

บทที่ 4

บทวิเคราะห์ปัญหาการบังคับใช้กฎหมาย ภาษีโรงเรือนและที่ดินของไทย

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และแก้ไขเพิ่มเติมจนถึงปัจจุบัน เป็นกฎหมายซึ่งได้ประกาศใช้มานานมีข้อบกพร่องหลายประการที่ก่อให้เกิดปัญหาในการบังคับใช้กฎหมาย เป็นการเปิดโอกาสให้เจ้าพนักงานประเมินใช้ดุลยพินิจโดยอาศัยช่องว่างของกฎหมายหรือความไม่ชัดเจนของกฎหมาย ใช้ดุลยพินิจในการประเมินค่ารายปีเพื่อคำนวณภาษี โดยไม่เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้มีหน้าที่ชำระภาษีและทำการประเมินโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย จึงขอวิเคราะห์ปัญหาการบังคับใช้กฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินของไทย ดังนี้คือ

4.1 ปัญหาเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน

บทบัญญัติของกฎหมาย ประกาศ และกฎระเบียบที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดินได้ถูกกำหนดจากราชการบริหารส่วนกลาง เพื่อเป็นการกำกับดูแลและกำหนดขอบเขตในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินของท้องถิ่น แต่ได้สร้างปัญหาและอุปสรรคในการบริหารภาษีของท้องถิ่น กล่าวคือ

4.1.1 การยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินที่ไม่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ได้ยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินให้กับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งเจ้าของอยู่เองหรือให้ผู้แทนเฝ้ารักษาและซึ่งมิได้ใช้เป็นที่พักอาศัย หรือประกอบอุตสาหกรรม¹ เป็นการกำหนดบทบัญญัติที่ไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรม ซึ่งตามหลักการนี้การเก็บภาษีเป็นการเก็บจากผลประโยชน์ที่ได้รับ หรือตามหลักความสามารถในการเสียภาษี โดยที่โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ตามมาตรา 10

¹ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475, มาตรา 10.

ได้มีการใช้ประโยชน์จากบริการสาธารณะที่ท้องถิ่นจัดให้ เช่น การรักษาความสงบเรียบร้อย ระบบสาธารณูปโภค แต่ไม่ได้มีการเสียภาษีให้กับท้องถิ่น ทำให้ท้องถิ่นต้องรับภาระค่าใช้จ่ายในการให้บริการสาธารณะฝ่ายเดียวซึ่งไม่ถูกต้อง ถ้าจะคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษี กรณีของภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นภาษีที่เก็บตามฐานทรัพย์สิน กล่าวคือเป็นการเก็บจากรายได้หรือทรัพย์สินสมบัติซึ่งบุคคลมีการสะสมในรูปของทรัพย์สินรวมถึงประโยชน์ที่เกิดจากทรัพย์สิน² เมื่อบุคคลที่มีฐานะร่ำรวยมีการปลูกโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ขนาดใหญ่ เท่ากับเป็นการสะสมทรัพย์สินไว้มากก็ควรเสียภาษีมากตามไปด้วย ตรงข้ามกับบุคคลที่ปลูกโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ขนาดเล็กก็ยอมเสียภาษีน้อยตามไปด้วย นอกจากนี้บางคนยังเป็นเจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ หลายหลัง โดยหลังที่ไม่ได้อยู่ก็จะปิดไว้ตลอดปีหรือให้ผู้อื่นเช่ารักษา ย่อมได้รับยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินตามมาตรา 9(5) อีกด้วยเท่ากับเป็นการสนับสนุนให้ประชาชนสะสมทรัพย์สินในรูปของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ³ ไว้มากซึ่งไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ในทางเศรษฐกิจ

ดังนั้น การยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินตามมาตรา 9(5) และมาตรา 10 จึงไม่สอดคล้องกับหลักการทำรายได้ และยังต้องรับภาระค่าใช้จ่ายในการให้บริการสาธารณะกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ เหล่านี้ด้วย โดยที่ท้องถิ่นเป็นองค์กรที่ได้รับการกระจายอำนาจทางปกครองมาจากราชการบริหารส่วนกลางต้องปฏิบัติตามกรอบที่กฎหมายกำหนดจึงไม่สามารถแก้ไขบทบัญญัติข้อนี้ได้ แม้รัฐบาลได้ให้เงินอุดหนุนกับท้องถิ่นแต่นั้นก็หมายถึงภาระของรัฐบาลด้วย รัฐบาลควรเปิดโอกาสให้ท้องถิ่นแต่ละแห่งได้เพิ่มรายได้ของตนเองขณะเดียวกันเป็นการลดภาระของรัฐบาลด้วย

4.1.2 การยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินที่ไม่สอดคล้องกับหลักการกระจายอำนาจในการจัดเก็บภาษีให้กับท้องถิ่น

การออกประกาศเพิ่มเติมของกระทรวงมหาดไทย เรื่อง ประกาศรายชื่อรัฐวิสาหกิจที่ประกอบกิจการสาธารณูปโภคให้ได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินค้างชำระ ลง

² ศุภลักษณ์ พินิจวุฒล. คำอธิบายกฎหมายการคลังและการภาษีอากร ภาคทฤษฎี และหลักกฎหมายภาษีอากร. (กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2542), หน้า 195.

³ ศุภลักษณ์ พินิจวุฒล. คำอธิบายกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน. (กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2547), หน้า 102.

วันที่ 30 มีนาคม 2535 ชัดกับนโยบายของรัฐบาลที่กำหนดให้มีการกระจายอำนาจการบริหารไปให้ท้องถิ่นอย่างจริงจังเพื่อเพิ่มขีดความสามารถในการดำเนินงานตามหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพ เช่น ด้านสาธารณสุข ปลอดภัย การศึกษา ความเป็นระเบียบเรียบร้อยของชุมชน สาธารณสุข เป็นต้น แต่ภาระหน้าที่เหล่านี้ต้องใช้งบเป็นจำนวนมากซึ่งรายได้หลักของท้องถิ่นได้มาจากภาษีโรงเรือนและที่ดิน ดังนั้น เมื่อรัฐบาล (ราชการบริหารส่วนกลาง) มีการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินให้กับบางหน่วยย่อยก่อให้เกิดการสูญเสียรายได้ ดังเช่น ได้ให้รัฐมนตรีมีอำนาจยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินให้แก่รัฐวิสาหกิจ⁴

สำหรับพื้นที่ที่เป็นบริเวณต่อเนื่องกับโรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่ใช้ประโยชน์โดยตรงของรัฐวิสาหกิจนั้น ตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดได้ โดยที่ประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่องกำหนดพื้นที่ที่เป็นบริเวณต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างของรัฐวิสาหกิจให้ได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน ลงวันที่ 27 มกราคม 2535 ได้ยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินให้กับพื้นที่อ่างเก็บน้ำ เขื่อนต่าง ๆ ของการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย ซึ่งเป็นบริเวณต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้าง โดยเห็นว่าพื้นที่ดังกล่าวเป็นพื้นที่จำนวนมากมหาศาล หากนำมาคำนวณเป็นค่าภาษีย่อมเกินความสามารถที่รัฐวิสาหกิจจะรับไหวได้ และเขื่อนต่าง ๆ ได้นำมาใช้ประโยชน์เพื่อเก็บกักน้ำในการผลิตกระแสไฟฟ้า รวมถึงยังทำประโยชน์อื่น ๆ ได้อีก จริงอยู่ว่าการยกเว้นเช่นนี้สมเหตุผลผลแต่ก็ทำให้ท้องถิ่นที่มีอ่างเก็บน้ำหรือเขื่อนต่าง ๆ สูญเสียรายได้และไม่สามารถใช้พื้นที่นั้นทำประโยชน์อย่างอื่นได้ ซึ่งรัฐบาลควรชดเชยให้กับท้องถิ่นที่เป็นที่ตั้งของอ่างเก็บน้ำหรือเขื่อนต่าง ๆ

4.1.3 การยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินที่ไม่สอดคล้องกับหลักความเสมอภาค

ตามประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่องประกาศรายชื่อรัฐวิสาหกิจที่ประกอบกิจการสาธารณสุข ปลอดภัย การให้ได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินค้างชำระลงวันที่ 30 มีนาคม พ.ศ. 2535 ประกอบด้วย

ก. ประเภทสาธารณสุขปลอดภัย

- การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย
- การไฟฟ้านครหลวง
- การไฟฟ้าส่วนภูมิภาค

⁴ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475, มาตรา 6 ทวิ.

- การประปานครหลวง
- การประปาส่วนภูมิภาค
- ข. ประเภทสาธารณูปการ
 - การทางพิเศษแห่งประเทศไทย
 - การท่าอากาศยานแห่งประเทศไทย
 - การท่าเรือแห่งประเทศไทย
 - องค์การขนส่งมวลชนกรุงเทพ
 - องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย
 - องค์การสื่อสารมวลชนแห่งประเทศไทย
 - การสื่อสารแห่งประเทศไทย
 - บริษัทวิทยุการบินแห่งประเทศไทย จำกัด
 - การเคหะแห่งชาติ
 - การนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย

โดยที่ตามหลักความเสมอภาค บุคคลที่มีฐานะอย่างเดียวกันย่อมได้รับการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกัน เมื่อรัฐวิสาหกิจประเภทสาธารณูปโภคและสาธารณูปการได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินค้างชำระก็ควรที่จะนำมาบังคับใช้กับรัฐวิสาหกิจประเภทนี้ทุกแห่ง แต่ประกาศฉบับนี้ไม่ได้บังคับใช้กับรัฐวิสาหกิจประเภทนี้บางแห่ง โดยเฉพาะการปิโตรเลียมแห่งประเทศไทยที่จัดตั้งขึ้นโดยเฉพาะพระราชบัญญัติเช่นเดียวกับรัฐวิสาหกิจส่วนใหญ่ที่ได้รับการยกเว้น ย่อมก่อให้เกิดความไม่เท่าเทียมกัน ขัดกับหลักความเสมอภาค เป็นเหตุให้ท้องถิ่นบางแห่งซึ่งมีรัฐวิสาหกิจที่ได้รับการยกเว้นภาษีตั้งอยู่ต้องสูญเสียรายได้ ขณะที่ให้ท้องถิ่นบางแห่งซึ่งไม่มีรัฐวิสาหกิจที่ได้รับการยกเว้นภาษีตั้งอยู่ก็ยังสามารถดำเนินการจัดเก็บภาษีได้ตามปกติ

4.2 ปัญหาเกี่ยวกับเกณฑ์การประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดิน

สำหรับปัญหาเกี่ยวกับการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดิน จะได้ทำการศึกษาในหัวข้อดังต่อไปนี้

4.2.1 เกณฑ์ในการกำหนดค่ารายปี

คณะกรรมการพิจารณากลับกรองการประเมินค่ารายปีและคณะกรรมการพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ มีองค์ประกอบที่ขาดการยอมรับ หน่วยราชการบริหารส่วนท้องถิ่นซึ่งเป็นพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน

มีอำนาจแต่งตั้งคณะกรรมการเพื่อช่วยพิจารณาคำร้องขอเป็นการเบื้องต้นเกี่ยวกับการประเมินค่ารายปีของพนักงานเจ้าหน้าที่ รวมตลอดถึงการพิจารณาคำขอให้ประเมินใหม่ของผู้รับประเมินได้ โดยที่ในการแต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณาการประเมินค่ารายปี และการพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณการประเมินใหม่ ตามการกำหนดลำดับขั้นตอน และคำแนะนำการจัดเก็บภาษีโรงเรือน และที่ดิน กองคลังส่วนท้องถิ่น กระทรวงมหาดไทย ระบุว่ให้แต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณาการประเมินค่ารายปีของทรัพย์สิน ประกอบด้วยผู้แทนส่วนราชการที่เกี่ยวข้องในพื้นที่ และผู้ทรงคุณวุฒิให้มีหน้าที่พิจารณาคำร้องขอ ตรวจสอบ และเสนอข้อคิดเห็นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ เกี่ยวกับการประเมินค่ารายปีของทรัพย์สิน ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดิน และให้แต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณการประเมินใหม่ ตรวจสอบ และเสนอข้อคิดเห็นต่อผู้มีอำนาจตามกฎหมายเกี่ยวกับการพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณการประเมินใหม่

คณะกรรมการพิจารณาคำร้องขอการประเมินค่ารายปี⁵ ประกอบด้วย

- ปลัดองค์การบริหารส่วนท้องถิ่น เป็น ประธานกรรมการ
- หัวหน้าส่วนราชการของเทศบาลไม่เกิน 3 คน เป็น กรรมการ
- หัวหน้าส่วนราชการในเขตพื้นที่หรือผู้แทน เป็น กรรมการและเลขานุการ ตามจำนวนที่เห็นสมควร ไม่เกิน 2 คน
- ราษฎรผู้ทรงคุณวุฒิที่นายกเทศมนตรีแต่งตั้งจำนวน 2 คน เป็น กรรมการและ ผู้ช่วยเลขานุการ
- ผู้อำนวยการกองคลังหรือหัวหน้ากองคลัง เป็น กรรมการและ เลขานุการ
- หัวหน้าฝ่ายพัฒนารายได้หรือหัวหน้า เป็นงานผลประโยชน์ กรรมการและ ผู้ช่วยเลขานุการ

คณะกรรมการพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณการประเมินใหม่ ประกอบด้วย

- รองนายกเทศมนตรีองค์การบริหารส่วนท้องถิ่น เป็น ประธานกรรมการ
- ปลัดองค์การบริหารส่วนท้องถิ่น เป็น กรรมการ

⁵ ประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีของทรัพย์สิน, 30 มีนาคม 2535.

- หัวหน้าส่วนราชการในเขตพื้นที่หรือผู้แทน กรรมการ
- ตามจำนวนที่เห็นสมควรไม่เกิน 2 คนเป็น
- ผู้ตรวจการส่วนท้องถิ่น เป็น กรรมการ
- ผู้อำนวยการกองคลังหรือหัวหน้ากองคลัง เป็น กรรมการและเลขานุการ

เนื่องจากคณะกรรมการพิจารณากลับกรองการประเมินค่ารายปีและคณะกรรมการพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณการประเมินใหม่โดยเฉพาะตำแหน่งปลัดองค์การบริหารส่วนท้องถิ่นและผู้อำนวยการกองคลังหรือหัวหน้ากองคลังเป็นคณะกรรมการเป็นชุดเดียวกัน ทำให้ความเห็นมักจะไม่แตกต่างกันเกิดการไม่ถ่วงดุลเป็นเหตุทำให้ขาดการยอมรับ

จากการที่ "ค่ารายปี" หมายความว่า "จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ในปีหนึ่ง ๆ" ซึ่งเป็นการกำหนดความหมายที่ไม่แน่นอน จนกระทั่งกระทรวงมหาดไทยได้มีประกาศ เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีของทรัพย์สิน ลงวันที่ 30 มีนาคม พ.ศ. 2535 และยังมีหนังสือของกระทรวงมหาดไทยที่ มท 0307/ว 2393 เรื่อง ชักซ้อมแนวทางการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินและการดำเนินการตามมติคณะรัฐมนตรีออกมากำกับอีกชั้นหนึ่ง อย่างไรก็ตามการประเมินค่ารายปีก็ยังคงขึ้นอยู่กับการบังคับใช้ของเจ้าพนักงานประเมินว่าเป็นเท่าไร ในการเปิดโอกาสให้เจ้าพนักงานประเมินใช้ดุลพินิจใน การประเมินค่ารายปีเช่นนี้ย่อมทำให้เกิดความไม่แน่นอน เมื่อมีความไม่แน่นอนเกิดขึ้นเช่นนี้การประเมินค่ารายปีย่อมก่อให้เกิดการสูญเสียรายได้จากการที่ประเมินค่ารายปีต่ำเกินไป หรือก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรม ถ้ามีการประเมินค่ารายปีสูงเกินไป ดังนั้น การที่กระจายอำนาจให้หน่วยราชการบริหารท้องถิ่นสามารถกำหนดราคาเช่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตรอาจไม่เป็นการเพียงพอ เนื่องจากโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างบางแห่งไม่ได้มีการเช่า จึงควรให้ท้องถิ่นสามารถกำหนดกรอบการประเมินค่ารายปีของตนเองที่แน่นอนมากกว่านี้

การกำหนดอัตราภาษีโรงเรือนและที่ดิน ไม่สอดคล้องกับภาวะทางเศรษฐกิจ การกำหนดอัตราภาษีโรงเรือนและที่ดิน ในอัตราร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี และการคิดค่ารายปีของส่วนควบ เป็นการกำหนดที่ไม่สอดคล้องกับเศรษฐกิจความก้าวหน้าของเทคโนโลยี และนโยบายการส่งเสริมการส่งออกตามหนังสือของสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาที่ นร. 0601/780 เรื่องหารือข้อกฎหมายเกี่ยวกับการดำเนินการตามมติคณะรัฐมนตรีและการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน เพราะเหตุว่าโรงเรือนและเครื่องจักรที่เป็นตัวกำหนดให้กำเนิดสินค้ามีราคาสูงกว่าเมื่อมีการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน ทำให้การประเมินค่ารายปีเพื่อลดส่วนควบตามมาตรา 13 สูงตามไปด้วย

ตามหนังสือของกระทรวงมหาดไทยที่ มท 037/ว 2393 เรื่องซักซ้อมแนวทางการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน และการดำเนินการตามมติคณะรัฐมนตรี กำหนดว่าการประเมินค่ารายปีของส่วนควบ ในกรณีที่โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างติดตั้งส่วนควบที่สำคัญมีลักษณะเป็นเครื่องจักรกลไก เครื่องกระทำ หรือ เครื่องกำเนิดสินค้าเพื่อใช้ดำเนินการอุตสาหกรรม ให้ประเมินค่ารายปีของส่วนควบดังกล่าวรวมกับค่ารายปีของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นด้วย และหากเป็นกรณีที่เจ้าของโรงเรือนติดตั้งส่วนควบนั้น ให้ลดค่ารายปีที่รวมค่ารายปีของส่วนควบดังกล่าวแล้วลงเหลือหนึ่งในสาม เป็นเหตุให้เกิดความเดือดร้อนกับผู้เสียภาษีแทนที่จะได้รับประโยชน์จากการลดภาษี⁶

4.2.2 เกณฑ์ในการคำนวณภาษีโรงเรือนและที่ดินจากค่ารายปี การคำนวณภาษีจากค่ารายปี

ภาษีโรงเรือนและที่ดินคิดจากค่ารายปีของทรัพย์สิน ในอัตราร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี เช่น บ้านให้เช่า มีค่ารายปี 15,000 บาท ค่าภาษีจะเท่ากับ $15,000 \times 12.5/100$ เป็นเงิน 1,875 บาท ค่ารายปีของทรัพย์สิน หมายถึง จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ในปีหนึ่ง ๆ เช่น บ้านให้เช่าเดือนละ 1,000 บาท ค่ารายปีของบ้านหลังนี้ก็คือ 15,000 บาท (หมายถึง ค่าเช่าทั้งปีของบ้านหลังนี้ $1,250 \times 12 = 15,000$ บาท)

การประเมินค่ารายปีมีหลักเกณฑ์การประเมินตามลำดับ ดังนี้

1. กรณีทรัพย์สินนั้นมีการให้เช่าและค่าเช่าสมควรให้นำค่าเช่ามาคิดเป็นรายปี
2. กรณีทรัพย์สินให้เช่าและค่าเช่าไม่สมควรหรือหาค่าเช่าไม่ได้ เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินประกอบกิจการเอง ให้ประเมินค่ารายปีโดยเทียบเคียงกับค่ารายปีของทรัพย์สินในปีที่ผ่านมา หรือเทียบเคียงกับค่ารายปีของทรัพย์สินในบริเวณใกล้เคียงที่มีลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเล ที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์คล้ายคลึงกันในเขตองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น ซึ่งในเรื่องนี้กระทรวงมหาดไทยได้กำหนดแนวทางปฏิบัติให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดทำราคาเช่าค่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตรต่อเดือนตามทำเลในองค์การปกครองส่วนท้องถิ่น และตามประเภทของทรัพย์สิน

⁶ หนังสือด่วนที่สุด ที่ มท 0307/ว /2393 ลงวันที่ 10 กันยายน 2536, "ซักซ้อมแนวทางการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน และการดำเนินการตามมติคณะรัฐมนตรี".

3. ในกรณีไม่สามารถเทียบเคียงตามข้อ 2 ได้ อาจประเมินค่ารายปีของทรัพย์สินโดยใช้มูลค่าทรัพย์สินมาประกอบการประเมินได้

การให้นำค่ารายปีของปีที่ล่วงมาเป็นหลักสำหรับการคำนวณค่าภาษีที่จะต้องเสียในปีต่อมา ตามบทบัญญัติมาตรา 18 ผู้ศึกษามีความเห็นว่าเป็นบทบัญญัติที่เปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่พนักงานประเมินนำมาเป็นหลักสำคัญในการคำนวณค่าภาษี ซึ่งจะทำให้การจัดเก็บภาษีไม่เป็นไปตามความเป็นจริง เนื่องจากในแต่ละปีจะมีทรัพย์สินที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้ประโยชน์หรือมีการต่อเติมทรัพย์สินเพื่อจะใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินแทนที่ท้องถิ่นจะมีรายได้เพิ่มมากขึ้นจากการเรียกเก็บภาษีตามการใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินตามความเป็นจริง แต่ถ้าพนักงานเจ้าหน้าที่นำมาเป็นหลักสำคัญในการคำนวณค่าภาษีแล้วจะทำให้รายได้จากการจัดเก็บค่าภาษีต่ำกว่าความเป็นจริง

4.2.3 เกณฑ์จากการตีความ ความหมายของที่ดินที่เป็นบริเวณต่อเนื่องกับโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้าง

การที่กฎหมายได้บัญญัติให้เก็บภาษีบนที่ดินที่เป็นบริเวณต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งขึ้นอยู่กับพิจารณาของเจ้าพนักงาน เป็นการเปิดโอกาสให้เจ้าพนักงานประเมินตีความผิดพลาด การบริหารงานจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน หน่วยการปกครองท้องถิ่นได้ประสบปัญหาการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินที่ใช้เป็นสุสาน โดยเห็นว่าการตีความในพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีของสุสานพิจารณาการตีความได้ เป็น 2 นัยกล่าวคือ ตามคำวินิจฉัยของกรมอัยการ⁷ เรื่อง การจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน สำหรับสุสานตามคำวินิจฉัยของกรมอัยการ คือ

(1) ถือว่าที่ดินใช้ฝังศพเป็นที่ดินต่อเนื่องกับโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นของสำนักงานสุสานตามมาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 เพราะการใช้ประโยชน์ในที่ดินเหล่านี้เป็นการดำเนินกิจการสุสานด้วยจึงต้องเรียกเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน

⁷ กรมอัยการในปัจจุบันนี้ได้เปลี่ยนแปลงไปแล้วเป็นสำนักงานอัยการสูงสุด.

(2) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ในสำนักงานของสุสานมีที่ดิน ซึ่งใช้สร้างฮวงซุ้ยหรือหลุมฝังศพซึ่งมิได้โอนกรรมสิทธิ์ไปยังผู้อื่น จึงเป็นที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นสำนักงานสุสานนั้นตามมาตรา 6(1) แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475...”⁸

คำพิพากษาฎีกาที่ 3820/2534⁹

เป็นคดีระหว่างบริษัทเอสโซ่สแตนดาร์ดประเทศไทย จำกัด โจทก์ กรุงเทพมหานครกับพวก จำเลย ข้อเท็จจริงมีว่า

“สิ่งปลูกสร้างสนามน็อคบอร์ดมีพื้นที่ 160 ตารางเมตร ส่วนที่ดินอีก 83,454 ตารางเมตรนั้น เป็นพื้นที่ในสวนที่โจทก์มิได้ใช้ปลูกโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ได้พิจารณาแผนผังแสดงที่ตั้งคลังน้ำมันของโจทก์ประกอบภาพถ่ายที่แสดงถึงสิ่งก่อสร้างส่วนที่เป็นน็อคบอร์ดแล้วจะเห็นว่าพื้นที่ว่างมิได้ใช้ปลูกโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นอยู่กระจัดกระจายกันไปและมีได้ใช้พื้นที่ในบริเวณต่อเนื่องกันกับสนามน็อคบอร์ดอันจะเป็นข้อที่แสดงให้เห็นว่าตามปกติใช้ด้วยกันกับสนามน็อคบอร์ด ดังนั้น ที่ดินในส่วนนี้ซึ่งมีเนื้อที่ 83,454 ตารางเมตร จึงมิใช่ที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับสนามน็อคบอร์ดอันเป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ และกรณีไม่มีประเด็นที่จะวินิจฉัยว่าที่ดินที่เป็นปัญหานี้เป็นที่ดินต่อเนื่องกับโรงเรือนรายอื่นหรือไม่เมื่อที่ดิน 83,454 ตารางเมตรนี้มีใช้ส่วนที่ต่อเนื่องกับสนามน็อคบอร์ด การที่พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 นำเอาพื้นที่ดังกล่าวมารวมกับพื้นที่ของสนามน็อคบอร์ดแล้วประเมินตามภาค 1 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 เช่นนี้จึงเป็นการประเมินที่ชอบด้วยกฎหมายคำวินิจฉัยของจำเลยที่ 2 ในส่วนนี้จึงเป็นการมิชอบไปด้วย”

คำพิพากษาฎีกาที่ 3820/2534 ศาลได้วินิจฉัยกรณี “สนามน็อคบอร์ด” ว่าเป็นสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 “ที่ดินปกติใช้ไปด้วยกันกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น” โดยพิจารณาข้อเท็จจริงที่ว่าสิ่งปลูกสร้างสนามน็อคบอร์ด มีพื้นที่เพียง 160 ตารางเมตร แต่มีที่ดินขนาดกว้างใหญ่มากจำนวนถึง 83,454 ตารางเมตร ที่มีได้ใช้ปลูกโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นเท่ากับว่าขนาดของการใช้สอย

⁸ ศุภลักษณ์ พิณีจาวดล, “บทวิเคราะห์การประเมินค่ารายปี,” วารสารวิชาการปกครอง, ปีที่ 5 ฉบับที่ 3 (กันยายน – ธันวาคม 2548), หน้า 27.

⁹ คำพิพากษาฎีกาที่ 3820 /2534 (ศาลภาษีอากรกลาง) น.113.

มีจำนวนน้อยกว่าขนาดพื้นที่ทั้งหมดเกินส่วนต่างอย่างเห็นได้ชัด จึงไม่อาจพิจารณาได้ว่าที่ดินรอบ ๆ ขนาด 83,454 ตารางเมตร เป็นพื้นที่ที่ดินที่ใช้ไปด้วยกันกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้าง

นักวิชาการบางท่านให้ความเห็นว่า การวินิจฉัย “ที่ดินที่เป็นบริเวณต่อเนื่องกันกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งตามปกติใช้ไปด้วยกันกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นนั้น” ต้องตีความโดยเคร่งครัด ดังนั้น หากปรากฏว่า เจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างหรือที่ดินไม่ใช่บุคคลเดียวกัน หรือไม่ได้อยู่ในความครอบครองของบุคคลเดียวกันย่อมไม่สมควรได้รับการพิจารณาว่า “โดยปกติใช้ไปด้วยกันกับโรงเรือน” เห็นได้จากกรณีให้เช่าอาคารร้านค้าเพื่อประกอบการขายธุรกิจขายสินค้า แต่ที่ดินบริเวณต่อเนื่องได้ให้ผู้ประกอบการรายอื่นเช่าเพื่อเก็บค่าบริการที่จอดรถดังนี้มีปัญหาที่น่าพิจารณาว่า ที่ดินบริเวณที่จอดรถไม่ใช่ที่ดินต่อเนื่องกับโครงการร้านค้า เพราะโดยปกติไม่ได้ใช้ไปด้วยกันกับโรงเรือนเนื่องจากการครอบครองมิได้อยู่ที่บุคคลเดียวกันและต่างฝ่ายต่างไม่มีอำนาจจัดการทรัพย์สินที่มีชื่ออยู่ในความครอบครองของตน¹⁰

บทบัญญัตินี้ผู้ศึกษามีความเห็นว่า การจะวินิจฉัย ที่ดินที่เป็นบริเวณต่อเนื่องกันกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งตามปกติใช้ไปด้วยกันกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้าง พนักงานเจ้าหน้าที่จะต้องตีความโดยเคร่งครัด หากไม่ตีความโดยเคร่งครัดแล้วย่อมเป็นการเปิดโอกาสให้พนักงานเจ้าหน้าที่ใช้ดุลยพินิจในการประเมินค่ารายปีเพื่อเก็บค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินอย่างไม่เป็นธรรมได้

4.3 ปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน

การขอให้ปลดภาษีหรือขอลดค่าภาษีตามบทบัญญัติของกฎหมาย เป็นบทบัญญัติที่เปิดโอกาสให้เจ้าพนักงานประเมินใช้ดุลยพินิจในการประเมินภาษี ดังนี้

(1) การให้ลดค่าภาษีรายปีของโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่ถูกรื้อถอนหรือทำลายโดยประการอื่น ตามส่วนที่ถูกทำลายตลอดเวลาที่ยังไม่ได้ทำขึ้นตั้งแต่โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นยังไม่ได้ใช้ประโยชน์¹¹ ผู้ศึกษาเห็นว่าบทบัญญัตินี้เป็นบทบัญญัติที่เปิดโอกาสให้เจ้าพนักงานประเมินใช้ดุลยพินิจในการประเมินภาษีโดยอาศัยข้อมูลที่มีหน้าที่ชำระภาษีแจ้งมาโดยนำมาเป็นเหตุผลหย่อนภาษี และเห็นว่าบทบัญญัตินี้เอื้อประโยชน์ให้ผู้มีหน้าที่ชำระภาษีได้ประโยชน์จากบทบัญญัตินี้ โดยอ้างว่าปิดปรับปรุงชั่วคราวในขณะที่ท้องถื่น ก็มีข้อจำกัดของ

¹⁰ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, “บทวิเคราะห์การประเมินค่ารายปี,” หน้า 29.

¹¹ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 , มาตรา 11.

จำนวนเจ้าหน้าที่ที่จะออกไปตรวจสอบข้อเท็จจริงภาคสนาม ทำให้ท้องถิ่นขาดรายได้จากส่วนนี้ไปเป็นจำนวนมาก

(2) การที่จากบทบัญญัติของกฎหมายบัญญัติให้เอาเวลาที่โรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ ซึ่งทำขึ้นระหว่างปีนั้นสำเร็จจนควรเข้าอยู่ได้เป็นเกณฑ์คำนวณค่ารายปี¹² ผู้ศึกษาเห็นว่าบทบัญญัตินี้บัญญัติให้คิดค่ารายปีเฉพาะเวลาที่สมควรเข้าอยู่ได้ คำว่าสมควรเข้าอยู่ได้ เป็นบทบัญญัติที่เปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่พนักงานประเมินภาษีใช้ดุลยพินิจในการประเมินภาษี เช่น โรงเรียนแห่งหนึ่งสร้างสำเร็จแล้วแต่ยังไม่ได้ทาสีจะใช้ดุลยพินิจว่าเข้าอยู่ได้ หรือโรงเรียนมุ่งหลังคาแล้วไม่มีข้างฝาและไม่ได้ปูพื้นสมควรเข้าอยู่ได้ เป็นต้น

(3) การที่กฎหมายบัญญัติให้โรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ซึ่งเจ้าของอยู่เองหรือให้ผู้แทนเฝ้ารักษาและไม่ได้ใช้เป็นที่พักอาศัย หรือประกอบอุตสาหกรรม ให้ได้รับการยกเว้นไม่ต้องชำระค่าภาษีโรงเรียนและที่ดินนั้น¹³ ผู้ศึกษาเห็นว่าเป็นการเปิดโอกาสให้ผู้มีหน้าที่เสียชำระภาษีโรงเรียนและที่ดินใช้เป็นเหตุแห่งการยกเว้นภาษี และเป็นการเปิดโอกาสให้เจ้าพนักงานประเมินภาษีใช้ดุลยพินิจในการประเมินภาษีตามที่ผู้มีหน้าที่ชำระภาษีแจ้ง โดยใช้เป็นฐานข้อมูลในการกำหนดค่ารายปีเพื่อคำนวณเป็นภาษี ทำให้รายได้ค่าภาษีโรงเรียนและที่ดินเข้าเป็นรายได้ท้องถิ่นน้อยกว่าความเป็นจริง

4.3.1 การขอให้ปลดภาษีหรือลดภาษี

การขอให้ปลดภาษีหรือลดค่าภาษีตามกฎหมาย เป็นบทบัญญัติที่เปิดโอกาสให้เจ้าพนักงานประเมินใช้ดุลยพินิจในการประเมินภาษี ดังนี้

(1) การให้ลดค่าภาษีรายปีของโรงเรียนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่ถูกรื้อถอนหรือทำลายโดยประการอื่น ตามส่วนที่ถูกทำลายตลอดเวลาที่ยังไม่ได้ทำขึ้นตั้งแต่โรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นยังไม่ได้ใช้ประโยชน์ ผู้ศึกษาเห็นว่าบทบัญญัตินี้เป็นบทบัญญัติที่เปิดโอกาสให้เจ้าพนักงานประเมินใช้ดุลยพินิจในการประเมินภาษีโดยอาศัยข้อมูลจากผู้มีหน้าที่ชำระภาษีแจ้งมาโดยนำมาเป็นเหตุลดหย่อนภาษี และเห็นว่าบทบัญญัตินี้เอื้อประโยชน์ให้ผู้มีหน้าที่ชำระภาษีได้ประโยชน์จากบทบัญญัตินี้ โดยอ้างว่าปิดปรับปรุงชั่วคราวในขณะที่ท้องถิ่น ก็มีข้อจำกัดของจำนวนเจ้าหน้าที่ที่จะออกไปตรวจสอบข้อเท็จจริงภาคสนาม ทำให้ท้องถิ่นขาดรายได้จากส่วนนี้ไปเป็นจำนวนมาก

¹² พระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน พ.ศ. 2475, มาตรา 12.

¹³ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน พ.ศ. 2475, มาตรา 10.

(2) การที่จากบทบัญญัติของกฎหมายบัญญัติให้เอาเวลาซึ่งโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ ซึ่งทำขึ้นระหว่างปีนั้นสำเร็จจนควรเข้าอยู่ได้เป็นเกณฑ์คำนวณค่ารายปี ผู้ศึกษาเห็นว่าบทบัญญัตินี้บัญญัติให้คิดค่ารายปีเฉพาะเวลาที่สมควรเข้าอยู่ได้ คำว่าสมควรเข้าอยู่ได้ เป็นบทบัญญัติที่เปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่พนักงานประเมินภาษีใช้ดุลยพินิจในการประเมินภาษี เช่น โรงเรียนแห่งหนึ่งสร้างสำเร็จแล้วแต่ยังไม่ได้ทำส้วมจะใช้ดุลยพินิจว่าเข้าอยู่ได้ หรือโรงเรียนมุ่งหลังคาแล้วไม่มีข้างฝาและไม่ได้ปูพื้นสมควรเข้าอยู่ได้ เป็นต้น

(3) การที่กฎหมายบัญญัติให้โรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นซึ่งเจ้าของอยู่เองหรือให้ผู้แทนเฝ้ารักษาและไม่ได้ใช้เป็นที่ไว้สินค้า หรือประกอบอุตสาหกรรมไม่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องชำระค่าภาษีโรงเรียนและที่ดินนั้น ผู้ศึกษาเห็นว่าเป็นการเปิดโอกาสให้ผู้มีหน้าที่เสียชำระภาษีโรงเรียนและที่ดินใช้เป็นเหตุแห่งการยกเว้นภาษี และเป็นการเปิดโอกาสให้เจ้าพนักงานประเมินภาษีใช้ดุลยพินิจในการประเมินภาษีตามที่มีหน้าที่ชำระภาษีแจ้ง โดยใช้เป็นฐานข้อมูลในการกำหนดค่ารายปีเพื่อคำนวณเป็นภาษี ทำให้รายได้ค่าภาษีโรงเรียนและที่ดินเข้าเป็นรายได้ท้องถิ่นน้อยกว่าความเป็นจริง

4.3.2 การแจ้งให้ชำระภาษี

การแจ้งให้ชำระภาษี ให้พนักงานเจ้าหน้าที่แจ้งรายการตามที่ได้กำหนดไว้ขึ้นไปยังพนักงานเก็บภาษี ให้พนักงานเก็บภาษีแจ้งรายการประเมินไปให้ผู้รับประเมินทรัพย์สินในท้องที่ของตนทราบโดยมิชักช้า¹⁴ คำว่า "โดยมิชักช้า" ซึ่งไม่ได้บัญญัติบัญญัติเงื่อนไขไว้ในกฎหมาย กล่าวคือ ไม่ได้กำหนดเวลาไว้แน่นอนว่าเมื่อมีการตรวจสอบแล้วจะต้องดำเนินการกำหนดค่ารายปี ประเภทแห่งทรัพย์สิน กำหนดค่ารายปีและค่าภาษีที่จะต้องเสีย คือ การแจ้งการประเมินโดยใช้แบบ ภ.ร.ด.8 เพื่อที่จะแจ้งให้ผู้มีหน้าที่ชำระภาษีมาชำระภาษี กฎหมายไม่ได้

¹⁴ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 24 บัญญัติไว้ว่า "เมื่อได้ได้ สอนตรวจตราแล้วให้เป็นหน้าที่ของพนักงานเจ้าหน้าที่ ที่จะกำหนด

(ก) ประเภทแห่งทรัพย์สินตามมาตรา 6

(ข) ค่ารายปีแห่งทรัพย์สิน

(ค) ค่าภาษีที่จะต้องเสีย

ให้พนักงานเจ้าหน้าที่แจ้งรายการตามที่กำหนดไว้ขึ้นไปยังพนักงานเก็บภาษี ให้ เจ้าพนักงานเก็บภาษีแจ้งรายการประเมินไปให้ผู้รับประเมินทรัพย์สินในท้องที่ของตนทราบโดยไม่มี ชักช้า"

กำหนดเวลาไว้ บัญญัติไว้ว่า “โดยมิชักช้า” เป็นการเปิดโอกาสให้เจ้าพนักงานประเมินใช้ดุลยพินิจของตนเองเลือกประเมินเฉพาะบางราย ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับผู้เสียภาษีตามหลักภาษีที่ดี ทำให้เงินเข้าท้องถิ่นช้า ทำให้ท้องถิ่นขาดโอกาสในการได้รับเงินเพิ่ม เช่น หากกำหนดเวลาไว้ ให้แจ้งการประเมินภายใน 15 วัน หลังจากดำเนินการตรวจตราตามขั้นตอนแล้ว นับถัดจากการได้รับการแจ้งการประเมินอีก 30 วัน ผู้มีหน้าที่ชำระภาษีจะต้องนำเงินมาชำระภาษี หากชำระภาษีเกิน 30 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดของเวลาไม่เกิน 1 เดือน ชำระเงินเพิ่มร้อยละสองครั้ง ถ้าเกินหนึ่งเดือน แต่ไม่เกินสองเดือนให้เพิ่มร้อยละห้าแห่งค่าภาษีที่ค้าง ถ้าเกินสองเดือนแต่ไม่เกินสามเดือน ให้เพิ่มร้อยละเจ็ดครั้งแห่งค่าภาษีที่ค้าง และถ้าเกินสามเดือนแต่ไม่เกินสี่เดือน ให้เพิ่มร้อยละสิบแห่งค่าภาษีที่ค้างและทำให้เกิดช่องว่างที่เป็นโอกาสให้เจ้าพนักงานประเมินอาจใช้ช่องว่างของกฎหมายนี้ ต่อรองกับผู้มีหน้าที่เสียภาษี เพื่อเรียกรับผลประโยชน์หรือเอื้อประโยชน์ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีให้ท้องถิ่นให้ช้าลง ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถนำเงินที่จะต้องชำระค่าภาษีไปหาประโยชน์อย่างอื่น ก่อน แทนที่จะนำไปชำระค่าภาษีให้ท้องถิ่น ผู้ศึกษาเห็นว่าควรกำหนดระยะเวลาในการแจ้งการประเมินหลังจากได้รับยื่นแบบแสดงรายการทรัพย์สินแล้วให้ชัดเจน เพื่อปิดช่องว่างดังกล่าว

การให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ มีอำนาจประเมินและแจ้งการประเมิน ย้อนหลังให้ผู้รับการประเมินเสียภาษี 2 กรณี ได้แก่

(1) ในกรณีไม่ยื่นแบบพิมพ์ ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจดำเนินการ ตามมาตรา 24 ย้อนหลังได้ไม่เกินสิบปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งระยะเวลาที่กำหนดให้ยื่นแบบพิมพ์ ตามมาตรา 19

(2) ในกรณียื่นแบบพิมพ์ไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจดำเนินการตามมาตรา 24 ย้อนหลังได้ไม่เกินห้าปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งระยะเวลาที่กำหนดให้ยื่นแบบพิมพ์ตามมาตรา 19 [มาตรา 24 ทวิ เพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติฯ (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2534]

มาตรา 24 ทวิ (1) และ (2) เป็นมาตราที่บัญญัติขึ้นเพื่อเป็นมาตรการ ลงโทษเจ้าของทรัพย์สิน ผู้มีหน้าที่ต้องชำระภาษีแต่ละเลยไม่ยื่นแบบพิมพ์ตาม มาตรา 19 จึง ได้ให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ดำเนินการแจ้งการประเมินย้อนหลังได้ไม่เกิน 10 ปี นับแต่วัน สุดท้ายของการยื่นแบบพิมพ์ ตามมาตรา 19 คือ ภายในวันสิ้นเดือนกุมภาพันธ์ของทุกปี มาตรา 24 ทวิ(1) นี้ ทำให้เจ้าพนักงานประเมินใช้ดุลยพินิจที่จะเลือกโดยไม่ประเมินย้อนหลัง เนื่องจาก หากนำไปบังคับใช้แล้วจะทำให้เกิดจำนวนลูกหนี้เพิ่มขึ้น จึงไม่นำมาตรา 24 ทวิ(1) มาใช้บังคับทำ ให้รายได้ที่ท้องถิ่นควรจะได้รับเข้าเป็นรายได้ไม่เป็นปัจจุบัน

4.3.3 การจัดเก็บภาษีที่ค้างชำระ

การจัดเก็บภาษีค้างชำระตามบทบัญญัติมาตรา 44¹⁵ มีทั้งมาตรการการปกครองที่ให้อำนาจผู้บริหารท้องถิ่นในการที่จะออกคำสั่ง ยึด อาศัย หรือขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ประเมินเกินกว่า 4 เดือนได้ และนอกจากนั้นยังสามารถจะใช้มาตรการทางศาลเพื่อบังคับภาษีโรงเรือนดังกล่าวได้ ซึ่งมาตรการการปกครองนั้นแม้จะแม้จะมีความคล่องตัวและสะดวกรวดเร็วในการบังคับใช้แต่ช่องทางที่ผู้รับประเมินจะหลีกเลี่ยงภาษีได้นั้นควรมีอยู่ เช่น กรณีที่ผู้รับประเมินขอผ่อนผันการชำระหนี้แล้ว ยังคงค้างชำระค่าภาษีโรงเรือนและที่ดิน และในระหว่างนี้ได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ ไปเป็นกรรมสิทธิ์มาตรการทางปกครองในการบังคับจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินค้างชำระที่ผู้บริหารท้องถิ่นจะใช้อำนาจตามมาตรา 44 ออกคำสั่งยึด อาศัย หรือ ขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้รับประเมินที่ค้างชำระภาษีก็ไม่อาจดำเนินการได้ เพราะทรัพย์สินที่จะถูกยึด อาศัย หรือขายทอดตลาดทรัพย์สินโอนกรรมสิทธิ์ไปเป็นของบุคคลอื่นที่มีใช้ผู้รับประเมินแล้ว ส่วนทรัพย์สินอื่น ๆ ของผู้รับประเมินนั้นไม่อยู่ในข่ายที่จะใช้อำนาจตามมาตรา 44 บังคับยึด อาศัย หรือขายทอดตลาดโดยตรงต้องดำเนินการฟ้องคดีต่อศาลเพื่อบังคับคดีต่อไป ซึ่งกรณีนี้หากผู้รับประเมินไม่มีทรัพย์สินใดให้ศาลยึด อาศัย หรือขายทอดตลาดแล้ว ก็ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ในการดำเนินคดีทางศาลแต่ประการใด

จากการศึกษาพบว่าเจ้าหน้าที่ส่วนใหญ่ใช้ดุลยพินิจของตนเองโดยไม่เสนอเรื่องให้ผู้บริหารดำเนินการออกคำสั่งยึด อาศัย หรือขายทอดตลาดทรัพย์สิน เนื่องจากเกรงว่าผู้บริหารท้องถิ่นจะไม่เห็นชอบด้วยทั้ง ๆ ที่ ระเบียบกระทรวงมหาดไทยว่าด้วยการยึด อาศัย และขายทอดตลาด ทรัพย์สินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ.2551 ออกบังคับใช้แล้วส่วนมากจะใช้มาตรการทางศาลซึ่งในปัจจุบันนี้ท้องถิ่นจำนวนมากถูกอัยการปฏิเสธที่จะดำเนินคดีให้เนื่องจากเห็นว่าท้องถิ่น กระทรวงมหาดไทยได้กำหนดระเบียบว่าด้วยการยึด อาศัย และขายทอดตลาดทรัพย์สินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ.2551 บังคับใช้แล้วจึงส่งเรื่องคืนท้องถิ่นทำให้เกิด

¹⁵ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 44 บัญญัติไว้ว่า" ถ้ามิได้มีการชำระภาษีและเงินเพิ่มภายในสี่เดือนตามมาตรา 43 ให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือให้ยึด อาศัย หรือขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ซึ่งค้างชำระค่าภาษีเพื่อนำเงินมาชำระเป็นค่าภาษี เงินเพิ่ม ค่าธรรมเนียม และค่าใช้จ่ายโดยมิต้องขอให้ศาลสั่งหรือออกหมายยึด

การยึด อาศัย หรือขายทอดตลาดทรัพย์สินตามวรรคหนึ่ง ให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม"

ปัญหา มาก ซึ่งในปัจจุบันนี้ท้องถิ่นส่วนใหญ่ จึงยังไม่มี การดำเนินการตามมาตรการของมาตรา 44 แต่อย่างใด

จากการศึกษา เพื่อวิเคราะห์ถึงปัญหาการบังคับใช้กฎหมายภาษีโรงเรียน และที่ดินของไทย ผู้เขียนได้พบปัญหาหลัก 3 ประการ กล่าวคือ ปัญหาการยกเว้นภาษีโรงเรียน และที่ดิน ปัญหาเกี่ยวกับเกณฑ์การประเมินภาษีโรงเรียนและที่ดิน และปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บ ภาษีโรงเรียนและที่ดิน ซึ่งผู้เขียนจะได้สรุปและให้ข้อเสนอแนะในบทต่อไป

PAYAP UNIVERSITY