

ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประเภทที่ดินเกษตรกรรม¹

ก่อเกียรติ เชาวน์ไทย²

จากการศึกษาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประเภทที่ดินเกษตรกรรม มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงประวัติความเป็นมา แนวคิด ทฤษฎี กฎหมายไทย กฎหมายต่างประเทศและวิเคราะห์ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประเภทที่ดินเกษตรกรรมซึ่งทำให้ผู้ศึกษาได้รับความรู้ความเข้าใจว่าการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทยสามารถแบ่งตามลักษณะของการจัดเก็บออกได้เป็น 2 ประการ คือ ประการแรก การจัดเก็บภาษีโดยส่วนราชการส่วนกลาง ประการที่สอง การจัดเก็บภาษีโดยราชการส่วนท้องถิ่น การจัดเก็บภาษีโดยราชการส่วนกลาง มีลักษณะเป็นการเก็บรวมเข้าสู่ส่วนกลาง เช่น การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามประมวลรัษฎากร การจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต เป็นต้น³ และเมื่อดำเนินการจัดเก็บแล้ว รัฐบาลจะต้องนำเงินส่งคืนคลังเข้าสู่กระทรวงการคลัง เพื่อนำไปใช้จ่ายเป็นงบประมาณแผ่นดินในการบริหารประเทศต่อไป ภาษีอากรมีลักษณะสำคัญ 4 ประการ คือ เป็นการบังคับเก็บ และไม่มีการให้ผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงกับผู้เสียภาษี การจัดเก็บภาษีเป็นการเคลื่อนย้ายทรัพยากรระหว่างภาคเอกชนกับภาครัฐบาล และการจัดเก็บภาษีมักมีลักษณะเป็นการถาวร⁴

ด้วยเหตุผลข้างต้น จึงได้มีการตราพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ขึ้นเพื่อบังคับใช้แทนการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ที่ได้ใช้บังคับมาเป็นเวลานานแล้ว เพื่อให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ เหมาะสม และสอดคล้องกับสภาพการณ์ที่เป็นอยู่ในปัจจุบันมากขึ้น รวมทั้งมีรายได้ที่เพียงพอที่จะนำมาใช้ในการบริหารจัดการในเขตพื้นที่ของตน ตลอดจนจะเป็นเครื่องมือที่ช่วยสร้างความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี กระตุ้นให้เกิดการใช้ที่ดินอย่างมีประสิทธิภาพ ผลักดันให้เกิดการกระจายการถือครองที่ดิน และช่วยลดความเหลื่อมล้ำได้อีกทางหนึ่ง

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 13 มีนาคม 2562 เว้นแต่การจัดเก็บภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง จะเริ่มจัดเก็บตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2563 เป็นต้นไป

¹ บทความนี้เรียบเรียงจากการค้นคว้าอิสระ เรื่อง ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประเภทที่ดินเกษตรกรรม โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์สุขสมัย สุทธิคดี และคณะกรรมการสอบ คือ ศาสตราจารย์พิเศษปัญญา สุทธิคดี และรองศาสตราจารย์ประเทือง ธนียผล

² นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต (วิทยาเขตบางนา) คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

³ อรรถ ธรรมโน, *ความรู้ทั่วไปทางการคลัง*, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพมหานคร, 2548), หน้า 75.

⁴ อภิวิทย์ ชลาชัยกิตติกร, *ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (ตอนที่1) เอกสารภาษีอากร*(กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2562), หน้า 60 -62.

โดยจะจัดเก็บจากเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เจ้าของห้องชุด และผู้ครอบครองหรือเข้าทำประโยชน์ในทรัพย์สินของรัฐ ส่วนฐานภาษีเพื่อการคำนวณภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะคิดจากมูลค่าของราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินและราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างที่กรมธนารักษ์เป็นผู้ประเมิน สำหรับอัตราภาษีจะแตกต่างกันตามลักษณะการใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งแบ่งออกเป็น 4 ประเภท ได้แก่ ประเภทที่หนึ่ง ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ประเภทที่สอง ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย ประเภทที่สาม ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่น ๆ และประเภทที่สี่ ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ โดย “อัตราภาษีจะต่ำ” หากที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ทั้งนี้ เพื่อดูแลเกษตรกรและลดภาระภาษีให้แก่ผู้ประกอบการ โดย “อัตราภาษีจะสูง” หากเป็นที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่รกร้างหรือไม่ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ และยังมีการเพิ่มอัตราภาษีทุก ๆ 3 ปี อีกร้อยละ 0.3 หากไม่นำที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไปใช้ประโยชน์อีกด้วย ทั้งนี้ เพื่อเป็นการกระตุ้นให้มีการใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น⁵ จากการศึกษาทำให้ทราบว่า การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประเภทที่ดินเกษตรกรรมตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ยังไม่ชัดเจน ไม่ครอบคลุมและไม่เหมาะสมด้วยกันหลายประการ ซึ่งสรุปได้ดังต่อไปนี้

ประการที่หนึ่งเกี่ยวกับการตีความบทบัญญัติการประกอบเกษตรกรรม ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 37 บัญญัติว่า “ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ให้จัดเก็บภาษีตามอัตราดังต่อไปนี้ (1) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละศูนย์จุดหนึ่งห้าของฐานภาษี การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมตาม (1) ต้องเป็นการทำนาทำไร่ ทำสวน เลี้ยงสัตว์ เลี้ยงสัตว์น้ำ และกิจการอื่นตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมกันประกาศกำหนด ทั้งนี้ ในการจัดทำประกาศดังกล่าวให้นำความเห็นของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงเกษตรและสหกรณ์มาประกอบการพิจารณาด้วย” และตามประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ข้อ 2 การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ให้หมายถึง การใช้ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ตามความหมายของคำว่า “ประกอบกิจการเกษตร” ในระเบียบคณะกรรมการนโยบายและแผนพัฒนาการเกษตรและสหกรณ์ว่าด้วยการขึ้นทะเบียนเกษตรกร พ.ศ. 2560 และที่แก้ไขเพิ่มเติม โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อการบริโภค จำหน่ายหรือใช้งานในฟาร์ม แต่ไม่รวมถึงการทำการประมงและการทอดผ้า และตามระเบียบคณะกรรมการนโยบายและแผนพัฒนาการเกษตรและสหกรณ์ว่าด้วยการขึ้นทะเบียนเกษตรกร พ.ศ. 2560 และที่แก้ไขเพิ่มเติม ข้อ 4 ในระเบียบนี้ “เกษตรกร” หมายความว่า บุคคลธรรมดาที่ประกอบการเกษตร หรือนิติบุคคลที่มีวัตถุประสงค์ในการประกอบการเกษตรและได้ขึ้นทะเบียนเกษตรกรไว้กับหน่วยงานที่รับขึ้นทะเบียนตามระเบียบนี้

⁵ ปกิต แพร่จินวงศ์, “ปัญหาบางประการในการนำภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาแทนที่ภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่,” วิทยานพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552, หน้า 12-14.

และ “ประกอบเกสร” หมายความว่า การปลูกพืช การเลี้ยงปศุสัตว์ การเพาะเลี้ยงสัตว์น้ำ การทำการประมง การทำนาเกลือสมุทร การปลูกหม่อน การเลี้ยงไหม การทอผ้า และการเพาะเลี้ยงแมลงเศรษฐกิจและเกสรอื่น ๆ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อการบริโภคหรือจำหน่ายหรือใช้งานในฟาร์มอย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่าง รวมกัน ดังที่กำหนดไว้ใน (1) – (10) จากหลักกฎหมายดังกล่าวแสดงให้เห็นว่า คำนิยามของคำว่า ประกอบเกสรนั้นกำหนดไว้ไม่ชัดเจน แม้ว่าตามระเบียบคณะกรรมการนโยบายและแผนพัฒนา เกสรและสหกรณ์ว่าด้วยการขึ้นทะเบียนเกษตรกร พ.ศ. 2560 และที่แก้ไขเพิ่มเติมจะมีการกำหนดไว้ อย่างชัดเจนว่า เกษตรกรต้องเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลที่มีวัตถุประสงค์ในการประกอบเกสร และได้ขึ้นทะเบียนเกษตรกรกับสำนักงานเกษตรอำเภอหรือสำนักงานเกษตรพื้นที่ที่สังกัดกรมส่งเสริม เกสร กระทรวงเกษตรและสหกรณ์ แต่ไม่ได้กำหนดให้บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลที่มีใช่เกษตรกร ตัวจริงโดยอาชีพ แต่มีที่ดินเพื่อประกอบเกสรต้องขึ้นทะเบียนเกษตรกรแต่อย่างใด ทำให้ผู้ที่เป็น เกษตรกรเทียมอาศัยช่องว่างของกฎหมายในการเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น น้อยลง เนื่องจากการจัดเก็บภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประ โยชน์ตามควรแก่ สภาพมีอัตราที่สูงกว่าที่ดินที่ประกอบเกษตรกรรม จึงมีปัญหว่า การที่กำหนดนิยามของคำว่าประกอบ เกสรไว้ไม่ชัดเจน อาจทำให้บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลใช้ช่องว่างของกฎหมายในการทำเกษตรเทียม เพื่อหลีกเลี่ยงหรือลดอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ต้องเสียแก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นหรือไม่ ดังนั้น บทบัญญัติดังกล่าวจึงทำให้รัฐขาดประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างอย่างเห็นได้ชัด

ประการที่สองเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ใช้ประโยชน์ตามควร แก่สภาพ ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 37 บัญญัติว่า ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ให้จัดเก็บภาษีตามอัตรา ดังต่อไปนี้ (4) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประ โยชน์ตามควรแก่สภาพ ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละหนึ่งจุดสองของฐานภาษี จากหลักกฎหมายดังกล่าวแสดง ให้เห็นว่า ผู้ที่ถือครองที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประ โยชน์ตามควรแก่สภาพ มีหน้าที่เสียภาษีไม่เกินร้อยละหนึ่งจุดสองของฐานภาษี ซึ่งแตกต่างกับผู้ประกอบเกษตรกรรมที่ถือครอง ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการทำเกษตร กฎหมายกำหนดอัตราภาษีไว้ไม่เกินร้อยละ ศูนย์จุดหนึ่งห้าของฐานภาษี เมื่อเปรียบเทียบแล้วจะเห็นได้ว่าอัตราภาษีของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมมีฐานภาษีที่น้อยกว่าที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือ ไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพเป็นอย่างมาก ทำให้ผู้เสียภาษีหลายคนอาศัยช่องว่างของกฎหมาย หลีกเลี่ยงภาษีเพื่อจ่ายภาษีให้แก่รัฐน้อยลง โดยการทำประโยชน์ในที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าจนต้นหญ้าขึ้น สูงรกร้างเต็มพื้นที่ดิน หรือไม่มีการพัฒนาที่ดิน หรือไม่เคยทำประโยชน์ใด ๆ ซึ่งอาจจะเป็นการปลูก ต้นไม้พืชผลการเกษตรที่ไม่ต้องใช้เวลาในการดูแลเอาใจใส่ เช่น ต้นกล้วย ต้นมะนาว ต้นมะพร้าว เหตุเพราะ ต้องการจะหลีกเลี่ยงภาษีเพื่อให้เข้าคำจำกัดความเป็นที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการ ประกอบเกษตรกรรม ทั้ง ๆ ที่มีได้มีเจตนาที่จะทำประโยชน์ในที่ดินเพื่อเกษตรอย่างแท้จริง จึงมีปัญหว่า

การที่ผู้เสียภาษีอาศัยช่องว่างของกฎหมายในการปลูกพืชผลทางการเกษตรหรือพันธุ์พืชตามที่กฎหมายกำหนดในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ โดยมิได้มีเจตนาที่จะทำการเกษตรอย่างจริงจัง จะถือว่าหลีกเลี่ยงภาษีโดยถูกต้องตามกฎหมายหรือไม่ และอาจทำให้รัฐจัดเก็บภาษีได้น้อยลง

ประการที่สามเกี่ยวกับการกำหนดอัตราภาษีของบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 40 บัญญัติว่า “ในกรณีที่ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมอยู่ภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใด ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นรวมกันในการคำนวณภาษีไม่เกินห้าสิบล้านบาท การยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมกันประกาศกำหนด” และมาตรา 42 บัญญัติว่า “การคำนวณภาษีให้ใช้ฐานภาษีของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างซึ่งคำนวณได้ ตามมาตรา 35 หักด้วยมูลค่าของฐานภาษีที่ได้รับยกเว้นตามมาตรา 40 หรือมาตรา 41 แล้วคูณด้วยอัตราภาษีตามมาตรา 37 ตามสัดส่วนที่กำหนดในมาตรา 38 ผลลัพธ์ที่ได้เป็นจำนวนภาษีที่ต้องเสีย” และตามพระราชกฤษฎีกากำหนดอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2564 มาตรา 3 “ให้ใช้อัตราภาษีตามประเภทการใช้ประโยชน์หรือเงื่อนไขดังต่อไปนี้ สำหรับการจัดเก็บภาษีตั้งแต่ปีภาษี พ.ศ. 2565 เป็นต้นไป (1) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม (ก) มูลค่าของฐานภาษีไม่เกินเจ็ดสิบล้านบาท ให้ใช้อัตราภาษีย้อยละศูนย์จุดศูนย์หนึ่ง (ข) มูลค่าของฐานภาษีในส่วนที่เกินเจ็ดสิบล้านบาท แต่ไม่เกินหนึ่งร้อยล้านบาท ให้ใช้อัตราภาษีย้อยละศูนย์จุดศูนย์สาม (ค) มูลค่าของฐานภาษีในส่วนที่เกินหนึ่งร้อยล้านบาท แต่ไม่เกินห้าร้อยล้านบาท ให้ใช้อัตราภาษีย้อยละศูนย์จุดศูนย์ห้า” จากหลักกฎหมายดังกล่าวแสดงให้เห็นว่า การกำหนดอัตราภาษีของบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลมีความแตกต่างกัน ทำให้เกิดความเหลื่อมล้ำ และขาดความเป็นธรรม เนื่องจากกรณีเป็นบุคคลธรรมดาและเป็นเกษตรกรซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินมูลค่าไม่เกินห้าสิบล้านบาท จะได้รับการยกเว้นภาษีที่ดินที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม แต่กรณีที่ดินมูลค่าห้าสิบล้านบาทถึงหนึ่งร้อยล้านบาทให้ใช้อัตราภาษีย้อยละศูนย์จุดศูนย์หนึ่ง แต่ถ้าเป็นนิติบุคคลก็ต้องเสียภาษีทันที โดยมูลค่าของฐานภาษีไม่เกินเจ็ดสิบล้านบาทให้ใช้อัตราภาษีย้อยละศูนย์จุดศูนย์หนึ่ง ส่วนมูลค่าของฐานภาษีในส่วนที่เกินเจ็ดสิบล้านบาท แต่ไม่เกินหนึ่งร้อยล้านบาทให้ใช้อัตราภาษีย้อยละศูนย์จุดศูนย์สาม และมูลค่าของฐานภาษีในส่วนที่เกินหนึ่งร้อยล้านบาท แต่ไม่เกินห้าร้อยล้านบาทให้ใช้อัตราภาษีย้อยละศูนย์จุดศูนย์ห้าตามลำดับแบบขั้นบันได เมื่อเปรียบเทียบอัตราภาษีของบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลดังกล่าวแล้ว ทำให้ไม่เป็นธรรมแก่เจ้าของที่ดินที่เป็นนิติบุคคลที่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างทันทีที่ถือครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมูลค่าไม่เกินเจ็ดสิบล้านบาท แตกต่างกับเจ้าของที่ดินที่เป็นบุคคลธรรมดาที่กฎหมายคุ้มครองและยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมูลค่าไม่เกินห้าสิบล้านบาท จึงมีปัญหาว่า การยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้แก่บุคคลธรรมดาที่มีมูลค่า

ทรัพย์สินไม่เกินห้าสิบล้านบาทนั้น จะทำให้นิติบุคคลเสียเปรียบบุคคลธรรมดาหรือไม่ และบุคคลธรรมดาอาจใช้ช่องว่างของกฎหมายในการได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

ประการที่เกี่ยวกับการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 40 บัญญัติว่า “ในกรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมอยู่ภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใด ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นรวมกันในการคำนวณภาษีไม่เกินห้าสิบล้านบาท” จากหลักกฎหมายดังกล่าว แสดงให้เห็นว่า ผู้เสียภาษีคนใดมีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมอยู่ภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใด ซึ่งมีที่ดินรวมกันมีราคาประเมินไม่เกินห้าสิบล้านบาทก็ไม่ต้องเสียภาษีให้แก่รัฐแต่อย่างใด โดยกฎหมายกำหนดให้สามารถยกเว้นมูลค่าฐานภาษีได้ในทุก ๆ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นและให้ยกเว้นได้ทุกจังหวัด ส่งผลให้รัฐจัดเก็บภาษีได้น้อยลง และรัฐมีงบประมาณในการบริหารประเทศได้อย่างมีประสิทธิภาพลดลงด้วยเช่นกัน จากหลักกฎหมายดังกล่าวทำให้กลุ่มนายทุนได้ผลประโยชน์จากการมีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างจำนวนมาก หลายแปลงหลายจังหวัด แต่ละแปลงหากมูลค่าที่ดินไม่เกินห้าสิบล้านบาทและทำประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมก็ไม่ต้องเสียภาษี แตกต่างกับชาวบ้านที่มีที่ดินเพียงแปลงเดียวแต่มีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างเกินห้าสิบล้านบาท ซึ่งที่ดินใช้ประโยชน์ในการทำเกษตรกลับต้องเสียภาษีให้แก่รัฐ โดยไม่ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีแต่อย่างใด จากนโยบายของรัฐที่มุ่งเน้นให้ประชาชนทำประโยชน์ในที่ดินมากกว่าการทิ้งที่ดินไว้ว่างเปล่าหรือไม่ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพและการที่รัฐกำหนดอัตราภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละศูนย์จุดหนึ่งห้า นั้น เห็นได้ว่าเป็นอัตราภาษีที่น้อยมาก ทำให้นายทุนหรือคนรวยที่มีที่ดินเยอะอาศัยช่องว่างของกฎหมายเพื่อเลี่ยงภาษีโดยการทำการเกษตรในที่ดิน ทำให้มาตรการดังกล่าวกลับช่วยพวคนายทุนคนรวยมากกว่าบรรเทาภาระทางภาษีแก่เกษตรกร จึงมีปัญหาว่า การยกเว้นการจัดเก็บภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นรวมกันในการคำนวณภาษีไม่เกินห้าสิบล้านบาทจะเหมาะสมและเป็นธรรมกับผู้เสียภาษีที่เป็นเกษตรกรตัวจริงหรือไม่

จากการศึกษาค้นคว้ามาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประเภทที่ดินเกษตรกรรม ผู้ศึกษาพบว่ามีข้อเสนอแนะ คือ

1. ปัญหาการตีความบทบัญญัติการประกอบเกษตรกรรม ผู้ศึกษาขอเสนอแนะให้แก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายในเรื่องนิยามบทบัญญัติการประกอบเกษตรกรรมให้มีความชัดเจนมากยิ่งขึ้น โดยบัญญัติเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มาตรา 37 วรรคสาม ให้การประกอบเกษตรกรรมนั้น เจ้าของที่ดินต้องเป็นเกษตรกรและมีการขึ้นทะเบียนกรตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการขึ้นทะเบียนและปรับปรุงเกษตรกรตามที่กรมส่งเสริมการเกษตรกำหนดไว้ และเมื่อได้ขึ้นทะเบียนและปรับปรุงเกษตรกรแล้วให้พนักงานเจ้าหน้าที่ดำเนินการลงพื้นที่ตรวจสอบด้วยว่าการทำการเกษตรตามหลักเกณฑ์ที่คณะกรรมการ

กำหนดไว้หรือไม่ และมีการสำรวจตรวจสอบทุก ๆ หกเดือนเพื่อติดตามการประกอบการเกษตรกรรมในที่ดินดังกล่าวว่าเป็นการเกษตรกรรมแท้จริงหรือไม่ หรือเพียงแค่ทำการเกษตรเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี เพื่อทำให้รัฐจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้เพิ่มมากขึ้น และเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีและสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี และสอดคล้องกับการบังคับใช้ตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย

มาตรา 37 มีการเพิ่มเติม ดังนี้

“มาตรา 37 ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ให้จัดเก็บภาษีตามอัตรา ดังต่อไปนี้

(1) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ให้มีอัตรากาไม่เกินร้อยละ ศูนย์จุดหนึ่งห้าของฐานภาษี

(2) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ให้มีอัตรากาไม่เกินร้อยละ ศูนย์จุดสาม ของฐานภาษี

(3) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่นนอกจาก (1) หรือ (2) ให้มีอัตรากาไม่เกินร้อยละ หนึ่งจุดสองของฐานภาษี

(4) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ ให้มีอัตรากาไม่เกินร้อยละ หนึ่งจุดสองของฐานภาษี

การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมตาม (1) ต้องเป็นการทำนา ทำไร่ ทำสวน เลี้ยงสัตว์ เลี้ยงสัตว์น้ำ และกิจการอื่นตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมกันประกาศกำหนด ทั้งนี้ ในการจัดทำประกาศดังกล่าวให้น้ำความเห็นของ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงเกษตรและสหกรณ์มาประกอบการพิจารณาด้วย

การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมตามวรรคสอง ให้เกษตรกรผู้ทำการประกอบ เกษตรกรรมดำเนินการขึ้นทะเบียนและปรับปรุงเกษตรกรกับหน่วยงานผู้รับผิดชอบ และเมื่อมีการแจ้งขึ้น ทะเบียนและปรับปรุงเกษตรกรดังกล่าวแล้ว ให้พนักงานเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจและหน้าที่ดำเนินการลงพื้นที่ ตรวจสอบการประกอบเกษตรกรรมของเกษตรกรผู้นั้น และติดตามการทำเกษตรกรรมทุก ๆ หกเดือน และให้ เกษตรกรผู้ขึ้นทะเบียนและปรับปรุงเกษตรกรนำส่งรายรับรายจ่ายเกี่ยวกับการใช้ประโยชน์ในที่ดิน เกษตรกรรม ทั้งนี้ ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการ กระทรวงมหาดไทยร่วมกันประกาศกำหนด และตามระเบียบคณะกรรมการนโยบายและแผนพัฒนา การเกษตรและสหกรณ์ว่าด้วยการขึ้นทะเบียนเกษตรกร พ.ศ. 2560

2. ปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ใช้ประโยชน์ตามควรแก่สภาพ

ผู้ศึกษาขอเสนอแนะให้มีการเพิ่มเติมกฎหมายในเรื่องการจัดเก็บภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า หรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ โดยการแก้ไขเพิ่มเติมประกาศกระทรวงการคลังและ กระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม หมายเหตุ (1) ให้มีความ ชัดเจนมากยิ่งขึ้น ซึ่งต้องกำหนดนิยามของคำว่าที่ดินตามควรแก่สภาพ และการใช้ที่ดินไม่ควรแก่

สภาพให้มีความชัดเจนมากยิ่งขึ้น เพื่อป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีของเจ้าของที่ดิน และทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น และเพื่อความเป็นธรรมและเท่าเทียมกันของผู้เสียภาษีทุกคน

จากเดิม หมายเหตุ (1) กรณีที่ไม่ปรากฏชนิดพืชตามบัญชีแนบท้ายนี้ ให้ใช้อัตราขั้นต่ำของการประกอบการเกษตรต่อไร่ โดยเทียบเคียงจากชนิดพืชที่มีลักษณะใกล้เคียงที่สุด

แก้ไขเพิ่มเติม เป็น

หมายเหตุ (1) กรณีที่ไม่ปรากฏชนิดพืชตามบัญชีแนบท้ายนี้ ให้ใช้อัตราขั้นต่ำของการประกอบการเกษตรต่อไร่ โดยนำชนิดพืชในกลุ่มวิเคราะห์สภาพการใช้ที่ดินของกรมพัฒนาที่ดินได้กำหนดไว้มาใช้บังคับ

3. ปัญหาการกำหนดอัตราภาษีของบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล ผู้ศึกษาขอเสนอแนะให้มีการเพิ่มเติมกฎหมายในเรื่องการจัดเก็บภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมอยู่ภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นรวมกันในการคำนวณภาษีไม่เกินห้าสิบล้านบาท ตามมาตรา 40 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 โดยให้เสียภาษีในอัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดศูนย์หนึ่งของฐานภาษีเช่นเดียวกับเจ้าของที่เป็นนิติบุคคล เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมและเท่าเทียมกันทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล

มาตรา 40 แก้ไขเพิ่มเติมดังนี้

ในกรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมอยู่ภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นโดยรวมกันในการคำนวณภาษีไม่เกินเจ็ดสิบล้านห้าสิบล้านบาท ให้เสียภาษีในอัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดศูนย์หนึ่งของฐานภาษีเช่นเดียวกับเจ้าของซึ่งเป็นนิติบุคคลใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม

การจัดเก็บภาษีตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมกันประกาศกำหนด

4. ปัญหาการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ผู้ศึกษาขอเสนอแนะให้มีการยกเลิกกฎหมายในเรื่องการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีในกรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมอยู่ภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยที่กฎหมายกำหนด ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างรวมกันในการคำนวณภาษีไม่เกินห้าสิบล้านบาท ตามมาตรา 40 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ผู้ศึกษาขอเสนอแนะให้ไม่ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีในทุกเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เพื่อให้รัฐจัดเก็บภาษีได้เพิ่มมากขึ้น หารายได้มาใช้จ่ายในกิจการของรัฐ กระจายรายได้เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ประชาชนผู้เป็นเกษตรกร และเพื่อรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ ทั้งด้านราคาสินค้าและการจ้างงาน ซึ่งถือเป็นเป้าหมายทางเศรษฐกิจที่สำคัญ

เอกสารอ้างอิง

จิรศักดิ์ รอดจันทร์. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการ และบทวิเคราะห์. พิมพ์ครั้งที่ 2, กรุงเทพมหานคร :
วิญญูชน, 2556.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร : สำนักอบรม
ศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2549.

วิทย์ ตันตยกุล. กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตย
สภา, 2528.

สุภรัตน์ ควัฒน์กุล. เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7. พิมพ์ครั้งที่ 8. กรุงเทพมหานคร :
โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาราช, 2545.

สุภลักษณ์ ฟินิจกุล. คำอธิบายภาษีท้องถิ่น. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร : วิญญูชน, 2550.