

## บทที่ 4

### การศึกษาผลวิเคราะห์กฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน

จากการศึกษาการจัดการความรู้ด้านคดีภาษีโรงเรือนและที่ดิน มีงานวิกฤต คือ ปัญหาในเรื่องการกำหนดค่ารายปีซึ่งมีปัญหาในการประเมินค่ารายปี ตาม พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 มาตรา 8 การจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 ถือเป็นการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน ซึ่งกำหนดให้เจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีโดยคิดคำนวณจากค่ารายปี ค่ารายปี หมายถึง จำนวนเงินที่เจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างควรจะให้เช่าได้ปีหนึ่งๆ ค่ารายปีจึงเป็นหัวใจสำคัญในการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินเพราะเป็นฐานของการคำนวณภาษีการกำหนดค่านิยามค่ารายปีตามพระราชบัญญัติฯเช่นนี้ทำให้เกิดปัญหาการตีความคำว่า “ค่ารายปี” เป็น 2 แนวทางดังนี้

แนวความเห็นแรก “ค่ารายปี” หมายถึง ราคาเช่าที่เก็บได้จากทรัพย์สิน (ค่าเช่าจริง) เพราะบทบัญญัติมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติฯ ได้บัญญัติไว้ชัดเจนว่าให้พิจารณาจากทรัพย์สินนั้นสมควรจะให้เช่าในปีหนึ่งๆได้เท่าใด หรือในกรณีที่ทรัพย์สินนั้นได้ให้เช่าก็ให้ถือค่าเช่านั้นเป็นค่ารายปี และหากกฎหมายประสงค์ให้ค่ารายปี หมายถึง ค่าสมมติที่ใช้กำหนดเป็นมูลค่าทรัพย์สินอย่างหนึ่งก็ควรบัญญัติในมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติฯอย่างชัดเจนว่าให้ถือเอามูลค่าทรัพย์สินเป็นค่ารายปี มีข้อพึงสังเกตว่าการถือว่าค่าเช่าจริงเป็นค่ารายปีย่อมเป็นการจัดเก็บภาษีจากฐานเงินได้ที่ผู้เสียภาษีได้รับ ทำให้เกิดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน

แนวความเห็นที่สอง “ค่ารายปี” หมายถึง ค่าสมมติที่คิดคำนวณจากมูลค่าเฉลี่ยของทรัพย์สินหรือค่าเช่าทางเศรษฐกิจโดยเฉลี่ย ฝ่ายนี้เห็นว่ามาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติฯ ได้ให้นิยามคำว่า “ราคาตลาด” หมายความว่า จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินพร้อมทั้งสิ่งที่ทำเพิ่มเติมให้ดีขึ้นทั้งสิ้น (ถ้ามี) ซึ่งจะจำหน่ายได้ในขณะเวลาที่กำหนดราคาตามพระราชบัญญัตินี้ จึงมีความเห็นว่าเป็นการอธิบายความหมายราคาค่าเช่าในตลาดของทรัพย์สินนั้นๆ ดังนั้นค่ารายปีจึงถือเป็นมูลค่าทรัพย์สินอย่างหนึ่ง ณ เวลานั้นๆ ซึ่งจะนำมากำหนดเป็นฐานภาษีโรงเรือนและที่ดินค่ารายปีในที่นี้จึงไม่ใช่ค่าเช่าจริงอันถือเป็นเงินได้ ดังนั้นการให้เช่าจะเกิดขึ้นจริงหรือไม่ไม่ถือเป็นสาระสำคัญ ด้วยเหตุนี้การถือว่า ค่ารายปี หมายถึง มูลค่าสมมติซึ่งใช้กำหนดมูลค่าของทรัพย์สินย่อมทำให้การจัดเก็บภาษี

<sup>1</sup>นางสาวพันชาทิพย์ ศรีขวัญ ปัญหาการกำหนดค่ารายปีตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.

ไม่เข้าซ้อนกับฐานเงินได้และเป็นการจัดเก็บภาษีจากฐานทรัพย์สินที่แท้จริงในทางปฏิบัติ ท้องถิ่นมักประเมินค่ารายปีในลักษณะอย่างเงินได้ตามแนวความเห็นแรกกล่าวคือท้องถิ่นมักประเมินค่ารายปีจากค่าเช่าที่ผู้เสียภาษีแสดงต่อเจ้าพนักงานประเมิน ความหมายของค่ารายปีจึงมีลักษณะเป็นค่าเช่าจริงตามฐานรายได้และยัง

ปรากฏว่ากรณีกรุงเทพมหานครมีบันทึกข้อความ เรื่อง ชักซ้อมความเข้าใจในการประเมินค่ารายปีกรณีที่ดินที่สัญญาเช่ากำหนดให้ผู้เช่าเสียค่าภาษีโรงเรือนและเงินอื่นๆ ที่ กท .7000/1710 ลงวันที่ 30 พฤษภาคม 2532 คณะกรรมการพิจารณาหลักเกณฑ์เกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดิน ได้อธิบายความหมายของคำว่า “ค่ารายปี” คือ จำนวนเงินที่ผู้เช่าต้องชำระเพื่อให้ได้ทรัพย์สินมาครอบครองไม่เช่นนั้นแต่เฉพาะเงินที่ระบุว่าเป็นค่าเช่าอย่างเดียว แต่ต้องนับเงินผลประโยชน์อื่นๆ ที่ผู้เช่าต้องชำระเนื่องในการเช่าโรงเรือนด้วย เช่น ค่าประกันภัย ค่าบำรุง ค่าภาษีที่ระบุตายตัว เป็นต้นซึ่งแนวทางของกรุงเทพมหานครนี้สะท้อนให้เห็นว่าเป็นการประเมินค่ารายปีอย่างการหาค่าเช่าที่แท้จริงตามฐานเงินได้ในส่วนของศาลฎีกามีความเห็นดังต่อไปนี้

แนวทางของศาลฎีกานั้นยังไม่มีความชัดเจนว่า ค่ารายปี หมายถึง มูลค่าทรัพย์สินหรือค่าเช่าที่แท้จริง กล่าวคือ ศาลฎีกามีแนวคำพิพากษาที่ทำให้เข้าใจว่า ค่ารายปี หมายถึง มูลค่าทรัพย์สินอันเป็นค่าสมมติเพื่อใช้เป็นฐานภาษี จากแนวคำพิพากษาศาลฎีกาดังต่อไปนี้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 768/2510 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 มาตรา 8 วรรคสอง บัญญัติเพื่อให้เอาค่าเช่าเป็นหลักคำนวณค่ารายปีเท่านั้น มิใช่จะต้องคำนวณค่ารายปีจากค่าเช่าที่ผู้ให้เช่าได้รับตามสัญญาที่ได้ทำไว้ต่อกันเสมอไม่ ถ้าเป็นกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าค่าเช่านั้นมีจำนวนอันสมควรจะให้เช่าได้ในปีหนึ่งๆ พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจแก้หรือคำนวณใหม่ได้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 23/2527 การประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินต้องคิดคำนวณตามค่ารายปีที่เจ้าของให้เช่าหรือไม่ได้ให้เช่าซึ่งอาจแก้ไขเปลี่ยนแปลงได้ในแต่ละปี การเพิ่มค่ารายปีย่อมขึ้นอยู่กับภาวะเศรษฐกิจซึ่งน่าจะประมาณภาวะเศรษฐกิจจากดัชนีราคาผู้บริโภคของทางราชการมิใช่อยู่ในดุลพินิจของ พนักงานเจ้าหน้าที่แต่ฝ่ายเดียวที่จะกำหนดค่ารายปีเพิ่มขึ้นเท่าใดก็ได้ ทั้งต้องถือว่ารายปีของปีที่ล่วงมาแล้วเป็นหลักในการคำนวณ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4155/2543 การเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลคิดจากกำไรสุทธิจากการประกอบกิจการของนิติบุคคลนั้นตามประมวลรัษฎากรมาตรา 65 หากไม่มีกำไรสุทธิก็ไม่ต้องเสีย

ภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่ภาษีโรงเรือนและที่ดินคิดจากค่ารายปีคือจำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ปีหนึ่งๆ ดังนั้นแม้นิติบุคคลนั้นจะประกอบกิจการขาดทุนก็ต้องชำระภาษี

โรงเรียนแลที่ดินตามพระราชบัญญัติโรงเรียนและที่ดิน พ .ศ.2475 จึงเป็นภาษีคนละประเภทไม่ซ้ำซ้อนกัน

คำพิพากษาฎีกาที่ 8946/2543 ค่าธรรมเนียมการขึ้นลงของอากาศยานเป็นรายได้จากการประกอบกิจการของโจทก์เป็นคนละประเภทกับค่าเช่า แม้ว่าการที่โจทก์ได้รับค่าธรรมเนียมเพิ่มขึ้นย่อมมีส่วนทำให้ค่าเช่าสูงขึ้นแต่มิใช่ค่าเช่าจะต้องไม่น้อยกว่าค่าธรรมเนียม หากแต่น่าจะน้อยกว่า ค่าธรรมเนียมด้วยซ้ำเพราะผู้เช่าย่อมต้องแสวงหาผลประโยชน์จากทรัพย์สินที่เช่าคือค่าธรรมเนียมนี้เช่นกัน หากค่าเช่ามีจำนวนเท่าค่าธรรมเนียมแล้วผู้เช่าก็มิได้รับผลประโยชน์เลยซึ่งคงไม่มีผู้เช่าคนใดกระทำเช่นนั้น เมื่อพระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน พ .ศ.2475 มาตรา 8 วรรคสองให้ความหมายของค่ารายปีว่า หมายถึง จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เข้าได้ปีหนึ่งๆ พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยจึงไม่มีอำนาจนำรายได้ค่าธรรมเนียมจากการขึ้นลงของอากาศยานมาประเมินเป็นค่ารายปีได้ การประเมินเรียกเก็บภาษีและค่าเช่าของจำเลยจึงไม่ชอบ

จากแนวคำพิพากษาฎีกาข้างต้นทำให้เห็นได้ว่า ศาลฎีกาได้ไต่ถามรับความแตกต่างของภาษีเงินได้กับภาษีโรงเรียนและที่ดิน และตีความในลักษณะสอดคล้องกับหลักการทฤษฎีภาษีอากรในแง่ที่ว่า การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินเป็นการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินซึ่งอยู่ในครอบครองของผู้เสียภาษีจึงต้องประเมินค่ารายปีอย่างมูลค่าเฉลี่ย และเห็นว่ามาตรา 8 วรรคสอง บัญญัติเพียงให้เอาค่าเช่าจริงเป็นหลักคำนวณค่ารายปีเท่านั้น มิใช่จะต้องคำนวณค่ารายปีจากค่าเช่าที่ผู้ให้เช่าได้รับตามสัญญาที่ทำไว้ต่อกันเสมอไป

อย่างไรก็ตามเนื่องจากมีแนวคำพิพากษาฎีกาส่วนหนึ่งที่ยอมรับว่าค่ารายปีต้องนับเงินผลประโยชน์อื่นๆที่ผู้เช่าต้องชำระเนื่องในการเช่าโรงเรียนด้วย และถือว่าเงินนั้นเป็นส่วนหนึ่งของค่าเช่าที่ได้รับจริง เช่น ค่าแป๊ะเจี๊ยะ เงินกินเปล่า เงินช่วยค่าก่อสร้างที่เก็บจากผู้เช่า แนวทางนี้ทำให้ค่ารายปีมีลักษณะเป็นค่าเช่าที่แท้จริงอันถือเป็นการจัดเก็บภาษีจากฐานเงินได้มากกว่าการจัดเก็บภาษีจากฐานทรัพย์สิน ด้วยเหตุนี้แนวทางของศาลฎีกาจึงยังไม่มี ความชัดเจน แต่กล่าวได้เพียงว่าขณะนี้ศาลฎีกายอมรับเพียงความแตกต่างของภาษีเงินได้และภาษีโรงเรียนเท่านั้น

ปัจจุบันกระทรวงมหาดไทยได้มีประกาศกระทรวงมหาดไทยเพียงฉบับเดียว คือ เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีของทรัพย์สินซึ่งมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 30 มีนาคมพ.ศ. 2535 ซึ่งกำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีของทรัพย์สินไว้โดยมีลักษณะเป็นการจำกัดขอบเขตการใช้ดุลพินิจประเมินค่ารายปีไว้เพียงว่า เมื่อมีเหตุอันสมควร โดยพนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าค่าเช่าซึ่งผู้รับประเมินแจ้งไว้มิใช่จำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เช่าหรือในกรณีที่ทำค่าเช่าไม่ได้ให้ทำการหาค่ารายปีโดยการเทียบเคียงค่ารายปีกับทรัพย์สินที่คล้ายคลึงกันในเขตหน่วยการบริหารราชการส่วนท้องถิ่นนั้น

สรุปสาระสำคัญของการประเมินค่ารายปีตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติฯ และประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่อง การกำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีของทรัพย์สิน มีดังนี้

1. กรณีทรัพย์สินให้เช่าและค่าเช่านั้นเป็นจำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เช่าได้ ให้ถือค่าเช่าเป็นค่ารายปี

2. กรณีมีเหตุอันสมควรที่ทำให้เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่า ค่าเช่านั้นมิใช่จำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เช่าได้ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจใช้ดุลพินิจประเมินค่ารายปีได้โดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ โดยการเทียบเคียงค่ารายปีกับทรัพย์สินที่คล้ายคลึงกันในเขตหน่วยการบริหารราชการส่วนท้องถิ่นนั้น

3. กรณีที่หาค่าเช่าไม่ได้เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินดำเนินกิจการเองหรือด้วยเหตุผลประการอื่น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจใช้ดุลพินิจประเมินค่ารายปีได้โดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ โดยการเทียบเคียงกับค่ารายปีของทรัพย์สินที่คล้ายคลึงกันในเขตหน่วยการบริหารราชการส่วนท้องถิ่นนั้น

ทั้งนี้การกำหนดค่ารายปีต้องคำนึงถึงค่ารายปีของปีที่ล่วงมาแล้วตามมาตรา 18 แห่งพระราชบัญญัติฯ ด้วย แต่ไม่จำเป็นต้องถือค่ารายปีของปีที่ล่วงมาแล้วแต่อย่างใดเป็นหลัก (คำพิพากษาฎีกาที่ 109/2517) เนื่องจากค่ารายปีอาจเปลี่ยนแปลงได้ตามสภาพข้อเท็จจริงซึ่งอาจเพิ่มขึ้นหรือลดลงได้ จึงไม่อาจนำค่ารายปีของปีที่ล่วงมาแล้วอย่างเดียวนำมาเป็นหลักเกณฑ์ในการกำหนดค่ารายปีหรือค่าภาษีในปีภาษีที่พิพาทได้ (คำพิพากษาฎีกาที่ 8892/2547) และกรณีเจ้าพนักงานประเมินใช้ดุลพินิจประเมินค่ารายปีได้โดยการเทียบเคียงกับค่ารายปีของทรัพย์สินที่คล้ายคลึงกันตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติฯ ประกอบประกาศกระทรวงมหาดไทย การประเมินค่ารายปีจะถูกต้องเหมาะสมเพียงใดย่อมต้องอาศัยความรู้ความสามารถและความเข้าใจของเจ้าพนักงานประเมินเป็นรายกรณีไป โดยในการเทียบเคียงค่ารายปีของทรัพย์สินนั้นเป็นปัญหาข้อเท็จจริงที่พนักงานเจ้าหน้าที่ต้องนำสืบต่อศาลว่าค่าเช่าตามสัญญาเช่ามิใช่ค่ารายปีอันสมควรหรือเป็นกรณีที่หาค่าเช่าไม่ได้เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินดำเนินกิจการเองหรือด้วยเหตุประการอื่น(คำพิพากษาฎีกาที่ 961/2496)

การนำค่าเช่าจริง (มาตรา 8 วรรค 2) มาใช้ประเมินค่ารายปีกรณีที่ทรัพย์สินนั้นให้เช่า ค่าเช่าจริงย่อมสะท้อนมูลค่าทรัพย์สินได้อย่างดี เพราะค่าเช่าที่ผู้เช่าและผู้ให้เช่าตกลงกันจริงย่อมมีความใกล้เคียงกับค่าเช่าของทรัพย์สินประเภทเดียวกันในท้องตลาด ถ้ามีเช่นนั้นผู้เช่าและผู้ให้เช่าคงไม่ตกลงทำสัญญาเช่ากัน กล่าวคือ หากค่าเช่าที่สูงกว่าค่าเช่าในตลาดผู้เช่าคงไม่ยอมทำสัญญา และเช่นเดียวกันหากค่าเช่าที่ต่ำกว่าตลาดผู้ให้เช่าคงไม่ยอมทำสัญญา อย่างไรก็ตามในทางปฏิบัติพบว่า

ผู้เช่าและผู้ให้เช่ามักแสดงค่าเช่าต่อเจ้าพนักงานประเมินต่ำกว่าค่าเช่าจริงที่ได้รับเพื่อเลี่ยงภาษี และบางกรณีเจ้าพนักงานถือเอาค่าเช่าที่ผู้เช่าแสดงหรือถือเอาค่าเช่าปีที่ล่วงมาแล้วเป็นค่ารายปีเด็ดขาด โดยไม่มีการคำนึงถึงความเหมาะสมอื่นๆตามหลักการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน ดังนั้นแม้ค่าเช่าจริงจะสามารถสะท้อนมูลค่าทรัพย์สินได้ดี แต่ยังคงขาดหลักเกณฑ์หรือวิธีการคำนวณเพื่อให้ได้มาซึ่งค่ารายปีที่ชัดเจน ตลอดจนไม่วิธีการหรือหน่วยงานที่มีความเชี่ยวชาญคอยตรวจสอบว่าค่าเช่าที่แสดงต่อเจ้าพนักงานนั้นเป็นค่าเช่าที่สมควรหรือไม่ค่ารายปีตามวิธีการนี้จะสะท้อนมูลค่าทรัพย์สินเพียงใดจึงขึ้นกับดุลพินิจและความสามารถของเจ้าพนักงานประเมินเป็นสำคัญกรณีให้ถือค่าเช่าที่ได้จากการเทียบเคียงทรัพย์สินที่คล้ายคลึงกันเป็นค่ารายปี (มาตรา 8 วรรคสาม ประกอบประกาศกระทรวงมหาดไทยฯ) เมื่อเจ้าพนักงานเห็นว่าค่าเช่าจริงเป็นค่าเช่าอันไม่สมควรหรือเมื่อไม่มีการเช่าค่ารายปีวิธีนี้สะท้อนมูลค่าทรัพย์สินได้อย่างดีเพราะเป็นมูลค่าทรัพย์สินที่มาจากการเทียบเคียงค่าเช่าในท้องตลาดโดยอาศัยหลักว่าด้วยการทดแทนกันได้ (Substitutions) กล่าวคือ ผู้เช่าจะไม่จ่ายค่าเช่าทรัพย์สินมากกว่าค่าเช่าทรัพย์สินที่ใช้แทนกันได้ค่ารายปีลักษณะนี้จึงเป็นมูลค่าที่อาจเช่าทรัพย์สินนั้นๆมาแทนกันได้โดยมีสภาพเหมือนกันในวันประเมินราคา วิธีนี้ผู้ประเมินต้องมีความรู้และความสามารถในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินอย่างดีเพราะต้องประเมินจากทรัพย์สินที่มีลักษณะเดียวกันหรือคล้ายคลึงกันอย่างยิ่ง ดังนั้นการหาข้อมูลต่างๆไม่ว่าจะเป็นราคาเช่าทำเล ที่ตั้ง ลักษณะของผืนดิน สิ่งก่อสร้าง ตลอดจนอายุการใช้งานของทรัพย์สินจึงเป็นสิ่งสำคัญ อีกทั้งข้อมูลที่น่ามาพิจารณาต้องมาจากตลาดในช่วงเวลาที่ทำการประเมิน แต่หากไม่ปรากฏข้อมูลในตลาดก็ให้ใช้มูลค่าทรัพย์สินล่าสุดเป็นเกณฑ์ก็ได้

สำหรับประกาศกระทรวงมหาดไทยไม่ได้กล่าวถึงวิธีการเทียบเคียงค่ารายปีโดยละเอียด กล่าวแต่เพียงให้พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินค่ารายปีได้โดยเทียบเคียงค่ารายปีของทรัพย์สินที่ให้เช่าที่มีลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้งและบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์คล้ายคลึงกันในเขตของหน่วยการบริหารราชการส่วนท้องถิ่นนั้น โดยในการเทียบเคียงค่ารายปีนั้น พนักงานเจ้าหน้าที่อาจประเมินค่ารายปีจากมูลค่าของทรัพย์สิน โดยพิจารณาร่วมกับองค์ประกอบอื่น เช่น ธรรมชาติราคาผู้บริโภคของทางราชการ โดยคำนึงถึงภาระภาษีของราษฎรเป็นประการสำคัญ ดังนั้นการประเมินค่ารายปีวิธีนี้จะสะท้อนมูลค่าทรัพย์สินเพียงใดย่อมขึ้นกับความรู้ ความสามารถและดุลพินิจของเจ้าพนักงานประเมินเป็นสำคัญ โดยหากค่ารายปีได้มาจากการเทียบเคียงทรัพย์สินที่คล้ายคลึงกันมากเท่าใดก็จะยิ่งสะท้อนมูลค่าทรัพย์สินได้มากเท่านั้น

ในทางปฏิบัติเจ้าพนักงานประเมินจะเทียบเคียงค่ารายปีจากทรัพย์สินที่คล้ายคลึงกันในท้องถิ่น โดยอาศัยความคุ้นเคยในพื้นที่และหลักถ้อยที่ถ้อยอาศัยในการประเมินค่ารายปีในชุมชน

และพบว่าเจ้าพนักงานประเมินมักถือว่าค่าเช่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตรเป็นวิธีการเดียวกับการเทียบเคียงค่ารายปีกับทรัพย์สินที่คล้ายคลึงกันตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติฯ

จากการศึกษาวิธีการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานที่ปรากฏในคำพิพากษาฎีกา พบว่าเจ้าพนักงานประเมิน ได้ใช้หลักการกำหนดค่ารายปีที่สมควร โดยใช้เกณฑ์การพิจารณาดังนี้

- การเทียบเคียงทรัพย์สินที่คล้ายคลึงกันที่ตั้งอยู่นอกเขต (คำพิพากษาฎีกาที่ 4531/2549, 8922/2547, 2421/2540, 4893/22538)
- การนำค่ารายปีของปีที่ล่วงมาแล้วมาเป็นข้อมูลในการกำหนดค่ารายปีของปีที่พิพาท (คำพิพากษาฎีกาที่ 583/2547, 8892/2547, 6905/2544)
- การนำค่าเช่าที่ดินเปล่ามากำหนดค่ารายปี (คำพิพากษาฎีกาที่ 2564/2549, 5573/2548, 12565/2547, 2192/2541)
- การนำสัญญาเช่ามาพิจารณากำหนดค่ารายปีในกรณีที่มีการให้เช่าทรัพย์สิน (คำพิพากษาฎีกาที่ 2245/2541, 8060/2540, 101/2539, 6815/2537, 4552/2537, 3818/2534, 611/2534)
- การนำสัญญาเช่าตามมติคณะรัฐมนตรีกำหนดเป็นค่ารายปี (คำพิพากษาฎีกาที่ 2679/2534, 1649/2532)
- การนำสัญญาเช่าช่วงมาใช้พิจารณาการกำหนดค่ารายปี (คำพิพากษาฎีกาที่ 8219/2540, 716/2538, 1058/2539)
- การพิจารณาค่ารายปีโดยคำนึงดัชนีผู้บริโภค (คำพิพากษาฎีกาที่ 479/2541) , ค่าเช่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตร (คำพิพากษาฎีกาที่ 8892/2547, 7472/2541, 7946/2540, 37/2540) , ภาวะค่าครองชีพ (คำพิพากษาฎีกาที่ 5620/2536) , ค่าใช้สิทธิในสัญญา (คำพิพากษาฎีกาที่ 4531/2539) , ดอกเบี้ยเงินฝาก (คำพิพากษาฎีกาที่ 6337/2539) และข้อมูลดัชนีค่าเช่าบ้าน (คำพิพากษาฎีกาที่ 4499/2532) โดยทั่วไปแล้วศาลฎีกามักถือว่าหลักเกณฑ์อื่นจะใช้เป็นค่ารายปีที่ประเมินโดยเด็ดขาดไม่ได้ แต่อาจใช้ประกอบการพิจารณาร่วมกับวิธีการตามกฎหมายได้ และจะใช้เป็นราคาประเมินเด็ดขาดได้ก็ต่อเมื่อนำสืบได้ว่าไม่สามารถใช้วิธีการตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติฯ ได้เท่านั้น

ทั้งนี้เห็นว่าเป็นการที่ศาลให้ความยุติธรรมเฉพาะเรื่อง เพราะหากท้องถิ่นไม่สามารถประเมินค่ารายปีทรัพย์สินซึ่งใช้เป็นฐานภาษีได้ ก็ไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินนั้นได้

ดังนั้น โดยที่มีการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจากโรงเรียนและสิ่งปลูกสร้าง โดยฐานภาษีที่ใช้วัดมูลค่าทรัพย์สิน คือค่ารายปี ดังนั้นการประเมินค่ารายปีจึงต้องเป็นไปโดยชอบด้วยกฎหมายและสอดคล้องกับการประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อให้ฐานภาษีสะท้อนมูลค่าทรัพย์สินใกล้เคียงที่สุด อัน

จะทำให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปตามความสามารถอย่างแท้จริงและสร้างความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีทุกคน

มาตรา 8 วรรคสองและวรรคสามซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 4) พุทธศักราช 2534 ได้บัญญัติเรื่อง ค่ารายปี ซึ่งเป็นฐานภาษีของภาษีโรงเรือนและที่ดินไว้ ดังนี้

"เพื่อประโยชน์แห่งมาตรานี้ "ค่ารายปี" หมายความว่า จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าในปีหนึ่งๆ ในกรณีที่ทรัพย์สินนั้นให้เช่าให้ถือว่าค่าเช่านั้นคือค่ารายปี แต่ถ้าเป็นกรณีที่มีเหตุอันสมควรที่ทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าค่าเช่านั้นมีใช้จำนวนเงินอันสมควรให้เช่าได้ หรือเป็นกรณีที่หากค่าเช่าไม่ได้เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินดำเนินกิจการเองหรือด้วยเหตุประการอื่นให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินค่ารายปีได้โดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาดพื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ ทั้งนี้ตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา"

ประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีของทรัพย์สิน ซึ่งมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 30 มีนาคม พ.ศ. 2535 ได้กำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีของทรัพย์สินไว้โดยมีลักษณะเป็นการจำกัดขอบเขตการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานในการประเมินค่ารายปีไว้เพียงว่า เมื่อมีเหตุอันสมควรที่ทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าค่าเช่านั้นมีใช้จำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เช่าได้ หรือเป็นกรณีที่หากค่าเช่าไม่ได้เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินดำเนินกิจการเองหรือด้วยเหตุประการอื่น ให้พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินค่ารายปีโดยเทียบเคียงกับค่ารายปีของทรัพย์สินที่ให้เช่าที่มีลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์คล้ายคลึงกันในเขตของหน่วยการบริหารราชการส่วนท้องถิ่นนั้น

จะเห็นได้ว่าพระราชบัญญัติฯ และประกาศกระทรวงมหาดไทยได้อธิบายคำนิยามของค่ารายปีไว้เพียงว่า หมายถึง ค่าเช่าที่ได้รับหรือสมควรได้รับในปีหนึ่งๆ และมีหลักเกณฑ์ในการหาค่ารายปีเพียง 2 วิธี (คำพิพากษาฎีกาที่ 1058/2549, 768/2510) เท่านั้น คือ

1. กรณีที่ทรัพย์สินนั้นให้เช่า ให้ถือว่าค่าเช่านั้นคือค่ารายปี และ
2. กรณีที่มีเหตุอันสมควรที่ทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าค่าเช่านั้นมีใช้จำนวนเงินอันสมควรให้เช่าได้ หรือเป็นกรณีที่หากค่าเช่าไม่ได้เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินดำเนินกิจการเองหรือด้วยเหตุประการอื่น ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินค่ารายปีได้โดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ในเขตหน่วยการบริหารราชการส่วนท้องถิ่นนั้นตามประกาศกระทรวงมหาดไทย

จะเห็นได้ว่าบทบัญญัติดังกล่าวไม่มีการกล่าวอธิบายหรือให้คำนิยามอย่างชัดเจนว่า ค่ารายปีอันสมควรคืออะไร และมีหลักเกณฑ์หรือวิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินที่ชัดเจนหรือวิธีการคำนวณที่เป็นแบบแผน ทำให้ในทางปฏิบัติเกิดปัญหาเจ้าพนักงานประเมินใช้ดุลพินิจกว้างขวางในการประเมินค่ารายปี

การบัญญัติโดยตรงว่าให้ค่ารายปีถือเอาจากค่าเช่าที่สมควรได้รับในปีหนึ่งๆ ค่ารายปีหมายถึง ราคาค่าเช่า (ค่าเช่าที่ได้รับจริง) แนวคิดนี้ย่อมทำให้การจัดเก็บภาษีเข้าซ้อนกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ ซึ่งการตีความดังกล่าวจึงไม่น่าจะถูกต้องตามทฤษฎีภาษีอากรที่อธิบายถึงภาษีทรัพย์สินว่าเป็นการจัดเก็บโดยมุ่งตัวทรัพย์สินเป็นสำคัญ ดังนั้นแนวทางที่ถูกต้องจึงน่าจะถือว่า ค่าเช่าเป็นเพียงค่าที่สมมติขึ้นเพื่อกำหนดมูลค่าทรัพย์สินหรือเป็นเพียงหรือค่าเช่าทางเศรษฐกิจโดยเฉลี่ยเท่านั้น เพราะเป็นการมุ่งจัดเก็บจากตัวทรัพย์สิน โดยถือเอาค่าเช่าเป็นค่าสมมติ และค่าสมมตินี้เป็นการกำหนดมูลค่าอย่างหนึ่งตามหลักการประเมินราคา ดังนั้นการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินจึงไม่เข้าซ้อนกับภาษีเงินได้

การประเมินค่ารายปีกรณีเจ้าของหรือผู้ครอบครองโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นผู้ประกอบการเองมักเกิดปัญหา คือ เมื่อข้อเท็จจริงไม่ปรากฏถึงสัญญาเช่าโรงเรือน พนักงานเจ้าหน้าที่จึงต้องประเมินค่ารายปีโดยอาศัยการเทียบเคียงค่ารายปีของโรงเรือนที่มีลักษณะใกล้เคียงกัน ซึ่งในทางปฏิบัติเป็นเรื่องยากที่จะหาโรงเรือนเพื่อมาเทียบเคียงค่ารายปีได้ในทุกกรณีไป เพราะเป็นเรื่องลำบากที่จะบอกได้ว่าต้องพิจารณาองค์ประกอบของทรัพย์สินที่จะนำมาเปรียบเทียบใดบ้าง และนำมาพิจารณาอย่างน้อยเพียงใดจึงจะถูกต้องเหมาะสมและเป็นธรรมแก่ผู้ถูกประเมิน อีกทั้งอาจเป็นไปได้ว่าเจ้าของโรงเรือนอื่นที่อยู่ในอาณาเขตใกล้เคียงกันก็รอการประเมินค่ารายปีจากโรงเรือนข้างๆ ของตนเองเช่นเดียวกัน จึงไม่อาจหาค่าเช่ามาเทียบเคียงได้

จากปัญหาข้างต้น กระทรวงมหาดไทยจึงแก้ปัญหาโดยออกหนังสือสั่งการภายในเพื่อเป็นแนวทางประเมินค่ารายปีแก่เจ้าพนักงาน ซึ่งได้แก่ มท .0312/ว.560 ลงวันที่ 23 เมษายน 2522 เพื่ชี้แนะในการจัดเก็บและกำหนดวิธีการเฉพาะสำหรับทรัพย์สินบางประเภท (โรงแรมและบังกะโลสถานีสถานีจำหน่ายน้ำมัน) มท.0307/ว2393 ลงวันที่ 10 กันยายน 2536 เรื่อง ค่าเช่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตร และ มท .0808.2/ว 517 ลงวันที่ 14 พฤษภาคม 2546 เรื่องกำหนดแนวทางการประเมินค่ารายปีเครื่องจักรอันเป็นส่วนควบที่สำคัญของโรงเรือน แนวทางต่างๆ ที่กำหนดขึ้นนี้มีปัญหาเรื่องความชอบด้วยกฎหมาย เพราะการกำหนดฐานภาษีเป็นเรื่องที่กระทบต่อสิทธิในทรัพย์สินของประชาชน จึงต้องกระทำโดยได้รับความยินยอมของประชาชน กล่าวคือ ต้องกระทำ

โดยฝ่ายนิติบัญญัติ แต่การที่กระทรวงมหาดไทยออกหนังสือสั่งการให้ท้องถิ่นจัดเก็บภาษีตามแนวทางที่ให้ไว้เป็นการที่ฝ่ายบริหารใช้อำนาจก้าวล่วงฝ่ายนิติบัญญัติ การจัดเก็บภาษีจึงเป็นไปได้



โดยไม่ได้ได้รับความยินยอมจากประชาชน แนวทางต่างๆ เหล่านี้จึงขัดกับหลักความชอบด้วยกฎหมายทางภาษีอากร

อย่างไรก็ตามพบว่า ท้องถิ่นมักถือเอาแนวทางของกระทรวงมหาดไทยมาปฏิบัติเป็นการทั่วไป เนื่องจากเห็นว่าเป็นวิธีการที่มีความสะดวกและชัดเจน เพราะมีการกำหนดเป็นสูตรคำนวณค่ารายปี และสามารถแสดงถึงที่มาของค่ารายปีแก่ศาลและผู้เสียภาษีได้ง่ายและน่าเชื่อถือมากกว่า การเทียบเคียงค่ารายปีของทรัพย์สินตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติฯ ประกอบประกาศกระทรวงมหาดไทย อย่างไรก็ดีเป็นที่น่าสังเกตว่าดุลพินิจในการเลือกใช้ การจัดทำประเมินที่มาจากข้อมูล จำนวนตัวเลข ฯลฯ ที่ใช้ในการประเมินค่ารายปีตามแนวทางหนังสือสั่งการภายในนั้น กระทรวงมหาดไทยให้อำนาจท้องถิ่นเป็นผู้จัดทำขึ้นดังนั้นวิธีการเหล่านี้จึงไม่สามารถแก้ปัญหาเจ้าพนักงานประเมินใช้ดุลพินิจกว้างขวางได้

นอกจากนี้กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่าค่ารายปีที่ประเมินได้เบื้องต้นไม่เหมาะสมเจ้าพนักงานจะใช้ดุลพินิจส่วนตนเพิ่มหรือลดค่ารายปีเพียงใดก็ได้ หรือหากเห็นว่าวิธีการตามบทบัญญัติมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติฯ หรือหนังสือสั่งการของกระทรวงมหาดไทยนั้นไม่เหมาะสมกับทรัพย์สินบางประเภท เจ้าพนักงานประเมินมักใช้ดุลพินิจส่วนตนกำหนดวิธีการอื่นๆ นอกเหนือจากกฎหมาย เช่น มูลค่าทรัพย์สินมาคำนวณค่ารายปี การนำเอาดัชนีผู้บริโภคของทางราชการมาประเมิน การประเมินโดยพิจารณาจากค่าใช้สิทธิในสัญญาหรือดอกเบี้ยเงินฝากการเทียบเคียงทรัพย์สินที่คล้ายคลึงกันที่ตั้งอยู่นอกเขต การนำค่าเช่าที่ดินเปล่ามากำหนดค่ารายปีการนำสัญญาเช่าช่วงมาใช้พิจารณาการกำหนดค่ารายปี ฯลฯ การที่ท้องถิ่นก้าวล่วงอำนาจนิติบัญญัติโดยเป็นผู้กำหนดวิธีประเมินฐานภาษีเองจึงไม่ชอบด้วยกฎหมาย แม้ว่าการกำหนดวิธีการอื่นจะมีขึ้นเพื่อแก้ปัญหาเฉพาะหน้าในการประเมินค่ารายปีสำหรับทรัพย์สินบางประเภทเพื่อให้ท้องถิ่นจัดเก็บภาษีได้ครบถ้วน

อย่างไรก็ตามเพื่อแก้ปัญหาดังกล่าวประกอบกับทรัพย์สินในปัจจุบันมีความหลากหลายต่างจากอดีต ไม่ว่าจะทางกายภาพ การใช้ประโยชน์ การสร้างประโยชน์ทางเศรษฐกิจ ฯลฯ จึงสมควรที่จะกำหนดให้มีวิธีการกำหนดมาตรฐานกลางเพื่อให้ท้องถิ่นสามารถประเมินภาษีจากทรัพย์สินได้ทุกประเภท อันจะทำให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและสร้างความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี โดยการกำหนดวิธีการที่ชัดเจนแน่นอนและน่าเชื่อถือ

ปัญหาการประเมินค่ารายปีที่เกิดขึ้นไม่ว่าปัญหาเจ้าพนักงานมีดุลพินิจประเมินกว้างขวางตั้งแต่การเลือกวิธีการประเมิน การพิจารณาว่าค่ารายปีสมควรหรือไม่ การเพิ่มหรือลดค่ารายปีตามที่สมควร การจัดทำค่ารายปีตามแนวทางกระทรวงมหาดไทย ตลอดจนการกำหนดวิธีการอื่นๆ เพื่อประเมินค่ารายปี มีสาเหตุหลักมาจากการขาดวิธีการประเมินค่ารายปีที่มีหลักการและรายละเอียดที่

ชัดเจน ทำให้การประเมินค่ารายปีขึ้นอยู่กับแนวทางของแต่ละท้องถิ่นและความเข้าใจของเจ้าพนักงานประเมินแต่ละคน โดยที่ท้องถิ่นผู้มีอำนาจจัดเก็บภาษีบางครั้งก็ไม่ได้มีความเชี่ยวชาญหรือมีความรู้ด้านการประเมินราคาที่เพียงพอ ประกอบกับการขาดหน่วยงานกลางทำหน้าที่ตรวจสอบค่าเช่าอันสมควร เป็นผลให้การประเมินค่ารายปีไม่เป็นไปในทิศทางเดียวกันทั่วประเทศ การจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินของประเทศไทยจึงไม่ยังมีมาตรฐานกลางในการกำหนดค่ารายปี ทำให้ขาดความเป็นธรรมและขาดความน่าเชื่อถือ

ดังนั้นจึงมีข้อเสนอแนะว่าเนื่องจากขณะนี้ยังไม่มีแนวทางการกำหนด มาตรฐานกลางในการกำหนดค่ารายปีที่ชัดเจน ระบบการจัดการความรู้จึงเป็นเครื่องมือสำคัญที่สามารถจะรวบรวมนำกฎหมาย แนวปฏิบัติ ระเบียบข้อบังคับ คำพิพากษากฎีกา ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับคดี ภาษีโรงเรือนและที่ดินมาสร้าง ความรู้พื้นฐาน /ฐาน ข้อมูล (Knowledge Base) ชุดความรู้ ( Knowledge Pack) และคดีตัวอย่าง เพื่อให้สามารถประหยัดเวลาในการสืบค้น จากระบบจัดการความรู้ ซึ่งผู้ใช้งานสามารถศึกษาและสามารถเพิ่มพูนความรู้ประสบการณ์จนสามารถ นำมาใช้สร้างเป็นแนวทางการดำเนินคดี ภาษีโรงเรือนและที่ดินได้อย่างมีประสิทธิภาพ