

ปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของกรุงเทพมหานคร ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562¹

จิระ ลานธารทอง²

จากการศึกษาปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของกรุงเทพมหานครตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 พบว่า กรุงเทพมหานครเป็นองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นรูปแบบพิเศษที่จัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการกรุงเทพมหานคร พ.ศ. 2528 โดยมีหน้าที่รับผิดชอบดูแลการบริหารงานในพื้นที่กรุงเทพมหานครทั้งหมด กรุงเทพมหานครมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่ต้องใช้งบประมาณจำนวนมาก เพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการจัดทำบริการสาธารณะในด้านต่าง ๆ โดยปัจจัยที่สำคัญในการได้มาซึ่งงบประมาณเพื่อใช้ในการจัดทำบริการสาธารณะต่าง ๆ คือการจัดเก็บรายได้ โดยรายได้ของกรุงเทพมหานครมีแหล่งที่มาของรายได้หลากหลายรูปแบบ เช่น งบประมาณจากรัฐบาล รวมถึงรายได้ที่กรุงเทพมหานครเป็นผู้ดำเนินการจัดเก็บด้วยตนเอง โดยที่รายได้หลักของกรุงเทพมหานครที่กรุงเทพมหานครจัดเก็บได้เอง คือ รายได้จากภาษีอากร ซึ่งปัจจุบันนี้การจัดเก็บภาษีอากรของกรุงเทพมหานคร ได้แก่ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ภาษีป้าย อากรฆ่าสัตว์ ซึ่งรายได้จากการจัดเก็บภาษีที่กรุงเทพมหานครสามารถดำเนินการจัดเก็บภาษีได้มากที่สุด คือ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

โดยการจัดเก็บภาษีเกี่ยวกับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ผ่านมาของกรุงเทพมหานครได้ดำเนินการจัดเก็บภาษีดังกล่าวเป็นไปตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 และที่แก้ไขเพิ่มเติม ประกอบกับพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และที่แก้ไขเพิ่มเติม แต่อย่างไรก็ดี เนื่องจากการจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติทั้งสองฉบับดังกล่าวได้มีการบังคับใช้เป็นเวลานาน ทำให้ไม่เหมาะสมกับสถานการณ์และเศรษฐกิจในปัจจุบัน จึงได้มีการตรากฎหมายขึ้นใหม่ คือพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

สำหรับภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ปัจจุบันกรุงเทพมหานครได้ดำเนินการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 โดยเริ่มมีการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัตินี้ ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2563 ซึ่งนับว่ากรุงเทพมหานครได้มีการใช้บังคับพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวมาเป็นเวลาประมาณเกือบ 2 ปีแล้ว กลับพบว่ามีปัญหาและอุปสรรคในการ

¹ บทความนี้เรียบเรียงจากการค้นคว้าอิสระ เรื่อง ปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของกรุงเทพมหานครตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์พัฒนะ เรือนใจดี และคณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์ ดร.รติชัย รถทอง และ รองศาสตราจารย์ ดร.ปวีศร เลิศธรรมเทวี

² นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต (ส่วนภูมิภาค) คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

ดำเนินการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ในหลายประการ ซึ่งกระทบต่อการจัดเก็บรายได้ของกรุงเทพมหานครเป็นอย่างมาก

จากการศึกษาปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของกรุงเทพมหานครตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 พบว่ามีหลายประการ สรุปได้ดังนี้

ประเด็นประการแรก คือ ความไม่ชัดเจนของการกำหนดนิยามสิ่งปลูกสร้าง ตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 โดยการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น เป็นการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินเฉพาะสิ่ง โดยสามารถจำแนกทรัพย์สินที่จัดเก็บภาษี ออกได้เป็น 2 ประเภทหลัก คือ 1 ที่ดิน และ 2 สิ่งปลูกสร้าง ซึ่งการพิจารณาว่าทรัพย์สินใดจะต้องถูกดำเนินการจัดเก็บจะต้องมีการกำหนดไว้อย่างชัดเจน ดังนั้น คำว่า สิ่งปลูกสร้าง นับว่าเป็นคำที่สำคัญมากในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เนื่องจากเป็นสิ่งที่บ่งบอกและกำหนดถึงทรัพย์สินที่จะถูกจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้ให้ความหมายของสิ่งปลูกสร้างไว้ในมาตรา 5 ซึ่งได้บัญญัติว่า สิ่งปลูกสร้าง หมายความว่า โรงเรือน อาคาร ดิگ หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยหรือใช้สอยได้ หรือที่ใช้เป็นที่เก็บสินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรมหรือพาณิชยกรรม และให้หมายความรวมถึงห้องชุดหรือแพที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยได้หรือที่มีไว้เพื่อหาผลประโยชน์ด้วย

จากการศึกษาพบว่านิยามคำว่า สิ่งปลูกสร้าง ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มีความชัดเจนเพียงส่วนหนึ่ง คือ “โรงเรือน อาคาร ดิگ ... ที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยหรือใช้สอยได้...” อย่างไรก็ตาม ยังมีอีกส่วนหนึ่งที่ไม่ชัดเจน คือ “...หรือ สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยหรือใช้สอยได้ หรือที่ใช้เป็นที่เก็บสินค้าหรือประกอบการ อุตสาหกรรมหรือพาณิชยกรรม” โดยที่กฎหมายไม่ได้กำหนดลักษณะของสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นไว้ว่ามีลักษณะอย่างไร จากความไม่ชัดเจนของบทบัญญัตินี้ดังกล่าวทำให้เกิดปัญหาในการตีความกฎหมายเป็นอย่างยิ่ง ซึ่งเป็นอุปสรรคต่อการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง แม้กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่นจะมีการจัดทำคู่มือปฏิบัติงานตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 เพื่ออธิบายขยายคำนิยามคำว่า “สิ่งปลูกสร้าง” ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เพื่อเป็นแนวทางการปฏิบัติให้เกิดความชัดเจนมากยิ่งขึ้น แต่คู่มือดังกล่าวก็เป็นเพียงการสร้างทำความเข้าใจให้ผู้ที่เกี่ยวข้องได้รับรู้ แต่ไม่มีผลบังคับตามกฎหมาย เมื่อไม่มีผลตามกฎหมายแล้วข้อโต้แย้งระหว่างเจ้าหน้าที่กับประชาชนผู้เสียภาษีย่อมเกิดขึ้นได้อย่างแน่นอน ซึ่งจากการที่พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เป็นการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สิน คือ ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง แต่คำนิยามคำว่า สิ่งปลูกสร้าง ในพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าว ไม่มีความชัดเจนทำให้เกิดการตีความว่าสิ่งปลูกสร้างแบบใดจะต้องดำเนินการจัดเก็บภาษี หรือ สิ่งปลูกสร้างใดไม่ต้องดำเนินการจัดเก็บภาษี ซึ่งปัญหาดังกล่าวส่งผลต่อการดำเนินการจากจัดเก็บภาษีเป็นอย่างยิ่ง และมีความเสี่ยงที่ผู้เสียภาษีจะไม่ยอมรับการเสียภาษีจากเจ้าหน้าที่ของรัฐที่ดำเนินการจัดเก็บภาษี ซึ่งจะส่งผลให้เกิดข้อโต้แย้งขึ้นในที่สุด ซึ่งขัดกับหลักการบริหารภาษีอากรที่ดี เนื่องจาก หลักการบริหารภาษีอากรที่ดี นั้นต้องอยู่บนหลักการที่แน่นอน

ประเด็นประการที่สอง การไม่กำหนดกฎหมายให้ครอบคลุมการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของทรัพย์สินสภากาชาดไทยที่นำไปใช้หาผลประโยชน์ เนื่องด้วยพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้มีการบัญญัติให้ยกเว้นการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามมาตรา 8 ซึ่งกรณีทรัพย์สินของสภากาชาดไทย จะได้รับการยกเว้นตามมาตรา 8(4) ซึ่งเมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติดังกล่าวแล้ว ทรัพย์สินของสภากาชาดไทย จะได้รับการยกเว้นการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยที่ไม่มีข้อยกเว้น จึงทำให้กรุงเทพมหานครไม่สามารถดำเนินการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในกรณีทรัพย์สินของสภากาชาดไทยที่ได้ให้เอกชนเช่าใช้ประโยชน์ในการดำเนินกิจการเพื่อการแสวงหากำไร โดยเมื่อเปรียบเทียบกับการจัดเก็บภาษีก่อนที่พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ใช้บังคับ กรุงเทพมหานครสามารถดำเนินการจัดเก็บภาษีในกรณีสภากาชาดไทยนำเอาทรัพย์สินไปแสวงหากำไรกับเอกชน ซึ่งจากบทบัญญัติดังกล่าวทำให้กรุงเทพมหานครไม่สามารถดำเนินการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้ ส่งผลกระทบต่อรายได้ของกรุงเทพมหานคร

จากการศึกษากฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศฟิลิปปินส์ และประเทศไทย ได้มีการนำหลักความเป็นธรรมสัมพันธ์มาเป็นหลักเกณฑ์ในการกำหนดผู้เสียภาษี โดยพิจารณาผลประโยชน์ที่รัฐได้รับ เนื่องจากกรณีของการยกเว้นการเรียกเก็บภาษีจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างขององค์กรสาธารณกุศลพิจารณาแล้วเห็นว่า ทั้งสามประเทศ มีบทบัญญัติเกี่ยวข้องกับการยกเว้นการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างด้วยเหมือนกันทั้งสิ้น กล่าวคือทรัพย์สินที่เป็นขององค์กรสาธารณกุศลจะได้รับการยกเว้นจากการเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง แต่หากองค์กรสาธารณกุศลนำทรัพย์สินของตนนำไปใช้เพื่อมุ่งหาผลประโยชน์หรือแสวงหากำไร ทรัพย์สินเหล่านี้จะไม่ได้รับการยกเว้นการจัดเก็บภาษี

แต่อย่างไรก็ดีพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 8(4) ได้บัญญัติกรณีการยกเว้นการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของทรัพย์สินสภากาชาดไทยทุกกรณี ซึ่งรวมถึงทรัพย์สินของสภากาชาดไทยที่นำไปใช้หาผลประโยชน์ แต่เมื่อพิจารณาถึงฐานะของสภากาชาดไทยที่มีฐานะเป็นนิติบุคคล ดำเนินการอันเป็นสาธารณกุศล ซึ่งมีลักษณะเช่นเดียวกับ มาตรา 8(7) มูลนิธิหรือองค์การหรือสถานสาธารณกุศลตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนด แต่ในกรณีของมูลนิธิหรือองค์การหรือสถานสาธารณกุศลตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนด หากนำทรัพย์สินของตนนำไปใช้เพื่อใช้หาผลประโยชน์หรือแสวงหากำไร ทรัพย์สินเหล่านี้จะไม่ได้รับการยกเว้นการจัดเก็บภาษี ซึ่งการยกเว้นการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของทรัพย์สินสภากาชาดไทยที่นำไปใช้หาผลประโยชน์ขัดกับหลักการภาษีที่ดี ในเรื่องของความเป็นธรรม เนื่องจากจะต้องดำเนินการจัดเก็บภาษีในกรณีเดียวกันเหมือนกันอย่างเท่าเทียมกัน ดังนั้น การที่สภากาชาดไทยนำทรัพย์สินของตน และเรียกเก็บผลประโยชน์ในทรัพย์สินอันมีลักษณะเพื่อใช้หาผลประโยชน์ มิได้นำมาใช้ในกิจการสาธารณะ ทรัพย์สินดังกล่าวจึงไม่ควรได้รับการยกเว้นการเสียภาษี

ประเด็นประการที่สาม การไม่กำหนดมาตรการเกี่ยวกับระยะเวลาจัดเก็บภาษีกรณีสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ระหว่างการก่อสร้าง ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ในมาตรา 37 ได้บัญญัติอัตราการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไว้ โดยได้แบ่งอัตราภาษีตามประเภทในลักษณะของการใช้ประโยชน์ไว้อยู่ 2 ลักษณะ คือ 1 ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่นำมาใช้ประโยชน์ และ 2 ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ไม่ได้นำมาใช้ประโยชน์ ซึ่งมีอัตราภาษีที่แตกต่างกัน กล่าวคือ ได้กำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่นำมาใช้ประโยชน์ เช่น การประกอบเกษตรกรรม ที่อยู่อาศัย หรือทำประโยชน์อย่างอื่น ให้มีอัตราภาษีเป็นลักษณะของอัตราภาษีคงที่ แต่หากเป็นกรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ ทั้งนี้ต้องพิจารณาตามหลักเกณฑ์ที่กฎกระทรวงกำหนด โดยให้มีอัตราภาษีเป็นลักษณะของอัตราภาษีแบบก้าวหน้า โดยที่สิ่งปลูกสร้างที่อยู่ระหว่างการก่อสร้าง เมื่อพิจารณาถึงลักษณะของการใช้ประโยชน์ จะอยู่ในลักษณะที่เป็นสิ่งปลูกสร้างที่ไม่ได้นำมาใช้ประโยชน์ ซึ่งควรที่จะมีการจัดเก็บอัตราภาษีในอัตราแบบก้าวหน้า แต่อย่างไรก็ดี กฎกระทรวงกำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ พ.ศ. 2562 ได้กำหนดว่า สิ่งปลูกสร้างที่อยู่ระหว่างการก่อสร้าง ไม่ถือเป็นที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง กรณีของสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ระหว่างการก่อสร้าง จึงไม่สามารถจัดเก็บภาษีในอัตราของสิ่งปลูกสร้างที่ไม่ได้นำมาใช้ประโยชน์ ซึ่งจะเป็นการจัดเก็บภาษีอัตราภาษีแบบก้าวหน้า จึงควรจะมีมาตรการกำหนดระยะเวลาการดำเนินการก่อสร้างให้แล้วเสร็จไว้ เนื่องจากไม่ได้มีการใช้ประโยชน์ของสิ่งปลูกสร้างที่เหมาะสม ดังนั้น โดยหลักแล้วเมื่อไม่ได้มีการใช้ประโยชน์จากสิ่งปลูกสร้างตามควรแก่สภาพ จึงควรจะถูกดำเนินการจัดเก็บภาษีในอัตราของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ

จากการศึกษากฎหมายของประเทศไต้หวันพบว่า ประเทศไต้หวันได้มีการกำหนดอัตราภาษีที่โดยใช้หลักเกณฑ์การทำประโยชน์ในที่ดินเป็นเกณฑ์ในการแบ่งอัตราภาษีซึ่งเป็นไปในลักษณะเช่นเดียวกับอัตราภาษีของประเทศไทย และได้มีการกำหนดอัตราภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าไว้สูงกว่าอัตราภาษีประเภทอื่น ๆ เช่นเดียวกับประเทศไทย แต่อย่างไรก็ดี ประเทศไต้หวันได้มีการกำหนดมาตรการเกี่ยวกับระยะเวลาการกำหนดกรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างของเอกชนแปลงใดไม่ได้มีการนำมาใช้ประโยชน์ หรืออยู่ระหว่างการดำเนินการเพื่อใช้ประโยชน์แต่ไม่ได้ดำเนินการใช้ประโยชน์ภายในระยะเวลาที่กำหนด ที่ดินแปลงนั้นจะต้องเสียภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า กล่าวคือ หากที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ระหว่างการดำเนินการก่อสร้างจะยังไม่ถึงว่าเป็นที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า แต่หากไม่ได้ดำเนินการใช้ประโยชน์ภายในระยะเวลาที่กฎหมายได้กำหนด จะถือว่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นเป็นที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า ซึ่งจะต้องถูกจัดเก็บอัตราภาษีที่เพิ่มมากขึ้น ซึ่งเป็นไปตามหลักความเสมอภาคทางภาษียังมีความสำคัญต่อหลักการและวิธีการในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน เนื่องจากมีผลต่อการตีมูลค่าทรัพย์สินและวิธีการคำนวณภาษีทรัพย์สิน โดยจะต้องคำนึงถึงวัตถุประสงค์ของการครอบครองหรือการใช้ประโยชน์ที่แท้จริงของทรัพย์สินนั้น เช่น การใช้ทรัพย์สินเพื่อเป็นที่อยู่อาศัย การใช้เพื่อประกอบอาชีพประเภทเกษตรกรรม หรือเชิงพาณิชย์กรรม การ

ครอบครองและใช้ทรัพย์สินในรูปแบบต่างกันย่อมมีวัตถุประสงค์ที่แตกต่างกัน และทำให้ข้อเท็จจริงในสัดส่วนของความสามารถของผู้เสียภาษีแตกต่างกัน

ซึ่งเมื่อพิจารณากฎหมายของประเทศไทย ซึ่งพบว่า กรณีสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ระหว่างการก่อสร้าง จะจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในอัตราใด เมื่อได้พิจารณาตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ประกอบกับกฎกระทรวงกำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ พ.ศ. 2562 ที่ไม่ถือว่ากรณีสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ระหว่างการก่อสร้างเป็นที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์แก่สภาพ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง กรณีของสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ระหว่างการก่อสร้าง จึงไม่สามารถจัดเก็บภาษีอัตราที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ โดยที่กฎหมายของประเทศไทยไม่มีมาตรการเกี่ยวกับระยะเวลาจัดเก็บภาษีกรณีสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ระหว่างการก่อสร้าง ซึ่งขัดกับหลักความเสมอภาคทางภาษี เนื่องจากจะต้องคำนึงถึงวัตถุประสงค์ของการครอบครองหรือการใช้งานที่แท้จริงของทรัพย์สินนั้น การครอบครองและใช้ทรัพย์สินในรูปแบบต่างกันย่อมมีวัตถุประสงค์ที่แตกต่างกัน และทำให้ข้อเท็จจริงในสัดส่วนของอัตราภาษีมีความแตกต่างกัน ดังนั้น ผู้ศึกษาเห็นว่าสมควรที่จะมีมาตรการเกี่ยวกับระยะเวลาจัดเก็บภาษีกรณีสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ระหว่างการก่อสร้างให้ชัดเจน เพื่อบรรลุวัตถุประสงค์และสามารถจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในอัตราตามลักษณะของการใช้ประโยชน์ สามารถเก็บภาษีได้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

ประเด็นประการสุดท้าย คือ ปัญหาการประเมินทุนทรัพย์ตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน เนื่องจากพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้มีบทบัญญัติกำหนดเกี่ยวกับฐานภาษีเพื่อคำนวณการเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งการคำนวณมูลค่าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างเป็นไปตามราคาประเมินทุนทรัพย์ โดยที่ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินสิ่งปลูกสร้าง หรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด ให้เป็นไปตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ที่คณะอนุกรรมการประจำจังหวัดกำหนดโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ แต่อย่างไรก็ดี สำหรับปัจจุบันประเทศไทยได้มีการตราพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562 เนื่องจากการกำหนดนโยบายเกี่ยวกับการประเมินราคาทรัพย์สินของประเทศในปัจจุบันยังขาดความชัดเจน ทำให้ไม่มีกรอบแนวทางเพื่อใช้ในการปฏิบัติของหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ส่งผลให้การควบคุมดูแลและการบริหารจัดการเกี่ยวกับการประเมินราคาทรัพย์สินของประเทศยังไม่มีประสิทธิภาพและเป็นไปในทิศทางเดียวกันสมควรให้มีคณะกรรมการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐและคณะกรรมการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐประจำจังหวัด เพื่อทำหน้าที่เกี่ยวกับการประเมินราคาทรัพย์สิน และการจัดทำบัญชีราคาประเมินทรัพย์สินซึ่งใช้เป็นเกณฑ์อ้างอิงหรือเป็นฐานในการจัดเก็บภาษีอากรและค่าธรรมเนียมตามกฎหมายหรือเพื่อใช้ประโยชน์อย่างอื่นของหน่วยงานของรัฐ ซึ่งจะทำให้ราคาประเมิน

ทรัพย์สินของประเทศเป็นไปตามหลักการพื้นฐานทางด้านการประเมินราคาทรัพย์สินและหลักเศรษฐศาสตร์เหมาะสมกับประเภทและลักษณะของทรัพย์สิน โดยพระราชบัญญัติดังกล่าวได้ให้คณะกรรมการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐประจำจังหวัดมีหน้าที่และอำนาจกำหนดราคาประเมินทรัพย์สินในเขตจังหวัด จัดทำบัญชีราคาประเมินทรัพย์สิน และแผนที่ประกอบการประเมินราคาทรัพย์สิน ซึ่งได้มีกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการประเมินราคาของที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง หอสมุดไว้

ซึ่งจากการศึกษาการประเมินทรัพย์สินพบว่า การประเมินราคาทรัพย์สินในปัจจุบันเป็นไปตามพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562 โดยกำหนดให้คณะกรรมการประเมินราคาทรัพย์สินประจำจังหวัด เป็นผู้มีอำนาจหน้าที่เกี่ยวกับการประเมินราคาทรัพย์สิน และการจัดทำบัญชีราคาประเมินทรัพย์สิน โดยมีเจตนารมณ์เพื่อใช้เป็นเกณฑ์อ้างอิงหรือเป็นฐานในการจัดเก็บภาษีอากรและค่าธรรมเนียมตามกฎหมายหรือเพื่อใช้ประโยชน์อย่างอื่นของหน่วยงานของรัฐ แต่อย่างไรก็ดีเมื่อศึกษาถึงพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ไม่มีบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่กำหนดให้นำการประเมินที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง หอสมุด ตามพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562 มาบังคับใช้ แต่เป็นการประเมินทุนทรัพย์ตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งเป็นการใช้กฎหมายที่ไม่เป็นปัจจุบัน ซึ่งการที่พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้กำหนดให้ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง หรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นหอสมุด ให้เป็นไปตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ที่คณะกรรมการประจำจังหวัดกำหนดโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์จัดต่อเจตนารมณ์ของพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562

จากการค้นคว้าปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของกรุงเทพมหานครตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ผู้ศึกษามีข้อเสนอแนะตามประเด็น ดังนี้

1. ความไม่ชัดเจนของการกำหนดนิยามสิ่งปลูกสร้าง ตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ควรพิจารณาแก้ไขเพิ่มเติมคำนิยาม สิ่งปลูกสร้าง ตามมาตรา 5

จาก “สิ่งปลูกสร้าง หมายความว่า โรงเรือน อาคาร ดิگ หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยหรือใช้สอยได้ หรือที่ใช้เป็นที่เก็บสินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรมหรือพาณิชยกรรมและให้หมายความรวมถึงห้องชุดหรือแพที่บุคคลอาจใช้อาศัยได้หรือที่มีไว้เพื่อหาผลประโยชน์ด้วย”

เป็น “สิ่งปลูกสร้าง หมายความว่า โรงเรือน อาคาร ดิگ หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยหรือใช้สอยได้ หรือที่ใช้เป็นที่เก็บสินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรมหรือพาณิชยกรรมและให้หมายความรวมถึงห้องชุดหรือแพที่บุคคลอาจใช้อาศัยได้หรือที่มีไว้เพื่อหาผลประโยชน์ด้วย ทั้งนี้ สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นให้เป็นไปตามที่กฎกระทรวงกำหนด”

2. ปัญหากรณีการไม่กำหนดกฎหมายให้ครอบคลุมการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของทรัพย์สินสภากาชาดไทยที่นำไปใช้หาผลประโยชน์ควรพิจารณาแก้ไขเพิ่มเติมการยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามมาตรา 8(4)

จาก “มาตรา 8 ให้ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นทรัพย์สินดังต่อไปนี้ได้รับยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัตินี้

(4) ทรัพย์สินของสภากาชาดไทย”

เป็น “มาตรา 8 ให้ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นทรัพย์สินดังต่อไปนี้ได้รับยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัตินี้

(4) ทรัพย์สินของสภากาชาดไทย ทั้งนี้ เฉพาะที่มีได้ใช้หาผลประโยชน์”

3. การไม่กำหนดมาตรการเกี่ยวกับระยะเวลาจัดเก็บภาษีกรณีสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ระหว่างการก่อสร้าง ควรพิจารณาแก้ไขเพิ่มเติม กฎกระทรวงกำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ พ.ศ. 2562 ข้อ 3 (1)

จาก “ข้อ 3 ความในข้อ 1 และข้อ 2 มิให้ใช้บังคับกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ดังต่อไปนี้

(1) ที่ดินที่อยู่ระหว่างเตรียมการเพื่อทำประโยชน์ หรือสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ระหว่างการก่อสร้าง”

เป็น “ข้อ 3 ความในข้อ 1 และข้อ 2 มิให้ใช้บังคับกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ดังต่อไปนี้

(1) ที่ดินที่อยู่ระหว่างเตรียมการเพื่อทำประโยชน์ หรือสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ระหว่างการก่อสร้าง ทั้งนี้ ภายในระยะเวลาตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนด”

4. ปัญหาการประเมินทุนทรัพย์ตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ควรพิจารณาแก้ไขเพิ่มเติมการคำนวณมูลค่าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ตามมาตรา 35 ดังนี้

จาก “มาตรา 35 ฐานภาษีเพื่อการคำนวณภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง

การคำนวณมูลค่าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

(1) ที่ดิน ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ

(2) สิ่งปลูกสร้าง ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ

(3) สิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุดเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ

กรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ การคำนวณมูลค่าให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง หรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด ให้เป็นไปตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวล

กฎหมายที่ดิน ที่คณะอนุกรรมการประจำจังหวัดกำหนดโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์”

เป็น “มาตรา 35 ฐานภาษีเพื่อการคำนวณภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง

การคำนวณมูลค่าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

- (1) ที่ดิน ให้ใช้ราคาประเมินที่ดินเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ
- (2) สิ่งปลูกสร้าง ให้ใช้ราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ
- (3) สิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด ให้ใช้ราคาประเมินห้องชุดเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ

กรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ การคำนวณมูลค่าให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

ราคาประเมินที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง หรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด ให้เป็นไปตามที่คณะกรรมการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐประจำจังหวัดกำหนด ตามพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562”

เอกสารอ้างอิง

ศุภลักษณ์ พินิจกุล.กฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพมหานคร : โครงการตำราและสื่อการสอน จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2556.)

ปกิต แพร่ชินวงศ์. “ปัญหาบางประการในการนำภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาแทนที่ภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่.” วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2562
สำนักงานนโยบายการคลังและพัฒนารายได้ กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น.คู่มือการปฏิบัติงานตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562., 2562

สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร. “ปัญหาและผลกระทบจากการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562” 17 มกราคม 2563