

บทที่ 4

วิเคราะห์ปัญหาทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่

การจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ในประเทศไทย ได้มีการบังคับใช้ เป็นเวลานานแล้ว ซึ่งในปัจจุบันการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายทั้งสองฉบับดังกล่าวไม่เหมาะสม สอดคล้องกับสภาพการณ์ในปัจจุบัน ประกอบกับการประเมินภาษีตามกฎหมายทั้งสองฉบับไม่ สอดคล้องกัน เนื่องจากภาษีโรงเรือนและที่ดินตามกฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดินคิด คำนวณจากค่ารายปีของโรงเรือน ส่วนภาษีบำรุงท้องที่ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีบำรุงท้องที่คิด คำนวณจากราคาปานกลางของที่ดิน ตามกฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาปานกลางของที่ดิน สำหรับการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ ตลอดจนขั้นตอนการดำเนินการและปฏิบัติการในเรื่องต่างๆ ยังแตกต่างกัน สมควรยกเลิกกฎหมายทั้งสองฉบับดังกล่าวและให้ใช้กฎหมายว่าด้วยภาษีที่ดินและ สิ่งปลูกสร้างแทน โดยประเมินฐานภาษีจากมูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างและจัดเก็บโดย องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น รวมทั้งสมควรกำหนดให้การดำเนินการต่างๆ เกี่ยวกับการเก็บภาษี สอดคล้องกับหลักการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นตามรัฐธรรมนูญแห่ง ราชอาณาจักรไทย

1. ข้อจำกัดและปัญหาในการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่

การจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ต่างก็มีลักษณะ และวิธีการ ใน การจัดเก็บภาษีที่แตกต่างกัน ไม่ว่าจะเป็นในเรื่องของฐานภาษี การประเมินภาษี เครื่องมือในการ จัดเก็บภาษี หน่วยงานในการประเมินราคาที่ดินหรือโรงเรือน การคัดค้านการประเมินภาษี ตลอดจนกระบวนการต่างๆ ตามที่กฎหมายกำหนดสำหรับการจัดเก็บภาษีในการนั้น ทั้งๆ ที่สิ่งที่เป็น มูลเหตุในการเสียภาษีมามีจากฐานเดียวกัน ทำให้เกิดความแตกต่างในการจัดเก็บภาษี ซึ่งส่งผล

กระทบต่อผู้ที่ต้องเสียภาษี ทำให้เกิดความเหลื่อมล้ำในการเสียภาษี โดยเฉพาะผู้ที่ต้องเสียภาษี โรงเรือนและที่ดิน ซึ่งมีอัตราภาษีที่สูงกว่าผู้ที่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ โดยผู้ที่ต้องเสียภาษีโรงเรือน และที่ดินส่วนใหญ่คือ บุคคลผู้เป็นเจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่รวมทั้งที่ดินซึ่งใช้ ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นนั้น โดยคิดคำนวณจากค่าเช่าหรือสมควรให้เช่าได้ ในปีหนึ่ง ๆ ซึ่งส่วนใหญ่ก็ย่อมจะเป็นผู้ประกอบการธุรกิจต่างๆ ไม่ว่าจะเป็น เจ้าของโรงงาน เจ้าของ ห้องเช่า เจ้าของร้านค้า ฯลฯ เป็นต้น ซึ่งเมื่อพิจารณาถึงหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและ ที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่เพื่อวิเคราะห์ถึงข้อจำกัดและปัญหาในการจัดเก็บภาษีทั้งสองฉบับแล้ว สามารถกำหนดเป็นหัวข้อหลัก ๆ ได้ดังนี้

1.1 หลักเกณฑ์ในการประเมินราคาที่ดิน โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอื่นเพื่อกำหนดฐาน ภาษี

1) ภาษีโรงเรือนและที่ดิน

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินให้ความหมายของคำว่า ค่ารายปี หมายถึง จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ในปีหนึ่ง ๆ หากทรัพย์สินให้เช่าค่าเช่านั้นเป็นหลักใน การคำนวณค่ารายปี แต่ถ้ามีเหตุอันสมควรที่ทำให้เห็นว่าค่าเช่านั้นมีจำนวนเงินอันสมควรที่จะให้ เช่าได้ หรือทรัพย์สินนั้นไม่มีการเช่า พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจแก้หรือคำนวณค่ารายปีเสียใหม่ และให้นำค่ารายปีที่ล่วงมาแล้วเป็นหลักในการคำนวณค่ารายปี จากความหมายดังกล่าวจึงเป็นการ ให้ความหมายของคำว่า “ค่ารายปี” อย่างกว้าง ๆ มิได้กำหนดรายละเอียดไว้ชัดเจนก่อให้เกิดปัญหา การตีความกฎหมายของคำว่า “ค่ารายปี” ว่าอาจมีความหมายซ้ำซ้อนกับคำว่าค่าเช่าจากทรัพย์สินซึ่ง เป็นเงินได้ประเภทหนึ่งตามประมวลรัษฎากร เพราะ โครงสร้างของกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน ได้กำหนดยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินให้กับโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอื่นที่เจ้าของอยู่เองหรือให้ ผู้แทนเฝ้ารักษาและมีได้ใช้เป็นที่ไว้สินค้าหรือประกอบกิจการ ประกอบกับคณะกรรมการกฤษฎีกา ได้ให้ความหมายของคำว่า “ค่ารายปี” หมายถึง ค่าเช่าของทรัพย์สินหรือเงินที่สมควรได้รับจากการ ให้เช่าทรัพย์สิน (หนังสือสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา นร. 0601/780 ลงวันที่ 23 กรกฎาคม พ.ศ. 2536) และ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่จะต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินจะต้องมีลักษณะเข้า อยู่อาศัยได้หรือใช้เป็นที่ไว้สินค้าและก่อให้เกิดประโยชน์รายได้แก่ผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินนั้น (หนังสือตอบข้อหารือที่ คค. 0606/20886 เรื่อง การเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินของทางหลวง สัมปทาน ลงวันที่ 11 ธันวาคม พ.ศ. 2539)

จากโครงสร้างของกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินและความเห็นของคณะกรรมการ กฤษฎีกาดังกล่าวส่งผลกระทบต่อผู้เสียภาษีโดยเฉพาะผู้ให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ เนื่องจากต้องเสีย

ภาษีทั้งภาษีเงินได้และภาษีโรงเรือนและที่ดินจากยอดเงินค่าเช่าทรัพย์สินทั้งปี จึงเป็นการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนจากฐานภาษีเดียวกัน (พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา. 2535, หน้า 99) แต่หากวิเคราะห์ด้วยบทกฎหมายและลักษณะของภาษีทรัพย์สินตามหลักการทางทฤษฎีกฎหมายประกอบกันจะเห็นว่า ค่ารายปี คือ ค่าสมมติที่แสดงถึงมูลค่าทรัพย์สิน โดยคิดคำนวณจากสัดส่วนการทำประโยชน์บนที่ดินหรือเป็นการคิดค่าเช่าทางเศรษฐกิจโดยเฉลี่ย ฐานคิดคำนวณภาษีโรงเรือนและที่ดินจึงอยู่ที่มูลค่าค่าเช่าตามราคาประเมินมิใช่ราคาเช่าที่แท้จริง เพราะราคาเช่าที่แท้จริงดังกล่าวเป็นฐานในการคำนวณภาษีเงินได้ ดังนั้นหากมีการดำเนินการในทางปฏิบัติตามหลักทฤษฎีภาษีอากรแล้วย่อมไม่เกิดความซ้ำซ้อนของฐานภาษีแต่อย่างใด เนื่องจากการคิดมูลค่าทรัพย์สินจากรายปีเป็นการคิดคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินที่ครอบครอง มิใช่คิดรายได้ที่ได้รับจากทรัพย์สินอันเป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้ (สุภลักษณ์ พิณีจวบดล, 2545, หน้า 102)

จากการที่กฎหมายกำหนดหลักเกณฑ์ในการคำนวณค่ารายปีไว้ไม่ชัดเจน จึงเปิดโอกาสให้เจ้าพนักงานใช้ดุลพินิจในการประเมินค่ารายปี ซึ่งส่วนใหญ่เจ้าหน้าที่ประเมินจะใช้ดุลพินิจในทางที่จะเพิ่มรายได้และไม่มีเหตุผลที่ชัดเจนในการประเมินค่ารายปีเพิ่มขึ้นโดยพิจารณา ค่าเช่าของโรงเรือนพิพาทไม่ใช่งานเงินอันสมควรให้เช่าส่งผลให้ผู้เสียภาษีต้องชำระภาษีเพิ่มมากขึ้นได้เช่น

คำพิพากษาฎีกาที่ 3820/2534 “การกำหนดค่ารายปีขึ้นใหม่กับการกำหนดค่ารายปีในปี ต่อ ๆ มาตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 8 วรรคสองและมาตรา 18 นั้น กฎหมายกำหนดหลักเกณฑ์ไว้ว่า ถ้าจะมีการกำหนดค่ารายปีขึ้นใหม่จะต้องเป็นกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าค่ารายปีเดิมนั้นมิใช่งานเงินอันสมควรจะให้เช่าได้ในปีหนึ่ง ๆ เท่านั้น อันหมายถึงกรณีที่ค่ารายปีเดิมกำหนดไว้ไม่ถูกต้อง สำหรับปี พ.ศ. 2529 - พ.ศ. 2530 พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 กำหนดค่ารายปีของโรงเรือนที่พิพาทใหม่ แต่การกำหนดค่ารายปีดังกล่าวมิได้เป็นไปตามความเปลี่ยนแปลงของค่าครองชีพที่เพิ่มขึ้นและไม่มีเหตุผลแห่งการที่จะกำหนดใหม่ตามที่กฎหมายกำหนดไว้จึงเป็นการกำหนดค่ารายปีโดยมิชอบ”

คำพิพากษาฎีกาที่ 4183/2533 “...คดีนี้เป็นสัญญาเช่าที่ส่วนราชการทำขึ้นและค่าเช่าตามสัญญาได้กำหนดขึ้นโดยมติของคณะรัฐมนตรี กรณีไม่มีเหตุอันบ่งชี้ให้เห็นว่าค่าเช่าของสัญญาเช่าตามฟ้องมิใช่งานเงินอันสมควรจะให้เช่าได้ในปีหนึ่ง ๆ การที่พนักงานเจ้าหน้าที่กำหนดค่ารายปีสำหรับโรงเรือนพิพาทเพื่อให้โจทก์ร่วมชำระภาษีโรงเรือนและที่ดินเพิ่มขึ้นจึงเป็นการไม่ชอบ”

รวมทั้งในกรณีการเทียบเคียงค่ารายปีของทรัพย์สินที่ให้เช่าที่มีลักษณะของทรัพย์สินขนาดพื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์คล้ายคลึงกัน เจ้า

พนักงานมักใช้ดุลพินิจการเทียบเคียงในทางที่จะเพิ่มรายได้เช่นกันก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียหาย เช่น

คำพิพากษาฎีกาที่ 2592/2529 “โรงเรือนของโจทก์เป็นโรงเรือนประเภทโรงงาน โรงเรือนของบริษัท ท. เป็นโรงเรือนธรรมชาติสภาพของโรงเรือนไม่เหมือนกัน พนักงานของจำเลยที่ 1 นำอัตราค่าเช่าโรงเรือนของบริษัท ท. ซึ่งให้บริษัท ข. เข้ามาเป็นเกณฑ์คำนวณค่ารายปีของโจทก์ด้วย จึงไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง และที่โรงเรือนของบริษัท ท. ให้เช่าเดือนละ 101,000 บาท ก็เป็นเรื่องเฉพาะรายไม่ใช่อัตราค่าเช่าโดยทั่ว ๆ ไป ทั้งที่ดินและโรงเรือนดังกล่าวอยู่คนละถนนกันการที่พนักงานของจำเลยที่ 1 แก้ไขค่ารายปีของโจทก์เป็นเหตุให้โจทก์ต้องเสียค่าภาษีโรงเรือนเพิ่มขึ้นมากและอัตราส่วนที่เพิ่มก็ไม่แน่นอน ดังนี้จึงเป็นการประเมินเรียกเก็บภาษีที่มิชอบด้วยกฎหมาย”

แม้ปัจจุบันกระทรวงมหาดไทยได้กำหนดหลักเกณฑ์หรือแนวทางการประเมินค่ารายปีตามมติของคณะรัฐมนตรีเพื่อกำหนดกรอบการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงาน โดยให้หน่วยงานบริหารราชการส่วนท้องถิ่นกำหนดราคาเช่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตรเพื่อใช้ในการประเมินค่ารายปี แต่หลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีดังกล่าวยังไม่มีความชัดเจนแน่นอนและไม่สามารถวางกรอบการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานประเมินได้ รวมทั้งยังไม่เป็นที่ยอมรับโดยเฉพาะศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรซึ่งให้ความสำคัญกับเหตุผลที่นำไปสู่การใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินในการประเมินค่ารายปีเพิ่มขึ้นจะนำเอาแต่เพียงราคาเช่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตรมาเป็นเกณฑ์การประเมินมิได้ ทั้งนี้เพราะราคาเช่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตรเป็นการกำหนดเพื่อให้พนักงานเจ้าหน้าที่ใช้เป็นแนวทางประกอบการประเมินค่ารายปี แต่มิใช่ราคาประเมินเด็ดขาดและกฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดินไม่มีบทบัญญัติในเรื่องดังกล่าว การประเมินจึงต้องอยู่ในกรอบของกฎหมายที่ให้กระทำได้และต้องเป็นไปตามภาวะเศรษฐกิจที่แท้จริง (คำพิพากษาฎีกาที่ 472/2543)รวมทั้งหลักเกณฑ์ดังกล่าวยังกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินค่ารายปีโดยคำนึงถึงค่ารายปีที่ล่วงมาแล้วเป็นหลักและประเมินตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 จากหลักเกณฑ์ดังกล่าวจึงเป็นการประเมินค่ารายปีโดยยึดมาตรา 18 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 เป็นหลัก ในขณะที่

คำพิพากษาฎีกาที่ 109/2517 “การคำนวณภาษีโรงเรือนและที่ดินซึ่งต้องเสียในปีต่อมานั้น ไม่จำต้องถือค่ารายปีของปีที่แล้วเป็นหลักอย่างเดียว พนักงานเจ้าหน้าที่ผู้ประเมินมีอำนาจที่จะแก้หรือคำนวณค่ารายปีของปีต่อมาเสียให้ถูกต้องตามพฤติการณ์และความเป็นจริงได้”

คำพิพากษาฎีกาที่ 3818/2534 “การประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินกฎหมายให้ประเมินจากค่ารายปี กรณีไม่อาจทราบค่ารายปีได้จากค่าเช่าที่สมควรให้เช่าในปีหนึ่ง จึงต้อง

ประเมินโดยนำค่ารายปีของปีที่ล่วงมาถัดจากปีที่ต้องเสียภาษีขึ้นมาเป็นหลักในการคำนวณมิใช่เอาค่ารายปีที่ล่วงมาแล้วหลาย ๆ ปีมาเป็นหลักในการประเมิน”

เจตนารมณ์ของคำพิพากษาดังกล่าวจึงเป็นการประเมินค่ารายปีโดยพิจารณาจากค่าเช่าที่สมควรให้เช่าก่อน ถ้าไม่อาจทราบได้จึงพิจารณาค่ารายปีของปีที่ล่วงถัดมา ซึ่งแตกต่างจากหลักเกณฑ์ของกระทรวงมหาดไทยที่ยึดถือค่ารายปีของปีที่ล่วงมาแล้วเป็นหลัก และเมื่อพิจารณามาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ค่ารายปี หมายถึง จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าในปีหนึ่ง ๆ ทำให้การประเมินค่ารายปีต้องยึดหลักมาตรา 8 เป็นหลัก ส่วนมาตรา 18 เป็นการบัญญัติเพิ่มขึ้นมาเพื่อพิจารณาประกอบการประเมินค่ารายปีในกรณีไม่สามารถหาจำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ในปีหนึ่ง ๆ ดังนั้นการกำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีของกระทรวงมหาดไทยที่ยึดค่ารายปีของปีที่ล่วงมาแล้วเป็นหลัก จึงไม่เป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมายและไม่สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจและสังคม โดยเฉพาะกรณีที่เกิดภาวะเศรษฐกิจตกต่ำทำให้โรงเรือนมีการเปลี่ยนแปลงการใช้ประโยชน์ลดลงหรือเจ้าของทรัพย์สินได้รับค่าเช่าน้อยลง ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีเนื่องจากจะต้องรับภาระภาษีเพิ่มขึ้นยกตัวอย่างเช่น

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 361/2543 “คดีนี้โจทก์มี นายประเสริฐ จงเกษมวงศ์ และนางสาวขุจิตต์ ปรียวาทิ เป็นพยานเบิกความว่า เนื่องจากสภาพเศรษฐกิจตกต่ำและสถานะของราคาเช่าอสังหาริมทรัพย์ที่เปลี่ยนแปลงตกต่ำลงในปี พ.ศ. 2539 โจทก์จึงจำเป็นต้องลดค่าเช่าลงซึ่งจำเลยมิได้นำสืบโต้แย้ง ข้อเท็จจริงน่าจะเชื่อว่าเป็นปี พ.ศ. 2539 เกิดภาวะเศรษฐกิจตกต่ำ อัตราค่าเช่าโรงเรือนในปีดังกล่าวจึงจะต้องเปลี่ยนแปลงไปในทางลดลง ดังนั้นการที่พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยใช้ค่ารายปีของปีที่ล่วงมาแล้วเป็นหลักสำหรับการคำนวณค่าภาษีซึ่งจะต้องเสียในปีต่อมาเพียงอย่างเดียวจึงไม่ถูกต้อง”

จากการที่กฎหมายกำหนดความหมายและหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีไม่ชัดเจน ทำให้การใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานไม่เป็นมาตรฐานเดียวกันทั่วประเทศ และเนื่องจากปัจจุบันมีการประกอบกิจการใหม่ ๆ เกิดขึ้นทำให้การใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินแตกต่างกันไปเป็นอุปสรรคในการประเมินค่ารายปีของแต่ละท้องถิ่น แม้กรุงเทพมหานครจะกำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีสำหรับทรัพย์สินพิเศษไว้ เช่น สถานจำหน่ายน้ำมัน (บันทึก กท. 7002/2558 ลงวันที่ 8 ตุลาคม 2520), โรงแรม (บันทึก กท. 7002/669 ลงวันที่ 30 กุมภาพันธ์ 2525), สนามเทนนิส (บันทึก กท. 7002/279 ลงวันที่ 8 กุมภาพันธ์ 2533) แต่หลักเกณฑ์ดังกล่าวยังไม่สามารถแก้ปัญหาการประเมินค่ารายปีได้ เนื่องจากกำหนดให้ประเมินค่ารายปีจากค่าเช่าเป็นหลัก ไม่ได้กำหนดให้นำหลักเกณฑ์อื่นมาใช้ในกรณีที่ไม่สามารถหาค่าเช่าของทรัพย์สินได้ เพราะทรัพย์สินเหล่านั้นส่วนใหญ่ไม่มีการนำ

ออกให้เช่าและยากลำบากในการหาทรัพย์สินที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันในการนำมาเปรียบเทียบค่าเช่า ในขณะที่องค์การบริหารส่วนท้องถิ่นอื่นมิได้กำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีสำหรับทรัพย์สินพิเศษไว้มักอาศัยเพียงการเทียบเคียงค่าเช่าทรัพย์สินอื่นโดยคำนึงถึงขนาดที่ตั้ง ทำเล และการบริการลักษณะต่าง ๆ ประกอบเท่านั้น นอกจากนี้มีองค์การบริหารส่วนท้องถิ่นบางแห่งวางหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีที่แตกต่างไปจากกฎหมายกำหนด เช่น ผู้ว่าราชการจังหวัดชลบุรีได้กำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีในกรณีเห็นว่าค่าเช่านั้นมีจำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เช่าได้หรือกรณีหาเช่าไม่ได้โดยให้นำราคาที่ดินตามบัญชีประเมินราคาที่ดินและราคาประเมินอาคารสิ่งปลูกสร้างของสำนักงานที่ดินจังหวัดชลบุรีมาคำนวณอัตราร้อยละ 7.5 เป็นค่ารายปี (หนังสือที่ ขบ. 0016/36624 ลงวันที่ 4 ธันวาคม 2535) ทำให้การประเมินค่ารายปีของแต่ละท้องถิ่นไม่เป็นไปในแนวทางเดียวกัน ผู้เสียภาษีที่ประกอบธุรกิจประเภทเดียวกันไม่ได้รับความเป็นธรรม ทั้งนี้แม้อัตราภาษีโรงเรือนและที่ดินจะกำหนดไว้ในอัตราที่ชัดเจนและแน่นอนก็อาจทำให้ผู้เสียภาษีที่ประกอบธุรกิจประเภทเดียวกันแต่อยู่กันคนละท้องถิ่นที่ไม่ได้รับความเสมอภาคทางภาษี เพราะอยู่ภายใต้หลักเกณฑ์การประเมินภาษีที่แตกต่างกัน

นอกจากนี้บทบัญญัติเกี่ยวกับการลดค่ารายปีของส่วนควบที่สำคัญไม่เหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจและความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีรวมทั้งนโยบายของรัฐในการส่งเสริมการส่งออก เพราะปัจจุบันเครื่องจักรที่ใช้ในการประกอบอุตสาหกรรมมีราคาสูงมากทำให้ค่ารายปีมีจำนวนสูงขึ้น ผู้เสียภาษีได้รับการภาษีเพิ่มขึ้นทั้งที่ภาษีชนิดนี้มีได้มุ่งจะใช้กับเครื่องจักรโดยตรง แต่เก็บเพื่อไปใช้ในการบริการสาธารณะของท้องถิ่นที่เป็นประโยชน์แก่ทรัพย์สินประเภทโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้าง (ประภาพรธรรม อุดมจรรยา, หน้า 11) และปัจจุบันการประกอบอุตสาหกรรมขนาดใหญ่มีอำนาจเครื่องจักรกลเข้าไปติดตั้งเป็นส่วนควบที่สำคัญในโรงเรือนได้ ทำให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมขนาดใหญ่ไม่ได้รับความเป็นธรรมในการลดค่ารายปีลงเหลือหนึ่งในสามหากเปรียบเทียบกับอุตสาหกรรมขนาดเล็กหรือขนาดย่อม

2) ภาษีบำรุงท้องที่

พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ที่กำหนดให้จัดเก็บภาษีจากราคาปานกลางของที่ดินซึ่งมีลักษณะเป็นการจัดเก็บตามมูลค่าของที่ดิน (Site Value) แต่ไม่ใช่ราคาตลาดที่แท้จริงของที่ดินแต่ละแปลง เพราะราคาปานกลางเป็นราคาถัวเฉลี่ยของที่ดินหลายแปลงในหน่วยที่ดินเดียวกันและหนึ่งหน่วยที่ดินจะมีราคาปานกลางเพียงราคาเดียวเท่านั้น ทำให้การกำหนดอาณาเขตหรือหน่วยที่ดินจึงมีความสำคัญต่อราคาปานกลาง แต่เนื่องจากกฎหมายมิได้กำหนดหลักเกณฑ์การแบ่งหน่วยที่ดินเพื่อตีราคาปานกลาง จึงเปิดโอกาสให้เจ้าพนักงานใช้ดุลพินิจในการกำหนดให้ที่ดินใดอยู่ใน

เขตใดหรือหน่วยใด ในทางปฏิบัติเจ้าหน้าที่จะแบ่งที่ดินเป็นหน่วยตำบล โดยมักจะใช้แนวถนนและพิจารณาถึงสภาพแวดล้อมต่าง ๆ เป็นหลัก ทำให้การแบ่งหน่วยที่ดินไม่มีความสอดคล้องกับราคาปานกลางของที่ดิน (อภิเชก ปั้นสุวรรณ สุเพชร จิรขจรกุล และสุธี สุนิตย์สกุล, 2546, หน้า 4-9) เพราะการแบ่งหน่วยที่ดินเป็นหน่วยตำบลนั้นพิจารณาจากทำเลที่ตั้งเพียงอย่างเดียวไม่คำนึงถึงลักษณะการใช้ประโยชน์ในที่ดิน ประเภทของดิน และราคาของผลผลิตทางเกษตรกรรมซึ่งเป็นปัจจัยที่ทำให้ราคาที่ดินแตกต่างกัน

ในส่วนวิธีการตราราคาปานกลางนั้นกฎหมายกำหนดให้นำราคาซื้อขายกัน โดยสุจริต ครั้งสุดท้ายไม่น้อยกว่าสามรายในระยะเวลาไม่เกินหนึ่งปีก่อนวันตราราคาคำนวณด้วยเฉลี่ยเป็นราคาปานกลาง แต่ราคาซื้อขายที่เจ้าพนักงานนำมาด้วยเฉลี่ยเพื่อตราราคาปานกลางนั้นไม่ใช่ราคาซื้อขายที่แท้จริงเนื่องจากขาดข้อมูลการซื้อขายที่แท้จริง โดยเฉพาะที่ดินในเขตชนบทที่ไม่ค่อยมีการซื้อขายหรือกรณีที่ดินในเขตเมืองซึ่งราคาซื้อขายขึ้นอยู่กับความพอใจของผู้ขาย หากกรณีที่ดินในหน่วยใดไม่มีการซื้อขายกันเลยกฎหมายกำหนดให้นำเอาราคาปานกลางของที่ดินในหน่วยใกล้เคียงกันที่มีสภาพและทำเลที่คล้ายคลึงกันมาเป็นราคาปานกลาง และถ้ายังไม่สามารถตราราคาปานกลางได้อีกกฎหมายให้กำหนดราคาปานกลางโดยถือเกณฑ์อย่างอื่นอันอาจแสดงราคาตลาดโดยเฉลี่ยได้ โดยกฎหมายมิได้กำหนดคำจำกัดความของคำว่า “ราคาตลาด” หรือหลักเกณฑ์การกำหนดราคาตลาดไว้ จากหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดไว้ไม่ชัดเจนจึงให้อำนาจเจ้าพนักงานในการกำหนดราคาปานกลางไม่ว่าจะเป็นการด้วยเฉลี่ยราคาซื้อขายรวมทั้งการนำหลักเกณฑ์อื่นมาพิจารณาราคาปานกลาง ดังนั้นเมื่อคำนวณด้วยเฉลี่ยราคาซื้อขายออกมาราคาปานกลางของที่ดินจึงไม่สามารถสะท้อนมูลค่าที่แท้จริงของที่ดินแต่ละแปลง ผู้เสียหายไม่ได้ชำระภาษีจากมูลค่าที่แท้จริงของที่ดินที่ตนครอบครองอยู่

อีกทั้งแม้ว่ากฎหมายจะกำหนดให้มีการพิจารณาตราราคาปานกลางทุกกรอบระยะเวลา 4 ปี ก็ตามแต่ราคาปานกลางที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่มีได้มีการเปลี่ยนแปลงแต่อย่างใดนับแต่ช่วงปี พ.ศ. 2521 ถึง พ.ศ. 2524 เป็นต้นมา เนื่องจากในปี พ.ศ. 2524 ซึ่งเป็นปีที่ต้องเตรียมการตราราคาปานกลางที่ดินสำหรับรอบปี พ.ศ. 2525 – 2528 นั้น คณะกรรมการตราราคาปานกลางของท้องถิ่นมีความเห็นว่า จะนำเอาราคาตลาดที่แท้จริงในขณะนั้นสามรายมาด้วยเฉลี่ยเป็นราคาปานกลาง เช่นอาจจะกำหนดจากราคาประเมินที่ดินของสถาบันการเงิน ทำให้ราคาปานกลางของที่ดินสำหรับการประเมินภาษีปี พ.ศ. 2525 – 2528 มีราคาสูงกว่าราคาปานกลางเดิมมาก โดยเฉพาะในเขตกรุงเทพมหานคร ผู้เสียหายมีภาระภาษีมากขึ้นตามส่วนตามบัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่ซึ่งเพิ่งมีการปรับปรุงอัตราในชั้นที่ 34 ให้มีอัตราสูงขึ้นตามพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 พ.ศ. 2524 และโดยเฉพาะที่ดินรกร้างว่างเปล่าหรือมิได้ทำประโยชน์ตาม

ควรแก่สภาพที่ดินให้เสียภาษีเพิ่มอีกหนึ่งเท่าจึงมีผลกระทบทางการเมือง เนื่องจากผู้ที่มีที่ดินมาก ๆ ในขณะนั้น ล้วนแต่เป็นผู้มีอำนาจทางการเมืองทั้งสิ้น ทำให้ราคาปานกลางดังกล่าวได้รับการคัดค้านจากรัฐบาลโดยให้เหตุผลว่าจะเกิดผลกระทบต่อชาวไร่ชาวนาที่มีที่ดินจำนวนมากทั้งที่ความจริงกฎหมายมีมาตรการส่งเสริมการทำเกษตรอยู่แล้ว โดยบัญญัติไว้เป็นพิเศษสำหรับที่ดินที่ใช้ประกอบการกสิกรรมประเภทไม้ล้มลุกให้เสียกึ่งอัตรา แต่ถ้าเจ้าของที่ดินประกอบการกสิกรรมประเภทไม้ล้มลุกด้วยตัวเองให้เสียอย่างสูงไม่เกินไร่ละ 5 บาท ผู้ที่มีอำนาจทางการเมืองเหล่านั้นต่างมีที่ดินจำนวนมากและส่วนใหญ่มิได้ใช้ทำประโยชน์แต่อย่างใดเนื่องจากการกักตุนเพื่อเก็งกำไร หากมีการเปลี่ยนแปลงราคาปานกลางจะต้องเสียภาษีสูงขึ้นจึงเกิดการต่อต้าน ในที่สุดรัฐบาลจึงได้ออกพระราชกำหนดเปลี่ยนแปลงราคาปานกลางของที่ดินที่กำหนดไว้สำหรับการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ประจำปี พ.ศ. 2525 ถึง พ.ศ. 2528 พ.ศ. 2525 โดยให้เหตุผลในการประกาศพระราชกำหนดฉบับนี้ คือ ตามที่ได้มีการกำหนดราคาปานกลางของที่ดินขึ้นใหม่เพื่อประโยชน์ในการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ประจำปี พ.ศ. 2525 ถึง พ.ศ. 2528 นั้น ปรากฏว่าประชาชนจะต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่เพิ่มขึ้นจากจำนวนที่เคยเสียเดิมมาก อันเป็นผลจากวิธีการตีราคาปานกลางของที่ดินตามที่กำหนดไว้ยังไม่เหมาะสมและเป็นธรรมตามสภาพและทำเลของที่ดินในแต่ละแห่งเมื่อคำนึงถึงภาระภาษีที่ประชาชนจะได้รับเพิ่มขึ้น ประกอบกับภาวะทางเศรษฐกิจของประเทศไทย โดยทั่วไปในปัจจุบันยังไม่คลี่คลายจึงเห็นสมควรที่จะผ่อนคลายความเดือดร้อนที่ประชาชนจะได้รับจากการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ในช่วงระยะเวลานี้เป็นการชั่วคราว โดยกำหนดให้ใช้ราคาปานกลางของที่ดินตามที่คณะกรรมการตีราคาปานกลางของที่ดินได้กำหนดไว้สำหรับการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ระหว่างปี พ.ศ. 2521 ถึง พ.ศ. 2524 เป็นเกณฑ์ในการประเมินภาษีบำรุงท้องที่สำหรับปี พ.ศ. 2525 และในปีต่อไป ทั้งนี้จนกว่าจะมีการแก้ไขบทบัญญัติของกฎหมายว่าด้วยภาษีบำรุงท้องที่เกี่ยวกับวิธีการตีราคาปานกลางของที่ดินใหม่ให้เหมาะสมและเป็นธรรม

หลังจากนั้นรัฐบาลได้ตราพระราชกฤษฎีกาให้นำราคาปานกลางของที่ดินสำหรับการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ระหว่างปี พ.ศ. 2521 ถึง พ.ศ. 2524 มาใช้ในการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่สำหรับปีต่อ ๆ ไป ซึ่งมีการใช้กันมาจนถึงปัจจุบัน โดยในพระราชกฤษฎีกาต่าง ๆ เหล่านี้ได้ให้เหตุผลที่คล้ายกัน คือ สภาพทางเศรษฐกิจและสังคมไม่เอื้ออำนวยที่จะให้มีการเปลี่ยนแปลงภาษีบำรุงท้องที่ในลักษณะที่จะทำให้ประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องรับภาระภาษีเพิ่มขึ้น ตลอดจนการดำเนินการปรับปรุงหลักเกณฑ์การตีราคาปานกลางที่ดินเพื่อให้เหมาะสมกับสภาพการณ์ในปัจจุบันยังไม่แล้วเสร็จ สำหรับปัจจุบันเนื่องจากการเสนอร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ... ที่เป็นการปรับปรุงโครงสร้าง หลักเกณฑ์ และอัตราการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ใหม่ยังไม่

แล้วเสร็จ และไม่อาจนำมาใช้ได้ทันที จึงต้องนำราคาปานกลางของที่ดินที่ใช้ใช้ในการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ระหว่างปี พ.ศ. 2521 ถึง พ.ศ. 2524 มาใช้

ดังนั้นราคาปานกลางของที่ดินซึ่งใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีบำรุงท้องที่จึงไม่สอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ที่มีการเปลี่ยนแปลงไป ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีด้วยกัน โดยเฉพาะในกรณีราคาที่ดินเพิ่มขึ้นจากราคาปานกลางของที่ดินปี พ.ศ. 2521 ถึง พ.ศ. 2524 เนื่องจากมีการตัดถนนใหม่ผ่านหรือมีการก่อสร้างสาธารณูปโภคต่าง ๆ ในบริเวณที่ดินดังกล่าว ทำให้เจ้าของที่ดินได้รับประโยชน์จากการลงทุนของรัฐจึงเสมือนกับการได้ลากลอย (Wind Fall Gain) แต่กลับเสียภาษีบนฐานราคาปานกลางของที่ดินปี พ.ศ. 2521 ถึง พ.ศ. 2524 ยิ่งเมื่อประกอบกับอัตราภาษีที่ต่ำมากย่อมทำให้ท้องถิ่นขาดรายได้มาก อีกทั้งราคาปานกลางยังต่ำมากเมื่อเทียบกับราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ทำให้ผู้เสียภาษีที่เป็นเจ้าของที่ดินแปลงเดียวกันไม่ได้รับความเป็นธรรม เพราะหากจะทำการจำหน่ายจ่ายโอนที่ดินต้องเสียภาษีจากราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินมากกว่าการเก็บที่ดินไว้ครอบครอง ทำให้ไม่สนับสนุนการถือครองที่ดินเพื่อใช้ประโยชน์ในทางการค้าหรือหากำไร

1.2 หน่วยงานที่รับผิดชอบในการประเมินราคาที่ดิน โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอื่น

องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นหน่วยงานราชการส่วนท้องถิ่น ซึ่งถือได้ว่ามีความใกล้ชิดกับทรัพย์สินอันเป็นมูลเหตุในการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่เป็นอย่างมาก ซึ่งทรัพย์ดังกล่าวในที่นี้ได้แก่ ที่ดิน โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ทั้งนี้เนื่องจากกฎหมายได้กำหนดให้ทรัพย์สินดังกล่าวเมื่อตั้งอยู่ในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใดแล้ว ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นมีหน้าที่จัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ ทั้งนี้เป็นไปตามพระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2542 (ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่) ซึ่งในมาตรา 23 ได้บัญญัติให้ เทศบาล เมืองพัทยา และองค์การบริหารส่วนตำบล มีรายได้จากภาษีโรงเรือนและที่ดิน ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีบำรุงท้องที่ และในมาตรา 25 ได้บัญญัติให้กรุงเทพมหานคร มีรายได้จากภาษีโรงเรือนและที่ดิน ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีบำรุงท้องที่ เช่นเดียวกัน ซึ่งสอดคล้องกับกฎหมายว่าด้วยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นๆ คือ พระราชบัญญัติเทศบาล พ.ศ. 2496 (แก้ไขเพิ่มเติมถึง (ฉบับที่ 12) พ.ศ. 2546) ประกอบพระราชบัญญัติรายได้เทศบาล พ.ศ. 2497, พระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการเมืองพัทยา พ.ศ. 2542, พระราชบัญญัติ

สภาตำบลและองค์การบริหารส่วนตำบล พ.ศ. 2537 (แก้ไขเพิ่มเติมถึง (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2546) และพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการกรุงเทพมหานคร พ.ศ. 2528 (แก้ไขเพิ่มเติมถึง (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2542) ตามลำดับ โดยภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่เมื่อได้มีการจัดเก็บในเขตองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นใด ก็ให้เป็นรายได้ขององค์การปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น

ส่วนในองค์การบริหารส่วนจังหวัด (ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่) พระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2542 มีได้บัญญัติให้องค์การบริหารส่วนจังหวัดมีรายได้จากภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ไว้เป็นการเฉพาะ คงแต่บัญญัติให้มีรายได้อื่นตามที่กฎหมายบัญญัติให้เป็นขององค์การบริหารส่วนจังหวัด อีกทั้งในพระราชบัญญัติองค์การบริหารส่วนจังหวัด พ.ศ. 2540 (แก้ไขเพิ่มเติมถึง (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2546) ได้บัญญัติให้ภาษีบำรุงท้องที่ และภาษีโรงเรือนและที่ดินในพื้นที่เขตจังหวัดที่อยู่นอกเขตราชการส่วนถิ่นอื่น (เทศบาล สุขาภิบาล องค์การบริหารส่วนตำบล เมืองพัทยา กรุงเทพมหานคร และราชการส่วนท้องถิ่นอื่นที่มีกฎหมายจัดตั้งขึ้น นอกจากองค์การบริหารส่วนจังหวัด) ให้องค์การบริหารส่วนจังหวัดจัดเก็บเป็นรายได้ขององค์การบริหารส่วนจังหวัดตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น และให้องค์การบริหารส่วนจังหวัดจัดสรรให้สภาตำบลต่อไป แต่ในปัจจุบัน ข้อมูลจำนวนองค์การปกครองส่วนท้องถิ่น มีดังนี้ (กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น, ออนไลน์, 2551)

1. องค์การบริหารส่วนจังหวัด	จำนวน	75 แห่ง
2. เทศบาล	จำนวน	1,619 แห่ง แบ่งเป็น
เทศบาลนคร	จำนวน	23 แห่ง
เทศบาลเมือง	จำนวน	140 แห่ง
เทศบาลตำบล	จำนวน	1,456 แห่ง
3. องค์การบริหารส่วนตำบล	จำนวน	6,157 แห่ง
4. การปกครองท้องถิ่นรูปแบบพิเศษ	จำนวน	2 แห่ง
ได้แก่ กรุงเทพมหานคร และเมืองพัทยา		
รวมทั้งสิ้น		7,853 แห่ง

จากข้อมูลจำนวนองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นในปัจจุบัน ไม่ปรากฏจำนวนของสภาตำบล ทั้งนี้เนื่องจากพระราชบัญญัติสภาตำบลและองค์การบริหารส่วนตำบล พ.ศ. 2537 (แก้ไขเพิ่มเติมถึง (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2546) มาตรา 40 ได้บัญญัติให้สภาตำบลที่มีรายได้ไม่รวมเงินอุดหนุนในปิงบประมาณที่ล่วงมาติดต่อกันสามปีเฉลี่ยไม่ต่ำกว่าปีละหนึ่งแสนห้าหมื่นบาท อาจจัดตั้งเป็น

องค์การบริหารส่วนตำบลได้ ดังนั้นในปัจจุบันนี้สภาตำบลทุกแห่งจึงได้ยกฐานะเป็นองค์การบริหารส่วนตำบลหมดแล้วนั่นเอง เพราะสภาตำบลทุกแห่งเข้าเกณฑ์ตามที่กฎหมายกำหนดไว้ ดังนั้นองค์การบริหารส่วนจังหวัดจึงไม่สามารถจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่เป็นรายได้ขององค์การบริหารส่วนจังหวัดเอง และจัดสรรให้สภาตำบลต่อไปอีกได้ เนื่องจากสภาพความเป็นจริงในปัจจุบันไม่เปิดช่องให้จัดเก็บได้อีกต่อไปแล้วนั่นเอง โดยการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ซึ่งเป็นอำนาจของเทศบาล องค์การบริหารส่วนตำบล เมืองพัทยา และกรุงเทพมหานครเท่านั้น ที่สามารถจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ได้ โดยไม่เกิดปัญหาหรือการทับซ้อนกันในการใช้อำนาจในการจัดเก็บภาษีทั้งสองประเภทดังกล่าวกับองค์การบริหารส่วนจังหวัดแม่แต่น้อย

ดังนั้นการที่พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ได้กำหนดให้ผู้บริหารในองค์กรปกครองท้องถิ่นมีอำนาจแต่งตั้งพนักงานเจ้าหน้าที่ในการพิจารณาค่าเช่ารายปี และการประเมินภาษีบำรุงท้องที่นั้น ส่วนใหญ่พนักงานเจ้าหน้าที่ดังกล่าวเป็นข้าราชการฝ่ายบริหารหรือตุลาการทั่วไป โดยไม่มีการกำหนดคุณสมบัติขั้นต่ำของผู้ที่จะมาทำหน้าที่ว่าต้องผ่านการอบรมเกี่ยวกับการประเมินราคาทรัพย์สินมาก่อน และไม่มีสถาบันรับรองการทำงานในด้านการประเมินราคาทรัพย์สินที่เป็นสากล ทำให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับคุณภาพของผู้ประเมิน เนื่องจากไม่มีความรู้ความเชี่ยวชาญในเรื่องที่ดินหรือมีประสบการณ์เกี่ยวกับการประเมินราคาที่ดิน ซึ่งถือเป็นศาสตร์แขนงหนึ่ง (ศิริ เกวลินสุญจี, 2526, หน้า 68) ประกอบกับหลักเกณฑ์การประเมินราคาไม่มีความชัดเจน ทำให้ค่ารายปี และการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ไม่มีความแน่นอนและไม่น่าเชื่อถือ แม้พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่จะกำหนดให้ผู้ว่าราชการจังหวัดแต่งตั้งคณะกรรมการขึ้นมาคณะหนึ่ง เพื่อทำหน้าที่พิจารณาการตีราคาปานกลางของที่ดิน โดยประกอบด้วยบุคคลในท้องถิ่นดังต่อไปนี้

- 1) ในเขตเทศบาล ให้มีปลัดจังหวัด ที่ดินจังหวัด นายอำเภอท้องที่ เทศมนตรีหนึ่งคน และผู้ทรงคุณวุฒิสองคน ซึ่งสภาเทศบาลเลือก
- 2) ในเขตสุขาภิบาล ให้มีปลัดจังหวัด ที่ดินจังหวัด นายอำเภอท้องที่ กรรมการสุขาภิบาลหนึ่งคนและผู้ทรงคุณวุฒิสองคน ซึ่งคณะกรรมการสุขาภิบาลเลือก
- 3) นอกเขตเทศบาลหรือสุขาภิบาลที่มีกำนัน ให้มีปลัดจังหวัด ที่ดินจังหวัด นายอำเภอท้องที่ กำนันท้องที่ และผู้ทรงคุณวุฒิสองคน ซึ่งผู้ว่าราชการจังหวัดเลือก
- 4) นอกเขตเทศบาลหรือสุขาภิบาลที่ไม่มีกำนัน ให้มีปลัดจังหวัด ที่ดินจังหวัด นายอำเภอท้องที่ และผู้ทรงคุณวุฒิหนึ่งคน ซึ่งผู้ว่าราชการจังหวัดเลือก

ตามที่ได้กล่าวมา คณะกรรมการส่วนใหญ่เป็นพนักงานเจ้าหน้าที่ฝ่ายบริหารและให้อำนาจผู้ว่าราชการจังหวัดในการแต่งตั้งคณะกรรมการ โดยไม่มีการมอบอำนาจให้ท้องถิ่นตั้งคณะกรรมการพิจารณาราคาปานกลางของตนเอง และคณะกรรมการส่วนใหญ่เป็นคณะกรรมการโดยตำแหน่ง โดยเจ้าหน้าที่ฝ่ายหนึ่งเป็นฝ่ายปกครองซึ่งมีหน้าที่ประจำอยู่แล้วในเขตท้องที่นั้น ๆ ส่วนคณะกรรมการอีกฝ่ายหนึ่งเป็นผู้ทรงคุณวุฒิที่ได้รับการคัดเลือกจากท้องถิ่นซึ่งส่วนใหญ่เป็นผู้มีอำนาจระบบการเมืองท้องถิ่นทำให้การกำหนดราคาปานกลางของที่ดินอาจขึ้นอยู่กับปัจจัยทางการเมือง

อีกทั้งเจ้าหน้าที่ประเมินไม่มีการออกแบบสำรวจที่ดินและ โรงเรือนอย่างแท้จริงเนื่องจากจำนวนพนักงานเจ้าหน้าที่ไม่ได้สัดส่วนกับปริมาณงาน (สุภาพร ยงสุวรรณกุล, 2535, หน้า 149) เช่น ในกรณีเนื้อที่ดินเดิมของเจ้าของที่ดินเปลี่ยนแปลงไปหรือมีการเปลี่ยนแปลงการใช้ประโยชน์ที่ดิน หรือกรณีที่ดินมีการก่อสร้างเพิ่มเติม กฎหมายให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ตรวจสอบทรัพย์สินเพื่อประโยชน์ในการประเมินค่ารายปี แต่ปรากฏว่าไม่มีการออกสำรวจ ทำให้ฐานภาษีไม่สอดคล้องกับความเป็นจริง

1.3 เครื่องมือในการประเมินราคาที่ดิน โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอื่น

ประสิทธิภาพในการตีราคาปานกลางนอกจากจะอาศัยผู้ประเมินราคาที่มีความรู้ความชำนาญในการประเมินราคาทรัพย์สินแล้ว วิธีการรวบรวมข้อมูลเพื่อใช้ในการประเมินราคาก็มีความสำคัญ พนักงานเจ้าหน้าที่ต้องมีการลงพื้นที่สำรวจราคาที่ดิน พิจารณาลักษณะของโรงเรือนขนาดทำเลที่ตั้ง ซึ่งเครื่องมือที่สำคัญในการรวบรวมข้อมูลพื้นฐานเพื่อใช้ในการกำหนดราคาปานกลางและค่ารายปีที่สำคัญ คือ แผนที่ภาษี (tax map) ซึ่งแสดงรายละเอียดและที่ตั้งของที่ดินและโรงเรือนสิ่งปลูกสร้างในอาณาเขตของท้องถิ่นแต่ละแห่ง โดยเฉพาะในเขตชุมชน และทะเบียนทรัพย์สิน (tax roll) ซึ่งมีลักษณะคล้าย ๆ กับทะเบียนบ้าน แต่แตกต่างกันที่ทะเบียนทรัพย์สินจะเก็บข้อมูลของเจ้าของทรัพย์สินแต่ละรายว่าเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ที่ดินกี่แปลง โฉนดเลขที่เท่าไร เนื้อที่เท่าใด และใช้ประโยชน์อย่างไร แม้ปัจจุบันมีการจัดทำแผนที่ภาษีและทะเบียนทรัพย์สินเพื่อใช้ในการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ในเขตเทศบาล และเมืองพัทยาแล้ว แต่ประสิทธิภาพของแผนที่ภาษีและทะเบียนทรัพย์สินในด้านการบริหารของระบบข้อมูลยังไม่ดีพอ เนื่องจากขาดการปรับปรุงข้อมูลให้ทันสมัยตามความเจริญเติบโตของสภาพเศรษฐกิจและสังคม ส่วนใหญ่เกิดจากการเพิ่มจำนวนข้อมูลที่มีปริมาณมากขึ้นตามจำนวนประชากร การขยายตัวของชุมชนเมืองและการจำหน่ายโฉนดที่ดิน ทำให้การบริหารระบบข้อมูลที่ใช้อยู่ในปัจจุบันไม่สามารถรองรับขนาดข้อมูลที่เพิ่มขึ้นและซับซ้อนได้ โดยข้อมูลเหล่านั้นเกือบทั้งหมดเป็นการจัดเก็บในรูปแบบของเอกสารซึ่งสิ้นเปลือง

พื้นที่ในการจัดเก็บทำให้เกิดความยากลำบากในการสืบค้นและแก้ไขเปลี่ยนแปลงข้อมูล ประกอบกับเจ้าหน้าที่จัดเก็บรายได้ท้องถิ่นทำการแก้ไขข้อมูลในระบบแผนที่ภาษีเพื่อให้ตรงกับจำนวนเงินภาษีที่ทำการประเมิน และผู้บริหารท้องถิ่นฝ่ายข้าราชการประจำไม่สามารถปรับปรุงข้อมูลให้สมบูรณ์ได้เนื่องจากกลัวความผิดจากการที่มียอดภาษีค้างชำระตลอดจนประชาชนแจ้งข้อมูลไม่ตรงกับความเป็นจริง (ชาญชัย พุ่มแจ่ม, 2539, หน้า 40)

1.4 การลดและการยกเว้นภาษี

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน ได้กำหนดหลักเกณฑ์พิเศษเกี่ยวกับการลดค่ารายปีโดยคำนวณแต่เต็มเดือนไว้สองกรณี ได้แก่

- กรณีโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ถูกรื้อถอนหรือทำลายโดยประการอื่นและอยู่ในสภาพซึ่งยังใช้ไม่ได้ ให้ลดหย่อนค่ารายปีของทรัพย์สินนั้นตามส่วนที่ทำลายตลอดเวลาที่ยังไม่ได้ทำขึ้นแต่ในเวลานั้น (มาตรา 11)

- กรณีโรงเรือนที่เจ้าของคิดตั้งส่วนควบที่สำคัญมีลักษณะเป็นเครื่องจักรกลไก เครื่องกระทำ หรือเครื่องกำเนิดสินค้าเพื่อใช้ดำเนินการอุตสาหกรรมบางอย่าง เช่น โรงสี โรงเลื่อย ฯลฯ ขึ้นในโรงเรือนนั้นๆ ให้ลดค่ารายปีลงเหลือหนึ่งในสามของค่ารายปีของทรัพย์สินนั้นรวมทั้งส่วนควบดังกล่าวด้วย (มาตรา 13)

จะเห็นได้ว่า การลดค่ารายปีตามที่กฎหมายบัญญัตินั้น ต้องอาศัยดุลพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่ประกอบกับการวินิจฉัยข้อเท็จจริงเป็นเรื่องราวๆ ไป นอกจากนี้ ในมาตรา 41 แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว ได้กำหนดให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับประเมินใช้ดุลพินิจพิจารณาลดค่าภาษีหรือปลดค่าภาษีทั้งหมดหรือแต่บางส่วนก็ได้ หากเข้ากรณีทรัพย์สินที่ผู้รับประเมินได้ยื่นขอไว้แต่แรกเกิดความชำรุดบกพร่องจำเป็นต้องซ่อมแซมส่วนสำคัญหรือทรัพย์สินนั้นได้ถูกทำลายหรือทำให้ว่างลงซึ่งขึ้นอยู่กัเอกสารหลักฐานข้อเท็จจริงเป็นเรื่องราวๆ ไป ทำให้เห็นว่าได้ว่าการกำหนดจำนวนค่ารายปีเป็นสิ่งสำคัญซึ่งพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบต้องมีหลักเกณฑ์ในการกำหนด เพื่อให้เกิดความเสมอภาคทางภาษี ไม่เป็นการเลือกปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรม การกำหนดจำนวนค่ารายปีจำเป็นต้องอาศัยหลักเกณฑ์ทางวิชาการในการกำหนด ซึ่งควรเป็นหน่วยงานที่ทำหน้าที่ทางเทคนิคโดยเฉพาะ ซึ่งกฎหมายมิได้กำหนดหลักเกณฑ์ที่แน่นอนไว้ มีเพียงแนวทางปฏิบัติที่ฝ่ายบริหารได้วางไว้เท่านั้น ซึ่งดูเหมือนจะไม่เป็นการสอดคล้องกับหลักการบริหารภาษีที่ดี(ความเป็นธรรม แน่นนอน สะดวก และประหยัด) โดยเฉพาะในส่วนของการขาดหลักเกณฑ์ที่แน่นอนเนื่องจากขึ้นอยู่กับดุลพินิจของผู้ประเมินภาษี

พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ได้กำหนดหลักเกณฑ์การลดหย่อนภาษีไว้ในมาตรา 22 โดยให้ความสำคัญกับการใช้ประโยชน์ที่ดินในลักษณะต่างๆ กล่าวคือ

มาตรา 22 บัญญัติว่า

“บุคคลธรรมดาซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินแปลงเดียวกันหรือหลายแปลงที่อยู่ในจังหวัดเดียวกัน และใช้ที่ดินนั้นเป็นที่อยู่อาศัยของตน เป็นที่เลี้ยงสัตว์ของตน หรือประกอบกิจกรรมของตน ให้ลดหย่อนไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ตามเกณฑ์อย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้

- (1) ถ้าเป็นที่ดินนอกเขตเทศบาลหรือนอกเขตสุขาภิบาล ให้ลดหย่อนได้ไม่เกินห้าไร่ แต่จะน้อยกว่าสามไร่ไม่ได้ ทั้งนี้ ตามที่กำหนดในข้อบัญญัติจังหวัด
- (2) ถ้าเป็นที่ดินในเขตเทศบาลตำบลหรือในเขตสุขาภิบาล ให้ลดหย่อนได้ไม่เกินหนึ่งไร่ แต่จะน้อยกว่าสองร้อยตารางวาไม่ได้ ทั้งนี้ ตามที่กำหนดในเทศบัญญัติหรือข้อบังคับ
- (3) ถ้าเป็นที่ดินในเขตเมืองพัทยาและเขตเทศบาลอื่นนอกจากเขตเทศบาลตำบล ให้ลดหย่อนได้ไม่เกินหนึ่งร้อยตารางวา แต่จะน้อยกว่าห้าสิบตารางวาไม่ได้ ทั้งนี้ ตามที่กำหนดในข้อบัญญัติหรือเทศบัญญัติ
- (4) ถ้าเป็นที่ดินในเขตกรุงเทพมหานครให้ลดหย่อนได้ดังต่อไปนี้
 - (ก) ในท้องที่ที่มีชุมชนหนาแน่นมากให้ลดหย่อนได้ไม่เกินหนึ่งร้อยตารางวา แต่จะน้อยกว่าห้าสิบตารางวาไม่ได้
 - (ข) ในท้องที่ที่มีชุมชนหนาแน่นปานกลางให้ลดหย่อนได้ไม่เกินหนึ่งไร่ แต่จะน้อยกว่าหนึ่งร้อยตารางวาไม่ได้
 - (ค) ในท้องที่ชนบทให้ลดหย่อนได้ไม่เกินห้าไร่ แต่จะน้อยกว่าสามไร่ไม่ได้

ทั้งนี้ ตามที่กำหนดในข้อบัญญัติกรุงเทพมหานคร

ท้องที่ใดจะเป็นท้องที่ตาม (ก) (ข) หรือ (ค) ให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

ที่ดินที่มีสิ่งปลูกสร้างและใช้สิ่งปลูกสร้างนั้นเป็นสถานการค้าหรือให้เช่า ไม่ได้รับการลดหย่อนสำหรับส่วนของที่ดินที่มีสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นสถานการค้าหรือให้เช่านั้น

ในกรณีที่บุคคลธรรมดาหลายคนเป็นเจ้าของที่ดินร่วมกัน ให้ได้รับการลดหย่อนรวมกันตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในวรรคหนึ่ง

การลดหย่อนตามเกณฑ์ในมาตรานี้ให้ได้รับการลดหย่อนสำหรับที่ดินที่อยู่ในจังหวัดใดจังหวัดหนึ่งแต่จังหวัดเดียว”

จะเห็นได้ว่า การลดหย่อนเนื้อที่ตามที่กฎหมายกำหนดต้องเป็นกรณีต่อไปนี้

- 1) เจ้าของที่ดินต้องเป็นบุคคลธรรมดา (ถ้าเป็นเจ้าของที่ดินร่วมกันก็ให้ได้ลดหย่อนร่วมกัน)
- 2) มีที่ดินแปลงเดียวหรือหลายแปลงที่อยู่ในเขตจังหวัดเดียวกัน (ให้ใช้สิทธิหักลดหย่อนแต่เพียงจังหวัดเดียว)
- 3) ใช้ประโยชน์ในที่ดินเป็นที่อยู่อาศัย ที่เลี้ยงสัตว์ ประกอบกิจกรรมของคน
- 4) ถ้าเป็นที่ดินมีสิ่งปลูกสร้างและใช้สิ่งปลูกสร้างนั้นเป็นสถานการค้าหรือให้เช่า ไม่ได้รับการลดหย่อนสำหรับส่วนของที่ดินที่มีสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นสถานการค้าหรือให้เช่า

บทบัญญัติดังกล่าวมีผลเป็นการส่งเสริมการถือครองที่ดินเพื่อการเป็นที่อยู่อาศัย เพื่อใช้เลี้ยงสัตว์ เพื่อการกิจกรรมอย่างใดอย่างหนึ่ง ให้ได้รับการลดหย่อนภาษีโดยมิได้พิจารณาเรื่องการใช้ประโยชน์ ซึ่งหากให้ความสำคัญกับการใช้ประโยชน์ที่ดินแล้ว ควรพิจารณากำหนดหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายซึ่งเกิดจากการพัฒนาผืนดินและทำนุบำรุงผืนดินให้คงสภาพที่สมบูรณ์ในการกิจกรรม หรือเลี้ยงสัตว์ หรือเป็นที่อยู่อาศัยเช่นกันกับที่ไม่ได้พิจารณาเรื่องมูลค่าของที่ดินที่ถือครองแต่อย่างใด เท่ากับว่าบุคคลใดก็ตามไม่ว่าจะถือครองที่ดินมากน้อยเพียงใด หากเข้ากรณีที่กำหนดไว้ย่อมได้รับการลดหย่อนภาษีตามจำนวนที่กฎหมายกำหนดเช่นเดียวกัน อีกทั้งการที่กฎหมายกำหนดให้มีการลดหย่อนภาษีแก่กรณีที่ดินที่มีสิ่งปลูกสร้างและใช้สิ่งปลูกสร้างนั้นเป็นสถานการค้าหรือให้เช่า ไม่ได้รับการลดหย่อนภาษี เท่ากับว่าเป็นการไม่ส่งเสริมการถือครองที่ดินเพื่อการทำประโยชน์ทางธุรกิจ แต่กลับเป็นการกระตุ้นให้มีการถือครองที่ดินเพื่อเป็นที่อยู่อาศัย การกิจกรรม และการเลี้ยงสัตว์เท่านั้น ทั้งๆที่ในความเป็นจริง การถือครองที่ดินเพื่อทำประโยชน์ทางการค้าและธุรกิจน่าจะได้รับการสนับสนุนส่งเสริม เนื่องจากสามารถนำมาซึ่งรายได้แก่ท้องถิ่น รวมถึงรายได้ภาษีอากรด้วย

1.5 การคัดค้านการประเมินราคา

กรณีเจ้าของที่ดินไม่เห็นพ้องด้วยกับราคาปานกลางของที่ดิน กฎหมายให้สิทธิแก่เจ้าของที่ดินอุทธรณ์การตีราคาปานกลางได้โดยยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อเจ้าพนักงานประเมินท้องที่ซึ่งมีการประเมินนั้นและ เป็นหน้าที่ของเจ้าพนักงานประเมินจะต้องเสนออุทธรณ์ขึ้นไปตามลำดับต่อผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานคร แล้วแต่กรณี แต่หน่วยงานดังกล่าวไม่มีความรู้ความเชี่ยวชาญในการประเมินราคาที่ดิน อาจทำให้ไม่ได้รับความเชื่อถือจากประชาชน อีกทั้งหากกรณีพิพาทเกิดขึ้นในองค์กรปกครองท้องถิ่นอื่น เช่น เทศบาล องค์การบริหารส่วนตำบล องค์การ

บริหารส่วนจังหวัด และเมืองพัทยา การอุทธรณ์การประเมินต่อผู้ว่าราชการจังหวัดอาจจะทำให้องค์กรปกครองท้องถิ่นเหล่านั้นขาดอิสระในการปกครองตนเอง ตลอดจนกฎหมายมีการจำกัดดุลพินิจของผู้ว่าราชการในการสั่งอุทธรณ์ในกรณีที่ผู้อุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกของผู้ว่าราชการจังหวัดที่ให้นำมาให้ถ้อยคำหรือส่งเอกสาร โดยกฎหมายกำหนดให้ผู้ว่าราชการจังหวัดยกอุทธรณ์ การที่กฎหมายบัญญัติเคร่งครัดเช่นนี้จะส่งผลต่อการฟ้องคดีของผู้เสียหายเนื่องจากถือเป็นการยุติการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินซึ่งเจ้าของที่ดินจะต้องรับผิดชอบชำระภาษีตามที่เจ้าพนักงานประเมินและไม่อาจเสนอคดีต่อศาลต่อไปได้ (พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, 2545, หน้า 44)

ในส่วนของภาษีโรงเรือนและที่ดินเพื่อเพิ่มความเป็นธรรมในการพิจารณาคำร้องขออุทธรณ์การประเมินค่ารายปีของโรงเรือนและที่ดิน กระทรวงมหาดไทยจึงกำหนดให้หน่วยราชการบริหารส่วนท้องถิ่นแต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณากลับกรองการประเมินค่ารายปีของทรัพย์สิน ทำหน้าที่พิจารณากลับกรอง ตรวจสอบและเสนอข้อคิดเห็นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่เกี่ยวกับการประเมินค่ารายปีของทรัพย์สิน และให้แต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ ทำหน้าที่พิจารณากลับกรอง ตรวจสอบ และเสนอข้อคิดเห็นต่อผู้มีอำนาจตามกฎหมายเกี่ยวกับการพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ เช่น

ในเขตเทศบาล คณะกรรมการพิจารณากลับกรองการประเมินค่ารายปีประกอบด้วย

- | | | | |
|--|---------------------------------|--------------|--------------|
| 1. ปลัดเทศบาล | เป็น ประธานกรรมการ | | |
| 2. หัวหน้าส่วนราชการของเทศบาล | ไม่เกิน 3 คน | เป็น กรรมการ | |
| 3. หัวหน้าส่วนราชการในเขตพื้นที่หรือผู้แทน | ตามจำนวนที่เห็นสมควร | ไม่เกิน 2 คน | เป็น กรรมการ |
| 4. ราษฎรผู้ทรงคุณวุฒิที่นายกเทศมนตรีแต่งตั้งจำนวน 2 คน | เป็น กรรมการ | | |
| 5. ผู้อำนวยการกองคลังหรือหัวหน้ากองคลัง | เป็น กรรมการและเลขานุการ | | |
| 6. หัวหน้าฝ่ายพัฒนารายได้หรือหัวหน้างานผลประโยชน์ | เป็น กรรมการและผู้ช่วยเลขานุการ | | |

คณะกรรมการพิจารณาคำร้องขอพิจารณาการประเมินใหม่ ประกอบด้วย

- | | | | |
|--|--------------------------|--------------|--------------|
| 1. เทศมนตรีที่นายกเทศมนตรีมอบหมาย | เป็น ประธานกรรมการ | | |
| 2. ปลัดเทศบาล | เป็น กรรมการ | | |
| 3. หัวหน้าส่วนราชการในเขตพื้นที่หรือผู้แทน | ตามจำนวนที่เห็นสมควร | ไม่เกิน 2 คน | เป็น กรรมการ |
| 4. ผู้ตรวจการส่วนท้องถิ่น | เป็น กรรมการ | | |
| 5. ราษฎรผู้ทรงคุณวุฒิที่นายกเทศมนตรีแต่งตั้งจำนวน 2 คน | เป็น กรรมการ | | |
| 6. ผู้อำนวยการกองคลังหรือหัวหน้ากองคลัง | เป็น กรรมการและเลขานุการ | | |

จะเห็นว่าองค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาคำร้องขอพิจารณาการประเมินใหม่ ส่วนใหญ่เป็นบุคคลที่มาจากแหล่งหน่วยงานเดียวกันกับกรรมการของคณะกรรมการพิจารณากลับกรองการประเมินค่ารายปีให้กับพนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินค่ารายปีของท้องถิ่น ทำให้การกำกับดูแลการประเมินค่ารายปีไม่ได้ผลเนื่องจากมีความเป็นไปได้ที่การพิจารณาจะออกไปในทางเดียวกัน และทำให้การประเมินค่ารายปีล่าช้าไม่สามารถอำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีได้

2. ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ...

ภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่เป็นภาษีที่จัดเก็บจากทรัพย์สิน คือ ที่ดินและโรงเรือน ประเทศต่างๆ มีการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินเช่นเดียวกันเรียกว่า ภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) และภาษีทรัพย์สินถูกจัดเป็นภาษีท้องถิ่น (Local Tax) เนื่องจากเป็นแหล่งรายได้หลักที่สำคัญของท้องถิ่น แต่เนื่องจากภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ของประเทศไทยยังมีปัญหาทางกฎหมายและข้อบกพร่องในเรื่องโครงสร้างภาษี ตลอดจนปัญหาการบริหารการจัดเก็บทำให้ท้องถิ่นมีรายได้น้อย ต้องพึ่งพาเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและยังทำให้เกิดปัญหาการเก็งกำไรในอสังหาริมทรัพย์จนเป็นผลเสียแก่เศรษฐกิจของประเทศโดยรวม

ดังนั้นเพื่อให้ระบบภาษีมีประสิทธิภาพ จึงมีแนวคิดในการปรับปรุงภาษีทั้งสองประเภท โดยการรวมภาษีทั้งสองเป็นหน่วยภาษีเดียวกัน โดยเฉพาะฐานภาษีที่จะใช้ในการเรียกเก็บควรจะเป็นฐานอย่างเดียวกันและควรปรับปรุงฐานภาษีให้ใกล้เคียงกับมูลค่าของทรัพย์สิน ซึ่งจะช่วยให้การจัดเก็บภาษีของรัฐหรือองค์การบริหารส่วนท้องถิ่นมีจำนวนเพิ่มขึ้นและเกิดความโปร่งใสดำเนินการกับประชาชน จึงมีการเสนอให้ใช้ราคาตลาดหรือราคาที่มีเหตุผลของทรัพย์สินเป็นฐานในการจัดเก็บภาษี (วิริยะ นามศิริพงศ์พันธุ์, 2528, หน้า 45-62) ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจากฐานมูลค่าของทรัพย์สิน (market capital value of property) ดังเช่นประเทศต่าง ๆ ที่มีการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน เพราะมูลค่าของทรัพย์สินจะสะท้อนความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละคน ทำให้สร้างความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี โดยฐานภาษีจะเป็นมูลค่ารวมของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหากที่ดินไม่มีสิ่งปลูกสร้างมูลค่าที่ดินเท่านั้นเป็นฐานภาษี การประเมินมูลค่าที่ดินมีการเสนอให้อาศัยราคาซื้อขายที่ดินในตลาด (market price) เป็นหลัก โดยเทียบเคียงกับราคาที่ดินในลักษณะเดียวกันในทำเลใกล้เคียงกันและราคาที่น่ามาใช้จะเป็น “ราคาเฉลี่ย” ของที่ดินที่มีการซื้อขาย มูลค่าทุนของที่ดินจะมีการปรับปรุงทุกรอบระยะเวลา 2 ปี เพื่อสะท้อนความเปลี่ยนแปลงของราคาที่ดินในตลาด ในส่วนการประเมินราคาสิ่งปลูกสร้างอาศัยหลักต้นทุนของสิ่งปลูกสร้างโดยพิจารณาจาก

ต้นทุนเฉลี่ยการก่อสร้างต่อตารางเมตรตามขนาดของสิ่งปลูกสร้างและการใช้วัสดุสำหรับสิ่งปลูกสร้างประเภทนั้น ๆ และมูลค่าสิ่งปลูกสร้างจะมีการประเมินใหม่ทุกกรอบระยะเวลา 2 ปีเช่นเดียวกับมูลค่าของที่ดิน (ไกรยุทธ ชีรตยาคินันท์, 2534, หน้า 71) อีกทั้งเพื่อหลีกเลี่ยงปัญหาการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานในการประเมินราคาควรจัดตั้งหน่วยงานที่ทำหน้าที่กำหนดมูลค่าที่ดินและโรงเรือน คือ “สำนักงานประเมินราคาทรัพย์สินกลาง” อันเป็นหน่วยงานของราชการส่วนกลาง เพื่อให้การประเมินราคาที่ดินและโรงเรือนมีหลักมาตรฐานที่ใช้ทั่วประเทศ และเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีไม่ว่าจะอยู่ในท้องถิ่นใดและหน่วยการปกครองท้องถิ่นควรมีคณะกรรมการซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่ของสำนักงานประเมินทรัพย์สินกลางร่วมด้วย เพื่อพิจารณาการปรับเปลี่ยนมูลค่าที่ดินและโรงเรือน (ไกรยุทธ ชีรตยาคินันท์ สกนธิ์ วัชรวิวัฒนา และจรัส สุวรรณมาลา, หน้า 6-3) และประการสำคัญข้อมูลราคาประเมินของที่ดินและโรงเรือนจะต้องเป็นข้อมูลสาธารณะที่ประชาชนสามารถตรวจสอบได้ (สุภาพร ยงสุวรรณกุล, 2535, หน้า 169)

รัฐบาลเองก็เล็งเห็นถึงปัญหาและข้อบกพร่องของกฎหมายทั้งสองฉบับดังกล่าว จึงมีความพยายามที่จะนำกฎหมายภาษีทรัพย์สินมาใช้ในการจัดเก็บแทนภาษีบำรุงท้องที่ และภาษีโรงเรือนและที่ดินมาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2518 ซึ่งอาจสรุปได้ดังนี้ (สุภาพร ยงสุวรรณกุล, 2535, หน้า 152 - 154)

ในปี พ.ศ. 2517 ธนาคารระหว่างประเทศเพื่อการฟื้นฟูและพัฒนาได้เสนอให้ประเทศไทยใช้ภาษีทรัพย์สินแทนภาษีบำรุงท้องที่และภาษีโรงเรือนและที่ดิน โดยให้หน่วยงานของรัฐเป็นผู้จัดเก็บเพื่อจัดปัญหาทางเทคนิคของการประเมินราคาทรัพย์สิน

ปี พ.ศ. 2518 กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง ได้ยกร่าง พ.ร.บ. ภาษีทรัพย์สินบนฐานมูลค่าทรัพย์สิน ซึ่งในเวลาเดียวกัน กรมการปกครอง กระทรวงมหาดไทย ก็ได้ยกร่าง พ.ร.บ. ภาษีทรัพย์สินบนฐานมูลค่าทรัพย์สินขึ้นอีกฉบับหนึ่ง

ปี พ.ศ. 2521 องค์การการเงินระหว่างประเทศ (IMF) เสนอรายงานแนะนำการก่อตั้งสำนักงานกลางประเมินราคาทรัพย์สินและปรับปรุงภาษีทรัพย์สินโดยใช้ฐานภาษีสองฐาน คือมูลค่าตลาดของที่ดิน และมูลค่าสิ่งปลูกสร้าง

ปี พ.ศ. 2524 รัฐบาลเห็นชอบให้จัดตั้งสำนักงานกลางประเมินมูลค่าทรัพย์สินในกองวิชาการกรมที่ดิน มีหน้าที่จัดทำแผนที่โดยกำหนดเป็น โชนและบล็อก ประเมินราคาที่ดินเป็นรายหน่วยที่ละเอียดมากขึ้นพร้อมทั้งมาตรฐานราคาส่งปลูกสร้าง ต่อมาในปี พ.ศ. 2527 ได้ยกฐานะเป็นกองหนึ่งในกรมที่ดินและมีการจัดทำโครงการปรับปรุงวิธีการประเมินภาษีทรัพย์สินโดยการจัดทำแผนที่ภาษีและทะเบียนทรัพย์สิน เพื่อเป็นเครื่องมือในการเร่งติดตามภาษีที่ค้างชำระ และปี พ.ศ. 2528 ผู้เชี่ยวชาญด้านการประเมินราคาทรัพย์สินของประเทศออสเตรเลีย มร. เจ.ที.อี. แกมเมด เสนอ

รายงานการปฏิรูปภาษีทรัพย์สินในประเทศไทยโดยเป็นส่วนหนึ่งของโครงการพัฒนากรรมที่ดินและการเร่งรัดการออกโฉนดที่ดินทั่วประเทศ

ปี พ.ศ. 2531 กรมที่ดินได้เสนอร่าง พ.ร.บ. ประเมินมูลค่าทรัพย์สิน โดยมีหลักการที่จะตั้งสำนักงานประเมินราคาทรัพย์สินให้เป็นทบวงการเองมีฐานะเทียบเท่ากรม และในแต่ละจังหวัดมีสำนักงานประเมินราคาทรัพย์สินจังหวัด กำหนดหลักเกณฑ์การประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อให้ได้มูลค่าที่แท้จริงและเป็นมาตรฐานเดียวกันทั่วประเทศ

ในปี พ.ศ. 2535 กระทรวงการคลังได้ดำเนินการเตรียมยกร่าง พ.ร.บ. เก็บภาษีจากทรัพย์สินซึ่งได้รวมเอากฎหมายเกี่ยวกับภาษีบำรุงท้องที่และภาษีโรงเรือนและที่ดินไว้ด้วยกัน ซึ่งปัจจุบัน คือ ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ... ที่คณะรัฐมนตรีได้พิจารณาให้ความเห็นชอบเมื่อวันที่ 8 กันยายน พ.ศ. 2541 ซึ่งถือเป็นร่างกฎหมายที่มีการดำเนินการที่ยาวนานถึง 4 รัฐบาล (จรูญศรี ชายหาด และกรกัญญา เตชะรุ่งนิรันดร์, หน้า 49 - 50) คือ

1) สมัยรัฐบาล นายชวน หลีกภัย (1) วันที่ 19 กรกฎาคม พ.ศ. 2537 คณะรัฐมนตรีได้ให้ความเห็นชอบในมาตรการปรับปรุงรายได้ท้องถิ่นรวม 9 มาตรการ ตามที่คณะกรรมการปรับปรุงรายได้ของส่วนท้องถิ่น (นายไตรรงค์ สุวรรณคีรี รัฐมนตรีช่วยว่าการกระทรวงการคลัง) เสนอ ซึ่งมาตรการอันหนึ่งได้แก่ มาตรการปรับปรุงภาษีบำรุงท้องที่และภาษีโรงเรือนและที่ดินให้เป็นภาษีเดียวเรียกว่า “ภาษีบำรุงท้องที่” การใช้ชื่อดังกล่าวเพื่อเป็นการสื่อความหมายว่า ไม่ได้จัดเก็บภาษีใหม่และรายได้ที่จัดเก็บเพื่อนำมาบำรุงท้องที่ที่เป็นที่ตั้งของโรงเรือนและที่ดินนั้น โดยให้มีการดำเนินการแก้ไขกฎหมายซึ่งกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทยได้ดำเนินการยกร่างพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. ...

2) สมัยรัฐบาล นายบรรหาร ศิลปะอาชา วันที่ 22 มกราคม พ.ศ. 2539 รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง (นายสุรเกียรติ์ เสถียรไทย) ได้ส่งร่างพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. ... ให้กระทรวงที่เกี่ยวข้องเสนอความเห็นเพื่อประกอบการพิจารณาของคณะรัฐมนตรี ทั้งนี้ในส่วนที่เห็นชอบและส่วนที่มีความเห็นแย้งเกี่ยวกับร่างดังกล่าว เช่น ในประเด็นการจัดเก็บภาษีจากรัฐวิสาหกิจ

3) สมัยรัฐบาล พลเอกชวลิต ยงใจยุทธ วันที่ 2 ตุลาคม พ.ศ. 2539 รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง (นายทะนง พิทยะ) ได้เสนอร่างพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. ... ไปยังสำนักงานเลขาธิการคณะรัฐมนตรีเพื่อนำเสนอคณะรัฐมนตรีพิจารณา แต่เนื่องจากได้มีการเปลี่ยนแปลงรัฐบาลเสียก่อนร่างดังกล่าวจึงไม่ได้รับการพิจารณา

4) สมัยรัฐบาล นายชวน หลีกภัย (2) วันที่ 3 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2541 รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง (นายธารินทร์ นิมมานเหมินท์) ได้ยื่นร่างกฎหมายดังกล่าวเพื่อเสนอ

คณะรัฐมนตรีพิจารณา และในวันที่ 24 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2541 คณะรัฐมนตรีมีมติรับหลักการตามที่กระทรวงการคลังเสนอ โดยมีข้อสังเกตเพิ่มเติมเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า ต่อมาวันที่ 8 กันยายน พ.ศ. 2541 สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาได้ตรวจพิจารณาร่างดังกล่าวโดยเปลี่ยนชื่อเป็น “ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ...” ซึ่งคณะรัฐมนตรีมีมติให้สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาร่างดังกล่าวอีกครั้ง โดยมีข้อสังเกตเพิ่มเติมเกี่ยวกับการบรรเทาภาระภาษี

2.1 โครงสร้างภาษีตามร่างพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ...

โครงสร้างกฎหมายภาษีอากร โดยปกติจะมีองค์ประกอบ 4 ประการ ได้แก่ ฐานภาษี การคำนวณภาษี การจัดเก็บภาษี และการระงับข้อพิพาททางภาษี ซึ่งความแตกต่างของเนื้อหาของระบบบัญชีที่นำไปสู่การตีความกฎหมายขึ้นอยู่กับฐานภาษี (สิ่งที่เป็นมูลเหตุให้มีการเสียภาษี) ได้แก่ เงินได้, ทรัพย์สิน, การใช้จ่ายหรือการบริโภค ดังนั้นในศึกษาพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง จำเป็นต้องเริ่มศึกษาหลักเกณฑ์ที่บัญญัติไว้ในร่างพระราชบัญญัติ โดยจำแนกตามองค์ประกอบของโครงสร้างภาษีอากร

2.1.1 การกำหนดฐานภาษี

1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง กำหนดให้บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง หรือเป็นผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สินของรัฐ มีหน้าที่เสียภาษีสำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ตนถือครองอยู่ในวันที่ 1 มกราคมของแต่ละปีอีกทั้งยังรวมถึง ผู้มีหน้าที่เสียภาษีแทนผู้เสียภาษีด้วย ซึ่งได้แก่บุคคลดังต่อไปนี้

- (1) ผู้จัดการมรดกหรือทายาท ในกรณีที่ผู้เสียภาษีถึงแก่ความตาย
- (2) ผู้จัดการทรัพย์สิน ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้ไม่อยู่ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยเรื่องสาบสูญ
- (3) ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาลหรือผู้พิทักษ์ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้เยาว์หรือคนไร้ความสามารถหรือคนเสมือนไร้ความสามารถ แล้วแต่กรณี
- (4) ผู้แทนของนิติบุคคล ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นนิติบุคคล
- (5) ผู้ชำระบัญชี ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นนิติบุคคลเลิกกันโดยมีการชำระบัญชี
- (6) เจ้าของรวมคนหนึ่งคนใด ในกรณีที่ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีเป็นของบุคคลหลายคนรวมกัน

และในกรณีที่ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นของต่างเจ้าของกัน ให้เจ้าของที่ดินมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีพร้อมชำระภาษี โดยให้เจ้าของที่ดินและเจ้าของสิ่งปลูกสร้างเหล่านั้นมีหน้าที่รับผิดชอบร่วมกันสำหรับภาษีที่ต้องชำระดังกล่าว

2) สิ่งที่เป็นมูลเหตุให้มีการเสียภาษี

ตามร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มาตรา 21 สิ่งที่เป็นมูลเหตุให้มีการเสียภาษี ได้แก่ ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง กล่าวคือ หากเป็นที่ดินที่ไม่มีสิ่งปลูกสร้าง ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน แต่หากเป็นที่ดินที่มีสิ่งปลูกสร้างให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินรวมกับราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้าง โดยไม่มีการหักค่าเสื่อมราคา และหากเป็นห้องชุด ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุด

โดยร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มาตรา 6 ได้บัญญัติความหมายของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง รวมทั้งโรงเรือนไว้ว่า

“ที่ดิน หมายความว่า พื้นที่ดินและให้ความหมายรวมถึงพื้นที่ที่เป็นภูเขาหรือที่มีน้ำด้วย”

“สิ่งปลูกสร้าง หมายความว่า โรงเรือน อาคาร ตึก รวมทั้งคลังสินค้า และแพที่บุคคลอาจเข้าอยู่หรือใช้สอยได้ และให้หมายความรวมถึงสิ่งที่สร้างขึ้นอย่างอื่นที่มีพระราชกฤษฎีกากำหนดให้ เป็นสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัตินี้ด้วย”

2.1.2 การคำนวณภาษี

1) การประเมินภาษี

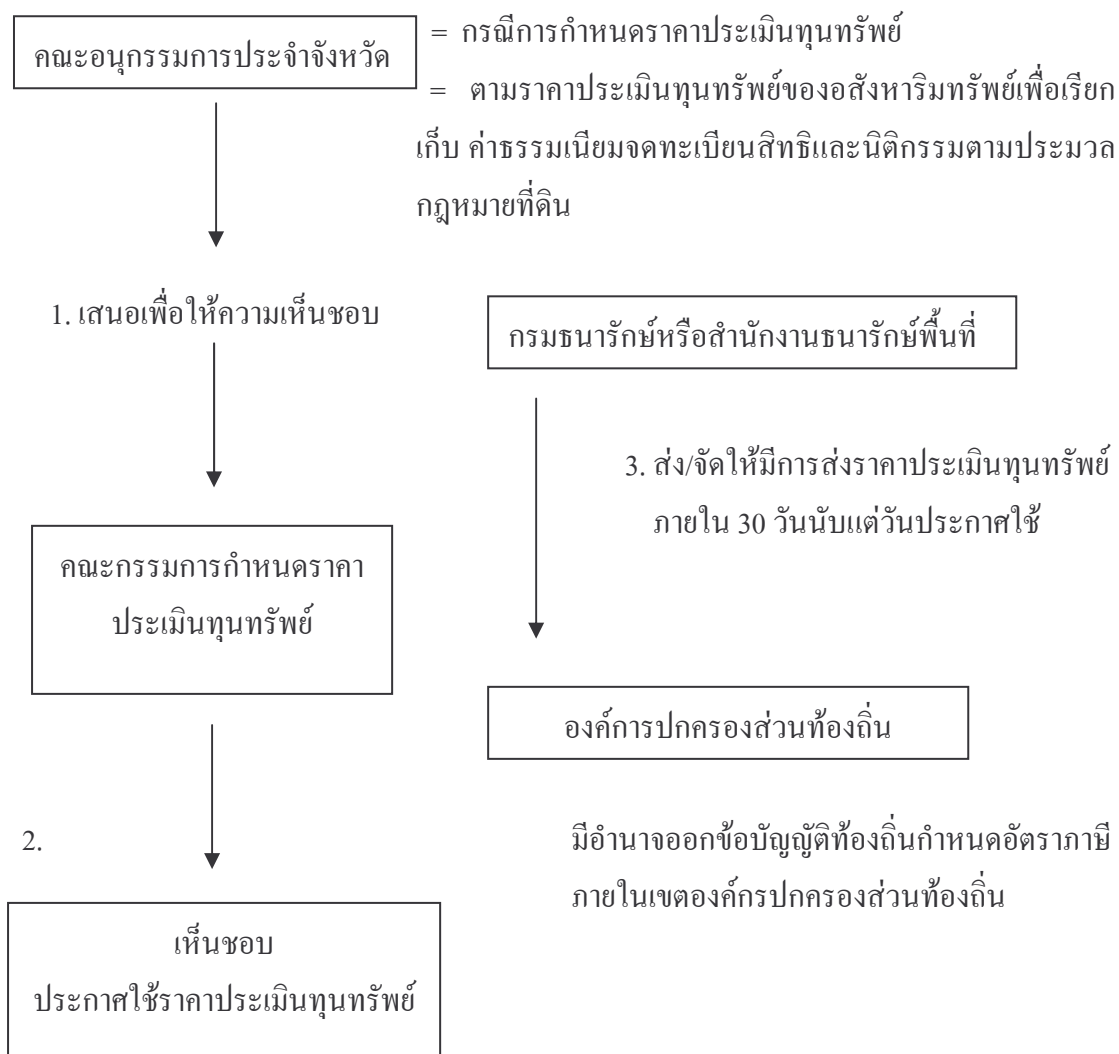
ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกฎหมายกำหนดให้ใช้มูลค่าของที่ดินและโรงเรือน คือราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง หมายถึง ราคาตลาดที่คณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์เห็นชอบให้ใช้ในการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมสำหรับอสังหาริมทรัพย์ โดยให้เป็นไปตามราคาประเมินทุนทรัพย์ที่คณะกรรมการประจำจังหวัดกำหนดโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งมีการประเมินใหม่ในรอบระยะเวลา 4 ปี ตามระเบียบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ ราคาประเมินทุนทรัพย์ดังกล่าวนี้เป็นราคามาตรฐานที่กำหนดขึ้นโดยมีผู้ทรงคุณวุฒิและผู้เชี่ยวชาญจากสำนักงานประเมินราคาทรัพย์สินเป็นกรรมการในคณะกรรมการประจำจังหวัดด้วย โดยกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการประเมินดังนี้

(1) ที่ดินที่ไม่มีสิ่งปลูกสร้าง ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินเป็นฐานภาษี โดยวิเคราะห์ข้อมูลราคาซื้อขายและกำหนดราคาประเมินโดยวิธีเปรียบเทียบราคาตลาด ถ้าไม่สามารถหาข้อมูลซื้อขายได้ ให้ประเมินราคาที่ดินจากหน่วยใกล้เคียงซึ่งมีสภาพคล้ายคลึงกันโดยไม่ให้รวมราคาอาคารหรือสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินเข้าไว้ด้วย และกำหนดราคาในแต่ละหน่วยที่ดินเป็นราคาต่อตารางวาหรือต่อไร่

(2) ที่ดินที่มีสิ่งปลูกสร้าง ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินรวมกับราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างโดยไม่มีหักค่าเสื่อมราคาเป็นฐานภาษี กำหนดราคาต่อตารางเมตรของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่สร้างขึ้นใหม่ ซึ่งโดยหลักทั่วไปการประเมินราคาโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างต้องมีการหักค่าเสื่อมราคาโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างตามอายุของอาคาร แต่ฐานภาษีที่ใช้ในการประเมินราคาที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกำหนดให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างโดยไม่มีหักค่าเสื่อมราคา ทั้งนี้เพื่อให้เกิดผลกระทบต่อผู้เสียภาษีน้อยที่สุดจากการเพิ่มของราคาที่ดิน การจัดเก็บภาษีตามร่างกฎหมายใหม่จึงได้กำหนดอัตราภาษีที่ได้ัวเฉลี่ยการหักค่าเสื่อมราคาแล้ว (จรรยาพร ชาญฉลาด และกรกัญญา เตชะรุ่งนรินทร์, 2541, หน้า 53)

(3) ห้องชุด ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุดเป็นฐานภาษี กำหนดราคาต่อตารางเมตรของพื้นที่ห้องชุดแต่ละห้องซึ่งได้รวมราคาเฉลี่ยของทรัพย์ส่วนกลางไว้ด้วยในราคาปัจจุบัน

ส่วนการกำหนดมูลค่าของทรัพย์สินอื่นนั้น ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง โดยราคาประเมินทุนทรัพย์ ดังกล่าวให้เป็นไปตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ที่คณะอนุกรรมการประจำจังหวัดกำหนดโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ และในกรณีที่มีการประกาศเปลี่ยนแปลงราคาประเมินทุนทรัพย์ระหว่างปี ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่เปลี่ยนแปลงนั้นเป็นฐานในการคำนวณภาษีสำหรับปีถัดจากปีที่ประกาศเปลี่ยนแปลงราคาประเมินทุนทรัพย์นั้น และเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี ให้กรมธนารักษ์หรือสำนักงานธนารักษ์พื้นที่แล้วแต่กรณี ส่งหรือจัดให้มีการส่งราคาประเมินทุนทรัพย์ตามมาตรา 21 ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นภายในสามสิบวันนับแต่วันที่คณะอนุกรรมการประจำจังหวัดประกาศใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์



ภาพที่ 2 ลำดับขั้นตอน/บทบาทหน้าที่ในการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์
ของคณะกรรมการประจำจังหวัด

2) การยกเว้นภาษีและลดหย่อนภาษี

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ได้บัญญัติให้ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ไม่อยู่ในบังคับตามพระราชบัญญัตินี้ หรือเป็นที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ได้รับการลดหรือยกเว้นภาษีได้ โดยแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภท ดังนี้

2.1) ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ไม่อยู่ในบังคับตามร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

(1) ทรัพย์สินส่วนสาธารณสมบัติของแผ่นดินตามกฎหมายว่าด้วยการจัดระเบียบทรัพย์สินฝ่ายพระมหากษัตริย์

(2) ทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ตามกฎหมายว่าด้วยการจัดระเบียบทรัพย์สินฝ่ายพระมหากษัตริย์ที่มีได้ใช้หาผลประโยชน์

(3) ทรัพย์สินของรัฐที่ใช้ในกิจการของรัฐหรือสาธารณะ โดยมีได้ใช้หาผลประโยชน์

(4) ทรัพย์สินของรัฐวิสาหกิจที่ใช้ในการดำเนินกิจการของรัฐวิสาหกิจเพื่อการสาธารณูปโภคหรือสาธารณูปการตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา

(5) ทรัพย์สินที่เป็นที่ทำการขององค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษขององค์การสหประชาชาติหรือองค์การระหว่างประเทศอื่น ซึ่งประเทศไทยมีข้อผูกพันที่ต้องยกเว้นภาษีให้ตามอนุสัญญาหรือความตกลงอื่นใด

(6) ทรัพย์สินที่เป็นที่ทำการสถานทูตหรือสถานกงสุลของต่างประเทศ ทั้งนี้ให้เป็นไปตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกัน

(7) ทรัพย์สินของสภากาชาดไทย

(8) ทรัพย์สินที่เป็นศาสนสมบัติไม่ว่าของศาสนาใดที่ใช้เฉพาะเพื่อการประกอบศาสนกิจหรือกิจการสาธารณะ หรือทรัพย์สินที่เป็นที่อยู่ของสงฆ์ นักพรต นักบวช หรือบาทหลวง ไม่ว่าในศาสนาใดหรือทรัพย์สินที่เป็นศาลเจ้า ทั้งนี้ เฉพาะที่มีได้ใช้หาผลประโยชน์

(9) ทรัพย์สินที่ใช้เป็นสุสานสาธารณะหรือ฼าปนสถานสาธารณะ โดยมีได้รับประโยชน์ตอบแทน

(10) ทรัพย์สินของเอกชนหรือรัฐวิสาหกิจเฉพาะส่วนที่ได้ยินยอมให้ทางราชการหรือประชาชนใช้เพื่อสาธารณะประโยชน์ โดยเจ้าของทรัพย์สินนั้นมีได้ใช้หรือหาผลประโยชน์ในทรัพย์สินนั้น

(11) ทรัพย์สินขององค์การหรือสถานสาธารณกุศลที่มีได้ใช้ในการดำเนินกิจการเพื่อแสวงหากำไรตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา

(12) ทรัพย์สินอื่นตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา

2.2) ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ได้รับการลดหรือยกเว้นตามร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง สามารถแบ่งออกได้เป็น 2 กรณี ได้แก่

2.2.1) กรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้รับความเสียหาย

(1) กรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้รับความเสียหายมากหรือถูกทำลายให้เสื่อมสภาพด้วยเหตุอันพ้นวิสัยที่จะป้องกันได้โดยทั่วไป กฎหมายให้เป็นอำนาจของผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจประกาศลดหรือยกเว้นภาษีภายในเขตพื้นที่ที่เกิดเหตุขึ้นในช่วงระยะเวลาใดช่วงระยะเวลาหนึ่งได้ โดยต้องเป็นไปตามระเบียบที่กระทรวงมหาดไทยกำหนด แต่ทั้งนี้ผู้บริหารท้องถิ่นต้องเสนอต่อคณะกรรมการพิจารณาอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัดตาม เพื่อพิจารณาให้ความเห็นประกอบก่อนด้วย

(2) กรณีที่มีเหตุอันทำให้ที่ดินได้รับความเสียหายหรือทำให้สิ่งปลูกสร้างถูกรื้อถอนหรือทำลาย หรือชำรุดเสียหายจนเป็นเหตุให้ต้องทำการซ่อมแซมในส่วนสำคัญ ให้ผู้เสียภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวมีสิทธิยื่นคำขอลดหรือยกเว้นภาษีที่จะต้องเสียต่อผู้บริหารท้องถิ่นได้ตามระเบียบที่กระทรวงมหาดไทยกำหนด และเมื่อมีการยื่นคำขอลดหรือยกเว้นภาษีแล้ว ให้เจ้าหน้าที่ซึ่งมีหน้าที่รับผิดชอบทำการตรวจสอบข้อเท็จจริง หากปรากฏข้อเท็จจริงเป็นที่เชื่อได้ว่ามีเหตุอันสมควรลดหรือยกเว้นภาษีให้แก่ผู้ยื่นคำขอ ให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจออกคำสั่งลดหรือยกเว้นภาษีได้ โดยในการออกคำสั่งลดหรือยกเว้นภาษีตามวรรคหนึ่ง ให้ผู้บริหารท้องถิ่นคำนึงถึงสัดส่วนความเสียหายที่เกิดขึ้นและระยะเวลาที่ไม่ได้รับประโยชน์จากที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น

2.2.2) กรณีสูงอายุ

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีซึ่งมีอายุเกินหกสิบปีบริบูรณ์และไม่มีรายได้เพียงพอแก่การยังชีพ อาจได้รับการลดหรือยกเว้นภาษีสำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ตนใช้เป็นที่อยู่อาศัยได้ ทั้งนี้ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา

3) การกำหนดอัตราภาษี

อัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น กฎหมายกำหนดให้ใช้อัตราคงที่ (Flat Rate) คืออัตราไม่เกินร้อยละ 0.1 ของฐานภาษี โดยให้อำนาจองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจออกข้อบัญญัติท้องถิ่นกำหนดอัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นหนึ่งอัตรา โดยคำนึงถึงความจำเป็นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นและความสามารถ

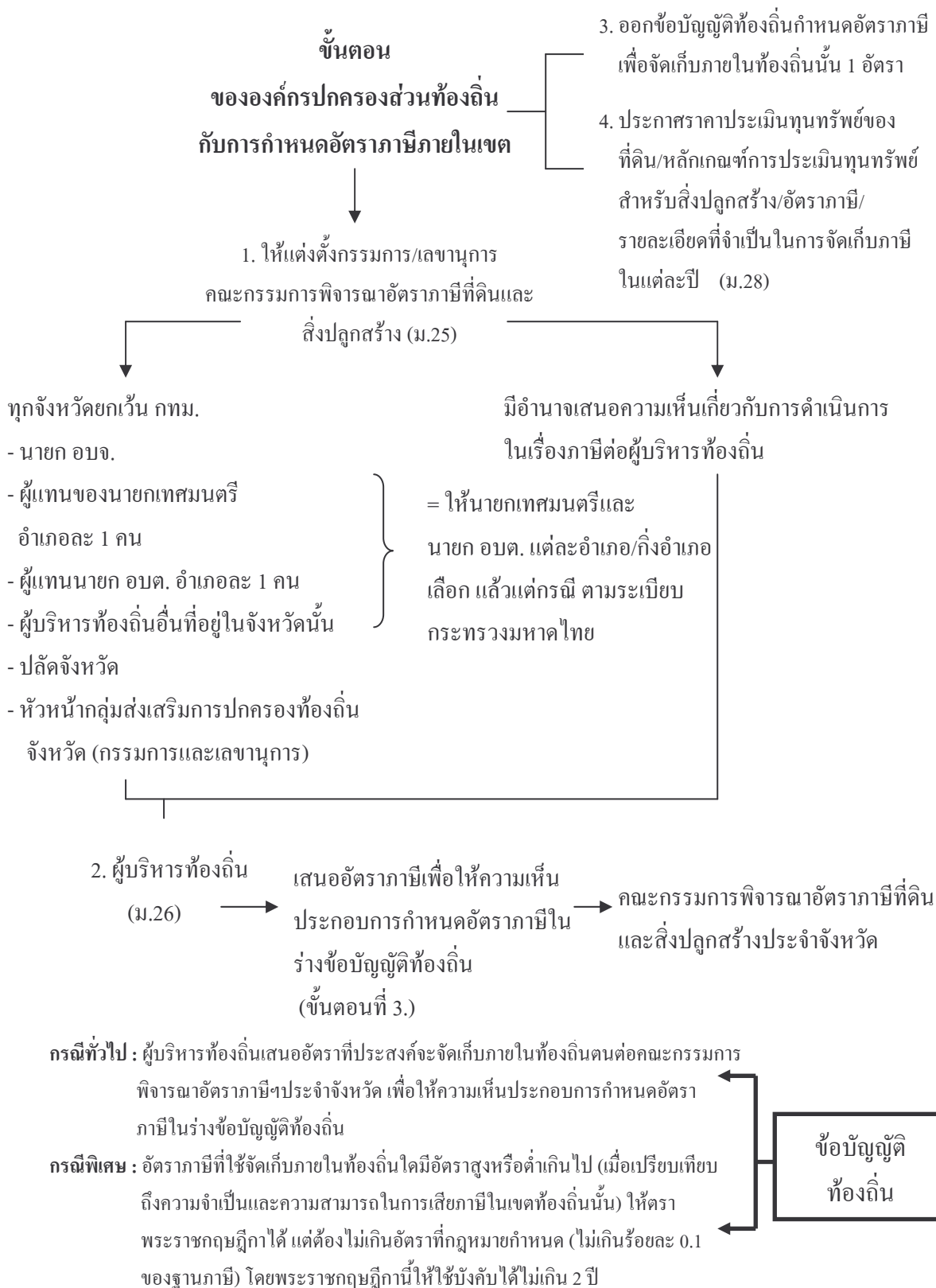
ของผู้เสียหายในการเสียหายประกอบด้วย แต่ทั้งนี้ต้องไม่เกินอัตราที่กำหนดไว้คือ ไม่เกินร้อยละ 0.1 ของฐานภาษี

โดยให้ผู้บริหารท้องถิ่นเสนออัตราภาษีที่ประสงค์จะจัดเก็บต่อคณะกรรมการพิจารณาอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัด เพื่อพิจารณาให้ความเห็นประกอบการกำหนดอัตราภาษีในร่างข้อบัญญัติท้องถิ่นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

โดยกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้บัญญัติให้มีคณะกรรมการพิจารณาอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัด ประกอบด้วย นายองค์กรการบริหารส่วนจังหวัด ผู้แทนของนายกเทศมนตรีอำเภอละหนึ่งคน ผู้แทนของนายกองค์การบริหารส่วนตำบลอำเภอละหนึ่งคน ผู้บริหารท้องถิ่นอื่นซึ่งอยู่ในจังหวัดนั้น และปลัดจังหวัด เป็นกรรมการ และให้หัวหน้ากลุ่มส่งเสริมการปกครองท้องถิ่นจังหวัดเป็นกรรมการและเลขานุการ โดยให้นายกเทศมนตรีและนายกองค์การบริหารส่วนตำบลในแต่ละอำเภอหรือกิ่งอำเภอเป็นผู้เลือกผู้แทนของนายกเทศมนตรีและนายกองค์การบริหารส่วนตำบล แล้วแต่กรณี ทั้งนี้ ตามระเบียบที่กระทรวงมหาดไทยกำหนด และให้คณะกรรมการพิจารณาอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัดเลือกกรรมการหนึ่งคนซึ่งมิใช่ข้าราชการพลเรือนเป็นประธาน

ทั้งนี้ ถ้าในกรณีที่อัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บภาษีภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใด เมื่อเปรียบเทียบถึงความจำเป็นและความสามารถของผู้เสียหายในการเสียหายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นแล้ว เป็นอัตราที่สูงหรือต่ำเกินไป อาจมีการกำหนดอัตราที่ใช้จัดเก็บภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น โดยตราเป็นพระราชกฤษฎีกาได้ ทั้งนี้ ต้องไม่เกินอัตราร้อยละ 0.1 ของฐานภาษี โดยพระราชกฤษฎีกาดังกล่าวให้ใช้บังคับได้ไม่เกินสองปี

และในกรณีที่ที่ดินที่ต้องเสียภาษีเป็นที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ใช้ประโยชน์ ตามควรแก่สภาพที่ดิน ให้เสียภาษีเพิ่มขึ้นอีกหนึ่งเท่าของจำนวนภาษีที่ต้องเสียสำหรับที่ดินนั้น



ภาพที่ 3 ขั้นตอนขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นกับการกำหนดอัตราภาษีภายในเขตท้องถิ่น

2.1.3 การจัดเก็บภาษี

1) หลักเกณฑ์การชำระภาษี

ก่อนเริ่มปีภาษี ให้พนักงานประเมินซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ได้แต่งตั้ง แจ้งการประเมินภาษีและส่งแบบแสดงรายการภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีก่อนวันก่อนวันที่ 1 มกราคมของปีนั้น ในการนี้ต้องระบุรายการและราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง อัตราภาษี จำนวนภาษีที่ต้องเสีย และรายละเอียดอื่นที่ใช้ในการประเมินภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีทราบด้วย โดยการแจ้งการประเมินภาษีและการส่งแบบแสดงรายการภาษี ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง

และเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอาจจัดให้มีการสำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เพื่อให้ทราบถึงประเภท จำนวน และขนาดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยก่อนที่จะดำเนินการสำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ให้ผู้บริหารท้องถิ่นประกาศกำหนดระยะเวลาที่จะทำการสำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และแต่งตั้งพนักงานสำรวจเพื่อปฏิบัติภารกิจดังกล่าว ในการนี้ ให้ปิดประกาศไว้ ณ สำนักงานหรือที่ทำการขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นหรือสถานที่อื่นตามที่เห็นสมควรภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น

อีกทั้งกฎหมายยังให้อำนาจให้พนักงานสำรวจซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นแต่งตั้งมีอำนาจทำการสำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้างภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับประเภท จำนวน และขนาดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตลอดจนรายละเอียดต่างๆ ที่จำเป็นแก่การประเมินภาษี รวมไปถึงในการสำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ให้พนักงานสำรวจมีอำนาจเรียกเอกสารหรือหลักฐานอื่นใดที่เกี่ยวข้องกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างจากผู้เสียภาษี และมีอำนาจเข้าไปในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างหรือสถานที่อื่นที่เกี่ยวข้องในระหว่างเวลาพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตกหรือในเวลาทำการได้ ทั้งนี้ ให้ผู้เสียภาษีหรือผู้ที่เกี่ยวข้องอำนวยความสะดวกตามสมควร ในการนี้พนักงานสำรวจอาจขอให้ผู้เสียภาษีชี้เขตที่ดินหรือให้รายละเอียดเกี่ยวกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างได้

เมื่อได้ดำเนินการสำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้างภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใดแล้ว ให้พนักงานสำรวจจัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยต้องแสดงประเภท จำนวน และขนาดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตลอดจนรายละเอียดต่างๆ ที่จำเป็นแก่การประเมินภาษี และต้องตรวจสอบข้อมูลและรายละเอียดที่เกี่ยวข้องให้ถูกต้องอยู่เสมอ และให้ประกาศ ณ สำนักงานหรือที่ทำการขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นหรือสถานที่อื่นด้วยตามที่เห็นสมควรภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น เป็นเวลาไม่น้อยกว่าสามสิบวัน

ในกรณีที่พนักงานสำรวจพบว่าบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ได้จัดทำขึ้นไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง ให้เสนอเรื่องต่อผู้บริหารท้องถิ่นเพื่อมีคำสั่งอนุมัติให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง หรือในกรณีที่ผู้เสียหายเห็นว่าบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ได้จัดทำขึ้นไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง ให้ผู้เสียหายมีคำร้องแจ้งไปยังผู้บริหารท้องถิ่นเพื่อขอแก้ไขให้ถูกต้องได้ โดยเมื่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้รับคำร้องแล้ว ให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีคำสั่งให้พนักงานสำรวจดำเนินการตรวจสอบข้อเท็จจริงอีกครั้งหนึ่งโดยเร็ว เมื่อได้ดำเนินการแล้ว ให้ผู้บริหารท้องถิ่นแจ้งผลการตรวจสอบให้ผู้เสียหายทราบ ในกรณีต้องแก้ไขบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ให้ผู้บริหารท้องถิ่นดำเนินการแก้ไขบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้ถูกต้อง

ทั้งนี้ หลังจากที่ถูกผู้เสียหายได้รับการแจ้งการประเมินภาษีจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแล้ว ให้ผู้เสียหายยื่นแบบแสดงรายการภาษีพร้อมกับชำระภาษีภายในเดือนเมษายนของทุกปี และในกรณีที่มีเหตุจำเป็น ผู้บริหารท้องถิ่นอาจประกาศขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีตามวรรคหนึ่งออกไปได้ ถ้าในการยื่นแบบแสดงรายการภาษี ผู้เสียหายไม่สามารถระบุฐานภาษีได้ ไม่ว่าโดยเหตุใดๆ ให้พนักงานประเมินทำการประเมินฐานภาษีเพื่อให้ผู้เสียหายดำเนินการชำระภาษีต่อไป

โดยให้ผู้เสียหายยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีต่อพนักงานเก็บภาษี ณ สถานที่ดังต่อไปนี้

- (1) ที่ทำการสภาตำบลที่ทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ สำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในเขตองค์การบริหารส่วนจังหวัด
- (2) สำนักงานเทศบาล สำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในเขตเทศบาล
- (3) ที่ทำการองค์การบริหารส่วนตำบล สำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในเขตองค์การบริหารส่วนตำบล
- (4) สำนักงานเขตที่ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นตั้งอยู่ สำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร
- (5) ศาลาว่าการเมืองพัทยา สำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในเขตเมืองพัทยา
- (6) ที่ทำการองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอื่นตามที่กฎหมายกำหนด สำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น

ในกรณีที่มีความจำเป็น ผู้บริหารท้องถิ่นอาจกำหนดให้ใช้สถานที่อื่นภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น เป็นสถานที่สำหรับยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีตามได้

ตามที่เห็นสมควร การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษี ณ สถานที่ดังกล่าว ให้ถือว่าวันที่พนักงานเก็บภาษีลงลายมือชื่อในใบเสร็จรับเงินเป็นวันที่ชำระภาษี

ในพระราชบัญญัตินี้ยังมีบทบัญญัติที่เพิ่มเติมขึ้นมาเป็นพิเศษเพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกสำหรับการเสียภาษี โดยผู้เสียภาษีอาจยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับหรือโดยวิธีการอื่นใดตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนดได้ โดยการยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับดังกล่าว ให้ผู้เสียภาษีส่งแบบแสดงรายการภาษีพร้อมกับธนาคัตถ์ตัวแลกเงิน เช็คนาคารหรือเช็คที่ธนาคารรับรองส่งจ่ายให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตั้งอยู่ในเขต และให้ถือว่าวันที่หน่วยงานให้บริการไปรษณีย์ประทับตราลงทะเบียนเป็นวันที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและวันชำระภาษี และในการชำระภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ ผู้เสียภาษีอาจขอผ่อนชำระเป็นงวด งวดละเท่าๆ กันก็ได้ จำนวนภาษีที่จะมีสิทธิผ่อนชำระ หลักเกณฑ์และวิธีการในการผ่อนชำระให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง ทั้งยังมีบทบัญญัติเกี่ยวกับกรณีที่ดินเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย หรือเสียภาษีเกินกว่าจำนวนที่ต้องเสีย ไม่ว่าโดยความผิดพลาดของตนเองหรือจากการประเมินของพนักงานประเมิน กฎหมายบัญญัติให้ผู้นั้นมีสิทธิได้รับเงินคืน โดยการขอรับเงินคืนดังกล่าว ให้ยื่นคำร้องต่อผู้บริหารท้องถิ่นหรือผู้ซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมายตามแบบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนด ภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่เสียภาษี ในการนี้ให้ผู้นั้นคำร้องส่งเอกสาร หลักฐาน หรือคำชี้แจงใดๆ ประกอบคำร้องด้วย โดยให้ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาคำร้องให้เสร็จสิ้นภายในหกสิบวันนับแต่วันที่รับคำร้อง และให้แจ้งผลการพิจารณาคำร้องให้ผู้นั้นทราบภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่พิจารณาเสร็จ

ในกรณีที่ผู้บริหารท้องถิ่นเห็นว่าผู้นั้นมีสิทธิได้รับเงินคืน ให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีคำสั่งคืนเงินให้แก่ผู้นั้นโดยต้องแจ้งคำสั่งและกำหนดระยะเวลาในการมารับเงินคืนให้ผู้นั้นทราบภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ให้มีคำสั่ง อีกทั้งกฎหมายยังบัญญัติให้ผู้บริหารท้องถิ่นสั่งให้ดอกเบี้ยแก่ผู้นั้นได้รับเงินคืนในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินที่ได้รับคืน โดยไม่คิดทบต้นนับแต่วันที่ยื่นคำร้องขอรับคืนเงิน แต่ต้องไม่เกินจำนวนเงินที่ได้รับคืน และถ้าผู้นั้นไม่มารับเงินคืนภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่รับแจ้ง ให้เงินนั้นตกเป็นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

2) การคัดค้านการประเมินภาษี

หากผู้เสียภาษีผู้ใดได้รับแจ้งการประเมินภาษี หรือการเรียกเก็บภาษีในกรณีที่ผู้เสียภาษีผู้ใดไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีตามระยะเวลาที่กำหนด หรือยื่นแบบแสดง

ราชการภาษีแล้ว แต่ชำระภาษีไว้ไม่ครบถ้วน แล้วเห็นว่าการประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บภาษีนี้นั้นไม่ถูกต้อง ให้มีสิทธิคัดค้านและขอให้ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาทบทวนการประเมินหรือการเรียกเก็บภาษีได้ โดยให้ยื่นคำร้องต่อพนักงานประเมินตามแบบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนดภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บภาษีแล้วแต่กรณี ผู้บริหารท้องถิ่นต้องพิจารณาคำร้องของผู้เสียภาษีตามวรรคหนึ่งให้แล้วเสร็จภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับคำร้องดังกล่าว และแจ้งคำสั่งพร้อมด้วยเหตุผลเป็นหนังสือไปยังผู้เสียภาษีโดยไม่ชักช้า

ในกรณีที่ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาเห็นชอบกับคำร้องของผู้เสียภาษี ให้แจ้งจำนวนภาษีที่จะต้องเสียเป็นหนังสือไปยังผู้เสียภาษี และให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งดังกล่าว แต่ถ้าผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาไม่เห็นชอบกับคำร้องของผู้เสียภาษี ให้ผู้เสียภาษีนั้นมีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีประจำจังหวัดหรือคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีกรุงเทพมหานคร แล้วแต่กรณี โดยยื่นอุทธรณ์ต่อผู้บริหารท้องถิ่นภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้ง

การคัดค้านและการอุทธรณ์การประเมินภาษีดังกล่าวไม่เป็นการทุเลาการชำระภาษี เว้นแต่ผู้เสียภาษีจะได้ยื่นคำร้องต่อผู้บริหารท้องถิ่นขอให้ทุเลาการชำระภาษีไว้ก่อนและผู้บริหารท้องถิ่นมีคำสั่งให้ทุเลาการชำระภาษีไว้ก่อน ในกรณีเช่นว่านี้ ผู้บริหารท้องถิ่นอาจจะสั่งให้ทุเลาการชำระภาษีไว้ก่อนทั้งหมดหรือบางส่วนและจะสั่งให้หาประกันตามที่เห็นสมควรก็ได้

ในกรณีที่ผู้บริหารท้องถิ่นได้สั่งให้ทุเลาการชำระภาษีไว้แล้ว ถ้าต่อมาปรากฏว่า ผู้เสียภาษีได้กระทำการใดๆ เพื่อประวิงการชำระภาษี หรือจะกระทำการโอน ขาย จำหน่ายหรือยกย้ายทรัพย์สินทั้งหมดหรือบางส่วนเพื่อให้พ้นอำนาจการยึดหรืออายัด ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจเพิกถอนคำสั่งให้ทุเลาการชำระภาษีนั้นได้ โดยกฎหมายกำหนดให้มีคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีประจำจังหวัด ประกอบด้วยผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทนเป็นประธานกรรมการสรรพากรพื้นที่หรือผู้แทนธนารักษ์พื้นที่หรือผู้แทนเจ้าพนักงานที่ดินจังหวัดหรือผู้แทน และผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งประธานกรรมการและกรรมการ โดยตำแหน่งดังกล่าวแต่งตั้งอีกจำนวนไม่เกินสามคน เป็นกรรมการ และให้ผู้ว่าราชการจังหวัดแต่งตั้งข้าราชการสังกัดกรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่นเป็นเลขานุการและผู้ช่วยเลขานุการ และให้มีคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีกรุงเทพมหานครประกอบด้วย ปลัดกระทรวงมหาดไทยหรือผู้แทนเป็นประธานกรรมการ ผู้อำนวยการสำนักงานเศรษฐกิจการคลังหรือผู้แทน อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน อธิบดีกรมธนารักษ์หรือผู้แทน อธิบดีกรมที่ดินหรือผู้แทน อธิบดีกรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่นหรือผู้แทน ปลัดกรุงเทพมหานคร และผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งประธานกรรมการและกรรมการ โดยตำแหน่งดังกล่าวแต่งตั้ง

อีกจำนวนไม่เกินสามคนเป็นกรรมการ และให้ผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครแต่งตั้งข้าราชการสังกัด กรุงเทพมหานคร เป็นเลขานุการและผู้ช่วยเลขานุการ

โดยเพื่อประโยชน์ในการวินิจฉัยอุทธรณ์ ให้คณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์การ ประเมินภาษีประจำจังหวัดหรือคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีกรุงเทพมหานคร แล้วแต่กรณี มีอำนาจออกหนังสือเรียกผู้อุทธรณ์หรือบุคคลที่เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำหรือให้ส่ง เอกสารหรือหลักฐานอื่นใดมาแสดงได้ โดยให้เวลาบุคคลดังกล่าวไม่น้อยกว่าสิบห้าวันนับแต่วันที่ ได้รับหนังสือเรียก ซึ่งถ้าผู้อุทธรณ์ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกดังกล่าว หรือไม่ยอมให้ถ้อยคำ โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร คณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีประจำจังหวัดหรือ คณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีกรุงเทพมหานคร แล้วแต่กรณี จะยกอุทธรณ์นั้นเสีย ก็ได้ อีกทั้งกฎหมายยังให้อำนาจคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีประจำจังหวัดหรือ คณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีกรุงเทพมหานคร แล้วแต่กรณี มีอำนาจสั่งไม่รับ อุทธรณ์ ยกอุทธรณ์ เพิกถอน หรือแก้ไขการประเมินของพนักงานประเมิน หรือให้ผู้อุทธรณ์ได้รับ การลดหรือยกเว้นภาษีหรือได้คืนภาษี โดยการทำงานของคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์การ ประเมินภาษีประจำจังหวัดหรือคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีกรุงเทพมหานคร แล้วแต่กรณี ให้วินิจฉัยอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในหกสิบวันนับแต่วันที่พนักงานประเมินได้รับคำ อุทธรณ์ และต้องแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์พร้อมด้วยเหตุผลเป็นหนังสือไปยังผู้อุทธรณ์ภายในสิบห้า วันนับแต่วันที่พิจารณาเสร็จ ทั้งนี้ จะวินิจฉัยให้เรียกเก็บภาษีเกินกว่าจำนวนภาษีที่ทำการประเมิน ไม่ได้ เว้นแต่จะได้มีการประเมินภาษีใหม่

ในกรณีที่คณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีประจำจังหวัดหรือ คณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีกรุงเทพมหานคร แล้วแต่กรณี มีคำวินิจฉัยให้คืนเงิน แก่ผู้อุทธรณ์ ให้แจ้งคำวินิจฉัยไปยังผู้บริหารท้องถิ่นเพื่อให้มีคำสั่งคืนเงินและกำหนดระยะเวลาใน การมารับเงินคืนให้แก่ผู้อุทธรณ์ภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ให้มีคำสั่งคืนเงิน และให้คณะกรรมการ วินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีประจำจังหวัดหรือคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษี กรุงเทพมหานคร แล้วแต่กรณี สั่งผู้บริหารท้องถิ่นให้ดอกเบี้ยแก่ผู้ได้รับคืนเงินในอัตราร้อยละหนึ่ง ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินที่ได้รับคืนโดยไม่คิดทบต้นนับแต่วันที่มิได้คำวินิจฉัยให้คืนเงินแต่ ต้องไม่เกินจำนวนเงินที่ได้รับคืน ซึ่งถ้าผู้อุทธรณ์ไม่มารับเงินคืนภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่ได้รับแจ้ง ให้เงินนั้นตกเป็นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ถ้าผู้อุทธรณ์ยังไม่พอใจในผลคำวินิจฉัยคำ อุทธรณ์ของคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีประจำจังหวัดหรือคณะกรรมการ วินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีกรุงเทพมหานคร แล้วแต่กรณี ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัย ของคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีประจำจังหวัดหรือคณะกรรมการวินิจฉัย

อุทธรณ์การประเมินภาษีกรุงเทพมหานคร แล้วแต่กรณี โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลภายในสามสิบวัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์

3) การบังคับให้เป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มีบทกำหนดโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญากล่าวคือ

3.1) โทษทางแพ่งกรณีเจ้าของที่ดินไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนดเป็นเหตุให้ต้องรับในการเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม นอกจากจำนวนเงินที่ต้องเสียตามปกติ ซึ่งเงินนี้ถือเป็นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างด้วย โดยจะต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มในกรณีดังต่อไปนี้

(1) ในกรณีที่ผู้เสียภาษีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีภายในกำหนดตามระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด ให้เสียเบี้ยปรับอีกหนึ่งเท่าของจำนวนภาษีค้างชำระ เว้นแต่ผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีก่อนที่จะได้รับหนังสือแจ้งให้มาชำระภาษี ให้เสียเบี้ยปรับร้อยละ 25 ของจำนวนภาษีค้างชำระ

(2) ในกรณีที่ผู้เสียภาษีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีภายในกำหนดตามระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด แต่ต่อมาได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือให้มาชำระภาษี ให้เสียเบี้ยปรับร้อยละ 50 ของจำนวนภาษีที่ค้างชำระ

(3) ในกรณีที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีไว้ไม่ถูกต้อง ทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียขาดไป ให้เสียเบี้ยปรับอีกร้อยละ 50 ของจำนวนภาษีที่ขาดไป เว้นแต่ผู้เสียภาษีได้มาขอยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีเพิ่มให้ถูกต้อง ก่อนวันที่จะได้รับหนังสือแจ้งให้ชำระภาษี หรือได้มาขอยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีเพิ่มภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งให้ชำระภาษีดังกล่าว ให้เสียเบี้ยปรับร้อยละ 25 ของจำนวนภาษีที่ขาดไป

(4) ในกรณีที่ผู้เสียภาษีผู้ใดมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีภายในกำหนดตามระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด หรือชำระไม่ครบถ้วนตามจำนวนภาษีที่ต้องเสีย ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละหนึ่งต่อเดือนของจำนวนภาษีค้างชำระ เศษของเดือนให้นับเป็นหนึ่งเดือน ทั้งนี้ มิให้นำเบี้ยปรับมารวมคำนวณเพื่อเสียเงินเพิ่มด้วย เงินเพิ่มนี้ มิให้เกินกว่าจำนวนภาษีที่ต้องชำระโดยไม่รวมเบี้ยปรับและมีให้คิดทบต้น

3.2) โทษทางอาญาซึ่งมีทั้งโทษจำคุก โทษปรับ และโทษทั้งจำทั้งปรับไว้ในกรณีดังต่อไปนี้

(1) ผู้ใดขัดขวางการปฏิบัติหน้าที่ของพนักงานสำรวจ ในการเข้าไปสำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง หรือผู้บริหารท้องถิ่นหรือเจ้าหน้าที่ซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมายในการเข้าไปสำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 1 ปี หรือปรับไม่เกิน 20,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

(2) ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกของพนักงานประเมิน หรือของคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีประจำจังหวัดหรือคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีกรุงเทพมหานคร ในการเรียกผู้เสียภาษีหรือบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำ หรือส่งเอกสารหรือหลักฐานอื่นใด ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 1 เดือน หรือปรับไม่เกิน 1,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

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

(4) ผู้เสียภาษีผู้ใดไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในกำหนดตามระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 10,000 บาท

(5) ผู้ใดขัดขวางหรือไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของผู้บริหารท้องถิ่นในการยึดอายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียภาษี เพื่อนำเงินมาชำระภาษีค้างชำระ เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม หรือทำลาย ย้ายไปเสีย ซ่อนเร้นหรือโอนไปให้แก่บุคคลอื่นซึ่งทรัพย์สินที่ผู้บริหารท้องถิ่นมีคำสั่งให้ยึดหรืออายัด ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 2 ปี หรือปรับไม่เกิน 40,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

(6) ผู้ใดแจ้งข้อความอันเป็นเท็จหรือนำพยานหลักฐานอันเป็นเท็จมาแสดงเพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษี ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 3 ปี หรือปรับไม่เกิน 60,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

(7) ในกรณีที่ผู้กระทำความผิดซึ่งต้องรับโทษตามพระราชบัญญัตินี้เป็นนิติบุคคล ให้กรรมการผู้จัดการ หุ่นส่วนผู้จัดการ หรือผู้แทนของนิติบุคคลนั้น ต้องรับโทษตามที่บัญญัติไว้สำหรับความผิดนั้นๆ ด้วย เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่าการกระทำนั้นกระทำโดยตนมิได้รู้เห็นหรือยินยอม หรือตนได้จัดการตามสมควรเพื่อป้องกันมิให้เกิดความผิดนั้นแล้ว

บรรดาความผิดตามพระราชบัญญัตินี้ที่มีโทษปรับสถานเดียวหรือเป็นความผิดที่มีโทษปรับหรือจำคุกไม่เกิน 1 ปี ให้ผู้บริหารท้องถิ่นหรือผู้ซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมายมีอำนาจเปรียบเทียบได้ เมื่อผู้กระทำความผิดได้ชำระเงินค่าปรับตามจำนวนที่เปรียบเทียบภายในสามสิบวันให้ถือว่าคดีเลิกกันตามบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา

ถ้าผู้กระทำผิดไม่ยินยอมตามที่เปรียบเทียบ หรือเมื่อยินยอมแล้วไม่ชำระเงินค่าปรับภายในระยะเวลาที่กำหนด ให้ดำเนินคดีต่อไป

2.2 วิเคราะห์เปรียบเทียบภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่กับร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

จากในหัวข้อ 4.1 ทำให้ได้ทราบถึงข้อจำกัดและปัญหาในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่แล้วว่าเกิดปัญหาทั้งความไม่ชัดเจนในการประเมินภาษี ไม่ว่าจะเกิดจากการประเมินภาษีจากรายปี หรือราคาปานกลางของที่ดินที่ใช้ในการประเมินภาษีไม่สอดคล้องกับสภาพปัจจุบัน อีกทั้งยังทำให้เห็นว่าการจัดเก็บภาษีทั้ง 2 ประเภทนี้ มีลักษณะที่ในการประเมินภาษีที่แตกต่างกัน ในขณะที่ฐานภาษีหรือมูลแห่งที่ต้องเสียภาษีมักมีลักษณะอย่างเดียวกัน อันทำให้เกิดความเหลื่อมล้ำในการจัดเก็บภาษี ดังนั้นจึงได้มีการพยายามปรับปรุงกฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดิน และกฎหมายว่าด้วยภาษีบำรุงท้องที่ ในที่สุดกระทรวงการคลังจึงได้ยกร่างกฎหมายและนำเสนอกฎหมายใหม่ อันเป็นที่มาของร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ได้ศึกษากันมาแล้ว

ดังนั้นเพื่อให้ได้เห็นถึงข้อดีและข้อเสียของร่างพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง จึงได้นำมาเปรียบเทียบกับภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันนี้ ในแต่ละส่วนที่เป็นสาระสำคัญ ดังนี้

2.2.1 การกำหนดฐานภาษี

1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

มาตรา 6 แห่งร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้กำหนดคำนิยามของคำว่า “ผู้เสียภาษี” หมายความว่า บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างหรือเป็นผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สินของรัฐ ที่ตนถือครองอยู่ในวันที่ 1 มกราคม ของแต่ละปี รวมถึงผู้มีหน้าที่เสียภาษีแทนผู้เสียภาษีด้วย อันได้แก่ ผู้จัดการมรดกหรือทายาท ผู้จัดการทรัพย์สิน ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล ผู้พิทักษ์ ผู้แทนของนิติบุคคล ผู้ชำระบัญชี หรือเจ้าของรวมคนหนึ่งคนใด ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจึงกำหนดคำนิยามของคำว่าผู้เสียภาษีกว้างขึ้นกว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่และพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน เนื่องจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนอกจากเจ้าของที่ดินและโรงเรือนแล้ว ผู้มีหน้าที่เสียภาษียังครอบคลุมถึงผู้ทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างของรัฐด้วย เช่น ผู้เช่าที่ดินของรัฐ ผู้เช่า

ที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างของรัฐ หรือผู้เช่าพื้นที่ในอาคารซึ่งเป็นทรัพย์สินของรัฐ และยังรวมถึงผู้ครอบครองและทำประโยชน์บนที่ดินของรัฐโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายด้วย (จรรยาสุริ ชายหาและคณะ, 2545, หน้า 4 – 19)

2) สิ่งที่เป็นมูลเหตุให้มีการเสียภาษี

ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง คือ ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เป็นการรวมทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่มาเสียภาษีประเภทเดียวกัน ทำให้ลดปัญหาการบริหารจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ เพราะที่ดินทุกแปลงต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเว้นแต่จะเข้าข้อยกเว้นตามที่กฎหมายกำหนด นอกจากนี้ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างยังได้กำหนดความหมายของทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษีไว้ชัดเจนกว่าภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ โดยมาตรา 6 แห่งร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้คำนิยาม คำว่า “ที่ดิน” หมายความว่า พื้นที่ดิน และให้หมายรวมถึงพื้นที่ที่เป็นภูเขาหรือที่มีน้ำด้วย ส่วนคำว่า “สิ่งปลูกสร้าง” หมายความว่า โรงเรือน อาคาร ดิถุ รวมทั้งคลังสินค้า และแพที่บุคคลอาจเข้าอยู่หรือใช้สอยได้ และให้หมายความรวมถึงสิ่งก่อสร้างขึ้นอย่างอื่นที่มีพระราชกฤษฎีกากำหนดให้เป็นสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัตินี้ด้วย ทำให้เห็นว่ากฎหมายเปิดช่องให้สามารถรองรับสิ่งปลูกสร้างที่จะเกิดขึ้นใหม่ๆ ในอนาคต ที่มีลักษณะเข้าข่ายที่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไว้ ซึ่งนับว่าเป็นข้อดีอย่างหนึ่งของพระราชบัญญัตินี้ นอกจากนี้ ในมาตรา 21 แห่งร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างยังกำหนดให้ห้องชุดเป็นฐานภาษีโดยให้คำนวณภาษีจากราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุดอีกด้วย

2.2.2 การคำนวณภาษี

1) การประเมินภาษี

เมื่อเปรียบเทียบร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกับพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ ในส่วนที่เกี่ยวกับการประเมินภาษีแล้วนั้น พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน มาตรา 8 กำหนดให้ผู้รับประเมินชำระภาษีปีละครั้งตามคำรายปีของทรัพย์สิน และ “คำรายปี” หมายถึง จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรจะให้เข้าได้ในปีหนึ่งๆ ถ้าทรัพย์สินนั้นมีการให้เช่าก็ให้ถือเอาค่าเช่านั้นเป็นคำรายปี แต่ถ้าเป็นกรณีที่มีเหตุอันสมควรที่ทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่า ค่าเช่านั้นไม่ใช่อำนาจเงินอันสมควรที่จะให้เข้าได้ หรือเป็นกรณีที่หาค่าเช่าไม่ได้เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินดำเนินกิจการเองหรือด้วยเหตุประการอื่น ให้พนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจประเมินคำรายปีได้โดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาดพื้นที่ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้ประโยชน์ ตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการ

กระทรวงมหาดไทยกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา และมาตรา 18 ได้กำหนดวิธีการประเมินไว้ ให้ใช้ค่ารายปีของปีที่ล่วงมาแล้วเป็นหลักสำหรับการคำนวณค่าภาษีที่จะต้องเสียในปีต่อมา

ทำให้เห็นได้ว่าความหมายของค่ารายปี พอจะสรุปได้ดังนี้

- ค่ารายปีเป็นจำนวนค่าเช่าสมมุติ
- เงินค่าเช่าเป็นเพียงสิ่งที่สะท้อนให้เห็นถึงมูลค่าของทรัพย์สิน
- เงินค่าเช่าไม่สามารถนำมาใช้เป็นฐานภาษีได้ เพราะภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นภาษีทรัพย์สินที่ใช้มูลค่าของทรัพย์สินเป็นฐานภาษี

ดังนั้น ค่ารายปีในความหมายของภาษีทรัพย์สิน จึงหมายถึง “ค่าสมมุติ” ไม่ได้เข้าซ้อนกับค่าเช่าตามความหมายภาษีเงินได้

โดยสรุปเมื่อพิจารณาหลักทฤษฎีการแบ่งฐานภาษีตามลักษณะทางเศรษฐกิจการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน เป็นการจัดเก็บภาษีจากฐานทรัพย์สิน โดยใช้มูลค่าของทรัพย์สินเป็นฐานภาษี “ค่ารายปี” ในความหมายของภาษีโรงเรือนและที่ดินจึงหมายถึง “ค่าสมมุติ” โดยหลักการแล้วรัฐต้องมีการกำหนดราคาขั้นต่ำไว้ (ตามสภาพหรือสภาพแวดล้อมของทรัพย์สิน) ซึ่งได้แก่ ค่ารายปีที่พึงได้จากทรัพย์สินนั้น ฐานการคิดคำนวณจึงอยู่ที่มูลค่าราคาค่าเช่าตามราคาประเมิน มิใช่ราคาค่าเช่าที่ได้รับ เพราะราคาค่าเช่าที่ได้รับดังกล่าวเป็นฐานการประเมินภาษีเงินได้ ทำให้เห็นว่าการคิดมูลค่าทรัพย์สินจากค่ารายปีเป็นการคิดมูลค่าของทรัพย์สินที่ครอบครอง (ค่าเช่าทางเศรษฐกิจโดยเฉลี่ย) มิใช่คิดรายได้ที่ได้รับอันเป็นเรื่องการจัดเก็บภาษีเงินได้ หากได้มีการดำเนินการในทางปฏิบัติตามหลักทฤษฎีแล้ว ย่อมไม่เกิดการซ้ำซ้อนของฐานภาษีแต่อย่างใด

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มาตรา 21 ได้กำหนดให้ใช้มูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ที่คิดจากราคาประเมินทุนทรัพย์รวมกับมูลค่าของทรัพย์สินอื่นอันติดกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ที่มีลักษณะถาวร หรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง

มูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง = ราคาประเมินทุนทรัพย์ (+) มูลค่าของทรัพย์สินอื่นที่ติดอยู่กับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ที่มีลักษณะถาวร หรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง

ในส่วนของมูลค่าของทรัพย์สินอื่นนั้น ร่างพระราชบัญญัติฯ กำหนดให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

หากวิเคราะห์บทบัญญัติมาตรา 21 จะเห็นได้ว่าเป็นบทบัญญัติที่กำหนดหลักการคำนวณภาษีที่ชัดเจนกว่าบทบัญญัติที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน และดู

เหมือนว่าเป็นการกำหนดในลักษณะที่ครอบคลุมทรัพย์สินอื่นที่ไม่จำกัดเพียง “สิ่งปลูกสร้าง” หรือ “ที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับ โรงเรือน” ดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน กล่าวคือ

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ได้กำหนดเพียงให้นำมูลค่าของทรัพย์สินอื่นที่ติดกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ที่มีลักษณะถาวร หรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง แต่ไม่ได้กำหนดลักษณะหรือขอบเขตของ “ทรัพย์สินอื่นที่ติดกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะถาวรหรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง” ไว้เท่ากับว่า “ทรัพย์สินอื่นที่ติดบนที่ดินมีลักษณะหรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดิน” และ “ทรัพย์สินที่ติดบนสิ่งปลูกสร้าง มีลักษณะถาวรหรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง” ล้วนเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายการเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างทั้งสิ้น แต่อาจมีข้อพิจารณาได้ว่า คำว่า “ทรัพย์สินอื่น” ในมาตรา 21 กับคำว่า “สิ่งปลูกสร้าง” ในมาตรา 6 ของร่างพระราชบัญญัติฯ น่าจะไม่ได้หมายรวมเฉพาะ “สิ่งที่สร้างขึ้นอย่างอื่นที่มีพระราชกฤษฎีกากำหนดให้เป็นสิ่งปลูกสร้างตามร่างพระราชบัญญัติ...” เช่น การกำหนดให้จวนรับสัญญาณดาวเทียม เสาไฟฟ้า หรือเครื่องจักรประเภทต่างๆ ได้แก่ ปิ๊มน้ำ, ถังเก็บน้ำ ที่ติดตั้งบนดินหรือประกอบเป็นอันเดียวกับอาคาร เป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นโดยอาศัย มาตรา 5 (12) เป็นต้น ทำให้เห็นได้ว่าสิ่งที่เป็นมูลเหตุให้มีการเสียภาษีตามร่างพระราชบัญญัตินี้ มีลักษณะเป็นฐานภาษีที่กว้างกว่าพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน แต่ถึงกระนั้นก็ยังได้กำหนดช่องทางให้สามารถออกพระราชกฤษฎีกา (ม.5 (12)) ให้ไม่อยู่ในบังคับของร่างพระราชบัญญัตินี้ได้

ดังนั้น จึงเห็นได้ว่าภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจัดเก็บจากมูลค่าของทรัพย์สิน ทำให้มีการใช้ที่ดินทำประโยชน์มากขึ้นเพราะแม้ที่ดินไม่ทำประโยชน์แต่มีมูลค่าก็จะต้องเสียภาษีเช่นเดียวกันกับที่ดินที่ทำประโยชน์หรือให้เช่า และการจัดเก็บภาษีจากผู้ที่ไม่ทำประโยชน์ในทรัพย์สินยังสอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษี เพราะผู้ที่ครอบครองที่ดินโดยไม่ทำประโยชน์อะไรเลยย่อมจะแสดงถึงฐานะและความสามารถในการเสียภาษีของผู้เป็นเจ้าของที่ดิน อีกทั้งการที่กฎหมายกำหนดมูลค่าของทรัพย์สินจากราคาประเมินทุนทรัพย์จะลดการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ในการกำหนดฐานภาษี เนื่องจากราคาประเมินทุนทรัพย์กำหนดโดยคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ซึ่งเป็นราคาเดียวกับกรมที่ดินใช้ในการกำหนดค่าธรรมเนียมสิทธิและนิติกรรมและผู้เสียภาษีสามารถคาดคะเนภาระภาษีซึ่งถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนในการประกอบกิจการได้ตลอดจนราคาประเมินทุนทรัพย์มีความใกล้เคียงกับมูลค่าตลาดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมากกว่าราคาปานกลางตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่และค่ารายปีตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน เพราะราคาประเมินทุนทรัพย์หมายถึง ราคาตลาดที่

คณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์เห็นชอบให้ใช้เรียกเก็บค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมสำหรับอสังหาริมทรัพย์

2) การยกเว้นและลดหย่อนภาษี

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน ได้กำหนดหลักเกณฑ์การลดหรือการยกเว้นค่าภาษีไว้ในมาตรา 6 ทวิ และมาตรา 41 ดังนี้

- กรณีให้อำนาจรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทย ยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินให้แก่รัฐวิสาหกิจสำหรับพื้นที่เป็นบริเวณต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่ใช้ประโยชน์โดยตรงของรัฐวิสาหกิจตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดได้ (มาตรา 6 ทวิ)

- กรณีให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ลดค่าภาษีตามส่วนที่เสียหายหรือปลดค่าภาษีทั้งหมดให้ หากผู้รับประเมินยื่นคำร้องปรากฏข้อเท็จจริงว่า ได้เสียหายเพราะทรัพย์สินว่างลงหรือทรัพย์สินชำรุด จึงจำเป็นต้องซ่อมแซมส่วนสำคัญ (มาตรา 41)

ข้อสังเกต : การลดค่าภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน มิได้จำกัดการลดค่าภาษีให้แก่สิ่งปลูกสร้างที่ตั้งอยู่บนที่ดินลักษณะใดลักษณะหนึ่งโดยเฉพาะ แต่ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้ขยายขอบเขตการลดหรือยกเว้นภาษีครอบคลุมถึงเหตุอันพันวิสัยที่จะป้องกันได้และความเสียหายที่เกิดบนที่ดินหรือการทำลาย ชำรุด ฎกรื้อถอนของสิ่งปลูกสร้าง ทำให้ต้องมีการซ่อมแซมในส่วนสำคัญ ดังนี้

- กรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างภายในเขตการปกครองท้องถิ่นได้รับความเสียหายมากหรือถูกทำลายให้เสื่อมสภาพด้วยเหตุอันพันวิสัยที่จะป้องกันได้โดยทั่วไป ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจประกาศลดหรือยกเว้นภาษีภายในเขตพื้นที่เกิดเหตุขึ้นในช่วงระยะเวลาใดช่วงระยะเวลาหนึ่งได้ โดยต้องเป็นไปตามระเบียบที่กระทรวงมหาดไทยกำหนด แต่การประกาศดังกล่าวต้องเสนอต่อคณะกรรมการพิจารณาอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัดตามมาตรา 25 เพื่อพิจารณาให้ความเห็นประกอบก่อน (มาตรา 40)

- กรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างได้รับความเสียหาย หรือถูกรื้อถอนหรือทำลายหรือชำรุดเสียหายจนเป็นเหตุให้ต้องทำการซ่อมแซมในส่วนสำคัญ เมื่อผู้เสียภาษียื่นคำขอลดหรือยกเว้นภาษีต่อผู้บริหารท้องถิ่น ตามระเบียบที่กระทรวงมหาดไทยกำหนด หากเจ้าหน้าที่ที่รับผิดชอบทำการตรวจสอบข้อเท็จจริงพบว่า (มีเหตุอันทำให้ที่ดินใดเกิดความเสียหาย หรือทำให้สิ่งปลูกสร้างถูกรื้อถอนหรือทำลายหรือชำรุด) เป็นที่เชื่อได้ว่า มีเหตุสมควรลดหรือยกเว้นภาษีแก่ผู้ยื่นคำขอ ก็ให้ผู้บริหารท้องถิ่นออกคำสั่งลดหรือยกเว้นภาษีได้ โดยการออกคำสั่งนั้น กฎหมาย

กำหนดให้ต้องคำนึงถึงสัดส่วนความเสียหายที่เกิดขึ้น และระยะเวลาที่ไม่ได้รับประโยชน์จากที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น (มาตรา 41-42)

นอกจากนั้น ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไม่ได้ให้อำนาจรัฐมนตรีในการยกเว้นภาษีให้แก่รัฐวิสาหกิจ สำหรับพื้นที่ที่เป็นบริเวณต่อเนื่อง เหมือนอย่างพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน มาตรา 6 ทวิ แต่การยกเว้นภาษีอาจกระทำได้โดยการออกพระราชกฤษฎีกา ตามมาตรา 5(12) ในกรณีเป็นทรัพย์สินอื่น

ในส่วนของ การออกคำสั่งลดค่าภาษีตามมาตรา 41 นั้น พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินไม่ได้กำหนดกรอบหรือแนวทางการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานไว้แตกต่างจากร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ได้กำหนดกรอบหรือแนวทางการใช้ดุลพินิจไว้ที่ต้องให้คำนึงถึงสัดส่วนความเสียหายที่เกิดขึ้นและระยะเวลาที่ไม่ได้รับประโยชน์จากที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง (มาตรา 41-42) หรือกรณีให้เสนอเรื่องให้คณะกรรมการพิจารณาอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัด พิจารณาให้ความเห็นประกอบ (มาตรา 40) แล้วแต่กรณี

ในส่วนที่ไม่แตกต่างกันระหว่างพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินกับร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในเรื่องนี้ได้แก่ การไม่กำหนดกรอบเวลาการพิจารณาของผู้มีอำนาจออกคำสั่ง (ในส่วนนี้คงต้องนำบทบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองมาใช้บังคับ) แต่ผลเฉพาะการกำหนดกรอบระยะเวลาการพิจารณาคำสั่งขอคืนภาษีของผู้บริหารท้องถิ่นที่ปรากฏในร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (มาตรา 39)

เป็นที่น่าสังเกตว่า พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินได้กำหนดหลักเกณฑ์เงื่อนไขการลดค่ารายปี (มาตรา 11-13) แต่ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไม่ปรากฏให้มีการลดราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มีแต่เพียงบทบัญญัติเกี่ยวกับกรณีมีการเปลี่ยนแปลงราคาประเมินทุนทรัพย์ในระหว่างปี ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่เปลี่ยนแปลงนั้นเป็นฐานในการคำนวณภาษีสำหรับปีถัดจากปีที่ประกาศเปลี่ยนแปลงราคาประเมินทุนทรัพย์นั้น (มาตรา 22)

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ได้บัญญัติหลักเกณฑ์และเงื่อนไขพิเศษของการลดหรือยกเว้นภาษีในกรณีผู้เสียภาษีมียุเกิน 60 ปีบริบูรณ์ และไม่มีรายได้เพียงพอแก่การยังชีพ โดยร่างกฎหมายใช้คำว่า “อาจ” ได้รับการลดหรือยกเว้นภาษีสำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ตนใช้เป็นที่อยู่อาศัยได้ ทั้งนี้ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา (มาตรา 43) นับเป็นบทบัญญัติที่มุ่งหมายให้เห็นถึงการจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถอย่างแท้จริง

อนึ่งการลดหย่อนเนื้อที่ดินปรากฏหลักเกณฑ์ในพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่อันมีสาระสำคัญ (ไม่ปรากฏบทบัญญัติในลักษณะนี้ในร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง) ในประการที่พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ได้กำหนดหลักเกณฑ์การลดหย่อนเนื้อที่ดิน การลดหย่อนนี้ให้ได้เฉพาะที่ดินที่อยู่ในจังหวัดใดจังหวัดหนึ่งแต่จังหวัดเดียว ถ้าใช้สิทธิให้ลดหย่อนในจังหวัดหนึ่งแล้ว ก็ใช้สิทธิลดหย่อนในจังหวัดอื่นอีกไม่ได้ หมายความว่ารวมถึงที่ดินที่เจ้าของที่ดิน (บุคคลธรรมดา) ไม่ว่าจะแปลงเดียวหรือหลายแปลงในจังหวัดเดียวกัน หรือไม่ว่าจะเป็นเจ้าของเดียวกันหรือเจ้าของรวมและเจ้าของได้ใช้ที่ดินนั้นเป็นที่อยู่อาศัยของตนเอง ใช้เป็นที่เลี้ยงสัตว์ของตนเอง หรือใช้ประกอบกิจการของตนเอง (มาตรา 22)

- ที่ดินที่เจ้าของที่ดิน (บุคคลธรรมดา)
- ส่วนของที่ดินที่มีสิ่งปลูกสร้างและไม่ได้ใช้เป็นสถานการค้าหรือให้เช่า

พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ มาตรา 7 กำหนดให้ใช้ราคาปานกลางที่ดินเป็นฐานในการคำนวณภาษีโดยต้องเป็นราคาปานกลางของที่ดินตามที่คณะกรรมการตีราคาประเมินที่ดินกำหนดขึ้น ซึ่งทุกๆ 4 ปี คณะกรรมการจะพิจารณาและตั้งราคาครั้งหนึ่งและให้เป็นราคาปานกลางตลอดเวลา 4 ปี เว้นแต่มีเหตุที่แสดงว่า ราคาปานกลางได้เปลี่ยนไปมากและผู้ว่าราชการจังหวัดเห็นสมควรหรือมีผู้ร้องขอ ก็อาจตีราคาปานกลางใหม่ก่อนกำหนด 4 ปีได้ (มาตรา 13- 21) (แต่ในปัจจุบัน ยังคงนำราคาปานกลางที่ดินที่ใช้อยู่ในการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2521 ถึง พ.ศ. 2524 มาใช้ในการประเมินภาษีบำรุงท้องที่อยู่ จึงดูเหมือนว่า หมวด 2 การตีราคาปานกลางของที่ดินตามที่บัญญัติในพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ยังไม่ได้นำมาใช้ เท่ากับว่ามูลค่าของที่ดินในปัจจุบันนี้ ไม่ใช่มูลค่าของที่ดินที่แท้จริงตามสภาพปัจจุบัน)

ในส่วนของการลดภาษีหรือยกเว้นภาษีนั้น พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 223 และมาตรา 23 ทวิ สำหรับที่ดินที่ใช้ในการเพาะปลูก ตามหลักเกณฑ์ต่อไปนี้

- ที่ดินที่ใช้ในการเพาะปลูก ในปีที่ผ่านมาแล้ว การเพาะปลูกบนที่ดินนั้นเกิดความเสียหายมากผิดปกติ หรือทำการเพาะปลูกไม่ได้ด้วยเหตุอันพ้นวิสัยที่จะป้องกันได้โดยทั่วไป เช่น เกิดฝนแล้งหรือน้ำมากเกินไป ยังผลให้ที่นาในปีนั้นทำนาไม่ได้ผล ในทางปฏิบัติมักพิจารณาถึงความเสียหายที่เกิดขึ้นหรือการที่เพาะปลูกไม่ได้นั้นต้องเป็นสิ่งที่เกิดขึ้น โดยทั่วไปไม่ใช่เป็นการเฉาะราย รวมทั้งพิจารณาถึงที่ดินในบริเวณนั้นด้วยว่า ในรอบปีหนึ่งใช้ทำการเพาะปลูกกี่ครั้ง เช่น ที่นาที่ใช้ทำนาตามฤดูกาลเสียหายมากผิดปกติ แต่ในช่วงปีเดียวกันก็ยังใช้ทำนาได้อีกครั้งหรือทำการเพาะปลูกอย่างอื่นได้โดยไม่ได้รับความเสียหาย กรณีเช่นนี้ไม่อยู่ในหลักเกณฑ์ที่จะยกเว้นหรือลดภาษี (ระเบียบกระทรวงมหาดไทย ว่าด้วยการยกเว้นหรือลดภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2509)

ดังนั้นเมื่อการเพาะปลูกบริเวณใดได้รับความเสียหาย ในทางปฏิบัตินายอำเภอหรือนายกเทศมนตรี แล้วแต่กรณี จะทำการสำรวจเนื้อที่ดินบริเวณที่ได้รับความเสียหาย โดยทำบัญชีรายชื่อเจ้าของที่ดิน จำนวนเนื้อที่ดินที่ทำการเพาะปลูกทั้งหมด กับจำนวนเนื้อที่ดินที่ได้รับความเสียหาย หรือทำการเพาะปลูกไม่ได้ แล้วรายงานพร้อมกับส่งมอบบัญชีรายชื่อไปให้ผู้ว่าราชการจังหวัดในฐานะผู้มีอำนาจพิจารณาขกเว้นหรือลดภาษี หากผู้ว่าราชการจังหวัดได้รับรายงานแล้วจะตรวจสอบความเสียหายด้วยตนเองหรือมอบหมายให้ข้าราชการได้ไปตรวจสอบแทนก็ได้ ซึ่งหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดเกี่ยวกับการขกเว้นหรือลดภาษีมรดกมีดังนี้

- ที่ดินรายใดเสียหายเกินกว่า 2 ใน 3 ของจำนวนเนื้อที่ดินที่ใช้ในการเพาะปลูก ให้ขกเว้นภาษีได้ทั้งหมด

- ที่ดินที่เสียหายเกินกว่า 1 ใน 3 แต่ไม่เกิน 2 ใน 3 ของจำนวนเนื้อที่ดินที่ใช้ในการเพาะปลูก ให้ลดภาษีตามส่วนที่เสียหาย

พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ซึ่งได้กำหนดหลักเกณฑ์การลดภาษีและการเพิ่มภาษีในช่องหมายเหตุของบัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่ ซึ่งบทบัญญัติที่กำหนดในส่วนที่เกี่ยวกับ “ที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า” ได้ถูกนำไปบัญญัติไว้ในร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พร้อมทั้งได้มีการขยายขอบเขตและหลักเกณฑ์มากขึ้น

บัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่ กำหนดลักษณะที่ดินที่ได้รับการลด และเพิ่มภาษีพอสรุปได้ดังนี้

- ที่ดินที่นำไปใช้ประกอบกิจกรรมเฉพาะประเภทไม้ล้มลุกให้เสียกึ่งอัตรา และถ้าเจ้าของที่ดินประกอบกิจกรรมประเภทไม้ล้มลุกนั้นด้วยตนเอง ให้เสียอย่างสูงไม่เกินไร่ละ 5 บาท

- ที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า หรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามสมควรแก่สภาพที่ดิน ให้เสียเพิ่มขึ้นอีก 1 เท่าตัว

หลักเกณฑ์ตามบัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่มีลักษณะเป็นการเกิดโอกาสให้ผู้ที่ครอบครองที่ดินเป็นจำนวนมาก สามารถหลีกเลี่ยงการเสียภาษีโดยการปลูกไม้ล้มลุกในที่ดินของตน และเมื่อไม่ได้มีการกำหนดลักษณะของการทำประโยชน์ตามสมควรแก่สภาพของที่ดินไว้ย่อมไม่อาจทำให้มีการใช้ประโยชน์สูงสุดในทรัพยากรได้ สืบเนื่องจากปัญหาดังกล่าวในร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้บัญญัติกรณีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าในมาตรา 29 ในลักษณะที่ผู้ครอบครองอาจถูกเก็บภาษีเพิ่มขึ้น หากที่ดินที่ต้องเสียภาษีเป็นที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ใช้ประโยชน์ตามสมควรแก่สภาพที่ดิน ก็ให้เสียภาษีเพิ่มขึ้นหนึ่งเท่า การพิจารณาว่ามีการใช้ประโยชน์ตามสมควรแก่สภาพที่ดินมากน้อยเพียงใดให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง

เป็นที่น่าสังเกตว่า การกำหนดการใช้ประโยชน์จากที่ดินตามควร อาจพิจารณาได้ว่าเป็นการกำหนดมาตรฐานขั้นต่ำที่กฎหมายยอมรับได้ในการประการที่ป้องกันไม่ให้เกิดการทิ้งที่ดินว่างเปล่าหรือไม่ได้ใช้ประโยชน์ แต่คงต้องทำการศึกษาแนวคิดทางเศรษฐศาสตร์ประกอบด้วย เพราะการใช้ประโยชน์จากที่ดินในเชิงเศรษฐศาสตร์เป็นการคำนึงถึงการใช้ประโยชน์จากที่ดินสูงสุด น่าจะพิจารณาสภาพของดินกับชนิดของพืชที่ใช้ปลูกด้วย ดังนั้น การกำหนดหลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่ดินที่จะกำหนดไว้ในกฎกระทรวงจึงเป็นเรื่องสำคัญที่ต้องพิจารณาอย่างละเอียดรอบคอบ ไม่อาจละเลยได้

3) การกำหนดอัตราภาษี

ในส่วนการวิเคราะห์เปรียบเทียบการกำหนดอัตราภาษีระหว่างพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ และร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง สามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้

กรณีภาษีโรงเรือนและที่ดิน กำหนดให้ใช้อัตราร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี เป็นอัตรากึ่ง

กรณีภาษีบำรุงท้องที่ กำหนดให้ต้องหาราคาปานกลางของที่ดิน ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่ได้กำหนดไว้ แล้วคิดภาษีตามอัตราที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่ เช่นที่ดินมีราคาปานกลางไร่ละ 400 บาท ให้เสียภาษีไร่ละ 1 บาท, ที่ดินมีราคาปานกลางไร่ละ 25,000 บาท เสียภาษีไร่ละ 65 บาท (อัตราภาษีมูลค่าเป็นอัตราภาษีแบบถดถอยในขั้นที่ 34 ซึ่งราคาปานกลางเกินไร่ละ 30,000 บาท เป็นผลให้ผู้ที่มีที่ดินจำนวนมากต้องเสียภาษีน้อยลง) แต่ถ้าที่ดินเป็นเจ้าของเดียวกันในตำบลเดียวกัน และเสียภาษีไม่ถึง 1 บาท ไม่ต้องเสียภาษี ดังนั้นเมื่อพิจารณาจากบัญชีอัตราภาษี กรณียกเว้นภาษี 1 บาท ไม่ได้ก่อให้เกิดความสะดวกและประหยัดตามหลักบริหารภาษีที่ดี เพราะต้นทุนเอกสาร การยื่นแบบแสดงรายการมีมูลค่าสูงกว่า 1 บาท ค่าเดินทางก็สูงกว่า จึงพบว่า การคิดภาษีบำรุงท้องที่นั้นเป็นการคิดคำนวณต่ำกว่าความเป็นจริง

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง กำหนดอัตราภาษีคงที่ให้ใช้อัตราไม่เกินร้อยละ 0.1 ของฐานภาษี โดยให้แต่ละท้องถิ่นออกข้อบัญญัติท้องถิ่นกำหนดอัตราที่ใช้จัดเก็บเพียง 1 อัตรา การกำหนดอัตราภาษีให้คำนึงถึงความจำเป็นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นและความสามารถของผู้เสียภาษีในการเสียภาษีประกอบด้วย (มาตรา 24)

การตราบทบัญญัติในลักษณะดังกล่าว มีลักษณะเป็นการกำหนดเพดานภาษีของแต่ละท้องถิ่น อาจพิจารณาได้ว่าอัตราภาษีที่ร่างพระราชบัญญัตินี้บัญญัติไว้สูงสุดมีค่าเท่ากับร้อยละ 0.1 ของฐานภาษี ซึ่งหากเปรียบเทียบกับอัตราภาษีโรงเรือนและที่ดิน คือ 12.5 ของค่ารายปี ถือได้ว่า

เป็นอัตราการจัดเก็บที่ต่ำกว่ามาก แต่สาระสำคัญของจำนวนภาษีขึ้นอยู่กับมูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างรวมกับมูลค่าทรัพย์สินอื่นที่ติดกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในลักษณะถาวร หรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งร่างพระราชบัญญัตินี้ได้กำหนดหลักเกณฑ์การคิดมูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างไว้คือ ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน โดยที่คณะกรรมการประจำจังหวัดกำหนดโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ แต่ในส่วนของมูลค่าของทรัพย์สินอื่น ร่างพระราชบัญญัตินี้กำหนดไว้เพียงให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง ซึ่งเป็นอำนาจของฝ่ายบริหารในการตรากฎกระทรวงเพื่อกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขต่อไป โดยในเรื่องนี้คงเป็นปัญหาในอนาคตเกี่ยวกับหน่วยงานและวิธีการที่ใช้ในการกำหนดมูลค่าทรัพย์สิน เนื่องจากในปัจจุบันยังไม่มีหน่วยงานใดที่มีหน้าที่ตีราคาทรัพย์สินประเภทอสังหาริมทรัพย์ เมื่อเป็นเช่นนี้การกำหนดให้รวมมูลค่าทรัพย์สินอื่นที่ติดกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง การอนุมัติร่างกฎหมายโดยปราศจากหลักเกณฑ์สำคัญแต่เริ่ม อาจนำมาซึ่งความสับสนและความไม่เป็นธรรมที่จะเกิดขึ้นในการดำเนินการของเจ้าหน้าที่ได้ เช่น การใช้ดุลพินิจในการกำหนดมูลค่าทรัพย์สินอย่างอื่นที่ติดกับสิ่งปลูกสร้าง ดังจะขอยกตัวอย่าง คือ การติดตั้งอุปกรณ์รับส่งสัญญาณดาวเทียม/โทรศัพท์ เครื่องกำเนิดไฟฟ้า เครื่องสูบน้ำที่มีการติดตั้งในอาคารหรือติดกับที่ดิน ซึ่งน่าจะอยู่ในความหมายของ “ทรัพย์สินอื่นอันติดกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง” ที่มีลักษณะถาวร หรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ตามมาตรา 21”

อนึ่ง การวิเคราะห์อัตราภาษีเปรียบเทียบกับพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินกับภาษีบำรุงท้องที่ และร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ในส่วนที่เกี่ยวกับการแบกรับภาระภาษีของประชาชนนั้น พบว่าการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินกับภาษีบำรุงท้องที่เป็นภาระที่ตกอยู่กับกลุ่มผู้เสียภาษีเพียงกลุ่มหนึ่ง และมีความแตกต่างระหว่างกลุ่มผู้เสียภาษีกับผู้ไม่เสียภาษีอยู่มาก แต่การเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น บุคคลทุกคนที่มีทรัพย์สินตามที่กำหนดต้องเสียภาษี จึงเป็นการกระจายสัดส่วนภาษีจากผู้ที่เคยเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินหรือภาษีบำรุงท้องที่อยู่ก่อนมายังผู้ที่ไม่เคยเสียภาษี ยังผลเป็นการทำให้ผู้เคยรับภาระภาษีมากได้รับภาระภาษีน้อยลง ในขณะที่ผู้ที่ไม่เคยรับภาระภาษีต้องแบกรับภาระภาษีด้วย และหากพิจารณาจากตัวเลขอัตราภาษีแล้ว ดูเหมือนว่าองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะจัดเก็บภาษีได้น้อยลง เพราะอัตราภาษีลดลงจาก 12.5 ของค่ารายปีเป็นไม่เกินอัตราร้อยละ 0.1 ของฐานภาษี แต่ทั้งนี้คงต้องพิจารณาหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข การคิดมูลค่าทรัพย์สินอื่น (ปัจจุบันยังไม่ได้กำหนดกรอบ) แต่เมื่อพิจารณาถึงการบัญญัติกฎหมายที่เป็น การกระจายสัดส่วนภาษี เป็นการขยายฐานภาษีเพื่อเพิ่มจำนวนบุคคลผู้อยู่ในข่ายเสียภาษี ก็น่าจะ

พิจารณาได้ว่า ท้องถิ่นน่าจะหารายได้เข้าคลังได้เป็นจำนวนไม่น้อย นายสมชัย สัจจงพงษ์ โฆษกกระทรวงการคลัง เปิดเผยว่า หากรัฐบาลปรับฐานที่ใช้ในการคำนวณภาษีทรัพย์สิน (Property tax) ให้ต่ำลง อาจจะทำให้ประชาชนผู้เสียภาษียอมรับแนวคิดของร่าง พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมากขึ้น ซึ่งจากการศึกษาการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของประเทศสหรัฐอเมริกา แม้ว่าอัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บจะอยู่ในระดับค่อนข้างสูงเฉลี่ย 0.75-3.0% ขึ้นอยู่แต่ละรัฐก็ตาม แต่ฐานในการคำนวณภาษีนี้นั้นค่อนข้างต่ำ เนื่องจากไม่ได้นำมูลค่าของทรัพย์สินทั้ง 100% มาคำนวณภาษี เช่น หากเป็นที่ดินเพื่อให้เขาจะคิดในสัดส่วน 50% ของมูลค่าทรัพย์สิน ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่อที่อยู่อาศัยจะคิด 20% และที่ดินเพื่อการอุตสาหกรรมจะคิด 40% ของมูลค่าทรัพย์สิน “หลักการดังกล่าวอาจนำมาประยุกต์ใช้กับไทยได้ ซึ่งสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง หรือ สศค.อยู่ระหว่างร่าง พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามหลักกฎหมายจะใช้ราคาประเมินที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่กรมธนารักษ์ประเมิน ซึ่งหากนำหลักการของสหรัฐฯมาใช้ อาจทำให้การยอมรับในกฎหมายมากขึ้น” (ไทยรัฐ, หนังสือพิมพ์, 2550) อีกทั้งร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างยังกำหนดให้มีมาตรการทางภาษีลงโทษบรรดาเจ้าของที่ดินที่ทิ้งที่ดินไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ใช้ประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่ดิน โดยรับภาระภาษีเพิ่มขึ้นอีกหนึ่งเท่าของจำนวนภาษีที่ต้องเสียสำหรับที่ดินนั้น ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจึงมีส่วนช่วยทำให้เกิดการใช้ที่ดินอย่างมีประสิทธิภาพลดการถือครองที่ดิน ลดการซื้อที่ดินเพื่อเก็งกำไรหรือซื้อทิ้งไว้เฉย ๆ (ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, 2541, หน้า 145)

2.2.3 การจัดเก็บภาษี

1) หลักเกณฑ์การชำระภาษี

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มาตรา 32 ได้กำหนดให้ผู้บริหารท้องถิ่นอาจประกาศขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีตามที่กำหนดให้กระทำภายในเดือนเมษายนของทุกปีได้ หากเข้ากรณีที่มีเหตุจำเป็นความว่า

“ให้ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษี พร้อมกับชำระภาษีภายในเดือนเมษายนของทุกปี

ในกรณีที่มีเหตุจำเป็น ผู้บริหารท้องถิ่นอาจประกาศขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีตามวรรคหนึ่งออกไปได้”

ในการบัญญัติเงื่อนไขนี้ ไม่ปรากฏว่าต้องมีเนื้อหาขยายความหรือกำหนดให้ต้องมีการระบุไว้ในกฎกระทรวง พิจารณาได้ว่า ผู้บัญญัติกฎหมายคงประสงค์ให้ผู้บริหารท้องถิ่นสามารถใช้อุทธรณ์พิจารณา “เหตุจำเป็น” ได้

ในพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ มีเนื้อหาบทบัญญัติแนวทางเดียวกันเฉพาะในส่วนที่เกี่ยวกับกำหนดเวลาชำระภาษีเท่านั้น กล่าวคือ มาตรา 36 ให้อำนาจผู้ว่าราชการจังหวัดประกาศขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาชำระภาษีบำรุงท้องที่ แต่ได้กำหนดให้ต้องกระทำภายในเดือนเมษายนของทุกปี การประกาศขยายหรือเลื่อนกำหนดดังกล่าวสามารถกระทำได้ “ตามความจำเป็นแก่กรณี” เห็นได้ว่า การบัญญัติในลักษณะดังกล่าวแตกต่างจากบทบัญญัติในพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน มาตรา 19 วรรคแรก ที่กำหนดให้ผู้ว่าราชการจังหวัดมีอำนาจเลื่อนกำหนดเวลาการกรขึ้นแบบพิมพ์เพื่อแจ้งรายการภายในเดือนกุมภาพันธ์ของทุกปี ถ้าปรากฏว่าในปีที่ล่วงมาแล้วมีเหตุจำเป็นอันเกิดจากสาธารณภัย หรือเหตุพ้นวิสัยที่จะป้องกันได้โดยทั่วไป แต่พระราชบัญญัติโรงเรือนและที่ดินไม่ได้กำหนดให้มีการเลื่อนหรือขยายเวลาการชำระภาษี

มีข้อนำสังเกตว่า การบัญญัติ “กรณีที่มีเหตุจำเป็น” ในร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มาตรา 32 นั้น คำว่า “เหตุจำเป็น” มิได้จำกัดเฉพาะเหตุที่เกิดมาจากสาธารณภัยหรือเหตุพ้นวิสัยที่จะป้องกันได้โดยทั่วไปเท่านั้น แต่อาจทำให้ผู้บริหารท้องถิ่นสามารถใช้ดุลพินิจได้อย่างกว้างขวาง

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มาตรา 33 ได้กำหนดให้มีการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีแทนได้ แต่ต้องเป็นบุคคลที่กฎหมายกำหนดไว้เท่านั้น ซึ่งหลักเกณฑ์ดังกล่าวปรากฏอยู่ในพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ คงมีเนื้อหาที่เพิ่มเติมจากภาษีบำรุงท้องที่เฉพาะในส่วนที่ให้ผู้ชำระบัญชีเป็นผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีแทนผู้เสียภาษี “ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นนิติบุคคลเลิกกันโดยมีการชำระภาษี”

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มาตรา 36 ได้กำหนดให้พนักงานเก็บภาษี เป็นผู้มีหน้าที่รับแบบแสดงรายการภาษีและรับชำระภาษีในเขตท้องที่ที่ทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ ณ ที่ทำการองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่กฎหมายกำหนด แต่หากมีกรณีจำเป็น ผู้บริหารท้องถิ่นอาจกำหนดให้ใช้สถานที่อื่นภายในเขตราชการส่วนท้องถิ่นนั้นเป็นสถานที่สำหรับยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีได้ตามที่เห็นสมควร และได้กำหนดให้ถือว่าวันที่พนักงานเก็บภาษีลงลายมือชื่อในใบเสร็จรับเงินเป็นวันที่ชำระภาษี

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีตามร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นการจัดเก็บโดยวิธีประเมินตนเอง ขณะที่พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินกับภาษีบำรุงท้องที่เป็นการจัดเก็บโดยวิธีเจ้าพนักงานประเมิน ดังนั้น บทบัญญัติของร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจึงได้กำหนดให้พนักงานเก็บภาษีมีอำนาจหน้าที่ในการรับแบบแสดงรายการภาษีและรับชำระภาษี แต่ถึงกระนั้นก็ได้บัญญัติให้บุคคลอื่นรับชำระภาษีแทนไว้ในมาตรา 12 ความว่า “ในกรณีที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมอบหมายให้บุคคลอื่นรับชำระภาษีแทน บุคคลนั้นอาจได้รับ

ส่วนลดหรือค่าใช้จ่ายตามอัตราที่กำหนดในกฎกระทรวง ทั้งนี้ ต้องไม่เกินร้อยละ 5 ของภาษีที่รับชำระ”

เป็นที่น่าสังเกตว่า ในพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ ได้กำหนดให้เจ้าพนักงานสำรวจยื่นแบบแสดงรายการที่ดินต่อเจ้าพนักงานประเมิน (ในกรณีบุคคลใดเป็นเจ้าของที่ดินขึ้นใหม่ หรือจำนวนเนื้อที่ดินเดิมของเจ้าของที่ดินได้เปลี่ยนแปลงไป) หากผู้ว่าราชการจังหวัดกำหนดให้เจ้าพนักงานสำรวจทำการสำรวจ ก็ให้เจ้าของที่ดินแจ้งต่อเจ้าพนักงานสำรวจภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด แต่ไม่ได้ให้อำนาจพนักงานสำรวจในการรับชำระภาษีบำรุงท้องที่ เพียงแต่กำหนดไว้ในมาตรา 34 ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่นำเงินไปชำระต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ ที่ทำการอำเภอ สำนักงานเทศบาล ฯลฯ และการชำระภาษีบำรุงท้องที่ให้ถือว่าเป็นการสมบูรณ์เมื่อได้รับใบเสร็จรับเงินที่พนักงานเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่ในการนี้ได้ลงลายมือชื่อรับเงินแล้ว ในส่วนนี้ได้มีบทบัญญัติในลักษณะทำนองเดียวกันกับพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน มาตรา 38 ที่กำหนดให้การชำระภาษีให้ถือว่าได้มีการชำระแล้วในวันที่พนักงานเก็บภาษีได้ลงลายมือชื่อในใบเสร็จรับเงิน

อนึ่ง ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง(มาตรา 37) ได้บัญญัติให้มีกรยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ โดยให้ผู้เสียภาษีส่งแบบแสดงรายการภาษีพร้อมกับธนาคัตติ ตัวแลกเงิน เช็คนาคาร หรือเช็คที่ธนาคารรับรองส่งจ่ายให้แก่ราชการส่วนท้องถิ่นที่ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตั้งอยู่ในเขตนั้น และให้ถือว่าวันที่หน่วยงานให้บริการไปรษณีย์ประทับตราลงทะเบียนเป็นวันที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและวันชำระภาษี ในทำนองคล้ายกัน พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน มาตรา 38 ได้กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถชำระภาษีโดยส่งธนาคัตติ ตัวแลกเงิน หรือเช็คที่ธนาคารรับรองทางไปรษณีย์ลงทะเบียนไปยังสถานที่ทำการเขตท้องถิ่น โดยส่งจ่ายให้แก่กรุงเทพมหานคร เทศบาล ฯลฯ หรือชำระผ่านธนาคารหรือโดยวิธีอื่นตามระเบียบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนด การชำระภาษีให้ถือว่าวันส่งทางไปรษณีย์หรือวันชำระผ่านธนาคารเป็นวันชำระภาษี หากเปรียบเทียบเนื้อหาสาระในส่วนการชำระภาษีทางไปรษณีย์แล้ว จะเห็นว่า ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างบัญญัติได้ชัดเจนกว่า เพราะกำหนดให้ถือว่าวันที่หน่วยให้บริการไปรษณีย์ประทับตราลงทะเบียนเป็นวันที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและวันชำระภาษี ขณะเดียวกันก็ไม่ได้กำหนดให้มีการชำระผ่านธนาคารเป็นวันชำระภาษีเหมือนอย่างที่ได้มีการกำหนดไว้ในพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินมาตรา 38

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มาตรา 38 ได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีอาจขอผ่อนชำระภาษีเป็นงวดๆ แต่ละงวดมีจำนวนเท่ากันก็ได้ จำนวนเงินภาษีที่จะมีสิทธิผ่อนชำระ

หลักเกณฑ์และวิธีการในการผ่อนชำระให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง หากผู้เสียภาษีที่ได้รับพิจารณาผ่อนชำระภาษีแล้วปรากฏว่าไม่ชำระภาษีงวดใดงวดหนึ่งตามระยะเวลาที่ได้กำหนดในการผ่อนชำระ ให้ผู้เสียภาษีหมดสิทธิที่จะผ่อนชำระเป็นรายงวดต่อไป และต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 2 ต่อเดือน ของจำนวนภาษีที่ค้างชำระ เศษของเดือนให้นับเป็นหนึ่งเดือน

ในส่วนการผ่อนชำระภาษีนี้ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน มาตรา 38 ทวิ ได้กำหนดให้มีการผ่อนชำระได้ หากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยเห็นสมควรกำหนดให้มีขึ้น แต่วงเงินค่าภาษีที่จะมีสิทธิผ่อนชำระรวมทั้งหลักเกณฑ์และวิธีการในการผ่อนชำระให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง เห็นได้ว่า ภาษีโรงเรือนและที่ดินมิได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีอาจขอผ่อนชำระเป็นงวดๆ งวดละจำนวนเท่ากันก็ได้เหมือนที่ได้บัญญัติไว้ในร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มาตรา 38 รวมทั้งไม่ได้มีบทบัญญัติในลักษณะเป็นการลงโทษผู้เสียภาษีที่รับพิจารณาผ่อนชำระภาษีที่ไม่ชำระภาษีงวดใดงวดหนึ่ง ให้หมดสิทธิจะผ่อนชำระเป็นรายงวดต่อไป รวมทั้งต้องเสียเงินเพิ่มอีกด้วย ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

มีข้อสงสัยเกิดว่า การตัดสิทธิไม่ให้ผ่อนชำระภาษีกรณีไม่ชำระภาษีงวดใดงวดหนึ่ง และต้องเสียเงินเพิ่มที่กำหนดในร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น ไม่ปรากฏว่าได้มีบทบัญญัติที่มีลักษณะเป็นการให้ดุลพินิจผู้บริหารท้องถิ่นในอันที่จะพิจารณาผ่อนผันการไม่ชำระภาษี หากผู้เสียภาษีมีเหตุจำเป็น รวมทั้งร่างกฎหมายไม่ได้ระบุให้สามารถกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีผ่อนผันกรณีดังกล่าวในกฎกระทรวงอีกด้วย

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มาตรา 38 วรรคสอง ได้กำหนดให้ผู้รับโอนมีหน้าที่ร่วมกับเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างเดิม เป็นผู้รับภาระค่าภาษีค้างชำระที่ค้างชำระไว้ไม่เกิน 2 ปี ก่อนที่จะมีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น แต่หากเป็นกรณีที่มีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง และมีภาษีที่ค้างชำระไว้ก่อนระยะเวลาดังกล่าวก็ให้ค่าภาษีคงอยู่ในความรับผิดชอบของเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างเดิม ดูเหมือนบทบัญญัติดังกล่าวจะกำหนดขึ้นเพื่อจำกัดเวลาที่ผู้รับโอนต้องรับผิดชอบร่วมกับเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างเดิม บทบัญญัติดังกล่าวแตกต่างจากการกำหนดความรับผิดชอบในภาษีค้างชำระตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน มาตรา 45 ที่ไม่ได้จำกัดเวลาที่ต้องรับผิดชอบของเจ้าของคนเก่าและคนใหม่ในกรณีที่โอนลูกหนี้ค่าภาษีค้างชำระร่วมกัน หากปรากฏว่าขณะเมื่อทรัพย์ดินได้โอนกรรมสิทธิ์ไปเป็นของเจ้าของใหม่โดยเหตุใดๆ ก็ตาม ยังมีค่าภาษีค้างอยู่และยังไม่ได้ชำระต่างต้อง “เป็นลูกหนี้ค่าภาษีนั่นร่วมกัน” แต่เมื่อพิจารณาพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ มาตรา 39 เห็นได้ว่า ความรับผิดชอบภาษีค้างชำระที่กำหนดไว้ในร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง แตกต่างกันเพียงในส่วนระยะเวลาของการค้างชำระภาษี

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มาตรา 39 ได้กำหนดให้อำนาจของผู้บริหารท้องถิ่นเกี่ยวกับการตั้งเงินให้แก่ผู้ซึ่งเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย หรือให้แก่ผู้เสียภาษีซึ่งเสียภาษีเกินกว่าจำนวนที่ต้องเสีย ไม่ว่าโดยการผิดพลาดของตนเองหรือจากการประเมินของพนักงานประเมิน ซึ่งบทบัญญัติในส่วนนี้เป็นไปในทำนองเดียวกันกับพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ มาตรา 44 ที่กำหนดให้ผู้ใดเสียภาษีบำรุงท้องที่โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย หรือเสียเกินกว่าที่ควรต้องเสีย ผู้นั้นมีสิทธิได้รับเงินคืน แตกต่างกันในส่วนที่เกี่ยวกับการกำหนดวิธีการ รวมทั้งระยะเวลาในการออกคำสั่งคืนภาษี การมารับเงินคืนและมีการกำหนดแบบของการยื่นคำร้องขอรับเงินคืน ในประการที่ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกำหนดให้การขอรับเงินคืนต้องยื่นคำร้องต่อผู้บริหารท้องถิ่นหรือผู้ซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมาย ตามแบบที่รัฐมนตรีกำหนด ภายใน 1 ปีนับแต่วันที่เสียภาษี หากผู้บริหารท้องถิ่นเห็นว่าผู้ยื่นคำร้องมีสิทธิได้รับเงินคืน ให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีคำสั่งคืนเงินให้แก่ผู้ยื่นคำร้อง โดยต้องแจ้งคำสั่งและกำหนดระยะเวลาในการมารับเงินคืนให้ผู้ยื่นคำร้องทราบภายใน 15 วันนับแต่วันที่ได้มีคำสั่ง หากไม่มารับเงินคืนภายใน 5 ปีนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแล้ว ให้เงินนั้นตกเป็นของราชการส่วนท้องถิ่น แต่ในพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ มาตรา 44 กำหนดให้ผู้ยื่นคำร้องขอรับเงินคืนต่อนายอำเภอ สำหรับนายกเทศมนตรี ในเขตเทศบาล ภายใน 1 ปีนับแต่วันที่เสียภาษีบำรุงท้องที่ หรือนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ แล้วแต่กรณี การสั่งคืนให้เป็นอำนาจของนายอำเภอหรือนายกเทศมนตรีแล้วแต่กรณี แต่ไม่ได้มีกำหนดวิธีการรวมทั้งระยะเวลาในการออกคำสั่งคืน รวมทั้งการมารับเงินคืน

อนึ่ง มีข้อน่าสังเกตว่า ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไม่ได้กำหนดวิธีการแจ้งคำสั่งไว้อย่างชัดเจน ถ้าเกิดกรณีการไม่ได้รับแจ้งคำสั่ง อาจนำมาซึ่งการไม่มารับเงินคืนได้

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกำหนดให้ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีพร้อมทั้งชำระภาษีภายในเดือนเมษายนของทุกปี จึงเป็นการเสียภาษีโดยวิธีประเมินตนเองซึ่งเป็นระบบที่กรมสรรพากรใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มแตกต่างกับภาษีบำรุงท้องที่และภาษีโรงเรือนและที่ดินในปัจจุบันซึ่งเป็นการเสียภาษีโดยวิธีประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน การชำระภาษีโดยวิธีประเมินตนเองเป็นการลดบทบาทของเจ้าพนักงานประเมินในการใช้ดุลพินิจกำหนดจำนวนภาษีซึ่งเป็นช่องทางให้เจ้าพนักงานประเมินประพฤติมิชอบได้และลดขั้นตอนในการบริหารจัดการเก็บภาษี อีกทั้งยังสอดคล้องกับหลักความแน่นอนในการบริการการจัดเก็บภาษี เนื่องจากผู้เสียภาษีสามารถรู้จำนวนภาษีที่แน่นอนในการชำระภาษีขณะเดียวกันรัฐก็สามารถประมาณการรายรับในส่วนของภาษีอากรได้แน่นอนซึ่งจะเป็นประโยชน์ในการจัดทำงบประมาณ

2) การคัดค้านการประเมินภาษี

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินได้กำหนดหลักเกณฑ์ในกรณีผู้รับประเมินภาษีไม่พอใจในการประเมินภาษีหรือขอให้มีการพิจารณาการประเมินภาษีนั้นใหม่ โดยให้ยื่นคำร้องต่ออธิบดีกรมสรรพากร หรือสมุหเทศาภิบาลตามแต่จะได้อำนาจไว้ หรือขอให้พิจารณาการประเมินนั้นใหม่ โดยให้ส่งต่อกรมการอำเภอในท้องที่ซึ่งทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ ภายใน 15 วันนับตั้งแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน เพื่อให้ส่งต่อไปยังอธิบดีกรมสรรพากร หรือสมุหเทศาภิบาล ซึ่งหากผู้รับประเมินผู้ใดไม่พอใจในคำชี้ขาดของอธิบดีกรมสรรพากร หรือสมุหเทศาภิบาล จะนำคดีไปสู่ศาลเพื่อแสดงให้ศาลเห็นว่า การประเมินนั้นไม่ถูกต้องก็ได้ แต่ต้องทำภายใน 30 วันนับตั้งแต่วันที่รับแจ้งความให้ทราบคำชี้ขาด ในกรณีพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ก็ได้กล่าวถึงในกรณีเจ้าของที่ดินผู้ได้รับแจ้งการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ เห็นว่าการประเมินภาษีนั้นไม่ถูกต้อง ก็มีสิทธิอุทธรณ์ต่อผู้ว่าราชการจังหวัด โดยยื่นอุทธรณ์แก่เจ้าพนักงานประเมินภายใน 30 วันนับตั้งแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน และหากผู้อุทธรณ์ดังกล่าวยังไม่พอใจในคำวินิจฉัยของผู้ว่าราชการจังหวัด ก็มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยดังกล่าวต่อศาลภายใน 30 วันนับตั้งแต่วันที่รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ แต่กฎหมายภาษีทั้งสองฉบับดังกล่าว ไม่มีบทบัญญัติใดกล่าวถึงระยะเวลาในการที่ผู้รับอุทธรณ์ชั้นต้น (อธิบดีกรมสรรพากร หรือสมุหเทศาภิบาล ในกรณีพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน และผู้ว่าราชการจังหวัด ในกรณีพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่) ใช้ในการพิจารณาคำร้องของผู้รับการประเมิน หรือผู้เสียภาษีเลยแม้แต่น้อย ซึ่งถือว่าเป็นช่องว่างทางกฎหมายในการที่ผู้รับอุทธรณ์จะประวิงเวลาหรือละเลยการพิจารณาอุทธรณ์ของผู้อุทธรณ์ได้ อันอาจทำให้ผู้อุทธรณ์เกิดความเสียหายจากกรณีดังกล่าวได้ เนื่องจากการอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษี ตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ อีกทั้งการที่กฎหมายกำหนดให้ผู้อุทธรณ์ยื่นคำร้องหรือคำอุทธรณ์ผ่านเจ้าพนักงานประเมิน เพื่อส่งต่อไปยังผู้รับอุทธรณ์อีกทีนั้น ก็ไม่เป็นการสมควร เนื่องจากผู้อุทธรณ์ต้องการอุทธรณ์การประเมินภาษีของผู้ประเมินภาษี ดังนั้นการที่กฎหมายให้ยื่นอุทธรณ์ต่อผู้ประเมินภาษีนั้น อาจทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้อุทธรณ์ขึ้นมาได้

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจึงได้กำหนดหลักเกณฑ์ในกรณีผู้เสียภาษีที่ได้รับแจ้งการประเมินภาษี ซึ่งเห็นว่า การประเมินภาษีนั้นไม่ถูกต้อง ให้มีสิทธิคัดค้านและขอให้ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาทบทวนการประเมินได้ โดยให้ยื่นคำร้องต่อพนักงานประเมินภายใน 30 วันนับตั้งแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินภาษี และร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกำหนดให้ผู้บริหารท้องถิ่นต้องพิจารณาคำร้องดังกล่าวให้แล้วเสร็จภายใน 15 วันนับตั้งแต่วันที่รับคำร้องดังกล่าว และแจ้งคำสั่งพร้อมด้วยเหตุผลเป็นหนังสือไปยังผู้เสียภาษีโดยไม่ชักช้า ใน

กรณี que ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาเห็นชอบกับคำร้องของผู้เสียหาย ก็ให้แจ้งจำนวนภาษีที่จะต้องเสีย เป็นหนังสือไปยังผู้เสียหาย และให้ผู้เสียหายชำระภาษีภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือ แจ้งดังกล่าว แต่ถ้าผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาไม่เห็นชอบกับคำร้องของผู้เสียหาย ให้ผู้เสียหายนั้นมี สิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีประจำจังหวัดหรือคณะกรรมการ วินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีกรุงเทพมหานคร แล้วแต่กรณี โดยยื่นอุทธรณ์ต่อผู้บริหารท้องถิ่น ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้ง ซึ่งร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้ กำหนดให้มีคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีประจำจังหวัดหรือคณะกรรมการ วินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีกรุงเทพมหานครเพื่อมีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์กรณีที่ผู้บริหาร ท้องถิ่นไม่เห็นชอบกับคำร้องของผู้เสียหาย อีกทั้งยังมีอำนาจสั่งไม่รับอุทธรณ์ ยกอุทธรณ์ เพิกถอน หรือแก้ไขการประเมินของพนักงานประเมิน หรือให้ผู้อุทธรณ์ได้รับการลดหรือยกเว้นภาษีหรือได้ คืนภาษีอีกด้วย โดยร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้กำหนดให้คณะกรรมการ ดังกล่าว วินิจฉัยอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 60 วันนับแต่วันที่พนักงานประเมินได้รับคำอุทธรณ์ และต้องแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์พร้อมด้วยเหตุผลเป็นหนังสือไปยังผู้อุทธรณ์ภายใน 15 วันนับแต่ วันที่พิจารณาเสร็จ ซึ่งหากผู้อุทธรณ์ยังไม่พอใจในคำวินิจฉัยอุทธรณ์ดังกล่าว ก็สามารถฟ้องเป็นคดี ต่อศาลได้ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์

3) การบังคับให้เป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร

ไม่ว่าพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ ต่างก็มีบทบัญญัติที่เป็นบทกำหนดโทษ ในการที่จะบังคับให้ผู้รับประเมินภาษีหรือผู้เสียหาย รวมถึงผู้ที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีดังกล่าวต้องปฏิบัติตามกฎหมาย ทั้งนี้เพื่อให้เป็นไปตาม เจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีอากร ในการที่จะจัดเก็บภาษีดังกล่าว โดยมีบทบัญญัติในเชิงลงโทษ ทั้งทางแพ่งและทางอาญาอย่างเช่นเดียวกัน ซึ่งในร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างก็ ได้มีบทบัญญัติในส่วนนี้ไว้เช่นเดียวกัน ซึ่งเมื่อพิจารณาพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน และ พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่แล้ว ไม่พบความแตกต่างในส่วนสาระสำคัญของกฎหมายในส่วน ที่เกี่ยวกับการบังคับให้เป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรในร่างพระราชบัญญัติภาษี ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแม้แต่น้อย