

Legal Issues in the Collection of Property Tax Imposed on Private Schools by Local Administration Organizations

Jintana Unhavaithaya,
Lecture, Faculty of Law Khon Kaen University

Received: October 13, 2016, **Accepted:** January 25, 2017

Abstract

Private schools are critical to the provision of effective and quality education and can reduce the government's burden of providing education. However, recently private schools have been encountered with several problems. A crucial issue is the calculation of property tax that is determined by local administration organizations. In addition, the property tax imposed on private schools is of the same rate for service business, thus affecting their income. Furthermore, running a private school was an uncompetitive business because it does not generate as high income as do other businesses and must follow of the government's private education business standard.

The objective of this article was to examine legal issues of property tax collection imposed on private schools by local administration organizations. Findings showed that the tax rate determination lacked accurate calculation and well-established guidelines, and relied on personal discretion of the tax collectors. According to the law, the local jurisdiction in which the property is located has the authority to assess the value of the property, and Bangkok Metropolitan, provincial administration organizations, municipalities and sub-district administration organizations set their own standard for tax property assessment. The disparities of property tax assessment of private schools contributed to legal gaps and unfair tax levy, resulting in unequal amounts of government subsidy.

Keywords: Legal issues in the property tax levy, Private school

ปัญหากฎหมายในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินจากโรงเรียนเอกชน ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

จินตนา อุณหะไวทยะ

อาจารย์ประจำ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยขอนแก่น

ได้รับบทความ: 13 ตุลาคม 2559, ตอบรับการตีพิมพ์: 25 มกราคม 2560

บทคัดย่อ

โรงเรียนเอกชนสามารถจัดการศึกษาที่มีประสิทธิภาพและมีคุณภาพ และมีส่วนช่วยแบ่งเบาภาระในการจัดการศึกษาของรัฐได้เป็นอย่างดี ทว่าในปัจจุบัน การจัดการศึกษาของเอกชนกำลังประสบปัญหาในหลายด้าน ปัญหาสำคัญประการหนึ่ง คือการคำนวณอัตราภาษีโรงเรือน ซึ่งขึ้นอยู่กับภาระประเมินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (อปท.) ทำให้ผลการประเมินมีความหลากหลาย นอกจากนี้ อัตราภาษียังคิดในรูปแบบของธุรกิจบริการ ซึ่งผลกระทบต่อสถานะการจัดการรายได้ของสถานศึกษา เนื่องจากการจัดธุรกิจการศึกษาไม่ก่อให้เกิดรายได้สูงเหมือนธุรกิจอื่นและยังต้องอยู่ภายใต้การบังคับคุณภาพให้เป็นไปตามมาตรฐานในกำกับของรัฐ

บทความนี้มุ่งศึกษาปัญหากฎหมายและข้อบังคับในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินจากโรงเรียนเอกชน โดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ผลการศึกษาพบว่า ไม่มีหลักการที่ชัดเจนในการกำหนดอัตราภาษี ไม่มีการกำหนดกรอบในการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ในการประเมินอัตราการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน ในทางปฏิบัติ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่โรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นตั้งอยู่ จะเป็นผู้ประเมินอัตราการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินว่าควรเป็นจำนวนเงินเท่าใด นอกจากนี้ กรุงเทพมหานคร องค์การบริหารส่วนจังหวัด เทศบาล หรือองค์การบริหารส่วนตำบล ต่างก็มีหลักเกณฑ์ในการกำหนดอัตราค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินที่แตกต่างกันออกไป ตามที่ อปท. นั้น ๆ จะกำหนดตายตัวหรือขึ้นต่ำไว้ เป็นผลให้การประเมินของแต่ละท้องถิ่นไม่มีมาตรฐานที่แน่นอนชัดเจนในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินจากสถานศึกษาเอกชน ก่อให้เกิดเป็นปัญหาความเหลื่อมล้ำและไม่เป็นธรรมในการสนับสนุนการจัดการศึกษาระหว่างรัฐกับเอกชน

คำสำคัญ: ปัญหากฎหมายในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน โรงเรียนเอกชน

บทนำ

ตามพระราชบัญญัติการศึกษาแห่งชาติ พ.ศ. 2542 มาตรา 45 บัญญัติให้รัฐต้องกำหนดนโยบายและมาตรการที่ชัดเจนเกี่ยวกับการมีส่วนร่วมของเอกชนในด้านการศึกษา และในมาตรา 46 บัญญัติให้รัฐต้องให้การสนับสนุนด้านเงินอุดหนุน การลดหย่อน หรือการยกเว้นภาษีและสิทธิประโยชน์อย่างอื่นที่เป็นประโยชน์ทางการศึกษาแก่โรงเรียนเอกชนตามความเหมาะสม รวมทั้งสนับสนุนด้านวิชาการให้มีมาตรฐานและสามารถพึ่งพาตนเองได้ ประกอบกับรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช พ.ศ. 2550 และพระราชบัญญัติการศึกษาแห่งชาติ พ.ศ. 2542 และฉบับที่ 2 (แก้ไขเพิ่มเติม) พ.ศ. 2545 จะได้กำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทุกรูปแบบ มีสิทธิ มีอำนาจจัดการศึกษาและเข้าไปมีส่วนร่วมจัดการศึกษาเพื่อพัฒนาการศึกษาในท้องถิ่น แต่ที่ผ่านมาพบว่า ไม่สามารถบรรลุเป้าหมายได้ตามคุณภาพมาตรฐานที่รัฐกำหนด โดยยังคงมีระเบียบและแนวปฏิบัติที่เป็นปัญหาต่อการดำเนินงานจัดการศึกษาของโรงเรียนเอกชน ทำให้เกิดความไม่เสมอภาคและไม่เป็นธรรมในการสนับสนุนการจัดการศึกษาจากภาครัฐ โดยเฉพาะปัญหาการจัดเก็บภาษีโรงเรียนและที่ดินจากสถานศึกษาเอกชนขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ที่มีอำนาจในการใช้ดุลพินิจประเมินอัตราภาษี ในอัตราที่สูงเทียบเท่าอัตราภาษีธุรกิจบริการ ในขณะที่สถานศึกษาในกำกับของรัฐกลับได้รับการยกเว้นภาษีทุกรายการ

ในปัจจุบันยังไม่ปรากฏว่า มีการแก้ไขกฎ ระเบียบ แนวปฏิบัติเกี่ยวกับการยกเว้น หรือ ลดหย่อนการชำระหนี้ค่าภาษีท้องถิ่นที่มีราคาการประเมินค่อนข้างสูง ซึ่งแม้ภาครัฐจะให้ความสนใจช่วยแก้ปัญหา โดยการนำเสนอร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ที่เกี่ยวกับการยกเว้นภาษี หรือลดหย่อนภาษี ให้แก่ทรัพย์สินของเอกชน ที่ได้ใช้เพื่อสาธารณะประโยชน์ เพื่อลดปัญหาความเหลื่อมล้ำในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินที่เกี่ยวกับการบริการสาธารณะ ดังเช่น กรณีของโรงเรียนเอกชนในปัจจุบัน ซึ่งก็ยังไม่ได้ประกาศใช้เป็นกฎหมายแต่อย่างใด

วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. เพื่อศึกษาผลกระทบจากปัญหาข้อกฎหมายและข้อบังคับในการจัดเก็บภาษีโรงเรียนและที่ดินจากโรงเรียนเอกชนขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น
2. เพื่อศึกษาพระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน พ.ศ. 2475 หลักเกณฑ์ภาษีที่ดีของ อדם สมิท (Adam Smith) และแนวคิดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน รวมทั้งร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ....
3. เพื่อศึกษาหาข้อเสนอแนะแนวทางในการพัฒนากฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีโรงเรียนและที่ดินให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ภาษีที่ดีทั้งนี้เพื่อให้สอดคล้องกับหลักการมีส่วนร่วมขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในการจัดสรรทรัพยากรและรายได้จากมาตรการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น นำไปเป็นงบประมาณเพื่อพัฒนาคุณภาพทางการศึกษาของรัฐและเอกชนให้เกิดความเสมอภาคเท่าเทียมกัน ทั้งนี้ โดยส่งเสริมสนับสนุนให้มีการตรากฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่อให้มีผลบังคับใช้ได้อย่างเป็นรูปธรรม

แนวคิด ทฤษฎี

การเขียนบทความเชิงคุณภาพในครั้งนี้ ผู้เขียนจะใช้แนวคิดหลักเกณฑ์ภาษีที่ดีของ อัดัม สมิท (Adam Smith) และแนวคิดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน มาเป็นกรอบในการศึกษาปัญหากฎหมายและข้อบังคับในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินจากโรงเรียนเอกชนขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยจะกล่าวถึงแต่ละทฤษฎีทั้งสองเรื่องพอสังเขปดังนี้

1. แนวคิดหลักเกณฑ์ภาษีที่ดี ซึ่งผู้เขียนได้พยายามศึกษาแนวคิดของหลักกฎหมายภาษีอากรที่ดีนั้นว่า ควรจะประกอบด้วยเรื่องอะไรบ้าง เพื่อให้เกิดความสนใจในการเสียภาษีของประชาชนและสามารถใช้บังคับได้อย่างมีประสิทธิภาพสูงสุด โดยอ้างอิงจากลักษณะของภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith นักเศรษฐศาสตร์ผู้มีชื่อเสียง และแม้ว่าเวลาจะล่วงเลยมานานแต่ก็เป็นที่ยอมรับกันมาจนถึงปัจจุบันว่า หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีนั้นจะต้องประกอบด้วยหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

1.1. หลักความเป็นธรรม ซึ่งต้องให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีและมีการที่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ซึ่งมีอยู่ 2 หลัก คือ

– หลักความสามารถในการเสียภาษีอากรของประชาชน โดยจะต้องยึดหลักว่า ผู้ที่มีรายได้มากจะต้องเสียภาษีมาก คนมีรายได้น้อยควรเสียภาษีน้อย ตามกำลังความสามารถในการชำระภาษีของแต่ละคน ซึ่งหลักการนี้ทำให้เราต้องเสียภาษีใน อัตราก้าวหน้า นั่นเอง

– หลักผลประโยชน์ที่ประชาชนได้รับ ซึ่งผลประโยชน์ที่ประชาชนแต่ละคนได้รับก็จะมาจากการดูแลคุ้มครองของรัฐบาล ซึ่งหลักนี้นำไปสู่อัตราที่เรียกกันว่า อัตราคงที่ นั่นเพราะทุกคนมีภาระทางภาษีเท่ากัน เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม (อัตราเท่ากัน) โดยประชาชนทุกคนต้องจ่ายภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่เท่ากันไม่ว่าจะจ่ายมากหรือน้อย

1.2. หลักความแน่นอนและชัดเจน ประชาชนผู้ต้องเสียภาษี ต้องสามารถเข้าใจได้โดยง่ายเกี่ยวกับวิธีการทางภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บ และต้องมีความชัดเจนทั้งทางกฎหมายและแนวปฏิบัติ นอกจากนั้นยังต้องสามารถป้องกันมิให้เจ้าพนักงานใช้อำนาจหน้าที่โดยมิชอบได้อีกด้วย

1.3. หลักความสะดวก วิธีการและกำหนดเวลาในการเสียภาษีอากรควรต้องคำนึงถึงความสะดวกของผู้เสียภาษีอากร เช่น ควรกำหนดช่วงเวลาในการชำระภาษีให้นานพอสมควร รวมถึงวิธีการชำระที่ไม่ยุ่งยากซับซ้อน ซึ่งในปัจจุบันเราจะเห็นว่า ผู้เสียภาษีสามารถชำระภาษีได้หลายทาง เช่น ผ่านตู้กดเงินด่วนของธนาคาร ไปรษณีย์ หรือแม้กระทั่งผ่านระบบคอมพิวเตอร์ เหล่านี้เป็นต้น

1.4. หลักการมีประสิทธิภาพ โดยรัฐต้องสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งจะทำได้การจัดเก็บภาษีอากรได้มาก โดยมีค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บน้อยที่สุด ตัวอย่างเช่น การถือหลักจัดเก็บในอัตราขั้นต่ำแต่เก็บได้มากและทั่วถึง ซึ่งดีกว่าการจัดเก็บในอัตราสูงแต่เก็บได้น้อย เนื่องจากเก็บแต่เฉพาะคนที่มีรายได้มาก นอกจากนั้นแล้วยังควรสร้างความเป็นกลางทางภาษี ไม่ว่าจะเป็น ความเท่าเทียมกันในโอกาสและความเป็นธรรมในการจัดเก็บ

2. แนวคิดการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน โดยที่ประชุมคณะรัฐมนตรี เมื่อวันที่ 7 มิถุนายน พ.ศ. 2559 ได้มีมติเห็นชอบในหลักการร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ....ซึ่งจะนำมาบังคับใช้แทนพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ตามที่กระทรวงการคลังเสนอ ทั้งนี้ การเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ตามกฎหมายที่ใช้อยู่ในปัจจุบันเพื่อให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (อปท.) สามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ เหมาะสม และสอดคล้องกับสภาพการณ์ที่เป็นอยู่ในปัจจุบันมากขึ้น รวมทั้งมีรายได้เพียงพอที่จะนำมาใช้ในการบริหารจัดการในเขตพื้นที่ของตน ก่อให้เกิดความเป็นธรรมกับผู้เสียภาษี ช่วยกระตุ้นให้เกิดการใช้ที่ดินอย่างมีประสิทธิภาพ ผลักดันให้เกิดการกระจาย การถือครองที่ดิน และช่วยลดความเหลื่อมล้ำในการถือครองทรัพย์สินได้อีกทางหนึ่ง โดยร่างพระราชบัญญัติดังกล่าวมีสาระสำคัญสรุปเฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้องกับบทความได้ดังนี้ (ข่าวกระทรวงการคลัง กลุ่มสาระนิเทศการคลัง สำนักงานปลัดกระทรวงการคลัง, ฉบับที่ 74/2559)

2.1. ยกเลิกพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

2.2. ฐานภาษี ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยคิดคำนวณจากราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง และห้องชุดตามราคาประเมินทุนทรัพย์ตามประมวลกฎหมายที่ดิน

2.3. อัตราภาษีที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติ จะเป็นอัตราสูงสุดที่จะจัดเก็บภาษีจากผู้เป็นเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยจะจัดแบ่งอัตราภาษีดังกล่าวออกเป็น 3 กลุ่ม ตามลักษณะการใช้ประโยชน์ในที่ดิน คือ

(1) กรณีใช้เพื่อประกอบอาชีพเกษตรกรรม ให้จัดเก็บภาษีได้ในอัตราไม่เกินร้อยละ 0.2

(2) กรณีใช้เพื่อเป็นที่อยู่อาศัย ให้จัดเก็บภาษีได้ในอัตราไม่เกินร้อยละ 0.5 และ

(3) กรณีใช้ประโยชน์ในด้านอื่น ๆ (เช่น พาณิชยกรรม อุตสาหกรรม เป็นต้น) ให้จัดเก็บภาษีได้ในอัตราไม่เกินร้อยละ 2 ในส่วนของที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่ดิน กำหนดอัตราภาษีสูงสุดตามกฎหมาย ในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเรียกเก็บภาษีสำหรับที่ดินดังกล่าวในอัตราไม่เกินร้อยละ 5 ของฐานภาษี

2.4. ยกเว้นภาษีให้แก่ทรัพย์สินบางประเภท เช่น สาธารณสมบัติ ทรัพย์สินของรัฐที่ไม่ได้ใช้หาผลประโยชน์ ทรัพย์สินของสถานทูต ทรัพย์สินของสภากาชาดไทย ทรัพย์สินส่วนกลางของอาคารชุดและที่ดิน สาธารณูปโภคของโครงการจัดสรรที่มีได้ใช้ประโยชน์ในเชิงพาณิชย์ ทรัพย์สินของเอกชนที่ได้ใช้เพื่อสาธารณประโยชน์ และบ้านพักอาศัยหลักในส่วนที่มีมูลค่าไม่เกิน 50 ล้านบาท

2.5. การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง จะมีการบรรเทาภาระให้กับเจ้าของบ้านพักอาศัยหลักที่ได้มาจากการรับมรดก ผู้ประกอบกิจการอสังหาริมทรัพย์ สถาบันการเงินที่มีอสังหาริมทรัพย์รอการขายที่ได้มาจากการชำระหนี้และกิจการสาธารณะ เช่น ให้ลดภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไม่เกินร้อยละ 75 ของจำนวนภาษีที่จะต้องเสีย สำหรับกิจการสาธารณะ เช่น โรงพยาบาล และโรงเรียน เป็นต้น

2.6. นอกจากนี้ ร่างพระราชบัญญัตินี้ยังให้อำนาจผู้บริหารท้องถิ่นสามารถขอความเห็นชอบจากคณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัด หรือรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทย เพื่อลดหรือ

ยกเว้นภาษีให้กับเจ้าของอาคาร บ้านเรือน ที่ได้รับความเดือดร้อนได้ เช่น เกิดภัยพิบัติ หรืออาคาร บ้านเรือน เกิดเสียหายหรือถูกทำลาย

จากแนวคิดดังกล่าวนี้ ทำให้ผู้เขียนเห็นว่า หากการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นขององค์การปกครองส่วนท้องถิ่น มีการแก้ไข ปรับปรุง เปลี่ยนแปลง กฎ ระเบียบ แนวปฏิบัติเกี่ยวกับการยกเว้น หรือ ลดหย่อนการชำระหนี้ค่าภาษีท้องถิ่นที่มีรายการประเมินค่อนข้างสูง โดยได้รับการยกเว้นภาษี หรือลดหย่อนภาษี ให้แก่ทรัพย์สินของเอกชน ที่ได้ใช้เพื่อสาธารณะประโยชน์ ตามหลักเกณฑ์ภาษีที่ดี และบังคับใช้ตามกฎหมายโดยการตราเป็นพระราชบัญญัติ เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะช่วยลดปัญหาความเหลื่อมล้ำในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน ที่เกี่ยวกับการบริการสาธารณะ เช่นกรณีของโรงเรียนเอกชนในปัจจุบัน

วรรณกรรมและผลงานวิจัยในอดีตที่เกี่ยวข้อง

ภาษีส่วนท้องถิ่น ได้แก่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ และภาษีป้าย จัดเก็บโดยองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่น ได้แก่ เทศบาล องค์การบริหารส่วนตำบล กรุงเทพมหานคร และเมืองพัทยา ผู้บริหารราชการส่วนท้องถิ่น ซึ่งตามพระราชบัญญัติภาษีป้ายฯ ระบุไว้ดังนี้ นายกเทศมนตรีสำหรับเทศบาล นายกองค์การบริหารส่วนตำบล ผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครสำหรับกรุงเทพมหานคร และปลัดเมืองพัทยาสำหรับเมืองพัทยา บุคคลดังกล่าวย่อมมีอำนาจหน้าที่ตามกฎหมายภาษีท้องถิ่นในการจัดเก็บภาษีในท้องถิ่นของตน รวมทั้งการวางนโยบาย และการเร่งรัดการจัดเก็บภาษีด้วย (ภาวดี เกิดทุ่งยัง, 2555)

การจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพนั้น มีความจำเป็นอย่างยิ่งที่กฎหมายที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีทุกประเภท จะต้องมีความแน่นอน และเป็นที่ชัดเจนแก่ผู้เสียภาษีทุกคน กล่าวคือ ภาษีทุกประเภทที่จัดเก็บนั้น จะต้องเป็นที่แจ้งชัด และมีความแน่นอนในเรื่องฐานภาษี อัตราภาษี รวมตลอดถึงวัน เวลา และวิธีการเก็บภาษีด้วย (เกริก เกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, 2546) ทั้งนี้เพื่อให้ประชาชนผู้ต้องเสียภาษีทุกคนสามารถทำความเข้าใจได้โดยง่าย นำมาซึ่งการยอมรับในการชำระภาษี และภาษีที่มีความชัดเจนแน่นอนนี้ ยังเป็นสิ่งที่ช่วยป้องกันมิให้เจ้าพนักงานใช้อำนาจหน้าที่ไปในทางมิชอบอีกด้วย (กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, 2553)

ภาษีทรัพย์สิน ตามความหมายอย่างกว้าง หมายถึง ภาษีที่มีลักษณะการจัดเก็บโดยเพ่งเล็งถึงตัวทรัพย์สินเป็นสำคัญ โดยเรียกเก็บจากทรัพย์สินชนิดต่างๆที่มีทั้งรูปร่างและไม่มีรูปร่าง แยกไปตามประเภทของทรัพย์สินซึ่งตั้งอยู่ในท้องถิ่นหนึ่งๆตามมูลค่าของทรัพย์สินที่ภาครัฐกำหนด โดยใช้อัตราภาษี แตกต่างกันออกไปตามสภาพท้องถิ่น และตามประเภทหรือชนิดของการใช้ทรัพย์สิน และเรียกเก็บจากผู้ครอบครองทรัพย์สินหรือผู้มีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนั้น (สุภาพร ยงสุวรรณ, 2536 อ้างใน ภาวดี เกิดทุ่งยัง, 2555)

ปัญหาสำคัญของการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินในทางปฏิบัติ คือ การประเมินหรือการตีราคามูลค่าของฐานทรัพย์สินแต่ละประเภท ซึ่งข้อบกพร่องในการประเมินราคาทรัพย์สิน นอกจากจะเป็นผลให้รัฐมีรายได้น้อยแล้ว ยังเป็นต้นเหตุสำคัญที่ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในหมู่ผู้เสียภาษี และเป็นช่องทางให้เกิดการทุจริตได้ง่ายด้วย ทั้งนี้ ปัญหาการประเมินราคาทรัพย์สินนอกจากที่ได้กล่าวมาแล้ว ยังมีกรณีของการประเมินหรือตีราคาทรัพย์สินต่าง ๆ

ที่ไม่ถูกต้องตามมูลค่าที่เป็นจริงของทรัพย์สินนั้น ซึ่งทำให้การเก็บภาษีไม่สอดคล้องกับความเป็นจริงในเรื่องรายได้ หรือผลประโยชน์ที่เกิดจากทรัพย์สินนั้น (เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, 2546)

เมื่อนำข้อกำหนดเกี่ยวกับค่ารายปีที่กำหนดไว้ในมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินที่ให้ถือเอาค่าเช่าของทรัพย์สินที่ให้เช่าเป็นค่ารายปี มาเป็นฐานในการคำนวณภาษีโรงเรือนและที่ดิน มาวิเคราะห์แล้ว พบว่า กฎหมายได้กำหนดให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจใช้ดุลพินิจกำหนดราคาประเมินโดยให้อำนาจในการตีราคาเช่าเป็นหน้าที่ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต่างๆ ทั้งกฎหมายก็ได้กำหนดกระบวนการวิธีการประเมินค่ารายปีเอาไว้ ทำให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติ กล่าวคือ เมื่อกฎหมายกำหนดไว้แต่เพียงการให้อำนาจในการใช้ดุลพินิจ แต่ในขณะเดียวกันมิได้กำหนดวิธีการในการประเมินค่ารายปีเอาไว้ เป็นผลให้มีการประเมินค่ารายปีและคำนวณเก็บภาษีเป็นรายๆไป (ศุภลักษณ์ พินิจวุฒล, 2550) ประกอบกับสถานการณ์การจัดการศึกษาของเอกชนในปัจจุบันกำลังประสบกับปัญหาในหลายด้านโดยเฉพาะการสนับสนุนจากภาครัฐต่อปัญหาการคิดอัตราภาษีโรงเรือน โดยการคิดอัตราภาษี จะขึ้นอยู่กับภาระประเมินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จึงทำให้ผลการประเมินมีความหลากหลาย อีกทั้งอัตราภาษีก็คิดในรูปแบบธุรกิจบริการ ซึ่งส่งผลกระทบต่อสถานะทางการเงิน เนื่องจากการจัดธุรกิจการศึกษา ไม่ใช่ธุรกิจที่มีรายได้เหมือนธุรกิจบริการประเภทอื่นๆที่มีรายได้มาก โดยขณะนี้ สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการศึกษาเอกชน (สช.) กำลังอยู่ในระหว่างประสานงานกับกรมสรรพากร เพื่อขอให้ออกพระราชกฤษฎีกา ขอยกเว้นภาษีอากรการโอนภาษีที่ดินให้แก่สถานศึกษาเอกชน (สุทธศรี วงษ์สมาน, 2556)

ระเบียบวิธีการศึกษา

1. วิธีการศึกษาที่ใช้

การศึกษาวิจัยในเรื่องนี้ ใช้ระเบียบวิธีวิจัยเชิงคุณภาพ ด้วยการมุ่งศึกษาจากข้อเท็จจริงในการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นจากโรงเรียนกิตติคุณ ซึ่งตั้งอยู่ในเขตอำเภอเมือง จังหวัดประจวบคีรีขันธ์ และจากบุคคลซึ่งปฏิบัติหน้าที่เป็นเจ้าพนักงานประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (เจ้าพนักงานประเมินภาษีสำนักงานเทศบาลเมืองประจวบคีรีขันธ์) โดยนำข้อเท็จจริงดังกล่าวมาวิเคราะห์กับเอกสารตำรา คำวินิจฉัยของคณะกรรมการกฤษฎีกา บทความวิชาการ เว็บไซต์ ที่มีข้อความและเนื้อหาสาระที่เกี่ยวข้องกับปัญหาการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินจากโรงเรียนเอกชนขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เพื่อให้ทราบถึงปัญหาในประเด็นของกฎหมายภาษีท้องถิ่นที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนำไปเป็นหลักปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินจากสถานศึกษาเอกชน

2. การเก็บรวบรวมข้อมูล

จากการรวบรวมข้อมูลดังกล่าวมาข้างต้น ผู้เขียนได้นำข้อมูลทุติยภูมิและข้อมูลปฐมภูมิที่ได้ มาวิเคราะห์เนื้อหา ทั้งในรูปแบบของเอกสาร หรือข้อเขียน และข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์ โดยการตีความทางภาษาจากเอกสารหรือตัวบทกฎหมายร่วมกับการทำความเข้าใจในปัญหาและผลกระทบที่โรงเรียนเอกชนได้รับอันเนื่องจากการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินโดยให้เจ้าพนักงานองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจใช้ดุลพินิจในการประเมินราคาภาษีโรงเรือนและที่ดินที่ต้องชำระในแต่ละปี อันประกอบด้วยเอกสารดังนี้

2.1 เอกสารชั้นต้น (Primary Sources) ได้แก่ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 และร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.....(ฉบับลงวันที่ 4 มีนาคม พ.ศ. 2553)

2.2 เอกสารชั้นรอง (Secondary Sources) ได้แก่ เอกสารทางวิชาการ หนังสือ วิทยานิพนธ์ งานวิจัย บทความ วารสารหนังสือพิมพ์ บทสัมภาษณ์ในเอกสารต่างๆ และอินเทอร์เน็ต ที่นำเสนอเนื้อหาเกี่ยวกับพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.....

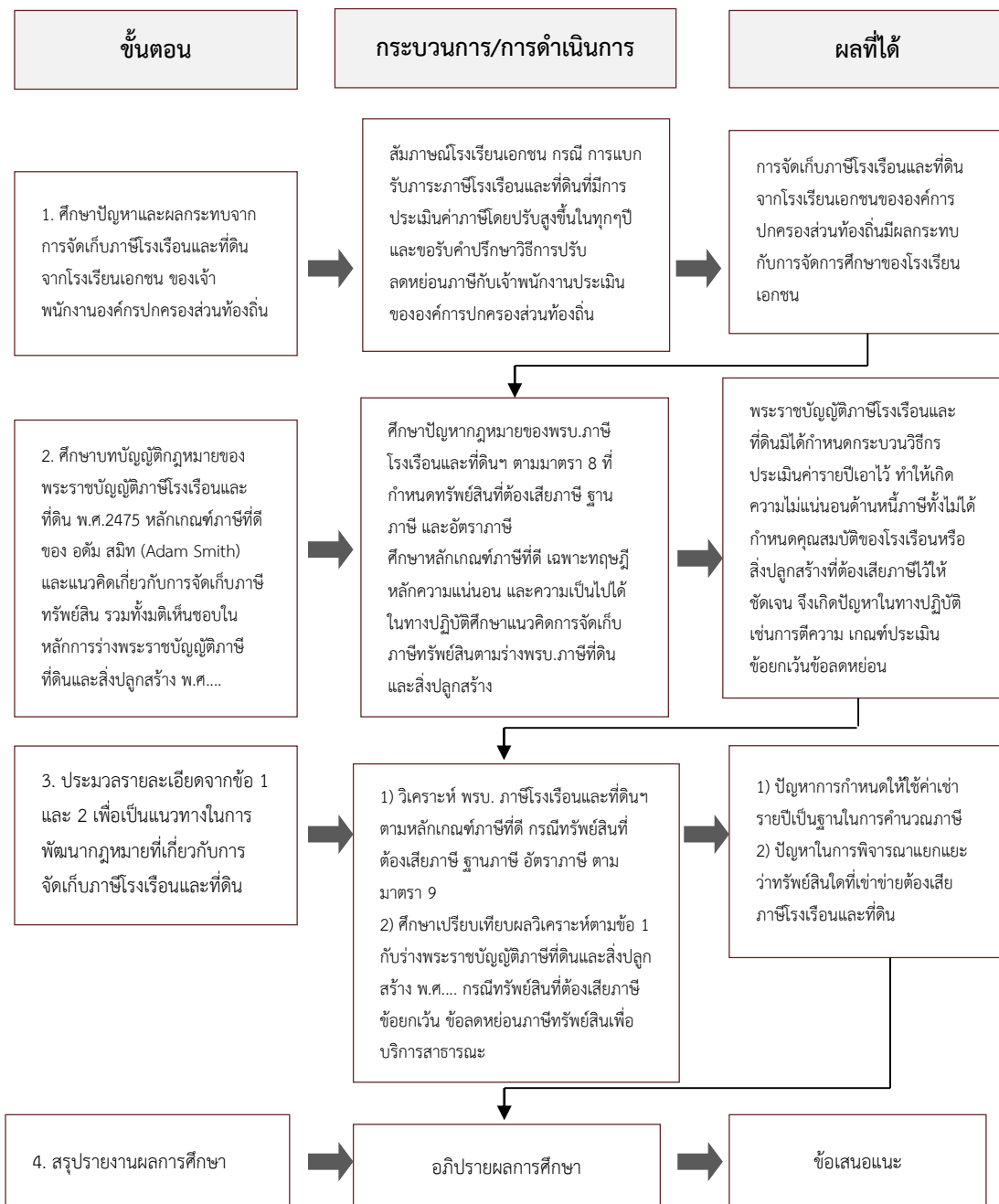
2.3 การสัมภาษณ์โดยผู้เขียนมีหน้าที่เป็นที่ปรึกษากฎหมายให้กับโรงเรียนเอกชนในจังหวัดประจวบคีรีขันธ์ ทำให้ได้ข้อเท็จจริงที่มีความหลากหลายรวมทั้งข้อเท็จจริงในทางปฏิบัติเพื่อลดภาระภาษีเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินจากโรงเรียนเอกชนขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

แนวคิดและขั้นตอนการศึกษา

จากวัตถุประสงค์ในการศึกษา ขั้นตอนและวิธีการในการวิเคราะห์ข้อมูลตามที่กล่าวมาข้างต้นนั้น ผู้เขียนมีกรอบแนวคิดในการศึกษาเป็นลำดับดังนี้

1. ศึกษาปัญหากฎหมายในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินจากโรงเรียนเอกชนขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น
2. ศึกษาบทบัญญัติกฎหมายของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 หลักเกณฑ์ภาษีที่ดีของ อัดัม สมิท (Adam Smith) และแนวคิดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน รวมทั้งมติเห็นชอบในหลักการร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ....
3. ประมวลรายละเอียดจากข้อ 1 และ 2 เพื่อเป็นแนวทางในการพัฒนากฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินให้สอดคล้องกับสังคมปัจจุบันตามหลักเกณฑ์ภาษีที่ดีและบังคับใช้ได้อย่างเป็นรูปธรรมโดยผ่านกระบวนการตราเป็นกฎหมาย
4. สรุป รายงานผลการศึกษา

แผนผังแสดงแนวคิดและขั้นตอนการศึกษาและผลที่ได้รับจากการศึกษาปัญหาการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินจากโรงเรียนเอกชนขององค์การปกครองส่วนท้องถิ่น



ผลการศึกษา

ในการจัดการศึกษาของประเทศไทย นอกเหนือจากกระทรวงศึกษาธิการที่มีภาระหน้าที่โดยหลักตามกฎหมายแล้ว ยังมีองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น อันประกอบไปด้วย องค์การบริหารส่วนจังหวัด เทศบาล องค์การบริหารส่วนตำบล กรุงเทพมหานคร เมืองพัทยา ซึ่งมีส่วนร่วมในการจัดการศึกษามายาวนาน และปรากฏให้เห็นเด่นชัดที่สุดเมื่อรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช พ.ศ.2550 ได้กำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น มีสิทธิที่จะจัดการศึกษาและเข้าไปมีส่วนร่วมการจัดการศึกษา และพระราชบัญญัติการศึกษาแห่งชาติ พ.ศ. 2542 และฉบับที่ 2 (แก้ไขเพิ่มเติม) พ.ศ.2545 กำหนดให้การจัดระบบโครงสร้างและกระบวนการจัดการศึกษาให้ยึดหลักกระจายอำนาจไปสู่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น อีกทั้งพระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2542 ยังกำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทุกรูปแบบ มีอำนาจหน้าที่ในการจัดการศึกษาและให้มีการถ่ายโอนภารกิจการศึกษาให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เพื่อให้ส่วนร่วมในการสนับสนุนทรัพยากรเพื่อพัฒนาการศึกษาให้มากขึ้น (นครินทร์ เมฆไตรรัตน์ และคณะ, 2552) โดยได้มีการปรับแก้กฎระเบียบให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถสนับสนุนงบประมาณเพื่อการศึกษาได้ แต่ต้องสนับสนุนส่งเสริมและพัฒนาการศึกษาในระดับที่สูงขึ้น ให้มีมาตรการทางภาษีอากรในการส่งเสริมการมีส่วนร่วม ทั้งภาษีโรงเรือนที่ต้องมีการพัฒนาให้เป็นธรรมและลดหย่อนมากขึ้น หรืออาจยกเว้นภาษีและสิทธิประโยชน์อื่นที่เป็นประโยชน์ในทางการศึกษาแก่โรงเรียนเอกชนตามความเหมาะสม ทั้งนี้ เพื่อให้สถานศึกษามีอิสระคล่องตัวในการจัดการศึกษานั้นเอง (สุทธศรี วงษ์สมาน, 2556)

ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 คือ ภาษีที่เรียกเก็บจากโรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้างอื่นๆ กับที่ดิน ที่ใช้ประโยชน์อย่างต่อเนื่องไปกับโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างนั้น (สำนักงานบริหารราชการส่วนท้องถิ่น. คู่มือปฏิบัติงานตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475)

ถ้ากล่าวถึง โรงเรือน อาจยากที่จะเข้าใจความหมายว่าคืออะไร ซึ่งโรงเรือนในที่นี้ หมายถึง อาคาร ตึกแถว บ้าน ร้านค้า สำนักงาน โรงแรม โรงภาพยนตร์ โรงพยาบาล ธนาคาร โรงเรียน อาคารชุด หอพัก คลังสินค้า เป็นต้น

ส่วนสิ่งปลูกสร้างอื่นๆ นั้นหมายถึง สิ่งปลูกสร้างที่ก่อสร้างบนที่ดินอย่างถาวร อย่างเช่น สะพาน ท่าเรือ ถังเก็บน้ำมัน อ่างเก็บน้ำ เป็นต้น ซึ่งสามารถสร้างรายได้ให้กับเจ้าของกรรมสิทธิ์ได้ รวมไปถึงที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างต่างๆ เป็นการใช้ประโยชน์ไปด้วยกันบนที่ดินที่ต่อเนื่องกัน

ในกรณีทั่วไปแล้วเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี คือ ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ยกเว้นกรณีที่ดินและโรงเรือน อาคาร หรือสิ่งปลูกสร้างนั้นเป็นคนละเจ้าของกัน กำหนดให้เจ้าของกรรมสิทธิ์อาคาร โรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้าง เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี หากโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้าง และที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างนั้น อยู่ภายใต้เงื่อนไขที่ว่า ในปีภาษีที่ผ่านมา ได้มีการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินนั้นไปในกิจกรรมดังนี้หรือไม่ กล่าวคือ ได้มีการใช้ทรัพย์สินนั้นประกอบกิจการอื่นๆ เพื่อหารายได้ ทั้งนี้ต้องไม่เข้าข้อยกเว้นตามกฎหมาย ซึ่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ได้กำหนดข้อยกเว้นสำหรับทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินไว้ในมาตรา 9 (3) (สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, ม.ป.ป.) ไว้ในกรณีของทรัพย์สินของ

โรงพยาบาลสาธารณะและโรงเรียนสาธารณะ ซึ่งกระทำกิจการอันมิใช่เพื่อเป็นผลกำไรส่วนบุคคล และใช้เฉพาะในการรักษาพยาบาล และในการศึกษา และ มาตรา 10 กำหนดให้โรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งเจ้าของอยู่เองหรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษา และซึ่งมิได้ใช้เป็นที่พักอาศัย หรือประกอบการอุตสาหกรรม ท่านให้งดเว้นจากบทบัญญัติแห่งภาคนี้ ตั้งแต่ พ.ศ. 2475 เป็นต้นไป

จากการกำหนดข้อยกเว้นในมาตรา 9 และมาตรา 10 ข้างต้นจะเห็นว่าเป็นการกำหนดข้อยกเว้นโดยคำนึงถึงลักษณะการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินเท่านั้น มิได้มีการนำมูลค่าของโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้าง ตลอดจนที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องนั้น มาประกอบการพิจารณาข้อยกเว้นแต่อย่างใด ซึ่งการกำหนดข้อยกเว้นในลักษณะนี้จะทำให้เจ้าของโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างและที่ดินที่ใช้ต่อเนื่อง ที่เจ้าของใช้อยู่อาศัยเองหรือปิดว่างไว้ได้รับการยกเว้นเหมือนกันทั้งหมด โดยข้อยกเว้นนี้จะเป็นผลให้ผู้ที่เป็นเจ้าของทรัพย์สินที่มีมูลค่าหลายล้านบาทได้รับการยกเว้นเท่ากับผู้ที่เป็เจ้าของทรัพย์สินที่มีมูลค่าในหลักหมื่นหรือหลักแสนบาท ซึ่งเป็นลักษณะของความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้ที่มีฐานะหรือครอบครองทรัพย์สินในมูลค่าที่แตกต่างกันมากเช่นเดียวกันกับการจัดเก็บภาษีโรงเรียนและที่ดินจากโรงเรียนเอกชนในแต่ละพื้นที่ที่อาจมีขนาดของพื้นที่อาคารเรียน จำนวนของนักเรียนในสถานศึกษาเอกชนนั้นๆ อีกทั้งในกรณีที่สถานศึกษาทำการปิดภาคเรียนติดต่อกันเป็นระยะเวลานาน ซึ่งทำให้ขาดความต่อเนื่องจากการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินของสถานศึกษาเอกชน เหล่านี้เป็นต้น

ทั้งจากการศึกษาสาระสำคัญของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ซึ่งมีหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีจากค่ารายปีของโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นกับที่ดินซึ่งต่อเนื่องกับโรงเรียนหรือสิ่งปลูกอื่น ในส่วนของฐานภาษี ข้อยกเว้น ขอลดหย่อน และอัตราภาษี เมื่อนำมาเปรียบเทียบกับหลักความเป็นธรรมทางภาษีที่ต้องมีการจัดเก็บ โดยยึดหลักความสามารถในการชำระภาษี พบว่าตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน กำหนดให้มีการเสียภาษีตาม “ค่ารายปี” ของทรัพย์สิน โดยทรัพย์สินที่จัดเก็บ คือ โรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ กับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นโดยมาตรา 8 กำหนดให้ “ค่ารายปี” หมายถึง จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้น สมควรให้เขาได้ในปีหนึ่งๆ และกฎหมายกำหนดให้พนักงานเจ้าหน้าที่สามารถใช้ดุลยพินิจในการประเมินค่ารายปีได้ โดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาดพื้นที่ ทำเล ที่ตั้ง และบริการสาธารณะ ที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ ในกรณีที่หากเขาไม่ได้หรือเห็นว่าค่ารายปีนั้นมีใช้จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เขาได้ในปีหนึ่งๆ

ประกอบกับมาตรา 18 ที่ได้กำหนดวิธีการประเมินค่าเช่ารายปีไว้แต่เพียงว่า ให้นำค่ารายปีของปีที่ล่วงมาแล้ว เป็นหลักสำหรับการคำนวณค่าภาษีที่จะต้องเสียในปีต่อมา ทำให้สามารถสรุปความหมายของค่ารายปีได้ว่า ค่ารายปีเป็นจำนวนค่าเช่าสมมติ ที่สะท้อนให้เห็นถึงมูลค่าของทรัพย์สินเท่านั้น หากแต่ไม่สามารถนำมาใช้เป็นฐานภาษีได้ ดังนั้นค่ารายปีในความหมายของภาษีทรัพย์สิน จึงหมายถึง “ค่าเช่าสมมติ” (ศุภลักษณ์ พินิจวุฒอล, 2550) ซึ่งโดยหลักการแล้วรัฐต้องมีการกำหนดราคาขั้นต่ำตามสภาพ หรือสภาพแวดล้อมของทรัพย์สินไว้ ซึ่งก็คือค่ารายปีที่พึงได้จากทรัพย์สินนั้น ฐานการคิดคำนวณภาษีจึงควรอยู่ที่มูลค่าราคาค่าเช่าตามราคาประเมินของสำนักงานประเมินราคาทรัพย์สิน ที่จะต้องทำหน้าที่ในการกำหนดค่ารายปี มิใช่การใช้ราคาค่าเช่าที่ได้รับเป็นฐานภาษี

ในทางปฏิบัติ การเสียภาษีโรงเรียนและที่ดินของสถานศึกษาเอกชนที่ผ่านมาจนปัจจุบัน มีการนำเอา คารายปีที่ได้ถูกสมมติขึ้นมาเป็นฐานในการคำนวณภาษี จึงเป็นการจัดเก็บภาษีที่ไม่เป็นธรรม (ผู้อำนวยการโรงเรียนกิตติคุณ จังหวัดประจวบคีรีขันธ์, 2556)

ประกอบกับคารายปีที่เจ้าพนักงานนำมาประเมินนั้น ถูกคำนวณตามลักษณะของทรัพย์สิน ขนาดพื้นที่ ทำเล ที่ตั้ง และการบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้ประโยชน์ เมื่อเป็นเช่นนี้ คารายปี ของแต่ละพื้นที่จึงมีความแตกต่างกันตามความเจริญทางเศรษฐกิจ กล่าวคือ การประเมินคารายปีของโรงเรียนเอกชนในจังหวัดเดียวกัน จะถูกประเมินค่าเช่ารายปี จากเหตุลักษณะของทรัพย์สิน ทำเล ที่ตั้ง กับทั้งขนาดของสถานศึกษา โดยมีได้นำปริมาณจำนวนนักเรียนนักศึกษา สิ่งก่อสร้างที่ต้องมีเพื่อนำมาใช้เป็นเครื่องมือในการพัฒนาศักยภาพ ด้านอื่นๆของนักเรียนนักศึกษา และกับทั้งภาระการดำเนินการจัดการศึกษาตามพระราชบัญญัติการศึกษาแห่งชาติ เช่น การถูกตรวจสอบมาตรฐานการศึกษาซึ่งใช้หลักเกณฑ์เดียวกันทั่วทั้งประเทศไม่ว่าจะเป็นโรงเรียนของรัฐหรือเอกชน เป็นต้น

และทั้งจากการพิจารณาปัญหากฎหมายและข้อบังคับ ในการจัดเก็บภาษีโรงเรียนและที่ดินในการจัดเก็บรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ที่กำหนดให้ทรัพย์สินของโรงเรียนสาธารณะ ซึ่งกระทำการกิจการ อันมิใช่เพื่อเป็นผลกำไรส่วนบุคคล และใช้เฉพาะในการศึกษา ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีโรงเรียนและที่ดิน โดยข้อความในพระราชบัญญัติดังกล่าว ได้ทำให้เกิดประเด็นปัญหา ในการพิจารณาว่า โรงเรียนสาธารณะ หมายความว่า โรงเรียนของรัฐเท่านั้น หรือหมายความว่า โรงเรียนเอกชน และคุณสมบัติของการเป็นโรงเรียนสาธารณะนั้น หมายรวมถึงสถานศึกษาที่จัดให้มีการเรียนการสอนในระดับอุดมศึกษาด้วยหรือไม่ ซึ่งประเด็นคำถามเหล่านี้ เป็นผลมาจากการที่กฎหมาย มิได้มีการบัญญัติ คำจำกัดความเอาไว้อย่างชัดเจน ทำให้ต้องมีการตีความและเกิดความแตกต่างในการพิจารณา

กรณีตัวอย่าง บันทึกรื้อหรือเรื่องการเสียภาษีโรงเรียนและที่ดินของ มหาวิทยาลัยอัสสัมชัญ เลขเสร็จที่ 526/2543 ที่ได้มีการให้ความเห็นของคำว่า โรงเรียนสาธารณะและทรัพย์สินของโรงเรียนสาธารณะ ตามมาตรา 9 (3) แห่ง พระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ไว้ดังนี้

กรุงเทพมหานครมีความเห็นว่าคำว่าโรงเรียนสาธารณะควรมีความหมายตามธรรมดา (ตามพจนานุกรม) หมายถึง สถานศึกษาที่เปิดให้ประชาชนทั่วไปเข้าศึกษาได้ แต่ไม่ได้มีความหมายครอบคลุมไปถึงมหาวิทยาลัยด้วย เพราะโรงเรียนให้การศึกษาขั้นต่ำกว่าปริญญาตรี ถ้าจะให้รวมถึงมหาวิทยาลัยอันเป็นสถาบันอุดมศึกษาที่ให้ การศึกษาระดับปริญญาตรีด้วยนั้น พระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน ก็ต้องบัญญัติไว้โดยชัดแจ้ง

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ 3) มีความเห็นว่าโรงเรียนสาธารณะตามมาตรา 9 (3) หมายถึงโรงเรียนของรัฐเท่านั้น และได้จำกัดเฉพาะสถานศึกษาที่จัดให้มีการเรียนการสอนในระดับชั้นประถมศึกษาหรือมัธยมศึกษาเท่านั้น หากแต่หมายความว่ารวมถึง สถานศึกษาที่จัดให้มีการเรียนการสอนในระดับอุดมศึกษาด้วย และคำว่าทรัพย์สินของโรงเรียนสาธารณะ ต้องเป็นทรัพย์สินของรัฐเท่านั้น ไม่รวมทรัพย์สินของเอกชนด้วย

ด้วยความคิดเห็นในการตีความที่แตกต่างกันข้างต้นทำให้ไม่สามารถสรุปได้ว่า การตีความลักษณะใดเป็นการตีความที่ถูกต้อง เนื่องจากกฎหมายมิได้บัญญัติเอาไว้ จึงทำให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติและประเมินหนี้ภาษีว่า

สุดท้ายแล้วคำว่า โรงเรียนสาธารณะ และทรัพย์สินสาธารณะนั้น ต้องมีคุณสมบัติเช่นไร จนนำไปสู่การใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ในการพิจารณาแยกแยะทรัพย์สินเช่นเดียวกันกับข้อกำหนดในมาตรา 9 (2) ซึ่งไม่มีความคงที่ยากแก่การประเมินหนี้ภาษีที่แน่นอน

อย่างไรก็ตาม แม้ตลอดระยะเวลาที่ผ่านมา กระทรวงมหาดไทยจะได้พิจารณาและมีความเห็นว่าการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินมีวัตถุประสงค์เพื่อให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีรายได้เพื่อดำเนินการตามอำนาจหน้าที่ อันส่งผลให้เกิดประโยชน์ต่อภาครัฐกิจเอกชนและประชาชนในท้องถิ่นโดยส่วนรวม และการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินให้กับสถานศึกษาเอกชนไม่อาจกระทำได้ตามกฎหมายก็ตาม (ธรรมศักดิ์ ขวัญเกื้อ, 2549) หากแต่ได้พิจารณาว่า การดำเนินกิจการของสถานศึกษาเอกชน มีวัตถุประสงค์ที่สอดคล้องกับนโยบายของรัฐบาล และแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ที่มุ่งเน้นการพัฒนานคนให้มีศักยภาพในการพัฒนาประเทศ และเพื่อให้การจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินจากสถานศึกษาเอกชนเป็นไปด้วยความเป็นธรรม ตามวัตถุประสงค์ของการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินและสอดคล้องกับเงื่อนไขและวิธีการจัดเก็บตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 และหนังสือสั่งการที่เกี่ยวข้อง จึงมีข้อเสนอแนะในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินจากสถานศึกษาเอกชน โดยให้เจ้าพนักงานประเมินถือปฏิบัติตามมาตรา 8 วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 ในกรณีที่ทรัพย์สินนั้นให้เช่า ให้ถือว่าค่าเช่านั้นคือค่ารายปี แต่กรณีที่มิใช่เหตุนั้นสมควรที่ทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่า ค่าเช่านั้นมีใช้จำนวนอันสมควรที่จะให้เขาได้ หรือเป็นกรณีที่หากเขาไม่ได้ เนื่องจากเจ้าของดำเนินกิจการเอง หรือด้วยเหตุประการอื่น ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินค่ารายปีโดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเล ที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ ตามประกาศกระทรวงมหาดไทย เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีของทรัพย์สิน ลงวันที่ 30 มีนาคม 2535...”

ซึ่งการกำหนดอัตราค่าเช่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตรนี้ มีหลักการโดยสรุปคือ การแบ่งย่านที่ดินออกเป็นย่านๆ ตามสภาพการใช้ประโยชน์ทางธุรกิจ หากย่านใดมีการใช้ประโยชน์ทางธุรกิจมากก็คิดคำนวณอัตราภาษี “ค่าเช่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตร” ที่สูงกว่าอีกย่านหนึ่ง ทั้งนี้ให้มีการพิจารณาปรับปรุงเป็นประจำทุกปีนั้น กรณีจึงเป็นการกำหนดให้เจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินค่ารายปีตามลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเล ที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ ซึ่งเป็นการขัดกับหลักการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน เพราะเป็นการจัดเก็บเฉพาะทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดรายได้เท่านั้น อีกทั้งคำสั่งที่ให้นายงานราชการบริหารส่วนท้องถิ่นดำเนินงานเช่นนี้ ถือว่าเป็นเพียงข้อกำหนดการภายใน (แนวทางปฏิบัติภายใน) ที่ยังไม่ถือเป็นการทั่วไป และไม่มี ความชัดเจน จนอาจกลายเป็นช่องว่างของการเปิดโอกาสให้พนักงานเจ้าหน้าที่ใช้ดุลยพินิจในการตีความ ทำให้การประเมินฐานภาษี และการพิจารณาว่าทรัพย์สินใดบ้างที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินไม่มีความแน่นอน กล่าวคือ จากปัญหาการประเมินและจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน ตามที่กล่าวมานี้ มีทั้งการใช้รูปแบบที่เป็นทำเล ซึ่งเดิมและปัจจุบันนี้ยังคงใช้อยู่ จะมีแต่เกณฑ์ประเมินเฉพาะอาคารที่ตั้งอยู่ในทำเลที่กำหนดมาตรฐานไว้แล้วเท่านั้น ส่วนบริเวณที่ไม่ยังมีการกำหนดหรือไม่ได้กำหนดไว้ตามขนาด พื้นที่ ทำเล ที่ตั้ง ก็จะไม่เป็นมาตรฐานเดียวกัน (ประทีน เวชชะวากยานนท์, 2553) (โปรดพิจารณาเพิ่มเติม วรรัตน์ จารณาเพียง และวิไลวรรณ สมโสภณ, 2553)

อย่างไรก็ดีผู้เขียนได้ทำการศึกษาวิเคราะห์สาระสำคัญของร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ..... โดยแยกพิจารณาได้เป็น 4 ประเด็นตามหลักเกณฑ์การประเมินความแน่นอนด้านหนี้ภาษี ได้ดังนี้ (ศูนย์ข้อมูลข่าวสารสารปฏิรัฐประเทศไทย, 2553)

1. มาตรา 21 ฐานภาษีในการคำนวณภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่คิดจากราคาประเมินทุนทรัพย์รวมกับมูลค่าของทรัพย์สินอื่นอันติดกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ที่มีลักษณะถาวรหรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง

การคำนวณราคาประเมินทุนทรัพย์ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

1. ที่ดินที่ไม่มีสิ่งปลูกสร้าง ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินเป็นฐานภาษี
2. ที่ดินที่มีสิ่งปลูกสร้าง ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินรวมกับราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างเป็นฐานภาษี
3. ห้องชุด ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุดเป็นฐานภาษี

การกำหนดมูลค่าทรัพย์สินอื่นตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของทรัพย์สินอื่นตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

โดยมาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัตินี้ กำหนดให้ “สิ่งปลูกสร้าง” หมายถึง โรงเรือน อาคาร ตึก รวมทั้งคลังสินค้า และแพที่บุคคลอาจเข้าอยู่หรือใช้สอยได้ ซึ่งเป็นการให้คำจำกัดความที่ชัดเจนกว่าการให้ความหมายของ “โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ” ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 กล่าวคือ มีการกำหนดให้ใช้มูลค่าทั้งหมดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่คิดจากราคาประเมินทุนทรัพย์เป็นฐานภาษี โดยมีการบัญญัติถึงหลักเกณฑ์ในการคำนวณราคาประเมินทุนทรัพย์ไว้อย่างชัดเจน และให้คำจำกัดความของทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีไว้ในลักษณะที่ชัดเจนกว่าข้อกำหนดในพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 (วีระศักดิ์ เครือเทพ, 2548)

2. จากมาตรา 21 ที่กำหนดฐานภาษีในการคำนวณภาษี และการคำนวณราคาประเมินทุนทรัพย์ของทรัพย์สินแต่ละประเภท ทั้งที่เป็นที่ดินที่ไม่มีสิ่งปลูกสร้าง ที่ดินที่มีสิ่งปลูกสร้าง และทรัพย์สินประเภทห้องชุด รวมถึงการกำหนดอัตราภาษีในมาตรา 24 ที่กำหนดอัตราภาษีไว้ 3 อัตราตามความแตกต่างในการใช้ประโยชน์จากทรัพย์สิน ไว้ดังนี้ (เจ้าพนักงานประเมินทรัพย์สิน ฝ่ายรายได้ สำนักงานเทศบาลประจวบคีรีขันธ์, 2557)

(1) อัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนอกจากกรณีที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยโดยไม่ประกอบเชิงพาณิชย์ และกรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประกอบการเกษตรกรรม ร้อยละศูนย์จุดห้าของฐานภาษี

(2) อัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยโดยไม่ประกอบเชิงพาณิชย์ ไม่เกินร้อยละศูนย์จุดหนึ่งของฐานภาษี

(3) อัตราภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ในการประกอบเกษตรกรรม ไม่เกินร้อยละศูนย์จุดศูนย์ห้าของฐานภาษี

จากข้อกำหนดในมาตรา 21 และมาตรา 24 ข้างต้น ได้แสดงให้เห็นถึงหลักเกณฑ์ในการคิดคำนวณภาษีที่ชัดเจนว่า ฐานภาษีและอัตราภาษีนั้นถูกคำนวณมาจากอะไร ทำให้การประเมินหนี้ภาษีเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่

ชัดเจน สามารถลดการใช้ดุลพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ ทั้งยังมีความชัดเจนในเรื่องการกำหนดพื้นที่ให้เหมาะสมกับราคาประเมินเพื่อกำหนดอัตราการจัดเก็บภาษีด้วย

3. การกำหนดหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนในเรื่องฐานภาษีและอัตราภาษี ทำให้การประเมินหนี้ภาษีมักมีความง่ายและความแน่นอน เนื่องจากมีหลักในการคิดคำนวณที่ชัดเจน เป็นมาตรฐาน มิใช่การตีความพิจารณาเป็นการเฉพาะรายไป ดังที่ปรากฏในการประเมินทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน ซึ่งไม่มีความคงที่และยากแก่การพิจารณาแยกแยะลักษณะของทรัพย์สิน

4. ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ....ได้กำหนดโครงสร้าง หลักเกณฑ์การประเมินหนี้ภาษีไว้อย่างครอบคลุม ชัดเจน ทำให้เจ้าหน้าที่ลดโอกาสในการใช้ดุลพินิจเพื่อประเมินหนี้ภาษีได้เป็นอย่างดีต่างจากพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ขึ้นอยู่กับดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ที่จะประเมินภาษีเป็นกรณี ๆ ไป ไม่มีมาตรฐานที่แน่นอน (ปกิต แพร่ชินวงศ์, 2552)

จากการพิจารณาวิเคราะห์ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.... ตามหลักเกณฑ์ความแน่นอนด้านหนี้ภาษีทั้ง 4 ด้าน สรุปได้ว่า ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.... เป็นร่างกฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นที่มีความแน่นอนด้านหนี้ภาษี เนื่องจากมีฐานภาษี อัตราภาษี ที่กำหนดชัดเจน และลดการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ในการประเมินภาษีจากการตีความลักษณะของทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี

อย่างไรก็ดี แม้ในส่วนของร่างพระราชบัญญัตินี้ จะไม่ได้กำหนดข้อยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (มาตรา 5) ตามข้อยกเว้นซึ่งเป็นปัญหาในการปฏิบัติจัดเก็บตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 ไว้ หากแต่เมื่อพิจารณาข้อกำหนดที่บัญญัติไว้อย่างชัดเจนว่า ต้องเป็นทรัพย์สินของรัฐที่ใช้ในกิจการของรัฐหรือสาธารณะโดยมิได้หาผลประโยชน์เท่านั้น จึงจะได้รับการยกเว้น (จรรยาพร ชาญฉลาด, 2552) จึงเปรียบเสมือนว่าร่างพระราชบัญญัติฯ ดังกล่าว ได้แก้ไขข้อบกพร่องที่เป็นปัญหาในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินให้มีความชัดเจนและง่ายต่อการปฏิบัติมากขึ้น ทั้งยังเป็นการช่วยลดความซับซ้อนในการพิจารณาการประเมินภาษีทรัพย์สินได้อีกกรณีหนึ่ง (จรรยาพร ชาญฉลาด และวรกัญญา เตชระรุ่งนรินทร์, 2541) และที่สำคัญร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ...นี้ ส่งผลให้ผู้เป็นเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างทุกคนเข้ามาอยู่ในระบบภาษี และลดความเหลื่อมล้ำของคุณภาพชีวิตในสังคมโดยรวม

จากผลการศึกษาลักษณะสำคัญของร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ....ตามหลักเกณฑ์ภาษีที่ดี พบว่า ร่างพระราชบัญญัตินี้มีลักษณะที่สอดคล้องกับหลักความง่ายของระบบภาษี เนื่องจากการกำหนดฐานภาษี ความหมายของทรัพย์สิน รวมถึงหลักเกณฑ์ในการปฏิบัติที่มีความชัดเจน เปิดโอกาสให้มีเจ้าหน้าที่ตีความหรือใช้ดุลพินิจได้น้อย อัตราภาษีมีความคงที่ตามความแตกต่างในการใช้ประโยชน์จากทรัพย์สิน หากในอนาคตอันใกล้ได้มีการประกาศใช้ร่างพระราชบัญญัตินี้ จะทำให้โรงเรียนหรือสถานศึกษาเอกชนสามารถวางแผนจัดการรายจ่ายในการชำระภาษีที่แน่นอนและมีมาตรฐานที่ถูกต้องเป็นธรรม ส่งผลดีต่อการจัดการศึกษาเพื่อพัฒนาเด็กและเยาวชนให้มีโอกาสและทางเลือกในการศึกษามากกว่าแต่ก่อนที่ถูกจำกัดทางความคิดและตั้งใจว่าต้องเข้าเรียนหรือศึกษาในสถาบันของรัฐเท่านั้น

สรุปผลการศึกษา

เมื่อการจัดการศึกษา ถือเป็นความรับผิดชอบขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งถูกกำหนดให้เป็นความรับผิดชอบตามกฎหมายกระทรวงที่กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการประเมินความพร้อมในการจัดการศึกษาขั้นพื้นฐานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2547 และประกาศกระทรวงศึกษาธิการ เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข ตัวชี้วัด และระดับคุณภาพในการประเมินความพร้อมในการจัดการศึกษาขั้นพื้นฐานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2547 อันมีองค์ประกอบว่าด้วยการจัดสรรรายได้เพื่อการศึกษาเพื่อพัฒนาคุณภาพและมาตรฐานการศึกษาให้กับผู้เรียนเป็นสำคัญ

อย่างไรก็ตาม การพัฒนาการศึกษาขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในเวลาที่ผ่าน พบว่า ไม่บรรลุเป้าหมายตามคุณภาพมาตรฐานที่กำหนด มาตรฐานคุณภาพการพัฒนาคุณภาพการจัดการศึกษามีความแตกต่างกันอย่างเห็นได้ชัดเจน ทั้งนี้พิจารณาจากผลการประเมินคุณภาพและรับรองมาตรฐานการศึกษาโดยสำนักงานรับรองมาตรฐานและประเมินคุณภาพการศึกษาองค์การมหาชน (สมศ.) (ปี 2549-2551)

ผลการประเมินดังกล่าวข้างต้น คือประเด็นปัญหาด้านการบริหารจัดการทรัพยากรทางการศึกษาที่แม้จะมีการลงทุนทางการศึกษาสูงแต่ประสิทธิภาพไม่สอดคล้องกับงบประมาณที่ลงทุนไป รัฐจึงควรปรับแก้กฎระเบียบให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้มีส่วนร่วมสนับสนุนทรัพยากรเพื่อพัฒนาการศึกษาให้มากขึ้น โดยควรมุ่งเน้นที่มาตรการทางภาษีอากรในการส่งเสริมการมีส่วนร่วม โดยเฉพาะมาตรการการจัดเก็บภาษีโรงเรียนและที่ดินที่ต้องให้เกิดความเป็นธรรมและลดหย่อนให้มากขึ้น โดยให้เป็นมาตรฐานเดียวกันระหว่างรัฐกับเอกชน (สุทธศรี วงษ์สมาน, 2556)

จากปัญหากรณีการประเมินฐานภาษี การกำหนดความหมายของทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี ทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้น หรือลดหย่อนภาษี ไม่มีความชัดเจน การประเมินค่าเช่ารายปีโดยการกำหนดอัตราค่าเช่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตรโดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเล ที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ และมีการเปิดโอกาสให้พนักงานเจ้าหน้าที่ใช้ดุลพินิจในการตีความ ทำให้การประเมินภาษีและการพิจารณาว่าทรัพย์สินใดต้องเสียภาษีโรงเรียนและที่ดิน ไม่มีความแน่นอนทั้งในฐานฐานภาษีและหนี้ภาษีดังที่ได้กล่าวมานั้น ล้วนเป็นปัญหากฎหมายและข้อบังคับในการจัดเก็บภาษีโรงเรียนและที่ดินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ส่งผลกระทบต่อการจัดการศึกษาของโรงเรียนเอกชนในขณะนี้

การศึกษาปัญหาการจัดเก็บภาษีโรงเรียนและที่ดินจากสถานศึกษาเอกชนนี้ จึงมุ่งศึกษาถึงข้อบกพร่องของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และข้อบังคับตามหนังสือที่ออกโดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น มาเป็นกรอบในการวิเคราะห์ปัญหาอันเป็นผลกระทบต่อการจัดการศึกษาของโรงเรียนเอกชน ซึ่งถือได้ว่าเป็นธุรกิจบริการเพื่อสาธารณประโยชน์ด้านการศึกษาของประเทศเช่นเดียวกับกับสถานศึกษาของรัฐ ทั้งอาจใช้เป็นแนวทางในการเสนอกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นแบบใหม่ ที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ภาษีที่ดี และสามารถลดความเหลื่อมล้ำ ระหว่างสถานศึกษาในกำกับของรัฐกับสถานศึกษาของเอกชนได้อย่างเสมอภาคเท่าเทียมกัน และในปัจจุบัน แม้ว่าหน่วยงานของรัฐจะแสดงให้เห็นถึงความพยายามในการแก้ไขปัญหาด้วยการออกประกาศแนวทางการช่วยเหลือ ลดหย่อน การจัดเก็บภาษีโรงเรียนและที่ดินจากสถานศึกษาเอกชน

เพียงใดก็ตาม ประกาศต่างๆที่ออกมานั้น ก็เป็นเพียงมติ หรือ คำสั่ง หรือข้อบังคับตามหนังสือ ซึ่งไม่มีผลบังคับเทียบเคียงได้กับการมีบทบัญญัติของกฎหมายที่ชัดเจนรองรับเพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าวนี้ได้อย่างยั่งยืน

อภิปรายผลและข้อเสนอแนะ

โดยที่รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 มีเจตนารมณ์ที่มุ่งหวังให้เกิดการมีส่วนร่วมของประชาชนในระดับท้องถิ่นในการกระจายอำนาจด้านการปกครองไปสู่ท้องถิ่น จึงได้ตราพระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ.2542 ขึ้น ซึ่งมีสาระในการกำหนดอำนาจหน้าที่ในการจัดการบริการสาธารณะซึ่งประกอบไปด้วยภารกิจในหลายลักษณะ หนึ่งในนั้นได้แก่การจัดการศึกษาแก่ประชาชนในท้องถิ่น และประกาศกระทรวงศึกษาธิการ เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข ตัวชี้วัด และระดับคุณภาพในการประเมินความพร้อมในการจัดการศึกษาขั้นพื้นฐานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ.2547 ที่กำหนดรูปแบบการบริหารและการจัดการศึกษาเกี่ยวกับการจัดสรรรายได้เพื่อการศึกษา

ดังนั้น เพื่อสนับสนุนให้ท้องถิ่นได้มีส่วนร่วมในการบริหารจัดการด้านการศึกษาได้ตามความเหมาะสม รัฐควรปรับแก้กฎหมาย โดยกำหนดให้ชัดเจนว่าให้ท้องถิ่นสามารถจัดการและสนับสนุนเงินเพื่อการศึกษาโดยต้องดำเนินการร่วมกับโรงเรียนได้หลายรูปแบบตามความเหมาะสม เช่น กรณีการเก็บภาษีโรงเรียนและที่ดินจากโรงเรียนเอกชน โดยไม่เก็บโรงเรียนของรัฐ ควรทำให้เกิดความเป็นธรรมระหว่างโรงเรียนรัฐกับโรงเรียนของเอกชน โดยการหามาตรการหรือแนวทางการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพ ซึ่งต้องมีความแน่นอน และเป็นที่แจ้งชัดทั้งในเรื่องฐานภาษี อัตราภาษี รวมตลอดถึงวิธีการจัดเก็บภาษีด้วย

ปัญหาการจัดเก็บภาษีโรงเรียนและที่ดินจากโรงเรียนเอกชนขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในทางปฏิบัติ คือ การประเมินหรือการตีราคามูลค่าของฐานทรัพย์สินแต่ละประเภท ซึ่งข้อบกพร่องในการประเมินราคาทรัพย์สิน เป็นต้นเหตุสำคัญที่ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในหมู่ผู้เสียภาษี สอดคล้องกับงานวิจัยที่เกี่ยวกับปัญหาการประเมินราคาทรัพย์สินและกรณีของการประเมินหรือตีราคาทรัพย์สินต่าง ๆ ที่ไม่ถูกต้องตามมูลค่าที่เป็นจริงของทรัพย์สินทำให้การเก็บภาษีไม่สอดคล้องกับความเป็นจริงในเรื่องรายได้หรือผลประโยชน์ที่เกิดจากทรัพย์สินนั้น (เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, 2546) เช่น การกำหนดอัตราภาษีในอัตราสูงถึงร้อยละ 12.5 ของค่าเช่ารายปี

ค่าเช่ารายปี ตามความในมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน พ.ศ. 2475 คือ จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เขาได้ในปีหนึ่งๆ เป็นฐานในการคำนวณภาษีโรงเรียนและที่ดิน โดยที่กฎหมายได้กำหนดต่อไปอีกว่า กรณีที่ทรัพย์สินนั้นให้เขา ให้ถือเอาค่าเช่านั้นเป็นค่ารายปี แต่ถ้าเป็นกรณีที่หากเขาไม่ได้เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินดำเนินกิจการเองหรือด้วยเหตุประการอื่น ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินค่ารายปีได้ โดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเล และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับผลประโยชน์

เห็นว่า การที่กฎหมายกำหนดให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจใช้ดุลพินิจกำหนดราคาประเมินภาษีโดยให้อำนาจในการตีราคาค่าเช่าถือเป็นดุลพินิจของเจ้าพนักงานองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และทั้งกฎหมายก็มีได้

กำหนดกระบวนการวิธีการประเมินค่ารายปีเอาไว้ ทำให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติเกี่ยวกับการเสียภาษีโรงเรียนและที่ดินของสถานศึกษาเอกชน ที่มีการนำเอาค่ารายปีที่ได้ถูกสมมติขึ้นมาเป็นฐานในการคำนวณภาษี กรณีจึงเป็นการจัดเก็บภาษีที่ไม่เป็นธรรม เพราะค่ารายปีของแต่ละสถานศึกษาย่อมแตกต่างกัน ซึ่งขึ้นอยู่กับทั้งขนาดของสถานศึกษาอันได้แก่ อาคารเรียน สิ่งก่อสร้างที่ทางโรงเรียนมีไว้เพื่อพัฒนาคุณภาพและศักยภาพด้านกิจกรรมอื่นๆ อันเป็นประโยชน์ต่อผู้เรียน เช่น สระว่ายน้ำ สนามฟุตบอล อาคารเอนกประสงค์ที่ใช้เพื่อเล่นกีฬาในร่ม เหล่านี้เป็นต้น ซึ่งหลาย ๆ อาคาร หรือสิ่งปลูกสร้างบางอย่าง โรงเรียนเอกชนจำต้องมีขึ้นอันเนื่องจากรัฐกำหนดให้ถือเป็นภาระส่วนหนึ่งของการดำเนินการจัดการศึกษาตามพระราชบัญญัติการศึกษาแห่งชาติ หากมิได้ดำเนินการให้มีขึ้นตามที่กำหนด อาจถูกตรวจสอบเรื่องมาตรฐานการจัดการจัดการศึกษา

และหากเมื่อนำเอาเพียงข้อกำหนดที่ให้ถือเอาค่าเช่าของทรัพย์สินที่ให้เข้ามาเป็นค่ารายปี ที่เจ้าพนักงานประเมินในแต่ละพื้นที่ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถใช้ดุลพินิจกำหนดราคาประเมิน โดยไม่มีบทบัญญัติใดกำหนดกระบวนการวิธีการประเมินค่ารายปีไว้ มาตรฐานคำนวณภาษีโรงเรียนและที่ดิน ตามแต่เจ้าพนักงานจะเห็นสมควร ย่อมทำให้เกิดปัญหาความไม่แน่นอนด้านหนี้ภาษีและไม่เป็นธรรมกับโรงเรียนเอกชนซึ่งอาจอยู่ในพื้นที่ทำเลที่ต่างกัน โดยบางโรงเรียนที่มีขนาดเล็กแต่ตั้งอยู่ในย่านธุรกิจของตัวเมืองที่มีความเจริญทางเศรษฐกิจก็จำเป็นต้องเสียภาษีเท่ากับธุรกิจบริการอื่นๆในพื้นที่นั้น โดยไม่ได้พิจารณาในประเด็นที่ว่า แม้สถานศึกษาเอกชนจะเป็นหน่วยผลิตงานบริการประเภทหนึ่ง แต่การผลิตบริการด้านการศึกษาส่วนใหญ่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของรัฐ เช่นมาตรฐานคุณภาพการศึกษาตามพระราชบัญญัติการศึกษาแห่งชาติ พ.ศ. 2542 ทั้งผลลัพธ์ของการศึกษาไม่ใช่สิ่งที่มองเห็นได้อย่างชัดเจนที่จะประเมินได้ว่า เรียนไปแล้วจะได้อะไร จะประกอบอาชีพหรือมั่นคงหรือไม่ในอนาคต ซึ่งแตกต่างไปจากการซื้อสินค้าอุปโภคหรือบริการในชีวิตประจำวัน ซึ่งทันทีที่ผู้บริโภคซื้อสินค้าก็จะทราบได้ทันทีว่า ได้รับสินค้าที่มีคุณภาพและมาตรฐานตรงกับความต้องการหรือไม่

ดังนั้น เมื่อกฎหมายกำหนดไว้แต่เพียงการให้อำนาจในการใช้ดุลพินิจ โดยไม่ได้กำหนดวิธีการประเมินค่ารายปีไว้ ย่อมเป็นผลให้มีการประเมินค่ารายปีและคำนวณการเก็บภาษีเป็นการเฉพาะรายไป (ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, 2550)

ประกอบกับภาระด้านการจัดการเรียนสอนของทุกโรงเรียนไม่ว่าจะเป็นรัฐหรือเอกชนก็ได้มีการเรียนการสอนตลอดปีภาษี กล่าวคือ ทุกโรงเรียนไม่ว่ารัฐหรือเอกชน ต่างจัดการเรียนการสอนเป็นสองภาคเรียนในหนึ่งปีการศึกษา โดยกำหนดให้มีวันปิดภาคเรียนสองครั้งในหนึ่งปีการศึกษานั้น ย่อมหมายถึง อาคารเรียนหรือสิ่งก่อสร้างอื่นๆของโรงเรียนจะมีการปิดไว้ในระหว่างปิดภาคเรียน หรืออาจเป็นกรณีต้องถูกปิดซ่อมบำรุงกรณีได้รับความเสียหายจากภัยธรรมชาติ ย่อมหมายความว่า ไม่ว่าจะเป็กรณีไม่ได้ใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินขณะปิดภาคเรียน หรือเกิดกรณีปัญหาประสพภัยพิบัติทางธรรมชาติดังที่กล่าวมาและได้รับความเสียหายมากน้อยแค่ไหน โรงเรียนเอกชนก็ยังต้องชำระภาษีตามที่เจ้าพนักงานประเมินใช้ดุลพินิจกำหนดหนี้ภาษีให้ต้องชำระตามข้อกำหนดในมาตรา 8 อยู่นั่นเอง

กรณีดังกล่าวนี้ จึงไม่ถือเป็นการเก็บภาษีตามมูลค่าที่เป็นจริงของทรัพย์สินนั้น และทำให้การประเมินภาษีไม่สอดคล้องกับความเป็นจริงในเรื่องรายได้ หรือผลประโยชน์ที่ได้รับจากการใช้หรือเกิดจากทรัพย์สินนั้น

ซึ่งสอดคล้องกับความเห็นเกี่ยวกับการประเมินภาษีหรือการตีราคามูลค่าของฐานทรัพย์สินแต่ละประเภท ซึ่งเป็นข้อบกพร่องในการประเมินภาษี อันเป็นต้นเหตุสำคัญในการก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับผู้เสียภาษี (เกริกเกียรติ พัฒน์เสรีธรรม, 2546) (โปรดพิจารณาเพิ่มเติม ธนาพร วงศ์อิริรักษ์, 2556)

นอกจากประเด็นที่กล่าวมาในวรรคก่อนนี้ ยังคงมีกรณีปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน ของสถานศึกษาเอกชน ที่ไม่มีบทบัญญัติแห่งกฎหมายกำหนดไว้เพื่อพิจารณาลดหย่อนหรือยกเว้นภาษีจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น กรณีมีเหตุประสพกับปัญหาทางเศรษฐกิจหรือภัยพิบัติทางธรรมชาติ ทำให้ทรัพย์สินเสียหาย ย่อมส่งผลกระทบต่อโรงเรียนเอกชนผู้เสียภาษีที่นอกจากจะแบกรับหนี้ภาษีที่ถูกประเมินโดยกำหนดราคาเช่ามาตรฐานกลางในอัตราเดียวกับภาคธุรกิจเอกชน (อัตราร้อยละ 12.5) ซึ่งพบเห็นได้จากประกาศแบบแสดงการแบ่งท่าเล ของเทศบาลตำบลในท้องที่ ก็ต้องรับภาระค่าใช้จ่ายในการซ่อมแซมทรัพย์สินอันได้แก่ อาคารเรียน อุปกรณ์การเรียน อาคารกิจกรรม และทรัพย์สินอื่นๆ ที่มีไว้เพื่อการจัดการศึกษา ซึ่งได้รับความเสียหายจากภัยพิบัตินั้นอีกส่วนหนึ่ง ซึ่งจากการศึกษาทบทวนในเรื่องข้อยกเว้น ขอลดหย่อน จากงานวิจัย บทความ และสื่อสิ่งพิมพ์ ไม่พบว่า มีข้อเสนอให้พิจารณาร่างระเบียบ ข้อบังคับ หรือ แม้แต่ในร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ....ก็ได้บัญญัติไว้เป็นกรณีเฉพาะเพื่อยกเว้นหรือลดหย่อนภาษี อันเป็นการเยียวยา หรือบรรเทาภาระภาษีให้กับผู้เสียภาษีที่ได้รับความเดือดร้อนเสียหายจากกรณีดังกล่าวนี้แต่อย่างใด

ผู้เขียนจึงมีเห็นว่า ร่างกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ควรมีการกำหนดข้อยกเว้นหรือลดหย่อนให้กับผู้เสียภาษีที่ได้รับความเสียหายจากการใช้ที่ดินและหรือสิ่งปลูกสร้างตามความเหมาะสมโดยอาจพิจารณาจากการใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินที่เสียหายนั้นขณะที่ยังอยู่ในสถานการณ์ปกติเป็นเกณฑ์

จากประเด็นปัญหาต่างๆที่กล่าวมา ยิ่งย้าให้เห็นว่า ภาพรวมของการปฏิบัติเกี่ยวกับการประเมินภาษีโรงเรือนของสถานศึกษาเอกชนมีความแตกต่างและเกิดความเหลื่อมล้ำไม่เป็นธรรมกับโรงเรียนเอกชน โดยแตกต่างจากสิทธิประโยชน์ที่โรงเรียนของรัฐได้รับอย่างไม่อาจปฏิเสธได้ รัฐจึงควรเร่งรัดการพิจารณา รวบรวมระเบียบ ประกาศ ข้อบังคับ ของกระทรวงการคลังที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษี ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมาเป็นแนวทางในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินจากสถานศึกษาเอกชน และเพื่อกำหนดลดหย่อนภาษีหรือยกเว้นการจัดเก็บภาษีสำหรับสถานศึกษาเอกชนให้เกิดความชัดเจน โดยนำไปใช้ประกอบการพิจารณาร่างกฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นและสิ่งปลูกสร้างให้มีผลบังคับใช้ได้เป็นกฎหมาย ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดการปฏิบัติอย่างเป็นรูปธรรมและมีความเท่าเทียมเสมอภาคกันในทุกพื้นที่ที่มีการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นของประเทศไทย

ผู้เขียนจึงขอเสนอแนะว่า กฎหมายทุกประเภทที่บัญญัติขึ้นมานั้น ล้วนมีความสำคัญและส่งผลกระทบต่อประชาชนจึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่หน่วยงานทุกภาคส่วนที่เกี่ยวข้องจะต้องมีการพิจารณาปรับปรุงแก้ไขเพิ่มเติมหรือยกเลิกกฎหมายนั้นด้วยความละเอียดรอบคอบ ทั้งนี้ย่อมหมายรวมถึงกฎหมายภาษีท้องถิ่นซึ่งมีผลกระทบกับประชาชนซึ่งเป็นทั้งผู้ให้และผู้รับบริการสาธารณะจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นซึ่งเป็นหน่วยงานภาครัฐที่นำเอากฎหมายดังกล่าวมาเป็นหลักในการบริหารจัดการเก็บภาษีจากประชาชนในพื้นที่ จึงควรมีการศึกษาถึงข้อดีข้อเสียประโยชน์และผลกระทบทั้งในด้านเศรษฐกิจสังคมและประชาชนอย่างละเอียดถี่ถ้วน

ก่อนทั้งนี้เพื่อให้ได้หลักเกณฑ์ภาษีที่ดีที่ก่อให้เกิดการสร้างรายได้ สร้างความเป็นธรรม และแก้ไขปัญหาความขัดแย้ง ลดความเหลื่อมล้ำในสังคมได้อย่างยั่งยืน

เอกสารอ้างอิง

กรมการปกครอง. (ม.ป.ป.) *คู่มือปฏิบัติงานตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475*.

กรุงเทพฯ: ส่วนพัฒนารายได้ท้องถิ่น สำนักงานบริหารราชการส่วนท้องถิ่น (เอกสารอัดสำเนา)

กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. (2553). *ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2553*. กรุงเทพฯ: เรือนแก้วการพิมพ์.

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. (2546). *การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย*. (พิมพ์ครั้งที่ 8). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

จรรยาพร ขยหาด. (2552). ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ภาษีเพื่อท้องถิ่น. *วารสารการเงินการคลัง*, 21(62), 87-93.

จรรยาพร ขยหาด และกรกัญญา เตชะรุ่งนรินทร์. 2541. บทวิเคราะห์ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง. *วารสารการเงินการคลัง*, 13(40) :49-60.

ดวงมณี เลาวกุล. (2552, 6 ตุลาคม). นักวิชาการกระทรวงการคลังเร่งคลอด กม.ภาษีที่ดินฯ. *มติชน*. หน้า 5.

ธนาพร วงศ์อิทธิกษ. (2556). การเพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินขององค์การบริหารส่วนตำบลเกาะแก้ว. *วารสารการบริหารท้องถิ่น*, 6(3), 77-87.

ธรรมกิตต์ ขวัญเกื้อ. (2550). *ปัญหาทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน*. วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตร์ มหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

นครินทร์ เมฆไตรรัตน์ และคณะ. (2552). *รายงานผลการศึกษาความก้าวหน้าของการกระจายอำนาจในประเทศไทยและข้อเสนอแนะ: โครงการเสริมสร้างขีดความสามารถขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เพื่อสนับสนุนการกระจายอำนาจและธรรมาภิบาลท้องถิ่น*. กรุงเทพฯ: สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

นามสมมติ 1. ผู้อำนวยการกองคลัง เทศบาลเมืองประจวบคีรีขันธ์. 2556 (ตุลาคม) การสัมภาษณ์.

นามสมมติ 2. ผู้อำนวยการโรงเรียนกิตติคุณ จังหวัดประจวบคีรีขันธ์. 2556 (ตุลาคม) การสัมภาษณ์.

นามสมมติ 3. เจ้าพนักงานประเมิน กองจัดเก็บรายได้ เทศบาลเมืองประจวบคีรีขันธ์. 2557 (มกราคม) การสัมภาษณ์.

บันทึกเลขเสร็จที่ 359/2536 เรื่อง การขอข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินการตามมติคณะรัฐมนตรีและการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน, ค้นเมื่อ 5 ตุลาคม 2559, จาก http://www.lawreform.go.th/lawreform/images/th/jud/th/deca/2536/c2_0359_2536.htm.

ปิกิต แพร่ชินวงศ์. (2552). ปัญหาทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาแทนที่ภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่. วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

- ประทีน เวคะวากยานนท์. (2553). *บันทึกการสัมมนาวิชาการ พรบ. ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกับความเป็นธรรมในการถือครองที่ดิน*. สืบค้นเมื่อ 20 ตุลาคม 2556, จาก <http://oknation.nationtv.tv/blog/landreformnetwork>
- พลประสิทธิ์ ฤทธิ์รักษา. (2545). *กฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น การบริหารท้องถิ่น สำหรับนักบริหารภาครัฐและเอกชน*. กรุงเทพฯ: ม.ป.พ.
- ภาวดี เกิดทุ่งยั้ง. (2555). การศึกษาเพื่อวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่เปรียบเทียบกับร่างภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง. วิทยานิพนธ์ ปริญญารัฐประศาสนศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชารัฐประศาสนศาสตร์ สถาบันพัฒนบริหารศาสตร์.
- รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์. (2516). *ทฤษฎีการภาษีอากร*. กรุงเทพฯ: เคล็ดไทย.
- วรรัตน์ จารณาเพียง และวิไลวรรณ สมโสภณ. (2553). การปรับปรุงกระบวนการในการจัดเก็บภาษี. *วารสารการบริหารท้องถิ่น*, 3(1), 45-55.
- วีระศักดิ์ เครือเทพ. (2548). *การบริหารภาษีอากรและรายได้ของรัฐ หลักการและแนวปฏิบัติสำหรับนักรัฐประศาสนศาสตร์*. กรุงเทพฯ: โครงการผลิตตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะรัฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. (2547). *คำอธิบายภาษีและหลักกฎหมายภาษีอากร*. (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพฯ: วิญญูชน.
- ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. (2550). *คำอธิบายภาษีท้องถิ่น*. (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพฯ: วิญญูชน.
- ศูนย์ข้อมูลเศรษฐกิจการคลังและการลงทุนของกรุงเทพมหานคร. (2554). *ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ...สืบค้นวันที่ 24 ธันวาคม 2559*, จาก <http://www.mof.go.th>.
- สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา. (ม.ป.ป.). *พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475*. สืบค้นเมื่อ 20 ธันวาคม 2556. จาก <http://mof.go.th>.
- สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง. (2552). *เอกสารประกอบการสัมมนาภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง*. กรุงเทพฯ: กระทรวงการคลัง.
- สุทธิศรี วงษ์สมาน. (2556, พฤศจิกายน). *ศธ.ประสานกรมสรรพากรยกเว้นภาษีให้กับสถานศึกษาเอกชน*. ผู้จัดการออนไลน์. สืบค้นเมื่อ 12 มกราคม 2560, จาก <http://astv.mobi/AlglfmS>.
- สุภาพร ยงสุวรรณกุล. (2536). *แนวทางในการปรับปรุงกฎหมายภาษีทรัพย์สิน*. วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

หนังสือกระทรวงมหาดไทย ด่วนที่สุด ที่ มท 0307/ว 2393 เรื่อง ชักซ้อมแนวทางการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน และการดำเนินการตามมติคณะรัฐมนตรี ลงวันที่ 10 กันยายน 2536, ค้นเมื่อ 5 ตุลาคม 2559 จาก <http://www.mediafire.com/view/t69c712ag7r87j4/แนวทางการจัดเก็บภรตตามมติครม2536.pdf>

Translated Thai References

- Assistant Revenue Collecting Officer. (2014, January). Interview. Prachuap Khiri Khan Municipality. (In Thai)
- Chaihad, J. & Thecharungnirund, G. (1998). Land and Building tax for analysis. *Finance Journal*, 13(40), 49-60. (In Thai)
- Chaihad, J. (2009). Land and Building for Local Tax. *Finance Journal*, 21, 87-93. (In Thai)
- Department of Provincial Administration. (n.d.). *Manual operation according to the Property Tax Act 2475*. Bangkok: The Development of Local Revenues. Provincial Affairs Bureau. (copy) (In Thai)
- Division of Local Government Services (2013, October) . Interview Prachuap Khiri Khan Municipality. (In Thai)
- Finished at No. 359/2536 Title: Discuss the implementation of the law on the Cabinet and property tax levy. Retrieved on October 6, 2016. From http://www.lawreform.go.th/lawreform/images/th/jud/th/deca/2536/c2_0359_2536.htm (In Thai)
- Fiscal and Investment Information Center of BMA.(2011).Draft for Land and Building Tax B.A... Retrieved December 24, 2016, from <http://www.mof.go.th>. (In Thai)
- Fiscal Policy Office. (2009). *Issue for draft of Land and Buildings*. (n.c.). Bangkok: Ministry of Finance. (In Thai)
- Headmaster, (2013, October). Interview. Kittikun School. Prachuap Khiri Khan Province. (In Thai)
- Jamnapeang, W. & Somsobhon, V. (2010). Improving of Tax Collection Process. *Local Administration Journal*, 3(1), 45 – 55.
- Kerdthungyung, P. (2012). *Study analysis of the problem about building and land tax and local development tax compare with draft land and building tax*. Master Thesis of Public Administration in Public Administration, Nation Institute of Development Administration. (In Thai)
- Krueathep, W. (2005). *Tax Administration and state income tax: Principles and Practices for Public Administration*. Bangkok: The production of textbooks and Teaching Program. Faculty of Political Science, Chulalongkorn University. (In Thai)
- Kwankua, T. (2007). The Interpretation of Property that is not Subject to Tax Land and Buildings the Land and Building Tax Bill. Thesis for Master degree of Laws in Laws, Ramkhamhaeng University. (In Thai)

- Laovakul, D. (2009, 6 October). *Academics embrace new property – tax law*. Matichon, Page 5. (In Thai)
- Mektrairat, N. et al. (2009). *Results of the study's progress in decentralization and suggests*. The project strengthens the capacity of local government to support decentralization and good governance. Research and consulting Thammasat University. (In Thai)
- Most books Interior Ministry the TS 0307 / 2393 that the practice of collecting. *Housing and Land and the implementation of the Cabinet date September 10, 1993*. Retrieved on October 10, 2016, from <http://www.mediafire.com/view/t69c712ag7r87j4/thathepracticeofcollectinghousesingandlandandtheimplementationofthecabinet2536.pdf> 5 October 2559 (In Thai)
- Office of the Council of State. (n.d.). Property Tax Act B.A. 2475. Retrieved December 20, from <http://mof.go.th>. (In Thai)
- Phinitpuwadol, S. (2004). *Descriptions tax and tax law*. (3th ed.). Bangkok: Winyuchon Printing House. (In Thai)
- Phinitpuwadol, S. (2007). *Description of Local Taxes*. (3th ed.). Bangkok: Winyuchon Printing House. (In Thai)
- Phiphatsereedham, K. (2003). *Finance governing the allocation and distribution*. (8th ed.). Bangkok: Thammasart University. (In Thai)
- Praechinnawong, P. (2013). *Problems in bringing Land and Building Tax to replace Building and Land Tax and Local Development Tax*. Thesis for Master degree of Laws in Tax Laws, Thammasart University. (In Thai)
- Ridruksa, P. (2002). (n.d.). *The Law on Local Taxes and Administration for the management of public and private sector*. Bangkok: (In Thai)
- Tax Economist. (2010). *Revenue Code 2010*. Bangkok: Ruenkaew Printing. (In Thai)
- Thanapornphun, R. (1973). *Theory of Taxation*. Bangkok: (In Thai)
- Wekavakayanond, P. (2010). *The symposium on Land and Building Tax Act which fairness in the land*. Retrieved October 20, 2016, from <http://oknation.nationtv.tv/blog/landreform/network> (In Thai)
- Wongpirak, T. (2013). Increasing efficiency in land and property tax collection of Ko Kaeo subdistrict administrative organization. *Local Administration Journal*, 6(3), 77-87.

- Wongsamhan S, (2013, November). *Ministry of Education in conjunction with the IRS Tax exemptions for private education*. Manager online. Retrieved January 12, from <http://astv.mobi/AlgIfmS>. (In Thai)
- Yongsuwankul, S. (1993). *Guidelines for improving the property tax law*. Master Thesis of Laws in Laws, Chulalongkorn University. (In Thai)