



บทที่ 3

ปัญหาเกี่ยวกับกฎหมายภาษีที่เก็บจากรั้วสินของท้องถิ่นในปัจจุบัน

กฎหมายภาษีที่เก็บจากรั้วสินของท้องถิ่นในประเทศไทย ซึ่งจัดเก็บในรูปของกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่ กับกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินตามที่ได้อธิบายรายละเอียดของกฎหมายภาษีทั้งสองแล้วในบทที่ 2 นั้น ในบทนี้ผู้วิจัยจะได้วิเคราะห์ให้เห็นว่าภาษีทั้งสองซึ่งได้จัดเก็บมาเป็นระยะเวลาอันยาวนานแล้วนั้น มีข้อบกพร่องและปัญหาต่าง ๆ ที่สามารถแยกพิจารณาเป็น 3 กรณี คือ ด้านเศรษฐกิจการคลัง ด้านโครงสร้างของภาษี และด้านการบริหารการจัดเก็บดังนี้

3.1 ด้านเศรษฐกิจการคลัง

ระบบการเมืองการปกครองตามระบอบประชาธิปไตยได้มีการกระจายอำนาจการคลังและอำนาจการปกครองจากส่วนกลางออกไปสู่ท้องถิ่น ในรูปของการปกครองท้องถิ่น (local government) ซึ่งมีความสำคัญทั้งในด้านการแบ่งเบาภาระของรัฐบาลตลอดจนการส่งเสริมให้ประชาชนได้มีสิทธิมีเสียงในการปกครองตนเอง การปกครองท้องถิ่นในแต่ละประเทศนั้นจะมีรูปแบบ โครงสร้าง และบทบาทที่น้อยเพียงใดย่อมแตกต่างกันไปตามผลแห่งกฎหมายหรือนโยบายของแต่ละประเทศ และจะมีอิทธิพลเห็นต่อการปกครองท้องถิ่นอันสำคัญในด้านระบบการเมือง เศรษฐกิจ และสังคมของแต่ละประเทศนั้น ๆ

หน่วยงานการปกครองท้องถิ่นใดจะสามารถดำเนินกิจการภายในท้องถิ่นได้อย่างมีประสิทธิภาพนั้น หน่วยงานการปกครองท้องถิ่นนั้นจะต้องมีอิสระในการจัดเก็บภาษี มีการวางนโยบายการคลังท้องถิ่น เพื่อให้ได้มาซึ่งรายได้มาใช้จ่ายในกิจการต่าง ๆ ของท้องถิ่น และที่สำคัญก็คือ อำนาจทางการคลังที่ท้องถิ่นได้รับจากรัฐบาลกลางจะเป็นเครื่องชี้บอกว่า ท้องถิ่นนั้นสามารถปฏิบัติหน้าที่ของตนได้มากน้อยเพียงใด ลำพังการกระจายอำนาจทางการปกครองแต่อย่างเดียว โดยปราศจากอำนาจทางการคลังเพียงพอ ท้องถิ่นก็จะไม่สามารถทำอะไรได้มากนัก คือ มีอำนาจแต่ไม่มีเงินที่จะจัดสรรบริการสาธารณะต่าง ๆ เพื่อประชาชนในท้องถิ่นของตนได้

ตามที่ต้องการ¹ ทั้งนี้อำนาจการคลังที่แต่ละท้องถิ่นได้รับนั้นจะเป็นสิ่งแสดงให้เห็นว่าประชาชนในแต่ละท้องถิ่นนั้นมีอิสระในการตัดสินใจเรื่องการผลิตบริการสาธารณะต่างๆ เพื่อท้องถิ่นตนเอง ไหน ซึ่งกรณีที่ท้องถิ่นไม่มีรายได้เป็นของตนเองเพียงพอแล้วท้องถิ่นจะต้องพึ่งพาเงินช่วยเหลือจากรัฐบาลกลาง และมักจะต้องปฏิบัติตามโครงการที่เสนอให้รัฐบาลพิจารณาตามเงื่อนไขที่กำหนด ซึ่งจะมีผลเท่ากับว่าท้องถิ่นขาดอิสระในการตัดสินใจด้วยตนเอง

ประเทศไทยได้มีกฎหมายและระเบียบข้อบังคับให้อำนาจแก่ท้องถิ่นต่าง ๆ มีอำนาจในการบริหารจัดการเก็บรายได้ด้วยตนเอง ซึ่งรายได้จากภาษีอากรที่รัฐบาลได้ให้อำนาจแก่ท้องถิ่นเป็นผู้จัดเก็บเอง อันได้แก่ ภาษีบำรุงท้องที่ กับภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้น เป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญที่สุดสำหรับท้องถิ่น

ในที่นี้เราจะศึกษากรณีของกรุงเทพมหานคร อันเป็นเขตการปกครองท้องถิ่นที่มีฐานในการเก็บภาษีท้องถิ่นที่ใหญ่ที่สุดของประเทศ ซึ่งสามารถแสดงให้เห็นถึงปัญหาด้านฐานะการคลังได้ชัดเจน โดยแหล่งรายได้ประจำของกรุงเทพมหานครจะประกอบด้วย รายได้จากภาษีอากร ค่าธรรมเนียมใบอนุญาต รายได้จากทรัพย์สิน รายได้จากการพาณิชย์ รายได้เบ็ดเตล็ด ซึ่งรายได้จากภาษีอากรนั้นถือได้ว่าเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญที่สุดสำหรับกรุงเทพมหานคร โดยจะแบ่งเป็นส่วนที่กรุงเทพมหานครจัดเก็บเองอันได้แก่ ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีป้าย ภาษีรถม้าสัตว์ และส่วนที่ราชการอื่นจัดเก็บให้อันได้แก่ ภาษีการค้า ภาษีและค่าธรรมเนียมรถยนต์ ภาษีสุรา ภาษีการพนัน และภาษีสรรพสามิต

ทั้งนี้เมื่อดูจากประมาณการรายได้และรายได้จริงของกรุงเทพมหานคร ดังปรากฏตามตารางแสดงประมาณการรายได้และรายได้จริงของกรุงเทพมหานคร ปี 2530-2534 จะเห็นว่าแม้ประมาณการรายได้ประจำปีจะเพิ่มขึ้น และจัดเก็บจริงได้สูงกว่าประมาณการก็ตาม แต่เนื่องจากงบประมาณการรายจ่ายของกรุงเทพมหานคร จะตั้งตามประมาณการรายรับแต่ละปีจึง

¹ เกริกเกียรติ พิมพ์นเสวีธรรม, การคลังท้องถิ่นและการกระจายอำนาจการคลังในประเทศไทย พิมพ์ครั้งที่ 1, (กรุงเทพมหานคร:2522), หน้า 158.

เท่ากับว่ารายรับกำหนดรายจ่าย ซึ่งในความเป็นจริงมักจะตั้งงบประมาณการรายได้ไว้ต่ำกว่า
เสมอจึงทำให้ตัวเลขรายได้มักจะสูงกว่าประมาณการ

ตารางแสดงประมาณการรายได้และรายได้จริงของกรุงเทพมหานคร*

ปี 2530-2534

หน่วย: ล้านบาท

ปี	ประมาณการ		รายได้จริง		สูง/(ต่ำกว่า)ประมาณการ	
	จำนวนเงิน	% เพิ่มขึ้น	จำนวนเงิน	% เพิ่มขึ้น	จำนวนเงิน	ร้อยละ
2530	5,254.0	-	5,622.0	-	368.0	7.00
2531	5,469.0	4.09	6,281.3	11.73	812.3	14.85
2532	6,900.0	26.16	8,415.9	33.98	1,515.9	21.97
2533	8,600.0	24.64	10,565.3	25.54	1,965.3	22.84
2534	9,140.0	6.28	**9,140.0	-	-	22.85
						-
รวม	35,363.0	-	40,024.5	-	4,661.5	13.18

*ที่มา: แผนพัฒนากรุงเทพมหานคร ฉบับที่ 4. สำนักนโยบายและแผนกรุงเทพมหานคร, หน้า 155.

**ประมาณการ

การที่รายได้จริงเพิ่มขึ้นสูงกว่าประมาณการนั้น นอกจากเหตุผลที่กล่าวคือรายรับ
กำหนดรายจ่ายแล้ว ยังเป็นผลมาจากรายได้ที่กรุงเทพมหานครให้ส่วนราชการอื่นจัดเก็บให้เพิ่ม
ขึ้นสูงแต่รายได้ที่กรุงเทพมหานครจัดเก็บเองนั้นยังเพิ่มในอัตราที่ต่ำอยู่ โดยเฉพาะรายได้จาก

ภาษีอากรและค่าธรรมเนียมที่กรุงเทพมหานครจัดเก็บเองนั้น เมื่อพิจารณาผลการจัดเก็บรายได้ส่วนนี้ในช่วง 4 ปี (พ.ศ. 2530-2533) เปรียบเทียบกับเป้าหมายที่กำหนดไว้ในแผนพัฒนากรุงเทพมหานคร ฉบับที่ 3 ปรากฏว่าเป้าหมายรวมที่กำหนดไว้ 5,948.6 ล้านบาท สามารถจัดเก็บได้ 5,849.0 ล้านบาท ต่ำกว่าเป้าหมาย 99.6 ล้านบาท รายได้ที่จัดเก็บได้ต่ำกว่าเป้าหมายได้แก่ ภาษีบำรุงท้องที่ ส่วนภาษีโรงเรือนและที่ดินก็สูงกว่าประมาณการเล็กน้อยเท่านั้น ดังปรากฏตามตารางเปรียบเทียบเป้าหมายและผลการจัดเก็บภาษีอากรและค่าธรรมเนียมที่กรุงเทพมหานครจัดเก็บเองดังนี้

ตารางเปรียบเทียบเป้าหมายและผลการจัดเก็บภาษีอากรและค่าธรรมเนียมที่

กรุงเทพมหานครจัดเก็บเอง* ช่วงปี 2530-2533

หน่วย: ล้านบาท

ภาษีอากรและค่าธรรมเนียม	เป้าหมาย	จัดเก็บได้	สูง/(ต่ำ) จำนวนเงิน	กว่าเป้าหมาย ร้อยละ
ภาษี				
-โรงเรือนและที่ดิน	4,889.4	4,943.2	53.8	1.10
-บำรุงท้องที่	646.4	450.2	(196.2)	(30.35)
-ป้าย	267.3	303.8	36.5	13.78
ค่าธรรมเนียม				
-เก็บขนมูลฝอย	115.5	123.1	7.6	6.58
-จดทะเบียนยนต์	30.0	28.7	(1.3)	(4.33)
รวม	5,948.6	5,849.0	(99.6)	(1.67)

*ที่มา : แผนพัฒนากรุงเทพมหานคร ฉบับที่ 4, สำนักนโยบายและแผนกรุงเทพมหานคร, หน้า 152.

จะเห็นได้ว่า แม้ว่ากรุงเทพมหานครจะเป็นฐานในการเก็บภาษีที่ใหญ่ที่สุดของประเทศ และยังได้รับการสนับสนุนจากรัฐบาลกลางอีกส่วนหนึ่งก็ตาม แต่รายได้ทั้งหมดก็ยังไม่เพียงพอที่จะรับภาระในการบริหารงานได้ทันกับการขยายตัวของเมืองอยู่ดี กรุงเทพมหานครจึงต้องพิจารณาหาแนวทางระดมเงินทุนใหม่ ๆ ควบคู่ไปกับการเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี ซึ่งเป็นรายได้หลักรวมทั้งปรับโครงสร้างของภาษีให้มีรายได้ที่เพียงพอต่อการพัฒนาเมืองต่อไป

นอกจากกรณีศึกษารายได้ของกรุงเทพมหานครที่ยกตัวอย่างมาแล้วข้างต้นนั้น รายได้ของเขตการปกครองท้องถิ่นอื่น ๆ ในประเทศไทยมักจะมีได้เป็นสัดส่วนกับรายจ่ายเสมอเช่นกัน ซึ่งเป็นผลให้ต้องขอเงินอุดหนุนจากรัฐบาลกลาง ทำให้รัฐบาลกลางสามารถเข้าครอบงำแทรกแซงตรวจสอบท้องถิ่นได้ จึงเป็นสิ่งที่แสดงให้เห็นว่าความเป็นอิสระในการปกครองตนเองของท้องถิ่นนั้นลดน้อยด้อยลง การที่ท้องถิ่นจะหารายได้มากน้อยเพียงใด ย่อมขึ้นอยู่กับความควบคุมของรัฐบาลกลางในการกระจายอำนาจเพื่อการหารายได้ให้แก่ท้องถิ่น แต่ในประเทศไทยท้องถิ่นจะไม่มีอำนาจในการปรับปรุงหรือปรับเปลี่ยนโครงสร้างหลักๆ ของภาษีที่ท้องถิ่นเป็นผู้จัดเก็บเองแต่อย่างใด ทั้ง ๆ ที่ท้องถิ่นเป็นหน่วยการปกครองที่ใกล้ชิดกับประชาชนในท้องถิ่น และรู้ปัญหาข้อบกพร่องของการบริหารการจัดเก็บภาษีนั่น ๆ ดี อีกทั้งโครงสร้างภาษีบำรุงท้องที่ และภาษีโรงเรือนและที่ดิน นั้นเป็นโครงสร้างเดียวกันที่ใช้กับท้องถิ่นทุกแห่งทุกประเภทในประเทศไทย ซึ่งต่างกับในประเทศที่พัฒนาแล้วรัฐบาลกลางจะมอบอำนาจในการจัดหารายได้ให้กับท้องถิ่นอย่างกว้างขวาง ทำให้ท้องถิ่นเติบโตไม่ต้องพึ่งพาเงินอุดหนุนจากรัฐบาลกลาง ประเทศชาติจึงพัฒนาได้อย่างทั่วถึง

จึงเห็นได้ว่า การกระจายอำนาจการคลังให้แก่ท้องถิ่นในประเทศไทย ยังมีได้เป็นอิสระตามหลักของการกระจายอำนาจทางการคลังอย่างแท้จริง สิ่งสำคัญของการกระจายอำนาจทางการคลังของท้องถิ่น จึงขึ้นอยู่กับกระจายอำนาจการคลังให้ท้องถิ่นอย่างเพียงพอ และการบริหารงานท้องถิ่นนั้นทำอย่างไรจึงจะเหมาะสม แต่ต้องคำนึงถึงขีดความสามารถของหน่วยการปกครองท้องถิ่นนั้นๆ ด้วย² โดยรัฐบาลกลางจะต้องปรับปรุงระบบการจัดเก็บรายได้

² วีระ อรรถมงคล, "รายได้ของเทศบาลกับภาษีอากร", รัฐสภาสาร 19 ฉบับที่ 1 (มกราคม 2534) : หน้า 53.

ทางภาษีอากร หาแนวทางเพิ่มประสิทธิภาพของบุคลากร และการบริหารงานคลังให้สูงขึ้น แต่ในขณะเดียวกันท้องถิ่นก็ต้องคำนึงถึงขีดความสามารถของประชาชนผู้เสียภาษีด้วย นอกจากนี้รัฐบาลกลางจะต้องเพิ่มอำนาจและความเป็นอิสระในการจัดเก็บภาษีให้มากขึ้น เพื่อให้ท้องถิ่นสามารถเลี้ยงตนเองได้ โดยไม่ต้องพึ่งพาเงินอุดหนุนจากรัฐบาลกลาง และให้รัฐบาลกลางคุ้มครองเฉพาะด้านนโยบายการบริหารประเทศที่สำคัญให้ท้องถิ่นปฏิบัติตามเท่านั้น³

3.2 ด้านโครงสร้างของภาษี

โครงสร้างของภาษีอันประกอบด้วยฐานภาษี และอัตราภาษี รวมทั้งการยกเว้นหรือการลดหย่อนของกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่ กับกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้นจะเห็นได้ว่ามีลักษณะที่ไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีและเป็นสาเหตุสำคัญประการหนึ่งที่ทำให้รายได้จากการเก็บภาษีนั้นๆ ไม่เพียงพอต่อการพัฒนาท้องถิ่น ในที่นี้จะได้กล่าวถึงปัญหาข้อบกพร่องของโครงสร้างภาษีทั้งสอง โดยแยกพิจารณา ดังนี้

3.2.1 ฐานภาษีและอัตราภาษี

โดยหลักการแล้วทรัพย์สินประเภทอสังหาริมทรัพย์ในประเทศเราควรจะมีราคาเดียว แต่ในปัจจุบันราคาที่ดินที่จะเสียภาษีบำรุงท้องที่นั้น ฐานภาษีจะใช้ราคาปานกลางของที่ดิน โดยกำหนดจากราคาซื้อขายที่ดินสามรายที่ซื้อขายในท้องที่นั้น ภายในเวลาไม่เกิน 1 ปีก่อนกำหนดวันประเมิน โดยจะมีคณะกรรมการแต่ละจังหวัดเป็นผู้ประเมินทุกรอบระยะเวลา 4 ปี ซึ่งราคาปานกลางที่ดินดังกล่าวนี้จะแตกต่างกับราคาประเมินที่ดินของกรมที่ดินที่ใช้เป็นฐานในการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินและในทางปฏิบัติราคาปานกลางนี้ต่ำกว่าราคาตลาดค่อนข้างมาก โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อราคาซื้อขายครั้งสุดท้ายสามารถนำตัวเฉลี่ย โดยมีได้คำนึงถึงที่ตั้งหรือสภาพของที่ดิน และข้อบังคับอย่างอื่น

³ วีระ อรรถมงคล, รายได้ของเทศบาลกับภาษีอากร, หน้า 70.

นอกจากนี้อัตราภาษีบำรุงท้องที่นี้จะเสียตามบัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่ ซึ่งมีจุดบกพร่องที่สำคัญ คือ อัตราภาษีที่ใช้ยังมีลักษณะถดถอย (Regressive rate) คือยิ่งที่ดินมีมูลค่าสูงเท่าใด กลับเสียภาษีในอัตราที่ลดลงโดยลำดับ ผู้ถือครองทรัพย์สินมากกลับเสียภาษีน้อยกว่าผู้ถือครองทรัพย์สินน้อย ซึ่งก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีเป็นอย่างมาก ทั้ง ๆ ที่เจ้าของที่ดินที่มีมูลค่าสูงมากเพียงใด ความมั่งคั่งของผู้เป็นเจ้าของก็จะมีมากขึ้นเป็นสัดส่วนกัน ดูตามตารางบัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่ ซึ่งแสดงถึงลักษณะถดถอยของภาษีดังนี้

ตารางแสดงความถดถอยของอัตราภาษีบำรุงท้องที่*

ชั้น	จำนวนภาษี	ราคาปานกลางของที่ดินต่อไร่	อัตราเฉลี่ย** (ร้อยละ)	อัตราที่เพิ่ม*** (ร้อยละ)
1	0.50	200	0.3	-
2	1.00	400	0.3	0.3
-	-	-	-	-
-	-	-	-	-
29	50.00	10,000	0.5	0.5
30	55.00	15,000	0.4	0.1
31	60.00	20,000	0.3	0.1
32	65.00	25,000	0.3	0.1
33	70.00	30,000	0.3	0.1
34	เกินไร่ละ 30,000 บาท ให้เสียภาษีไร่ละดังต่อไปนี้ (1) สำหรับราคาปานกลางของที่ดิน 30,000 บาทแรก ให้เสียภาษี 70 บ.			

ตารางแสดงความถดถอยของอัตราภาษีบำรุงท้องที่* (ต่อ)

ชั้น	จำนวนภาษี	ราคาปานกลางของ ที่ดินต่อไร่	อัตราเฉลี่ย** (ร้อยละ)	อัตราที่เพิ่ม*** (ร้อยละ)
	(2) สำหรับราคาปานกลางของที่ดินส่วนที่ เกิน 30,000 บาท ให้เสียทุก ๆ 10,000 บาทต่อ 25 บาท เศษของ 10,000 บาท ถ้าถึง 5,000 บาทให้ ถือเป็น 10,000 บาท ถ้าไม่ถึง 5,000 บาท ให้ปัดทิ้ง		0.3	0.1

หมายเหตุ : * ตามบัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่มาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่

$$** \text{ อัตราภาษีโดยเฉลี่ย} = \frac{\text{จำนวนภาษีรวม}}{\text{ฐานภาษีรวม}}$$

$$*** \text{ อัตราภาษีส่วนที่เพิ่ม} = \frac{\text{จำนวนภาษีที่เพิ่ม}}{\text{ฐานภาษีที่เพิ่มขึ้น}}$$

โครงสร้างอัตราภาษีแบบถดถอยมีลักษณะที่ว่า เมื่อฐานของภาษีขยายใหญ่ขึ้น ค่าของ
อัตราภาษีส่วนที่เพิ่มจะมีค่าน้อยกว่าอัตราภาษีโดยเฉลี่ย จากตารางตัวอย่างข้างต้นจะพบว่า
ความถดถอยของภาษีได้เกิดขึ้นในชั้นที่ 1-29 และตั้งแต่ชั้นที่ 30-34 อัตราภาษีจะคงที่มาตลอด

ถ้าพิจารณาว่าราคาที่ดินปัจจุบันส่วนใหญ่จะตกอยู่ในชั้นที่ 30-34 คือราคาตั้งแต่ไร่ละ
20,000 บาท ขึ้นไปแล้วอัตราภาษีชั้นที่ต่ำกว่าชั้นที่ 30 แทบไม่มีที่ใช้ จึงอาจกล่าวได้ว่าอัตรา
ภาษีบำรุงท้องที่ในปัจจุบันมีอัตราคงที่

ส่วนกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน ฐานภาษีจะใช้ค่ารายปีของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น หมายถึงจำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรจะให้เข้าได้ในปีหนึ่ง ๆ ถ้าทรัพย์สินนั้นให้เข้า แต่ถ้าทรัพย์สินมิได้มีการให้เข้า แต่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษี การกำหนด "ค่ารายปี" ก็อาศัยการเทียบเคียงค่าเช่า ที่เก็บจากทรัพย์สินที่มีลักษณะใกล้เคียงกัน การกำหนดให้ใช้ค่ารายปีดังกล่าวเป็นฐานในการเสียภาษีนี้ทำให้เกิดความไม่ชัดเจนว่าภาษีนี้นี้เป็นภาษีอะไร ถึงแม้ชื่อของภาษีนี้นี้จะไม่ใช้ชื่อภาษีทรัพย์สินโดยตรง แต่เมื่อพิจารณาโดยหลักการแล้วจัดได้ว่าเป็นภาษีทรัพย์สินลักษณะหนึ่ง ดังนั้นเหตุผลในการเสียภาษีจึงควรอยู่ที่การดำรงอยู่ของทรัพย์สิน การจะมีคนเข้าไปเช่าหรือไม่ มีค่ารายปีหรือไม่ เหล่านี้ไม่ใช่ประเด็น ประเด็นอยู่ที่ทรัพย์สินนั้นดำรงอยู่หรือไม่ ถ้าทรัพย์สินดำรงอยู่ภาระในการให้บริการแก่ทรัพย์สินนั้นมี ทรัพย์สินนั้นก็จะต้องเสียภาษี⁴

การคิดคำนวณภาษีโดยใช้ค่ารายปีเป็นฐานภาษีนั้น เป็นการคิดคำนวณโดยใช้ฐานรายได้ คือผู้ที่ต้องเสียภาษีจะต้องมีรายได้จากทรัพย์สินนั้น ๆ ปีหนึ่งเป็นจำนวนเท่าใด ก็เอาจำนวนเงินนั้นเป็นฐานในการเสียภาษี ซึ่งทำให้กลายเป็นภาษีเงินได้ที่เก็บจากค่าเช่า เป็นการซ้ำซ้อน จะต้องแยกเป็นคนละฐานให้ชัดเจน นอกจากนี้การใช้ฐานค่ารายปีในการคิดคำนวณภาษียังเป็นจุดอ่อนที่ทำให้เกิดการทุจริต โดยเจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างซึ่งให้เช่าอาจแสดงค่าเช่าต่ำกว่าค่ารายปีเป็นอันมาก เพื่อให้เสียภาษีน้อยที่สุด และเป็นช่องทางของเจ้าหน้าที่ในการกำหนดค่ารายปีโดยรู้กันกับเจ้าของโรงเรือนก็ได้ ซึ่งจะได้กล่าวถึงในหัวข้อปัญหาด้านการบริหารการจัดเก็บต่อไป

นอกจากนี้อัตราภาษีโรงเรือนและที่ดินจะเสียในอัตราร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี ซึ่งยังไม่มีความเป็นธรรมอยู่มาก เพราะเป็นอัตราที่ใช้เหมือนกันทั่วประเทศ คล้าย ๆ กับเป็นภาษีของรัฐบาลกลาง คือไม่ได้เก็บแตกต่างกันไปตามความต้องการของท้องถิ่น ทั้งนี้เพราะท้องถิ่นแต่ละท้องถิ่นอาจมีภาระในการบริการประชาชนหรือประชาชนมีความพร้อมที่จะเสียภาษีแตกต่างกันไป⁵

⁴ สมชัย ฤชุพันธ์. "แนวทางศึกษาภาษีทรัพย์สิน", เอกสารภาษีอากร (มกราคม 2535) : หน้า 21.

⁵ เรื่องเดียวกัน : หน้า 19.

3.2.2 การยกเว้นและการลดหย่อน

ภาษีบำรุงท้องที่ จะมีการยกเว้นที่ดินจำนวนหนึ่งจากฐานภาษีคือไม่ต้องเสียภาษีเลย เป็นการยกเว้นภาษีให้แก่ที่ดินในครอบครองในจำนวนคงที่ไม่ว่ามูลค่าที่ดินจะสูงต่ำแตกต่างกันอย่างไร เพราะที่ดินในจุดใดจุดหนึ่งของเมือง จะมีราคาแตกต่างกันไปจากที่ดินอีกจุดหนึ่งของเมือง และแม้ที่ดินที่อยู่ในบริเวณใกล้เคียงกันอาจมีมูลค่าของที่ดินที่แตกต่างกันได้ ดังนั้นการยกเว้นที่ดินในจำนวนคงที่เช่นนี้ เมื่อดูผิวเผินแล้วเหมือนกับเป็นธรรมแก่เจ้าของที่ดิน แต่ที่จริงแล้วมีลักษณะไม่เป็นธรรม ยิ่งมูลค่าของที่ดินมีมูลค่าสูงเท่าใด ความไม่เป็นธรรมยิ่งมากขึ้นเท่านั้น^๕ และอัตราการยกเว้นที่ดินที่ไม่ต้องเสียภาษีนั้นก็มีมากเกินไป ทำให้ที่ดินส่วนใหญ่ได้รับการยกเว้นโดยไม่ต้องเสียภาษี ตัวอย่างเช่น ที่ดินที่อยู่นอกเขตเทศบาลและสุขาภิบาลนั้นจะได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีจำนวนถึง 5 ไร่ ซึ่งเมื่อเทียบกับขนาดการถือครองที่ดินเพื่อการเกษตรทั่วประเทศซึ่งตกครอบครัวละไม่เกิน 15 ไร่แล้ว จำนวนที่ดินที่ได้รับการยกเว้นนั้นจะมีประมาณ 1 ใน 3 ของที่ดินทั้งหมด

นอกจากนี้การลดหย่อนอัตราภาษีบำรุงท้องที่แก่ชาวไร่ชาวนาคือกำหนดให้ที่ดินที่ใช้ในการเพาะปลูกพืชล้มลุก ก็ให้เสียภาษีเพียงกึ่งหนึ่งของภาษีที่ต้องเสียและหากให้เจ้าของที่ดินเป็นผู้ดำเนินการเองก็จะเสียภาษีไม่เกินไร่ละ 5 บาท การกำหนดเช่นนี้ได้เป็นการเปิดช่องโหว่ให้แก่เจ้าของที่ดินหรือผู้ที่ต้องการซื้อที่ดินไว้เก็งกำไร ตัวอย่างเช่น มีที่ดินในกรุงเทพมหานครมีราคาปานกลางไร่ละ 400,000 บาทถึง 500,000 บาท จะต้องเสียภาษีไร่ละ 400 บาท แต่ถ้าซื้อไว้แล้วปล่อยให้รกร้างว่างเปล่าจะต้องเสียถึงไร่ละ 800 บาท ซึ่งถ้าพิจารณาช่องโหว่ของกฎหมายจะทำให้เจ้าของที่ดินเสียภาษีลดลงอย่างมากคือถ้าเจ้าของที่ดินให้ผู้อื่นปลูกพืชล้มลุก จะเสียภาษีเพียงไร่ละ 200 บาท แต่ถ้าเขาเป็นผู้ปลูกพืชล้มลุกเองเขาจะเสียภาษีเพียงไร่ละ 5 บาทเท่านั้น นอกจากนี้ยังมีการตีความกฎหมายว่าในการเพาะปลูกด้วยตนเองนั้น ผู้เป็นเจ้าของที่ดินไม่จำเป็นต้องลงมือไปเพาะปลูกด้วยตนเอง ดังนั้นจึงเห็นได้ว่า เจ้าของที่ดินมี

^๕ โกรยท ธิตยาคินันท์, "โฉมหน้าใหม่ของภาษีทรัพย์สินในประเทศไทย", สรุปรายการสาส์น (กันยายน 2534) : หน้า 63.

โอกาสที่จะหลบเลี่ยงการเสียภาษีอย่างถูกต้องตามกฎหมายได้แล้วแต่ว่าผู้ใดจะรู้จักใช้ช่องโหว่ของกฎหมายดังกล่าวมาเป็นประโยชน์แก่ตนเอง⁷

ส่วนภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้นจุดบกพร่องที่สำคัญที่สุดของโครงสร้างภาษีโรงเรือนและที่ดิน คือการยกเว้นภาษีสำหรับโรงเรือนและที่ดินที่เจ้าของอาศัยอยู่เอง โดยไม่ได้คำนึงถึงมูลค่าบ้านและที่ดิน คือการยกเว้นโรงเรือนและที่ดินไม่ว่าจะมีมูลค่าสูงหรือต่ำเพียงใด ก็ได้รับการยกเว้นเท่า ๆ กัน อันเป็นลักษณะของความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้ที่มีฐานะต่างกันมาก เมื่อพิจารณาจากมูลค่าของบ้านและที่ดิน นอกจากนี้ในกรณีที่เจ้าของบ้านและที่ดินไม่ได้อาศัยอยู่เอง แต่ให้ผู้อื่นเช่า เจ้าของทรัพย์สินยังสามารถผลักภาระภาษีไปยังผู้เช่าในรูปของค่าเช่าได้อีก ซึ่งหากพิจารณาโดยสภาพทั่วไปผู้เช่าบ้านอยู่มักจะเป็นผู้มีรายได้น้อยอยู่แล้วทำให้ความไม่เป็นธรรมของภาษียิ่งเด่นชัดขึ้น คือผู้ที่เป็นเจ้าของบ้านที่อยู่ในบ้านตนเองนั้นนอกจากจะไม่ต้องเสียภาษีแล้ว หากมีบ้านให้ผู้อื่นเช่า ยังไม่ต้องเสียภาษีอีกต่างหาก

ยิ่งไปกว่านั้น เมื่อพิจารณาจากประโยชน์ที่ได้รับจากบริการสาธารณะที่รัฐบาลท้องถิ่นให้แก่ประชาชนในเขตการปกครองแล้ว จะเห็นความไม่เป็นธรรมระหว่างเจ้าของบ้านกับผู้เช่าชัดเจนขึ้นอีก เพราะบริการสาธารณะต่าง ๆ นั้นเกิดขึ้นได้จากรายได้ภาษีนั่นเอง ซึ่งผู้เช่าจะเป็นผู้เสียค่าบริการสาธารณะผ่านภาษีโรงเรือนและที่ดิน แต่ในขณะเดียวกัน เจ้าของบ้านซึ่งก็ได้รับประโยชน์จากบริการสาธารณะต่าง ๆ พร้อม ๆ กันกับผู้เช่า แต่กลับไม่ต้องเสียค่าภาษีในบริการสาธารณะนั้น ๆ แต่อย่างใด และโดยความเป็นจริงแล้ว เจ้าของบ้านจะได้รับประโยชน์จากบริการสาธารณะของท้องถิ่นมากกว่าผู้เช่าเสียอีก เพราะบริการสาธารณะเหล่านั้นมีส่วนทำให้มูลค่าบ้านและที่ดินสูงขึ้น⁸

⁷ เกริกเกียรติ พิพัฒนเสริธรรม, การคลังท้องถิ่นและการกระจายอำนาจทางการคลังในประเทศไทย, หน้า 221.

⁸ ไกรยุทธ อรรถยาสินนท์, โฉมหน้าใหม่ของภาษีทรัพย์สินในประเทศไทย, สรรพากรสาส์น, หน้า 63.

ตามกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินเดิมตั้งแต่มีการออกกฎหมายครั้งแรกมีการกำหนดให้โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งเจ้าของอยู่เอง นั้นจะต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินด้วย แต่ต่อมาได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมยกเว้นการจัดเก็บดังกล่าวตั้งแต่ปี พ.ศ.2475 เป็นต้นมา ซึ่งการยกเว้นโรงเรือนและที่ดินที่เจ้าของอยู่เองไม่ต้องเสียภาษีนี้ ทำให้ฐานภาษีแคบลง ท้องถิ่นขาดรายได้จำนวนมาก ทั้งนี้เพราะว่าโรงเรือนที่เจ้าของอยู่เองนี้เป็นสัดส่วนที่สูงสำหรับบ้านพักอาศัยในประเทศไทย ซึ่งได้มีการประเมินในกรุงเทพมหานคร ในเขตที่มีการล้อมตัวอย่าง ซึ่งเป็นเขตพื้นที่ขนาดเล็กมาก บางเขตในเขตกรุงเทพมหานครว่า ถ้าหากโรงเรือนที่เจ้าของอยู่เองมีค่ารายปีที่จะได้รับจากค่าเช่าคิดเพียงร้อยละ 1 ของมูลค่าโรงเรือนและที่ดินแล้ว รายได้จากภาษีโรงเรือนและที่ดินจะเพิ่มขึ้นมาก สัดส่วนของการเพิ่มขึ้นอยู่กับเขตพื้นที่ดังกล่าวเป็นเขตที่มีบ้านพักอาศัยหรือเขตการค้า รายละเอียดของการเพิ่มรายได้ในเขตพื้นที่การศึกษาในเขตกรุงเทพมหานครได้แสดงไว้ในตารางดังนี้

ตารางแสดงรายได้ที่จะเก็บได้เพิ่มถ้าไม่ยกเว้นบ้านที่เจ้าของอยู่เอง^๑

ในเขตพื้นที่กรุงเทพมหานคร

หน่วย : บาท

เขตศึกษา	ที่เก็บได้จริง ปัจจุบัน 2532 (1)	ที่จะเก็บได้จาก บ้านเจ้าของอยู่เอง สมมติค่าเช่ารายปี 1% ของมูลค่าบ้าน (2)	(2) เป็นร้อยละ ของ (1)
กรณีศึกษา กทม.			
เขตการค้าและการอยู่อาศัย	1,488,082.28	160,405.13	10.8
เขตที่อยู่และบ้านจัดสรร	85,958.20	261,068.25	303.7
เขตเกษตรและที่ว่าง	66,404.11	150,589.00	226.8
เขตที่อยู่และเกษตร	90,928.80	131,252.06	144.3
เขตเกษตรและจัดสรรที่ดิน	519.40	216,413.50	41,666.1
เขตเกษตรและจัดสรรที่ดิน	10.40	158,384.31	1,522,926.1

จากตารางดังกล่าวข้างต้น จะเห็นได้ว่า การยกเว้นโรงเรือนที่เจ้าของอยู่เองนั้นทำให้กรุงเทพมหานคร ขาดรายได้เป็นจำนวนมาก ดังนั้น จึงควรมีการกำหนดให้กฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินรวมโรงเรือนและที่ดินที่เจ้าของอยู่เองเป็นส่วนหนึ่งของฐานภาษี จะทำให้รายได้ของกรุงเทพมหานครเพิ่มขึ้นจำนวนหนึ่งอย่างแน่นอนและยังทำให้ภาษีดังกล่าวเป็นภาษีที่มีความเป็นธรรมระหว่างผู้ที่อยู่บ้านที่ตนเองเป็นเจ้าของ และผู้ที่ต้องเช่าบ้านผู้อื่นอยู่

^๑ TDRI, รายงานการศึกษาฉบับสมบูรณ์โครงการการศึกษาเพื่อการพัฒนากรอบการวางแผนพัฒนากรุงเทพมหานคร ฉบับที่ 4, สำนักนโยบายและแผน กรุงเทพมหานคร, 2534 หน้า 502.

นอกจากนี้ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ยังมีการลดหย่อนในกรณีที่เจ้าของโรงเรือนได้ติดตั้ง ส่วนที่สำคัญมีลักษณะเป็นเครื่องจักรกลไก เครื่องกระทำหรือเครื่องกำเนิดลิ้นค้ำเพื่อใช้ดำเนินการอุตสาหกรรมบางอย่าง เช่น โรงสี โรงเลื่อย ฯลฯ ขึ้นในโรงเรือนนั้น ๆ ในการประเมิน ได้ให้ลดค่ารายปีเหลือ 1 ใน 3 ของค่ารายปีของทรัพย์สินนั้น ซึ่งเป็นเหตุหนึ่งที่ทำให้เจ้าของโรงเรือนยื่นข้อความเท็จหรือนำยานหลักฐานเท็จมาแสดงเพื่อหลีกเลี่ยงการคำนวณค่ารายปีแห่งทรัพย์สินของตนตามที่ควรจะเสีย ซึ่งเห็นว่าขณะที่ยกกฎหมายปีพ.ศ. 2475 มีนโยบายส่งเสริมอุตสาหกรรมโดยการลดค่าภาษีของท้องถิ่นลงแต่ในปัจจุบันไม่ควรจะเป็นเช่นนั้น เพราะมีนโยบายส่งเสริมอุตสาหกรรมของหน่วยงานอื่นอีกมาก ในกรณีนี้ถ้าหากรัฐบาลต้องการจะสนับสนุนการตั้งโรงงานอุตสาหกรรมด้วยการลดภาระภาษีท้องถิ่นแล้ว รัฐบาลกลางควรเป็นผู้รับภาระนั้นแทน ไม่ควรให้ท้องถิ่นเป็นผู้รับภาระ กล่าวคือแทนที่จะให้มีการลดหย่อนภาษีทรัพย์สินก็ควรให้การเสียภาษีท้องถิ่นนั้นเป็นเครดิตภาษีที่จะไปหักออกจากภาษีเงินได้ หรือภาษีการค้าได้แทน เพราะการให้รัฐบาลกลางเป็นผู้รับภาระย่อมทำให้รัฐบาลกลางระมัดระวังในการลดภาระภาษีท้องถิ่นให้กับโรงงานอุตสาหกรรมต่าง ๆ ว่าควรจะลดหรือลดมากน้อยเพียงไร เพราะการกระทำเช่นนั้นย่อมทำให้รัฐบาลกลางขาดรายได้ภาษี¹⁰

3.3 ด้านการบริหารการจัดเก็บ

การบริหารการจัดเก็บภาษีใด ๆ นั้นเป็นเรื่องยากที่จะทำให้บรรลุตามเป้าหมายที่วางไว้ การบริหารการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่และภาษีโรงเรือนและที่ดินก็เช่นกัน หากขาดซึ่งตัวบทกฎหมายที่รัดกุมชัดเจน เครื่องมือที่ทันสมัย วิธีการที่ถูกต้อง รวมทั้งเจ้าหน้าที่ที่ดำเนินการจัดเก็บที่มีความรู้ความสามารถเฉพาะด้านและความร่วมมือของประชาชนผู้เสียภาษีแล้ว ผลที่ออกมาย่อมจะเป็นในทางลบเสียมากกว่า ดังนั้นจึงขอแยกปัญหาของการบริหารการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่กับภาษีโรงเรือนและที่ดินออกเป็นดังนี้

¹⁰ วิริยะ นามศิริพงศ์พันธ์, การปฏิรูปภาษีทรัพย์สินในประเทศไทย, เอกสารภาษีอากร, ฉบับที่ 46 ปีที่ 4 (กรกฎาคม 2528) หน้า 56.

3.3.1 ตัวอย่างกฎหมาย

กฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน

กฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินบัญญัติมาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2475 และใช้บังคับมาจนถึงปัจจุบัน ดังนั้นถ้อยคำสำนวนจึงไม่ชัดเจน ครอบคลุม และสอดคล้องกับสภาพการณ์ในปัจจุบัน จึงสร้างปัญหาในการปฏิบัติจัดเก็บมากมาย ซึ่งมีผลทำให้รายได้จากการจัดเก็บภาษีไม่เพียงพอต่อการพัฒนาท้องถิ่นเท่าที่ควร โดยมีรายละเอียดดังนี้

เริ่มต้นจะกล่าวถึงข้อความเบื้องต้นตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน ในเรื่องของทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษีตามมาตรา 6 (1) ได้บัญญัติแยกประเภทของทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษีเป็น 2 ประเภทใหญ่ ๆ คือ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ กับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ซึ่งทรัพย์สินประเภทแรกคำว่า "สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ" นั้นหมายถึงอะไรกฎหมายไม่ได้ระบุไว้ชัดเจน จะต้องมีการตั้งคณะกรรมการขึ้นมาพิจารณาตีความเสมอว่ากรณีใดจึงจะเป็นทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี จนมีการนำคดีขึ้นสู่ศาลมากมาย ตัวอย่างคำพิพากษาฎีกาที่เกิดขึ้นจากกรณีพิพาทในการตีความคำว่า สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ และศาลตัดสินว่าเป็นกรณีที่เข้าข่ายต้องเสียภาษี เช่น ท่าเรือ สะพาน อ่างเก็บน้ำ เจดีย์ อนุสาวรีย์ ถึงเก็บน้ำมันขนาด 10,000 ลิตรก่อสร้างติดที่ดินเป็นการถาวรใช้เก็บสินค้าน้ำมัน (ฎีกาที่ 397/2521) คานเรือ (ฎีกาที่ 656/2477) เครื่องจักรผสมคอนกรีตที่ติดตั้งถาวรกับพื้นดิน (ฎีกาที่ 2587/2534) ส่วนทรัพย์สินประเภทที่สอง คือ ที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น หมายถึงที่ดินซึ่งปลูกสร้างโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ และบริเวณต่อเนื่องกัน ซึ่งตามปกติใช้ไปด้วยกันกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ๆ แสดงให้เห็นว่า ที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนก็ต่อเนื่องกับสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ก็ต่อเนื่องเกี่ยวเนื่องสัมพันธ์กัน ซึ่งในกรณีที่ที่ดินซึ่งปลูกสร้างโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ นั้นไม่มีปัญหา แต่สำหรับกรณีบริเวณต่อเนื่องนั้นกฎหมายบัญญัติไว้ไม่ชัดเจน จะต้องมีการตีความเช่นกันว่าแค่ไหน เพียงใด จึงจะถือว่าต่อเนื่อง จนมีการนำคดีขึ้นสู่ศาลในการพิพาทกันในเรื่องนี้ เพราะการคิดค่ารายปีจากที่ดินซึ่งต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้าง หากเป็นที่ดินต่อเนื่องของหลายโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในบริเวณเดียวกัน แล้วคิดค่ารายปีโดยถือว่าเป็นที่ดินต่อเนื่องของโรงเรือนหรือสิ่งปลูก

สร้างใดโดยเฉพาะ คำรายปีอาจคลาดเคลื่อนกับความเป็นจริงได้ ตัวอย่างสิ่งปลูกสร้างประเภท สนามน็อกบอร์ต (ฎีกาที่ 3820/2534) เป็นต้น

ต่อมาในภาค 1 กรณีทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน ก็บัญญัติไว้ไม่ชัดเจนในบางกรณีดังเช่น ตามมาตรา 10 บัญญัติไว้ว่า "โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งเจ้าของอยู่เองหรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษา และมีได้ใช้เป็นที่พักอาศัยหรือประกอบการอุตสาหกรรม ไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน มักจะมีปัญหามาสู่ศาลเสมอ

สาระสำคัญของมาตรา 10 กรณีที่จะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้น ประกอบด้วยองค์ประกอบสองประการคือ

ประการที่ 1 ต้องเป็นโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นซึ่งเจ้าของอยู่เองหรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษา

ประการที่ 2 โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นนั้นต้องมีได้ใช้เป็นที่พักอาศัยหรือประกอบการอุตสาหกรรม

เมื่อพิจารณาบทบัญญัติดังกล่าวแล้ว คำว่า เจ้าของอยู่เองนั้นเป็นความหมายทั่วไปที่เรารู้กันอยู่คือ เจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินหรือบ้านนั้นอยู่อาศัยในบ้านหรือกินอยู่หลับนอนในบ้านนั้นเอง แต่มีปัญหว่าโรงเรือนที่เจ้าของอยู่เองนั้น หากอยู่หลายหลังจะได้รับการยกเว้นตามมาตรานี้หรือไม่ เมื่อพิจารณาจากถ้อยคำในมาตรานี้มิได้ห้ามไว้ ดังนั้นโรงเรือนที่เจ้าของอยู่เองจึงอาจมีอยู่หลายหลัง ซึ่งก็คงไม่จำกัดว่า การอยู่ในโรงเรือนนั้นจะต้องอยู่ทุกวัน หากมาอยู่เป็นครั้งคราว เช่นมีภูมิลำเนาอยู่ต่างจังหวัด และมีบ้านอยู่ต่างจังหวัด แต่เนื่องจากมีธุรกิจอยู่ในกรุงเทพฯ ซึ่งจำเป็นต้องมาติดต่อ จึงซื้อบ้านไว้หลังหนึ่งที่กรุงเทพฯ เมื่อไปมาก็พักในบ้านหลังนั้น เช่นนี้ก็อยู่ในความหมายที่ว่าเจ้าของอยู่เอง ประการสำคัญคือเจ้าของต้องได้อยู่เองจริงๆ หรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษา และมีได้ใช้เป็นที่พักอาศัยหรือประกอบการอุตสาหกรรม (ฎีกาที่ 1236/2531) ดังนั้นจึงเท่ากับกฎหมายเปิดช่องยกเว้นภาษีให้กับโรงเรือนที่เจ้าของอยู่เองมีอยู่หลายหลังก็ได้

และปัญหาที่เป็นกรณีพิพาทเนื่องจากถ้อยคำในมาตรานี้ไม่ชัดเจนอีกกรณีหนึ่งคือ คำว่า เจ้าของอยู่เองนั้นหากเป็นนิติบุคคล เช่นบริษัทจำกัด ห้างหุ้นส่วนจำกัด สมาคม สโมสร เหล่านี้ มีโอกาสที่จะอยู่ในความหมายของคำว่าเจ้าของอยู่เองหรือ ให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษาตามความใน มาตรา 10 อันเป็นเหตุที่จะให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน เนื่องจากขณะที่ บัญญัติกฎหมาย พ.ศ.2475 นี้ยังไม่มีโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างใหม่ ๆ เกิดขึ้นอย่างมากมายเช่น ในปัจจุบัน การที่กฎหมายมิได้กำหนดไว้ชัดเจนย่อมทำให้เกิดเป็นกรณีที่ต้องตีความ และเป็นคดีข้อ พิพาทขึ้นสู่ศาล จึงต้องยึดเอาคำพิพากษาฎีกาออกเป็นแนวบรรทัดฐานเทียบเคียงแทน ซึ่งมีคำ พิพากษาฎีกาที่วินิจฉัยเกี่ยวกับกรณีที่ไม่ถือว่านิติบุคคลนั้นอยู่เองหรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษา เช่น ที่ ทำการธนาคารสาขา (ฎีกาที่ 3029/2525) อาคารสำนักงานให้พนักงานทำงานด้านธุรกิจของ นิติบุคคล (ฎีกาที่ 935/2526) ธนาคารใช้อาคารเป็นสำนักงานประกอบธุรกิจธนาคาร (ฎีกาที่ 3298/2526) อาคารของนิติบุคคลมีโรงเรือนที่เป็นสำนักงานและโรงงานปะปนกัน (ฎีกาที่ 23/2527) บ้านพักคนงานซึ่งนิติบุคคลให้เช่าอยู่อาศัย เนื่องจากเมื่อเลิกงานแล้วกลับ บ้านไม่ได้ (ฎีกาที่ 336/2529) ใช้อาคารพิพาทเป็นสำนักงานหรือโรงอาหารหรือจอดรถ (ฎีกา ที่ 3540/2528) ใช้โรงเรือนบางหลังเป็นที่ทำการฝ่ายบริหาร บางหลังใช้เป็นติดตั้งเครื่องทำ ความเย็น (ฎีกาที่ 4005/2528 ประชุมใหญ่) บ้านพักคนงาน ห้องน้ำ ห้องส้วมของนิติบุคคล (ฎีกาที่ 335/2529) สำนักงานนายช่าง สถานพยาบาล (ฎีกาที่ 2543/2529) โรงเรือนของ นิติบุคคลให้คนอื่นเช่าบางชั้นและบางชั้นใช้เป็นสำนักงานฝ่ายบริหารและติดต่อธุรกิจของนิติบุคคล นั้น (ฎีกาที่ 337/2530)

ตามแนวคำพิพากษาฎีกาดังกล่าวที่ยกมานั้น จะเห็นได้ว่าบริษัทนิติบุคคลต่าง ๆ อ้างว่า สำนักงานประกอบธุรกิจ สำนักงานสาขาของธนาคาร โรงอาหาร ที่พักของคนงานซึ่งเมื่อเลิก งานแล้วกลับไม่ได้ จำเป็นต้องค้างคืนอยู่ หรือโรงจอดรถของพนักงานของนิติบุคคลนั้นควรได้รับ งดเว้นภาษีตามมาตรา 10 ทั้ง ๆ ที่ลักษณะของสำนักงานหรืออาคารต่าง ๆ ที่อ้างมานั้นโดย สภาพแล้วไม่อยู่ในความหมายของคำว่าเจ้าของอยู่เองหรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษาแต่อย่างใด ดัง นั้นการที่กฎหมายบัญญัติไว้ไม่ชัดเจนดังกล่าว จึงเป็นปัญหาที่ผู้เสียภาษีจะต้องติดตามจากแนวคำ พิพากษาฎีกาว่าพฤติการณ์หรือกรณีเช่นไรที่จะถือได้ว่านิติบุคคลนั้นอยู่เองหรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษา โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างของตน อันจะได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน

แต่อย่างไรก็ตาม ปัญหาที่ต้องพิจารณาตามตัวบทกฎหมายคือ พฤติการณ์หรือกรณี
อย่างไรจึงจะถือว่าเป็นกรณีที่เจ้าของคือนิติบุคคลนี้เองหรือให้ผู้อื่นอยู่เฝ้ารักษา ตามความใน
พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินมาตรา 10 ซึ่งคงเปรียบเทียบกับบุคคลธรรมดาที่อาศัยอยู่ใน
บ้านเรือนของตัวเองเป็นสำคัญ แต่ในทางปฏิบัติโดยสภาพความเป็นจริงนั้นเป็นการยากมากที่
เดียวที่จะเทียบเคียงกันได้เช่นนั้น เพราะสภาพของนิติบุคคลนั้นย่อมแสดงออกซึ่งเจตนาผ่านทางผู้
แทนของนิติบุคคลไม่อาจมองเห็นได้ง่ายเช่นบุคคลธรรมดาทั่วไปซึ่งมีบ้านเรือนอยู่เอง

และในภาค 1 นี้ปัญหาด้านตัวบทกฎหมายที่สำคัญอีกมาตราคือ มาตรา 8 ในเรื่องการ
กำหนดค่ารายปีเพื่อเป็นฐานในการคิดคำนวณเพื่อเสียภาษี กฎหมายบัญญัติไว้ว่า "ค่ารายปีหมายถึง
ถึงจำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เข้าได้ในปีหนึ่ง ๆ ถ้าทรัพย์สินนั้นให้เข้า ให้ถือว่าค่าเช่า
นั้นเป็นค่ารายปี แต่ถ้าเป็นกรณีที่มีเหตุผลสมควรที่ทำให้เจ้าหน้าที่เห็นว่า ค่าเช่านั้นมีใช้จำนวน
เงินอันสมควรที่จะให้เข้าได้ในปีหนึ่ง ๆ ไซ้ ทำนองว่าพนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจแก้หรือคำนวณค่า
รายปีเสียใหม่" ดังนั้นถ้าเป็นกรณีที่ทรัพย์สินหรือโรงเรือนนั้นให้เข้า ค่าเช่าคือหลักในการคำนวณ
ค่ารายปี ซึ่งสภาพโรงเรือนในสังคมไทย ค่าเช่าที่อาจกำหนดได้แน่นอนก็จะเป็นกรณีของบริษัท
ข้ามชาติหรือบริษัทใหญ่ ๆ แต่ถ้าเป็นบุคคลธรรมดาหรือบริษัทเล็ก ๆ จะไม่มีใบเสร็จรับเงินหรือ
สัญญาเช่าที่แน่นอนและไม่สามารถตรวจสอบได้ เป็นเรื่องยุ่งยากมากมายในทางปฏิบัติ และ
สำหรับกรณีที่ทรัพย์สินนั้นไม่ได้นำออกให้เข้าให้พิจารณาจากตัวทรัพย์สินนั้นเองว่าสมควรให้เข้าได้
ปีหนึ่งเป็นเงินเท่าใด จำนวนเงินที่สมมติขึ้นมานั้นก็เป็นค่ารายปี

ซึ่งกฎหมายได้บัญญัติมาตรการพิเศษไว้คือ มาตรการที่จะแก้หรือคำนวณค่ารายปีใหม่
ได้ โดยกฎหมายระบุไว้ว่า "ถ้ามีเหตุทำให้เห็นว่า ค่าเช่ามีใช้จำนวนเงินอันสมควรจะให้เข้า
ได้ในปีหนึ่ง ๆ พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจแก้หรือคำนวณค่ารายปีใหม่ได้" หลักการดังกล่าวนี้ย่อม
นำไปใช้ในกรณีที่ทรัพย์สินนั้นไม่ได้ให้เข้าเลย หรือให้เข้าแต่ค่าเช่าที่ให้แก่กันนั้นไม่ใช่จำนวนเงิน
อันสมควรจะให้เข้าได้ในปีหนึ่ง ๆ

จะเห็นได้ว่ามาตรการดังกล่าวกฎหมายได้บัญญัติไว้โดยเปิดช่องให้พนักงานเจ้าหน้าที่
สามารถใช้ดุลยพินิจในการกำหนดค่ารายปีได้อย่างกว้างขวาง ซึ่งการใช้ดุลยพินิจของพนักงาน
เจ้าหน้าที่ในแต่ละท้องถิ่นก็จะแตกต่างกันไป ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีด้วย

กัน ดังนั้นจึงเกิดปัญหาขัดแย้งกันเสมอระหว่างพนักงานเจ้าหน้าที่กับผู้เสียภาษี เนื่องจากหลักเกณฑ์การประเมินนั้นกำหนดไว้อย่างกว้าง ๆ ไม่แน่นอนชัดเจนและไม่เปิดเผย ซึ่งขัดกับหลักการของภาษีที่ผู้เสียภาษีจะต้องชัดเจน แน่แน่นอน และสามารถตรวจสอบได้

และในฐานะผู้ประกอบการหรือนักลงทุนชาวต่างชาติ ในการประกอบการจะต้องคำนึงว่า เมื่อมีการลงทุนไปแล้วจะได้รับผลประโยชน์ตอบแทนคุ้มค่าหรือไม่ ซึ่งควรจะต้องพิจารณาถึงภาระภาษีด้วยว่าตนเองจะต้องเสียภาษีประเภทใดในจำนวนเท่าใด ทั้งนี้เพื่อที่จะกำหนดเป็นค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการประกอบการได้ ซึ่งภาษีโรงเรือนและที่ดินก็เป็นภาษีตัวหนึ่งที่จะต้องนำมาคำนวณเป็นต้นทุนด้วย แต่เนื่องจากหลักเกณฑ์ในการกำหนดค่ารายปีเพื่อเป็นฐานในการคิดคำนวณภาษีของประเทศเรานั้นขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่ ดังนั้นการที่จะคิดคำนวณภาระภาษีตัวนี้จึงยากที่จะกำหนดเป็นต้นทุนล่วงหน้าได้

ในการวิจัยครั้งนี้ผู้วิจัยจะได้เสนอกรณีศึกษาของกรุงเทพมหานคร ซึ่งเป็นเขตการปกครองท้องถิ่นที่ใหญ่ที่สุด และมีหลักเกณฑ์ในการคำนวณค่ารายปีของโรงเรือนประเภทต่าง ๆ มากกว่าท้องถิ่นอื่น แต่อย่างไรก็ดี การคิดคำนวณค่ารายปีก็ยังคงไม่แน่นอนและไม่เป็นธรรมอยู่นั่นเอง¹¹

โดยเบื้องต้นผู้วิจัยจะได้กล่าวถึงลักษณะโครงสร้างการบริหารการจัดเก็บภาษีของกรุงเทพมหานคร ซึ่งสามารถแบ่งได้เป็น 2 ส่วนคือ

1. งานรายได้เขต เป็นหน่วยปฏิบัติงานในแต่ละเขตของกรุงเทพมหานคร มีอำนาจหน้าที่ในการตรวจสอบประเมินจัดเก็บภาษีโดยตรง เพื่อส่งรายได้เข้าสำนักการคลังกรุงเทพมหานคร
2. ส่วนกลาง คือกองรายได้สำนักการคลัง ประกอบด้วยฝ่ายตรวจสอบ ฝ่ายภาษี ฝ่ายวิชาการและแผนงาน แต่ละฝ่ายจะทำหน้าที่แตกต่างกันไป ซึ่งฝ่ายตรวจสอบเป็นฝ่ายที่

¹¹ สมบูรณ์ กรพชระ. เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษี 7 หัวหน้าฝ่ายตรวจสอบเร่งรัดรายได้ 1 กองรายได้ สำนักการคลัง กรุงเทพมหานคร. สัมภาษณ์, พฤศจิกายน 2535.

ผู้ถูกสัมภาษณ์ลังเลที่จะทำหน้าที่ตรวจสอบการประเมินภาษีของแต่ละเขต โดยส่งเจ้าหน้าที่ประจำออกไปตรวจสอบดูแล้วว่า เขตประเมินถูกต้องครบถ้วนหรือไม่

ในทางปฏิบัติจะมีปัญหาการระหว่างฝ่ายตรวจสอบส่วนกลางกับงานรายได้เขต เช่น เขตแจ้งว่าควรประเมิน 5 บาท แต่ฝ่ายตรวจสอบเห็นว่าต่ำไปควรประเมิน 10 บาท เป็นต้น ดังนั้นจึงมีปัญหาหากสำนักงานเจ้าหน้าที่ของเขตเข้าข้างประชาชนผู้เสียภาษี คือใช้อำนาจหน้าที่กฎหมายบัญญัติไว้ไปในทางที่ไม่ถูกต้อง โดยอาจจะไปผลักดันให้ประชาชนต่อต้านร้องเรียน ทำให้มีการนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากรกลางมากมาย เพราะความบกพร่องของกฎหมายที่ไม่ชัดเจนแน่นอน เจ้าหน้าที่มักจะตีความว่าตนเองถูกเสมอจึงสร้างความขัดแย้ง และหากเจ้าหน้าที่เขตไม่สุจริตแล้ว อาจจะแก่งัดประเมินไว้สูง ๆ เพื่อให้ประชาชนผู้เสียภาษีต้องรองแสวงหาผลประโยชน์ ไม่ว่าจะเป็นหน่วยการปกครองท้องถิ่นใด

แม้ว่าทางกองรายได้จะมีคณะกรรมการวางหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปี ว่าทรัพย์สินประเภทใดต้องเสียค่ารายปีเท่าไร ตัวอย่างเช่น ธนาคาร โรงแรม หอพัก สถานีน้ำมัน ดิเก้แกว เป็นต้น โดยจะมีการออกเป็นคำสั่งกำหนดเกณฑ์การประเมินขึ้นต่ำไว้ แต่อย่างไรก็ตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวนี้ไม่อาจครอบคลุมได้ทั้งหมด เป็นการออกหลักเกณฑ์ออกมาหลวม ๆ เพื่อไม่ให้ขัดกับกฎหมายเพราะตามกฎหมายไม่สามารถกำหนดค่ารายปีลงไปอย่างชัดเจนแน่นอนได้ เมื่อวางหลักการออกไปแล้วมักจะมีการถกเถียงว่าไม่ถูกต้องบ้าง ไม่เป็นธรรมบ้าง ดิเก้แกวควรเป็นเท่า นั้น โรงแรมควรเป็นเท่านี้ จนกระทั่งมีการนำคดีขึ้นสู่ศาล ซึ่งหลักเกณฑ์เหล่านั้นกฎหมายไม่ได้กำหนดไว้ ดังนั้นผู้บริหารงานจึงต้องตั้งคณะกรรมการขึ้นมากำหนดหลักเกณฑ์เพื่อรับผิดชอบในการคำนวณค่ารายปีโรงเรียนรายใหม่

และในขณะที่ออกหลักเกณฑ์การประเมินทรัพย์สินประเภทต่าง ๆ นั้น ก็ได้มีหลักเกณฑ์การบรรเทาภาระภาษีคือ ขณะที่ออกหลักเกณฑ์ล่าสุดปี พ.ศ.2521 แต่ละเขตจะมีการกำหนดค่ารายปีไว้ต่ำกว่าหลักเกณฑ์มาก ดังนั้นจึงกำหนดบรรเทาภาระภาษีคือให้แต่ละเขตสามารถเพิ่มได้ปีละไม่ต่ำกว่าร้อยละ 10 จุดนี้เป็นปัญหาเช่นกันคือบางเขตปรับทีเดียวเลยให้ถึงเกณฑ์ ซึ่งในการปรับนี้เจ้าหน้าที่เขตจะต้องพิจารณาด้วยว่าประชาชนจะรับได้หรือไม่ โดยไม่สร้างความเดือดร้อนมากเกินไป ควรจะต้องใช้เวลาหลายปีเพื่อให้ขึ้นถึงเกณฑ์ที่กำหนดไว้ เรื่องนี้ก็เช่นกันกฎหมายไม่

ได้กำหนดไว้เป็นการใช้อำนาจกลไกบริหารเป็นตัวกำหนด ถือเป็นมาตรการควบคุมพฤติกรรม
เจ้าหน้าที่เขตอย่างหนึ่ง

ซึ่งจากผลการวิจัยของฝ่ายวิชาการและแผนงานกองรายได้ สำนักงานการคลัง
กรุงเทพมหานคร¹² ได้วิจัยปัญหาการปฏิบัติงานจัดเก็บภาษีที่กรุงเทพมหานครจัดเก็บเอง อันได้
แก่ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ฯลฯ นั้นเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีส่วนใหญ่จะเห็นด้วยว่า การเก็บภาษี
โรงเรือนและที่ดินบางประเภทให้อำนาจแก่พนักงานเจ้าหน้าที่มากเกินไป ทำให้ไม่สามารถเรียก
เก็บภาษีจากประชาชนได้อย่างเหมาะสมหรือขาดความเป็นธรรม

ดังนั้นจะเห็นได้ว่ากรณีศึกษาของกรุงเทพมหานครที่ยกมาดังกล่าวนี้ แม้จะมีหลักเกณฑ์
ในการคำนวณค่ารายปีมากโดยแยกแต่ละประเภทโรงเรือนก็ตาม แต่ความไม่แน่นอน ไม่เป็นธรรม
และการใช้ดุลยพินิจของเจ้าพนักงานยังคงปรากฏอยู่ ซึ่งหากเป็นกรณีในต่างจังหวัดความไม่เป็น
ธรรมของการกำหนดค่ารายปีย่อมเห็นได้ชัดเจนนยิ่งขึ้น เนื่องจากในต่างจังหวัดไม่มีหลักเกณฑ์การ
คำนวณค่ารายปี เช่นเดียวกับในกรุงเทพมหานคร แต่เป็นการใช้ดุลยพินิจโดยสิ้นเชิง ตามมาตรา 8

ถึงแม้ว่ากฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินที่แก้ไขใหม่ (ฉบับที่ 4) พ.ศ.2534 จะบัญญัติ
เพิ่มเติมหลักเกณฑ์ว่า "ถ้ามีเหตุสมควรที่ทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าค่าเช่ามิใช่จำนวนเงินอัน
สมควรที่จะให้เข้าได้หรือเป็นกรณีที่ค่าเช่าเข้ามิได้ เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินดำเนินกิจการเอง
ด้วยเหตุอื่นใด ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินค่ารายปีโดยคำนึงถึง ลักษณะของทรัพย์สิน
ขนาดพื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ ตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรี
ว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา ขณะนี้มีการออกหลักเกณฑ์ดัง
กล่าวแล้วโดยประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่องการกำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีของ

¹² มัลลิกา ตีเยาว์ รายงานการวิจัย "ความรู้เกี่ยวกับภาษีที่กรุงเทพมหานครจัด
เก็บ", เอกสารในการฝึกอบรมหลักสูตรนักบริหารระดับอาวุโส รุ่นที่ 7 ห้องประชุมกองฝึกอบรม
และศูนย์ฝึกอบรมข้าราชการกรุงเทพมหานคร, 12 กุมภาพันธ์ - 18 พฤษภาคม 2533.
(อัสสำเนา)



ทรัพย์สิน ซึ่งโดยสรุปแล้วคือ ให้เทียบเคียงกับค่ารายปีของทรัพย์สินที่มีการให้เช่าซึ่งมีลักษณะ ขนาด ทำเล และบริการสาธารณะคล้ายคลึงในเขตนั้น ซึ่งเมื่อนำมาพิจารณาแล้วจะเห็นว่าหลักเกณฑ์ ที่เหมือนเดิมเพราะพนักงานเจ้าหน้าที่ที่ต้องพิจารณาก่อนว่าค่ารายปีของทรัพย์สินที่มีการให้เช่า ซึ่งจะนำมาใช้เทียบเคียงนั้นเป็นค่าเช่าที่สมควรหรือไม่ ดังนั้นจึงเห็นว่าพนักงานเจ้าหน้าที่ยังคงมี ดุลยพินิจอย่างกว้างขวางเช่นเดิม ซึ่งกฎหมายใดที่เปิดช่องให้พนักงานเจ้าหน้าที่ใช้ดุลยพินิจมาก เกินไป ย่อมเป็นโทษแก่ประชาชน โดยเฉพาะกฎหมายภาษีอากรที่จะต้องมีความชัดเจน แน่นนอน และเป็นธรรม

ต่อมาในภาค 3 วิธีการดำเนินการประเมินและการจัดเก็บภาษี หมวด 1 เรื่องการ ประเมินขั้นตอนการปฏิบัติในการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน เดิมกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน ได้กำหนดขั้นตอนในการเสียภาษีตามมาตรา 19 โดยต้องมีประกาศจากเจ้าหน้าที่ก่อน จากนั้น เจ้าของโรงเรือนจึงจะมีหน้าที่ไปปรับแบบพิมพ์และยื่นแบบพิมพ์ภายในเวลาที่กำหนดในประกาศ ซึ่ง ทำให้เจ้าของโรงเรือนหลงลืมในการยื่นแบบจึงอาจถูกเตือนหรือถูกปรับได้ ตามพระราชบัญญัติ ภาษีโรงเรือนและที่ดินที่แก้ไขใหม่ (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2534 ได้ตัดขั้นตอนโดยไม่ต้องมีประกาศ ก่อน แต่ให้เป็นหน้าที่ของ เจ้าของโรงเรือนต้องมายื่นแบบพิมพ์ภายในเดือนกุมภาพันธ์ของทุกปี แต่ถ้ามีเหตุจำเป็น กฎหมายให้อำนาจผู้ว่าราชการจังหวัดมีอำนาจเลื่อนกำหนด เวลายื่นแบบพิมพ์ เพื่อแจ้งรายการทรัพย์สินออกไปได้ นับว่าเป็นการยืดหยุ่นหรือผ่อนผันให้แก่ผู้ต้อง เสียภาษีโรง เรือนและที่ดินในท้องที่ซึ่งเกิดภัยพิบัติต่าง ๆ ในปีที่ผ่านมาแล้วมีเวลาดำเนินการได้บ้างพอสมควร และ ปัจจุบันได้มีการกำหนดให้ยื่นแบบพิมพ์โดยวิธีการส่งทางไปรษณีย์ลงทะเบียนก็ได้

แต่อย่างไรก็ดี วิธีปฏิบัติในการเสียภาษีดังกล่าวก็ยังมิได้สร้างความสะดวกให้กับเจ้า ของโรงเรือนเพราะเจ้าของโรงเรือนยังคงต้องไปปรับแบบพิมพ์จากหน่วยงานท้องถิ่นอยู่ดี เพียง แต่กฎหมายตัดขั้นตอนการประกาศและให้เป็นหน้าที่ของ เจ้าของโรงเรือนมายื่นแบบภายในเวลาที่ กำหนด

ซึ่งจากการวิจัยปัญหาในการบริหารการจัดเก็บภาษีที่กรุงเทพมหานครจัดเก็บเอง โดย วิจัยจากกลุ่มเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีของกองรายได้สำนักงานการคลัง กรุงเทพมหานคร เห็นด้วยว่า ควรจัดส่งแบบพิมพ์ให้กับผู้รับประเมินรายเก่าเช่นเดียวกับแบบพิมพ์ ภ.ร.ด.91 ของกรมสรรพากร

จะเป็นการอำนวยความสะดวกให้แก่ประชาชน¹³ มากยิ่งขึ้น

และเมื่อได้ยื่นแบบแสดงรายการทรัพย์สินแล้ว (ภ.ร.ด.2) พนักงานเจ้าหน้าที่จะตรวจพิจารณาและกำหนดประเภทของทรัพย์สิน ค่ารายปี และค่าภาษีที่ต้องเสีย ซึ่งการกำหนดของพนักงานเจ้าหน้าที่ดังกล่าว มีปัญหาตามที่ได้กล่าวไว้แล้วในเรื่องดุลยพินิจของเจ้าพนักงานในการประเมิน หลังจากนั้นเจ้าหน้าที่จะออกใบแจ้งการประเมิน (ภ.ร.ด.8) ให้ผู้รับประเมินทราบว่าจะต้องเสียค่าภาษีจำนวนเท่าใด และเมื่อผู้รับประเมินได้รับทราบการแจ้งรายการประเมิน (ภ.ร.ด.8) แล้ว ปรากฏว่าผู้รับประเมินรายใดไม่เห็นด้วยการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ที่เขาไม่อาจฟ้องต่อศาลให้เพิกถอนการประเมินได้ทันที หากแต่จะต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์และวิธีการในมาตรา 25 คืออุทธรณ์การประเมิน ซึ่งในภาษีโรงเรือนและที่ดินใช้ว่ายื่นคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ และตามมาตรา 26 กำหนดไว้ว่าคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่จะต้องยื่นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจรับเรื่องภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ผู้รับประเมินได้รับแจ้งความรายการประเมินคือ (ภ.ร.ด.8) นั้นเอง จะเห็นได้ว่าระยะเวลาค่อนข้างสั้นมาก อาจยื่นไม่ทันได้ แตกต่างกับการอุทธรณ์การประเมินภาษีสรรพากรตามประมวลรัษฎากร ผู้อุทธรณ์มีเวลาถึง 30 วัน ทางปฏิบัติมักจะล้นเสมอ ดังนั้นจึงเป็นภาระของผู้รับประเมินจะต้องไตร่ตรองโดยเร็วหากไม่เห็นด้วยการประเมินนั้น เพราะกฎหมายมาตรา 27 กำหนดว่าการยื่นคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่เกินระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด ทำให้หมดสิทธิที่จะนำคดีขึ้นสู่ศาล (ฎีกาที่ 1271/2529) คือไม่มีสิทธิฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินและเพิกถอนคำชี้ขาด (ฎีกาที่ 705/2531 และฎีกาที่ 562/2532) กับไม่มีสิทธิยื่นคำให้การต่อสู้คดีด้วย กล่าวคือต้องถือว่าการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่เป็นอันยุติแล้ว จำเลยจะต่อสู้คดีว่าการประเมินไม่ถูกต้องหาได้ไม่ (ฎีกาที่ 1288/2530) และถ้อยคำในมาตรา 26 กำหนดระยะเวลา 15 วัน นับแต่วันที่ได้รับความนั้น มักจะนับอายุความขาดเสมอ เพราะบัญญัติไว้ไม่ชัดเจนว่าแค่ไหนเพียงใด จึงจะถือว่าได้รับความ จำเป็นต้องทราบข้อความในแจ้งความหรือไม่ ซึ่งมีฎีกาที่ 903/2531 วินิจฉัยว่าวันที่ได้รับความ หมายความว่าวันที่โจทก์หรือ

13 มัลลิกา ตีเยวาร์, รายงานการวิจัย "ความรู้เกี่ยวกับภาษีที่กรุงเทพมหานครจัดเก็บ". (อัครสำเนา)

ตัวแทนของโจทก์ได้รับหนังสือแจ้งรายการประเมินนั้นเอง มีชี้ให้นับแต่วันที่โจทก์ทราบข้อความปัญหาเช่นนี้ทางปฏิบัติเกิดขึ้นเสมอ เพราะการบัญญัติกฎหมายเช่นนี้ทำให้ประชาชนไม่เข้าใจหลักการของกฎหมายดีพอ เป็นเหตุให้ต้องแก้คดี ทั้ง ๆ ที่หากได้นำหลักฐานมาสืบแล้วอาจชนะคดีได้ แต่ขาดสิทธิเพราะมิได้ดำเนินการตามขั้นตอนที่กฎหมายบังคับไว้ จึงต้องรับผิดชอบชำระภาษีตามประเมิน¹⁴

และตามมาตรา 31 กฎหมายกำหนดว่า กรณีที่ผู้รับประเมินไม่พอใจในคำชี้ขาดในการขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ดังกล่าว สามารถนำคดีไปสู่ศาลได้ภายใน 30 วัน นับแต่ได้รับแจ้งความมาให้ทราบคำชี้ขาด จึงมีปัญหว่าในระหว่างรอฟังผลการขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ ผู้รับประเมินจะนำคดีมาฟ้องศาลเพื่อขอให้เพิกถอนการประเมินได้หรือไม่ กฎหมายไม่ได้บัญญัติไว้ จึงเป็นกรณีพิพาทขึ้นสู่ศาล ซึ่งเคยมีฎีกาที่ 1550/2482 วินิจฉัยว่า ถ้าหากผู้มีอำนาจไม่ให้คำชี้ขาดในเวลาอันสมควร เมื่อผู้รับประเมินต้องชำระค่าภาษีไป ย่อมมีสิทธินำคดีมาฟ้องศาลเรียกค่าภาษีที่ไม่ต้องเสียภาษีคืนได้ แต่ต่อมามีฎีกาที่ 2170/2531 วินิจฉัยว่า เมื่อผู้มีอำนาจชี้ขาดคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ตามมาตรา 31 ไม่ให้คำชี้ขาดภายในระยะเวลาอันสมควร ผู้ประเมินย่อมนำคดีมาฟ้องต่อศาลเพื่อเรียกเงินค่าภาษีซึ่งผู้รับประเมินถือว่าไม่ควรต้องเสียภาษีคืนได้ โดยไม่จำเป็นต้องรอให้มีคำชี้ขาดก่อน แต่โจทก์นำคดีมาฟ้องภายหลังที่ยื่นคำร้องต่อผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานคร เพื่อขอให้พิจารณาการประเมินใหม่เพียง 3 เดือนเศษเท่านั้น ดังนั้นจึงถือไม่ได้ว่าจำเลยที่ 2 ไม่ให้คำชี้ขาดในเวลาอันสมควร โจทก์ไม่มีอำนาจฟ้อง

แนวคิดดังกล่าวแตกต่างกับในคดีภาษีสรรพากรมาก กล่าวคือในคดีภาษีสรรพากรตามประมวลรัษฎากร เมื่อกรณีอยู่ในระหว่างการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว ผู้อุทธรณ์ก็ดี กรมสรรพากรก็ดี ไม่มีอำนาจนำคดีมาฟ้องต่อศาลเพื่อเพิกถอนการประเมินหรือให้ชำระภาษี (ฎีกาที่ 350/2531 ฎีกาที่ 5555/2531)

¹⁴ พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฉบับประยุกต์, พิมพ์ครั้งที่ 1, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติบรรณการ, 2535) หน้า 31.

อย่างไรก็ดีตามฎีกาที่ 1550/2482 และฎีกาที่ 2170/2531 จะต้องปรากฏว่าผู้มีอำนาจพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ ไม่ให้คำชี้ขาดในเวลานั้นสมควร แต่ก็เป็นที่ปัญหาว่าแค่นั้นเพียงใดถือว่าเป็นเวลานั้นสมควร ซึ่งก็จะต้องพิจารณาเป็นเรื่อง ๆ ไป

แต่มีข้อสังเกตว่า เมื่อพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรกลางฯ ใช้บังคับแล้ว เมื่อพิจารณาตามมาตรา 7 และ 8 มีข้อน่าคิดว่าจะต้องรอให้คำชี้ขาดก่อน โดยผู้ร้องได้รับความเสียหายให้ทราบคำชี้ขาดก่อนทั้งฝ่ายผู้ร้องและฝ่ายท้องถิ่นจึงจะมีอำนาจฟ้อง¹⁵

และต่อมาในเรื่องขอยกเว้น ขอให้ปลดภาษี หรือขอลดค่าภาษีตามมาตรา 33 กรณีดังกล่าวกฎหมายกำหนดว่าผู้รับประเมินจะต้องเขียนลงในแบบพิมพ์ยื่นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ทุกปี โดยต้องเสนอบรรณหลักฐานที่จะสนับสนุนเช่นนั้นเข้าไปพร้อมด้วย ทางปฏิบัติผู้ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินไม่เข้าใจหลักการที่กฎหมายกำหนดไว้ดังกล่าว เป็นเหตุให้ต้องเสียภาษีที่ไม่ควรต้องเสีย ดังนั้นในจุดนี้จึงเป็นปัญหาความไม่ชัดเจนทางกฎหมายอย่างหนึ่ง

ส่วนมาตรา 36 ว่าด้วยการส่งหนังสือแจ้งความหรือหมายเรียกเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดินว่าจะกระทำได้อย่างไรบ้าง ทางปฏิบัติจะต้องดำเนินการให้ถูกต้องตามขั้นตอนที่บัญญัติไว้ด้วย กล่าวคือกรณีที่มีคนนำไปส่ง ซึ่งหมายถึงเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจหน้าที่ตามกฎหมายของหน่วยงานนั้น เป็นผู้นำไปส่งด้วยตนเอง กรณีเช่นนี้เมื่อไปแล้ว แต่ไม่พบผู้รับ ก็อาจส่งให้แก่บุคคลอื่นซึ่งมีอายุเกิน 20 ปีที่อยู่ในบ้านเรือนหรือสำนักการค้าของผู้รับ รับไว้ก็ถือว่าเป็นการส่งโดยชอบแล้ว (ฎีกาที่ 913/2531) ถ้าส่งโดยวิธีตามปกติไม่ได้ ก็สามารถส่งโดยวิธีที่กฎหมายกำหนดไว้เป็นพิเศษในวรรคสองได้ คือปิดหนังสือแจ้งความ หรือปิดหมายกับโฆษณาในหนังสือพิมพ์

ซึ่งวิธีการเหล่านี้ หากเปรียบเทียบกับประมวลรัษฎากรแล้วได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมให้เหมาะสมกับสภาพการณ์ในปัจจุบัน ต่างกับบทบัญญัติมาตรา 36 นี้ มิได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมให้เหมาะสมกับปัจจุบันแต่อย่างใด

¹⁵ พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน ฉบับประยุกต์,

ต่อมาในหมวดที่ 2 เรื่องการเก็บภาษี การชำระภาษีโรงเรือนและที่ดิน เดิมตาม มาตรา 38 กำหนดเวลาชำระภาษีภายใน 90 วัน นับแต่วันถัดจากที่ได้รับแจ้งการประเมินนั้น ปกติผู้เสียภาษีมักจะเสียภาษีในเดือนสุดท้ายซึ่งที่กฎหมายกำหนดระยะเวลาไว้ถึง 3 เดือน ซึ่งในปัจจุบันได้มีการแก้ไขกฎหมายในเรื่องนี้ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 4) (พ.ศ.2534) ให้เหมาะสมกับสภาพความเป็นไปของบ้านเมืองในปัจจุบัน โดย กำหนดเวลาชำระภาษีเร็วขึ้น จากเดิม 90 วัน เป็น 30 วัน ซึ่งจะช่วยให้จัดเก็บภาษีได้เร็วขึ้นกว่าเดิมได้

และตามมาตรา 41 กฎหมายบัญญัติในเรื่อง ผู้รับประเมินยื่นคำร้องขอลดหรือปลดค่า ภาษีกรณีทรัพย์สินว่างลงหรือชำรุดจึงต้องซ่อมแซมส่วนสำคัญ กฎหมายให้อำนาจแก่พนักงานเจ้าหน้าที่จะลดค่าภาษีลงตามส่วนที่เสียหายหรือปลดค่าภาษีทั้งหมดก็ได้ การที่กฎหมายใช้ถ้อยคำว่า "ลดหรือปลดก็ได้" นั้น มีข้อสังเกตว่ากรณีเช่นนี้เป็นเรื่องที่กฎหมายได้ให้ดุลยพินิจแก่เจ้าหน้าที่งาน ไว้ว่าจะลดหรือปลดก็ได้หรืออย่างไร และในกรณีที่ผู้รับประเมินที่ยื่นขอลดหรือขอปลดค่าภาษีนั้นไม่ เห็นด้วยกับที่พนักงานเจ้าหน้าที่ไม่ลดหรือไม่ปลดภาษีให้ ตามมาตรา 41 วรรคสองกำหนดไว้ว่า ผู้รับประเมินอาจร้องขอให้พนักงานลดหรือปลดภาษีใหม่ได้ ซึ่งจะต้องร้องขอต่อฝ่ายบริหาร ของพนักงานเจ้าหน้าที่ระดับสูงขึ้นของท้องถิ่นตนเอง ปัจจุบันนี้คงต้องร้องขอต่อคณะเทศมนตรี ถ้าหากเทศบาลเป็นผู้ประเมิน แต่มีข้อสังเกตว่าตอนท้ายของมาตรา 41 วรรคสอง กำหนดว่า ในกรณีที่ฝ่ายบริหารระดับสูง เช่นในกรณีเทศบาลได้แก่คณะเทศมนตรีได้มีคำวินิจฉัยแล้ว กฎหมาย ได้ระบุว่า เป็นคำตัดสินเด็ดขาด ปัญหาที่น่าคิดคือคำว่าเด็ดขาดนี้ หมายถึงเด็ดขาดในชั้นของฝ่าย บริหารหรือไม่ กล่าวคือเมื่อคณะเทศมนตรีได้มีคำวินิจฉัยหรือตัดสินออกมาแล้วผู้เสียภาษีไม่อาจจะ มาขอให้คณะเทศมนตรีพิจารณาใหม่อีก หรือหมายความว่าผู้ต้องเสียภาษีนั้น ไม่อาจจะอุทธรณ์ได้ แยังการพิจารณาของคณะเทศมนตรีต่อศาลภาษีอากรกลางได้ ซึ่งหากพิจารณาในบทบัญญัติว่าด้วย การอุทธรณ์ต่อศาลตั้งแต่มาตรา 31 เป็นต้นไปก็มีได้บัญญัติห้ามกรณีดังกล่าวนั้นไว้ ดังนั้นการที่ กฎหมายบัญญัติไว้ไม่ชัดเจนเช่นนี้จึงเป็นปัญหาที่จะต้องตีความและรอที่จะมีคำพิพากษาฎีกาชี้ขาด¹⁶

¹⁶ พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, หลักกฎหมาย, พิมพ์ครั้งที่ 1, (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์สมิตรอนพเชท, 2533) หน้า 25-26.

ต่อมาหมวดที่ 3 ในเรื่องค่าภาษีค้างชำระ กฎหมายกำหนดไว้ว่าในกรณีที่ค่าภาษีมิได้ชำระภายในกำหนดถือเป็นเงินค่าภาษีอากรค้างชำระตามมาตรา 42 ซึ่งจะต้องเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 43 ซึ่งเมื่อพิจารณาตามมาตรานี้แล้ว จะเห็นได้ว่าการกำหนดจำนวนเงินเพิ่มไว้ต่ำและหยุดลงในเดือนที่ 4 จำนวนร้อยละ 10 คือถ้าค้างชำระเกินสามเดือนแต่ไม่เกินสี่เดือน ให้เพิ่มร้อยละสิบแห่งค่าภาษีอากรค้าง และมีอีกกรณีหนึ่งคือถ้าหากว่าค่าภาษีค้างชำระเกินสี่เดือน นับแต่พ้นกำหนดเวลาที่กำหนดให้ชำระภาษีตามมาตรา 38 จะต้องให้ผู้เสียภาษีเสียเงินเพิ่มในส่วนที่เกินสี่เดือนได้หรือไม่ เห็นว่าเจตนารมณ์ของมาตรา 43 ระบุไว้ชัดเจน การจะเรียกเก็บเพิ่มได้เท่าใดต้องเป็นไปตามมาตรา 43 เท่านั้น แต่อย่างไรก็ดี เมื่อพ้นกำหนดสี่เดือนไม่อาจเรียกเก็บเงินเพิ่มได้ แต่สามารถเรียกดอกเบี้ยได้หรือไม่ โดยถือว่าผู้ค้างภาษีตกเป็นผู้ผิดนัดต้องเสียดอกเบี้ยร้อยละ 7 1/2 ต่อปีของต้นเงินที่ค้างชำระ ซึ่งรวมเงินเพิ่มไว้แล้ว กรณีเช่นนี้กฎหมายไม่ได้ระบุไว้จึงมีข้อพิพาทขึ้นสู่ศาลและมีคำวินิจฉัยตามฎีกาที่ 1781/2509 ว่า การเสียดอกเบี้ยในเงินเพิ่มนี้ไม่ถือว่าเป็นการเรียกดอกเบี้ยซ้อนดอกเบี้ย สามารถเรียกได้ แต่อย่างไรก็ตามมีข้อสังเกตว่า ถ้าหากเปรียบเทียบเงินเพิ่มภาษีการค้าตามประมวลรัษฎากรมาตรา 98 (ตรี) เดิมนั้น การเรียกดอกเบี้ยเพิ่มดังกล่าว ศาลฎีกามีคำวินิจฉัยมาตลอดจนถึงปี 2534 ว่า ถือเป็น การเรียกดอกเบี้ยซ้อนดอกเบี้ยไม่อาจเรียกเก็บได้¹⁷

และตามมาตรา 44 การยึดอายัดหรือขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษี กฎหมายบัญญัติไว้ ในกรณีที่มีได้มีการชำระค่าภาษีและเงินเพิ่มภายในสี่เดือน นับแต่ผู้รับประเมินได้รับแบบแจ้งการประเมินให้ชำระค่าภาษีโรงเรือนและที่ดิน ซึ่งฝ่ายบริหารส่วนท้องถิ่นมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือให้ ยึด อายัด หรือขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษี โดยไม่ต้องฟ้องคดีต่อศาล ซึ่งในทางปฏิบัติการยึดอายัดและการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีนี้นั้น ยังใช้บังคับไม่ได้ผล คือ ถ้าผู้รับประเมินยังไม่นำเงินมาชำระเกิน 4 เดือน นับแต่วันครบกำหนดชำระ เจ้าหน้าที่ผู้ประเมินจะดำเนินการทางศาลเพื่อขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระ ซึ่งทำให้ล่าช้าและเสียเวลามาก มีปรากฏหลายครั้งที่เมื่อรวบรวมหลักฐานเพื่อดำเนินการทางศาล

¹⁷ พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน ฉบับประยุกต์, หน้า 48.

หรืออยู่ในระหว่างที่ศาลกำลังพิจารณาอยู่ ทรัพย์สินอันต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้นได้หมดสภาพไปโดยการถูกทำลาย ถูกรื้อถอน หรือถูกเพลิงไหม้ เป็นต้น เพราะฉะนั้นการพิจารณาพิพากษาโดยทางศาลให้ยึดทรัพย์สินในภายหลังก็หมดหนทางที่จะทำได้ เพราะหลักทรัพย์ของผู้ค้างชำระภาษีได้สูญเสียไปแล้ว นอกจากนี้ในกรณีที่ทรัพย์สินที่ค้างชำระค่าภาษียังมีสภาพอยู่ แต่ถ้ามีการโอนกรรมสิทธิ์ไปให้ผู้อื่นเสียก่อนพิพากษาก็ดี ก่อนการดำเนินคดียึดทรัพย์ก็ดี ย่อมทำให้มีปัญหายุ่งยากสลับซับซ้อน ซึ่งต้องดำเนินการใหม่จึงจะยึดใหม่ได้¹⁸

นอกจากนี้เดิมได้มีระเบียบให้ท้องถิ่นแต่ละท้องถิ่นปฏิบัติตามเกี่ยวกับการยึดอายัดขายทอดตลาดทรัพย์สิน โดยไม่ต้องฟ้องศาล ดังเช่นกรณีผู้ค้างชำระภาษีของกรุงเทพมหานครนั้น ตามมาตรา 15 แห่งพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการกรุงเทพมหานคร พ.ศ. 2528 กำหนดให้กรุงเทพมหานครมีอำนาจยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อนำเงินมาชำระค่าภาษี ค่าธรรมเนียม และค่าใช้จ่ายในการยึดและขายได้โดยมิต้องให้ศาลออกหมายหรือสั่งแต่อย่างใด แต่ปัจจุบันกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินที่แก้ไขใหม่ (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2534 กำหนดไว้ว่า "ถ้ามิได้มีการชำระค่าภาษีและเงินเพิ่มภายใน 4 เดือน ให้ผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานคร นายกเทศมนตรี ปลัดเมืองพัทยา ประธานกรรมการสุขาภิบาล หรือผู้ว่าราชการจังหวัดแล้วแต่กรณี มีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือให้ยึด อายัด หรือ ขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ซึ่งค้างชำระค่าภาษี เพื่อนำมาเสียค่าธรรมเนียม และค่าใช้จ่ายโดยมิต้องรอให้ศาลสั่งหรือออกหมายยึด ทั้งนี้ ตามระเบียบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนด" ดังนั้นอำนาจในการยึด อายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของแต่ละท้องถิ่น จะทำได้ตามระเบียบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนด แต่ปัจจุบันยังมิได้มีการออกระเบียบดังกล่าวแต่อย่างใด ดังนั้นในปัจจุบันหากจะยึดอายัด ขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีก็จะต้องนำเรื่องฟ้องต่อศาลก่อนจึงจะกระทำได้ เว้นแต่ระเบียบของกระทรวงมหาดไทยดังกล่าวจะประกาศบังคับใช้ต่อไป¹⁹

¹⁸ อรุณ เทสสิริ, "การประเมินและการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินของกรุงเทพมหานคร" (วิทยานิพนธ์ปริณูตามหาบัณฑิต แผนกวิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ; 2519) หน้า 103.

¹⁹ สมบูรณ์ กรพชระ. เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษี 7 หัวหน้าฝ่ายตรวจสอบเร่งรัด รายได้ 1 กองรายได้ สำนักการคลัง กรุงเทพมหานคร. สัมภาษณ์, พฤศจิกายน 2535.

ภาค 4 เรื่องบทกำหนดโทษ ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินมีอยู่เพียง 3 มาตราเท่านั้น และบทลงโทษนั้นกำหนดโทษไว้ต่ำมาก โดยเฉพาะโทษปรับตามมาตรา 46 ในกรณีผู้รับประเมินไม่ยื่นแบบแสดงรายการแห่งทรัพย์สิน (ภ.ร.ด.2) ภายในกำหนดเวลาที่มีความผิดตามมาตรา 20 มีโทษปรับเพียงไม่เกิน 200 บาท ส่วนกรณีผู้รับประเมินจงใจละเลยไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกของพนักงานเจ้าหน้าที่ ไม่แจ้งรายการรายละเอียดเมื่อเรียกร้อง ไม่นำพยานหลักฐานมาแสดง หรือไม่ตอบคำถามเมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ซักถาม ตามความในมาตรา 21 และมาตรา 22 มีโทษปรับเพียงไม่เกิน 500 บาท ตามมาตรา 47 และกรณีผู้ได้ยื่นข้อความเท็จ ให้ถ้อยคำเท็จ แสดงพยานหลักฐานเท็จ เพื่อหลีกเลี่ยงหรือหาทางให้ผู้อื่นหลีกเลี่ยงการคำนวณค่ารายปี และผู้ใดโดยความเท็จ โดยเจตนาละเลย โดยฉ้อโกง โดยกลอุบาย โดยวิธีการอย่างหนึ่งอย่างใดที่จะหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการคำนวณค่ารายปี มีความผิดและต้องรับโทษปรับไม่เกิน 500 บาท และจำคุกไม่เกิน 6 เดือน ตามมาตรา 48

ดังนั้นจะเห็นได้ว่าบทกำหนดโทษนั้นกำหนดไว้ต่ำมาก โทษปรับมีระวางโทษเบามาก คืออย่างสูงสุดปรับไม่เกิน 500 บาท ส่วนโทษจำคุกมีอยู่เพียงมาตรา 48 มาตราเดียว คือจำคุกไม่เกิน 6 เดือน ซึ่งล้าสมัยมากเพราะขณะที่บัญญัติกฎหมายปี พ.ศ.2475 ค่าเงิน 200-500 บาท ในสมัยนั้นถือว่าสูง แต่ถ้าเทียบกับสมัยนี้อาจจะถึง 2-5 ล้านบาทก็ได้ และขณะนี้ปีพ.ศ.2535 ทรัพย์สินที่ปกติภาษีมีมูลค่าสูงขึ้นมาก ค่าเงินก็สูงขึ้นมาก ดังนั้นจึงไม่สมดุลงันระหว่างค่าปรับกับราคาของทรัพย์สิน เมื่อทรัพย์สินสูงถึง 20-30 ล้านบาท แต่ค่าปรับยังคง 200-500 บาทเท่านั้นเอง

จุดบกพร่องนี้เอง เป็นเหตุให้ผู้เสียภาษีขาดความเกรงกลัวต่อกฎหมายทำให้ผู้เสียภาษีส่วนใหญ่จงใจละเลยหรือหลีกเลี่ยงไม่ยอมเสียภาษี ดังจะได้เสนอตารางตัวเลขแสดงรายได้ที่สูญเสียจากการหลีกเลี่ยงและหลบหนีภาษีในเขตพื้นที่ที่มีการล่มตัวอย่างซึ่งเป็นพื้นที่ขนาดเล็กมากในกรุงเทพมหานครดังนี้

ตารางแสดงรายได้ที่สูญเสียจากการหลีกเลียงและหลบหนีภาษีโรงงานและที่ดิน²⁰

ในเขตสัมตัวอย่าง

หน่วย : บาท

เขตศึกษา	รายได้ที่เก็บได้จริง ปัจจุบัน 2532 (1)	จำนวนภาษีที่หลีกเลียง (2)	(2) เป็นร้อยละ ของ (1)
กรณีศึกษา กทม.			
เขตการค้าและการอยู่อาศัย	1,488,080.28	501,232.70	33.7
เขตที่อยู่และบ้านจัดสรร	85,958.20	58,753.00	68.4
เขตเกษตรและที่ว่าง	66,404.11	15,324.60	24.6
เขตที่อยู่และเกษตร	90,928.80	84,794.40	93.3
เขตเกษตรและจัดสรรที่ดิน	519.40	4,675.50	900.2
เขตเกษตรและจัดสรรที่ดิน	10.40	4,856.20	46,694.2

²⁰ ข้อเสนอสำหรับการปฏิรูปภาษีอสังหาริมทรัพย์ในประเทศไทย, เสนอต่อสำนักงานเศรษฐกิจการคลังกระทรวงการคลังและ U.S. Agency for International Development, เสนอโดย RTI สถาบัน Research Triangle Institute, มลรัฐนอร์ทแคโรไลน่า สหรัฐอเมริกา และมูลนิธิสถาบันที่ดิน ประเทศไทย, (ตุลาคม 2534) หน้า 3-11.

ซึ่งแม้แต่ในด้านของเจ้าหน้าที่เองก็มีความเห็นว่า ประชาชนส่วนใหญ่จะพอใจจะเลยหรือหลีกเลี่ยงภาษีในกรณีต่าง ๆ เนื่องจากกำหนดโทษปรับอัตราที่ต่ำมาก โดยเห็นว่าถ้าหากมีการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายโดยกำหนดบทลงโทษที่รุนแรงเช่น เพิ่มค่าปรับ หรือกำหนดโทษผู้ไม่ชำระภาษี หรือไม่มายื่นแบบเสียภาษีถึงขั้นจำคุก จะทำให้ประชาชนเกรงกลัวมากขึ้น โดยดำเนินการกับผู้หลีกเลี่ยงหรือค้างชำระภาษีเช่นเดียวกับภาษีสรรพากร²¹

และตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2534 ฉบับแก้ไขล่าสุด ซึ่งมีการแก้ไขหลักเกณฑ์สำคัญในการปรับปรุงวิธีการในการจัดเก็บและชำระภาษีทั้งของรัฐวิสาหกิจ และของประชาชนใหม่ให้เหมาะสม เพื่ออำนวยความสะดวกในการชำระภาษีการคิดคำนวณภาษีให้เกิดความเป็นธรรมยิ่งขึ้น และยังเป็นการเร่งรัดให้มีการชำระภาษีที่ค้างชำระเพื่อนำไปใช้ประโยชน์ในการพัฒนาท้องถิ่นต่อไป ดังที่กล่าวไว้แล้วในบทที่ 2 นั้น

การแก้ไขหลักการสำคัญ ๆ ดังกล่าวเมื่อนพิจารณาในด้านการปรับปรุงวิธีการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินแล้วจะทำให้การบริหารการจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น ได้แก่ เรื่องการเพิ่มให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมรักษาการตามกฎหมาย เรื่องการปรับปรุงวิธีการจัดเก็บภาษีเพื่อลดขั้นตอนการปฏิบัติงาน และปรับปรุงวิธีส่งแบบพิมพ์เพื่อแจ้งรายการทรัพย์สิน เรื่องการกำหนดหลักเกณฑ์ให้การประเมินภาษีค้างชำระ หรือเรื่องการกำหนดให้มีการชำระภาษีในระยะเวลาที่เร็วขึ้นจากเดิม 90 วันเป็นภายใน 30 วัน และอาจชำระทางไปรษณีย์หรือชำระผ่านธนาคารก็ได้ รวมทั้งให้มีการผ่อนชำระภาษีได้ และการแก้ไขอำนาจในการยึด อายัด และการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีให้เป็นอำนาจของผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานคร นายกเทศมนตรี ปลัดเมืองพัทยา กรรมการสุขาภิบาล หรือผู้ว่าราชการจังหวัด แล้วแต่กรณี เป็นต้น

²¹ มัลลิกา ตีเยาว์, รายงานการวิจัย "ความรู้ภาษีที่กรุงเทพมหานครจัดเก็บเอง", (อัสสัมชัญ)

แต่ถ้าพิจารณาเรื่องการแก้ไขการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินจากรัฐวิสาหกิจให้ชัดเจนขึ้นแล้ว จะเห็นได้ว่าความพยายามในการแก้ไขเรื่องนี้ มีสาเหตุมาจากในอดีตที่ผ่านมา รัฐวิสาหกิจมีความพยายามที่จะหลีกเลี่ยงภาษีโรงเรือนและที่ดินกันมาก ในปีหนึ่ง ๆ รัฐวิสาหกิจทั่วประเทศจะต้องจ่ายภาษีโรงเรือนและที่ดินให้แก่ส่วนท้องถิ่นต่าง ๆ ไม่น้อยกว่า 400 ล้านบาท แต่ปรากฏว่า รัฐวิสาหกิจที่ดำเนินการแบบผูกขาด และประกอบธุรกิจแบบการค้าไม่ยอมยื่นแบบเสียภาษีเลย ซึ่งความพยายามหลีกเลี่ยงนี้ประสบความสำเร็จ เมื่อมีมติคณะรัฐมนตรี ลงวันที่ 10 มกราคม 2527 ให้ยกเว้นการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินแก่รัฐวิสาหกิจบางประเภท และให้กระทรวงมหาดไทยดำเนินการรณรงค์แก้ไขพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 เพื่อขจัดปัญหาความขัดแย้งระหว่างรัฐวิสาหกิจกับหน่วยงานท้องถิ่น อย่างไรก็ตามหน่วยงานท้องถิ่นยังคงเรียกร้องที่จะให้มีการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินจากรัฐวิสาหกิจ กระทรวงมหาดไทยจึงได้เสนอเรื่องให้คณะกรรมการกฤษฎีกาตีความ ซึ่งคณะกรรมการกฤษฎีกาลงความเห็นว่ายกเว้นที่ยังไม่มีการแก้ไขกฎหมาย รัฐวิสาหกิจต้องชำระภาษีตามกฎหมายที่บังคับใช้ในปัจจุบันโดยไม่มีข้อยกเว้น ซึ่งแหล่งข่าวนักกฎหมายในกรุงเทพมหานครที่ต้องสูญเสียรายได้จากภาษีโรงเรือนและที่ดินของรัฐวิสาหกิจที่จัดเก็บได้ปีละ 300 ล้านบาท ให้ความเห็นว่ามติของคณะรัฐมนตรีดังกล่าวนั้นพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้นไม่มีบทยกเว้นให้รัฐวิสาหกิจ จึงระบุว่าควรรอให้มีการออกกฎหมายใหม่มาบังคับใช้ก่อน ซึ่งขัดแย้งกับการตีความดั้งเดิมของกฤษฎีกาโดยสิ้นเชิง ที่ให้หน่วยงานท้องถิ่นปฏิบัติตามกฎหมายที่บังคับใช้อยู่ในปัจจุบันเท่านั้น ผลของการเปิดช่องโดยมติคณะรัฐมนตรีดังกล่าว ก่อให้เกิดกระบวนการขัดแย้งในทางปฏิบัติอย่างมากแก่หน่วยงานท้องถิ่นที่ต้องการหารายได้มาพัฒนาท้องถิ่น แต่ไม่กล้าตัดสินใจในเรื่องนี้ ด้วยเหตุนี้แม้กฎหมายใหม่ยังไม่ออกมา แต่รัฐวิสาหกิจก็ยังคงสามารถด่วงเวลาในการชำระภาษีต่อไปโดยไม่หวั่นเกรงกฎหมายใดทั้งนั้นเพราะมติคณะรัฐมนตรีที่เกินเลยกฎหมายนั่นเอง²² ดังจะเห็นได้จากตารางแสดงข้อมูลการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินของรัฐวิสาหกิจ ปี พ.ศ. 2519-2528 ดังนี้

²² "ข่าวย่อภาษี", เอกสารภาษีอากร เล่มที่ 113 ปีที่ 10 (กุมภาพันธ์ 2534)

ข้อมูลการเสียหายโรงเรือน และที่ดินของรัฐวิสาหกิจ*
ปี 2519-2528

หน่วย : บาท

	สาธาณูปโภค/สาธารณูปการ (16 แห่ง)		อื่น ๆ (33 แห่ง)	
	10 ปี (2519-2528)	เฉลี่ย ปีละ	10 ปี (2519-2528)	เฉลี่ย ปีละ
1. ชำระแล้ว	189,328,437.07	18,932,843.71	253,140,029.82	25,314,002.98
2. แจ้งการประเมินแล้ว ยังไม่ชำระ (ค้างชำระ)	43,638,097.92	4,363,809.79	52,393,364.60	5,239,336.46
3. ไม่ยื่นแบบฯ ประมาณการค่าภาษี	390,230,785.91	39,023,078.59	3,842,548.00	384,254.80
รวมค่าภาษี	623,197,320.90	62,319,732.09	309,375,942.42	30,937,594.24
1. เทศบาล (132 แห่ง)	40,383,534.84	4,038,353.48	17,207,587.06	1,720,758.71
2. สุขาภิบาล (843 แห่ง)	24,261,165.28	2,426,116.53	8,592,438.30	859,243.83
3. องค์การบริหารส่วนจังหวัด (72 แห่ง)	406,645,094.00	40,664,509.40	8,263,638.30	826,363.83
4. กรุงเทพมหานคร	151,907,526.78	15,190,752.68	275,312,278.76	27,531,227.88
รวม	623,197,320.90	62,319,732.09	309,375,942.42	30,937,594.25

* ที่มา : กองรัฐวิสาหกิจ กรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง

ดังนั้นพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2534 จึงได้มีความพยายามที่จะแก้ไขในเรื่องการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินของรัฐวิสาหกิจให้ชัดเจนขึ้น แต่เมื่อพิจารณาถึงหลักเกณฑ์ในการแก้ไขดังกล่าวแล้ว กลับเป็นการเอื้ออำนวยต่อรัฐวิสาหกิจ โดยมีการยกเว้นหรือลดหย่อนให้แก่รัฐวิสาหกิจบางแห่งไม่ต้องเสียภาษีอยู่ เป็นการให้สิทธิหน้าที่แก่รัฐวิสาหกิจ ซึ่งก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อการบริหารราชการแผ่นดิน คือมีการกำหนดยกเว้นการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินให้กับการรถไฟแห่งประเทศไทย รวมทั้งโรงเรือนที่การเคหะแห่งชาติให้ผู้เช่าซื้ออยู่เอง ซึ่งการยกเว้นให้แก่การรถไฟมีการอ้างเหตุผลว่าต้องมีข้อยกเว้นอยู่ในพระราชบัญญัติจัดตั้งการรถไฟแห่งประเทศไทยฯ แต่ในหลักการแล้วการรถไฟก็ควรต้องเสียภาษีเช่นเดียวกับรัฐวิสาหกิจอื่น ๆ และหากจะอ้างว่าขาดทุนก็ควรจะพิจารณาถึงรัฐวิสาหกิจอื่น ๆ ที่ขาดทุนเช่นกัน อย่างเช่นองค์การขนส่งมวลชนฯ ซึ่งก็ขาดทุนปีหนึ่งเป็นเงินจำนวนมากเช่นกัน ส่วนการยกเว้นให้กับการรถไฟที่การเคหะแห่งชาติให้เช่าซื้ออยู่เองนั้นก็มิใช่ว่าจะพิจารณาคือ โรงเรือนที่การเคหะแห่งชาติสร้างให้คนเช่าซื้อนั้น ปัจจุบันไม่ใช่เฉพาะคนจน คนรายได้ปานกลาง คนรายได้สูงก็เช่าซื้อเช่นกัน เพราะนโยบายของการเคหะแห่งชาติในปัจจุบันพยายามสร้างบ้านขายคนมีรายได้มาก ไม่ใช่เฉพาะคนมีรายได้น้อยเท่านั้น จึงเป็นประเด็นว่าการยกเว้นกรณีการเคหะก็ไม่น่าจะเหมาะสมเหมือนกัน

นอกจากนี้ กฎหมายที่แก้ไขฉบับนี้ยังให้อำนาจรัฐมนตรีไว้มาก จนกระทั่งไม่มีขอบเขตจำกัด ซึ่งจะสร้างความไม่เป็นธรรมระหว่างรัฐวิสาหกิจด้วยกันได้ ดังเช่นให้รัฐมนตรีมีอำนาจประกาศกำหนดพื้นที่ของรัฐวิสาหกิจที่จะยกเว้นไม่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษี โดยไม่มีหลักเกณฑ์อะไรกำหนดไว้เลยว่าจะมีการยกเว้นในเงื่อนไขใดบ้าง และยังกำหนดว่าให้คณะรัฐมนตรีมีอำนาจลดหย่อนค่ารายปีให้กับรัฐวิสาหกิจได้ ถ้าเห็นว่าค่าภาษีที่ถูกระเบียบนั้นสูงเกินไป ทั้งนี้กฎหมายได้กำหนดไว้แล้วว่าหากไม่พอใจในการประเมินภาษีก็สามารถใช้สิทธิอุทธรณ์ได้อยู่แล้ว เหตุใดจึงต้องสร้างภาระนี้ให้กับคณะรัฐมนตรี การเขียนกฎหมายเปิดช่องไว้เช่นนี้ต่อไปรัฐวิสาหกิจทั้งหลายจะร้องเรียนกันอยู่เรื่อยๆ ขอลดค่ารายปีกันไปทุกราย เท่ากับว่ารัฐวิสาหกิจใดมีอำนาจต่อรองกับรัฐบาลก็สามารถขอลดหย่อนได้ ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างรัฐวิสาหกิจด้วยกันเอง

และในกรณีที่กำหนดไว้ว่า รัฐวิสาหกิจที่ประกอบกิจการสาธารณูปโภคที่ค้างชำระภาษีให้ภาษีที่ค้างชำระนั้นเป็นพับไป แต่ถ้าได้ชำระไปแล้วก็ไม่มีสิทธิเรียกคืน จะเห็นได้ว่าไม่เป็นธรรม

แก่รัฐวิสาหกิจที่เคารพกฎหมายและชำระภาษีโดยถูกต้องมาตลอด ส่วนรัฐวิสาหกิจที่ไม่ยอมยื่นชำระภาษีกลับได้ประโยชน์จากกฎหมาย คือ ไม่ต้องชำระภาษีค้างชำระแต่อย่างใด

เนื่องจาก การจัดเก็บภาษีของท้องถิ่นมีอำนาจในการจัดเก็บที่จำกัดอยู่แล้วไม่เหมือนรัฐบาลกลาง ซึ่งภาษีโรงเรือนและที่ดินนี่ก็เป็นภาษีของท้องถิ่น ดังนั้นการแก้ไขกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินโดยกำหนดให้มีการยกเว้น การลดหย่อน และการนิรโทษกรรมภาษีของรัฐวิสาหกิจดังกล่าว จะทำให้ท้องถิ่นบางท้องถิ่นเดือดร้อนได้ เพราะถ้าหากจะเทียบรายได้ของประเทศขนาดเล็ก ๆ กับรายได้ของรัฐวิสาหกิจที่ประกอบกิจการสาธารณูปโภคจะแตกต่างกันมาก หากยังไม่ให้ท้องถิ่นต่าง ๆ มีภาษีจัดเก็บของตนเองได้อย่างเพียงพอเองซึ่งตามข้อเท็จจริงก็มีเพียงไม่กี่ประเภท ท้องถิ่นนั้น ๆ ก็จะต้องขอเงินอุดหนุนจากรัฐบาลกลาง ซึ่งเป็นผลให้ขาดความเป็นอิสระจากรัฐบาลกลาง ไม่สอดคล้องกับการกระจายอำนาจทางการคลังสู่ท้องถิ่นแต่อย่างใด

โดยข้อเท็จจริงแล้ว รัฐวิสาหกิจนั้นเป็นกิจการของรัฐ ถ้าหากไม่ลดหย่อนหรือยกเว้นให้ก็จะเป็นการดี รัฐวิสาหกิจจะรู้ว่าภาษีเป็นค่าใช้จ่ายประเภทหนึ่งวิสาหกิจ ถ้าต้องการให้รัฐวิสาหกิจบริหารงานได้กำไร ก็ควรจะเสียภาษีท้องถิ่น โดยถือเป็นรายจ่ายส่วนหนึ่ง ก็จะเป็นการพิสูจน์ให้เห็นว่า รัฐวิสาหกิจนั้น ๆ มีประสิทธิภาพในการบริหารงาน แต่ตามกฎหมาย นอกจากจะมีการยกเว้น ลดหย่อนให้กับรัฐวิสาหกิจบางประเภทแล้วยังมีการนิรโทษกรรมให้กับรัฐวิสาหกิจอีกด้วย เท่ากับรัฐวิสาหกิจบางแห่งที่ไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ทั้ง ๆ ที่เป็นหน่วยงานของรัฐรูปแบบหนึ่งซึ่งควรปฏิบัติเป็นตัวอย่างที่ดีในการเสียภาษีกลับได้รับการผ่อนปรนในด้านกฎหมาย ซึ่งเป็นเรื่องที่ไม่สมควรให้เกิดขึ้น

ดังนั้นถ้าจะมองถึงความ เป็นธรรมและความเหมาะสมในการที่กฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินใช้บังคับ โดยเฉพาะอย่างยิ่งกรณีที่เกี่ยวข้องกับรัฐวิสาหกิจ ซึ่งถือเป็นกิจการของรัฐ รัฐน่าจะทำได้ว่าเป็นตัวอย่าง นอกจากนั้นภาษีที่มาจากรัฐวิสาหกิจก็เหมือนกับเงินกระเป๋าย้ายออกไปสู่กระเป๋ายาวของรัฐบาลนั่นเอง หากจะให้รัฐวิสาหกิจมีประสิทธิภาพ มีการดำเนินงานที่เข้มแข็ง มีผู้บริหารที่สามารถดำเนินงานได้อย่างประสบความสำเร็จ ก็ควรที่จะพิจารณาให้รัฐวิสาหกิจต้องรับภาระภาษีเหมือนกับกิจการของเอกชนทั่ว ๆ ไป

กฎหมายภาษีบำรุงท้องที่

กฎหมายภาษีบำรุงท้องที่บัญญัติบังคับใช้มาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2508 และยังคงบังคับใช้จนถึงปัจจุบัน ดังนั้นการใช้ถ้อยคำ สำนวนและบทบังคับต่าง ๆ จึงมีข้อบกพร่องอยู่มาก เนื่องจากความไม่ชัดเจน และไม่ครอบคลุมเพียงพอ รวมทั้งไม่สอดคล้องกับสถานการณ์ปัจจุบัน ซึ่งมีรายละเอียด ดังนี้

หมวดที่ 1 ข้อความทั่วไป ตามมาตรา 7 ให้ผู้เป็นเจ้าของที่ดินมีหน้าที่เสียภาษีจากราคาปานกลางของที่ดิน ตามบัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่ท้ายพระราชบัญญัตินี้ เมื่อพิจารณาถึงบัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่แล้ว นอกจากจะมีลักษณะถดถอยคือยิ่งที่ดินมีมูลค่าสูงเท่าใด กลับเสียภาษีในอัตราที่ลดลงโดยลำดับ ซึ่งได้กล่าวไว้แล้วในเรื่องปัญหาของโครงสร้างภาษีบำรุงท้องที่ และถ้าหากเราพิจารณาถึงราคาที่ดินในปัจจุบันส่วนใหญ่จะตกอยู่ในขั้นที่ 30-34 คือมีราคาตั้งแต่ไร่ละ 20,000 บาท ขึ้นไปแล้ว อัตราภาษีขั้นที่ต่ำกว่าขั้นที่ 30 แทบจะไม่มีที่ใช้ ดังนั้นเหตุใดบัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่ขั้นที่ 1-30 จึงยังคงบัญญัติไว้ในกฎหมาย ยังไม่ยกเลิกแต่อย่างใด แสดงให้เห็นถึงความล้าหลังของกฎหมายอย่างเห็นได้ชัด

และกรณีหมายเหตุตามบัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่คือ (1) ที่ดินที่ใช้ประกอบการกิจการเฉพาะประเภทไม้ล้มลุกให้เสียถึงอัตรา แต่ถ้าเจ้าของที่ดินประกอบการกิจการประเภทไม้ล้มลุกนั้นด้วยตนเองให้เสียอย่างสูงไม่เกินไร่ละ 5 บาท เจตนารมณ์ในขณะที่ยกกฎหมายเช่นนี้เพื่อบรรเทาภาระภาษีให้กับชาวนาชาวไร่ซึ่งเป็นประชากรส่วนใหญ่ของประเทศ แต่ในปัจจุบันผู้ครอบครองที่ดินโดยเฉพาะแถบชานเมืองมักจะเป็นพวกนายทุนคนมีเงินกว้านซื้อไว้กักตุนเพื่อเก็งกำไร ซึ่งหาประโยชน์จากการบรรเทาภาระภาษีข้างต้น โดยให้ชาวนาชาวไร่เช่าเพื่อประกอบกิจการอีกต่อหนึ่ง ซึ่งคำว่าที่ดินเพื่อประกอบการกิจการประเภทไม้ล้มลุก กฎหมายเขียนไว้กว้าง ๆ ไม่มีคำจำกัดความว่าครอบคลุมถึงแค่ไหน ทำให้ไม่มีหลักเกณฑ์ยึดถือแน่นอน จึงมีผู้หาประโยชน์จากกฎหมายเพื่อลดภาระภาษีของตนได้มาก และกรณี (2) ที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพของที่ดินให้เสียเพิ่มอีกหนึ่งเท่าซึ่งมีปัญหามาก เนื่องจากเจตนารมณ์ของกฎหมายเพื่อป้องกันการกักตุนเก็งกำไรในที่ดิน แต่ในทางปฏิบัติกลับไม่ได้ผลเป็น



เพราะกฎหมายบัญญัติไว้กว้างๆ ไม่มีคำจำกัดความว่าที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพของที่ดินนั้นครอบคลุมแค่ไหนอย่างไร ในทางปฏิบัติเจ้าของที่ดินมักจะอ้างว่าซื้อที่ดินไว้แต่ยังไม่มีเงินปลูกบ้าน หรืออ้างว่าซื้อที่ดินทิ้งไว้แต่ในอนาคตจะทำโรงงานอุตสาหกรรม หรืออ้างว่าให้ชาวนาทำนาอยู่ไม่ได้ทิ้งไว้ว่างเปล่าเป็นต้น ดังนั้นการบัญญัติกฎหมายที่ไม่ชัดเจนไม่ครอบคลุมเช่นนี้ จึงทำให้การป้องกันการกักตุนและเก็งกำไรในที่ดินไม่บรรลุผลแต่อย่างใด

และตามมาตรา 8 ที่ดินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ที่ไม่ชัดเจน ไม่ครอบคลุมเพียงพอ ตัวอย่างเช่นตามมาตรา (7) ที่ดินที่ใช้ในการรถไฟ การประปา การไฟฟ้า หรือการทำเรือของรัฐ หรือใช้เป็นสนามบินของรัฐ นั้นปรากฏว่าในปัจจุบันมีข้อเท็จจริงว่า หน่วยงานดังกล่าวมักจะปล่อยที่ดินทิ้งไว้ โดยสงวนไว้ใช้ในระยะเวลา 6-7 ปีข้างหน้า ดังนั้นในช่วงเวลาที่ที่ดินดังกล่าวยังมีได้ใช้ทำประโยชน์นี้ควรที่จะต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ มิฉะนั้นจะทำให้เกิดความสิ้นเปลืองทางเศรษฐกิจได้ และในกรณีตามมาตรา (12) ที่ดินตามที่กำหนดในกฎกระทรวงนั้นได้บัญญัติไว้ตั้งแต่ออกกฎหมายปีพ.ศ. 2508 แล้วแต่ถึงปัจจุบันก็ยังไม่มีการออกมารองรับแต่อย่างใด กฎหมายเพียงแต่เปิดช่องไว้เท่านั้นเอง

ต่อมาในหมวด 2 มีจุดบกพร่องที่สำคัญของกฎหมายคือเรื่องการตีราคาปานกลางของที่ดิน ตามมาตรา 13 กฎหมายบัญญัติว่า

"การตีราคาปานกลางของที่ดินนั้น ให้นำเอาราคาที่ดินในหน่วยที่จะทำการตีราคาซึ่งซื้อขายกันโดยสุจริตไม่น้อยกว่าสามรายในระยะเวลาไม่เกินหนึ่งปีก่อนวันตีราคาคำนวณแล้วเฉลี่ยเป็นราคาปานกลาง โดยมีให้คำนวณราคาโรงเรือนสิ่งปลูกสร้างหรือสิ่งเพาะปลูกเข้าด้วย

ในกรณีที่ไม่มีการซื้อขายที่ดินตามวรรคหนึ่งในหน่วยใด ให้นำเอาราคาปานกลางที่คำนวณตามวิธีการในวรรคหนึ่งของที่ดินในหน่วยใกล้เคียงที่มีสภาพและทำเลที่ดินคล้ายคลึงกันมาเป็นราคาปานกลางของที่ดินในหน่วยนั้นได้

ถ้าไม่อาจตีราคาปานกลางตามสองวรรคก่อนได้ ให้กำหนดราคาปานกลางของที่ดินโดยถือเกณฑ์อย่างอื่นอันอาจแสดงราคาตลาดของที่ดินโดยเฉลี่ยได้"

การเก็บภาษีบำรุงท้องที่นั้นจะได้มากหรือน้อย ก็ย่อมขึ้นกับการตีราคาปานกลาง เพราะ อัตราภาษีจะแบ่งช้อยเป็นขั้น ๆ ไปตามความสูงต่ำของราคาปานกลางที่ตดินนั่นเอง และการตีราคาปานกลางดังกล่าวตามมาตรา 14 กำหนดให้เป็นหน้าที่ของคณะกรรมการตีราคาปานกลาง แต่ละจังหวัด ซึ่งมีข้อบกพร่องมากคือตัวคณะกรรมการนั้นความเชี่ยวชาญหรือความชำนาญอาจจะไม่เพียงพอ และการตีราคาปานกลางเพื่อเสียภาษีบำรุงท้องที่ของคณะกรรมการแต่ละจังหวัดมักจะมีอิทธิพลเข้ามาครอบงำอยู่เสมอไม่ว่าจะเป็นหน่วยการปกครองท้องถิ่นท้องถิ่นใด เนื่องจากคณะกรรมการที่แต่งตั้งขึ้นมาในแต่ละท้องถิ่นมักจะเป็นนักการเมืองในท้องถิ่นนั้น ๆ ถ้าตีราคาปานกลางสูงก็เกรงว่าจะแนเสียงของตนจะเสีย

วิธีการตีราคาปานกลางหลักเกณฑ์ที่หนึ่งจะนำราคาซื้อขายมาตัวเฉลี่ยกัน ปัญหาที่สำคัญคือ ที่ดินดังกล่าวมีการซื้อขายกันจริงหรือไม่ ซึ่งที่ดินบางแปลงซื้อขายกันจริง 10.0 ล้าน แต่แจ้งว่าซื้อขายกันแค่ 5.0 ล้าน ไม่ตรงกับความเป็นจริง นอกจากนี้การหาราคาซื้อขายดังกล่าวนั้นปรากฏว่าการประสานงานระหว่างเจ้าหน้าที่ท้องถิ่นกับหน่วยงานซื้อขายที่ดิน คือกรมที่ดินเกี่ยวกับราคาซื้อขายนั้นค่อนข้างลำบากเพราะไม่ใช่หน่วยงานเดียวกัน บางครั้งอาจจะล่าช้าไม่ทันการ ข้อมูลอาจไม่ค่อยถูกต้องตรงกัน และบางครั้งทางกรมที่ดินอาจจะนำราคากลาง ๆ มาให้กับทางท้องถิ่นในกรณีที่ดินในหน่วยนั้นมีหลายราคา ก็อาจจะให้ราคาต่ำบ้าง ราคากลางบ้างไม่ตรงกับความเป็นจริง

สำหรับเกณฑ์ที่สองในการตีราคาปานกลางคือในกรณีที่หน่วยนั้นไม่มีการซื้อขายกันให้นำราคาปานกลางที่ดินในหน่วยที่ใกล้เคียงกันมาเป็นตัวกำหนด ในทางปฏิบัติเป็นเรื่องยากมาก เพราะที่ดินที่ใกล้เคียงกันนั้นอาจจะมีสภาพของที่ดินที่แตกต่างกัน การใช้ประโยชน์ไม่เหมือนกัน อย่างเช่นที่ดินห้วมุมอาจมีราคาแตกต่างจากที่ดินใกล้เคียงกัน หรือกรณีที่ดินนั้นมีช้อยเข้า มีที่จอดรถ ราคาอาจจะสูงกว่า ดังนั้นหากจะใช้ราคาที่ดินใกล้เคียงกันก็อาจจะไม่สมเหตุผล และในกรณีที่ที่ดินนั้นเต็มแล้วคือไม่มีการซื้อขายกันเช่นที่ดินชั้นใน อาทิ เขตป้อมปราบ สัมพันธวงศ์ จึงทำให้ไม่มีราคาซื้อขายให้เปรียบเทียบแต่อย่างใดเป็นต้น

และเกณฑ์ที่สาม ถ้าไม่อาจตีราคาปานกลางตามสองวรรคก่อนได้ ให้กำหนดราคาปานกลางของที่ดินโดยถือเกณฑ์อย่างอื่นอันอาจแสดงราคาตลาดของที่ดินโดยเฉลี่ยได้ การกำหนดดัง

กล่าวนี้มีปัญหาว่าราคาตลาดคืออะไร จะอาศัยหลักเกณฑ์อะไรเป็นตัวกำหนด ในเมื่อไม่มีการซื้อขายกัน ไม่มี demand supply เป็นการเขียนกว้าง ๆ ไม่มีคำจำกัดความ จึงต้องอาศัยคำจำกัดความทางเศรษฐศาสตร์ ดังนั้นจึงทำให้กรรมการตีราคาปานกลางต่างคนต่างความคิด บางคนบอกว่าราคาที่ทางธนาคารประเมินขึ้นเพื่อจำหน่ายเป็นราคาตลาด บางคนก็กำหนดเอาราคาที่ติดจากเกณฑ์ค่าเช่า คือราคาที่ติดเท่านั้น ค่าเช่าเท่ากับเช่าใคร ดังนั้นหากค่าเช่าเท่านั้น ราคาที่ติดก็จะเท่ากับเท่านั้น เป็นต้น คือกรรมการต่างคนต่างความคิด เพราะฉะนั้นจึงเกิดอุปสรรคในการกำหนดราคาปานกลางทำให้ราคาปานกลางที่ได้มักจะไม่ถูกต้องตรงกัน

แต่อย่างไรก็ตาม ปัญหาที่สำคัญของกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่ก็คือราคาปานกลางของที่ดินเพื่อเสียภาษีนั้น ขณะนี้ไม่มีการเปลี่ยนแปลงแต่อย่างใดยังใช้ราคาปานกลางสำหรับการประเมินภาษีปี 2521-2524 อยู่ ซึ่งตามข้อเท็จจริงในปีพ.ศ.2524 ซึ่งเป็นปีที่ต้องเตรียมการตีราคาปานกลางที่ดินสำหรับรอบปี พ.ศ. 2525-2528 นี้ คณะกรรมการตีราคาปานกลางของท้องถิ่นต่าง ๆ มีความเห็นว่า จะนำเอาราคาตลาดที่แท้จริงในขณะนั้นสามรายตัวเฉลี่ยมาเป็นราคาปานกลาง เช่นอาจจะกำหนดว่าที่ดินนี้ปกติสถาบันการเงินประเมินไว้เท่าไรก็ใช้ราคานั้น จึงปรากฏว่าการกำหนดราคาปานกลางของที่ดินสำหรับการประเมินภาษีปี พ.ศ. 2525-2528 ที่ตีโดยวิธีดังกล่าวนั้นสูงกว่าราคาปานกลางเดิมถึงกว่า 10 เท่า โดยเฉพาะในเขตกรุงเทพมหานคร ดังนั้นภาษีก็ต้องเสียเพิ่มขึ้นตามส่วนตามบัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่ซึ่งเพิ่งมีการปรับปรุงบัญชีอัตราในชั้นที่ 34 ให้มีอัตราสูงขึ้นโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 พ.ศ. 2524 และโดยเฉพาะที่ดินรกร้างว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพของที่ดินให้เสียเพิ่มขึ้นอีก 1 เท่าจึงมีผลกระทบทางการเมือง เพราะว่าผู้ที่มีที่ดินมาก ๆ ขณะนั้นเป็นผู้มีอำนาจ และใกล้ชิดกับรัฐบาลกลาง เมื่อราคาปานกลางปีนั้นจะประกาศออกมาก็มีการคัดค้านทางรัฐบาลโดยอ้างว่าผลกระทบจะเกิดขึ้นแก่ชาวไร่ชาวนาทั้ง ๆ ที่ความเป็นจริงแล้วสำหรับชาวไร่ชาวนามีมาตรการเสริมอยู่แล้วว่า กรณีที่ดินที่ใช้ประกอบการกสิกรรมเฉพาะประเภทไม้ล้มลุกให้เสียกึ่งอัตรา แต่ถ้าเจ้าของที่ดินประกอบกสิกรรมประเภทไม้ล้มลุกด้วยตนเองให้เสียภาษีอย่างสูงไม่เกินไร่ละ 5 บาท แต่ผู้ที่อยู่ในสังคมเมืองที่ดินมาก ๆ โดยซื้อที่ดินกักตุนไว้เก็งกำไร ขณะนั้นที่ดินมีราคาแพงขึ้น หากราคาปานกลางสูงขึ้นก็ต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้นมาก จึงเกิดการต่อต้าน ในที่สุดรัฐบาลต้องยกเลิกราคาปานกลางสำหรับการประเมินภาษีปี พ.ศ.2525-2528 และให้ใช้ราคาปานกลางที่ดินที่ใช้สำหรับคำนวณภาษีบำรุงท้องที่ตั้งแต่ปีพ.ศ.2521 มาจน

ถึงปัจจุบันทั้งนี้จนกว่าจะมีการปรับปรุงวิธีการตีราคาปานกลางที่ดินให้เหมาะสมและเป็นธรรมตามสภาพและทำเลของที่ดินแต่ละแห่ง²³

โดยมีการประกาศใช้ 1) พระราชกำหนดเปลี่ยนแปลงราคาปานกลางที่ดินที่กำหนดไว้สำหรับการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ประจำปี พ.ศ. 2525 ถึง พ.ศ. 2528 และ 2) พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2529 และ 3) พระราชบัญญัติกำหนดราคาปานกลางของที่ดินที่ใช้ใช้ในการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2529 กฎหมายทั้ง 3 ฉบับนี้กำหนดให้นำราคาปานกลางของที่ดินที่ใช้ใช้ในการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ประจำปี พ.ศ. 2521-2524 มาใช้ในการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2525 เป็นต้นมา จนถึงปัจจุบันตามที่พระราชกฤษฎีกากำหนด และในปี พ.ศ. 2532 นี้ก็ได้มีพระราชกฤษฎีกาให้นำราคาปานกลางที่ดินที่ใช้ในการประเมินภาษีบำรุงท้องที่สำหรับปี พ.ศ. 2521-2524 มาใช้ในการประเมินภาษีบำรุงท้องที่สำหรับปี พ.ศ. 2533-2536 ต่อไปอีก

ซึ่งให้เหตุผลของการออกพระราชกำหนดเปลี่ยนแปลงราคาปานกลางของที่ดินที่กำหนดไว้สำหรับการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ประจำปี พ.ศ. 2525 ถึง พ.ศ. 2528 เนื่องจากประชาชนจะต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่เพิ่มขึ้นจากจำนวนที่เคยเสียเดิมมาก อันเป็นผลจากวิธีการตีราคาปานกลางของที่ดินตามที่กฎหมายกำหนดไว้ยังไม่เหมาะสม และเป็นธรรมตามสภาพและทำเลของที่ดินในแต่ละแห่ง เมื่อได้คำนึงถึงภาระภาษีที่ประชาชนจะต้องได้รับเพิ่มขึ้นประกอบกับภาวะทางเศรษฐกิจของประเทศไทยโดยทั่วไปในปัจจุบันยังไม่คลี่คลาย จึงเห็นสมควรที่จะผ่อนคลายความเดือดร้อนที่ประชาชนจะได้รับจากการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ในช่วงเวลานี้เป็นการชั่วคราว โดยกำหนดให้ใช้ราคาปานกลางของที่ดินตามที่คณะกรรมการตีราคาปานกลางของที่ดินที่ได้กำหนดไว้ สำหรับการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ระหว่างปี พ.ศ. 2521 ถึง พ.ศ. 2524 เป็นเกณฑ์ในการประเมินภาษีบำรุงท้องที่สำหรับภาษีปี พ.ศ. 2525 และในปีต่อไป ส่วนเหตุผลของการออกพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 (ฉบับที่ 2)

²³ สมบูรณ์ กรพชระ. เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษี 7 หัวหน้าฝ่ายตรวจสอบเร่งรัดรายได้ 1 กองรายได้ สำนักงานคลัง กรุงเทพมหานคร. สัมภาษณ์, พฤศจิกายน 2535.

พ.ศ. 2529 เนื่องจากสภาพการณ์ทางเศรษฐกิจและสังคม ไม่เอื้ออำนวยที่จะให้มีการเปลี่ยนแปลงภาษีบำรุงท้องที่ในลักษณะที่จะทำให้ประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องรับภาระภาษีเพิ่มขึ้น จึงสมควรให้นำเอาราคาปานกลางของที่ดินมาใช้ในการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ช่วงปี พ.ศ. 2521 ถึง พ.ศ. 2528 มาใช้ในการประเมินภาษีท้องที่สำหรับปี พ.ศ. 2529 ไปก่อน

และเหตุผลของการออกพระราชบัญญัติกำหนดราคาปานกลางของที่ดินที่ใช้ใช้ในการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2529 ก็เพื่อมิให้ภาระในการเสียภาษีบำรุงท้องที่ที่ต้องสูงขึ้นตามสภาพแห่งราคาที่ดินที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน และโดยที่รัฐบาลได้พิจารณาแล้วเห็นว่าสภาพการณ์ทางเศรษฐกิจในปัจจุบันยังไม่เอื้ออำนวยต่อการเพิ่มภาระทางด้านภาษีบำรุงท้องที่ให้สูงขึ้นตามราคาที่ดินและอัตราภาษีเสียใหม่ให้เหมาะสม และพอสมควรแก่การประชาชนจะรับภาระได้ในระหว่างที่จะดำเนินการปรับปรุงดังกล่าว จึงสมควรใช้ราคาปานกลางของที่ดินที่ได้กำหนดไว้แล้วในระหว่างปี พ.ศ. 2521 ถึง พ.ศ. 2524 ไปพลางก่อน สุดท้ายเหตุผลที่ต้องออกพระราชกฤษฎีกาให้นำราคาปานกลางที่ดินที่ใช้ในการประเมินภาษีบำรุงท้องที่สำหรับปี พ.ศ. 2521-2524 มาใช้ในการประเมินภาษีบำรุงท้องที่สำหรับปี พ.ศ. 2533-2536 ก็เนื่องจากการดำเนินการใช้ปรับปรุงหลักเกณฑ์การตีราคาปานกลางที่ดิน และอัตราภาษีบำรุงท้องที่ ตามกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่ให้เหมาะสมแก่สภาพการณ์ในปัจจุบันยังไม่แล้วเสร็จ สมควรให้ใช้ราคาปานกลางของที่ดินที่กำหนดไว้ระหว่างปี พ.ศ. 2521-2524 เช่นกัน²⁴

ดังนั้นราคาปานกลางของที่ดินจึงหยุดอยู่กับที่ ทั้ง ๆ ที่ภาวะเศรษฐกิจเปลี่ยนแปลงราคาที่ดินถีบตัวสูงมากขึ้น แต่เจ้าของที่ดินกลับเสียภาษีน้อยไม่ได้สัดส่วนกัน เมื่อเป็นเช่นนี้จึงทำให้เกิดการซื้อที่ดินกักตุนเพื่อการเก็งกำไรเกิดขึ้น ทำให้ที่ดินจำนวนมากไม่ได้ใช้ทำประโยชน์ตามสมควรเป็นผลเสียต่อเศรษฐกิจ และการพัฒนาประเทศ

²⁴ ประมวลกฎหมาย ระเบียบคำสั่งว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีป้าย, รวบรวมโดยบริษัทสำนักกฎหมายธรรมนิติ จำกัด, หน้า 82-91.

หมวดที่ 3 เรื่องการลดหย่อนและการยกเว้นหรือลดภาษีบำรุงท้องที่ ตามมาตรา 22 เป็นการกำหนดลดหย่อนให้แก่เจ้าของที่ดินที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย เลี้ยงสัตว์ หรือประกอบกิจการ โดยกำหนดลดหย่อนเป็นจำนวนเนื้อที่ดินตามท้องที่ที่ดินตั้งอยู่ เช่นกรณีที่ดินนอกเขตเทศบาลหรือ นอกเขตสุขาภิบาลให้ลดหย่อนได้ไม่เกินห้าไร่ แต่จะน้อยกว่าสามไร่ไม่ได้ ทั้งนี้ตามที่กำหนดในข้อบัญญัติจังหวัด เป็นต้น การกำหนดเกณฑ์ลดหย่อนโดยจำนวนเนื้อที่ดังกล่าวนี้สร้างความไม่เป็นธรรมให้กับผู้เสียภาษี เพราะโดยหลักการแล้วที่ดินทุกแปลงควรจะต้องเสียภาษีทั้งสิ้นโดยกำหนดว่าเสียภาษีมากน้อยตามมูลค่าของที่ดิน แต่ตามกฎหมายเรากลับสร้างเกณฑ์ลดหย่อนโดยถ้าเป็นที่ดินที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย เลี้ยงสัตว์ ประกอบกิจการ ไม่ต้องเสียภาษีโดยกำหนดจำนวนเนื้อที่ดินว่าที่ดินเท่าไรจึงได้รับการลดหย่อนเช่น ในกรณีอนุมาตรา(4) ถ้าเป็นที่ดินในเขตกรุงเทพมหานคร ในท้องที่ชุมชนหนาแน่นปานกลาง ให้ลดหย่อนได้ไม่เกินหนึ่งไร่ แต่จะน้อยกว่าหนึ่งร้อยตารางวา ไม่ได้ขึ้น ปัจจุบันผู้ที่ที่ดินตั้งแต่ 100 ตารางวาขึ้นไปในชุมชนหนาแน่นปานกลางของกรุงเทพมหานครนี้จัดได้ว่ามีศักยภาพสูงในการได้รับความคุ้มครองจากรัฐ เพราะที่ดิน 100 ตารางวาสมมติราคาตารางวาละ 500,000 บาท ก็เป็นราคา 50 ล้านบาท แต่กลับไม่ต้องเสียภาษีแต่อย่างใด ดังนั้นการลดหย่อนตามที่กำหนดไว้ตามมาตรานี้โดยใช้เกณฑ์จำนวนเนื้อที่ดินเป็นตัวกำหนดจึงไม่เป็นธรรมอย่างยิ่ง ควรที่จะใช้หลักการว่าที่ดินทุกแปลงต้องเสียภาษีแล้วใช้เกณฑ์มูลค่าที่ดินเป็นตัวกำหนดลดหย่อนจะเป็นธรรมมากกว่า ดังที่ได้กล่าวไว้แล้วในหัวข้อปัญหาด้านโครงสร้างภาษีข้างต้น

หมวด 4 การยื่นแบบแสดงรายการที่ดินและการสำรวจ ตามมาตรา 24 กฎหมาย กำหนดว่าให้เจ้าของที่ดินยื่นแบบแสดงรายการที่ดิน เว้นแต่กรณีที่ดินอยู่นอกเขตเทศบาล กฎหมาย เปิดช่องว่างไว้ว่าเมื่อผู้ว่าราชการจังหวัดพิจารณาเห็นสมควรจะกำหนดให้เจ้าพนักงานสำรวจทำการสำรวจแล้วยื่นแบบแสดงรายการที่ดินแทนเจ้าของที่ดินเป็นรายแปลงที่ทำการสำรวจก็ได้ ดังนั้นในทางปฏิบัติ เจ้าพนักงานสำรวจได้แก่ กำนัน ผู้ใหญ่บ้าน จะเป็นผู้ยื่นแบบแทนเจ้าของที่ดิน ซึ่งข้อเท็จจริงปัจจุบันที่ดินนอกเขตเทศบาล กำนัน ผู้ใหญ่บ้านจะทำงานกันอย่างไม่เคร่งครัด ผู้ใหญ่บ้านบางหมู่บ้าน บางที่ไม่มาแจ้ง หรืออาจจะแจ้งผิดแจ้งถูก ที่ดินทำนาบอกไม่ทำนา ที่ไม่ทำนา บอกทำนา และบางครั้งที่อยู่ก็ไม่แจ้ง ดังนั้นเวลาเป็นภาษีค้างชำระจะติดตามไม่ได้เลย เพราะที่อยู่ที่ตั้งอยู่ตรงไหน ไม่สามารถรู้ได้เลยหรือบางที่เขียนที่อยู่ผิด ถนน ตรอก ซอยไม่ได้ระบุ และกรณีที่เป็นที่ดินรอบนอกมีการแบ่งซอยโฉนดเป็นพัน ๆ แสน ๆ โฉนด เพื่อทำการจัดสรรที่ดิน จะเห็นได้ว่าที่ดินดังกล่าวมีการเปลี่ยนมือไว้มาก ซึ่งหากมีการเปลี่ยนมือก็มักจะไม่ได้แจ้งทางกำนัน

ผู้ใหญบ้าน และประกอบกับที่ดินดังกล่าวไม่ต้องยื่นแบบเอง เป็นหน้าที่ของกำนัน ผู้ใหญบ้าน หากกำนัน ผู้ใหญบ้านปล่อยปละละเลยก็จะทำให้ที่ดินดังกล่าวไม่ต้องเสียภาษีแต่อย่างใด ซึ่งหากเราพิจารณาถึงเจตนารมณ์ของกฎหมายที่บัญญัติไว้เช่นนี้ ในปี.ศ.2508 การคมนาคมในบ้านเมืองยังไม่ค่อยสะดวก ดังนั้นจึงอำนวยความสะดวกให้แก่ประชาชนที่อยู่นอกเขตเทศบาล โดยกำหนดเปิดช่องให้เจ้าพนักงานสำรวจซึ่งได้แก่ กำนันผู้ใหญบ้านยื่นแทนให้ แต่ถ้าพิจารณาจากตัวบทกฎหมายมาตรานี้แล้วข้อบกพร่องนี้มิใช่ข้อบกพร่องของตัวบทกฎหมายโดยตรง เพราะในตัวบทกฎหมายไม่ได้บังคับตายตัวว่าต้องให้กำนันผู้ใหญบ้านยื่นแบบแทน เพียงแต่ให้อำนาจฝ่ายบริหารของท้องถิ่นใช้ดุลยพินิจดูว่าควรจะให้เจ้าพนักงานสำรวจยื่นแบบแทนเจ้าของที่ดินหรือไม่ ดังนั้นปัญหาข้อบกพร่องในเรื่องนี้จึงเป็นปัญหาเกี่ยวกับเรื่องทางปฏิบัติในการใช้อำนาจของฝ่ายบริหารท้องถิ่นมากกว่าตัวบทกฎหมาย ซึ่งในปัจจุบันการคมนาคมสะดวกกว่าเดิม เทคโนโลยีต่าง ๆ สูงขึ้น ฝ่ายบริหารของท้องถิ่นจึงควรที่จะพิจารณาที่จะใช้ระบบเดียวกันคือให้เจ้าของที่ดินเป็นผู้ยื่นแบบเองทั้งหมดไม่ว่าอยู่ในเขตใด โดยอาจจะแบ่งหน่วยงานที่รับยื่นแบบย่อยลงไปตามหมู่บ้านก็ได้ หากประชาชนไม่สะดวกในการเดินทาง

หมวด 5 การชำระภาษีบำรุงท้องที่ ตามมาตรา 41 ว่าด้วยการยึด อายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้นิติบุคคลดังกล่าวมักจะใช้ไม่ได้ผลในทางปฏิบัติ เนื่องจากที่ดินมีการเปลี่ยนมือกันบ่อยมาก ถ้าหากจะใช้บทบัญญัติตามมาตรานี้จะต้องใช้กำลังคนจำนวนมาก เพื่อติดตามดำเนินการดังกล่าว ซึ่งสิ้นเปลืองค่าใช้จ่าย ปัจจุบันอัตรากำลังของพนักงานเจ้าหน้าที่นี้ไม่มีเพียงพอจะรองรับงานดังกล่าว นอกจากนี้ยังมีปัญหาในเรื่องของการประสานงานระหว่างเจ้าหน้าที่ท้องถิ่นกับเจ้าพนักงานของกรมที่ดิน บางครั้งเจ้าหน้าที่ท้องถิ่นทราบว่าเจ้าของที่ดินซึ่งค้างชำระภาษีบำรุงท้องที่ จะทำการโอนที่ดินให้บุคคลอื่นจึงได้แจ้งขอความร่วมมือจากกรมที่ดินให้ระงับการโอนไว้ก่อน โดยให้เจ้าของที่ดินชำระภาษีให้ครบถ้วนเสียก่อน แต่ตามข้อเท็จจริงปรากฏว่ากรมที่ดินระงับไว้จริงแต่กรมที่ดินกลับยื่นคำร้องต่อศาล และศาลได้ตัดสินว่าเจ้าหน้าที่ท้องถิ่นจะยึด อายัดที่ดินใดจะต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่ ซึ่งเมื่อเจ้าหน้าที่ท้องถิ่นกระทำเช่นนั้นจะช้ามากในกระบวนการยึด อายัดที่ดิน และเมื่อต้องอาศัยเวลานานเช่นนี้ที่ดินจึงมักจะเปลี่ยนมือ

แล้ว บทบัญญัติดังกล่าวจึงไม่ได้ผลในทางปฏิบัติแต่อย่างใด²⁵

หมวด 6 เงินเพิ่ม บทบัญญัติที่ไม่มีปัญหาแต่อย่างใด เนื่องจากกฎหมายกำหนดจำนวนเงินเพิ่มไว้เพิ่มขึ้นเรื่อย ๆ ตามชั้นพอสมควรแล้ว

หมวด 7 บทกำหนดโทษ เช่นเดียวกับกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน คือกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่นั้นบัญญัติบังคับใช้ตั้งแต่ปีพ.ศ.2508 แล้ว ยังคงบังคับใช้ถึงปัจจุบัน ดังนั้นบทลงโทษต่าง ๆ เมื่อเทียบกับมูลค่าของที่ดินที่สูงขึ้นมากในปัจจุบันจึงไม่สมดุลงัน และไม่เหมาะสมกับสถานการณ์ทางเศรษฐกิจแต่อย่างใด เป็นผลให้ประชาชนขาดความเกรงกลัวต่อกฎหมาย เพราะเห็นว่าบทลงโทษต่ำนั่นเอง

3.3.2 เครื่องมือเครื่องใช้ในการจัดเก็บภาษี

ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะได้พิจารณารวมกันทั้งภาษีโรงเรือนและที่ดิน กับภาษีบำรุงท้องที่ เครื่องมือเครื่องใช้ที่สำคัญ ในการใช้ปฏิบัติจัดเก็บทั้งสองนั้น ได้แก่ แผนที่ภาษี (TAX MAP) และทะเบียนภาษี (TAX ROLL)

การจัดทำแผนที่ภาษีและทะเบียนภาษีเป็นกระบวนการสำคัญในการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับที่ดิน โรงเรือน เพื่อนำไปใช้เป็นข้อมูลพื้นฐานในการกำหนดค่ารายปีของโรงเรือนและการตีราคาปานกลางของที่ดิน ซึ่งในปัจจุบันได้มีการนำเทคโนโลยีคอมพิวเตอร์มาช่วยในการจัดเก็บข้อมูลต่าง ๆ ด้วย แต่ในทางปฏิบัติจริงหน่วยงานที่เกี่ยวข้องมิได้นำมาใช้ประโยชน์อย่างจริงจัง อีกทั้งข้อมูลต่าง ๆ เกี่ยวกับที่ดินและโรงเรือนมีการเปลี่ยนแปลงไปตามสภาพความเจริญเติบโตทางด้านเศรษฐกิจและสังคม และการขยายตัวของชุมชนเมืองอยู่ตลอดเวลา ทำให้ข้อมูลต่าง ๆ ไม่ครบถ้วนสมบูรณ์ ขาดการปรับปรุงแก้ไขให้เป็นระบบทันสมัยกับสภาพความเป็นจริง เป็นผลให้แผนที่ภาษีและทะเบียนภาษีไม่มีข้อมูลที่เป็นปัจจุบัน

²⁵ สมบูรณ์ กรพชระ. เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษี 7 หัวหน้าฝ่ายตรวจสอบเร่งรัดรายได้, กองรายได้ สำนักงานคลัง กรุงเทพมหานคร. สัมภาษณ์, พฤศจิกายน 2535.

แม้ในปัจจุบันจะมีการจัดทำแผนที่ภาษีและทะเบียนภาษีเพื่อใช้ในเก็บข้อมูลเพื่อจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่และภาษีโรงเรือนที่ดินในเขตเทศบาลทุกแห่ง และเมืองพัทยาแล้วก็ตาม แต่ประสิทธิภาพของแผนที่ภาษีและทะเบียนภาษีนั้นยังไม่ดีพอ ไม่สามารถเก็บข้อมูลได้ครอบคลุมและทั่วถึง ปัญหาหนึ่งเกิดจากความไม่สมบูรณ์ของแผนที่ภาษีและทะเบียนภาษีนั้นเอง กล่าวคือในกรณีที่บ้านและที่ดินหลังหนึ่งอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่แต่ไม่ได้มาเสียภาษีดังกล่าว เจ้าหน้าที่มีแนวโน้มจะสันนิษฐานว่าบ้านและที่ดินหลังดังกล่าวเป็นบ้านที่เจ้าของให้เช่าซึ่งจะต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน จึงไม่จำเป็นต้องยื่นแบบเพื่อเสียภาษีบำรุงท้องที่อีก ทั้ง ๆ ที่ในความเป็นจริงบ้านและที่ดินหลังนั้นเป็นบ้านและที่ดินที่เจ้าของอยู่เองและที่ดินก็มีพื้นที่เกินขนาดที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ ดังนั้นบ้านและที่ดินดังกล่าวควรต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ แต่จากสภาพดังกล่าวบ้านและที่ดินนี้ก็รอดพ้นจากการเสียภาษีบำรุงท้องที่อย่างสิ้นเชิง

และในทางกลับกันเมื่อบ้านและที่ดินหลังหนึ่งอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีโรงเรือน และที่ดิน เนื่องจากเป็นบ้านให้เช่า แต่ก็ได้ไปเสียภาษีดังกล่าว เจ้าหน้าที่อาจสันนิษฐานว่าบ้านและที่ดินหลังนั้นเป็นบ้านที่เจ้าของอยู่เองทำให้ไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน ส่วนที่ดินที่เกินขนาดเนื้อที่ลดหย่อน ซึ่งจะต้องนำมาคำนวณเสียภาษีบำรุงท้องที่นั้น เจ้าของบ้านและที่ดินหลังนั้นก็ไปเสียภาษีบำรุงท้องที่แล้ว หรือไม่ก็ถูกติดตามให้เสียภาษีบำรุงท้องที่ไปแล้ว ทำให้มีแนวโน้มไม่สนใจที่จะต้องตามว่าเจ้าของบ้านและที่ดินดังกล่าวได้เสียภาษีบำรุงท้องที่ถูกต้องตามกฎหมายแล้วหรือไม่หรือติดตามให้เสียภาษีโรงเรือนและที่ดินเมื่อเป็นบ้านให้เช่าจริง

ซึ่งจะเห็นได้ว่าแม้การจัดทำแผนที่ภาษีและทะเบียนภาษี จะมีส่วนช่วยประสานข้อมูลเพื่อการจัดเก็บภาษีและอุดช่องโหว่ในลักษณะดังกล่าวได้ก็ตาม แต่ในทางปฏิบัติการจัดระบบข้อมูลในการจัดทำแผนที่ภาษีและทะเบียนภาษียังไม่มียุทธศาสตร์สูงนัก จึงทำให้ปัญหาการจัดเก็บข้างต้นยังปรากฏอยู่ ความรุนแรงของปัญหาก็แตกต่างกันไป ตามเขตปกครองท้องถิ่นต่าง ๆ สุดแล้วแต่ความสามารถในการจัดระบบข้อมูลในการจัดทำแผนที่ภาษีและทะเบียนภาษี รวมทั้งความพยายามของท้องถิ่นต่าง ๆ ที่จัดเก็บภาษีดังกล่าว²⁶

²⁶ ไกรยุทธ อีรตยาคีนันท์, "โฉมหน้าใหม่ของภาษีทรัพย์สินในประเทศไทย", สรรพากรสาร : หน้า 64-65.

3.3.3 บุคลากร

ปัญหาเกี่ยวกับบุคลากรนี้ผู้วิจัยจะได้พิจารณาพร้อมกันทั้งภาษีโรงเรือนและที่ดินกับภาษีบำรุงท้องที่ โดยสามารถแยกพิจารณา ในด้านของพนักงานเจ้าหน้าที่ และประชาชนผู้เสียภาษี ดังนี้

1. ด้านพนักงานเจ้าหน้าที่

ปัญหาเกี่ยวกับพนักงานเจ้าหน้าที่เป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้เกิดปัญหาอื่น ๆ ตามมา ในด้านการบริหารจัดการจัดเก็บทำให้เก็บภาษีได้ไม่เต็มเม็ดเต็มหน่วยตามที่ควรจะเป็น ซึ่งปัญหาเกี่ยวกับพนักงานเจ้าหน้าที่มีดังนี้ คือ

(1) จำนวนพนักงานเจ้าหน้าที่ที่ไม่ได้สัดส่วนกับปริมาณงาน

ขอบเขตงานของพนักงานเจ้าหน้าที่ในการปฏิบัติจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่กับภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้นมีมากมาย โดยภาษีบำรุงท้องที่นั้นเริ่มตั้งแต่การรับอุทธรณ์การตีราคาปานกลาง การประกาศให้ประชาชนมารับแบบแสดงรายการที่ดิน การรับแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี การประเมิน การอุทธรณ์การประเมิน การรับชำระเงิน การผ่อนชำระภาษี การดำเนินการกับผู้ค้างภาษี ส่วนภาษีโรงเรือนและที่ดินเริ่มตั้งแต่การประกาศให้ประชาชนรับและยื่นแบบ ภ.ร.ด.2 การรับแบบ ภ.ร.ด.2 รายเก่า การตรวจสอบแบบ การรับแบบ ภ.ร.ด.2 รายใหม่ การจัดทำทะเบียน การกำหนดค่ารายปี และการประเมินภาษี การรับชำระเงินภาษี การขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ การดำเนินการกับผู้ค้างภาษี²⁷

แต่ในปัจจุบันพนักงานเจ้าหน้าที่ซึ่งปฏิบัติงานดังกล่าวในการจัดเก็บภาษีทั้งสองในเขตฯ หนึ่ง ๆ นั้นมีจำนวนน้อยไม่ได้สัดส่วนกับปริมาณงาน กล่าวคือในบางเขตมีเจ้าหน้าที่น้อยเกินไป

²⁷ คู่มือปฏิบัติราชการ, งานรายได้ สำนักเขต กรุงเทพมหานคร 2531.

แต่มีปริมาณงานมาก ซึ่งเป็นสาเหตุที่ทำให้งานล่าช้า ไม่มีคุณภาพทำให้การจัดเก็บภาษีไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควร

(2) คุณภาพของพนักงานเจ้าหน้าที่

พนักงานเจ้าหน้าที่มีบทบาทสำคัญในการประเมินและจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ และภาษีโรงเรือนและที่ดินซึ่งพนักงานเจ้าหน้าที่จะต้องทุ่มเทและติดตามผลในการปฏิบัติงาน เพราะเนื่องจากการประเมินภาษีนอกจากจะอาศัยหลักฐานจากข้อความในแบบแสดงรายการที่ผู้รับประเมินแจ้ง อันมีกรณีต่าง ๆ กันเป็นเครื่องมือพิจารณาขั้นต้นแล้ว จะต้องประกอบด้วยความรู้ ความสามารถ ความยุติธรรม ตลอดจนความซื่อตรง ในหน้าที่ของพนักงานเจ้าหน้าที่อีกด้วย ในการปฏิบัติงานพนักงานตรวจหรือเจ้าหน้าที่ธุรการต้องปฏิบัติงานทั้งในและนอกสถานที่ ประสิทธิภาพในผลงานที่ปฏิบัติย่อมได้ไม่เต็มเม็ดเต็มหน่วย พนักงานเหล่านี้ส่วนใหญ่ระดับความรู้ไม่สูง อัตราเงินเดือนจึงต่ำ เมื่อต้องออกไปปฏิบัติงานนอกสถานที่เพื่อพิจารณาเกี่ยวกับข้อเท็จจริงในการประเมินทรัพย์สิน จะทำให้พนักงานเกิดความท้อใจ และไม่ออกไปนอกสถานที่พิจารณาประเมินทรัพย์สิน อีกทั้งเงินเดือนยังน้อยไม่เพียงพอต่อค่าใช้จ่ายอีกด้วย และในปัจจุบันมีการแต่งตั้งตำแหน่งใหม่ ๆ ขึ้นมา ก็เป็นเหตุให้พนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีความรู้ความชำนาญในการประเมินและปฏิบัติงานมาเป็นเวลาช้านาน แต่มีความรู้การศึกษาไม่ถึงตามวุฒิที่กำหนดในตำแหน่งเดียวกันกับพนักงานที่เข้าใหม่ ก็ทำให้เกิดความท้อถอยในการทำงานอีกสาเหตุหนึ่ง²⁸

และในการปฏิบัติงานจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ที่ไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควรนั้น ยังเกิดขึ้นจากสาเหตุหลายประการเช่น²⁹

²⁸ อรุณช เทสลิริ , "การประเมินและการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินของกรุงเทพมหานคร" หน้า 108.

²⁹ RTI สถาบัน RESEARCH TRIANGLE INSTITUTE , และมูลนิธิสถาบันที่ดิน, "ข้อเสนอแนะสำหรับการปฏิรูปภาษีอสังหาริมทรัพย์ในประเทศไทย" เตรียมขึ้นสำหรับสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง (ตุลาคม 2524.)

- เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานจัดเก็บภาษีส่วนใหญ่จะไม่ได้ศึกษาระเบียบข้อบังคับและการปฏิบัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ตีพอ

- เจ้าหน้าที่ส่วนมากใช้วิถีพลิกดูของเก่า ๆ ที่ปฏิบัติกันมา แล้วปฏิบัติจัดเก็บไปตามของเดิม

- เจ้าหน้าที่มักจะจัดเก็บภาษีโดยไม่ได้มีการออกสำรวจอย่างแท้จริง ตัวอย่างเช่นในกรณีโรงเรือนมีการก่อสร้างเพิ่มเติม ในการประเมินจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน กฎหมายได้ให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ตรวจสอบทรัพย์สินเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีได้ แต่ปรากฏว่าเจ้าหน้าที่ไม่ได้ออกสำรวจตรวจสอบ ทำให้การจัดเก็บภาษีไม่ตรงกับสภาพความเป็นจริงหรือในกรณีที่เนื้อที่ดินเดิมของเจ้าของเปลี่ยนแปลงไปหรือมีการเปลี่ยนแปลงการใช้ที่ดิน แต่ไม่ได้แจ้งต่อเจ้าหน้าที่ และเจ้าหน้าที่ก็ไม่ได้ออกสำรวจตรวจสอบด้วย เช่นนี้จะทำให้การจัดเก็บภาษีไม่ถูกต้องกับสภาพความเป็นจริงเช่นกัน

- เมื่อเจ้าหน้าที่ได้ออกประกาศใด ๆ แล้ว มิได้มีการเอาใจใส่ติดตามผลแต่อย่างใด

- การประสานงานต่าง ๆ ระหว่างเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องไม่ตีพอ ตัวอย่างเช่น ในกรุงเทพมหานครเจ้าหน้าที่งานรายได้ส่งเรื่องให้ดำเนินคดีไปยังสำนักเทศกิจ ต่อมาสำนักเทศกิจส่งเรื่องให้ทางเจ้าหน้าที่ตำรวจแต่ปรากฏว่าเจ้าหน้าที่ตำรวจไม่ติดตาม ดังนั้นย่อมมีผลกระทบต่อการทำงานของเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องทั้งหมด

- กำหนดเวลาในการเสียภาษีที่ยาวนานนั้น ผู้เสียภาษีมักจะเสียภาษีในเดือนสุดท้ายใกล้เวลาหมดเขตของการเสียภาษี ซึ่งสร้างความยุ่งยากให้แก่เจ้าหน้าที่

2. ด้านประชาชนผู้เสียภาษี

ประชาชนผู้เสียภาษีมมีส่วนช่วยให้การจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่กับภาษีโรงเรือนและที่ดินบรรลุเป้าหมายและมีประสิทธิภาพ รวมทั้งเกิดความสะดวกรวดเร็วยิ่งขึ้น เพราะถ้าประชาชนผู้เสียภาษีมีความรู้ความเข้าใจในการเสียภาษีเป็นอย่างดีก็จะทำให้เกิดความร่วมมือในการเสียภาษี ซึ่งในปัจจุบันประชาชนส่วนใหญ่ขาดความรู้ความเข้าใจถึงภาระหน้าที่ในการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินกับภาษีบำรุงท้องที่ต่างกับหน้าที่ในการเสียภาษีสรรพากร เช่น ภาษีเงิน

ได้ ภาษีการค้า (ภาษีธุรกิจเฉพาะ) ของรัฐบาลกลาง³⁰ และประชาชนส่วนใหญ่ไม่ทราบกำหนดเวลาในการยื่นแบบ การกรอก และการแสดงรายการในแบบที่ยื่นเพื่อเสียภาษีทั้งสอง รวมทั้งไม่ทราบแนวทางปฏิบัติเมื่อพ้นกำหนดระยะเวลาเพื่อเสียภาษี หรือในกรณีที่ประชาชนมีความรู้ความเข้าใจ แต่พยายามหลีกเลี่ยงด้วยวิธีการต่าง ๆ โดยคำนึงถึงแต่การที่จะเสียภาษีแต่น้อย แต่ไม่คำนึงถึงความถูกต้องแต่อย่างใด ซึ่งหากประชาชนผู้เสียภาษีพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมากเพียงใด พนักงานเจ้าหน้าที่ก็จะต้องทำงานหนักมากขึ้นเท่านั้น

สาเหตุที่สำคัญที่ทำให้ความร่วมมือของประชาชนในการเสียภาษีน้อย เนื่องจากการประชาสัมพันธ์ให้ประชาชนได้รู้และเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมายทั้งสอง ยังไม่สามารถทำได้ครอบคลุมทุกพื้นที่และต่อเนื่อง อีกทั้งยังไม่มีการจัดทำคู่มือประชาชนเกี่ยวกับแนวทางปฏิบัติในการเสียภาษีทั้งสอง เพื่อให้ประชาชนผู้เสียภาษีได้ทราบวิธีการและขั้นตอนต่าง ๆ แจกจ่ายทั่วไป การประชาสัมพันธ์ทางสื่อมวลชน วิทยุ โทรทัศน์ ยังไม่กว้างขวางและต่อเนื่องที่จะทำให้ประชาชนเข้าใจ และทราบถึงภาระหน้าที่ในการชำระภาษีให้แก่ท้องถิ่น³¹

ซึ่งในการประชาสัมพันธ์สิ่งสำคัญจะต้องเน้นให้ประชาชนได้รู้ถึงความสำคัญของการกระจายอำนาจการปกครองสู่ท้องถิ่น เนื่องจากประชาชนส่วนใหญ่จะยังไม่รู้ว่าการจัดเก็บภาษีทั้งสองดังกล่าวก็เพื่อให้ท้องถิ่นที่จัดเก็บมีรายได้ในการใช้จ่ายเพื่อจัดหารบริการสาธารณะให้แก่ท้องถิ่นนั้น ๆ ประชาชนผู้เสียภาษีส่วนใหญ่ยังเข้าใจว่าการจัดเก็บภาษีดังกล่าวเป็นรูปแบบหนึ่งของการหารายได้ของรัฐบาลกลาง เพื่อนำเงินรายได้ไปใช้จ่ายตามแผนงานต่าง ๆ ของรัฐบาลเป็นส่วนรวมนั่นเอง³²

³⁰ พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, หลักกฎหมาย, หน้า 1-2.

³¹ มัลลิกา ตีเขาว์, รายงานการวิจัย "ความรู้เกี่ยวกับภาษีที่กรุงเทพมหานครจัดเก็บ" (อัดสำเนา)

³² สำรวย ลาชโรจน์, "การจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่" (วิทยานิพนธ์ปริณญามหาบัณฑิต คณะรัฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ : 2511) หน้า 92.