

ปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง¹

สากล จิรวัดน์กุล²

จากการศึกษาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงความเป็นมา หลักการ แนวความคิด และทฤษฎีเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งทำให้ผู้ศึกษาได้รับความรู้ความเข้าใจว่าการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างต้องอยู่อยู่บนพื้นฐานหลักภาษีที่ดี

การจัดหารายได้ของรัฐโดยการจัดเก็บภาษีจากประชาชนถือเป็นภารกิจสำคัญประการหนึ่งของรัฐ เมื่อระบบเศรษฐกิจของประเทศมีความเจริญเติบโตโดยมีการขยายตัวเพิ่มขึ้นและประชากรมีจำนวนมากขึ้น รัฐมีหน้าที่ต้องจัดหาสาธารณูปโภคขั้นพื้นฐานเพื่อบริการประชาชน ด้วยเหตุดังกล่าวรัฐจึงจำเป็นต้องจัดหารายได้ในรูปแบบภาษีอากรเพิ่มขึ้นเรื่อยๆ โดยมีการจัดเก็บภาษีจัดเก็บจากประชาชนในหลายรูปแบบ ดังนั้น ภาษีอากรจึงถือได้ว่าเป็นเครื่องมือทางการคลังที่สำคัญที่สุดของรัฐในการจัดหารายได้เพื่อนำมาใช้จ่ายในการพัฒนาประเทศต่อไปรวมทั้งเพื่อพัฒนาความเป็นอยู่ของประชาชนให้กินดีอยู่ดีอย่างทั่วถึงและเสมอภาค หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่าภาษีอากรคือ เงินที่รัฐบังคับจัดเก็บจากบุคคลโดยรัฐไม่ผูกพันที่จะจ่ายผลตอบแทนโดยตรงให้แก่ผู้เสียภาษีอากร ทั้งนี้ ประเทศไทยก็ได้ให้ความสำคัญในการจัดเก็บภาษีอากรมาตั้งแต่สมัยโบราณเป็นต้นมา โดยเฉพาะอย่างยิ่งการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

จากการศึกษาทำให้ทราบว่า ปัจจุบันประเทศไทยจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างภายใต้บทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 แต่เนื่องจากกฎหมายฉบับดังกล่าวมีข้อบกพร่องจำนวนมากซึ่งเป็นช่องโหว่ของกฎหมาย ทำให้เกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหลายประการ ส่งผลให้การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นไปอย่างไม่มีประสิทธิภาพและไม่มีประสิทธิผลเท่าที่ควร ซึ่งปัญหาที่เกิดจากการบังคับใช้กฎหมายในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

ปัญหาประการแรกคือปัญหาการตีความความหมายของคำว่า “ที่ดิน” ที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เนื่องด้วยมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้ให้คำนิยามของคำว่า “ที่ดิน” หมายความว่า พื้นดินและให้หมายความรวมถึงพื้นที่ที่เป็นภูเขาหรือที่มีน้ำด้วย ซึ่งคำจำกัดความดังกล่าวไม่ได้บัญญัติให้ชัดเจนว่า ให้หมายความรวมถึงที่ดินที่เกิดจากการสร้างขึ้นของมนุษย์ซึ่งไม่ได้เกิดขึ้นเองตามธรรมชาติด้วยหรือไม่ กรณีที่มีการถมที่ดินในทะเล

¹ บทความนี้เรียบเรียงจากการค้นคว้าอิสระ เรื่อง ปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์ พัฒนะ เรือนใจดี และคณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์ ดร.ปวีตร เลิศธรรมเทวี และผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ปริดา โชติมานนท์

² นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิเทศศาสตรมหาบัณฑิต (วิทยาเขตบางนา) คณะนิเทศศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

หรือมนุษย์สร้างที่ดินขึ้นมาโดยที่ดินนั้น ไม่ได้เกิดจากธรรมชาติ ก็จะเกิดประเด็นปัญหาการตีความกฎหมาย ซึ่งต้องพิจารณาว่าผู้สร้างที่ดินขึ้นมามีความตั้งใจเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหรือไม่ ซึ่งเป็นประเด็นปัญหาที่มีความสำคัญต่อการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

อย่างไรก็ตาม คำว่า “ที่ดิน” ตามคำนิยามศัพท์ของมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กฎหมายไม่ได้บัญญัติไว้ชัดเจนว่าที่ดินนั้น หมายความว่ารวมถึงที่ดินที่มนุษย์สร้างขึ้นซึ่งไม่ได้เกิดจากธรรมชาติด้วยหรือไม่ ซึ่งแตกต่างจากพจนานุกรมศัพท์เศรษฐศาสตร์ ฉบับราชบัณฑิตยสถาน ที่ให้คำจำกัดความของคำว่า ที่ดินไว้ว่า ความหมายถึง 1) ตามทฤษฎีเศรษฐศาสตร์ หมายถึง ปัจจัยการผลิตประเภทหนึ่ง เป็นทรัพยากรที่เกิดขึ้นตามธรรมชาติ และนำมาใช้เพื่อการประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจต่าง ๆ ซึ่งในที่นี้ทรัพยากรธรรมชาติจะหมายถึงทั้งสิ่งที่อยู่ในดินและเหนือพื้นดินด้วย และผลตอบแทนที่ได้รับจากที่ดินจะเรียกว่า ค่าเช่า 2) ในทางบัญชี ที่ดิน หมายถึง แผ่นดินซึ่งอาจมีทรัพยากรธรรมชาติอยู่ภายใต้หรือเหนือพื้นดินและจะนำมาใช้ในการประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจต่าง ๆ นั้นหมายความว่าทั้งตามทฤษฎีเศรษฐศาสตร์ และในทางบัญชีได้บัญญัติชัดเจนว่า ที่ดิน หมายความว่าเฉพาะที่ดินที่เกิดจากธรรมชาติเท่านั้น อย่างไรก็ตาม หากพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ให้จำกัดความคำว่าที่ดินไว้ชัดเจนเช่นเดียวกับพจนานุกรมศัพท์เศรษฐศาสตร์ ฉบับราชบัณฑิตยสถาน ก็จะเป็นประโยชน์แก่การตีความกฎหมายและการบังคับใช้กฎหมายยิ่งขึ้น รวมถึงลดความขัดแย้งในสังคมในการตีความกฎหมายโดยเฉพาะอย่างยิ่งลดความขัดแย้งระหว่างประชาชนผู้เสียภาษีและหน่วยงานของรัฐผู้จัดเก็บภาษีด้วย

ข้อสังเกตหากมีการตีความคำว่า “ที่ดิน” ให้หมายความว่ารวมถึงที่ดินที่มนุษย์สร้างขึ้นด้วย ซึ่งไม่ใช่ที่ดินที่เกิดจากธรรมชาตินั้น เป็นการตีความที่ขัดต่อหลักตีความอย่างเคร่งครัด กล่าวคือ กฎหมายภาษีอากรต้องตีความโดยเคร่งครัด (Strict interpretation) นอกจากนี้ หากตีบทกฎหมายที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีอากรไม่ชัดเจน ก้าวมหรือตีความได้หลายนัย ก็จะต้องตีความไปในทางที่เป็นคุณหรือเป็นประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีจะตีความให้เป็นผลร้ายแก่ผู้เสียภาษีไม่ได้

ตัวอย่างคำพิพากษาของศาลอังกฤษซึ่งวินิจฉัยตามหลักการตีความอย่างเคร่งครัด คือ คดี Cape Brady Syndicate V.I.R. Comers (1921) ซึ่งในคดีดังกล่าว ท่านผู้พิพากษา Rowlatte ได้กล่าวว่า “ในการตีความพระราชบัญญัติเกี่ยวกับภาษี ผู้ตีความจะต้องพิจารณาเฉพาะข้อความตามที่กล่าวไว้อย่างชัดเจนเท่านั้น จะตีความเป็นอย่างอื่นซึ่งไม่ได้กล่าวไว้ไม่ได้จะอ่านตัวบทเพิ่มเติมเข้ามาก็ไม่ได้ และจะตีความโดยปริยายก็ไม่ได้เช่นกัน ผู้ตีความย่อมต้องตีความได้ด้วยการพิจารณาภาษาที่ใช้ในพระราชบัญญัติเท่านั้น” กล่าวคือ หากมีการตีความถ้อยคำหรือข้อความที่ใช้ในตัวของพระราชบัญญัติหรือตัวบทกฎหมายใดมีความคลุมเครือไม่มีความชัดเจนหรืออาจจะตีความได้หลายนัยนั้น ศาลอังกฤษจะตีความว่ายกประโยชน์แห่งข้อสงสัยนั้นให้เป็นคุณแก่ผู้เสียภาษี แต่ถ้าถ้อยคำหรือข้อความนั้นมีความชัดเจน ศาลอังกฤษจะต้องตีความถ้อยคำหรือข้อความนั้นตามความหมายธรรมดาหรือธรรมชาติ (Natural Meaning) นอกจากนี้ในการตีความการข้อยกเว้นที่ปรากฏอยู่ในตัวบทกฎหมาย ศาลก็จะตีความข้อยกเว้นดังกล่าวอย่างเคร่งครัดเช่นกัน แต่ถ้าในข้อยกเว้นนั้นมีถ้อยคำหรือข้อความที่ไม่ชัดเจน ศาลจะตีความข้อยกเว้นนั้นให้เป็นผลร้ายแก่ผู้เสียภาษีไม่ได้

สำหรับแนวคำพิพากษาของศาลไทยที่เกี่ยวข้อง คือ คำพิพากษากฎีกาที่ 2317/2519 ซึ่งศาลฎีกาวินิจฉัยว่า เมื่อกฎหมายไม่แจ้งชัดก็ต้องตีความโดยเคร่งครัดในทางที่ไม่เป็นโทษแก่ผู้ต้องเสียภาษี ซึ่งพออนุมานได้ว่า เจตนารมณ์ของกฎหมายฉบับดังกล่าวจะต้องประเมินภาษีป้ายโดยเลือกคำนวณเนื้อที่เฉพาะแบบใดแบบหนึ่ง ไม่ใช่รวมคำนวณทั้งสองแบบ ดังนั้น ตามแนวคำพิพากษาของศาลประเทศอังกฤษและศาลประเทศไทยล้วนแต่ตีความโดยเคร่งครัด ฉะนั้น หากพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 นิยามคำจำกัดความของคำว่า ที่ดิน ไว้เพียงว่า หมายความว่า พื้นดินและให้หมายความรวมถึงพื้นที่ที่เป็นภูเขาหรือที่มีน้ำด้วย ฉะนั้น เมื่อตีความอย่างเคร่งครัดก็จะไม่รวมถึงที่ดินที่มนุษย์สร้างขึ้นซึ่งไม่ได้เกิดจากธรรมชาติด้วย และเมื่อตีความเช่นนี้ ก็จะเกิดปัญหาตามมามากมาย โดยเฉพาะการเลี่ยงภาษีโดยการหาช่องว่างของกฎหมาย ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจและสังคมในวงกว้างต่อไป

ประการที่สอง ปัญหาการกำหนดผู้เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เนื่องจากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นการจัดเก็บภาษีส่วหน้า กล่าวคือ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 41 บัญญัติไว้ว่า ในกรณีที่ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษีนั้น ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีในการคำนวณภาษีไม่เกินห้าสิบล้านบาท และในกรณีที่บุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของสิ่งปลูกสร้างแต่ไม่ได้เป็นเจ้าของที่ดิน และใช้สิ่งปลูกสร้างดังกล่าวเป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษีนั้น ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีในการคำนวณภาษีไม่เกินสิบล้านบาท ดังนั้น บุคคลใดเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์หรือครอบครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษี ถือว่าเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ถือว่าเป็นการเก็บภาษีส่วหน้า ซึ่งกรณีที่เจ้าของกรรมสิทธิ์หรือครอบครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเดิมได้เสียภาษีไปแล้วและต่อมาได้มีการโอนกรรมสิทธิ์หรือส่งมอบการครอบครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวให้แก่บุคคลอื่นใช้ประโยชน์ในปีภาษีนั้น กรณีดังกล่าวย่อมไม่ยุติธรรมแก่ผู้เสียภาษีเพราะไม่ใช่บุคคลที่ได้ใช้ประโยชน์จากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในปีภาษีนั้นที่แท้จริงจึงเป็นปัญหาสำคัญอย่างยิ่ง ซึ่งการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างล่วงหน้านั้นมีความแตกต่างกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีปีที่ล่วงมาแล้ว ซึ่งใช้บังคับทั้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล

นอกจากนี้ การจัดเก็บภาษีส่วหน้าขัดแย้งต่อหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith นักเศรษฐศาสตร์ ชาวอังกฤษ กล่าวคือ หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีจะต้องประกอบไปด้วยหลักเกณฑ์ 4 ประการ ได้แก่ หลักความเป็นธรรม, หลักความแน่นอน, หลักความสะดวก และหลักความประหยัด โดยหลักความเป็นธรรม (Equity) แบ่งออกเป็น 2 ลักษณะ ดังนี้ 1) หลักความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์ (Principal of absolute equity) ได้แก่ การวัดความเป็นธรรมในการเสียภาษีของประชาชนในรูปตัวเงิน กล่าวคือ ผู้เสียภาษีควรจะต้องเสียภาษีเป็นจำนวนเท่ากัน เพราะภาระค่าใช้จ่ายของรัฐควรจะต้องกระจายแก่ผู้เสียภาษีทุกคนในสัดส่วนที่เท่าเทียมกัน 2) หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Modified equity principal) ได้แก่ การแบ่งความยุติธรรมในการจัดเก็บภาษีออกเป็น 2 หลักคือหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (The Benefit

Principal) กล่าวคือผู้ได้รับประโยชน์จากการบริการใดของรัฐมาก ก็จะต้องเสียภาษียาก ผู้ได้รับประโยชน์น้อย ก็ควรจะเสียภาษีน้อยและหากไม่ได้รับประโยชน์จากการบริการนั้นเลยก็ไม่ควรที่จะต้องเสียภาษีเลย และหลักความสามารถในการเสียภาษี (The ability to pay principal) กล่าวคือการวัดความเสมอภาคในการเสียภาษีโดยการใช้ความเสียสละความพึงพอใจ (Sacrifice of unity) ของผู้เสียภาษีเป็นเครื่องชี้วัด

ดังนั้น การจัดเก็บภาษีสืบหน้าตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จัดแย้งต่อหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ ซึ่งเป็นหลักความเป็นธรรม (Equity) อันเป็นหนึ่งในหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

ประการที่สาม คือ ปัญหาความไม่สอดคล้องกันของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการคัดค้านและการอุทธรณ์ การประเมินภาษี เนื่องจากการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินภาษีถือว่าเป็นคำสั่งทางปกครอง เพราะฉะนั้น การคัดค้านและการอุทธรณ์การประเมินภาษีจะต้องอยู่ภายใต้บังคับกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษี และวิธีปฏิบัติทางปกครอง ได้แก่ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562, พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 และระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2564 ซึ่งกฎหมายแต่ละฉบับบัญญัติระยะเวลาในการการคัดค้านและการอุทธรณ์แตกต่างกัน กล่าวคือ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กำหนดให้ผู้เสียภาษีที่ได้รับแจ้งการประเมินภาษี หรือการเรียกเก็บภาษี ที่เห็นว่าการประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บภาษีนั้นไม่ถูกต้องให้มีสิทธิคัดค้าน และขอให้ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาทบทวนการประเมินหรือการเรียกเก็บภาษีได้ภายในสามสิบวัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บภาษีแล้วแต่กรณี

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 กำหนดให้คู่กรณีอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองนั้น โดยยื่นต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ตนได้รับแจ้งคำสั่งดังกล่าว และยังกำหนดไว้อีกว่า ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีโดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 กำหนดไว้ว่า การฟ้องคดีปกครองจะต้องยื่นฟ้องภายในเก้าสิบวันนับแต่วันที่รู้หรือควรรู้ถึงเหตุแห่งการฟ้องคดีหรือนับแต่วันที่พ้นกำหนดเก้าสิบวันนับแต่วันที่ผู้ฟ้องคดีได้มีหนังสือร้องขอต่อหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ เพื่อให้ปฏิบัติหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดและไม่ได้รับหนังสือชี้แจงจากหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐหรือได้รับแต่เป็นคำชี้แจงที่ผู้ฟ้องคดีเห็นว่า ไม่มีเหตุผลแล้วแต่กรณีเว้นแต่จะมีบทกฎหมายเฉพาะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น

ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2564 ข้อ 7.1 กำหนดให้คู่กรณีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันที่รับแจ้งการประเมินตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร

เรื่องระยะเวลาในการอุทธรณ์ได้แย้งคัดค้านคำสั่งของเจ้าพนักงานที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีของกฎหมายประเทศไทยมีความแตกต่างจากกฎหมายประเทศอังกฤษอย่างเห็นได้ชัด เนื่องจากกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บ

ภาษีของประเทศอังกฤษมีความสอดคล้องต้องกัน กล่าวคือ พระราชบัญญัติการเงินท้องถิ่น ค.ศ. 1988 (Local Government Finance Act 1988) กำหนดไว้ว่า การโต้แย้งคัดค้านการจัดเก็บภาษีสำหรับสถานที่ที่ไม่มีการพักอาศัย ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเห็นว่าอัตราภาษีไม่ถูกต้อง สามารถอุทธรณ์ผลการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน ต่อผู้พิจารณาอุทธรณ์ได้ ทั้งนี้การอุทธรณ์จะต้องกระทำภายในระยะเวลา 6 เดือน นับแต่วันที่เจ้าพนักงาน ได้ทำการประเมิน ส่วนพระราชบัญญัติการเงินท้องถิ่น ค.ศ. 1992 (Local Government Finance Act 1992) กำหนดไว้ว่า หากผู้เสียภาษีได้รับผลกระทบจากราคาประเมินที่ดินสามารถยื่นอุทธรณ์ต่อ The Valuation Tribunal ภายในระยะเวลา 6 เดือน

ดังนั้น เมื่อกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไม่มีความสอดคล้องกัน เช่น พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562, พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 และระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2564 ซึ่งกฎหมายแต่ละฉบับกำหนด ระยะเวลาในการคัดค้านและการอุทธรณ์ที่แตกต่างกัน ทำให้เกิดความสับสนในการบังคับใช้กฎหมาย

ประการที่สี่ คือ ปัญหาเบี้ยปรับเงินเพิ่มที่มีอัตราที่สูงเกินไป พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กำหนดอัตราเบี้ยปรับและเงินเพิ่มที่มีอัตราที่สูงมาก ซึ่งมีบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ดังนี้ มาตรา 68 บัญญัติว่า ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ชำระภาษีภายในระยะเวลาที่กำหนด ให้เสียเบี้ยปรับในอัตราร้อยละสี่สิบของจำนวนภาษีค้างชำระ เว้นแต่ผู้เสียภาษีได้ชำระภาษีก่อนจะได้รับหนังสือแจ้งเตือนตามมาตรา 61 ให้เสียเบี้ยปรับในอัตราร้อยละสิบของจำนวนภาษีค้างชำระ และมาตรา 69 บัญญัติว่า ในกรณีที่ผู้เสียภาษีมิได้ ชำระภาษีภายในเวลาที่กำหนด แต่ต่อมาได้ชำระภาษีภายในเวลาที่กำหนดไว้ในหนังสือแจ้งเตือนตามมาตรา 61 ให้เสียเบี้ยปรับร้อยละสิบของจำนวนภาษีค้างชำระ ส่วนประเด็นเงินเพิ่ม มาตรา 70 กำหนดว่า ผู้เสียภาษี ที่มีได้ชำระภาษีภายในเวลาที่กำหนด ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละหนึ่งต่อเดือนของจำนวนภาษีค้างชำระเศษ ของเดือนให้นับเป็นหนึ่งเดือน ทั้งนี้ มิให้นำเบี้ยปรับมารวมคำนวณเพื่อเสียเงินเพิ่มด้วย นอกจากนี้มาตรา 72 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ยังบัญญัติไว้อีกว่า เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามหมวดนี้ ให้ถือเป็นภาษี

ดังนั้น หากผู้เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างคนใดค้างชำระค่าภาษีโดยชำระไม่ถูกต้องครบถ้วน หรือไม่ชำระภายในระยะเวลาที่กำหนด จะต้องถูกบังคับให้ชำระทั้งเบี้ยปรับในอัตราร้อยละ 10 ถึง 20 และต้องเสียเงินเพิ่มอีกในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือน ของจำนวนภาษีค้างชำระซึ่งรวมเป็นอัตราที่สูงมาก ทำให้ผู้ที่ค้างชำระภาษีเพิกเฉยและไม่ยินยอมชำระทั้งค่าภาษีและเบี้ยปรับเงินเพิ่ม ซึ่งก่อให้เกิดปัญหาเรื้อรัง ตามมาโดยเฉพาะอย่างยิ่งส่งผลกระทบต่อรายได้ของรัฐ

นอกจากนี้ การที่บัญญัติกฎหมายโดยกำหนดเบี้ยปรับเงินเพิ่มในอัตราที่สูงเกินไปถือว่าเป็นการกระทำ ที่ขัดแย้งกับหลักความเป็นธรรมและประสิทธิภาพระยะยาว (Regional Equity and Long-term efficiency) ทั้งนี้หลักความเป็นธรรมถือว่าเป็นหลักการของภาษีอากรที่คืออย่างหนึ่ง โดยการจัดเก็บภาษีจะต้องยึดถือ ความเป็นธรรมให้แก่ผู้เสียภาษีด้วยโดยยึดหลักผลประโยชน์ (Benefit) เชื่อมโยงกัน และประสิทธิภาพ

ในการจัดเก็บภาษีดังกล่าว จะคำนึงถึงการบัญญัติภาษี การกำหนดฐานภาษี การกำหนดอัตราภาษี วิธีการที่นำมาใช้ในการจัดเก็บภาษีเพื่อให้มีประสิทธิภาพและมีการตรวจสอบและปรับปรุงอยู่เสมอ ทั้งนี้การคำนึงถึงประสิทธิภาพของภาษีท้องถิ่นจะต้องคำนึงถึงประสิทธิภาพในระยะยาวด้วย

ประการสุดท้าย คือ ปัญหาการยกเว้นภาษีให้กับพื้นที่เกษตรกรรมหรือที่อยู่อาศัยมูลค่าไม่เกินห้าสิบล้านบาททำให้รัฐจัดเก็บภาษีได้น้อย พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 40 กำหนดว่า ในกรณีที่ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นรวมกัน ในการคำนวณภาษีไม่เกินห้าสิบล้านบาท ประกอบกับมาตรา 41 กำหนดว่า ในกรณีที่ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษีนั้น ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีในการคำนวณภาษีไม่เกินห้าสิบล้านบาท ส่วนในกรณีที่บุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของสิ่งปลูกสร้าง แต่ไม่ได้เป็นเจ้าของที่ดิน และใช้สิ่งปลูกสร้างดังกล่าวเป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษีนั้น ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีในการคำนวณภาษีไม่เกินสิบล้านบาท

นอกจากนี้ ประกาศพระราชกฤษฎีกาลดภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างบางประเภท (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2566 ได้ยกเว้นการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างบางประเภท โดยเฉพาะอย่างยิ่งที่ดินเพื่อการอยู่อาศัยซึ่งเป็นบ้านหลังแรกจะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี กล่าวคือ บุคคลธรรมดาผู้เป็นเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหลังเดียว และที่ดินมีมูลค่า 0-50 ล้านบาท จะได้รับการยกเว้นภาษี หรือบุคคลธรรมดาผู้เป็นเจ้าของเฉพาะสิ่งปลูกสร้างหลังเดียวและที่ดินมีมูลค่า 0-10 ล้านบาท จะได้รับการยกเว้นภาษี เมื่อประเทศไทยมีบ้านที่มีมูลค่าเกิน 50 ล้านบาท มีอยู่จำนวนน้อยมากทำให้รัฐเก็บภาษีได้จำนวนน้อยรายส่งผลกระทบต่อรายได้ของรัฐเนื่องจากรัฐจัดเก็บภาษีได้จำนวนน้อย

อย่างไรก็ตาม ประกาศพระราชกฤษฎีกาลดภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างบางประเภท (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2566 ยังบัญญัติขึ้นเพื่อการลดอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างรวมถึงการยกเว้นการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างบางประเภทด้วย เช่น ที่ดินเพื่อการเกษตรกรรม กรณีบุคคลธรรมดาถือครองที่ดินเพื่อการเกษตรกรรมมูลค่า 0-50 ล้านบาท ได้รับการยกเว้นภาษี ส่วนกรณีนิติบุคคลที่ถือครองที่ดินเพื่อการเกษตรกรรมที่ดินมูลค่า 0-75 ล้านบาท เสียอัตราภาษีร้อยละ 0.01 ซึ่งเท่ากับว่าที่ดินมูลค่าหนึ่งล้านเสียภาษีเพียง 100 บาทเท่านั้น ซึ่งไม่สอดคล้องตามความเป็นจริง ในกรณีนี้ผู้เขียนเห็นว่า การที่จัดตั้งเป็นนิติบุคคลถือได้ว่ามีจุดประสงค์เพื่อประกอบธุรกิจการค้ามุ่งหมายผลกำไร ไม่ใช่การทำเกษตรกรรมเพื่อทำมาหากินเช่นเดียวกับบุคคลธรรมดา แต่นิติบุคคลเป็นการทำการเกษตรเพื่อพาณิชย์กรรม จึงไม่ควรได้รับการลดอัตราภาษีมากเกินไป เพราะจะทำให้รัฐสูญเสียรายได้มหาศาล นอกจากนี้ยังทำให้ไม่เกิดความเป็นธรรมในสังคมด้วย

จากการศึกษาค้นคว้าเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ผู้ศึกษาพบว่าไม่มีข้อเสนอแนะคือ

1. ปัญหาการตีความคำนิยามของคำว่า “ที่ดิน” ที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัติทุกภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เนื่องจากมาตรา 5 บัญญัติให้คำนิยามคำว่า “ที่ดิน” ยังไม่ชัดเจนทำให้เกิดปัญหาในการตีความกฎหมาย ดังนั้น ผู้เขียนเห็นว่า ควรแก้ไขปรับปรุงกฎหมายให้มีความชัดเจนยิ่งขึ้น โดยแก้ไขใหม่เป็น “ที่ดิน” หมายความว่า พื้นดิน รวมถึงพื้นที่ที่เป็นภูเขาหรือที่มีน้ำด้วย และให้หมายความรวมถึงพื้นดินที่มนุษย์สร้างขึ้นหรือไม่ได้เกิดจากธรรมชาติด้วย

2. ปัญหาการกำหนดผู้เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ผู้เขียนเห็นว่า เนื่องจากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นการจัดเก็บภาษีส່วนหน้าซึ่งไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีตามกฎหมายแต่ไม่ใช่บุคคลที่ได้ใช้ประโยชน์จากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ต้องเสียภาษีอย่างจริง ดังนั้น ผู้เขียนเห็นว่า ควรแก้ไขปรับปรุงกฎหมายให้มีความเป็นธรรมยิ่งขึ้น โดยแก้ไขใหม่เป็น

มาตรา 41 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “ในกรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในปียกปีที่ล่วงมาแล้ว ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีในการคำนวณภาษีไม่เกินห้าสิบล้านบาท

วรรคสอง บัญญัติว่า “ในกรณีที่บุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของสิ่งปลูกสร้าง แต่ไม่ได้เป็นเจ้าของที่ดินและใช้สิ่งปลูกสร้างดังกล่าวเป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในปียกปีที่ล่วงมาแล้ว ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีในการคำนวณภาษีไม่เกินสิบล้านบาท”

และมาตรา 41 วรรคท้าย บัญญัติไว้ว่า “มิให้นำความในวรรคหนึ่งหรือวรรคสองมาใช้บังคับกับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหรือสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในปียกปีที่ล่วงมาแล้ว ซึ่งต้องย้ายชื่อออกจากทะเบียนบ้านดังกล่าว เพราะเหตุจำเป็นทางราชการตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมกันประกาศกำหนด โดยให้ถือเอาที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหรือสิ่งปลูกสร้างก่อนการย้ายชื่อออกจากทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎร เป็นที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหรือสิ่งปลูกสร้างที่ได้รับการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีในการคำนวณภาษีตามวรรคหนึ่งหรือวรรคสอง”

นอกจากนี้ ผู้เขียนเห็นว่า ควรเพิ่มเติมบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมยิ่งขึ้น โดยเพิ่มเติมเป็นมาตรา 41/1 บัญญัติว่า “ภายใต้มาตรา 41 หากเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในปียกปีที่ล่วงมาแล้วมีหลายคน ให้ร่วมกันชำระภาษีตามสัดส่วนระยะเวลาที่ถือครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น”

3. ปัญหาความไม่สอดคล้องกันของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการคัดค้านและการอุทธรณ์การประเมินภาษี เนื่องจากการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินภาษีถือว่าเป็นคำสั่งทางปกครอง เพราะฉะนั้นการคัดค้านและการอุทธรณ์การประเมินภาษีจะต้องอยู่ภายใต้บังคับกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีและวิธีปฏิบัติทางปกครอง ได้แก่ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562, พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 และระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2564 ซึ่งกฎหมาย

แต่ละฉบับกำหนดระยะเวลาในการการคัดค้านและการอุทธรณ์แตกต่างกันทำให้เกิดความสับสนในการบังคับใช้กฎหมาย และส่งผลเสียโดยตรงต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ประสงค์จะคัดค้านและการอุทธรณ์การประเมินภาษี

ดังนั้น ผู้เขียนเห็นว่า ควรกำหนดระยะเวลาในการอุทธรณ์โต้แย้งคัดค้านคำสั่งของเจ้าพนักงาน โดยการบัญญัติในกฎหมายทุกฉบับให้มีกำหนดเวลาที่เท่ากัน เช่นเดียวกับกฎหมายของประเทศอังกฤษ กล่าวคือ พระราชบัญญัติการเงินท้องถิ่น ค.ศ. 1988 (Local Government Finance Act 1988) และพระราชบัญญัติการเงินท้องถิ่น ค.ศ. 1992 (Local Government Finance Act 1992) กำหนดให้ผู้เสียภาษียื่นอุทธรณ์ได้ภายในระยะเวลา 6 เดือน นับแต่ทราบคำสั่งเจ้าพนักงาน เท่ากันทุกฉบับ และเมื่อพิจารณาประกอบพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 มาตรา 49 แล้วผู้เขียนเห็นว่าระยะเวลา 90 วันในการยื่นอุทธรณ์เป็นระยะเวลาที่มีความเหมาะสม นอกจากนี้ การอุทธรณ์คำสั่งต่อเจ้าพนักงานคนเดิมที่ออกคำสั่ง ผลของการอุทธรณ์มักจะไม่เปลี่ยนแปลงแต่อย่างใด ดังนั้น ควรบัญญัติกฎหมายให้ผู้อุทธรณ์สามารถยื่นอุทธรณ์ต่อผู้ที่มีอำนาจเหนือขึ้นไปจะเป็นผลดียิ่งกว่าทั้งในแง่ของความเป็นธรรมและประหยัดเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ด้วย

โดยแก้ไขใหม่เป็น มาตรา 73 บัญญัติว่า “ผู้เสียภาษีผู้ใดได้รับแจ้งการประเมินภาษีตามมาตรา 44 หรือมาตรา 53 หรือการเรียกเก็บภาษีตามมาตรา 61 แล้วเห็นว่า การประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บภาษีนั้นไม่ถูกต้อง ให้มีสิทธิคัดค้านโดยยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี ภายในเก้าสิบวัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้ง

การคัดค้านและการอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการชำระภาษี เว้นแต่ผู้เสียภาษีจะได้ยื่นคำร้องต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีขอให้ทุเลาการชำระภาษีไว้ก่อน และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีมีคำสั่งให้ทุเลาการชำระภาษีแล้วหรืออาจจะสั่งให้วางประกันตามที่เห็นสมควรก็ได้

ในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีได้สั่งให้ทุเลาการชำระภาษีตามวรรคก่อนไว้แล้ว ถ้าต่อมาปรากฏว่าผู้เสียภาษีได้กระทำการใด ๆ เพื่อประวิงการชำระภาษี หรือจะกระทำการโอน ขาย จำหน่าย หรือยกย้ายทรัพย์สินทั้งหมดหรือบางส่วนเพื่อให้พ้นอำนาจการยึดหรืออายัดคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีมีอำนาจเพิกถอนคำสั่งให้ทุเลาการชำระภาษีนั้นได้”

4. ปัญหาเบี้ยปรับเงินเพิ่มกรณีค้างชำระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีอัตราที่สูงเกินไป เนื่องจากพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 68 และมาตรา 69 กำหนดให้ผู้เสียภาษีที่ไม่ได้ชำระภาษีภายในเวลาที่กำหนดต้องเสียเบี้ยปรับร้อยละ 10-20 ของจำนวนภาษีค้างชำระ และมาตรา 70 กำหนดให้ต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1 ต่อเดือนของจำนวนภาษีค้าง จะเห็นได้ว่าทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มซึ่งรวมเป็นอัตราที่สูงเกินไป ดังนั้น ผู้เขียนเห็นว่า ควรแก้ไขปรับปรุงกฎหมายโดยลดอัตราเบี้ยปรับเงินเพิ่มลงให้มีความเหมาะสมยิ่งขึ้น และผู้เขียนเห็นว่า ควรกำหนดอัตราเบี้ยปรับเงินเพิ่มให้มีอัตราที่สอดคล้องกับอัตราดอกเบี้ยผิดนัดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยแก้ไขใหม่เป็น

มาตรา 68 ในกรณีที่ผู้เสียภาษีมิได้ชำระภาษีภายในเวลาที่กำหนดให้เสียเบี้ยปรับร้อยละห้าของจำนวนภาษีค้างชำระ เว้นแต่ผู้เสียภาษีได้ชำระภาษีก่อนจะได้รับหนังสือแจ้งเตือนตามมาตรา 61 ให้เสียเบี้ยปรับร้อยละสองของจำนวนภาษีค้างชำระ

มาตรา 69 ในกรณีที่ผู้เสียภาษีมิได้ชำระภาษีภายในเวลาที่กำหนด แต่ต่อมาได้ชำระภาษีภายในเวลาที่กำหนดไว้ในหนังสือแจ้งเตือนตามมาตรา 61 ให้เสียเบี้ยปรับร้อยละสามของจำนวนภาษีค้างชำระ

มาตรา 70 ผู้เสียภาษีผู้ใดมิได้ชำระภาษีภายในเวลาที่กำหนด ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละห้าต่อปีของจำนวนภาษีค้างชำระ เศษของปีให้นับเป็นหนึ่งปี ทั้งนี้ มิให้นำเบี้ยปรับมารวมคำนวณเพื่อเสียเงินเพิ่มด้วย

ในกรณีที่ผู้บริหารท้องถิ่นอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาชำระภาษี และได้มีการชำระภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายให้นั้น เงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งให้ลดลงเหลือร้อยละสามต่อปีหรือเศษของปี

เงินเพิ่มตามมาตรา 70 ให้เริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลาชำระภาษีจนถึงวันที่มีการชำระภาษีแต่มิให้เกินกว่าจำนวนภาษีที่ต้องชำระโดยไม่รวมเบี้ยปรับ และมีให้คิดทบต้น

5. ปัญหาการยกเว้นภาษีให้กับพื้นที่เกษตรกรรมหรือที่อยู่อาศัยมูลค่าไม่เกินห้าล้านบาททำให้รัฐจัดเก็บภาษีได้น้อย เนื่องจากพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 และประกาศพระราชกฤษฎีกาลดภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างบางประเภท (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2566 ได้บัญญัติยกเว้นและลดภาษีให้กับพื้นที่เกษตรกรรมหรือที่อยู่อาศัยมูลค่าไม่เกินห้าล้านบาททำให้รัฐจัดเก็บภาษีได้น้อย ดังนั้นผู้เขียนเห็นว่าควรแก้ไขกฎหมายให้มีความเหมาะสมยิ่งขึ้น โดยแก้ไขใหม่เป็น

มาตรา 40 บัญญัติว่า “ในกรณีที่ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมอยู่ภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใด ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นรวมกันในการคำนวณภาษีไม่เกินห้าล้านบาท

มาตรา 41 วรรคแรกบัญญัติว่า “ในกรณีที่ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษีนั้น ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีในการคำนวณภาษีไม่เกินห้าล้านบาท และวรรคสองบัญญัติว่า ในกรณีที่บุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของสิ่งปลูกสร้าง แต่ไม่ได้เป็นเจ้าของที่ดิน และใช้สิ่งปลูกสร้างดังกล่าวเป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษีนั้น ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีในการคำนวณภาษีไม่เกินสามล้านบาท

นอกจากนี้ ผู้เขียนเห็นว่า ควรแก้ไขประกาศพระราชกฤษฎีกาลดภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างบางประเภท (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2566 ด้วย โดยไม่ลดอัตราภาษีให้แก่ที่ดินเพื่อการเกษตรกรรมของนิติบุคคล เพราะถือว่าการที่จัดตั้งเป็นนิติบุคคลนั้นมีจุดประสงค์เพื่อประกอบธุรกิจการค้ามุ่งหมายผลกำไร ไม่ใช่การทำเกษตรกรรมเพื่อทำมาหากินเช่นเดียวกับบุคคลธรรมดา แต่นิติบุคคลเป็นการทำการเกษตรเพื่อพาณิชย์กรรม ดังนั้นไม่ควรได้รับการลดอัตราภาษี

เอกสารอ้างอิง

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรกระจาย, พิมพ์ครั้งที่ 6, แก้ไขเพิ่มเติม, กรุงเทพมหานคร:

สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2541.

เบญจวรรณรี โชติช่วงนิรันดร์, หลักการภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3 กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2557.

ประกาศณ์ ชุณหะวัณราชย์, **ตรวจต้นทุนเพิ่มการบริหารงานภาษีไทย**, ในสัมมนาวิชาการสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง ประจำปี 2558 นวัตกรรมทางการคลังเพื่อการปฏิรูปประเทศไทย, จัดโดยสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, 2558

รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์, **ภาษีอากรในประวัติศาสตร์เศรษฐกิจไทย: คลังข้อมูลและบทสำรวจสถานะทางวิชาการ**, พิมพ์ครั้งที่ 1, กรุงเทพมหานคร : มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2528

ลันดา อุดมะโกกิน, “ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง : ก้าวต่อไปของการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของประเทศไทยอย่างมีประสิทธิภาพ”, **จุลนิติ** 2559, (กันยายน-ตุลาคม 2553)

วิทย์ ดันตยกุล, **กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร**, (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2528.

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, **คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร**, พิมพ์ครั้งที่ 3, กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547.

อนก เขียวถาวร, **เศรษฐศาสตร์ภาษีอากร 2**, พิมพ์ครั้งที่ 5, กรุงเทพมหานคร: ชวนพิมพ์, 2531

อรัญ ธรรมโน, **ความรู้ทั่วไปทางการคลัง**, พิมพ์ครั้งที่ 1 กรุงเทพมหานคร, 2548