

**ปัญหากฎหมายตามพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง
พ.ศ. 2562: ศึกษากรณีปัญหาจากบทบัญญัติ
ในมาตรา 5 วรรคสอง และมาตรา 37 (1), (4)
Legal Problems under the Land and Buildings
Act 2019: Study of Problems from Provisions
in Section 5 Paragraph Two and Section 37 (1), (4)**

นันท์มนัส จันทราศัพท¹

คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยพายัพ เขตแม่คาว ถนนชูปเปอร์ไฮเวย์ เชียงใหม่-ลำปาง อำเภอเมืองเชียงใหม่
จังหวัดเชียงใหม่ 50000 เมลติดต่อ: nanmanat_c@payap.ac.th
Nanmanat chantrasupt

Faculty of Law, Payap University, Super Highway Chiang Mai - Lampang Road, Muang Chiang Mai,
Chiang Mai, 50000, E-mail: nanmanat_c@payap.ac.th

Received: December 15, 2022; Revised: August 29, 2023; Accepted: September 26, 2023

บทคัดย่อ

การจัดเก็บภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2563 ภายหลังการบังคับใช้ดังกล่าวพบประเด็นปัญหาอย่างน้อย 2 ประการ ได้แก่ กรณีมาตรา 5 วรรคสี่ ที่ไม่ได้กำหนดให้ “สิ่งปลูกสร้าง” หมายรวมถึงเครื่องจักร ส่วนควบ หรืออุปกรณ์ภายในสิ่งปลูกสร้างนั้นด้วย และกรณีมาตรา 37 (1) และ (4) ที่กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ถูกปล่อยให้รกร้างว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพมีอัตราที่สูงกว่าการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม จากการศึกษาพบว่า การคำนวณฐานภาษีตามมาตรา 5 วรรคสี่ ไม่สะท้อนถึงมูลค่าของทรัพย์สินที่แท้จริงตามหลักความสามารถในการเสียภาษี ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมและทำให้เกิดความเหลื่อมล้ำในการจัดเก็บภาษี ส่วนปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตามมาตรา 37 (1) และ (4) พบว่า หลักเกณฑ์ที่ใช้พิจารณาในการประเมินการใช้ประโยชน์จากที่ดินเพื่อการเกษตรนั้นยังมีไม่ละเอียดเพียงพอ ทำให้มีการอาศัยประโยชน์ โดยการเปลี่ยนที่ดินที่รกร้างว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์มาเป็นการทำเกษตร แต่ไม่ได้มีเจตนาทำการเกษตรอย่างแท้จริง จึงเสนอให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติในมาตรา 5 วรรคสี่ ของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 และเพิ่มเติมหลักเกณฑ์ในการประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทยที่เกี่ยวข้อง

คำสำคัญ: ปัญหาภาษี ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง

¹ อาจารย์ประจำคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยพายัพ (Lecturer, Faculty of Law, Payap University).



Abstract

Tax collection for land and buildings under the Land and Buildings Tax Act B.E. 2562, effective January 1, 2020. After the enforcement, it can be seen that there were two problems. The first problem states in section 5 paragraph 4, that the meaning of “buildings” of this section is not included machine, component part or inside equipments. The second problem points out at section 37 (1) and (4), it sets up the waste or raw land taxation fee higher rate than tax of plantation. The study found that the calculation of the tax base under Section 5, paragraph 4, does not reflect the actual value of the property based on the principle of ability to pay tax, causing unfairness and disparity in tax collection. Regarding the land or building taxation issue under Section 37 (1) and (4), it was found that the criteria used in assessing agricultural land use needed to be more detailed. People take advantage of the gaps in the law by converting fallow or underutilized land into agricultural land. But they don't have the intention of farming. Therefore, it is proposed to amend the provisions in Section 5, Paragraph 4, of the Land and Building Tax Act, B.E. 2562, and add additional criteria in the relevant notifications of the Ministry of Finance and the Ministry of Interior.

Keywords: Tax Problems, Land, Buildings

1. บทนำ

ปัจจุบันประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีอากรแบ่งออกเป็นสองลักษณะที่สำคัญ ได้แก่ การจัดเก็บโดยราชการส่วนกลาง เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล หรือภาษีสรรพสามิต เป็นต้น เมื่อจัดเก็บแล้วจะนำเงินเข้าสู่กระทรวงการคลังเพื่อดำเนินการจัดสรรมาใช้จ่ายเป็นงบประมาณของแผ่นดินต่อไป และการจัดเก็บโดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เช่น ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่หรือภาษีป้าย เมื่อจัดเก็บแล้วเงินภาษีนี้นั้นจะตกเป็นรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นและสามารถนำไปใช้จ่ายเพื่อจัดทำบริการสาธารณะได้

การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินในกรณีของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เดิมจัดเก็บตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ซึ่งจัดเก็บจากเจ้าของโรงเรือนหรือจากสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นและที่ดินที่ใช้ประโยชน์ต่อเนื่อง และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ซึ่งจัดเก็บจากผู้ถือกรรมสิทธิ์หรือผู้ที่ครอบครองที่ดินของเอกชน ต่อมาถูกมองว่าใช้มานานและการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายทั้งสองฉบับไม่เหมาะสมกับสถานการณ์ในปัจจุบันทำให้การจัดเก็บภาษีมีแนวโน้มที่ลดลง จึงได้มีการยกเลิกพระราชบัญญัติทั้งสองฉบับ และได้มีการบัญญัติการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินในรูปแบบใหม่ขึ้น คือ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

การจัดเก็บภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2563 ภายหลังการบังคับใช้ดังกล่าว พบประเด็นปัญหาอย่างน้อย 2 ประการ

ประการแรก ปัญหาความเหลื่อมล้ำในการเสียภาษีของผู้ถือครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในพื้นที่บริเวณใกล้เคียงกัน โดยในมาตรา 35 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กำหนดให้นำมูลค่าทั้งหมดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาคำนวณภาษี เพื่อใช้เป็นฐานภาษีและหักค่าเสื่อมราคาของสิ่งปลูกสร้าง ก่อนที่จะเป็นยอดภาษีที่ต้องชำระ แต่ในมาตรา 5 วรรคสี่ ไม่ได้บัญญัติให้ “สิ่งปลูกสร้าง” หมายความว่ารวมถึงเครื่องจักร ส่วนควบ หรืออุปกรณ์อื่น ๆ ภายในสิ่งปลูกสร้างนั้นด้วย ทำให้ทรัพย์สินดังกล่าวไม่ใช่สิ่งปลูกสร้างที่จะต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีตามกฎหมาย แม้ว่าการมีอยู่หรือการใช้ประโยชน์จะสร้างมูลค่าหรือรายได้ให้กับผู้ถือครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นจำนวนมากเท่าใด แต่ในพื้นที่ที่ใกล้เคียงกัน แม้ว่าจะขนาด ลักษณะ และอายุของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นอาจจะเท่ากัน แต่ลักษณะการใช้ประโยชน์อาจต่างกับทรัพย์สินที่เป็นเครื่องจักร ส่วนควบ หรืออุปกรณ์อื่น ๆ จึงอาจเป็นตัวแปรสำคัญที่ทำให้มูลค่าหรือรายได้ของผู้ถือครองนั้นแตกต่างกันได้ การมีทรัพย์สินดังกล่าว



จึงอาจต้องมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีในทรัพย์สินนั้นด้วย แต่เมื่อกฎหมายไม่ได้ให้นำเอามารวมในการคำนวณเพื่อใช้เป็นฐานภาษีด้วย จึงอาจทำให้การจัดเก็บภาษีดังกล่าวไม่ได้สะท้อนถึงมูลค่าของทรัพย์สินที่แท้จริงตามหลักความสามารถในการเสียภาษี

ประการที่สอง ปัญหาหลักเกณฑ์ที่ใช้พิจารณาในการประเมินการใช้ประโยชน์จากที่ดินเพื่อการเกษตรยังไม่ละเอียดและครอบคลุมเพียงพอ โดยเฉพาะในกรณีที่ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นไม่ได้ขึ้นทะเบียนเกษตรกร โดยการที่มาตรา 37 (1) และ (4) กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ถูกปล่อยให้รกร้างว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพในอัตราที่สูงกว่าการใช้ประโยชน์ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในการประกอบเกษตรกรรม แต่พบว่าหลักเกณฑ์ที่ใช้พิจารณาในการประเมินการใช้ประโยชน์จากที่ดินเพื่อการเกษตรซึ่งกำหนดไว้ในประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมนั้น อาจยังไม่ละเอียดและครอบคลุมเพียงพอ จึงอาจทำให้มีการใช้ประโยชน์จากบทบัญญัติและหลักเกณฑ์ดังกล่าว โดยการเปลี่ยนที่ดินที่รกร้างว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ซึ่งต้องเสียภาษีในอัตราสูงมาทำการเกษตร ซึ่งมีอัตราภาษีที่ต่ำกว่า โดยไม่ได้มีเจตนาจะใช้ประโยชน์จากที่ดินดังกล่าวเพื่อการเกษตรอย่างแท้จริง

จึงสมควรต้องศึกษาบทบัญญัติของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 และกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องในประเด็นทั้งสองดังกล่าว โดยเทียบเคียงกับหลักการเจตนารมณ์ และกฎหมายเดิม รวมทั้งกฎหมายของต่างประเทศ ว่าบทบัญญัติที่ได้มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงไปนั้น ได้ส่งผลให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปตามหลักการและความคาดหวังที่ว่า จะช่วยกระตุ้นให้เจ้าของที่ดินใช้ประโยชน์ในที่ดินอย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น ผู้ที่มีทรัพย์สินมูลค่าสูงกว่ามีภาระต้องเสียภาษีที่มากกว่า อันจะช่วยลดความเหลื่อมล้ำและเกิดความเป็นธรรมทางภาษียิ่งขึ้นหรือไม่ เพื่อเป็นการทราบถึงปัญหาและแนวทางแก้ปัญหา ดังกล่าวต่อไป

2. หลักการและแนวคิดพื้นฐานของกฎหมายภาษีอากร

หลักการและแนวคิดพื้นฐานของกฎหมายภาษีอากรเป็นเครื่องมือที่สำคัญในการบัญญัติกฎหมาย การบังคับใช้ และการตีความในเรื่องที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร เพราะการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐต่าง ๆ อาศัยหลักการพื้นฐานมาจากหลักทั่วไปทางภาษีอากรทั้งสิ้น โดยหลักการที่สำคัญ อาทิเช่น

2.1 ความหมายของภาษีอากร

คำว่า “ภาษี” คือ เงินที่รัฐหรือท้องถิ่นเรียกเก็บจากบุคคลเพื่อใช้จ่ายในการบริหารประเทศหรือท้องถิ่น² เช่น การเรียกเก็บจากการมีรายได้ การมีทรัพย์สิน การประกอบกิจการ การบริโภค ส่วนคำว่า “อากร” คือ ค่าธรรมเนียมอย่างหนึ่งที่รัฐบาลเรียกเก็บ³ เช่น อากรแสตมป์ ที่ใช้เป็นค่าอากรตามประมวลรัษฎากร อากรขาเข้าหรืออากรขาออกซึ่งเรียกเก็บจากสินค้าระหว่างประเทศ เป็นต้น ดังนั้น อาจสรุปได้ว่า “ภาษีอากร” คือ เงินหรือค่าธรรมเนียมที่รัฐเรียกเก็บจากบุคคลเพื่อนำไปใช้เป็นประโยชน์ในการบริหารประเทศหรือท้องถิ่น โดยมีลักษณะเป็นการบังคับเก็บและบุคคลทุกคนที่เข้าหลักเกณฑ์ตามที่กำหนดเป็นผู้มีหน้าที่ในการเสียภาษีนั่น

2.2 วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากร

การจัดเก็บภาษีอากรนั้นเป็นการหารายได้เพื่อนำมาใช้จ่ายในกิจการของรัฐบาลเพื่อดำเนินการต่าง ๆ ให้บรรลุตามเป้าหมาย โดยวัตถุประสงค์หลักมีดังนี้

- 1) เพื่อหารายได้มาใช้จ่ายในกิจการของรัฐ ซึ่งกิจการของรัฐโดยส่วนใหญ่เป็นกิจการที่ทำเพื่อส่วนรวม เช่น ความมั่นคง ความปลอดภัย การศึกษา กิจการสาธารณสุขโรคต่าง ๆ เป็นต้น
- 2) เพื่อควบคุมหรือส่งเสริมพฤติกรรมทางเศรษฐกิจ โดยรัฐสามารถใช้ระบบภาษีอากรควบคุมการบริโภค การผลิตหรือการดำเนินธุรกิจบางชนิดไม่ให้เกิดผลเสียต่อเศรษฐกิจได้
- 3) เพื่อเป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้และทรัพย์สินให้เป็นธรรม เช่น โดยการใช้วิธีอัตราภาษีก้าวหน้า ภาษีทรัพย์สิน หรือภาษีมรดก เป็นต้น
- 4) เพื่อรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ ทั้งด้านราคาสินค้าและการจ้างงาน ซึ่งถือเป็นเป้าหมายทางเศรษฐกิจที่สำคัญของรัฐ เช่น เพื่อการป้องกันภาวะเงินเฟ้อ โดยรัฐอาจจะเพิ่มภาษีต่าง ๆ ให้สูงขึ้นเพื่อเป็นการลดการใช้จ่ายของประชาชน เป็นต้น⁴

² ราชบัณฑิตยสถาน, พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2554 (กรุงเทพฯ: ราชบัณฑิตยสถาน), 2554.

³ เรื่องเดียวกัน.

⁴ สมคิด บางโม, ภาษีอากรธุรกิจ (กรุงเทพฯ: ส.เอเชียเพรส (1989), 2557), 15.

2.3 ลักษณะภาษีอากรที่ดี

Adam Smith ได้วางหลักการของความเป็นภาษีอากรที่ดีไว้ในหนังสือ “The Wealth of Nations” ปี ค.ศ. 1776 และเป็นที่ยอมรับกันในโลก โดยมี 4 หลักการที่สำคัญซึ่งสามารถนำมาปรับให้เข้ากับสมัยปัจจุบันได้ ดังนี้

1) หลักความเสมอภาค คือต้องให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี โดยยึดหลักว่า ผู้ที่มีรายได้มากควรจะต้องเสียภาษีมาก คนที่มีรายได้น้อยควรจะต้องเสียภาษีน้อย ตามกำลังความสามารถในการชำระภาษี (Ability to Pay) ของแต่ละคน

2) หลักความแน่นอน (Certainty) คือต้องกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการจัดเก็บให้รัดกุมและแน่นอน เช่น ผู้เสียภาษีจะต้องชำระภาษีเมื่อใด ที่ไหน และถ้าผู้ใดละเลย หลีกเลียง หรือล่าช้าจะต้องได้รับโทษอย่างไร

3) หลักความสะดวก (Convenience of Payment) คือต้องอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีมากที่สุด เช่น ควรกำหนดช่วงเวลาในการชำระภาษีให้นานพอสมควรเพื่อให้โอกาสแก่ผู้เสียภาษี และควรมีวิธีการที่ง่ายไม่ยุ่งยากซับซ้อน

4) หลักการประหยัด (Economy of Payment) คือต้องถือหลักจัดเก็บในอัตราต่ำ แต่เก็บได้มากและทั่วถึง ดีกว่าที่เก็บในอัตราสูงแต่เก็บได้น้อย⁵

2.4 ฐานภาษีและอัตราภาษี

ฐานภาษี (Tax Base) คือสิ่งที่เป็นมูลเหตุขั้นต้นที่ทำให้บุคคลต้องเสียภาษีอากรหรือสิ่งที่ใช้เป็นฐานในการประเมินภาษีอากร โดยฐานภาษีอากร เช่น ฐานรายได้ (Income) โดยภาษีที่จัดเก็บจากฐานรายได้มีทั้งที่เรียกเก็บจากรายได้ของบุคคลธรรมดาและรายได้ของนิติบุคคล หรือฐานทรัพย์สิน (Property) โดยทรัพย์สินเป็นสิ่งที่ใช้วัดความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลได้ดี และผู้ใดมีทรัพย์สินมากย่อมมีอำนาจซื้ออย่างมาก จึงควรต้องเสียภาษีมากตามไปด้วย โดยฐานภาษีทรัพย์สินนั้น อาจแบ่งได้เป็น 2 ประเภท

1) ทรัพย์สินโดยแท้ (Real Property) หมายถึง ทรัพย์สินที่ไม่สามารถเคลื่อนย้ายได้ เช่น ที่ดิน ป่า หรือสิ่งปลูกสร้างต่าง ๆ

2) ทรัพย์สินส่วนบุคคล (Personal Property) หมายถึง ทรัพย์สินที่เคลื่อนที่ได้ทั้งที่มีตัวตนจับต้องได้ เช่น ยานพาหนะ เฟอร์นิเจอร์ และที่ไม่มีตัวตนจับต้องไม่ได้ เช่น หุน กรมธรรม์ ลิขสิทธิ์ เป็นต้น⁶

⁵ ศิริญา ดุสิตนันท์, “การออกแบบระบบภาษีอากรไทยตามหลักภาษีอากรที่ดี,” *วารสารวิชาการคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย* 7, ฉ. 1 (2558): 228-229.

⁶ ธัชเฉลิม สุทธิพงศ์ประชา, และอัษฎกรณ์ วงศ์ปรี, “ทรัพย์สินในเชิงเปรียบเทียบ: กรณีศึกษาจาก 7 ประเทศ,” *วารสารการจัดการภาครัฐและภาคเอกชน* 22, ฉ. 2 (กรกฎาคม-ธันวาคม 2558): 132.

ส่วนอัตราภาษี คือ จำนวนเงินที่จัดเก็บจากฐานภาษี (Tax Base) หน่วยหนึ่ง ๆ โดยอาจกำหนดขึ้นเป็นอัตราตายตัวหรือตามอัตราส่วนเฉลี่ย โดยจะมีอัตราสูงหรือต่ำขึ้นอยู่กับยอดรวมของเงินภาษีที่ต้องการ

2.5 หลักการและเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของไทย

หลักการสำคัญของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 นั้น พัฒนามาจากภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ โดยมีหลักการสำคัญ เช่น

1) หลักการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน โดยเปลี่ยนแนวคิดมาใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ ที่จดทะเบียนสิทธินิติกรรมในกฎหมายที่ดินเป็นหลักคือราคากลาง โดยมีการออกกฎหมายพระราชบัญญัติว่าด้วยการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์ของรัฐและให้กรมธนารักษ์มีอำนาจเต็มในการดำเนินการ โดยการจัดเก็บภาษีจะคำนวณจากมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และการใช้ประโยชน์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และการกำหนดอัตราภาษีเป็นแบบก้าวหน้าตามมาตรฐานมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

2) หลักการเพิ่มประสิทธิภาพ โดยกำหนดให้ท้องถิ่นมีหน้าที่ต้องออกไปสำรวจเพื่อประเมินมูลค่าทรัพย์สิน เพื่อเป็นการตรวจสอบอีกครั้งจากการประเมินจากกรมธนารักษ์ เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมกับผู้เสียภาษีมากขึ้น และมีการเพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษี โดยการเชื่อมโยงข้อมูลที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องเข้าด้วยกัน เช่น กรมที่ดิน กรมธนารักษ์ และองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เป็นต้น

3) หลักการมีตัวกระตุ้นในการให้ผู้เสียภาษีสำนึกในหน้าที่ในการเสียภาษี โดยกำหนดมาตรการเพื่อสร้างความรับผิดชอบในการชำระภาษี เช่น เบี้ยปรับและเงินเพิ่มที่มากขึ้น

4) หลักการจัดเก็บภาษีต้องมีบทยกเว้นให้น้อยที่สุด โดยหลักจะเป็นทรัพย์สินประเภทที่เป็นกรรมสิทธิ์ร่วมกันหรือใช้ประโยชน์ร่วมกัน ส่วนทรัพย์สินของรัฐโดยหลักแล้วจะเป็นเรื่องของการใช้ประโยชน์ร่วมกันในสาธารณประโยชน์เท่านั้นที่จะได้รับการยกเว้นภาษี ซึ่งภาษีโรงเรือนและที่ดินเดิมมีการยกเว้นในกรณีที่เจ้าของอยู่อาศัยเองที่ไม่ได้ประกอบการค้าหรืออุตสาหกรรม⁷

⁷ ศาลอาญา, “เอกสารประกอบโครงการเผยแพร่ความรู้ทางด้านกฎหมายและการพิจารณาพิพากษาคดีของข้าราชการฝ่ายตุลาการศาลยุติธรรม สรุปประเด็นการอภิปราย จากปกติวิธียุติ...สู่ภาษีที่ดินฯ แบบใหม่,” (7 เมษายน 2564).

โดยเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ต้องการปฏิรูปโครงสร้างระบบภาษีทรัพย์สินเพื่อให้มีความทันสมัย มีความเป็นสากลเช่นเดียวกับนานาประเทศ และเพื่อแก้ไขปัญหาโครงสร้างภาษีเดิม ลดความเหลื่อมล้ำ สร้างความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีกระตุ้นให้เจ้าของที่ดินใช้ประโยชน์ที่ดินอย่างมีประสิทธิภาพ เพื่อกระตุ้นให้เกิดการกระจายการถือครองที่ดิน เพิ่มรายได้ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และเพื่อให้ผู้มีทรัพย์สินมูลค่าสูงกว่ามีภาระต้องเสียภาษีที่มากกว่าผู้ที่มีทรัพย์สินมูลค่าที่ต่ำกว่า เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมและช่วยลดความเหลื่อมล้ำในสังคมได้

3. หลักกฎหมายภาษีทรัพย์สินของต่างประเทศ

การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินในต่างประเทศนั้นมีมานาน เพื่อสร้างรายได้และสามารถนำไปใช้ในการจัดทำบริการสาธารณะให้กับประชาชน เพื่อลดความเหลื่อมล้ำและสร้างความเป็นธรรมในสังคมให้มากขึ้น โดยประเทศที่มีระบบโครงสร้างภาษีทรัพย์สินที่น่าสนใจ เช่น

3.1 ประเทศสหรัฐอเมริกา

ประเทศสหรัฐอเมริกาคือสหพันธรัฐ (federal republic) แบ่งออกเป็นมลรัฐ (state) และรัฐบาลท้องถิ่น โดยภาษีทรัพย์สินในประเทศสหรัฐอเมริกามีโครงสร้างภาษีที่สำคัญ เช่น

1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีทรัพย์สิน

ได้แก่ บุคคลที่มีกรรมสิทธิ์ในที่ดินหรือทรัพย์สินอันต้องเสียภาษี ไม่ว่าที่ดินหรือทรัพย์สินนั้นจะอยู่ในความครอบครองของตนหรือบุคคลอื่นหรือมีการปล่อยทิ้งไว้ว่างเปล่า และบุคคลผู้ที่ครอบครองที่ดินหรือทรัพย์สิน

2) ฐานภาษีทรัพย์สิน

โดยจัดเก็บจากทรัพย์สินทุกชนิดที่มีมูลค่า ดังนี้

2.1) อสังหาริมทรัพย์ ได้แก่ สิทธิหรือผลประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง แม้ว่าเจ้าของทรัพย์สินจะไม่ได้นำไปใช้ให้เกิดประโยชน์หรือนำไปลงทุนให้ได้ดอกออกผลก็ตาม

2.2) สังหาริมทรัพย์ ได้แก่ ทรัพย์สินที่มีตัวตนสามารถจับต้องได้และทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างหรือทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตน เช่น สิทธิต่าง ๆ ตามสัญญาหรือเครื่องหมายการค้า เป็นต้น

3) อัตราภาษีทรัพย์สิน

โดยกำหนดอัตราภาษีทั่วไปเป็นอัตราคงที่ (Flat Rate) โดยอาศัยหลักการพิจารณาจากงบประมาณค่าใช้จ่ายประจำปีกับแหล่งรายได้อื่นที่ไม่ใช่ภาษีทรัพย์สินแล้วนำไปหักออกจากงบประมาณรายจ่ายประจำปี คงเหลือเท่าใดก็นำไปหารด้วยราคาทรัพย์สินซึ่งเป็นฐานภาษีและผลที่ได้จะเป็นอัตราภาษีทรัพย์สิน⁸

เพื่อเป็นการส่งเสริมให้ผู้เสียภาษีได้ชำระเงินค่าภาษี บางมลรัฐยอมลดค่าภาษีให้ประมาณร้อยละ 3 หากได้ชำระภายในเวลาที่กำหนดไว้ และได้ใช้หลักจำแนกทรัพย์สินออกเป็นประเภทเพื่อที่จะอำนวยความสะดวกให้กับผู้มีหน้าที่เสียภาษีให้มากยิ่งขึ้น โดยจำแนกประเภทของทรัพย์สินตามวัตถุประสงค์ของการใช้และตามสภาพของสภาพการณ์ทางเศรษฐกิจและสังคม เพื่อให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์แห่งการให้ที่ดินที่มีอยู่แตกต่างกัน เพื่อให้การประเมินทรัพย์สินถูกต้องใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากขึ้น และเพื่อให้เป็นไปตามหลักความสามารถที่จะเสียภาษีมากขึ้น และไม่ก่อให้เกิดการได้เปรียบเสียเปรียบแก่ผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินนั้น

นอกจากนี้ ในหลาย ๆ มลรัฐได้มีการออกกฎหมายเพิ่มเติมเกี่ยวกับหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินเพื่อให้เกิดความรัดกุมและเป็นธรรมมากขึ้น โดยเฉพาะการกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการประเมินความเป็นเกษตรกรรมที่แท้จริง เช่น รัฐนิวเจอร์ซีย์ที่ออกกฎหมาย New Jersey's Farmland Assessment Act 2013⁹ เพื่อแก้ไขปัญหาเกษตรกรปลอมโดยกำหนดให้บุคคลที่จะใช้สิทธิในการลดหย่อนภาษีในฐานะเป็นเกษตรกรจะต้องมีการยื่นเอกสารหลักฐานต่าง ๆ เพื่อให้ท้องถิ่นพิจารณาความเป็นเกษตรกรรมที่แท้จริง โดยจะต้องเป็นผู้ที่มีอาชีพเกษตรกรรมมาอย่างน้อยติดต่อกัน 2 ปี มีพื้นที่ในการประกอบอาชีพทางการเกษตรไม่ว่าจะเป็นการเพาะปลูกและการเลี้ยงสัตว์ตามจำนวนที่กำหนด และต้องชี้แจงลักษณะของการประกอบอาชีพเกษตรกรรม โดยต้องส่งหลักฐานเป็นลายลักษณ์อักษรพร้อมกับคำขอรับการประเมินพื้นที่เพาะปลูกประจำปี ซึ่งจะต้องลงรายการชนิดของพืชที่ปลูกและจำนวนรายได้รวมที่ได้รับและจะต้องแสดงหลักฐานการขายประกอบด้วย และกำหนดให้เจ้าของที่ดินที่มีหน่วยจัดการฟาร์มที่น้อยกว่าขนาด 7 เอเคอร์ จะต้องส่งคำบรรยายและภาพร่าง

⁸ ทวีชัย มีลาภ, “กรณีศึกษาเปรียบเทียบแนวทางการประเมินภาษีและการบริหารการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทยกับการประเมินภาษีและการบริหารการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน (อสังหาริมทรัพย์) ของมลรัฐนิวยอร์ก ประเทศสหรัฐอเมริกา,” (การศึกษาค้นคว้าอิสระปริญญาโทบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย, 2559), 42-44.

⁹ Farmland Assessment Overview, “New Jersey Department of Agriculture,” accessed October 10, 2022, <https://www.state.nj.us/agriculture/divisions/anr/pdf/farmlandassessmentoverview.pdf/>.

ที่เกี่ยวข้องกับการทำการเกษตรหรือพืชสวนในหน่วยจัดการฟาร์ม รวมทั้งข้อมูลเกี่ยวกับจำนวนเอเคอร์ที่จะใช้ในการเพาะปลูกนั้นด้วย โดยต้องยื่นคำขอรับการประเมินและเอกสารหลักฐานต่าง ๆ ดังกล่าวไปยังคณะกรรมการเพื่อทำการพิจารณาทุกปี ซึ่งคณะกรรมการดังกล่าวได้ผ่านการอบรมหลักสูตรเกี่ยวกับการประเมินความเป็นเกษตรกรจากหน่วยงานของรัฐ เพื่อให้เป็นผู้เชี่ยวชาญด้านการประเมินความเป็นเกษตรกรโดยเฉพาะเพื่อป้องกันการแอบอ้างความเป็นเกษตรกร เพื่อใช้สิทธิในการลดหย่อนภาษี และมีการกำหนดบทลงโทษสำหรับการบิดเบือนความจริงโดยเจตนาเพื่อป้องกันการทำการเกษตรปลอม โดยอาจต้องรับโทษทางแพ่งสูงถึง 5,000 ดอลลาร์

3.2 ประเทศฟิลิปปินส์

ประมวลกฎหมายภาษีทรัพย์สินของประเทศฟิลิปปินส์ได้มีการแก้ไขปรับปรุงให้เหมาะสม รัดกุม และให้เป็นธรรมมากยิ่งขึ้น หลังจากที่ได้ศึกษาแล้วพบว่ากฎหมายเดิมมีระบบการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินที่ไม่เหมาะสมและไม่มีประสิทธิภาพที่ดีพอ โดยมีโครงสร้างภาษีที่สำคัญ เช่น

1) ทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษี

หมายถึง ที่ดิน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้างอื่นใด รวมทั้งเครื่องจักรกลต่าง ๆ โดยทรัพย์สินพึงประเมินเรียกเก็บภาษีจำแนกเป็น 6 ประเภท ได้แก่ ทรัพย์สินเพื่อการอยู่อาศัย ทรัพย์สินเพื่อการเกษตร ทรัพย์สินเพื่อการพาณิชย์ ทรัพย์สินเพื่อการอุตสาหกรรม ทรัพย์สินเพื่อการเหมืองแร่ และทรัพย์สินประเภทพิเศษ โดยพิจารณาจากหลักการใช้ประโยชน์ซึ่งทรัพย์สินนั้น ๆ เป็นสำคัญ

2) ฐานภาษีทรัพย์สิน

การประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีนั้นจะใช้ฐานมูลค่าของทรัพย์สินหรือราคาตลาดของทรัพย์สินเป็นเกณฑ์ เมื่อพนักงานได้ทำการประเมินราคาทรัพย์สินแล้วจะทำการกำหนดระดับหรือสัดส่วนเพื่อใช้เป็นฐานคำนวณภาษีภายใต้หลักเกณฑ์ ดังนี้

2.1) กรณีเป็นที่ดิน จะแยกเป็นที่ดินเพื่อการอยู่อาศัยสัดส่วนร้อยละ 30 ของราคาประเมินที่ดินเพื่อการอุตสาหกรรมหรือเพื่อการพาณิชย์สัดส่วนร้อยละ 40 ของราคาประเมิน ส่วนที่ดินเพื่อการเหมืองแร่สัดส่วนร้อยละ 50 ของราคาประเมิน

2.2) กรณีเป็นอาคารสิ่งปลูกสร้าง เครื่องมือจักรกลและการขยายต่อเติมส่วนอื่น ๆ กำหนดให้สัดส่วนไม่ต่ำกว่าร้อยละ 30 แต่จะต้องไม่เกินกว่าร้อยละ 80 ของราคาประเมิน

2.3) กรณีทรัพย์สินประเภทพิเศษ กำหนดให้สัดส่วนร้อยละ 15 ของราคาประเมินของทรัพย์สิน เช่น โรงเรือนและที่ดินซึ่งใช้เพื่อการศึกษาหรือเพื่อการวิทยาศาสตร์ และสัดส่วนร้อยละ 30 ของราคาประเมิน สำหรับทรัพย์สินซึ่งใช้ในการพักผ่อนหย่อนใจหรือการันทนาการ

3) อัตราภาษีทรัพย์สิน

กำหนดให้ท้องถิ่นแต่ละแห่งมีอำนาจในการพิจารณากำหนดอัตราภาษีทรัพย์สินมาตรฐานกลาง เพื่อใช้ในการจัดเก็บจากทรัพย์สินภายในท้องถิ่นของตนเองได้โดยอัตราภาษีจะอยู่ระหว่างร้อยละ 1.25 ถึง 2.0 ของราคาประเมินสำหรับทรัพย์สินในเขตปกครองท้องถิ่นนั้น¹⁰

ในประเทศฟิลิปปินส์นั้น ท้องถิ่นมีอำนาจเรียกเก็บภาษีสำหรับทรัพย์สิน เช่น ที่ดิน การปรับปรุงอาคารบนที่ดินหรืออาคาร หรือเครื่องจักร เป็นต้น สำหรับเครื่องจักรนั้น หมายความว่าครอบคลุมถึงอุปกรณ์ สิ่งประดิษฐ์ทางกล เครื่องมือเครื่องใช้ หรือเครื่องมือที่อาจติดหรือไม่ติดกับอสังหาริมทรัพย์ ทั้งแบบถาวรหรือชั่วคราว ซึ่งรวมถึงสิ่งอำนวยความสะดวกทางกายภาพสำหรับการผลิต การติดตั้ง และการบริการเสริม สิ่งอำนวยความสะดวกที่เคลื่อนที่ได้หรือขับเคลื่อนด้วยตัวเอง และรวมถึงที่ไม่ได้ยึดติดอยู่กับอสังหาริมทรัพย์อย่างถาวร ส่วนของภาษีอสังหาริมทรัพย์สำหรับการปรับปรุงอาคารบนที่ดินหรืออาคาร จะถูกเรียกเก็บจากการเพิ่มมูลค่าให้กับทรัพย์สิน ซึ่งมากกว่าการซ่อมแซมหรือเปลี่ยนชิ้นส่วนที่เกี่ยวข้อง เพื่อปรับปรุงให้อยู่ในสภาพที่ดีขึ้น เพิ่มมูลค่าหรือเพิ่มประโยชน์ใช้สอย โดยท้องถิ่นที่ทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่มีสิทธิจะประเมินอสังหาริมทรัพย์ทั้งหมดที่ต้องเสียภาษีหรือได้รับการยกเว้นตามมูลค่าตลาดในปัจจุบัน¹¹

4. วิเคราะห์ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

จากบทบัญญัติของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 และกฎหมายที่ออกตามความในพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าว พบว่ายังมีประเด็นปัญหาซึ่งอาจส่งผลให้การจัดเก็บภาษีนี้นั้นไม่เป็นไปตามหลักการสำคัญหรือตามความคาดหวังในการประกาศใช้เท่าที่ควร 2 ประการ ดังนี้

¹⁰ สมพร เพ็ญกฤษฎา, “ภาระภาษีที่อยู่อาศัยที่มีผลต่อผู้มีรายได้น้อยเมื่อมีการประกาศใช้ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างใหม่: กรณีศึกษาผู้มีรายได้น้อยในชุมชนวัดตึก จังหวัดสมุทรสาคร,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะสถาปัตยกรรมศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2550), 29-31.

¹¹ Taxacctgcenter, “Features of Real Property Taxation in the Philippines,” accessed October 10, 2022, <https://taxacctgcenter.ph/features-of-real-property-taxation-in-the-philippines/>.

4.1 ปัญหาความเหลื่อมล้ำที่อาจเกิดขึ้นในการเสียภาษีของผู้ถือครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในพื้นที่ที่อยู่ในบริเวณใกล้เคียงกัน

การจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 อยู่บนหลักการจัดเก็บภาษีตามมูลค่าทุนทรัพย์ของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างและกำหนดอัตราภาษีให้เป็นแบบก้าวหน้าตามมาตรฐานมูลค่าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยมาตรา 35 แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าวกำหนดให้นำมูลค่าทั้งหมดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาคำนวณ เพื่อใช้เป็นฐานภาษี กรณีเป็นที่ดินให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ กรณีเป็นสิ่งปลูกสร้างให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างนั้นเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ โดยราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง หรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุดให้เป็นไปตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินที่คณะกรรมการประจำจังหวัดกำหนด ส่วนกรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์การคำนวณมูลค่าให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง¹² โดยมีการออกพระราชบัญญัติและกำหนดให้กรมธนารักษ์มีอำนาจเต็มในการดำเนินการดังกล่าวแทนองค์การปกครองส่วนท้องถิ่น โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะแก้ไขปัญหาเดิมที่เกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ซึ่งถูกมองว่ามีข้อบกพร่องหลายประการ และคาดว่าจะช่วยลดความเหลื่อมล้ำทางภาษีที่จัดเก็บได้ โดยให้ผู้ที่มียุทธทรัพย์สินมูลค่าสูงกว่ามีภาระต้องเสียภาษีที่มากกว่าผู้ที่มียุทธทรัพย์สินมูลค่าที่ต่ำกว่าซึ่งจะทำให้เกิดความเป็นธรรมและสอดคล้องกับแนวปฏิบัติที่เป็นสากลมากขึ้น

จากการศึกษาพบว่า ในบทบัญญัติมาตรา 5 วรรคสี่ แห่งพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าวกำหนดให้ “สิ่งปลูกสร้าง” ที่จะต้องนำมาคำนวณหามูลค่าเพื่อเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น หมายความว่า โรงเรือน อาคาร ดิگ หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยหรือใช้สอยได้ หรือที่ใช้เป็นที่เก็บสินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรมหรือการพาณิชย์กรรม และให้หมายความรวมถึงห้องชุดหรือแพที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยได้หรือที่มีไว้เพื่อหาผลประโยชน์ด้วย¹³ แต่ไม่ได้กำหนดให้ “สิ่งปลูกสร้าง” หมายความว่ารวมถึง เครื่องจักร ส่วนควบ หรืออุปกรณ์ภายในสิ่งปลูกสร้างนั้นด้วย โดยกำหนดให้องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นต้องใช้บัญชีกำหนด

¹² มาตรา 35 วรรคสอง “กรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ การคำนวณมูลค่าให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง”

¹³ มาตรา 5 วรรคสี่ “สิ่งปลูกสร้าง” หมายความว่า โรงเรือน อาคาร ดิگ หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยหรือใช้สอยได้ หรือที่ใช้เป็นที่เก็บสินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรมหรือการพาณิชย์กรรม และให้หมายความรวมถึงห้องชุดหรือแพที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยได้หรือที่มีไว้เพื่อหาผลประโยชน์ด้วย”

ราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนสิ่งปลูกสร้างในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งออกโดยกรมธนารักษ์มาเทียบเคียงในการคำนวณเพื่อใช้เป็นฐานภาษี ซึ่งข้อดีคือเป็นอัตราที่ชัดเจนและอาจช่วยลดปัญหาในการใช้ดุลพินิจในการจัดเก็บภาษีลง

ทั้งนี้ พบว่าบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนสิ่งปลูกสร้างฯ (รอบบัญชี พ.ศ. 2559-2562) ซึ่งใช้อยู่ในปัจจุบัน และจากคำนิยามและประเภทของโรงเรือนสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งออกโดยกรมธนารักษ์ เป็นการกำหนดถึงรายละเอียดและลักษณะของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้าง โดยแยกเป็นประเภทต่าง ๆ พร้อมทั้งกำหนดอัตราเอาไว้ อาทิเช่น ในประเภทโรงเรือนอื่น ๆ เช่น โกดังเก็บของพื้นที่ไม่เกิน 300 ตารางเมตร อัตรา 7,500 บาทต่อตารางเมตร ภัตตาคาร อัตรา 6,750 บาทต่อตารางเมตร โรงงานอุตสาหกรรม อัตรา 6,000 บาทต่อตารางเมตร หรืออู่ซ่อมรถ อัตรา 5,650 บาทต่อตารางเมตร เป็นต้น¹⁴ ประกอบกับคำปรึกษาหรือข้อแนะนำของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ที่ กค 1005/สนภ./98/2564 ลงวันที่ 22 เมษายน 2564 ที่อาจสรุปได้ว่า การจะเป็น “สิ่งปลูกสร้าง” ได้นั้น ต้องเข้าองค์ประกอบ 2 ประการ ได้แก่ (1) ต้องเป็นโรงเรือน อาคาร ตึก แพ ห้องชุด หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น และมีลักษณะถาวร และ (2) บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยหรือใช้สอยได้ หรือใช้เป็นที่เก็บสินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรมหรือการพาณิชย์กรรม หรือมีไว้เพื่อหาผลประโยชน์¹⁵ กรณีดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าในการคำนวณเพื่อใช้เป็นฐานภาษีนั้นทั้งหลักเกณฑ์ที่กำหนดและแนวทางวินิจฉัยไม่ได้พิจารณาถึงทรัพย์สินอื่น ๆ ที่มีอยู่ในสิ่งปลูกสร้างนั้นด้วย จึงอาจทำให้กรณีของเครื่องจักร ส่วนควบ หรืออุปกรณ์ต่าง ๆ ที่อยู่ภายในสิ่งปลูกสร้างนั้น ไม่ได้ถูกนำมาบัญญัติไว้ให้รวมในการคำนวณเพื่อใช้เป็นฐานภาษีด้วย แม้ว่าการมีอยู่หรือการใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินนั้นจะสร้างมูลค่าหรือรายได้ให้กับผู้ที่ถือครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นจำนวนมากเท่าใดก็ตาม

แต่อย่างไรก็ตาม เป็นที่น่าสังเกตว่ากรณีในพื้นที่ที่ใกล้เคียงกัน ขนาดของพื้นที่ ลักษณะ และอายุของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นอาจจะเท่า ๆ กัน และอาจจะอยู่ในประเภทเดียวกันที่กำหนดไว้ในบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนสิ่งปลูกสร้างฯ แต่ลักษณะการใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นอาจจะต่างกันก็ได้ เช่น โรงงานสองแห่งตั้งอยู่ในพื้นที่ที่ใกล้เคียงกัน แห่งหนึ่งเป็นโรงงานแปรรูปลำไยอบแห้งและมีเตาอบลำไยอยู่จำนวน 10 เตา แต่เตาละเตามีราคาไม่กี่พันบาท ส่วนอีกแห่งหนึ่งเป็นโรงงานประกอบรถยนต์และมีเครื่องจักรที่ใช้ประกอบรถยนต์อยู่จำนวน 5 เครื่อง แต่ละเครื่องราคาหลายล้านบาท แม้ทั้งสองโรงงาน

¹⁴ บัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนสิ่งปลูกสร้างในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ (รอบบัญชี พ.ศ. 2559-2562).

¹⁵ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2565), 115.



จะมีขนาดของพื้นที่ ลักษณะ และอายุของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่เท่า ๆ กัน แต่ทรัพย์สินที่เป็นเครื่องจักร ส่วนควบ หรืออุปกรณ์อื่น ๆ ที่อยู่ภายในโรงงานนั้นอาจทำให้มูลค่าทางเศรษฐกิจหรือรายได้ของเจ้าของโรงงานทั้งสองแห่งนั้นมีความแตกต่างกันเป็นจำนวนมาก แต่เมื่อในมาตรา 5 วรรคสี่ แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ไม่ได้กำหนดให้นำเอาเครื่องจักร ส่วนควบ หรืออุปกรณ์ภายในสิ่งปลูกสร้างเหล่านั้นมารวมในการคำนวณเพื่อใช้เป็นฐานภาษีด้วย จึงอาจทำให้การจัดเก็บภาษีที่คำนวณโดยฐานภาษีด้วยวิธีการดังกล่าวนี้ ไม่ได้สะท้อนถึงมูลค่าของทรัพย์สินที่แท้จริงของทั้งสองโรงงานตามหลักความสามารถในการเสียภาษี และอาจส่งผลให้เจ้าของโรงงานทั้งสองแห่งนั้นต้องเสียภาษีในอัตราที่ใกล้เคียงกันได้ และอาจมีอีกหลาย ๆ กรณีที่อาจเป็นดังเช่นกรณีตัวอย่าง

กรณีดังกล่าว แตกต่างจากกฎหมายเดิมอย่างพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ที่กำหนดให้สิ่งปลูกสร้างที่จะต้องนำมาคำนวณหามูลค่าเพื่อเสียภาษีนั้นครอบคลุมถึงเครื่องจักร ส่วนควบ หรืออุปกรณ์ที่อยู่ในสิ่งปลูกสร้างนั้นด้วย หรือในประเทศฟิลิปปินส์ ซึ่งในประมวลกฎหมายภาษีทรัพย์สินได้กำหนดให้ทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษี หมายถึงที่ดิน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้างอื่นใด รวมทั้งเครื่องจักรกลต่าง ๆ ด้วย โดยพิจารณาจากหลักการใช้ประโยชน์ทรัพย์สินนั้น ๆ ว่าเจ้าของหรือผู้ครอบครองนั้นมุ่งใช้ประโยชน์เพื่อกิจการอย่างใดเป็นสำคัญ และเครื่องจักรกลที่ต้องเสียภาษีนั้นครอบคลุมถึงอุปกรณ์ สิ่งประดิษฐ์ ทางกล เครื่องมือ เครื่องใช้ หรือเครื่องมือที่อาจติดหรือไม่ติดกับอสังหาริมทรัพย์ ทั้งแบบถาวรหรือชั่วคราว รวมถึงสิ่งอำนวยความสะดวกทางกายภาพสำหรับการผลิต การติดตั้ง และการบริการเสริม ทั้งที่เคลื่อนที่ได้หรือขับเคลื่อนได้ด้วยตัวเอง และรวมถึงที่ไม่ได้ยึดติดอยู่กับอสังหาริมทรัพย์อย่างถาวรด้วย โดยท้องถิ่นที่ทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่มีสิทธิจะประเมินอสังหาริมทรัพย์ทั้งหมดที่ต้องเสียภาษีตามมูลค่าตลาดในปัจจุบันได้ ซึ่งกรณีดังกล่าวทำให้การจัดเก็บภาษีสะท้อนถึงมูลค่าของทรัพย์สินที่แท้จริงตามหลักความสามารถในการเสียภาษี และอาจลดปัญหาความเหลื่อมล้ำที่เกิดขึ้นในการเสียภาษีได้ โดยเฉพาะในกรณีของผู้ถือครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในพื้นที่ที่อยู่ในบริเวณใกล้เคียงกัน

ดังนั้น การจัดเก็บภาษีโดยใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างเป็นเกณฑ์ในการคำนวณฐานภาษีเพียงอย่างเดียว โดยไม่รวมถึงเครื่องจักร ส่วนควบ หรืออุปกรณ์ที่อยู่ในสิ่งปลูกสร้างนั้นด้วย อาจจะไม่เป็นธรรมกับผู้เสียภาษีที่มีทรัพย์สินอันมีมูลค่าที่แตกต่างกันและอาจทำให้เกิดความเหลื่อมล้ำในการเสียภาษีได้ โดยเฉพาะในกรณีของผู้ถือครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในพื้นที่ที่อยู่ในบริเวณใกล้เคียงกัน และอาจทำให้การจัดเก็บภาษีดังกล่าวไม่เป็นไปตามวัตถุประสงค์หรือความคาดหมายในการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและ สิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เท่าที่ควร ที่ต้องการจัดเก็บภาษีบนฐาน

ที่ให้ผู้ที่มีทรัพย์สินมูลค่าสูงกว่ามีภาระต้องเสียภาษีที่มากกว่าผู้ที่มีทรัพย์สินมูลค่าที่ต่ำกว่า

4.2 ปัญหาหลักเกณฑ์ที่ใช้พิจารณาในการประเมินการใช้ประโยชน์จากที่ดินเพื่อการเกษตรยังไม่ละเอียดและครอบคลุมเพียงพอ

วัตถุประสงค์ของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ที่กำหนดให้อัตรากาสิโนที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ในการประกอบเกษตรกรรมนั้นต่ำกว่าการใช้ประโยชน์ประเภทอื่นนั้น เพื่อให้การจัดเก็บภาษีจะได้ไม่สร้างความเดือดร้อนแก่ประชาชนที่มีรายได้น้อย โดยเฉพาะเกษตรกร โดยในมาตรา 37 (1) แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กำหนดให้จัดเก็บภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมในอัตราไม่เกินร้อยละ 0.15¹⁶ แต่หากปล่อยให้ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นรกร้างว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพแล้วตามมาตรา 37 (4) กำหนดให้ต้องจ่ายภาษีในอัตราไม่เกินร้อยละ 1.20¹⁷ ซึ่งเป็นอัตราภาษีที่สูงกว่ากันถึง 8 เท่า โดยคาดหมายว่าจะช่วยกระตุ้นให้มีการใช้ประโยชน์ที่ดินมากขึ้นและช่วยกระตุ้นให้เกิดการกระจายการถือครองที่ดินในประเทศให้มากขึ้น

จากการศึกษาพบว่า พระราชบัญญัติฉบับดังกล่าวในมาตรา 37 วรรคสอง กำหนดการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมตาม (1) ต้องเป็นการทำนา ทำไร่ ทำสวน เลี้ยงสัตว์ และกิจการอื่นตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมกันประกาศกำหนด¹⁸ และในประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมได้นิยามความหมายของการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมให้หมายถึงการใช้ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตามความหมายของคำว่า “ประกอบกิจการเกษตร” ในระเบียบคณะกรรมการนโยบายและแผนพัฒนาการเกษตรและสหกรณ์ว่าด้วยการขึ้นทะเบียนเกษตรกร พ.ศ. 2560 และที่แก้ไขเพิ่มเติม คือเป็นการใช้ประโยชน์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการบริโภค จำหน่ายหรือใช้งานในฟาร์ม แต่ไม่รวมถึงการประมงและการทอดผ้า ทั้งนี้ ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมนั้น ได้แก่ ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ใน

¹⁶ มาตรา 37 (1) “ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละศูนย์จุดหนึ่งของฐานภาษี”

¹⁷ มาตรา 37 (4) “ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพให้ มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละหนึ่งจุดสองของฐานภาษี”

¹⁸ มาตรา 37 วรรคสอง “การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมตาม (1) ต้องเป็นการทำนา ทำไร่ ทำสวน เลี้ยงสัตว์ เลี้ยงสัตว์น้ำ และกิจการอื่นตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมกันประกาศกำหนด ทั้งนี้ ในการจัดทำประกาศดังกล่าวให้นำความเห็นของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงเกษตรและสหกรณ์มาประกอบการพิจารณาด้วย”

พื้นที่ต่อเนื่องที่ใช้ในการประกอบเกษตรกรรม และที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างของเกษตรกรที่ได้ขึ้นทะเบียนเกษตรกรกับกระทรวงเกษตรและสหกรณ์ให้เป็นที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบการเกษตร แต่หากเป็นที่ดินและสิ่งปลูกสร้างอื่นที่ไม่ได้ขึ้นทะเบียนเกษตรกรก็ต้องใช้ประโยชน์ในการเพาะปลูกหรือเลี้ยงสัตว์ตามจำนวนขั้นต่ำที่กำหนดให้เป็นการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมตามที่กำหนดในบัญชีท้ายประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม¹⁹ แต่ในข้อ 5 แห่งประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม พบว่าได้กำหนดแต่เพียงการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมที่มีชนิดพืช ชนิดสัตว์ หรือลักษณะการใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตามที่ปรากฏในบัญชีแนบท้ายประกาศเท่านั้น ที่มีอัตราขั้นต่ำตามที่ระบุไว้ เช่น การปลูกกล้วยหอม 200 ต้น/ไร่ มะนาว 50 ต้น/ไร่ มะม่วง 20 ต้น/ไร่ ลำไย 20 ต้น/ไร่ ยางพารา 80 ต้น/ไร่ หรือการเลี้ยงโคหรือกระบือ 1 ตัว/ 5 ไร่²⁰ เป็นต้น หากมีชนิดพืชหรือชนิดสัตว์ตามอัตราขั้นต่ำดังกล่าวก็ถือว่าเป็นการใช้ประโยชน์ ในการประกอบเกษตรกรรมและเข้าลักษณะตามมาตรา 37 (1) และสามารถเสียภาษีในอัตรา ไม่เกินร้อยละ 0.15 ได้

จากบทบัญญัติดังกล่าว ทำให้เห็นว่าหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการประเมินการใช้ประโยชน์จากที่ดินเพื่อการเกษตร โดยเฉพาะในกรณีที่เปิดดินและสิ่งปลูกสร้างที่ไม่ได้ขึ้นทะเบียนเกษตรกรในการใช้ประโยชน์ที่ดินในการประกอบเกษตรกรรม เพื่อพิจารณาว่าเป็นที่ดินที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมตามมาตรา 37 (1) และสามารถเสียภาษีในอัตราไม่เกินร้อยละ 0.15 ได้หรือไม่ นั้น มีเพียงอัตราหรือจำนวนขั้นต่ำในการปลูกพืชหรือการเลี้ยงสัตว์แต่ละชนิดตามที่ปรากฏในบัญชีแนบท้ายประกาศเท่านั้นซึ่งอาจส่งผลให้เจ้าของหรือผู้ครอบครองที่ดินโดยเฉพาะกรณีที่เคยปล่อยให้ที่ดินรกร้างว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ใด ๆ เปลี่ยนการใช้ประโยชน์ในที่ดินมาเป็นการทำการเกษตรกรรมแทนข้อดีก็คืออาจจะเป็นการจะช่วยกระตุ้นให้เจ้าของที่ดินใช้ประโยชน์ในที่ดินอย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น แต่อย่างไรก็ตาม ด้วยหลักเกณฑ์ดังกล่าวที่มีน้อยเกินไปหรืออาจยังไม่ละเอียดและครอบคลุมเพียงพอ ก็อาจเปิดโอกาสให้เจ้าของที่ดินอาศัยประโยชน์โดยใช้วิธีการปลูกพืชหรือเลี้ยงสัตว์ชนิดหรือประเภทต่าง ๆ ในที่ดินเพื่อให้มีจำนวนครบตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดเท่านั้น โดยไม่ได้มีการดูแลรักษา เอาใจใส่หรือทำ

¹⁹ ศุภลักษณ์ พินิจกุลดล, กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง, 124-125.

²⁰ ข้อ 5 “การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมตามข้อ 2 ที่มีชนิดพืช ชนิดสัตว์ หรือลักษณะการใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตามที่ปรากฏในบัญชีแนบท้ายประกาศฉบับนี้ ให้มีอัตราขั้นต่ำของการประกอบการเกษตรต่อไร่ อัตราพื้นที่คอกหรือโรงเรือน อัตราการใช้ที่ดิน หรือมีลักษณะการใช้ประโยชน์ตามที่ระบุไว้ในบัญชีท้ายด้วย”

การเก็บเกี่ยวผลผลิตตามที่ควรจะเป็น เช่น การปลูกพืช ไม้ผลหรือไม้ยืนต้นทิ้งไว้โดยไม่ได้อมีการดูแลหรือบำรุงรักษาหรือไม่เคยเก็บเกี่ยวผลผลิตที่เกิดขึ้นเลย หรือการเลี้ยงปลาทิ้งไว้ในบ่อโดยไม่ได้อดูแลหรือให้อาหารหรือไม่เคยจับขึ้นมาเพื่อบริโภคหรือจำหน่ายเลย เป็นต้น ซึ่งกรณีดังกล่าวแม้จะเป็นการใช้ประโยชน์จากที่ดินโดยการปลูกพืชหรือการเลี้ยงสัตว์ครบตามจำนวนที่กฎหมายกำหนด แต่ก็ไม่ได้เป็นการใช้ประโยชน์จากที่ดินอย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้นกว่าเดิม

กรณีดังกล่าว เมื่อเทียบกับประเทศสหรัฐอเมริกาอย่างในรัฐนิวเจอร์ซีย์ที่ได้มีการออกกฎหมาย New Jersey's Farmland Assessment Act 2013 กำหนดให้บุคคลที่จะใช้สิทธิในการลดหย่อนภาษีในฐานะเป็นเกษตรกร นอกจากต้องมีพื้นที่ในการประกอบอาชีพทางการเกษตรตามจำนวนที่กฎหมายกำหนดแล้ว ยังกำหนดหลักเกณฑ์ว่าที่ดินที่จะเสียภาษีในรูปแบบที่ดินเพื่อการเกษตรจะต้องได้รับการประเมินให้เป็นที่ดินเพื่อการเกษตร (Farmland Assessment) จากคณะกรรมการประเมินที่ดินการเกษตรแห่งรัฐเสียก่อน โดยเจ้าของที่ดินจะต้องยื่นขอทำการประเมินที่ดินเกษตรกรรมต่อผู้ประเมินทุกปี จะต้องชี้แจงลักษณะของการประกอบอาชีพเกษตรกรรม จะต้องประกอบอาชีพเกษตรกรรมมาแล้วอย่างน้อย 2 ปีติดต่อกัน และต้องส่งหลักฐานเพื่อเป็นการบ่งชี้ว่าเจ้าของที่ดินนั้นได้ประกอบอาชีพเกษตรกรรมอย่างแท้จริง และยังมีบทกำหนดโทษไว้สำหรับผู้ที่บิดเบือนความจริงโดยเจตนาในการประเมิน โดยต้องรับโทษทางแพ่งสูงถึง 5,000 ดอลลาร์ เพื่อป้องกันการแอบอ้างความเป็นเกษตรกรเพื่อใช้สิทธิในการลดหย่อนภาษี จากกรณีดังกล่าว จะเห็นได้ว่าการกำหนดหลักเกณฑ์ที่ค่อนข้างละเอียดและครอบคลุมเพียงพอที่จะคัดกรองบุคคลที่ทำการเกษตรที่แท้จริงและเป็นการใช้ประโยชน์จากที่ดินได้มีประสิทธิภาพ กับบุคคลที่ทำการเกษตรเพียงแต่ต้องการเสียภาษีให้น้อยลงโดยไม่ได้อก่อให้เกิดการใช้ประโยชน์จากที่ดินอย่างมีประสิทธิภาพ

ดังนั้น การที่กฎหมายกำหนดหลักเกณฑ์ที่ใช้พิจารณาในการประเมินการใช้ประโยชน์จากที่ดินเพื่อการเกษตร โดยเฉพาะในกรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นไม่ได้ขึ้นทะเบียนเกษตรกรรมโดยมีเพียงอัตราหรือจำนวนขั้นต่ำในการปลูกพืชหรือการเลี้ยงสัตว์แต่ละชนิดตามที่ปรากฏในบัญชีแนบท้ายของประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมเท่านั้น อาจยังไม่เพียงพอและอาจทำให้มีการใช้ประโยชน์จากหลักเกณฑ์ดังกล่าวเพื่อหลีกเลี่ยงการจ่ายภาษีในอัตราที่สูงกว่าได้ และอาจทำให้การใช้ประโยชน์จากที่ดินไม่ได้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ที่แท้จริงของการใช้บังคับพระราชบัญญัติฉบับนี้ ที่ต้องการกระตุ้นให้เจ้าของที่ดินใช้ประโยชน์ที่ดินอย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น รวมทั้งอาจไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ที่ต้องการปฏิรูปโครงสร้างระบบภาษีทรัพย์สินให้มีความทันสมัย และให้มีความเป็นสากลเช่นเดียวกับนานาประเทศ เพื่อลดความเหลื่อมล้ำและสร้างความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

5. บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุป

จากบทบัญญัติของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ที่ได้ออกมาบังคับใช้แทนพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และมีการเปลี่ยนแปลงในหลักการและรูปแบบการจัดเก็บภาษีไปมากพอสมควร โดยคาดว่าจะช่วยกระตุ้นให้เจ้าของที่ดินใช้ประโยชน์ในที่ดินอย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น และช่วยลดความเหลื่อมล้ำทางภาษีที่จัดเก็บได้ โดยให้ผู้มีทรัพย์สินมูลค่าสูงกว่ามีภาระต้องเสียภาษีที่มากกว่าผู้มีทรัพย์สินมูลค่าที่ต่ำกว่า และจะทำให้เกิดความเป็นธรรมในสังคมมากขึ้น แต่เมื่อศึกษากฎหมายที่เกี่ยวข้องโดยเทียบกับหลักการแนวคิด เจตนารมณ์ และกฎหมายเดิม รวมทั้งกฎหมายของต่างประเทศแล้ว พบว่ายังมีประเด็นปัญหาที่สำคัญซึ่งอาจส่งผลให้การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไม่เป็นไปตามหลักการสำคัญหรือความคาดหวังดังกล่าวได้เท่าที่ควร ได้แก่

ประการแรก ปัญหาความเหลื่อมล้ำที่อาจเกิดขึ้นในการเสียภาษีของผู้ถือครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในพื้นที่ที่อยู่ในบริเวณใกล้เคียงกัน โดยในบทบัญญัติมาตรา 5 วรรคสี่ แห่งพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าวไม่ได้กำหนดให้ “สิ่งปลูกสร้าง” หมายความว่ารวมถึงเครื่องจักร ส่วนควบ หรืออุปกรณ์ภายในสิ่งปลูกสร้างนั้นด้วย และกำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องใช้บัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนสิ่งปลูกสร้างในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ซึ่งออกโดยกรมธนารักษ์มาเทียบเคียงในการคำนวณเพื่อใช้เป็นฐานภาษี ซึ่งข้อดีคือเป็นอัตราที่ชัดเจนและอาจช่วยลดปัญหาในการใช้ดุลพินิจในการจัดเก็บภาษีลง แต่จากการศึกษาบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนสิ่งปลูกสร้างฯ ประกอบกับคำปรึกษาหรือข้อแนะนำของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พบว่าในการคำนวณเพื่อใช้เป็นฐานภาษีนั้น ทั้งหลักเกณฑ์ที่กำหนดและแนวทางวินิจฉัยไม่ได้พิจารณาถึงทรัพย์สินอื่น ๆ ที่มีอยู่ในสิ่งปลูกสร้างนั้น แม้ว่าเครื่องมือหรือการใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินนั้น จะสร้างมูลค่าหรือรายได้ให้กับผู้ที่ถือครองจำนวนมากเท่าใดก็ตาม แต่เป็นที่น่าสังเกตว่ากรณีในพื้นที่ที่ใกล้เคียงกัน ขนาดของพื้นที่ ลักษณะ และอายุของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นอาจจะเท่า ๆ กัน แต่ลักษณะการใช้ประโยชน์อาจจะต่างกันได้ ทรัพย์สินที่เป็นเครื่องจักร ส่วนควบ หรืออุปกรณ์อื่น ๆ ที่อยู่ในนั้นนั้นจึงอาจเป็นตัวแปรสำคัญที่ทำให้มูลค่าทางเศรษฐกิจหรือรายได้ของเจ้าของนั้นแตกต่างกัน แต่เมื่อกฎหมายไม่ได้กำหนดให้นำเอามารวมในการคำนวณเพื่อใช้เป็นฐานภาษี จึงอาจทำให้การจัดเก็บภาษีที่คำนวณด้วยวิธีการดังกล่าวนี้ อาจจะ

ไม่ได้สะท้อนถึงมูลค่าของทรัพย์สินที่แท้จริงตามหลักความสามารถในการเสียภาษี และอาจส่งผลให้เจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในพื้นที่ที่ใกล้เคียงกันแต่ใช้ประโยชน์ต่างกันนั้นต้องเสียภาษีในอัตราที่เท่าหรือใกล้เคียงกันได้ ซึ่งกรณีแตกต่างจากกฎหมายเดิมอย่างพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ที่กำหนดให้นำเอาทรัพย์สินนั้นดังกล่าวมาคำนวณหามูลค่าเพื่อเสียภาษีด้วย หรือตัวอย่างในประเทศฟิลิปปินส์ที่ประมวลกฎหมายภาษีทรัพย์สินได้กำหนดให้นำเอาทรัพย์สินประเภทดังกล่าวมาพิจารณาเพื่อเสียภาษีด้วยเช่นกัน และกรณีดังกล่าวทำให้การจัดเก็บภาษีได้สะท้อนถึงมูลค่าของทรัพย์สินที่แท้จริงตามหลักความสามารถในการเสียภาษี ดังนั้น การจัดเก็บภาษีโดยใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างเป็นเกณฑ์ในการคำนวณฐานภาษีเพียงอย่างเดียว โดยไม่รวมถึงเครื่องจักร ส่วนควบ หรืออุปกรณ์ที่อยู่ภายในสิ่งปลูกสร้างนั้น อาจจะไม่เป็นธรรมกับผู้เสียภาษีที่มีทรัพย์สินอันมีมูลค่าที่แตกต่างกันและอาจทำให้เกิดความเหลื่อมล้ำในการเสียภาษีได้ โดยเฉพาะในกรณีของผู้ถือครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในพื้นที่ที่อยู่ในบริเวณใกล้เคียงกันแต่ใช้ประโยชน์ต่างกัน และอาจทำให้การจัดเก็บภาษีดังกล่าวไม่เป็นไปตามวัตถุประสงค์หรือความคาดหมายในการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เท่าที่ควร ที่ต้องการให้การจัดเก็บภาษีอยู่บนฐานที่ให้ผู้ที่มีทรัพย์สินมูลค่าสูงกว่ามีภาระต้องเสียภาษีที่มากกว่า

ประการที่สอง ปัญหาหลักเกณฑ์ที่ใช้พิจารณาในการประเมินการใช้ประโยชน์จากที่ดินเพื่อการเกษตรยังไม่ละเอียดและครอบคลุมเพียงพอ โดยเฉพาะในกรณีที่ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นไม่ได้ขึ้นทะเบียนเกษตรกร โดยในพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าวมาตรา 37 (1) กำหนดให้จัดเก็บภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมในอัตราไม่เกินร้อยละ 0.15 แต่หากปล่อยให้ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นรกร้างว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพแล้วตามมาตรา 37 (4) กำหนดให้ต้องจ่ายภาษีในอัตราไม่เกินร้อยละ 1.20 ซึ่งเป็นอัตราภาษีที่สูงกว่ากันถึง 8 เท่า ข้อดีคือจะช่วยกระตุ้นให้เกิดการใช้ประโยชน์จากที่ดินให้เกิดประโยชน์มากขึ้น แต่จากการศึกษาพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าวในมาตรา 37 วรรคสอง ประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม และระเบียบคณะกรรมการนโยบายและแผนพัฒนาการเกษตรและสหกรณ์ว่าด้วยการขึ้นทะเบียนเกษตรกร พ.ศ. 2560 พบว่าหากเป็นที่ดินและสิ่งปลูกสร้างอื่นที่ไม่ได้ขึ้นทะเบียนเกษตรกร กำหนดให้เพียงแต่การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมให้มีชนิดพืช ชนิดสัตว์หรือลักษณะการใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างเข้าตามอัตราขั้นต่ำที่กำหนดในบัญชีแนบท้ายประกาศเท่านั้น ก็ถือว่าเป็นการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมและเข้าลักษณะตามมาตรา 37 (1) และสามารถเสียภาษีในอัตราไม่เกินร้อยละ 0.15 ได้ จากบทบัญญัติดังกล่าว



อาจส่งผลให้เจ้าของหรือผู้ครอบครองที่ดินโดยเฉพาะกรณีที่เคยปล่อยให้ที่ดินรกร้างว่างเปล่า หรือไม่ได้ทำประโยชน์ใด ๆ เปลี่ยนการใช้ประโยชน์ในที่ดินมาเป็นการทำเกษตรกรรมแทน ข้อดีก็คืออาจเป็นการจะช่วยกระตุ้นให้เจ้าของที่ดินใช้ประโยชน์ในที่ดินอย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น แต่ด้วยหลักเกณฑ์ดังกล่าวที่มีน้อยเกินไปหรืออาจยังไม่ละเอียดและครอบคลุมเพียงพอ อาจเปิดโอกาสให้เจ้าของที่ดินใช้ประโยชน์โดยวิธีการปลูกพืชหรือเลี้ยงสัตว์ชนิดหรือประเภทต่าง ๆ ในที่ดินให้มีจำนวนครบตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดเท่านั้น โดยไม่ได้มีการดูแลรักษา เอาใจใส่หรือทำการเก็บเกี่ยวผลผลิตตามที่ควรจะเป็น กรณีดังกล่าวแม้จะเป็นการใช้ประโยชน์จากที่ดินโดยการปลูกพืชหรือการเลี้ยงสัตว์ครบตามจำนวนที่กฎหมายกำหนด แต่ก็ไม่ได้เป็นการใช้ประโยชน์จากที่ดินอย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้นกว่าเดิม เมื่อเทียบเคียงกับประเทศสหรัฐอเมริกาอย่างในรัฐนิวเจอร์ซีย์ที่กฎหมายกำหนดให้บุคคลที่จะใช้สิทธิในการลดหย่อนภาษีในฐานะเป็นเกษตรกร นอกจากต้องมีพื้นที่ในการประกอบอาชีพทางการเกษตรตามจำนวนที่กฎหมายกำหนดแล้ว ยังกำหนดหลักเกณฑ์อื่น ๆ ประกอบการพิจารณาอีกด้วย เช่น เจ้าของที่ดินนั้นจะต้องประกอบอาชีพเกษตรกรรมมาแล้วอย่างน้อย 2 ปีติดต่อกัน และต้องส่งหลักฐานเพื่อเป็นการบ่งชี้ว่าเจ้าของที่ดินนั้นได้ประกอบอาชีพเกษตรกรรมอย่างแท้จริง เป็นต้น เพื่อที่จะคัดกรองบุคคลที่ทำการเกษตรที่แท้จริงและเป็นการใช้ประโยชน์จากที่ดินได้มีประสิทธิภาพกับบุคคลที่ทำการเกษตรเพียงแค่ว่าต้องการเสียภาษีให้น้อยลง โดยไม่ได้ก่อให้เกิดการใช้ประโยชน์จากที่ดินอย่างมีประสิทธิภาพ ดังนั้น การที่กฎหมายกำหนดหลักเกณฑ์ที่ใช้พิจารณาในการประเมินการใช้ประโยชน์จากที่ดินเพื่อการเกษตร โดยเฉพาะในกรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นไม่ได้ขึ้นทะเบียนเกษตรกร โดยมีเพียงอัตราหรือจำนวนขั้นต่ำในการปลูกพืชหรือการเลี้ยงสัตว์แต่ละชนิดตามที่ปรากฏในบัญชีแนบท้ายของประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมเท่านั้น อาจยังไม่เพียงพอและครอบคลุมเพียงพอ และอาจทำให้มีการใช้ประโยชน์จากหลักเกณฑ์ดังกล่าวเพื่อหลีกเลี่ยงการจ่ายภาษีในอัตราที่สูงกว่าได้ และอาจทำให้การใช้ประโยชน์จากที่ดินไม่เป็นไปตามวัตถุประสงค์ที่แท้จริงหรือความคาดหมายของการใช้บังคับพระราชบัญญัติฉบับนี้ที่ต้องการกระตุ้นให้เจ้าของที่ดินใช้ประโยชน์ในที่ดินอย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น

จากกรณีปัญหาดังกล่าว จึงสมควรต้องพิจารณาให้มีการแก้ไขหรือเพิ่มเติมบทบัญญัติของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 หรือกฎหมายที่เกี่ยวข้อง โดยการกำหนดให้ “สิ่งปลูกสร้าง” หมายรวมถึงเครื่องจักร ส่วนควบ หรืออุปกรณ์อื่น ๆ ภายในสิ่งปลูกสร้างนั้นด้วย เพื่อนำมารวมในการคำนวณเพื่อประเมินภาษีจากทุนทรัพย์ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง และกำหนดหลักเกณฑ์ที่ใช้พิจารณาในการประเมินการใช้ประโยชน์จากที่ดินเพื่อการเกษตรในกรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ไม่ได้ขึ้นทะเบียนเกษตรกรให้มีความละเอียด

มากขึ้น และให้ใช้รวมถึงในกรณีที่มีการใช้ประโยชน์ที่ดินเพื่อประกอบเกษตรกรรมที่มีการขึ้นทะเบียนเกษตรกรด้วย เพื่อเป็นการแก้ปัญหาดังกล่าวต่อไป

5.2 ข้อเสนอแนะ

เพื่อให้การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เป็นไปตามหลักการของภาษีทรัพย์สิน และตามวัตถุประสงค์หรือความคาดหมายของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง จึงควรพิจารณาให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายดังนี้

1) บัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมในมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

โดยบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมในมาตรา 5 วรรคสี่ มีความดังนี้

“สิ่งปลูกสร้าง” หมายความว่า โรงเรือน อาคาร ดิگ หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยหรือใช้สอยได้ หรือที่ใช้เป็นที่เก็บสินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรมหรือพาณิชยกรรม รวมทั้งห้องชุดหรือแพที่บุคคลอาจใช้อยู่อาศัยได้หรือที่มีไว้เพื่อหาผลประโยชน์ และให้หมายความรวมถึงเครื่องจักร ส่วนควบ หรืออุปกรณ์ภายในสิ่งปลูกสร้างนั้น

บัญญัติเพิ่มเติมมาตรา 5 วรรคห้าขึ้นใหม่ (และขยับวรรคถัดไปตามลำดับ) ดังนี้

“เครื่องจักร ส่วนควบ หรืออุปกรณ์ภายในสิ่งปลูกสร้าง” หมายความว่า ทรัพย์สินซึ่งเป็นสิ่งประดิษฐ์ทางกล เครื่องมือ หรือเครื่องใช้ที่อาจติดหรือไม่ติดกับสิ่งปลูกสร้าง ทั้งแบบถาวรหรือแบบชั่วคราว และให้หมายความรวมถึงทรัพย์สินซึ่งเป็นสิ่งอำนวยความสะดวกทางกายภาพสำหรับการผลิต การติดตั้ง และการบริการเสริม ทั้งที่เคลื่อนที่ไม่ได้ เคลื่อนที่ได้ หรือขับเคลื่อนได้ด้วยตัวเอง”

ทั้งนี้ เพื่อเป็นการกำหนดให้ “สิ่งปลูกสร้าง” ที่จะต้องนำมาคำนวณหามูลค่าเพื่อเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น ได้รวมถึงเครื่องจักร ส่วนควบ หรืออุปกรณ์ที่อยู่ภายในสิ่งปลูกสร้างนั้นด้วย และเพื่อเป็นการกำหนดความหมายและขอบเขตของคำว่า “เครื่องจักร ส่วนควบ หรืออุปกรณ์ภายในสิ่งปลูกสร้าง” ให้มีความชัดเจนมากขึ้นในการบังคับใช้

2) เพิ่มเติมประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม

โดยออกประกาศเพิ่มเติมเป็นฉบับที่ 2 และให้มีบทบัญญัติ ดังนี้

“... ข้อ 1 ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ 2 นอกจากการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมตามข้อ 5 ภายใต้บังคับของบทบัญญัติในข้อ 4 ของประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม หรือกรณีมีภัยธรรมชาติ หรือมีโรคระบาดในพืชหรือสัตว์ ต้องปรากฏหรือมีหลักฐานอย่างหนึ่งอย่างใดว่าได้มีการดูแล บำรุงรักษาพืช หรือไม้ผล หรือไม้ยืนต้นที่ปลูก หรือสัตว์ที่เลี้ยง หรือมีการเก็บเกี่ยวผลผลิตเพื่อการบริโภคหรือจำหน่าย หรือใช้งานภายในฟาร์ม หรืออย่างหนึ่งอย่างใด เพื่อเป็นการบ่งชี้ว่า ได้ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมอย่างแท้จริง”

ทั้งนี้ เพื่อเป็นการกำหนดหลักเกณฑ์เพิ่มเติมเพื่อใช้พิจารณาในการประเมินการใช้ประโยชน์จากที่ดินเพื่อการเกษตร โดยใช้กับทั้งในกรณีที่มีการใช้ประโยชน์ในที่ดินเพื่อประกอบเกษตรกรรมที่มีการขึ้นทะเบียนเกษตรกร และในกรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ไม่ได้ขึ้นทะเบียนเกษตรกร เพื่อเป็นการบ่งชี้ว่าบุคคลผู้ซึ่งเป็นเจ้าของหรือผู้ครอบครองนั้นได้ใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นเพื่อการประกอบเกษตรกรรมอย่างแท้จริง

References

- Criminal Court. "Documents for the Project to Disseminate Legal Knowledge and the Trial of Judicial Officers at the Court of Justice, from the Normal Way.... To the New Style of Land Tax." April 7, 2021. [In Thai]
- Farmland Assessment Overview. "New Jersey Department of Agriculture." Accessed October 10, 2022. <https://www.state.nj.us/agriculture/divisions/anr/pdf/farmlandassessmentoverview.pdf/>.
- Royal Institute. *Royal Institute Dictionary 2011*. Bangkok: Royal Institute, 2011. [In Thai]
- Rungnapha Santithamma. *Taxation*. Bangkok: TPN Press, 2018. [In Thai]
- Siriya Dusitnanon. "Designing Thai Taxation System Based on Good Taxation Principles." *Law Journal Faculty of Law University of The Thai Chamber of Commerce* 7, no. 1 (2015): 224-244. [In Thai]
- Somkid Bangmo. *Business Taxation*. Bangkok: S. Asia Press (1989), 2014. [In Thai]
- Somporn Fuengkritsada. "The Responsibility of the New Property Tax the from a Less Earner When the New Property Tax Act Legislation Promulgation: The Case Study Less Earner in the Community "Wat Tuek" in Samut Sakhon Province." Master's thesis, Chulalongkorn University, 2007. [In Thai]
- Suphalak Pinitphuwadol. *Explanation of Theory and Principles of Tax Law*. Bangkok: Wisdom, 2004. [In Thai]
- Suphalak Pinitphuwadol. *Land and Building Tax Law*. Bangkok: Winyuchon, 2022. [In Thai]
- Suphalak Pinitphuwadol. *Tax Law*. Bangkok: Winyuchon, 2020. [In Thai]
- Taweechai Meelarb. "Comparison of the Land and Building Tax Law In Thailand with the Real Property Tax Law in New York, USA: Case Study of the Tax Assessment and Administration Method." Master's thesis Independent Study, University of the Thai Chamber of Commerce, 2016. [In Thai]
- Taxacctgcenter. "Features of Real Property Taxation in the Philippines." Accessed October 10, 2022. <https://taxacctgcenter.ph/features-of-real-property-taxation-in-the-philippines/>.



Thatchalerm Suthipongpracha, and Attakorn Wongpridee. "Comparative Property:
A Case Study from 7 Countries." *Journal of Public and Private
Management* 22, no. 2 (2015): 131-132. [In Thai]

Weerasak Kruethep. *Deciphering the Local Taxation of Thailand*. Bangkok: Faculty
of Political Science Chulalongkorn University, 2013. [In Thai]