บทที่ 3

มาตรการทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่

การจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน เป็นการจัดเก็บภาษีส่วนเกินของรายได้ ซึ่งการจัดเก็บภาษีต้องเป็นการจัดเก็บบนฐานทรัพย์สินสุทธิ (Capital net) ที่ได้มีการหักรายจ่ายต่างๆ ที่จำเป็นแก่การครองชีพแล้ว โดยทั่วไปการเก็บภาษีตามเกณฑ์นี้เก็บจากรายได้หรือทรัพย์สมบัติ ซึ่งบุคคลสะสมไว้ในรูปของทรัพย์สิน รวมทั้งประโยชน์ที่เกิดจากทรัพย์สินนั้น เช่น ภาษีที่ดิน ภาษีมรดก ภาษีสิ่งปลูกสร้าง เป็นต้น ความสำคัญจึงอยู่ที่มูลค่าของทรัพย์สินจากการพิจารณาถึงมูลค่าของทรัพย์สิน ดังนั้นในแต่ละประเทศจึงมีแนวคิดในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินที่แตกต่างกันออกไป ซึ่งส่วนใหญ่หลักเกณฑ์ที่นิยมใช้กันอย่างทั่วไป มีอยู่ 3 ประเภท ได้แก่ การประเมินมูลค่าต้นทุน การประเมินมูลค่ารายปี และการประเมินมูลค่าตามทำเลที่ตั้งและตามมูลค่าที่ดิน

1. มาตรการทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ของต่างประเทศ

ในต่างประเทศการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินมีรูปแบบการประเมินมูลค่าทรัพย์สินที่แตกต่างกันออกไป ทั้งนี้แล้วแต่สภาพเศรษฐกิจ การเมือง และสังคมในแต่ละประเทศนั้นๆ ดังที่จะกล่าวต่อไปนี้

1.1 ประเทศฝรั่งเศส

สาระสำคัญของบทบัญญัติกฎหมายภาษีที่ดินในประเทศฝรั่งเศส (ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, 2545, หน้า 37-39)

ภาษีท้องถิ่นประกอบไปด้วยภาษี 3 ประเภท ได้แก่ ภาษีการอาชีพ (Taxes professionnelle) ภาษีที่ดิน (Taxes Foncières) และภาษีเพื่อการพักอาศัย (Taxe d'habitation) ซึ่งในที่นี้จะกล่าวเฉพาะภาษีที่ดินเท่านั้น

1) ภาษีที่ดิน

เป็นภาษีที่จัดเก็บจากที่ดินประเภทต่างๆ แบ่งออกได้ดังนี้

(1) ที่ดินที่มีสิ่งปลูกสร้าง ได้แก่ โรงเรือน โรงงานอุตสาหกรรม คลังสินค้า และที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับตัวอาคารหรือติดกับตัวอาคาร และผืนดินที่เป็นส่วนประกอบของกิจการค้าและอุตสาหกรรม ฯลฯ (มาตรา 1381 **CGI**)

(2) ที่ดินที่มิได้มีสิ่งปลูกสร้าง ได้แก่ ที่ดินในชนบท ที่ดินของการรถไฟ การประกอบอาชีพ การทำเหมืองแร่ การทำนาเกลือ (มาตรา 1393 **CGI**)

2) ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

เมื่อมีการครอบครองทรัพย์สิน หรือการให้เช่า ไม่ว่าจะเป็นในรูปการทำสัญญาเช่าระยะยาว หรือการทำสัญญาเช่าเพื่อที่ดินที่ใช้ทำการปลูกสร้าง กฎหมายกำหนดให้การชำระภาษีกระทำในนามของผู้ใช้ประโยชน์ที่ดินหรือผู้เช่า (มาตรา 1400-11 **CGI**)

3) ฐานภาษี

ฐานภาษี ได้แก่ ค่าสุทธิแห่งที่ดิน คิดจากอัตรา 50% ของค่ารายปีของที่ดินที่มีสิ่งปลูกสร้าง และอัตรา 80% ของค่ารายปีของที่ดินที่มิได้มีสิ่งปลูกสร้าง (มาตรา 1388 และมาตรา 1396) นอกจากนั้น กฎหมายยังได้กำหนดอัตราค่าลดหย่อน 50% หรือ 20% ตามลำดับ และให้หักค่าใช้จ่ายการดำเนินการ หรือหักค่าเสื่อมราคา ค่าซ่อมแซมทำนุบำรุงทรัพย์สินไว้อีกด้วย

อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีลักษณะดังกล่าวนี้ เกี่ยวกับการครอบครองทรัพย์สิน ซึ่งคิดคำนวณจากค่ารายปี (ค่าเช่า) จึงเป็นเทคนิควิธีทางภาษีลักษณะหนึ่งของการกำหนดตัวเลขเป็นค่าสมมติจากเงินได้สุทธิของที่ดิน เพื่อเป็นข้อมูลในการกำหนดมูลค่าทรัพย์สิน วิธีการดังกล่าว มีข้อดีตรงที่สะดวกและง่ายกว่าการกำหนดราคาทรัพย์สินโดยตรง ที่จำเป็นต้องอาศัยความมีประสิทธิภาพของหน่วยงานที่ทำหน้าที่ตีราคาทรัพย์สินหรือประเมินทรัพย์สิน เพื่อเป็นบรรทัดฐานในการกำหนดมูลค่าทรัพย์สิน และง่ายต่อการประเมินมูลค่าทรัพย์สินที่พึงหาประโยชน์งอกเงยได้

4) ลักษณะการประเมินมูลค่าทรัพย์สินจากค่าสุทธิแห่งที่ดิน

การประเมินมูลค่าทรัพย์สินได้ถูกกำหนดไว้ในมาตรา 1494-1518 **BCGI** โดยกำหนดไว้แตกต่างกันตามลักษณะของที่ดิน กล่าวคือ

(1) กรณีที่ดินเพื่อการเพาะปลูก คิดคำนวณตามประเภทและสภาพของที่ดิน หรือคิดจากผลผลิต และนำค่าใช้จ่ายจากการพัฒนาหรือทำนุบำรุงรักษาผืนดินมาหักออกด้วย

(2) กรณีสถานที่พักอาศัย และสถานที่ประกอบกิจการของผู้ประกอบวิชาชีพอิสระนั้น ให้พิจารณาสภาพแวดล้อม การดำเนินกิจการ การจัดการภายในมาพิจารณาประกอบกับระดับ

ราคากลางของค่าเช่าโดยทั่วไปที่ตั้งอยู่ในเขตปกครอง (Commune) มาพิจารณา หากไม่ปรากฏราคากลาง ก็ให้ใช้วิธีเทียบเคียงกับสถานที่อื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน เป็นต้น

(3) กรณีสถานประกอบการพาณิชย์ และสถานประกอบการอุตสาหกรรม (วิสาหกิจเอกชน) ที่มีรายรับจากการประกอบธุรกิจมีจำนวนต่ำกว่า 500,000 F. ให้คิดคำนวณมูลค่าทรัพย์สินจากค่ารายปีตามจำนวนที่กำหนดในสัญญาเช่า (กรณีเป็นจำนวนเงินปกติโดยทั่วไปของการเช่า) หากเป็นกรณีอื่นให้ใช้วิธีการเปรียบเทียบหรือเทียบเคียงกับค่ารายปีที่ได้จากอสังหาริมทรัพย์ที่มีลักษณะคล้ายกัน เป็นต้น

(4) กรณีสถานประกอบการอุตสาหกรรมอื่นๆ ให้ใช้อัตราดอกเบี้ยของราคาต้นทุนของทรัพย์สิน

1.2 ประเทศสหรัฐอเมริกา

ประเทศสหรัฐอเมริกาจัดเก็บภาษีจากที่ดิน (Land) และสิ่งปลูกสร้าง (Improvement) ในรูปของภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) ฐานภาษีทรัพย์สินของประเทศสหรัฐอเมริกามีการจัดเก็บรวมทรัพย์สิน ทั้งสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์ และภาษีทรัพย์สินประเภทที่จัดเก็บจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (Real Property) จัดเก็บได้มากที่สุดถึงร้อยละ 80 ของรายได้จากภาษีทั้งหมด ภาษีทรัพย์สินของประเทศสหรัฐอเมริกามีการจัดเก็บทั้งในระดับมลรัฐและระดับท้องถิ่น สำหรับรัฐบาลท้องถิ่นแล้วภาษีทรัพย์สินถือเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญเมื่อเปรียบเทียบกับรายได้จากภาษีทั้งหมด

การประเมินราคาทรัพย์สินมีความสำคัญต่อการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของประเทศสหรัฐอเมริกามาก เนื่องจากราคาประเมินเป็นปัจจัยหนึ่งในการกำหนดอัตราภาษีทรัพย์สินของแต่ละท้องถิ่น ประเทศสหรัฐอเมริกามีสำนักงานทำการประเมินราคาทรัพย์สินให้แก่ประชาชนทั่วไป และมีพนักงานเจ้าหน้าที่ทำหน้าที่ประเมินราคาเพื่อใช้เป็นฐานในการเรียกเก็บภาษี ในส่วนของการกำหนดระยะเวลาการประเมินราคาทรัพย์สิน เนื่องจากประเทศสหรัฐอเมริกาประกอบด้วยท้องถิ่นหลายรูปแบบ แต่ละมลรัฐจึงกำหนดระยะเวลาการประเมินราคาทรัพย์สินไว้ไม่เหมือนกัน ซึ่งส่วนใหญ่กำหนดระยะเวลาไม่เกิน 4 ปี

การประเมินราคาและโรงเรือนในประเทศสหรัฐอเมริกานิยมใช้แผนที่ภาษีเป็นหลักในการประเมิน เนื่องจากแผนที่ภาษีช่วยให้ทราบสถานที่ตั้งของที่ดิน ขนาด ลักษณะของที่ดิน และองค์ประกอบต่างๆ ที่เกี่ยวข้องอันอาจเป็นผลให้มูลค่าที่ดินเปลี่ยนแปลงไป เพราะราคาหรือมูลค่าที่ดินย่อมขึ้นอยู่กับประโยชน์ที่ได้รับจากการใช้ที่ดิน ส่วนประโยชน์จากการใช้ที่ดินจะมากน้อยอย่างไรย่อมขึ้นอยู่กับทำเลที่ตั้ง ขนาด และลักษณะของที่ดิน แผนที่ภาษีทำได้โดยวิธีออกสำรวจและการถ่ายภาพทางอากาศ นอกจากนี้มีการใช้แผนที่พิเศษประกอบด้วย เช่น แผนที่การแบ่งเขต

แผนที่แสดงทางหลวงและการขนส่ง แผนที่แสดงการเดินเท้าและจราจร แผนที่จำนวนประชากร และแผนที่การใช้ที่ดิน เป็นต้น

ในแต่ละเมืองหรือนครในสหรัฐอเมริกา จะจัดเก็บภาษีจากทั้งสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์ที่ชาวเมืองครอบครองอยู่ โดยจะมีหน่วยงานผู้ประเมินค่าทรัพย์สินประจำเมืองเป็นรับผิดชอบประเมิน และจะประเมินตามมูลค่าตลาดจริง ๆ ไม่ใช่ประเมินต่ำกว่ามูลค่าตลาดตามที่เป็นอยู่ในประเทศไทย และแต่ละปีภาษีของท้องถิ่นจะเป็นเงินประมาณ 1.5% ของมูลค่าทรัพย์สินทั้งหมด เงินจำนวนนี้นำมาใช้เพื่อการพัฒนาท้องถิ่นโดยตรง

ปฏิทินการดำเนินการ ในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของประเทศสหรัฐอเมริกา มีดังนี้ (โสภณ พรโชคชัย, ออนไลน์, 2548)

1 มกราคม หน่วยงานประเมินประกาศมูลค่าทรัพย์สินของบ้าน ที่ดินแต่ละแปลงในเมืองนั้นๆ

15 มกราคม ส่งรายงานมูลค่าทรัพย์สินที่ประเมินได้ไปยังเจ้าของทรัพย์สิน

15 กุมภาพันธ์ วันสุดท้ายของการอุทธรณ์มูลค่า หากเจ้าของไม่เห็นด้วย (30 วันนับจากได้รับรายงาน)

15 มีนาคม วันสุดท้ายของการอุทธรณ์ (ขยายเวลา)

15 มิถุนายน วันที่ประกาศราคาสุดท้ายเพื่อให้เจ้าของทรัพย์สินไปเสียภาษี

15 กรกฎาคม ส่งใบเก็บภาษีไปยังเจ้าของทรัพย์สิน

15 สิงหาคม วันสุดท้ายของการนำส่งภาษีทรัพย์สิน

สำหรับผู้ที่ไม่เห็นด้วยกับมูลค่าที่ประเมิน จะต้องแสดงให้ทางราชการเห็นว่า มูลค่าที่ทางราชการประเมินไม่สอดคล้องกับความเป็นจริงอย่างไร ถ้าพิสูจน์ได้ก็ได้รับการลดหย่อน ปกติจะมีผู้ร้องเรียนประมาณ 10% แต่ที่มีการแก้ไขจริงๆ มีไม่ถึง 1% เท่านั้น

ในแต่ละปีทางราชการจะประกาศอัตราการเสียภาษีด้วย ซึ่งอาจจะเป็น 1.1-1.8% ของมูลค่าทรัพย์สินในแต่ละเมือง ขึ้นอยู่กับแต่ละท้องที่ รายได้จากการจัดเก็บภาษีนี้จะนำไปใช้เพื่อการศึกษา กิจการตำรวจและรักษาความปลอดภัย งานเทศบาลทั่วไป และสวัสดิภาพของประชาชนในพื้นที่

กรณีศึกษาเทศบาลนครแองเคอะริจและเมืองพาล์มเมอร์

เทศบาลนครแองเคอะริจ

เทศบาลนี้มีพื้นที่รวมกัน 4,921 ตารางกิโลเมตร หรือ 1,900 ตารางไมล์ แต่ส่วนใหญ่ 94% เป็นภูเขา มีประชากรประมาณ 270,000 คน มีแปลงที่ดินเพื่อการอยู่อาศัยรวมกันประมาณ 94,000 แปลง (ส่วนมากบ้านหนึ่งหลังมี 1 แปลง) รวมมูลค่าของที่อยู่อาศัยได้ประมาณ 880,000 ล้านบาท (40 บาท/ดอลลาร์) หรือตกเป็นเงินแปลงละ 9.362 ล้านบาท ในเมืองนี้อัตราภาษีคือ 1.6% ของมูลค่าทรัพย์สิน แสดงว่าภาษีที่จะได้จากทรัพย์สินคือ 14,080 ล้านบาท ซึ่งเท่ากับ 68% ของงบประมาณของเทศบาล ส่วนที่เหลือเป็นเงินภาษีทางอื่นและเงินอุดหนุนจากมลรัฐ เป็นต้น

หน่วยงานประเมินค่าทรัพย์สินที่เทศบาลแห่งนี้มีพนักงานอยู่ 52 คน เป็นผู้ประเมิน 40 คน นอกนั้นเป็นเจ้าหน้าที่ทั่วไป ค่าใช้จ่ายของหน่วยงานนี้เป็นเงินปีละประมาณ 250 ล้านบาท ซึ่งถ้าเทียบกับรายได้ที่สามารถทำได้จากทรัพย์สินที่ 14,080 ล้านบาทนั้น ค่าใช้จ่ายนี้เป็นเพียง 1.8% ของรายได้ดังกล่าวเท่านั้น ซึ่งนับว่าคุ้มมากที่หน่วยงานดังกล่าวประจำนครหรือเมืองแต่ละแห่ง

เมืองพาล์มเมอร์

เมืองนี้เป็นแดนชนบทมาก่อน และต่อมาเป็นเมืองที่พัก (Bedroom Community) ของคนทำงานในนครแองเคอะริจ แต่ปัจจุบันก็มีการเติบโตด้วยตนเองจากผลพวงการพัฒนาอุตสาหกรรมเหมืองแร่ มีแปลงที่ดินรวมกัน 70,000 แปลง เป็นที่อยู่อาศัย 30,000 แปลง เป็นไร่นาและอื่นๆ 40,000 แปลง ประกอบด้วยประชากร 70,000 คน

มูลค่าทรัพย์สินของเมืองนี้มีเพียง 208,000 ล้านบาท มีอัตราการเก็บภาษีที่ต่ำกว่าเล็กน้อย คือ 1.5% หรือเป็นเงิน 3,120 ล้านบาท สำหรับหน่วยงานประเมินที่นี่มีคนทำงาน 19 คน มีค่าใช้จ่ายทั้งหมดประมาณ 58 ล้านบาท/ปี หรือเป็นสัดส่วนประมาณ 1.9% ของภาษีที่ได้จากทรัพย์สิน

ในเมืองนี้ได้ทำการตรวจสอบทรัพย์สินอย่างน้อยทุกปี ส่วนที่นครแองเคอะริจ สำรวจใหม่ทุกๆ 6 ปี เพราะมีขนาดใหญ่กว่า ราคาบ้านที่นี่เพิ่มขึ้นประมาณ 10-12% ซึ่งยังต่ำกว่าที่นครแองเคอะริจ ที่เพิ่มขึ้น 12-15%

ในเมืองทั้งสองแห่งนี้ ใช้ระบบสารสนเทศทางภูมิศาสตร์ (Geographical Information System, GIS) และยังมีการสร้างแบบจำลองการประเมินค่าทรัพย์สิน (Computer-assisted mass appraisal) โดยข้อมูลทรัพย์สินทั้งหลายแสดงไว้ในเว็บไซต์ มูลค่าทรัพย์สินที่ประเมินได้โดยทางราชการ ใกล้เคียงกับมูลค่าตลาดมาก ผู้เสียภาษียอมรับและมีส่วนน้อยที่อุทธรณ์ (สำเร็จ) ที่สำคัญที่สุดก็คือ ข้อมูลต่างๆ ของทรัพย์สินเปิดเผยในเว็บไซต์ โดยไม่ถือเป็นข้อมูลส่วนบุคคล ทั้งนี้เพื่อให้ทุกคน รวมทั้งเพื่อนบ้านสามารถตรวจสอบได้ว่าคนอื่นเสียภาษีถูกต้องหรือไม่ มีการเอาเปรียบในการเสียภาษีหรือไม่

ภาพที่1 แผนที่นครแองเคอะริจและเมืองพาล์มเมอร์

วิธีการประเมินราคาที่ดินและโรงเรือน

ประเทศสหรัฐอเมริกาประเมินราคาสำหรับใช้เป็นฐานในการเรียกเก็บภาษีทรัพย์สินจากมูลค่าหรือราคาของทรัพย์สิน (Capital Value) มูลค่าของทรัพย์สินจะต้องประเมินจาก 100% ของมูลค่าเงินสดที่แท้จริง และได้นิยาม มูลค่าเงินสดที่แท้จริง หมายถึง ราคาสูงสุดของจำนวนเงิน ซึ่งถ้าทรัพย์สินนั้นถูกนำออกขายในตลาดเสรีภายในเวลาหนึ่งกับทรัพย์สินประเภทเดียวกัน ภายใต้เงื่อนไขซึ่งคู่กรณีทั้งสองฝ่ายไม่ได้ถูกบังคับเกินควรให้ซื้อขายกัน และมีความสามารถเจตนาและแจ้งให้ทราบตามสมควร ณ วันที่ทำการประเมิน ส่วนทรัพย์สินที่ไม่มีมูลค่าตลาดในปัจจุบัน มูลค่าเงินสดที่แท้จริงจะเป็นจำนวนเงินซึ่งจะจ่ายชดเชยอย่างเป็นธรรมแก่เจ้าของทรัพย์สินสำหรับการสูญเสียทรัพย์สินนั้น

ระบบการตีราคาทรัพย์สินทั้งที่เก็บจากสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์ มี 3 วิธี ซึ่งในที่นี้จะขอกล่าวเฉพาะระบบการตีราคาอสังหาริมทรัพย์เท่านั้น

1. วิธีการเปรียบเทียบ (Comparison Method) คือวิธีที่ประเมินราคาตลาดของที่ดินโดยการเปรียบเทียบกับราคาซื้อขายที่ดินแปลงอื่นที่อยู่ใกล้เคียงกัน ซึ่งผู้ตีราคาจะต้องเตรียมข้อมูลด้านต่างๆ เช่น สถานที่ตั้งของทรัพย์สิน ราคาซื้อขาย เวลาในการซื้อขาย ลักษณะของทรัพย์สิน และสภาพแวดล้อมของการซื้อขาย วิธีนี้เป็นวิธีการที่ง่ายและสะดวกต่อการตีราคา แต่ใช้ได้กับทรัพย์สินที่มีความถี่ในการซื้อขาย และวิธีการนี้อาจมีข้อจำกัดในการหาราคาซื้อขายที่แท้จริงที่พอจะนำมาเปรียบเทียบได้ เนื่องจากในสัญญาซื้อขายมักจะกำหนดราคาซื้อขายไว้ต่ำกว่าราคาซื้อขายจริงเพื่อเลี่ยงภาษีและค่าธรรมเนียม วิธีการเปรียบเทียบเหมาะกับการตีราคาทรัพย์สินประเภทที่ดิน

2. วิธีการแปลงรายได้ให้เป็นราคาทรัพย์สิน (Income Capitalization Method) วิธีนี้ถือว่าราคาทรัพย์สินขึ้นอยู่กับรายได้สุทธิที่เกิดจากทรัพย์สินนั้น หรือเป็นการแปลงรายได้สุทธิของทรัพย์สินให้กลายเป็นราคาทรัพย์สิน การคำนวณรายได้ของทรัพย์สินคำนวณจากค่าเช่าที่ทรัพย์สินจะได้รับในหนึ่งปี แล้วหักค่าใช้จ่ายทั้งหมดออก จะเป็นรายได้สุทธิ แล้วคำนวณรายได้สุทธิกับอัตรารายได้กลับมาเป็นมูลค่าของทรัพย์สิน โดยมีสูตรดังนี้

$$\text{ราคาทรัพย์สิน} = \frac{\text{รายได้สุทธิ}}{\text{อัตราผลตอบแทนการลงทุน}}$$

วิธีการแปลงรายได้ให้เป็นราคาทรัพย์สินเหมาะกับการประเมินราคาทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดรายได้หรือมีการเช่า ในกรณีที่ดินมักจะมีรายได้ที่เกิดจากโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินนั้นรวมอยู่ด้วย ดังนั้นในการคำนวณหามูลค่าของที่ดินจึงต้องมีการหักผลประโยชน์ที่ได้รับจากทรัพย์สินอื่นออกเสียก่อน

3. วิธีหาต้นทุนและค่าทดแทน (Replacement Cost Method) วิธีนี้เหมาะกับการตีราคาทรัพย์สินประเภทโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้าง เป็นวิธีที่จะต้องใช้หลักวิชาช่างโดยเฉพาะ กล่าวคือ ผู้ตีราคาจะต้องทราบว่าโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น มีรายการก่อสร้างอะไรบ้าง เพื่อคำนวณต้นทุนการก่อสร้าง โดยวิธีสำรวจปริมาณงาน (The Quantity Survey) วิธีคำนวณต้นทุนต่อหน่วยตามประเภทงาน (Unit-place Cost) และวิธีเปรียบเทียบต้นทุนการก่อสร้างต่อหน่วย (Unit Comparison)

การคัดค้านการประเมิน

ในสหรัฐอเมริกามีระบบเกี่ยวกับการที่จะให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีสิทธิ์ที่จะอุทธรณ์การประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ได้อย่างกว้างขวาง ในเมื่อผู้เสียภาษีเห็นว่าเจ้าพนักงานประเมินได้ทำ

การประเมินราคาทรัพย์สินของตนไม่ถูกต้อง ตามปกติอาจอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการตรวจสอบการประเมิน (Board of Review)

1.3 ประเทศสิงคโปร์

สาระสำคัญของบทบัญญัติกฎหมายภาษีทรัพย์สินในประเทศสิงคโปร์ มีดังต่อไปนี้ (ศานิต ร่างน้อย, 2541, หน้า 134)

1) ผู้เสียภาษี ได้แก่ ผู้เป็นเจ้าของบ้าน สิ่งปลูกสร้าง ที่ดิน หรืออสังหาริมทรัพย์อื่นที่ให้เช่าอยู่อาศัย

2) ฐานภาษี เก็บจากมูลค่ารายปี (Annual Value) ของบ้าน (House) สิ่งปลูกสร้าง (Building) ที่ดิน (Land) และอสังหาริมทรัพย์อื่น

3) อัตราภาษี เก็บเป็นอัตราร้อยละตามกำหนดของค่ารายปี (คือจำนวนค่าเช่าต่อปีที่คาดว่าจะได้รับ) โดยทั่วไปอัตราร้อยละ 16 ของค่ารายปี

กรณีเป็นโรงแรม ค่ารายปีจะเป็นดังนี้

(1) ห้องพักอาศัย และห้องดำเนินการ เก็บอัตราร้อยละ 15 ของรายรับ

(2) อาหารและเครื่องดื่มร้อยละ 5 ของยอดขาย

(3) ส่วนอื่นๆ เช่น สำนักงาน ร้านค้า ที่จอดรถ ค่าเช่ารายปีคาดไว้

บ้านที่เจ้าของไว้อยู่อาศัย จะเสียภาษีทรัพย์สินอัตราร้อยละ 4 ของค่ารายปี

4) ข้อยกเว้น ทรัพย์สินอยู่อาศัยทั้งหมด ซึ่งไม่ใช่เป็นของคนสิงคโปร์ จะเสียค่าธรรมเนียมพิเศษในอัตราร้อยละ 10 กรณีที่จะยกเว้นค่าธรรมเนียมพิเศษ ได้แก่ ที่พักอาศัยชาวสิงคโปร์ บริษัทจดทะเบียนและทำธุรกิจทรัพย์สินทางอุตสาหกรรมและทางพาณิชย์ ตึกให้เช่าอาศัยไม่น้อยกว่า 6 ชั้น

1.4 ประเทศญี่ปุ่น

สาระสำคัญของบทบัญญัติกฎหมายภาษีทรัพย์สินในประเทศญี่ปุ่น มีดังต่อไปนี้ (ศานิต ร่างน้อย, 2541, หน้า 135)

ภาษีที่เก็บจากทรัพย์สินที่เกี่ยวกับที่ดิน ได้แก่ ภาษีที่ดิน (Land Value Tax) ถูกนำมาใช้ในปี 2534 ด้วยวัตถุประสงค์ในการควบคุมการเพิ่มขึ้นของราคาที่ดินโดยมีผลบังคับใช้ตั้งแต่ 1 มกราคม 2535

1) ผู้เสียภาษี ได้แก่ บุคคลธรรมดา หรือบริษัท ซึ่งเป็นเจ้าของหรือผู้เช่าที่ดิน

2) ฐานภาษี ได้แก่ มูลค่าปัจจุบันของที่ดิน หักด้วยค่าลดหย่อนพื้นฐานของมูลค่าที่สูงกว่าดังนี้

(1) 1,000 หรือ 1,500 พันล้านเยน กรณีเป็นบุคคลธรรมดาหรือบริษัทขนาดกลางหรือขนาดเล็ก กับเงินทุนไม่เกิน 100 ล้านเยน

(2) 30,000 เยน คูณด้วยพื้นที่เป็นตารางเมตรของที่ดิน

3) อัตราภาษี เป็นอัตราร้อยละ 0.3

4) ข้อยกเว้น ไม่ต้องเสียภาษีที่ดิน มีดังนี้

(1) ที่ดินที่เป็นของรัฐบาล รัฐบาลท้องถิ่น บริษัทสาธารณะ

(2) ที่ดินเป็นของบริษัท มีวัตถุประสงค์เพื่อสาธารณประโยชน์ เช่น มูลนิธิ สมาคม บริษัทเพื่อการศึกษา ศาสนา เป็นต้น

(3) ที่อยู่อาศัยที่มีพื้นที่ไม่เกิน 1,000 ตารางเมตร

(4) ที่ดินซึ่งมีมูลค่าประเมินไม่สูงกว่า 30,000 เยน ต่อตารางเมตร

(5) ที่ดินถูกใช้สำหรับสวัสดิการสังคม เช่น โรงพยาบาล การรถไฟ เป็นต้น

(6) ที่ดินสำหรับการเกษตรกรรม และป่าไม้

(7) ที่ดินที่ใช้สำหรับการพัฒนาที่อยู่อาศัย ซึ่งเฉพาะ 1 ใน 5 ของมูลค่าประเมินเป็นพื้นฐานของภาษี

(8) ที่ดินใช้สำหรับอำนวยความสะอาดเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมสำหรับเฉพาะครึ่งหนึ่งของมูลค่าประเมินเป็นพื้นฐานของภาษี

2. มาตรการทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ของในประเทศไทย

ในประเทศไทยมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินอยู่ 2 ฉบับ คือ กฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน และกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่ ซึ่งกฎหมายทั้ง 2 ฉบับเป็นการจัดเก็บภาษีจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (ภาษีโรงเรือนและที่ดิน) หรือจากที่ดินทั่วๆ ไป ไม่ว่าจะมีโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างหรือไม่ก็ตาม (ภาษีบำรุงท้องที่)

2.1 โครงสร้างภาษีโรงเรือนและที่ดิน

เนื่องจากโครงสร้างกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ต่างก็ประกอบด้วยฐานภาษี การคำนวณ และการจัดเก็บ แต่แตกต่างกันตรงเนื้อหาสาระ และหลักเกณฑ์

ของกฎหมายแต่ละฉบับ จากการศึกษาวิเคราะห์บทบัญญัติของกฎหมายทั้งสองฉบับพบว่ามีสภาพปัญหาในลักษณะเดียวกัน คือ ปัญหาการตีความบทบัญญัติ และปัญหาการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงาน พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินมีสภาพปัญหาที่เกิดจากการตีความบทบัญญัติกฎหมายเกี่ยวกับทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายการเสียภาษี (มาตรา 6) การยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน (มาตรา 9 (5) และมาตรา 10) การประเมินค่ารายปี (มาตรา 8) และการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานในการลดค่ารายปี (มาตรา 11 และมาตรา 13) โดยจะขอแจกแจงโครงสร้างภาษีโรงเรือนและที่ดินดังต่อไปนี้

2.1.1 การกำหนดฐานภาษี

สิ่งที่เป็นมูลเหตุให้มีการเสียภาษีทรัพย์สิน ได้แก่ ทรัพย์สินที่อยู่ในครอบครัวของผู้เสียภาษีและตัวผู้เสียภาษีเอง กฎหมายได้กำหนดลักษณะของผู้ครอบครองทรัพย์สินให้ได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน หากเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในครอบครองของรัฐบาลหรือหน่วยงานของรัฐ หรือรัฐวิสาหกิจของรัฐบางประเภทที่ใช้ในกิจการรัฐบาล หรือสาธารณะ หรือแม้แต่ทรัพย์สินของบุคคลธรรมดา (กรณีเจ้าของปิดโรงเรือนไว้ตลอด 365 วัน) การกำหนดบทบัญญัติดังกล่าวจำเป็นต้องใช้ความรอบคอบ และต้องกำหนดให้สอดคล้องกับหลักการพื้นฐานของกฎหมายภาษีอากรซึ่งประกอบด้วยหลักความชอบด้วยกฎหมายภาษี หลักความเสมอภาคทางภาษี และหลักการบังคับใช้โดยทั่วไปของกฎหมายภาษี

1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน กำหนดผู้มีหน้าที่เสียภาษีโรงเรือนและที่ดินไว้ 2 กรณี คือ

(1) หากเจ้าของทรัพย์สิน อันได้แก่ โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นและที่ดินเป็นเจ้าของเดียวกัน เจ้าของทรัพย์สินนั้นก็เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี

(2) แต่ถ้าที่ดินและโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ เป็นคนละเจ้าของ กฎหมายกำหนดให้เจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น เป็นผู้เสียมีหน้าที่เสียภาษี

ดังนั้นถ้าใครเป็นเจ้าของที่ดินและปลูกตึกแถวให้เช่าก็มีหน้าที่เสียภาษีโรงเรือนและที่ดินมิใช่ผู้เช่าแม้จะทำสัญญาให้ผู้เช่าเป็นผู้เสียภาษีและถ้าผู้เช่าไม่เสียภาษีเจ้าของก็ต้องรับผิดชอบเป็นผู้เสียภาษีแล้วจึงไปไล่เบี้ยเอาจากผู้เช่าตามสัญญา (คำพิพากษาฎีกาที่ 1727/2517) แต่ถ้ามีคนอื่นมาเช่าที่ดินนั้นปลูกสร้างตึกแถวให้เช่ากรณีนี้เจ้าของที่ดินไม่ต้องเสียภาษี ผู้เสียภาษี คือ ผู้เช่าที่ดินปลูกตึกแถวให้เช่า โดยผู้เช่าที่ดินต้องเสียภาษีทั้งส่วนที่เป็นตัวตึกแถวและที่ดินที่ตึกแถวนั้นปลูกอยู่ หรือถ้ามิใช่เป็นการให้เช่าหากแต่เป็นการอนุญาตให้ปลูกโดยไม่คิดค่าตอบแทน ผู้เป็นเจ้าของโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างที่อยู่บนที่ดินนั้นก็มีหน้าที่เสียภาษีโรงเรือนและที่ดินแต่เพียงผู้

เดียว อย่างไรก็ตามแม้จะไม่เคยเป็นเจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างมาก่อนก็อาจจะต้องรับผิดเสียภาษีร่วมกับเจ้าของได้หากรับโอนหรือซื้อโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างจากผู้โอนโดยผู้ขายหรือผู้โอนยังค้างชำระภาษีโรงเรือนและที่ดินอยู่ เจ้าของก็ต้องเป็นลูกหนี้ร่วมกับผู้ขายหรือผู้โอนที่ค้างชำระภาษีอยู่แล้ว

นอกจากนี้กฎหมายยังกำหนดว่าถ้าเจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างไม่ยอมชำระภาษีถ้ามีการขายทรัพย์สินทอดตลาด ให้ขายรวมสิทธิใด ๆ ในที่ดินอันเจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ยังคงมีอยู่นั้นด้วย

2) สิ่งที่เป็นมูลเหตุให้มีการเสียภาษี

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 กำหนดทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินไว้ 2 ประเภท คือ

(1) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นตามคำนิยามมาตรา 5 กำหนดให้โรงเรือนหมายความรวมถึงแพด้วย แต่โรงเรือนนั้นไม่จำเป็นต้องเป็นที่อยู่อาศัยอย่างเดียว อาจใช้ทำงาน ทำธุรกิจ หรือทำการค้า อุตสาหกรรม และสิ่งปลูกสร้างอื่นที่ไม่มีลักษณะเป็นโรงเรือน เช่น คานเรือ (คำพิพากษาฎีกาที่ 656/2477), ถังน้ำมัน (คำพิพากษาฎีกาที่ 397/2521), สนามน็อกบอร์ด (คำพิพากษาฎีกาที่ 3620/2536) และเครื่องจักรผสมคอนกรีตที่ติดตรึงตราถาวรกับพื้นดิน (คำพิพากษาฎีกาที่ 2587/2534) เป็นต้น

(2) ที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น หมายถึง ที่ดินซึ่งปลูกโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ และบริเวณต่อเนื่องกันซึ่งตามปกติใช้ไปด้วยกันกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ๆ และเมื่อพิจารณาคำนิยามของคำว่า ที่ดินในมาตรา 5 ที่ความหมายรวมไปถึงทางน้ำ บ่อน้ำ สระน้ำด้วย ทำให้หากโรงเรือนนั้นมีบ่อน้ำที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนแล้วทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินจะต้องรวมบ่อน้ำด้วย

2.1.2 การคำนวณภาษี

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินได้กำหนดวิธีการประเมินภาษีโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ กับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างนั้นๆ รวมทั้งได้กำหนดจำนวนอัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บไว้ในอัตราร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี โดยให้เป็นหน้าที่ของพนักงานเจ้าหน้าที่ทำการกำหนดประเภทของทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายการเสียภาษีตามที่กฎหมายบัญญัติตลอดจนคิดคำนวณค่ารายปีแห่งทรัพย์สิน และค่าภาษีที่จะต้องเสีย ตามมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน

1) การประเมินภาษี

ภาษีโรงเรือนและที่ดินจัดเก็บจากค่ารายปีของทรัพย์สิน พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินกำหนดให้ผู้รับประเมินชำระภาษีปีละครั้งตามค่ารายปีของทรัพย์สินคือ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นกับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นในอัตราร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี การคิดคำนวณค่ารายปีต้องกระทำ ณ เวลาซึ่งโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ได้มีขึ้นและสำเร็จควรเข้าอยู่ได้แล้ว และให้นำค่ารายปีของปีที่ล่วงมาแล้วเป็นหลักสำหรับการคำนวณค่าภาษีที่จะต้องเสียในปีต่อมา แต่การคำนวณภาษีโรงเรือนและที่ดินซึ่งต้องเริ่มในปีต่อมานั้นไม่จำต้องถือค่ารายปีของปีที่ล่วงมาแล้วอย่างเดียวเป็นหลัก พนักงานเจ้าหน้าที่ผู้ประเมินมีอำนาจแก้หรือคำนวณค่ารายปีของปีต่อมาให้ถูกต้องตามพฤติการณ์และความจริงได้ (คำพิพากษาฎีกาที่ 109/2517 ดู พลประสิทธิ์ ฤทธิ์รักษา, 2534, หน้า 28) และคำว่า ค่ารายปีที่ล่วงมาแล้ว หมายถึงค่ารายปีของปีก่อนถัดจากปีที่เจ้าพนักงานกำลังประเมินมิใช่หมายถึงค่ารายปีของปีก่อน ๆ นั้นขึ้นไป (คำพิพากษาฎีกาที่ 1527/2531, คำพิพากษาฎีกาที่ 4488/2533)

ดังนั้น ค่ารายปีจึงเป็นสิ่งจำเป็นในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน กฎหมายจึงกำหนดความหมายของค่ารายปีไว้ใน มาตรา 8 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินไว้ว่า ค่ารายปีหมายถึง จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ในปีหนึ่ง ๆ ในกรณีที่ทรัพย์สินนั้นให้เช่า ให้ถือค่าเช่านั้นเป็นค่ารายปี แต่ถ้าเป็นกรณีที่มีเหตุอันสมควรที่ทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าค่าเช่านั้นมิใช่จำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เช่าได้หรือเป็นกรณีที่หาค่าเช่าไม่ได้ เนื่องเจ้าของทรัพย์สินดำเนินกิจการเองหรือด้วยเหตุประการอื่น ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินค่ารายปี ได้โดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเล ที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

จากความหมายและหลักเกณฑ์ดังกล่าว จึงเป็นการคาดคะเนค่าเช่าทั้งปีของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างในปีหนึ่ง ๆ หากทรัพย์สินมีการเช่าจริงกฎหมายให้ถือค่าเช่านั้นเป็นค่ารายปี (พลประสิทธิ์ ฤทธิ์รักษา, 2544, หน้า 82) ในกรณีโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างไม่มีการให้เช่าหรือ ค่าเช่ามิใช่จำนวนอันสมควร การหาจำนวนเงินซึ่งสมควรให้เช่านั้น กฎหมายให้อำนาจเจ้าพนักงานแก้หรือคำนวณค่ารายปีใหม่ได้โดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเล ที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์การประเมินค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินต้องคิดคำนวณตามค่ารายปีที่เจ้าของให้เช่าหรือไม่ได้ให้เช่าซึ่งอาจแก้ไขเปลี่ยนแปลงได้ในแต่ละปี การ

เพิ่มค่ารายปีย่อมขึ้นอยู่กับภาวะเศรษฐกิจ จากดัชนีราคาคู่มือราชการมิใช่อยู่ที่ดุลพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่ฝ่ายเดียวที่จะกำหนดค่ารายปีเพิ่มขึ้นได้ (คำพิพากษาฎีกาที่ 1527/2531 (ประชุมใหญ่))

ต่อมาฝ่ายบริหารได้ดำเนินการออกกฎเกณฑ์ในรูปประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีของทรัพย์สิน ลงวันที่ 30 มีนาคม 2535 ดังนี้ คือ การประเมินค่ารายปีทรัพย์สินที่ให้เช่าและมีเหตุสมควรที่ทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าค่าเช่านั้นมิใช่จำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เช่าได้ หรือเป็นกรณีหาค่าเช่าไม่ได้ เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินดำเนินกิจการเองหรือด้วยเหตุประการอื่น ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินค่ารายปีได้โดยเทียบเคียงกับค่ารายปีของทรัพย์สินที่ให้เช่าที่มีลักษณะของทรัพย์สิน ขนาดพื้นที่ ทำเลที่ตั้งและบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์คล้ายคลึงกัน ในเขตของหน่วยการบริหารราชการส่วนท้องถิ่นนั้น

ในเบื้องต้นจึงอาจกำหนดหลักเกณฑ์ในการประเมินค่ารายปีตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีของทรัพย์สินได้ดังนี้

(1) กรณีทรัพย์สินให้เช่าและค่าเช่าเป็นจำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เช่าได้ ให้ถือว่าค่าเช่า คือหลักในการคำนวณค่ารายปี เช่นให้เช่าเดือนละ 5,000 บาท หนึ่งปี 60,000 บาท เงินจำนวน 60,000 บาท ถือเป็นค่ารายปี

(2) กรณีมีเหตุอันสมควรที่ทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าค่าเช่านั้นมิใช่จำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เช่าได้ หรือกรณีหาค่าเช่าไม่ได้ เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินดำเนินกิจการเองหรือด้วยเหตุประการอื่น ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินค่ารายปีได้โดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเล ที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

ดังนั้น “ค่ารายปี” จึงเป็นเพียงคำที่กฎหมายสมมติขึ้นเท่านั้น โดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา มิใช่จะต้องคำนวณค่ารายปีจากค่าเช่าที่ผู้ให้เช่าได้รับตามสัญญาที่ทำไว้ต่อกันเสมอไม่ (พลประสิทธิ์ ฤทธิ์รักษา, 2544, หน้า 82) แต่ในทางปฏิบัติมีการทำสัญญาเช่าโดยเรียกเก็บค่าเช่าในอัตราที่ต่ำกว่าความเป็นจริงเพื่อให้ค่ารายปีลดลงเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน หรือผู้ให้เช่ากำหนดให้มีค่าตอบแทนอย่างอื่นนอกจากค่าเช่า เช่น เงินกินเปล่า เงินแปะเจี๊ย เงินช่วยค่าก่อสร้าง เงินเหล่านี้ต้องนำมารวมคำนวณเป็นค่ารายปีของทรัพย์สินด้วย เนื่องจากเงินกินเปล่า หรือ เงินแปะเจี๊ย ที่เจ้าของห้องหรือผู้ให้เช่าเรียกจากผู้เช่าคือค่าเช่าที่จ่ายล่วงหน้าที่เจ้าของห้องหรือผู้ให้เช่าเรียก

จากผู้เช่านั่นเอง ซึ่งหากสัญญาเช่าระงับไปก่อนโดยไม่ใช่ความผิดของผู้เช่าแล้ว ผู้เช่าย่อมมีสิทธิเรียกเงินกินเปล่า หรือ เงินแปะเจี๊ยคืนได้ตามส่วน เพราะเงินกินเปล่า หรือ เงินแปะเจี๊ย ถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าเช่าที่ชำระล่วงหน้า (คำพิพากษาฎีกาที่ 360/2521) ส่วนเงินช่วยค่าก่อสร้างที่ผู้ให้เช่าเก็บจากผู้เช่านั้น ถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าเช่าที่ได้ชำระล่วงหน้าและเป็นเหตุให้ค่าเช่าที่ต้องชำระเป็นรายเดือนลดต่ำลงกว่าค่าเช่าที่แท้จริงซึ่งควรจะได้รับ ดังนั้น เงินช่วยค่าก่อสร้างที่ผู้ให้เช่าได้รับจากผู้เช่าจึงต้องรวมถือเป็นค่ารายปี (คำพิพากษาฎีกาที่ 4155/2543) รวมทั้งกรณีนอกจากค่าเช่าตอบแทนที่ระบุไว้ในสัญญาเช่าแล้วผู้ให้เช่ายังได้รับประโยชน์ตอบแทนอย่างอื่นเพื่อตอบแทนการให้เช่า แสดงว่าค่าเช่าจริงสูงกว่าค่าเช่าในสัญญา ดังนั้นจะถือเพียงค่าเช่าที่ระบุในสัญญาเป็นหลักในการคำนวณค่ารายปีไม่ได้ เพราะมีเหตุอันบ่งให้เห็นว่าค่าเช่าดังกล่าวไม่ใช่ค่าเช่าอันถูกต้องแท้จริง (คำพิพากษาฎีกาที่ 1970/2537 และคำพิพากษาฎีกาที่ 459/2541) แต่กรณีสัญญาเช่าที่รวมสิทธิที่จะซื้อที่ดินที่เช่าไว้ด้วย ทำให้อัตราค่าเช่าตามสัญญาสูงกว่าค่าเช่าที่แท้จริง ซึ่งเมื่อเช่าครบตามสัญญาค่าเช่าอาจเท่าหรือสูงกว่าราคาที่ดินที่เช่า ดังนั้นจึงนำอัตราค่าเช่ามาเป็นฐานในการคำนวณค่ารายปีไม่ได้ (คำพิพากษาฎีกาที่ 5510/2542)แต่อย่างไรก็ตาม หากพนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าค่าเช่านั้นมิใช่จำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เช่าได้ในปีหนึ่ง พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจแก้หรือประเมินค่ารายปีเสียใหม่

ปัจจุบันกระทรวงมหาดไทยได้กำหนดหลักเกณฑ์หรือแนวทางการประเมินค่ารายปีตามมติคณะรัฐมนตรีเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีโดยให้องค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นกำหนดราคาค่าเช่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตร แต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณาการประเมินค่ารายปีเพื่อพิจารณาและกำหนดราคาค่าเช่ามาตรฐานและให้คำแนะนำแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในการประเมินค่ารายปี กำหนดให้พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินค่ารายปีโดยคำนึงถึง ค่ารายปีที่ล่วงมาแล้วเป็นหลักและประเมินตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (หนังสือด่วนที่สุดที่ มท. 0307/ว 2393 ลงวันที่ 10 กันยายน พ.ศ. 2536 เรื่องซักซ้อมแนวทางการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน)

สาระสำคัญของขั้นตอนการจัดทำราคาค่าเช่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตรต่อเดือน (กองราชการส่วนท้องถิ่น กรมการปกครอง, 2545, หน้า 534) มีดังนี้

(1) ให้สำรวจลักษณะของทรัพย์สินและการประกอบกิจการในพื้นที่เขตหน่วยการบริหารราชการส่วนท้องถิ่นแล้วดำเนินการ

(1.1) แบ่งพื้นที่บริเวณต่าง ๆ เป็นทำเล กรณีที่หน่วยการบริหารราชการส่วนท้องถิ่นใดได้จัดทำแผนที่ภาษีและทะเบียนทรัพย์สินแล้วการกำหนดพื้นที่บริเวณต่าง ๆ เป็นแต่ละทำเลให้คำนึงถึงการแบ่งพื้นที่เป็นเขต (zone) เขตย่อย (block) และรหัสแปลงที่ดิน (lot) ตามแหล่ง

การใช้ประโยชน์ทางเศรษฐกิจตามลำดับ ตั้งแต่บริเวณที่ใช้ประโยชน์ทางเศรษฐกิจได้ดีที่สุด และลำดับรองลงไปตามความเหมาะสม

(1.2) แบ่งทรัพย์สินออกเป็นประเภทต่าง ๆ ให้ครอบคลุมทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน ที่ตั้งอยู่ในเขตหน่วยการบริหารราชการส่วนท้องถิ่น

(1.3) เฉลี่ยค่าเช่าทรัพย์สินแต่ละประเภทในแต่ละทำเลให้เป็นต่อตารางเมตรต่อเดือน เช่น ตึกแถวชั้นเดียว ขนาดกว้าง 4 เมตร ยาว 12 เมตร ในทำเลที่ 1 ค่าเช่าเดือนละ 6,000 บาท เฉลี่ยค่าเช่าทรัพย์สินเป็นต่อตารางเมตรต่อเดือน ดังนี้

พื้นที่ตึกแถว = 4*12= 48 ตารางเมตร (ค่าเช่าเดือนละ 6,000 บาท)

ดังนั้นค่าเช่าต่อตารางเมตรต่อเดือน $\frac{6,000}{48}$ = 125 บาท

(2) เมื่อจัดทำราคาค่าเช่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตรแล้วให้คณะกรรมการพิจารณาการประเมินค่ารายปีที่หน่วยงานการบริหารราชการส่วนท้องถิ่นแต่งตั้งเป็นผู้พิจารณาและให้ความเห็นชอบ

2) การยกเว้นภาษีและการลดหย่อนภาษี

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินกำหนดทรัพย์ที่ได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน ได้แก่

(1) พระราชวังอันเป็นส่วนของแผ่นดิน

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

(3) ทรัพย์สินของโรงพยาบาลสาธารณะและโรงเรียนสาธารณะซึ่งกระทำกิจการอันมิใช่เพื่อผลกำไรส่วนบุคคล และใช้เฉพาะในการรักษาพยาบาลและในการศึกษา เช่น โรงพยาบาล ศิริราช โรงเรียนรัฐบาล เป็นต้น

(4) ทรัพย์สินที่เป็นศาสนสมบัติอันใช้เฉพาะในศาสนกิจอย่างเดียวหรือเป็นที่อยู่ของสงฆ์ หากนำทรัพย์สินไปใช้เพื่อวัตถุประสงค์อย่างอื่น เพื่อจะนำรายได้ไปใช้ในศาสนกิจก็ไม่ได้รับการยกเว้นภาษี

(5) โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอื่น ซึ่งปิดไว้ตลอดปี และเจ้าของมิได้อาศัยอยู่เองหรือให้ผู้อื่นอยู่นอกจากคนเฝ้า ซึ่งคนเฝ้าในที่นี้ หมายถึง คนที่เฝ้าจริง ๆ มิได้ใช้อาศัยอยู่ แม้คนที่

อาศัยอยู่จะเป็นลูกของเจ้าของโรงเรือนก็ไม่ได้รับการยกเว้น (คำพิพากษาฎีกาที่ 658/2489) และในกรณีที่หมดสัญญาเช่าแต่ผู้เช่าไม่ยอมออกจากห้องเช่า เจ้าของโรงเรือนยังมีหน้าที่ต้องชำระภาษีแม้จะไม่ได้รับค่าเช่า (คำพิพากษาฎีกาที่ 1133/2494 ประชุมใหญ่)

(6) ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน ฉบับที่ 4 พ.ศ. 2534 มาตรา 11 เพิ่มเติมการยกเว้น ตามมาตรา 9 คือ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้าง ของการเคหะแห่งชาติที่ผู้เช่าซื้ออาศัยอยู่เอง โดยมิได้ใช้เป็นที่เก็บสินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรมหรือประกอบกิจการอื่นเพื่อหารายได้ เนื่องจากบ้านยังเป็นกรรมสิทธิ์ของการเคหะแห่งชาติ ซึ่งในสัญญาเช่าซื้อการเคหะแห่งชาติอาจผลักภาระภาษีให้กับผู้เช่าซื้อ ดังนั้นจึงมีการตราอนุมาตรานี้เพื่อช่วยเหลือผู้มีรายได้น้อยให้ได้รับยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน (สุณีย์ อาคเนย์เดโช, 2544, หน้า 49)

(7) โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งเจ้าของอยู่เองหรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษาและมิได้ใช้เป็นที่ไว้สินค้าหรือประกอบอุตสาหกรรมใด ๆ โดยไม่คำนึงว่าจะมีกี่หลัง แม้เจ้าของโรงเรือนจะไม่มีชื่ออยู่ในทะเบียนก็ตาม (คำพิพากษาฎีกาที่ 1248/2531) และสำนักงานฝ่ายบริหารหรือที่ทำการนิติบุคคลไม่ถือเป็นโรงเรือนที่เจ้าของอยู่เองหรือให้ผู้แทนเฝ้ารักษาอยู่จึงไม่ได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน (คำพิพากษาฎีกาที่ 23/2537)

(8) พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน ฉบับที่ 4 พ.ศ. 2534 มาตรา 6 ได้บัญญัติเพิ่มมาตรา 6 ทวิ ความว่า ให้รัฐมนตรีมีอำนาจยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินให้แก่รัฐวิสาหกิจสำหรับพื้นที่ว่างบริเวณต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ที่ใช้ประโยชน์โดยตรงของรัฐวิสาหกิจนั้นตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดไว้ ซึ่งปัจจุบันได้มีการประกาศกระทรวงมหาดไทยกำหนดให้พื้นที่อ่างเก็บน้ำ เขื่อนต่าง ๆ ของการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยเป็นพื้นที่ที่เป็นบริเวณต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้าง ที่ได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน

นอกจากนั้นพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการลดค่ารายปี ดังนี้

(1) ถ้าโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ถูกรื้อถอน เช่นรื้อบางส่วนออกเพื่อสร้างใหม่หรือรื้อออกทั้งหมด หรือถูกทำลายทั้งหมดหรือบางส่วนโดยประการอื่น กฎหมายให้ลดยอดค่ารายปีของทรัพย์สินนั้นตามส่วนที่ถูกทำลาย ตลอดเวลาที่ยังไม่ได้ทำขึ้นใหม่ แต่ในเวลานั้นโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นนั้นต้องเป็นที่ซึ่งยังใช้งานไม่ได้

(2) กรณีที่โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ซึ่งทำขึ้นในระหว่างปีนั้น กฎหมายให้ถือเอาเวลาที่โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นได้มีขึ้นและสมควรเข้าอยู่ได้แล้วเท่านั้น

มาเป็นเกณฑ์ในการคำนวณค่ารายปี เช่น ในปี 2545 ปลูกบ้านและเข้าอยู่ในเดือนกรกฎาคม 2546 ดังนั้น ค่ารายปีต้องลดลงเหลือเพียงครึ่งเดียว จะคิดเต็มทั้งปีไม่ได้

(3) กรณีเจ้าของติดตั้งส่วนควบที่สำคัญ มีลักษณะเป็นเครื่องจักรกลไก เครื่องกระทำหรือเครื่องกำเนิดสินค้า เพื่อใช้ดำเนินการอุตสาหกรรมบางอย่าง เช่น โรงสี หรือโรงเลื่อย ฯลฯ ขึ้นในโรงเรือนนั้น ๆ ในการประเมิน กฎหมายให้ลดค่ารายปีลงเหลือ 1 ใน 3 ของค่ารายปีของทรัพย์สินนั้น รวมทั้งส่วนควบด้วย เช่น กำหนดค่ารายปีทรัพย์สินรวมส่วนควบ 3 ล้านบาท ต้องลดลงมาเหลือเพียง 1 ล้านบาท แล้วจึงคิดคำนวณภาษีจาก 1 ล้านบาท

3) การกำหนดอัตราภาษี

อัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้น กฎหมายกำหนดให้ใช้อัตราคงที่ (Flat Rate) เดิมพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 กำหนดอัตราภาษีสำหรับโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นรวมทั้งที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องในอัตราร้อยละ 15 แห่งค่ารายปี สำหรับที่ดินที่มิได้ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นกำหนดอัตราภาษีร้อยละ 7 แห่งค่ารายปี แต่หลังจากนั้นประมาณ 5 เดือนมีการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีในมาตรา 8 โดยปรับจำนวนอัตราภาษีลงเหลือร้อยละ 12.5 แห่งค่ารายปีและจัดเก็บในอัตรานี้มาจนถึงปัจจุบัน

2.1.3 การจัดเก็บภาษี

ในส่วนของการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้น สามารถจำแนกออกได้ดังนี้

1) หลักเกณฑ์การชำระภาษี

ผู้รับประเมินมีหน้าที่ยื่นแบบพิมพ์เพื่อแจ้งรายการทรัพย์สิน (ภรด.2) ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ภายในเดือนกุมภาพันธ์ของทุกปี แต่ถ้ามีเหตุจำเป็นกฎหมายให้อำนาจผู้ว่าราชการเลื่อนกำหนดเวลายื่นแบบพิมพ์เพื่อแจ้งรายการทรัพย์สินออกไปได้ หากผู้รับประเมินไม่ยื่นรายการทรัพย์สินหรือยื่นรายการทรัพย์สินไม่ถูกต้อง กฎหมายให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินและให้มีการแจ้งการประเมินย้อนหลังให้ผู้รับประเมินเสียภาษีตามเวลาที่กฎหมายกำหนด เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ตรวจพิจารณาแบบพิมพ์เพื่อแจ้งรายการทรัพย์สินแล้วเห็นว่าจำเป็นก็ให้มีอำนาจสั่งให้ผู้รับประเมินแสดงรายการเพิ่มเติมละเอียดยิ่งขึ้น (ภรด.5) ในแบบจะระบุคำเตือนว่า หากได้รับคำตอบไม่พอเพียงอาจถูกเรียกมาสอบสวนได้ เพื่อประโยชน์ในการประเมินภาษีและให้ความเป็นธรรมแก่ผู้รับประเมิน กฎหมายให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่เข้าไปตรวจทรัพย์สินได้ด้วยตัวเองโดยต้องแจ้ง (ภรด. 7) ให้ผู้รับประเมิน ผู้เช่า ผู้ครองได้ทราบ เมื่อได้ไต่สวนตรวจตราแล้วให้พนักงาน

เจ้าหน้าที่กำหนดประเภททรัพย์สิน ค่ารายปีแห่งทรัพย์สิน และค่าภาษีที่ต้องเสีย และแจ้ง (ภรด.8) ไปยังพนักงานจัดเก็บภาษีเพื่อแจ้งให้ผู้รับประเมินชำระค่าภาษีอากร

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีโรงเรือนและที่ดินจะต้องนำค่าภาษีไปชำระแก่พนักงานเก็บภาษีภายใน 30 วันนับจากวันถัดจากวันได้รับแจ้งการประเมิน การชำระภาษีโรงเรือนและที่ดินมี 2 วิธี คือ ผู้เสียภาษีนำภาษีไปชำระต่อพนักงานเก็บภาษีด้วยตัวเอง ณ สำนักงานขององค์กรปกครองท้องถิ่นซึ่งทรัพย์สินตั้งอยู่ หรือสถานที่อื่นที่ผู้บริหารท้องถิ่นกำหนด หรืออีกวิธีหนึ่ง คือ ชำระโดยส่งธนาณัติ ตั๋วแลกเงินหรือเช็คของธนาคารทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ หรือชำระผ่านธนาคาร กฎหมายได้กำหนดผลของการชำระภาษี คือ ให้ถือวันที่พนักงานเก็บภาษาลงลายมือชื่อในใบเสร็จรับเงินแต่หากเป็นการชำระโดยทางไปรษณีย์หรือชำระผ่านทางธนาคารให้ถือวันส่งทางไปรษณีย์หรือวันที่ชำระผ่านทางธนาคารเป็นวันชำระภาษี นอกจากนี้หากวงเงินค่าภาษีมีจำนวนตั้งแต่เก้าพันบาทขึ้นไปผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีสิทธิขอผ่อนชำระภาษีเป็นงวด ๆ ได้

2) การคัดค้านการประเมินภาษี

หากผู้รับประเมินไม่เห็นด้วยกับการประเมินมีสิทธิยื่นคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่โดยให้ผู้บริหารท้องถิ่นเป็นผู้ชี้ขาด เว้นแต่จะมีกฎหมายบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่นทั้งนี้ผู้บริหารท้องถิ่นอาจมอบอำนาจและหน้าที่ดังกล่าวให้หน่วยงานอื่นของรัฐดำเนินการแทนได้ การที่จะทราบว่าบุคคลหรือคณะบุคคลใดมีอำนาจในการพิจารณาการประเมินใหม่และมีคำชี้ขาดต้องพิจารณาบทกฎหมายว่าด้วยการบริหารราชการส่วนท้องถิ่น เช่น ภาษีโรงเรือนและที่ดินในเขตเทศบาลกฎหมายกำหนดให้จัดเก็บเป็นรายได้ของเทศบาล และกำหนดให้มีคณะเทศมนตรีขึ้นคณะหนึ่งทำหน้าที่ควบคุมและรับผิดชอบในการบริหารกิจการของเทศบาล ดังนั้นอำนาจในการประเมินใหม่ของเทศบาลจึงเป็นอำนาจและความรับผิดชอบของคณะเทศมนตรี (คำพิพากษาฎีกาที่ 860/2520)

คำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ (ภรด.9) ต้องแสดงเหตุผลในการไม่เห็นด้วยฝ่ายการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่และจะต้องยื่นต่อเจ้าหน้าที่ภายใน 15 วันนับแต่วันที่ผู้รับประเมินได้รับแจ้งรายการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดิน หากเลยกำหนดดังกล่าวกฎหมายถือว่าผู้รับประเมินหมดสิทธิที่จะให้พิจารณาการประเมินใหม่และจำนวนเงินซึ่งประเมินไว้นั้นเป็นเด็ดขาด ในระหว่างการพิจารณาการประเมินใหม่ หากผู้มีอำนาจพิจารณาการประเมินเห็นว่าคำร้องนั้นยังไม่เพียงพอแก่การวินิจฉัยย่อมมีอำนาจออกหมายเรียกให้ผู้ร้องขอพิจารณาการประเมินใหม่มาซักถามได้ หากผู้ร้องไม่ปฏิบัติตามผู้ร้องจะหมดสิทธิที่จะขอให้พิจารณาการประเมินใหม่และ

จำนวนซึ่งประเมินไว้นั้นให้ถือเป็นเด็ดขาด และเมื่อพิจารณาการประเมินเสร็จให้แจ้งไปยังผู้รับการประเมินทราบ (ภรด.11)

หากผู้รับประเมินไม่พอใจคำชี้ขาดของผู้บริหารท้องถิ่นมีสิทธินำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากรได้ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งให้ทราบคำชี้ขาด เพื่อแสดงให้ศาลเห็นว่าการประเมินไม่ถูกต้องและก่อนฟ้องคดีผู้รับประเมินต้องชำระค่าภาษีอากรก่อน การฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรผู้รับประเมินจะต้องเสียค่าขึ้นศาลร้อยละ 2.5 ของจำนวนเงินภาษีที่ผู้รับประเมินขอให้ศาลเพิกถอนการประเมินภาษีเนื่องจากเป็นคดีมีทุนทรัพย์และเมื่อศาลภาษีอากรมีคำวินิจฉัยหรือคำสั่งวินิจฉัยชี้ขาดคดีแล้วหากคู่ความไม่เห็นด้วยมีสิทธิที่จะอุทธรณ์ต่อศาลฎีกาภายในกำหนดเวลาหนึ่งเดือนนับแต่ได้อ่านคำพิพากษาหรือคำสั่งนั้น

3) การบังคับให้เป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินมีบทกำหนดโทษทั้งทางแพ่งและโทษทางอาญากล่าวคือ

3.1) โทษทางแพ่ง

กรณีผู้เสียภาษีไม่ชำระภาษีภายในเวลาที่กำหนดเป็นเหตุให้ต้องเสียเงินเพิ่ม การเสียเงินเพิ่มมาตรา 43 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน กำหนดวิธีการคำนวณเงินเพิ่มและอัตราการเสียเงินเพิ่ม เช่น กรณีค้างภาษีไม่เกินหนึ่งเดือนจำนวน 100,000 บาท เสียเงินเพิ่ม 2,500 บาท รวมเป็นจำนวนภาษีที่ต้องชำระทั้งหมด 102,500 บาท และถ้ามิได้มีการชำระค่าภาษีและเงินเพิ่มภายใน 4 เดือน นับแต่ผู้รับประเมินได้รับแจ้งการประเมินให้ชำระค่าภาษีโรงเรือนและที่ดิน ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจยึด อายัดหรือขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีและเงินเพิ่มได้เพื่อนำเงินมาเสียค่าธรรมเนียมและค่าใช้จ่ายโดยไม่ต้องขอให้ศาลสั่งหรือออกหมายยึด และหากมีการโอนทรัพย์สินที่ค้างชำระค่าภาษีอากรกฎหมายกำหนดให้เจ้าของทรัพย์สินคนเก่าและผู้รับโอนเป็นลูกหนี้ภาษีร่วมกัน

3.2) โทษทางอาญา

ซึ่งมีโทษจำคุก โทษปรับ และโทษทั้งจำทั้งปรับ ดังต่อไปนี้คือ

(1) ผู้เสียภาษีไม่ยื่นแสดงรายการแห่งทรัพย์สิน (ภรด.2) ภายในเวลาที่กำหนดต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ มีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองร้อยบาท

(2) ผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกของพนักงานเจ้าหน้าที่ ไม่แจ้งรายการประเมินเพิ่มเติมละเอียดยิ่งขึ้น (ภรด.5) ไม่นำพยานหลักฐานมาแสดง หรือไม่ตอบคำถามเมื่อ

พนักงานเจ้าหน้าที่ซักถามเกี่ยวกับใบแสดงรายการทรัพย์สิน มีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าร้อยบาท

(3) ผู้หลีกเลี่ยงการคำนวณค่ารายปีแห่งทรัพย์สินโดยยื่นถ้อยคำเท็จ ให้ถ้อยคำเท็จตอบคำถามเท็จ แสดงพยานหลักฐานเท็จ หรือกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งที่จะหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการคำนวณค่ารายปี มีความผิดต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือนหรือปรับไม่เกินห้าร้อยบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

2.2. โครงสร้างภาษีบำรุงท้องที่

ภาษีบำรุงท้องที่มีพัฒนาการทางกฎหมายสืบเนื่องมาจากการจัดเก็บภาษีของอาณาจักรไทยโบราณ โดยมีสาระสำคัญดังนี้ กฎหมายกำหนดให้เจ้าของที่ดิน ในวันที่ 1 มกราคมของปีใดเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี และทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายเสียภาษี ได้แก่ ที่ดิน ทั้งนี้ไม่ว่าเป็นที่ดินประเภทใด (มีโฉนดที่ดิน, น.ส. 3, น.ส. 3ก., ใบไต่สวน, สค. 1) โดยการคิดคำนวณจากอัตราภาษีที่กำหนดตามขั้นตอนของราคาปานกลางที่ดินในปัจจุบัน มีการแบ่งออกเป็น 34 ชั้น และกำหนดให้ที่ดินที่มีราคาเกิน 30,000 บาทขึ้นไป ต้องเสียภาษีไร่ละ 70 บาท ส่วนราคาที่เกิน 30,000 บาท ให้เสีย 25 บาททุก 10,000 บาท หรือคิดอัตราภาษีถัวเฉลี่ยร้อยละ 0.25 ของราคาปานกลางที่ดิน ทั้งนี้ไม่ว่าเป็นที่ดินไว้ใช้เพื่อการพักอาศัย การพานิชย์กรรมอุตสาหกรรม หรือที่ดินที่ปลูกไม้ยืนต้น แต่หากเป็นที่ดินที่ใช้ประกอบการกสิกรรมประเภทไม้ล้มลุก ให้เสียภาษีกึ่งหนึ่งของอัตราปกติ (กรณีเจ้าของที่ดินดำเนินการปลูกไม้ล้มลุกนั้นเอง ต้องเสียภาษีอย่างสูงไร่ละ 5 บาท) หากเป็นกรณีที่ดินรกร้างว่างเปล่า (ไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่ดิน) ต้องเสียเพิ่มขึ้น 1 เท่า และการลดหย่อนภาษีกฎหมายกำหนดให้อำนาจท้องถิ่นกำหนดเกณฑ์ลดหย่อนเนื้อที่การคำนวณได้ เช่น หากเขตเทศบาลกำหนดให้มีการลดหย่อนเนื้อที่ดิน 50 ตารางวา เจ้าของที่ดินที่มีเนื้อที่ต่ำกว่า 50 ตารางวาก็ไม่ต้องเสียภาษี เป็นต้น โดยจะขอแจกแจงโครงสร้างภาษีบำรุงท้องที่ดังต่อไปนี้

2.2.1 การกำหนดฐานภาษี

การจัดเก็บภาษีอากรของรัฐไม่อาจเกิดขึ้นได้หากปราศจากการกำหนดผู้มีหน้าที่เสียภาษีและสิ่งที่เป็นมูลเหตุให้ต้องมีการเสียภาษี และการที่ภาษีเป็นภาระสาธารณะที่ประชาชนต้องร่วมกันรับผิดชอบ จึงต้องมีการกำหนดส่วนแบ่งภาระสาธารณะตามสัดส่วนแห่งความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละคน สาระสำคัญดังกล่าวจึงปรากฏในบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรทุกประเภท รวมถึงพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ กำหนดให้ผู้ซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินในวันที่ 1 มกราคม ของปีใดมีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่ สำหรับปีนั้น การเสียภาษีบำรุงท้องที่ของปีใดต้องถือเอาการใช้ที่ดินของเจ้าของที่ดินในปีนั้นเป็นเกณฑ์และเจ้าของที่ดินเท่านั้นมีหน้าที่เสียภาษี (คำพิพากษาฎีกาที่ 2903/2527)เจ้าของที่ดิน หมายถึง บุคคลหรือคณะบุคคลไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล ซึ่งมีกรรมสิทธิ์ในที่ดินหรือครอบครองที่ดินที่ไม่เป็นกรรมสิทธิ์ของเอกชน ถ้าที่ดินนั้นมีเจ้าของร่วมหลายคน เจ้าของร่วมนั้นจะต้องรับผิดชอบเสียภาษี รวมทั้งกรณีเจ้าของที่ดินถูกฟ้องล้มละลายและศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์แล้วเจ้าของที่ดินยังคงมีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่ เนื่องจากยังเป็นเจ้าของที่ดินอยู่เพียงแต่ไม่อาจจัดการทรัพย์สินโดยตนเองได้จะต้องให้เจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ดำเนินการแทน (คำพิพากษาฎีกาที่ 2457/2533 , คำพิพากษาฎีกาที่ 374/2534) อนึ่ง หากเจ้าของที่ดินได้โอนกรรมสิทธิ์หรือการครอบครองที่ดินไปยังบุคคลอื่นโดยก่อนโอนผู้โอนยังค้างชำระภาษีบำรุงท้องที่อยู่ผู้รับโอนมีหน้าที่ร่วมกับเจ้าของที่ดินรับผิดชอบภาษีในส่วนที่ค้างชำระไม่เกิน 5 ปี รวมทั้งปีสุดท้ายที่มีการเปลี่ยนแปลงเจ้าของที่ดินด้วย ส่วนภาษีที่ค้างชำระเกิน 5 ปี ยังคงอยู่ในความรับผิดชอบของเจ้าของที่ดินเดิม แต่หากผู้รับโอนได้กรรมสิทธิ์มาจากการขายทอดตลาด โดยคำสั่งของเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ในคดีล้มละลาย หรือคำสั่งขายทอดตลาด ผู้รับโอนไม่ต้องรับผิดชอบในภาษีที่ค้างชำระนั้น

2) สิ่งที่เป็นมูลเหตุให้มีการเสียภาษี

พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ไม่ได้กำหนดสิ่งที่เป็นมูลเหตุให้มีการเสียภาษีไว้โดยตรง แต่กำหนดผู้มีหน้าที่เสียภาษีกับที่ดินที่ไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ (มาตรา 7, 8 และ37) ทำให้เข้าใจได้ว่ากฎหมายฉบับนี้มุ่งจัดเก็บภาษีจากที่ดิน หมายถึง ส่วนที่เป็นที่ดินทั่วๆไป เช่น ที่บ้าน ที่สวน ไร่นา เป็นต้น ไม่ว่าที่ดินนั้นจะเป็นที่ว่างเปล่าหรือมีโรงเรือนสิ่งปลูกสร้างอยู่หรือไม่ หรือใช้ในการเพาะปลูก เลี้ยงสัตว์ ประกอบกสิกรรม โดยจะให้ผู้อื่นเช่าหรือไม่ก็ตาม และมาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ ยังคงให้คำนิยามของคำว่าที่ดินให้หมายความรวมถึงพื้นที่ที่เป็นภูเขาหรือที่มีน้ำด้วย เช่น บ่อ น้ำ สระน้ำ เป็นต้น

2.2.2 การคำนวณภาษี

กฎหมายได้กำหนดหลักเกณฑ์การประเมินภาษีไว้ในมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ ตามนัยที่ว่า ผู้เป็นเจ้าของที่ดินในวันที่ 1 มกราคมของปีใดมีหน้าที่เสียภาษีภาษีบำรุงท้องที่สำหรับปีนั้น จากราคาปานกลางของที่ดินตามบัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่ท้าย

พระราชบัญญัตินี้ อีกทั้งการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่เป็นการจัดเก็บภาษีจากที่ดิน ดังนั้น มูลค่าที่ดินจึงเป็นสิ่งที่สำคัญที่นำมาใช้ในการคิดคำนวณภาษีในส่วนนี้ มาตรา 13 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ ได้กำหนดให้ทำการคำนวณจากราคาปานกลางที่ดิน ดังนั้น ราคาซื้อขายที่ดินในเขตนั้นจึงมีความสำคัญต่อการกำหนดจำนวนภาษีเพราะนำมาใช้ในการกำหนดราคาปานกลางของที่ดิน กฎหมายได้กำหนดหลักเกณฑ์วิธีการตีราคาปานกลาง ผลของการตีราคา ตลอดจนการคิดคำนวณราคาปานกลางที่ดินไว้ดังนี้

1) การประเมินภาษี

ภาษีบำรุงท้องที่เป็นภาษีที่จัดเก็บจากมูลค่าของที่ดิน โดยประเมินจากราคาปานกลางของที่ดิน การตีราคาปานกลางของที่ดินจึงเป็นกระบวนการสำคัญเบื้องต้นในการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ เพราะวิธีการกำหนดมูลค่ากลางของที่ดินจะนำมาใช้เป็นหลักฐานในการคำนวณภาษีตามอัตราภาษีที่แตกต่างกันออกไปตามราคาปานกลางของที่ดิน รายได้ภาษีบำรุงท้องที่ในท้องถิ่นใดจะมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับราคาปานกลางของที่ดินในท้องถิ่นนั้นเป็นสำคัญ พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ กำหนดหลักเกณฑ์ในการตีราคาปานกลางของที่ดินไว้ 2 ประการคือ

(1) หลักเกณฑ์ทั่วไป คือ นำเอาราคาที่ดินในหน่วยที่ทำการตีราคาซึ่งซื้อขายกันโดยสุจริตครั้งสุดท้ายไม่น้อยกว่า 3 ราย ในระยะเวลาไม่เกิน 1 ปี ก่อนวันตีราคา มาคำนวณถัวเฉลี่ยเป็นราคาปานกลาง โดยมิให้คำนวณราคาโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างหรือสิ่งเพาะปลูกเข้าด้วย หากที่ดินในหน่วยพื้นที่ดังกล่าวไม่มีการซื้อขายกัน ให้นำราคาปานกลางในหน่วยใกล้เคียงที่มีสภาพและทำเลที่ดินคล้ายคลึงกันมาเป็นราคากลางของที่ดินนั้น

(2) หลักเกณฑ์พิเศษ คือหากไม่สามารถตีราคาปานกลางของที่ดินโดยใช้หลักเกณฑ์ทั่วไปได้ กฎหมายกำหนดให้เอาเกณฑ์อื่นที่อาจแสดงให้เห็นถึงราคาตลาดของที่ดินโดยเฉลี่ย มาใช้ในการกำหนดราคาปานกลางของที่ดินได้

เพื่อก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการตีราคาปานกลาง พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่กำหนดให้ผู้ว่าราชการจังหวัดแต่งตั้งคณะกรรมการทำหน้าที่พิจารณาการตีราคาปานกลาง ซึ่งประกอบด้วยบุคคลในท้องที่ นอกจากนั้นกฎหมายได้กำหนดรอบระยะเวลาของการตีราคาปานกลางของที่ดินไว้ให้กระทำโดยคณะกรรมการพิจารณาราคาปานกลางของที่ดินทุกรอบระยะเวลา 4 ปี หากปรากฏภายหลังว่าราคาที่ดินในหน่วยใดมีการเปลี่ยนแปลงหลังจากได้ทำการตีราคาปานกลางแล้ว เมื่อผู้ว่าราชการจังหวัดเห็นสมควรหรือเจ้าของที่ดินร้องขอ ผู้ว่าราชการจังหวัดจะสั่งให้คณะกรรมการพิจารณาตีราคาปานกลางของที่ดินในหน่วยนั้นใหม่ได้ และกฎหมายยังกำหนดให้คณะกรรมการยื่นรายการการตีราคาปานกลางภายในตุลาคมของปีที่จะครบรอบระยะเวลา 4 ปี และผู้ว่าราชการจังหวัดจะปิดประกาศราคาปานกลางของที่ดินไว้ตามสถานที่ที่กฎหมายกำหนด

ในทางปฏิบัติหลักเกณฑ์ในการตีราคาปานกลางซึ่งเจ้าหน้าที่ยึดถือเป็นแนวทางในการดำเนินงานคือ

ก. การแบ่งหน่วยที่ดิน

1. การแบ่งหน่วยดินสำหรับการตีราคาปานกลางของที่ดิน

หน่วยที่ดิน หมายถึง อาณาเขตหรือบริเวณหนึ่งๆ ซึ่งที่ดินทุกแปลงที่อยู่ภายในอาณาเขตหรือบริเวณดังกล่าวมีราคาของที่ดินเท่ากันหรือใกล้เคียงกัน หน่วยที่ดินแต่ละหน่วยจะมีราคาปานกลางที่ดินเพียงราคาเดียวเท่านั้น หากที่ดินภายในหน่วยมีราคาต่างกัน กฎหมายกำหนดให้เจ้าหน้าที่ทำการแบ่งหน่วยที่ดินเพิ่มขึ้นอีก ทั้งนี้จนกว่าที่ดินแต่ละหน่วยจะมีราคาปานกลางเพียงราคาเดียวเท่านั้น การแบ่งหน่วยที่ดินสำหรับการตีราคาปานกลางของที่ดินมีลักษณะดังนี้ (กองราชการส่วนตำบล กรมการปกครอง กระทรวงมหาดไทย, 2540, หน้า 324)

1.1 ให้พิจารณากำหนดหน่วยราคาปานกลางของที่ดินทีละตำบลในเขตเป็นหลัก

1.2 ในกรณีที่ดินในตำบลที่จะทำการตีราคาปานกลาง มีราคาของที่ดินไม่แตกต่างกันมาก ให้กำหนดแบ่งหน่วยที่ดิน ที่จะทำการตีราคาเป็นหน่วยตำบล

1.3 ในกรณีที่ดินในตำบลที่จะทำการตีราคาปานกลาง มีราคาที่ดินแตกต่างกันมาก ให้กำหนดแบ่งหน่วยที่ดิน โดยพิจารณาสภาพแวดล้อมต่างๆ ประกอบ เช่น สภาพ ขนาด จำนวน ชุมชน สภาพทำเลที่ตั้งของที่ดิน การใช้ประโยชน์ที่ดิน รวมทั้งพิจารณาสิ่งอำนวยความสะดวกและสาธารณูปโภคต่างๆ

2. การแบ่งหน่วยที่ดินโดยใช้แผนที่ภาษีและทะเบียนภาษี

แนวคิดในการนำระบบแผนที่ภาษีและทะเบียนทรัพย์สินมาใช้ในการจัดเก็บรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเกิดขึ้นเมื่อประมาณปี พ.ศ. 2520 (กองราชการส่วนตำบลและส่วนพัฒนารายได้ กรมการปกครอง กระทรวงมหาดไทย, 2540, หน้า 5) กระทรวงมหาดไทยได้สั่งการให้เทศบาลทั่วไปจัดทำทะเบียนทรัพย์สินขึ้นเพื่อใช้เป็นเครื่องมือการจัดเก็บรายได้ การติดตามเร่งรัดภาษี แต่แนวทางปฏิบัติไม่ชัดเจน ต่อมาแผนแม่บทกระทรวงมหาดไทย(ฉบับที่3) พ.ศ. 2525-2529) ได้กำหนดแนว ทางปฏิบัติ และได้รับการสนับสนุนเงินกู้จากธนาคารโลก ทำให้ในที่สุด พ.ศ.2529 เทศบาลทั่วประเทศ และเมืองพัทยาได้จัดทำแผนที่ภาษีและทะเบียนทรัพย์สินเสร็จและนำไปใช้เป็นฐานข้อมูลและเครื่องมือในการจัดเก็บรายได้ ตั้งแต่ พ.ศ. 2529 เป็นต้นมา และกระทรวงมหาดไทยได้ออกระเบียบกระทรวงมหาดไทยว่าด้วยการจัดทำการปรับข้อมูลการใช้และการเก็บทำแผนที่ภาษีทะเบียนทรัพย์สินของเทศบาลและเมืองพัทยา พ.ศ.2537 เพื่อให้เทศบาลถือปฏิบัติ

แผนที่ภาษีและทะเบียนทรัพย์สิน หมายถึง ระบบการจัดเก็บรวบรวมข้อมูลและการใช้ประโยชน์เกี่ยวกับทรัพย์สิน ได้แก่ ที่ดินโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอื่นๆ ซึ่งอยู่ในเขตองค์การปกครองส่วนท้องถิ่น ได้แก่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ เนื่องจากแผนที่ภาษีและทะเบียนทรัพย์สินจะแสดงรายละเอียดเกี่ยวกับขอบเขตของที่ดินและเจ้าทรัพย์สิน

ขั้นตอนการจัดทำแผนที่ภาษีและทะเบียนทรัพย์สิน

1. การจัดทำแผนที่แม่บท เพื่อรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับที่ดิน ซึ่งต้องประสานกับสำนักงานที่ดินจังหวัดหรือสำนักงานที่ดินอำเภอ

2. การคัดลอกข้อมูลที่ดิน เพื่อหาข้อมูลชื่อเจ้าของที่ดิน ที่อยู่ และรายละเอียดของที่ดินแปลงนั้นๆ จากสารบบที่ดิน

3. การสำรวจข้อมูลภาคสนามเป็นการสัมภาษณ์เจ้าของทรัพย์สิน โดยใช้แผนที่แม่บทและข้อมูลที่ดินที่จัดทำไว้เป็นข้อมูลพื้นฐาน

4. การจัดทำแผนที่ภาษี เป็นการนำแผนที่แม่บทที่ผ่านการปรับปรุงข้อมูลตามสภาพข้อเท็จจริงจากการสำรวจภาคสนาม ซึ่งบอกถึงขนาดรูปร่างของแปลงที่ดิน โรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้าง ที่ปรากฏบนแปลงที่ดิน แผนที่ภาษีใช้มาตราส่วน 1:1,000

5. การจัดทำทะเบียนทรัพย์สินเป็นการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับที่ดิน โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่ได้จากการเดินสำรวจภาคสนาม คัดลงในทะเบียนทรัพย์สิน

6. การจัดเก็บเอกสารข้อมูล

ปัจจุบันเทศบาลทุกแห่งและเมืองพัทยา ใช้แผนที่ภาษีและทะเบียนทรัพย์สินในการกำหนดราคาปานกลางของที่ดินโดยมีหลักเกณฑ์สำคัญ ดังนี้

- ให้พิจารณากำหนดหน่วยราคาปานกลางที่ดินทีละตำบลในเขตเป็นหลัก
- ให้เทศบาลทุกแห่งและเมืองพัทยา ใช้แผนที่ภาษีเป็นแนวทางในการพิจารณาหน่วยที่ดิน เพราะสามารถแสดงรูปร่าง ขอบเขตบางแปลงที่ดิน อาคาร โรงเรือน และสิ่งปลูกสร้างได้อย่างชัดเจน สะดวกสำหรับเจ้าหน้าที่ในการพิจารณาความหนาแน่นของชุมชนและการเปรียบเทียบลักษณะของพื้นที่ได้อย่างชัดเจน พอที่จะประมาณโดยละเอียดได้ว่าบริเวณใดควรเป็นหน่วยราคาปานกลางของที่ดินเดียวกัน

ข. การสืบราคาปานกลาง

1. ก่อนเริ่มการตีราคาปานกลางของที่ดิน 3 เดือน ให้นายอำเภอ ผู้อำนวยการเขต ปลัดเทศบาล และปลัดเมืองพัทยา เป็นผู้รับผิดชอบในการดำเนินการรวบรวมข้อมูลและสืบราคาที่ดินที่มีการซื้อขายที่ดินโดยสุจริต ในช่วงเวลานั้นในเขตตำบล ในเขตชุมชน และที่ดินข้างเคียงจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เพื่อนำมาเป็นข้อมูลประกอบการพิจารณา ในการตีราคาปานกลางของที่ดิน

2. ในการตีราคาปานกลางของที่ดิน ให้สืบราคาที่ดินในหน่วยราคาปานกลางที่ดินแบ่งไว้แต่ละหน่วย ซึ่งซื้อขายกันโดยสุจริตครั้งสุดท้ายให้มากพอสมควรแต่ต้องไม่น้อยกว่า 3 รายในระยะเวลาไม่เกิน 1 ปี ก่อนวันตีราคาจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เพื่อนำมาคำนวณถึงค่าเฉลี่ยเป็นราคาปานกลาง ทั้งนี้โดยมิให้นำราคาโรงเรือน และสิ่งปลูกสร้าง หรือสิ่งเพาะปลูกมาคำนวณด้วย

ค. การพิจารณาตีราคาปานกลางของที่ดิน

ในทางปฏิบัติเจ้าหน้าที่ของท้องถิ่นเป็นผู้ดำเนินการแบ่งหน่วยและกำหนดหน่วยราคาปานกลางโดยคร่าวๆก่อน เพื่อเป็นแนวทางสำหรับการพิจารณาของคณะกรรมการตีราคาปานกลางที่ดินนั้น แต่ถ้าคณะกรรมการตีราคาปานกลางของที่ดินเห็นว่าการกำหนดหน่วยราคาปานกลางดังกล่าวไม่เหมาะสม คณะกรรมการมีอำนาจที่จะพิจารณาหน่วยราคาปานกลางหรือกำหนดราคาปานกลางต่างๆใหม่ให้เหมาะสมและเกิดความยุติธรรม (กองราชการส่วนตำบล กรมการปกครอง กระทรวงมหาดไทย, 2540, หน้า 336) แล้วจึงยื่นรายงานการตีราคาปานกลางที่ดินต่อผู้ว่าราชการจังหวัดเพื่อประกาศราคาปานกลางของที่ดินต่อไป

อนึ่งในการตีราคาปานกลางที่ดินนั้น หากเจ้าของที่ดินไม่เห็นพ้องด้วยกับราคาปานกลางของที่ดินมีสิทธิ์อุทธรณ์การตีราคาปานกลางต่อผู้ว่าราชการจังหวัดภายใน 30 วัน นับแต่วันประกาศราคาปานกลางของที่ดิน และสำหรับคำวินิจฉัยดังกล่าวให้ใช้สำหรับปีที่เป็นประเด็นแห่งการอุทธรณ์เป็นต้นไปจนถึงปีสุดท้ายของรอบระยะเวลา 4 ปีที่จะทำการตีราคาใหม่

2) การยกเว้นภาษีและลดหย่อนภาษี

พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ได้กำหนดให้ที่ดินบางประเภทไม่อยู่ในข่ายเสียภาษีบำรุงท้องที่ แบ่งได้ 3 ประเภท ดังนี้

2.1) ที่ดินที่ใช้ประโยชน์ด้านการบริการสาธารณะ

(1) ที่ดินที่ใช้เฉพาะการพยาบาลสาธารณะ การศึกษา หรือการกุศลสาธารณะ มาตรา 8 (4)

(2) ที่ดินที่ใช้เฉพาะศาสนกิจศาสนาใดศาสนาหนึ่ง ที่ดินที่เป็นกรรมสิทธิ์ของวัดไม่ว่าจะใช้ประกอบศาสนกิจศาสนาใดศาสนาหนึ่งหรือไม่ หรือ ที่ศาลเจ้า โดยมิได้หาประโยชน์ มาตรา 8 (5)

(3) ที่ดินที่ใช้เฉพาะเป็นสุสานและฌาปนสถานสาธารณะโดยมิได้รับประโยชน์ตอบแทน มาตรา 8 (6)

(4) ที่ดินใช้ในการรถไฟ การประปา การไฟฟ้า หรือการท่าเรือของรัฐบาลหรือที่ใช้เป็นสนามบินของรัฐบาล มาตรา 8 (7)

(5) ที่ดินของเอกชนเฉพาะส่วนที่เจ้าของที่ดินยินยอมให้ทางราชการจัดใช้เพื่อสาธารณะประโยชน์โดยเจ้าของที่ดินมิได้ใช้หรือหาผลประโยชน์ในที่ดินเฉพาะส่วนนั้น มาตรา 8 (9)

2.2) ที่ดินเป็นที่ตั้งของอาคารหรือที่ทำการของรัฐบาล

(1) ที่ดินที่เป็นที่ตั้งพระราชวังอันเป็นส่วนสาธารณะสมบัติของแผ่นดินมาตรา 8 (1)

(2) ที่ดินที่เป็นที่ตั้งที่ทำการองค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนาญพิเศษของสหประชาชาติหรือ องค์การระหว่างประเทศอื่น ในประเทศไทยมีข้อผูกพันให้ยกเว้นตามอนุสัญญาหรือตามข้อตกลง มาตรา 8 (10)

(3) ที่ดินที่เป็นที่ทำการของสถานทูต หรือสถานกงสุล ทั้งนี้ให้เป็นไปตามหลักถ้อยทีถ้อยปฏิบัติต่อกัน มาตรา 8 (11)

2.3) ที่ดินในลักษณะอื่น

(1) ที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินอยู่แล้ว มาตรา 8 (8)

(2) ที่ดินตามที่กำหนดในกฎกระทรวง มาตรา 8 (12)

(3) ที่ดินที่ใช้เป็นสุสาน และฌาปนสถานสาธารณะโดยรับประโยชน์ตอบแทนอาจได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ได้เฉพาะที่กำหนดในกฎกระทรวง (มาตรา 23 ทวิ)

(4) ที่ดินของเจ้าของเดียวกันที่ตั้งอยู่ในตำบลเดียวกันมีจำนวนภาษีบำรุงท้องที่ที่ต้องชำระไม่ถึง 1 บาท (มาตรา 37)

นอกจากนั้นพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ยังได้กำหนดหลักเกณฑ์การลดหย่อนที่ดิน โดยไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ตามประเภทของการใช้ประโยชน์ที่ดิน โดยมีหลักเกณฑ์ดังนี้

1) เจ้าของที่ดินต้องเป็นบุคคลธรรมดา

2) เป็นเจ้าของที่ดินแปลงเดียวหรือหลายแปลงที่อยู่ในจังหวัดเดียวกัน โดยไม่จำเป็นว่าที่ดินต้องอยู่ในท้องที่อำเภอเดียวกันหรือในองค์กรปกครองท้องถิ่นเดียวกัน

3) ใช้ประโยชน์ในที่ดินเป็นที่อยู่อาศัย ที่เลี้ยงสัตว์ ประกอบกสิกรรมของตน

ทั้งนี้สัดส่วนการลดหย่อนแตกต่างกันไปตามเขตระดับความเจริญของเขตที่ตั้งของที่ดินโดยคิดพื้นที่ลดหย่อนเป็นไร่และตารางวา ดังนี้

1) ที่ดินนอกเขตเทศบาลให้ลดหย่อนได้ไม่เกิน 5 ไร่ แต่จะน้อยกว่า 3 ไร่ไม่ได้ ทั้งนี้ตามที่กำหนดในข้อบัญญัติจังหวัด

2) ที่ดินในเขตเทศบาลตำบลให้ลดหย่อนได้ไม่เกิน 1 ไร่ แต่จะน้อยกว่า 200 ตารางวาไม่ได้ ทั้งนี้ ตามที่กำหนดในเทศบัญญัติหรือข้อบังคับ

3) ที่ดินในเขตเมืองพัทยาและในเขตเทศบาลอื่น นอกจากเทศบาลตำบลให้ลดหย่อนได้ไม่เกิน 100 ตารางวา แต่จะน้อยกว่า 50 ตารางวาไม่ได้ ทั้งนี้ตามที่กำหนดในข้อบัญญัติหรือเทศบัญญัติ

4) ที่ดินในเขตกรุงเทพมหานครแบ่งท้องที่ออกเป็น 3 ลักษณะและสัดส่วนการลดหย่อนดังต่อไปนี้

- ท้องที่ที่มีชุมชนหนาแน่นมากให้ลดหย่อนได้ไม่เกิน 100 ตารางวาแต่น้อยกว่า 50 ตารางวาไม่ได้

- ท้องที่ที่มีชุมชนหนาแน่นปานกลางให้ลดหย่อนได้ไม่เกิน 1 ไร่ แต่น้อยกว่า 100 ตารางวาไม่ได้

- ในท้องที่ชนบทให้ลดหย่อนได้ไม่เกิน 5 ไร่ แต่น้อยกว่า 3 ไร่ไม่ได้

ทั้งนี้ตามที่กำหนดในข้อบัญญัติกรุงเทพมหานครและในเขตกรุงเทพมหานครท้องที่ใดเป็นท้องที่ที่มีชุมชนหนาแน่นมาก ชุมชนหนาแน่นปานกลางและท้องที่ชนบท ให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

นอกจากนี้ที่ดินที่ใช้ในการเพาะปลูก ถ้าในปีที่ล่วงมาแล้วการเพาะปลูกในบริเวณนั้นเสียหายมากผิดปกติหรือทำการเพาะปลูกไม่ได้ด้วยเหตุอันพ้นวิสัยที่จะป้องกันได้ เช่น ที่นาในปีนั้นทำนาไม่ได้ผล เพราะฝนแล้งหรือน้ำมากเกินไป แต่ทั้งนี้จะต้องเป็นกรณีทั่ว ๆ ไป มิใช่เฉพาะรายผู้ว่ามีอำนาจพิจารณายกเว้นหรือลดภาษีบำรุงท้องที่ได้ โดยจะต้องพิจารณาถึงที่ดินในบริเวณนั้น

ด้วยว่าในรอบปีหนึ่ง ๆ ใช้ทำการเพาะปลูกกี่คราว เช่น ที่นาใช้ทำนาตามฤดูกาลได้รับความเสียหายมากผิดปกติแต่ในปีเดียวกันนั้นใช้ทำนาอีกครั้งหรือทำการเพาะปลูกอย่างอื่นโดยไม่ได้รับความเสียหาย เช่นนี้ไม่อยู่ในหลักเกณฑ์ที่จะได้รับการยกเว้นหรือลดภาษี

3) การกำหนดอัตราภาษี

พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ได้กำหนดอัตราภาษีไว้ในบัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่ ท้ายพระราชบัญญัติ ซึ่งมีทั้งหมด 34 อัตรา ตามระดับราคาปานกลางของที่ดินที่ทางการกำหนด (บัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่เดิมจัดลำดับราคาปานกลางไว้ 43 ชั้นแต่ต่อมาได้มีพระราชกำหนดยกเลิกบัญชีอัตราภาษีสำหรับชั้นที่ 35 ถึงชั้นที่ 43) อัตราภาษีทั้ง 34 อัตรามีลักษณะไม่คงที่ผันแปรตามราคาปานกลางของที่ดิน (โปรดดูภาคผนวก) เช่นราคาปานกลางของที่ดินไม่เกินไร่ละ 200 บาท เสียภาษีไร่ละ 50 สตางค์ ชั้นที่ 16 ราคาปานกลางของที่ดินเกินไร่ละ 3,000 บาท ถึงไร่ละ 3,500 บาท เสียภาษีไร่ละ 17 บาท 50 สตางค์ และอัตราภาษีจะเพิ่มขึ้นตามลำดับชั้นของราคาปานกลางของที่ดินจนถึงชั้นที่ 34 ซึ่งราคาปานกลางของที่ดินเกินไร่ละ30,000 บาท เสียภาษีไร่ละ 70 บาท สำหรับราคาปานกลางของที่ดินเกินไร่ละ 30,000 บาท ให้เสียภาษีไร่ละ 25 บาท ในทุกๆ 10,000 บาท

แม้ว่าอัตราภาษีบำรุงท้องที่จะเพิ่มขึ้นในแต่ละลำดับชั้น แต่เมื่อนำมาคำนวณหาอัตราเพิ่มของภาษี พบว่า(โปรดดูภาคผนวก) ในลำดับชั้นที่ 2 และ3 มีอัตราเพิ่มขึ้นร้อยละ 100 ในลำดับชั้นที่ 4 มีอัตราเพิ่มขึ้นร้อยละ 50 ในลำดับชั้นที่ 5 มีอัตราเพิ่มขึ้นร้อยละ 33.33 ในลำดับชั้นที่ 6 มีอัตราเพิ่มขึ้นร้อยละ 37.5 แต่หลังจากนั้นในลำดับชั้นที่ 7-15 มีอัตราเพิ่มขึ้นลดลงอย่างต่อเนื่อง ในลำดับชั้นที่ 16-19 มีอัตราเพิ่มขึ้นลดลงสลับกับเพิ่มขึ้น ในลำดับชั้นที่ 20-29 ก็กลับมีอัตราเพิ่มขึ้นลดลงอย่างต่อเนื่องเช่นเดียวกัน จนในลำดับชั้นที่ 30 ก็เพิ่มขึ้นมา และหลังจากนั้นในลำดับชั้นที่ 30-33 ก็กลับมีอัตราเพิ่มขึ้นลดลงอย่างต่อเนื่อง และตั้งแต่ในลำดับชั้นที่ 34 เป็นต้นไปก็มีอัตราเพิ่มขึ้นลดลงอย่างต่อเนื่องตลอดไป ทำให้เห็นว่าที่ดินเมื่อมีมูลค่าสูงขึ้นยิ่งเสียภาษีในอัตราเพิ่ม (Marginal Rate) ต่ำกว่าเมื่อเปรียบเทียบกับอัตราเพิ่มของที่ดินที่มีมูลค่าต่ำกว่า จึงกล่าวได้ว่าอัตราภาษีบำรุงท้องที่มีลักษณะโครงสร้างอัตราภาษีถดถอย

นอกจากนี้ในบัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่ช่องหมายเหตุกำหนดเงื่อนไขในการเสียภาษีบำรุงท้องที่โดยเมื่อมีการหักลดหย่อนที่ดินเมื่อทราบอัตราภาษีแล้ว การเสียภาษีต้องคำนึงถึงเงื่อนไขในหมายเหตุดังนี้

1) ที่ดินที่ใช้ประกอบการกสิกรรมเพาะปลูกประเภทไม้ล้มลุกให้เสียภาษีกึ่งอัตรา เช่น ในชั้นที่ 25 ราคาปานกลางของที่ดินเกินไร่ละ 7,500 บาท ถึงไร่ละ 8,000 ในบัญชีอัตรา

ภาษีบำรุงท้องที่กำหนดให้เสียภาษีไร่ละ 40 บาท ก็เสียเพียงไร่ละ 20 บาท แต่ถ้าเจ้าของที่ดินประกอบการกสิกรรมไม้ล้มลุกด้วยตัวเองให้เสียภาษีอย่างสูงไม่เกินไร่ละ 5 บาท ไม้ล้มลุกได้แก่ พืชที่ปลูกมีอายุชั่วคราวชั่วฤดูหนึ่ง เช่น พริก มะเขือ และการเพาะปลูกข้าวก็ถือเป็นการประกอบกสิกรรมประเภทไม้ล้มลุกเช่นกันเพราะข้าวเป็นพืชที่ปลูกและเก็บเกี่ยวรวงได้ผลได้คราวหนึ่งหรือหลายคราวต่อปี (กรุงเทพมหานคร กท. 7000/1146 ลงวันที่ 25 มิถุนายน พ.ศ. 2533 เรื่อง หารือเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่)

2) ที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า หรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพของที่ดินให้เสียภาษีเพิ่มขึ้นอีกหนึ่งเท่า เช่น ราคาปานกลางชั้นที่ 25 เสียภาษีบำรุงท้องที่ในอัตราไร่ละ 40 บาท ก็ให้เสียเพิ่มอีกหนึ่งเท่าเป็นไร่ละ 80 บาท ที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า เช่น ซื้อที่ดินมา 100 ไร่ สภาพที่ซื้อมาเป็นอย่างไรก็ทิ้งไว้อย่างนั้นปล่อยให้หญ้ารกขึ้นไปหมด และกรณีไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพของที่ดิน เช่น ที่ดินดังกล่าวได้เข้าไปทำประโยชน์โดยปลูกต้นไม้ไม่กี่ต้น (พลประสิทธิ์ ฤทธิ์รักษา, 2544, หน้า 214)

2.2.3 การจัดเก็บภาษี

พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ได้กำหนดบทบัญญัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีไว้ ซึ่งสามารถจำแนกได้ดังนี้

1) หลักเกณฑ์การชำระภาษี

เจ้าของที่ดินซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการที่ดินเป็นรายแปลง (ภบท. 5) ต่อเจ้าพนักงานประเมิน ณ สำนักงานองค์การปกครองท้องถิ่นที่ที่ดินของผู้เสียภาษีบำรุงท้องที่ตั้งอยู่หรือสถานที่ที่ผู้บริหารท้องถิ่นกำหนด ภายในเดือนมกราคมของปีแรกที่มีการตีราคาปานกลางของที่ดิน หากบุคคลธรรมดาซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินตาย เป็นผู้ไม่อยู่ หรือไร้ความสามารถ หรือเสมือนไร้ความสามารถ ให้ผู้จัดการมรดกหรือทายาท ผู้รับมอบอำนาจ ผู้ครอบครองทรัพย์สิน ผู้อนุบาล ผู้พิทักษ์ หรือผู้จัดการทรัพย์สิน แล้วแต่กรณีเป็นผู้ยื่นแบบแสดงรายการที่ดินแทน กรณีเจ้าของที่ดินเป็นนิติบุคคล ให้ผู้จัดการหรือผู้แทนอื่นของนิติบุคคลเป็นผู้ยื่นแบบแสดงรายการที่ดินแทน ถ้าบุคคลหลายคนเป็นเจ้าของที่ดินร่วมกันให้บุคคลเหล่านั้นเป็นผู้ยื่นแบบแสดงรายการที่ดินร่วมกัน ในกรณีที่ดินอยู่นอกเขตเทศบาลผู้ว่าราชการจังหวัดมีอำนาจสั่งการให้เจ้าพนักงานทำการสำรวจที่ดินแล้วยื่นแบบแสดงรายการที่ดินแทนเจ้าของที่ดินเป็นรายแปลงที่ทำการสำรวจได้

อนึ่งหากบุคคลใดเป็นเจ้าของที่ดินขึ้นใหม่หรือจำนวนที่ดินเดิมของเจ้าของที่ดินเปลี่ยนแปลงไป ให้เจ้าของที่ดินยื่นแบบแสดงรายการที่ดินต่อพนักงานประเมินหรือเจ้าพนักงาน

สำรวจภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด รวมทั้งกรณีเจ้าของที่ดินเปลี่ยนแปลงการใช้ที่ดินอันเป็นเหตุให้การลดหย่อนเปลี่ยนแปลงไปหรือมีเหตุที่ทำให้อัตราภาษีบำรุงท้องที่เปลี่ยนแปลงให้เจ้าของที่ดินแจ้งการประเมินต่อเจ้าพนักงานประเมินตามเวลาที่กฎหมายกำหนดด้วย

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่จะต้องชำระภาษีภายในเดือนเมษายนของทุกปี การชำระภาษีบำรุงท้องที่มี 2 วิธี คือ ผู้เสียภาษีนำเงินไปชำระต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ สำนักงานขององค์การปกครองส่วนท้องถิ่นที่ที่ดินของผู้เสียภาษีบำรุงท้องที่ตั้งอยู่ หรือสถานที่อื่นที่ผู้บริหารท้องถิ่นกำหนดด้วยตัวเอง หรืออีกวิธีหนึ่ง คือ ชำระทางธนาณัติหรือตั๋วแลกเงินของธนาคารโดยทางไปรษณีย์โดยสั่งจ่ายทางไปรษณีย์เป็นวันที่ชำระภาษีบำรุงท้องที่ และหากเงินภาษีบำรุงท้องที่ต้องชำระมีจำนวนเงินตั้งแต่ 3,000 บาทขึ้นไป ผู้เสียภาษีสามารถผ่อนชำระได้เป็น3งวด งวดละเท่าๆ กัน

2) การคัดค้านการประเมินภาษี

หากเจ้าของที่ดินไม่เห็นพ้องด้วยกับราคาปานกลางของที่ดิน หรือเห็นว่าการประเมินไม่ถูกต้อง เจ้าของที่ดินมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อผู้ว่าราชการจังหวัดภายใน 30 วัน นับแต่วันประกาศราคาปานกลางหรือวันที่ได้รับแจ้งการประเมิน แล้วแต่กรณี และการอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษีบำรุงท้องที่ เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากผู้ว่าราชการจังหวัดให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาของศาล

เมื่อผู้ว่าราชการจังหวัดพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว หากผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยมีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของผู้ว่าราชการจังหวัดโดยยื่นฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายในกำหนด 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เพื่อขอให้ศาลเพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เว้นแต่ในกรณีที่ผู้ว่าราชการจังหวัดยกอุทธรณ์ เนื่องจากผู้อุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตามคำสั่งตามหนังสือเรียกของผู้ว่าราชการจังหวัด หรือไม่ยอมให้ถ้อยคำโดยไม่มีเหตุอันสมควร การฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรผู้รับประเมินจะต้องเสียค่าขึ้นศาลร้อยละ 2.5 ของจำนวนเงินภาษีที่ผู้รับประเมินขอให้ศาลเพิกถอนการประเมินภาษีเนื่องจากเป็นคดีมีทุนทรัพย์ เมื่อศาลภาษีอากรมีคำวินิจฉัยหรือคำสั่งวินิจฉัยชี้ขาดคดีแล้ว หากคู่ความไม่เห็นด้วยมีสิทธิที่จะอุทธรณ์ต่อศาลฎีกาภายในกำหนดเวลาหนึ่งเดือนนับแต่ได้อ่านคำพิพากษาหรือคำสั่งนั้น

3) การบังคับให้เป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร

พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ มีบทกำหนดโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญา กล่าวคือ

3.1) โทษทางแพ่ง

กรณีเจ้าของที่ดินไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนดเป็นเหตุให้ต้องรับในการเสียเงินเพิ่มนอกจากจำนวนเงินที่ต้องเสียตามปกติซึ่งเงินนี้ถือเป็นภาษีบำรุงท้องที่ด้วยเจ้าของที่ดินจะต้องเสียเงินเพิ่มในกรณีดังต่อไปนี้

(1) ในกรณีเจ้าของที่ดินไม่ยื่นแบบแสดงรายการที่ดินภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละ 10 ของจำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ เว้นแต่กรณีเจ้าของที่ดินได้ยื่นแบบแสดงรายการที่ดินก่อนที่เจ้าพนักงานประเมินจะได้แจ้งให้ทราบถึงการละเว้นนั้น ให้เสียเงินเพิ่มเพียงร้อยละ 5 ของจำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่

(2) ในกรณีเจ้าของที่ดินยื่นแบบแสดงรายการที่ดินไม่ถูกต้อง ทำให้จำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ลดน้อยลง ต้องเสียภาษีเงินเพิ่มอีกร้อยละ 10 ของภาษีที่ประเมินเพิ่ม เว้นแต่เจ้าของที่ดินมาขอแก้ไขก่อนที่จะถูกเจ้าพนักงานแจ้งการประเมิน

(3) ในกรณีเจ้าของที่ดินชี้เขตแจ้งจำนวนที่ดินไม่ถูกต้องต่อพนักงานสำรวจ ทำให้จำนวนเงินที่จะต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ลดลงให้ เสียเงินเพิ่มอีกหนึ่งเท่าของภาษีที่ประเมินเพิ่มเติม

(4) กรณีไม่ชำระภาษีบำรุงท้องที่ภายในกำหนดต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 24 ต่อปีของจำนวนเงินที่จะต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่เศษของเดือนให้นับเป็นหนึ่งเดือน ทั้งนี้ไม่หนำเงินเพิ่มตาม (1) (2) หรือ (3) มาคำนวณสำหรับเสียเงินเพิ่มตาม (4) ด้วย

3.2) โทษทางอาญา ซึ่งมีทั้งโทษจำคุก โทษปรับ และโทษทั้งจำทั้งปรับไว้ในกรณีดังต่อไปนี้

(1) ผู้ใดโดยรู้อยู่แล้ว หรือโดยจงใจแจ้งข้อความอันเป็นเท็จ ให้ถ้อยคำเท็จตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานอันเป็นเท็จมาแสดงเพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีบำรุงท้องที่ ต้องรับโทษจำคุกไม่เกิน 6 เดือน หรือปรับไม่เกิน 2,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

(2) ผู้ใดจงใจไม่มาหรือไม่ยอมชี้เขตหรือไม่ยอมแจ้งจำนวนเนื้อที่ดิน ต้องรับโทษจำคุกไม่เกิน 1 เดือน หรือปรับไม่เกิน 1,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

(3) ผู้ใดขัดขวางเจ้าพนักงานซึ่งปฏิบัติการตามอำนาจหน้าที่ในการสำรวจที่ดินในการเร่งรัดภาษีบำรุงท้องที่ และการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ ต้องรับโทษจำคุกไม่เกิน 1 เดือน หรือปรับไม่เกิน 1,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

(4) ผู้ใดฝ่าฝืนคำสั่งของเจ้าพนักงานซึ่งสั่งตามอำนาจหน้าที่ในการเร่งรัดภาษีบำรุงท้องที่ในการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ และในการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีบำรุงท้องที่ ต้องรับโทษจำคุกไม่เกิน 1 เดือน หรือปรับไม่เกิน 1,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ เว้นแต่การฝ่าฝืนคำสั่งนั้นเป็นการฝ่าฝืนคำสั่งโดยผู้อุทธรณ์การประเมินภาษีบำรุงท้องที่

ความผิดทางอาญานี้ ถ้านายอำเภอหรือนายกเทศมนตรีแล้วแต่กรณีเห็นว่าผู้ต้องหาไม่ควรได้รับโทษจำคุก ให้มีอำนาจเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับได้ เมื่อผู้ต้องหาได้ชำระค่าปรับตามจำนวนที่นายอำเภอหรือนายกเทศมนตรีกำหนดภายใน 30 วัน คดีนั้นเป็นอันเสร็จเด็ดขาด ถ้าผู้ต้องหาไม่ยินยอมตามที่เปรียบเทียบหรือเมื่อยินยอมแล้วไม่ชำระเงินค่าปรับภายในกำหนดให้ดำเนินคดีต่อไป