

ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการใช้อำนาจประเมินภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง¹

ฉันทานรัตน์ อุดมเลิศเนศร์²

ภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) ตามความหมายกว้างๆ หมายถึง ภาษีที่มีลักษณะการจัดเก็บโดยเพ่งเล็งถึงตัวทรัพย์สินเป็นสำคัญ โดยเรียกเก็บจากทรัพย์สินชนิดต่าง ๆ ทั้งที่มีรูปร่างและที่ไม่มีรูปร่าง แยกไปตามประเภทของทรัพย์สินซึ่งตั้งอยู่ในท้องถิ่นหนึ่งๆ ตามมูลค่าของทรัพย์สินที่ทางการกำหนด โดยใช้อัตราภาษีแตกต่างกันออกไปตามสภาพท้องถิ่นและตามประเภทหรือชนิดของการใช้ทรัพย์สินและเรียกเก็บจากผู้ครอบครองทรัพย์สินหรือผู้มีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนั้น ภาษีทรัพย์สินจัดเป็นภาษีสำหรับท้องถิ่นเนื่องจากการจัดเก็บภาษีที่สอดคล้องกับหลักผลประโยชน์

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เป็นกฎหมายที่จัดเก็บภาษีจากผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สิน โดยนำมาบังคับใช้แทนพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มีจุดมุ่งหมายเพิ่มประสิทธิภาพโดยลดการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ในการประเมินภาษี และกระตุ้นให้เจ้าของที่ดินใช้ประโยชน์ในที่ดินอย่างมีประสิทธิภาพ รวมถึงลดปัญหาการกักตุนที่ดินเพื่อเก็งกำไร รวมถึงกระตุ้นให้เกิดการกระจายการถือครองที่ดิน ลดความเหลื่อมล้ำในสังคมและเพิ่มการกระจายอำนาจไปสู่ท้องถิ่น เนื่องจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะเป็นผู้จัดเก็บภาษีโดยมีรัฐบาลเป็นผู้ดูแลซึ่งหากมีการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้จริง ก็จะเป็นการเพิ่มรายได้ให้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เพื่อนำไปใช้พัฒนาท้องถิ่นในด้านสังคมอื่น ๆ ต่อไป นอกจากนี้การเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างยังสามารถลดการถือครองที่ดินเพื่อการเก็งกำไรในตลาดอสังหาริมทรัพย์อีกด้วย

จากการศึกษาประวัติความเป็นมา ความหมาย แนวคิด ทฤษฎี หลักการ และกฎหมายเกี่ยวกับการใช้อำนาจประเมินภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ได้แก่ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการประกาศราคาประเมินทุนทรัพย์ อัตราภาษี และรายละเอียดอื่นในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กฎกระทรวงกำหนดทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ทำให้ทราบว่าภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นภาษีทรัพย์สินชนิดหนึ่งซึ่งใช้ฐานภาษีจากมูลค่าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยกำหนดอัตราภาษีมากขึ้นตามการใช้ประโยชน์ของทรัพย์สินนั้น แนวความคิดในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาจากหลักการบริหารภาษีอากรที่ดีในเรื่องความเป็นธรรม ซึ่งหากบุคคลใดได้รับผลประโยชน์จากทรัพย์สินใดก็ต้องเสียภาษีให้รัฐซึ่งเป็นผู้ดูแล

¹บทความนี้เรียบเรียงจากการค้นคว้าอิสระ เรื่อง ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการใช้อำนาจประเมินภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.คนพร จิตต์รุ่งเกียรติ และคณะกรรมการสอบ คือ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.มณฑิลา ภักดีคง และรองศาสตราจารย์ ดร.พันธ์เทพ วิฑิตอนันต์

²นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต (วิทยาเขตบางนา) คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

รักษาทรัพยากรในท้องถิ่นนั้น เพื่อจะได้นำเอาเงินภาษีไปพัฒนาท้องถิ่นตนเองให้เข้มแข็งและสามารถบริหารจัดการตนเองได้ตามหลักการกระจายอำนาจทางการคลังให้แก่ท้องถิ่น อย่างไรก็ตาม ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีลักษณะเป็นอากรประเมินโดยเจ้าหน้าที่ กล่าวคือ ตราบไคที่ยังมีไม่การประเมินภาษีโดยเจ้าหน้าที่และแจ้งการประเมินโดยชอบด้วยกฎหมาย หนี้ภาษียังไม่เกิดขึ้นและผู้เสียภาษียังไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี ด้วยเหตุนี้เองการใช้อำนาจประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินจึงสำคัญมาก พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กำหนดให้เจ้าของและผู้ครอบครองที่ดินไม่ว่าของรัฐหรือเอกชน สิ่งปลูกสร้างต่าง ๆ และห้องชุดเป็นผู้เสียภาษี โดยเจ้าพนักงานประเมินมีหน้าที่ที่จะต้องกำหนดประเภทของทรัพย์สินและขอบเขตการใช้ทรัพย์สิน ซึ่งเป็นการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่โดยเฉพาะ ตามรายละเอียดที่ปรากฏในกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการประกาศราคาประเมินทุนทรัพย์ อัตราภาษีและรายละเอียดอื่นในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 และจะต้องแจ้งการประเมินไปยังผู้เสียภาษีโดยส่งแบบประเมินให้แก่ผู้เสียภาษีภายในเดือนกุมภาพันธ์ของทุกปี ตามมาตรา 44 และสามารถทบทวนการประเมินภาษีได้หากพบว่าการประเมินภาษีผิดพลาดหรือไม่ครบถ้วน หากยังไม่พ้นกำหนดสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาการชำระภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ โดยหากผู้เสียภาษีชำระภาษีเกินไปก็มีสิทธิได้รับเงินคืนภายในหนึ่งปีนับแต่ได้รับแจ้งจากเจ้าหน้าที่ ตามมาตรา 53 ถึงมาตรา 54

นอกจากนั้น พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 8 มีการยกเว้นภาษีให้กับหน่วยงานหลายหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดทำบริการสาธารณะที่ไม่แสวงหากำไร ซึ่งได้แก่ สหประชาชาติ องค์การระหว่างประเทศ สถานทูต สถานกงสุลไทย ทรัพย์สินของทางเอกชนที่ให้ราชการใช้เพื่อสาธารณะประโยชน์ ทรัพย์สินส่วนกลางตามกฎหมายอาคารชุด ที่ดินสาธารณูปโภคตามกฎหมายว่าด้วยการจัดสรรที่ดิน ที่ดินสาธารณูปโภคตามกฎหมายการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย และทรัพย์สินอื่นในกฎกระทรวง ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีทั้งหมด ส่วนทรัพย์สินของรัฐ ทรัพย์สินที่ใช้เป็นสุสานสาธารณะหรือฌาปนสถานสาธารณะ และทรัพย์สินที่เป็นของมูลนิธิหรือองค์การหรือสถานสาธารณกุศลตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังกำหนด มีการจำกัดสิทธิไว้ว่าจะได้รับการยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างก็ต่อเมื่อได้ใช้ทรัพย์สินนั้น “โดยมิได้หาผลประโยชน์” หรือ “โดยมิได้รับประโยชน์ตอบแทน” เท่านั้น นอกจากนี้ยังมีการตรากฎกระทรวงกำหนดทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 อีกหลายรายการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งใน ข้อ 10 ได้วางหลักยกเว้นไม่จัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจากที่ดินที่มีกฎหมายห้ามมิให้ทำประโยชน์ ซึ่งที่ดินที่ห้ามใช้ประโยชน์ เช่น ที่ดินในเขตป่าสงวนแห่งชาติ ที่ดินเขตทหาร ที่ดินป่าชายเลน เป็นต้น

จากการศึกษากฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศฝรั่งเศส ประเทศฟิลิปปินส์ และประเทศญี่ปุ่น กำหนดให้ประชาชนผู้เป็นเจ้าของถือครองทรัพย์สินต้องมาแจ้งข้อมูลการโอนหรือการรับโอนทรัพย์สินต่อท้องถิ่นเพื่อประโยชน์ในการประเมินภาษีกับเจ้าของที่แท้จริงเช่นเดียวกัน พร้อมทั้งรายละเอียดเรื่องมูลค่าของที่ดิน เพื่อให้เจ้าหน้าที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเมินภาษีได้อย่างถูกต้อง และกฎหมายของประเทศฟิลิปปินส์ยังกำหนดให้ผู้ครอบครองที่ดินของรัฐมาแจ้งการครอบครอง

ต่อรัฐ ทำให้สามารถจัดเก็บภาษีจากผู้ครอบครองที่ดินของรัฐได้อย่างมีประสิทธิภาพ ในส่วนของการยกเว้นภาษีให้แก่หน่วยงานที่ไม่แสวงหากำไรนั้น ประเทศฝรั่งเศสจะยกเว้นภาษีให้แก่ทรัพย์สินซึ่งเป็นของหน่วยงานของรัฐเฉพาะแต่การจัดทำบริการสาธารณะ ซึ่งจะต้องมีองค์ประกอบทั้งสามอย่าง คือ จะต้องเป็นการดำเนินการที่มีวัตถุประสงค์เพื่อประโยชน์ส่วนรวม เป็นการดำเนินการลักษณะการให้บริการแก่ประชาชน และจะต้องเป็นการดำเนินการโดยรัฐหรือรัฐสามารถที่จะแทรกแซงกิจกรรมนั้นได้ โดยจะต้องพิจารณาจากเงื่อนไขว่ากฎหมายที่เกี่ยวข้องนั้นมีบทบัญญัติอย่างชัดเจนว่าให้หน่วยงานนั้นมีหน้าที่จัดทำบริการสาธารณะใด ส่วนประเทศฟิลิปปินส์จะยกเว้นภาษีให้แก่ทรัพย์สินที่หน่วยงานของรัฐใช้ประโยชน์เอง ต้องไม่นำออกให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอื่นใช้สอย

จากการศึกษากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการใช้อำนาจประเมินภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ทำให้เกิดปัญหาหลายประการ ดังนี้

ประการแรก ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการกำหนดประเภททรัพย์สินเพื่อจัดเก็บภาษี กล่าวคือ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2562 มาตรา 5 ให้คำจำกัดความของคำว่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไว้ไม่ชัดเจน ส่งผลให้เจ้าพนักงานประเมินเกิดความสับสนว่าทรัพย์สินบางประเภทจะต้องเสียภาษีหรือไม่ ยกตัวอย่างเช่น ตู้โทรศัพท์ซึ่งหากพิจารณาตามแนวทางตามคำพิพากษาศาลฎีกา การจะพิจารณาว่าทรัพย์สินใดจะต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหรือไม่นั้น ก็ต้องพิจารณาว่า “ทรัพย์สินนั้นได้ใช้ประกอบกิจการก่อให้เกิดประโยชน์และรายได้แก่ผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สิน” เท่านั้น ส่วนสนามกอล์ฟนั้น หากพิจารณาความหมายของคำว่า “ที่ดิน” ตามคำนิยามในมาตรา 5 วรรคสาม ของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 หมายความว่า “พื้นดิน และให้หมายความรวมถึงพื้นที่ที่เป็นภูเขาหรือที่มีน้ำด้วย ” จากคำนิยามนี้เองจะเห็นได้ว่าพื้นที่ของสนามกอล์ฟ ย่อมมีลักษณะเป็นที่ดินตามความหมายของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 อย่างชัดเจน แต่หากพิจารณาเทียบเคียงตามแนวทางจากคำพิพากษาข้างต้น จะเห็นได้ว่า ศาลฎีกาได้วางแนวทางการพิจารณาความหมายของสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นไว้อย่างชัดเจนโดยจะเห็นได้ว่า ไม่ว่าจะเป็นสะพาน ชั่มต่าง ๆ และสิ่งต่าง ๆ ที่โจทก์ก่อสร้างขึ้นเพื่อใช้ประโยชน์แก่บุคคลต่าง ๆ ในพื้นที่สนามกอล์ฟทั้งสิ้น ล้วนแล้วแต่เป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่ต้องเสียภาษีทั้งสิ้น ส่วนพื้นที่สนามกอล์ฟซึ่ง ได้แก่ ผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินได้วางแผนผังกำหนดให้เป็นพื้นที่ใช้สอยในการเล่นกอล์ฟโดยมีการปรับปรุงพื้นที่ให้เหมาะสมมีความสวยงามตามธรรมชาติ ทั้งยังมุ่งประสงค์ที่จะทำให้มีสภาพเป็นอุปสรรคในการเล่นกอล์ฟเพื่อให้เกิดความท้าทายความสนุกสนานในการเล่น แสดงให้เห็นว่าสะพาน ชั่มและสิ่งปลูกสร้างต่าง ๆ ผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินได้วางแผนปรับปรุงไว้เพื่ออำนวยความสะดวกแก่ผู้ใช้บริการ ถือได้ว่ามีสภาพเป็นสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งหากเจ้าหน้าที่เห็นว่าสนามกอล์ฟเป็นเพียงที่ดินก็จะทำการประเมินภาษีโดยกำหนดประเภททรัพย์สินเพียงที่ดินประเภทเดียว แต่หากเห็นว่าเป็นสิ่งปลูกสร้าง เจ้าพนักงานประเมินย่อมต้องกำหนดประเภททรัพย์สินเป็นสองรายการ คือที่ดิน และสิ่งปลูกสร้างและจะต้องนำสิ่งปลูกสร้างมาหักค่าเสื่อมราคาเพื่อคำนวณภาษีต่อไป ซึ่งจะส่งผลให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บภาษีได้ในจำนวนที่แตกต่างกัน โดยหลังจากที่ได้กำหนดประเภททรัพย์สินแล้ว เจ้าพนักงานประเมินจะต้อง

นำทรัพย์สินไปเทียบเคียงกับบัญชีสิ่งปลูกสร้างของกรมธนารักษ์เพื่อหาราคาประเมินทุนทรัพย์ ของกรมธนารักษ์ซึ่งมีเพียง 5 ประเภท 31 แบบเท่านั้น จึงไม่ครอบคลุมถึงลักษณะทรัพย์สินทั้งหมดและทำให้หากเจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินทรัพย์สินแตกต่างไปจากที่กรมธนารักษ์กำหนดไว้ก็จะไม่สามารถเทียบราคาประเมินได้

ประการที่สอง ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นภาษี ที่มีการกำหนดคำว่า “โดยมิได้หาผลประโยชน์” หรือ “โดยมิได้รับประโยชน์ตอบแทน” กล่าวคือ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 8 มีการยกเว้นภาษีให้กับหน่วยงานหลายหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดทำบริการสาธารณะไม่แสวงหากำไร ซึ่งได้แก่ สหประชาชาติ องค์การระหว่างประเทศ สถานทูต สถานาชาชาติไทย ทรัพย์สินของทางเอกชนที่ให้ราชการใช้เพื่อสาธารณะประโยชน์ ทรัพย์สินส่วนกลางตามกฎหมายอาคารชุด ที่ดินสาธารณูปโภคตามกฎหมายว่าด้วยการจัดสรรที่ดิน ที่ดินสาธารณูปโภคตามกฎหมายการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย และทรัพย์สินอื่นในกฎกระทรวง ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีทั้งหมด ส่วนทรัพย์สินของรัฐ ทรัพย์สินที่ใช้เป็นสุสานสาธารณะหรือฌาปนสถานสาธารณะ และทรัพย์สินที่เป็นของมูลนิธิหรือองค์การหรือสถานสาธารณกุศลตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังกำหนด มีการจำกัดสิทธิไว้ว่าจะได้รับการยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างก็ต่อเมื่อได้ใช้ทรัพย์สินนั้น “โดยมิได้หาผลประโยชน์” หรือ “โดยมิได้รับประโยชน์ตอบแทน” เท่านั้น ซึ่งการกำหนดเงื่อนไขให้บางหน่วยงานได้รับยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างทั้งหมด โดยไม่คำนึงว่ามีการใช้ประโยชน์ทรัพย์สินนั้น ในลักษณะหาผลประโยชน์ตอบแทนหรือไม่ ในขณะที่บางหน่วยงานได้รับการยกเว้นภาษีภายใต้เงื่อนไขว่า ต้องไม่ใช้ทรัพย์สินไปเพื่อหาผลประโยชน์ตอบแทน ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมทางภาษีเนื่องจากทำให้บางหน่วยงานที่ต้นทุนที่สูงกว่าหน่วยงานที่ได้รับยกเว้นภาษี โดยจะเห็นได้ว่า หน่วยงานที่ได้รับการยกเว้นภาษีตามมาตรา 8 (1) ถึงมาตรา (12) ของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ล้วนแล้วแต่เป็นหน่วยงานที่มีวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งขึ้นเพื่อจัดทำบริการสาธารณะไม่ได้มุ่งหมายในการแสวงหากำไรดังเช่นการประกอบกิจการของเอกชนทั่วไป อย่างไรก็ตาม หากหน่วยงานดังกล่าวที่ได้รับยกเว้นภาษีไม่ได้ใช้ทรัพย์สินไปตามวัตถุประสงค์และมีลักษณะในการแสวงหากำไร เช่น สถานาชาชาติไทยนำที่ดินให้ห้างสรรพสินค้าเช่าในเชิงพาณิชย์ นิติบุคคลจัดสรรนำที่ดินออกให้บุคคลทั่วไปเช่าเป็นที่จอดรถไม่ได้ดำเนินการเพื่อลูกบ้าน เป็นต้น หากหน่วยงานที่ได้รับยกเว้นภาษีประกอบการในลักษณะเดียวกับเอกชนแสวงหากำไรและมีการแข่งขันทางธุรกิจดังเช่นเอกชนทั่วไปก็สมควรจะต้องเสียภาษี เนื่องจากภาษีอากรเป็นต้นทุนชนิดหนึ่งทางธุรกิจ หากหน่วยงานที่ได้รับยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างก็จะทำให้ได้เปรียบในทางธุรกิจและได้รับผลกำไรมากขึ้น และการจัดเก็บภาษีจากหน่วยงานที่ประกอบกิจการแสวงหากำไรยังช่วยควบคุมหน่วยงานเหล่านี้ให้ปฏิบัติตามวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งขึ้น โดยมีภารกิจหลักในการจัดทำบริการสาธารณะเพื่อประชาชนเท่านั้น หากองค์กรหรือหน่วยงานใดใช้ทรัพย์สินผิดวัตถุประสงค์และนำทรัพย์สินของตนออกหาผลประโยชน์ทางการค้าหรือได้รับประโยชน์ตอบแทนในลักษณะเดียวกันกับเอกชนผู้ประกอบการธุรกิจทั่วไปก็ควรจะต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ดังนั้น หากหน่วยงานหรือองค์กรใดที่ได้รับยกเว้นภาษีตามมาตรา

8 ควรจะต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขอย่างเดียวกัน คือ หากหน่วยงานที่ได้รับยกเว้นภาษีมีการนำทรัพย์สินที่ได้รับ การยกเว้นภาษีใช้ทรัพย์สินโดยหาผลประโยชน์หรือโดยได้รับประโยชน์ตอบแทน หน่วยงานเหล่านั้นจะ ไม่ได้รับยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมและเพื่อให้รัฐต้องไม่สูญเสีย ผลประโยชน์มากเกินไป

ประการที่สาม ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการประเมินภาษีจากผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดิน หรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สินของรัฐ กล่าวคือ มีการกำหนดให้ผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดิน หรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สินของรัฐเป็นผู้ที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ไม่ว่าจะเป็น การเข้าไปครอบครองหรือทำประโยชน์โดยชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ ซึ่งเดิมทีเมื่อครั้งที่มีการบังคับใช้ พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2510 พบว่าเกิดปัญหาการที่ประชาชนผู้ครอบครองที่ดินของรัฐเสีย ภาษีบำรุงท้องที่เพื่อให้ได้หลักฐานการเสียภาษีหรือ ภบท. 5 ทำให้เกิดการครอบครองและซื้อขายที่ดินของ รัฐกันระหว่างเอกชน จนทำให้มีการบุกรุกที่ดินของรัฐมากอยู่แล้ว ซึ่งการประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ของรัฐนั้นที่กล่าวมาข้างต้นนั้น ไม่ได้มีเอกสารสิทธิกำหนดอาณาเขตพื้นที่ที่ชัดเจนเหมือนอย่างที่ดินของ เอกชนจึงยากแก่การประเมิน จากการศึกษายังพบอีกว่า มีการตรากฎหมายลำดับรอง คือ กฎกระทรวง กำหนดทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ข้อ 10 ได้วางหลัก ยกเว้นไม่จัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจากที่ดินที่มีกฎหมายห้ามมิให้ทำประโยชน์ ซึ่งที่ดินที่ห้ามใช้ ประโยชน์ เช่น ที่ดินในเขตป่าสงวนแห่งชาติ ที่ดินเขตทหาร ที่ดินป่าชายเลน เป็นต้น อันเป็นการตรา กฎกระทรวงที่ขัดแย้งกับพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 อย่างชัดเจน การยกเว้นภาษี ไม่จัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจากที่ดินที่มีกฎหมายห้ามมิให้ทำประโยชน์ ซึ่งที่ดินที่ห้ามใช้ประโยชน์ น่าจะมีสาเหตุมาจากการที่รัฐต้องการแก้ไขปัญหาการที่ประชาชนบุกรุกเข้าครอบครองที่ดินของรัฐและนำ หลักฐานการเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาเป็นหลักฐานแสดงสิทธิครอบครองและซื้อขายที่ดินดังกล่าว กัน จึงยกเว้นการจัดเก็บภาษีจากการครอบครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจากที่ดินที่มีกฎหมายห้ามมิให้ทำ ประโยชน์ ซึ่งที่ดินที่ห้ามใช้ประโยชน์ โดยเปิดโอกาสให้ประชาชนผู้เสียภาษีครอบครองแต่เฉพาะสาธารณะ สมบัติของแผ่นดินที่บางชนิดเท่านั้น แต่การยกเว้นภาษีดังกล่าวกลับขัดแย้งกับหลักภาษีอากรที่ดีในเรื่อง ความเป็นธรรมอย่างชัดเจน เพราะเป็นการบัญญัติกฎหมายที่มีผลให้ผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดิน หรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สินของรัฐโดยผิดกฎหมายไม่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ในขณะที่ เจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างหรือผู้ครอบครองที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สินของรัฐอย่างถูกต้อง กฎหมายจะต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง อันเป็นการบัญญัติกฎหมายที่นอกจะส่งผลให้รัฐต้องสูญเสีย รายได้แล้วยังก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีอีกด้วย ดังนั้น ผู้กระทำความผิดฐานบุกรุกที่ดิน ของรัฐนี้เป็นผู้ที่เอารัดเอาเปรียบสังคม มิได้คำนึงถึงความเสียหายที่เกิดขึ้นกับทรัพยากรธรรมชาติ และได้ คำนึงถึงผลประโยชน์ที่ผู้กระทำความผิดเป็นการกระทำความเสียหายที่สังคมได้รับอย่างเสมอภาค ก่อให้เกิด ความไม่เป็นธรรมในสังคมด้วยการถือเอาประโยชน์จากสาธารณะสมบัติของแผ่นดินแต่เพียงผู้เดียว ทั้งที่ เป็นทรัพย์สินที่ประชาชนทุกคนมีสิทธิที่จะใช้ร่วมกันอย่างเท่าเทียมกันจึงควรจัดเก็บภาษีจากผู้ครอบครอง

ทรัพย์สินของรัฐในอัตราที่สูงกว่าทรัพย์สินประเภทอื่น อย่างไรก็ตาม เพื่อเป็นการคุ้มครองประโยชน์สาธารณะการที่มีบุคคลใดเข้าไปครอบครองที่ดินของรัฐซึ่งเป็นสาธารณสมบัติของแผ่นดินที่ประชาชนใช้ร่วมกันหรือที่ใช้เพื่อประโยชน์ของแผ่นดินโดยเฉพาะ เมื่อมีการจัดเก็บภาษีแล้วพนักงานประเมินในฐานะเจ้าพนักงานของรัฐ ผู้มีหน้าที่ในการดูแลรักษาสมบัติของรัฐซึ่งเป็นสาธารณสมบัติของแผ่นดินจึงควรดำเนินคดีอาญากับบุคคลดังกล่าวด้วย

ประการที่สี่ ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการไม่มีบทบัญญัติให้อำนาจประเมินภาษีย้อนหลังของเจ้าหน้าที่ กล่าวคือ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นอากรประเมินโดยเจ้าหน้าที่ จึงเป็นภาษีที่มีลักษณะพิเศษแตกต่างจากภาษีชนิดอื่นที่ใช้ระบบประเมินตนเอง ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กำหนดหน้าที่ในการประเมินภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไว้ในมาตรา 44 ซึ่งมาตรารวบรวมหนึ่งบัญญัติว่า “ในแต่ละปีให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแจ้งการประเมินภาษี โดยส่งแบบประเมินภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีตามมาตรา 9 ภายในเดือนกุมภาพันธ์ แตกต่างไปจากการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ซึ่งเจ้าของหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินจะต้องแจ้งรายการทรัพย์สินก่อนที่เจ้าหน้าที่จะทำการประเมินภาษี ซึ่งในทางปฏิบัติแล้ว พนักงานประเมินจะต้องหารายละเอียดเกี่ยวกับทรัพย์สินและเจ้าของหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินนั้น ซึ่งโดยสภาพของการใช้ทรัพย์สินย่อมเปลี่ยนแปลงสภาพ ขนาด และสามารถโอนย้ายเปลี่ยนแปลงเจ้าของในระหว่างปีภาษีได้ง่าย จึงต้องดำเนินการสำรวจอย่างบ่อยครั้ง การที่กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินจะต้องทราบถึงรายละเอียดดังกล่าวด้วยตนเองจึงเป็นภาระของเจ้าหน้าที่อย่างยิ่งและเสี่ยงต่อการประเมินที่ผิดพลาด สิ้นเปลืองงบประมาณของฝ่ายจัดเก็บภาษีเป็นอย่างมาก หากเจ้าหน้าที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไม่สามารถรวบรวมรายละเอียดได้ทันและไม่ได้ทำการประเมินภาษีในปีนั้นก็จะไม่สามารถเรียกเก็บภาษีในปีภาษีนั้นได้อีกแล้ว และแม้ว่าจะมีบทบัญญัติใน พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 53 และมาตรา 54 กำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถทบทวนการประเมินได้หากพบว่าการประเมินผิดพลาดหรือไม่ครบถ้วน แต่จะกระทำเมื่อพ้นกำหนดสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาการชำระภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ไม่ได้ หากผู้เสียภาษีจะต้องชำระภาษีเพิ่มเติมก็ไม่ต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภายในสามสิบวันนับแต่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน หรือหากผู้เสียภาษีเสียภาษีเกินไปก็สามารถรับคืนได้ภายในหนึ่งปีนับแต่ได้รับแจ้งจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จากบทบัญญัตินี้ดังกล่าว จะเห็นได้ว่า เป็นเพียงการให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินทบทวนการประเมิน แก้ไขการประเมินภาษีที่ผิดพลาดให้ถูกต้องเท่านั้น แต่ในกรณีที่ไม่มีกรแจ้งการประเมินจะไม่สามารถประเมินภาษีย้อนหลังได้เลย เนื่องจากไม่มีบทบัญญัติกฎหมายให้อำนาจเอาไว้และทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องสูญเสียรายได้จากภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในปีภาษีนั้น ทั้งที่ภาษีชนิดอื่นไม่ว่าจะเป็นภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ของกรมสรรพากร หรือภาษีสรรพสามิตและภาษีศุลกากรต่างก็มีบทบัญญัติให้ผู้เสียภาษีต้องยื่นแบบแสดงรายการและให้อำนาจประเมินย้อนหลังเอาไว้เพื่อป้องกันความผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้นของเจ้าหน้าที่ซึ่งอาจทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้ภาษีไปเพียงเพราะความผิดพลาดของเจ้าหน้าที่

จากการศึกษาค้นคว้าและวิเคราะห์ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการใช้อำนาจประเมินภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างสามารถเสนอแนะแนวทางแก้ไขปัญหาดังต่อไปนี้

1. ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการกำหนดประเภททรัพย์สินเพื่อจัดเก็บภาษี ควรมีการแก้ไขปรับปรุง มาตรา 5 วรรคสี่ ของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จากเดิมซึ่งบัญญัติว่า

“สิ่งปลูกสร้าง หมายความว่า โรงเรือน อาคาร ดิگ หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัย หรือใช้สอยได้ หรือที่ใช้เป็นที่เก็บสินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรมหรือพาณิชยกรรมและให้หมายความถึงห้องชุดหรือแพที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยได้หรือที่มีไว้เพื่อหาผลประโยชน์ด้วย”

โดยเพิ่มเติมว่า “สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น” ให้หมายความถึง “ที่ดินซึ่งมีการปรับเปลี่ยนสภาพที่ดินให้แตกต่างไปจากสภาพปกติธรรมดาหรือสิ่งต่าง ๆ ที่มีการก่อสร้าง ปลูกสร้างโดยมุ่งประสงค์ให้เกิดประโยชน์ทางการค้า ไม่ว่าจะมียกยั้งติดอยู่กับที่ดินเป็นการถาวรหรือเป็นส่วนควบกับที่ดินหรือไม่ก็ตาม และเพื่อใช้ประกอบกิจการก่อให้เกิดประโยชน์และรายได้แก่ผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สิน” และควรกำหนดให้กรมธนารักษ์มีหน้าที่ประเมินที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของกรมธนารักษ์ทุกชนิดตามที่เจ้าหน้าที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยไม่จำเป็นต้องพิจารณาตามบัญชีของกรมธนารักษ์ และ ในระยะยาวกรมธนารักษ์ควรจะมีการปรับปรุงบัญชีสิ่งปลูกสร้างให้ครอบคลุมทรัพย์สินทุกชนิดที่ต้องเสียภาษี เพื่อให้สามารถกำหนดราคาประเมินสำหรับทรัพย์สินทุกประเภทเพื่อจัดเก็บภาษีได้

2. ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นภาษี ที่มีการกำหนดคำว่า “โดยมิได้หาผลประโยชน์” หรือ “โดยมิได้รับประโยชน์ตอบแทน โดยควรแก้ไขพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 โดยตัดคำว่า “โดยมิได้ใช้หาประโยชน์” หรือ “โดยมิได้รับประโยชน์ตอบแทน” หรือ “เฉพาะที่มิได้ใช้หาผลประโยชน์” ในมาตรา 8 (1)(5)(6)(7) แล้วแต่กรณี

ควรแก้ไขพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 โดยเพิ่มเติมมาตรา 8 วรรคสอง เป็นว่า

“ทรัพย์สินตามวรรคแรก จะต้องเป็นการดำเนินการที่มีวัตถุประสงค์เพื่อประโยชน์ส่วนรวม เป็นการดำเนินการลักษณะการให้บริการแก่ประชาชน และจะต้องเป็นการดำเนินการโดยรัฐหรือรัฐสามารถที่จะแทรกแซงกิจกรรมนั้นได้เท่านั้น หากได้ใช้หาผลประโยชน์ หรือโดยได้รับประโยชน์ตอบแทน หรือนำทรัพย์สินนั้นได้ให้บุคคลซึ่งมีหน้าที่ชำระภาษีจัดใช้ประโยชน์จากภาษีนั้นๆ หน่วยงานเหล่านั้นจะไม่ได้รับยกเว้นภาษี”

ควรแก้ไขพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 โดยเพิ่มเติมมาตรา 8 วรรคสาม เป็นว่า

“การใช้ทรัพย์สินไปในลักษณะที่หาผลประโยชน์ หรือโดยได้รับประโยชน์ตอบแทน ให้หมายความว่า การใช้ทรัพย์สินไปเพื่อกิจการที่นอกเหนือวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งหน่วยงานนั้น หรือไม่ใช่การดำเนินธุรกิจที่เกี่ยวข้องโดยตรงเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งหน่วยงานนั้น หรือการใช้ทรัพย์สินไปเพื่อมุ่งหมายแสวงหาผลกำไรส่วนบุคคล”

3. ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการประเมินภาษีจากผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สินของรัฐ

3.1 ควรยกเลิกกฎกระทรวงกำหนดทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ข้อ 10 เพื่อให้มีการจัดเก็บภาษีจากผู้ครอบครองทรัพย์สินของรัฐทุกรูปแบบอย่างเท่าเทียมกัน

3.2 ควรแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 โดยเพิ่มเติมมาตรา 37 โดยกำหนดให้เก็บภาษีจากผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สินของรัฐโดยมิชอบด้วยกฎหมายในอัตราที่สูงกว่าการใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินอื่น ๆ โดยควรแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 37 วรรคหนึ่ง (5) กำหนดให้ผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สินของรัฐโดยมิชอบด้วยกฎหมายให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 1.2 ของฐานภาษี ซึ่งเป็นอัตราภาษีสูงสุดตามที่ มาตรา 37(4) ของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

3.3 ควรแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ให้เจ้าหน้าที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีหน้าที่จะต้องดำเนินคดีกับผู้ครอบครองใช้ประโยชน์ที่ดินของรัฐ เพื่อลดปัญหาการนำหลักฐานการเสียภาษีไปเป็นหลักฐานแสดงการครอบครองที่ดินของรัฐและทำการซื้อขายกัน และเพื่อรักษาผลประโยชน์สาธารณะและป้องกันการบุกรุกทำเข้าประโยชน์ที่ดินของรัฐเพราะถือว่าเจ้าหน้าที่ของรัฐได้พบการกระทำความผิดเกี่ยวกับการบุกรุกที่ดินของรัฐแล้ว

4. ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการไม่มีบทบัญญัติให้อำนาจประเมินภาษีย้อนหลังของเจ้าหน้าที่

4.1 ควรเพิ่มเติมบทบัญญัติ มาตรา 24/1 โดยกำหนดให้ผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี โดยแสดงรายละเอียดต่าง ๆ ได้แก่ ชื่อเจ้าของและหรือผู้ครอบครองทรัพย์สิน ลักษณะของทรัพย์สิน ลักษณะการใช้ประโยชน์ สถานที่ตั้งขนาดหรือจำนวนเนื้อที่ ภายในระยะเวลาที่กำหนดเพื่อให้เจ้าหน้าที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นดำเนินการตรวจสอบข้อเท็จจริงและคำนวณภาษีที่ต้องชำระและแจ้งการประเมินไปยังผู้เสียภาษีเพื่อมาชำระภาษีหรือใช้สิทธิโต้แย้งคัดค้าน

4.2 ควรแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 53 วรรคแรก โดยควรให้อำนาจในการประเมินภาษีย้อนหลังด้วยเพื่อลดภาระในการที่เจ้าหน้าที่จะต้องสืบหาทรัพย์สินหาตัวผู้เสียภาษี ทำให้สามารถแจ้งการประเมินเพื่อเสียภาษีได้อย่างถูกต้องต่อไป

เอกสารอ้างอิง

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. พิมพ์ครั้งที่ 7 กรุงเทพมหานคร:

สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546.

วิชชุดาบุญจันทร์ พัฒนพันธ์ชัย. “การยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินสำหรับหน่วยงานของรัฐ.” วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552.

สุณี อากเนย์เดโซ. “กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง.” วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2545.

สรุปสาระสำคัญจากสัมมนาทางวิชาการ เรื่อง ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง: ผลกระทบต่อการพัฒนา

อสังหาริมทรัพย์. 6 ตุลาคม 2562, เอกสารประกอบการบรรยาย ณ คณะนิติศาสตร์

มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ท่าพระจันทร์ [Online]. Available URL: http://www.law.tu.ac.th/summary_seminar_land-and-building-tax/, 2020 (มิถุนายน, 8).

International Bank for Reconstruction and Development; IBRD (World bank) **Japanese Fixed Property**

Tax [Online], Available URL: <http://www.worldbank.org/publicsector/decentralization/>

June2003Seminar/Japan.pdf, 2020 (September, 17).

GOVPH, **Republic Act No. 7160** [Online], Available URL: <https://www.officialgazette.gov.ph/1991/10/10/republic-act-no-7160/>, 2020 (September, 17).