

บทที่ 2

แนวคิดในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ และวิวัฒนาการของกฎหมายที่นำมาใช้ในการจัดเก็บภาษีดังกล่าว

ทรัพย์สิน หมายถึง สิ่งที่มีความคงทน (ทางกายภาพ) หรือความมั่งคั่งที่มีลักษณะคงทนถาวร หรือสิ่งที่ยึดกันเป็นทรัพย์สินสมบัติของผู้เสียภาษี ดังนั้น การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจึงเป็นการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินที่ครอบครอง และเป็นการจัดเก็บรายได้หรือทรัพย์สินซึ่งบุคคลได้สะสมไว้ในรูปของทรัพย์สิน รวมทั้งประโยชน์ที่เกิดจากทรัพย์สินนั้นด้วย นอกจากนี้แล้ว ทรัพย์สินยังเป็นสิ่งที่แสดงให้เห็นถึงความสามารถของบุคคลในอันที่จะเสียภาษีได้อีก จึงทำให้มีการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินประเภทต่างๆ ที่ครอบครอง เช่น ภาษีที่ดิน ภาษีสิ่งปลูกสร้าง และภาษีมรดก เป็นต้น

โดยในแต่ละประเทศต่างก็มีแนวคิด หลักการ รวมทั้งวิวัฒนาการในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของตนมากมายแตกต่างกันออกไป ซึ่งแนวคิดต่างๆ เหล่านี้ได้วิวัฒนาการไปตามยุคสมัยเปลี่ยนแปลงไปเพื่อให้สามารถปรับใช้ได้ตามสภาพปัจจุบัน ดังที่จะได้กล่าวต่อไปนี้

1. แนวคิดในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่และวิวัฒนาการของกฎหมายที่นำมาใช้ในการจัดเก็บภาษีดังกล่าวของต่างประเทศ

แนวคิดและวิวัฒนาการในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินในต่างประเทศนั้น ก็มีความแตกต่างกันออกไปขึ้นอยู่กับฐานภาษีที่จะจัดเก็บว่าจะเก็บจากทรัพย์สินประเภทใด ทำให้มีชื่อเรียกภาษีทรัพย์สินแตกต่างกันออกไป เช่น ภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) ภาษีที่ดิน (Taxes Foncières) ภาษีที่ดิน (Land Value Tax) เป็นต้น ซึ่งโดยรวมแล้วก็เป็นการจัดเก็บภาษีจากที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินนั้น ดังแนวคิดและวิวัฒนาการของต่างประเทศในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินที่จะกล่าวต่อไปนี้

1.1 ประเทศฝรั่งเศส

เมื่อก้าวถึงกรรมสิทธิ์ ความหมายหลักก็จะมุ่งไปยัง “อสังหาริมทรัพย์” หรือที่ดินซึ่งก็คือวัตถุเริ่มแรกแห่งกรรมสิทธิ์นั่นเอง และการรับรองสิทธิในที่ดินนี้เองที่เป็นที่มาในทางประวัติศาสตร์ของการรับรองหลักกรรมสิทธิ์ แม้แต่ในปัจจุบันสิทธิในอสังหาริมทรัพย์ก็ยังคงเป็นสิทธิที่สำคัญที่สุดเมื่อมีการกล่าวถึงหลักกรรมสิทธิ์

แต่ในอีกด้านหนึ่ง สิทธิในอสังหาริมทรัพย์ก็เป็นสิทธิที่มีข้อจำกัดมากที่สุด ทั้งในทางลึกและในด้านที่สูงขึ้นไปในอากาศ แม้ว่าประมวลกฎหมายแพ่งฝรั่งเศส มาตรา 582 จะกล่าวถึง “กรรมสิทธิ์ในที่ดินรวมตลอดทั้งสิทธิเหนือพื้นดินและใต้พื้นดิน” ซึ่งหมายความถึงสิ่งปลูกสร้างทั้งวัตถุทุกประการที่อยู่เหนือพื้นดินและวัตถุทุกชนิดที่อยู่ใต้พื้นดินก็ตาม แต่ทว่าในแง่ของความลึก กรรมสิทธิ์ในที่ดินได้ประสบกับข้อจำกัดมาเป็นเวลานานแล้ว โดยหลักเรื่องทรัพยากรธรรมชาติที่ถือว่าสิทธิในแร่ธาตุหรือการขุดค้นทรัพยากรธรรมชาติใต้พื้นดินเป็นมรดกของชาติ ดังนั้นรัฐแต่ผู้เดียวจึงมีสิทธิในการดำเนินการ และตั้งแต่ปี ค.ศ. 1810 มาแล้วที่กฎหมายกำหนดให้รัฐบาลเท่านั้นที่จะให้สัมปทานทรัพยากรธรรมชาติในที่ดินบริเวณใดบริเวณหนึ่งได้

การปรับปรุง กฎหมายที่เกิดขึ้นในปี 1919 และ 1955 ก็ยังคงรับรองและกำหนดรับรองสิทธิของรัฐในกรณีเช่นนี้อย่างชัดเจนยิ่งขึ้น โดยกำหนดรับรองสิทธิในการทำเหมืองแร่และการให้สัมปทานแก่รัฐแม้ว่าเจ้าของกรรมสิทธิ์ในที่ดินจะยังคงมีสิทธิในการขุดค้นหรือสำรวจแร่ได้ แต่ในหลาย ๆ กรณีก็ได้มีกฎหมายจำกัดสิทธิในเรื่องเหล่านี้ไว้ นอกจากนี้สิทธิในการขุดดินเพื่อทำเหมืองแร่ก็ได้ตกอยู่ภายใต้บทบัญญัติของกฎหมายที่กำหนดให้เป็นสิทธิโดยสมบูรณ์ของรัฐ ซึ่งแม้แต่เจ้าของกรรมสิทธิ์ก็ไม่มีอำนาจกระทำตัวเอง นอกจากได้รับอนุญาตหรือได้รับสัมปทานจากรัฐเท่านั้น

การจำกัดสิทธิในด้านที่สูงขึ้นไปเหนือพื้นดิน เพิ่งเป็นเรื่องใหม่ที่เกิดขึ้นไม่นานนัก กฎหมายลงวันที่ 31 ธันวาคม 1975 เพิ่งเริ่มกำหนดขอบเขตและข้อจำกัดเกี่ยวกับขนาดของอาคารและความหนาแน่นของอาคารในเขตที่กำหนด ในกรณีดังกล่าวนี้แม้สิทธิในการก่อสร้างอาคารยังคงเป็นเจ้าของที่ดิน แต่เมื่อการก่อสร้างอาคารจะก่อให้เกิดอาคารที่มีลักษณะอย่างไรอย่างหนึ่งผิดไปจากขอบเขตที่กำหนด เจ้าของกรรมสิทธิ์ในที่ดินก็ไม่อาจจะก่อสร้างได้นอกจากจะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดไว้เสียก่อน เช่น โดยการเสียค่าธรรมเนียมเพิ่มขึ้นตามมูลค่าของที่ดิน เป็นต้น

นอกจากนี้ยังมีกฎหมายอื่น ๆ จำกัดการใช้กรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์อีก เช่น กฎหมายเกี่ยวกับการคุ้มครองผู้เช่าที่เป็นเกษตรกรในการเช่าที่ดินเพื่อทำเกษตรกรรมหรือ

การต้องมีการควบคุมอย่างเข้มงวดในการใช้กรรมสิทธิ์บางประเภท เช่น ในการก่อสร้างอาคาร การใช้ที่ดินเพื่อการเกษตรในบางลักษณะ การทำกิจการเกี่ยวกับป่าไม้ เป็นต้น

นอกจากสิทธิในอสังหาริมทรัพย์แล้ว “สังหาริมทรัพย์” ก็กลายเป็นสิทธิที่มีความสำคัญและได้ถูกจำกัดครอบงำเป็นอย่างมาก โดยเงื่อนไขใหม่ต่าง ๆ ที่มีได้คาดคิดมาก่อนในสมัยปฏิวัติหรือในขณะที่มีการร่างประมวลกฎหมายแพ่ง เงื่อนไขหรือข้อจำกัดกรรมสิทธิ์เหล่านี้มีความสัมพันธ์อย่างแนบแน่นกับพัฒนาการของระบบทุนนิยมในอุตสาหกรรม โดยที่ปรากฏชัดเจนที่สุดก็คือในเรื่องตราสารหนี้ต่าง ๆ เช่น ตราสารแสดงสิทธิในการร่วมทุน อาทิเช่น ใบหุ้นหรือใบสำคัญแสดงการเป็นหุ้นส่วนหรือตราสารทางการเงินต่าง ๆ ซึ่งสิทธิในเรื่องต่าง ๆ นี้ ดังนั้น นอกจากกฎหมายจะรับรองความมีอยู่ของสิทธิในสังหาริมทรัพย์เหล่านี้แล้ว กฎหมายก็ย่อมจะมีลักษณะเป็นกรอบที่จำกัดการใช้สิทธิเหล่านี้ด้วยเช่นกัน

กฎหมายได้วางข้อกำหนดที่กระทบถึงการให้กรรมสิทธิ์ของผู้มีสิทธิในสังหาริมทรัพย์เหล่านี้ เช่นเดียวกับที่จำกัดสิทธิในด้านอื่น ๆ ดังที่การโอนวิสาหกิจเป็นของชาติได้กระทบต่อสิทธิในสังหาริมทรัพย์อย่างรุนแรงเมื่อได้กระทำโดยการโอนหุ้นในวิสาหกิจหรือหลักทรัพย์เกี่ยวกับตลาด ที่จะรองรับการซื้อขายหุ้นก็คือได้ว่าเป็นการจำกัดการใช้กรรมสิทธิ์ในสังหาริมทรัพย์เหล่านี้ด้วยเท่า ๆ กับที่เป็นการจำกัดเสรีภาพในการทำสัญญา (ซื้อขาย) นั่นเอง

ดังนั้นหลักกรรมสิทธิ์จึงรับรองให้ผู้ทรงกรรมสิทธิ์สามารถใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินนั้นได้ตามที่เขาพอใจและหาประโยชน์จากทรัพย์สินนั้นได้เต็มตามความสามารถของตน ซึ่งก็ย่อมหมายถึงการยึดถือเอาทรัพย์สินนั้นไว้ การใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินนั้นและการได้รับดอกผลจากทรัพย์สินนั้น นั่นเอง

อย่างไรก็ตามบทบัญญัติในประมวลกฎหมายแพ่งก็ได้ยอมรับข้อจำกัดกรรมสิทธิ์ว่าอาจจะมีได้ ในกรณีที่มีการกำหนดไว้ในกฎหมายหรือกฎข้อบังคับต่าง ๆ (lois et reglements) ซึ่งในขณะที่มีการร่างบทบัญญัตินี้ ข้อจำกัดเหล่านี้แทบมิได้มีอยู่เลยก็เกิดขึ้นมากมายจนเชื่อว่าผู้ร่างเดิมก็ไม่อาจคาดคิดมาก่อน ในระยะหลังแนวความคิดกระแสหลักของสังคมที่พัฒนาจากปัจเจกชนนิยมไปสู่แนวคิดที่มุ่งประโยชน์ต่อสังคมโดยส่วนรวมได้นำไปสู่การจำกัดใช้ประโยชน์ทั้งสามลักษณะของหลักกรรมสิทธิ์ ในส่วนของการยึดถือทรัพย์สิน ผู้ทรงกรรมสิทธิ์ถูกกีดกันในการยึดถือทรัพย์สินโดยมาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการเวนคืนซึ่งมีมาตั้งแต่ปี ค.ศ. 1789 และซึ่งในระยะหลังได้พัฒนาไปสู่การโอนเป็นของชาติในวิสาหกิจต่าง ๆ (Nationalization) อีกทั้งการริบทรัพย์สินบางอย่างเช่นผลงานสำคัญทางศิลปะให้เป็นของรัฐ เป็นต้น

ในเรื่องของการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สิน นอกจากข้อจำกัดสิทธิในการก่อสร้างอาคาร หรือการประกอบกิจการที่เกี่ยวกับเกษตรกรรมดังที่กล่าวแล้ว ในระบบกฎหมายปัจจุบันยังมี

กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการเกณฑ์ทรัพย์สินแม้ในยามที่ไม่มีสงคราม หรือบทบัญญัติที่กำหนดให้บุคคลที่สามารถเข้าใช้ประโยชน์ในที่ดินที่เจ้าของกรรมสิทธิ์ละเลยไม่ทำประโยชน์ได้ภายใต้หลักเกณฑ์บางประการ เป็นต้น

สำหรับในเรื่องการได้รับประโยชน์จากดอกผลของทรัพย์สิน จะพบว่ามีกำหนดให้เรียกเก็บภาษีอากรจากรายรับที่มาจากค่าเช่า หรือมีการกำหนดให้เรียกเก็บภาษีทรัพย์สินจากการโอนกรรมสิทธิ์ทรัพย์สินที่มีมูลค่าสูงกว่าอัตราที่กฎหมายกำหนด หรือมีกฎหมายจำกัดอัตราค่าเช่าอสังหาริมทรัพย์หรือที่ดินสำหรับการทำเกษตรกรรม เป็นต้น

แต่แม้จะมีข้อจำกัดต่าง ๆ เหล่านี้เกิดขึ้นในยุคหลังสงครามก็ตาม แต่คำประกาศว่าด้วยสิทธิมนุษยชนและพลเมืองในปี ค.ศ. 1789 ก็ยังคงเป็นประการที่สำคัญที่รับรองหลักการว่าด้วยกรรมสิทธิ์และพร้อมที่จะ ถูกนำมาเป็นเครื่องขัดขวางแนวคิดที่จะนำไปสู่การยกเลิกหลักกรรมสิทธิ์ใน ทรัพย์สินได้ทุกเมื่อ แม้ว่าในระยะหลังมานี้หลักการว่าด้วยกรรมสิทธิ์ตามนัยแห่งคำประกาศดังกล่าว จะอ่อนตัวและแปรเปลี่ยนไปจากแนวคิดของผู้ร่างคำประกาศนี้ในปี 1789 เป็นอย่างมากแล้วก็ตาม (สุรพล นิติไกรพจน์, ออนไลน์, 2551)

1.2 ประเทศสหรัฐอเมริกา

บทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรของสหรัฐอเมริกา คือ Internal Revenue Code ซึ่งเป็นประมวลกฎหมายที่รวมกฎหมายหลายประเภทไว้ด้วยกัน โดยมีกฎหมายในหลายเรื่องรวมอยู่ในประมวลกฎหมายฉบับเดียวกัน ซึ่งมีทั้งส่วนที่เป็นพระราชบัญญัติ (Act) และส่วนที่เป็นเรื่องที่มีบัญญัติไว้โดยเฉพาะ (Special Valuation Rules) เช่น Federal Insurance Contributions Act ซึ่งกำหนดอัตราภาษีและการเสียภาษี พร้อมทั้งการหักภาษีจากเงินได้ หรือ Federal Unemployment Tax Act ซึ่งเป็นบทบัญญัติของกฎหมายรวมบทบัญญัติทุกเรื่อง เช่น เรื่องอัตราภาษี การเครดิตภาษี คำนิยามศัพท์ การตรวจสอบทางศาล (Judicial review) เป็นต้น

การจัดเก็บภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกามีการแบ่งการจัดเก็บภาษีเป็นสองลำดับ คือ การจัดเก็บภาษีในลำดับมลรัฐ (State Tax) และการจัดเก็บภาษีสหพันธรัฐ (Federal Tax) แต่ภาษีสหพันธรัฐเป็นแหล่งรายได้หลักของรัฐบาล โดยนำมาเป็นงบประมาณของประเทศถึง 2 ใน 3 ส่วนของงบประมาณรายรับทั้งหมด แต่เดิมนั้นครึ่งหนึ่งของภาษีสหพันธรัฐเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ส่วนภาษีเงินได้นิติบุคคลมีเพียง 11% เท่านั้น แต่หลังจากสงครามโลกครั้งที่ 2 มีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพียงประมาณ 5% เท่านั้น ถูกกำหนดให้ต้องยื่นขอคืนภาษีเงินได้ระดับสหพันธรัฐอย่างไรก็ตามในปัจจุบันชาวอเมริกันส่วนใหญ่ต้องยื่นขอคืนภาษีเงินได้ระดับสหพันธรัฐหรือจะได้รับการคืนบัญชีเป็นอิสระไว้สำหรับการคืนภาษีอื่นๆ

องค์กรที่เกี่ยวข้องกับการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากร คือ กระทรวงการคลัง และ Internal Revenue Service (IRS) โดยมีเลขาธิการการคลัง (Secretary of the Treasury Department) ทำหน้าที่ในการบริหารการใช้บังคับกฎหมายภาษี Internal Revenue Laws โดยเป็นผู้แต่งตั้งคณะกรรมการภาษี (Commissioner of the Internal Revenue Service) ซึ่งประธานาธิบดีจะเป็นผู้แต่งตั้งทั้งเลขาธิการการคลังและคณะกรรมการภาษีของ Internal Revenue Service โดยคำแนะนำและยินยอมของ สมาชิกสภา (The Senate) Internal Revenue Service เป็นหน่วยงานหนึ่งภายใต้กระทรวงการคลัง มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีและคณะกรรมการภาษีเป็นหัวหน้าของ Internal Revenue Service

เนื่องจาก Federal Tax Laws ของประเทศสหรัฐอเมริกา นั้น สร้างขึ้นจากแนวคิด “การปฏิบัติโดยสมัครใจ” (Voluntary Compliance) หรือการประเมินการเสียภาษี บุคคลแต่ละคนจึงถูกคาดหวังในการทำบัญชีรายได้และหรือรายจ่ายของตน และชำระภาษีจำนวนที่ถูกต้อง ในการรักษาระบบการประเมินตนเอง รัฐจะต้องจัดเก็บภาษีที่เห็นแล้วว่าเป็นธรรมและกำหนดโทษผู้ที่ไม่ปฏิบัติตาม ระบบภาษีดังกล่าวนี้เกิดขึ้นเนื่องจากแนวคิดที่เชื่อว่าบุคคลที่ร่ำรวยสามารถหลีกเลี่ยงการเสียภาษีโดยใช้ช่องว่างทางกฎหมาย (Tax Shelters) และคนส่วนใหญ่มักโกงภาษี (cheated) สหพันธรัฐ และ The Internal Revenue Service ก็ต้องรับภาระหนักเนื่องจากภายใต้ระบบการจัดเก็บของ Internal Revenue Service ผู้ที่หลีกเลี่ยงหรือโกงค่าภาษีอากรมักไม่เคยถูกจับได้

ดังนั้น สภาของเกรส (Congress) จึงได้ตรากฎหมายหลักในช่วงทศวรรษ 1970-1980 โดยเน้นที่การบริหารสหพันธรัฐ มีผลให้มีการออกแบบการออกกฎหมายให้ลดความไม่เป็นธรรมของโทษในทางแพ่ง การตรวจสอบและขั้นตอนการจัดเก็บภายใต้ Internal Revenue Code นอกจากนี้กฎหมาย The Omnibus Taxpayer Bill of Rights Act ยังถูกบัญญัติขึ้นเพื่อให้มั่นใจว่าผู้เสียภาษีที่มีข้อพิพาทกับ IRS จะได้รับการแนะนำถึงสิทธิและได้รับการเยียวยาจากการกระทำที่ผิดพลาดของ IRS

ในปีค.ศ.1989 สภาของเกรสได้มีการออกกฎหมาย The Improved Penalty Administration and Compliance Tax Act (IMPACT) เพื่อปรับปรุงเรื่องโทษในทางแพ่ง ภายใต้ Internal Revenue Code เนื่องจากทั้ง Internal Revenue Service และสภาของเกรสได้รับการเสนอว่า การใช้ระบบลงโทษนั้นเป็นระบบการลงโทษทางภาษีที่ไม่มีความเป็นธรรม ไม่สามารถที่จะช่วยป้องกันไม่ให้มีการหนีภาษี และไม่สามารถทำให้การใช้บังคับกฎหมายภาษีบรรลุเป้าหมายในการให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรได้

สหรัฐอเมริกาเป็นอีกประเทศหนึ่งที่ประสบปัญหาการหลบหลีกเลี่ยงภาษีและการเลี่ยงภาษี (Tax “Evasion” versus Tax “Avoidance”) เนื่องจากการเลี่ยงภาษีเป็นสิ่งที่ชอบด้วยกฎหมายซึ่งต่าง

กับการหลบหลีกภาษี ในทางปฏิบัติกฎหมายภาษีจะมีความซับซ้อนในบทบัญญัติของกฎหมายซึ่งการนำบทบัญญัติของกฎหมายมาปรับใช้กับข้อเท็จจริงจะขึ้นอยู่กับตัวแปรหลายอย่าง การกำหนดเส้นแบ่งระหว่างการหลบหลีกภาษีและ การเลี่ยงภาษีจึงเป็นเรื่องยาก หรือแม้กฎหมายจะมีความชัดเจนแต่ผู้เสียภาษีอาจไม่มีความเข้าใจกฎหมายหรือวิธีการปรับใช้ นอกจากนั้นแล้วชาวอเมริกันมีแนวความคิดเรื่องการจัดเก็บภาษีกับการใช้จ่ายเงินภาษีที่มาจากประชาชนกับการบริการของรัฐที่ได้รับการเลือกใช้จ่ายเงินภาษีระหว่างงานกลาโหมและการบริการสังคมนอกจากนี้ประชาชนมีความไม่พอใจถึงประสิทธิภาพของการจ่ายอย่างไม่คุ้มค่าของเงินภาษีที่รัฐบาลใช้ ซึ่งเป็นปกติของความไม่พอใจเกี่ยวกับการเสียภาษี จึงเกิดปัญหาในการเลือกปฏิบัติหรือไม่ปฏิบัติตามกฎหมายของชาวอเมริกันบางคน แต่อย่างไรก็ตาม ผู้มีหน้าที่เสียภาษีชาวอเมริกันก็ยังคงต้องเสียภาษี แม้จะมีข้อโต้แย้ง The Internal Revenue Service มีบทบาทในการจัดเก็บภาษีอากรของประชาชนเป็นอย่างมาก แต่การใช้จ่ายเงินภาษีประชาชนยังไม่ดีเท่าที่ควร

ดังนั้น การนำโทษจำคุกมาใช้ในความผิดทางภาษีอากรจึงไม่ใช่วิธีที่เหมาะสมนัก การใช้โทษในทางแพ่งอาจได้ผลดีกว่าในอีกด้านหนึ่ง เนื่องจากกฎหมายภาษีมีความซับซ้อนเป็นเรื่องเฉพาะ (Technical) และมักมีการแก้ไขกฎหมายอยู่เสมอ ดังนั้นการที่จะทำให้ผู้เสียภาษีเกรงกลัวไม่กล้ากระทำผิดต่อกฎหมาย ควรจะมาจากการปฏิบัติงานอย่างจริงจังโดยปราศจากการลงโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญา

1.3 ประเทศสิงคโปร์

เมื่อใช้มาตรฐานปกติในการเปรียบเทียบแล้ว ประเทศสิงคโปร์มีระบบการเงินที่แปลกนโยบายของรัฐบาลมุ่งที่จะจัดให้มีบรรยากาศในการลงทุนที่มั่นคงและดึงดูดนักลงทุน

ประเทศสิงคโปร์มีหน่วยงานที่ใช้บังคับกฎหมายในการจัดเก็บภาษีอากรคือ กรมสรรพากร (Inland Revenue Department หรือ IRAS) และ กรมศุลกากรและสรรพสามิต (Customs and Excise Department) เป็นหน่วยงานที่จัดเก็บรายได้ให้กับกระทรวงการคลัง รัฐบาลสิงคโปร์มีรายได้หลัก 3 ทาง คือ รายได้ภาษี จากค่าธรรมเนียมต่างๆ และรายรับอื่นๆ รายได้ที่สำคัญคือ รายได้ภาษีที่ได้จากการจัดเก็บประเภทต่างๆ

ประเทศสิงคโปร์เป็นประเทศที่ไม่เสียค่าธรรมเนียมในการเทียบเรือ (Free Port) มีการเก็บภาษีสรรพสามิตและภาษีขาเข้าเล็กน้อยเท่านั้น ส่วนภาษีขาเข้าส่วนใหญ่เก็บจาก รถยนต์ ยาสูบ ผลิตภัณฑ์จากปิโตรเลียม และเหล้า

นโยบายการจัดเก็บภาษีเป็นส่วนหนึ่งของนโยบายทางการคลัง โดยนโยบายในการจัดเก็บภาษีมียุทธศาสตร์อยู่ 2 ประการ คือ

ประการที่หนึ่ง คือ เพิ่มรายได้เข้ารัฐ ซึ่งเป็นวัตถุประสงค์ดั้งเดิมของนโยบายภาษี เพราะภาษีเงินได้เป็นแหล่งเงินทุนที่สำคัญในการดำเนินงานของรัฐ

ประการที่สอง คือ ส่งเสริมเป้าหมายทางด้านเศรษฐกิจและสังคม เพราะเนื่องจากภาษีสามารถนำมาใช้ผลักดันพฤติกรรมทางด้านเศรษฐกิจและสังคมตามที่รัฐต้องการ เช่น นโยบายภาษีของสิงคโปร์คือการเก็บภาษีในอัตราต่ำ ทั้งนิติบุคคลและบุคคลธรรมดา การเก็บภาษีนิติบุคคลในอัตราที่ต่ำจะช่วยบริษัทในการลงทุนในต่างประเทศ ส่วนการเก็บภาษีนิติบุคคลในอัตราที่ต่ำจะช่วยส่งเสริมให้ประชาชนขยันทำงาน นอกจากนี้แล้วสิงคโปร์ยังมีนโยบายภาษีทำฐานภาษีให้กว้างเป้าหมายก็เพื่อปลูกจิตสำนึกของประชาชนให้มีความรับผิดชอบในการจ่ายภาษี ด้วยเหตุผลนี้วิธีการบรรเทาการจัดเก็บภาษีของบุคคลธรรมดา คือ ใช้วิธีจัดเก็บภาษีในอัตรากำหนดที่ต่ำ ซึ่งหมายความว่าผู้เสียภาษีที่มีรายได้ถึงระดับที่กำหนดให้ต้องเสียก็จะเสียภาษีได้ง่ายขึ้น

ในปี ค.ศ. 1993 ได้มีรายงานในการแก้ไขปรับปรุงระบบการจัดเก็บภาษีในประเทศสิงคโปร์ โดยมีการนำระบบภาษีบริโภค (Goods and Services Tax หรือ GST) มาใช้เป็นส่วนหนึ่งในการปฏิรูปการจัดเก็บภาษี โดยรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้แถลงในปี ค.ศ.1993 ว่า “ระบบ GST จะถูกนำมาใช้ ซึ่งจะรวมทั้งการหักภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล” เนื่องจากมีอุปสรรคในการใช้บังคับกฎหมายในการจัดเก็บภาษี ดังนี้คือ

1. มีความจำเป็นที่จะต้องจัดโครงสร้างระบบภาษีของสิงคโปร์ใหม่ทั้งหมดเพื่อให้ระบบเศรษฐกิจมีการแข่งขันกันสูงขึ้น ซึ่งในตอนสุดท้ายต้องมีความจำเป็นต้องมีการลดอัตรากำหนดเงินได้และนำระบบ GST มาใช้เพื่อเป็นแหล่งรายได้อื่น
2. ประเทศสิงคโปร์ต้องเผชิญปัญหากับผู้สูงอายุซึ่งในสถานการณ์ดังกล่าวภาษีเงินได้จะไปสร้างภาระกับกลุ่มคนส่วนน้อยคือกลุ่มคนวัยทำงาน ซึ่งปัญหาตรงจุดนี้จะไปขัดขวางการเจริญเติบโตทางธุรกิจ ดังนั้นจึงต้องนำภาษีระบบฐานกว้างอย่าง GST มาใช้เพื่อที่จะกระจายภาระในการเสียภาษีไปให้กลุ่มที่ใหญ่กว่าด้วย
3. เนื่องจากภาระภาษี GST ไม่ได้เพิ่มขึ้นตามรายได้ที่เพิ่มขึ้นไปตามการทำงานหนัก ดังนั้น จึงช่วยเพิ่มแรงจูงใจในการทำงานและส่งเสริมธุรกิจ
4. ระบบ GST เป็นภาษีบริโภคและมีลักษณะการจัดเก็บที่มีข้อดีหลายประการ เช่น ช่วยให้มีการเก็บเงินออมมากขึ้นโดยไม่ต้องเสียภาษีและให้ผลตอบแทนต่อหน่วยธุรกิจ ช่วยให้ระบบเศรษฐกิจมีความยืดหยุ่น ช่วยบรรเทาภาระภาษีในการส่งสินค้าภายในประเทศในการส่งออกโดยใช้ระบบการจัดเก็บภาษี 0%กับการส่งสินค้าออกนอกประเทศ
5. เป็นการจัดเก็บภาษีกับคนส่วนใหญ่ของประเทศ รวมทั้งผู้ที่ประกอบธุรกิจส่วนตัว จึงเป็นการจัดเก็บภาษีที่มีความเป็นธรรม

6. มีกลไกของระบบที่จะช่วยให้มีการบริหารที่ง่ายและยากในการที่จะหลีกเลี่ยงไม่เสียภาษีและการติดตามจับเก็บได้ทุกขั้นตอน นอกจากนั้นแล้วยังจะช่วยลดโอกาสในการสูญเสียรายได้จากการที่ประเมินรายได้เพื่อยื่นเสียภาษีต่ำกว่าความเป็นจริง

7. เป็นภาษีที่จัดเก็บจากสินค้าและบริการหลากหลายประเภทมาก ภาระภาษีทั้งหมดในสินค้าจะขึ้นอยู่กับมูลค่าสุดท้าย (แต่ไม่นับถึงจำนวนครั้งในการผลิตและช่องทางจำหน่ายสินค้าที่ผ่านมา) ภาษี GST จึงช่วยลดความเบี่ยงเบนทางเศรษฐกิจ

8. GST จะเป็นแหล่งเงินได้ที่แน่นอนในการจัดเก็บภาษีมากกว่าภาษีประเภทอื่น

การปรับปรุงระบบการจัดเก็บภาษีของสิงคโปร์ โดยการนำระบบภาษีบริโภค (Goods and Services Tax หรือ GST) ที่เก็บจากการบริโภคของผู้บริโภค ซึ่งจะต้องจ่ายเมื่อมีการใช้เงินในการซื้อสินค้าและบริการรวมถึงการนำเข้า ซึ่งการจัดเก็บภาษีประเภทนี้ ประเทศสิงคโปร์เป็นหนึ่งในประเทศไม่กี่ประเทศที่ไม่เคยมีภาษีบริโภคมาก่อนที่จะมีการใช้ภาษีบริโภค GST เป็นระบบการจัดเก็บภาษีใหม่ทั้งสำหรับผู้เสียภาษีและผู้เก็บภาษี เนื่องจากการจัดเก็บภาษีประเภทนี้ไม่ได้เข้ามาแทนที่ภาษีหลัก ดังนั้น จึงจำเป็นต้องจัดหาเจ้าหน้าที่ใหม่ เนื่องจากสิงคโปร์ได้เปลี่ยนระบบการบริหารด้านภาษีอากรจากกรมในส่วนของราชการไปเป็น การประเมินตนเอง (Autonomous Revenue Authority) ดังนั้น จึงไม่ต้องใช้เวลามากในการจัดหาและฝึกหัดเจ้าหน้าที่

ภาษี GST ถูกพัฒนาขึ้นมาเพื่อเป็นแผนงานของรัฐในมุมมองกว้าง โดยจะมีหน่วยงานหลายหน่วยงานเข้ามาเกี่ยวข้องในแต่ละขั้นตอน เช่น คณะกรรมการ GST Steering จะมาจากทั้งกระทรวงการคลัง กระทรวงการค้าและอุตสาหกรรม IRAS กรมศุลกากรและสรรพสามิต และสำนักงานอัยการ โดยวางแผนร่วมกัน โดยมี Monetary Authority of Singapore เป็นผู้ศึกษาถึงผลกระทบของการใช้ระบบ GST ส่วนหน่วยงานที่ทำหน้าที่เกี่ยวกับภาษี GST ได้แก่เจ้าหน้าที่ในกรมศุลกากรด้วย เนื่องจากเจ้าหน้าที่ศุลกากรต้องเป็นผู้จัดเก็บภาษี GST จากสินค้านำเข้าด้วย

ประเทศสิงคโปร์พัฒนากฎหมายลำดับรองของ GST ในรูปแบบของกฎเกณฑ์และคำสั่ง กฎเกณฑ์ของ GST จะรวมถึงกฎเกณฑ์ทั่วไป กฎเกณฑ์เกี่ยวกับบทบัญญัติในการแปลง (Transitional Provisions) คำสั่งอื่นๆ ก็จะรวมถึงคำสั่งที่เกี่ยวกับบริการระหว่างประเทศ คำสั่งเกี่ยวกับเรื่องการส่งออกและการออกกฎหมายเกี่ยวกับภาษีศุลกากรและสรรพสามิต โดยขอบเขตของกฎหมาย GST จะครอบคลุมเรื่องการบริโภคที่กว้างมาก ยกเว้นสินค้าและบริการบางชนิดเท่านั้นที่ไม่อยู่ภายใต้การจัดเก็บ เช่น การซื้อหรือการเช่าที่ดินและอาคารที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย และบริการทางการเงินบางประเภท เป็นต้น

จุดประสงค์ของการใช้ระบบ GST เพื่อที่จะสร้างระบบการจัดเก็บภาษีในสิงคโปร์ให้มีการแข่งขันที่สูงขึ้น การใช้ระบบ GST ที่เป็นระบบภาษีที่มีความซับซ้อนเพราะมีความหลากหลายของธุรกรรมของบริษัทข้ามชาติต่างๆ อย่างไรก็ตามการใช้ระบบ GST ก็ไม่เกิดปัญหาขึ้นเพราะมีการทำงานที่ดีของบุคลากรและยังมีความพยายามที่จะใช้ระบบ GST โดยได้รับการส่งเสริมจากนักการเมืองของสิงคโปร์ให้มีการใช้ระบบ GST ผู้บริหารระบบ GST คือ ผู้ช่วยนายกรัฐมนตรี (Deputy Prime Minister) รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการค้าและอุตสาหกรรม (Minister for Trade and Industry) และนายกรัฐมนตรี Goh Chok Tong กล่าวว่าระบบ GST มิได้นำมาใช้เพื่อให้ได้เงินภาษีมากขึ้นแต่นำมาใช้เพื่อเพิ่มระดับรายได้ทั้งหมด และรัฐบาลก็จะคืนรายได้ส่วนเกินให้

ประเทศสิงคโปร์ประสบความสำเร็จในการนำระบบ GST มาใช้ในระยะเวลาอันสั้น ประชาชนโดยส่วนใหญ่มีการยอมรับระบบภาษีด้วยดี ได้รับการสนับสนุนจากด้านการเมืองและหน่วยงานต่างๆ มีการวางแผนและกำหนดเวลาที่ดี มีบุคลากรที่มีความตั้งใจในการทำงาน และมีการจัดเตรียมในรายละเอียดในการศึกษาก่อนนำระบบมาใช้ และมีการให้ความรู้และทำความเข้าใจกับผู้เสียภาษีกับระบบนี้ เนื่องจากการนำระบบ GST มาใช้ มิได้เกิดจากความต้องการให้จัดเก็บเงินในปริมาณที่มาก จึงเป็นไปได้ที่จะใช้ระบบ GST ในอัตราภาษีที่ต่ำเพื่อลดผลกระทบในการนำระบบ GST มาใช้

เพื่อให้ประเทศสิงคโปร์มีศักยภาพในทางธุรกิจกับต่างประเทศ โดยมีการลดสัดส่วนการเก็บภาษีเงินได้แล้วเปลี่ยนระบบภาษีใหม่ โดยใช้ระบบ GST ซึ่งการเปลี่ยนแปลงระบบภาษีใหม่จะทำให้ภาคเอกชนในประเทศสิงคโปร์สามารถแข่งขันในโลกยุคโลกาภิวัตน์ได้และเนื่องจากการพัฒนาประเทศที่รวดเร็ว นอกจากนั้นแล้วประเทศสิงคโปร์ยังประสบกับปัญหาโครงสร้างประชากรวัยสูงอายุมีจำนวนมาก ทำให้สัดส่วนภาษีเงินได้ส่วนใหญ่ตกอยู่กับคนส่วนน้อยที่เป็นวัยทำงาน ดังนั้น การใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มจะช่วยให้คนวัยทำงานไม่ต้องทำงานหนักเพื่อนำรายได้มาใช้ในการเลี้ยงคนทั้งประเทศ เนื่องจากระบบ GST เป็นภาษีที่เกิดจากการใช้จ่ายจึงมีความเป็นธรรมกว่าระบบภาษีเงินได้ และยังช่วยในการส่งออกสินค้า การจัดเก็บในระบบนี้ทำให้รัฐมีรายได้ที่แน่นอนเนื่องจากเก็บจากการบริโภคจึงมีผลกระทบจากภาวะเศรษฐกิจน้อยกว่าระบบภาษีแบบเดิม

1.4 ประเทศญี่ปุ่น

ระบบภาษีของประเทศญี่ปุ่นได้มีการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงมากมายในช่วงระหว่างสงครามโลก โดยการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงนี้ตกอยู่ภายใต้อิทธิพลของประเทศสหรัฐอเมริกา แต่หลังจากนั้นการสร้างระบบภาษีแบบญี่ปุ่นจริงๆ ก็เริ่มต้นมีขึ้นภายใต้ความริเริ่มของรัฐบาลช่วงปี

ค.ศ. 1950-1960 โดยมีจุดมุ่งหมายที่จะส่งเสริมให้เศรษฐกิจของประเทศญี่ปุ่นรุ่งเรืองขึ้น และนับแต่วิกฤตการณ์ราคาน้ำมันในปี 1970-1980 ญี่ปุ่นก็ได้มีความพยายามที่จะปรับปรุงเปลี่ยนแปลงระบบภาษีตนเองเรื่อยมาจนถึงปัจจุบัน

ประเทศญี่ปุ่นมีระบบภาษีที่เป็นเอกลักษณ์เป็นของตนเอง ซึ่งไม่เหมือนของประเทศอุตสาหกรรมอื่น ความแตกต่างที่เห็นเด่นชัดที่สุดคือ เป็นระบบภาษีที่ทำให้เกิดปัญหาการจัดเก็บภาษีน้อยที่สุดรองลงมาจากสหรัฐอเมริกาและตุรกี เป็นระบบที่จัดเก็บภาษีจากรายได้ของบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล และไม่มีการเก็บภาษีที่เกี่ยวกับสิ่งอุปโภคบริโภคและภาษีทางอ้อมจากสินค้าที่ผลิตหรือใช้ภายในประเทศบางอย่างเท่านั้น (ญี่ปุ่นเป็นประเทศที่ไม่มีมีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม) โดยหลักสำคัญคือเริ่มมีการเก็บภาษีท้องถิ่นเพิ่มขึ้น เนื่องจากญี่ปุ่นประสบภาวะเงินเฟ้อเพื่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพรัฐบาลจึงจัดสัดส่วนระหว่างภาษีที่เก็บจากรัฐบาลกลางกับรัฐบาลท้องถิ่นให้เท่ากัน แต่อย่างไรก็ตามระบบการจัดเก็บภาษีมิแนวนุ่มสู่ส่วนกลาง (รัฐเป็นผู้ครอบครองยอดรวมภาษีเกินกว่า 60%) ยกเลิกภาษีพิเศษบางชนิดที่เป็นอันตรายต่อผู้เสียภาษี เพิ่มระบบภาษีหัก ณ ที่จ่ายเพื่อช่วยให้รัฐได้เงินสดก่อน เพื่อประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและป้องกันการหลีกเลี่ยงการเสียภาษี

กระบวนการกำหนดนโยบายการจัดเก็บภาษีของญี่ปุ่นจะเริ่มต้นจากรัฐบาลสอบถามถึงความจำเป็นที่จะต้องปรับปรุงแก้ไขการจัดเก็บภาษี จากนั้นจะมีการเสนอเรื่องเข้าสู่คณะกรรมการที่ปรึกษาการจัดเก็บภาษี ซึ่งแต่งตั้งโดยนายกรัฐมนตรี ภายหลังจากอภิปรายแล้ว คณะกรรมการก็จะให้ข้อเสนอแนะหรือข้อแนะนำกลับไปยังนายกรัฐมนตรี จากนั้นเรื่องก็จะถูกส่งไปพิจารณาในสภาภายหลังจากได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการการจัดเก็บภาษีของพรรคการเมืองของรัฐบาลขณะนั้น

จากรายการพัฒนาโครงสร้างการจัดเก็บภาษีในระยะยาว สรุปการเปลี่ยนแปลงได้ดังนี้คือ

1. ขนาดและองค์ประกอบของรายได้จากการจัดเก็บภาษีมิแนวนุ่มที่จะเปลี่ยนไป ซึ่งจะสะท้อนหรือเป็นสัญญาณบ่งบอกการเปลี่ยนแปลงด้าน โครงสร้างเศรษฐกิจ
2. ไม่เพียงแต่การเปลี่ยนแปลงด้าน โครงสร้างเศรษฐกิจ แรงผลักดันด้านสังคม ด้านการเมือง และด้านวัฒนธรรม ยังเป็นตัวกำหนดส่วนแบ่งที่เป็นรายได้จากการจัดเก็บภาษีของประเทศอีกด้วย

รูปแบบของการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างภาษีของประเทศญี่ปุ่น

- 1) เป็นรูปแบบที่เปลี่ยนแปลงจากภาษีที่ดินไปเป็นการเก็บภาษีทางอ้อม แล้วเปลี่ยนแปลงไปเป็นภาษีเงินได้
- 2) ภาษีการค้ากับต่างประเทศมิได้มีบทบาทสำคัญในระยะแรกของการพัฒนาระบบเศรษฐกิจของญี่ปุ่นเมื่อเทียบกับประสบการณ์ของหลายประเทศ
- 3) ภาษีทางอ้อมที่จัดเก็บภายในประเทศของญี่ปุ่นสมัยสงครามโลกมีแนวโน้มที่จะลดลง ซึ่งสะท้อนให้เห็นถึงการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลสัมฤทธิ์ผลอย่างมากในช่วงเศรษฐกิจที่เจริญเติบโตอย่างรวดเร็ว

2. แนวคิดในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่และวิวัฒนาการของกฎหมายที่นำมาใช้ในการจัดเก็บภาษีดังกล่าวในประเทศไทย

แนวคิดและวิวัฒนาการในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินในประเทศไทยนั้น มีประวัติศาสตร์มานานยาวนานเช่นกัน โดยส่วนใหญ่จะมีแนวคิดในการเก็บค่าภาษีจากร้านค้า การประกอบกิจการต่างๆ มูลค่าของที่ดิน หรือผลประโยชน์ที่ออกเงยจากที่ดิน และได้พัฒนามาเป็นกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน และกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่ในปัจจุบัน

2.1 ประวัติความเป็นมาในการเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน

ประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินมาตั้งแต่สมัยกรุงศรีอยุธยา ภาษีประเภทนี้แต่เดิมเรียกว่า อากรตลาด กล่าวคือ เป็นอากรที่เก็บจากผู้ออกร้านขายของในตลาด (ศิรินันท์ จันทโร, 2537, หน้า 6) ปราบกฎหมายในรัชกาลที่ 3 ว่าพิภคที่เก็บคือ 100 เบี้ยต่อวันจากผู้ออกร้าน ต่อมาในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว เก็บในพิภค 12 ซัก 1 กิ่งจากค่าเช่าที่เจ้าของตลาดได้รับมา อัตราเหมือนกันทั้งในกรุงเทพและหัวเมืองและทรงดำริเห็นว่า ราษฎรที่มีทุนน้อยขายของได้ไม่มาก อีกถ้าเป็นผลไม้ หากขายไม่หมดก็จะเน่าเสียไปทำให้ขาดทุนไปเปล่าๆ แต่ผู้มีทรัพย์ที่ตั้งโรงร้านไว้ใส่สินค้าของตนเอง หรือเจ้าของเรือที่ให้ผู้อื่นเช่าเอาเรือไปบรรทุกสินค้า และรับจ้าง ซึ่งเป็นผู้มีผลประโยชน์มากกลับไม่ต้องเสียค่าที่ จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้มีการจัดเก็บภาษีเรือ แพ โรงร้านมีการแบ่งประเภทและมีพิภคอัตราที่แน่นอนดังนี้ (รังสรรค์ ชนะพร พันธุ์, 2528, หน้า 218)

ประเภทแรกที่เกิดจากเรือกำหนดพิศัตราไว้ว่า เรือที่รับบรรทุกสินค้าน้ำตาล พริกไทย ไม้แดง เก็บในอัตรา 12 เทียวชัก 1 เรือที่บรรทุกสินค้าอื่นนอกจากน้ำตาล พริกไทย ไม้แดง เก็บศอกละ 1 สติง แต่เรือที่มีสินค้าขายในเรือถ้าไม่ถึงตำลึงไม่ต้องเสียภาษี

ประเภทที่สองเก็บจากโรงงานซึ่งมีอัตราพิศัตราไว้ว่า โรงงานที่มีสินค้าของขายได้มากกว่า 1 ตำลึงขึ้นไปเสียพิศัตราภาษีห้องละ 2 สติง โรงเรือนที่มีสินค้าขาย 2-3 ชนิด เสียห้องละบาท โรงงานที่มีสินค้าขาย 4-5 ชนิด เสียห้องละ 2 บาท สำหรับตึกให้เช่าก็ต้องพิศัตราภาษีโรงงาน โดยให้เรียกเก็บตามภาษีที่ให้เช่า 12 ชัก 1 หรือเช่าที่ดินแล้วปลูกโรงตั้งบ่อนขายสินค้า ให้เรียก 12 ชัก 1 จากเจ้าของบ่อน โรงเลี้ยงสัตว์ก็ต้องพิศัตราเช่นกัน คือเลี้ยงสุกร 10 ตัวขึ้นไปเสีย 1 บาท เลี้ยงเป็ดไก่ ขาย 50 ตัวขึ้นไปเสีย 1 บาท

ประเภทที่สามคือแพ ซึ่งมีทั้งแพที่ไว้สินค้าและแพที่ให้คนอื่นเช่าไปทำบ่อนการพนัน หรือเก็บสิ่งของมีค่า ต้องพิศัตราภาษีดังนี้ แพ 3 ห้อง เสียภาษี 8 บาท แพ 2 ห้อง เสียภาษี 6 บาท แพ 1 ห้อง เสียภาษี 3 บาท พิศัตรานี้ใช้เรื่อยมาจนถึงสมัยรัชกาลที่ 5 ก่อนการปฏิรูปการปกครอง พ.ศ.2435 พิศัตราที่เก็บมีการเปลี่ยนแปลงเล็กน้อย อาคารตลาดยังคงเก็บพิศัตราเดิม ส่วนภาษีเรือมีการเปลี่ยนแปลงคือ เรือที่บรรทุกเครื่องกระชายเดิมขายทั้งในกรุงเทพและหัวเมืองใต้อีกดี ตั้งแต่ 2 เดือนขึ้นไปเก็บภาษีเรือศอกละ 12 สติง วาละ 2 สติง ถ้าขายทั้งปีขึ้นไปเก็บภาษีศอกละ 1 สติง วาละ 1 บาท ถ้าต่ำกว่า 2 เดือนไม่ให้เก็บภาษีถือเป็นเรือจร สำหรับโรงเรือน ร้าน แพในกรุงเทพที่ให้เช่าไว้สินค้า ตั้งบ่อนเบี้ยเขียนหวย คนเช่าอยู่ก็ดีหรือไม่ได้ให้เช่าเป็นแต่เอาไว้สินค้าของตัวเองก็ดี และโรงเรือนตึกแพของผู้หญิงโสเภณี ให้เก็บภาษีจากค่าเช่า ในอัตรา 12 ชัก 1 กิ่งสำหรับที่อยู่ในห้องที่ใกล้สถานีตำรวจ และอัตรา 12 ชัก 1 สำหรับห้องที่ไกลออกไป สำหรับโรงเรือน ร้าน ตึก แพ หัวเมืองที่ให้เช่าคิดภาษีอัตรา 12 ชัก 1 ส่วนแพในกรุงเทพที่มีสินค้าน้อย 1-3 สิ่งเก็บภาษีห้องละ 1 บาท 2 สติง แพที่มีสินค้าน้อยแต่มี 4-6 สิ่ง เก็บภาษีห้องละ 2 บาท ถ้ามีสินค้าจำนวนมากแต่มีสิ่งเดียวเก็บภาษีห้องละ 3 บาท บรรดาแพที่อยู่ตามหัวเมืองที่มีสินค้าน้อยเก็บภาษีห้องละ 2 บาท ถ้าเป็นโรงงานหรือร้านขายส่งเก็บภาษีห้องละ 2 สติง โรงเลื่อยไม้โรงสีข้าว โรงทำน้ำแข็งเก็บภาษีห้องละ 1 บาท นอกจากนี้เพิงหรือเฉลียงที่ราษฎรต่อจากตึกโรงเรือนออกมาให้เรียกเก็บภาษี โดยเก็บจากเพิงหรือเฉลียงที่ไว้สินค้าอย่างเดียว 1 สติง ถ้าไว้สินค้าทั้งในเรือนและที่เพิงหรือเฉลียงให้เก็บภาษีรวมกัน หลังละ 3 บาท อัตรานี้ใช้ทั้งในกรุงเทพและหัวเมือง

หน่วยงานสำคัญที่ทำหน้าที่จัดเก็บอาคารตลาดคือ นายอาคารตลาดซึ่งส่วนใหญ่เป็นสตรี รับผูกขาดจากรัฐบาลไปเรียกเก็บจากผู้ออกร้านขายสินค้า เมื่อจัดเก็บแล้วนำเงินส่งรัฐตามพิศัตราที่รัฐกำหนดไว้ ส่วนภาษีเรือนแพ โรงเรือน กรมเมืองมีหน้าที่จัดเก็บภาษี ต่อมาหลังจากตรา

พระราชบัญญัติ พระธรรมนูญหน้าที่ราชการกระทรวงการคลัง ร.ศ. 109 การจัดเก็บภาษีเรือ แพ โรงเรือน โอนมาอยู่ในหน้าที่ของกรมสรรพากร (รังสรรค์ ชนะพรพันธุ์, 2528, หน้า 166)

ต่อมาเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงการปกครอง พ.ศ. 2475 ประเทศไทยเข้าสู่ระบอบประชาธิปไตย รัฐบาลในยุคนั้นได้พยายามปรับปรุงแก้ไขภาษีอากรให้เข้ารูปตามแบบอย่างนานาประเทศ (อนุก เขียรถาวร, 2531, หน้า 9) สำหรับภาษีโรงเรือนและที่ดินได้มีการแก้ไขให้ขยายครอบคลุมออกไปถึงที่ดินด้วย จึงได้มีการตราพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 ประกาศ ณ วันที่ 1 เมษายน พุทธศักราช 2475 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ระบุให้ยกเลิกพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือน ตึก แพ ร.ศ. 1232 และประกาศอื่นๆที่เกี่ยวข้อง โดยในชั้นแรกใช้บังคับเฉพาะในเขตจังหวัดพระนครและธนบุรีบางท้องที่ และต่อมาได้มีการขยายให้บังคับใช้ในจังหวัดอื่นๆ รวมทั้งในท้องที่นอกเขตเทศบาล และนอกเขตสุขาภิบาล พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน เดิมแบ่งทรัพย์สินที่จะต้องจัดเก็บภาษีเป็น 2 ประเภท คือ

1. โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ กับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น กฎหมายกำหนดให้ผู้รับประเมินชำระภาษีปีละครั้งตามค่ารายปีแห่งทรัพย์สินในอัตรา ร้อยละ 15 ต่อปี ค่ารายปีคิดจากค่าเช่าทรัพย์สิน ถ้าหากมีเหตุที่จำนวนค่าเช่าไม่เหมาะสมให้เจ้าพนักงานคำนวณใหม่

2. ที่ดินที่มีได้ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ กฎหมายกำหนดให้ผู้รับประเมินชำระภาษีปีละครั้งตามค่ารายปีของทรัพย์สิน ในอัตราร้อยละ 7 แห่งค่ารายปี ค่ารายปีคิดจาก 1 ใน 20 ของราคาตลาดทรัพย์สิน

เดิมการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินอยู่ในอำนาจของกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง แต่หลังจากมีการประกาศใช้พระราชบัญญัติรายได้บำรุงเทศบาล พุทธศักราช 2475 ภาษีโรงเรือนและที่ดินจึงโอนเป็นรายได้ของเทศบาล และแม้ต่อมาพระราชบัญญัตินี้จะได้ออกยกเลิกไปโดยบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติรายได้ของเทศบาล พุทธศักราช 2497 ก็ตาม ภาษีโรงเรือนและที่ดินยังคงเป็นรายได้ของเทศบาลอยู่ตามเดิม อย่างไรก็ตาม เมื่อเทศบาลได้รับโอนภาษีประเภทนี้มาใหม่ๆ เทศบาลต่างๆ ยังไม่อยู่ในสภาพพร้อมที่จะจัดเก็บภาษีนี้ได้เอง กรมสรรพากรจึงยังคงทำหน้าที่เก็บภาษีต่อไปอยู่ชั่วระยะเวลาหนึ่ง โดยทางเทศบาลได้จ่ายเงินส่วนลดเป็นค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บให้กับกรมสรรพากร (อนุก เขียรถาวร, 2531, หน้า 273) ปัจจุบันองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่โรงเรือนและที่ดินตั้งอยู่ มีหน้าที่จัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน และถือเป็นรายได้ของท้องถิ่น

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติดังกล่าวรวม 4 ครั้ง กล่าวคือ

ครั้งแรก พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินแก้ไขเพิ่มเติมพุทธศักราช 2475 ประกาศ ณ วันที่ 11 สิงหาคม พุทธศักราช 2475 โดยกำหนดยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินสำหรับโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ที่เจ้าของอยู่เอง และยกเลิกการจัดเก็บภาษีที่ดินซึ่งมิได้ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ และลดอัตราภาษีจากร้อยละ 15 ของค่ารายปี เป็นร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี

ครั้งที่สอง พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 3) พุทธศักราช 2485 แก้ไขระยะเวลาการประกาศให้เจ้าของทรัพย์สินมาขึ้นแบบแสดงรายการทรัพย์สินเพื่อชำระภาษีจากเดิมภายใน 2 เดือน นับตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน ของทุกปีเป็นภายใน 1 เดือน นับแต่วันที่ 1 มกราคม ของทุกปี เพื่อให้สอดคล้องกับการกำหนดให้วันที่ 1 มกราคม เป็นวันขึ้นปีใหม่

ครั้งที่สาม พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 4) พุทธศักราช 2534 ปรับปรุงวิธีการจัดเก็บภาษีและการชำระภาษีของรัฐวิสาหกิจและประชาชนให้เหมาะสมยิ่งขึ้น (แก้ไขบทนิยาม “พนักงานเจ้าหน้าที่” “พนักงานภาษี” และเพิ่มเติมบทบัญญัติ “รัฐวิสาหกิจ” รวมทั้งเพิ่มเติมทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน) เปลี่ยนแปลงแก้ไขวิธีดำเนินการประเมิน การชำระภาษี และการยึดอายัด ขายทอดตลาด ทรัพย์สินกรณีผู้ค้างชำระภาษี ตลอดจนให้อำนาจผู้บริหารไม่ว่าจะเป็นรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปี หรือรัฐมนตรีมีอำนาจลดหย่อนค่ารายปีให้แก่รัฐวิสาหกิจ รวมทั้งให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินและแจ้งการประเมินย้อนหลัง และมีกรยกเว้นโทษทางอาญาและไม่ต้องเสียค่าปรับและเงินเพิ่ม ในกรณีผู้ค้างภาษีนำภาษีมาชำระภายในเวลาที่กำหนด

ครั้งที่สี่ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 5) พ.ศ.2543 เพื่อให้สอดคล้องกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มีขึ้นใหม่ตาม พระราชบัญญัติสภาตำบลและองค์การบริหารส่วนตำบล พ.ศ.2537 จึงมีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายเพื่อให้ครอบคลุมถึงการเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินในเขตองค์การบริหารส่วนตำบล และให้อำนาจผู้บริหารส่วนท้องถิ่นในการจัดเก็บภาษี รวมทั้งกำหนดเวลาชำระภาษีเร็วขึ้นจากเดิม 90 วัน เป็น 30 วัน

2.2 ประวัติความเป็นมาในการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่

การจัดเก็บภาษีที่ดินของไทยได้มีการพัฒนาการทางกฎหมายอย่างต่อเนื่องนับตั้งแต่อาณาจักรไทยโบราณ โดยเป็นการจัดเก็บจากมูลค่าของที่ดินที่คิดคำนวณจากลักษณะ ประเภท และขนาดของที่ดิน ทั้งนี้ผลประโยชน์ที่ออกเงยจากที่ดิน (ในลักษณะรายได้) ถูกนำมาใช้เป็นหลักในการคิดคำนวณ เป็นการจัดเก็บตามลักษณะการใช้ที่ดิน (หากใช้ที่ดินทำนาข้าว การจัดเก็บภาษีตามชนิดของนา ได้แก่ นาคูโค และนาฟงลอย, หากใช้ที่ดินปลูกไม้ยืนต้น การจัดเก็บภาษีตามชนิดของ

ไม่ยื่นต้น, หากใช้ที่ดินปลูกไม้พืชม การจัดเก็บภาษีตามชนิดของการปลูกพืช) ที่ก่อให้เกิดรายได้ จึงเข้าลักษณะเป็นเงินภาษีที่เก็บโดยใช้เงินได้ของทรัพย์สินรวมทั้งลักษณะของสิทธิและกรรมสิทธิ์ในที่ดิน ในรูปของใบเหี้ยบย่ำ ตราจอง และตราแดง อันเป็นหนังสือสำคัญที่แสดงให้เห็นถึงกระบวนการจับจองที่ดินเพื่อทำประโยชน์และนำมาใช้เป็นหลักในการคิดคำนวณภาษี เพราะการจัดเก็บภาษีที่ดินเป็นการจัดเก็บจากทรัพย์สินที่อยู่ในความครอบครอง

การจับจองที่ดินมี 3 ลักษณะ (ศุภลักษณ์ พิณีจิวคณ, 2549, หน้า 41) คือ

1. จับจองเป็นการชั่วคราว (ใบเหี้ยบย่ำ) ผู้จับจองมีสิทธิครอบครองที่ดินดังกล่าวเพียงช่วงระยะเวลา 1 ปี ผู้จับจองต้องชำระภาษีตามสัดส่วนเนื้อที่ ที่ได้ทำการเพาะปลูกจริง
2. จับจองกึ่งถาวร (กรรมสิทธิ์ตราจอง) ผู้จับจองต้องทำประโยชน์ในที่ดิน การจับจองที่ดินประเภทนี้ทำให้เห็นเจตนาของผู้จับจองว่าประสงค์จะครอบครองที่ดินทำประโยชน์อันมีลักษณะเป็นถาวรมากกว่าใบเหี้ยบย่ำ ผู้จับจองต้องชำระภาษีตามสัดส่วนเนื้อที่ทำการเพาะปลูกจริง และจะทิ้งร้างที่ดินเกินกว่า 3 ปีไม่ได้
3. การจับจองอย่างถาวร (ตราแดง) ผู้จับจองต้องพิสูจน์ให้ทางการเห็นว่าได้ทำประโยชน์บนที่ดินตลอดระยะเวลาเกินกว่า 9 ปี ผู้ได้กรรมสิทธิ์ตราจองต้องเสียภาษีตามเนื้อที่ที่ระบุไว้ในตราแดง แม้ว่าจะใช้ประโยชน์ไม่เต็มจำนวนเนื้อที่ก็ตาม

อาณาจักรไทยโบราณมีการจัดเก็บภาษีที่ดินหลายประเภท (รังสรรค์ ชนะพรพันธุ์, 2528, อ้างถึงใน ศุภลักษณ์ พิณีจิวคณ, 2549, หน้า 42) ได้แก่

1) อากรค่านา

เป็นเงินภาษีที่ทำรายได้ดีในอาณาจักรไทยนับแต่ยุคโบราณ มีเอกสารหลักฐานระบุว่าในสมัยรัชกาลที่ 4 สามารถทำรายได้ถึง 2,000,000 บาทต่อปี (วิชัย ประสงค์, 2506, หน้า 242 อ้างถึงใน ศุภลักษณ์ พิณีจิวคณ, 2549, หน้า 42)

ลักษณะการจัดเก็บนั้นพิจารณาตามความแตกต่างของที่ดินเป็นสำคัญ เนื่องจากการปลูกข้าวได้กระทำบนผืนนา 2 ประเภท คือ

“นาคูโค” ได้แก่ นาที่ทำประโยชน์ได้ตลอดปี เนื่องจากเป็นที่ดินอุดมสมบูรณ์มีน้ำท่าที่ท่วมประจำปี และมีฝนตกประจำปี

“นาฟางลอย” ได้แก่ นาในที่ดินดอนอาศัยแต่น้ำฝน

ความแตกต่างของที่ดินทำนาทั้ง 2 ลักษณะมีผลทางภาษีบางประการ คือ ชาวนาย่อมพอใจที่จะเป็นเจ้าของนาคูโคมากกว่านาฟางลอย ซึ่งหากชาวนาประสงค์ทำนาคูโคย่อมจะต้องมีหนังสือแสดงกรรมสิทธิ์ (ตราแดง) ซึ่งระบุจำนวนเนื้อที่ดิน การจัดเก็บภาษีจะเก็บตามจำนวนเนื้อ

ที่ดินนั้น โดยไม่คำนึงถึงว่าผู้เป็นเจ้าของจะทำการเพาะปลูกได้ผลหรือไม่เพียงใด ส่วนนาฟางลอยนั้น ผู้จ้างจะทำประโยชน์จะได้รับตราจองอันเป็นหนังสือแสดงการจ้างที่นา การจัดเก็บภาษีจะต้องจัดเก็บตามเนื้อที่ทำนาจริงโดยไม่ต้องมีการประเมินภาษีทุกปี แตกต่างจากนาคูโคที่จะต้องทำการประเมินเมื่อเปลี่ยนแผ่นดินใหม่

ฐานภาษีอากรค่านา ได้แก่

- จำนวนเนื้อที่ที่ระบุไว้ในตราแดง ชานาที่ทำนาบนที่ดินประเภทนี้จะไม่ต้องประสบปัญหากับการตรวจสอบของเจ้าพนักงานของรัฐว่าได้ทำประโยชน์บนที่นาได้ผลหรือไม่อย่างไร เพราะเจ้าพนักงานจะเก็บภาษีตามจำนวนเนื้อที่ที่ระบุไว้ในหนังสือสำคัญ “ตราแดง” ด้วยเหตุนี้เจ้าพนักงานจึงต้องระมัดระวังไม่ให้เกิดความผิดพลาดในการรังวัดกำหนดจำนวนเนื้อที่ดินอันนำมาซึ่งผลประโยชน์ของรัฐ

- สัดส่วนการทำประโยชน์ เนื่องจากการจัดเก็บภาษีบนที่นาประเภทนาฟางลอยซึ่งมีหนังสือสำคัญเรียกว่าตราจองนั้น ผู้จ้างต้องทำประโยชน์ในที่เพาะปลูกและเสียภาษีตามจำนวนเนื้อที่การทำประโยชน์จริงเท่านั้น ดังนั้น การถือครองที่ดินประเภทนี้เจ้าพนักงานรัฐย่อมต้องเข้ามาทำการตรวจสอบการทำประโยชน์ชานาที่ทำนาประเภทนี้ย่อมมีอิสระในการเพาะปลูกไม่เท่าการทำนาในประเภทแรก

อัตราภาษีอากรค่านา

ได้มีการเปลี่ยนแปลงอัตราการเก็บภาษีหลายครั้ง เนื่องจากการเรียกร้องจากประชาชนและเมื่อมีการเปลี่ยนแผ่นดิน ดังนั้นช่วงระยะเวลาที่ควรศึกษามีจึงมี 2 ระยะ คือ

(1) ก่อนปี พ.ศ. 2395 จัดเก็บภาษีในอัตราไร่ละสลึงเพียง (37.50 สตางค์) ไม่ว่าจะเป็นการถือครองที่ดินประเภทใดก็ตาม

(2) ช่วงปี พ.ศ. 2395 – 2475 แบ่งเป็น

(2.1) พ.ศ. 2395 ในรัชสมัยรัชกาลที่ 4 ได้มีอัตราภาษี 2 อัตรา ตามประเภทที่นา โดยนาคูโค เก็บไร่ละ 25 สตางค์ (ไม่ต้องประเมินทุกปี) นาฟางลอยเก็บไร่ละ 75 สตางค์

(2.2) พ.ศ. 2400 รัชกาลที่ 4 ทรงออกประกาศฉบับใหม่ มีการเก็บอัตราภาษีในอัตราก้าวหน้า กล่าวคือ

- สำหรับนาคูโค

ปีแรก : ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี

ปีที่สองถึงปีที่สี่ : เรียกเก็บค่านาไร่ละสลึง (12.50 สตางค์)

ปีที่ห้า : เรียกเก็บอัตราไร่ละ 25 สตางค์

- สำหรับนาฟางลอย

ปีแรก : ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี

ปีที่สองถึงปีที่สี่ : เรียกเก็บค่านาไร่ละ 25 สตางค์

ปีที่ห้า : เรียกเก็บอัตราไร่ละสลึงเฟื้อง (37.50 สตางค์)

การชำระภาษี

วิธีการชำระภาษีนั้นขึ้นอยู่กับสถานที่พักอาศัยของผู้เสียภาษี กล่าวคือ ผู้เสียภาษีที่อยู่ในเมืองชำระภาษีเป็นทางข้าว นำส่งขี้จางหลวง (ไร่ละ 2 ถัง) ส่วนผู้เสียภาษีที่อยู่หัวเมืองไกล การคมนาคมไม่สะดวก สามารถชำระด้วยตัวเงินในอัตราไร่ละสลึงเฟื้อง (37.50 สตางค์ต่อข้าวสาร 2 ถัง)

2) อากรนาเกลือ

รัชสมัยพระบาทพระจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว อากรประเภทนี้้นำรายได้ให้แก่ท้องพระคลังถึง 50,000 บาท เท่ากับ ¼ ของรายได้อากรค่านา จัดเก็บในอัตราไร่ละ สลึงเฟื้อง (37.50 สตางค์)

ลักษณะการจัดเก็บอากรนาประเภทนี้ รัฐได้ให้เอกชนมาทำการประมูลผูกขาดจัดเก็บภาษีให้รัฐตามพิกัตอัตราภาษีที่ทางการได้กำหนด ภาษีประเภทนี้ได้ถูกยกเลิกไปในปี พ.ศ. 2475 โดยรัฐบาลประกาศยกเลิกอากรนาเกลือตามระบุไว้ในพระราชบัญญัติสมพัตร พ.ศ. 2475

3) อากรสมพัตร

ได้เริ่มมีการจัดเก็บตั้งแต่สมัยอยุธยา เป็นการจัดเก็บจากพืชสวนไม้ล้มลุก การจัดเก็บพิจารณาตามขนาดที่ดินที่ผู้จับจองได้เพาะปลูกอย่างแท้จริง ในอัตราไร่ละสลึงเฟื้อง (37.50 สตางค์) โดยพบตั้งแต่อาณาจักรอยุธยาจนถึงรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว

ในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว ได้มีการกำหนดอัตราภาษีแตกต่างกันตามชนิดของพืชสวน อาทิเช่น

- ข้าวโพด, มันเทศ, แดงกวา, ถั่งแระ, พักเจียว, ไร่ละ 2 สลึง (50 สตางค์)
- กระเทียม, จิง, ถั่วลิสง, ไร่ละ 1 บาท
- แดงโม, เผือก, ผักกาด, พักทอง, ไร่ละ 1 สลึง (25 สตางค์)

ข้อสังเกต พืชสวนไม้ล้มลุกจะต้องเสียภาษี เมื่อนำออกจำหน่ายอีกในพิกัดอัตรา 20
ลด 1 ภาษีประเภทนี้ได้อีกโดยพระราชบัญญัติยกเลิกภาษีสมพัตร พ.ศ. 2475

4) อากรสวนจาก

เป็นการจัดเก็บจากที่ดินสวนจาก เช่น จัดเก็บพ.ศ. 2372 จัดเก็บในอัตรา 12- 6 สตางค์
ต่อไร่ (ระยะแรก 12 สตางค์ และ 6 สตางค์ ช่วงปี พ.ศ. 2475) โดยเลิกจัดเก็บภาษีอากรสวนจากในปี
2478

5) อากรสวนหรืออากรสวนใหญ่

การเพาะปลูกผลไม้ต้องถูกเรียกภาษีตามประเภทของหนังสือสำคัญ ไม่ว่าจะเป็นครา
แดง หรือตราจอง และ/หรือตามชนิดของผลไม้ที่เพาะปลูกในเขตเมือง 11 เมืองที่ทางการกำหนด
(กรุงเทพฯ, นนทบุรี, ปทุมธานี, ราชบุรี, นครเขื่อนขันธ์, สมุทรปราการ, สมุทรสาคร, สมุทรสงคราม,
นครชัยศรี, เพชรบุรี และฉะเชิงเทรา) ภาษีประเภทนี้จัดเก็บได้ถึง 5,545,000 บาทต่อปี ในรัชสมัย
พระบาทสมเด็จพระจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว

ฐานภาษี การประเมินภาษีนั้นพิจารณาจากสิ่งต่อไปนี้

- จำนวนเนื้อที่ในโฉนดตราสาร
- ตามชนิดของผลไม้ ซึ่งแต่ละชนิดมีอัตราแตกต่างกัน

อัตราภาษี

พิจารณาตามสถานที่ทำการเพาะปลูกเป็นสำคัญ โดยเก็บค่าอกรเท่ากันทุกปีจนกว่า
จะมีการนับต้นใหม่

- ในเขตจังหวัดสุราษฎร์ธานีและชุมพร เก็บอัตราไร่ละ 73 สตางค์ ได้มีการยกเว้น
ไม่จัดเก็บภาษี และลดอัตราภาษีและลดพิกัดอัตราในกรณีมีภัยพิบัติจังหวัดชุมพร ปี พ.ศ. 2473 โดย
ให้งดเก็บค่าสวนเฉพาะท้องที่เป็นเวลา 6 ปี และในกรณีเกิดภาวะเศรษฐกิจตกต่ำให้ลดอัตราภาษี
เหลือ 18 สตางค์

- ในเขต 11 จังหวัดดังกล่าวข้างต้น ผู้เสียภาษีประจำปีในอัตราที่กำหนดเมื่อเข้า
กรณีใดกรณีหนึ่งดังต่อไปนี้

กรณีทั่วไป : การเพาะปลูกผลไม้ในเขต 11 จังหวัดต้องเสียภาษีประจำปีในอัตรา 600
เบี้ย (36 สตางค์) ตามเนื้อที่ซึ่งได้ระบุไว้ในโฉนดตราสาร

กรณีพิเศษ : การเพาะปลูกผลไม้ 8 ประเภท มีพิภคอัตรา ดังนี้

- ทูเรียน ต้นละ 1 บาท (ร.4 ทรงโปรดเกล้าให้ลดลงเป็นต้นละสลึงเพียง)
- มะปราง ต้นละ 400 เบี้ย (6 สตางค์)
- ลางสาด ต้นละ 1 เฟื้อง (12.50 สตางค์)
- หมาก ต้นละ 138 เบี้ย (2.07 สตางค์) หมากเอก, หมากโท 128 เบี้ย (1.92 สตางค์), หมากตรี 118 เบี้ย (1.77 สตางค์)
- พลูค่างทองหลวง ค้างละ 200 เบี้ย (3 สตางค์)
- มะพร้าวห้าว ต้นละ 100 เบี้ย (ร.4 ทรงโปรดเกล้าให้ขึ้นอากรมะพร้าวเป็นอัตรา 3 ต้นเก็บ 1 สลึง)

โดยมีอัตราภาษีแตกต่างกันดังนี้

- หากจำนวนค่าอากรมากกว่าสลึง 600 เบี้ย (34 สตางค์) ขึ้นไป ให้เก็บแต่ค่าเดิมจอง (ค่าที่) หรือเก็บแต่ค่าอากรตามจำนวนผลไม้ 8 อย่าง
- หากอากรต้นผลไม้ต่ำกว่าสลึง 600 เบี้ย (34 สตางค์) ให้เก็บค่าเดิมจอง (ค่าที่)

การจัดเก็บภาษีที่ดินของอาณาจักรไทยโบราณได้ถูกยกเลิกไปนับแต่ภายหลังการเปลี่ยนแปลงการปกครองปี พ.ศ.2475 รัฐบาลภายใต้การนำของคณะราษฎร ได้ตราพระราชบัญญัติให้ใช้ประมวลรัษฎากร พ.ศ.2481 (มีผลบังคับใช้ตั้งแต่ 1 เมษายน 2482) แต่คงให้มีการเก็บเงินช่วยบำรุงท้องที่ โดยมีหลักการจัดเก็บจากที่ดินโดยมีค่านิ่งว่าที่ดินนั้นจะใช้ประโยชน์อย่างไรหรือไม่ เว้นแต่จะมีข้อยกเว้นเป็นอย่างอื่น แต่ไม่ถือว่าเป็นภาษีเพราะมิได้เก็บเข้าเป็นเงินผลประโยชน์ของแผ่นดินและมีได้รวมอยู่ในงบประมาณรายรับของแผ่นดิน เมื่ออำเภอจัดเก็บเงินได้แล้วก็เพียงแต่ฝากคลังไว้เพื่อถอนคืนเท่านั้น รัฐบาลจะนำเงินช่วยบำรุงท้องที่นี้ไปใช้อย่างเดียวกับเงินภาษีอื่นๆ ไม่ได้ เพราะกฎหมายกำหนดให้นำเงินที่เก็บได้นี้ไปใช้จ่ายบำรุงท้องที่โดยเฉพาะและได้ กำหนดกฎเกณฑ์การใช้จ่ายเงินบำรุงท้องที่ภายในท้องที่ ตำบล อำเภอ จังหวัด และเทศบาลไว้โดยชัดเจน ซึ่งรัฐบาลจะใช้จ่ายเงินได้ภายในเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น แต่เนื่องจากอัตราเงินช่วยบำรุงท้องที่ที่เรียกเก็บต่ำมาก เงินที่เก็บได้จึงไม่สามารถนำไปใช้บำรุงท้องที่ให้เกิดประโยชน์ได้เท่าที่ควร

ต่อมาในปี พ.ศ. 2495 ได้มีพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ.2495 ยกเลิกเงินช่วยบำรุงท้องที่ และจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่แทน ซึ่งมีหลักการและวิธีการจัดเก็บทำนองเดียวกับเงินช่วยบำรุงท้องที่ แต่แตกต่างกันในข้อที่ว่าเงินที่จัดเก็บได้นั้นถือเป็นภาษี

และรวมเข้าอยู่ในงบประมาณรายรับของแผ่นดิน โดยให้อำนาจแก่รัฐที่จะจัดสรรรายได้ดังกล่าวให้แก่ท้องที่ตามสมควรและความจำเป็น

ต่อมาในปี พ.ศ. 2508 มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ.2508 แยกออกจากประมวลรัษฎากรและมอบหมายให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้จัดเก็บและถือเป็นรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นๆ

พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มีการแก้ไขหลายครั้งจนถึงปัจจุบัน ได้แก่ ประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 156 พ.ศ.2515 ยกเว้นการเสียภาษีบำรุงท้องที่สำหรับที่ดินที่ใช้เป็นสนามบินของรัฐ พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ (ฉบับที่ 2) พ.ศ.2516 เนื่องจากมีการกำหนดรูปแบบการบริหารราชการส่วนท้องถิ่นในกรุงเทพมหานคร ซึ่งเป็นรูปแบบที่แตกต่างจากจังหวัดอื่นๆ เรียกว่า กรุงเทพมหานคร เพื่อไม่ให้เกิดข้อขัดข้องในการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ในเขตกรุงเทพมหานครเท่านั้น จึงกำหนดให้ผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครมีอำนาจเช่นเดียวกับผู้ว่าราชการจังหวัด และภาษีบำรุงท้องที่ที่เก็บได้จากที่ดินในเขตกรุงเทพมหานครให้เป็นรายได้ของกรุงเทพมหานคร พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 พ.ศ.2524 ปรับปรุงอัตราภาษีบำรุงท้องที่จากเดิมกำหนดไว้ 43 ชั้น เหลือเพียง 34 ชั้น และหลักเกณฑ์การลดหย่อนภาษีบำรุงท้องที่

ในปี พ.ศ.2525 มีพระราชกำหนดเปลี่ยนแปลงราคาปานกลางของที่ดินที่กำหนดไว้สำหรับการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ประจำปี พ.ศ.2525 ถึงพ.ศ.2528 กำหนดให้ยกเลิกราคาปานกลางของที่ดินที่คณะกรรมการคิราคาราปานกลางของที่ดินตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ได้กำหนดไว้สำหรับการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ประจำปี พ.ศ.2525 ถึงพ.ศ.2528 และให้นำราคาปานกลางของที่ดินที่ใช้อยู่ในการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ประจำปี พ.ศ.2521 ถึงพ.ศ.2524 มาใช้ในการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ประจำปี พ.ศ.2525 ถึงพ.ศ.2528 โดยให้เหตุผลว่าวิธีการคิราคาราปานกลางของที่ดินตามที่กฎหมายกำหนดยังไม่เหมาะสมและเป็นธรรมดาตามสภาพและทำเลของที่ดินในแต่ละแห่ง เมื่อได้คำนึงถึงภาระภาษีที่ประชาชนจะต้องได้รับเพิ่มขึ้น ประกอบกับภาวะทางเศรษฐกิจของประเทศโดยทั่วไปในช่วงนั้นยังไม่คลี่คลาย ต่อมาในปี พ.ศ.2529 มีพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ.2508 (ฉบับที่ 2) พ.ศ.2529 กำหนดให้นำราคาปานกลางของที่ดินที่ใช้ในการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ประจำปี พ.ศ.2521 ถึง พ.ศ.2524 มาใช้ในการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ประจำปี พ.ศ.2529 โดยให้เหตุผลเช่นเดียวกับพระราชกำหนดฉบับก่อน หลังจากนั้นได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดให้นำราคาปานกลางที่ดินที่ใช้ในการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ประจำปี พ.ศ.2521 ถึง พ.ศ.2524 มาใช้ในการประเมินภาษีบำรุงท้องที่สำหรับปีต่อไปจนถึงปัจจุบัน

ต่อมาเมื่อมีการจัดตั้งองค์การบริหารส่วนตำบลตามพระราชบัญญัติสภาตำบลและองค์การบริหารส่วนตำบล พ.ศ.2537 จึงมีการตราพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2543 เพื่อปรับปรุงถ้อยคำและหลักการในบทบัญญัติแห่งกฎหมายให้สอดคล้องกับกฎหมายดังกล่าว

3. หลักการและแนวคิดในการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น

การจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน โดยส่วนใหญ่จะเป็นหน้าที่ของราชการส่วนท้องถิ่นในการดำเนินการจัดเก็บ เนื่องจากเป็นภาษีที่จัดเก็บจากที่ดิน โรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งตั้งอยู่บนท้องถิ่นนั้นๆ ดังนั้นการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินที่ดีจึงต้องมีหลักเกณฑ์ต่างๆ เพื่อไม่ให้ส่งผลกระทบต่อหรือเป็นการสร้างภาระต่อเจ้าของกรรมสิทธิ์หรือผู้ครองครองทรัพย์สินนั้นมากเกินไป และต้องไม่เกิดความยุติธรรม เสมอภาคเท่าเทียมกัน

3.1 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

การจัดเก็บภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพ ย่อมเกิดขึ้นบนหลักเกณฑ์การบริหารภาษีอากรที่ดี ซึ่งใช้แนวทางในการกำหนดการจัดเก็บภาษีอากรแต่ละประเภท หลักเกณฑ์การบริหารภาษีอากรที่ดีนี้ได้ปรากฏในทฤษฎีทางเศรษฐศาสตร์

1) หลักการบริหารภาษีที่ดีของ Adam SMITH (ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, 2547, หน้า 60)

สาระสำคัญของหลักการ 4 ประการเกี่ยวกับภาษี (Four Maxims regarding taxes in general) ซึ่ง Adam SMITH ได้กล่าวไว้ในหนังสือ เรื่อง The Wealth of Nations (เป็นหลักที่ยอมรับกันในทุกประเทศเมื่อปลายศตวรรษที่ 18) ซึ่งเขาได้ประมวลวิธีที่ประชาชาติต่างๆ คิดขึ้น และปฏิบัติอยู่ทั่วไปมาสรุปเป็นหลักการ 4 ประการ และเป็นที่ยอมรับจนถึงปัจจุบัน ได้แก่

1.1) หลักความเป็นธรรม (Equity)

เนื่องจากประชาชนของรัฐจำเป็นต้องบริจาคหรือสละเงินให้แก่รัฐที่เขาเหล่านั้นอยู่ภายใต้ความคุ้มครองตามสัดส่วนของรายได้ที่ครอบครองอยู่ แนวความคิดดังกล่าวถือเป็นหลักเกณฑ์ที่สำคัญของหลักความยุติธรรมทางภาษี การจัดเก็บภาษีอย่างยุติธรรมจึงต้องสัมพันธ์กับสิ่งที่เป็นความสามารถหรือสิ่งที่แสดงความสามารถของผู้เสียภาษี รวมทั้งหลักเกณฑ์ในการวัดความสามารถและหลักการในการแบ่งสรรภาระสาธารณะต้องเป็นหลักเกณฑ์ที่บังคับได้โดยทั่วกัน ทั้งนี้การยกเว้นภาษีหรือการเพิ่มอัตราภาษี ผู้บัญญัติกฎหมายพึงกระทำด้วยความระมัดระวังโดย

คำนึงถึงจำนวนภาษีขั้นต่ำที่ประชาชนทุกคนควรแบกรับเสมอหน้ากัน และโดยส่วนใหญ่ความสามารถ ความกินดีอยู่ดีทางเศรษฐกิจ หรือเศรษฐกิจที่เอื้อประโยชน์แก่คนทั่วไป (Economic well-being) อาจวัดได้จากรายได้ (Income) ความมั่งมีหรือทรัพย์สิน (Wealth) หรือการใช้จ่าย (Expenditure)

การพิจารณาหลักเกณฑ์ที่จะใช้เป็นเครื่องวัดความสามารถของผู้เสียภาษีจึงเป็นเรื่องสำคัญและมีความเห็นแตกต่างกันหลายฝ่าย โดยเฉพาะอย่างยิ่งประเด็นที่ว่า การจัดเก็บภาษีตามส่วนแห่งความสามารถควรมีความหมายประการใด ระหว่างการชำระภาษีเท่าเทียมกันเฉพาะตามส่วนของจำนวนรายได้ หรือการชำระภาษีเท่าเทียมกันตามส่วนของจำนวนรายได้บวกด้วยสถานะส่วนบุคคลของแต่ละคน (หลักความเสมอภาคทางภาษี) ซึ่งหากเป็นความหมายแรก ย่อมหมายถึงตามส่วนแห่งตัวเลขที่เป็นรายได้ และหากเป็นความหมายที่สอง ย่อมหมายถึง ตามส่วนแห่งสถานะส่วนบุคคล ดังนั้น การพิจารณาหลักความยุติธรรมจึงต้องควบคู่กับหลักความเสมอภาคด้วย

นักเศรษฐศาสตร์แบ่งหลักความเป็นธรรมโดยพิจารณาจากการจัดเก็บภาษีออกเป็น 2 ลักษณะ ดังนี้

(1) หลักความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์ (Principle of absolute equity) ได้แก่ การวัดความเป็นธรรมในการเสียภาษีของประชาชนในรูปตัวเงิน กล่าวคือ ผู้เสียภาษีควรต้องเสียภาษีเป็นเงินจำนวนเท่ากัน เพราะภาระค่าใช้จ่ายของรัฐควรต้องกระจายแก่ผู้เสียภาษีทุกคนเป็นจำนวนเท่าเทียมกัน

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

(2.1) หลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (The benefit principle) คือ ผู้ได้รับประโยชน์จากการบริการใดของรัฐมาก ก็ต้องเสียภาษีมาก ผู้ได้รับประโยชน์น้อย ก็ควรเสียภาษีน้อย และหากไม่ได้รับประโยชน์จากการบริการนั้นเลย ก็ไม่ควรเสียภาษีเพื่อการนั้น

(2.2) หลักความสามารถในการเสียภาษี (The ability to pay principle) คือ การวัดความเสมอภาคในการเสียภาษีโดยการใช้การเสียสละความพึงพอใจ (sacrifice of utility) ของผู้เสียภาษีเป็นเครื่องวัด

1.2) หลักความแน่นอน (Certainly)

ภาษีที่จัดเก็บต้องมีความชัดเจนและแน่นอน ไม่ว่าจะเป็นฐานภาษี เทคนิคการประเมินภาษี และวิธีการจัดเก็บภาษี ความแน่นอนที่กล่าวถึงนี้ต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานของเหตุผล มิใช่มาจากการกระทำตามอำเภอใจของฝ่ายผู้จัดเก็บและฝ่ายผู้เสียภาษี เช่น รัฐต้องบัญญัติหลักเกณฑ์

เกี่ยวกับเทคนิควิธีการทางภาษี (ฐานภาษี การคำนวณ และการจัดเก็บ) อย่างชัดเจน ไม่คลุมเครือ ผู้เสียภาษีสามารถคำนวณภาษีที่ตนต้องชำระได้ รวมทั้งมีการกำหนดวัน เวลา และสถานที่ที่แน่นอน การจัดเก็บภาษีที่ไม่เคารพหรือสอดคล้องกับหลักความแน่นอนย่อมนำมาซึ่งความเดือดร้อนของประชาชน เช่น การจัดเก็บภาษีของเจ้าภาษีนายอากรที่ขาดหลักเกณฑ์แน่นอน เป็นต้น

Adam Smith ได้ให้ความสำคัญกับหลักความแน่นอนและความสะดวกในลักษณะที่ต้องสอดคล้องเชื่อมโยงกัน เขาเห็นว่าจำนวนหรือสัดส่วนของภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องชำระให้แก่รัฐต้องมีลักษณะที่แน่นอนและเฉพาะเจาะจง ไม่เป็นไปตามความต้องการของฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง ตลอดจนการชำระภาษีต้องมีวิธีการประเมินจัดเก็บภาษีที่สะดวกแก่ผู้เสียภาษี และมีการกำหนดจำนวนเงินที่ต้องชำระไว้อย่างชัดเจนแน่นอนด้วย

1.3) หลักความสะดวก (Convenience)

ภาษีทุกประเภทควรต้องเรียกเก็บตรงตามเวลา วิธีการชำระภาษีก็ต้องทำให้ผู้เสียภาษีได้รับความสะดวกมากที่สุด ซึ่งอาจรวมถึงช่วงเวลาที่คุณเสียภาษีมีความสะดวกที่จะชำระภาษีได้แก่ ช่วงเวลาที่มีรายได้เข้ามา (เช่น ในประเทศเกษตรกรรม ประชาชนที่เป็นชาวนาสามารถมีรายได้มาชำระภาษีได้ก็ต่อเมื่อถึงฤดูหน้าข้าว เพราะสามารถนำข้าวออกขายเป็นรายได้) ส่วนสถานที่จัดเก็บภาษีก็ต้องสะดวกในการเดินทางมาติดต่อหรือมีการขนส่งที่เข้าถึงได้ของผู้เสียภาษี

แม้ในสมัยโบราณมีการกำหนดให้ชำระภาษีด้วยสิ่งของ เช่น หางข้าว ก็ต้องเตรียมยุ่งฉางไว้สำหรับเก็บหางข้าว หรือในกรณีที่บ้านเรือนห่างไกลจากตัวเมืองก็ต้องกำหนดให้ชำระภาษีเป็นตัวแทนได้ เพื่อความสะดวกของผู้เสียภาษีที่ไม่ต้องขนข้าวของไปชำระภาษีทำให้สิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายและแรงงาน เป็นต้น หลักความสะดวกที่กล่าวนี้ จำต้องสอดคล้องและประสานกันกับหลักความแน่นอน ในปัจจุบันเห็นได้จากการกำหนดสถานที่ชำระภาษีเงินได้ ซึ่งกรมสรรพากรได้จัดแบ่งเขตการให้บริการรับชำระภาษีแก่ผู้เสียภาษี สามารถเดินทางมาชำระภาษีได้อย่างสะดวก พร้อมทั้งพิมพ์รูปแบบเอกสารการแสดงรายการเสียภาษีที่เข้าใจได้ง่ายและที่ใช้กันอย่างแพร่หลายโดยทั่วไป

1.4) หลักความประหยัด (Economy)

ภาษีทุกประเภทที่จัดเก็บเพื่อนำรายได้เข้าสู่คลัง ควรมีจำนวนใกล้เคียงกับจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีได้ชำระให้แก่รัฐ ซึ่งหมายความว่า รัฐต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีให้น้อยที่สุด และผู้เสียภาษียิ่งเสียค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับภาษีนั้นๆ น้อยที่สุดด้วย ทั้งนี้เพราะค่าใช้จ่ายต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นค่าเดินทาง หรือความยุ่งยากอื่นๆ ที่เกิดจากวิธีการชำระภาษี เป็นภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องแบกรับเพิ่มมากขึ้น

จากจำนวนภาษีที่ถูกเรียกเก็บ รัฐต้องมีมาตรการควบคุมการใช้จ่ายในการจัดเก็บ เพื่อก่อให้เกิดประโยชน์ต่อระบบภาษีให้มากที่สุด แม้อัตรากำลังเจ้าหน้าที่จัดเก็บภาษีจะมีจำนวนน้อย แต่ต้องมีระบบการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพ

2) หลักเกณฑ์การบริหารภาษีในปัจจุบัน

ในปัจจุบัน นักการคลังหลายท่านเห็นว่าสมควรให้มีการเพิ่มหลักเกณฑ์อื่นๆ อีก เพื่อให้เหมาะสมกับการเปลี่ยนแปลงตามยุคสมัย หลังจากที่ Adam Smith ได้กำหนดไว้เมื่อ 200 กว่าปีมาแล้ว (ตั้งแต่ค.ศ. 1776) ได้แก่

2.1) หลักการยอมรับ (Acceptability) หมายถึง ภาษีอากรที่ทุกคนยอมรับเพราะมีระบบการจัดเก็บภาษีอย่างยุติธรรม ซึ่งการยอมรับของประชาชนขึ้นอยู่กับความเชื่อถือและศรัทธาของประชาชนที่มีต่อรัฐด้วย หากรัฐสามารถแสดงให้เห็นถึงประโยชน์หรือผลตอบแทนที่ผู้เสียภาษีจะได้รับ โดยรวมในอนาคต ย่อมทำให้ประชาชนผู้เสียภาษียอมรับการเสียภาษีมากขึ้น

2.2) หลักการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability) หมายถึง ภาษีอากรที่จัดเก็บต้องสามารถทำการบริหารจัดการเก็บอย่างได้ผลในทางปฏิบัติซึ่งต้องมีความเกี่ยวข้องเชื่อมโยงกับรูปแบบโครงสร้างการบริหารของแต่ละรัฐเป็นสำคัญ เช่น ไม่อาจนำรูปแบบภาษีการใช้จ่ายมาใช้ในรัฐที่ขาดระบบการจดบันทึกและการตรวจสอบการเก็บภาษีที่มีมาตรฐานพอ เป็นต้น

2.3) หลักการทำได้ (Productivity) หมายถึง ภาษีที่มีฐานกว้างและฐานของภาษีขยายตัวได้รวดเร็วตามความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ ทำรายได้ให้รัฐเป็นอย่างดี โดยไม่ต้องเพิ่มอัตราการจัดเก็บ

2.4) หลักการยืดหยุ่น (Flexibility) หมายถึง ภาษีบางประเภทที่สามารถปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจของประเทศหรือการเปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีได้ง่าย อันควรมานำมาใช้เป็นเครื่องมือควบคุมภาวะทางเศรษฐกิจของประเทศ

3.2 แนวคิดพื้นฐานของการจัดเก็บภาษี

หลักการจัดเก็บภาษีในปัจจุบันมีด้วยกันหลายวิธี โดยในที่นี้จะกล่าวถึงเฉพาะ 2 หลักการสำคัญและเป็นที่ยอมรับ คือ

1) หลักความสามารถในการจ่าย (Ability To Pay Approach)

หลักการจัดเก็บภาษีแบบนี้เป็นการจัดเก็บตามความสามารถในการจ่ายภาษีของแต่ละบุคคล โดยบุคคลที่มีความสามารถในการจ่ายมากก็ควรที่จะมีภาระภาษีมากกว่าคนที่มีความสามารถ

ความสามารถในการจ่ายต่ำกว่า โดยการจัดเก็บตามหลักความสามารถในการจ่ายนี้สามารถกระทำได้หลายวิธี ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับตัวแปรที่นำมาใช้ในการแสดงถึงความสามารถในการจ่าย ดังนี้คือ

1.1) การจัดเก็บภาษีจากฐานรายได้ (Income As a Basis of Taxation)

การจัดเก็บภาษีโดยวิธีนี้ เป็นการจัดเก็บจากฐานรายได้ของบุคคล เนื่องจากรายได้สามารถเป็นตัวแทนที่ดีของความสามารถในการจ่าย (Ability to Pay) ของแต่ละคนได้ กล่าวคือ คนที่มีรายได้สูงกว่าจะมีอำนาจหรือความสามารถในการจ่ายภาษีที่สูงกว่าคนที่มีรายได้ต่ำ ดังนั้นคนรวยจึงควรมีภาระภาษีสูงกว่าคนจน อย่างไรก็ตาม ยังมีข้อถกเถียงว่า จำนวนภาษีที่คนที่มีรายได้สูงจะต้องจ่ายมากกว่านั้น จะต้องจ่ายมากกว่าคนที่มีความสามารถต่ำกว่าเท่าใด เพราะมีความเป็นไปได้ว่า แม้จำนวนเงินภาษีที่คนรวยจ่ายนั้นสูงกว่า (Absolute Term) แต่ถ้าเทียบเป็นสัดส่วนต่อรายได้แล้ว อาจจะมีสัดส่วนต่ำกว่าคนที่มีความสามารถน้อยกว่าได้ (Regressive Tax) ซึ่งก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้มีรายได้น้อยและผู้มีรายได้มาก นอกจากนี้ระบบภาษีที่ไ้รายได้ของประชาชนเป็นฐานในการจัดเก็บเป็นการเก็บภาษีจากคนที่สร้างผลผลิตให้กับเศรษฐกิจ จึงก่อให้เกิดคำถามที่ว่า ระบบภาษีแบบนี้ก่อให้เกิดความยุติธรรมที่แท้จริงหรือไม่

1.2) การจัดเก็บภาษีจากฐานการบริโภค (Consumption As a Basis of Taxation)

ตามแนวคิดนี้ระบบภาษีควรที่จะจัดเก็บจากคนที่ใช้ทรัพยากรของเศรษฐกิจแทนที่จะเก็บจากคนที่สร้างผลผลิตให้กับเศรษฐกิจเพื่อให้เกิดความเป็นธรรม นั่นคือ ควรจะจัดเก็บภาษีโดยใช้การบริโภคเป็นฐาน กล่าวคือ ผู้ที่บริโภคมากสมควรที่จะจ่ายภาษีมากกว่าผู้ที่บริโภคน้อย อย่างไรก็ตาม ปัญหาที่ตามมาคือ การจัดเก็บภาษีนี้อาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมขึ้นได้ เพราะประชาชนแต่ละคนสามารถออมรายได้ที่ได้มา เพื่อเก็บไว้ใช้จ่ายในอนาคตหลังจากที่เกษียณจากการทำงาน โดยการออมอาจจะกระทำโดยการฝากเงินกับธนาคาร หรือ ซื้อพันธบัตร ซึ่งจะทำให้ผลตอบแทนกับผู้ออม ทำให้ในอนาคตผู้ออมสามารถบริโภคได้มากขึ้น ทำให้ต้องเสียภาษีมากกว่าในกรณีที่ไม่มีออมเงิน ดังนั้น จึงทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมสำหรับผู้บริโภคที่ประหยัดคอดออม เพราะจะต้องเสียภาษีมากกว่า ผู้บริโภคที่ไม่มีออมเงินเลย ทั้ง ๆ ที่มีความสามารถในการหารายได้และความสามารถในการจ่ายภาษีเท่าเทียมกัน

1.3) การจัดเก็บภาษีจากฐานรายได้ทั้งชีวิต (Lifetime Income As the Basis of Taxation)

ระบบภาษีที่คิดจากมูลค่าปัจจุบันของรายได้ทั้งชีวิต เป็นการจัดเก็บภาษีจากที่คำนึงถึงรายได้ตลอดชีวิต แทนที่จะคำนึงถึงรายได้ในปีเดียวดังเช่นกรณีของการจัดเก็บภาษีจากฐานรายได้ (Income as the basis of Taxation) ซึ่งมีความไม่แน่นอนสูง โดยการจัดเก็บภาษีที่คำนึงถึงรายได้ทั้งชีวิตของแต่ละบุคคลนั้นจะสะท้อนถึงความสามารถในการจ่ายภาษีที่แท้จริงตลอด

ช่วยอายุของแต่ละคน อย่างไรก็ตาม ถ้าสมมติให้ไม่มีการถ่ายโอนมรดกไปยังลูกหลาน ระบบภาษีแบบนี้จะมีนัยเกี่ยวกับการคิดจากมูลค่าปัจจุบันของการบริโภคทั้งชีวิต (Lifetime Consumption) ดังนั้น จึงยังคงมีปัญหาเกี่ยวกับเรื่องผลตอบแทนจากการออม เช่นเดียวกับกับระบบภาษีที่คิดจากการบริโภค และปัญหาที่สำคัญอีกอย่างหนึ่งก็คือการคำนวณหามูลค่าปัจจุบันของรายได้ทั้งชีวิตของแต่ละคนนั้นทำได้ยาก เนื่องจากรายได้ของแต่ละคนไม่ได้มีที่มาจากเงินเดือนเพียงแหล่งเดียว แต่อาจจะมาจากการลงทุน การขายสินทรัพย์ ที่ดิน หรือเป็นผลตอบแทนจากการออมก็ได้

2) หลักผลประโยชน์ (The Benefit Approach)

การจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์เป็นแนวความคิดที่เน้นในเรื่องของความเท่าเทียม กล่าวคือ ประชาชนควรจะชำระภาษีให้กับรัฐบาลในสัดส่วนที่สอดคล้องกับผลประโยชน์ที่บุคคลนั้นได้รับจากการให้บริการสาธารณะนั้นๆ ของภาครัฐ เพื่อก่อให้เกิดความเป็นธรรมกับคนที่ไม่ได้ใช้บริการสาธารณะดังกล่าว ซึ่งแนวคิดนี้มีความคล้ายคลึงกับหลักการจ่ายค่าใช้บริการในภาคเอกชน นอกจากนี้การจัดเก็บภาษีตามหลักการข้างต้นจะเป็นการเชื่อมโยงการตัดสินใจในการจัดหาบริการสาธารณะของรัฐเพื่อสนองต่อความต้องการของประชาชนให้สอดคล้องกับการจัดเก็บภาษีเพื่อให้ได้มาซึ่งรายได้ในการใช้จ่ายเพื่อบริการสาธารณะนั้นๆ ซึ่งก็คือ การคำนึงถึงด้านรายรับจากการจัดเก็บภาษีและรายจ่ายตามภาระหน้าที่ของรัฐบาลเพื่อตอบสนองความต้องการของประชาชนไปพร้อมๆ กัน อันจะทำให้สามารถแก้ไขปัญหาในเรื่องของการจัดสรรทรัพยากรของภาครัฐได้อย่างมีประสิทธิภาพอีกด้วย โดยในท้ายที่สุดแล้วผลประโยชน์สุทธิที่แต่ละคนได้รับจะต้องเท่ากัน ในขณะที่ Ability to Pay approach (หลักความสามารถในการจ่าย) จะคำนึงถึงแต่เฉพาะการจัดเก็บภาษีเพียงด้านเดียว และไม่ได้เชื่อมโยงรายได้ดังกล่าวเข้ากับภาระงานที่ท้องถิ่นควรจะดำเนินการ ซึ่งอาจจะก่อให้เกิดปัญหาในเรื่องของความรับผิดชอบ (accountability) ของท้องถิ่นต่อประชาชนได้

จากที่กล่าวมาข้างต้นถึงแนวคิดวิธีการในการจัดเก็บภาษีจะเห็นได้ว่า หลักผลประโยชน์ (The Benefit Approach) มีความเหมาะสมในการนำมาประยุกต์ใช้เพื่อก่อให้เกิดประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีตามหลักการกระจายอำนาจมากที่สุด เนื่องจากเป็นหลักการที่ประสานกันระหว่างหลักในการกำหนดภาระหน้าที่ในการใช้จ่ายของรัฐบาลในแต่ละระดับ (Expenditure Assignment) กับหลักการกำหนดภาษีที่ท้องถิ่นควรได้รับ (Tax Assignment) เข้าด้วยกัน

3.3 แนวคิดในการกำหนดประเภทภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

หน้าที่หลักของรัฐบาลตามที่ Musgrave (1989) ได้กล่าวถึงเอาไว้มีอยู่ด้วยกัน 3 ประการ นั่นคือ การจัดสรรทรัพยากร การกระจายรายได้ และการรักษาเสถียรภาพของระบบเศรษฐกิจ โดยหน้าที่สองประการหลังนั้นเหมาะที่จะอยู่ในความรับผิดชอบของรัฐบาลกลาง ขณะที่หน้าที่ในการจัดสรรทรัพยากร รัฐบาลกลางควรจะมอบหมายให้รัฐบาลท้องถิ่นดำเนินการ เนื่องจากท้องถิ่นจะมีความสามารถรับรู้และเข้าถึงปัญหาในระดับท้องถิ่นได้ดีกว่ารัฐบาลกลาง นอกจากนี้การมอบหมายหน้าที่ให้ท้องถิ่นดำเนินการแก้ปัญหาของท้องถิ่นเองยังเป็นการลดต้นทุนในการแก้ปัญหาของรัฐบาลกลางอันเนื่องมาจากความหลากหลายของท้องถิ่นอีกด้วย อย่างไรก็ตามสำหรับประเทศที่อยู่ในช่วงเปลี่ยนผ่านในการเริ่มใช้ระบบการกระจายอำนาจสู่ท้องถิ่นดังเช่นประเทศไทย รัฐบาลกลางจะมีการถ่ายโอนภารกิจบางอย่างให้กับท้องถิ่นรับผิดชอบ ซึ่งในระยะเริ่มต้นท้องถิ่นจะยังไม่สามารถปรับตัวทางด้านรายรับให้เพียงพอกับรายจ่ายที่ท้องถิ่นพึงรับผิดชอบได้ ในระยะสั้นรัฐบาลกลางอาจจะต้องเข้ามาช่วยเหลือในการจัดสรรเงินอุดหนุนให้กับท้องถิ่น แต่ในระยะยาวท้องถิ่นควรที่จะสามารถพึ่งพาตัวเองทางด้านรายรับได้ตามแนวคิดในอุดมคติของการกระจายอำนาจ

การดำเนินการตามแนวความคิดข้างต้น รัฐบาลพึงพิจารณาแหล่งรายรับให้กับท้องถิ่น เพื่อรองรับการกระจายอำนาจสู่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยในขั้นต้นรัฐควรที่จะกำหนดความรับผิดชอบในภาระงานต่างๆ ให้ชัดเจนเสียก่อนว่าควรจะเป็นของรัฐบาลกลางหรือว่าของรัฐบาลท้องถิ่น (Expenditure Assignment) จากนั้นจึงกำหนดประเภทของรายรับของท้องถิ่นให้สอดคล้องกับภาระงานที่ท้องถิ่นจะต้องรับผิดชอบ (Tax assignment) ทั้งนี้เพื่อให้รายจ่ายของท้องถิ่นมีความสอดคล้องกับรายรับที่ท้องถิ่นพึงได้ และเป็นการสร้างความรับผิดชอบ (accountability) ของท้องถิ่นต่อประชาชนในพื้นที่

1) หลักทั่วไปในการกำหนดภาระหน้าที่ในการใช้จ่ายของรัฐบาลในแต่ละระดับ (Expenditure Assignment)

แม้ว่าการกำหนดภาระหน้าที่ในการใช้จ่ายให้แก่รัฐบาลในแต่ละระดับอย่างชัดเจนจะเป็นเรื่องยาก แต่ก็เป็นเรื่องสำคัญที่มีอาจขาดได้ในกระบวนการของการกระจายอำนาจจากรัฐบาลกลางสู่ท้องถิ่น เนื่องจากการกำหนดภาระหน้าที่ในการใช้จ่ายจะเป็นจุดเริ่มต้นในการประเมินและจัดหารายรับจากภาษีที่ท้องถิ่นในระดับต่างๆ ควรจะได้รับ และยังส่งผลต่อความมีประสิทธิภาพของระบบเงินอุดหนุนอีกด้วย ดังนั้นการพิจารณาถึงหลักเกณฑ์ทั่วไปในการกำหนดภาระหน้าที่ในการใช้จ่ายจึงเป็นจุดเริ่มที่สำคัญสำหรับการศึกษาในการกำหนดประเภทภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งจะกล่าวในรายละเอียดดังนี้ คือ

1.1) หลักของควมมีประสิทธิภาพ (The critical of the efficiency criterion) ประสิทธิภาพในการให้บริการสาธารณะของรัฐบาลย่อมขึ้นอยู่กับความสามารถในการจัดหาและตอบสนองต่อความต้องการของประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษี ด้วยหลักการดังกล่าวท้องถิ่นจึงเข้ามามีบทบาทในการดำเนินการจัดหาบริการสาธารณะเพื่อตอบสนองต่อประชาชนในเขตพื้นที่ซึ่งท้องถิ่นมีความสามารถในการเข้าถึงปัญหาได้ดีกว่ารัฐบาลกลาง อย่างไรก็ตามความรับผิดชอบของท้องถิ่นตามหลักของควมมีประสิทธิภาพนั้น จะต้องมีความสอดคล้องกับพื้นที่ที่จะได้รับประโยชน์จากการให้บริการสาธารณะนั้นๆ ด้วย หากพื้นที่ในการรับประโยชน์หรือผลกระทบจากการให้บริการมีบริเวณกว้าง หน้าที่ในการจัดหาบริการดังกล่าวก็ควรอยู่ภายใต้การดูแลของรัฐบาลกลาง นอกจากนี้หากรัฐบาลสามารถจัดเก็บค่าธรรมเนียมหรือภาษีในการให้บริการตามต้นทุนที่สอดคล้องกับผลประโยชน์ที่ประชาชนได้รับจากบริการนั้นๆ ได้ ก็จะเป็นการเพิ่มประสิทธิภาพในการให้บริการสาธารณะของรัฐบาลยิ่งขึ้น

1.2) ภาระหน้าที่ในการใช้จ่ายที่จะส่งผลต่อการกระจายรายได้ หรือความมั่นคงของประเทศควรที่จะอยู่ในความรับผิดชอบของรัฐบาลกลาง

1.3) การกำหนดภาระหน้าที่ในการใช้จ่ายควรมีความชัดเจนและมั่นคงไม่ผันผวนอย่างรวดเร็ว เนื่องจากการขาดความชัดเจนในการกำหนดหน้าที่การรับผิดชอบในการใช้จ่าย จะก่อให้เกิดความขัดแย้งในบทบาทหน้าที่ความรับผิดชอบระหว่างรัฐบาลกลางและท้องถิ่น อันอาจจะนำมาซึ่งความไม่มีประสิทธิภาพในการจัดหาบริการสาธารณะ นอกจากนี้ยังอาจส่งผลต่อการกำหนดภาษีและระบบเงินโอนอีกด้วย

อย่างไรก็ตามการกำหนดภาระหน้าที่รับผิดชอบในการใช้จ่ายมิได้มีเพียงแนวทางที่ดีที่สุดเพียงทางเดียว เนื่องจากความต้องการของประชาชนในท้องถิ่น ต้นทุนและเทคโนโลยีในการจัดหาบริการสาธารณะนั้นย่อมมีการเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลา ดังนั้นจึงอาจจะต้องมีการทบทวนและตรวจสอบความเหมาะสมเป็นระยะ แต่ทั้งนี้การกำหนดหน้าที่รับผิดชอบในการใช้จ่ายที่เหมาะสมในขณะใดขณะหนึ่งยังคงเป็นสิ่งที่จำเป็นต่อกระบวนการกระจายอำนาจโดยเฉพาอย่างยิ่งในช่วงเปลี่ยนผ่าน เพื่อประโยชน์ในการกำหนดรายรับจากภาษีที่ท้องถิ่นควรจะได้รับ

2) หลักทั่วไปในการกำหนดภาษี (Tax Assignment)

โดยทั่วไปแล้วภาษีคือเครื่องมือของรัฐบาลชนิดหนึ่งในการจัดหารายได้ หรือดำเนินการเพื่อให้บรรลุเป้าหมายทางด้านนโยบาย ซึ่งประเภทภาษีที่รัฐบาลจัดเก็บมีอยู่ด้วยกันหลายประเภท ดังนั้นการกำหนดประเภทภาษีให้รัฐบาลหรือท้องถิ่นในระดับใดย่อมขึ้นอยู่กับหลักการทางเศรษฐศาสตร์ดังนี้ คือ

2.1) หลักความมีประสิทธิภาพของตลาดภายในประเทศ (Efficiency of the Internal Common Market) การกำหนดให้ท้องถิ่นสามารถจัดเก็บภาษีได้เองตามหลักของการกระจายอำนาจอาจจะก่อให้เกิดการแข่งขันในการกำหนดอัตราภาษีโดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่ปัจจัยการผลิตต่างๆ สามารถเคลื่อนย้ายได้อย่างเสรีซึ่งส่งผลให้ประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีโดยรวมลดลง ดังนั้นการกำหนดประเภทภาษีให้ท้องถิ่นมีอำนาจในการจัดเก็บได้จึงจำเป็นต้องคำนึงหลักของความมีประสิทธิภาพด้วย อาทิเช่น ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ซึ่งเป็นทรัพย์สินที่เคลื่อนย้ายระหว่างท้องถิ่นได้ยาก จึงเหมาะสมที่จะกำหนดให้เป็นภาษีในความรับผิดชอบของท้องถิ่น

2.2) หลักแห่งความเสมอภาค (National Equity) เป็นหน้าที่ที่ควรอยู่ในความรับผิดชอบของรัฐบาลกลางในการดำเนินนโยบายการกระจายรายได้ ซึ่งรัฐบาลอาจจะใช้นโยบายดังกล่าวผ่านทางเครื่องมือภาษี อาทิ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ดังนั้นการกำหนดประเภทภาษีที่ท้องถิ่นควรมีอำนาจในการจัดเก็บจึงจำเป็นต้องคำนึงถึงวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีชนิดนั้นๆ ด้วย ภาษีที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการกระจายรายได้ ไม่ควรเป็นภาษีที่ท้องถิ่นสามารถจัดเก็บเองได้ เนื่องจากอาจจะทำให้เกิดการบิดเบือนในการจัดสรรทรัพยากร และทำให้การกระจายรายได้โดยภาพรวมแย่ลง

2.3) หลักของต้นทุนการบริหารจัดการ (Administrative cost) การกำหนดประเภทภาษีให้ท้องถิ่นรับผิดชอบจำเป็นต้องคำนึงถึงต้นทุนในการจัดเก็บภาษีด้วย เนื่องจากการกระจายอำนาจให้ท้องถิ่นในการจัดเก็บภาษีอาจจะทำให้ท้องถิ่นต้องแบกรับภาระค่าใช้จ่ายมากกว่าผลประโยชน์ที่ได้รับจากการจัดเก็บ และอาจจะก่อให้เกิดปัญหาในการหลีกเลี่ยงภาษีมากขึ้นสำหรับภาษีบางประเภท

2.4) หลักของความต้องการใช้จ่ายทางการคลัง (Fiscal Need) เป็นหลักที่คำนึงถึงความรับผิดชอบ (accountability) ที่ท้องถิ่นควรมีต่อประชาชนผู้เสียภาษี ดังนั้นการกำหนดประเภทภาษีที่ท้องถิ่นควรจะได้รับโดยอิงกับภาระหน้าที่ที่ท้องถิ่นมีหน้าที่ในการใช้จ่ายจึงเป็นเครื่องมือที่สำคัญของรัฐบาลกลางในการสนับสนุนการกระจายอำนาจทางการคลัง โดยภาษีที่มีวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บเพื่อสนองตอบต่อภาระหน้าที่ในการใช้จ่ายของท้องถิ่น โดยเฉพาะสมควรที่จะให้ท้องถิ่นมีหน้าที่ในการจัดเก็บ ขณะที่ภาษีที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการกระจายรายได้หรือรักษาเสถียรภาพของประเทศ ก็สมควรที่จะอยู่ในความรับผิดชอบของรัฐบาลกลางในการจัดเก็บและจัดสรรให้ท้องถิ่นตามหลักเกณฑ์ที่เหมาะสม

จากแนวคิดตามหลักเศรษฐศาสตร์ตามที่กล่าวมาข้างต้นจะเห็นได้ว่าการกำหนดประเภทภาษีที่ท้องถิ่นควรจะได้รับจะคำนึงถึงภาระหน้าที่ที่ท้องถิ่นมีหน้าที่ในการใช้จ่ายเป็นสำคัญภายใต้

กรอบของควมมีประสิทธิภาพ ความเสมอภาค และต้นทุนในการบริหารจัดการ ซึ่งค่าใช้จ่ายที่ท้องถิ่นรับผิดชอบจะต้องครอบคลุมถึงเฉพาะบริการสาธารณะของท้องถิ่น อย่างไรก็ตามในทางปฏิบัติหลักการดังกล่าวค่อนข้างเป็นไปได้ยาก เนื่องจากบริการสาธารณะส่วนมากไม่ได้ถูกจำแนกออกอย่างชัดเจนว่าเป็นของรัฐบาลหรือองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นระดับใด สินค้าและบริการสาธารณะหลายๆ ประเภทจะต้องอาศัยการรับผิดชอบร่วมกันระหว่างรัฐบาลกลางและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ในกรณีที่ไม่สามารถตัดสินใจได้ว่าผลประโยชน์จากบริการสาธารณะเป็นของส่วนพื้นที่ใดหรือรัฐบาลกลางและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีหน้าที่ในการจัดหาบริการประเภทเดียวกันร่วมกัน การวางแผนทางดำเนินนโยบาย การบริหารจัดการควรถูกกำหนดโดยรัฐบาลกลางและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นระดับต่างๆ ร่วมกัน

อย่างไรก็ตามโดยทั่วไปแล้วรัฐบาลกลางจะเป็นผู้รับผิดชอบต่อบริการสาธารณะในระดับชาติดังต่อไปนี้

- บริการที่ความต้องการของท้องถิ่นต่างๆ ไม่แตกต่างกัน เช่น การป้องกันประเทศ ศาลยุติธรรมและการต่างประเทศ เป็นต้น
- บริการที่ได้รับผลประโยชน์ในการปกครองหลายๆ ระดับและสามารถจัดการได้โดยการทำสัญญาหรือการได้รับเงินช่วยเหลือ เช่น ขนส่งมวลชน และ/หรือการควบคุมคุณภาพน้ำและอากาศ เป็นต้น
- บริการที่มีต้นทุนการจัดการสูงเมื่อเทียบกับผลประโยชน์สาธารณะของท้องถิ่น เช่น การจัดเก็บภาษีเงินได้

ทั้งนี้บริการต่างๆ ข้างต้นอาจให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้ดำเนินการได้หากรัฐบาลกลางช่วยเหลือในการกำหนดนโยบายและให้การสนับสนุนด้านการเงิน ดังนั้นจะเห็นได้ว่าการกำหนดประเภทภาษีและการจัดสรรรายได้ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจำเป็นต้องเริ่มต้นจากการแบ่งอำนาจหน้าที่ให้มีตามชัดเจนเสียก่อน เพื่อให้เป็นแนวทางหรือกรอบในการแบ่งประเภทภาษีระหว่างรัฐบาลกลางและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

3.4 แนวทางการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นที่ดี

Bird (1999) เสนอว่าระบบการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นที่ดี โดยหลักการแล้วควรจะเป็นไปตามเงื่อนไขที่ว่า การจัดเก็บภาษีควรจัดเก็บจากแหล่งรายได้ที่เพียงพอและสอดคล้องกับภารกิจหน้าที่ที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้รับมอบหมายจากรัฐบาล นอกจากนี้้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นควรมีความชัดเจนในการรับผิดชอบต่อภาษีที่จัดเก็บ

ดังนั้นจึงสามารถสรุปแนวทางในการจัดเก็บภาษีของท้องถิ่นที่ดีได้ดังนี้

- 1) ควรเป็นการจัดเก็บที่เป็นกลางมากที่สุดเท่าที่เป็นไปได้ คือทำให้เกิดการบิดเบือนในพฤติกรรมของผู้บริโภคและผู้ผลิตน้อยที่สุด
- 2) การบริหารจัดการสามารถทำได้ง่าย
- 3) ควรเป็นฐานรายได้ที่พอเพียงและสม่ำเสมอไม่ผันผวนมากจนเกินไป
- 4) มีการจัดเก็บที่เป็นธรรม
- 5) การจัดเก็บที่โปร่งใส มีเหตุผลอธิบายได้ชัดเจน
- 6) มีต้นทุนในการเก็บภาษีต่ำทั้งในส่วนของหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บและส่วนของผู้เสียภาษีในการชำระภาษี

อย่างไรก็ตามในทางปฏิบัติภาษีท้องถิ่นอาจจะเป็นภาษีที่มีการจัดเก็บเพิ่มหรือเสริมจากภาษีของส่วนกลาง (sub national surcharge taxes) ก็ได้ เนื่องจากการมอบหมายให้รัฐบาลกลางซึ่งมีต้นทุนต่ำกว่าในการดำเนินการจัดเก็บจะเป็นการช่วยเพิ่มประสิทธิภาพของระบบโดยรวม หากในกรณีที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจในการออกกฎหมายบริหารและจัดการได้ด้วยตนเอง รัฐบาลระดับสูงกว่าจะต้องเป็นผู้กำหนดฐานภาษีและทำการจัดเก็บภาษีรวมทั้งส่วนเพิ่มที่อยู่ภายใต้การกำหนดอัตราโดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยวิธีนี้จะต้องหลีกเลี่ยงการกำหนดฐานภาษีที่ขัดแย้งกันและการใช้สูตรสัดส่วนรวมทั้งวิธีการบริหารจัดการภาษีที่แตกต่างกัน เพราะอาจจะทำให้เกิดปัญหาได้