

ปัญหาของมาตรการบังคับเพื่อการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

Tax Enforcement Problems under Land and Buildings Tax Act B.E. 2562

นางสาวพรรชา ณะบุตรจอม

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตร์มหาบัณฑิต

สาขานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ปีการศึกษา 2563

สารบัญ

บทที่ 1 บทนำ	10
1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา.....	10
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	13
1.3 สมมติฐานของการศึกษา.....	13
1.4 ขอบเขตของการศึกษา.....	14
1.5 วิธีการศึกษา.....	14
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษา.....	14
บทที่ 2 หลักการภาษีอันเกี่ยวเนื่องกับการบังคับจัดเก็บภาษีอากร	16
2.1 โครงสร้างภาษีอากร.....	16
2.1.1 ความหมายของภาษีอากร.....	16
2.1.2 ประเภทของภาษีอากร.....	18
2.1.3 โครงสร้างการคำนวณภาษี.....	19
2.2 หลักการทั่วไปของกฎหมายภาษีอากร.....	19
2.2.1 หลักความเป็นธรรม	20
(1) หลักความสามารถในการชำระภาษี (Ability to pay).....	20
(2) หลักผลประโยชน์ที่ได้ (The Benefit Principle).....	20
2.2.2 หลักความแน่นอน.....	20

(1) ความแน่นอนเกี่ยวกับผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี.....	21
(2) ความแน่นอนเกี่ยวกับภาระภาษี.....	22
2.2.3 หลักความสะดวก.....	22
2.2.4 หลักความประหยัด.....	22
2.3 แนวคิดเกี่ยวกับหลักการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี.....	22
2.3.1 หลักความชอบด้วยกฎหมายของการจัดเก็บภาษี	22
2.3.2 หลักการตีความกฎหมายภาษีอากร.....	24
2.3.3 หลักการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย.....	25
(1) สิทธิได้รับรู้เหตุผลของฝ่ายปกครองในการออกคำสั่ง	26
(2) สิทธิในการโต้แย้งคัดค้านต่อเจ้าพนักงานประเมินในระหว่างการประเมินภาษี.....	26
(3) สิทธิในการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์.....	27
(4) สิทธิในการฟ้องร้องเป็นคดีต่อศาล	27
2.4 หลักการประเมินการเรียกเก็บภาษีอากร.....	27
2.4.1 การประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงาน.....	28
2.4.2 การประเมินภาษีโดยผู้เสียภาษีประเมินเอง.....	28
2.5 หลักการและรูปแบบการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร.....	28
2.5.1 การระงับข้อพิพาทโดยกระบวนการทางปกครอง.....	28
(1) การคัดค้านต่อเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองผู้ออกคำสั่ง.....	29

(2) การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์.....	29
2.5.2 การระงับข้อพิพาทโดยกระบวนการทางศาล.....	29
(1) ระบบอุทธรณ์ที่เป็นบทบังคับ	30
(2) ระบบอุทธรณ์ที่ไม่เป็นบทบังคับหรือระบบอุทธรณ์เพื่อเลือก.....	32
2.5.3 ระบบการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรของไทย	32
2.6 ลักษณะทั่วไปของภาษีทรัพย์สิน.....	34
2.6.1 ความหมายของภาษีทรัพย์สิน	34
2.6.2 ประเภทของภาษีทรัพย์สิน.....	35
2.6.3 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี.....	36
2.6.4 การจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน.....	37
2.6.5 การระงับข้อพิพาท.....	38
บทที่ 3 โครงสร้างกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้บังคับในปัจจุบันของไทย.....	40
3.1 การกำหนดฐานภาษี.....	40
3.1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี	40
3.1.2 ทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายการเสียภาษี.....	45
3.1.3 ทรัพย์สินที่ไม่อยู่ในข่ายการเสียภาษี.....	45
3.2 การคำนวณภาษี	47
3.3 มาตรการบังคับเพื่อการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง.....	48

3.3.1	มาตรการเรียกเก็บภาษี.....	48
	(1) การเรียกเก็บ.....	48
	(2) การใช้ดุลพินิจ.....	49
	(3) การชำระภาษี.....	49
	(4) ภาษีค้างชำระ.....	50
3.3.2	มาตรการเร่งรัดภาษีค้างชำระ.....	50
	(1) การออกหนังสือแจ้งเตือน	50
	(2) การจำกัดการโอนทรัพย์สิน	50
	(3) การยึดอายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สิน.....	52
3.4	การระงับข้อพิพาททางภาษี	57
3.4.1	การโต้แย้งราคาประเมินตามพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562.....	57
3.4.2	การโต้แย้งการประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างพ.ศ.2562.....	60
	(1) อุทธรณ์ต่อเจ้าพนักงานประเมิน (องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น)	61
	(2) อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี.....	61
	(3) ฟ้องเป็นคดีต่อศาลภาษีอากร.....	64
บทที่ 4	มาตรการบังคับเพื่อการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินตามกฎหมายในประเทศไทย.....	72

4.1 ภาษีท้องถิ่น (Council Tax)	72
4.1.1 การกำหนดฐานภาษี.....	72
4.1.2 การคำนวณภาษี.....	73
4.1.3 มาตรการบังคับเพื่อการจัดเก็บภาษี.....	74
4.1.4 การระงับข้อพิพาท.....	76
(1) อุทธรณ์การประเมินต่อท้องถิ่น (Council).....	77
(2) อุทธรณ์ต่อ Valuation Tribunal for England.....	78
(3) ฟ้องคดีต่อศาล High Court.....	79
4.2 ภาษีธุรกิจหรือภาษีที่ไม่มีที่อยู่อาศัย (Business Rate or Non Domestic Rate).....	79
4.2.1 การกำหนดฐานภาษี.....	79
4.2.2 การคำนวณภาษี.....	80
4.2.3 มาตรการบังคับเพื่อการจัดเก็บภาษี.....	80
4.2.4 การระงับข้อพิพาท.....	82
(1) อุทธรณ์การประเมินต่อท้องถิ่น (Council).....	82
(2) อุทธรณ์ต่อ Valuation Tribunal for England.....	82
(3) ฟ้องคดีต่อศาล Upper Tribunal.....	83
บทที่ 5 วิเคราะห์ปัญหาเกี่ยวกับมาตรการบังคับเพื่อการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดิน และสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562.....	84

5.1 ปัญหาการบังคับเพื่อการจัดเก็บภาษีจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่มีภาษีค้างชำระ.....	84
5.1.1 นิยามของผู้เสียภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562.....	84
5.1.2 ปัญหามาตรการบังคับเพื่อการจัดเก็บภาษี: การจำกัดการโอน.....	87
5.1.3 ปัญหามาตรการบังคับเพื่อการจัดเก็บภาษี: การยึดอายัดและขายทอดตลาด.....	88
5.2 ปัญหาการใช้สิทธิโต้แย้งของผู้เสียภาษี.....	91
บทที่ 6 บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	96
6.1 บทสรุป.....	96
6.2 ข้อเสนอแนะ.....	98
บรรณานุกรม.....	102
ภาคผนวก.....	106
ภาคผนวก ก.	107
ภาคผนวก ข.	120
ภาคผนวก ค.	123
ภาคผนวก ง.	127
ภาคผนวก จ.	129

สารบัญแผนผัง

แผนผังที่

หน้า

- 1 แผนผังแสดงขั้นตอนการระงับข้อพิพาทตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562.....65

สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
1	ตารางแสดงสถิติระยะเวลาที่ใช้ในการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีโรงเรือนและที่ดินสำหรับกรุงเทพมหานคร.....66
2	ตารางแสดง Valuation Band ของที่พักอาศัยในอังกฤษ ณ วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2534.....74

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา

ภาษีอากรนั้นเป็นรายได้ที่สำคัญของภาครัฐในการที่จะนำไปพัฒนาบริหารประเทศ โดยการจัดเก็บภาษีอากรในไทยนั้นสามารถจำแนกตามการจัดเก็บได้ออกเป็นภาษีส่วนกลางและภาษีส่วนท้องถิ่น กรณีภาษีส่วนกลางนั้นจะถูกจัดเก็บโดยราชการส่วนกลาง ภาษีที่ได้ก็จะนำไปบริหารสำหรับราชการส่วนกลาง เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีสรรพสามิต ภาษีศุลกากร เป็นต้น สำหรับภาษีส่วนท้องถิ่นนั้นเป็นภาษีที่จัดเก็บโดยองค์กรบริหารราชการส่วนท้องถิ่น ภาษีที่ได้นั้นก็ให้นำไปใช้จ่ายเพื่อบริหารราชการส่วนท้องถิ่นนั้น ๆ ตัวอย่างของภาษีส่วนท้องถิ่นเช่น ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ภาษีป้าย เป็นต้น

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งเป็นกฎหมายที่บัญญัติขึ้นเพื่อปรับปรุงกฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดินและกฎหมายว่าด้วยภาษีบำรุงท้องที่ เนื่องจากเป็นกฎหมายที่ใช้มานานและมีปัญหาเกี่ยวกับโครงสร้างภาษีทำให้การจัดเก็บภาษีตามกฎหมายทั้งสองฉบับไม่เหมาะสมกับสถานการณ์ในปัจจุบัน¹ โดยมีการเปลี่ยนแปลงในส่วนต่าง ๆ รวมถึงบทบัญญัติในเรื่องมาตรการบังคับคดีเพื่อให้เกิดผลสัมฤทธิ์ต่อภารกิจของรัฐให้ท้องถิ่นสามารถจัดเก็บรายได้ได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น ลดปัญหาการขาดรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น² นอกจากนี้ยังมีการวางแนวทางการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีมากขึ้น ซึ่งการคุ้มครองสิทธิดังกล่าวจำเป็นต้องอยู่ในกรอบของรัฐธรรมนูญและสอดคล้องกับหลักกฎหมายมหาชน ทั้งนี้เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุดในการบังคับใช้กฎหมายเพื่อให้เป็นไปตามเจตนารมณ์อันแท้จริง

ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นภาษีอากรประเภทภาษีทรัพย์สินเนื่องจากมีหลักการจัดเก็บโดยถือเอา “ตัวทรัพย์สิน” มาเป็นเกณฑ์ในการจัดเก็บ³ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้แก่ ผู้เป็นเจ้าของที่ดินหรือสิ่ง

¹ สภานิติบัญญัติแห่งชาติ, เอกสารประกอบการพิจารณา ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. บรรจุระเบียบวาระการประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติครั้งที่ 23/2560, (กรุงเทพมหานคร: สำนักงานพิมพ์สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา, 2560), หน้า 1.

² ลันดา อุตมะโกคิน, “ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง: ก้าวต่อไปของการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของประเทศไทยอย่างมีประสิทธิภาพ,” *จุดนิติ* (ก.ย.-ต.ค. 53): 68-71.

³ ศุภลักษณ์ พินิจกุล, *กฎหมายภาษีอากร*, พิมพ์ครั้งที่ 4, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท ที.เค.เอส. สยามเพรส แมเนจเม้นท์ จำกัด, 2556), หน้า 185.

ปลูกสร้างหรือเป็นผู้ครอบครองหรือผู้ทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สินของรัฐ ในวันที่ 1 มกราคมของปี โดยทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นมีอยู่ 2 ประเภทได้แก่ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง⁴ บุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีดังกล่าวจะต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามอัตราที่กฎหมายกำหนด โดยกฎหมายได้แบ่งอัตรากาษีไว้ตามประโยชน์ในการใช้งานที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น⁵ โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องนำค่าภาษีที่ได้รับการแจ้งการประเมินจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น) ภายในเดือนกุมภาพันธ์ของปีนั้นไปชำระต่อพนักงานจัดเก็บภาษีภายในเดือนเมษายนของปี มิเช่นนั้นภาษีดังกล่าวจะตกเป็นภาษีค้างชำระ⁶ และผู้เสียภาษีอาจอุทธรณ์การบังคับตามกฎหมายเพื่อชำระภาษีค้างนั้นได้โดยเจ้าพนักงานไม่จำเป็นต้องฟ้องเป็นคดีต่อศาล⁷

กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างยังได้ปรับปรุงบทบัญญัติเกี่ยวกับการห้ามมิให้จดทะเบียนสิทธิและโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในกรณีที่ทรัพย์สินนั้นยังคงมีภาษีค้างชำระ⁸ ในประเด็นนี้ตามกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินเดิมนั้นมิได้บัญญัติห้ามโอนกรรมสิทธิ์มีภาษีค้างชำระเพียงแต่บัญญัติให้ภาษีค้างชำระนั้นตกเป็นหนี้ร่วมระหว่างเจ้าของเดิมและเจ้าของใหม่ด้วย⁹ แต่เนื่องด้วยเจ้าของใหม่มิได้เป็นผู้ใช้หรือได้รับประโยชน์จากทรัพย์สินในขณะที่ภาษีค้างชำระนั้นเกิดขึ้นจึงอาจยกข้อต่อสู้เพื่อโต้แย้งการจัดเก็บภาษีดังกล่าวซึ่งไม่เป็นธรรมแก่เจ้าของใหม่ที่จะต้องรับภาระในหนี้ภาษีค้างจำนวนดังกล่าวด้วย ดังนั้น กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจึงได้บัญญัติห้ามโอนกรรมสิทธิ์มีภาษีค้างชำระแทนเพื่อจำกัดมิให้เจ้าของทรัพย์สินจำหน่ายโอนทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างและรักษาผลประโยชน์เชิงภาษีของท้องถิ่นที่พึงมีพึงได้จากการใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ตั้งอยู่ในท้องถิ่นนั้น อันเป็นมาตรการเร่งรัดการชำระภาษีอย่างหนึ่งของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

⁴ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 5 และ 9

⁵ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 37 วางหลักแบ่งอัตรากาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไว้ตามประโยชน์ในการใช้งานที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น โดยแบ่งการใช้ประโยชน์ออกเป็น 4 ประเภท ดังนี้ (1) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ไม่เกินร้อยละ 0.15 ของฐานภาษี (2) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ไม่เกินร้อยละ 0.3 ของฐานภาษี (3) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่นนอกจาก (1) หรือ (2) ไม่เกินร้อยละ 1.2 ของฐานภาษี (4) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งร้างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ ร้อยละ 1.2 ของฐานภาษี

⁶ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 44, 46 และ 58

⁷ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 61 และ 62

⁸ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 59

⁹ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาตรา 45

สำหรับในกระบวนการระงับข้อพิพาทนั้น กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีการมีการปรับปรุงเพื่อให้มีความชัดเจนขึ้นจากบทบัญญัติเดิม เช่น ประเด็นที่จะสามารถโต้แย้งได้ ระยะเวลาการดำเนินงานของเจ้าหน้าที่ในแต่ละขั้นตอนของการระงับข้อพิพาทซึ่งกฎหมายกำหนดเข้ามาใหม่ การบัญญัติตำแหน่งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ขึ้นมาเพื่อตรวจสอบภายในฝ่ายปกครองอีกชั้นหนึ่ง (เดิมเป็นเพียงกฎระเบียบภายในท้องถิ่นซึ่งมิใช่กฎหมายและไม่มีสภาพบังคับตามกฎหมาย) ไปจนถึงการนำเอาบทบัญญัติเรื่องเงื่อนไขในการรับฟ้องของศาลว่า จะต้องมีการชำระภาษีให้ครบถ้วนก่อนออก โดยมีประเด็นที่น่าสนใจคือ กรณีตามมาตรา 81 วรรคสี่ซึ่งวางหลักถึง กรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีวินิจฉัยอุทธรณ์ไม่แล้วเสร็จภายในระยะเวลาที่กำหนด ให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องเป็นคดีต่อศาลได้โดยไม่ต้องรอฟังผลการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี แต่ต้องยื่นฟ้องต่อศาลภายใน 30 วันนับแต่พ้นกำหนดระยะเวลาดังกล่าว ซึ่งในกรณีนี้เป็นการที่กฎหมายเปิดช่องให้ผู้เสียภาษีใช้สิทธิทางศาลได้โดยไม่ต้องรอฟังผลการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เพื่อให้ผู้เสียภาษีได้รับความเป็นธรรมโดยเร็วภายในระยะเวลาตามกฎหมาย

จากการศึกษาการแก้ไขปรับปรุงกฎหมายภาษีทรัพย์สินจากภาษีโรงเรือนและที่ดินมาเป็นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นพบว่ามีการพยายามแก้ไขปัญหาเดิมในหลายกรณีด้วยกัน อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนพบว่า การปรับปรุงดังกล่าวยังมีบางส่วนที่ไม่มีความชัดเจนแน่นอน กรอบระยะเวลาที่จำกัดอาจทำให้การพิจารณาข้อเท็จจริงและข้อโต้แย้งไม่สามารถทำได้โดยละเอียดรอบคอบ โดยเฉพาะในส่วนที่เปิดช่องให้ผู้เสียภาษีสามารถใช้สิทธิฟ้องคดีต่อศาลโดยไม่ต้องรอฟังผลการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งจะส่งผลให้กลไกที่ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่มุ่งประสงค์ให้สามารถเข้ามาตรวจสอบและกลั่นกรองการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินตามวัตถุประสงค์ของระบบอุทธรณ์บังคับ (Recours Administrative Obligatoire) ซึ่งศาลภาษีอากรไทยยึดเป็นแนววินิจฉัยภายใต้บทบัญญัติมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ไม่สามารถกระทำได้อย่างมีประสิทธิภาพ ขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมายในส่วนของการระงับข้อพิพาท นอกจากนี้ มาตรการบังคับเพื่อจัดเก็บภาษีค้างชำระ ยังมีปัญหาการตีความและเกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี จนอาจส่งผลให้รัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้อย่างมีประสิทธิภาพและไม่เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของกฎหมายที่ต้องการให้รัฐได้รับชำระภาษีอย่างรวดเร็วอันเป็นการขัดต่อหลักการบริหารภาษีที่ดี จึงจะต้องทำความเข้าใจให้ทราบถึงสภาพปัญหาที่เกิดขึ้นเพื่อจะได้หาแนวทางแก้ไขต่อไปโดยศึกษาจากมาตรการบังคับของกฎหมายภาษีทรัพย์สินในประเทศอังกฤษ

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

(1) เพื่อศึกษาหลักกฎหมาย หลักเกณฑ์และระเบียบ วิธีปฏิบัติเกี่ยวกับมาตรการบังคับจัดเก็บภาษีค้างชำระตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

(2) เพื่อวิเคราะห์ถึงปัญหาและข้อบกพร่องของหลักเกณฑ์ทางกฎหมายที่ใช้ในการบังคับจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

(3) เพื่อศึกษามาตรการบังคับจัดเก็บภาษีค้างชำระตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้าง พุทธศักราช 2475 กฎหมายภาษีอื่น ๆ ของไทย และกฎหมายเกี่ยวกับภาษีทรัพย์สินของประเทศอังกฤษ เช่น Council Tax เพื่อนำมาเปรียบเทียบและปรับใช้อย่างเหมาะสมกับการบังคับจัดเก็บตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

(4) เพื่อหาแนวทางแก้ไขและปรับปรุงหลักเกณฑ์และวิธีการเกี่ยวกับมาตรการบังคับจัดเก็บภาษีค้างชำระตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เพื่อให้เกิดความชัดเจน ถูกต้องและเป็นธรรม ทั้งในส่วนของการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงาน และหลักกฎหมาย อันจะเป็นประโยชน์กับรัฐและประชาชน

1.3 สมมติฐานของการศึกษา

บทบัญญัติเกี่ยวกับมาตรการบังคับเพื่อการจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 มีการบัญญัติรายละเอียดที่ไม่ชัดเจนแน่นอนทั้งในเรื่องผู้มีหน้าที่เสียภาษี สิทธิในการโต้แย้งคัดค้านการประเมิน กรอบระยะเวลาที่จำกัดอาจทำให้การพิจารณาข้อเท็จจริงและข้อโต้แย้งไม่สามารถทำได้โดยละเอียดรอบคอบ หรือในกรณีของผู้ที่อาจถูกบังคับคดีเพื่อชำระภาษีค้างชำระ ซึ่งการบัญญัติมาตรการที่ไม่ชัดเจนดังกล่าว อาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี อีกทั้งยังส่งผลให้รัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้อย่างมีประสิทธิภาพและไม่เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของกฎหมายที่ต้องการให้รัฐได้รับชำระภาษีอย่างรวดเร็วอันเป็นการขัดต่อหลักการบริหารภาษีที่ดี จึงเห็นสมควรแก้ไขปรับปรุงเพื่อให้มีความเหมาะสมต่อไป

1.4 ขอบเขตของการศึกษา

ในการศึกษาจะมีขอบเขตเฉพาะการศึกษาถึงหลักการและปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บและมาตรการบังคับเพื่อจัดเก็บภาษีค้ำช้ำระตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 โดยจะทำการศึกษาถึงหลักเกณฑ์ตามตัวบทย่างละเอียด พร้อมทั้งศึกษาที่มาและเจตนารมณ์ของกฎหมายจากระเบียบวาระการประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติในการพิจารณาร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างข้างต้นเพื่อให้ทราบถึงเจตนารมณ์และที่มาของกฎหมาย ต่อมาจะทำการศึกษาถึงปัญหาและผลกระทบ ซึ่งในส่วนนี้เนื่องจากเป็นกฎหมายใหม่จึงยังไม่มีกรณีศึกษา จึงจะทำการศึกษาปัญหาในเชิงเปรียบเทียบกับกรณีศึกษาปัญหาในลักษณะเดียวกันจากบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรประเภทอื่น เช่น กรณีภาษีโรงเรือนและที่ดิน หรือกรณีภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น ตลอดจนศึกษาจากทฤษฎีต่าง ๆ เช่น หลักการอุทธรณ์บังคับ หลักการบริหารภาษีที่ดี หลักความแน่นอนของกฎหมายภาษี เพื่อนำมาวิเคราะห์และสรุป ตลอดจนเสนอแนะแนวทางในการแก้ไขปัญหาความไม่เหมาะสมของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

1.5 วิธีการศึกษา

เป็นการวิจัยเอกสาร (Documentary Research) จากการค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลจากพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 พระราชบัญญัติอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง แนวคำพิพากษา ตำรากฎหมายของไทย ตลอดจนหนังสือบทบัญญัติของกฎหมายต่างประเทศ เพื่อรวบรวมข้อมูลและนำมาวิเคราะห์ สรุป และเสนอแนะแนวทางแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้น

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษา

(1) ทราบเจตนารมณ์ของกฎหมาย เข้าใจหลักเกณฑ์เกี่ยวกับมาตรการบังคับจัดเก็บภาษีค้ำช้ำระตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

(2) ก่อให้เกิดความชัดเจนในการตีความหลักกฎหมายในเรื่องมาตรการบังคับเพื่อจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

(3) ผู้เสียภาษีได้ทราบถึงสิทธิและหน้าที่ของตนเกี่ยวกับมาตรการบังคับจัดเก็บภาษีค้างชำระตาม ซึ่งทำให้การใช้สิทธิและหน้าที่นั้นเป็นไปตามกรอบของกฎหมาย สามารถนำไปวางแผนภาษีของตนได้อย่างถูกต้องเหมาะสม

(4) เป็นประโยชน์แก่หน่วยงานที่มีหน้าที่ในการออกกฎหมาย ซึ่งจะทำให้เกิดความเข้าใจและทราบถึงปัญหาตลอดจนความไม่ชัดเจนของกฎหมาย อันจะนำไปสู่การแก้ไขกฎหมายเพื่อมิให้เกิดความชัดเจนและเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษียิ่งขึ้น

บทที่ 2

หลักการภาษีอันเนื่องจากการบังคับจัดเก็บภาษีอากร

2.1 โครงสร้างภาษีอากร

2.1.1 ความหมายของภาษีอากร

ภาษีอากร เป็นเงินตราที่เรียกเก็บจากบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลในกฎหมายเอกชนและกฎหมายมหาชนตามหลักความสามารถในอันที่จะรับภาระสาธารณะ โดยมีลักษณะเป็นการใช้อำนาจบังคับจัดเก็บเป็นรายได้ที่มีลักษณะเป็นการจัดเก็บอย่างถาวรและไม่เป็นผลตอบแทนโดยตรงต่อผู้เสียภาษี เนื่องจากรายได้ดังกล่าวเป็นรายได้ที่มีไว้เพื่อครอบคลุมภาระสาธารณะของรัฐและองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นหรือการแทรกแซงอำนาจรัฐ¹⁰ ดังนั้นภาษีจำเป็นต้องมีองค์ประกอบทั้งหมด 4 ประการ ดังนี้

- (1) ภาษีต้องจัดเก็บในรูปของเงินตรา
- (2) ภาษีมี่ลักษณะการบังคับ โดยรัฐจะใช้อำนาจเพื่อบังคับให้ประชาชนเสียภาษีให้แก่รัฐ
- (3) ภาษีมี่ลักษณะที่จัดเก็บเป็นการถาวร กล่าวคือ เมื่อมีการจัดเก็บภาษีแล้วผู้เสียภาษีย่อมไม่อาจเรียกคืนภาษีจากรัฐได้ เว้นแต่หากเป็นในกรณีที่การจัดเก็บภาษีไม่ชอบด้วยกฎหมาย
- (4) ภาษีเป็นรายได้ที่ไม่ให้ผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงแก่ผู้จ่ายในทันที เนื่องจากภาษีเป็นเงินที่รัฐต้องนำไปใช้เพื่อให้เกิดประโยชน์มหาชน ผู้เสียภาษีจะได้รับประโยชน์จากภาษีที่จ่ายไปในลักษณะผลประโยชน์โดยอ้อม เช่น ถนนที่รัฐสร้างขึ้นด้วยเงินภาษี เป็นต้น

วัตถุประสงค์ของภาษีอากร ดังที่ได้กล่าวแล้วว่า ภาษีเป็นเงินที่รัฐเรียกเก็บเพื่อนำไปใช้เพื่อภาระสาธารณะ ดังนั้นวัตถุประสงค์หลักของภาษีอากรจึงคือ รายได้หลักของรัฐที่นำไปใช้ในการบริหารราชการแผ่นดิน นอกจากนี้ รัฐก็ได้มีการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์อื่นด้วยซึ่งสามารถแยกอธิบายได้ ดังนี้¹¹

¹⁰ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, การคลังและการภาษีอากร ภาคทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2542), หน้า 19.

¹¹ ปรีดา นาคนาวทิม, เศรษฐศาสตร์ภาษีอากร 1, พิมพ์ครั้งที่ 6, (กรุงเทพมหานคร: แสงจันทร์การพิมพ์, 2531), หน้า 7.

(1) เพื่อเป็นรายได้ของรัฐ (Taxation for Revenue) เนื่องจากการจัดเก็บภาษีอากรมีลักษณะเป็นการบังคับเรียกเก็บเงินจากประชาชน ภาษีอากรจึงเป็นรายได้หลักของรัฐซึ่งสามารถทำรายได้ให้แก่รัฐได้อย่างสม่ำเสมอ โดยภาษีอากรที่สามารถทำรายได้ได้ดีจะต้องมีความยืดหยุ่นตามสภาพเศรษฐกิจ

(2) เพื่อการควบคุม (Regulatory Taxation) รัฐสามารถใช้การบังคับจัดเก็บภาษีในทางควบคุมได้ เช่น การจัดเก็บภาษีอากรที่ใช้เพื่อจำกัดการอุปโภคบริโภคของบุคคลนั้น รัฐก็จะจัดเก็บภาษีจากสินค้าหรือบริการที่รัฐต้องการควบคุมนั้นมากกว่าสินค้าหรือบริการประเภทอื่น ซึ่งก็จะส่งผลให้รายได้ส่วนหนึ่งของประชาชนต้องถูกกันมาเสียภาษีในส่วนนี้มากขึ้น ทำให้สามารถบริโภคสินค้าหรือบริการชนิดนั้นได้น้อยลง ซึ่งสินค้าที่รัฐมักใช้นโยบายทางภาษีเข้ามาควบคุมนี้มักจะเป็นสินค้าฟุ่มเฟือย หรือสินค้าที่เป็นภัยต่อสุขภาพเช่น ไฟ สุรา ยาสูบ เป็นต้น โดยรัฐจะมีการจัดเก็บภาษีในสินค้าดังกล่าวในอัตราที่สูงกว่าสินค้าทั่วไป

(3) เพื่อกระจายรายได้ (Taxation for Income Distribution) การจัดเก็บภาษีอากรยังสามารถให้ความเป็นธรรมแก่ประชาชนได้โดยการลดความเหลื่อมล้ำระหว่างคนจนและคนรวย หรือที่เรียกว่าการกระจายรายได้ โดยการกระจายรายได้นี้จะต้องเป็นธรรม ไม่ก่อให้เกิดความตึงเครียดหรือความขัดแย้งในสังคม¹² ซึ่งกลไกของภาษีอากรในการกระจายรายได้นั้นมีหลายรูปแบบ เช่น การจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) กล่าวคือ หากมีเงินได้มากก็จะถูกเก็บภาษีในอัตราที่มากกว่าผู้ที่มีเงินได้น้อยกว่า เป็นต้น

(4) เพื่อการชำระหนี้สินของรัฐ เนื่องจากในการพัฒนาประเทศรัฐย่อมมีการกู้เงินมาลงทุนหรือบริหารประเทศ ซึ่งภาษีที่จัดเก็บมากก็จะเป็นเงินส่วนหนึ่งที่รัฐจะนำมาชำระหนี้ทั้งเงินต้นและดอกเบี้ย

(5) เพื่อเป็นเครื่องมือในการดำเนินการตามนโยบาย รัฐสามารถใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการดำเนินการให้เป็นไปตามนโยบายได้ไม่ว่าจะเป็นนโยบายด้านธุรกิจ เช่น ออกกฎหมายภาษีเพื่อจัดเก็บหรือยกเว้นภาษีสำหรับกิจการบางประเภทที่ต้องการกีดกันหรือสนับสนุน เป็นต้น หรืออาจเป็นนโยบายด้านการคลัง เช่น การเพิ่มหรือลดอัตราภาษีเรียกเก็บจากประชาชนในเวลาใด ๆ เพื่อแก้ไขปัญหาหรือให้เป็นไปตามภาวะเศรษฐกิจ

¹² รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์, ทฤษฎีการภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์เคล็ดไทย, 2516), หน้า 22.

2.1.2 ประเภทของภาษีอากร

ประเภทของภาษีอากรนี้อาจแบ่งออกเป็นหลายรูปแบบขึ้นอยู่กับเกณฑ์ที่ใช้ในการแบ่ง โดยเกณฑ์ที่ผู้เขียนจะนำมาใช้ในการแบ่งประเภทของภาษีนั้นได้แก่ เกณฑ์ฐานภาษี โดยฐานภาษีนั้นคือมูลเหตุที่ทำให้ผู้เสียภาษีต้องถูกจัดเก็บภาษี ดังนั้น เมื่อผู้เสียภาษีมูลเหตุอย่างใดอย่างหนึ่งอันเป็นฐานภาษีแล้วเขาย่อมมีหน้าที่ต้องเสียภาษีจากการนั้น¹³ มูลเหตุในการจัดเก็บภาษีอากรสามารถแบ่งได้เป็น 3 กรณี ได้แก่ การมีเงินได้ การบริโภค และการถือครองทรัพย์สิน ดังนั้น หากพิจารณาประเภทของภาษีจากฐานภาษีแล้วอาจแบ่งภาษีออกเป็น 3 ประเภทอันได้แก่ ภาษีเงินได้ ภาษีบริโภค และภาษีทรัพย์สิน ดังนี้¹⁴

ภาษีเงินได้ คือ ภาษีที่จัดเก็บจากเงินได้หรือรายได้ที่ผู้เสียภาษีได้รับ จึงเป็นการจัดเก็บภาษีจากความสามารถในการทำได้รายได้ของผู้เสียภาษี ฐานภาษีในภาษีประเภทนี้ได้แก่ “เงินได้” ตัวอย่างของภาษีประเภทนี้เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม เป็นต้น

ภาษีการบริโภค คือ การเก็บภาษีจากการบริโภคสินค้าหรือบริการของประชาชน กล่าวคือ เมื่อมีการซื้อขายสินค้าหรือบริการก็ต้องมีการจัดเก็บภาษีประเภทนี้ จึงเป็นการจัดเก็บภาษีจากการบริโภคของลูกค้าหรือผู้บริโภค ฐานภาษีในกรณีนี้ได้แก่ “รายรับจากการขายหรือให้บริการ”¹⁵ ภาษีที่เก็บจากฐานการบริโภค เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ศุลกากร เป็นต้น

ภาษีทรัพย์สิน คือ ภาษีที่เก็บจากความมั่งคั่ง กล่าวคือ เป็นการจัดเก็บภาษีจากตัวทรัพย์สินที่บุคคลมีอยู่หรือถือครองอยู่ จึงเป็นการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินสมบัติซึ่งบุคคลได้สะสมไว้ในรูปของทรัพย์สิน อันมาจากแนวคิดที่ว่าทรัพย์สินเป็นเครื่องแสดงให้เห็นถึงฐานะของบุคคลและเป็นเครื่องมือในการวัดความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลเช่นกัน¹⁶ การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจึงเป็นการจัดเก็บจากเจ้าของหรือผู้ถือครองทรัพย์สินนั้น โดยมีฐานภาษีที่เกี่ยวกับทรัพย์สินที่กฎหมายกำหนดไว้ เช่น ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ภาษีป้าย เป็นต้น

¹³ ปกิต แพร่ชินวงศ์, “ปัญหาบางประการในการนำภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาแทนที่ภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552), หน้า 10-13.

¹⁴ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, หน้า 167.

¹⁵ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 11, (กรุงเทพมหานคร: The principle of tax law, 2559), หน้า 7.

¹⁶ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, หน้า 185.

2.1.3 โครงสร้างการคำนวณภาษี

ในการคำนวณภาษีนั้น มีโครงสร้างโดยหลักได้แก่การนำ “ฐานภาษี” มาคูณด้วย “อัตรากำหนด” เพื่อให้ได้ออกมาเป็นจำนวนภาษีที่ต้องเสีย¹⁷ โดยภาษีแต่ละประเภทหรือในแต่ละประเทศก็อาจมีรายละเอียดการคำนวณที่แตกต่างกันขึ้นอยู่กับระบบภาษีของประเทศนั้น ๆ กล่าวคือ บางประเทศอาจกำหนดให้มีการหักรายจ่าย ค่าลดหย่อน เพื่อได้ยอดจำนวนสุทธิและนำไปปรับใช้กับอัตรากำหนดด้วยก็ได้¹⁸

ฐานภาษี หมายถึง สิ่งที่เป็นมูลเหตุให้บุคคลต้องเสียภาษี จึงเป็นสิ่งที่เข้ามากำกับว่าบุคคลนั้นจะถูกจัดเก็บภาษีเนื่องจากเหตุใด โดยฐานภาษีจะมีอยู่ 4 ประเภท ได้แก่ รายได้ (Income Base) การบริโภค (Consumption Base) ความมั่งคั่ง (Wealth Base) และ อื่น ๆ (Other Base)¹⁹

อัตรากำหนด หรือ Tax Rate หมายถึง จำนวนที่กำหนดไว้เพื่อใช้คำนวณหาเงินได้ภาษีอากรที่จัดเก็บจากผู้เสียภาษี ในการจัดเก็บภาษีอากรจะต้องคำนึงถึงหลักของความเป็นธรรมในการเสียภาษี การจัดเก็บภาษีโดยทั่วไปจึงมักจะต้องคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละคน (Ability to pay) อัตรากำหนดนั้นอาจแบ่งออกได้เป็น 3 รูปแบบ ได้แก่ (1) อัตรากำหนดก้าวหน้า (Progressive Rate) คืออัตรากำหนดที่เก็บสูงขึ้นเมื่อผู้เสียภาษีมีฐานภาษีที่สูงขึ้น (2) อัตรากำหนดคงที่ (Flat Rate) คือการเรียกเก็บภาษีในอัตราเดียวไม่ว่าจะมีฐานภาษีเป็นจำนวนเท่าใด และ (3) อัตรากำหนดถอยหลัง (Regressive Rate) เป็นอัตรากำหนดที่มีลักษณะตรงข้ามกับแบบอัตรากำหนดก้าวหน้าโดยเป็นกรณีที่หากฐานภาษียิ่งสูงก็ยิ่งเรียกเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำลง²⁰

2.2 หลักการทั่วไปของกฎหมายภาษีอากร

การจัดเก็บภาษีซึ่งถือเป็นรายจ่ายของประชาชนนั้นมีลักษณะเป็นการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของประชาชน ดังนั้น กฎหมายภาษีอากรที่บัญญัติขึ้นเพื่อจัดเก็บภาษีจากประชาชนจึงควรสอดคล้องกับหลักการทางภาษีอากรต่าง ๆ เพื่อไม่ให้เกิดการจัดเก็บภาษีอากรส่งผลกระทบต่อสิทธิของประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีมากเกินไป การ

¹⁷ เรื่องเดียวกัน หน้า 212.

¹⁸ เรื่องเดียวกัน หน้า 205-206.

¹⁹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, หน้า 7.

²⁰ อรรถ ธรรมโน, ความรู้ทั่วไปทางการคลัง, พิมพ์ครั้งที่ 1, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท อัมรินทร์พริ้นติ้งแอนด์พับลิชชิ่ง จำกัด (มหาชน), 2548), หน้า 82.

จัดเก็บภาษีจึงจำเป็นต้องกระทำอย่างเป็นธรรม (2.2.1) และในแง่ของรัฐก็จำเป็นต้องตรากฎหมายภาษีอากรให้มีความแน่นอน (2.2.2) ให้ความสะดวก (2.2.3) ต่อผู้เสียภาษีแต่ละคน และมีการบริหารจัดการที่เป็นไปด้วยความประหยัด (2.2.4) ทั้งนี้เป็นไปตามหลักการบริหารภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith

2.2.1 หลักความเป็นธรรม

การจัดเก็บภาษีอากรจะต้องอยู่ภายใต้หลักความเป็นธรรมเพื่อลดพฤติกรรมการหลบหลีกภาษี และลดความขัดแย้งในสังคม หลักความเป็นธรรมนั้นมีสองแบบคือ หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (The Principle of Absolute Equity) และ หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (The Principle of Relative Equity) ดังนี้²¹

หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ ระบบภาษีที่ใช้หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์นี้จะ เป็นระบบที่ผู้เสียภาษีทุกคนจะเสียภาษีอากรคนละเท่า ๆ กัน อย่างไรก็ตามการจัดเก็บภาษีตามหลักนี้มีข้อบกพร่องอยู่ เนื่องจากหลักนี้มิได้คำนึงถึงความสามารถในการชำระภาษีอากรที่แตกต่างกันของผู้เสียภาษีแต่ละคน ซึ่งในความเป็นจริงแล้วผู้เสียภาษีทุกคนย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีแตกต่างกัน

หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ เป็นหลักที่หลายประเทศใช้เป็นหลักในการจัดเก็บภาษี โดยหลักหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์นี้แบ่งออกเป็น 2 หลักย่อยได้แก่ หลักความสามารถในการชำระภาษี (Ability to pay) และหลักผลประโยชน์ที่ได้ (The Benefit Principle) ดังนี้²²

(1) หลักความสามารถในการชำระภาษี (Ability to pay) หลักความสามารถในการชำระภาษีจะยึดหลักการเสียสละ (Sacrifice basis) เป็นเกณฑ์ เมื่อพิจารณาตามนี้จึงสามารถแยกหลักความเป็นธรรมได้ออกเป็น 2 หลัก ได้แก่ หลักความเป็นธรรมตามแนวนอนและหลักความเป็นธรรมตามแนวตั้ง

หลักความเป็นธรรมตามแนวนอน หมายถึง บุคคลที่อยู่ในสถานะหรือพฤติกรรมเดียวกันต้องเสียภาษีเท่ากัน ซึ่งสถานะหรือพฤติกรรมเหล่านั้นอาจกำหนดให้ขึ้นอยู่กับจำนวนรายได้ จำนวนรายจ่าย หรือสถานภาพทางครอบครัว เป็นต้น ดังนั้น หากกำหนดให้จำนวนรายได้เป็นเกณฑ์ในการพิจารณา (เกณฑ์ฐานเงินได้) บุคคลที่มีรายได้เท่ากันควรต้องเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากัน

²¹ รังสรรค์ ณะพรพันธุ์, ภาษีอากร, หน้า 41.

²² เรื่องเดียวกัน, หน้า 43-44.

หลักความเป็นธรรมตามแนวตั้ง จะกล่าวถึงกรณีบุคคลที่อยู่ในสภาวะแวดล้อมหรือพฤติกรรมที่ต่างกันควรมีภาระภาษีที่แตกต่างกันไปตามสภาวะหรือพฤติกรรมของแต่ละบุคคล ดังนั้นคนที่มีความสามารถในการชำระภาษีต่างกันควรจะเสียภาษีต่างกัน โดยจำนวนภาษีที่ต่างกันนั้นจะต้องเป็นความแตกต่างที่เหมาะสม²³

(2) หลักผลประโยชน์ที่ได้ (The Benefit Principle) กล่าวคือ ผู้ที่ได้ประโยชน์จากการบริโภคสินค้าและบริการที่ผลิตโดยรัฐมาก จะต้องจ่ายภาษีมากกว่าผู้ที่บริโภคสินค้าและบริการที่ผลิตโดยรัฐน้อยกว่า²⁴

2.2.2 หลักความแน่นอน

หลักความแน่นอนเป็นหลักเกณฑ์ที่สำคัญของระบบภาษีอากรที่ดี และเป็นหลักสำคัญในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีด้วย เนื่องจากประชาชนผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีย่อมต้องการทราบรายละเอียดต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับการภาระภาษีที่ตนมีหน้าที่ต้องเสีย ไม่ว่าจะเป็นจำนวนภาษีที่ต้องชำระ ระยะเวลาในการชำระ วิธีการชำระ เป็นต้น ดังนั้น กฎหมายภาษีอากรจึงควรมีความแน่นอนและชัดเจน ไม่ว่าจะเป็นเรื่องฐานภาษี อัตราภาษี กำหนดระยะเวลา หรือวิธีการต่าง ๆ เพื่อคุ้มครองสิทธิของประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ให้ถูกเอาเปรียบจากการตีความกฎหมายการจัดเก็บภาษีที่ไม่มีความชัดเจน นอกจากนี้ กฎหมายภาษีอากรที่ชัดเจนยังทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถวางแผนหรือเตรียมตัวในการชำระภาษีได้ ซึ่งจะส่งผลดีในแง่ของความสมัครใจในการเสียภาษีอากรที่ดีขึ้น โดยหลักความแน่นอนที่เกี่ยวข้องสามารถแบ่งออกได้เป็น 2 หลักย่อย ดังนี้

(1) ความแน่นอนเกี่ยวกับผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี กฎหมายภาษีแต่ละประเภทย่อมมีความประสงค์ที่จะจัดเก็บภาษีจากบุคคลที่ต่างกันตามหลักความเสมอภาค โดยกฎหมายจะต้องกำหนดบทบาทบัญญัติเกี่ยวกับความแน่นอนของผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีให้มีความชัดเจนโดยไม่ต้องให้เจ้าพนักงานรัฐตีความบทกฎหมายอีก²⁵

²³ ไกรยุทธ ชีรตยาคินันท์, ทฤษฎีภาษีเงินได้ และภาษีเงินได้ของไทย, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ดวงกมล, 2521), หน้า 7-8.

²⁴ รังสรรค์ ณะพรพันธุ์, ทฤษฎีการภาษีอากร, หน้า 45.

²⁵ ประโมท พุทธสุภะ, สิทธิของผู้เสียภาษีกับการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2553), หน้า 22.

(2) ความแน่นอนเกี่ยวกับภาวะภาษี ภาษีอากรต้องมีหลักเกณฑ์ที่แน่ชัดเพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถกำหนดหรือคำนวณภาวะภาษีของตนได้เพื่อใช้ในการวางแผนธุรกิจ และเมื่อภาษีอากรมีความชัดเจนแน่นอนแล้ว ย่อมส่งผลให้เกิดความสมัครใจในการเสียภาษีอากรนั้นได้ และยังสามารถลดการทุจริตของเจ้าพนักงานได้อีกด้วย²⁶

2.2.3 หลักความสะดวก

เมื่อการจัดเก็บภาษีอากรมีลักษณะเป็นการจำกัดสิทธิของประชาชน วิธีการจัดเก็บภาษีจึงไม่ควรสร้างความยุ่งยากลำบากให้แก่ประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีในการชำระภาษี ไม่ว่าจะ เป็นระยะเวลาในการชำระภาษีที่ควรเป็นระยะเวลาที่ประชาชนมีความพร้อมที่จะจ่ายเงิน หรือวิธีการในการชำระภาษีที่ควรอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี เช่น การหักภาษี ณ ที่จ่าย เป็นต้น หรือสถานที่ในการชำระภาษีที่ควรเดินทางไปได้สะดวก หากภาษีอากรประเภทใดสร้างความยุ่งยากให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ภาษีอากรนั้น ๆ ย่อมยากที่จะจัดเก็บซึ่งไม่สอดคล้องกับลักษณะของภาษีอากรที่ดีตามหลักความสะดวกนี้²⁷

2.2.4 หลักความประหยัด

ภาษีอากรที่ประชาชนมีหน้าที่ต้องเสียตามกฎหมายนั้น มีวัตถุประสงค์หลักในการจัดเก็บเพื่อนำมาเป็นรายได้ของรัฐ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีอากรควรมีการจัดการอย่างมีประสิทธิภาพ กล่าวคือ รัฐควรเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บให้น้อยที่สุด ในขณะที่เดียวกันผู้เสียภาษีก็น่าจะเสียค่าใช้จ่ายในการชำระภาษีให้น้อยที่สุดด้วยเช่นกัน เนื่องจากการเสียภาษีเป็นเพียงการโอนทรัพยากรจากภาคเอกชนมาสู่ภาครัฐโดยที่ไม่ได้สร้างรายได้หรือผลผลิตให้กับประเทศ อีกทั้งหากค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีมักย่อมส่งผลกระทบต่อประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องแบกรับภาระที่มากขึ้นจากจำนวนภาษีที่ถูกเรียกเก็บ²⁸

2.3 แนวคิดเกี่ยวกับหลักการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี

2.3.1 หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษี

²⁶ นงนุช มนุสสุทธิพงศ์, ปัญหาการพิจารณาอุทธรณ์ล่าช้าของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2538), หน้า 236.

²⁷ กาญจนา นิมมานเหมินท์, เอกสารคำสอนวิชา กฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร: โครงการตำราและสื่อการสอนคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2556), หน้า 44.

²⁸ ศุภลักษณ์ พิณีจิวาดล, กฎหมายภาษีอากร, หน้า 56.

เนื่องจากภาษีอากรมีลักษณะเป็นการจัดเก็บโดยบังคับ ในการจัดเก็บภาษีนั้นรัฐจึงต้องกระทำภายใต้กฎหมายซึ่งผ่านความยินยอมของประชาชน²⁹ การรับรองหลักความยินยอมจึงเป็นหลักประกันสำคัญในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีว่าจะถูกจำกัดด้วยความยินยอมเท่านั้น หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษี จึงคือหลักความชอบด้วยกฎหมายของการกำหนดบทบัญญัติและการตรากฎหมายภาษีอากรนั้น โดยมีขึ้นเพื่อให้การตรากฎหมายภาษีอากรเป็นไปอย่างชอบด้วยกฎหมายและไม่กระทบถึงแก่นของสิทธิและเสรีภาพของประชาชนดังที่มีบัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ

แนวคิดของหลักความชอบด้วยกฎหมายภาษี หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีมียุทธศาสตร์มาจาก “หลักไม่มีภาษีโดยไม่มีผู้แทน” กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีจำเป็นต้องได้รับความยินยอมจากฝ่ายนิติบัญญัติซึ่งเป็นผู้แทนของประชาชน หากปราศจากความยินยอมดังกล่าวฝ่ายบริหารย่อมไม่มีอำนาจในการจัดเก็บภาษี โดยการขอความยินยอมจากประชาชนของไทยใช้วิธีขอความยินยอมจากรัฐสภาในฐานะที่เป็นผู้แทนของประชาชน การตรากฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีทั้งหลายจึงต้องผ่านความเห็นชอบจากรัฐสภาเสมอ³⁰

หลักความชอบด้วยกฎหมายตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย หลักความชอบด้วยกฎหมายนี้ได้รับการรับรองไว้ในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 ซึ่งวางหลักไว้ว่าร่างพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญและร่างพระราชบัญญัติ จะตราขึ้นเป็นกฎหมายได้ก็แต่โดยคำแนะนำและยินยอมของรัฐสภา³¹ ซึ่งในกรณีของร่างกฎหมายอันเกี่ยวกับภาษีอากรนั้นจัดเป็นร่างพระราชบัญญัติเกี่ยวกับการเงิน การจะเสนอร่างกฎหมายภาษีจึงจำเป็นต้องมีคำรับรองของนายกรัฐมนตรีด้วย³² และในการจะบัญญัติกฎหมายเพื่อจำกัดสิทธิของประชาชนนั้นจำเป็นต้องเป็นไปตามหลักนิติธรรม³³ อย่างไรก็ตาม รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยยังได้กำหนดให้ฝ่ายบริหารสามารถออกพระราชกำหนดในการจัดเก็บภาษีได้ รวมถึงสามารถออกกฎหมายลำดับรองเพื่อ

²⁹ เอื้ออารีย์ อึ้งจะนิล, *หลักกฎหมายการคลัง*, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2558), หน้า 78.

³⁰ ศุภลักษณ์ พิณจตุรตล, *กฎหมายภาษีอากร*, หน้า 65.

³¹ มาตรา 81 แห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560

³² มาตรา 133 วรรคท้าย และมาตรา 134(1) แห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560

³³ มาตรา 3 วรรคท้าย แห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560

จัดเก็บภาษีได้ ทำให้เกิดช่องว่างที่รัฐสภาไม่สามารถเข้าไปตรวจสอบควบคุมได้ จึงเป็นการลดทอนความศักดิ์ของหลักความชอบด้วยกฎหมายนี้ไป³⁴

2.3.2 หลักการตีความกฎหมายภาษีอากร

เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่มุ่งจัดเก็บจากประชาชน การตีความตามกฎหมายภาษีจึงไม่อาจตีความตามหลักกฎหมายทั่วไปได้ หลักการตีความกฎหมายภาษีสามารถจำแนกได้ดังนี้³⁵

กฎหมายภาษีอากรต้องตีความโดยเคร่งครัด เนื่องจากการจัดเก็บภาษีนั้นเป็นการกระทบต่อสิทธิของผู้เสียภาษี ฉะนั้นการจัดเก็บภาษีจากมูลเหตุใด ๆ จึงต้องมีกฎหมายบัญญัติไว้อย่างชัดเจนให้สามารถจัดเก็บได้ หากเป็นกรณีที่ตัวบทมีความไม่ชัดเจนก็ต้องตีความไปในทางที่เป็นคุณแก่ผู้เสียภาษี ซึ่งศาลไทยเองก็ได้วางแนวคำพิพากษาไปในแนวทางเดียวกับหลักการตีความนี้ว่า เมื่อพระราชบัญญัติภาษีป้ายเป็นกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร เมื่อกฎหมายไม่ชัดเจนก็ต้องตีความโดยเคร่งครัดในทางที่ไม่เป็นโทษแก่ผู้เสียภาษี³⁶

การตีความกฎหมายภาษีอากรต้องคำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติ การจะตีความบทบัญญัติกฎหมายยังต้องวิเคราะห์ตามเหตุและผลหรือหลักการของฝ่ายนิติบัญญัติด้วย ซึ่งหลักการตีความนี้สอดคล้องกับหลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีว่าการตรากฎหมายภาษีจะต้องได้รับความยินยอมจากประชาชนหรือได้รับการยินยอมโดยอ้อมผ่านทางผู้แทนหรือรัฐสภา การตีความกฎหมายจึงต้องคำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติด้วย

การตีความกฎหมายภาษีอากรต้องคำนึงถึงความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร หลักความเป็นเอกเทศ คือ หลักที่ว่าผู้ตรากฎหมายมีอำนาจที่จะตรากฎหมายให้มีเนื้อหาสาระที่แตกต่างจากแนวคิดพื้นฐานในสาขาอื่นได้ กฎหมายภาษีอากรนั้นจึงอาจมีความเฉพาะหรือความเป็นเอกเทศ

การตีความกฎหมายภาษีอากรไม่ต้องคำนึงถึงหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนาเสมอไป หลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนาเป็นหลักกฎหมายที่ให้เสรีภาพแก่เอกชนในการที่จะตกลงในสัญญาอันเป็นอย่างไรก็ได้

³⁴ สุปรียา แก้วละเอียด, โครงการวิจัยเรื่อง การควบคุมความชอบด้วยกฎหมายของภาษีโดยองค์กรตุลาการในประเทศไทย, (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2558), หน้า 68.

³⁵ ชัยสิทธิ์ ตราธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, หน้า 26-31.

³⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2317/2519

โดยสัญญาว่าจะต้องมีวัตถุประสงค์เป็นการต้องห้ามชัดแจ้งโดยกฎหมาย หรือเป็นการพันวิสัยหรือขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน เช่นดังหลักการที่ได้บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์³⁷ โดยในการตีความกฎหมายภาษีอากรนั้นรัฐก็ต้องเข้ามาควบคุมเพื่อมิให้คู่สัญญาทำสัญญาที่มีผลกระทบต่อรัฐหรือสังคมหรือประโยชน์ส่วนรวม

การตีความถ้อยคำในกฎหมายภาษีอากรที่ได้บัญญัติไว้เป็นพิเศษ ในกรณีที่กฎหมายไม่ได้บัญญัตินิยามคำคำใดไว้เป็นพิเศษ จะต้องตีความตามความหมายที่เข้าใจกันอยู่ทั่วไปหรือตามที่กฎหมายที่เกี่ยวข้องได้บัญญัติไว้

การตีความกฎหมายภาษีอากรต้องตีความตามหลักเกณฑ์ที่มีกฎหมายกำหนดไว้โดยเฉพาะ กล่าวคือ หากเป็นกรณีที่กฎหมายกำหนดหลักเกณฑ์การตีความไว้โดยเฉพาะก็ต้องตีความตามหลักเกณฑ์นั้น

2.3.3 หลักการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย

สิทธิในทรัพย์สินเป็นสิทธิหนึ่งที่มีการบัญญัติไว้ในมาตรา 37 แห่งรัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบัน³⁸ โดยบัญญัติรวมไว้กับสิทธิในการสืบทอด โดยในวรรคสองนั้นได้กำหนดให้ขอบเขตและการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินให้ต้องเป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ เมื่อพิจารณาบทบัญญัติดังกล่าวจะพบว่ารัฐธรรมนูญไม่มีการกำหนดสิทธิของผู้เสียภาษีไว้เป็นการเฉพาะ แต่เนื่องจากการจัดเก็บภาษีเป็นการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของประชาชนประการหนึ่ง การจำกัดสิทธิในทรัพย์สินย่อมต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญและอยู่ในรูปของกฎหมายระดับพระราชบัญญัติด้วยเพื่อให้สอดคล้องกับหลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร

การคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีในไทยนั้นส่วนใหญ่จึงบัญญัติแยกไว้ในพระราชบัญญัติภาษีต่าง ๆ ซึ่งกฎหมายดังกล่าวก็จะมีการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีหลายขั้นตอน เช่น ในกระบวนการจัดเก็บภาษีนั้นหน่วยงานจัดเก็บภาษีก็จะมีภารกิจและหน้าที่ที่พึงต้องปฏิบัติตามกฎหมายเพื่อให้สามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ เป็นต้น โดยผู้เขียนจะขอยกตัวอย่างความคุ้มครองผู้เสียภาษีในส่วนของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

³⁷ มาตรา 150 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

³⁸ มาตรา 37 วรรคหนึ่งถึงสองแห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 บัญญัติว่า “บุคคลย่อมมีสิทธิในทรัพย์สินและการสืบทอด ขอบเขตแห่งสิทธิและการจำกัดสิทธิเช่นว่านี้ ให้เป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ”

(1) สิทธิได้รับรู้เหตุผลของฝ่ายปกครองในการออกคำสั่ง ซึ่งตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้วางหลักการแจ้งการประเมินไว้ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแจ้งการประเมินภาษี โดยส่งแบบประเมินภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีภายในเดือนกุมภาพันธ์³⁹ อย่างไรก็ตาม พระราชบัญญัติฉบับนี้ไม่ได้มีการกำหนดว่าองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะต้องแจ้งเรื่องใดบ้างลงในหนังสือประเมินนั้น จึงอาจเป็นกรณีที่กฎหมายเฉพาะไม่ได้บัญญัติสิทธิดังกล่าวเอาไว้โดยตรง

อย่างไรก็ดี เนื่องจากการประเมินภาษีอากรถือเป็นคำสั่งทางปกครองตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539⁴⁰ ซึ่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เป็นมาตรฐานขั้นต่ำเพื่อคุ้มครองสิทธิของประชาชนซึ่งใช้บังคับกับกรณีที่มีได้มีกฎหมายกำหนดไว้เป็นการเฉพาะ หากกฎหมายใดกำหนดวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเรื่องใดไว้โดยเฉพาะและมีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการที่สูงกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ย่อมต้องใช้บังคับตามกฎหมายเฉพาะนั้น เมื่อประเด็นนี้กฎหมายเฉพาะมิได้บัญญัติไว้ จึงต้องพิจารณาพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 จะพบหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการออกคำสั่งทางปกครองของเจ้าหน้าที่รัฐซึ่งบัญญัติให้การออกคำสั่งทางปกครองต้องมีการระบุเหตุผล ข้อเท็จจริง ข้อกฎหมายที่อ้างอิง ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ⁴¹ ซึ่งในกรณีนี้ก็มีแนวคำพิพากษาที่ให้นำหลักดังกล่าวมาใช้กับการแจ้งการประเมินภาษีอากรด้วย⁴²

(2) สิทธิในการโต้แย้งคัดค้านต่อเจ้าพนักงานประเมินในระหว่างการประเมินภาษี เมื่อผู้เสียภาษีได้รับแจ้งการประเมินภาษีและเกิดไม่พอใจในการประเมินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้วางหลักถึงสิทธิในการโต้แย้งของผู้เสียภาษีไว้โดยให้ผู้เสียภาษียื่นคำร้องต่อผู้บริหารท้องถิ่นเพื่อการคัดค้านและขอให้ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาทบทวนการประเมินหรือการเรียกเก็บภาษีนั้น⁴³ โดยผู้บริหารท้องถิ่นก็จะทบทวนการประเมินอีกครั้งและแจ้งการประเมินใหม่ให้แก่ผู้เสียภาษี

³⁹ มาตรา 44 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

⁴⁰ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7730/2548

⁴¹ มาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

⁴² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6949/2546

⁴³ มาตรา 73 วรรคแรกแห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

(3) สิทธิในการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เมื่อผู้เสียหายได้รับแจ้งการประเมินจากผู้บริหารท้องถิ่นตามข้อ (2) แล้วยังคงไม่พอใจในการประเมินนั้น ผู้เสียหายก็มีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี โดยยื่นอุทธรณ์ต่อผู้บริหารท้องถิ่นภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้ง⁴⁴ โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีนั้นจะประกอบไปด้วยบุคคลตามที่กฎหมายกำหนด เช่น ปลัดกระทรวงมหาดไทย อธิบดีกรมที่ดิน อธิบดีกรมธนารักษ์ อธิบดีกรมโยธาธิการและผังเมือง อธิบดีกรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น อธิบดีกรมสรรพากร ผู้อำนวยการสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง ปลัดกรุงเทพมหานคร และผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งประธานกรรมการและกรรมการแต่งตั้ง (กรณีกรุงเทพมหานคร)⁴⁵ หรืออาจประกอบด้วย ผู้ว่าราชการจังหวัด ธนารักษ์พื้นที่ โยธาธิการและผังเมืองจังหวัด สรรพากรพื้นที่ที่ผู้ว่าราชการจังหวัดแต่งตั้ง ผู้แทนของผู้บริหารท้องถิ่นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในจังหวัด และผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งประธานกรรมการและกรรมการแต่งตั้ง (กรณีจังหวัดอื่น)⁴⁶ ซึ่งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจในการสั่งไม่รับอุทธรณ์ ยกอุทธรณ์ เพิกถอนหรือแก้ไขการประเมินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หรือให้ผู้อุทธรณ์ได้รับ การลดหรือยกเว้นภาษีหรือได้คืนภาษีเป็นผลคำวินิจฉัยอุทธรณ์นั้นได้⁴⁷

(4) สิทธิในการฟ้องร้องเป็นคดีต่อศาล เมื่อผู้เสียหายได้รับผลคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้วยังคงไม่พอใจกับผลนั้น กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างก็ได้ให้สิทธิแก่ผู้เสียหายสามารถอุทธรณ์ผลคำวินิจฉัยอุทธรณ์นั้นได้อีกโดยการฟ้องเป็นคดีต่อศาลภาษีอากร⁴⁸

2.4 หลักการประเมินการเรียกเก็บภาษีอากร

หลักเกณฑ์และวิธีการประเมินภาษีอากรจะมีการบัญญัติไว้โดยกฎหมาย ซึ่งโดยทั่วไปแล้วหลักเกณฑ์และวิธีการดังกล่าวจะสามารถแบ่งได้เป็น 2 วิธี ได้แก่ การประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงาน (2.4.1) และการประเมินภาษีโดยผู้เสียหายประเมินเอง (2.4.2) ดังนี้⁴⁹

⁴⁴ มาตรา 73 วรรคสี่แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

⁴⁵ มาตรา 75 วรรคแรกแห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

⁴⁶ มาตรา 74 วรรคแรกแห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

⁴⁷ มาตรา 81 วรรคแรกแห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

⁴⁸ มาตรา 82 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

⁴⁹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายภาษีท้องถิ่น, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2550), หน้า 330.

2.4.1 การประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงาน

การประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงาน (Taxpayer Passive System) ในกรณีนี้กฎหมายจะกำหนดให้หน่วยงานที่จัดเก็บภาษีมียหน้าที่ในการประเมินภาษีและแจ้งให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีชำระค่าภาษีตามที่กฎหมายกำหนดไว้

2.4.2 การประเมินภาษีโดยผู้เสียภาษีประเมินเอง

การประเมินภาษีโดยผู้เสียภาษีประเมินเอง (Taxpayer Active System) ในกรณีนี้กฎหมายจะกำหนดให้การประเมินภาษีอากรเป็นภาระหน้าที่ของผู้มีหน้าที่เสียภาษี ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้นต้องประเมินภาษีอากรเองตามกฎหมาย กล่าวคือ ผู้เสียภาษีต้องยื่นแบบแสดงรายการและคิดคำนวณภาษีตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด ตลอดจนนำภาษีอากรที่ได้จากการคำนวณนั้นไปชำระแก่เจ้าพนักงาน ทั้งนี้เจ้าพนักงานต้องทำการตรวจสอบการประเมินดังกล่าวว่าถูกต้องเป็นไปตามแบบรายการที่หน่วยงานกำหนดหรือไม่

2.5 หลักการและรูปแบบการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่พอใจการประเมินเรียกเก็บภาษีอากรหรือการลงโทษทางภาษีอากร ย่อมได้รับการคุ้มครองตามหลักสากล โดยการได้สิทธิในการโต้แย้งคัดค้าน หรือได้รับการชี้แจงจากรัฐ หรือได้รับการรับฟังจากรัฐ เป็นต้น โดยการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรอาจแบ่งออกได้เป็น 2 ชั้น ดังนี้

2.5.1 การระงับข้อพิพาทโดยกระบวนการทางปกครอง

การระงับข้อพิพาทในส่วนของฝ่ายปกครองเป็นกระบวนการควบคุมภายในฝ่ายปกครองที่สำคัญอีกประการหนึ่งที่อาจแก้ไขบรรดาข้อพิพาทระหว่างหน่วยงานของรัฐกับประชาชนให้หมดสิ้นไป โดยมีความมุ่งหมายเพื่อคุ้มครองสิทธิของประชาชน เพื่อการควบคุมตนเองของฝ่ายปกครองและเพื่อลดภาระคดีในชั้นศาล สามารถลดภาระค่าใช้จ่ายในการนำคดีขึ้นสู่ศาล โดยเงื่อนไข หลักเกณฑ์ ขั้นตอน ไปจนถึงผู้มีอำนาจในการพิจารณาดำเนินการนั้นแตกต่างออกไปตามแต่ละประเภทภาษีอากรหรือตามแต่ละระบบภาษีของประเทศนั้น ๆ⁵⁰ แต่

⁵⁰ มานิตย์ จุมปา, คำอธิบายกฎหมายปกครอง เล่ม 3 ว่าด้วยกำรกระทำทางปกครองและการควบคุมการกระทำทางปกครอง ตอนที่ 1, พิมพ์ครั้งที่ 3, (กรุงเทพมหานคร: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2554), หน้า 566.

โดยหลักแล้วอาจแบ่งออกได้เป็น 2 ชั้น ได้แก่ (1) การคัดค้านต่อเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองผู้ออกคำสั่ง และ (2) การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ดังนี้

(1) การคัดค้านต่อเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองผู้ออกคำสั่ง เมื่อผู้เสียหายได้รับแจ้งการประเมินแล้วไม่พอใจกับการประเมินของเจ้าพนักงานภาษี ผู้เสียหายย่อมมีสิทธิในการร้องขอต่อเจ้าพนักงานประเมินผู้ออกคำสั่งนั้นว่าเป็นคำสั่งที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย หรือไม่ถูกต้องตามกฎหมาย เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้รับคำสั่งแล้ว ก็จะต้องพิจารณาการกระทำของตนว่าถูกต้องหรือไม่ หากไม่ถูกต้องย่อมสามารถยกเลิกหรือแก้ไขคำสั่งตนได้ เพื่อมิให้เกิดความเดือดร้อนแก่ผู้เสียหาย วิธีนี้จึงเป็นการระงับข้อพิพาทที่รวดเร็วและสะดวกที่สุด⁵¹ นอกจากการร้องขอต่อเจ้าพนักงานผู้ออกคำสั่งแล้ว ผู้เสียหายยังมีสิทธิร้องขอไปยังผู้บังคับบัญชาของเจ้าพนักงานผู้ออกคำสั่งนั้นได้ด้วย แต่ในชั้นตอนนี้ส่วนใหญ่เป็นเพียงแนวปฏิบัติเท่านั้น คำสั่งของผู้บังคับบัญชามักไม่มีผลตามกฎหมาย⁵²

(2) การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ต่อจากการคัดค้านต่อเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองผู้ออกคำสั่งแล้ว หากผู้เสียหายยังคงไม่พอใจในการพิจารณาของเจ้าพนักงานประเมิน ผู้เสียหายยังสามารถอุทธรณ์ต่อได้ที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งในชั้นตอนนี้เป็นการควบคุมภายในของฝ่ายปกครองเอง ซึ่งคณะกรรมการอุทธรณ์จะพิจารณาคำร้องและมีอำนาจตัดสินเห็นชอบหรือเห็นชอบตามคำร้องของผู้ร้องขอได้⁵³

2.5.2 การระงับข้อพิพาทโดยกระบวนการทางศาล

นอกจากการระงับในชั้นฝ่ายปกครองหรือในหน่วยงานจัดเก็บภาษีซึ่งเป็นการควบคุมภายในของฝ่ายปกครองเองแล้ว กฎหมายยังกำหนดให้สิทธิแก่ผู้เสียหายในการที่ยื่นฟ้องเป็นคดีต่อศาลว่าคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้นไม่ชอบด้วยกฎหมายได้ด้วย โดยในกรณีนี้จะเป็นการควบคุมโดยใช้ฝ่ายตุลาการซึ่งเป็นฝ่ายที่มีอิสระฝ่ายปกครอง โดยในการนำคดีขึ้นสู่ศาลนั้นสามารถแบ่งออกได้เป็นสองระบบหลัก ๆ ขึ้นอยู่กับว่ากฎหมายของประเทศนั้น ๆ หรือกฎหมายเฉพาะบทนั้น ๆ ใช้แบบใด ได้แก่ (1) ระบบ

⁵¹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, *กฎหมายภาษีอากร*, หน้า 234-235.

⁵² ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, *กฎหมายภาษีอากร*, หน้า 238.

⁵³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 239.

อุทธรณ์ที่เป็นบทบังคับ (Recours Administrative Obligatoire) และ (2) ระบบอุทธรณ์ที่ไม่เป็นบทบังคับ (Recours Administrative facultatif) ซึ่งทั้งสองระบบมีความแตกต่างกัน ดังนี้⁵⁴

(1) ระบบอุทธรณ์ที่เป็นบทบังคับ (Recours Administrative Obligatoire) ระบบอุทธรณ์บังคับนี้ กำหนดให้คู่กรณีต้องเข้าสู่กระบวนการอุทธรณ์ก่อนจะนำคดีไปสู่การพิจารณาขององค์กรวินิจฉัยคดีปกครอง มิฉะนั้นแล้วองค์กรวินิจฉัยคดีปกครองจะรับเรื่องไว้พิจารณาไม่ได้ ผู้ได้รับคำสั่งทางปกครองที่ไม่ยอมอุทธรณ์ตามระบบนี้ก็จะทำให้เสียสิทธิที่จะดำเนินการต่อไป

วัตถุประสงค์ของระบบอุทธรณ์บังคับ หรือวัตถุประสงค์ของการที่ต้องมีระบบอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองนั้นมี 3 ประการ ดังนี้⁵⁵

(ก) วัตถุประสงค์ด้านเกี่ยวกับประชาชน กล่าวคือ การอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองเป็นมาตรการในการคุ้มครองหรือประกันความมั่นคงในสิทธิของประชาชนผู้ได้รับผลกระทบจากคำสั่งทางปกครองนั้น นอกจากนี้ การอุทธรณ์ไต่ชั้นฝ่ายปกครองยังสามารถทำให้ประชาชนได้รับความสะดวก รวดเร็ว และเสียค่าใช้จ่ายไม่มากหากข้อพิพาทสามารถยุติได้ในชั้นนี้

(ข) วัตถุประสงค์ด้านที่เกี่ยวกับฝ่ายปกครอง กล่าวคือ การอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองจะมีผลดีในแง่ทำให้ฝ่ายปกครองมีโอกาสพิจารณาทบทวนการออกคำสั่งทางปกครองของตนอีกครั้งหนึ่งว่าเป็นไปตามหลักความชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ เหมาะสมหรือไม่ หากพบข้อผิดพลาดหรือข้อบกพร่องก็จะดำเนินการแก้ไขใหม่ให้ถูกต้องเหมาะสม อันจะเป็นการสร้างความเป็นธรรมและความเชื่อมั่นให้กับประชาชนได้ นอกจากนี้ยังทำให้ฝ่ายปกครองมีโอกาสเรียนรู้ข้อบกพร่องในการออกคำสั่งทางปกครองและสามารถนำไปพัฒนาปรับปรุงแก้ไขแนวปฏิบัติได้อย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

⁵⁴ สันติ กองภูมิน, ความสัมพันธ์ของคำสั่งทางปกครองขั้นต้นและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ในคดีฟ้องเพิกถอนคำสั่งทางปกครอง, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารคดี, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2558), หน้า 20.

⁵⁵ มานิตย์ วงศ์เสรี, การเตรียมรองรับกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองประสบการณ์ของเยอรมัน กฎหมายว่าด้วยการบังคับทางปกครองของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน, พิมพ์ครั้งที่ 5, (กรุงเทพมหานคร: สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, 2539), หน้า 109-111.

(ค) วัตถุประสงค์ด้านที่เกี่ยวกับกระบวนการยุติธรรม กล่าวคือ การจัดให้มีการอุทธรณ์ คำสั่งทางปกครองภายในฝ่ายปกครองจะช่วยแบ่งเบาภาระของศาล โดยช่วยลดจำนวนคดีหรือข้อพิพาทในทาง ปกครอง เนื่องจากข้อพิพาทในบางเรื่องอาจสามารถยุติลงได้ในชั้นการพิจารณาอุทธรณ์ นอกจากนี้ การอุทธรณ์ คำสั่งทางปกครองยังช่วยให้ข้อพิพาทที่จะขึ้นสู่การพิจารณาของศาลต้องมีประเด็นข้อพิพาทที่ชัดเจนขึ้นด้วย

ประเภทของระบบอุทธรณ์บังคับ สามารถแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภท ดังนี้⁵⁶

(ก) ระบบอุทธรณ์บังคับทั่วไป ระบบนี้นำมาใช้บังคับในกรณีที่ไม่มีกฎหมายกำหนด ขั้นตอนอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองไว้เป็นการเฉพาะ ดังนั้น ในทุกกรณีหากไม่มีกฎหมายบังคับเป็นอย่างอื่น ก็ต้อง ใช้ระบบอุทธรณ์บังคับทั่วไปนี้เสมอ การข้ามขั้นตอนหรือการไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนที่กฎหมายกำหนดจะส่งผลให้ผู้ ได้รับคำสั่งทางปกครองไม่มีสิทธิที่จะนำคดีมาฟ้องต่อศาลปกครองตามมาตรา 42 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติ จัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณา พ.ศ. 2542 ได้

(ข) ระบบอุทธรณ์บังคับเฉพาะ การกำหนดขั้นตอนอุทธรณ์บังคับเฉพาะนี้มีอยู่ใน กฎหมายไทยหลายฉบับด้วยกัน เช่น พระราชบัญญัติควบคุมอาคาร พ.ศ. 2522 กำหนดให้อุทธรณ์คำสั่งทาง ปกครองต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งประกอบไปด้วยเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องหลายส่วนด้วยกัน ทั้งนี้ เพราะว่างานของฝ่ายปกครองโดยทั่วไปนั้นจะเป็นงานเทคนิคเฉพาะด้าน ซึ่งองค์การตรวจสอบทางกฎหมายจะไม่มี ความชำนาญวิชาการในทางเทคนิค จึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้อง ประกอบด้วยเจ้าหน้าที่ที่มีความชำนาญเฉพาะด้าน อีกทั้ง ยังเป็นการเปิดโอกาสให้ฝ่ายปกครองมีโอกาสแก้ไข ปัญหาในฝ่ายปกครองให้ถูกต้องตามลักษณะเฉพาะด้าน (Specialization) ก่อนที่จะมีการตรวจสอบในข้อกฎหมาย โดยศาลอีกด้วย

ระบบอุทธรณ์บังคับนี้เป็นเรื่องที่ต้องถือปฏิบัติอย่างเคร่งครัด และเป็นขั้นตอนที่มีความสำคัญที่ ต้องกระทำก่อนนำคดีมาสู่การพิจารณาพิพากษาของศาลปกครอง ซึ่งถ้าผู้รับคำสั่งทางปกครองไม่อุทธรณ์คำสั่งทาง ปกครองภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดแล้ว ผู้นั้นก็ไม่มีสิทธิที่จะนำคดีมาฟ้องต่อศาลปกครอง อันจะทำให้คู่กรณี เสียโอกาสที่จะนำคดีมาฟ้องขอให้ศาลปกครองตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งทางปกครองนั้นได้

⁵⁶ สันติ กองภูมิน, ความสัมพันธ์ของคำสั่งทางปกครองขั้นต้นและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ในคดีฟ้องเพิกถอนคำสั่งทางปกครอง, หน้า 21.

(2) ระบบอุทธรณ์ที่ไม่เป็นบทบังคับ (Recours Administrative Facultatif) ในกฎหมายหรือข้อบังคับบางฉบับอาจมีการจัดระบบอุทธรณ์ไม่บังคับไว้ก็ได้ กรณีใดจะเป็นการไม่บังคับ (เพื่อเลือก) หรือไม่ ต้องพิจารณาจากถ้อยคำในกฎหมายเป็นสำคัญ ส่วนขอบเขตอำนาจหน้าที่ที่ต้องพิจารณาจากกฎหมายหรือระเบียบข้อบังคับในการจัดตั้งระบบอุทธรณ์เพื่อเลือกนั้นเป็นเกณฑ์⁵⁷

2.5.3 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรของไทย

กฎหมายภาษีอากรของไทยได้มีการบัญญัติหลักการระงับข้อพิพาทไว้เป็น 2 ชั้นข้างต้น คือ (1) การระงับข้อพิพาทโดยกระบวนการทางปกครองและ (2) การระงับข้อพิพาทโดยกระบวนการทางศาล กล่าวคือ

(1) การระงับข้อพิพาทโดยกระบวนการทางปกครอง

การระงับข้อพิพาทโดยกระบวนการทางปกครองนั้นจะถูกระบุไว้ในกฎหมายภาษีนั้น ๆ โดยเฉพาะ เช่น การระงับข้อพิพาทในชั้นฝ่ายปกครองของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างก็ต้องเป็นไปตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 หรือการระงับข้อพิพาทในชั้นฝ่ายปกครองคือข้อพิพาทในกรณีของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต อากรแสตมป์ รวมถึงภาษีเงินได้ปิโตรเลียมก็ต้องเป็นไปตามประมวลรัษฎากร เป็นต้น โดยเนื้อหาของข้อพิพาทนี้ก็กล่าวถึงสิทธิในการโต้แย้งของผู้เสียภาษีว่าเกิดขึ้นเมื่อใด เพราะเหตุใด ต้องโต้แย้งอย่างไร รวมถึงกำหนดเวลาที่ผู้เสียภาษีสามารถดำเนินการโต้แย้งได้⁵⁸

(2) การระงับข้อพิพาทโดยกระบวนการทางศาล

การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรของไทยจะเป็นไปตามหลักในมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528⁵⁹ ซึ่งบัญญัติว่าจะฟ้องคดีในศาลภาษีอากรได้ก็

⁵⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 22.

⁵⁸ จุฑาสินี สืบวิเศษ, “กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองเปรียบเทียบระหว่าง กรมสรรพากร กรมศุลกากร และกรมสรรพสามิต,” วารสารบัณฑิตศึกษามหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์, 5, 1 (ส.ค.-พ.ย. 2559), หน้า 228.

⁵⁹ มาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 บัญญัติว่า “คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าคณะกรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีนั้น จะฟ้องคดีในศาลภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อได้มีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาเช่นว่านั้น และได้มีการวินิจฉัยชี้ขาดคำอุทธรณ์นั้นเสร็จสิ้นแล้ว”

ต่อเมื่อได้มีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาเช่นว่านั้นและได้มีการวินิจฉัยชี้ขาดคำอุทธรณ์นั้นเสร็จสิ้นแล้ว อันแสดงให้เห็นถึงการใช้ “ระบบอุทธรณ์บังคับ” ซึ่งศาลไทยเองก็ได้วางแนววินิจฉัยไว้ในแนวทางเดียวกันกับหลักดังกล่าว⁶⁰ เช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6035 - 6038/2561 “จำเลยได้รับแบบแจ้งการประเมินเรียกเก็บอากรขาเข้า/ขาออก ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีอื่น ๆ (กรณีอื่น ๆ) หากจำเลยไม่เห็นด้วยกับการประเมิน จำเลยก็ชอบที่จะใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ ได้รับแจ้งการประเมิน แต่จำเลยหาได้ใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินไม่ แสดงว่าจำเลยไม่ตั้งใจโต้แย้งการประเมิน อันมีผลให้การประเมินเป็นอันยุติ จำเลยย่อมไม่มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกลางเพื่อขอให้เพิกถอนการประเมินดังกล่าวและย่อมไม่มีสิทธิต่อผู้คดีว่าการประเมินไม่ชอบด้วยกฎหมายการจะนำคดีภาษีอากรมาฟ้องคดีในศาลภาษีอากรนั้น”

อนึ่ง มีกรณีที่ศาลได้วินิจฉัยรับคำฟ้องไว้พิจารณาและในท้ายที่สุดศาลสามารถสั่งเพิกถอนการประเมินของเจ้าหน้าที่ได้แม้ผู้เสียภาษีไม่ได้ดำเนินการอุทธรณ์มาตั้งแต่ต้นเช่นกัน แต่ในกรณีดังกล่าวนี้ศาลจะใช้ก็ต่อเมื่อเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามกฎหมายเลยเท่านั้น เพื่อให้เป็นไปตามหลักสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีตามรัฐธรรมนูญว่าด้วยการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของบุคคล⁶¹

หลักการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรข้างต้นยังสอดคล้องกับมาตรการโต้แย้งคัดค้านคำสั่งทางปกครองของเจ้าพนักงานฝ่ายปกครองตามหลักกฎหมายปกครอง ซึ่งได้วางหลักกรณีการนำคดีดังกล่าวขึ้นสู่ศาลปกครองไว้ใน พระราชบัญญัติ จัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 มาตรา 42⁶² วรรคสองว่า ในกรณีที่มีกฎหมายกำหนดขั้นตอนหรือวิธีการสำหรับการแก้ไขความเดือดร้อนหรือเสียหายในเรื่องใดไว้ โดยเฉพาะ การฟ้องคดีปกครองในเรื่องนั้นจะกระทำได้ต่อเมื่อมีการดำเนินการตามขั้นตอนและวิธีการดังกล่าว และได้มีการสั่งการตามกฎหมายนั้น หรือมิได้มีการสั่งการภายในเวลาอันสมควร หรือภายในเวลาที่กฎหมายนั้นกำหนด จึงสามารถสรุปได้ว่า การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรของไทยนั้นเป็นไปตามระบบการอุทธรณ์บังคับ (Recours Administrative Obligatoire) ดังนั้น เมื่อผู้เสียภาษีมิได้โต้แย้งคัดค้านการประเมินตั้งแต่ในกระบวนการทาง

⁶⁰ โปรดดูแนวคำพิพากษาเพิ่มเติมที่ภาคผนวก ข.

⁶¹ มาตรา 37 แห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560

⁶² มาตรา 42 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542

ปกครองจนหมดระยะเวลาในการโต้แย้งตามกฎหมายแล้ว จึงถือได้ว่าการประเมินนั้นเป็นที่ยุติและยอมไม่มีสิทธินำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากรเพื่อต่อสู้คดีว่าการประเมินไม่ชอบด้วยกฎหมายได้อีก

2.6 ลักษณะทั่วไปของภาษีทรัพย์สิน

2.6.1 ความหมายของภาษีทรัพย์สิน

ภาษีทรัพย์สิน คือเป็นการจัดเก็บจากรายได้หรือทรัพย์สินสมบัติซึ่งบุคคลได้สะสมไว้ในรูปของทรัพย์สิน รวมทั้งประโยชน์ที่เกิดจากทรัพย์สินนั้น เช่น ภาษีที่ดิน ภาษีมรดก ซึ่งทรัพย์สินเป็นเครื่องแสดงให้เห็นถึงฐานะของบุคคลและเป็นเครื่องมือในการวัดความสามารถในการเสียภาษี ดังนั้นการจัดเก็บภาษีจากฐานทรัพย์สินจึงเป็นการจัดเก็บจากความมั่งคั่งของบุคคลและเป็นภาษีที่เหมาะสมกับระบบเศรษฐกิจแบบทุนนิยม⁶³ เนื่องจากเศรษฐกิจแบบทุนนิยมมักจะมีการถือครองทรัพย์สินที่มีความกระจุกตัวมาก การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจึงจะสามารถช่วยลดความเหลื่อมล้ำทางสังคมในกรณีนี้ได้

วัตถุประสงค์ของภาษีทรัพย์สิน จากกลไกของภาษีทรัพย์สินข้างต้น การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจึงมีวัตถุประสงค์หรือเหตุผลในการจัดเก็บของรัฐมี 7 ประการ ดังนี้⁶⁴

(1) เพื่อให้เป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to Pay Principle) กล่าวคือ ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีมากก็ควรที่จะต้องเสียภาษีมากกว่าผู้ที่มีความสามารถน้อยกว่า ซึ่งในกรณีของภาษีทรัพย์สินนี้จะวัดความสามารถจากทรัพย์สินสมบัติซึ่งบุคคลได้สะสมไว้ในรูปของทรัพย์สิน ซึ่งจะพบว่าภาษีทรัพย์สินส่วนใหญ่จะมีการใช้อัตราก้าวหน้าเพื่อแสดงให้เห็นถึงหลัก Ability to Pay นี้ เช่น กรณีภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของไทย⁶⁵ เป็นต้น

(2) เพื่อให้เป็นไปตามหลักสัดส่วนของผลประโยชน์ตอบแทน (Benefit Principle) ซึ่งเป็นหลักที่ว่าเจ้าของทรัพย์สินย่อมได้รับประโยชน์จากบริการสาธารณะที่ท้องถิ่นให้บริการและยังได้ประโยชน์จากราคาทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นจากการพัฒนาขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ผู้นั้นจึงสมควรต้องเสียภาษีทรัพย์สิน

⁶³ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, หน้า 151.

⁶⁴ ประเสริฐ โท้วประดิษฐ์, “การระงับข้อพิพาททางภาษีท้องถิ่น,” เอกสารประกอบการสอนวิชาภาษีทรัพย์สิน, (นิติศาสตร์มหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2560), หน้า 2.

⁶⁵ มาตรา 94 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

(3) เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยใช้หลักการเก็บภาษีย้อนหลัง (Back-taxes Theory) ซึ่งเป็นหลักการที่มองบุคคลในแง่ลบว่าบุคคลอาจนำเอาความมั่งคั่งมาเก็บในรูปแบบของทรัพย์สินเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษี รัฐจึงต้องเก็บภาษีจากทรัพย์สินนั้นเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงในกรณีนี้

(4) เพื่อกระจายความเป็นธรรมในสังคม ลดการกระจุกตัวของ การถือครองทรัพย์สิน

(5) ปรับฐานะของบุคคลในสังคมให้มีความเท่าเทียมกันมากขึ้น

(5) เป็นเครื่องมือป้องกันการกักตุนทรัพย์สินเพื่อการเก็งกำไร

(7) เป็นรายได้ของรัฐที่จัดเก็บง่ายที่สุด

ลักษณะของภาษีทรัพย์สินที่ดี เพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของภาษี การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจึงต้องมีลักษณะที่ดี และเนื่องจากภาษีทรัพย์สินจะจัดเก็บจากตัวทรัพย์สิน ความสำคัญของภาษีดังกล่าวจึงอยู่ที่มูลค่าของทรัพย์สิน ดังนั้นในการจัดเก็บภาษีบนฐานทรัพย์สินจึงต้องไม่เป็นการทำลายตัวทรัพย์สิน กล่าวคือ ต้องใช้อัตราภาษีที่ไม่สูงเกินไปจนอาจเป็นการทำลายตัวทรัพย์สิน ซึ่งหากภาษีทรัพย์สินมีอัตราภาษีที่ดีแล้วย่อมจะทำให้ผู้เสียภาษีสามารถครอบครองทรัพย์สินนั้นต่อไปได้โดยไม่ต้องขายทรัพย์สินเพื่อนำเงินนำมาชำระเป็นค่าภาษี ในทางกลับกัน หากอัตราภาษีสูงเกินไปจนส่งผลให้ผู้เสียภาษีไม่อาจถือครองทรัพย์สินนั้นต่อไปได้จะส่งผลให้ภาษีนั้นมิใช่ภาษีที่แท้จริง แต่เป็นการชำระภาษีด้วยตัวทรัพย์สิน (Imposition En Capital)⁶⁶

2.6.2 ประเภทของภาษีทรัพย์สิน

ภาษีทรัพย์สินอาจแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภทตามการพิจารณามูลค่าของทรัพย์สิน ดังนี้⁶⁷

(1) ภาษีทรัพย์สินโดยทั่วไป เป็นภาษีที่คำนวณจากมูลค่าทรัพย์สินสุทธิของผู้เสียภาษี โดยมีได้จำกัดชนิดหรือประเภทของทรัพย์สินของผู้เสียภาษี เช่น ภาษีทรัพย์สินสมบัติในประเทศฝรั่งเศสซึ่งเป็นภาษีที่คิดคำนวณจากมูลค่าทรัพย์สินสุทธิของผู้เสียภาษีที่สะสมไว้ในระยะเวลาหนึ่งเช่น ใน 1 ปี เป็นต้น

⁶⁶ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล คำอธิบายกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน, หน้า 7.

⁶⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 7-10.

(2) ภาษีทรัพย์สินเฉพาะอย่าง เป็นภาษีที่คำนวณจากมูลค่าทรัพย์สินประเภทใดประเภทหนึ่ง โดยการแบกประเภทภาษีทรัพย์สินเฉพาะอย่างนี้จะใช้ลักษณะของการถือครองมาเป็นเกณฑ์ เช่น ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทยซึ่งเป็นภาษีที่จัดเก็บจากการถือครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของผู้เสียภาษี

2.6.3 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีทรัพย์สินตามหลักแล้วจะได้แก่ เจ้าของหรือผู้ซึ่งมีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนั้น อย่างไรก็ตาม สำหรับในทรัพย์สินบางอย่างอาจมีบุคคลอื่นเข้ามาเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินนอกจากเจ้าของกรรมสิทธิ์ เนื่องจากไม่สามารถเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์โดยกฎหมายได้ เช่น กรณีที่ดินของรัฐ ในกรณีนี้หน้าที่ในการเสียภาษีบนที่ดินของรัฐนั้นก็จะได้แก่ผู้ครอบครองทรัพย์สินซึ่งไม่เป็นกรรมสิทธิ์ของบุคคลใด⁶⁸ อย่างไรก็ดี นอกจากหลักทั่วไปข้างต้นแล้ว ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอาจมีการกำหนดไว้แตกต่างกันออกไปแล้วแต่ระบบภาษีของประเทศนั้น ๆ โดยผู้เขียนจะขอยกตัวอย่างในกรณีของประเทศอังกฤษ และประเทศแคนาดา ดังนี้

ประเทศอังกฤษ มีภาษีทรัพย์สินประเภทหนึ่งชื่อ ภาษีท้องถิ่น (Council Tax) หรือภาษีที่อยู่อาศัย ซึ่งระบบของภาษีดังกล่าวมีเจตนารมณ์ในการจัดเก็บจาก “การอยู่อาศัยหรือการครอบครอง” เป็นสำคัญ ภาษีท้องถิ่นจึงได้กำหนดลำดับศักดิ์ของบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีไว้ 6 ลำดับได้แก่

(1) เป็นผู้พักอาศัย และได้รับประโยชน์จากการครอบครองกรรมสิทธิ์ในที่พักอาศัยหรืออสังหาริมทรัพย์นั้น ไม่ว่าจะทั้งหมดหรือบางส่วน

(2) เป็นผู้ครอบครอง และได้รับประโยชน์จากการเช่าที่พักอาศัยหรือถือครองอสังหาริมทรัพย์นั้น ไม่ว่าจะทั้งหมดหรือบางส่วน

(3) เป็นผู้ครอบครองตามกฎหมายหรือเป็นผู้ครอบครองที่มีหลักประกัน ไม่ว่าจะทั้งหมดหรือบางส่วน

(4) เป็นผู้ครอบครองที่มีสัญญาให้ครอบครองที่พักอาศัย หรือเป็นผู้ครอบครองตามใบอนุญาต ไม่ว่าจะทั้งหมดหรือบางส่วน

⁶⁸ ปรีดา นาคนาวทิม, เศรษฐศาสตร์ภาษีอากร 1, หน้า 101-102.

(5) เป็นผู้ครอบครองที่อยู่ไม่น้อยกว่า 6 เดือน

(6) เป็นเจ้าของที่พักอาศัย (ในกรณีไม่มีผู้ครอบครอง)

โดยหากมีบุคคลในลำดับแรกอยู่ บุคคลในลำดับถัดไปย่อมไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี โดยการจะพิจารณาว่ามีบุคคลในลำดับต้นอยู่หรือไม่จะต้องพิจารณา ณ ขณะที่มีการประเมินภาษี⁶⁹

ประเทศแคนาดา ภาษีที่ดินซึ่งเป็นภาษีทรัพย์สินประเภทหนึ่งของประเทศแคนาดาได้กำหนดผู้มีหน้าที่เสียภาษีไว้ 2 กรณี ได้แก่⁷⁰

(1) กรณีที่ที่ดิน โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างเป็นของเจ้าของเดียวกัน ให้เจ้าของกรรมสิทธิ์ในที่ดิน โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างนั้นเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี

(2) กรณีที่ที่ดินหรือโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างนั้นเป็นของคนละเจ้าของกัน ให้เจ้าของโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างนั้นเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี

จึงจะเห็นได้ว่าระบบภาษีที่ดินของประเทศแคนาดายังคงยึดถือตามหลักทั่วไปว่าผู้เสียภาษีจะต้องเป็น “เจ้าของทรัพย์สิน” เป็นสำคัญโดยมิได้ให้ความสำคัญกับการครอบครองเท่าใดนัก ซึ่งระบบภาษีดังกล่าวมีความใกล้เคียงกับกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินของประเทศไทยที่จัดเก็บจากเจ้าของกรรมสิทธิ์ในกรณีที่ดิน โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างเป็นของเจ้าของกรรมสิทธิ์เดียวกัน แต่หากเป็นกรณีต่างเจ้าของกันให้เจ้าของโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างเป็นผู้เสียภาษี⁷¹

2.6.4 การจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน

ในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินนี้เช่นเดียวกับภาษีทั่วไป คือจะต้องมีการคำนวณภาษีโดยการนำฐานภาษีมาคูณด้วยอัตราภาษี ซึ่งอัตราภาษีนั่นก็จะเป็นอัตราตามที่กฎหมายกำหนดไว้ขึ้นอยู่กับประเภทของภาษีทรัพย์สินนั้นและขึ้นอยู่กับกฎหมายของแต่ละประเทศ สำหรับในส่วนของฐานภาษีจะมาจากหลักการประเมินราคา

⁶⁹ Section 6, Local Government Finance Act 1992

⁷⁰ ปกิต แพร์ชินวงค์, ปัญหาบางประการในการนำภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาแทนที่ภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่, หน้า 84.

⁷¹ มาตรา 40 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475

ทรัพย์สินซึ่งมีอยู่ 3 วิธีที่ใช้กันทั่วไป ได้แก่ วิธีการเปรียบเทียบราคาตลาด วิธีคิดจากรายได้ของทรัพย์สิน และวิธี ต้นทุนทดแทน ดังนี้⁷²

(1) วิธีการเปรียบเทียบราคาตลาด (Market Capital) เป็นการหามูลค่าตลาดของทรัพย์สินที่ ประเมินราคา โดยอาศัยการรวบรวมข้อมูลเปรียบเทียบจากทรัพย์สินอื่น ๆ ที่มีลักษณะความคล้ายคลึงกันมากที่สุด ทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบและปรับแก้ปัจจัยความต่างที่มีอยู่ระหว่างทรัพย์สินที่ประเมินกับทรัพย์สิน เปรียบเทียบเหล่านั้น แล้วจึงสรุปผลกำหนดเป็นมูลค่าตลาดของทรัพย์สินนั้น

(2) วิธีคิดจากรายได้ของทรัพย์สิน (Income Approach) เป็นวิธีการประเมินที่ใช้สำหรับ ทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดรายได้ โดยมาจากแนวคิดที่ว่ามูลค่าทรัพย์สินควรเท่ากับมูลค่าปัจจุบันของรายได้ที่คาดว่าจะ ได้รับจากการใช้ทรัพย์สินนั้นในอนาคต ซึ่งหมายถึง ผลรวมของรายได้จากค่าเช่าทรัพย์สินในอนาคตและคำนวณ กลับมาเป็นมูลค่าปัจจุบัน โดยจะต้องพิจารณาเพิ่มเติมถึงปัจจัยอื่น ๆ ที่จะทำให้มูลค่าของทรัพย์สินเพิ่มขึ้นหรือ ลดลง โดยมีสูตรในการคำนวณ คือ $v = i/r$ ⁷³

(3) วิธีต้นทุนทดแทน (Cost Approach) การประเมินมูลค่าต้นทุนเป็นการประเมินราคาหรือ ประเมินมูลค่าตามสภาพของทรัพย์สินที่ปรากฏโดยเปรียบเทียบกับต้นทุนของทรัพย์สินในทางบัญชี แนวคิดของ วิธีการนี้คือเป็นการประเมินราคาที่ยอมรับการเสื่อมค่าลงของทรัพย์สิน และทำให้สามารถทราบราคาปัจจุบันได้ โดยใช้การเปรียบเทียบราคาต้นทุนที่บันทึกไว้ ซึ่งการกำหนดมูลค่าราคาต้นทุนของทรัพย์สินจะใช้ราคาทรัพย์สิน สุทธิที่ปรากฏในงบดุล ณ วันที่ได้มีการปิดบัญชีในแต่ละงวดเทียบเคียงกับมูลค่าตามสภาพของทรัพย์สินที่ปรากฏ

2.6.5 การระงับข้อพิพาท

ดังที่กล่าวใน 2.5.3 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรของภาษีทรัพย์สินนั้นจะมีลักษณะโดยรวม เหมือนกันภาษีทั่วไป กล่าวคือมีการระงับข้อพิพาทแบ่งเป็น 2 ชั้น ได้แก่

⁷² ศุภลักษณ์ พิณจาวดล, คำอธิบายกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน, พิมพ์ครั้งที่ 1, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2563), หน้า 193-194.

⁷³ โดยที่ v คือ รายได้ทั้งหมดที่คาดว่าจะได้รับจากการใช้ทรัพย์สินในอนาคตและคำนวณกลับมาเป็นมูลค่าปัจจุบัน

i คือ รายได้เฉลี่ยที่คาดว่าจะได้รับจากการใช้ทรัพย์สินในอนาคตและคำนวณกลับมาเป็นมูลค่าปัจจุบัน

r คือ อัตราผลตอบแทนขั้นต่ำที่ต้องชำระ

(1) การระงับข้อพิพาทโดยกระบวนการทางปกครอง ซึ่งมีขึ้นเพื่อเปิดโอกาสให้ฝ่ายปกครองได้ ทบทวนคำสั่งภายในโดยกระบวนการทางปกครองในฐานะผู้แจ้งการประเมินเองก่อน และเพื่อเป็นการถ่วงถ่วง ข้อพิพาทก่อนนำคดีขึ้นสู่ศาล โดยฝ่ายปกครองหรือเจ้าพนักงานประเมินในกรณีของภาษีทรัพย์สินจะเป็นองค์กร ปกครองส่วนท้องถิ่น (อปท.) ในเขตพื้นที่ที่ทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ การดำเนินการระงับข้อพิพาทในชั้นฝ่ายปกครองนี้จึง มักเริ่มจากการโต้แย้งการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินซึ่งสังกัดองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โต้แย้งขอให้ ผู้บังคับบัญชาของเจ้าพนักงานประเมินนั้นทบทวนการประเมินนั้น จนถึงการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์ซึ่งเป็นคณะกรรมการที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายภาษีทรัพย์สินนั้น ๆ โดยเฉพาะ

(2) การระงับข้อพิพาทโดยกระบวนการทางศาล ผู้เสียภาษีมีสิทธิจะนำคดีเกี่ยวกับภาษีทรัพย์สิน มายื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ โดยในบางประเทศนั้นกฎหมายจะบังคับให้ผู้เสียภาษีต้องมีการอุทธรณ์เป็นลำดับ ชั้นตั้งแต่กระบวนการทางปกครองและรอผลการพิจารณาจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตาม (1) ให้เสร็จสิ้น ก่อนจึงจะนำคดีมาสู่ศาลได้ เช่น ระบบภาษีทรัพย์สินในประเทศอังกฤษ⁷⁴ ในขณะที่ระบบภาษีทรัพย์สินในบาง ประเทศนั้นผู้เสียภาษีไม่จำเป็นต้องยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อนก็สามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษี อากรได้ เช่น สหรัฐอเมริกา (เมื่อปรากฏว่าการประเมินทรัพย์สินมีมูลค่าสูงกว่า 1,000,000 ดอลลาร์สหรัฐ)⁷⁵ เป็น ต้น

⁷⁴ โปรดดูรายละเอียดในบทที่ 4

⁷⁵ ชนาชิต ตั้งสิริไพศาล, “ปัญหาความไม่สอดคล้องกันระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์และฟ้องคดีภาษีอากร: กรณีศึกษาพระราชบัญญัติภาษี การรับมรดก พ.ศ. 2558 และพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562,” (นิติศาสตรมหาบัณฑิต, สาขากฎหมายภาษี คณะ นิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2563), หน้า 111.

บทที่ 3

โครงสร้างกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้บังคับในปัจจุบันของไทย

ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นภาษีที่จัดเก็บจากการถือครองทรัพย์สินประเภทที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ภาษีดังกล่าวจึงเป็นภาษีที่จัดเก็บจากตัวทรัพย์สินเป็นสำคัญและเป็นภาษีทรัพย์สินประเภทหนึ่ง โดยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้บังคับในปัจจุบันของประเทศไทยเป็นภาษีที่ประกาศใช้เพื่อปรับปรุงระบบภาษีเดิมตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินพุทธศักราช 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508⁷⁶ โดยภาษีที่ดินใหม่นี้ให้เป็นไปตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ซึ่งสามารถจำแนกโครงสร้างได้เป็น 4 ส่วน ได้แก่ การกำหนดฐานภาษี (3.1) การคำนวณภาษี (3.2) มาตรการบังคับเพื่อการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (3.3) และการระงับข้อพิพาททางภาษี (3.4) ดังนี้

3.1 การกำหนดฐานภาษี

3.1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้กำหนดผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไว้ 3 กรณี ได้แก่⁷⁷

- (1) กรณีเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง และ
- (2) กรณีผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นทรัพย์สินของรัฐ โดยจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็ได้ และให้หมายรวมถึง
- (3) กรณีผู้มีหน้าที่ชำระภาษีแทนผู้เสียภาษีตามมาตรา 47 แห่งพระราชบัญญัติฉบับนี้ อันได้แก่
 - (ก) ผู้จัดการมรดกหรือทายาท ในกรณีที่ผู้เสียภาษีถึงแก่ความตาย

⁷⁶ หมายเหตุท้ายพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

⁷⁷ มาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

(ข) ผู้จัดการทรัพย์สิน ในกรณีที่ผู้เสียหายเป็นผู้ไม่อยู่ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยสาบสูญ

(ค) ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาลหรือผู้พิทักษ์ ในกรณีที่ผู้เสียหายเป็นผู้เยาว์ คนไร้ความสามารถหรือคนเสมือนไร้ความสามารถ แล้วแต่กรณี

(ง) ผู้แทนของนิติบุคคล ในกรณีที่ผู้เสียหายเป็นนิติบุคคล

(จ) ผู้ชำระบัญชี ในกรณีที่ผู้เสียหายเป็นนิติบุคคลเลิกกันโดยมีการชำระบัญชี

(ฉ) เจ้าของรวมคนหนึ่งคนใด ในกรณีที่ทรัพย์สินที่ต้องเสียหายเป็นของบุคคลหลายคน

โดยผู้ซึ่งเป็นเจ้าของหรือผู้ครอบครองที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอยู่ในวันที่ 1 มกราคมของปีใดก็จะเป็นผู้มีหน้าที่เสียหายสำหรับปีนั้น⁷⁸ สำหรับในกรณีที่ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินนั้นเป็นของต่างเจ้าของกัน ให้ถือว่าเจ้าของที่ดินและเจ้าของสิ่งปลูกสร้างเป็นผู้เสียหายสำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ตนเป็นเจ้าของ⁷⁹

กรณีทรัพย์สินเอกชน สำหรับในกรณีทรัพย์สินเอกชนนั้น ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างยังคงยึดแนวทางเดิมจากของภาษีโรงเรือนและที่ดินที่ได้วางหลักให้เจ้าของทรัพย์สินเป็นผู้มีหน้าที่เสียหาย⁸⁰ ซึ่งตามกฎหมายใหม่นี้ได้บัญญัติไว้อย่างชัดเจนว่าให้ “เจ้าของกรรมสิทธิ์” เป็นผู้เสียหาย ดังนั้นในกรณีที่มีการเช่าอยู่อาศัย โดยผู้เช่าซึ่งมิใช่ผู้มกรรมสิทธิ์นั้นผู้เช่าย่อมไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีที่ดินดังกล่าว โดยในกรณีของผู้เช่าในทรัพย์สินเอกชนนี้แม้กฎหมายจะมีได้ห้ามการกำหนดให้ผู้เช่าเป็นผู้เสียหายโรงเรือนและที่ดิน ในสัญญาเช่า แต่หน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายก็ยังคงเป็นของเจ้าของกรรมสิทธิ์ ส่วนหน้าที่เสียภาษีตามข้อตกลงในสัญญาเช่านั้นเป็นเพียงบุคคลสิทธิใช้บังคับเอาระหว่างคู่สัญญาได้เท่านั้น ดังนั้น หากมีการเช่าที่มีการชำระค่าเช่าแล้วผู้เช่าที่มีหน้าที่เสียเงินเพิ่มนั้นจึงคือเจ้าของกรรมสิทธิ์หรือผู้ให้เช่า ผู้เช่ารับผิดชอบเพียงชำระค่าภาษีพร้อมดอกเบี้ยผิดนัดร้อยละตามสัญญาเช่าให้แก่ผู้ให้เช่าเท่านั้น

⁷⁸ มาตรา 9 วรรคแรกแห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

⁷⁹ มาตรา 48 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

⁸⁰ มาตรา 40 วรรคแรกแห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินพุทธศักราช 2475

นอกจากนี้ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างยังได้บัญญัติแก้ไขจากกฎหมายเดิมในกรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่มีเจ้าของต่างกัน จากเดิมที่กฎหมายบัญญัติให้เจ้าของสิ่งปลูกสร้างเป็นผู้เสียภาษีทั้งในส่วนของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างใหม่นี้กำหนดให้กรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินนั้นเป็นของต่างเจ้าของกัน ให้ถือว่าเจ้าของที่ดินและเจ้าของสิ่งปลูกสร้างเป็นผู้เสียภาษีสำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ตนเป็นเจ้าของ⁸¹

กรณีทรัพย์สินของรัฐ สำหรับในกรณีทรัพย์สินของรัฐที่เข้าข่ายต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เช่น ที่ดิน น.ส. 3, น.ส. 3 ก. หรือที่ดิน ส.ป.ก. นั้น กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้มีบทบัญญัติเพิ่มเติมมาจากหลักกฎหมายเดิมโดยกำหนดให้ “ผู้ครอบครองหรือผู้ทำประโยชน์” ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี โดยคำว่า “ผู้ครอบครองหรือผู้ทำประโยชน์” นี้กฎหมายกำหนดไว้เพียงว่า “ผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นทรัพย์สินของรัฐ...” จึงจะเห็นได้ว่ากฎหมายมิได้บัญญัตินิยามหรือรายละเอียดไว้เพิ่มเติมโดยเฉพาะ จึงจำเป็นจะต้องตีความบทบัญญัติโดยคำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติ ซึ่งเมื่อพิจารณาถึงเจตนารมณ์ของกฎหมายในการเพิ่มเนื้อหาเรื่อง “ผู้ครอบครอง” เข้ามานั้นจะพบว่า “เพื่อเป็นการขยายฐานภาษีโดยให้ผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในทรัพย์สินของรัฐทุกคนเข้ามาอยู่ในระบบภาษี เนื่องจากทั้งเจ้าของทรัพย์สินเอกชนและผู้ครอบครองทรัพย์สินของรัฐต่างก็ได้รับประโยชน์จากบริการของท้องถิ่นเช่นเดียวกัน”⁸² จึงจะเห็นได้ว่าการบัญญัติเนื้อหาเรื่องนี้เพิ่มเข้ามานั้นเป็นไปเพื่อการดึงผู้ครอบครองทรัพย์สินของรัฐซึ่งเดิมอยู่นอกระบบภาษีให้เข้ามาอยู่ในระบบตามกฎหมายเท่านั้น โดยในการจัดเก็บยังคงยึดหลักการที่จะจัดเก็บจากความเป็นเจ้าของและผู้ที่ได้ประโยชน์จากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น

นอกจากนี้ ตามรายงานการพิจารณาร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ... ประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติ ครั้งที่ 23/2560 วันที่ 31 มีนาคม 2561⁸³ นั้นได้เคยมีการเสนอให้มาตรา 47 (ซึ่งเป็นมาตรา 43 ขณะยังเป็นร่างพระราชบัญญัติในปี 2561) ว่าด้วยผู้มีหน้าที่ชำระภาษีแทน โดยพลเอกสุภกร สงวนชาติศรไกร ได้เคยขอแปรญัตติเพิ่มความเป็นวรรคสอง ความว่า “ในกรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีผู้เช่าและสัญญา

⁸¹ มาตรา 40 วรรคสองแห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินพุทธศักราช 2475 และมาตรา 48 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

⁸² สภานิติบัญญัติแห่งชาติ, “รายงานการพิจารณาการศึกษาของคณะกรรมการการคลัง การธนาคารและสถาบันการเงิน สภานิติบัญญัติแห่งชาติ เรื่อง การพิจารณาศึกษาร่างกฎหมายว่าด้วยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง,” 19 กันยายน 2550, หน้า 25.

⁸³ ภาคผนวก ข.

กำหนดให้ผู้เช่าเป็นผู้รับภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ให้ถือว่าผู้เช่าเป็นผู้มีหน้าที่ชำระภาษีแทนผู้เสียภาษี และให้มีสิทธิและหน้าที่เช่นเดียวกันและแทนกันกับผู้เสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้”⁸⁴ ซึ่งสุดท้ายแล้วคำขอแปรญัตติดังกล่าวก็ได้ตกไปและมีได้อยู่ในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จึงจะเห็นได้ว่าทางคณะผู้ร่างกฎหมายได้มีการพิจารณาถึงเรื่องของ “ผู้เช่า” แล้ว และมีความประสงค์ที่จะให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีคือเจ้าของเท่านั้น มิให้กินความถึงผู้เช่าซึ่งเป็นเพียงผู้ครอบครองตามความเป็นจริง โดยบทบัญญัติเกี่ยวกับ “ผู้ครอบครอง” ที่เกิดขึ้นมาใหม่ในพระราชบัญญัติฉบับนี้ถูกบัญญัติอยู่ในมาตรา 5 ซึ่งมีได้มีการอธิบายคำนิยามดังกล่าวเพิ่มเติม

อย่างไรก็ตาม เนื่องจากคำว่า “ผู้ครอบครอง” โดยทั่วไปนั้นอาจมีความหมายอย่างกว้างได้ โดยเฉพาะในกรณีทรัพย์สินของรัฐอย่างที่ดินมือเปล่า นั้น ผู้ครอบครองว่าอาจมีความหมายได้ถึง 2 ประเภท คือ (1) ผู้ครอบครองที่มีชื่อในเอกสารสิทธิ และ (2) ผู้ครอบครองตามความเป็นจริง⁸⁵ ซึ่งในกรณีของผู้เช่า นั้น เนื่องจากมีการครอบครองโดยเจตนาที่จะยึดถือทรัพย์สินนั้นไว้เพื่อประโยชน์ของตนเองภายในระยะเวลาการเช่า (โดยไม่จำเป็นต้องมีเจตนาเป็นเจ้าของทรัพย์สินนั้น) ผู้เช่าจึงย่อมถือเป็น “ผู้ครอบครองตามความเป็นจริง” ซึ่งมีสิทธิครอบครองในทรัพย์สินนั้นตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1367⁸⁶ เมื่อในกรณีนี้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มิได้บัญญัติถึงนิยามของคำว่า “ผู้ครอบครอง” เอาไว้โดยเฉพาะให้มีความชัดเจนไม่กินความไปถึงคำว่า “ผู้เช่า” นั้นจึงอาจเกิดปัญหาในทางปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ระดับปฏิบัติการในการที่จะตีความคำว่า “ผู้ครอบครอง” นั้นให้กินความไปถึงผู้เช่าซึ่งเป็นผู้ครอบครองตามความเป็นจริงให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายโดยอาศัยผลแห่งคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2606/2523 ที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน เช่น ในกรณีของผู้เช่าที่ดิน น.ส. 3 จากผู้มีสิทธิครอบครองนั้นจะเห็นได้ว่าผู้ครอบครองเอกสารสิทธิได้แก่ผู้ให้เช่า ในขณะที่ผู้ครอบครองตามความเป็นจริงได้แก่ผู้เช่า เจ้าพนักงานจึงอาจจะตีความให้ผู้ครอบครองตามความเป็นจริงเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมาย อันเป็นการใช้ดุลพินิจของฝ่ายบริหารตีความบทบัญญัติกฎหมายแม้ว่าจะขัดกับเจตนารมณ์ของผู้ร่างกฎหมายหรือฝ่ายนิติบัญญัติและการตีความดังกล่าวไม่ชอบด้วยกฎหมาย

⁸⁴ สภานิติบัญญัติแห่งชาติ, พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 พร้อมทั้งสรุปสาระสำคัญ ประวัติความเป็นมา กระบวนการ และขั้นตอนในการตราพระราชบัญญัติดังกล่าวของสภานิติบัญญัติแห่งชาติ (ก.ป. 225/2562), (กรุงเทพมหานคร: สำนักงานพิมพ์สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา, 2562), หน้า 27.

⁸⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3565/2538 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4679/2559

⁸⁶ บัญญัติ สุชีวะ, คำอธิบายกฎหมายลักษณะทรัพย์, พิมพ์ครั้งที่ 15, (กรุงเทพมหานคร: เนติบัณฑิตยสภา, 2556), หน้า 267-268.

ในกรณีของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนี้เองก็ได้เกิดปัญหาจากการตีความถ้อยคำดังกล่าวโดยเจ้าพนักงานฝ่ายบริหาร ดังจะเห็นได้จากกรณีที่กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่นได้กำหนดแนวทางปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจากที่ดิน ส.ป.ก. โดยสั่งองค์กรปกครองท้องถิ่นทั่วประเทศขอบัญชีรายชื่อจากสำนักงานปฏิรูปที่ดินจังหวัด แจกการประเมินเรียกชำระภาษีโดยตรง โดยแจ้งแนวทางปฏิบัติเพิ่มเติมว่า “จากที่ได้พิจารณาบทบัญญัติพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีเจตนารมณ์เรียกเก็บภาษีจากผู้ครอบครอง หรือทำประโยชน์ในที่ดิน หรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สินของรัฐ กรณีที่ดิน ส.ป.ก. ซึ่งถือเป็นที่ดินอันเป็นทรัพย์สินของรัฐประเภทหนึ่ง ผู้มีหน้าที่ในการเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจึงได้แก่ ผู้เช่า ผู้เช่าซื้อ และผู้ได้รับอนุญาตหรือยินยอมให้ใช้ที่ดินในฐานะผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินดังกล่าว”⁸⁷ จากแนวทางปฏิบัติในเบื้องต้นดังกล่าว จึงเห็นได้ว่าการที่กฎหมายบัญญัติคำว่า “ผู้ครอบครอง” ไว้ไม่ชัดเจนจึงทำให้กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่นได้ใช้ดุลพินิจกำหนดแนวทางปฏิบัติกับความไปถึงผู้เช่าที่ดิน เช่าซื้อ และผู้ได้รับอนุญาตหรือยินยอมให้ใช้ที่ดินในฐานะผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินดังกล่าว ซึ่งมีได้มีหน้าที่เสียภาษีตามเจตนารมณ์ของผู้ร่างกฎหมายที่จำกัดเพียง “ผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สินของรัฐ” อันเป็นการตีความที่เกินกว่าบทบัญญัติของกฎหมายและอาจขัดต่อหลักความชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งจะส่งผลให้เกิดความเดือดร้อนแก่ประชาชน และมีโอกาสเกิดเป็นข้อพิพาทต่อไปอย่างไม่สิ้นสุดและจะต้องรอคำวินิจฉัยของศาลต่อไป ดังนั้น หากเป็นเช่นนี้จะทำให้การจัดเก็บภาษีไม่ชัดเจนและเกิดปัญหาการผลักระทบทางภาษีเงินได้ด้วย หน่วยงานที่เกี่ยวข้องจึงสมควรออกคำสั่งหรือแนวปฏิบัติให้ชัดเจน

นอกจากในประเด็นข้างต้น คำนิยามของผู้เสียภาษีตามมาตรา 5 ยังได้หมายรวมถึง “ผู้ทำประโยชน์” ในทรัพย์สินของรัฐด้วย ซึ่งคำว่าผู้ทำประโยชน์นี้เป็นกรณีที่กฎหมายบัญญัติให้ครอบคลุมการใช้ประโยชน์จากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยผู้เช่าไม่ได้เข้าครอบครองที่ดินตามเอกสารสิทธิหรือตามความจริง เช่นในกรณีที่รัฐให้สิทธิแก่ประชาชนเข้ามาเก็บกินหรือทำประโยชน์อื่นใดในที่ดินของรัฐ โดยผู้เช่าไม่มีสิทธิครอบครองในที่ดินนั้น เป็นต้น อย่างไรก็ตาม การที่กฎหมายบัญญัติไว้เพียงเท่านี้จึงอาจก่อให้เกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษีได้ เช่น ในกรณีที่มีการเช่าช่วงที่ดิน ส.ป.ก. นั้น จะเห็นได้ว่าแม้ผู้ให้เช่าช่วงจะไม่ได้เป็นผู้ครอบครองตามเอกสารสิทธิหรือผู้ครอบครองตามความเป็นจริง แต่ผู้ให้เช่าช่วงนั้นถือว่าเป็นผู้ทำประโยชน์ในที่ดินซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 5 นี้ด้วย ในประเด็นนี้จึงอาจเป็นปัญหาว่าองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะเรียกเก็บภาษีจากใครระหว่างผู้ครอบครองหรือผู้ทำ

⁸⁷ ประชาชาติธุรกิจ, ไล่บี้ภาษีที่ดิน ส.ป.ก.ทั่วประเทศ กม.ชี้ผู้เช่า-ผู้ครอบครองต้องจ่าย [ออนไลน์], 3 เมษายน 2564, แหล่งที่มา: <https://www.prachachat.net/property/news-639831> [5 เมษายน 2564].

ประโยชน์ ซึ่งหากมีการเรียกเก็บภาษีจากทั้งสองคนก็จะเป็นการเรียกเก็บจากทรัพย์สินอันเป็นฐานภาษีขั้นเดียว โดยมีการคิดคำนวณภาษีบนฐานทรัพย์สินเดียวกันมากกว่าหนึ่งครั้งขึ้นไป อันเป็นปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้อนได้⁸⁸

3.1.2 ทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายการเสียภาษี

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้กำหนดประเภททรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษีไว้ทั้งหมด 3 ประเภท ดังนี้⁸⁹

(1) ที่ดิน หมายความว่า พื้นดิน และให้หมายความรวมถึงพื้นที่ที่เป็นภูเขาหรือที่มีน้ำด้วย

(2) สิ่งปลูกสร้าง หมายความว่า โรงเรือน อาคาร ตึก หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยหรือใช้สอยได้ หรือที่ใช้เป็นที่เก็บสินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรมหรือพาณิชย์กรรมและให้หมายความรวมถึงห้องชุดหรือแพที่บุคคลอาจใช้อาศัยได้หรือที่มีไว้เพื่อหาผลประโยชน์ด้วย

(3) สิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด หมายความว่า ห้องชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุดที่ได้ออกหนังสือแสดงกรรมสิทธิ์ห้องชุดแล้ว

3.1.3 ทรัพย์สินที่ไม่อยู่ในข่ายการเสียภาษี

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 บัญญัติถึงทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไว้ ดังนี้⁹⁰

(1) ทรัพย์สินของรัฐหรือของหน่วยงานของรัฐซึ่งใช้ในกิจการของรัฐหรือของหน่วยงานของรัฐหรือในกิจการสาธารณะ ทั้งนี้ โดยมีได้ใช้หาผลประโยชน์

(2) ทรัพย์สินที่เป็นที่ทำการขององค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษขององค์การสหประชาชาติหรือองค์การระหว่างประเทศอื่น ซึ่งประเทศไทยมีข้อผูกพันที่ต้องยกเว้นภาษีให้ตามสนธิสัญญาหรือความตกลงอื่นใด

⁸⁸ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, หน้า 187.

⁸⁹ โดยนัยตามมาตรา 35 วรรคสอง ประกอบคำนิยามตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

⁹⁰ มาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

(3) ทรัพย์สินที่เป็นที่ทำการสถานทูตหรือสถานกงสุลของต่างประเทศ ทั้งนี้ ให้เป็นไปตามหลัก
ถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกัน

(4) ทรัพย์สินของสภาอากาศไทย

(5) ทรัพย์สินที่เป็นศาสนสมบัติไม่ว่าของศาสนาใดที่ใช้เฉพาะเพื่อการประกอบศาสนกิจหรือ
กิจการสาธารณะ หรือทรัพย์สินที่เป็นที่อยู่ของสงฆ์ นักพรต นักบวช หรือบาทหลวง ไม่ว่าในศาสนาใดหรือ
ทรัพย์สินที่เป็นศาลเจ้า ทั้งนี้ เฉพาะที่มีได้ใช้หาผลประโยชน์

(6) ทรัพย์สินที่ใช้เป็นสุสานสาธารณะหรือฌาปนสถานสาธารณะ โดยมีได้รับประโยชน์ตอบแทน

(7) ทรัพย์สินที่เป็นของมูลนิธิหรือองค์การหรือสถานสาธารณกุศลตามที่รัฐมนตรีว่าการ
กระทรวงการคลังประกาศกำหนด⁹¹ ทั้งนี้ เฉพาะที่มีได้ใช้หาผลประโยชน์

(8) ทรัพย์สินของเอกชนเฉพาะส่วนที่ได้ยินยอมให้ทางราชการจัดให้ใช้เพื่อสาธารณประโยชน์
ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนด⁹²

(9) ทรัพย์สินส่วนกลางที่มีไว้เพื่อใช้หรือเพื่อประโยชน์ร่วมกันสำหรับเจ้าของร่วมตามกฎหมายว่าด้วย
อาคารชุด

(10) ที่ดินอันเป็นสาธารณูปโภคตามกฎหมายว่าด้วยการจัดสรรที่ดิน

(11) ที่ดินอันเป็นพื้นที่สาธารณูปโภคตามกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย

(12) ทรัพย์สินอื่นตามที่กำหนดในกฎกระทรวง⁹³

⁹¹ ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ยกเว้นภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นทรัพย์สินของมูลนิธิหรือองค์การหรือสถานสาธารณกุศล ลงวันที่
26 มิถุนายน 2562 ออกตามความในมาตรา 6 วรรคหนึ่งและมาตรา 8 (7)

⁹² ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง หลักเกณฑ์การพิจารณาทรัพย์สินของเอกชนเฉพาะส่วนที่ได้ยินยอมให้ทางราชการจัดให้ใช้เพื่อ
สาธารณประโยชน์ ลงวันที่ 26 มิถุนายน 2562 ออกตามความในมาตรา 6 วรรคหนึ่งและมาตรา 8 (8)

⁹³ กฎกระทรวง เรื่อง กำหนดทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ลงวันที่ 26 กรกฎาคม 2562 ออก
ตามความในมาตรา 6 วรรคหนึ่งและมาตรา 8 (12)

3.2 การคำนวณภาษี

การประเมินราคาทรัพย์สิน ตามพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กำหนดให้ฐานภาษีเพื่อการคำนวณภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง คือ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง โดยมาตรา 35 วรรคสองได้แบ่งราคาประเมินของทรัพย์สินออกเป็น 3 กรณี ดังนี้

- (1) ในกรณีที่ทรัพย์สินเป็นที่ดินก็ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน
- (2) ในกรณีที่ทรัพย์สินเป็นสิ่งปลูกสร้างให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้าง
- (3) ในกรณีที่ทรัพย์สินเป็นห้องชุดให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุด

โดยการคำนวณมูลค่าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นต้องเป็นไปตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธินิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินซึ่งกำหนดโดยกรมธนารักษ์⁹⁴ ซึ่งหลักเกณฑ์ในการกำหนดราคาประเมินดังกล่าวนี้จะปฏิบัติตามที่พระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562 กำหนด⁹⁵

การกำหนดอัตราภาษี พระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้กำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการจัดเก็บภาษีออกเป็นตามชนิดและประเภทของการใช้ประโยชน์ไว้ โดยกำหนดเพดานสำหรับอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ดังต่อไปนี้⁹⁶

- (1) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละศูนย์จุดหนึ่งของฐานภาษี (ร้อยละ 0.15)
- (2) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละศูนย์จุดสามของฐานภาษี (ร้อยละ 0.3)

⁹⁴ มาตรา 35 วรรคท้าย แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

⁹⁵ ยุทธนา ศรีสวัสดิ์, ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง [ออนไลน์], 2562, แหล่งที่มา: <https://bit.ly/3bWSsi0> [10 กันยายน 2563].

⁹⁶ มาตรา 37 วรรคแรก แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

(3) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อย่างอื่นนอกจากการประกอบเกษตรกรรม (1) หรือการเป็นที่อยู่อาศัย (2) ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละหนึ่งจุดสองของฐานภาษี (ร้อยละ 1.2)

(4) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามสมควรแก่สภาพ ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละหนึ่งจุดสองของฐานภาษี (ร้อยละ 1.2)

การลดและการยกเว้นภาษี พระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้กำหนดถึงการลดและการยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไว้ในหมวด 7 ซึ่งในการที่จะลดหรือยกเว้นภาษีได้นั้น จะต้องผ่านขั้นตอนการคำนวณภาษีจนได้จำนวนภาษีที่ต้องเสียออกมาก่อน แล้วจึงจะสามารถลดภาษีได้ตามมาตรา 55 รวมถึงการให้ทางเลือกในการลดหรือยกเว้นภาษีตามมาตรา 56 และมาตรา 57 ซึ่งล้วนแล้วแต่เป็นการลดภาษีของทรัพย์สินบางประเภทในกรณีความจำเป็นทางเศรษฐกิจ สังคม เหตุการณ์ กิจการ หรือสภาพแห่งท้องที่ (ซึ่งจะต้องมีการบัญญัติพระราชกฤษฎีกามาเพื่อรองรับทรัพย์สินบางประเภทนั้น ๆ)⁹⁷ และกรณีที่ทรัพย์สินอันเป็นฐานภาษีนั้นเกิดเสียหายหรือถูกทำลาย⁹⁸

3.3 มาตรการบังคับเพื่อการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

3.3.1 มาตรการเรียกเก็บภาษี

ในทางปฏิบัติ มาตรการเรียกเก็บภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะสามารถแบ่งแยกขั้นตอนได้ 4 ขั้นตอน ดังนี้

(1) **การเรียกเก็บ** ในการเรียกเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น) มีอำนาจจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในเขต องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของตน โดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น มีหน้าที่แจ้งการประเมินแก่ผู้เสียภาษีเป็นหนังสือตามแบบ ภ.ด.ส. 6⁹⁹ ภายในเดือนกุมภาพันธ์ของทุกปี พร้อมส่งรายละเอียดการคำนวณภาษีให้ผู้เสียภาษีทราบด้วย ทั้งนี้ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจเรียกผู้เสียภาษีมาให้ถ้อยคำ หรือให้ส่งเอกสารหรือหลักฐานใด ๆ มาเพื่อตรวจสอบได้ในกรณีเป็น

⁹⁷ มาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

⁹⁸ มาตรา 56 และมาตรา 57 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

⁹⁹ ประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่อง การดำเนินการตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ข้อ 6

ที่สงสัย โดยมีหนังสือแจ้งไปยังบุคคลดังกล่าวไม่น้อยกว่า 7 วัน¹⁰⁰ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจึงมีระบบการประเมิน ภาษีโดยเจ้าพนักงาน โดยในการแจ้งการประเมินนั้น องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ต้องทำการสำรวจที่ดินและสิ่ง ปลูกสร้าง จัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของผู้เสียภาษีแต่ละราย ประกาศรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พร้อมทั้งแก้ไขให้ถูกต้องเสมอ แจ้งการประเมินและส่งแบบแสดงรายการเสียภาษีให้แก่ผู้เสียภาษี¹⁰¹ จึงจะเห็นได้ว่า ตามหลักเกณฑ์การประเมินใหม่นี้ จึงเป็นกรณีที่รัฐมีข้อมูลทุกอย่างทั้งจำนวนที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของผู้เสียภาษี การประเมินจึงควรต้องทำด้วยความระมัดระวังปราศจากอคติและต้องเป็นธรรม

(2) การใช้ดุลพินิจ แม้ว่าหลักการประเมินตามกฎหมายใหม่จะมีได้เปิดโอกาสให้องค์กรปกครอง ส่วนท้องถิ่น สามารถใช้ดุลพินิจมากขึ้น เนื่องจากการคำนวณมูลค่าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นให้ยึดตามตาม ราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธินิติกรรมตามประมวล กฎหมายที่ดินซึ่งกำหนดโดยกรมธนารักษ์¹⁰² ซึ่งในส่วนนี้ทางฝ่ายนิติบัญญัติเชื่อว่าจะสามารถตัดความอคติจากเจ้า พนักงานประเมินไปได้¹⁰³ แต่อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาถึงถ้อยคำบางคำในฉบับนั้นมีหลายคำที่กฎหมายมิได้ บัญญัติคำไว้อย่างชัดเจน เช่น นิยามของคำว่าผู้ครอบครองตามมาตรา 5 หรือนิยามเกี่ยวกับหลักการใช้ประโยชน์ ของฐานภาษีตามมาตรา 37 เป็นต้น การที่กฎหมายบัญญัติไว้มืดมนนี้อาจเป็นการเปิดช่องให้องค์กรปกครอง ส่วนท้องถิ่นตีความขยายอำนาจการจัดเก็บภาษีโดยมิชอบได้ กรณีนี้จึงมีแนวโน้มสูงที่จะนำไปสู่การเกิดข้อ พิพาทระหว่างผู้เสียภาษีและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเกี่ยวกับการประเมินภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนี้ใน อนาคตได้

(3) การชำระภาษี เมื่อผู้เสียภาษีได้รับหนังสือแจ้งการประเมินจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น แล้ว ผู้เสียภาษีต้องนำเงินมาชำระภาษีต่อพนักงานเก็บภาษีภายในเดือนเมษายน¹⁰⁴ โดยผู้เสียภาษีสามารถนำเงิน มาชำระภาษีได้โดยตรงต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ณ สถานที่ที่กำหนดไว้¹⁰⁵ หรืออาจชำระภาษีทางไปรษณีย์

¹⁰⁰ มาตรา 44 และมาตรา 45 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

¹⁰¹ มาตรา 26 ถึงมาตรา 34 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

¹⁰² มาตรา 35 วรรคท้าย แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

¹⁰³ สภานิติบัญญัติแห่งชาติ, “รายงานการพิจารณาศึกษาของคณะกรรมการการคลัง การธนาคารและสถาบันการเงิน สภานิติบัญญัติ แห่งชาติ เรื่อง การพิจารณาศึกษาร่างกฎหมายว่าด้วยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง,” หน้า 25.

¹⁰⁴ มาตรา 46 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

¹⁰⁵ มาตรา 49 วรรคแรก แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

ลงทะเบียนตอบรับ หรือชำระผ่านธนาคาร หรือวิธีการอื่นใด¹⁰⁶ โดยผู้เสียภาษีที่มีปัญหาไม่สามารถชำระภาษีได้นั้น มีสิทธิขอฟ่อนชำระภาษีได้หรือจะขอขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาชำระภาษีได้เช่นกัน¹⁰⁷

(4) ภาษีค้างชำระ หากผู้เสียภาษีไม่ชำระภาษีภายในเดือนเมษายน หรือไม่ชำระภาษีภายในระยะเวลาที่ขอฟ่อนชำระหรือไม่ชำระภาษีภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับการแจ้งการประเมินเพิ่มเติมแล้วให้ภาษีนั้นจะตกเป็นภาษีค้างชำระ¹⁰⁸ ซึ่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ก็ได้มีมาตรการเพื่อเร่งรัดภาษีค้างชำระต่อไป

3.3.2 มาตรการเร่งรัดภาษีค้างชำระ

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 บัญญัติว่า ภาษีที่มีได้ชำระภายในเวลาที่กำหนด ให้ถือเป็นภาษีค้างชำระ และเพื่อเป็นการเร่งรัดการชำระภาษีพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จึงได้บัญญัติมาตรการเป็นขั้นตอน ดังต่อไปนี้

(1) การออกหนังสือแจ้งเตือน: ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีหนังสือแจ้งเตือนผู้เสียภาษีที่มีภาษีค้างชำระภายในเดือนพฤษภาคมของปี เพื่อให้มาชำระภาษีค้างชำระ พร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม¹⁰⁹

(2) การจำกัดการโอนทรัพย์สิน: ภายในเดือนมิถุนายนของทุกปี หากผู้เสียภาษีไม่มาชำระภายในระยะเวลาที่กำหนดในหนังสือแจ้งเตือน ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแจ้งรายการภาษีค้างชำระให้สำนักงานที่ดินหรือสำนักงานที่ดินสาขาซึ่งที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอยู่ในเขตท้องที่นั้นทราบ เพื่อใช้เป็นข้อมูลในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในที่ดินและอสังหาริมทรัพย์ต่อไป ซึ่งส่งผลให้การจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างจะไม่สามารถทำได้ หากปรากฏหลักฐานจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นว่ามีภาษีค้างชำระสำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ซึ่งเป็นการคุ้มครองผู้กระทำนิติกรรมสัญญาแก่เจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่มีภาษีค้างชำระ แต่หากต่อมาผู้เสียภาษีได้มา

¹⁰⁶ มาตรา 51 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

¹⁰⁷ มาตรา 52 วรรคแรกและมาตรา 14 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

¹⁰⁸ มาตรา 58 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

¹⁰⁹ มาตรา 61 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

ชำระภาษีค้ำชำระพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มแล้ว องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะต้องรีบดำเนินการแจ้งให้สำนักงานที่ดินหรือสำนักงานที่ดินสาขาทราบ เพื่อให้สามารถทำนิติกรรมได้ตามปกติ¹¹⁰

ในประเด็นการจำกัดนี้เป็นบทบัญญัติที่เพิ่มขึ้นมาใหม่จากกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินเดิม โดยมีวัตถุประสงค์ในการเร่งรัดให้ผู้เสียภาษีที่มีภาษีค้ำชำระดำเนินการชำระภาษีตามกฎหมาย ซึ่งรัฐมีอำนาจระงับการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมการโอนทรัพย์สินที่มีภาษีค้ำชำระนั้นจนกว่าจะมีหลักฐานว่าได้ชำระภาษีจนครบถ้วนแล้ว จึงเป็นหลักกฎหมายที่เข้ามาจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของผู้เสียภาษีอันพึงมีตามรัฐธรรมนูญที่เห็นได้ชัดอีกหลักหนึ่ง ในประเด็นนี้บทบัญญัติมาตรา 59 ใช้ถ้อยคำว่า “การจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง...” ซึ่งการโอนสิทธิที่จะต้องทำการจดทะเบียนที่กรมที่ดินนั้นแล้วแต่เป็นเรื่องที่กฎหมายเห็นว่ามีความสำคัญและจะต้องทำให้เป็นหลักฐานมั่นคงและเพื่อเปิดเผยแก่คนทั่วไปทราบ โดยหลักฐานทางทะเบียนนี้ย่อมเป็นหลักฐานทางราชการอันเป็นที่มั่นคง แน่นนอน เชื่อถือได้ในกรณีนี้ กฎหมายมีการกำหนดถึงการโอนสิทธิในอสังหาริมทรัพย์ที่ต้องจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่อยู่หลายประเภท ตัวอย่างเช่น¹¹¹

- การโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เช่น การซื้อขาย (มาตรา 456 วรรคแรก) การขายฝาก (มาตรา 456 วรรคแรก) หรือการให้ (มาตรา 525) เป็นต้น
- การโอนสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลกฎหมายที่ดิน เช่น การโอนสิทธิครอบครองในที่ดินซึ่งมีหนังสือรับรองการทำประโยชน์ น.ส. 3 หรือ น.ส. 3 ก (มาตรา 4 ทวิ) เป็นต้น
- การโอนสิทธิอื่น ๆ เช่น การโอนสิทธิเหนือพื้นดิน การโอนสิทธิเก็บกิน (ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1411, 1422 ประกอบมาตรา 1299 วรรคแรก) การโอนสิทธิการเช่าอสังหาริมทรัพย์หรือเช่าช่วง (ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 544) เป็นต้น

นอกจากการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมการโอนสิทธิข้างต้น ยังมีอีกหลายกรณีที่จะต้องจดทะเบียนไว้เป็นหลักฐานที่กรมที่ดิน เช่น กรณีการจดทะเบียนเพื่อก่อตั้งทรัพย์สิน เป็นต้น ซึ่งกฎหมายจะกำหนดเงื่อนไขให้ต้องจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่มีฉะนั้นอาจมีผลทางกฎหมายเป็นโมฆะหรือไม่บริบูรณ์หรือใช้เป็น

¹¹⁰ มาตรา 59 และมาตรา 60 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

¹¹¹ ชัยชาญ สิทธิวิรัชธรรม, คู่มือการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับที่ดินและอสังหาริมทรัพย์อย่างอื่น (ฉบับย่อ), (กรุงเทพมหานคร : จตุโชค, 2559), หน้า 1.

หลักฐานทางคดีมิได้ ตัวอย่างเช่น จดทะเบียนเช่า¹¹² จดทะเบียนจำนอง¹¹³ หรือจดทะเบียนทรัพย์สินสิทธิกรรมได้มา โดยนิติกรรมเช่น สิทธิอาศัย สิทธิเหนือพื้นดิน สิทธิเก็บกิน ภาระจำยอม¹¹⁴ หรือจดทะเบียนทรัพย์สินสิทธิกรรมได้มา โดยทางอื่นนอกจากนิติกรรมเช่น สิทธิครอบครองจากการครอบครองปรปักษ์¹¹⁵ เป็นต้น

จากกรณีข้างต้นจึงจะเห็นได้ว่ามีหลายกรณีที่กฎหมายบัญญัติให้การนั้น ๆ อันเกี่ยวข้องกับ อสังหาริมทรัพย์จะต้องจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมกับกรมที่ดิน โดยมีได้จำกัดเพียงแค่เฉพาะกรณีการโอน กรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองเท่านั้น การที่กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มาตรา 59 นี้บัญญัติถึงเพียงสอง กรณีนั้นจึงยังไม่ครอบคลุมการเคลื่อนไหวแห่งสิทธิทุกอย่างอันเกี่ยวเนื่องกับทรัพย์สินบนที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

(3) การยึด आयัด และขายทอดตลาดทรัพย์สิน: ถ้าผู้เสียภาษีมิได้ชำระภาษีค้างชำระ เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มภายในเวลาที่กำหนดไว้ในหนังสือแจ้งเตือนตามมาตรา 61 เมื่อพ้น 90 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งเตือนดังกล่าวแล้ว (ภายในเดือนสิงหาคมสำหรับกรณีทั่วไป) ให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือยึด आयัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีเพื่อนำเงินมาชำระภาษีค้างชำระ เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และค่าใช้จ่าย อันเนื่องมาจากการยึด आयัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้นได้ แต่ห้ามมิให้ยึด आयัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีเกินกว่าความจำเป็นที่พอจะชำระภาษีค้างชำระ เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และค่าใช้จ่ายดังกล่าว โดยวิธีการยึด आयัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีให้นำวิธีการตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม การขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีนั้นจะกระทำมิได้ในระหว่างระยะเวลาที่ให้คัดค้านหรืออุทธรณ์หรือให้ฟ้องเป็นคดีต่อศาล และตลอดเวลาที่การพิจารณาและวินิจฉัยคำคัดค้านหรืออุทธรณ์ดังกล่าวยังไม่ถึงที่สุด อนึ่ง การยึด आयัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้นไม่รวมถึงกรณีทรัพย์สินของผู้มีหน้าที่ชำระภาษีแทน¹¹⁶

ในการออกคำสั่งเป็นหนังสือยึด आयัด และขายทอดตลาดของทรัพย์สินของผู้เสียภาษีนั้น ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจออกได้ทันทีเมื่อพ้นระยะเวลาข้างต้น โดยไม่ต้องร้องขอต่อศาลเพื่อให้ออกหมายยึด/อายัด

¹¹² มาตรา 538 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

¹¹³ มาตรา 714 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

¹¹⁴ มาตรา 1299 วรรคแรก แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

¹¹⁵ มาตรา 1299 วรรคสอง แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

¹¹⁶ มาตรา 62 วรรคแรก วรรคสามและวรรคท้ายประกอบมาตรา 65 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

นั้น ซึ่งในการออกคำสั่งดังกล่าวนั้นหากผู้ออกคำสั่งเป็นนายกเทศมนตรี นายกองค์การบริหารส่วนตำบล หรือนายกเมืองพัทยา คำสั่งดังกล่าวต้องได้รับความเห็นชอบจากผู้ว่าราชการจังหวัดด้วย¹¹⁷

ขั้นตอนการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้เสียหายเพื่อชำระภาษีค้ำนี้มีการปรับปรุงจากกฎหมายเดิมหลายประการ โดยในเรื่องของหลักเกณฑ์วิธีการยึดอายัดของกฎหมายเดิมนั้นขาดความชัดเจนทั้งในเรื่องกำหนดเวลาบังคับภาษีค้ำ หลักเกณฑ์วิธีการบังคับที่ขาดรายละเอียด เป็นต้น ส่งผลให้ฝ่ายบริหารคือองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องออกระเบียบมาเป็นหลักเกณฑ์ในการปฏิบัติ¹¹⁸ ซึ่งในกรณีนี้กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างก็ได้บัญญัติมาตรา 62 มาเพื่อให้หลักเกณฑ์การบังคับดังกล่าวมีความชัดเจนมากขึ้น โดยการให้นำวิธีการตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม

วิธีการตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตราการยึด อายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียหายเพื่อชำระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้นำวิธีการตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม จึงต้องศึกษาวิธีการดังกล่าวโดยเฉพาะในส่วนของกรคุ้มครองผู้เสียหายหรือลูกหนี้ ซึ่งสามารถสรุปใจความสำคัญได้ดังนี้

➤ ทรัพย์สินที่สามารถบังคับคดีได้ ได้แก่ ทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องของลูกหนี้ สินสมรสของคู่สมรสของลูกหนี้ตามคำพิพากษาเฉพาะในกรณีที่ลูกหนี้ตามคำพิพากษาและคู่สมรสเป็นลูกหนี้ร่วมกัน และทรัพย์สินของบุคคลอื่นซึ่งตามกฎหมายอาจบังคับเอาชำระหนี้ตามคำพิพากษาได้¹¹⁹

➤ ทรัพย์สินที่ต้องห้ามบังคับคดี คือ ทรัพย์สินและสิทธิเรียกร้องของลูกหนี้ดังต่อไปนี้¹²⁰

(ก) เครื่องนุ่งห่มหลับนอน เครื่องใช้ในครัวเรือน หรือเครื่องใช้สอยส่วนตัว โดยประมาณรวมกันราคาไม่เกินประเภทละ 20,000 บาท แต่ในกรณีที่เจ้าพนักงานบังคับคดีเห็นสมควร เจ้าพนักงานบังคับคดีจะกำหนดให้ทรัพย์สินแต่ละประเภทดังกล่าวที่มีราคารวมกันเกิน 20,000 บาทเป็นทรัพย์สินที่ไม่ต้องอยู่ในความรับผิดชอบการบังคับคดีก็ได้ โดยคำนึงถึงความจำเป็นตามฐานะของลูกหนี้

¹¹⁷ มาตรา 62 วรรคสองแห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

¹¹⁸ เส่ง แก้วเหลา, “ปัญหาภาษีค้ำของภาษีโรงเรือนและที่ดิน”, (นิติศาสตร์มหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550), หน้า 146.

¹¹⁹ มาตรา 296 ประกอบมาตรา 297 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

¹²⁰ มาตรา 301 และมาตรา 302 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

(ข) สัตว์ สิ่งของ เครื่องมือ เครื่องใช้ ในการประกอบอาชีพหรือประกอบวิชาชีพเท่าที่จำเป็นในการเลี้ยงชีพของลูกหนี้รวมกันโดยประมาณไม่เกิน 100,000 บาท แต่ถ้าลูกหนี้มีความจำเป็นในการเลี้ยงชีพก็อาจร้องขอต่อเจ้าพนักงานบังคับคดีขออนุญาตใช้สัตว์ สิ่งของ เครื่องมือ เครื่องใช้เท่าที่จำเป็นในการประกอบอาชีพหรือประกอบวิชาชีพในกิจการดังกล่าวของลูกหนี้อันมีราคารวมกันเกินกว่าจำนวนราคาที่กำหนดนั้น ในกรณีเช่นนี้ ให้เจ้าพนักงานบังคับคดีมีอำนาจใช้ดุลพินิจไม่อนุญาตหรืออนุญาตได้เท่าที่จำเป็น

(ค) สัตว์ สิ่งของ เครื่องใช้ และอุปกรณ์ที่จำเป็นต้องใช้ทำหน้าที่ช่วยหรือแทนอวัยวะของลูกหนี้

(ง) ทรัพย์สินของลูกหนี้อันมีลักษณะเป็นของส่วนตัวโดยแท้ เช่น หนังสือสำหรับวงศ์ตระกูลโดยเฉพาะ จดหมาย หรือสมุดบัญชีต่าง ๆ

(จ) ทรัพย์สินอย่างใดที่โอนกันไม่ได้ตามกฎหมาย หรือตามกฎหมายย่อมไม่อยู่ในความรับผิดชอบแห่งการบังคับคดี

(ฉ) เบี้ยเลี้ยงชีพซึ่งกฎหมายกำหนดไว้ ส่วนเงินรายได้เป็นคราว ๆ ซึ่งบุคคลภายนอกได้ยกให้เพื่อเลี้ยงชีพนั้น ให้มีจำนวนไม่เกินเดือนละ 20,000 บาทหรือตามจำนวนที่เจ้าพนักงานบังคับคดีเห็นสมควร

(ช) เงินเดือน ค่าจ้าง บำนาญ บำเหน็จ เบี้ยหวัด หรือรายได้อื่นในลักษณะเดียวกันของข้าราชการ เจ้าหน้าที่ หรือลูกจ้างในหน่วยราชการ และเงินสงเคราะห์ บำนาญ หรือบำเหน็จที่หน่วยราชการได้จ่ายให้แก่คู่สมรสหรือญาติที่ยังมีชีวิตของบุคคลเหล่านั้น

(ซ) เงินเดือน ค่าจ้าง บำนาญ ค่าชดใช้ เงินสงเคราะห์ หรือรายได้อื่นในลักษณะเดียวกันของพนักงาน ลูกจ้าง หรือคนงาน นอกจากที่กล่าวไว้ใน (ช) ที่นายจ้างหรือบุคคลอื่นใดได้จ่ายให้แก่บุคคลเหล่านั้น หรือคู่สมรส หรือญาติที่ยังมีชีวิตของบุคคลเหล่านั้น เป็นจำนวนรวมกันไม่เกินเดือนละ 20,000 บาทหรือตามจำนวนที่เจ้าพนักงานบังคับคดีเห็นสมควร

(ฅ) บำเหน็จหรือค่าชดเชยหรือรายได้อื่นในลักษณะเดียวกันของบุคคลตาม (ซ) เป็นจำนวนไม่เกิน 300,000 บาทหรือตามจำนวนที่เจ้าพนักงานบังคับคดีเห็นสมควร

(ญ) เงินฉาปนกิจสงเคราะห์ที่ลูกหนี้ตามคำพิพากษาได้รับอันเนื่องมาแต่ความตายของบุคคลอื่นเป็นจำนวนตามที่จำเป็นในการดำเนินการฉาปนกิจศพตามฐานะของผู้ตายที่เจ้าพนักงานบังคับคดีเห็นสมควร

➤ ห้ามยึด/อายัด/ขายทอดตลาดเกินกว่าจำเป็น เว้นแต่จะมีกฎหมายบัญญัติไว้หรือศาลมีคำสั่งเป็นอย่างอื่น ห้ามไม่ให้เจ้าพนักงานบังคับคดียึดทรัพย์สินหรืออายัดสิทธิเรียกร้องของลูกหนี้หรือขายทอดตลาดทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องที่ได้มาจากการยึดหรืออายัดเกินกว่าที่พอจะชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ พร้อมทั้งค่าฤชาธรรมเนียมและค่าฤชาธรรมเนียมในการบังคับคดี¹²¹ โดยคำว่า “ห้ามไม่ให้ยึด/อายัด/ขายทอดตลาดเกินกว่าที่พอจะชำระหนี้” นั้นบัญญัติขึ้นเพื่อคุ้มครองลูกหนี้ไม่ให้เกิดความเสียหายเกินสมควรจากการถูกบังคับคดีนั้น แต่ข้อเท็จจริงเพียงใดจะถือได้ว่าการบังคับคดีได้กระทำโดยเกินความจำเป็นหรือไม่ต้องดูจากแนวคำวินิจฉัยของศาล เนื่องจากกฎหมายมิได้บัญญัติถึงรายละเอียดจึงเป็นดุลพินิจของศาลในการพิจารณาความเหมาะสม¹²² ซึ่งในบางกรณีแม้จำนวนหนี้กับมูลค่าทรัพย์สินที่ยึดนั้นมีราคาต่างกันแต่ศาลก็อาจเห็นควรสั่งให้ยึดทรัพย์สินนั้นได้หากลูกหนี้มีทรัพย์สินเพียงอย่างเดียว (ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับดุลพินิจของศาลประกอบกับข้อเท็จจริงในแต่ละคดี) ดังตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาต่อไปนี้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 887/2509: หนี้ตามคำพิพากษาประมาณ 2,500 บาท เจ้าหนี้ตามคำพิพากษานำยึดที่ดินราคา 40,000 บาท ที่ดินนี้เป็นสินบริภัณฑ์ของจำเลยกับผู้ร้องและเป็นทรัพย์สินขึ้นเดียวของจำเลยที่ไม่มีกรณีพิพาท ส่วนทรัพย์สินอื่นกำลังเป็นคดีพิพาทกันทั้งสิ้น การยึดนี้ไม่เป็นการยึดทรัพย์เกินความจำเป็น

➤ กรณีที่จำเป็นต้องยึด/อายัด/ขายทอดตลาดเกินกว่าจำเป็น ถ้าทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องนั้นอยู่ในสภาพที่จะแบ่งยึดหรืออายัดได้โดยไม่ก่อให้เกิดความเสียหาย ให้เจ้าพนักงานบังคับคดีมีอำนาจแบ่งยึดหรือแบ่งอายัดทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องรายใดแต่เพียงบางส่วนหรือเฉพาะส่วนแห่งกรรมสิทธิ์เท่าที่พอจะชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ตามคำพิพากษา พร้อมทั้งค่าฤชาธรรมเนียมและค่าฤชาธรรมเนียมในการบังคับคดี¹²³ ในประเด็นนี้มักมีปัญหาในกรณีที่ทรัพย์สินนั้นเป็นที่ดินแปลงเดียวที่ยังไม่มีการแบ่งรังวัด หรือกรณีที่ทรัพย์สินเป็นบ้านหลังเดียวก็จะเป็นทรัพย์สินที่ไม่สามารถแบ่งยึดหรืออายัดได้โดยไม่ก่อให้เกิดความเสียหาย การบังคับคดีกับทรัพย์สินดังกล่าวจึงจำเป็นจะต้องบังคับทั้งแปลงหรือทั้งหลัง¹²⁴

¹²¹ มาตรา 300 วรรคแรกแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

¹²² สมชาย จุลนิตี, คำอธิบายกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ภาค 4, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2559), หน้า 233.

¹²³ มาตรา 300 วรรคสองแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

¹²⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 144/2516

➤ การขายทอดตลาด เมื่อได้ยึดทรัพย์สินหรืออายัดสิทธิเรียกร้องของลูกหนี้ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน หรือได้มีการส่งมอบทรัพย์สินตามสิทธิเรียกร้องที่ถูกอายัดแก่เจ้าพนักงานบังคับคดีแล้ว ถ้าไม่มีเหตุสมควรงดการบังคับคดีไว้ก่อน ให้เจ้าพนักงานบังคับคดีดำเนินการขายทอดตลาดทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องนั้น โดยก่อนการขายทอดตลาดนั้น เจ้าพนักงานบังคับคดีต้องแจ้งกำหนดวัน เวลา และสถานที่ซึ่งจะทำการขายทอดตลาดให้บรรดาผู้มีส่วนได้เสีย (ซึ่งรวมถึงตัวลูกหนี้ด้วย)¹²⁵ ได้ทราบด้วย ทั้งนี้ กำหนดวันและเวลาขายดังกล่าวจะต้องไม่น้อยกว่า 60 วันนับแต่วันยึด อายัด หรือส่งมอบทรัพย์สินนั้น และเพื่อให้การขายทอดตลาดเป็นไปด้วยความเที่ยงธรรม บุคคลผู้มีส่วนได้เสียมีสิทธิเต็มที่ในการเข้าสู่ราคาเองหรือหาบุคคลอื่นเข้าสู่ราคาเพื่อให้ได้ราคาตามที่ตนต้องการ และเมื่อเจ้าพนักงานบังคับคดีเคาะไม้ขายให้แก่ผู้เสนอราคาสูงสุดแล้ว ห้ามมิให้บุคคลผู้มีส่วนได้เสียในการบังคับคดีทั้งหลายหยิบยกเรื่องราคาที่ต่ำกว่าการขายทอดตลาดมีจำนวนต่ำกว่าเกินสมควรมาเป็นเหตุขอให้มีการเพิกถอนการขายทอดตลาดนั้นอีก¹²⁶

วิธีการตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ดังที่กล่าวข้างต้นในส่วนของวิธีการยึด/อายัด/ขายทอดตลาดตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งข้างต้น เมื่อนำมาวิเคราะห์กับลักษณะของมาตรการบังคับเพื่อจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยวิธีการยึด/อายัด/ขายทอดตลาดตามมาตรา 62 นี้ จะเห็นได้ว่า แม้กฎหมายได้บัญญัติคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีไว้มิให้การขายทอดตลาดนั้นก่อความเดือดร้อนให้แก่ผู้เสียภาษี เช่นเดียวกับกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง โดยบัญญัติว่า “...แต่ห้ามมิให้ยึด อายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีเกินกว่าความจำเป็นที่พอจะชำระภาษีค้างชำระ เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และค่าใช้จ่ายดังกล่าว” ซึ่งก็เป็นหลักกฎหมายที่บัญญัติให้สอดคล้องกับสิทธิของผู้เสียภาษีตามรัฐธรรมนูญว่าการจะบัญญัติกฎหมายเพื่อจำกัดสิทธิของประชาชนนั้นจำเป็นต้องเป็นไปตามหลักนิติธรรม ไม่เพิ่มภาระหรือจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลเกินสมควรแก่เหตุและจะกระทบต่อศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ของบุคคลมิได้¹²⁷ ซึ่งการที่กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างใช้คำว่า “ห้ามเกินกว่าความจำเป็น” โดยมีได้กำหนดรายละเอียดในมาตราดังกล่าวไว้จึงเป็นกรณีที่กฎหมายเปิดช่องให้มีการใช้ดุลพินิจเช่นเดียวกับกรณีกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งข้างต้น

¹²⁵ มาตรา 287(1) แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

¹²⁶ มาตรา 331 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

¹²⁷ มาตรา 26 วรรคแรกแห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560

แต่อย่างไรก็ตาม เมื่อกรณีของกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนี้ ผู้มีอำนาจใช้ดุลพินิจดังกล่าวคือ “ผู้บริหารท้องถิ่น” ซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่ฝ่ายบริหาร อีกทั้งกฎหมายยังได้ให้อำนาจแก่ผู้บริหารท้องถิ่นที่สามารถออกคำสั่งยึด/อายัด/ขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีได้ทันทีโดยไม่ต้องผ่านกระบวนการขอให้ศาลออกหมายหรือมีคำสั่งใด ๆ ซึ่งแม้จะเป็นอำนาจที่ท้องถิ่นมีมาตั้งแต่กฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินเดิม¹²⁸ แต่เมื่อพิจารณาอำนาจในส่วนนี้ประกอบกับอำนาจการใช้ดุลพินิจในคำว่า “ห้ามเกินกว่าความจำเป็น” แล้ว ผู้เขียนมีความเห็นว่าผู้บริหารท้องถิ่นอาจใช้ดุลพินิจไปในทางที่ก่อให้เกิดความเดือดร้อนแก่ผู้เสียภาษีได้ เช่น อาจใช้ดุลพินิจยึดที่ดินซึ่งมีมูลค่าสูงแทนการยึดทรัพย์สินหรืออายัดสิทธิเรียกร้องอย่างอื่นที่มีมูลค่าน้อยกว่า โดยอ้างว่าเป็นกรณีที่ไม่เกินกว่าความจำเป็น แม้จำนวนภาษีค้างชำระมีจำนวนไม่มากนัก ทั้งนี้เพื่อต่อรองให้ผู้เสียภาษีรีบมาชำระภาษีค้างโดยเร็ว ซึ่งจะส่งผลให้ผู้เสียภาษีต้องเดือดร้อนเกินควร

ดังนั้น แม้กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประกอบกับกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งจะได้บัญญัติคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีไว้อย่างเหมาะสมแล้ว ทั้งในเรื่องของทรัพย์สินจำเป็นที่ห้ามยึด/อายัดหรือในเรื่องการห้ามยึด/อายัดเกินกว่าความจำเป็น แต่เนื่องจากมาตรการบังคับเพื่อการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนี้ให้ดุลพินิจในการพิจารณา “ความจำเป็น” นั้นแก่ผู้บริหารท้องถิ่น โดยไม่จำเป็นต้องขอคำสั่งจากศาล ผู้เขียนจึงเห็นว่ามาตรการบังคับเพื่อการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนี้ควรจะมีหลักเกณฑ์ในประเด็นดังกล่าวที่เข้มงวดและละเอียดกว่าในกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง เนื่องจากผู้บังคับใช้กฎหมายเป็นเจ้าพนักงานฝ่ายปกครองโดยลำพังซึ่งถือว่ามีส่วนได้เสียในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีเข้าสู่ท้องถิ่นของตน อีกทั้งการยึดอายัด และขายทอดตลาดในคดีภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนี้ไม่ได้มีขั้นตอนที่ยุ่ยากซับซ้อน ไม่ได้แตกต่างกันไปในแต่ละท้องถิ่น จึงควรจะสามารถระบุรายละเอียดในกฎหมายให้ชัดเจนกว่านี้ได้หรืออาจจะระบุไว้ในกฎหมายลำดับรองหรือกฎระเบียบข้อบังคับได้ ทั้งนี้ เพื่อมิให้เกิดข้อโต้แย้งว่าผู้บริหารท้องถิ่นหรือเจ้าพนักงานฝ่ายปกครองใช้มาตรการบังคับเพื่อการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นเครื่องมือในการกลั่นแกล้งผู้เสียภาษี

3.4 การระงับข้อพิพาททางภาษี

เมื่อพิจารณามาตรการโต้แย้งตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในปัจจุบันจะพบว่ามีกระบวนการระงับข้อพิพาทออกเป็น 2 กรณี ได้แก่ การโต้แย้ง “ราคาประเมิน” ตามพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สิน

¹²⁸ เส่ง แก้วเหลา, “ปัญหาภาษีค้างของภาษีโรงเรือนและที่ดิน”, หน้า 146.

เพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562 (3.4.1) และการโต้แย้ง “การประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บภาษี” ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 (3.4.2) ดังนี้

3.4.1 การโต้แย้งราคาประเมินตามพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562

ราคาประเมิน เป็นฐานภาษีในการคำนวณเพื่อเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยการกำหนดราคาประเมินตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 บัญญัติให้เป็นหน้าที่ของกรมธนารักษ์ในการออกราคาประเมินดังกล่าว โดยกรมธนารักษ์จะต้องอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562 เป็นหลักเกณฑ์ในการออกราคาประเมินดังกล่าว¹²⁹ การที่กฎหมายบัญญัติถึงหลักเกณฑ์และวิธีการกำหนดราคาประเมินไว้เป็นพระราชบัญญัติแยกออกมาเป็นอีกฉบับเช่นนี้จึงส่งผลให้การพิจารณาหลักเกณฑ์ วิธีการต่าง ๆ ของราคาประเมิน รวมถึงมาตรการโต้แย้งราคาประเมินดังกล่าวจะต้องพิจารณาตามพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562 ด้วย ซึ่งในกรณีมาตรการโต้แย้งราคาประเมินนี้ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 22 ถึงมาตรา 26 โดยมีรายละเอียดดังนี้

สิทธิในการโต้แย้งราคาประเมิน หรือการอุทธรณ์ราคาประเมินเริ่มเมื่อมีการประกาศบัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตามมาตรา 19 หรือมาตรา 20 แล้ว และปรากฏเหตุแห่งการคัดค้านตามมาตรา 23 เจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ตั้งอยู่ในเขตจังหวัดจะมีสิทธิคัดค้านราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างเฉพาะของตนเองในบัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างของจังหวัดนั้นได้ โดยการคัดค้านราคาประเมินดังกล่าวนั้นเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างต้องคัดค้านต่อคณะกรรมการประจำจังหวัด โดยต้องยื่นคำคัดค้านตามแบบหลักเกณฑ์ และวิธีการที่คณะกรรมการกำหนด¹³⁰

โดยเหตุแห่งการคัดค้านนั้นแบ่งออกเป็น 2 กรณี ดังนี้¹³¹

(1) พื้นที่ ลักษณะ สภาพ และทำเลที่ตั้งของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้กำหนดราคาประเมินไม่ถูกต้อง หรือมีความผิดพลาดหรือคลาดเคลื่อนไม่ถูกต้องตามข้อเท็จจริง โดยการคัดค้านด้วยเหตุตาม (1)

¹²⁹ โปรดดูรายละเอียดในหัวข้อที่ 3.2

¹³⁰ มาตรา 22 แห่งพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562

¹³¹ มาตรา 23 แห่งพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562

นี้ให้กระทำภายใน 90 วันนับแต่วันที่รู้หรือควรรู้ถึงเหตุแห่งการคัดค้าน แต่ต้องดำเนินการก่อนวันที่บัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างจะครบรอบบัญชี

(2) การประเมินราคาที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างไม่เป็นไปตามระเบียบตามมาตรา 13 (3) หรือกฎกระทรวงตามมาตรา 18 วรรคสอง โดยการคัดค้านด้วยเหตุตาม (2) นี้ให้กระทำภายใน 90 วันนับแต่วันเริ่มใช้บัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง

คณะกรรมการประจำจังหวัด คือ คณะกรรมการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐประจำจังหวัด ซึ่งมีอำนาจหน้าที่หลายประการ เช่น กำหนดราคาประเมินทรัพย์สินในเขตจังหวัด จัดทำบัญชีราคาประเมินทรัพย์สิน และแผนที่ประกอบกรประเมินราคาทรัพย์สิน เสนอแนะต่อคณะกรรมการในการดำเนินการตามหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับการประเมินราคาทรัพย์สิน ให้คำปรึกษาและคำแนะนำเกี่ยวกับการประเมินราคาทรัพย์สินในการปฏิบัติงานของสำนักงานธนารักษ์พื้นที่ ปฏิบัติการอื่นตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัตินี้ หรือตามที่คณะกรรมการมอบหมาย รวมถึงอำนาจหน้าที่ในการพิจารณาคัดค้านการประเมินราคาทรัพย์สินตามมาตรา 22 ด้วย¹³²

โดยหน้าที่ของคณะกรรมการในการพิจารณาคัดค้านการประเมินราคาทรัพย์สินนี้จะต้องพิจารณาแล้วเสร็จภายใน 90 วันนับแต่วันที่ได้รับคำคัดค้าน คณะกรรมการประจำจังหวัดมีอำนาจเรียกผู้คัดค้านมาให้ถ้อยคำหรือสั่งให้ส่งเอกสารที่เกี่ยวข้องได้ตามที่จำเป็น หากผู้คัดค้านไม่มาให้ถ้อยคำหรือไม่ส่งเอกสาร คณะกรรมการประจำจังหวัดมีอำนาจสั่งยกคำคัดค้านได้ หากคณะกรรมการประจำจังหวัดพิจารณาคัดค้านไม่เสร็จภายในระยะเวลาที่กำหนดตามวรรคหนึ่ง ให้ถือว่าเห็นด้วยกับคำคัดค้าน¹³³

เมื่อคณะกรรมการประจำจังหวัดพิจารณาคัดค้านแล้วเห็นด้วยกับคำคัดค้าน หรือกรณีถือว่าเห็นด้วยกับคำคัดค้าน ให้แก้ไขราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่มีการคัดค้านนั้นในบัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างให้ถูกต้องโดยเร็ว โดยให้ราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่มีการคัดค้านมีผลนับแต่วันที่เจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างยื่นคำคัดค้าน และให้คณะกรรมการประจำจังหวัดจัดส่งบัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างเฉพาะส่วนที่มีการแก้ไขให้แก่หน่วยงานที่เกี่ยวข้องด้วย สำหรับในกรณีที่คณะกรรมการประจำ

¹³² มาตรา 3 และมาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562

¹³³ มาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562

จังหวัดเห็นว่าคำคัดค้านฟังไม่ขึ้น ให้มีคำสั่งยกคำคัดค้าน คณะกรรมการประจำจังหวัดมีหน้าที่ต้องแจ้งผลการพิจารณาเป็นหนังสือให้ผู้คัดค้านทราบโดยเร็ว และคำสั่งของคณะกรรมการประจำจังหวัดให้เป็นที่สุด¹³⁴

การนำคดีขึ้นสู่ศาล ตามพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562 มิได้บัญญัติหลักเกณฑ์ในการนำคดีขึ้นสู่ศาลไว้ กำหนดเพียงแต่กรณีผลกระทบในการนำคดีขึ้นสู่ศาล กล่าวคือ การคัดค้านหรือการฟ้องคดีต่อศาลไม่เป็นเหตุให้ทุเลาการบังคับตามบัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง และผลการพิจารณาคำคัดค้านของคณะกรรมการประจำจังหวัด และผลของคำพิพากษาหรือคำสั่งศาลไม่กระทบถึงการดำเนินการจัดเก็บภาษีอากรและค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามกฎหมายหรือการกระทำอื่นใดที่ได้ดำเนินการตามบัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ได้กระทำไปก่อน คณะกรรมการประจำจังหวัดมีคำวินิจฉัยหรือศาลมีคำพิพากษาหรือคำสั่ง¹³⁵ จึงเป็นกรณีที่กฎหมายได้เปิดช่องให้ผู้เสียภาษีมีสิทธิโต้แย้งคำวินิจฉัยของคณะกรรมการประจำจังหวัดได้โดยการนำคดีขึ้นสู่ศาล โดยกฎหมายมิได้บัญญัติรายละเอียดในการนำคดีขึ้นสู่ศาลไว้

กล่าวโดยสรุป การโต้แย้งราคาประเมินนี้จะมีหลักเกณฑ์ตามพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562 ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์ที่บัญญัติแยกออกมาจากพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 อันเป็นบทบัญญัติหลักของกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งหากพิจารณาบทบัญญัติเกี่ยวกับมาตรการโต้แย้งภายใต้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ก็จะพบว่าบทบัญญัตินี้ดังกล่าวมีการครอบคลุมเพียง 2 กรณี ได้แก่ การโต้แย้งการประเมินภาษี และการเรียกเก็บภาษี เท่านั้น โดยมีได้มีการกล่าวถึงการโต้แย้งราคาประเมินแต่อย่างใด โดยมาตรการโต้แย้งภายใต้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 นี้จะได้อธิบายต่อไปในหัวข้อที่ 3.4.2

3.4.2 การโต้แย้งการประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

การโต้แย้งในกรณีนี้เป็นการโต้แย้งโดยทั่วไปซึ่งมีการบัญญัติขั้นตอนไว้ในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 โดยตรง ซึ่งสามารถอธิบายขั้นตอนพอสังเขปได้ ดังนี้

¹³⁴ มาตรา 25 แห่งพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562

¹³⁵ มาตรา 26 แห่งพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562

(1) อุทธรณ์ต่อเจ้าพนักงานประเมิน (องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น)

(ก) ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์: “ผู้บริหารท้องถิ่น” ซึ่งหมายถึง นายกเทศมนตรี นายกองค์การบริหารส่วนตำบล ผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานคร นายกเมืองพัทยา หรือผู้บริหารท้องถิ่นอื่นตามที่มีกฎหมายกำหนด แต่ไม่หมายความรวมถึงนายกองค์การบริหารส่วนจังหวัด¹³⁶ โดยในกระบวนการอุทธรณ์นี้ ผู้บริหารท้องถิ่นจะมีอำนาจ 2 ประการคือ พิจารณาเห็นชอบไม่เห็นชอบกับคำร้องของผู้เสียภาษี โดยแจ้งเป็นหนังสือพร้อมด้วยเหตุผล¹³⁷

(ข) การอุทธรณ์: ผู้เสียภาษีผู้ใดได้รับแจ้งการประเมินภาษี แล้วเห็นว่าการประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บภาษีนั้นไม่ถูกต้อง ให้มีสิทธิคัดค้านและขอให้ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาทบทวนการประเมินหรือการเรียกเก็บภาษีได้ โดยให้ยื่นคำร้องต่อผู้บริหารท้องถิ่นภายใน 30 วันนับแต่วันที่รับแจ้งการประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บภาษี แล้วแต่กรณี โดยผู้บริหารท้องถิ่นต้องพิจารณาคำร้องของผู้เสียภาษีตามวาระหนึ่งให้แล้วเสร็จภายในหกสิบวันนับแต่วันที่รับคำร้องดังกล่าว และแจ้งคำสั่งพร้อมด้วยเหตุผลเป็นหนังสือไปยังผู้เสียภาษีโดยไม่ชักช้า กรณีที่ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาคำร้องของผู้เสียภาษีไม่แล้วเสร็จภายในระยะเวลาดังกล่าว ให้ถือว่าผู้บริหารท้องถิ่นเห็นชอบกับคำร้องของผู้เสียภาษี¹³⁸

ในกรณีที่ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาเห็นชอบกับคำร้องของผู้เสียภาษี ให้แจ้งจำนวนภาษีที่ต้องเสียเป็นหนังสือไปยังผู้เสียภาษีและให้ผู้เสียภาษีมารับชำระภาษีคืน แต่หากเป็นกรณีที่ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาไม่เห็นชอบกับคำร้องของผู้เสียภาษี ให้ผู้เสียภาษีนี้นมีสิทธิอุทธรณ์ต่อไป¹³⁹

(2) อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี

(ก) ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์: คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะแบ่งออกเป็น 2 รูปแบบขึ้นอยู่กับพื้นที่ที่รับผิดชอบ ดังนี้

¹³⁶ มาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

¹³⁷ มาตรา 73 วรรคสองถึงวรรคสี่ แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

¹³⁸ มาตรา 73 วรรคแรกและวรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

¹³⁹ มาตรา 73 วรรคสามและวรรคสี่ แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

“คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีประจำจังหวัด” ซึ่งประกอบด้วย¹⁴⁰

ผู้ว่าราชการจังหวัด	เป็นประธานกรรมการ
เจ้าพนักงานที่ดินจังหวัด	เป็นกรรมการ
ธนารักษ์พื้นที่	เป็นกรรมการ
โยธาธิการและผังเมืองจังหวัด	เป็นกรรมการ
สรรพากรพื้นที่	เป็นกรรมการ
ผู้แทนของผู้บริหารท้องถิ่นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในจังหวัดจำนวนไม่เกินสองคน	เป็นกรรมการ
ผู้ทรงคุณวุฒิอีกไม่เกินสองคน	เป็นกรรมการ

“คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีกรุงเทพมหานคร” ประกอบด้วย¹⁴¹

ปลัดกระทรวงมหาดไทย	เป็นประธานกรรมการ
อธิบดีกรมที่ดิน	เป็นกรรมการ
อธิบดีกรมธนารักษ์	เป็นกรรมการ
อธิบดีกรมโยธาธิการและผังเมือง	เป็นกรรมการ
อธิบดีกรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น	เป็นกรรมการ
อธิบดีกรมสรรพากร	เป็นกรรมการ
ผู้อำนวยการสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง	เป็นกรรมการ

¹⁴⁰ มาตรา 74 วรรคแรก แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

¹⁴¹ มาตรา 75 วรรคแรก แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

ปลัดกรุงเทพมหานคร

เป็นกรรมการ

ผู้ทรงคุณวุฒิอีกไม่เกินสองคน

เป็นกรรมการ

โดยในกระบวนการอุทธรณ์นี้ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จะมีอำนาจสั่งไม่รับอุทธรณ์ ยกอุทธรณ์ เพิกถอนหรือแก้ไขการประเมินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หรือให้ผู้อุทธรณ์ได้รับการลดหรือยกเว้นภาษีหรือได้คืนภาษี¹⁴²

(ข) การอุทธรณ์: โดยยื่นอุทธรณ์ต่อผู้บริหารท้องถิ่นภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้ง และให้ผู้บริหารท้องถิ่นส่งคำอุทธรณ์ไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีภายใน 15 วันนับแต่วันที่ได้รับคำอุทธรณ์ดังกล่าว โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีมีอำนาจสั่งไม่รับอุทธรณ์ ยกอุทธรณ์ เพิกถอนหรือแก้ไขการประเมินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หรือให้ผู้อุทธรณ์ได้รับการลดหรือยกเว้นภาษีหรือได้คืนภาษี¹⁴³

ในการวินิจฉัย ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีวินิจฉัยอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 60 วันนับแต่วันที่รับแจ้งคำอุทธรณ์จากผู้บริหารท้องถิ่น และต้องแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์พร้อมด้วยเหตุผลเป็นหนังสือไปยังผู้อุทธรณ์ภายใน 15 วันนับแต่วันที่พิจารณาเสร็จ ทั้งนี้ จะวินิจฉัยให้เรียกเก็บภาษีเกินกว่าจำนวนภาษีที่ทำการประเมินไม่ได้เว้นแต่จะได้มีการประเมินภาษีใหม่ สำหรับระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์นี้ในกรณีที่มีเหตุจำเป็นจะสามารถขยายระยะเวลาออกไปได้อีกสูงสุด 30 วันนับแต่วันที่ครบกำหนดระยะเวลาข้างต้น โดยให้มีหนังสือแจ้งระยะเวลาที่ขยายออกไปพร้อมกับวันครบกำหนดระยะเวลาให้ผู้อุทธรณ์ทราบด้วย หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีวินิจฉัยอุทธรณ์ไม่แล้วเสร็จภายในระยะเวลาที่กำหนด ให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องเป็นคดีต่อศาลได้โดยไม่ต้องรอฟังผลการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี แต่ต้องยื่นฟ้องต่อศาลภายใน 30 วันนับแต่พ้นกำหนดระยะเวลาดังกล่าว¹⁴⁴

ในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี มีคำวินิจฉัยให้คืนเงินแก่ผู้อุทธรณ์ ให้แจ้งคำวินิจฉัยไปยังผู้บริหารท้องถิ่นเพื่อให้มีคำสั่งคืนเงินและแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบ พร้อมให้ดอกเบี้ย

¹⁴² มาตรา 81 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

¹⁴³ มาตรา 73 วรรคสี่และ 81 วรรคแรก แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

¹⁴⁴ มาตรา 81 วรรคสองถึงวรรคสี่ แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

แก่ผู้ได้รับคืนเงินในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินที่ได้รับคืน โดยไม่คิดทบต้น นับแต่วันที่ชำระ ภาษีถึงวันที่มีคำวินิจฉัยให้คืนเงิน แต่ต้องไม่เกินจำนวนเงินที่ได้รับคืน¹⁴⁵

(3) ฟ้องเป็นคดีต่อศาลภาษีอากร

ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี โดยฟ้อง เป็นคดีต่อศาลภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์¹⁴⁶

จากหลักเกณฑ์การระงับข้อพิพาททั้ง 3 ขั้นตอนข้างต้นได้มีการปรับปรุงระบบการระงับข้อพิพาท ภาษีโรงเรือนและที่ดินเดิมหลายประการ ทั้งเรื่องประเด็นที่จะสามารถโต้แย้งได้ เรื่องระยะเวลาการดำเนินงานของ เจ้าหน้าที่ในแต่ละขั้นตอนของการระงับข้อพิพาทซึ่งกฎหมายกำหนดเข้ามาใหม่ การบัญญัติตำแหน่งคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ขึ้นมาเพื่อตรวจสอบภายในฝ่ายปกครองอีกชั้นหนึ่ง (เดิมเป็นเพียงกฎระเบียบภายในท้องถิ่นซึ่ง มิใช่กฎหมายและไม่มีสภาพบังคับตามกฎหมาย) ไปจนถึงการนำเอาบทบัญญัติเรื่องเงื่อนไขในการรับฟ้องของศาล ว่าจะต้องมีการชำระภาษีให้ครบถ้วนก่อนออก จึงจะเห็นได้ว่าระบบการระงับข้อพิพาทของภาษีที่ดินและสิ่งปลูก สร้างนี้มีการปรับปรุงเพื่อให้มีความชัดเจนขึ้นมากจากบทบัญญัติเดิม

การบัญญัติตำแหน่งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ขึ้นมาเพื่อตรวจสอบภายในฝ่ายปกครองอีก ชั้นหนึ่งนั้น ดังที่ได้กล่าวแล้วว่าเป็นการนำกฎระเบียบภายในท้องถิ่นซึ่งเดิมมิใช่กฎหมายและไม่มีสภาพบังคับตาม กฎหมายนำมาบัญญัติเป็นกฎหมายให้ชัดเจนในพระราชบัญญัติฉบับใหม่นี้ ซึ่งบทบัญญัตินี้มีขึ้นเพื่อระบบการ ตรวจสอบภายในอันเป็นกระบวนการที่ทำให้เกิดความรวดเร็วและมีประสิทธิภาพ¹⁴⁷ โดยพระราชบัญญัติภาษีที่ดิน และสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 นี้ได้บัญญัติรูปแบบการใช้สิทธิอุทธรณ์ให้มีเกิดขึ้นทีละขั้นเป็นลำดับขึ้นไป ซึ่งในแต่ละ ขั้นเองก็ได้มีการกำหนดระยะเวลาอย่างจำกัดให้ผู้เสียภาษีดำเนินการยื่นคำร้องโต้แย้งนั้น จากการศึกษาที่มีการ กำหนดในลักษณะนี้ การระงับข้อพิพาทของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนี้จึงยังคงยึดหลักการอุทธรณ์เป็นลำดับขั้น หรือระบบอุทธรณ์บังคับ (*Recours Administrative Obligatoire*) ซึ่งหากผู้เสียภาษีจะนำคดีขึ้นสู่ศาลได้นั้น จะต้องมีการโต้แย้งตั้งแต่ขั้นฝ่ายปกครองตามลำดับและภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด มิฉะนั้นจะมีผลให้การ

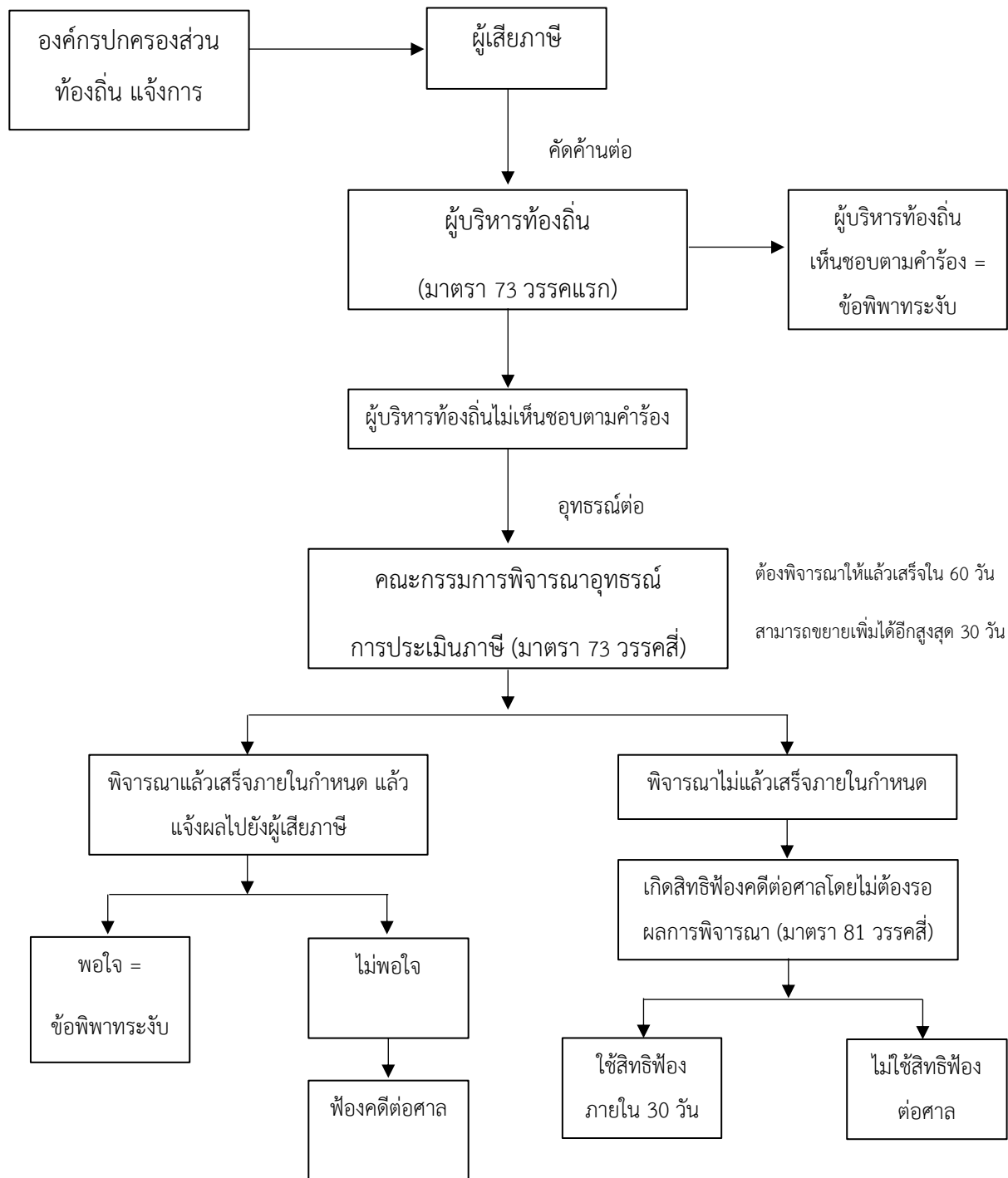
¹⁴⁵ มาตรา 81 วรรคห้า แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

¹⁴⁶ มาตรา 82 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

¹⁴⁷ สภานิติบัญญัติแห่งชาติ, เอกสารประกอบการพิจารณา ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ... บรรจุระเบียบวาระการ ประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติครั้งที่ 23/2560, หน้า 7.

ประเมินเป็นอันยุติ ผู้เสียภาษีย่อมไม่มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกลางเพื่อขอให้เพิกถอนการประเมินดังกล่าวได้อีก ทั้งนี้เป็นไปตามมาตรา 8 พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528¹⁴⁸

แผนผังที่ 1 แสดงขั้นตอนการระงับข้อพิพาทตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562



¹⁴⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6035 - 6038/2561

สำหรับประเด็นที่น่าสนใจในการปรับปรุงระบบการระงับข้อพิพาทนี้คือ กรณีตามมาตรา 81 วรรคสี่ซึ่งวางหลักถึงกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีวินิจฉัยอุทธรณ์ไม่แล้วเสร็จภายใน ระยะเวลาที่กำหนด (ซึ่งคือภายใน 60 วันและสามารถขยายเพิ่มได้อีก 30 วันรวมสูงสุด 90 วัน¹⁴⁹) ให้ผู้อุทธรณ์มี สิทธิฟ้องเป็นคดีต่อศาลได้โดยไม่ต้องรอฟังผลการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี แต่ต้องยื่นฟ้องต่อศาลภายใน 30 วันนับแต่พ้นกำหนดระยะเวลาดังกล่าว ซึ่งในกรณีนี้เป็นการที่กฎหมายเปิดช่อง ให้ผู้เสียภาษีใช้สิทธิทางศาลได้โดยไม่ต้องรอฟังผลการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็เพื่อให้ผู้ เสียภาษีได้รับความเป็นธรรมโดยเร็วภายในระยะเวลาตามกฎหมาย เนื่องจากการทำงานของ คณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ในอดีตภายใต้ภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้น มีระยะเวลาที่ใช้โดยเฉลี่ยต่อหนึ่งคำร้องเกินกว่า 200 วัน ต่อหนึ่งคำร้องขึ้นไป ดังนี้

ตารางที่ 1 แสดงสถิติระยะเวลาที่ใช้ในการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ภาษีโรงเรือนและที่ดินสำหรับกรุงเทพมหานคร¹⁵⁰

ปี	จำนวนคำร้องที่มีคำขอวินิจฉัยชี้ขาด	ระยะเวลาที่ใช้โดยเฉลี่ยต่อหนึ่งคำร้อง
พ.ศ. 2558	42 เรื่อง	282 วัน
พ.ศ. 2559	58 เรื่อง	294 วัน
พ.ศ. 2560	36 เรื่อง	316 วัน

ทั้งนี้ เนื่องจากตามกฎหมายเดิมนั้นมิได้มีการบัญญัติถึงขั้นตอนการอุทธรณ์ในชั้นคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ไว้ โดยบัญญัติถึงเพียงขั้นตอนการพิจารณาการประเมินใหม่ของผู้บริหารท้องถิ่นซึ่งมิได้มีการ บัญญัติจำกัดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของผู้บริหารท้องถิ่นไว้¹⁵¹ โดยตามแนวปฏิบัตินั้นได้มีการกำหนดข้อ ปฏิบัติให้คณะเทศมนตรีเป็นผู้มีหน้าที่พิจารณาคำร้องดังกล่าว ซึ่งคณะเทศมนตรีก็ได้มีการตั้งคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าวขึ้นประกอบไปด้วย ปลัด หัวหน้าส่วนการคลัง หัวหน้าส่วนโยธาธิการ หัวหน้าส่วน

¹⁴⁹ มาตรา 81 วรรคสองและวรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

¹⁵⁰ สุนทรื นาคทอง, “ปัญหาการจำกัดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากร,” (นิติศาสตรมหา บัณฑิต, สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2560), หน้า 145-147.

¹⁵¹ มาตรา 25 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475

สาธารณสุข นายกเทศมนตรี และเทศมนตรีอีก 2 ท่าน เป็นคณะที่มีอำนาจพิจารณาในขั้นตอนนี้¹⁵² ซึ่งมีได้มีการจำกัดเวลาในการพิจารณาคำร้องนั้น จึงเป็นอีกหนึ่งสาเหตุที่กฎหมายใหม่นี้จำเป็นต้องบัญญัติแต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ขึ้นมาให้ชัดเจน พร้อมทั้งบัญญัติระยะเวลาที่ต้องพิจารณาให้แล้วเสร็จด้วย และด้วยเหตุที่กฎหมายมีการบัญญัติอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการไว้อย่างชัดเจน คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามกฎหมายใหม่จึงจัดเป็น “เจ้าพนักงาน” ตามประมวลกฎหมายอาญาด้วย¹⁵³ ดังนั้นหากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ใช้ระยะเวลาเกินกว่าที่กฎหมายกำหนดไว้ก็อาจเป็นกรณีความผิดอาญาของเจ้าพนักงานตามมาตรา 157 แห่งประมวลกฎหมายอาญา ซึ่งวางหลักว่า “ผู้ใดเป็นเจ้าพนักงาน ปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบ เพื่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้หนึ่งผู้ใด หรือปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติหน้าที่โดยทุจริต ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่หนึ่งปีถึงสิบปี หรือปรับตั้งแต่สองหมื่นบาทถึงสองแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ” ส่งผลให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชุดใหม่จะต้องปฏิบัติหน้าที่ให้แล้วเสร็จภายในกรอบระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด กล่าวคือภายใน 60 หรือ 90 วันแล้วแต่กรณี หากพิจารณาล่าช้าก็อาจมีบทลงโทษทางอาญาได้หากมีเจตนาพิเศษตามกฎหมายอาญาข้างต้น

สำหรับมาตรา 81 วรรคสี่นี้มีขึ้นเพื่อป้องกันสิทธิของผู้เสียหายในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อาจจะใช้ระยะเวลาในการพิจารณาเกินกว่าที่กฎหมายได้กำหนดไว้ อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาหลักกฎหมายในมาตรา 81 วรรคสี่แล้วจะพบว่าหากผู้เสียหายใช้สิทธิฟ้องเป็นคดีต่อศาลนั้นก็จะเป็นกรณีที่ขัดกับมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ซึ่งได้บัญญัติมิให้นำคดีขึ้นสู่ศาลหากยังไม่มีผลการวินิจฉัยชี้ขาดจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จึงเป็นกรณีที่กฎหมายทั้งสองฉบับมีเนื้อหาที่ไม่สอดคล้องกัน ส่งผลให้เกิดปัญหาในการตีความว่าจะใช้บังคับตามกฎหมายฉบับใด โดยหากมีการตีความยึดตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 โดยให้ผู้เสียหายสามารถนำคดีขึ้นไปยังศาลได้โดยไม่ต้องมีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้นย่อมส่งผลกระทบต่อหลักการทางภาษีคือผลกระทบต่อระบบอุทธรณ์บังคับที่ศาลภาษีอากรยึดเป็นแนวการวินิจฉัยคดีเกี่ยวกับภาษีมานาน ดังคำพิพากษาศาลฎีกาที่น่าสนใจต่อไปนี้ (สามารถศึกษาแนวคำพิพากษาเพิ่มเติมได้ในภาคผนวก ข.)

¹⁵² คำพิพากษาฎีกาที่ 860/2520

¹⁵³ ชนาชิต ตั้งสิริไพศาล, “ปัญหาความไม่สอดคล้องกันระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์และฟ้องคดีภาษีอากร: กรณีศึกษาพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 และพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562,” หน้า 93-94.

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6035 - 6038/2561: จำเลยได้รับแบบแจ้งการประเมินเรียกเก็บอากรขาเข้า/ขาออก ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีอื่น ๆ (กรณีอื่น ๆ) หากจำเลยไม่เห็นด้วยกับการประเมินจำเลยก็ชอบที่จะใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน แต่จำเลยหาได้ใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินไม่ แสดงว่าจำเลยไม่ตั้งใจโต้แย้งการประเมิน อันมีผลให้การประเมินเป็นอันยุติ จำเลยย่อมไม่มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกลางเพื่อขอให้เพิกถอนการประเมินดังกล่าวและย่อมไม่มีสิทธิต่อสู้คดีว่าการประเมินไม่ชอบด้วยกฎหมาย

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1907/2558: พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 มาตรา 112 ฉ บัญญัติให้ผู้นำของเข้ามีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินและ ป.รัชฎากร มาตรา 30 บัญญัติให้อุทธรณ์การประเมินภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน จึงเป็นกรณีที่มีกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในระยะเวลาที่กำหนด หากผู้นำของเข้าไม่อุทธรณ์ก็ต้องถือว่าพอใจการประเมินและเป็นอันยุติ ผู้นำของเข้าจะนำคดีมาฟ้องให้เพิกถอนการประเมินไม่ได้ ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 7 (1) และมาตรา 8 และไม่อาจต่อสู้คดีในชั้นศาลว่าการประเมินไม่ชอบ จำเลยที่ 1 มิได้อุทธรณ์การประเมิน ย่อมไม่มีสิทธิยกข้อต่อสู้ในชั้นศาลว่าการประเมินไม่ชอบด้วยกฎหมายเนื่องจากการประเมินผิดประเภท

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5875/2543: จำเลยมิได้โต้แย้งคำชี้ขาดการประเมินค่ารายปีและค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินภายในกำหนดระยะเวลาตามกฎหมาย จึงไม่มีสิทธิโต้แย้งต่อศาลได้ว่าการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดิน ไม่ว่าผู้รับประเมินจะอยู่ในฐานะโจทก์หรือจำเลยอย่างไรก็ตาม

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1412/2549: ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 19 และ 20 การออกหมายเรียกเป็นขั้นตอนหนึ่งของการประเมิน หากโจทก์เห็นว่าการออกหมายเรียกไม่ชอบด้วยกฎหมายโจทก์ก็ชอบที่จะโต้แย้งคัดค้านโดยอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่ได้รับแจ้งการประเมินคือได้รับหนังสือแจ้งการเปลี่ยนแปลงผลขาดทุนสุทธิสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2530 ถึง 2532 ตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 30 เมื่อโจทก์ไม่ใช้สิทธิอุทธรณ์ก็ต้องถือว่าการประเมินชอบด้วยกฎหมายแล้ว โจทก์ไม่มีอำนาจฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินตามหนังสือแจ้งการเปลี่ยนแปลงผลการขาดทุนสุทธิดังกล่าวเพราะต้องห้ามตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 (1) และ 8

จึงจะเห็นได้ว่า ข้อพิพาททางภาษีอากรนั้นศาลภาษีอากรไทยได้ยึดหลักตามระบบอุทธรณ์บังคับ มาโดยตลอด ซึ่งเป็นไปตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 เพื่อตอบสนองวัตถุประสงค์ทั้งสามด้านได้แก่

(ก) วัตถุประสงค์ด้านเกี่ยวกับประชาชน คือ เป็นมาตรการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี และได้รับความสะดวก รวดเร็ว และประหยัดค่าใช้จ่าย

(ข) วัตถุประสงค์ด้านที่เกี่ยวกับฝ่ายปกครอง คือ เปิดโอกาสให้ฝ่ายปกครองได้ทบทวน คำสั่งของตน และ

(ค) วัตถุประสงค์ด้านที่เกี่ยวกับกระบวนการยุติธรรม คือ ให้ฝ่ายปกครองช่วยแบ่งเบาภาระของศาลโดยช่วยยกชั้นกรองประเด็นข้อพิพาทและช่วยลดจำนวนคดีหรือข้อพิพาทในทางปกครองหากสามารถ ยุติข้อพิพาทลงได้ก่อนนำขึ้นสู่ศาล

ในประเด็นการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองนี้ ผู้เขียนเห็นว่าเป็นระบบที่เหมาะสมกับสถานการณ์ของประเทศไทยที่มีคดีขึ้นสู่ศาลเป็นจำนวนมากโดยมีคดีค้างอยู่ในศาลเป็นจำนวนมากต่อปี¹⁵⁴ เนื่องจากศาลภาษีอากรกลางนั้นมีเพียงแห่งเดียวในประเทศซึ่งตั้งอยู่ที่กรุงเทพมหานคร ในทางปฏิบัตินั้นหากศาลต้องทำหน้าที่เผชิญ สืบเองทั้งหมดเพื่อหาข้อเท็จจริงในคดีอันเป็นข้อเท็จจริงในท้องถิ่นที่อยู่ห่างไกล เช่น เชียงราย หรือ ปัตตานี ย่อม เป็นอุปสรรคต่อการพิจารณาคดี ประกอบกับจำนวนบุคลากรที่มีไม่เพียงพอจึงทำได้ยากในทางปฏิบัติ ทำให้เกิด ปัญหาความล่าช้าในขั้นตอนการพิจารณาของศาล ซึ่งส่งผลให้ประชาชนหรือผู้เสียภาษีได้รับความไม่เป็นธรรมล่าช้าไป ด้วย นอกจากนี้ยังอาจส่งผลกระทบต่อภาพลักษณ์ของประเทศในกรณีที่ต่างชาติจะเข้ามาลงทุนในประเทศไทยด้วย เนื่องจากเป็นคดีอันเกี่ยวกับภาษีซึ่งมีผลอย่างมากต่อนักลงทุน ดังจะเห็นได้จากดัชนีชี้วัดความน่าลงทุนในประเทศ

¹⁵⁴ สถิติคดีที่อยู่ระหว่างการพิจารณาและคดีเสร็จไปของศาลภาษีอากรกลาง ประจำปี พ.ศ. 2561 ชี้ว่าในปี 2561 นั้นมีคดีค้างมา 122 คดี มีคดีรับใหม่ 245 คดี มีการวินิจฉัยแล้วเสร็จ 250 คดี โดยมีคดีค้างไปทั้งหมด 117 คดี โดยในกรณีนี้ยังไม่รวมกรณีที่มีการอุทธรณ์ไปยังศาลสูง ข้อมูลจาก สำนักงานศาลยุติธรรม, รายงานสถิติคดีศาลยุติธรรมทั่วราชอาณาจักร ประจำปี พ.ศ. 2561, (กรุงเทพมหานคร: สำนักงานศาลยุติธรรม, 2562), หน้า 159.

ต่าง ๆ ทั่วโลก ซึ่งมีตัวชี้วัดเรื่องระเบียบข้อบังคับและกระบวนการยุติธรรมได้จัดอันดับให้ไทยอยู่ในลำดับ 71 จาก 128 ประเทศในปีพ.ศ. 2563¹⁵⁵

อีกทั้งคดีภาษีอากรเป็นคดีแพ่งซึ่งมีระบบการพิจารณาคดีและสืบพยานหลักฐานเป็นระบบกล่าวหา ศาลภาษีอากรไม่มีหน้าที่ในการเสาะแสวงหาข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานในคดีเพิ่มเติมได้ด้วยตนเอง โดยคู่ความ (ได้แก่ ผู้เสียภาษีฝ่ายหนึ่งกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอีกฝ่ายหนึ่ง) มีหน้าที่ต้องนำสืบให้ศาลเห็นถึงข้อเท็จจริงและมูลเหตุข้อพิพาทโดยชัดเจน¹⁵⁶ ซึ่งหากไม่มีการกลั่นกรองประเด็นข้อพิพาทโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อน ในทางนำสืบจึงมีความเป็นไปได้ว่าคุณจะไม่สามารถชี้มูลเหตุข้อพิพาทได้ จนตกเป็นคดีที่ไม่มีมูลไป หรืออาจไม่สามารถชี้ให้ศาลเห็นมูลเหตุโดยชัดเจนได้ในทันทีทำให้ต้องมีการนัดวันพิจารณาเพิ่มเติม ซึ่งล้วนแล้วแต่ส่งผลให้กระบวนการพิจารณาดำเนินการไปอย่างล่าช้า ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า การอุทธรณ์ตามกระบวนการภายในฝ่ายปกครองก่อนจะเป็นการช่วยกลั่นกรองประเด็นข้อพิพาทก่อนขึ้นสู่ศาลได้เป็นอย่างดี ส่งผลให้กระบวนการพิจารณาในศาลเป็นไปได้อย่างรวดเร็วขึ้น ระบบอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองจึงยังคงมีความจำเป็นต่อระบบการระงับข้อพิพาทคดีภาษีอากรของไทย นอกจากนี้ ภายหลังจากที่พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มีการบังคับใช้ก็จะส่งผลให้รัฐมีการเก็บภาษีดังกล่าวครอบคลุมทั่วทุกพื้นที่มากขึ้นกว่าภาษีเดิม ผู้ที่ถูกจัดเก็บภาษีก็จะมีจำนวนที่มากขึ้นซึ่งย่อมส่งผลกระทบต่อความเป็นไปได้ที่จะนำคดีขึ้นสู่ศาลมีมากขึ้นตามไปด้วยการกลั่นกรองข้อพิพาทตามกระบวนการทางปกครองจึงมีความจำเป็นอย่างยิ่ง

ในประเด็นกรอบระยะเวลาการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการนั้น ผู้เขียนเห็นว่า การพิจารณาดังกล่าวควรจะสามารถทำได้โดยละเอียดตามลักษณะของภาษีทรัพย์สินเพื่อให้การกลั่นกรองข้อพิพาทในชั้นฝ่ายปกครองเกิดประสิทธิภาพสูงสุด ซึ่งเมื่อพิจารณาถึงกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ซึ่งกำหนดระยะเวลาไว้ 60 วัน โดยสามารถขยายระยะเวลาได้อีกสูงสุด 30 วัน รวมแล้วสูงสุด 90 วัน ซึ่งเป็นระยะเวลาที่จำกัด¹⁵⁷ ในกรณีนี้เมื่อพิจารณาถึงทางปฏิบัติของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะพบว่า ในช่วงแรกที่กฎหมายเพิ่งถูกประกาศใช้นั้นย่อมมีความเป็นไปได้สูงที่

¹⁵⁵ World Justice Project, WJP Rule of Law Index 2020 [Online], 2021, Source: https://worldjusticeproject.org/sites/default/files/documents/WJP-ROLI-2020-Online_0.pdf [March 30, 2021], P. 145.

¹⁵⁶ มาตรา 84/1 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งประกอบมาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528

¹⁵⁷ มาตรา 81 วรรคสองและวรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

เจ้าหน้าที่ปฏิบัติงานและผู้เสียหายยังไม่เข้าใจถึงหลักเกณฑ์กฎหมายใหม่ที่มีการเปลี่ยนแปลงจากกฎหมายเดิมได้ดีเท่าใดนัก จึงยอมเป็นธรรมดาที่จะมีข้อพิพาทที่เกิดขึ้นจากเหตุดังกล่าวในช่วงปีแรก ๆ เป็นจำนวนมาก ซึ่งหากคณะกรรมการมีระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์อย่างจำกัดในช่วงเวลานี้ก็อาจส่งผลให้เป็นการเร่งการวินิจฉัย ทำให้การวินิจฉัยนั้นไม่สามารถทำได้โดยละเอียดเพียงพอที่จะพิจารณาทั้งข้อเท็จจริงและสภาพของทรัพย์สินอันเป็นการพิจารณาที่จำเป็นตามลักษณะเฉพาะของข้อพิพาททางภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพในการกลั่นกรองข้อพิพาทอันเป็นวัตถุประสงค์หลักของการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองข้างต้นได้

สำหรับในกรณีประเด็นการอุทธรณ์นั้น เป็นอีกหนึ่งประเด็นที่ผู้เขียนหยิบยกมาวิเคราะห์ เนื่องจากมีผลกระทบต่อการใช้สิทธิโต้แย้งของผู้เสียหาย ดังที่ผู้เขียนเคยสรุปไว้แล้วในหัวข้อที่ 3.4.1 ว่ามาตรการโต้แย้งภายใต้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 นี้จะครอบคลุมเพียง 2 กรณี ได้แก่ (1) การโต้แย้งการประเมินภาษี และ (2) มาตรการเรียกเก็บภาษี เท่านั้น ซึ่งจะไม่ได้ครอบคลุมถึงกรณีการโต้แย้งราคาประเมินด้วย โดยการโต้แย้งราคาประเมินนี้จะมีหลักเกณฑ์ตามพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562 ในประเด็นนี้ผู้เขียนเห็นว่ากรณีที่กฎหมายบัญญัติให้ผู้เสียหายต้องแยกอุทธรณ์ประเด็นดังกล่าวออกจากกันทั้งที่เป็นประเด็นที่เกี่ยวข้องกันโดยตรง อีกทั้งตามกฎหมายเดิมก็ไม่ได้แยกการอุทธรณ์ดังกล่าวออกจากกันแต่อย่างใด อาจส่งผลให้ผู้เสียหายที่ต้องการจะใช้สิทธิอุทธรณ์ศึกษาเพียงแค่พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ซึ่งเป็นบทบัญญัติหลักของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และไม่ทราบว่าตนจะต้องใช้สิทธิอุทธรณ์ราคาประเมินแยกตามกฎหมายอีกฉบับหนึ่ง ในกรณีนี้ผู้เขียนเห็นว่า การละเลยการใช้สิทธิโต้แย้งราคาประเมินดังกล่าวอาจทำให้ผู้เสียหายต้องเสียสิทธิในการอุทธรณ์ราคาประเมินดังกล่าวตลอดไป

บทที่ 4

มาตรการบังคับเพื่อการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินตามกฎหมายในประเทศไทย

ประเทศไทยแบ่งการเก็บภาษีเกี่ยวกับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างออกเป็น 2 ประเภท คือ ภาษีทรัพย์สิน สำหรับใช้เป็นที่อยู่อาศัย หรือภาษีท้องถิ่น (Council Tax) ซึ่งอยู่ภายใต้พระราชบัญญัติการเงินท้องถิ่น ค.ศ. 1992 (Local Government Finance Act 1992) และภาษีทรัพย์สินสำหรับสถานที่ที่ไม่มีการพักอาศัย หรือภาษีธุรกิจ (Business Rate or Non Domestic Rate) ซึ่งอยู่ภายใต้พระราชบัญญัติการเงินท้องถิ่น ค.ศ. 1988 (Local Government Finance Act 1988)

4.1 ภาษีท้องถิ่น (Council Tax)

4.1.1 การกำหนดฐานภาษี

(1) **ผู้มีหน้าที่เสียภาษี** ภาษีท้องถิ่นเป็นภาษีที่เรียกเก็บจากการเข้าไปอาศัยในสถานที่ดังกล่าว เป็นสำคัญ โดยกฎหมายได้กำหนดลำดับศักดิ์ของบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีไว้ 6 ลำดับ กล่าวคือ หากมีบุคคลใน ลำดับแรกอยู่บุคคลในลำดับถัดไปย่อมไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีซึ่งการจะพิจารณาว่ามีบุคคลในลำดับต้นอยู่หรือไม่ จะต้องพิจารณา ณ ขณะที่มีการประเมินภาษี สำหรับบุคคล 6 ลำดับนั้นได้แก่¹⁵⁸

(ก) เป็นผู้พักอาศัย และได้รับประโยชน์จากการครอบครองกรรมสิทธิ์ในที่พักอาศัยหรือ อสังหาริมทรัพย์นั้น ไม่ว่าจะทั้งหมดหรือบางส่วน

(ข) เป็นผู้ครอบครอง และได้รับประโยชน์จากการเช่าที่พักอาศัยหรือถือครอง อสังหาริมทรัพย์นั้น ไม่ว่าจะทั้งหมดหรือบางส่วน

(ค) เป็นผู้ครอบครองตามกฎหมายหรือเป็นผู้ครอบครองที่มีหลักประกัน ไม่ว่าจะทั้งหมด หรือบางส่วน

¹⁵⁸ มาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติการเงินท้องถิ่น ค.ศ. 1992

(ง) เป็นผู้ครอบครองที่มีสัญญาให้ครอบครองที่พักอาศัย หรือเป็นผู้ครอบครองตามใบอนุญาต ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน

(จ) เป็นผู้ครอบครองที่อยู่ไม่น้อยกว่า 6 เดือน

(ฉ) เป็นเจ้าของที่พักอาศัย (ในกรณีไม่มีผู้ครอบครอง)

ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีท้องถิ่นต้องเป็นสถานที่ที่ใช้สำหรับพักอาศัย เช่น บังกะโล แพลต บ้านเคลื่อนที่ หรือเรือที่ใช้เป็นที่พักอาศัย โดยพิจารณาการอยู่อาศัยจากลักษณะทางกายภาพ โดยที่พักอาศัยให้หมายความรวมถึง สวน ที่จอดรถส่วนตัว และที่เก็บของในบ้านที่ไว้ใช้เพื่ออยู่อาศัยด้วย¹⁵⁹

4.1.2 การคำนวณภาษี

การกำหนดอัตราภาษี จัดเก็บตามประเภทอัตราประเมินภาษีที่เรียกว่า Valuation Band ทั้ง 8 ประเภทซึ่งจะจัดสรรตามมูลค่าที่แท้จริงหรือมูลค่าต้นทุนของที่อยู่อาศัย โดยในการคำนวณอัตราภาษีนั้นจะขึ้นอยู่กับหน่วยงานบริการสาธารณะในท้องถิ่นว่าต้องใช้งบประมาณเท่าใด อัตราภาษีจึงมีการปรับเปลี่ยนตลอดโดยอัตราจะแปรผันตรงกับมูลค่าของที่พักอาศัย ตัวอย่างของ Valuation Band ของที่พักอาศัยในอังกฤษ ณ วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2534 ดังนี้¹⁶⁰

¹⁵⁹ Government Digital Service, Council Tax [Online], Source: <https://www.gov.uk/council-tax/who-has-to-pay> [March 30, 2021].

¹⁶⁰ Government Digital Service, How domestic properties are assessed for Council Tax bands [Online], Source: <https://www.gov.uk/guidance/understand-how-council-tax-bands-are-assessed#council-tax-band-assessments> [March 30, 2021].

ตารางที่ 2 แสดง Valuation Band ของที่พักออาศัยในอังกฤษ ณ วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2534

ประเภทอัตราประเมินภาษี	มูลค่าที่พักออาศัย
A	ไม่เกิน £40,000
B	£40,001 ถึง £52,000
C	£52,001 ถึง £68,000
D	£68,001 ถึง £88,000
E	£88,001 ถึง £120,000
F	£120,001 ถึง £160,000
G	£160,001 ถึง £320,000
H	มากกว่า £320,000 ขึ้นไป

4.1.3 มาตรการบังคับเพื่อการจัดเก็บภาษี

(1) **การเรียกเก็บภาษี** หน่วยงานที่ทำหน้าที่ในการประเมินคือ The Valuation Office Agency ภายใต้กำกับดูแลของสรรพากรอังกฤษจะแต่งตั้งพนักงานสำรวจเพื่อสำรวจราคาประเมินของที่พักออาศัยในพื้นที่ต่าง ๆ และส่งบัญชีอัตราประเมิน (Valuation Band) ให้แก่เจ้าหน้าที่เรียกเก็บภาษีเพื่อทำการเรียกเก็บภาษีต่อไป

ในการเรียกเก็บภาษีก็จะมีกรส่งแบบประเมินภาษีให้กับผู้มีหน้าที่เสียภาษีให้ตอบแบบประเมินกลับมายังองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งหากไม่ตอบภายในระยะเวลาที่กำหนดก็จะถูกปรับเป็นจำนวนเงิน £50 โดยผู้เสียภาษีจะต้องตอบว่าตนเห็นด้วยหรือไม่เห็นด้วยกับอัตราภาษีตามแบบประเมินดังกล่าว ซึ่งหากไม่เห็นด้วยผู้เสียภาษีก็มีสิทธิโต้แย้งคัดค้านได้ ซึ่งจะกล่าวถึงในหัวข้อระเบียบข้อพิพาทต่อไป

(2) การชำระภาษี เมื่อผู้เสียภาษีได้ตอบแบบประเมินแล้วทางองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะทำการแจ้งการประเมินโดยส่งใบแจ้งหนี้ให้แก่ผู้เสียภาษีในระหว่างเดือนมีนาคมถึงเมษายนของทุกปี โดยใบแจ้งหนี้จะมีเนื้อหา ดังนี้

(ก) ค่าภาษีตลอดทั้งปี

(ข) ที่มาของค่าภาษีนั้น

(ค) วันที่ครบกำหนดชำระค่าภาษี

โดยทั่วไปองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะแบ่งการชำระภาษีออกเป็น 10 งวด ผู้เสียภาษีสามารถผ่อนชำระเดือนละงวดเป็นเวลา 10 เดือนหรือผู้เสียภาษีอาจร้องขอแบ่งชำระเป็น 12 งวดก็ได้¹⁶¹

(3) ภาษีค้างชำระ การชำระภาษีจะแบ่งการชำระออกเป็น 10 งวดตลอดทั้งปี โดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะเรียกเก็บเป็นงวด ๆ เมื่อผู้เสียภาษีไม่ชำระงวดใดงวดหนึ่งภายในระยะเวลาที่กำหนดในใบแจ้งหนี้ ภาษีนั้นจะตกเป็นภาษีค้างชำระ (Tax Arrears) ทันที ซึ่งผู้เสียภาษีควรติดต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของตนซึ่งองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะช่วยหาทางแก้ไขให้ เช่น ช่วยเพิ่มงวดผ่อนชำระเป็น 12 งวดหรือแม้แต่ให้ส่วนลดพิเศษ (One-Off Discount) สำหรับภาษีค้างชำระนั้น¹⁶²

(4) มาตรการเร่งรัดภาษีค้างชำระ เมื่อภาษีนั้นตกเป็นภาษีค้างชำระแล้วทางองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในประเทศอังกฤษจะมีมาตรการจัดการตามลำดับ ดังนี้¹⁶³

(ก) การออกหนังสือแจ้งเตือนครั้งที่หนึ่ง: องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะส่งหนังสือแจ้งเตือน (Reminder Notice) ให้ผู้เสียภาษีมาชำระภาษี โดยให้เวลาชำระภาษีค้างเป็นเวลา 7 วัน

¹⁶¹ Government Digital Service, Council Tax [Online], Source: <https://www.gov.uk/council-tax/who-has-to-pay> [March 30, 2021].

¹⁶² Government Digital Service, Pay Council Tax arrears [Online], Source: <https://www.gov.uk/council-tax-arrears> [March 30, 2021].

¹⁶³ Ibid.

(ข) การออกหนังสือแจ้งเตือนครั้งที่สอง: หากผู้เสียหายไม่ชำระภาษีตามหนังสือแจ้งเตือนฉบับแรก องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะมีหนังสือเตือนฉบับที่สองตามมา (Second Reminder Notice) ซึ่งมีเนื้อหาคล้ายกับฉบับแรกคือให้เวลาในการชำระภาษีค้างเพิ่มอีก 7 วัน

(ค) การเรียกให้จ่ายภาษีทั้งปี: หากผู้เสียหายยังไม่ชำระตามกำหนดในหนังสือแจ้งเตือนครั้งที่สอง อีก ทางองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะออกหนังสือเรียกให้จ่ายภาษีทั้งปี (Final Notice) โดยให้เวลาชำระภายใน 7 วันเช่นเดียวกัน

(ง) การขอคำสั่งศาลแขวงหรือ Liability Order: หากผู้เสียหายยังไม่ชำระภาษีค้างเมื่อล่วงพ้นกำหนดใน Final notice องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจยื่นเรื่องต่อศาลแขวงเพื่อให้ศาลมีคำสั่งให้ท้องถิ่นสามารถไปบังคับยึดอายัดทรัพย์สินของผู้เสียหายได้ (Liability Order) ซึ่งในกรณีนี้ ผู้เสียหายสามารถเข้าให้การต่อศาลถึงเหตุผลที่ตนมิได้ชำระภาษีค้างนั้นเพื่อยับยั้งการออก Liability Order ได้

(จ) การอายัดทรัพย์สิน: เมื่อศาลออก Liability Order ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแล้ว และเมื่อผู้เสียหายได้รับ Liability Order นั้นแล้วยังเพิกเฉยไม่มาชำระภาษีค้าง องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจในการอายัดสิทธิต่าง ๆ ของผู้เสียหายได้ เช่น เงินเดือน ค่าจ้างและสิทธิประโยชน์อื่นจากงาน เงินได้อื่น เงินสวัสดิการสำหรับคนกำลังหางาน (Jobseeker's Allowance) เงินบำนาญ เงินสวัสดิการ Universal Credit ของผู้เสียหาย เป็นต้น โดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น สามารถรับเงินจากลูกหนี้แห่งสิทธินั้น ๆ ของผู้เสียหายได้เองโดยตรง กล่าวคือ หากเป็นกรณีอายัดเงินเดือนของผู้เสียหาย องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นก็สามารถไปรับเงินเดือนจากนายจ้างของผู้เสียหายได้โดยตรง

(ฉ) การยึดทรัพย์สิน: หากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไม่สามารถใช้มาตรการอายัดทรัพย์สินตามข้อ (5) เพื่อจัดการกับหนี้ภาษีค้างได้แล้ว องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะตั้งเจ้าพนักงานยึดทรัพย์สิน (Bailiffs) ขึ้นเพื่อทำการยึดทรัพย์สินของผู้เสียหายมาขายทอดตลาด โดยเจ้าพนักงานยึดทรัพย์สินจะทราบจำนวนหนี้ทั้งหมดของผู้เสียหายและจะเข้าไปยึดทรัพย์สินตามที่สมควรซึ่งส่วนมากทรัพย์สินที่ยึดจะเป็นสินค้าฟุ่มเฟือย ผู้เสียหายจึงไม่ค่อยเดือดร้อนนัก อย่างไรก็ตาม กฎหมายได้บัญญัติถึงทรัพย์สินบางประเภทที่เจ้าพนักงานยึดทรัพย์สินไม่สามารถยึดไปได้เพื่อมิให้ผู้เสียหายเดือดร้อนเกินควรจากการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานยึดทรัพย์สิน ได้แก่ สิ่งของ

จำเป็นต่อการดำรงชีพ สิ่งของจำเป็นต่อการประกอบอาชีพที่มีค่าไม่เกิน £1,350 และทรัพย์สินของบุคคลอื่นซึ่งมิใช่ของผู้เสียภาษี¹⁶⁴

4.1.4 การระงับข้อพิพาท

ขั้นตอนในการโต้แย้งคัดค้านนั้นจะแบ่งออกเป็น 3 ขั้นตอนตามลำดับ ดังนี้¹⁶⁵

(1) อุทธรณ์การประเมินต่อท้องถิ่น (Council)

เมื่อผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการแจ้งการประเมินภาษีท้องถิ่นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (ดูข้อ 4.1.3) ผู้เสียภาษีจะสามารถโต้แย้งคัดค้านการประเมินนั้นต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เพื่อการทบทวนการประเมินนั้นได้ ซึ่งกฎหมายได้กำหนดกรณีที่ผู้เสียภาษีมิสิทธิในการโต้แย้งไว้ 4 กรณีดังต่อไปนี้¹⁶⁶

- กรณีที่อยู่อาศัยของตนไม่ควรถูกเสียภาษี
- กรณีแจ้งการประเมินผิดคน
- กรณีจำนวนเงินภาษีที่ประเมินมาผิด
- กรณีการประเมินมิได้คำนึงถึงการลดหย่อนภาษีตามกฎหมาย

องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะต้องดำเนินการทบทวนการประเมินตามคำร้องให้แล้วเสร็จภายใน 2 เดือนหลังได้รับคำร้องนั้น โดยมีอำนาจแก้ไขใบแจ้งหนี้ (Bill) เมื่อเห็นว่าการแจ้งนั้นผิดจริงหรืออาจยืนยันพร้อมทั้งชี้แจงคำอธิบายเพิ่มเติมให้แก่ผู้เสียภาษีที่ยื่นเรื่องนั้น

¹⁶⁴ Government Digital Service, Bailiff Powers when they visit your home [Online], Source: <https://www.gov.uk/your-rights-bailiffs> [March 30, 2021].

¹⁶⁵ Government Digital Service, Appeal a Council Tax bill or fine [Online], Source: <https://www.gov.uk/council-tax-appeals> [March 2, 2021].

¹⁶⁶ Ibid.

นอกจากนี้เพื่อความรวดเร็วในการดำเนินการแก้ไข หากผู้เสียภาษีเห็นว่าอัตราการประเมินซึ่งประเมินโดย Valuation Office Agency (VOA) ไม่ถูกต้องผู้เสียภาษีสามารถดำเนินการแจ้งไปยัง VOA ได้โดยตรง โดยการไม่ถูกต้องนั้นมาจากกรณีดังต่อไปนี้¹⁶⁷

- กรณีมูลค่าของบ้านลดลง อันเนื่องมาจากบ้านถูกทำลาย
- กรณีมีการหยุดใช้สอยพื้นที่บางส่วนที่เคยใช้เพื่อการอยู่อาศัย
- กรณีมูลค่าที่แท้จริงของบ้านเพิ่มขึ้น เนื่องจากการปรับปรุง

(2) อุทธรณ์ต่อ Valuation Tribunal for England (VTE หรือ Land Tribunal)

หากผู้เสียภาษียังคงไม่เห็นด้วยกับคำชี้แจงหรือการประเมินใหม่ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นตามข้อ (1) หรือผู้เสียภาษีมิได้รับการตอบกลับภายใน 2 เดือนนับแต่ที่ได้ส่งคำร้องไป ผู้เสียภาษีมิสิทธิที่จะยื่นเรื่องอุทธรณ์ไปยัง Valuation Tribunal for England หรือ VTE โดยผู้เสียภาษีจะต้องอุทธรณ์ภายใน 2 เดือนหลังจากที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแจ้งผลการวินิจฉัยหรือภายใน 4 เดือนหลังจากที่ผู้เสียภาษีได้ส่งเรื่องโต้แย้งไปยังองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแล้วไม่ได้รับการตอบรับภายใน 2 เดือน แล้วแต่กรณี¹⁶⁸

Valuation Tribunal for England หรือ VTE เป็นคณะกรรมการที่เป็นอิสระไม่ได้ขึ้นตรงต่อสรรพากรอังกฤษ โดยจะประกอบไปด้วย President และ Vice-President สามคน ซึ่งได้รับการแต่งตั้งโดยผู้บริหารสูงสุดสรรพากร (Lord Chancellor) โดยเป็นอิสระจากสรรพากร เมื่อเข้าสู่การพิจารณาอุทธรณ์นั้น VTE จะพิจารณาร่วมกับสมาชิกอื่น ๆ ที่มีความเชี่ยวชาญในกระบวนการพิจารณาคดีที่มาจากวงการต่าง ๆ ในสังคมเข้ามาทำหน้าที่ร่วมกันเป็น *คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์* ซึ่งจะทำหน้าที่กึ่งตุลาการ กล่าวคือ จะมีการเรียกองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นและผู้เสียภาษีมาสืบพยานในห้องเพื่อถามข้อเท็จจริงเหมือนศาลแต่ไม่จำเป็นต้องมีทนายความ โดยคณะกรรมการพิจารณามีอำนาจพิจารณาในเรื่องการประเมินภาษี ความรับผิดชอบของผู้เสียภาษี จำนวนภาษีที่

¹⁶⁷ Government Digital Service, [Challenge your Council Tax band](https://www.gov.uk/challenge-council-tax-band) [Online], Source: <https://www.gov.uk/challenge-council-tax-band> [March 15, 2021].

¹⁶⁸ Government Digital Service, [Appeal a Council Tax bill or fine](https://www.gov.uk/council-tax-appeals) [Online], Source: <https://www.gov.uk/council-tax-appeals> [March 2, 2021].

ต้องเสีย วันที่ที่แจ้งในแบบประเมินถูกต้องหรือไม่ ใบแจ้งการประเมินขอด้วยกฎหมายหรือไม่ และค่าปรับจากการไม่ชำระภาษีตามกำหนดถูกต้องหรือไม่¹⁶⁹

สำหรับผลการวินิจฉัยของ VTE นั้น หาก VTE เห็นด้วยกับผู้เสียภาษี VTE มีอำนาจสั่งให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น แก้ไขการประเมินและใบแจ้งหนี้ได้พร้อมทั้งจัดการงดผ่อนชำระภาษีตามใบแจ้งหนี้ใหม่ตามปกติ แต่หากผลการวินิจฉัยของ VTE นั้นมิได้เป็นไปตามอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีและผู้เสียภาษีเกิดไม่พอใจ ผู้เสียภาษีย่อมมีสิทธิในการนำคดีขึ้นสู่ศาล

(3) ฟ้องคดีต่อศาล High Court

หากผู้เสียภาษีไม่พอใจในผลการวินิจฉัยของ VTE ผู้เสียภาษีย่อมมีสิทธิในการนำคดีขึ้นสู่ศาล High Court โดยการจะนำคดีขึ้นสู่ High Court ได้นั้นต้องยื่นคำฟ้องภายใน 4 สัปดาห์นับจากวันที่ได้รับคำวินิจฉัยของ VTE ผู้เสียภาษีจะไม่สามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลได้หาก VTE ยังวินิจฉัยไม่แล้วเสร็จ¹⁷⁰

4.2 ภาษีธุรกิจหรือภาษีที่ไม่มีการอยู่อาศัย (Business Rate or Non Domestic Rate)

4.2.1 การกำหนดฐานภาษี

(1) **ผู้มีหน้าที่เสียภาษี** ภาษีธุรกิจหรือภาษีที่ไม่มีการอยู่อาศัยเป็นภาษีที่องค์กรท้องถิ่นเรียกเก็บจากเจ้าของหรือผู้ครอบครองที่ดินหรือที่รกร้างว่างเปล่าหรืออสังหาริมทรัพย์ที่กฎหมายกำหนดให้ต้องเสียภาษี

(2) **ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี** กฎหมายกำหนดให้ทรัพย์สินที่ไม่ได้ใช้เพื่อการพักอาศัยหรือใช้เพื่อการพาณิชย์หรือการค้าเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษี โดยมีทรัพย์สินบางประเภทที่กฎหมายกำหนดว่าได้รับยกเว้นภาษีดังกล่าว เช่น สถานที่ที่ใช้เพื่อสวัสดิการผู้พิการ¹⁷¹

¹⁶⁹ Valuation Tribunal Service, Council tax liability [Online], Source: <https://www.valuationtribunal.gov.uk/council-tax/council-tax-liability-2/> [December 11, 2020].

¹⁷⁰ Regulation 43, The Valuation Tribunal for England (Council Tax and Rating Appeals) (Procedure) Regulations 2009 No. 2269

¹⁷¹ Government Digital Service, Business rates relief [Online], Source: <https://www.gov.uk/apply-for-business-rate-relief/exempted-buildings-and-empty-buildings-relief> [March 31, 2021].

4.2.2 การคำนวณภาษี

การกำหนดอัตราภาษี

(1) สำหรับภาษีที่ไม่มีการอยู่อาศัย (Non Domestic Rate) นั้นกฎหมายได้บัญญัติให้แบ่งบัญชีอัตราภาษีนั้นเป็น 3 ประเภท คือ

(ก) บัญชีอัตราภาษีท้องถิ่นสำหรับสถานที่ที่ไม่มีที่พักอาศัย

(ข) บัญชีอัตราภาษีส่วนกลางสำหรับสถานที่ที่ไม่มีที่พักอาศัย เป็นบัญชีอัตราภาษีที่กำหนดเฉพาะบางเมืองในประเทศอังกฤษ เช่น ลอนดอน เป็นต้น

(ค) บัญชีอัตราภาษีสำหรับที่อยู่อาศัยในชนบท บัญชีอัตราภาษีประเภทนี้จะได้รับการบรรเทาภาระภาษีมากถึง 50% - 100% โดยขึ้นอยู่กับสถานะประโยชน์ของชุมชนนั้น

(2) สำหรับภาษีธุรกิจ (Business Rate) นั้นจะใช้ฐานภาษีตามราคาประเมิน (Rateable Value) ซึ่งประเมินโดย The Valuation Office Agency หรือ VOA¹⁷²

4.2.3 มาตรการบังคับเพื่อการจัดเก็บภาษี

(1) **การเรียกเก็บภาษี** หน่วยงานที่ทำหน้าที่ในการประเมินคือ The Valuation Office Agency หรือ VOA ภายใต้สังกัดของสรรพากรอังกฤษ (Her Majesty's Revenue and Customs: HMRC) โดย VOA จะประเมินอัตราภาษีทุกปี พร้อมทั้งแต่งตั้งเจ้าพนักงานประเมินในการลงพื้นที่และประเมินอัตราภาษี โดยจะส่งแบบประเมินภาษีเกี่ยวกับที่ดินและอสังหาริมทรัพย์ไปยังผู้เสียภาษี เพื่อให้ผู้เสียภาษีแจ้งรายละเอียดภายในระยะเวลาที่กำหนด และภายหลังจากการประเมินภาษี

¹⁷² Government Digital Service, [Business rates](https://www.gov.uk/introduction-to-business-rates/how-your-rates-are-calculated) [Online], Source: <https://www.gov.uk/introduction-to-business-rates/how-your-rates-are-calculated> [March 31, 2021].

(2) การชำระภาษี เจ้าพนักงานประเมิน (Valuation Officer) จะส่งแบบประเมินภาษีให้ผู้เสียภาษีทราบจำนวนภาษีที่ต้องชำระ โดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบถึงอัตราภาษีที่ต้องชำระในช่วงเดือนกุมภาพันธ์ถึงมีนาคมของทุกปี โดยใบประเมินจะมีเนื้อหา ดังนี้¹⁷³

(ก) จำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ

(ข) ค่าธรรมเนียมสำหรับการบริการท้องถิ่นที่จะได้รับประโยชน์จากภาษีที่ชำระ

ผู้เสียภาษีอาจชำระภาษีทั้งจำนวนหรือสามารถขอผ่อนชำระเป็นรายเดือนก็ได้

(3) ภาษีค้างชำระ หากเมื่อผู้เสียภาษีไม่จ่ายภาษีงวดใดงวดหนึ่งภายในระยะเวลาที่กำหนดในใบแจ้งหนี้ ภาษีนี้นั้นจะตกเป็นภาษีค้างชำระ (Tax Arrears) ทันที

(4) มาตรการเร่งรัดภาษีค้างชำระ มาตรการเร่งรัดภาษีในกรณีภาษีธุรกิจและภาษีที่ไม่มีการอยู่อาศัยนี้มีเนื้อหาเหมือนกันกับกรณีภาษีท้องถิ่น กล่าวคือ เมื่อภาษีนี้นั้นตกเป็นภาษีค้างชำระแล้วทางองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในประเทศอังกฤษจะมีมาตรการจัดการตามลำดับ ดังนี้¹⁷⁴

(ก) การออกหนังสือแจ้งเตือนครั้งที่หนึ่ง (Reminder Notice) โดยให้เวลาชำระเป็นเวลา 7 วัน

(ข) การออกหนังสือแจ้งเตือนครั้งที่สอง (Second Reminder Notice) โดยให้เวลาในการชำระภาษีค้างเพิ่มอีก 7 วัน

(ค) การเรียกให้จ่ายภาษีทั้งปี (Final Notice) องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะออกหนังสือเรียกให้จ่ายภาษีทั้งปี โดยให้เวลาชำระภายใน 7 วัน

(ง) การขอคำสั่งศาลหรือ Liability Order: หากผู้เสียภาษียังไม่ชำระภาษีค้างเมื่อล่วงพ้นกำหนดใน Final notice องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจยื่นเรื่องต่อศาลแขวงเพื่อให้ศาลมีคำสั่งให้ท้องถิ่น

¹⁷³ Ibid.

¹⁷⁴ โปรดดูรายละเอียดเพิ่มเติมในหัวข้อที่ 4.1.3 เรื่องมาตรการเร่งรัดภาษีค้างชำระ

สามารถไปบังคับยึดอายัดทรัพย์สินของผู้เสียหายได้ (Liability Order) ซึ่งในกรณีนี้ ผู้เสียหายสามารถขอให้การต่อศาลถึงเหตุผลที่ตนมิได้ชำระภาษีค่างนั้นเพื่อยับยั้งการออก Liability Order ได้

(จ) การอายัดทรัพย์สิน: เมื่อศาลออก Liability Order ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแล้วและเมื่อผู้เสียหายได้รับ Liability Order นั้นแล้วยังเพิกเฉยไม่มาชำระภาษีค่าง องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจในการอายัดสิทธิต่าง ๆ ของผู้เสียหาย (6) การยึดทรัพย์สิน: หากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไม่สามารถใช้มาตรการอายัดทรัพย์สินตามข้อ (5) เพื่อจัดการกับหนี้ภาษีค่างได้แล้ว องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะตั้งเจ้าพนักงานยึดทรัพย์ (Bailiffs) ขึ้นเพื่อทำการยึดทรัพย์สินของผู้เสียหายมาขายทอดตลาดโดยยึดทรัพย์สินที่เป็นสินค้าฟุ่มเฟือยก่อน และมีทรัพย์สินจำเป็นบางชนิดที่ไม่สามารถยึดได้

4.2.4 การระงับข้อพิพาท

ขั้นตอนในการโต้แย้งคัดค้านนั้นจะแบ่งออกเป็น 3 ขั้นตอนตามลำดับ ดังนี้

(1) อุทธรณ์การประเมินต่อท้องถิ่น (Council)

ใช้หลักเกณฑ์เดียวกันกับกรณีของภาษีท้องถิ่น กล่าวคือ เมื่อผู้เสียหายไม่เห็นด้วยกับการแจ้งการประเมินภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ผู้เสียหายจะสามารถโต้แย้งคัดค้านการประเมินนั้นต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เพื่อการทบทวนการประเมินนั้นได้ ซึ่งกฎหมายได้กำหนดกรณีที่ผู้เสียหายมีสิทธิในการโต้แย้งไว้ 4 กรณีดังต่อไปนี้

- กรณีที่อยู่อาศัยของตนไม่ควรต้องเสียภาษี
- กรณีแจ้งการประเมินผิดคน
- กรณีจำนวนเงินภาษีที่ประเมินมาผิด
- กรณีการประเมินมิได้คำนึงถึงการลดหย่อนภาษีตามกฎหมาย

(2) อุทธรณ์ต่อ Valuation Tribunal for England (VTE หรือ Land Tribunal)

กรณีนี้มีหลักเกณฑ์ใกล้เคียงกับกรณีภาษีท้องถิ่นเช่นกัน แต่มีเหตุในการอุทธรณ์ต่างกันโดยกรณีนี้ VTE จะรับไว้พิจารณาเมื่อเป็นอุทธรณ์ที่เกี่ยวกับประเด็นดังนี้

- อัตราภาษี VOA ประเมินไม่ถูกต้อง
- สภาพทางกายภาพที่สำคัญของที่ดินหรือสิ่งหาริมทรัพย์เปลี่ยนแปลงไป เช่น ถูกทำลาย หรือได้รับความเสียหาย หรือมีการเปลี่ยนแปลงการใช้งานของที่ดิน หรือสิ่งหาริมทรัพย์หรือการเปลี่ยนแปลงที่เกิดจากที่ดินใกล้เคียง
- การประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน (Valuation Officer) ไม่ถูกต้อง

โดยการอุทธรณ์จะต้องกระทำภายในระยะเวลา 6 เดือนนับแต่วันที่เจ้าพนักงานได้ทำการประเมิน และผู้เสียภาษีสามารถถอนคำอุทธรณ์ในเวลาใดก็ได้ หากผู้เสียภาษีไม่เห็นชอบกับคำตัดสินของผู้พิจารณาอุทธรณ์ (The Valuation Tribunal) สามารถอุทธรณ์ต่อศาลได้

(3) ฟ้องคดีต่อศาล Upper Tribunal

หากผู้เสียภาษีไม่พอใจในผลการวินิจฉัยของ VTE ผู้เสียภาษีย่อมมีสิทธิในการนำคดีขึ้นสู่ศาล Upper Tribunal โดยการจะนำคดีขึ้นสู่ Upper Tribunal ได้นั้นต้องยื่นคำฟ้องภายใน 4 สัปดาห์นับจากวันที่ได้รับคำวินิจฉัยของ VTE ผู้เสียภาษีจะไม่สามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลได้หาก VTE ยังวินิจฉัยไม่แล้วเสร็จ¹⁷⁵

จึงเห็นได้ว่าการระงับข้อพิพาทตามกฎหมาย Council Tax หรือ Business Rate (Non Domestic Tax) ซึ่งเป็นหนึ่งในภาษีทรัพย์สินอันเกี่ยวกับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของอังกฤษนั้น มีกระบวนการโต้แย้งที่ต้องเป็นไปตามลำดับโดยไม่สามารถข้ามขั้นตอนของชั้นฝ่ายปกครองไปยังชั้นศาลได้ และหากไม่ได้กระทำภายในระยะเวลาที่กำหนดคดีก็จะเป็นที่ยุติไม่สามารถไปยังขั้นตอนถัดไปได้ อันเป็นลักษณะของระบบบังคับให้ต้องยื่นอุทธรณ์

¹⁷⁵ Regulation 42, The Valuation Tribunal for England (Council Tax and Rating Appeals) (Procedure) Regulations 2009 No. 2269

บทที่ 5

วิเคราะห์ปัญหาและเสนอแนวทางแก้ไขปัญหเกี่ยวกับมาตรการบังคับเพื่อการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินตาม

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

จากการศึกษาพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เกี่ยวกับมาตรการบังคับเพื่อการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินนั้น ผู้เขียนพบว่าบทบัญญัติดังกล่าวยังคงมีประเด็นปัญหาที่น่าสนใจดังนี้

5.1 ปัญหาการบังคับเพื่อการจัดเก็บภาษีจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่มีภาษีค้างชำระ

5.1.1 นิยามของผู้เสียภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้กำหนดผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไว้ 3 กรณี ได้แก่ (1) กรณีเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง และ (2) กรณีผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นทรัพย์สินของรัฐ โดยจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็ได้ และให้หมายรวมถึง (3) กรณีผู้มีหน้าที่ชำระภาษีแทนผู้เสียภาษีตามมาตรา 47 แห่งพระราชบัญญัติฉบับนี้¹⁷⁶ ซึ่งแม้ว่ากฎหมายใหม่นี้จะได้บัญญัตินิยามไว้ชัดเจนมากกว่ากฎหมายภาษีฉบับเดิม แต่ผู้เขียนเห็นว่ายังคงมีปัญหาบางประการที่ตัวบทกฎหมายยังมีความชัดเจนไม่เพียงพอและอาจก่อให้เกิดปัญหาการตีความในภายหลังได้

กล่าวคือ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสำหรับในกรณีทรัพย์สินของรัฐที่เข้าข่ายต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เช่น ที่ดิน น.ส. 3 หรือ น.ส. 3 ก. นั้น กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้มีบทบัญญัติเพิ่มเติมมาจากหลักกฎหมายเดิมโดยกำหนดให้ “ผู้ครอบครองหรือผู้ทำประโยชน์” ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี โดยคำว่า “ผู้ครอบครองหรือผู้ทำประโยชน์” นี้กฎหมายกำหนดไว้เพียงว่า “ผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นทรัพย์สินของรัฐ...” จึงจะเห็นได้ว่ากฎหมายมิได้บัญญัตินิยามหรือรายละเอียดไว้เพิ่มเติม โดยเฉพาะ จึงจำเป็นจะต้องตีความบทบัญญัติโดยคำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติ ซึ่งเมื่อพิจารณาจะเห็นได้ว่าการบัญญัติเนื้อหาเรื่องนี้เพิ่มเข้ามานั้นเป็นไปเพื่อการดึงผู้ครอบครองทรัพย์สินของรัฐซึ่งเดิมอยู่นอกระบบภาษีให้เข้ามาอยู่ในระบบตามกฎหมายเท่านั้น อีกทั้งในกรณีนี้ได้เคยมีการเสนอให้มาตรา 47 (ซึ่งเป็นมาตรา 43 ขณะยังเป็นร่างพระราชบัญญัติในปี 2561) ว่าด้วยผู้มีหน้าที่ชำระภาษีแทนให้เพิ่มความเป็นวรรคสอง ความว่า “ในกรณี

¹⁷⁶ มาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีผู้เช่าและสัญญากำหนดให้ผู้เช่าเป็นผู้รับภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ให้ถือว่าผู้เช่าเป็นผู้มีหน้าที่ชำระภาษีแทนผู้เสียภาษี และให้มีสิทธิและหน้าที่เช่นเดียวกันและแทนกันกับผู้เสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้” ซึ่งสุดท้ายแล้วคำขอแปรญัตติดังกล่าวก็ได้ตกไปและมีได้อยู่ในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จึงจะเห็นได้ว่าพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 นี้ยังคงยึดหลักการเดิมที่จะจัดเก็บจากความเป็นเจ้าของและผู้ที่ได้ประโยชน์จากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น มิได้เก็บจาก “ผู้ครอบครอง” ทุกประเภทดังเช่น กรณีของผู้เช่าซึ่งเป็นผู้ครอบครองตามความเป็นจริง

อย่างไรก็ตาม การที่พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มิได้บัญญัติถึงนิยามโดยเฉพาะของคำว่า “ผู้ครอบครอง” เอาไว้ให้ชัดเจนจึงอาจเกิดปัญหาในทางปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ระดับปฏิบัติการ เช่น ในกรณีของผู้เช่าที่ดิน น.ส. 3 จากผู้มีสิทธิครอบครองนั้นจะเห็นได้ว่าผู้ครอบครองเอกสารสิทธิได้แก่ผู้ให้เช่า ในขณะที่ผู้ครอบครองตามความเป็นจริงได้แก่ผู้เช่า เมื่อกฎหมายบัญญัติไว้เพียงว่า “ผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นทรัพย์สินของรัฐ...” จึงมีความเป็นไปได้ว่าเจ้าพนักงานจะใช้ดุลพินิจตีความให้ผู้ครอบครองตามความเป็นจริงเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายซึ่งอาจสร้างความไม่เป็นธรรมให้แก่ประชาชนและเป็นสาเหตุของการเกิดข้อพิพาทระหว่างรัฐและประชาชน ดังจะเห็นได้จากกรณีที่กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่นได้กำหนดแนวทางปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจากที่ดิน ส.ป.ก. โดยได้ใช้ดุลพินิจกำหนดแนวทางปฏิบัติให้ “ผู้ครอบครอง” กินความไปถึงผู้เช่าที่ดิน เช่าซื้อ และผู้ได้รับอนุญาตหรือยินยอมให้ใช้ที่ดินในฐานะผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินดังกล่าว ซึ่งเป็นผู้ที่ไม่ได้มีหน้าที่เสียภาษีตามเจตนารมณ์ของผู้ร่างกฎหมาย จึงเป็นการตีความที่เกินกว่าบทบัญญัติของกฎหมายและอาจขัดต่อหลักความชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งจะส่งผลให้เกิดความเดือดร้อนแก่ประชาชนและมีโอกาสเกิดเป็นข้อพิพาทต่อไปอย่างไม่สิ้นสุดและจะต้องรอคำนวินิจฉัยของศาลต่อไป¹⁷⁷

นอกจากในประเด็นข้างต้น คำนิยามของผู้เสียภาษีตามมาตรา 5 ยังได้หมายรวมถึง “ผู้ทำประโยชน์” ในทรัพย์สินของรัฐด้วย ซึ่งคำว่าผู้ทำประโยชน์นี้เป็นกรณีที่กฎหมายบัญญัติให้ครอบคลุมการใช้ประโยชน์จากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยผู้เช่าไม่ได้เข้าครอบครองที่ดินตามเอกสารสิทธิหรือตามความเป็นจริง เช่นในกรณีที่รัฐให้สิทธิแก่ประชาชนเข้ามาเก็บกินหรือทำประโยชน์อื่นใดในที่ดินของรัฐ โดยผู้เช่าไม่มีสิทธิครอบครองในที่ดินนั้น เป็นต้น อย่างไรก็ตาม การที่กฎหมายบัญญัติไว้เพียงเท่านี้จึงอาจก่อให้เกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษีได้ เช่น

¹⁷⁷ โปรดดูรายละเอียดเพิ่มเติมในหัวข้อที่ 3.1.1

ในกรณีที่มีการเช่าช่วงที่ดิน ส.ป.ก. นั้น จะเห็นได้ว่าแม้ผู้ให้เช่าช่วงจะไม่ได้เป็นผู้ครอบครองตามเอกสารสิทธิหรือผู้ครอบครองตามความเป็นจริง แต่ผู้ให้เช่าช่วงนั้นถือว่าเป็นผู้ทำประโยชน์ในที่ดินซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 5 นี้ด้วย ในประเด็นนี้จึงอาจเป็นปัญหาว่าองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะเรียกเก็บภาษีจากใครระหว่างผู้ครอบครองหรือผู้ทำประโยชน์ ซึ่งหากมีการเรียกเก็บภาษีจากทั้งสองคนก็จะเป็นการเรียกเก็บจากทรัพย์สินอันเป็นฐานภาษีขึ้นเดียว โดยมีการคิดคำนวณภาษีบนฐานทรัพย์สินเดียวกันมากกว่าหนึ่งครั้งขึ้นไป อันเป็นปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้อนได้

ในกรณีนี้ หากพิจารณาบทบัญญัติกฎหมายประเทศอังกฤษ จะพบว่าภาษีท้องถิ่น (Council Tax) ของประเทศอังกฤษใช้ระบบการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินโดยยึดตัว “ผู้ครอบครอง” เป็นสำคัญ กฎหมายอังกฤษจึงเน้นการจัดเก็บจากผู้เช่าซึ่งเป็นผู้อยู่อาศัยในสถานที่นั้น ๆ โดยได้มีการกำหนดลำดับศักดิ์ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีไว้ 6 ลำดับ โดยเรียงจากความใกล้ชิดในการเข้าครอบครองหรือเข้าอยู่อาศัยนั้น ซึ่งหากมีผู้มีหน้าที่เสียภาษีในลำดับแรกอยู่ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีในลำดับต่อไปก็จะมีหน้าที่ต้องเสียภาษีนั่นอีก¹⁷⁸

จะเห็นได้ว่าหลักการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น (Council Tax) เป็นหลักกฎหมายที่แตกต่างจากระบบการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของไทยเนื่องจากเน้นการจัดเก็บจากผู้อยู่อาศัยเป็นสำคัญ ในกรณีนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่า ประเทศไทยเหมาะสมกับหลักการจัดเก็บจากเจ้าของทรัพย์สินเนื่องจากสภาพเศรษฐกิจของไทยมีความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจสูง มีการถือการครอบครองอสังหาริมทรัพย์แบบกระจุกตัว¹⁷⁹ หากประเทศไทยใช้หลักการจัดเก็บภาษีจากตัวผู้ครอบครองเช่นเดียวกับประเทศอังกฤษก็จะยิ่งส่งเสริมความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจนั้นยิ่งขึ้นไปอีก อันเป็นการขัดต่อเจตนารมณ์ในการบัญญัติพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างขึ้นมา¹⁸⁰ ดังนั้นแล้ว ในกรณีนี้ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่ากฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างควรจะยึดแนวทางการจัดเก็บจากเจ้าของมิใช่ผู้ครอบครอง โดยในการบัญญัตินิยามของผู้ครอบครองที่ไม่ชัดเจนนี้เห็นควรให้แก้ไขด้วยกฎหมายให้มีความชัดเจนยิ่งขึ้น มิให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเข้ามามีอำนาจใช้ดุลพินิจได้มากจนเกินไป นอกจากนี้ เพื่อป้องกันมิให้เกิดการจัดเก็บภาษีซ้อนในระหว่างผู้ครอบครองกับผู้ทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างของรัฐนั้น ให้มีการกำหนดหลักเกณฑ์เพิ่มเติมว่า หากได้มีการจัดเก็บภาษีในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจากผู้ครอบครองหรือทำ

¹⁷⁸ มาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติการเงินท้องถิ่น ค.ศ. 1992 (Local Government Finance Act 1992)

¹⁷⁹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, หน้า 151.

¹⁸⁰ สภานิติบัญญัติแห่งชาติ, เอกสารประกอบการพิจารณา ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ... บรรจุระเบียบวาระการประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติครั้งที่ 23/2560, หน้า ฎ.

ประโยชน์ที่มีชื่อปรากฏตามเอกสารสิทธิในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สินของรัฐนั้นแล้ว มิให้จัดเก็บจากผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์อื่นอีก ไว้ด้วย

5.1.2 ปัญหามาตรการบังคับเพื่อการจัดเก็บภาษี: การจำกัดการโอน

ในประเด็นการจำกัดนี้เป็นบทบัญญัติที่เพิ่มขึ้นมาใหม่จากกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินเดิม โดยมีวัตถุประสงค์ในการเร่งรัดให้ผู้เสียภาษีที่มีภาษีค้างชำระดำเนินการชำระภาษีตามกฎหมาย ซึ่งรัฐมีอำนาจระงับการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมการโอนทรัพย์สินที่มีภาษีค้างชำระนั้น จนกว่าจะมีหลักฐานว่าได้ชำระภาษีจนครบถ้วนแล้ว อย่างไรก็ตาม ในประเด็นนี้เมื่อพิจารณาบทบัญญัติจะพบว่ามาตรา 59 ใช้ถ้อยคำว่า “การจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง...” จึงอาจมีประเด็นที่ต้องศึกษาในกรณีที่กฎหมายกำหนดไว้เฉพาะกรณีการโอนกรรมสิทธิ์และการโอนสิทธิครอบครองนั้นจะสามารถครอบคลุมการโอนในรูปแบบอื่นอันอาจมีผลเป็นช่องว่างในกฎหมายต่อไปได้หรือไม่ จากกรณีข้างต้นจึงจะเห็นได้ว่ามีหลายกรณีที่กฎหมายบัญญัติให้การนั้น ๆ อันเกี่ยวกับบอสังหาริมทรัพย์จะต้องจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมกับกรมที่ดิน โดยมีได้จำกัดเพียงแต่เฉพาะกรณีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองเท่านั้น การที่กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มาตรา 59 นี้บัญญัติถึงเพียงสองกรณีนั้นจึงยังไม่ครอบคลุมการเคลื่อนไหวแห่งสิทธิทุกอย่างอันเกี่ยวเนื่องกับทรัพย์สิน และอาจเกิดเป็นช่องว่างทางกฎหมายที่ทำให้ผู้เสียภาษีอาศัยช่องว่างนั้นเพื่อเลี่ยงการชำระภาษี เช่น ทำเป็นนิติกรรมให้สิทธิเหนือพื้นดินให้แก่การขาย ก็จะส่งผลให้บทบัญญัติดังกล่าวอาจไม่สามารถทำหน้าที่ได้อย่างเต็มประสิทธิภาพคือการเร่งรัดภาษีเท่าที่ควร ในขณะที่บทบัญญัติดังกล่าวยังคงเป็นการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของประชาชนอันเป็นสิทธิพื้นฐานของผู้เสียภาษีตามรัฐธรรมนูญ

เมื่อพิจารณากฎหมายต่างประเทศอย่างกฎหมายภาษีท้องถิ่นของประเทศอังกฤษนั้น พบว่าในมาตรการเร่งรัดภาษีของประเทศอังกฤษไม่มีบทบัญญัติดังกล่าวมาใช้เป็นมาตรการแต่อย่างใด กล่าวคือ ที่ดินที่แม้มีภาษีค้างชำระก็ยังสามารถที่จะจำหน่าย จ่าย โอนไปยังบุคคลอื่นได้ โดยที่ประเทศอังกฤษจะใช้มาตรการอื่นเข้ามาบังคับตั้งแต่การออกหนังสือแจ้งเตือนสองครั้งโดยให้โอกาสชำระได้ในระยะเวลาที่กำหนด ออกหนังสือเรียกให้จ่ายภาษีทั้งปี (ในกรณีที่มีการผ่อนแบ่งจ่ายเป็นงวดรายเดือน ซึ่งโดยปกติผู้เสียภาษีจะเลือกใช้วิธีนี้) ซึ่งหากยังไม่มีชำระอีกเจ้าพนักงานก็จะใช้วิธีขอคำสั่งศาลแขวงหรือ Liability Order เพื่อให้สามารถไปบังคับยึดอายัดทรัพย์สิน

ของผู้เสียหายได้ ซึ่งในกรณีนี้ผู้เสียหายสามารถเข้าให้การต่อศาลถึงเหตุผลที่ตนมิได้ชำระภาษีค้ำประกันเพื่อยับยั้งการออก Liability Order ได้¹⁸¹

อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนเห็นว่า มาตรการเร่งรัดภาษีดังกล่าวที่กฎหมายไทยได้บัญญัติไว้ในมาตรา 59 นี้ อาจเป็นอีกหนึ่งมาตรการที่ดีและเหมาะสมกับประเทศไทย เนื่องจากเป็นการดึงที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เดิมเคยอยู่นอกระบบให้เข้ามาในระบบได้เมื่อมีการทำธุรกรรมกันทางที่ดินและยังเป็นการเร่งรัดถือว่ามีประสิทธิภาพ อีกมาตรการหนึ่งโดยอาจจะต้องมีการแก้ไขปรับปรุงให้มีความครอบคลุมยิ่งขึ้น โดยในประเด็นนี้ผู้เขียนเห็นว่าควรแก้ไขบทบัญญัติข้างต้นให้สามารถครอบคลุมการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ทุกรูปแบบ เพื่อให้มาตรการเร่งรัดภาษีค้ำประกันนี้มีประสิทธิภาพเหมาะสมกับการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของผู้เสียหาย นอกจากนี้ เพื่อลดผลกระทบที่เกิดจากการจำกัดสิทธิดังกล่าวมิให้สร้างความลำบากแก่ผู้เสียหายจนเกินไป ผู้เขียนเห็นว่าควรกำหนดเพิ่มเติมให้ผู้เสียหายสามารถโอนทรัพย์สินได้ โดยอาจมีการกำหนดเงื่อนไขการวางหลักประกัน เช่นในหลักเกณฑ์การวางหลักประกันค่าภาษีอากรค้ำชำระตามประมวลรัษฎากร¹⁸² กล่าวคือ ให้ผู้เสียหายไปวางหลักประกันการชำระหนี้ภาษีอากรค้ำประกัน (ไม่ว่าจะเป็นจำนวนหนี้ที่เป็นที่ยุติแล้วหรือกำลังอยู่ในระหว่างพิจารณา) ด้วยหลักทรัพย์ต่างๆ เป็นจำนวนพอสมควรกับค่าภาษีอากรที่ค้ำชำระ โดยให้วางไว้ที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นและให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นออกหลักฐานการวางหลักประกันให้ผู้เสียหาย จากนั้นจึงสามารถนำหลักฐานนั้นไปขอโอนทรัพย์สินที่กรมที่ดินได้

5.1.3 ปัญหามาตรการบังคับเพื่อการจัดเก็บภาษี: การยึด आयัดและขายทอดตลาด

มาตรการบังคับหนึ่งที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใช้ตอบโต้ผู้เสียหายที่มีภาษีค้ำจ่ายคือการยึด आयัดและขายทอดตลาด ซึ่งหลังจากที่ผู้เสียหายได้รับหนังสือแจ้งเตือนการชำระภาษีค้ำแล้ว หากผู้เสียหายยังคงไม่มาชำระภาษีค้ำเมื่อพ้น 90 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งเตือนฉบับสุดท้ายดังกล่าวแล้ว ให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือยึด आयัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียหายเพื่อนำเงินมาชำระภาษีค้ำชำระ เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และค่าใช้จ่ายอันเนื่องมาจากการยึด आयัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้นได้ แต่ห้ามมิให้ยึด आयัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียหายเกินกว่าความจำเป็นที่พอจะชำระภาษีค้ำชำระ เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และค่าใช้จ่ายดังกล่าว โดยวิธีการยึด आयัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียหายให้นำวิธีการตามประมวล

¹⁸¹ โปรดดูรายละเอียดเพิ่มเติมในหัวข้อที่ 4.1.3

¹⁸² มาตรา 4 เบญจแห่งประมวลรัษฎากร

กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม¹⁸³ ซึ่งในกรณีนี้กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างก็ได้บัญญัติขึ้นเพื่อให้หลักเกณฑ์การบังคับดังกล่าวมีความชัดเจนมากขึ้นจากภาษีโรงเรือนและที่ดินเดิม

โดยในการยึดหรืออายัดนั้น กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งก็ได้บัญญัติคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีไว้ เช่น ในเรื่องของทรัพย์สินจำเป็นที่ห้ามยึด/อายัด ได้แก่ เครื่องนุ่งห่ม เครื่องใช้ในครัวเรือน หรือเครื่องใช้ส่วนตัว โดยรวมกันราคาไม่เกินประเภทละ 20,000 บาท หรือเครื่องมือ เครื่องใช้ ในการประกอบอาชีพหรือประกอบวิชาชีพเท่าที่จำเป็นในการเลี้ยงชีพของลูกหนี้ราคารวมกันโดยประมาณไม่เกิน 100,000 บาท หรือแม้แต่สิทธิเรียกร้องบางประเภท เช่น เบี้ยเลี้ยงชีพซึ่งกฎหมายกำหนดไว้ที่มีจำนวนไม่เกินเดือนละ 20,000 บาท เป็นต้น นอกจากนี้ ยังมีการบัญญัติห้ามมิให้บังคับคดีกับทรัพย์สินที่มีราคาสูงเกินจำนวนหนี้ (เกินความจำเป็น) เพื่อป้องกันมิให้ลูกหนี้ได้รับความเดือดร้อนเกินสมควรอีกด้วย ทั้งนี้ เป็นดุลพินิจของศาลในการจะพิจารณาว่าการบังคับคดีนั้น “เกินความจำเป็น” หรือไม่¹⁸⁴ ซึ่งหลักการคุ้มครองข้างต้นทั้งหมดนี้ก็ได้ถูกนำมาปรับใช้โดยอนุโลมกับมาตรการบังคับเพื่อจัดเก็บภาษีสำหรับการยึด/อายัด/ขายทอดตลาดนี้ด้วย

อย่างไรก็ตาม เมื่อกรณีของกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามมาตรา 62 นี้ ผู้มีอำนาจใช้ดุลพินิจในเรื่อง “เกินความจำเป็น” หรือนั่นคือ “ผู้บริหารท้องถิ่น” ซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่ฝ่ายบริหาร อีกทั้งมาตรา 62 ยังได้ให้อำนาจแก่ผู้บริหารท้องถิ่นให้สามารถออกคำสั่งยึด/อายัด/ขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีได้ทันทีโดยไม่ต้องผ่านกระบวนการขอให้ศาลออกหมายหรือมีคำสั่งใด ๆ จึงอาจมีความเป็นไปได้ว่า ผู้บริหารท้องถิ่นจะใช้ดุลพินิจไปในทางที่ก่อให้เกิดความเดือดร้อนแก่ผู้เสียภาษีได้ เช่น อาจใช้ดุลพินิจยึดที่ดินซึ่งมีมูลค่าสูงแทนการยึดทรัพย์สินหรืออายัดสิทธิเรียกร้องอย่างอื่นที่มีมูลค่าน้อยกว่า โดยอ้างว่าเป็นกรณีที่ไม่เกินกว่าความจำเป็น แม้จำนวนภาษีค้างชำระมีจำนวนไม่มากก็ตาม ทั้งนี้เพื่อต้อรองให้ผู้เสียภาษีรีบมาชำระภาษีค้างโดยเร็ว ซึ่งจะส่งผลให้ผู้เสียภาษีต้องเดือดร้อนเกินสมควรได้ ในประเด็นนี้ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า การคุ้มครองตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนี้ควรจะมีหลักเกณฑ์ในประเด็นดังกล่าวที่เข้มงวดและละเอียดกว่าในกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง เนื่องจากผู้บังคับใช้กฎหมายเป็นเจ้าพนักงานฝ่ายปกครองโดยลำพัง ซึ่งถือว่ามีส่วนได้เสียในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีเข้าสู่ท้องถิ่นของตน

¹⁸³ มาตรา 62 วรรคแรก วรรคสามและวรรคท้ายประกอบมาตรา 65 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

¹⁸⁴ โปรดดูรายละเอียดเพิ่มเติมในหัวข้อที่ 3.3.2(3)

ในประเด็นนี้ หากพิจารณากฎหมายประเทศอังกฤษจะพบว่ามาตรการยึด/อายัด/ขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อชำระภาษีค้างชำระของภาษีท้องถิ่น (Council Tax) ได้มีการกำหนดขั้นตอนก่อนการยึดอายัดทรัพย์สินไว้ โดยให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีหน้าที่ต้องไปขอคำสั่ง Liability Order จากศาลแขวง โดยในขั้นตอนการพิจารณาออกคำสั่งของศาลแขวงนั้น ผู้เสียภาษีมีสิทธิที่จะเข้าไปชี้แจงเหตุผลเพื่อยับยั้งการออกคำสั่งนั้นได้ จึงเป็นกรณีที่ทำให้ขั้นตอนดังกล่าวได้ผ่านการพิจารณาจากบุคคลฝ่ายที่สามและเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีได้เข้าไปชี้แจงเหตุผลและความจำเป็นต่าง ๆ ได้ นอกจากนี้ ในกระบวนการยึดหรืออายัดนั้น กฎหมายอังกฤษยังได้กำหนดเป็นขั้นตอนว่าจะต้องอายัดสิทธิของผู้เสียภาษีก่อน โดยจะไปยึดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีได้ก็ต่อเมื่อจำเป็นจริง ๆ กล่าวคือ เมื่อการอายัดสิทธิเรียกร้องนั้นไม่สามารถครอบคลุมจำนวนหนี้ได้ โดยการยึดนั้นก็ให้ยึดสินค้าฟุ่มเฟือยเป็นสำคัญ อีกทั้งกฎหมายยังห้ามไม่ให้ยึดทรัพย์สินที่สำคัญต่อการดำรงชีพ ประกอบอาชีพ หรือทรัพย์สินของผู้อื่นที่มีใช้ของผู้เสียภาษีอีกด้วย¹⁸⁵

เมื่อพิจารณามาตรการบังคับของภาษีท้องถิ่นในประเทศอังกฤษ จะเห็นได้ว่ามีหลักการที่คล้ายกับกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งของไทยว่าการยึดหรืออายัดนั้นจะต้องกระทำเท่าที่จำเป็นกับจำนวนหนี้ แต่กฎหมายอังกฤษบัญญัติรายละเอียดไว้มากกว่า ในประเด็นนี้ผู้เขียนจึงพบข้อดีของมาตรการยึด/อายัด/ขายทอดตลาดตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประกอบกับกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง 2 ประการ ดังนี้

ประการแรก คำว่า “ห้ามเกินกว่าความจำเป็น” ตามมาตรา 62 นั้นให้ดุลพินิจแก่เจ้าพนักงานฝ่ายปกครองเกินไป เจ้าพนักงานหรือผู้บริหารท้องถิ่นอาจใช้ดุลพินิจดังกล่าวยึด/อายัด/ขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีจนเกิดความเดือดร้อนเกินควรได้ ในประเด็นนี้ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า ควรมีการบัญญัติรายละเอียดของคำว่า “ห้ามเกินกว่าความจำเป็น” ไว้เป็นขั้นตอน เช่น บัญญัติไว้ว่าให้อายัดสิทธิเรียกร้องก่อน เมื่อการอายัดนั้นไม่สามารถครอบคลุมจำนวนหนี้ได้ก็ให้ยึดได้ โดยการยึดนั้นให้ยึดทรัพย์สินฟุ่มเฟือยก่อน แต่ก็ต้องมีราคาไม่สูงเกินกว่าจำนวนหนี้จนเกินสมควร

ประการที่สอง การออกหมายยึด/อายัดนั้น กฎหมายควรบัญญัติให้ผู้บริหารท้องถิ่นต้องยื่นคำร้องขอคำสั่งศาล เนื่องจากกระบวนการยึด/อายัด/ขายทอดตลาดนี้เป็นกระบวนการที่กระทบสิทธิของผู้เสียภาษีอย่างมาก จึงควรที่จะต้องมีการถ่วงดุลคำสั่งโดยบุคคลภายนอกที่มีใช้เจ้าพนักงานฝ่ายปกครองซึ่งถือได้ว่ามีส่วนได้

¹⁸⁵ โปรดดูรายละเอียดเพิ่มเติมในหัวข้อที่ 4.1.3

เกี่ยวกับการเร่งรัดจัดเก็บภาษีเข้าท้องถิ่นของตน โดยเพื่อความสะดวกรวดเร็ว ผู้เขียนจึงเสนอให้คำร้องขอออกหมาย ยึด/อายัดดังกล่าวให้ยื่นต่อศาลแขวง และเพื่อความเป็นธรรม ให้ผู้เสียภาษีสามารถขอเข้าชี้แจงเหตุจำเป็นของตน และสามารถขอไกล่เกลี่ยหนี้ได้ในชั้นนี้ด้วย

5.2 ปัญหาการใช้สิทธิโต้แย้งของผู้เสียภาษี

เมื่อผู้เสียภาษีใช้สิทธิโต้แย้งคัดค้านผลการพิจารณาของผู้บริหารท้องถิ่นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ การประเมินภาษีตามมาตรา 73 วรรคสี่ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะมีกรอบเวลาการพิจารณาคำโต้แย้ง 60 วันนับแต่ได้รับคำอุทธรณ์โดยสามารถขยายระยะเวลาพิจารณาออกไปได้สูงสุด 30 วันตามมาตรา 81 วรรคสอง และวรรคสาม กรณีนี้จะเห็นได้ว่าคำอุทธรณ์ตามกฎหมายมีข้อจำกัดเรื่องเวลาที่ค่อนข้างสั้น ส่งผลให้สิทธิของผู้เสีย ภาษีอาจไม่ได้รับการพิจารณาข้อโต้แย้งที่ถี่ถ้วนและคณะกรรมการไม่มีโอกาสตรวจสอบสภาพข้อเท็จจริงเต็มที่ ประกอบกับกฎหมายได้เปิดช่องให้ผู้เสียภาษีสามารถใช้สิทธิฟ้องคดีต่อศาลโดยไม่ต้องรอผลการพิจารณาของ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งจะส่งผลให้กลไกที่ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่มุ่งประสงค์ให้สามารถ เข้ามาตรวจสอบและกลั่นกรองการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินไม่สามารถทำได้ อันเป็นการขัดต่อเจตนารมณ์ ของกฎหมายในส่วนของการระงับข้อพิพาทและส่งผลกระทบต่อระบบอุทธรณ์บังคับซึ่งศาลภาษีอากรยึดเป็นหลัก มาอย่างยาวนานภายใต้มาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528

สำหรับระบบอุทธรณ์บังคับนั้นเป็นระบบเกี่ยวกับการระงับข้อพิพาททางปกครอง ซึ่งศาลภาษีอากรไทยได้ ยึดหลักตามระบบอุทธรณ์บังคับมาตลอด¹⁸⁶ ซึ่งเป็นไปตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและ วิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 เพื่อตอบสนองวัตถุประสงค์ทั้งสามด้าน ดังนี้

(ก) วัตถุประสงค์ด้านเกี่ยวกับประชาชน คือ เป็นมาตรการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีและได้รับความ สะดวก รวดเร็ว และประหยัดค่าใช้จ่าย

(ข) วัตถุประสงค์ด้านที่เกี่ยวกับฝ่ายปกครอง คือ เปิดโอกาสให้ฝ่ายปกครองได้ทบทวนคำสั่งตน

¹⁸⁶ โปรดดูแนวคำพิพากษาในหัวข้อที่ 3.4.2(3)

(ค) วัตถุประสงค์ด้านที่เกี่ยวกับกระบวนการยุติธรรม คือ ให้ฝ่ายปกครองช่วยแบ่งเบาภาระของศาลโดยช่วยกลั่นกรองประเด็นข้อพิพาทและช่วยลดจำนวนคดีหรือข้อพิพาทในทางปกครองหากสามารถยุติข้อพิพาทลงได้ก่อนนำขึ้นสู่ศาล

ในประเด็นนี้ผู้เขียนเห็นว่าด้วยวัตถุประสงค์ทั้งสามด้าน ระบบอุทธรณ์บังคับเป็นระบบที่เหมาะสมกับสถานการณ์ของประเทศไทย โดยเฉพาะในวัตถุประสงค์ด้านที่เกี่ยวกับกระบวนการยุติธรรม เนื่องจากจะทำให้คดีที่ขึ้นสู่ศาลภาษีอากรนั้นได้รับการกลั่นกรองจากฝ่ายปกครองเองก่อนในระดับหนึ่ง จึงสามารถช่วยลดปริมาณจำนวนคดีที่จะขึ้นสู่ศาลได้อย่างมีประสิทธิภาพ ส่งผลให้การระงับข้อพิพาทสามารถเสร็จไปได้อย่างรวดเร็ว ทำให้ผู้เสียภาษีได้รับความเป็นธรรมเร็วขึ้น อีกทั้งยังประหยัดค่าใช้จ่ายในการนำคดีขึ้นสู่ศาลได้อีกด้วย ประกอบกับในปัจจุบันซึ่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ซึ่งมีเนื้อหาที่ทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้ครอบคลุมทั่วทุกพื้นที่มากขึ้นกว่าภาษีเดิมมีผลบังคับใช้แล้ว ก็ส่งผลให้ผู้ที่ถูกจัดเก็บภาษีมียาจำนวนมากขึ้น¹⁸⁷ และย่อมส่งผลกระทบต่อความเป็นไปได้ที่จะมีการนำคดีขึ้นสู่ศาลมีมากขึ้นตามไปด้วย การกลั่นกรองข้อพิพาทในชั้นฝ่ายปกครองจึงมีความจำเป็นยิ่งกว่าในอดีตเสียอีก

สำหรับกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ซึ่งกำหนดระยะเวลาไว้ 60 วัน โดยสามารถขยายระยะเวลาได้อีกสูงสุด 30 วัน รวมแล้วสูงสุด 90 วันตามมาตรา 81 วรรคสองถึงวรรคสามนั้น ผู้เขียนมีความเห็นว่า ในกรณีของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างใหม่นี้ได้มีการบัญญัติแต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่มีอำนาจขึ้นมาโดยเฉพาะและจัดเป็น “เจ้าพนักงาน” ตามประมวลกฎหมายอาญาด้วย ดังนั้นแล้ว หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ใช้ระยะเวลาเกินกว่าที่กฎหมายกำหนดก็อาจเป็นกรณีความผิดอาญาของเจ้าพนักงานตามมาตรา 157 แห่งประมวลกฎหมายอาญา ในกรณีนี้ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชุดใหม่จะต้องปฏิบัติหน้าที่ให้แล้วเสร็จภายในกรอบระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด หากล่าช้าก็มีบทลงโทษทางอาญาข้างต้น ซึ่งอาจมีปัญหว่าหากระยะเวลาพิจารณาสูงสุด 90 วันนั้นสั้นเกินไปก็อาจส่งผลเป็นการเร่งการวินิจฉัยจนอาจส่งผลให้การดำเนินการวินิจฉัยนั้นอาจไม่สามารถพิจารณาข้อเท็จจริงและสภาพของทรัพย์สินได้โดยละเอียด อันเป็นลักษณะเฉพาะของการวินิจฉัยคดีภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ในทางกลับกัน หากปล่อยให้มีการนำคดีขึ้นสู่ศาลโดยที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังมิได้วินิจฉัยให้แล้วเสร็จนี้อาจทำให้ภาระในกระบวนการระงับข้อพิพาทนั้นตกแก่ศาล เนื่องจากศาลภาษีอากร

¹⁸⁷ ลันดา อุตมะโกคิน, “ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง: ก้าวต่อไปของการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของประเทศไทยอย่างมีประสิทธิภาพ,” หน้า 70.

กลางนั้นมีเพียงแห่งเดียวในประเทศซึ่งตั้งอยู่ที่กรุงเทพมหานคร ในทางปฏิบัตินั้น หากศาลต้องทำหน้าที่เผชิญสืบเองทั้งหมดเพื่อหาข้อเท็จจริงในคดีอันเป็นข้อเท็จจริงในท้องถิ่นที่อยู่ห่างไกล เช่น จังหวัดเชียงราย หรือจังหวัดปัตตานี เป็นต้น ย่อมเป็นอุปสรรคต่อการพิจารณาคดี ประกอบกับจำนวนบุคลากรที่มีไม่เพียงพอจึงทำได้ยากในทางปฏิบัติ อีกทั้งในคดีภาษีอากรนั้นศาลภาษีอากรไม่มีหน้าที่ในการเสาะแสวงหาข้อเท็จจริง คู่ความมีหน้าที่ต้องนำสืบให้ศาลเห็นถึงข้อเท็จจริงและมูลเหตุข้อพิพาทโดยชัดเจน¹⁸⁸ ซึ่งหากไม่มีการกลั่นกรองประเด็นข้อพิพาทโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อน ในทางนำสืบจึงมีความเป็นไปได้ว่าคู่ความจะไม่สามารถชี้มูลเหตุข้อพิพาทได้จนตกเป็นคดีที่ไม่มีมูลไป หรืออาจไม่สามารถชี้ให้ศาลเห็นมูลเหตุโดยชัดเจนได้ในทันทีทำให้ต้องมีการนัดวันพิจารณาเพิ่มเติม ซึ่งล้วนแล้วแต่ส่งผลให้กระบวนการพิจารณาดำเนินการไปอย่างล่าช้า ทำให้ประชาชนหรือผู้เสียหายได้รับความเป็นธรรมล่าช้าไปด้วย

ในประเด็นของระบบการระงับข้อพิพาทนี้ เมื่อพิจารณากฎหมายต่างประเทศอย่างกฎหมายภาษีท้องถิ่น (Council Tax) ของประเทศอังกฤษแล้วจะพบว่า กฎหมายดังกล่าวได้มีการวางโครงสร้างระบบการระงับข้อพิพาทให้เป็นไปตามระบบการอุทธรณ์บังคับ กล่าวคือ จะต้องมีการกลั่นกรองภายในฝ่ายปกครองกันเองก่อนที่ผู้เสียหายจะเกิดสิทธินำคดีขึ้นไปยังศาล โดยผู้เสียหายจะสามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลได้ก็ต่อเมื่อ Valuation Tribunal for England หรือ VTE นั้นได้มีผลวินิจฉัยออกมาแล้วเท่านั้น โดยหากยังไม่มียุติคำวินิจฉัยแล้วย่อมไม่สามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลได้ หรือหากผู้เสียหายไม่ได้อุทธรณ์ต่อ VTE ไว้จนสิ้นสุดกำหนดระยะเวลา ผู้เสียหายก็ย่อมหมดสิทธิที่จะนำคดีขึ้นสู่ศาลเช่นกัน ซึ่งเป็นไปตามหลักของระบบอุทธรณ์บังคับทั้งสิ้น¹⁸⁹

ดังนั้นแล้ว เมื่อพิจารณาจากอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และศาลภาษีอากร และเมื่อคำนึงถึงวัตถุประสงค์ของระบบอุทธรณ์บังคับที่มีวัตถุประสงค์ให้ฝ่ายปกครองทำหน้าที่กลั่นกรองประเด็นข้อพิพาทก่อนจะนำขึ้นสู่ศาล ส่งผลให้สามารถช่วยให้การระงับข้อพิพาทใด ๆ ในศาลภาษีอากรกลางเป็นไปได้รวดเร็วยิ่งขึ้น ลดค่าใช้จ่ายของผู้เสียหาย และสามารถลดจำนวนคดีความที่ยังค้างอยู่ได้ ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าระบบการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองนั้นยังคงมีความจำเป็นต่อการระงับข้อพิพาทของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง กล่าวคือ トラบใดที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังพิจารณาไม่แล้วเสร็จ ย่อมไม่ควรมิบทบัญญัติที่ให้สิทธิแก่ผู้เสียหายนำ

¹⁸⁸ มาตรา 84/1 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งประกอบมาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528

¹⁸⁹ Regulation 42 and 43, The Valuation Tribunal for England (Council Tax and Rating Appeals) (Procedure) Regulations 2009 No. 2269.

ข้อพิพาทขั้นสู่ชั้นศาลได้ ผู้เขียนจึงมีความเห็นในประเด็นนี้ว่าควรมีการแก้ไขปรับปรุงมาตรา 81 วรรคสี่มิให้ขัดกับ มาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 โดยแก้ไขให้ผู้เสียภาษี จะมีสิทธินำคดีขั้นสู่ศาลได้ก็ต่อเมื่อมีผลคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการอุทธรณ์เสร็จสิ้นแล้วเท่านั้น ซึ่งเป็น การระงับข้อพิพาทในรูปแบบเดิมตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475¹⁹⁰

ในประเด็นระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการนั้น ผู้เขียนมีความเห็นว่าคณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์จำต้องใช้ระยะเวลาในการวินิจฉัยเพียงพอที่จะสามารถพิจารณาได้ครบถ้วนทั้งข้อเท็จจริงและสภาพของ ทรัพย์สินโดยละเอียด เช่น การใช้ประโยชน์ทรัพย์สินตามความเป็นจริง เป็นต้น อันจะส่งผลการกั้นกรองข้อ พิพาทเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ เมื่อพิจารณาถึงระยะเวลาพิจารณาตามกฎหมายใหม่ซึ่งมีได้สูงสุดเพียง 90 วัน จะเห็นได้ว่าเป็นระยะเวลาที่ค่อนข้างจำกัด อีกทั้งในช่วงแรกที่กฎหมายเพ็งบังคับใช้ย่อมเกิดกรณีที่เจ้าหน้าที่ ปฏิบัติงานและผู้เสียภาษียังไม่เข้าใจหลักเกณฑ์กฎหมายใหม่ จึงย่อมเป็นธรรมดาที่จะมีข้อพิพาทที่เกิดขึ้นจากการ เปลี่ยนแปลงกฎหมายเป็นจำนวนมาก ซึ่งหากคณะกรรมการมีระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์อย่างจำกัดในช่วงนี้ก็อาจ ส่งผลให้เป็นการเร่งการวินิจฉัยจนทำให้การวินิจฉัยนั้นไม่สามารถทำได้โดยละเอียดเพียงพอที่จะกั้นกรองประเด็น ข้อพิพาทในชั้นปกครองนี้ได้ ผู้เขียนจึงใคร่ขอเสนอว่า ในช่วงแรกที่กฎหมายเพ็งบังคับใช้ เช่น ในช่วง 5 ปีแรกนับ แต่วันที่กฎหมายมีผลใช้บังคับ กฎหมายควรกำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีเวลาวินิจฉัยอุทธรณ์ได้โดย ไม่ต้องถูกจำกัดภายใต้กรอบระยะเวลาสูงสุด 90 วันตามกฎหมาย ในภายหลังจาก 5 ปีนับแต่วันที่กฎหมายมีผลใช้ บังคับแล้ว เมื่อเจ้าหน้าที่ปฏิบัติการและประชาชนมีความเข้าใจในหลักเกณฑ์ตามกฎหมายใหม่มากขึ้นแล้ว ข้อ พิพาทที่เกิดย่อมน้อยลงตามไปด้วย กฎหมายจึงค่อยกำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องพิจารณา อุทธรณ์ให้เสร็จภายใต้กรอบระยะเวลาดังกล่าวได้

นอกจากนี้ ผู้เขียนได้วิเคราะห์เพิ่มเติมสำหรับกรณีประเด็นการอุทธรณ์อีกว่า การอุทธรณ์โต้แย้งตาม พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 นี้จะสามารถอุทธรณ์ได้เฉพาะในกรณีการประเมินภาษีหรือ การเรียกเก็บภาษีเท่านั้น ซึ่งมิได้รวมถึงการอุทธรณ์โต้แย้งราคาประเมินที่ถูกกำหนดขึ้นตามพระราชบัญญัติการ ประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562¹⁹¹ ในกรณีนี้การที่กฎหมายบัญญัติให้สิทธิในการอุทธรณ์ ของผู้เสียภาษีแยกออกไปอยู่ในบทบัญญัติอีกบทหนึ่ง ส่งผลให้การอุทธรณ์ในเรื่องการประเมินกับเรื่องราคา

¹⁹⁰ มาตรา 31 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475

¹⁹¹ มาตรา 73 วรรคแรกแห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

ประเมินนั้นจะต้องทำแยกกันตามวิธีการและหลักเกณฑ์ของกฎหมายแต่ละฉบับ¹⁹² ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่ากรณีที่ผู้เสียหายต้องแยกอุทธรณ์ประเด็นดังกล่าวออกจากกันโดยที่เรื่องหนึ่งให้ยื่นคำร้องที่ “ผู้บริหารท้องถิ่น” ส่วนอีกเรื่องหนึ่งให้ยื่นคำร้องที่ “คณะกรรมการประจำจังหวัด” ทั้งที่คำร้องทั้งสองเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกันโดยตรง อีกทั้งตามกฎหมายเดิมก็ไม่ได้มีการบัญญัติแยกการอุทธรณ์ดังกล่าวออกจากกันแต่อย่างใด อาจส่งผลให้ผู้เสียหายที่ต้องการจะใช้สิทธิอุทธรณ์ศึกษาเพียงแค่พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ซึ่งเป็นบทบัญญัติหลักของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และไม่ทราบว่าตนจะต้องใช้สิทธิอุทธรณ์ราคาประเมินแยกตามกฎหมายอีกฉบับหนึ่ง ในกรณีนี้ผู้เขียนเห็นว่าอาจทำให้ผู้เสียหายต้องเสียสิทธิในการอุทธรณ์ราคาประเมินดังกล่าวได้ จึงเห็นควรให้มีการบัญญัติมาตรการโต้แย้งราคาประเมินเพิ่มเข้ามาในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 นี้ด้วย โดยให้ผู้เสียหายสามารถเลือกยื่นคำร้องอุทธรณ์ราคาประเมินต่อผู้บริหารท้องถิ่นได้แล้วให้ผู้บริหารท้องถิ่นเป็นผู้ส่งเรื่องต่อไปยังคณะกรรมการประจำจังหวัดตามพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562 ทั้งนี้เพื่อคุ้มครองสิทธิในการอุทธรณ์โต้แย้งของผู้เสียหายมิให้เสียไป

¹⁹² โปรดดูรายละเอียดในหัวข้อที่ 3.4.1 และ 3.4.2

บทที่ 6

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

6.1 บทสรุป

จากการศึกษาทบัญญัติพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ประกอบกับเจตนารมณ์กฎหมายดังกล่าว เปรียบเทียบกับกฎหมายเดิมอย่างพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 แล้วผู้เขียนพบปัญหาอยู่ทั้งหมด 4 ประเด็น ดังนี้

(1) ปัญหานิยามของผู้เสียภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

การที่พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มิได้บัญญัติถึงนิยามโดยเฉพาะของคำว่า “ผู้ครอบครอง” เอาไว้ให้ชัดแจ้งจึงอาจเกิดปัญหาในทางปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ระดับปฏิบัติการในการที่จะใช้ดุลพินิจตีความคำดังกล่าว เนื่องจากโดยทั่วไปแล้วศาลฎีกาได้วางแนวคำพิพากษาถึงความหมายของคำว่า “ผู้ครอบครอง” ว่าอาจมีความหมายทั้งในแง่ผู้ครอบครองตามเอกสาร เช่น ผู้มีชื่อในเอกสารสิทธิต่าง ๆ อย่างหนังสือรับรองการทำประโยชน์ (น.ส. 3) และอาจหมายถึงผู้ครอบครองตามความเป็นจริง เช่น ผู้เช่า ได้เช่นกัน แต่เมื่อได้ศึกษาถึงเจตนารมณ์ของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จะพบว่าคำว่าผู้ครอบครองภายใต้ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น มุ่งประสงค์ให้หมายความถึงเพียงกรณีของผู้ครอบครองตามเอกสารสิทธิเท่านั้น กรณีนี้จึงอาจเกิดปัญหาเมื่อเจ้าหน้าที่ใช้ดุลพินิจตีความคำดังกล่าวให้กว้างเกินไปจนขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมาย และส่งผลกระทบต่อสิทธิของประชาชน

(2) ปัญหามาตรการบังคับเพื่อการจัดเก็บภาษีกรณีการจำกัดการโอน

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 59 มีการบัญญัติมาตรการเร่งรัดการชำระภาษีโดยเข้ามาจำกัดสิทธิของผู้เสียภาษีที่มีภาษีค้างชำระ ให้ไม่สามารถจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นได้ มาตรการดังกล่าวแม้จะเป็นมาตรการที่น่าจะมีประสิทธิภาพ แต่การจำกัดดังกล่าวนี้จำกัดแค่เพียงกรณีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองเท่านั้น ซึ่งมีได้รวมถึงกรณีอื่น ๆ เช่น การโอนสิทธิเหนือพื้นดิน หรือการโอนสิทธิเก็บกิน เป็นต้น จึงอาจเป็นมาตรการที่ยังคงมีช่องว่างทางกฎหมายอยู่ซึ่งอาจส่งผลทำให้ผู้เสียภาษีอาศัยช่องว่างนั้นเพื่อเลี่ยงการชำระภาษี เช่น ทำเป็นนิติกรรมให้สิทธิเหนือพื้นดินให้

แทนการขาย เป็นต้น และอาจเป็นการผลักดันทางอ้อมให้ผู้เสียภาษีต้องเช่นนั้น ผู้เขียนจึงเห็นว่ามาตรการดังกล่าว อาจยังไม่ครอบคลุมเพียงพอที่จะสามารถเร่งรัดภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ ในขณะที่เดียวกันก็เป็นการจำกัดสิทธิขั้น พื้นฐานในการใช้สอยทรัพย์สินของผู้เสียภาษีตามรัฐธรรมนูญ

(3) ปัญหามาตรการบังคับเพื่อการจัดเก็บภาษีกรณีการยึด आयัดและขายทอดตลาด

กระบวนการยึด आयัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีนั้นตามมาตรา 62 แห่งพระราชบัญญัติ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มีการใช้คำว่า “ห้ามเกินกว่าความจำเป็น” โดยมิได้มีการอธิบายถึง รายละเอียดของคำว่าจำเป็น จึงเป็นการเปิดช่องให้เจ้าพนักงานสามารถใช้ดุลพินิจในการตีความคำดังกล่าว และ เนื่องจากกระบวนการยึดอายัดดังกล่าวนี้ไม่จำเป็นต้องผ่านขั้นตอนการพิจารณาของบุคคลฝ่ายที่สาม เช่น ศาล เป็นต้น ดังนั้นหากเจ้าพนักงานใช้อำนาจโดยลำพังตีความความว่า “ห้ามเกินกว่าความจำเป็น” กว้างหรือแคบ เกินไปก็อาจทำให้ผู้เสียภาษีได้รับความเสียหายจากการยึดหรืออายัดนั้นได้

(4) ปัญหาการใช้สิทธิโต้แย้งของผู้เสียภาษี

มาตรา 81 วรรคสี่แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มีการบัญญัติให้ผู้เสียภาษี สามารถนำคดีข้อพิพาทขึ้นสู่ชั้นศาลได้โดยไม่ต้องรอผลการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้ แล้วเสร็จก่อน กรณีนี้จึงเป็นกรณีที่ขัดต่อแนวทางปฏิบัติของศาลภาษีอากรภายใต้มาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติ จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ผู้เขียนจึงเห็นว่าหากมีการบังคับตามมาตรา 81 วรรค สี่ดังกล่าวจนผู้เสียภาษีสามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลได้โดยไม่ต้องรอผลการวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ นั้นย่อมส่งผลกระทบต่อระบบอุทธรณ์บังคับ ทำให้ฝ่ายปกครองอาจไม่ได้ช่วยกลั่นกรองประเด็นในคดีก่อนมายังชั้น ศาลทำให้กระบวนการพิจารณาล่าช้า อีกทั้งการดำเนินกระบวนการพิจารณาที่ต้องใช้ข้อเท็จจริงในท้องถิ่นย่อมเป็นไปได้ยากในทางปฏิบัติสำหรับศาลภาษีอากรกลางที่มีอยู่แห่งเดียวในประเทศ ส่งผลให้มีคดีข้อพิพาทมายังศาลมากขึ้น และอาจเกิดปัญหาคดีค้างในศาลเพิ่มมากขึ้นจนทำให้การพิจารณาคดีล่าช้า ทำให้ผู้เสียภาษีได้รับความเป็นธรรม ล่าช้าลงไปด้วย อีกทั้งในช่วงแรกของการบังคับใช้กฎหมายนั้น การพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการไม่ควรอยู่ ภายใต้อกรอบระยะเวลาการพิจารณาตามกฎหมาย เนื่องจากเป็นช่วงที่อาจเกิดคดีข้อพิพาทเป็นจำนวนมากจาก ความไม่เข้าใจหลักเกณฑ์ของกฎหมายใหม่ การที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องพิจารณาภายใต้กรอบ

ระยะเวลาอันจำกัดในช่วงเวลาดังกล่าวย่อมส่งผลเป็นการเร่งการวินิจฉัย ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพในการ
กลั่นกรองคดีซึ่งไม่สามารถทำได้โดยละเอียดเพียงพอ

นอกจากนี้ การอุทธรณ์โต้แย้งตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนี้จะสามารถอุทธรณ์ได้เฉพาะใน
กรณีการประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บภาษีเท่านั้น ซึ่งมิได้รวมถึงการอุทธรณ์โต้แย้งราคาประเมินที่ผู้กำหนดขึ้น
ตามพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562 ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่ากรณีที่ผู้
เสียภาษีต้องแยกอุทธรณ์ประเด็นดังกล่าวออกจากกันโดยที่เป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกันโดยตรง อาจส่งผลให้ผู้เสียภาษี
ที่ต้องการจะใช้สิทธิอุทธรณ์ทั้งหมดไม่ทราบว่าตนจะต้องใช้สิทธิอุทธรณ์ราคาประเมินแยกตามกฎหมายอีกฉบับ
หนึ่ง ในกรณีนี้ผู้เขียนเห็นว่าอาจทำให้ผู้เสียภาษีต้องเสียสิทธิในการอุทธรณ์ราคาประเมินดังกล่าวได้

6.2 ข้อเสนอแนะ

จากการวิเคราะห์ปัญหาและศึกษาประกอบกับกฎหมายภาษีทรัพย์สินของประเทศอังกฤษได้แก่ ภาษี
ท้องถิ่น (Council Tax) และภาษีธุรกิจหรือภาษีที่ไม่มีการอยู่อาศัย (Business Rate or Non-domestic Rate)
แล้ว ผู้เขียนขอเสนอแนวทางแก้ไขปัญหาทั้ง 4 ประการ ดังนี้

(1) ปัญหานิยามของผู้เสียภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

เสนอให้แก้ไขมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 โดยบัญญัติเพิ่มเติมเนื้อหาใน
ส่วนของ “ผู้เสียภาษี” ดังนี้

*“ผู้เสียภาษี หมายความว่า บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างหรือ
เป็นผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สินของรัฐ ซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตาม
พระราชบัญญัตินี้ และให้หมายความรวมถึงผู้มีหน้าที่ชำระภาษีแทนผู้เสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ด้วย ทั้งนี้
ความในข้อนี้ไม่รวมถึงผู้เช่า ผู้เช่าช่วง ผู้ทรงสิทธิอื่นตามกฎหมายหรือตามสัญญา*

*ความในวรรคก่อน หากได้มีการจัดเก็บภาษีในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างจากผู้ครอบครองหรือทำ
ประโยชน์ที่มีชื่อปรากฏตามเอกสารสิทธิในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สินของรัฐนั้นแล้ว มิให้จัดเก็บจากผู้
ครอบครองหรือทำประโยชน์อื่นอีก”*

(2) ปัญหามาตรการบังคับเพื่อการจัดเก็บภาษีกรณีการจำกัดการโอน

เสนอให้มีการแก้ไขมาตรา 59 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 โดยบัญญัติเพิ่มเติมเนื้อหาให้มีความครอบคลุมยิ่งขึ้น นอกจากนี้ เพื่อลดผลกระทบที่เกิดจากการจำกัดสิทธิดังกล่าวมิให้สร้างความลำบากแก่ผู้เสียภาษีและผู้รับโอนจนเกินไป ผู้เขียนขอเสนอเพิ่มเติมว่าการจะจำกัดสิทธิดังกล่าวควรมีเงื่อนไขประกอบด้วย โดยเพิ่มเป็นความในวรรคสองแห่งมาตรา 59 ดังนี้

“การจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองหรือทรัพย์สินอื่นใดในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัตินี้ จะกระทำมิได้ เมื่อปรากฏหลักฐานจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นตามมาตรา 60 ว่ามีภาษีค้างชำระสำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น เว้นแต่เป็นกรณีตามมาตรา 67 หรือกรณีตามความในวรรคสองแห่งมาตรานี้”

ในกรณีตามวรรคหนึ่ง ผู้เสียภาษีสามารถทำการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองหรือทรัพย์สินอื่นใดในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างได้ หากได้มีการวางหลักประกันการชำระหนี้ภาษีอากรค้างไว้แล้วตามสมควรที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นออกหลักฐานการวางหลักประกันการชำระหนี้คืนให้แก่ผู้เสียภาษี”

(3) ปัญหามาตรการบังคับเพื่อการจัดเก็บภาษีกรณีการยึด आयัดและขายทอดตลาด

เสนอให้มีการแก้ไขมาตรา 62 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 โดยบัญญัติป้องกันมิให้เจ้าพนักงานใช้ดุลพินิจตีความคำว่า “ห้ามเกินกว่าความจำเป็น” จนกระทบสิทธิของผู้เสียภาษี โดยบทบัญญัติ 2 กรณี ดังนี้

กรณีแรก เพิ่มบทบัญญัติให้เจ้าพนักงานต้องไปขอหมายยึดหรืออายัดจากศาลในเขตท้องที่ ได้แก่ ศาลแขวง เสียก่อน เพื่อเปิดโอกาสให้ประชาชนมีสิทธิเข้ามาชี้แจงความจำเป็นและเปิดโอกาสให้ไกล่เกลี่ย โดยเพิ่มความในวรรคสองของมาตรา 62 ดังนี้

“การออกคำสั่งเป็นหนังสือยึด आयัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้บริหารท้องถิ่นตามวรรคหนึ่ง ในกรณีที่คือนายกเทศมนตรี นายกองค์การบริหารส่วนตำบล และนายกเมืองพัทยา ต้องได้รับความเห็นชอบ

จากผู้ว่าราชการจังหวัด โดยผู้บริหารท้องถิ่นจะต้องนำคำสั่งดังกล่าวไปร้องขอต่อศาลแขวง เพื่อออกเป็นหมายยึดอายัดและขายทอดตลาดนั้น”

กรณีที่สอง เพิ่มบทบัญญัติที่เป็นรายละเอียดในขั้นตอนการยึด หรืออายัด เพื่อมิให้เจ้าพนักงานมีดุลพินิจในการตีความมากเกินไป โดยแก้ไขเพิ่มเติมความในวรรคแรกของมาตรา 62 ดังนี้

“ถ้าผู้เสียหายมีได้ชำระภาษีค้างชำระ เบี้ยปรับและเงินเพิ่มภายในเวลาที่กำหนดไว้ในหนังสือแจ้งเตือนตามมาตรา 61 เมื่อพ้นเก้าสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งเตือนดังกล่าวแล้ว ให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือยึด อายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียหายเพื่อนำเงินมาชำระภาษีค้างชำระ เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และค่าใช้จ่ายอันเนื่องมาจากการยึด อายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้นได้ แต่ห้ามมิให้ยึด อายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียหายเกินกว่าความจำเป็นที่พอจะชำระภาษีค้างชำระ เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และค่าใช้จ่ายดังกล่าว โดยการยึด อายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้นจะต้องเป็นไปตามลำดับขั้นตอนต่อไปนี้

(1) อายัดสิทธิเรียกร้องของผู้เสียหาย โดยผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจรับเงินจากบุคคลภายนอกผู้จ่ายเงินนั้นได้โดยตรง

(2) หากวิธีการอายัดตาม (1) ไม่สามารถใช้ได้ ให้เจ้าพนักงานมีอำนาจเข้ายึดทรัพย์สินของผู้เสียหาย แต่การยึดนั้นห้ามยึดทรัพย์สินที่มีมูลค่าสูงกว่าค่าภาษีค้างชำระ เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และค่าใช้จ่ายอันเนื่องมาจากการยึด อายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้นจนเกินสมควร

ทั้งนี้ ให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งว่าด้วยการบังคับคดีมาใช้โดยอนุโลม”

(4) ปัญหาการใช้สิทธิโต้แย้งของผู้เสียหาย

เสนอให้มีการแก้ไขมาตรา 81 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เพื่อให้สอดคล้องกับระบบการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 อันเป็นหลักการเดิมของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 พร้อมทั้งเพิ่มบทบัญญัติให้คณะกรรมการไม่ต้องพิจารณาภายใต้กรอบระยะเวลาในช่วง 5 ปีแรกหลังจากประกาศใช้กฎหมายเป็นบทเฉพาะกาล ดังนี้

มาตรา 81 วรรคสี่ควรแก้ไข ดังนี้

“ให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องเป็นคดีต่อศาลได้ต่อเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้มีผลการวินิจฉัยแล้วเท่านั้น”

มาตรา 91 (บทเฉพาะกาล) ให้เพิ่มความเป็นวรรคสอง ดังนี้

“กรอบระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในมาตรา 81 วรรคสองและวรรคสามให้มีผลบังคับใช้ภายหลังจากห้าปีนับจากวันที่พระราชบัญญัตินี้มีผลใช้บังคับ”

นอกจากนี้ ควรแก้ไขมาตรา 73 เพื่อรองรับการอุทธรณ์ในประเด็นราคาประเมิน ดังนี้

“ผู้เสียภาษีผู้ใดได้รับแจ้งการประเมินภาษีตามมาตรา 44 หรือมาตรา 53 หรือการเรียกเก็บภาษีตามมาตรา 61 แล้วเห็นว่า การประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บภาษีนั้นไม่ถูกต้องให้มีสิทธิคัดค้านและขอให้ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาทบทวนการประเมินหรือการเรียกเก็บภาษีได้ โดยให้ยื่นคำร้องต่อผู้บริหารท้องถิ่นตามแบบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด ทั้งนี้ ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บภาษี แล้วแต่กรณี

ผู้เสียภาษีที่จะยื่นคำร้องตามวรรคหนึ่ง หากได้โต้แย้งราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นด้วย ให้ผู้บริหารท้องถิ่นรับเรื่องไว้แล้วดำเนินการตามหลักเกณฑ์ วิธีการคัดค้านราคาประเมินตามพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562 ต่อไป”

บรรณานุกรม

- กาญจนา นิมมานเหมินท์. เอกสารคำสอนวิชา กฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: โครงการตำราและสื่อการสอนคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2556.
- ไกรยุทธ ชีรตยาคีนันท์. ทฤษฎีภาษีเงินได้ และภาษีเงินได้ของไทย. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ดวงกมล, 2521.
- จุฑาสินี สืบวิเศษ. กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนของฝ่ายปกครองเปรียบเทียบระหว่างกรมสรรพากร กรมศุลกากร และกรมสรรพสามิต. วารสารบัณฑิตศึกษามหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์ 5, 1 (ส.ค.-พ.ย. 2559): 228.
- ชนาชิต ตั้งสิริไพศาล. ปัญหาความไม่สอดคล้องกันระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์และฟ้องคดีภาษีอากร: กรณีศึกษาพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 และพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562. นิติศาสตรมหาบัณฑิต, สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2563.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 11. กรุงเทพมหานคร: The principle of tax law, 2559.
- ชัยชาญ สิทธิวิรัชธรรม. คู่มือการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับที่ดินและอสังหาริมทรัพย์อย่างอื่น (ฉบับย่อ). กรุงเทพมหานคร: จตุโชค, 2559.
- บัญญัติ สุชีวะ. คำอธิบายกฎหมายลักษณะทรัพย์. พิมพ์ครั้งที่ 15. กรุงเทพมหานคร: เนติบัณฑิตยสภา, 2556.
- ปกิต แพร่ชินวงศ์. ปัญหาบางประการในการนำภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาแทนที่ภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่. วิทยานิพนธ์ปริญญาามหาบัณฑิต, สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2552.
- ประชาชาติธุรกิจ. ไล่ป้ภาษีที่ดิน ส.ป.ก.ทั่วประเทศ กม.ชี้ผู้เช่า-ผู้ครอบครองต้องจ่าย [ออนไลน์]. 3 เมษายน 2564. แหล่งที่มา: <https://www.prachachat.net/property/news-639831> [5 เมษายน 2564].
- ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์
- ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง
- ประมวลรัษฎากร
- ประโมท พุทธสุภะ. สิทธิของผู้เสียภาษีกับการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง. วิทยานิพนธ์ปริญญาามหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2553.

ประเสริฐ โหล่วประดิษฐ์. การระงับข้อพิพาททางภาษีท้องถิ่น. เอกสารประกอบการสอนวิชาภาษีทรัพย์สิน.

นิติศาสตร์มหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2560.

ปรีดา นาคเนาทิม. เศรษฐศาสตร์ภาษีอากร 1. พิมพ์ครั้งที่ 6. กรุงเทพฯ: แสงจันทร์การพิมพ์, 2531.

นงนุช มนุสสุทธิพงศ์. ปัญหาการพิจารณาอุทธรณ์ล่าช้าของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร.

วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2538.

พระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

มานิตย์ จุมปา. คำอธิบายกฎหมายปกครอง เล่ม 3 ว่าด้วยการกระทำทางปกครองและการควบคุมการกระทำทางปกครอง ตอนที่ 1. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2554.

มานิตย์ วงศ์เสรี. การเตรียมรองรับกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองประสบการณ์ของเยอรมัน
กฎหมายว่าด้วยการบังคับทางปกครองของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน. พิมพ์ครั้งที่ 5.
กรุงเทพมหานคร: สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, 2539.

ยุทธนา ศรีสวัสดิ์. ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง [ออนไลน์]. 2562. แหล่งที่มา: <https://bit.ly/3bWSsI0> [10
กันยายน 2563].

รังสรรค์ ณะพรพันธุ์. ทฤษฎีการภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์เคล็ดไทย, 2516, หน้า 22.

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560

ลันตา อุตมะโกคิน. ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง: ก้าวต่อไปของการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของประเทศไทยอย่างมี
ประสิทธิภาพ. จุลนิตี (ก.ย.-ต.ค. 53): 64-71.

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. กฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร: บริษัท ที.เค.เอส. สยามเพรส แมเนจ
เมนท์ จำกัด, 2556.

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. การคลังและการภาษีอากร ภาคทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร:
สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2542.

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. คำอธิบายกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์
วิญญูชน, 2563.

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. คำอธิบายภาษีท้องถิ่น. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2550.

สมชาย จุลนิตี. คำอธิบายกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ภาค 4. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรม
ศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2559.

สันติ กองภูมิน. ความสัมพันธ์ของคำสั่งทางปกครองขั้นต้นและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ในคดีฟ้องเพิกถอนคำสั่งทาง
ปกครอง. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2558.

สุปรียา แก้วละเอียด. โครงการวิจัยเรื่อง การควบคุมความชอบด้วยกฎหมายของภาษีโดยองค์การตุลาการใน
ประเทศไทย. กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2558.

สุนทรี นาคทอง. ปัญหาการจำกัดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากร.
นิติศาสตรมหาบัณฑิต, สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2560.

เส่ง แก้วเหลา. ปัญหาภาษีค้างของภาษีโรงเรือนและที่ดิน. นิติศาสตรมหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2550.

สภานิติบัญญัติแห่งชาติ. พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 พร้อมทั้งสรุปสาระสำคัญ ประวัติ
ความเป็นมา กระบวนการ และขั้นตอนในการตราพระราชบัญญัติดังกล่าวของสภานิติบัญญัติแห่งชาติ
(ก.ป. 225/2562). กรุงเทพมหานคร: สำนักงานพิมพ์สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา, 2562.

สภานิติบัญญัติแห่งชาติ. รายงานการพิจารณาศึกษาของคณะกรรมการการคลัง การธนาคารและสถาบันการเงิน
สภานิติบัญญัติแห่งชาติ เรื่อง การพิจารณาศึกษาร่างกฎหมายว่าด้วยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง. 19
กันยายน 2550.

สภานิติบัญญัติแห่งชาติ. เอกสารประกอบการพิจารณา ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ...
บรรจรรายละเอียดการประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติครั้งที่ 23/2560. กรุงเทพมหานคร: สำนักงานพิมพ์
สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา, 2560.

สำนักงานศาลยุติธรรม. รายงานสถิติคดีศาลยุติธรรมทั่วราชอาณาจักร ประจำปี พ.ศ. 2561. กรุงเทพมหานคร:
สำนักงานศาลยุติธรรม, 2562.

เอื้ออารีย์ อิงจะนิล. หลักกฎหมายการคลัง. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2558.

อรรณู ธรรมโน. ความรู้ทั่วไปทางการคลัง. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร: บริษัท อัมรินทร์พริ้นติ้งแอนด์พับลิชชิ่ง
จำกัด (มหาชน), 2548.

Government Digital Service, [Appeal a Council Tax bill or fine](https://www.gov.uk/council-tax-appeals) [Online], Source: <https://www.gov.uk/council-tax-appeals> [March 2, 2021].

Government Digital Service, [Bailiff Powers when they visit your home](https://www.gov.uk/your-rights-bailiffs) [Online], Source: <https://www.gov.uk/your-rights-bailiffs> [March 30, 2021].

Government Digital Service, [Business rates](https://www.gov.uk/introduction-to-business-rates/how-your-rates-are-calculated) [Online], Source: <https://www.gov.uk/introduction-to-business-rates/how-your-rates-are-calculated> [March 31, 2021].

Government Digital Service, [Business rates relief](https://www.gov.uk/apply-for-business-rate-relief/exempted-buildings-and-empty-buildings-relief) [Online], Source: <https://www.gov.uk/apply-for-business-rate-relief/exempted-buildings-and-empty-buildings-relief> [March 31, 2021].

Government Digital Service, [Challenge your Council Tax band](https://www.gov.uk/challenge-council-tax-band) [Online], Source: <https://www.gov.uk/challenge-council-tax-band> [March 15, 2021].

Government Digital Service, [Council Tax](https://www.gov.uk/council-tax/who-has-to-pay) [Online], Source: <https://www.gov.uk/council-tax/who-has-to-pay> [March 30, 2021].

Government Digital Service, [How domestic properties are assessed for Council Tax bands](https://www.gov.uk/guidance/understand-how-council-tax-bands-are-assessed#council-tax-band-assessments) [Online], Source: <https://www.gov.uk/guidance/understand-how-council-tax-bands-are-assessed#council-tax-band-assessments> [March 30, 2021].

Government Digital Service, [Pay Council Tax arrears](https://www.gov.uk/council-tax-arrears) [Online], Source: <https://www.gov.uk/council-tax-arrears> [March 30, 2021].

Local Government Finance Act 1988 (พระราชบัญญัติการเงินท้องถิ่น ค.ศ. 1988, ประเทศไทย)

Local Government Finance Act 1992 (พระราชบัญญัติการเงินท้องถิ่น ค.ศ. 1992, ประเทศไทย)

The Valuation Tribunal for England (Council Tax and Rating Appeals) (Procedure) Regulations 2009

World Justice Project, [WJP Rule of Law Index 2020](https://worldjusticeproject.org/sites/default/files/documents/WJP-ROLI-2020-Online_0.pdf) [Online], 2021, Source: https://worldjusticeproject.org/sites/default/files/documents/WJP-ROLI-2020-Online_0.pdf [March 30, 2021].

Valuation Tribunal Service, [Council tax liability](https://www.valuationtribunal.gov.uk/council-tax/council-tax-liability-2/) [Online], Source: <https://www.valuationtribunal.gov.uk/council-tax/council-tax-liability-2/> [December 11, 2020].

ภาคผนวก

ภาคผนวก ก.

เอกสารประกอบการพิจารณา ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ... บรรจุมติประชุมสภาการศึกษา
ประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติครั้งที่ 23/2560



สภานิติบัญญัติแห่งชาติ

เอกสารประกอบการพิจารณา
ร่าง
พระราชบัญญัติ
ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง
พ.ศ.
(คณะรัฐมนตรี เป็นผู้เสนอ)
บรรจุมติประชุมสภาการศึกษา
ประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติ ครั้งที่ ๒๓/๒๕๖๐
วันศุกร์ที่ ๓๑ มีนาคม ๒๕๖๐
อ.พ. ๒๐/๒๕๖๐

จัดทำโดย
สำนักกฎหมาย สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา
ปฏิบัติหน้าที่สำนักงานเลขาธิการสภานิติบัญญัติแห่งชาติ
www.senate.go.th



บทสรุปสำหรับสมาชิกสภานิติบัญญัติแห่งชาติ

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.
(คณะรัฐมนตรี เป็นผู้เสนอ)

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. เสนอโดย คณะรัฐมนตรี ชุดที่มี พลเอก ประยุทธ์ จันทร์โอชา เป็นนายกรัฐมนตรี ต่อประธานสภานิติบัญญัติแห่งชาติ เมื่อวันที่ ๒๔ มีนาคม ๒๕๖๐ เพื่อให้สภานิติบัญญัติแห่งชาติพิจารณาตามบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย (ฉบับชั่วคราว) พุทธศักราช ๒๕๕๗ โดยมีหลักการและเหตุผลประกอบร่างพระราชบัญญัตินี้ ดังนี้

หลักการ

ปรับปรุงกฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดินและกฎหมายว่าด้วยภาษีบำรุงท้องที่

เหตุผล

โดยที่กฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดินและกฎหมายว่าด้วยภาษีบำรุงท้องที่ ได้ใช้บังคับมาเป็นเวลานานแล้ว การจัดเก็บภาษีตามกฎหมายทั้งสองฉบับไม่เหมาะสมกับสถานการณ์ในปัจจุบัน สมควรยกเลิกกฎหมายทั้งสองฉบับดังกล่าวและให้ใช้กฎหมายว่าด้วยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแทน โดยมีองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้รับผิดชอบการจัดเก็บภาษีดังกล่าว จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. มีเนื้อหารวม จำนวน ๘๙ มาตราสรุปสาระสำคัญ ได้ดังนี้

๑. บทนิยามศัพท์

“ภาษี” หมายความว่า ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

“ผู้เสียภาษี” หมายความว่า บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง หรือเป็นผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สินของรัฐ ซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ และให้หมายความรวมถึงผู้มีหน้าที่ชำระภาษีแทนผู้เสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ด้วย

“ที่ดิน” หมายความว่า พื้นดิน และให้หมายความรวมถึงพื้นที่ที่เป็นภูเขาหรือที่มีน้ำด้วย

“สิ่งปลูกสร้าง” หมายความว่า โรงเรือน อาคาร ตึก หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยหรือใช้สอยได้ หรือที่ใช้เป็นที่เก็บสินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรมหรือพาณิชย์กรรม และให้หมายความรวมถึงห้องชุดหรือแพที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยได้หรือที่มีไว้เพื่อหาผลประโยชน์ด้วย

“ห้องชุด” หมายความว่า ห้องชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุดที่ได้ออกหนังสือแสดงกรรมสิทธิ์ห้องชุดแล้ว

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.
(คณะรัฐมนตรี เป็นผู้เสนอ)

.....



“องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น” หมายความว่า เทศบาล องค์การบริหารส่วนตำบล กรุงเทพมหานคร เมืองพัทยา และองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอื่นตามที่มีกฎหมายจัดตั้ง แต่ไม่หมายความรวมถึงองค์การบริหารส่วนจังหวัด

“เขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น” หมายความว่า

- (๑) เขตเทศบาล
- (๒) เขตองค์การบริหารส่วนตำบล
- (๓) เขตกรุงเทพมหานคร
- (๔) เขตเมืองพัทยา
- (๕) เขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอื่นตามที่มีกฎหมายกำหนด แต่ไม่หมายความรวมถึงเขตองค์การบริหารส่วนจังหวัด

“ผู้บริหารท้องถิ่น” หมายความว่า

- (๑) นายกเทศมนตรี
- (๒) นายองค์การบริหารส่วนตำบล
- (๓) ผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานคร
- (๔) นายกเมืองพัทยา
- (๕) ผู้บริหารท้องถิ่นอื่นตามที่มีกฎหมายกำหนด แต่ไม่หมายความรวมถึงนายกองค์การบริหารส่วนจังหวัด

“ข้อบัญญัติท้องถิ่น” หมายความว่า

- (๑) เทศบัญญัติ
- (๒) ข้อบัญญัติองค์การบริหารส่วนตำบล
- (๓) ข้อบัญญัติกรุงเทพมหานคร
- (๔) ข้อบัญญัติเมืองพัทยา
- (๕) ข้อบัญญัติขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอื่นตามที่มีกฎหมายกำหนด แต่ไม่หมายความรวมถึงข้อบัญญัติองค์การบริหารส่วนจังหวัด

“คณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์” หมายความว่า คณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ตามประมวลกฎหมายที่ดิน

“คณะอนุกรรมการประจำจังหวัด” หมายความว่า คณะอนุกรรมการประจำจังหวัดตามประมวลกฎหมายที่ดิน

“คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี” หมายความว่า คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีประจำจังหวัด หรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีกรุงเทพมหานคร แล้วแต่กรณี

“พนักงานสำรวจ” หมายความว่า ผู้ซึ่งได้รับแต่งตั้งให้มีหน้าที่สำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ผู้เสียภาษีเป็นเจ้าของหรือครอบครองอยู่

“พนักงานประเมิน” หมายความว่า ผู้ซึ่งได้รับแต่งตั้งให้มีหน้าที่ประเมินภาษี

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.

(คณะรัฐมนตรี เป็นผู้เสนอ)

.....



“พนักงานเก็บภาษี” หมายความว่า ผู้ซึ่งได้รับแต่งตั้งให้มีหน้าที่รับชำระภาษี และเร่งรัดการชำระภาษี

“ปี” หมายความว่า ปีปฏิทิน

“รัฐมนตรี” หมายความว่า รัฐมนตรีผู้รักษาการตามพระราชบัญญัตินี้

๒. เนื้อหาของร่างพระราชบัญญัติ

๒.๑ บรรดากฎหมาย กฎ ระเบียบและข้อบังคับใดที่ใช้บังคับอยู่ในวันก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับที่กล่าวถึงหรืออ้างถึงภาษีโรงเรือนและที่ดินตามกฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดินหรือภาษีบำรุงท้องที่ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีบำรุงท้องที่ ไม่ให้มีความหมายเป็นการกล่าวถึงหรืออ้างถึงภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ กฎหมายใดที่ใช้บังคับอยู่ในวันก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ ซึ่งได้บัญญัติให้ทรัพย์สินของบุคคลใดได้รับยกเว้นภาษีอากรตามกฎหมายโดยมิได้ระบุถึงภาษีอากรประเภทใดประเภทหนึ่งโดยเฉพาะ หรือได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินตามกฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดินหรือภาษีบำรุงท้องที่ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีบำรุงท้องที่ ไม่ให้มีความหมายเป็นการยกเว้นภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ (ร่างมาตรา ๔)

๒.๒ หมวด ๑ บททั่วไป

๒.๒.๑ กำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจจัดเก็บภาษีจากที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยภาษีที่จัดเก็บได้ในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใด ให้เป็นรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น (ร่างมาตรา ๗)

๒.๒.๒ กำหนดให้ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นทรัพย์สินตามที่กำหนด จำนวน ๑๓ ประเภท ได้รับยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ (ร่างมาตรา ๘)

๒.๒.๓ กำหนดให้ผู้ซึ่งเป็นเจ้าของหรือครอบครองที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอยู่ในวันที่ ๑ มกราคมของปีใด เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีสำหรับปีนั้น โดยการเสียภาษีของผู้เสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ไม่เป็นเหตุให้เกิดสิทธิตามกฎหมายอื่น (ร่างมาตรา ๙)

๒.๒.๔ กำหนดให้ในกรณีที่มีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างใด ให้สำนักงานที่ดินหรือสำนักงานที่ดินสาขาแจ้งการโอนดังกล่าวต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตั้งอยู่ โดยให้แจ้งเป็นรายเดือนภายในวันที่ ๑๕ ของเดือนถัดไป (ร่างมาตรา ๑๐)

๒.๒.๕ กำหนดให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจแต่งตั้งพนักงานสำรวจ พนักงานประเมิน และพนักงานเก็บภาษี เพื่อปฏิบัติการให้เป็นไปตามพระราชบัญญัตินี้ และให้พนักงานดังกล่าวเป็นเจ้าพนักงานตามประมวลกฎหมายอาญา (ร่างมาตรา ๑๑)

๒.๒.๖ กำหนดให้ในกรณีที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมอบหมายให้ส่วนราชการหรือหน่วยงานของรัฐรับชำระภาษีแทนตามมาตรา ๔๖ ส่วนราชการหรือหน่วยงานของรัฐนั้นอาจได้รับส่วนลดหรือค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีตามอัตราที่กำหนดในกฎกระทรวง โดยต้องไม่เกินร้อยละ ๓ ของภาษีที่รับชำระ (ร่างมาตรา ๑๒)

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.

(คณะรัฐมนตรี เป็นผู้เสนอ)

.....



๒.๒.๗ กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการในการส่งคำสั่งเป็นหนังสือ หนังสือแจ้งการประเมินหรือหนังสืออื่นของเจ้าหน้าที่ให้แก่ผู้เสียภาษี (ร่างมาตรา ๑๓)

๒.๒.๘ กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการเกี่ยวกับการยื่นคำร้องขอขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาการชำระภาษีหรือแจ้งรายการต่าง ๆ หรือกำหนดเวลาการคัดค้านการประเมินภาษีตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัตินี้ (ร่างมาตรา ๑๔)

๒.๓ หมวด ๒ คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

๒.๓.๑ กำหนดให้มี “คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง” ประกอบด้วย ปลัดกระทรวงการคลัง เป็นประธานกรรมการ ปลัดกระทรวงมหาดไทย อธิบดีกรมที่ดิน อธิบดีกรมธนารักษ์ อธิบดีกรมส่งเสริมการปกครองส่วนท้องถิ่น อธิบดีกรมสรรพากร และผู้อำนวยการสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง เป็นกรรมการ (ร่างมาตรา ๑๕)

๒.๓.๒ กำหนดอำนาจหน้าที่ องค์ประชุม และการวินิจฉัยชี้ขาดของที่ประชุมคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (ร่างมาตรา ๑๖ และร่างมาตรา ๑๗)

๒.๓.๓ กำหนดให้คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้เป็นที่สุด และในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัยในภายหลัง คำวินิจฉัยที่เปลี่ยนแปลงนั้นให้มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่คำวินิจฉัยเปลี่ยนแปลงเป็นต้นไป และกำหนดวิธีการแจ้งคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (ร่างมาตรา ๑๘ และร่างมาตรา ๑๙)

๒.๔ หมวด ๓ คณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัด

๒.๔.๑ กำหนดให้ในแต่ละจังหวัดยกเว้นกรุงเทพมหานคร ให้มี “คณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัด” ประกอบด้วย ผู้ว่าราชการจังหวัด เป็นประธานกรรมการ ปลัดจังหวัด เจ้าพนักงานที่ดินจังหวัด ธารักษ์พื้นที่ โยธาธิการและผังเมืองจังหวัด สรรพากรพื้นที่ นายกองค้การบริหารส่วนจังหวัด ผู้แทนของนายกเทศมนตรี จำนวน ๕ คน ผู้แทนของนายกองค้การบริหารส่วนตำบล จำนวน ๕ คน และผู้บริหารท้องถิ่นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอื่นในจังหวัด เป็นกรรมการ และให้ท้องถิ่นจังหวัด เป็นกรรมการและเลขานุการ และกำหนดอำนาจหน้าที่ในการพิจารณาให้ความเห็นชอบการลดภาษีหรือยกเว้นภาษีของผู้บริหารท้องถิ่นตามมาตรา ๕๒ หรือมาตรา ๕๓ และให้คำปรึกษาหรือคำแนะนำแก่ผู้บริหารท้องถิ่นเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในจังหวัด โดย “ผู้บริหารท้องถิ่นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอื่นในจังหวัด” ให้ความความร่วมมือถึงนายกเมืองพัทยาด้วย (ร่างมาตรา ๒๐)

๒.๔.๒ กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการในการส่งคำปรึกษาหรือคำแนะนำของคณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจังหวัดไปยังกระทรวงมหาดไทยเพื่อพิจารณาต่อไป (ร่างมาตรา ๒๑)

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.

(คณะรัฐมนตรี เป็นผู้เสนอ)

.....



๒.๔.๓ กำหนดให้ในแต่ละปี ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นยกเว้นกรุงเทพมหานคร จัดส่งข้อมูลเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี จำนวนภาษีที่จัดเก็บได้ มูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นฐาน ในการคำนวณภาษีให้แก่คณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัด เพื่อจัดส่งให้แก่ กระทรวงมหาดไทย ตามหลักเกณฑ์และวิธีการในการรวบรวมและจัดส่งข้อมูลตามที่กำหนด รวมทั้ง รายงานสภาพปัญหาและอุปสรรคเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี พร้อมกับเสนอแนวทางการแก้ไข (ร่างมาตรา ๒๒ และร่างมาตรา ๒๓)

๒.๕ หมวด ๔ การสำรวจและจัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

๒.๕.๑ กำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอาจจัดให้มีการสำรวจที่ดินและ สิ่งปลูกสร้างที่อยู่ภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเพื่อให้ทราบข้อมูลเกี่ยวกับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี (ร่างมาตรา ๒๔)

๒.๕.๒ กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการในการดำเนินการสำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และกำหนดอำนาจหน้าที่ของพนักงานสำรวจที่ได้รับการแต่งตั้ง เพื่อปฏิบัติภารกิจดังกล่าว (ร่างมาตรา ๒๕ - ร่างมาตรา ๒๗)

๒.๕.๓ กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการในการจัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และการแก้ไขเพิ่มเติมบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ให้ถูกต้อง (ร่างมาตรา ๒๘ - ร่างมาตรา ๓๐)

๒.๕.๔ กำหนดให้ในกรณีที่การใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างเปลี่ยนแปลงไป อันมีผลทำให้ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้นหรือลดลง ให้ผู้เสียภาษีแจ้ง การเปลี่ยนแปลงการใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ภายใน ๓๐ วัน นับแต่วันที่มีการเปลี่ยนแปลงหรือวันที่ผู้เสียภาษีสั่งเหตุดังกล่าว (ร่างมาตรา ๓๑)

๒.๖ หมวด ๕ ฐานภาษี อัตราภาษี และการคำนวณภาษี

๒.๖.๑ กำหนดฐานภาษีเพื่อการคำนวณภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ ได้แก่ มูลค่า ทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง โดยให้คำนวณมูลค่าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตามหลักเกณฑ์ ที่กำหนด (ร่างมาตรา ๓๒)

๒.๖.๒ กำหนดให้กรมธนารักษ์หรือสำนักงานธนารักษ์พื้นที่ ส่งบัญชีกำหนดราคา ประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง หรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุดตามมาตรา ๓๒ ให้แก่องค์กร ปกครองส่วนท้องถิ่นซึ่งที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง หรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุดนั้นตั้งอยู่ ภายใน ๓๐ วันนับแต่ วันที่คณะอนุกรรมการประจำจังหวัดประกาศใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ (ร่างมาตรา ๓๓)

๒.๖.๓ กำหนดอัตราภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง โดยให้จัดเก็บภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ในอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ ๐.๒ ของฐานภาษี จัดเก็บภาษีที่ดิน หรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ในอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ ๐.๕ ของฐานภาษี จัดเก็บภาษี

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.

(คณะรัฐมนตรี เป็นผู้เสนอ)

.....



ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่น ในอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ ๒ ของฐานภาษี และจัดเก็บภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ ๒ ของฐานภาษี โดยอัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บดังกล่าวให้ตราเป็นพระราชกฤษฎีกา ซึ่งจะกำหนดเป็นอัตราเดียวหรือหลายอัตราแยกตามมูลค่าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างก็ได้ แต่ต้องไม่เกินอัตราภาษีที่กำหนด และในกรณีที่ต้องครบกปรองส่วนท้องถิ่นใดมีความประสงค์ที่จะจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูงกว่าอัตราภาษีที่กำหนด โดยพระราชกฤษฎีกา ให้มีอำนาจตราข้อบัญญัติท้องถิ่นกำหนดอัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นได้ แต่ต้องไม่เกินอัตราที่กำหนด (ร่างมาตรา ๓๔)

๒.๖.๔ กำหนดให้ในกรณีที่ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างได้มีการใช้ประโยชน์หลายประเภท ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บภาษีตามสัดส่วนของการใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น (ร่างมาตรา ๓๕)

๒.๖.๕ กำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประกาศราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง อัตราภาษีที่จัดเก็บ และรายละเอียดอื่นที่จำเป็นในการจัดเก็บภาษีในแต่ละปี ณ สำนักงานหรือที่ทำการขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นก่อนวันที่ ๑ กุมภาพันธ์ของปีนั้น (ร่างมาตรา ๓๖)

๒.๖.๖ กำหนดให้ในกรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา ใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ ๑ มกราคมของปีภาษีนั้น ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีในการคำนวณภาษีไม่เกิน ๕๐,๐๐๐,๐๐๐ บาท (ร่างมาตรา ๓๗)

๒.๖.๗ กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการในการคำนวณภาษี ให้ใช้ฐานภาษีของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง หักด้วยมูลค่าของฐานภาษีที่ได้รับยกเว้น คูณด้วยอัตราภาษีการใช้ประโยชน์เป็นจำนวนภาษีที่ต้องเสีย (ร่างมาตรา ๓๘)

๒.๖.๘ กำหนดอัตราภาษีสำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพเป็นเวลา ๓ ปีติดต่อกัน ให้เรียกเก็บภาษีสำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในปีที่ ๔ ในอัตราร้อยละ ๐.๕ เพิ่มขึ้นจากอัตราภาษีที่จัดเก็บ และหากยังทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์อีกเป็นเวลาติดต่อกัน ให้เพิ่มอัตราภาษีอีกร้อยละ ๐.๕ ในทุก ๓ ปี แต่อัตราภาษีที่เสียรวมทั้งหมดแล้วต้องไม่เกินร้อยละ ๕ (ร่างมาตรา ๓๙)

๒.๗ หมวด ๖ การประเมินภาษี การชำระภาษี และการคืนภาษี

๒.๗.๑ กำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแจ้งการประเมินภาษี โดยส่งแบบประเมินภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีภายในเดือนกุมภาพันธ์ (ร่างมาตรา ๔๐)

๒.๗.๒ กำหนดให้ในการประเมินภาษี ให้พนักงานประเมินมีอำนาจเรียกผู้เสียภาษีหรือบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำ หรือส่งเอกสารหรือหลักฐานอื่นใดมาเพื่อตรวจสอบภายในระยะเวลาที่กำหนด โดยจะต้องมีหนังสือแจ้งให้ทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่า ๗ วัน (ร่างมาตรา ๔๑)

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.
(คณะรัฐมนตรี เป็นผู้เสนอ)

.....



๒.๗.๓ กำหนดให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีตามแบบแจ้งประเมินภาษีภายในเดือนเมษายนของทุกปี (ร่างมาตรา ๔๒)

๒.๗.๔ กำหนดบุคคลผู้มีหน้าที่ชำระภาษีแทนผู้เสียภาษี (ร่างมาตรา ๔๓)

๒.๗.๕ กำหนดให้ในกรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินนั้นเป็นของต่างเจ้าของกัน ให้ถือว่าของที่ดินและเจ้าของสิ่งปลูกสร้างเป็นผู้เสียภาษี สำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ดินเป็นเจ้าของ (ร่างมาตรา ๔๔)

๒.๗.๖ กำหนดสถานที่สำหรับผู้เสียภาษีที่ต้องชำระภาษีต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นตามจำนวนภาษีที่ได้มีการแจ้งประเมิน (ร่างมาตรา ๔๕)

๒.๗.๗ กำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอาจมอบหมายให้ส่วนราชการหรือหน่วยงานของรัฐอื่นรับชำระภาษีแทนองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นก็ได้ (ร่างมาตรา ๔๖)

๒.๗.๘ กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการชำระภาษี และการขอม่อนชำระภาษีของผู้เสียภาษี ให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง (ร่างมาตรา ๔๗ และร่างมาตรา ๔๘)

๒.๗.๙ กำหนดให้กรณีที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นพบว่ามีการประเมินภาษีผิดพลาดหรือไม่ครบถ้วน ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจทบทวนการประเมินภาษีให้ถูกต้องตามกับผู้เสียภาษีมีหน้าที่ต้องเสียได้ แต่การทบทวนการประเมินภาษีจะกระทำมิได้ เมื่อพ้น ๓ ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาการชำระภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ (ร่างมาตรา ๔๙)

๒.๗.๑๐ กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการขอรับเงินคืนของผู้เสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียภาษีเกินกว่าจำนวนที่ต้องเสีย ไม่ว่าโดยความผิดพลาดของตนเองหรือจากการประเมินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (ร่างมาตรา ๕๐)

๒.๘ หมวด ๗ การลดและการยกเว้นภาษี

๒.๘.๑ กำหนดให้การลดภาษีสำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างบางประเภท ให้กระทำได้โดยตราเป็นพระราชกฤษฎีกา แต่ต้องไม่เกินร้อยละ ๕๐ ของจำนวนภาษีที่จะต้องเสีย (ร่างมาตรา ๕๑)

๒.๘.๒ กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการประกาศหรือยกเว้นภาษีในกรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใดได้รับความเสียหายมากหรือถูกทำลายให้เสื่อมสภาพด้วยเหตุอันพ้นวิสัยที่จะป้องกันได้โดยทั่วไป (ร่างมาตรา ๕๒)

๒.๘.๓ กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการในการยื่นคำขอลดหรือยกเว้นภาษีที่จะต้องเสียในกรณีที่มีเหตุอันทำให้ที่ดินได้รับความเสียหายหรือทำให้สิ่งปลูกสร้างถูกรื้อถอนหรือทำลาย หรือชำรุดเสียหายจนเป็นเหตุให้ต้องทำการซ่อมแซมในส่วนสำคัญ (ร่างมาตรา ๕๓)

๒.๙ หมวด ๘ ภาษีค้างชำระ

๒.๙.๑ กำหนดให้ภาษีที่มีได้ชำระภายในเวลาที่กำหนด ให้ถือเป็นภาษีค้างชำระ (ร่างมาตรา ๕๔)

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.
(คณะรัฐมนตรี เป็นผู้เสนอ)

.....



๒.๙.๒ กำหนดห้ามมิให้มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัตินี้ เมื่อปรากฏหลักฐานจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นว่ามีภาษีค้างชำระสำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น เว้นแต่เป็นกรณีตามมาตรา ๖๓ (ร่างมาตรา ๕๕)

๒.๙.๓ กำหนดให้ภายในเดือนมิถุนายนของปี ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแจ้งรายการภาษีค้างชำระให้สำนักงานที่ดินหรือสำนักงานที่ดินสาขา ซึ่งที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอยู่ในเขตท้องที่ของสำนักงานที่ดินหรือสำนักงานที่ดินสาขานั้นทราบ เพื่อใช้เป็นข้อมูลในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในที่ดินและอสังหาริมทรัพย์ต่อไป (ร่างมาตรา ๕๖)

๒.๙.๔ กำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีหนังสือแจ้งเดือนผู้เสียภาษีที่มีภาษีค้างชำระมาชำระภาษี พร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ในการเร่งรัดภาษีค้างชำระ (ร่างมาตรา ๕๗)

๒.๙.๕ กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการดำเนินการเพื่อยึดอายัดทรัพย์สินและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีเพื่อนำเงินมาชำระค่าภาษีค้างชำระ เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และกำหนดอำนาจหน้าที่ของผู้บริหารท้องถิ่นหรือเจ้าหน้าที่ในการยึดหรืออายัดทรัพย์สินดังกล่าว (ร่างมาตรา ๕๘ และมาตรา ๕๙)

๒.๙.๖ กำหนดให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีคำสั่งเพิกถอนการยึดหรืออายัดทรัพย์สินในกรณีผู้เสียภาษีได้นำเงินมาชำระค่าภาษีค้างชำระ เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และค่าใช้จ่ายอื่น ก่อนการขายทอดตลาด (ร่างมาตรา ๖๐)

๒.๙.๗ กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการในการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีในกรณีมีภาษีค้างชำระ (ร่างมาตรา ๖๑ - ร่างมาตรา ๖๓)

๒.๑๐ หมวด ๙ เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

๒.๑๐.๑ กำหนดอัตราเบี้ยปรับร้อยละ ๒๕ ของจำนวนภาษีค้างชำระ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีมิได้ชำระภาษีภายในเวลาที่กำหนด และกำหนดอัตราเบี้ยปรับร้อยละ ๕๐ ของจำนวนภาษีค้างชำระ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีมิได้ชำระภาษีภายในเวลาที่กำหนด แต่ต่อมาได้ชำระภาษีภายในเวลาที่กำหนดไว้ในหนังสือแจ้งเดือนตามมาตรา ๕๗ (ร่างมาตรา ๖๔ และมาตรา ๖๕)

๒.๑๐.๒ กำหนดอัตราเงินเพิ่มอีกร้อยละ ๑ ต่อเดือนของจำนวนภาษีค้างชำระ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีมิได้ชำระภาษีภายในเวลาที่กำหนด (ร่างมาตรา ๖๖)

๒.๑๐.๓ กำหนดให้เบี้ยปรับอาจงดหรือลดลงได้ตามที่กำหนดในกฎกระทรวง และเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามหมวดนี้ให้ถือเป็นภาษี (ร่างมาตรา ๖๗ และร่างมาตรา ๖๘)

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.

(คณะรัฐมนตรี เป็นผู้เสนอ)

.....



๒.๑๑ หมวด ๑๐ การคัดค้านและการอุทธรณ์การประเมินภาษา

๒.๑๑.๑ กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการในการยื่นคำร้องคัดค้านการประเมินภาษา หรือการเรียกเก็บภาษี และการพิจารณาคำร้องของผู้เสียภาษีสู่ผู้บริหารท้องถิ่น (ร่างมาตรา ๖๘)

๒.๑๑.๒ กำหนดให้มี "คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษา ประจำจังหวัด" ประกอบด้วย ผู้ว่าราชการจังหวัด เป็นประธานกรรมการ เจ้าพนักงานที่ดินจังหวัด ธนารักษ์พื้นที่ โยธาธิการและผังเมืองจังหวัด สรรพากรพื้นที่ที่ผู้ว่าราชการจังหวัดแต่งตั้งจำนวน ๑ คน ผู้แทนของผู้บริหารท้องถิ่นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในจังหวัดจำนวนไม่เกิน ๒ คน เป็นกรรมการ โดยตำแหน่ง และผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งประธานกรรมการและกรรมการโดยตำแหน่งแต่งตั้งอีกจำนวน ไม่เกิน ๒ คน เป็นกรรมการ (ร่างมาตรา ๗๐)

๒.๑๑.๓ กำหนดให้มี "คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี กรุงเทพมหานคร" ประกอบด้วย ปลัดกระทรวงมหาดไทย เป็นประธานกรรมการ อธิบดีกรมที่ดิน อธิบดีกรมธนารักษ์ อธิบดีกรมโยธาธิการและผังเมือง อธิบดีกรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น อธิบดีกรมสรรพากร ผู้อำนวยการสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง ปลัดกรุงเทพมหานคร เป็นกรรมการ โดยตำแหน่ง และผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งประธานกรรมการและกรรมการโดยตำแหน่งแต่งตั้งอีกจำนวนไม่เกิน ๒ คน เป็นกรรมการ (ร่างมาตรา ๗๑)

๒.๑๑.๔ กำหนดวาระการดำรงตำแหน่ง การพ้นจากตำแหน่ง องค์กรประชุม การวินิจฉัยชี้ขาดของที่ประชุม การห้ามมิให้มีส่วนได้เสียในการปฏิบัติหน้าที่ และการออกหนังสือ เรียกผู้อุทธรณ์หรือบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำหรือให้ส่งเอกสารหรือหลักฐานใดมาแสดง ของกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิตามมาตรา ๗๐ และมาตรา ๗๑ (ร่างมาตรา ๗๒ - ร่างมาตรา ๗๖)

๒.๑๑.๕ กำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษา มีอำนาจสั่งไม่รับ อุทธรณ์ ยกอุทธรณ์ เพิกถอนหรือแก้ไขการประเมินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หรือให้ผู้อุทธรณ์ ได้รับการลดหรือยกเว้นภาษีหรือได้คืนภาษี โดยให้คณะกรรมการฯ วินิจฉัยอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน ๖๐ วันนับแต่วันที่ผู้บริหารท้องถิ่นได้รับอุทธรณ์ และต้องแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์พร้อมด้วยเหตุผล เป็นหนังสือไปยังผู้อุทธรณ์ภายใน ๑๕ วันนับแต่วันที่พิจารณาเสร็จ โดยจะวินิจฉัยให้เรียกเก็บภาษี เกินกว่าจำนวนภาษีที่ทำการประเมินไม่ได้ เว้นแต่จะได้มีการประเมินภาษีใหม่ และในกรณีที่ คณะกรรมการฯ วินิจฉัยอุทธรณ์ไม่แล้วเสร็จภายในระยะเวลาที่กำหนด ให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้อง เป็นคดีต่อศาลภายใน ๓๐ วันนับแต่พ้นกำหนดระยะเวลาดังกล่าว (ร่างมาตรา ๗๗)

๒.๑๑.๖ กำหนดให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์การประเมินภาษา โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลภายใน ๓๐ วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ (ร่างมาตรา ๗๘)

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.
(คณะรัฐมนตรี เป็นผู้เสนอ)

.....



๒.๑๒ หมวด ๑๑ บทกำหนดโทษ

๒.๑๒.๑ กำหนดโทษสำหรับผู้ขัดขวางการปฏิบัติหน้าที่ของพนักงานสำรวจ ตามมาตรา ๒๖ หรือมาตรา ๒๗ หรือของผู้บริหารท้องถิ่นหรือเจ้าหน้าที่ซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมาย ตามมาตรา ๕๙ (๓) หรือ (๔) ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน ๑ ปี หรือปรับไม่เกิน ๒๐,๐๐๐ บาท หรือ ทั้งจำทั้งปรับ (ร่างมาตรา ๗๙)

๒.๑๒.๒ กำหนดโทษสำหรับผู้ไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกของพนักงานสำรวจ ตามมาตรา ๒๗ หรือของพนักงานประเมินตามมาตรา ๔๑ หรือหนังสือเรียกหรือคำสั่งของผู้บริหาร ท้องถิ่นหรือเจ้าหน้าที่ซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมายตามมาตรา ๕๙ (๑) หรือ (๒) ต้องระวางโทษจำคุก ไม่เกิน ๑ เดือน หรือปรับไม่เกิน ๒,๐๐๐ บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ (ร่างมาตรา ๘๐)

๒.๑๒.๓ กำหนดโทษสำหรับผู้ไม่แจ้งการเปลี่ยนแปลงการใช้ประโยชน์ที่ดิน หรือสิ่งปลูกสร้างตามที่กำหนดไว้ในมาตรา ๓๑ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน ๖ เดือน หรือปรับไม่เกิน ๑๐,๐๐๐ บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ (ร่างมาตรา ๘๑)

๒.๑๒.๔ กำหนดโทษสำหรับผู้ขัดขวางหรือไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของผู้บริหารท้องถิ่น ตามมาตรา ๕๘ หรือทำลาย ย้ายไปเสีย ชอนเร้น หรือโอนไปให้แก่บุคคลอื่นซึ่งทรัพย์สินที่ผู้บริหารท้องถิ่น มีคำสั่งให้ยึดหรืออายัด ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน ๒ ปี หรือปรับไม่เกิน ๔๐,๐๐๐ บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ (ร่างมาตรา ๘๒)

๒.๑๒.๕ กำหนดโทษสำหรับผู้ไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกของคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีตามมาตรา ๗๖ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน ๑ เดือน หรือปรับไม่เกิน ๒,๐๐๐ บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ (ร่างมาตรา ๘๓)

๒.๑๒.๖ กำหนดโทษสำหรับผู้แจ้งข้อความอันเป็นเท็จหรือนำพยานหลักฐาน อันเป็นเท็จมาแสดงเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษี ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน ๓ ปี หรือปรับไม่เกิน ๖๐,๐๐๐ บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ (ร่างมาตรา ๘๔)

๒.๑๒.๗ กำหนดให้ในกรณีผู้กระทำความผิดเป็นนิติบุคคล ถ้าการกระทำ ความผิดของนิติบุคคลนั้นเกิดจากการสั่งการหรือการกระทำของกรรมการ หรือผู้จัดการ หรือบุคคลใด ซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของนิติบุคคลนั้น หรือในกรณีที่บุคคลดังกล่าวมีหน้าที่ต้องสั่งการหรือ กระทำการและละเว้นไม่สั่งการหรือไม่กระทำการจนเป็นเหตุให้นิติบุคคลนั้นกระทำความผิด ผู้นั้นต้อง รับโทษตามที่บัญญัติไว้สำหรับความผิดนั้น ๆ ด้วย (ร่างมาตรา ๘๕)

๒.๑๒.๘ กำหนดให้ความผิดตามมาตรา ๗๙ มาตรา ๘๐ มาตรา ๘๑ หรือมาตรา ๘๓ ให้ผู้บริหารท้องถิ่นหรือผู้ซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมายมีอำนาจเปรียบเทียบได้ โดยเงินค่าปรับ ที่ได้จากการเปรียบเทียบตามพระราชบัญญัตินี้เกิดขึ้นในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใด ให้ตกเป็นรายได้ ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น (ร่างมาตรา ๘๖)

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.
(คณะรัฐมนตรี เป็นผู้เสนอ)

.....



๒.๑๓ บทเฉพาะกาล

๒.๑๓.๑ กำหนดให้บทบัญญัติแห่งกฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดิน กฎหมายว่าด้วยภาษีบำรุงท้องที่ และกฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาปานกลางของที่ดินสำหรับการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ ซึ่งถูกยกเลิกโดยพระราชบัญญัตินี้ ให้ยังคงใช้บังคับต่อไป ในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ ที่ต้องเสียหรือที่พึงชำระหรือที่ค้างอยู่หรือที่ต้องคืนก่อนวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๒ (ร่างมาตรา ๘๗)

๒.๑๓.๒ กำหนดบทบัญญัติเพื่อรองรับให้กรมที่ดินจัดส่งข้อมูลรูปแปลงที่ดิน และข้อมูลเอกสารสิทธิของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ตั้งอยู่ในเขตพื้นที่ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น ๆ เพื่อใช้ในการเตรียมการจัดเก็บภาษีภายใน ๖๐ วันนับแต่วันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ (ร่างมาตรา ๘๘)

๒.๑๓.๓ กำหนดมิให้นำบทบัญญัติตามมาตรา ๖๓ แห่งพระราชบัญญัตินี้มาใช้บังคับแก่การขายทอดตลาดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างของเจ้าพนักงานบังคับคดีซึ่งได้ออกประกาศขายทอดตลาดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างไว้ในวันก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ (ร่างมาตรา ๘๙)

ข้อดีของร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. มีดังนี้*

โดยที่พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. ๒๕๐๘ ได้ใช้บังคับมาเป็นเวลานาน การจัดเก็บภาษีตามกฎหมายทั้งสองฉบับนี้ไม่เหมาะสมกับสภาพการณ์ในปัจจุบัน คือ การเรียกเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่มีปัญหาเกี่ยวกับข้อจำกัดต่าง ๆ เกี่ยวกับอัตราภาษี และการลดหย่อนภาษีไม่สอดคล้องกับสภาพการณ์ในปัจจุบัน จึงสมควรยกเลิกกฎหมายทั้งสองฉบับดังกล่าวและให้ใช้กฎหมายว่าด้วยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแทน โดยมีองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้รับผิดชอบการจัดเก็บภาษี

เมื่อร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. มีผลบังคับใช้เป็นกฎหมายแล้ว จะมีข้อดีและข้อสังเกต สรุปได้ดังนี้

ข้อดีของร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.

๑. ช่วยเพิ่มความเป็นธรรมทางเศรษฐกิจ ลดความเหลื่อมล้ำและปัญหาการเก็งกำไรหรือการกระจุกตัวของ การถือครองที่ดินในประเทศไทย กล่าวคือ ผู้มีทรัพย์สินมูลค่าสูงมีภาระภาษีมากกว่าผู้ที่มีทรัพย์สินมูลค่าต่ำ

* ที่มา: เรียบเรียงโดย นายทศวิมล เกียรติศักดิ์ วิทยากรชำนาญการ กลุ่มงานกฎหมาย ๑ สำนักกฎหมาย สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา วันที่ ๒๘ มีนาคม ๒๕๖๐.

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.

(คณะรัฐมนตรี เป็นผู้เสนอ)

.....



๒. ช่วยเพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษี ลดการใช้ดุลยพินิจ กระตุ้นให้มีการใช้ประโยชน์จากที่ดิน ลดปัญหาการถือครองที่ดินเพื่อเก็งกำไรและกระจายการถือครองที่ดิน

๓. ช่วยเพิ่มรายได้ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หลังจากที่กฎหมายดังกล่าวมีผลบังคับใช้ในปีแรก กระทรวงการคลังคาดว่าจะทำให้ท้องถิ่นมีรายได้จากการจัดเก็บภาษี ๖๔,๒๔๐ ล้านบาท เพิ่มขึ้นจากเดิม ๓๘,๓๑๘ ล้านบาท (ภาษีโรงเรือนและที่ดิน-ภาษีบำรุงท้องที่) ทำให้มีงบประมาณพัฒนาพื้นที่ ส่งผลให้ระบอบประชาธิปไตยระดับรากฐานมีความเข้มแข็งมากขึ้น

๔. ส่งเสริมให้ประชาชนมีส่วนร่วมในการตรวจสอบการบริหารงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (อปท.) มากขึ้น”

ข้อสังเกตของร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.

- การที่รัฐจะจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้เกิดประสิทธิผลและบรรลุวัตถุประสงค์ตามที่กฎหมายฉบับนี้กำหนดนั้น รัฐจะต้องให้ความรู้และสร้างแรงกระตุ้นในการจ่ายภาษีของประชาชน นอกจากนี้ รัฐยังมีความจำเป็นต้องเดินหน้าพัฒนาระบบเทคโนโลยีที่เกี่ยวข้องเพื่อเป็นเครื่องมือในการสนับสนุนการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ทั้งนี้ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของประเทศไทยมีความเป็นธรรมและเกิดประโยชน์ต่อสังคมส่วนรวมอย่างแท้จริง”

* สืบค้นเมื่อวันที่ ๒๗ มีนาคม ๒๕๖๐ จาก <http://thaipublica.org/2016/06/property-tax-2/>

^๒ ต้นดา อุดมโชคสิน, ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง : ก้าวต่อไปของการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของประเทศไทยอย่างมีประสิทธิภาพ, บทความวิชาการวารสารจุดนิมิต, สำนักกฎหมาย สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา, กันยายน - ตุลาคม ๒๕๕๓, หน้า ๕๑

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.
(คณะรัฐมนตรี เป็นผู้เสนอ)

.....

ภาคผนวก ข.

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 พร้อมทั้งสรุปสาระสำคัญ ประวัติความเป็นมา กระบวนการ และขั้นตอนในการตราพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวของสภานิติบัญญัติแห่งชาติ (ก.ป. 225/2562)



พระราชบัญญัติ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ๒๕๖๒

พร้อมทั้งสรุปสาระสำคัญ ประวัติ
ความเป็นมา กระบวนการ และขั้นตอนในการตรา
พระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวของสภานิติบัญญัติแห่งชาติ
(ก.ป. ๒๒๕/๒๕๖๒)

รายงานของคณะกรรมการวิสามัญ
พิจารณาร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.
สภานิติบัญญัติแห่งชาติ

ตามที่ที่ประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติ ครั้งที่ ๒๓/๒๕๖๐ วันศุกร์ที่ ๓๑ มีนาคม ๒๕๖๐ ได้ลงมติรับหลักการแห่งร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. (คณะรัฐมนตรี เป็นผู้เสนอ) ไว้พิจารณา และตั้งคณะกรรมการวิสามัญขึ้นคณะหนึ่งเพื่อพิจารณา กำหนดการแปรญัตติภายใน ๗ วัน โดยมีกำหนดเวลาปฏิบัติงานภายใน ๖๐ วัน ต่อมาในคราวประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติ ครั้งที่ ๓๐/๒๕๖๐ วันพฤหัสบดีที่ ๑๘ พฤษภาคม ๒๕๖๐ ครั้งที่ ๔๕/๒๕๖๐ วันพฤหัสบดีที่ ๒๐ กรกฎาคม ๒๕๖๐ ครั้งที่ ๕๘/๒๕๖๐ วันพฤหัสบดีที่ ๒๑ กันยายน ๒๕๖๐ ครั้งที่ ๖๖/๒๕๖๐ วันพฤหัสบดีที่ ๒๓ พฤศจิกายน ๒๕๖๐ ครั้งที่ ๓/๒๕๖๑ วันศุกร์ที่ ๑๙ มกราคม ๒๕๖๑ ครั้งที่ ๑๖/๒๕๖๑ วันพฤหัสบดีที่ ๒๒ มีนาคม ๒๕๖๑ ครั้งที่ ๒๙/๒๕๖๑ วันพฤหัสบดีที่ ๑๗ พฤษภาคม ๒๕๖๑ ครั้งที่ ๔๕/๒๕๖๑ วันพฤหัสบดีที่ ๑๙ กรกฎาคม ๒๕๖๑ และครั้งที่ ๖๑/๒๕๖๑ วันพฤหัสบดีที่ ๒๐ กันยายน ๒๕๖๑ ที่ประชุมได้ลงมติให้ตั้งใช้ข้อบังคับการประชุมเป็นการชั่วคราวเฉพาะกรณี และให้ขยายเวลาปฏิบัติงานออกไปอีก ครั้งละ ๖๐ วัน นั้น

บัดนี้ คณะกรรมการวิสามัญได้พิจารณาร่างพระราชบัญญัติดังกล่าวเสร็จแล้ว
ปรากฏผล ดังนี้

๑. ที่ประชุมคณะกรรมการวิสามัญได้มีมติเลือกตำแหน่งต่าง ๆ ดังนี้

- | | |
|-----------------------------------|---|
| ๑.๑ นายวิสุทธิ์ ศรีสุพรรณ | เป็นประธานคณะกรรมการวิสามัญ |
| ๑.๒ พลอากาศเอก ชนะ อยู่สถาพร | เป็นรองประธานคณะกรรมการวิสามัญ คนที่หนึ่ง |
| ๑.๓ นายชาญวิทย์ วสียงกูร | เป็นรองประธานคณะกรรมการวิสามัญ คนที่สอง |
| ๑.๔ พลเอก กิตติ อินทสร | เป็นรองประธานคณะกรรมการวิสามัญ คนที่สาม |
| ๑.๕ พลเรือเอก ทวีวุฒิ พงศ์พิพัฒน์ | เป็นเลขาธิการคณะกรรมการวิสามัญ |
| ๑.๖ พลโท ชาญชัย ภูทอง | เป็นโฆษกคณะกรรมการวิสามัญ |
| ๑.๗ นางสาวรณิ สิริเวชชะพันธ์ | เป็นรองโฆษกคณะกรรมการวิสามัญ |

มาตรา ๔๓

พลเอก สุภกร สงวนชาติศรโกร

ไม่มีการแก้ไข

ขอแปรญัตติเพิ่มความเป็น
วรรคสอง ของมาตรา ๔๓ ดังนี้

“ในกรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีผู้เช่าและสัญญาเช่ากำหนดให้ผู้เช่าเป็นผู้รับภาระ
ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ให้ถือว่าผู้เช่าเป็นผู้มีหน้าที่ชำระภาษีแทนผู้เสียภาษี และให้มีสิทธิและหน้าที่
เช่นเดียวกันและแทนกันกับผู้เสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้”

คณะกรรมการธิการได้ชี้แจงแล้ว

ผู้แปรญัตติพอใจ

มาตรา ๔๔

ไม่มีการแก้ไข

มาตรา ๔๕

ไม่มีการแก้ไข

มาตรา ๔๖

มีการแก้ไข

มาตรา ๔๗

ไม่มีการแก้ไข

มาตรา ๔๘

ไม่มีการแก้ไข

มาตรา ๔๙

มีการแก้ไข

มาตรา ๕๐

นายเจน นำชัยศิริ

มีการแก้ไข

ขอแปรญัตติดังนี้

“มาตรา ๕๐”

การขอรับเงินคืนตามวรรคหนึ่ง ให้ยื่นคำร้องต่อผู้บริหารท้องถิ่นตามแบบที่รัฐมนตรี
ว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด ภายในสองสามปีนับแต่วันที่ชำระภาษี ในการนี้ ให้ผู้ยื่นคำร้อง
ส่งเอกสาร หลักฐาน หรือคำชี้แจงใด ๆ ประกอบคำร้องด้วย

.....”

คณะกรรมการธิการเห็นด้วยกับผู้แปรญัตติ
และได้แก้ไขแล้ว

ผู้แปรญัตติพอใจ

ภาคผนวก ค.

แนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่พิจารณาตามระบบการอุทธรณ์บังคับโดยอาศัยการตีความในมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6035 - 6038/2561

จำเลยได้รับแบบแจ้งการประเมินเรียกเก็บอากรขาเข้า/ขาออก ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีอื่น ๆ (กรณีอื่น ๆ) หากจำเลยไม่เห็นด้วยกับการประเมิน จำเลยก็ชอบที่จะใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน แต่จำเลยหาได้ใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินไม่ แสดงว่าจำเลยไม่ตั้งใจโต้แย้งการประเมิน อันมีผลให้การประเมินเป็นอันยุติ จำเลยย่อมไม่มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกลางเพื่อขอให้เพิกถอนการประเมินดังกล่าวและย่อมไม่มีสิทธิต่อสู้คดีว่า การประเมินไม่ชอบด้วยกฎหมาย

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1907/2558

พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ.2469 มาตรา 112 ฉ บัญญัติให้ผู้นำของเข้ามีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินและ ป.รัชฎากร มาตรา 30 บัญญัติให้อุทธรณ์การประเมินภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน จึงเป็นกรณีที่มีกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในระยะเวลาที่กำหนด หากผู้นำของเข้าไม่อุทธรณ์ก็ต้องถือว่าพอใจการประเมินและเป็นอันยุติ ผู้นำของเข้าจะนำคดีมาฟ้องให้เพิกถอนการประเมินไม่ได้ ตามพ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 7 (1) และมาตรา 8 และไม่อาจต่อสู้คดีในชั้นศาลว่าการประเมินไม่ชอบ จำเลยที่ 1 มิได้อุทธรณ์การประเมิน ย่อมไม่มีสิทธิยกข้อต่อสู้ในชั้นศาลว่าการประเมินไม่ชอบด้วยกฎหมายเนื่องจากการประเมินผิดประเภท

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5875/2543

จำเลยมิได้โต้แย้งคำชี้ขาดการประเมินค่ารายปีและค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินภายในกำหนดระยะเวลาตามกฎหมาย จึงไม่มีสิทธิโต้แย้งต่อศาลได้ว่าการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินไม่ชอบ ไม่ว่าผู้รับประเมินจะอยู่ในฐานะโจทก์หรือจำเลยอย่างไรก็ตาม

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 10774/2557

ในส่วนภาษีมูลค่าเพิ่ม โจทก์ต้องอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินตาม ป.ร.บ. 30 เมื่อโจทก์มิได้อุทธรณ์ การประเมิน ย่อมเป็นอันยุติ โจทก์จึงไม่มีอำนาจฟ้องตาม พ.ร.บ. จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 (1) และ มาตรา 8

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4496/2555

ข้อจำกัดในอำนาจฟ้องตาม พ.ร.บ. จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 8 ต้องเป็นกรณีที่มีกฎหมายบัญญัติให้ต้องอุทธรณ์การประเมิน ซึ่งในคดีนี้ แม้ตาม ป.ร.บ. 30 บัญญัติให้ต้องอุทธรณ์การประเมินภายใน 30 วัน ก็ตาม แต่ปัญหาในเรื่องที่ว่าคำสั่งให้ประเมินภาษีแก่โจทก์อันเป็นคำสั่งทางปกครองมีการปฏิบัติตาม พ.ร.บ. วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 37 หรือไม่ เป็นคนละกรณีกับความถูกต้องของการประเมินภาษี ดังนี้ ปัญหาในเรื่องรูปแบบของคำสั่งทางปกครองดังกล่าวย่อมไม่อยู่ในบังคับที่ต้องยกปัญหานี้ขึ้นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โจทก์จึงมีอำนาจฟ้อง

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3322/2554

ค่าเช่าบ้านที่เจ้าพนักงานประเมินประเมินนั้น ไม่ปรากฏว่าโจทก์อุทธรณ์การประเมินข้อนี้ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โจทก์จึงนำปัญหานี้มาฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลางไม่ได้ ตามมาตรา 7 (1) และ มาตรา 8 แห่ง พ.ร.บ. จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 แม้ศาลภาษีอากรกลางจะรับวินิจฉัยให้ก็ไม่ก่อให้เกิดสิทธิแก่โจทก์ในอันที่จะอุทธรณ์ต่อศาลฎีกา เพราะไม่ใช่ข้อที่ได้ยกขึ้นว่ากันมาแล้วโดยชอบในศาลภาษีอากรกลาง ต้องห้ามตาม พ.ร.บ. จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 29 ประกอบ ป.วิ.พ. มาตรา 225 ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรไม่รับวินิจฉัย

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1412/2549

ตาม ป.ร.บ. 19 และ 20 การออกหมายเรียกเป็นขั้นตอนหนึ่งของการประเมิน หากโจทก์เห็นว่าการออกหมายเรียกไม่ชอบด้วยกฎหมายโจทก์ก็ชอบที่จะโต้แย้งคัดค้านโดยอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่ได้รับแจ้งการประเมินคือได้รับหนังสือแจ้งการเปลี่ยนแปลงผลขาดทุนสุทธิสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2530 ถึง 2532 ตาม ป.ร.บ. 30 เมื่อโจทก์ไม่ใช่สิทธิอุทธรณ์ก็ต้องถือว่าการประเมินชอบด้วยกฎหมายแล้ว โจทก์ไม่มีอำนาจฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมิน

ตามหนังสือแจ้งการเปลี่ยนแปลงผลการขาดทุนสุทธิดังกล่าวเพราะต้องห้ามตาม พ.ร.บ. จัดตั้งศาลภาษีอากรฯ มาตรา 7 (1) และ 8

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9326/2546

จำเลยได้รับอนุญาตให้เข้าทำประโยชน์หรืออยู่อาศัยในเขตป่าสงวนแห่งชาติจากกรมป่าไม้ ซึ่งมีลักษณะเป็นสัญญาเช่า และจำเลยได้ครอบครองอยู่ในที่ดินในเขตป่าสงวนแห่งชาติเพื่อปลูกต้นปาล์มน้ำมัน จึงเป็นกรณีครอบครองอยู่ในที่ดินที่ไม่เป็นกรรมสิทธิ์ของเอกชน จำเลยจึงเป็นเจ้าของที่ดินตามความในมาตรา 6 แห่ง พ.ร.บ. ภาษีบำรุงท้องที่ และต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่สำหรับที่ดินดังกล่าว

โจทก์ประเมินให้จำเลยรับผิดชอบชำระภาษีบำรุงท้องที่ แต่จำเลยมิได้อุทธรณ์การประเมินดังกล่าวต่อผู้ว่าราชการจังหวัด ตาม พ.ร.บ. ภาษีบำรุงท้องที่ ฯ มาตรา 49 วรรคหนึ่ง ซึ่งบัญญัติให้จำเลยมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินนั้นต่อผู้ว่าราชการจังหวัดได้ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน และตามมาตรา 8 แห่ง พ.ร.บ. จัดตั้งศาลภาษีอากร ฯ บัญญัติให้ฟ้องคดีได้ก็ต่อเมื่อได้มีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์วิธีการและระยะเวลาในการคัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งหรือคำวินิจฉัยต่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการและได้มีการชี้ขาดคำคัดค้านหรืออุทธรณ์นั้นเสร็จสิ้นแล้ว การห้ามฟ้องคดีตามบทบัญญัติดังกล่าวหมายความว่ารวมถึงการยกขึ้นเป็นข้อต่อสู้ในคดีด้วย จำเลยจึงไม่มีสิทธิยกข้อต่อสู้ว่าการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินไม่ถูกต้องมาเป็นข้อต่อสู้โจทก์ในคดี

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2606/2537

เจ้าพนักงานของจำเลยที่ 1 ได้ออกแบบแจ้งการประเมินไปถึงโจทก์ให้โจทก์ชำระอากรขาเข้า ภาษีการค้า และภาษีบำรุงเทศบาลแล้ว แม้อาจจะมีหนังสือทวงถามให้โจทก์ชำระภาษีการค้า และภาษีบำรุงเทศบาลที่ค้างชำระอยู่ก็ไม่ใช่เป็นการประเมินภาษีอากร ดังนั้นที่โจทก์มีหนังสือไปถึงจำเลยที่ 1 ให้คืนเงินภาษีการค้ากับภาษีบำรุงเทศบาลเนื่องจากโจทก์เห็นว่าเรียกเก็บภาษีไม่ถูกต้องโดยยื่นเกิน 30 วันนับแต่วันที่โจทก์ได้รับแบบแจ้งการประเมิน จึงไม่ต้องวินิจฉัยว่าหนังสือดังกล่าวเป็นการอุทธรณ์การประเมินภาษีการค้ากับภาษีบำรุงเทศบาลหรือไม่ โจทก์จึงไม่มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลเพื่อให้เพิกถอนการประเมินในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีการค้าและภาษีบำรุงเทศบาลมาตั้งแต่แรกแล้ว การที่โจทก์ฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกลางขอให้จำเลยทั้งสองคืนเงินภาษีการค้ากับภาษีบำรุงเทศบาลที่จำเลยประเมินเพิ่มโดยมิได้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 30 เสียก่อน จึงต้องห้ามมิให้นำคดีมาฟ้องตาม มาตรา 8 แห่ง พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรพ.ศ. 2528 ที่โจทก์อุทธรณ์ว่าการประเมินภาษีการค้ากับภาษีบำรุงเทศบาลถูกยกเลิกโดยคำพิพากษาใน

คดีก่อนแล้วก็ดี การเรียกเก็บภาษีดังกล่าวขัดต่อกฎหมายก็ดี จึงเป็นอุทธรณ์ในข้อที่ไม่เป็นสาระแก่คดีอันควรได้รับการวินิจฉัย

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3935/2535

โจทก์มีได้อุทธรณ์การประเมินภาษีการค้าและภาษีบำรุงเทศบาลต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 30 โจทก์จึงไม่มีอำนาจฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีดังกล่าวตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7(1),8 โจทก์มิได้กล่าวในคำฟ้องว่า การที่เจ้าพนักงานของกรมศุลกากรจำเลยตรวจสอบราคาสินค้าของโจทก์แล้วสั่งให้โจทก์เพิ่มราคา มิใช่เป็นการประเมินภาษีการค้าตามประมวลรัษฎากร เมื่อโจทก์ยกข้อนี้ขึ้นอุทธรณ์ จึงเป็นข้อที่มีได้ยกขึ้นว่ากันมาแล้วในศาลภาษีอากรกลางศาลฎีกาไม่เห็นสมควรวินิจฉัยให้ จำเลยประเมินราคาสินค้าที่โจทก์นำเข้าโดยเปรียบเทียบกับราคาสินค้าของผู้นำเข้ารายอื่น แต่สินค้าของผู้นำเข้ารายอื่นนั้นเป็นของคนละประเภทต่างพิศดประเภทย่อยกับสินค้าของโจทก์ และระยะเวลาที่นำของเข้าก็แตกต่างกันมาก ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในความหมายของคำว่า "ราคาอันแท้จริงในท้องตลาด" ตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 2 วรรคสิบสอง ราคาของที่เจ้าพนักงานของจำเลยประเมินเพิ่มขึ้นจึงไม่อาจถือว่าเป็นราคาอันแท้จริงในท้องตลาดการประเมินจึงไม่ชอบ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3148/2535

การที่โจทก์จะขอเรียกค่าภาษีอากรดังกล่าวคืนย่อมเป็นการโต้แย้งผลการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน โจทก์จึงต้องอุทธรณ์คัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรให้วินิจฉัยเสียก่อนว่า โจทก์เสียภาษีไว้เกินกว่าที่จะต้องเสียตามกฎหมายหรือไม่เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยแล้ว โจทก์จึงจะอุทธรณ์ต่อศาลหรือนำคดีมาฟ้องต่อศาลได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 30 และพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 8 แต่โจทก์มิได้ปฏิบัติตามกฎหมายดังกล่าว จึงไม่มีสิทธินำคดีมาฟ้องต่อศาลเกี่ยวกับค่าภาษีการค้าและภาษีบำรุงเทศบาลได้

ภาคผนวก ง.

The Valuation Tribunal for England (Council Tax and Rating Appeals) (Procedure) Regulations
2009 No. 2269 PART 5

Regulation 42 Appeals to the Upper Tribunal

42.—(1) An appeal shall lie to the Upper Tribunal in respect of a decision or order given or made by the VTE on an appeal under the NDR Regulations or an appeal against a completion notice under paragraph 1 of Schedule 4A to the 1988 Act as it applies for the purposes of Part 3 of the 1988 Act.

(2) An appeal under paragraph (1) shall lie at the instance of—

(a) any party who appeared at the hearing or, if the appeal was disposed of by written representations, who made such representations; or

(b) any person whose application under regulation 40(1) for the review of the decision relied (whether in whole or part) on satisfaction of the condition mentioned in regulation 40(5)(c).

(3) Subject to paragraph (4), an appeal under paragraph (1) may be dismissed if it is not made within four weeks of the date on which notice is given of the decision or order against which the appeal is made.

(4) Where—

(a) the appeal is made by a person of the description specified in paragraph (2)(b);
and

(b) the VTE gave notice in relation to the person's application—
(i) that it would not undertake a review; or
(ii) having reviewed the decision or part, that it would not set aside the decision or part,

the appeal may be dismissed if it is not made within four weeks of the date of the VTE's notice.

(5) The Upper Tribunal may confirm, vary, set aside, revoke or remit the decision or order, and may make any order the VTE could have made.

(6) VOs must act in accordance with any order made by the Upper Tribunal; and paragraph 9 of Schedule 11 to the 1988 Act shall have effect as if the reference to a tribunal included a reference to the Upper Tribunal.

Regulation 43 Appeals to the High Court

43.—(1) An appeal shall lie to the High Court on a question of law arising out of a decision or order which is given or made by the VTE on an appeal under section 16 of the 1992 Act or the CT Regulations or an appeal against a completion notice under paragraph 1 of Schedule 4A to the 1988 Act as it applies for the purposes of Part 1 of the 1992 Act (council tax; England and Wales).

(2) Subject to paragraph (3), an appeal under paragraph (1) may be dismissed if it is not made within four weeks of the date on which notice is given of the decision or order that is the subject of the appeal.

(3) Where—

(a) the appeal is made by a person whose application under regulation 40(1) for the review of the decision relied (whether in whole or part) on satisfaction of the condition mentioned in regulation 40(5)(c); and

(b) the VTE gave notice—

(i) that it would not undertake a review; or

(ii) having reviewed the decision or part, that it would not set aside the decision or part,

the appeal may be dismissed if it is not made within four weeks of the date of the VTE's notice.

(4) The High Court may confirm, vary, set aside, revoke or remit the decision or order, and may make any order the VTE could have made.

(5) Billing authorities⁽⁴⁾ and LOs must act in accordance with any order made by the High Court; and paragraph 10A of Schedule 11 to the 1988 Act⁽⁵⁾ shall have effect as if the reference to a tribunal included a reference to the High Court.

ภาคผนวก จ.

พระราชบัญญัติ
ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง
พ.ศ. ๒๕๖๒

สมเด็จพระเจ้าอยู่หัวมหาวชิราลงกรณ บดินทรเทพยวรางกูร
ให้ไว้ ณ วันที่ ๙ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๖๒
เป็นปีที่ ๔ ในรัชกาลปัจจุบัน

สมเด็จพระเจ้าอยู่หัวมหาวชิราลงกรณ บดินทรเทพยวรางกูร มีพระราชโองการโปรด
เกล้าฯ ให้ประกาศว่า

โดยที่เป็นการสมควรปรับปรุงกฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดินและกฎหมายว่า
ด้วยภาษีบำรุงท้องที่

พระราชบัญญัตินี้มีบทบัญญัติบางประการเกี่ยวกับการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของ
บุคคลซึ่งมาตรา ๒๖ ประกอบกับมาตรา ๓๓ และมาตรา ๓๗ ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย
บัญญัติให้กระทำได้โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย

เหตุผลและความจำเป็นในการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลตามพระราชบัญญัตินี้
เพื่อให้การดำเนินการเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นไปด้วยความเรียบร้อยและมี
ประสิทธิภาพอันจะเป็นประโยชน์ในด้านเศรษฐกิจของประเทศ ซึ่งการตราพระราชบัญญัตินี้สอดคล้อง
กับเงื่อนไขที่บัญญัติไว้ในมาตรา ๒๖ ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยแล้ว

จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชบัญญัติขึ้นไว้โดยคำแนะนำและยินยอม
ของสภานิติบัญญัติแห่งชาติทำหน้าที่รัฐสภา ดังต่อไปนี้

มาตรา ๑ พระราชบัญญัตินี้เรียกว่า “พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ๒๕๖๒”

มาตรา ๒^๑ พระราชบัญญัตินี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป เว้นแต่การจัดเก็บภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัตินี้ ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๓ เป็นต้นไป

มาตรา ๓ ให้ยกเลิก

- (๑) พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕
- (๒) พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินแก้ไขเพิ่มเติม พุทธศักราช ๒๔๗๕
- (๓) พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ ๓) พุทธศักราช ๒๔๘๕
- (๔) พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๓๔
- (๕) พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ ๕) พ.ศ. ๒๕๔๓
- (๖) พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. ๒๕๐๘
- (๗) ประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๑๕๖ ลงวันที่ ๔ มิถุนายน พุทธศักราช ๒๕๑๕
- (๘) พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๑๖
- (๙) พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. ๒๕๐๘

พ.ศ. ๒๕๒๔

(๑๐) พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่

พ.ศ. ๒๕๐๘ (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๒๙

(๑๑) พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ (ฉบับที่ ๓) พ.ศ. ๒๕๔๓

(๑๒) พระราชบัญญัติกำหนดราคาปานกลางของที่ดินสำหรับการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. ๒๕๒๙

มาตรา ๔ กฎหมาย กฎ ระเบียบและข้อบังคับใดที่ใช้บังคับอยู่ในวันก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับที่กล่าวถึงหรืออ้างถึงภาษีโรงเรือนและที่ดินตามกฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดินหรือภาษีบำรุงท้องที่ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีบำรุงท้องที่ ไม่ให้มีความหมายเป็นการกล่าวถึงหรืออ้างถึงภาษีตามพระราชบัญญัตินี้

กฎหมายใดที่ใช้บังคับอยู่ในวันก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ ซึ่งได้บัญญัติให้ทรัพย์สินของบุคคลใดได้รับยกเว้นภาษีอากรตามกฎหมายโดยมิได้ระบุถึงภาษีอากรประเภทใดประเภท

หนึ่งโดยเฉพาะหรือได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินตามกฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดิน หรือภาษีบำรุงท้องที่ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีบำรุงท้องที่ ไม่ให้มีความหมายเป็นการยกเว้นภาษีตาม พระราชบัญญัตินี้

ความในวรรคสองมิให้ใช้บังคับกับการยกเว้นภาษีอากรตามกฎหมายที่ตราขึ้นตามข้อ ผู้กักพื้นที่ประเทศไทยมีอยู่ต่อองค์การสหประชาชาติ หรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามความ ตกลงระหว่างประเทศ หรือตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกันกับนานาประเทศ

มาตรา ๕ ในพระราชบัญญัตินี้

“ภาษี” หมายความว่า ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

“ผู้เสียภาษี” หมายความว่า บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินหรือสิ่ง ปลูกสร้างหรือเป็นผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สินของรัฐ ซึ่ง เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ และให้หมายความรวมถึงผู้มีหน้าที่ชำระภาษีแทนผู้ เสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ด้วย

“ที่ดิน” หมายความว่า พื้นดิน และให้หมายความรวมถึงพื้นที่ที่เป็นภูเขาหรือที่มีน้ำด้วย

“สิ่งปลูกสร้าง” หมายความว่า โรงเรือน อาคาร ตึก หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ที่บุคคล อาจเข้าอยู่อาศัยหรือใช้สอยได้ หรือที่ใช้เป็นที่เก็บสินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรมหรือพาณิชย์กรรม และให้หมายความรวมถึงห้องชุดหรือแพที่บุคคลอาจใช้อยู่อาศัยได้หรือที่มีไว้เพื่อหาผลประโยชน์ด้วย

“ห้องชุด” หมายความว่า ห้องชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุดที่ได้ออกหนังสือแสดง กรรมสิทธิ์ห้องชุดแล้ว

“องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น” หมายความว่า เทศบาล องค์การบริหารส่วน ตำบล กรุงเทพมหานคร เมืองพัทยา และองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอื่นตามที่มีกฎหมายจัดตั้ง แต่ไม่ หมายความรวมถึงองค์การบริหารส่วนจังหวัด

“เขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น” หมายความว่า

(๑) เขตเทศบาล

(๒) เขตองค์การบริหารส่วนตำบล

(๓) เขตกรุงเทพมหานคร

(๔) เขตเมืองพัทยา

(๕) เขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอื่นตามที่มีกฎหมายกำหนด แต่ไม่หมายความ รวมถึงเขตองค์การบริหารส่วนจังหวัด

“ผู้บริหารท้องถิ่น” หมายความว่า

- (๑) นายกเทศมนตรี
- (๒) นายกองค้การบริหารส่วนตำบล
- (๓) ผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานคร
- (๔) นายกเมืองพัทยา
- (๕) ผู้บริหารท้องถิ่นอื่นตามที่มีกฎหมายกำหนด แต่ไม่หมายความรวมถึงนายก

องค์การบริหารส่วนจังหวัด

“ข้อบัญญัติท้องถิ่น” หมายความว่า

- (๑) เทศบัญญัติ
- (๒) ข้อบัญญัติองค์การบริหารส่วนตำบล
- (๓) ข้อบัญญัติกรุงเทพมหานคร
- (๔) ข้อบัญญัติเมืองพัทยา
- (๕) ข้อบัญญัติขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอื่นตามที่มีกฎหมายกำหนด แต่ไม่

หมายความรวมถึงข้อบัญญัติองค์การบริหารส่วนจังหวัด

“คณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์” หมายความว่า คณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ตามประมวลกฎหมายที่ดิน

“คณะอนุกรรมการประจำจังหวัด” หมายความว่า คณะอนุกรรมการประจำจังหวัดตามประมวลกฎหมายที่ดิน

“คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี” หมายความว่า คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีประจำจังหวัด หรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีกรุงเทพมหานคร แล้วแต่กรณี

“พนักงานสำรวจ” หมายความว่า ผู้ซึ่งได้รับแต่งตั้งให้มีหน้าที่สำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ผู้เสียภาษีเป็นเจ้าของหรือครอบครองอยู่

“พนักงานประเมิน” หมายความว่า ผู้ซึ่งได้รับแต่งตั้งให้มีหน้าที่ประเมินภาษี

“พนักงานเก็บภาษี” หมายความว่า ผู้ซึ่งได้รับแต่งตั้งให้มีหน้าที่รับชำระภาษี และเร่งรัดการชำระภาษี

“ปี” หมายความว่า ปีปฏิทิน

“รัฐมนตรี” หมายความว่า รัฐมนตรีผู้รักษาการตามพระราชบัญญัตินี้

มาตรา ๖ ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทย รักษาการตามพระราชบัญญัตินี้ และให้มีอำนาจออกกฎกระทรวง ระเบียบ และประกาศเพื่อปฏิบัติการ ตามพระราชบัญญัตินี้ ทั้งนี้ ในส่วนที่เกี่ยวกับหน้าที่และอำนาจของตน

กฎกระทรวง ระเบียบ และประกาศนั้น เมื่อได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้วให้ใช้ บังคับได้

หมวด ๑

บททั่วไป

มาตรา ๗ ให้องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจจัดเก็บภาษีจากที่ดินหรือสิ่ง ปลูกสร้างที่อยู่ในเขตองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น ตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัตินี้

ภาษีที่จัดเก็บได้ในเขตองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นใด ให้เป็นรายได้ขององค์การปกครอง ส่วนท้องถิ่นนั้น

มาตรา ๘ ให้ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นทรัพย์สินดังต่อไปนี้ได้รับยกเว้นจากการ จัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัตินี้

(๑) ทรัพย์สินของรัฐหรือของหน่วยงานของรัฐซึ่งใช้ในกิจการของรัฐหรือของ หน่วยงานของรัฐหรือในกิจการสาธารณะ ทั้งนี้ โดยมีได้ใช้หาผลประโยชน์

(๒) ทรัพย์สินที่เป็นที่ทำการขององค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษของ องค์การสหประชาชาติหรือองค์การระหว่างประเทศอื่น ซึ่งประเทศไทยมีข้อผูกพันที่ต้องยกเว้นภาษี ให้ตามสนธิสัญญาหรือความตกลงอื่นใด

(๓) ทรัพย์สินที่เป็นที่ทำการสถานทูตหรือสถานกงสุลของต่างประเทศ ทั้งนี้ ให้เป็นไป ตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกัน

(๔) ทรัพย์สินของสภาอากาศไทย

(๕) ทรัพย์สินที่เป็นศาสนสมบัติไม่ว่าของศาสนาใดที่ใช้เฉพาะเพื่อการประกอบ ศาสนกิจหรือกิจการสาธารณะ หรือทรัพย์สินที่เป็นที่อยู่ของสงฆ์ นักพรต นักบวช หรือบาทหลวง ไม่ ว่าในศาสนาใด หรือทรัพย์สินที่เป็นศาลเจ้า ทั้งนี้ เฉพาะที่มีได้ใช้หาผลประโยชน์

(๖) ทรัพย์สินที่ใช้เป็นสุสานสาธารณะหรือ฼าปนสถานสาธารณะ โดยมีได้รับประโยชน์ ตอบแทน

(๗) ทรัพย์สินที่เป็นของมูลนิธิหรือองค์การหรือสถานสาธารณกุศลตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนด ทั้งนี้ เฉพาะที่มีได้ใช้หาผลประโยชน์

(๘) ทรัพย์สินของเอกชนเฉพาะส่วนที่ได้ยินยอมให้ทางราชการจัดให้ใช้เพื่อสาธารณประโยชน์ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนด

(๙) ทรัพย์สินส่วนกลางที่มีไว้เพื่อใช้หรือเพื่อประโยชน์ร่วมกันสำหรับเจ้าของร่วมตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด

(๑๐) ที่ดินอันเป็นสาธารณูปโภคตามกฎหมายว่าด้วยการจัดสรรที่ดิน

(๑๑) ที่ดินอันเป็นพื้นที่สาธารณูปโภคตามกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย

(๑๒) ทรัพย์สินอื่นตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

มาตรา ๙ ผู้ซึ่งเป็นเจ้าของหรือครอบครองที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอยู่ในวันที่ ๑ มกราคม ของปีใด เป็นผู้มิหน้าที่เสียภาษีสำหรับปีนั้น ตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัตินี้

การเสียภาษีของผู้เสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ ไม่เป็นเหตุให้เกิดสิทธิตามกฎหมายอื่น

มาตรา ๑๐ ในกรณีที่มีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองหรือการจดทะเบียนการเช่าในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างใด ให้สำนักงานที่ดินหรือสำนักงานที่ดินสาขาแจ้งการโอนหรือการจดทะเบียนการเช่าดังกล่าวต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตั้งอยู่ตามรายการที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด ทั้งนี้ ให้แจ้งเป็นรายเดือนภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดไป

การแจ้งการโอนหรือการจดทะเบียนการเช่าให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นตามวรรคหนึ่ง ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้รับยกเว้นค่าธรรมเนียมหรือค่าใช้จ่ายตามประมวลกฎหมายที่ดินและกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด

มาตรา ๑๑ ให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจแต่งตั้งพนักงานสำรวจ พนักงานประเมิน และพนักงานเก็บภาษี เพื่อปฏิบัติการให้เป็นไปตามพระราชบัญญัตินี้

ในการปฏิบัติหน้าที่ตามพระราชบัญญัตินี้ ให้พนักงานตามวรรคหนึ่ง เป็นเจ้าพนักงานตามประมวลกฎหมายอาญา

มาตรา ๑๒ ในกรณีที่ต้องคัดกรปกครองส่วนท้องถิ่นมอบหมายให้ส่วนราชการหรือหน่วยงานของรัฐรับชำระภาษีแทนตามมาตรา ๕๐ ส่วนราชการหรือหน่วยงานของรัฐนั้นอาจได้รับส่วนลดหรือค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีตามอัตราที่กำหนดในกฎกระทรวง แต่ทั้งนี้ต้องไม่เกินร้อยละสามของภาษีที่รับชำระ

มาตรา ๑๓ การส่งคำสั่งเป็นหนังสือ หนังสือแจ้งการประเมินหรือหนังสืออื่น ให้เจ้าหน้าที่ส่งให้แก่ผู้เสียภาษีโดยตรง หรือส่งทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ โดยให้ส่ง ณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่หรือสถานที่ทำการของบุคคลนั้นในระหว่างเวลาพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตกหรือในเวลาทำการของบุคคลนั้น ถ้าไม่พบผู้เสียภาษี ณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่หรือสถานที่ทำการของผู้เสียภาษีจะส่งให้แก่บุคคลใดซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้ว และอยู่ ณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่หรือสถานที่ทำการที่ปรากฏว่าเป็นของผู้เสียภาษินั้นก็ได้

ถ้าไม่สามารถส่งหนังสือตามวิธีการที่กำหนดในวรรคหนึ่งได้ จะกระทำโดยวิธีปิดหนังสือในที่ที่เห็นได้ง่าย ณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่หรือสถานที่ทำการของผู้เสียภาษินั้นหรือลงประกาศแจ้งความในหนังสือพิมพ์ก็ได้

เมื่อได้ดำเนินการตามวรรคสองและเวลาได้ล่วงพ้นไปไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันที่ดำเนินการดังกล่าว ให้ถือว่าผู้เสียภาษีได้รับหนังสือนั้นแล้ว

มาตรา ๑๔ กำหนดเวลาการชำระภาษีหรือแจ้งรายการต่าง ๆ หรือกำหนดเวลาการคัดค้านการประเมินภาษีตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัตินี้ ถ้าผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าวมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ ให้ยื่นคำร้องขอขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาก่อนกำหนดเวลาสิ้นสุดลง เมื่อผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาเห็นเป็นการสมควร จะให้ขยายหรือให้เลื่อนกำหนดเวลาออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้

กำหนดเวลาต่าง ๆ ที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัตินี้ เมื่อรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยเห็นเป็นการสมควร จะขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลานั้นออกไปเป็นการทั่วไปตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้

หมวด ๒

คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

มาตรา ๑๕ ให้มีคณะกรรมการคณะหนึ่ง เรียกว่า “คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดิน และสิ่งปลูกสร้าง” ประกอบด้วย ปลัดกระทรวงการคลัง เป็นประธานกรรมการ ปลัดกระทรวงมหาดไทย อธิบดีกรมที่ดิน อธิบดีกรมธนารักษ์ อธิบดีกรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น อธิบดีกรมสรรพากร และผู้อำนวยการสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง เป็นกรรมการ

ให้ผู้อำนวยการสำนักงานเศรษฐกิจการคลังแต่งตั้งข้าราชการของสำนักงานเศรษฐกิจการคลังเป็นเลขานุการ และอธิบดีกรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่นแต่งตั้งข้าราชการของกรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น เป็นผู้ช่วยเลขานุการ

มาตรา ๑๖ คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีหน้าที่และอำนาจดังต่อไปนี้

(๑) วินิจฉัยปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีตามมาตรา ๒๓ วรรคสาม และตามที่กระทรวงการคลังหรือกรุงเทพมหานครร้องขอ

(๒) ให้คำปรึกษาหรือคำแนะนำเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีและการปฏิบัติตามพระราชบัญญัตินี้กับคณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัด กระทรวงการคลัง กระทรวงมหาดไทย หรือกรุงเทพมหานคร

(๓) ปฏิบัติการอื่นใดตามที่กฎหมายกำหนดให้เป็นหน้าที่และอำนาจของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

มาตรา ๑๗ การประชุมคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างต้องมีกรรมการมาประชุมไม่น้อยกว่ากึ่งหนึ่งของจำนวนกรรมการทั้งหมด จึงจะเป็นองค์ประชุม

ในการประชุมคณะกรรมการ ถ้าประธานกรรมการไม่มาประชุมหรือไม่อาจปฏิบัติหน้าที่ได้ ให้ที่ประชุมเลือกกรรมการคนหนึ่งเป็นประธานในที่ประชุม

การวินิจฉัยชี้ขาดของที่ประชุมให้ถือเสียงข้างมาก กรรมการคนหนึ่งให้มีเสียงหนึ่งในการลงคะแนน ถ้าคะแนนเสียงเท่ากันให้ประธานในที่ประชุมออกเสียงเพิ่มขึ้นอีกเสียงหนึ่งเป็นเสียงชี้ขาด

มาตรา ๑๘ คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้เป็นที่สุด และในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัยในภายหลัง คำวินิจฉัยที่เปลี่ยนแปลงนั้น ให้มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่คำวินิจฉัยเปลี่ยนแปลงเป็นต้นไป

มาตรา ๑๙ ในกรณีที่คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้มีคำวินิจฉัย คำปรึกษาหรือคำแนะนำเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีและการปฏิบัติตามพระราชบัญญัตินี้แล้ว ให้แจ้งคำวินิจฉัย คำปรึกษาหรือคำแนะนำดังกล่าวไปยังผู้ที่ยื่นขอคำวินิจฉัย คำปรึกษาหรือคำแนะนำนั้นและให้ส่งเรื่องดังกล่าวไปยังกระทรวงมหาดไทยเพื่อให้แจ้งหน่วยงานที่เกี่ยวข้องทราบและถือปฏิบัติต่อไป

มาตรา ๒๐ คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างอาจแต่งตั้งคณะอนุกรรมการเพื่อปฏิบัติงานตามที่คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมอบหมายก็ได้ ในการประชุมคณะอนุกรรมการให้นำความในมาตรา ๑๗ มาใช้บังคับโดยอนุโลม

หมวด ๓

คณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัด

มาตรา ๒๑ ในแต่ละจังหวัดยกเว้นกรุงเทพมหานคร ให้มีคณะกรรมการคณะหนึ่งเรียกว่า “คณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัด” ประกอบด้วย ผู้ว่าราชการจังหวัด เป็นประธานกรรมการ ปลัดจังหวัด เจ้าพนักงานที่ดินจังหวัด ธนารักษ์พื้นที่ โยธาธิการและผังเมืองจังหวัด สรรพากรพื้นที่ที่ผู้ว่าราชการจังหวัดแต่งตั้งจำนวนหนึ่งคน นายกองค้การบริหารส่วนจังหวัด นายเทศมนตรีจำนวนห้าคน นายกองค้การบริหารส่วนตำบลจำนวนห้าคน เป็นกรรมการ และให้ท้องถิ่นจังหวัด เป็นกรรมการและเลขานุการ

ในกรณีที่จังหวัดใดมีผู้บริหารท้องถิ่นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอื่นในจังหวัด ให้ผู้บริหารท้องถิ่นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอื่นในจังหวัดนั้น เป็นกรรมการร่วมด้วยจำนวนหนึ่งคน

ให้นายกเทศมนตรี นายกองค้การบริหารส่วนตำบล และผู้บริหารท้องถิ่นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอื่นในจังหวัด เป็นผู้พิจารณาเลือกนายกเทศมนตรี นายกองค้การบริหารส่วนตำบล หรือผู้บริหารท้องถิ่นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอื่นในจังหวัดตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง แล้วแต่กรณี ทั้งนี้ ตามระเบียบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด

คณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัด มีหน้าที่และอำนาจพิจารณาให้ความเห็นชอบอัตราภาษีตามร่างข้อบัญญัติท้องถิ่นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นตามมาตรา ๓๗ วรรคเจ็ด ให้ความเห็นชอบการลดภาษีหรือยกเว้นภาษีของผู้บริหารท้องถิ่นตามมาตรา ๕๖ หรือมาตรา

๕๗ และให้คำปรึกษาหรือคำแนะนำแก่ผู้บริหารท้องถิ่นเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในจังหวัด รวมทั้งปฏิบัติการอื่นตามที่กำหนดในพระราชบัญญัตินี้

เพื่อประโยชน์แห่งมาตรานี้ คำว่า “ผู้บริหารท้องถิ่นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในจังหวัด” หมายความว่า ความรวมถึงนายกเมืองพัทยาด้วย

มาตรา ๒๒ การประชุมคณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัด ให้นำความในมาตรา ๑๗ มาใช้บังคับโดยอนุโลม

มาตรา ๒๓ เมื่อคณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัดได้ให้คำปรึกษาหรือคำแนะนำแก่ผู้บริหารท้องถิ่นเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในจังหวัดแล้ว ให้ส่งคำปรึกษาหรือคำแนะนำดังกล่าวไปยังกระทรวงมหาดไทยเพื่อพิจารณาต่อไป

ในกรณีที่กระทรวงมหาดไทยเห็นด้วยกับคำปรึกษาหรือคำแนะนำของคณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัดตามวรรคหนึ่ง ให้กระทรวงมหาดไทยแจ้งให้คณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัดทราบภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับคำปรึกษาหรือคำแนะนำ พร้อมทั้งส่งให้คณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัดอื่น และองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทุกแห่งทราบและถือปฏิบัติต่อไป

ในกรณีที่กระทรวงมหาดไทยไม่เห็นด้วยกับคำปรึกษาหรือคำแนะนำของคณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัดตามวรรคหนึ่ง ให้กระทรวงมหาดไทยส่งเรื่องพร้อมทั้งความเห็นไปยังคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับคำปรึกษาหรือคำแนะนำดังกล่าว

การแจ้งและการส่งเรื่องตามมาตรา ๒๓ ให้เป็นไปตามระเบียบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด

มาตรา ๒๔ ในแต่ละปี ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นยกเว้นกรุงเทพมหานครจัดส่งข้อมูลเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี จำนวนภาษีที่จัดเก็บได้ มูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีให้แก่คณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัด

ให้คณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัดรวบรวมข้อมูลขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นตามวรรคหนึ่ง และจัดส่งให้แก่กระทรวงมหาดไทย

ให้กรุงเทพมหานครจัดส่งข้อมูลตามที่กำหนดในวรรคหนึ่งให้แก่กระทรวงมหาดไทยโดยตรง

ให้กระทรวงมหาดไทยประมวลผลข้อมูลที่ได้รับตามวรรคสองและวรรคสาม และให้จัดส่งข้อมูลที่มีการประมวลผลแล้วให้แก่กระทรวงการคลังและคณะกรรมการการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นตามกฎหมายว่าด้วยการกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

การรวบรวมและการจัดส่งข้อมูลตามมาตรา นี้ ให้เป็นไปตามระเบียบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด

มาตรา ๒๕ ในการจัดส่งข้อมูลให้แก่กระทรวงมหาดไทยตามมาตรา ๒๔ ให้คณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัดและกรุงเทพมหานคร รายงานสภาพปัญหาและอุปสรรคเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี พร้อมกับเสนอแนวทางการแก้ไขด้วย

หมวด ๔

การสำรวจและจัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

มาตรา ๒๖ เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอาจจัดให้มีการสำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เพื่อให้ทราบข้อมูลเกี่ยวกับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดไว้ในหมวดนี้

มาตรา ๒๗ ก่อนที่จะดำเนินการสำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ให้ผู้บริหารท้องถิ่นประกาศกำหนดระยะเวลาที่จะทำการสำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และแต่งตั้งพนักงานสำรวจเพื่อปฏิบัติการดังกล่าว โดยปิดประกาศล่วงหน้าไม่น้อยกว่าสิบห้าวัน ณ สำนักงานหรือที่ทำการขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นหรือสถานที่อื่นตามที่เห็นสมควรภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น

มาตรา ๒๘ ให้พนักงานสำรวจมีหน้าที่และอำนาจสำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้างภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ในส่วนที่เกี่ยวกับประเภท จำนวน ขนาดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง การใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และรายละเอียดอื่นที่จำเป็นแก่การประเมินภาษี

ในการปฏิบัติหน้าที่ พนักงานสำรวจต้องแสดงบัตรประจำตัวต่อบุคคลที่เกี่ยวข้อง
บัตรประจำตัวตามวรรคสอง ให้เป็นไปตามแบบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด

มาตรา ๒๙ ในการสำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ให้พนักงานสำรวจมีอำนาจเข้าไปในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างหรือสถานที่อื่นที่เกี่ยวข้องในระหว่างเวลาพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตก หรือในเวลาทำการได้ และมีอำนาจเรียกเอกสารหรือหลักฐานอื่นใดที่เกี่ยวข้องกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างจากผู้เสียหาย ทั้งนี้ ให้ผู้เสียหายหรือบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องกับอำนวยความสะดวกตามสมควร

ในการดำเนินการตามวรรคหนึ่ง พนักงานสำรวจอาจขอให้ผู้เสียหายชี้เขตที่ดินหรือให้รายละเอียดเกี่ยวกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างได้

ในกรณีที่ผู้เสียหายไม่ส่งมอบเอกสารหรือหลักฐานอื่นใดที่เกี่ยวข้องกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตามวรรคหนึ่งให้แก่พนักงานสำรวจ ให้พนักงานสำรวจรายงานให้ผู้บริหารท้องถิ่นทราบเพื่อมีหนังสือเรียกเอกสารหรือหลักฐานดังกล่าวต่อไป

มาตรา ๓๐ เมื่อพนักงานสำรวจได้ดำเนินการสำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้างภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแล้ว ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยต้องแสดงประเภท จำนวน ขนาดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง การใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และรายละเอียดอื่นที่จำเป็นแก่การประเมินภาษี ตามระเบียบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด และให้ประกาศบัญชีดังกล่าว ณ สำนักงานหรือที่ทำการขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นหรือสถานที่อื่นด้วยตามที่เห็นสมควร ภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เป็นเวลาไม่น้อยกว่าสามสิบวัน พร้อมทั้งให้จัดส่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับผู้เสียหายแต่ละรายตามประกาศบัญชีดังกล่าวให้ผู้เสียหายรายนั้นทราบด้วย

มาตรา ๓๑ ในกรณีที่ปรากฏว่าบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ได้จัดทำขึ้นไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง ให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจสั่งให้แก้ไขเพิ่มเติมบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้

มาตรา ๓๒ ในกรณีที่ผู้เสียหายเห็นว่าบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ได้จัดทำขึ้นไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง ให้ผู้เสียหายยื่นคำร้องต่อผู้บริหารท้องถิ่นเพื่อขอแก้ไขให้ถูกต้องได้

เมื่อได้รับคำร้องตามวรรคหนึ่ง ให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีคำสั่งให้พนักงานสำรวจดำเนินการตรวจสอบข้อเท็จจริงอีกครั้งหนึ่งโดยเร็ว ในกรณีต้องแก้ไขบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ให้ผู้บริหารท้องถิ่นดำเนินการแก้ไขบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้ถูกต้อง

ให้ผู้บริหารท้องถิ่นแจ้งผลการดำเนินการตามวรรคสอง ให้ผู้เสียภาษีทราบภายใน สามสิบวันนับแต่วันที่รับคำร้องจากผู้เสียภาษี

มาตรา ๓๓ ในกรณีที่การใช้ประโยชน์ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างเปลี่ยนแปลงไป ไม่ว่าจะด้วยเหตุใด อันมีผลทำให้ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้นหรือลดลง ให้ผู้เสียภาษี แจ้งการเปลี่ยนแปลงการใช้ประโยชน์ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ภายใน หกสิบวันนับแต่วันที่มีการเปลี่ยนแปลงหรือวันที่ผู้เสียภาษีรู้ถึงเหตุดังกล่าว ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ที่ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด

มาตรา ๓๔ การแจ้งประกาศกำหนดระยะเวลาที่จะทำการสำรวจตามมาตรา ๒๗ การ จัดส่งข้อมูลของผู้เสียภาษีแต่ละรายตามประกาศบัญชีตามมาตรา ๓๐ การแจ้งผลการดำเนินการ ตรวจสอบข้อเท็จจริงตามมาตรา ๓๒ และการแจ้งการเปลี่ยนแปลงการใช้ประโยชน์ที่ดินหรือสิ่ง ปลูกสร้างตามมาตรา ๓๓ อาจดำเนินการโดยผ่านทางสื่ออิเล็กทรอนิกส์หรือด้วยวิธีการอื่นใดได้ ทั้งนี้ ตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด

หมวด ๕

ฐานภาษี อัตราภาษี และการคำนวณภาษี

มาตรา ๓๕ ฐานภาษีเพื่อการคำนวณภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ ได้แก่ มูลค่าทั้งหมด ของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง

การคำนวณมูลค่าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

- (๑) ที่ดิน ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ
- (๒) สิ่งปลูกสร้าง ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ
- (๓) สิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุดเป็นเกณฑ์ในการ

คำนวณ

กรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ การคำนวณมูลค่าให้เป็นไป ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง หรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด ให้เป็นไป ตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม

ตามประมวลกฎหมายที่ดิน ที่คณะอนุกรรมการประจำจังหวัดกำหนดโดยความเห็นชอบของ คณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์

มาตรา ๓๖ ให้กรมธนารักษ์หรือสำนักงานธนารักษ์พื้นที่ แล้วแต่กรณี ส่งบัญชีกำหนด ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง หรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุดตามมาตรา ๓๕ ให้แก่องค์กร ปกครองส่วนท้องถิ่นซึ่งที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง หรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุดนั้นตั้งอยู่ในเขตองค์กรปกครอง ส่วนท้องถิ่น ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่คณะอนุกรรมการประจำจังหวัดประกาศใช้ราคาประเมินทุน ทรัพย์

มาตรา ๓๗ ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ให้จัดเก็บภาษีตามอัตรา ดังต่อไปนี้

(๑) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ให้มีอัตราภาษีไม่ เกินร้อยละศูนย์จุดหนึ่งห้าของฐานภาษี

(๒) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ ศูนย์จุดสามของฐานภาษี

(๓) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่นนอกจาก (๑) หรือ (๒) ให้มีอัตราภาษีไม่ เกินร้อยละหนึ่งจุดสองของฐานภาษี

(๔) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ ให้ มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละหนึ่งจุดสองของฐานภาษี

การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมตาม (๑) ต้องเป็นการทำนา ทำไร่ ทำสวน เลี้ยงสัตว์ เลี้ยงสัตว์น้ำ และกิจการอื่นตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมกันประกาศกำหนด ทั้งนี้ ในการจัดทำประกาศดังกล่าวให้นำ ความเห็นของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงเกษตรและสหกรณ์มาประกอบการพิจารณาด้วย

การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยตาม (๒) ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการ กระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมกันประกาศกำหนด

ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ ตาม (๔) ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง

อัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บตามวรรคหนึ่ง ให้ตราเป็นพระราชกฤษฎีกา โดยจะกำหนดเป็น อัตราเดียวหรือหลายอัตราแยกตามมูลค่าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างก็ได้ ทั้งนี้ ต้องไม่เกินอัตราภาษีที่ กำหนดตามวรรคหนึ่ง และจะกำหนดแยกตามประเภทการใช้ประโยชน์หรือตามเงื่อนไขในแต่ละ ประเภทการใช้ประโยชน์ก็ได้

ในกรณีที่ต้องครุปกครองส่วนท้องถิ่นใดมีความประสงค์ที่จะจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูงกว่าอัตราภาษีที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาตามวรรคห้า ให้มีอำนาจตราข้อบัญญัติท้องถิ่นกำหนดอัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นได้ แต่ต้องไม่เกินอัตราที่กำหนดในวรรคหนึ่ง

ในการตราข้อบัญญัติท้องถิ่นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นตามวรรคหก ยกเว้นกรุงเทพมหานครก่อนการลงนามใช้บังคับข้อบัญญัติท้องถิ่นตามที่บัญญัติไว้ในกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ให้ผู้บริหารท้องถิ่นเสนออัตราภาษีตามร่างข้อบัญญัติท้องถิ่นให้คณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัดให้ความเห็นชอบก่อน เมื่อคณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัด เห็นชอบกับอัตราภาษีตามร่างข้อบัญญัติท้องถิ่นดังกล่าวแล้ว ให้ผู้บริหารท้องถิ่นลงนามใช้บังคับข้อบัญญัติท้องถิ่นต่อไปได้

ในกรณีที่คณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัดไม่เห็นชอบกับอัตราภาษีตามร่างข้อบัญญัติท้องถิ่นดังกล่าว ให้ส่งความเห็นเกี่ยวกับอัตราภาษีคืนผู้บริหารท้องถิ่นเพื่อเสนอสภาท้องถิ่นดำเนินการแก้ไขอัตราภาษีตามความเห็นของคณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัด หรือพิจารณายืนยันด้วยคะแนนเสียงไม่น้อยกว่าสองในสามให้แล้วเสร็จภายในสามสิบวัน นับแต่วันที่ได้รับความเห็นเกี่ยวกับอัตราภาษีคืนจากคณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัด หากสภาท้องถิ่นดำเนินการแก้ไขไม่แล้วเสร็จหรือสภาท้องถิ่นพิจารณายืนยันด้วยคะแนนเสียงน้อยกว่าสองในสามของจำนวนสมาชิกสภาท้องถิ่นทั้งหมดเท่าที่มีอยู่ ให้ร่างข้อบัญญัติท้องถิ่นนั้นตกไป

มาตรา ๓๘ ในกรณีที่ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างใดมีการใช้ประโยชน์หลายประเภท ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บภาษีตามสัดส่วนของการใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมกันประกาศกำหนด

มาตรา ๓๙ ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประกาศราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง อัตราภาษีที่จัดเก็บ และรายละเอียดอื่นที่จำเป็นในการจัดเก็บภาษีในแต่ละปี ณ สำนักงานหรือที่ทำการขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นก่อนวันที่ ๑ กุมภาพันธ์ของปีนั้น ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง

มาตรา ๔๐ ในกรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมอยู่ภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใด ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐาน

ภาษีของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นรวมกันในการคำนวณภาษีไม่เกินห้าสิบล้านบาท

การยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมกันประกาศกำหนด

มาตรา ๔๑ ในกรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัย และมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ ๑ มกราคมของปีภาษีนั้น ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีในการคำนวณภาษีไม่เกินห้าสิบล้านบาท

ในกรณีที่บุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของสิ่งปลูกสร้าง แต่ไม่ได้เป็นเจ้าของที่ดิน และใช้สิ่งปลูกสร้างดังกล่าวเป็นที่อยู่อาศัย และมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎร ในวันที่ ๑ มกราคมของปีภาษีนั้น ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีในการคำนวณภาษีไม่เกินสิบล้านบาท

ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการเพื่อคำนวณการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง

มิให้นำความในวรรคหนึ่งหรือวรรคสองมาใช้บังคับกับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหรือสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ ๑ มกราคมของปีภาษีนั้น ซึ่งต้องย้ายชื่อออกจากทะเบียนบ้านดังกล่าว เพราะเหตุจำเป็นทางราชการตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมกันประกาศกำหนด โดยให้ถือเอาที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหรือสิ่งปลูกสร้างก่อนการย้ายชื่อออกจากทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎร เป็นที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหรือสิ่งปลูกสร้างที่ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีในการคำนวณภาษีตามวรรคหนึ่งหรือวรรคสอง

มาตรา ๔๒ การคำนวณภาษีให้ใช้ฐานภาษีของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างซึ่งคำนวณได้ตามมาตรา ๓๕ หักด้วยมูลค่าของฐานภาษีที่ได้รับยกเว้นตามมาตรา ๔๐ หรือมาตรา ๔๑ แล้วคูณด้วยอัตราภาษีตามมาตรา ๓๗ ตามสัดส่วนที่กำหนดในมาตรา ๓๘ ผลลัพธ์ที่ได้เป็นจำนวนภาษีที่ต้องเสีย

เพื่อประโยชน์ในการคำนวณจำนวนภาษีตามวรรคหนึ่ง กรณีที่ดินหลายแปลงซึ่งมีอาณาเขตติดต่อกันและเป็นของเจ้าของเดียวกัน ให้คำนวณมูลค่าที่ดินทั้งหมดรวมกันเป็นฐานภาษี

มาตรา ๔๓ ในกรณีที่ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ต้องเสียภาษีเป็นที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพเป็นเวลาสามปีติดต่อกัน ให้เรียกเก็บภาษีสำหรับ

ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในปีที่สี่ เพิ่มขึ้นจากอัตราภาษีที่จัดเก็บตามมาตรา ๓๗ (๔) ในอัตราร้อยละศูนย์จุดสามและหากยังทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพอีกเป็นเวลาติดต่อกัน ให้เพิ่มอัตราภาษีอีกร้อยละศูนย์จุดสามในทุกสามปี แต่อัตราภาษีที่เสียรวมทั้งหมดแล้วต้องไม่เกินร้อยละสาม

หมวด ๖

การประเมินภาษี การชำระภาษี และการคืนภาษี

มาตรา ๔๔ ในแต่ละปี ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแจ้งการประเมินภาษี โดยส่งแบบประเมินภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีตามมาตรา ๙ ภายในเดือนกุมภาพันธ์

การแจ้งการประเมินภาษี และแบบประเมินภาษี ให้เป็นไปตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด ซึ่งอย่างน้อยต้องมีรายการที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ราคาประเมินทุนทรัพย์ อัตราภาษี และจำนวนภาษีที่ต้องชำระ

มาตรา ๔๕ ในการประเมินภาษี ให้พนักงานประเมินมีอำนาจเรียกผู้เสียภาษีหรือบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำ หรือส่งเอกสารหรือหลักฐานอื่นใดมาเพื่อตรวจสอบภายในระยะเวลาที่กำหนด โดยจะต้องมีหนังสือแจ้งให้บุคคลดังกล่าวทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวัน

มาตรา ๔๖ ให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีตามแบบแจ้งการประเมินภาษีภายในเดือนเมษายนของทุกปี

มาตรา ๔๗ ให้บุคคลดังต่อไปนี้มีหน้าที่ชำระภาษีแทนผู้เสียภาษี

- (๑) ผู้จัดการมรดกหรือทายาท ในกรณีที่ผู้เสียภาษีถึงแก่ความตาย
- (๒) ผู้จัดการทรัพย์สิน ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้ไม่อยู่ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยสาบสูญ
- (๓) ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาลหรือผู้พิทักษ์ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้เยาว์ คนไร้ความสามารถ หรือคนเสมือนไร้ความสามารถ แล้วแต่กรณี
- (๔) ผู้แทนของนิติบุคคล ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นนิติบุคคล
- (๕) ผู้ชำระบัญชี ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นนิติบุคคลเลิกกันโดยมีการชำระบัญชี

(๖) เจ้าของรวมคนหนึ่งคนใด ในกรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ต้องเสียภาษีเป็นของบุคคลหลายคนรวมกัน

มาตรา ๔๘ ในกรณีที่ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินนั้นเป็นของต่างเจ้าของกัน ให้ถือว่าเจ้าของที่ดินและเจ้าของสิ่งปลูกสร้างเป็นผู้เสียภาษี สำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ตนเป็นเจ้าของ

มาตรา ๔๙ ให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีต่อองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นตามจำนวนภาษีที่ได้มีการแจ้งประเมิน ณ สถานที่ ดังต่อไปนี้

(๑) สำนักงานเทศบาล สำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในเขตเทศบาล

(๒) ที่ทำการองค์การบริหารส่วนตำบล สำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในเขตองค์การบริหารส่วนตำบล

(๓) สำนักงานเขตที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นตั้งอยู่ สำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร

(๔) ศาลาว่าการเมืองพัทยา สำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในเขตเมืองพัทยา

(๕) ที่ทำการขององค์การปกครองส่วนท้องถิ่นอื่นตามที่มีกฎหมายกำหนด สำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในเขตองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น

ในกรณีที่มีความจำเป็น ผู้บริหารท้องถิ่นอาจกำหนดให้ใช้สถานที่อื่นภายในเขตองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น เป็นสถานที่สำหรับชำระภาษีตามวรรคหนึ่งได้ตามที่เห็นสมควร

การชำระภาษีตามวรรคหนึ่ง ให้ถือว่าวันที่พนักงานเก็บภาษีลงลายมือชื่อในใบเสร็จรับเงินเป็นวันที่ชำระภาษี

มาตรา ๕๐ องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นอาจมอบหมายให้ส่วนราชการหรือหน่วยงานของรัฐรับชำระภาษีแทนองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นก็ได้

การชำระภาษีตามวรรคหนึ่ง ให้ถือว่าวันที่เจ้าหน้าที่ของส่วนราชการหรือหน่วยงานของรัฐซึ่งได้รับมอบหมายลงลายมือชื่อในใบเสร็จรับเงินเป็นวันที่ชำระภาษี

มาตรา ๕๑ เพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกสำหรับการชำระภาษี ผู้เสียภาษีอาจชำระภาษีโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ หรือโดยการชำระผ่านธนาคารหรือโดยวิธีการอื่นใด ทั้งนี้ การชำระผ่านธนาคารหรือโดยวิธีการอื่นใดนั้น ให้เป็นไปตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด

กรณีชำระภาษีทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ ให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีตามที่ได้รับแจ้งการประเมิน โดยส่งธนาคัด ตัวแลกเงินไปรษณีย์ เช็คธนาคารหรือเช็คที่ธนาคารรับรอง ส่งจ่ายให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นตั้งอยู่ และให้ถือว่าวันที่หน่วยงานให้บริการไปรษณีย์ประทับตราลงทะเบียนเป็นวันที่ชำระภาษี

กรณีชำระโดยผ่านทางธนาคารหรือวิธีการอื่นใด ให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีตามที่ได้รับแจ้งการประเมินต่อธนาคารหรือโดยวิธีการตามที่กำหนด และให้ถือว่าวันที่ธนาคารได้รับเงินค่าภาษีหรือวันที่มีการชำระเงินค่าภาษีโดยวิธีการที่กำหนดเป็นวันที่ชำระภาษี

มาตรา ๕๒ ในการชำระภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ ผู้เสียภาษีอาจขอผ่อนชำระเป็นงวดงวดละเท่า ๆ กันก็ได้

จำนวนงวดและจำนวนเงินภาษีขั้นต่ำที่จะมีสิทธิผ่อนชำระ รวมทั้งหลักเกณฑ์และวิธีการในการผ่อนชำระให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีตามวรรคหนึ่งไม่ชำระภาษีตามระยะเวลาที่กำหนดในการผ่อนชำระ ให้ผู้เสียภาษีหมดสิทธิที่จะผ่อนชำระ และต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละหนึ่งต่อเดือนของจำนวนภาษีที่ค้างชำระ เศษของเดือนให้นับเป็นหนึ่งเดือน

มาตรา ๕๓ ในกรณีที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นพบว่ามี การประเมินภาษีผิดพลาดหรือไม่ครบถ้วน ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจทบทวนการประเมินภาษีให้ถูกต้องตามที่ผู้เสียภาษีมินหนาทที่ต้องเสียได้ ทั้งนี้ ให้นำความในมาตรา ๔๔ วรรคสอง และมาตรา ๔๕ มาใช้บังคับโดยอนุโลม

การทบทวนการประเมินภาษีตามวรรคหนึ่ง จะกระทำมิได้ เมื่อพ้นสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาการชำระภาษีตามพระราชบัญญัตินี้

ในกรณีที่ต้องมีการชำระภาษีเพิ่มเติม ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแจ้งการประเมินภาษีตามวรรคหนึ่ง และส่งแบบประเมินภาษีให้แก่ผู้เสียภาษี และให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีที่ต้องเสียเพิ่มเติมโดยไม่ต้องเสียเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน

ในกรณีที่มีการชำระภาษีไว้เกินจำนวนที่จะต้องเสีย ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีหนังสือแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ตรวจสอบพบว่ามี การประเมินภาษีผิดพลาด เพื่อให้มารับเงินที่ชำระเกินคืนภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้ง

มาตรา ๕๔ ผู้ใดเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียภาษีเกินกว่าจำนวนที่ต้องเสีย ไม่ว่าโดยความผิดพลาดของตนเองหรือจากการประเมินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ผู้นั้นมีสิทธิได้รับเงินคืน

การขอรับเงินคืนตามวรรคหนึ่ง ให้ยื่นคำร้องต่อผู้บริหารท้องถิ่นตามแบบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด ภายในสามปีนับแต่วันที่ชำระภาษี ในการนี้ ให้ผู้ยื่นคำร้องส่งเอกสารหลักฐาน หรือคำชี้แจงใด ๆ ประกอบคำร้องด้วย

ให้ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาคำร้องให้เสร็จสิ้นและแจ้งผลการพิจารณาคำร้องให้ผู้ยื่นคำร้องทราบภายในเก้าสิบวันนับแต่วันที่รับคำร้อง ทั้งนี้ ในกรณีที่ผู้บริหารท้องถิ่นเห็นว่าผู้ยื่นคำร้องมีสิทธิได้รับเงินคืน ให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีคำสั่งคืนเงินให้แก่ผู้ยื่นคำร้อง โดยต้องแจ้งคำสั่งให้ผู้ยื่นคำร้องทราบภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้มีคำสั่ง

ในกรณีที่ผู้บริหารท้องถิ่นเห็นว่า องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเมินภาษีผิดพลาด ให้ผู้บริหารท้องถิ่นสั่งให้ดอกเบียแก่ผู้ได้รับคืนเงินในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินที่ได้รับคืนโดยไม่คิดทบต้น นับแต่วันที่ยื่นคำร้องขอรับคืนเงินจนถึงวันที่คืนเงิน แต่ต้องไม่เกินจำนวนเงินที่ได้รับคืน

ถ้าผู้ยื่นคำร้องไม่มารับเงินคืนภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่รับแจ้ง ให้เงินนั้นตกเป็นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

หมวด ๗

การลดและการยกเว้นภาษี

มาตรา ๕๕ การลดภาษีสำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างบางประเภท เพื่อให้เหมาะสมกับสภาพความจำเป็นทางเศรษฐกิจ สังคม เหตุการณ์ กิจกรรม หรือสภาพแห่งท้องที่ ให้กระทำได้โดยตราเป็นพระราชกฤษฎีกา แต่ต้องไม่เกินร้อยละเก้าสิบของจำนวนภาษีที่จะต้องเสีย

มาตรา ๕๖ ในกรณีที่ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใดได้รับความเสียหายมากหรือถูกทำลายให้เสื่อมสภาพด้วยเหตุอันพ้นวิสัยที่จะป้องกันได้โดยทั่วไป ให้ผู้บริหารท้องถิ่นโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัด หรือผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครโดยความเห็นชอบของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทย มีอำนาจประกาศ

ลดหรือยกเว้นภาษีภายในเขตพื้นที่ที่เกิดเหตุขึ้นในช่วงระยะเวลาใดช่วงระยะเวลาหนึ่งได้ ทั้งนี้ ตามระเบียบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด

มาตรา ๕๗ ในกรณีที่มีเหตุอันทำให้ที่ดินได้รับความเสียหายหรือทำให้สิ่งปลูกสร้าง ถูกหรือถอนหรือทำลาย หรือชำรุดเสียหายจนเป็นเหตุให้ต้องทำการซ่อมแซมในส่วนสำคัญ ให้ผู้เสียภาษีมีสิทธิยื่นคำขอลดหรือยกเว้นภาษีที่จะต้องเสียต่อผู้บริหารท้องถิ่นได้ตามระเบียบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด

เมื่อมีการยื่นคำขอลดหรือยกเว้นภาษีตามวรรคหนึ่ง ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทำการตรวจสอบข้อเท็จจริง หากปรากฏข้อเท็จจริงเป็นที่เชื่อได้ว่ามีเหตุอันสมควรลดหรือยกเว้นภาษีให้แก่ผู้ยื่นคำขอ ให้ผู้บริหารท้องถิ่นโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัด หรือผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครโดยความเห็นชอบของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยมีอำนาจออกคำสั่งลดหรือยกเว้นภาษีได้ ทั้งนี้ โดยคำนึงถึงสัดส่วนความเสียหายที่เกิดขึ้นและระยะเวลาที่ไม่ได้รับประโยชน์จากที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น

หมวด ๘

ภาษีค้างชำระ

มาตรา ๕๘ ภาษีที่มีได้ชำระภายในเวลาที่กำหนด ให้ถือเป็นภาษีค้างชำระ

มาตรา ๕๙ การจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัตินี้ จะกระทำมิได้ เมื่อปรากฏหลักฐานจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นตามมาตรา ๖๐ ว่ามีภาษีค้างชำระสำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น เว้นแต่เป็นกรณีตามมาตรา ๖๗

มาตรา ๖๐ ภายในเดือนมิถุนายนของปี ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแจ้งรายการภาษีค้างชำระให้สำนักงานที่ดินหรือสำนักงานที่ดินสาขา ซึ่งที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอยู่ในเขตท้องที่ของสำนักงานที่ดินหรือสำนักงานที่ดินสาขานั้นทราบ เพื่อใช้เป็นข้อมูลในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในที่ดินและอสังหาริมทรัพย์ต่อไป เว้นแต่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นและสำนักงานที่ดินหรือสำนักงานที่ดินสาขาจะตกลงกำหนดเวลาเป็นอย่างอื่น

มาตรา ๖๑ เพื่อประโยชน์ในการเร่งรัดภาษีค้างชำระ ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีหนังสือแจ้งเตือนผู้เสียภาษีที่มีภาษีค้างชำระภายในเดือนพฤษภาคมของปี เพื่อให้มาชำระภาษีค้างชำระ พร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามที่กำหนดในหมวด ๙

มาตรา ๖๒ ถ้าผู้เสียภาษีมิได้ชำระภาษีค้างชำระ เบี้ยปรับและเงินเพิ่มภายในเวลาที่กำหนดไว้ในหนังสือแจ้งเตือนตามมาตรา ๖๑ เมื่อพ้นเก้าสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งเตือนดังกล่าวแล้ว ให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือยึด आयัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีเพื่อนำเงินมาชำระภาษีค้างชำระ เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และค่าใช้จ่ายอันเนื่องมาจากการยึด आयัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้นได้ แต่ห้ามมิให้ยึด आयัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีเกินกว่าความจำเป็นที่พอจะชำระภาษีค้างชำระ เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และค่าใช้จ่ายดังกล่าว

การออกคำสั่งเป็นหนังสือยึด आयัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้บริหารท้องถิ่นตามวรรคหนึ่ง ในกรณีที่เป็นนายกเทศมนตรี นายกองค์การบริหารส่วนตำบล และนายกเมืองพัทยา ต้องได้รับความเห็นชอบจากผู้ว่าราชการจังหวัด

วิธีการยึด आयัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีตามวรรคหนึ่ง ให้นำวิธีการตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม

เพื่อประโยชน์แห่งมาตรานี้ การยึด आयัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีไม่ให้หมายความรวมถึงการยึด आयัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้มีหน้าที่ชำระภาษีแทนตามมาตรา ๔๗

มาตรา ๖๓ เพื่อประโยชน์ในการยึดหรืออายัดทรัพย์สินตามมาตรา ๖๒ ให้ผู้บริหารท้องถิ่นหรือเจ้าหน้าที่ซึ่งได้รับมอบหมายจากผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจ

(๑) เรียกผู้เสียภาษีมาให้ถ้อยคำ

(๒) สั่งให้ผู้เสียภาษีนำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นอันจำเป็นแก่การจัดเก็บภาษีค้างชำระมาตรวจสอบ

(๓) ออกคำสั่งเป็นหนังสือให้เจ้าหน้าที่ทำการตรวจสอบ ค้น หรือยึดบัญชี เอกสารหรือหลักฐานอื่นของผู้เสียภาษี

(๔) เข้าไปในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างหรือสถานที่อื่นที่เกี่ยวข้องในระหว่างเวลาพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตกหรือในเวลาทำการของสถานที่นั้น ในการนี้ ให้มีอำนาจสอบถามบุคคลที่อยู่ ณ สถานที่นั้นเท่าที่จำเป็นเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี

การดำเนินการตาม (๑) หรือ (๒) ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันที่
ได้รับหนังสือเรียกหรือคำสั่ง และการออกคำสั่งและทำการตาม (๓) หรือ (๔) ต้องเป็นไปตามระเบียบที่
รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด

มาตรา ๖๔ ในกรณีที่มีการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้เสียหายไว้แล้ว ถ้าผู้เสียหาย
ได้นำเงินมาชำระค่าภาษีค้างชำระ เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และค่าใช้จ่ายอันเนื่องมาจากการยึดหรืออายัด
ทรัพย์สินโดยครบถ้วนก่อนการขายทอดตลาด ให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีคำสั่งเพิกถอนการยึดหรืออายัด
ทรัพย์สินนั้นและดำเนินการแจ้งการถอนการยึดหรืออายัดไปยังเจ้าพนักงานผู้ยึดหรืออายัดให้แล้ว
เสร็จภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ชำระค่าภาษีที่ค้างชำระ เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และค่าใช้จ่ายอัน
เนื่องมาจากการยึดหรืออายัดทรัพย์สินครบถ้วนแล้ว

มาตรา ๖๕ การขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียหายตามมาตรา ๖๒ จะกระทำมิได้
ในระหว่างระยะเวลาที่ให้คัดค้านหรืออุทธรณ์ตามมาตรา ๗๓ หรือให้ฟ้องเป็นคดีต่อศาลตามมาตรา ๘๒
และตลอดเวลาที่การพิจารณาและวินิจฉัยคำคัดค้านหรืออุทธรณ์ดังกล่าวยังไม่ถึงที่สุด

มาตรา ๖๖ เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดตามมาตรา ๖๒ ให้หักไว้เป็นค่าภาษีค้าง
ชำระ เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และค่าใช้จ่ายอันเนื่องมาจากการยึด อายัด และขายทอดตลาด ทรัพย์สินนั้น
เหลือเท่าใดให้คืนแก่ผู้เสียหาย

มาตรา ๖๗ ในกรณีที่เป็นการขายทอดตลาดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างใดตามคำพิพากษา
ก่อนทำการขายทอดตลาด ให้เจ้าพนักงานบังคับคดีแจ้งองค์การปกครองส่วนท้องถิ่น ให้แจ้งรายการภาษี
ค้างชำระสำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นต่อเจ้าพนักงานบังคับคดีภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับ
แจ้งจากเจ้าพนักงานบังคับคดี และเมื่อทำการขายทอดตลาดแล้ว ให้เจ้าพนักงานบังคับคดีคืนเงินที่
ได้รับจากการขายทอดตลาดไว้เท่ากับจำนวนค่าภาษีค้างชำระ และนำส่งเงินดังกล่าวให้องค์การปกครอง
ส่วนท้องถิ่นเพื่อชำระหนี้ค่าภาษีที่ค้างชำระดังกล่าว

หมวด ๙

เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

มาตรา ๖๘ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีมิได้ชำระภาษีภายในเวลาที่กำหนด ให้เสียเบี้ยปรับร้อยละสี่สิบของจำนวนภาษีค้างชำระ เว้นแต่ผู้เสียภาษีได้ชำระภาษีก่อนจะได้รับหนังสือแจ้งเตือนตาม มาตรา ๖๑ ให้เสียเบี้ยปรับร้อยละสิบของจำนวนภาษีค้างชำระ

มาตรา ๖๙ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีมิได้ชำระภาษีภายในเวลาที่กำหนด แต่ต่อมาได้ชำระ ภาษีภายในเวลาที่กำหนดไว้ในหนังสือแจ้งเตือนตามมาตรา ๖๑ ให้เสียเบี้ยปรับร้อยละสิบของจำนวน ภาษีค้างชำระ

มาตรา ๗๐ ผู้เสียภาษีผู้ใดมิได้ชำระภาษีภายในเวลาที่กำหนด ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ หนึ่งต่อเดือนของจำนวนภาษีค้างชำระ เศษของเดือนให้นับเป็นหนึ่งเดือน ทั้งนี้ มิให้นำเบี้ยปรับมารวม คำนวณเพื่อเสียเงินเพิ่มด้วย

ในกรณีที่ผู้บริหารท้องถิ่นอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาชำระภาษี และได้มีการชำระภาษี ภายในกำหนดเวลาที่ขยายให้นั้น เงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งให้ลดลงเหลือร้อยละศูนย์ห้าต่อเดือนหรือ เศษของเดือน

เงินเพิ่มตามมาตรา นี้ ให้เริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลาชำระภาษีจนถึงวันที่มีการชำระ ภาษี แต่มิให้เกินกว่าจำนวนภาษีที่ต้องชำระโดยไม่รวมเบี้ยปรับ และมีให้คิดทบต้น

มาตรา ๗๑ เบี้ยปรับอาจงดหรือลดลงได้ตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

มาตรา ๗๒ เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามหมวดนี้ให้ถือเป็นภาษี

หมวด ๑๐

การคัดค้านและการอุทธรณ์การประเมินภาษี

มาตรา ๗๓ ผู้เสียภาษีผู้ใดได้รับแจ้งการประเมินภาษีตามมาตรา ๔๔ หรือมาตรา ๕๓ หรือการเรียกเก็บภาษีตามมาตรา ๖๑ แล้วเห็นว่า การประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บภาษีนั้นไม่ถูกต้อง ให้มีสิทธิคัดค้านและขอให้ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาทบทวนการประเมินหรือการเรียกเก็บภาษีได้ โดย ให้ยื่นคำร้องต่อผู้บริหารท้องถิ่นตามแบบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด ทั้งนี้ ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บภาษี แล้วแต่กรณี

ผู้บริหารท้องถิ่นต้องพิจารณาคำร้องของผู้เสียภาษีตามวรรคหนึ่งให้แล้วเสร็จภายใน หกสิบวันนับแต่วันที่รับคำร้องดังกล่าว และแจ้งคำสั่งพร้อมด้วยเหตุผลเป็นหนังสือไปยังผู้เสียภาษีโดย ไม่ชักช้า กรณีที่ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาคำร้องของผู้เสียภาษีไม่แล้วเสร็จภายในระยะเวลาดังกล่าว ให้ ถือว่าผู้บริหารท้องถิ่นเห็นชอบกับคำร้องของผู้เสียภาษี

ในกรณีที่ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาเห็นชอบกับคำร้องของผู้เสียภาษี ให้แจ้งจำนวน ภาษีที่จะต้องเสียเป็นหนังสือไปยังผู้เสียภาษี และให้ผู้เสียภาษีมารับชำระภาษีคืนภายในสิบห้าวันนับแต่ วันที่ได้รับหนังสือแจ้งดังกล่าว

ในกรณีที่ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาไม่เห็นชอบกับคำร้องของผู้เสียภาษี ให้ผู้เสียภาษีนั้นมี สิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี โดยยื่นอุทธรณ์ต่อผู้บริหารท้องถิ่น ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้ง และให้ผู้บริหารท้องถิ่นส่งคำอุทธรณ์ไปยังคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่รับคำอุทธรณ์ดังกล่าว

การคัดค้านและการอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการชำระภาษี เว้นแต่ผู้เสียภาษีจะได้ยื่น คำร้องต่อผู้บริหารท้องถิ่นขอให้ทุเลาการชำระภาษีไว้ก่อน และผู้บริหารท้องถิ่นมีคำสั่งให้ทุเลาการ ชำระภาษีแล้ว ในกรณีเช่นว่านี้ ให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีคำสั่งให้ทุเลาการชำระภาษีเฉพาะส่วนต่างที่ เพิ่มขึ้นจากจำนวนภาษีที่ต้องเสียในปีก่อนและจะส่งให้วางประกันตามที่เห็นสมควรก็ได้

ในกรณีที่ผู้บริหารท้องถิ่นได้สั่งให้ทุเลาการชำระภาษีตามวรรคห้าไว้แล้ว ถ้าต่อมา ปรากฏว่าผู้เสียภาษีได้กระทำการใด ๆ เพื่อประวิงการชำระภาษี หรือจะกระทำการโอน ขาย จำหน่าย หรือยกย้ายทรัพย์สินทั้งหมดหรือบางส่วนเพื่อให้พ้นอำนาจการยึดหรืออายัด ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจ เพิกถอนคำสั่งให้ทุเลาการชำระภาษีนั้นได้

มาตรา ๗๔ ให้มีคณะกรรมการคณะหนึ่ง เรียกว่า “คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ การประเมินภาษีประจำจังหวัด” ประกอบด้วย ผู้ว่าราชการจังหวัด เป็นประธานกรรมการ เจ้าพนักงาน ที่ดินจังหวัด ธนารักษ์พื้นที่ โยธาธิการและผังเมืองจังหวัด สรรพากรพื้นที่ที่ผู้ว่าราชการจังหวัดแต่งตั้ง จำนวนหนึ่งคน ผู้แทนของผู้บริหารท้องถิ่นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในจังหวัดจำนวนไม่เกินสอง คน เป็นกรรมการโดยตำแหน่ง และผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งประธานกรรมการและกรรมการโดยตำแหน่งแต่งตั้ง อีกจำนวนไม่เกินสองคน เป็นกรรมการ

ให้ผู้บริหารท้องถิ่นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในจังหวัด เป็นผู้พิจารณาร่วมกัน เลือกผู้แทนของผู้บริหารท้องถิ่นตามวรรคหนึ่ง ทั้งนี้ ตามระเบียบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทย ประกาศกำหนด

ให้ผู้ว่าราชการจังหวัดแต่งตั้งข้าราชการสังกัดสำนักงานส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น
จังหวัด เป็นเลขานุการและผู้ช่วยเลขานุการ

มาตรา ๗๕ ให้มีคณะกรรมการคณะหนึ่ง เรียกว่า “คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์
การประเมินภาษีกรุงเทพมหานคร” ประกอบด้วย ปลัดกระทรวงมหาดไทย เป็นประธานกรรมการ
อธิบดีกรมที่ดิน อธิบดีกรมธนารักษ์ อธิบดีกรมโยธาธิการและผังเมือง อธิบดีกรมส่งเสริมการปกครอง
ท้องถิ่น อธิบดีกรมสรรพากร ผู้อำนวยการสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง ปลัดกรุงเทพมหานคร เป็น
กรรมการโดยตำแหน่ง และผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งประธานกรรมการและกรรมการโดยตำแหน่งแต่งตั้งอีก
จำนวนไม่เกินสองคน เป็นกรรมการ

ให้ผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครแต่งตั้งข้าราชการสังกัดกรุงเทพมหานคร เป็น
เลขานุการและผู้ช่วยเลขานุการ

เบี้ยประชุมของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีกรุงเทพมหานคร ให้
เบิกจ่ายจากงบประมาณของกรุงเทพมหานคร

มาตรา ๗๖ ให้กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิตามมาตรา ๗๔ และมาตรา ๗๕ มีวาระการดำรง
ตำแหน่งคราวละสามปี

เมื่อครบกำหนดตามวาระในวาระหนึ่ง หากยังมิได้มีการแต่งตั้งกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิขึ้น
ใหม่ ให้กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งพ้นจากตำแหน่งตามวาระนั้น อยู่ในตำแหน่งเพื่อดำเนินงานต่อไป
จนกว่ากรรมการผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งได้รับแต่งตั้งใหม่เข้ารับหน้าที่

กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งพ้นจากตำแหน่งตามวาระอาจได้รับแต่งตั้งอีกได้ แต่จะดำรง
ตำแหน่งติดต่อกันเกินสองวาระไม่ได้

มาตรา ๗๗ นอกจากการพ้นจากตำแหน่งตามวาระ กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิตามมาตรา
๗๔ และมาตรา ๗๕ พ้นจากตำแหน่งเมื่อ

- (๑) ตาย
- (๒) ลาออก
- (๓) เป็นบุคคลล้มละลาย
- (๔) เป็นคนไร้ความสามารถหรือคนเสมือนไร้ความสามารถ
- (๕) ถูกจำคุกโดยคำพิพากษาถึงที่สุดให้จำคุก

(๖) คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีมีคำสั่งให้ออกเนื่องจากมีเหตุ
บกพร่องอย่างยิ่งต่อหน้าที่หรือมีความประพฤติเสื่อมเสียอย่างร้ายแรง

ในกรณีที่กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิพ้นจากตำแหน่งก่อนวาระ ให้คณะกรรมการพิจารณา
อุทธรณ์การประเมินภาษีแต่งตั้งผู้อื่นเป็นกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิแทน และให้ผู้ได้รับแต่งตั้งแทนตำแหน่ง
ที่ว่างนั้นอยู่ในตำแหน่งเท่ากับวาระที่เหลืออยู่ของกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งได้แต่งตั้งไว้แล้ว

มาตรา ๗๘ การประชุมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี ให้นำความ
ในมาตรา ๑๗ มาใช้บังคับโดยอนุโลม

มาตรา ๗๙ ในการปฏิบัติหน้าที่ กรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีผู้ใดมี
ส่วนได้เสียในเรื่องใดจะเข้าร่วมพิจารณาหรือร่วมวินิจฉัยลงมติในเรื่องนั้นมิได้

มาตรา ๘๐ เพื่อประโยชน์ในการวินิจฉัยอุทธรณ์ ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์
การประเมินภาษีมีอำนาจออกหนังสือเรียกผู้อุทธรณ์หรือบุคคลซึ่งเกี่ยวข้อง มาให้ถ้อยคำหรือให้ส่ง
เอกสารหรือหลักฐานอื่นใดมาแสดงได้ โดยให้เวลาแก่บุคคลดังกล่าวไม่น้อยกว่าสิบห้าวันนับแต่วันที่
ได้รับหนังสือเรียก

ผู้อุทธรณ์ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกตามวรรคหนึ่ง โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร
คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีจะยกอุทธรณ์นั้นเสียก็ได้

มาตรา ๘๑ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี มีอำนาจสั่งไม่รับอุทธรณ์
ยกอุทธรณ์ เพิกถอนหรือแก้ไขการประเมินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หรือให้ผู้อุทธรณ์ได้รับการ
ลดหรือยกเว้นภาษีหรือได้คืนภาษี

ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีวินิจฉัยอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน
หกสิบวันนับแต่วันที่รับแจ้งคำอุทธรณ์จากผู้บริหารท้องถิ่นตามมาตรา ๗๓ วรรคสี่ และต้องแจ้งคำ
วินิจฉัยอุทธรณ์พร้อมด้วยเหตุผลเป็นหนังสือไปยังผู้อุทธรณ์ภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่พิจารณา
เสร็จ ทั้งนี้ จะวินิจฉัยให้เรียกเก็บภาษีเกินกว่าจำนวนภาษีที่ทำการประเมินไม่ได้ เว้นแต่จะได้มีการ
ประเมินภาษีใหม่

ในกรณีที่มีเหตุจำเป็น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี อาจขยาย
ระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ออกไปอีกได้ แต่ต้องไม่เกินสามสิบวันนับแต่วันที่ครบกำหนดระยะเวลาตาม

วรรคสอง และให้มีหนังสือแจ้งระยะเวลาที่ขยายออกไปพร้อมกับวันครบกำหนดระยะเวลาให้ผู้
อุทธรณ์ทราบด้วย

ในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีวินิจฉัยอุทธรณ์ไม่แล้วเสร็จ
ภายในระยะเวลาที่กำหนดตามวรรคสองหรือวรรคสาม ให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องเป็นคดีต่อศาลได้โดยไม่ต้องรอฟังผลการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี แต่ต้องยื่นฟ้องต่อศาล
ภายในสามสิบวันนับแต่พ้นกำหนดระยะเวลาดังกล่าว

ในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี มีคำวินิจฉัยให้คืนเงินแก่ผู้
อุทธรณ์ ให้แจ้งคำวินิจฉัยไปยังผู้บริหารท้องถิ่นเพื่อให้มีคำสั่งคืนเงินและแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบภายใน
สิบห้าวันนับแต่วันที่ได้มีคำสั่งคืนเงิน

ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี สั่งผู้บริหารท้องถิ่นให้ดอกเบี้ยแก่
ผู้ได้รับคืนเงินในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินที่ได้รับคืน โดยไม่คิดทบต้น นับแต่
วันที่ชำระภาษีถึงวันที่มีคำวินิจฉัยให้คืนเงิน แต่ต้องไม่เกินจำนวนเงินที่ได้รับคืน

ถ้าผู้อุทธรณ์ไม่มารับเงินคืนภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่ได้รับแจ้ง ให้เงินนั้นตกเป็นของ
องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

มาตรา ๘๒ ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์
การประเมินภาษี โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์

หมวด ๑๑

บทกำหนดโทษ

มาตรา ๘๓ ผู้ใดขัดขวางการปฏิบัติหน้าที่ของพนักงานสำรวจตามมาตรา ๒๘ หรือ
มาตรา ๒๙ หรือของผู้บริหารท้องถิ่นหรือเจ้าหน้าที่ซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมายตามมาตรา
๖๓ (๓) หรือ (๔) ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา ๘๔ ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกของผู้บริหารท้องถิ่น ตามมาตรา ๒๙ หรือ
ของพนักงานประเมินตามมาตรา ๔๕ หรือหนังสือเรียกหรือคำสั่งของผู้บริหารท้องถิ่นหรือเจ้าหน้าที่ซึ่ง
ผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมายตามมาตรา ๖๓ (๑) หรือ (๒) ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท

มาตรา ๘๕ ผู้ใดไม่แจ้งการเปลี่ยนแปลงการใช้ประโยชน์ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตามที่กำหนดไว้ในมาตรา ๓๓ ต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท

มาตรา ๘๖ ผู้ใดขัดขวางหรือไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของผู้บริหารท้องถิ่นตามมาตรา ๖๒ หรือทำลาย ย้ายไปเสีย ซ่อมแซม หรือโอนไปให้แก่บุคคลอื่นซึ่งทรัพย์สินที่ผู้บริหารท้องถิ่นมีคำสั่งให้ยึด หรืออายัด ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่เกินสองหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา ๘๗ ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีตามมาตรา ๘๐ ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับกับผู้อุทธรณ์

มาตรา ๘๘ ผู้ใดแจ้งข้อความอันเป็นเท็จหรือนำพยานหลักฐานอันเป็นเท็จมาแสดงเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษี ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปี หรือปรับไม่เกินสี่หมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา ๘๙ ในกรณีที่ผู้กระทำความผิดเป็นนิติบุคคล ถ้าการกระทำความผิดของนิติบุคคลนั้นเกิดจากการสั่งการหรือการกระทำของกรรมการ หรือผู้จัดการ หรือบุคคลใดซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของนิติบุคคลนั้น หรือในกรณีที่บุคคลดังกล่าวมีหน้าที่ต้องสั่งการหรือทำการและละเว้นไม่สั่งการหรือไม่ทำการจนเป็นเหตุให้นิติบุคคลนั้นกระทำความผิด ผู้นั้นต้องรับโทษตามที่บัญญัติไว้สำหรับความผิดนั้น ๆ ด้วย

มาตรา ๙๐ ความผิดตามมาตรา ๘๓ มาตรา ๘๔ มาตรา ๘๕ หรือมาตรา ๘๗ ให้ผู้บริหารท้องถิ่นหรือผู้ซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมายมีอำนาจเปรียบเทียบได้

เมื่อผู้กระทำผิดได้ชำระเงินค่าปรับตามจำนวนที่เปรียบเทียบภายในสามสิบวัน ให้ถือว่าคดีเลิกกันตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา

ถ้าผู้กระทำผิดไม่ยินยอมตามที่เปรียบเทียบ หรือเมื่อยินยอมแล้วไม่ชำระเงินค่าปรับภายในระยะเวลาที่กำหนด ให้ดำเนินคดีต่อไป

เงินค่าปรับที่ได้จากการเปรียบเทียบตามพระราชบัญญัตินี้เกิดขึ้นในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใด ให้ตกเป็นรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น

บทเฉพาะกาล

มาตรา ๙๑ บทบัญญัติแห่งกฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดิน กฎหมายว่าด้วย ภาษีบำรุงท้องที่ และกฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาปานกลางของที่ดินสำหรับการประเมินภาษีบำรุง ท้องที่ซึ่งถูกยกเลิกโดยพระราชบัญญัตินี้ ให้ยังคงใช้บังคับต่อไป ในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ ที่ต้องเสียหรือที่พึงชำระหรือที่ค้างอยู่หรือที่ต้องคืนก่อนวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๓

มาตรา ๙๒ ให้กรมที่ดินจัดส่งข้อมูลรูปแปลงที่ดินและข้อมูลเอกสารสิทธิของที่ดิน และสิ่งปลูกสร้างที่ตั้งอยู่ในเขตพื้นที่ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น นั้น ๆ เพื่อใช้ในการเตรียมการจัดเก็บภาษีภายในหกสิบวันนับแต่วันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ

การจัดส่งข้อมูลให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นตามวรรคหนึ่ง ให้องค์กรปกครอง ส่วนท้องถิ่นได้รับยกเว้นค่าธรรมเนียมหรือค่าใช้จ่ายตามประมวลกฎหมายที่ดินและกฎหมายว่าด้วย อาคารชุด

มาตรา ๙๓ มิให้นำความในมาตรา ๖๗ แห่งพระราชบัญญัตินี้มาใช้บังคับแก่การขาย ทอดตลาดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างของเจ้าพนักงานบังคับคดีซึ่งได้มีการประกาศขายทอดตลาดที่ดินหรือ สิ่งปลูกสร้างไว้ในวันก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ

มาตรา ๙๔ ในสองปีแรกของการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัตินี้ ให้ใช้อัตราภาษีตามมูลค่าของฐานภาษี ดังต่อไปนี้

(๑) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม

(ก) มูลค่าของฐานภาษีไม่เกินเจ็ดสิบล้านบาท ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุด ศูนย์หนึ่ง

(ข) มูลค่าของฐานภาษีเกินเจ็ดสิบล้านบาท แต่ไม่เกินหนึ่งร้อยล้านบาท ให้ใช้ อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดศูนย์สาม

(ค) มูลค่าของฐานภาษีเกินหนึ่งร้อยล้านบาท แต่ไม่เกินห้าร้อยล้านบาท ให้ใช้ อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดศูนย์ห้า

(ง) มูลค่าของฐานภาษีเกินห้าร้อยล้านบาท แต่ไม่เกินหนึ่งพันล้านบาท ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดศูนย์เจ็ด

(จ) มูลค่าของฐานภาษีเกินหนึ่งพันล้านบาทขึ้นไป ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดหนึ่ง

(๒) ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎร

(ก) มูลค่าของฐานภาษีไม่เกินสี่สิบล้านบาท ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดศูนย์สาม

(ข) มูลค่าของฐานภาษีเกินสี่สิบล้านบาท แต่ไม่เกินห้าสิบล้านบาท ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดศูนย์ห้า

(ค) มูลค่าของฐานภาษีเกินห้าสิบล้านบาทขึ้นไป ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดหนึ่ง

(๓) สิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎร

(ก) มูลค่าของฐานภาษีไม่เกินสี่สิบล้านบาท ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดศูนย์สอง

(ข) มูลค่าของฐานภาษีเกินสี่สิบล้านบาท แต่ไม่เกินหกสิบล้านบาท ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดศูนย์สาม

(ค) มูลค่าของฐานภาษีเกินหกสิบล้านบาท แต่ไม่เกินเก้าสิบล้านบาท ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดศูนย์ห้า

(ง) มูลค่าของฐานภาษีเกินเก้าสิบล้านบาทขึ้นไป ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดหนึ่ง

(๔) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยกรณีอื่นนอกจากการใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยตาม (๒) และ (๓)

(ก) มูลค่าของฐานภาษีไม่เกินห้าสิบล้านบาท ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดศูนย์สอง

(ข) มูลค่าของฐานภาษีเกินห้าสิบล้านบาท แต่ไม่เกินเจ็ดสิบล้านบาท ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดศูนย์สาม

(ค) มูลค่าของฐานภาษีเกินเจ็ดสิบล้านบาท แต่ไม่เกินหนึ่งร้อยล้านบาท ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดศูนย์ห้า

(ง) มูลค่าของฐานภาษีเกินหนึ่งร้อยล้านบาทขึ้นไป ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดหนึ่ง

(๕) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่นนอกจากการประกอบเกษตรกรรมและเป็นที่อยู่อาศัย

(ก) มูลค่าของฐานภาษีไม่เกินห้าสิบล้านบาท ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดสาม

(ข) มูลค่าของฐานภาษีเกินห้าสิบล้านบาท แต่ไม่เกินสองร้อยล้านบาท ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดสี่

(ค) มูลค่าของฐานภาษีเกินสองร้อยล้านบาท แต่ไม่เกินหนึ่งพันล้านบาท ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดห้า

(ง) มูลค่าของฐานภาษีเกินหนึ่งพันล้านบาท แต่ไม่เกินห้าพันล้านบาท ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดหก

(จ) มูลค่าของฐานภาษีเกินห้าพันล้านบาทขึ้นไป ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดเจ็ด

(๖) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ

(ก) มูลค่าของฐานภาษีไม่เกินห้าสิบล้านบาท ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดสาม

(ข) มูลค่าของฐานภาษีเกินห้าสิบล้านบาท แต่ไม่เกินสองร้อยล้านบาท ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดสี่

(ค) มูลค่าของฐานภาษีเกินสองร้อยล้านบาท แต่ไม่เกินหนึ่งพันล้านบาท ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดห้า

(ง) มูลค่าของฐานภาษีเกินหนึ่งพันล้านบาท แต่ไม่เกินห้าพันล้านบาท ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดหก

(จ) มูลค่าของฐานภาษีเกินห้าพันล้านบาทขึ้นไป ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดเจ็ด

มาตรา ๙๕ ในสองปีแรกของการคำนวณภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ ให้ใช้ฐานภาษีของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งคำนวณได้ตามมาตรา ๓๕ หักด้วยมูลค่าของฐานภาษีที่ได้รับยกเว้นตามมาตรา ๔๐ หรือมาตรา ๔๑ แล้วคูณด้วยอัตราภาษีตามมาตรา ๙๔ ตามสัดส่วนที่กำหนดในมาตรา ๓๘ ผลลัพธ์ที่ได้เป็นจำนวนภาษีที่ต้องเสีย

เพื่อประโยชน์ในการคำนวณจำนวนภาษีตามวรรคหนึ่ง กรณีที่ดินหลายแปลงซึ่งมีอาณาเขตติดต่อกันและเป็นของเจ้าของเดียวกัน ให้คำนวณมูลค่าที่ดินทั้งหมดรวมกันเป็นฐานภาษี

มาตรา ๙๖ เพื่อเป็นการบรรเทาการชำระภาษี ในสามปีแรกของการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัตินี้ ให้ยกเว้นการจัดเก็บภาษีสำหรับเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาและใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม

มาตรา ๙๗ เพื่อเป็นการบรรเทาการชำระภาษี ในสามปีแรกของการจัดเก็บภาษีที่ดิน และสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัตินี้ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้รับการประเมินภาษีในจำนวนที่สูงกว่า จำนวนภาษีโรงเรือนและที่ดินหรือภาษีบำรุงท้องที่ที่ต้องเสียหรือพึงชำระในปีก่อนที่การจัดเก็บภาษี ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัตินี้มีผลใช้บังคับ ให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีตามจำนวนที่ต้องเสีย หรือพึงชำระในปีก่อน เหลือจำนวนภาษีเท่าใด ให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีดังนี้

- (๑) ปีที่หนึ่ง ร้อยละยี่สิบห้าของจำนวนภาษีที่เหลือ
- (๒) ปีที่สอง ร้อยละห้าสิบของจำนวนภาษีที่เหลือ
- (๓) ปีที่สาม ร้อยละเจ็ดสิบห้าของจำนวนภาษีที่เหลือ

มาตรา ๙๘ การดำเนินการออกกฎหมายกระทรวง ระเบียบ และประกาศตาม พระราชบัญญัตินี้ ให้ดำเนินการให้แล้วเสร็จภายในหนึ่งร้อยยี่สิบวันนับแต่วันที่พระราชบัญญัตินี้มีผลใช้ บังคับ หากไม่สามารถดำเนินการได้ ให้รัฐมนตรีรายงานเหตุผลที่ไม่อาจดำเนินการได้ต่อคณะรัฐมนตรีเพื่อ ทราบ

ผู้รับสนองพระราชโองการ

พลเอก ประยุทธ์ จันทร์โอชา

นายกรัฐมนตรี

หมายเหตุ :- เหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้ คือ โดยที่กฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือน และที่ดินและกฎหมายว่าด้วยภาษีบำรุงท้องที่ได้ใช้บังคับมาเป็นเวลานานแล้ว การจัดเก็บภาษีตาม กฎหมายทั้งสองฉบับไม่เหมาะสมกับสถานการณ์ในปัจจุบัน สมควรยกเลิกกฎหมายทั้งสองฉบับดังกล่าว และให้ใช้กฎหมายว่าด้วยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแทน โดยมีองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็น ผู้รับผิดชอบการจัดเก็บภาษีดังกล่าว จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้

พัชรภรณ์/ธนบดี/จัดทำ

๑๓ มีนาคม ๒๕๖๒

นุสรุตรา/ตรวจ

๑๘ มีนาคม ๒๕๖๒

[๑] ราชกิจจานุเบกษา เล่ม ๑๓๖/ตอนที่ ๓๐ ก/หน้า ๒๑/๑๒ มีนาคม ๒๕๖๒