

**ปัญหาทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีที่ดินและ
สิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดิน
และสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562¹**

จร คงทอง²

จากการศึกษาปัญหาทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เป็นกฎหมายที่จะนำมาทดแทนภาษีบำรุงท้องที่และภาษีโรงเรือนและที่ดิน ซึ่งระบบภาษีของไทยในปัจจุบันนั้นมีการจัดเก็บภาษีเฉพาะจากฐานรายได้และฐานการบริโภค แต่ยังไม่มีการจัดเก็บภาษีในฐานทรัพย์สินอย่างเป็นระบบของการถือครองทรัพย์สินที่ดี จึงเกิดประเด็นปัญหาว่านโยบายการจัดเก็บภาษีของไทยในปัจจุบันยังขาดความเป็นธรรม เนื่องจากการจัดเก็บภาษีจากฐานรายได้และฐานการบริโภคนั้น ภาระภาษีส่วนใหญ่จะตกอยู่กับชนชั้นกลางและชนชั้นล่าง แต่ชนชั้นสูงในฐานะเป็นผู้ถือครองทรัพย์สินทั้งสังหาริมทรัพย์ เช่น รถยนต์ ใบหุ้น หรืออสังหาริมทรัพย์ เช่น ที่ดิน กลับไม่มีภาระภาษีหรือมีภาระภาษีน้อยกว่าที่ควรจะเป็น โดยมีเพียงภาระภาษีที่เก็บขณะถือครองทรัพย์สินในแต่ละปีได้แก่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ ซึ่งยังมีปัญหาและข้อบกพร่องหลายประการ และภาษีที่เก็บขณะที่มีการโอนเปลี่ยนมือ ได้แก่ ภาษีเงินได้ จากการขายอสังหาริมทรัพย์ ภาษีธุรกิจเฉพาะและค่าธรรมเนียมการโอนอสังหาริมทรัพย์เท่านั้น แต่เดิมการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินโดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 สาเหตุที่ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บ เนื่องจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทำหน้าที่ใกล้ชิดและการทำงานต้องอาศัยความร่วมมือกับประชาชนในท้องที่ สภาพปัญหาของการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายพบว่า การถือครองอสังหาริมทรัพย์มีการกระจุกตัวอยู่เฉพาะในกลุ่มคนที่มีฐานะร่ำรวย ซึ่งได้มีการถือครองไว้เป็นจำนวนมาก ในขณะที่มีคนอีกจำนวนมากที่ไม่มีที่ดินหรือบ้านเป็นของตนเอง จึงเป็นเครื่องที่แสดงให้เห็นว่า ภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ มีการจัดเก็บอย่างไม่เป็นธรรมและเป็นจริงตามระบบการจัดเก็บภาษีที่ควรจะเป็น จึงทำให้เกิดปัญหาในทาง

¹ บทความนี้เรียบเรียงจากการศึกษาอิสระ เรื่อง ปัญหาทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์พัฒนา เรือนใจดี และคณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์ ดร.รติชัย รอดทอง และรองศาสตราจารย์ ดร.สมชัย ศิริสมบูรณ์เวช

² นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต (ส่วนกลาง) คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

โครงสร้างของการจัดเก็บภาษี โดยรัฐบาลมีแนวคิดเกี่ยวกับภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยมีเป้าหมายของการผลักดันได้เป็น 3 กลุ่มเป้าหมายหลัก ๆ ได้แก่ 1) เพื่อเพิ่มรายได้การจัดเก็บเข้ารัฐและการกระจายอำนาจสู่ท้องถิ่น 2) เพื่อเพิ่มการใช้ประโยชน์เหนือที่ดิน 3) เพื่อลดการกระจุกตัวของการถือครองที่ดิน จึงตราพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เพื่อให้บรรลุเป้าหมายที่ตั้งไว้

จากการศึกษาโครงสร้างทางภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พบประเด็นปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง อันก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี ดังต่อไปนี้

ประเด็นปัญหาประการแรกคือ ปัญหาการประเมินมูลค่าของทรัพย์สิน โดยวิธีการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้เปลี่ยนมาเป็น “มูลค่า” ของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง การปรับเปลี่ยนวิธีการจัดเก็บภาษีถือว่าเป็นสิ่งสำคัญอันจะเป็นฐานภาษีเพื่อนำรายได้สู่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นด้วยวิธีการจัดเก็บจากความเป็นเจ้าของซึ่งถือว่าเป็นภาษีทรัพย์สิน ดังนั้น บุคคลใดเป็นเจ้าของจึงมีหน้าที่เสียภาษี การจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กฎหมายพิจารณาโดยแยกระหว่างการเป็นเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างว่าเจ้าของอาจจะเป็นคนละรายกัน ซึ่งแตกต่างจากภาษีโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างเดิมโดยที่คิดจาก “ค่าเช่าโรงเรือนและที่ดิน” โดยการประเมินราคาที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีจุดอ่อนและข้อบกพร่องในมาตรฐานการปฏิบัติ กฎหมายกำหนดฐานภาษีเพื่อการคำนวณภาษีตามมาตรา 35 โดยฐานภาษีให้คำนวณจากมูลค่าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด ส่วนราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน สิ่งปลูกสร้างหรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด ให้เป็นไปตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ปัจจุบันให้หน่วยงานที่มีหน้าที่ในการประเมินมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในเบื้องต้น คือ กรมธนารักษ์ ซึ่งกำหนดไว้ตามมาตรา 36 เมื่อประเมินราคาที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแล้วให้ส่งราคาให้แก่ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเพื่อเรียกเก็บภาษีแก่ประชาชน กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ส่งผลให้กรมธนารักษ์ต้องปรับตัวในเชิงบทบาทของการปรับฐานราคาประเมินทุนทรัพย์นอกเหนือจากการประเมินทรัพย์สินเพื่อจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม คือใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษี ดังนั้น จึงก่อให้เกิดหน้าที่ในการจัดทำราคาประเมินแบบรายแปลงให้ครอบคลุมพื้นที่ทั้งประเทศ ปัจจุบันมีราคาประเมิน 19.6 ล้านแปลง โดยมีนโยบายจัดทำราคาประเมินให้ครบ 36 ล้านแปลงในปี 2561 ส่งผลการประเมินราคาที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเกิดความล่าช้าไม่ทันต่อการเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจึงไม่สามารถนำราคาประเมินมาใช้ได้ ด้วยเหตุจำเป็นดังกล่าวต้องศึกษาหลักการประเมินราคาที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามกฎหมายต่างประเทศ ซึ่งการประเมินมูลค่าจากทรัพย์สินตามมาตรา 35 ฐานภาษีเพื่อการคำนวณภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง จากการศึกษาหลักกฎหมายสากลรัฐเกาหลี ใช้วิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน สำหรับวิธีการประเมินหามูลค่าทรัพย์สินเพื่อเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างพบว่า ส่วนใหญ่แล้วใช้มูลค่าตามราคาประเมินทุนทรัพย์ (Capital Value) เป็นฐานภาษี

เช่นเดียวกับภาษีโรงเรือนและที่ดินของประเทศไทย ประเทศไทยที่ใช้ทั้ง 2 วิธีประกอบกัน กล่าวคือ ถ้าเก็บภาษีที่เก็บจากโรงเรือนอยู่อาศัย (Council Tax) จะใช้วิธีเปรียบเทียบราคาตลาด แต่ถ้าเก็บภาษีจากสถานประกอบการธุรกิจแล้ว จะใช้ค่าเช่าเป็นฐานสำหรับการประเมินหาค่าภาษี การหามูลค่าที่ดินส่วนใหญ่แล้วใช้วิธีเปรียบเทียบราคาตลาด ส่วนการประเมินหาค่ามูลค่าสิ่งปลูกสร้าง พบว่าทั้งสองประเทศใช้วิธีการหาต้นทุนทดแทน (Replacement Cost) ซึ่งเป็นการหามูลค่าสิ่งปลูกสร้างโดยสมมติว่าโรงเรือนสิ่งปลูกสร้างที่กำลังพิจารณาอยู่นั้น ถ้าหากต้องทำการก่อสร้างใหม่โดยใช้วัสดุและการออกแบบใกล้เคียงกันตลอดจนใช้แรงงานท้องถิ่นแล้ว จะมีต้นทุนในการก่อสร้างใหม่เท่าไร ซึ่งเมื่อนำค่าเสื่อมราคาตามอายุของสิ่งปลูกสร้างมาหักออกก็จะได้มูลค่าสิ่งปลูกสร้างปัจจุบัน ต่างประเทศมีความก้าวหน้าในด้านเทคโนโลยีการเก็บข้อมูลค่อนข้างสูง ก็ได้ใช้วิธีเปรียบเทียบราคาตลาดในการหามูลค่าสิ่งปลูกสร้าง แต่ประเทศไทยยังไม่มีวิธีการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างเป็นการเฉพาะ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไม่ได้ใช้วิธีการประเมินต้นทุนทดแทน ปัจจุบันประเทศไทยมีการตราพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562 มีการตั้งหน่วยงานขึ้นเพื่อประเมินราคาทรัพย์สินโดยมีการตั้งคณะกรรมการมาตรา 7 ให้มีคณะกรรมการคณะหนึ่ง เรียกว่า คณะกรรมการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ ประกอบด้วย ปลัดกระทรวงการคลัง เป็นประธานกรรมการ อธิบดีกรมที่ดินอธิบดีกรมบังคับคดี อธิบดีกรมโยธาธิการและผังเมือง อธิบดีกรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น อธิบดีกรมสรรพากร ผู้อำนวยการสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง และผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้งจากผู้ที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญเกี่ยวกับวิชาการประเมินราคาทรัพย์สินหรือวิชาการที่เกี่ยวข้อง จำนวนสี่คนเป็นกรรมการ และอธิบดีกรมธนารักษ์เป็นกรรมการและเลขานุการ ซึ่งคณะกรรมการในการประเมินมาจากหลายหน่วยงานเพื่อให้เกิดความโปร่งใสและความชำนาญการเกี่ยวกับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในพื้นที่ การกำหนดคณะกรรมการมาจากหน่วยงานในการประเมินราคาที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ถือว่าก่อให้เกิดผลดีแก่ผู้เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง แต่ในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ไม่มีบทบัญญัติที่กำหนดให้การประเมินราคาที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เพื่อนำมาใช้ในการคำนวณภาษีให้เป็นไปตามบทบัญญัติของพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562 ก่อให้เกิดปัญหา คือ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอาจใช้ดุลพินิจในการกำหนดอัตราภาษีที่ไม่สมควรในท้องถิ่น ก่อให้เกิดการเลื่อมล้ำในการเสียภาษี

ภาษีทรัพย์สินที่ดีและเป็นธรรม นอกจากขึ้นอยู่กับวิธีการประเมินหามูลค่าทรัพย์สินที่ใกล้เคียงกับมูลค่าที่แท้จริงในครั้งแรกที่ทำการประเมินแล้ว ยังขึ้นกับกรอบระยะเวลาที่ทำการประเมินใหม่ (Revaluation) หรือความถี่ของการประเมินด้วย เพราะทรัพย์สินย่อมมีมูลค่าผันแปรไปตามมูลเหตุปัจจัยทางสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจและสังคมที่เปลี่ยนแปลงไป จากการศึกษาพบว่าประเทศที่มีรอบระยะเวลาการประเมินทรัพย์สินทุก ๆ ปี คือ สาธารณรัฐเกาหลี ประเมินทุก 5 ปีหรือมากกว่านั้น ได้แก่

ประเทศอังกฤษ สำหรับรอบระยะเวลาการประเมินราคาทรัพย์สินที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 36 ให้กรมธนารักษ์หรือสำนักงานธนารักษ์พื้นที่ แล้วแต่กรณี ส่งบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง หรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุดให้แก่ องค์การปกครองส่วนท้องถิ่น ดังนั้น รอบระยะเวลาการประเมินใช้ระยะเวลาตามกรมธนารักษ์ คือ รอบการประเมินเป็นระยะเวลา 3 ปี ในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ไม่มีมาตราที่กำหนดให้รอบระยะเวลาในการประเมินภาษีสำหรับองค์การปกครองส่วนท้องถิ่น แต่กฎหมายกำหนดให้ องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นต้องสำรวจและจัดเก็บภาษีทุกปีและมาตรา 44 ให้องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นแจ้งการประเมินภาษีให้ผู้เสียภาษีทราบ แต่การประเมินต้องนำราคาจากกรมธนารักษ์ ดังนั้น รอบระยะเวลาการประเมินภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นใช้ระยะเวลาจากที่กรมธนารักษ์ประเมิน คือ 3 ปี ซึ่งระยะเวลาการประเมิน 3 ปี ถือว่านานมาก มูลค่าทรัพย์สินมีความแปรผันไปตามสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจและสังคมในแต่ละช่วงเวลา ดังนั้นการประเมินราคาทรัพย์สินจึงควรจะไปใกล้เคียงกับสภาพความเป็นจริงในแต่ละช่วงเวลา แม้ว่าการประเมินมูลค่าทรัพย์สินบ่อยครั้งเกินไปก็อาจจะส่งผลกระทบต่อต้นทุนของรัฐที่เพิ่มขึ้น ทำให้ส่วนใหญ่แล้วไม่สามารถประเมินมูลค่าทรัพย์สินได้ทุกปี แต่การประเมินราคาทรัพย์สินบ่อยครั้ง ย่อมทำให้ราคาทรัพย์สินเป็นปัจจุบันยิ่งขึ้น ทั้งยังป้องกันการเพิ่มขึ้นของราคาทรัพย์สินที่มากเกินไปจนทำให้ผู้เสียภาษีมักจะมีภาระมากขึ้น

ประเด็นปัญหาประการที่สอง เป็นปัญหาการกำหนดอัตราภาษีตามลักษณะการใช้ประโยชน์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง การเก็บอัตราภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ตามมาตรา 37 ตามการใช้ประโยชน์ที่ดินนั้นจะมีอยู่ 4 ประเภทย่อย คือ ทำประโยชน์กับไม่ทำประโยชน์ กรณีไม่ทำประโยชน์จะเป็นที่รกร้าง แต่ถ้าทำประโยชน์จะมี 3 กลุ่ม คือ เกษตรกรรม ที่อยู่อาศัย และอื่น ๆ ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง 1) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 0.15 ของฐานภาษี 2) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 0.3 ของฐานภาษี 3) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่นนอกจากที่กล่าวมา ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 1.2 ของฐานภาษี 4) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 1.2 ของฐานภาษี

เจตนารมณ์ของกฎหมายที่กำหนดการเก็บอัตราภาษีตามลักษณะการใช้ประโยชน์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง แสดงให้เห็นว่า การจัดเก็บอัตราภาษีที่มีผลบังคับหรือลงโทษ หากผู้เป็นเจ้าของใช้ประโยชน์อย่างเต็มที่ ซึ่งการลงโทษนี้เป็นการลงโทษโดยกฎหมายและการลงโทษโดยทางเศรษฐกิจกล่าวคือ การที่ถือครองที่ดินจำนวนมากโดยไม่ได้ทำประโยชน์นั้นย่อมต้องหาเงินมาเพื่อที่จะจ่ายภาษีที่เป็นไปตามที่ตั้งและพื้นที่นั้น ๆ ปัญหาที่พบจากบทบัญญัติของกฎหมาย คือ กฎหมายไม่ได้ระบุความก้าวหน้าของอัตราภาษีเอาไว้เป็นที่แน่ชัด กฎหมายกำหนดเพียงลักษณะการใช้ประโยชน์ของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยระบุ

อัตรากำไรให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บตามอัตราไม่เกินที่กฎหมายกำหนดไว้ รายละเอียดเกี่ยวกับอัตรากำไรกฎหมายกำหนดเพียงอัตรากำไรเพดาน การตั้งเพดานกำไรที่ต่ำเกินไป หากไม่มีการเก็บอัตรากำไรที่สูงจนกระทั่งเป็นภาระแก่ผู้ถือครองที่ดิน เจ้าของที่ดินจะไม่ยอมกระจายที่ดินออกมา แต่หากเก็บกำไรในอัตราที่สูง แสดงให้เห็นว่าองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีการแสดงทัศนะเพื่อการใช้กำไรที่ดินเป็นเครื่องมือการกระจายการถือครองที่ดินนั่นเอง แต่การกำไรในอัตราเพดานสูงเกินไป พบว่าประชาชนส่วนใหญ่ไม่เห็นด้วยกับการเก็บกำไรที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (เฉพาะในส่วนของกำไรโรงเรือนและที่ดิน) เพราะจัดเก็บในอัตราเพดานที่สูงจนเกินไป แม้้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะมีความพึงพอใจในภาพรวมของอัตรากำไรก็ตาม

เมื่อมาศึกษาอัตรากำไรสาธารณรัฐเกาหลี และประเทศอังกฤษมีความแตกต่างกัน ในสาธารณรัฐเกาหลีได้จัดเก็บกำไรที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยมีทั้งอัตรากำไรที่และอัตรากำไรหัว สำหรับอัตรากำไรที่เรียกเก็บจากที่ดินเพื่อการเกษตรร้อยละ 0.1 ที่ดินเพื่อการอุตสาหกรรมร้อยละ 0.3 และที่ดินที่มีมูลค่าสูง ร้อยละ 5 ส่วนกำไรอัตรากำไรหัวจะเก็บจากที่ดินเพื่อการอยู่อาศัยและการเก็งกำไร ร้อยละ 0.2-5 และร้อยละ 0.3-2 สำหรับที่ดินเพื่อการพาณิชย์ ทั้งนี้ เพื่อลดปัญหาการเก็งกำไรจากราคาที่ดิน และมอบรายได้กำไรส่วนหนึ่งประมาณ ร้อยละ 30-80 ของรายได้ทั้งหมดเป็นรายได้ของท้องถิ่น และที่อยู่อาศัยไม่ได้การยกเว้นการเสียกำไร สาธารณรัฐเกาหลี การใช้อัตรากำไรแบบหัว โดยมักมีการกำหนดอัตรากำไรหรือช่วงไว้เพื่อไม่ให้กำไรของแต่ละพื้นที่มีความแตกต่างกันมากจนเกินไป หน่วยงานที่กำหนดอัตรากำไร คือ รัฐบาลกลาง โดยผู้ที่จัดเก็บ คือ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งตามพระราชบัญญัติกำไรที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เป็นการเก็บกำไรแบบหัว โดยไม่ยกเว้นกำไรสำหรับที่อยู่อาศัย แม้ว่าสาธารณรัฐเกาหลีเก็บจากที่ดินตามขนาดและการใช้ประโยชน์ แบ่งประเภทที่มีความแตกต่างจากประเทศไทย อาจมีสาเหตุมาจากสาธารณรัฐเกาหลีและประเทศไทยมีลักษณะภูมิประเทศและการประกอบธุรกิจที่แตกต่างกัน ส่งผลให้การแบ่งประเภทการเก็บกำไรมีความแตกต่างกัน กฎหมายประเทศไทยไม่รวมการจัดเก็บกำไรสำหรับการใช้ประโยชน์ในที่ดินที่เป็นท่าอากาศยานและเรือ ประเทศอังกฤษใช้อัตรากำไรแบบคงที่ เหตุที่ประเทศอังกฤษที่ใช้อัตรากำไรแบบคงที่มีวิธีการเก็บอัตรากำไรแตกต่างกันตามชนิดสินทรัพย์หรือวัตถุประสงค์การใช้ เช่น แบ่งตามการใช้งานในภาคเกษตร พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม ซึ่งอัตราในการจัดเก็บกำไรของประเทศอังกฤษมีการจัดเก็บกำไรที่เป็นที่อยู่อาศัย การจัดเก็บกำไรมี 2 อัตรา ธุรกิจขนาดเล็ก (Small business Rate relief) 42.6% ขนาดกลาง (Standard Multiplier) 43.3% หน่วยงานที่จัดเก็บ คือ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น อัตรากำไรของประเทศไทยมีความแตกต่างจากประเทศไทย เนื่องจากประเทศไทยเก็บกำไรแบบอัตรากำไรหัว แต่เดิมการเก็บกำไรเกี่ยวกับทรัพย์สินเป็นอัตรากำไรที่ แต่ภาครัฐที่เป็นคณะกรรมการในการจัดทำกฎหมาย พบว่าการเก็บกำไรแบบคงที่หากนำมาใช้กับประเทศไทยอาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บกำไรเหตุผลที่ประเทศไทยมีการปรับปรุงให้มีการเรียกเก็บกำไรที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดย

ศึกษาการเก็บภาษีจากประเทศที่พัฒนาแล้ว แต่เจตนารมณ์การเก็บภาษีของต่างประเทศไม่ได้พิจารณาจากการเก็บภาษีที่ไม่เป็นธรรม หรืออ้างว่าเพื่อเป็นการลดความเหลื่อมล้ำระหว่างคนรวยและคนจน แต่ต่างประเทศเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง จัดเก็บต่อเมื่อเกิด “การสร้างมูลค่าเพิ่ม” ของที่ดินนั้น ๆ เช่น การขายเปลี่ยนมือ หรือการนำที่ดินออกมาให้เช่า ดังนั้น อัตราภาษีที่กำหนดเป็นแบบก้าวหน้า ไม่ใช่วิธีการแก้ไขปัญหาในการลดความเหลื่อมล้ำระหว่างคนจนและคนรวยได้อย่างแท้จริง

กรณีที่ถูกกฎหมายกำหนดอัตราภาษีตามลักษณะการใช้ประโยชน์ถือว่าส่งผลดีทำให้บุคคลที่ใช้ที่ดินเพื่อกิจกรรมทางเศรษฐกิจแบบเดียวกันแบกรับภาระภาษีเท่า ๆ กัน นอกจากนี้ยังมีมาตรการที่จะบังคับให้เจ้าของที่ดินนำที่ดินไปใช้ประโยชน์ โดยการระบุให้ที่ดินซึ่งไม่มีการใช้ประโยชน์ต้องจ่ายภาษีมากขึ้น แต่ในข้อดีมีผลเสียเนื่องจาก อัตราภาษีที่รัฐกำหนดไว้ในมาตรา 37 เป็นการเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า คล้ายกับสาธารณรัฐเกาหลี แต่ต่างกันที่สาธารณรัฐเกาหลีจะเก็บภาษีอัตราก้าวหน้าเฉพาะที่ดินเพื่อการอยู่อาศัย และการเก็งกำไร และที่ดินเพื่อการพาณิชย์ ส่วนที่ดินเพื่อเกษตรกรรมจะเก็บในอัตราก้าวหน้า สำหรับประเทศไทยใช้การเก็บอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยใช้เพดานอัตราภาษีแยกตามการใช้ประโยชน์ จะเห็นว่าการเก็บอัตราภาษีของสาธารณรัฐเกาหลี ประเทศอังกฤษ และประเทศไทย มีการเก็บอัตราภาษีที่จัดเก็บสำหรับภาคเกษตรมักถูกจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าต่ำกว่าภาคอื่น ๆ เหตุผลส่วนหนึ่งเพราะเกษตรกรเป็นผู้ที่ไม่ชอบความเสี่ยง (Undesirable risk characteristic) การเก็บภาษีที่ดินทำให้เกิดความไม่แน่นอนของรายได้หลังหักภาษีแล้ว และความไม่แน่นอนดังกล่าว จะส่งผลเกี่ยวกับสวัสดิการสังคมของเกษตรกร และอัตราภาษีสำหรับเก็บแก่เกษตรกรมีการเก็บภาษีแบบคงที่

ในการเก็บภาษีสำหรับที่อยู่อาศัย กรณีที่เป็นบ้านหลังหลัก หมายถึง มีชื่อเป็นเจ้าของทั้งที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง หรือห้องชุด และมีชื่อในทะเบียนบ้าน จะได้รับยกเว้นภาษีสำหรับบ้านหลังหลัก 1 หลัง มูลค่าที่ไม่เกิน 50 ล้านบาท กรณีมีชื่อเป็นเจ้าของสิ่งปลูกสร้างอย่างเดียว เช่น ปลูกสร้างบ้านบนที่ดินบุคคลอื่น มีชื่อในทะเบียนบ้าน จะได้รับยกเว้นภาษีสำหรับสิ่งปลูกสร้างที่มูลค่าไม่เกิน 10 ล้านบาท การจัดเก็บภาษีสำหรับบ้านหลังหลักที่มีมูลค่าไม่เกิน 50 ล้านบาท ซึ่งอาจสร้างความไม่เป็นธรรม เอื้อประโยชน์ให้แก่คนที่มีฐานะดีได้รับประโยชน์มากกว่าคนที่มีฐานะด้อยกว่า เช่น ผู้ที่มีบ้านอยู่ใจกลางเมืองราคาประเมิน 50 ล้านบาท ก็จะได้รับยกเว้นภาษีทั้งหมดเช่นเดียวกันกับผู้ที่มีบ้านอยู่ต่างจังหวัดในราคาประเมิน 1 แสนบาท เมื่อคิดเป็นอัตราภาษีที่ได้รับการยกเว้นแล้ว ผู้ที่มีทรัพย์สินมากกว่าก็จะได้รับยกเว้นภาษีมากกว่า กลายเป็นว่าผู้ที่มีฐานะทางเศรษฐกิจดีกว่าได้รับประโยชน์มากกว่า เหตุผลที่เกิดผลกระทบเช่นนี้ เป็นผลจากการเก็บภาษีอัตราก้าวหน้า ที่กำหนดเพดานภาษีสูงส่งผลดีแก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้รับอัตราภาษีจากประชาชนในอัตราก้าวหน้า แต่ประชาชนที่มีบ้านสองหลัง แต่มูลค่าในการประเมินไม่ถึง 50 ล้านบาทเสียผลประโยชน์ อัตราภาษีที่เป็นธรรม เพื่อลดความเหลื่อมล้ำ ควรสะท้อนจากระดับเงินได้ของแต่ละบุคคลด้วย

เพราะหากพิจารณาแค่มูลค่าที่อยู่อาศัยอย่างเดียวคงไม่เป็นธรรมนัก หากเปรียบเทียบกฎหมายสาธารณรัฐเกาหลี เก็บภาษีที่อยู่อาศัยแต่ที่อยู่อาศัยในอัตราก้าวหน้าเฉพาะที่ดินเพื่อการอยู่อาศัยและการเก็งกำไร

นอกจากกรณีข้างต้นแล้ว พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ส่งผลกระทบต่อโครงสร้างสัญญาเช่าและโครงสร้างภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง หากผู้เสียภาษีมียากที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างสำหรับให้เช่า เรื่องสัญญาที่เกี่ยวกับการเช่าซึ่งแต่เดิมแยกออกเป็น 3 สัญญา แท้จริงแล้วเป็นสัญญาเช่าจะถูกแบ่งเป็นสัญญาเช่าร้อยละ 30 สัญญาบริการร้อยละ 40 สัญญาเช่าเฟอร์นิเจอร์ร้อยละ 30 ซึ่งแต่เดิมการเก็บภาษีบำรุงท้องที่ที่จะคิดเฉพาะสัญญาเช่าเท่านั้น ในปี 2563 เนื่องจากค่าเช่าจะคิดจากมูลค่าทรัพย์สินแทน และการแยกจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่หากรวมกันเป็นสัญญาเช่าจึงทำให้ภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะต้องจ่ายทุกเดือนหายไปกรมสรรพากรจะต้องดำเนินการตรวจสอบแน่นอนจึงต้องอธิบายว่า “เป็นการปรับโครงสร้างสัญญาตามกฎหมายใหม่” ดังนั้น หากธุรกิจให้ใช้สัญญาสำเร็จรูปการให้เช่าจึงควรต้องพิจารณาในการแก้ไขสัญญาตามกฎหมายใหม่ด้วย

ประเด็นปัญหาประการที่สาม เป็นปัญหามาตรการเรียกเก็บภาษีหลังจากแจ้งการประเมิน ภาษีทรัพย์สินนับเป็นแหล่งรายได้สำคัญสำหรับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ในต่างประเทศภาษีทรัพย์สินเป็นรูปแบบภาษีที่ได้รับการออกแบบให้สอดคล้องกับสถานภาพกับท้องถิ่นอย่างแท้จริง เนื่องจากในทางสาขาวิชาการเงินสาธารณะ หน่วยการปกครองท้องถิ่นถือได้ว่าเป็นองค์กรภาครัฐที่เปรียบเสมือน “ผู้บริหารขั้นสุดท้ายของห่วงโซ่อาหารทางการเงินการคลัง” กล่าวคือ แหล่งรายได้ทั้งที่เป็นภาษีและค่าธรรมเนียมสำหรับท้องถิ่นนั้นมีอยู่อย่างจำกัดมากกว่าองค์กรภาครัฐในระดับที่สูงขึ้น ไม่ว่าท้องถิ่นนั้นอยู่ภายใต้ระบบการปกครองรูปแบบใดก็ตาม ทั้งนี้ เป็นเพราะทรัพย์สิน โดยเฉพาะบ้าน ที่อยู่อาศัย ที่ดิน และสิ่งปลูกสร้างหลายประเภทไม่สามารถเคลื่อนที่ได้ ประชาชนที่อาศัยอยู่จึงอพยพเคลื่อนย้ายออกจากพื้นที่หรือแม้แต่การหลบเลี่ยงภาษีก็มีความยุ่งยากลำบากมากกว่าการหลบเลี่ยงภาษีประเภทอื่น องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นปฏิบัติงานใกล้ชิดประชาชนและทราบลักษณะที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของท้องถิ่นด้วยเหตุนี้ทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องมีการหน้าทีในการจัดทำภาษี โดยเริ่มตั้งแต่สำรวจที่ดิน นำที่ดินมาประเมินภาษีและการแจ้งการประเมินภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง การแจ้งการประเมินภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ให้ปฏิบัติตามมาตรา 44 โดยให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแจ้งการประเมินภาษีภายในเดือนกุมภาพันธ์ของทุกปี ก่อนการแจ้งการประเมินภาษี องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องทำการประเมินที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้ครบถ้วน จึงแจ้งภาษีแก่ผู้เสียภาษีให้ทราบห้ามเกินเดือนกุมภาพันธ์ตามที่กฎหมายกำหนด พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ไม่ได้กำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถประเมินภายหลังเดือนกุมภาพันธ์ได้ ดังนั้น องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจึงควรระมัดระวังแจ้งการประเมินให้ทันภายในระยะเวลาที่กำหนด โดยหนังสือแจ้งประเมินให้เป็นไปตามแบบที่กำหนด พร้อมส่งรายละเอียดการคำนวณภาษีให้ผู้เสียภาษีทราบด้วย หากองค์กรปกครองส่วน

ท้องถิ่นประเพณีทรัพย์สินไม่ครบถ้วน เช่น ผู้เสียภาษีมีที่ดิน 2 ไร่ และอาคารชุด 1 หลัง องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นทำการประเมินที่ดิน 2 ไร่แต่ไม่ได้ประเมินอาคารชุด และส่งราคาประเมินให้แก่ผู้เสียภาษี หากระยะเวลาเลยเดือนกุมภาพันธ์ องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นไม่สามารถเรียกเก็บภาษีอาคารชุดได้ เนื่องจากไม่ได้ประเมินราคาภายในกำหนด ดังนั้น ภายในปีภาษีนี้ องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นจะขาดรายได้ เนื่องจากองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นไม่สามารถเก็บจากผู้เสียภาษีได้ แต่กฎหมายไม่มาตรการใดที่ให้องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถประเมินภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างย้อนหลังได้ แต่กฎหมายคุ้มครององค์การปกครองส่วนท้องถิ่น ในกรณีตามมาตรา 53 ในกรณีที่องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นมีการประเมินภาษีผิดพลาดหรือไม่ครบถ้วน องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจทบทวนการประเมินภาษีให้ถูกต้องตามที่ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ต้องเสียภาษีได้ โดยทบทวนได้เพียง 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาการชำระภาษี

ดังนั้น กฎหมายกำหนดให้องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นเรียกเก็บภาษีย้อนหลังได้เฉพาะที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ถูกประเมินแล้วตามมาตรา 44 เมื่อกฎหมายกำหนดไว้เช่นนี้ส่งผลให้องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นขาดรายได้ในการนำมาพัฒนาท้องถิ่น ซึ่งหากเปรียบเทียบกับกรณีเก็บภาษีเงินได้ของกรมสรรพากร หากกรมสรรพากรพบว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ครบถ้วน กรมสรรพากรจะใช้อำนาจประเมินภาษีเพิ่ม โดยกรมสรรพากรพิจารณาย้อนหลังได้ไม่เกิน 2 ปี โดยระบบการเสียภาษีเงินได้ของประเทศไทยนั้นใช้ระบบการประเมินตนเองซึ่งกฎหมายกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีตามประเภทเงินได้ที่ตนได้รับตามแบบ ภ.ง.ด. 91 กรณีมีเงินได้เฉพาะเงินเดือนเท่านั้น หรือแบบ ภ.ง.ด. 90 กรณีมีเงินได้อื่นนอกเหนือจากเงินเดือน แล้วแต่กรณี หากผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีไม่ถูกต้องไม่ว่าจงใจหรือไม่จงใจก็ตามผู้เสียภาษีจะมีการชำระภาษีเพิ่มขึ้น มาตรการที่กฎหมายกำหนดให้หน่วยงานภาครัฐ คือ กรมสรรพากรประเมินภาษีย้อนหลังได้ ส่งผลให้ประเทศได้รับรายได้ครบถ้วน ซึ่งมาตรการที่กฎหมายใช้บังคับการเก็บภาษีรายได้ จึงเป็นแนวทางที่ให้องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถประเมินย้อนหลัง ตามราคาประเมินที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในปีนั้น ๆ ทำให้องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นมีรายได้ และนำรายได้มาพัฒนาท้องถิ่นรวมถึงดูแลเรื่องสาธารณูปโภค เพื่อความเป็นอยู่ที่ดีของประชาชนในท้องถิ่น

จากการค้นคว้าปัญหาทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ผู้ศึกษาพบว่า มีข้อเสนอแนะ ดังนี้

1. ปัญหาการประเมินมูลค่าของทรัพย์สิน

มาตรา 36 บัญญัติว่า “ให้กรมธนารักษ์หรือสำนักงานธนารักษ์พื้นที่ แล้วแต่กรณี ส่งบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง หรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุดตามมาตรา 35 ให้แก่องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นซึ่งที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง หรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุดนั้นตั้งอยู่ใน เขตองค์กร

ปกครองส่วนท้องถิ่น ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่คณะกรรมการประจำจังหวัดประกาศ ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์”

แก้ไขเป็น มาตรา 36 “ให้นำการประเมินราคาทรัพย์สินของคณะกรรมการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ ส่งบัญชีกำหนด ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง หรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุดตามมาตรา 35 ให้แก่ องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นซึ่งที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง หรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุดนั้นตั้งอยู่ในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่คณะกรรมการประจำจังหวัดประกาศใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์”

2. ปัญหาการกำหนดอัตราภาษีตามลักษณะการใช้ประโยชน์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

มาตรา 37 วรรคห้า บัญญัติว่า “อัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บตามวรรคหนึ่ง ให้ตราเป็นพระราชกฤษฎีกา โดยจะกำหนดเป็นอัตราเดียวหรือหลายอัตราแยกตามมูลค่าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างก็ได้ ทั้งนี้ ต้องไม่เกินอัตราภาษีที่กำหนดตามวรรคหนึ่ง และจะกำหนดแยกตามประเภทการใช้ประโยชน์หรือตามเงื่อนไขในแต่ละประเภทการใช้ประโยชน์ก็ได้”

แก้ไขเป็น มาตรา 37 วรรคห้า “อัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บตามวรรคหนึ่ง โดยจะกำหนดเป็นการเก็บอัตราคงที่เรียกเก็บจากที่ดินเพื่อการเกษตร ที่ดินเพื่อการอยู่อาศัย ส่วนภาษีอัตราก้าวหน้าจะเก็บจากที่ดินเพื่อการอุตสาหกรรม ที่ดินเพื่อการอยู่อาศัยและการเก็งกำไร สำหรับที่ดินเพื่อการพาณิชย์”

3. ปัญหามาตรการเรียกเก็บภาษีหลังจากแจ้งการประเมิน

มาตรา 53 บัญญัติว่า “ในกรณีที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นพบว่าการประเมินภาษีผิดพลาดหรือไม่ครบถ้วน ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจทบทวนการประเมินภาษีให้ถูกต้องตามที่ผู้เสียภาษีมียหน้าที่ต้องเสียได้ ทั้งนี้ ให้นำความในมาตรา 44 วรรคสอง และมาตรา 45 มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

แก้ไขเป็น มาตรา 53 “ในกรณีที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นพบว่าการประเมินภาษีผิดพลาดหรือไม่ครบถ้วน หรือองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ประเมินราคาที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไม่ครบถ้วนตามระยะเวลาที่กำหนดไว้ในมาตรา 44 ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจทบทวนการประเมินภาษีให้ถูกต้องตามที่ผู้เสียภาษีมียหน้าที่ต้องเสียได้”

เอกสารอ้างอิง

- กลุ่มนโยบายการคลังและพัฒนารายได้ สำนักบริหารการคลังท้องถิ่น. **คู่มือปฏิบัติงานตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562**. กรุงเทพมหานคร : กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น, 2562.
- กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. **ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2547**. กรุงเทพมหานคร : เรือนแก้วการพิมพ์, 2547.
- กลุ่มงานกฎหมายการคลัง สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, **เอกสารประกอบการพิจารณา ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ...** กรุงเทพมหานคร : สำนักงานกฤษฎีกา, 2559.
- กฤษรัตน์ ศรีสว่าง. **หลักวิชากฎหมายภาษีอากร**. กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2562.
- เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. กรุงเทพมหานคร : มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2543
- ทัศนีย์ เหลืองเรืองรอง. **ความรู้ทั่วไปกฎหมายภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2562**. กรุงเทพมหานคร : กรุงเทพมหานคร พิมพ์ครั้งที่ 2, 2562.
- เบ๊ง งามอรุณโชติและคณะ, **แนวคิดภาษีที่ดินและทรัพย์สิน: กรณีศึกษาร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (นนทบุรี : สำนักงานปฏิรูป (สปร.), ม.ป.ป.**
- ศุภลักษณ์ พินิจกุล. **คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร**. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547.
- _____. **กฎหมายภาษีอากร**. กรุงเทพมหานคร : วิญญูชน, 2563.
- _____. **คำอธิบายกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน**. กรุงเทพมหานคร : วิญญูชน, 2563.
- สมเด็จพระเจ้าบรมวงศ์เธอกรมพระยาดำรงราชานุภาพ. **อธิบายตำนานภาษีอากรและ** Ahn Jong-Seok. **Local Autonomy and Local Tax Policy**. Korea : Institute of Public Finance, 2016
- Spahn, Pau Bernd(1995). “Local taxation:principal and scope”. inJayata Roy (ed.). **Macroeconomic Management and Fiscal Decentralization, EDISeminar Series**, The World Bank, Washington D.C..