

ปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง กรณีท่อและถังจัดเก็บน้ำมัน¹

สุทธาสินี บุญยรัตน์²

จากการศึกษาเกี่ยวกับภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในปัจจุบันการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 13 มีนาคม 2562 ซึ่งกำหนดให้เริ่มจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2563 เป็นต้นไป กฎหมายฉบับนี้เป็นกฎหมายสำคัญตามนโยบายของรัฐบาล ที่มุ่งปฏิรูปโครงสร้างระบบภาษีทรัพย์สิน ของประเทศไทยให้มีความทันสมัยและเป็นสากลเช่นเดียวกับนานาประเทศ และแก้ไขปัญหาโครงสร้างภาษี แบบเดิมที่บังคับใช้มาเป็นเวลานาน โดยที่การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามกฎหมายฉบับนี้เป็นหน้าที่โดยตรงขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งจะต้องใช้ข้อมูลรูปแบบที่ดินและข้อมูลเอกสารสิทธิที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจากกรมที่ดิน ใช้บัญชีราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจากกรมธนารักษ์ เพื่อให้้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใช้ในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น จึงได้จัดทำคู่มือปฏิบัติงานโดยรวบรวมกฎหมาย ระเบียบ เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

ทั้งนี้ระบบภาษีของไทยในปัจจุบันนั้นมีการจัดเก็บภาษีเฉพาะจากฐานรายได้ และฐานการบริโภค แต่ยังไม่มีการจัดเก็บภาษีในฐานทรัพย์สินอย่างเป็นระบบของการถือครองทรัพย์สินที่ดี จึงเกิดประเด็นนโยบายการจัดเก็บภาษีของไทยในปัจจุบันยังขาดความเป็นธรรม เนื่องจากการจัดเก็บภาษีจากฐานรายได้ และฐานการบริโภคนั้น ภาระภาษีส่วนใหญ่จะตกอยู่กับชนชั้นกลางและชนชั้นล่าง แต่ชนชั้นสูงในฐานะเป็นผู้ถือครองทรัพย์สินทั้งสังหาริมทรัพย์ เช่น ท่อน้ำ ท่อก๊าซ ถังจัดเก็บน้ำมัน หรือสังหาริมทรัพย์ เช่น ที่ดินกลับไม่มีภาระภาษีหรือมีภาระภาษีน้อยกว่าที่ควรจะเป็น โดยมีเพียงภาระภาษีที่เก็บ ขณะถือครองทรัพย์สินในแต่ละปี

การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติฉบับนี้ซึ่งกรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่นได้ให้คำตอบ เกี่ยวกับ “สิ่งปลูกสร้าง” ไว้ว่า สิ่งปลูกสร้างที่จะต้องนำมาคำนวณหามูลค่าเพื่อเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ได้แก่ โรงเรือน อาคาร ตึก หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยหรือใช้สอยได้ หรือที่ใช้เป็นที่เก็บสินค้า หรือประกอบการอุตสาหกรรม หรือพาณิชยกรรม และให้หมายความ

¹บทความนี้เรียบเรียงจากการค้นคว้าอิสระ เรื่อง การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง กรณีท่อและ ถังจัดเก็บน้ำมัน โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์ ดร.ปวีศร เลิศธรรมเทวี และคณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์ ดร. รติชัย รตทอง และ อาจารย์ ดร. ปรีดา โชติมานนท์

²นักศึกษาระดับปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต (ส่วนกลาง) คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

รวมถึงห้องชุด หรือแพที่บุคคลอาจอยู่อาศัยหรือที่มีไว้เพื่อหาผลประโยชน์ด้วย มาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 และมาตรา 37 ไม่มีความชัดเจนเพียงพอ ทำให้เกิดปัญหาการตีความบทบัญญัติของกฎหมายในการจัดเก็บภาษี ส่งผลให้หน่วยงานท้องถิ่นผู้รับผิดชอบจัดเก็บภาษีต้องขาดรายได้หรืออาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ประชาชนผู้ภาษีและต่อภาครัฐในการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ที่มีความขัดแย้งกัน เมื่อพิจารณาถึงหลักการและแนวคิดของการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินรวมทั้งการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินในอดีตที่ผ่านมา ท่อส่งน้ำ ท่อน้ำ ควรเข้าเป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่ต้องเสียภาษีที่ดินและ สิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ด้วย การขยายความให้ความชัดเจนในบทบัญญัติว่าด้วย สิ่งปลูกสร้างเพื่อไม่ให้เกิดความครอบคลุมความสับสน และเพื่อให้เป็นไปตามเจตนารมณ์ของการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน

ดังนั้นบทความนี้จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อวิเคราะห์ถึงปัญหาการตีความบทบัญญัติว่าด้วยสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ปัญหาระยะเวลาการก่อสร้างการจัดเก็บแบบที่ว่างและที่อยู่อาศัยวิธีประเมินทุนทรัพย์และปัญหาการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ในการประเมินภาษีเพื่อลดการกระจุกตัวของ การถือครองที่ดินให้บรรลุเป้าหมายที่ตั้งไว้

จากปัญหาดังกล่าวนั้นพบประเด็นปัญหาสำคัญด้านการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกรณีท่อและถังจัดเก็บน้ำมันที่มีค่าควรแก่การตั้งประเด็นปัญหาการศึกษาวิจัยได้ ดังนี้

ประการแรก คือ ปัญหาการตีความบทบัญญัติว่าด้วย สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ตามพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้างต่อประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทยเกี่ยวกับหลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ตามลักษณะการใช้ประโยชน์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างถึงทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ตามมาตรา 5 บทนิยาม นิยาม “สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น” หมายความว่า สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยหรือใช้สอยได้ หรือที่ใช้เป็นที่เก็บสินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรมหรือพาณิชยกรรมและให้หมายความรวมถึงห้องชุดหรือแพที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยได้หรือที่มีไว้เพื่อหาผลประโยชน์ด้วยประกอบกับตามประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ข้อ 2 “สิ่งปลูกสร้าง” หมายความว่า โรงเรือน อาคาร ดิگ ห้องชุด แพ หรือสิ่งปลูกสร้างอื่นใด ที่มีลักษณะให้บุคคลใช้เพื่อการอยู่อาศัย เมื่อวันที่ 12 พฤษภาคม 2564 ปลัดกระทรวงมหาดไทยได้ทำหนังสือเวียนของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง

คำปรึกษาหรือคำแนะนำของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ประเด็น กรณีความหมายของสิ่งปลูกสร้าง เนื่องจากตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กำหนด ความหมายของคำว่า “สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น” หมายความว่า สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยหรือใช้สอยได้เป็นที่เก็บสินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรมหรือพาณิชยกรรมนั้น คำว่า สิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือพาณิชยกรรม มีความหมาย ต่างจากสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นตามที่

กำหนดไว้ในภาษีโรงเรือนและที่ดิน และมีขอบเขตไม่ครอบคลุม เนื่องจาก สิ่งปลูกสร้างบางประเภท เช่น จุฑารับส่งสัญญาณ กังหันลม แผงโซลาร์เซลล์ เป็นต้นถือเป็นสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประกอบการอุตสาหกรรม และ ที่จอดรถ ซึ่งมีแต่หลังคาไม่มีผนังบริเวณพื้นที่ห้างสรรพสินค้า ถือเป็นสิ่งปลูกสร้างที่บุคคลอาจเข้าใช้สอยได้ ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน

โดยคำปรึกษาและคำแนะนำคำนิยาม “สิ่งปลูกสร้าง” ตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดิน และสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2563 มีความหมายต่างจากสิ่งปลูกสร้างตามกฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดิน (พระราชบัญญัติฉบับเก่า) โดยต้องเป็นโรงเรือน อาคารหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยหรือใช้สอยได้ หรือ ที่ใช้เป็นที่เก็บสินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรมหรือพาณิชยกรรม ดังนั้น จุฑารับส่งสัญญาณ กังหันลม แผงโซลาร์เซลล์ ท่อก๊าซ ท่อน้ำประปาจึงไม่ใช่สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นตาม พระราชบัญญัติ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง แต่กรณีที่จอดรถซึ่งมีหลังคา มีลักษณะเป็นการติดตั้งไว้ถาวรและมีสภาพเป็น โรงเรือนที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยหรือใช้สอยได้ จึงเป็นสิ่งปลูกสร้างตามมาตรา 5 แห่ง พระราชบัญญัติ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

จากคำปรึกษาหรือคำแนะนำของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและ สิ่งปลูกสร้าง ตาม พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 แตกต่างจากสิ่งปลูกสร้างตามกฎหมายภาษีโรงเรือน และที่ดินที่กำหนดว่าสิ่งปลูกสร้างต้องเป็น โรงเรือน อาคาร ตึก หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่บุคคลอาจเข้าอยู่ อาศัยหรือใช้สอยได้

ส่วนคำว่า “หรือที่ใช้เป็นที่เก็บสินค้า หรือประกอบการอุตสาหกรรมหรือพาณิชยกรรม” ซึ่งอุตสาหกรรมหรือ พาณิชยกรรม” ไม่ได้ขยายความว่า ต้องเข้าอยู่อาศัยได้หรือไม่ ในส่วน คำว่า แพ ที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยได้ หรือที่ มีไว้เพื่อหาผลประโยชน์ด้วย จากคำแนะนำ ได้ความว่า อะไรก็ตามที่ไม่สามารถเข้าอยู่อาศัยได้ ไม่เป็นสิ่ง ปลูกสร้าง การที่มองว่าอะไรก็ตาม ที่อยู่อาศัยไม่ได้ ไม่เป็นสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งเกิดความไม่ครอบคลุม เพราะสิ่ง ปลูกสร้างตามหลักทฤษฎีของภาษีทรัพย์สิน หมายถึง มีราคาเป็นมูลค่าทรัพย์สิน เป็นภาษีความมั่งคั่ง ภาษี การออม

ประการที่สอง คือ ปัญหาเกี่ยวกับระยะเวลาการก่อสร้างการจัดเก็บแบบ ที่ว่างและที่อยู่อาศัย การ เก็บอัตราภาษี มาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ตามการใช้ประโยชน์ ที่ดินจะมีอยู่ 4 ประเภทย่อย คือ ทำประโยชน์กับไม่ทำประโยชน์ กรณีไม่ทำประโยชน์จะเป็นที่รกร้างแต่ถ้า ทำประโยชน์จะมี 3 กลุ่ม คือ เกษตรกรรมที่อยู่อาศัย และอื่น ๆ ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างเมื่อพิจารณาประกอบ กับตามประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ข้อ 3 การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ให้หมายถึง การใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่มีวัตถุประสงค์ เพื่อการอยู่อาศัย รวมถึงที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งใช้ประโยชน์ต่อเนื่องด้วย เว้นแต่กรณี ดังนี้

(1) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างของผู้ประกอบการที่อยู่ระหว่างการพัฒนา หรือสร้างเสร็จแล้วแต่ยังไม่ได้ ขายตามกฎหมายว่าด้วยการจัดสรรที่ดิน

(2) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างของผู้ประกอบการที่อยู่ระหว่างการพัฒนา หรือสร้างเสร็จแล้วแต่ยังไม่ได้ขายตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด

(3) โรงแรมตามกฎหมายว่าด้วยโรงแรม

(4) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ให้บริการเป็นที่พักรับชั่วคราวสำหรับคนเดินทางหรือบุคคลอื่นใด โดยคิดค่าตอบแทน ทั้งนี้ ไม่รวมถึงกรณีที่ดินค่าตอบแทนเป็นรายเดือน ขึ้นไปหรือโฮมสเตย์ หรือ

(5) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นอสังหาริมทรัพย์หรือการขายของหน่วยงาน

ข้อ 4 การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยตามข้อ 3 ให้ความความรวมถึงช่วงเวลาระหว่างการก่อสร้างหรือปรับปรุงต่อเติมสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินที่มีวัตถุประสงค์เพื่อ การอยู่อาศัยด้วย

จากการศึกษาพบว่า ต้องเป็นที่อยู่อาศัยจริง ๆ ตามข้อ 3 แล้วอยู่ ในระหว่างก่อสร้างปรับปรุงต่อเติมเพื่ออยู่อาศัยก็ถือว่าเป็นเพื่อการอยู่อาศัย ปัญหาจึงเกิดขึ้น คือไม่ได้มีการกำหนดระยะเวลาก่อสร้าง ถ้าก่อสร้างไม่เสร็จสักทีจะเสียภาษีแบบที่ว่าง หรือเสียภาษีแบบที่อยู่อาศัย ตรงนี้จึงเป็นช่องว่างของกฎหมาย โดยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้าง (ฉบับเก่า) กำหนดว่าการจะปลูกบ้านอยู่ อาศัยต้องใช้ระยะเวลาการปลูกไม่เกิน 1 ปี แต่ถ้าเกิน 1 ปี ไม่สามารถถือว่าอยู่อาศัยได้ แล้วก็ไม่ได้ทิ้งร้าง เพราะยังก่อสร้างอยู่ จึงต้องนำประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทยเรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยในข้อ 3 ซึ่งคือ แบบอื่น ๆ

ดังนั้น เพื่อการศึกษาถึงหลักการที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในประเทศไทย จึงได้นำหลักการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของนครนิวยอร์ก (New York City) มลรัฐนิวยอร์ก (New York State) ประเทศสหรัฐอเมริกา เพื่อนำมาวิเคราะห์ความเหมาะสมและแนวทางในการจัดภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ปัญหาเกี่ยวกับระยะเวลาการก่อสร้างการจัดเก็บแบบที่ว่างและที่อยู่อาศัย คือข้อยกเว้นทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี หรือการลดหย่อนภาษี เช่น ยกเว้นภาษีให้บางส่วนสำหรับทรัพย์สินที่ก่อสร้างใหม่ลดหย่อนภาษีให้กับเจ้าของทรัพย์สินที่มีอายุ 65 ปีขึ้นไป และมีรายได้ไม่เพียงพอต่อการดำรงชีพ เจ้าของทรัพย์สินที่เป็นคนพิการ และมีรายได้ไม่เพียงพอต่อการดำรงชีพ เจ้าของทรัพย์สินที่เป็นทหารผ่านศึก เจ้าของทรัพย์สินที่ได้รับความพิการจากการเป็นเหยื่ออาชญากรรม

ประการที่สาม คือ ปัญหาเกี่ยวกับวิธีประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนสิ่งปลูกสร้างของกรมธนารักษ์ สิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมิน ภาษีทรัพย์สินที่ดีและเป็นธรรม นอกจากขึ้นอยู่กับวิธีการประเมินหามูลค่าทรัพย์สินที่ใกล้เคียงกับมูลค่าที่แท้จริงในครั้งแรกที่ทำการประเมินแล้ว ยังขึ้นอยู่กับกรอบระยะเวลาที่ทำการประเมินใหม่ (Revaluation) หรือความถี่ของการประเมินด้วย เพราะทรัพย์สินย่อมมีมูลค่าผันแปรไปตามมูลเหตุปัจจัยทางสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจและสังคมที่เปลี่ยนแปลงไปจากการศึกษาพบว่า บัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนสิ่งปลูกสร้างพร้อมคำนิยามประกอบบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนสิ่งปลูกสร้างและบัญชีเปรียบเทียบโรงเรือนสิ่งปลูกสร้างของกรมธนารักษ์นั้น ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เรื่อง การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของเทศบาล โดยมีเหตุผล

ความจำเป็น ได้แก่ สิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะอื่นที่ไม่สามารถเทียบเคียงตามบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของกรมธนารักษ์ ก่อนการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

วิเคราะห์ตามพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562 ตามมาตรา 18 ให้คณะกรรมการประจำจังหวัดกำหนดราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ที่ตั้งอยู่ในเขตจังหวัด พร้อมทั้งจัดทำบัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง และแผนที่ประกอบการประเมินราคาที่ดินดังกล่าว การกำหนดราคาประเมินการจัดทำบัญชีราคาประเมินและแผนที่ ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง ตามพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562 หลักการประเมินด้วยวิธีต้นทุน (Cost Approach) เป็นหลักมาตรฐานสากลที่เป็นที่ยอมรับในวงการประเมินราคาอสังหาริมทรัพย์ทั่วโลก ซึ่งเป็นแนวคิดที่ใช้กับการประเมินราคาสิ่งปลูกสร้างที่ผู้ประเมินต้องตรวจสอบและวิเคราะห์อย่างรอบคอบสมเหตุสมผล เกี่ยวกับข้อมูลต้นทุนก่อสร้างสิ่งปลูกสร้างใหม่ โดยการวิเคราะห์มีแนวคิดอยู่ 2 แบบ คือ การก่อสร้างทดแทนขึ้นใหม่ที่ใช้เทคโนโลยี วัสดุ รูปแบบที่เป็นปัจจุบัน (Replacement Cost New) และการก่อสร้างที่ทำซ้ำหรือทำให้เหมือนของเดิมทั้งรูปแบบ เทคโนโลยี และวัสดุที่ใช้ (Reproduction Cost New) เมื่อคำนวณหาราคาก่อสร้างใหม่ ได้แล้วผู้ประเมินต้องทำการค่าเสื่อมราคาเพื่อหามูลค่าปัจจุบันของสิ่งปลูกสร้างนั้น โดยหลักการประเมินราคาค่าต้นทุน เพื่อให้ได้ราคาก่อสร้างต้องนำหลักการประมาณค่าก่อสร้างมาใช้ ซึ่งการคำนวณมูลค่าสิ่งปลูกสร้างจากบัญชีราคาประเมินสิ่งปลูกสร้าง

จากการศึกษาพบว่า การประเมินการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่กำหนด ให้สิ่งปลูกสร้างอยู่ในประเภทพื้นที่ติดตั้งเครื่องจักร ประเมินการจัดเก็บในอัตราตารางเมตร สามารถจัดเก็บรายได้ แต่เมื่อประเมินภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามกฎหมายฉบับใหม่ทำให้จัดเก็บภาษีลดลงเนื่องจากมีสิ่งปลูกสร้างบางลักษณะตามคำนิยามไม่สามารถนำมาประเมินเพื่อจัดเก็บภาษีได้ ประกอบกับเทศบาลได้ตรวจสอบ สิ่งปลูกสร้างที่ไม่สามารถเทียบเคียงได้จากบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรียนสิ่งปลูกสร้างของกรมธนารักษ์จึงเกิดปัญหาในทางปฏิบัติตามประกาศกระทรวงมหาดไทยหนังสือที่ มท.0808.3/ว0107 เรื่อง การดำเนินการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จังหวัดระยอง ที่สิ่งปลูกสร้าง จำนวน 3 ประเภท ประกอบด้วย 1. โรงไฟฟ้า 2. โรงแยกก๊าซ 3. โรงกลั่นน้ำมัน ถังเก็บน้ำมันเชื้อเพลิงบนดิน ตามความหมายคำนิยามในมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ไม่สามารถเทียบเคียงได้จากบัญชีเปรียบเทียบ โรงเรียนและสิ่งปลูกสร้างของกรมธนารักษ์ ก่อให้เกิดก่อนการเลื่อนล้ำในการเสียภาษี คือ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอาจจะใช้ดุลพินิจในการกำหนดอัตราภาษีที่ไม่สมควรในท้องถิ่นและทำให้รัฐขาดรายได้จากผู้รับประโยชน์จากรัฐ โดยมีข้อสังเกตที่ว่าพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฉบับนี้ให้อำนาจหน้าที่แก่กรมธนารักษ์ซึ่งแต่เดิมประมวลกฎหมายที่ดินมาตรา 104 และมาตรา 105 ให้อำนาจไว้การประเมินที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นกว้างกว่าที่ประมวลกฎหมายที่ดินกำหนด เพราะฉะนั้น พระราชบัญญัติประเมินทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐจึงตามมาพร้อมกับกฎหมายภาษี

ประการสุดท้าย คือ ปัญหาการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ในการประเมินภาษี พระราชบัญญัติฉบับนี้ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจจัดเก็บภาษีจากที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น และให้เป็นรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นมีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างบางประเภทที่ได้รับยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ซึ่งรวมถึง ทรัพย์สินส่วนกลางที่มีไว้เพื่อใช้หรือเพื่อประโยชน์ร่วมกันสำหรับเจ้าของร่วมตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด ที่ดินอันเป็นสาธารณูปโภคตามกฎหมายว่าด้วยการจัดสรรที่ดิน ที่ดินอันเป็นพื้นที่สาธารณูปโภคตามกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย และกำหนดเพิ่มเติมได้โดยออกเป็นกฎกระทรวง

กฎหมายการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีความสำคัญเนื่องจากปัจจุบัน ยังมีผู้ไม่เสียภาษีอีกมาก ในการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นที่สำคัญ ได้แก่ ด้านนโยบาย ด้านระเบียบกฎหมาย ด้านการจัดการ ด้านบุคลากร ด้านเครื่องมืออุปกรณ์และเทคโนโลยี ด้านกระบวนการในการเสียภาษี ด้านการประชาสัมพันธ์ และด้านความรู้ความเข้าใจ ของประชาชนซึ่งเป็นตัวแปรหลักที่มีผลต่อการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น ความไม่ชัดเจนของกฎหมาย ได้แก่ การตีความในกรณีโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น และกรณีที่ดินต่อเนื่องกับโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งเจ้าหน้าที่ และหน่วยงานที่เกี่ยวข้องยังมีความคิดเห็นที่แตกต่างกันทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมในทางปฏิบัติ เกิดช่องโหว่ของข้อกฎหมาย ทำให้ปฏิบัติได้ยากและประชาชนผู้เสียภาษีเข้าใจไม่ตรงกันส่งผลให้มองว่าท้องถิ่นเอาเปรียบประชาชน ซึ่งการใช้อำนาจของพนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีผลต่อการประเมินการเปิดให้ใช้ดุลยพินิจในการประเมินค่อนข้างสูง ก่อให้เกิดความคิดเห็นไม่สอดคล้องกันส่งผลให้ภาครัฐจัดเก็บภาษีจากการใช้ประโยชน์จากรัฐไม่ได้เท่าที่ควร

ตามคำพิพากษาของศาลฎีกา ได้มีคำวินิจฉัย สรุปได้ว่า ท่อส่งน้ำ ทั้งสองสายของโจทก์เป็นท่อขนาดใหญ่ ขวางต่อเนื่อง และเป็นท่อเหล็กหุ้มด้วยฉนวนป้องกันมิให้เกิดสนิม ฝังอยู่ใต้ดินลึกประมาณ 2 เมตร ในเขตทางหลวงขนานไปกับถนน และอยู่ห่างจากขอบทางหลวงประมาณ 6 เมตร โดยบางช่วงมีการสร้างบ่อคอนกรีตเสริมเหล็กเป็นระยะ ๆ ท่อส่งน้ำดังกล่าวมีลักษณะเป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ที่โจทก์ใช้ต่อเนื่องกับโรงสูบน้ำที่ประกอบกิจการ ก่อให้เกิดประโยชน์และรายได้แก่โจทก์ และถือเป็นสิ่ง ปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาตรา 5 ที่ใช้ในการประกอบอุตสาหกรรมผลิตน้ำและจำหน่ายน้ำของโจทก์ จึงต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน

โดยเฉพาะอย่างยิ่งสิ่งที่สำคัญเหตุที่ทำให้เกิดปัญหา กรมส่งเสริมการปกครอง มองว่า ท่อส่งน้ำไม่เป็นสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งก่อให้เกิดความไม่เห็นด้วยกับการที่มองว่าอะไรก็ตามที่อยู่อาศัยไม่ได้ ไม่เป็นสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งเมื่อท่อส่งน้ำได้มีการใช้พื้นที่ของรัฐเป็นประโยชน์ในการใช้สอย จึงเป็นการที่ได้ใช้ได้รับประโยชน์จากรัฐมาก ผู้นั้นควรต้องเสียภาษีมากกว่าในการเข้าถึงหรือการบังคับใช้กฎหมายจะมีความเสมอภาคเป็นธรรมซึ่งเป็นหลักพื้นฐานของกฎหมายอาญาและหลักการของภาษีอากรที่ดี

จากการศึกษาและวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง กรณีท่อและถังจัดเก็บน้ำมันตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ประกอบกับศึกษาเปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีของ

ประเทศสหรัฐอเมริกา ดังที่ได้กล่าวมาแล้ว ยังคงมีตัวบทกฎหมายเดิมที่แก้ไขเพียงเล็กน้อยสร้างความคลุมเครือไม่ชัดเจนแก่ผู้ศึกษาจึงมีข้อเสนอแนะประเด็นปัญหาดังต่อไปนี้

1. ปัญหาการตีความบทบัญญัติว่าด้วย สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ตามพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้างต่อประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทยเกี่ยวกับหลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย “สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น” หมายความว่า สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่บุคคล อาจเข้าอยู่อาศัยหรือใช้สอยได้ หรือที่ใช้เป็นที่เก็บสินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรมหรือ พาณิชยกรรม หรือแพที่บุคคลอาจใช้อยู่อาศัยได้หรือที่มีไว้เพื่อหาผลประโยชน์ ทั้งนี้บทนิยามคำว่า สิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัตินี้ไม่ได้อธิบายความหมาย คำว่า “ผลประโยชน์” และ คำว่า “ใช้สอยได้” แต่เมื่อเทียบเคียง ตามพจนานุกรมราชบัณฑิตยสถานให้ความหมาย คำว่า “ประโยชน์” หมายความว่า สิ่งที่มีผลใช้ได้ดีสมกับที่คิดมุ่งหมายไว้ หรือผลที่ได้ตามต้องการ ส่วนคำว่า “ใช้สอย” หมายความว่า เอามาทำให้เกิดประโยชน์ แสดงให้เห็นว่า เป็นการแสวงหาผลประโยชน์ ซึ่งทำให้รัฐเกิดความเสียหาย

จึงเสนอแนะว่า ควรมีการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายข้อบกพร่องบางประการเกิดขึ้นจาก ความไม่ชัดเจนในความหมายของสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ตามมาตรา 5 บทนิยาม “สิ่งปลูกสร้าง” ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 แก้ไขเป็นว่า “สิ่งปลูกสร้าง” หมายความว่า โรงเรือน อาคาร ดิถหรือ สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่บุคคลเข้าอยู่อาศัยได้และให้หมายความรวมถึงห้องชุดหรือแพที่บุคคลใช้อยู่อาศัยได้ หรือมีไว้เพื่อหาผลประโยชน์ทำให้เกิดรายได้หรือสิ่งปลูกสร้างตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง เพื่อให้มีความชัดเจนไม่กำกวม และควรมีการลงมติให้ความคิดเห็นสอดคล้องกับประกาศกระทรวง การคลังและ กระทรวงมหาดไทยเรื่องหลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย เพื่อไม่เกิดความสับสนในการปฏิบัติงาน เพื่อให้พนักงานเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีสามารถปฏิบัติตามกฎหมายได้ถูกต้อง ชัดเจน การใช้ประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี ซึ่งจะนำไปสู่ความเสมอภาคสามารถรองรับสภาพทางเศรษฐกิจและสังคมที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็วเพื่อให้สอดคล้องและเหมาะสมกับสถานการณ์ในปัจจุบัน

2. ปัญหาระยะเวลาการก่อสร้างการจัดเก็บแบบ ที่ว่างและที่อยู่อาศัย สำหรับการไม่กำหนดอัตราเกี่ยวกับระยะเวลาการก่อสร้างเพราะมองว่ายังไม่ใช้สิ่งปลูกสร้าง แต่ก็มีข้อสังเกตที่เห็นได้ว่า แม้ว่าจะยังก่อสร้างไม่เสร็จแต่ใช้ประโยชน์ หรือเข้าอยู่อาศัยไม่ได้ ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกานั้น มีการกำหนดข้อยกเว้นภาษีให้บางส่วนสำหรับทรัพย์สินที่ก่อสร้างใหม่ลดหย่อนภาษี แต่ก็ยังการจัดเก็บภาษีการก่อสร้างการแบบที่ว่างและที่อยู่อาศัยเนื่องจากถือว่าได้รับประโยชน์และมีความสามารถในการเสียภาษี ดังนั้นสำหรับประเทศไทยเสนอแนะว่า ควรมีการแก้ไข มาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ให้มีการขยายความถึง “ที่อยู่ระหว่างการก่อสร้างในการจัดเก็บภาษีถือว่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นเป็นที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าถูกจัดเก็บอัตราภาษีที่เพิ่มมากขึ้น”

3. ปัญหาวิธีประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนสิ่งปลูกสร้างของกรมธนารักษ์ สิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมิน แม้ว่าการประเมินการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่กำหนดให้สิ่งปลูกสร้างอยู่ในประเภทพื้นที่ติดตั้งเครื่องจักรประเมินการจัดเก็บในอัตราตารางเมตรสามารถจัดเก็บรายได้ แต่เมื่อประเมินภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามกฎหมายฉบับใหม่ทำให้จัดเก็บภาษีลดลงเนื่องจากมีสิ่งปลูกสร้างบางลักษณะตามค่านิยามไม่สามารถนำมาประเมินเพื่อจัดเก็บภาษีได้ ประกอบกับเทศบาลได้ตรวจสอบเมื่อถึงจัดเก็บน้ำมัน เป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นตาม มาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ที่ต้องจัดเก็บภาษีจากวิธีการประเมินตามบัญชีราคาประเมิน ตามมาตรา 18 วรรคแรก จัดทำบัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง และแผนที่ประกอบการประเมินราคาที่ดิน และวรรคสองการกำหนดราคาประเมิน การจัดทำบัญชีราคาประเมิน และแผนที่ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง

จึงควรแก้ไขเพิ่มเติมบทกฎหมายขึ้นใหม่เป็นว่า “มาตรา 18 วรรคสาม บัญชีราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างที่ไม่สามารถคิดอัตราต่อตารางเมตร ให้คิดอัตราตามประโยชน์บริเวณพื้นที่ที่นำสิ่งปลูกสร้างนั้นมาวาง” เพื่อให้สอดคล้องกับมาตรการความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจที่ไม่ควรมีผล กระทบต่อการทำงานของกลไกตลาดหรือกระทบแต่น้อยที่สุดซึ่งสอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดี

4. ปัญหาการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ในการประเมินภาษี เมื่อตั้งองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นเจ้าพนักงานแต่หน่วยงานเดียวที่มีอำนาจทบทวนการประเมินภาษีให้ถูกต้องตามที่ผู้เสียภาษีมียหน้าที่ต้องเสียได้ ตามมาตรา 53 เป็นการที่กฎหมายเปิดโอกาสให้พนักงานเจ้าหน้าที่สามารถใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาว่าทรัพย์สินใดที่เข้าข่ายเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เสนอแนะว่า ควรแก้ไขการบังคับใช้กฎหมาย ผู้ที่บังคับใช้กฎหมายจะต้องมีหลายหน่วยงาน เพื่อป้องกันไม่ให้หน่วยงานใดหน่วยงานหนึ่งมีการละเว้นการปฏิบัติ ทั้งนี้ที่ต้องมีหลายหน่วยงาน เพื่อคานอำนาจซึ่งกันและกันจะนำไปสู่การผดุงความยุติธรรมให้แก่ผู้เสียภาษีด้วย อีกทั้งเป็นการอำนวยความสะดวกทำให้เข้าถึงพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้ง่ายขึ้นมากกว่าการที่จะให้หน่วยงานใดหน่วยงานหนึ่งรับผิดชอบแต่ฝ่ายเดียว ถ้าเปิดโอกาสให้หน่วยงานต่าง ๆ มีอำนาจในการบังคับและเข้าถึงกฎหมายเป็นผู้อำนาจปฏิบัติตามพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 นี้ มากกว่า 2 หน่วยงาน เพื่อรักษาผลประโยชน์ของประเทศชาติหรือผู้ที่ถูกกระทบสิทธิสามารถร้องเรียนต่อหน่วยงานที่พระราชบัญญัตินี้ให้อำนาจไว้ หากมีการแก้ไขพระราชบัญญัตินี้แล้ว ที่ให้หลายหน่วยงานเข้ามาดูแลในกฎหมายภาษีที่ดินและ สิ่งปลูกสร้างนี้ อาทิ ให้เจ้าหน้าที่ตำรวจ ซึ่งเป็นเจ้าพนักงานตามประมวลกฎหมาย วิธีพิจารณาความอาญาที่มีอำนาจด้วย มิใช่มีแต่กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่นแต่หน่วยงานเดียว เป็นการผดุงความยุติธรรมและการตรวจ สอบใช้อำนาจของเจ้าหน้าที่รัฐ และรักษาผลประโยชน์ของประเทศชาติ ซึ่งเจ้าหน้าที่ตำรวจมีอำนาจในการตรวจสอบภาษีตามกรมสรรพากรซึ่งตำรวจเป็นเจ้าพนักงานเป็นการคานอำนาจซึ่งกันและกัน และทำให้ประชาชนมาแจ้งความได้ การที่ให้อำนาจมากกว่า 1 หน่วยงาน นั้น ถือว่าเป็นการบริการประชาชน โดยหลักเป็นการให้ความยุติธรรมความเป็นธรรมตามมาตรฐานหลัก

สากล คือการเข้าถึงกฎหมายที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้ง่ายขึ้น ส่งผลให้ความยุติธรรมมีมากขึ้นตามไปด้วย ซึ่งจะสอดคล้องหลักความเป็นธรรมตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

เอกสารอ้างอิง

กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น. สรุปคำถาม-คำตอบเกี่ยวกับพระราชบัญญัติภาษีที่ดิน

และสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 [Online]. Available URL: <http://www.dla.go.th/work/faq1.pdf>, 2565 (กุมภาพันธ์, 25).

ประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย. เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์

เป็นที่อยู่อาศัย [Online]. Available URL: http://www.ratchakitcha.soc.go.th/DATA/PDF/2563/E/126/T_0018.PDF, 2565 (มีนาคม, 1).

ประกาศกระทรวงมหาดไทย. หนังสือที่ มท.0808.3/ว 0107 เรื่อง การดำเนิน การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่ง

ปลูกสร้างขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จังหวัดระยอง [Online]. Available URL:

http://www.dla.go.th/upload/document/type2/2020/5/23626_3_1590718806638.pdf, 2565 (มีนาคม, 10).

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562.

สำนักวิชาการ ศูนย์วิชาการงานคดี ศาลฎีกา, คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8483/2557 [Online],

available URL: <https://deka.in.th/view-562671.html>, 2565 (มีนาคม, 10).

New York City Department of Finance. **Property Tax Bills** [Online], Available URL: **Definitions of**

Property Assessment Terms [Online]. Available URL: [https://](https://www1.nyc.gov/site/finance/taxes/definitions-of-property-assessment-terms.page)

www1.nyc.gov/site/finance/taxes/definitions-of-property-assessment-terms.page, 2022 (March, 8).