

ปัญหาเกี่ยวกับกระบวนการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง¹

กฤษฎ์ สมุทรโคตา²

ในอดีตมีหลักสำคัญที่สนับสนุนในการจัดเก็บภาษีจากประชาชนก็คือ หลักผลประโยชน์ เพราะผู้ที่อยู่ในท้องถิ่นได้รับประโยชน์โดยตรงจากสินค้าและบริการ ตลอดจนสาธารณูปโภคที่ท้องถิ่นจัดหาให้ ดังนั้นประชาชนจึงควรมีหน้าที่ และมีส่วนร่วมในการรับภาระค่าใช้จ่ายดังกล่าวด้วยการเสียภาษีให้แก่อำนาจรัฐ แต่ในปัจจุบันหลักผลประโยชน์ได้ลดความสำคัญลงและเปลี่ยนสภาพจากการพึ่งพาประโยชน์จากรัฐมาเป็นการเสียภาษีโดยสภาพบังคับและเป็นการถาวร อันเป็นผลมาจากการที่รัฐใช้อำนาจบังคับจัดเก็บภาษีจากประชาชนโดยแบ่งสรรสาธารณะตามหลักความสามารถในการจ่าย

การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินนั้นถือได้ว่าเป็นภาษีที่เก่าแก่อย่างหนึ่งและมีเหตุผลรองรับทั้งในแง่เกี่ยวกับความสามารถในการเสียภาษีและประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากรัฐ อย่างไรก็ตาม รัฐจัดเก็บภาษีประเภทนี้ได้้น้อยและกฎหมายที่เกี่ยวข้องที่ใช้บังคับอยู่มีความล้าสมัย เนื่องจากพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 เป็นกฎหมายที่ใช้มานาน และได้มีการปรับปรุงให้สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจและสังคมที่เปลี่ยนแปลงไปจากอดีต จึงทำให้การจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ มีข้อจำกัดเกี่ยวกับฐานภาษี อัตราภาษี และการลดหย่อนภาษีที่ไม่สอดคล้องกับสถานการณ์ปัจจุบัน จึงได้มีการยกเลิกกฎหมายเก่า 2 ฉบับ คือ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ และได้บังคับใช้ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแทน ซึ่งรายได้จากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างทั้งหมดจะเป็นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เพื่อนำไปใช้ในการพัฒนาท้องถิ่นทั้งหมด ซึ่งถือได้ว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงครั้งใหญ่ของประเทศไทย

พระราชบัญญัติ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มีจุดประสงค์เพื่อให้เข้ากับสถานการณ์ประเทศไทยในปัจจุบันมากขึ้น และกระจายอำนาจไปยังท้องถิ่น ลดการถือครองที่ดินเพื่อเก็งกำไร เป็นต้น โดยประเภทที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ต้องเสียภาษีนั้น ได้แก่ ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่อเกษตรกรรม ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่อใช้เป็นที่อยู่ บ้านพักอาศัย ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่อประโยชน์อื่น ๆ และ ที่ดินรกร้างว่างเปล่าไม่ได้ทำประโยชน์

โดยกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีจากการถือครองอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง รวมทั้งการปรับปรุงวิธีการจัดเก็บภาษีใหม่ กล่าวคือ กฎหมายที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีเจตนารมณ์ที่จะพยายามปรับปรุงเปลี่ยนแปลงกฎหมายให้เป็นระบบภาษีทรัพย์สินอย่างแท้จริง และให้มีความสอดคล้องกับ

¹บทความนี้เรียบเรียงจากการศึกษาอิสระ เรื่อง ปัญหาเกี่ยวกับกระบวนการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์ ดร. รติชัย รตทอง และคณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์ ดร. ปวีศร เลิศธรรมเทวี และ ดร. ปรีดา โชติมานนท์

²นักศึกษาระดับปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

การกระจายอำนาจปกครองท้องถิ่นให้แต่ละองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอัตราภาษีที่แตกต่างกันได้ รวมทั้งการกระตุ้นให้เกิดการใช้ที่ดินให้เป็นประโยชน์ จึงได้บัญญัติพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ขึ้นแทนภาษีโรงเรือนและที่ดินกับภาษีบำรุงท้องที่³ กฎหมายที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีเจตนารมณ์พยายามปรับปรุงเปลี่ยนแปลงกฎหมายให้เป็นระบบภาษีทรัพย์สินอย่างแท้จริงและให้มีความสอดคล้องกับการกระจายอำนาจปกครองท้องถิ่นให้แต่ละองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอัตราภาษีที่แตกต่างกันได้ รวมทั้งการกระตุ้นให้เกิดการใช้ที่ดินให้เป็นประโยชน์จึงได้บัญญัติพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ขึ้นแทนภาษีโรงเรือนและที่ดินกับภาษีบำรุงท้องที่ ซึ่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 นั้น ช่วยลดความเหลื่อมล้ำและสร้างความเป็นธรรมแก่บุคคลผู้เสียภาษีให้มีความเท่าเทียมกัน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกลุ่มนักธุรกิจพัฒนาที่ดิน หรือผู้ถือครองอสังหาริมทรัพย์จำนวนมาก⁴

แต่อย่างไรก็ตามพระราชบัญญัตินี้ยังคงมีความไม่ชัดเจนในเรื่องเกี่ยวกับการกระบวนการจัดเก็บภาษี ซึ่งผู้ศึกษาได้ทำการวิเคราะห์ปัญหาต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

1. ปัญหาเกี่ยวกับคำนิยามของคำว่า “สิ่งปลูกสร้าง”

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 5 นิยามคำว่า “สิ่งปลูกสร้าง” ซึ่งเป็นคำที่สำคัญมากใน พระราชบัญญัติ ฉบับนี้ ได้ถูกให้ความหมายไว้ในมาตรา 5 ซึ่งมีความชัดเจนเพียงส่วนหนึ่ง คือ “โรงเรือน อาคาร ตึก ... ที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยหรือใช้สอยได้...” อย่างไรก็ตาม ยังมีอีกส่วนหนึ่งที่ ไม่ชัดเจน คือ “...หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยหรือใช้สอยได้ หรือ ที่ใช้เป็นที่พักเก็บสินค้า หรือประกอบกิจการอุตสาหกรรมหรือพาณิชยกรรม”

จากบทบัญญัติดังกล่าวทำให้เกิดสภาพปัญหาในเรื่องของคำนิยามคำว่า “สิ่งปลูกสร้าง” ผู้แทนจากสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ได้ชี้แจงในประเด็นการตีความขอบเขตของสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 นิยามสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น นั้น บุคคลจะเข้าอยู่อาศัย ใช้สอยได้ โดยทำเทียบเรือ แสงโซลาร์เซลล์ แสงกังหันลม เสาสัญญาณโทรศัพท์ ไม่มีภาระที่ต้องเสียภาษี ตามพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งตามกฎหมายฉบับเดิมมีภาระภาษี เครื่องจักรที่ต้องเสียภาษี แต่ตามพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ไม่ครอบคลุมเครื่องจักร ทำให้ไม่มีภาระภาษี หากเทียบ นิยามคำว่า “สิ่งปลูกสร้าง” ตามตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กับ นิยามคำว่า “โรงเรือน” และคำว่า “สิ่งปลูกสร้าง” ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 แล้ว พบว่า “สิ่งปลูกสร้าง” ตามพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ให้คำนิยามที่แคบ และไม่มีความชัดเจน จากการศึกษา พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ในมาตรา 5 ของ ความหมาย

³ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, “บทวิเคราะห์ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างพ.ศ.....ศึกษาหลักกฎหมาย และการนำมาใช้ในประเทศไทย”, วารสารกฎหมาย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ปีที่ 24, ฉบับที่ 1 (2548): หน้า 125-126.

⁴สุณี อากนัยเดโช, กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง, (วิทยานิพนธ์, นิติศาสตรมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2545), หน้า 3.

ของคำว่า “สิ่งปลูกสร้าง” นั้นมีความหมายเพียงแต่ โรงเรือน อาคาร ดึก หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยหรือใช้สอยได้ หรือที่ใช้เป็นที่เก็บสินค้าหรือประกอบการ อุตสาหกรรมหรือพาณิชยกรรมและให้ความหมายรวมถึงห้องชุดหรือแพ ที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยได้ หรือมีไว้เพื่อหาประโยชน์ด้วย คำว่า “โรงเรือน” และคำว่า “สิ่งปลูกสร้าง” ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ได้ให้คำนิยามว่า โรงเรือนกับที่ดินซึ่งใช้ที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนนั้น ๆ และสิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ กับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับสิ่งปลูกสร้างนั้น โรงเรือน หมายถึงบ้านตึกแถว ร้านค้า สำนักงาน ธนาคาร โรงแรมซึ่งมีลักษณะการก่อสร้างติดกับที่ดินเป็นการถาวร สิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ หมายถึง ท่าเรือ สะพาน แพร่ คานเรือ อ่างเก็บน้ำ ซึ่งมีลักษณะการก่อสร้างติดกับที่ดินเป็นการถาวรที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ หมายถึงที่ดินซึ่งปลูกโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอื่นและบริเวณต่อเนื่องกันซึ่งตามปกติใช้ไปด้วยกันกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ๆ

จะเห็นได้ว่า “สิ่งปลูกสร้าง” กำหนดให้เป็นสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะการก่อสร้างติดกับที่ดินเป็นการถาวร ทำให้ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 นั้น ท่าเทียบเรือ แผงโซลาร์เซลล์ แผงกังหันลม เสาสัญญาณโทรศัพท์ รวมทั้ง เครื่องจักรในโรงงาน ต้องมีภาระภาษี องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถจัดเก็บภาษีจาก สิ่งปลูกสร้างดังกล่าวได้ แต่ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ไม่ได้กำหนดให้จัดเก็บภาษีจากสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะการก่อสร้างติดกับที่ดินเป็นการถาวร จึงทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บภาษีได้น้อยลง และจากคำนิยาม “สิ่งปลูกสร้าง” ดังกล่าวไม่รวมถึงทรัพย์สินเพื่อการ พาณิชยกรรม อุตสาหกรรม เครื่องจักรขนาดใหญ่ ท่าเรือ หรือทรัพย์สินเพื่อการท่าเรือหรือทรัพย์สินเพื่อทำโรงไฟฟ้า เป็นต้น

ดังนั้น ควรกำหนดคำนิยามคำว่า “สิ่งปลูกสร้าง” ด้วยว่าให้หมายความรวมถึง สิ่งปลูกสร้างที่ปลูกสร้างติดกับที่ดินมีลักษณะคงทนถาวร เพื่อขยายฐานภาษี โดยแก้ไขเพิ่มเติม มาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จากเดิม “สิ่งปลูกสร้าง หมายความว่า โรงเรือน อาคาร ดึก หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยหรือใช้สอยได้ หรือที่ใช้เป็นที่เก็บสินค้าหรือประกอบการ อุตสาหกรรมหรือพาณิชยกรรมและให้หมายความรวมถึงห้องชุดหรือแพที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยได้หรือที่มีไว้เพื่อหาผลประโยชน์ด้วย”

2. ปัญหาเกี่ยวกับองค์กรผู้มีหน้าที่การกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์

มาตรา 35 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 นั้นได้กำหนด “ราคาประเมินทุนทรัพย์” เป็นฐานภาษีในการคำนวณภาษีโดยให้อำนาจกรมธนารักษ์เป็นผู้จัดเก็บภาษี ซึ่งแตกต่างกับพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 กำหนดให้ “ค่ารายปี” เป็นฐานภาษี กับพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 กำหนดให้ “ราคาปานกลาง” เป็นฐานภาษี จะเห็นได้ว่าพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 กับพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ใช้ฐานภาษีที่แตกต่างกันก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี จึงได้มีการแก้ไขทั้งสองพระราชบัญญัติโดยตราพระราชบัญญัติ

ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ขึ้น และมีการกำหนดให้เป็นภาษีที่จัดเก็บจากการถือครอง อสังหาริมทรัพย์ที่เป็นที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์เป็นฐานภาษี¹ แต่อย่างไรก็ตามก็ยังมีความปัญหาเกี่ยวกับการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ คือ ราคาประเมินทุนทรัพย์นั้นจะกำหนดโดย คณะอนุกรรมการจังหวัด ซึ่งมีได้มีความชำนาญด้านนี้โดยเฉพาะ เนื่องจากการกำหนดประเมินราคา ทรัพย์สินนั้นจะต้องอาศัยความรู้เกี่ยวกับการกะประมาณมูลค่า ซึ่งพิจารณาจากมูลค่าและประโยชน์ของ ทรัพย์สินนั้น ๆ เช่น ทำเล ที่ตั้ง ผังเมือง ขนาดแปลงที่ดิน

จากการศึกษาหลักกฎหมาย และแนวคิดทฤษฎีของการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น สามารถวิเคราะห์ได้ว่า การกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ มาตรา 35 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่ง ปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 นั้นได้กำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของทรัพย์สิน ได้แก่ ราคาประเมินทุนทรัพย์ของ ที่ดิน ราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้าง และราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุด ซึ่ง คณะอนุกรรมการประจำจังหวัดกำหนดโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ ฐานภาษีที่ใช้ในการคำนวณภาษีมียุ่ด้วยกัน 3 กรณี คือ กรณีที่ดินไม่มีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ให้ใช้ราคา ประเมินทุนทรัพย์ที่ดินเป็นฐานภาษี กรณีที่ดินมีโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินนั้น ให้ใช้ราคาประเมิน ทุนทรัพย์ที่ดินรวมกับราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างโดยไม่หักค่าเสื่อมราคาเป็นฐาน ภาษี และกรณีห้องชุดให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุดเป็นฐานภาษี

การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 นั้น ได้กำหนดฐานภาษีให้ใช้คิดจากราคาประเมินทุนทรัพย์ของทรัพย์สิน ได้แก่ ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน ราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้าง และราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุด ซึ่งคณะอนุกรรมการ ประจำจังหวัดกำหนดโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ ซึ่งการประเมิน ราคาทรัพย์สินนั้นเป็นการประเมินกะประมาณการของมูลค่า โดยจะพิจารณาจากมูลค่าและประโยชน์ของ ทรัพย์สินนั้น ๆ และโดยทั่วไปมูลค่าที่มีการกะประมาณ หรือประเมินราคานั้นมักจะเป็นราคาตลาด คือราคา ของทรัพย์สินที่จะขายได้ ซึ่งผู้ขายพึงจะเสนอขายแก่บุคคลอื่น ฉะนั้น รัฐจึงต้องมีองค์กรที่มีความชำนาญ และความเชี่ยวชาญในการประเมินราคา กล่าวคือ จะต้องมีความรู้เกี่ยวกับราคาตลาดและมีความรู้เกี่ยวกับ หลักเกณฑ์ในการกำหนดมูลค่าให้เป็นธรรมด้วย เนื่องหลักเกณฑ์การประเมินราคาทรัพย์สินนับเป็นปัจจัยที่ สำคัญสำหรับภาษีจากทรัพย์สิน ซึ่งจำนวนรายได้ภาษีที่จัดเก็บจากทรัพย์สินจะมีมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับ การเลือกวิธีการประเมินราคาทรัพย์สินด้วย การประเมินราคาทรัพย์สินมีโดยใช้วิธีเปรียบเทียบราคาตลาด (Market - Comparison Approach) คือ เป็นการเปรียบเทียบกับทรัพย์สินที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันกับ ทรัพย์สินที่กำลังทำการประเมินราคาอยู่ในชุมชนนั้น ๆ ถ้ามีข้อมูลการซื้อขายตลาดที่เพียงพอซึ่งการซื้อขายก็ จะต่างวาระ และสถานที่จึงต้องทำการปรับแก้ส่วนต่าง ๆ ของข้อมูล เพื่อเปรียบเทียบได้กับข้อมูลที่กำลัง ประเมินก็จะได้มูลค่าของทรัพย์สินในการหาข้อมูลตลาดจึงจำเป็นต้องคำนึงถึงการซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ที่

¹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, เรื่องเดียวกัน, หน้า 125.

อยู่ใกล้เคียงกัน มีการนำมาใช้ประโยชน์คล้ายคลึงกันมีขนาดและลักษณะต่าง ๆ ใกล้เคียงกันและประการสำคัญอีกข้อหนึ่ง คือ จะต้องเป็นการซื้อขายที่ล่วงมาไม่นาน หากมีข้อใดข้อหนึ่งที่แตกต่างกันมากก็จะทำให้ผลการประเมินราคาตลาดไปจากที่ควรจะเป็น วิธีนี้เป็นประโยชน์สำหรับผู้ที่ต้องการทราบมูลค่าตลาดของทรัพย์สินในขณะนั้น

ในปัจจุบันหน่วยงานของรัฐที่ทำหน้าที่ในการประเมินราคาทรัพย์สิน ได้แก่ สำนักประเมินราคาทรัพย์สิน ซึ่งมีฐานะเป็นกองสังกัดกรมที่ดินในกระทรวงมหาดไทย จากสถานะดังกล่าวซึ่งทำให้สำนักประเมินราคาทรัพย์สินมีอุปสรรคในการดำเนินงานส่งผลให้ราคาประเมินทุนทรัพย์ของสำนักงานประเมินราคาทรัพย์สินนั้นยังไม่มีความเหมาะสมที่จะนำมาใช้เป็นฐานภาษี เพราะเนื่องจากสำนักงานประเมินไม่มีอำนาจในการกำหนดราคาประเมินทรัพย์สินโดยตรง ซึ่งประมวลกฎหมายที่ดิน พ.ศ. 2497 (แก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ. 2562) ได้ให้อำนาจการประเมินมูลค่าทรัพย์สินแก่คณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ตามมาตรา 105 เบญจ และคณะกรรมการประจำจังหวัดตามมาตรา 105 สัตต ซึ่งคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์จะเป็นผู้พิจารณาให้ความเห็นชอบต่อการกำหนดราคาที่ดินกรรมการประจำจังหวัดเสนอส่วนคณะกรรมการประจำจังหวัดจะเป็นผู้กำหนดราคาประเมินและปรับปรุงราคาประเมินดังกล่าว ซึ่งสำนักงานประเมินราคาทรัพย์สินและสำนักงานที่ดินจังหวัดต่าง ๆ นั้นมีหน้าที่เพียงแต่ให้การสนับสนุนในเรื่องการจัดหาข้อมูลและการวิเคราะห์ราคาเท่านั้นแล้วเสนอให้กับคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ประจำจังหวัดหรือคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ประจำจังหวัด กรุงเทพมหานครเป็นผู้พิจารณา แล้วแต่กรณี ซึ่งโดยหลักสำนักงานที่ดินจังหวัดจะทำเสนอการประเมินเป็นรายบล็อก ส่วนของสำนักงานประเมินราคาทรัพย์สินจะสนับสนุนข้อมูลด้านการประเมินราคาเป็นรายแปลง ในกรุงเทพมหานคร ปริมณฑล และเทศบาล เมื่อคณะกรรมการประจำจังหวัดพิจารณาและเห็นชอบแล้วก็จะนำเรื่องเสนอคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ให้ความเห็นชอบอีกครั้งและหลังจากนั้นประธานคณะกรรมการประจำจังหวัดประกาศใช้บัญชีราคาประเมินทุนทรัพย์ต่อไป แต่ถ้าหากคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ไม่เห็นชอบด้วยให้สำนักประเมินราคาที่ดินหรือสำนักงานที่ดินจังหวัดไปดำเนินการใหม่

ผู้ศึกษาเห็นว่า สำนักงานประเมินราคาทรัพย์สินไม่มีอำนาจโดยตรงในการกำหนดราคาประเมินทรัพย์สินเนื่องจากไม่มีกฎหมายรองรับทำให้สำนักประเมินราคาทรัพย์สินนั้นไม่มีอิสระในการกำหนดราคาเนื่องจากการกำหนดราคานั้นต้องผ่านความเห็นชอบของคณะกรรมการประจำจังหวัดและคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ จึงทำให้รัฐจึงไม่มีองค์กรที่มีความชำนาญและความเชี่ยวชาญในการประเมินราคาที่จะต้องมีความรู้เกี่ยวกับราคาตลาดและมีความรู้เกี่ยวกับหลักเกณฑ์ในการกำหนดมูลค่าให้เป็นธรรมด้วย ส่งผลให้การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นไม่มีความยืดหยุ่น ซึ่งตามหลักภาษีอากรที่ดีควรเป็นภาษีที่มีความยืดหยุ่น คือ สามารถปรับเข้ากับการเปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจในประเทศ หรือการเปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีได้ง่าย แต่การกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์นั้นเป็นฐานภาษีของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นไม่สามารถยืดหยุ่นหรือปรับเข้ากับการเปลี่ยนแปลงของ

ภาวะเศรษฐกิจในประเทศ หรือการเปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีได้ ซึ่งส่งผลให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นมีรายได้ต่ำไม่เพียงพอต่อรายจ่ายในท้องถิ่นของตน ดังนั้น ราคาประเมินทุนทรัพย์ถือว่ายังไม่มีความเหมาะสมกับภาวะเศรษฐกิจในประเทศไทย ซึ่งแสดงให้เห็นว่าการประเมินราคาทรัพย์สินของประเทศไทยแตกต่างกับประเทศอื่น ๆ ที่มีกฎหมายให้จัดตั้งหน่วยงานประเมินราคาทรัพย์สินขึ้นเป็นองค์กรอิสระ

ดังนั้น จึงควรมีโดยมีการจัดตั้งองค์กรที่ทำหน้าที่กำหนดราคาประเมินทรัพย์สินที่เป็นองค์กรอิสระ กล่าวคือ ให้จัดตั้งสำนักประเมินราคาเป็นองค์กรอิสระที่ประกอบด้วยผู้ประเมินที่มีความเชี่ยวชาญในการประเมินราคาทรัพย์สินมีอำนาจกำหนดราคาประเมินทรัพย์สินร่วมกับคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์และคณะอนุกรรมการประจำจังหวัด ซึ่งทำให้การประเมินราคาทรัพย์สินนั้นมีความน่าเชื่อถือและมีความเป็นธรรมต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามหลักความเป็นธรรม ซึ่งทำให้ประชาชนนั้นสามารถสมัครใจและยินยอมเสียภาษีให้ภาครัฐตามหลักการยอมรับ และส่งผลให้รัฐจัดเก็บภาษีได้มากเป็นไปตามหลักความยืดหยุ่นของหลักกฎหมายภาษีอากรที่ดี

3. ปัญหาการกำหนดอัตราภาษีตามลักษณะการใช้ประโยชน์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

การเก็บอัตราภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ตามมาตรา 37 ตามการใช้ประโยชน์ที่ดินนั้นจะมีอยู่ 4 ประเภทย่อย คือ ทำประโยชน์กับไม่ทำประโยชน์ กรณีไม่ทำประโยชน์จะเป็นที่รกร้าง แต่ถ้าทำประโยชน์จะมี 3 กลุ่ม คือ เกษตรกรรม ที่อยู่อาศัย และอื่น ๆ โดยกำหนดอัตราภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 0.15 ของฐานภาษี ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 0.3 ของฐานภาษี 3) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่นนอกจากที่กล่าวมา ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 1.2 ของฐานภาษี และที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 1.2 ของฐานภาษี⁶

เจตนารมณ์ของกฎหมายที่กำหนดการเก็บอัตราภาษีตามลักษณะการใช้ประโยชน์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง แสดงให้เห็นว่า การจัดเก็บอัตราภาษีที่มีผลบังคับหรือลงโทษ หากผู้เป็นเจ้าของไม่ใช้ประโยชน์อย่างเต็มที่ ซึ่งการลงโทษนี้เป็นการลงโทษโดยกฎหมายและการลงโทษโดยทางเศรษฐกิจกล่าวคือ การที่ถือครองที่ดินจำนวนมากโดยไม่ได้ทำประโยชน์นั้นย่อมต้องหาเงินมาเพื่อที่จะจ่ายภาษีที่เป็นไปตามที่ตั้งและพื้นที่นั้น ๆ ปัญหาที่พบจากบทบัญญัติของกฎหมาย คือ กฎหมายไม่ได้ระบุความก้าวหน้าของอัตราภาษีเอาไว้เป็นที่แน่ชัด กฎหมายกำหนดเพียงลักษณะการใช้ประโยชน์ของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยระบุอัตราภาษีให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บตามอัตราไม่เกินที่กฎหมายกำหนดไว้ รายละเอียดเกี่ยวกับอัตราภาษี

⁶เบ๊จ งามอรุณ โชติและคณะ, แนวคิดภาษีที่ดินและทรัพย์สิน: กรณีศึกษาร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (นนทบุรี : สำนักงานปฏิรูป (สปร.), ม.ป.ป.

กฎหมายกำหนดเพียงอัตราภาษีเพดาน การตั้งเพดานภาษีที่ต่ำเกินไป หากไม่มีการเก็บอัตราภาษีที่สูง จนกระทั่งเป็นภาระแก่ผู้ถือครองที่ดิน เจ้าของที่ดินจะไม่ยอมกระจายที่ดินออกมา แต่หากเก็บภาษีในอัตราที่สูง แสดงให้เห็นว่าองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีการแสดงทัศนะเพื่อการใช้ภาษีที่ดินเป็นเครื่องมือการกระจายการถือครองที่ดินนั่นเอง เนื่องจากเป้าหมายหลักของ พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 คือเรื่องการกระจายการถือครองที่ดิน แต่อาจจะไม่ได้ประโยชน์เรื่องการกระจายการถือครองที่ดินมากนัก แต่จะเป็นประโยชน์เรื่องการใช้ประโยชน์ที่ดินได้มาก ทั้งนี้จะมีผลต่อคนที่ถือครองที่ดินมาก คนที่ซื้อที่ดินเพื่อเก็งกำไร โดยจะทำให้มีการเพิ่มของต้นทุนเพราะปัจจุบันไม่มีต้นทุน ซึ่งในอนาคตจะมีผลต่อการตัดสินใจมากขึ้น⁷

จากการศึกษา อัตราการเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ในอัตราการใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย กับอัตราการใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็น พาณิชยกรรมหรือที่รกร้างว่างเปล่า มีอัตราที่แตกต่างกันอย่างมาก หากมีการใช้บทบัญญัติทาง กฎหมายที่ผิดแปลกแตกต่างจากบทบัญญัติตามเจตนารมทางกฎหมาย จะทำให้ประชาชนผู้เสียภาษี ในประเทศไทย เกิดความเดือดร้อนและความเสียหายแก่ประเทศเป็นอย่างมาก คือ มีปัญหาการใช้ บทบัญญัติทางกฎหมาย กรณีที่มีประชาชนจำนวนมากมีความกังวลเกี่ยวกับการเสียภาษีที่ดินและ สิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย ได้แก่ ห้องชุด บ้าน โรงเรือน อาคาร ดิค ดิคแถว หรือสิ่งปลูกสร้างอื่นใด

กฎหมายที่ผิดแปลกแตกต่างจากบทบัญญัติตามเจตนารมทางกฎหมาย จะทำให้ประชาชนผู้เสียภาษี ในประเทศไทย เกิดความเดือดร้อนและความเสียหายแก่ประเทศเป็นอย่างมาก คือ มีปัญหาการใช้บทบัญญัติทางกฎหมาย กรณีที่มีประชาชนจำนวนมากมีความกังวลเกี่ยวกับการเสียภาษีที่ดินและ สิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย ได้แก่ ห้องชุด บ้าน โรงเรือน อาคาร ดิค ดิคแถว หรือสิ่งปลูกสร้างอื่นใด ที่มีลักษณะให้บุคคลใช้เพื่อการอยู่อาศัย โดยสิ่งปลูกสร้างดังกล่าว ให้เช่าเพื่ออยู่อาศัย หรือ หาประโยชน์จากสิ่งปลูกสร้างเพื่อการหารายได้ การค้ากำไร

ดังนั้น ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 37 วรรคห้า บัญญัติว่า “อัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บตามวรรคหนึ่ง ให้ตราเป็นพระราชกฤษฎีกา โดยจะกำหนดเป็นอัตราเดียวหรือหลายอัตราแยกตามมูลค่าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างก็ได้ ทั้งนี้ ต้องไม่เกินอัตราภาษีที่กำหนดตามวรรคหนึ่ง และจะกำหนดแยกตามประเภทการใช้ประโยชน์หรือตามเงื่อนไขในแต่ละประเภทการใช้ประโยชน์ก็ได้” ควรแก้ไขเป็น มาตรา 37 วรรคห้า “อัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บตามวรรคหนึ่ง โดยจะกำหนดเป็นการเก็บอัตราคงที่เรียกเก็บจากที่ดินเพื่อการเกษตร ที่ดินเพื่อการอยู่อาศัย ส่วนภาษีอัตราก้าวหน้าจะเก็บจากที่ดินเพื่อการอุตสาหกรรม ที่ดินเพื่อการอยู่อาศัยและการเก็งกำไร สำหรับที่ดินเพื่อการพาณิชย์”

⁷ พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกับ (คำทวงถาม) ความเป็นธรรมในการถือครองที่ดิน. เอกสารรวบรวมคำอภิปรายในหัวข้อ เรื่อง พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกับ (คำทวงถาม) ความเป็นธรรมในการถือครองที่ดิน [Online], Available URL: <http://www.biothai.net/news/5246, 2553> (สิงหาคม, 26).

4. ปัญหาเกี่ยวกับการกำหนดข้อยกเว้นการเก็บภาษี สิ่งปลูกสร้างบนที่ดินบางประเภท

ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ปัญหานี้เป็นปัญหาที่ต้องได้รับการแก้ไข หรือเพิ่มเติมใน บทบัญญัติพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ดังกล่าวโดยเร็ว เพราะหาก มีการ เก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน โดยไม่มีการยกเว้น หรือ ให้ได้รับการลดหย่อนภาษีสิ่งปลูกสร้างบน ที่ดินกรณีดังกล่าวแล้ว จะสร้างปัญหาและผลกระทบต่อผู้มีรายได้น้อย ผู้สูงอายุ ผู้พิการ ผู้ไร้ความสามารถ ผู้ทุพพลภาพ เป็นต้น ซึ่งบุคคลเหล่านี้เป็นผู้ที่มีรายได้น้อย หารายได้ ไม่ได้และถ้าหากมีทรัพย์สินหรือสิ่ง ปลูกสร้างใดๆ ที่มีราคาประเมินที่สูงมาก ทำให้มีการเก็บอัตราภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินที่สูงขึ้นตามไปด้วย บุคคลเหล่านี้ไม่มีเงินที่จะต้องเสียภาษี ทำให้เกิดการขายทรัพย์สินดังกล่าว เพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษี หรือเพื่อ นำเงินดังกล่าวไปเสียภาษีประเภทอื่นๆ อีก ทำให้ไม่ตรงตามเจตนารมณ์ที่ออกพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและ สิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ฉบับนี้ ที่ต้องการใช้ประชาชนผู้ที่มีทรัพย์สินมาก ได้กระจายทรัพย์สินดังกล่าว และ ได้ใช้ประโยชน์ในที่ดินที่ได้ถือครองไว้ อีกทั้งเพื่อให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทั่วประเทศจัดเก็บภาษี ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เพื่อพัฒนาท้องถิ่นทั่วประเทศไทย

ผู้ศึกษาได้ศึกษามาตรา 8 ของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 เป็น การยกเว้น การเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ตามประเภทสิ่งปลูกสร้างในมาตรา 8 นี้ เป็นการ ยกเว้นสิ่งปลูกสร้างบน ที่ดินที่ทรัพย์สิน สิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน จะเป็นของสาธารณประโยชน์ หรือ ไม่อย่างนั้นก็จะเป็นทรัพย์สิน สิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน เป็นของราชการ หรือทรัพย์สินในส่วน พระมหากษัตริย์ จากบทบัญญัติดังกล่าวจะ เห็นได้ว่า การยกเว้นหรือการลดหย่อนภาษีสิ่งปลูกสร้างบน ที่ดินของประเทศไทย มิได้ให้การยกเว้นหรือ ลดหย่อนต่อเอกชน หรือประชาชน ผู้มีรายได้น้อย ผู้สูงอายุ ผู้พิการ หรือองค์กรที่ไม่แสวงหาผลกำไร หรือ ยกเว้น สิ่งปลูกสร้าง ที่สร้างบนที่ดินเพื่อ ประกอบการค้าโดยรัฐบาลเป็นผู้ส่งเสริมธุรกิจทางด้าน พาณิชยกรรมและทางด้านอุตสาหกรรม แต่อย่างใด จากการศึกษาสภาพเศรษฐกิจและสังคม ของประเทศ ไทยในปัจจุบัน จะเห็นได้ ว่าผู้มีรายได้น้อย และได้มีกรรมสิทธิ์ หรือสิทธิครอบครอง สิ่งปลูกสร้างในที่ดิน เพื่อยอยู่อาศัย หรือ เพื่อประกอบธุรกิจการค้าเล็กๆ น้อยๆ เป็นจำนวนมาก หากบุคคลที่กล่าวข้างต้นเหล่านี้ มิได้รับ การยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีสิ่งปลูกสร้างในที่ดิน จะได้รับผลกระทบในการเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้าง ในที่ดินอย่างมาก ส่งผลเสียทำให้บุคคลดังกล่าวเสียค่าปรับ และเรียกเงินเพิ่ม อีกทั้งยังเพิ่ม ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินขึ้นด้วย จะเห็นได้ว่า การกำหนดข้อยกเว้นภาษีอสังหาริมทรัพย์ หรือภาษี สิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ควรกำหนดให้มีความครอบคลุมถึงผู้มีรายได้น้อย ผู้พิการ ผู้สูงอายุ และผู้ประกอบการรายย่อย เป็นต้น

ดังนั้น ควรกำหนดการยกเว้นและลดหย่อนภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ดังนี้ 1.การยกเว้นภาษีให้ เจ้าของบ้านผู้สูงอายุ โดยกำหนดให้ใช้สำหรับเจ้าของอสังหาริมทรัพย์ที่มีอายุตั้งแต่ 65 ปีขึ้นไป และมี รายได้ ต่ำกว่า 150,000 บาทต่อปี 2. การยกเว้นภาษีทรัพย์สินให้แก่เจ้าของบ้านผู้พิการ ยกเว้นภาษี อสังหาริมทรัพย์บางส่วนสำหรับเจ้าของทรัพย์สินหรือผู้อยู่ อาศัย ซึ่งมีใบรับรองความพิการทางการแพทย์ และมีรายได้ต่ำกว่า 150,000 บาท ต่อปี และ 3. การยกเว้นภาษี ทรัพย์สินให้เชื้ออาชญากรรมและพลเมืองดี

ผู้ที่ประสบกับความเสียหาย (พิการ) ทางกายภาพซึ่งเป็นผลโดยตรงจากอาชญากรรม หากมีการแก้ไข ผู้เสียหายจะได้รับประโยชน์ในการกำหนดอัตราภาษีสิ่งปลูกสร้างที่ชัดเจนและใกล้เคียงกัน การใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างบนที่ดินเพื่ออยู่อาศัยทั่วไปกับการใช้ประโยชน์ สิ่งปลูกสร้างบนที่ดินเพื่ออยู่อาศัยอย่างอื่น ๆ เพื่อการรายได้จากสิ่งปลูกสร้างนั้น ควรจะมีอัตราที่ ใกล้เคียงกัน และในส่วนของใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างบนที่ดินเพื่อเชิงพาณิชย์ หรือ เพื่อ อุตสาหกรรมขนาดใหญ่ ควรมีอัตราที่สูงกว่า การใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างเพื่อการอยู่อาศัยเพื่อหา รายได้จากสิ่งปลูกสร้างนั้น และข้อดีหากมีการแก้ไขข้อยกเว้นและการลดหย่อนการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ให้ยกเว้นรวมถึง ผู้ที่มีรายได้ต่ำ ผู้ที่พิการ ทูพพลภาพ ผู้ยากไร้ ผู้สูงอายุ ผู้ที่ทำคุณประโยชน์ให้แก่ประเทศชาติ เป็นต้น จะทำให้ประเทศไทยจัดเก็บภาษีที่มีความเป็นธรรม มีความเสมอภาคในการกระจายรายได้ครั้งใหม่ โดยกระจายรายได้จากคนที่มีรายได้สูงคนที่มีรายได้ น้อย อีกทั้งไม่ก่อให้เกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษี การอุทธรณ์ การร้องทุกข์ การหลีกเลี่ยงในการเสียภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินและในสุดท้ายจะทำให้หน่วยงานในการจัดเก็บภาษี คือ องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นทั่วประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินได้อย่างเป็นธรรม มีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และก่อให้เกิดรายได้พัฒนาท้องถิ่นและประเทศไทยต่อไป

เอกสารอ้างอิง

- เบิ่ง งามอรุณโชติและคณะ. “แนวคิดภาษีที่ดินและทรัพย์สิน: กรณีศึกษาร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง.” (นนทบุรี : สำนักงานปฏิรูป (สปร.), ม.ป.ป.
- ศุภลักษณ์ พินิจวุฒ. “บทวิเคราะห์ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ..... ศึกษาหลักกฎหมายและการนำมาใช้ในประเทศไทย”. วารสารกฎหมาย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ปีที่ 24, ฉบับที่ 1 (2548).
- สุนี อาคนะเดโช. “กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง”. วิทยานิพนธ์ นิติศาสตรมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2545.
- พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกับ. (คำทวงถาม) ความเป็นธรรมในการถือครองที่ดิน.
- เอกสารรวบรวมคำอภิปราย ในหัวข้อเรื่อง พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกับ (คำทวงถาม) ความเป็นธรรมในการถือครองที่ดิน [Online], Available URL:<http://www.biothai.net/news/5246>, 2553 (สิงหาคม, 26).