

ปัญหาการประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อใช้เป็นฐานในการจัดเก็บตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและ
สิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

นางสาวกานต์พิชชา ศิริสุข

รายงานเอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาวิทยาศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
ปีการศึกษา 2563

Problems on Property Valuation for Determination of Tax Base for the Land and Building
Tax Act B.E. 2562

Miss Kanpichcha Sirisook

An Individual Research Paper Submitted in Partial Fulfilment of the Requirements for
the Degree of Master of Laws Program in Finance and Tax Laws

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2020

หัวข้อเอกัตศึกษา	ปัญหาการประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อใช้เป็นฐานในการจัดเก็บตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562
นิสิต	นางสาวกานต์พิชชา ศิริสุข
สาขาวิชา	นิติศาสตร์ สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร
อาจารย์ที่ปรึกษา	นายธนะศักดิ์ จรรยาพูน

เอกัตศึกษานี้มุ่งศึกษาหลักเกณฑ์วิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ที่มีความมุ่งหมายที่จะลดการใช้ดุลยพินิจขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยแยกอำนาจหน้าที่ในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินออกจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และกำหนดให้หน่วยงานส่วนกลางของภาครัฐ อย่างกรมธนารักษ์ สังกัดกระทรวงการคลังเข้ามารับผิดชอบในการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน และให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นรับผิดชอบในการประเมินภาษี

ผลที่ได้จากการศึกษาค้นคว้า คือ หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการจัดทำบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ตามประมวลกฎหมายที่ดิน (บังคับใช้อยู่ในปัจจุบัน) และบัญชีราคาประเมินทรัพย์สินตามพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562 (ยังไม่ประกาศบังคับใช้) ซึ่งทั้งสองเป็นบัญชีที่ใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มีวิธีการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างที่ตายตัวไม่ได้ขึ้นอยู่กับรูปแบบการใช้ประโยชน์ในตัวทรัพย์สินที่แตกต่างกัน และการจัดทำบัญชีราคาประเมินก็ไม่ได้พิจารณาถึงพื้นที่ทำเลที่ตั้งของทรัพย์สินที่ต่างกัน อันก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้ที่มีทรัพย์สินตั้งอยู่ในทำเลที่แตกต่างกัน อีกทั้ง กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างยังคงเปิดช่องให้เจ้าพนักงานท้องถิ่น ซึ่งหาใช้ผู้เชี่ยวชาญด้านการประเมินราคาทรัพย์สินเข้ามามีบทบาทในการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ และสิ่งปลูกสร้างประเภทห้องชุด ส่งผลให้เกิดปัญหาที่ราคาประเมินทุนทรัพย์ของสิ่งปลูกสร้างบางประเภทที่มาจากดุลยพินิจของเจ้าพนักงานท้องถิ่นไม่สะท้อนมูลค่าที่แท้จริงของทรัพย์สิน และสร้างภาระให้กับผู้มีหน้าที่เสียภาษีเกินสมควร นอกจากนี้ พบว่ายังมีความไม่ชัดเจนในการบังคับใช้กฎหมายสำหรับกรณีการจัดเก็บภาษีที่ดินที่มีข้อจำกัดการใช้ประโยชน์ประเภทที่ดินเสาไฟฟ้าแรงสูงพาดผ่าน ส่งผลให้เกิดความไม่แน่นอนในการประเมินมูลค่าที่ดินประเภทดังกล่าว

ผู้เขียนได้ศึกษาหลักเกณฑ์ในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินตามมาตรฐานสากล เพื่อศึกษาแนวทางการกำหนดวิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินที่เหมาะสมกับทรัพย์สินแต่ละประเภท และศึกษาหลักเกณฑ์วิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินและการประเมินภาษีของประเทศอังกฤษ เพื่อหาแนวทางแก้ไขปัญหาความไม่เหมาะสมในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทย

.....อาจารย์ที่ปรึกษา

(นายธนะศักดิ์ จรรยาพูน)

.....นิสิต

(นางสาวกานต์พิชชา ศิริสุข)

Thesis	Problems on Property Valuation for Determination of Tax Base for the Land and Building Tax Act B.E. 2562.
Researcher	Ms. Kanpichcha Sirisook
Field of Study	Master of Law Program in Finance and Tax Laws
Advisor	Mr. Thanasak Chanyapoon

This individual study focuses on property valuation methodology for determination of tax base for the Land and Building Tax Act B.E. 2562 (2019) which was intended to reduce the use of discretion of Local Administrative Authority by separating the authority of the property valuation from Local Administrative Authority and giving the authority to the Treasury Department under the supervision of Ministry of Finance to hold the responsibility in property valuation and to set aside Local Administrative Authority to be responsible for tax collection.

The results obtained from the study are the criteria used for the preparation of the property appraisal value list under the Land Code and the property valuation list under the Property Appraisal for the Public Interest Act B.E. 2562 (2019) which are used for the basis of land and building tax collection. The preparation of both valuation lists used as the criteria or bases for land and building tax collection has the definite process for building assessment, not depending on the difference in the forms that the property is utilized. The preparation of valuation lists does not take into account the location difference which is unfair for the people whose assets located at different locations. Furthermore, Land and Building Act allows the authorities who are not specialized in the field to take part in the valuation of building not having the property appraisal value done by the Treasury Department and each respective condominium unit. As a result, the appraisal value certain buildings done by the use of discretion of the authorities does not reflect the actual value of the property and it does create excessive burden on taxpayer. In addition, it is found the enforcement for the tax collection on restricted land used for high voltage pole. This leads to uncertainty in the assessment of aforementioned land.

The writer has studied the criteria for the valuation of property according to international standards to find out a more appropriate valuation methodology suitable for each type of property. The writer also examines the criteria of property appraisal and tax assessment used in the United Kingdom to find the solution to encounter the problem of using inappropriate valuation to determine property tax base for the taxation of land and buildings in Thailand.

.....Advisor's Signature

(Mister Thanasak Chanyapoon)

.....Student's Signature

(Miss Kanpichcha Sirisook)

กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษานับนี้ไม่อาจสำเร็จลุล่วงไปได้ หากปราศจากความอนุเคราะห์จากท่านอาจารย์ธนะศักดิ์ จรรยาพูน ที่ได้กรุณาสละเวลาอันมีค่ารับข้าพเจ้าเป็นนิสิตในที่ปรึกษา และได้ให้ความรู้ คำแนะนำ ชี้แนะแนวทาง อันเป็นประโยชน์แก่ข้าพเจ้าในการศึกษาค้นคว้า ตลอดจนตรวจทาน ให้ข้อคิดเห็นและแก้ไขปรับปรุงเพื่อให้เอกัตศึกษานับนี้มีความสมบูรณ์ยิ่งขึ้น ข้าพเจ้าขอกราบขอบพระคุณท่านอาจารย์เป็นอย่างสูงสำหรับการสนับสนุนในการทำเอกัตศึกษานับนี้ตั้งแต่เริ่มต้นจนเสร็จสมบูรณ์

ขอขอบพระคุณคณาจารย์ในหลักสูตรปริญญาวิทยาศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร ที่ได้ชี้แนะแนวทางในการศึกษาค้นคว้าหาข้อมูลทางวิชาการกฎหมายภาษีเพื่อนำมาประยุกต์ใช้ในการวิเคราะห์ ข้อมูลประกอบการวิจัย และขอขอบพระคุณเจ้าหน้าที่ประจำหลักสูตรที่คอยให้ความช่วยเหลือด้านการติดต่อประสานงานให้การค้นคว้าหาข้อมูลเป็นไปได้อย่างราบรื่น

ท้ายที่สุดนี้ ข้าพเจ้าขอขอบพระคุณบิดา มารดาผู้ให้กำเนิด ที่ให้การสนับสนุนทั้งกำลังทรัพย์และกำลังใจ รวมไปถึงญาติผู้ใหญ่ที่เคารพรัก รุ่นพี่ผองเพื่อนนิสิต ที่คอยสนับสนุนและให้กำลังใจในยามที่ข้าพเจ้ารู้สึกท้อแท้ในระหว่างการค้นคว้าวิจัยจนทำให้เอกัตศึกษานับนี้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี

ข้าพเจ้าหวังเป็นอย่างยิ่งว่าเอกัตศึกษานับนี้จะเป็นประโยชน์ต่อการพัฒนากระบวนการประเมินมูลค่าทรัพย์สินที่ใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทยไม่มากนักน้อย หากเอกัตศึกษานับนี้ก่อให้เกิดประโยชน์หรือคุณงามความดีประการใด ข้าพเจ้าขอมอบคุณงามความดีนั้นแด่บิดามารดา อาจารย์ที่ปรึกษา และผู้มีพระคุณทุกท่าน ตลอดจนคณาจารย์ผู้ประสิทธิ์ประสาทวิชาความรู้แก่ข้าพเจ้า และหากเอกัตศึกษานับนี้มีข้อบกพร่องประการใด ข้าพเจ้าขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียว

กานต์พิชชา ศิริสุข

สารบัญ

บทคัดย่อ	ก
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	ข
กิตติกรรมประกาศ	ค
สารบัญ	ง
สารบัญตาราง	ช
สารบัญภาพ	ณ
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์ในการศึกษา	4
1.3 สมมติฐานของการศึกษา	4
1.4 ขอบเขตการศึกษา.....	4
1.5 วิธีการศึกษา	5
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	5
บทที่ 2 แนวคิดและหลักการสำคัญในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง..	6
2.1 แนวความคิดขั้นพื้นฐานของการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน.....	6
2.1.1 แนวความคิดเกี่ยวกับภาษีทรัพย์สิน	6
2.1.2 แนวทางการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สิน	7
2.2 หลักภาษีอากรเพื่อการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง.....	8
2.2.1 หลักความแน่นอนและความเข้าใจง่าย (Certainty and Simplicity)	8
2.2.2 หลักความประหยัด (Low Compliance and Collections Costs).....	9
2.2.3 หลักความเป็นธรรม (Equity).....	9

2.2.4	หลักของความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability).....	10
2.3	วิธีการประเมินมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการจัดเก็บภาษี.....	11
2.3.1	วิธีเปรียบเทียบราคาตลาด(Market Comparison Approach)	11
2.3.2	วิธีคิดจากต้นทุน (Cost Approach)	12
2.3.3	วิธีพิจารณาจากรายได้ (Income Capitalization Approach).....	14
2.4	การเลือกวิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินโดยพิจารณาจากชนิดของอสังหาริมทรัพย์	15
2.4.1	ทรัพย์สินเพื่ออยู่อาศัยสำหรับครอบครัวเดี่ยว (Single-Family Residential Property)	15
2.4.2	ทรัพย์สินเพื่ออยู่อาศัยสำหรับหลายครอบครัว (Multifamily Residential Property)	15
2.4.3	ทรัพย์สินเพื่อการพาณิชย์กรรมหรือการอุตสาหกรรม (Commercial and Industrial Property) ...	16
2.4.4	การประเมินมูลค่าที่ดินที่ไม่ได้ใช้ทำการเกษตร (Non-agricultural land).....	16
2.4.5	ทรัพย์สินที่สร้างขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เฉพาะ (Special-Purpose Property).....	16
บทที่ 3	หลักการประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามกฎหมายไทย	19
3.1	กฎหมายที่เกี่ยวกับการประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินในอดีต	19
(1)	ทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษี.....	19
(2)	ทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษี.....	20
(3)	การประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อใช้ในการคำนวณภาษี.....	21
3.2	กฎหมายที่เกี่ยวกับการประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในปัจจุบัน	22
3.2.1	พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562.....	22
(1)	ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี.....	22
(2)	ทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษี.....	26
(3)	การประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อใช้ในการคำนวณภาษี.....	28
3.2.2	พระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562.....	35
3.3	บัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนสิ่งปลูกสร้าง	42
3.3.1	การใช้บัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนสิ่งปลูกสร้าง	46
3.3.2	การคำนวณหาราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้าง	50
3.4	บัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุด.....	51
3.4.1	การใช้บัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุด	52

3.4.2 การคำนวณหาราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุด	52
3.5 บัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน	53
3.5.1 การใช้บัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน	54
3.5.2 การคำนวณหาราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน	55
บทที่ 4 หลักเกณฑ์เกี่ยวกับการประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อการจัดเก็บภาษีของประเทศอังกฤษตามCouncil Tax และ Non Domestic Tax.....	58
4.1 การจัดเก็บภาษีท้องถิ่น Council Tax	58
4.1.1 หลักการทั่วไป	58
(1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีและทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี.....	58
(2) ฐานภาษี.....	59
(3) อัตราภาษี	61
(4) การจัดเก็บภาษี	63
4.1.2 การประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อใช้เป็นฐานในการประเมินภาษีท้องถิ่น.....	64
4.2 การจัดเก็บภาษีสำหรับสถานที่ที่ไม่มีการพักอาศัย (Non-Domestic Rate) หรือภาษีธุรกิจ (Business Rate).....	65
4.2.1 หลักการทั่วไป	65
(1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีและทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี.....	65
(2) ฐานภาษี.....	65
(3) อัตราภาษี	68
(4) การจัดเก็บภาษี	69
4.2.2 การประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อใช้เป็นฐานในการประเมินภาษีสำหรับสถานที่ที่ไม่มีการพักอาศัย	69
บทที่ 5 วิเคราะห์ปัญหา ผลกระทบ และแนวทางการแก้ไขปัญหาจากความไม่เหมาะสมในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินของประเทศไทย.....	71
5.1 วิเคราะห์ปัญหาความไม่เหมาะสมของแนวทางการประเมินมูลค่าทรัพย์สินของประเทศไทย	71
5.1.1 ปัญหาความไม่เหมาะสมของการใช้วิธี Cost Approach กับสิ่งปลูกสร้างทุกรูปแบบโดยไม่พิจารณาลักษณะการใช้ประโยชน์ของสิ่งปลูกสร้าง(ยกเว้นกรณีห้องชุด).....	73

5.1.2 ปัญหาการมีต้นทุนในการเสียภาษีที่สูงของผู้มีหน้าที่เสียภาษีจากการรับภาระในการหาต้นทุนของสิ่งปลูกสร้างเอง ในกรณีของสิ่งปลูกสร้างที่ไม่สามารถเทียบเคียงบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ฯ	75
5.1.3 ปัญหาในการเปิดช่องให้พนักงานประเมินซึ่งเป็นเจ้าพนักงานท้องถิ่น มีอำนาจใช้ดุลยพินิจในการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์	77
5.1.4 ปัญหาความไม่เหมาะสมของการประเมินด้วยวิธีรายได้ (Income Approach) มาประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะพิเศษ	80
5.1.5 ปัญหาความไม่เหมาะสมของการประเมินมูลค่าทรัพย์สินในกรณีของที่ดินที่มีข้อจำกัดการใช้	82
5.1.6 วิเคราะห์ปัญหาความไม่เหมาะสมของการประเมินมูลค่าทรัพย์สินในกรณีสิ่งปลูกสร้างประเภทห้องชุดที่ไม่สามารถหักค่าเสื่อมราคาได้	85
5.2 แนวทางแก้ไขปัญหา.....	87
บทที่ 6 บทสรุปและข้อเสนอแนะ	92
6.1 บทสรุป	92
6.2 ข้อเสนอแนะ	97
บรรณานุกรม.....	100
ภาคผนวก	104
ประวัติผู้เขียน.....	114

สารบัญตาราง

ตารางที่ 1 ตารางแสดงลำดับความมีประสิทธิภาพของวิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินทั้ง 3 วิธี ได้แก่ Cost Approach, Market Comparison Approach และ Income Approach ตามรูปแบบการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สิน.....	17
ตารางที่ 2 ตารางแสดงวิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อจัดทำบัญชีราคาประเมินทรัพย์สิน เปรียบเทียบกับวิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อจัดทำบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม	40

สารบัญภาพ

ภาพที่ 1 อัตราค่าเสื่อมราคาของโรงเรียนสิ่งปลูกสร้าง	45
ภาพที่ 2 ตัวอย่างบัญชีเปรียบเทียบโรงเรียนสิ่งปลูกสร้างของกรมธนารักษ์.....	47
ภาพที่ 3 บัญชีสิ่งปลูกสร้างที่ไม่สามารถเทียบเคียงได้จากบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรียนสิ่งปลูกสร้าง ของกรมธนารักษ์.....	48

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

เนื่องจากปัจจุบันแนวทางการประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 35 ได้วางหลักให้ ใช้บัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน โดยการจัดทำบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์นั้น ได้อยู่ภายใต้อำนาจหน้าที่ของกรมธนารักษ์ สังกัดกระทรวงการคลัง แม้ในภายภาคหน้าจะต้องใช้บัญชีราคาประเมินทรัพย์สิน ซึ่งอยู่ในบังคับแห่งพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562 มาเป็นฐานในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแทนบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินที่บังคับใช้อยู่ในปัจจุบัน อย่างไรก็ตามวิธีการที่ใช้ในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อจัดทำบัญชีราคาประเมินทรัพย์สินนั้น เป็นแนวทางเดียวกันกับวิธีการที่ใช้ในการจัดทำบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์

โดยการคำนวณหามูลค่าสิ่งปลูกสร้างในการกำหนดราคาประเมินทรัพย์สินเพื่อจัดทำบัญชีราคาประเมินสิ่งปลูกสร้าง ตามพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562 ได้มีการกำหนดวิธีการในการประเมินเพิ่มขึ้นโดยออกเป็นกฎกระทรวง¹ แบ่งวิธีการประเมินออกเป็น 2 กรณี ได้แก่

1. กรณีสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะปกติทั่วไป ไม่ว่าจะสิ่งปลูกสร้างนั้นจะใช้ประโยชน์ในด้านใดก็ตาม วิธีการที่ใช้ในการประเมินราคาสิ่งปลูกสร้างจะใช้วิธีต้นทุน (Cost Approach) ซึ่งวิธีนี้ เป็นวิธีการเดียวกันกับที่กรมธนารักษ์ใช้อยู่ในปัจจุบันเพื่อจัดทำบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนสิ่งปลูกสร้าง โดยวิธีต้นทุน เป็นวิธีการประเมินที่ต้องอาศัยมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินที่มีความเป็นปัจจุบัน ดังนั้น วิธีนี้จึงเหมาะในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินที่มีความใหม่ เพราะสามารถสะท้อนข้อมูลปัจจุบันด้านต้นทุนของวัสดุอุปกรณ์ที่นำมาใช้ ค่าแรงงาน มาตรฐานการออกแบบก่อสร้างได้อย่างชัดเจน

¹ หมวด 2 กฎกระทรวงการกำหนดราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง การจัดทำบัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง และแผนที่ประกอบกรประเมินราคาที่ดิน พ.ศ. 2563 ซึ่งอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 4 วรรคหนึ่ง มาตรา 18 วรรคสอง และมาตรา 27(1) แห่งพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562

2. กรณีสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะพิเศษจะใช้ วิธีรายได้ (Income Approach) เป็นวิธีหลักในการประเมิน และกำหนดให้ใช้วิธีต้นทุนต่อเมื่อไม่มีข้อมูลด้านรายได้หรือมีแต่ไม่เพียงพอ ทั้งนี้ การพิจารณาข้อมูลด้านรายได้นั้นกฎกระทรวงกำหนดให้พิจารณาจากรายได้ของกิจการย้อนหลังไปถึงห้าปี ซึ่งเป็นการขัดกับหลักการประเมินด้วยวิธีรายได้ที่ต้องพิจารณาจากข้อมูลด้านรายได้ที่ทรัพย์สินนั้นสามารถผลิตได้เป็นหลัก ไม่ใช่พิจารณาจากรายได้ของกิจการเป็นหลัก การไปพิจารณายืดข้อมูลจากงบการเงินของกิจการเช่นนี้ เข้าข่ายเป็นการคิดคำนวณภาษีบนฐานเงินได้ ไม่เข้าลักษณะการประเมินมูลค่าทรัพย์สินด้วยวิธีรายได้เพื่อหาฐานภาษีในการคิดคำนวณภาษีบนฐานทรัพย์สิน

อย่างไรก็ตาม บัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนสิ่งปลูกสร้าง(บังคับใช้อยู่ในปัจจุบัน) และบัญชีราคาประเมินสิ่งปลูกสร้าง (ยังไม่ประกาศบังคับใช้) มีแบบมาตรฐานประเภทสิ่งปลูกสร้าง รวมทั้งสิ้นเพียง 5 ประเภท 36 แบบ ซึ่งไม่ครอบคลุมถึงสิ่งปลูกสร้างทั้งหมด จึงทำให้เกิดสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ขึ้น ซึ่งในหมวด 2 ของกฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการคำนวณมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ พ.ศ.2562 (อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 6 วรรคหนึ่ง และมาตรา 35 วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562) ได้วางหลักให้ในการหามูลค่าสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ และมีลักษณะไม่สามารถเทียบเคียงตามบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้าง ให้ภาระในการหามูลค่าของสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะดังกล่าวนั้นตกเป็นของผู้มีหน้าที่เสียภาษี ในการนำส่งเอกสารหรือหลักฐานที่แสดงมูลค่าสิ่งปลูกสร้างเพื่อประกอบการพิจารณา กำหนดราคาของสิ่งปลูกสร้างต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งการกำหนดหลักเกณฑ์เช่นนี้ในการประเมินด้วยวิธีต้นทุน จะเป็นภาระกับผู้มีหน้าที่เสียภาษีสำหรับสิ่งปลูกสร้างที่ปลูกสร้างมาเป็นระยะเวลาอันแล้ว ในการไปสืบหาข้อมูลด้านราคาค่าวัสดุก่อสร้าง ค่าแรงงาน ต้นทุนการออกแบบรวมไปถึงค่าใช้จ่ายในการดำเนินการก่อสร้าง เพื่อหามูลค่าต้นทุนค่าก่อสร้างใหม่ ซึ่งหากผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่สามารถหาข้อมูลเหล่านี้มาให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้ กรมส่งเสริมการปกครองส่วนท้องถิ่นกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องจ้างผู้ประเมินราคาตามบัญชีรายชื่อที่กระทรวงการคลังประกาศกำหนด มาประเมินราคาสิ่งปลูกสร้างนั้น โดยให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเป็นผู้ออกค่าใช้จ่าย² ส่งผลทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสำหรับสิ่งปลูกสร้างลักษณะนี้มีค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายเพื่อยื่นชำระภาษีให้ถูกต้อง (Compliance Cost) สูงกว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีสำหรับสิ่งปลูกสร้างปกติ ที่มีบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างหรือสามารถใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ตามบัญชีดังกล่าวเทียบเคียงได้ จึงไม่มีภาระในการสืบหามูลค่าของสิ่งปลูกสร้าง เพราะมีหน่วยงานส่วนกลางของภาครัฐ จัดทำราคาประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างไว้ให้แล้ว กรณีดังกล่าวจึงเป็นกรณีที่ขัดกับหลักภาษีอากรใน

² กรมส่งเสริมการปกครองส่วนท้องถิ่น, คู่มือปฏิบัติงานตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562, หน้า 45

เรื่อง Low Compliance Cost และหลักความเป็นธรรม เพราะภาระหน้าที่ในการปฏิบัติตามกฎหมายเพื่อเสียภาษีนั้นไม่เท่ากัน อีกทั้งยังเป็นการเปิดช่องให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นซึ่งไม่ใช่ผู้ที่มีความเชี่ยวชาญด้านการประเมินมูลค่าทรัพย์สินโดยตรงเข้ามาใช้ดุลยพินิจในการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์

ส่วนในการประเมินมูลค่าห้องชุดนั้น ตามคู่มือปฏิบัติงานของกรมธนารักษ์ เรื่องการประเมินราคาทุนทรัพย์ห้องชุดระบุว่าในทางปฏิบัติจะใช้วิธีการเปรียบเทียบราคาตลาด (Market Approach) เป็นหลัก อย่างไรก็ตามก็ดี ห้องชุดนั้นมีลักษณะเป็นสิ่งปลูกสร้างรูปแบบหนึ่งเช่นกัน แต่คู่มือปฏิบัติงานของกรมส่งเสริมการปกครองส่วนท้องถิ่น³ กลับกำหนดมิให้มีการหักค่าเสื่อมราคาโดยไม่ชี้แจงถึงเหตุผล อันเป็นการขัดกับสภาพของตัวทรัพย์สินเองและหลักการเปรียบเทียบราคาตลาดที่จะต้องพิจารณาถึงมูลค่าแท้จริงของทรัพย์สินที่ถูกประเมินด้วย เมื่อไม่มีการให้หักค่าเสื่อมราคาจึงส่งผลให้ห้องชุดนั้นไม่ว่าจะเก่าแค่ไหนมูลค่ายังคงเท่าเดิมซึ่งตรงข้ามกับสภาพความเป็นจริงที่สิ่งปลูกสร้างต้องมีความเสื่อมตามระยะเวลาการใช้งาน อีกทั้งการไม่ให้หักค่าเสื่อมราคาในห้องชุด เหมือนกับสิ่งปลูกสร้างอื่นๆ ย่อมส่งผลให้การประเมินมูลค่าห้องชุดขัดกับหลักความเป็นธรรมในแนวราบ (Horizontal Equity) เพราะทรัพย์สินที่เหมือนกันก็ต้องมีกระบวนการคำนวณจัดเก็บภาษีในแนวทางที่สอดคล้องกัน

สำหรับเรื่องของที่ดินนั้นจะมีประเด็นที่ต้องพิจารณาเกี่ยวกับที่ดินที่ถูกจำกัดการใช้ประโยชน์ โดยกฎกระทรวงฉบับเดียวกันนี้ในหมวด 1 ได้วางหลักถึงการคำนวณมูลค่าที่ดินที่มีแนวเขตสายไฟฟ้าแรงสูงพาดผ่าน ซึ่งลักษณะที่ดินที่เป็นแนวเขตสายไฟฟ้าแรงสูงพาดผ่านนั้นได้มีพระราชบัญญัติการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย พ.ศ.2511 มาตรา32⁴ ได้วางหลักให้ แม้เจ้าของที่ดินจะยังมีกรรมสิทธิ์บนที่ดินลักษณะดังกล่าว แต่จะมีการรอนสิทธิการใช้ประโยชน์บนที่ดินลักษณะนี้ โดยวางหลักห้ามมิให้มีการปลูกสร้างอาคาร บ้านเรือนหรือ สิ่งปลูกสร้างอื่นทุกชนิดในเขตเดินสายไฟฟ้า ซึ่งการที่มีกฎหมายมาวางหลักกำหนดห้ามมิให้มีการใช้ประโยชน์บนที่ดินที่เป็นแนวเขตสายไฟฟ้านี้เองจึงเป็นกรณีที่เข้าลักษณะที่ดินที่มีกฎหมายห้ามมิให้มีการทำประโยชน์ ตามข้อ2 (10) แห่งกฎกระทรวงกำหนดทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างพ.ศ. 2562 ที่ได้วางหลักไม่ให้มีการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกับที่ดินที่มีกฎหมายกำหนดห้ามมิให้

³ กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น, คู่มือปฏิบัติงานตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562, หน้า 31.

⁴ พระราชบัญญัติการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย พ.ศ.2511 มาตรา32

“ในเขตเดินสายไฟฟ้า ห้ามมิให้ผู้ใดสร้างโรงเรือนหรือสิ่งอื่นปลูกต้นไม้หรือพืชผล เว้นแต่ได้รับอนุญาตเป็นหนังสือจาก กฟผ. การอนุญาตนั้นให้เป็นไปตามเงื่อนไขที่ กฟผ. กำหนด

โรงเรือนหรือสิ่งอื่นที่สร้างขึ้นหรือทำขึ้น ต้นไม้หรือพืชผลที่ปลูกขึ้น โดยไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไข หรือไม่ได้รับอนุญาตจาก กฟผ. ให้ กฟผ. มีอำนาจรื้อถอน ทำลายหรือตัดฟันตามควรแก่กรณีโดยไม่ต้องจ่ายค่าทดแทน”

ทำประโยชน์ ซึ่งจากที่กล่าวมานี้จะทำให้เห็นได้ว่ากฎกระทรวงทั้งสองฉบับนี้ขัดกันเพราะฉบับหนึ่งกำหนดวิธีการในการคำนวณมูลค่าที่ดินที่มีกฎหมายห้ามมิให้มีการทำประโยชน์เพื่อการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง แต่กฎกระทรวงอีกฉบับกลับห้ามมิให้มีการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกับที่ดินที่มีลักษณะดังกล่าว การบังคับใช้กฎหมายลักษณะนี้จึงขัดกับหลักความแน่นอน (Certainty)

ดังที่กล่าวมานี้จึงมีความจำเป็นต้องศึกษาถึงสภาพปัญหาของวิธีการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างและที่ดินเพื่อการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ผลกระทบ รวมถึงแนวทางในการปรับปรุงหลักเกณฑ์การประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อให้เหมาะสมกับลักษณะการใช้ประโยชน์และสภาพของสิ่งปลูกสร้างมากยิ่งขึ้นเพื่อเป็นประโยชน์ต่อผู้รับภาระเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

1.2 วัตถุประสงค์ในการศึกษา

1. เพื่อศึกษาวิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินตามสภาพลักษณะของสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นมาตรฐานสากลเพื่อการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน
2. เพื่อศึกษาหลักการประเมินมูลค่าทรัพย์สินของประเทศไทยที่ใช้อยู่ในปัจจุบันเพื่อการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562
3. เพื่อศึกษาถึงความไม่เหมาะสมและผลกระทบของการใช้วิธีการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างเพียงวิธีเดียวกับสิ่งปลูกสร้างทุกรูปแบบ(ยกเว้นกรณีห้องชุด)ทั้งในแบบที่มีบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์และในแบบที่ไม่มีบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์
4. เพื่อศึกษาแนวทางการปรับปรุงและข้อเสนอแนะการประเมินมูลค่าทรัพย์สินที่เป็นธรรมและเหมาะสมกับสภาพแท้จริงของทรัพย์สินเพื่อการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เหมาะสมสำหรับประเทศไทย

1.3 สมมติฐานของการศึกษา

หลักเกณฑ์ที่กำหนดวิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษี ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มีวิธีการประเมินมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ไม่เหมาะสม และขาดความชัดเจนต่อการบังคับใช้ในบางประการ อันก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษี ซึ่งแตกต่างจากวิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินของประเทศอังกฤษ

1.4 ขอบเขตการศึกษา

เอกัตศึกษานับนี้มุ่งศึกษาหลักการประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (Land and Building) ที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน และศึกษาถึงหลักการประเมินมูลค่าทรัพย์สินของประเทศไทยเพื่อ

การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ปัญหาความไม่เหมาะสมของการใช้วิธีการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้าง เพียงวิธีเดียวคือวิธีการประเมินมูลค่าจากต้นทุน (Cost Approach) ใช้ประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างทุกประเภท โดยเฉพาะสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะพิเศษและไม่มีบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์จากกรมธนารักษ์หรือสำนักงานธนารักษ์จัดทำ และให้เป็นหน้าที่ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีในการหาหลักฐานมาประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างเอง และผลกระทบจากปัญหาดังกล่าว ตลอดจนแนวทางในการปรับปรุงหลักเกณฑ์ในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินให้เหมาะสมกับลักษณะการใช้ประโยชน์และสภาพของสิ่งปลูกสร้าง โดยศึกษาจากวิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินของต่างประเทศมาประกอบการพิจารณา

1.5 วิธีการศึกษา

การศึกษาเอกัตศึกษานี้เป็นการศึกษาวิจัยทางเอกสาร โดยค้นคว้าข้อมูลจากบทบัญญัติกฎหมาย แนวทางปฏิบัติงานของกรมธนารักษ์ หนังสือคำอธิบาย บทความต่างประเทศ ข้อมูลทางอินเทอร์เน็ตที่เกี่ยวข้อง ตลอดจนการขอคำปรึกษาจากอาจารย์หรือผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีทรัพย์สิน และศึกษาหลักการการประเมินมูลค่าทรัพย์สินของต่างประเทศ เพื่อนำข้อมูลที่ได้มาวิเคราะห์หาแนวทางปรับปรุงหลักเกณฑ์การประเมินมูลค่าทรัพย์สินของประเทศไทยต่อไป

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ได้ทราบวิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินที่ใช้กันอยู่สากลสำหรับการกำหนดฐานภาษีเพื่อการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน
2. ได้ทราบถึงแนวทางปฏิบัติที่หน่วยงานรัฐใช้อยู่ในปัจจุบันเพื่อการประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อการกำหนดฐานภาษีสำหรับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในประเทศไทย
3. ได้ทราบถึงปัญหาทางปฏิบัติและข้อโต้แย้งที่จะเกิดขึ้นจากการที่กรมธนารักษ์เลือกใช้วิธีการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างด้วยวิธีการประเมินมูลค่าจากต้นทุน โดยเฉพาะสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะพิเศษที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ภาระในการหามูลค่าสิ่งปลูกสร้างตกอยู่กับผู้รับภาระภาษี
4. ได้ทราบถึงแนวทางการแก้ไขปรับปรุงและข้อเสนอแนะสำหรับการเลือกวิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เหมาะสมสำหรับประเทศไทย

บทที่ 2

แนวคิดและหลักการสำคัญในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

2.1 แนวความคิดขั้นพื้นฐานของการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน

2.1.1 แนวความคิดเกี่ยวกับภาษีทรัพย์สิน

แนวคิดขั้นพื้นฐานที่ถือเป็นมาตรฐานของความเป็นธรรม (Standard of Fairness) ในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินนั้น ยึดถือว่าอยู่ว่า “ผู้คนที่อาศัยอยู่ในสิ่งแวดล้อมแบบเดียวกัน ต้องเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากันให้กับรัฐบาล”⁵ หรือกล่าวได้อีกนัยว่า ผู้เป็นเจ้าของที่ดินขนาดเท่ากันอยู่ติดกัน และได้รับประโยชน์สาธารณะหรือระบบสาธารณูปโภคจากภาครัฐจัดสรรให้เหมือนกัน สมควรต้องเสียภาษีเท่ากัน

ในส่วนของแนวคิดเกี่ยวกับภาษีทรัพย์สินนั้น ได้มี นักการคลัง อาทิ M.Girardin มองว่า ภาษีทรัพย์สินเป็นการจัดเก็บภาษีส่วนเกินของรายได้ (L'excédent du salaire) โดยเป็นการจัดเก็บภาษีบนฐานทรัพย์สินสุทธิที่ได้มีการหักรายจ่ายต่างๆที่จำเป็นแก่การครองชีพแล้วกล่าวคือ เป็นการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินที่ครอบครองและเป็นการจัดเก็บรายได้หรือทรัพย์สินสมบัติซึ่งบุคคลได้สะสมไว้ในรูปแบบของทรัพย์สิน⁶

ในคำกล่าวที่ว่าภาษีทรัพย์สินเป็นการจัดเก็บภาษีส่วนเกินของรายได้(L'excédent du salaire) นั้น Loie PHILIP มีความเห็นว่า การจัดเก็บภาษีบนฐานทรัพย์สินเป็นการจัดเก็บภาษีจากมูลค่าของทรัพย์สินที่ไม่เป็นการทำลายตัวทรัพย์สิน ต้องทำให้ผู้เสียภาษีสามารถครอบครองทรัพย์สินนั้นต่อไปได้ โดยไม่ต้องจำหน่ายจ่ายโอนเพื่อนำเงินมาชำระภาษี ดังนั้นภาษีทรัพย์สินจึงเป็นภาษีที่จัดเก็บจากส่วนเกินของรายได้⁷

โดยแนวคิดเกี่ยวกับขอบเขตของการจัดเก็บภาษีจากส่วนเกินของรายได้ อาจจำแนกได้ 2 ลักษณะ โดยในประการแรก เมื่อความมั่งคั่งไหลเข้ามาสู่กองทรัพย์สินของผู้เสียภาษี มันทำให้เราสามารถบัญญัติแหล่งที่มาของความมั่งคั่งนั้นในรูปแบบของภาษีเงินได้ ประมวลรัฐฎการได้กำหนดหลักเกณฑ์การหักภาษี ณ ที่จ่ายกลายเป็น “ส่วนเกินของรายได้” ที่เข้ามาอยู่ในความครอบครองของผู้รับ อันเป็นจุดของการเป็นภาษีทรัพย์สิน และสำหรับประการที่สองนั้น “ส่วนเกินของรายได้” อาจหมายถึงส่วนของรายได้ที่สะสมอยู่เป็นกองทรัพย์สินของผู้เสียภาษี

⁵ Richard F.DYE Richard W. ENGLAND, *Assessing the Theory and Practice of Land Value Taxation* (Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, 2010), p. 5.

⁶ Thierry Lambert, *Théorie de l'impôt*, (Paris: Éditions L'Harmattan, 1995), p.186 อ้างถึงใน ศุภลักษณ์ พิณจกุล, *คำอธิบายกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน*, ครั้งที่ 1(กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2563), หน้า 29

⁷ ศุภลักษณ์ พิณจกุล, *ทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร*, (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547), หน้า 160-161 อ้างถึงใน ศุภลักษณ์ พิณจกุล, *คำอธิบายกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน*, หน้า 29

2.1.2 แนวทางการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สิน⁸

แนวทางการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สิน สามารถจำแนกได้ 2 ประการ ได้แก่การจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สิน โดยวิธีทางตรง และการจัดเก็บจากทรัพย์สินโดยวิธีทางอ้อม

(1) การจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินโดยวิธีทางตรง

เป็นการจัดเก็บจากยอดรวมของมูลค่าทรัพย์สินทุกประเภท เป็นการจัดเก็บโดยวิธีที่ตั้งอยู่บนพื้นฐานของมูลค่าทรัพย์สิน (ฐานทรัพย์สิน) โดยการประเมินมูลค่าทรัพย์สินในเชิงเศรษฐศาสตร์และในเชิงกฎหมายนั้นจะมีความแตกต่างกัน โดยในเชิงกฎหมายทรัพย์สินนั้นจะมีลักษณะเฉพาะและจำกัดกว่า โดยตามนัยของกฎหมายแบ่งได้แบ่งทรัพย์สินออกเป็น 2 ประเภท คือ ทรัพย์สินประเภทอสังหาริมทรัพย์ และสังหาริมทรัพย์⁹ แต่ในเชิงเศรษฐศาสตร์นั้นสามารถแบ่งลักษณะของทรัพย์สินออกเป็นทรัพย์สินประเภทที่ดิน กับทรัพย์สินประเภทอื่น โดยในตำราภาษีอากรของประเทศในกลุ่มสหภาพยุโรปได้จำแนกทรัพย์สินออกเป็น 4 ประเภทดังนี้¹⁰

1. ทรัพย์สินประเภทอสังหาริมทรัพย์ ได้แก่ ป่าไม้ พื้นดิน โรงเรือน
2. ทรัพย์สินประเภทสังหาริมทรัพย์ ได้แก่ ศิลปวัตถุ ทองคำแท่ง
3. ทรัพย์สินที่สามารถผลิตเงินได้ ได้แก่ บ้านพักอาศัย หุ่น ซึ่งการจัดเก็บภาษีในทรัพย์สินประเภทนี้ไม่เป็นการทำลายตัวทรัพย์สิน เนื่องจากผู้เสียภาษีสามารถนำเงินที่จกเงยจากทรัพย์สินดังกล่าวมาชำระภาษีให้แก่รัฐ
4. ทรัพย์สินที่ไม่สามารถผลิตเงินได้ ได้แก่ อัญมณี เครื่องประดับ ศิลปวัตถุ ทองคำแท่ง ที่ดินที่มีสิ่งปลูกสร้าง การชำระภาษีสำหรับทรัพย์สินประเภทนี้เป็นการทำลายตัวทรัพย์สิน เนื่องจากโดยทั่วไปถือว่าผู้เป็นเจ้าของครอบครองอยู่ไม่สามารถทำให้ปรากฏเงินได้ (ตัวเงิน) จกเงยจากทรัพย์สินเพื่อนำมาเสียภาษีจึงต้องใช้วิธีจำหน่ายถ่ายโอนเพียงประการเดียว

⁸ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน, หน้า 30 และ 185

⁹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 138 ถึง 140

¹⁰ GAUDEMET(P.M.) et MOLINIER (J.), *Finances publiques et fiscalité*(Tome II), (Paris: Editions Monchrestien, 1992), p.163 อ้างถึงใน ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน, หน้า 185

(2) การจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินโดยวิธีทางอ้อม

การจัดเก็บผ่านทางเงินได้ (ค่าเช่า, เงินปันผล, ดอกเบี้ย) จากทรัพย์สินในรูปแบบของภาษีเงินได้ เช่น ภาษีอสังหาริมทรัพย์ที่มีสิ่งปลูกสร้างและไม่มีสิ่งปลูกสร้าง เป็นต้น ดังนั้นการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินโดยวิธีทางอ้อมอาจทำให้เกิดปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนได้หากขาดความเข้าใจหลักทฤษฎีภาษี(เป็นการคิดคำนวณภาษีบนฐานเงินได้) ดังเช่นปัญหาการตีความคำว่า “ค่ารายปี” (ค่าเช่า) ตามมาตรา 8 แห่ง พ.ร.บ. ภาษีโรงเรือนและที่ดิน แก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ. 2534 ว่าควรมีความหมายใดระหว่าง “มูลค่าทรัพย์สิน” หรือ “ราคาเช่า”

ในเรื่องของค่ารายปีนั้น เป็นวิธีการกำหนดมูลค่าทรัพย์สินโดยพิจารณาจากผลประโยชน์หรือเงินได้ที่ออกเงยจากที่ดิน ได้แก่ ค่ารายปี (ค่าเช่า) (จะกล่าวโดยละเอียดต่อไปในหัวข้อ 3.1) อย่างไรก็ตามการประเมินมูลค่าทรัพย์สินโดยพิจารณาจากค่ารายปีนั้น มีความใกล้เคียงกับการจัดเก็บภาษีเงินได้และอาจทำให้เกิดการจัดเก็บซ้ำซ้อนฐานภาษีได้หากปราศจากความรู้อย่างเข้าใจในเรื่องเทคนิคการประเมิน เพราะในระบบภาษีทรัพย์สินนั้น “ค่าเช่า”(ตามสัญญา) เป็นเพียงค่าสมมติที่สามารถนำมาใช้คำนวณมูลค่าของทรัพย์สิน และหน่วยงานที่รับผิดชอบมีหน้าที่ทำการตีราคาค่ารายปีของทรัพย์สินในลักษณะที่ต้องไม่ยึดติดกับสัญญาเช่าเสียทีเดียว เพราะค่าเช่าตามสัญญาเป็นฐานของการคิดคำนวณภาษีเงินได้¹¹

2.2 หลักภาษีอากรเพื่อการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

ในการจัดเก็บภาษีอากรนั้น มีหลักการที่นักปรัชญาศีลธรรม และ นักเศรษฐศาสตร์การเมืองอย่าง Adam Smith ได้วางรากฐานไว้จนถึงปัจจุบัน โดยหลักการที่เกี่ยวข้อง มีดังนี้¹²

2.2.1 หลักความแน่นอนและความเข้าใจง่าย (Certainty and Simplicity)

หลักความแน่นอนและความเข้าใจง่าย หมายถึง กฎหมายภาษีควรมีความชัดเจนแน่นอนและง่ายต่อการทำความเข้าใจ เพื่อให้ผู้จัดเก็บและผู้เสียภาษีทราบถึงภาระหน้าที่ทางภาษีของตนได้ล่วงหน้าและวางแผนภาษีได้อย่างถูกต้อง ระบบภาษีที่ไม่ซับซ้อนช่วยให้ผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีและผู้รับภาระภาษีเข้าใจถึงหน้าที่และสิทธิของตนได้ง่ายขึ้น

¹¹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน, หน้า 15.

¹² เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย(พิมพ์ครั้งที่ 9). (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552). หน้า 183 - 186.

2.2.2 หลักความประหยัด (Low Compliance and Collections Costs)

ระบบบริหารจัดการเก็บภาษีที่ดีนั้น ภาษีอากรแต่ละประเภทที่จัดเก็บจะต้องเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด และเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีต่ำที่สุดด้วย เพราะว่าข้อยุ่งยากในการเสียภาษี และค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการจัดเก็บนั้น เป็นการก่อให้เกิดการใช้ทรัพยากรของสังคมไปทางที่สูญเปล่า

2.2.3 หลักความเป็นธรรม (Equity)

การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีจะต้องก่อให้เกิดความยุติธรรมหรือความเสมอภาคแก่ผู้เสียภาษีทุกคน หลักความยุติธรรมในการเก็บภาษีนั้นเป็นหัวใจสำคัญของระบบภาษีที่ดี การพิจารณาความเป็นธรรมนั้นเราจะต้องพิจารณาทั้งความเป็นธรรมเกี่ยวกับภาษีที่จะจัดเก็บและความเป็นธรรมที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติการจัดเก็บภาษีนั้น

การเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษี(Ability to Pay) นั้นอาจจำแนก ออกเป็น 2 หลักใหญ่ คือความเสมอภาคตามแนวนอน (Horizontal Equity) และความเสมอภาคในแนวตั้งหรือแนวตั้ง (Vertical Equity) ซึ่งพิจารณาจากสาระสำคัญ ดังนี้

(ก) ความเสมอภาคตามแนวนอน กำหนดว่า ผู้ซึ่งมีฐานะหรือรายได้เท่าเทียมกัน จะต้องเสียภาษีเท่ากันในลักษณะที่ว่า “Equals Should Be Treated Equally” หลักการนี้เมื่อพิจารณาประกอบกับภาษีทรัพย์สินก็เป็นลักษณะที่ว่า ผู้ที่มีทรัพย์สินที่เหมือนกันก็ควรจะต้องเสียภาษีในปริมาณที่เหมาะสมและเท่ากัน “Very similar properties should be subject to approximately the same tax obligation”

(ข) ความเสมอภาคตามแนวตั้งกำหนดว่าผู้ซึ่งมีความสามารถในการเสียภาษีหรืออยู่ ในสภาวะการณ์ในการเสียภาษี (Taxpaying Circumstance) ที่แตกต่างกันควรจะเสียภาษีในลักษณะที่ต่างกันโดยลักษณะที่ว่า “Unequal Should Be Treated Unequally” ในกรณีของทรัพย์สินที่มีความแตกต่างกันมากก็จะต้องมีการจัดเก็บภาษีที่ต่างกัน “Very different properties, especially in terms of market value, should have very different tax obligations”

โดยความเหมือนหรือความแตกต่างของทรัพย์สินตรงนี้ หมายถึง สถานที่ที่ทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ หรือความแตกต่างกันในเรื่องการใช้บริการสาธารณะของรัฐ และหมายความรวมถึงความเหมือนหรือความแตกต่างของทรัพย์สินที่สันนิษฐานได้ว่าความเหมือนหรือความแตกต่างดังกล่าวกระทบถึงความสามารถของผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินในการเสียภาษี¹³

¹³ UNHABITAT, *Land and Property Tax: A Policy Guide*, (Nairobi: Publishing Service Section, 2011) pp. 34-35

2.2.4 หลักของความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability)

ในระบบภาษีที่ดินนั้น ภาษีอากรทุกประเภทที่จะจัดเก็บจะต้องมีเหตุผลในทางทฤษฎี และสามารถทำการบริหารจัดการเก็บอย่างได้ผลในทางปฏิบัติ ภาษีอากรบางอย่างแม้จะมีเหตุผลดีในทางทฤษฎีแต่ในทางปฏิบัติการจัดเก็บเป็นไปได้ยาก ภาษีนั้นจะถือว่าเป็นภาษีที่ดีไม่ได้ ยกตัวอย่างเช่น การที่ประเทศไทยออกกฎหมายกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการคำนวณมูลค่าที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ พ.ศ. 2562 โดยวางหลัก ให้เจ้าพนักงานท้องถิ่นเข้ามามีบทบาทเป็นผู้ประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อหาราคาประเมินทุนทรัพย์ของสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์จากกรมธนารักษ์ แต่ในทางปฏิบัตินั้น เจ้าพนักงานท้องถิ่นนั้น หาใช้ผู้ที่มีความรู้ ความเชี่ยวชาญด้านการประเมินมูลค่าทรัพย์สินแต่อย่างใด ส่งผลทำให้เกิดข้อขัดข้องในการประเมินราคาทุนทรัพย์ของสิ่งปลูกสร้างบางประเภทที่มาจากการประเมินของเจ้าพนักงานท้องถิ่น และทำให้ราคาประเมินไม่สะท้อนมูลค่าที่แท้จริงของทรัพย์สินนั้น อันนำไปสู่ฐานภาษีที่จะนำไปใช้ประเมินภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ไม่ตรงกับความเป็นจริง ดังนั้นการกำหนดหลักเกณฑ์ตามกฎหมายกระทรวงดังกล่าวจึงเป็นการขัดกับหลักความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ

นอกจากหลักการภาษีอากรที่ Adam Smith ได้วางรากฐานเอาไว้ ยังคงมีหลักการที่เกี่ยวกับการเก็บภาษีทรัพย์สินโดยเฉพาะ คือ หลักการใช้ประโยชน์สูงสุด (Highest and Best Use) ตามหลักการนี้การจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน จะก่อให้เกิดการใช้ประโยชน์สูงสุดแก่ทรัพย์สินทั้งที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เนื่องจากการทำให้เจ้าของทรัพย์สินตระหนักถึงการใช้ทรัพย์สินให้คุ้มค่ากับภาระภาษีที่จะต้องเสีย โดยถ้าภาระภาษีที่จะต้องเสียมากกว่าผลตอบแทนที่เจ้าของทรัพย์สินได้รับจากทรัพย์สิน ก็จะทำให้เจ้าของทรัพย์สินพิจารณาถึงการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินของตนคุ้มค่ากับจำนวนภาษีที่จะต้องเสียในแต่ละปีหรือไม่ โดยเจ้าของทรัพย์สินจะเลือกระหว่างเปลี่ยนการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินนั้นให้เหมาะสมยิ่งขึ้นและให้เกิดประโยชน์สูงสุด หรือเลือกจะจำหน่าย จ่ายโอนทรัพย์สินนั้นออกไป เพื่อหลีกเลี่ยงภาระภาษีที่จะต้องเสีย¹⁴ อย่างไรก็ตาม หลักการนี้มีข้อโต้แย้งในทางปฏิบัติมากกว่าเหมาะสมกับสภาพวัฒนธรรมและสังคมในประเทศไทยหรือไม่ เช่น ที่ดินใจกลางเมือง แม้ว่าจะเหมาะที่จะนำมาพัฒนาเพื่อใช้ประโยชน์สูงสุดเชิงพาณิชย์ แต่เจ้าของที่ดินอาจประสงค์จะสร้างสวนเกษตรซึ่งสามารถสร้างรายได้ไม่มาก ดังนั้น หากรัฐมุ่งจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูงและทำให้รายได้ไม่พอกับการชำระภาษีก็ย่อมหมายถึงการบีบบังคับให้เจ้าของที่ดินดังกล่าวจำต้องจำหน่ายจ่ายโอนทรัพย์สินออกไป ดังนั้น การนำหลักการนี้มาใช้จึงต้องพิจารณาอย่างรอบคอบถึงผลกระทบที่จะเกิดขึ้นด้วย

¹⁴ สารินทร์ธร บริสุทธิ์, “ปัญหาการจัดเก็บภาษีตามร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ... ศึกษากรณีมาตรการบรรเทาภาระภาษีที่ดินเกษตรกรรมที่มีมูลค่าสูงขึ้นเนื่องจากการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์” (เอกัตศึกษา ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2560)

2.3 วิธีการประเมินมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการจัดเก็บภาษี

การจะประเมินมูลค่าทรัพย์สินให้มีความแม่นยำนั้น ต้องมีข้อมูลเกี่ยวกับทรัพย์สินนั้นที่ถูกต้อง สมบูรณ์ และทันสมัย (Up-to-date) หน่วยงานที่ประเมินมูลค่าทรัพย์สินนั้นต้องมีกระบวนการในการรวบรวมข้อมูลที่มีประสิทธิภาพ เช่น รายงานผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สิน, สถานที่ตั้งของทรัพย์สิน(location), ขนาด, การใช้ประโยชน์, ลักษณะทางกายภาพของทรัพย์สิน, ราคาขาย, ค่าเช่า, ค่าใช้จ่ายในการจัดการทรัพย์สิน ผู้ประเมินต้องอาศัยข้อมูลเหล่านี้เพื่อเลือกวิธีการประเมินให้เหมาะสมกับประเภทและลักษณะของทรัพย์สิน¹⁵

โดยวิธีการประเมินราคาทรัพย์สินที่ได้รับความนิยมในต่างประเทศนั้นมีอยู่ 3 วิธี¹⁶ ได้แก่ วิธีเปรียบเทียบราคาตลาด (Market Comparison Approach), วิธีคิดจากรายได้ของทรัพย์สิน (Income Capitalization Approach), วิธีคิดจากต้นทุน (Cost Approach)

2.3.1 วิธีเปรียบเทียบราคาตลาด(Market Comparison Approach)

วิธีเปรียบเทียบราคาตลาด(Market Comparison Approach) เป็นวิธีการที่พิจารณาจากราคาที่ได้ทำการซื้อขายกันในตลาดในช่วงเวลาที่ทำการประเมินราคา แต่หากเป็นทรัพย์สินที่ในระหว่างการประเมินราคาไม่มีข้อมูลราคาซื้อขายในตลาด ก็ให้ใช้ **ราคาซื้อขายที่ได้กระทำล่าสุด เป็นเกณฑ์** การประเมินด้วยวิธีนี้ต้องเป็นการประเมินราคาทรัพย์สินที่มีลักษณะเดียวกันหรือคล้ายคลึงกันเพราะต้องนำราคาตลาดมาใช้ในการเปรียบเทียบ ทั้งนี้ ต้องมีการเพิ่มหรือลบปรับแก้ปัจจัยที่ต่างของทรัพย์สินที่เปรียบเทียบให้เหมือนกับทรัพย์สินที่ประเมินด้วย โดยปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อมูลค่าของทรัพย์สินที่จะทำการประเมินได้แก่ ทำเลที่ตั้ง ลักษณะของที่ดิน ระบบสาธารณูปโภคและสาธารณูปการและบริการชุมชน ลักษณะสิ่งก่อสร้าง ตลอดจนอายุการใช้งานของทรัพย์สินด้วย เพราะต้องพิจารณาถึงสภาพของทรัพย์สินเช่น ความใหม่-เก่าของอาคาร ความชำรุดทรุดโทรมของอาคาร¹⁷ การประเมินด้วยวิธีเปรียบเทียบราคาตลาดจึงมีความจำเป็นต้องนำข้อมูลเหล่านี้มาใช้กำหนดซึ่งต้องมีการคิดคำนวณค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินเพื่อนำมาหักออกจากตัวทรัพย์สินด้วย¹⁸ ทั้งนี้ พึงต้องยึดถือหลักเกณฑ์ที่ต้องใช้กำหนดในลักษณะเดียวกัน

¹⁵ International Association of Assessing Officers, Standard on Mass Appraisal of Real Property, (Kansas City, Missouri, United States of America, 2013), p. 5.

¹⁶ กระทรวงมหาดไทย คณะกรรมการประเมินราคาทรัพย์สิน, แนวทางการปฏิบัติงานประเมินราคาทรัพย์สิน, (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์ชุมนุมสหกรณ์การเกษตรแห่งประเทศไทย, 2530)

¹⁷ กองประเมินราคาทรัพย์สิน กรมธนารักษ์, การประเมินราคาทรัพย์สินโดยวิธีการเปรียบเทียบราคาตลาด[ออนไลน์], 18 กุมภาพันธ์ 2564.

แหล่งที่มา [https://dep-assess.treasury.go.th/web-](https://dep-assess.treasury.go.th/web-upload/98x7753cd8b44db581e1f9e74207df5b42d/m_document/5195/36040/file_download/3d32aeffaab31edbadbd2d46ca6ed01.pdf)

[upload/98x7753cd8b44db581e1f9e74207df5b42d/m_document/5195/36040/file_download/3d32aeffaab31edbadbd2d46ca6ed01.pdf](https://dep-assess.treasury.go.th/web-upload/98x7753cd8b44db581e1f9e74207df5b42d/m_document/5195/36040/file_download/3d32aeffaab31edbadbd2d46ca6ed01.pdf)

¹⁸ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน, หน้า 194.

2.3.2 วิธีคิดจากต้นทุน (Cost Approach)

การประเมินด้วยวิธีคิดจากต้นทุน (Cost Approach) นี้เป็นวิธีที่ทางกรมธนารักษ์ใช้อยู่ในปัจจุบันในการจัดทำบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้าง โดยการประเมินภายใต้แนวความคิด Cost Approach เป็นวิธีประเมินที่ต้องอาศัยข้อมูลด้านต้นทุนที่ใช้ในการก่อสร้าง ดังนั้น วิธีการดังกล่าวจึงเหมาะในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินที่มีความใหม่ เพราะสามารถตรวจสอบได้ชัดเจนเกี่ยวกับข้อมูลด้านต้นทุนของวัสดุอุปกรณ์ที่นำมาใช้ ค่าแรงงาน มาตรฐานการออกแบบก่อสร้าง โดยวิธี Cost Approach เป็นวิธีที่ต้องอาศัยข้อมูลด้านต้นทุนที่มีความเป็นปัจจุบัน¹⁹ ดังนั้น ผู้ประเมินต้องตรวจสอบและวิเคราะห์อย่างรอบคอบเกี่ยวกับข้อมูลต้นทุนก่อสร้างใหม่ และเมื่อคำนวณหาราคาค่าก่อสร้างใหม่(มูลค่าต้นทุนทดแทนใหม่)ได้แล้ว ผู้ประเมินต้องทำการหักค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินเพื่อให้ทราบราคาหรือมูลค่าปัจจุบันของทรัพย์สิน โดยหลักการประเมินราคาต้นทุนเพื่อให้ได้ราคาค่าก่อสร้างต้องนำหลักการประมาณค่าก่อสร้างมาใช้ประกอบด้วย โดยหลักการประมาณค่าก่อสร้างที่ส่วนราชการใช้อยู่จะมีอยู่ 2 หลักการ²⁰

1. การประมาณราคาจากปริมาณงานวัสดุและแรงงานต่อหน่วย (Quantity Survey Method) โดยส่วนราชการจะใช้วิธีนี้ในการประมาณราคาส่งปลูกสร้างเพื่อกำหนดราคากลางในการจัดจ้าง รวมทั้งตามระเบียบคณะกรรมการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ ได้วางหลักเกณฑ์ให้ใช้วิธีนี้ในการประมาณราคาส่งปลูกสร้าง เพื่อนำมาจัดทำบัญชีราคาประเมินสิ่งปลูกสร้าง* (ขณะนี้ยังไม่ประกาศบังคับใช้) ซึ่งเป็นหลักการเดียวกับการจัดทำบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรียนสิ่งปลูกสร้าง²¹

2. การประมาณราคาโดยวิธีเปรียบเทียบต่อตารางเมตร (Comparative Unit Method) เป็นวิธีการประมาณราคาที่มีความละเอียดน้อยกว่าวิธีที่ 1. ผู้ประมาณราคาไม่จำเป็นต้องมีความรู้ ทักษะ ความเชี่ยวชาญเกี่ยวกับงานก่อสร้างมากนัก โดยจะกำหนดราคาส่งปลูกสร้างแต่ละประเภทไว้เป็นราคามาตรฐานต่อตารางเมตร แล้วนำมาคูณกับพื้นที่ก่อสร้างของอาคารที่จะประเมิน จึงเป็นวิธีการประเมินที่รวดเร็ว แต่ความถูกต้องจะน้อยกว่าวิธีที่ 1

¹⁹ International Association of Assessing Officers, *Standard on Mass Appraisal of Real Property*, p. 8.

²⁰ กองมาตรฐานการประเมินราคาทรัพย์สิน กรมธนารักษ์, “คู่มือการประเมินราคาส่งปลูกสร้างและแนวทางปฏิบัติในการกำหนดราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมิน,” หน้า 1-5 – 1-6. (เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่)

* บัญชีราคาประเมินสิ่งปลูกสร้าง, บัญชีราคาประเมินที่ดิน หรือบัญชีราคาประเมินห้องชุด เป็นบัญชีที่ออกตามความในพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ.2562 โดยจะนำมาใช้แทนบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรียนสิ่งปลูกสร้าง, บัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน (บัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของสิ่งทรมทรัพย์เพื่อใช้ในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน) หรือบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุด ซึ่งเป็นบัญชีที่ใช้ในการกำหนดฐานภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 อยู่ในปัจจุบัน (มาตรา 34 และ 35 แห่งพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินฯ)

²¹ สำนักประเมินราคาทรัพย์สิน กรมธนารักษ์, “คู่มือการใช้บัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรียนสิ่งปลูกสร้าง,” (2559). (เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่)

หากเปรียบเทียบกับกับวิธี Cost Approach กับวิธีประเมินมูลค่าทรัพย์สินรายปี จะพบว่าวิธีต้นทุนเปลี่ยนแปลงได้ง่ายกว่า เนื่องจากทรัพย์สินมีการเสื่อมค่าหรือมีการบำรุงรักษา เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมจึงจำเป็นต้องปรับเปลี่ยนฐานการคิดให้เหมาะสม กับเหตุการณ์ซึ่งจะเป็นผลดีกับสิ่งก่อสร้างที่เกิดขึ้นใหม่ หรือ สิ่งก่อสร้างที่ได้รับการปรับปรุงใหม่ เพราะจะได้รับการประเมินตามราคาตลาดในขณะนั้น แต่ในขณะเดียวกันการประเมินมูลค่าต้นทุนอาจมีผลกระทบหรือเป็นอุปสรรคต่อการปรับปรุงสิ่งก่อสร้างได้เพราะการปรับปรุงสิ่งก่อสร้างย่อมทำให้มูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินเพิ่มสูงขึ้น

โดยคู่มือการประเมินราคาทรัพย์สิน ได้อธิบายหลัก Cost Approach ไว้อยู่ในหัวข้อเกี่ยวกับการประเมินแบบวิธีต้นทุนทดแทน (Replacement - Cost Approach) โดยหลักการนี้กล่าวถึงว่าทรัพย์สินควรมีค่าเท่ากับต้นทุนทดแทนหรือต้นทุนในการจัดหาทรัพย์สินใหม่ที่ใช้แทนได้ในปัจจุบัน ส่วนทรัพย์สินเดิมที่ยังคงสภาพแต่มีได้ใช้งานจะหักค่าเสื่อมราคาตามสมควร หลังจากนั้นจะนำทรัพย์สินที่นำมาทดแทนรวมกับทรัพย์สินสุทธิเดิมและมูลค่าของที่ดินมารวมกันจะทำให้ได้มูลค่าทั้งหมดของทรัพย์สิน²²

สูตร: (ตัวเลขสมมติ) คือ

มูลค่าตามสภาพของทรัพย์สิน	=	มูลค่าของต้นทุนทดแทนใหม่ (-) ค่าเสื่อมราคา (มูลค่าของทรัพย์สินสุทธิเดิม)
60	=	100 - (60 - 20)
มูลค่าทั้งหมดของทรัพย์สิน	=	มูลค่าตามสภาพของทรัพย์สิน (+) มูลค่าของที่ดิน
มูลค่าทั้งหมดของทรัพย์สิน	=	มูลค่าตามสภาพของทรัพย์สิน (+) มูลค่าของที่ดิน
260	=	60 + 200

²² กระทรวงมหาดไทย คณะกรรมการประเมินราคาทรัพย์สิน, แนวทางการปฏิบัติงานประเมินราคาทรัพย์สิน, หน้า 54, อ้างถึงใน ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน, หน้า 191.

2.3.3 วิธีพิจารณาจากรายได้ (Income Capitalization Approach)

วิธีคิดจากรายได้ของทรัพย์สิน (Income Capitalization Approach) เป็นวิธีการประเมินราคาสำหรับทรัพย์สินที่มีความสามารถสร้างรายได้โดยตัวเอง มีหลักเกณฑ์ว่า **มูลค่าทรัพย์สินควรเท่ากับมูลค่าปัจจุบันของรายได้ที่คาดว่าจะได้รับจากการใช้ทรัพย์สินนั้นในอนาคต** หมายถึง ผลรวมของรายได้จากค่าเช่าทรัพย์สินในอนาคตและคำนวณกลับมาเป็นมูลค่าปัจจุบัน ทั้งนี้การประเมินต้องคำนึงถึงปัจจัยอื่นที่ไม่สามารถคิดออกมาตัวเงินได้ด้วย โดยจะพิจารณาเพิ่มเติมถึงเรื่องความได้เปรียบเสียเปรียบด้านสถานที่ตั้ง ปัจจัยด้านความสะดวกสบายและเรื่องอื่น ๆ ที่จะทำให้มูลค่าทรัพย์สินเพิ่มขึ้นหรือลดลงด้วย ดังนั้นสาระสำคัญของวิธีนี้คือการประเมินขึ้นอยู่กับการประมาณการรายได้สุทธิในอนาคต โดยในทางปฏิบัตินักประเมินราคาจะพิจารณาจากรายได้ในอดีตและรายได้ปัจจุบันมาประเมินรายได้สุทธิในอนาคต²³

โดยมีหลักเกณฑ์ในการคำนวณคือ *

$$\text{สูตร } V = \frac{i}{r}$$

V คือ รายได้ทั้งหมดที่คาดว่าจะได้รับจากการใช้ทรัพย์สินในอนาคตและคำนวณกลับมาเป็นมูลค่าปัจจุบัน

r คือ อัตราผลตอบแทนขั้นต่ำที่ต้องชำระ

i คือ รายได้เฉลี่ยที่คาดว่าจะได้รับจากการใช้ทรัพย์สินในอนาคตและคำนวณกลับมาเป็นมูลค่าปัจจุบัน

²³ กระทรวงมหาดไทย คณะกรรมการประเมินราคาทรัพย์สิน, แนวทางการปฏิบัติงานประเมินราคาทรัพย์สิน, หน้า 54-55, อ้างถึงใน ศุภลักษณ์ พินิจวุฒล, คำอธิบายกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน, หน้า 191.

* ตามเอกสารประกอบคำบรรยายวิชาภาษีทรัพย์สิน ได้นำข้อมูลจากมูลนิธิประเมินค่าทรัพย์สินแห่งประเทศไทย อธิบายหลักเกณฑ์การประเมินมูลค่าทรัพย์สินโดยพิจารณาจากรายได้โดยมีลำดับขั้นตอน ดังนี้

1. ประมาณรายได้ของทรัพย์สินจากทุกแหล่ง พิจารณาจากการเปรียบเทียบตลาด และรายได้จริงของทรัพย์สินที่ประเมินโดยตรง
2. ลบด้วยการไม่ใช้ประโยชน์ / หนี้สูญจากข้อเท็จจริง / และจากการเปรียบเทียบ หรือแนวโน้มในตลาดจะทำให้ได้รายได้ที่เป็นจริง
3. หักด้วยค่าใช้จ่ายต่างๆ เช่น ค่าดำเนินการ ค่าภาษี ค่าประกัน ค่าจัดการ ค่าบำรุงรักษา เป็นต้น จะได้รายได้สุทธิ (i)
4. นำรายได้สุทธิตามเข้าสู่สูตร $V = i / r$ ผลเท่ากับมูลค่าทรัพย์สินที่ประเมินได้

สำหรับการพิจารณาเช่าที่สมควรให้นำมูลค่าทรัพย์สินที่ประเมินได้มาหักกับมูลค่าทรัพย์สินสุทธิทางบัญชี หากมีค่าเป็นบวกพิจารณาได้ว่าค่าเช่า นั้นเป็นค่าเช่าที่สมควร

(ศุภลักษณ์ พินิจวุฒล, การประเมินมูลค่าทรัพย์สินโดยพิจารณาจากรายได้, เอกสารประกอบการบรรยายวิชาภาษีทรัพย์สิน, 2562.)

การประเมินมูลค่ารายปี (Annual Value) เป็นวิธีการเดียวกันกับการประเมินแบบ Income Capitalization Approach ซึ่งการประเมินมูลค่าการให้เช่าทรัพย์สินเป็นรายปี เรียกว่า “มูลค่ารายปีสุทธิ” มูลค่ารายปีสุทธิ หมายถึง มูลค่าการเช่าที่คิดคำนวณจากการให้เช่าทรัพย์สินในแต่ละปีโดยให้มีการหักค่าใช้จ่ายซ่อมแซม การประกันภัย และค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่ใช้ในการบำรุงรักษาให้ทรัพย์สินคงมีสภาพเดิม

ตามกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินของไทย(ที่ยกเลิกไป) จัดเก็บภาษีบนฐานทรัพย์สินโดยนำ “ค่ารายปี” (ค่าเช่า) มาเป็นหลักในการคำนวณ ซึ่งเป็นการประเมินมูลค่าทรัพย์สินจากมูลค่ารายปี มิใช่เป็นการนำค่าเช่ามาเป็นฐานในการคำนวณ นอกจากนี้การประเมินภาษีโดยคิดคำนวณจากมูลค่าทรัพย์สิน ต้องอาศัยความรู้ความชำนาญในแขนงวิชาการประเมินราคาตามหลักวิชาการประเมินราคาอสังหาริมทรัพย์ โดยเฉพาะการประเมิน “ค่าเช่า” ซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ในปีหนึ่งๆ²⁴

2.4 การเลือกวิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินโดยพิจารณาจากชนิดของอสังหาริมทรัพย์

จากหัวข้อ 2.3 ที่ได้กล่าวถึงวิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินอยู่ 3 วิธีหลัก ได้แก่ วิธีเปรียบเทียบราคาตลาด (Market Comparison Approach), วิธีคิดจากต้นทุน (Cost Approach) และวิธีพิจารณาจากรายได้ (Income Approach) ซึ่งแต่ละวิธีนั้นมีความเหมาะสมที่แตกต่างกันไปตามรูปแบบการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สิน โดยการเลือกวิธีการประเมินนั้นพิจารณาจากควมมีประสิทธิภาพและความเหมาะสมเป็นหลัก²⁵

2.4.1 ทรัพย์สินเพื่ออยู่อาศัยสำหรับครอบครัวเดี่ยว (Single-Family Residential Property)

การประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่ออยู่อาศัยสำหรับครอบครัวเดี่ยว รวมไปถึงคอนโดมิเนียมควรจะต้องใช้วิธีเปรียบเทียบราคาตลาด (Market Comparison Approach) ซึ่งเป็นวิธีที่ดีที่สุด เนื่องจากวิธีการนี้่าจะมีประสิทธิภาพและเหมาะสมที่สุด และโดยทั่วไปจะมีความแม่นยำกับทรัพย์สินที่มีลักษณะไม่ได้เป็นทรัพย์สินที่สามารถผลิตรายได้ อย่งไรก็ดี ในทางปฏิบัติก็อาจพิจารณา วิธี Cost Approach เป็นวิธีรอง (supplemental approach) ในกรณีที่ข้อมูลการซื้อขายนั้นไม่เพียงพอ ส่วนสำหรับวิธี Income Approach เป็นวิธีการที่ไม่เหมาะสมที่จะใช้ในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินครวละมากแปลงกับทรัพย์สินเพื่ออยู่อาศัยสำหรับครอบครัวเดี่ยว เพราะทรัพย์สินลักษณะนี้ส่วนใหญ่ไม่ได้ผลิตรายได้ เช่น การให้เช่า เป็นต้น

2.4.2 ทรัพย์สินเพื่ออยู่อาศัยสำหรับหลายครอบครัว (Multifamily Residential Property)

ทรัพย์สินเพื่ออยู่อาศัยสำหรับหลายครอบครัวนี้ หมายความว่าอาคารที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยสำหรับหลายครอบครัว โดยแบ่งเป็นหน่วยๆแยกจากกัน ซึ่งก็จะแบ่งแยกย่อยเป็นประเภทอาคารย่อยต่างๆอีกมากมาย เช่น

²⁴ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน, หน้า 192

²⁵ International Association of Assessing Officers, Standard on Mass Appraisal of Real Property, pp. 10-11.

หอพักนักศึกษา (Dormitory) อพาร์ทเมนท์ (Apartment) โดยวิธีเปรียบเทียบราคาตลาด และ วิธี Income Approach จะนิยมนำมาใช้กับสิ่งปลูกสร้างลักษณะนี้ เมื่อมีข้อมูลด้านการซื้อขาย และ ข้อมูลด้านรายได้ปรากฏอยู่ จะใช้วิธีเปรียบเทียบราคาตลาดเป็นหลัก ในทำนองเดียวกัน เมื่อไม่ปรากฏข้อมูลด้านการซื้อขาย และข้อมูลด้านรายได้ วิธี Cost Approach จะเป็นวิธีรองในการประเมินมูลค่า

2.4.3 ทรัพย์สินเพื่อการพาณิชย์หรือการอุตสาหกรรม (Commercial and Industrial Property)

หากทรัพย์สินเพื่อการพาณิชย์หรือการอุตสาหกรรมเป็นทรัพย์สินที่สามารถผลิตรายได้แล้วและมีข้อมูลด้านรายได้ที่น่าเชื่อถือและเพียงพอ การประเมินมูลค่าจะต้องพิจารณาวิธี Income Approach เป็นหลัก และเป็นวิธีการที่เหมาะสมที่สุดในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินดังกล่าว นอกจากนี้หากใช้ในการประเมินในเขตการควบคุมที่มีขนาดกว้าง (large jurisdiction) และมีข้อมูลด้านการซื้อขายที่เพียงพอ วิธีเปรียบเทียบราคาตลาดนั้นจะเป็นวิธีที่มีประสิทธิภาพ วิธีการประเมินที่กล่าวมานี้จึงเป็นวิธีที่เหมาะสมมากสำหรับทรัพย์สินที่มีความสามารถก่อให้เกิดรายได้ในตัวเอง เช่น โรงแรม ห้างสรรพสินค้า เป็นต้น อย่างไรก็ตาม หากข้อมูลด้านรายได้ และด้านการซื้อขายของทรัพย์สินดังกล่าวไม่เพียงพอ อาจจะนำวิธีประเมินมูลค่าด้วยวิธี Cost Approach มาใช้ ทั้งนี้ การประเมินมูลค่าด้วยวิธีต้นทุนนั้นมักจะต้องตรวจสอบโดยเปรียบเทียบกับข้อมูลด้านการซื้อขายด้วย นอกจากนี้ การประเมินยังจะต้องพิจารณาปัจจัยด้านต้นทุน มูลค่าของที่ดิน และค่าเสื่อมราคา ต้องมีความเป็นปัจจุบันในช่วงที่มีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินดังกล่าว

2.4.4 การประเมินมูลค่าที่ดินที่ไม่ได้ใช้ทำการเกษตร (Non-agricultural land)

ที่ดินที่ไม่ใช้ทำการเกษตรมักจะใช้วิธีเปรียบเทียบราคาตลาดในการประเมินที่ดินลักษณะดังกล่าว โดยการนำวิธีดังกล่าวมาใช้กับที่ดินเหล่านั้นต้องมีความเกี่ยวข้องกับการสะสมข้อมูลด้านการซื้อขาย, การแสดงข้อมูลการซื้อขายเปรียบเทียบบนแผนที่ประกอบการประเมินราคาที่ดิน, การเลือกหน่วยมาตรฐานที่ใช้ในการคำนวณมูลค่า (เช่น มูลค่าต่อไร่ ตารางวา หรือต่อแปลง)

2.4.5 ทรัพย์สินที่สร้างขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เฉพาะ (Special-Purpose Property)

ทรัพย์สินที่สร้างขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เฉพาะมักจะใช้วิธี Cost Approach เป็นวิธีที่เหมาะสมมากที่สุดสำหรับการประเมินมูลค่าทรัพย์สินลักษณะนี้ เนื่องจากลักษณะเฉพาะของทรัพย์สินดังกล่าวมักจะไม่ค่อยมีข้อมูลด้านการซื้อขาย หรือข้อมูลด้านรายได้ที่เพียงพอ

ตารางที่ 1 ตารางแสดงลำดับความมีประสิทธิภาพของวิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินทั้ง 3 วิธี ได้แก่ Cost Approach, Market Comparison Approach และ Income Approach ตามรูปแบบการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สิน²⁶

รูปแบบการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สิน	Cost Approach	Market Comparison Approach	Income Approach
บ้านอยู่อาศัยหลังเดียวของครอบครัวเดียว (Single-family residential)	2	1	3
บ้านอยู่อาศัยหลังเดียวของหลายครอบครัว (Multifamily residential)	3	1,2	1,2
ทรัพย์สินเชิงพาณิชย์ (Commercial Properties)	3	2	1
ทรัพย์สินเชิงอุตสาหกรรม (Industrial Properties)	1,2	3	1,2
ที่ดินที่ไม่ได้มีการทำการเกษตร (Non-agricultural land)	-	1	2
ทรัพย์สินที่สร้างขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เฉพาะ (Special-purpose)	1	2,3	2,3

จากตารางดังกล่าวจะเห็นได้ว่า ในการเลือกวิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินโดยพิจารณาจากรูปแบบการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินนั้นมีความสำคัญ เพราะแต่ละวิธีที่ใช้ในการประเมินนั้นต่างก็มีประสิทธิภาพและความเหมาะสมที่แตกต่างกันไปตามรูปแบบการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สิน

ผู้เขียนมีความเห็นว่า โครงสร้างการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในปัจจุบันจะนำราคาประเมินที่กรมธนารักษ์เป็นผู้ประเมินและกำหนดตามพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562 โดยจะนำมาใช้กับทั้งทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษีตามประเภทการใช้ประโยชน์ กล่าวคือ ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้อาศัย ใช้เพื่อเกษตรกรรมและที่ใช้ประโยชน์อื่นรวมทั้งเชิงพาณิชย์ และอุตสาหกรรม ซึ่งผู้เขียนมีข้อสังเกตดังนี้

²⁶ International Association of Assessing Officers, *Standard on Mass Appraisal of Real Property*, p. 11.

1. ทรัพย์สินที่ใช้ประโยชน์เพื่อการอยู่อาศัยซึ่งเป็นทรัพย์สินที่ไม่ได้ใช้ผลิตรายได้ และทรัพย์สินกลุ่มนี้ประกอบด้วยทั้งที่อยู่อาศัยทั้งเก่าและใหม่ จึงควรจะต้องใช้วิธีเปรียบเทียบราคาตลาด (Market Comparison Approach) มาใช้ประเมิน และไม่ควรรนำวิธีต้นทุน (Cost Approach) มาใช้ เนื่องจากผู้เสียหายที่อยู่อาศัยในบ้านหลังเก่าจะไม่สามารถพิสูจน์ต้นทุนการก่อสร้างบ้านได้
2. ทรัพย์สินที่ใช้ประโยชน์เพื่อเกษตรกรรมโดยหลักควรจะต้องใช้วิธีเปรียบเทียบราคาตลาด (Market Comparison Approach) และไม่ควรมพิจารณาวิธีพิจารณาจากรายได้ (Income Approach) เนื่องจากที่ดินเกษตรกรรมที่เกษตรกรใช้ประโยชน์ผลิตรายได้ได้ไม่มากเมื่อเทียบกับมูลค่าราคาตลาดของที่ดิน ดังนั้น ในกรณีของประเทศไทย การประเมินราคาเพื่อเสียหายของกลุ่มนี้จึงต้องพิจารณาด้วยความรอบคอบและมีข้อจำกัดอย่างมาก
3. ทรัพย์สินที่ใช้ประโยชน์อื่นรวมทั้งเชิงพาณิชย์หรืออุตสาหกรรม วิธีต้นทุน (Cost Approach) จะเป็นวิธีที่สะท้อนถึงมูลค่าที่แท้จริงของทรัพย์สินลักษณะดังกล่าวได้มีประสิทธิภาพน้อยที่สุด เนื่องจากการประเมินด้วยวิธีต้นทุนกับทรัพย์สินเชิงพาณิชย์ มีปัจจัยหลายด้านที่ต้องคำนึง เช่น ปัจจัยด้านต้นทุนของทรัพย์สิน และค่าเสื่อมราคาต้องมีความเป็นปัจจุบันในช่วงที่ประเมินมูลค่าด้วย เพราะวิธีต้นทุน เป็นวิธีประเมินที่ต้องอาศัยข้อมูลด้านต้นทุนที่ใช้ในการก่อสร้างที่มีความเป็นปัจจุบัน หากข้อมูลด้านต้นทุนที่ใช้ในการก่อสร้างไม่มีความเป็นปัจจุบันแล้ว การประเมินก็ไม่สามารถสะท้อนมูลค่าที่แท้จริงของทรัพย์สินได้ นอกจากนี้ การประเมินหามูลค่าทรัพย์สินด้วยวิธีรายได้ (Income Approach) จะเป็นวิธีการที่สะดวกกว่าวิธีต้นทุน และมีประสิทธิภาพมากกว่า เพราะทรัพย์สินที่ใช้ในด้านพาณิชย์กรรมส่วนใหญ่เป็นทรัพย์สินที่มีข้อมูลด้านรายได้ที่ออกเงยจากตัวทรัพย์สินที่มากเพียงพอ ดังนั้น การประเมินมูลค่าจึงควรมพิจารณาข้อมูลด้านรายได้ที่น่าเชื่อถือมากพอต่อการประเมินด้วยวิธีนี้

บทที่ 3

หลักการประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามกฎหมายไทย

3.1 กฎหมายที่เกี่ยวกับการประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินในอดีต

แต่เดิมก่อนที่พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จะบังคับใช้ ประเทศไทยมีพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 บังคับใช้มาก่อน (ในปัจจุบันได้ถูกยกเลิกแล้ว) โดยการกำหนดฐานภาษีตามกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้น จะประกอบด้วยหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(1) ทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษี

มาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ ได้แบ่งประเภทของทรัพย์สินออกเป็น 2 ประเภท

(1) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นฯ กับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นๆ

(2) ที่ดินซึ่งมิได้ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นฯ

“ที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นฯ” ตามความหมายแห่งมาตรานี้ หมายความว่า ที่ดินซึ่งปลูกสร้างโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นฯ และบริเวณต่อเนื่องกันซึ่งตามปกติใช้ไปด้วยกันกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นๆ

พิจารณาจากบทบัญญัติในมาตรานี้ สามารถจำแนกลักษณะของทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินออกเป็น 3 ประเภท²⁷ ได้แก่

1. โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น

ตามกฎหมายฉบับนี้ไม่ได้มีการบัญญัติคำจำกัดความไว้เป็นการเฉพาะ เพียงแต่ตามมาตรา 5 กำหนดว่า โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้าง ให้กินความถึงแพด้วย ส่วนที่ดิน ให้กินความถึง ทางน้ำ บ่อน้ำ สระน้ำฯลฯ

2. ที่ดินซึ่งปลูกสร้างโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น

มาตรา 6 กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีจากที่ดินซึ่งปลูกสร้างโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ซึ่งมีผลให้เป็นการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินรวมกันไปกับที่ดินเป็นที่ตั้งของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น

3. ที่ดินเป็นบริเวณต่อเนื่องกันกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น

²⁷ ศุภลักษณ์ พินิจวุฒล, คำอธิบายกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน, หน้า 40 และ 62

ในการพิจารณาลักษณะที่ดินที่เป็นบริเวณต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ตามมาตรา 6 ได้มีหนังสือกระทรวงมหาดไทย ที่ 190/2487 ลงวันที่ 11 พฤษภาคม พ.ศ. 2487 วางแนวทางการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน มีเป้าหมายในการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินประเภทโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น รวมถึงที่ดินเฉพาะที่ใช้ปลูกสร้างหรือส่วนของที่ดินต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่มีลักษณะต้องใช้ที่ดินนั้นควบคู่กัน

(2) ทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษี

บทบัญญัติมาตรา 6 ทวิ²⁸ มาตรา 9²⁹ และมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ ได้กำหนดทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษี

ในบทบัญญัติแห่งมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติฉบับนี้ได้บัญญัติว่า

โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งเจ้าของอยู่เอง หรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษาและซึ่งมิได้ใช้เป็นที่พักอาศัยหรือประกอบกิจการอุตสาหกรรม ท่านให้งดเว้นจากบทบัญญัติแห่งภาคนี้ตั้งแต่ พ.ศ. 2475 เป็นต้นไป

จะเห็นได้ว่าตามมาตรา 10 กำหนดให้โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะใช้เป็นที่อยู่อาศัย ไม่ได้มีวัตถุประสงค์ใช้โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างโดยมีวัตถุประสงค์เป็นที่ไว้สินค้าหรือประกอบอุตสาหกรรม จะได้รับการงดเว้นภาษี ส่วนโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ ที่ใช้ประกอบพาณิชย์กรรมหรือประกอบอุตสาหกรรมไม่อยู่ในข่ายที่ได้รับยกเว้น

²⁸ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 6 ทวิ บัญญัติว่า ให้รัฐมนตรีมีอำนาจยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินให้แก่รัฐวิสาหกิจ สำหรับพื้นที่ที่เป็นบริเวณต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่ใช้ประโยชน์โดยตรงของรัฐวิสาหกิจนั้นตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดได้

²⁹ มาตรา 9 บัญญัติว่า ทรัพย์สินดังต่อไปนี้ ท่านให้ยกเว้นจากบทบัญญัติแห่งภาคนี้

- (1) พระราชวังอันเป็นส่วนของแผ่นดิน
- (2) ทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะและทรัพย์สินของการรถไฟแห่งประเทศไทยที่ใช้ในกิจการของการรถไฟโดยตรง
- (3) ทรัพย์สินของโรงพยาบาลสาธารณะและโรงเรียนสาธารณะ ซึ่งกระทำการอันมิใช่เพื่อเป็นผลกำไรส่วนบุคคล และใช้เฉพาะในการรักษาพยาบาลและในการศึกษา
- (4) ทรัพย์สินซึ่งเป็นศาสนสมบัติอันใช้เฉพาะในศาสนกิจอย่างเดียว หรือเป็นที่อยู่ของสงฆ์
- (5) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งปิดไว้ตลอดปีและเจ้าของมิได้อยู่เองหรือให้ผู้อื่นอยู่ นอกจากคนเฝ้าในโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ หรือในที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกัน
- (6) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างของการเคหะแห่งชาติที่ผู้เช่าซื้ออาศัยอยู่เอง โดยมีได้ใช้เป็นที่พักอาศัยหรือประกอบอุตสาหกรรมหรือประกอบกิจการอื่นเพื่อหารายได้

(3) การประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อใช้ในการคำนวณภาษี

วิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินที่กฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินใช้ในการหาฐานภาษีเพื่อใช้ในการคำนวณประเมินภาษีต่อไปนั้น ได้มีการบัญญัติไว้ชัดเจนอยู่ในตัวพระราชบัญญัติ โดยบัญญัติอยู่ใน มาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ

ให้ผู้ประเมินชำระภาษีปีละครั้งตามค่ารายปีของทรัพย์สิน คือ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นกับที่ดิน ซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นนั้น ในอัตราร้อยละสิบสองครึ่งของค่ารายปี

เพื่อประโยชน์แห่งมาตรานี้ “ค่ารายปี” หมายความว่า จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ในปีหนึ่งๆ

ในกรณีที่ทรัพย์สินนั้นให้เช่าให้ถือว่าค่าเช่านั้นคือค่ารายปี แต่ถ้าเป็นกรณีที่มีเหตุอันสมควรที่ทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าค่าเช่านั้นมีใช้จำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เช่าได้ หรือเป็นกรณีที่หาค่าเช่าไม่ได้เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินดำเนินกิจการเองหรือด้วยเหตุประการอื่น ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินค่ารายปี โดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะ ที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

โดยมาตรา 8 นั้นมิได้กำหนดกระบวนการวิธีการประเมินและความหมายของค่ารายปีไว้อย่างชัดเจน จึงมีประเด็นว่า “ค่ารายปี” ตามความหมายในมาตรานี้มีความหมายเพียงใด ระหว่างเป็น “ราคาเช่า” กับ “มูลค่าของทรัพย์สิน”

สำหรับประเด็นดังกล่าวนี้ ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล ได้มีความเห็นอยู่ในหนังสือ “คำอธิบายกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน”³⁰ โดยเห็นว่า “...เมื่อพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาตรา 8 วรรคท้ายให้อำนาจฝ่ายบริหารในการกำหนดหลักเกณฑ์วิธีการโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา เป็นการกำหนดที่มุ่งประสงค์ให้ต้องนำวิธีการประเมินค่ารายปีตามหลักการประเมินราคาทรัพย์สินมาใช้ จึงต้องกำหนดหลักเกณฑ์การคิดคำนวณค่าภาษี โดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา เมื่อพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 เป็นบทบัญญัติที่ตราขึ้นเพื่อจัดเก็บทรัพย์สินระดับท้องถิ่น ตามหลักวิชาการเป็นการจัดเก็บโดยพิจารณา **มูลค่าของทรัพย์สิน** ย่อมต้องมีการประเมินราคาทรัพย์สินซึ่งตามหลักการสากลของการประเมินราคาออกเป็นการประเมินราคาตามหลัก Market Approach การประเมินราคาตามหลัก Cost Approach และการประเมินราคาตามหลัก Income Approach เมื่อ

³⁰ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน, หน้า 196 ถึง 197

บทบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินได้กำหนดให้ผู้รับประเมินต้องชำระภาษีปีละครั้งตามค่ารายปีของทรัพย์สิน...
 ย่อมหมายถึงการที่ต้องนำหลักการประเมินราคาทรัพย์สินแบบ *Income Approach* มาใช้ในการกำหนด “ค่า
 รายปีที่สมควรของทรัพย์สิน”...

จึงสรุปได้ว่า ค่ารายปี ตามมาตรา 8 นี้ไม่ใช่การนำค่าเช่ามาเป็นฐานในการคำนวณ แต่เป็นการหามูลค่า
 ของทรัพย์สินด้วยวิธี คิดจากรายได้ของทรัพย์สินซึ่งมีหลักเกณฑ์ว่า มูลค่าของทรัพย์สินควรเท่ากับมูลค่า
 ปัจจุบันของรายได้ที่คาดว่าจะได้รับจากการใช้ทรัพย์สินนั้นในอนาคต *Income Capitalization Approach*
 (ตามที่ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อ 2.3.3)

และตามที่ได้กล่าวมาแล้วถึงทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษีตามมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัตินี้ เป็น
 โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้อาศัย ส่วนโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไว้สินค้า หรือใช้ประกอบอุตสาหกรรม
 นั้นไม่อยู่ในข่ายที่ได้รับยกเว้น ซึ่งหมายถึงโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไว้สินค้า หรือใช้ประกอบอุตสาหกรรมนั้น
 ต้องถูกประเมินราคาทรัพย์สินตามหลัก *Income Approach* ซึ่งเป็นวิธีการประเมินที่เหมาะสมกับโรงเรือน
 หรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เพื่อการพาณิชย์หรืออุตสาหกรรมโดยเฉพาะอยู่แล้ว (ตามหัวข้อ 2.4.3)

3.2 กฎหมายที่เกี่ยวกับการประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในปัจจุบัน

3.2.1 พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

เมื่อพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้มีผลบังคับใช้นับตั้งแต่วันที่ 13 มีนาคม
 พ.ศ. 2562 อันมีผลเป็นการยกเลิกพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษี
 บำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 โดยหลักเกณฑ์ในการกำหนดฐานภาษีตามกฎหมายฉบับนี้จะมีความแตกต่างไปจาก
 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ ทั้งในเรื่องของทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี และวิธีการประเมินราคา
 ทรัพย์สินเพื่อใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยมีหลักเกณฑ์ดังนี้

(1) ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี

ทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษี ปรากฏในมาตรา 35 วรรคหนึ่ง ซึ่งได้กำหนดฐานภาษีเพื่อใช้ในการ
 คำนวณภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง โดยกฎหมายได้กำหนดแบ่ง
 ทรัพย์สินออกเป็น 3 ประเภท ได้แก่ **ที่ดิน สิ่งปลูกสร้างและสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด**

“ที่ดิน” หมายความว่า พื้นดิน และให้หมายความรวมถึงพื้นที่ที่เป็นภูเขาหรือที่มีน้ำด้วย

“สิ่งปลูกสร้าง” หมายความว่า โรงเรือน อาคาร ตึก หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ที่บุคคล อาจเข้าอยู่อาศัย หรือใช้สอยได้ หรือที่ใช้เป็นที่เก็บสินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรมหรือพาณิชย์กรรม และให้หมายความรวมถึงห้องชุดหรือแพที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยได้หรือที่มีไว้เพื่อหาผลประโยชน์ด้วย

“ห้องชุด” หมายความว่า ห้องชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุดที่ได้ออกหนังสือแสดงกรรมสิทธิ์ห้องชุดแล้ว

หากพิจารณาตามความหมายของสิ่งปลูกสร้าง ห้องชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุดก็รวมอยู่ในความหมายของสิ่งปลูกสร้างด้วย อย่างไรก็ตามคำวินิจฉัยของศาลฎีกาว่า “สิ่งปลูกสร้าง” ตามพระราชบัญญัตินี้มีเจตนารมณ์ที่ต่างออกไปจากนิยามของคำว่า “โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้าง” ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 (ถูกยกเลิก) โดยการพิจารณาคำว่าสิ่งปลูกสร้างนั้น ไม่รวมถึงเครื่องจักรซึ่งเป็นส่วนควบของโรงเรือน และ สำหรับสิ่งปลูกสร้างที่ยังสร้างไม่เสร็จ และยังไม่สามารถใช้ประโยชน์ได้ จะไม่ถือว่าเป็นสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัตินี้เช่นกัน³¹

โดยพระราชบัญญัตินี้จะมีการแยกประเภทของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างไปตามลักษณะการใช้ประโยชน์ โดยแต่ละรูปแบบการใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นจะมีอัตราการเสียภาษีที่ไม่เท่ากัน³² กล่าวคือ

1. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ด้านเกษตรกรรม จะถูกเก็บในอัตราต่ำสุดโดยเก็บไม่เกินร้อยละ 0.15 ของฐานภาษี
2. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ถูกเก็บในอัตราไม่เกินร้อยละ 0.3 ของฐานภาษี
3. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่น โดยไม่ได้ใช้ทั้งในด้านเกษตรกรรมหรือใช้เป็นที่อยู่อาศัย เช่น ใช้ใน ด้านพาณิชย์กรรม หรือ อุตสาหกรรม ให้ถูกเก็บในอัตราไม่เกินร้อยละ 1.2 ของฐานภาษี
4. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ จะถูกเก็บภาษีในอัตราสูงสุดเมื่อเทียบกับการใช้ประโยชน์รูปแบบอื่น โดยให้มีอัตราไม่เกินร้อยละ 1.2 ของฐานภาษีและจะเพิ่มขึ้นร้อยละ 0.3 ทุกๆ 3 ปี หากยังไม่มีการใช้ประโยชน์ในรูปแบบอื่น แต่จะเก็บภาษีในอัตราสูงสุดไม่เกินอัตราร้อยละ 3 ของฐานภาษี

จากการแยกอัตราการเสียภาษีตามรูปแบบการใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง จะเห็นได้ว่าการขยายทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีเพิ่มมากขึ้นจากทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีตาม พระราชบัญญัติ

³¹ กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น, คู่มือปฏิบัติงานตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562, หน้า 2

³² มาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

ภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ (ที่ถูกยกเลิก) เพราะในกฎหมายฉบับเก่านั้น โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยนั้น ไม่อยู่ในข่ายในบังคับที่ต้องเสียภาษี³³ จึงแสดงให้เห็นว่าพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ มีวัตถุประสงค์ที่จะขยายฐานภาษีให้กว้างมากยิ่งขึ้น อันส่งผลให้ลักษณะของทรัพย์สินที่จะต้องถูกประเมินราคานั้นมีมากยิ่งขึ้น จากกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินที่วางหลักให้ลักษณะของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้นจำกัดเพียง โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่มีได้มีไว้เพื่ออยู่อาศัย โดยใช้เป็นที่ไว้สินค้า หรือประกอบอุตสาหกรรม(ตามที่ได้กล่าวไว้แล้วในหัวข้อ 3.1 ในเรื่องของทรัพย์สินที่ไม่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษี)

โดยหลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่า ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างลักษณะใดเข้าลักษณะการใช้ประโยชน์ด้านเกษตรกรรม หรือใช้เป็นที่อยู่อาศัย กฎหมาย³⁴ ได้วางหลักให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมกันประกาศกำหนด

สำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในด้านเกษตรกรรมนั้น ประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม³⁵ ได้วางหลักเกณฑ์ว่า คำว่า “การประกอบเกษตรกรรมนั้น” ให้ยึดตามความหมายในระเบียบคณะกรรมการนโยบายและแผนพัฒนาการเกษตรและสหกรณ์ว่าด้วยการขึ้นทะเบียนเกษตรกร พ.ศ. 2560 (และที่แก้ไขเพิ่มเติม)³⁵

³³ มาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

³⁴ มาตรา 37 วรรคสองและวรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

³⁵ “**ประกอบกิจการเกษตร**” หมายถึง การปลูกพืช การเลี้ยงปศุสัตว์ การเพาะเลี้ยงสัตว์น้ำ การทำนาเกลือสมุทร การปลูกหม่อน การเลี้ยงไหม การเพาะเลี้ยงแมลงเศรษฐกิจและเกษตรอื่นๆ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อการบริโภค หรือจำหน่ายหรือใช้งานในฟาร์ม อย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่างรวมกัน ดังต่อไปนี้

- 1) การทำนาหรือทำไร่ อย่างใดอย่างหนึ่งหรือรวมกัน บนเนื้อที่ตั้งแต่หนึ่งไร่ขึ้นไป
- 2) การปลูกผัก หรือการปลูกไม้ดอกไม้ประดับ หรือ การเพาะเห็ด หรือการปลูกพืชอาหารสัตว์ อย่างใดอย่างหนึ่ง หรือรวมกัน บนเนื้อที่ตั้งแต่หนึ่งงานขึ้นไป
- 3) การปลูกไม้ผลไม่ยืนต้น หรือการปลูกสวนป่า หรือปลูกป่าเศรษฐกิจแบบสวนเฉพาะอย่างใด อย่างหนึ่ง หรือรวมกัน บนเนื้อที่ตั้งแต่หนึ่งไร่ และมีจำนวนต้นตั้งแต่สิบห้าต้นขึ้นไป
- 4) การปลูกไม้ผล หรือไม้ยืนต้นแบบสวนผสม อย่างใดอย่างหนึ่งหรือรวมกัน บนเนื้อที่ตั้งแต่หนึ่งไร่ และมีจำนวนต้นตั้งแต่สิบห้าต้นขึ้นไป
- 5) การเลี้ยงแมโคนมตั้งแต่หนึ่งตัวขึ้นไป
- 6) การเลี้ยงโค หรือกระบือ อย่างใดอย่างหนึ่งหรือรวมกัน ตั้งแต่สองตัวขึ้นไป
- 7) การเลี้ยงสุกร แพะ หรือแกะ อย่างใดอย่างหนึ่งหรือรวมกัน ตั้งแต่ห้าตัวขึ้นไป
- 8) การเลี้ยงสัตว์ปีก ตั้งแต่ห้าสิบตัวขึ้นไป
- 9) การเพาะเลี้ยงสัตว์น้ำ
- 10) การทำนาเกลือสมุทร บนเนื้อที่ตั้งแต่หนึ่งไร่ขึ้นไป
- 11) การปลูกหม่อน การเลี้ยงไหม อย่างใดอย่างหนึ่งหรือรวมกัน
- 12) การเพาะเลี้ยงแมลงเศรษฐกิจและเกษตรอื่นๆ หมายความว่า การเลี้ยงผึ้งพันธุ์ ผึ้งโพรง

ทั้งนี้ต้องมีวัตถุประสงค์เพื่อการบริโภค จำหน่าย หรือใช้งานในฟาร์ม แต่ไม่รวมถึงการทำการประมงและการทอดผ้า นอกจากนี้ตามประกาศฉบับนี้มีบัญชีแนบท้ายกำหนดอัตราขั้นต่ำของการประกอบการเกษตรต่อไร่ อัตราพื้นที่คอกหรือโรงเรือน อัตราการใช้ที่ดินหรือมีลักษณะการใช้ประโยชน์ตามที่ระบุไว้ในบัญชีแนบท้ายด้วย หากเข้าหลักเกณฑ์ตามประกาศนี้จึงจะถือว่าเป็น ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม

อีกทั้ง ตามประกาศดังกล่าวได้กำหนดให้ การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมให้หมายความรวมถึง ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในพื้นที่ต่อเนื่องที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมนั้นด้วย ซึ่งหากพื้นที่ต่อเนื่องนั้นทับซ้อนกับพื้นที่ต่อเนื่องตามประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ให้พื้นที่ทับซ้อนดังกล่าวเป็นการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม

ในกรณีของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยนั้น ตามประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ได้กำหนดหลักเกณฑ์ โดยได้ให้นิยามว่า “การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย” หมายถึง การใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการอยู่อาศัย รวมถึงที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างซึ่งใช้ประโยชน์ต่อเนื่องด้วย และหมายความรวมถึง ช่วงเวลาระหว่างการก่อสร้าง หรือปรับปรุงต่อเติมสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการอยู่อาศัยนั้นด้วย

ส่วนในการพิจารณาว่าที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างใดเข้าลักษณะเป็นที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ กฎหมายได้วางหลักให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ในกฎกระทรวง

โดยกฎกระทรวงกำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ พ.ศ. 2562 ได้วางแบ่งหลักเกณฑ์ในการพิจารณาออกเป็น 2 ข้อ ดังนี้

ข้อ 1 ได้วางหลักเกณฑ์กำหนดลักษณะที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า กล่าวคือ เป็นที่ดินที่โดยสภาพสามารถทำประโยชน์ได้ แต่ไม่มีการทำประโยชน์ในที่ดินนั้นตลอดปีที่ผ่านมา เว้นแต่การที่ไม่สามารถทำประโยชน์นั้นเนื่องจากมีเหตุธรรมชาติหรือเหตุพ้นวิสัย หรือเป็น สิ่งปลูกสร้างที่โดยสภาพสามารถทำประโยชน์ได้ แต่ถูกทิ้งร้างและไม่มีการทำประโยชน์ในสิ่งปลูกสร้างนั้นตลอดปีที่ผ่านมา

ชั้นโรง ครั่ง จิ้งหรีด ตัวงาคู ไล่เดือนดิน ชิวภันท์ และอื่นๆ ที่มีลักษณะเดียวกัน

13) ประกอบการเกษตร อย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่างรวมกัน นอกเหนือจากหลักเกณฑ์ที่กำหนดตาม 1) ถึง 12) และมีรายได้ตั้งแต่แปดพันบาทต่อปีขึ้นไป

ข้อ 2 ได้วางหลักเกณฑ์กำหนดลักษณะที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

(1) ที่ดินที่โดยสภาพสามารถทำประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม แต่มีการทำประโยชน์ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ตามประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม

(2) สิ่งปลูกสร้างที่ก่อสร้างหรือปรับปรุงเสร็จแล้วและโดยสภาพสามารถทำประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมหรือเป็นที่อยู่อาศัยหรือทำประโยชน์อื่นที่ไม่ใช่การทำประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมหรือเป็นที่อยู่อาศัย แต่ไม่มีการใช้ประโยชน์ตลอดปีที่ผ่านมา

นอกจากนี้กฎกระทรวงได้วางหลักเกณฑ์กำหนดลักษณะที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่เข้าลักษณะเป็นที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ โดยได้แก่ ที่ดินที่อยู่ระหว่างเตรียมการเพื่อทำประโยชน์ หรือสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ระหว่างการก่อสร้าง และ **ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ถูกรอนสิทธิในการทำประโยชน์โดยกฎหมาย หรือโดยคำสั่ง หรือคำพิพากษาของศาล**

(2) ทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษี

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้กำหนดรายละเอียดของทรัพย์สิน ที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไว้ในมาตรา 8 ดังนี้³⁶

1. ทรัพย์สินของรัฐหรือหน่วยงานของรัฐซึ่งใช้ในกิจการของรัฐหรือของหน่วยงานของรัฐ หรือ ในกิจการสาธารณะที่มีได้ใช้ผลประโยชน์ เช่น ที่ดินของมหาวิทยาลัยซึ่งได้รับการบริจาคแต่ยังมีได้ใช้ประโยชน์ในกิจการของมหาวิทยาลัย หรือที่ดินของการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยที่ยังมีได้ใช้ประโยชน์ในกิจการของหน่วยงาน เป็นต้น

2. ทรัพย์สินที่เป็นที่ทำการองค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษขององค์การ สหประชาชาติหรือองค์การระหว่างประเทศอื่น ซึ่งประเทศไทยมีข้อผูกพันที่ต้องยกเว้นภาษีให้ตามสนธิสัญญาหรือความตกลงอื่นใด เช่น ที่ดินและอาคารที่ทำการองค์การสหประชาชาติ เป็นต้น

3. ทรัพย์สินที่เป็นที่ทำการสถานทูตหรือสถานกงสุลของต่างประเทศ ซึ่งเป็นไปตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกัน เช่น ที่ดินและอาคารที่เป็นที่ตั้งของสถานทูตต่างๆ เป็นต้น

4. ทรัพย์สินของสภากาชาดไทย เช่น ที่ดินและอาคารของสถานเสาวภา เป็นต้น

³⁶ กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น, คู่มือปฏิบัติงานตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562, หน้า 7

5. ทรัพย์สินที่เป็นศาสนสมบัติไม่ว่าของศาสนาใดที่ใช้เฉพาะเพื่อการประกอบศาสนกิจ หรือ กิจการสาธารณะ หรือทรัพย์สินที่เป็นที่อยู่ของสงฆ์ นักพรต นักบวช หรือบาทหลวง ไม่ว่าศาสนาใด หรือทรัพย์สินที่เป็นศาลเจ้าที่มีได้ใช้หาผลประโยชน์ เช่น ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างภายในวัดซึ่งใช้ประกอบศาสนกิจ เป็นต้น

6. ทรัพย์สินที่ใช้เป็นสุสานสาธารณะหรือฌาปนสถานสาธารณะที่มีได้รับประโยชน์ตอบแทน เช่น ที่ฝังศพที่ไม่คิดค่าบริการ เป็นต้น

7. ทรัพย์สินที่เป็นของมูลนิธิหรือองค์การหรือสถานสาธารณกุศล ตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนด เฉพาะที่มีได้ใช้หาผลประโยชน์จึงจะได้รับการยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เช่น ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของมูลนิธิ หรือสมาคม ตามประกาศกระทรวงการคลังกำหนดให้ ทรัพย์สินของมูลนิธิหรือองค์การหรือสถานสาธารณกุศลตามประกาศกระทรวงการคลังว่าด้วย ภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มที่ออกตามความในมาตรา 47 (7) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะที่มีได้ใช้หาผลประโยชน์

8. ทรัพย์สินของเอกชนเฉพาะส่วนที่ได้ยินยอมให้ทางราชการจัดให้ใช้เพื่อสาธารณประโยชน์ ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนด เช่น ทรัพย์สินที่ประชาชนในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้ใช้ประโยชน์ร่วมกัน โดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นและเจ้าของทรัพย์สินร่วมกันจัดทำข้อตกลงให้ใช้ทรัพย์สินเพื่อสาธารณประโยชน์เป็นหนังสือลงลายมือชื่อทั้งสองฝ่าย และยินยอมให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใช้เพื่อสาธารณประโยชน์ตลอดทั้งปีภาษี รวมทั้งต้องปิดประกาศความยินยอมให้ใช้ทรัพย์สินเพื่อสาธารณะ ณ ที่ทำการขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นและในที่ซึ่งทรัพย์สินนี้ตั้งอยู่

9. ทรัพย์สินกลางที่มีไว้เพื่อใช้หรือเพื่อประโยชน์ร่วมกันสำหรับเจ้าของร่วมตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด เช่น สระว่ายน้ำ ห้องฟิตเนส และสวนสาธารณะในพื้นที่ส่วนกลางของอาคารชุด เป็นต้น

10. ที่ดินอันเป็นสาธารณูปโภคตามกฎหมายว่าด้วยการจัดสรรที่ดิน เช่น ถนน สวน หรือ สนามเด็กเล่น เป็นต้น

11. ที่ดินอันเป็นพื้นที่สาธารณูปโภคตามกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย เช่น ถนน ในเขตนิคมอุตสาหกรรม

12. ทรัพย์สินอื่นตามที่กำหนดในกฎกระทรวง³⁷ เช่น **ที่ดินที่มีกฎหมายห้ามมิให้ทำประโยชน์** ทั้งนี้ ตามความใน (10) แห่งกฎกระทรวงกำหนดทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ กำหนดให้ยกเว้น

³⁷ กฎกระทรวงกำหนดทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

(3) การประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อใช้ในการคำนวณภาษี

ตามที่มาตรา 35 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้วางหลักไว้ถึง ฐานภาษีที่จะนำมาใช้ในการคำนวณภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น ได้แก่ ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน ราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้าง และราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุด

ซึ่งหน่วยงานที่เข้ามาเกี่ยวข้องในการจัดทำราคาประเมินทุนทรัพย์นั้น มี 2 หน่วยงานด้วยกัน ได้แก่ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (อปท.) และกรมธนารักษ์ โดยการจัดทำราคาประเมินทุนทรัพย์ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น ในขณะนี้อาศัยราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน³⁸ แต่หากมีการประกาศบังคับใช้ บัญชีราคาประเมินทรัพย์สิน ตามพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562 ในการจัดทำราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน ราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้าง และราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุด ให้พิจารณาจากบัญชีราคาประเมินที่ดิน บัญชีราคาประเมินสิ่งปลูกสร้าง และบัญชีราคาประเมินห้องชุด ตามพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562 แทน³⁹

โดยหน่วยงานรัฐที่เป็นผู้รับผิดชอบหลักในการจัดทำราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน คือ “กองประเมินราคาทรัพย์สิน กรมธนารักษ์ สังกัดกระทรวงการคลัง”⁴⁰ ซึ่งการจัดทำราคาประเมินทุนทรัพย์นั้น ต้องเป็นไปตามระเบียบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ ว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการในการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์ เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม พ.ศ. 2535 นอกจากนี้ กรมธนารักษ์ยังมีหน้าที่เข้ามาควบคุมมาตรฐานในการประเมินราคาทรัพย์สินสำหรับการจัดทำบัญชีราคาประเมินทรัพย์สิน⁴¹ ตามพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินฯ ซึ่งอยู่ในอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐประจำจังหวัด ในการกำหนดราคาประเมินทรัพย์สินในเขตจังหวัดอีกด้วย อย่างไรก็ตามขณะนี้ยังมิได้มีการประกาศบังคับใช้บัญชีดังกล่าว จึงยังคงมีความ

³⁸ มาตรา 35 วรรคท้าย แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

³⁹ มาตรา 4 และมาตรา 34 ถึง มาตรา 35 และมาตรา 38 แห่งพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562

⁴⁰ กองประเมินราคาทรัพย์สิน กรมธนารักษ์. ภารกิจ/พันธกิจ [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://depassess.treasury.go.th/th/mission/> [10 พฤศจิกายน 2563]

⁴¹ กองมาตรฐานการประเมินราคาทรัพย์สิน ส่วนวิจัยและพัฒนามาตรฐานฯ กรมธนารักษ์, “บันทึก ข้อความ ที่ กค 0314/1 เรื่อง คู่มือการประเมินราคาสิ่งปลูกสร้างและแนวทางปฏิบัติในการกำหนดราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมิน พ.ศ.2563,” 14 พฤษภาคม 2563.

[ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://depa->

[assess.treasury.go.th/webupload/98x7753cd8b44db581e1f9e74207df5b42d/m_document/5195/39578/file_download/9ffc4b620a8300bf35d1954f7891679.pdf](https://depa-assess.treasury.go.th/webupload/98x7753cd8b44db581e1f9e74207df5b42d/m_document/5195/39578/file_download/9ffc4b620a8300bf35d1954f7891679.pdf) [23 กันยายน 2563]

จำเป็นต้องใช้ บัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน อยู่ก่อน

โดยให้กรมธนารักษ์หรือสำนักงานธนารักษ์พื้นที่ ส่งบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง หรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุดตามมาตรา 35 ให้แก่เขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่คณะอนุกรรมการประจำจังหวัดประกาศใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์⁴² และให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประกาศบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง หรือ สิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุดตามมาตรา 36 ด้วย โดยให้ประกาศไว้ก่อนวันที่ 1 กุมภาพันธ์ ของทุกปี และให้แสดงไว้ ณ สำนักงาน หรือที่ทำการขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และสถานที่อื่นใดที่ประชาชนเข้าถึงได้ หรือผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตทางเว็บไซต์ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เพื่อให้ประชาชนได้ตรวจสอบราคาประเมินทรัพย์สินของตน

เมื่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้รับบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์แล้ว ให้นำข้อมูลที่ได้จากบัญชีดังกล่าวนี้ มาพิจารณาประกอบกับข้อมูลเกี่ยวกับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตาม**บัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และบัญชีรายการห้องชุด** ที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้จากการสำรวจขนาด จำนวนของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง การใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และรายละเอียดอื่นที่จำเป็น เพื่อใช้ในการประเมินภาษีต่อไป โดยอาศัยอำนาจตาม หมวด 4 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ⁴³

โดยขั้นตอนของการสำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่อจัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มีดังนี้⁴⁴

1. ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนำข้อมูลรูปแปลงที่ดินไปจัดทำหรือปรับปรุงแผนที่แม่บท ในโปรแกรมประยุกต์ระบบสารสนเทศภูมิศาสตร์ (LTAX GIS) และนำข้อมูลเอกสารสิทธิที่ดินไปคัดลอกลงในแบบสำรวจเกี่ยวกับข้อมูลที่ดิน เพื่อนำไปใช้ประกอบการสำรวจ ข้อมูลที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง และห้องชุด
2. ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นศึกษารายละเอียดของข้อมูลรูปแปลงที่ดินและข้อมูลเอกสารสิทธิ์ เพื่อใช้เป็นข้อมูลตั้งต้นในการสำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในแต่ละแปลง และวางแผนในการสำรวจว่า จะเข้าสำรวจพื้นที่ใด รวมถึงศึกษาบัญชีราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง และห้องชุด รวมถึงบัญชี เทียบเคียงเพื่อศึกษาประเภทของสิ่งปลูกสร้างก่อนที่จะดำเนินการสำรวจ

⁴² มาตรา 36 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

⁴³ หมวด 4 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

มาตรา 26 เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอาจจัดให้มีการสำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เพื่อให้ทราบข้อมูลเกี่ยวกับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดไว้ในหมวดนี้

⁴⁴ กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น, คู่มือปฏิบัติงานตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562, หน้า 20-21

3. เครื่องมือที่ใช้ในการสำรวจ มีดังนี้

- 3.1 แผนที่แม่บทหรือรูปแปลงที่ดินที่ได้จากกรมที่ดิน
- 3.2 กรณีไม่มีรูปแปลงที่ดินให้ใช้ภาพถ่ายดาวเทียมประกอบการสำรวจ

เมื่อเจ้าพนักงานสำรวจดำเนินการสำรวจเสร็จสิ้นแล้ว องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องนำข้อมูลที่ได้มาจัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และบัญชีรายการห้องชุด โดยต้องมีรายละเอียดเกี่ยวกับ⁴⁵

1. ประเภทของทรัพย์สินอย่าง ที่ดิน ก็ต้องพิจารณาว่าเป็นที่ดินลักษณะใด เช่น เป็นโฉนด หรือ น.ส.3ก เป็นต้น สำหรับสิ่งปลูกสร้าง ต้องพิจารณาว่าเป็นสิ่งปลูกสร้างลักษณะใด ตามบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนสิ่งปลูกสร้าง ที่กรมธนารักษ์จัดส่งให้ หรือ บัญชีราคาประเมินสิ่งปลูกสร้าง (ถ้าหากมีการประกาศบังคับใช้แล้ว)
2. จำนวนของที่ดิน มีหน่วยเป็น ไร่ งาน วา และขนาดของสิ่งปลูกสร้าง มีหน่วยเป็นตารางเมตร
3. การใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เช่น ใช้ในด้านเกษตรกรรม หรือใช้เป็นที่อยู่อาศัย เป็นต้น
4. รายละเอียดอื่นที่จำเป็นแก่การประเมินภาษี

จากนั้นให้ประกาศบัญชีดังกล่าว ณ สำนักงานหรือที่ทำการขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หรือสถานที่อื่นด้วยตามที่เห็นสมควร ภายในเขตขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นเวลาไม่น้อยกว่าสามสิบวัน พร้อมทั้งให้จัดส่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับผู้เสียภาษีแต่ละรายตามประกาศบัญชีดังกล่าวให้ผู้เสียภาษีรายนั้นทราบด้วย

หลังจากที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีข้อมูลบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง หรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุดซึ่งได้รับมาจากกรมธนารักษ์ หรือสำนักงานธนารักษ์พื้นที่ และมีข้อมูลบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแล้ว องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องอาศัยข้อมูลดังกล่าวมาใช้ในการประกาศราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง อัตราภาษีที่จัดเก็บ และรายละเอียดอื่นที่จำเป็นในการจัดเก็บภาษีในแต่ละปี ณ สำนักงานหรือที่ทำการขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ก่อนวันที่ 1 กุมภาพันธ์ของปีนั้น ตามที่ได้วางหลักไว้ในมาตรา 39 แห่งพระราชบัญญัติ⁴⁶

โดยกฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการประกาศราคาประเมินทุนทรัพย์อัตราภาษี และรายละเอียดอื่นในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562⁴⁷ ออกตามความในมาตรา 6 วรรคหนึ่ง

⁴⁵ มาตรา 30 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

⁴⁶ มาตรา 39 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

⁴⁷ กฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการประกาศราคาประเมินทุนทรัพย์ อัตราภาษี และรายละเอียดอื่นในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

และมาตรา 39 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้วางหลักให้ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดทำประกาศราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง อัตราภาษี และรายละเอียดอื่นที่จำเป็นตามลักษณะการใช้ประโยชน์ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีแต่ละราย ตามแบบ ภ.ด.ส. ๑ และ ภ.ด.ส. ๒

อนึ่ง สำหรับกรณีของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์นั้น กล่าวคือเป็นกรณีที่ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ปรากฏอยู่ในบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ทางกรมธนารักษ์ หรือสำนักงานธนารักษ์พื้นที่จัดส่งให้ ดังนั้นการคำนวณมูลค่าให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดใน กฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการคำนวณมูลค่าที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ พ.ศ. 2562 ออกตามความในมาตรา 6 และมาตรา 35วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้ ซึ่งวางหลักการคำนวณมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุดเป็นแนวทางแก่พนักงานประเมินเอาไว้ ดังนี้

1. เรื่องการคำนวณมูลค่าที่ดิน⁴⁸

ให้พนักงานประเมิน ซึ่งเป็นเจ้าพนักงานท้องถิ่น แยกการพิจารณาที่ดินที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ ออกเป็น 2 แบบ คือ ที่ดินที่มีโฉนดที่ดินหรือหนังสือรับรองการทำประโยชน์ตาม น.ส. ๓ ก. และที่ดินที่มีหนังสือสำคัญแสดงกรรมสิทธิ์ที่ดินอื่น เช่น น.ส. ๓ หรือ น.ส. ๓ ข. โดยในการคำนวณมูลค่าที่ดินให้ใช้ราคาที่ดินตามบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินที่กรมธนารักษ์หรือสำนักงานธนารักษ์พื้นที่จัดส่งประกอบการพิจารณา ดังนี้

ประเภทของที่ดิน	วิธีการคำนวณมูลค่าที่ดิน
(1) ที่ดินที่มีโฉนดที่ดินหรือหนังสือรับรองการทำประโยชน์ตาม น.ส. ๓ ก.	ให้พนักงานประเมินเทียบเคียงราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินกับแปลงที่ดินใกล้เคียงที่มีสภาพคล้ายคลึงกัน และมีระยะความลึกของแปลงที่ดินใกล้เคียงกัน โดยตรวจสอบจากแผนที่ประกาศราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินเป็นฐานในการคำนวณภาษีของที่ดิน
(2) ที่ดินที่มีหนังสือสำคัญแสดงกรรมสิทธิ์ที่ดินอื่นนอกจาก (1) หรือที่ดินที่ไม่มีหนังสือสำคัญแสดงกรรมสิทธิ์ที่ดิน	ให้พนักงานประเมินใช้ราคาที่ดินตามบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินรายเขตปกครองที่กรมธนารักษ์หรือสำนักงานธนารักษ์พื้นที่จัดส่งให้เป็นฐานในการคำนวณภาษีของที่ดิน

⁴⁸ หมวด 1 กฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการคำนวณมูลค่าที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ พ.ศ. 2562

นอกจากประเด็นของที่ดินที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์แล้ว กฎกระทรวงฉบับดังกล่าวยังได้กำหนดลักษณะของที่ดิน ที่พนักงานประเมินต้องคำนวณมูลค่าที่ดินโดยมีเงื่อนไขพิเศษ ได้แก่ที่ดินที่มีลักษณะ ดังนี้

ลักษณะของที่ดิน	วิธีการคำนวณมูลค่าที่ดิน
ที่ดินที่มีสภาพเป็นบ่อลึกจากระดับพื้นดินเกิน 3 เมตร*	ให้คำนวณมูลค่าเป็นจำนวนร้อยละ 25 ของราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินตามบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินที่กรมธนารักษ์หรือสำนักงานธนารักษ์พื้นที่จัดส่งให้
ที่ดินที่มีแนวเขตเดินสายไฟฟ้าแรงสูงพาดผ่าน**	ให้คำนวณมูลค่าเป็นจำนวนร้อยละ 30 ของราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินที่กรมธนารักษ์หรือสำนักงานธนารักษ์พื้นที่จัดส่งให้

โดยในกรณีที่ดินที่มีลักษณะเป็นบ่อลึก หรือเป็นที่ดินที่มีแนวเขตสายไฟฟ้าแรงสูงพาดผ่านไม่ได้เต็มแปลงเนื้อที่ที่ดินทั้งหมด เป็นเพียงส่วนหนึ่งของแปลงที่ดิน ในการคำนวณมูลค่าที่ดินพนักงานประเมินต้องแยกการคำนวณมูลค่าที่ดินในส่วนแปลงที่ดินที่มีสภาพปกติ กับ แปลงที่ดินที่มีสภาพเป็นบ่อน้ำ หรือแนวเขตสายไฟฟ้าแรงสูง ค่ารวมแตกต่างกัน เมื่อได้มูลค่าที่ดินแต่ละส่วนเป็นเท่าใดค่อนนำมารวมกันเป็นมูลค่าที่ดินของทั้งแปลง⁴⁹

ดังนั้นในกรณีที่ดินที่มีสภาพดังกล่าวไม่เต็มแปลงเนื้อที่ที่ดินทั้งหมด ส่งผลให้เจ้าพนักงานท้องถิ่นจะต้องมีหน้าที่เข้าไปตรวจสอบรั้วขนาดของบ่อน้ำ และพื้นที่แนวเขตสายไฟฟ้าแรงสูง ตามขนาดพื้นที่จริง ซึ่งเป็นการเข้าไปสำรวจที่ดินเป็นกรณีพิเศษ แตกต่างจากการเข้าไปสำรวจเพื่อจัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างปกติ ที่จะเป็นการรั้วขนาดที่ดินเป็นโซนตามรูปแบบการใช้ประโยชน์เท่านั้น

* ทั้งนี้ ไม่รวมถึงทะเลสาบในหมู่บ้านจัดสรร ซึ่งได้กำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ตามสภาพไว้แล้ว

** หลักเกณฑ์ในการคำนวณพื้นที่ ที่ดินที่เป็นแนวเขตเสาไฟฟ้าแรงสูง ให้คำนวณพื้นที่ ดังนี้

- (1) ขนาดสายส่งไฟฟ้าแรงสูง 69 กิโลโวลต์ ให้วัดจากระยะกึ่งกลางเสาด้านละ 9.00 เมตร
- (2) ขนาดสายส่งไฟฟ้าแรงสูง 115 กิโลโวลต์ ให้วัดจากระยะกึ่งกลางเสาด้านละ 12.00 เมตร
- (3) ขนาดสายส่งไฟฟ้าแรงสูง 132 กิโลโวลต์ ให้วัดจากระยะกึ่งกลางเสาด้านละ 12.00 เมตร
- (4) ขนาดสายส่งไฟฟ้าแรงสูง 230 กิโลโวลต์ ให้วัดจากระยะกึ่งกลางเสาด้านละ 20.00 เมตร
- (5) ขนาดสายส่งไฟฟ้าแรงสูง 300 กิโลโวลต์ ให้วัดจากระยะกึ่งกลางเสาด้านละ 20.00 เมตร
- (6) ขนาดสายส่งไฟฟ้าแรงสูง 500 กิโลโวลต์ ให้วัดจากระยะกึ่งกลางเสาด้านละ 40.00 เมตร

⁴⁹ กรมธนารักษ์ กระทรวงการคลัง, “เรื่องหน้ารู้ บัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์,” คู่มือปฏิบัติงานสำหรับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น. (เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่)

2. เรื่องการคำนวณมูลค่าสิ่งปลูกสร้าง⁵⁰ จะแยกวิธีการคำนวณออกเป็น 2 กรณี คือ กรณีสิ่งปลูกสร้างที่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ และ กรณีสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์

สิ่งปลูกสร้างที่มีราคาประเมินทุนทรัพย์	วิธีการคำนวณมูลค่าสิ่งปลูกสร้าง
สิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ตรงกับประเภทสิ่งปลูกสร้างที่กำหนดในบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้าง	ให้พนักงานประเมินใช้ราคาสิ่งปลูกสร้างตามบัญชีดังกล่าวที่กรมธนารักษ์หรือสำนักงานธนารักษ์พื้นที่จัดส่งให้ เป็นฐานในการคำนวณภาษีของสิ่งปลูกสร้าง
สิ่งปลูกสร้างลักษณะพิเศษ	ให้พนักงานประเมินใช้บัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะพิเศษที่กรมธนารักษ์ได้จัดทำขึ้น เป็นฐานในการคำนวณภาษีของสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะพิเศษนั้น (อย่างไรก็ดีในขณะนี้กรมธนารักษ์ยังมิได้จัดทำบัญชีดังกล่าว)
สิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์	วิธีการคำนวณมูลค่าสิ่งปลูกสร้าง
สิ่งปลูกสร้างในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ไม่ตรงกับประเภทสิ่งปลูกสร้างที่กำหนดไว้ในบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้าง	ให้พนักงานประเมินเทียบเคียงราคาประเมินทุนทรัพย์ของสิ่งปลูกสร้างตามบัญชีเทียบเคียงสิ่งปลูกสร้างที่กรมธนารักษ์หรือสำนักงานธนารักษ์พื้นที่จัดส่งให้แทน
สิ่งปลูกสร้างที่ไม่ตรง และไม่สามารถเทียบเคียงบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ได้เลย	ให้พนักงานแจ้งไปยังผู้มีหน้าที่เสียภาษีนำส่งเอกสารหรือหลักฐานที่แสดงมูลค่าสิ่งปลูกสร้างเพื่อประกอบการพิจารณากำหนดราคาของสิ่งปลูกสร้างต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

3. การคำนวณมูลค่าสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด⁵¹

สำหรับการคำนวณมูลค่าห้องชุดนั้น ให้พนักงานประเมินใช้ราคาสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุดตามบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของห้องชุด เป็นฐานในการคำนวณภาษีของสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด

หมายเหตุ ในการปฏิบัติตามกฎกระทรวงดังกล่าวต้องคำนึงถึง กรณีที่บัญชีราคาประเมินทรัพย์สิน ตามพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562 ประกาศบังคับใช้ด้วย เพราะบัญชีดังกล่าวจะถูกนำมาเป็นเกณฑ์อ้างอิงหรือเป็นฐานในการจัดเก็บภาษีอากรแทนบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ตามประมวลกฎหมายที่ดิน ส่งผลให้พนักงานประเมินต้องนำบัญชีราคาประเมินทรัพย์สิน ตามพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินฯ มาพิจารณาประกอบการคำนวณหาราคาประเมินทุนทรัพย์ของทรัพย์สินตามกฎหมายกระทรวงนี้ แทนการใช้บัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ตามประมวลกฎหมายที่ดิน

⁵⁰ หมวด 2 กฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการคำนวณมูลค่าที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ พ.ศ. 2562

⁵¹ หมวด 3 กฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการคำนวณมูลค่าที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ พ.ศ. 2562

และภายหลังจากที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้จัดทำราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง และสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด ตามมาตรา 35 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯเป็นที่เรียบร้อยแล้ว ตามมาตรา 42 ได้วางหลักให้นำราคาประเมินทุนทรัพย์ดังกล่าวนี้มาเป็นฐานในการคำนวณภาษี

การคำนวณภาษี ให้ใช้ฐานภาษีของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างซึ่งคำนวณได้ตามมาตรา 35 หักด้วยมูลค่าของฐานภาษีที่ได้รับยกเว้นตามมาตรา 40⁵² หรือมาตรา 41⁵³ แล้วคูณด้วยอัตราภาษีตามมาตรา 37 ตามสัดส่วนที่กำหนดในมาตรา 38⁵⁴ ผลลัพธ์ที่ได้เป็นจำนวนภาษีที่ต้องเสีย

เพื่อประโยชน์ในการคำนวณจำนวนภาษีตามวรรคหนึ่ง กรณีที่ดินหลายแปลงซึ่งมีอาณาเขตติดต่อกันและเป็นของเจ้าของเดียวกัน ให้คำนวณมูลค่าที่ดินทั้งหมดรวมกันเป็นฐานภาษี

พิจารณาจากบทบัญญัติในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ประกอบกับกฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการคำนวณมูลค่าที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ พ.ศ. 2562 จะเห็นได้ว่าการดำเนินงานด้านการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน เพื่อใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น จะมีบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่กรมธนารักษ์หรือสำนักงานธนารักษ์พื้นที่ได้จัดทำขึ้นซึ่งเป็นราคาที่มาจากหน่วยงานส่วนกลางของรัฐเพื่อเป็นการลดการใช้ดุลยพินิจของเจ้าพนักงานท้องถิ่น⁵⁵ ซึ่งจะแตกต่างจากการหาคร่าวปีที่ใช้เป็นฐานภาษี ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ที่ให้ดุลยพินิจเจ้าพนักงานท้องถิ่นเป็นผู้ประเมิน

อย่างไรก็ดี แม้ว่าจะมีบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่กรมธนารักษ์หรือสำนักงานธนารักษ์พื้นที่ได้จัดทำขึ้น แต่ก็ยังคงมีสิ่งปลูกสร้างลักษณะอื่นที่กรมธนารักษ์ไม่ได้จัดทำบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์เอาไว้ ส่งผลให้เกิดสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์นั่นเอง ซึ่งเป็นช่องว่างที่ทำให้กฎหมายให้อำนาจพนักงานประเมินซึ่งเป็นเจ้าพนักงานท้องถิ่นและไม่ใช่มือเชี่ยวชาญด้านการประเมินทรัพย์สินโดยตรง ใช้ดุลยพินิจกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างโดยใช้บัญชีเทียบเคียงสิ่งปลูกสร้างเอง ยิ่งไปกว่านั้น หากเป็นกรณีที่สิ่งปลูกสร้างนั้นไม่สามารถเทียบเคียงกับบัญชีเทียบเคียงได้กฎหมายก็ให้อำนาจเจ้าพนักงานท้องถิ่นใช้ดุลยพินิจพิจารณากำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวได้เอง โดยให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีนำส่งเอกสารหรือหลักฐานแสดงมูลค่าประกอบการพิจารณา

⁵² มาตรา 40 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

⁵³ มาตรา 41 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

⁵⁴ มาตรา 38 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

⁵⁵ สำนักกฎหมาย สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา ปฏิบัติหน้าที่สำนักงานเลขาธิการสภานิติบัญญัติแห่งชาติ, “ส่วนที่ 2 ข้อมูลประกอบการพิจารณา ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ... ,” ใน เอกสารประกอบการพิจารณา ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ... (คณะรัฐมนตรีเป็นผู้เสนอ) บรรจุระเบียบวาระประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติ ครั้งที่ 23/2560, 31 มีนาคม 2560.

3.2.2 พระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562

ภายหลังจากที่พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้มีการประกาศบังคับใช้ ก็ได้มีการประกาศบังคับใช้พระราชบัญญัติการประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562 ซึ่งกฎหมายดังกล่าวนี้มีความมุ่งหมายให้การประเมินราคาทรัพย์สินและการจัดทำบัญชีราคาประเมินทรัพย์สิน เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ อันจะเป็นประโยชน์ในการนำไปใช้เป็นเกณฑ์อ้างอิงหรือเป็นฐานในการจัดเก็บภาษีอากรและค่าธรรมเนียมตามกฎหมายหรือเพื่อใช้ประโยชน์อย่างอื่นของหน่วยงานของรัฐ อีกทั้งในมาตรา 38 แห่งพระราชบัญญัตินี้ได้บัญญัติว่า

บรรดาบทบัญญัติแห่งกฎหมาย กฎ ระเบียบ ข้อบังคับ ประกาศ คำสั่งหรือ มติคณะรัฐมนตรีใดที่อ้างถึงราคาประเมินทุนทรัพย์ คณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ และ คณะอนุกรรมการประจำจังหวัด ตามประมวลกฎหมายที่ดิน ให้ถือว่าบทบัญญัติแห่งกฎหมาย กฎ ระเบียบ ข้อบังคับ ประกาศ คำสั่งหรือมติคณะรัฐมนตรีนั้นอ้างถึง ราคาประเมินทรัพย์สิน คณะกรรมการ และคณะอนุกรรมการประจำจังหวัด** ตามพระราชบัญญัตินี้*

หากพิจารณาจากบทบัญญัติดังกล่าว จะเห็นได้ว่ามาตรา 38 มีความมุ่งหมายที่จะให้ใช้ราคาประเมินทรัพย์สินตามพระราชบัญญัตินี้ แทนราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน และเนื่องจาก พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เป็นกฎหมายที่ได้อ้างถึงราคาประเมินทุนทรัพย์ตามประมวลกฎหมายที่ดินดังกล่าว ในการใช้อ้างอิงเป็นฐานภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง⁵⁶ ดังนั้นด้วยผลของมาตรา 38 แห่งพระราชบัญญัตินี้ จึงต้องถือว่าพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ อ้างถึงราคาประเมินทรัพย์สิน ตามพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562 ในการใช้อ้างอิงเป็นฐานในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

ดังนั้น หากมีการประกาศใช้บัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง หรือบัญชีราคาประเมินห้องชุด ตามพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินฯต่อไปในอนาคต บัญชีดังกล่าวนี้ก็จะนำมาใช้แทนบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน

* คณะกรรมการ หมายถึง คณะกรรมการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ

** คณะอนุกรรมการประจำจังหวัด หมายถึง คณะอนุกรรมการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐประจำจังหวัด

⁵⁶ มาตรา 35 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

ซึ่งหลักเกณฑ์วิธีการในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อกำหนดราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง และการจัดทำบัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ตามพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินนั้น ได้มีกฎกระทรวงการกำหนดราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง การจัดทำบัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง และแผนที่ประกอบการประเมินราคาที่ดิน พ.ศ. 2563⁵⁷ ซึ่งอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 4 วรรคหนึ่ง มาตรา 18 วรรคสอง และมาตรา 27(1) แห่งพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562 กำหนดหลักเกณฑ์วิธีการประเมินมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ไว้ดังนี้

1. การกำหนดราคาประเมินที่ดิน

การกำหนดราคาประเมินที่ดิน เพื่อจัดทำบัญชีราคาประเมินที่ดินของคณะกรรมการประจำจังหวัด จะแบ่งวิธีการประเมินออกเป็น 2 กรณี ได้แก่ กรณีมีข้อมูลราคาตลาดเพียงพอ กับ กรณีไม่มีข้อมูลราคาตลาดหรือมีแต่ไม่เพียงพอ ดังนี้

กรณีมีข้อมูลราคาตลาดเพียงพอ	กรณีไม่มีข้อมูลราคาตลาดหรือมีแต่ไม่เพียงพอ
ใช้วิธีเปรียบเทียบราคาตลาด (Market Comparison Approach)	ใช้วิธีรายได้ (Income Approach)

ทั้งนี้ ในกรณีที่ดินที่ทำการประเมินมีสิ่งปลูกสร้างอยู่ในแปลงที่ดิน การกำหนดราคาประเมินที่ดินให้หักราคาสิ่งปลูกสร้างออกก่อนกำหนดราคาประเมินที่ดินนั้น

2. การกำหนดราคาประเมินสิ่งปลูกสร้าง

การประเมินราคาสิ่งปลูกสร้าง จะแบ่งวิธีการประเมินไปตามตามลักษณะของสิ่งปลูกสร้าง ได้แก่ สิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะปกติทั่วไป และ สิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะพิเศษ ดังนี้

สิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะปกติทั่วไป	สิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะพิเศษ
ใช้วิธีต้นทุน (Cost Approach)	ใช้วิธีรายได้ (Income Approach) หรือ ใช้วิธีต้นทุน (Cost Approach) (แล้วแต่กรณี)

⁵⁷ กฎกระทรวงการกำหนดราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง การจัดทำบัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง และแผนที่ประกอบการประเมินราคาที่ดิน พ.ศ. 2563

สำหรับกรณีสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะทั่วไป

การประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อกำหนดราคาประเมินสิ่งปลูกสร้าง และจัดทำบัญชีราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างของคณะกรรมการประจำจังหวัด จะใช้วิธีต้นทุน (Cost Approach) ในการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน ซึ่งตามที่ได้กล่าวไว้แล้วในหัวข้อ 2.3.2 ว่าด้วยเรื่อง หลักการประเมินด้วยวิธีต้นทุน โดยวิธีนี้เป็นวิธีที่ผู้ประเมินต้องคำนวณหาราคาค่าก่อสร้างใหม่ หรือ มูลค่าต้นทุนทดแทนใหม่ โดยวิธีการคำนวณหาราคาค่าก่อสร้างใหม่ หรือมูลค่าต้นทุนทดแทนใหม่ กฎกระทรวงฉบับนี้กำหนดให้ใช้ คือ วิธีการประมาณราคาจากปริมาณงานวัสดุ และแรงงานต่อหน่วย

โดยจะให้คณะกรรมการประจำจังหวัดใช้วิธีนี้ในการคำนวณหาราคาค่าก่อสร้าง สำหรับสิ่งปลูกสร้างที่คณะกรรมการได้กำหนดแบบมาตรฐานสิ่งปลูกสร้างและแบบตารางปริมาณงานก่อสร้างไว้แล้ว โดยกำหนดหน่วยเป็นบาทต่อตารางเมตร

อย่างไรก็ดี กรณีสิ่งปลูกสร้างที่คณะกรรมการยังไม่ได้กำหนดแบบมาตรฐานสิ่งปลูกสร้างไว้ การหาราคาค่าก่อสร้างนั้นให้เปรียบเทียบเข้ากับบัญชีเทียบเคียงสิ่งปลูกสร้างตามที่คณะกรรมการกำหนด

เมื่อพิจารณาหลักเกณฑ์การคำนวณหาราคาค่าก่อสร้างใหม่ที่กฎกระทรวงฉบับนี้ใช้อยู่ นั้น จะเห็นได้ว่าเป็นหลักเกณฑ์เดียวกันกับที่ใช้ในการคำนวณหาราคาค่าก่อสร้าง เพื่อจัดทำบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนสิ่งปลูกสร้างตามประมวลกฎหมายที่ดิน โดยตามระเบียบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ ว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการในการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์ เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม พ.ศ. 2535 กำหนดให้ใช้ วิธีการประมาณราคาจากปริมาณงานวัสดุและแรงงานต่อหน่วย สำหรับสิ่งปลูกสร้างที่มีแบบมาตรฐานโรงเรือนสิ่งปลูกสร้าง โดยมีหน่วยเป็นบาทต่อตารางเมตรเช่นกัน

และสำหรับกรณีสิ่งปลูกสร้างประเภทอื่นที่ไม่มีแบบมาตรฐานโรงเรือนสิ่งปลูกสร้าง จึงทำให้เป็นสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีอยู่ในบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนสิ่งปลูกสร้าง หรือที่เรียกว่า สิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ ซึ่งการหาราคาค่าก่อสร้างสำหรับสิ่งปลูกสร้างดังกล่าว นั้น มีกฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการคำนวณมูลค่าที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ พ.ศ. 2562 วางหลักให้พนักงานประเมินเทียบเคียงราคาประเมินทุนทรัพย์ของสิ่งปลูกสร้างตามบัญชีเทียบเคียงสิ่งปลูกสร้างที่กรมธนารักษ์หรือสำนักงานธนารักษ์พื้นที่จัดส่งให้เช่นเดียวกัน

จากนั้นเมื่อได้ราคาค่าก่อสร้างใหม่ หรือมูลค่าต้นทุนทดแทนใหม่มาแล้ว ก็ให้นำมาหักกับอัตราค่าเสื่อมราคาส่งปลุกสร้าง* ก็จะได้ราคาประเมินสิ่งปลุกสร้าง ซึ่งเป็นมูลค่าปัจจุบันของสิ่งปลุกสร้างนั่นเอง

สำหรับกรณีสิ่งปลุกสร้างที่มีลักษณะพิเศษ**

ในการกำหนดราคาประเมินสิ่งปลุกสร้างที่มีลักษณะพิเศษ เพื่อจัดทำบัญชีราคาประเมินสิ่งปลุกสร้างลักษณะพิเศษของคณะกรรมการประจำจังหวัด จะแบ่งวิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินออกเป็น 2 กรณี ได้แก่ กรณีมีข้อมูลรายได้เพียงพอ และกรณีไม่มีข้อมูลรายได้หรือมีแต่ไม่เพียงพอที่จะใช้ประเมินราคาได้ ดังนี้

สิ่งปลุกสร้างที่มีลักษณะพิเศษ	วิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน
กรณีมีข้อมูลรายได้เพียงพอ	ใช้วิธีรายได้ (Income Approach) โดยต้องแสดงข้อมูลดังต่อไปนี้ย้อนหลังห้าปี (1) งบการเงินของกิจการ (2) รายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (3) หมายเหตุประกอบงบการเงิน
กรณีไม่มีข้อมูลรายได้หรือมีแต่ไม่เพียงพอที่จะใช้ประเมินราคาได้	ใช้วิธีต้นทุน (Cost Approach) โดยต้องมีข้อมูลดังต่อไปนี้ประกอบด้วย (1) มูลค่าสิ่งปลุกสร้างที่มีลักษณะคล้ายคลึงหรือเทียบเคียงกันได้ต่อหนึ่งหน่วย หรือ (2) ราคาวัสดุก่อสร้างต่อหนึ่งหน่วย ค่าจ้างแรงงานต่อหนึ่งหน่วย และค่าใช้จ่าย

ข้อสังเกต ในการประเมินมูลค่าสิ่งปลุกสร้างที่มีลักษณะพิเศษที่มีข้อมูลด้านรายได้เพียงพอนั้น กฎกระทรวงกำหนดให้ใช้วิธีรายได้ โดยกำหนดให้ต้องนำข้อมูลด้านงบการเงินของกิจการย้อนหลังถึงห้าปี มาเป็นข้อมูลประกอบการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาตามหลักการของ วิธีรายได้ (Income Approach) ในหัวข้อ 2.3.3 ที่กำหนดว่ามูลค่าของทรัพย์สินต้องเท่ากับ “มูลค่าของรายได้ทั้งหมดที่คาดว่าจะได้รับจากการใช้ทรัพย์สินในอนาคตและคำนวณกลับมาเป็นมูลค่าปัจจุบัน” ดังนั้นข้อมูลที่สำคัญที่ต้องมีประกอบการประเมินด้วยวิธีรายได้ คือ ข้อมูลของรายได้ที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตจากทรัพย์สินเป็นหลัก ซึ่งโดยปกติการหาข้อมูลดังกล่าว ในทางปฏิบัติผู้ประเมินราคาจะพิจารณาจากรายได้ในอดีตและรายได้ปัจจุบันที่

* ขณะนี้คณะกรรมการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐยังมิได้มีการออกระเบียบกำหนดอัตราค่าเสื่อมราคา จึงต้องใช้ตารางกำหนดอัตราค่าเสื่อมราคาตามระเบียบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ ว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการในการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์ เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม พ.ศ. 2535 ไปก่อน ตามบทเฉพาะกาล มาตรา 36 แห่งพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562

** คณะกรรมการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ เป็นผู้กำหนดประเภทของสิ่งปลุกสร้างที่มีลักษณะพิเศษ

ทรัพย์สินสามารถผลิตได้มาประเมินรายได้สุทธิในอนาคต แต่เมื่อพิจารณาจากกฎกระทรวงดังกล่าว ได้วางหลักเกณฑ์ในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินด้วยวิธีรายได้ แต่ให้พิจารณาจากข้อมูลด้านงบการเงินของกิจการในอดีตย้อนหลังถึงห้าปีเป็นหลัก ซึ่งไม่ใช่การพิจารณาข้อมูลของรายได้ที่คาดว่าจะได้รับจากทรัพย์สินเป็นหลัก

กรณีของสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุดนั้น

ในการกำหนดราคาประเมินห้องชุด และการจัดทำบัญชีราคาประเมินห้องชุด ได้มีกฎกระทรวงกำหนดราคาประเมินห้องชุดและการจัดทำบัญชีราคาประเมินห้องชุด พ.ศ. 2563 วางหลักเกณฑ์เอาไว้⁵⁸ โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 4 วรรคหนึ่ง มาตรา 27 (1) มาตรา 28 วรรคสอง และมาตรา 30 แห่งพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562

ซึ่งในกฎกระทรวงนี้ แบ่งวิธีการในการกำหนดราคาประเมินห้องชุด ออกเป็น 2 กรณี ได้แก่

1. กรณีที่มีข้อมูลราคาตลาดของห้องชุดในอาคารชุดนั้นที่จะประเมิน
2. กรณีที่ไม่มีข้อมูลราคาตลาด หรือมีแต่ไม่เพียงพอ

กรณีที่มีข้อมูลราคาตลาด	กรณีไม่มีข้อมูลราคาตลาด หรือมีแต่ไม่เพียงพอ
ให้ใช้ข้อมูลราคาตลาดของห้องชุดในอาคารชุดนั้นกำหนดราคาประเมินห้องชุด	ให้ใช้วิธีการอย่างหนึ่งอย่างใด หรือหลายวิธีการประกอบกันดังต่อไปนี้ 1. วิธีเปรียบเทียบราคาตลาด 2. วิธีรายได้ 3. วิธีต้นทุน โดยให้ใช้วิธีที่ 1. เป็นอย่างแรก แต่ถ้าใช้ไม่ได้ให้ใช้วิธีที่ 2. และ 3. ตามลำดับ

เนื่องจากบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ยังมีการใช้เป็นเกณฑ์อ้างอิงเพื่อใช้เป็นฐานภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างอยู่ ดังนั้นจึงมีความจำเป็นที่จะต้องศึกษาเปรียบเทียบวิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินตามระเบียบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ ว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการในการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์ เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม พ.ศ. 2535 กับวิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน เพื่อจัดทำบัญชีราคาประเมินทรัพย์สิน ตามพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สิน ฯ โดยเปรียบเทียบออกมาได้ตามตาราง ดังนี้

⁵⁸ กฎกระทรวงกำหนดราคาประเมินห้องชุดและการจัดทำบัญชีราคาประเมินห้องชุด พ.ศ. 2563

ตารางที่ 2 ตารางแสดงวิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อจัดทำบัญชีราคาประเมินทรัพย์สินเปรียบเทียบกับ วิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อจัดทำบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม⁵⁹

ประเภทของทรัพย์สิน	วิธีการที่ใช้ประเมินมูลค่าทรัพย์สิน เพื่อจัดทำบัญชีราคาประเมินทรัพย์สิน (ยังไม่ประกาศบังคับใช้)	วิธีการที่ใช้ประเมินมูลค่าทรัพย์สิน เพื่อจัดทำบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ (บังคับใช้อยู่ในปัจจุบัน)
สิ่งปลูกสร้าง	1. ใช้วิธีต้นทุน (กรณีสิ่งปลูกสร้างปกติทั่วไป) 2. ใช้วิธีรายได้ / ใช้วิธีต้นทุน (กรณีสิ่งปลูกสร้างลักษณะพิเศษ)	ใช้วิธีต้นทุนวิธีเดียว
ที่ดิน	1. ใช้วิธีเปรียบเทียบราคาตลาด / 2. ใช้วิธีรายได้ (กรณีข้อมูลราคาตลาดไม่เพียงพอ)	ใช้วิธีเปรียบเทียบราคาตลาดวิธีเดียว
ห้องชุด	1. ในกรณีมีข้อมูลราคาตลาด ให้ใช้ข้อมูลราคาตลาดของห้องชุดในอาคารชุดนั้นกำหนดราคาประเมินห้องชุด 2. ในกรณีไม่มีข้อมูลราคาตลาดหรือมีแต่ไม่เพียงพอ ให้ใช้ ให้ใช้วิธีเปรียบเทียบราคาตลาด, วิธีรายได้ หรือวิธีต้นทุน อย่างหนึ่งอย่างใดหรือหลายวิธีประกอบกัน	1. ใช้วิธีเปรียบเทียบราคาตลาด (กรณีที่มีข้อมูลราคาซื้อขายห้องชุดในอาคารชุดที่มีลักษณะ คล้ายคลึงกัน และ ตั้งอยู่บริเวณใกล้เคียงกัน) 2. ใช้วิธีรายได้ (กรณีที่มีข้อมูลค่าเช่าห้องชุดในอาคารชุดที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน และตั้งอยู่บริเวณใกล้เคียงกัน) 3. ใช้วิธีต้นทุน (กรณีข้อมูลในข้อ 1. และ 2. ไม่เพียงพอหรือไม่สามารถเปรียบเทียบได้)

จากตารางเปรียบเทียบจะเห็นว่าวิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อจัดทำบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามระเบียบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการในการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์ฯ สอดคล้องกันกับ วิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อจัดทำบัญชีราคาประเมินที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐฯ ซึ่งเป็นบัญชีที่จะนำมาใช้เป็นเกณฑ์อ้างอิงแทนบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ต่อไป แต่เนื่องจากยังไม่มี การประกาศบังคับใช้บัญชีดังกล่าว จึงต้องใช้บัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ไปก่อน โดยอาศัยอำนาจตามบทเฉพาะกาล มาตรา 34 แห่งพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินฯ

⁵⁹ ระเบียบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ ว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการในการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์ เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม พ.ศ. 2535

โดยจากตารางจะเห็นได้ว่าการประเมินราคาที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินฯ มีวิธีการประเมินที่หลากหลายเพิ่มขึ้น โดยการกำหนดให้ใช้วิธีรายได้ หรือใช้วิธีต้นทุน กับสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะพิเศษ แทนการใช้วิธีต้นทุนแต่เพียงวิธีเดียว หรืออย่างในกรณีของการประเมินราคาที่ดิน ซึ่งจากเดิมตามระเบียบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการในการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์ฯ ที่กำหนดให้ใช้วิธีเปรียบเทียบราคาตลาดเพียงวิธีเดียว ก็ได้มีการเพิ่มการประเมินมูลค่าที่ดินโดยใช้วิธีรายได้เพิ่มขึ้นมาอีกทางเลือกหนึ่ง สำหรับกรณีที่ข้อมูลด้านราคาตลาดของที่ดินไม่เพียงพอ

อย่างไรก็ดี แม้ว่าการประเมินราคาที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินฯ จะได้กำหนดวิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพิ่มขึ้น แต่ก็ได้มีการกำหนดวิธีการประเมินไปตามลักษณะการใช้ประโยชน์ของทรัพย์สินแต่อย่างใด เช่น ในกรณีของสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะทั่วไปนั้นกฎหมายยังคงกำหนดให้ใช้วิธีต้นทุน กับสิ่งปลูกสร้างทุกประเภทโดยไม่พิจารณาถึงลักษณะของการใช้ประโยชน์ของทรัพย์สินว่าเป็นทรัพย์สินที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย หรือใช้ในด้านพาณิชยกรรม หรือในด้านอื่นๆ เช่นเดียวกันกับวิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน ตามระเบียบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการในการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์ฯ นั้น ก็ได้มีการแบ่งวิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินตามลักษณะการใช้ประโยชน์ของทรัพย์สินเช่นกัน

สำหรับการประเมินมูลค่าห้องชุดนั้น จะเห็นได้ว่าวิธีการที่ใช้ในการประเมินมูลค่าห้องชุด เพื่อจัดทำบัญชีราคาประเมินห้องชุด ตามพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินฯ มีความสอดคล้องกับวิธีการที่ใช้ในการจัดทำบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุด ตามตามระเบียบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการในการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์ฯ อย่างไรก็ตาม เนื่องจากยังมีได้มีการประกาศบังคับใช้บัญชีราคาประเมินห้องชุด ตามพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินฯ จึงยังต้องใช้บัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุดไปก่อน โดยอาศัยอำนาจตามบทเฉพาะกาล มาตรา 35 แห่งพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินฯ

3.3 บัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรียนสิ่งปลูกสร้าง

ในขณะนี้ยังไม่มีประกาศบังคับใช้บัญชีราคาประเมินสิ่งปลูกสร้าง และบัญชีราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะพิเศษ ตามพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562 แต่ได้มีการใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ จากบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรียนสิ่งปลูกสร้าง เพื่อให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ใช้เป็นเกณฑ์อ้างอิงหรือใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างอยู่ในปัจจุบัน

ซึ่งตามที่ได้กล่าวไว้แล้วในตารางที่ 2 ว่าการจัดทำบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรียนสิ่งปลูกสร้าง และการจัดทำบัญชีราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างปกติทั่วไป ตามพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินฯ มีมาตรฐานการประเมินด้วยวิธีต้นทุน (Cost Approach) เหมือนกัน โดยใช้วิธีดังกล่าวกับสิ่งปลูกสร้างทุกรูปแบบ โดยไม่พิจารณาถึงลักษณะการใช้ประโยชน์ และไม่ว่าจะจะเป็นบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรียนสิ่งปลูกสร้าง หรือ บัญชีราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างก็ตาม ต่างมีแบบมาตรฐานประเภทสิ่งปลูกสร้าง* ที่ใช้กำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างเหมือนกัน โดยได้กำหนดแบบมาตรฐานไว้รวมทั้งสิ้น 5 ประเภท 36 แบบ ดังนี้⁶⁰

- ประเภทบ้านเดี่ยว จำนวน 1 แบบ
- ประเภทบ้านแถว (ทาวน์เฮาส์) จำนวน 1 แบบ
- ประเภทห้องแถว จำนวน 1 แบบ
- ประเภทตึกแถว จำนวน 1 แบบ
- ประเภทสิ่งปลูกสร้างอื่นๆ จำนวน 32 แบบ

ลำดับรหัสที่	ประเภทสิ่งปลูกสร้าง
100	ประเภทบ้านเดี่ยว
200	ประเภทบ้านแถว(ทาวน์เฮาส์)
300	ประเภทห้องแถว
400	ประเภทตึกแถว
500	ประเภทสิ่งปลูกสร้างอื่นๆ

*แบบมาตรฐานสิ่งปลูกสร้าง หมายถึง แบบแปลนสิ่งปลูกสร้างที่เป็นตัวแทนของประเภทสิ่งปลูกสร้างตามลักษณะและรูปแบบของอาคาร เพื่อใช้ในการจัดทำบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรียนสิ่งปลูกสร้าง และบัญชีราคาประเมินสิ่งปลูกสร้าง

⁶⁰ กองมาตรฐานการประเมินราคาทรัพย์สิน ส่วนวิจัยและพัฒนามาตรฐานฯ กรมธนารักษ์, “บันทึก ข้อความ ที่ กค 0314/1 เรื่อง คู่มือการประเมินราคาสิ่งปลูกสร้างและแนวทางปฏิบัติในการกำหนดราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมิน พ.ศ.2563,” 14 พฤษภาคม 2563. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: https://dep-assess.treasury.go.th/webupload/98x7753cd8b44db581e1f9e74207df5b42d/m_document/5195/39578/file_download/9ffcd4b620a8300bf35d1954f7891679.pdf [23 กันยายน 2563]

501	คลังสินค้า พื้นที่ไม่เกิน 300 ตารางเมตร
502	คลังสินค้า พื้นที่เกินกว่า 300 ตารางเมตรขึ้นไป
504	โรงจอดรถ
505	สถานศึกษา
506/1	โรงแรม ความสูงไม่เกิน 5 ชั้น
506/2	โรงแรม ความสูงเกินกว่า 5 ชั้นขึ้นไป
507	โรงแรมหรู
508	สถานพยาบาล
509/1	สำนักงาน ความสูงไม่เกิน 5 ชั้น
509/2	สำนักงาน ความสูงเกินกว่า 5 ชั้นขึ้นไป
510	ภัตตาคาร
511/1	ห้างสรรพสินค้า
511/2	อาคารพาณิชย์ประเภทค้าปลีกค้าส่ง
512	สถานีบริการน้ำมันเชื้อเพลิง
513	โรงงาน
514	ตลาด พื้นที่ไม่เกิน 1,000 ตารางเมตร
515	ตลาด พื้นที่เกินกว่า 1,000 ตารางเมตรขึ้นไป
516	อาคารพาณิชย์ ประเภทโฮมออฟฟิศ
518	โรงงานซ่อมรถยนต์
519	อาคารจอดรถ
520/1	อาคารอยู่อาศัยรวม ความสูงไม่เกิน 5 ชั้น
520/2	อาคารอยู่อาศัยรวม ความสูงเกินกว่า 5 ชั้นขึ้นไป
522	อาคารพาณิชย์ ประเภทโชว์รูมรถยนต์
523	ห้องน้ำรวม
524	สระว่ายน้ำ
525	ลานกีฬาอเนกประสงค์
526	ลานคอนกรีต
527	ท่าเทียบเรือ
528	โรงเลี้ยงสัตว์
529	รั้วคอนกรีต
530	รั้วลวดถัก
531	ป้ายโฆษณา

โดยในบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงงานสิ่งปลูกสร้าง หรือบัญชีราคาประเมินสิ่งปลูกสร้าง ตามพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินฯ จะมีราคาค่าก่อสร้างต่อตารางเมตรตามประเภทสิ่งปลูกสร้าง

แต่ละประเภท (ซึ่งเป็นมูลค่าต้นทุนทดแทนใหม่ที่ได้จากวิธีการประมาณราคาจากปริมาณงานวัสดุและแรงงานต่อหน่วย)

ซึ่งราคาค่าก่อสร้างต่อตารางเมตรนี้เองคือข้อมูลมูลค่าสิ่งปลูกสร้าง ที่กรมธนารักษ์ หรือ สำนักงานธนารักษ์พื้นที่ ต้องส่งให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใช้ เพื่อพิจารณาประกอบประเภทลักษณะของสิ่งปลูกสร้างตามบัญชีรายการสิ่งปลูกสร้าง (ภ.ค.ส.๓)

หลังจากที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้ราคาค่าก่อสร้างต่อตารางเมตร ตามบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรียนสิ่งปลูกสร้าง หรือบัญชีราคาประเมินสิ่งปลูกสร้าง ตามพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินฯ มาแล้ว เพื่อเป็นการหามูลค่าปัจจุบันของสิ่งปลูกสร้าง จึงต้องมีการหักค่าเสื่อมราคาไปตามอายุการใช้งานของสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งหลักเกณฑ์ในการหักค่าเสื่อมราคานั้น ตามระเบียบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ ว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการในการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์ เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม พ.ศ. 2535 ได้กำหนดไว้ดังนี้

1. โรงเรียนสิ่งปลูกสร้างที่เป็นตึก ให้หักค่าเสื่อมปีที่ 1 ถึงปีที่ 10 ร้อยละ 1 ต่อปี ปีที่ 11 ถึงปีที่ 42 ร้อยละ 2 ต่อปี และตั้งแต่ ปีที่ 43 เป็นต้นไปให้หักค่าเสื่อมร้อยละ 76 ตลอดอายุการใช้งานของโรงเรียนสิ่งปลูกสร้างนั้น

2. โรงเรียนสิ่งปลูกสร้างที่เป็นตึกครึ่งไม้ ให้หักค่าเสื่อมปีที่ 1 ถึงปีที่ 5 ร้อยละ 2 ต่อปี ปีที่ 6 ถึง ปีที่ 15 ร้อยละ 4 ต่อปี ปีที่ 16 ถึงปีที่ 21 ร้อยละ 5 ต่อปี และตั้งแต่ปีที่ 22 เป็นต้นไป ให้หักค่าเสื่อมร้อยละ 85 ตลอดอายุการใช้งานของโรงเรียนสิ่งปลูกสร้างนั้น

3. โรงเรียนสิ่งปลูกสร้างที่เป็นไม้ให้หักค่าเสื่อมปีที่ 1 ถึงปีที่ 5 ร้อยละ 3 ต่อปี ปีที่ 6 ถึงปีที่ 15 ร้อยละ 5 ต่อปี ปีที่ 16 ถึงปีที่ 18 ร้อยละ 7 ต่อปี และตั้งแต่ปีที่ 19 เป็นต้นไป ให้หักค่าเสื่อมร้อยละ 93 ตลอดอายุการใช้งานของโรงเรียนสิ่งปลูกสร้างนั้น

ทั้งนี้ หากต่อไปมีการประกาศบังคับใช้บัญชีราคาประเมินสิ่งปลูกสร้าง ตามพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินฯ แต่ยังไม่มีการประกาศกำหนดอัตราค่าเสื่อมราคาสิ่งปลูกสร้างออกมา เช่นนี้ต้องใช้ตารางกำหนดอัตราค่าเสื่อมราคา ตามระเบียบตามระเบียบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการในการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์ฯ ต่อไปก่อน โดยอาศัยอำนาจตามบทเฉพาะกาลมาตรา 36 แห่งพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินฯ

ในการจัดทำบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนสิ่งปลูกสร้างนั้นจะมีคำนิยามประกอบบัญชีอยู่ เพื่อให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เช่น เจ้าพนักงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นซึ่งเป็นผู้ดำเนินการสำรวจที่ดิน และสิ่งปลูกสร้างเพื่อจัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง จะได้ดำเนินการสำรวจสิ่งปลูกสร้างและปรับเข้ากับประเภทสิ่งปลูกสร้างตามบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของกรมธนารักษ์ เช่น ประเภทบ้านเดี่ยว บ้านแถว(ทาวน์เฮ้าส์) ห้องแถว ตึกแถว

ตัวอย่างของคำนิยามประกอบบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนสิ่งปลูกสร้างรอบบัญชี พ.ศ. 2559 – 2562 ของกรมธนารักษ์⁶² เช่น

รหัส: 100 ประเภทโรงเรือนสิ่งปลูกสร้าง: บ้านเดี่ยว คำนิยามตามบัญชีฯ: สิ่งปลูกสร้างหรืออาคารที่ก่อสร้างเพื่อการอยู่อาศัยเป็นหลังเดียวโดยไม่มีโครงสร้างหลักติดต่อกับอาคารอื่น และให้หมายความรวมถึง บ้านพักอาศัยไม้ชั้นเดียว บ้านพักอาศัยไม้สองชั้น บ้านพักอาศัยไม้ชั้นเดียวใต้ถุนสูง บ้านทรงไทยไม้ชั้นเดียวใต้ถุนสูง บ้านพักอาศัยครึ่งตึกครึ่งไม้สองชั้น บ้านทรงไทยครึ่งตึกครึ่งไม้สองชั้น บ้านพักอาศัยตึกชั้นเดียว บ้านพักอาศัยตึกสองชั้น บ้านพักอาศัยแฝดตึกชั้นเดียว บ้านพักอาศัยแฝดตึกสองชั้น และบ้านพักอาศัยแฝดตึกสามชั้น

3.3.1 การใช้บัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนสิ่งปลูกสร้าง

เนื่องจากสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น มีทั้งสิ่งปลูกสร้างที่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ และสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ ตามบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนสิ่งปลูกสร้าง ดังนั้นเพื่อช่วยให้พนักงานประเมินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น สามารถนำบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนสิ่งปลูกสร้างไปใช้เป็นเกณฑ์อ้างอิง หรือเป็นฐานในการจัดเก็บภาษีอากรกับสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในเขตท้องถิ่น กรมส่งเสริมการปกครองส่วนท้องถิ่นจึงได้กำหนดขั้นตอนในการใช้บัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ ไว้ดังนี้⁶³

1. ตรวจสอบประเภทของสิ่งปลูกสร้างตามบัญชีรายการสิ่งปลูกสร้าง (ภ.ด.ส. ๓) ที่จะทำการประเมิน
2. กรณีที่สิ่งปลูกสร้างตรงกับประเภทสิ่งปลูกสร้างที่กำหนดไว้ในบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนสิ่งปลูกสร้าง หรือบัญชีราคาประเมินสิ่งปลูกสร้าง ตามพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินฯ ให้ใช้ราคาประเมินตามบัญชีดังกล่าว นั้น ที่กรมธนารักษ์จัดส่งให้

⁶² กรมส่งเสริมการปกครองส่วนท้องถิ่น, คู่มือปฏิบัติงานตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562, หน้า 24-27

⁶³ กองมาตรฐานการประเมินราคาทรัพย์สิน กรมธนารักษ์, คู่มือการประเมินราคาสิ่งปลูกสร้างและแนวทางปฏิบัติในการกำหนดราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมิน, หน้า 5-2

3. กรณีที่สิ่งปลูกสร้างไม่ตรงกับประเภทสิ่งปลูกสร้างที่กำหนดไว้ในบัญชี ให้ตรวจสอบประเภทของสิ่งปลูกสร้างกับรายการเทียบเคียงสิ่งปลูกสร้าง

4. เมื่อทราบประเภทสิ่งปลูกสร้างที่สามารถเทียบเคียงได้ให้ใช้ราคาประเมินตามบัญชีในข้อ 2.

ภาพที่ 2 ตัวอย่างบัญชีเปรียบเทียบโรงเรือนสิ่งปลูกสร้างของกรมธนารักษ์⁶⁴

รหัส	ประเภทโรงเรือนสิ่งปลูกสร้าง	สิ่งปลูกสร้างอื่นๆ ที่สามารถเทียบเคียงได้
๕๐๘	สถานพยาบาล	
๕๐๘/๑	สำนักงาน ความสูงไม่เกิน ๕ ชั้น	
๕๐๘/๒	สำนักงาน ความสูงเกินกว่า ๕ ชั้นขึ้นไป	
๕๑๐	ภัตตาคาร	๑) สวนอาหาร/ร้านอาหาร (ส่วนที่เป็นอาคาร) ๒) สถานบันเทิง เช่น โรงเบียร์เยอรมัน ตะวันแดง โรงเหล้าสงจันทร์ ซ็อคโกแลตวิลส์ ๓) อาคารสนามโคร์ฟกอล์ฟ ๔) อาคารสโมสร ๕) ร้านกาแฟ/คาเฟ่ ที่เป็นอาคารเดี่ยว เช่น Amazon Starbuck KFC MacDonalad
๕๑๑/๑	ห้างสรรพสินค้า	ศูนย์การค้า เช่น community mall, Avenue, The walk
๕๑๑/๒	อาคารพาณิชย์กรรมประเภทค้าปลีกค้าส่ง	๑) ร้านจำหน่ายของฝาก ๒) ศูนย์จำหน่ายสินค้าพื้นเมือง ๓) Outlet เช่น Paliu เขาใหญ่
๕๑๒	สถานีบริการน้ำมันเชื้อเพลิง	สถานีบริการแก๊ส เช่น LPG , NGV
๕๑๓	โรงงาน	๑) โรงบ่มยาง โรงบ่มใบชา โรงสีข้าว ๒) ครีวการบับ ๓) โรงเผาถ่าน โรงเผาขยะ โรงคัดแยกขยะ ๔) โรงน้ำแข็ง ๕) โรงฆ่าสัตว์ ๖) โรงผลิตขนมจีน
๕๑๔	ตลาด พื้นที่ไม่เกิน ๑,๐๐๐ ตารางเมตร	๑) ศูนย์อาหารในบับน้ำมัน
๕๑๕	ตลาด พื้นที่เกินกว่า ๑,๐๐๐ ตารางเมตร ขึ้นไป	๒) ร้านอาหารที่ไม่มีผนัง ๓) ตลาดนัด (มีหลังคาคลุม ไม่มีแผงขายสินค้า) เช่น ตลาดนัดสินค้าเกษตร ตลาดนัดสินค้ามือสอง ฯลฯ
๕๑๖	อาคารพาณิชย์ ประเภทโฮมออฟฟิศ	
๕๑๘	โรงงานซ่อมรถยนต์	๑) อู่สถานตรวจสภาพรถยนต์ ๒) คาร์แคร์ ๓) ร้านประดับยนต์ ๔) ศูนย์ซ่อมรถยนต์หรือรถจักรยานยนต์ (ไม่มีโชว์รูม) ๕) ร้านยางรถยนต์
๕๑๙	อาคารจอดรถ	

⁶⁴ กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น, คู่มือปฏิบัติงานตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562, หน้า 30

สำหรับกรณีประเภทสิ่งปลูกสร้างที่ไม่ตรงกับประเภทสิ่งปลูกสร้างที่กำหนดไว้ในบัญชีและไม่สามารถเทียบเคียงตามบัญชีเทียบเคียงโรงเรียนสิ่งปลูกสร้างที่กรมธนารักษ์จัดทำขึ้น ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นดำเนินการตามที่ได้วางหลักไว้ใน หมวด 2 แห่งกฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการคำนวณมูลค่าที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ พ.ศ. 2562 โดยให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีภาระที่จะต้องนำส่งเอกสารหรือหลักฐานที่แสดงมูลค่าสิ่งปลูกสร้างเพื่อประกอบการพิจารณากำหนดราคาของสิ่งปลูกสร้างต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

ภาพที่ 3 บัญชีสิ่งปลูกสร้างที่ไม่สามารถเทียบเคียงได้จากบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรียน
สิ่งปลูกสร้างของกรมธนารักษ์⁶⁵

บัญชีสิ่งปลูกสร้างที่ไม่สามารถเทียบเคียงได้ จากบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรียนสิ่งปลูกสร้างของกรมธนารักษ์		
ลำดับ	ประเภทสิ่งปลูกสร้าง	หมายเหตุ
๑	โรงไฟฟ้า	
๒	โรงแยกก๊าซ	
๓	สถานีผลิตไฟฟ้าพลังงานแสงอาทิตย์	
๔	สถานีผลิตไฟฟ้าพลังงานลม	
๕	สนามบิน	
๖	หอบังคับการบิน	
๗	โรงซ่อมเครื่องบิน	
๘	สถานีรับส่งสัญญาณภาคพื้นดิน	
๙	โรงกลั่นน้ำมัน	
๑๐	บ่อขุดเจาะน้ำมัน	
๑๑	แท่นขุดเจาะน้ำมัน	
๑๒	ถังเก็บน้ำมันเชื้อเพลิง	
๑๓	ทางด่วนยกระดับ	
๑๔	สะพาน	สะพานส่วนบุคคล
๑๕	เขื่อน	
๑๖	อควาเรียม	
๑๗	สถานีรถไฟ	
๑๘	สนามม้า	
๑๙	สนามแข่งรถ	
๒๐	ท่าเรือขนส่งสินค้าขนาดใหญ่	ท่าเรือแหลมฉบัง, ท่าเรือสงขลา
๒๑	ศูนย์แสดงสินค้าขนาดใหญ่	ศูนย์ประชุมแห่งชาติสิริกิติ์, ศูนย์วัฒนธรรมแห่งชาติ, อิมแพคอารีน่า, ไบเทคบางนา

⁶⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 32

แม้ว่าตามกฎหมายกระทรวงฯ จะวางหลักให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีภาระที่จะต้องนำเสนอเอกสารหรือหลักฐานที่แสดงมูลค่าสิ่งปลูกสร้างเพื่อประกอบการพิจารณากำหนดราคาของสิ่งปลูกสร้างต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น แต่ได้มีหลักเกณฑ์เพิ่มเติมขึ้นมาเนื่องจากบทบัญญัติในกฎหมายกระทรวง โดยในคู่มือปฏิบัติงานตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562⁶⁶ ได้กำหนดให้กรณีสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ และไม่สามารถเทียบเคียงตามบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรียนสิ่งปลูกสร้าง ให้ดำเนินการดังนี้

1. ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีแจ้งบัญชีแสดงมูลค่าสิ่งปลูกสร้างและแบบแสดงปริมาณวัสดุและแรงงานที่ใช้ในการก่อสร้างให้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเมินราคาสิ่งปลูกสร้างนั้น หรือ จ้างผู้ประเมินราคาตามบัญชีรายชื่อที่กระทรวงการคลังประกาศกำหนด เป็นผู้ประเมินราคาสิ่งปลูกสร้างประเภทนั้นๆ และใช้ราคาประเมินดังกล่าวเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีเป็นผู้ออกค่าใช้จ่าย ทั้งนี้ ให้ดำเนินการให้แล้วเสร็จภายใน 60 วัน นับจากวันที่ได้รับแจ้งเป็นหนังสือจากผู้บริหารท้องถิ่น

2. หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ส่งมูลค่าสิ่งปลูกสร้าง ให้ใช้ราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างลักษณะพิเศษโดยเทียบเคียงจากสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน เพื่อประโยชน์ในการประเมินภาษีในปีนั้นไปพลางก่อน แล้วให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจ้างผู้ประเมินราคาตามบัญชีรายชื่อที่กระทรวงการคลังประกาศกำหนดมาดำเนินการโดยให้ผู้เสียภาษีเป็นผู้ออกค่าใช้จ่าย

3. หากมูลค่าสิ่งปลูกสร้างตามข้อ 1 ไม่เป็นที่ยอมรับขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจ้างผู้ประเมินราคาตามบัญชีรายชื่อที่กระทรวงการคลังประกาศกำหนดรายอื่นมาดำเนินการ โดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้ออกค่าใช้จ่าย

ข้อสังเกต ในการหาข้อมูลหรือหลักฐานที่แสดงมูลค่าสิ่งปลูกสร้าง เพื่อประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างตามมาตรฐานด้วยวิธีต้นทุน หากเป็นสิ่งปลูกสร้างที่สร้างเสร็จใหม่ การรวบรวมข้อมูลจากผู้ก่อสร้างเกี่ยวกับข้อมูลด้านราคาวัสดุก่อสร้าง ค่าแรงงาน ต้นทุนการออกแบบรวมไปถึงค่าใช้จ่ายในการดำเนินการก่อสร้างนั้นจะไม่ว่างมากนักในการสืบหาข้อมูล แต่จะเป็นการยากสำหรับสิ่งปลูกสร้างที่ปลูกสร้างมานานแล้ว ในการไปหาข้อมูลดังกล่าวจากผู้รับเหมาก่อสร้าง และหากไม่สามารถหาข้อมูลดังกล่าวมาให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องรับภาระค่าใช้จ่ายจ้างผู้ประเมินราคาประเมินราคาสิ่งปลูกสร้างเอง ซึ่งแตกต่างจากกรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีในกรณีสิ่งปลูกสร้างปกติ ที่กรมธนารักษ์ได้จัดทำบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์

⁶⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 45

สิ่งปลูกสร้างมาใช้ในการคำนวณ หรือใช้ในการเทียบเคียงได้เลย โดยหากมีภาระค่าใช้จ่ายการหามูลค่าสิ่งปลูกสร้างแต่อย่างใดไม่

3.3.2 การคำนวณหาราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้าง

ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนำข้อมูลสิ่งปลูกสร้างที่สำรวจได้ตามบัญชีรายการสิ่งปลูกสร้าง (ภ.ด.ส. ๓) และข้อมูลตามบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้าง บัญชีเทียบเคียงราคาประเมินทุนทรัพย์ โรงเรือนสิ่งปลูกสร้างที่ได้รับจากกรมธนารักษ์ มาจัดทำบัญชีราคาประเมินทุนทรัพย์ โดยมีขั้นตอนในการคำนวณราคาประเมินทุนทรัพย์ของสิ่งปลูกสร้าง ดังนี้

สูตรการคำนวณมูลค่าสิ่งปลูกสร้างตามมาตรฐานการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างด้วยวิธีต้นทุน⁶⁷

$$\text{มูลค่าปัจจุบันของสิ่งปลูกสร้าง} = (\text{พื้นที่อาคารทั้งหมด} \times \text{ราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างต่อตารางเมตร}) - \text{ค่าเสื่อมสิ่งปลูกสร้าง}$$

มูลค่าปัจจุบันของสิ่งปลูกสร้าง หมายถึง มูลค่าสิ่งปลูกสร้างที่หักค่าเสื่อมราคา

พื้นที่อาคารทั้งหมด หมายถึง พื้นที่ใช้สอยทั้งหมดของสิ่งปลูกสร้าง หน่วยเป็นตารางเมตร

ราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างต่อตารางเมตร หมายถึง ราคาตามบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนสิ่งปลูกสร้าง

ค่าเสื่อมสิ่งปลูกสร้าง หมายถึง ค่าเสื่อมอันเนื่องมาจากอายุการใช้งานก่อสร้างของสิ่งปลูกสร้าง โดยคิดหักเป็นร้อยละต่อปีตามตารางกำหนดอัตราร้อยละของค่าเสื่อมสิ่งปลูกสร้าง

โดยในส่วน of พื้นที่อาคารทั้งหมดนั้นให้พิจารณาตามแบบรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (ภ.ด.ส. ๓) ซึ่งจัดทำขึ้นมาจากเจ้าพนักงานสำรวจของฝ่ายองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่จะต้องดำเนินการสำรวจขนาดของสิ่งปลูกสร้าง สำหรับการใช้จ่ายประโยชน์ในที่ดินโดยการรังวัดขนาดพื้นที่ เช่น ที่ดินที่ใช้ทำการเกษตรมีก็ตารางวา ที่ดินที่ใช้เพื่ออยู่อาศัยมีก็ตารางวา เป็นต้น

อนึ่ง องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นยังได้กำหนดแนวทางขึ้นมาเองในการวัดขนาดพื้นที่สิ่งปลูกสร้างบางประเภท โดยกำหนดให้ สิ่งปลูกสร้างที่เป็น สถานีบริการน้ำมัน อุโมงค์รถ และตลาด (ซึ่งล้วนแต่เป็นสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในด้านพาณิชย์กรรม) ให้วัดขนาดพื้นที่ ตามแนวหลังคา เพื่อเป็นข้อมูลไปประกอบการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างด้วยวิธีต้นทุน

⁶⁷ กองมาตรฐานการประเมินราคาทรัพย์สิน กรมธนารักษ์, คู่มือการประเมินราคาสิ่งปลูกสร้างและแนวทางปฏิบัติในการกำหนดราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมิน, หน้า 4-8

ตัวอย่างการคำนวณราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้าง

(กรณีเป็นกรณีสิ่งปลูกสร้างปกติที่สามารถใช้ราคาประเมินตามบัญชีกำหนดฯได้)

บ้านเดี่ยว มีพื้นที่ใช้สอย 376 ตารางเมตร อายุการใช้งาน 20 ปี บัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ประเภทบ้านเดี่ยว ราคาประเมินตารางเมตรละ 7,500 (ตัวเลขสมมติ) และตารางหักค่าเสื่อมฯ ประเภทตึกกำหนดอัตราค่าเสื่อมของอาคารที่มีอายุ 20 ปี ที่ร้อยละ 30 มูลค่าคงเหลือร้อยละ 70

สามารถคำนวณราคาประเมินทุนทรัพย์ของโรงเรือสิ่งปลูกสร้าง ได้ดังนี้

$$\begin{aligned} &= \text{พื้นที่ใช้สอยทั้งหมด} \times \text{ราคาประเมินต่อตารางเมตร} \times (100 - \text{ค่าเสื่อม}) \\ &= 376 \times 7,500 \times 70\% \\ &= 1,975,000 \text{ บาท} \end{aligned}$$

ดังนั้นบ้านเดี่ยวหลังนี้จึงมีราคาประเมินทุนทรัพย์เท่ากับ 1,975,000 บาท

จากนั้นให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประกาศราคาประเมินทุนทรัพย์ของสิ่งปลูกสร้างในแบบราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้าง(ภ.ด.ส. ๑)⁶⁸ อีกทั้งประกาศอัตราภาษีที่จัดเก็บ และรายละเอียดอื่นที่จำเป็นตามหลักเกณฑ์ในมาตรา 39 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ ซึ่งได้กล่าวไว้แล้วในหัวข้อ 3.2 (3) เรื่องการประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อใช้ในการคำนวณภาษี

3.4 บัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุด

ในการคำนวณหาฐานภาษีเพื่อใช้ในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง สำหรับสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุดนั้น พนักงานประเมินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ต้องใช้ราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด ตามบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของห้องชุด หรือบัญชีราคาประเมินห้องชุด ตามพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562 (ยังไม่ประกาศใช้) ทั้งนี้ ตามที่ได้กล่าวไปแล้วในตารางที่ 2 ขั้นตอนในการจัดทำบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุด ตามระเบียบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ฯ ได้กำหนดให้ในการประเมินมูลค่าห้องชุดให้ใช้วิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน ทั้ง 3 วิธี ได้แก่ วิธีเปรียบเทียบราคาตลาด วิธีรายได้ และวิธีต้นทุน พิจารณาประกอบกัน แต่ในทางปฏิบัติของพนักงานประเมิน จะใช้วิธีเปรียบเทียบราคาตลาด เป็นมาตรฐานในการประเมินมูลค่าห้องชุดเป็นหลัก⁶⁹

⁶⁸ แบบ ภ.ด.ส. ๑ ทายกฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการประกาศราคาประเมินทุนทรัพย์ อัตราภาษี และรายละเอียดอื่นในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

⁶⁹ สำนักประเมินราคาทรัพย์สิน กรมธนารักษ์, คู่มือการปฏิบัติงานของกรมธนารักษ์ เรื่องการประเมินราคาทุนทรัพย์ห้องชุด, (2553), หน้า 4-1.

3.4.1 การใช้บัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุด

โดยปกติแล้วกรมธนารักษ์ จะเป็นผู้จัดทำบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุดเป็นรายอาคารชุด ทุกๆอาคารชุด ดังนั้นในแต่ละอาคารชุด จึงมีราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุดตามบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ทุกชั้น ทำให้พนักงานประเมินสามารถอ้างอิงราคาประเมินทุนทรัพย์จากบัญชีดังกล่าวเป็นราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุดได้เลย อย่างไรก็ตาม ก็จะมีกรณีที่ราคาประเมินทุนทรัพย์ตามบัญชีไม่ครอบคลุมถึงห้องชุดอื่นๆ ในชั้นเดียวกันของอาคารชุด ส่งผลทำให้เกิดห้องชุดที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ ซึ่งในกรณีดังกล่าวนี้ ให้พนักงานประเมินเทียบเคียงราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุดที่มีลักษณะการใช้ประโยชน์ประเภทเดียวกัน ในชั้นเดียวกันของอาคารชุดนั้นเป็นฐานในการคำนวณภาษี⁷⁰

3.4.2 การคำนวณหาราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุด

ในการหาราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุดเพื่อนำมาใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น พนักงานประเมินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องนำข้อมูลจากบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุด มาพิจารณาประกอบข้อมูลขนาดพื้นที่ของห้องชุดที่ได้จากการสำรวจตามบัญชีรายการห้องชุด (ภ.ด.ส. ๔) โดยคู่มือปฏิบัติงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นกำหนดหลักเกณฑ์ในการคำนวณ ไว้ดังนี้⁷¹

1. ให้ตรวจสอบชื่ออาคารชุดและชั้นที่ตั้งห้องชุดตามบัญชีรายการห้องชุดให้ตรงกับบัญชีราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุด เพื่อให้ทราบราคาประเมินตารางเมตรละเท่าใด
2. นำพื้นที่รวมของทรัพย์ส่วนบุคคล (ตารางเมตร) x ราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุด (บาท/ตารางเมตร)

โดยไม่ต้องหักค่าเสื่อม

ตัวอย่างการคำนวณราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุด

ห้องชุดพักอาศัยเลขที่ 200/1 มีเนื้อที่ห้องชุดรวม 50 ตารางเมตร อยู่ในชั้น 1 ราคาประเมินทุนทรัพย์ ตารางเมตรละ 25,000 บาท (ตัวเลขสมมติ)

สามารถคำนวณราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุด ได้ดังนี้

$$\begin{aligned} \text{ราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุด} &= 50 \times 25,000 \\ &= 1,250,000 \text{ บาท} \end{aligned}$$

ดังนั้นห้องชุดพักอาศัยเลขที่ 200/1 จึงมีราคาประเมินทุนทรัพย์เท่ากับ 1,250,000 บาท

⁷⁰ กรมธนารักษ์ กระทรวงการคลัง, “เรื่องหน้ารู้ บัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์,” คู่มือปฏิบัติงานสำหรับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น. หน้า 156. (เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่)

⁷¹ กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น, คู่มือปฏิบัติงานตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562, หน้า 46-47.

เมื่อได้ราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุดมาแล้ว ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประกาศราคาประเมินทุนทรัพย์ของห้องชุดตามแบบภ.ด.ส. ๒⁷² และประกาศอัตราภาษีที่จัดเก็บ และรายละเอียดอื่นที่จำเป็นตามหลักเกณฑ์ในมาตรา 39 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ เพื่อใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีห้องชุดต่อไป

ข้อสังเกต จะเห็นได้ว่าแนวทางในการปฏิบัติงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น มิได้กำหนดให้เจ้าพนักงานจะต้องพิจารณาสามารถหักค่าเสื่อมราคาของห้องชุด ซึ่งเป็นสิ่งปลูกสร้างประเภทหนึ่งด้วย ทั้งนี้ห้องชุดก็มีสภาพเป็นสิ่งปลูกสร้างที่ใช้อยู่อาศัยหรือใช้ประโยชน์อื่นไม่แตกต่างจากสิ่งปลูกสร้างทั่วไปที่ต้องมีการเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ถึงแม้แนวทางที่กรมธนารักษ์ใช้ในการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด จะใช้วิธีเปรียบเทียบราคาตลาด ซึ่งแตกต่างจากการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างปกติที่ใช้วิธีต้นทุนก็ตาม แต่หลักการประเมินราคาทุนทรัพย์ตามมาตรฐานด้วยวิธีการเปรียบเทียบราคาตลาด ต้องพิจารณาถึงความเสื่อมมูลค่าของทรัพย์สินที่จะถูกประเมินด้วย ดังนั้น ค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินจึงเป็นปัจจัยหนึ่งที่จะต้องนำมาพิจารณาประกอบการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างด้วยวิธีเปรียบเทียบราคาตลาด

3.5 บัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน

เช่นเดียวกันกับกรณีของสิ่งปลูกสร้าง และ สิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด เนื่องจากยังไม่มีมีการประกาศใช้บัญชีราคาประเมินที่ดิน ตามพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562 จึงมีความจำเป็นต้องใช้บัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินเป็นเกณฑ์ในการอ้างอิงหรือเป็นฐานภาษี ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ไปพลางก่อน โดยตามที่ตารางที่ 2 ได้กล่าวไว้ว่า ตามระเบียบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ฯ กำหนดให้ใช้วิธีเปรียบเทียบราคาตลาด ในการหามูลค่าที่ดิน เพื่อจัดทำบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน ซึ่งที่ดินที่ถูกประเมินราคาที่ดินนั้นมีอยู่ 2 ลักษณะ ได้แก่

1. ที่ดินที่มีโฉนดที่ดิน หรือหนังสือรับรองการทำประโยชน์ตาม น.ส. ๓ ก.
2. ที่ดินที่มีหนังสือสำคัญแสดงกรรมสิทธิ์ที่ดินอื่นนอกจากหนังสือตามข้อ 1. เช่น หนังสือรับรองการทำประโยชน์ ตาม น.ส. ๓ หรือ น.ส. ๓ ข. ใบจอง (น.ส. ๒) หรือใบไต่สวน (น.ส. ๕) เป็นต้น⁷³

⁷² แบบ ภ.ด.ส. ๒ ทายกกฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการประกาศราคาประเมินทุนทรัพย์ อัตราภาษี และรายละเอียดอื่นในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

⁷³ กรมธนารักษ์ กระทรวงการคลัง, “เรื่องหน้ารู้ บัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์,” คู่มือปฏิบัติงานสำหรับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น. หน้า 7-9. (เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่)

โดยบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินจะแตกต่างจากบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือน สิ่งปลูกสร้าง และห้องชุดที่จะมีบัญชีเพียงรูปแบบเดียว แต่ในกรณีของบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินจะแยกออกเป็น 2 รูปแบบตามลักษณะเอกสารสิทธิของที่ดิน ดังนี้⁷⁴

1. บัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินสำหรับเอกสารสิทธิประเภทโฉนดที่ดิน และหนังสือรับรองการทำประโยชน์ (น.ส. ๓ ก.)

ทั้งนี้ บัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินสำหรับเอกสารสิทธิประเภทโฉนดที่ดิน แบ่งออกเป็นสองประเภท ได้แก่ บัญชีแบบเรียงเลขที่โฉนดที่ดิน และบัญชีแบบเรียงเลขที่ที่ดิน

2. บัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินสำหรับเอกสารสิทธิประเภทอื่นนอกเหนือจากโฉนดที่ดิน และหนังสือรับรองการทำประโยชน์ (น.ส. ๓ ก.) หรือบัญชีราคาประเมินที่ดินรายตำบล

3.5.1 การใช้บัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน

เนื่องจากที่ดินที่อยู่ในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น มีที่ดินที่มีลักษณะเป็นที่ดินที่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน และที่ดินที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินตามบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน ดังนั้น เพื่อให้พนักงานประเมินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เข้าใจถึงวิธีการใช้บัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินกับที่ดินที่อยู่ในเขตท้องถิ่น จึงต้องกำหนดขั้นตอนในการใช้บัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินไว้⁷⁵

โดยในกรณีที่ที่ดินที่อยู่ในเขตท้องถิ่นนั้นเป็นที่ดินที่มีโฉนดที่ดิน หรือหนังสือรับรองการทำประโยชน์ตาม น.ส. ๓ ก. มีขั้นตอนในการใช้บัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน ดังนี้

1. ให้พนักงานประเมินนำข้อมูลที่ดินตามบัญชีรายการที่ดินของท้องถิ่น (ภ.ด.ส. ๓) มาตรวจสอบราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินจากบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินรายแปลงว่าถูกต้องตรงกันหรือไม่ หากข้อมูลถูกต้องตรงกัน ก็สามารถนำราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินที่ปรากฏในบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินไปใช้ได้ แต่หากตรวจสอบแล้ว พบว่า มีข้อมูลรายการใดรายการหนึ่งในบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินไม่ถูกต้องตรงกันกับบัญชีรายการที่ดิน ถือว่าราคาประเมินที่ดินแปลงนั้นไม่ถูกต้อง ให้ติดต่อสำนักงานที่ดินที่รับผิดชอบหรือสำนักงานธนารักษ์พื้นที่ เพื่อตรวจสอบ และปรับปรุงข้อมูลให้เป็นปัจจุบันต่อไป

⁷⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 14-26.

⁷⁵ กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น, คู่มือปฏิบัติงานตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562, หน้า 43.

2. หากปรากฏว่าที่ดินแปลงใดไม่ได้กำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ไว้ในบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินและแผนที่ประกอบบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินรายแปลง เช่นนี้จะเข้าลักษณะที่ดินที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ โดยในการคำนวณมูลค่าที่ดิน ให้พนักงานประเมินเทียบเคียงราคากับแปลงที่ดินข้างเคียงที่มีสภาพคล้ายคลึงกัน และมีระยะความลึกของแปลงที่ดินใกล้เคียงกัน โดยตรวจสอบจากแผนที่ประกอบบัญชีกำหนดราคาประเมินที่ดินที่ กรมธนารักษ์จัดทำขึ้น⁷⁶

สำหรับในกรณีที่ดินที่มีเอกสารสิทธิประเภทอื่นที่นอกเหนือจากโฉนดที่ดิน หรือหนังสือรับรองการทำประโยชน์(น.ส. ๓ ก.) ให้ใช้บัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินสำหรับเอกสารสิทธิประเภทอื่นนอกเหนือจากโฉนดที่ดิน และหนังสือรับรองการทำประโยชน์ (น.ส. ๓ ก.) หรือบัญชีราคาประเมินที่ดินรายตำบลนั่นเอง

โดยดำเนินการ⁷⁷

1. ตรวจสอบข้อมูลจากเอกสารสิทธิเพื่อระบุตำแหน่งที่ตั้ง ตำบล อำเภอ จังหวัด จากบัญชีราคาประเมินที่ดินรายตำบล

2. พิจารณาจากบริเวณที่ตั้งของที่ดินแปลงที่จะประเมินราคา ว่าตั้งอยู่ในบริเวณหน่วยที่ดินใดเพื่อให้ทราบราคาประเมินที่ดิน (บาทต่อตารางวา) จากบัญชีราคาประเมินที่ดินรายตำบลเพื่อนำมาคำนวณ

3.5.2 การคำนวณหาราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน

กรณีแปลงที่ดินปกติ ในการคำนวณหาราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินนั้น พนักงานประเมินต้องค้นหาราคาประเมินจากบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน เช่น ในกรณีของบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินแบบเรียงเลขที่โฉนดที่ดิน เมื่อพนักงานประเมินตรวจสอบข้อมูลโฉนดที่ดินจากแบบบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของท้องถิ่น กับบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน และแผนที่ประกอบบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน และเห็นว่าข้อมูลถูกต้องตรงกันแล้ว ก็นำราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินที่ปรากฏในบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินไปใช้ได้

ตัวอย่างการคำนวณราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินทั้งแปลง

สูตร นำราคาประเมินที่ดินที่ค้นหาได้ (บาทต่อตารางวา) × เนื้อที่ดินรวมตามเอกสารสิทธินั้นๆ

⁷⁶ หมวด 1 กฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการคำนวณมูลค่าที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ พ.ศ. 2562

⁷⁷ กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น, คู่มือปฏิบัติงานตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562, หน้า 44.

กรณีที่ดินปกติ⁷⁸

ที่ดินโฉนดเลขที่ 4960 เมื่อพนักงานประเมินคั้นหาราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินจากบัญชีแบบเรียงเลขที่โฉนดที่ดิน พบว่าโฉนดที่ดินเลขที่ 4960 อำเภอสวนผึ้ง ตำบลป่าหวาย หน้าสำรวจ 1585 แผนที่ภูมิประเทศ 4836II ระวัง 3896 แผ่น 00 มาตราส่วน 1:4000 เลขที่ดิน 151 เนื้อที่ 14-2-19 ไร่ มีราคาประเมินตารางวาละ 1,050 บาท

ที่ดินโฉนดเลขที่ 4960 เนื้อที่ 14-219 ไร่	=	5,819	ตารางวา
ราคาประเมินตารางวาละ	=	1,050	บาท
ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินทั้งแปลง	=	5,819 × 1,050	
	=	6,109,950	บาท

ดังนั้น ที่ดินโฉนดเลขที่ 4960 มีราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินทั้งแปลงอยู่ที่ 6,109,950 บาท

กรณีแปลงที่ดินที่มีเงื่อนไขพิเศษ

ได้แก่ ที่ดินที่เป็นบ่อ ขุมเหมือง ที่มีความลึกจากระดับพื้นดินเฉลี่ยเกิน 3 เมตร ให้คำนวณมูลค่าร้อยละ 25 ของราคาประเมินที่ดินที่ประกาศใช้ และสำหรับที่ดินที่เป็นแนวเขตเดินสายไฟฟ้าแรงสูง ให้คำนวณมูลค่าร้อยละ 30 ของราคาประเมินที่ดินที่ประกาศใช้⁷⁹ โดยตามที่ได้กล่าวไปแล้วในหัวข้อ 3.2.1 ในเรื่องของการประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อใช้ในการคำนวณภาษี ในกรณีที่ดินที่เป็นบ่อ หรือมีเสาไฟฟ้าแรงสูง เป็นเพียงส่วนหนึ่งของที่ดินไม่ได้เต็มแปลง การคำนวณเพื่อหาราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินทั้งแปลงจะแตกต่างจากการคำนวณหามูลค่าที่ดินปกติ โดยพนักงานประเมินต้องแยกการคำนวณมูลค่าที่ดินในส่วนแปลงที่ดินที่มีสภาพปกติ กับ แปลงที่ดินที่มีสภาพเป็นบ่อน้ำ หรือแนวเขตสายไฟฟ้าแรงสูง ออกจากกัน

ตัวอย่างวิธีการคำนวณหาราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินทั้งแปลง ในกรณีของที่ดินที่มีเสาไฟฟ้าแรงสูง⁸⁰

แปลงที่ดินเกษตรกรรม มีเนื้อที่ทั้งหมด 2 ไร่ 2 งาน แบ่งเป็นพื้นที่เกษตรกรรม 1 ไร่ 2 งาน พื้นที่ได้แนวเขตเดินสายไฟฟ้าแรงสูง 1 ไร่ ราคาประเมิน 1,000 บาทต่อตารางวา

⁷⁸ กรมธนารักษ์ กระทรวงการคลัง, “เรื่องหน้ารู้ บัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์,” คู่มือปฏิบัติงานสำหรับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น. หน้า 30-32. (เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่)

⁷⁹ หมวด 1 กฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการคำนวณมูลค่าที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ พ.ศ. 2562

⁸⁰ กรมธนารักษ์ กระทรวงการคลัง, “เรื่องหน้ารู้ บัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์,” คู่มือปฏิบัติงานสำหรับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น. หน้า 58. (เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่)

ส่วนที่ 1 แปลงที่ดินเกษตรกรรม เนื้อที่ 1 ไร่ 2 งาน คิดเป็นตารางวาได้ 600 ตารางวา

$$= 600 \times 1,000$$

$$= 600,000$$

ดังนั้น มูลค่าที่ดินส่วนที่เป็นเกษตรกรรมมีมูลค่า 600,000 บาท

ส่วนที่ 2 แปลงที่ดินใต้แนวเขตเสาไฟฟ้าแรงสูง เนื้อที่ 1 ไร่ คิดเป็นตารางวาได้ 400 ตารางวา

โดยที่ดินเป็นแปลงใต้แนวเขตเดินสายไฟฟ้าแรงสูง 300 กิโลโวลต์ ในระยะรัศมีจากกึ่งกลางเสาด้านละ 20 เมตร ในการคำนวณหามูลค่าที่ดินให้คิดร้อยละ 30 ของราคาประเมิน 1,000 บาท

$$= 1,000 \times 30\%$$

ราคาประเมินในส่วนแปลงที่ดินใต้แนวเขตเสาไฟฟ้าแรงสูงเท่ากับ 300 บาทต่อตารางวา

$$= 400 \times 300$$

$$= 120,000$$

ดังนั้น มูลค่าที่ดินใต้แนวเขตเสาไฟฟ้าแรงสูงมีมูลค่า 120,000 บาท

เมื่อได้มูลค่าที่ดินแต่ละส่วนแล้วก็ให้นำมูลค่าที่ได้มารวมกัน จะได้ราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินทั้งแปลง

$$\text{ดังนั้นราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินทั้งแปลง} = 600,000 + 120,000$$

$$= 720,000 \text{ บาท}$$

ข้อสังเกต จากตัวอย่างการคำนวณจะเห็นได้ว่าการคำนวณหาราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินที่มีเงื่อนไขพิเศษนั้น จะแตกต่างจากการคำนวณหาราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินในกรณีปกติที่ พนักงานประเมินเพียงแค่นำราคาประเมินที่ค้นหาได้จากบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินมาคูณกับเนื้อที่รวมของที่ดินทั้งแปลงที่ปรากฏตามเอกสารสิทธิ และแบบบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของท้องถิ่น ก็จะได้ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินแล้ว แต่ในกรณีที่ดินที่มีเงื่อนไขพิเศษพนักงานประเมินมีภาระต้องแยกการคำนวณมูลค่าที่ดินในส่วนที่เป็นบ่อ หรือที่มีเสาไฟฟ้าแรงสูง ออกจากส่วนที่ดินปกติ

เมื่อพนักงานประเมินคำนวณราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินทั้งแปลงออกมาได้แล้ว ก็ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประกาศราคาประเมินดังกล่าวลงใน แบบราคาประเมินทุนทรัพย์ (ภ.ด.ส. ๑)⁸¹ ประกาศอัตราภาษีที่จะจัดเก็บ และรายละเอียดอื่นที่จำเป็น เช่นเดียวกับกรณีของสิ่งปลูกสร้าง

⁸¹ แบบ ภ.ด.ส. ๑ ท้ายกฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการประกาศราคาประเมินทุนทรัพย์ อัตราภาษี และรายละเอียดอื่นในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

บทที่ 4

หลักเกณฑ์เกี่ยวกับการประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อการจัดเก็บภาษีของประเทศอังกฤษตาม Council Tax และ Non Domestic Tax

ในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อการจัดเก็บภาษีของประเทศอังกฤษนั้น มีหน่วยงานที่ชื่อว่าสำนักงานประเมินมูลค่าทรัพย์สิน (Valuation Office Agency) เป็นหน่วยงานในสังกัดกรมสรรพากรและศุลกากร (HM Revenue and Customs) ทำหน้าที่เหมือนกรมธนารักษ์ ของประเทศไทย โดยจะดำเนินการประเมินมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่อนำไปใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษี ทั้งนี้ ภายใน Valuation Office Agency (VOA) จะมีหน่วยงานย่อยที่เรียกว่า District Valuer กระจายอยู่ตามภูมิภาคของอังกฤษและเวลส์ ทำหน้าที่ในการสำรวจและประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อวัตถุประสงค์ทางภาษี⁸²

ดังนั้นจะเห็นได้ว่าราคาประเมินทรัพย์สินที่ใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีของประเทศไทยและอังกฤษนั้น มาจากหน่วยงานส่วนกลางของภาครัฐเหมือนกัน สำหรับประเทศไทย ราคาประเมินมาจากกรมธนารักษ์ สังกัดกระทรวงการคลัง ส่วนของสหราชอาณาจักร ราคาประเมินจะมาจาก VOA โดยได้แบ่งการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างออกเป็น 2 ประเภทตามลักษณะการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สิน ได้แก่ ภาษีท้องถิ่น (Council Tax) และภาษีสำหรับสถานที่ที่ไม่มีการพักอาศัย (Non-Domestic Rate) หรือภาษีธุรกิจ (Business Rate) ซึ่งภาษีทั้ง 2 ประเภทนี้ ต่างก็มีวิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินที่ต่างกันไป

4.1 การจัดเก็บภาษีท้องถิ่น Council Tax

ภาษีท้องถิ่น (Council Tax) เป็นภาษีที่อยู่ภายใต้พระราชบัญญัติการเงินท้องถิ่น ค.ศ. 1992 โดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะเรียกเก็บภาษีจากอสังหาริมทรัพย์ หรือสถานที่ที่มีการใช้ประโยชน์เพื่ออยู่อาศัย⁸³

4.1.1 หลักการทั่วไป

(1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีและทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี

ภาษีท้องถิ่นเป็นภาษีที่จัดเก็บจากผู้เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ หรือผู้ครอบครอง (ผู้เช่า) ในสถานที่ที่ใช้ประโยชน์เพื่ออยู่อาศัย เช่น บ้าน บังกะโล แพลต บ้านเคลื่อนที่ หรือเรือที่ใช้เป็นที่พักอาศัย โดยลักษณะผู้เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ หรือ ผู้ครอบครอง สถานที่ที่เป็นที่พักอาศัยนั้น มีอยู่ด้วยกัน 6 ลักษณะ ดังนี้⁸⁴

⁸² Valuation Office Agency. *District Valuer Services* [online]. Available from:

<https://www.gov.uk/government/organisations/district-valuer-services-dvs> [2021, March 10]

⁸³ Local Government Finance Act 1992.

1. เป็นผู้พักอาศัย และได้รับประโยชน์จากการมีกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ หรือสถานที่ที่เป็นที่พักอาศัย ไม่ว่าจะทั้งหมดหรือบางส่วน
2. เป็นผู้ครอบครอง และได้รับประโยชน์จากการเช่าที่พักอาศัย หรือถือครองอสังหาริมทรัพย์ ไม่ว่าจะทั้งหมดหรือบางส่วน
3. เป็นผู้ครอบครองตามกฎหมาย หรือเป็นผู้ครอบครองที่มีหลักประกัน ไม่ว่าจะทั้งหมดหรือบางส่วน
4. เป็นผู้ครอบครองตามสัญญาให้ครอบครองที่พักอาศัย หรือเป็นผู้ครอบครองที่มีใบอนุญาต ไม่ว่าจะทั้งหมดหรือบางส่วน
5. เป็นผู้ครอบครองไม่น้อยกว่า 6 เดือน
6. เป็นเจ้าของที่พักอาศัย (ในกรณีไม่มีผู้ครอบครอง)

(2) ฐานภาษี

ในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น หรือ Council Tax นั้น จะอยู่ในความรับผิดชอบของหน่วยงานสรรพากรและศุลกากร (HM Revenue and Customs) โดยมาตรา 20⁸⁵ แห่งพระราชบัญญัติการเงินท้องถิ่น ค.ศ. 1992 คณะกรรมการการสรรพากรและศุลกากร ต้องแต่งตั้งเจ้าพนักงาน (listing officer) ไปประจำหน่วยงานท้องถิ่นที่มีอำนาจจัดเก็บภาษีแต่ละหน่วยในอังกฤษและเวลส์ โดยเจ้าพนักงานหรือเจ้าพนักงานสำนักงานประเมินราคาทรัพย์สิน (Valuation Office Agency) มีอำนาจหน้าที่ตามมาตรา 25A⁸⁶ (ส่วนในกรณีของเวลส์จะอยู่ที่มาตรา 26) แห่งพระราชบัญญัติการเงินท้องถิ่นฯ ในการ

⁸⁴ Richard M.Bird, Enid Slack, *International Handbook of Land and Property Taxation*, (UK: Edward Elgar Publishing Limited, 2004), pp.81-90. อ้างถึงใน ยุทธนา อินเฉลิม, “การปฏิรูปการบริหารหน่วยงานจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน,” (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2559) หน้า 84.

⁸⁵ Local Government Finance Act 1992

Section 20 Listing Officers.

(1) The Commissioners of Inland Revenue shall appoint a listing officer for each billing authority.

(2) The remuneration of, and any expenses incurred by, listing officers in carrying out their functions (including the remuneration and expenses of persons, whether or not in the service of the Crown, to assist them) shall be paid out of money provided by Parliament.

(3) Any reference in this Chapter to a listing officer's or the Commissioners' functions is a reference to the functions imposed or conferred on him or them by or under this Chapter.

⁸⁶ Section 25A Powers of entry: England

(2) The valuation officer must obtain the approval of the tribunal before the officer or a person authorised by the officer exercises the power under subsection (1).

(9) In this section—

“the tribunal” means the First-tier Tribunal, and

“valuation officer” means any listing officer and any other officer of Revenue and Customs who is for the time being appointed by the Commissioners of Her Majesty's Revenue and Customs to carry out any of their functions.

ดำเนินการเข้าไปสำรวจ และประเมินมูลค่าทรัพย์สินที่เป็นที่פקอาศัยที่ตั้งอยู่ในเขตซึ่งอยู่ในความรับผิดชอบของตน โดยในการเข้าไปสำรวจนี้ เจ้าพนักงานจะต้องได้รับคำอนุมัติจาก Tribunal เสียก่อน ถึงจะเข้าไปสำรวจได้ ทั้งนี้ตามมาตรา 27 กำหนดให้ เจ้าพนักงานหรือเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจส่งคำบอกกล่าวไปยังผู้เป็นเจ้าของ หรือผู้ครอบครองทรัพย์สิน ให้แจ้งข้อมูลเกี่ยวกับตัวทรัพย์สินที่นายทะเบียนเชื่อว่าเป็นประโยชน์ต่อการประเมินมูลค่าที่פקอาศัย ซึ่งผู้เป็นเจ้าของ หรือผู้ครอบครองที่פקอาศัยจะต้องดำเนินการตามคำบอกกล่าวเช่นว่านั้นภายใน 21 วันนับแต่ได้รับคำบอกกล่าว หากไม่ปฏิบัติตามคำบอกกล่าวเช่นว่านั้นโดยปราศจากข้ออ้างที่ฟังขึ้น บุคคลเหล่านี้จะถูกลงโทษปรับ หรือหากให้ข้อมูลเกี่ยวกับตัวทรัพย์สินโดยเจตนาให้ข้อมูลไม่ตรงกับข้อเท็จจริงที่เป็นสาระสำคัญของทรัพย์สิน บุคคลเหล่านี้จะต้องถูกจำคุก ไม่เกิน 3 เดือน หรือถูกลงโทษปรับ⁸⁷

หลังจากนั้น นายทะเบียนจะต้องดำเนินการจัดทำบัญชีราคาประเมินทรัพย์สิน (Valuation List) และในบัญชีดังกล่าวจะต้องแสดงให้เห็นถึง วันที่ที่ราคาประเมินมีผลบังคับใช้ ข้อมูลเกี่ยวกับทรัพย์สินซึ่งเป็นที่פקอาศัยแต่ละที่ที่ตั้งอยู่ในเขตอำนาจจัดเก็บภาษี โดยต้องแสดงให้เห็นว่าที่פקอาศัยแต่ละที่นั้นถูกจัดกลุ่มอยู่ในกลุ่มมูลค่าทรัพย์สินที่เท่าไร (Valuation Bands)⁸⁸

⁸⁷ Section 27 Information about properties.

(1) In any case where—

(c) the information relates to property and is information which the listing officer or the Commissioners reasonably believe will assist him or them in carrying out any of his or their functions,

the authority, officer or other person shall supply the information requested, and shall do so in such form and manner and at such time as the listing officer or the Commissioners specify in the notice.

(3) A person on whom a notice is served under subsection (2) above shall supply the information requested if it is in his possession or control, and shall do so in such form and manner as is specified in the notice and within the period of 21 days beginning with the day on which the notice is served.

(4) If a person on whom a notice has been served under subsection (2) above fails without reasonable excuse to comply with subsection (3) above, he shall be liable on summary conviction to a fine not exceeding level 2 on the standard scale.

(5) If, in supplying information in purported compliance with subsection (3) above, a person on whom a notice has been served under subsection (2) above—

(a) makes a statement which he knows to be false in a material particular; or

(b) recklessly makes a statement which is false in a material particular,

he shall be liable on summary conviction to imprisonment for a term not exceeding three months or a fine not exceeding level 3 on the standard scale or both.

⁸⁸ Local Government Finance Act 1992

Section 23 Contents of lists.

(1) A valuation list must show, for each day for which it is in force, each dwelling which is situated in the billing authority's area.

(3) อัตราภาษี

อัตราภาษีที่ต้องเสียในภาษีท้องถิ่นนั้น จะขึ้นอยู่กับมูลค่าของทรัพย์สินที่เป็นที่พักอาศัยที่ตั้งอยู่ในท้องถิ่นหนึ่ง กล่าวคือ ทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในท้องถิ่นเดียวกัน หากเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในกลุ่มมูลค่าต่ำ ก็จะถูกจัดเก็บภาษีท้องถิ่นในสัดส่วนที่ต่ำกว่า ทรัพย์สินที่อยู่ในกลุ่มมูลค่าสูง ซึ่งจะแตกต่างจากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทย ที่อัตราภาษีที่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น จะมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับลักษณะการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สิน⁸⁹

โดยมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติการเงินท้องถิ่น ค.ศ. 1992⁹⁰ ได้กำหนดกลุ่มมูลค่าทรัพย์สิน (Council Tax Bands) ไว้ดังนี้

กลุ่มมูลค่าของทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในอังกฤษ มีอยู่ด้วยกันทั้งหมด 8 กลุ่ม ดังนี้

กลุ่ม (Band)	มูลค่าของทรัพย์สิน ณ วันที่ 1 เมษายน ค.ศ. 1991	อัตราภาษีที่ถูกจัดเก็บ
A	กรณีทรัพย์สินมีมูลค่า ไม่เกิน 40,000 ปอนด์	6:9
B	กรณีทรัพย์สินมีมูลค่า เกิน 40,000 ปอนด์ แต่ไม่เกิน 52,000 ปอนด์	7:9
C	กรณีทรัพย์สินมีมูลค่า เกิน 52,000 ปอนด์ แต่ไม่เกิน 68,000 ปอนด์	8:9
D	กรณีทรัพย์สินมีมูลค่า เกิน 68,000 ปอนด์ แต่ไม่เกิน 88,000 ปอนด์	9:9
E	กรณีทรัพย์สินมีมูลค่า เกิน 88,000 ปอนด์ แต่ไม่เกิน 120,000 ปอนด์	11:9
F	กรณีทรัพย์สินมีมูลค่า เกิน 120,000 ปอนด์ แต่ไม่เกิน 160,000 ปอนด์	13:9
G	กรณีทรัพย์สินมีมูลค่า เกิน 160,000 ปอนด์ แต่ไม่เกิน 320,000 ปอนด์	15:9
H	กรณีทรัพย์สินมีมูลค่า เกิน 320,000 ปอนด์	18:9 (2 เท่าของกลุ่มD)

(2) For each day on which a dwelling is shown in a list, the list must also show which of the valuation bands is applicable to the dwelling.

(3) A list must also contain such information about dwellings shown in it as may be prescribed.

⁸⁹ มาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562.

⁹⁰ Local Government Finance Act 1992

Section 5 Different amounts for dwellings in different valuation bands.

(1) The amounts of council tax payable in respect of dwellings situated in the same billing authority's area (or the same part of such an area) and listed in different valuation bands shall be in the proportion—

6: 7: 8: 9: 11: 13: 15: 18

where 6 is for dwellings listed in valuation band A, 7 is for dwellings listed in valuation band B, and so on.

(1A) For the purposes of the application of subsection (1) to dwellings situated in Wales, for the purposes of financial years beginning on or after 1st April 2005, for the proportion specified in that subsection there is substituted the following proportion:

6: 7: 8: 9: 11: 13: 15: 18: 21

กลุ่มมูลค่าของทรัพย์สินในเวลส์ มีอยู่ด้วยกันทั้งหมด 9 กลุ่ม ดังนี้

กลุ่ม (Band)	มูลค่าของทรัพย์สิน ณ วันที่ 1 เมษายน ค.ศ. 2003	อัตราภาษีที่ถูกจัดเก็บ
A	กรณีทรัพย์สินมีมูลค่า ไม่เกิน 44,000 ปอนด์	6:9
B	กรณีทรัพย์สินมีมูลค่า เกิน 44,000 ปอนด์ แต่ไม่เกิน 65,000 ปอนด์	7:9
C	กรณีทรัพย์สินมีมูลค่า เกิน 65,000 ปอนด์ แต่ไม่เกิน 91,000 ปอนด์	8:9
D	กรณีทรัพย์สินมีมูลค่า เกิน 91,000 ปอนด์ แต่ไม่เกิน 123,000 ปอนด์	9:9
E	กรณีทรัพย์สินมีมูลค่า เกิน 123,000 ปอนด์ แต่ไม่เกิน 162,000 ปอนด์	11:9
F	กรณีทรัพย์สินมีมูลค่า เกิน 162,000 ปอนด์ แต่ไม่เกิน 223,000 ปอนด์	13:9
G	กรณีทรัพย์สินมีมูลค่า เกิน 223,000 ปอนด์ แต่ไม่เกิน 324,000 ปอนด์	15:9
H	กรณีทรัพย์สินมีมูลค่า เกิน 324,000 ปอนด์ แต่ไม่เกิน 424,000 ปอนด์	18:9 (2 เท่าของกลุ่มD)
I	กรณีทรัพย์สินมีมูลค่า เกิน 424,000 ปอนด์	21:9

ในการคำนวณหาค่าภาษีท้องถิ่นของทรัพย์สินที่อยู่ในแต่ละกลุ่ม (Council Tax Bands) จะต้องคำนวณหาค่าภาษีตามอัตราส่วนที่กฎหมายกำหนดไว้ใน มาตรา 5 (1) และ(2) แห่งพระราชบัญญัติการเงินท้องถิ่น ค.ศ. 1992 โดยจะมีการกำหนดค่าภาษีท้องถิ่นของทรัพย์สิน **ที่อยู่ใน กลุ่ม D (Band D)** ขึ้นมาไว้เป็นฐานหลัก ส่วนค่าภาษีท้องถิ่นของทรัพย์สินที่ถูกจัดอยู่ในกลุ่มอื่นๆ จะเท่ากับอัตราส่วนของค่าภาษีของทรัพย์สินที่อยู่ในกลุ่ม D (The Council Tax charge for properties in other bands is then a proportion of the band D charge)⁹¹

ดังนั้น บรรดาทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในท้องถิ่นหนึ่ง มีทรัพย์สินที่มีมูลค่าทรัพย์สินอยู่ในกลุ่ม D (Band D) หากมีการกำหนดค่าภาษีท้องถิ่นสำหรับทรัพย์สินที่เป็นที่พักอาศัยที่อยู่ในกลุ่ม D (The charge for a band D property) อยู่ที่ 1,608.99 ปอนด์ เช่นนี้ค่าภาษีท้องถิ่นของทรัพย์สินที่อยู่ในกลุ่ม A ก็จะมีค่าเท่ากับ $(1,608.99 \times 6:9)$ 1072.66 ปอนด์ นั่นเอง

⁹¹ Hambelton District Council. How Bands are calculated [Online]. Available from: <https://www.hambleton.gov.uk/council-tax-benefits/council-tax-2/2?documentId=168&categoryId=20023> [2021, March 11]

(4) การจัดเก็บภาษี

เมื่อเจ้าพนักงานได้จัดทำบัญชีราคาประเมินทรัพย์สินเสร็จแล้ว เจ้าพนักงานต้องส่งสำเนาบัญชีราคาประเมินทรัพย์สิน (Valuation List) ไปให้แก่หน่วยงานจัดเก็บภาษี (Billing Authority) เพื่อให้หน่วยงานดังกล่าวอ้างอิงข้อมูลในบัญชีราคาประเมินทรัพย์สินไปใช้เป็นฐานในการประเมินภาษีและเรียกเก็บภาษีจากผู้เป็นเจ้าของ หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินที่เป็นที่อยู่อาศัยในเขตอำนาจปกครองของตน ทั้งนี้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องประกาศบัญชีราคาประเมินทรัพย์สิน (Valuation List) ไว้ ณ ที่ทำการของตนเพื่อให้ประชาชนได้มีโอกาสตรวจสอบความถูกต้องของมูลค่าทรัพย์สินของตน

ซึ่งพระราชบัญญัติการเงินท้องถิ่น ค.ศ. 1992 กำหนดให้หน่วยงานที่มีอำนาจจัดเก็บภาษี คือองค์กรปกครองท้องถิ่นเป็นผู้มีอำนาจจัดเก็บ ซึ่งในอังกฤษได้แก่ สภาแขวง (District Councils) เป็นองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในเขตนอกเขตมหานคร สภาเขตแห่งลอนดอน (London Borough Councils) เป็นองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในเขตมหานครลอนดอน และสภาเขตแห่งหมู่เกาะซิลลี (the Council of the Isles of Scilly) ส่วนในเวลส์ได้แก่ สภาเขต (County Council)⁹²

จากหลักการทั่วไปในการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น (Council Tax) ของประเทศอังกฤษนั้น พระราชบัญญัติการเงินท้องถิ่น ค.ศ. 1992 ได้มีการแบ่งแยกอำนาจในการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน และอำนาจในการจัดเก็บภาษีออกจากกัน โดยการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน จะอยู่ในอำนาจหน้าที่ของหน่วยงานจากรัฐบาลส่วนกลาง คือ กรมสรรพากรและศุลกากร (HM Revenue and Customs) ซึ่งมีหน่วยงานภายใต้สังกัดคือ สำนักงานประเมินราคาทรัพย์สิน (VOA) ทำหน้าที่ในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินที่เป็นที่พักอาศัย ส่วนหน่วยงานที่มีอำนาจตรวจสอบและดำเนินการประเมินจัดเก็บภาษีคือ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งจะเห็นได้ว่ากฎหมายของอังกฤษมีการแบ่งแยกอำนาจหน้าที่ที่ชัดเจน และไม่เปิดช่องให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเข้ามาใช้ดุลย

⁹² Local Government Finance Act 1992

Section 1 Council tax in respect of dwellings.

(1) As regards the financial year beginning in 1993 and subsequent financial years, each billing authority shall, in accordance with this Part, levy and collect a tax, to be called council tax, which shall be payable in respect of dwellings situated in its area.

(2) In this Part “billing authority” means—

(a) in relation to England, a district council or London borough council, the Common Council or the Council of the Isles of Scilly, and

(b) in relation to Wales, a county council or county borough council.

(3) For the purposes of this Part the Secretary of State may make regulations containing rules for treating a dwelling as situated in a billing authority’s area if part only of the dwelling falls within the area.

พินิจในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อป้องกันการทุจริต ซึ่งแตกต่างจากหลักการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทย ที่ยังคงเปิดช่องให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใช้ดุลยพินิจในการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างได้อยู่ เช่นในกรณีของสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ และสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะพิเศษที่ไม่สามารถเทียบเคียงบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างได้

4.1.2 การประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อใช้เป็นฐานในการประเมินภาษีท้องถิ่น

การจัดเก็บภาษีท้องถิ่น Council Tax เป็นการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย และไม่ได้มีวัตถุประสงค์ทางด้านธุรกิจ โดยอัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บนั้นจะแตกต่างกันไปตามมูลค่าของทรัพย์สิน ซึ่งสำนักงานประเมินราคาทรัพย์สิน (VOA) ได้กำหนดวิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินประเภทที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย ให้ประเมินจากราคาที่ทรัพย์สินนั้นอาจออกขายได้ในตลาด ณ วันที่ 1 เมษายน ค.ศ. 1991 ในกรณีของอังกฤษ แต่ถ้าเป็นกรณีของเวลส์ ให้พิจารณาราคาที่ทรัพย์สินนั้นอาจออกขายได้ในตลาด ณ วันที่ 1 เมษายน ค.ศ. 2003⁹³ โดยทรัพย์สินที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยทั้งหมดจะถูกประเมินด้วยรากฐานเดียวกัน ไม่ว่าทรัพย์สินนั้นจะถูกซื้อจากโครงการส่วนลดก็ตาม เช่น โครงการ Right to Buy สำนักงานประเมินมูลค่าทรัพย์สินจะไม่นำส่วนลดราคาซื้อทรัพย์สินตามจริง มาใช้ประกอบการประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อประเมินภาษีท้องถิ่น

สำนักงานประเมินมูลค่าทรัพย์สินจะดำเนินการประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อให้มั่นใจว่าทรัพย์สินนั้นถูกจัดอยู่ในกลุ่มอัตราประเมินภาษีที่ถูกต้อง (Council Tax Bands) โดยหน่วยงานจะเข้าไปประเมินด้วยตนเองเมื่อทราบว่าทรัพย์สินมีการลดขนาดลง หรือมีการปลูกสร้างทรัพย์สินขึ้นใหม่ ซึ่งปัจจัยที่เป็นองค์ประกอบสำคัญในการประเมิน ได้แก่ ขนาดของสิ่งปลูกสร้าง ค่าโครงสร้าง การออกแบบ ตำแหน่งที่ตั้ง การเปลี่ยนแปลงรูปแบบการใช้ประโยชน์ มูลค่าของทรัพย์สิน ณ วันที่ 1 เมษายน ค.ศ. 1991 (อังกฤษ) และวันที่ 1 เมษายน ค.ศ. 2003 (เวลส์)

ดังนั้นหากมีการปลูกสร้างทรัพย์สินที่เป็นที่พักอาศัยขึ้นมาใหม่ หรือมีการเปลี่ยนแปลงการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินที่มีอยู่ มาอยู่ในรูปของการใช้เพื่ออยู่อาศัย ผู้เป็นเจ้าของหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินเหล่านี้ก็มีหน้าที่ต้องเสียภาษีท้องถิ่น ซึ่งหากทรัพย์สินเหล่านี้ยังไม่ได้ถูกประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อกำหนดอัตราประเมินภาษีท้องถิ่น (Council Tax Bands) ผู้เป็นเจ้าของหรือผู้ครอบครองทรัพย์สิน มีหน้าที่ต้องดำเนินการติดต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เพื่อที่องค์กรจะได้ดำเนินการติดต่อไปที่สำนักงานประเมินราคาทรัพย์สิน (VOA) เพื่อ

⁹³ Valuation Office Agency. [How domestic properties are assessed for Council Tax bands](https://www.gov.uk/guidance/understand-how-council-tax-bands-are-assessed) [online]. Available from: <https://www.gov.uk/guidance/understand-how-council-tax-bands-are-assessed> [2021, March 11]

ดำเนินการประเมินราคาทรัพย์สินดังกล่าว และประเมินภาษีท้องถิ่นที่ผู้เป็นเจ้าของ หรือผู้ครอบครองทรัพย์สิน จะต้องจ่าย

4.2 การจัดเก็บภาษีสำหรับสถานที่ที่ไม่มีการพักอาศัย (Non-Domestic Rate) หรือภาษีธุรกิจ (Business Rate)

การจัดเก็บภาษีลักษณะนี้ เป็นการจัดเก็บภาษีจากสถานที่ที่ไม่มีการพักอาศัย หรือจัดเก็บภาษีเอาจากสถานที่ที่มีวัตถุประสงค์ทางด้านธุรกิจ (Business Rate) อาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติการเงินท้องถิ่น ค.ศ. 1988⁹⁴

4.2.1 หลักการทั่วไป

(1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีและทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี

ภาษีสำหรับสถานที่ที่ไม่มีการพักอาศัย (Non-Domestic Rate) หรือภาษีธุรกิจ (Business Rate) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากทรัพย์สินที่ไม่ได้ใช้อาศัยแต่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์ด้านพาณิชย์กรรม อุตสาหกรรม หรือด้านอื่นๆ ยกตัวอย่างเช่น สถานที่ที่ใช้ประโยชน์เป็นร้านค้า สำนักงาน ร้านเหล้า คลังเก็บสินค้า โรงงาน หรือเกสต์เฮาส์ เป็นต้น โดยจัดเก็บจากผู้เป็นเจ้าของ หรือผู้ครอบครองทรัพย์สิน หรือหากมีทรัพย์สินบางส่วนที่ใช้อยู่อาศัยแต่มีบางส่วนที่ไม่ได้ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ก็จะต้องถูกประเมินจัดเก็บภาษีสำหรับสถานที่ที่ไม่มีการพักอาศัย เช่นกัน⁹⁵

(2) ฐานภาษี

บรรดาทรัพย์สินที่เป็นสถานที่ที่ไม่มีการพักอาศัย (Non-Domestic Ratable Properties known as “hereditaments”) ต่างต้องมีราคาประเมินทรัพย์สินเพื่อใช้เป็นฐานภาษี โดยหากราคาประเมินไม่ปรากฏอยู่ในบัญชีราคาประเมินทรัพย์สินท้องถิ่น (Local Rating List) ก็ปรากฏอยู่ในบัญชีราคาประเมินทรัพย์สินส่วนกลาง (Central Rating list)⁹⁶

⁹⁴ Local Government Finance Act 1988.

⁹⁵ Valuation Office Agency. Business Rates [online]. Available from: <https://www.gov.uk/introduction-to-business-rates> [2021, March 11]

⁹⁶ Valuation Office Agency. Central and Local Rating Lists: Non Domestic Rating in England and Wales [online]. Available from: <https://www.gov.uk/government/statistics/central-local-rating-lists-non-domestic-rating-in-england-wales> [2021, March 11]

โดยบัญชีราคาประเมินทรัพย์สินท้องถิ่น (Local Rating List or Local Non-Domestic Rating List) เป็นบัญชีที่เจ้าพนักงานประเมินราคาทรัพย์สิน (Valuation Officer) ต้องจัดทำขึ้นสำหรับทุกๆท้องถิ่นที่เขตอำนาจจัดเก็บภาษี (Billing Authority) ทั้งในอังกฤษและเวลส์

สำหรับบัญชีราคาประเมินทรัพย์สินส่วนกลาง (Central Rating List) จะแตกต่างจากบัญชีราคาประเมินท้องถิ่นที่มีบัญชีอยู่ทุกๆเขตอำนาจจัดเก็บภาษีทั่วอังกฤษและเวลส์ แต่กรณีบัญชีราคาประเมินส่วนกลางนี้ จะมีบัญชีอยู่ด้วยกันเพียงแค่สองบัญชีเท่านั้น บัญชีแรกจะอยู่ที่อังกฤษ และบัญชีที่สองจะอยู่ที่เวลส์ โดยในบัญชีราคาประเมินทรัพย์สินส่วนกลาง (Central Rating list) จะมีการประเมินมูลค่าสาธารณูปโภค มูลค่าของเครื่องช่วยการขนส่งมวลชนและการดำเนินโทรคมนาคมอยู่ ซึ่งบัญชีนี้เป็นบัญชีที่ใช้สำหรับบางเมืองเท่านั้น เช่น เมืองลอนดอน ที่เป็นเมืองที่ใช้สาธารณูปโภคและบริการสาธารณะของทางรัฐสูง จึงมีรูปแบบการจัดการที่พิเศษ โดยเป็นเมืองที่สามารถกำหนดอัตราภาษีเองได้ และแบ่งส่วนหนึ่งเป็นเงินอุดหนุนสำหรับค่าใช้จ่ายบริการสาธารณะในท้องถิ่น⁹⁷

นอกจากนี้ยังมีบัญชีทรัพย์สินนอกเขตเมือง (Rural Settlement List) โดยเป็นบัญชีที่รวบรวมทรัพย์สินที่เป็นสถานที่ที่ไม่มีการพักอาศัย หรือใช้ประโยชน์ในด้านธุรกิจ ที่ตั้งอยู่ในเขตท้องที่มีประชากรไม่เกิน 3,000 คน ซึ่งจะได้รับการบรรเทาภาระภาษี ร้อยละ 50 ถึงร้อยละ 100 ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจขององค์กรท้องถิ่น โดยพิจารณาจากผลประโยชน์ของชุมชนและผู้เสียภาษีในท้องถิ่นนั้นๆ⁹⁸

ในการจัดเก็บภาษีสำหรับสถานที่ที่ไม่มีการพักอาศัย (Non-Domestic Rate) หรือภาษีธุรกิจ (Business Rate) หน่วยงานที่ทำหน้าที่ในการเข้าไปสำรวจทรัพย์สินเพื่อประเมินมูลค่าของทรัพย์สิน คือ สำนักงานประเมินราคาทรัพย์สิน (VOA) โดยในการจัดทำบัญชีราคาประเมินทรัพย์สินท้องถิ่น (Local Non-Domestic Rating List) มาตรา 41⁹⁹ แห่งพระราชบัญญัติการเงินท้องถิ่น ค.ศ. 1988 ได้กำหนดให้พนักงานประเมิน (Valuation Officer) ต้องดำเนินการสำรวจทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในเขตอำนาจท้องถิ่น และจัดทำบัญชีดังกล่าวให้แล้วเสร็จในวันที่ 1 เมษายน ค.ศ. 1990 และในวันที่ 1 เมษายน ของทุกๆ 5 ปี หลังจากนั้น และส่งสำเนาบัญชีดังกล่าวไปให้หน่วยงานที่มีอำนาจจัดเก็บภาษีในท้องถิ่นนั้น ทั้งนี้ ในเนื้อหาที่อยู่ในบัญชีราคาประเมิน

⁹⁷ กลุ่มงานกฎหมายการคลัง สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา “เอกสารประกอบการพิจารณา ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง” อ้างถึงใน ยุทธนา อินเฉลิม, “การปฏิรูปการบริหารหน่วยงานจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน,” (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2559) หน้า 92.

⁹⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 93.

⁹⁹ Local Government Finance Act 1988. Section 41 Local rating lists.

ท้องถิ่น¹⁰⁰ ต้องมีข้อมูลเกี่ยวกับมูลค่าของทรัพย์สินทุกๆทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในเขตท้องถิ่น แต่ต้องไม่ใช่ทรัพย์สินที่ใช้เป็นที่พักอาศัย โดยต้องเป็นทรัพย์สินที่ใช้ในวัตถุประสงค์ทางด้านธุรกิจ หรือไม่ได้ใช้อาศัย อีกทั้งไม่ใช่ทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องจัดเก็บภาษี Non-Domestic Rate และต้องไม่ใช่ทรัพย์สินที่อยู่ในบัญชีราคาประเมินทรัพย์สินส่วนกลาง (Central Rating List)

ส่วนในการจัดทำบัญชีราคาประเมินทรัพย์สินส่วนกลาง (Central Rating List) มีแนวทางในการจัดทำแบบเดียวกันกับการจัดทำบัญชีราคาประเมินท้องถิ่น โดยพนักงานประเมินมูลค่าทรัพย์สินจากส่วนกลาง (Central Valuation Officer) จะเป็นผู้รวบรวมข้อมูล ตรวจสอบและประเมินมูลค่าทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายต้องถูกประเมินราคาตามบัญชีดังกล่าว¹⁰¹ เมื่อจัดทำบัญชีเสร็จแล้ว พนักงานประเมินต้องส่งสำเนาบัญชีดังกล่าวไปให้แก่ปลัดกระทรวง (the Secretary of State)^{*} เพื่อดำเนินการจัดเก็บภาษี (Non-Domestic Rate) จากทรัพย์สินที่ปรากฏอยู่ในบัญชีนี้ โดยในเนื้อหาในบัญชี จะต้องเป็นไปตามระเบียบข้อบังคับ The Central Rating List Regulations 2005¹⁰² ซึ่งจะกำหนดชื่อตัวบุคคล และทรัพย์สินของบุคคลที่อยู่ในข่ายเป็นทรัพย์สินที่ไม่ได้ใช้ประโยชน์เพื่ออยู่อาศัย¹⁰³ เช่นในตารางท้ายระเบียบข้อบังคับ The Central Rating List

¹⁰⁰ Local Government Finance Act 1988.

Section 42

(1) A local non-domestic rating list must show, for each day in each chargeable financial year for which it is in force, each hereditament which fulfils the following conditions on the day concerned—

- (a) it is situated in the authority's area,
- (b) it is a relevant non-domestic hereditament,
- (c) at least some of it is neither domestic property nor exempt from local non-domestic rating, and
- (d) it is not a hereditament which must be shown for the day in a central non-domestic rating list.

¹⁰¹ Local Government Finance Act 1988.

Section 52 Central rating list.

(1) In accordance with this Part the central valuation officer shall compile, and then maintain, lists (to be called central non-domestic rating lists).

(5) Not later than 30 September preceding a day on which a list is to be compiled the central valuation officer shall send to the Secretary of State a copy of the list he proposes (on the information then before him) to compile.

^{*} the Secretary of State for Ministry of Housing, Communities and Local Government in England, and the Welsh Government in Wales

¹⁰² Local Government Finance Act 1988.

Section 53 Contents of central lists.

(1) With a view to securing the central rating en bloc of certain hereditaments, the Secretary of State may by regulations designate a person and prescribe in relation to him one or more descriptions of relevant non-domestic hereditament.

¹⁰³ The Central Rating List (England) Regulations 2005

Regulations 2005 ของอังกฤษ ได้กำหนดให้ London Underground Limited ซึ่งเป็นผู้ดำเนินการสร้างรางรถไฟใต้ดิน เป็นบุคคลที่ต้องถูกจัดเก็บภาษี (Non-Domestic Rate) ตามฐานราคาประเมินทรัพย์สินในบัญชีราคาประเมินทรัพย์สินส่วนกลางนี้

สำหรับการจัดทำบัญชีทรัพย์สินในชนบท (Rural Settlement List) มาตรา 42A แห่งพระราชบัญญัติการเงินท้องถิ่น ค.ศ. 1988 กำหนดให้เป็นหน้าที่ของหน่วยงานที่มีอำนาจจัดเก็บภาษี (Billing Authority) เป็นผู้จัดทำ¹⁰⁴ โดยปลัดกระทรวง (the Secretary of State) จะเป็นผู้กำหนดพื้นที่ที่เข้าข่ายอยู่นอกเขตเมือง

(3) อัตราภาษี

รัฐบาลกำหนดอัตราภาษีสำหรับสถานที่ที่ไม่มีการพักอาศัย (Non-Domestic Rate) หรือภาษีธุรกิจ (Business Rate) ไว้อยู่ 2 อัตราภาษี ได้แก่

- (ก) อัตราภาษีสำหรับธุรกิจขนาดเล็ก (the Small Business Non-Domestic Rating Multiplier)
- (ข) อัตราภาษีปกติสำหรับธุรกิจ (the Standard Non-Domestic Rating Multiplier)

ปัจจุบัน (ค.ศ. 2021 – 2022) อัตราภาษีสำหรับธุรกิจขนาดเล็ก (Small Business Multiplier) อยู่ที่ 49.9 เพนซ์ และอัตราภาษีปกติสำหรับธุรกิจ จะมีอัตราที่สูงกว่า (Higher Multipliers) โดยอยู่ที่ 51.2 เพนซ์¹⁰⁵

Regulation 3 Designation of persons and description of hereditaments

(1) For the purposes of section 53(1) of the Act—

(a) there are designated the persons named in the Schedule; and

(b) there is prescribed in relation to each such person the description of hereditament set out opposite the name of that person in the Schedule.

¹⁰⁴ Local Government Finance Act 1988.

Section 42A Rural settlement list.

(1) Each billing authority in England shall compile and maintain, in accordance with section 42B below, a list (to be called its rural settlement list).

(3) The settlements referred to in subsection (2) above are those which—

(a) are wholly or partly within the authority's area,

(b) appear to the authority to have had a population of not more than 3,000 on the last 31st December before the beginning of the chargeable financial year in question, and

(c) in that financial year are wholly or partly within an area designated by the Secretary of State by order as a rural area for the purposes of this section

¹⁰⁵ Southampton City Council. [Business rates multipliers](https://www.southampton.gov.uk/business-licensing/business-rates/business-rates-multipliers.aspx) [Online]. Available from:

<https://www.southampton.gov.uk/business-licensing/business-rates/business-rates-multipliers.aspx> [2021, March 12]

(4) การจัดเก็บภาษี

หน่วยงานที่เข้ามามีอำนาจในการจัดเก็บภาษี (Billing Authority) คือ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยจะจัดเก็บจากผู้เป็นเจ้าของหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินที่ไม่ได้ใช้เพื่อการอยู่อาศัย แต่ใช้เพื่อเป็นสถานประกอบการ โดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะประเมินภาษี โดยฐานภาษี (Ratable Value) มาจากราคาประเมินทรัพย์สินที่ปรากฏอยู่ในบัญชีราคาประเมินทรัพย์สิน ที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้รับจากสำนักงานประเมินราคาทรัพย์สิน (VOA) และนำฐานภาษีที่ได้มานั้นมาคูณกับอัตราภาษีที่เหมาะสมกับลักษณะของธุรกิจ ก็จะได้จำนวนภาษี (Non-Domestic Rate) ออกมา และองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นก็จะส่งบิลมาเรียกจัดเก็บจากผู้เป็นเจ้าของหรือผู้ครอบครองทรัพย์สิน

4.2.2 การประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อใช้เป็นฐานในการประเมินภาษีสำหรับสถานที่ที่ไม่มีการพักอาศัย

การประเมินมูลค่าทรัพย์สินนั้นมีการคำนวณที่ซับซ้อน โดยมีปัจจัยที่ต้องคำนึงถึงหลายอย่าง ไม่ว่าจะเป็นการวิเคราะห์ถึงชนิดของทรัพย์สิน ตำแหน่งที่ตั้งทางภูมิศาสตร์ของทรัพย์สิน และคุณลักษณะเฉพาะตัวของทรัพย์สิน ดังนั้น สำนักงานประเมินราคาทรัพย์สิน (VOA) จะใช้วิธีการที่หลากหลาย ในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินที่เป็นสถานที่ที่ไม่มีการพักอาศัยหรือมีวัตถุประสงค์ในการใช้ทางด้านธุรกิจ

อย่างไรก็ดี ทรัพย์สินที่ถูกจัดเก็บภาษี Non-Domestic Rate เป็นทรัพย์สินที่มีการใช้ประโยชน์ในรูปแบบที่ไม่ใช่ที่อยู่อาศัย แต่เป็นการใช้ประโยชน์เพื่อการประกอบธุรกิจ เช่น ประกอบอุตสาหกรรม หรือพาณิชย์กรรม ดังนั้นทรัพย์สินเหล่านี้จึงมีข้อมูลด้านรายได้ของทรัพย์สินที่มากพอ ทำให้วิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินที่สำนักงานประเมินราคาทรัพย์สินใช้เป็นหลัก คือ วิธีคิดจากค่าเช่ารายปี (a Rentals-Based Approach)¹⁰⁶ ทั้งนี้ ไม่ใช่การคิดจากค่าเช่าที่แท้จริงแต่เป็นการคิดจากค่าเช่าที่คาดว่าทรัพย์สินนั้นสมควรจะได้รับเท่าไร ซึ่งเป็นหลักการเดียวการประเมินมูลค่าทรัพย์สินด้วยวิธีรายได้ (Income Approach)

สำนักงานประเมินราคาทรัพย์สินจะดำเนินการจัดกลุ่มทรัพย์สินประเภทเดียวกัน ที่ตั้งอยู่ในท้องที่เดียวกัน และประเมินมูลค่าทรัพย์สินที่อยู่ในกลุ่มเดียวกันอย่างเป็นธรรมและเท่าเทียมกัน ดังนั้นทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในท้องที่เดียวกัน และถูกจัดอยู่ในกลุ่มทรัพย์สินประเภทเดียวกัน (in the same valuation scheme) จะถูกประเมินมูลค่าทรัพย์สินไปในแนวทางเดียวกัน ทำให้ทรัพย์สินที่อยู่ในท้องที่เดียวกันและมีลักษณะที่เหมือนกัน

¹⁰⁶ Valuation Office Agency. [How non-domestic \(business\) properties are valued](https://www.gov.uk/guidance/how-non-domestic-property-including-plant-and-machinery-is-valued) [online]. Available from: <https://www.gov.uk/guidance/how-non-domestic-property-including-plant-and-machinery-is-valued> [2021, March 12]

จะมีมูลค่าทรัพย์สินที่ใกล้เคียงกัน ไม่แตกต่างกัน เพื่อสร้างความเป็นธรรมในการประเมินภาษี ทั้งนี้ สำนักงานประเมินราคาทรัพย์สินจะคอยดำเนินการตรวจสอบการเปลี่ยนแปลงของทรัพย์สิน และดำเนินการประเมินมูลค่าทรัพย์สินทุกๆ 5 ปี เพื่อให้ราคาประเมินทรัพย์สินถูกต้องตรงความเป็นจริงกับสภาพของทรัพย์สิน

หากสังเกตวิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินที่สำนักงานประเมินมูลค่าทรัพย์สิน (VOA) ใช้ในการหาฐานภาษีท้องถิ่น (Council Tax) และภาษีสำหรับสถานที่ที่ไม่มีการพักอาศัย (Non-Domestic Rate) จะเห็นได้ว่า VOA เลือกใช้วิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินให้เหมาะสมกับลักษณะการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินสอดคล้องกับวิธีการประเมินตามมาตรฐานสากล

โดยการประเมินมูลค่าทรัพย์สินที่ใช้เป็นสถานที่พักอาศัย ตามมาตรฐานสากลการประเมินมูลค่าทรัพย์สินจะใช้วิธีเปรียบเทียบราคาตลาด (Market Comparison Approach) เป็นหลัก เพราะทรัพย์สินลักษณะนี้จะมีข้อมูลการซื้อขายในตลาดที่มากเพียงพอต่อการประเมิน (ตามที่กล่าวไว้แล้วในหัวข้อ 2.4) ซึ่งในการพิจารณาประเมินมูลค่าทรัพย์สินที่เป็นสถานที่พักอาศัยของ VOA ก็ใช้วิธีการที่สอดคล้องกับหลักการสากลเช่นกัน โดยวิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินประเภทที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย ให้ประเมินจากราคาที่ทรัพย์สินนั้นอาจออกขายได้ในตลาด

ส่วนในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินที่เป็นสถานที่ที่ไม่มีการพักอาศัย หรือเป็นสถานที่ที่ใช้โดยมีวัตถุประสงค์ทางด้านธุรกิจ เช่น ใช้ในด้านพาณิชย์กรรมหรืออุตสาหกรรมนั้น วิธีการตามมาตรฐานสากลในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินจะใช้วิธีรายได้ (Income Approach) (ตามที่กล่าวไว้แล้วในหัวข้อ 2.4) เพราะส่วนใหญ่ทรัพย์สินเหล่านี้มักมีข้อมูลเกี่ยวกับรายได้ที่ได้รับจากทรัพย์สินที่เพียงพอ ซึ่ง VOA ก็ใช้วิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินจากค่าเช่ารายปี ที่ทรัพย์สินสมควรจะได้รับ ซึ่งเป็นวิธีเดียวกันกับวิธีรายได้ (Income Approach)

จากการศึกษาแนวทางการประเมินมูลค่าทรัพย์สินและการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นของประเทศอังกฤษข้างต้น ผู้เขียนเห็นว่าการประเมินมูลค่าทรัพย์สินตามกฎหมายอังกฤษมีความซับซ้อนและให้ความเป็นธรรมโดยพิจารณาปัจจัยต่าง ๆ ด้วยความรอบคอบเพื่อหลีกเลี่ยงข้อโต้แย้งกับผู้เสียภาษี

บทที่ 5

วิเคราะห์ปัญหา ผลกระทบ และแนวทางการแก้ไขปัญหาจากความไม่เหมาะสมในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินของประเทศไทย

ในประเทศไทยจะมีวิธีการประเมินที่แตกต่างจากแนวทางการประเมินของอังกฤษ โดยแนวทางที่ใช้ในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินของประเทศไทย กฎหมายที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมุ่งจัดเก็บภาษีตามการใช้ประโยชน์ของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างและแยกอัตราภาษี แต่การประเมินมูลค่าทรัพย์สินกฎหมายกลับไม่ได้พิจารณาจากลักษณะการใช้ประโยชน์ของทรัพย์สินที่แท้จริงแต่อย่างใด เช่น อาคารพาณิชย์ แนวทางการจัดทำบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงงานสิ่งปลูกสร้างจะใช้วิธีการประเมินด้วยวิธีต้นทุน (Cost Approach) เพียงวิธีเดียวเท่านั้น ไม่พิจารณาถึงลักษณะการใช้ประโยชน์ของสิ่งปลูกสร้างว่าใช้อยู่อาศัยหรือทำการค้าหรืออุตสาหกรรมซึ่งอัตราค่าเสื่อมของทรัพย์สินย่อมต่างกัน เป็นต้น แม้ว่าตามพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562 จะได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างเพิ่มขึ้นมาจากเดิมที่มีแค่วิธีต้นทุน (Cost Approach) โดยเพิ่มวิธีพิจารณาจากรายได้ (Income Approach) เข้ามา แต่วิธีดังกล่าวนี้จะนำมาใช้ในการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะพิเศษเท่านั้น ไม่ได้นำมาใช้ในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินโดยพิจารณาจากการใช้ประโยชน์ในสิ่งปลูกสร้างแต่อย่างใด ผู้เขียนจึงขอวิเคราะห์ปัญหาหลักที่เกิดขึ้นจากการใช้กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างดังนี้

5.1 วิเคราะห์ปัญหาความไม่เหมาะสมของแนวทางการประเมินมูลค่าทรัพย์สินของประเทศไทย

จากการศึกษาการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของประเทศไทย ทำให้เห็นว่าประเทศไทยมีการแยกการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน ออกเป็น 2 รูปแบบ ได้แก่

1. ทรัพย์สินที่ใช้ประโยชน์เป็นสถานที่พักอาศัย จะถูกเก็บภาษีท้องถิ่น (Council Tax)
2. ทรัพย์สินที่ไม่ได้ใช้อยู่อาศัยแต่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์ทางด้านธุรกิจ จะถูกเก็บภาษีสำหรับสถานที่ที่ไม่มี การพักอาศัย (Non-Domestic Rate) หรือภาษีธุรกิจ (Business Rate)

ทั้งนี้ ประเทศไทยพิจารณาว่าเมื่อการใช้ประโยชน์ในตัวทรัพย์สินต่างกัน ก็จะต้องมีรูปแบบการประเมินมูลค่าทรัพย์สินและการประเมินภาษีที่แตกต่างกันด้วย

การประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อจัดเก็บภาษีสำหรับสถานที่ที่ไม่มีการพักอาศัย (Non-Domestic Rate) สำนักงานประเมินราคาทรัพย์สิน (Valuation Office Agency) จะจัดทำบัญชีราคาประเมินทรัพย์สินเพื่อใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีดังกล่าว โดยแยกออกมาเป็น 2 บัญชี ได้แก่

1. บัญชีราคาประเมินทรัพย์สินส่วนกลาง (Central Rating List)
2. บัญชีราคาประเมินทรัพย์สินท้องถิ่น (Local Rating List)

บัญชีราคาประเมินทรัพย์สินส่วนกลาง (Central Rating List) จะเป็นบัญชีที่กำหนดราคาประเมินทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในเขตเมืองที่ใช้สาธารณูปโภคและบริการสาธารณะของทางรัฐสูง มีรูปแบบการจัดการที่พิเศษ โดยเป็นเมืองที่สามารถกำหนดอัตราภาษีเองได้ และแบ่งส่วนหนึ่งเป็นเงินอุดหนุนสำหรับค่าใช้จ่ายบริการสาธารณะในท้องถิ่น เช่น เมืองลอนดอน ส่วนทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในเขตท้องถิ่นที่ไม่ได้มีการใช้สาธารณูปโภคและบริการสาธารณะที่สูงมากเหมือนในเขตเมืองลอนดอน ก็จะมีราคาประเมินอยู่ในบัญชีราคาประเมินทรัพย์สินท้องถิ่น (Local Rating List) การจัดทำบัญชีราคาประเมินทรัพย์สินเช่นนี้จะช่วยสะท้อนมูลค่าที่แท้จริงของทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในเขตท้องที่ต่างๆ และสร้างความเป็นธรรมในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินที่มีสถานที่ตั้งของทรัพย์สินที่แตกต่างกัน และมีการใช้บริการสาธารณะของรัฐที่แตกต่างกัน อันเป็นการสอดคล้องกับหลักความเป็นเสมอภาค กล่าวคือ ผู้เสียภาษีทรัพย์สินที่อยู่ในสภาวะการณ์ที่แตกต่างกัน ก็ควรที่จะต้องถูกประเมินและจัดเก็บภาษีต่างกัน

ในประเทศไทย การจัดทำบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ (ที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน) หรือการจัดทำบัญชีราคาประเมินทรัพย์สิน (ที่ยังไม่ประกาศบังคับใช้) ไม่ได้มีการแบ่งรูปแบบการจัดการจัดทำบัญชีกำหนดราคาประเมินทรัพย์สินโดยพิจารณาถึง การที่รัฐจัดสรรสาธารณูปโภคและบริการสาธารณะให้แก่ทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในเขตท้องที่ต่างๆ ไม่เท่ากันเหมือนกรณีของประเทศอังกฤษ และประเทศไทยไม่ได้แยกการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน และการจัดเก็บภาษีตามลักษณะการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินเหมือนประเทศอังกฤษอีกด้วย โดยทรัพย์สินที่มีการใช้ประโยชน์ทุกรูปแบบจะถูกจัดเก็บภาษีเพียงรูปแบบเดียวคือการจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 โดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้จัดเก็บ และจะเก็บภาษีตามอัตราที่แตกต่างกันไปตามลักษณะการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สิน ซึ่งจากการศึกษาหลักเกณฑ์การประเมินมูลค่าทรัพย์สินของประเทศไทย พบว่ามีความไม่เหมาะสมซึ่งทำให้เกิดปัญหาบางประการ ดังต่อไปนี้

5.1.1 ปัญหาความไม่เหมาะสมของการใช้วิธี Cost Approach กับสิ่งปลูกสร้างทุกรูปแบบโดยไม่พิจารณาลักษณะการใช้ประโยชน์ของสิ่งปลูกสร้าง(ยกเว้นกรณีห้องชุด)

หากพิจารณาจากตารางที่ 2 ตารางแสดงวิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อจัดทำบัญชีราคาประเมินทรัพย์สิน เปรียบเทียบกับ วิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อจัดทำบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม จะเห็นว่าวิธีการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างเพื่อจัดทำบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรียนสิ่งปลูกสร้าง(บังคับใช้อยู่ปัจจุบัน) ใช้วิธีต้นทุน (Cost Approach) เพียงวิธีเดียวในการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างทุกรูปแบบ(ยกเว้นกรณีห้องชุด) โดยไม่ได้พิจารณาถึงรูปแบบการใช้ประโยชน์ในสิ่งปลูกสร้างแต่อย่างใด

เช่นเดียวกันกับวิธีการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างเพื่อจัดทำบัญชีราคาประเมินสิ่งปลูกสร้าง (ที่ยังไม่ประกาศบังคับใช้) ซึ่งจะนำมาใช้แทนบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรียนสิ่งปลูกสร้าง แม้จะได้มีการแบ่งแยกลักษณะสิ่งปลูกสร้างออกเป็น กรณีสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะปกติ และสิ่งปลูกสร้างลักษณะพิเศษก็ตาม แต่วิธีการที่ใช้ในการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างลักษณะปกติก็ยังคงใช้วิธีต้นทุน (Cost Approach) ในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินอยู่เช่นเดิม โดยไม่พิจารณาถึงรูปแบบการใช้ประโยชน์ของสิ่งปลูกสร้างว่ามีวัตถุประสงค์ใช้เป็นที่อยู่อาศัย หรือใช้ในด้านพาณิชย์กรรม หรืออุตสาหกรรม หรือด้านอื่นๆ ส่วนกรณีสิ่งปลูกสร้างลักษณะพิเศษ แม้กฎหมาย¹⁰⁷ จะได้เพิ่มเติมวิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินด้วยวิธีรายได้ (Income Approach) เข้ามานอกเหนือจากวิธีต้นทุน แต่ก็ไม่ได้กำหนดวิธีการประเมินโดยพิจารณาจากรูปแบบการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินเป็นหลักแต่อย่างใด การกำหนดวิธีการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างเพื่อใช้เป็นองค์ประกอบในการพิจารณาจัดเก็บภาษี ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ที่ไม่ได้คำนึงถึงรูปแบบการใช้ประโยชน์ในตัวทรัพย์สินเช่นนี้ ถือเป็นการกำหนดหลักเกณฑ์วิธีการประเมินที่แตกต่างจากมาตรฐานสากลที่จะให้ความสำคัญกับการเลือกวิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินโดยพิจารณาจากรูปแบบการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สิน เพราะแต่ละวิธีที่ใช้ในการประเมินนั้นต่างก็มีประสิทธิภาพและความเหมาะสมที่ต่างกันไปตามรูปแบบการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สิน (โปรดดูตารางที่ 1 ตารางแสดงลำดับความมีประสิทธิภาพของวิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินทั้ง 3 วิธี ได้แก่ Cost Approach, Market Comparison Approach และ Income Approach ตามรูปแบบการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สิน)

โดยการเลือกวิธีการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างด้วยวิธีต้นทุน (Cost Approach) แต่เพียงวิธีเดียวกับการประเมินราคาสิ่งปลูกสร้างทุกรูปแบบ ไม่ว่าจะเป็นสิ่งปลูกสร้างเพื่ออยู่อาศัย สิ่งปลูกสร้างเพื่อใช้ในด้าน

¹⁰⁷ กฎกระทรวงการกำหนดราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง การจัดทำบัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง และแผนที่ประกอบกรประเมินราคาที่ดิน พ.ศ. 2563 ออกตามความในพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562

พาณิชย์กรรม หรืออุตสาหกรรม จะทำให้การประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างนั้นขาดความมีประสิทธิภาพ และขาดความเหมาะสม ส่งผลให้ไม่สะท้อนมูลค่าที่แท้จริงของสิ่งปลูกสร้าง และนำไปสู่การวางแผนหลีกเลี่ยงการถูกจัดเก็บภาษี (Tax Avoidance) กับสิ่งปลูกสร้างบางลักษณะได้

ในกรณีของสิ่งปลูกสร้างประเภท สถานีบริการน้ำมัน อุโมงค์มรด และตลาด เป็นสิ่งปลูกสร้างที่ปรากฏอยู่ในแบบมาตรฐานสิ่งปลูกสร้างทั้งสิ้น จึงเป็นสิ่งปลูกสร้างที่มีบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนสิ่งปลูกสร้าง หรือบัญชีราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างอยู่แล้ว และไม่ได้ถูกกำหนดให้เข้าข่ายเป็นสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะพิเศษ แต่เป็นสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในประเภทที่มีลักษณะปกติทั่วไป ซึ่งต้องถูกประเมินมูลค่าด้วยวิธีต้นทุน (Cost Approach) เท่านั้นตามที่กฎหมายกำหนด

ทั้งนี้ตามที่ได้ศึกษาไปแล้วถึงการหามูลค่าปัจจุบันของสิ่งปลูกสร้างด้วยวิธีต้นทุนในหัวข้อ 3.3.2 จะต้องนำพื้นที่ใช้สอยทั้งหมดของสิ่งปลูกสร้าง มาคูณด้วยราคาค่าก่อสร้างใหม่มีหน่วยเป็นตารางเมตร (ราคาตามบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนสิ่งปลูกสร้าง) และมาหักด้วยค่าเสื่อมราคา จึงจะได้มูลค่าปัจจุบันของสิ่งปลูกสร้าง โดยพนักงานสำรวจขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะเป็นผู้ดำเนินการรังวัดขนาดของพื้นที่ใช้สอยทั้งหมดของสิ่งปลูกสร้าง เพื่อนำไปพิจารณาประกอบราคาตามบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนสิ่งปลูกสร้างที่ได้จากกรมธนารักษ์ หรือสำนักงานธนารักษ์พื้นที่ แต่มีประเด็นที่จะต้องพิจารณาเกี่ยวกับการรังวัดพื้นที่ของสถานีบริการน้ำมัน อุโมงค์มรด และตลาด ที่กรมส่งเสริมการปกครองส่วนท้องถิ่นได้ออกหลักเกณฑ์ในการรังวัดพื้นที่ของสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวขึ้นมา โดยให้วัดขนาดพื้นที่ตาม “แนวหลังคา” เป็นเกณฑ์พิจารณาแนวการใช้ประโยชน์ของสิ่งปลูกสร้างประเภทนี้

การที่กรมส่งเสริมการปกครองส่วนท้องถิ่นกำหนดให้วัดขนาดพื้นที่ของสิ่งปลูกสร้างที่เป็นสถานีบริการน้ำมัน อุโมงค์มรด และตลาด ตาม “แนวหลังคา” เพื่อประกอบการประเมินมูลค่าทรัพย์สินด้วยวิธีต้นทุน (Cost Approach) โดยเป็นการกำหนดหลักเกณฑ์ขึ้นมาเองโดยปราศจากความเชี่ยวชาญด้านการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน อาจก่อให้เกิดปัญหาการวางแผนหลีกเลี่ยงการเสียภาษีจากสิ่งปลูกสร้างที่เป็นสถานีบริการน้ำมัน อุโมงค์มรด และตลาดได้ โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีอาจวางแผนที่จะเสียภาษีน้อยลงผ่านการอาศัยช่องโหว่ของหลักเกณฑ์ดังกล่าว ด้วยการลดขนาดพื้นที่หลังคาของสิ่งปลูกสร้างที่เป็นสถานีบริการน้ำมัน อุโมงค์มรด และตลาด หรือไม่สร้างหลังคาขึ้นมาเลย ส่งผลให้พนักงานสำรวจรังวัดขนาดพื้นที่ใช้สอยของสิ่งปลูกสร้างได้น้อยลง และเมื่อมีขนาดพื้นที่น้อยลง ย่อมเป็นตัวแปรที่ส่งผลให้มูลค่าสิ่งปลูกสร้าง หรือที่เรียกว่า ราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างมีจำนวนน้อยลงตามไปด้วย ซึ่งเป็นที่ทราบอยู่แล้วว่าราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างถูกใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ดังนั้นเมื่อฐานภาษีมียาจำนวนน้อย ย่อมส่งผลให้ภาษีที่

จะต้องเสียมีจำนวนน้อยลงตามมาด้วย ยิ่งไปกว่านั้นการรังวัดขนาดพื้นที่ตามแนวหลังคา เป็นการกำหนดขั้นตอนในการประเมินที่ไม่มีประสิทธิภาพและไม่สะท้อนมูลค่าที่แท้จริงของทรัพย์สิน เพราะมูลค่าของทรัพย์สินจะมากหรือน้อย ไปถูกกำหนดให้ขึ้นอยู่กับขนาดพื้นที่ของหลังคาสิ่งปลูกสร้างเป็นหลัก

หากพิจารณาถึงรูปแบบการใช้ประโยชน์ในตัวสิ่งปลูกสร้างที่เป็นสถานบริการน้ำมัน อยู่ซ่อมรถ และตลาด จะเห็นได้ว่าเป็นสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในด้านพาณิชยกรรม ซึ่งตามหลักการสากลจะกำหนดให้ วิธีรายได้ (Income Approach) เป็นวิธีการที่เหมาะสมที่สุดในการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างรูปแบบนี้ เพราะสิ่งปลูกสร้างเหล่านี้มีวัตถุประสงค์ใช้ในด้านธุรกิจ (Business purpose) ทำให้ส่วนใหญ่มีข้อมูลด้านรายได้ของทรัพย์สินที่มากเพียงพอต่อการประเมินด้วยวิธีนี้ ซึ่งวิธีรายได้ ไม่ได้ให้ความสำคัญกับขนาดของพื้นที่ใช้สอยของทรัพย์สินเท่ากับวิธีต้นทุน แต่ให้ความสำคัญกับข้อมูลรายได้ของทรัพย์สินเป็นหลัก และถ้าหากทรัพย์สินดังกล่าวไม่มีข้อมูลด้านรายได้หรือมีแต่ไม่เพียงพอ วิธีการที่จะใช้ในลำดับถัดมาคือวิธีการเปรียบเทียบราคาตลาด (Market Comparison Approach) ส่วนการประเมินด้วยวิธีต้นทุน (Cost Approach) จะเป็นวิธีที่สะท้อนถึงมูลค่าที่แท้จริงของทรัพย์สินลักษณะดังกล่าวได้มีประสิทธิภาพน้อยที่สุด เนื่องมาจากว่า การประเมินด้วยวิธีต้นทุนกับทรัพย์สินที่ใช้ในด้านพาณิชยกรรม มีปัจจัยหลายด้านที่ต้องคำนึง เช่น ปัจจัยด้านต้นทุนของทรัพย์สิน และค่าเสื่อมราคาต้องมีความเป็นปัจจุบันในช่วงที่ประเมินมูลค่าด้วย เพราะวิธีต้นทุน เป็นวิธีประเมินที่ต้องอาศัยข้อมูลด้านต้นทุนที่ใช้ในการก่อสร้างที่มีความเป็นปัจจุบัน หากข้อมูลด้านต้นทุนที่ใช้ในการก่อสร้างไม่มีความเป็นปัจจุบัน การประเมินก็ไม่สามารถสะท้อนมูลค่าที่แท้จริงของทรัพย์สินได้

5.1.2 ปัญหาการมีต้นทุนในการเสียภาษีที่สูงของผู้มีหน้าที่เสียภาษีจากการรับภาระในการหาต้นทุนของสิ่งปลูกสร้างเอง ในกรณีของสิ่งปลูกสร้างที่ไม่สามารถเทียบเคียงบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ฯ

ในการคำนวณหาราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างของเจ้าพนักงานประเมิน เจ้าพนักงานประเมินมีหน้าที่ที่จะต้องมาพิจารณาว่าสิ่งปลูกสร้างใดเป็นสิ่งปลูกสร้างที่เข้าลักษณะตรงตามสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรียนสิ่งปลูกสร้าง หรือบัญชีราคาประเมินสิ่งปลูกสร้าง (ยังไม่ประกาศบังคับใช้) และสิ่งปลูกสร้างใดเป็นสิ่งปลูกสร้างที่ไม่ตรงกับลักษณะสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในบัญชีดังกล่าว

โดยสิ่งปลูกสร้างที่เข้าลักษณะตรงกับสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรียนสิ่งปลูกสร้างหรือบัญชีราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างนั้น ก็คือ สิ่งปลูกสร้างที่ตรงตามลักษณะของแบบมาตรฐานสิ่งปลูกสร้างนั่นเอง เช่น บ้านเดี่ยว ทาวน์เฮ้าส์ หรือภัตตาคาร เป็นต้น ซึ่งสิ่งปลูกสร้างลักษณะเช่นนี้ ก็จะเป็นสิ่งปลูกสร้างที่กรมธนารักษ์หรือสำนักงานธนารักษ์พื้นที่ได้จัดทำราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างไว้ให้แล้ว

ดังนั้นสิ่งปลูกสร้างประเภทนี้จะเป็นสิ่งปลูกสร้างที่มีราคาประเมินทุนทรัพย์มาจากส่วนกลาง โดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไม่ต้องเข้าไปใช้ดุลยพินิจในการประเมินหาราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างแต่อย่างใด

ส่วนสิ่งปลูกสร้างที่ไม่ตรงกับลักษณะสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์หรือบัญชีราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างนั้น คือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ทางกรมธนารักษ์หรือสำนักงานธนารักษ์พื้นที่จัดไว้ให้ โดยถ้าหากเป็นสิ่งปลูกสร้างที่สามารถเทียบเคียงกับบัญชีรายการเทียบเคียงสิ่งปลูกสร้างได้ ก็ให้พนักงานประเมินใช้ดุลยพินิจในการนำราคาประเมินทุนทรัพย์ของสิ่งปลูกสร้างที่สามารถเทียบเคียงได้ที่อยู่ในบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์หรือบัญชีราคาประเมินสิ่งปลูกสร้าง มาใช้ในการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างดังกล่าว เพื่อหาราคาประเมินทุนทรัพย์ของสิ่งปลูกสร้างนั้น

ซึ่งจากแนวทางการประเมินหาราคาประเมินทุนทรัพย์ของสิ่งปลูกสร้างที่กล่าวมาข้างต้น จะเห็นได้ว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีในสิ่งปลูกสร้างดังกล่าว ไม่มีภาระหน้าที่ใดๆในการต้องเข้ามาให้ข้อมูลเกี่ยวกับมูลค่าของสิ่งปลูกสร้างให้กับหน่วยงานรัฐ หน้าที่ในการสำรวจรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับราคาค่าวัสดุก่อสร้าง ค่าแรงงาน และหน้าที่ในการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างเป็นของหน่วยงานรัฐเป็นผู้จัดทำ

แต่สำหรับกรณีของสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์และไม่สามารถเทียบเคียงบัญชีรายการเทียบเคียงสิ่งปลูกสร้างได้ กฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการคำนวณมูลค่าที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ พ.ศ. 2562¹⁰⁸ ได้กำหนดเพิ่มภาระหน้าที่ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเข้ามา โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีภาระที่จะต้องนำเสนอเอกสารหรือหลักฐานที่แสดงมูลค่าสิ่งปลูกสร้างเพื่อประกอบการพิจารณากำหนดราคาของสิ่งปลูกสร้างต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

ทั้งนี้ ในการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างด้วยวิธีต้นทุน (Cost Approach) เป็นวิธีที่เหมาะสมในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินที่มีความใหม่ เพราะสามารถตรวจสอบได้ชัดเจนเกี่ยวกับข้อมูลด้านต้นทุนของวัสดุอุปกรณ์ที่นำมาใช้ ค่าแรงงาน มาตรฐานการออกแบบก่อสร้าง เพราะจะช่วยสะท้อนมูลค่าต้นทุนที่มีความเป็นปัจจุบันของทรัพย์สินได้ ดังนั้นหากผู้มีหน้าที่เสียภาษีถูกเรียกให้นำเสนอเอกสารหรือหลักฐานที่แสดงมูลค่าสิ่งปลูกสร้างและสิ่งปลูกสร้างนั้นยังคงมีสภาพที่ใหม่อยู่ การรวบรวมข้อมูลจากผู้ดำเนินการรับเหมาก่อสร้างเกี่ยวกับข้อมูลด้านราคาค่าวัสดุก่อสร้าง ค่าแรงงาน ต้นทุนการออกแบบรวมไปถึงค่าใช้จ่ายในการดำเนินการก่อสร้างนั้นจะไม่น่ายากมากนักในการสืบหาข้อมูล แต่จะเป็นการยากสำหรับสิ่งปลูกสร้างที่ปลูกสร้างมานานแล้ว ในการไปหาข้อมูลดังกล่าวจากผู้รับเหมาก่อสร้าง และหากไม่สามารถหาข้อมูลดังกล่าวมาให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้

¹⁰⁸ หมวด 2 แห่งกฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการคำนวณมูลค่าที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ พ.ศ. 2562

คู่มือปฏิบัติงานตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ของกรมส่งเสริมการปกครองส่วนท้องถิ่นกำหนดให้ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องรับภาระค่าใช้จ่ายจากผู้ประเมินราคาประเมินราคาส่งปลูกสร้างเอง¹⁰⁹

จากที่กล่าวมาในข้างต้น จะเห็นได้ว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีสำหรับสิ่งปลูกสร้างลักษณะนี้มีค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายเพื่อยื่นชำระภาษีให้ถูกต้อง (Compliance Cost) สูงกว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีสำหรับสิ่งปลูกสร้างปกติ ที่มีบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างหรือสามารถใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ตามบัญชีดังกล่าวเทียบเคียงได้ จึงไม่มีภาระในการสืบหามูลค่าของสิ่งปลูกสร้าง เพราะมีหน่วยงานส่วนกลางของภาครัฐจัดทำราคาประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างไว้ให้แล้ว กรณีดังกล่าวจึงเป็นกรณีที่ขัดกับหลักภาษีอากรในเรื่อง Low Compliance Cost และหลักความเป็นธรรม กล่าวคือ ต้นทุนภาระค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายเพื่อเสียภาษีนั้นไม่เท่ากัน ที่เกิดจากปัญหาที่กฎหมายกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องรับภาระในการหาต้นทุนของสิ่งปลูกสร้างเองซึ่งไม่เป็นธรรม อีกทั้งยังมีประเด็นน่าพิจารณาว่า แนวปฏิบัติดังกล่าวขัดแย้งกับหลักการของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหรือไม่ เพราะภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นภาษีที่จัดเก็บโดยการประเมินของเจ้าพนักงาน (Authoritative assessment) ผู้เสียภาษีไม่มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพื่อแสดงต้นทุนของสิ่งปลูกสร้าง ต่างจากหลักการของภาษีเงินได้ที่การเสียภาษีจะใช้รูปแบบการประเมินตนเอง (Self-assessment) ซึ่งผู้มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเอง¹¹⁰ ดังนั้น การที่เจ้าพนักงานขอความร่วมมือให้ส่งเอกสารเกี่ยวกับต้นทุนการก่อสร้างสามารถดำเนินการได้แต่ไม่ควรที่จะถือเป็นบทบังคับ เพราะจะเป็นการขัดกับหลักการภาษีทรัพย์สิน ที่การประเมินหามูลค่าทรัพย์สินสุทธิและการประเมินภาษีจะต้องกระทำโดยเจ้าพนักงาน (Authoritative assessment)

5.1.3 ปัญหาในการเปิดช่องให้พนักงานประเมินซึ่งเป็นเจ้าพนักงานท้องถิ่น มีอำนาจใช้ดุลยพินิจในการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์

ในการตรากฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กฎหมายได้แบ่งอำนาจหน้าที่ในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินและอำนาจการจัดเก็บภาษีออกจากกัน กล่าวคือ การประเมินมูลค่าทรัพย์สิน ให้เป็นอำนาจหน้าที่ของกรมธนารักษ์ สังกัดกระทรวงการคลัง และการประเมินจัดเก็บภาษีเป็นอำนาจหน้าที่ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ดังนั้น ราคาประเมินมูลค่าทรัพย์สินจะดำเนินการจากหน่วยงานส่วนกลาง คือ กรมธนารักษ์ สังกัดกระทรวงการคลัง เพื่อเป็นการลดอำนาจหน้าที่ขององค์กร

¹⁰⁹ กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น, คู่มือปฏิบัติงานตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562, หน้า 45

¹¹⁰ ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร, (กรุงเทพฯ: บริษัท สามเจริญพาณิชย์ จำกัด, 2561), หน้า 2-431.

ปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งแตกต่างจากพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 (ยกเลิก) กำหนดให้อำนาจหน้าที่ทั้งในการประเมินหาค่ารายปี และอำนาจหน้าที่ในการประเมินจัดเก็บภาษีเป็นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแต่เพียงผู้เดียว ทำให้อำนาจการประเมินค่ารายปีขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของเจ้าพนักงานท้องถิ่น¹¹¹

การที่พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 วางหลักเกณฑ์กำหนดให้ราคาประเมินมูลค่าทรัพย์สินซึ่งจะถูกใช้เป็นฐานจัดเก็บภาษีมาจากหน่วยงานส่วนกลางอย่างกรมธนารักษ์ จะเห็นได้ว่าเป็นการวางหลักเกณฑ์ที่สอดคล้องกับหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของประเทศสหราชอาณาจักร (Council Tax and Non-Domestic Rate) ซึ่งประเทศสหราชอาณาจักรจะมีการแบ่งแยกอำนาจหน้าที่ในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินและการจัดเก็บภาษีออกจากกันอย่างเด็ดขาดชัดเจน และไม่เปิดช่องให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเข้ามามีบทบาทในการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน อันเป็นหน้าที่ของสำนักงานประเมินมูลค่าทรัพย์สิน (Valuation Office Agency)

อย่างไรก็ดี กรมธนารักษ์ กำหนดแบบมาตรฐานสิ่งปลูกสร้างอยู่เพียง 5 ประเภท 36 แบบ ส่งผลทำให้การจัดทำบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนสิ่งปลูกสร้าง (ที่ประกาศบังคับใช้ในปัจจุบัน) และการจัดทำบัญชีราคาประเมินสิ่งปลูกสร้าง (ที่ยังไม่ประกาศบังคับใช้) ไม่ครอบคลุมถึงประเภทสิ่งปลูกสร้างที่มีอยู่ทั้งหมด และนำไปสู่การก่อให้เกิดสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์นั่นเอง

ในกรณีของสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ กฎหมายจึงเปิดช่องให้พนักงานประเมิน ซึ่งเป็นเจ้าพนักงานที่ทำหน้าที่ในการประเมินจัดเก็บภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เข้ามามีส่วนร่วมในการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ โดยถ้าหากสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์นั้นเป็นสิ่งปลูกสร้างที่สามารถเทียบเคียงสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ได้ พนักงานประเมินก็มีอำนาจใช้ดุลยพินิจกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างโดยใช้บัญชีเทียบเคียงสิ่งปลูกสร้างเอง ซึ่งตรงนี้มีประเด็นที่ต้องพิจารณาเกี่ยวกับแนวทางการใช้ดุลยพินิจของเจ้าพนักงานท้องถิ่น ในการประเมินหาค่าประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างด้วยวิธีเทียบเคียงราคาประเมินของสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์

¹¹¹ กรมส่งเสริมการปกครองส่วนท้องถิ่น. สรุปคำถาม-คำตอบเกี่ยวกับพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 [ออนไลน์]. อ้างอิงจาก: <http://www.dla.go.th/work/faq1.pdf> [28 มีนาคม 2564]

นางสาวนันท์ชพร พรหมพันธ์ใจ ซึ่งเป็นเจ้าพนักงานจัดเก็บรายได้ ปฏิบัติงานเป็นพนักงานเก็บภาษี พนักงานสำรวจขององค์การบริหารส่วนตำบลคูบัวหลวง อำเภอลาดหลุมแก้ว จังหวัดปทุมธานี ได้ให้ความเห็นว่า¹¹²

“...การเทียบเคียงสิ่งปลูกสร้างจากบัญชีเทียบเคียงสิ่งปลูกสร้างที่กรมธนารักษ์ให้ประเภทสิ่งปลูกสร้างมานั้นไม่ละเอียด เจ้าพนักงานจึงต้องใช้ดุลยพินิจพิจารณาเทียบเคียงเอง อย่างในพื้นที่เราจะเป็นลักษณะของโรงอาหารในโรงงาน ซึ่งการประเมินราคาทุนทรัพย์ของโรงอาหาร กรมธนารักษ์ให้เทียบเคียงเป็นภัตตาคาร ซึ่งลักษณะภัตตาคารมันเป็นโครงสร้างใหญ่และถาวร อย่างร้านอาหารที่เป็นเพิง จะดีเป็นภัตตาคาร จะทำให้ราคาประเมินสูงเกินกว่ามูลค่าที่แท้จริงของสิ่งปลูกสร้างที่เป็นเพิง ดังนั้น เจ้าพนักงานก็จะดูโดยสภาพแล้วถ้าเป็นเสามีหลังคาคลุมเป็นเพิง ก็จะดีให้เป็นโรงจอดรถแทน อีกทั้งในคำอธิบาย คำว่า “ภัตตาคาร” ต้องมีพื้นที่มีชายของ มีโต๊ะนั่งกิน มีครัว แต่ในบางโรงงานปรากฏว่าไม่ได้มีร้านขายของ เป็นแค่ส่วนพื้นที่ให้พนักงานนั่งกิน เพราะพนักงานต้องซื้อมาจากข้างนอกเพราะไม่มีร้านขาย ท้องถิ่นก็สามารถประเมินตามข้อเท็จจริงที่เหมาะสมได้ อย่างถ้าเป็นร้านก๋วยเตี๋ยว ร้านก๋วยเตี๋ยวก็จะมีพื้นที่ขายของเขาชนิดเดียว ไม่ได้มีหลายๆ ร้าน ซึ่งลักษณะมันไม่ได้เป็นอาคารเลย สร้างขึ้นมาแค่เป็นเพิง”

จากการสัมภาษณ์ข้างต้นจึงแสดงให้เห็นชัดว่าแบบมาตรฐานสิ่งปลูกสร้างที่มีอยู่ 5 ประเภท 36 แบบ ไม่ได้ครอบคลุมถึงลักษณะของสิ่งปลูกสร้างที่ต้องถูกประเมินจัดเก็บภาษีทั้งหมด และบัญชีเทียบเคียงโรงเรือนสิ่งปลูกสร้างที่กรมธนารักษ์จัดทำขึ้นเพื่อมาจำกัดการใช้ดุลยพินิจในการประเมินของเจ้าพนักงานท้องถิ่นก็ไม่มี ความละเอียดที่มากพอจะใช้เทียบเคียงได้ อย่างเช่น กรณีของสิ่งปลูกสร้างที่เป็นเพิงทำเป็นร้านก๋วยเตี๋ยว แม้เป็นสิ่งปลูกสร้างที่มีวัตถุประสงค์ใช้เป็นที่ร้านขายอาหารเช่นเดียวกับภัตตาคาร แต่โครงสร้างของภัตตาคารกับเพิงไม้นั้นมีความแตกต่างกันโดยสิ้นเชิง หากไปใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ของภัตตาคารก็จะไม่สะท้อนมูลค่าทรัพย์สินที่แท้จริงของสิ่งปลูกสร้างที่เป็นเพิงใช้ทำเป็นร้านก๋วยเตี๋ยว พนักงานประเมินจึงมีความจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจในการประเมินราคาร้านก๋วยเตี๋ยวดังกล่าว ให้มีราคาประเมินทุนทรัพย์เท่ากับราคาประเมินทุนทรัพย์ของโรงจอดรถแทน ซึ่งจะเห็นได้ว่าราคาประเมินของโรงจอดรถ ก็ไม่ใช่ราคาประเมินที่จะสามารถแสดงราคาประเมินทุนทรัพย์ที่แท้จริงของเพิงร้านก๋วยเตี๋ยวได้โดยตรง

ดังนั้น การที่กฎหมายเปิดช่องให้อำนาจองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นซึ่งไม่ใช่ผู้เชี่ยวชาญด้านการประเมินมูลค่าทรัพย์สินเข้ามาใช้อำนาจใช้ดุลยพินิจในการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคา

¹¹² สัมภาษณ์ นันท์ชพร พรหมพันธ์ใจ, พนักงานจัดเก็บรายได้ ปฏิบัติงานเป็นพนักงานเก็บภาษี พนักงานสำรวจขององค์การบริหารส่วนตำบลคูบัวหลวง อำเภอลาดหลุมแก้ว จังหวัดปทุมธานี, 30 มีนาคม 2564

ประเมินเช่นนี้ แม้จะเป็นการช่วยให้สิ่งปลูกสร้างทุกประเภทมีราคาประเมินทุนทรัพย์ก็ตาม แต่ก็ให้ผลในทางปฏิบัติที่ไม่เหมาะสม อันเป็นการขัดกับหลักความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability) เพราะเจ้าพนักงานท้องถิ่นไม่ใช่ผู้เชี่ยวชาญในการประเมิน ส่งผลให้ราคาประเมินทุนทรัพย์ของสิ่งปลูกสร้างไม่ได้สะท้อนมูลค่าที่แท้จริงของสิ่งปลูกสร้าง และหากแบบมาตรฐานสิ่งปลูกสร้างยังคงมีอยู่อย่างจำกัดไม่ครอบคลุมสิ่งปลูกสร้างทั้งหมดอยู่แบบนี้ ความมุ่งหมายของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ที่ประสงค์ให้มีการแยกอำนาจหน้าที่ออกจากกันระหว่างหน่วยงานผู้รับผิดชอบในการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน และหน่วยงานผู้รับผิดชอบในการประเมินภาษี เหมือนกับกรณีของสหราชอาณาจักร โดยมีเป้าหมายในการลดการใช้ดุลยพินิจของเจ้าพนักงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ยังคงเป็นสิ่งที่ไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ

5.1.4 ปัญหาความไม่เหมาะสมของการประเมินด้วยวิธีรายได้ (Income Approach) มาประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะพิเศษ

ตามกฎกระทรวงการกำหนดราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง การจัดทำบัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง และแผนที่ประกอบกรประเมินราคาที่ดิน พ.ศ. 2563 ซึ่งออกตามความในพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ.2562 ได้กำหนดวิธีการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างตามลักษณะของสิ่งปลูกสร้างเพื่อนำมาจัดทำบัญชีราคาประเมินสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งเป็นบัญชีที่จะนำมาใช้แทนบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่บังคับใช้อยู่ในปัจจุบัน โดยได้แบ่งลักษณะของสิ่งปลูกสร้างออกเป็นสองลักษณะ ได้แก่ สิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะทั่วไป และสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะพิเศษ

โดยในกรณีของสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะพิเศษนั้น ถูกกำหนดให้ใช้วิธีรายได้ (Income Approach) ในการประเมิน แต่ถ้าหากว่าสิ่งปลูกสร้างนั้นไม่มีข้อมูลด้านรายได้ หรือมีแต่ไม่เพียงพอ ก็ให้ใช้การประเมินด้วยวิธีต้นทุน (Cost Approach) เหมือนกรณีสิ่งปลูกสร้างปกติ ทั้งนี้ จึงมีประเด็นที่จะต้องพิจารณาในเรื่องของการกำหนดหลักเกณฑ์ในกฎกระทรวงดังกล่าวเกี่ยวกับเรื่องของการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะพิเศษด้วยวิธีรายได้ (Income Approach) เพราะรายได้ที่กฎกระทรวงกำหนดให้นำมาใช้พิจารณาประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้าง คือ งบการเงินของกิจการย้อนหลัง 5 ปี หาใช้รายได้ของทรัพย์สินแต่อย่างใด ซึ่งตามหลักการประเมินมูลค่าทรัพย์สินด้วยวิธีรายได้ (Income Approach) ข้อมูลที่จะต้องนำมาพิจารณาประกอบคือข้อมูลด้านรายได้ที่ออกเงยขึ้นมาจากทรัพย์สิน เช่น ค่ารายปี หรือค่าเช่าที่สมควรที่จะได้รับจากการเช่าทรัพย์สินในปีหนึ่งๆ ซึ่งเป็นตัวเลขสมมติไม่ใช่การคิดคำนวณจากรายได้จริง วิธีการประเมินด้วยวิธีรายได้ (Income

Approach) มีความใกล้เคียงกับการประเมินหาฐานภาษีเพื่อจัดเก็บภาษีเงินได้ จึงอาจทำให้เกิดการจัดเก็บซ้ำซ้อนฐานภาษีได้หากปราศจากความรู้ความเข้าใจในเรื่องเทคนิคการประเมิน¹¹³

ดังนั้น การที่กฎกระทรวงกำหนดให้นำงบการเงินของกิจการ หรือรายได้ของกิจการมาใช้ในการประเมินหามูลค่าทรัพย์สินเช่นนี้ จึงไม่ใช่วิธีการที่ถูกต้องในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินด้วยวิธีรายได้ (Income Approach) เพราะไม่ใช่ข้อมูลรายได้ที่ออกจากรายได้ของทรัพย์สินที่จะถูกประเมิน การไปพิจารณาข้อมูลจากงบการเงินของกิจการเช่นนี้ เข้าข่ายเป็นการคิดคำนวณภาษีบนฐานเงินได้ ไม่เข้าลักษณะการประเมินมูลค่าทรัพย์สินด้วยวิธีรายได้ เพื่อหาฐานภาษีในการคิดคำนวณภาษีบนฐานทรัพย์สิน อีกทั้งงบการเงินของกิจการที่ย้อนหลังห้าปีนั้น มีลักษณะเป็นเงินได้ที่ต้องถูกเก็บภาษีเงินได้มาแล้วหากถึงเกณฑ์ ดังนั้นการนำ ข้อมูลด้านงบการเงินของกิจการมาประกอบการคำนวณเพื่อหามูลค่าทรัพย์สินตามกฎกระทรวงนี้เพื่อใช้เป็นฐานภาษีทรัพย์สินนั้น อาจก่อให้เกิดปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนกับภาษีเงินได้

นอกจากนี้ การกำหนดให้ในการประเมินสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะพิเศษ โดยให้พิจารณาจากงบการเงินของกิจการเป็นรายสิ่งปลูกสร้างเช่นนี้ ย่อมทำให้สิ่งปลูกสร้างที่ตั้งอยู่ในบริเวณท้องที่เดียวกัน มีการใช้ระบบสาธารณูปโภคของรัฐที่เหมือนกัน กลับมีราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีความใกล้เคียงกัน เพราะราคาประเมินของสิ่งปลูกสร้างแต่ละรายไปขึ้นอยู่กับรายได้ของกิจการแต่ละกิจการแทน อันส่งผลให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการประเมินภาษีตามมา เพราะทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในท้องที่เดียวกันกลับมีภาระภาษีไม่เท่ากัน ซึ่งจะแตกต่างจากแนวทางการประเมินมูลค่าทรัพย์สินด้วยวิธีคิดจากค่าเช่ารายปี (a Rentals-Based Approach) ของประเทศสหราชอาณาจักร ที่จะมีการจัดกลุ่มให้ทรัพย์สินประเภทเดียวกัน (in the same valuation scheme) จะถูกประเมินมูลค่าทรัพย์สินไปในแนวทางเดียวกัน

ผู้เขียนเห็นว่าปัญหานี้จะเห็นได้ชัดขึ้นในปัจจุบันที่ผู้ประกอบการหรือเจ้าของทรัพย์สินได้รับผลกระทบจากวิกฤติการณ์ COVID-19 มูลค่าทรัพย์สินลดลง แต่หากพิจารณาจากงบการเงินของกิจการย้อนหลัง 5 ปี ซึ่งมิได้สะท้อนมูลค่าทรัพย์สินปัจจุบันแต่อย่างใด จึงมีประเด็นน่าพิจารณาว่ารัฐจัดเก็บภาษีเงินมูลค่าทรัพย์สินที่แท้จริงหรือไม่ ดังนั้น การที่รัฐบาลต้องออกกฎหมายลดหย่อนภาษีลงถึงร้อยละ 90 นอกจากเหตุผลในการลดภาระค่าใช้จ่ายของผู้เสียภาษีแล้ว ยังมีที่มาจากการหลีกเลี่ยงข้อโต้แย้งว่ารัฐบาลจัดเก็บภาษีเงินมูลค่าที่ควรจะเป็นอีกด้วย

¹¹³ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน, หน้า 15.

5.1.5 ปัญหาความไม่เหมาะสมของการประเมินมูลค่าทรัพย์สินในกรณีของที่ดินที่มีข้อจำกัดการใช้

ที่ดินที่มีข้อจำกัดการใช้อาจหมายถึงที่ดินที่โดยกฎหมายทำให้เจ้าของที่ดินไม่สามารถใช้ประโยชน์ในที่ดินได้อย่างเต็มที่ ดังนี้

(ก) ที่ดินที่ถูกรอนสิทธิโดยกฎหมาย หมายถึง ที่ดินที่ถูกกฎหมายจำกัดสิทธิไม่ให้ผู้เป็นเจ้าของ หรือ ผู้ครอบครองที่ดินสามารถทำประโยชน์ในที่ดินของตนได้อย่างเต็มที่ และแม้ว่าจะไม่มีการทำประโยชน์ใดๆลงในที่ดินจนที่ดินถูกทิ้งร้างก็ตาม ที่ดินที่ถูกรอนสิทธิโดยกฎหมาย ก็จะไม่เข้าข่ายเป็นที่ดินที่ถูกทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ¹¹⁴ อันจะต้องถูกเก็บภาษี ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ในอัตราสูงสุดเมื่อเทียบกับการใช้ประโยชน์รูปแบบอื่น โดยให้มีอัตราไม่เกินร้อยละ 1.2 ของฐานภาษีและจะเพิ่มขึ้นร้อยละ 0.3 ทุกๆ 3 ปี

โดยกฎกระทรวงกำหนดทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้วางหลักกำหนดให้ ที่ดินที่มีกฎหมายห้ามมิให้ทำประโยชน์ เป็นทรัพย์สินที่เข้าข่ายได้รับยกเว้นไม่ต้องถูกจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ดังนั้น เมื่อพิจารณาจากหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง จะเห็นได้ว่าที่ดินที่ถูกรอนสิทธิโดยกฎหมายนั้น นอกจากไม่ถือเป็นที่ดินถูกทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพแล้ว ยังไม่เข้าข่ายเป็นทรัพย์สินที่ต้องถูกจัดเก็บภาษี ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างอีกด้วย

(ข) ที่ดินที่ถูกจำกัดการใช้ประโยชน์โดยกฎหมาย เช่นที่ดินที่ใช้เพื่อการสาธารณูปโภคในกรณีของที่ดินที่มีเสาไฟฟ้าแรงสูงพาดผ่านมีลักษณะเป็นที่ดินที่ใช้เพื่อการสาธารณูปโภค และมีลักษณะเป็นที่ดินที่ถูกรอนสิทธิโดยกฎหมาย ตาม (ก) เช่นกัน เพราะมาตรา 32¹¹⁵ แห่งพระราชบัญญัติการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2511 ได้วางหลัก ห้ามมิให้บุคคลใดก็ตาม ดำเนินการสร้างสิ่งปลูกสร้าง หรือปลูกต้นไม้หรือพืชผลลงบนที่ดินที่อยู่ในแนวเขตเดินสายไฟฟ้าแรงสูงเว้นแต่จะได้รับอนุญาต ส่งผลให้ที่ดินที่มีลักษณะดังกล่าวเป็นที่ดินที่ถูกรอนสิทธิโดยกฎหมาย ผู้เป็นเจ้าของที่ดินจึงไม่สามารถทำประโยชน์ใดๆลงบนที่ดินดังกล่าวได้ นอกจากนี้ที่ดินที่มีเสาไฟฟ้าแรงสูงพาดผ่านแล้ว ยังมีที่ดินที่เข้าข่ายมีข้อจำกัดการใช้

¹¹⁴ ข้อ 3 กฎกระทรวงกำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ พ.ศ. 2562

¹¹⁵ พระราชบัญญัติการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2511 มาตรา 32 บัญญัติว่า

ในเขตเดินสายไฟฟ้า ห้ามมิให้ผู้ใดสร้างโรงเรือนหรือสิ่งอื่นปลูกต้นไม้หรือพืชผล เว้นแต่ได้รับอนุญาตเป็นหนังสือจาก กฟผ. การอนุญาตนั้นให้เป็นไปตามเงื่อนไขที่ กฟผ. กำหนด

โรงเรือนหรือสิ่งอื่นที่สร้างขึ้นหรือทำขึ้น ต้นไม้หรือพืชผลที่ปลูกขึ้น โดยไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไข หรือไม่ได้รับอนุญาตจาก กฟผ. ให้ กฟผ. มีอำนาจรื้อถอนทำลายหรือตัดฟันตามควรแก่กรณีโดยไม่ต้องจ่ายค่าทดแทน

ประโยชน์เพื่อการสาธารณูปโภคอีก เช่น ที่ดินที่มีแนวท่อน้ำมันหรือก๊าซธรรมชาติพาดผ่าน ที่ดินที่เป็นพื้นที่ให้เช่าตั้งเสาสัญญาณโทรศัพท์ขององค์การโทรศัพท์ เป็นต้น แม้ว่าที่ดินลักษณะดังกล่าว จะไม่ได้ถูกรอนสิทธิโดยกฎหมายอย่างชัดเจนและทำให้ไม่ได้รับยกเว้นภาษี ตามกฎกระทรวงกำหนดทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เช่นเดียวกับกรณีของที่ดินที่มีเสาไฟฟ้าแรงสูงพาดผ่านก็ตาม แต่ผู้เป็นเจ้าของที่ดินดังกล่าวก็ถูกจำกัดการใช้ประโยชน์ในที่ดินส่วนนี้โดยกฎหมายเช่นกัน ถึงแม้ว่าจะมีหลักเกณฑ์¹¹⁶ บรรเทาความเสียหายให้แก่ผู้เป็นเจ้าของที่ดิน เช่น ได้รับค่าทดแทนจากผู้เป็นเจ้าของโครงการนำส่งก๊าซธรรมชาติทางท่อ หรือได้รับค่าตอบแทนและค่าเสียหายจากการใช้ที่ดินดังกล่าวจากผู้รับใบอนุญาตประกอบกิจการโทรคมนาคม เป็นต้น

หากพิจารณาตามกฎกระทรวงกำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ พ.ศ. 2562 และ กฎกระทรวงกำหนดทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จะเห็นได้ว่า ที่ดินที่มีเสาไฟฟ้าแรงสูงพาดผ่านไม่ใช่ที่ดินรกร้างว่างเปล่า ที่เข้าข่ายต้องถูกจัดเก็บภาษีตามอัตราของที่ดินที่ถูกทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ และไม่ใช่ที่ดินที่อยู่ในข่ายต้องถูกจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแต่อย่างใด เพราะที่ดินดังกล่าวถูกรอนสิทธิ โดยมาตรา 32 แห่งพระราชบัญญัติการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2511 นั้นเอง อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาหลักเกณฑ์ในการคำนวณมูลค่าที่ดินที่มีเสาไฟฟ้าแรงสูงพาดผ่าน เพื่อใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษี ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เจ้าพนักงานประเมินต้องคำนวณมูลค่าที่ดินที่เป็นแนวเขตสายไฟฟ้าแรงสูง เพียงแค่ร้อยละ 30 ของราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินที่ทางกรมธนารักษ์หรือสำนักงานธนารักษ์พื้นที่จัดส่งให้ (ตามที่ได้กล่าวไว้แล้ว ในหัวข้อ 3.2.1 (3) เรื่องการประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อใช้ในการคำนวณภาษี)

ดังนั้น กฎกระทรวงกำหนดทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 และ กฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการคำนวณมูลค่าที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์¹¹⁷ วางหลักเกณฑ์ในการบังคับเอากับทรัพย์สินที่เป็นที่ดินแนวเขตสายไฟฟ้าแรงสูงที่ไม่สอดคล้องกัน โดยกฎกระทรวงฉบับหนึ่งกำหนดให้ที่ดินที่เป็นแนวเขตสายไฟฟ้าแรงสูงไม่ต้องถูกจัดเก็บภาษี

¹¹⁶ ประกาศกระทรวงพลังงาน เรื่องการกำหนดประเภทและขนาดของระบบการขนส่งก๊าซธรรมชาติทางท่อ และหลักเกณฑ์ วิธีการ ระเบียบปฏิบัติ และแนวทางในการจัดทำรายงานด้านสิ่งแวดล้อม พ.ศ. 2556 และ ประกาศคณะกรรมการกิจการกระจายเสียง กิจการโทรทัศน์ และกิจการโทรคมนาคม เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการเกี่ยวกับการใช้สิทธิในการปักหรือตั้งเสาหรือเดินสาย วางท่อ หรือติดตั้งอุปกรณ์ประกอบใดในการให้บริการโทรคมนาคม

¹¹⁷ ข้อ 3 หมวด 1 ของกฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการคำนวณมูลค่าที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ พ.ศ. 2562

ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ในขณะที่กฎกระทรวงอีกฉบับกลับกำหนดหลักเกณฑ์ในการคำนวณมูลค่าที่ดินแนวเขตสายไฟฟ้าแรงสูงเพื่อนำไปใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง การออกหลักเกณฑ์ทางกฎหมายที่ไม่สอดคล้องกันเช่นนี้ ทำให้พนักงานประเมิน และผู้มีหน้าที่เสียภาษี เกิดความสับสนในการปฏิบัติตามกฎหมายดังกล่าว เจ้าพนักงานประเมินก็ไม่สามารถทราบได้แน่ชัดว่าตนจะต้องคำนวณหามูลค่าที่ดินที่เป็นแนวเขตสายไฟฟ้าแรงสูงเพื่อนำไปใช้เป็นฐานในการประเมินจัดเก็บภาษีที่ดินหรือไม่ ส่วนผู้มีหน้าที่เสียภาษีก็ไม่ทราบแน่ชัดว่าที่ดินลักษณะดังกล่าวต้องถูกประเมินจัดเก็บภาษีที่ดินหรือไม่ การออกหลักเกณฑ์มาเช่นนี้ เป็นการขัดต่อหลักภาษีอากรที่ดี ในเรื่องของหลักความแน่นอนและความเข้าใจง่าย (Certainty and Simplicity) ซึ่งอาจจะต้องการหรือสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาเพื่อวินิจฉัยต่อไป อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนเห็นว่าในกรณีที่กฎหมายที่เป็นกฎกระทรวงขัดแย้งกันเอง การตีความกฎหมายภาษีอากรน่าจะต้อดยึดกฎหมายที่เป็นคุณกับผู้เสียภาษีมากกว่า

โดยตามที่ได้กล่าวไปแล้วในหัวข้อ 3.5.2 เรื่องการคำนวณหาราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน ในกรณีของที่ดินที่มีเงื่อนไขพิเศษนั้น ที่ดินที่อยู่ในแนวเขตสายไฟฟ้าแรงสูงพาดผ่านแต่ไม่ได้เต็มเนื้อที่แปลงที่ดินทั้งหมด แนวทางการปฏิบัติงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น¹¹⁸ กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินต้องแยกการคำนวณมูลค่าที่ดินในส่วนแปลงที่ดินปกติ กับที่ดินในส่วนที่มีแนวเขตสายไฟฟ้าแรงสูงพาดผ่านออกจากกัน เมื่อได้จำนวนเท่าใดให้นำมูลค่าที่ดินทั้งหมดมารวมกันจะได้ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินทั้งแปลง ซึ่งจากแนวทางการปฏิบัติงานดังกล่าวนี้ ส่งผลทำให้เจ้าพนักงานองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีภาระเพิ่มขึ้นนอกเหนือจากการจัดทำบัญชีราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินปกติ เพราะเจ้าพนักงานต้องเข้าไปดำเนินการรังวัดที่ดินในส่วนที่เป็นแนวเขตสายไฟฟ้าแรงสูงตามขนาดพื้นที่จริงเป็นกรณีพิเศษโดยเฉพาะ แตกต่างจากการดำเนินการจัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างปกติ ที่เจ้าพนักงานเข้าไปสำรวจรังวัดโซนที่ดินตามรูปแบบการใช้ประโยชน์เพียงเท่านั้น ซึ่งการเข้าไปรังวัดที่ดินในส่วนที่เป็นแนวเขตสายไฟฟ้าแรงสูงเป็นกรณีพิเศษของเจ้าพนักงานนั้นจะทำให้ขั้นตอนการประเมินเกิดความล่าช้าและอาจล่าช้าในส่วนการใช้ประโยชน์จริง เช่น ผู้เป็นเจ้าของที่ดินไปทำการขออนุญาต กฟผ. ให้พื้นที่บริเวณแนวเขตสายไฟฟ้าแรงสูงยังสามารถทำนา หรือเพาะปลูกพืชไร่ได้ แต่ห้ามก่อสร้าง เป็นต้น ประเด็นเหล่านี้จะทำให้เกิดข้อโต้แย้งกับเจ้าพนักงานว่าผู้เสียภาษีสละข้อยกเว้นตามกฎหมายหรือไม่และนำที่ดินไปใช้ประโยชน์ จึงต้องเสียภาษี ซึ่งจะทำให้เกิดความสับสน

อนึ่ง หากพนักงานประเมินทำการประเมินมูลค่าที่ดินที่มีเงื่อนไขพิเศษลักษณะนี้เสร็จ และได้ดำเนินการจัดทำราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินที่มีเสาไฟฟ้าแรงสูงพาดผ่านแล้ว องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นก็ไม่

¹¹⁸ กรมธนารักษ์ กระทรวงการคลัง, “เรื่องหน้ารู้ บัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์,” คู่มือปฏิบัติงานสำหรับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น. (เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่)

สามารถนำราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินที่มีเสาไฟฟ้าแรงสูงพาดผ่านนี้ ไปใช้เป็นฐานในการคำนวณจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เพราะด้วยเหตุที่กล่าวไปแล้วข้างต้นว่า ที่ดินที่เป็นแนวเขตเสาไฟฟ้าแรงสูงพาดผ่านนั้นเป็นที่ดินที่ถูกรอนสิทธิโดยกฎหมาย ไม่สามารถดำเนินการสร้างสิ่งปลูกสร้าง หรือเพาะปลูกพืชผลลงในที่ดินได้ จึงทำให้ที่ดินดังกล่าวเข้าข่ายเป็นทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องถูกจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยอาศัยอำนาจตามกฎกระทรวงกำหนดทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ดังนั้นการกำหนดเงื่อนไขพิเศษในการคำนวณมูลค่าที่ดินที่มีเสาไฟฟ้าแรงสูงพาดผ่าน ถือเป็น การสร้างขั้นตอนในการปฏิบัติงานให้แก่เจ้าพนักงานเพิ่มมากขึ้น และสร้างภาระค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีโดยไม่จำเป็น อันเป็นการก่อให้เกิดการใช้ทรัพยากรของสังคมไปในทางที่สูญเปล่า ขัดต่อหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ในเรื่องของหลักความประหยัดในการบริหารจัดการเก็บภาษี (Low Compliance and Collections Costs) ตามที่ได้กล่าวไว้แล้วในหัวข้อ 2.2.2 เพราะในท้ายที่สุดแล้วที่ดินที่เป็นแนวเขตสายไฟฟ้าแรงสูงก็ต้องถูกจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแต่อย่างใด

นอกจากนี้ การที่กฎกระทรวงซึ่งมีผลเป็นกฎหมายกำหนดให้แนวเขตสายไฟฟ้าแรงสูงไม่ต้องถูกจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เจตนารมณ์เดิมก็คือ แนวเขตสายไฟฟ้าแรงสูงเป็นส่วนหนึ่งที่จะช่วยรัฐดำเนินกิจการสาธารณูปโภค จึงยกเว้นภาษีให้ แต่ก็มีข้อน่าพิจารณาว่าจะรวมถึงที่ดินอื่นที่มีข้อจำกัดการใช้ประโยชน์โดยกฎหมายหรือไม่ เช่น ที่ดินที่แนวท่อน้ำมันหรือก๊าซธรรมชาติพาดผ่าน ที่ดินที่เป็นที่ตั้งเสาสัญญาณโทรศัพท์ เป็นต้น กฎหมายไม่ได้ยกเว้นภาษีในส่วนของที่ดินที่ตั้งสิ่งปลูกสร้างดังกล่าว เนื่องจากทรัพย์สินดังกล่าว มิใช่ทรัพย์สินที่ถูกรอนสิทธิโดยกฎหมายอย่างชัดเจน และมีใช้ทรัพย์สินที่ยินยอมให้ทางราชการใช้เพื่อประโยชน์สาธารณะตามมาตรา 8 (7) แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาจากลักษณะการใช้ประโยชน์ จะเห็นได้ว่าที่ดินที่เป็นแนวเขตสายไฟฟ้าแรงสูง ที่ดินที่มีลักษณะแนวท่อน้ำมันหรือก๊าซธรรมชาติพาดผ่าน หรือที่ดินที่เป็นที่ตั้งเสาสัญญาณโทรศัพท์ ต่างเป็นที่ดินที่เป็นส่วนช่วยรัฐดำเนินกิจการสาธารณูปโภค ดังนั้นหากจะพิจารณาว่ากฎหมายภาษีอากรยอมต่อตีความในทางที่เป็นคุณกับผู้เสียภาษี ที่ดินที่เป็นแนวเขตสายไฟฟ้าแรงสูงก็ไม่ควรต้องถูกจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแต่อย่างใด เพื่อความเท่าเทียมกันและไม่เลือกปฏิบัติ ที่ดินอื่นที่ใช้ประโยชน์ในลักษณะเดียวกันน่าจะได้รับการยกเว้นเช่นเดียวกัน

5.1.6 วิเคราะห์ปัญหาความไม่เหมาะสมของการประเมินมูลค่าทรัพย์สินในกรณีสิ่งปลูกสร้างประเภทห้องชุดที่ไม่สามารถหักค่าเสื่อมราคาได้

ห้องชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุดนั้น ก็เป็นสิ่งปลูกสร้างประเภทหนึ่งเช่นกัน อย่างไรก็ตาม วิธีการที่ใช้ในการจัดทำบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุด (ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน) และวิธีการที่ใช้จัดทำบัญชีราคาประเมินห้องชุด (ยังไม่ประกาศบังคับใช้) ตามพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์

แห่งรัฐ พ.ศ. 2562 มีวิธีการในการประเมินมูลค่าห้องชุดแตกต่างจากวิธีการในการประเมินสิ่งปลูกสร้าง ปกติ เพราะในการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างปกตินั้นจะใช้วิธีต้นทุน (Cost Approach) เป็นหลัก และจะใช้วิธีรายได้ (Income Approach) ในการประเมินสำหรับสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะพิเศษ แต่สำหรับการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างประเภทห้องชุด วิธีการหลักที่นำมาใช้ในการประเมินมูลค่าห้องชุดคือวิธีเปรียบเทียบราคาตลาด (Market Comparison Approach)

อนึ่ง แม้ว่าการประเมินทรัพย์สินด้วยวิธีต้นทุน (Cost Approach) จะเป็นวิธีเดียวที่กำหนดสูตรการคำนวณมูลค่าทรัพย์สินไว้อย่างชัดเจนให้มีการหักค่าเสื่อมราคา เพื่อหามูลค่าปัจจุบันของทรัพย์สินก็ตาม แต่ไม่ได้หมายความว่าวิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินด้วยวิธีอื่นจะไม่ต้องพิจารณาถึงความเสื่อมราคาหรือความเก่าของทรัพย์สินแต่อย่างใด โดยตามหลักการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างด้วยวิธีเปรียบเทียบราคาตลาด (Market Comparison Approach) กำหนดให้ในการคำนวณหามูลค่าสิ่งปลูกสร้าง ต้องพิจารณาถึงปัจจัยที่แตกต่างกันระหว่างสิ่งปลูกสร้างที่นำมาใช้เปรียบเทียบราคาตลาด และสิ่งปลูกสร้างที่จะถูกประเมิน เช่น อายุของสิ่งปลูกสร้างที่จะถูกประเมิน และอายุของสิ่งปลูกสร้างที่นำมาใช้เปรียบเทียบ โดยถ้าหากสิ่งปลูกสร้างที่จะประเมินนั้นมีอายุมากกว่า มีสภาพที่ทรุดโทรมกว่า ก็ต้องมีการเพิ่มหรือลบปรับแก้ปัจจัยที่ต่างของทรัพย์สินที่เปรียบเทียบให้เหมือนกับทรัพย์สินที่ประเมินด้วย ดังนั้นค่าเสื่อมราคาจึงเป็นปัจจัยสำคัญประกอบการประเมินด้วยวิธีนี้ด้วย ตามที่ได้กล่าวไว้แล้วถึงหลักเกณฑ์การประเมินด้วยวิธีเปรียบเทียบราคาตลาด ในหัวข้อ 2.3.1

หากไม่มีการยอมให้หักค่าเสื่อมราคาส่งผลให้สิ่งปลูกสร้างที่ถูกประเมินมีมูลค่าเท่ากับสิ่งปลูกสร้างที่นำมาใช้เปรียบเทียบ ซึ่งไม่ตรงกับความเป็นจริงของสิ่งปลูกสร้างที่ถูกประเมินที่มีอายุมากกว่าสิ่งปลูกสร้างที่นำมาเปรียบเทียบ ดังนั้น การที่กฎหมายไม่ยอมพิจารณาให้หักค่าเสื่อมราคา ก็จะส่งผลให้การประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างด้วยวิธีเปรียบเทียบราคาตลาด ไม่สะท้อนมูลค่าที่แท้จริงของสิ่งปลูกสร้าง

อย่างไรก็ดีแม้หลักการประเมินด้วยวิธีเปรียบเทียบราคาตลาด จะได้กำหนดให้ในการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างต้องพิจารณาถึง อายุของสิ่งปลูกสร้าง สภาพความใหม่-เก่าของสิ่งปลูกสร้างก็ตาม แต่คู่มือปฏิบัติงานตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ของกรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น กลับได้กำหนดหลักเกณฑ์ขึ้นมาโดยไม่ให้พนักงานประเมินหักค่าเสื่อมราคาห้องชุด ซึ่งการกำหนดหลักเกณฑ์ขึ้นมาเช่นนี้ ผลจะกลายเป็นว่าไม่ว่าจะผ่านไปกี่ปี ห้องชุดก็ไม่เสื่อมสภาพ เสื่อมราคา ซึ่งขัดแย้งกับสภาพของตัวห้องชุดซึ่งก็เป็นอาคารและสิ่งปลูกสร้าง ทั้ง ๆ ที่ หากพิจารณาวิธีเปรียบเทียบราคาตลาด ราคาของห้องชุดที่สร้าง

และใช้ประโยชน์มานานจะลดลง ส่งผลให้ราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุดไม่สะท้อนมูลค่าที่แท้จริง นำไปสู่การจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้าง ประเภทห้องชุดบนฐานภาษีที่ถูกคำนวณอย่างไม่ถูกต้อง

นอกจากนี้ ห้องชุดถือเป็นสิ่งปลูกสร้างประเภทหนึ่งเช่นกัน และเมื่อถูกกำหนดไม่ให้มีการหักค่าเสื่อมราคาเหมือนสิ่งปลูกสร้างประเภทอื่นๆ ย่อมก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในแนวราบขึ้นเพราะทรัพย์สินที่เหมือนกันก็ต้องมีกระบวนการคำนวณจัดเก็บภาษีในแนวทางที่สอดคล้องกัน (Very similar properties should be subject to approximately the same tax obligation) และการที่คู่มือปฏิบัติงานของกรมส่งเสริมการปกครองส่วนท้องถิ่นไม่ยอมให้มีการหักค่าเสื่อมราคาของห้องชุดย่อมสร้างความไม่เป็นธรรมให้กับผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่จะต้องรับภาระฐานภาษีของห้องชุดที่สูง และมูลค่าไม่ต่ำลงเมื่อเวลาผ่านไป ในขณะที่ฐานภาษีของสิ่งปลูกสร้างอื่นๆ จะต่ำลงเมื่อระยะเวลาผ่านไป เพราะสามารถหักค่าเสื่อมราคาได้มากขึ้น เมื่อสิ่งปลูกสร้างมีอายุการใช้งานที่มากขึ้น

5.2 แนวทางแก้ไขปัญหา

5.2.1 แนวทางแก้ไขปัญหาการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างโดยใช้วิธี Cost Approach กับสิ่งปลูกสร้างทุกรูปแบบโดยไม่พิจารณาลักษณะการใช้ประโยชน์ของสิ่งปลูกสร้าง(ยกเว้นกรณีห้องชุด)

การประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างโดยใช้วิธีต้นทุน (Cost Approach) กับสิ่งปลูกสร้างที่มีโครงสร้างที่ซับซ้อน ควรให้ผู้ที่เกี่ยวข้องด้านการประเมินเป็นผู้มาดำเนินการประเมิน อย่างในกรณีของสิ่งปลูกสร้างที่เป็นสถานบริการน้ำมัน อุโมงค์มรด และตลาด การที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นกำหนดหลักเกณฑ์ขึ้นมาเองให้พนักงานประเมินรังวัดพื้นที่สิ่งปลูกสร้างดังกล่าวด้วยการวัดตามแนวหลังคา โดยที่พนักงานประเมินไม่ใช่ผู้เชี่ยวชาญด้านการประเมิน อาจทำให้การประเมินมูลค่าทรัพย์สินด้วยวิธีต้นทุนไม่สะท้อนมูลค่าที่แท้จริงของสิ่งปลูกสร้าง

ยิ่งไปกว่านั้น สิ่งปลูกสร้างที่เป็นสถานบริการน้ำมัน อุโมงค์มรด และตลาด เป็นสิ่งปลูกสร้างที่มีการใช้ประโยชน์ในด้านพาณิชย์กรรม หากพิจารณาตามหลักมาตรฐานสากล และจากการศึกษาวิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินของประเทศสหราชอาณาจักรในบทที่ 4 วิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินที่ใช้ในการประเมินสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในด้านพาณิชย์กรรม คือวิธีรายได้ (Income Approach) เพราะสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ในด้านพาณิชย์กรรม หรืออุตสาหกรรม โดยปกติจะมีข้อมูลด้านรายได้ของทรัพย์สินที่เพียงพอต่อการพิจารณา วิธีรายได้จึงเป็นวิธีการที่เหมาะสมที่สุดกับการประเมินสิ่งปลูกสร้างลักษณะนี้ และสะดวกมากกว่าการประเมินด้วยวิธีต้นทุน อย่างในกรณีของสหราชอาณาจักรก็จะใช้วิธีคิดจากค่าเช่ารายปี (a Rentals-Based Approach) ซึ่งเป็นหลักการประเมินด้วยวิธีรายได้เช่นกัน โดยจะใช้วิธีดังกล่าวในการประเมินมูลค่าสิ่งปลูก

สร้างหรือสถานที่ที่ไม่ได้ใช้เป็นที่พักอาศัย หรือใช้เพื่อวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ (Non-Domestic Ratable Properties)

5.2.2 แนวทางการแก้ไขปัญหาการมีต้นทุนในการเสียภาษีที่สูงของผู้มีหน้าที่เสียภาษีจากการรับภาระในการหาต้นทุนของสิ่งปลูกสร้างเอง ในกรณีของสิ่งปลูกสร้างที่ไม่สามารถเทียบเคียงบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ฯ และปัญหาในการเปิดช่องให้พนักงานประเมินซึ่งเป็นเจ้าพนักงานท้องถิ่น มีอำนาจใช้ดุลยพินิจในการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์

ในประเด็นปัญหาทั้ง 2 ประเด็นนี้ ได้แก่ ปัญหาการมีต้นทุนในการเสียภาษีที่สูงของผู้มีหน้าที่เสียภาษีจากการรับภาระในการหาต้นทุนของสิ่งปลูกสร้างเอง ในกรณีของสิ่งปลูกสร้างที่ไม่สามารถเทียบเคียงบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ฯ และปัญหาในการเปิดช่องให้พนักงานประเมินซึ่งเป็นเจ้าพนักงานท้องถิ่น มีอำนาจใช้ดุลยพินิจในการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ มีต้นเหตุของปัญหาที่เหมือนกัน กล่าวคือ เกิดจากการที่แบบมาตรฐานสิ่งปลูกสร้างที่ใช้จัดทำบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ โรงเรือนสิ่งปลูกสร้าง (บังคับใช้อยู่ในปัจจุบัน) และใช้จัดทำบัญชีราคาประเมินสิ่งปลูกสร้าง (ยังไม่ประกาศบังคับใช้) มีอยู่เพียง 5 ประเภท 36 แบบเท่านั้น ไม่ได้ครอบคลุมประเภทสิ่งปลูกสร้างทั้งหมด ทำให้เกิดสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ หรือกล่าวอีกอย่างหนึ่งว่าเป็นสิ่งปลูกสร้างที่หน่วยงานส่วนกลางของภาครัฐอย่างกรมธนารักษ์ ไม่ได้จัดทำราคาประเมินทุนทรัพย์เอาไว้

เมื่อเกิดสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ขึ้น กฎหมายจึงกำหนดให้ภาระในการหาราคาประเมินทุนทรัพย์เป็นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น อันเป็นเหตุที่นำไปสู่ปัญหาข้างต้น ซึ่งหากพิจารณาแนวทางการทำงานของหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน และหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของประเทศสหราชอาณาจักร ในบทที่ 4 จะเห็นได้ว่าอำนาจหน้าที่ในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินเป็นของสำนักงานประเมินราคาทรัพย์สิน (Valuation Office Agency) และอำนาจหน้าที่ในการประเมินภาษีเป็นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (Billing Authority) แยกจากกันโดยเด็ดขาด โดยราคาประเมินทรัพย์สินจะมาจากหน่วยงานส่วนกลางคือสำนักงานประเมินราคาทรัพย์สินแต่เพียงที่เดียว องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีหน้าที่แต่เพียงนำราคาประเมินดังกล่าวมาใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษี Council Tax และ Non-Domestic Rate แต่เพียงอย่างเดียวเท่านั้น ไม่มีสิทธิในการใช้ดุลยพินิจในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินแต่เพียงอย่างเดียว

ดังนั้น โครงสร้างภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทยพยายามจะวางแนวทางการจัดเก็บให้คล้ายกับประเทศสหราชอาณาจักร แต่การประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์นั้น กฎหมายกลับ

กำหนดให้ภาระในการพิจารณาหาราคาประเมินทุนทรัพย์เป็นดุลยพินิจขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ทั้ง ๆ ที่สิ่งปลูกสร้างเหล่านี้เป็นสิ่งที่ต้องอาศัยความเชี่ยวชาญพิเศษในการประเมินราคา จึงแตกต่างจากประเทศสหราชอาณาจักรและอาจก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติอีก เพื่อเป็นการแก้ไขปัญหาข้างต้น ผู้เขียนเสนอว่า จะต้องมีการแบ่งแยกอำนาจหน้าที่ในการประเมินและการจัดเก็บภาษีอย่างเด็ดขาด โดยราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างควรจะมาจากหน่วยงานส่วนกลางของภาครัฐอย่างกรมธนารักษ์ทั้งหมด เช่นเดียวกับกรณีของประเทศสหราชอาณาจักร เพราะเป็นหน่วยงานที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญด้านการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน และการที่ราคาประเมินทุนทรัพย์ของสิ่งปลูกสร้างทั้งหมดมาจากหน่วยงานส่วนกลาง ก็จะทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีภาระในการปฏิบัติตามกฎหมาย(Compliance Cost) เพื่อเสียภาษีสิ่งปลูกสร้างที่เท่ากันทั้งหมด จะไม่เกิดปัญหาจากกรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีในสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ และไม่สามารถเทียบเคียงบัญชีสิ่งปลูกสร้าง ได้นำส่งหลักฐานแสดงมูลค่าของสิ่งปลูกสร้าง เพื่อให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใช้ประเมินหาราคาประเมินทุนทรัพย์ และถ้าไม่สามารถนำส่งได้ก็ต้องรับผิดชอบเสียค่าใช้จ่ายให้ผู้ประเมินราคาประเมินราคาสิ่งปลูกสร้างเอง เพราะกรมธนารักษ์จะเป็นผู้ดำเนินการประเมินราคาสิ่งปลูกสร้างเอง อีกทั้งไม่เป็นการเปิดช่องให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งไม่ใช่ผู้เชี่ยวชาญด้านการประเมิน เข้ามามีดุลยพินิจในการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน

โดยการที่จะแยกอำนาจหน้าที่ในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินให้ขาดจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ได้นั้น ต้องมีการจัดเตรียมแบบมาตรฐานสิ่งปลูกสร้างให้ครอบคลุมประเภทสิ่งปลูกสร้างทั้งหมด เพราะเป็นแบบแปลนสิ่งปลูกสร้างที่เป็นตัวแทนของประเภทสิ่งปลูกสร้างตามลักษณะและรูปแบบของอาคาร หากมีแบบมาตรฐานประเภทสิ่งปลูกสร้างทั้งหมด หน่วยงานหลักที่ทำหน้าที่ในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินอย่างกรมธนารักษ์ ก็จะสามารถใช้จัดทำบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงงานสิ่งปลูกสร้าง หรือบัญชีราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างได้ครอบคลุมสิ่งปลูกสร้างทุกประเภท

5.2.3 แนวทางการแก้ไขปัญหาความไม่เหมาะสมของการประเมินด้วยวิธีรายได้ (Income Approach) มาประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะพิเศษ

ในการแก้ไขปัญหาความไม่เหมาะสมในการนำรายได้ของกิจการย้อนหลัง 5 ปีมาประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะพิเศษ จะต้องมีการแก้ไขหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ใน ข้อ 17 แห่งกฎกระทรวงการกำหนดราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง การจัดทำบัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง และแผนที่ประกอบกาประเมินราคาที่ดิน พ.ศ. 2563 ซึ่งกำหนดให้ข้อมูลสำคัญที่จะต้องนำมาใช้ในการประกอบการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะพิเศษด้วยวิธีรายได้ (Income Approach) คือข้อมูลด้านงบการเงินของกิจการย้อนหลัง 5 ปี ซึ่งการใช้ข้อมูลดังกล่าวมาพิจารณาประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างด้วยวิธีรายได้นั้น เป็นสิ่งที่ไม่ถูกต้อง โดย

ต้องแก้ไขหลักเกณฑ์ตามกฎกระทรวงโดยให้พิจารณาจาก ข้อมูลด้านรายได้ของทรัพย์สินนั้น โดยในทางปฏิบัติ ผู้ประเมินราคาจะพิจารณาจากรายได้ในอดีตและรายได้ปัจจุบันที่ทรัพย์สินสามารถผลิตได้ เพื่อใช้ในการวิเคราะห์หามูลค่ารายได้ที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตจากทรัพย์สินและคำนวณกลับมาเป็นมูลค่าปัจจุบันจะเท่ากับมูลค่าของทรัพย์สิน

5.2.4 แนวทางแก้ไขปัญหาการประเมินมูลค่าทรัพย์สินในกรณีของที่ดินที่มีข้อจำกัดการใช้โดย

กฎหมาย

เพื่อเป็นการป้องกันไม่ให้เกิดการสร้างชั้นตอนในการปฏิบัติงานให้แก่เจ้าพนักงานเพิ่มมากขึ้น และสร้างภาระ ความสับสนและความยุ่งยากโดยไม่จำเป็น จากการสร้างเงื่อนไขพิเศษให้พนักงานประเมินต้องแยกการคำนวณมูลค่าที่ดินที่ถูกรอนสิทธิประเภทที่ดินแนวเขตสายไฟฟ้าแรงสูง ออกจากการคำนวณมูลค่าที่ดินที่มีสภาพปกติ ตามแนวทางในกฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการคำนวณมูลค่าที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ โดยที่ที่ดินแนวเขตสายไฟฟ้าแรงสูงเป็นที่ดินที่ถูกรอนสิทธิโดยกฎหมาย ได้รับยกเว้นไม่ต้องถูกจัดเก็บภาษีตามกฎกระทรวงกำหนดทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

ดังนั้น จึงควรปรับแก้หลักเกณฑ์การคำนวณหามูลค่าที่ดินที่เป็นแนวเขตสายไฟฟ้าแรงสูง โดยให้เจ้าพนักงานท้องถิ่นคำนวณมูลค่าที่ดินแต่เฉพาะในส่วนของที่ดินที่มีสภาพปกติ โดยไม่ต้องใช้หลักเกณฑ์การคำนวณพิเศษตามกฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการคำนวณมูลค่าที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ มาใช้ในการคำนวณมูลค่าที่ดินแนวเขตสายไฟฟ้าแรงสูง เพราะเป็นที่ดินที่ได้รับยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างอยู่แล้ว เพื่อให้เกิดความสอดคล้องในการบังคับใช้กฎหมาย ระหว่างกฎกระทรวงกำหนดทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 และกฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการคำนวณมูลค่าที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ และควรเพิ่มข้อยกเว้นการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวให้รวมถึง “ที่ดินอื่นที่มีข้อจำกัดการใช้โดยกฎหมาย” ในลักษณะเดียวกันด้วย

5.2.5 แนวทางการแก้ไขปัญหาการประเมินมูลค่าทรัพย์สินในกรณีสิ่งปลูกสร้างประเภทห้องชุดที่ไม่สามารถหาค่าเสื่อมราคาได้

เนื่องจากอาคารชุดเป็นสิ่งปลูกสร้างรูปแบบหนึ่งเช่นกัน ถึงแม้จะใช้วิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินด้วยวิธีเปรียบเทียบราคาตลาด (Market Comparison Approach) ซึ่งเป็นวิธีหลักในการประเมินมูลค่าที่ดินที่โดยสภาพไม่มีค่าเสื่อมราคา แต่วิธีดังกล่าวนี้เป็นวิธีที่ต้องพิจารณาถึงสภาพและข้อเท็จจริง ความเสื่อมสภาพตาม

การใช้และอายุของทรัพย์สินที่เป็นอาคารและสิ่งปลูกสร้าง ดังนั้น แนวทางการประเมินราคาทุนทรัพย์สินห้องชุด คู่มือปฏิบัติงานตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ของกรมส่งเสริมการปกครองส่วนท้องถิ่น ต้องแก้ไขให้พนักงานประเมินแยกประเมินมูลค่าห้องชุดตามส่วนของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างดังนี้

- (ก) ที่ดินอันเป็นที่ตั้งห้องชุด กล่าวคือ หนังสือกรรมสิทธิ์ห้องชุดจะระบุเนื้อที่ที่ดินทั้งโครงการอาคารชุด ซึ่งเป็นทรัพย์สินส่วนกลาง ที่ดินดังกล่าวสามารถกำหนดราคาประเมินโดยพิจารณาจากวิธีเปรียบเทียบราคาตลาด ดังนั้น มูลค่าที่ดินของห้องชุดแต่ละห้องควรพิจารณาจากอัตราส่วนแห่งกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินส่วนกลางเทียบกับมูลค่าที่ดินของโครงการอาคารชุดทั้งหมด
- (ข) สิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด กล่าวคือ มูลค่าราคาประเมินส่วนที่เหลือหลังจากหักมูลค่าที่ดินจะเป็นมูลค่าสิ่งปลูกสร้างของห้องชุดซึ่งจะสามารถหักค่าเสื่อมราคาในสิ่งปลูกสร้างประเภทห้องชุดได้

ทั้งนี้ เพื่อสร้างความเป็นธรรมให้กับผู้เสียภาษีในสิ่งปลูกสร้างประเภทห้องชุด กล่าวคือ ส่วนของที่ดินที่ตั้งห้องชุดจะไม่มีค่าเสื่อมราคา แต่ห้องชุดเองจะได้รับสิทธิสามารถหักค่าเสื่อมราคา เพื่อที่จะไม่ต้องถูกจัดเก็บภาษีบนฐานภาษีที่สูงไม่ตรงกับสภาพความเป็นจริงของห้องชุดที่ย่อมมีความเก่าและความเสื่อมลงเช่นเดียวกับสิ่งปลูกสร้างประเภทอื่นๆ

บทที่ 6 บทสรุปและข้อเสนอแนะ

6.1 บทสรุป

ในการดำเนินการจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้มีการแบ่งแยกอำนาจหน้าที่ในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อหาราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ใช้เป็นฐานภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ให้เป็นอำนาจหน้าที่ของหน่วยงานส่วนกลางของภาครัฐเป็นผู้ดำเนินการจัดทำและอำนาจหน้าที่ในการประเมินจัดเก็บภาษีเป็นอำนาจขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

โดยในปัจจุบันนี้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กำหนดให้ใช้บัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินมาเป็นฐานในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (ตามระเบียบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ ว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการในการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์ เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม พ.ศ. 2535) ซึ่งผู้รับผิดชอบในการจัดทำบัญชีดังกล่าว คือ คณะอนุกรรมการประจำจังหวัดตามประมวลกฎหมายที่ดิน และคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ตามประมวลกฎหมายที่ดินเป็นผู้ให้ความเห็นชอบ อย่างไรก็ตามหน่วยงานผู้รับผิดชอบหลักในการจัดทำบัญชีดังกล่าว คือกรมธนารักษ์ สังกัดกระทรวงการคลัง แต่ในภายภาคหน้าหากมีการประกาศใช้บัญชีราคาประเมินทรัพย์สิน (ตามกฎกระทรวงการกำหนดราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง การจัดทำบัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง และแผนที่ประกอบการประเมินราคาที่ดิน พ.ศ. 2563 และตามกฎกระทรวงกำหนดราคาประเมินห้องชุดและการจัดทำบัญชีราคาประเมินห้องชุด พ.ศ. 2563 ซึ่งอยู่ในบังคับแห่งพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562) บัญชีดังกล่าวนี้ จะถูกนำมาใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง แทนบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินที่บังคับใช้อยู่ในปัจจุบัน ซึ่งหน่วยงานที่จัดทำบัญชีราคาประเมินทรัพย์สินนั้น คือ คณะกรรมการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐประจำจังหวัด โดยมีกรมธนารักษ์เข้ามาควบคุมมาตรฐานในการประเมินราคาทรัพย์สินสำหรับการจัดทำบัญชีดังกล่าว ทั้งนี้ วิธีการที่ใช้ในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อใช้ในการจัดทำบัญชีทั้งสองนั้นต่างก็มีความสอดคล้องกัน

อย่างไรก็ดี แม้ว่าตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จะได้กำหนดให้หน่วยงานกลางมาทำหน้าที่ในการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน เพื่อเป็นการลดการใช้ดุลยพินิจขององค์กรปกครองส่วน

ท้องถิ่นเช่นเดียวกับประเทศสหราชอาณาจักร แต่จากการศึกษาผู้เขียนพบว่า หลักเกณฑ์วิธีการที่ใช้ในการประเมินมูลค่าที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง และสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด ซึ่งเป็นทรัพย์สินที่จะต้องถูกจัดเก็บภาษีตามกฎหมายนี้ ยังมีความไม่เหมาะสมอยู่ในบางประการและก่อให้เกิดปัญหา ดังต่อไปนี้

1. กรณีของสิ่งปลูกสร้าง มีความไม่เหมาะสมในการกำหนดหลักเกณฑ์วิธีการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างที่ใช้จัดทำบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรียนสิ่งปลูกสร้างตามประมวลกฎหมายที่ดิน (บังคับใช้อยู่ในปัจจุบัน) และบัญชีราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562 (ยังไม่ประกาศบังคับใช้) โดยกำหนดให้ใช้วิธีการเดียวกันในการประเมินคือ วิธีต้นทุน (Cost Approach) เพื่อประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างทุกประเภท(ยกเว้นสิ่งปลูกสร้างลักษณะพิเศษและสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด) โดยไม่พิจารณาถึงลักษณะการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สิน ซึ่งเป็นการไม่สอดคล้องกับหลักมาตรฐานสากลในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินที่กำหนดว่าวิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินแต่ละวิธีจะมีประสิทธิภาพและความเหมาะสมแตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับรูปแบบการใช้ประโยชน์ในตัวทรัพย์สิน การกำหนดวิธีการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทยที่ตายตัวเช่นนี้ ส่งผลทำให้เกิดปัญหาในการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างบางประเภทขึ้น เช่น ในกรณีของ สถานีบริการน้ำมัน อุโมงค์มรด และตลาด เพราะเมื่อมีการใช้วิธีต้นทุนในการประเมินจึงมีความจำเป็นต้องรังวัดขนาดพื้นที่ของสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวเพื่อนำไปพิจารณาประกอบการประเมินด้วยวิธีนี้ โดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นซึ่งไม่ใช่ผู้เชี่ยวชาญด้านการประเมินมูลค่าทรัพย์สินกลับได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการรังวัดขนาดพื้นที่สิ่งปลูกสร้างประเภทสถานีบริการน้ำมัน อุโมงค์มรด และตลาดขึ้นมาเองโดยให้วัดตามแนวหลังคา ซึ่งไม่มีกฎหมายใดรองรับหลักเกณฑ์ดังกล่าว ส่งผลให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถอาศัยช่องทางนี้ในการพยายามลดฐานภาษีสิ่งปลูกสร้าง ด้วยการลดขนาดหลังคาของสิ่งปลูกสร้างลงเพื่อให้ถูกจัดเก็บภาษีได้น้อยลง การกำหนดหลักเกณฑ์เช่นนี้โดยปราศจากความเข้าใจด้านการประเมินด้วยวิธีต้นทุน (Cost Approach) จะส่งผลให้การประเมินมูลค่าทรัพย์สินด้วยวิธีนี้ไม่สะท้อนมูลค่าที่แท้จริง ซึ่งถ้าหากกำหนดหลักเกณฑ์การประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างตามรูปแบบการใช้ประโยชน์ในสิ่งปลูกสร้าง จะเห็นได้ว่าสิ่งปลูกสร้างประเภทสถานีบริการน้ำมัน อุโมงค์มรด หรือตลาดนั้น เป็นสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในด้านพาณิชย์กรรม ซึ่งวิธีการที่เหมาะสมที่สุดในการประเมินราคาสิ่งปลูกสร้างดังกล่าว คือ วิธีรายได้ (Income Approach) เพราะสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์รูปแบบนี้มีข้อมูลด้านรายได้ที่เกิดจากทรัพย์สินที่มากเพียงพอและสะดวกต่อการประเมินด้วยวิธีดังกล่าว ทั้งนี้ วิธีนี้อาจต้องปรับปรุงให้สอดคล้องกับอัตราการทำรายได้ของทรัพย์สินในแต่ละช่วงเวลา

2. ในการศึกษาเรื่องประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้าง ผู้เขียนพบว่าแม้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จะได้กำหนดหลักเกณฑ์ให้ราคาประเมินทุนทรัพย์มาจากหน่วยงานส่วนกลางของรัฐ เพื่อลดการใช้ดุลยพินิจในการประเมินภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นก็ตาม แต่กฎหมายก็ยังคงเปิดช่องให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นซึ่งไม่ใช่ผู้เชี่ยวชาญด้านการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน สามารถใช้ดุลยพินิจในการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างได้อยู่ดี เพราะในปัจจุบันแบบมาตรฐานสิ่งปลูกสร้างซึ่งเป็นแบบแปลนอาคารที่ใช้ในการจัดทำบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงงานสิ่งปลูกสร้าง และบัญชีราคาประเมินสิ่งปลูกสร้าง มีอยู่เพียง 5 ประเภท 36 แบบเท่านั้น ไม่ได้ครอบคลุมประเภทสิ่งปลูกสร้างทั้งหมด ทำให้เกิดสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ที่หน่วยงานส่วนกลางจัดทำไว้ให้ กฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการคำนวณมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ พ.ศ. 2562 ในหมวด 2 จึงกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินภาษี ซึ่งไม่ใช่ผู้เชี่ยวชาญด้านการประเมินทรัพย์สิน เข้ามาใช้อำนาจในการคำนวณหาราคาประเมินทุนทรัพย์ของสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมิน โดยใช้ดุลยพินิจในการเทียบเคียงสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวกับสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์หรือบัญชีราคาประเมินสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งก่อให้เกิดปัญหาที่ราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างที่มาจากการประเมินโดยใช้ดุลยพินิจขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไม่ได้สะท้อนมูลค่าที่แท้จริงของสิ่งปลูกสร้าง

อีกทั้ง ในกรณีของสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์จากส่วนกลาง และองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไม่สามารถหาราคาประเมินโดยเทียบเคียงสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวกับสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ได้ กฎกระทรวงฉบับเดิมได้กำหนดให้ภาระหน้าที่ในการหาหลักฐานแสดงมูลค่าสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวตกเป็นของผู้มีหน้าที่เสียภาษี และถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่สามารถหาหลักฐานมาแสดงได้ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องรับภาระค่าใช้จ่ายจ้างผู้ประเมินราคามาประเมินราคาสิ่งปลูกสร้างเอง ส่งผลให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสำหรับสิ่งปลูกสร้างลักษณะนี้มีภาระเพื่อยื่นชำระภาษีให้ถูกต้อง (Compliance Cost) สูงกว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีสำหรับสิ่งปลูกสร้างปกติ ที่มีบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างหรือสามารถใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ตามบัญชีดังกล่าวเทียบเคียงได้ อันก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรม เพราะผู้มีหน้าที่เสียภาษีสิ่งปลูกสร้างเหมือนกัน กลับมีภาระในการปฏิบัติตามกฎหมายเพื่อเสียภาษีไม่เท่ากัน นอกจากนี้หลักการประเมินภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มีลักษณะที่เจ้าพนักงานเป็นผู้มีหน้าที่ในการประเมิน (Authoritative assessment) ดังนั้น ผู้เสียภาษีไม่มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพื่อแสดงต้นทุนของสิ่งปลูกสร้างแต่อย่างใด การกำหนดหลักเกณฑ์ในลักษณะนี้ หากเป็นการที่เจ้าพนักงานประเมินขอความร่วมมือสามารถทำได้ แต่ถ้ากำหนดหลักเกณฑ์ในลักษณะเป็นบทบังคับ จะเป็นการขัดกับหลักการประเมินภาษีทรัพย์สิน

3. กรณีของสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะพิเศษ มีปัญหาความไม่เหมาะสมเกี่ยวกับวิธีการที่ใช้ในการประเมินสิ่งปลูกสร้างดังกล่าว โดยกฎกระทรวงการกำหนดราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง การจัดทำบัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง และแผนที่ประกอบการประเมินราคาที่ดิน พ.ศ. 2563 ซึ่งออกตามความในพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ.2562 กำหนดให้ในการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างลักษณะพิเศษ ให้ใช้วิธีรายได้ (Income Approach) ในการประเมิน อย่างไรก็ตาม กฎกระทรวงดังกล่าวกลับกำหนดให้พิจารณาเงินของกิจการย้อนหลังถึง 5 ปี มาเป็นข้อมูลหลักประกอบการประเมินด้วยวิธีนี้ ซึ่งเป็นสิ่งที่ไม่ถูกต้องตามหลักการประเมินมูลค่าทรัพย์สินด้วยวิธีรายได้ (Income Approach) เพราะวิธีนี้เป็นวิธีที่มีหลักเกณฑ์ว่ามูลค่าทรัพย์สินควรเท่ากับมูลค่าปัจจุบันของรายได้ที่คาดว่าจะได้รับจากการใช้ทรัพย์สินนั้นในอนาคต ดังนั้น ข้อมูลสำคัญที่ต้องนำมาใช้วิเคราะห์ตามวิธีการประเมินดังกล่าวคือ ข้อมูลด้านรายได้ที่เกิดจากทรัพย์สินตั้งแต่ในอดีตและปัจจุบัน ไม่ใช่ข้อมูลด้านรายได้ของกิจการที่มีลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีเงินได้มาแล้ว การนำงบการเงินของกิจการมาใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินเช่นนี้ จะทำให้เกิดปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนกับภาษีเงินได้

4. กรณีของที่ดินนั้น หลักเกณฑ์วิธีการในการประเมินมูลค่าที่ดินของประเทศไทยจะใช้วิธีเปรียบเทียบราคาตลาด (Market Comparison Approach) เป็นหลักในการประเมินที่ดินที่ใช้ประโยชน์ทุกรูปแบบไม่ว่าที่ดินนั้นจะใช้ประโยชน์เพื่อการอยู่อาศัย เพื่อวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ หรือการเกษตรกรรมก็ตาม และใช้วิธีรายได้ (Income Approach) เป็นวิธีเสริมในกรณีที่ที่ดินที่จะทำการประเมินมีข้อมูลราคาตลาดไม่เพียงพอ ซึ่งการกำหนดวิธีการประเมินมูลค่าที่ดินของประเทศไทยนี้มีความสอดคล้องกับหลักการประเมินตามหลักมาตรฐานสากล แต่อย่างไรก็ดี ประเทศไทยยังคงมีแนวทางการประเมินมูลค่าที่ดินบางประการที่มีความไม่เหมาะสมอยู่ โดยเป็นเรื่องเกี่ยวกับการประเมินมูลค่าที่ดินที่ถูกจำกัดการใช้ประโยชน์ ดังนี้

ประการแรก ในเรื่องของการออกกฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการคำนวณมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ พ.ศ.2562 ในหมวด 1 ข้อ 3 ที่มากำหนดหลักเกณฑ์พิเศษ ให้แก่พนักงานประเมินในการคำนวณหาราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินที่มีเสาไฟฟ้าแรงสูงพาดผ่าน เพื่อใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ทั้งๆที่ดินดังกล่าวเป็นที่ดินที่ถูกรอนสิทธิโดยกฎหมายห้ามมิให้ใช้ประโยชน์ จึงเป็นที่ดินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องถูกจัดเก็บภาษี เข้าหลักเกณฑ์ตาม ข้อ 2(10) แห่งกฎกระทรวงกำหนดทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างพ.ศ. 2562 ซึ่งจะเห็นได้ว่า เกิดปัญหาความไม่สอดคล้องกันระหว่างการบังคับใช้กฎกระทรวงทั้งสอง และการกำหนดหลักเกณฑ์ให้พนักงานประเมินต้องคำนวณที่ดินที่มีเสาไฟฟ้าแรงสูงพาดผ่านด้วยเงื่อนไขพิเศษ แตกต่างจากการคำนวณมูลค่าที่ดินปกติ ทั้งๆที่ดินดังกล่าวไม่ต้องถูกจัดเก็บภาษี จึงเป็นการสร้างขั้นตอนในการปฏิบัติงานให้พนักงาน

ประเมินโดยไม่จำเป็น และสร้างภาระค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีที่ไม่เกิดประโยชน์ ซึ่งประเด็นดังกล่าวนี้อาจต้องมีการหารือกับสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาเพื่อสร้างความชัดเจนต่อการบังคับใช้กฎหมายต่อไป โดยผู้เขียนมองว่า กรณีที่กฎหมายที่เป็นกฎกระทรวงขัดแย้งกันเอง การตีความกฎหมายภาษีอากรน่าจะต้องยึดกฎหมายที่เป็นคุณกับผู้เสียภาษีมากกว่า

ประการที่สอง ที่ดินที่มีเสาไฟฟ้าแรงสูงพาดผ่านนั้นเป็นที่ดินที่มีลักษณะการใช้ประโยชน์เพื่อช่วยรัฐดำเนินกิจการสาธารณูปโภค และเป็นที่ดินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องถูกจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง อย่างไรก็ตาม ที่ดินที่ถูกใช้เพื่อการสาธารณูปโภคและเป็นที่ดินที่ถูกจำกัดการใช้ประโยชน์ไม่ได้มีเพียงแต่ที่ดินที่มีเสาไฟฟ้าแรงสูงพาดผ่านแต่เพียงเท่านั้น เช่น ที่ดินที่แนวท่อน้ำมันหรือก๊าซธรรมชาติพาดผ่าน ที่ดินที่เป็นที่ตั้งเสาสัญญาณโทรศัพท์ เป็นต้น ซึ่งกฎหมายไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์เงื่อนไขพิเศษในการคำนวณหาราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินดังกล่าว และไม่ได้ยกเว้นภาษีในส่วนของที่ดินที่ตั้งสิ่งปลูกสร้างดังกล่าว เหมือนอย่างในกรณีของที่ดินเสาไฟฟ้าแรงสูง จึงเป็นกรณีที่ที่ดินที่มีลักษณะการใช้ประโยชน์เหมือนกัน กลับถูกบังคับจัดเก็บภาษีไม่เหมือนกัน ซึ่งหากพิจารณาตามหลักความเสมอภาค เมื่อที่ดินที่เป็นแนวเขตสายไฟฟ้าแรงสูงไม่ต้องถูกจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแต่อย่างใด เพื่อความเท่าเทียมกัน ที่ดินอื่นที่ใช้ประโยชน์ในลักษณะเดียวกันน่าจะได้รับการยกเว้นเช่นเดียวกัน

5. กรณีของสิ่งปลูกสร้างประเภทห้องชุด ประเทศไทยมีวิธีการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างประเภทห้องชุดไปในแนวทางเดียวกันกับมาตรฐานสากล คือ จะใช้วิธีเปรียบเทียบราคาตลาด (Market Comparison Approach) เป็นหลักในการประเมิน แต่จะมีปัญหาในการประเมินมูลค่าที่คู่มือปฏิบัติงานตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างพ.ศ. 2562 ของกรมส่งเสริมการปกครองส่วนท้องถิ่นได้กำหนดห้ามไม่ให้พนักงานประเมินหักค่าเสื่อมราคาในห้องชุด ทั้ๆที่ห้องชุดเป็นสิ่งปลูกสร้างประเภทหนึ่งเช่นกัน แม้วิธีการหลักที่ใช้ในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อจัดทำบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุด จะใช้วิธีเปรียบเทียบราคาตลาด แตกต่างจากสิ่งปลูกสร้างอื่นๆที่จะถูกประเมินด้วยวิธีต้นทุน แต่เมื่อผู้เขียนได้ศึกษาถึงหลักการเปรียบเทียบราคาตลาดเพื่อนำมาใช้ในการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างนั้น พบว่าหลักการดังกล่าวต้องพิจารณาถึงสภาพของสิ่งปลูกสร้างที่จะเปรียบเทียบด้วย โดยความใหม่-เก่าของอาคาร และสภาพความทรุดโทรมของอาคารแล้วแต่เป็นปัจจัยที่มีผลกระทบต่อมูลค่าของสิ่งปลูกสร้างที่จะถูกประเมิน ดังนั้น เรื่องค่าเสื่อมราคาจึงเป็นปัจจัยหลักที่ต้องคำนึงถึงในการประเมินราคาทรัพย์สินด้วยวิธีนี้เช่นกัน

เมื่อได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ไม่ให้เจ้าพนักงานประเมินสามารถพิจารณาหักค่าเสื่อมราคาในห้องชุด ส่งผลให้ราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุดไม่สะท้อนสภาพความเป็นจริงของมูลค่าห้องชุดที่มูลค่าจะต้องลดลง

ตามสภาพความทรุดโทรมของสิ่งปลูกสร้างเมื่อเวลาผ่านไป และการกำหนดให้สิ่งปลูกสร้างอื่นสามารถหักค่าเสื่อมราคาได้ในขณะที่สิ่งปลูกสร้างประเภทห้องชุดไม่สามารถทำได้เช่นนี้ย่อมสร้างความไม่เป็นธรรมให้แก่ผู้เสียภาษีในห้องชุดเพราะทรัพย์สินที่เหมือนกันก็ต้องมีกระบวนการคำนวณจัดเก็บภาษีในแนวทางที่สอดคล้องกัน

6.2 ข้อเสนอแนะ

1. จากการศึกษาหลักมาตรฐานสากลที่ใช้ในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน ทำให้ผู้เขียนมีความเห็นว่าควรมีการปรับแก้วิธีการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้าง ตามหมวด 2 การกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนสิ่งปลูกสร้าง แห่งระเบียบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ ว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการในการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์ เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม พ.ศ. 2535 และตามหมวด 2 การประเมินราคาสิ่งปลูกสร้างและสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะพิเศษ แห่งกฎกระทรวงการกำหนดราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง การจัดทำบัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง และแผนที่ประกอบกำกับการประเมินราคาที่ดิน พ.ศ. 2563 ที่ถูกกำหนดให้ใช้เพียงวิธีต้นทุน (Cost Approach) ในการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างปกติ โดยควรกำหนดให้ในการเลือกใช้วิธีการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างต้องพิจารณาถึงรูปแบบการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินเป็นหลัก ไม่ควรกำหนดเพียงวิธีต้นทุนเป็นวิธีเดียวมาใช้ในการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน ดังนี้

1.1 สิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เพื่อการอยู่อาศัยซึ่งเป็นทรัพย์สินที่ไม่ได้ใช้ผลิตรายได้ และสิ่งปลูกสร้างกลุ่มนี้ประกอบด้วยทั้งที่อยู่อาศัยทั้งเก่าและใหม่ จึงควรจะต้องใช้วิธีเปรียบเทียบราคาตลาด (Market Comparison Approach) มาใช้ประเมิน และไม่ควรมีวิธีต้นทุน (Cost Approach) มาใช้ เนื่องจากผู้เสียภาษีที่อยู่อาศัยในบ้านหลังเก่าจะไม่สามารถพิสูจน์ต้นทุนการก่อสร้างบ้านได้

1.2 สิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ทางด้านอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือธุรกิจ (Business Purpose) ควรพิจารณาใช้วิธีรายได้ (Income Approach) เป็นเกณฑ์หลักในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินดังกล่าว เพราะเป็นทรัพย์สินที่ส่วนใหญ่มีข้อมูลด้านรายได้ที่ออกเงยจากทรัพย์สินมากเพียงพอต่อการประเมินด้วยวิธีนี้ นอกจากนี้หากใช้ในการประเมินในเขตการควบคุมที่มีขนาดกว้าง (large jurisdiction) และมีข้อมูลด้านการซื้อขายที่เพียงพอ วิธีเปรียบเทียบราคาตลาดนั้นจะเป็นวิธีที่มีประสิทธิภาพ และให้นำวิธีต้นทุน (Cost Approach) มาใช้พิจารณาประเมินเป็นวิธีสุดท้าย ในกรณีที่สิ่งปลูกสร้างนั้นมีข้อมูลด้านรายได้หรือข้อมูลราคาตลาดไม่เพียงพอ

1.3 สิ่งปลูกสร้างที่สร้างขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เฉพาะ ให้ใช้วิธีต้นทุน (Cost Approach) เนื่องจากลักษณะเฉพาะของสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวมักจะไม่ค่อยมีข้อมูลด้านการซื้อขาย หรือข้อมูลด้านรายได้ที่เพียงพอ

2. ควรมีการปรับแก้วิธีการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างลักษณะพิเศษ ตามข้อ 17 หมวด 2 ส่วนที่ 2 เรื่อง การประเมินราคาสิ่งปลูกสร้างลักษณะพิเศษ แห่งกฎกระทรวงการกำหนดราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง การจัดทำบัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง และแผนที่ประกอบการประเมินราคาที่ดินฯ ที่กำหนดให้ใช้วิธีรายได้ (Income Approach) ในการประเมิน โดยต้องยกเลิกไม่ให้นำงบการเงินของกิจการย้อนหลังห้าปี ที่มีลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินมาพิจารณาประกอบการประเมินด้วยวิธีนี้ แต่ให้นำข้อมูลด้านรายได้ที่ก่องแยงจากทรัพย์สินทั้งในอดีตและปัจจุบันที่จะทำการประเมินราคา มาพิจารณาประกอบ เพื่อหามูลค่ารายได้ที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตจากทรัพย์สินและคำนวณกลับมาเป็นมูลค่าปัจจุบันจะเท่ากับมูลค่าของทรัพย์สิน เช่น ค่ารายปีที่ทรัพย์สินหนึ่งสมควรได้รับจากการให้เช่าในปีหนึ่งๆ ซึ่งเป็นตัวเลขสมมติไม่ใช่การคิดคำนวณจากรายได้จริง ไม่ใช่เป็นการนำข้อมูลค่าเช่าที่เกิดขึ้นจริงมาเป็นฐานในการคำนวณ

3. เพื่อให้ราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างมาจากหน่วยงานส่วนกลางของภาครัฐทั้งหมดเหมือนกับประเทศสหราชอาณาจักร ต้องมีการจัดทำแบบมาตรฐานสิ่งปลูกสร้างเพิ่มขึ้นให้ครอบคลุมถึงสิ่งปลูกสร้างทุกประเภท อันจะทำให้ไม่เกิดกรณีสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ขึ้น และส่งผลให้มีการแยกอำนาจในการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างออกจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้อย่างเด็ดขาด และไม่เปิดช่องให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเข้ามาใช้ดุลยพินิจในการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้าง

4. ในการประเมินมูลค่าที่ดินผู้เขียนเห็นว่า ตาม ข้อ 10 หมวด 1 การกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน แห่งระเบียบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ ว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการในการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์ฯ และตามข้อ 4 หมวด 1 การประเมินราคาที่ดิน แห่งกฎกระทรวงการกำหนดราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง การจัดทำบัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง และแผนที่ประกอบการประเมินราคาที่ดินฯ ที่ได้กำหนดให้ใช้วิธีเปรียบเทียบราคาตลาด (Market Comparison Approach) เป็นหลักในการประเมินมูลค่าที่ดินทุกรูปแบบนี้ ผู้เขียนเห็นว่าเป็นการกำหนดวิธีการประเมินที่เหมาะสม ถึงแม้ว่าตามแนวทางการประเมินตามหลักมาตรฐานสากลจะกำหนดให้ใช้วิธีรายได้ (Income Approach) เป็นหลักในการประเมินมูลค่าที่ดินที่ใช้ประโยชน์เพื่อการเกษตรกรรมก็ตาม แต่สำหรับในกรณีของประเทศไทยนั้น ที่ดินเกษตรกรรมที่เกษตรกรใช้ประโยชน์ผลิตรายได้ได้ไม่มากเมื่อเทียบกับมูลค่าราคาตลาดของที่ดิน ดังนั้น การประเมินราคาเพื่อเสียภาษีของกลุ่มนี้จึงต้องพิจารณาด้วยความรอบคอบและมีข้อจำกัดอย่างมาก

5. ในการประเมินหาราคาทนทรัพย์ห้องชุดซึ่งเป็นสิ่งปลูกสร้างรูปแบบหนึ่ง เพื่อให้ราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุดสามารถสะท้อนมูลค่าที่แท้จริงของห้องชุด ควรมีการแก้ไขคู่มือปฏิบัติงานตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ของกรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น โดยให้พนักงานประเมินต้องพิจารณานำค่าเสื่อมราคามาหักออกจากมูลค่าของห้องชุดได้

6. ในการจัดทำบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ตามประมวลกฎหมายที่ดิน หรือการจัดทำบัญชีราคาประเมินทรัพย์สินตามพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562 ควรมีการแยกรูปแบบการจัดทำบัญชีดังกล่าว โดยคำนึงถึงสถานที่ตั้งของทรัพย์สิน และความแตกต่างกันในเรื่องการใช้บริการสาธารณะของรัฐในแต่ละท้องที่ เช่นเดียวกับแนวทางการจัดทำบัญชีราคาประเมินทรัพย์สินของประเทศสหราชอาณาจักร โดยควรมีการกำหนดให้จัดทำบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในเขตท้องที่ที่มีการใช้สาธารณูปโภคและบริการสาธารณะของรัฐสูง แยกต่างหากจากการจัดทำบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในเขตท้องที่ปกติ เพราะการจัดทำบัญชีราคาประเมินทรัพย์สินเช่นนี้จะช่วยสะท้อนมูลค่าที่แท้จริงของทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในเขตท้องที่ต่างๆ และสร้างความเป็นธรรมในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินที่มีสถานที่ตั้งของทรัพย์สินที่แตกต่างกัน และมีการใช้บริการสาธารณะของรัฐที่แตกต่างกัน อันเป็นการสอดคล้องกับหลักความเป็นเสมอภาค ที่ว่าผู้เสียภาษีทรัพย์สินที่อยู่ในสภาวะการณ์ที่แตกต่างกัน ก็ควรที่จะต้องถูกประเมินและจัดเก็บภาษีต่างกัน

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

กลุ่มงานกฎหมายการคลัง สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา. เอกสารประกอบการพิจารณา ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง.

การคลัง, กระทรวง. กรมธนารักษ์. เรื่องหน้ารู้ บัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์. คู่มือปฏิบัติงานสำหรับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น. (เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่)

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. พิมพ์ครั้งที่ 9. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552.

ธนารักษ์, กรม. กองประเมินราคาทรัพย์สิน. การประเมินราคาทรัพย์สินโดยวิธีการเปรียบเทียบราคาตลาด [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: https://dep-assess.treasury.go.th/web-581e1f9e74207df5b42d/m_document/5195/36040/file_download/3d32aeffaab31edbadbd2d46ca6ed01.pdf [18 กุมภาพันธ์ 2564]

ธนารักษ์, กรม. กองมาตรฐานการประเมินราคาทรัพย์สิน. คู่มือการประเมินราคาสิ่งปลูกสร้างและแนวทางปฏิบัติในการกำหนดราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมิน. (เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่)

ธนารักษ์, กรม. สำนักประเมินราคาทรัพย์สิน. คู่มือการใช้บัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงงานสิ่งปลูกสร้าง. (2559). (เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่)

ธนารักษ์, กรม. กองประเมินราคาทรัพย์สิน. ภารกิจ/พันธกิจ [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://dep-assess.treasury.go.th/th/mission/> [10 พฤศจิกายน 2563]

ธนารักษ์, กรม. กองมาตรฐานการประเมินราคาทรัพย์สิน ส่วนวิจัยและพัฒนามาตรฐานฯ. บันทึกข้อความที่ กค 0314/1 เรื่อง คู่มือการประเมินราคาสิ่งปลูกสร้างและแนวทางปฏิบัติในการกำหนดราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมิน พ.ศ.2563, 14 พฤษภาคม 2563. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: https://dep-assess.treasury.go.th/webupload/98x7753cd8b44db581e1f9e74207df5b4/m_document/5195/39578/file_download/9ffcd4b620a8300bf35d1954f7891679.pdf [23 กันยายน 2563]

ธนารักษ์, กรม. สำนักประเมินราคาทรัพย์สิน. คู่มือการปฏิบัติงานของกรมธนารักษ์ เรื่องการประเมินราคาทุนทรัพย์สินห้องชุด. 2553.

นันทพัชร พรหมพันธ์ใจ. พนักงานจัดเก็บรายได้ ปฏิบัติงานเป็นพนักงานเก็บภาษี พนักงานสำรวจขององค์การบริหารส่วนตำบลคูบัวหลวง อำเภอลาดหลุมแก้ว จังหวัดปทุมธานี. สัมภาษณ์, 30 มีนาคม 2564.

มหาดไทย, กระทรวง. คณะกรรมการประเมินราคาทรัพย์สิน. แนวทางการปฏิบัติงานประเมินราคาทรัพย์สิน. กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์ชุมนุมสหกรณ์การเกษตรแห่งประเทศไทย, 2530

ยุทธนา อินเฉลิม. การปฏิรูปการบริหารหน่วยงานจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต, สาขากฎหมายภาษี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2559.

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. การประเมินมูลค่าทรัพย์สินโดยพิจารณาจากรายได้. เอกสารประกอบการบรรยายวิชาภาษีทรัพย์สิน, 2562

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. คำอธิบายกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน. ครั้งที่ 1. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2563.

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. ทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547.

ส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น, กรม. คู่มือปฏิบัติงานตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562.

สารินทร์ธร บริสุทธิ์. ปัญหาการจัดเก็บภาษีตามร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ศึกษากรณีมาตรการบรรเทาภาระภาษีที่ดินเกษตรกรรมที่มีมูลค่าสูงขึ้นเนื่องจากการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์. เอกศศึกษาปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต, สาขากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2560.

สำนักกฎหมาย สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา ปฏิบัติหน้าที่สำนักงานเลขาธิการสภานิติบัญญัติแห่งชาติ. ส่วนที่ 2 ข้อมูลประกอบการพิจารณา ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. เอกสารประกอบการพิจารณาร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ... (คณะรัฐมนตรีเป็นผู้เสนอ) บรรจระเบียวาระประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติ ครั้งที่ 23/2560, 2560.

ภาษาอังกฤษ

Bird, R. M., and Slack, E. International Handbook of Land and Property Taxation. UK: Edward Elgar Publishing Limited, 2004.

Dye, R. F., and England, R. W. Assessing the Theory and Practice of Land Value Taxation. Cambridge, MA: Lincoln Institute of Land Policy, 2010.

Hambleton District Council. How Bands are calculated [Online]. Available from: <https://www.hambleton.gov.uk/council-tax-benefits/council-tax2/2?documentId=168&categoryId=20023> [2021, March 11]

International Association of Assessing Officers. Standard on Mass Appraisal of Real Property. Kansas City (n.p.), 2013.

Southampton City Council. Business rates multipliers [Online]. Available from: <https://www.southampton.gov.uk/business-licensing/business-rates/business-rates-multipliers.aspx> [2021, March 12]

UNHABITAT, Land and Property Tax: A Policy Guide, Nairobi: Publishing Service Section, 2011.

Valuation Office Agency. Central and Local Rating Lists: Non Domestic Rating in England and Wales [online]. Available from: <https://www.gov.uk/government/statistics/central-local-rating-lists-non-domestic-rating-in-england-wales> [2021, March 11]

Valuation Office Agency. District Valuer Services [online]. Available from: <https://www.gov.uk/government/organisations/district-valuer-services-dvs> [2021, March 10]

Valuation Office Agency. How domestic properties are assessed for Council Tax bands [online]. Available from: <https://www.gov.uk/guidance/understand-how-council-tax-bands-are-assessed> [2021, March 11]

Valuation Office Agency. How non-domestic (business) properties are valued [online].

Available from: <https://www.gov.uk/guidance/how-non-domestic-property-including-plant-and-machinery-is-valued> [2021, March 12]

ภาคผนวก

Changes to legislation: Local Government Finance Act 1992, Cross Heading: Supplemental is up to date with all changes known to be in force on or before 06 April 2021. There are changes that may be brought into force at a future date. Changes that have been made appear in the content and are referenced with annotations. (See end of Document for details) View outstanding changes



Local Government Finance Act 1992

1992 CHAPTER 14

PART I

COUNCIL TAX, ENGLAND AND WALES

CHAPTER II

VALUATION LISTS

Supplemental

[¹25A. Powers of entry: England

- (1) If a valuation officer needs to value a dwelling in England for the purpose of carrying out any of the officer's functions, the officer and any servant of the Crown authorised by the officer in writing may enter on, survey and value the dwelling if subsections (2) and (4) are fulfilled and (where it applies) subsection (5) is fulfilled.
- (2) The valuation officer must obtain the approval of the tribunal before the officer or a person authorised by the officer exercises the power under subsection (1).
- (3) The tribunal must not give its approval unless it is satisfied that the valuation officer needs to value the dwelling.
- (4) After the tribunal has given its approval, at least 3 days' notice in writing must be given of the proposed exercise of the power.
- (5) In a case where a person authorised by a valuation officer proposes to exercise the power, that person must if required produce the authorisation.
- (6) A person who intentionally delays or obstructs a person in the exercise of a power under this section is liable on summary conviction to a fine not exceeding level 1 on the standard scale.

Changes to legislation: Local Government Finance Act 1992 (Cross Heading: Supplemental is up to date with all changes known to be in force on or before 06 April 2021. There are changes that may be brought into force at a future date. Changes that have been made appear in the content and are referenced with annotations. (See end of Document for details) View outstanding changes

- (7) For the purpose of the requirement under subsection (4), the following days are to be disregarded—
- (a) a Saturday, a Sunday, Christmas Day or Good Friday;
 - (b) a day which is a bank holiday under the Banking and Financial Dealings Act 1971 in England and Wales.
- (8) The tribunal may—
- (a) determine any application brought under this section and any question arising from that application;
 - (b) specify the arrangements by which any entry approved by it must be conducted, including whether the entry may occur on more than one day.
- (9) In this section—
- “the tribunal” means the First-tier Tribunal, and
- “valuation officer” means any listing officer and any other officer of Revenue and Customs who is for the time being appointed by the Commissioners of Her Majesty’s Revenue and Customs to carry out any of their functions.]

Textual Amendments

- F1** S. 25A inserted (1.10.2015) by The Council Tax and Non-Domestic Rating (Powers of Entry, Safeguards) (England) Order 2015 (S.I. 2015/982), arts. 1, 3(2)

26 Powers of entry]^{F2}: Wales]

- (1) If a valuation officer needs to value a dwelling [^{F3}in Wales] for the purpose of carrying out any of his functions, he and any servant of the Crown authorised by him in writing may enter on, survey and value the dwelling if subsections (2) and (3) below are fulfilled.
- (2) At least three clear days’ notice in writing of the proposed exercise of the power must be given; and there shall be disregarded for this purpose any day which is—
- (a) a Saturday, a Sunday, Christmas Day or Good Friday; or
 - (b) a day which is a bank holiday under the ^{M1}Banking and Financial Dealings Act 1971 in England and Wales.
- (3) In a case where a person authorised by a valuation officer proposes to exercise the power, that person must if required produce his authority.
- (4) If a person intentionally delays or obstructs a person in the exercise of a power under this section, he shall be liable on summary conviction to a fine not exceeding level 2 on the standard scale.
- (5) In this section and section 27 below “valuation officer” means any listing officer and any other officer of the Commissioners of Inland Revenue who is for the time being appointed by them to carry out any of their functions.

Textual Amendments

- F2** Word in s. 26 heading inserted (1.10.2015) by The Council Tax and Non-Domestic Rating (Powers of Entry, Safeguards) (England) Order 2015 (S.I. 2015/982), arts. 1, 3(3)(a)

Changes to legislation: Local Government Finance Act 1992, Cross Heading: Supplemental is up to date with all changes known to be in force on or before 06 April 2021. There are changes that may be brought into force at a future date. Changes that have been made appear in the content and are referenced with annotations. (See end of Document for details) View outstanding changes.

F3 Words in s. 26(1) inserted (1.10.2015) by The Council Tax and Non-Domestic Rating (Powers of Entry: Safeguards) (England) Order 2015 (S.I. 2015/082), arts. 1, 3(3)(b)

Marginal Citations

M1 1971 c. 80.

27 Information about properties.

- (1) In any case where—
- (a) a notice is served by a listing officer or the Commissioners of Inland Revenue on a charging or billing authority, a community charges registration officer or any other person prescribed for the purposes of this subsection;
 - (b) the notice requests the supply of information of a description specified in the notice; and
 - (c) the information relates to property and is information which the listing officer or the Commissioners reasonably believe will assist him or them in carrying out any of his or their functions,
- the authority, officer or other person shall supply the information requested, and shall do so in such form and manner and at such time as the listing officer or the Commissioners specify in the notice.
- (2) For the purpose of carrying out any of his functions, a valuation officer may serve on a person who is or has been an owner or occupier of any dwelling a notice—
- (a) requesting him to supply to the officer information which is of a description specified in the notice; and
 - (b) stating that the officer believes the information requested will assist him in carrying out his functions.
- (3) A person on whom a notice is served under subsection (2) above shall supply the information requested if it is in his possession or control, and shall do so in such form and manner as is specified in the notice and within the period of 21 days beginning with the day on which the notice is served.
- (4) If a person on whom a notice has been served under subsection (2) above fails without reasonable excuse to comply with subsection (3) above, he shall be liable on summary conviction to a fine not exceeding level 2 on the standard scale.
- (5) If, in supplying information in purported compliance with subsection (3) above, a person on whom a notice has been served under subsection (2) above—
- (a) makes a statement which he knows to be false in a material particular; or
 - (b) recklessly makes a statement which is false in a material particular,
- he shall be liable on summary conviction to imprisonment for a term not exceeding three months or a fine not exceeding level 3 on the standard scale or both.
- (6) If in the course of the exercise of its functions any information comes to the notice of a charging or billing authority which it considers would assist a listing officer in carrying out any of his functions, it shall be the authority's duty to inform the listing officer.
- (7) In carrying out any of his or their functions, a listing officer or the Commissioners of Inland Revenue may also take into account any other information available to him or them, whatever its source and whether or not obtained under a provision contained in or made under this or any other Act.

Changes to legislation: Local Government Finance Act 1992, Cross Heading: Supplemental it up to date with all changes known to be in force on or before 06 April 2021. There are changes that may be brought into force at a future date. Changes that have been made appear in the content and are referenced with annotations. (See end of Document for details) View outstanding changes

(8) In this section—

“charging authority” shall be construed in accordance with section 144(1) of the 1988 Act;

“community charges registration officer” shall be construed in accordance with section 26 of that Act.

28 Information about lists.

- (1) A person may require a listing officer to give him access to such information as will enable him to establish what is the state of a list, or has been its state at any time since it came into force, if—
 - (a) the officer is maintaining the list; and
 - (b) the list is in force or has been in force at any time in the preceding five years.
- (2) A person may require a billing authority to give him access to such information as will enable him to establish what is the state of a copy of a list, or has been its state at any time since it was deposited, if—
 - (a) the authority has deposited the copy under section 22(8) [^{F4}, 22A(10) or 22B(10)] above; and
 - (b) the list is in force or has been in force at any time in the preceding five years.
- (3) A person may require a billing authority to give him access to such information as will enable him to establish what is the state of a copy of a proposed list if—
 - (a) the authority has deposited the copy under section 22(6) [^{F5} or 22B(8)] above; and
 - (b) the list itself is not yet in force.
- (4) A requirement under subsection (1), (2) or (3) above must be complied with at a reasonable time and place and without payment being sought; but the information may be in documentary or other form, as the person or authority of whom the requirement is made thinks fit.
- (5) Where access is given under this section to information in documentary form the person to whom access is given may—
 - (a) make copies of (or of extracts from) the document;
 - (b) require a person having custody of the document to supply to him a photographic copy of (or of extracts from) the document.
- (6) Where access is given under this section to information in a form which is not documentary the person to whom access is given may—
 - (a) make transcripts of (or of extracts from) the information;
 - (b) require a person having control of access to the information to supply to him a copy in documentary form of (or of extracts from) the information.
- (7) If a reasonable charge is required for a facility under subsection (5) or (6) above, the subsection concerned shall not apply unless the person seeking to avail himself of the facility pays the charge.
- (8) If without reasonable excuse a person having custody of a document containing, or having control of access to, information access to which is sought under this section—
 - (a) intentionally obstructs a person in exercising a right under subsection (1), (2), (3), (5)(a) or (6)(a) above; or

Changes to legislation: Local Government Finance Act 1992, Cross Heading: Supplemental is up to date with all changes known to be in force on or before 06 April 2021. There are changes that may be brought into force at a future date. Changes that have been made appear in the content and are referenced with annotations. (See end of Document for details) View outstanding changes

(b) refuses to comply with a requirement under subsection (5)(b) or (6)(b) above, he shall be liable on summary conviction to a fine not exceeding level 2 on the standard scale.

Textual Amendments

- F4** Words in s. 28(2)(a) substituted (18.11.2003) by Local Government Act 2003 (c. 26), s. 127(1), Sch. 7 para. 48(a)
- F5** Words in s. 28(3)(a) inserted (18.11.2003) by Local Government Act 2003 (c. 26), s. 127(1), Sch. 7 para. 48(b)

Modifications etc. (not altering text)

- C1** S. 28(2) applied (28.11.1994) by S.I. 1994/2825, reg. 48

29 Information about proposals and appeals.

- (1) A person may, at a reasonable time and without making payment, inspect any proposal made or notice of appeal given under regulations made under section 24 above, if made or given as regards a list which is in force when inspection is sought or has been in force at any time in the preceding five years.
- (2) A person may—
 - (a) make copies of (or of extracts from) a document mentioned in subsection (1) above; or
 - (b) require a person having custody of such a document to supply to him a photographic copy of (or of extracts from) the document.
- (3) If a reasonable charge is required for a facility under subsection (2) above, that subsection shall not apply unless the person seeking to avail himself of the facility pays the charge.
- (4) If without reasonable excuse a person having custody of a document mentioned in subsection (1) above—
 - (a) intentionally obstructs a person in exercising a right under subsection (1) or (2)(a) above; or
 - (b) refuses to supply a copy to a person entitled to it under subsection (2)(b) above,
 he shall be liable on summary conviction to a fine not exceeding level 2 on the standard scale.



Local Government Finance Act 1988

1988 CHAPTER 41

PART III

NON-DOMESTIC RATING

Local rating

41 Local rating lists.

- (1) In accordance with this Part the valuation officer for a [^{F1}billing authority] shall compile, and then maintain, lists for the authority (to be called its local non-domestic rating lists).
- (2) A list must be compiled on 1 April 1990 and on 1 April in every fifth year afterwards [^{F2}, subject to subsection (2A)].
- [^{F2}(2A) In the case of a billing authority in England—
 - (a) subsection (2) does not require a list to be compiled on 1 April 2015 and on 1 April in every fifth year afterwards, and
 - (b) a list must instead be compiled on 1 April 2017 and on 1 April in every fifth year afterwards.]
- (3) A list shall come into force on the day on which it is compiled and shall remain in force until the next one is compiled [^{F4}—
- (4) Before a list is compiled the valuation officer must take such steps as are reasonably practicable to ensure that it is accurately compiled on 1 April concerned.
- (5) Not later than [^{F5}30 September] preceding a day on which a list is to be compiled the valuation officer shall send to the authority a copy of the list he proposes (on the information then before him) to compile.
- (6) As soon as is reasonably practicable after receiving the copy the authority shall deposit it at its principal office and take such steps as it thinks most suitable for giving notice of it.

Changes to legislation: There are outstanding changes not yet made by the legislation.gov.uk editorial team to Local Government Finance Act 1988. Any changes that have already been made by the team appear in the content and are referenced with annotations. (See end of Document for details) View outstanding changes

- [^{F6}(6A) As soon as is reasonably practicable after compiling a list the valuation officer shall send a copy of it to the authority.
- (6B) As soon as is reasonably practicable after receiving the copy the authority shall deposit it at its principal office.]
- (7) A list must be maintained for so long as is necessary for the purposes of this Part, so that the expiry of the ^{F7}... period for which it is in force does not detract from the duty to maintain it.
- (8) In compiling and maintaining the list which must be compiled on 1 April 1990, the valuation officer may take into account information obtained under section 82 or 86 of the 1967 Act.
- [^{F8}(9) This section in its application to Wales is subject to section 54A (postponement of compilation of Welsh lists for 2015 onwards).]

Textual Amendments

- F1** Words in s. 41(1) substituted (6.3.1992) by 1992 c. 14, s. 117(1), Sch. 13 para.59 (with s. 118(1)(2) (4))
- F2** Words in s. 41(2) inserted (25.6.2013) by Growth and Infrastructure Act 2013 (c. 27), ss. 29(2), 35(5)
- F3** S. 41(2A) inserted (25.6.2013) by Growth and Infrastructure Act 2013 (c. 27), ss. 29(3), 35(3)
- F4** Words in s. 41(3) omitted (25.6.2013) by virtue of Growth and Infrastructure Act 2013 (c. 27), ss. 29(4), 35(3)
- F5** Words in s. 41(5) substituted (18.11.2003 for E., 27.11.2003 for W.) by Local Government Act 2003 (c. 26), ss. 60(1), 128(6); S.I. 2003/2938, art. 3(a) (with art. 8Sch. 1); S.I. 2003/3034, art. 2, Sch. 1 Pt. 1
- F6** S. 41(6A)(6B) inserted by Local Government and Housing Act 1989 (c. 42, SIF 81.1), s. 139, Sch. 5 para. 19
- F7** Words in s. 41(7) omitted (25.6.2013) by virtue of Growth and Infrastructure Act 2013 (c. 27), ss. 29(5), 35(3)
- F8** S. 41(9) inserted (25.6.2013) by Growth and Infrastructure Act 2013 (c. 27), ss. 30(2), 35(3)

Changes to legislation: Local Government Finance Act 1988, Section 53 is up to date with all changes known to be in force on or before 06 April 2021. There are changes that may be brought into force at a future date. Changes that have been made appear in the content and are referenced with annotations. (See end of Document for details) View outstanding changes



Local Government Finance Act 1988

1988 CHAPTER 41

PART III

NON-DOMESTIC RATING

Central rating

53 Contents of central lists.

- (1) With a view to securing the central rating en bloc of certain hereditaments, the Secretary of State may by regulations designate a person and prescribe in relation to him [^{F1}one or more descriptions] of relevant non-domestic hereditament.
- (2) Where the regulations so require, a central non-domestic rating list must show, for each day in each chargeable financial year for which it is in force, the name of the designated person and, against it, each hereditament (wherever situated) which on the day concerned—
 - (a) is occupied or (if unoccupied) owned by him, and
 - (b) falls within [^{F2}any] description prescribed in relation to him.
- (3) For each such day the list must also show against the name of the designated person the rateable value (as a whole) of the hereditaments so shown.
- [^{F2}(4) Where regulations are for the time being in force under this section prescribing a description of non-domestic hereditament in relation to a person designated in the regulations (“the previously designated person”), amending regulations altering the designated person in relation to whom that description of hereditament is prescribed may have effect from a date earlier than that on which the amending regulations are made.
- (4A) Where, by virtue of subsection (4) above, the designated person in relation to any description of non-domestic hereditament is changed from a date earlier than the making of the regulations,—

Changes to legislation: Local Government Finance Act 1988, Section 53 is up to date with all changes known to be in force on or before 06 April 2021. There are changes that may be brought into force at a future date. Changes that have been made appear in the content and are referenced with annotations. (See end of Document for details) View outstanding changes

- (a) any necessary alteration shall be made with effect from that date to a central non-domestic rating list on which any hereditament concerned is shown; and
 - (b) an order making the provision referred to in paragraph 3(2) of Schedule 6 below and specifying a description of hereditament by reference to the previously designated person shall be treated, with effect from that date, as referring to the person designated by the amending regulations.]
- (5) A central non-domestic rating list must also contain such information about hereditaments shown in it as may be prescribed by the Secretary of State by regulations.

Textual Amendments

- F1** Words substituted by Local Government and Housing Act 1989 (c. 42, SIF 81:1), s. 139, Sch. 5 para. 29(2)
- F2** Word substituted by Local Government and Housing Act 1989 (c. 42, SIF 81:1), s. 139, Sch. 5 para. 29(3)
- F3** S. 53(4)(4A) substituted for s. 53(4) by Local Government and Housing Act 1989 (c. 42, SIF 81:1), s. 139, Sch. 5 para. 29(4)

ประวัติผู้เขียน

นางสาวกานต์พิชชา ศิริสุข เกิดเมื่อวันที่ 21 ตุลาคม พ.ศ. 2537 ได้เข้ารับการศึกษาระดับชั้นอนุบาลจนสำเร็จการศึกษาในระดับชั้นมัธยมศึกษาตอนปลายที่โรงเรียนราชินีบน ปีการศึกษา 2555 และสำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรี นิติศาสตรบัณฑิต จากจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ปีการศึกษา 2560 จากนั้นได้เข้ารับการศึกษาคณะที่สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา และสอบไล่ได้ความรู้ชั้นเนติบัณฑิต สมัยที่ 71 ปีการศึกษา 2561