

บทที่ 2

สาระสำคัญของกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินของไทย

ในการศึกษาถึงสาระสำคัญของกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินของไทยผู้ศึกษา จะได้ทำการศึกษาตามหัวข้อ ดังต่อไปนี้

2.1 ความหมายและความเป็นมาของกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน

สำหรับในส่วนนี้ ผู้ศึกษาจะได้ทำการศึกษาถึงกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และแก้ไขเพิ่มเติมจนถึงปัจจุบัน ดังนี้

2.1.1 ความหมายของกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน

ภาษีโรงเรือนและที่ดินตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 เป็นภาษีที่จัดเก็บจากทรัพย์สินของประชาชน กล่าวคือ เก็บจากโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้าง อย่างอื่นและที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น¹ เนื่องจากมีการใช้ประโยชน์จากโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ที่ติดกับที่ดิน ซึ่งการใช้ประโยชน์ดังกล่าวก่อให้เกิดรายได้แก่เจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ กับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ๆ โดยอาจกล่าวแยกได้ ดังนี้

(1) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากโรงเรือนกับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนนั้น เช่น นาย ก. ปลูกสร้างโรงเรือนขึ้นหลังหนึ่ง เพื่อให้เช่าและมีที่ดินเป็นบริเวณบ้าน ที่ดินอาจเป็นสนามหญ้า เป็นทางเดินรอบบ้าน หรือเป็นสวนในบ้านก็ได้ การจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินนี้จะต้องคำนวณค่ารายปีของโรงเรือนและที่ดิน ซึ่งรองรับโรงเรือนนั้น รวมทั้งที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องด้วย

(2) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากสิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ กับที่ดิน ซึ่งใช้ต่อเนื่องกับสิ่งปลูกสร้างนั้น ๆ เช่น นาย ข. สร้างท่าเรือขึ้น เพื่อบริการผู้โดยสารที่จะข้ามฟากไปมา และมีที่ดิน

¹ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 6.

ต่อเนื่องให้ประชาชนผู้โดยสารได้อาศัยเดินผ่าน หรือรอเรือ การคำนวณค่ารายปี เพื่อเก็บภาษี จะต้องคำนวณสิ่งปลูกสร้างอันเป็นท่าเรือทั้งหมด และที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับท่าเรือด้วย

อนึ่งคำว่า “โรงเรือน” ใน พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ มิได้มีการวิเคราะห์ไว้ แต่ได้มีคำพิพากษาฎีกาที่ 397/2521² พิพากษาเป็นแนวทางไว้ว่า คือ “โรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้างใน พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินมีความหมายตามธรรมดา”

ฉะนั้น “โรงเรือน” หมายถึง ตึก บ้าน เรือน โรงหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ซึ่งบุคคลอาจเข้าอยู่หรืออาจเข้าใช้สอยได้และหมายความรวมถึงแพด้วย³

ส่วนคำว่า “สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ” มีตัวอย่างเช่น ท่าเรือ สะพาน อ่างเก็บน้ำ ถังเก็บน้ำมัน คานเรือซึ่งมีลักษณะการก่อสร้างติดที่ดินเป็นการถาวร เกี่ยวกับเรื่องนี้ได้มีคำพิพากษาฎีกาที่ 397/2521 วินิจฉัยว่า ถังน้ำมันขนาด 800,000 ลิตร และขนาด 100,000 ลิตร ก่อสร้างขึ้นติดที่ดินเป็นการถาวร ใช้สำหรับเก็บสินค้าน้ำมัน เทียบได้กับอาคารเก็บสินค้าทั่ว ๆ ไป การที่ต้องสร้างเป็นรูปถังกลม เนื่องจากสินค้าที่ต้องเก็บเป็นของเหลวจำพวกน้ำ จึงถือได้ว่าเป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ตาม พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 และคำพิพากษาฎีกาที่ 656/2477⁴ วินิจฉัยว่า คานเรือเป็นสิ่งปลูกสร้าง อันจะต้องเสียภาษีตาม พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 ด้วย

ส่วนคำว่า “ที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ” หมายความว่า ที่ดินซึ่งปลูกโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ และบริเวณต่อเนื่องกัน ซึ่งตามปกติใช้ไปด้วยกันกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น

มาตรา 5 แห่ง พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 ได้บัญญัติบทวิเคราะห์ศัพท์ถ้อยคำต่างๆ และความหมายของคำนั้น ๆ ไว้เช่น

“ที่ดิน” ให้กินความถึง ทางน้ำ บ่อน้ำ สระน้ำ

“โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ” ให้กินความถึงแพด้วย แพเป็นโรงเรือนตาม พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน ปัญหามีอยู่ว่า แพจะต้องมีลักษณะอย่างไร จึงจะเป็นแพตาม พระราชบัญญัติ นี้ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน เป็น พระราชบัญญัติที่บัญญัติขึ้นมาใช้แทนพระราชบัญญัติ เรือ โรงร้าน ตึก แพ ซึ่งตาม พระราชบัญญัติเดิม ก็มีการ

² คำพิพากษาฎีกาที่ 397/2521 (ศาลฎีกาชั้นกลาง) น. 68.

³ ราชบัณฑิตยสถาน , พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542 ,(กรุงเทพฯ: นามมีบุ๊คพับลิเคชั่น, 2546), หน้า 819.

⁴ คำพิพากษาฎีกาที่ 656/2477 (ศาลฎีกาชั้นกลาง) น. 49.

เก็บภาษีแพด้วย และแพในสมัยก่อนนั้น คือ เรือนแพ ซึ่งปลูกอยู่ในแม่น้ำ และตามประมวลกฎหมายแพ่ง มาตรา 456 บัญญัติเรื่อง การซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ไว้ โดยจะต้องทำเป็นหนังสือจดทะเบียนการซื้อขายต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ซึ่งให้รวมถึงการซื้อขายแพด้วย ดังนั้นจะเห็นได้ว่าแพในความหมายของ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน จะต้องเป็นแพซึ่งมีลักษณะเป็นเรือนแพ เพราะการขายแพชนิดนี้ต้องจดทะเบียนการซื้อขายตามประมวลกฎหมายแพ่ง

2.1.2 ความเป็นมาของกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน

ภาษีโรงเรือนและที่ดินมีวิวัฒนาการมาจากอากรตลาดหรือภาษีเรือนแพ โรงร้าน โดยในชั้นแรกภาษีประเภทนี้มีการจัดเก็บเฉพาะอากรตลาดตั้งแต่ สมัยกรุงศรีอยุธยาเรื่อยมาจนถึงรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวจึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้มีการเปลี่ยนแปลงการจัดเก็บซึ่งเดิมมีเพียงอากรตลาด มาเพิ่มเติมการเก็บภาษีเรือ แพ โรงร้าน ในปี พ.ศ. 2401 ในรัชสมัยของพระองค์เอง พิกัดอัตราการจัดเก็บอากรตลาด ในสมัยก่อนจะเก็บจากผู้ออกร้านขายของในตลาด ปราบกฎหมายหลักฐานในสมัยรัชกาลที่ 3 ว่าพิกัดที่เก็บ 100 เปี้ยต่อวัน จากผู้ออกร้าน ซึ่งต่อมาเมื่อมีการเพิ่มภาษีเรือ แพ โรงร้านในสมัยรัชกาลที่ 4 อากรตลาดยังมีการเก็บซึ่งเก็บในพิกัด 12 ซัก 1 กิ่งจากค่าเช่าที่เจ้าของตลาดได้รับมา สำหรับพิกัดอัตราการเก็บอากรตลาดนี้เหมือนกันทั้งในกรุงเทพและหัวเมือง⁵ ดังนี้

1. ประเภทที่เก็บจากเรือกำหนดไว้ว่า เรือที่รับบรรทุกทุกสินค้า น้ำตาล พริกไทย ไม้แดง เก็บในอัตรา 12 เที้ยว ซัก 1 นอกนั้นเก็บศอกละ 1 สลึง

ส่วนภาษีเรือ แพ โรงร้าน การจัดเก็บมีการแบ่งประเภทและมีพิกัดอัตราแน่นอน และแบ่งประเภทได้ ดังนี้

2. ประเภทที่เก็บจากโรงร้านกำหนดไว้ว่า โรงร้านที่มีสินค้าสิ่งของรายได้มากกว่า 1 ตำลึงขึ้นไปเสียพิกัดอัตราภาษีห้องละ 2 สลึง โรงร้านที่มีสินค้าขาย 2-3 สลึง เสียห้องละ 1 บาท โรงร้านที่มีสินค้าขาย 4-5 ชนิด เสียห้องละ 2 บาท ฯลฯ

3. ประเภทที่เก็บจากแพ ซึ่งมีทั้งแพที่ไว้สินค้าและแพที่ให้คนอื่นเช่าไปทำบ่อนการพนัน หรือเก็บสิ่งของมีค่าต้องเสียพิกัดอัตราภาษี ดังนี้ 3 ห้อง เสีย 8 บาท 2 ห้อง เสีย 6 บาท 1 ห้อง เสีย 3 บาท

⁵ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายการคลังและการภาษีอากร ภาคทฤษฎี และหลักกฎหมายภาษีอากร , (กรุงเทพฯ : วิทยุชุมชน, 2542), หน้า 114 – 116.

มีข้อสังเกตว่า วิวัฒนาการของภาษีโรงเรือนและที่ดิน ซึ่งแต่เดิมมิได้มีการจัดเก็บจากโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างเท่านั้น หากแต่ยังรวมถึงเรือและแพด้วยนั้น เนื่องจากก่อนที่จะมีการคมนาคมทางบก เส้นทางคมนาคมทางน้ำภายใน (แม่น้ำและคลอง) มีบทบาทสำคัญต่อเศรษฐกิจของไทย การคมนาคมทางบกภายนอกกรุงเทพมหานคร ซึ่งอาศัยเกวียนเทียมด้วยโคหรือกระบือนั้นแทบจะใช้ไม่ได้ในฤดูฝน (มรสุม) ดังนั้นภาษีจึงไม่ครอบคลุมแต่เพียงโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้าง แต่ยังรวมถึงเรือและแพอีกด้วย

หน่วยงานสำคัญที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีประเภทนี้ เมื่อครั้งที่ยังจัดเก็บเป็นอากรตลาด มีนายอากรตลาดซึ่งส่วนใหญ่เป็นสตรีรับผูกขาดจากรัฐบาลไปเรียกเก็บจากผู้ออกร้านขายสินค้า เมื่อจัดเก็บแล้วนำเงินส่งรัฐตามพิกัตอัตราที่รัฐกำหนด ต่อมาในสมัยรัชกาลที่ 4 มีการปรับปรุงเปลี่ยนอากรตลาดเพิ่มเติมภาษีเรือ แพ โรงร้าน การจัดเก็บภาษีขึ้นอยู่ในหน้าที่ของกรมเมือง ต่อมาก่อนมีการตั้งหอรัษฎากรพิพัฒน์ พ.ศ. 2416 ภาษีโรงเรือน เรือ แพ ย้ายมาอยู่ในบังคับบัญชาของกรมมหาดไทย หลังจากมีการตราพระราชบัญญัติ พระธรรมนูญหน้าที่ราชการของกระทรวงพระคลัง ร.ศ. 109 การจัดเก็บภาษีโรงเรือน เรือ แพ โอนมาอยู่ในหน้าที่ของกรมสรรพากร ดังนั้นนับตั้งแต่ พ.ศ. 2433 เป็นต้นมา ภาษีเรือ แพ โรงร้าน อยู่ในหน้าที่จัดเก็บของกรมสรรพากรมาตลอด

ต่อมาในปี พ.ศ. 2475 ได้มีการเปลี่ยนแปลงการปกครองแผ่นดิน มีการผลักดันให้มีการปรับปรุงโครงสร้างอัตราภาษีประเภทต่าง ๆ ที่ไม่เป็นธรรมให้มีความเป็นธรรมและเหมาะสมต่อสภาพบ้านเมืองในขณะนั้นยิ่งขึ้นรัฐบาลในสมัยนั้น จึงได้เสนอขอแก้ไขเพิ่มเติมภาษีโรงเรือนและขยายถึงที่ดินด้วยได้มีการตราพระราชบัญญัติเพื่อการนี้ขึ้นเรียกว่า “พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475” ให้มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2475

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ระบุให้ยกเลิกกฎหมายภาษีโรงร้าน ตีก แพ จ.ศ. 1232 และประกาศแก้ไขเพิ่มเติม ภาษีเรือ แพ โรงร้าน พ.ศ. 2474 โดยชั้นแรกบังคับใช้เฉพาะในเขตจังหวัดพระนครและธนบุรีบางท้องที่ แต่ต่อมาได้ขยายบังคับใช้ทั่วกรุงเทพมหานคร และได้ขยายการจัดเก็บไปในพื้นที่เทศบาลและสุขาภิบาลทั้งหมดโดยราชกิจจานุเบกษา ปี 2487 และ 2499 และในพื้นที่องค์การบริหารส่วนจังหวัด ในปี 2515

- 1) โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ กับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ๆ
- 2) ที่ดินซึ่งมิได้ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ

ทรัพย์สินทั้งสองประเภทนี้มีกรรมสรรพากรทำหน้าที่ประเมินค่าภาษีสำหรับทรัพย์สินประเภทแรก กำหนดให้ผู้รับประเมินชำระปีละครั้งตามค่ารายปีของทรัพย์สิน ในอัตราร้อยละ 15 แห่งค่ารายปี

ค่ารายปีคิดจากค่าเช่าของทรัพย์สิน ถ้าหากมีเหตุที่จำนวนค่าเช่าไม่เหมาะสม ให้เจ้าพนักงานคำนวณใหม่

ค่าภาษีสำหรับทรัพย์สินประเภทที่สอง กำหนดให้ผู้รับประเมินชำระภาษีปีละครั้ง ตามค่ารายปีของทรัพย์สินในอัตราร้อยละ 7 แห่งค่ารายปี ค่ารายปีคิดจาก 1 ใน 20 ของราคาตลาดทรัพย์สิน ทรัพย์สินสองประเภทนี้ต่อมาคงจัดเก็บเพียงประเภทเดียว คือ โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ กับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนและที่ดิน แก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ. 2475 และให้ลดค่าภาษีซึ่งกำหนดเก็บในอัตราร้อยละ 15 แห่งค่ารายปี ลงเป็นเก็บในอัตราร้อยละ 12 กึ่ง แห่งค่ารายปี

พ.ศ. 2497 ได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติรายได้บำรุงเทศบาล ให้โอนภาษีโรงเรือนและที่ดินซึ่งเดิมอยู่ในอำนาจหน้าที่ของกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง ดำเนินการจัดเก็บให้เป็นรายได้ของเทศบาล ต่อมาพระราชบัญญัตินี้ได้ถูกยกเลิกไปโดย “พระราชบัญญัติรายได้ของเทศบาล พ.ศ. 2497” แต่ภาษีนี้อีกยังคงเป็นรายได้ของเทศบาลอยู่ตามเดิม

เมื่อเทศบาลได้รับโอนรายได้ประเภทนี้มาใหม่ ๆ นั้นเทศบาลต่าง ๆ ยังไม่อยู่ในสภาพพร้อมที่จะเก็บภาษีนี้เองได้ กรมสรรพากรจึงยังคงทำหน้าที่เก็บภาษีต่อไปอยู่ชั่วระยะเวลาหนึ่ง โดยทางเทศบาลได้จ่ายเงินส่วนลดเป็นค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บให้แก่กรมสรรพากร ปัจจุบันนี้ท้องถิ่นแต่ละท้องถิ่นจะจัดเก็บภาษีนี้นั้นในเขตรับผิดชอบของตนเอง

จากวิวัฒนาการของภาษีโรงเรือนและที่ดิน ที่ได้กล่าวมาข้างต้น พอจะสรุปได้ว่า นับแต่ที่มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 เมื่อวันที่ 1 เมษายน 2475 เป็นต้นมา ปรากฏว่าได้มีการแก้ไขกฎหมาย 4 ครั้งด้วยกัน คือ

ครั้งแรก โดยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินแก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ. 2475 แก้ไขเพิ่มเติมในสาระสำคัญ 3 ประการ คือ ประการแรกแก้ไขบทยกเว้นภาษี ที่กำหนดให้โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของอยู่อาศัยเองและมีค่ารายปีไม่เกิน 60 บาท ได้รับยกเว้นภาษีสำหรับโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ที่เจ้าของอยู่เองทั้งหมด แต่ทั้งนี้โรงเรือนนั้นต้องไม่ได้ใช้เป็นที่พักอาศัยหรือประกอบการอุตสาหกรรม ประการที่สอง ยกเลิกการจัดเก็บภาษีที่ดินซึ่งไม่ได้ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ในมาตรา 16 และมาตรา 17 ประการที่สาม ลดอัตรากำหนดร้อยละ 15 ของค่ารายปี ลงเป็นร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี

ครั้งที่สอง โดยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน(ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2485 แก้ไขระยะเวลาการประกาศให้เจ้าของทรัพย์สินมาขึ้นแบบแสดงรายการทรัพย์สินเพื่อชำระภาษีจากเดิมภายใน 2 เดือนนับตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน ทุก ๆ ปี เป็นภายใน 4 เดือน นับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคมทุก ๆ ปี เพื่อให้สอดคล้องกับการกำหนดให้วันที่ 1 มกราคม เป็นวันขึ้นปีใหม่

ครั้งที่สาม โดยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2534 มีการแก้ไขเพิ่มเติมในสาระสำคัญ คือ กำหนดให้รัฐวิสาหกิจต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินให้ชัดเจนยิ่งขึ้น แก้ไขหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีและให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยมีอำนาจประกาศกำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปี แก้ไขกำหนดระยะเวลาและวิธีการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี ปฏิรูปวิธีการในการจัดเก็บและชำระภาษีทั้งของรัฐวิสาหกิจและของประชาชนใหม่

ครั้งที่สี่ โดยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2543 มีการแก้ไขเพิ่มเติมในสาระสำคัญ คือ กำหนดให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือให้ยึด อายัด หรือขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ซึ่งค้างชำระภาษีเพื่อนำเงินมาชำระเป็นค่าภาษี เงินเพิ่ม ค่าธรรมเนียม และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ โดยมีต้องขอให้ศาลสั่งหรือออกหมายยึด

2.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีและการกำหนดฐานภาษีโรงเรือนและที่ดิน

สำหรับในส่วนนี้จะได้ทำการศึกษาในหัวข้อดังต่อไปนี้

2.2.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน ตาม พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 40 แบ่งได้เป็น 4 กรณี

1. ถ้าเจ้าของทรัพย์สินอันได้แก่ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ กับที่ดิน เป็นเจ้าของเดียวกัน ให้เจ้าของทรัพย์สินนั้นเป็นผู้เสียภาษี ดังนั้นถ้าใครเป็นเจ้าของที่ดิน แล้วปลูกตึกให้เช่าก็มีหน้าที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินมิใช่ผู้เช่า แม้จะทำสัญญาให้ผู้เช่าเป็นผู้เสีย แต่ถ้าผู้เช่าไม่นำไปเสียเจ้าของก็ต้องรับผิดชอบเป็นผู้เสีย แล้วจึงไปไล่เบี้ยเอาจากผู้เช่าตามสัญญา กรณีนี้ได้มีคำพิพากษาฎีกาที่ 1727/2517⁶ ได้วินิจฉัยไว้ว่าการที่จำเลยไปรับแบบพิมพ์จากเทศบาลมากรอกรายการยื่นเสียภาษีโรงเรือนนั้น ได้กระทำไปในฐานะผู้รับประเมินผู้มีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน เพราะพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินพุทธศักราช 2475 มาตรา 19 บัญญัติ

⁶ คำพิพากษาฎีกาที่ 397/2521 (ศาลภาษีอากรกลาง) น. 64.

กำหนดหน้าที่เฉพาะผู้ถือกรรมสิทธิ์เท่านั้นที่จะยื่นได้ เพราะผู้ยื่นจะต้องแสดงความจริงตามรายการที่กรอกลงไป มิฉะนั้นอาจมีความผิดฐานยื่นข้อความเท็จตามมาตรา 48 ได้ นอกจากนี้การลงนามในแบบพิมพ์ที่ยื่นนั้น มาตรา 37 ยังบัญญัติไว้ด้วยว่า ถ้ามีการมอบฉันทะให้ตัวแทนลงนามแทนจะต้องแสดงหนังสือมอบฉันทะเป็นหลักฐานด้วย เมื่อไม่มีหนังสือมอบฉันทะมาแสดงย่อมมีผลเท่ากับจำเลยมิได้กระทำการแทนผู้ใด ยิ่งกว่านั้นจำเลยได้รับแจ้งการประเมินภาษีจากโจทก์แล้วยังยอมรับว่าค้างชำระ ค่าภาษีอยู่จริงจำเลยมิได้อุทธรณ์โต้แย้งการประเมินภาษี ต้องถือว่าการประเมินภาษีของโจทก์เป็นไปโดยถูกต้องชอบแล้ว ซึ่งจำเลยมีหน้าที่ต้องชำระค่าภาษีต่อโจทก์ภายใน 90 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งความการประเมินตามความที่บัญญัติไว้ในมาตรา 38 เมื่อฟังได้ว่าจำเลยกระทำไปในฐานะเป็นผู้รับประเมินเช่นนี้ จำเลยจึงเป็นบุคคลผู้พึงชำระค่าภาษีตามมาตรา 5 ฉะนั้น จำเลยจะปฏิเสธการชำระค่าภาษีต่อโจทก์หาได้ไม่ทั้งจะผลัดการชำระค่าภาษีให้ไปตกแก่ภริยาจำเลยก็ไม่ได้ดูจกัน เพราะภริยาจำเลยไม่ใช่ผู้รับประเมินซึ่งมีหน้าที่ชำระค่าภาษีต่อโจทก์ ภริยาจำเลยได้รับโรงเรือนพร้อมที่ดินโดยเสนาห์ระหว่างจำเลยและภริยาจำเลยอยู่กินเป็นสามีภริยากัน การได้ทรัพย์สินมาเช่นนี้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1466 ให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าเป็นสินสมรส จำเลยจะกล่าวอ้างเป็นอย่างยิ่ง เช่นว่าไม่ใช่สินสมรสแต่เป็นสินส่วนตัวของภริยาจำเลย จำเลยจำต้องยกขึ้นเป็นประเด็นข้อต่อสู้ไว้ในคำให้การโดยชัดแจ้ง มิฉะนั้นแล้วจำเลยก็ไม่มีประเด็นสืบ เมื่อฟังว่าที่ดินรวมทั้งโรงเรือนเป็นสินสมรสแล้วฐานะของจำเลยก็ย่อมเป็นเจ้าของร่วม ประกอบทั้งจำเลยเป็นผู้จัดการสินบริคนห์ด้วย จะว่าจำเลยไม่ต้องรับผิดชอบชำระค่าภาษีเพราะไม่ใช่เจ้าของทรัพย์สินไปได้อย่างไรพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาตรา 40 วางหลักว่า เจ้าของทรัพย์สินเป็นผู้เสียค่าภาษีเท่ากับต้องรับภาระโดยตรงเพียงฝ่ายเดียว เจ้าของจะไปผลัดภาระภาษีให้ผู้เช่าหรือผู้ครองทรัพย์สินเสียไม่ได้ มิใช่ข้อตัดสิทธิให้เทศบาลเรียกชำระค่าภาษีจากจำเลยผู้รับประเมินแต่อย่างใด

ต่อมามีคำพิพากษาฎีกาที่ 2606/2523⁷ ได้วินิจฉัยไว้ว่า “ตามสัญญาได้กำหนดให้จำเลยซึ่งเป็นฝ่ายชำระภาษีโรงเรือนและที่ดิน แต่เมื่อโจทก์ได้รับแจ้งการประเมินแล้ว โจทก์ไม่ได้แจ้งการประเมินให้จำเลยทราบและไม่ได้บอกให้จำเลยชำระภาษีภายในกำหนดที่เจ้าพนักงานแจ้งมา ทั้งจำเลยเพิ่งได้รับแจ้งจากโจทก์ให้จำเลยชำระภาษีเมื่อล่วงพ้นกำหนดเวลาชำระแล้ว ฉะนั้น การที่โจทก์ต้องเสียเงินเพิ่มจึงเป็นความผิดของโจทก์ จำเลยไม่ต้องรับผิดชอบชำระเงินเพิ่ม คงรับผิดชอบชำระค่าภาษีพร้อมดอกเบี้ยร้อยละ 7.5 ต่อปีนับแต่วันที่โจทก์ชำระค่าภาษีต่อเจ้า

⁷ ศุภลักษณ์ พิณีจวบดล. คำอธิบายกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน , (กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2547), หน้า 54-55.

พนักงานให้โจทก์” จะเห็นได้ว่า ข้อเท็จจริงตามฎีกาที่ 2060/2523 ในเรื่องการกำหนดในสัญญาให้ผู้เช่าเป็นฝ่ายชำระภาษีนั้นเข้ากรณีการผลัดภาระภาษีซึ่งเงื่อนไขของการผลัดภาษีในเชิงเศรษฐศาสตร์มักขึ้นอยู่กับภาวะทางเศรษฐกิจอันเกี่ยวเนื่องกับกฎเกณฑ์ของอุปสงค์และอุปทานภาษีประเภทหนึ่งสามารถผลัดภาระได้หากในช่วงเวลานั้นสภาพเศรษฐกิจเอื้ออำนวย เช่น ผู้ให้เช่ามีอำนาจต่อรองสูง การตกลงเรื่องการเสียภาษีจึงควรอยู่ในวิสัยที่จะกระทำได้ และกลไกตลาดจะเป็นตัวควบคุม แต่ในทางกฎหมายแล้วภาระหน้าที่และความรับผิดชอบยังคงต้องอยู่ที่เจ้าของกรรมสิทธิ์ (ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมาย) อนึ่ง กฎหมายมิได้กำหนดห้ามมิให้มีการตกลงระหว่างผู้มีหน้าที่เสียภาษีกับผู้อื่นให้ทำการเสียภาษีแทน เพียงแต่ภาระหน้าที่และความรับผิดชอบในการเสียภาษียังคงเป็นของเจ้าของทรัพย์สินตามมาตรา 40 ดังนั้น หน้าที่ของเจ้าของทรัพย์สินในฐานะผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมาย ในการยื่นแบบพิมพ์และกรอกรายการในแบบพิมพ์เพื่อแจ้งรายการทรัพย์สินให้เจ้าพนักงานกำหนดประเภทแห่งทรัพย์สินตามมาตรา 6 ค่ารายปีแห่งทรัพย์สิน และค่าภาษีที่จะต้องเสียภาษีจึงเป็นสิ่งสำคัญ

2. ถ้าที่ดินและโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างเป็นของคนละเจ้าของ ก็ให้เจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างเป็นผู้เสียภาษี⁸ แต่ถ้ามีคนอื่นมาเช่าที่ดินปลูกตึกแถวให้เช่า กรณีนี้เจ้าของไม่ต้องเสียภาษี ผู้ต้องเสียภาษีคือผู้เช่าที่ดินปลูกตึกแถวให้เช่า โดยผู้เช่าต้องเสียภาษีทั้งส่วนที่เป็นตึกแถวและที่ดินที่ตึกแถวนั้นปลูกอยู่

3. ถ้ามิใช่การให้เช่า หากแต่เป็นการอนุญาตให้ปลูกโดยไม่คิดค่าตอบแทน ผู้เป็นเจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่ปลูกอยู่ในที่ดินนั้น ก็มีหน้าที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินแต่ผู้เดียวทั้งสิ้น

4. ถ้าเจ้าของจะไม่เคยเป็นเจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นมาก่อน ก็อาจจะต้องรับผิดชอบเสียภาษีร่วมกับคนอื่นได้ ได้แก่ กรณีที่ซื้อหรือรับโอนโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างและที่ดินจากผู้อื่น โดยผู้ขายหรือผู้โอนยังคงค้างภาษีโรงเรือนและที่ดินอยู่เจ้าของก็ต้องเป็นลูกหนี้ร่วมกับผู้ขายหรือผู้โอนที่ค้างชำระภาษีอยู่นั้น ทั้งนี้เป็นไปตามมาตรา 45 แห่ง พระราชบัญญัติ

⁸ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475, มาตรา 40 บัญญัติไว้ว่า “ค่าภาษีนั้นท่านเจ้าของทรัพย์สินเป็นผู้เสีย แต่ถ้าที่ดินและโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ เป็นคนละเจ้าของ เจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ต้องเสียค่าภาษีทั้งสิ้นในกรณีเช่นนั้นถ้าเจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ไม่เสียภาษีท่านว่าการขายทรัพย์สินทอดตลาดของผู้นั้นตามมาตรา 44 ให้รวมขายสิทธิใด ๆ ในที่ดินอันเจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ยังคงมีอยู่นั้นด้วย”

ภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 แต่ถ้าเป็นกรณีซื้อโรงเรือนโดยต้องรื้อถอนไปจากที่และได้รื้อถอนไปแล้ว ผู้ซื้อไม่ต้องรับผิดชอบภาษีโรงเรือนที่เจ้าของเดิมค้างชำระกรณีนี้ได้มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 169/2478⁹ ได้วินิจฉัยไว้พอสรุปได้ ดังนี้ จำเลยได้ซื้อโรงภาพยนตร์สิงคโปร์และห้องแถวในบริเวณนั้นของบริษัทพัฒนากร จำกัด ผู้ล้มละลาย จากเจ้าพนักงานรักษาทรัพย์และได้รื้อถอนไปแล้ว โจทก์ฟ้องว่าจำเลยผู้ซื้อโรงภาพยนตร์ต้อง รับผิดชอบในเงินค่าภาษีโรงเรือน ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า ปัญหาว่าจำเลยซื้อโรงเรือนหรือซื้อไม้นั้นเป็นปัญหาข้อกฎหมายเกี่ยวกับการแปลสัญญา การซื้อขายโรงเรือนรายนี้เป็นกรขายเพื่อรื้อถอนแล้วได้รื้อถอนไปแล้ว เป็นลักษณะซื้อขายไม่ ผู้ซื้อรับโอนกรรมสิทธิ์ไม่ ไม่ใช่กรรมสิทธิ์โรงเรือน จึงไม่ต้องรับผิดชอบภาษีโรงเรือนตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือน พุทธศักราช 2475 มาตรา 45

2.2.2 การกำหนดฐานภาษีโรงเรือนและที่ดิน

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 กำหนดให้ผู้รับประเมินชำระภาษีปีละครั้งตามค่ารายปีของทรัพย์สิน¹⁰ ค่ารายปีจึงเป็นฐานในการคำนวณภาษีคำว่า “ค่ารายปี” มีความหมายดังนี้ คือ

1. จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้น ๆ สมควรจะให้เช่าได้ในปีหนึ่ง ๆ ถ้าทรัพย์สินนั้น มีการให้เช่าก็ให้ถือเอาค่าเช่านั้นเป็นค่ารายปี
2. กรณีที่มีเหตุอันสมควรที่ทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าค่าเช่านั้นมีใช้จำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เช่าได้ หรือเป็นกรณีที่หาค่าเช่าไม่ได้ เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินดำเนินกิจการเอง
3. มีเหตุอื่น ๆ กล่าวคือ การใช้ฐานในการคำนวณตามประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีของทรัพย์สินลงวันที่ 30 มีนาคม 2535 ระบุว่า การประเมินค่ารายปีทรัพย์สินที่ให้เช่า และมีเหตุสมควรที่ทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าค่าเช่านั้นมีใช้จำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เช่าได้ หรือเป็นกรณีที่หาค่าเช่าไม่ได้ เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินดำเนินกิจการเองหรือด้วยเหตุประการอื่น ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินค่ารายปีโดยเทียบเคียงกับค่ารายปีของทรัพย์สินที่ให้เช่าที่มีลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์คล้ายคลึงกันในเขตของหน่วยการบริหารราชการส่วนท้องถิ่นนั้น ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินค่ารายปีได้ โดยคำนึงถึงลักษณะ

⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 169/2478 (ศาลภาษีอากรกลาง) น. 49.

¹⁰ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475, มาตรา 8.

ของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้งและบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศ

การประเมินค่าภาษีและอัตราภาษี มีรายละเอียด ดังนี้

- ภาษีโรงเรือนและที่ดินคิดจากค่ารายปีของทรัพย์สินในอัตราร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี

- ค่ารายปี คือ จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินสมควรให้เช่าได้ในปีหนึ่ง ๆ กรณีให้เช่าให้ถือค่าเช่าคือค่ารายปี กรณีค่าเช่ามิใช่จำนวนเงินอันสมควร หรือหากค่าเช่าไม่ได้เนื่องจากเจ้าของประกอบกิจการเอง ให้ประเมินโดยเทียบเคียงกับที่มีลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด ทำเลที่ตั้งและบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์

- ค่าภาษี ได้แก่ ค่ารายปี x 12.5% ¹¹

การประเมินค่ารายปีมีหลักเกณฑ์การประเมินตามลำดับ ดังนี้

1. กรณีทรัพย์สินนั้นมีการให้เช่าและค่าเช่านั้น สมควรให้นำค่าเช่ามาคิดเป็นค่ารายปี

2. กรณีทรัพย์สินให้เช่าและค่าเช่าไม่สมควรหรือค่าเช่าไม่ได้ เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินประกอบกิจการเอง ให้ประเมินค่ารายปีโดยเทียบเคียงกับค่ารายปีของทรัพย์สินในบริเวณใกล้เคียงกันที่มีลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์คล้ายคลึงกันในเขตองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น ¹²

3. กรณีไม่สามารถเทียบเคียงตามข้อ 2 ได้อาจประเมินค่ารายปีของทรัพย์สินโดยใช้ทรัพย์สินที่เป็นส่วนควบมาประกอบการประเมินได้ ¹³

การแจ้งการประเมิน มีแนวทางการปฏิบัติ ดังนี้

ให้องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นแจ้งการประเมินโดยออก ภรด.8 พร้อมทั้งแนบวิธีการประเมินให้ผู้รับประเมินถือเป็นคำสั่งทางปกครอง ซึ่งอย่างน้อยต้องประกอบด้วย

¹¹ สำนักบริหารการคลังท้องถิ่น, คู่มือการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการเงินการคลังขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น, กรมส่งเสริมการปกครองส่วนท้องถิ่น, หน้า 7.

¹² ประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีของทรัพย์สิน ประกาศ ณ วันที่ 30 มีนาคม 2535.

¹³ หนังสือกระทรวงมหาดไทย ด่วนที่สุด ที่ มท 0307 / ว2393 ลงวันที่ 10 กันยายน 2536 เรื่อง ชักข้อมแนวทางการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน และการดำเนินการตามมติคณะรัฐมนตรี.

1. ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เช่น ลักษณะของทำเลที่ตั้ง ที่อยู่ของโรงเรียน การใช้ประโยชน์จากโรงเรียน
2. ข้อกฎหมายที่อ้างอิง ให้อ้างอิงมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน และชี้แจงวิธีคิดภาษีในอัตรา 12.50% ของค่ารายปี
3. ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุน เป็นการให้ความเห็นที่จะทำให้เจ้าพนักงานประเมินใช้ดุลยพินิจในการประเมิน¹⁴

การลดค่ารายปี มี 3 กรณี ได้แก่

1. กรณีโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างถูกรื้อถอนทำลายโดยประการอื่น ให้ลดยอดค่ารายปีตามส่วนที่ถูกทำลายตลอดเวลาที่ยังสร้างได้ทำขึ้น และยังไม่ใช้ไม่ได้
2. กรณีโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างทำขึ้นระหว่างปี ให้ถือเอาเวลาซึ่งมีขึ้นและสำเร็จจนครอบงำได้แล้วเป็นเกณฑ์ในการคำนวณค่ารายปี
3. กรณีเจ้าของโรงเรียนติดตั้งส่วนควบที่สำคัญมีลักษณะเป็นเครื่องจักรกลไก เครื่องกระทำ หรือเครื่องกำเนิดสินค้าเพื่อใช้ดำเนินการอุตสาหกรรมขึ้นในโรงเรียนนั้นๆ ในการประเมินให้ลดค่ารายปีลงเหลือหนึ่งในสามของค่ารายปีของทรัพย์สินรวมทั้งส่วนควบด้วย¹⁵ โดยมีวิธีการคำนวณ ดังนี้

ค่ารายปีของโรงเรียน + ค่ารายปีของเครื่องจักร¹⁶

3

¹⁴ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 37 วรรคหนึ่ง

¹⁵ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน พ.ศ.2475, มาตรา13 บัญญัติไว้ว่า “ถ้าเจ้าของโรงเรียนใดติดตั้งส่วนควบที่สำคัญมีลักษณะเป็นเครื่องจักรกลไก เครื่องกระทำ หรือเครื่องกำเนิดสินค้าเพื่อใช้ดำเนินการอุตสาหกรรมบางอย่าง เช่น โรงสี โรงเลื่อย ฯลฯ ขึ้นในโรงเรียนนั้นๆ ในการประเมิน ท่านให้ลดค่ารายปีลงเหลือหนึ่งในสามของค่ารายปีของทรัพย์สินนั้น รวมทั้งส่วนควบดังกล่าวแล้วด้วย”

¹⁶ สำนักบริหารการคลังท้องถิ่น, คู่มือการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการเงินการคลังขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น, กรมส่งเสริมการปกครองส่วนท้องถิ่น, หน้า 9.

เกี่ยวกับเรื่องนี้ มีคำพิพากษาศาลฎีกาวินิจฉัยไว้ดังนี้

1) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5122/2533¹⁷ วินิจฉัยไว้ว่า “ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 13 นั้น เครื่องจักรกลไก เครื่องกระทำหรือเครื่องกำเนิดสินค้าที่ติดตั้งนั้นต้องติดตั้งในโรงเรือน และต้องเป็นส่วนควบอันสำคัญจึงจะได้รับประโยชน์ตามมาตรานี้ แต่เครื่องจักรผสมคอนกรีตของโจทก์ติดตั้งตรงตราบนกับพื้นดิน ไม่ได้ติดตั้งในโรงเรือน จึงไม่มีข้อพิจารณาว่าโรงเรือนได้ติดตั้งเครื่องจักรผสมคอนกรีตเป็นส่วนสำคัญหรือไม่ และหากพิจารณาว่าเครื่องจักรผสมคอนกรีตเป็นโรงเรือนเสียเอง เครื่องจักรผสมคอนกรีตก็ไม่ใช่โรงเรือน เป็นเพียงสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นเท่านั้น ดังนั้นแม้โจทก์จะติดตั้งเครื่องจักรกลไกเพื่อใช้ในการอุตสาหกรรมผลิตคอนกรีตผสมเสร็จก็ไม่มีกฎหมายบัญญัติให้ลดค่ารายปีเหลือหนึ่งในสามก่อนคำนวณภาษี ส่วนรายการอาคารสำนักงานแม้จะใช้เป็นที่ควบคุมการทำงานของเครื่องจักรผสมคอนกรีตโดยผ่านสวิทช์บอร์ดซึ่งติดอยู่ที่อาคารก็ตาม แต่การผลิตคอนกรีตผสมเสร็จมีความสำคัญอยู่ที่เครื่องจักรผสมคอนกรีต ฉะนั้น สวิทช์บอร์ดแม้จะเป็นส่วนควบของโรงเรือนอันเป็นอาคารสำนักงานก็หาใช่เป็นส่วนควบที่สำคัญเพื่อใช้ดำเนินการอุตสาหกรรมไม่ การประเมินภาษีโรงเรือนสำหรับสำนักงานจึงลดค่ารายปีสำหรับโรงเรือนนั้นรวมทั้งสวิทช์บอร์ดคงเหลือหนึ่งในสามก่อนคิดค่าภาษีโรงเรือนไม่ได้”

2) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5621/2536¹⁸ วินิจฉัยไว้ว่า “ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 13 บัญญัติไว้ว่า “ถ้าเจ้าของโรงเรือนใดติดตั้งส่วนควบที่สำคัญมีลักษณะเป็นเครื่องจักรกลไก เครื่องกระทำหรือเครื่องกำเนิดสินค้าเพื่อให้ดำเนินการอุตสาหกรรมบางอย่าง เช่น โรงสี โรงเลื่อย ฯลฯ ขึ้นในโรงเรือนนั้นๆ ในการประเมินท่านให้ลดค่ารายปีลงเหลือหนึ่งในสามของค่ารายปีของทรัพย์สินนั้น รวมส่วนควบดังกล่าวด้วย” หมายความว่าในการลดค่ารายปีลงเหลือหนึ่งในสามตามมาตรานี้จะต้องลดจากค่ารายปีของทรัพย์สินนั้นรวมทั้งส่วนควบดังกล่าวแล้วด้วย กล่าวคือ จะต้องเป็นค่ารายปีของทรัพย์สินและของส่วนควบรวมกัน มิใช่เฉพาะค่ารายปีของทรัพย์สินนั้นเท่านั้น

ในการยื่นแบบแจ้งรายการนี้โจทก์มิได้กรอกค่าเช่าของเครื่องจักรทั้ง 7 รายการที่พิพาท ทั้งพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 ซึ่งเป็นผู้กำหนดค่ารายปี มิได้ประเมินค่าของเครื่องจักรรวมอยู่ในค่ารายปีด้วย คดีจึงฟังได้ว่าค่ารายปีของทรัพย์สินทั้ง 7 รายการที่พิพาทนี้มิได้รวมค่ารายปีของส่วนควบดังกล่าวด้วย เป็นการกำหนดค่ารายปีเหมือนโรงเรือนทั่วไปที่มีได้

¹⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5122/2533 (ศาลภาษีอากรกลาง) น.107.

¹⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5621/2536 (ศาลภาษีอากรกลาง) น.126.

ติดตั้งเครื่องจักรกลไถ แม้การยื่นแบบแจ้งรายการในครั้งนี้โจทก์จะได้ระบุว่าเป็นโรงเรือนที่ติดตั้งเครื่องจักรกลไถและพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 จะทราบดีว่าเป็นโรงเรือนที่ติดตั้งเครื่องจักรกลไถ แต่พนักงานเจ้าหน้าที่ก็ไม่กำหนดค่ารายปีของเครื่องจักรกลไถด้วยเพราะเข้าใจว่าเครื่องจักรกลไถนั้นมิได้ใช้ในการกำเนิดสินค้าไม่เข้าเกณฑ์ที่จะลด ค่ารายปีลงเหลือหนึ่งในสาม เมื่อโรงเรือนทั้ง 7 รายการนี้มีได้กำหนดค่ารายปีของสวนควบนั้นเข้าไปด้วย จึงมิใช่กรณีที่จะต้องลดค่ารายปีของสวนควบนั้นเข้าไปด้วย จึงมิใช่กรณีที่จะต้องลดค่ารายปีลงเหลือหนึ่งในสามตามมาตรา 13 การประเมินค่าภาษีของพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 ชอบแล้ว”

3) คำพิพากษาฎีกาที่ 4896/2538 ¹⁹ วินิจฉัยไว้ว่า “โรงเรือนของโจทก์รายการที่ 9 ซึ่งเป็นโรงซ่อมเครื่องจักร ช่างไม้ ซ่อมไฟฟ้า และห้องทดลองโรงเรือนดังกล่าวมีเครื่องจักรเป็นเครื่องทดลอง เครื่องซ่อมเครื่องจักร เครื่องซ่อมเครื่องช่างไม้ และมีอุปกรณ์การซ่อมไฟฟ้าตั้งอยู่ ฉะนั้น โรงเรือนดังกล่าวจึงมิใช่โรงเรือนธรรมดา แต่เป็นโรงเรือนที่ติดตั้งเครื่องจักรที่ใช้ในการซ่อมเครื่องจักร เครื่องมือและอุปกรณ์ของเครื่องจักรที่ใช้ในการทำหรือกำเนิดสินค้า ถือได้ว่าเป็นโรงเรือนที่ติดตั้งสวนควบนที่สำคัญมีลักษณะเป็นเครื่องจักรกลไถเพื่อใช้ในการดำเนินการอุตสาหกรรมของโจทก์ ซึ่งตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 13 มิได้จำกัดไว้แต่เพียงว่าต้องเป็นเครื่องจักรที่ใช้กระทำหรือกำเนิดสินค้าเท่านั้น หากเป็นโรงเรือนที่ติดตั้งสวนควบนที่สำคัญเป็นเครื่องจักรหรือกลไถ เพื่อใช้ดำเนินการอุตสาหกรรม แม้จะไม่ใช่เป็นเครื่องกระทำหรือกำเนิดสินค้าก็อยู่ในความหมายของบทบัญญัตินี้ โจทก์จึงมีสิทธิได้ลดค่ารายปีลงเหลือหนึ่งในสาม กรมเศรษฐกิจการพาณิชย์ กระทรวงพาณิชย์เป็นหน่วยงานที่มีหน้าที่โดยตรงในเรื่องการตรวจสอบระดับราคาผู้บริโภครวมทั้งค่าเช่าเคหสถาน และได้บันทึกข้อมูลไว้เป็นหลักฐานเพื่อใช้อ้างอิง การเปลี่ยนแปลงอัตราค่าเช่าและค่ารายปีตามที่กรมเศรษฐกิจการพาณิชย์คำนวณไว้จึงเป็นอัตราที่มีเหตุผล ซึ่งจำเลยที่ 1 ก็ทราบเพราะกรมเศรษฐกิจการพาณิชย์ได้ส่งหลักฐานข้อมูลดังกล่าวให้จำเลยที่ 1 ทราบด้วย การที่จำเลยคำนวณค่ารายปีโดยเปรียบเทียบกับโรงเรือนอื่นที่มีลักษณะใกล้เคียงซึ่งเจ้าของโรงเรือนยอมรับและมิได้โต้แย้งคัดค้าน ก็มีได้หมายความว่า ค่ารายปีของโรงเรือนอื่นเหมาะสมถูกต้องเสมอไป

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 18 มิได้เป็นบทบังคับให้ต้องนำมาใช้เสมอไป สำหรับโรงเรือนบางรายการ โจทก์ยอมรับและมิได้โต้แย้งการประเมินค่ารายปีในปีที่ล่วงมาแล้ว จึงนำมาเป็นหลักในการคำนวณค่ารายปีของปีพิพาทได้ ส่วนโรงเรือนอื่นนอกจากนั้น การประเมินค่ารายปีในปีที่ล่วงมาแล้วโจทก์จำเลยยังโต้แย้งกันอยู่ จึงไม่

¹⁹ คำพิพากษาฎีกาที่ 4896/2538 (ศาลภาษีอากรกลาง) น.149.

อาจนำค่ารายปีของปีที่ล่วงมาแล้วมาเป็นหลักได้ตั้งนั้น การที่โจทก์นำค่ารายปีโรงเรือนของโจทก์ในปี 2522 และ 2527 ซึ่งโจทก์จำเลยไม่ได้โต้แย้งแล้วมาเป็นหลักในการคำนวณตามดัชนีราคาผู้บริโภคข้างต้นจึงไม่เป็นการขัดต่อมาตรา 18 เมื่อไม่มีหลักเกณฑ์อื่นที่เหมาะสมพอจะให้เป็นหลักในการคำนวณได้ การที่โจทก์นำดัชนีราคาผู้บริโภคซึ่งเป็นข้อมูลของทางราชการมาเป็นหลักในการคำนวณย่อมเป็นวิธีที่ถือได้ว่าเหมาะสมและมีเหตุอันสมควรแล้ว"

2.2.3 ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีและทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษี

(1) ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี

เดิมที่พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 ได้กำหนดให้ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีมียู่ 2 กลุ่ม คือ

1. โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ (ให้กินความถึงแพ) กับที่ดิน (ให้กินความถึง ทางน้ำ ป่อน้ำ สระน้ำ ฯลฯ) ซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ๆ
 2. ที่ดินซึ่งมิได้ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ²⁰
- ตั้งนั้น ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินจึงเป็นทรัพย์สินกลุ่มที่ 1 ซึ่งสามารถแยกได้เป็น 2 ประเภทคือ

ประเภทที่ 1 โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ

โรงเรือนและการใช้ประโยชน์จากโรงเรือน เช่น บ้าน ตึกแถว อาคารร้านค้า สำนักงานนิติบุคคลต่าง ๆ โรงแรม โรงภาพยนตร์ โรงพยาบาล โรงเรียน แฟลต อพาร์ทเมนท์ คอนโดมิเนียม หอพัก สนามม้า คลังสินค้า อาคารต่าง ๆ ที่มีการใช้ประโยชน์จากตัวอาคาร ฯลฯ

สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ เช่น ท่าเรือ สะพาน เจดีย์ อนุสาวรีย์ อ่างเก็บน้ำ ถังเก็บน้ำมัน คานเรือ นอกจากนี้ยังรวมถึงแพด้วย

ประเภทที่ 2 ที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ๆ

เป็นที่ดินที่ใช้เป็นที่ปลูกสร้างโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ และเป็นที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งมีสภาพเป็นบริเวณต่อเนื่องกัน และตามปกติต้องใช้ไปด้วยกันกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ๆ เช่น สนามหญ้า สนามเทนนิส ภายในบริเวณที่ปลูกไว้ให้เข้าซึ่งต่อเนื่องกับบริเวณบ้าน โดยที่ตามปกติผู้เช่า ย่อมได้ใช้ประโยชน์ไปด้วยกันกับบ้าน บริเวณบิมน้ำมันย่อมเป็นที่ดินต่อเนื่องกับที่เติมน้ำมันและสำนักงานของบิมน้ำมัน

²⁰ ยกเลิกตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินแก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ.2475 .

กรณีดังกล่าวฐานการคำนวณภาษีจะคำนึงถึงการใช้ประโยชน์จากที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ๆ สำหรับทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีมีคำพิพากษาฎีกาที่วินิจฉัยไว้ พอสรุปได้ดังนี้

1. คำพิพากษาฎีกาที่ 658/2489²¹ วินิจฉัยไว้ว่า โรงเรียนที่ให้บุตรอยู่อาศัยนั้น ไม่มีข้อยกเว้นที่จะต้องเสียภาษีโรงเรียนและที่ดิน

2. คำพิพากษาฎีกาที่ 1133/2494²² วินิจฉัยไว้ว่า โจทก์จัดการให้นายช่วยเคี้ยวเช่าตึกแถวเลขที่ 207 ของโจทก์ครบกำหนดสัญญาเช่าแล้วไม่ยอมออก โจทก์จึงฟ้องขับไล่คดีถึงที่สุด ศาลพิพากษาขับไล่นายช่วยเคี้ยว ในระหว่างบังคับคดีนายช่วยเคี้ยวมายื่นคำแถลงต่อศาลว่า นายช่วยเคี้ยวออกจากตึกเช่าไปแล้ว มีนายอำนวย ยั่งยืนอยู่ในตึกนี้ครั้งถึงกำหนดยื่นประเมินภาษีโรงเรียนปี 2491 ซึ่งเป็นค่ารายปี 2490 โจทก์ยื่นใบแจ้งรายการตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 ต่อจําเลย ว่าตึกหลังนี้ไม่มีการเช่าโดยบอกเลิกสัญญาเช่ากับผู้เช่าไปแล้ว ศาลฎีกาได้มีมติในที่ประชุมใหญ่ว่า ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาตรา 8, 9, 10 บัญญัติเป็นใจความว่า ให้พนักงานประเมินโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น เพื่อเก็บภาษีตามจำนวนเงิน ซึ่งสมควรจะให้เช่าได้ ยกเว้นแต่โรงเรียนซึ่งเจ้าของอยู่เองหรือปิดไว้ หรือให้คนเฝ้า ฯลฯ จึงมีต้องเสียภาษี แต่ปรากฏว่าอาคารของโจทก์นี้มิได้ปิดไว้ หรือเจ้าของอยู่เอง ฯลฯ หากมีผู้เช่าอยู่ แต่ผู้เช่าปิดพลั่วไม่ยอมออก และไม่ให้เป็นเรื่องที่บุกรุกเข้ามาจึงไม่เข้าอยู่ในข้อยกเว้นดังกล่าว ฉะนั้นโจทก์จึงมิได้รับการยกเว้นในการเสียภาษี

3. คำพิพากษาฎีกาที่ 1775/2514²³ วินิจฉัยไว้ว่า จําเลยเป็นเจ้าของและให้เช่าโรงเรียนในเขตเทศบาลนครกรุงเทพมหานครรวม 74 ห้อง โดยซื้อจากเจ้าของเดิมเมื่อวันที่ 1 มิถุนายน 2503 บุคคลที่อยู่ในตึกแถวนั้นอยู่โดยละเมิดสิทธิจําเลย โดยจําเลยมิได้ให้อยู่ จําเลยจึงได้นับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาตรา 9(5) นั้น ได้ความว่าเมื่อ พ.ศ. 2503 ที่จําเลยซื้อห้องพิพาทจากนายจิตร กิจพานิช นั้นได้มีคนเช่าอยู่ในห้องแล้ว จําเลยมีหนังสือให้บุคคลเหล่านั้นมาติดต่อกับจําเลยบุคคลเหล่านั้นไม่ยอมมา โดยต่อสู่ว่าเช่าห้องมาจากเจ้าของเดิมจําเลยจึงฟ้องขับไล่ปรากฏว่าห้องของจําเลยมิได้ปิดไว้และเจ้าของมิได้อยู่เองหรือให้ผู้อื่นอยู่หากแต่มีผู้เช่าอยู่สืบมาจากเจ้าของเดิม แต่ผู้เช่าปิดพลั่วไม่ยอม

²¹ คำพิพากษาฎีกาที่ 658/2489 (ศาลภาษีอากรกลาง) น. 53.

²² คำพิพากษาฎีกาที่ 1133/2494 (ศาลภาษีอากรกลาง) น. 55.

²³ คำพิพากษาฎีกาที่ 1775/2514 (ศาลภาษีอากรกลาง) น. 62.

ออกไปจึงไม่เข้าอยู่ในข้อยกเว้นตามบทกฎหมายที่จำเลยอ้าง จำเลยจึงไม่ได้รับการยกเว้นในการเสียภาษี

4. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 397/2521²⁴ วินิจฉัยไว้ว่า โจทก์เป็นเจ้าของคลังน้ำมัน จำเลยที่ 3 ได้ประเมินเรียกเก็บภาษีโดยรวมเอาถังน้ำมันขนาด 800,000 ลิตร 2 ถัง และ 100,000 ลิตร 9 ถัง เข้าเป็นสิ่งปลูกสร้างให้เสียภาษีด้วย ศาลฎีกาวินิจฉัยว่าคดีนี้จำนวนทุนทรัพย์ที่พิพาทไม่เกินห้าหมื่นบาท และศาลอุทธรณ์พิพากษายืนตามคำพิพากษาศาลชั้นต้น ต้องห้ามฎีกาในข้อเท็จจริงตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 248 พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง (ฉบับที่ 6) พ.ศ. 2518 มาตรา 6 ในการวินิจฉัยปัญหาข้อกฎหมายของโจทก์ข้างต้น ศาลฎีกาต้องถือตามข้อเท็จจริงที่ศาลอุทธรณ์ได้วินิจฉัยจากพยานหลักฐานในสำนวนซึ่งศาลอุทธรณ์ฟังข้อเท็จจริงว่า ถังน้ำมันพิพาทขนาด 800,000 ลิตร และขนาด 100,000 ลิตร โจทก์มีไว้ใช้เป็นที่เก็บน้ำมันเบนซิน น้ำมันก๊าด และน้ำมันโซล่า ซึ่งเป็นสินค้าของโจทก์ ถึงขนาด 800,000 ลิตร สูงประมาณ 10 เมตร เส้นผ่าศูนย์กลาง 9 เมตรเศษ ส่วนถังขนาด 100,000 ลิตร สูงประมาณ 5 เมตร เส้นผ่าศูนย์กลาง 4 เมตรเศษ ก่อนก่อสร้างถึงพิพาทโจทก์ยื่นขออนุญาตปลูกสร้างอาคารและเสนอแบบก่อสร้างต่อจำเลยเพื่อรับใบอนุญาต การก่อสร้างต้องขุดดินให้ลึกกันหลุมเทคอนกรีตพื้นหนา 6 นิ้วฟุต แล้วถมทรายจนเต็มหลุม กันถึงใช้แผ่นเหล็กขนาดกว้าง 6 ฟุต ยาว 12 ฟุต หนา 3 ใน 4 นิ้วฟุต เชื่อมติดกันผนังตัวถังใช้แผ่นเหล็กเชื่อมติดกันเป็นถึงกลม ถึงพิพาทมีขนาดใหญ่โตมั่นคงถาวรอยู่ในลักษณะติดตรึงกับที่ดิน

ศาลฎีกาพิจารณาแล้ว พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินแก้ไขเพิ่มเติม พุทธศักราช 2475 มาตรา 3 บัญญัติว่า "โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งเจ้าของอยู่เองหรือใช้ผู้แทนอยู่ เผ่ารักษา และซึ่งมิได้ใช้เป็นที่ไว้สินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรม ท่านให้งดเว้นจากบทบัญญัติ แห่งภาคนี้ตั้งแต่ พ.ศ. 2475 เป็นต้นไป "ตามความในมาตรานี้ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ หากใช้เป็นที่ไว้สินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรมแล้ว ก็มีได้รับยกเว้นภาษี คำว่า "โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ "พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาตรา 5 บัญญัติว่า ให้กินความถึงแพด้วย แต่ก็มีได้ให้คำจำกัดความไว้พิเศษในการวินิจฉัยปัญหาตามข้อฎีกาของโจทก์จึงต้องถือว่า "โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ" มีความหมายตามธรรมดาตามข้อเท็จจริงที่" ศาลอุทธรณ์วินิจฉัยมา ถังน้ำมันพิพาทขนาด

²⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 397/2521 (ศาลภาษีอากรกลาง) น. 58.

800,000 ลิตร และขนาด 100,000 ลิตร ก่อสร้างขึ้นติดที่ดินเป็นการถาวรใช้สำหรับเก็บสินค้าน้ำมัน เทียบได้กับอาคารเก็บสินค้าทั่ว ๆ ไป การที่ต้องสร้างเป็นรูปถังกลมก็เนื่องจากสินค้าที่เก็บเป็นของเหลวจำพวกน้ำ ศาลฎีกาเห็นว่าการกักเก็บน้ำมันพิพาทเป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ตามความหมายแห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินแก้ไขเพิ่มเติมพุทธศักราช 2475 มาตรา 3 แล้ว การเรียกชื่อสิ่งปลูกสร้างว่าเป็นถังตามรูปร่างลักษณะหรือความเคยชิน หากทำให้สิ่งปลูกสร้างนั้นกลายสภาพมาเป็นถังไม้ ที่โจทก์ฎีกาว่าไม่ว่าถังขนาดใหญ่หรือขนาดเล็กต่างก็เป็นถังน้ำมันเหมือนกัน เมื่อจำเลยไม่ถือว่าถังขนาดเล็กเป็นโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้าง ก็ไม่ควรถือว่าถังขนาดใหญ่เป็นโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ข้อนี้ถังขนาดใหญ่ดังเช่นถังพิพาทและถังขนาดเล็กมีสภาพผิดกันมาก ถังขนาดใหญ่ต้องดำเนินการก่อสร้างขึ้นติดตรงกับที่ดินสิ่งปลูกสร้างลักษณะถาวร ส่วนถังขนาดเล็กเป็นของเคลื่อนจากที่แห่งหนึ่งไปแห่งอื่นได้ ถังขนาดใหญ่และถังขนาดเล็กจึงหาได้มีลักษณะเป็นถังเหมือนกันดังข้อฎีกาของโจทก์ไม่ ที่ศาลล่างทั้งสองวินิจฉัยว่า โจทก์ต้องเสียภาษีโรงเรือนสำหรับถังพิพาทชอบแล้ว

5. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 656/2477²⁵ วินิจฉัยไว้ว่า เมื่อไม่มีการโต้เถียงกันในข้อเท็จจริง ปัญหาว่าคานเรือจะเป็นสิ่งปลูกสร้างอันจะต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินหรือไม่เป็นปัญหากฎหมาย ได้ความว่าโจทก์ได้ให้ผู้เช่าเช่าคานเรือและให้ใช้เรือนหลังนั้นด้วย ศาลฎีกาวินิจฉัยว่ากรณีนี้เป็นลักษณะให้เช่าเรือนรวมกันไปกับคานเรือ และเห็นว่าคานเรือในคดีนี้เป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นอันจะต้องเสียภาษีตามมาตรา 6, 7, 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475

6. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2587/2534²⁶ วินิจฉัยไว้ว่า โรงคุมสายพานลำเลียงปูนซีเมนต์ เป็นโรงเรือนมีโครงเหล็กตั้งตรากับพื้นดิน มีหลังคาคลุมและด้านล่างมีกระเบื้องทำเป็นฝาทั้งสองข้าง นอกนั้นโปร่ง ภายในโรงเรือนมีพื้นซีเมนต์และมีโครงเหล็กสำหรับแขวนสายพานลำเลียงปูนซีเมนต์ตั้งตรากับพื้นคอนกรีต สายพานลำเลียงปูนซีเมนต์ทำงานด้วยระบบมอเตอร์ไฟฟ้ายึดกับโครงเหล็ก มีรอกแขวนสายพานด้วยโซ่และตะขอ ตัวรอกกับตะขอสามารถถอดออกได้เมื่อเวลาไม่ใช้สายพาน จำเลยอุทธรณ์ว่า ตัวรอกมีตะขอเกี่ยวคล้องกับโซ่สายพาน และสายพานกับโครงเหล็กสามารถแยกจากกันได้ จึงไม่เป็นส่วนควบที่สำคัญและสายพานมิได้เป็นเครื่องกระทำหรือเครื่องกำเนิดสินค้าเพื่อใช้ดำเนินการอุตสาหกรรม นั้น เห็นว่า

²⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 656/2477 (ศาลภาษีอากรกลาง) น. 49.

²⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2587/2534 (ศาลภาษีอากรกลาง) น. 109.

จำเลยหยิบยกเฉพาะข้อเท็จจริงบางส่วนมากล่าวอ้างเท่านั้น แต่ข้อเท็จจริงที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยจากพยานหลักฐานว่าลักษณะการติดตั้งเช่นนี้ไม่น่าจะมีลักษณะชั่วคราว จำเลยมิได้หยิบยกขึ้นกล่าวคัดค้าน อุทธรณ์ของจำเลยเป็นการโต้เถียงดุลพินิจในการรับฟังพยานหลักฐานของศาลภาษีอากรกลาง จึงเป็นอุทธรณ์ในข้อเท็จจริง และคดีนี้มีทุนทรัพย์ไม่เกินห้าหมื่นบาท จึงต้องห้ามอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 25

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 13 นั้น เครื่องจักรกลไก เครื่องกระทำหรือเครื่องกำเนิดสินค้าที่ติดตั้งนั้น ต้องติดตั้งในโรงเรือนและเป็นส่วนที่สำคัญจึงจะได้รับประโยชน์จากมาตรานี้ แต่เครื่องจักรผสมคอนกรีตของโจทก์ติดตั้งตรงตราบนพื้นดิน ไม่ได้ติดตั้งในโรงเรือน จึงไม่ข้อพิจารณาว่าโรงเรือนได้ติดตั้งเครื่องจักรผสมคอนกรีตเป็นส่วนควบที่สำคัญหรือไม่ และเครื่องจักรผสมคอนกรีตก็ไม่ใช่เป็นโรงเรือน เป็นเพียงสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ เท่านั้น ดังนี้ แม้โจทก์จะติดตั้งเครื่องจักรกลเพื่อใช้ในการอุตสาหกรรมผลิตคอนกรีตผสมเสร็จก็ไม่มีความหมายบัญญัติให้ลดค่ารายปีลงเหลือหนึ่งในสามก่อนคำนวณภาษี

ส่วนของโรงเรือนรายการสำนักงาน แม้จะใช้เป็นที่ควบคุมการทำงานของเครื่องจักรผสมคอนกรีต มีแผงควบคุมการทำงานโดยมีปุ่มที่พนักงานของโจทก์คอยบังคับให้เครื่องจักรผสมคอนกรีตทำงานก็ตาม แต่การผสมคอนกรีตผสมเสร็จมีความสำคัญอยู่ที่เครื่องจักรผสมคอนกรีต ฉะนั้น แผงควบคุมการทำงานของเครื่องจักรผสมคอนกรีตจะเป็นส่วนควบของโรงเรือนอันเป็นสำนักงานก็หาใช่เป็นส่วนควบที่สำคัญเพื่อใช้ในการดำเนินการอุตสาหกรรมของโจทก์ไม่ จึงลดค่ารายปีลงตาม มาตรา 13 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2472 ไม่ได้

7. คำพิพากษาฎีกาที่ 845/2483²⁷ วินิจฉัยไว้ว่าโจทก์จำเลยพิพาทกันเรื่องภาษีโรงเรือน 3 รายคือ

ก. โรงเรือนเลขที่ 3032 ด.โจทก์ว่าคนเช่าอยู่ 6 เดือนจำเลยว่าคนเช่า 8 เดือน เลขที่ 3072 ถ.โจทก์ว่าไม่มีคนเช่าตลอดปี จำเลยว่าคนเช่า 2 เดือน ฝ่ายโจทก์มีเสมือนบัญชีกับคนตรวจห้องเช่ามาเป็นพยาน ฝ่ายจำเลยมีทะเบียนสำมะโนครัว

ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า สำมะโนครัวเป็นแต่เพียงข้อสันนิษฐานเบื้องต้น ผู้พยานโจทก์ไม่ได้ จึงให้โจทก์ชนะคดี

²⁷ คำพิพากษาฎีกาที่ 845/2483 (ศาลภาษีอากรกลาง) น. 52.

ข. โรงมหรสพ พยานโจทก์ว่าให้เช่ารายวันอย่างสูงได้วันละ 5 บาท อย่างต่ำวันละ 2 บาท ตลอดปีได้ค่าเช่า 268 บาท ฝ่ายจำเลยเถียงว่าค่าเช่ารายวันอย่างต่ำวันละ 2 บาท เป็นเดือนละ 60 บาท

ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า โจทก์สืบได้ชัดเจนว่าได้ค่าเช่า 268 บาท จริงอยู่ เจ้าหน้าที่เห็นว่าค่าเช่านั้นไม่ใช่จำนวนที่สมควรก็อาจคำนวณเอาตามที่เหมาะสมได้ แต่เรื่องนี้ ค่าเช่าที่โจทก์ว่าเก็บได้วันละ 5 บาท และ 2 บาท นั้น จำเลยก็มีโต้แย้งว่าน้อยเกินสมควร จึงให้โจทก์ชนะคดี

ค. โปะเหล็ก มีหลังคามีฝารอบ ปิดเปิดได้ ใช้สำหรับให้คนโดยสารนั่งพักรอเรือ บางส่วนตั้งโต๊ะทำงานแผนกเดินเรือของโจทก์ได้พื้นโปะเก็บน้ำมันสำหรับเดินเรือ

ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า โปะรายนี้เป็นแพโจทก์มิได้ปิดไว้หรือให้คนอยู่เฝ้ารักษาจึงไม่เข้าข้อยกเว้นการเสียภาษีตามมาตรา 9(5) และไม่เข้าข้อยกเว้นมาตรา 30 เพราะไม่ได้ความว่าโจทก์ผู้เป็นเจ้าของอยู่เองหรือให้คนผู้แทนอยู่เฝ้ารักษา จึงให้โจทก์ชนะคดีในข้อหานี้อีก

(2) ทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน

สำหรับทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน จะพิจารณาได้ ดังนี้

ก. ทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน²⁸ ได้แก่

(1) พระราชวังอันเป็นส่วนของแผ่นดิน หมายถึง พระราชวังอันเป็นทรัพย์สินฝ่ายพระมหากษัตริย์จะได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน ส่วนทรัพย์สินส่วนพระองค์ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน

(2) ทรัพย์สินของรัฐบาล ซึ่งใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะ และทรัพย์สินของการรถไฟแห่งประเทศไทยที่ใช้ในกิจการรถไฟโดยตรง

(2.1) ทรัพย์สินของรัฐบาลซึ่งใช้ในกิจการของรัฐบาล ได้แก่ ตั๋วอาคารอันเป็นที่ตั้งที่ทำการของกระทรวง ทบวง กรม รวมทั้งที่ดินที่ใช้ปลูกสร้างอาคาร รวมตลอดทั้งที่ดินต่อเนื่อง แต่ถ้านำตั๋วอาคารไปให้เช่าหาผลประโยชน์ย่อมไม่ได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน

(2.2) ทรัพย์สินของรัฐบาลซึ่งใช้ในกิจการสาธารณะ ได้แก่ ถนนหนทาง สะพาน ท่าเรือสาธารณะ ศาลาท่าน้ำ หรือที่พักผู้โดยสารซึ่งมีไว้ให้ประชาชนได้ใช้ประโยชน์ร่วมกัน

²⁸ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475, มาตรา 9.

สำหรับการรถไฟแห่งประเทศไทยย่อมได้รับการยกเว้นภาษี ไม่ว่าจะเป็นโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ หรือพื้นที่ต่อเนื่อง ตามที่ได้อ้างว่ามีช้อยยกเว้นอยู่ในพระราชบัญญัติจัดตั้งการรถไฟแห่งประเทศไทย แต่มีข้อแม้ว่าต้องใช้ในการกิจการของการรถไฟโดยตรง เช่น สถานีรถไฟ รางรถไฟ บ้านพักพนักงานรถไฟ การยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินให้การรถไฟแห่งประเทศไทยเช่นนี้ ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการบริหารราชการแผ่นดินระหว่างรัฐวิสาหกิจด้วยกัน ทำให้รัฐวิสาหกิจบางแห่งพยายามหาข้ออ้างมา เพื่อให้ตนไม่ต้องชำระภาษีโรงเรือนและที่ดิน

(3) ทรัพย์สินของโรงพยาบาลสาธารณะ และโรงเรือนสาธารณะ ซึ่งกระทำการอันมิใช่เพื่อผลกำไรส่วนบุคคล และใช้เฉพาะในการรักษาพยาบาล และในการศึกษา สามารถแยกพิจารณาได้ ดังนี้

(3.1) ทรัพย์สินของโรงพยาบาลสาธารณะ ซึ่งกระทำการอันมิใช่เพื่อผลกำไรส่วนบุคคล และใช้เฉพาะในการรักษาพยาบาล ได้แก่ โรงพยาบาลของทางราชการทั่ว ๆ ไป เช่น โรงพยาบาลรามาธิบดี โรงพยาบาลศิริราช โรงพยาบาลจุฬาลงกรณ์ เป็นต้น ส่วนโรงพยาบาลเอกชน เป็นการตั้งขึ้นเพื่อผลกำไรส่วนบุคคล จึงไม่ได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน เช่น โรงพยาบาลเปาโล โรงพยาบาลวิภาวดี เป็นต้น

(3.2) ทรัพย์สินของโรงเรียนสาธารณะ ซึ่งกระทำการอันมิใช่เพื่อผลกำไรส่วนบุคคล และใช้เฉพาะเพื่อการศึกษา ได้แก่ โรงเรียนและมหาวิทยาลัยต่าง ๆ ของรัฐบาล เช่น โรงเรียนเทศบาล โรงเรียนในสังกัดกรุงเทพมหานคร มหาวิทยาลัยรามคำแหง เป็นต้น ส่วนโรงเรียนและมหาวิทยาลัยเอกชน ที่ตั้งขึ้นเพื่อผลกำไรส่วนบุคคล ย่อมไม่ได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน เช่น โรงเรียนเอกชน มหาวิทยาลัยเอกชน เป็นต้น

(4) ทรัพย์สินซึ่งเป็นศาสนสมบัติอันใช้เฉพาะในศาสนกิจอย่างเดียว หรือเป็นที่อยู่ของสงฆ์ สามารถแยกพิจารณาได้ ดังนี้

(4.1) ทรัพย์สินซึ่งเป็นศาสนสมบัติใช้เฉพาะในศาสนกิจอย่างเดียว ต้องแยกตามความเหมาะสมของลัทธิประเพณีในแต่ละศาสนา ได้แก่ ศาสนาพุทธ เช่น โบสถ์ วิหาร ศาลาการเปรียญ โรงปริยัติธรรม ฌาปนสถาน ศาลาสวดอภิธรรม และที่ดินอันเป็นส่วนประกอบ เป็นต้น ศาสนาอิสลาม เช่น สุเหร่า และส่วนประกอบของสุเหร่าซึ่งใช้ในศาสนกิจอย่างเดียว เป็นต้น ศาสนาคริสต์ เช่น โบสถ์ซึ่งใช้ประกอบศาสนกิจ เป็นต้น

(4.2) ทรัพย์สินซึ่งเป็นศาสนสมบัติอันเป็นที่อยู่ของสงฆ์ เช่น กุฏิอันเป็นที่อยู่ของสงฆ์ บ่อน้ำ สระน้ำ ล้อม เป็นต้น ถ้าศาสนสมบัติไม่เข้าลักษณะดังกล่าวย่อมไม่ได้รับการยกเว้น เช่น วัดมีที่ดินและได้ปลูกสร้างตึกหรืออาคารให้เช่า หรือผู้รับเหมาปลูกตึกแถว

หรืออาคารแล้วเรียกเก็บเงินกินเปล่า หรือแป๊ะเจี๊ยะจากผู้เช่า โดยผู้เช่าทำสัญญาเช่าจากทางวัด ทางวัดได้ค่าเช่าเป็นรายเดือน แม้ว่ารายได้จากการให้เช่าได้นำไปบำรุงวัดเพื่อการกุศลใดๆ ก็ไม่ เป็นเหตุให้ได้รับยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน

(5) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งปิดไว้ตลอดปี และ เจ้าของมิได้อยู่เอง หรือให้ผู้อื่นอยู่ นอกจากคนเฝ้าในโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ หรือใน ที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกัน คำว่า "ปิดไว้ตลอดปี" หมายความว่าปิดไว้จริงตลอด 365 วัน โดยเจ้าของ หรือผู้อื่นไม่ได้เข้าไปอยู่ในโรงเรือนหรือที่ดินอันเป็นบริเวณและมีคนเฝ้าอยู่เท่านั้น คนเฝ้า หมายถึง คนรับใช้ให้เฝ้าจริง ๆ ไม่ใช่อาศัยอยู่

(6) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างของการเคหะแห่งชาติที่ผู้เช่าซื้อ อาศัยอยู่เอง โดยมิได้ใช้เป็นที่พักอาศัยหรือประกอบกิจการอุตสาหกรรม หรือประกอบกิจการอย่าง อื่น เพื่อหารายได้ ถ้าหากผู้เช่าซื้อไม่ได้อยู่เอง หรือใช้เป็นที่พักอาศัย หรือประกอบอุตสาหกรรม หรือกิจการอื่นเพื่อหารายได้ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นย่อมต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน หรือ โรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้างที่การเคหะแห่งชาติได้ใช้เป็นอาคารสำนักงาน ย่อมต้องเสียภาษีโรงเรือน และที่ดินในระยะแรก การยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินเกิดขึ้นเพื่อคนจน แต่ปัจจุบันผู้เช่าซื้อยังมี คนมีรายได้ปานกลางและรายได้สูงทำให้อัตราการว่างงานโดยแท้จริงเบียดเบียนไป

ข. ทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน²⁹

ทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินตามมาตรา 10 ได้แก่ โรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งเจ้าของอยู่เอง หรือให้ผู้แทนเฝ้ารักษา และซึ่งมิได้ใช้ เป็นที่ไว้สินค้า หรือประกอบอุตสาหกรรม สามารถแยกการพิจารณาได้เป็น

(1) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งเจ้าของอยู่เอง และ มิได้ใช้เป็นที่ไว้สินค้า หรือประกอบอุตสาหกรรม หมายความว่า โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างซึ่งมิได้ใช้ ไว้สินค้าและมีได้ใช้ประกอบอุตสาหกรรมใด ๆ เพียงแต่เจ้าของได้อาศัยอยู่เองย่อมได้รับการยกเว้น ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ถ้าเจ้าของอยู่และประกอบอุตสาหกรรมอย่างใดอย่างหนึ่งในโรงเรือนหรือ สิ่งปลูกสร้าง ย่อมไม่ได้รับยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน เช่น บ้านที่ใช้อยู่อาศัยย่อมได้รับยกเว้น ภาษี แต่ถ้าบ้านหลังนั้นเป็นร้านขายของหรือเป็นที่ไว้สินค้า หรือให้ผู้อื่นเช่า หรือทำเป็นหอพัก โรงแรม สำนักงาน โรงงาน ย่อมไม่ได้รับยกเว้นภาษี

ถ้ามีตึกแถว 2 ชั้น ชั้นแรกให้เป็นร้านค้า ส่วนชั้นบนใช้เป็น ที่อยู่อาศัย กรณีนี้ชั้นแรกย่อมไม่ได้รับการยกเว้นภาษี แต่ชั้นบนได้รับการยกเว้นภาษี

²⁹พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475, มาตรา 10.

(คำพิพากษาฎีกาที่ 533/2477) ถ้าชั้นล่างใช้เป็นที่อยู่อาศัย ส่วนชั้นบนให้เช่า กรณีนี้ชั้นบนต้องเสียภาษี ส่วนชั้นล่างไม่ต้องเสียภาษี ดังนั้นการคิดภาษีจึงเป็นการคิดเฉพาะส่วนที่เข้าข่ายต้องเสียภาษี เช่น อาคาร 2 ชั้น ชั้นล่างใช้อาศัย ชั้นบนใช้เป็นสำนักงาน ที่ดินรอบข้างมีการทำอุตสาหกรรมเล็ก ๆ จึงคิดภาษีเฉพาะชั้นบน และที่ดินรอบข้างเท่านั้น อย่างไรก็ตามการคิดภาษีของอาคารจะมีการแยกเป็นชั้น ๆ ซึ่งต่างกับตึกแถวไม่มีการแยกชั้นแต่คิดภาษีรวมทั้งตึกขนาดต่าง ๆ กัน 2 ชั้น 3 ชั้นหรือ 4 ชั้น โดยมีหลักเกณฑ์กลาง เนื่องจากปริมาณตึกแถวมีมากมายนับล้านคูหา การที่ต้องไปตรวจถึงการใช้ประโยชน์ของตึกแถวทุกหลังทำได้ยาก ต้องสร้างหลักเกณฑ์กลางขึ้นมา กล่าวคือ ถ้าตึกแถวเข้าหลักเกณฑ์ที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน การคิดภาษีจะดูจากจำนวนชั้นของตึกแถว ดังนี้

ตึกแถว 2 ชั้น ประมาณ 80% จะมีการใช้ประโยชน์โดยอยู่อาศัย 1 ชั้น ทำการค้า 1 ชั้น ใช้แนวนนี้เป็นเกณฑ์กลางในการคิดภาษี

ตึกแถว 3 ชั้น ประมาณ 80% จะมีการใช้ประโยชน์โดยอยู่อาศัย 2 ชั้น ทำการค้า 1 ชั้น ใช้แนวนนี้เป็นเกณฑ์กลางในการคิดภาษี

ตึกแถว 4 ชั้น ประมาณ 70% จะมีการใช้ประโยชน์โดยอยู่อาศัย 3 ชั้น ทำการค้า 1 ชั้น และอีก 30% จะมีการใช้ประโยชน์โดยอยู่อาศัย 2 ชั้น ทำการค้า 2 ชั้น ใช้กรณีแรก (70%) เป็นเกณฑ์กลางในการคิดภาษี

จะเห็นได้ว่า กรณีของตึกแถว มาตรการทางภาษีไม่สามารถเข้าถึงผู้เสียภาษีได้ทุกราย

ถ้ามีการใช้ประโยชน์จากที่ดินต่อเนื่องเพียงอย่างเดียว โดยนำไปให้เช่าเป็นที่จอดรถ ส่วนโรงเรือนใช้อาศัยเอง กรณีนี้ไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน เพราะโรงเรือนใช้อาศัยเองย่อมได้รับการยกเว้นตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน มาตรา 10 เมื่อทรัพย์ประธานเข้าข่ายได้รับยกเว้น จึงไม่ต้องพิจารณาต่อไปว่า ที่ดินต่อเนื่องได้มีการนำไปใช้ประโยชน์หรือไม่

(2) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษา และมีได้ใช้เป็นที่พักสินค้า หรือประกอบอุตสาหกรรม คำว่า "เฝ้ารักษา" ต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริง ถ้าหากมีการอพยพครอบครัวเข้าไปอยู่ และมีอุปกรณ์ในการดำรงชีวิตอย่างปกติย่อมไม่เข้าข่ายการอยู่เฝ้ารักษา แต่ถ้าเข้าไปอยู่ชั่วคราวโดยลำพังตัวคนเดียว ไม่มีอุปกรณ์ในการดำรงชีวิต อาจพิจารณาจากที่อยู่อาศัย หรือบุคคลนั้นมีบ้านอยู่เป็นหลักฐานในที่อื่นแล้วยอมเข้าข่ายอยู่เฝ้ารักษา

ค. ทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินตาม
ประกาศของรัฐมนตรี³⁰

ทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินตามประกาศของรัฐมนตรี ทั้งนี้เป็นไปตามมาตรา 6 ทวิ ที่บัญญัติว่า "ให้รัฐมนตรีมีอำนาจยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินให้แก่รัฐวิสาหกิจสำหรับพื้นที่ที่เป็นบริเวณต่อเนื่องกับโรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่ใช้ประโยชน์โดยตรงของรัฐวิสาหกิจ ตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดไว้"

ดังนั้น การยกเว้นภาษีตามมาตรา 6 ทวิ จึงเป็นการยกเว้นเฉพาะพื้นที่ที่เป็นบริเวณต่อเนื่องกับโรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่ใช้ประโยชน์โดยตรงของรัฐวิสาหกิจ เท่านั้น ไม่ยกเว้นส่วนที่เป็นโรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้าง หรือส่วนที่รัฐวิสาหกิจไม่ได้ใช้ประโยชน์โดยตรง ทั้งนี้ได้มีประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่อง กำหนดพื้นที่ที่เป็นบริเวณต่อเนื่องกับโรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้างของรัฐวิสาหกิจให้ได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน ลงวันที่ 27 มกราคม 2535 โดยได้กำหนดให้พื้นที่อ่างเก็บน้ำ เขื่อนต่าง ๆ ของการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย เป็นพื้นที่ที่เป็นบริเวณต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้าง ได้รับการยกเว้น ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ซึ่งการให้อำนาจรัฐมนตรีเช่นนี้ เป็นการให้อำนาจที่ไม่มีขอบเขตและเงื่อนไข ขึ้นกับดุลยพินิจของรัฐมนตรีอันอาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างรัฐวิสาหกิจด้วยกัน

ง. การลดหย่อนค่ารายปีของทรัพย์สินบางประเภท ได้แก่

(1) ถ้าโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ถูกรื้อถอนหรือถูกทำลายโดยประการอื่น จนไม่สามารถใช้ประโยชน์ได้ ให้ลดหย่อนค่ารายปีของทรัพย์สินนั้น ตามส่วนที่ถูกทำลายตลอดเวลาที่ยังไม่ได้ทำขึ้นใหม่³¹ เช่น โรงเรือนถูกรื้อถอนหรือถูกไฟไหม้โดยใช้เป็นที่อยู่อาศัยไม่ได้ แต่ไม่รวมถึงโรงเรือนที่เจ้าของกำลังซ่อมแซม และในขณะที่ซ่อมแซมยังใช้เป็นที่อยู่อาศัยได้ตามปกติ ไม่กระทบกระเทือนต่อเงินเช่า ฯลฯ

(2) กรณีที่โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ทำขึ้นในระหว่างปี จะคิดค่ารายปีเฉพาะเวลาที่สมควรเข้าอยู่ได้³² คำว่า "สมควรเข้าอยู่ได้" เป็นปัญหาข้อเท็จจริงที่ต้องพิจารณาเป็นเรื่อง ๆ ไป เช่น โรงเรือนแห่งหนึ่งปลูกสร้างเสร็จแล้วแต่ยังไม่ได้ทาสี หรือว่าสมควรเข้าอยู่ได้แล้ว หากเพิ่งวางเสา มุงหลังคา ปูพื้นแต่ยังไม่มีข้างฝา ถือว่ายังไม่สมควรเข้าอยู่ได้

³⁰ ประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่อง กำหนดพื้นที่ที่เป็นบริเวณต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างของรัฐวิสาหกิจให้ได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน, 27 มกราคม 2535.

³¹ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475, มาตรา 11.

³² พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475, มาตรา 12.

(3) ถ้าโรงเรียนใดติดตั้งส่วนควบสำคัญ มีลักษณะเป็นเครื่องจักร กลไก เครื่องกระทำ หรือเครื่องกำหนดสินค้า เพื่อให้ดำเนินการอุตสาหกรรมบางอย่าง เช่น โรงสี โรงเลื่อย ฯลฯ ขึ้นในโรงเรียนนั้น ในการประเมินให้ลดค่ารายปีคงเหลือ 1 ใน 3 ของค่ารายปีของทรัพย์สินนั้นรวมทั้งส่วนควบ³³ ในทางปฏิบัติมักไม่นิยมใช้ประโยชน์จากกรณีนี้ เนื่องจากว่า ค่ารายปีตามมาตรฐานนี้ จะเท่ากับ ค่ารายปีของ (ตัวอาคาร + ที่ดิน + ส่วนควบ) ส่วนควบในที่นี้คือ เครื่องจักร ซึ่งการประเมินค่ารายปี (ค่าเช่า) ของเครื่องจักรเป็นเรื่องที่ยากมาก และการใช้ประโยชน์จากมาตรฐานนี้ บางครั้งทำให้ค่ารายปีสูงกว่าการประเมินค่ารายปีปกติ ทำให้เจ้าของอุตสาหกรรมไม่ได้ประโยชน์อย่างแท้จริง

การขอลดค่ารายปีข้างต้น เป็นหน้าที่ของผู้รับประเมินที่จะขอลดลง อีกทั้งการพิจารณาต้องประกอบด้วยหลักฐานและข้อเท็จจริงจึงจะลดให้

2.3 การบริหารภาษีที่ดินและวิธีจัดเก็บภาษีโรงเรียนและที่ดิน

การจัดเก็บภาษีโรงเรียนและที่ดิน จะจัดเก็บจากโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นกับที่ดินที่ใช้ประโยชน์ต่อเนื่องกับโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นนั้น ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีโรงเรียนและที่ดิน ได้แก่ โรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างและที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรียนและสิ่งปลูกสร้างนั้น และในปีที่ผ่านมาได้มีการใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินนั้น เช่น ให้เช่า ใช้เป็นที่ทำการค้าขาย ที่ไว้สินค้าที่ประกอบอุตสาหกรรม ให้ญาติ บิดามารดา บุตร หรือผู้อื่นอยู่อาศัย หรือใช้ประกอบกิจการอื่น ๆ เพื่อหารายได้ หรือสิ่งก่อสร้างที่เป็นจุดรับ-ส่งสัญญาณโทรศัพท์มือถือและที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับสิ่งก่อสร้างดังกล่าวและมีเช่าขอยกเว้น มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

2.3.1 หลักเกณฑ์ที่ดินในการบริหารภาษี

การจัดเก็บภาษีที่ดิน มีประสิทธิภาพ ย่อมเกิดขึ้นบนหลักเกณฑ์การบริหารภาษีที่ดิน ซึ่งใช้เป็นแนวทางในการกำหนดการจัดเก็บภาษีแต่ละประเภท หลักเกณฑ์การบริหารภาษีที่ดินนี้ได้ปรากฏในทฤษฎีทางเศรษฐศาสตร์ ได้แก่³⁴

³³ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน พ.ศ. 2475, มาตรา 13.

³⁴ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, (กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2541), หน้า 123 – 130.

1. ประชาชนทุกคนในแต่ละประเทศควรเสียสละรายได้ หรือผลประโยชน์ ตามฐานะทางเศรษฐกิจของตนเอง เพื่อสนับสนุนการปฏิบัติงานของรัฐ เพราะแต่ละคนได้รับ ประโยชน์ และการคุ้มครองจากรัฐ เทียบได้กับหลักความยุติธรรมในปัจจุบัน

2. ภาษีที่ประชาชนแต่ละคนจ่ายนั้น ต้องมีความแน่นอน ไม่มีลักษณะ กำกวม กล่าวคือ ลักษณะรูปแบบของภาษี และจำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีจะต้องเป็นที่ชัดเจนแก่ ผู้เสียภาษีทุกคน ซึ่งเทียบได้กับหลักความแน่นอนในปัจจุบัน

3. การเก็บภาษีทุกชนิดควรเก็บตามวันเวลา สถานที่ที่ผู้เสียภาษี มีความสะดวก และต้องอำนวยความสะดวกในการเสียภาษีให้กับผู้เสียภาษี ซึ่งเทียบได้กับหลัก ความสะดวกในปัจจุบัน

4. ภาษีทุกชนิดที่จัดเก็บนั้น ควรก่อให้เกิดภาระแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด เท่าที่จะน้อยได้ แต่ขณะเดียวกันก็ทำให้รัฐบาลได้รับรายได้มากที่สุดเท่าที่จะมากได้ ซึ่งเทียบเท่าได้ กับหลักความประหยัดในปัจจุบัน

นอกจากนี้ Adam Smith นักเศรษฐศาสตร์ชาวอังกฤษ ได้กล่าวถึงลักษณะ ของภาษีอากรที่ดีไว้ในหนังสือชื่อ “The Wealth of Nation” ว่าภาษีอากรที่ดีควรมีลักษณะ 4 ประการ ซึ่งสรุปสาระสำคัญได้ดังนี้³⁵

1. หลักความยุติธรรม (Equity) ภาษีที่ดีต้องเก็บอย่างยุติธรรม หมายความว่า ต้องเก็บให้ทั่วถึงโดยไม่มีการเลือกปฏิบัติและเก็บตามกำลังความสามารถของผู้เสียภาษี (ability to pay) กล่าวคือ ผู้ใดมีรายได้มากให้เสียภาษีมาก ผู้ใดมีรายได้น้อยให้เสียภาษีน้อย

2. หลักความแน่นอน (Certainty) หลักนี้กล่าวว่าภาษีที่ดีจะต้องมีความ แน่นอนแจ่มชัด รู้ว่าใครบ้างจะต้องเสียภาษีเท่าไร เสียอย่างไรจากฐานอะไร ในอัตราเท่าใด ข้อความ ในกฎหมายภาษีจะต้องแจ่มชัด ไม่กำกวม นอกจากนี้ หลักความแน่นอนยังหมายความว่า รัฐจะต้องมีนโยบายที่แน่นอนในการจัดเก็บภาษี คือ ไม่เปลี่ยนแปลงบ่อย ๆ ทั้งนี้ เพื่อว่าธุรกิจ ภาคเอกชนจะได้วางแผนของตนเองได้ หากรัฐไม่มีความแน่นอนในการจัดเก็บภาษีแต่มีการ เปลี่ยนแปลงบ่อย ๆ การวางแผนของธุรกิจเอกชนย่อมได้รับความกระทบกระเทือนจากการ เปลี่ยนแปลงภาษีนั่น

³⁵ Adam Smith อรรถาธิบายใน วิริยา แซ่หลี่. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา, พิมพ์ครั้งที่ 1 (เชียงใหม่ : ชมพุกาแฟพิมพ์, 2545) หน้า 2 – 3.

3. หลักความสะดวก (Simplicity) หลักนี้ถือว่าภาษีที่ดีต้องสะดวกในการจัดเก็บและสะดวกในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี หมายความว่า จะต้องเก็บได้ง่าย และง่ายต่อประชาชนที่จะปฏิบัติตามกฎหมายภาษี ในการนี้ด้วยกฎหมายภาษีเองจะต้องเข้าใจง่าย หลักเกณฑ์ต่าง ๆ ต้องไม่สลับซับซ้อนจนคนทั่วไปเข้าใจไม่ได้ นอกจากนั้นแบบฟอร์มต่าง ๆ และข้อกำหนดต่าง ๆ ที่ให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติจะต้องง่ายต่อการปฏิบัติด้วย การอำนวยความสะดวกของเจ้าหน้าที่ต่อผู้เสียภาษีจะต้องดีด้วย

4. หลักความประหยัด (Economy) ภาษีที่ดีจะต้องประหยัด หมายความว่า จะต้องเสียค่าใช้จ่ายการจัดเก็บน้อย แต่เก็บภาษีได้มาก ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บนี้จะต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายของสังคมในการบรรลุถึงการจัดเก็บภาษีนั้นด้วย ทั้งนี้ เพราะหากคำนึงถึงค่าใช้จ่ายของรัฐแต่เพียงด้านเดียวจะไม่ถูกต้อง เพราะรัฐอาจผลัดภาระในการจัดเก็บภาษีบางประเภทไปให้เอกชนทำหน้าที่ในการจัดเก็บได้ เช่น ภาษีหัก ณ ที่จ่าย ซึ่งเท่ากับว่าผู้หักภาษีได้ทำหน้าที่ส่วนหนึ่งแทนรัฐในการเก็บภาษี ผู้หักภาษีจึงต้องเสียค่าใช้จ่ายในการทำหน้าที่ดังกล่าวแม้ค่าใช้จ่ายนี้จะไม่ใช่ค่าใช้จ่ายของรัฐ แต่ก็ยังเป็นค่าใช้จ่ายของสังคมที่ต้องใช้ทรัพยากรของสังคมสิ้นเปลืองไปในการเก็บภาษี นอกจากนั้นยังต้องคำนึงถึงความประหยัดทางด้านผู้เสียภาษีด้วย หมายความว่า ในการที่จะเสียภาษีนั้น ผู้เสียภาษีนอกจากจะต้องเสียเงินค่าภาษีแล้วยังต้องเสียเงินค่าใช้จ่ายในการเสียภาษี เช่น ค่าทำบัญชี ค่าเก็บหลักฐาน ค่าที่ปรึกษาภาษี ค่ารถไปติดต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษี ค่าเสียเวลา และค่าเสียโอกาสของผู้เสียภาษี ค่าใช้จ่ายในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีนี้นี้เรียกว่า “ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี” (Compliance Cost) ระบบภาษีที่ประหยัดจะต้องมีค่าใช้จ่ายของรัฐในการจัดเก็บภาษิต่ำรวมทั้งค่าใช้จ่ายของภาคเอกชน ที่มีส่วนช่วยในการจัดเก็บภาษิต่ำ และค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษิต่ำด้วย

นักวิชาการภาษีอากรปัจจุบัน มีความเห็นเห็นว่านอกจากหลักเกณฑ์ 4 ข้อของ Adam Smith แล้วภาษีที่ดีควรจะต้องมีลักษณะเพิ่มเติม ดังนี้ คือ³⁶

1. หลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ (Economy Neutrality) หมายความว่าระบบภาษีอากรต้องไม่กระทบกระเทือนต่อรูปแบบการบริโภค การออม การแข่งขัน การผลิตสินค้าและบริการ ตลอดจนการทำงานของกลไกตลาด นั่นคือ การจัดเก็บภาษีจะต้องเก็บเท่า ๆ กันในธุรกิจและประเภทเดียวกันเก็บสินค้าทุกชนิด

³⁶ วริยา แซ่หลี่. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา, พิมพ์ครั้งที่ 1 (เชียงใหม่ : ชมพูการพิมพ์, 2545) หน้า 4 – 5.

2. หลักการใช้นโยบายทางเศรษฐกิจได้ หมายความว่า ภาษีที่ดีต้องเอื้ออำนวยต่อการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ และส่งเสริมการพัฒนาทางเศรษฐกิจด้วย ทั้งนี้เพราะการดำเนินนโยบายภาษีอากร มิใช่เป็นการมุ่งหารายได้เข้ารัฐแต่เพียงอย่างเดียว แต่ภาษีอากรนั้นสามารถใช้เป็นเครื่องมือในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจและส่งเสริมการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ ซึ่งเป็นเป้าหมายสำคัญสองประการของการดำเนินนโยบายเศรษฐกิจ นอกจากนั้นภาษีอากรก็อาจใช้เป็นเครื่องมือทางเศรษฐกิจอื่น ๆ ได้ ระบบภาษีที่ดีต้องเอื้อต่อการใช้เป็นเครื่องมือทางเศรษฐกิจดังกล่าว

3. หลักการยอมรับได้ของสังคม (Acceptability) การจัดเก็บภาษีอากรจะได้อผลหรือไม่ นอกจากจะขึ้นอยู่กับความพยายามของรัฐบาลแล้วสิ่งสำคัญอีกประการหนึ่งยังขึ้นอยู่กับความร่วมมือของประชาชนด้วย หากประชาชนให้ความร่วมมือในการเสียภาษีอากรเป็นอย่างดี การจัดเก็บภาษีก็ง่าย ภาษีที่จะได้รับความร่วมมือจากประชาชนอย่างดี จะต้องเป็นภาษีที่ได้รับการยอมรับจากสังคม หากสังคมเห็นความเหมาะสมเป็นการสมควรที่จะต้องเสียภาษีนั้น ภาษีนั้นก็จะได้รับความร่วมมือจากประชาชนในการเสียภาษี แต่หากสังคมไม่ยอมรับภาษีนั้น เพราะเห็นว่าเป็นการไม่เหมาะสม ไม่สมควร และไม่ยุติธรรม ภาษีนั้นก็จะไม่ได้รับความร่วมมือจากประชาชน ภาษีที่ไม่ได้รับการยอมรับจากสังคมจะเป็นภาษีที่ดีของสังคมนั้นไม่ได้

4. หลักการบังคับใช้ได้ (Enforceability) ภาษีที่ดีจะต้องเป็นภาษีที่บังคับจัดเก็บได้ คือ ปฏิบัติได้ หมายความว่าเมื่อนำภาษีนั้นๆ มาใช้แล้วจะต้องสามารถบังคับจัดเก็บได้

5. หลักความยืดหยุ่น (Flexibility) ภาษีที่ดีจะต้องปรับตามเศรษฐกิจได้ เช่น ในภาวะเงินเฟ้อ รัฐบาลต้องการลดการหมุนเวียนของเงินในท้องตลาด ภาษีที่ดีจะต้องปรับตัวในลักษณะที่เก็บภาษีได้มากในภาวะเงินเฟ้อ เพราะการเก็บภาษีเป็นการเคลื่อนย้ายอำนาจซื้อออกจากภาคเอกชน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่จัดเก็บในอัตราก้าวหน้า นั่นถือว่าเป็นภาษีที่มีความยืดหยุ่น ทั้งนี้ เพราะว่าเมื่อสภาวะเศรษฐกิจดี รายได้ของคนจะเพิ่มขึ้นมาก ทำให้อัตราภาษีส่วนเพิ่ม (Marginal Tax Rate) เพิ่มขึ้นด้วย ซึ่งเท่ากับเป็นการดูดซับอำนาจซื้อออกจากภาคเอกชน เป็นการลดความกดดันให้เกิดเงินเฟ้อได้ ส่วนภาวะที่เศรษฐกิจตกต่ำคนมีรายได้น้อย ก็เสียภาษีในอัตราภาษีส่วนเพิ่มที่ต่ำ ทำให้มีเงินเหลือในภาคเอกชนมาก เศรษฐกิจก็จะฟื้นตัวได้เร็ว ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ปัจจุบันจัดเก็บในอัตราก้าวหน้าจึงนับว่าเป็นการปรับตัวเสถียรภาพเศรษฐกิจโดยอัตโนมัติ (Automatic stabilizer) ตัวหนึ่ง

6. หลักการอำนวยความสะดวก (Productivity) หลักการนี้ กล่าวว่า ภาษีที่ดี ต้องก่อให้เกิดรายได้ต่อรัฐบาลมากพอ ต้องมีฐานกว้างและฐานขยายตัวจากการขยายตัวของภาวะเศรษฐกิจ ทั้งนี้ เพื่อว่าเวลาที่เศรษฐกิจขยายตัว รัฐบาลมีภาระจ้องใช้จ่ายเงินมากจะได้ไม่ต้องเพิ่มอัตราภาษี

2.3.2 การกำหนดวิธีการคำนวณภาษีโรงเรือนและที่ดิน

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ ได้กำหนดวิธีการประเมินภาษีโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ กับที่ดิน ซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างนั้น ๆ รวมทั้งได้กำหนดจำนวนอัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บไว้ในอัตราร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี โดยให้เป็นหน้าที่ของพนักงานเจ้าหน้าที่ทำการกำหนดประเภทของทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายการเสียภาษีตามที่กฎหมายบัญญัติตลอดจนคิดคำนวณค่ารายปีแห่งทรัพย์สิน และค่าภาษีที่จะต้องเสียไว้ในมาตรา 24 ดังนี้

“เมื่อได้ไต่สวนตรวจตราแล้วให้เป็นหน้าที่ของพนักงานเจ้าหน้าที่ที่จะกำหนด

- (1) ประเภทแห่งทรัพย์สินตามมาตรา 6³⁷
- (2) ค่ารายปีแห่งทรัพย์สิน
- (3) ค่าภาษีที่จะต้องเสีย

ให้พนักงานเจ้าหน้าที่แจ้งรายการตามที่ได้กำหนดไว้ นั้น ไปยังพนักงานเก็บภาษี ให้เจ้าพนักงานเก็บภาษีแจ้งรายการประเมินไปให้ผู้รับประเมินทรัพย์สินในท้องที่ของตนทราบโดยมิชักช้า”

³⁷ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475, มาตรา 6 บัญญัติไว้ว่า “เพื่อประโยชน์แห่งพระราชบัญญัตินี้ ท่านให้แบ่งทรัพย์สินออกเป็น 2 ประเภท คือ

- (1) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ กับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ๆ

- (2) ที่ดินซึ่งมิได้ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ

“ที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ” ตามความหมายแห่งมาตรานี้ หมายความว่า ที่ดินซึ่งปลูกโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ และบริเวณต่อเนื่องกันซึ่งตามปกติใช้ไปด้วยกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ๆ”

การกำหนดค่ารายปีและค่าภาษีนั้น โดยทั่วไปให้คิดคำนวณภายใต้กรอบหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด³⁸ ดังนี้

“ให้ผู้รับประเมินชำระภาษีปีละครั้งตามค่ารายปีของทรัพย์สิน คือ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นกับที่ดิน ซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นในอัตราร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี เพื่อประโยชน์แห่งมาตรานี้ “ค่ารายปี” หมายความว่า จำนวนซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ในปีหนึ่ง ๆ

ในกรณีที่ทรัพย์สินนั้นให้เช่า ให้ถือว่าค่าเช่านั้นคือค่ารายปี แต่ถ้าเป็นกรณีที่มีเหตุอันสมควรที่ทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าค่าเช่านั้นมีใช้จำนวนเงิน อันสมควรที่จะให้เช่าได้ หรือเป็นกรณีที่หาค่าเช่าไม่ได้ เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินดำเนินกิจการเอง หรือด้วยเหตุประการอื่น ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินค่ารายปีได้โดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้น ที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ ทั้งนี้ตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา” และ “ค่ารายปีของปีที่ล่วงมาแล้วนั้น ท่านให้เป็นหลักสำหรับการคำนวณค่าภาษีซึ่งจะต้องเสียในปีต่อมา”³⁹ นอกจากนี้กฎหมายได้กำหนดหลักเกณฑ์การลด ค่ารายปี กรณีเจ้าของโรงเรือนติดตั้งส่วนควบที่สำคัญ เพื่อให้ในการดำเนินการอุตสาหกรรมบางประการเป็นพิเศษ เพื่อเป็นการลดภาระค่าใช้จ่ายในการประกอบธุรกิจตามมาตรา 13 ไว้ว่า “ถ้าเจ้าของโรงเรือนติดตั้งส่วนควบที่สำคัญ มีลักษณะเป็นเครื่องจักรกลไก เครื่องกระทำ หรือเรื่องกำเนิดสินค้า เพื่อใช้ดำเนินการอุตสาหกรรมบางอย่าง เช่น โรงสี โรงเลื่อย ฯลฯ ขึ้นในโรงเรือนนั้นๆ ในการประเมินท่านให้ลดค่ารายปีลงเหลือ 1 ใน 3 ของค่าของรายปีของทรัพย์สินนั้นรวมทั้งส่วนควบดังกล่าวแล้วด้วย”

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน เป็นการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินที่อยู่ในความครอบครองของผู้เสียภาษี ฐานภาษีจึงได้แก่มูลค่าของทรัพย์สินที่ใช้เป็นหลักในการคำนวณ การกำหนดมูลค่าทรัพย์สินสามารถกระทำได้ 2 แนวทาง ได้แก่ การกำหนดจากราคาของทรัพย์สินหรือจากผลประโยชน์ที่ออกงายของตัวทรัพย์สินซึ่งตีราคาเป็นตัวเงินในแต่ละรอบปี

เมื่อภาษีทรัพย์สินตามความหมายอย่างกว้าง หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บจากทรัพย์สิน หรือสิ่งซึ่งออกงายจากทรัพย์สิน โดยการใช้ราคาทรัพย์สิน หรือผลประโยชน์งอกงายมาเป็นหลักในการคำนวณฐานทรัพย์สิน จึงจำเป็นที่ต้องทำการศึกษาแนวทางการกำหนดมูลค่าของทรัพย์สินในลักษณะของการกำหนดวิธีการประเมินภาษี และการใช้อัตราภาษีตามที่กฎหมาย

³⁸ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475, มาตรา 8.

³⁹ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475, มาตรา 18.

บัญญัติโดยเฉพาะการใช้อัตราภาษีที่ไม่สูงนักย่อมไม่เป็นการทำลายตัวทรัพย์สิน (ผู้เสียภาษีไม่จำเป็นต้องจำหน่ายจ่ายโอนทรัพย์สินเพื่อนำเงินมาชำระค่าภาษี) ซึ่งไม่ถือว่าเป็นการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินอย่างแท้จริง

ตัวอย่างการคำนวณภาษี

นาย ก. มีบ้านให้เช่าหนึ่งหลังให้เช่าเดือนละ 1,500 บาท ฉะนั้น ค่าภาษีที่นาย ก. จะต้องเสียเท่ากับ $1,500 \times 12 \times 12.5\% = 2,250$ บาท⁴⁰

หลักเกณฑ์และขั้นตอนการยื่นแบบแสดงรายการ และการกรอกแบบพิมพ์ ถูกกำหนดไว้ในมาตรา 19⁴¹ และมาตรา 20 ซึ่งสรุปสาระสำคัญดังนี้

1) การยื่นแบบพิมพ์

หลักเกณฑ์การยื่นแบบพิมพ์ตาม มาตรา 19 กำหนดให้ผู้รับประเมินยื่นแบบพิมพ์เพื่อแจ้งรายการทรัพย์สินต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ในท้องที่ซึ่งทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ภายในเดือนกุมภาพันธ์ของทุกปี ตามแผนภาพ 1

2) การกรอกแบบพิมพ์

กำหนดให้ผู้รับประเมิน ผู้เช่า หรือผู้ครอบทรัพย์สิน กรอกรายการในแบบพิมพ์ตามความเป็นจริง ตามความรู้เห็นของตนให้ครบถ้วนและรับรองความถูกต้องของข้อความดังกล่าวพร้อมทั้งลงวันที่ เดือน ปี และลายมือชื่อของตนกำกับไว้ แล้วส่งคืนไปยังพนักงานเจ้าหน้าที่แห่งท้องที่ที่ทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่⁴² ตามภาพที่ 2.1

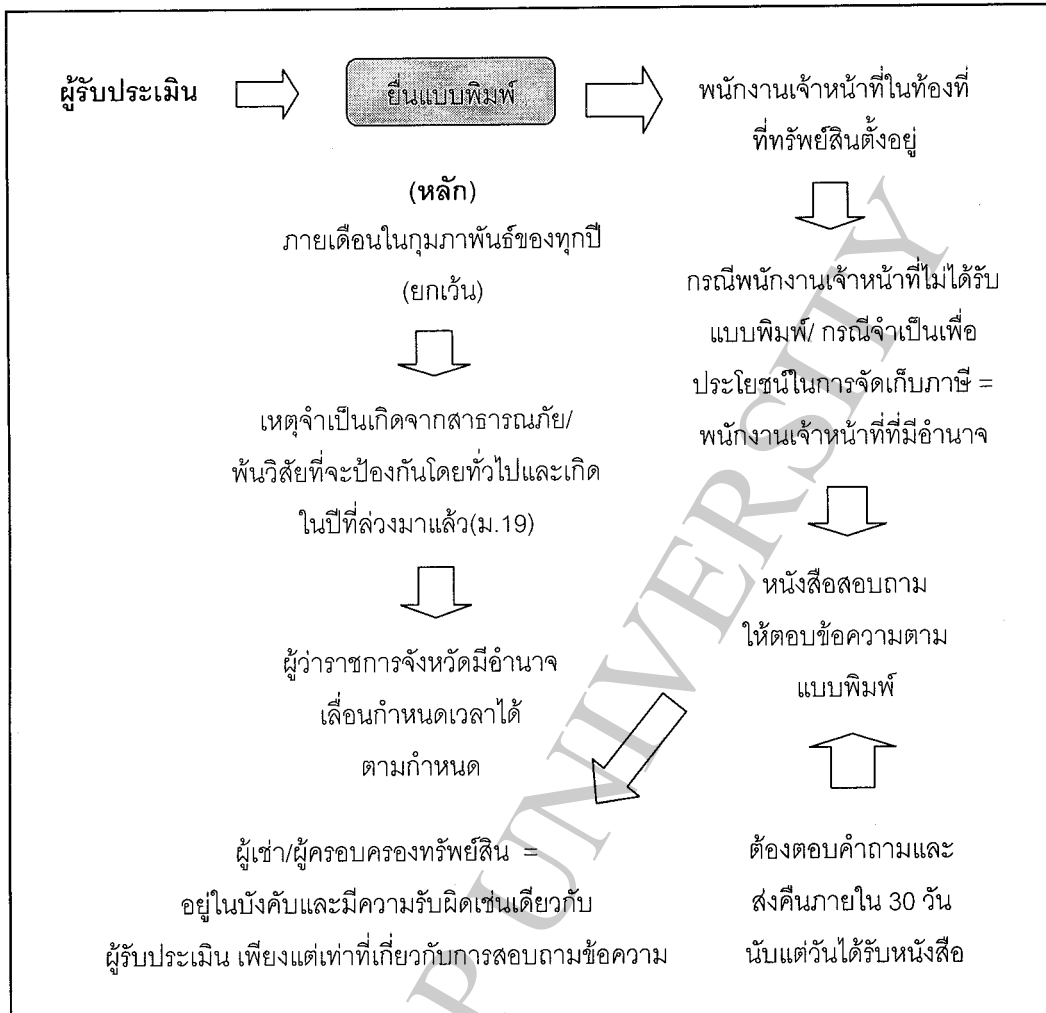
⁴⁰ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475, มาตรา 8.

⁴¹ มาตรา 19 กำหนดให้ผู้รับประเมินยื่นแบบพิมพ์เพื่อแจ้งรายการทรัพย์สินต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ในท้องที่ซึ่งทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ภายในเดือนกุมภาพันธ์ของทุกปี แต่ถ้าในปีที่ล่วงมาแล้ว มีเหตุจำเป็นอันเกิดจากสาธารณภัยหรือเหตุพ้นวิสัยที่จะป้องกันได้โดยทั่วไป ให้ผู้ว่าราชการจังหวัดมีอำนาจเลื่อนกำหนดเวลาดังกล่าวออกไปตามที่เห็นสมควร

กรณีพนักงานเจ้าหน้าที่ไม่ได้รับแบบพิมพ์หรือในกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจมีหนังสือสอบถามผู้เช่าหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินเพื่อให้ตอบข้อความตามแบบพิมพ์เช่นเดียวกันได้ และผู้เช่าหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินต้องตอบข้อสอบถามและส่งแบบพิมพ์ดังกล่าวให้พนักงานเจ้าหน้าที่ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือสอบถาม

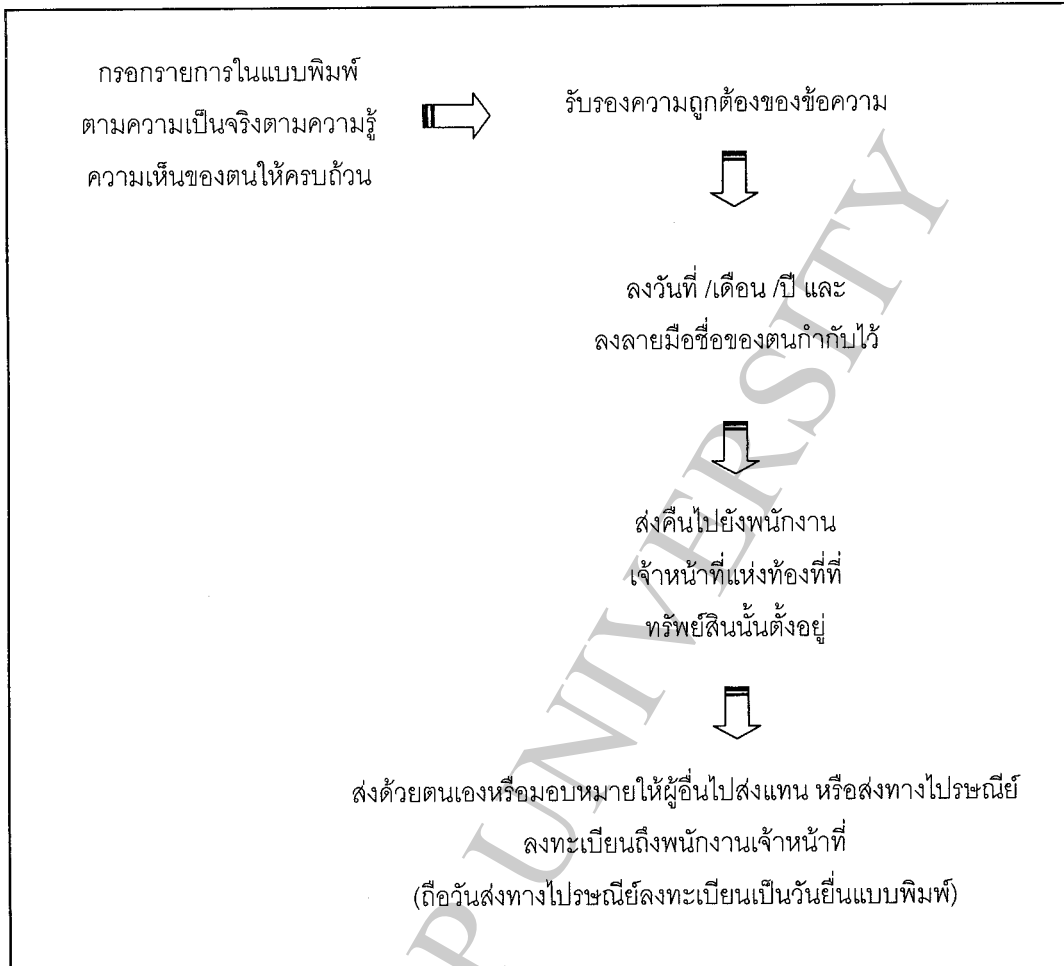
⁴² พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475, มาตรา 20.

ภาพที่ 2.1 แผนภาพแสดงหลักเกณฑ์ยื่นแบบพิมพ์เพื่อแจ้งรายการทรัพย์สิน⁴³



⁴³ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. คำอธิบายกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน, (กรุงเทพฯ: วิทยุ
ชน, 2547), หน้า 56.

ภาพที่ 2.2 หลักเกณฑ์การกรอกและยื่นแบบพิมพ์ของผู้รับประเมิน/ผู้เช่า/ ผู้ครองทรัพย์สิน⁴⁴



2.3.3 การกำหนดวิธีการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน

ผู้รับประเมิน หมายถึง บุคคลผู้พึงชำระค่าภาษี ต้องยื่นแบบพิมพ์ เพื่อแจ้งรายการทรัพย์สิน (ภ.ร.ด.2) ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ภายในเดือนกุมภาพันธ์ของทุกปี เว้นแต่มีเหตุจำเป็นอันเกิดจากสาธารณภัย หรือเหตุพ้นวิสัยที่จะป้องกันได้โดยทั่วไป อาจ เลื่อนกำหนดเวลาได้ตามที่ผู้ว่าราชการจังหวัดเห็นสมควร กรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่ไม่ได้รับแบบพิมพ์ หรือมีเหตุจำเป็น

⁴⁴ ศุภลักษณ์ พิณจิววฒล. คำอธิบายกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน , (กรุงเทพฯ: วิทยุชน, 2547), หน้า 57.

เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจส่งหนังสือ เพื่อให้ผู้เช่า หรือผู้ครองทรัพย์สินตอบคำถามแล้วส่งคืนภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือ⁴⁵

พนักงานเจ้าหน้าที่มีหน้าที่พิจารณาแบบใบแจ้งรายการ และมีอำนาจสั่งให้ผู้รับประเมินแสดงรายละเอียดเพิ่มเติม และอาจเรียกผู้รับประเมินให้นำพยานหลักฐานมาสนับสนุน ถ้าไม่ได้รับคำตอบจากผู้รับประเมินภายใน 10 วัน หรือได้รับคำตอบไม่เพียงพอ พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจที่จะออกหมายเรียกผู้รับประเมิน และให้นำพยานหลักฐานมาแสดง พร้อมทั้งมีอำนาจซักถามเกี่ยวกับใบแจ้งรายการ นอกจากนี้พนักงานเจ้าหน้าที่ยังมีอำนาจเข้าไปตรวจทรัพย์สินด้วยตนเองต่อหน้าผู้รับประเมิน ผู้เช่า ผู้ครองทรัพย์สิน ระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นและตก และต้องแจ้งเป็นลายลักษณ์อักษรก่อนตรวจ ไม่ต่ำกว่า 48 ชั่วโมง⁴⁶

เมื่อได้ไต่สวนตรวจตราแล้ว พนักงานเจ้าหน้าที่จะทำหน้าที่กำหนดประเภทแห่งทรัพย์สิน ค่ารายปี ค่าภาษี และแจ้งไปยังพนักงานเก็บภาษี ซึ่งพนักงานเก็บภาษีจะแจ้งต่อไปยังผู้รับประเมินโดยไม่ชักช้า (มาตรา 24)

กรณีที่ผู้รับประเมินไม่ยื่นแบบพิมพ์ พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจแจ้งการประเมินย้อนหลัง ได้ไม่เกิน 10 ปี นับแต่วันสุดท้ายของเดือนกุมภาพันธ์ในปีที่ไม่ยื่นแบบ หรือกรณีที่ผู้รับประเมินยื่นแบบพิมพ์ไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจแจ้งการประเมินย้อนหลังได้ไม่เกิน 5 ปี นับแต่วันสุดท้ายของเดือนกุมภาพันธ์ในปีที่ยื่นแบบไม่ถูกต้องหรือไม่บริบูรณ์ (มาตรา 24 ทวิ)

การยื่นแบบแสดงรายการทรัพย์สินของประชาชน ประชาชนที่เป็นเจ้าของทรัพย์สินต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน ณ สำนักงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่โรงเรือนหรือปลูกสร้างนั้นตั้งอยู่ภายในเดือนกุมภาพันธ์ของทุกปี

หลักฐานที่ใช้ประกอบการเสียภาษี อาทิเช่น

1. สำเนาทะเบียนบ้าน / บัตรประจำตัวประชาชน
2. สำเนาโฉนดที่ดิน - สัญญาซื้อขายโรงเรือน
3. สัญญาเช่าโรงเรือน / สัญญาเช่าที่ดิน
4. ทะเบียนพาณิชย์-ทะเบียนการค้า
5. ใบอนุญาตก่อสร้างอาคาร / ใบอนุญาตตั้งหรือประกอบกิจการโรงงาน
6. หลักฐานอื่น ๆ ที่แสดงการเริ่มใช้ประโยชน์ทรัพย์สิน

⁴⁵ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 , มาตรา 19(1) ,19(2).

⁴⁶ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475, มาตรา 21, 22, 23.

2.3.4 การชำระภาษีโรงเรือนและที่ดิน

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องชำระค่าภาษีให้กับพนักงานเก็บค่าภาษีภายใน 30 วัน นับแต่วันถัดจากวันที่ได้รับแจ้งการประเมิน ณ สำนักงานเขตที่โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นนั้นตั้งอยู่ ศาลาว่าการกรุงเทพมหานคร หรือที่อื่นที่ผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครกำหนด (ในเขตกรุงเทพฯ) สำนักงานเทศบาล (ในเขตเทศบาล) ศาลาว่าการเมืองพัทยา (เมืองพัทยา) สำนักงานองค์การบริหารส่วนจังหวัด (ในเขตองค์การบริหารส่วนจังหวัด) หรือที่อื่นที่นายกเทศมนตรีปัดเมืองพัทยา แล้วแต่กรณีกำหนด⁴⁷ ซึ่ง (มาตรา 43) ได้กำหนดเงินเพิ่มไว้ ดังนี้

ถ้าค่าภาษีค้างชำระไม่เกิน 1 เดือน ให้เก็บเพิ่มร้อยละ 2.5 ของค่าภาษีค้าง

ถ้าเกิน 1 เดือนแต่ไม่เกิน 2 เดือน ให้เก็บเพิ่มร้อยละ 5.0 ของค่าภาษีค้าง

ถ้าเกิน 2 เดือนแต่ไม่เกิน 3 เดือน ให้เก็บเพิ่มร้อยละ 7.5 ของค่าภาษีค้าง

ถ้าเกิน 3 เดือนแต่ไม่เกิน 4 เดือน ให้เก็บเพิ่มร้อยละ 10.0 ของค่าภาษีค้าง

ถ้าไม่ได้มีการชำระค่าภาษีภายใน 4 เดือน ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือ ยึดอายัด ขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระค่าภาษี เพื่อนำเงินมาชำระค่าภาษีเสียค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายโดยไม่ต้องให้ศาลสั่งหรือออกหมายยึด⁴⁸

การอุทธรณ์ ถ้าผู้รับประเมินผู้ใด เมื่อไม่พอใจการประเมิน อาจยื่นคำร้องต่อกรรมการอำเภอในท้องที่ซึ่งทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ภายใน 15 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน เพื่อที่จะส่งคำร้องต่อไปยังอธิบดีกรมสรรพากร หรือสมุหเทศาภิบาล⁴⁹ แล้วแต่กรณี (มาตรา 26) สำหรับคำร้องซึ่งยื่นภายหลัง กำหนดเวลา ให้อธิบดีกรมสรรพากร หรือสมุหเทศาภิบาล มีหนังสือแจ้งผู้รับประเมินว่าหมดสิทธิ์ให้พิจารณาการประเมินใหม่ และจำนวนเงินซึ่งประเมินไว้ถือเป็นเด็ดขาด และห้ามนำคดีขึ้นสู่ศาล เว้นแต่ในปัญหาข้อกฎหมาย ซึ่งอ้างว่าเป็นเหตุหมดสิทธิ์ (มาตรา 27)

อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน หรือสมุหเทศาภิบาลมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ร้องมาซักถาม แต่ต้องแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 10 วัน (มาตรา 28) และถ้าผู้ร้องไม่มาตามหมายเรียก หรือไม่ยอมให้ซักถาม หรือไม่ตอบคำถาม หรือไม่นำพยานหลักฐานมาสนับสนุนถือว่าหมดสิทธิ์ ที่จะให้พิจารณาการประเมินใหม่ จำนวนเงินซึ่งประเมินไว้ให้ถือเป็นเด็ดขาด และ

⁴⁷ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475, มาตรา 38.

⁴⁸ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 , มาตรา 44.

⁴⁹ ตำแหน่งนี้ไม่มีแล้ว ในปัจจุบันสามารถเทียบเคียงได้กับตำแหน่งปลัดกระทรวงมหาดไทย.

ไม่เป็นการปลดปล่อยให้พ้นจากความรับผิดชอบในการแจ้งความเท็จโดยเจตนา หรือโดยรู้อยู่แล้วว่าเป็นเท็จ(มาตรา 29) ทั้งนี้ห้ามนำคดีสู่ศาลเว้นแต่ปัญหาข้อกฎหมาย ซึ่งอ้างว่าเป็นเหตุหมดสิทธิ์ (มาตรา 31วรรคสอง)

คำชี้ขาดของอธิบดีกรมสรรพากร หรือสมุหเทศาภิบาล ต้องแจ้งไปยังผู้ร้องเป็นลายลักษณ์อักษร ถ้ามีการลดจำนวนเงินต้องแจ้งไปยังพนักงานเจ้าหน้าที่ เพื่อแก้ไขบัญชีการประเมิน (มาตรา 30) ถ้าผู้รับประเมินไม่พอใจคำชี้ขาดของอธิบดีกรมสรรพากร หรือสมุหเทศาภิบาล สามารถนำคดีสู่ศาลภายใน 30 วันนับแต่วันรับแจ้งให้ทราบคำชี้ขาด (มาตรา 31วรรคหนึ่ง) แต่ต้องชำระค่าภาษีทั้งหมดก่อน (มาตรา 39 วรรคหนึ่ง) มิฉะนั้นแล้วห้ามมิให้ศาลประทับเป็นฟ้องตามกฎหมาย เว้นแต่จะเป็นที่พอใจของศาลว่า ผู้รับประเมินจะชำระภาษีเมื่อถึงกำหนดเวลาได้ นอกจากนี้ได้เปิดโอกาสให้รัฐวิสาหกิจที่ไม่พอใจการประเมินค่าภาษี โดยเห็นว่าสูงเกินสมควรสามารถนำเรื่องเสนอคณะรัฐมนตรีเพื่อพิจารณามติของคณะรัฐมนตรีให้ถือเป็นที่สุด (มาตรา 31 วรรคสาม) ซึ่งจริง ๆ แล้วถ้าไม่พอใจในการประเมินค่าภาษี กฎหมายก็ได้เปิดโอกาสให้อุทธรณ์อยู่แล้วดังนั้นการบัญญัติมาตรานี้เป็นการเปิด ช่องให้ความไม่เป็นธรรมเกิดขึ้น

เมื่อคำพิพากษาถึงที่สุด ซึ่งแก้คำชี้ขาดได้ส่งไปให้พนักงานเจ้าหน้าที่ทราบ ต้องมีการแก้ไขบัญชีให้ถูกต้องโดยเร็ว ถ้ามีการลดค่าภาษีต้องคืนเงินภายใน 3 เดือน โดยไม่คิดค่าใช้จ่าย (มาตรา 39 วรรคสอง) กรณีที่ผู้รับประเมินไม่พอใจคำตัดสินคำ ขอยกเว้น หรือปลดภาษี หรือลดค่าภาษี ย่อมมีสิทธิอุทธรณ์ได้เช่นเดียวกับการประเมินภาษี (มาตรา 34) การฟ้องต่อศาลภาษีอากรถือเป็นคดีมีทุนทรัพย์ ฉะนั้นผู้รับประเมินต้องเสียค่าขึ้นศาล ร้อยละ 2.50 ของจำนวนเงินภาษีที่ผู้รับประเมินขอให้ศาลเพิกถอนการประเมินภาษี ซึ่งการดำเนินคดีในศาลก็ดำเนินคดีอย่างคดีแพ่งสามัญ ซึ่งในปัจจุบันมีศาลภาษีอากรกลางรับคดีอยู่แล้ว และขั้นตอนการดำเนินคดีในศาลก็คงจะเป็นไปอย่างรวดเร็ว โดยไม่ต้องอุทธรณ์ผ่านศาลอุทธรณ์ แต่อุทธรณ์ตรงไปยังศาลฎีกาเลยทีเดียว

นอกจากนี้การลดค่าภาษีที่เกิดขึ้นตามมาตรา 41 ได้บัญญัติไว้ว่า “ถ้าผู้รับประเมินยื่นคำร้องและปรากฏว่าผู้รับประเมินได้เสียหาย เพราะทรัพย์สินว่างลง หรือทรัพย์สินชำรุด จึงจำเป็นต้องซ่อมแซมในส่วนสำคัญ ท่านว่าพนักงานเจ้าหน้าที่จะลดค่าภาษีลงตามส่วนที่เสียหายหรือลดค่าภาษีทั้งหมดก็ได้”

ถ้าผู้ร้องไม่พอใจจะร้องต่ออธิบดีกรมสรรพากร หรือสมุหเทศาภิบาลให้พิจารณาอีกครั้งหนึ่งก็ได้ และคำตัดสินของอธิบดีกรมสรรพากรหรือสมุหเทศาภิบาลถือเป็นเด็ดขาดแต่ในทางปฏิบัติ ปัญหาข้อเท็จจริงที่ต้องวินิจฉัยตามมาตรา 41 คือ ทรัพย์สินได้ว่างลงหรือไม่

ขั้นตอนในการชำระภาษีของประชาชน มีดังนี้

1. ยื่นแบบแสดงรายการทรัพย์สินพร้อมด้วยหลักฐาน ณ สำนักงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ภายในเดือนกุมภาพันธ์ของทุกปี
2. พนักงานเจ้าหน้าที่ตรวจสอบความถูกต้องและประเมินค่ารายปีและค่าภาษีที่จะต้องเสีย และแจ้งการประเมินให้ประชาชนผู้เสียภาษีทราบว่าต้องเสียภาษีเท่าใด
3. ประชาชนผู้เสียภาษีเมื่อได้รับแจ้งการประเมินแล้วต้องชำระภาษีภายใน 30 วัน นับจากวันถัดจากวันที่ได้ มิฉะนั้นจะต้องเสียเงินเพิ่ม
4. หากประชาชนไม่พอใจในการแจ้งประเมินโดยเห็นว่าค่าภาษีสูงเกินไป มีสิทธิยื่นอุทธรณ์ตามแบบที่กำหนดภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน และเมื่อได้รับแจ้งผลการชี้ขาดยังไม่พอใจ มีสิทธินำเรื่องร้องต่อศาลได้ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับทราบคำชี้ขาด⁵⁰

ในบทต่อไป ผู้ศึกษาจะได้ทำการศึกษาถึงกฎหมายต่างประเทศเพื่อนำมาเปรียบเทียบกับกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินในประเทศไทยว่ามีส่วนดีหรือมีความเหมาะสมประการใดที่จะสามารถนำมาใช้กับประเทศได้

⁵⁰ สำนักบริหารการคลังท้องถิ่น . คู่มือการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการเงินการคลังขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น , กรมส่งเสริมการปกครองส่วนท้องถิ่น, หน้า 6.