

แนวทางการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (ตอนที่ ๒)

แผนกคดีภาษีอากรในศาลฎีกา

แผนกคดีภาษีอากรในศาลฎีกา

นายประเสริฐ โท้วประดิษฐ์*

๕. ปัญหาและแนวทางการแก้การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างถูกกำหนดขึ้นมาเพื่อแก้ปัญหาระบบภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่จากที่เคยแยกจัดเก็บตามพัฒนาการของภาษีทั้งสองประเภท และมีปัญหาในการจัดเก็บที่แตกต่างกันตามที่ได้กล่าวมาแล้ว แต่เมื่อได้ประกาศใช้บังคับจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแล้ว กลับพบปัญหาและอุปสรรคที่อาจทำให้การจัดเก็บภาษีไม่เป็นไปตามเป้าหมายและเจตนารมณ์ จึงสมควรทำการวิเคราะห์เพื่อหาแนวทางแก้ไข ดังนี้

๑. ปัญหาการตีความสิ่งปลูกสร้างและส่วนควบ การจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินที่เป็นสิ่งปลูกสร้าง มีจุดเริ่มต้นมาจากการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินประเภทโรงงาน ซึ่งเป็นสิ่งปลูกสร้างที่ก่อสร้างขึ้นจากพื้นดินที่คนทั่วไปสามารถเข้าใจถึงลักษณะองค์ประกอบทางกายภาพได้ โดยไม่ต้องมีคำจำกัดความหรือคำอธิบาย และผู้เป็นเจ้าของโรงงานจะต้องใช้ประโยชน์โดยมีสินค้าหรือสิ่งของวางขายหรือนำโรงงานออกให้เช่า แม้ต่อมาได้มีการปรับปรุงให้จัดเก็บภาษีเพิ่มจากทรัพย์สินอีกหนึ่งประเภท คือ ตึกที่มีลักษณะทางกายภาพและการใช้ประโยชน์เช่นเดียวกับโรงงาน และยังสามารถเพิ่มการจัดเก็บจากทรัพย์สินประเภทบ้านที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย แนวคิดในการจัดเก็บภาษีจากสิ่งปลูกสร้างในระยะแรกจึงขึ้นอยู่กับเงื่อนไขสองประการ คือ ประการแรก ทรัพย์สินที่ถูกจัดเก็บต้องมีลักษณะทางกายภาพเป็นสิ่งปลูกสร้าง และประการที่สอง ต้องมีการใช้ประโยชน์โดยต้องประกอบธุรกิจเพื่อหารายได้หรือใช้เป็นที่อยู่อาศัย อาจกล่าวได้ว่า การจัดเก็บภาษีจากสิ่งปลูกสร้างในช่วงแรกตั้งแต่สมัยอยุธยาตอนปลายจนถึงสมัยต้นกรุงรัตนโกสินทร์เป็นการจัดเก็บภาษีจากการใช้ประโยชน์ในสิ่งปลูกสร้างที่ติดอยู่กับที่ดิน (Immovable Property) แม้ต่อมาราชอาณาจักรไทยมีความจำเป็นต้องปรับปรุงกฎหมายให้ทันสมัยเช่นเดียวกับชาติตะวันตกโดยเลือกการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจากสิ่งปลูกสร้างและจัดเก็บจากที่ดินตามแนวทางเดิมของบริบทสังคมไทยที่จัดเก็บ ซึ่งในการร่างพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินโดยหม่อมเจ้าวิวัฒนไชยร่วมกับนายอาร์กียอง (Mr. R. Guyon) ได้กำหนดนิยามของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างไว้ว่า “Section ๕ – In this Act, Unless the context otherwise determines; “Buildings or other structure” denote dwelling house as well as building or constructions used for commercial, industrial or social purposes (including floating houses)”^{๓๔} แปลเป็นภาษาไทยได้ว่า “มาตรา ๕ ในพระราชบัญญัตินี้ (ถ้าข้อความมิได้แสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น) “โรงเรือนหรือสถาปัตยกรรมอื่น” หมายความว่า บ้านเรือนที่อยู่อาศัย รวมตลอดถึง โรงเรือน และสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งใช้เพื่อการพาณิชย์กรรม, อุตสาหกรรม, หรือการสมาคม (รวมทั้งแพด้วย)” ภายหลังเมื่อผ่านการพิจารณาของคณะกรรมการ

* ผู้พิพากษาศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์, น.บ., น.บ.ท., น.ม..

^{๓๔} Preliminary draft house and land tax B.E. ๒๔๗...

ในกรรมาญกฎหมาย ได้ตัดถ้อยคำของนิยามออกแล้วให้นิยามไว้เพียงว่า “Buildings or other structure includes floating houses” และได้กำหนดความหมายใหม่ของคำว่า “other structure” หมายถึง “สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น” ความหมายของถ้อยคำในร่างเมื่อแปลแล้วมีข้อความว่า “โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นให้กินความถึงแพด้วย” การที่คณะกรรมการร่างกฎหมายได้ตัดนิยามของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างออก แสดงให้เห็นว่าไม่ต้องการให้โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอื่นมีความหมายจำกัดเพียงแค่ว่า บ้าน หรือโรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย หรือเพื่อการพาณิชย์กรรม หรืออุตสาหกรรม หรือการสมาคม แต่ต้องการให้จัดเก็บจากการใช้ประโยชน์ทุกรูปแบบจากโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างส่วนตัวทรัพย์สินที่จะจัดเก็บภาษีได้มีการนิยามให้ความหมายมาตั้งแต่แรก เป็นเพราะลักษณะทางกายภาพของตัวโรงเรือน (Buildings) นั้น คนไทยทั่วไปเข้าใจได้เช่นเดียวกับบ้าน โรง ร้าน หรือตึก จึงไม่มีความจำเป็นที่ต้องให้ความหมายเป็นพิเศษ ส่วนสถาปัตยกรรมอย่างอื่นหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น (other structure) ผู้ร่างก็ได้บัญญัติคำจำกัดความไว้ ทั้งนี้เพราะต้องการให้การจัดเก็บภาษีครอบคลุมไปถึงสิ่งปลูกสร้างทุกประเภทเพิ่มเติมจากโรงเรือน ดังนั้น โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. ๒๔๗๕ จึงมีลักษณะเป็นรูปบ้านเรือนทั่ว ๆ ไป รวมถึงอาคาร ตึก ห้องแถว ที่ก่อขึ้นเป็นรูปร่างบนพื้นดิน โดยมีหลังคา ผนังกันเป็นสัดส่วน ซึ่งเป็นการตีความให้มีความหมายเช่นเดียวกับทรัพย์สินที่เคยจัดเก็บตามประกาศภาษีเรือ โรง ร้าน ตึก แพ ปิยะเมียโทศก จุลศักราช ๑๒๓๒ นอกจากนี้ ในพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ มาตรา ๑๓ ยังบัญญัติให้สภาพทางกายภาพของโรงเรือนไว้เป็นตัวอย่างของโรงเรือนที่ใช้ประกอบการพาณิชย์กรรมหรือการอุตสาหกรรมที่ได้รับการบรรเทาภาระภาษีไว้ คือ โรงสีและโรงเลื่อย และคำว่า “โรงเรือน” ยังเป็นคำที่ใช้เป็นที่เลี้ยงสัตว์ตามประกาศภาษีเรือ โรง ร้าน ตึก แพฯ อีกด้วย สภาพทางกายภาพของโรงเรือนอันเป็นทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน จึงเป็นสิ่งที่สามารถเข้าใจความหมายได้ เพราะเป็นทรัพย์สินที่เคยถูกจัดเก็บภาษีมาแล้ว แต่สำหรับสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นนั้น ผู้ร่างได้กำหนดทรัพย์สินตัวนี้ขึ้นก็เพื่อต้องการให้มีการจัดเก็บจากทรัพย์สินประเภทสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นเพิ่มเติม นอกเหนือไปจากโรงเรือน สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นจึงต้องมีลักษณะทางโครงสร้างทางกายภาพที่ก่อรูปร่างขึ้นบนพื้นดิน (Immovable Property) แต่ต้องไม่ใช่โรงเรือนที่ต้องมีหลังคาปกคลุมหรือผนังกันเป็นสัดส่วน และเงื่อนไขที่สำคัญ คือ ต้องอยู่ภายใต้การใช้ประโยชน์เช่นเดียวกันกับโรงเรือน ดังนั้น เจตนารมณ์ของการกำหนดโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอื่น จึงมีลักษณะเดียวกันกับโรง ร้าน ตึก ตัวอย่างการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินที่เป็นโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นตามแนวการจัดเก็บขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เช่น ชุมขายสินค้าเครื่องดื่ม เติ้นท์ขายรถยนต์ ไม่ว่าชุมหรือเต็นท์จะมีล้อหรือไม่ก็ตาม หากมีเจตนาใช้เป็นที่พักของโดยไม่เคลื่อนที่ไป ถือเป็นโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้าง นอกจากนี้ ยังจัดเก็บจากทรัพย์สินที่เป็นตู้เอทีเอ็มของธนาคาร ทางรถไฟฟ้ ลานตากสินค้า ฯลฯ ตัวอย่างการจัดเก็บตามแนวความเห็น

ของคณะกรรมการการกฤษฎีกา เช่น ทางพิเศษของการทางพิเศษแห่งประเทศไทย^{๓๕} ทางหลวงสัมปทาน^{๓๖} เชื้อนรัชชประภา^{๓๗} ฯลฯ และตามแนวคำวินิจฉัยของศาล เช่น ถังเก็บน้ำมันขนาดใหญ่ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๓๙๗/๒๕๒๑) เครื่องจักรผสมคอนกรีต (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๕๑๒๒/๒๕๔๓) ตู้โทรศัพท์ สนามกอล์ฟ แผงรับพลังงานแสงอาทิตย์หรือแผงโซลาร์เซลล์ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๓๙๘๕/๒๕๖๓, ๙๗๒/๒๕๖๔ และ ๓๖๘๑/๒๕๖๕) ท่อส่งน้ำดิบ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๘๔๘๓/๒๕๕๗) ต่อมา เมื่อมีการยกพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ผู้ร่างได้กำหนดนิยามของสิ่งปลูกสร้างไว้ว่า หมายความว่า โรงเรือน อาคาร ตึก หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยหรือใช้สอยได้ หรือใช้เป็นที่พักเก็บสินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรมหรือพาณิชย์กรรม ซึ่งนำเอาแนวความคิดในการ จัดเก็บภาษีจากโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นตามกฎหมายเดิมและแนวคำวินิจฉัยที่วางแนวทาง ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บมาบัญญัติเป็นนิยามไว้ให้ชัดเจนเป็นลายลักษณ์อักษร การตีความ ในความหมายของสิ่งปลูกสร้างจึงต้องเป็นไปในแนวทางเดิมที่เคยตีความเป็นบรรทัดฐานไว้ แต่เมื่อ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ๒๕๖๒ มีผลใช้บังคับ ผู้ร่างกลับวางแนวทางการจัดเก็บ ไว้ว่า นิยามคำว่าสิ่งปลูกสร้างตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีเจตนารมณ์ที่ต่างออกไปจาก นิยามของคำว่าโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นตามกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน^{๓๘} โดยยกตัวอย่าง ทรัพย์สินที่เป็นสิ่งปลูกสร้าง เช่น ตึกแถว ห้องแถวคลังสินค้า โรงมหรสพ สถานีบริการน้ำมัน ห้างสรรพสินค้า ไซโลเก็บอาหาร สระว่ายน้ำ เต็นท์โครงหลังคาเหล็กถาวร ตู้คอนเทนเนอร์ใช้เป็นสำนักงานหรือ อยู่อาศัย ฯลฯ และที่ไม่ใช่สิ่งปลูกสร้าง เช่น ตู้เอทีเอ็ม กังหันลม ลานโกไฟฟ้า ตู้โทรศัพท์สาธารณะ เครื่องเล่นในสวนสนุก เสาสัญญาณอินเทอร์เน็ต บ่อที่ใช้ในระบบบำบัดน้ำเสีย เสาไฟฟ้า ทางรถไฟ รางรถไฟ แผงโซลาร์เซลล์ ถนน ลาน รั้ว ฯลฯ นอกจากนี้ คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ยังได้มีคำวินิจฉัยย้ำแนวความคิดของผู้ร่างไว้ว่า นิยามของสิ่งปลูกสร้างตามกฎหมายภาษีที่ดินและ สิ่งปลูกสร้าง มีความหมายต่างจากสิ่งปลูกสร้างตามกฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดิน โดยต้องเป็น โรงเรือน อาคาร ตึก หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยหรือใช้สอยได้หรือใช้เป็นที่พักเก็บ สินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรมหรือพาณิชย์กรรม ดังนั้น จุดรับส่งสัญญาณ กังหันลม แผงโซลาร์เซลล์ จึงไม่ใช่สิ่งปลูกสร้าง แต่กรณีที่ยอดรถซึ่งมีหลังคาลักษณะเป็นการติดตั้งไว้ถาวรและมีสภาพเป็นโรงเรือน ที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยหรือใช้สอยได้เป็นสิ่งปลูกสร้าง^{๓๙} การตีความเช่นนี้เป็นการตีความให้สิ่งปลูกสร้าง มีความหมายแคบลงให้เป็นได้เพียงแคบ้าน เรือน โรง โรงร้าน โรงเรือน ตึก อาคาร ที่มีลักษณะทางกายภาพ มีเสา หลังคาปกคลุม มีฝากัน เท่านั้น เพราะสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นในนิยามของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง จะต้องครอบคลุมไปยังสิ่งปลูกสร้างที่ก่อสร้างขึ้นจากพื้นดินที่ไม่สามารถเคลื่อนที่หรือมีวัตถุประสงค์

แผนกคดีภาษีอากรในศาลฎีกา

แผนกคดีภาษีอากรในศาลฎีกา

^{๓๕} บันทึกข้อหาหรือ เรื่องเสร็จที่ ๔๑๐/๒๕๔๗ เรื่อง การจัดเก็บภาษีโรงเรือนสำหรับทางพิเศษของการทางพิเศษแห่งประเทศไทย (๘ มกราคม ๒๕๕๖).

^{๓๖} บันทึกหนังสือที่ คด ๐๖๐๖/๒๐๘๘๖ เรื่อง การเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินของทางหลวงสัมปทานส่งถึงคณะกรรมการการกฤษฎีกา (๑๑ ธันวาคม ๒๕๓๙).

^{๓๗} บันทึกสำนักงานคณะกรรมการการกฤษฎีกา เรื่องเสร็จที่ ๓๓๓๓/๒๕๔๖ เรื่อง การจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินสำหรับสันเขื่อนรัชชประภา.

^{๓๘} กรมส่งเสริมการปกครองส่วนท้องถิ่น, คู่มือปฏิบัติงานตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ๒๕๖๒ หน้า ๒-๖.

^{๓๙} หนังสือคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง กค ๑๐๐๕/สนก./๙๘/๒๕๖๔ เรื่อง ตารางคำปรึกษาหรือคำแนะนำ (๒๒ เมษายน ๒๕๖๔) หน้า ๑.

ใช้อย่างทรัพย์สินที่เคลื่อนที่ไม่ได้ สอดคล้องกับความเห็นของนักวิชาการที่ให้ความเห็นว่า จดรับส่ง สัญญา กังหันลม แผงโซลาร์เซลล์ อยู่ในความหมายของสิ่งปลูกสร้าง แม้ไม่มีลักษณะคล้ายหรือทำนองเดียวกับ โรงเรือน อาคาร ตึก แต่เป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่บุคคลอาจใช้สอยได้ หรือประกอบอุตสาหกรรม หรือพาณิชยกรรม หรือมีไว้เพื่อหาผลประโยชน์^{๔๐} นอกจากนี้ การตีความว่า ทางรถไฟ บ่อบำบัดน้ำเสีย ถนน ลาน ร้ว ไม่ใช่สิ่งปลูกสร้างตามความเห็นของผู้ร่าง แต่กลับปรากฏว่าทรัพย์สินดังกล่าวได้รับยกเว้นภาษี ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ มาตรา ๑๐ ประกอบกฎกระทรวงกำหนดทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ๒๕๖๒ ข้อ ๔, ๗, ๘ และ ๙ ซึ่งหากตีความว่า ไม่เป็นทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีแล้วจะไม่กำหนดให้เป็นทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นภาษี แต่หากกำหนดให้เป็นทรัพย์สินต้องเสียภาษีแล้วจึงจะยกเว้นภาษีได้ จึงเป็นไปได้ที่ทรัพย์สินดังกล่าวจะมีใช้สิ่งปลูกสร้าง และได้รับยกเว้นภาษี นอกจากนี้ ในการยกเว้นภาษีให้กับทรัพย์สินดังกล่าวยังส่งผลให้กับการจัดเก็บภาษี ในส่วนที่เป็นที่ดินอันเป็นที่ตั้งของทรัพย์สินดังกล่าวว่าเพราะเหตุใดจึงไม่ยกเว้นภาษีกับที่ดินด้วย เนื่องจากการใช้ประโยชน์ในสิ่งปลูกสร้างมีลักษณะอย่างไร การใช้ประโยชน์ในที่ดินก็ต้องมีลักษณะ เช่นเดียวกัน เช่น การใช้สิ่งปลูกสร้างที่เป็นถนนสาธารณะ ที่ดินอันเป็นที่ตั้งของถนน การใช้ประโยชน์ สาธารณะเหมือนกัน แต่กลับไม่มีการยกเว้นให้กับที่ดินแต่อย่างใด ดังนั้น ปัญหาการตีความสิ่งปลูกสร้าง จึงควรนำเข้าสู่การพิจารณาของศาลเพื่อเป็นบรรทัดฐานในการใช้ดุลพินิจกำหนดทรัพย์สินที่เป็นสิ่งปลูกสร้าง แต่เนื่องจากคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างถือเป็นที่สุด ทำให้เจ้าพนักงาน ไม่สามารถประเมินภาษีจากสิ่งปลูกสร้างที่เคยประเมินได้ ส่งผลต่อรายได้ที่เคยได้รับการจัดเก็บภาษี จากทรัพย์สินดังกล่าวลดลง จึงควรแก้ไขกฎหมายให้คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและ สิ่งปลูกสร้างเป็นเพียงคำแนะนำหรือคำปรึกษาที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะถือปฏิบัติตามหรือไม่ก็ได้ เฉกเช่นคำวินิจฉัยของคณะกรรมการกฤษฎีกาที่เป็นเพียงคำแนะนำหรือคำปรึกษาที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จะปฏิบัติหรือไม่ก็ได้ ทั้งนี้เพื่อให้เจ้าพนักงานมีอิสระในการใช้ดุลพินิจในการประเมินได้

นอกจากปัญหาการจัดเก็บภาษีในตัวสิ่งปลูกสร้างแล้ว การตีความในเรื่องของโรงเรือนซึ่งเป็น โรงงานที่ติดตั้งส่วนควบที่เป็นเครื่องจักรกลเพื่อใช้ดำเนินการอุตสาหกรรมก็เป็นปัญหาที่สำคัญ เพราะเครื่องจักรกลเมื่อเป็นส่วนควบของโรงงานแล้วย่อมกลายเป็นส่วนหนึ่งของโรงงาน เพราะเป็น ส่วนสำคัญในการผลิตสินค้าและไม่สามารถแยกออกจากโรงงานได้ (Immovable Property) มูลค่าของ โรงงานย่อมต้องคำนวณจากตัวโรงงานและเครื่องจักร ซึ่งเป็นผลให้ตัวโรงงานมีมูลค่าเพิ่มขึ้น พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ มาตรา ๑๓ จึงบัญญัติให้ลดมูลค่าของโรงงานและเครื่องจักรกลง เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษี แต่ในการบังคับใช้กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้มีการตีความ ไม่ให้นำมูลค่าของเครื่องจักรกลมารวมคำนวณกับมูลค่าของโรงงาน^{๔๑} เป็นเพราะต้องการเก็บภาษีจาก ตัวโรงงานซึ่งเป็นทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีตามนิยามสิ่งปลูกสร้างเท่านั้น และยังมีสาเหตุเนื่องมาจาก เครื่องจักรกลในอดีต เช่น โรงสี โรงเลื่อย ที่ปรากฏในมาตรา ๑๓ มีมูลค่าไม่สูงมากนัก แต่เครื่องจักรกล

^{๔๐} ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, ‘ข้อคิดบางประการเกี่ยวกับความหมายของสิ่งปลูกสร้าง ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ๒๕๖๒’ (๒๕๖๔) ๓ ตุลาคม ๑๐๗, หน้า ๗.

^{๔๑} กรมส่งเสริมการปกครองส่วนท้องถิ่น (เชิงอรรถ ๓๘) หน้า ๓.

ในปัจจุบันมีมูลค่าสูงกว่าโรงเรือนมาก บางโรงงานอาจมีมูลค่าเครื่องจักรเป็นพันล้านซึ่งเมื่อนำมารวมกับตัวโรงงานแล้วทำให้ผู้ประกอบการแบกรับภาระเกินความจำเป็น แม้จะมีการลดมูลค่าของโรงงานลง แต่ผู้ประกอบการยังเห็นว่าไม่มีความเป็นธรรม อย่างไรก็ตาม หลักในเรื่องส่วนควบเป็นหลักสำคัญ เพราะเครื่องจักรกลกลายเป็นส่วนหนึ่งของโรงงานแล้วไม่อาจแยกออกจากโรงงานได้ มูลค่าของโรงงานย่อมต้องคิดคำนวณมูลค่าเครื่องจักรกลรวมด้วย จึงสมควรให้เจ้าพนักงานประเมินส่วนควบได้เช่นเดียวกับที่เคยประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดิน แต่เพื่อเป็นการช่วยเหลือผู้ประกอบการควรใช้วิธีการบรรเทาภาระภาษีเช่นเดิม โดยลดมูลค่าของโรงเรือนและส่วนควบลงให้เป็นธรรมต่อผู้ประกอบการต่อไป

๒. ปัญหาการกำหนดผู้มีหน้าที่เสียภาษีในที่ดิน เนื่องจากสิทธิในที่ดินได้ถูกกำหนดไว้สองสถานะ คือ เป็นผู้มีกรรมสิทธิ์ในที่ดิน ตามประมวลกฎหมายที่ดิน มาตรา ๑ และเป็นผู้มีสิทธิครอบครองในที่ดิน ตามประมวลกฎหมายที่ดิน มาตรา ๑ ประกอบประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา ๑๓๖๗ เพราะฉะนั้นบุคคลธรรมดาซึ่งเป็นเจ้าของที่ดิน ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ๒๕๖๒ มาตรา ๕ จึงหมายถึงผู้มีกรรมสิทธิ์ในที่ดินและผู้มีสิทธิครอบครองในที่ดิน แต่มาตราดังกล่าวมิได้บัญญัติให้ชัดแจ้งว่าเจ้าของที่ดินมีความหมายอย่างไร ซึ่งอาจตีความได้ว่าหมายถึงเฉพาะผู้มีกรรมสิทธิ์ในที่ดินเพียงประเภทเดียวหรือมีความหมายรวมถึงผู้มีสิทธิครอบครองในที่ดินด้วย ทำให้เกิดปัญหาในการตีความของเจ้าพนักงานตามแนวคิดของผู้ร่างกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างว่า หากเป็นกรณีของหน้าที่ในการเสียภาษีแล้วเจ้าของที่ดินคือผู้มีกรรมสิทธิ์ในที่ดินและผู้มีสิทธิครอบครองในที่ดิน^{๔๒} แต่หากเป็นกรณีการยกเว้นมูลค่าฐานภาษี ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ๒๕๖๒ มาตรา ๔๐, ๔๑ และ ๔๖ เจ้าพนักงานกลับตีความตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างว่า^{๔๓} เจ้าของที่ดินหมายถึงผู้มีกรรมสิทธิ์ในที่ดินเท่านั้น การยกเว้นมูลค่าฐานภาษีของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในที่ดินในการประกอบเกษตรกรรมและใช้เป็นที่อยู่อาศัย ไม่ครอบคลุมถึงผู้ครอบครองในที่ดินหรือผู้ทำประโยชน์ในที่ดิน ซึ่งหมายถึงผู้มีสิทธิครอบครองในที่ดิน การตีความของเจ้าพนักงานเช่นนี้เป็นการตีความที่แตกต่างกันโดยสิ้นเชิง ทั้งที่บทบัญญัติในมาตรา ๕ ซึ่งเป็นบทนิยามและบทบัญญัติในมาตรา ๔๐, ๔๑ และ ๔๖ ต่างก็ใช้คำว่าเจ้าของที่ดินเช่นเดียวกัน จึงควรต้องตีความไปในแนวทางเดียวกันตามเจตนารมณ์ของกฎหมายที่ต้องตีความตามบทนิยามเป็นหลัก ดังนั้น จึงควรที่จะมีการแก้ไขกฎหมายให้เกิดความชัดเจน ซึ่งก่อนที่พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ จะประกาศใช้บังคับ การจัดเก็บภาษีที่ดินอยู่ในบังคับของพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ฯ ที่ได้กำหนดนิยามผู้เสียภาษีที่เป็นบุคคลธรรมดาซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินไว้ในมาตรา ๖ หมายถึงบุคคลธรรมดาซึ่งมีกรรมสิทธิ์ในที่ดิน และบุคคลธรรมดาซึ่งครอบครองที่ดินที่ไม่เป็นกรรมสิทธิ์ของเอกชน อันเป็นการบัญญัติกฎหมายที่ชัดแจ้งให้บุคคลธรรมดาซึ่งเป็นผู้มีกรรมสิทธิ์ในที่ดินต้องเสียภาษีแล้ว ยังบัญญัติให้ผู้มีสิทธิครอบครองในที่ดินเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีด้วย จึงควรนำหลักการดังกล่าวนี้มาเป็นแนวทางในการปรับปรุงความหมายของเจ้าของที่ดินในกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

^{๔๒} กรมส่งเสริมการปกครองส่วนท้องถิ่น (เชิงอรรถ ๓๙) หน้า ๒.

^{๔๓} หนังสือคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง กค ๑๐๐๕/สนภ./๑๒๘/๒๕๖๔ เรื่อง ตารางคำปรึกษาหรือคำแนะนำ (๒๑ พฤษภาคม ๒๕๖๓) หน้า ๓.

ส่วนในที่ดินซึ่งเป็นทรัพย์สินของรัฐ บุคคลธรรมดาไม่อาจเป็นผู้มีกรรมสิทธิ์ในที่ดินดังกล่าวได้ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ จึงบัญญัติให้บุคคลธรรมดาที่ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินของรัฐเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี แต่บุคคลธรรมดาซึ่งเป็นผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินซึ่งเป็นทรัพย์สินของรัฐจะอยู่ในฐานะเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีกี่ต่อเมื่อได้ครอบครองหรือทำประโยชน์โดยชอบด้วยกฎหมาย เช่น การเข้าครอบครองหรือทำประโยชน์ตามพระราชบัญญัติจัดที่ดินเพื่อการครองชีพ พ.ศ. ๒๕๑๑ โดยการเข้าเป็นสมาชิกนิคมสร้างตนเองหรือเป็นสมาชิกนิคมสหกรณ์ การครอบครองหรือทำประโยชน์ตามพระราชบัญญัติการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม พ.ศ. ๒๕๑๘ ที่กำหนดให้บุคคลธรรมดาซึ่งเป็นเกษตรกรมีสิทธิครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินเพื่อทำเกษตรกรรม หรือการที่บุคคลธรรมดาได้รับอนุญาตให้เข้าครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินป่าสงวนแห่งชาติตามพระราชบัญญัติป่าสงวนแห่งชาติ พ.ศ. ๒๕๐๗ มาตรา ๑๖ ดังนั้น การที่บุคคลธรรมดาเข้าครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินของรัฐโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย เช่น การบุกรุกเข้าไปทำกินในที่ดินของรัฐ ย่อมไม่ก่อให้เกิดสิทธิครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินของรัฐ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา ๑๓๖๗ ผู้บุกรุกจึงไม่ใช่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีในที่ดินที่บุกรุก อย่างไรก็ตาม องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นได้ตีความตามแนวคำวินิจฉัยคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง^{๔๔} ว่า ผู้บุกรุกเข้าทำกินในที่ดินป่าสงวนแห่งชาติเป็นผู้เข้าครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินที่มีกฎหมายห้ามมิให้ทำประโยชน์ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ มาตรา ๘ (๑๒) ประกอบกฎกระทรวงกำหนดทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ ข้อ (๑๐) แต่การห้ามนั้นมิใช่การห้ามโดยเด็ดขาด ผู้บุกรุกจึงมีหน้าที่เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ทั้งที่ผู้บุกรุกไม่มีสิทธิครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินป่าสงวน การตีความของเจ้าพนักงานดังกล่าวอาจก่อให้เกิดการบุกรุกในที่ดินของรัฐเพิ่มขึ้น ซึ่งในอดีตที่มีการใช้บังคับกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่ก็เคยเกิดปัญหาเช่นนี้มาก่อนแล้ว จึงต้องแก้ไขนิยามของการครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินของรัฐให้ชัดเจนว่าต้องเป็นการครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินที่ชอบด้วยกฎหมายด้วย

๓. ปัญหาการประเมินมูลค่าทรัพย์สินและอัตราภาษีที่จัดเก็บ สำหรับภาษีบำรุงท้องที่ที่กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมูลค่าที่ดินโดยนำจำนวนเนื้อที่ดินที่ผู้เสียภาษีครอบครองคูณราคาปานกลางของที่ดิน ซึ่งเป็นการดำเนินการโดยเจ้าพนักงานขององค์การปกครองส่วนท้องถิ่นเองทั้งหมดในทางปฏิบัติแล้ว ภาษีบำรุงท้องที่ไม่มีปัญหาในการจัดเก็บ แต่ในทางกลับกันผู้เสียภาษีมักจะยินดีแสดงตนเป็นผู้เสียภาษีและยอมชำระภาษีเพราะผู้เสียภาษีได้ประโยชน์จากการชำระภาษีหลายประการ ประการแรก เมื่อผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการที่ดิน (ภ.บ.ท. ๕) และชำระค่าภาษีแล้ว ผู้เสียภาษีสามารถนำหลักฐานการยื่นแบบแสดงรายการที่ดินดังกล่าวไปเป็นพยานหลักฐานในการแสดงถึงการมีสิทธิครอบครองในที่ดินตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา ๑๓๖๗ เพื่อขออนุญาตที่ดินหรือเพื่อทำการซื้อขายและโอนการครอบครองตามประมวลกฎหมายที่ดินได้ ซึ่งผลของการได้กรรมสิทธิ์ในที่ดินเป็นผลที่ได้

^{๔๔} เพิ่งอ้าง หน้า ๓.

โดยทางอ้อมจากการชำระภาษีบำรุงท้องที่ มิใช่การได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์ในที่ดินเกิดจากการชำระภาษีบำรุงท้องที่โดยตรง แตกต่างจากอดีตในยุคต้นกรุงรัตนโกสินทร์ ซึ่งเป็นยุคก่อนใช้บังคับประมวลกฎหมายที่ดิน การได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์ในที่ดินเกิดจากการชำระอากรค่าเช่าโดยตรง ดังนั้น หากมีการชำระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแล้ว ก็สามารถใช้เป็นพยานหลักฐานในการขออนุญาตที่ดินได้เช่นเดียวกับภาษีบำรุงท้องที่ การชำระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจึงไม่ก่อให้เกิดสิทธิขึ้นตามประมวลกฎหมายที่ดิน การที่พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ มาตรา ๙ บัญญัติให้การชำระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไม่เป็นเหตุให้เกิดสิทธิตามกฎหมายอื่น จึงเป็นการบัญญัติที่ไม่มีผลใด ๆ ต่อการได้มาซึ่งที่ดิน จึงไม่ควรจะบัญญัติไว้ ประการที่สอง ผู้เสียภาษีชำระค่าภาษีในอัตราที่ต่ำ เพราะใช้ราคาประเมินที่ดีไว้ในรอบปี ๒๕๖๑-๒๕๖๔ ซึ่งเป็นราคาที่ไม่เป็นปัจจุบันและมีอัตราภาษีที่ต่ำมากและเป็นอัตราถดถอย ส่งผลให้ภาษีบำรุงท้องที่กลายเป็นแรงกระตุ้นให้เกิดการครอบครองที่ดินโดยไม่ทำประโยชน์ แต่เพื่อเก็งกำไร ส่วนการประเมินมูลค่าของทรัพย์สินตามกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินที่ใช้วิธีการหาค่ารายปี เป็นวิธีการประเมินที่ยุ่งยากมาก โดยต้องวิเคราะห์มูลค่าจากรายได้ของทรัพย์สินแล้วแปลงค่าผลประโยชน์ที่จะเกิดขึ้นในอนาคตให้กลับมาเป็นมูลค่าในปัจจุบัน ซึ่งก็คือการคำนวณหาราคาประเมินจากค่าอันสมควรในรอบปีที่ทำการประเมิน หลักการคำนวณโดยวิธีนี้จึงต้องใช้ผู้เชี่ยวชาญโดยเฉพาะ และเป็นวิธีที่เหมาะสมสำหรับทรัพย์สินประเภทที่ใช้ประโยชน์ในการเช่าเท่านั้น เช่น บ้านที่ให้เช่า ค่าย โรงแรม รีสอร์ท เป็นต้น แต่ถ้าเป็นทรัพย์สินประเภทอื่นแทบจะหาค่ารายปีไม่ได้ การหามูลค่าของทรัพย์สินจึงอยู่กับการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงาน สิ่งที่ตามมาอีกคือการใช้ดุลพินิจที่แตกต่างกันในแต่ละองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นและการทุจริตในการประเมิน กระทรวงมหาดไทยจึงต้องหาทางออกโดยสั่งการให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทุกแห่งจัดทำอัตราค่าเช่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตรต่อเดือน เพื่อให้การใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานในการกำหนดค่ารายปีเป็นไปในแนวเดียวกัน ซึ่งนับว่าได้ผลดีพอสมควร โดยศาลได้มีคำวินิจฉัยรองรับการใช้อัตราค่าเช่าเฉลี่ยกลางในการประเมินที่ชอบด้วยกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินมาแล้ว ทำให้แนวคิดของการใช้ราคากลางเป็นตัวกำหนดราคาประเมินถูกส่งต่อมายังกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ที่กำหนดให้ใช้ราคาประเมินที่ใช้จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินมาเป็นราคาประเมินในที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ทั้งนี้ อาจเป็นเพราะการประเมินราคาดังกล่าวมาจากการคำนวณตามหลักการใช้ประโยชน์สูงสุด (Highest and Best Use) ซึ่งเป็นการหาราคาที่เหมาะสมกับการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน และยังเป็นการลดการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานในการประเมินภาษี อย่างไรก็ตาม เมื่อหน่วยงานที่กำหนดราคาประเมินมิใช่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแต่เป็นคณะกรรมการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐประจำจังหวัด หากผู้เสียภาษีไม่พอใจในการกำหนดราคาประเมินจะต้องอุทธรณ์ไปยังคณะกรรมการดังกล่าว ตามพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. ๒๕๖๒ มาตรา ๒๒ และ ๒๓ มิใช่อุทธรณ์ไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ มาตรา ๗๓ ทั้งที่มูลค่าทรัพย์สินที่ถูกประเมินมาจากการคำนวณขนาดหรือพื้นที่ของตัวทรัพย์สินคูณด้วยราคาประเมิน ทำให้เกิดความยุ่งยากต่อผู้เสียภาษีในการอุทธรณ์ได้แย้งในวิธีการ

หามูลค่าทรัพย์สินที่มาจากหน่วยงานของรัฐหลายหน่วยงานและต้องอุทธรณ์ไปยังแต่ละหน่วยงานที่รับผิดชอบ นอกจากนี้ในทางปฏิบัติคณะกรรมการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐประจำจังหวัดไม่สามารถประเมินราคาที่ดินครบทุกแปลงและประเมินสิ่งปลูกสร้างครบทุกหลังได้ แม้จะมีกฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ในการคำนวณมูลค่าที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ พ.ศ. ๒๕๖๒ ข้อ ๑ (๑) สำหรับที่ดินที่มีโฉนดหรือ น.ส. ๓ ก. ให้ใช้ราคาประเมินที่ดินของที่ดินโฉนดแปลงที่ใกล้เคียง แต่รูปแปลงที่ดินของกรมธนารักษ์ไม่เป็นปัจจุบัน ไม่ตรงกับระวางรูปแปลงที่เจ้าพนักงานออกสำรวจ ทำให้ไม่สามารถเทียบเคียงเพื่อหาราคาประเมินได้ และยังพบว่ามีกำหนดราคาประเมินสูงกว่าราคาตลาด ส่งผลให้มีภาระภาษีสูงไม่สอดคล้องกับบริบทพื้นที่จริง ในทางกลับกันบางแห่งราคาประเมินต่ำกว่าราคาตลาดทำให้เก็บภาษีได้ต่ำกว่าความเป็นจริง บางกรณีมีการคำนวณราคาประเมินที่ผิดพลาด โดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไม่สามารถตรวจสอบได้จนกว่าผู้เสียภาษีจะโต้แย้ง และผู้เสียภาษีต้องไปยื่นคำร้องขอให้คณะกรรมการประเมินราคาฯ ประเมินใหม่ แล้วให้กรมธนารักษ์แจ้งราคาประเมินใหม่ต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น^{๔๔} ส่วนสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินจากกรมธนารักษ์นั้น กฎกระทรวงดังกล่าว ข้อ (๒) กำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้ประเมินแล้วส่งรายละเอียดการประเมินกลับคืนให้กรมธนารักษ์ การที่อนุบัญญัติกำหนดไว้เช่นนี้น่าจะเป็นกรณีที่ขัดกับพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ มาตรา ๓๕ (๒) ที่กำหนดให้ใช้ราคาประเมินของคณะกรรมการประเมินราคาฯ มิใช่อำนาจหน้าที่ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ผลที่ตามมาสำหรับกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ในกรณีที่ไม่มีราคาประเมินจากคณะกรรมการประเมินราคาฯ จะถือว่าเป็นการกำหนดราคาประเมินโดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นหรือเป็นการประเมินราคาโดยคณะกรรมการประเมินราคาฯ และหากผู้เสียภาษีโต้แย้งในราคาที่ประเมินได้ จะอุทธรณ์การประเมินไปที่คณะกรรมการประเมินราคาฯ หรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี ซึ่งการอุทธรณ์ไปยังแต่ละหน่วยงานต่างก็กำหนดกรอบระยะเวลาที่แตกต่างกัน นอกจากนี้ เมื่อมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการประเมินราคาฯ หรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ฯ ในปัญหาของการประเมินราคาแล้ว ผู้เสียภาษีใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อศาลใด ระหว่างศาลภาษีอากรกลางหรือศาลปกครอง เพราะเป็นเรื่องของการทำคำสั่งทางปกครองที่มีผลกระทบต่อประชาชนในเรื่องอื่นด้วย มิใช่เป็นเรื่องการประเมินภาษีเพียงประการเดียว ปัญหาเหล่านี้สร้างภาระต่อผู้เสียภาษีมากเกินไป สร้างความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี และเมื่อพิจารณาการหาราคาประเมินโดยคณะกรรมการประเมินราคาฯ แล้ว อาจเป็นไปได้ว่ายังคงมีปัญหาด้านบุคลากรที่ขาดความรู้ความเชี่ยวชาญในการประเมิน ปัญหาด้านฐานข้อมูลที่คลาดเคลื่อนไม่เป็นปัจจุบัน ปัญหาเทคนิคการประเมินที่ต้องคำนึงถึงการใช้ประโยชน์มากกว่าการแบ่งตามเขตการปกครอง และปัญหาด้านการจัดระบบควบคุมคุณภาพและมาตรฐานการประเมินมูลค่าอสังหาริมทรัพย์ ที่มีการปรับราคาประเมินอย่างไม่มีระบบและไม่แสดงนัยสำคัญในเชิงเศรษฐกิจ

^{๔๔} ไกรวุฒิ ใจคำปัน, 'รายงานการวิจัยเรื่อง การสังเคราะห์บทเรียนจากการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ๒๕๖๒' (๒๕๖๖) หน้า ๑๐.

โดยตรง^{๔๖} ซึ่งปัญหาเหล่านี้ก็ไม่แตกต่างไปจากการประเมินมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ดังนั้น การประเมินราคาทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีไม่ว่าจะเป็นการกระทำโดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นหรือคณะกรรมการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐประจำจังหวัด ผลลัพธ์ที่ได้ไม่มีความแตกต่างกัน แต่ถ้าหากจะให้การจัดเก็บภาษีมีขั้นตอนที่ไม่ยุ่งยากและไม่สร้างความสับสนต่อผู้เสียภาษี ควรให้หน้าที่การประเมินราคาทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีเป็นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เพราะเป็นหน่วยงานที่ทำหน้าที่สำรวจประเภท ขนาด จำนวน และควบคุมดูแลทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีในเขตพื้นที่ของตนตามกฎหมายภาษีที่ดินอยู่แล้ว ย่อมต้องทราบความเคลื่อนไหวของผู้ครอบครองและการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินเป็นอย่างดี การเพิ่มหน้าที่ของการประเมินมูลค่าให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเหมือนที่เคยทำในกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่และภาษีโรงเรือนและที่ดินจึงไม่เป็นเรื่องที่สุดวิสัย อีกทั้งจะเป็นประโยชน์ให้รัฐไม่ต้องเสียงบประมาณให้คณะกรรมการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐประจำจังหวัดต้องออกสำรวจพื้นที่ในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเพื่อหาราคาประเมิน เพราะเป็นการทำงานที่ซ้ำซ้อนกัน โดยให้คณะกรรมการดังกล่าวทำหน้าที่เป็นเพียงผู้ดูแลและกำหนดนโยบายในการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน ทำให้เกิดความคล่องตัวในการจัดเก็บข้อมูลในการประเมิน และผู้เสียภาษีใช้สิทธิอุทธรณ์โต้แย้งต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้ครบทุกประเด็นและสามารถใช้สิทธิฟ้องคดีต่อศาลที่มีเขตอำนาจได้อย่างถูกต้อง

สำหรับปัญหาของอัตราภาษีพบว่า ผู้ที่ครอบครองที่ดินโดยมิได้ทำประโยชน์จะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราสูงสุดและเป็นอัตราภาษีแบบก้าวหน้าจนถึง ๓% ของมูลค่าที่ดิน ส่งผลให้เจ้าของที่ดินโดยเฉพาะที่ดินรกร้างว่างเปล่า พยายามหาแนวทางในการลดการจ่ายภาษีให้มากที่สุดด้วยวิธีการเปลี่ยนที่ดินมาทำการเกษตรโดยการปลูกพืชผลทางการเกษตรทั้งที่ไม่ได้มีการทำการเกษตรที่แท้จริง สังเกตได้จากความเสื่อมโทรมของแปลงเกษตรหรือการล้มตายของพืชผลที่ปลูกหรือการพยายามปลูกพืชที่ไม่มีความจำเป็นต้องดูแลเพียงเพื่อให้ที่ดินสามารถกล่าวอ้างความเป็นพื้นที่เพื่อการเกษตรสำหรับการใช้สิทธิในการลดหย่อนภาษี ซึ่งเข้าข่ายลักษณะการเป็น “เกษตรกรเทียม” เกิดขึ้นอย่างกว้างขวางในพื้นที่เมืองขนาดใหญ่^{๔๗} สาเหตุเกิดจากการที่ประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม กำหนดคุณสมบัติของผู้ครอบครองที่ดินที่จะถือว่าเป็นผู้ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม เพียงแค่การปลูกพืชตามชนิดของพืชและต้องมีอัตราขั้นต่ำของจำนวนต้นพืชต่อไร่ตามบัญชีแนบท้ายประกาศเท่านั้น ก็ถือว่าเป็นการใช้ประโยชน์ทางเกษตรกรรมแล้วเมื่อเปรียบเทียบกับประเทศสหรัฐอเมริกา การที่ผู้ครอบครองที่ดินจะได้รับลดหย่อนภาษีในฐานะเป็นเกษตรกรได้ ต้องมีหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการประเมินความเป็นเกษตรกรที่แท้จริง และมีหลักฐานที่เป็นการบ่งชี้ว่าบุคคลผู้ซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินประกอบอาชีพเกษตรกร หรือได้นำที่ดินให้เช่าเพื่อให้ผู้เช่าใช้ประโยชน์ในการทำเกษตร โดยเฉพาะในรัฐนิวเจอร์ซีย์ ได้มีกฎหมาย New Jersey's Farmland

^{๔๖} ภคินี ก่อคุณากร, ‘การใช้มูลค่าตลาดเป็นฐานภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในประเทศไทย’ (วิทยานิพนธ์ นิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ๒๕๕๕) หน้า ๑๖๒-๒๗๐.

^{๔๗} สุรินทร์ตัน แก้วทอง, ‘ปรากฏการณ์ “เกษตรกรเทียม”’ (กรุงเทพธุรกิจ, ๑ มกราคม ๒๕๖๕) <<https://www.bangkokbiznews.com/columnist/๙๘๐๔๓๘>> สืบค้นเมื่อ ๓ กรกฎาคม ๒๕๖๗.

Assessment Act ที่กำหนดให้บุคคลที่จะใช้สิทธิในการลดหย่อนภาษีในฐานะเป็นเกษตรกรจะต้องเป็นผู้ที่มีอาชีพเกษตรกรมาอย่างน้อยติดต่อกัน ๒ ปี และมีพื้นที่ในการประกอบอาชีพทางการเกษตรไม่ว่าจะเป็นการเพาะปลูกและการเลี้ยงสัตว์ตามจำนวนที่กฎหมายกำหนด รวมไปถึงการชี้แจงลักษณะของการประกอบอาชีพเกษตรกร ต้นทุนที่ใช้ในการผลิต รายรับและรายจ่าย และหลักฐานอื่น ๆ ประกอบตามสมควร^{๔๘} การแก้ปัญหาของการใช้ประโยชน์ที่แท้จริงเพื่อเสียภาษีก็อาจแก้ไขประกาศดังกล่าวโดยเพิ่มเงื่อนไขของการแสดงความเป็นเกษตรกรของผู้ครอบครองที่ดินที่ใช้ที่ดินเพื่อเกษตรกรรมทำนองเดียวกับรัฐนิวเจอร์ซีย์ ประเทศสหรัฐอเมริกา ก็ได้ การกำหนดคุณสมบัติพิเศษของความเป็นเกษตรกรยังสามารถแก้ปัญหาของการประกอบอุตสาหกรรมในเชิงเกษตรกรรมที่มักจะเป็นผู้ประกอบการรายใหญ่ หรือการประกอบพาณิชย์กรรมในเชิงเกษตรกรรม เช่น การทำธุรกิจปลูกต้นยูคาลิปตัสแล้วขายให้แก่บุคคลอื่นโดยผู้ประกอบการยังเป็นผู้ดูแลสวนยูคาลิปตัสจนถึงการตัดไม้ยูคาลิปตัสแก่บริษัทที่ผลิตกระดาษ ซึ่งการประกอบอุตสาหกรรมหรือพาณิชย์กรรมในเชิงเกษตรกรรมก็อาจถือเป็นเกษตรกรรมเทียมได้ด้วยการกำหนดคุณสมบัติของการเป็นเกษตรกรดังกล่าว

ปัญหาของการเกิดเกษตรกรรมเทียมมาจากเจตนารมณ์ของรัฐที่ต้องการให้ลดการถือครองที่ดินเพื่อเก็งกำไร ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจึงจัดเก็บจากกรณีไม่ใช้ประโยชน์ในที่ดินในอัตราที่สูงและเป็นอัตราก้าวหน้า ซึ่งเป็นสาเหตุที่ทำให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการแปลงสภาพการใช้ประโยชน์ในที่ดินด้วยวิธีการดังกล่าว ทำให้ที่ดินไม่ถูกนำไปใช้ประโยชน์ดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจอย่างแท้จริง ส่งผลต่อการผังเมือง (City Plan) ตามพระราชบัญญัติการผังเมือง พ.ศ. ๒๕๖๒ มาตรา ๔ ที่เป็นเครื่องมือที่สำคัญของรัฐในการกำหนดทิศทางการขยายตัวของเมือง โดยอาศัยกฎหมายดังกล่าวในการควบคุมการใช้ประโยชน์ที่ดินของเอกชนให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุดเหมาะสมแก่การใช้ประโยชน์ในที่ดินแต่ละประเภท จึงอาจต้องนำมาตรารองทางภาษีเพื่อการผังเมือง โดยการจัดเก็บภาษีการผังเมือง (City Planning Tax หรือ Town Planning Tax) ในลักษณะของภาษีการพัฒนาเมือง มาใช้ควบคู่กับการใช้มาตรการทางภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยมีอัตราภาษีแบบแบ่งแยกตามแต่ขนาดของเมืองและความเติบโตทางเศรษฐกิจของเมืองในอัตราที่แตกต่างกัน คิดคำนวณตามขนาดพื้นที่และมูลค่าทรัพย์สินเป็นฐานประกอบกัน เพื่อให้เกิดการใช้ประโยชน์ในที่ดินอย่างสูงสุดตามศักยภาพของที่ดิน^{๔๙} อย่างไรก็ตาม เมื่อยังไม่มี การจัดเก็บภาษีการผังเมืองก็ควรที่จะแก้ไขกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้จัดเก็บภาษีตามการใช้ประโยชน์ตามแผนผังการใช้ประโยชน์ในที่ดินตามกฎหมายว่าด้วยผังเมืองเพื่อให้สอดคล้องกับการจัดเก็บภาษีการผังเมืองในอนาคต เพื่อลดปัญหาของการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีไม่ตรงกับการใช้ประโยชน์ในที่ดินที่แท้จริง โดยอาจกำหนดข้อยกเว้นให้ผู้เสียภาษีเป็นผู้พิสูจน์ว่าตนได้ใช้ประโยชน์แตกต่างจากแผนผังก็ได้

แผนกคดีภาษีอากรในศาลฎีกา

แผนกคดีภาษีอากรในศาลฎีกา

^{๔๘} เพิ่งอ้าง.

^{๔๙} ขนกันม ภูมิวิจิตรการ, 'มาตรการทางภาษีเพื่อการผังเมือง (TAX MEASURES FOR CITY PLAN)' (งานวิจัย นิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ๒๕๖๓) หน้า ๑๔๐-๑๔๑ <<https://soo๖.tcithaijo.org/index.php/var/article/view/๒๔๓๙๖๒>> สืบค้นเมื่อวันที่ ๗ สิงหาคม ๒๕๖๗.

นอกจากปัญหาอัตราภาษีที่ขึ้นอยู่กับการใช้ประโยชน์ส่งผลกระทบต่อภาระภาษีทำให้จัดเก็บภาษีต่ำกว่าที่ประมาณการแล้ว การยกเว้นภาษีก็เป็นอีกปัจจัยที่ทำให้รายได้จากภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นลดลง โดยเฉพาะการยกเว้นภาษีให้กับรัฐวิสาหกิจที่เป็นเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไว้แต่ยังมีได้นำออกมาผลประโยชน์แต่กลับได้รับการยกเว้นภาษี ตามกฎกระทรวงกำหนดทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ๒๕๖๒ ข้อ (๒) การยกเว้นเช่นนี้เป็นการขัดกับหลักการ สวนทางกับประชาชนที่เป็นเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่มีได้ใช้ประโยชน์ต้องเสียภาษีในอัตราสูงสุด ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ มาตรา ๓๗ การยกเว้นการครอบครองให้กับรัฐวิสาหกิจเป็นการขัดต่อหลักความเสมอภาคหรือหลักความยุติธรรมในการเสียภาษี กระทบต่อรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น มีผลกระทบต่อการจัดเงินอุดหนุนให้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น นอกจากนี้ ยังขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เพราะมีการถือครองที่ดินที่ไม่เกิดประโยชน์ต่อรัฐ^{๕๐} สมควรที่จะทบทวนการยกเว้นภาษีให้กับหน่วยงานของรัฐที่เป็นเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างทรัพย์สินโดยไม่ก่อให้เกิดประโยชน์

๕. ปัญหาการประเมินภาษีและการประเมินภาษีย้อนหลัง การประเมินภาษีทรัพย์สินเป็นการประเมินโดยเจ้าพนักงาน (Authoritative Assessment) ความรับผิดชอบของผู้เสียภาษีจะเกิดขึ้นต่อเมื่อได้รับแบบแจ้งการประเมินให้ชำระภาษีจากเจ้าพนักงาน การประเมินจึงมีความสำคัญต่อการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน เจ้าพนักงานประเมินจึงต้องทำการประเมินให้ถูกต้องตรงตามประเภท ขนาด และจำนวนทรัพย์สินและการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินของผู้เสียภาษี การที่เจ้าพนักงานจะประเมินให้ถูกต้องได้ เจ้าพนักงานต้องอาศัยข้อมูลเกี่ยวกับทรัพย์สินและการใช้ประโยชน์ของผู้เสียภาษีอย่างครบถ้วนรอบด้าน การได้มาซึ่งข้อมูลเพื่อทำการประเมินนั้น หลักการของภาษีทรัพย์สินกำหนดไว้สองระบบ^{๕๑} คือระบบแรก กำหนดให้ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการทรัพย์สินต่อเจ้าพนักงาน (owner-declaration system) เพื่อเป็นข้อมูลให้เจ้าพนักงานตรวจสอบในรายการทรัพย์สินถูกต้องครบถ้วนหรือไม่มีการใช้ประโยชน์หรือไม่หรือใช้ประโยชน์อย่างไร จากนั้นจึงนำข้อมูลตามแบบมาทำการประเมินความสัมฤทธิ์ผลของระบบการยื่นแบบแสดงรายการทรัพย์สินก่อนการประเมินมีมาน้อยแค่เพิ่มขึ้นอยู่กับตัวผู้เสียภาษีที่จะเต็มใจให้ความร่วมมือให้ข้อมูลที่ถูกต้องครบถ้วน ถ้าผู้เสียภาษีไม่ยื่นแบบหรือยื่นแบบไม่ถูกต้องเพื่อให้ตนเสียภาษีน้อยลงหรือไม่ต้องเสียภาษี ก็จะมีส่งผลกระทบต่อจัดเก็บภาษีหากการตรวจสอบขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในการแสดงรายการทรัพย์สินดังกล่าวไม่มีประสิทธิภาพ ก็อาจทำให้รัฐจัดเก็บภาษีได้น้อยลง รัฐจึงจำเป็นต้องมีบทลงโทษสำหรับการไม่ยื่นแบบหรือยื่นแบบไม่ถูกต้อง เพื่อกระตุ้นให้ยื่นแบบแสดงรายการทรัพย์สินถูกต้อง และผู้เสียภาษียังอาจถูกประเมินภาษีย้อนหลังในกรณีที่ไม่นำแบบหรือยื่นแบบไม่ถูกต้องด้วย เพื่อให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีตามหน้าที่ของตน ระบบที่สอง เป็นการได้ข้อมูลโดยเจ้าพนักงาน (inventory system) ด้วยการออกสำรวจ

^{๕๐} อวิศา กิมอง, 'ปัญหาการบรรเทาภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้กับรัฐวิสาหกิจ' (เอกัตศึกษาหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ๒๕๖๔) หน้า ๒.

^{๕๑} William Dillinger, Urban Property Tax Reform Guidelines and Recommendations (๑๙๙๑) หน้า ๑๑.

พื้นที่ในเขตองค์กรปกครองท้องถิ่นของตนแล้วทำการจัดเก็บข้อมูลการถือครองทรัพย์สินและการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สิน หากรัฐใช้วิธีการหาข้อมูลเพื่อทำการประเมินทั้งสองระบบจะทำให้การจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพได้ผลอย่างเต็มที่ เพราะสามารถตรวจสอบได้ว่าการยื่นแบบแสดงรายการทรัพย์สินไว้ถูกต้องหรือไม่ ขณะเดียวกันก็สามารถตรวจสอบได้ว่า เจ้าพนักงานได้ทำการสำรวจข้อมูลได้ครบถ้วนหรือไม่ ซึ่งเป็นตัวชี้วัดประสิทธิภาพของเจ้าพนักงานได้ด้วย ในกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่ที่ใช้วิธีการหาข้อมูลทั้งสองระบบ ส่วนในกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้น แม้กฎหมายกำหนดให้ใช้ระบบการยื่นแบบแสดงรายการเพียงประการเดียว แต่ในทางปฏิบัติกระทรวงมหาดไทยได้ออกหนังสือสั่งการให้เจ้าพนักงานออกสำรวจและจัดเก็บข้อมูลทรัพย์สินที่อยู่ในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของตนเพื่อจัดทำแผนที่ภาษี ซึ่งทำให้การประเมินภาษีเป็นไปอย่างถูกต้องและครบถ้วน แต่สำหรับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกลับใช้ระบบการออกสำรวจเพื่อเก็บข้อมูลโดยเจ้าพนักงานเพียงประการเดียว ซึ่งพบปัญหาของเจ้าพนักงานที่มีจำนวนน้อยไม่เพียงพอต่อการสำรวจจัดเก็บข้อมูล ตัวอย่างในเขตพื้นที่กรุงเทพมหานครซึ่งเป็นองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มีศักยภาพในการจัดเก็บภาษีและมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีได้มากที่สุด แต่ตามรายงานผลการตรวจราชการฝ่ายรายได้ ๕๐ สำนักงานเขต ครั้งที่ ๑ รอบการตรวจระหว่างวันที่ ๑ - ๑๕ มิถุนายน ๒๕๖๖ ระบุว่า ในจำนวน ๕๐ สำนักงานเขตในพื้นที่กรุงเทพมหานคร มีเพียง ๑๐ สำนักงานเขตเท่านั้นที่มีบุคลากรในการปฏิบัติงานด้านการจัดเก็บภาษีเพียงพอ แต่มีอีก ๔๐ สำนักงานเขตมีบุคลากรไม่เพียงพอ^{๕๒} แม้ว่ากระทรวงมหาดไทยจะเคยสั่งการให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นดำเนินการออกสำรวจจัดเก็บฐานข้อมูลทรัพย์สินและจัดทำแผนที่ภาษีและทะเบียนทรัพย์สินมาตั้งแต่ปี ๒๕๒๐^{๕๓} เพื่อเตรียมความพร้อมในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และเป็นเครื่องมือในการพัฒนาประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีป้าย รวมถึงค่าธรรมเนียมใบอนุญาตอื่น สามารถทราบความเป็นเจ้าของทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีและค่าธรรมเนียมได้แน่ชัด เป็นเครื่องมือควบคุมตรวจสอบติดตามและเร่งรัดภาษีและค่าธรรมเนียม และเพื่ออำนวยความสะดวกและความรวดเร็วในการประเมินและการชำระภาษี โดยมีการพัฒนาปรับปรุงการจัดทำแผนที่ภาษีเรื่อยมา แต่ยังไม่มียุทธศาสตร์เพียงพอเพราะมีบุคลากรจำนวนน้อยไม่เพียงพอต่อการจัดทำหรือปรับปรุงข้อมูลแผนที่ภาษีและทะเบียนทรัพย์สิน และองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นกว่าครึ่งของทั่วประเทศยังไม่มีแผนที่ภาษีและทะเบียนทรัพย์สินหรือมีแต่ไม่สมบูรณ์^{๕๔} ดังนั้น การอาศัยข้อมูลจากการจัดทำโดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเพียงระบบเดียว มีโอกาสที่จะทำให้มีทรัพย์สินที่ตกสำรวจเป็นจำนวนมาก ทำให้การจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินไม่ครบถ้วน แม้กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะถูกออกแบบมาให้กรมที่ดินส่งข้อมูลให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นกรณีที่มีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองหรือการเช่าในที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เพื่อให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นฐานข้อมูลในการประเมิน

^{๕๒} สำนักปลัดกรุงเทพมหานคร กท ๐๔๐๐.๑/๕๓๑ เรื่อง รายงานผลการตรวจราชการฝ่ายรายได้ ๕๐ สำนักงานเขตครั้งที่ ๑ (๓ กรกฎาคม ๒๕๖๖).

^{๕๓} เทศบาลตำบล, แผนที่ภาษีและทะเบียนทรัพย์สิน <<https://www.wangsoo.go.th/page-๔๒.html>> สืบค้นเมื่อ ๑ สิงหาคม ๒๕๖๗.

^{๕๔} สกล ลิ้นพัย, ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (พิมพ์ครั้งที่ ๒, บริษัท เอ.พี. กราฟิคดีไซน์และการพิมพ์ จำกัด ๒๕๖๓) หน้า ๒๑.

ในทางปฏิบัติปรากฏว่า ข้อมูลที่กรมที่ดินส่งให้เป็นข้อมูลไม่เป็นปัจจุบัน ซึ่งเป็นปัญหาอย่างมากในการนำข้อมูลดังกล่าวมาใช้แยกประเภทเพื่อใช้คำนวณภาษี ทำให้เกิดความยุ่งยากในการสำรวจบางกรณีพบว่า เจ้าของที่ดินไม่ใช่คนเดียวเท่ากับที่ดินที่ส่งข้อมูลมาให้ นอกจากนี้ การขอข้อมูลย้อนหลังเป็นเรื่องที่ยากและไม่มีรายละเอียดการซื้อขายที่ดิน^{๕๕} ดังนั้น การประเมินภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของไทยในปัจจุบันจึงยังคงต้องอาศัยระบบการยื่นแบบแสดงรายการควบคู่กับระบบการออกสำรวจจัดเก็บข้อมูล ต่อเมื่อระบบการจัดเก็บข้อมูลโดยการออกสำรวจและจัดทำแผนที่ภาษีมีความถูกต้อง แม่นยำ ทันสมัย และเป็นปัจจุบัน จนกระทั่งสามารถประเมินได้โดยไม่ต้องอาศัยข้อมูลจากการยื่นแบบแสดงรายการแล้ว จึงจะใช้ระบบที่เป็นอยู่ในกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ยื่นแบบหรือยื่นแบบแสดงรายการทรัพย์สินไม่ถูกต้อง กฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่กำหนดให้มีการประเมินย้อนหลังได้ โดยในพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. ๒๔๗๕ มาตรา ๒๔ ทวิ บัญญัติให้ประเมินย้อนหลังได้ไม่เกิน ๑๐ ปี และยื่นแบบไม่ถูกต้องประเมินย้อนหลังได้ไม่เกิน ๕ ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งระยะเวลาที่กำหนดให้ยื่นแบบและในพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. ๒๕๐๘ มาตรา ๔๘ บัญญัติให้ประเมินย้อนหลังได้ ๑๐ ปี นับแต่วันที่เจ้าพนักงานประเมินทราบว่าเป็นเหตุที่ยื่นแบบ สาเหตุที่ทำให้เจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินภาษีย้อนหลังได้ เพราะการยื่นแบบแสดงรายการทรัพย์สินเป็นจุดเริ่มต้นให้เจ้าพนักงานมีอำนาจหน้าที่ในการประเมิน เมื่อไม่มีการยื่นแบบเจ้าพนักงานจึงยังคงมีอำนาจหน้าที่ในการประเมินจนกว่าจะพ้นกำหนดเวลาที่กฎหมายบัญญัติ แต่ในกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมิได้บัญญัติให้มีจุดเริ่มต้นให้ผู้เสียภาษีต้องยื่นแบบแสดงรายการทรัพย์สิน แต่เป็นอำนาจหน้าที่ของเจ้าพนักงานประเมินโดยตรงที่ต้องแจ้งการประเมินให้ผู้เสียภาษีชำระภาษี ทำให้เจ้าพนักงานไม่มีอำนาจประเมินภาษีย้อนหลัง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจหน้าที่เพียงทบทวนการประเมิน หากพบว่ามีประเมินภาษีที่ผิดพลาดหรือไม่ครบถ้วน ภายในกำหนดสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาการชำระภาษี ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ มาตรา ๕๓ ดังนั้น ถ้าในปีภาษีใดที่เจ้าพนักงานไม่แจ้งการประเมินให้ผู้เสียภาษีชำระภาษี ไม่ว่าจะเป็นเพราะการตรวจสอบ การหลงลืมของเจ้าพนักงาน หรือไม่สามารถส่งแบบแจ้งการประเมินไปยังผู้เสียภาษีได้จนล่วงพ้นกำหนดระยะเวลาในการประเมินหรือประการอื่นใด เจ้าพนักงานไม่อาจใช้อำนาจประเมินภาษีย้อนหลังกับผู้เสียภาษีได้อีก ผลที่ตามมาก็คืออาจทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเสียหายขาดรายได้ ดังนั้น การใช้ระบบการยื่นแบบแสดงรายการทรัพย์สินประกอบระบบหาข้อมูลโดยเจ้าพนักงานเพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการประเมิน จึงน่าจะเป็นผลดีต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง จึงควรปรับปรุงกฎหมายให้ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการทรัพย์สินด้วย

๕. ปัญหาความรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรค้าง (Arrears) เมื่อภาษีทรัพย์สินเป็นภาษีที่จัดเก็บจากการครอบครองทรัพย์สินจากผู้เป็นเจ้าของไม่ว่าจะอยู่ในฐานะเป็นผู้มีกรรมสิทธิ์หรือมีสิทธิครอบครอง

^{๕๕} ไกรวุฒิ ใจคำปัน (เชิงอรรถ ๔๕) หน้า ๙๓-๙๔.

ในทรัพย์สิน ฐานภาษีทรัพย์สินจึงขึ้นอยู่กับตัวทรัพย์สินที่ถูกจัดเก็บ ถ้าผู้เป็นเจ้าของมีหน้าที่ต้องเสียภาษี ในปีใดไม่ชำระภาษีในปีนั้น หนี้ภาษีดังกล่าวจะถือเป็นภาษีค้างชำระและตกติดไปกับตัวทรัพย์สิน จนกว่าจะมีการชำระภาษี โดยไม่คำนึงว่าผู้เป็นเจ้าของ ณ เวลาที่มีภาษีค้างชำระเกิดขึ้นจะเป็นใคร ดังนั้น ผู้เป็นเจ้าของคนเดิมที่ก่อให้เกิดหนี้ภาษีค้างชำระกับผู้เป็นเจ้าของคนใหม่ที่รับโอนทรัพย์สินในเวลา ที่มีหนี้ภาษีค้างชำระติดอยู่ จะต้องร่วมกันรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรค้าง หลักความรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรค้าง ของเจ้าของคนใหม่ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. ๒๔๗๕ ได้บัญญัติรองรับไว้ในมาตรา ๔๕ ว่า ถ้าภาษีค้างอยู่และยังมีได้ชำระขณะเมื่อทรัพย์สินได้โอนกรรมสิทธิ์ไปเป็นของเจ้าของใหม่โดยเหตุใด ๆ ก็ตาม ท่านว่าเจ้าของคนเก่าและคนใหม่เป็นลูกหนี้ค่าภาษีนั้นร่วมกัน^{๕๖} และในพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. ๒๕๐๘ มาตรา ๓๙ ได้บัญญัติรองรับหลักการดังกล่าวไว้ว่า เมื่อกรรมสิทธิ์หรือการครอบครองของ เจ้าของที่ดินได้โอนตกไปยังบุคคลอื่น ให้ผู้รับโอนมีหน้าที่ร่วมกับเจ้าของที่ดินเดิมเสียภาษีบำรุงท้องที่ ที่ค้างชำระไม่เกินห้าปี ซึ่งรวมทั้งปีสุดท้ายที่มีการเปลี่ยนแปลงเจ้าของที่ดินด้วย ส่วนภาษีบำรุงท้องที่ ค้างชำระเกินห้าปีคงอยู่ในความรับผิดชอบของเจ้าของคนเดิม ผลของการให้เจ้าของคนใหม่หรือผู้รับโอน ต้องร่วมรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรค้างจะส่งผลทำให้รัฐสามารถไล่เบี้ยในหนี้ภาษีค้างชำระได้จากเจ้าของ คนเก่าหรือผู้โอนและเจ้าของคนใหม่หรือผู้รับโอน ซึ่งเป็นประโยชน์ต่อการจัดเก็บภาษีของรัฐที่จัดเก็บ ภาษีได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย แต่ในทางกลับกันก็อาจสร้างความไม่เป็นธรรมให้กับเจ้าของที่ดินหรือ สิ่งปลูกสร้างคนใหม่หรือผู้รับโอนที่ดินตามกฎหมายภาษีทรัพย์สินทั้งสองฉบับ เพราะเป็นหนี้ที่มีได้ ก่อให้เกิดขึ้นจากการกระทำของตน ซึ่งกรณีนี้ได้มีแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๕๕๗๗/๒๕๔๘ วินิจฉัย ให้เจ้าของคนใหม่ในฐานะผู้รับโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ต้องร่วมรับผิดชอบกับเจ้าของคนเดิม ในฐานะผู้โอนในหนี้ภาษีโรงเรือนและที่ดินที่ค้างชำระทั้งต้นเงินภาษีที่ค้างชำระและเงินเพิ่มซึ่งเกิดขึ้น จากการค้างชำระในต้นเงินภาษีด้วย โดยความรับผิดชอบในหนี้ภาษีค้างชำระนี้หากเป็นหนี้ที่ไม่อาจแบ่งกัน ชำระได้ เจ้าของคนใหม่หรือผู้รับโอนก็ต้องรับผิดชอบในฐานะของลูกหนี้ร่วมตามประมวลกฎหมาย แพ่งและพาณิชย์ มาตรา ๒๙๐ มีผลทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่เป็นเจ้าหนี้ภาษีค้างชำระ ย่อมมีสิทธิที่จะเรียกให้ผู้รับโอนหรือเจ้าของคนใหม่ชำระหนี้ภาษีค้างชำระโดยสิ้นเชิงเพียงรายเดียวได้ โดยไม่จำเป็นต้องเรียกให้เจ้าของคนเก่าหรือผู้โอนชำระหนี้ภาษีค้างชำระ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา ๒๙๑ และยังมีผลให้เจ้าของคนใหม่หรือผู้รับโอนอาจถูกบังคับคดีด้วยการยึดหรืออายัดทรัพย์สิน แล้วขายทอดตลาดทรัพย์สินเหล่านั้นเพื่อชำระหนี้ภาษีค้างชำระเต็มจำนวนได้ ปัญหาจากการที่เจ้าของ คนใหม่หรือผู้รับโอนต้องมารับผิดในหนี้ภาษีค้างชำระที่ตนมิได้ก่อให้เกิดขึ้นดังกล่าว ทำให้การบังคับใช้ กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเลือกวิธีการแก้ปัญหาโดยไม่บัญญัติหลักการนี้ให้เจ้าของคนใหม่หรือ ผู้รับโอนต้องร่วมรับผิดชอบกับเจ้าของคนเก่าหรือผู้โอนในหนี้ภาษีค้างชำระ แต่บัญญัติให้การจดทะเบียนสิทธิ และนิติกรรมโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะกระทำมิได้ เมื่อปรากฏ หลักฐานจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นว่ามีภาษีค้างชำระสำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น

^{๕๖} Preliminary draft house and land tax B.E. ๒๔๗... Section ๔๖ If tax is due and has not been paid yet at the time when a property is transferred to a new owner for any reason whatever, the former and the new owner are joint debtors for the payment of such tax.

ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ๒๕๖๒ มาตรา ๕๙ และยังบัญญัติให้เป็นหน้าที่ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ๒๕๖๒ มาตรา ๖๐ ต้องแจ้งรายการภาษีค้างชำระในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้สำนักงานที่ดินหรือสำนักงานที่ดินสาขาทราบ เพื่อเป็นข้อมูลในการจดทะเบียนในการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่มีการค้างชำระภาษีนั้น ในขณะที่เดียวกันถ้ามีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครอง สำนักงานที่ดินหรือสำนักงานที่ดินสาขาต้องแจ้งการโอนต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตั้งอยู่ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ๒๕๖๒ มาตรา ๑๐ เพื่อให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทราบถึงความเป็นเจ้าของในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่จะทำการประเมินภาษี ซึ่งมาตรการที่มีให้มีการจดทะเบียนการโอนที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างขณะที่ทรัพย์สินดังกล่าวมีหนี้ภาษีค้างชำระตกติดอยู่ ถือเป็นมาตรการป้องกันมิให้ผู้เป็นเจ้าของคนใหม่หรือผู้รับโอนต้องมาร่วมรับผิดชอบกับเจ้าของคนเก่าหรือผู้โอนในหนี้ที่ตนมิได้ก่อให้เกิดขึ้น นับว่าเป็นวิธีการที่เหมาะสมและเป็นธรรมกับเจ้าของคนใหม่หรือผู้รับโอน แต่การบัญญัติให้กระบวนการโอนที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะกระทำมิได้หากมีภาระภาษีค้างชำระตกติดอยู่กับทรัพย์สินดังกล่าวตามมาตรา ๕๙ นั้น เป็นการบัญญัติห้ามมิให้มีผลของการโอนเกิดขึ้นจนเสร็จสมบูรณ์ ซึ่งมีได้เป็นการบัญญัติห้ามการกระทำของผู้ใด ทั้งในส่วนของเจ้าพนักงานก็มีห้ามมิให้จดทะเบียนการโอน และในส่วนของผู้โอนหรือผู้รับโอนก็มีได้ห้ามให้มีคำขอต่อเจ้าพนักงานดำเนินการจดทะเบียนการโอน จึงเป็นการบัญญัติกฎหมายที่ไม่ขัดแย้งว่าการจดทะเบียนการโอนจะกระทำมิได้นั้น เป็นการห้ามผู้ใดที่จะมีผลทำให้การจดทะเบียนการโอนไม่เกิดขึ้น ประกอบกับการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานในการแจ้งข้อมูลของภาษีค้างชำระและข้อมูลการโอนทรัพย์สินเพื่อให้ทราบถึงความเป็นเจ้าของในทรัพย์สินที่ถูกประเมินระหว่างองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นให้กับสำนักงานที่ดินหรือสำนักงานที่ดินสาขา การส่งข้อมูลให้แกกันระหว่างทั้งสองหน่วยงาน ก็ยังมีข้อจำกัด อุปสรรคและข้อขัดข้อง เช่น ข้อมูลที่รับและส่งไม่ครบถ้วน ข้อมูลไม่เป็นปัจจุบัน การที่เจ้าพนักงานของหน่วยงานทั้งสองเพิกเฉยที่จะจัดทำข้อมูลและส่งข้อมูล เป็นต้น ดังนั้น แนวทางการแก้ปัญหาให้เจ้าของคนใหม่หรือผู้รับโอนต้องมารับผิดในหนี้ภาษีค้างชำระที่ตนมิได้ก่อให้เกิดขึ้นในกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง จึงเห็นควรแก้ไขมาตรา ๕๙ โดยบัญญัติห้ามมิให้เจ้าพนักงานจดทะเบียนการโอนในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง เว้นแต่ผู้โอนจะมีหลักฐานการชำระค่าภาษีค้างชำระ (Tax Certification) และยังสามารถกำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องนำหลักฐานดังกล่าวมาแสดงในกรณีจำหน่าย แบ่งแยก หรือก่อสร้างต่อเติม ในทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีต่อเจ้าพนักงานในขณะที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมได้ด้วย^{๕๗} การแก้ไขตามข้อเสนอดังกล่าว มีเจตนารมณ์ให้เป็นหน้าที่ของเจ้าของคนเก่าหรือผู้โอนต้องชำระภาษีอากรค้างชำระก่อนที่จะโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง เพื่อให้ทรัพย์สินดังกล่าวปราศจากภาษีค้างชำระ ทำให้เจ้าพนักงานไม่ต้องอาศัยข้อมูลจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแต่เพียงประการเดียวในการใช้ดุลพินิจจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมการโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง

^{๕๗} วิจิตรภรณ์ สุทธิอาจ, 'แนวทางการกำหนดหลักเกณฑ์การประเมินภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง' (เอกัตศึกษา นิติศาสตรมหาบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ๒๕๖๖) หน้า ๑๑.

ปัญหาภาษีค้ำชำระของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ยังส่งผลให้เกิดความซ้ำซ้อนของการใช้สิทธิคัดค้านและอุทธรณ์การประเมินได้ เนื่องจากเมื่อผู้เสียภาษีได้รับแบบแจ้งการประเมินภายในเดือนกุมภาพันธ์ของปีภาษีที่ทำการประเมินแล้ว ผู้เสียภาษีต้องชำระภาษีตามการประเมินภายในเดือนเมษายนของปีนั้น ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ๒๕๖๒ มาตรา ๔๔ และ ๔๖ หากผู้เสียภาษีไม่ชำระภาษีภายในกำหนดถือเป็นภาษีค้างตามมาตรา ๕๘ ซึ่งต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามมาตรา ๖๘ ถึง ๗๐ แต่ผู้เสียภาษีมีสิทธิคัดค้านและอุทธรณ์การประเมินภายในสามสิบวันนับตั้งแต่ได้รับแบบแจ้งการประเมินตามมาตรา ๗๓ การใช้สิทธิดังกล่าวไม่มีผลทำให้หน้าที่ในการเสียภาษีต้องหยุดหรือระงับลง แต่หากผู้เสียภาษีไม่คัดค้านและอุทธรณ์ภายในสามสิบวันตั้งแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมิน การประเมินย่อมเป็นที่สุดและยุติมีผลทำให้กระบวนการในการประเมินมีผลสมบูรณ์ แต่การที่พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ มาตรา ๗๓ กำหนดสิทธิของผู้เสียภาษีให้สามารถคัดค้านและอุทธรณ์การประเมินได้อีกครั้งภายในสามสิบวันนับตั้งแต่วันที่ผู้เสียภาษีได้รับหนังสือแจ้งเตือนให้ชำระภาษีค้ำชำระ มีผลทำให้ผู้เสียภาษีสามารถใช้สิทธิคัดค้านและอุทธรณ์การประเมินได้สองครั้ง โดยหากครั้งแรกผู้เสียภาษีไม่คัดค้านและอุทธรณ์ในครั้งแรกที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินก็ยังมีสิทธิในการอุทธรณ์การประเมินอีกครั้งภายหลังจากที่ได้รับหนังสือแจ้งเตือน หรือผู้เสียภาษีใช้สิทธิคัดค้านและอุทธรณ์การประเมินครั้งแรกแล้ว ต่อมาได้ใช้สิทธิคัดค้านและอุทธรณ์อีกครั้งเมื่อได้รับหนังสือแจ้งเตือน อันเป็นการใช้สิทธิคัดค้านและอุทธรณ์ที่ซ้ำซ้อนผลที่ตามมาจะถือว่าการประเมินเป็นที่สุดและยุติในเวลาใด ซึ่งทำให้มีผลกระทบต่อกระบวนการตรวจสอบทบทวนการประเมินทั้งในชั้นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และชั้นศาล จึงสมควรที่จะกำหนดให้ผู้เสียภาษีมีสิทธิคัดค้านและอุทธรณ์ได้เพียงครั้งเดียว โดยให้สิทธิอุทธรณ์ได้เมื่อได้รับแบบแจ้งการประเมินตามหลักการทั่วไปของการตรวจสอบทบทวนคำสั่งทางปกครองดังเช่นที่เคยบัญญัติไว้ในกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่

ข้อเสนอแนะในการปรับปรุงแก้ไขพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ๒๕๖๒ ตามที่ได้กล่าวมาแล้ว น่าจะเป็นประโยชน์ต่อการจัดเก็บภาษีดียิ่งขึ้น ทำให้พัฒนาการของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นไปอย่างสร้างสรรค์ สร้างรายได้ให้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเพิ่มขึ้นตามประมาณการที่คาดไว้

แผนกคดีภาษีอากรในศาลฎีกา

แผนกคดีภาษีอากรในศาลฎีกา

แผนกคดีภาษีอากรในศาลฎีกา

พฤศจิกายน ๒๕๖๘

แผนกคดีภาษีอากรในศาลฎีกา

แผนกคดีภาษีอากรในศาลฎีกา