

### บทที่ 3

## ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บและการชำระค่าภาษีโรงเรือนและที่ดิน

ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บและการชำระค่าภาษีในบทนี้จะกล่าวถึงหลักกฎหมายต่างๆ ที่จะนำมาเป็นหลักเกณฑ์หรือเป็นฐานข้อมูลในการวิเคราะห์ปัญหาข้อพิพาทที่เกิดขึ้น และจะได้ศึกษาถึงตัวบทกฎหมายที่เกี่ยวข้อง อันเป็นฐานข้อมูลประกอบในการวิเคราะห์ถึงปัญหาต่างๆ ในทางกฎหมายที่เกิดขึ้นได้ ซึ่งหลักกฎหมายต่างๆ จะแสดงให้เห็นถึงเจตนารมณ์ในการบัญญัติกฎหมายว่ามีวัตถุประสงค์เช่นไร ทำให้ไม่ต้องบัญญัติกฎหมายดังกล่าวขึ้นมา

### 1. กฎหมายภาษีของประเทศอังกฤษที่เกี่ยวกับการจัดเก็บและการชำระค่าภาษีโรงเรือนและที่ดิน

การจัดเก็บภาษีในประเทศอังกฤษมีหน่วยงานที่รับผิดชอบหลักๆ อยู่ 2 หน่วยงาน ได้แก่ กรมสรรพากร และกรมศุลกากรและสรรพสามิต

กรมสรรพากร (Inland Revenue) มีคณะกรรมการชุดหนึ่งเรียกว่า คณะกรรมการสรรพากร (Commissioners of Inland Revenue) ซึ่งถูกแต่งตั้งโดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติว่าด้วยข้อบังคับรายได้ทางสรรพากร ค.ศ.1890 (Inland Revenue Regulation Act 1890) มีอำนาจหน้าที่ในการบริหารและจัดเก็บภาษีที่อยู่ในความรับผิดชอบของกรมสรรพากร ซึ่งมีอยู่หลายประเภทด้วยกัน เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีเงินได้จากทุนซึ่งกำหนดโดยพระราชบัญญัติว่าด้วยการจัดเก็บภาษี ค.ศ.1970 (Taxes Management Act 1970)

การทำงานของสรรพากรแบ่งออกเป็น 2 ส่วน คือ งานที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีและงานที่เกี่ยวกับการประเมินภาษี เจ้าพนักงานประเมิน (Inspector) จะถูกแต่งตั้งขึ้นในแต่ละเขตและทำหน้าที่ในการประเมินภาษีในเขตที่ตนถูกแต่งตั้งขึ้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่เรียกดูข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี พิจารณาข้อมูลที่ได้เพื่อประเมินภาษีต่อไป ส่วนการจัดเก็บภาษีจะมีเจ้าพนักงานจัดเก็บภาษี (Collector) โดยเฉพาะ

กรมศุลกากรและสรรพสามิต (HM Customs and Excise) เป็นหน่วยงานที่รับผิดชอบในการประเมินและจัดเก็บภาษีซึ่งเป็นอำนาจหน้าที่ที่ถูกกำหนดไว้ตามพระราชบัญญัติว่าด้วยการจัดเก็บภาษีศุลกากรและภาษีสรรพสามิต ค.ศ.1979 (Customs and Excise Managements Act 1979) และข้อตกลงตามสัญญาประชาคมภาคพื้นยุโรป (European Community Law) มีอำนาจหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีศุลกากรและภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่ม เจ้าหน้าที่ของหน่วยงานนี้มีอำนาจหน้าที่กว้างขวางกว่าเจ้าหน้าที่ของรัฐในหน่วยงานอื่นๆ ทั้งนี้ เพราะงานในหน้าที่มีความเกี่ยวข้องกับเรื่องต่างๆ นอกจากการจัดเก็บภาษีโดยตรง เช่น การลักลอบขนของหนีภาษี สินค้าต้องห้าม การค้ายาเสพติด อาวุธสงคราม ฯ

#### 1. การระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นฝ่ายบริหารในประเทศอังกฤษ

แม้ว่าในประเทศอังกฤษจะไม่มีศาลปกครองแยกออกจากศาลยุติธรรม ซึ่งมีที่มาจากแนวความคิดในหลักความเสมอภาคกันในทางกฎหมาย (Equity Before the Law) ซึ่งถือว่าคนทุกคนอยู่ภายใต้หลักกฎหมายเดียวกันไม่ว่าเรื่องที่เกิดขึ้นจะเป็นข้อพิพาทระหว่างเอกชนต่อเอกชนหรือรัฐต่อเอกชนก็ตาม ก็จะต้องถูกพิจารณาภายใต้ระบบศาลเดียวกัน นักกฎหมายอังกฤษจึงเห็นว่าการตั้งศาลปกครองในประเทศแถบภาคพื้นยุโรปเป็นการตั้งศาลขึ้นมาเพื่อให้ความคุ้มครองข้าราชการและหน่วยงานของรัฐที่ใช้อำนาจโดยมิชอบด้วยกฎหมายต่อประชาชน (วิรัช วิรัชนิภา-วรรณ, 2542, หน้า 115) ต่อมาเมื่อมีการออกกฎหมายพระราชบัญญัติว่าด้วยกระบวนการพิจารณาของพระมหากษัตริย์ ค.ศ.1947 (The Crown Proceedings Act 1947) ซึ่งกำหนดให้ยกเลิกกรณีที่เอกชนต้องการจะฟ้องรัฐต้องขอพระราชทานพระบรมราชานุญาตจากกษัตริย์ก่อน และยกเลิกข้อห้ามที่ไม่ยอมให้เอกชนฟ้องละเมิดต่อรัฐ อีกทั้งมีการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนจากการกระทำทางปกครอง

ในปี 1957 ได้มีการตั้งคณะกรรมการพิจารณาข้อพิพาทและการไต่สวน (Committee on Tribunals and Inquiries) ทำหน้าที่ศึกษาเกี่ยวกับระบบคณะกรรมการพิจารณาข้อพิพาททางปกครอง ซึ่งส่งผลให้เกิดการตราพระราชบัญญัติคณะกรรมการพิจารณาข้อพิพาทและการไต่สวน ค.ศ.1958 (Tribunals and Inquiries Act 1958) มีวัตถุประสงค์ในการให้ความคุ้มครองสิทธิของประชาชนเมื่อมีกรณีพิพาททางปกครองเกิดขึ้น ในขณะเดียวกันก็เป็นการจำกัดการใช้อำนาจของศาลยุติธรรมในการพิจารณาคดีในบางเรื่องให้อยู่ในอำนาจของคณะกรรมการพิเศษทางปกครองซึ่งมีสถานะเป็นตุลาการฝ่ายบริหาร (Quasi-Judicial) ซึ่งมีความรู้ทางปกครองมากกว่าศาลยุติธรรม ทำหน้าที่ในการพิจารณาข้อพิพาททางปกครองในบางเรื่อง ได้แก่ คณะกรรมการรถไฟ คณะกรรมการที่ดิน คณะกรรมการด้านอุตสาหกรรม และคณะกรรมการภาษีอากร เป็นต้น โดยมีเหตุผลในการจัดตั้งคณะกรรมการเพื่อทำหน้าที่ในการระงับข้อพิพาททางปกครอง ดังนี้

ประการที่หนึ่ง ต้องการผู้เชี่ยวชาญหรือผู้มีความรู้เข้ามาแก้ไขข้อพิพาททางปกครองฯ  
ประการที่สอง เพื่อให้เกิดความรวดเร็วในการระงับข้อพิพาท  
ประการที่สาม ต้องการจัดตั้งหน่วยงานที่เป็นอิสระทำหน้าที่ในการระงับข้อพิพาททาง  
ปกครอง

ประเทศอังกฤษได้กำหนดเกี่ยวกับวิธีในการนำคดีเข้าสู่การพิจารณาของศาลไว้เป็นพิเศษ กล่าวคือกรณีที่ผู้เสียหายจะนำคดีขึ้นสู่ศาลได้นั้น ผู้เสียหายจะต้องดำเนินการที่กฎหมายกำหนดไว้เสียก่อน ผู้เสียหายไม่สามารถนำคดีไปฟ้องต่อศาลได้ทันทีเช่นเดียวกับคดีแพ่งโดยทั่วไป ในกรณีนี้ก็เป็นเช่นเดียวกับการนำคดีขึ้นสู่ศาลภายในของไทยที่ผู้เสียหายจะต้องดำเนินการตามที่กฎหมายกำหนดไว้เสียก่อน ทั้งนี้ ก็เพื่อเป็นการเยียวยาความเสียหายที่เกิดขึ้นในเบื้องต้นให้กับผู้เสียหาย เพราะข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้นอาจจบได้ในชั้นของฝ่ายบริหาร โดยที่ผู้เสียหายไม่ต้องเสียเวลาในการฟ้องคดี นอกจากนี้ยังทำให้กระบวนการพิจารณาคดีภาษีเป็นไปอย่างรวดเร็ว และเป็นการลดจำนวนคดีที่จะมาสู่ศาล

ในการระงับข้อพิพาททางภาษี ผู้เสียหายและหน่วยงานทางภาษีจะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และขั้นตอนที่กฎหมายกำหนด ได้แก่ มูลเหตุในการใช้สิทธิอุทธรณ์ภาษีได้ ผู้มีสิทธินำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาล ระยะเวลาหรืออายุความที่กฎหมายกำหนด ค่าใช้จ่ายในการอุทธรณ์และฟ้องคดีภาษี องค์กร หรือผู้ทำหน้าที่ในการพิจารณาทางภาษี ตลอดจนกระบวนการพิจารณาข้อพิพาททางภาษี เป็นต้น แต่สิ่งหนึ่งที่มีความสำคัญต่อการดำเนินการกระบวนการในการนำคดีภาษีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลก็คือ การอุทธรณ์ภาษี

การอุทธรณ์ภาษีจึงเป็นขั้นตอนที่กฎหมายของอังกฤษและกฎหมายของไทยได้กำหนดไว้ให้เป็นเงื่อนไขในการนำคดีขึ้นสู่ศาล ซึ่งสิ่งแรกที่ผู้เสียหายจะต้องพิจารณาก่อนที่จะใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษี นั่นคือ ความขัดแย้งที่เกิดขึ้นระหว่างผู้เสียหายและผู้ที่ทำหน้าที่ประเมินภาษีเป็นมูลเหตุหรือข้อพิพาททางภาษีที่กฎหมายอนุญาตให้ทำการอุทธรณ์ได้หรือไม่ เพราะหากไม่ใช่ข้อพิพาททางภาษีแล้วผู้เสียหายก็ไม่สามารถใช้สิทธิอุทธรณ์ได้ แต่ทั้งนี้ในบางกรณีผู้เสียหายก็สามารถใช้สิทธิในการฟ้องศาลได้โดยไม่ต้องอุทธรณ์ ถ้าคดีที่เกิดขึ้นไม่เกี่ยวกับเจ้าพนักงานประเมิน เช่น ผู้เสียหายได้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเองโดยเข้าใจว่ามีหน้าที่ต้องชำระตามที่สอบถามจากเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร (คำพิพากษาฎีกาที่ 1537/2520)

สำหรับในประเทศอังกฤษมีความแตกต่างกับประเทศไทยเรื่องของการกำหนดข้อพิพาททางภาษี โดยที่ประเทศไทยไม่มีบทบัญญัติที่กำหนดเกี่ยวกับมูลเหตุที่ก่อให้เกิดสิทธิในการอุทธรณ์ซึ่งเปรียบเสมือนอำนาจในการฟ้องคดี ผู้เสียหายจึงไม่สามารถจะทราบสิทธิของตนในทางภาษีอากรได้โดยชัดแจ้ง (ลดาวัลย์ แซ่มซ้อย, 2539, หน้า 110-150)

อย่างไรก็ตาม ไม่ได้หมายความว่ากฎหมายของไทยไม่ได้กำหนดเหตุที่จะสามารถอุทธรณ์ภาษีได้ แต่กฎหมายของไทยกำหนดเพียงเหตุที่เกี่ยวกับการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินเท่านั้นที่จะสามารถใช้สิทธิอุทธรณ์ได้ เช่น เมื่อพนักงานประเมินได้แจ้งการประเมินภาษีอากรพร้อมทั้งให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีที่ขาดภายในระยะเวลาที่ระบุไว้ หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน ผู้เสียภาษีต้องยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับตั้งแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินภาษีอากร

การกำหนดว่าผู้เสียภาษีจะสามารถอุทธรณ์ได้ตามเหตุใดบ้างตามกฎหมายภาษีของไทย จึงค่อนข้างแคบ แตกต่างจากเหตุที่กำหนดให้สามารถใช้สิทธิอุทธรณ์ได้ในกฎหมายภาษีของอังกฤษที่มีการกำหนดไว้หลายกรณี ได้แก่

1) หนังสือจากกรมสรรพากรแจ้งไปยังผู้เสียภาษี

เพื่อขอเอกสารหรือข้อมูลระหว่างการสอบสวนเกี่ยวกับประเมินภาษีโดยตนเอง

2) การแก้ไขที่กรมสรรพากรทำการประเมินภาษีโดยตนเองในตอนท้ายของการสืบสวน

3) การประเมินภาษี

4) เงินเพิ่ม

ดังนั้น ความรู้และความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมายภาษีจึงเป็นสิ่งจำเป็นต่อผู้เสียภาษีที่จะสามารถใช้สิทธิของตนเข้าถึงช่องทางที่ให้ความคุ้มครองตามกฎหมายได้ แต่ถ้าผู้เสียภาษีไม่มีความรู้หรือไม่ทราบช่องทางในการเข้าถึงกระบวนการตามกฎหมายแล้วก็เป็นเรื่องยากที่ผู้เสียภาษีจะได้รับความคุ้มครองในการดำเนินกระบวนการพิจารณาทางภาษี

สำหรับองค์กรที่ทำหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์ของประเทศอังกฤษมีความแตกต่างจากองค์กรที่ทำหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์ของประเทศไทย กล่าวคือ ประเทศอังกฤษมีองค์กรที่ทำหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์ที่เป็นอิสระไม่ขึ้นต่อกรมสรรพากร หรือกรมศุลกากรและสรรพสามิต องค์กรเหล่านี้จะทำหน้าที่ในการพิจารณาข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายเกี่ยวกับข้อพิพาททางภาษี คำวินิจฉัยในข้อเท็จจริง

2. การระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นศาล

ประเทศอังกฤษเป็นประเทศที่อยู่ในกลุ่มกฎหมายจารีตประเพณี (Common Law) มีความแตกต่างจากประเทศไทยซึ่งอยู่ในกลุ่มกฎหมายระบบที่ใช้ประมวลกฎหมาย (Civil Law) ระบบและนิติวิธีทางกฎหมายจึงมีความแตกต่างกัน แต่อย่างไรก็ดีระบบกฎหมายไทยในหลายๆ เรื่องก็ได้นำระบบกฎหมายของอังกฤษมาปรับใช้ในระบบบกฎหมายของไทย ไม่ว่าจะเป็นเรื่องวิธีพิจารณาคดีของไทยที่ใช้ผสมกันระหว่างระบบการกล่าวหาและระบบไต่สวน หรือการยึดถือในแนวคำ

พิพากษาของศาลไทยเป็นหลักในการพิจารณาคดีซึ่งเป็นลักษณะอย่างหนึ่งของระบบกฎหมายในประเทศอังกฤษ

ประเทศอังกฤษเป็นประเทศที่ใช้ระบบศาลเดี่ยวต่างกับประเทศไทยที่ใช้ระบบศาลคู่ กล่าวคือ ประเทศอังกฤษไม่มีการแยกศาลปกครองออกจากศาลยุติธรรมเช่นเดียวกับประเทศไทย ทั้งนี้ มีเหตุผลมาจากแนวความคิดในเรื่องความเสมอภาคกันในทางกฎหมาย ทำให้นักกฎหมายอังกฤษมองว่าคดีทุกประเภทจะต้องถูกตัดสินภายใต้กฎหมายอย่างเดียวกัน และมองว่าการตั้งศาลปกครองในยุโรปเป็นการตั้งศาลขึ้นมาเพื่อปกป้องเจ้าหน้าที่ของรัฐที่ใช้อำนาจโดยมิชอบ ด้วยเหตุนี้ในช่วงแรก ๆ ประเทศอังกฤษจึงไม่ยอมรับการมีศาลพิเศษแยกออกจากยุติธรรม ต่อมาในปี 1957 ได้มีการตั้งคณะกรรมการพิจารณาข้อพิพาทและการไต่สวน ทำหน้าที่ศึกษาเกี่ยวกับระบบคณะกรรมการพิจารณาข้อพิพาททางปกครอง ซึ่งส่งผลให้เกิดการตราพระราชบัญญัติคณะกรรมการพิจารณาข้อพิพาทและการไต่สวน ค.ศ. 1958 มีวัตถุประสงค์ในการให้ความคุ้มครองสิทธิของประชาชนเมื่อมีกรณีพิพาททางปกครองเกิดขึ้น ในขณะเดียวกันก็เป็นการจำกัดการใช้อำนาจของศาลยุติธรรมในการพิจารณาคดีในบางเรื่องให้อยู่ในอำนาจของคณะกรรมการพิเศษทางปกครองซึ่งมีสถานะเป็นตุลาการฝ่ายบริหาร แนวความคิดทางกฎหมายปกครองของประเทศอังกฤษจึงได้เริ่มมีการพัฒนามากขึ้น จนในปัจจุบันประเทศอังกฤษมีคณะกรรมการซึ่งมีสถานะเป็นตุลาการในฝ่ายบริหารทำหน้าที่ในการพิจารณาเรื่องราวต่างๆ กว่า 2,000 ชุดครอบคลุมเรื่องที่พิจารณากว่า 50 เรื่อง

สำหรับการใช้สิทธิในการอุทธรณ์คดีต่อศาล ก็ได้มีการกำหนดให้มีขั้นตอนในการนำคดีขึ้นสู่ศาลไว้โดยเฉพาะเช่นกัน ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับความเหมาะสมในแต่ละเรื่องว่าจะเข้าสู่การพิจารณาของศาลใด แต่คดีทั้งหลายเหล่านั้นจะถูกพิจารณาโดยศาลยุติธรรมไม่ได้มีการตั้งศาลพิเศษแยกออกมาจากศาลยุติธรรมแต่อย่างใด โดยมีกระบวนการในการนำคดีขึ้นสู่ศาลขึ้นอยู่กับว่าคดีดังกล่าวเป็นการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการชุดใด

### 3. ศาลที่มีเขตอำนาจพิจารณาคดี

ในการพิจารณาคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีเงินได้ คณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษ และตุลาการภาษีอากรและภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax Tribunals) จะถูกพิจารณาโดยศาลยุติธรรมซึ่งเป็นที่ที่มีเขตอำนาจ ดังนี้

1) ศาลสูง (High Court) ของอังกฤษมีฐานะเป็นศาลชั้นต้นมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่ง โดยทั่วไปคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษ และตุลาการภาษีอากรและภาษีมูลค่าเพิ่ม จะถูกพิจารณาโดยศาลสูง

2) ศาลอุทธรณ์ (Court of Appeal) มีฐานะเป็นศาลอุทธรณ์จะแบ่งเป็น 2 แผนก ได้แก่ ศาลอุทธรณ์แผนกคดีแพ่ง และศาลอุทธรณ์แผนกคดีอาญา ศาลอุทธรณ์จะรับพิจารณาคดีที่อุทธรณ์ขึ้นมาจากศาลสูง

3) สภานิติบัญญัติของอังกฤษ (House of Lords) เป็นศาลสูง คำสั่งหรือคำพิพากษาของสภานิติบัญญัติของอังกฤษ มีผลผูกพันศาลล่างให้ต้องปฏิบัติตาม ซึ่งมีลักษณะเช่นเดียวกับศาลชั้นต้นหรือศาลอุทธรณ์ในประเทศไทยที่ยึดแนวคำวินิจฉัยของศาลฎีกาเป็นหลักในการพิจารณาคดี

#### 4. อำนาจพิจารณาพิพากษาคดีของศาล

การนำข้อพิพาททางภาษีซึ่งเป็นการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของตุลาการตามกฎหมายขึ้นสู่การพิจารณาของศาลในประเทศอังกฤษ กฎหมายภาษีของประเทศอังกฤษอนุญาตให้มีการพิจารณาเฉพาะประเด็นข้อกฎหมาย ผู้อุทธรณ์ไม่สามารถนำประเด็นข้อเท็จจริงขึ้นสู่การพิจารณาของศาลได้ สำหรับประเด็นข้อกฎหมาย ได้แก่

- 1) ไม่ได้นำกฎหมายที่ถูกต้องมาใช้ในการพิจารณาข้อพิพาททางภาษี
- 2) มีการแปลหรือตีความกฎหมายผิด
- 3) ในการตัดสิน ไม่ได้มีการพิจารณาข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นทั้งหมด
- 4) ไม่มีพยานหลักฐานหรือมีพยานหลักฐานไม่เพียงพอที่สนับสนุนคำตัดสิน
- 5) ไม่ได้มีการให้เหตุผลที่พอเพียงในคำตัดสิน

แต่สำหรับกฎหมายไทยยอมให้มีการฟ้องคดีต่อศาลได้ทั้งในประเด็นข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย เว้นแต่ในชั้นอุทธรณ์ต่อฝ่ายบริหารผู้อุทธรณ์ไม่ได้ทำการอุทธรณ์ภาษีที่กรมสรรพากรประเมินก็จะถือเป็นที่สุด สำหรับอำนาจในการพิจารณาคดีภาษีของศาลในประเทศไทยจะถูกกำหนดไว้ในกรณี ดังต่อไปนี้

- 1) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือคณะกรรมการวินิจฉัยอากร ตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร
- 2) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร และคดีที่กฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร

#### 5. เงื่อนไขในการนำคดีขึ้นสู่ศาล

1) ผู้มีสิทธิฟ้องคดี ผู้มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลต้องเป็นบุคคลคนเดียวกับผู้ที่ใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีต่อตุลาการทางภาษีประเภทต่างๆ ซึ่งได้แก่ บุคคลหรือบริษัทที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินของกรมสรรพากร เรียกว่าชำระภาษี เบี้ยปรับ หรือเงินเพิ่มให้ถูกต้องตามกฎหมาย เป็นต้น นอกจากนี้หน่วยงานทางภาษีซึ่ง ได้แก่ กรมสรรพากร เจ้าพนักงานการประเมินภาษีที่ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของตุลาการ สามารถฟ้องคดีคัดค้านคำตัดสินของตุลาการได้

ในการฟ้องคดี ผู้เสียหายหรือหน่วยงานทางภาษีในประเทศอังกฤษสามารถตั้งตัวแทนที่ปรึกษากฎหมายหรือทนายความเข้ามาดำเนินกระบวนการในการระงับข้อพิพาททางภาษีได้

2) ระยะเวลาการฟ้องคดี ระยะเวลาในการฟ้องคดีขึ้นอยู่กับว่าผู้อุทธรณ์ใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อตุลาการ ด้านภาษีประเภทใด ในที่นี้ผู้เขียนได้อธิบายไว้ในเรื่องการฟ้องคดีซึ่งเป็นการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของตุลาการด้านภาษีแต่ละประเภท

ในประเทศไทย หลังจากที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้มีคำวินิจฉัยออกมาแล้วผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาลภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการอุทธรณ์ ทั้งนี้ผู้อุทธรณ์สามารถอุทธรณ์ได้ทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย เว้นแต่ ในกรณีที่ไม่มีกรอุทธรณ์การประเมินภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

3) ข้อห้ามในการฟ้องคดี กฎหมายภาษีของประเทศไทยอนุญาตให้มีการพิจารณาเฉพาะประเด็นข้อกฎหมายผู้อุทธรณ์ไม่สามารถนำประเด็นข้อเท็จจริงขึ้นสู่การพิจารณาของศาลได้

สำหรับเหตุผลที่กฎหมายภาษีของอังกฤษไม่ยอมให้มีการนำประเด็นข้อเท็จจริงขึ้นสู่การพิจารณาของศาลก็เนื่องจากว่า ในชั้นการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการคณะกรรมการได้พิจารณาในปัญหาข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นจนเป็นที่ยุติไปแล้ว และคณะกรรมการก็เป็นอิสระไม่ขึ้นต่อกรมสรรพากร มีความเป็นธรรมและเป็นตัวแทนของคนในชุมชนหรือพื้นที่นั่นเอง และนอกจากนี้คณะกรรมการก็ทำการพิจารณาคัดล้ายศาล มีการสืบพยานซักพยานทั้งทางฝ่ายรัฐบาลและฝ่ายผู้เสียหาย และคำวินิจฉัยหรือคำตัดสินของคณะกรรมการก็มีผลผูกพันทั้งฝ่ายรัฐบาลและฝ่ายผู้เสียหายอย่างคำพิพากษาของศาล

เมื่อพิจารณาจากอำนาจในการพิจารณาคดีภาษีของศาลจะพบว่าศาลภาษีอากรของไทยยอมให้มีการนำปัญหาทั้งที่เป็นปัญหาทางข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายเข้าสู่การพิจารณาของศาลได้ เนื่องจากว่า ผู้ที่พิจารณาอุทธรณ์ของกฎหมายภาษีไทย แม้จะมีการตั้งคณะกรรมการในการพิจารณาอุทธรณ์จากหลายฝ่าย กล่าวคือ เจ้าหน้าที่สรรพากร ผู้ว่าราชการจังหวัด และอัยการแต่คณะกรรมการที่ตั้งขึ้นก็มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดและไม่ได้เป็นอิสระกับกรมสรรพากร และคณะกรรมการที่ตั้งขึ้นก็ไม่ได้มีความสามารถในทางปฏิบัติหน้าที่พิจารณาการอุทธรณ์ภาษีเช่นเดียวกับผู้ทำหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์ของอังกฤษที่มีการแต่งตั้งจากที่ปรึกษากฎหมายที่มีความรู้ในทางภาษีอยู่แล้ว นอกจากนี้อาจเป็นเพราะกฎหมายต้องการให้มีการพิจารณาและตรวจสอบความถูกต้องด้วยองค์กรทางตุลาการอีกครั้งหนึ่ง ทั้งนี้ ก็เพื่อให้เกิดการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหาย

การฟ้องคดีหรืออุทธรณ์ต่อศาลภายในประเทศไทย ผู้ฟ้องคดีจะต้องทำเป็นคำฟ้อง (ตามแบบของศาล) และในขณะที่กฎหมายไทยถือว่าการอุทธรณ์ขอให้เพิกถอนการประเมินและคำ

วินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ถือเป็นคดีที่มีทุนทรัพย์ หรือคำขอปลดเปลื้อง  
ทุกข์อันอาจคำนวณเป็นเงินได้ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 150 วรรคหนึ่ง  
(ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 150 “ในคดีที่คำขอให้ปลดเปลื้องทุกข์นั้น อาจ  
คำนวณเป็นราคาเงินได้ให้โจทก์เสียค่าขึ้นศาลในศาลชั้นต้นตามจำนวนทุนทรัพย์ที่เรียกร้องหรือ  
ราคาทรัพย์สินพิพาท...” ) เพราะถ้าผู้อุทธรณ์ซึ่งได้รับแจ้งการประเมินขณะคดีไม่ต้องเสียภาษี  
ตามที่ได้รับแจ้งการประเมินหรือถ้าได้เสียภาษีไปแล้วก็มีสิทธิที่ได้รับเงินที่เสียไปนั้นคืน(คำ  
พิพากษาศาลฎีกาที่ 583/2494, 430/2495, และ 819/2505) และเมื่อเป็นคดีมีทุนทรัพย์ผู้ฟ้องศาลหรือ  
อุทธรณ์คดีต่อศาลจะต้องเสียค่าขึ้นศาลในอัตราร้อยละ 2.50 บาท ของจำนวนเงินภาษีที่ขอให้ศาล  
เพิกถอนหรือขอคืน และไม่เกินสองแสนบาท

#### 6. การดำเนินคดีภาษีอากร

การดำเนินคดีภาษีในชั้นศาลเป็นกระบวนการที่ต่อเนื่องจากการระงับข้อพิพาททางภาษี  
ในชั้นฝ่ายบริหาร ในประเทศอังกฤษมีการตั้งตุลาการขึ้นมาหลายประเภทด้วยกัน สำหรับการทำให้  
วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้เขียนได้ศึกษากระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีของตุลาการ 3 ประเภท  
ด้วยกัน คือคณะกรรมการภาษีเงินได้ คณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษ และตุลาการภาษีอากรและ  
ภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งตุลาการแต่ละประเภทนอกจากจะมีกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้น  
ฝ่ายบริหารที่แตกต่างกันแล้ว การระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นศาลก็มีความแตกต่างกัน อย่างไรก็ตาม  
ความแตกต่างที่เกิดขึ้น โดยส่วนใหญ่แล้วจะเป็นความแตกต่างกันในเรื่องเขตอำนาจในการพิจารณา  
อุทธรณ์ ส่วนกระบวนการในการระงับข้อพิพาทของตุลาการในแต่ละประเภทก็มีความคล้ายคลึงกัน  
ในหลายๆ เรื่อง เช่นเกี่ยวกับการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นศาลที่กระบวนการในการพิจารณา  
พิพากษาคดีมีความคล้ายคลึงกันและมีรายละเอียดที่แตกต่างกันบ้างขึ้นอยู่กับความเหมาะสมและ  
เหตุผลของคดีภาษีแต่ละประเภท

##### 1) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีเงินได้

ภายหลังจากที่คณะกรรมการภาษีเงินได้ได้มีคำวินิจฉัยหรือได้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ใหม่  
ผู้อุทธรณ์ที่ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีเงินได้จะต้องเขียนหนังสือไปยัง  
เลขานุการของคณะกรรมการภาษีเงินได้ภายใน 30 วัน ว่าต้องการนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาล  
และต้องให้แน่ใจว่าเรื่องที่อุทธรณ์ต่อศาลต้องเป็นประเด็นทางข้อกฎหมายเท่านั้น พร้อมกันนี้ ผู้  
อุทธรณ์จะต้องจ่ายเงินจำนวน 25 ปอนด์ให้กับเสมียนศาล (Clerk) ซึ่งเป็นค่าธรรมเนียมตาม  
กฎหมาย (The General Commissioners (Jurisdiction and Procedure) Regulation 1994 Case Stated  
Procedure 20 )



เมื่อเสมียนศาลได้รับเรื่องแล้วก็จะทำการเตรียมเอกสารของคดีภายใน 56 วัน (The General Commissioners (Jurisdiction and Procedure) Regulation Consideration of Draft Case 21) นับแต่วันที่ได้รับหนังสือของผู้เสียหาย ซึ่งเอกสารที่เสมียนศาลจัดเตรียมจะส่งไปให้กรมสรรพากรและผู้เสียหายที่ใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อศาล ทั้งกรมสรรพากรและผู้เสียหายและต้องทำความเข้าใจเกี่ยวกับเอกสารที่เสมียนศาลจัดส่งไปให้ภายใน 56 วัน จากนั้นผู้เสียหายจะมีเวลาอีก 28 วัน เพื่อให้ความเห็นเกี่ยวกับความเห็นที่กรมสรรพากรได้ให้ไว้ หน้าที่ในการให้ความเห็นดังกล่าวต่างก็เป็นหน้าที่ของผู้เสียหายและกรมสรรพากร และเมื่อให้ความเห็นเกี่ยวกับความเห็นของอีกฝ่ายหนึ่งแล้ว ทั้งสองฝ่ายต่างมีหน้าที่ที่จะต้องส่งให้เสมียนศาล และส่งให้กันและกัน จากนั้นเสมียนศาลก็จะเตรียมเอกสารเป็นครั้งสุดท้าย ก่อนที่จะนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาล (The General Commissioners (Jurisdiction and Procedure) Regulation 1994 Preparation and Submission of Final case 22)

ศาลที่มีเขตอำนาจในการพิจารณาพิพากษาคดี คือ ศาลสูง ส่วนในสกอตแลนด์ผู้อุทธรณ์จะต้องฟ้องคดีต่อศาลพิจารณาความ (Court of Session) และในไอร์แลนด์เหนือผู้อุทธรณ์จะต้องฟ้องคดีต่อศาลอุทธรณ์ (The General Commissioners (Jurisdiction and Procedure) Regulation 1994 Case Stated Procedure-Scotland and Northern Ireland 23)

ศาลจะมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีเฉพาะในประเด็นปัญหาข้อกฎหมายเท่านั้น โดยในการพิจารณาคดีศาลอาจจะยืนยันหรือแก้ไขความเห็นของคณะกรรมการภาษีเงินได้หรืออาจส่งสำนวนคดีกลับไปยังคณะกรรมการภาษีเงินได้หรือมีคำสั่งอย่างหนึ่งอย่างใดตามที่เห็นสมควรและการส่งสำนวนกลับไปให้คณะกรรมการภาษีเงินได้ค้นหาข้อเท็จจริงเพิ่มเติมก็เป็นสิ่งที่เกิดขึ้นได้ แม้ว่าจะมีการพิจารณาคดีในศาลไปแล้วก็ตาม

ทั้งนี้ ผู้อุทธรณ์จะต้องแสดงให้ศาลเห็นว่า

- (1) มีข้อมูลที่น่าเชื่อถือ
- (2) ความมีเหตุมีผลของพยานหลักฐานที่แสดงต่อศาล และ
- (3) ความไม่สอดคล้องกัน

ในข้อเท็จจริงที่เป็นที่สุดแล้ว หากศาลเห็นสมควรก็จะมีคำสั่งพิสูจน์ข้อเท็จจริงหรือเพิ่มเติมพยานหลักฐานเข้าไป ในกรณีนี้ ผู้อุทธรณ์ย่อมมีสิทธิเข้าร่วมการพิจารณาของคณะกรรมการภาษีเงินได้ เว้นแต่ ในกรณีที่มิปัญหาข้อกฎหมายเกิดขึ้นใหม่ระหว่างการพิจารณาคดีของศาล ศาลจะไม่อนุญาตให้เพิ่มเติมพยานหลักฐานอีกทั้งศาลจะไม่พิจารณาหลักฐานที่ไม่ได้มีการแสดงไว้ตั้งแต่การพิจารณาของคณะกรรมการภาษีเงินได้ นอกจากนี้ ข้อเท็จจริงที่ผิดพลาดยังสามารถแก้ไขเพิ่มเติมได้ด้วยการตกลงกันระหว่างคู่กรณีถ้าได้กระทำก่อนการพิจารณาคดี

เมื่อศาลได้พิจารณาคดีจนเสร็จสิ้นศาลก็จะมีคำพิพากษา โดยมีสาระสำคัญเป็นการอ้างข้อเท็จจริงที่สนับสนุนคำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีเงินได้ ซึ่งศาลจะไม่ได้แย้งการค้นหาข้อเท็จจริงถ้าพยานหลักฐานต่างๆ นั้น มีความเป็นเหตุเป็นผล คำพิพากษาของศาลในประเด็นใดๆ จะผูกพันศาลแห่งนั้นและศาลล่างที่จะต้องยึดเป็นแนวทางในการพิพากษาคดี เว้นแต่สภานางของอังกฤษ

และเมื่อศาลสูงได้พิจารณาพิพากษาคดีแล้ว และผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยสามารถอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลสูงไปยังศาลอุทธรณ์และสภานางอังกฤษได้ตามลำดับ อย่างไรก็ตามในบางคดีผู้อุทธรณ์อาจเลือกอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลสูงตรงไปยังสภานางอังกฤษ โดยไม่ต้องศาลอุทธรณ์ ทั้งนี้ โดยใช้กระบวนการที่เรียกว่าลีฟฟร็อกหรือการก้าวกระโดดของกบ (Leap-frog Procedure) (Administration of Justice Act 1969) นั่นเอง ซึ่งต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขดังต่อไปนี้

- (1) คู่ความทั้งสองฝ่ายตกลงให้ผู้อุทธรณ์ต่อสภานางอังกฤษได้โดยตรง
- (2) ผู้พิพากษาที่พิจารณาคดีได้ให้คำรับรองให้ผู้อุทธรณ์ต่อสภานางอังกฤษได้
- (3) สภานางอังกฤษ อนุญาตให้นำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลได้

ในกระบวนการนี้เป็นการโต้เถียงในปัญหาข้อกฎหมายเป็นสำคัญมีผลให้คดีสามารถเสร็จลงได้อย่างรวดเร็ว อย่างไรก็ตาม สำหรับคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีเงินได้จะถูกล่ามมิให้ฟ้องต่อศาลในปัญหาข้อเท็จจริงอยู่แล้ว

## 2) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษ

เมื่อคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษได้มีคำวินิจฉัย และผู้เสียภาษีหรือกรมสรรพากรไม่พอใจในประเด็นข้อกฎหมาย สามารถอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษสู่ศาลสูง(Under Order 55 of the Supreme Court Practice และ Taxes Management Act 197056A) ผู้อุทธรณ์จะต้องส่งคำฟ้องต่อศาลภายใน 28 วัน นับจากวันที่ได้รับคำวินิจฉัย (Notice of Decision)

ศาลที่มีเขตอำนาจในการพิจารณาคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษ ได้แก่ ศาลสูง แผนกศาลชานเซอร์รี่ (Chancery Division) ของอังกฤษ (Under Civil Procedure Rule 1998, Sch 1, RSC Order 55) นอกจากนี้ ผู้อุทธรณ์สามารถเลือกใช้กระบวนการลีฟฟร็อกหรือการก้าวกระโดดของกบ โดยอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษสู่การพิจารณาของศาลอุทธรณ์ โดยที่ไม่ต้องผ่านการพิจารณาของศาลสูง ทั้งนี้ ต้องเป็นกรณีที่คู่ความทั้ง 2 ฝ่ายจะต้องตกลงกันและคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษรับรองว่าเป็นการพิพาทในประเด็นข้อกฎหมายและเป็นเรื่องที่เคยมีการโต้เถียงหรือวินิจฉัยไว้แล้ว

ศาลจะทำการพิจารณาคดีเฉพาะปัญหาข้อกฎหมายเช่นเดียวกับคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีเงินได้ ศาลจะมีคำพิพากษาเฉพาะในประเด็นปัญหาข้อกฎหมายเช่นเดียวกับ

คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีเงินได้ ในกรณีที่ผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาของศาลสูง ผู้อุทธรณ์สามารถอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลต่อศาลอุทธรณ์และสภานิติบัญญัติของอังกฤษตามลำดับ ส่วนกรณีที่ผู้อุทธรณ์ได้ใช้กระบวนการตีฟร็อก นำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลอุทธรณ์แล้ว และไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาของศาลอุทธรณ์ สามารถนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของ สภานิติบัญญัติของอังกฤษต่อไปได้

### 3) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของตุลาการภาษีอากรและภาษีมูลค่าเพิ่ม

การฟ้องคดีต่อศาลจะไม่สามารถเกิดขึ้นได้จนกว่าจะมีคำวินิจฉัยจากตุลาการภาษีอากรและภาษีมูลค่าเพิ่ม และเช่นเดียวกับการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีเงินได้ และคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษ คดีที่นำเข้าสู่การพิจารณาของศาลสูง จะต้องเป็นประเด็นปัญหาในข้อกฎหมายเท่านั้น

ศาลสูงเป็นศาลที่มีเขตอำนาจในการพิจารณาคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของตุลาการภาษีอากรและภาษีมูลค่าเพิ่ม นอกจากนี้ ผู้อุทธรณ์สามารถเลือกใช้กระบวนการตีฟร็อก โดยอุทธรณ์คำวินิจฉัยของตุลาการภาษีอากรและภาษีมูลค่าเพิ่ม สู่การพิจารณาของศาลอุทธรณ์ โดยที่ไม่ต้องผ่านการพิจารณาของศาลสูง ทั้งนี้ ต้องเป็นกรณีที่คู่ความทั้ง 2 ฝ่าย จะต้องตกลงกัน และตุลาการภาษีอากรและภาษีมูลค่าเพิ่ม ระบุว่าเป็นการพิพาทในประเด็นข้อกฎหมายซึ่งเกี่ยวกับการตีความกฎหมาย กฎหมายลำดับรอง (EC Treaty) หรือเป็นเรื่องที่เคยมีการโต้เถียงหรือวินิจฉัยไว้แล้ว

ในกรณีที่ผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาของศาลสูง ผู้อุทธรณ์สามารถอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลต่อศาลอุทธรณ์และสภานิติบัญญัติของอังกฤษได้ตามลำดับ ส่วนกรณีที่ผู้อุทธรณ์ได้ใช้กระบวนการตีฟร็อกนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลอุทธรณ์แล้ว และไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาของศาลอุทธรณ์ ก็สามารถนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของสภานิติบัญญัติของอังกฤษต่อไปได้

จากการศึกษา ผู้เขียนเห็นว่า ในประเทศอังกฤษมีกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีที่น่าสนใจและในหลายๆ เรื่อง สามารถนำมาปรับใช้กับกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีในประเทศไทยได้ทั้งในชั้นการพิจารณาอุทธรณ์ของฝ่ายบริหารและในชั้นศาล อย่างไรก็ตาม เนื่องจากระบบกฎหมาย ลักษณะ และพัฒนาการในการใช้กฎหมายที่แตกต่างกัน ทำให้การนำหลักการบางประการในการระงับข้อพิพาททางภาษีของประเทศอังกฤษมาปรับใช้ในประเทศไทยด้วยความระมัดระวัง มิฉะนั้น แทนที่จะช่วยให้การระงับข้อพิพาททางภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพอาจจะทำให้เกิดปัญหาขึ้นมาแทนที่ได้

## 2. กฎหมายภาษีของประเทศไทยที่เกี่ยวกับการจัดเก็บและการชำระค่าภาษีโรงเรือน และที่ดิน

การที่รัฐต้องการจัดเก็บรายได้จากประชาชนเพื่อนำมาใช้ในการพัฒนาประเทศ รัฐจึงได้ตรากฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน โดยออกเป็นพระราชบัญญัติโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 โดยได้ตราเป็นครั้งแรกในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระปกเกล้าเจ้าอยู่หัว และมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ.2475

### 2.1 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475

ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 บัญญัติเกี่ยวกับประเภททรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีและผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินไว้คือ

#### 2.1.1 ประเภททรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี

ประเภทของทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีมียู่ 2 ประเภท (มาตรา 6) คือ

1) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ กับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นๆ

2) ที่ดินซึ่งมิได้ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ หมายถึง ที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ และบริเวณต่อเนื่องกันซึ่งตามปกติใช้ไปด้วยกันกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นๆ

#### 2.1.1.1 ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน

ผู้ที่มีหน้าที่ในการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน กฎหมายได้กำหนดให้ผู้ที่มีรายได้ หรือได้ประโยชน์จากการให้ผู้อื่นใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินที่ตนเป็นเจ้าของ (ตามมาตรา 5, มาตรา 8 วรรคสาม, มาตรา 40) ดังนี้

1) เจ้าของโรงเรือนหรือที่ดินที่ได้ประโยชน์จากโรงเรือนหรือที่ดิน โดยการดำเนินการเอง เช่น เจ้าของที่ดินที่ปลูกห้องให้เช่า เป็นต้น

2) เจ้าของโรงเรือนหรือที่ดินที่ได้ประโยชน์จากโรงเรือนหรือที่ดิน โดยการให้ผู้อื่นเช่าทำประโยชน์ โดยตนเองได้รับค่าเช่า

แต่ใน 2.1.1(1) และ 2.1.1(2) นั้น โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ นั้นได้ก่อสร้าง หรือปลูกสร้างแล้วเสร็จจนควรเช่าอยู่ หรือเข้าใช้ประโยชน์ได้ จึงจะถือว่าเจ้าของได้รับประโยชน์จากโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวแล้ว

การแก้ไขกฎหมายเพื่อให้การดำเนินการเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดินมีความทันสมัย นั้น สาเหตุในการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติบางมาตราถึง 3 ครั้ง ดังนี้

1. พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน แก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ.2475

โดยกำหนดข้อยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินแก่เจ้าของที่อยู่เองหรือให้ผู้แทนอยู่รักษาและมีได้เป็นที่ไว้สินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรมตั้งแต่ พ.ศ. 2475 เป็นต้นไป (พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 มาตรา 10 “โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอื่นๆ ซึ่งเจ้าของอยู่เอง หรือให้ผู้แทนเฝ้ารักษา”) กรณีโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ (มาตรา 10) (เดิมกำหนดว่า “โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ ซึ่งเจ้าของอยู่เองเมื่อมีค่ารายปีไม่เกินหกสิบบาทต่อปีท่านให้ยกเว้นจากบทบัญญัติแห่งมาตรานี้”)

2. พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 3) พ.ศ.2485

โดยแก้ไขเพิ่มเติมเพียงประเด็นการประกาศกำหนดของพนักงานเจ้าหน้าที่ในการให้ผู้รับประเมินรับแบบพิมพ์ จากเดิมกำหนดไว้ให้กระทำภายใน 2 เดือน นับตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน ของทุกปี เปลี่ยนเป็นต้องประกาศกำหนดภายใน 1 เดือน นับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคมของทุกปีเพื่อให้เป็นการสอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงกำหนดวันขึ้นปีใหม่ของไทยจาก 1 เมษายน เป็นวันที่ 1 มกราคม เป็นต้นไป (แก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ.2475) และยังให้ยกเลิกการจัดเก็บภาษีโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น (เท่ากับเป็นการยกเลิกมาตรา 16-17) อีกทั้งกำหนดให้ลดค่าภาษี (ตามมาตรา 8) จากร้อยละ 15 เป็นร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี

3. พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 4) พ.ศ.2534

การแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติมีหลายประเด็นซึ่งสามารถแยกได้ดังนี้

1) แก้ไขบทนิยาม “พนักงานเจ้าหน้าที่” (พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 มาตรา 5 “พนักงานเจ้าหน้าที่” หมายความว่า ผู้ซึ่งได้รับการแต่งตั้งให้มีหน้าที่รับแบบแสดงรายการทรัพย์สิน) “พนักงานภาษี” และเพิ่มเติมบทนิยาม “รัฐวิสาหกิจ” (มาตรา 5)

2) การเพิ่มเติมบทบัญญัติเกี่ยวกับจำนวนผู้บริหาร และการเพิ่มอำนาจให้แก่ผู้บริหาร กล่าวคือ

ก) กำหนดเพิ่มเติมบทบัญญัติให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมรักษาการตามพระราชบัญญัติ (มาตรา 7) และมีอำนาจออกกฎกระทรวงกำหนดอัตราค่าธรรมเนียม และกำหนดกิจการอื่นรวมทั้งออกระเบียบและประกาศเพื่อปฏิบัติตามพระราชบัญญัติ ในส่วนที่เกี่ยวกับอำนาจของแต่ละกระทรวง

ข) ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทย มีอำนาจประกาศกำหนดพื้นที่ของรัฐวิสาหกิจที่จะยกเว้นไม่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสีย

ภาษี (มาตรา 6 ทวิ) (พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 มาตรา 6 ทวิ “ให้รัฐมนตรีมีอำนาจยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินให้แก่รัฐวิสาหกิจ”)

ค) ให้คณะรัฐมนตรีมีอำนาจลดหย่อนค่ารายปีให้แก่รัฐวิสาหกิจ ในกรณีที่ผู้รับประเมินไม่พอใจในค่าชี้ขาดของอธิบดีกรมสรรพากรหรือสมุหเทศาภิบาลเกี่ยวกับจำนวนเงินค่าภาษีที่รัฐวิสาหกิจจะต้องชำระซึ่งได้ถูกประเมินไว้ มีจำนวนสูงเกินสมควร แต่ต้องนำเรื่องเสนอคณะรัฐมนตรีให้พิจารณาภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งค่าชี้ขาดตามมาตรา 30 และมติคณะรัฐมนตรีให้เป็นที่สุด (มาตรา 31 วรรคสอง) (พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 มาตรา 31 วรรคสอง “ถ้าอธิบดีกรมสรรพากร หรือสมุหเทศาภิบาลชี้ขาดว่าผู้รับประเมินหมดสิทธิที่จะให้การประเมินของตนได้รับพิจารณาใหม่”)

ง) ให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินและให้มีการแจ้งการประเมินย้อนหลังในกรณีต่อไปนี้

(1) ในกรณีที่ผู้รับประเมินไม่ยื่นแบบพิมพ์แสดงรายการเพื่อเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินตามมาตรา 19

(2) หรือกรณียื่นแบบพิมพ์ไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ แต่การประเมินต้องกระทำภายในกรอบของเวลาที่กฎหมายกำหนดด้วย (มาตรา 24 ทวิ (พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 มาตรา 24 ทวิ “ผู้รับประเมิน ผู้ใดไม่ยื่นแบบพิมพ์...หรือยื่นแบบพิมพ์ไม่ถูกต้อง ให้เจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินและให้มีการแจ้งการประเมินย้อนหลัง”)

(3) ให้อำนาจเจ้าพนักงานฝ่ายปกครองในการแต่งตั้งพนักงานเจ้าหน้าที่และพนักงานเก็บภาษี (มาตรา 7 ทวิ) ราชการจังหวัด

2.1.1.2 เพิ่มเติมรายการทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นภาษีบางประการ

[มาตรา 9 (2) (6)]

1) ทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะและทรัพย์สินของการรถไฟแห่งประเทศไทยที่ใช้ในกิจการการรถไฟโดยตรง [มาตรา 9 (2)]

2) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างของการเคหะแห่งชาติที่ผู้เช่าซื้ออาศัยอยู่เองโดยมิได้ใช้เป็นที่พักอาศัยหรือประกอบการอุตสาหกรรมหรือประกอบกิจการอื่นเพื่อหารายได้ [มาตรา 9 (6)]

2.1.1.3 เปลี่ยนแปลงแก้ไขวิธีดำเนินการประเมิน โดยกำหนดกรอบหลักเกณฑ์การยื่นแบบแสดงรายการทรัพย์สิน กำหนดระยะเวลาในการยื่นหรือส่งแบบแสดงรายการ และหลักเกณฑ์การเลื่อนกำหนดการดังกล่าว ตลอดจนกำหนดผู้มีอำนาจรวมทั้งกรอบอำนาจของการรับแบบแสดงรายการ และเลื่อนกำหนดเวลา เพื่อประโยชน์ต่อการได้ข้อมูลพิจารณากำหนดการจัดเก็บ

ภาษี โดยเฉพาะอย่างยิ่งกรณีพนักงานเจ้าหน้าที่ไม่ได้รับแบบพิมพ์หรือในกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บ (มาตรา 19-20)

2.1.1.4 การเปลี่ยนแปลงเพิ่มเติมบทบัญญัติเกี่ยวกับการชำระภาษี ได้แก่

1) แก้ไขการกำหนดสถานที่ทำการรับชำระภาษีในเขตต่าง ๆ ตลอดจนกรอบระยะเวลาและวิธีการรวมถึงการสิ้นสุดของมูลหนี้ภาษี (มาตรา 38)

2) เพิ่มเติมหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขการผ่อนชำระภาษีตลอดจนผู้มีอำนาจอนุมัติการผ่อนชำระภาษี (มาตรา 38 ทวิ)

2.1.1.5 แก้ไขเปลี่ยนแปลงอำนาจในการยึดอายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินกรณีผู้ค้างชำระภาษี กำหนดให้เป็นอำนาจของผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานคร นายกเทศมนตรี ปลัดเมืองพัทยา ประธานกรรมการสุขาภิบาล หรือผู้ว่าราชการจังหวัดแล้วแต่กรณี (มาตรา 44)

2.1.2 การกำหนดฐานภาษี

ฐานภาษี หมายถึง “ค่ารายปี” ของทรัพย์สิน ประกอบด้วยสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ โรงเรือน และที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น หรือต่อเนื่องกับโรงเรือน ค่ารายปี (ตามมาตรา 8 วรรคสาม) ซึ่งหมายความรวมถึง จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าในปีหนึ่งๆ ในกรณีที่ทรัพย์สินนั้นให้เช่า ให้ถือว่าค่าเช่านั้นเป็นค่าเช่ารายปี แต่หากเจ้าหน้าที่เห็นว่าค่าเช่านั้นไม่ใช่จำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เช่าได้ หรือในกรณีที่เจ้าของทรัพย์สินดำเนินกิจการเอง หรือหากค่าเช่าไม่ได้ด้วยเหตุอื่นๆ เจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินค่ารายปีได้ โดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์

สิ่งที่เป็นมูลเหตุให้มีการเสียภาษีทรัพย์สิน ได้แก่ ทรัพย์สินที่อยู่ในครอบครองของผู้เสียภาษีและตัวผู้เสียภาษีเอง กฎหมายได้กำหนดลักษณะของผู้ครอบครองทรัพย์สินให้ได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินว่า หากเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในครอบครองของรัฐบาลหรือหน่วยงานของรัฐ หรือรัฐวิสาหกิจของรัฐบางประเภทที่ใช้ในกิจการรัฐบาล หรือสาธารณะ หรือแม้แต่ทรัพย์สินของบุคคลธรรมดา (กรณีเจ้าของปิดโรงเรือนไว้ตลอด 365 วัน) การกำหนดบทบัญญัติดังกล่าวจำเป็นต้องใช้ความรอบคอบ และต้องกำหนดให้สอดคล้องกับหลักการพื้นฐานของกฎหมายอากรซึ่งประกอบด้วยหลักความชอบด้วยกฎหมายภาษี หลักความเสมอภาคทางภาษี และหลักการบังคับให้โดยทั่วไปของกฎหมายภาษี

2.1.3 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

มาตรา 40 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน กำหนดให้เจ้าของทรัพย์สินเป็นผู้เสีย “ค่าภาษี” แต่หากปรากฏว่า ที่ดินและโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ เป็นคนละเจ้าของกัน ก็ให้เจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น เป็นผู้เสียภาษีทั้งสิ้น เมื่อวิเคราะห์

บทบัญญัติมาตรา 8 วรรคแรกที่กำหนดให้คิดค่าภาษีตามค่ารายปีของทรัพย์สิน ทำให้การกำหนดค่าภาษีนั้นต้องมีการประเมินค่าภาษีที่เจ้าของทรัพย์สินมีหน้าที่ชำระตามกฎหมายบทบัญญัติมาตรา 19 กำหนดบุคคลผู้พึงชำระค่าภาษี บทบัญญัติ มาตรา 5 ใช้คำว่า “ผู้รับประเมิน” ต้องยื่นแบบพิมพ์เพื่อแจ้งรายการทรัพย์สินต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ในท้องที่ซึ่งทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ภายในเดือนกุมภาพันธ์ของทุกปี เว้นแต่มีเหตุจำเป็นที่เกิดจากสาธารณภัยหรือเหตุพ้นวิสัยให้ผู้ว่าราชการจังหวัดมีอำนาจเลื่อนกำหนดเวลาออกไปได้ตามสมควร มาตรา 40 กำหนดให้เจ้าของทรัพย์สินเป็นผู้เสีย “ค่าภาษี” จึงเท่ากับเป็นการกำหนดบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายอันมีลักษณะเป็นผู้รับภาระภาษีโดยตรงนั่นเอง

#### 2.1.4 ทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายการเสียภาษี

กฎหมายภาษีโรงเรือนได้กำหนดให้ทรัพย์สินบางประเภทต้องเสียภาษีตามกฎหมายซึ่งมีอยู่ด้วยกันหลายประเภทด้วยกันนี้

2.1.4.1 มาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 จำแนกลักษณะของทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน ออกเป็น 3 ประเภท ได้แก่

- 1) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น
- 2) มาตรา 5 กำหนดแต่เพียงว่า “โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น” ให้กินความถึงแพด้วย ส่วน “ที่ดิน” ให้กินความถึงทางน้ำ บ่อน้ำ สระน้ำ ฯลฯ

#### 2.1.4.2 ที่ดินซึ่งปลูกสร้างโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น

มาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีจากที่ดินซึ่งปลูกสร้างโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ซึ่งมีผลให้เป็นการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินรวมกันไปกับที่ดินอันเป็นที่ตั้งของ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นนั้น มาตรา 6 บัญญัติว่าเพื่อประโยชน์แห่งพระราชบัญญัตินี้ ท่านให้แบ่งทรัพย์สินออกเป็น 2 ประเภท คือ...

- 1) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ กับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ๆ
- 2) “ที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ” ตามความหมายแห่งมาตรานี้หมายความว่า ที่ดินซึ่งปลูกโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ และบริเวณต่อเนื่องกันซึ่งตามปกติใช้ไปด้วยกันกับ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ๆ

#### 2.1.4.3 ที่ดินบริเวณต่อเนื่องกับที่ดินซึ่งปลูกโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น

มาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน ได้กำหนดให้เก็บภาษีบนที่ดินที่เป็นบริเวณต่อเนื่องกับ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งขึ้นอยู่กับพิจารณาของเจ้าพนักงาน ดังนั้นจึงได้มีการวางแนวทางการพิจารณา ที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกันกับ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นตามหนังสือกระทรวงมหาดไทยด่วนมากที่ 190/2487 ลงวันที่ 11 พฤษภาคม พ.ศ.2487



## 2.1.5 ทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษี

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 4) พ.ศ.2534 ได้กำหนดประเภทและลักษณะของทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษี

### 2.1.5.1 ประเภทของทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษี

มาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน บัญญัติไว้ว่า “ทรัพย์สินดังต่อไปนี้ ท่านให้ยกเว้นจากบทบัญญัติแห่งภาคนี้

- 1) พระราชวังอันเป็นส่วนของแผ่นดิน
- 2) ทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะ และทรัพย์สินของการรถไฟแห่งประเทศไทยที่ใช้ในกิจการรถไฟโดยตรง
- 3) ทรัพย์สินของโรงพยาบาลสาธารณะและโรงเรียนสาธารณะ ซึ่งกระทำการอันมิใช่เพื่อเป็นผลกำไรส่วนบุคคล และใช้เฉพาะในการรักษาพยาบาลและในการศึกษา
- 4) ทรัพย์สินซึ่งเป็นศาสนสมบัติอันใช้เฉพาะในศาสนกิจอย่างเดียว หรือเป็นที่อยู่ของสงฆ์
- 5) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งปิดไว้ตลอดปี และเจ้าของมิได้อยู่เองหรือให้ผู้อื่นอยู่ นอกจากคนเฝ้าในโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ หรือในที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกัน
- 6) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างของการเคหะแห่งชาติที่ผู้เช่าซื้ออาศัยอยู่เองโดยมิได้ใช้เป็นที่พักอาศัยหรือประกอบการอุตสาหกรรม หรือประกอบกิจการอื่นเพื่อหารายได้” (พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 มาตรา 9 “ทรัพย์สินดังต่อไปนี้ ท่านให้ยกเว้นจากบทบัญญัติแห่งภาคนี้”)

มาตรา 6 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน บัญญัติว่า “ให้รัฐมนตรีมีอำนาจยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินให้แก่รัฐวิสาหกิจ สำหรับพื้นที่ที่เป็นบริเวณต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่ใช้ประโยชน์โดยตรงของ รัฐวิสาหกิจนั้นตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดไว้”

### 2.1.5.2 ทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษี

มาตรา 9 และมาตรา 6 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน กำหนดประเภทของทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษีไว้ 2 ประเภท

- (1) ทรัพย์สินที่ใช้ประโยชน์ในกิจการของรัฐและด้านการบริการสาธารณะ ได้แก่

ก. ทรัพย์สินของโรงพยาบาลสาธารณะ และโรงเรียนสาธารณะ ซึ่งการทำ  
กิจการอันมิใช่เพื่อเป็นผลกำไรส่วนบุคคล และใช้เฉพาะในการรักษาพยาบาลและในการศึกษา  
[มาตรา 9 (3)]

ข. ทรัพย์สินซึ่งใช้ในศาสนสมบัติอันใช้เฉพาะในศาสนกิจอย่างเดียวหรือเป็น  
ที่อยู่ของสงฆ์ [มาตรา 9 (4)]

ค. ทรัพย์สินของรัฐที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะ และทรัพย์สิน  
ของการรถไฟแห่งประเทศไทยที่ใช้ในกิจการของรถไฟโดยตรง (มาตรา 9 (2))

(2) ทรัพย์สินประเภทโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้าง ได้แก่

ก. โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นซึ่งปิดไว้ตลอดปี และเจ้าของมิได้อยู่  
เองหรือให้ผู้อื่นอยู่ นอกจากคนเฝ้าในโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ หรือในที่ดินซึ่งใช้  
ต่อเนื่องกัน [มาตรา 9 (5)]

ข. โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างของการเคหะแห่งชาติที่ ผู้เช่าซื้ออาศัยอยู่เอง  
โดยมิได้ใช้เป็นที่พักอาศัยหรือประกอบการอุตสาหกรรม หรือประกอบกิจการอื่นเพื่อหารายได้  
[มาตรา 9 (6)]

ค. ทรัพย์สินประเภทพื้นที่บริเวณต่อเนื่องกับโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้าง  
อย่างอื่นที่ใช้ประโยชน์โดยตรงของรัฐวิสาหกิจ (มาตรา 6 ทวิ)

2.1.5.3 ทรัพย์สินที่ได้รับการงดเว้นภาษี

มาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน กำหนดให้งดเว้นภาษีแก่  
โรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่เจ้าของอยู่เองหรือให้ผู้อื่นเฝ้ารักษาและมิได้ใช้เป็นที่พัก  
อาศัย หรือประกอบการอุตสาหกรรม ดังนี้ “โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งเจ้าของอยู่เอง หรือ  
ให้ผู้อื่นเฝ้ารักษาและซึ่งมิได้ใช้เป็นที่พักอาศัยหรือประกอบการอุตสาหกรรม ท่านให้งดเว้นจาก  
บทบัญญัติแห่งภาคนี้ตั้งแต่ พ.ศ.2475 เป็นต้นไป”

2.1.5.4 ลักษณะของทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษี

บทบัญญัติมาตรา 9 มาตรา 10 และมาตรา 6 ทวิ มีผลเป็นการกำหนดทรัพย์สินที่  
ไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินซึ่งต้องประกอบด้วยหลักเกณฑ์ต่อไปนี้

1) ทรัพย์สินฝ่ายพระมหากษัตริย์ประเภทพระราชวัง ทั้งนี้ พิจารณาตามพระราช-  
บัญญัติว่าด้วยการยกเว้นภาษีอากรเกี่ยวแก่ทรัพย์สินฝ่ายพระมหากษัตริย์ พ.ศ.2477 ทรัพย์สินที่อยู่ใน  
ในข่ายอนุมาตรานี้ ได้แก่ ทรัพย์สินที่ไม่ใช่ทรัพย์สินส่วนพระองค์นั่นเอง (ทรัพย์สินส่วนพระองค์  
ไม่ได้รับการยกเว้นภาษี) อย่างไรก็ตาม แม้ว่าพระราชวังอันเป็นทรัพย์สินส่วนพระองค์ไม่ได้รับการ

ยกเว้นภาษีมาตรา 9(1) แต่หากปรากฏว่า ทรงใช้เป็นที่พักอาศัยได้รับการยกเว้นภาษีตามมาตรา 10 ในข้อที่ “เจ้าของอยู่เอง” ได้

มาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติว่าด้วยการยกเว้นภาษีอากรเกี่ยวแก่ทรัพย์สินฝ่ายพระมหากษัตริย์ พ.ศ.2477 ให้ความหมายของ “ทรัพย์สินส่วนพระองค์” ในพระราชบัญญัตินี้ หมายความว่า ทรัพย์สินหรือสิทธิอันติดอยู่กับทรัพย์สินซึ่งมีอยู่หรือเกิดขึ้นในส่วนใด ๆ แห่งราชอาณาจักร ถ้า

(1) ทรัพย์สินหรือสิทธิเช่นว่านั้นเป็นของพระมหากษัตริย์อยู่แล้วในเมื่อเสด็จขึ้นครองราชย์สมบัติ และพระองค์จะจำหน่ายได้ก่อนครองราชย์สมบัติ

(2) ทรัพย์สินเช่นว่านั้นตกมาเป็นของพระองค์ในเมื่อหรือภายหลังแต่เวลาที่ครองราชย์สมบัติโดยทางใดๆ จากบรรดาพระราชบุพการีใด ๆ หรือจากบุคคลใด ๆ ซึ่งมีได้เป็นพระมหากษัตริย์แห่งราชอาณาจักรนี้

(3) ทรัพย์สินหรือสิทธิเช่นว่านี้ได้มา หรือได้ซื้อมาจากเงินส่วนพระองค์”

นอกจากนี้ มาตรา 4 ได้กำหนดไว้อย่างชัดเจนว่า ทรัพย์สินฝ่ายพระมหากษัตริย์ที่มีใช้ทรัพย์สินส่วนพระองค์ส่วนใดรับการยกเว้นภาษี “ทรัพย์สินฝ่ายพระมหากษัตริย์ นอกจากทรัพย์สินส่วนพระองค์ที่กล่าวไว้แล้วในมาตรา 3 ย่อมเป็นทรัพย์สินได้รับความยกเว้นจากการเก็บภาษีอากร”

จากการศึกษาข้อมูลทางประวัติศาสตร์ของไทย พบว่า บทบัญญัติดังกล่าวน่าจะมีที่มาจากพระราชวินิจฉัยของพระบาทสมเด็จพระมงกุฎเกล้าเจ้าอยู่หัวที่ทรงมีพระประสงค์ให้ยกเลิกการไม่เก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินส่วนพระองค์ เพื่อดำรงไว้ซึ่งหลักความเสมอภาคทางภาษี

2) ทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะและทรัพย์สินของการรถไฟแห่งประเทศไทยที่ใช้ในกิจการรถไฟโดยตรง

หลักเกณฑ์ของทรัพย์สินที่เข้าองค์ประกอบของหลักเกณฑ์นี้ได้แก่

(1) ต้องเป็นทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือที่ใช้ในกิจการสาธารณะ (หรือ)

(2) ต้องเป็นทรัพย์สินของการรถไฟแห่งประเทศไทย ที่ใช้ในกิจการรถไฟโดยตรง

ลักษณะของการเป็นทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาล หรือที่ใช้ในกิจการสาธารณะ

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะกรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ 7) ได้ตีความคำว่า “กิจการของรัฐบาล” และ “รัฐบาลใช้ในกิจการสาธารณะ” ที่บัญญัติไว้ในมาตรา 9 (2) พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินไว้ ดังนี้

คำว่า “กิจการของรัฐบาล” หมายถึง ราชการของทบวงการเมืองต่างๆ โดยตรง... คำว่า “รัฐบาลใช้ในกิจการสาธารณะ” ตามมาตรา 9 (2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 นั้น มีความหมายว่า รัฐบาลเองเป็นผู้เอาทรัพย์สินออกให้สาธารณชนใช้เป็นการทั่วไปโดยมิได้เป็นการประกอบธุรกิจการค้ากำไร

ดังนั้น ทรัพย์สินที่จะได้รับการยกเว้นภาษีตามบทบัญญัตินี้อาจเป็นอาคารที่ตั้งกระทรวง ทบวง กรม รวมตลอดที่ดินต่อเนื่องกับทรัพย์สินอันเป็นทรัพย์สินของรัฐบาลและต้องใช้ในกิจการของรัฐบาลด้วย เช่น ใช้เป็นที่ทำการของกระทรวง เป็นต้น หรือกรณีเป็นทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการสาธารณะ เช่น ถนน หรือสะพานสาธารณะ เพื่อให้ประชาชนใช้เป็นประโยชน์ร่วมกัน เพราะคำว่า “รัฐบาล” หมายถึง กระทรวง ทบวง กรม เท่านั้น ไม่รวมถึงรัฐวิสาหกิจซึ่งมีฐานะเป็นนิติบุคคลต่างหากด้วย

ตัวอย่างการตีความของคณะกรรมการกฤษฎีกาและกรมการปกครองในกิจการที่ไม่เข้าข่าย “กิจการของรัฐบาล” หรือ “รัฐบาลใช้ในกิจการสาธารณะ” กรณีของสำนักงาน ชนานุเคราะห์ซึ่งคณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมายคณะที่ 7) มีความเห็นว่าเป็นหน่วยงานหนึ่งในกรมประชาสงเคราะห์ เมื่อมิได้เป็นนิติบุคคลต่างหาก ย่อมอยู่ในความหมายของรัฐบาล แต่โดยที่วัตถุประสงค์ของสำนักงานชนานุเคราะห์ตามคำสั่งกระทรวงมหาดไทยที่ 492/2517 เรื่องข้อบังคับว่าด้วยการบริหารงานของสำนักงานชนานุเคราะห์ กรมประชาสงเคราะห์ พ.ศ.2517 มีลักษณะเป็นการจัดตั้งรัฐวิสาหกิจเพื่อรับจํานำทรัพย์สิน โดยมุ่งแสวงหากำไรจึงมิได้เป็นการประกอบกิจการเพื่อสาธารณะ อันจะได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 9 (2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 ดังนั้น สำนักงานชนานุเคราะห์จึงมีหน้าที่ต้องชำระภาษีโรงเรือนและที่ดิน

กรณีกระทรวงมหาดไทยได้ตอบข้อหารือเรื่องการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน และมีความเห็น่า ทรัพย์สินต่อไปนี้ไม่เข้าข่าย “กิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะ” โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ กับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นๆ รายของการประปาส่วนภูมิภาค อำเภอปราณบุรี จังหวัดประจวบคีรีขันธ์ได้นำไปใช้ในกิจการของการประปาส่วนภูมิภาคซึ่งเป็นรัฐวิสาหกิจมีสภาพเป็นนิติบุคคลต่างหากจากรัฐบาล ไม่ถือว่า ทรัพย์สินนั้นได้ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะ จึงไม่ได้รับการยกเว้นให้ไม่ต้องเสียค่าภาษีตามมาตรา 9 (2) แห่ง

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 4) พ.ศ.2535

ลักษณะของการเป็นทรัพย์สินของการรถไฟฟ้าแห่งประเทศไทยที่ใช้ในกิจการรถไฟฟ้าโดยตรง

ทรัพย์สินของการรถไฟฟ้าจะได้รับการยกเว้นภาษีเฉพาะกรณีเป็นทรัพย์สินที่ใช้ในกิจการรถไฟฟ้าโดยตรง ซึ่งเป็นไปตามหลักการที่ว่ารัฐบาลย่อมไม่เก็บภาษีตัวเอง แต่ไม่ได้หมายถึง การให้ผู้อื่นเช่าอาคารที่ทำการของการรถไฟฟ้าแห่งประเทศไทยหรือที่ดินอันเป็นที่ตั้งของสถานีรถไฟฟ้าส่วนการเป็นทรัพย์สินของการรถไฟฟ้าแห่งประเทศไทยที่ใช้ในกิจการสาธารณะจะได้รับการยกเว้นภาษีหากเป็นทรัพย์สินที่ใช้ในกิจการรถไฟฟ้าโดยตรงนั้นต้องอาศัยการพิจารณาข้อเท็จจริงในแต่ละเรื่องซึ่งประกอบกัน กล่าวคือ

กรุงเทพมหานครได้ขอให้สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาวินิจฉัยว่า การรถไฟฟ้าแห่งประเทศไทยมีหน้าที่ต้องชำระค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินสำหรับอาคารสำนักงานและสนามกอล์ฟหรือไม่ เพื่อนำผลการพิจารณาเป็นแนวทางการปฏิบัติของกรุงเทพมหานคร ในบันทึกดังกล่าวกรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ 7 ได้พิจารณาข้อเท็จจริงประกอบกับกฎหมายเกี่ยวข้องแล้วมีความเห็นตอนหนึ่งว่า

ตามมาตรา 9 (2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 4) พ.ศ.2534 บัญญัติให้ทรัพย์สินของการรถไฟฟ้าแห่งประเทศไทยที่ใช้ในกิจการรถไฟฟ้าโดยตรงได้รับยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินจึงมีประเด็นที่ต้องพิจารณาในเบื้องต้นว่าสนามกอล์ฟและอาคารต่างๆ ตามที่กรุงเทพมหานครหารือเป็นทรัพย์สินที่ใช้ในกิจการของรถไฟฟ้าโดยตรงหรือไม่ เมื่อพิจารณาวัตถุประสงค์ของการรถไฟฟ้าแห่งประเทศไทยตามมาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติการรถไฟฟ้าแห่งประเทศไทย พ.ศ.2494 ประกอบกับอำนาจหน้าที่ของการรถไฟฟ้าแห่งประเทศไทยตามมาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติการรถไฟฟ้าแห่งประเทศไทย พ.ศ.2494 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติการรถไฟฟ้าแห่งประเทศไทย (ฉบับที่ 6) พ.ศ.2535 แล้ว จะเห็นได้ว่า การจัดให้มีสนามกอล์ฟและบริการเกี่ยวกับกีฬา กอล์ฟมิใช่เป็นการดำเนินกิจการที่เกี่ยวกับกิจการรถไฟฟ้าโดยตรง แม้ว่าสนามกอล์ฟและอาคารต่างๆ ดังกล่าวจะอยู่ในบริเวณศูนย์การฝึกของการรถไฟฟ้าแห่งประเทศไทย แต่กีฬา กอล์ฟก็มีได้ อยู่ในหลักสูตรการเรียนการสอน และมีได้ใช้สนามกอล์ฟหรืออาคารต่างๆ ดังกล่าว เป็นสถานที่ฝึกอบรม แต่มีการเปิดให้บุคคลทั่วไปใช้บริการได้โดยเรียกเก็บค่าบริการ ดังนั้น อาคารดังกล่าวรวมทั้งบริเวณต่อเนื่องกับอาคารและสนามฝึกหัดตีกอล์ฟซึ่งมีสิ่งก่อสร้างอยู่ล้อมรอบจึงมิได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน

3) ทรัพย์สินของโรงพยาบาลสาธารณะ และโรงเรียนสาธารณะ ซึ่งกระทำการอันมิใช่เพื่อเป็นผลกำไรส่วนบุคคล และใช้เฉพาะในการรักษาพยาบาลและการศึกษา

การยกเว้นในกรณีนี้ต้องประกอบด้วยเงื่อนไข 2 ประการ ได้แก่

(1) ต้องเป็นทรัพย์สินของโรงพยาบาลสาธารณะหรือโรงเรียนสาธารณะ ซึ่งกระทำการอันมิใช่เพื่อเป็นผลกำไรส่วนบุคคล และ

(2) ต้องใช้ทรัพย์สินนั้นในการรักษาพยาบาลหรือในการศึกษาโดยเฉพาะเท่านั้น

4) ทรัพย์สินซึ่งเป็นศาสนสมบัติอันใช้เฉพาะในศาสนกิจอย่างเดียวหรือเป็นที่อยู่ของสงฆ์

มาตรา 9 (4) แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน ใช้คำว่า “ศาสนสมบัติ” จึงมีความหมายที่มิได้จำกัดเฉพาะการเป็นศาสนสมบัติในพระพุทธศาสนา แต่กฎหมายกำหนดให้ยกเว้นกรณีเป็นศาสนสมบัติที่ใช้เฉพาะในศาสนกิจเท่านั้น แตกต่างจากกรณีที่กฎหมายกำหนดให้ยกเว้นกรณี “ศาสนสมบัติที่ใช้เป็นที่อยู่ของสงฆ์” ตามความหมายพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ.2525 ให้ความหมายของคำว่า “สงฆ์” ว่า “ภิกษุในพุทธศาสนา” ดังนั้น หากเป็นศาสนสมบัติที่ใช้เป็นที่อยู่ของสงฆ์จึงต้องเป็นกรณีเฉพาะในพุทธศาสนาเท่านั้นจึงจะได้รับการยกเว้นภาษีตามที่มาตรา 9 (4) กำหนดไว้ ทรัพย์สินที่เป็นศาสนสมบัติ ได้แก่ โบสถ์ วิหาร วัด ศาลาการเปรียญ กุฏิ เสาหอรั้ว ศาลาสวดอภิธรรม บ่อน้ำ สระน้ำ ที่ดินของวัด

5) กรณีโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งปิดไว้ตลอดปี และเจ้าของมิได้อยู่เองหรือให้ผู้อื่นอยู่ นอกจากคนเฝ้าในโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ หรือในที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกัน การได้รับยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินตามมาตรา 9 (5) มี 2 กรณี ได้แก่

กรณีไม่มีคนอยู่อาศัย ต้องประกอบด้วย

- (1) เป็นโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น
- (2) ปิดไว้ตลอดปี
- (3) ไม่มีคนอยู่อาศัย

กรณีมีคนเฝ้ารักษา (ไม่ใช้อยู่อาศัย) ต้องประกอบด้วย

- (1) เป็นโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น
- (2) ปิดไว้ตลอดปี (365 วัน)
- (3) มีคนเฝ้ารักษาอยู่ภายในโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น หรืออยู่ในที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่อง

- (4) เจ้าของมิได้อยู่อาศัยหรือให้ผู้อื่นอาศัย

6) กรณีโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ ซึ่งเจ้าของอยู่เองหรือให้ผู้แทนอยู่  
เฝ้ารักษาและซึ่งมิได้ใช้เป็นที่ไว้สินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรม (มาตรา 10) การได้รับงดเว้น  
ภาษีกรณีนี้ต้องประกอบด้วย

- (1) เป็นโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ
- (2) เจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ เป็นผู้อาศัยหรือมีเชื่อนั้นก็  
ต้องให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษา (มิใช่พักอาศัย)
- (3) ต้องไม่ได้ใช้โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ เป็นที่ไว้สินค้าหรือ  
ประกอบการอุตสาหกรรม

เป็นที่น่าสังเกตว่า บทบัญญัติมาตรา 10 มิได้จำกัดจำนวนทรัพย์สินที่ได้รับการ  
งดเว้นภาษี ดังนั้น แม้ปรากฏว่า “เจ้าของ” มีโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ ก็อาจได้รับการ  
งดเว้นภาษีทุกหลัง หากเจ้าของประกอบที่ว่า “เจ้าของอยู่เอง” (พักอาศัย) หรือ “ให้ผู้แทนอยู่เฝ้า  
รักษา” และมีได้ใช้เป็นที่ไว้สินค้าหรือประกอบการ

7) กรณีโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างของการเคหะแห่งชาติที่ผู้เช่าซื้ออาศัยอยู่  
แล้วโดยมิได้ใช้เป็นที่เก็บสินค้า หรือประกอบอุตสาหกรรม หรือประกอบกิจการอื่นเพื่อหารายได้

บทบัญญัติมาตรา 9 (6) กำหนดให้ยกเว้นภาษีแก่โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้าง  
อย่างอื่นๆ ของการเคหะแห่งชาติ เฉพาะกรณีและผู้เช่าซื้อ (ยังมีได้กรรมสิทธิ์) อาศัยอยู่เอง แต่ต้อง  
ไม่ได้ใช้เก็บสินค้าหรือประกอบอุตสาหกรรม หรือกิจการอื่นเพื่อหารายได้ ทั้งนี้ เพื่อมุ่งหมายเป็น  
การบรรเทาภาระแก่ผู้เช่าซื้อเนื่องจากกรรมสิทธิ์ในโรงเรือนฯ ยังต้องเป็นของการเคหะฯ ย่อมผลล  
ภาระภาษีที่เกี่ยวกับการเช่าให้ผู้เช่าซื้อในสัญญาเช่าซื้อ ย่อมมีผลกระทบแก่ผู้เช่าซื้อซึ่งมักเป็นผู้มี  
รายได้น้อยจึงได้บัญญัติให้มีการยกเว้นภาษีส่วนนี้

8) พื้นที่บริเวณต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ ที่ใช้ประโยชน์  
โดยตรงของรัฐวิสาหกิจตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนด โดยให้รัฐมนตรีมีอำนาจยกเว้นภาษี  
โรงเรือนและที่ดินได้

หน่วยงานที่เป็นรัฐวิสาหกิจตามนัยกฎหมายนี้ หมายถึง วิสาหกิจที่กฎหมาย  
บัญญัติให้เป็นรัฐวิสาหกิจ ซึ่งพิจารณาได้จากพระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณ พ.ศ. 2502 ที่ได้  
กำหนดนิยามความหมายของรัฐวิสาหกิจไว้ว่า

“รัฐวิสาหกิจ” หมายความว่า

- (1) องค์กรของรัฐบาลหรือหน่วยงานธุรกิจที่รัฐบาลเป็นเจ้าของ
- (2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ส่วนราชการมีทุนรวมอยู่ด้วยเกินร้อยละ

ห้าสิบ

(3) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ส่วนราชการและ/หรือรัฐวิสาหกิจตาม (ก) และ/หรือ (ข) มีทุนรวมอยู่ด้วยเกินร้อยละห้าสิบ

9) การยกเว้นภาษีกรณีพื้นที่บริเวณต่อเนื่องกับโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างใดที่ใช้ประโยชน์โดยตรงของรัฐวิสาหกิจ ตามรัฐมนตรีประกาศกำหนดต้องเข้าองค์ประกอบ 4 ประการ ได้แก่

- (1) การเป็นวิสาหกิจที่กฎหมายกำหนดให้เป็นรัฐวิสาหกิจ
- (2) การเป็นเจ้าของทรัพย์สิน
- (3) เป็นพื้นที่บริเวณต่อเนื่องกับโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นและเป็นพื้นที่ที่ใช้ประโยชน์โดยตรงของรัฐวิสาหกิจ

จากการศึกษาข้อมูลเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีโรงเรียนและที่ดินในกรณีพื้นที่ต่อเนื่องกับโรงเรียนและที่ดิน พบว่าเมื่อวันที่ 30 มีนาคม พ.ศ.2535 ได้มีประกาศกระทรวงมหาดไทยเรื่องการประกาศรายชื่อรัฐวิสาหกิจที่ประกอบกิจการสาธารณูปโภคหรือสาธารณูปการ ให้ได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรียนและที่ดินค้างชำระ กล่าวคือ มีการแบ่งประเภทการจัดเก็บภาษีโรงเรียนและที่ดินรัฐวิสาหกิจออกเป็น 2 ลักษณะ ดังนี้

(1) รัฐวิสาหกิจที่ประกอบกิจการสาธารณูปโภคหรือสาธารณูปการตามมติคณะรัฐมนตรีเมื่อวันที่ 11 กุมภาพันธ์ 2535 และตามประกาศกระทรวงมหาดไทยเรื่องประกาศรายชื่อรัฐวิสาหกิจที่ประกอบกิจการสาธารณูปโภคหรือสาธารณูปการ ให้ได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรียนและที่ดินค้างชำระ

(2) รัฐวิสาหกิจที่มีได้ประกอบกิจการสาธารณูปโภคหรือสาธารณูปการ กฎหมายกำหนดให้หน่วยการบริหารราชการส่วนท้องถิ่นต้องเรียกเก็บภาษีโรงเรียนและที่ดินที่รัฐวิสาหกิจค้างชำระอยู่ก่อนวันที่พระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน (ฉบับที่ 4) พ.ศ.2534 ใช้บังคับเมื่อวันที่ 12 พฤศจิกายน 2534 ให้เสร็จสิ้นภายใน 1 ปี นับแต่วันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ

#### 2.1.6 วิธีการประเมินภาษี

การประเมินภาษีเป็นเทคนิควิธีที่กำหนดจำนวนส่วนแบ่งภาระสาธารณะของผู้มีหน้าที่เสียภาษี ได้มีการกำหนดวิธีการประเมินภาษีและหลักเกณฑ์การลดค่าภาษีไว้ในพระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดินหลายมาตรา ได้แก่ มาตรา 8 และมาตรา 11-14 หากวิเคราะห์บทบัญญัติ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน พ.ศ.2475 ในมาตรา 8 มาตรา 12 และมาตรา 18 แล้ว เห็นได้ว่า กฎหมายกำหนดเพียงให้ผู้รับประเมินชำระภาษีปีละครั้งตามค่ารายปีของทรัพย์สิน คือ โรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นกับที่ดิน ซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นนั้นในอัตราร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี ค่ารายปี (พระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน พ.ศ.2475



มาตรา 8 วรรคสอง “ค่ารายปี หมายความว่า จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าในปีหนึ่งๆ”) หมายความว่า จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ในปีหนึ่ง ๆ การคิดคำนวณต้องกระทำ ณ เวลาซึ่งโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ ได้มีขึ้นและสำเร็จควรเช่าอยู่ได้แล้วเท่านั้นมาเป็นเกณฑ์คำนวณค่ารายปี โดยให้ค่ารายปีที่ล่วงมาแล้วนั้นเป็นหลักในการคำนวณค่าภาษีที่ต้องเสียในปีต่อมา

เห็นได้ว่า เป็นเพียงการกำหนดหลักเกณฑ์ทั่วไปเกี่ยวกับการประเมินภาษีเท่านั้น การกำหนดจำนวนค่าภาษีจึงขึ้นอยู่กับกรณีความคำว่า “ค่ารายปี” ที่กำหนดไว้ในมาตรา 8 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นสำคัญ

การประเมินภาษี โรงเรือนและที่ดิน โดยการคิดคำนวณจากฐานทรัพย์สินยังมีความเห็นที่แตกต่างกัน อันเป็นสาเหตุของปัญหาการบังคับใช้กฎหมาย กล่าวคือ

ความหมายของ “ค่ารายปี” ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 8 มีความหมายเพียงใดระหว่างการเป็น “ราคาค่าเช่า” กับ “มูลค่าของทรัพย์สิน” และผลของการกำหนดความหมายที่มีต่อระบบภาษี

หากวิเคราะห์ความหมายของ “ค่ารายปี” โดยนำหลักทฤษฎีภาษีมารประกอบการพิจารณาผู้เขียนมีความเห็นว่า หากค่ารายปีหมายถึงราคาค่าเช่าที่เก็บจากทรัพย์สินที่ให้ผู้เช่าได้ใช้ประโยชน์ (เป็นกรณีมีการเช่าทรัพย์สินตามสัญญาเช่า) ย่อมถือว่าค่าเช่านั้นเป็นเงินได้ประเภทหนึ่งที่อยู่ในข่ายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 40 (5) แห่งประมวลรัษฎากร แต่หากคำว่า “ค่ารายปี” หมายถึง ค่าสมมุติที่คิดคำนวณมูลค่าเฉลี่ยของทรัพย์สิน หรือ “ค่าเช่าทางเศรษฐกิจโดยเฉลี่ย” (การเช่าทรัพย์สินไม่ใช่สาระสำคัญ) เท่ากับว่า คำว่า “ค่าเช่า” ในที่นี้มีใช้เงินได้ของทรัพย์สินนั้น แต่เป็นมูลค่าเฉลี่ยที่สะท้อนมูลค่าของทรัพย์สินซึ่งมีลักษณะเป็นการคิดคำนวณทุนทรัพย์อันเป็นฐานทรัพย์สินนั่นเอง

#### 2.1.7 ขั้นตอนการดำเนินการประเมินและการชำระภาษี

การประเมินค่ารายปี กฎหมายกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีแจ้งรายการทรัพย์สินภายในเดือนกุมภาพันธ์ ของทุกปี เจ้าหน้าที่จะทำการประเมินค่ารายปีเป็นประจำทุกปี แต่กฎหมายก็ยังบัญญัติด้วยว่า เจ้าหน้าที่ต้องยึดถือค่ารายปีของปีที่ล่วงมาเป็นหลักสำหรับคำนวณค่าภาษีที่ผู้มีหน้าที่เสียจะต้องเสียในปีต่อไป (มาตรา 18 และมาตรา 19)

ตามมาตรา 21-23 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 ได้กำหนดอำนาจหน้าที่ของเจ้าพนักงานเจ้าหน้าที่ในการตรวจตราแบบใบแจ้งรายการ โดยในประการแรกให้อำนาจสั่งให้ผู้ประเมินแสดงรายการเพิ่มเติมรายละเอียด และเรียกให้นำพยานหลักฐานมาสนับสนุนความในรายการก็ได้ ทั้งนี้ ผู้ประเมินภาษีต้องดำเนินการให้คำตอบภายใน 10 วัน ในกรณี

นี้ หากผู้ประเมินเห็นว่า คำตอบที่ให้นั้นไม่พอเพียงหรือไม่ได้รับคำตอบภายในที่กฎหมายกำหนด กฎหมายได้ให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ในการออกหมายเรียกผู้รับประเมินมาชี้แจง พร้อมทั้งสามารถกำหนดให้นำพยานหลักฐานเรื่องอสังหาริมทรัพย์มาแสดง (หากเห็นว่าจำเป็น) รวมถึงสามารถซักถามผู้ประเมินเกี่ยวกับข้อมูลในใบแจ้งรายการ

ในส่วนของกรการจัดเก็บภาษีนั้น พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน หมวด 2 ได้ กำหนดบทบัญญัติเกี่ยวกับการเก็บภาษีไว้สามารถจำแนกได้ดังนี้

### 1) หลักเกณฑ์การชำระภาษี

เจ้าของทรัพย์สิน เจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น (กรณีที่ดินและโรงเรือน เป็นคนละเจ้าของ) เป็นผู้มีหน้าที่นำค่าภาษีไปชำระต่อพนักงานเก็บภาษี ณ สถานที่ที่กฎหมาย กำหนดไว้ในมาตรา 38 กล่าวคือ กรณีในเขตกรุงเทพมหานคร ให้ชำระ ณ สำนักงานเขตที่โรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นตั้งอยู่ ศาลาว่าการกรุงเทพมหานคร หรือสถานที่อื่นที่ผู้ว่ากรุงเทพมหานคร กำหนด และกรณีในเขตเทศบาล ให้ชำระ ณ สำนักงานท้องถิ่น (สำนักงานเทศบาล ศาลาว่าการเมือง พัทธา ที่ว่าการอำเภอหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นตั้งอยู่ หรือสถานที่อื่นที่นายกเทศมนตรี ปลัดเมือง พัทธา นายอำเภอ แล้วแต่กรณีเป็นผู้กำหนด)

### 2) ระยะเวลาการชำระภาษี

กฎหมายกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี นำค่าภาษีไปชำระแก่พนักงานเก็บภาษีภายใน 30 วัน นับแต่วันถัดจากวันที่ได้รับแจ้งการประเมิน (มาตรา 38) (พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 มาตรา 38 “กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี นำค่าภาษีไปชำระแก่พนักงานเก็บภาษี ภายใน 30 วัน นับแต่วันถัดจากวันที่ได้รับแจ้งการประเมิน”)

### 3) วิธีการชำระภาษี

กฎหมายได้กำหนดวิธีการชำระภาษีไว้สองวิธี ได้แก่ การนำค่าภาษีไปชำระภาษีด้วยตนเอง ณ ที่ตั้งทำการของหน่วยงานท้องถิ่นที่กฎหมายกำหนดไว้ในมาตรา 38 กับชำระภาษีโดยทางไปรษณีย์ ได้แก่ การส่งธนาคัติ ตัวแลกเงินของธนาคาร หรือเช็คที่ธนาคารรับรองทางไปรษณีย์ ลงทะเบียน แต่ต้องส่งจ่ายให้แก่องค์กรปกครองท้องถิ่นที่โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นนั้น ตั้งอยู่ และวิธีการอื่นตามระเบียบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนด

อย่างไรก็ตาม กฎหมายได้กำหนดผลแห่งการชำระภาษีไว้ดังนี้ การชำระภาษีโรงเรือน และที่ดิน ให้ถือว่า ได้มีการชำระแล้วในวันที่พนักงานเก็บภาษีได้ลงลายมือชื่อในใบเสร็จรับเงิน

แต่หากเป็นการชำระภาษีโดยทางไปรษณีย์ หรือการชำระผ่านธนาคาร (มาตรา 38 วรรคสอง) ให้ถือว่าวันส่งทางไปรษณีย์ หรือวันที่ชำระผ่านธนาคารเป็นวันชำระภาษี แต่หากค่า ภาษีไม่ได้ชำระภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ในหมวด 4 (การเก็บภาษี) กฎหมายให้ถือว่าเงินค่าภาษี

นั้นเป็นภาษีค้างชำระ ยังผลให้ต้องมีการเสียเพิ่มค่าภาษีค้างชำระ โดยมีจำนวนอัตราแตกต่างกันตามระยะเวลาแห่งการค้างชำระที่กำหนดไว้ในมาตรา 43 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องชำระภาษีเพิ่มขึ้นตามจำนวน และหากการค้างชำระภาษีคงอยู่ขณะเมื่อทรัพย์สินได้โอนกรรมสิทธิ์ไปเป็นของเจ้าของใหม่ กฎหมายกำหนดให้เจ้าของคนเก่าและคนใหม่เป็นลูกหนี้ค่าภาษีร่วมกัน (มาตรา 44) อีกด้วย

## 2.2 กฎหมายที่เกี่ยวกับการให้เอกชนเข้าร่วมงานหรือดำเนินการในกิจการของรัฐ

ในปัจจุบันกระแสของโลกได้เปลี่ยนแปลงไป ภาคเอกชนมีความเข้มแข็งมากขึ้นไม่ว่าจะเป็นในด้านของแหล่งเงินทุน การระดมเงินลงทุน หรือเทคโนโลยีที่ทันสมัยต่างๆ ที่มีความก้าวหน้ากว่าภาครัฐ ดังนั้น ในกิจการของรัฐบางอย่างจำเป็นต้องเปลี่ยนนโยบายให้ภาคเอกชนที่มีศักยภาพเข้ามาร่วมลงทุนหรือเข้ามาร่วมประกอบกิจการที่เป็นของรัฐ ซึ่งในปัจจุบันได้มีการแก้ไขกฎหมายหรือออกกฎหมายต่างๆ ที่สามารถให้รัฐเปิดโอกาสในภาคเอกชนเข้ามาดำเนินการร่วมกับรัฐหรือกระทำการแทนรัฐ ไม่ว่าจะเป็นการให้สิทธิในการประกอบการ หรือการให้สัมปทานกับเอกชนต่างๆ ที่มีความพร้อม การที่รัฐสามารถให้เอกชนเข้าร่วมดำเนินงานหรือเข้าดำเนินการในกิจการของรัฐ ได้แก่ พระราชบัญญัติพระราชบัญญัติว่าด้วยการให้เอกชนเข้าร่วมงานหรือดำเนินการในกิจการของรัฐ พ.ศ.2535

### 1) กิจการของรัฐ

กิจการของรัฐ หมายความว่า กิจการที่ส่วนราชการ รัฐวิสาหกิจ หน่วยงานอื่น หรือราชการส่วนท้องถิ่นหน่วยใดหน่วยหนึ่งหรือหลายหน่วย รวมกัน ซึ่งมีอำนาจหน้าที่ต้องทำตามกฎหมายหรือกิจการที่จะต้องใช้ทรัพยากรธรรมชาติหรือทรัพย์สินของหน่วยราชการ รัฐวิสาหกิจ หน่วยงานอื่นของรัฐ หรือราชการส่วนท้องถิ่นหน่วยใดหน่วยหนึ่งหรือหลายหน่วย รวมกัน (พระราชบัญญัติว่าด้วยการให้เอกชนเข้าร่วมงานหรือดำเนินการในกิจการของรัฐ พ.ศ.2535 มาตรา 5(2) “กิจการของรัฐหมายความว่า กิจการที่ส่วนราชการ รัฐวิสาหกิจ หน่วยงานอื่น หรือราชการส่วนท้องถิ่นหน่วยใดหน่วยหนึ่งหรือหลายหน่วย รวมกัน”) ตามความหมายในมาตรา 5 (2) พระราชบัญญัติว่าด้วยการให้เอกชนเข้าร่วมงานหรือดำเนินการในกิจการของรัฐ พ.ศ.2535

### 2) การร่วมงานหรือดำเนินการ

หมายความว่า ร่วมลงทุนกับเอกชน ไม่ว่าโดยวิธีใดหรือมอบให้เอกชนลงทุนแต่ฝ่ายเดียว โดยวิธีการอนุญาตหรือให้สัมปทาน หรือให้สิทธิไม่ว่าในลักษณะใดตามความหมายในมาตรา 5 (2) ตามพระราชบัญญัติว่าด้วยการให้เอกชนเข้าร่วมงานหรือดำเนินการในกิจการของรัฐ พ.ศ.2535

### 3) เหตุผลในการตราพระราชบัญญัติ

เหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้ คือ เนื่องจากกฎหมายว่าด้วยการให้สัมปทานหรือให้สิทธิแก่เอกชน หรือการร่วมทุนระหว่าง รัฐกับเอกชนในปัจจุบัน ส่วนใหญ่จะกำหนดให้เป็นอำนาจการพิจารณาของบุคคลผู้เดียวหรือหน่วยงานเดียว และในเรื่องสำคัญจะกำหนดให้เป็นอำนาจของรัฐมนตรี ทำให้การพิจารณาอาจเป็นไปโดยไม่มีหลักเกณฑ์ที่แน่นอน โดยเฉพาะอย่างยิ่งการให้สัมปทานตามประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 58 ลงวันที่ 26 มกราคม พ.ศ.2515 ส่วนใหญ่กฎหมายไม่ได้กำหนดวิธีปฏิบัติไว้ ดังนั้น เพื่อให้มีแนวทางการปฏิบัติและใช้บังคับแก่การให้สัมปทานหรือการร่วมทุนหรือดำเนินการในกิจการของรัฐ โดยเฉพาะ โครงการที่มีการลงทุน หรือมีทรัพย์สินตั้งแต่หนึ่งพันล้านบาทขึ้นไป สมควรให้มีกฎหมายว่าด้วยการให้เอกชนเข้าร่วมงานหรือดำเนินการในกิจการของรัฐ จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้

#### 2.3 พระราชบัญญัติการทำเรือแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2494

พระราชบัญญัติการทำเรือแห่งประเทศไทย พ.ศ.2494 เป็นกฎหมายอื่นที่เกี่ยวเนื่องการชำระค่าภาษีโรงเรือนและที่ดิน ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475กำหนดให้การเข้าร่วมกิจกรรมกับบุคคลอื่น หรือถือหุ้นในบริษัทจำกัด หรือบริษัทมหาชนจำกัด เพื่อประโยชน์แก่กิจการของการทำเรือแห่งประเทศไทย ตามมาตรา 9 (11) แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติการทำเรือ (ฉบับที่ 5) พ.ศ.2543 ซึ่งเจตนารมณ์ในประการใช้ พระราชบัญญัติ ฉบับนี้ เนื่องจากพระราชบัญญัติ การทำเรือแห่งประเทศไทย พ.ศ.2494 ที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน มีบทบัญญัติบางประการที่ทำให้การบริหารงานของการทำเรือแห่งประเทศไทย ไม่คล่องตัวเท่าที่ควร สมควรได้แก้ไขเพิ่มเติมวัตถุประสงค์ได้มีความชัดเจนยิ่งขึ้น และแก้ไขเพิ่มเติมให้การทำเรือแห่งประเทศไทย มีอำนาจในการจัดตั้งบริษัทจำกัด และบริษัทมหาชนจำกัด หรือเข้าร่วมกิจการกับบุคคลอื่น หรือถือหุ้นในบริษัทจำกัด หรือบริษัทมหาชนจำกัด เพื่อประโยชน์แก่กิจการของการทำเรือ ทั้งนี้โดยจะต้องได้รับความเห็นชอบจาก คณะรัฐมนตรีก่อน

การได้รับยกเว้นในการเสียภาษีตามประมวลรัษฎากรและการเสียภาษีอากรหรือค่าธรรมเนียมใดๆ ตามกฎหมายอื่นบรรดาที่เรียกเก็บสำหรับอาคารและที่ดิน ของการทำเรือแห่งประเทศไทย นอกจากอาคารและที่ดินที่ให้เช่า (มาตรา 17 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติฯ ฉบับที่ 2 พ.ศ.2499)

ตามปกติแล้วผู้ที่เป็นเจ้าของที่ดิน โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างและมีรายได้ หรือได้รับประโยชน์จากที่ดิน หรือสิ่งปลูกสร้าง ต้องเป็นผู้มีหน้าที่ในการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินตามกฎหมาย แต่กฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินก็ได้ยกเว้นที่ดินบางประเภท ทรัพย์สินบางชนิดซึ่ง

กำหนดไว้ในมาตรา 9 มาตรา 10 และมาตรา 17 ที่ได้กล่าวไว้ แต่มีกฎหมายบางฉบับให้อำนาจหรือได้ยกเว้นทรัพย์สินที่รัฐใช้ประโยชน์ หรือที่หน่วยงานของรัฐได้ใช้

การทำเรือแห่งประเทศไทยก็เป็นหนึ่งในองค์กรของรัฐที่กฎหมายได้บัญญัติให้ได้รับการยกเว้นจากการเสียภาษีตามประมวลรัษฎากรและการเสียภาษีอากรหรือค่าธรรมเนียมใดๆ ตามกฎหมายอื่นบรรดาที่เรียกเก็บสำหรับอาคารและที่ดินของการทำเรือแห่งประเทศไทย นอกจากอาคารและที่ดินที่ให้เช่า (พระราชบัญญัติการทำเรือแห่งประเทศไทย พ.ศ.2494 มาตรา 17 ให้การทำเรือแห่งประเทศไทยได้รับการยกเว้นจากการการเสียภาษีตามประมวลรัษฎากรและการเสียภาษีอากรหรือค่าธรรมเนียมใด ๆ ตามกฎหมายอื่นบรรดาที่เรียกเก็บสำหรับอาคารและที่ดิน ของการทำเรือแห่งประเทศไทย นอกจากอาคารและที่ดินที่ให้เช่า) ตามมาตรา 17 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติการทำเรือแห่งประเทศไทย ฉบับที่ 2 พ.ศ.2499 เจตนารมณ์ในการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรานี้ เพื่อให้การทำเรือแห่งประเทศไทย ได้รับการยกเว้นจากการเสียภาษีอากร เพราะทรัพย์สินของการทำเรือฯ เป็นทรัพย์สินของรัฐอยู่แล้ว ให้การทำเรือได้ใช้ที่ดินเพื่อขยายกิจการตามโครงการ โดยไม่อยู่ในบังคับในกฎหมายว่าด้วยการควบคุมค่าเช่าในภาวะคับขัน

ซึ่งเมื่อพิจารณาจากเจตนารมณ์ของการบัญญัติมาตราดังกล่าวแล้ว พบว่า หากเป็นทรัพย์สินไม่ว่าจะเป็นที่ดิน อาคาร โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ในกิจการของการทำเรือแห่งประเทศไทยเองแล้ว ก็เป็นการใช้ในกิจการที่รัฐประกอบกิจการเพื่อดำเนินการตามนโยบาย หรือการทำกิจกรรมต่างๆ เพื่อการบริการ หรือได้รายได้เป็นเงินงบประมาณแผ่นดินเพื่อรัฐจะได้นำเงินดังกล่าวไปเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารกิจการของประเทศทำนุบำรุงสุขของประชาชนก่อสร้างสิ่งสาธารณูปโภคต่างๆ พระราชบัญญัติการทำเรือ ได้ยกเว้นในการชำระค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินตามกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน ยกเว้นการที่นำที่ดิน อาคาร โรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้างออกไปให้เช่า

#### 2.4 พระราชบัญญัติเทศบาล พ.ศ.2496

เทศบาลเป็นองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นรูปแบบหนึ่ง แม้จะได้รับการกระจายอำนาจทางการปกครองให้ปกครองดูแลตนเองและให้มีความเป็นอิสระตามเจตนารมณ์ของรัฐธรรมนูญ ในการที่จะปฏิบัติการกิจหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดไว้ เทศบาลจำเป็นต้องมีรายได้ ต้องมีเงินเพื่อนำมาใช้จ่ายในการปฏิบัติหน้าที่ รายได้ที่เทศบาลจะได้รับหรือมีอำนาจในการจัดเก็บ กำหนดไว้ใน พระราชบัญญัติเทศบาล พ.ศ.2496

พระราชบัญญัติเทศบาล (พระราชบัญญัติเทศบาล พ.ศ.2496 มาตรา66 และมาตรา 67) ประกอบด้วย

1) ภาษีอากรตามแต่จะมีกฎหมายกำหนดไว้ เช่น ภาษีบำรุงท้องที่ ที่เก็บจากสิทธิการถือครองที่ดินของเอกชน ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีป้าย เป็นต้น

2) ค่าธรรมเนียม ค่าใบอนุญาต และค่าปรับ ตามแต่จะมีกฎหมายกำหนดไว้ ค่าธรรมเนียมรถยนต์และล้อเลื่อน ค่าธรรมเนียมการออกใบอนุญาตกระจายเสียง อกรมาสัตว์ เป็นต้น

3) รายได้จากทรัพย์สินของเทศบาล

4) รายได้จากการสาธารณูปโภคและเทศพาณิชย์

5) พันธบัตร หรือเงินกู้ ตามแต่จะมีกฎหมายกำหนดไว้

6) เงินกู้จากกระทรวง ทบวง กรม องค์การ หรือนิติบุคคลต่าง ๆ

7) เงินอุดหนุนจากรัฐบาลหรือองค์การบริหารส่วนจังหวัด

8) เงินและทรัพย์สินอื่นที่มีผู้อุทิศให้

9) รายได้อื่นตามแต่จะมีกฎหมายกำหนดไว้

การดำเนินการของเทศบาลจะอยู่ภายใต้การกำกับดูแลโดยรัฐบาลกลาง (กระทรวงมหาดไทย) ตามพระราชบัญญัติเทศบาล พ.ศ.2496 (แก้ไขเพิ่มเติมถึงฉบับที่ 11 พ.ศ.2543)

อำนาจของเทศบาลด้านการเงินการคลังยังสามารถกำกับดูแลในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน โดยเฉพาะพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินที่มีสภาพปัญหาที่เกิดจากการตีความบทบัญญัติกฎหมายเกี่ยวกับทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายการเสียภาษี (มาตรา 6) การยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน (มาตรา 9(5) และมาตรา 10) การประเมินค่ารายปี (มาตรา 8) และการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานในการลดค่ารายปี (มาตรา 11 และมาตรา 13)