน การใช้อำนาจดังกล่าวย่อมมีผลกระทบต่อผู้เสียภาษีเนื่องจากพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เป็นกฎหมายใหม่ ทั้งผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษียังไม่คุ้นเคยกับการประเมินและการจัดเก็บ จึงมีโอกาที่จะเกิดความผิดพลาดและถูกโต้แย้งจากผู้เสียภาษี ซึ่งข้อพิพาทที่เกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ มีขั้นตอนในการระงับข้อพิพาทที่แตกต่างจากกฎหมายพอสมควร จึงเป็นที่น่าศึกษาว่าเมื่อมีข้อพิพาทเกิดขึ้น กระบวนการระงับข้อพิพาทตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จะเป็นมาตรการระงับข้อพิพาทที่มีประสิทธิภาพเพียงใด ความมีประสิทธิภาพดังกล่าวนี้ หมายความรวมถึงการมีขั้นตอนที่คำนึงถึงหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีและหลักการคุ้มครองผู้เสียภาษีตามหลักการทางปกครอง รวมถึงประสิทธิผลของมาตรการระงับข้อพิพาททางปกครองที่มีวัตถุประสงค์ เพื่อป้องกันการกระทำทางปกครองอันขัดต่อกฎหมาย เยียวหาความเสียหายของผู้เสียภาษี รวมถึงลดภาระค่าใช้จ่ายและเวลาของผู้เสียภาษีในอันที่จะต้องนำคดีไปฟ้องต่อศาล ทำให้จำนวนคดีที่จะขึ้นสู่ศาลลดลงได้ด้วย ดังนั้น หากมาตรการระงับข้อพิพาททางภาษีมมีการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอย่างเหมาะสมและเพียงพอแล้ว ก็มีแนวโน้มว่ามาตรการดังกล่าวจะบรรลุผลตามวัตถุประสงค์การระงับข้อพิพาทด้วย

ในบทนี้ จะศึกษาถึงข้อพิพาทที่อาจเกิดขึ้นในแต่ละขั้นตอนของกระบวนการประเมินและจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้แก่ ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นก่อนการประเมินภาษี ข้อพิพาทที่เกิดจากประเมินภาษีและข้อพิพาทที่เกิดขึ้นหลังจากการเสียภาษีแล้ว จากนั้นจะศึกษาถึงกระบวนการระงับข้อพิพาทของขั้นตอนเหล่านั้น เพื่อนำมาวิเคราะห์ว่ามีการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในมาตรการระงับข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้นจากขั้นตอนต่าง ๆ ดังกล่าวแล้วหรือไม่เพียงใด

3.1 ข้อพิพาทและกระบวนการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นก่อนการประเมินภาษี

ก่อนการประเมินภาษี พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 กำหนดให้ผู้บริหารท้องถิ่นแต่งตั้งพนักงานสำรวจ เพื่อทำการสำรวจประเภทและขนาดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของตน และนำข้อมูลที่ได้มาจัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่อทำการประเมินภาษีต่อไป จะเห็นได้ว่าการสำรวจและจัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างถือว่าเป็นขั้นตอนที่สำคัญตามพระราชบัญญัตินี้ เพราะข้อมูลที่ได้จะนำมาใช้ในการประเมินภาษีซึ่งกระทบต่อสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีโดยตรง ดังนั้น หากบัญชีรายการดังกล่าวจัดทำขึ้นไม่ถูกต้องตามความจริงก็อาจจะทำให้เกิดภาระภาษีทั้งที่ตามกฎหมายแล้วอาจไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือทำให้ต้องเสียภาษีมากขึ้นกว่าที่กฎหมายกำหนดได้ อันถือว่าการโต้แย้งสิทธิของผู้เสียภาษีและถือว่ามีข้อพิพาททางภาษีเกิดขึ้นระหว่างผู้เสียภาษีและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น อย่างไรก็ตาม พระราชบัญญัตินี้ได้กำหนดให้มีกระบวนการในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นจากขั้นตอนดังกล่าว โดยหากผู้เสียภาษีเห็นว่าบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ได้จัดทำขึ้นนั้นไม่ถูกต้องตามความจริง ผู้เสียภาษีย่อมมีสิทธิยื่นคำร้องคัดค้านต่อผู้บริหารท้องถิ่นเพื่อขอแก้ไขบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นให้ถูกต้องได้ หากผู้บริหารท้องถิ่นเห็นด้วยกับคำคัดค้านของผู้เสียภาษี กฎหมายได้กำหนดให้ผู้บริหารท้องถิ่นดำเนินการแก้ไขบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นให้ถูกต้อง³⁹ ผู้เขียนเห็นว่าขั้นตอนดังกล่าวนี้มีความสำคัญ เพราะเป็นจุดเริ่มต้นของการประเมินและจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ กล่าวคือ หากบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นทำขึ้นอย่างถูกต้องตรงตามความจริง ไม่ว่าจะจากการจัดทำของเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นก็ดี หรือจากการพิจารณาแก้ไขตามคำคัดค้านของผู้เสียภาษีเองก็ดี ย่อมถือได้ว่าบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นได้รับการยอมรับจากผู้เสียภาษีแล้ว การประเมินภาษีและการเรียกเก็บภาษีซึ่งอาศัยฐานการคำนวณจากบัญชีดังกล่าวโดยคำนวณจากราคาประเมินของกรมธนารักษ์อันเป็นราคากลางก็น่าจะมีปัญหาหรือข้อพิพาทน้อยลง อันจะเป็นการช่วยลดขั้นตอนในการจัดเก็บภาษีและลดค่าใช้จ่ายในการระงับข้อพิพาทที่อาจเกิดขึ้นในภายหลังได้ ดังนั้น กระบวนการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นจากการบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจึงเป็นสิ่งที่รัฐควรให้ความสำคัญและให้การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอย่างเพียงพอและมีประสิทธิภาพด้วย

3.1.1 การสำรวจและจัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินโดยคำนึงถึงความมั่งคั่งของผู้เสียภาษีซึ่งจะสัมพันธ์กับความสามารถในการเสียภาษี ดังนั้น เพื่อที่จะทราบผู้เสียภาษีคนใดมีความสามารถในการอันที่จะเสียภาษีเพียงใดหรือได้รับการยกเว้นภาษีหรือไม่เพียงใด จึงจำเป็นที่ผู้มีหน้าที่

³⁹ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 32

ประเมินภาษีต้องทราบข้อมูลเกี่ยวกับทรัพย์สินของผู้เสียภาษีนั้น ๆ เพื่อนำมาเป็นฐานในการประเมินภาษีตามที่กฎหมายกำหนดต่อไป ซึ่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้กำหนดขั้นตอนเพื่อที่จะทราบข้อมูลดังกล่าวไว้ ในหมวดที่ 4 ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทำการสำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของตน เพื่อให้ทราบข้อมูลเกี่ยวกับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น⁴⁰ แต่ก่อนที่จะดำเนินการสำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น กฎหมายกำหนดให้ผู้บริหารท้องถิ่นกำหนดระยะเวลาที่จะทำการสำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เพื่อให้ผู้เสียภาษีได้ทราบและเตรียมตัวเป็นการล่วงหน้า โดยปิดประกาศล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 15 วัน ณ สำนักงานหรือที่ทำการขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นหรือสถานที่อื่นตามที่เห็นสมควรภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น และทำการแต่งตั้งพนักงานสำรวจเพื่อปฏิบัติการดังกล่าว⁴¹

ในการดำเนินการสำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น กฎหมายได้ให้อำนาจพนักงานสำรวจเข้าไปในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างหรือสถานที่อื่นที่เกี่ยวข้องในระหว่างเวลาพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตกหรือในเวลาทำการของผู้เสียภาษีนั้น และมีอำนาจเรียกเอกสารหรือหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างจากผู้เสียภาษี รวมทั้งอาจขอให้ผู้เสียภาษีชี้เขตที่ดินหรือให้รายละเอียดเกี่ยวกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างได้⁴² และในทางปฏิบัติพนักงานสำรวจอาจขอให้เจ้าของทรัพย์สินนั้นลงลายมือชื่อรับทราบในแบบสำรวจ เพื่อรับรองความถูกต้องและลดข้อโต้แย้งที่อาจเกิดขึ้นได้⁴³

วัตถุประสงค์ของการสำรวจที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น มีความมุ่งหมายเพื่อให้ทราบว่า มีทรัพย์สินรายใดหรือที่ดินแปลงใดอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหรือได้รับการยกเว้นการจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ รวมทั้งสำรวจรายละเอียดอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างสำหรับที่ดินแปลงนั้น⁴⁴ เช่น สำรวจขนาดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ลักษณะ ของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้าง การใช้ประโยชน์และอายุของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้าง เป็นต้น เพื่อพนักงานเจ้าหน้าที่จะได้ทำการคำนวณราคาประเมินที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่อเสียภาษีต่อไป เมื่อพนักงานสำรวจได้ดำเนินการสำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเสร็จแล้ว องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีหน้าที่ต้องจัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยต้องแสดงประเภท จำนวน ขนาดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง การใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง รวมถึงรายละเอียดอื่น ๆ ที่จำเป็นแก่การประเมินภาษี และให้ประกาศบัญชีดังกล่าว ณ สำนักงานหรือที่ทำการขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นหรือสถานที่อื่นภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น เช่น ในเขตชุมชน วัด ฯลฯ เป็นเวลาไม่น้อยกว่า 30 วัน พร้อมทั้งให้จัดส่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับ

⁴⁰ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 26

⁴¹ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 27

⁴² พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 26

⁴³ กรมส่งเสริมการปกครองส่วนท้องถิ่น, คู่มือปฏิบัติงาน ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง, 2562, หน้า 20.

⁴⁴ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 28

ผู้เสียภาษีแต่ละรายตามประกาศบัญชีดังกล่าวให้แก่ผู้เสียภาษีนั้น⁴⁵ เพื่อให้ผู้เสียภาษีนั้นทราบถึงรายละเอียดเกี่ยวกับข้อมูลของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของตน เพื่อจะได้เตรียมการเสียภาษีตามรายละเอียดที่ได้รับแจ้งหรือหากผู้เสียภาษีเห็นว่ารายละเอียดตามบัญชีดังกล่าวนั้นไม่ถูกต้อง ก็จะได้ทำการคัดค้านเพื่อขอให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นดำเนินการแก้ไขให้ถูกต้องต่อไปได้ อย่างไรก็ตาม หากปรากฏว่าบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ได้จัดทำขึ้นนั้นไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง กฎหมายได้กำหนดวิธีการแก้ไขไว้ 2 แนวทาง ได้แก่ แนวทางตามมาตรา 31 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ซึ่งให้อำนาจแก่ผู้บริหารท้องถิ่นการสั่งให้แก้ไขเพิ่มเติมบัญชีรายการดังกล่าวได้แม้ว่าจะไม่มีคำคัดค้านจากผู้เสียภาษีก็ตาม แต่ในกรณีที่ผู้เสียภาษียื่นคำคัดค้าน ผู้บริการท้องถิ่นก็ต้องดำเนินการพิจารณาคำคัดค้านนั้นตามแนวทางที่กำหนดไว้ในมาตรา 32 แห่งพระราชบัญญัติเดียวกัน ดังจะได้อธิบายต่อไป

3.1.2 การคัดค้าน

เมื่อผู้เสียภาษีได้รับแจ้งข้อมูลเกี่ยวกับรายละเอียดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของตนตามประกาศบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดส่งมาให้ตามมาตรา 30 แล้ว หากผู้เสียภาษีเห็นว่าบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง เช่น ผู้เสียภาษีมีย่านซึ่งใช้เป็นที่อยู่อาศัยของตัวผู้เสียภาษีเองหรือนำออกให้เช่าเพื่อใช้เป็นที่อยู่อาศัย แต่ในรายการบัญชีรายละเอียดที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกลับระบุว่าใช้เพื่อประโยชน์อื่น ๆ ถือว่าเป็นการระบุลักษณะการใช้ประโยชน์ไม่ถูกต้องหรือในกรณีที่ผู้เสียภาษีมีย่านพาณิชย์ขนาด 220 ตารางวา แต่ในบัญชีที่ได้รับแจ้งกลับระบุว่า 320 ตารางวา ซึ่งเป็นการระบุขนาดที่ไม่ถูกต้อง เช่นนี้ ถือว่าข้อมูลในบัญชีรายการดังกล่าวไม่ถูกต้องตรงตามความจริง และความไม่ถูกต้องดังกล่าวนี้ย่อมส่งผลกระทบต่อผู้เสียภาษี ทำให้ผู้เสียภาษีต้องรับภาระภาษีมากเกินไปที่กฎหมายกำหนด กฎหมายจึงให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีในการยื่นคำร้องต่อผู้บริหารท้องถิ่นเพื่อขอแก้ไขรายละเอียดดังกล่าวให้ถูกต้องได้⁴⁶

3.1.3 การพิจารณาและแจ้งผลการยื่นคำคัดค้าน

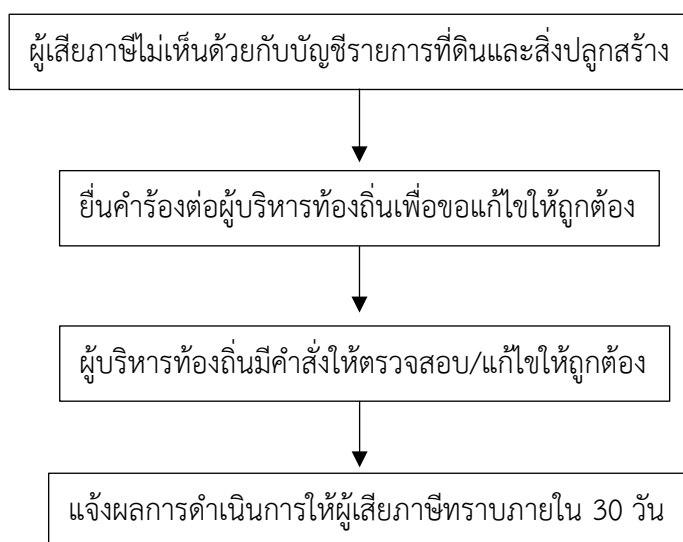
เมื่อผู้บริหารท้องถิ่นได้รับคำร้องคัดค้านจากผู้เสียภาษีว่าบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง กฎหมายกำหนดให้ผู้บริหารท้องถิ่นต้องดำเนินการพิจารณาคำคัดค้านของผู้เสียภาษี โดยสั่งให้พนักงานสำรวจดำเนินการตรวจสอบข้อเท็จจริงตามคำร้องดังกล่าวโดยเร็ว ในกรณีนี้พนักงานสำรวจอาจตรวจสอบจากเอกสารหรือหลักฐานที่มี หรือเรียกให้ผู้เสียภาษียื่นเอกสารหรือหลักฐานที่เกี่ยวข้องเพื่อทำการตรวจสอบ รวมถึงอาจจำเป็นต้องทำการออกสำรวจที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างของผู้เสียภาษีนั้นใหม่ด้วย หากพนักงานสำรวจพบว่าบัญชีรายการดังกล่าวมีความไม่ถูกต้อง พนักงานสำรวจ

⁴⁵ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 30

⁴⁶ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 32

ต้องรายงานให้ผู้บริหารท้องถิ่นทราบ และถือว่าเป็นกรณีที่ต้องแก้ไขรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ซึ่ง มาตรา 30 กำหนดให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีหน้าที่ต้องดำเนินการแก้ไขบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น ให้ถูกต้อง พร้อมทั้งแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับคำร้องจากผู้เสียภาษี

อย่างไรก็ดี แม้ว่าองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะเห็นว่าบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นให้ ถูกต้องแล้ว แต่ไม่ดำเนินการแก้ไขตามคำคัดค้านของผู้เสียภาษี หรือดำเนินการแก้ไขเพียงบางส่วนก็ตาม มาตราดังกล่าวก็กำหนดให้ผู้บริการท้องถิ่นต้องแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบถึงผลการดำเนินการดังกล่าวภายใน 30 เช่นกัน ขั้นตอนการคัดค้านบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีดังนี้



จากขั้นตอนการระงับข้อพิพาทอันเนื่องมาจากการจัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ข้างต้น จะเห็นได้ว่าผู้บริหารท้องถิ่นจะมีคำสั่งแก้ไขบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามคำร้อง ของผู้เสียภาษีหรือไม่ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างบัญญัติ พ.ศ. 2562 บัญญัติเพียงให้ ผู้บริหารท้องถิ่นแจ้งผลการดำเนินการให้ผู้เสียภาษีทราบเท่านั้น โดยมีได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีที่ไม่เห็นด้วย กับผลการดำเนินการดังกล่าวมีสิทธิคัดค้านแต่อย่างใด อีกทั้งการคัดค้านและการอุทธรณ์ที่บัญญัติไว้ใน หมวด 10 แห่งพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวก็ใช้บังคับเฉพาะการคัดค้านและการอุทธรณ์การประเมินภาษี เท่านั้น แต่ไม่รวมถึงการคัดค้านบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างด้วย กระบวนการระงับข้อพิพาทอัน เนื่องมาจากการจัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและ สิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จึงเป็นอันยุติเพียงเท่านี้ ทำให้ผู้เสียภาษีไม่ได้รับการคุ้มครองสิทธิในการโต้แย้ง คัดค้านตามพระราชบัญญัตินี้

3.1.4 การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายก่อนการประเมินภาษี

ในการสำรวจและจัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น เนื่องจากเจ้าพนักงานผู้ทำการสำรวจมีอำนาจเข้าไปในที่ดิน มีอำนาจบันทึกข้อมูลเกี่ยวกับที่ดิน รวมถึงมีอำนาจเรียกให้ผู้เสียหายหรือผู้มีส่วนเกี่ยวข้องส่งเอกสารหรือหลักฐานเกี่ยวกับที่ดินเพื่อนำมาใช้ในการจัดทำบัญชีรายการที่ดินอันจะใช้เป็นฐานข้อมูลในการคำนวณภาษีตามความสามารถในการเสียภาษีต่อไป ซึ่งเป็นไปตามหลักความเป็นธรรมในการเสียภาษี โดยการกระทำทั้งหลายนี้ถือเป็นการกระทำทางปกครอง ดังนั้น การที่กฎหมายกำหนดให้ผู้บริหารองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทำการแต่งตั้งเจ้าพนักงานสำรวจและให้อำนาจเจ้าพนักงานสำรวจกระทำการดังกล่าว ถือว่าเป็นไปตามหลักการที่ว่า การกระทำทางปกครองต้องกระทำโดยเจ้าหน้าที่ซึ่งมีอำนาจหน้าที่⁴⁷ อันเป็นหลักการคุ้มครองผู้เสียหายตามหลักกฎหมายปกครองประการหนึ่ง

เมื่อได้ดำเนินการสำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้างและจัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเสร็จแล้วมาตรา 30 กำหนดให้ประกาศบัญชีดังกล่าว พร้อมทั้งให้จัดส่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับผู้เสียหายแต่ละรายตามประกาศบัญชีดังกล่าวให้ผู้เสียหายรายนั้นทราบด้วย ซึ่งสอดคล้องกับหลักการคุ้มครองผู้เสียหายในเรื่องหลักการเข้าถึงข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่กำหนดให้คู่กรณีมีสิทธิขอตรวจดูเอกสารที่จำเป็นต้องรู้เพื่อการโต้แย้ง ชี้แจงหรือเพื่อป้องกันสิทธิของตนได้⁴⁸

นอกจากนี้หากปรากฏว่าบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ได้จัดทำขึ้นไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง ผู้บริหารท้องถิ่นก็มีอำนาจทบทวนการกระทำดังกล่าวได้เองโดยการสั่งให้แก้ไขเพิ่มเติมบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้ถูกต้องได้⁴⁹

หากผู้เสียหายเห็นว่าบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ได้จัดทำขึ้นไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงกฎหมายก็ให้สิทธิแก่ผู้เสียหายในการยื่นคำร้องคัดค้านต่อผู้บริหารท้องถิ่นเพื่อขอแก้ไขให้ถูกต้องได้ เมื่อผู้บริหารท้องถิ่นได้รับคำร้องดังกล่าวแล้วกฎหมายก็กำหนดให้ผู้บริหารท้องถิ่นดำเนินการตรวจสอบข้อเท็จจริงอีกครั้งหนึ่งโดยเร็ว อันเป็นไปตามหลักการโต้แย้งคัดค้านและรับฟัง

3.2 ข้อพิพาทและกระบวนการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นจากการประเมินภาษี

การจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 นั้น มีวัตถุประสงค์เพื่อหารายได้เข้าสู่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เพื่อนำมาเป็นรายจ่ายขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในการจัดทำบริการสาธารณะ วิธีการเสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้เป็นการประเมินโดยพนักงานประเมินซึ่งแต่งตั้งโดยผู้บริหารท้องถิ่น⁵⁰ เป็นการใช้อำนาจปกครองของรัฐผ่านองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นและถือ

⁴⁷ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 12

⁴⁸ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 31

⁴⁹ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 46

⁵⁰ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 11

เป็นนิติกรรมทางปกครองประการหนึ่ง เพราะก่อให้เกิดสิทธิและหน้าที่ระหว่างรัฐโดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นกับประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษี⁵¹

สำหรับแนวคิดเกี่ยวกับกระบวนการประเมินภาษีและเสียภาษีทรัพย์สินนั้น นักวิชาการด้านการศึกษา รศ. วีระศักดิ์ เครือเทพ ได้อธิบายไว้ว่า “โดยหลักหน่วยงานที่จัดเก็บ (เจ้าพนักงาน) ต้องจัดทำฐานข้อมูลทรัพย์สิน สิ่งของ หรือสิ่งที่เข้าข่ายต้องเสียภาษีอากร จัดทำทะเบียนผู้มีหน้าที่เสียภาษีประเมินภาระภาษีตามหลักเกณฑ์และอัตราที่กฎหมายกำหนด แจ้งให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีรับทราบและมาชำระภาษีให้ครบถ้วนในกำหนดเวลา จากนั้นจะรับชำระภาษีอากรและรับเรื่องราวร้องทุกข์ หรือคำอุทธรณ์ที่เกี่ยวข้อง ในระบบนี้ประชาชนมีหน้าที่เพียงการตรวจสอบถึงความถูกต้องของรายการประเมินภาษี ที่ได้รับแจ้งจากเจ้าพนักงานร้องทุกข์หรืออุทธรณ์การประเมินภาระภาษีตามขั้นตอนทางกฎหมายและมีหน้าที่เสียภาษีให้ครบถ้วนในกำหนดเวลา ทั้งนี้ในปัจจุบันภาษีอากรที่ใช้ระบบการประเมินเช่นนี้ได้แก่ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ฯลฯ เป็นต้น ...”⁵²

อย่างไรก็ดี การประเมินภาษีและจัดเก็บภาษีนั้น เป็นการใช้อำนาจของรัฐเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินภาษีจากผู้มีหน้าที่เสียภาษี อันเป็นการกระทำของรัฐที่กระทบต่อสิทธิของผู้เสียภาษี ดังนั้น การใช้อำนาจดังกล่าวจึงต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขและขอบเขตที่กฎหมายให้อำนาจไว้ เพื่อเป็นหลักประกันในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี หากการประเมินภาษีเป็นไปโดยไม่ถูกต้องหรือฝ่าฝืนกฎหมาย ย่อมสร้างความเดือดร้อนเสียหายแก่ประชาชนผู้เสียภาษี อันถือว่าเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีถูกโต้แย้งสิทธิและมีข้อพิพาททางภาษีเกิดขึ้น กฎหมายจึงบัญญัติให้ผู้เสียภาษีมีสิทธิในการโต้แย้งการประเมินที่ไม่ถูกต้องหรือฝ่าฝืนกฎหมายดังกล่าวเพื่อเยียวยาแก้ไขความเสียหายแก่ผู้เสียภาษีนั้น กระบวนการในการโต้แย้งสิทธิดังกล่าวถือว่าเป็นกระบวนการระงับข้อพิพาททางปกครองอย่างหนึ่ง และเป็นเงื่อนไขในการนำข้อพิพาทดังกล่าวขึ้นสู่การพิจารณาของศาล ดังนั้น กระบวนการในการระงับข้อพิพาทดังกล่าวจึงจำเป็นต้องมีประสิทธิภาพและสร้างภาระให้แก่ผู้เสียหายน้อยที่สุด อันจะเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีและช่วยให้ข้อพิพาทยุติลงได้โดยไม่ต้องอาศัยกระบวนการทางศาล ซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อทั้งผู้จัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษี

3.2.1 ฐานภาษี

การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินเป็นการจัดเก็บจากความมั่งคั่งร่ำรวยของบุคคลที่เป็นเจ้าของหรือได้รับประโยชน์จากทรัพย์สินนั้น ตามหลักการที่ว่าทรัพย์สินเป็นเครื่องแสดงถึงฐานะของบุคคลและเป็นเครื่องมือในการวัดความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลนั้น ดังนั้น การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจึงอยู่บน

⁵¹ นันทวัฒน์ บรมานันท์, คำบรรยายกฎหมายปกครอง ครั้งที่ 2 หลักพื้นฐานของกฎหมายปกครอง [ออนไลน์], 5 กันยายน 2551. แหล่งที่มา: <http://public-law.net/publaw/view.aspx?id=1270>

⁵² วีระศักดิ์ เครือเทพ, การบริหารภาษีอากรและรายได้ของรัฐ : หลักการและแนวปฏิบัติสำหรับนักรัฐประศาสนศาสตร์, โครงการผลิตตำราและเอกสารคำบรรยาย หน้า 265. อ้างโดย ศุภลักษณ์ พิณจิวาดล, กฎหมายภาษีอากร, หน้า 330.

พื้นฐานของมูลค่าของทรัพย์สิน (ฐานทรัพย์สิน)⁵³ ซึ่งฐานภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างซึ่งคำนวณจากราคาประเมินของกรมธนารักษ์ แยกตามประเภทของทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีได้ดังนี้

- (1) ที่ดิน ได้แก่ ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน
- (2) สิ่งปลูกสร้าง ได้แก่ ราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้าง
- (3) สิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด ได้แก่ ราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุด⁵⁴

ทั้งนี้ หากที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างใดไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ การคำนวณมูลค่าก็จะเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการคำนวณมูลค่าที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ พ.ศ. 2562 ที่กำหนดให้พนักงานประเมินเทียบเคียงราคาประเมินทุนทรัพย์ของสิ่งปลูกสร้างตามบัญชีเทียบเคียงสิ่งปลูกสร้างที่กรมธนารักษ์หรือสำนักงานธนารักษ์พื้นที่จัดส่งให้⁵⁵ ในกรณีสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะอื่นซึ่งไม่สามารถเทียบเคียงตามบัญชี กำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ได้ พนักงานประเมินจะแจ้งให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีนำส่งเอกสารหรือหลักฐานที่แสดงมูลค่าสิ่งปลูกสร้างเพื่อประกอบการพิจารณากำหนดราคาของสิ่งปลูกสร้างต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น⁵⁶

สำหรับราคาประเมินทุนทรัพย์ของทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 นั้น ให้กรมธนารักษ์หรือสำนักงานธนารักษ์พื้นที่แล้วแต่กรณี จัดส่งบัญชีราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน สิ่งปลูกสร้างหรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งที่ดิน สิ่งปลูกสร้างหรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุดนั้นตั้งอยู่ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่คณะอนุกรรมการประจำจังหวัดประกาศใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์⁵⁷

เมื่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้รับราคาประเมินจากกรมธนารักษ์แล้ว ก็ให้นำมาประเมินภาษีโดยคำนวณตามขนาดของ ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างของผู้เสียภาษีนั้น ๆ ตามรายละเอียดที่ระบุไว้ในบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ได้จัดทำไว้ แล้วแจ้งให้ผู้เสียภาษียื่นจำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีโดยการส่งแบบประเมินภาษีตามที่จะได้ศึกษาต่อไป

⁵³ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, ฎหมายภาษีอากร, หน้า 185 – 188.

⁵⁴ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 35

⁵⁵ กฎกระทรวง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการคำนวณมูลค่าที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ พ.ศ. 2562 ข้อ 4

⁵⁶ กฎกระทรวง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการคำนวณมูลค่าที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ พ.ศ. 2562 ข้อ 5

⁵⁷ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 36

3.2.2 ผู้เสียภาษี

โดยทั่วไปแล้วผู้เสียภาษีหมายถึง บุคคลหรือนิติบุคคลที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษี ซึ่งกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรแต่ละฉบับอาจกำหนดตัวผู้เสียภาษีหรือสิทธิและหน้าที่ของบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีแตกต่างกันไป การกำหนดตัวผู้เสียภาษีนั้น มีวัตถุประสงค์หลักเพื่อให้ทราบว่าคุณคนใดจะมีหน้าที่เสียภาษี รวมถึงมีอำนาจใช้สิทธิตามที่บัญญัติไว้ในกฎหมายนั้น ๆ ด้วย

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้ให้ความหมายของผู้เสียภาษีไว้ในมาตรา 5 ดังนี้ “ผู้เสียภาษี หมายความว่า บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างหรือเป็นผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สินของรัฐ ซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ และให้หมายความรวมถึงผู้มีหน้าที่ชำระภาษีแทนผู้เสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ด้วย” จากบทบัญญัติดังกล่าว สามารถแบ่งประเภทของผู้เสียภาษีได้ดังนี้

(1) ผู้เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สินของเอกชน ทั้งนี้ ในกรณีที่ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างซึ่งตั้งอยู่บนที่ดินนั้นมีเจ้าของต่างรายกัน ให้เจ้าของที่ดินและเจ้าของสิ่งปลูกสร้างต่างเป็นผู้เสียภาษี สำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ตนเป็นเจ้าของ⁵⁸

(2) ผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สินของรัฐ

(3) ผู้มีหน้าที่ชำระภาษีแทนผู้เสียภาษีตาม (1) หรือ (2) ซึ่งผู้เสียภาษีประเภทนี้มาตรา 47 ได้กำหนดไว้ดังนี้ “(1) ผู้จัดการมรดกหรือทายาท ในกรณีที่ผู้เสียภาษีถึงแก่ความตาย (2) ผู้จัดการทรัพย์สิน ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้ไม่อยู่ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยสาบสูญ (3) ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาลหรือผู้พิทักษ์ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้เยาว์ คนไร้ความสามารถ หรือคนเสมือนไร้ความสามารถแล้วแต่กรณี (4) ผู้แทนของนิติบุคคล ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นนิติบุคคล (5) ผู้ชำระบัญชี ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นนิติบุคคลเลิกกันโดยมีการชำระบัญชี (6) เจ้าของรวมคนหนึ่งคนใดในกรณีที่ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีเป็นของบุคคลหลายคนรวมกัน”

บุคคลใดจะมีหน้าที่เสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ก็ต่อเมื่อบุคคลนั้นเป็นเจ้าของหรือครอบครองที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรา 9 กล่าวคือ เป็นเจ้าของหรือครอบครองที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอยู่ในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษีนั้น ดังนั้น หากบุคคลใดมิได้เจ้าของหรือครอบครองที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอยู่ในเวลาดังกล่าว บุคคลนั้นก็ไม่ต้องมีหน้าที่ในการเสียภาษีสำหรับปีภาษีนั้น ยกตัวอย่างเช่น นายหนึ่งเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในที่ดินแปลงหนึ่งอยู่ในวันที่ 1 มีนาคม ต่อมาวันที่ 30 ธันวาคม นายหนึ่งโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินแปลงดังกล่าวให้แก่ นายสอง นายสองจึงกลายเป็นเจ้าของที่ดินแปลงนั้นและถือกรรมสิทธิ์เรื่อยมา ต่อมาวันที่ 5 มกราคม นายสองโอนกรรมสิทธิ์ให้แก่ นายสาม เช่นนี้ แม้การประเมินภาษีจะเกิดขึ้นหลังจากที่นายสองมิได้เป็นเจ้าของแล้ว และนายสองเป็นเจ้าของที่ดินเพียงไม่กี่วันก็ตาม แต่ก็ถือว่านายสองเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี มีหน้าที่เสียภาษีสำหรับที่ดินแปลงนั้นตามนัยแห่งมาตราดังกล่าว

⁵⁸ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 48

เนื่องจากผู้เสียภาษีเป็นผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษี จึงถือว่าเป็นผู้มีส่วนได้เสีย และถูกกระทบสิทธิโดยตรงจากการดำเนินการเพื่อจัดเก็บภาษีขององค์กรบริหารส่วนท้องถิ่น กฎหมายจึงได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีมีสิทธิต่าง ๆ ด้วย เพื่อเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีดังกล่าว เช่น สิทธิในการคัดค้านบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง สิทธิในการคัดค้านการประเมินภาษี สิทธิในการขอขยายระยะเวลาที่กำหนดไว้ รวมถึงสิทธิในการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และสิทธิในการฟ้องคดีภาษีอากร เป็นต้น

3.2.3 การประเมินภาษี

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นการจัดเก็บภาษีจากฐานทรัพย์สิน ดังนั้นการประเมินมูลค่าทรัพย์สินจึงเป็นสาระสำคัญของการคำนวณภาษี การเสียภาษีตามพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 นั้น เป็นการประเมินโดยพนักงานประเมิน แล้วส่งแบบประเมินให้แก่ผู้เสียภาษีภายในเดือนกุมภาพันธ์ของทุกปี สำหรับจำนวนภาษีที่ประเมินนั้น จะคำนวณมาจากข้อมูลของทรัพย์สินของผู้เสียภาษีที่ตั้งอยู่ในเขตองค์กรปกครองส่วนนั้น ๆ โดยพิจารณาจากประเภทของทรัพย์สิน ขนาดและการใช้ประโยชน์ของทรัพย์สินตามรายละเอียดที่ปรากฏอยู่ในบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ได้จัดทำขึ้นและส่งให้ผู้เสียภาษี รวมถึงปิดประกาศให้ทราบล่วงหน้าตามมาตรา 30 แล้ว จากนั้นพนักงานประเมินจะนำข้อมูลของทรัพย์สินตามบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวมาคำนวณมูลค่าของฐานภาษีโดยใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ ซึ่งเป็นราคาประเมินทุนทรัพย์ของสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมของกรมที่ดิน ที่กรมธนารักษ์ได้ประเมินไว้ตามบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง หรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุดและได้ส่งให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเพื่อนำมาคำนวณภาษีตามอัตราภาษีที่ใช้บังคับในท้องถิ่นนั้น ๆ ตามที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาหรือข้อบัญญัติท้องถิ่นแล้วแต่กรณี แต่ในกรณีที่ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ การคำนวณมูลค่าก็จะเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง นอกจากนี้ หากที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างใดมีการใช้ประโยชน์หลายประเภท อัตราภาษีที่จะนำมาใช้ในการคำนวณภาษีของทรัพย์สินนั้นก็แตกต่างกันไปเป็นไปตามสัดส่วนของการใช้ประโยชน์ แต่หากทรัพย์สินใดอยู่ในข่ายที่ได้รับการยกเว้นภาษี หรือเมื่อคำนวณภาษีแล้วไม่ถึงเกณฑ์ที่จะต้องเสียภาษี ผู้เสียภาษีก็ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีสำหรับทรัพย์สินนั้น

ในการประเมินภาษีนั้น นอกจากพนักงานประเมินจะต้องคำนวณภาษีตามวิธีการที่กล่าวมาข้างต้นแล้ว กฎหมายยังให้อำนาจพนักงานประเมินในการเรียกผู้เสียภาษีหรือบุคคลผู้เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำ หรือส่งเอกสารหรือหลักฐานอื่นใด เพื่อนำมาตรวจสอบการประเมินภาษีภายในระยะเวลาที่กำหนด โดยจะต้องมีหนังสือแจ้งให้บุคคลดังกล่าวทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วัน และเมื่อพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีเสร็จแล้ว องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีหน้าที่ต้องแจ้งการประเมินภาษีดังกล่าว โดยส่งโดยส่งแบบประเมินภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีภายในเดือนกุมภาพันธ์ของทุกปี สำหรับแบบ

ประเมินภาษีนั้นต้องเป็นไปตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด ซึ่งอย่างน้อยต้องมี รายการที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ราคาประเมินทุนทรัพย์ อัตราภาษี และจำนวนภาษีที่ต้องชำระ ส่วนการส่ง หนังสือแจ้งการประเมินนั้น องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นจะส่งให้แก่ผู้เสียภาษีโดยตรง หรือส่งทางไปรษณีย์ ลงทะเบียนตอบรับ โดยส่ง ณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่หรือสถานที่ทำการของบุคคลนั้นในระหว่างเวลา พระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตกหรือในเวลาทำการของบุคคลนั้น ถ้าไม่พบผู้เสียภาษี ณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่ หรือสถานที่ทำการของผู้เสียภาษี จะส่งให้แก่บุคคลใดซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้ว และอยู่ ณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่หรือสถานที่ทำการที่ปรากฏว่าเป็นของผู้เสียภาษีนั้นก็ได้ หากไม่สามารถส่งแบบแจ้งการประเมินตาม วิธีการดังกล่าวได้ ต้องปิดแบบแจ้งการประเมินนั้นในที่ที่เห็นได้ง่าย ณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่หรือสถานที่ทำการของผู้เสียภาษีนั้นหรือลงประกาศแจ้งความในหนังสือพิมพ์ก็ได้ ทั้งนี้ เมื่อเวลาล่วงพ้นไปไม่น้อยกว่า 7 วัน นับแต่วันที่ได้นำดำเนินการดังกล่าว ให้ถือว่าผู้เสียภาษีได้รับแบบแจ้งการประเมินนั้นแล้ว

เมื่อผู้เสียภาษีได้รับแจ้งการประเมินภาษีจากองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นแล้ว ผู้เสียภาษีต้องนำ เงินมาชำระต่อพนักงานเก็บภาษีภายในเดือนเมษายน ณ ที่ทำการขององค์การปกครองส่วนท้องถิ่นที่อื่น ที่ผู้บริหารท้องถิ่นกำหนด โดยให้ถือว่าวันที่พนักงานเก็บภาษีลงลายมือชื่อในใบเสร็จรับเงินเป็นวันที่ชำระ ภาษีทั้งนี้ องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นจะมอบให้ส่วนราชการรับชำระภาษีแทนองค์การปกครองส่วนท้องถิ่น ก็ได้ โดยให้องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นทำความตกลงเป็นหนังสือกับส่วนราชการนั้น และให้ส่วนราชการที่ รับชำระภาษี แทน สามารถหักค่าใช้จ่ายในอัตราร้อยละ 3 ของภาษีที่รับชำระไว้แทนได้ โดยให้ถือว่าวันที่ เจ้าหน้าที่ของส่วนราชการ หรือหน่วยงานของรัฐซึ่งได้รับมอบหมายลงลายมือชื่อในใบเสร็จรับเงินเป็นวันที่ ชำระภาษี

ในการชำระภาษีนั้น กฎหมายยังได้อำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษี โดยเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษี สามารถชำระภาษีโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ หรือโดยการชำระผ่านธนาคาร หรือโดยวิธีการอื่น ใด เช่น ชำระภาษีผ่านจุดบริการ เป็นต้น ในกรณีชำระภาษีทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ โดยส่ง ธนาณัติ ตัวแลกเงินไปรษณีย์ เช็คธนาคาร หรือเช็คที่ธนาคารรับรองส่งจ่ายให้แก่องค์การปกครองส่วน ท้องถิ่น ให้ถือว่าวันที่หน่วยงานให้บริการไปรษณีย์ประทับตราลงทะเบียนเป็นวันที่ชำระภาษี และในกรณี ชำระโดยผ่านทางธนาคารหรือวิธีการอื่นใดนั้น ให้ถือว่าวันที่ธนาคารได้รับเงินค่าภาษีหรือวันที่มีการชำระ เงินค่าภาษีผ่านจุดบริการเป็นวันที่ชำระภาษี

หากผู้เสียภาษีได้รับแจ้งการประเมินภาษีแล้วมิได้ชำระภาษีภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด จำนวนภาษีดังกล่าวก็จะถือว่าเป็นภาษีค้างชำระ องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นก็จะมีหนังสือแจ้งเตือนให้ ชำระภาษี พร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามอัตราที่กฎหมายกำหนดต่อไป ทั้งนี้ ในระหว่างที่มีภาษีค้าง ชำระ ผู้เสียภาษีก็จะถูกจำกัดสิทธิในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครอง ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่มีภาษีค้างชำระ หากต่อมาผู้เสียภาษีได้มาชำระภาษีค้างชำระพร้อมเบี้ยปรับ และเงินเพิ่มแล้ว องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นจะต้องรีบดำเนินการแจ้งให้สำนักงานที่ดินหรือสำนักงาน ที่ดินสาขาทราบ เพื่อถอนการอายัดสิทธิในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมต่อไป

3.2.4 การทบทวนการประเมินภาษี

เมื่อได้มีการประเมินภาษีแล้ว หากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นพบว่า การประเมินภาษีดังกล่าวมีความผิดพลาด ทำให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีไม่ครบถ้วนหรือชำระเกินกว่าจำนวนที่ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ต้องเสีย ตามกฎหมาย องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจทบทวนการประเมินภาษีให้ถูกต้องครบถ้วนตามที่ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ต้องเสียภาษีได้ ซึ่งการทบทวนการประเมินภาษีสามารถกระทำได้ภายในกำหนดเวลา 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาการชำระภาษี⁵⁹ โดยในแต่ละกรณีมีขั้นตอนดังนี้

(1) กรณีประเมินภาษีน้อยกว่าจำนวนที่ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ต้องเสีย องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องแจ้งการประเมินใหม่ให้แก่ผู้เสียภาษี และให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีที่ต้องเสียเพิ่มเติมภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับการประเมิน โดยไม่ต้องเสียเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม

(2) กรณีประเมินภาษีมากกว่าจำนวนที่ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ต้องเสียเป็นเหตุให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีไว้เกินกว่าจำนวนที่จะต้องเสีย องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องมีหนังสือแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ตรวจสอบพบว่าการประเมินภาษีผิดพลาด เพื่อให้มารับเงินที่ชำระเกินคืนภายใน 1 ปี นับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้ง หากผู้เสียภาษีไม่มารับเงินคืนภายในกำหนดเวลาดังกล่าว กฎหมายมิได้กำหนดว่าให้เงินนั้นตกเป็นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นหรือไม่ แต่เมื่อพิจารณาตาม มาตรา 54 ซึ่งเป็นกฎหมายที่ใกล้เคียงอย่างยิ่ง ได้บัญญัติให้เงินภาษีที่ผู้เสียภาษีที่ได้ของคืนในกรณีเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียเกินกว่าจำนวนที่ต้องเสีย ซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นได้มีคำสั่งให้คืนเงินดังกล่าว แต่ผู้เสียภาษีมิได้มารับเงินคืนภายในกำหนด 1 ปี นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำสั่งดังกล่าว ให้เงินนั้นตกเป็นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ดังนั้น เงินภาษีที่ผู้เสียภาษีมิได้มารับคืนภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ก็น่าจะตกเป็นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเช่นกัน

3.2.5 การแจ้งเตือนให้เสียภาษี

เมื่อครบกำหนดระยะเวลาเสียภาษีตามมาตรา 46 และผู้เสียภาษีไม่ได้รับอนุญาตจากผู้บริหารท้องถิ่นให้ขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาเสียภาษี หรือได้รับอนุญาตให้เลื่อนขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาเสียภาษีแล้ว แต่มิได้ชำระภาษีภายในกำหนดระยะเวลาดังกล่าว ให้ถือว่าจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียนั้นเป็นภาษีค้างชำระ⁶⁰ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นก็จะมีหน้าที่ในการเร่งรัดภาษีค้างชำระโดยการส่งหนังสือเตือนให้ผู้เสียภาษีมาชำระภาษีค้างชำระ พร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภายในเดือนพฤษภาคมของปี⁶¹ โดยให้เสียเบี้ยปรับร้อยละ 40 ของจำนวนภาษีที่ค้างชำระ⁶² ส่วนเงินเพิ่มนั้นให้เสียในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนหรือ

⁵⁹ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 53

⁶⁰ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 58

⁶¹ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 61

⁶² พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 68

เศษของเดือน⁶³ อย่างไรก็ตาม เพื่อเป็นการจูงใจให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีที่ค้างชำระโดยเร็ว กฎหมายได้กำหนดให้มีการลดเบี้ยปรับเหลือร้อยละ 10 ของภาษีที่ค้างชำระในกรณีที่มีการชำระภาษีภายหลังกำหนดเวลาชำระภาษีแต่ก่อนได้รับหนังสือแจ้งเตือน และหากผู้เสียภาษีชำระภาษีค้างชำระภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ในหนังสือแจ้งเตือน เบี้ยปรับก็จะลดลงเหลือร้อยละ 20 ของภาษีที่ค้างชำระ⁶⁴ แต่หากผู้เสียภาษีมิได้ชำระภาษีค้างชำระเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภายในเวลาที่กำหนดไว้ในหนังสือแจ้งเตือน ผู้เสียภาษีก็อาจถูกยึดอายัดและขายทอดตลาด เพื่อนำเงินมาชำระภาษีค้างชำระ เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และค่าใช้จ่ายอันเนื่องมาจากการยึดอายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้น ซึ่งกฎหมายได้ให้อำนาจผู้บริหารท้องถิ่นในการดำเนินการดังกล่าวได้เมื่อพ้นกำหนด 90 วัน นับแต่วันที่ผู้เสียภาษีได้รับหนังสือแจ้งเตือน โดยไม่ต้องอาศัยอำนาจศาลหรือดำเนินการผ่านกรมบังคับคดีแต่อย่างใด⁶⁵

3.2.6 การคัดค้านการประเมินภาษีต่อผู้บริหารท้องถิ่น

เมื่อได้รับแจ้งการประเมินภาษี หากผู้เสียภาษีเห็นว่าการประเมินหรือเรียกเก็บภาษีนั้นไม่ถูกต้อง ผู้เสียภาษีมีสิทธิคัดค้านและขอให้ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาทบทวนการประเมินหรือการเรียกเก็บภาษีได้⁶⁶ การประเมินหรือการเรียกเก็บภาษีที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีสามารถคัดค้านและขอให้ทบทวนการประเมินหรือการเรียกเก็บภาษีได้นั้น ต้องเป็นการประเมินหรือการเรียกเก็บภาษีในกรณีดังต่อไปนี้

(1) การประเมินภาษีตามปกติตามมาตรา 44 ซึ่งองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้แจ้งการประเมินภาษี โดยส่งแบบประเมินภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีภายในเดือนกุมภาพันธ์

(2) การประเมินภาษีใหม่ตามมาตรา 53 ในกรณีที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นพบว่า การประเมินภาษีตามปกติมีความผิดพลาดหรือไม่ครบถ้วน จึงทำการทบทวนการประเมินภาษีแล้วแจ้งการประเมินใหม่แก่ผู้เสียภาษี

(3) การเรียกเก็บภาษีค้างชำระ พร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามหนังสือแจ้งเตือนตามมาตรา 61 ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ชำระภาษีภายในกำหนด

สำหรับขั้นตอนในการคัดค้านการประเมินภาษีนั้นสามารถเรียงลำดับขั้นตอนได้ดังนี้

(1) การยื่นคำร้อง

ผู้เสียภาษียื่นคำร้องต่อผู้บริหารท้องถิ่นตามแบบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด เพื่อคัดค้านการประเมินและขอให้ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาทบทวนการประเมินหรือการเรียกเก็บภาษี โดยต้องยื่นคำร้องดังกล่าวภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินหรือการเรียกเก็บภาษี

⁶³ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 70 วรรคหนึ่ง

⁶⁴ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 69

⁶⁵ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 62

⁶⁶ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 73

(2) การพิจารณาคำร้อง

(2.1) ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาคำร้องของผู้เสียภาษีตาม (1) ให้แล้วเสร็จภายใน 60 วัน นับแต่วันที่ได้รับคำร้องดังกล่าว

(2.2) หากผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาคำร้องของผู้เสียภาษีไม่แล้วเสร็จภายในระยะเวลาดังกล่าว ให้ถือว่าผู้หารท้องถิ่นเห็นชอบกับคำร้องของผู้เสียภาษี

(3) การแจ้งผลการพิจารณา

เมื่อผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาคำร้องเสร็จแล้ว ให้แจ้งคำสั่งพร้อมด้วยเหตุผลเป็นหนังสือไปยังผู้เสียภาษีโดยไม่ชักช้า

(4) ผลภายหลังการพิจารณาคำร้อง

(4.1) ในกรณีที่ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาเห็นชอบกับคำร้องของผู้เสียภาษี ให้แจ้งจำนวนภาษีที่จะต้องเสียเป็นหนังสือไปยังผู้เสียภาษี และให้ผู้เสียภาษีมารับชำระภาษีคืนภายใน 15 นับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้ง

(4.2) ในกรณีที่ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาไม่เห็นชอบกับคำร้องของผู้เสียภาษี ให้ผู้เสียภาษีมีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี โดยยื่นอุทธรณ์ต่อผู้บริหารท้องถิ่นภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้ง

อนึ่ง เมื่อถึงกำหนดชำระภาษีแล้ว ไม่ว่าจะเป็นกำหนดเวลาตามที่กฎหมายกำหนดหรือที่ระบุไว้ในแบบประเมินหรือหนังสือเตือนก็ตาม แม้ผู้เสียภาษีจะยังไม่เห็นด้วยกับการประเมินหรือเรียกเก็บภาษีนั้น และใช้สิทธิคัดค้านการประเมินต่อผู้บริหารท้องถิ่นดังกล่าวข้างต้นแล้วก็ตาม ผู้เสียภาษียังต้องมีหน้าที่ในชำระภาษีภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ดังบัญญัติไว้ในวรรคห้าของมาตรา 73 ว่า “การคัดค้านและการอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการชำระภาษี เว้นแต่ผู้เสียภาษีจะไต่ยื่นคำร้องต่อ ผู้บริหารท้องถิ่นขอให้ทุเลาการชำระภาษีไว้ก่อน และผู้บริหารท้องถิ่นมีคำสั่งให้ทุเลาการชำระภาษีแล้ว” ดังนั้น หากผู้เสียภาษีประสงค์จะระงับการจ่ายภาษีดังกล่าวไว้ชั่วคราวในระหว่างขั้นตอนการคัดค้านการประเมินหรือการเรียกเก็บภาษี ผู้เสียภาษีจะต้องยื่นคำร้องขอทุเลาการชำระภาษีต่อผู้บริหารท้องถิ่น และเมื่อผู้บริหารท้องถิ่นมีคำสั่งอนุญาตให้ทุเลาการชำระภาษีแล้ว ผู้เสียภาษีจึงจะได้รับสิทธิระงับการจ่ายภาษีไว้ชั่วคราว มิฉะนั้น ผู้เสียภาษียังคงต้องรับผิดชอบปรับและเงินเพิ่มในระหว่างระยะเวลาดังกล่าว อย่างไรก็ตาม การทุเลาการชำระภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ สามารถกระทำได้เฉพาะส่วนต่างที่เพิ่มขึ้นจากจำนวนภาษีที่ต้องเสียในปีก่อนเท่านั้น โดยในการสั่งอนุญาตนี้ผู้บริหารท้องถิ่นจะสั่งให้ผู้เสียภาษีวางประกันตามที่เห็นสมควรก็ได้ และเมื่อผู้บริหารท้องถิ่นได้สั่งอนุญาตให้ทุเลาการชำระภาษีแล้ว⁶⁷ ถ้าต่อมาปรากฏว่าผู้เสียภาษีได้กระทำการใด ๆ เพื่อประวิงการชำระภาษี หรือจะกระทำการโอน ขาย จำหน่าย หรือ ยักยอกทรัพย์สินทั้งหมดหรือ

⁶⁷ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 73 วรรคห้า

บางส่วนเพื่อให้พ้นอำนาจการยึดหรืออายัด ผู้บริหารท้องถิ่นก็อาจเพิกถอนคำสั่งให้ทุเลาการชำระภาษีนั้นได้⁶⁸

3.2.7 การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี

หลังจากที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นคำร้องคัดค้านการประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บภาษีแล้ว หากผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาแล้วมีคำสั่งไม่เห็นชอบกับคำสั่งดังกล่าวไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน กฎหมายได้ให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีในการอุทธรณ์คำสั่งของผู้บริหารท้องถิ่นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี โดยยื่นอุทธรณ์ต่อผู้บริหารท้องถิ่น ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งผลการพิจารณาของผู้บริหารท้องถิ่น และเมื่อผู้บริหารท้องถิ่นได้รับคำอุทธรณ์ดังกล่าวผู้บริหารท้องถิ่นมีหน้าที่ต้องส่งคำอุทธรณ์ไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีภายใน 15 วันนับแต่วันที่รับคำอุทธรณ์ดังกล่าว⁶⁹

สำหรับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีนั้น กฎหมายได้กำหนดไว้สองคณะ ได้แก่ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีประจำจังหวัด⁷⁰ และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีกรุงเทพมหานคร⁷¹ ซึ่งมีความแตกต่างกันทั้งตัวบุคคลซึ่งเป็นองค์คณะ และเขตอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์ของแต่ละองค์คณะ โดยสามารถแบ่งได้ดังนี้

(1) คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีประจำจังหวัดประกอบด้วย ผู้ว่าราชการจังหวัดเป็นประธาน และมีคณะกรรมการได้แก่ (1) เจ้าพนักงานที่ดินจังหวัด (2) ธารักษ์พื้นที่ (3) โยธาธิการและผังเมืองจังหวัด (4) สรรพากรพื้นที่ที่ผู้ว่าราชการจังหวัดแต่งตั้ง ซึ่งล้วนเป็นกรรมการโดยตำแหน่ง ตำแหน่งละ 1 คน (5) ผู้แทนของผู้บริหารท้องถิ่นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในจังหวัด ซึ่งมาจากการเลือกของผู้บริหารท้องถิ่นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในจังหวัด ไม่เกิน 2 คน และ (6) ผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งประธานกรรมการและกรรมการโดยตำแหน่งแต่งตั้งอีกไม่เกิน 2 คน

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีประจำจังหวัด มีอำนาจในการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นตามมาตรา 73 อันเนื่องมาจากการที่ผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของผู้บริหารท้องถิ่นที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นคำคัดค้านเกี่ยวกับการประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บภาษีภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ยกเว้นกรุงเทพมหานคร

(2) คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีกรุงเทพมหานครประกอบด้วย ปลัดกระทรวงมหาดไทยเป็นประธานกรรมการและมีคณะกรรมการ ได้แก่ (1) อธิบดีกรมที่ดิน (2) อธิบดีกรมธนารักษ์ (3) อธิบดีกรมโยธาธิการและผังเมือง (4) อธิบดีกรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น (5) อธิบดี

⁶⁸ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 73 วรรคหก

⁶⁹ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 73 วรรคสี่

⁷⁰ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 74

⁷¹ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 75

กรมสรรพากร (6) ผู้อำนวยการสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง (7) ปลัดกรุงเทพมหานคร เป็นกรรมการโดยตำแหน่ง ตำแหน่งละ 1 คน และ (8) ผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งประธานกรรมการและกรรมการโดยตำแหน่งแต่งตั้งอีกไม่เกิน 2 คน

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีกรุงเทพมหานครมีอำนาจในการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นตามมาตรา 73 เนื่องจากการที่ผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของผู้บริหารท้องถิ่นที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นคำคัดค้านเกี่ยวกับการประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บภาษีภายในเขตกรุงเทพมหานคร

สำหรับระยะเวลาในการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์นั้น กฎหมายกำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี พิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 60 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำอุทธรณ์จากผู้บริหารท้องถิ่น⁷² ในกรณีที่มีเหตุจำเป็นทำให้ไม่อาจวินิจฉัยอุทธรณ์ได้ภายในกำหนดระยะเวลาดังกล่าว คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีอาจขยายระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ออกไปอีกได้ไม่เกิน 30 วัน นับแต่วันที่ครบกำหนดระยะเวลาดังกล่าว ในกรณีนี้ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี ต้องมีหนังสือแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบว่ามี การขยายระยะเวลาอุทธรณ์ออกไป พร้อมกับแจ้งกำหนดเวลาใหม่ที่จะพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จด้วย⁷³ หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีวินิจฉัยอุทธรณ์ไม่แล้วเสร็จภายในระยะเวลาที่กำหนด 60 วันในกรณีที่ ไม่มีการขยายระยะเวลา หรือไม่แล้วเสร็จตามกำหนดเวลาที่ได้ขยาย กฎหมายได้ให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีในการยื่นฟ้องเป็นคดีต่อศาลได้ โดยไม่ต้องรอฟังผลการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี แต่ต้องยื่นฟ้องต่อศาลภายใน 30 วัน นับแต่พ้นกำหนดระยะเวลาดังกล่าว⁷⁴

ในการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์นั้น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี อาจมีหนังสือเรียกผู้อุทธรณ์หรือบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำหรือให้ส่งเอกสารหรือหลักฐานอื่นใดมาแสดงได้ โดยต้องใช้เวลาแก่บุคคลดังกล่าวไม่น้อยกว่า 15 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือเรียก หากผู้อุทธรณ์ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกดังกล่าวโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีอาจมีคำสั่งให้ยกอุทธรณ์นั้นได้⁷⁵

เมื่อได้พิจารณาอุทธรณ์เสร็จแล้ว คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีต้องแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์พร้อมด้วยเหตุผลเป็นหนังสือไปยังผู้อุทธรณ์ภายใน 15 วัน นับแต่วันที่พิจารณาเสร็จ โดยอาจมีคำวินิจฉัยอย่างใดอย่างหนึ่ง ได้แก่ ไม่รับอุทธรณ์ ยกอุทธรณ์ เพิกถอนหรือแก้ไขการประเมินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หรือให้ผู้อุทธรณ์ได้รับการลดหรือยกเว้นภาษีหรือได้คืนภาษี⁷⁶

⁷² พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 81 วรรคสอง

⁷³ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 81 วรรคสาม

⁷⁴ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 81 วรรคสี่

⁷⁵ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 80

⁷⁶ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 81 วรรคหนึ่ง

ในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี มีคำวินิจฉัยให้คืนเงินแก่ผู้อุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีต้องแจ้งคำวินิจฉัยไปยังผู้บริหารท้องถิ่นเพื่อให้มีคำสั่งคืนเงิน พร้อมด้วยดอกเบี้ยแก่ผู้ได้รับคืนเงินในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินที่ได้รับคืน โดยไม่คิดทบต้น นับแต่วันที่ชำระภาษีถึงวันที่มีคำวินิจฉัยให้คืนเงิน แต่ต้องไม่เกินจำนวนเงินที่ได้รับคืน ทั้งนี้ ต้องแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ได้มีคำสั่งคืนเงิน⁷⁷ แต่หากผู้อุทธรณ์ไม่มารับเงินคืนภายใน 1 ปีนับแต่วันที่ได้รับแจ้ง กฎหมายกำหนดให้เงินนั้นตกเป็นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น⁷⁸

3.2.8 การฟ้องคดีต่อศาล

การใช้สิทธิของผู้เสียภาษีในการฟ้องคดีต่อศาลเกี่ยวกับข้อพิพาทในการประเมินภาษีหรือเรียกเก็บภาษีตามพระราชบัญญัตินี้มีสองกรณี ได้แก่

(1) กรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีไม่วินิจฉัยอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 60 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำอุทธรณ์จากผู้บริหารท้องถิ่นในกรณีที่ไม่มีกรขยายระยะเวลาพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ หรือมีการขยายระยะเวลาแล้วแต่ไม่พิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในกำหนดระยะที่ขยายแล้วแต่กรณี⁷⁹

(2) กรณีที่มีการวินิจฉัยอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาและผู้อุทธรณ์ได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว ผู้เสียภาษีแต่ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยดังกล่าวของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี โดยผู้อุทธรณ์ที่ประสงค์จะใช้สิทธิฟ้องคดีต่อศาลตามพระราชบัญญัตินี้ ต้องยื่นคำฟ้องต่อศาลภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์⁸⁰

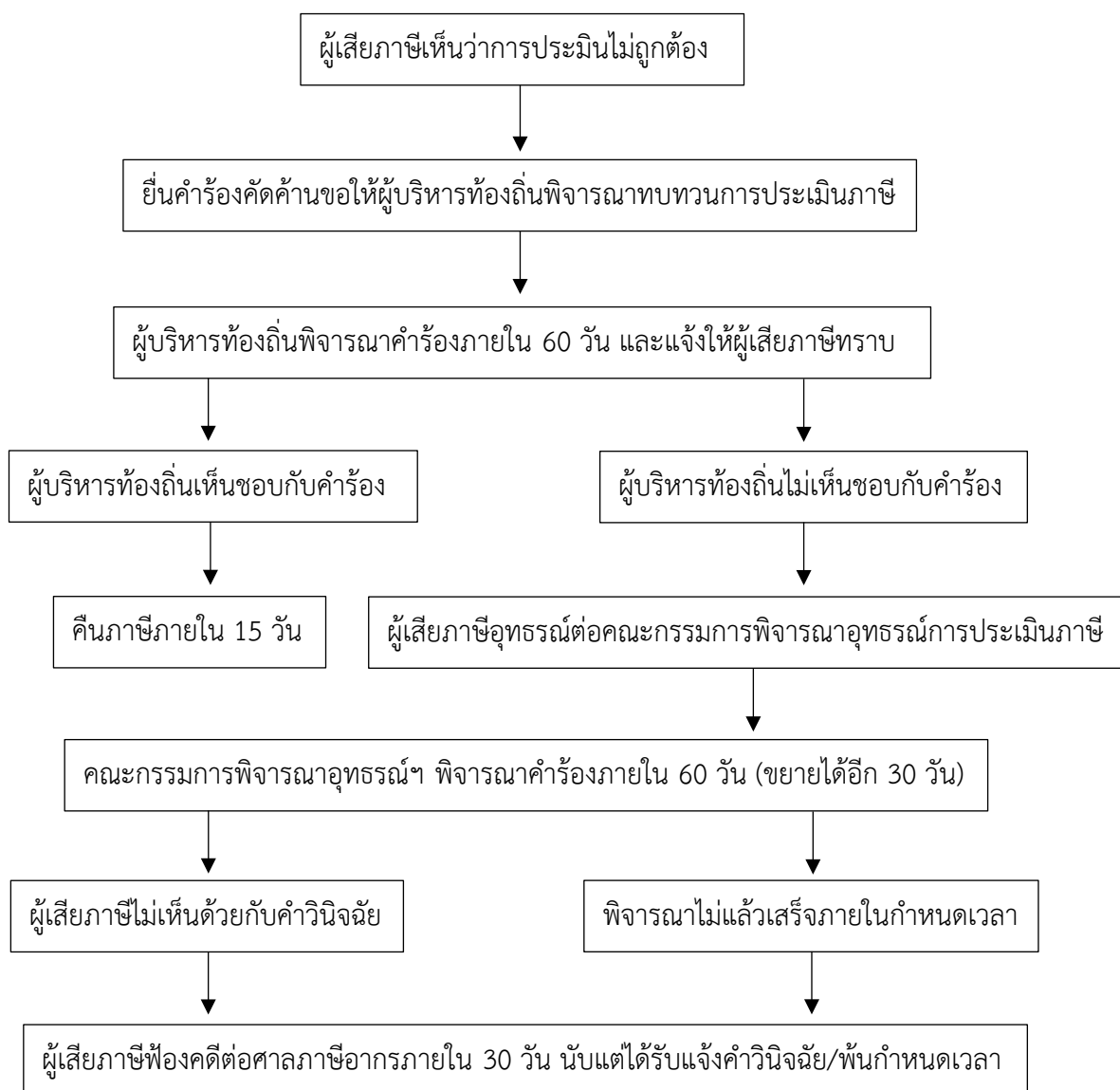
⁷⁷ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 81 วรรคห้า

⁷⁸ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 81 วรรคหก

⁷⁹ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 81 วรรคสี่

⁸⁰ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 82

สำหรับขั้นตอนการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นเนื่องจากการประเมินภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ดังที่ได้อธิบายข้างต้นนั้น สามารถสรุปได้ดังนี้



3.2.9 การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีจากการประเมินภาษี

กำหนดเวลาในการแจ้งการประเมินและการชำระภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ถูกกำหนดไว้เป็นการแน่นอน ตามกำหนดเวลาที่ระบุไว้ในมาตรา 44 และมาตรา 46 ซึ่งเป็นไปตามหลักการภาษีอากรที่ดีในเรื่องของความแน่นอน นอกจากนี้ยังปรากฏหลักความสะดวกและประหยัดไว้ในส่วนที่เกี่ยวกับการชำระภาษี กล่าวคือ มีการกำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอาจมอบหมายให้ส่วนราชการหรือหน่วยงานของรัฐรับชำระภาษีแทนองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นก็ได้⁸¹ รวมถึง การกำหนดให้ผู้เสียภาษีมีสิทธิชำระ

⁸¹ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 50

ภาษีโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ หรือโดยการชำระผ่านธนาคารหรือโดยวิธีการอื่นใด ตามที่ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทย ประกาศกำหนด⁸² ซึ่งจะช่วยให้เกิดความสะดวกทั้งต่อฝ่ายผู้จัดเก็บ ภาษีและผู้เสียภาษี และช่วยประหยัดค่าใช้จ่ายและเวลาในการชำระภาษีด้วย

ส่วนหลักการคุ้มครองผู้เสียภาษีตามหลักการทางปกครองนั้นปรากฏอยู่ในหมวด 10 ว่าด้วยการ คัดค้านและการอุทธรณ์การประเมินภาษี ที่กำหนดให้ผู้เสียภาษีผู้มีสิทธิคัดค้านและขอให้ผู้บริหารท้องถิ่น พิจารณาทบทวนการประเมินหรือการเรียกเก็บภาษีได้ โดยให้ยื่นคำร้องต่อผู้บริหารท้องถิ่นตามแบบที่ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด ทั้งนี้ ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับการประเมิน ภาษีหรือการเรียกเก็บภาษี หากผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาคำร้องของผู้เสียภาษีไม่แล้วเสร็จภายใน 60 วัน ก็ให้ถือว่าผู้บริหารท้องถิ่นเห็นชอบกับคำร้องของผู้เสียภาษี นอกจากนี้ ยังมีหลักการโต้แย้งคัดค้านโดยการ อุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองด้วย โดยกำหนดให้ผู้เสียภาษีที่ไม่เห็นด้วยกับคำสั่งของผู้บริหารท้องถิ่นมีสิทธิ อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี

3.3 ข้อพิพาทและกระบวนการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นหลังการเสียภาษี

ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นหลังจากการเสียภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เป็นข้อพิพาทที่เกิดขึ้นจากการของคืนภาษีอันเนื่องมาจากการที่ผู้เสียภาษีตรวจสอบพบในภายหลังว่าตน ได้เสียภาษีไปโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียเกินกว่าจำนวนที่กฎหมายกำหนด ไม่ว่าจะเป็นเพราะ ความผิดพลาดของผู้เสียภาษีเองหรือเกิดจากการประเมินที่ผิดพลาดขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นก็ตาม ทั้งนี้ การเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียเกินกว่าที่กฎหมายกำหนดถือว่าเป็นการชำระหนี้โดย ปราศจากมูลหนี้ ผู้เสียภาษีย่อมมีสิทธิที่จะได้รับเงินจำนวนดังกล่าวคืนตามหลักกลาภมิควรได้⁸³ ซึ่ง หลักเกณฑ์การขอคืนเงินภาษีที่ได้เสียไปโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียเกินกว่าที่กฎหมายกำหนด พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มีบทบัญญัติเป็นการเฉพาะอยู่แล้ว จึงไม่นำ หลักเกณฑ์ทั่วไปที่กำหนดไว้ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาใช้บังคับ ดังนั้น หลักเกณฑ์การขอคืน ภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จึงถือเป็นส่วนสำคัญในการขอคืนภาษี เพราะเป็นการกำหนดว่ากรณีใดบ้างที่จะสามารถยื่นคำร้องเพื่อขอคืนภาษีได้ ต้องดำเนินการภายใน กำหนดเวลาเท่าใด ในการยื่นคำร้องดังกล่าวผู้เสียยื่นต่อใคร รวมถึงต้องจัดส่งเอกสารใดบ้าง และผู้ พิจารณาคำร้องดังกล่าวต้องดำเนินการอย่างไร ในส่วนนี้ ผู้เขียนจะอธิบายถึงรายละเอียดของหลักเกณฑ์ การขอคืนภาษีตามพระราชบัญญัติดังกล่าว รวมถึงขั้นตอนตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องในการโต้แย้งคำสั่งของ ผู้พิจารณาคำร้องในกรณีที่มีคำสั่งไม่คืนเงิน

⁸² พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 51

⁸³ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 406

3.3.1 การยื่นคำร้องขอคืนภาษี

แม้ว่าผู้เสียภาษีจะได้ชำระภาษีไปแล้ว หากต่อมาผู้เสียภาษีพบว่าตนไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี เช่น ทรัพย์สินนั้นได้รับการยกเว้นการจัดเก็บภาษีตามมาตรา 8 หรือมูลค่าของทรัพย์สินไม่ถึงเกณฑ์ที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 40 รวมถึงกรณีที่ได้เสียภาษีเกินกว่าจำนวนที่ต้องเสียตามกฎหมาย ไม่ว่าจะการเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียภาษีเกินกว่าจำนวนที่ต้องเสียนั้นจะเกิดจากความผิดพลาดของฝ่ายผู้เสียภาษีเองหรือเกิดจากการประเมินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นก็ตาม ผู้เสียภาษีย่อมมีสิทธิที่จะได้รับเงินที่ตนได้เสียหรือเสียเกินไปคืนจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยต้องยื่นคำร้องต่อผู้บริหารท้องถิ่น พร้อมกับส่งเอกสาร หลักฐาน หรือคำชี้แจงประกอบคำร้องด้วย ทั้งนี้ คำร้องดังกล่าวจะต้องยื่นภายใน 3 ปี นับแต่วันที่มีการชำระภาษี⁸⁴ จากบทบัญญัติดังกล่าวสามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้

(1) หลักเกณฑ์การขอคืนภาษี

การขอคืนภาษีนั้นกฎหมายอนุญาตให้ทำได้เฉพาะใน 2 กรณี ได้แก่ 1) กรณีเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ซึ่งอาจมีสาเหตุมาจากความเข้าใจผิดของผู้เสียภาษีหรือพนักงานประเมินหรือทั้งสองฝ่าย เช่น เจ้าของที่ดินมีการโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินก่อนวันที่ 1 มกราคม แต่สำนักงานที่ดินหรือสำนักงานที่ดินสาขาไม่ได้แจ้งการโอนดังกล่าวต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น⁸⁵ ทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแจ้งการประเมินไปยังเจ้าของคนเดิม ซึ่งมีใช้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 9 และในขณะเดียวกันผู้เสียภาษีก็นำได้ตรวจสอบแบบประเมินดังกล่าวและได้เสียภาษีไปโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย และ 2) เสียภาษีเกินกว่าจำนวนที่ต้องเสียตามกฎหมาย อาจเกิดจากการจัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไม่ถูกต้องตามความจริง ทำให้มีการคำนวณมูลค่าของฐานภาษีและประเมินภาษีเกินกว่าจำนวนที่เป็นจริง และผู้เสียภาษีก็นำได้เสียภาษีไปโดยมิได้ตรวจสอบทำให้เสียภาษีเกินกว่าจำนวนที่ต้องเสีย ในกรณีทั้งสองนี้ กฎหมายให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีที่จะได้รับเงินคืน โดยต้องยื่นคำร้องตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้

(2) วิธีการและระยะเวลาในการยื่นคำร้อง

เมื่อผู้เสียภาษีพบว่าได้เสียภาษีไปโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียเกินกว่าที่กฎหมายกำหนดแล้ว ผู้เสียภาษีต้องดำเนินการยื่นคำร้องขอคืนเงินดังกล่าวคืนโดยต้องยื่นคำร้องขอรับเงินคืนต่อผู้บริหารท้องถิ่นตามแบบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด ในการยื่นคำร้องนี้ ผู้เสียภาษีต้องส่งเอกสาร หลักฐาน หรือคำชี้แจงเกี่ยวกับการขอเงินคืนพร้อมกับคำร้องด้วย เพื่อให้ผู้บริหารท้องถิ่นนำมาประกอบการพิจารณาว่าจะมีคำสั่งให้คืนเงินหรือไม่ ทั้งนี้ ผู้เสียภาษีต้องยื่นคำร้องขอเงินดังกล่าวนี้ ภายในกำหนด 3 ปี นับแต่วันที่ชำระภาษี

⁸⁴ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 54

⁸⁵ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 10

3.3.2 การพิจารณาคำร้อง

เมื่อผู้บริหารท้องถิ่นได้รับคำร้องขอคืนภาษีแล้ว กฎหมายกำหนดให้ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาคำร้องดังกล่าวให้แล้วเสร็จและแจ้งผลการพิจารณาคำร้องให้ผู้ยื่นคำร้องทราบภายใน 90 วัน นับแต่วันที่ได้รับคำร้อง หากผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาแล้วเห็นว่าผู้เสียภาษีได้เสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียเกินกว่าจำนวนที่กฎหมายกำหนดจริงตามคำร้อง ผู้ยื่นคำร้องย่อมมีสิทธิได้รับเงินคืน ผู้บริหารท้องถิ่นจึงต้องมีคำสั่งให้คืนเงินโดยต้องแจ้งคำสั่งคืนเงินให้ผู้ยื่นคำร้องทราบภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ให้มีคำสั่งให้คืนเงิน⁸⁶ และหากเป็นกรณีที่ผู้บริหารท้องถิ่นเห็นว่า การเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียเกินกว่าที่กฎหมายกำหนดนั้น เกิดจากการที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเมินภาษีผิดพลาด ผู้บริหารท้องถิ่นต้องมีคำสั่งให้ดอกเบียแก่ผู้ได้รับคืนเงินในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินที่ได้รับคืนด้วย ทั้งนี้ อัตราดอกเบียดังกล่าวจะคำนวณโดยไม่คิดทบต้น นับแต่วันที่ยื่นคำร้องขอรับคืนเงินคืนจนถึงวันที่คืนเงิน แต่ไม่เกินจำนวนเงินที่ได้รับคืน⁸⁷ อย่างไรก็ตาม หากผู้ยื่นคำร้องไม่มารับเงินคืนภายใน 1 ปี นับแต่วันที่ ได้รับแจ้งคำสั่งให้คืนเงิน ผู้เสียภาษีก็นำเงินคืนที่ได้รับคืนและเงินนั้นก็จะตกเป็นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต่อไป⁸⁸

3.3.3 การฟ้องคดีต่อศาล

เมื่อเสร็จสิ้นขั้นตอนการประเมินภาษีและเสียภาษีแล้ว หากผู้เสียภาษีมิได้ใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีอันจะก่อให้เกิดสิทธินำคดีมาฟ้องต่อศาลตามที่บัญญัติไว้ในหมวด 10 แล้ว พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ก็มีได้กำหนดว่าผู้เสียภาษีที่มิได้ใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีดังกล่าวจะมีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลอย่างไรบ้าง แม้ว่าภายหลังจากนั้นอาจจะเกิดข้อพิพาทขึ้นได้หากผู้เสียภาษีเห็นว่าตนได้ชำระภาษีไว้เกินจำนวนที่จะต้องเสียได้ยื่นคำร้องขอรับเงินคืน แต่ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาแล้วไม่คืนเงินให้ อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณา พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร มาตรา 7 ซึ่งบัญญัติว่า “ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งในเรื่องต่อไปนี้ ... (3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร ...” ก็จะพบว่าผู้เสียภาษีสามารถฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ เพราะถือว่าเป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากรตามบทบัญญัติดังกล่าว โดยไม่จำเป็นต้องผ่านกระบวนการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อน

นอกจากนี้เมื่อพ้นขั้นตอนการประเมินและเรียกเก็บภาษีแล้วหากผู้เสียภาษีมิได้ชำระภายในเวลาที่กำหนดและไม่ได้รับอนุญาตให้ขยายระยะเวลา หนี้ภาษีดังกล่าวก็จะกลายเป็นภาษีค้างชำระซึ่งกฎหมายกำหนดให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือยึด आयัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียภาษี เพื่อนำเงินมาชำระภาษีค้างชำระ เบี้ยปรับ เงินเพิ่มและค่าใช้จ่ายอันเนื่องมาจากการยึด आयัด และ

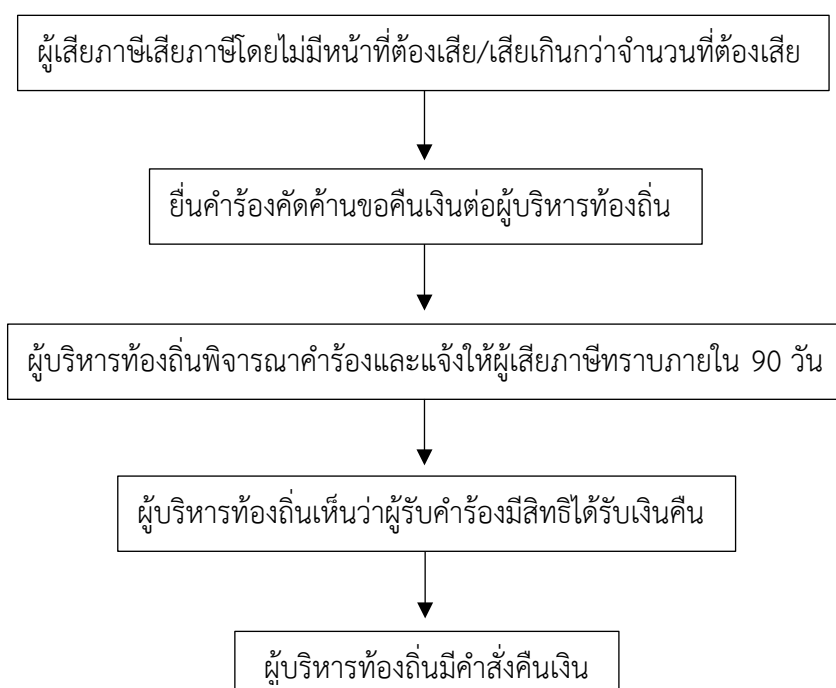
⁸⁶ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 54 วรรคสาม

⁸⁷ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 54 วรรคสี่

⁸⁸ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 54 วรรคห้า

ขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้นได้ ในกรณีที่มีข้อพิพาทเกี่ยวกับการยึดอายัด และขายทอดตลาดขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น กฎหมายมิได้กำหนดขั้นตอนการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองไว้ ผู้เสียหายจึงสามารถนำคดีมาฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ตามมาตรา 7 (2) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 เพราะถือว่าเป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร⁸⁹

ขั้นตอนการระงับข้อพิพาทจากการขอคืนภาษีอันเป็นการระงับข้อพิพาทภายหลังการประเมินภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ 2562 สามารถสรุปได้ดังนี้



จะเห็นได้ว่า พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ 2562 กำหนดกระบวนการขอคืนภาษีเอาไว้เฉพาะกรณีที่ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาแล้วเห็นว่าผู้เสียมีสิทธิได้รับเงินคืนเท่านั้น แต่มิได้บัญญัติถึงกรณีที่ผู้บริหารท้องถิ่นไม่พิจารณาคำร้องให้แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลาอันจะถือว่าเป็นเห็นด้วยกับคำร้องของผู้เสียหายดังเช่นที่บัญญัติไว้ในกรณีคัดค้านการประเมินภาษีหรือไม่ ทั้งไม่มีบทบัญญัติใดกำหนดขั้นตอนให้ผู้เสียหายมีสิทธิคัดค้านคำสั่งของผู้บริหารท้องถิ่นในกรณีมีคำสั่งไม่คืนภาษี กระบวนการระงับข้อพิพาทจากการขอคืนภาษีตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ 2562 จึงสิ้นสุดเพียงเท่านี้ หากผู้เสียหายประสงค์จะโต้แย้งคำสั่งดังกล่าวก็ต้องไปฟ้องเป็นคดีต่อศาลภาษีอากรโดยอาศัยบทบัญญัติมาตรา 7 (3) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ซึ่งการนำคดีไปฟ้องต่อศาลย่อมต้องใช้เวลาและเสียค่าใช้จ่ายจำนวนมากจนอาจไม่คุ้มกับ

⁸⁹ คำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกาที่ 4/2531

จำนวนภาษีอากรที่ขอคืน ก่อให้เกิดภาระแก่ผู้เสียภาษีและอาจตัดสินใจไม่ดำเนินคดีต่อไป จึงเป็นที่น่าพิจารณาว่ากระบวนการระงับข้อพิพาทในกรณีดังกล่าวตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ให้การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในกระบวนการโต้แย้งคัดค้านอย่างเพียงพอแล้วหรือไม่ ปัญหานี้ผู้เขียนจะได้ศึกษาโดยละเอียดในบทที่ว่าด้วยปัญหาการระงับข้อพิพาททางภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

3.3.4 การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีหลังการประเมินภาษี

การที่มาตรา 54 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กำหนดให้ผู้เสียภาษีที่ได้ชำระภาษีไปโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือชำระเกินกว่าจำนวนภาระภาษีที่ตนมีหน้าที่ต้องชำระ ไม่ว่าจะด้วยความผิดพลาดของตนเองหรือจากการประเมินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีสิทธิได้รับเงินคืน โดยให้ยื่นคำร้องต่อผู้บริหารท้องถิ่นเพื่อพิจารณาคืนภาษีนั้น เป็นการคำนึงถึงหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีที่ต้องสัมพันธ์กับความสามารถของผู้เสียภาษี นอกจากนี้ บทบัญญัติดังกล่าวก็ยังกำหนดให้ผู้ยื่นคำร้องส่งเอกสาร หลักฐาน หรือคำชี้แจงใด ๆ ประกอบคำร้อง เพื่อให้ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาคำร้องให้เสร็จสิ้นและแจ้งผลการพิจารณาคำร้องให้ผู้ยื่นคำร้องทราบ เป็นการคุ้มครองผู้เสียภาษีตามหลักการรับฟังผู้ที่ถูกกระทบสิทธิตามที่บัญญัติไว้ใน มาตรา 30 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

บทที่ 4

มาตรการระงับข้อพิพาททางภาษีทรัพย์สินของประเทศแคนาดา

ในบทนี้ผู้เขียนจะอธิบายถึงหลักการทั่วไปของการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินและกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีตามกฎหมายของรัฐออนตาริโอ ประเทศแคนาดา เนื่องจากมีกระบวนการที่คล้ายคลึงกับการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 โดยแบ่งออกเป็นสองขั้นตอนหลัก ได้แก่ ขั้นตอนการประเมินราคาทุนทรัพย์สินที่ดินและสิ่งปลูกสร้างและขั้นตอนการประเมินภาษีเพื่อเรียกเก็บภาษี จากการศึกษาพบว่าการจัดโครงสร้างอำนาจและหน้าที่ในการดำเนินการตามขั้นตอนดังกล่าวออกเป็นสองหน่วยงานหลัก โดยหน่วยงานแรกจะทำหน้าที่ในการดำเนินการเพื่อให้ได้มาข้อมูลเกี่ยวกับทรัพย์สิน ไม่ว่าจะเป็นประเภทของทรัพย์สิน ลักษณะการใช้ประโยชน์และราคาประเมินทุนทรัพย์สินของทรัพย์สินนั้น ตลอดจนมีอำนาจในการพิจารณาว่าทรัพย์สินใดจะได้รับการยกเว้นการจัดเก็บภาษีหรือไม่ ส่วนหน่วยงานต่อมาจะทำหน้าที่ในการกำหนดอัตราภาษีและประเมินภาษีโดยอาศัยข้อมูลที่ได้รับจากหน่วยงานแรก แม้ว่าการจัดโครงสร้างอำนาจและหน้าที่ดังกล่าวจะมีความแตกต่างจากกฎหมายของประเทศไทยอยู่บ้าง แต่เนื่องจากมีขั้นตอนที่คล้ายคลึงกันทำให้การศึกษาเปรียบเทียบถึงข้อพิพาทและกระบวนการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นในแต่ละขั้นตอนเกิดความชัดเจน โดยในบทนี้จะอธิบายถึงความทั่วไปเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายภาษีทรัพย์สินในส่วนที่เป็นที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ข้อพิพาททางภาษีและกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอันเนื่องมาจากการประเมินและการเรียกเก็บภาษี และอธิบายถึงมาตรการในการสร้างความเป็นธรรมและคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีตามกฎหมายดังกล่าว

4.1 การจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน

เนื่องจากประเทศแคนาดามีการปกครองแบบสหพันธรัฐ ดังนั้น แต่ละรัฐ (Province) จะมีอำนาจในการบริหารจัดการด้านการเงินและการคลังของตนเอง รวมถึงการหารายได้จากการจัดเก็บภาษีด้วย โดยในการหารายได้จากการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินนั้น แต่ละรัฐจะให้อำนาจแก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (Municipality) ในการออกกฎหมายบางอย่างเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีและรับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีดังกล่าว เพื่อนำเงินภาษีที่ได้ไปใช้ในการจัดทำบริการสาธารณะภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของตน เช่น โรงเรียน สถานีดับเพลิง สถานีตำรวจ และห้องสมุด เป็นต้น หลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในอำนาจหน้าที่ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นบัญญัติไว้ใน พระราชบัญญัติองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ค.ศ. 2001 (Municipal Act, 2001) เช่น อำนาจในการกำหนดจำนวนภาษีที่ต้องจัดเก็บในปีภาษีนั้น ๆ และอำนาจในการกำหนดอัตราภาษีที่จะใช้ในการจัดเก็บ

ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างภายในเขตปกครองของตน ตลอดจนหน้าที่ในการจัดทำและจัดส่งแบบประเมินภาษีและการจัดเก็บภาษี องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจึงจำเป็นต้องทราบข้อมูลเกี่ยวกับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างทั้งหมดในเขตปกครองของตนเพื่อนำมาใช้อ้างอิงในการดำเนินการดังกล่าว ทั้งนี้ ข้อมูลเกี่ยวกับดินและสิ่งปลูกสร้างเหล่านั้นจะมาจากการสำรวจและจัดทำโดยองค์การประเมินทรัพย์สินท้องถิ่น (Municipal Property Assessment Corporation หรือ MPAC) ตามหลักเกณฑ์ที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติการประเมินทรัพย์สิน ค.ศ. 1990 (Assessment Act, 1990) รวมถึงกฎหมายที่เกี่ยวข้องอื่น ๆ โดยในหัวข้อนี้ ผู้เขียนจะศึกษาถึงหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการประเมินทรัพย์สินและการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินประเภทที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของรัฐออนตาริโอ เพื่อเชื่อมโยงไปสู่ข้อพิพาทและการระงับข้อพิพาทอันเกิดจากการประเมินและจัดเก็บภาษีในหัวข้อถัดไป โดยผู้เขียนจะเรียกการจัดเก็บภาษีดังกล่าวว่าภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เพื่อให้สอดคล้องกับเนื้อหาของการนำเสนอและเพื่อนำมาตราการระงับข้อพิพาทจากการจัดเก็บภาษีดังกล่าวมาเปรียบเทียบกับมาตราการระงับข้อพิพาททางภาษีจากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทยต่อไป

(1) ฐานภาษี

พระราชบัญญัติการประเมินทรัพย์สิน ค.ศ. 1990 ได้แบ่งประเภทอสังหาริมทรัพย์ออกเป็น 7 ประเภทหลัก⁹⁰ การแบ่งประเภททรัพย์สินมีวัตถุประสงค์เพื่อนำมาใช้เป็นฐานในการประเมินทรัพย์สินและกำหนดอัตราภาษีให้แตกต่างกันไปตามทรัพย์สินแต่ละประเภท อย่างไรก็ตาม เมื่อวันที่ 13 ธันวาคม พ.ศ. 2559 กระทรวงการคลังออนตาริโอได้ออกประกาศกระทรวงการคลังฉบับที่ 449/16 โดยกำหนดเพิ่มเติมประเภทของทรัพย์สินหลักอีกประเภทหนึ่ง ได้แก่ หลุมฝังกลบขยะ โดยมีผลบังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2560 เป็นต้นไป ต่อมากระทรวงการคลังได้ออกประกาศฉบับที่ 264/17 กำหนดเพิ่มเติมประเภทของทรัพย์สินหลักอีกหนึ่งประเภท ได้แก่ สิ่งปลูกสร้างประเภทอาคารชุดใหม่ โดยให้มีผลตั้งแต่ปี พ.ศ. 2560 เป็นต้นไป

เมื่อนำพระราชบัญญัติการประเมินทรัพย์สิน ค.ศ. 1990 และประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าวมาพิจารณาประกอบกันแล้ว สามารถแบ่งประเภททรัพย์สินหลักที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีได้ 9 ประเภท ดังนี้

1. สิ่งปลูกสร้างประเภทบ้าน (Residential)
2. สิ่งปลูกสร้างประเภทอาคารชุด (Multi-residential)
3. สิ่งปลูกสร้างประเภทอาคารชุดใหม่ (New Multi-residential)
4. สิ่งปลูกสร้างเพื่อการพาณิชย์ (Commercial)
5. โรงงานอุตสาหกรรม (Industrial)
6. ท่อส่งน้ำมัน (Pipelines)

⁹⁰ Assessment Act 1990, Section 7 (2)

7. ที่ดินเกษตรกรรม (Farm)
8. สวนป่า (Managed Forests)
9. หลุมฝังกลบขยะ (Landfill)

นอกจากประเภทของทรัพย์สินแบ่งออกเป็น 9 ประเภทหลักดังกล่าวข้างต้นแล้ว ยังมีการแบ่งประเภทย่อยของทรัพย์สินลงไปอีกในแต่ละประเภทหลัก⁹¹ วัตถุประสงค์ของการแบ่งประเภทของทรัพย์สินก็เพื่อนำมากำหนดอัตราภาษีหรือยกเว้นภาษีให้แตกต่างกันตามคุณสมบัติและลักษณะของการพัฒนาหรือการใช้ประโยชน์ ทั้งนี้ หากทรัพย์สินใดมีการใช้ประโยชน์หลายประเภท ให้ถือว่าเป็นทรัพย์สินนั้นมีการแบ่งประเภทแยกจากกันตามสัดส่วนลักษณะของการใช้ประโยชน์⁹²

(2) ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามกฎหมายของรัฐออนตาริโอ ได้แก่ ผู้มีชื่อเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอยู่ ณ ขณะที่มีการประเมินภาษีหรือผู้เช่าที่ดินของรัฐ⁹³ ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล และหากผู้ถือกรรมสิทธิ์เป็นกองทรัสต์หรือบุคคลอื่นในฐานะผู้ดูแล ผู้พิทักษ์ ผู้บริหารหรือผู้จัดการ เจ้าของที่แท้จริงหรือผู้รับประโยชน์ก็จะเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี อย่างไรก็ตาม แม้เจ้าของกรรมสิทธิ์จะเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมาย แต่เนื่องจากภาษีทรัพย์สินเป็นภาษีทางอ้อม ดังนั้นในทางปฏิบัติ หากมีการนำทรัพย์สินนั้นออกให้เช่า เจ้าของทรัพย์สินก็อาจจะผลัดภาระภาษีแก่ผู้ให้เช่า⁹⁴

(3) การประเมินทรัพย์สิน

การประเมินทรัพย์สินเป็นการจัดทำรายละเอียดเกี่ยวกับข้อมูลของทรัพย์สินรวมถึงการประเมินมูลค่าของทรัพย์สิน เพื่อนำมาใช้เป็นข้อมูลในการคำนวณภาษีที่จะต้องจัดเก็บสำหรับทรัพย์สินรายนั้น ๆ ดำเนินการโดยองค์การประเมินทรัพย์สินท้องถิ่น (Municipal Property Assessment Corporation หรือ MPAC) เป็นองค์กรไม่แสวงหากำไร จัดตั้งขึ้นโดยสภาองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทุกแห่งภายในรัฐออนตาริโอเป็นสมาชิกขององค์กรนี้⁹⁵ และมีหน้าที่ช่วยกันรับผิดชอบค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานขององค์กร⁹⁶ มีคณะกรรมการประกอบด้วยตัวแทนของผู้มีหน้าที่เสียภาษี 5 คน ตัวแทนขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น 8 คน และผู้ทรงคุณวุฒิแต่งตั้งโดยรัฐอีกจำนวน 2

⁹¹ Assessment Act, 1990 Section 8 (1)

⁹² Assessment Act, 1990 Section 14 (5)

⁹³ Assessment Act, 1990 Section 18

⁹⁴ David Hains, How Property Taxes Work [Online], January 9, 2014. Available from: <https://torontoist.com/2014/01/everything-you-ever-wanted-to-know-about-property-taxes/>

⁹⁵ Municipal Property Assessment Corporation Act, 1997 Section 2 (2)

⁹⁶ Municipal Property Assessment Corporation Act, 1997 Section 12 (1)

คน⁹⁷ มีหน้าที่หลักในการจัดทำบัญชีรายการประเมินทรัพย์สินและราคาทุนทรัพย์สินประเภทต่าง ๆ ตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติการประเมินทรัพย์สิน ค.ศ. 1990 และกฎหมายที่เกี่ยวข้องภายในเขตรัฐออนตาริโอ⁹⁸ โดยกฎเกณฑ์การดำเนินงานและมาตรฐานการปฏิบัติงานจะเป็นไปตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนด⁹⁹

หน้าที่ขององค์การประเมินทรัพย์สินท้องถิ่นตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติการประเมินทรัพย์สิน ค.ศ. 1990 มีดังนี้¹⁰⁰

1. กำหนดว่าทรัพย์สินใดจะได้รับการจัดเก็บภาษี
2. กำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์สินของทรัพย์สิน
3. กำหนดประเภทของทรัพย์สินตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด
4. จัดเตรียมและจัดส่งการประเมินทรัพย์สินประจำปีให้แก่องค์กรปกครอง

ส่วนท้องถิ่น

5. คัดค้านการอุทธรณ์การประเมินทรัพย์สินที่ผู้เสียภาษียื่นอุทธรณ์ต่อ

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินทรัพย์สิน (Assessment Review Board)

องค์การการประเมินทรัพย์สินจะทำการประเมินทรัพย์สินทุก ๆ 4 ปี¹⁰¹ ส่วนราคาประเมินทุนทรัพย์สินนั้นจะถือเอาสภาพของทรัพย์สินที่เป็นอยู่ ณ วันที่ 1 มกราคม ของปีที่มีการประเมินเป็นฐานในการประเมิน¹⁰² แต่หากองค์การประเมินทรัพย์สินท้องถิ่นพบว่าข้อมูลเกี่ยวกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างมีการเปลี่ยนแปลงไปในช่วงรอบการประเมิน อันจะทำให้การประเมินที่ได้จัดทำไว้ก่อนนี้เปลี่ยนแปลงไปอย่างมีนัยสำคัญ เช่น มีการก่อสร้างอาคารบนที่ดิน มีการปรับปรุงหรือรื้อถอนอาคาร หรือมีการเปลี่ยนแปลงการใช้ประโยชน์ เป็นต้น องค์การประเมินทรัพย์สินท้องถิ่น ก็มีสิทธิที่จะทำการประเมินเพิ่มเติมเพื่อให้ข้อมูลของทรัพย์สินสอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงและราคาประเมินทุนทรัพย์สินสะท้อนมูลค่าของทรัพย์สินที่เปลี่ยนแปลงไป ราคาประเมินทุนทรัพย์สินจากการประเมินเพิ่มเติมนี้อาจเพิ่มขึ้นหรือลดลงก็ได้ ขึ้นอยู่กับการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้น¹⁰³

⁹⁷ Municipal Property Assessment Corporation Act, 1997 Section 3 (1)

⁹⁸ Municipal Property Assessment Corporation Act, 1997 Section 9 (1)

⁹⁹ Municipal Property Assessment Corporation Act, 1997 Section 10 (1), (2)

¹⁰⁰ Craig Binning, *Property Taxation in Ontario: A Guide for Municipalities* [Online], Available from: www.mfoa.on.ca/MFOA/WebDocs/HEMSON%20-%20Property%20Tax%20Guide%20May%2012%202012.pdf, p. 14.

¹⁰¹ Assessment Act, 1990 Section 19.2 (1)

¹⁰² Assessment Act, 1990 Section 19.2

¹⁰³ Assessment Act, 1990 Section 34

สำหรับมูลค่าทรัพย์สินที่จะนำมาทำการประเมินราคาทุนทรัพย์สินนั้น ได้แก่ ราคาปัจจุบันของทรัพย์สินนั้น (Current value) พระราชบัญญัติการประเมินทรัพย์สิน ค.ศ. 1990 ได้กำหนดนิยามของราคาปัจจุบันว่า เป็นราคาในทางการค้าปกติของผู้ขายยินดีจะขายและผู้ซื้อยินดีจะซื้อ หากว่าทรัพย์สินนั้นไม่มีภาวะติดพัน¹⁰⁴ ปัจจุบันการประเมินราคาทุนทรัพย์สินมีความซับซ้อนมากขึ้นและมีวิธีการประเมินหลากหลายรูปแบบโดยคำนึงถึงปัจจัยหลายประการ ทั้งประเภทของทรัพย์สิน การใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินและการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของทรัพย์สินในท้องถิ่นใกล้เคียง โดยองค์การประเมินทรัพย์สินท้องถิ่นจะให้การฝึกอบรมแก่เจ้าหน้าที่ผู้ประเมิน รวมถึงการนำโปรแกรมคอมพิวเตอร์ที่สามารถติดตามข้อมูลการซื้อขายและข้อมูลการเปลี่ยนแปลงของราคาตลาดมาใช้เป็นเครื่องมือในการวิเคราะห์เพื่อกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์สินด้วย¹⁰⁵

เมื่อได้ดำเนินการประเมินทรัพย์สินและกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์สินแล้ว องค์การประเมินทรัพย์สินท้องถิ่นจะส่งแบบแจ้งการประเมินทรัพย์สินให้แก่ผู้เสียภาษีทราบไม่น้อยกว่า 14 วันก่อนวันเสร็จการประเมิน โดยแบบแจ้งการประเมินทรัพย์สินจะระบุราคาทุนทรัพย์สิน ลักษณะการใช้ประโยชน์ พร้อมทั้งรายละเอียดอื่น ๆ ของทรัพย์สินนั้น รวมถึงกำหนดเวลาที่ผู้เสียภาษีอาจขอให้ทำการประเมินใหม่ในกรณีที่ไม่เห็นด้วยกับแบบแจ้งการประเมินทรัพย์สิน¹⁰⁶ แต่หากเป็นการประเมินเพิ่มเติมเนื่องจากมีการเปลี่ยนแปลงของทรัพย์สินจะต้องแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบภายใน 90 วัน นับแต่วันที่เสร็จสิ้นการประเมิน¹⁰⁷

องค์การประเมินทรัพย์สินท้องถิ่นจะส่งข้อมูลราคาประเมินทุนทรัพย์สิน ลักษณะการใช้ประโยชน์ พร้อมทั้งรายละเอียดอื่น ๆ ของทรัพย์สินนั้นให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นภายในวันอังคารที่สองของเดือนธันวาคมของปีที่มีการประเมิน¹⁰⁸ แต่หากเป็นการประเมินเพิ่มเติมก็จะส่งข้อมูลให้ทันทีหลังจากที่ทำการประเมินเสร็จ เพื่อให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนำมาใช้เป็นฐานข้อมูลในการกำหนดอัตราภาษีและการประเมินภาษีต่อไป ทั้งนี้ องค์กรส่วนท้องถิ่นต้องจัดให้ประชาชนสามารถตรวจสอบบัญชีรายการประเมินทรัพย์สินได้ในเวลาราชการ¹⁰⁹

ในกรณีที่พบว่าบัญชีรายการประเมินทรัพย์สินไม่ถูกต้อง องค์การประเมินทรัพย์สินท้องถิ่นอาจแก้ไขให้ถูกต้องได้ แล้วแจ้งให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทราบ ในการนี้ให้องค์กรปกครอง

¹⁰⁴ Assessment Act, 1990 Section 1 (1)

¹⁰⁵ Craig Binning, *Property Taxation in Ontario: A Guide for Municipalities*, p. 14.

¹⁰⁶ Assessment Act, 1990 Section 31

¹⁰⁷ Assessment Act, 1990 Section 19.1

¹⁰⁸ Assessment Act, 1990 Section 36

¹⁰⁹ Assessment Act, 1990 Section 39 (2)

ส่วนท้องถิ่นมีอำนาจจัดเก็บภาษีให้ถูกต้องตามความเป็นจริง โดยอาจเรียกเก็บเพิ่มเติมหรือคืนเงินให้แก่ผู้เสียภาษีแล้วแต่กรณี¹¹⁰

(4) การประเมินภาษี

จำนวนภาษีที่จะทำการประเมินและจัดเก็บในแต่ละปีนั้นจะสัมพันธ์กันจำนวนรายจ่ายขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยในแต่ละปีองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะทำการประเมินว่าในปีถัดไปนั้นจะมีรายจ่ายประจำปีสำหรับใช้ในการจัดทำบริการสาธารณะและค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานเป็นจำนวนเท่าใด เมื่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้จำนวนประมาณการรายจ่ายประจำปีแล้ว ก็จะนำประมาณการรายจ่ายนั้นมากำหนดจำนวนรายได้ภาษีทรัพย์สินที่จะต้องเก็บเพื่อให้เพียงพอต่อรายจ่ายดังกล่าว¹¹¹ ตัวอย่างเช่น องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแห่งหนึ่งมีประมาณการรายจ่าย 1,000,000 ดอลลาร์ และจะมีรายได้จากค่าธรรมเนียมและใบอนุญาตต่าง ๆ ประมาณ 300,000 ดอลลาร์ ดังนั้น องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นจะต้องเก็บภาษีทรัพย์สินอีกประมาณ 700,000 ดอลลาร์ จึงจะเพียงพอต่อการจัดทำบริการสาธารณะขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นในปีถัดไป และโดยที่ทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษีแบ่งออกเป็นหลายประเภท ดังนั้นทรัพย์สินแต่ละประเภทสามารถมีอัตราภาษีที่แตกต่างกันได้¹¹² โดยทั่วไปแล้ว อัตราภาษีสำหรับโรงงานอุตสาหกรรมหรือสิ่งปลูกสร้างเพื่อการพาณิชย์จะสูงกว่าอัตราภาษีสำหรับที่อยู่อาศัย จากตัวอย่างดังกล่าว องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะกำหนดว่าจำนวนเงินภาษีที่จะต้องจัดเก็บจำนวน 700,000 ดอลลาร์ จะจัดเก็บจากทรัพย์สินประเภทใดในสัดส่วนเท่าใดของเงินภาษีจำนวนดังกล่าว จากนั้นจะนำจำนวนเงินภาษีที่ต้องการจัดเก็บจากทรัพย์สินประเภทนั้นมากำหนดอัตราภาษีโดยคำนวณจากราคาประเมินทั้งหมดของทรัพย์สินประเภทนั้น ๆ ที่ตั้งอยู่ในเขตองค์กรบริหารส่วนท้องถิ่นของตน โดยสามารถแสดงสูตรการคำนวณอัตราภาษีได้ดังนี้

$$\frac{\text{จำนวนภาษีที่ต้องจัดเก็บ}}{\text{ราคาประเมินทุนทรัพย์ทั้งหมด}} = \text{อัตราภาษี}$$

เมื่อนำมาเปรียบเทียบกับตัวอย่างข้างต้น หากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องการเก็บภาษีจากทรัพย์สินประเภทที่อยู่อาศัยและที่ดินเกษตรกรรมจำนวน 500,000 ดอลลาร์ และราคาประเมินทุนทรัพย์ทั้งหมดของทรัพย์สินดังกล่าวในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเท่ากับ 65,000,000 ดอลลาร์ จะสามารถคำนวณอัตราภาษีได้ ดังนี้

$$\$500,000 \div \$65,000,000 = 0.00769$$

¹¹⁰ Assessment Act, 1990 Section 32

¹¹¹ Municipal Act, 2001 Section 289, 290

¹¹² Municipal Act, 2001 Section 307, 308

ดังนั้น อัตราภาษีที่จะต้องจัดเก็บสำหรับอยู่อาศัยและที่ดินเกษตรกรรมจะเท่ากับ 0.00769 แต่ในแบบประเมินที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดส่งให้แก่ผู้เสียภาษีและแสดงเป็นร้อยละ (mill rate) ดังนั้น ผู้เสียภาษีจะทราบอัตราภาษีที่ต้องเสียภาษีเท่ากับ 7.69

นอกจากอำนาจในการกำหนดสัดส่วนภาษีและอัตราภาษีแล้ว องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นยังมีอำนาจในการกำหนดจำนวนภาษีขั้นต่ำอีกด้วย กล่าวคือ หากคำนวณภาษีแล้วมีจำนวนภาษีที่ต้องชำระต่ำกว่าจำนวนภาษีขั้นต่ำที่กำหนด ผู้เสียภาษียังต้องชำระภาษีตามจำนวนขั้นต่ำดังกล่าว¹¹³ อย่างไรก็ตาม อย่างไรก็ดี แม้ว่าองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะมีอำนาจในการกำหนดว่าจะเก็บภาษีจากทรัพย์สินประเภทใดในสัดส่วนเท่าใด รวมถึงมีอำนาจในการกำหนดอัตราภาษีและจำนวนภาษีขั้นต่ำสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของตน แต่อำนาจดังกล่าวถูกจำกัดโดยพระราชบัญญัติคุ้มครองผู้เสียภาษีทรัพย์สิน ค.ศ. 2000 (Continued Protection for Property Taxpayers Act, 2000 – Bill 140) บัญญัติให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีอำนาจกำหนดเพดานสัดส่วนและอัตราภาษีทรัพย์สินที่องค์กรบริหารส่วนท้องถิ่นจะนำมาใช้ในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินแต่ละประเภทได้

เมื่อองค์กรส่วนท้องถิ่นทำการประเมินภาษีแล้ว กฎหมายกำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นส่งแบบประเมินภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีเป็นการล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 21 วัน ก่อนวันถึงกำหนดชำระภาษีที่กำหนดไว้ในแบบประเมินภาษี¹¹⁴ ในทางปฏิบัติแบบประเมินภาษีจะถูกส่งไปยังเจ้าของทรัพย์สินแต่ละรายในเดือนเมษายนหรือพฤษภาคมของแต่ละปี โดยอาจให้แก่ตัวผู้เสียภาษีโดยตรง ส่งทางไปรษณีย์หรือโดยจดหมายอิเล็กทรอนิกส์¹¹⁵ ส่วนแบบแจ้งการประเมินนั้นจะเป็นไปตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังกำหนด จะต้องระบุจำนวนภาษีที่ต้องชำระและรายละเอียดที่เกี่ยวข้องทรัพย์สิน เช่น ราคาประเมินทุนทรัพย์ กำหนดชำระภาษี วิธีการชำระภาษี และส่วนลดภาษี เป็นต้น¹¹⁶

เมื่อผู้เสียภาษีได้รับแจ้งแบบประเมินภาษีแล้วต้องชำระภาษีภายในเดือนมิถุนายนของปีภาษีนั้น หากผู้เสียภาษีไม่ชำระภาษีภายในกำหนดเวลาดังกล่าว องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจในการยึดหรืออายัดทรัพย์สินเพื่อนำมาชำระภาษี รวมทั้งค่าปรับและดอกเบี้ยจากเงินภาษีค้างชำระ เว้นแต่ผู้เสียภาษีจะได้รับอนุญาตให้ผ่อนชำระภาษี ทั้งนี้ อัตราค่าปรับและดอกเบี้ยจากการชำระภาษีล่าช้าจะแตกต่างกันไปตามแต่ละเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นโดยออกเป็นข้อบังคับขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

หากองค์กรประเมินทรัพย์สินท้องถิ่นทำการปรับปรุงบัญชีรายการประเมินทรัพย์สิน เจ้าพนักงานประเมินมีหน้าที่ต้องแก้ไขแบบประเมินให้ถูกต้องสอดคล้องกับบัญชีรายการประเมินทรัพย์สินและราคาประเมินทุนทรัพย์ที่เปลี่ยนแปลงไป และหากผู้เสียภาษีทำการชำระภาษีแล้ว องค์กรปกครอง

¹¹³ Municipal Act, 2001 Section 355

¹¹⁴ Municipal Act, 2001 Section 343 (1)

¹¹⁵ Municipal Act, 2001 Section 343 (6), (7)

¹¹⁶ Municipal Act, 2001 Section 343 (2), 344

ส่วนท้องถิ่นต้องคืนเงินภาษีที่ชำระไว้เกินหรืออาจจะเก็บไว้เป็นเครดิตภาษีก็ได้ แต่หากผู้เสียภาษีชำระภาษีไม่ครบถ้วน ผู้เสียภาษีก็นำหน้าที่ต้องชำระให้ครบถ้วนตามแบบประเมินใหม่นี้¹¹⁷

ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินพบว่าประเมินภาษีผิดพลาด เจ้าพนักงานประเมินอาจปรับปรุงแบบประเมินแล้วส่งแบบประเมินใหม่ให้แก่ผู้เสียภาษีโดยให้ถือว่าแบบประเมินใหม่นี้เป็นส่วนหนึ่งของแบบประเมินฉบับแรกด้วย หากปรากฏว่าผู้เสียภาษีชำระภาษีไว้เกินองค์ประกอบส่วนท้องถิ่นต้องคืนเงินให้แก่ผู้เสียภาษีหรืออาจจะเก็บไว้เป็นเครดิตภาษีก็ได้ แต่หากผู้เสียภาษีชำระภาษีไม่ครบถ้วนผู้เสียภาษีก็นำหน้าที่ต้องชำระให้ครบถ้วนตามแบบประเมินใหม่นี้

(5) การชำระภาษี

เมื่อผู้เสียภาษีได้รับแจ้งการประเมินจากองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นแล้ว ผู้เสียภาษีนำหน้าที่ต้องชำระภาษีภายในกำหนดเวลาที่ระบุไว้ในแบบประเมิน ในการนี้ องค์การบริหารส่วนท้องถิ่นอาจออกข้อบัญญัติเกี่ยวกับการผ่อนชำระภาษีได้ หากผู้เสียภาษีประสงค์จะผ่อนชำระภาษีก็ให้ขออนุญาตต่อองค์การปกครองส่วนท้องถิ่น¹¹⁸ ส่วนวิธีการชำระภาษีนี้อาจทำได้โดยชำระให้แก่องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นโดยตรงหรือชำระโดยวิธีการอื่นที่องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นกำหนด รวมถึงการชำระผ่านสถาบันการเงิน¹¹⁹

หากผู้เสียภาษีไม่ชำระภาษีภายในระยะเวลาที่กำหนดในแบบประเมินหรือระยะเวลาตามที่ได้รับอนุมัติจากองค์การปกครองส่วนท้องถิ่น ผู้เสียภาษีนำหน้าที่ต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับและดอกเบี้ยของจำนวนเงินภาษีค้างชำระตามอัตราที่องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นกำหนดต้องไม่เกินอัตราที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติองค์การปกครองส่วนท้องถิ่น ค.ศ. 2001 แต่หากผู้เสียภาษีได้ชำระภาษีเป็นการล่วงหน้าตามที่องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นได้ออกข้อบัญญัติ ผู้เสียภาษีก็นำเงินส่วนลดภาษีตามที่ระบุไว้ในข้อบัญญัตินั้น¹²⁰

ในการบังคับภาษีค้างชำระนั้น กฎหมายได้ให้อำนาจองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นในการยึดอายัดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีแล้วนำมาขายทอดตลาดเพื่อชำระค่าภาษี ค่าปรับ ดอกเบี้ยและค่าใช้จ่ายในการยึดอายัด และขายทอดตลาดได้ เมื่อได้ชำระหนี้ดังกล่าวแล้วเหลือเงินเท่าใดจึงคืนแก่ผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินนั้น¹²¹

¹¹⁷ Municipal Act, 2001, Section 341

¹¹⁸ Municipal Act, 2001, Section 342

¹¹⁹ Municipal Act, 2001, Section 346

¹²⁰ Municipal Act, 2001, Section 345

¹²¹ Municipal Act, 2001, Section 351

4.2 ข้อพิพาทและกระบวนการระงับข้อพิพาท

ขั้นตอนสำคัญของกระบวนการประเมินภาษีและจัดเก็บภาษีตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของรัฐออนตาริโอ นั้น คือขั้นตอนการประเมินทรัพย์สินและจัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ดำเนินการโดยองค์การประเมินราคาทุนทรัพย์ท้องถิ่น ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ได้จากการประเมินทรัพย์สินจะถูกนำมาใช้ในการคำนวณและประเมินภาษีโดยองค์การปกครองส่วนท้องถิ่น จะเห็นได้ว่า แม้การประเมินทรัพย์สินและการประเมินภาษีจะมีความสัมพันธ์กัน แต่ขั้นตอนตลอดจนหน่วยงานที่รับผิดชอบในการดำเนินการดังกล่าวมีความแตกต่างกัน โดยการประเมินทรัพย์สินเป็นเรื่องของการปรับกฎเกณฑ์ที่บัญญัติไว้ในกฎหมาย เพื่อนำมากำหนดว่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างใดจัดอยู่ในทรัพย์สินประเภทใด และราคาปัจจุบันของทรัพย์สินนั้นมีมูลค่าเท่าใด เป็นกระบวนการที่มีความซับซ้อนและมีผลต่อภาระภาษี จึงอาจเกิดกรณีที่ผู้ประเมินกับผู้เสียภาษีมีความเห็นไม่ตรงกัน ต่างกับการคำนวณภาษีและการส่งแบบประเมินภาษีที่ถูกกำหนดไว้ชัดเจนแล้วว่ามีอัตราเท่าใดและราคาประเมินทุนทรัพย์ที่จะนำมาใช้ในการคำนวณภาษีนั้นจะอ้างอิงจากราคาใด ดังนั้น กฎหมายจึงกำหนดขั้นตอนหรือกระบวนการระงับข้อพิพาทและบุคคลผู้มีอำนาจในการพิจารณาหรือตัดสินข้อพิพาทให้มีแตกต่างกัน เพื่อให้เหมาะสมกับความสำเร็จและความซับซ้อนของข้อพิพาทที่เกิดขึ้น

4.2.1 ลักษณะของข้อพิพาท

ข้อพิพาทตามกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินของรัฐออนตาริโออาจเป็นได้เป็น 2 ประเภท ได้แก่ ข้อพิพาทอันเนื่องมาจากการโต้แย้งการประเมินทรัพย์สินขององค์การประเมินทรัพย์สินท้องถิ่น อันเป็นข้อพิพาทที่ก่อนการเสียภาษี และข้อพิพาทอันเนื่องมาจากการประเมินภาษี อาจเกิดขึ้นได้ทั้งก่อนการเสียภาษีและหลังจากการเสียภาษีแล้ว

(1) ข้อพิพาทอันเนื่องมาจากการประเมินทรัพย์สิน

เมื่อองค์การประเมินทรัพย์สินท้องถิ่นทำการประเมินทรัพย์สินเสร็จเรียบร้อยแล้ว ก็จะส่งแบบแจ้งการประเมินทรัพย์สินไปให้ผู้เสียภาษี เพื่อให้ผู้เสียภาษีตรวจสอบข้อมูลเกี่ยวกับทรัพย์สินและราคาประเมินทุนทรัพย์ของตน ในการตรวจสอบข้อมูลในแบบประเมินทรัพย์สิน ผู้เสียภาษีอาจเข้าไปที่เว็บไซต์ขององค์การประเมินทรัพย์สินท้องถิ่นที่ www.aboutmyproperty.ca เพื่อเปรียบเทียบราคาประเมินทุนทรัพย์ของตนกับทรัพย์สินประเภทเดียวกันในบริเวณใกล้เคียงกัน รวมถึงอาจพิจารณาว่าหากถือเอาราคาประเมินทุนทรัพย์ตามที่ปรากฏในแบบประเมินทรัพย์สินเป็นราคาซื้อขายทรัพย์สิน ผู้เสียภาษีจะเห็นว่า เป็นราคาที่เป็นธรรมหรือไม่ เนื่องจากราคาประเมินทุนทรัพย์เป็นที่ผู้ซื้อยินดีจะซื้อและผู้ขายยินดีจะขายดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น หากเห็นว่ารายละเอียดเกี่ยวกับทรัพย์สินหรือราคาประเมินทุนทรัพย์ดังกล่าวมีความเหมาะสมแล้วผู้เสียภาษีก็ไม่ต้องทำอะไร แต่หากไม่เห็นด้วยก็สามารถติดต่อไปยังองค์การ

ประเมินทรัพย์สินท้องถิ่น เพื่อขอคำอธิบายเกี่ยวกับการประเมินได้ หากยังไม่พอใจกฎหมายก็ให้สิทธิในการยื่นคำร้องต่อองค์การประเมินทุนทรัพย์ท้องถิ่นเพื่อขอให้ทำการประเมินใหม่ได้¹²²

ในการโต้แย้งการประเมินทรัพย์สินหรือราคาประเมินทุนทรัพย์ดังกล่าวข้างต้น ถือได้ว่ามีข้อพิพาทเกิดขึ้นระหว่างผู้เสียภาษีกับองค์การประเมินทรัพย์สินท้องถิ่น อันเป็นข้อพิพาทที่เกิดขึ้นก่อนการประเมินภาษี แต่เนื่องจากขั้นตอนการประเมินทรัพย์สินและราคาทุนทรัพย์เป็นขั้นตอนที่สำคัญเพราะจะมีผลต่อจำนวนภาษีที่องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นจะทำการประเมินในภายหลัง กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของรัฐออนตาริโอจึงให้ความสำคัญกับกระบวนการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นในขั้นตอนนี้ ดังจะเห็นได้ว่าการกำหนดมาตรการเพื่อคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในขั้นตอนนี้

(2) ข้อพิพาทอันเนื่องมาจากการประเมินภาษี

เนื่องจากองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นมิได้เป็นผู้ทำหน้าที่ประเมินทรัพย์สินและกำหนดราคาทุนทรัพย์อันเป็นฐานภาษี แต่เป็นหน้าที่ขององค์การประเมินทรัพย์สินท้องถิ่นเป็นอีกหน่วยงานหนึ่ง และมีกระบวนการระงับข้อพิพาทแตกต่างหากจากขั้นตอนการประเมินและจัดเก็บภาษี ดังนั้น จึงไม่มีข้อพิพาทอันเนื่องมาจากการประเมินทรัพย์สินและกำหนดราคาทุนทรัพย์ระหว่างผู้เสียภาษีกับองค์การปกครองส่วนท้องถิ่น อย่างไรก็ตาม เนื่องจากองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นมีหน้าที่ในการจัดทำและจัดส่งแบบประเมินภาษีให้แก่ผู้เสียภาษี จึงอาจมีข้อพิพาทเกิดขึ้นในขั้นตอนนี้ กล่าวคือ องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นต้องนำราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ได้รับมาคำนวณภาษีตามอัตราที่องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นกำหนด โดยอัตราภาษีและจำนวนภาษีที่มีสิทธิประเมินจะต้องอยู่ภายใต้กฎหมายและกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้อง¹²³ หากเจ้าพนักงานประเมินพบว่ามีการประเมินภาษีผิดพลาดเนื่องจากการจัดทำแบบประเมิน เจ้าพนักงานประเมินก็อาจทำการแก้ไขเพิ่มเติมแบบประเมินนั้นได้ แต่หากเป็นกรณีที่ต้องคำนวณภาษีใหม่ย่อมส่งผลกระทบต่อภาระภาษี กฎหมายจึงกำหนดให้การแก้ไขดังกล่าวต้องเข้าสู่กระบวนการพิจารณาตามขั้นตอนก่อน¹²⁴

(3) ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นภายหลังการเสียภาษี

แม้ว่าผู้เสียภาษีจะได้ชำระภาษีไปแล้ว แต่หากผู้เสียภาษีพบว่ามีการเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียเกินกว่าที่กฎหมายกำหนด หรือมีสิทธิได้รับภาษีคืนหรือลดภาษี กฎหมายก็ให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีที่จะได้รับเงินที่ชำระไปแล้วคืน การขอคืนภาษีอาจแบ่งได้เป็น 2 กรณี ดังนี้

(3.1) กรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันจะส่งผลให้ราคาประเมินทุนทรัพย์เปลี่ยนแปลงไป รวมถึงกรณีดังต่อไปนี้¹²⁵

- มีการเปลี่ยนแปลงประเภทของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง
- มีการเปลี่ยนแปลงอันจะทำให้ได้รับยกเว้นภาษี

¹²² Assessment Act 1990, Section 32

¹²³ Municipal Act, 2001 Section 329

¹²⁴ Municipal Act, 2001 Section 359.1

¹²⁵ Municipal Act, 2001 Section 357

- ทรัพย์สินถูกรื้อถอนหรือถูกทำลาย
- มีการประเมินผิดพลาดอย่างร้ายแรงหรือโดยชัดแจ้ง
- มีการปรับปรุงหรือซ่อมแซมทรัพย์สินทำให้ไม่สามารถใช้ประโยชน์ได้

เป็นเวลาไม่น้อยกว่า 3 เดือน

ในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงในทรัพย์สินอันจะส่งผลให้ราคาประเมินทุนทรัพย์เปลี่ยนแปลงไปนั้น โดยปกติแล้วจะเป็นหน้าที่ขององค์การประเมินทรัพย์สินท้องถิ่นที่จะต้องทำการประเมินทรัพย์สินเพิ่มเติมเพื่อให้ราคาประเมินทุนทรัพย์สะท้อนราคาที่เป็นจริงตามสภาพของทรัพย์สินนั้น ก่อนที่จะมีการประเมินภาษีหากไม่มีการประเมินทรัพย์สินเพิ่มเติมในกรณีดังกล่าว และการเปลี่ยนแปลงนั้นมีผลทำให้ผู้เสียภาษีไม่ต้องชำระภาษีหรือชำระภาษีน้อยลง แต่ผู้เสียภาษีได้ชำระภาษีไปแล้วตามการประเมินภาษี ก็อาจนำไปสู่ข้อโต้แย้งระหว่างผู้เสียภาษีกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเกี่ยวกับการขอรับเงินภาษีคืนได้

(3.2) กรณีที่มีการชำระภาษีเกินกว่าจำนวนที่มีหน้าที่ต้องชำระ เกิดขึ้นจากความผิดพลาดในการจัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหรือราคาประเมินทุนทรัพย์ แต่มิใช่การโต้แย้งการประเมินราคาทุนทรัพย์¹²⁶ เช่น มีการพิมพ์รายละเอียดเกี่ยวกับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหรือจำนวนราคาประเมินทุนทรัพย์ผิด ทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นคำนวณภาษีผิดไปด้วย เป็นเหตุให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีเกินกว่าจำนวนที่มีหน้าที่ต้องชำระ วัตถุประสงค์ของการโต้แย้งนี้ก็เพื่อให้มีการเสียภาษีตามการประเมินที่ถูกต้องและได้รับจำนวนเงินที่ชำระเกินคืน

4.2.2 กระบวนการระงับข้อพิพาท

การระงับข้อพิพาทในส่วนของฝ่ายปกครองตามที่บัญญัติไว้ในกฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นกระบวนการควบคุมภายในฝ่ายปกครองที่สำคัญ มีจุดมุ่งหมายที่จะแก้ไขบรรดาข้อพิพาทระหว่างหน่วยงานของรัฐผู้ทำหน้าที่ประเมินทรัพย์สินหรือประเมินภาษีกับผู้เสียภาษีให้หมดสิ้นไป ทำให้จำนวนข้อพิพาทที่จะเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยศาลลดลง เป็นการประหยัดเวลาและค่าใช้จ่ายในการระงับข้อพิพาท อันเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีและเป็นการควบคุมภายในฝ่ายปกครองเอง โดยในส่วนนี้จะศึกษาถึงกระบวนการระงับข้อพิพาทภายในฝ่ายปกครองเพื่อนำมาวิเคราะห์ในส่วนต่อไปว่ากระบวนการดังกล่าวมีมาตรการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอย่างไรบ้าง โดยแบ่งตามลักษณะของข้อพิพาทที่เกิดขึ้นในแต่ละขั้นตอนของการจัดเก็บภาษี ตั้งแต่การประเมินทรัพย์สิน การประเมินภาษีและการขอคืนภาษีอันเป็นขั้นตอนภายหลังการเสียภาษี

- (1) การระงับข้อพิพาทอันเนื่องมาจากการประเมินทรัพย์สิน

¹²⁶ Municipal Act, 2001 Section 358

ผู้เสียภาษีที่ไม่เห็นด้วยกับแบบแจ้งการประเมินทรัพย์สิน ไม่ว่าจะเป็นราคาประเมินทุนทรัพย์หรือรายละเอียดอื่น ๆ ที่ปรากฏในแบบประเมินทรัพย์สิน มีสิทธิยื่นคำร้องพร้อมทั้งข้อมูลหรือเอกสารอันเป็นฐานแห่งข้อคัดค้าน ต่อองค์การประเมินทุนทรัพย์ท้องถิ่น เพื่อขอให้ทำการประเมินใหม่ได้ ทั้งนี้ นอกจากผู้เสียภาษีเป็นเจ้าของทรัพย์สินแล้ว กฎหมายยังให้สิทธิแก่บุคคลได้รับหรือมีสิทธิจะได้รับแบบแจ้งการประเมินราคาทุนทรัพย์สามารถยื่นคำร้องต่อองค์การประเมินทรัพย์สินท้องถิ่นเพื่อขอให้ทำการประเมินใหม่ได้ด้วย โดยกำหนดเวลายื่นคำร้องคัดค้านจะระบุไว้ในแบบแจ้งการประเมินทรัพย์สิน เมื่อได้รับคำร้องแล้ว องค์การประเมินทรัพย์สินท้องถิ่นจะมีหนังสือแจ้งให้ผู้ยื่นคำร้องทราบและจะต้องพิจารณาคำร้องให้เสร็จพร้อมทั้งแจ้งผลการพิจารณาให้ผู้ยื่นคำร้องทราบภายใน 90 นับแต่วันที่รับคำร้อง เว้นแต่มีเหตุจำเป็นก็อาจขยายระยะเวลาออกไปได้อีก แต่รวมแล้วต้องไม่เกิน 240 วัน ในการพิจารณาคำร้อง องค์การประเมินทรัพย์สินท้องถิ่นอาจขอให้ผู้ยื่นคำร้องส่งเอกสารหรือหลักฐานอื่น ๆ เพื่อนำมาประกอบการพิจารณาคำร้องได้ หากองค์การประเมินทรัพย์สินท้องถิ่นพิจารณาแล้วเห็นด้วยกับคำร้อง ก็จะทำให้การแก้ไขและส่งแบบแจ้งการประเมินทรัพย์สินใหม่ให้ผู้ร้องและแจ้งไปยังองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่เกี่ยวข้อง เพื่อทำการแก้ไขแบบประเมินภาษีต่อไป¹²⁷

หากผู้คัดค้านไม่เห็นด้วยกับผลการพิจารณาขององค์การประเมินทรัพย์สินท้องถิ่นก็มีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมิน (Assessment Review Board) ภายใน 90 วัน นับแต่วันที่รับแจ้งผลการพิจารณา การยื่นอุทธรณ์ภายหลังจากกำหนดเวลาดังกล่าวจะทำได้เมื่อได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินเท่านั้น สำหรับเงื่อนไขของการมีสิทธิยื่นอุทธรณ์นั้นผู้อุทธรณ์ต้องทำการคัดค้านต่อองค์การประเมินทรัพย์สินท้องถิ่นก่อนและได้รับคำวินิจฉัยแล้ว จึงจะมีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมิน เว้นแต่ในกรณีเป็นทรัพย์สินประเภทสิ่งปลูกสร้างเพื่อการพาณิชย์ ผู้เสียภาษีสามารถอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินได้ทันทีโดยไม่ต้องคัดค้านต่อองค์การประเมินทรัพย์สินท้องถิ่นก่อน¹²⁸

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมิน เป็นหน่วยงานอิสระจัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมิน ค.ศ. 1990 (Assessment Review Board Act, 1990) ประกอบด้วยคณะกรรมการที่รองผู้ว่าการรัฐแต่งตั้งขึ้นตามความเห็นสมควร¹²⁹ มีหน้าที่พิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์เกี่ยวกับการประเมินทรัพย์สิน รวมถึงราคาประเมินทุนทรัพย์และประเภททรัพย์สินภายใต้พระราชบัญญัติการประเมินทรัพย์สิน ค.ศ. 1990 โดยจะออกไปพิจารณายังท้องถิ่นต่าง ๆ ทั่วทั้งรัฐออนตาริโอ ในการพิจารณาอุทธรณ์จะเปิดโอกาสให้คู่กรณีทุกฝ่ายเสนอหลักฐานและโต้แย้งคัดค้าน โดยจะตัดสิน

¹²⁷ Assessment Act, 1990 Section 39.1

¹²⁸ Assessment Act, 1990 Section 40

¹²⁹ Assessment Review Board Act, 1990 Section 3

อุทธรณ์ภายใต้บทบัญญัติแห่งกฎหมายที่เกี่ยวข้องและพยานหลักฐานที่คู่ความนำเสนอ¹³⁰ อย่างไรก็ตาม วัตถุประสงค์แห่งการประเมินทรัพย์สิน ค.ศ. 1990 กำหนดให้ภาระในการพิสูจน์ตกแก่องค์การประเมินทรัพย์สินท้องถิ่น¹³¹ แต่ไม่ตัดสิทธิผู้อุทธรณ์หรือผู้ที่เกี่ยวข้องที่จะนำเสนอพยานหลักฐานของตน¹³² เป็นการช่วยลดภาระแก่ผู้อุทธรณ์เป็นอย่างมาก นอกจากนี้ หากคู่กรณีมีคำขอหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินเห็นสมควร ก็อาจยื่นคำร้องต่อศาลอุทธรณ์เพื่อให้วินิจฉัยในปัญหาข้อกฎหมายเกี่ยวกับข้อพิพาทนั้นได้ด้วย¹³³

เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมิน มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว ย่อมผูกพันคู่ความและเป็นที่สุด เว้นแต่จะมีการอุทธรณ์ต่อศาล ในการนี้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินจะแจ้งคำวินิจฉัยไปยังองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่เกี่ยวข้อง เพื่อทำการแก้ไขแบบประเมินทรัพย์สินพร้อมกับแก้ไขจำนวนภาษีในแบบประเมินภาษีให้สอดคล้องกับคำวินิจฉัยต่อไป แต่หากคู่กรณีไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมิน ก็มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลอุทธรณ์

ศาลอุทธรณ์มีอำนาจเริ่มกระบวนการพิจารณาเกี่ยวกับการประเมินใหม่ทั้งหมด เพื่อแก้ไขการประเมินให้เป็นไปอย่างถูกต้อง รวมถึงจำนวนราคาประเมินทุนทรัพย์ ตลอดจนการกระทำอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการประเมินตามข้อเท็จจริงที่ได้จากการพิจารณา¹³⁴ ผู้ที่ไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาของศาลอุทธรณ์อาจยื่นฎีกาต่อศาลสูงได้ โดยผู้มีสิทธิยื่นฎีกาได้แก่ ผู้ถูกประเมิน องค์กรประเมินทรัพย์สินท้องถิ่น และองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น คำพิพากษาของศาลสูงผูกพันคู่กรณี รวมถึงองค์กรประเมินทรัพย์สินท้องถิ่นด้วย แต่ไม่มีผลต่อการประเมินที่ได้ทำขึ้นในปีก่อนเกิดข้อพิพาท เว้นแต่เป็นการละเว้นการประเมินหรือเป็นการประเมินเพิ่มเติมให้มีผลย้อนหลังไม่เกิน 1 ปี¹³⁵

(2) การระงับข้อพิพาทอันเนื่องมาจากการประเมินภาษี

ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีการคำนวณภาษีผิดพลาด ไม่เป็นไปตามกฎหมายหรือกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้อง เจ้าพนักงานประเมินยื่นเรื่องต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นก่อน จึงจะทำการแก้ไขจำนวนภาษีได้ แต่ก่อนที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะอนุญาตเช่นนั้นได้ จะต้องมีการพิจารณาจากสภาองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นก่อน โดยสภาองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะส่งหนังสือแจ้งให้คู่กรณีทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 14 วัน ก่อนวันพิจารณาเจ้าพนักงานประเมินหรือผู้เสียภาษีอาจแต่งตั้งตัวแทนเข้าร่วมการพิจารณาได้ และเมื่อพิจารณาเสร็จแล้วสภาองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะแจ้งผลการพิจารณาให้

¹³⁰ Tribunals Ontario Environment & Land Division, About ABR [Online], Available from: <https://elto.gov.on.ca/tribunals/arb/about-the-arb/>

¹³¹ Assessment Act, 1990 Section 40 (7)

¹³² Assessment Act, 1990 Section 40 (9)

¹³³ Assessment Act, 1990 Section 43

¹³⁴ Assessment Act, 1990 Section 44

¹³⁵ Assessment Act, 1990 Section 46

คู่กรณีทราบภายใน 14 วันนับแต่วันที่เสร็จการพิจารณา ผู้ที่ไม่เห็นด้วยกับผลการพิจารณามีสิทธิอุทธรณ์ ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินได้ โดยยื่นอุทธรณ์ภายใน 35 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งผลการพิจารณา และเมื่อวินิจฉัยเสร็จแล้ว คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะแจ้งคำวินิจฉัยให้คู่กรณีและผู้ที่เกี่ยวข้องทราบต่อไป โดยให้นำขั้นตอนการพิจารณาอุทธรณ์กรณีประเมินภาษีเพิ่มเติมมาใช้บังคับโดยอนุโลม อย่างไรก็ตาม คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะไม่มีผลย้อนหลังไปถึงการประเมินภาษีในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว¹³⁶

(3) การระงับข้อพิพาทภายหลังการประเมินภาษี

(3.1) การประเมินทรัพย์สินและการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เป็นการประเมินจากสภาพและราคาปัจจุบันของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ผู้จะซื้อหรือจะยืมจะซื้อขายต่อกัน ดังนั้นเปลี่ยนแปลงใด ๆ ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างย่อมส่งผลกระทบต่อราคาประเมินทุนทรัพย์และส่งผลกระทบต่อจำนวนภาษีของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น ดังนั้น องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นจึงมีหน้าที่ต้องคอยติดตามการเปลี่ยนแปลงและแจ้งให้องค์การประเมินทรัพย์สินทราบถึงการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว เพื่อทำการประเมินเพิ่มเติมให้ราคาประเมินทุนทรัพย์เป็นปัจจุบัน เพื่อให้การคำนวณและเรียกเก็บภาษีหรือยกเว้นภาษีขององค์การปกครองส่วนท้องถิ่นมีความถูกต้องสอดคล้องกับสภาพและของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เปลี่ยนแปลงไป แต่หากไม่มีการประเมินราคาทุนทรัพย์ใหม่และผู้เสียภาษีได้ชำระภาษีไปแล้ว ตามการประเมินจากราคาทุนทรัพย์เดิม หรือเสียภาษีไปแล้วแต่มีการเปลี่ยนแปลงสภาพของทรัพย์สินในภายหลังและการเปลี่ยนแปลงเช่นนี้ทำให้เสียภาษีน้อยลงหรือไม่ต้องเสียภาษี ในกรณีเช่นนี้ กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีมียุติได้รับเงินคืน โดยยื่นคำร้องต่อเจ้าพนักงานประเมินภาษีภายในเดือนกุมภาพันธ์ของปีถัดจากปีที่มีการเสียภาษี เว้นแต่ในกรณีความผิดพลาดเกิดจากการจัดทำแบบประเมินผิดพลาดหรือในกรณีที่ทรัพย์สินมีการปรับปรุงหรือซ่อมแซม ให้ยื่นคำร้องภายในเดือนเมษายนของปีถัดจากปีที่มีการเสียภาษี

เมื่อได้รับคำร้องแล้วสภาองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นจะจัดให้มีการพิจารณาคำร้องภายในวันที่ 30 กันยายน โดยแจ้งให้ผู้ยื่นคำร้องทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 14 วัน ก่อนวันพิจารณา ในกรณีนี้ ผู้ยื่นคำร้องจะแต่งตั้งตัวแทนเข้าร่วมการพิจารณาก็ได้ และให้องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นแจ้งผลการพิจารณาให้ผู้ยื่นคำร้องทราบภายใน 14 วัน นับแต่วันที่พิจารณาเสร็จ หากผู้ยื่นคำร้องไม่เห็นด้วยกับผลการพิจารณา ผู้ยื่นคำร้องอาจอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินได้ภายใน 35 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งผลการพิจารณา แต่หากองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นพิจารณาไม่แล้วเสร็จภายในวันที่ 30 กันยายน ผู้ยื่นคำร้องก็มีสิทธิยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภายในวันที่ 21 ตุลาคม คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินอาจมีคำวินิจฉัยให้คืนภาษีทั้งหมดหรือแต่บางส่วน

¹³⁶ Municipal Act, 2001 Section 359.1

โดยจะแจ้งผลการพิจารณาให้คู่กรณีและองค์การประเมินทรัพย์สินท้องถิ่นทราบภายใน 14 วันนับแต่วันที่
มีคำวินิจฉัย คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินเป็นที่สุด

(3.2) เมื่อผู้เสียภาษีได้ชำระภาษีเกินกว่าจำนวนที่ต้องชำระหรือชำระโดยไม่มี
หน้าที่ต้องชำระ ผู้เสียภาษีอาจยื่นคำร้องต่อเจ้าพนักงานประเมินเพื่อให้ขอให้งดเลิกการประเมิน ลดภาษี
หรือคืนภาษีได้แต่ต้องไม่เกิน 2 ปีภาษี และการชำระภาษีเกินหรือชำระโดยไม่มีหน้าที่นั้นต้องเกิดจากการ
จัดทำบัญชีรายการประเมินทุนทรัพย์ผิดพลาด แต่มิใช่กรณีโต้แย้งการประเมิน โดยยื่นคำร้องระหว่างวันที่
1 มีนาคม ถึง 31 ธันวาคม เมื่อได้รับคำร้องแล้วเจ้าพนักงานจะต้องส่งคำร้องดังกล่าวไปให้องค์การ
ประเมินทรัพย์สินท้องถิ่นเพื่อยืนยันว่าการจัดทำบัญชีรายการประเมินมีผิดพลาดจริง หลังจากนั้นจึง
ส่งคำร้องให้สภาองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นพิจารณา สภาองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะจัดให้มีการ
พิจารณาภายในวันที่ 30 กันยายน โดยจะแจ้งให้คู่กรณีทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 14 วัน และจะแจ้งผล
การพิจารณาให้คู่กรณีทราบภายใน 14 วัน นับแต่วันที่พิจารณาเสร็จ ทั้งนี้ สภาองค์กรปกครองส่วน
ท้องถิ่นอาจออกข้อบัญญัติให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นผู้มีอำนาจในการพิจารณาคำร้องก็ได้ เมื่อ
สภาองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้วแต่กรณีมีคำวินิจฉัยแล้ว ให้แจ้ง
คำวินิจฉัยไปยังองค์การประเมินทรัพย์สินท้องถิ่นด้วย สำหรับขั้นตอนการอุทธรณ์นั้นให้เป็นไปตามที่
รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนด¹³⁷

4.3 การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในการระงับข้อพิพาททางภาษี

หลักการสำคัญเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีตามกฎหมายของรัฐออนตารีโอนั้น บัญญัติ
ไว้ในพระราชบัญญัติคุ้มครองผู้เสียภาษี ค.ศ. 1999 (Taxpayer Protection Act, 1999) เป็นหลักการ
คุ้มครองผู้เสียภาษีโดยทั่วไป แต่ในที่นี้จะศึกษาถึงหลักการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในกระบวนการระงับ
ข้อพิพาทตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเท่านั้น หลักเกณฑ์ส่วนใหญ่จะถูกบัญญัติ
ไว้ในพระราชบัญญัติองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ค.ศ. 2001 โดยสามารถสรุปหลักการคุ้มครองสิทธิของผู้
เสียภาษีในกระบวนการระงับข้อพิพาทได้ดังนี้

(1) การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในการระงับข้อพิพาทอันเนื่องมาจากการประเมิน
ราคาทุนทรัพย์

หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับองค์การประเมินทุนทรัพย์ท้องถิ่นเกี่ยวกับข้อมูลในแบบ
ประเมินทรัพย์สิน ไม่ว่าจะเป็ราคาประเมินทุนทรัพย์หรือประเภทของทรัพย์สิน พระราชบัญญัติองค์กร
ปกครองส่วนท้องถิ่น ค.ศ. 2001 ได้ให้อนุญาตให้ผู้ถูกประเมินติดต่อไปยังองค์การเพื่อขอคำชี้แจงได้
สอดคล้องกับหลักการให้เหตุผล หากผู้เสียภาษียังไม่พอใจในคำชี้แจงกฎหมายก็คุ้มครองผู้ถูกประเมินใน

¹³⁷ Municipal Act, 2001 Section 358

การขอให้พิจารณาใหม่ได้ โดยยื่นคำร้องต่อองค์การประเมินทรัพย์สินท้องถิ่นเพื่อขอให้ทำการประเมินใหม่ เมื่อได้รับคำร้ององค์การประเมินทรัพย์สินท้องถิ่นจะต้องพิจารณาข้ออ้างและเหตุผลของผู้เสียหายเพื่อนำมาประกอบการประเมินทุนทรัพย์ใหม่ อันเป็นการคุ้มครองสิทธิตามหลักการคัดค้านและรับฟัง นอกจากนี้ หากมีการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมิน กฎหมายยังบัญญัติให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมิน ต้องเปิดโอกาสให้ทุกฝ่ายเสนอหลักฐานและโต้แย้งคัดค้าน โดยจะตัดสินอุทธรณ์ภายใต้บทบัญญัติแห่งกฎหมายที่เกี่ยวข้องและพยานหลักฐานที่คู่ความนำเสนอ อันเป็นไปตามหลักการคัดค้านและรับฟัง รวมทั้งหลักความชอบด้วยกฎหมาย

สำหรับบุคคลผู้มีสิทธิร้องคัดค้านและยื่นอุทธรณ์การประเมินราคาทุนทรัพย์นั้น ไม่ได้จำกัดแต่เฉพาะผู้ได้รับแบบประเมินหรือผู้มีหน้าที่เสียภาษีเท่านั้น แต่ยังรวมถึงบุคคลผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินหรือผู้จะมีสิทธิได้รับแบบประเมิน หมายความว่าแม้บุคคลนั้นจะมีได้มีสถานะเป็นผู้เสียภาษีในขณะที่มีการประเมินราคาทุนทรัพย์ แต่หากได้กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินภายหลังจากที่มีการประเมินแล้วและตรวจสอบพบว่าแบบประเมินนั้นไม่ถูกต้อง บุคคลเหล่านี้ก็มีสิทธิคัดค้านและอุทธรณ์การประเมินราคาทุนทรัพย์ได้ด้วย เพราะแบบประเมินที่ได้รับย่อมส่งผลกระทบต่อภาระภาษีของตนในภายหลัง อันเป็นการคุ้มครองสิทธิในการระงับข้อพิพาทตามหลักการคัดค้านและรับฟัง

นอกจากนี้ เนื่องจากหน่วยงานที่ทำหน้าที่ในการประเมินทรัพย์สินและพิจารณาข้อคัดค้านเกี่ยวกับการประเมินทรัพย์สิน ตลอดจนหน่วยงานที่ทำหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินทุนทรัพย์ มิใช่หน่วยงานเดียวกันกับผู้มีหน้าที่ประเมินภาษีและเก็บภาษี จึงถือได้ว่าไม่ได้เป็นผู้มีส่วนได้เสียในการออกคำสั่งทางปกครองและการพิจารณาข้อพิพาททางปกครอง เป็นการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีในอันที่จะได้รับการประเมินและพิจารณาข้อพิพาทจากการประเมินราคาทุนทรัพย์ได้อย่างเหมาะสม ตามหลักความไม่มีส่วนได้เสียของเจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่ง

(2) การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในการระงับข้อพิพาทอันเนื่องมาจากการประเมินภาษี

เนื่องจากการประเมินมูลค่าฐานภาษีโดยองค์การประเมินทรัพย์สินท้องถิ่น เป็นขั้นตอนที่สำคัญและมีผลกระทบต่อการคำนวณและการประเมินภาษีที่จะกระทำในภายหลังโดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ดังนั้น ข้อพิพาทจากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของรัฐออนตารีโอส่วนใหญ่จะอยู่ในขั้นตอนการประเมินราคาทุนทรัพย์มีกระบวนการระงับข้อพิพาทดังรายละเอียดที่ได้ศึกษาข้างต้น ส่วนข้อพิพาทอันเนื่องมาจากการประเมินภาษีโดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น เป็นข้อพิพาทที่เกิดจากการคำนวณภาษีผิดพลาดทำให้ต้องเก็บภาษีเพิ่มขึ้น กฎหมายก็มีมาตรการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีตามหลักการโต้แย้งและรับฟังเช่นกัน โดยให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีที่จะยื่นคำร้องไปยังสภาองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเพื่อให้พิจารณาคำร้อง รวมถึงการให้โอกาสผู้ยื่นคำร้องแต่งตั้งตัวแทนเข้าร่วมการพิจารณาได้ด้วย ทั้งยังคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีตามหลักการไม่มีส่วนได้เสีย โดยให้มีสิทธิอุทธรณ์ไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมิน และเมื่อผลการพิจารณาปรากฏว่ามีการประเมินภาษีผิดพลาดจริง องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นก็ต้องจัดเก็บภาษีตามจำนวนที่ถูกต้องเป็นหลักการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีตามใน

เรื่องความเป็นธรรมในการเสียภาษี แต่หากเป็นกรณีและผู้เสียภาษีต้องชำระภาษีเพิ่มเติม ผลการพิจารณาก็มีผลเฉพาะในปีภาษีนั้น โดยไม่มีผลย้อนหลังในปีภาษีที่ได้ผ่านพ้นไปแล้ว สอดคล้องกับหลักการคุ้มครองความสุจริตของผู้เสียภาษีและไม่มีผลย้อนหลังของคำสั่งทางปกครอง ถือเป็นหลักกฎหมายทั่วไปที่ฝ่ายปกครองต้องเคารพ¹³⁸

(3) การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นภายหลังการเสียภาษี

ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นภายหลังการเสียภาษีนั้น เป็นเรื่องของการขอคืนภาษีเนื่องจากการเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียเกินกว่าที่กฎหมายกำหนด อาจเกิดขึ้นจากกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงในทรัพย์สินเป็นเหตุให้ได้รับการได้รับการลดหรือยกเว้นภาษี หรือกรณีที่มีการเสียภาษีเกินเนื่องจากการจัดทำแบบประเมินทรัพย์สินหรือกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ผิดพลาดหรือผิดหลง แต่มีใบการประเมินทรัพย์สินผิดพลาด ทั้งสองกรณีกฎหมายให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีในอันที่จะได้รับเงินที่ชำระไปคืนโดยยื่นคำร้องต่อเจ้าพนักงานประเมิน สอดคล้องกับหลักการคุ้มครองผู้เสียภาษีความหลักความเป็นธรรม ที่มีความหมายว่าผู้เสียภาษีจะต้องไม่ถูกเรียกเก็บภาษีเกินกว่าที่กฎหมายกำหนด ในการพิจารณาคำร้องนั้นของทั้งสองกรณีนั้น กฎหมายเปิดโอกาสให้ผู้ยื่นคำร้องแต่งตั้งตัวแทนเข้าร่วมการพิจารณาได้ เป็นการคุ้มครองผู้เสียภาษีตามหลักการคัดค้านและรับฟังตามหลักกฎหมายปกครอง รวมทั้งการคัดค้านผลการพิจารณาของเจ้าพนักงานประเมินโดยยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ กำหนดเวลาในการยื่นคำร้องและคัดค้านผลการพิจารณาถูกกำหนดไว้อย่างชัดเจนในกฎหมาย ทำให้ผู้เสียภาษีหรือผู้ยื่นคำร้องทราบล่วงหน้าว่าตนควรต้องดำเนินการภายในระยะเท่าใด อันเป็นการคุ้มครองผู้เสียภาษีความหลักความแน่นอนตามหลักการภาษีอากรที่ดี ทั้งนี้ หากคำร้องไม่เป็นไปตามกฎหมายอันจะทำให้ไม่ได้รับการพิจารณา กฎหมายยังกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินแจ้งเหตุผลไปยังผู้ยื่นคำร้องด้วยว่าคำร้องนั้นไม่มีผลด้วยเหตุใด เป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีตามหลักการให้เหตุผลของคำสั่งทางปกครอง

นอกจากนี้กฎหมายยังให้การคุ้มครองผู้เสียภาษีในการที่จะได้รับการพิจารณาภายในกำหนดเวลา โดยกำหนดว่าหากสภาองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นพิจารณาคำร้องของคืนภาษีไม่แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ ผู้ยื่นคำร้องก็สามารถอุทธรณ์ไปยังคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ได้ โดยไม่จำเป็นต้องรอผลการพิจารณาขององค์การบริหารส่วนท้องถิ่น อันเป็นการคุ้มครองและรับรองว่าข้อโต้แย้งของผู้เสียภาษีจะต้องได้รับการพิจารณา และกฎหมายยังกำหนดอีกด้วยว่าห้ามมิให้คณะกรรมการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินมีคำวินิจฉัย จนกว่าจะได้ให้โอกาสคู่กรณีเสนอพยานหลักฐานแล้ว เป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีตามหลักการคัดค้านและรับฟัง

¹³⁸ คำวินิจฉัยสภาแห่งรัฐ CE., Ass , 25 juin 1948, Société du Journal “1” Aurore,” Rec. p. 289 อ้างโดย กรรวา บุญศิริ, “หลักการห้ามทำคำสั่งทางปกครองย้อนหลัง : กรณีศึกษาปัญหาการส่งลงโทษทางวินัยแก่เจ้าหน้าที่ซึ่งพ้นจากราชการไปแล้วตามที่คณะกรรมการ ป.ป.ช. ชี้มูลความผิด,” วารสารกฎหมายปกครอง 29, 3 (2555), หน้า 35 – 58.

บทที่ 5

วิเคราะห์ปัญหาทบัญญัติเกี่ยวกับกระบวนการระงับข้อพิพาท ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

แม้ว่าพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จะมีบทบัญญัติเกี่ยวกับการระงับข้อพิพาทที่อาจเกิดขึ้นในขั้นตอนต่าง ๆ ของการประเมินและการจัดเก็บภาษีไว้แล้ว แต่จากศึกษาและวิจัยในประเด็นของการระงับข้อพิพาททางภาษีตามกฎหมายดังกล่าว พบว่ายังมีปัญหาบางประการเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีตามหลักการภาษีอากรที่ดีและหลักการทางปกครองในขั้นตอนของกระบวนการระงับข้อพิพาท โดยสามารถแบ่งปัญหาได้เป็น 2 ประเด็น ประเด็นแรก เป็นปัญหาเกี่ยวกับความเหมาะสมของกระบวนการระงับข้อพิพาท โดยพบว่าบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการระงับข้อพิพาทในบางขั้นตอน ขัดแย้งกับหลักการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีตามหลักการโต้แย้งคัดค้านของผู้มีส่วนได้เสียและหลักความไม่มีส่วนได้เสียของเจ้าหน้าที่ผู้ทำการพิจารณาทางปกครอง อันเป็นหลักการทางปกครอง ส่วนประเด็นที่สอง คือ การขาดบทบัญญัติในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในขั้นตอนของกระบวนการระงับข้อพิพาทตามหลักการทางปกครอง ได้แก่ การโต้แย้งคัดค้านและรับฟัง รวมถึงหลักความเป็นธรรมตามหลักการภาษีอากรที่ดี ปัญหาทั้งสองประการล้วนทำให้ผู้เสียภาษีไม่ได้รับการคุ้มครองสิทธิอย่างเหมาะสมและเพียงพอ ผู้เขียนจะได้อธิบายสภาพปัญหาเหล่านั้นโดยละเอียด ตามลำดับของกระบวนการจัดเก็บภาษี พร้อมทั้งนำมาเปรียบเทียบกับกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของรัฐออนตาริโอ ประเทศแคนาดา เพื่อแสดงให้เห็นถึงการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในกระบวนการดังกล่าวอันอาจนำมาเป็นแนวทางในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวต่อไป

5.1 ปัญหาการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นก่อนการประเมินภาษี

ก่อนการส่งแบบประเมินเพื่อจัดเก็บภาษี พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 บัญญัติให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องจัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยให้แสดงประเภทจำนวน ขนาดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง การใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และรายละเอียดอื่นที่จำเป็นแก่การประเมินภาษี เพื่อนำมาคำนวณภาษีโดยคิดจากราคาประเมินทุนทรัพย์ที่กรมธนารักษ์หรือธนารักษ์พื้นที่ได้ประเมินไว้ แล้วจึงส่งแบบประเมินภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีภายในเดือนกุมภาพันธ์ เพื่อให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีภายในเดือนเมษายน ขั้นตอนในการสำรวจและจัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนี้ ถือว่ามีความสำคัญเป็นอย่างยิ่งเพราะจะมีผลต่อภาระหน้าที่ของผู้ภาษีต่อไปในภายหน้า การจัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะเริ่มต้นจากการที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทำการแต่งตั้งพนักงานสำรวจให้ดำเนินการสำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในท้องที่ของตน เนื่องจากการดำเนินการดังกล่าวเป็นการ

ออกเดินสำรวจและบันทึกโดยบุคคลจึงอาจจะเกิดความบกพร่องคลาดเคลื่อนขึ้นได้ รวมถึงการที่เจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างกับพนักงานสำรวจมีความเห็นไม่ตรงกันเกี่ยวกับข้อมูลที่ได้อ้างอิง ไม่ว่าจะเป็นประเภทของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง สัดส่วนการใช้ประโยชน์หรือข้อมูลอื่น ๆ อันนำมาสู่ปัญหาข้อโต้เถียงที่ผู้เสียหายไม่เห็นด้วยกับข้อมูลบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นและเกิดเป็นข้อพิพาทขึ้น เป็นข้อพิพาทก่อนการประเมินภาษี ดังนั้น หากสามารถระงับข้อพิพาทในขั้นตอนนี้ลงได้ก็จะทำให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างราบรื่นมากขึ้นและช่วยลดข้อพิพาทที่จะเกิดขึ้นจากการประเมินภาษีได้ อย่างไรก็ตาม จากการศึกษาพบว่าบทบัญญัติในขั้นตอนระงับข้อพิพาทดังกล่าวนี้ ยังมีความไม่เหมาะสม เนื่องจากไม่สอดคล้องกับหลักการทางปกครองและหลักการภาษีอากรที่ดี ทำให้ผู้เสียหายไม่ได้รับการคุ้มครองสิทธิอย่างเพียงพอและไม่บรรลุผลที่จะช่วยลดข้อพิพาทที่จะเกิดขึ้นในขั้นตอนหลังการจัดเก็บภาษีได้ โดยมีรายละเอียดดังนี้

5.1.1 กรณีกำหนดให้ผู้เสียหายเป็นผู้มีสิทธิคัดค้านบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

หากผู้เสียหายไม่เห็นด้วยกับบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดทำขึ้นโดยเห็นว่าไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง มาตรา 32 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 บัญญัติให้ “ผู้เสียหาย” มีสิทธิยื่นคำร้องต่อผู้บริหารท้องถิ่นเพื่อขอแก้ไขบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้ถูกต้องได้ อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณามาตรา 5 ได้ให้คำนิยามของผู้เสียหายว่า “บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลเป็นเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง หรือเป็นผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สินของรัฐ เป็นผู้มีหน้าที่ เสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้...” และเมื่อพิจารณาประกอบกับมาตรา 9 บัญญัติว่า “ผู้เป็นเจ้าของหรือครอบครองที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอยู่ในวันที่ 1 มกราคม ของปีใด เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีสำหรับปีนั้น ตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัตินี้” จึงแปลความได้ว่าผู้เสียหายหมายถึง ผู้เป็นเจ้าของหรือครอบครองที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอยู่ในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษีนั้น ดังนั้น ผู้ที่จะมีสิทธิคัดค้านบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจึงต้องเป็นผู้เสียหายที่เป็นเจ้าของหรือครอบครองที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอยู่ในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษีตามนัยแห่งบทบัญญัตินี้ดังกล่าว เช่นนี้ หากมีการเปลี่ยนแปลงกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างภายหลังวันที่ 1 มกราคม ผู้รับโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองก็จะได้ไม่ถือว่าเป็นผู้เสียหายสำหรับปีภาษีนั้น แม้ว่าการจัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างอาจจะเกิดขึ้นในระหว่างที่บุคคลนั้นถือกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองอยู่ก็ตาม ทำให้บุคคลนั้นไม่มีสิทธิยื่นคำร้องคัดค้านบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแม้ว่าจะไม่เห็นด้วยกับรายละเอียดในบัญชีรายการดังกล่าวก็ตาม แต่เนื่องจากบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะถูกนำมาใช้ในการประเมินภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ดังนั้น ผู้รับโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองภายหลังวันที่ 1 มกราคม แม้ว่าจะไม่มีหน้าที่เสียในปีก่อนหน้า หากว่ามีได้โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองไปยังบุคคลอื่นก่อนวันที่ 1 มกราคม ก็มีหน้าที่ต้องเสียภาษีในปีก่อนหน้าไป จำนวนภาษีที่จะต้องเสียจะถูกคำนวณมาจากบัญชีรายการที่ดินและสิ่ง

ปลูกสร้างนั้น จึงเห็นได้ว่าผู้รับโอนเป็นบุคคลผู้มีส่วนได้เสียโดยตรงและจะถูกกระทบสิทธิจากการจัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ดังนั้น ผู้รับโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองก็ควรจะมีสิทธิยื่นคำคัดค้านต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเพื่อขอแก้ไขบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้ด้วย ด้วยเหตุผลดังกล่าว การที่กฎหมายบัญญัติเพียงแต่ให้สิทธิ “ผู้เสียภาษี” ในการยื่นคำคัดค้าน จึงเป็นการตัดสิทธิของผู้มีส่วนได้เสียหรือผู้ที่จะถูกกระทบสิทธิในการโต้แย้งคัดค้าน ขัดต่อหลักการทางปกครอง

ส่วนขั้นตอนการคัดค้านการประเมินทรัพย์สินตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของรัฐอนตาริโอนั้น พระราชบัญญัติการประเมินทรัพย์สิน ค.ศ. 1990 กำหนดให้ผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สิน หรือผู้ได้รับแบบประเมินหรือมีสิทธิได้รับแบบประเมิน มีสิทธิยื่นคำร้องขอให้มีการประเมินทรัพย์สินใหม่ได้¹³⁹ โดยมีได้จำกัดเฉพาะบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีเท่านั้น ทำให้ผู้มีส่วนได้เสียและจะถูกกระทบสิทธิจากการประเมินทรัพย์สินได้รับความคุ้มครองตามหลักการโต้แย้งคัดค้าน โดยมีได้ให้ความคุ้มครองสิทธิในการโต้แย้งคัดค้านเฉพาะแก่ผู้เสียภาษีเท่านั้น

5.1.2 การไม่กำหนดขั้นตอนการอุทธรณ์คำสั่งของผู้บริหารท้องถิ่นในการแก้ไขบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเห็นว่าบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ได้จัดทำขึ้นไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงและได้ยื่นคำร้องต่อผู้บริหารท้องถิ่นเพื่อขอแก้ไขให้ถูกต้องตามมาตรา 32 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 แล้ว บทบัญญัติดังกล่าวกำหนดให้ผู้บริหารท้องถิ่นต้องดำเนินการตรวจสอบข้อเท็จจริงอีกครั้งหนึ่งโดยเร็ว ในกรณีต้องแก้ไขบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ให้ผู้บริหารท้องถิ่นดำเนินการแก้ไขบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้ถูกต้อง และกำหนดให้ผู้บริหารท้องถิ่นแจ้งผลการดำเนินการตามวรรคสองให้ผู้เสียภาษีทราบภายใน 30 วัน อย่างไรก็ตาม ไม่มีบทบัญญัติใดกำหนดว่าหากผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาคำร้องแล้วแจ้งผลว่าไม่แก้ไขบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามคำร้องของผู้เสียภาษี ผู้เสียภาษีจะใช้สิทธิคัดค้านผลการพิจารณาของผู้บริหารท้องถิ่นได้หรือไม่ จึงเห็นว่าย่างขาดบทบัญญัติเกี่ยวกับการกำหนดขั้นตอนการระงับข้อพิพาทครบถ้วน อาจทำให้ผู้เสียภาษีได้รับความเสียหายและเมื่อพิจารณาว่าผู้เสียจะใช้สิทธิอุทธรณ์การพิจารณาของผู้บริหารท้องถิ่นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีได้หรือไม่ ก็พบว่าตามมาตรา 73 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ให้สิทธิเฉพาะกรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีเท่านั้น แต่ไม่รวมถึงการอุทธรณ์ผลการพิจารณาคำร้องขอแก้ไขบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างด้วย อย่างไรก็ตาม แม้ผู้เสียภาษีไม่อาจอุทธรณ์ผลการพิจารณาแก้ไขบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้ แต่ก็อาจรอให้มีการประเมินภาษีแล้วจึงคัดค้านการประเมินและอุทธรณ์การประเมินก็ได้ แต่หากทำเช่นนั้นผู้เสียภาษีมีหน้าที่ต้องชำระภาษีตามที่กำหนดไว้ในแบบประเมินไปก่อนภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด เพราะการคัดค้านและการอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการ

¹³⁹ Assessment Act, 1990 Section 39.1 (1)

ชำระภาษี เว้นแต่ผู้บริหารท้องถิ่นจะอนุญาตให้ทุเลาการชำระภาษีแล้ว และหากได้รับอนุญาตให้ทุเลาการชำระภาษีก็เป็นเพียงจำนวนที่เพิ่มขึ้นจากจำนวนภาษีที่ต้องเสียในปีก่อนเท่านั้น มิใช่ทุเลาการชำระทั้งจำนวน มิฉะนั้น ผู้เสียภาษีอาจต้องรับผิดชอบในเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม การดำเนินตามวิธีการดังกล่าวจึงเกิดภาระแก่ผู้เสียภาษีที่ต้องชำระภาษีไปก่อน ทั้งนี้ ยังมีปัญหาอีกว่าผลของคำวินิจฉัยอุทธรณ์จะผูกพันเฉพาะจำนวนภาษีตามแบบประเมินเท่านั้น แต่ข้อมูลในแบบประเมินมิได้เปลี่ยนแปลงไป ดังนั้น ในปีต่อไปผู้เสียภาษีก็ต้องประสบปัญหาเดิมอีก อันเนื่องมาจากว่าขั้นตอนที่กำหนดไว้ในการคัดค้านบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น ยังขาดมาตรการในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีตามหลักการโต้แย้งคัดค้าน

การประเมินทรัพย์สินเพื่อการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามกฎหมายของรัฐออนตารีโอนั้น พระราชบัญญัติการประเมินทรัพย์สิน ค.ศ. 1990 กำหนดให้เจ้าของทรัพย์สินหรือผู้รับการประเมินที่ไม่เห็นด้วยกับแบบแจ้งการประเมินทรัพย์สิน มีสิทธิคัดค้านต่อองค์การประเมินทรัพย์สินท้องถิ่นเป็นผู้ทำการประเมิน แต่หากผู้ยื่นคำร้องไม่เห็นด้วยกับผลการพิจารณาขององค์การประเมินทรัพย์สินท้องถิ่น ผู้ยื่นคำร้องก็สามารถยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินต่อไป¹⁴⁰ ถือว่าเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีตามหลักการโต้แย้งคัดค้านและรับฟังที่ดีกว่าบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

5.2 ปัญหาการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นจากการประเมินภาษี

เมื่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเสร็จแล้ว องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแจ้งการประเมินภาษีโดยส่งแบบประเมินให้แก่ผู้เสียภาษีภายในเดือนกุมภาพันธ์ ในกรณีที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นพบว่าการประเมินภาษีผิดพลาดหรือไม่ครบถ้วน ก็อาจทบทวนการประเมินภาษีให้ถูกต้องและส่งแบบประเมินที่แก้ไขใหม่ให้แก่ผู้เสียภาษีได้ หากผู้เสียภาษีไม่ชำระภาษีภายในเดือนเมษายน กฎหมายก็กำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีหนังสือแจ้งเตือนให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีค้างชำระ พร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม การจัดทำและจัดส่งแบบประเมินและหนังสือเตือนดังกล่าวนี้ เป็นขั้นตอนของการประเมินและเรียกเก็บภาษี หากว่าผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับแบบประเมินหรือหนังสือแจ้งเตือนให้เสียภาษี ผู้เสียภาษีย่อมมีสิทธิโต้แย้งคัดค้านได้ อย่างไรก็ตามก็ดี จากการศึกษาพบว่าบทบัญญัติเกี่ยวกับขั้นตอนการระงับข้อพิพาทอันเกิดจากการโต้แย้งคัดค้านนี้ ยังมีปัญหาบางประการ ไม่เป็นไปตามหลักการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี โดยมีรายละเอียดดังนี้

¹⁴⁰ Assessment Act, 1990 Section 40 (1)

5.2.1 ปัญหาขั้นตอนในการโต้แย้งการประเมิน

ผู้เสียภาษีที่ได้รับแจ้งการประเมินภาษี ไม่ว่าจะเป็นการประเมินภาษีตามปกติ ประเมินเพิ่มเติมหรือแจ้งเตือนการประเมินเพื่อเรียกเก็บภาษี หากเห็นว่าการประเมินนั้นไม่ถูกต้อง ก็สามารถคัดค้านเพื่อให้มีการประเมินใหม่ได้ แต่ขั้นตอนในการโต้แย้งคัดค้านข้อพิพาทจากการประเมินนั้น มาตรา 73 บัญญัติให้เริ่มต้นจากการยื่นคำร้องคัดค้านต่อผู้บริหารท้องถิ่น เพื่อให้ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาทบทวนการประเมินหรือเรียกเก็บภาษีนั้น โดยกำหนดให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีเวลาในการพิจารณาคำร้องถึง 60 วัน หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับคำสั่งของผู้บริหารท้องถิ่น จึงจะมีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยยื่นคำร้องต่อผู้บริหารท้องถิ่นภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำสั่ง และกฎหมายยังให้เวลาแก่ผู้บริหารท้องถิ่นอีก 15 วันในการส่งคำอุทธรณ์ไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี จะเห็นได้ว่าผู้เสียภาษีอาจต้องใช้เวลาสูงสุดถึง 3 เดือนเศษในการคัดค้านต่อผู้บริหารท้องถิ่น เพื่อให้ข้อโต้แย้งของตนเข้าสู่การพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี ทั้งที่ในทางปฏิบัติแล้ว การประเมินภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ย่อมเป็นไปในความรับรู้หรือโดยความยินยอมหรือสั่งการของผู้บริหารท้องถิ่นนั้น ๆ อยู่แล้ว และหากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเห็นว่าการประเมินภาษีผิด องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นก็มีอำนาจแก้ไขการประเมินให้ถูกต้องได้ด้วยตนเองอยู่แล้ว การที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไม่ทำการประเมินใหม่จึงเป็นการยืนยันการประเมินภาษีโดยปริยาย ดังนั้นจึงแทบจะเป็นไปไม่ได้เลยที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะเห็นด้วยกับคำร้องคัดค้านของผู้เสียภาษีว่าการประเมินนั้นไม่ถูกต้อง เว้นแต่เป็นกรณีผิดพลาดหรือผิดพลาดอย่างชัดเจน เช่น การพิมพ์ผิดหรือจัดส่งผิด การที่กฎหมายกำหนดขั้นตอนให้ผู้เสียภาษีต้องยื่นคำร้องคัดค้านต่อผู้บริหารท้องถิ่นเพื่อขอให้ทบทวนการประเมินภาษีก่อนจึงจะสามารถอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีได้ จึงเป็นขั้นตอนที่ไม่มี ความจำเป็นและไม่เป็นประโยชน์ต่อผู้เสียภาษี เพราะไม่ก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการระงับข้อพิพาทอย่างแท้จริง อีกทั้งยังเป็นการสร้างภาระและเสียเวลา รวมทั้งอาจจะต้องเดือดร้อนในการที่จะต้องชำระภาษีไปก่อนหากถึงกำหนดชำระแล้ว ถือว่าเป็นขั้นตอนที่ขัดแย้งกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีตามหลักความเป็นธรรมและความสะดวก

กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามกฎหมายของรัฐออนตารีโอนั้น กำหนดขั้นตอนการระงับข้อพิพาทกรณีที่มีการคำนวณภาษีผิดพลาดไว้ โดยเริ่มจากเจ้าพนักงานประเมินยื่นคำร้องต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จากนั้นองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะจัดให้มีการประชุมสภาท้องถิ่นเพื่อทำการพิจารณา โดยผู้ยื่นคำร้องสามารถอุทธรณ์ผลการพิจารณาต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินได้¹⁴¹ เห็นได้ว่าผู้ที่ทำการพิจารณามีใช่เจ้าพนักงานประเมินหรือผู้บริหารท้องถิ่นเป็นผู้ประเมินภาษีเอง แต่เป็นการพิจารณาในรูปแบบของสภาท้องถิ่นมีตัวแทนของฝ่ายผู้เสียภาษีอยู่ด้วย จึงน่าจะมีความเป็นธรรมมากกว่า การพิจารณาโดยผู้บริหารท้องถิ่นเพียงอย่างเดียว

¹⁴¹ Municipal Act, 2001 Section 359.1

5.2.2 ปัญหาคุณสมบัติของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี

รายได้จากภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะเป็นรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเพื่อนำมาใช้ในการดำเนินงานและจัดทำบริการสาธารณะ จำนวนภาษีที่จัดเก็บได้จึงส่งผลกระทบต่อฐานะทางการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จึงถือได้ว่าองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้มีส่วนได้เสียโดยตรงจากการจัดเก็บภาษี หากผู้เสียภาษีไม่เป็นด้วยกับการประเมินภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นก็มีสิทธิคัดค้านและขอให้ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาทบทวนการประเมินหรือการเรียกเก็บภาษีได้ หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับผลการพิจารณาของผู้บริหารท้องถิ่น ก็มีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี การอุทธรณ์มีวัตถุประสงค์เพื่อทบทวนผลการพิจารณาของผู้บริหารท้องถิ่น จึงถือว่าอุทธรณ์ที่ยื่นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีเป็นข้อโต้แย้งที่มีผู้เสียภาษีและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นโดยผู้บริหารท้องถิ่นเป็นคู่กรณี แต่เมื่อพิจารณาถึงองค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีมีอำนาจในการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ กลับพบว่าผู้แทนของผู้บริหารองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ที่มาจากการเลือกกันเองของผู้บริหารส่วนท้องถิ่นเป็นคณะกรรมการอยู่ด้วย ดังนั้นหากข้อพิพาทใดเป็นข้อพิพาทที่มาจากผลการพิจารณาของผู้บริหารท้องถิ่นที่เป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี ก็จะเป็นกรณีที่ผู้บริหารท้องถิ่นเป็นคู่กรณีเองเป็นเจ้าของหน้าที่ผู้ทำการพิจารณาทางปกครอง จึงอาจเกิดอคติในการพิจารณาและตัดสินอุทธรณ์โดยเห็นแก่ประโยชน์หรือเงินภาษีที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ตนบริหารอยู่ โดยมิได้พิจารณาถึงข้อเท็จจริงหรือประโยชน์ของผู้เสียภาษีด้วย หรืออคติว่าตนก็ได้พิจารณาทบทวนการประเมินภาษีมารั้งหนึ่งแล้วและเห็นว่าคำสั่งยืนยันการประเมินภาษีของตนชอบแล้ว ทำให้กระบวนการพิจารณาระงับข้อพิพาทเกิดความไม่เป็นธรรม เนื่องจากความไม่เป็นกลางของผู้บริหารท้องถิ่น แม้การพิจารณาอุทธรณ์จะเป็นไปในรูปแบบของคณะกรรมการผู้บริหารท้องถิ่นเป็นหนึ่งในคณะกรรมการเท่านั้น ก็ถือได้ว่าเป็นผู้บริหารท้องถิ่นนั้นเป็นผู้ที่มีคุณสมบัติไม่เหมาะสมที่จะทำการพิจารณาข้อพิพาทที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของตนมีส่วนได้เสีย ทั้งตนได้ทำการพิจารณามาแล้ว เพราะไม่สอดคล้องกับหลักความไม่มีส่วนได้เสียในการพิจารณาทางปกครองอันเป็นหลักกฎหมายทั่วไปในกฎหมายปกครอง โดยหลักดังกล่าวได้ถูกบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ซึ่งเป็นกฎหมายหลักที่กำหนดกฎเกณฑ์ทั่วไปเกี่ยวกับการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองในเรื่องของการปฏิบัติราชการทางปกครอง โดยมีสาระสำคัญประการหนึ่ง คือ การพิจารณาทางปกครองของเจ้าหน้าที่จะต้องมีความเป็นกลาง อันจะเป็นหลักประกันได้ว่าการพิจารณาทางปกครองของเจ้าหน้าที่ดำเนินไปด้วยความเป็นธรรม ทั้งนี้ เป็นไปตามหลักนิติรัฐและหลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง ซึ่งเป็นหลักที่ใช้ในการควบคุมฝ่ายปกครอง¹⁴² การกำหนดให้ผู้บริหารองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นคณะกรรมการใดการพิจารณาอีกจึงไม่

¹⁴² ภัสวรรณ อุซุพงค์อมร, “ความเป็นกลางของเจ้าหน้าที่ในการพิจารณาทางปกครอง,” วารสารการเมือง การบริหาร และกฎหมาย 8, 1, หน้า 480.

สอดคล้องกับหลักการทางปกครองในเรื่องความไม่มีส่วนได้เสียและไม่เป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีตามหลักความเป็นธรรม

สำหรับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมิน เป็นหน่วยงานอิสระจัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมิน ค.ศ. 1990 (Assessment Review Board Act, 1990) ประกอบด้วยคณะกรรมการที่รองผู้ว่าการรัฐแต่งตั้งขึ้นตามที่เห็นสมควร¹⁴³ ประกอบไปด้วยผู้มีความรู้ความชำนาญจากหลายสาขา เช่น นักกฎหมาย ผู้ไกล่เกลี่ยข้อพิพาทและข้าราชการ เป็นต้น¹⁴⁴ ซึ่งมิใช่ผู้มีส่วนได้เสียกับการจัดเก็บภาษีหรือเป็นคู่กรณีในอุทธรณ์ ทำให้การพิจารณาอุทธรณ์น่าจะเป็นไปด้วยความเป็นธรรมมากกว่าการกำหนดให้ผู้มีส่วนได้เสียหรือคู่กรณีเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์เอง จึงเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีตามหลักความเป็นธรรม

5.3 ปัญหาการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นหลังการประเมินภาษี

ข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรหลังจากเสร็จขั้นตอนการจัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษีได้ชำระภาษีไปแล้วได้แก่ข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องเนื่องจากการเรียกเก็บภาษีโดยผิดพลาดและผู้เสียภาษีได้เสียภาษีไปโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียเกินกว่าจำนวนที่มีหน้าที่ต้องเสีย ต่อมาผู้เสียภาษีได้ยื่นคำร้องต่อผู้บริหารท้องถิ่นเพื่อขอรับเงินคืน แต่ผู้บริหารท้องถิ่นไม่พิจารณาคำร้องให้แล้วเสร็จภายในเวลาที่กำหนดกำหนด หรือพิจารณาแล้วไม่คืนหรือคืนน้อยกว่าที่ผู้เสียภาษีขอคืน ทำให้เกิดเป็นข้อพิพาทขึ้นภายหลังจากการเสียภาษีโดยมีรายละเอียดตามประเด็นปัญหา ดังนี้

5.3.1 ปัญหาเกี่ยวกับการอุทธรณ์คำสั่งของผู้บริหารท้องถิ่นกรณีขอคืนภาษี

หากผู้เสียภาษีได้เสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียเกินกว่าจำนวนที่ต้องเสีย ไม่ว่าจะด้วยความผิดพลาดของตนเองหรือจากการประเมินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ผู้เสียภาษีนั้นมีสิทธิได้รับเงินคืน โดยยื่นคำร้องต่อผู้บริหารท้องถิ่นภายใน 3 ปี นับแต่วันที่ชำระภาษี เมื่อได้รับคำร้องแล้วผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาคำร้องให้เสร็จสิ้นและแจ้งผลการพิจารณาคำร้องให้ผู้ยื่นคำร้องทราบภายใน 90 วัน นับแต่วันที่รับคำร้อง ทั้งนี้ ในกรณีที่ผู้บริหารท้องถิ่นเห็นว่าผู้ยื่นคำร้องมีสิทธิได้รับเงินคืนให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีคำสั่งคืนเงินให้แก่ผู้ยื่นคำร้อง โดยต้องแจ้งคำสั่งให้ผู้ยื่นคำร้องทราบภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ให้มีคำสั่ง

โดยที่มาตรา 54 มิได้มีบทบัญญัติแก้ไขปัญหาในกรณีที่ผู้บริหารท้องถิ่นไม่พิจารณาคำร้องให้แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลา รวมถึงมิได้มีบทบัญญัติให้การโต้แย้งคำสั่งของผู้บริหารท้องถิ่นในกรณีที่ผู้บริหาร

¹⁴³ Assessment Review Board Act, 1990 Section 3

¹⁴⁴ Queen's Printer for Ontario, Appointee Biographies [Online], Available from: <https://www.pas.gov.on.ca/Home/AgencyBios/429?appointmentId=5574>

ท้องถิ่นมีคำสั่งไม่คืนคำร้องทำให้ผู้เสียหายไม่ได้รับการคุ้มครองสิทธิในกระบวนการระงับข้อพิพาทอันเนื่องมาจากการขอคืนเงิน แยกออกเป็นปัญหาจากการไม่พิจารณาคำร้องให้แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลา และการไม่กำหนดขั้นตอนอุทธรณ์คำสั่งของผู้บริหารท้องถิ่นในการพิจารณาคืนภาษี ตามรายละเอียด ดังนี้

5.3.1.1 กรณีผู้บริหารท้องถิ่นไม่พิจารณาคำร้องให้แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลา

เมื่อผู้บริหารท้องถิ่นได้รับคำร้องขอคืนเงินแล้ว กฎหมายกำหนดให้ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาคำร้องให้เสร็จสิ้นและแจ้งผลการพิจารณาคำร้องให้ผู้ยื่นคำร้องทราบภายใน 90 วัน นับแต่วันที่ได้รับคำร้อง การกำหนดเวลาไว้ดังกล่าวเพื่อเป็นการรับรองว่าคำร้องของผู้เสียหายจะได้รับการพิจารณาและจะมีผลการพิจารณาภายในระยะเวลาอันสมควร ทำให้ผู้เสียหายทราบกรอบเวลาที่แน่นอนในการพิจารณาและจะได้เตรียมตัวเพื่อดำเนินการตามผลการพิจารณาต่อไป อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาตามมาตรา 54 และมาตราอื่น ๆ แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ก็ไม่พบว่ามิบัพัญญัติใดกำหนดว่าหากผู้บริหารท้องถิ่นไม่พิจารณาคำร้องให้แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลาดังกล่าวได้มิบัพัญญัติกำหนดผู้เสียหายจะมีแนวทางแก้ไขปัญหาหรือได้รับการเยียวยาอย่างไรบ้าง ทำให้ผู้เสียหายไม่ทราบแนวทางในการดำเนินการต่อไป ทั้งนี้ เมื่อพิจารณาว่าข้อพิพาทดังกล่าวเป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากรซึ่งผู้เสียหายมีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ แต่วิธีการดังกล่าวต้องใช้เวลาและมีค่าใช้จ่ายซึ่งอาจจะไม่คุ้มกับจำนวนเงินภาษีที่ได้รับคืน อีกทั้งมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ยังกำหนดให้การฟ้องคดีดังกล่าวจะต้องมีคำวินิจฉัยของผู้บริหารท้องถิ่นเกี่ยวกับคำร้องนั้นก่อน ดังนั้น หากผู้บริหารท้องถิ่นยังไม่มีคำวินิจฉัยผู้เสียหายก็ไม่อาจฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ จึงเห็นได้ว่าพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มิได้กำหนดขั้นตอนในการระงับข้อพิพาทในกรณีนี้ไว้อย่างครบถ้วน ทำให้ผู้เสียหายไม่ได้รับความเป็นธรรมจากการระงับข้อพิพาทในขั้นตอนดังกล่าว

ในการขอคืนภาษีจากการเสียโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียเกินกว่าที่กฎหมายกำหนดตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของรัฐออนตารีโอนั้น เมื่อได้ยื่นคำร้องแล้ว สภาองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องมีคำวินิจฉัยภายในวันที่ 30 กันยายนของปีถัดจากปีที่มีการเสียภาษี หากสภาท้องถิ่นปกครองส่วนท้องถิ่น ไม่มีคำวินิจฉัยภายในระยะเวลาดังกล่าว ผู้ยื่นคำร้องสามารถยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินต่อไปเลย¹⁴⁵ อันเป็นการรับประกันว่าคำร้องของผู้เสียหายจะได้รับการพิจารณาซึ่งเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายตามหลักความเป็นธรรม

¹⁴⁵ Municipal Act, 2001 Section 357

5.3.1.2 การไม่กำหนดขั้นตอนอุทธรณ์คำสั่งของผู้บริหารท้องถิ่นในการพิจารณาคืนภาษี

เมื่อผู้บริหารท้องถิ่นได้รับคำร้องขอคืนเงินที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นไว้และได้พิจารณาคำร้องดังกล่าวภายในกรอบเวลาที่กฎหมายกำหนดแล้ว หากบริหารท้องถิ่นเห็นว่าผู้ยื่นคำร้องมีสิทธิได้รับเงินคืน ให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีคำสั่งคืนเงินให้แก่ผู้ยื่นคำร้อง โดยต้องแจ้งคำสั่งให้ผู้ยื่นคำร้องทราบภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ให้มีคำสั่งคืนเงิน แต่ในกรณีที่ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาแล้วเห็นว่าผู้เสียภาษีไม่มีสิทธิได้รับเงินคืน พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มิได้บัญญัติว่าผู้บริหารท้องถิ่นหรือผู้เสียภาษีต้องปฏิบัติอย่างไรต่อไป จึงอาจต้องนำพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาใช้บังคับในฐานะที่เป็นกฎหมายกลางและกำหนดมาตรฐานขั้นต่ำในการพิจารณาทางปกครอง ในกรณีเช่นนี้ ผู้เสียภาษีอาจต้องอุทธรณ์คำสั่งไปยังผู้บังคับบัญชาของผู้บริหารท้องถิ่น แต่เนื่องจากกฎหมายภาษีเป็นกฎหมายที่มีลักษณะเฉพาะ การดำเนินการดังกล่าวย่อมไม่เหมาะสมกับแนวทางการระงับข้อพิพาททางภาษีที่ส่วนใหญ่แล้วจะกำหนดให้การคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีจะเป็นผู้ทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์และอาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี ทำให้ผู้เสียภาษีขาดการคุ้มครองสิทธิตามหลักการโต้แย้งคัดค้านและหลักความเป็นธรรม

สำหรับกระบวนการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นจากการเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียเกินกว่าที่กฎหมายกำหนดตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของรัฐออนตารีโอนั้น ผู้เสียเมื่อผู้เสียภาษีได้ยื่นคำร้องต่อพนักงานประเมินแล้ว สภาก่อการปกครองส่วนท้องถิ่นจะเป็นผู้พิจารณา หากผู้ยื่นคำร้องไม่เห็นด้วยกับผลการพิจารณา ผู้เสียภาษียังสามารถอุทธรณ์ผลการพิจารณาต่อไปได้อีกโดยยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมิน ถือว่ามีการกำหนดขั้นตอนการตรวจสอบผลการพิจารณาอีกครั้งหนึ่ง เป็นให้สิทธิในการโต้แย้งและอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีสอดคล้องกับหลักการโต้แย้งคัดค้านทางปกครองและหลักความเป็นธรรมตามหลักการภาษีอากรที่ดี

5.4 วิเคราะห์ปัญหาและแนวทางแก้ไขการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี

เมื่อมีข้อพิพาทจากการประเมินภาษีและการจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ผู้เสียภาษีสามารถใช้สิทธิในการระงับข้อพิพาทตามกระบวนการที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติดังกล่าวได้ เช่น การคัดค้านการจัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง การโต้แย้งการประเมินภาษี รวมถึงการขอคืนภาษี อย่างไรก็ตาม จากการศึกษาพบว่ากระบวนการระงับข้อพิพาทบางขั้นตอนยังขาดบทบัญญัติให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีในการอุทธรณ์ผลการพิจารณาการยื่นคำคัดดังกล่าว รวมถึงพบว่าบทบัญญัติบางประการเกี่ยวกับการระงับข้อพิพาททางภาษียังมีความไม่เหมาะสม ไม่เอื้ออำนวยให้ผู้เสียภาษีได้รับความเป็นธรรมในกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอย่างสมบูรณ์ อันเป็นการขัดต่อหลักการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี จึงได้ทำการสรุปปัญหาเหล่านั้นพร้อมทั้งเสนอแนวทางแก้ไข โดยพิจารณาประกอบกับกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของรัฐออนตารีโอ ประเทศแคนาดาตาม

รายละเอียดที่ได้ทำการศึกษาข้างต้น เพื่อนำมาเป็นแนวทางในการพิจารณาปรับปรุงมาตรการระงับข้อพิพาททางภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ให้เกิดการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีมากยิ่งขึ้น โดยวิเคราะห์ได้ดังนี้

(1) การที่พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 73 ให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีเท่านั้นที่จะสามารถคัดค้านบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้ ทำให้ผู้มีกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองที่ไม่เข้าหลักเกณฑ์เป็นผู้เสียภาษีตามที่กฎหมายบัญญัติไม่มีสิทธิยื่นคำคัดค้าน เป็นการไม่คุ้มครองสิทธิของบุคคลผู้มีส่วนได้เสียในที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ขัดต่อหลักสิทธิในการโต้แย้งคัดค้านและรับฟัง จึงสมควรกำหนดให้ผู้เป็นเจ้าของหรือผู้ครอบครองที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างเป็นผู้มีสิทธิยื่นคำคัดค้านด้วย เพื่อเป็นการคุ้มครองสิทธิในการโต้แย้งคัดค้านของบุคคลผู้เป็นเจ้าของหรือผู้ครอบครองซึ่งเป็นผู้มีส่วนได้เสียโดยตรง

(2) เมื่อผู้เสียภาษีทำการคัดค้านบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแก่ผู้บริหารท้องถิ่นแล้ว หากผู้บริหารท้องถิ่นแจ้งผลการพิจารณาแต่ผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับผู้บริหารท้องถิ่น พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มิได้กำหนดขั้นตอนในการอุทธรณ์เอาไว้ เป็นการไม่คุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีตามหลักการโต้แย้งคัดค้านคำสั่งทางปกครอง ดังนั้น เพื่อเป็นการคุ้มครองสิทธิดังกล่าวแก่ผู้เสียภาษี จึงควรกำหนดกระบวนการโต้แย้งผลการพิจารณาของผู้บริหารท้องถิ่นเอาไว้ใน พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 โดยกำหนดให้ผู้เสียภาษีที่ไม่เห็นด้วยกับผลการพิจารณาของผู้บริหารท้องถิ่น มีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี

(3) ผู้เสียภาษีที่ไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นและประสงค์จะอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี ต้องยื่นคำคัดค้านต่อผู้บริหารท้องถิ่นและให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีคำสั่งก่อน เห็นว่าขั้นตอนดังกล่าวมิได้ก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีอย่างแท้จริง เป็นขั้นตอนที่ไม่จำเป็น ก่อให้เกิดภาระและเสียเวลาแก่ผู้เสียภาษี ขัดต่อหลักการให้ความเป็นธรรมและความสะดวกในการระงับข้อพิพาท ดังนั้น การกำหนดให้ผู้เสียภาษีสามารถอุทธรณ์การประเมินไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีได้โดยตรงน่าจะก่อให้เกิดความสะดวกและเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีมากกว่า

(4) เนื่องจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีมีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นเพราะไม่เห็นด้วยกับผลการพิจารณาของผู้บริหารท้องถิ่นอันเป็นการตรวจสอบและทบทวนผลการพิจารณาของผู้บริหารท้องถิ่น เพื่อให้ผู้เสียภาษีได้รับความเป็นธรรม การที่ มาตรา 74 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีมาจากผู้บริหารท้องถิ่นจำนวนไม่เกิน 2 คนด้วยจึงไม่สอดคล้องกับหลักการตรวจสอบดังกล่าวและอาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการพิจารณา ทั้งจำนวนภาษีที่พิพาทย่อมมีผลต่อรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น จึงถือว่าผู้บริหารท้องถิ่นมีส่วนได้เสียกับข้อพิพาทดังกล่าว ด้วยเหตุนี้ จึงเห็นว่าบทบัญญัติดังกล่าวขัดแย้งกับหลักความไม่เกี่ยวข้องในการพิจารณาทางปกครองและหลักการให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี จึงควรมีบทบัญญัติหรือหลักเกณฑ์ที่ควบคุมมิให้ผู้บริหารท้องถิ่น

ไม่มีสิทธิพิจารณาอุทธรณ์ที่เกี่ยวกับข้อพิพาททางภาษีในท้องถิ่นของตน เพื่อป้องกันผู้บริหารท้องถิ่นที่มีส่วนได้เสียมิให้ทำการพิจารณาอุทธรณ์นั้นและทำให้อุทธรณ์ของผู้มีส่วนได้เสียได้รับการพิจารณาด้วยความเป็นกลาง

(5) หากผู้เสียภาษีได้เสียภาษีไปโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียเกินกว่าจำนวนที่กฎหมายกำหนด ผู้เสียภาษีย่อมมีสิทธิได้รับคืนภาษีโดยยื่นคำร้องต่อผู้บริหารท้องถิ่น ในกรณีนี้ มาตรา 54 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กำหนดให้ผู้บริหารท้องถิ่นต้องพิจารณาและแจ้งผลให้ผู้เสียภาษีทราบภายใน 90 วัน นับแต่วันที่ได้รับคำร้อง ไม่มีมาตรการคุ้มครองผู้เสียภาษีในกรณีที่ผู้บริหารท้องถิ่นไม่พิจารณาคำร้องให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลาดังกล่าวทำให้ผู้เสียภาษีอาจไม่ได้รับคืนภาษี อันเป็นการขัดต่อหลักการโต้แย้งคัดค้านและหลักการเก็บภาษีด้วยความเป็นธรรม เห็นว่าควรกำหนดให้ผู้เสียภาษีมีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีได้ทันที หากว่าผู้บริหารท้องถิ่นไม่พิจารณาคำร้องให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลาดังกล่าว เพื่อเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีตามหลักการโต้แย้งคัดค้านและรับฟัง รวมถึงการให้ความคุ้มครองว่าผู้เสียภาษีจะถูกเก็บภาษีตามจำนวนที่กฎหมายกำหนดเท่านั้นอันเป็นหลักความเป็นธรรมตามหลักการภาษีอากรที่ดี

(6) แม้ว่าผู้บริหารท้องถิ่นจะพิจารณาคำร้องและแจ้งผลการพิจารณาแก่ผู้เสียภาษีภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้แล้วก็ตาม แต่หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับผลการพิจารณาผู้เสียภาษีก็ควรมีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี อย่างไรก็ตาม พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มิได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีมีสิทธิเช่นนั้น จึงเป็นการขัดต่อหลักการโต้แย้งคัดค้านและหลักความเป็นธรรม เห็นว่าควรกำหนดให้ผู้เสียภาษีมีสิทธิอุทธรณ์ผลการพิจารณาของผู้บริหารท้องถิ่นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีด้วย เพื่อคุ้มครองสิทธิในการโต้แย้งคัดค้านของผู้เสียภาษีและเพื่อให้การเสียภาษีเป็นไปอย่างถูกต้องและเป็นธรรม

บทที่ 6

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

6.1 บทสรุป

การระงับข้อพิพาททางภาษีเป็นข้อโต้แย้งระหว่างรัฐโดยผู้มีอำนาจหน้าที่จัดเก็บภาษีกับผู้เสียภาษี อันเนื่องมาจากการจัดเก็บภาษีและการเสียภาษี ซึ่งการยุติข้อโต้แย้งดังกล่าวจำเป็นต้องอาศัยกระบวนการทางปกครองหรือกระบวนการทางศาลเข้ามาช่วยในการระงับข้อพิพาท ซึ่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้กำหนดรูปแบบและขั้นตอนของการระงับข้อพิพาทเอาไว้แตกต่างกันไปตามลักษณะของข้อพิพาทที่เกิดขึ้น เช่น ข้อพิพาทที่เกิดจากการจัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ข้อพิพาทที่เกิดจากการประเมินภาษีและข้อพิพาทที่เกิดขึ้นจากการเสียภาษี เป็นต้น แต่เนื่องจากเสียภาษีอากรเป็นภาระหน้าที่ที่รัฐกำหนดให้แก่ประชาชนเพื่อให้รัฐมีรายได้นำมาจัดทำบริการสาธารณะ รวมทั้งเพื่อการพัฒนาประเทศในด้านอื่น ๆ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีจึงต้องเป็นไปภายใต้ขอบเขตที่เหมาะสมตามความจำเป็นและไม่ก่อให้เกิดความเดือดร้อนแก่ประชาชนเกินสมควร อันเป็นหลักการสำคัญที่รัฐต้องคำนึงถึง รวมทั้งต้องให้การคุ้มครองผู้เสียภาษีว่าจะได้รับการจัดเก็บภาษีอย่างเป็นธรรมภายใต้กฎหมายและหลักการอื่น ๆ อันเป็นที่ยอมรับเพื่อให้ผู้เสียภาษีรักษาความสามารถในการเสียภาษีไว้ได้และให้ความร่วมมือแก่รัฐในการเสียภาษี การให้ความคุ้มครองดังกล่าวย่อมต้องครอบคลุมถึงการให้ความคุ้มครองแก่สิทธิของผู้เสียภาษีในกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้นด้วย แต่จากการศึกษาพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 พบว่ายังมีปัญหาบางประการเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยสรุปได้ ดังนี้

(1) ปัญหาเกี่ยวกับการใช้สิทธิคัดค้านบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

บัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นรายละเอียดเกี่ยวกับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างซึ่งมีผลต่อการคำนวณและเรียกเก็บภาษี แต่การที่กฎหมายบัญญัติให้เฉพาะผู้เสียภาษีเท่านั้นที่จะมีสิทธิในการคัดค้านบัญชีรายการดังกล่าว และตามกฎหมายแล้วผู้เสียภาษีหมายถึงผู้ซึ่งเป็นเจ้าของหรือครอบครองที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอยู่ในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษีนั้น ดังนั้น หากมีการโอนทรัพย์สินหลังวันที่ 1 มกราคม ผู้รับโอนย่อมไม่ถือว่าเป็นผู้เสียภาษี หากมีการจัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างภายหลังที่มีการโอนทรัพย์สิน แม้ผู้รับโอนจะเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแล้ว รวมทั้งมีหน้าที่เสียภาษีในปีภาษีถัดไปก็ไม่มีสิทธิที่จะคัดค้านบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นแม้จะเห็นว่าบัญชีรายการดังกล่าวไม่ถูกต้อง ทำให้ต้องเสียภาษีไปตามการประเมินที่อาศัยข้อมูลในบัญชีรายการดังกล่าวนั้นมาเป็นฐานในการประเมิน หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างคงทำได้เพียงการคัดค้านและอุทธรณ์การประเมินเท่านั้น หมายความว่าหากภาษีถึงกำหนดก็ต้องชำระภาษีไปก่อน เว้นแต่จะได้รับ

อนุญาตให้วางประกันตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด ทั้งที่การคัดค้านการรายการบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างอาจทำให้ข้อโต้แย้งยุติลงได้ง่ายกว่าและไม่ก่อให้เกิดภาวะภาษี ดังนั้น การบัญญัติกฎหมายเช่นนี้ถือว่าไม่เป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีตามหลักการโต้แย้งคัดค้านและรับฟัง

สำหรับกฎหมายของรัฐออนตาริโอ ประเทศแคนาดานั้น ได้กำหนดให้มีการประเมินราคาทุนทรัพย์ของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เพื่อให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนำมาเป็นฐานในการคำนวณภาษีตามอัตราที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นกำหนด ในการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ องค์กรการประเมินทุนทรัพย์ท้องถิ่นก็จะพิจารณาจากรายละเอียดของทรัพย์สินนั้น ๆ แล้วจึงส่งไปให้ผู้เสียภาษีทำการตรวจสอบ หากผู้เสียภาษีเห็นว่าไม่ถูกต้องก็มีสิทธิคัดค้านได้ ในการกำหนดตัวผู้มีสิทธิยื่นคำคัดค้านนั้น ได้กำหนดให้เจ้าของทรัพย์สินหรือผู้ได้รับหรือมีสิทธิได้รับแบบประเมินราคาทุนทรัพย์เป็นผู้มีสิทธิคัดค้านรายการตามแบบประเมินนั้นได้ ทำให้สิทธิในการคัดค้านไม่จำกัดอยู่เฉพาะผู้มีหน้าที่เสียภาษีเท่านั้น อันเป็นการคุ้มครองสิทธิในการโต้แย้งคัดค้านของผู้มีส่วนได้เสียกับการประเมินราคาทุนทรัพย์อย่างครอบคลุม

(2) มาตรการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีไม่เพียงพอ

จากการศึกษาพบว่า ในกระบวนการระงับข้อพิพาทบางขั้นตอนนั้น กฎหมายมิได้กำหนดขั้นตอนการอุทธรณ์คำสั่งของผู้บริหารท้องถิ่นไว้เป็นการเฉพาะ ทำให้ผู้เสียภาษีขาดสิทธิในการอุทธรณ์ตามกฎหมาย จึงอาจต้องอาศัยบทบัญญัติกฎหมายอื่นเป็นช่องทางในการแก้ไขปัญหาดังกล่าว เช่น กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 แต่เนื่องจากการจัดเก็บภาษีเป็นกระบวนการที่มีลักษณะจำเพาะ จึงควรมีบทบัญญัติที่มีความเป็นเอกเทศ คำนึงถึงนิติสัมพันธ์ระหว่างผู้จัดเก็บภาษีและเสียภาษี ซึ่งมีความแตกต่างจากนิติสัมพันธ์ในทางปกครองทั่วไป เช่น การขออนุญาต และการยื่นคำร้องต่าง ๆ แต่มีลักษณะเป็นการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของเอกชน จึงควรกำหนดบทบัญญัติที่เหมาะสมเป็นการเฉพาะให้สอดคล้องกับกฎเกณฑ์การอุทธรณ์ในกรณีอื่น ๆ ที่บัญญัติไว้แล้วในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง อันจะเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีตามหลักการโต้แย้งคัดค้านและหลักความเป็นธรรมได้อย่างเหมาะสม ซึ่งปัญหาการขาดบทบัญญัติเกี่ยวกับการอุทธรณ์นั้น สามารถสรุปได้โดยเรียงลำดับตามขั้นตอนของกระบวนการจัดเก็บภาษี ดังนี้

(2.1) ในขั้นตอนของการจัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีที่ไม่เห็นด้วยกับรายละเอียดเกี่ยวกับทรัพย์สินของตนในบัญชีรายการดังกล่าวสามารถยื่นคำร้องคัดค้านต่อผู้บริหารท้องถิ่นได้ แต่มิได้กำหนดว่าหากผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาแล้วไม่แก้ไขบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามคำร้องของผู้เสียภาษี ผู้เสียภาษีสามารถอุทธรณ์คำสั่งนั้นได้หรือไม่ และต้องอุทธรณ์ต่อใคร จะสามารถอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์เหมือนการอุทธรณ์การประเมินภาษีได้หรือไม่ ทำให้ผู้เสียภาษีไม่ได้รับการคุ้มครองสิทธิตามหลักการโต้แย้งคัดค้าน

(2.2) ในขั้นตอนของการขอคืนเงินภาษีที่ชำระเกินหรือชำระโดยไม่มีหน้าที่ต้องชำระ กฎหมายกำหนดให้ยื่นคำร้องต่อผู้บริหารท้องถิ่นเพื่อขอคืนเงินดังกล่าวได้ โดยผู้บริหารท้องถิ่นที่ได้รับคำร้องต้องพิจารณาคำร้องให้แล้วเสร็จและแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด โดย

การกำหนดกระบวนการและกรอบเวลาดังกล่าวมีเจตนาประนีประนอมเพื่อคุ้มครองผู้เสียหาย เพราะผู้เสียหายย่อมมีความประสงค์ที่จะได้รับเงินของตนคืนโดยเร็วที่สุด อย่างไรก็ตาม กฎหมายมิได้กำหนดว่าหากผู้บริหารท้องถิ่นไม่พิจารณาคำร้องให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลาดังกล่าวจะมีผลเช่นไร และผู้เสียหายสามารถดำเนินการเพื่อรักษาสิทธิของตนได้อย่างไรบ้าง นอกจากนี้ ในกรณีที่ผู้บริหารท้องถิ่นไม่เห็นด้วยกับคำร้องขอคืนเงินและมีคำสั่งไม่คืนเงินภาษี กฎหมายก็ได้กำหนดขั้นตอนในการอุทธรณ์คำสั่งดังกล่าวไว้ ทำให้ผู้เสียหายไม่สามารถใช้สิทธิอุทธรณ์ตามกฎหมายดังกล่าวได้ อันเป็นการแสดงให้เห็นว่าบทบัญญัติเกี่ยวกับการระงับข้อพิพาททางภาษีดังกล่าว มิได้ให้การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายตามหลักการโต้แย้งคัดค้านได้อย่างเพียงพอและอาจทำให้ผู้เสียหายที่ชำระภาษีเกินหรือชำระโดยไม่มีหน้าที่ต้องชำระไม่ได้รับเงินคืนชดเชยต่อหลักการจัดเก็บภาษีด้วยความเป็นธรรม

สำหรับกรณีของการคัดค้านบัญชีรายการประเมินทุนทรัพย์ตามกฎหมายของรัฐออนตารีโอ ประเทศแคนาดานั้น กฎหมายได้กำหนดลำดับขั้นตอนของกระบวนการพิจารณาคัดค้านเอาไว้ เป็นกระบวนการที่คำนึงถึงการคุ้มครองสิทธิในการอุทธรณ์ของผู้เสียหายในกรณีที่ไม่เห็นด้วยกับผลการพิจารณาคำร้องของคณะกรรมการประเมินราคาทุนทรัพย์ท้องถิ่น โดยกำหนดให้ผู้เสียหายมีสิทธิอุทธรณ์ผลการพิจารณาดังกล่าวต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมิน และหากผู้เสียหายไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมิน ผู้เสียหายก็ยังมีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยดังกล่าวต่อศาลอุทธรณ์ได้ด้วย นอกจากนี้ หากผู้เสียหายยังไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของศาลอุทธรณ์ ผู้เสียหายก็สามารถฎีกาต่อศาลสูงได้อีกด้วย ซึ่งกระบวนการทั้งหมดบัญญัติไว้ในกฎหมายเดียวกันกับกฎหมายการประเมินราคาทุนทรัพย์ ทำให้เกิดความชัดเจนและเป็นไปตามหลักการโต้แย้งคัดค้านและเป็นหลักประกันในการให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียหายอย่างเพียงพอ ส่วนกระบวนการระงับข้อพิพาทอันเกี่ยวกับการขอคืนเงินภาษีที่ได้ชำระไปโดยไม่มีหน้าที่ หรือชำระเกินจำนวนไปนั้น กฎหมายของรัฐออนตารีโอก็ได้กำหนดลำดับขั้นตอนของกระบวนการพิจารณาคัดค้านเอาไว้ โดยเริ่มตั้งแต่การยื่นคำคัดค้านต่อเจ้าพนักงานประเมินเพื่อให้สภาท้องถิ่นดำเนินการพิจารณาคำร้อง โดยสภาท้องถิ่นต้องแจ้งผลการพิจารณาให้ผู้ยื่นคำร้องทราบภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ด้วย ไม่เช่นนั้น ผู้เสียหายก็จะมีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินได้ โดยไม่จำเป็นต้องรอผลการพิจารณาของสภาท้องถิ่น และในกรณีที่สภาท้องถิ่นได้ดำเนินการพิจารณาและแจ้งผลการพิจารณาคำร้องภายในระยะเวลาที่กำหนดแล้วแต่ผู้ยื่นคำร้องไม่เห็นด้วยกับผลการพิจารณาดังกล่าว กฎหมายก็ให้สิทธิแก่ผู้ยื่นคำร้องที่จะอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินได้ด้วย ซึ่งสอดคล้องกับหลักการโต้แย้งคัดค้านและหลักความเป็นธรรมตาม

(3) มาตรการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายมีความไม่เหมาะสมและไม่คุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายให้ได้รับความเป็นธรรม

ปัญหานี้เกิดขึ้นในขั้นตอนของการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นจากการประเมินภาษี โดยแบ่งเป็น ปัญหาเกี่ยวกับขั้นตอนในการโต้แย้งการประเมินและปัญหาคุณสมบัติของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ การประเมินภาษี ดังนี้

(3.1) เนื่องจากกฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีที่ไม่เห็นด้วยกับการประเมินมีสิทธิโต้แย้ง การประเมินนั้นได้ แต่ต้องทำการคัดค้านไปยังผู้บริหารท้องถิ่นก่อน เมื่อผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาแล้วไม่เห็นด้วยกับคำคัดค้านของผู้เสียภาษี ผู้เสียภาษีจึงจะมีสิทธิคัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การ ประเมินภาษี ซึ่งในทางปฏิบัติผู้บริหารท้องถิ่นย่อมเป็นผู้ให้ความเห็นชอบให้การแจ้งการประเมินภาษีนั้น และหากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใดเห็นว่าการประเมินมีความไม่ถูกต้องก็ย่อมสามารถแก้ไขการ ประเมินนั้นได้อยู่แล้ว การที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไม่แก้ไขการประเมินด้วยตนเองย่อมแสดงให้เห็น ว่าองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นยืนยันว่าแบบประเมินนั้นถูกต้องแล้ว การที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษี ต้องยื่นคำคัดค้านไปยังองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเพื่อให้ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาทบทวนการประเมิน ภาษีนั้นอีก จึงเป็นการสร้างขั้นตอนและภาระให้แก่ผู้เสียภาษีโดยไม่จำเป็นเพราะแทบจะเป็นไปไม่ได้เลยที่ ผู้บริหารท้องถิ่นจะเห็นด้วยกับคำคัดค้านของผู้เสียภาษี อีกทั้งขั้นตอนดังกล่าวก็ใช้เวลานานโดย ผู้บริหารท้องถิ่นจะมีระยะเวลาพิจารณานานถึง 60 วัน ไม่รวมระยะเวลาในการแจ้งผลการพิจารณาให้ผู้ เสียภาษีทราบและระยะเวลาในการที่ผู้บริหารท้องถิ่นจะส่งอุทธรณ์ไปให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การ ประเมินภาษี ซึ่งขั้นตอนเหล่านี้แทบจะไม่เกิดผลในการให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีอย่างเป็นรูปธรรม แต่อย่างใด

(3.2) เมื่อผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาแล้วไม่เห็นชอบกับคำร้องของผู้เสียภาษี ผู้เสียภาษีก็มี สิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี แต่เนื่องจากกฎหมายกำหนดให้องค์คณะ ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีต้องประกอบด้วยผู้แทนของผู้บริหารองค์กรปกครอง ส่วนท้องถิ่นซึ่งมาจากการเลือกกันเองของผู้บริหารท้องถิ่นในจังหวัดนั้นด้วย จึงอาจเกิดปัญหาในกรณีที่ ผู้บริหารท้องถิ่นซึ่งเป็นองค์คณะดังกล่าวทำการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ข้อโต้แย้งของผู้เสียภาษีในท้องถิ่น ของตนและซึ่งตนได้เคยพิจารณาไม่เห็นชอบไปแล้ว กรณีเช่นนี้จึงอาจก่อให้เกิดอคติในการพิจารณาของ ผู้บริหารท้องถิ่นนั้น ทั้งยังเป็นปัญหาในเรื่องความขัดกันแห่งผลประโยชน์เพราะจำนวนเงินภาษีที่จะต้อง เสียหรือไม่นั้น ย่อมเป็นผลประโยชน์โดยตรงต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นซึ่งตนเป็นผู้บริหาร การ กำหนดให้ผู้บริหารท้องถิ่นเป็นหนึ่งในองค์คณะของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี จึงไม่ เป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในอันที่จะรับการพิจารณาอย่างเป็นธรรม

สำหรับขั้นตอนการอุทธรณ์การประเมินภาษีตามกฎหมายของรัฐออนตารีโอจะเริ่มต้น จากการอุทธรณ์ไปยังองค์การประเมินทรัพย์สินท้องถิ่น ซึ่งมีใช้ผู้ทำหน้าที่ประเมินหรืออนุมติการประเมิน ภาษี ถือว่าเป็นการพิจารณาอุทธรณ์โดยบุคคลที่สามตั้งแต่เริ่มต้นกระบวนการทำให้ข้อโต้แย้งของผู้เสีย ภาษีได้รับการพิจารณาอย่างเป็นรูปธรรมทันที โดยไม่ต้องเสียเวลากับกระบวนการในการพิจารณาของผู้ ประเมินหรืออนุมติการประเมิน ซึ่งแทบจะไม่ก่อให้เกิดประโยชน์อันใดและสร้างภาระให้แก่ผู้เสียภาษี

นอกจากนี้ หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับผลการพิจารณาขององค์กรประเมินทุนทรัพย์ท้องถิ่น ผู้เสียภาษีก็สามารถอุทธรณ์ไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินทรัพย์สินได้ ซึ่งสมาชิกหรือองค์คณะของทั้งองค์การประเมินทุนทรัพย์ท้องถิ่นและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินล้วนมิได้มีส่วนได้เสียกับจำนวนภาษีที่จัดเก็บหรือมาจากตัวแทนขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแต่อย่างใด อันเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในการที่จะได้รับการพิจารณาอย่างเป็นธรรมตามหลักความไม่มีส่วนได้เสียของเจ้าหน้าที่ผู้ทำการพิจารณาทางปกครอง

6.2 ข้อเสนอแนะ

จากการที่ได้ศึกษาและวิเคราะห์ถึงสภาพปัญหาการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ตามที่ได้รวบรวมและสรุปไว้ข้างต้นนั้น แม้จะพบว่าปัญหาบางประการอาจใช้บทบัญญัติแห่งกฎหมายทั่วไป เช่น พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาใช้บังคับในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีได้ แต่ก็ยังมีผลเพียงการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีตามมาตรฐานความเป็นธรรมขั้นต่ำเท่านั้น ซึ่งกฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่มีลักษณะเป็นเอกเทศแตกต่างจากกฎหมายทั่วไป การนำหลักเกณฑ์ตามกฎหมายทั่วไปมาใช้จึงเป็นการไม่เหมาะสมและไม่เป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ ดังนั้น จึงควรมีการแก้ไข ปรับปรุง บทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีเพื่อให้มีการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีได้อย่างเหมาะสมและเพียงพอ โดยเสนอแนวทางในการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ดังนี้

(1) การคัดค้านบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง นอกจากผู้เสียภาษีซึ่งเป็นผู้มีกรรมสิทธิหรือสิทธิครอบครองในที่ดินของรัฐอยู่ในวันที่ 1 มกราคมแล้ว ควรแก้ไขบทบัญญัติในมาตรา 31 โดยกำหนดให้ผู้เป็นเจ้าของหรือผู้ครอบครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ณ เวลาที่ประกาศบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นผู้มีสิทธิคัดค้านบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นได้ด้วย เพื่อเป็นการคุ้มครองสิทธิในการโต้แย้งคัดค้านของบุคคลผู้มีส่วนได้เสียกับการจัดทำบัญชีรายการดังกล่าวและต้องผูกพันในการเสียภาษีตามรายละเอียดในบัญชีรายการดังกล่าวต่อไป

(2) การยื่นคำร้องคัดค้านของผู้เสียภาษีต่อผู้บริหารท้องถิ่น ในข้อพิพาทเกี่ยวกับการแก้ไขบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างก็ดี การขอคืนภาษีอันเนื่องมาจากการเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียเกินกว่าที่กฎหมายกำหนดก็ดี หากผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาแล้วไม่เห็นด้วยกับคำร้องของผู้เสียภาษี หรือไม่พิจารณาคำร้องให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด ควรเพิ่มเติมบทบัญญัติในมาตรา 32 กรณีผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาคำคัดค้านบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแล้วไม่แก้ไขตามคำร้อง และเพิ่มเติมบทบัญญัติในมาตรา 54 กรณีผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาแล้วไม่เห็นด้วยกับคำร้องขอคืนเงินโดยให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีที่จะอุทธรณ์ผลการพิจารณาต่อคณะกรรมการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์การ

ประเมินภาษีได้ด้วย นอกจากนี้ ยังควรเพิ่มเติมบทบัญญัติในมาตราดังกล่าวสำหรับกรณีที่ผู้บริหารท้องถิ่น ไม่พิจารณาให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลาที่กำหนดด้วย และกำหนดให้ผู้เสียภาษีสีสิทธิอุทธรณ์ได้ทันทีนับแต่วันที่พ้นกำหนดระยะเวลาดังกล่าว เพื่อเป็นการคุ้มครองสิทธิในการโต้แย้งคัดค้านของผู้เสียภาษีว่าคำร้องของตนจะได้รับการพิจารณาและมีกระบวนการตรวจสอบการใช้ดุลพินิจของผู้บริหารท้องถิ่น ตามกฎหมายเดียวกันกับที่ใช้ในการเรียกเก็บภาษีและเสียภาษี เพื่อให้การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและสอดคล้องกับหลักการและลักษณะของข้อพิพาทตามภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

(3) ในกระบวนการระงับข้อพิพาทอันเนื่องมาจากการโต้แย้งการประเมินภาษีหรือเรียกเก็บภาษีนั้น ควรแก้ไขบทบัญญัติในมาตรา 73 ที่กำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องยื่นคำร้องให้ผู้บริหารท้องถิ่น พิจารณาทบทวนการประเมินภาษีและมีคำสั่งก่อนจึงจะมีสิทธิอุทธรณ์ได้ โดยยกเลิกขั้นตอนดังกล่าวอันเป็นเงื่อนไขในการยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีเพราะเป็นขั้นตอนที่ไม่จำเป็นและสิ้นเปลืองเวลา ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอย่างเป็นรูปธรรม โดยกำหนดให้ผู้เสียภาษีสามารถอุทธรณ์การประเมินหรือเรียกเก็บภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีได้โดยไม่มีเงื่อนไขว่าต้องยื่นคำร้องคัดค้านขอให้ผู้บริหารท้องถิ่น ทบทวนการประเมินภาษีหรือเรียกเก็บภาษีก่อน

(4) คณะกรรมการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีไม่ควรประกอบด้วยผู้บริหารท้องถิ่นเป็นองค์คณะด้วย เพราะเป็นผู้เคยพิจารณาและมีคำสั่งไม่เห็นด้วยกับคำร้องนั้นมาก่อนแล้ว อีกทั้งยังเป็นผู้มีส่วนได้เสียกับผลการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ จึงเป็นผู้ที่มีคุณสมบัติไม่เหมาะสมที่จะทำการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์นั้น ไม่เช่นนั้นก็ควรกำหนดให้ผู้บริหารท้องถิ่นดังกล่าวไม่มีสิทธิพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์การโต้แย้งการประเมินภาษีหรือเรียกเก็บภาษีของท้องถิ่นที่ตนเป็นผู้บริหารหรือซึ่งตนได้เคยวินิจฉัยไม่เห็นชอบมาก่อนแล้ว จึงควรแก้ไขบทบัญญัติในมาตรา 74 โดยตัดผู้แทนของผู้บริหารท้องถิ่นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในจังหวัดที่มาจากการร่วมกันเลือกของผู้บริหารส่วนท้องถิ่นออกจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีประจำจังหวัด โดยอาจกำหนดให้บุคคลอื่นที่มีความรู้ มีความเป็นกลางและมีความเหมาะสมมากกว่ามาเป็นคณะกรรมการแทน เพื่อเป็นหลักประกันว่าอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีจะได้รับการวินิจฉัยโดยบุคคลที่มีความเป็นกลาง อันเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีว่าข้อพิพาทจะได้รับการพิจารณาอย่างเป็นกลางโดยผู้ไม่มีส่วนได้เสีย สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรม

รายการอ้างอิง

ภาษาไทย

- กรมส่งเสริมการปกครองส่วนท้องถิ่น, คู่มือปฏิบัติงาน ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง, 2562.
- กรรวา บุญศิริ, “หลักการห้ามทำคำสั่งทางปกครองย้อนหลัง : กรณีศึกษาปัญหาการสั่งลงโทษทางวินัยแก่เจ้าหน้าที่ซึ่งพ้นจากราชการไปแล้วตามที่คณะกรรมการ ป.ป.ช. ชี้มูลความผิด,” วารสารกฎหมายปกครอง 29, 3 (2555), หน้า 35 – 58.
- จิตรกร จะตุแทน, “การกระทำทางปกครอง,” (รายงานการศึกษา กองกฎหมายและคดี สำนักงานคณะกรรมการคุ้มครองผู้บริโภค), หน้า 2.
- ณรงค์ ใจหาญ, หลักกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา เล่ม 1, พิมพ์ครั้งที่ 8. (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547), หน้า 27 – 28.
- ดุยลักษณ์ ตราชูธรรม, กฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน).
- ธัญญา วงษ์กมลชุลนั และคณะ “ปัญหาของมาตรา 13 และ มาตรา 16 แห่ง พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539,” วารสารการบริหารปกครอง 7, 1 (มกราคม – มิถุนายน 2561): 155-156.
- ธฤติดา เอี่ยมสุขแสง, “การนำวิธีการไกล่เกลี่ยมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากรในชั้นก่อนฟ้องคดี,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2552), หน้า 32.
- นันทวัฒน์ บรมานันท์, คำบรรยายกฎหมายปกครอง ครั้งที่ 2 หลักพื้นฐานของกฎหมายปกครอง [ออนไลน์], 5 กันยายน 2551 แหล่งที่มา: <http://public-law.net/publaw/view.aspx?id=1270>
- พงศิณณ์ ศิริจรูญวงศ์, “การปฏิรูประบบการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550), หน้า 33.
- ภัสวรรณ อุซุงศ์อมร, “ความเป็นกลางของเจ้าหน้าที่ในการพิจารณาทางปกครอง,” วารสารการเมืองการบริหาร และกฎหมาย 8, 1, หน้า 480.
- ภาคภูมิ อุทัยรัตน์ “มาตรการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2549), หน้า 66.
- วรรณชัย บุญบำรุง, “หลักทั่วไปของกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งกับหลักสิทธิมนุษยชน,” (เอกสารวิชาการส่วนบุคคล หลักสูตรหลักนิติธรรมเพื่อประชาธิปไตย รุ่นที่ 4 วิทยาลัยรัฐธรรมนุญ สำนักงานศาลรัฐธรรมนูญ), หน้า 2

วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, สิทธิและเสรีภาพตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2543), หน้า 21.

วรเจตน์ ภาคีรัตน์, วิธีพิจารณาของศาลรัฐธรรมนูญ ศึกษาเปรียบเทียบกรณีของศาลรัฐธรรมนูญต่างประเทศกับศาลรัฐธรรมนูญไทย, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2546), หน้า 121.

วิภา ปิ่นวีระ, “บทบาทของศาลในการพิจารณาคดีอาญา,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550), หน้า 25.

วีระศักดิ์ เครือเทพ, การบริหารภาษีอากรและรายได้ของรัฐ : หลักการและแนวปฏิบัติสำหรับนักรัฐประศาสนศาสตร์, โครงการผลิตตำราและเอกสารคำบรรยาย หน้า 265. อ้างโดย ศุภลักษณ์ พิณจิวัดล, กฎหมายภาษีอากร, หน้า 330.

ศุภลักษณ์ พิณจิวัดล, กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 4, (กรุงเทพมหานคร : บริษัท ที.เค.เอส. สยามเพรส แมเนจเม้นท์ จำกัด, 2556).

หยุด แสงอุทัย, ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายทั่วไป, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ประกายพรึก, 2535), หน้า 224.

ภาษาอังกฤษ

Craig Binning, Property Taxation in Ontario: A Guide for Municipalities [Online], Available from: www.mfoa.on.ca/MFOA/WebDocs/HEMSON%20-%20Property%20Tax%20Guide%20May%2012%202012.pdf, p. 14.

David Hains, How Property Taxes Work [Online], January 9, 2014. Available from: <https://torontoist.com/2014/01/everything-you-ever-wanted-to-know-about-property-taxes/>

Queen’s Printer for Ontario, Appointee Biographies [Online], Available from: <https://www.pas.gov.on.ca/Home/AgencyBios/429?appointmentId=5574>

Tribunals Ontario Environment & Land Division, About ABR [Online], Available from: <https://elto.gov.on.ca/tribunals/arb/about-the-arb/>

ภาคผนวก

ภาคผนวก ก

Assessment Act

Definitions

1 (1) In this Act,

“assessment corporation” means the Municipal Property Assessment Corporation; (“société d’évaluation foncière”)

“Assessment Review Board” and “Assessment Review Board established under this Act” mean the Assessment Review Board under the *Assessment Review Board Act*; (“Commission de révision de l’évaluation foncière”, “Commission de révision de l’évaluation foncière créée en vertu de la présente loi”)

“class of real property” means a class of real property prescribed by the Minister under section 7; (“catégorie de biens immeubles”)

“classification” means a determination of the class or subclass of real property that land is in, including a class of property prescribed under clause 257.12 (1) (a) of the *Education Act*, and “classified” has a corresponding meaning; (“classification”, “classé”)

“current value” means, in relation to land, the amount of money the fee simple, if unencumbered, would realize if sold at arm’s length by a willing seller to a willing buyer; (“valeur actuelle”)

“general reassessment” means the updating of assessments as a result of the application of a new valuation day under subsection 19.2 (1); (“réévaluation générale”)

“land”, “real property” and “real estate” include,

- (a) land covered with water,
- (b) all trees and underwood growing upon land,
- (c) all mines, minerals, gas, oil, salt quarries and fossils in and under land,
- (d) all buildings, or any part of any building, and all structures, machinery and fixtures erected or placed upon, in, over, under or affixed to land,
- (e) all structures and fixtures erected or placed upon, in, over, under or affixed to a highway, lane or other public communication or water, but not the rolling stock of a transportation system; (“biens-fonds”, “biens immeubles”, “biens immobiliers”)

“locality” means non-municipal territory that is within the jurisdiction of a board as defined in section 1 of the *Education Act*; (“localité”)

“Minister” means the Minister of Finance; (“ministre”)

“Ministry” means the Ministry of Finance; (“ministère”)

“municipality” means a local municipality; (“municipalité”)

“non-municipal territory” means territory without municipal organization; (“territoire non municipalisé”)

“optional property class” means a class of real property that the council of a municipality may opt to have apply within the municipality in accordance with a regulation made under subsection 2 (3.1); (“catégorie de biens facultative”)

“optional property subclass” means a subclass of real property that the council of a municipality may opt to have apply within the municipality in accordance with a regulation made under subsection 2 (3.1); (“sous-catégorie de biens facultative”)

“person” includes a corporation, partnership, bridge authority, agent or trustee, and the heirs, executors, administrators or other legal representatives of a person to whom the context can apply according to law; (“personne”)

“subclass of real property” means, for land located in a municipality, a subclass prescribed under section 8 and, for land located in non-municipal territory, a subclass prescribed under subsection 8 (2.1); (“sous-catégorie de biens immeubles”)

“tax roll” means, for a municipality, a tax roll prepared in accordance with the *Municipal Act, 2001* or the *City of Toronto Act, 2006* and, for non-municipal territory, a tax roll prepared in accordance with the *Provincial Land Tax Act, 2006*; (“rôle d’imposition”)

“tenant” includes an occupant and the person in possession other than the owner; (“locataire”)

Property classes

7 (1) The Minister shall prescribe classes of real property for the purposes of this Act. 1997, c. 5, s. 5.

Same

(2) The classes prescribed by the Minister shall include, but are not restricted to, the following:

1. The residential property class.
2. The multi-residential property class.
3. The commercial property class.
4. The industrial property class.
5. The pipe line property class.
6. The farm property class.
7. The managed forests property class. 1997, c. 5, s. 5; 1997, c. 29, s. 4; 2002, c. 22, s. 3.

Discretion not affected

(3) Nothing in subsection (2) restricts the discretion of the Minister to define what is included in a class. 1997, c. 5, s. 5.

Section Amendments with date in force (d/m/y)

1997, c. 5, s. 5 - 01/12/1997; 1997, c. 29, s. 4 - 01/12/1997

2002, c. 22, s. 3 (1, 2) - 01/01/2003

Subclasses for tax reductions

8 (1) For the purposes of providing tax reductions, the Minister shall prescribe the following subclasses of real property for land located in municipalities:

1. Up to three subclasses for farm land awaiting development for each of the following classes of real property,
 - i. the residential property class,
 - ii. the multi-residential property class,
 - iii. the commercial property class,
 - iv. the industrial property class.
2. A subclass for vacant land for each of the following classes of real property,
 - i. the commercial property class and such other classes of real property prescribed by the Minister for the purposes of this subparagraph,
 - ii. the industrial property class and such other classes of real property prescribed by the Minister for the purposes of this subparagraph.
3. A subclass for excess land for each of the following classes of real property,
 - i. the commercial property class and such other classes of real property prescribed by the Minister for the purposes of this subparagraph,
 - ii. the industrial property class and such other classes of real property prescribed by the Minister for the purposes of this subparagraph. 1997, c. 29, s. 5; 1998, c. 3, s. 2; 2000, c. 25, s. 3 (1); 2002, c. 22, s. 4; 2006, c. 33, Sched. A, s. 8 (1).

Same

(1.1) The Minister may also prescribe additional subclasses of real property for land located in municipalities. 2017, c. 8, Sched. 2, s. 3.

Same

(2) The Minister may also prescribe a subclass for eligible theatres for the commercial property class for the City of Toronto. 1997, c. 29, s. 5; 2006, c. 32, Sched. C, s. 2 (5).

Same, non-municipal territory

(2.1) For the purposes of providing tax reductions, the Minister may prescribe subclasses of real property for land located in non-municipal territory. 2006, c. 33, Sched. A, s. 8 (2).

Discretion not affected

(3) Nothing in subsection (1), (1.1), (2) or (2.1) restricts the discretion of the Minister to define what is included in a subclass. 1997, c. 29, s. 5; 2006, c. 33, Sched. A, s. 8 (3); 2018, c. 8, Sched. 1, s. 4.

Excess land

(4) The subclasses for excess land shall be prescribed so that they consist of those portions of properties that are excess land as prescribed under this section and subsection 14 (5) applies to those portions. 2000, c. 25, s. 3 (2).

Transition

(4.1) Subsection (4) and paragraph 3 of subsection (1) apply with respect to 2001 and subsequent taxation years but those provisions as they read before the coming into force of section 3 of the *Continued Protection for Property Taxpayers Act, 2000* apply with respect to the 2000 taxation year. 2000, c. 25, s. 3 (2).

Application, etc., may be required

(5) A subclass may be prescribed so as to require, as a condition of land being in the subclass, that an application be made in respect of the land or that information in respect of the land be given to the assessment corporation. 1997, c. 29, s. 5; 1997, c. 43, Sched. G, s. 18 (7).

Assessment roll**Contents**

14 (1) The assessment corporation shall prepare an assessment roll for each municipality, for each locality and for non-municipal territory and the assessment roll shall contain the following information as well as the information required under subsections (1.1) and (1.2):

1. The name and surnames, in full, if they can be ascertained, of all persons who are liable to assessment in the municipality or in the non-municipal territory, as the case may be.
2. The amount assessable against each person who is liable to assessment, opposite the person's name.
3. A description of each property sufficient to identify it.
4. The number of acres, or other measures showing the extent of the land.
5. The current value of the land.
6. The value of the land liable to taxation.
7. The value of land exempt from taxation.
8. The classification of the land.
9. Such other information as may be prescribed by the Minister. 2006, c. 33, Sched. A, s. 13 (1).

Additional contents, land in a municipality or locality

(1.1) The assessment roll shall also contain the following information respecting land in a municipality or locality:

1. The name of every tenant who is a supporter of a school board.
2. The type of school board the owner or tenant, as the case may be, supports under the *Education Act*.
3. Whether the owner or tenant, as the case may be, is a French-language rights holder.
4. Religion of the owner or tenant, as the case may be, if he or she is Roman Catholic.
5. In the case of a corporation, whether the corporation is a designated ratepayer under the *Education Act*.
6. Whether the land is liable to school taxes only.
7. The value of the land leased to tenants referred to in subsection 4 (3) of the *Municipal Tax Assistance Act*. 2006, c. 33, Sched. A, s. 13 (1).

Additional contents, land in non-municipal territory

(1.2) The assessment roll shall also contain the following information respecting land in non-municipal territory:

1. Whether the land is located in an area within the jurisdiction of a local services board, a local roads board or a district social services administration board. 2006, c. 33, Sched. A, s. 13 (1).

Preparation

(2) The following provisions shall be observed in the preparation of the assessment roll:

1. No assessment shall be made against the name of any deceased person, but, when the assessment corporation is unable to ascertain the name of the person who should be assessed instead of the deceased person, the assessment corporation may enter, instead of the name, the words "Representatives of A.B., deceased" (*giving the name of the deceased person*).
2. Each subdivision shall be assessed separately, and every parcel of land (whether a whole subdivision or a portion thereof, or the whole or a portion of a building thereon) in the separate occupation of any person shall be separately assessed; provided that no portion of any building used or intended to be used as a residence shall be separately assessed unless it is a domestic establishment of two or more rooms in which the occupants usually sleep and prepare and serve meals.
3. Where a block of vacant land subdivided into lots is owned by the same person, it may be entered on the roll as so many acres of the original block or lot if the numbers and description of the lots into which it is subdivided are also entered on the roll. R.S.O. 1990, c. A.31, s. 14 (2); 2006, c. 33, Sched. A, s. 13 (2).

Assessment of Crown lands

18 (1) Despite paragraph 1 of subsection 3 (1),

- (a) the tenant of land owned by the Crown shall be assessed in respect of the land as though the tenant were the owner if rent or any valuable consideration is paid in respect of the land; and
- (b) an owner of land in which the Crown has an interest shall be assessed in respect of the land as though a person other than the Crown held the Crown's interest. 1997, c. 29, s. 8.

Same

(1.1) Despite paragraph 1 of subsection 3 (1), the person or entity who has the statutory right created by subsection 114.5 (1) of the *Electricity Act, 1998* to use land owned by the Crown shall be assessed in respect of the land as though the person or entity were the owner. 2002, c. 1, Sched. C, s. 1 (1).

Exception

- (1.2) Clause (1) (a) does not apply to a tenant on provincial property that is within a municipality unless,
- (a) the tenant is occupying a property described in clause 3 (1) (a) of the *Municipal Tax Assistance Act* and no regulation made under subsection 4 (4) of that Act applies to the property; or
 - (b) the tenant was shown on the assessment roll returned for the 2018 taxation year as assessable in respect of the property. 2018, c. 8, Sched. 1, s. 5 (1).

Definitions

(2) For the purposes of this section,

"municipality" includes land within a provincial park or conservation reserve that would, but for subsection 31 (1) of the *Provincial Parks and Conservation Reserves Act, 2006*, be located in a municipality; ("municipalité")

"provincial property" means provincial property as defined in section 1 of the *Municipal Tax Assistance Act*; ("biens provinciaux")

"rent or any valuable consideration" shall be deemed to have been paid, in the case of an employee using as a residence land belonging to the Crown, where there is a reduction in or deduction from the salary, wages, allowances or emoluments of the employee because of the use or where the use is taken into consideration in determining the employee's salary, wages, allowances or emoluments; ("loyer ou autre contrepartie de valeur")

"residence" means a building or part of a building used as a domestic establishment and consisting of two or more rooms in which persons usually sleep and prepare and serve meals; ("résidence")

"tenant", in addition to its meaning under section 1, also includes any person who uses land belonging to the Crown as, or for the purposes of, or in connection with, his or her residence, irrespective of the relationship between him or her and the Crown with respect to the use. ("locataire") R.S.O. 1990, c. A.31, s. 18 (2); 2018, c. 8, Sched. 1, s. 5 (2).

Application to forest resource licences

(3) This section does not apply to the interest of a person in a licence under Part III of the *Crown Forest Sustainability Act, 1994* or to any right in forest resources harvested or used or to be harvested or used under the licence, or to improvements or equipment temporarily used in connection with operations under the licence. 1994, c. 25, s. 79.

Section Amendments with date in force (d/m/y)

1994, c. 25, s. 79 - 01/04/1995; 1997, c. 29, s. 8 - 01/12/1997

2002, c. 1, Sched. C, s. 1 (1) - 31/12/2002

2018, c. 8, Sched. 1, s. 5 (1, 2) - 08/05/2018

Assessment based on current value

19 (1) The assessment of land shall be based on its current value. 1997, c. 5, s. 12; 2007, c. 7, Sched. 1, s. 3.

Regulations, special rule

(2) The Minister may make regulations,

- (a) providing that the current value of eligible land be based only on current use if the land would otherwise have a higher current value because of other uses to which the land could be put;
- (b) prescribing what land is eligible for a determination of current value based only on current use including prescribing how long the land must have been used for its current use to be eligible. 1997, c. 5, s. 12.

Same

(2.1) The Minister may make regulations providing that the current value of land must be determined in the manner specified in the regulations. 1999, c. 9, s. 11.

Prescribing assessed value

(2.1.1) The Minister may make regulations prescribing the assessed value or the manner of determining the assessed value of an electricity generating station, other than an electricity generating station subject to section 19.0.1. 2004, c. 31, Sched. 3, s. 5 (1).

Same

(2.2) A regulation under subsection (2.1) or (2.1.1) may be general or specific and may apply to specific properties or types of properties in a municipality or in a portion of a municipality. 1999, c. 9, s. 11; 2004, c. 31, Sched. 3, s. 5 (2).

Notice of assessment

31 (1) If there is a change in any information described in subsection 14 (1), (1.1) or (1.2) in respect of a parcel of land and the change is not reflected in the last assessment roll as returned, the assessment corporation shall deliver to every person described in subsection 14 (1) who is affected by the change a notice, in a form approved by the Minister, showing,

- (a) the person's assessment and the current value of the parcel of land;
- (a.1) the classification of the parcel of land;
- (b) the person's school support, if applicable; and
- (c) such other particulars as are directed by the Minister to be shown in the notice,

and the assessment corporation shall enter in the roll opposite the name of the person the date of delivery of the notice or shall make one or more certificates to be attached to the roll or to any part of the roll certifying the date or dates upon which the notices were delivered, and the entry, certificate or certificates are proof, in the absence of evidence to the contrary, of the delivery. R.S.O. 1990, c. A.31, s. 31 (1); 1997, c. 5, s. 20; 1997, c. 43, Sched. G, s. 18 (23); 2004, c. 7, s. 4 (1); 2006, c. 33, Sched. A, 21 (1-3).

Exception

(1.0.1) Subsection (1) does not apply where the only change is an adjustment made under section 19.1. 2008, c. 19, Sched. A, s. 4.

Time for delivery of notice

(1.1) The assessment corporation shall deliver a notice required under subsection (1) no later than,

- (a) the 14th day before the day the assessment roll is completed, if the Minister does not prescribe an earlier day; or
- (b) the day prescribed by the Minister, if the Minister prescribes an earlier day. 2004, c. 7, s. 4 (2); 2006, c. 33, Sched. A, s. 21 (4).

Delivery of notice, residents

(2) If the person assessed is resident in the municipality or non-municipal territory, as the case may be, in which the land is located, the notice shall be delivered by leaving it at the person's residence or place of

business or by mailing it addressed to the person at the person's residence or place of business. 2006, c. 33, Sched. A, s. 21 (5).

Same, non-residents

(3) If the person assessed is not resident in the municipality or non-municipal territory, as the case may be, in which the land is located, the notice shall be delivered by mailing it addressed to the person at the person's last known address. 2006, c. 33, Sched. A, s. 21 (5).

Notice of address

(4) When a person assessed furnishes the assessment corporation with a notice in writing giving the address to which the notice of assessment may be delivered to the person and requesting that the notice be delivered to the address, the notice of assessment shall be so delivered, and the notice stands until revoked in writing. R.S.O. 1990, c. A.31, s. 31 (4); 1997, c. 43, Sched. G, s. 18 (23).

Information notice

(5) The assessment corporation shall deliver with the notice required by subsection (1), or publish in a newspaper having general circulation in the municipality or area in which the land assessed is situated, a notice setting out,

- (a) the last day for making a request for reconsideration or appealing to the Assessment Review Board, as the case may be;
- (b) the times and places where the information in the assessment roll may be examined and discussed with the assessment corporation;
- (c) any significant and unusual change in the amount of the assessment; and
- (d) any other information which, in the opinion of the assessment corporation, is desirable,

but any failure to send the notice does not affect the validity of any assessment. R.S.O. 1990, c. A.31, s. 31 (5); 1997, c. 43, Sched. G, s. 18 (23); 2006, c. 33, Sched. A, s. 21 (6, 7); 2008, c. 7, Sched. A, s. 5.

Rights of way

(6) Subsection (1) applies with respect to land referred to in subsection 3 (4) with the following modifications:

1. The clauses in subsection (1), other than clause (c), do not apply.
2. The notice shall show the number of acres or other measure showing the extent of the land. 1997, c. 29, s. 16.

Application to certain changes

(7) Subsection (1) applies with respect to a change described in subsection 34 (1) in respect of which the assessment corporation could have, but did not, make an assessment under that subsection. 1998, c. 3, s. 6; 2006, c. 33, Sched. A, s. 21 (8).

Regulations, notices

- (8) The Minister may make regulations that apply if a parcel of land is assessed against more than one person,
- (a) providing that in specified circumstances notice under subsection (1) need not be given to any persons to whom notice is required under that subsection;
 - (b) providing that in specified circumstances notice under subsection (1) may be given to the persons specified in the regulation instead of to all or to any of the persons to whom notice is required under that subsection. 2012, c. 8, Sched. 1, s. 2.

Section Amendments with date in force (d/m/y)

1997, c. 5, s. 20 - 01/12/1997; 1997, c. 29, s. 16 - 01/12/1997; 1997, c. 43, Sched. G, s. 18 (23) - 31/12/1998; 1998, c. 3, s. 6 - 11/06/1998

2004, c. 7, s. 4 (1, 2) - 17/06/2004

2006, c. 33, Sched. A, s. 21 (1-8) - 20/12/2006

2008, c. 7, Sched. A, s. 5 - 14/05/2008; 2008, c. 19, Sched. A, s. 4 - 27/11/2008

2012, c. 8, Sched. 1, s. 2 - 20/06/2012

Correction of errors, etc., in assessment roll

32 (1) Despite the delivery of any notice provided for under this Act, the assessment corporation at any time before the time fixed for the return of the assessment roll may correct any defect, error, omission or

misstatement in any assessment and alter the roll accordingly. 2008, c. 7, Sched. A, s. 6; 2008, c. 19, Sched. A, s. 5 (1).

Same, factual error only

(1.1) Despite the delivery of any notice provided for under this Act, for 2009 and subsequent taxation years, the assessment corporation may, at any time during the taxation year, correct any error in the assessment or classification of a property that has resulted from incorrect factual information about the property, and not from a change in opinion as to current value, and the following rules apply:

1. If the land is located in a municipality, the clerk of the municipality shall alter the tax roll upon receiving notice of the correction, and the municipality shall,
 - i. refund or credit to the owner the amount of any overpayment of taxes and any interest paid by the owner on the amount of the overpayment, or
 - ii. levy and collect from the owner any additional taxes that have become payable as a result of the correction.
2. If the land is located in non-municipal territory, the Minister shall alter the tax roll upon receiving notice of the correction, and shall,
 - i. refund or credit to the owner the amount of any overpayment of taxes and any interest paid by the owner on the amount of the overpayment, or
 - ii. levy and collect from the owner any additional taxes that have become payable as a result of the correction. 2008, c. 7, Sched. A, s. 6; 2008, c. 19, Sched. A, s. 5 (2).

Change in classification

(2) The following rules apply if, as a result of a change in the regulations made under this Act or the *Education Act*, the classification of land is changed and taxes have been levied on the land that exceed the amount of taxes that would have been levied on the land if it had been classified in accordance with the change in the regulations:

1. The assessment corporation shall make any assessment necessary to change the classification.
2. If the land is located in a municipality, the clerk of the municipality shall alter the tax roll upon receiving notice of the change, and the municipality shall refund or credit to the owner the amount of any overpayment and any interest paid by the owner on the amount of the overpayment.
3. If the land is located in non-municipal territory, the Minister shall alter the tax roll upon receiving notice of the change, and shall refund or credit to the owner the amount of any overpayment and any interest paid by the owner on the amount of the overpayment. 2006, c. 33, Sched. A, s. 22; 2008, c. 19, Sched. A, s. 5 (3).

Change in tax liability

(3) The following rules apply if, as a result of an amendment to this Act or the regulations, land becomes exempt from taxation:

1. The assessment corporation shall make any assessment necessary to change the tax liability for the land.
2. If the land is located in a municipality, the clerk of the municipality shall alter the tax roll upon receiving notice of the change, and the municipality shall refund or credit to the owner the amount of any overpayment of taxes and any interest paid by the owner on the amount of the overpayment.
3. If the land is located in non-municipal territory, the Minister shall alter the tax roll upon receiving notice of the change, and shall refund or credit to the owner the amount of any overpayment of taxes and any interest paid by the owner on the amount of the overpayment. 2006, c. 33, Sched. A, s. 22; 2008, c. 19, Sched. A, s. 5 (4).

Supplementary assessments to be added to tax roll

34 (1) If, after notices of assessment have been given under section 31 and before the last day of the taxation year for which taxes are levied on the assessment referred to in the notices,

- (a) an increase in value occurs which results from the erection, alteration, enlargement or improvement of any building, structure, machinery, equipment or fixture or any portion thereof that commences to be used for any purpose;
- (b) land or a portion of land ceases,
 - (i) to be exempt from taxation,

- (ii) to be farm lands the current value of which is determined in accordance with subsection 19 (5),
 - (iii) to be conservation land the current value of which is determined under subsection 19 (5.2),
 - (iii.1) to be land in the managed forests property class the current value of which is determined under subsection 19 (5.2) or (5.2.1),
 - (iv) to be land the current value of which is based on current use under regulations made under subsection 19 (2), or
 - (v) to be classified in a subclass of real property;
- (c) REPEALED: 1997, c. 5, s. 22 (1).
- (d) a pipeline increases in value because it ceases to be entitled to the reduction provided for in subsection 25 (9),

the assessor may make the further assessment that may be necessary to reflect the change, and upon receiving notice of the further assessment, the clerk of the municipality or, in the case of land in non-municipal territory, the Minister shall enter a supplementary assessment on the tax roll and the amount of taxes to be levied thereon shall be the amount of taxes that would have been levied for the portion of the taxation year left remaining after the change occurred if the assessment had been made in the usual way. R.S.O. 1990, c. A.31, s. 34; 1997, c. 5, s. 22 (1); 1997, c. 29, s. 18 (1); 1998, c. 3, s. 8 (1); 2002, c. 17, Sched. F, Table; 2005, c. 28, Sched. A, s. 4; 2006, c. 33, Sched. A, s. 24 (1).

Supplementary classification

(2) If, during the taxation year or the period after June 30 in the preceding taxation year, a change event, within the meaning of subsection (2.2), occurs that would change the class or subclass of real property that a parcel of land or a part of such a parcel is in, the assessor may change the classification accordingly, and, upon receiving notice of the change, the clerk of the municipality or, in the case of land in non-municipal territory, the Minister, shall enter it on the tax roll and the tax levied for the taxation year shall be determined in accordance with the new classification. 2018, c. 8, Sched. 1, s. 8 (1).

Limitations

(2.1) The following apply with respect to subsection (2):

1. Subsection (2) does not affect the tax levied for the taxation year in respect of a part of the taxation year preceding the change event.
2. Paragraph 1 does not apply to a change event described in clause (c) of the definition of “change event” in subsection (2.2).
3. REPEALED: 2000, c. 25, s. 9.

“change event”

(2.2) For the purposes of subsections (2) and (2.1),

“change event” includes,

- (a) a change in the use of all or part of the parcel of land,
- (b) an act or omission that results in all or part of the parcel of land ceasing to be in a class or subclass of real property, and
- (c) the opting, by a council of a single or upper tier municipality, to have a class or subclass of real property apply or cease to apply within the municipality. 1998, c. 3, s. 8 (2); 2002, c. 17, Sched. F, Table; 2018, c. 8, Sched. 1, s. 8 (2).

(2.3) REPEALED: 2006, c. 33, Sched. A, s. 24 (3).

Re-classification

(3) If subclause (1) (b) (ii) or (v) apply with respect to land or a portion of land, the assessment corporation, in addition to making a further assessment, may also change the classification of the land. 1997, c. 29, s. 18 (2); 2006, c. 33, Sched. A, s. 24 (4).

Changes to next assessment roll

(4) If the assessment corporation makes an assessment or classification under this section, or could have done so but did not, the appropriate changes shall be made on the assessment roll for the next year, even if the day as of which land is valued for the next year is the same as for the current year. 1998, c. 3, s. 8 (3); 2006, c. 33, Sched. A, s. 24 (5).

Time for annual assessment and return of roll

Assessment

36 (1) Except as provided in section 32, 33 or 34, assessments of land under this Act shall be made annually at any time between January 1 and the second Tuesday following December 1. 2006, c. 33, Sched. A, s. 25.

Return of the assessment roll

(2) The assessment roll for a municipality and any area attached to the municipality under clause 56 (b) or subsection 58.1 (2) of the *Education Act* shall be returned to the clerk of the municipality, the assessment roll for a locality or a local roads area under the *Local Roads Boards Act* shall be returned to the secretary of the applicable board and the assessment roll for non-municipal territory shall be returned to the Minister, not later than the second Tuesday following December 1 in the year in which the assessment is made. 2006, c. 33, Sched. A, s. 25.

Extension

(3) If in any year it appears that the assessment roll for a municipality or for non-municipal territory, as the case may be, will not be or has not been returned within the time required by subsection (2), the assessment corporation may extend the time for the return of the roll for such period of time as the assessment corporation considers necessary. 2006, c. 33, Sched. A, s. 25.

Notice of extension

(4) The following rules apply if the assessment corporation extends the time for the return of the roll:

1. If the extension relates to the assessment roll for a municipality, the assessment corporation shall ensure that a notice of the extension is published in a daily or weekly newspaper that, in its opinion, has sufficient circulation within the municipality to provide reasonable notice of the extension to persons affected by it.
2. If the extension relates to the assessment roll for non-municipal territory, the assessment corporation shall ensure that a notice of the extension is given in a manner specified by the Minister that he or she considers appropriate to provide reasonable notice of the extension to persons affected by it.
3. The notice must state the date on which the roll will be returned and the last date for making a request for reconsideration or appealing to the Assessment Review Board. 2006, c. 33, Sched. A, s. 25; 2008, c. 7, Sched. A, s. 8.

Duty re appeals

(5) As soon as practicable after the return of the assessment roll for a municipality or for non-municipal territory, as the case may be, the Assessment Review Board shall hear and dispose of all appeals respecting assessments for the year for which the roll is returned. 2006, c. 33, Sched. A, s. 25.

Certification of municipal assessment roll

(6) When the Assessment Review Board disposes of all appeals respecting assessments in a municipality for the year for which the assessment roll is returned, the registrar of the Board shall certify the roll to be the last revised assessment roll of the municipality for the year for which the assessments on the roll are made. 2006, c. 33, Sched. A, s. 25.

Delivery of assessment roll

39 (1) The assessment corporation shall deliver the assessment roll for a municipality and any area attached to the municipality under clause 56 (b) or subsection 58.1 (2) of the *Education Act* to the clerk of the municipality, the assessment roll for a locality or a local roads area under the *Local Roads Boards Act* to the secretary of the applicable board and the assessment roll for non-municipal territory to the Minister, and shall do so on or before the date fixed for the return of the roll. 2006, c. 33, Sched. A, s. 28; 2008, c. 19, Sched. A, s. 6.

Public inspection, municipality

(2) Immediately upon receiving the assessment roll for the municipality, the clerk shall make it available for inspection by the public during office hours. 2006, c. 33, Sched. A, s. 28.

Same, non-municipal territory

(3) As soon as is practicable after receiving the assessment roll for non-municipal territory, the Minister shall make it available for inspection by the public in the manner and at the locations and times the Minister considers appropriate. 2006, c. 33, Sched. A, s. 28.

Section Amendments with date in force (d/m/y)

1997, c. 43, Sched. G, s. 18 (28) - 31/12/1998

2006, c. 33, Sched. A, s. 28 - 01/01/2008

2008, c. 19, Sched. A, s. 6 - 27/11/2008

Reconsideration of assessment

39.1 (1) The owner of a property or a person who has received or would be entitled to receive a notice of assessment under this Act may request the assessment corporation to reconsider the following matters:

1. Any matter that could form the basis of an appeal under subsection 40 (1).
2. Any matter that could form the basis of an application under section 46. 2015, c. 38, Sched. 1, s. 3 (1).

Deadline to request reconsideration

(1.1) A request for reconsideration under subsection (1) must be made no later than March 31 of the taxation year in respect of which the request is made. 2015, c. 38, Sched. 1, s. 3 (1).

Exception, general reassessment

(1.2) Despite subsection (1.1), for any year that is the first taxation year to which a general reassessment applies, a request for reconsideration in respect of the taxation year must be made no later than 120 days after the issuance date printed on the notice of assessment. 2015, c. 38, Sched. 1, s. 3 (1).

Exception, if time for returning roll is extended

(2) Despite subsection (1.1), if the assessment corporation extends the time for returning the assessment roll for a taxation year after 2016 and the taxation year is not the first year to which a general reassessment applies, the last day for making a request for reconsideration in respect of the taxation year is 120 days after the return of the assessment roll. 2015, c. 38, Sched. 1, s. 3 (1).

Same, 2016 taxation year

(2.1) Despite subsection (1.1), if the assessment corporation extends the time for returning the assessment roll for the 2016 taxation year, the last day for making a request for reconsideration in respect of the taxation year is 90 days after the return of the assessment roll, or March 31 of the taxation year, whichever is later. 2015, c. 38, Sched. 1, s. 3 (1).

Omitted or supplementary assessment

(3) Despite subsections (1.1), (1.2) and (2), for 2017 and subsequent taxation years, a person who has received a notice of assessment under subsection 35 (1) may request the assessment corporation to reconsider the assessment no later than 120 days after the issuance date printed on the notice of assessment. 2015, c. 38, Sched. 1, s. 3 (1).

Same, 2015 and 2016 taxation years

(3.1) Despite subsections (1.1) and (2.1), for the 2015 and 2016 taxation years, a person who has received a notice of assessment under subsection 35 (1) may request the assessment corporation to reconsider the assessment no later than 90 days after the mailing date of the notice of assessment or March 31 of the taxation year, whichever is later. 2015, c. 38, Sched. 1, s. 3 (1).

Contents of the request

(4) The request must set out the basis for the person's request and all relevant facts. 2008, c. 7, Sched. A, s. 10.

Reconsideration by assessment corporation

(5) The assessment corporation shall consider the request and, for this purpose, may request further information from the person. 2008, c. 7, Sched. A, s. 10.

Disclosure

(6) The Minister may make regulations governing the disclosure of information by the assessment corporation and a person making a request under this section. 2008, c. 7, Sched. A, s. 10.

Notice of reconsideration

(7) For 2017 and subsequent taxation years, the assessment corporation shall mail to the person making a request under subsection (1) the results of its reconsideration no later than 180 days after the request is made. However, if the assessment corporation notifies the person within 180 days of the request being made that the assessment corporation requires an extension, the assessment corporation shall mail the results of its reconsideration no later than 240 days after the request is made. 2015, c. 15, Sched. 1, s. 3 (2).

Same, 2015 and 2016 taxation years

(7.1) For the 2015 and 2016 taxation years, the assessment corporation shall mail to the person making a request under subsection (1) the results of its reconsideration no later than September 30 of the taxation year

or, if the assessment corporation and the person agree to an extension, no later than November 30 of the taxation year. 2015, c. 15, Sched. 1, s. 3 (2).

Same, omitted or supplementary assessment

(8) The assessment corporation shall mail to the person making a request under subsection (3) or (3.1) the results of its reconsideration no later than 180 days after the request is made. 2015, c. 15, Sched. 1, s. 3 (2).

Notice of settlement

(9) If the assessment corporation and the person making the request agree to a settlement, the assessment corporation shall give notice of the settlement to the clerk of the municipality in which the land is located or to the Minister, if the land is located in non-municipal territory. 2008, c. 7, Sched. A, s. 10.

Alteration of tax roll

(10) Upon receiving notice of the settlement, the clerk or the Minister, as the case may be, shall alter the tax roll accordingly and taxes shall be levied in accordance with the amended assessment. 2008, c. 7, Sched. A, s. 10.

Objection to settlement

(11) The following rules apply if the municipality or the Minister, as the case may be, objects to the settlement:

1. The municipality or the Minister, as the case may be, may appeal to the Assessment Review Board within 90 days after receiving notice of the settlement.
2. Section 40 applies, with necessary modifications, as though the assessment roll had been changed to reflect the settlement and the municipality or the Minister appealed the change. 2008, c. 7, Sched. A, s. 10.

Rights of way

(12) With respect to land referred to in subsection 3 (4) or (5), the only matter a person may request the assessment corporation to reconsider under this section is the number of acres or other measure showing the extent of the land. 2008, c. 7, Sched. A, s. 10.

(13) REPEALED : 2015, c. 38, Sched. 1, s. 3 (3).

Section Amendments with date in force (d/m/y)

1997, c. 5, s. 25 - 01/12/1997; 1997, c. 29, s. 20 - 01/12/1997; 1997, c. 43, Sched. G, s. 18 (29) - 31/12/1998; 1999, c. 9, s. 13 (2) - 14/12/1999

2000, c. 25, s. 10 (1-5) - 04/12/2000

2002, c. 17, Sched. F, Table - 01/01/2003

2006, c. 33, Sched. A, s. 29 (1-4) - 01/01/2008

2008, c. 7, Sched. A, s. 10 - 14/05/2008; 2008, c. 19, Sched. A, s. 7 (1, 2) - 27/11/2008

2015, c. 38, Sched. 1, s. 3 - 10/12/2015

Appeal to Assessment Review Board

40 (1) Any person, including a municipality, a school board or, in the case of land in non-municipal territory, the Minister, may appeal in writing to the Assessment Review Board,

- (a) on the basis that,
 - (i) the current value of the person's land or another person's land is incorrect,
 - (ii) the person or another person was wrongly placed on or omitted from the assessment roll,
 - (iii) the person or another person was wrongly placed on or omitted from the roll in respect of school support,
 - (iv) the classification of the person's land or another person's land is incorrect, or
 - (v) for land, portions of which are in different classes of real property, the determination of the share of the value of the land that is attributable to each class is incorrect; or
- (b) on such other basis as the Minister may prescribe. 2008, c. 7, Sched. A, s. 11.

Appeal requirements, fee

(2) A notice of appeal shall be delivered or mailed to the Assessment Review Board on or before the applicable deadline under this section, shall state a name and address where notices can be given to the appellant and shall be accompanied by any fee required by the Board. 2008, c. 7, Sched. A, s. 11; 2015, c. 38, Sched. 1, s. 4 (1).

Precondition of appeal

(3) If a property is in the residential, farm or managed forests property class, or in such other circumstances as the Minister may prescribe, no appeal may be brought to the Assessment Review Board under subsection (1) by a person who is entitled to make a request for reconsideration under section 39.1 in respect of the property, if the person has not made the request within the time required under that section. 2008, c. 7, Sched. A, s. 11; 2015, c. 38, Sched. 1, s. 4 (2).

Same

(3.1) For 2017 and subsequent taxation years, if a person has made a request for reconsideration in respect of a property under section 39.1 within the time required under section 39.1, whether or not the person is required to do so as a precondition of appeal under subsection (3), no appeal may be brought to the Assessment Review Board under subsection (1) unless either of the following circumstances exist:

1. The person has received a notice of reconsideration under subsection 39.1 (7) or (8).
2. The person has not received a notice of reconsideration under subsection 39.1 (7) or (8) and the deadline by which it should have been mailed under the applicable subsection has passed. 2015, c. 38, Sched. 1, s. 4 (3).

Extenuating circumstances

(4) If, in the Board's opinion, there are extenuating circumstances explaining why a request for reconsideration in respect of a property was not made within the time required under section 39.1 by a person who was required to do so as a precondition of appeal under subsection (3), the Board may, on an application by the person during the taxation year, extend the deadline for making a request under that section. 2008, c. 7, Sched. A, s. 11.

Last day for appealing, if request made under s. 39.1

(5) For 2017 and subsequent taxation years, if a person has made a request for reconsideration in respect of a property under section 39.1, whether or not the person is required to do so as a precondition of appeal under subsection (3), the last day for the person to appeal for a taxation year is as follows:

1. If the assessment corporation has mailed a notice of reconsideration required under subsection 39.1 (7) or (8), 90 days after the issuance date printed on the notice mailed by the assessment corporation.
2. If the assessment corporation has not mailed a notice of reconsideration within the time required under subsection 39.1 (7) or (8), 90 days after the notice should have been mailed by the corporation under those subsections. 2015, c. 38, Sched. 1, s. 4 (4).

Last day for appealing, 2015 and 2016 taxation years

(5.1) For the 2015 and 2016 taxation years, if a person has made a request for reconsideration in respect of a property under section 39.1, whether or not the person is required to do so as a precondition of appeal under subsection (3), the last day for the person to appeal for a taxation year is 90 days after the notice by the assessment corporation under subsection 39.1 (7.1) or (8) has been mailed. 2015, c. 38, Sched. 1, s. 4 (4).

Last day for appealing, if precondition under subs. (3) does not apply

(6) If a person has not made a request for reconsideration in respect of a property under section 39.1 and is not required to do so as a precondition of appeal under subsection (3), the last day for the person to appeal for a taxation year is March 31 of the taxation year. 2015, c. 38, Sched. 1, s. 4 (4).

Exception, if time for returning roll is extended

(7) Despite subsection (6), if the assessment corporation extends the time for returning the assessment roll for a taxation year after 2016, the last day for appealing in respect of a property for a person who has not made a request for reconsideration in respect of the property under section 39.1 and is not required to do so as a precondition of appeal under subsection (3) is 120 days after the return of the assessment roll. 2015, c. 38, Sched. 1, s. 4 (4).

Same, 2016 taxation year

(7.1) Despite subsection (6), if the assessment corporation extends the time for returning the assessment roll for the 2016 taxation year, the last day for appealing in respect of a property for a person who has not made a request for reconsideration in respect of the property under section 39.1 and is not required to do so as a precondition of appeal under subsection (3) is 90 days after the return of the assessment roll or March 31 of the taxation year, whichever is later. 2015, c. 38, Sched. 1, s. 4 (4).

Omitted or supplementary assessment

(8) If a notice of assessment has been mailed under subsection 35 (1) for a property, the last day for appealing for a taxation year after 2016 for a person who has not made a request for reconsideration in respect of the property under section 39.1 and is not required to do so as a precondition of appeal under subsection (3) is 120 days after the issuance date printed on the notice. 2015, c. 38, Sched. 1, s. 4 (4).

Same, 2015 and 2016 taxation years

(8.1) If a notice of assessment has been mailed under subsection 35 (1) for a property, the last day for appealing for the 2015 or 2016 taxation year for a person who has not made a request for reconsideration in respect of the property under section 39.1 and is not required to do so as a precondition of appeal under subsection (3) is 90 days after the notice is mailed or March 31 of the taxation year, whichever is later. 2015, c. 38, Sched. 1, s. 4 (4).

Where appeal concerns another person

- (9) Where the appeal concerns the assessment of another person,
- (a) the notice of appeal shall state a name and address where notices can be given to the person; and
 - (b) the appellant shall deliver or mail a copy of the notice of appeal to the person within the time limited by subsection (6), (7) or (8), as the case may be. 2008, c. 7, Sched. A, s. 11.

Copy to assessment corporation

(10) When the Assessment Review Board receives a notice of appeal, it shall forthwith transmit a copy to the assessment corporation. 2008, c. 7, Sched. A, s. 11.

Parties

- (11) The following persons are parties to an appeal:
1. The assessment corporation.
 2. All persons appealing and all persons whose assessment is the subject of the appeal.
 3. The municipality in which the land is located or, if the land is located in non-municipal territory, the Minister. 2008, c. 7, Sched. A, s. 11.
- (12) REPEALED: 2008, c. 19, Sched. A, s. 8 (2).

Disclosure

(13) The Minister may make regulations governing the disclosure of information by parties to an appeal. 2008, c. 7, Sched. A, s. 11.

Adding party

(14) If, before or during the hearing, it appears that another person should be a party to the appeal, the Board shall add the person as a party; if the hearing has already begun, the Board shall adjourn it if necessary and give the person notice of the hearing. 2008, c. 7, Sched. A, s. 11.

Closing statement

(15) At any hearing, the person or persons whose assessment is the subject of the appeal shall be given the opportunity to make a closing statement after all other parties have made their submissions. 2008, c. 7, Sched. A, s. 11.

Time for determination of school support

(16) Liability in respect of public or separate school support shall be determined in accordance with the circumstances existing at the time the appeal was brought. 2008, c. 7, Sched. A, s. 11.

Burden of proof

(17) For 2009 and subsequent taxation years, where value is a ground of appeal, the burden of proof as to the correctness of the current value of the land rests with the assessment corporation. 2008, c. 7, Sched. A, s. 11.

Same, non-co-operation

- (18) Despite subsection (17), the burden of proof as to the correctness of the current value of the land rests with the appellant where he or she fails or refuses,
- (a) to give the assessment corporation reasonable opportunity to inspect the property under section 10; or
 - (b) to comply with a request for information and documentation under section 11. 2008, c. 7, Sched. A, s. 11.

Board to make determination

(19) After hearing the evidence and the submissions of the parties, the Board shall determine the matter. 2008, c. 7, Sched. A, s. 11.

Alteration of assessment roll, municipality

(20) If the land is located in a municipality, the Board shall forward its decision to the clerk of the municipality and the clerk shall forthwith,

- (a) alter the assessment roll in accordance with the decisions of the Board from which no further appeal is taken;
- (b) indicate on the roll that the alteration has been made; and
- (c) complete the roll by totalling the amounts of the assessments in the roll and inserting the total. 2008, c. 7, Sched. A, s. 11.

Same, non-municipal territory

(21) If the land is located in non-municipal territory, the Board shall forward its decision to the Minister and the Minister shall alter the assessment roll in accordance with the decisions of the Board from which no further appeal is taken, indicate on the roll that the alteration has been made and complete the roll by totalling the amounts of the assessments in the roll and inserting the total. 2008, c. 7, Sched. A, s. 11.

Power to determine law and fact

(22) The Assessment Review Board, as to all matters within its jurisdiction under this section, has authority to hear and determine all questions of law or of fact and a decision of the Board under this section is final and binding unless it is appealed under section 43.1. 2008, c. 7, Sched. A, s. 11.

Rights of way

(23) With respect to land referred to in subsection 3 (4) or (5), the only matter that may form the basis of an appeal to the Assessment Review Board under this section is the correctness of the number of acres or other measure showing the extent of the land. 2008, c. 7, Sched. A, s. 11.

Deemed appeals, 2006, etc.

(24) If an appeal relates to the 2006 taxation year, the appellant shall be deemed to have brought the same appeal,

- (a) in relation to assessments under sections 33 and 34 for the 2006 taxation year;
- (b) in relation to the assessment, including assessments under sections 33 and 34, for the 2007 taxation year if the 2006 appeal is not finally disposed of before the last day for appealing with respect to the 2007 taxation year; and
- (c) in relation to the assessment, including assessments under sections 33 and 34, for the 2008 taxation year if the 2006 appeal is not finally disposed of before March 31, 2008 or, if an assessment has been made under section 33 or 34, before the 90th day after the notice of assessment was mailed. 2008, c. 7, Sched. A, s. 11.

Deemed appeals, 2007, etc.

(25) If an appeal relates to the 2007 taxation year and subsection (24) does not apply, the appellant shall be deemed to have brought the same appeal,

- (a) in relation to assessments under sections 33 and 34 for the 2007 taxation year; and
- (b) in relation to the assessment, including assessments under sections 33 and 34, for the 2008 taxation year if the 2007 appeal is not finally disposed of before March 31, 2008 or, if an assessment has been made under section 33 or 34, before the 90th day after the notice of assessment was mailed. 2008, c. 7, Sched. A, s. 11.

Deemed appeals, 2009 and subsequent years

(26) For 2009 and subsequent taxation years, an appellant shall be deemed to have brought the same appeal in respect of a property,

- (a) in relation to the assessments under sections 32, 33 and 34 for the year; and
- (b) in relation to the assessment, including assessments under sections 32, 33 and 34, for a subsequent taxation year to which the same general reassessment applies, if the appeal is not finally disposed of before March 31 of the subsequent taxation year or, if an assessment has been made under section 32, 33 or 34, before the 90th day after the notice of assessment was mailed. 2008, c. 7, Sched. A, s. 11; 2008, c. 19, Sched. A, s. 8 (3).

Deemed appeals, notice requirement

(27) If the appeal concerns the assessment of another person, the appellant is required to comply with subsection (9) only at the time of bringing the original appeal, not each time the appeal is deemed to be brought again. 2008, c. 7, Sched. A, s. 11.

Change of ownership

(28) For the purposes of subsections (24), (25) and (26), if an appeal is brought in respect of a property, the appellant is the owner of the property and there is a change of ownership before the appeal for the year is

finally disposed of, the reference to the appellant in the subsection shall be deemed to be a reference to the owner of the property at the relevant time. 2008, c. 7, Sched. A, s. 11.

Section Amendments with date in force (d/m/y)

1997, c. 23, s. 1 (2) - no effect - see 1997, c. 5, s. 26 (1) - 01/12/1997; 1997, c. 5, s. 26 (2-4) - 01/12/1997; 1997, c. 23, s. 1 (3, 4) - 28/11/1997; 1997, c. 29, s. 21 (1) - 01/12/1997; 1997, c. 43, Sched. G, s. 18 (30) - 31/12/1998; 1998, c. 33, s. 8 (1, 2) - 18/12/1998; 1999, c. 9, s. 14 - 14/12/1999

2004, c. 7, s. 6 - 17/06/2004

2006, c. 7, s. 1 (1, 2) - 31/03/2006; 2006, c. 33, Sched. A, s. 30 (1-4) - 01/01/2008; 2006, c. 33, Sched. A, s. 30 (5-7) - 01/01/2007

2008, c. 7, Sched. A, s. 11 - 14/05/2008; 2008, c. 19, Sched. A, s. 8 (1-3) - 27/11/2008

2015, c. 38, Sched. 1, s. 4 - 10/12/2015

Correction of errors

40.1 If it appears that there are palpable errors in the assessment roll,

- (a) if no alteration of assessed values or classification of land is involved, the Board may correct the roll; and
- (b) if alteration of assessed values or classification of land is involved, the Board may extend the time for bringing appeals and direct the assessment corporation to be the appellant. 1997, c. 5, s. 27 (1); 2006, c. 33, Sched. A, s. 31; 2008, c. 7, Sched. A, s. 12.

Section Amendments with date in force (d/m/y)

1997, c. 5, s. 27 (1) - 01/12/1997

2006, c. 33, Sched. A, s. 31 - 20/12/2006

2008, c. 7, Sched. A, s. 12 - 14/05/2008

Roll to be binding notwithstanding errors in it or in notice sent to persons assessed

41 The last revised assessment roll shall, subject to subsections 37 (5) and (6), be valid and bind all parties concerned, despite any defect or error committed in or with regard to the roll, or any defect, error or misstatement in the notice required by section 31 or the omission to deliver or transmit the notice, provided that the provisions of this section in so far as they relate to the omission to deliver or transmit the notice do not apply to any person who has given the assessment corporation the notice provided for in subsection 31 (4). R.S.O. 1990, c. A.31, s. 41; 1997, c. 23, s. 1 (1); 2006, c. 33, Sched. A, s. 32.

Section Amendments with date in force (d/m/y)

1997, c. 23, s. 1 (1) - 28/11/1997

2006, c. 33, Sched. A, s. 32 - 20/12/2006

2007, c. 7, Sched. 1, s. 6 - 01/01/2007

Certified copies as evidence

42 The following documents may be received in evidence by a court or tribunal, without proof of the signature of the person certifying the document and without production of the original of which the document purports to be a copy:

1. A document that is a copy of all or part of the assessment roll for a municipality, certified by the clerk of the municipality to be a true copy of it.
2. A document that is a copy of all or part of the assessment roll for non-municipal territory, certified by the Minister to be a true copy of it. 2006, c. 33, Sched. A, s. 33.

Section Amendments with date in force (d/m/y)

1993, c. 27, Sched. - 31/12/1991

2006, c. 33, Sched. A, s. 33 - 01/01/2009

Stating case for opinion of Divisional Court

43 (1) The Assessment Review Board may, upon the application of any person, or on its own motion, and upon such security being given as it directs, state a case in writing for the opinion of the Divisional Court upon any question that, in the opinion of the Board, is a question of law. 1997, c. 5, s. 28.

Same

(2) The Divisional Court shall hear and determine the stated case. 1997, c. 5, s. 28.

Section Amendments with date in force (d/m/y)

1997, c. 5, s. 28 - 01/12/1997

Appeal

43.1 (1) An appeal lies from the Assessment Review Board to the Divisional Court, with leave of the Divisional Court, on a question of law. 1997, c. 5, s. 28.

Time for appeal

(2) An application for leave to appeal under this section shall be made within 30 days of the mailing of the decision of the Assessment Review Board. 1999, c. 9, s. 15.

Section Amendments with date in force (d/m/y)

1997, c. 5, s. 28 - 01/12/1997; 1999, c. 9, s. 15 - 14/12/1999

Assessment may be open upon appeal

44 (1) Upon an appeal on any ground against an assessment, the Assessment Review Board or court, as the case may be, may reopen the whole question of the assessment so that omissions from, or errors in the assessment roll may be corrected, and the amount for which the assessment should be made, and the person or persons who should be assessed therefor may be placed upon the roll, and if necessary the assessment roll, even if returned as finally revised, may be opened so as to make it correct in accordance with the findings made on appeal. R.S.O. 1990, c. A.31, s. 44 (1); 1997, c. 5, s. 29 (1); 2006, c. 33, Sched. A, s. 34.

Reference to similar lands in vicinity

(2) For taxation years before 2009, in determining the value at which any land shall be assessed, reference shall be had to the value at which similar lands in the vicinity are assessed. 2008, c. 7, Sched. A, s. 13.

Same, 2009 and subsequent years

(3) For 2009 and subsequent taxation years, in determining the value at which any land shall be assessed, the Board shall,

- (a) determine the current value of the land; and
- (b) have reference to the value at which similar lands in the vicinity are assessed and adjust the assessment of the land to make it equitable with that of similar lands in the vicinity if such an adjustment would result in a reduction of the assessment of the land. 2008, c. 7, Sched. A, s. 13.

Section Amendments with date in force (d/m/y)

1997, c. 5, s. 29 (1, 2) - 01/12/1997

2006, c. 33, Sched. A, s. 34 - 20/12/2006

2008, c. 7, Sched. A, s. 13 - 14/05/2008

Powers and functions of Assessment Review Board

45 Upon an appeal with respect to an assessment, the Assessment Review Board may review the assessment and, for the purpose of the review, has all the powers and functions of the assessment corporation in making an assessment, determination or decision under this Act, and any assessment, determination or decision made on review by the Assessment Review Board shall be deemed to be an assessment, determination or decision of the assessment corporation and has the same force and effect. 2008, c. 7, Sched. A, s. 14.

Section Amendments with date in force (d/m/y)

1997, c. 5, s. 30 (1, 2) - 01/12/1997

2006, c. 33, Sched. A, s. 35 - 20/12/2006

2008, c. 7, Sched. A, s. 14 - 14/05/2008

Application to court

46 (1) Subject to subsection (1.1), any of the following persons may apply to the Superior Court of Justice for the determination of any matter relating to an assessment:

1. Any person against whom the land is assessed.
2. The assessment corporation.
3. The municipality in which the land is located or, if the land is located in non-municipal territory, the Minister. 2006, c. 33, Sched. A, s. 36 (1).

Exception

(1.1) No application to court may be made for the determination of a matter that could be the subject of an appeal under subsection 40 (1) or for a determination that lands are conservation lands for the purposes of paragraph 25 of subsection 3 (1). 2006, c. 33, Sched. A, s. 36 (1); 2008, c. 7, Sched. A, s. 15.

Service of notice

(2) The persons to be served with notice of the application are the persons against whom the land is assessed, the assessment corporation and the clerk of the municipality in which the land is located or, if the land is located in non-municipal territory, the Minister. 2006, c. 33, Sched. A, s. 36 (1).

(3) REPEALED: 1997, c. 5, s. 31 (2).

Appeal to Divisional Court

(4) An appeal lies to the Divisional Court from the judgment of the Superior Court of Justice. R.S.O. 1990, c. A.31, s. 46 (4); 2001, c. 23, s. 3 (2).

Effect of appeal

(5) An appeal shall not delay the final revision of the assessment roll. 2006, c. 33, Sched. A, s. 36 (2).

Alteration of roll after appeal

(5.1) When the appeal is finally determined, the clerk of the municipality or the Minister, as the case may be, shall alter the assessment roll, if necessary, to reflect the final determination of the application under this section. 2006, c. 33, Sched. A, s. 36 (2).

Judgment of court binding on Assessment Review Board

(6) Despite the fact that a question of the assessment of any person is pending before the Assessment Review Board, the judgment of the Superior Court of Justice or the Divisional Court shall be given effect to and is binding upon the Board. 1997, c. 5, s. 31 (3); 2001, c. 23, s. 3 (4).

Limitation on court's order

(7) No order of a court on an application under this section shall alter an assessment or classification so as to alter taxes for a taxation year before the year in which the application was made. 1997, c. 5, s. 31 (4).

Omitted or supplementary assessments

(8) Despite subsection (7), an order of the court on an application under this section in respect of an assessment under section 33 or 34 shall apply in respect of all taxes levied pursuant to the assessment if the application is made in the year in which the assessment is made or in the immediately following year. 2000, c. 25, s. 11.

Application

(9) Subsection (8) applies to an order of the court made on or after that subsection came into force. 2000, c. 25, s. 11.

Section Amendments with date in force (d/m/y)

1997, c. 5, s. 31 (1-4) - 01/12/1997; 1997, c. 43, Sched. G, s. 18 (31, 32) - 31/12/1998

2000, c. 25, s. 11 - 04/12/2000

2001, c. 23, s. 3 (1-4) - 05/12/2001

2006, c. 33, Sched. A, s. 36 (1, 2) - 01/01/2008

2008, c. 7, Sched. A, s. 15 - 14/05/2008

ภาคผนวก ข

Municipal Act, 2001

Purposes

2 Municipalities are created by the Province of Ontario to be responsible and accountable governments with respect to matters within their jurisdiction and each municipality is given powers and duties under this Act and many other Acts for the purpose of providing good government with respect to those matters. 2006, c. 32, Sched. A, s. 2.

Section Amendments with date in force (d/m/y)

2006, c. 32, Sched. A, s. 2 - 01/01/2007

Consultation

3 (1) The Province of Ontario endorses the principle of ongoing consultation between the Province and municipalities in relation to matters of mutual interest and, consistent with this principle, the Province shall consult with municipalities in accordance with a memorandum of understanding entered into between the Province and the Association of Municipalities of Ontario. 2005, c. 8, s. 1.

Review

(2) The Ministry of Municipal Affairs and Housing shall initiate a review of this Act before the end of 2007 and thereafter within five years of the end of the previous review. 2001, c. 25, s. 3 (2).

Section Amendments with date in force (d/m/y)

2005, c. 8, s. 1 - 13/06/2005

Previous transfer of powers

12 If, on December 31, 2002, an order under section 25.2 or 25.3 of the old Act, a by-law passed under section 209, 209.2 or 209.4 of the old Act or a by-law passed under section 41 of the *Regional Municipality of Waterloo Act* or under section 150 of the *Regional Municipalities Act*, as they read on that day, was in force, the order or by-law continues, and the power to pass by-laws conferred as a result of the order or by-law continues, despite section 11 and has the same effect as it had on December 31, 2002. 2001, c. 25, s. 12; 2002, c. 17, Sched. A, s. 5.

Section Amendments with date in force (d/m/y)

2002, c. 17, Sched. A, s. 5 - 01/01/2003

Yearly budgets, upper-tier

289 (1) For each year, an upper-tier municipality shall, in the year or the immediately preceding year, prepare and adopt a budget including estimates of all sums required during the year for the purposes of the upper-tier municipality, including,

- (a) amounts sufficient to pay all debts of the upper-tier municipality falling due within the year;
- (b) amounts required to be raised for sinking funds or retirement funds;
- (c) amounts in respect of debenture debt of lower-tier municipalities for the payment of which the upper-tier municipality is liable; and
- (d) amounts required by law to be provided by the upper-tier municipality for any of its local boards, excluding school boards. 2001, c. 25, s. 289 (1); 2006, c. 32, Sched. A, s. 119 (1).

Exception

(1.1) Despite subsection (1), a budget for a year immediately following a year in which a regular election is held, may only be adopted in the year to which the budget applies. 2006, c. 32, Sched. A, s. 119 (2).

Detail and form

- (2) The budget shall, in such detail and form as the Minister may require, set out the following amounts:
1. The estimated revenues, including the amount the municipality intends to raise on all the rateable property in the municipality by its general upper-tier levy and the amount it intends to raise on less than all the rateable property in the municipality by a special upper-tier levy under section 311.
 2. The estimated portion of the estimated revenues described in paragraph 1, if any, to be paid into the municipality's reserve, sinking and retirement funds.
 3. The estimated expenses, subject to any regulation made under clause 292 (2) (a).

4. The estimated portion of the estimated expenses described in paragraph 3, if any, to be paid out of the municipality's reserve, sinking and retirement funds. 2009, c. 18, Sched. 18, s. 1.

Reserve fund adjustment

- (3) The total calculated under paragraph 1 shall be at least equal to the total calculated under paragraph 2:
1. The amount described in paragraph 1 of subsection (2), added to the amount described in paragraph 4 of subsection (2).
 2. The amount described in paragraph 2 of subsection (2), added to the amount described in paragraph 3 of subsection (2). 2009, c. 18, Sched. 18, s. 1.

Allowance

- (4) In preparing the budget for a year, the upper-tier municipality,
- (a) shall not include in the estimated revenues described in paragraph 1 of subsection (2) the estimated proceeds of any borrowing during the year;
 - (b) shall treat as estimated revenues any surplus of any previous year that resulted because,
 - (i) revenues for that year were greater than the amount described in paragraph 1 of subsection (2) for that year, or
 - (ii) expenses for that year were less than the amount described in paragraph 3 of subsection (2) for that year;
 - (c) shall provide for any deficit of any previous year that resulted because,
 - (i) revenues for that year were less than the amount calculated by deducting for that year the amount described in paragraph 2 of subsection (2) from the amount described in paragraph 1 of subsection (2), or
 - (ii) expenses were incurred by the municipality that were not in the budget for that year and were not paid for that year from a reserve, sinking or retirement fund;
 - (d) shall provide for taxes and other revenues that in the opinion of the treasurer are uncollectible and for which provision has not been previously made;
 - (e) may provide for taxes and other revenues that it is estimated will not be collected during the year; and
 - (f) may provide for such reserve funds as the municipality considers necessary. 2009, c. 18, Sched. 18, s. 1.
- (5) REPEALED: 2017, c. 10, Sched. 1, s. 36.

Application of provisions

- (6) Section 34 of the *Assessment Act* and section 353 of this Act apply with necessary modifications to the upper-tier municipality. 2009, c. 18, Sched. 18, s. 1.

Yearly budget from boards, etc.

- (7) Despite any other Act, for the purpose of preparing and adopting its budget for a year, the upper-tier municipality may by by-law require that the year's budget of every board, commission or other body, for which the municipality is required by law to provide money, be submitted to the municipality on or before a date specified by the municipality and that the budget shall be in such detail and form as the by-law provides. 2009, c. 18, Sched. 18, s. 1.

Legislation Act, 2006

- (8) Part III (Regulations) of the *Legislation Act, 2006* does not apply to a requirement of the Minister under subsection (2). 2009, c. 18, Sched. 18, s. 1.

Definition

- (9) In this section,
 "reserve fund" includes a reserve. 2009, c. 18, Sched. 18, s. 1.

Section Amendments with date in force (d/m/y)

2006, c. 21, Sched. F, s. 120 (6) - 25/07/2007; 2006, c. 32, Sched. A, s. 119 (1-4) - 01/01/2007

2009, c. 18, Sched. 18, s. 1 - 01/01/2009

2017, c. 10, Sched. 1, s. 36 - 30/05/2017

Yearly budget, local municipalities

290 (1) For each year, a local municipality shall, in the year or the immediately preceding year, prepare and adopt a budget including estimates of all sums required during the year for the purposes of the municipality, including,

- (a) amounts sufficient to pay all debts of the municipality falling due within the year;
- (b) amounts required to be raised for sinking funds or retirement funds; and
- (c) amounts required for any board, commission or other body. 2001, c. 25, s. 290 (1); 2006, c. 32, Sched. A, s. 120 (1).

Exception

(1.1) Despite subsection (1), a budget for a year immediately following a year in which a regular election is held, may only be adopted in the year to which the budget applies. 2006, c. 32, Sched. A, s. 120 (2).

Detail and form

- (2) The budget shall, in such detail and form as the Minister may require, set out the following amounts:
1. The estimated revenues, including the amount the municipality intends to raise on all the rateable property in the municipality by its general local municipality levy and the amount it intends to raise on less than all the rateable property in the municipality by a special local municipality levy under section 312.
 2. The estimated portion of the estimated revenues described in paragraph 1, if any, to be paid into the municipality's reserve, sinking and retirement funds.
 3. The estimated expenses, subject to any regulation made under clause 292 (2) (a).
 4. The estimated portion of the estimated expenses described in paragraph 3, if any, to be paid out of the municipality's reserve, sinking and retirement funds. 2009, c. 18, Sched. 18, s. 2.

Reserve fund adjustment

- (3) The total calculated under paragraph 1 shall be at least equal to the total calculated under paragraph 2:
1. The amount described in paragraph 1 of subsection (2), added to the amount described in paragraph 4 of subsection (2).
 2. The amount described in paragraph 2 of subsection (2), added to the amount described in paragraph 3 of subsection (2). 2009, c. 18, Sched. 18, s. 2.

Allowance

- (4) In preparing the budget for a year, the local municipality,
- (a) shall not include in the estimated revenues described in paragraph 1 of subsection (2) the estimated proceeds of any borrowing during the year;
 - (b) shall treat as estimated revenues any surplus of any previous year that resulted because,
 - (i) revenues for that year were greater than the amount described in paragraph 1 of subsection (2) for that year, or
 - (ii) expenses for that year were less than the amount described in paragraph 3 of subsection (2) for that year;
 - (c) shall provide for any deficit of any previous year that resulted because,
 - (i) revenues for that year were less than the amount calculated by deducting for that year the amount described in paragraph 2 of subsection (2) from the amount described in paragraph 1 of subsection (2), or
 - (ii) expenses were incurred by the municipality that were not in the budget for that year and were not paid for that year from a reserve, sinking or retirement fund;
 - (d) shall provide for the cost of the collection of taxes and any abatement or discount of taxes;
 - (e) shall provide for taxes and other revenues that in the opinion of the treasurer are uncollectible and for which provision has not been previously made;
 - (f) may provide for taxes and other revenues that it is estimated will not be collected during the year; and
 - (g) may provide for such reserve funds as the municipality considers necessary. 2009, c. 18, Sched. 18, s. 2.
- (5) REPEALED: 2017, c. 10, Sched. 1, s. 37.

Yearly budget from boards, etc.

(6) Despite any other Act, for the purpose of preparing and adopting its budget for a year, the local municipality may by by-law require that the year's budget of every board, commission or other body, other than an upper-tier municipality or school board, for which the municipality is required by law to levy a tax or provide money, be submitted to the municipality on or before a date specified by the local municipality, and that the budget shall be in such detail and form as the by-law provides. 2009, c. 18, Sched. 18, s. 2.

Legislation Act, 2006

(7) Part III (Regulations) of the *Legislation Act, 2006* does not apply to a requirement of the Minister under subsection (2). 2009, c. 18, Sched. 18, s. 2.

Definition

(8) In this section,

“reserve fund” includes a reserve. 2009, c. 18, Sched. 18, s. 2.

Section Amendments with date in force (d/m/y)

2006, c. 21, Sched. F, s. 120 (7) - 25/07/2007; 2006, c. 32, Sched. A, s. 120 (1-4) - 01/01/2007

2009, c. 18, Sched. 18, s. 2 - 01/01/2009

2017, c. 10, Sched. 1, s. 37 - 30/05/2017

PART VIII MUNICIPAL TAXATION

Definitions

306 In this Part,

“assessment” means the assessment for real property made under the *Assessment Act* according to the last returned assessment roll; (“évaluation”)

“commercial property class” means the commercial property class prescribed under the *Assessment Act*; (“catégorie des biens commerciaux”)

“general reassessment” means the updating of assessments in a year in respect of which a new valuation date, as specified under subsection 19.2 (1) of the *Assessment Act*, applies; (“réévaluation générale”)

“payment in lieu of taxes” means an amount referred to in subparagraph 24 iii of subsection 3 (1) of the *Assessment Act*, taxes for municipal and school purposes payable by a designated electricity utility within the meaning of section 19.0.1 of the *Assessment Act* or by a corporation referred to in clause (d) of the definition of “municipal electricity utility” in section 88 of the *Electricity Act, 1998* or an amount that a local municipality receives under,

(a) subsection 27 (3), section 27.1 or 27.2 of the *Assessment Act*,

(b) section 323 and subsection 324 (4) of this Act,

(c) section 4 of the *Municipal Tax Assistance Act*,

(d) section 71 of the *Ontario Water Resources Act*,

(e) section 84 of the *Electricity Act, 1998*,

(f) REPEALED: 2006, c. 32, Sched. A, s. 130.

(g) the *Payments in Lieu of Taxes Act* (Canada), or

(h) any Act of Ontario or of Canada or any agreement where the payment is from any government or government agency and is in lieu of taxes on real property, but not including a payment referred to in section 366; (“paiement tenant lieu d’impôts”)

“property class” means a class of real property prescribed under the *Assessment Act*; (“catégorie de biens”)

“residential property class” means the residential property class prescribed under the *Assessment Act*; (“catégorie des biens résidentiels”)

“school board” means a board as defined in subsection 1 (1) of the *Education Act*; (“conseil scolaire”)

“tax rate” means the tax rate to be levied against property expressed as a percentage, to six decimal places, of the assessment of the property. (“taux d’imposition”, “taux de l’impôt”) 2001, c. 25, s. 306; 2002, c. 22, s. 151; 2006, c. 32, Sched. A, s. 130; 2017, c. 10, Sched. 1, s. 39.

Section Amendments with date in force (d/m/y)

2002, c. 22, s. 151 (1, 2) - 01/01/2003

2006, c. 32, Sched. A, s. 130 - 01/01/2007

2017, c. 10, Sched. 1, s. 39 - 30/05/2017

Taxes to be levied equally

307 (1) All taxes shall, unless expressly provided otherwise, be levied upon the whole of the assessment for real property or other assessments made under the *Assessment Act* according to the amounts assessed and not upon one or more kinds of property or assessment or in different proportions. 2001, c. 25, s. 307 (1).

Tax ratios

(2) If, in this or any other Act or any by-law passed under any Act, taxes, fees or charges are expressly or in effect directed or authorized to be levied upon rateable property of a municipality for municipal purposes, unless expressly provided otherwise,

- (a) such taxes, fees or charges shall be calculated as percentages of the assessment for real property in each property class; and
- (b) the tax rates and the rates to raise the fees or charges shall be in the same proportion to each other as the tax ratios established under section 308 for the property classes are to each other. 2001, c. 25, s. 307 (2).

Deemed imposition

(3) Taxes imposed for a year shall be deemed to have been imposed and to be due on January 1 of the year unless the by-law imposing the tax provides otherwise. 2001, c. 25, s. 307 (3).

Establishment of tax ratios

Definitions

308 (1) In this section,

“commercial classes” means the commercial property class prescribed under the *Assessment Act* and optional property classes that contain property that, if the council of the municipality did not opt to have the optional property class apply, would be in the commercial property class; (“catégories commerciales”)

“industrial classes” means the industrial property class prescribed under the *Assessment Act* and optional property classes that contain property that, if the council of the municipality did not opt to have the optional property class apply, would be in the industrial property class; (“catégories industrielles”)

“optional property class” means a property class that the council of a municipality may opt to have apply within the municipality under regulations made under the *Assessment Act*. (“catégorie de biens facultative”) 2001, c. 25, s. 308 (1).

Tax ratios

(2) A set of tax ratios for every municipality shall be established in accordance with this section. 2001, c. 25, s. 308 (2).

What tax ratios are

(3) The tax ratios are the ratios that the tax rate for each property class must be to the tax rate for the residential property class where the residential property class tax ratio is 1. 2002, c. 22, s. 152 (1).

Single-tier municipalities

(4) A single-tier municipality shall pass a by-law in each year to establish the tax ratios for that year for the municipality. 2009, c. 33, Sched. 21, s. 6 (12).

Tiered municipalities

(5) An upper-tier municipality shall pass a by-law in each year to establish the tax ratios for that year for the upper-tier municipality and its lower-tier municipalities. 2009, c. 33, Sched. 21, s. 6 (12).

Limitation

(6) A municipality shall not pass a by-law under subsection (4) or (5) until transition ratios are established for the property classes that apply within the municipality, other than the residential property class, the farm property class and the managed forests property class prescribed under the *Assessment Act*. 2001, c. 25, s. 308 (6); 2002, c. 22, s. 152 (2).

Tiered municipalities, uniform ratios

(7) A by-law under subsection (5) must establish, for each property class, a single tax ratio for the upper-tier municipality and its lower-tier municipalities. 2001, c. 25, s. 308 (7).

Ratios within prescribed ranges

(8) The tax ratio for a property class must be within the allowable range prescribed for the property class. 2001, c. 25, s. 308 (8).

Exception

(9) Despite subsection (8), the tax ratio for a property class for a municipality may be outside the allowable range in the following circumstances:

1. For the first year for which the property class applies with respect to a municipality, the tax ratio may be,
 - i. above the range if it is less than or equal to the prescribed transition ratio for the property class for the municipality, or
 - ii. below the range if it is greater than or equal to the prescribed transition ratio for the property class for the municipality.
2. For a subsequent year the tax ratio may be,
 - i. above the range if it is less than or equal to the tax ratio for the property class for the previous year, or
 - ii. below the range if it is greater than or equal to the tax ratio for the property class for the previous year. 2001, c. 25, s. 308 (9).

Exception, subsequent reassessment

(10) Despite subsections (8) and (9), the Minister of Finance may prescribe a new transition ratio, including the average transition ratio, for a taxation year or any previous taxation year for a property class for a municipality and,

- (a) for the first year in respect of which the transition ratio is prescribed, the tax ratio may be,
 - (i) above the allowable range if it is less than or equal to the prescribed transition ratio for the property class for the municipality, or
 - (ii) below the allowable range if it is greater than or equal to the prescribed transition ratio for the property class for the municipality; and
- (b) for a subsequent year, the tax ratio may be,
 - (i) above the allowable range if it is less than or equal to the tax ratio for the property class for the previous year, or
 - (ii) below the allowable range if it is greater than or equal to the tax ratio for the property class for the previous year. 2001, c. 25, s. 308 (10).

Average transition ratios

(11) For each municipality, the council of which is required to pass a by-law under this section to establish tax ratios, there shall be an average transition ratio for the commercial classes and an average transition ratio for the industrial classes, determined in accordance with the following:

1. For the first year that an optional property class applies or, subject to subsection (17) or (18), ceases to apply in the municipality, the average transition ratio shall be the prescribed average transition ratio.
2. For a subsequent year, the average transition ratio shall be the weighted average, for the previous year, of the tax ratios for the property classes to which the average transition ratio relates. 2001, c. 25, s. 308 (11).

If transition ratio is in allowable range for property class

(11.1) If the Minister of Finance prescribes a transition ratio for the purposes of this section that is within the allowable range prescribed for a property class, the tax ratio for the property class must be within the allowable range prescribed for the property class. 2006, c. 33, Sched. V, s. 1.

Special rule, commercial classes

(12) The tax ratio for a property class that is one of the commercial classes may be greater than what would be allowed under subsection (8), (9) or (10) if the following are satisfied:

1. The tax ratio is less than or equal to the average transition ratio for the commercial classes for the year.
2. The weighted average, for the year, of the tax ratios for the commercial classes does not exceed the average transition ratio for the commercial classes for the year. 2001, c. 25, s. 308 (12).

Special rule, industrial classes

(13) The tax ratio for a property class that is one of the industrial classes may be greater than what would be allowed under subsection (8), (9) or (10) if the following are satisfied:

1. The tax ratio is less than or equal to the average transition ratio for the industrial classes for the year.
2. The weighted average, for the year, of the tax ratios for the industrial classes does not exceed the average transition ratio for the industrial classes for the year. 2001, c. 25, s. 308 (13).

Weighted average

(14) For the purposes of subsections (11) to (13), the weighted average, for a year, of the tax ratios for property classes shall be determined as follows:

1. For each property class, multiply the tax ratio for the property class for the year by the total assessment of the properties in the property class for the year.
2. Add the amounts determined under paragraph 1 for each property class together.
3. Add the total assessments of the properties in the property classes for the year, used in the calculation under paragraph 1, together.
4. The weighted average is the amount determined under paragraph 2 divided by the amount determined under paragraph 3. 2001, c. 25, s. 308 (14).

Optional classes, regulations

(15) The Minister of Finance may make regulations prescribing transition ratios for a year,

- (a) for the commercial classes if a municipality opts to have a property class that is one of the commercial classes apply for the year and the property class did not apply within the municipality for the previous year; and
- (b) for the industrial classes if a municipality opts to have a property class that is one of the industrial classes apply for the year and the property class did not apply within the municipality for the previous year. 2001, c. 25, s. 308 (15).

Effect of new transition ratios

(16) If new transition ratios are prescribed under subsection (15), paragraph 1 of subsection (9) applies, with necessary modifications, for the year with respect to which they apply. 2001, c. 25, s. 308 (16).

Opting out, commercial classes

(17) If all optional property classes that contain property that would otherwise be in the commercial property class cease to apply for a year in a municipality, the transition ratio for the commercial property class for the year shall be equal to the average transition ratio for the commercial classes for the previous year under subsection (11), and subsection (9) or (10) applies, with necessary modifications, for the year. 2001, c. 25, s. 308 (17).

Opting out, industrial classes

(18) If all optional property classes that contain property that would otherwise be in the industrial property class cease to apply for a year in a municipality, the transition ratio for the industrial property class for the year shall be equal to the average transition ratio for the industrial classes for the previous year under subsection (11), and subsection (9) or (10) applies, with necessary modifications, for the year. 2001, c. 25, s. 308 (18).

Regulations, Minister of Finance

(19) The Minister of Finance may make regulations,

- (a) REPEALED: 2009, c. 33, Sched. 21, s. 6 (13).
- (b) governing the determination of the tax ratios by municipalities for a taxation year;
- (c) prescribing, for the purposes of subsection (8), the allowable ranges for the tax ratios for the property classes;
- (d) prescribing transition ratios for the property classes for the purposes of subsections (9) and (10) or prescribing a method for determining such ratios;
- (e) prescribing average transition ratios for the purposes of subsection (11);
- (f) designating a group of municipalities specified in the regulations, each one of which is a municipality whose council is required under subsection (4) or (5) to pass a by-law establishing tax ratios for a year, and requiring each such municipality, despite subsections (8), (9) and (10), to establish, as the tax ratio

for the year for each property class specified in the regulations, the ratio specified in the regulations for the property class. 2001, c. 25, s. 308 (19); 2009, c. 33, Sched. 21, s. 6 (13).

Regulations can be retroactive

(20) A regulation under clauses (19) (c) to (f) may be retroactive to a date not earlier than January 1 of the year in which the regulation was made. 2001, c. 25, s. 308 (20).

Regulation upon request of municipality

(21) A regulation under clause (19) (f) may not be made unless, before the regulation is made, the council of each municipality to be specified in the regulation passes a resolution requesting that the regulation be made, specifying the property classes to which the regulation is to apply and specifying what the tax ratio for each such class shall be. 2001, c. 25, s. 308 (21).

Regulations

(22) The Minister may make regulations,

- (a) requiring municipalities to provide the Minister with the information prescribed at the times and in the manner prescribed;
- (b) requiring municipalities that establish tax ratios to give notice of the tax ratios to such persons and in such manner as prescribed. 2001, c. 25, s. 308 (22).

Section Amendments with date in force (d/m/y)

2002, c. 22, s. 152 (1, 2) - 01/01/2003

2006, c. 33, Sched. V, s. 1 - 20/12/2006

2009, c. 33, Sched. 21, s. 6 (12, 13) - 25/01/2010

Restrictions, tax ratios for certain property classes

308.1 (1) This section applies despite subsections 308 (4), (5), (8), (9) and (10). 2002, c. 22, s. 153.

Managed forests property class

(2) The tax ratio for the managed forests property class prescribed under the *Assessment Act* is 0.25. 2002, c. 22, s. 153.

Farm property class

(3) The tax ratio for the farm property class prescribed under the *Assessment Act* is 0.25 or such lower tax ratio as the upper-tier municipality or single-tier municipality may establish. 2002, c. 22, s. 153.

Same, single-tier municipality

(4) A single-tier municipality that intends to apply a tax ratio of less than 0.25 to the farm property class for a tax year shall pass a by-law in the year to establish the tax ratio for the farm property class for that year for the municipality. 2002, c. 22, s. 153; 2009, c. 33, Sched. 21, s. 6 (14).

Same, upper-tier municipality

(5) An upper-tier municipality that intends to apply a tax ratio of less than 0.25 to the farm property class for a tax year shall pass a by-law in the year to establish the tax ratio for that year for the farm property class for the upper-tier municipality and its lower-tier municipalities. 2002, c. 22, s. 153; 2009, c. 33, Sched. 21, s. 6 (15).

(6) REPEALED: 2009, c. 33, Sched. 21, s. 6 (16).

Section Amendments with date in force (d/m/y)

2002, c. 22, s. 153 - 01/01/2003

2009, c. 33, Sched. 21, s. 6 (14-16) - 25/01/2010

Determination of maximum taxes

329 (1) Except as otherwise provided in this section and under sections 330 and 331, the taxes for municipal and school purposes for a taxation year to be levied on a property shall be the amount determined in accordance with the following:

1. Determine the taxes for the previous year in accordance with subsection (2).
2. Add 5 per cent of the amount determined under paragraph 1 to the amount determined under paragraph 1.

3. The amount determined under paragraph 2 shall be adjusted, in accordance with the regulations, in respect of changes in taxes for municipal and school purposes.
4. The taxes for the property for the taxation year shall be equal to the amount determined under paragraph 2 and adjusted under paragraph 3, if applicable.
5. Despite paragraph 4, in such circumstances as may be prescribed, the amount of taxes for the property for the taxation year is determined in accordance with the regulations if the difference between the amount of the uncapped taxes and the taxes determined under paragraph 4 for the taxation year exceeds the difference between the amount of the uncapped taxes and the taxes determined under this section for the previous year.
6. Despite paragraphs 4 and 5, in such circumstances as may be prescribed, the amount of taxes for the property for the taxation year is determined in accordance with the regulations in connection with the phasing out of the application of this Part. 2001, c. 25, s. 329 (1); 2002, c. 17, Sched. A, s. 54 (1); 2016, c. 5, Sched. 16, s. 2 (1); 2017, c. 34, Sched. 28, s. 1 (1).

Previous year

(2) The taxes for the previous year for a property shall be determined as follows:

1. Determine the taxes for municipal and school purposes that were levied on the property for the year.
2. If a supplementary assessment or change in classification is made under section 34 of the *Assessment Act* during the year or if an assessment or change in classification could have been made under section 34 of that Act and the appropriate change is made on the assessment roll for taxation in the taxation year, recalculate the taxes determined under paragraph 1 as if the increase in the assessment or change in classification, as the case may be, had applied to the property for all of the year.
- 2.1 If there is a change to the permitted uses of the land in the year that would result in the assessment made under section 36 of the *Assessment Act* for the taxation year differing from the assessment made for the year, recalculate the taxes determined under paragraph 1 as if the change to the permitted uses of the land had applied for the entire year.
3. If section 331 applied to the property for a part of the year, recalculate the taxes determined under paragraph 1 as if section 331 had applied to the property for all of the year.
4. If the assessment of a property whose classification is in the subclass for vacant land on the assessment roll for taxation in the taxation year increases as a result of an improvement to that property during the year and if no portion of any building on the property begins to be used for any purpose during the year, recalculate the taxes determined under paragraph 1 as if the increase in the assessment had applied to the property for all of the year.
5. If the council of a municipality cancels, reduces or refunds taxes under section 357 for the year on an application under clause 357 (1) (a), (b), (c), (d) or (f) or under section 358 for the year, recalculate the taxes determined under paragraph 1 as if the event that caused the cancellation, reduction or refund had occurred on January 1 of the year.
6. In respect of a property referred to in subsection 328 (2), the taxes for municipal and school purposes shall, for the purposes of paragraph 1, be the taxes that would have been levied on the property for the taxation year under that subsection.
7. For the purposes of paragraph 1, the taxes for municipal purposes in respect of a property that is referred to in subsection 328 (2) and for which the taxes were limited during the preceding year to two-thirds of the taxes for municipal purposes that would otherwise have been levied on the property but for that subsection, shall be the taxes for municipal purposes that will be levied on the property in the taxation year. 2001, c. 25, s. 329 (2); 2002, c. 17, Sched. A, s. 54 (2, 3); 2019, c. 15, Sched. 25, s. 1.

PART X TAX COLLECTION

Non-application re certain taxes

338.5 This Part does not apply with respect to a tax imposed under Part XII.1 (Power to Impose Transient Accommodation Tax). 2017, c. 8, Sched. 19, s. 6.

Section Amendments with date in force (d/m/y)

2017, c. 8, Sched. 19, s. 6 - 01/12/2017

Definitions

339 In this Part,

“property class” means a class of real property prescribed under the *Assessment Act*; (“catégorie de biens”)

“taxpayer” means a person whose name is shown on the tax roll. (“contribuable”) 2001, c. 25, s. 339.

Tax roll

340 (1) The treasurer of a local municipality shall prepare a tax roll for each year based on the last returned assessment roll for the year. 2001, c. 25, s. 340 (1).

Contents

- (2) The tax roll shall show for each separately assessed property in the municipality,
- (a) the assessment roll number of the property;
 - (b) a description of the property sufficient to identify it;
 - (c) the name of every person against whom land is assessed, including a tenant assessed under section 18 of the *Assessment Act*;
 - (d) the assessed value of the property;
 - (e) the total amount of taxes payable;
 - (f) the amounts of taxes payable for,
 - (i) the general local municipality levy,
 - (ii) each special local municipality levy,
 - (iii) the general upper-tier levy,
 - (iv) each special upper-tier levy,
 - (v) each school board,
 - (vi) all other purposes; and
 - (g) if parts of the property are in two or more property classes, the matters set out in clauses (d), (e) and (f) for each part. 2001, c. 25, s. 340 (2); 2002, c. 17, Sched. A, s. 58.

Certification

(3) The treasurer shall certify the tax roll for a year in the manner determined by the treasurer. 2006, c. 32, Sched. A, s. 138.

Collection

(4) The treasurer shall collect the taxes once the tax roll has been prepared. 2001, c. 25, s. 340 (4).

Section Amendments with date in force (d/m/y)

2002, c. 17, Sched. A, s. 58 (1, 2) - 01/01/2003

2006, c. 32, Sched. A, s. 138 - 01/01/2007

Adjustments to roll

341 (1) The treasurer shall adjust the tax roll for a year to reflect changes to the assessment roll for that year made under the *Assessment Act* after the tax roll is prepared. 2001, c. 25, s. 341 (1).

Consequences of adjustments

- (2) Taxes for the year shall be collected in accordance with the adjusted tax roll as if the adjustments had formed part of the original tax roll and the local municipality,
- (a) shall refund any overpayment to the owner of the land as shown on the tax roll on the date the adjustment is made; or
 - (b) shall send another tax bill to raise the amount of any underpayment. 2001, c. 25, s. 341 (2); 2006, c. 32, Sched. A, s. 139.

Same, refund to include credit

(3) A local municipality may credit all or part of the amount of a tax refund owing under clause (2) (a) to an outstanding tax liability of the owner. 2017, c. 10, Sched. 1, s. 42.

Section Amendments with date in force (d/m/y)

2006, c. 32, Sched. A, s. 139 - 01/01/2007

2017, c. 10, Sched. 1, s. 42 - 30/05/2017

By-laws re: instalments

342 (1) A local municipality may pass by-laws providing for,

- (a) the payment of taxes in one amount or by instalments and the date or dates in the year for which the taxes are imposed on which the taxes or instalments are due;
- (b) alternative instalments and due dates in the year for which the taxes are imposed other than those established under clause (a) to allow taxpayers to spread the payment of taxes more evenly over the year;
- (c) the division of the municipality into parts and for each part establishing a different due date for the payment of any instalment;
- (d) an extension of the due dates for any instalments if earlier instalments are paid on time;
- (e) the immediate payment of any instalments if earlier instalments are not paid on time; and
- (f) if the use of the alternative instalments and due dates under clause (b) ceases other than at the end of a year, the recalculation of late payment charges and discounts for advance payments as if the instalments and due dates under clause (c) had applied for the full year. 2001, c. 25, s. 342 (1).

Differing instalment, due dates

- (2) A by-law under clause (1) (a) may establish different instalments and due dates for taxes on property,
 - (a) for municipal purposes and for school purposes;
 - (b) in different property classes; and
 - (c) in a property class to which section 331 applies and to which that section does not apply. 2001, c. 25, s. 342 (2).

Payment

- (3) A taxpayer shall pay taxes in accordance with the instalments and due dates established under clause (1) (a) unless the municipality has established alternative instalments and due dates under clause (1) (b) and the treasurer receives and approves the taxpayer's request to use the alternative instalments and due dates. 2001, c. 25, s. 342 (3).

Alternative method

- (4) If a request is approved under subsection (3), the taxes of the taxpayer are payable in accordance with the alternative instalments and due dates established under clause (1) (b). 2001, c. 25, s. 342 (4).

Cessation

- (5) The use by a taxpayer of the alternative instalments and due dates under clause (1) (b) ceases if,
 - (a) the taxpayer requests the cessation in writing;
 - (b) the taxes of the taxpayer are unpaid after the due date and the treasurer gives written notice to the taxpayer that the alternative instalments and due dates may no longer be used; or
 - (c) the municipality, for any year, does not establish such alternative instalments and due dates. 2001, c. 25, s. 342 (5).

Tax bill

- 343** (1) The treasurer shall send a tax bill to every taxpayer at least 21 days before any taxes shown on the tax bill are due. 2001, c. 25, s. 343 (1).

Contents of tax bill

- (2) A tax bill shall contain,
 - (a) the name of the taxpayer;
 - (b) the assessment roll number of the property;
 - (c) a description of the property sufficient to identify it;
 - (d) the assessed value of the property;
 - (e) the total amount of taxes payable;
 - (f) the amounts of the new taxes required to be shown separately on the tax roll unless the bill is for an interim tax;
 - (g) the amount of any taxes previously billed for the year, including any accrued late payment charges;
 - (h) the date or dates on which the taxes are due and any alternative schedule of due dates;
 - (i) the place or places where the taxes may be paid;
 - (j) the late payment charges which will be imposed on overdue taxes;

- (k) the discount which will be given for taxes paid in advance; and
- (l) if portions of the property are in two or more property classes, the matters set out in clauses (d), (e), (f) and (g) for each portion. 2001, c. 25, s. 343 (2).

Separate tax bills

(3) A local municipality may pass a by-law providing for separate tax bills for municipal purposes and for school purposes. 2001, c. 25, s. 343 (3).

By-law re: separate billing

(4) A local municipality may pass a by-law providing for the billing of a property class separately from the other property classes. 2001, c. 25, s. 343 (4).

Separate tax bills may be issued

(5) If a by-law has been passed under subsection (4), the collector for the local municipality may issue separate tax bills for separate property classes and may issue a tax bill for a property to which section 331 applies at a different time than that for other property in the same property class. 2001, c. 25, s. 343 (5).

Address for delivery

(6) The treasurer shall send a tax bill to the taxpayer's residence or place of business or to the premises in respect of which the taxes are payable unless the taxpayer directs the treasurer in writing to send the bill to another address, in which case it shall be sent to that address. 2001, c. 25, s. 343 (6).

Electronic delivery

(6.1) The treasurer may send a tax bill to the taxpayer electronically in the manner specified by the municipality, if the taxpayer has chosen to receive the tax bill in that manner. 2017, c. 10, Sched. 1, s. 43.

Registered mail

(7) Where a taxpayer directs the treasurer in writing to send the taxpayer's tax bill by registered mail, the treasurer shall comply with the direction and shall add the cost of the registration to the tax roll and the amount shall be deemed to be part of the taxes for which the tax bill was sent. 2001, c. 25, s. 343 (7).

Direction continues

(8) A direction given under subsection (6) or (7) continues until revoked by the taxpayer in writing. 2001, c. 25, s. 343 (8).

Proof of delivery

(9) Immediately after sending a tax bill, the treasurer shall create a record of the date on which it was sent and this record is, in the absence of evidence to the contrary, proof that the tax bill was sent on that date. 2001, c. 25, s. 343 (9).

Errors

(10) No defect, error or omission in the form or substance of a tax bill invalidates any proceedings for the recovery of the taxes. 2001, c. 25, s. 343 (10).

Section Amendments with date in force (d/m/y)

2017, c. 10, Sched. 1, s. 43 - 30/05/2017

Form of tax bills

344 (1) The Minister of Finance may require that tax bills under section 343 be in a form approved by the Minister of Finance. 2001, c. 25, s. 344 (1).

No variation

(2) A municipality shall not vary the form unless the variation is expressly authorized by the Minister of Finance. 2001, c. 25, s. 344 (2).

Contents of tax bill

- (3) The Minister of Finance may make regulations,
 - (a) prescribing information that must or that may be included on or with tax bills under section 343 and prohibiting other information from being included on the tax bill without the express authorization of the Minister of Finance;
 - (a.1) prescribing the method of calculating information relating to tax changes that must or that may be included on or with tax bills under section 343;
 - (b) respecting the manner in which tax bills under section 343 are provided to the taxpayer;

- (c) prescribing the form of the tax bill that must or that may be used under section 343. 2001, c. 25, s. 344 (3); 2008, c. 7, Sched. O, s. 4; 2016, c. 37, Sched. 15, s. 10 (1).

Application of regulations

- (4) A regulation made under subsection (3) may provide that a provision of the regulation or of this section does not apply to a municipality unless the municipality passes a by-law to have it apply, subject to any prescribed conditions. 2016, c. 37, Sched. 15, s. 10 (2).

Delegation to lower-tier municipality

- (5) A lower-tier municipality does not have the authority to pass a by-law described in subsection (4) unless its upper-tier municipality delegates the authority to do so, by by-law, to the lower-tier municipality. 2016, c. 37, Sched. 15, s. 10 (2).

Regulations re: delegation to lower-tier municipality

- (6) The Minister of Finance may make regulations governing by-laws and delegations made under subsection (5), including prescribing conditions that must be satisfied before an upper-tier municipality may make such a delegation. 2016, c. 37, Sched. 15, s. 10 (2).

Section Amendments with date in force (d/m/y)

2008, c. 7, Sched. O, s. 4 - 14/05/2008

2016, c. 37, Sched. 15, s. 10 (1, 2) - 08/12/2016

Late payment charges

- 345** (1) A local municipality may, in accordance with this section, pass by-laws to impose late payment charges for the non-payment of taxes or any instalment by the due date. 2001, c. 25, s. 345 (1).

Penalty

- (2) A percentage charge, not to exceed 1 1/4 per cent of the amount of taxes due and unpaid, may be imposed as a penalty for the non-payment of taxes on the first day of default or such later date as the by-law specifies. 2001, c. 25, s. 345 (2).

Interest

- (3) Interest charges, not to exceed 1 1/4 per cent each month of the amount of taxes due and unpaid, may be imposed for the non-payment of taxes in the manner specified in the by-law but interest may not start to accrue before the first day of default. 2001, c. 25, s. 345 (3).

Deemed taxes

- (4) Charges imposed under subsections (2) and (3) are deemed to be part of the taxes on which the charges have been imposed. 2001, c. 25, s. 345 (4).

No interest

- (5) No interest shall be imposed on the charges that are deemed to be taxes under subsection (4). 2001, c. 25, s. 345 (5).

Other interest

- (6) A local municipality shall pay interest at the same rate and in the same manner as interest is paid under subsection 257.11 (4) of the *Education Act* on overpayments arising as a result of,

- (a) an error of a municipality, local board or other body for which the tax was being raised; and
- (b) a change under the *Assessment Act*,
 - (i) in an assessment on a property,
 - (ii) in the property class in which a property is placed, or
 - (iii) if parts of a property are placed in different property classes, in the allocation of the assessment on the property between the parts. 2001, c. 25, s. 345 (6).

Cancellation

- (7) A local municipality shall cancel or refund late payment charges imposed under subsections (2) and (3) on overcharges of taxes arising as a result of errors or changes set out in clause (6) (a) or (b) if the overcharges were not paid when they were due and are no longer owed. 2001, c. 25, s. 345 (7).

Special case

- (8) For the purpose of subsection (7), if different parts of the taxes were due at different times, the overcharges of taxes shall be deemed to be the latest taxes due. 2001, c. 25, s. 345 (8).

Not retroactive

(9) Interest under subsection (6) begins to accrue after the later of,

- (a) in the case of overpayments described in clause (6) (a), the day the error is corrected and, in the case of overpayments described in clause (6) (b), 120 days after the day the municipality is notified of the change by the assessment corporation, the Assessment Review Board or a court; and
- (b) January 1, 2003. 2002, c. 17, Sched. A, s. 59; 2006, c. 32, Sched. A, s. 140.

(9.1) REPEALED: 2017, c. 10, Sched. 1, s. 44.

Interest payments to be apportioned

(9.2) The costs of interest payments with respect to overpayments of taxes for a year on a property under subsection (6) shall be shared by the municipalities and other bodies that share in the revenue from the taxes on the property in the same proportion as the municipalities and bodies share in those revenues for that year. 2002, c. 17, Sched. A, s. 59.

Advance payments

(10) A local municipality may pass a by-law to authorize the treasurer to receive in any year payments on account of tax for that year in advance of the due date and to give a discount for advance payments at the rate and in the manner specified in the by-law even though the taxes have not been levied or the assessment roll has not been returned when the advance payment is made. 2001, c. 25, s. 345 (10).

Section Amendments with date in force (d/m/y)

2002, c. 17, Sched. A, s. 59 - 01/01/2003

2006, c. 32, Sched. A, s. 140 - 01/01/2007

2017, c. 10, Sched. 1, s. 44 - 30/05/2017

Payment

346 (1) Subject to subsection (2), all taxes shall be paid to the treasurer and, upon request of the person paying the taxes, the treasurer shall issue a receipt for the amount paid. 2001, c. 25, s. 346 (1).

Payment to financial institution

(2) A local municipality may pass a by-law to provide for the payment of taxes by any person into a financial institution to the credit of the treasurer of the municipality and, in that case, the person making the payment shall be entitled to be issued a receipt by the institution for the amount paid. 2001, c. 25, s. 346 (2).

Definition

(3) In this section,

“financial institution” means,

- (a) a bank listed in Schedule I or II of the *Bank Act* (Canada),
- (b) a trust corporation registered under the *Loan and Trust Corporations Act*, and
- (c) subject to the *Credit Unions and Caisses Populaires Act, 1994*, a credit union as defined in that Act.
- (d) REPEALED: 2002, c. 8, Sched. I, s. 17.

2001, c. 25, s. 346 (3); 2002, c. 8, Sched. I, s. 17.

Section Amendments with date in force (d/m/y)

2002, c. 8, Sched. I, s. 17 - 05/01/2005

Allocation of payment

347 (1) Subject to subsections (2) and (3), where any payment is received on account of taxes, the following apply:

1. The payment shall first be applied against late payment charges owing in respect of those taxes according to the length of time the charges have been owing, with the charges imposed earlier being discharged before charges imposed later.
2. The payment shall then be applied against the taxes owing according to the length of time they have been owing, with the taxes imposed earlier being discharged before taxes imposed later. 2001, c. 25, s. 347 (1); 2002, c. 17, Sched. A, s. 60.

Part payment

(2) Subject to the approval of the treasurer, a part payment on account of taxes may be applied in a manner different than that set out in subsection (1) at the request of the person making the payment. 2001, c. 25, s. 347 (2).

Effect of certificate

(3) No part payment shall be accepted on account of taxes in respect of which a tax arrears certificate is registered under this Act except under an extension agreement entered into under section 378. 2001, c. 25, s. 347 (3).

Section Amendments with date in force (d/m/y)

2002, c. 17, Sched. A, s. 60 - 01/01/2003

Determination of tax status

348 (1) The treasurer shall by the last day of February in each year determine the position of every tax account as of December 31 of the preceding year. 2001, c. 25, s. 348 (1); 2017, c. 10, Sched. 1, s. 45.

Notice

(2) On making the determination required by subsection (1), the treasurer shall send to every taxpayer who owes taxes from a preceding year a notice of those taxes and of the related late payment charges. 2001, c. 25, s. 348 (2).

Same

(3) A notice required to be sent under subsection (2) may be sent with a tax bill. 2001, c. 25, s. 348 (3).

Section Amendments with date in force (d/m/y)

2017, c. 10, Sched. 1, s. 45 - 30/05/2017

Recovery of taxes

349 (1) Taxes may be recovered with costs as a debt due to the municipality from the taxpayer originally assessed for them and from any subsequent owner of the assessed land or any part of it. 2001, c. 25, s. 349 (1).

Interpretation

(2) Subsection (1) does not affect the taxpayer's or owner's recourse against any other person. 2001, c. 25, s. 349 (2).

Taxes on escheated, etc. land

(2.1) For greater certainty, taxes that are levied or charges that are imposed under section 208 on the following land may not be recovered as a debt due to the municipality from the Crown:

1. Land that is vested in the Crown in right of Ontario because of an escheat or forfeiture as a result of the dissolution of a corporation.
2. Land that belongs to the Crown in right of Ontario as a result of the death of an individual who did not have any lawful heirs. 2017, c. 10, Sched. 1, s. 45.

Special lien

(3) Taxes are a special lien on the land in priority to every claim, privilege, lien or encumbrance of every person except the Crown, and the lien and its priority are not lost or impaired by any neglect, omission or error of the municipality or its agents or through taking no action to register a tax arrears certificate. 2001, c. 25, s. 349 (3).

Proof of debt

(4) In any action to recover taxes, the production of the relevant part of the tax roll purporting to be certified by the treasurer as a true copy is, in the absence of evidence to the contrary, proof of the debt. 2001, c. 25, s. 349 (4).

Separate action

(5) The municipality may treat each year's taxes as a separate amount owing to the municipality and may bring separate actions for the purposes of recovering each amount. 2001, c. 25, s. 349 (5).

Section Amendments with date in force (d/m/y)

2017, c. 10, Sched. 1, s. 45 - 30/05/2017

Obligations of tenant

350 (1) Where taxes are owed in respect of any land occupied by a tenant, the treasurer may give the tenant notice in writing requiring the tenant to pay the rent in respect of the land to the treasurer as it becomes due

up to the amount of the taxes due and unpaid plus costs, and the tenant shall comply with the notice. 2001, c. 25, s. 350 (1).

Remedies of the municipality

(2) The treasurer has the same authority as the landlord of the premises to collect the rent by seizure or otherwise to the amount of the taxes due and unpaid and costs, but collecting the rent does not impose upon the treasurer or the municipality the responsibilities of a landlord. 2001, c. 25, s. 350 (2).

Deduction from rent

(3) Any amounts paid by a tenant under subsection (1) or (2) that, as between the tenant and the landlord, the latter ought to have paid may be deducted by the tenant from the rent. 2001, c. 25, s. 350 (3).

Seizure

351 (1) If taxes on land remain unpaid after the due date, the treasurer or the treasurer's agent may seize the following to recover the taxes and costs of the seizure:

1. The personal property belonging to or in the possession of the taxpayer.
2. The interest of the taxpayer in personal property including the taxpayer's right to possession of any personal property under a contract for purchase or a contract by which the taxpayer becomes the owner of the property upon performance of any condition.
3. The personal property on the land and any interest therein as described in paragraph 2 of the owner of the land, even if the owner's name does not appear on the tax roll.
4. Any personal property on the land, title to which is claimed under any assignment or transfer made for the purpose of defeating the seizure. 2001, c. 25, s. 351 (1).

Exception

(2) Despite subsection (1), the treasurer or treasurer's agent may seize personal property under this section after a tax bill has been sent but before the due date if,

- (a) the treasurer or treasurer's agent has good reason to believe that personal property subject to seizure is about to be removed from the local municipality before the due date;
- (b) the treasurer or treasurer's agent makes an affidavit to that effect before a justice of the peace or the head of council of the local municipality; and
- (c) the justice of the peace or the head of council issues a warrant authorizing the treasurer or the treasurer's agent to seize in accordance with this section. 2001, c. 25, s. 351 (2).

Exemption from seizure

(3) Despite subsection (1), no seizure shall be made of the personal property of any tenant for taxes not originally assessed against the tenant as tenant of the land. 2001, c. 25, s. 351 (3).

Same

(4) Despite subsection (1), no seizure shall be made of personal property that is in the possession of the taxpayer for the purpose only of repairing, servicing, storing or warehousing the personal property or of selling the personal property upon commission or as agent. 2001, c. 25, s. 351 (4).

Property of assignee, liquidator

(5) Despite subsection (1), personal property in the hands of an assignee for the benefit of creditors or in the hands of a liquidator under a winding-up order may only be seized for,

- (a) the taxes of the assignor or of the company that is being wound up; and
- (b) the taxes on the land on which the personal property was located at the time of the assignment or winding-up order for so long as the assignee or liquidator occupies the land or the personal property remains on the land. 2001, c. 25, s. 351 (5).

Other exemptions

(6) Personal property exempt from seizure under the *Execution Act* shall not be seized under this section and the person claiming the exemption shall select and point out the personal property for which an exemption is claimed. 2001, c. 25, s. 351 (6).

Sale

(7) The treasurer or the treasurer's agent may sell all or part of seized personal property at a public auction to recover the taxes and costs of seizure. 2001, c. 25, s. 351 (7).

Notice

(8) The treasurer or the treasurer's agent shall give the public notice of the time and place of the public auction and of the name of the person whose personal property is to be sold. 2001, c. 25, s. 351 (8).

Surplus

(9) If the seized personal property is sold for more than the amount of taxes and costs of seizure, the surplus shall be retained by the treasurer for 10 days after the auction and then returned to the person who had possession of the personal property when the seizure was made; however, if another person claims the surplus before it is returned, the surplus shall be retained by the treasurer until the respective rights of the parties have been determined by action or otherwise. 2001, c. 25, s. 351 (9).

Costs

(10) The costs chargeable on any seizure under this section are those payable under the *Costs of Distress Act*. 2001, c. 25, s. 351 (10).

Limitation

(11) No person shall make a charge for anything in connection with a seizure under this section unless the thing has been actually done. 2001, c. 25, s. 351 (11).

Remedy

(12) If any person charges more costs than is allowed by subsection (10) or makes any charge prohibited by subsection (11), the person aggrieved has the same remedies as does a person aggrieved in the cases provided for by sections 2, 4 and 5 of the *Costs of Distress Act*. 2001, c. 25, s. 351 (12).

Seizure by municipal employees

(13) Where the person making any seizure under this section is an employee of the municipality, the costs of the seizure belong to the municipality. 2001, c. 25, s. 351 (13).

Priority after notice

(14) A sheriff, bailiff, assignee, liquidator, trustee or licensed trustee in bankruptcy, as appropriate, shall, upon receiving notice from the treasurer of the amount due for taxes, pay the amount to the treasurer in preference and priority to all other fees, charges, liens and claims in respect of personal property liable to seizure for taxes under this section that,

- (a) is under seizure or attachment or has been seized by the sheriff or by the bailiff of any court;
- (b) is claimed by or in the possession of the assignee for the benefit of creditors or the liquidator or the trustee or licensed trustee in bankruptcy; or
- (c) has been converted into cash and is undistributed by the sheriff, bailiff, assignee, liquidator, trustee or licensed trustee in bankruptcy. 2001, c. 25, s. 351 (14).

Statement

352 (1) The treasurer shall, upon the written request of any person, give to that person an itemized statement of all amounts owing for taxes in respect of any separately assessed rateable property as of the day the statement is issued. 2001, c. 25, s. 352 (1); 2006, c. 32, Sched. A, s. 141.

Effect

(2) A statement given under subsection (1) is binding on the municipality. 2001, c. 25, s. 352 (2).

Section Amendments with date in force (d/m/y)

2006, c. 32, Sched. A, s. 141 - 01/01/2007

Taxes collected on behalf of other bodies

353 (1) A local municipality that is required by law to impose a tax for a body shall pay the body,

- (a) the amount of the taxes collected; and
- (b) except where otherwise provided, any amount imposed for the body but not collected due to the non-payment of taxes. 2001, c. 25, s. 353 (1).

Exception

(2) Despite clause (1) (b), a local municipality is not required to pay the body any amount uncollected due to the non-payment of taxes if the taxes have been cancelled, reduced, refunded or written off. 2001, c. 25, s. 353 (2).

Prorated chargebacks

(3) If a local municipality has paid the body any part of the amount described in clause (1) (b), the municipality shall charge back to every such body its proportionate share of the unpaid taxes that are subsequently cancelled, reduced, refunded or written off. 2001, c. 25, s. 353 (3).

Chargebacks

(4) If a local municipality charges back an amount described in clause (1) (b) to any body in relation to land in respect of which a notice of vesting is registered under subsection 379 (5) and the municipality subsequently sells the land, the municipality shall pay to the body the proceeds of the sale based on the body's proportionate share of the unpaid taxes. 2001, c. 25, s. 353 (4); 2006, c. 32, Sched. A, s. 142 (1).

Liens in favour of the Crown

(4.1) Despite subsection (4), if on the day before the date of registration of a notice of vesting there are liens or other encumbrances registered against the title to the land in favour of the Crown in right of Ontario or any execution or warrant in favour of the Crown respecting the land appearing in the index of executions maintained by the sheriff for the area in which the land is situate and the local municipality subsequently sells the land, the proceeds of the sale shall be distributed among the municipality, a body charged back under subsection (3) and the Crown in accordance with the following:

1. Subject to paragraph 2, calculate the total of,
 - i. the amount of unpaid taxes owing to the municipality,
 - ii. the amounts charged back under subsection (3), and
 - iii. the total amount outstanding under any liens or other encumbrances in favour of the Crown registered on the day before the notice of vesting is registered and any amount outstanding under any execution or warrant in favour of the Crown appearing in the index of executions maintained by the sheriff for the area in which the land is situate on the day before the notice of vesting is registered.
2. The amount under each of subparagraph 1 i, ii or iii is the lesser of,
 - i. the actual amount, and
 - ii. the assessed value of the land as shown on the last assessment roll returned for the year in which the sale of the land occurred.
3. Subject to paragraph 2, the percentage of the proceeds of the sale that the municipality is entitled to is determined by dividing the amount of unpaid taxes owing to the municipality as determined under subparagraph 1 i by the total calculated under paragraph 1.
4. Subject to paragraph 2, the percentage of the proceeds of the sale that a body charged back under subsection (3) is entitled to is determined by dividing the amount charged back under subsection (3) to that body as determined under subparagraph 1 ii by the total calculated under paragraph 1.
5. Subject to paragraph 2, the percentage of the proceeds of the sale that the Crown is entitled to is determined by dividing the amount determined under subparagraph 1 iii by the total calculated under paragraph 1. 2006, c. 32, Sched. A, s. 142 (2).

(4.2) REPEALED: 2017, c. 10, Sched. 1, s. 47 (1).

Deduction

(5) A local municipality may deduct from the proceeds the costs of any improvements made by the municipality on the land and its reasonable administrative costs with respect to that land. 2001, c. 25, s. 353 (5).

Exception

(6) Subsections (4), (4.1) and (5) do not apply to land in respect of which a notice of vesting is registered under subsection 379 (5) if the cancellation price, as defined in section 371, was less than \$10,000 or if the sale occurs seven years or more after registration of the notice of vesting. 2006, c. 32, Sched. A, s. 142 (3); 2017, c. 10, Sched. 1, s. 47 (2).

Section Amendments with date in force (d/m/y)

2006, c. 32, Sched. A, s. 142 (1-3) - 01/01/2007

2017, c. 10, Sched. 1, s. 47 (1, 2) - 30/05/2017

Write-off of taxes

354 (1) Taxes shall not be written off except in accordance with this section. 2001, c. 25, s. 354 (1).

Conditions

- (2) The treasurer of a local municipality shall remove unpaid taxes from the tax roll if,
- (a) the council of the local municipality, on the recommendation of the treasurer, writes off the taxes as uncollectible;
 - (b) the taxes are no longer payable as a result of tax relief under section 319, 345, 357, 358, 362, 364, 365, 365.1 or 365.2 or a decision of any court; or
 - (c) the taxes are no longer payable because the tax liability arose as result of the assessment of land under subsection 33 (1) of the *Assessment Act* for a period during which a regulation made under subsection 33 (1.1) of that Act provides that subsection 33 (1) of that Act does not apply to the land. 2001, c. 25, s. 354 (2); 2002, c. 17, Sched. A, s. 61; 2004, c. 7, s. 12.

Same

(3) A local municipality may only write off taxes under clause (2) (a) after an unsuccessful tax sale under Part XI and may at that point write off the taxes whether or not the property vests in the municipality under that Part. 2001, c. 25, s. 354 (3).

Exception

- (4) Despite subsection (3), the local municipality may write off taxes under clause (2) (a) without conducting a tax sale under Part XI,
- (a) if the property is owned by Canada, a province or territory or a Crown agency of any of them or by a municipality;
 - (b) if the recommendation of the treasurer under clause (2) (a) includes a written explanation of why conducting a tax sale would be ineffective or inappropriate; or
 - (c) in any of the prescribed circumstances. 2006, c. 32, Sched. A, s. 143.

Regulations

(5) The Minister may make regulations prescribing circumstances for the purpose of clause (4) (c). 2006, c. 32, Sched. A, s. 143.

Section Amendments with date in force (d/m/y)

2002, c. 17, Sched. A, s. 61 - 01/01/2003

2004, c. 7, s. 12 - 17/06/2004

2006, c. 32, Sched. A, s. 143 - 01/01/2007

Refund on cancelled assessment

354.1 If a regulation is made under subsection 33 (1.1) of the *Assessment Act* providing that subsection 33 (1) of that Act does not apply with respect to certain land, the municipality shall repay to the owner of the land any overpayment that arises because the land was assessed under that subsection for a period during which the regulation provides that the subsection does not apply to the land. 2004, c. 7, s. 13.

Section Amendments with date in force (d/m/y)

2004, c. 7, s. 13 - 17/06/2004

Taxes less than minimum tax amount

355 (1) A local municipality may pass a by-law providing that where, in any year, the total amount of taxes to be imposed on a property would be less than the tax amount specified by the municipality in the by-law, the amount of actual taxes payable shall be zero or an amount not exceeding the specified amount. 2006, c. 32, Sched. A, s. 144.

Same

- (2) In a by-law under subsection (1), the municipality may specify two tax amounts and provide that,
- (a) where the total amount of taxes would be less than the lower specified amount, the amount of actual taxes payable shall be zero; and
 - (b) where the total amount of taxes would be greater than or equal to the lower specified amount and less than the higher specified amount, the amount of the actual taxes payable shall not exceed the higher specified amount. 2006, c. 32, Sched. A, s. 144.

Section Amendments with date in force (d/m/y)

2006, c. 32, Sched. A, s. 144 - 01/01/2007

Division into parcels

356 (1) Upon application by the treasurer of a local municipality or to the treasurer by an owner of land, the local municipality may,

- (a) divide, for the purposes of this section, land which is assessed in one block into two or more parcels if each parcel is one that can be legally conveyed under the *Planning Act*;
- (b) apportion the unpaid taxes on the land among the parcels,
 - (i) in proportion to their relative value at the time the assessment roll for the year in which the application is made was returned, or
 - (ii) if council is of the opinion that an apportionment under subclause (i) is not appropriate due to special circumstances, any other manner; and
- (c) direct what proportion of any part payment of taxes on the land is to be applied to each of the parcels. 2001, c. 25, s. 356 (1); 2006, c. 19, Sched. O, s. 3 (8).

Statement

(2) Upon the request of the local municipality, the assessment corporation shall provide a statement of the relative value of the parcels and the statement is conclusive. 2001, c. 25, s. 356 (2).

(3) REPEALED: 2006, c. 19, Sched. O, s. 3 (9).

Meeting

(4) On or before September 30 of the year following the year in which the application is made, council shall,

- (a) hold a meeting at which the applicants and owners of any part of the land may make representations to council;
- (b) notify the applicants and owners of the meeting by mail sent at least 14 days before the meeting; and
- (c) make its decision. 2001, c. 25, s. 356 (4).

Notice

(5) Within 14 days after making its decision, council shall notify the applicants and owners of the decision and specify the last day for appealing the decision. 2001, c. 25, s. 356 (5).

Appeal

(6) Within 35 days after council makes its decision, an applicant or owner may appeal the decision of council under clause (1) (b) to the Assessment Review Board by filing a notice of appeal with the registrar of the board. 2001, c. 25, s. 356 (6).

Decision

(7) The Assessment Review Board shall, after giving notice to the appellants, the owners and the treasurer of the local municipality, hear the appeal and may make any decision council could have made under clause (1) (b). 2001, c. 25, s. 356 (7).

Delegation of power

(8) A local municipality may pass a by-law authorizing the Assessment Review Board to exercise the powers and functions of the council under clause (1) (b) and subsection (4) with respect to applications made under subsection (1) and subsections (5), (6) and (7) do not apply to these applications. 2001, c. 25, s. 356 (8).

Copy to be provided

(9) The council shall forward to the registrar of the Assessment Review Board and to the assessment corporation a certified copy of any by-law passed under subsection (8) and a copy of every application received to which the by-law applies. 2001, c. 25, s. 356 (9).

Decision final

(10) A decision of the Assessment Review Board is final and a decision of the council under clauses (1) (a) and (c) is final. 2001, c. 25, s. 356 (10).

Notice of decision

(11) A council and the Assessment Review Board shall forward a copy of their decisions under this section to the treasurer of the local municipality and to the assessment corporation. 2001, c. 25, s. 356 (11).

Adjustment of tax roll

(12) Immediately after a decision of council or the Assessment Review Board, the treasurer of the local municipality shall adjust the tax roll to reflect any division into parcels and apportionment of taxes on the land among the parcels made by the decision. 2006, c. 32, Sched. A, s. 145.

Effect

(13) Once the tax roll is adjusted, the taxes shall be deemed to have been always levied in accordance with the adjusted tax roll. 2001, c. 25, s. 356 (13).

Section Amendments with date in force (d/m/y)

2006, c. 19, Sched. O, s. 3 (8, 9) - 22/06/2006; 2006, c. 32, Sched. A, s. 145 - 01/01/2007

Cancellation, reduction, refund of taxes

357 (1) Upon application to the treasurer of a local municipality made in accordance with this section, the local municipality may cancel, reduce or refund all or part of taxes levied on land in the year in respect of which the application is made if,

- (a) as a result of a change event, as defined in clause (a) of the definition of “change event” in subsection 34 (2.2) of the *Assessment Act*, during the taxation year, the property or portion of the property is eligible to be reclassified in a different class of real property, as defined in regulations made under that Act, and that class has a lower tax ratio for the taxation year than the class the property or portion of the property is in before the change event, and no supplementary assessment is made in respect of the change event under subsection 34 (2) of the *Assessment Act*;
- (b) the land has become vacant land or excess land during the year or during the preceding year after the return of the assessment roll for the preceding year;
- (c) the land has become exempt from taxation during the year or during the preceding year after the return of the assessment roll for the preceding year;
- (d) during the year or during the preceding year after the return of the assessment roll, a building on the land,
 - (i) was razed by fire, demolition or otherwise, or
 - (ii) was damaged by fire, demolition or otherwise so as to render it substantially unusable for the purposes for which it was used immediately prior to the damage;
- (d.1) the applicant is unable to pay taxes because of sickness or extreme poverty;
- (e) a mobile unit on the land was removed during the year or during the preceding year after the return of the assessment roll for the preceding year;
- (f) a person was overcharged due to a gross or manifest error that is clerical or factual in nature, including the transposition of figures, a typographical error or similar error but not an error in judgment in assessing the property; or
- (g) repairs or renovations to the land prevented the normal use of the land for a period of at least three months during the year. 2001, c. 25, s. 357 (1); 2002, c. 17, Sched. A, s. 62; 2002, c. 22, s. 158; 2004, c. 31, Sched. 26, s. 6.

Exception, vacant unit rebate

(1.1) For 2007 and subsequent taxation years, no cancellation, reduction or refund of taxes is permitted under clause (1) (g) in respect of prescribed land. 2007, c. 7, Sched. 26, s. 1; 2017, c. 8, Sched. 19, s. 7 (1).

Regulations

(1.2) The Minister of Finance may make regulations prescribing land for the purposes of subsection (1.1). 2017, c. 8, Sched. 19, s. 7 (2).

Application

- (2) An application may only be made by the owner of the land or by another person who,
 - (a) has an interest in the land as shown on the records of the appropriate land registry office and the sheriff’s office;
 - (b) is a tenant, occupant or other person in possession of the land; or
 - (c) is the spouse of the owner or other person described in clause (a) or (b). 2001, c. 25, s. 357 (2); 2005, c. 5, s. 44 (6).

Timing

(3) An application under this section must be filed with the treasurer on or before the last day of February of the year following the year in respect of which the application is made. 2001, c. 25, s. 357 (3); 2017, c. 10, Sched. 1, s. 48 (1).

Application by treasurer

(4) Despite subsections (2) and (3), an application under clause (1) (f) or (g) may be made by the treasurer of the local municipality on or before April 30 of the year following the year in respect of which the application is made if no application is made by a person described in subsection (2) within the deadline set out in subsection (3). 2001, c. 25, s. 357 (4).

Meeting

(5) On or before September 30 of the year following the year in respect of which the application is made, council shall,

- (a) hold a meeting at which the applicants may make representations to council;
- (b) notify the applicants of the meeting by mail sent at least 14 days before the meeting; and
- (c) make its decision. 2001, c. 25, s. 357 (5).

Notice

(6) Within 14 days after making its decision, council shall notify the applicants of the decision and specify the last day for appealing the decision. 2001, c. 25, s. 357 (6).

Appeal

(7) Within 35 days after council makes its decision, an applicant may appeal the decision of council to the Assessment Review Board by filing a notice of appeal with the registrar of the board. 2001, c. 25, s. 357 (7).

Where no decision

(8) If council fails to make its decision by September 30 of the year following the year in respect of which the application is made, an applicant may appeal to the Assessment Review Board by October 21 of the year by filing a notice of appeal with the registrar of the board and the appeal shall be a new hearing. 2001, c. 25, s. 357 (8).

Notice

(9) The Assessment Review Board shall notify the appellants and the treasurer of the municipality of the hearing by mail sent at least 14 days before the hearing. 2001, c. 25, s. 357 (9).

Decision

(10) The Assessment Review Board shall hear the appeal and may make any decision that council could have made. 2001, c. 25, s. 357 (10).

Delegation of power

(11) The council may pass a by-law authorizing the Assessment Review Board to exercise the powers and functions of the council under subsections (1) and (5) with respect to applications made under subsection (1) and subsections (6), (7), (8), (9) and (10) do not apply to these applications. 2001, c. 25, s. 357 (11).

Copy to be provided

(12) The council shall forward to the registrar of the Assessment Review Board and to the assessment corporation a certified copy of any by-law passed under subsection (11) and a copy of every application received to which the by-law applies. 2001, c. 25, s. 357 (12).

Taxes restored

(13) The council or the Assessment Review Board may restore to the tax roll all or any part of the taxes for a year that it reduced, cancelled or refunded as a result of an application in respect of a building under clause (1) (d) if it is satisfied that during the year the building has been reconstructed or repaired and is capable of being used for the purposes for which it was used immediately before it was destroyed or damaged. 2001, c. 25, s. 357 (13).

Restriction

(14) A decision cannot be made under subsection (13) unless,

- (a) it is made on or before the last day of February in the year following the year in respect of which the application is made; and
- (b) every person who, according to the tax roll, would be liable for the restored taxes, is given an opportunity to make representations to the council or board, as the case may be. 2001, c. 25, s. 357 (14); 2017, c. 10, Sched. 1, s. 48 (2).

Appeal

(15) A decision of council under subsection (13) may be appealed to the Assessment Review Board and subsections (6), (7), (9) and (10) apply with necessary modifications to the appeal. 2001, c. 25, s. 357 (15).

Restored taxes payable

(16) Taxes restored to the tax roll for a year, after a tax bill is sent to the person liable for the taxes, are payable,

- (a) as part of the next instalment of taxes payable in that year; or
- (b) if no instalment remains payable in that year or the tax bill is not sent until the following year, on the 22nd day after the tax bill is sent. 2001, c. 25, s. 357 (16).

Decision final

(17) A decision of the Assessment Review Board is final. 2001, c. 25, s. 357 (17).

Notice of decision

(18) The council and the Assessment Review Board shall forward a copy of their decisions under this section to the assessment corporation but failure to comply with this requirement does not invalidate the proceedings taken under this section. 2001, c. 25, s. 357 (18).

Section Amendments with date in force (d/m/y)

2002, c. 17, Sched. A, s. 62 - 01/01/2003; 2002, c. 22, s. 158 - 01/01/2003

2004, c. 31, Sched. 26, s. 6 - 16/12/2004

2005, c. 5, s. 44 (6) - 13/06/2005

2007, c. 7, Sched. 26, s. 1 - 17/05/2007

2017, c. 8, Sched. 19, s. 7 (1, 2) - 17/05/2017; 2017, c. 10, Sched. 1, s. 48 (1, 2) - 30/05/2017

Cancellation, reduction, refund of payment in lieu of taxes

357.1 (1) Upon application to the treasurer of a local municipality made in accordance with this section, the local municipality may cancel, reduce or refund all or part of a payment in lieu of taxes in the year in respect of which the application is made in the circumstances described in subsection 357 (1), with necessary modifications. 2017, c. 10, Sched. 1, s. 49.

Application

(2) An application under this section may only be made by the body responsible for making the payment in lieu of taxes. 2017, c. 10, Sched. 1, s. 49.

Procedure

(3) Subsections 357 (3) to (12), (17) and (18) apply with necessary modifications to an application made under subsection (1). 2017, c. 10, Sched. 1, s. 49.

Prorated charge backs

(4) If a local municipality has distributed any part of a payment in lieu of taxes to a body in accordance with a regulation made under section 322 for a year in respect of which an application is made under this section, the municipality shall charge back to every such body its proportionate share of the payment in lieu of taxes that is cancelled, reduced or refunded under this section. 2017, c. 10, Sched. 1, s. 49.

Definition

(5) In this section,

“payment in lieu of taxes” means an amount that a local municipality is eligible to receive in lieu of taxes in a year in respect of real property that is exempt from taxation under the *Assessment Act*, where the amount is equal to the taxes for municipal or for municipal and school purposes that would have been payable in respect of that real property in that year if the real property had been taxable. 2017, c. 10, Sched. 1, s. 49.

Section Amendments with date in force (d/m/y)

2002, c. 33, s. 145 - no effect - see 2006, c. 34, Sched. D, s. 96 - 01/07/2012

2006, c. 34, Sched. D, s. 96 - 01/07/2012

2017, c. 10, Sched. 1, s. 49 - 30/05/2017

Overcharges

358 (1) Upon application to the treasurer of a local municipality made in accordance with this section, the local municipality may cancel, reduce or refund all or part of the taxes levied on land,

- (a) in one or both of the two years preceding the year in which the application is made for any overcharge caused by a gross or manifest error in the preparation of the assessment roll that is clerical or factual

in nature, including the transposition of figures, a typographical error or similar errors, but not an error in judgment in assessing the property; or

- (b) in the year or years in respect of which an assessment is made under section 33 or 34 of the *Assessment Act* for any overcharge caused by a gross or manifest error in the preparation of the assessment that is clerical or factual in nature, including the transposition of figures, a typographical error or similar errors, but not an error in judgment in assessing the property. 2017, c. 10, Sched. 1, s. 50 (1).

Application

(2) An application may only be made by,

- (a) the owner of the land or by another person described in subsection 357 (2); or
- (b) the treasurer of the local municipality. 2017, c. 10, Sched. 1, s. 50 (1).

Timing — error in assessment roll

(3) An application in respect of an error in the preparation of the assessment roll must be filed with the treasurer between March 1 and December 31 of a year and may apply to taxes levied for one or both of the two years preceding the year in which the application is made and the application shall indicate to which year or years it applies. 2017, c. 10, Sched. 1, s. 50 (1).

Timing — error in assessment under s. 33 or 34 of *Assessment Act*

(3.1) An application in respect of an error in the preparation of an assessment under section 33 or 34 of the *Assessment Act* must be filed with the treasurer on or before December 31 of the second year following the year in which the assessment was made and may apply to taxes levied for the year or years in respect of which the assessment was made and the application shall indicate to which year or years it applies. 2017, c. 10, Sched. 1, s. 50 (1).

Exception

(4) Despite subsection (3), if the assessment corporation extends the time for the return of the assessment roll under subsection 36 (2) of the *Assessment Act*, an application shall not be made until at least 61 days after the return. 2001, c. 25, s. 358 (4).

Restriction

(5) Despite subsections (3) and (3.1), an application shall not be made for taxes levied in a year if the assessment on the land for that year was subject to an appeal or application under section 40 or 46 of the *Assessment Act* unless,

- (a) the error is made subsequent to the commencement of all appeals or applications;
- (b) the appeal or application,
 - (i) is made by a person other than the taxpayer,
 - (ii) is withdrawn before the appeal or application is actually heard,
 - (iii) is made in respect of a change to or the addition of the school support of the taxpayer on or to the assessment roll, or
 - (iv) is made in respect of a change to the name or mailing address of the taxpayer on the assessment roll; or
- (c) the appeal or application is in a class of appeals or applications prescribed by the Minister. 2008, c. 7, Sched. O, s. 5 (1); 2017, c. 10, Sched. 1, s. 50 (2).

Copy to be provided

(6) The treasurer shall send a copy of the application to the assessment corporation and the registrar of the Assessment Review Board. 2001, c. 25, s. 358 (6).

Confirmation

(7) An application shall not be heard by council under subsection (9) unless the assessment corporation confirms an error in the assessment referred to in the application. 2001, c. 25, s. 358 (7).

Notice

(8) If an application is not valid under subsection (5), the treasurer shall notify the applicant in writing of the reasons it is not valid. 2001, c. 25, s. 358 (8).

Meeting

(9) On or before September 30 of the year following the year in which the application is made, council shall,

- (a) hold a meeting at which the applicant may make representations to council;

- (b) notify the applicant of the meeting by mail sent at least 14 days before the meeting; and
- (c) make its decision. 2001, c. 25, s. 358 (9).

Notice

- (10) Within 14 days after making its decision, council shall notify the applicant of the decision. 2001, c. 25, s. 358 (10).
- (11) REPEALED: 2006, c. 32, Sched. A, s. 146.

Delegation of power

- (12) A council may pass a by-law authorizing the Assessment Review Board to exercise the powers and functions of the council under subsections (1) and (9) with respect to applications made under subsection (1) and subsections (7) and (8) do not apply to these applications. 2001, c. 25, s. 358 (12).

Copy to be provided

- (13) The council shall forward to the registrar of the Assessment Review Board and to the assessment corporation a certified copy of any by-law passed under subsection (12). 2001, c. 25, s. 358 (13).

Regulations

- (14) The Minister may make regulations prescribing classes of appeals or applications for the purpose of clause (5) (c). 2008, c. 7, Sched. O, s. 5 (2).

Copy of decision

- (15) The council and the Assessment Review Board shall forward a copy of their decisions under this section to the assessment corporation, but failure to comply with this requirement does not invalidate the proceedings taken under this section. 2001, c. 25, s. 358 (15).

Section Amendments with date in force (d/m/y)

2006, c. 32, Sched. A, s. 146 - 01/01/2007

2008, c. 7, Sched. O, s. 5 (1, 2) - 14/05/2008

2017, c. 10, Sched. 1, s. 50 (1, 2) - 30/05/2017

Increase of taxes

- 359** (1) Upon application made by the treasurer of the local municipality, a local municipality may increase the taxes levied on land in the year in respect of which the application is made to the extent of any undercharge caused by a gross or manifest error that is a clerical or factual error, including the transposition of figures, a typographical error or similar error, but not an error in judgement in assessing the land. 2001, c. 25, s. 359 (1); 2002, c. 17, Sched. A, s. 63 (1).

Exception

- (2) An application cannot be made under subsection (1) if the treasurer has issued a tax statement under section 352 with respect to the taxes before notice is given under clause (3) (b). 2001, c. 25, s. 359 (2).

Deadline

- (2.1) An application under this section must be made on or before December 31 of the year following the year in respect of which the application is made. 2002, c. 17, Sched. A, s. 63 (2).

Meeting

- (3) Council shall,
- (a) hold a meeting at which the treasurer and the person in respect of whom the application is made may make representations to council;
 - (b) notify the treasurer and the person in respect of whom the application is made of the meeting by mail sent at least 14 days before the meeting; and
 - (c) make its decision. 2001, c. 25, s. 359 (3).

Notice

- (4) Within 14 days after making its decision, council shall notify the treasurer and the person in respect of whom the application is made of the decision and specify the last day for appealing the decision. 2001, c. 25, s. 359 (4).

Appeal

(5) Within 35 days after council makes its decision, the person in respect of whom the application is made may appeal the decision of council to the Assessment Review Board by filing a notice of appeal with the registrar of the board. 2001, c. 25, s. 359 (5).

Notice

(6) The Assessment Review Board shall notify the appellant and the treasurer of the municipality of the hearing by mail sent at least 14 days before the hearing. 2001, c. 25, s. 359 (6).

Decision

(7) The Assessment Review Board shall hear the appeal and may make any decision that council could have made. 2001, c. 25, s. 359 (7).

Delegation of power

(8) The council may pass a by-law authorizing the Assessment Review Board to exercise the powers and functions of the council under subsections (1) and (3) with respect to applications made under subsection (1). 2001, c. 25, s. 359 (8).

Non-application

(9) Subsections (4), (5), (6) and (7) do not apply to applications made under subsection (1) if a delegation by-law under subsection (8) is in force on the day the application is made. 2001, c. 25, s. 359 (9).

Copy to be provided

(10) The council shall forward to the registrar of the Assessment Review Board and to the assessment corporation a certified copy of any by-law passed under subsection (8) and a copy of every application received to which the by-law applies. 2001, c. 25, s. 359 (10).

Decision final

(11) A decision of the Assessment Review Board under this section is final. 2001, c. 25, s. 359 (11).

Adjustment of tax roll

(12) Immediately after a decision of council or the Assessment Review Board, the treasurer shall adjust the tax roll to reflect any increase of taxes on the land made by the decision. 2006, c. 32, Sched. A, s. 147.

When tax payable

(12.1) Once the tax roll is adjusted, the amount of the increase of taxes is deemed to have been always levied in accordance with the adjusted tax roll except the amount is not payable until 21 days after the day the treasurer sends a tax bill to the taxpayer with respect to the amount. 2006, c. 32, Sched. A, s. 147.

Overcharges

(12.2) If a decision of council under this section is appealed and the Assessment Review Board determines there is an overcharge of taxes on the land,

- (a) the municipality shall refund the overpayment, if any; and
- (b) subsections 345 (6) to (9.2) apply with necessary modifications to the overcharges. 2006, c. 32, Sched. A, s. 147.

Notice

(13) The council and the Assessment Review Board shall forward a copy of their decisions under this section to the assessment corporation but failure to comply with this requirement does not invalidate the proceedings taken under this section. 2001, c. 25, s. 359 (13).

Section Amendments with date in force (d/m/y)

2002, c. 17, Sched. A, s. 63 (1, 2) - 01/01/2003

2006, c. 32, Sched. A, s. 147 - 01/01/2007

Error in calculating taxes

359.1 (1) Despite paragraph 1 of subsection 329 (2), upon application made by the treasurer of a local municipality, the local municipality may, if it is satisfied that there was an error in the calculation of taxes on land under Part IX or under Part XXII.1, XXII.2 or XXII.3 of the old Act, authorize the use of an amount of taxes referred to in paragraph 1 of subsection 329 (2) for the year in which the application is made which reflects what the taxes would have been on the land for the previous year if the error had not been made. 2004, c. 31, Sched. 26, s. 7.

Meeting

- (2) Before making a decision under subsection (1), council shall,
- (a) hold a meeting at which the treasurer and the person in respect of whom the application is made may make representations to council; and
 - (b) notify the treasurer and the person in respect of whom the application is made of the meeting by mail sent at least 14 days before the meeting. 2004, c. 31, Sched. 26, s. 7.

Notice

- (3) Within 14 days after making its decision, the council shall notify the treasurer and the person in respect of whom the application is made of the decision. 2004, c. 31, Sched. 26, s. 7.

Appeal

- (4) The provisions of subsections 359 (5), (6) and (7) apply to a decision of a council under this section, with necessary modifications. 2004, c. 31, Sched. 26, s. 7.

No authority to change previous year's taxes

- (5) Nothing in this section authorizes a municipality to change the taxes levied on land for a previous year. 2004, c. 31, Sched. 26, s. 7.

Section Amendments with date in force (d/m/y)

2004, c. 31, Sched. 26, s. 7 - 16/12/2004
