บทที่ 4
วิเคราะห์ปัญหาและอุปสรรคทางกฎหมาย เกี่ยวกับการบริหารภาษีของเทศบาล

ปัญหาและอุปสรรคทางกฎหมายที่เกิดขึ้นกับการบริหารภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ และภาษีป้ายของเทศบาล สามารถแยกได้เป็น 2 ประเด็นใหญ่ๆ คือ ปัญหาที่เกิดจากบทบัญญัติกฎหมาย ประกาศ และกฎระเบียบ และปัญหาที่เกิดจากการบังคับใช้ของเจ้าหน้าที่และหน่วยงาน ในการวิเคราะห์ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้นนี้อยู่บนพื้นฐานของหลักเกณฑ์การบริหารภาษีที่ดีและหลักการกระจายอำนาจ ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

4.1 ปัญหาและอุปสรรคทางกฎหมายที่เกิดจากการบริหารภาษีโรงเรือนและที่ดิน

ภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นภาษีที่ทำรายได้หลักให้กับเทศบาล แต่ในการบริหารภาษีย่อมพบกับปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้นทั้งจากบทบัญญัติกฎหมาย ประกาศ กฎระเบียบ และ การบังคับใช้ของพนักงานเจ้าหน้าที่และหน่วยงาน

4.1.1 ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากบทบัญญัติของกฎหมาย, ประกาศ และกฎระเบียบที่เกี่ยวข้อง

บทบัญญัติของกฎหมาย ประกาศ และกฎระเบียบที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดินได้ถูกกำหนดจากราชการบริหารส่วนกลาง เพื่อเป็นการกำกับดูแลและกำหนดขอบเขตในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินของเทศบาล แต่ได้สร้างปัญหาและอุปสรรคในการบริหารภาษีของเทศบาล กล่าวคือ

4.1.1.1 การสูญเสียรายได้เนื่องจากการยกเว้นภาษี

รายได้จากภาษีโรงเรือนและที่ดินย่อมเป็นของเทศบาลที่จัดเก็บ แต่การจัดเก็บภาษีอาจได้รายได้ไม่เต็มที่เนื่องจากการยกเว้นภาษีให้กับหน่วยภาษีบางแห่งทั้งๆ ที่เทศบาลนั้นยังมีหน้าที่ต้องจัดบริการสาธารณะซึ่งเป็นการแบกรับภาระค่าใช้จ่ายแต่ฝ่ายเดียวของเทศบาล

4.1.1.1.1 ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475

ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 มาตรา 10 ได้ยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินให้กับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ ซึ่งเจ้าของอยู่เอง หรือให้ผู้แทนเฝ้ารักษา และซึ่งมิได้ใช้เป็นที่ไว้สินค้า หรือประกอบอุตสาหกรรม เป็นการกำหนดบทบัญญัติที่ไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมโดยสัมพัทธ์ ซึ่งตามหลักการนี้การเก็บภาษีเป็นการเก็บจากหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ หรือ ตามหลักความสามารถในการเสียภาษี โดยที่โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ ตามมาตรา 10 ได้มีการใช้ประโยชน์จากบริการสาธารณะที่เทศบาลจัดให้ เช่น การรักษาความสงบเรียบร้อย ระบบสาธารณูปโภค แต่ไม่ได้มีการเสียภาษีให้กับเทศบาล ทำให้เทศบาลต้องรับภาระค่าใช้จ่ายในการให้บริการสาธารณะฝ่ายเดียวซึ่งไม่ถูกต้อง ถ้าจะคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษี กรณีของภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นภาษีที่เก็บตามฐานทรัพย์สิน กล่าวคือเป็นการเก็บจากรายได้หรือทรัพย์สมบัติซึ่งบุคคลมีการสะสมในรูปของทรัพย์สิน รวมถึงประโยชน์ที่เกิดจากทรัพย์สิน[1] เมื่อบุคคลที่มีฐานะร่ำรวยมีการปลูกโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ ขนาดใหญ่ เท่ากับเป็นการสะสมทรัพย์สินไว้มากก็ควรเสียภาษีมากตามไปด้วย ตรงข้ามกับบุคคลที่ปลูกโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ ขนาดเล็กก็ย่อมต้องเสียภาษีน้อยตามไปด้วย นอกจากนี้บางคนยังเป็นเจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ หลายหลัง โดยหลังที่ไม่ได้อยู่ก็จะปิดไว้ตลอดปีหรือให้ผู้อื่นเฝ้ารักษาย่อมได้รับยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินตามมาตรา 9(5) อีกด้วย เท่ากับเป็นการสนับสนุนให้ประชาชนสะสมทรัพย์สินในรูปของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ[2] ไว้มาก ซึ่งไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ในทางเศรษฐกิจ

ดังนั้น การยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินตามมาตรา 9(5) และ 10 จึงไม่สอดคล้องกับหลักการทำรายได้ และยังต้องรับภาระค่าใช้จ่ายในการให้บริการสาธารณะกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ เหล่านี้ด้วย โดยที่เทศบาลเป็นองค์การที่ได้รับการกระจายอำนาจทางปกครองมาจากราชการบริหารส่วนกลางต้องปฏิบัติตามกรอบที่กฎหมายกำหนด จึงไม่

---

[1] ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, ผศ.ดร., <u>คำอธิบายกฎหมายการคลังและการภาษีอากร ภาคทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร.</u> (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, ธันวาคม 2542), หน้า 195.

[2] ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, ผศ.ดร.,คำสอนวิชาภาษีอากรกับธุรกิจ : หลักสูตรศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ : "คำอธิบายกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินกับกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่", (มกราคม 2544) และวารสารกฎหมาย คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ปีที่ 21 (พฤษภาคม-สิงหาคม 2544)

สามารถแก้ไขบทบัญญัติข้อนี้ได้ แม้รัฐบาลได้ให้เงินอุดหนุนกับเทศบาลแต่นั่นก็หมายถึงภาระของรัฐบาลด้วย รัฐบาลควรเปิดโอกาสให้เทศบาลแต่ละแห่งได้เพิ่มรายได้ของตนเองขณะเดียวกันเป็นการลดภาระของรัฐบาลด้วย

4.1.1.1.2 ตามการออกประกาศเพิ่มเติม

ตามนโยบายของรัฐบาลที่กำหนดให้มีการกระจายอำนาจการบริหารไปให้ท้องถิ่นอย่างจริงจังเพื่อเพิ่มขีดความสามารถในการดำเนินงานตามหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพ เช่น ด้านสาธารณูปโภค, พาณิชย์, การศึกษา, ความเป็นระเบียบเรียบร้อยของชุมชน, สาธารณสุข เป็นต้น แต่ภาระหน้าที่เหล่านี้ต้องใช้เงินเป็นจำนวนมากซึ่งรายได้หลักของท้องถิ่นได้มาจากภาษีโรงเรือนและที่ดิน ดังนั้น เมื่อรัฐบาล (ราชการบริหารส่วนกลาง) มีการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินให้กับบางหน่วยงานย่อมก่อให้เกิดการสูญเสียรายได้ ดังเช่นมาตรา 6 ทวิ ได้ให้รัฐมนตรีมีอำนาจยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินให้แก่รัฐวิสาหกิจ สำหรับพื้นที่ที่เป็นบริเวณต่อเนื่องกับโรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่ใช้ประโยชน์โดยตรงของรัฐวิสาหกิจนั้น ตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดได้ โดยที่ประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่อง กำหนดพื้นที่ที่เป็นบริเวณต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างของรัฐวิสาหกิจให้ได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน ลงวันที่ 27 มกราคม 2535 ได้ยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินให้กับพื้นที่อ่างเก็บน้ำเขื่อนต่างๆ ของการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย ซึ่งเป็นบริเวณต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างโดยเห็นว่าพื้นที่ดังกล่าวเป็นพื้นที่จำนวนมากมหาศาลหากนำมาคำนวณเป็นค่าภาษีย่อมเกินความสามารถที่รัฐวิสาหกิจจะรับไว้ได้ และเขื่อนต่างๆได้นำมาใช้ประโยชน์เพื่อเก็บกักน้ำในการผลิตกระแสไฟฟ้า รวมถึงยังทำประโยชน์อื่นๆได้อีก เช่น อนุรักษ์หรือเพาะพันธุ์สัตว์น้ำ การเก็บกักน้ำเพื่อใช้ในการเกษตร การท่องเที่ยว เป็นต้น จริงอยู่ว่าการยกเว้นเช่นนี้สมเหตุสมผลแต่ก็ทำให้เทศบาลที่มีอ่างเก็บน้ำเขื่อนต่างๆ สูญเสียรายได้และไม่สามารถใช้พื้นที่นั้นทำประโยชน์อย่างอื่นได้ ซึ่งรัฐบาลควรชดเชยให้กับเทศบาลที่เป็นที่ตั้งของอ่างเก็บน้ำเขื่อนต่างๆ

4.1.1.2 การยกเว้นภาษีไม่สอดคล้องกับหลักความเสมอภาค

ตามประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่องประกาศรายชื่อรัฐวิสาหกิจที่ประกอบกิจการสาธารณูปโภคหรือสาธารณูปการให้ได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินค้างชำระ ลงวันที่ 30 มีนาคม พ.ศ.2535 ประกอบด้วย

- ประเภทสาธารณูปโภค
  - การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย

- การไฟฟ้านครหลวง
- การไฟฟ้าส่วนภูมิภาค
- การประปานครหลวง
- การประปาส่วนภูมิภาค
  - ประเภทสาธารณูปการ
- การทางพิเศษแห่งประเทศไทย
- การท่าอากาศยานแห่งประเทศไทย
- การท่าเรือแห่งประเทศไทย
- การรถไฟแห่งประเทศไทย
- องค์การขนส่งมวลชนกรุงเทพ
- องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย
- องค์การสื่อสารมวลชนแห่งประเทศไทย
- การสื่อสารแห่งประเทศไทย
- บริษัทวิทยุการบินแห่งประเทศไทย จำกัด
- การเคหะแห่งชาติ
- การนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย

โดยที่ตามหลักความเสมอภาค บุคคลที่มีฐานะอย่างเดียวกันย่อมได้รับการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกัน เมื่อรัฐวิสาหกิจประเภทสาธารณูปโภคและสาธารณูปการได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินค้างชำระก็ควรที่จะนำมาบังคับใช้กับรัฐวิสาหกิจประเภทนี้ทุกแห่ง แต่ประกาศฉบับนี้ไม่ได้บังคับใช้กับรัฐวิสาหกิจประเภทนี้บางแห่ง โดยเฉพาะการปิโตรเลียมแห่งประเทศไทยที่จัดตั้งขึ้นโดยพระราชบัญญัติเช่นเดียวกับรัฐวิสาหกิจส่วนใหญ่ที่ได้รับการยกเว้น[3] ย่อมก่อให้เกิดความไม่เท่าเทียมกัน ขัดกับหลักความเสมอภาค เป็นเหตุให้เทศบาลบางแห่งซึ่งมีรัฐวิสาหกิจที่ได้รับการยกเว้นภาษีตั้งอยู่ต้องสูญเสียรายได้ ขณะที่ให้เทศบาลบางแห่งซึ่งไม่มีรัฐวิสาหกิจที่ได้รับการยกเว้นภาษีตั้งอยู่ก็ยังสามารถดำเนินการจัดเก็บภาษีได้ตามปกติ

---

[3] เรื่องเดียวกัน, หน้า 47-48.

4.1.1.3 องค์ประกอบของคณะกรรมการเป็นเหตุให้ขาดการยอมรับ

หน่วยราชการบริหารส่วนท้องถิ่นซึ่งเป็นพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินมีอำนาจแต่งตั้งคณะกรรมการเพื่อช่วยพิจารณากลั่นกรองเป็นการเบื้องต้นเกี่ยวกับการประเมินค่ารายปีของพนักงานเจ้าหน้าที่รวมตลอดถึงการพิจารณาคำขอให้ประเมินใหม่ของผู้รับประเมินได้ โดยที่ในการแต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณาการประเมินค่ารายปี และการพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ตามการกำหนดลำดับขั้นตอนและคำแนะนำการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน ของกองราชการส่วนตำบล กระทรวงมหาดไทย ระบุว่าให้แต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณาการประเมินค่ารายปีของทรัพย์สิน ประกอบด้วยผู้แทนส่วนราชการที่เกี่ยวข้องในพื้นที่ และผู้ทรงคุณวุฒิให้มีหน้าที่พิจารณากลั่นกรอง ตรวจสอบ และเสนอข้อคิดเห็นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่เกี่ยวกับการประเมินค่ารายปีของทรัพย์สิน ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดิน และให้แต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ ประกอบด้วย ผู้แทนส่วนราชการที่เกี่ยวข้องในพื้นที่ และผู้ทรงคุณวุฒิให้มีหน้าที่พิจารณากลั่นกรอง ตรวจสอบ และเสนอข้อคิดเห็นต่อผู้มีอำนาจตามกฎหมายเกี่ยวกับการพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่

สำหรับในเขตเทศบาล คณะกรรมการพิจารณากลั่นกรองการประเมินค่ารายปีประกอบด้วย

- ปลัดอำเภอ เป็น ประธานกรรมการ
- หัวหน้าส่วนราชการของเทศบาล ไม่เกิน 3 คน เป็น กรรมการ
- หัวหน้าส่วนราชการในเขตพื้นที่หรือผู้แทน ตามจำนวนที่เห็นสมควร ไม่เกิน 2 คน เป็น กรรมการ
- ราษฎรผู้ทรงคุณวุฒิที่นายกเทศมนตรีแต่งตั้ง จำนวน 2 คน เป็น กรรมการ
- ผู้อำนวยการกองคลังหรือหัวหน้ากองคลัง เป็น กรรมการและเลขานุการ
- หัวหน้าฝ่ายพัฒนารายได้หรือ หัวหน้างานผลประโยชน์ เป็น กรรมการและผู้ช่วยเลขานุการ

คณะกรรมการพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ ประกอบด้วย

- เทศมนตรีที่นายกเทศมนตรีมอบหมาย เป็น ประธานกรรมการ
- ปลัดเทศบาล เป็น กรรมการ

- หัวหน้าส่วนราชการในเขตพื้นที่หรือผู้แทน เป็น กรรมการ
  ตามจำนวนที่เห็นสมควร ไม่เกิน 2 คน
- ผู้ตรวจการส่วนท้องถิ่น เป็น กรรมการ
- ราษฎรผู้ทรงคุณวุฒิที่นายกเทศมนตรีแต่งตั้ง เป็น กรรมการ
  จำนวน 2 คน
- ผู้อำนวยการกองคลังหรือหัวหน้ากองคลัง เป็น กรรมการและเลขานุการ

จะเห็นได้ว่า กรรมการในคณะกรรมการพิจารณากลั่นกรองการประเมินค่ารายปีและคณะกรรมการพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่บางส่วนมาจากแหล่งเดียวกัน จึงเป็นไปได้ที่การพิจารณาจะออกไปในแนวทางเดียวกัน และเป็นเหตุให้ผู้รับการประเมินไม่ยอมรับผลจากการพิจารณา ซึ่งถ้าจะมีการกำกับดูแลในเรื่องการประเมินค่ารายปีก็ควรที่จะกำหนดกรรมการที่มาจากแหล่งต่างกัน

4.1.1.4 ขาดความแน่นอนจากการประเมินค่ารายปี

จากการที่ "ค่ารายปี" หมายความว่า "จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ในปีหนึ่งๆ" ซึ่งเป็นการกำหนดความหมายที่ไม่แน่นอนจนกระทั่งกระทรวงมหาดไทยได้มีประกาศเรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีของทรัพย์สิน ลงวันที่ 30 มีนาคม พ.ศ.2535 และยังมีหนังสือของกระทรวงมหาดไทยที่ มท 0307/ว2393 เรื่องซักซ้อมแนวทางการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน และการดำเนินการตามมติคณะรัฐมนตรี ออกมากำกับอีกขั้นหนึ่ง อย่างไรก็ตามการประเมินค่ารายปีก็ยังต้องขึ้นอยู่กับการบังคับใช้ของเจ้าพนักงานประเมินว่าจะเป็นเท่าไหร่ ในการเปิดโอกาสให้เจ้าพนักงานประเมินใช้ดุลพินิจในการประเมินค่ารายปีเช่นนี้ย่อมทำให้เกิดความไม่แน่นอน เมื่อมีความไม่แน่นอนเกิดขึ้นเช่นนี้การประเมินค่ารายปีย่อมก่อให้เกิดการสูญเสียรายได้จากการที่ประเมินค่ารายปีต่ำเกินไป หรือก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมถ้ามีการประเมินค่ารายปีสูงเกินไป ดังนั้น การที่กระจายอำนาจให้หน่วยราชการบริหารท้องถิ่นสามารถกำหนดราคาค่าเช่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตรอาจไม่เป็นการเพียงพอเนื่องจากโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างบางแห่งไม่ได้มีการเช่า จึงควรให้เทศบาลสามารถกำหนดกรอบการประเมินค่ารายปีของตนเองที่แน่นอนมากกว่านี้

4.1.1.5 ขาดความยืดหยุ่นไม่สอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจ

การกำหนดอัตราภาษีโรงเรือนและที่ดิน ในอัตราร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี และการคิดค่ารายปีของส่วนควบ เป็นการกำหนดที่ขาดความยืดหยุ่น ไม่สอดคล้องกับเศรษฐกิจ ความก้าวหน้าของเทคโนโลยี และนโยบายส่งเสริมการส่งออก (ตามหนังสือของสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ที่ นร. 0601/780 เรื่อง หารือข้อกฎหมายเกี่ยวกับการดำเนินการตามมติคณะรัฐมนตรีและการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน) เพราะเหตุว่าโรงเรือนและเครื่องจักรที่เป็นตัวให้กำเนิดสินค้ามีราคาสูงกว่าเมื่อมีการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน ทำให้การประเมินค่ารายปีเพื่อลดส่วนควบตามมาตรา 13 สูงตามไปด้วยตามหนังสือของกระทรวงมหาดไทยที่ มท 0307/ว2393 เรื่องซักซ้อมแนวทางการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน และการดำเนินการตามมติคณะรัฐมนตรี กำหนดว่า การประเมินค่ารายปีของส่วนควบ ในกรณีที่โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างติดตั้งส่วนควบที่สำคัญมีลักษณะเป็นเครื่องจักรกลไก เครื่องกระทำ หรือ เครื่องกำเนิดสินค้าเพื่อใช้ดำเนินการอุตสาหกรรม ให้ประเมินค่ารายปีของส่วนควบดังกล่าวรวมกับค่ารายปีของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นด้วย และหากเป็นกรณีที่เจ้าของโรงเรือนติดตั้งส่วนควบนั้นให้ลดค่ารายปีที่รวมค่ารายปีของส่วนควบดังกล่าวแล้วลงเหลือหนึ่งในสาม เป็นเหตุให้เกิดความเดือดร้อนกับผู้เสียภาษีแทนที่จะได้รับประโยชน์จากการลดภาษี

4.1.2 ปัญหาและอุปสรรคจากการใช้ดุลพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่หรือหน่วยงาน

เมื่อบทบัญญัติกฎหมาย ประกาศ กฎระเบียบไม่ชัดเจนหรือไม่สามารถครอบคลุมทุกประเด็นย่อมเปิดโอกาสให้มีการใช้ดุลพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้อง และทำให้หน่วยงานที่มีหน้าที่การกำกับดูแลหรือให้ความเห็นต้องพิจารณาว่าการบังคับใช้ของพนักงานเจ้าหน้าที่ชอบหรือไม่ ซึ่งความเห็นของพนักงานเจ้าหน้าที่แต่ละคนหรือหน่วยงานแต่ละแห่งอาจแตกต่างกันออกไปและส่งผลกระทบกับรายได้ของเทศบาลหรือความเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี อย่างไรก็ตามปัญหาและอุปสรรคจากการบังคับใช้ของพนักงานเจ้าหน้าที่และหน่วยงานส่วนใหญ่จะเหมือนๆกันในแต่ละท้องถิ่น

4.1.2.1 ขาดความแน่นอนจากการที่ดุลพินิจแต่ละหน่วยงานแตกต่างกัน

ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 มาตรา 10 ได้ยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินให้กับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ ซึ่งเจ้าของอยู่เอง หรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษา และซึ่งมิได้ใช้เป็นที่ไว้สินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรม ประกอบกับ ภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นการจัดเก็บภาษีจากการถือครองทรัพย์สิน ดังนั้นภาษีโรงเรือนและที่ดินจึงไม่คำนึงถึงว่าทรัพย์สินนั้นก่อให้เกิดรายได้หรือไม่[4] แต่ในการพิจารณาของคณะกรรมการกฤษฎีกาและศาลฎีกามีความเห็นที่แตกต่างกัน อันเป็นผลมาจากการตีความกฎหมาย[5]

คำพิพากษาฎีกาที่ 658/2489 โรงเรือนที่ให้บุตรอยู่อาศัยนั้น ไม่มีข้อยกเว้นที่จะไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน

คำพิพากษาฎีกาที่ 1133/2494 (ประชุมใหญ่) โรงเรือนที่มีผู้เช่าอยู่ครบกำหนดสัญญาเช่าแล้วไม่ยอมออก จนผู้ให้เช่าต้องฟ้องขับไล่ แม้ในระหว่างที่หมดอายุสัญญาเช่าแล้ว ผู้ให้เช่าไม่ได้เก็บค่าเช่าอีกเลย ก็ไม่เข้าข้อข้อยกเว้นที่จะไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 มาตรา 8,9,10

คำพิพากษาฎีกาที่ 1775/2514 โรงเรือนเป็นของจำเลย จำเลยมิได้ปิดไว้และมิได้อยู่เองหรือให้ผู้อื่นอยู่ หากแต่มีผู้เช่าอยู่สืบมาจากเจ้าของเดิม แต่ผู้เช่าบิดพริ้วไม่ยอมออกไป ดังนี้ไม่อยู่ในข้อยกเว้นตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 มาตรา 9(5) ที่จะไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน

คำพิพากษาฎีกาที่ 5219/2534 แม้จำเลยที่ 1 ถูกศาลสั่งพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาดแล้ว แต่เมื่อจำเลยที่ 1 ยังเป็นเจ้าของโรงเรือนและที่ดิน ซึ่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ.2508 บัญญัติให้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายดังกล่าวทุกปี จำเลยที่ 2 ในฐานะเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ของจำเลยที่ 1 จึงมีหน้าที่เอาเงินของจำเลยที่ 1 ชำระค่าภาษีดังกล่าวแทนจำเลยที่ 1

---

[4] การดังกล่าวขึ้นอยู่กับเวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีโดยต้องนำมาวิเคราะห์จากกฎหมายเก่า ได้แก่ ประกาศภาษีเรือและโรงร้าน ประกาศแก้ไข ตลอดจนพระราชบัญญัติฉบับแรก, สนใจโปรดอ่าน เรื่องเดียวกัน

[5] เรื่องเดียวกัน

จากคำพิพากษาฎีกาดังกล่าวข้างต้นย่อมเห็นได้ว่าเจ้าของโรงเรือนไม่ได้มีรายได้ที่เกิดจากโรงเรือนแต่ก็ยังคงเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน เพราะว่าภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นภาษีที่เก็บจากฐานทรัพย์สินโดยคำนึงถึงมูลค่าที่ทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่า เพื่อพิจารณาความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี ซึ่งทรัพย์สินนั้นไม่จำเป็นที่จะต้องก่อให้เกิดรายได้ แต่ตามความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ 7 ตามหนังสือตอบข้อหารือที่ คค. 0606/20886 เรื่องการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินของทางหลวงสัมปทาน ลงวันที่ 11 ธันวาคม 2539 ความว่า "โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่จะต้องชำระภาษีนั้นจะต้องมีลักษณะเข้าอยู่อาศัยได้ หรือใช้เป็นที่ไว้สินค้า และได้ก่อให้เกิดประโยชน์รายได้แก่ผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินด้วย" ซึ่งความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา[6] กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ 7 เป็นการพิจารณาว่าภาษีโรงเรือนและที่ดินมาจากฐานรายได้[7] การที่ความคิดเห็นของศาลฎีกาและกรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ 7 ต่างกันเป็นเพราะศาลฎีกาได้มีการคำนึงถึงเจตนารมณ์ของกฎหมายฉบับเดิมด้วย เมื่อมีความเห็นที่แตกต่างกันเช่นนี้ย่อมแสดงถึงการขาดความเป็นเอกภาพของหน่วยงานรัฐ พนักงานเจ้าหน้าที่ของเทศบาลย่อมต้องเลือกความเห็นใดความเห็นหนึ่งเป็นหลักยึดถือซึ่งควรที่จะยึดถือตามความเห็นของศาลฎีกา เพราะ เมื่อผู้รับประเมินไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยย่อมสามารถนำคดีมาสู่ศาลและคำตัดสินของศาลย่อมนำมาบังคับใช้ได้ รวมถึงคำตัดสินของศาลฎีกาสอดคล้องกับแนวความคิดในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินซึ่งเป็นภาษีที่เรียกเก็บจากฐานทรัพย์สิน

อย่างไรก็ตาม แม้แต่คำตัดสินของศาลเองยังแตกต่างกันในแต่ละช่วงเวลา เช่น ตามคำพิพากษาฎีกาที่ 660/2520 "โจทก์ค้าน้ำมันและผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียม *โจทก์ใช้อาคารชั้นใต้ดินเป็นที่จอดรถของพนักงาน* เป็นสำนักงานธุรกิจ มีคนเฝ้ารักษาประจำตลอดวันตลอดคืน มิได้ใช้เก็บสินค้าหรือประกอบอุตสาหกรรม ถือเป็นเจ้าของอยู่เองได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือน" ต่อมาคำวินิจฉัยได้เปลี่ยนไป ตามคำพิพากษาฎีกาที่ 3540/2528 "โจทก์มีวัตถุประสงค์ประกอบอุตสาหกรรมผลิตปูนซีเมนต์เพื่อจำหน่าย การที่โจทก์ใช้อาคารพิพาทเป็นสำนักงานของโจทก์เอง หรือใช้เป็นโรงอาหาร *โรงจอดรถ*หรือเป็นห้องเครื่องทำความเย็น ก็ล้วนแต่เป็นการใช้อาคารเพื่อธุรกิจของโจทก์หาใช่เป็นการอยู่เองหรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษา และซึ่งมิได้ใช้เป็นที่ไว้สินค้าหรือประกอบอุตสาหกรรม อันจะได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนตามมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมแล้วแต่อย่างใดไม่" รวมถึงตามคำพิพากษาฎีกาที่ 4005/2528 "โจทก์จดทะเบียนเป็นบริษัทจำกัด มีวัตถุประสงค์ประกอบกิจการค้า ผลิต ซื้อขาย

---

[6] เรื่องเดียวกัน

[7] เรื่องเดียวกัน, หน้า 32.

ซีเมนต์ โจทก์เป็นเจ้าของโรงเรือนพิพาท การที่โจทก์ใช้โรงเรือนพิพาทบางหลังเป็นที่ทำงานฝ่ายบริหารติดต่อกับลูกค้ารายใหญ่ และทำนิติกรรมสัญญา บางหลังเป็นห้องรับประทานอาหารของพนักงานโจทก์ บางหลังเป็นที่ติดตั้งเครื่องทำความเย็น และบางหลังเป็น*โรงจอดรถ*ของพนักงานโจทก์นั้น ถือไม่ได้ว่าโจทก์อยู่เองหรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษาดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยแห่งพระราชบัญญัติโรงเรือนและที่ดินแก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ.2475 มาตรา 3 โจทก์จึงมิได้รับงดเว้นการเสียภาษีโรงเรือนตามมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว" จะเห็นได้ว่าคำตัดสินของศาลในระยะแรกพิจารณาว่าโรงจอดรถเข้าข่ายยกเว้นตามมาตรา 10 แต่คำตัดสินในระยะหลังพิจารณาว่าโรงจอดรถไม่เข้าข่ายยกเว้นตามมาตรา 10 ดังนั้น จึงเป็นไปได้ที่ผลการพิจารณาของแต่ละหน่วยงานจะแตกต่างกันเพราะแม้กระทั่งการพิจารณาของหน่วยงานเดียวกันยังแตกต่างในแต่ละช่วงเวลา เมื่อผลการพิจารณาของหน่วยงานที่มีความเชี่ยวชาญด้านกฎหมายมีความแตกต่างกันเช่นนี้ อาจทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่ซึ่งเป็นผู้นำกฎหมายไปปฏิบัติและไม่มีความเชี่ยวชาญด้านกฎหมายย่อมตีความที่ไม่เหมือนกันได้ และอาจนำไปสู่ความไม่เป็นธรรมต่อผู้รับประเมิน[8]

4.1.2.2 การตีความอย่างไม่เป็นธรรมอันเกิดจากความเข้าใจต่างกัน

จากการที่หน่วยงานและพนักงานเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องได้ใช้ดุลพินิจของตนเองเพื่อตีความในบางประเด็นย่อมอยู่บนพื้นฐานความเข้าใจที่ต่างกันก็ได้และเป็นเหตุให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีเมื่อเป็นการตีความผิดไปจากเจตนารมณ์ของกฎหมาย[9]

4.1.2.2.1 บทบัญญัติของกฎหมายไม่ชัดเจน

คำว่า "ค่ารายปี" หมายถึง จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ในปีหนึ่งๆ ในกรณีที่ทรัพย์สินนั้นให้เช่า ให้ถือว่าค่าเช่านั้นคือค่ารายปี แต่ถ้าเป็นกรณีที่มีเหตุอันสมควรที่ทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่า ค่าเช่านั้นมิใช่จำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เช่าได้ หรือเป็นกรณีที่หาค่าเช่าไม่ได้เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินดำเนินกิจการเอง หรือด้วยเหตุประการอื่นให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินค่ารายปีได้ โดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาดพื้นที่ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ ทั้งนี้ตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่า

---

[8] เรื่องเดียวกัน, หน้า 63.

[9] เรื่องเดียวกัน

การกระทรวงมหาดไทยกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา เนื่องจากการกำหนดหลักเกณฑ์การคำนวณค่ารายปียังไม่ชัดแจ้งเพียงพอทำให้ต้องมีประกาศของกระทรวงมหาดไทยออกมา

ตามประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีของทรัพย์สิน ลงวันที่ 30 มีนาคม พ.ศ.2535 ให้แนวทางไว้ว่า การประเมินค่ารายปีทรัพย์สินที่ให้เช่าและมีเหตุสมควรที่ทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าค่าเช่านั้น มิใช่จำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เช่าได้ หรือเป็นกรณีที่หาค่าเช่าไม่ได้ เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินดำเนินกิจการเองหรือด้วยเหตุประการอื่นให้พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินค่ารายปีโดยเทียบเคียงกับค่ารายปีของทรัพย์สินที่ให้เช่าที่มีลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์คล้ายคลึงกันในเขตของหน่วยการบริการราชการส่วนท้องถิ่นนั้น

แต่กระนั้นประกาศดังกล่าวก็ยังไม่กระจ่างชัดอีกจนต้องมีหนังสือของกระทรวงมหาดไทยที่ มท 0307/ว2393 เรื่องชักข้อมแนวทางการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินและการดำเนินการตามมติคณะรัฐมนตรี ออกมากำกับอีกขั้นหนึ่ง ดังนี้

(1) การกำหนดราคาค่าเช่ามาตรฐานกลาง ให้กำหนดราคาค่าเช่ามาตรฐานกลาง เฉลี่ยเป็นตารางเมตร โดยสำรวจจากที่ได้มีการให้เช่าจริง แบ่งตามประเภทและลักษณะของทรัพย์สินและทำเลที่ตั้งของทรัพย์สินนั้น ตามที่คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ 7) เห็นว่า หน่วยราชการบริหารส่วนท้องถิ่นอาจกำหนดราคาค่าเช่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตรเป็นการภายในเพื่อให้พนักงานเจ้าหน้าที่ใช้เป็นแนวทางประกอบการประเมินค่ารายปีได้ แต่ราคาดังกล่าวจะใช้เป็นราคาประเมินเด็ดขาดสำหรับผู้รับประเมินที่จะต้องชำระภาษีไม่ได้ เนื่องจากกฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดินไม่มีบทบัญญัติในเรื่องดังกล่าว การให้ความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ 7) เป็นการสนับสนุนการกระจายอำนาจให้แก่ท้องถิ่น แต่ก็ยังอยู่ภายใต้การกำกับดูแลโดยที่ผู้รับประเมินสามารถอุทธรณ์ได้ถ้าเห็นว่าราคาประเมินสูงเกินไป

(2) การประเมินค่ารายปีของทรัพย์สิน ให้พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินโดยคำนึงถึง*ค่ารายปีของปีที่ล่วงมาแล้วเป็นหลัก* และประเมินตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 4) พ.ศ.2534 และประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีของทรัพย์สินโดยลำดับดังนี้

(2.1) กรณีที่ทรัพย์สินให้เช่าและค่าเช่าเป็นจำนวนเงินอันสมควรให้ถือว่าค่าเช่าคือค่ารายปี

(2.2) กรณีที่ทรัพย์สินให้เช่าแต่ค่าเช่ามิใช่จำนวนเงินอันสมควรหรือเป็นกรณีหาค่าเช่าไม่ได้ ให้ประเมินค่ารายปีโดยเทียบเคียงกับค่ารายปีของทรัพย์สินที่ให้เช่าที่มีลักษณะของทรัพย์สินขนาดพื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์คล้ายคลึงกัน ทั้งนี้ ตามประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีของทรัพย์สิน

(2.3) กรณีทรัพย์สินที่ให้เช่า แต่ค่าเช่ามิใช่จำนวนเงินอันสมควรหรือเป็นกรณีที่หาค่าเช่าไม่ได้ และไม่สามารถเทียบเคียงกับค่ารายปีของทรัพย์สินอื่นได้ ตามประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีของทรัพย์สิน พนักงานเจ้าหน้าที่อาจประเมินค่ารายปีจากมูลค่าของทรัพย์สินโดยพิจารณาร่วมกับองค์ประกอบอื่น เช่น ดรรชนีราคาผู้บริโภคของทางราชการรวมถึงภาวะทางเศรษฐกิจด้วย โดยคำนึงถึงภาระภาษีของราษฎรเป็นประการสำคัญ

การกำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีดังกล่าวข้างต้น ในเรื่องที่ว่าให้พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินคำนึงถึงค่ารายปีของปีที่ล่วงมาแล้วเป็นหลัก เป็นการกำหนดโดยยึดถือมาตรา 18 ขณะที่คำพิพากษาฎีกาที่109/2517 "การคำนวณภาษีโรงเรือนและที่ดินซึ่งต้องเสียในปีต่อมานั้น *ไม่จำต้องถือค่ารายปีของปีที่ล่วงมาแล้วแต่อย่างเดียวเป็นหลัก* พนักงานเจ้าหน้าที่ผู้ประเมินมีอำนาจที่จะแก้หรือคำนวณค่ารายปีของปีต่อมาเสียให้ถูกต้องตามพฤติการณ์และความเป็นจริงได้...." หรือตามคำพิพากษาฎีกาที่ 3818/2534 ว่า "การประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินกฎหมายให้ประเมินจากค่ารายปี กรณีไม่อาจทราบค่ารายปีได้จากค่าเช่าที่สมควรให้เช่าในปีหนึ่งๆ จึงต้องประเมินโดยนำค่ารายปีของปีที่ล่วงมาถัดจากปีที่ต้องเสียภาษีขึ้นไปมาเป็นหลักในการคำนวณมิใช่นำเอาค่ารายปีที่ล่วงมาแล้วหลายปีมาเป็นหลักในการประเมิน....." ลักษณะของคำพิพากษาชี้ให้เห็นว่าได้ยึดการประเมินค่ารายปีจากการพิจารณาค่าเช่าที่สมควรให้เช่าก่อน ถ้าไม่อาจทราบได้ถึงพิจารณาค่ารายปีของปีที่ล่วงมาแล้วถัดมา ซึ่งแตกต่างจากหลักเกณฑ์ของกระทรวงมหาดไทยที่ให้ยึดถือค่ารายปีของปีที่ล่วงมาแล้วเป็นหลัก เมื่อพิจารณาพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 มาตรา 8 ค่ารายปี หมายความว่า จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ในปีหนึ่งๆ ชี้ให้เห็นได้ว่าการประเมินค่ารายปีต้องยึดตามความหมายในมาตรา 8 ส่วนมาตรา 18 เพิ่มขึ้นมาเพื่อนำมาพิจารณาประกอบการประเมินค่ารายปีในกรณีไม่สามารถหาจำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ในปีหนึ่งๆ การกำหนดหลักเกณฑ์ของกระทรวงมหาดไทยเช่นนี้ทำให้การปฏิบัติงานของพนักงานเจ้าหน้าที่ในการประมินค่ารายปีได้ยึดค่ารายปี

เป็นหลักไม่สอดคล้องกับความเป็นจริง ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการเรียกเก็บภาษีมากเกินไป ยกตัวอย่างเช่น (แต่เป็นตัวอย่างของกรุงเทพมหานครซึ่งเป็นจังหวัดที่มีความเจริญมากที่สุด ประกอบด้วยคนที่มีความรู้ความสามารถยังมีโอกาสประเมินค่ารายปีไม่ถูกต้องได้ ดังนั้น เทศบาลจึงมีโอกาสเกิดเหตุการณ์เช่นนี้ได้เหมือนกัน)

กรณีที่ภาวะเศรษฐกิจตกต่ำได้ทำให้โรงเรือนมีการเปลี่ยนแปลงการใช้ประโยชน์ลดลงจากเดิมหรือได้รับค่าเช่าน้อยลงกว่าเดิม แต่พนักงานเจ้าหน้าที่ยังใช้ค่ารายปีของปีที่ล่วงมาแล้วมาประเมินค่ารายปี เช่น กรณีพนักงานเจ้าหน้าที่เขตพระโขนงประเมินค่ารายปีประจำปีภาษี 2542 ของ บริษัทเอกรัฐวิศวกรรม จำกัด (มหาชน) ที่ใช้โรงเรือนของตนเองประกอบกิจการเพียงบางส่วน, กรณีพนักงานเจ้าหน้าที่เขตวัฒนาประเมินค่ารายปีประจำปีภาษี 2543 ของ นายพรภัทร บุษราคัมวงษ์, กรณีพนักงานเจ้าหน้าที่เขตคลองเตยประเมินค่ารายปีประจำปีภาษี 2543 ของ นางศิริกานต์ สุภาพพันธุ์ ทั้งสามกรณีเป็นตัวอย่างของการประเมินค่ารายปีที่ไม่ถูกต้อง โดยยึดค่ารายปีของปีที่ล่วงมาแล้วเป็นการยึดตามการกำหนดหลักเกณฑ์ของกระทรวงมหาดไทย ซึ่งก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี ดังนั้น การกำหนดกรอบของกระทรวงมหาดไทยอันเป็นการจำกัดขอบเขตการบังคับใช้ของเทศบาลซึ่งไม่สอดคล้องกับบทบัญญัติกฎหมายย่อมไม่ถูกต้อง

อนึ่ง การกำหนดวิธีการประเมินค่ารายปีโดยกระทรวงมหาดไทยไม่ได้เป็นไปตามหลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากรเพราะว่าพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 ไม่ได้มอบอำนาจให้กระทรวงมหาดไทยกระทำได้ เพียงแต่การกำหนดวิธีการประเมินค่ารายปีดังกล่าวเพื่อใช้เป็นแนวทางการปฏิบัติงานขององค์การราชการบริหารส่วนท้องถิ่นไม่สามารถใช้บังคับกับผู้รับประเมินภาษีได้ เนื่องจากไม่มีการให้ความยินยอมไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อมโดยผ่านผู้แทนปวงชน แต่ถ้าเป็นความยินยอมในทางแพ่งระหว่างคู่สัญญาสองฝ่ายย่อมสามารถใช้บังคับได้ ดังนั้น ผู้รับประเมินย่อมมีโอกาสโต้แย้ง ดังเช่นตามคำพิพากษาฎีกาที่ 1769/2531 "การประเมินค่ารายปีสำหรับภาษีโรงเรือนประเภทโรงแรมตามสูตรที่จำเลยนำมาเป็นหลักเกณฑ์ในการประเมิน คือ ค่ารายปี = ค่าเช่าห้อง + จำนวนห้อง + 219 + 15/100 นั้น หากมีการตกลงกำหนดจำนวนค่าเช่าห้องและจำนวนห้องที่เหมาะสมแล้ว หลักเกณฑ์หรือสูตรที่จำเลยคิดขึ้นก็จะถูกต้องตรงกับความเป็นจริงและเป็นธรรม และค่ารายปีที่คำนวณได้ตามสูตรนี้เป็นจำนวนเงินซึ่งอาคารโรงแรมสมควรให้เช่าได้ในปีหนึ่งๆ ต้องตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาตรา 8 แล้ว

ในกรณีที่คู่ความยังมีปัญหาโต้แย้งเกี่ยวกับอัตราค่าเช่าห้องและจำนวนห้องตามหลักเกณฑ์หรือสูตรดังกล่าว ศาลย่อมมีอำนาจพิจารณากำหนดตามข้อเท็จจริงจากทางนำสืบของคู่ความเป็นรายๆ ไป"

นอกจากความไม่ชัดเจนของกฎหมายที่เกิดขึ้นจากค่ารายปีแล้วยังมีความไม่ชัดเจนในส่วนอื่นๆ อีก ซึ่งในการบังคับใช้ต้องอาศัยการเทียบเคียงจากคำพิพากษาฎีกาหรือกรอบของกระทรวงมหาดไทย[10] กล่าวคือ

ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 พบว่าทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน[11] คือ

(1) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ กับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างนั้น และ

(2) ไม่เข้าข้อยกเว้นตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475

คำว่า "โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ" ไม่ปรากฏบทวิเคราะห์ไว้อย่างชัดแจ้งในพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 แต่ระบุไว้ในมาตรา 5 ว่าให้กินความถึงแพด้วย ทำให้เกิดปัญหาต้องตีความว่ามีความหมายเช่นใด ซึ่งคำพิพากษาฎีกาที่ 397/2521 ได้วินิจฉัยว่ามีความหมายตามธรรมดา และเมื่อพิจารณาตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ.2525 พบว่า คำว่า "โรง" หมายถึง "ที่ปลูกไว้สำหรับอยู่หรือไว้สิ่งของคล้ายเรือนปรกติพื้นอยู่กับดิน" และคำว่า "เรือน" หมายถึง "สิ่งปลูกสร้างสำหรับที่อยู่, ที่อยู่"

ดังนั้น คำว่า "โรงเรือน" ตามความหมายธรรมดาน่าจะหมายถึง สิ่งใดๆ ที่ปลูกไว้ลักษณะคล้ายเรือนซึ่งปรกติมีพื้นอยู่กับดินเพื่อใช้สำหรับอยู่, เป็นที่อยู่, หรือไว้สิ่งของ เช่น

---

[10] ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, ผศ.ดร.,เอกสารการสอนวิชาภาษีอากรกับธุรกิจ : หลักสูตรศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ : คำอธิบายกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินกับกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่, มกราคม 2544, หน้า 26.

[11] กองราชการส่วนตำบล กรมการปกครอง กระทรวงมหาดไทย, <u>คู่มือปฏิบัติงานการจัดเก็บภาษีอากรและค่าธรรมเนียมขององค์การบริหารส่วนตำบล</u> (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์ส่วนท้องถิ่น กรมการปกครอง, 2540), หน้า 115.

โรงเรือน, บ้าน, โรงแรม, โรงพยาบาล, โรงภาพยนตร์, ตึกแถว, อาคาร, ร้านค้า, บริษัท, สำนักงาน, ธนาคาร, แฟลต, อพาร์ทเมนท์, คอนโดมิเนียม, หอพัก, สนามม้า, สนามมวย, คลังสินค้า เป็นต้น

ส่วนคำว่า "สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น" น่าจะหมายถึง สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่ไม่ใช่โรงเรือนและมีลักษณะการก่อสร้างติดพื้นดินเป็นการถาวร เช่น อ่างเก็บน้ำ, ถังเก็บน้ำมัน, คานเรือ, สะพาน, ท่าเรือ เป็นต้น ซึ่งเรื่องนี้ได้มีคำพิพากษาฎีกาวินิจฉัยเป็นแนวทางดังนี้

คำพิพากษาฎีกาที่ 397/2521 ถังน้ำมันขนาด 800,000 ลิตร และขนาด 100,000 ลิตร ก่อสร้างขึ้นติดที่ดินเป็นการถาวร ใช้สำหรับเก็บสินค้าน้ำมัน เทียบได้กับอาคารเก็บสินค้าทั่วๆ ไป จึงถือได้ว่าเป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ

คำพิพากษาฎีกาที่ 656/2477 คานเรือเป็นสิ่งปลูกสร้างอันจะต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475

สำหรับ คำว่า "แพ" จะมีลักษณะอย่างไรนั้น เมื่อพิจารณาตามความหมายธรรมดาของพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ.2525 หมายถึง "ไม้หรือสิ่งอื่นที่เอามาผูกมัดติดกันมากๆ สำหรับใช้เป็นพาหนะทางน้ำ โดยปริยายหมายถึง สิ่งที่ติดกันเนื่องกันหรือที่มีลักษณะปะทะน้ำอย่างแพ" คำพิพากษาฎีกาที่ 845/2483 ได้วินิจฉัยไว้ว่า โป๊ะเหล็กมีหลังคาฝ่ารอบปิดเปิดได้ และมีพื้นสำหรับให้คนโดยสารนั่งพักรอเรือ บางส่วนตั้งโต๊ะทำงาน ใต้พื้นโป๊ะเป็นที่เก็บน้ำมันเชื้อเพลิง ดังนี้ ย่อมมีลักษณะเป็นแพอันอาจต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน

ความหมายของคำว่า "ที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น" ถูกกำหนดให้เป็นไปตามหนังสือกระทรวงมหาดไทยด่วนมากที่ 190/2487 ว่าหมายถึง

(1) ที่ดินซึ่งปลูกโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ และ

(2) บริเวณต่อเนื่องกันซึ่งตามปกติใช้ไปด้วยกันกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้าง

โดยที่ตามหนังสือของกระทรวงมหาดไทยที่ มท 0313.5/50564 เรื่อง หารือการจัดเก็บภาษีกรณีลานจอดรถยนต์ที่ไม่ได้อยู่ต่อเนื่องกับสถานประกอบการ เห็นว่า ที่ดินที่ใช้จอดรถในบริเวณใกล้เคียงแต่อยู่ห่างจากสถานที่ประกอบการและมิได้มีแนวเขตติดกัน แม้จะใช้ในกิจการเดียวกันไม่ถือว่าเป็นที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น

กรณีของการติดตั้งส่วนควบที่จะได้รับการลดค่าภาษี ตามหนังสือของกระทรวงมหาดไทยที่ มท 0313.5/11262 เรื่อง หารือการนำเครื่องจักรมาคิดคำนวณภาษีโรงเรือนในฐานะส่วนควบที่สำคัญ เห็นว่า ส่วนควบที่ติดตั้งนั้น ต้องเป็นส่วนควบที่สำคัญของการดำเนินการอุตสาหกรรม และจะต้องติดตั้งในโรงเรือนมีลักษณะยึดติดตรึงถาวรกับโรงเรือน และไม่อาจจะแยกจากกันได้ นอกจากจะทำลายหรือทำบุบสลาย หรือทำให้ทรัพย์นั้นเปลี่ยนแลงรูปทรง โดยที่การติดตั้งเครื่องจักรกลไกเกี่ยวกับอุตสาหกรรมไว้ในสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ ย่อมไม่ได้รับประโยชน์จากการลดค่ารายปี

4.1.2.2.2 บทบัญญัติกฎหมายชัดเจนแต่ขาดความเข้าใจ

บางครั้งบทบัญญัติกฎหมาย ประกาศ กฎระเบียบได้กำหนดกรอบการดำเนินงานไว้แล้วแต่พนักงานเจ้าหน้าที่ยังขาดความเข้าใจทำให้การบังคับใช้ของพนักงานเจ้าหน้าที่ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้รับประเมินภาษี ได้แก่

กรณีค่าเช่าเป็นจำนวนเงินอันสมควร

ตามคำพิพากษาฎีกาที่ 1649/2532 "…..สำหรับปัญหาที่ว่า การประเมินและคำชี้ขาดของจำเลยชอบหรือไม่นั้น ศาลฎีกาเห็นว่าพระราชบัญญัติโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 มาตรา 8 กำหนดให้คิดค่ารายปีของทรัพย์สินและค่ารายปีให้หมายความว่าจำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นๆ สมควรจะให้ค่าเช่าได้ในปีหนึ่งเท่าใด ถ้าทรัพย์สินนั้นให้เช่าให้ใช้ค่าเช่าเป็นหลักคำนวณค่ารายปี แต่ถ้ามีเหตุอันบ่งให้เห็นว่าค่าเช่านั้นมิใช่จำนวนเงินอันสมควร พนักงานเจ้าหน้าที่ย่อมมีอำนาจแก้หรือคำนวณค่ารายปีเสียใหม่ได้ คดีนี้ข้อเท็จจริงฟังเป็นยุติได้ว่าโจทก์เช่าที่ดินและโรงเรือนพิพาทจากกระทรวงการคลังโดยเสียค่าเช่าปีละ 237,400 บาท ตามสำเนาหนังสือสัญญาเช่าที่ดินเอกสารหมายเลข จ.2 ในเบื้องต้น ต้องถือว่าค่าเช่าจำนวนดังกล่าวเป็นค่ารายปีสำหรับคิดค่าภาษีตามบทบัญญัติมาตราดังกล่าว จำเลยจะมีอำนาจแก้ไขหรือกำหนดค่ารายปีใหม่ได้ก็ต่อเมื่อ มีเหตุชี้ให้เห็นว่า ค่าเช่าตามเอกสารดังกล่าวไม่ใช่จำนวนเงินอันสมควรเท่านั้น และจำเลยต้องมีข้อเท็จจริงที่จะพิสูจน์ให้เห็นเช่นนั้นด้วย แต่หากค่าเช่านั้นไม่น้อยจนเกินสมควรหรือไม่มีเหตุที่น่าจะเห็นได้ว่าโจทก์กับกระทรวงการคลังซึ่งเป็นคู่สัญญายอมกันแล้ว จำเลยก็ต้องประเมินค่ารายปีเพื่อเรียกเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินตามจำนวนค่าเช่าที่โจทก์ชำระให้แก่กระทรวงการคลัง ที่จำเลยทั้งสองอุทธรณ์ว่าทรัพย์สินรายอื่นที่นำมาเปรียบเทียบกับทรัพย์สินรายพิพาทมีค่ารายปีสูงกว่าทรัพย์สินรายพิพาทมากนั้นเห็นว่า ทรัพย์สินที่นำมาเปรียบเทียบนั้นอยู่ต่างแปลงต่างท้องที่กับทรัพย์สินรายพิพาทไม่อาจนำมาเปรียบเทียบกันได้ นอกจากนี้คณะรัฐมนตรีได้มีมติให้

จำเลยถือว่าค่าเช่ารายปีตามสำเนาหนังสือสัญญาเช่าที่ดินเอกสารหมายเลข จ.2 จ.18 และ จ.19 เป็นค่ารายปีในการคำนวณภาษีโรงเรือนและที่ดินซึ่งรวมกันเป็นเงินทั้งสิ้นเพียง 1,000,000 บาท จำเลยทั้งสองทราบมติของคณะรัฐมนตรีดังกล่าวแล้ว ตามสำเนาหนังสือเอกสารหมายเลข จ.25 จ.26 และ จ.30 จึงเห็นได้ว่าค่าเช่าที่โจทก์ชำระให้กระทรวงการคลังตามสำเนาหนังสือสัญญาเช่าที่ดินเอกสารหมายเลข จ.2 นั้น เป็นจำนวนเงินอันสมควรแล้ว ทั้งไม่มีเหตุที่น่าจะสงสัยว่าโจทก์กับกระทรวงการคลังสมยอมกันแต่ประการใด สมควรกำหนดค่ารายปีตามค่าเช่า การประเมินและคำชี้ขาดของจำเลยจึงไม่ชอบ คำพิพากษาของศาลภาษีอากรกลางต้องด้วยความเห็นของศาลฎีกา อุทธรณ์ของจำเลยทั้งสองทุกข้อฟังไม่ขึ้น"

คำพิพากษาฎีกาที่ 3820/2534 "การกำหนดค่ารายปีขึ้นใหม่กับการกำหนดค่ารายปีในปีต่อๆมาตามพระราชบัญญัติโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 มาตรา 8 วรรคสอง และมาตรา 18 นั้นกฎหมายกำหนดหลักเกณฑ์ไว้ว่า ถ้าจะมีการกำหนดค่ารายปีขึ้นใหม่จะต้องเป็นกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าค่ารายปีเดิมนั้นมิใช่จำนวนเงินอันสมควรจะให้เช่าได้ปีหนึ่งๆ เท่านั้น อันหมายถึงกรณีที่ค่ารายปีที่กำหนดเดิมนั้นเป็นการกำหนดโดยไม่ถูกต้อง สำหรับปี 2529-2530 พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 กำหนดค่ารายปีโรงเรือนที่พิพาทใหม่ แต่การกำหนดค่ารายปีดังกล่าวมิได้เป็นไปตามความเปลี่ยนแปลงของค่าครองชีพที่เพิ่มขึ้นและไม่มีเหตุผลแห่งการที่จะกำหนดใหม่ตามที่กฎหมายกำหนดไว้จึงเป็นการกำหนดโดยไม่ชอบ"

คำพิพากษาฎีกาที่ 4182/2533 ".....คดีนี้เป็นสัญญาที่ทำขึ้นโดยทางราชการ ส่วนค่าเช่าตามสัญญาได้กำหนดขึ้นโดยมติของคณะรัฐมนตรี และกรณีไม่มีเหตุอันบ่งให้เห็นว่าค่าเช่าตามสัญญาเช่าตามฟ้องมิใช่จำนวนเงินอันสมควรจะให้เช่าได้ในปีหนึ่งๆ การที่พนักงานเจ้าหน้าที่กำหนดค่ารายปีสำหรับโรงเรือนพิพาทเพื่อให้โจทก์ร่วมชำระภาษีโรงเรือนและที่ดินเพิ่มขึ้นจึงไม่ชอบ"

จากตัวอย่างของคำพิพากษาดังกล่าวข้างต้นชี้ให้เห็นว่าเจ้าหน้าที่ประเมินภาษีใช้ดุลพินิจในทางที่จะเพิ่มรายได้โดยพิจารณาว่าค่าเช่าของโรงเรือนพิพาทไม่ใช่จำนวนเงินอันสมควรให้เช่าซึ่งเป็นการไม่ถูกต้อง

กรณีที่ไม่อาจหาค่าเช่าจากทรัพย์สินที่ให้เช่าได้

การประเมินค่ารายปีของสถานีบริการน้ำมัน พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินมีการกำหนดค่ารายปีของสถานีจำหน่ายน้ำมันจากค่าเช่าที่ดินที่บริษัทน้ำ

มันจ่ายให้แก่เจ้าของที่ดิน แต่ในความเป็นจริงบริษัทน้ำมันเช่าที่ดินและปลูกสร้างอาคารสถานีจำหน่ายน้ำมันแล้วให้ผู้อื่นใช้สิทธิดำเนินการโดยจ่ายเงินค่าตอบแทนการใช้สิทธิดำเนินกิจการสถานีบริการน้ำมัน จึงไม่มีค่าเช่าโรงเรือน ดังนั้น พนักงานเจ้าหน้าที่จึงต้องประเมินค่ารายปีโดยการนำเทียบเคียงกับโรงเรือนที่มีลักษณะ ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้งและบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์คล้ายคลึงกันอยู่ในเขตของหน่วยการบริหารราชการส่วนท้องถิ่นนั้นมาเทียบเคียง การนำเอาค่าเช่าที่ดินมากำหนดเทียบเคียงเป็นค่ารายปีจึงไม่ถูกต้อง เช่น กรณีพนักงานเจ้าหน้าที่เขตบางกะปิประเมินค่ารายปีประจำปีภาษี 2542 ของสถานีจำหน่ายน้ำมันของบริษัท เอสโซ่ (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน) ที่ให้ บริษัทแก๊สมาร์ท จำกัด และ ห้างหุ้นส่วนจำกัดทองพันล้านเซอร์วิส ดำเนินการ, กรณีพนักงานเจ้าหน้าที่เขตบางเขนประเมินค่ารายปีประจำปีภาษี 2542 ของสถานีจำหน่ายน้ำมันของบริษัท เอสโซ่ (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน) ที่ให้ บริษัทไทย ซี-เซ็นเตอร์ จำกัด ดำเนินการ, กรณีพนักงานเจ้าหน้าที่เขตวัฒนาประเมินค่ารายปีประจำปีภาษี 2541 และ 2542 ของสถานีจำหน่ายน้ำมันของบริษัท เอสโซ่ (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน) ที่ให้ บริษัท บางพัฒนา จำกัด ดำเนินการ, กรณีพนักงานเจ้าหน้าที่เขตคันนายาวประเมินค่ารายปีประจำปีภาษี 2541-2542 ของสถานีจำหน่ายน้ำมันของบริษัท เอสโซ่ (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน) ที่ให้ บริษัท ไฮปิโตร จำกัด ดำเนินการ[12] หรือกรณีที่บริษัทน้ำมันดำเนินกิจการสถานีจ่ายน้ำมันเอง แต่พนักงานเจ้าหน้าที่นำเอาค่าเช่าที่ดินที่ผู้ร้องเช่านำมาเทียบกำหนดเป็นค่ารายปีของสถานีจ่ายน้ำมันและพื้นที่ต่อเนื่อง เช่น กรณีพนักงานเจ้าหน้าที่เขตสวนหลวงประเมินค่ารายปีประจำปีภาษี 2540-2541 ของบริษัทเชลล์แห่งประเทศไทย จำกัด ประกอบกับมีคำพิพากษาฎีกาที่ 4128/2540, 8060/2540 และ 5510/2542 วินิจฉัยในแนวทางเดียวกันว่า การกำหนดค่ารายปีโดยถือเอาจากค่าเช่าที่ดินที่ผู้ร้องชำระให้แก่เจ้าของที่ดินเป็นการไม่ถูกต้องและเงินค่าเช่าที่ดินนั้นมิใช่เพื่อชำระเป็นค่าเช่าที่ดินแต่อย่างเดียว แต่ยังเป็นเงินที่ผู้ร้องจ่ายเพื่อชำระค่าสิทธิที่จะซื้อที่ดินในภายหน้าได้ในราคาต่ำอีกด้วย กรณีข้างต้นเกิดขึ้นเพราะเจ้าหน้าที่ประเมินภาษีต้องการเพิ่มรายได้โดยไม่ได้คำนึงถึงว่าภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นภาษีที่กฎหมายมุ่งประสงค์จะเก็บจากเจ้าของโรงเรือนเป็นหลักและพิจารณาค่ารายปีจากจำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ในปีหนึ่งๆ การกำหนดค่ารายปีจากค่าเช่าที่ดินย่อมไม่ถูกต้องและได้ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้รับประเมินภาษี แม้ว่าบทบัญญัติของ

---

[12] คณะกรรมการพิจารณาคำร้อง, "ระเบียบวาระการประชุมคณะกรรมการพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่และพิจารณาอุทธรณ์, ครั้งที่ 5/2543," วันพฤหัสบดีที่ 20 กรกฎาคม 2543 เวลา 10.00 น. ณ ห้องประชุมสำนักปลัดกรุงเทพมหานคร. (เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่)

กฎหมายจะเปิดโอกาสให้ท้องถิ่นได้ประเมินค่ารายปีด้วยตนเองแต่อยู่ภายใต้ข้อจำกัดต้องไม่ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี

กรณีการเทียบเคียงทรัพย์สิน

การเทียบเคียงค่ารายปีของทรัพย์สินที่ให้เช่าที่มีลักษณะของทรัพย์สิน ขนาดพื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์คล้ายคลึงกัน ของพนักงานเจ้าหน้าที่ในทางที่จะเพิ่มรายได้แต่ได้ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้รับประเมินภาษี ตามคำพิพากษาฎีกาที่ 2592/2529 "โรงเรือนของโจทก์เป็นประเภทโรงงาน โรงเรือนของบริษัท ท. เป็นโรงเรือน ธรรมดา สภาพของโรงเรือนไม่เหมือนกัน พนักงานของจำเลยที่ 1 นำอัตราค่าเช่าโรงเรือนของบริษัท ท. ซึ่งให้บริษัท ข. เช่ามาเป็นเกณฑ์คำนวณค่ารายปีของบริษัทโจทก์ด้วย จึงไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง และที่โรงเรือนของบริษัท ท. ให้เช่าได้เดือนละ 101,000 บาท ก็เป็นเรื่องเฉพาะรายไม่ใช่อัตราค่าเช่าทั่ว ๆ ไป ทั้งที่ดินและโรงเรือนดังกล่าวอยู่คนละถนนกันการที่พนักงานของจำเลยที่ 1 แก้ไขค่ารายปีของโจทก์เป็นเหตุให้โจทก์ต้องเสียค่าภาษีโรงเรือนเพิ่มขึ้นมากมาย และอัตราส่วนที่เพิ่มก็ไม่แน่นอน ดังนี้ เป็นการประเมินเรียกเก็บภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย สมควรให้ประเมินเงินเพิ่มขึ้นปีละ 20 เปอร์เซ็นต์ ตามภาวะค่าครองชีพที่เพิ่มขึ้น.." การเกิดเหตุการณ์เช่นนี้เป็นเพราะพนักงานเจ้าหน้าที่ยังขาดความเข้าใจถึงลักษณะของโรงเรือนเช่นไรจึงจะสามารถนำมาเทียบเคียงกันได้

4.1.2.3 การสูญเสียรายได้จากการขาดความรู้ทางด้านกฎหมาย

จากความหมายของค่ารายปี คือ จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ในปีหนึ่งๆ ซึ่งจำนวนเงินในที่นี้นอกจากค่าเช่ายังสามารถครอบคลุมถึงเงินค่าผลประโยชน์ตอบแทน (ตามหนังสือกระทรวงมหาดไทย ที่ มท 0313.5/11243 เรื่อง การประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินของท่าอากาศยานแห่งประเทศไทยประจำปี พ.ศ.2535-2537 บางส่วน และปี พ.ศ.2538), เงินช่วยค่าก่อสร้าง (ตามคำพิพากษาฎีกาที่ 935-935/2531 "....แม้โจทก์จะได้รับค่าเช่าเดือนละ 100-300 บาทต่อห้อง แต่ผู้เช่าต้องชำระเงินช่วยค่าก่อสร้างถึงรายละ 420,000 บาทต่อห้อง ย่อมถือว่าเป็นค่าเช่าที่ชำระล่วงหน้าเพื่อคำนวณเป็นค่าเช่ารายปีในการประเมินค่าภาษีได้ แม้ความจริงโจทก์จะไม่ได้รับเงินช่วยค่าก่อสร้าง ผู้รับเหมาก่อสร้างเป็นผู้รับไปก็หาเป็นข้อสำคัญไม่ เพราะโจทก์จะลงทุนก่อสร้างเองหรือจะให้ผู้อื่นลงทุน โจทก์ย่อมคาดคะเนแล้วว่าโจทก์ได้ผลประโยชน์ตอบแทนใกล้เคียงกัน), มูลค่าของโรงงานใหม่ (ตามคำพิพากษาฎีกาที่ 3911/2532 "ตามสัญญาเช่าโรงงานสุราบางยี่ขันฉบับ พ.ศ.2523-2537 โจทก์มีหน้าที่ต้องสร้างโรงงานสุราบางยี่ขันแห่งที่ 2 แล้วยก

กรรมสิทธิ์ให้กรมโรงงานอุตสาหกรรมผู้ให้เช่า มูลค่าของโรงงานสุราบางยี่ขันแห่งที่ 2 ที่โจทก์ก่อสร้างจึงเป็นส่วนหนึ่งของค่าเช่าที่กรมโรงงานอุตสาหกรรมได้รับจากการที่ให้โจทก์เช่าโรงงานสุราบางยี่ขันแห่งที่ 2 ด้วย) ดังนั้น เมื่อค่ารายปีที่พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยใช้เป็นหลักในการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นค่ารายปีที่คำนวณเทียบเคียงได้กับค่าเช่าโรงงานสุราบางยี่ขันแห่งที่ 2 ที่กรมโรงงานอุตสาหกรรมได้รับ การประเมินของเจ้าพนักงานของจำเลยที่แจ้งให้กรมโรงงานอุตสาหกรรมชำระค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินจึงเป็นการประเมินที่ชอบด้วยกฎหมาย") การที่จะสามารถเข้าใจความหมายของค่ารายปีเช่นนี้ได้ต้องเข้าใจบทบัญญัติกฎหมายและเจตนารมณ์ของกฎหมายฉบับนี้ซึ่งต้องอาศัยผู้เชี่ยวชาญด้านกฎหมาย ดังนั้น แม้จะกระจายอำนาจให้กับท้องถิ่นในการประเมินค่ารายปีแต่เจ้าหน้าที่ประเมินภาษีที่ยังขาดความเข้าใจย่อมก่อให้เกิดการสูญเสียรายได้ของท้องถิ่นได้ถ้าไม่นำองค์ประกอบอื่นมาพิจารณา

4.1.2.4 การจำกัดกรอบการใช้บทบัญญัติของกฎหมาย

กรณีที่มาตรา 44 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 4) พ.ศ.2534 ได้ให้อำนาจแก่ผู้บริหารของหน่วยราชการส่วนท้องถิ่นออกคำสั่งเป็นหนังสือเพื่อยึด อายัด หรือขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ที่ค้างชำระภาษีได้ แต่ทั้งนี้จะต้องดำเนินการตามระเบียบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนด ซึ่งไม่มีการบังคับใช้ระเบียบดังกล่าว จึงทำให้หน่วยราชการบริหารส่วนท้องถิ่นต้องนำคดีไปสู่การพิจารณาของศาล ดังนั้น แม้บทบัญญัติของกฎหมายมีการให้อำนาจแก่ท้องถิ่นแต่ราชการบริหารส่วนกลางอาจจะจำกัดอำนาจนั้นก็ย่อมทำได้โดยไม่มีการออกระเบียบ ทำให้บทบัญญัติมาตรานั้นๆ ไม่สามารถเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ เช่นเดียวกับการประเมินค่ารายปีที่กระทรวงมหาดไทยกำหนดแนวทางการประเมินค่ารายปีเพื่อให้มีการปฏิบัติได้อย่างถูกต้องแต่ก็เป็นการจำกัดกรอบการใช้อำนาจดุลพินิจของเจ้าพนักงานประเมินภาษีที่ไม่สอดคล้องกับบทบัญญัติของกฎหมาย

4.2 ปัญหาและอุปสรรคทางกฎหมายที่เกิดจากการบริหารภาษีบำรุงท้องที่

เนื่องจากการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ.2508 ในปัจจุบันไม่สอดคล้องกับสถานการณ์ปัจจุบันอย่างมากก่อให้เกิดการสูญเสียรายได้ของเทศบาล แต่ในอีกด้านหนึ่งทำให้การอุทธรณ์หรือคดีที่นำไปสู่ศาลมีเป็นจำนวนน้อย ไม่มีปัญหาในการบังคับใช้ของพนักงานเจ้า

หน้าที่หรือหน่วยงานเนื่องจากเงินค่าภาษีที่มีจำนวนน้อย การวิเคราะห์จึงเน้นเฉพาะที่เกี่ยวกับปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากบทบัญญัติของกฎหมาย, ประกาศ และกฎระเบียบที่เกี่ยวข้อง

4.2.1 ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากบทบัญญัติของกฎหมาย, ประกาศ และกฎระเบียบที่เกี่ยวข้อง

โดยส่วนใหญ่ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากบทบัญญัติของกฎหมาย, ประกาศ และกฎระเบียบที่เกี่ยวข้องมีสาเหตุมาจากความล้าสมัย และขาดการคำนึงถึงประสิทธิภาพในการใช้ประโยชน์ที่ดิน

4.2.1.1 การสูญเสียรายได้

การสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ตามการพิจารณาจากพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ.2508 และประกาศที่เกี่ยวข้อง เกิดจาก 2 สาเหตุหลักคือ การกำหนดราคาปานกลางที่ดินไม่เหมาะสมกับสถานการณ์ที่แท้จริง และ ขาดการคำนึงถึงหลักการใช้ประโยชน์จากที่ดินให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุด

4.2.1.1.1 การกำหนดราคาปานกลางของที่ดินไม่สอดคล้องกับสภาพความเป็นจริงและภาวะเศรษฐกิจ

การแต่งตั้งคณะกรรมการตีราคาปานกลางที่ดินเป็นอำนาจของผู้ว่าราชการจังหวัดซึ่งเป็นการกำกับดูแลท้องถิ่นของราชการบริหารส่วนกลางโดยที่กระจายอำนาจให้ท้องถิ่นมีส่วนในการกำหนดราคาปานกลางที่ดิน คือ ในเขตเทศบาลให้สภาเทศบาลเป็นผู้เลือกผู้ทรงคุณวุฒิสองคนและยังมีเทศมนตรีหนึ่งคนเป็นกรรมการตีราคาปานกลางที่ดิน การกำหนดราคาปานกลางที่ดินในแต่ละหน่วย เป็นไปตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มาตรา 13 คือ

ก. ให้นำเอาราคาที่ดินในหน่วยที่จะทำการตีราคา ซึ่งซื้อขายกันโดยสุจริตครั้งสุดท้ายไม่น้อยกว่า 3 ราย ในระยะเวลาไม่เกิน 1 ปี ก่อนวันตีราคา มาคำนวณถัวเฉลี่ยเป็นราคาปานกลางโดยมิให้คำนวณราคาโรงเรือนสิ่งปลูกสร้างหรือสิ่งเพาะปลูกเข้าด้วย

ข. ในกรณีที่ไม่มีการซื้อขายที่ดินตามข้อ ก. ในหน่วยใดให้นำเอาราคาปานกลางที่คำนวณตามวิธีในข้อ ก. ของที่ดินในหน่วยใกล้เคียงที่มีสภาพและทำเลที่ดินคล้ายคลึงกันมาเป็นราคาปานกลางของที่ดินในหน่วยนั้นได้

ค. ถ้าไม่อาจตีราคาตามข้อ ข. ให้กำหนดราคาปานกลางของที่ดินโดยถือเกณฑ์อย่างอื่นอันอาจแสดงราคาตลาดของที่ดินโดยเฉลี่ยได้

ตามหลักเกณฑ์การกำหนดราคาปานกลางที่ดินดังกล่าวข้างต้นย่อมไม่สอดคล้องกับความเป็นจริง กล่าวคือ กรณีของข้อ ก.ราคาที่ดินในหน่วยนั้นอาจมีราคาซื้อขายแตกต่างกันมากขึ้นกับความพอใจของผู้ซื้อผู้ขาย เมื่อถัวเฉลี่ยออกมาเป็นไปได้ที่จะไม่ใช่มูลค่าของที่ดินที่แท้จริงก็ได้ โดยเฉพาะที่ดินที่มีราคาซื้อขายกันสูงย่อมทำให้ราคาปานกลางที่ดินที่ได้ต่ำกว่ามูลค่าของที่ดินที่แท้จริง แต่ที่ดินที่มีราคาซื้อขายกันต่ำย่อมทำให้ราคาปานกลางที่ดินที่ได้สูงกว่ามูลค่าของที่ดินที่แท้จริง ซึ่งส่งผลต่อรายได้ของท้องถิ่นและก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้รับประเมิน กรณีของการเทียบเคียงตามข้อ 2 ย่อมไม่มีหลักเกณฑ์แน่นอนตายตัวขึ้นกับดุลพินิจของคณะกรรมการตีราคาปานกลางที่ดิน ไม่ว่าจะเป็นการประเมินแบบใดถ้าไม่สอดคล้องกับความเป็นจริงย่อมกระทบต่อรายได้ของท้องถิ่น

นอกจากนี้ปัจจุบันการใช้ราคาปานกลางของที่ดินเพื่อประเมินภาษีบำรุงท้องที่ยังคงใช้ราคาปานกลางของที่ดินปี พ.ศ.2521 ถึง พ.ศ.2524 และการพิจารณาตีราคาปานกลางที่ดินตามหลักเกณฑ์จะถูกดำเนินการสี่ปีครั้ง ซึ่งเป็นการแสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าการกำหนดราคาปานกลางของที่ดินไม่สอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจและสภาพความเป็นจริงเพราะข้อมูลที่นำมาใช้ไม่ทันสมัย โดยเฉพาะในช่วงที่การซื้อขายที่ดินมีความเจริญอย่างมากย่อมทำให้ท้องถิ่นสูญเสียรายได้เป็นจำนวนมาก เมื่อประกอบกับอัตราภาษีที่ต่ำอยู่แล้วย่อมทำให้รายได้ของเทศบาลต่ำลงไปอีก

4.2.1.1.2 **บทบัญญัติกฎหมายไม่เอื้อประโยชน์ต่อการใช้ที่ดินให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุด**

ตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ.2508 ได้กำหนดยกเว้นภาษีให้กับที่ดินที่นำไปใช้ประกอบกสิกรรม เฉพาะประเภทไม้ล้มลุกให้เสียกึ่งอัตรา และถ้าเจ้าของที่ดินประกอบกสิกรรมประเภทไม้ล้มลุกนั้นด้วยตนเอง ให้เสียอย่างสูงไม่เกินไร่ละ 5 บาท และเนื่องจากกำหนดว่าที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า หรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่ดิน ให้เสียเพิ่มขึ้นอีก 1 เท่าตัว ดังนั้น เจ้าของที่ดินที่ประสงค์จะเสียภาษีบำรุงท้องที่จำนวนน้อยก็จะปลูกไม้ล้มลุกด้วยตนเอง ซึ่งทำให้เสียภาษีบำรุงท้องที่ไม่เกินไร่ละ 5 บาท ทั้งที่สภาพความเป็นจริงที่ดินแปลงนั้นอาจมีราคาเป็นแสนและต้องเสียราคาที่ดินมากกว่านี้ นอกจากนี้ยังก่อให้เกิดปัญหาสินค้าบางชนิดล้น

ตลาดเนื่องจากเจ้าของที่ดินได้ปลูกไม้ล้มลุก เช่น การปลูกข้าว ทำให้ราคาสินค้านั้นต่ำลง รวมถึงการใช้ประโยชน์ของที่ดินไม่ก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุด คือ ที่ดินนั้นเป็นไปได้ที่มีความเหมาะสมกับการปลูกไม้ยืนต้นหรือการค้าอื่นๆ มากกว่าที่จะปลูกไม้ล้มลุก แม้รัฐบาลจะมีนโยบายสนับสนุนภาคกสิกรรมแต่ก็ควรคำนึงถึงผลประโยชน์ของท้องถิ่นและการใช้ประโยชน์จากที่ดินอย่างมีประสิทธิภาพด้วย เพราะปัญหาต่างๆ เหล่านี้ย่อมกระทบถึง การสูญเสียรายได้ของท้องถิ่นทั้งสิ้น

4.2.1.2 ขาดความประหยัดเนื่องจากการกำหนดค่าภาษีขั้นต่ำต่ำเกินไป

กรณีของภาษีบำรุงท้องที่ได้กำหนดเพดานของภาษีบำรุงท้องที่ที่จะต้องเสียไว้ในมาตรา 37 ว่า "ถ้าภาษีบำรุงท้องที่สำหรับที่ดินของเจ้าของเดียวกันในตำบลเดียวกันมีจำนวนไม่ถึงหนึ่งบาทเป็นอันไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่สำหรับที่ดินแปลงนั้น" เห็นได้ว่าการกำหนดเพดานดังกล่าวต่ำเกินไป ซึ่งแตกต่างจากเพดานขั้นต่ำของภาษีป้ายที่เท่ากับ 200 บาท การกำหนดเพดานของภาษีบำรุงท้องที่เช่นนี้ย่อมก่อให้เกิดความเดือดร้อนทั้งผู้เสียภาษีและเทศบาลเมื่อเงินค่าภาษีมีจำนวนน้อย กล่าวคือ ผู้เสียภาษีต้องเสียเวลาเดินทาง และสูญเสียรายได้จากการทำมาหากินมากกว่าการจ่ายเงินค่าภาษี ส่วนท้องถิ่นก็ต้องจ่ายค่าเอกสาร เงินเดือนพนักงาน อื่นๆ ที่มากกว่าเงินค่าภาษี[13] ดังนั้น การจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่จึงไม่ก่อให้เกิดการประหยัดและเป็นภาระต่อผู้เสียภาษีและท้องถิ่น

4.2.1.3 ขาดความเสมอภาคจากไม่มีการลดหย่อนให้ภาคอุตสาหกรรม

เนื่องจากลักษณะของที่ดินที่จะลดหย่อนเนื้อที่ดินได้นั้นต้องเป็น

1. บุคคลธรรมดาที่เป็นเจ้าของที่ดินแปลงเดียวหรือหลายแปลงในจังหวัดเดียวกัน และต้องใช้ที่ดินเป็นที่อยู่อาศัยของตนเอง ใช้เป็นที่เลี้ยงสัตว์ของตนเอง หรือใช้ประกอบกสิกรรมของตนเอง
2. ถ้าเป็นที่ดินที่มีสิ่งปลูกสร้าง และใช้สิ่งปลูกสร้างนั้นเป็นสถานการค้าหรือให้เช่าไม่ได้รับการลดหย่อนสำหรับส่วนของที่ดินที่มีสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นสถานการค้าหรือให้เช่านั้น

---

[13] เรื่องเดียวกัน

โดยแท้จริงแล้วภาคอุตสาหกรรมได้ก่อให้เกิดรายได้ให้กับท้องถิ่นมากกว่ากิจการอื่นๆ แต่ไม่ได้รับลดหย่อนใดๆจากพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ.2508 ซึ่งต่างกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ทุกคนได้รับการลดหย่อนอย่างเท่าเทียมกัน การขาดการกำหนดการลดหย่อนเช่นนี้เท่ากับไม่เป็นการกระตุ้นให้เกิดการใช้ที่ดินเพื่อประกอบอุตสาหกรรมและยังเพิ่มต้นทุนให้กับสินค้าที่ผลิตอีกด้วย[14]

4.2.2 ขาดการกระจายอำนาจการตัดสินใจเกี่ยวกับค่าภาษีให้กับท้องถิ่น

ตามบทบัญญัติของกฎหมายกำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาตีราคาปานกลางของที่ดินมีหน้าที่พิจารณาตีราคาปานกลางของที่ดินและการตีราคาปานกลางของที่ดินจะกระทำทุกรอบระยะเวลาสี่ปี ซึ่งปัจจุบันพระราชกำหนดฯได้กำหนดให้ใช้ราคาปานกลางของที่ดินที่ใช้อยู่ในการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ประจำปี พ.ศ.2521-2524 จึงไม่มีคณะกรรมการทำหน้าที่พิจารณาตีราคาปานกลางของที่ดิน นอกจากนี้คณะกรรมการพิจารณาตีราคาปานกลางของที่ดินพิจารณาเฉพาะที่ดินภายในจังหวัดของตนเอง ไม่ได้มอบอำนาจให้ท้องถิ่นตั้งคณะกรรมการพิจารณาตีราคาปานกลาง โดยที่ราคาปานกลางของที่ดินที่พิจารณาครั้งหนึ่งสามารถใช้ได้เป็นเวลาสี่ปีแต่ทั้งนี้ขึ้นกับว่าจะนำราคาปานกลางของที่ดินไปใช้กับรอบระยะเวลาใหม่หรือไม่ ประกอบกับอัตราภาษีอยู่ในเกณฑ์ต่ำ จึงทำให้ภาษีบำรุงท้องที่ได้มีค่าไม่มากนัก และภาษีบำรุงท้องที่ที่ได้นี้มีค่าเท่ากันในรอบระยะเวลาสี่ปี

จะสังเกตเห็นได้ว่า อำนาจการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานประเมินในท้องถิ่นในการประเมินภาษีไม่มี ซึ่งแตกต่างจากการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีป้าย กล่าวคือ กรณีของภาษีบำรุงท้องที่ การพิจารณาราคาปานกลางของที่ดินก็สามารถอ้างได้จากการกำหนดของคณะกรรมการพิจารณาตีราคาปานกลางของที่ดินและอัตราภาษีสามารถอ้างอิงได้จากบัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่ซึ่งคล้ายคลึงกับการคิดคำนวณภาษีเงินได้ที่กำหนดอัตราภาษีตามจำนวนเงินได้สุทธิ ผู้เสียภาษีย่อมสามารถประเมินภาษีบำรุงท้องที่ได้ด้วยตนเอง แต่กรณีของภาษีโรงเรือนและที่ดิน เจ้าพนักงานประเมินภาษีต้องใช้ดุลพินิจในการพิจารณาว่าค่ารายปีควรเป็นเท่าใด และกรณีของภาษีป้าย เจ้าพนักงานประเมินภาษีต้องใช้ดุลพินิจพิจารณาว่าเป็นป้ายที่มีขอบเขตหรือไม่, พิจารณาว่าเป็นป้ายประเภทไหน เมื่อการใช้อำนาจดุลพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่ท้องถิ่นมีน้อย

---

[14] การดังกล่าวอาจเป็นการสนับสนุนการใช้ที่ดินเพื่อการพักอาศัย (มิใช่ในการค้ากำไร), เรื่องเดียวกัน

ย่อมทำให้เกิดข้อผิดพลาดน้อย ประกอบกับค่าภาษีไม่มากนัก จึงมักไม่ค่อยพบข้อร้องเรียนหรือคดีความเกี่ยวกับภาษีบำรุงท้องที่

4.3 ปัญหาและอุปสรรคทางกฎหมายที่เกิดจากการบริหารภาษีป้าย

การบริหารภาษีป้ายนั้นมีความแตกต่างจากการบริหารภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ โดยการบังคับให้เป็นไปตามกฎหมายฉบับอื่นก่อน และต้องให้ทันกับการพัฒนาเทคโนโลยีในการทำป้ายและวิธีการในการแสดงป้าย

4.3.1 ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากบทบัญญัติของกฎหมาย, ประกาศ และกฎระเบียบที่เกี่ยวข้อง

การจัดทำป้ายของภาคเอกชนนั้นได้พัฒนาไปตามเทคโนโลยีที่ก้าวหน้าและมีการใช้เทคนิคการโฆษณาที่แอบแฝงซึ่งบทบัญญัติของกฎหมาย, ประกาศ และกฎระเบียบที่เกี่ยวข้องอาจครอบคลุมไม่ถึงและการจัดเก็บภาษีป้ายยังต้องอ้างอิงกับกฎหมายอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง

4.3.1.1 การสูญเสียรายได้จากการกำหนดของกฎหมาย

พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 ได้กำหนดข้อยกเว้นแก่เจ้าของป้ายบางประเภทที่ไม่เหมาะสมกับสถานการณ์ปัจจุบัน และการบังคับให้เจ้าของป้ายเสียภาษีได้ต้องบังคับให้เป็นไปตามพระราชบัญญัติทะเบียนพาณิชย์ พ.ศ.2499 เพื่อให้กิจการต่าง มีการติดตั้งป้ายเสียก่อน

4.3.1.1.1 บทบัญญัติของกฎหมายไม่สมบูรณ์

ตามพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ.2510 มาตรา 7 กำหนดให้เจ้าของป้ายมีหน้าที่เสียภาษีป้าย และมาตรา 12 ให้เจ้าของป้ายซึ่งจะต้องเสียภาษีป้าย ยื่นแบบแสดงรายการภาษีป้าย ซึ่งหมายความว่าต้องมีการติดตั้งป้ายเสียก่อน ถ้าไม่มีการติดตั้งป้ายเจ้าของกิจการนั้นย่อมไม่ต้องเสียภาษีป้ายและไม่มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีป้าย ทั้งๆ ที่กิจการประเภทร้านค้าอยู่ในข่ายต้องจดทะเบียนพาณิชย์และติดตั้งป้ายชื่อที่ใช้ประกอบพาณิชยกิจไว้ที่หน้าสำนักงานโดยเปิดเผย ตามความในมาตรา 6 ประกอบมาตรา11 และมาตรา 15 แห่งพระราชบัญญัติทะเบียนพาณิชย์ พ.ศ.2499 และเมื่อติดตั้งป้ายแล้วเจ้าของป้ายต้องอยู่ในบังคับแห่งพระราช

บัญญัติภาษีป้าย พ.ศ.2510 อ้างตามหนังสือของกรมการปกครองที่ มท 0409/15082 เรื่อง หารือการจัดเก็บภาษีป้าย ลงวันที่ 23 กันยายน 2529 เมื่อกฎหมายมีช่องโหว่เช่นนี้ทำให้รายได้ของเทศบาลที่ควรจะได้รับย่อมลดน้อยลงหากขาดการติดตามว่าเจ้าของกิจการเมื่อมีการจดทะเบียนแล้วได้ทำการติดตั้งป้ายหรือยัง

4.3.1.1.2 การยกเว้นภาษีอย่างไม่เหมาะสม

ตามบทบัญญัติมาตรา 8 ได้ยกเว้นภาษีให้กับกิจการบางอย่างที่เป็นกิจการที่แสวงหากำไร เช่น การยกเว้นภาษีตามมาตรา 8(1) ให้กับโรงมหรสพ หรือ มาตรา 8(8) การยกเว้นภาษีให้กับ ธนาคารแห่งประเทศไทย ธนาคารออมสิน ธนาคารอาคารสงเคราะห์ ธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์ และบรรษัทเงินทุนอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย ย่อมทำให้เทศบาลสูญเสียรายได้ที่ควรได้รับ ปัจจุบันกิจการโรงมหรสพมีความเจริญก้าวหน้าอย่างมาก ย่อมมีความสามารถเพียงพอที่จะเสียภาษีและโรงมหรสพเองก็ได้รับประโยชน์จากการให้บริการสาธารณะของเทศบาล ขณะที่การยกเว้นภาษีตามมาตรา 8(8) เป็นการยกเว้นให้กับรัฐวิสาหกิจที่จัดตั้งขึ้นโดยพระราชบัญญัติ โดยที่รัฐวิสาหกิจอื่นที่จัดตั้งขึ้นโดยพระราชบัญญัติรวมถึงธนาคารของภาคเอกชนอื่นๆ ไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเช่นเดียวกับธนาคารและบรรษัทตามที่กำหนดในมาตรา 8(8) ย่อมก่อให้เกิดความไม่เสมอภาคกับกิจการที่มีสถานะอย่างเดียวกัน ไม่มีความเท่าเทียมกันในการแข่งขัน

4.3.1.2 บทบัญญัติของกฎหมายไม่สอดคล้องกับการพัฒนาเทคโนโลยีหรือวิธีการโฆษณา

การพัฒนาเทคโนโลยีเกี่ยวกับการทำป้าย หรือวิธีการโฆษณามีความก้าวหน้ามากทำให้บางครั้งบทบัญญัติของกฎหมายไม่สามารถครอบคลุมถึง ไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้ เพื่อแก้ปัญหาเช่นนี้ ในกรณีการใช้ป้ายของทางราชการที่ได้รับยกเว้นภาษีตามมาตรา 8(6) เพื่อโฆษณา กระทรวงมหาดไทยได้มีหนังสือที่ มท 0407/ว 1096 เรื่องการจัดเก็บภาษีป้ายบนป้ายชื่อสถานที่ราชการ เนื่องจากป้ายชื่อสถานที่ราชการได้รับการยกเว้นภาษีป้ายตามมาตรา 8(6) แต่ได้มีการนำชื่อ ยี่ห้อ หรือเครื่องหมายการค้า ไปติดตั้งบนป้ายชื่อสถานที่ราชการหรือแสดงไว้รวมกับป้ายชื่อสถานที่ราชการอันเป็นลักษณะการโฆษณาเพื่อการค้าโดยเอาศัยประโยชน์จากป้ายชื่อสถานที่ราชการหรือป้ายอื่นในทำนองเดียวกัน ซึ่งบางแห่งไม่มีการจัดเก็บภาษีป้าย กระทรวงมหาดไทยจึงได้สั่งห้ามมิให้มีการโฆษณาบนป้ายชื่อสถานที่ราชการหรือแสดงรวมไว้กับป้ายชื่อสถานที่ราชการที่ติดตั้งไว้ ณ ตัวอาคารสำนักงานหรือที่รั้วหรือบริเวณหน้าสำนักงาน รวมถึงป้ายซึ่ง

เป็นทรัพย์สินของราชการ แต่ป้ายอื่นที่เอกชนได้จัดทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่ราชการและประชาชนโดยส่วนรวมและมีการติดชื่อ ยี่ห้อ เครื่องหมายการค้าย่อมอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเฉพาะส่วนที่มีการโฆษณาการค้า จากกรณีดังกล่าวเป็นเพียงตัวอย่างหนึ่งของวิธีการที่ภาคเอกชนนำมาใช้โดยอาศัยช่องโหว่ของกฎหมาย แต่ยังมีกรณีอื่นอีกซึ่งบทบัญญัติของกฎหมายไม่สามารถครอบคลุมถึงการพัฒนาเทคโนโลยีในอนาคต ซึ่งต้องคอยติดตามและปรับกฎหมายให้ทันสมัยอยู่เสมอ

4.3.2 ปัญหาและอุปสรรคจากการบังคับใช้กฎหมายของพนักงานเจ้าหน้าที่หรือหน่วยงาน

ลักษณะปัญหาและอุปสรรคจากการบังคับใช้ของพนักงานเจ้าหน้าที่หรือหน่วยงานของภาษีป้ายจะมีความคล้ายคลึงกับที่เกิดขึ้นกับภาษีโรงเรือนและที่ดิน

4.3.2.1 การให้คำวินิจฉัยแตกต่างกันของแต่ละหน่วยงาน

เนื่องจากประเภทของป้ายมีผลต่ออัตราภาษีแตกต่างกัน ทั้งนี้ขึ้นกับดุลพินิจของเจ้าพนักงานที่จะตีความว่าเข้าข่ายป้ายประเภทไหน แม้แต่คณะกรรมการกฤษฎีกาและศาลฎีกาก็ยังตีความออกมาแตกต่างกัน กล่าวคือ

คำพิพากษาฎีกาที่125/2517 ตัดสินว่า "ตามบทวิเคราะห์ศัพท์ในมาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ.2510 ป้ายอาจแสดงตัวอักษรภาพหรือเครื่องหมายเพียงอย่างหนึ่งอย่างใดก็ถือว่าเป็นป้าย ดังนั้น *ป้ายที่มีอักษรไทยล้วนตามบัญชีอัตราภาษีป้ายประเภท (1) ย่อมหมายถึงป้ายที่ไม่มีสิ่งอื่นใดเลยนอกจากอักษรไทย*

คำว่าเครื่องหมาย นั้น ตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ.2493 หมายความว่า สิ่งที่ทำขึ้นแสดงความหมาย ป้ายโฆษณาภาพยนตร์ที่มีอักษรไทย ภาพดาราภาพยนตร์ ภาพสัตว์ และภาพวัตถุอื่นๆ จึงเป็นป้ายที่มีอักษรไทยปนกับเครื่องหมายตามบัญชีอัตราภาษีป้ายประเภท (2)"

ขณะที่หนังสือของสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรีที่ สร.0203/5474 เรื่อง หารือตัวเลขอารบิคถือเป็นอักษรไทยหรือไม่ ลงวันที่ 30 เมษายน 2516 แจ้งว่า คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย ครบคณะ) ได้พิจารณาแล้วเห็นว่าเลขไม่เป็นตัวอักษร และโทรศัพท์ในกรณีที่เป็นปัญหานี้ไม่เป็นเครื่องหมายตาม (2) ของบัญชีอัตราภาษีป้ายท้ายพระราชบัญญัติภาษี

ป้ายฯ *ป้ายในกรณีนี้เป็นป้ายที่มีอักษรไทยล้วนปนกับเลขซึ่งไม่เป็นทั้งอักษรและเครื่องหมายจึงต้องเสียภาษีป้าย ตาม (1)* ของบัญชีอัตราป้ายท้ายพระราชบัญญัติภาษีป้ายฯ เนื่องจากคณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย ครบคณะ) ฝ่ายข้างมากให้ความเห็นว่า

(1) พระราชบัญญัติภาษีป้ายฯ มิได้มีบทบัญญัติเรื่องเลขไว้เป็นพิเศษ การตีความว่าเลขเป็นตัวอักษรหรือไม่ จะต้องตีความตามความหมายธรรมดา

(2) พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถานให้ความหมายของคำว่า"อักษร" ไว้ว่า ได้แก่ ตัวหนังสือ วิชาหนังสือ คำเสียงสระพยัญชนะ แต่มิได้ให้ความหมายรวมถึง เลขด้วย ฉะนั้น เลขจึงไม่เป็นทั้งอักษรไทยและอักษรต่างประเทศ จะเก็บภาษีป้ายในกรณีที่เป็นปัญหานี้ในฐานะเป็นป้ายที่มีอักษรไทยปนกับอักษรต่างประเทศตาม (2) ของบัญชีอัตราภาษีป้ายท้ายพระราชบัญญัติภาษีป้ายฯ ไม่ได้

(3) ปัญหาต่อไปก็คือเลขเป็นเครื่องหมายตามนัย (2) ของบัญชีอัตราภาษีป้ายหรือไม่ กรรมการร่างกฎหมายฝ่ายข้างมากเห็นว่า เครื่องหมายตามที่บัญญัติไว้ใน (2) ของบัญชีอัตราภาษีป้ายนั้น ต้องหมายถึงเครื่องหมายที่ใช้ในการประกอบการค้าหรือประกอบกิจการอื่นเพื่อหารายได้หรือโฆษณาการค้า หรือกิจการอื่นเพื่อหารายได้ ฯลฯ แต่ไม่หมายถึงเลขโทรศัพท์ ดังนั้นจะเก็บภาษีป้ายในกรณีที่เป็นปัญหานี้ในฐานะเป็นป้ายที่มีอักษรไทยปนกับเครื่องหมายไม่ได้

ด้วยเหตุผลดังกล่าวข้างต้น กรรมการร่างกฎหมายฝ่ายข้างมากจึงเห็นว่า เลขไม่เป็นอักษรและเลขโทรศัพท์ในกรณีเป็นปัญหานี้ไม่เป็นเครื่องหมายตาม (2) ของบัญชีอัตราภาษีป้ายท้ายพระราชบัญญัติภาษีป้ายฯ ป้ายในกรณีนี้เป็นป้ายที่มีอักษรไทยล้วนปนกับเลขซึ่งไม่เป็นทั้งอักษรและเครื่องหมาย จึงต้องเสียภาษีป้ายตาม (1) ของบัญชีอัตราภาษีป้ายท้ายพระราชบัญญัติภาษีป้ายฯ

จะเห็นได้ว่าความเห็นของกรรมการร่างกฎหมายกับคำตัดสินของศาลฎีกามีความแตกต่างกัน ศาลฎีกา พิจารณาว่าป้ายที่มีอักษรไทยล้วนต้องไม่มีสิ่งอื่นใดเลยนอกจากอักษรไทย แต่ความเห็นของกรรมการร่างกฎหมายยังอนุญาตให้มีเลขอารบิคได้ทั้งๆ ที่ในความเป็นจริงเป็นการแสดงหมายเลขโทรศัพท์ในรูปเลขอารบิคซึ่งเป็นการโฆษณาเพื่อการค้าตามมาตรา 6 เลขอารบิคจึงเป็นเครื่องหมายและต้องเสียภาษีป้ายประเภทป้ายที่มีอักษรไทยปนกับเครื่องหมาย

นอกจากนี้ยังมีการวินิจฉัยของหน่วยงานระดับล่างลงมาตามหนังสือของกรมการปกครองที่ มท0407/29818 เรื่องหารือการจัดเก็บภาษีป้าย ลงวันที่ 17 มีนาคม 2531 เทศบาลเมืองศรีสะเกษ ได้หารือจังหวัดเกี่ยวกับ ป้ายโฆษณาผงซักฟอก ยาสีฟันเปปโซเดนท์ และใกล้ชิด เป็นป้ายที่ต้องเสียภาษีตาม (2) แห่งบัญชีอัตราภาษีป้ายท้ายพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ.2510 หรือไม่ ซึ่งจังหวัดมีความเห็นว่าไม่ถือว่าเป็นเครื่องหมายของสินค้าอันต้องเสียภาษีป้ายตาม (2) ของบัญชีอัตราภาษีป้ายฯ แต่กรมการปกครองมีความเห็นว่าเป็นเครื่องหมายการค้าและเป็นสิ่งแสดงให้ประชาชนทั่วไปจดจำหรือกำหนดรู้ป้ายนั้นได้ง่ายขึ้น จึงต้องเสียภาษีป้ายตาม (2) แห่งบัญชีอัตราภาษีป้ายท้ายพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ.2510 เพราะ คำว่า "เครื่องหมาย" ตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ.2525 หมายความว่า "สิ่งที่ทำขึ้นแสดงความหมายเพื่อจดจำ หรือกำหนดรู้" ประกอบกับข้อความในป้ายที่ว่า "เซิฟ เปปโซเดนท์ และใกล้ชิด" เป็นชื่อสินค้าที่ตรงกับชื่อที่ใช้ในการจดทะเบียนเครื่องหมายการค้าตามพระราชบัญญัติเครื่องหมายการค้า พ.ศ.2474 จึงถือเป็นเครื่องหมาย ดังนั้น การให้ความเห็นแตกต่างของแต่ละหน่วยงานย่อมกระทบถึงรายได้ของท้องถิ่นนั้นๆ

4.3.2.2 การกำหนดขั้นตอนการปฏิบัติงานให้เกิดการตีความโดยไม่เป็นธรรม

จากการที่การกำหนดลำดับขั้นตอนการปฏิบัติงานการจัดเก็บภาษีป้ายของกองราชการส่วนตำบล กรมการปกครอง กระทรวงมหาดไทย กำหนดว่าในการประเมินค่าภาษีป้าย เจ้าหน้าที่อาจจะพบสภาพป้ายที่ไม่อาจตัดสินได้ว่าเป็นป้ายชนิดใดเนื่องจากในปัจจุบัน (พ.ศ.2540) เทคโนโลยีด้านสื่อการโฆษณามีความก้าวหน้ามาก การจำแนกลักษณะป้ายที่ปรากฏอยู่ในกฎหมายซึ่งบัญญัติขึ้นมาหลายสิบปีแล้ว อาจจะครอบคลุมไม่ถึง ดังนั้น พนักงานเจ้าหน้าที่หรือผู้รับผิดชอบในการประเมินค่าภาษีป้ายจะต้องพิจารณาอย่างรอบคอบและคำนึงถึงการจัดเก็บรายได้ให้ท้องถิ่นเป็นหลัก *ป้ายที่ไม่ชัดเจนตามกฎหมาย ควรพิจารณาให้ได้ประโยชน์แก่ท้องถิ่น มิใช่ยกประโยชน์ให้กับเจ้าของป้าย* เป็นการกำหนดหลักเกณฑ์โดยไม่คำนึงถึงการตีความโดยเคร่งครัดและก่อให้เกิดความเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี ดังเช่น

ป้ายที่มีลักษณะเป็นแถบสีต่อเนื่องกับป้าย เป็นป้ายที่ไม่มีขอบเขตต้องคำนวณโดยให้ถือว่าตัวอักษร ภาพ หรือเครื่องหมายที่อยู่ริมสุดเป็นขอบเขต แต่ความเห็นระดับจังหวัดให้คำนวณรวมทั้งแถบสีต่อเนื่องซึ่งไม่ถูกต้อง (หนังสือกรมการปกครองที่ มท 0313.5/19017 ลงวันที่ 30 มิถุนายน 2538 เรื่อง หารือการจัดเก็บภาษีป้าย)

หรือตามหนังสือของกรมการปกครองที่ มท 0313.5/22051 เรื่อง หารือเกี่ยวกับการชำระภาษีป้าย ลงวันที่ 6 สิงหาคม 2539 ให้ความเห็นว่า ป้ายที่มีขึ้นเพื่อบริการสาธารณะโดยมิได้มีสิ่งตอบแทนใดๆ และมิได้มีขึ้นเพื่อการค้า เช่น ป้ายห้องน้ำสะอาด โดยป้ายดังกล่าวติดตั้งอยู่บนโครงเหล็กเดียวกับป้ายเครื่องหมายการค้าของบริษัทฯ และป้ายโฆษณาบริการต่างๆ ป้ายดังกล่าวจึงถือว่าเป็นป้ายเดียวกัน เนื่องจากป้ายแต่ละป้ายติดตั้งอยู่บนโครงเหล็กหรือโครงอลูมิเนียมเดียวกัน ดังนั้นจึงถือว่า แผ่นโครงเหล็กหรือโครงอลูมิเนียมขนาดใหญ่นั้นทำขึ้นเพื่อเป็นป้ายโฆษณา การคำนวณพื้นที่ของป้ายจึงต้องเอาส่วนกว้างที่สุดคูณด้วยส่วนยาวที่สุดของขอบเขตป้ายเป็นตารางเซนติเมตร ทั้งนี้ตามแนวคำพิพากษาฎีกาที่ 117/2519 เมื่อพิจารณาคำพิพากษาฎีกาที่ 117/2519 ตัดสินว่า "ป้ายอักษร B.O.A.C. กับนกติดอยู่ในโครงอลูมิเนียมเป็นป้ายมีขอบเขตตามโครงอลูมิเนียม ต้องเสียภาษีตามเนื้อที่ของขอบเขต ..." การใช้ดุลพินิจของกรมการปกครองโดยนำคำพิพากษาฎีกามาตีความเข้าข้างตนเองเช่นนี้ย่อมก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีโดยที่ศาลจะยึดการตีความโดยเคร่งครัดตามตัวบทกฎหมาย ป้ายอักษร B.O.A.C. กับนกติดอยู่ในโครงอลูมิเนียมเป็นป้ายที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 6 และเป็นป้ายที่มีขอบเขตตามอลูมิเนียมถูกต้องแล้ว แต่ป้ายห้องน้ำสะอาดเป็นว่า ป้ายที่มีขึ้นเพื่อบริการสาธารณะโดยมิได้มีสิ่งตอบแทนใดๆ และมิได้มีขึ้นเพื่อการค้าก็ไม่ควรที่จะต้องเสียภาษีแม้จะติดรวมกับป้ายที่ต้องเสียภาษี การให้ความเห็นของกรมการปกครองเช่นนี้จึงไม่ถูกต้อง ทำให้ผู้ปฏิบัติงานนำไปใช้อย่างผิดพลาดไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี

4.3.2.3 เจ้าพนักงานขาดความรู้ความชำนาญ

บางครั้งเมื่อเจ้าของป้ายอ้างว่าไม่ต้องชำระภาษีป้าย อาจทำให้เจ้าพนักงานเทศบาลซึ่งไม่ใช่ผู้เชี่ยวชาญทางด้านกฎหมายไม่สามารถตัดสินใจได้ เพราะบทบัญญัติกฎหมายไม่ได้ระบุรายละเอียดชัดเจนทำให้ต้องมีการใช้ดุลพินิจ อย่างเช่น การหารือของเทศบาลสระบุรีเกี่ยวกับป้ายของโรงเรียนเอกชนที่เปิดสอนคอมพิวเตอร์และภาษาซึ่งเจ้าของทรัพย์สินอ้างว่าไม่ต้องชำระภาษีป้าย ตามหนังสือกรมการปกครองที่ มท 0313.5/18230 ลงวันที่ 5 กรกฎาคม 2539 โดยที่การยกเว้นภาษีให้กับโรงเรียนเอกชนตามมาตรา 8(9) หรือไม่ย่อมต้องพิจารณาจากกฎหมายเกี่ยวกับโรงเรียนเอกชนและต้องแสดงป้ายนั้นไว้ ณ อาคารหรือบริเวณของโรงเรียนเอกชน ซึ่งเจ้าพนักงานเทศบาลไม่ทราบวิธีการพิจารณาเช่นนี้ ซึ่งยังมีกรณีอื่นอีกที่เทศบาลไม่สามารถตัดสินใจได้ เช่น ตามหนังสือกองคลังส่วนท้องถิ่น กรมการปกครองที่ มท 0307/7445 ลงวันที่ 10 มิถุนายน 2536 เรื่องหารือการจัดเก็บภาษีป้ายของเทศบาลเมืองเชียงราย เนื่องจากไม่สามารถพิจารณาได้อย่าง

ชัดเจน ได้แก่ ป้ายที่มีอักษรไทยปนกับภาพวัตถุติดอยู่บนโครงไม้หรือโครงเหล็กต้องถือว่าเป็นป้ายที่มีขอบเขตกำหนดได้ตามเนื้อที่ของแผ่นโครงไม้หรือโครงเหล็ก, การคิดคำนวณพื้นที่และประเภทของป้ายที่มีการติดบอกราคาน้ำมันโดยพิจารณาว่าแต่ละป้ายสามารถแยกชิ้นส่วนออกจากกันได้หรือไม่ซึ่งมีผลต่อการระบุประเภทของป้าย เช่นเดียวกับการหารือของเทศบาลเมืองอุบลราชธานีตามหนังสือกระทรวงมหาดไทยที่ มท 0307/3459 ลงวันที่ 3 มีนาคม 2536 เรื่องหารือการจัดเก็บภาษีป้าย เกี่ยวกับการคำนวณพื้นที่ป้ายและการจัดประเภทของป้าย

นอกจากนี้เจ้าพนักงานเทศบาลยังปฏิบัติงานผิดขั้นตอน โดยที่กระบวนการหารือของเทศบาลต้องส่งขึ้นไปยังจังหวัดก่อนแล้วจังหวัดจะส่งให้กรมการปกครอง ตามระเบียบกระทรวงมหาดไทยว่าด้วยวิธีปฏิบัติงานของเทศบาล พ.ศ.2496 ข้อ 9 แต่เทศบาลได้มีการปฏิบัติผิดขั้นตอนโดยส่งข้อหารือไปให้กรมการปกครองโดยตรง เช่น หนังสือของเทศบาลสระบุรีที่ สบ 52004/2101 ลงวันที่ 5 เมษายน 2539 แสดงว่าเจ้าหน้าที่ของเทศบาลยังขาดความรู้ในการปฏิบัติให้ถูกต้องตามบทบัญญัติของกฎหมาย