

ปัญหาการยกเว้นและการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เพื่อใช้ประโยชน์ ในการประกอบเกษตรกรรม¹

อรุณโรจน์ บุญถาวร²

พระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เป็นการจัดเก็บภาษีจากเจ้าของที่ดินหรือผู้ครอบครอง โดยกำหนดอัตราภาษีตามประเภทของการใช้ประโยชน์ของที่ดิน ซึ่งอัตราการจัดเก็บภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมเป็นอัตราที่ถูกจัดเก็บภาษีต่ำ มิได้กำหนดให้ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมเสียภาษีในอัตราที่ต่ำ ดังนั้น การกำหนดหลักเกณฑ์ในเรื่องของการใช้ประโยชน์เพื่อใช้ในการประกอบเกษตรกรรมจึงมีความสำคัญที่จะต้องมีการจำกัดความหรือหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ในเรื่องของการใช้ประโยชน์เพื่อใช้ในการประกอบเกษตรกรรมให้ง่ายต่อการทำความเข้าใจ ไม่ซับซ้อนที่มีความชัดเจนและมีประสิทธิภาพ เพื่อมิให้เกิดการวางแผนภาษีที่มีขอบข่ายกฎหมาย โดยอาศัยความไม่ชัดเจนหรือความไม่มีประสิทธิภาพของตัวบทกฎหมาย

จากข้อเท็จจริงและสภาพปัญหาที่เกิดขึ้นทำให้เห็นได้ว่ามีประเด็นปัญหาที่ผู้เขียนได้ศึกษาเกี่ยวกับปัญหาการยกเว้นและการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เพื่อใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมดังกล่าวต่อไปนี้

ประการแรกปัญหาเกี่ยวกับการกำหนดคำนิยามคำว่า “ ประกอบเกษตรกรรม ” ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดิน และสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 พระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 บัญญัติขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมให้มีการใช้ทรัพยากรอย่างคุ้มค่า มีประสิทธิภาพ และให้เกิดการใช้ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้เกิดประโยชน์อย่างสูงสุด โดยมีจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรในอัตราที่สูงที่สุดกล่าวคือไม่เกินร้อยละหนึ่งจุดสองของฐานภาษีซึ่งมากกว่าอัตราภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ที่จัดเก็บในอัตราภาษีในอัตราไม่เกินร้อยละศูนย์จุดหนึ่งห้าของฐานภาษี หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมตามพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ไม่มีนิยามของความหมายของการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ที่ชัดเจนแน่นอน ไม่มีหลักเกณฑ์หรือกฎเกณฑ์มาอธิบายเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องหรือผู้มีหน้าที่เสียภาษีถึงนิยามที่ชัดเจนของ

¹บทความนี้เรียบเรียงจากการศึกษาอิสระ เรื่อง ปัญหาการยกเว้นและการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เพื่อใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์ ดร.รติชัย รถทอง และคณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์ ดร.ปวิศร เลิศธรรมเทวี และผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ปรีดา โชติมานนท์

²นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต (ส่วนกลาง) คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม และต้องพิจารณาจากกฎหมายถึง 3 ฉบับประกอบกันกล่าวคือ มาตรา 37 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ประกาศกระทรวงการคลังในการพิจารณาตีความคำว่า การใช้ประโยชน์ในการ “ประกอบเกษตรกรรม” หากไม่เข้านิยามความหมายตามประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย ต้องไปพิจารณาระเบียบคณะกรรมการนโยบายและแผนพัฒนา การเกษตรและสหกรณ์ว่าด้วยการขึ้นทะเบียนเกษตรกร พ.ศ. 2560

ประการที่สอง ปัญหาการยกเว้นและการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เพื่อใช้ประโยชน์ในเกษตรกรรมที่ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ในบางครั้งเจ้าของกรรมสิทธิ์อาจมอบการครอบครองให้แก่บุคคลอื่นโดยการให้เช่า หรือครอบครองแทน และกฎหมายรองรับให้บุคคลนั้นมีสิทธิเหนือทรัพย์สินนั้น พระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เป็นการจัดเก็บภาษีจากเจ้าของที่ดินหรือผู้ครอบครองในทรัพย์สินประเภทที่ดิน หากรัฐมีนโยบายยกเว้นภาษีให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี รัฐควรบัญญัติการยกเว้นให้ครอบคลุมถึงผู้มีหน้าที่เสียภาษีทุกคน กลับบัญญัติคำว่า “เจ้าของ” เป็นผู้ได้รับการยกเว้นการจัดเก็บภาษีสำหรับเจ้าของที่ดิน แทนที่จะบัญญัติเป็นคำว่า “ผู้เสียภาษี” จึงก่อให้เกิดความสับสนแก่ผู้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีขององค์การปกครองส่วนท้องถิ่น เมื่อพิจารณาว่าคำ “เจ้าของ” หมายถึงบุคคลหรือนิติบุคคลที่มีกรรมสิทธิ์ ไม่ครอบคลุมถึงผู้ครอบครอง ดังนั้น การยกเว้นการจัดเก็บภาษีมาตรา 40 มาตรา 41 และ มาตรา 96 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ที่มีวัตถุประสงค์เพื่อยกเว้นภาษีให้เฉพาะเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีเท่านั้น แต่ไม่รวมถึงผู้มีสิทธิครอบครองเป็นผลให้การเสียภาษีและได้รับยกเว้นภาษีระหว่างเจ้าของกับผู้ที่มีสิทธิครอบครองมีแตกต่างกัน

ประการที่สาม ปัญหาการเลี่ยงภาษีที่ได้รับการยกเว้นและการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เพื่อใช้ประโยชน์ในเกษตรกรรม ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 พระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 และประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ไม่มีข้อกำหนดของตัวบุคคลที่จะใช้สิทธิเกี่ยวกับการเสียภาษีที่ดินที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมโดยกฎหมายพิจารณาเพียงสภาพของที่ดินเท่านั้น ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าเป็นการทำเกษตรดังกล่าวเป็นการทำเกษตรจริง กล่าวคือ กรณีสวนมะนาวตรงถนนรัชดาฯ ที่นาที่ดินที่มูลค่าหลายพันล้านบาทมาปลูกมะนาว โดยปลูกภายหลังจากพระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ จึงเป็นการพิสูจน์ได้ยากว่าที่ดินดังกล่าวเป็นที่ดินที่ใช้ประโยชน์เพื่อประกอบเกษตรกรรมจริง เป็นช่องว่างที่สามารถเอื้อประโยชน์ให้กับเจ้าของที่ดินที่ต้องการเลี่ยงภาษีโดยการใช้ช่องว่างของกฎหมายทำให้รัฐสูญเสียรายได้ ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อสังคม

ประการที่สี่ ปัญหาที่ส่งผลกระทบต่อกรยกเว้นและการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เพื่อใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ตามพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้วางหลัก

โดยทั่วไปของภาษีอากร คือ หลักความเป็นธรรม หลักความสะดวก หลักความประหยัด และหลักความแน่นอน ตลอดจนการแก้ไขปัญหาในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแบบเดิม นอกจากการพิจารณาอัตราภาษีตามเจตนการใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามมูลค่าของทรัพย์สินของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจากราคาประเมินกลางจากกรมธนารักษ์เป็นราคากลางมาตรฐานซึ่งสิ่งปลูกสร้างแต่ละประเภทมีราคาประเมินกลางที่ต่างกันออกไป โดยราคาประเมินกลางจะมีการปรับขึ้นตามรอบบัญชีการประเมินทุก 4 ปี และการใช้หลักการประเมินฐานภาษีตามต้นทุน โดยการแยกคำนวณภาษีตามการใช้ประโยชน์จริง ถือเป็นการสร้างความชัดเจนและได้มาตรฐาน เพื่อสร้างความโปร่งใสและความป็นธรรมให้แก่ภาครัฐและเจ้าของทรัพย์สิน ทั้งนี้ เป็นความพยายามแก้ไขปัญหาการลดใช้ดุลพินิจการกำหนดราคาประเมินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

จากการศึกษาค้นคว้าปัญหาการยกเว้นและการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เพื่อใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ผู้เขียนมีข้อเสนอแนะในการแก้ไขปัญหา ดังต่อไปนี้

1. ปัญหาประการแรกเป็นปัญหาเกี่ยวกับการกำหนดคำนิยามคำว่า “ ประกอบเกษตรกรรม ” ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดิน และสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ผู้ศึกษาเห็นว่า ควรแก้ไขเป็น มาตรา 37 วรรคสอง “หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมกันประกาศกำหนด ทั้งนี้ การบัญญัติคำนิยามของการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมในปัจจุบันถูกบัญญัติไว้อย่างกว้างๆ ก่อให้เกิดปัญหาในการตีความคำนิยามของการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมไว้อย่างชัดเจนโดยการแบ่งเป็นประเภทดังนี้

การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม หมายถึง การใช้ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างเพื่อวัตถุประสงค์ในการบริโภค จำหน่าย หรือใช้งานในฟาร์ม ซึ่งรวมถึงแต่ไม่จำกัดเพียง 1. การปลูกข้าว หรือพืชไร่ 2. การปลูกผัก หรือไม้ดอก หรือไม้ประดับ หรือสมุนไพร 3. การปลูกสวนป่า หรือ ปลูกป่าเศรษฐกิจแบบสวนเฉพาะ 4. การปลูกไม้ผล หรือไม้ยืนต้น แบบสวนเดี่ยว หรือสวนแซม 5. การปลูกพืชแบบสวนผสม เกษตรผสมผสาน หรือระบบเกษตรกรรมยั่งยืน ซึ่งอาจมีการเลี้ยงสัตว์หรือเพาะเลี้ยงสัตว์น้ำร่วมด้วย 6. การเพาะเห็ด ทำผักออกเพาะปลูกพืชในระบบโรงเรือนถาวร 7. การทำนาเกลือสมุทร 8. การเพาะเลี้ยงแมลงเศรษฐกิจ 9. การเลี้ยงปศุสัตว์”

นอกจากนี้กระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย จะต้องออกหลักเกณฑ์ภายในแก่เจ้าหน้าที่โดยต้องเปิดเผยแพร่สาธารณะแก่ภาคประชาชนในการพิจารณาว่าการใดถือเป็นการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม อาทิการเลี้ยงปศุสัตว์ที่เป็นการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมไม่หมายความรวมถึงการที่สัตว์เข้ามาอยู่อาศัยในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างเองตามธรรมชาติ ทั้งนี้ กระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย อาจขอความเห็นหรือคำแนะนำจากกระทรวงเกษตรและสหกรณ์ในการออกหลักเกณฑ์ภายในแก่เจ้าหน้าที่เพื่อให้เจ้าหน้าที่มีแนวทางในการประเมินที่สอดคล้องกัน สร้างความเสมอภาคในการประเมินภาษีให้แก่ภาคประชาชน

2. ปัญหาการยกเว้นและการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เพื่อใช้ประโยชน์ในเกษตรกรรมที่ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เห็นควรแก้ไขเป็น มาตรา 40 “ในกรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ผู้เสียภาษีซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมอยู่ภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใด ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นรวมกันในการคำนวณภาษีไม่เกินห้าสิบล้านบาท

การยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่รัฐมนตรีว่าการ”

มาตรา 41 “ในกรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ผู้เสียภาษีซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษีนั้น ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีในการคำนวณภาษีไม่เกินห้าสิบล้านบาท

ในกรณีที่บุคคลธรรมดาเป็นมีสิทธิในสิ่งปลูกสร้าง แต่รวมถึงที่ดินและใช้สิ่งปลูกสร้างดังกล่าวเป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษีนั้น ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีในการคำนวณภาษีไม่เกินห้าสิบล้านบาท

ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการเพื่อคำนวณการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง

มิให้นำความในวรรคหนึ่งหรือวรรคสองมาใช้บังคับกับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหรือสิ่งปลูกสร้างที่ผู้เสียภาษีซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษีนั้น ซึ่งต้องย้ายชื่อออกจากทะเบียนบ้านดังกล่าวเพราะเหตุจำเป็นทางราชการตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมกันประกาศกำหนด โดยให้ถือเอาที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหรือสิ่งปลูกสร้างก่อนการย้ายชื่อออกจากทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎร เป็นที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหรือสิ่งปลูกสร้างที่ได้รับการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีในการคำนวณภาษีตามวรรคหนึ่งหรือวรรคสอง”

มาตรา 96 “เพื่อเป็นการบรรเทาการชำระภาษี ในสามปีแรกของการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามพระราชบัญญัตินี้ ให้ยกเว้นการจัดเก็บภาษีสำหรับเจ้าของและผู้มีสิทธิครอบครองในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาและใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม”

การแก้ไขบทบัญญัติให้การยกเว้นและการจัดเก็บภาษีในมาตราดังกล่าว หมายความว่ารวมถึงผู้มีสิทธิครอบครองบุคคลทั้ง 2 ประเภทซึ่งเป็นผู้เสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ ก็จะได้รับยกเว้นภาษีอย่างเท่าเทียมกัน เกิดความไม่เป็นธรรมต่อทุก ๆ ฝ่าย

3. ปัญหาการเลี่ยงภาษีที่ได้รับการยกเว้นการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เพื่อใช้ประโยชน์ในเกษตรกรรม ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ผู้ศึกษาเห็นว่าควรเพิ่มเติมบทบัญญัติใน

มาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างพ.ศ. 2562 เป็นความในวรรคท้ายว่า “ สำหรับการพิจารณาว่าที่ดินที่ไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพหรือไม่นั้นให้พิจารณาหลักเกณฑ์ตาม ประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม”

4. ปัญหาที่ส่งผลกระทบต่อกรยกเว้นและการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เพื่อใช้ประโยชน์ในเกษตรกรรม ตามพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เห็นควรแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายลำดับรอง กล่าวคือ พระราชกฤษฎีกาลดภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2563 มาตรา 3 ให้ลดภาษีในอัตราร้อยละห้าสิบของจำนวนภาษีที่ต้องเสีย สำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ดังต่อไปนี้ โดยการเพิ่ม (11) คือ“(11) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ได้มาโดยทางมรดก และผู้ครอบครองมีศักยภาพจำกัดในการพัฒนาที่ดินดังกล่าว”

เอกสารอ้างอิง

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562, กับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดินสุภชัย ชวนานนท์

มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์.

เบงกัม อรุณ โชติ, แนวคิดภาษีที่ดินและทรัพย์สินกรณีศึกษาร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดิน และสิ่งปลูกสร้าง

(นนทบุรี: สำนักงานปฏิรูป (สปร.), มป.ป.).