

ปัญหาและผลกระทบต่อผู้เสียภาษีในการการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง กรณีบุคคลธรรมดา¹

จณิญาพัฐ กิตติรัชต์วุฒิ²

พระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มุ่งเน้นถึงการกระจายอำนาจการคลังให้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอย่างเหมาะสม โดยให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจและหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีเพื่อเป็นการเพิ่มรายได้ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในการจัดการบริการสาธารณะให้กับประชาชนเพื่อให้ประชาชนมีคุณภาพชีวิตที่ดี และจัดสรรรายได้ดังกล่าวไปพัฒนาด้านการท่องเที่ยว ส่งเสริมวัฒนธรรม เพื่อให้เกิดการขยายตัวทางเศรษฐกิจสำหรับท้องถิ่นนั้น ๆ โดยรัฐบาลคาดหวังเป็นอย่างยิ่งว่าการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จะนำมาซึ่งรายได้ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอย่างมหาศาล พัฒนาท้องถิ่นอย่างยั่งยืน ส่วนเหตุผลในระดับชาติของการตราพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้างอีกประการหนึ่ง คือเพื่อแก้ไขปัญหาการกักตุนที่ดินสำหรับผู้ร่ำรวยมั่งคั่งทางการเงิน ในการเก็งกำไรที่ดิน กระตุ้นให้เกิดการใช้ประโยชน์ที่ดิน ประกอบกับเจตนารมณ์ของกฎหมายที่ได้ตราขึ้นเพื่อกระตุ้นให้ระบบเศรษฐกิจขยายตัว ด้วยการให้ประชาชนเข้าทำประโยชน์ในที่ดิน แต่ปรากฏว่าเมื่อพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ใช้บังคับ มีปัญหาหลายประการที่ผู้ศึกษาเห็นว่า องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นและประเทศไทยไม่ได้รับประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีอย่างที่เจตนารมณ์ของกฎหมายได้ตราพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวขึ้น เช่น กรณีที่การตรากฎหมายมีช่องว่างของกฎหมายเกิดขึ้นให้ประชาชนเกิดการหลบเลี่ยงภาษีจากช่องว่างดังกล่าว หรือการตรากฎหมายดังกล่าวขึ้น กระทบสิทธิของประชาชนเกินสมควร เช่น กรณีของการที่ดินมีข้อจำกัดในการทำประโยชน์ซึ่งที่ดินบางแปลงไม่สามารถทำประโยชน์ใด ๆ ได้ตลอดปีภาษี แต่ผู้เป็นเจ้าของที่ดินยังมีการภาษีที่ต้องชำระ การเสียภาษีจึงไม่เป็นธรรมและไม่สอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดี ที่จะต้องมีความเป็นธรรม แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรให้แก่รัฐบาล และประการสำคัญจะต้องพิจารณาถึงความสามารถในการเสียภาษีอากรของประชาชน

¹ บทความนี้เรียบเรียงจากการศึกษาอิสระ เรื่อง ปัญหาและผลกระทบต่อผู้เสียภาษีในการการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง กรณีบุคคลธรรมดา โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์ ดร. ปวีศร เลิศธรรมเทวี และคณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์ ดร.รติชัย รตทอง และ ดร.ปริดา โขติมานนท์

² นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต (ส่วนกลาง) คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

แต่ละบุคคล ประกอบการพิจารณาถึงผลประโยชน์ที่ประชาชนแต่ละคนได้รับด้วย ปัญหาอีกประการหนึ่ง คือ การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างซึ่งผู้มีหน้าที่ในการเสียภาษีเป็นผู้เยาว์ ปัญหาดังกล่าวควรพิจารณาให้รอบคอบ เพราะการเสียภาษีต้องคำนึงถึงความสามารถของเจ้าของที่ดินเป็นสำคัญด้วย แต่อย่างไรก็ตาม เมื่อมีการนำพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาใช้บังคับ กลับมีปัญหาว่าจะสามารถช่วยให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้มากขึ้นจริงหรือไม่

จากการศึกษาพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ประกอบกับศึกษากฎหมายลำดับรองที่เกี่ยวข้องพบประเด็นปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยล้วนแล้วแต่เป็นปัญหาสำคัญด้านกฎหมายหลายประการ ซึ่งสรุปได้ ดังต่อไปนี้

ประเด็นปัญหาประการที่หนึ่ง คือ ผลกระทบของผู้ถูกจัดเก็บภาษีในที่ดินที่มีข้อจำกัดในการทำประโยชน์

การรอนสิทธิเป็นเรื่องที่เกิดขึ้นโดยผลของกฎหมาย หากที่ดินหรืออสังหาริมทรัพย์ถูกรอนสิทธิ จะส่งผลให้ผู้ถือกรรมสิทธิ์หรือเจ้าของอสังหาริมทรัพย์ต้องเสียสิทธิบางอย่าง และไม่สามารถใช้ประโยชน์ในที่ดินหรืออสังหาริมทรัพย์นั้น ๆ ได้อย่างเต็มที่ หรืออาจถึงขั้นไม่สามารถใช้ประโยชน์ใด ๆ ได้ การรอนสิทธิอาจเป็นการรอนสิทธิทั้งหมดหรือบางส่วน การรอนสิทธิอาจเกิดขึ้นจากกรณีที่ภาครัฐเข้ามาพัฒนาพื้นที่ เช่น การตั้งเสาไฟฟ้าแรงสูง ที่ดินดังกล่าวจึงถูกรอนสิทธิโดยการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย

การถูกรอนสิทธิดังกล่าว เป็นการที่เจ้าของที่ดินผู้มีกรรมสิทธิ์ในที่ดินไม่สามารถใช้สอยที่ดินได้ตามหลักของกรรมสิทธิ์ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1336 ทั้งนี้ กรรมสิทธิ์สามารถแบ่งออกเป็น 5 ประเภท ได้แก่ สิทธิในการใช้สอยทรัพย์สิน สิทธิในการจำหน่ายทรัพย์สิน สิทธิในการได้ดอกผลจากทรัพย์สิน สิทธิในการติดตามเอาคืนทรัพย์สิน สิทธิในการขจัดขวางมิให้ผู้อื่นเข้าเกี่ยวข้องกับทรัพย์สิน โดยเฉพาะสิทธิในการใช้สอยทรัพย์สินในฐานะเจ้าของกรรมสิทธิ์ คำว่า “ใช้สอย” คือทำให้เกิดประโยชน์ ดังนั้น เมื่อผู้ศึกษาได้นำพระราชบัญญัติการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2511 และประกาศการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย เรื่อง ข้อกำหนดเพื่อความปลอดภัยในเขตเดินสายไฟฟ้า พบว่ากฎหมายทั้งสองฉบับเป็นบทบัญญัติที่จำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลในการใช้สอยทรัพย์สิน อันเป็นการขัดต่อรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2540 ในหมวดที่ 3 มาตรา 29 การจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้จะกระทำมิได้ และมาตรา 48 วรรคแรก สิทธิของบุคคลในทรัพย์สินย่อมได้รับความคุ้มครอง แต่เมื่อการมีข้อจำกัดต่าง ๆ ตามประกาศการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย กล่าวคือ ในข้อ 2.2 ห้ามเจ้าของที่ดินปลูกสร้างอาคาร บ้านเรือน หรือสิ่งปลูกสร้างอื่นทุกชนิดในเขตเดินสายไฟฟ้า หรือในข้อ 2.5.1 บริเวณพื้นที่ที่ตั้งเสาไฟฟ้า และพื้นที่โดยรอบเสาไฟฟ้า

ภายในระยะห่างจากแนวเสา 4 เมตร ไม่อนุญาตให้ปลูกต้นไม้หรือพืชผล อย่างไรก็ตาม แม้จะมีการตรากฎหมายลำดับรองขึ้นมาเพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้กับเจ้าของที่ดินที่มีเสาไฟฟ้าแรงสูงพาดผ่าน ตามกฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ในการคำนวณมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ พ.ศ. 2562 ข้อ 3 ในการคำนวณมูลค่าที่ดินที่มีแนวเขตเดินสายไฟฟ้าแรงสูงพาดผ่าน ให้คำนวณมูลค่าเป็นจำนวนร้อยละ 30 ของราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินที่กรมธนารักษ์หรือสำนักงานธนารักษ์จัดส่งให้ แล้วเสียภาษีจากราคาประเมินทุนทรัพย์ดังกล่าวก็ตาม แต่หากเป็นพื้นที่ที่ห้ามปลูกสิ่งปลูกสร้าง ห้ามปลูกพืชผล หรือทำประโยชน์ใด ๆ ได้ จึงถือได้ว่า ผู้เป็นเจ้าของที่ดินไม่สามารถเข้าทำประโยชน์ใด ๆ ได้เลยตลอดปีภาษี และไม่ได้รับประโยชน์ใด ๆ จากที่ดินที่เสาไฟฟ้าแรงสูงพาดผ่าน การรอนสิทธิกรณีดังกล่าวไม่ได้อยู่เพียงชั่วระยะเวลาหนึ่ง แต่การรอนสิทธิมีอยู่ตลอดราบเท่าที่เสาไฟฟ้าแรงสูงยังพาดผ่านที่ดิน ผู้เป็นเจ้าของที่ดินเป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์ แต่เพียงในนาม ดังนั้น ตามพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 9 ผู้ซึ่งเป็นเจ้าของหรือครอบครองที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอยู่ในวันที่ 1 มกราคม ของปีใด ต้องเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีสำหรับปีนั้น ผู้ศึกษาจึงเห็นว่าเป็นปัญหาสำคัญต่อผู้เสียภาษีอากรที่ถูกกระทบสิทธิในการใช้ทรัพย์สิน ที่ต้องได้รับการแก้ไขให้เหมาะสม และเป็นธรรม

ประเด็นปัญหาประการที่สอง คือ ปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง กรณีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ใช้ประโยชน์ตามควรแก่สภาพในมาตรา 37 (4)

เมื่อพิจารณาถึงการบังคับใช้พระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ที่กำหนดไว้ว่า อัตราการจัดเก็บภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 1.2 ของฐานภาษีตามมาตรา 37(4) ประกอบกับกฎกระทรวงกำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ใช้ประโยชน์ตามสมควรแก่สภาพ พ.ศ. 2562 ข้อ 4 กำหนดให้พิจารณาว่า ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างใดเป็นที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งว่างเปล่า หรือที่ไม่ได้ใช้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ ให้คำนึงถึงสภาพแวดล้อม สภาพภูมิประเทศ สภาพที่ดิน ความลาดชันของพื้นดิน และการทำประโยชน์ของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างบริเวณใกล้เคียง แต่ในสภาพความเป็นจริงนั้น ผู้เสียภาษีหลายคนพยายามหลีกเลี่ยงภาษีโดยอาศัยช่องว่างของกฎหมายที่เขียนไว้คลุมเครือ เช่น กรณีผู้ที่เป็นเจ้าของหรือผู้ครอบครองที่ดิน เดิมปล่อยที่ดินทิ้งไว้ว่างเปล่า ไม่มีการพัฒนาที่ดิน ไม่เคยทำประโยชน์ใด ๆ ต่อมาเมื่อผู้เสียภาษีทราบว่าจะมีการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 และที่ดินมีลักษณะของการทิ้งไว้ว่างเปล่า หรือไม่ได้ทำประโยชน์ต้องเสียภาษีในอัตราที่สูง จึงนำที่ดินไปประกอบการเกษตรกรรมเพื่อจะได้รับการยกเว้นภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง โดยไม่ได้มีเจตนาที่จะทำประโยชน์ในที่ดินในการประกอบเกษตรกรรมโดยแท้จริง

ประการต่อมา ในทางกฎหมายภาษีอากร สามารถแบ่งการกระทำของผู้เสียภาษี ออกเป็น 2 ลักษณะ คือ การหลีกเลี่ยงภาษีอากรกับการวางแผนภาษีอากร ซึ่งการวางแผนภาษีอากรนั้นมีวัตถุประสงค์หลักคือความถูกต้องเป็นลำดับแรก ส่วนการประหยัดภาษีอากรนั้นเป็นวัตถุประสงค์ในลำดับรองลงมา ฉะนั้น การวางแผนภาษีอากรจึงอาจจะกล่าวได้ว่าเป็นการวางแผนบริหารจัดการทางภาษี หรือที่เรียกว่า Tax Management ในขณะที่การหลีกเลี่ยงภาษีอากร มีวัตถุประสงค์หลักคือการประหยัดภาษีเป็นลำดับแรก ส่วนความถูกต้องนั้นเป็นวัตถุประสงค์ในลำดับรองมา ฉะนั้น การหลีกเลี่ยงภาษีอากรจึงมีการบิดเบือน หรืออำพรางความเป็นจริงเพื่อที่จะไม่ต้องรับภาระเสียภาษีอากร และ การหลีกเลี่ยงภาษีอากรจึงมีภาพลักษณ์ที่เป็นไปในทางลบ

ดังนั้นเมื่อเจ้าของที่ดินเปลี่ยนแปลงสภาพที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าเป็นที่ดินที่ใช้ประโยชน์ในการทำเกษตรกรรม และที่ดินแปลงนี้เป็นที่ดินที่มีทำเลที่ตั้งอยู่ใจกลางกรุงเทพมหานครที่รอสื่อไปด้วยอาคารสิ่งปลูกสร้างขนาดใหญ่ ห้างสรรพสินค้า คอนโดมิเนียม อาคารให้เช่า สถานีรถไฟฟ้า เป็นต้น แต่เจ้าของที่ดินหรือผู้ครอบครองที่ดินกลับนำที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าของตน มาปลูกกล้วย ปลูกมะนาว หรือพืชพรรณอื่น ๆ โดยที่เจ้าของที่ดินหรือผู้ครอบครองที่ดินไม่ได้มีเจตนาที่จะทำประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมอย่างแท้จริง แต่เพื่อให้ตนต้องเสียภาษีน้อยลง ประกอบกับที่ดินในย่านเศรษฐกิจ มีการพัฒนาที่ดินในรูปแบบต่าง ๆ เพื่อต่อยอดให้ที่ดินมีมูลค่ามากยิ่งขึ้น แต่การนำที่ดินในย่านธุรกิจที่มีราคาประเมินที่ดินมหาศาลมาประกอบเกษตรกรรมเกี่ยวกับพืช หรือผลไม้ที่มีมูลค่าต่ำ เพื่อให้ได้รับประโยชน์ในการเสียภาษีที่ดินที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม จึงไม่สอดคล้องกับคำว่าใช้ที่ดินตามควรแก่สภาพ และมีลักษณะของการหลีกเลี่ยงการเสียภาษี

ประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวง มหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยได้ออกกฎกระทรวงดังกล่าวโดยอาศัยมาตรา 6 วรรคหนึ่ง และมาตรา 37 วรรคสี่ แห่งพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ซึ่งหากกระทำครบตามหลักเกณฑ์การปลูกพืชตามบัญชีแนบท้าย ก หรือได้เลี้ยงสัตว์ตามบัญชีแนบท้าย ข ของประกาศดังกล่าว ถือว่าเจ้าของที่ดินได้ทำประโยชน์ในที่ดินเป็นไปตามหลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมแล้ว แต่เมื่อหากพิจารณาถึงกฎกระทรวง กำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ พ.ศ. 2562 ข้อที่ 4 ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างใดเป็นที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า หรือที่ไม่ได้ใช้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพให้คำนึงถึงสภาพแวดล้อม สภาพภูมิประเทศ สภาพที่ดิน และการทำประโยชน์ของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างบริเวณใกล้เคียงแล้ว ผู้ศึกษาเห็นว่า กฎหมายทั้งสามฉบับ ยังไม่สอดคล้องกัน และกฎหมายขาดความชัดเจนว่า การใช้ที่ดินตามควรแก่สภาพควรมีลักษณะอย่างไร

โดยผู้ศึกษามีความเห็นว่ แม้ผู้เป็นเจ้าของที่ดินทำประโยชน์ในที่ดินโดยการปลูกมะนาว ซึ่งเป็นการทำประโยชน์ในที่ดินโดยการประกอบเกษตรกรรม ที่ผู้เป็นเจ้าของที่ดินต้องเสียภาษีตามมาตรา 37(1) แห่งพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 แต่ยังไม่สอดคล้องกับกฎกระทรวงกำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ พ.ศ. 2562 ข้อที่ 4 เพราะการตีความคำว่า ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างใดเป็นที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า หรือที่ไม่ได้ใช้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ ให้คำนึงถึงการทำประโยชน์ของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างบริเวณใกล้เคียง เมื่อที่ดินใกล้เคียงเป็นย่านธุรกิจขนาดใหญ่ที่มีการใช้ประโยชน์ในที่ดินในการประกอบธุรกิจโรงแรม ห้างสรรพสินค้า คอนโดมิเนียม ซึ่งเป็นการพัฒนาที่ดินให้เกิดมูลค่าเพิ่มขึ้นมหาศาลในเชิงพาณิชย์กรรม การกระทำของเจ้าของที่ดินที่ปลูกมะนาว จึงไม่สอดคล้องกับคำว่า ใช้ประโยชน์ในที่ดินตามควรแก่สภาพที่ดิน การปลูกมะนาว จึงเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีโดยอาศัยช่องว่างของกฎหมายที่ไม่สอดคล้องต้องกัน และยังไม่ชัดเจนเพียงพอที่จะทำให้เข้าใจนัยของคำว่า ให้คำนึงถึงการทำประโยชน์ของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างบริเวณใกล้เคียง ประกอบกับไม่มีบทบัญญัติใดที่ให้นิยามไว้อย่างชัดเจนว่า การใช้ที่ดินตามควรแก่สภาพนั้นจะต้องเป็นอย่างไร มีเงื่อนไข หลักเกณฑ์ อย่างไรบ้าง จึงถือได้ว่าเป็นช่องว่างทางกฎหมายที่มีความสำคัญอย่างยิ่ง ที่ก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีจำนวนมาก ส่งผลกระทบถึงการจัดเก็บภาษีให้เกิดประสิทธิภาพ ทำให้รัฐขาดรายได้จากการจัดเก็บภาษีที่ดินสิ่งปลูกสร้างเป็นจำนวนมหาศาล

ประเด็นปัญหาประการที่สาม คือ ปัญหาเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยการเปลี่ยนสภาพการทำประโยชน์ในที่ดิน มาตรา 37

จากกรณีที่พระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้ประกาศใช้บังคับ เกิดกรณีการอาศัยช่องว่างของกฎหมายในการเปลี่ยนลักษณะการใช้ประโยชน์ในที่ดินเพื่อให้เสียภาษีน้อยลงโดยการเปลี่ยนฐานภาษีจากการที่ต้องเสียภาษีกรณีที่เป็นเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ใช้ตามควรแก่สภาพ ตามมาตรา 37(4) ในอัตราไม่เกินร้อยละ 1.2 ของฐานภาษี มาเป็นเจ้าของที่ดินที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ตามมาตรา 37(1) ที่มีฐานในการเสียภาษีไม่เกินร้อยละ 0.15 ซึ่งผู้ศึกษาพิจารณาแล้วเห็นว่า การกระทำดังกล่าวมีพฤติการณ์และมโนัยเกี่ยวข้องกับการกระทำที่ใกล้เคียงกับ “การหลีกเลี่ยงภาษีอากร” (Tax Avoidance) คือ การทำให้ไม่ต้องเสียหรือเสียภาษีน้อยที่สุดโดยวิธีการที่ไม่ผิดกฎหมาย เช่น ใช้ช่องว่างของกฎหมาย (Loophole) ความคลุมเครือของกฎหมาย (Ambiguity) จุดบกพร่องของกฎหมาย (Defection) หรือองค์ประกอบของกฎหมาย (Element of Law) แต่จากกรณีที่เกิดขึ้นในสถานการณ์ปัจจุบัน มีที่ดินหลายแปลงที่เปลี่ยนสภาพที่ดินจากที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า หรือไม่ได้ใช้ที่ดินในการทำประโยชน์มาตั้งแต่เริ่มต้น หรือเป็นที่ดินที่สามารถทำประโยชน์ได้ แต่เจ้าของไม่ทำประโยชน์ใด ๆ ในที่ดิน แต่ต่อมาเมื่อมีกฎหมายบัญญัติให้เกิด

ความรับผิดชอบทางภาษีเกิดขึ้น ผู้เป็นเจ้าของที่ดินที่เห็นช่องว่างของกฎหมาย และมีความต้องการเสียภาษีน้อยที่สุด จึงปรับเปลี่ยนสภาพที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า มาทำประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม โดยอาศัยเงื่อนไขของ ประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ในการประกอบการเกษตร ซึ่งประกาศฉบับดังกล่าว จะมีการกำหนดการปลูกพืชทางการเกษตร และเลี้ยงสัตว์ โดยกำหนดจำนวนต่อไร่ตาม บัญชีแนบท้าย ก และบัญชีแนบท้าย ข หากกระทำครบหลักเกณฑ์ตามประกาศดังกล่าว ถือว่าผู้เป็นเจ้าของที่ดิน ได้ทำประโยชน์ที่ดินเข้าเงื่อนไขในการใช้ที่ดินในการทำการเกษตรแล้ว ดังนั้น ผู้ศึกษาเห็นว่า ประกาศ กระทรวงฉบับดังกล่าว เป็นเงื่อนไขที่สนับสนุนให้เกิดช่องว่างของกฎหมายมากยิ่งขึ้น และเมื่อนำบทบัญญัติใน มาตรา 40 แห่งพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มาพิจารณา จะเห็นได้ว่า ในกรณีที่ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมอยู่ภายในเขตองค์การปกครองส่วน ท้องถิ่นใด ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างภายในเขตองค์การปกครองส่วนท้องถิ่น นั้น รวมกันในการคำนวณภาษีไม่เกินห้าสิบล้านบาท ฉะนั้นหากเมื่อประเมินที่ดินแปลงเดียวหรือหลายแปลง รวมกัน ในหนึ่งเขตองค์การบริหารส่วนท้องถิ่นนั้นรวมกันเป็นฐานภาษีไม่เกินห้าสิบล้านบาท เจ้าของที่ดินที่มี ราคาประเมินที่ดินอันเป็นทุนทรัพย์ในการเสียภาษีไม่เกินห้าสิบล้านบาท จะได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีที่ดิน และสิ่งปลูกสร้าง ฉะนั้น จึงเป็นปัญหาว่า การประกอบการเกษตรต้องกระทำภายใต้กรอบอย่างไร กระทำโดย บุคคลใด ซึ่งหากพิจารณาจากคำนิยามคำว่า “เกษตรกร” และ “เกษตรกรรม” พบว่า ในกฎหมายหลายฉบับ ได้ให้ ความหมายไว้ใกล้เคียงกันโดยสามารถสรุปได้ว่า เกษตรกร หมายถึง ผู้ประกอบอาชีพเกษตรกรรมเป็นหลัก ซึ่งลงทุนและใช้เวลาส่วนใหญ่ในการประกอบเกษตรกรรม และมีรายได้หลักจากการเกษตรกรรม

เกษตรกรรม หมายถึง การทำนา ทำไร่ ทำสวน การปลูกกล้วยไม้หรือไม้ดอกการปลูกไม้สน การปลูก สวนป่า การเพาะเห็ด การเลี้ยงสัตว์ เลี้ยงผึ้ง เลี้ยงไหมและสาวไหม เลี้ยงครั่ง การทำนาเกลือ การจับสัตว์น้ำ การ ประมง เป็นต้น ดังนั้น เมื่อการทำประโยชน์ที่ดิน ไม่ได้กระทำโดยเกษตรกรที่ประกอบอาชีพเกษตรกรรม และมีอาชีพเกษตรกรรมเป็นหลัก แต่เป็นบุคคลธรรมดาคนใด ๆ ซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินเข้าทำประโยชน์ที่ดิน โดยอาศัยเงื่อนไขและหลักเกณฑ์ตามประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ ประโยชน์ในการประกอบการเกษตร ตามบัญชีแนบท้าย ก และ บัญชีแนบท้าย ข โดยไม่มีเจตนาประกอบอาชีพ เกษตรกรรมอย่างแท้จริง จึงไม่ควรได้รับการประเมินให้เสียภาษีในฐานของที่ดินใช้ประโยชน์ในการประกอบ เกษตรกรรม ตามมาตรา 37(1) แต่ยังคงต้องเสียภาษีในฐานของที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ใช้ที่ดินตามควร แก่สภาพ ตามมาตรา 37(4)

ยิ่งกว่านั้นการเปลี่ยนสภาพที่ดินของเจ้าของที่ดินในเขตกรุงเทพมหานคร และองค์การปกครองส่วน ท้องถิ่นต่าง ๆ หลายราย มีการประชาสัมพันธ์เพื่อให้ทำตามเงื่อนไขของประกาศกระทรวงมหาดไทยเรื่อง

การดำเนินการตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ข้อ 4(4) ผ่านทางสังคมออนไลน์ เช่น Facebook twitter ซึ่งเป็นช่องทางการแพร่กระจายข่าวสารได้รวดเร็วที่สุดในปัจจุบัน ผู้ศึกษาเห็นว่า การประชาสัมพันธ์ดังกล่าว ไม่มีเจตนาในการส่งเสริมให้เกิดการใช้ประโยชน์ในที่ดินเพื่อประกอบอาชีพเกษตรกรรมอย่างแท้จริง แต่เป็นการกระทำที่ส่งต่อข่าวสารให้บุคคลอื่นเห็นช่องทางการหลีกเลี่ยงภาษี เป็นการกระทำที่ทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีอย่างมหาศาล จึงเป็นปัญหาที่ต้องแก้ไขโดยการอุดช่องว่างของกฎหมาย เพื่อให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถจัดเก็บภาษีได้ตามสภาพที่แท้จริงของที่ดิน

ประเด็นปัญหาประการที่สี่ คือ ปัญหาเกี่ยวกับความสามารถในการเสียภาษีของผู้เยาว์ภายหลังจากรับมรดกที่ดิน

เนื่องจากพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กำหนดไว้ว่า ผู้ซึ่งเป็นเจ้าของหรือครอบครองที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอยู่ในวันที่ 1 มกราคม ของปีใด เป็นผู้ที่มีภาระหน้าที่ต้องเสียภาษีสำหรับปีนั้น ตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัตินี้ ให้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในทุกปี สำหรับผู้เยาว์ หรือบุคคลที่อยู่ในสถานะที่ไม่มีความสามารถในการเสียภาษีได้นั้นก็ไม่มีบทบัญญัติของกฎหมายกำหนดให้ยกเว้นภาษีไว้สำหรับบุคคลเหล่านั้น กล่าวคือ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1599 กำหนดไว้ว่า เมื่อบุคคลใดตายมรดกของบุคคลนั้นตกทอดแก่ทายาท และมาตรา 1600 กำหนดไว้ว่า กองมรดกของผู้ตายได้แก่ทรัพย์สินทุกชนิดของผู้ตาย ตลอดทั้งสิทธิหน้าที่และความรับผิดชอบต่าง ๆ เว้นแต่ตามกฎหมายหรือว่าโดยสภาพแล้ว เป็นการเฉพาะตัวของผู้ตายโดยแท้ นั้นหมายความว่า เมื่อผู้เยาว์ได้รับมรดกมาในฐานะทายาทโดยธรรมตาม มาตรา 1629(1) และทรัพย์สินมรดกถูกโอนมาให้ผู้เยาว์โดยถูกต้องตามกฎหมายแล้ว ผู้เยาว์จะอยู่ในฐานะเจ้าของผู้มีการมรดกสิทธิในที่ดิน ที่มีภาระหน้าที่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 โดยไม่มีข้อยกเว้นหรือไม่มีมาตรการบรรเทาทางภาษี นอกจากนี้ เมื่อผู้เยาว์ได้รับมรดกมาแล้ว หากไม่ได้ชำระภาษีภายในระยะเวลาที่กำหนด ต้องเสียเบี้ยปรับในอัตราร้อยละ 40 ตามมาตรา 68 และยังต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1 ตามมาตรา 69 ของภาษีที่ค้างชำระ ซึ่งกฎหมายไม่ได้คำนึงว่าผู้เยาว์ ที่ได้รับมรดกนั้นจะมีความสามารถในการเสียภาษีหรือไม่ อย่างไร ซึ่งในความเป็นจริงแล้ว ผู้เยาว์ส่วนใหญ่ยังอยู่ในวัยเรียน โดยไม่ได้บริหารจัดการทรัพย์สินที่เป็นที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างเพื่อก่อให้เกิดรายได้ เช่น การให้เช่าที่ดิน การใช้ที่ดินในการทำเกษตรกรรม หรือพาณิชยกรรม นอกจากใช้เพื่ออยู่อาศัยเท่านั้น แต่ในขณะเดียวกัน ผู้เยาว์ยังมีหน้าที่ในการต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ซึ่งเมื่อผู้เยาว์ไม่มีรายได้ก็ย่อมจะไม่มีเงินที่จะนำมาเสียภาษีให้แก่รัฐ ทั้งนี้ เมื่อผู้เยาว์ไม่ได้ชำระภาษีภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ ก็ยังส่งผลกระทบต่อผู้เยาว์เพิ่มอีก กล่าวคือ ผู้เยาว์ต้องเสียเบี้ยปรับเงินเพิ่มในอัตราที่สูงมาก การจัดเก็บภาษีอย่างยุติธรรม

จำเป็นต้องมีความสัมพันธ์กับความสามารถของผู้เสียหาย ดังนั้น จึงเป็นปัญหาประการสำคัญอีกประการหนึ่งที่ควรแก้ไขให้ทันด่วน เหมาะสมกับความสามารถของผู้เสียหาย

จากการศึกษาค้นคว้าปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ผู้ศึกษาพบว่า มีข้อเสนอแนะดังต่อไปนี้

1. ผลกระทบของผู้ถูกจัดเก็บภาษีในที่ดินที่มีข้อจำกัดในการทำประโยชน์

ควรแก้ไขเป็น ควรแก้ไขปรับปรุงกฎหมายให้มีความเป็นธรรมต่อผู้เป็นเจ้าของที่ดินซึ่งต้องเสียภาษี โดยการยกเว้นภาษีในส่วนที่มีข้อกำหนดห้ามทำประโยชน์ในที่ดินรอบเสาไฟฟ้าแรงสูงให้กับผู้เสียหาย แต่ยังจัดเก็บภาษีในส่วนที่สามารถทำประโยชน์ได้ แต่เจ้าของที่ดินเพิกเฉยปล่อยทิ้งไว้ว่างเปล่า

2. ปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง กรณีที่ดินรกร้างว่างเปล่าไม่ได้ใช้ตามสมควรแก่สภาพ ในมาตรา 37 (4)

จึงควรมีความแก้ไขและให้คำนิยามคำว่า “การใช้ที่ดินตามสมควรแก่สภาพ” และ “การใช้ที่ดินไม่สมควรแก่สภาพที่ดินให้ชัดเจน” เพื่อป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีของผู้เสียหาย และจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

3. สำหรับปัญหาเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยการเปลี่ยนสภาพการทำประโยชน์ในที่ดิน มาตรา 37

ควรนิยามเพิ่มเติม คำว่า “เกษตรกรรม” ให้ชัดเจนว่า “เป็นผู้ประกอบอาชีพเกษตรกรรมเป็นหลัก ซึ่งลงทุนและใช้เวลาส่วนใหญ่ในการประกอบเกษตรกรรม และมีรายได้หลักจากการเกษตรกรรม” เช่น การทำนา ทำไร่ ทำสวน การปลูกกล้วยไม้หรือไม้ดอก การปลูกไม้สน การปลูกสวนป่า การเพาะเห็ด การเลี้ยงสัตว์ เลี้ยงผึ้ง เลี้ยงไหมและสาวไหม เลี้ยงครั่ง การทำนาเกลือ การจับสัตว์น้ำ การประมง เป็นต้น และ “ผู้เป็นเกษตรกร ต้องมีการขึ้นทะเบียนเกษตรกร” ตามหลักเกณฑ์และวิธีการของกรมส่งเสริมการเกษตร หรือกระทรวงเกษตรและสหกรณ์ หรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง และกำหนดเพิ่มเติมให้จัดส่งรายได้จากการทำการเกษตรเพื่อให้เห็นถึงความเคลื่อนไหวของการประกอบเกษตรกรรมอย่างแท้จริง

4. ปัญหาเกี่ยวกับความสามารถในการเสียภาษีของผู้เยาว์ภายหลังการรับมรดกที่ดิน

ควรยกเว้นภาษีให้ผู้เยาว์จนกว่าจะบรรลุนิติภาวะ เพื่อให้เกิดความยืดหยุ่น มีความเหมาะสม และเป็นธรรมต่อผู้เยาว์

เอกสารอ้างอิง

จุฑามาศ นิสารัตน์, คำอธิบายกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยซื้อขาย แลกเปลี่ยน ให้,

กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2544

ฉันทวัฒน์ วรทัต, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยซื้อขาย แลกเปลี่ยน ให้,

กรุงเทพมหานคร : สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2563

ดุยลักษณ์ ตราชูธรรม, **Tax Planning for Real Estate Sales Business** การวางแผนภาษีธุรกิจการขาย

อสังหาริมทรัพย์, กรุงเทพมหานคร: ธรรมนิติ เพรส, 2563

ปรีชา สุมาวงศ์, คำบรรยายลักษณะวิชากฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วยซื้อขาย แลกเปลี่ยน ให้,

กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2528

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, **กฎหมายภาษีอากร**, กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2563