

ปัญหาการใช้และการตีความลักษณะของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง
เพื่อการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและ
สิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562; กรณีศึกษาของเทศบาลในจังหวัดเชียงใหม่
Problems of using and interpreting the characteristics of land
and buildings for taxation regarding to Land and Building Tax
B.E. 2562; Case study of Municipality in Chiang Mai.

ชุตีพงศ์ สมทรัพย์*

คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยพายัพ, อำเภอเมืองเชียงใหม่ จังหวัดเชียงใหม่ 50000

Chutipong Somsap

Faculty of Law, Payap University, Muang Chiang Mai, Chiang Mai, 50000

Email: chusomsap@gmail.com

Received: May 8, 2023

Revised: June 27, 2023

Accepted: June 29, 2023

บทคัดย่อ

บทความวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัญหาการใช้และการตีความลักษณะของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เพื่อการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 โดยใช้ระเบียบวิธีวิจัยเชิงคุณภาพ ด้วยวิธีการศึกษาเอกสาร การสัมภาษณ์เชิงลึก และการสนทนากลุ่ม ผลการศึกษาพบว่าบทบัญญัติในกฎกระทรวงและประกาศกระทรวงมีถ้อยคำไม่ชัดเจน ไม่ครอบคลุมข้อเท็จจริงและไม่มีมาตรฐานการวัดพื้นที่ ทำให้เจ้าหน้าที่ต้องใช้ดุลยพินิจตีความ เกิดข้อโต้แย้งกับผู้เสียภาษี และเกิดช่องทางแสวงหาประโยชน์ เจ้าหน้าที่ส่วนใหญ่ตีความเคร่งครัดตามตัวอักษรโดยใช้ความเข้าใจทั่วไป และส่วนใหญ่เห็นว่าหลักการตีความกฎหมายภาษีอากรมีความจำเป็นต่อการจัดเก็บภาษี งานวิจัยนี้เสนอแนะให้ปรับปรุงบทบัญญัติในกฎกระทรวงและประกาศกระทรวง ส่วนที่เกี่ยวกับลักษณะของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ให้มีความชัดเจน สามารถเข้าใจและปฏิบัติได้ง่าย จำกัดการใช้ดุลย

* ผู้ช่วยศาสตราจารย์, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยพายัพ (Assistant Professor, Faculty of Law, Payap University), บทความนี้เป็นส่วนหนึ่งของการวิจัยเรื่อง “ปัญหาการใช้และการตีความลักษณะของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เพื่อการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562; กรณีศึกษาของเทศบาลในจังหวัดเชียงใหม่” ได้รับอนุมัติการวิจัยจากมหาวิทยาลัยพายัพ ปีการศึกษา 2563.

พินิจของเจ้าหน้าที่ เพื่อลดช่องทางแสวงหาประโยชน์ อันจะทำให้การบังคับใช้พระราชบัญญัติ
ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มีความถูกต้องและมีประสิทธิภาพ

คำสำคัญ: พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562, การใช้และการตีความ,
ลักษณะของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง, การจัดเก็บภาษี, เทศบาลในจังหวัดเชียงใหม่

Abstract

The objective of this research is to investigate the problems associated with the usage and interpretation of land and building characteristics for the purpose of property tax assessment under the Land and Building Tax Act B.E. 2562. A qualitative research methodology, using document analysis, in-depth interviews, and focus group discussions. The findings revealed that the regulations and ministerial announcements lack clear wording, do not cover all relevant facts, and lack standardized measurement criteria. This leads to discretionary interpretation by officials, resulting in disputes with taxpayers and opportunities for seeking personal benefits. Most officials interpret the law strictly based on their general understanding, and they generally agree that a clear interpretation of tax laws is necessary for effective tax collection. This research proposes recommendations for improving the regulations in the ministerial decrees and ministerial announcements, specifically those related to the characteristics of land and buildings, to provide clarity and ease of understanding and implementation. Limiting the discretion of officials would help reduce opportunities for seeking personal benefits, ensuring the accuracy and efficiency of enforcing the Land and Building Tax Act B.E. 2562.

Keywords: Land and Building Tax Act B.E. 2562, interpretation and assessment, characteristics of land and buildings, tax collection, municipalities in Chiang Mai province.

1. บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 13 มีนาคม 2562 และบังคับจัดเก็บตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2563 เป็นต้นมา พระราชบัญญัติฉบับนี้ได้ยกเลิกพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ซึ่งใช้มาเป็นเวลานานและไม่เหมาะสมกับสถานการณ์ปัจจุบัน โดยมีเจตนารมณ์สำคัญเพื่อให้เป็นรายได้ของท้องถิ่น กำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บจากการใช้ประโยชน์ในที่ดิน และสิ่งปลูกสร้างเป็น 4 ประเภท คือประเภทเกษตรกรรม ประเภทที่อยู่อาศัย ประเภทการใช้ประโยชน์อย่างอื่น และประเภทที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งร้างว่างเปล่าหรือไม่ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ โดยมีกฎกระทรวงและประกาศกระทรวงซึ่งออกตามความในพระราชบัญญัตินี้เป็นกลไกในการดำเนินการ

ปัญหาสำคัญประการหนึ่งขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น¹ ซึ่งมีอำนาจหน้าที่ตามพระราชบัญญัตินี้ คือการที่ยังไม่มีบรรทัดฐานในทางปฏิบัติเพื่อการจัดเก็บภาษีที่ชัดเจน ดังงานวิจัยของพิทักษ์พงษ์ ชัยศข² ศึกษาเรื่องปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในจังหวัดตรัง พบว่าบทบัญญัติว่าด้วยลักษณะของทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษีมีความไม่ชัดเจน งานศึกษาของคณะกรรมการการกฤษฎีกา การยุติธรรมและสิทธิมนุษยชนสภาผู้แทนราษฎร ศึกษาเรื่องปัญหาและผลกระทบจากการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562³ พบว่าบทบัญญัติของกฎหมายขาดความชัดเจน เป็นต้น สำหรับปัญหาสำคัญของเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานจัดเก็บภาษี คือการใช้และการตีความกฎหมาย โดยเฉพาะการพิจารณาลักษณะของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีหรือได้รับการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีตามพระราชกฤษฎีกาหรือกระทรวงหรือประกาศกระทรวงที่เกี่ยวข้อง ดังงานวิจัยของปณณวิญญ์ สุกุลเบญจโยธิน⁴ ศึกษาเรื่องปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง กรณีใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย พบว่าการคำนวณพื้นที่ใช้สอยจริงในการใช้ประโยชน์หลายประเภทมีความไม่ชัดเจน เป็นต้น ปัญหาดังกล่าวจึงเป็นอุปสรรคต่อประสิทธิภาพในการดำเนินการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัตินี้

¹ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หมายความว่า เทศบาล และองค์การบริหารส่วนตำบล

² พิทักษ์พงษ์ ชัยศข, “การศึกษาปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในจังหวัดตรัง,” *วารสารวิจัยมหาวิทยาลัยเวสเทิร์น มนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์* 7, ฉ.3 (2564).

³ คณะกรรมการการกฤษฎีกา การยุติธรรมและสิทธิมนุษยชนสภาผู้แทนราษฎร, รายงานการพิจารณาศึกษา เรื่อง ปัญหาและผลกระทบจากการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 (กรุงเทพฯ: สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร, 2563),

https://www.parliament.go.th/ewtcommittee/ewt/25_law/ewt_dl_link.php?nid=345&filename=129, สืบค้นเมื่อ 19 กันยายน 2565.

⁴ ปณณวิญญ์ สุกุลเบญจโยธิน, “ปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกรณีใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย,” (การค้นคว้าอิสระปริญญาโทบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2563).

การจัดเก็บภาษีอากรท้องถิ่นในประเทศไทยแบ่งได้เป็น 3 ประเภท ได้แก่ (1) องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้จัดเก็บและถือเป็นรายได้ของท้องถิ่น (Locally Levied Tax) เช่น ภาษีป้าย (2) รัฐบาลเป็นผู้จัดเก็บและจัดสรรบางส่วนให้เป็นรายได้ของท้องถิ่น เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม (3) รัฐบาลเป็นผู้จัดเก็บและจัดสรรทั้งหมดให้เป็นรายได้ของท้องถิ่น เช่น ภาษียนต์และล้อเลื่อน สำหรับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ซึ่งเป็นประเภทที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นดำเนินการจัดเก็บเองและถือเป็นรายได้ของท้องถิ่น มีหลักการจัดเก็บดังนี้ (1) จัดเก็บจากมูลค่าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยนำราคาประเมินทุนทรัพย์ของกรมธนารักษ์มาเป็นฐานในการคำนวณภาษีที่ต้องชำระตามอัตราที่กฎหมายกำหนด (2) ผู้มีหน้าที่เสียภาษี คือเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง หรือผู้ครอบครองทำประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของรัฐ (3) ฐานภาษี ได้แก่มูลค่าทั้งหมดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยคำนวณจากราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์ในการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน (4) อัตราภาษี ได้แก่ อัตราที่กำหนดตามการใช้ประโยชน์ คือการประกอบเกษตรกรรม จัดเก็บไม่เกินร้อยละ 0.15 การใช้เป็นที่อยู่อาศัย จัดเก็บไม่เกินร้อยละ 0.3 และการใช้ประโยชน์อย่างอื่น หรือการทิ้งไว้ว่างเปล่าโดยไม่ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ จัดเก็บไม่เกินร้อยละ 1.2 และ (5) กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี มีความรับผิดชอบทางแพ่ง คือเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม และมีความรับผิดชอบอาญา คือ โทษจำและโทษปรับ

แนวคิดในการใช้กฎหมายภาษีอากร โดยหลักทั่วไปหมายถึงการใช้กฎหมายโดยอำนาจศาลเพื่อการวินิจฉัยคดี ซึ่งมีลำดับการใช้ ดังนี้ (1) การตรวจสอบข้อเท็จจริง (2) การนำข้อเท็จจริงที่ยุติแล้วไปค้นหาคำกฎหมาย (3) การวินิจฉัยโดยนำข้อเท็จจริงปรับเข้ากับหลักกฎหมาย (4) การแสดงผลทางกฎหมายจากการวินิจฉัย ทั้งนี้ ในระบบกฎหมายลายลักษณ์อักษร การใช้กฎหมายต้องตีความกฎหมายไปพร้อมกันด้วย⁵ ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความถูกต้องและชัดเจน อย่างไรก็ตาม ในส่วนของการนำกฎหมายไปใช้ดำเนินการตามวัตถุประสงค์ของกฎหมาย แม้ผู้ใช้กฎหมายจะไม่ใช้ศาลตามหลักทั่วไปในทางคดี แต่ก็เป็นการใช้กฎหมายในทางบริหาร ซึ่งอาศัยหลักการทำนองเดียวกัน ดังนั้น การใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 และกฎกระทรวงหรือประกาศกระทรวง เพื่อดำเนินการจัดเก็บภาษี จึงมีลักษณะการใช้กฎหมายทางบริหารด้วย

หลักการตีความกฎหมายภาษีอากร ในกรณีที่ยกปัญหาที่มีความไม่ชัดเจน ได้แก่ (1) ตีความบทบัญญัติตามตัวอักษรโดยเคร่งครัด (2) คำนึงถึงเจตนารมณ์ของกฎหมายควบคู่กับการตีความตามตัวอักษร (3) คำนึงถึงความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร (4) ไม่คำนึงถึงหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนาตามหลักกฎหมายเอกชนเสมอไป (5) คำที่กฎหมายภาษีอากรไม่ได้บัญญัติไว้เป็นพิเศษ ต้องตีความตามความเข้าใจทั่วไปหรือตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องได้บัญญัติไว้

⁵ สมยศ เชื้อไทย, คำอธิบายวิชากฎหมายแพ่ง : หลักทั่วไป, พิมพ์ครั้งที่ 4, (กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2540), 143-45.

และ (6) ตีความตามหลักเกณฑ์ที่มีกฎหมายกำหนดไว้เป็นการเฉพาะ ดังนั้น การตีความบทบัญญัติที่ไม่ชัดเจนในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กฎกระทรวงและประกาศกระทรวง เพื่อให้บรรลุเจตนารมณ์และวัตถุประสงค์ของกฎหมาย จึงต้องอาศัยหลักการตีความกฎหมายภาษีอากรเป็นแนวทางสำคัญ

ด้วยสภาพและความสำคัญของปัญหาการใช้และการตีความบทบัญญัติที่ไม่ชัดเจนของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กฎกระทรวงและประกาศกระทรวงที่เกี่ยวข้อง ผู้วิจัยจึงประสงค์ศึกษาปัญหาการใช้และการตีความลักษณะของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัตินี้ รวมทั้งกฎกระทรวงและประกาศกระทรวงที่เกี่ยวข้องของเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานจัดเก็บภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เพื่อให้ได้แนวทางในการแก้ไขปัญหาดังกล่าว นั้น อันจะเป็นประโยชน์ต่อการลดอุปสรรคและเสริมประสิทธิภาพในการดำเนินการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัตินี้ต่อไป

1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1.2.1 เพื่อศึกษาเจตนารมณ์และหลักการ รูปแบบและโครงสร้าง วิธีการและขั้นตอน ตลอดจนลักษณะและสาระสำคัญของบทบัญญัติในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กฎกระทรวงและประกาศกระทรวงที่เกี่ยวข้อง

1.2.2 เพื่อศึกษาปัญหาการใช้และการตีความลักษณะของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กฎกระทรวงและประกาศกระทรวงที่เกี่ยวข้องของเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานจัดเก็บภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (กรณีศึกษาของเทศบาลในจังหวัดเชียงใหม่)

1.2.3 เพื่อศึกษาแนวทางการแก้ไขปัญหาการใช้และการตีความลักษณะของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กฎกระทรวงและประกาศกระทรวงที่เกี่ยวข้องของเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานจัดเก็บภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (กรณีศึกษาของเทศบาลในจังหวัดเชียงใหม่)

1.3 ทฤษฎี และสมมุติฐานการวิจัย

1.3.1 ทฤษฎี และหลักการจัดเก็บภาษีอากร

หลักการพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีตามโครงสร้างทางทฤษฎีอาจแบ่งได้เป็น 6 ส่วน คือส่วนที่ว่าด้วยผู้เสียภาษี ฐานภาษี อัตราภาษี วิธีการเสียภาษี วิธียุติปัญหาภาษี และการบังคับให้เป็นไปตามกฎหมายภาษีอากร สำหรับการจัดเก็บภาษีอากรในประเทศไทย นอกจากจะเป็นไปตามหลักการพื้นฐานดังกล่าวแล้ว ยังอาจจำแนกการจัดเก็บได้เป็น 4 ประเภท คือ ภาษีสรรพากร ภาษีสรรพสามิต ภาษีศุลกากร และภาษีท้องถิ่น โดยดำเนินการจัดเก็บแตกต่างกันไปตามนโยบาย วัตถุประสงค์ หลักการและวิธีการของภาษีแต่ละประเภท⁶

⁶ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 12, (กรุงเทพฯ: กรุณสยามพับลิชชิ่ง, 2561), 1-62.

1.3.2 แนวคิด และหลักการใช้และการตีความกฎหมายภาษีอากร

1) หลักการใช้กฎหมายภาษีอากรโดยแนวคิดทั่วไป หมายถึงการใช้กฎหมายโดยอำนาจศาล ซึ่งมีลำดับการใช้ คือ (1) การตรวจสอบข้อเท็จจริง (2) การนำข้อเท็จจริงที่ยุติแล้วไปค้นหบทกฎหมาย (3) การวินิจฉัยโดยนำข้อเท็จจริงปรับเข้ากับบทหรือหลักกฎหมาย (4) การแสดงผลทางกฎหมายจากการวินิจฉัย อนึ่ง ในระบบกฎหมายลายลักษณ์อักษร การใช้กฎหมายต้องตีความกฎหมายไปพร้อมกันด้วย⁷ ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความถูกต้องและชัดเจน

2) หลักการตีความกฎหมายภาษีอากรในระบบกฎหมายลายลักษณ์อักษร ได้แก่ (1) การตีความโดยเคร่งครัด (2) การคำนึงถึงเจตนารมณ์ของกฎหมายควบคู่กับการตีความตามตัวอักษร (3) การคำนึงถึงความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร (4) การไม่คำนึงถึงหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนาตามหลักกฎหมายเอกชนเสมอไป (5) คำที่กฎหมายภาษีอากรไม่ได้บัญญัติไว้เป็นพิเศษ ต้องตีความตามความเข้าใจทั่วไป หรือตามที่กฎหมายซึ่งเกี่ยวข้องได้บัญญัติไว้ (6) การตีความตามหลักเกณฑ์ซึ่งมีกฎหมายกำหนดไว้เป็นการเฉพาะ⁸

1.3.3 หลักการจัดเก็บภาษีอากรท้องถิ่น

หลักการจัดเก็บภาษีอากรท้องถิ่น อาจแบ่งการจัดเก็บได้ดังนี้ (1) องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้จัดเก็บเองและถือเป็นรายได้ของท้องถิ่น (Locally Levied Tax) เช่น ภาษีป้าย ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง อากรการฆ่าสัตว์ เป็นต้น (2) รัฐบาลเป็นผู้จัดเก็บและจัดสรรบางส่วนให้เป็นรายได้ของท้องถิ่น เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ค่าภาคหลวงแร่ ค่าภาคหลวงปิโตรเลียม เป็นต้น (3) รัฐบาลเป็นผู้จัดเก็บและจัดสรรทั้งหมดให้เป็นรายได้ของท้องถิ่น เช่น ภาษีและค่าธรรมเนียมรถยนต์และล้อเลื่อน เป็นต้น⁹

1.3.4 หลักการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

หลักการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้แก่ (1) จัดเก็บจากมูลค่าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยนำราคาประเมินทุนทรัพย์ของกรมธนารักษ์มาเป็นฐานในการคำนวณภาษีที่ต้องชำระตามอัตราที่กำหนด (2) ผู้มีหน้าที่เสียภาษี คือ เจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง หรือผู้ครอบครองทำประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของรัฐ (3) ฐานภาษี ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยคำนวณจากราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์ในการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน (4) อัตราภาษี ได้แก่ อัตราที่กำหนดตามการใช้ประโยชน์ คือ ไม่เกินร้อยละ 0.15 สำหรับการประกอบเกษตรกรรม ไม่เกินร้อยละ 0.3 สำหรับการใช้เป็นที่อยู่อาศัย และไม่เกินร้อยละ 1.2 สำหรับการใช้ประโยชน์อย่างอื่น หรือการทิ้งไว้ว่างเปล่าโดยไม่ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ อนึ่ง พระราชบัญญัติภาษี

⁷ สมยศ เชื้อไทย, คำอธิบายวิชากฎหมายแพ่ง : หลักทั่วไป, 143-45.

⁸ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, 30-61.

⁹ ปณณวิชญ์ สกุลเบญจโยธิน, ปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกรณีใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย, 13-14.

ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กำหนดความรับผิดชอบทางแพ่ง ได้แก่ เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ส่วนโทษทางอาญา ได้แก่ จำและปรับ¹⁰

1.3.5 สมมุติฐานการวิจัย

งานวิจัยนี้มีสมมุติฐานว่าพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มีบทบัญญัติเกี่ยวกับลักษณะของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ไม่ชัดเจน ทำให้เกิดปัญหาการใช้และการตีความกฎหมายของเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานจัดเก็บภาษีของเทศบาลในจังหวัดเชียงใหม่ ส่งผลต่อประสิทธิภาพในการดำเนินการจัดเก็บภาษี

1.4 ขอบเขตการวิจัย

1.4.1 ด้านบทกฎหมาย (1) พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 (2) พระราชกฤษฎีกาลดภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2563 (3) กฎกระทรวงกำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ พ.ศ. 2562 (4) ประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทยเรื่องหลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม (5) ประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทยเรื่องหลักเกณฑ์และวิธีการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างซึ่งเจ้าของเป็นบุคคลธรรมดาใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม (6) ประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่องหลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย (7) ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องหลักเกณฑ์และวิธีการคำนวณการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างซึ่งเจ้าของเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎร (8) ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องหลักเกณฑ์การพิจารณาทรัพย์สินของเอกชนเฉพาะส่วนที่ได้ยินยอมให้ทางราชการจัดให้ใช้เพื่อสาธารณประโยชน์ รวมทั้งผลการศึกษาหรือข้อเสนอในงานวิจัยบทความ เอกสารการประชุมหรือสัมมนาทางวิชาการ เอกสารเผยแพร่ของหน่วยงานรัฐและเอกชน และ Website ที่เกี่ยวข้องกับประเด็นที่ศึกษา

1.4.2 ด้านบุคคล ผู้ให้ข้อมูลสำคัญ (Key Persons) คือเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานจัดเก็บภาษีของเทศบาลในจังหวัดเชียงใหม่ บุคคลในคณะกรรมการตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ประจำจังหวัดเชียงใหม่ ผู้นำชุมชน (ผู้ใหญ่บ้าน) ในเขตเทศบาลในจังหวัดเชียงใหม่ (ในฐานะตัวแทนผู้เสียภาษี) และนักวิชาการด้านกฎหมายภาษีอากรในสถาบันอุดมศึกษาในจังหวัดเชียงใหม่ (อาจารย์ของคณะหรือสาขาวิชานิติศาสตร์ในมหาวิทยาลัย)

1.4.3 ด้านพื้นที่ เทศบาลในจังหวัดเชียงใหม่

1.4.4 ด้านระยะเวลา ระยะเวลาศึกษารวม 20 เดือน (1 พฤษภาคม 2564 ถึง 30 ธันวาคม 2565)

¹⁰ สุภชัย ขวณานนท์, “พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดิน,” (วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ปริทัศน์ พนมยงค์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์, 2563), 87-106.

1.5 ระเบียบวิธีวิจัย

1.5.1 วิธีการวิจัย

การวิจัยนี้ใช้วิธีการวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative Research) ดำเนินการศึกษา โดย (1) การวิจัยเอกสาร (Documentary Research) (2) การสัมภาษณ์เชิงลึก (In Depth-Interview) และ (3) การสนทนากลุ่ม (Focus Group Discussion)

1.5.2 แหล่งข้อมูล

1.5.2.1 แหล่งข้อมูลเอกสาร แหล่งข้อมูลปฐมภูมิ คือ (1) พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 (2) พระราชกฤษฎีกากดภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2563 (3) กฎกระทรวงกำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ พ.ศ. 2562 (4) ประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทยเรื่องหลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม (5) ประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทยเรื่องหลักเกณฑ์และวิธีการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างซึ่งเจ้าของเป็นบุคคลธรรมดาใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม (6) ประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่องหลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย (7) ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องหลักเกณฑ์และวิธีการคำนวณการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างซึ่งเจ้าของเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎร (8) ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องหลักเกณฑ์การพิจารณาทรัพย์สินของเอกชนเฉพาะส่วนที่ได้ยินยอมให้ทางราชการจัดให้ใช้เพื่อสาธารณประโยชน์ แหล่งข้อมูลทุติยภูมิ คือ (1) ตำรา (2) งานวิจัย (3) บทความ (4) เอกสารการประชุมหรือสัมมนา เอกสารเผยแพร่ของหน่วยงานรัฐและเอกชน (5) เว็บไซต์ (Website)

1.5.2.2 แหล่งข้อมูลการสัมภาษณ์เชิงลึก คือ (1) เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานจัดเก็บภาษีของเทศบาลในจังหวัดเชียงใหม่ (2) คณะกรรมการและอนุกรรมการประจำจังหวัดเชียงใหม่ ซึ่งได้รับการแต่งตั้งตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

1.5.2.3 แหล่งข้อมูลการสนทนากลุ่ม คือ (1) เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานจัดเก็บภาษีของเทศบาลในจังหวัดเชียงใหม่ (2) คณะกรรมการและอนุกรรมการประจำจังหวัดเชียงใหม่ ซึ่งได้รับการแต่งตั้งตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 (3) ผู้นำชุมชนในเขตเทศบาลในจังหวัดเชียงใหม่ และ (4) นักวิชาการจากสถาบันอุดมศึกษาในจังหวัดเชียงใหม่

1.5.3 ประชากรในการวิจัย

1) ประชากรของข้อมูลด้านการสัมภาษณ์เชิงลึก คือ (1) เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานจัดเก็บภาษีของเทศบาลในจังหวัดเชียงใหม่ รวมจำนวน 363 คน (เทศบาลในจังหวัดเชียงใหม่ มีจำนวนรวมทั้งสิ้น 121 เทศบาล คัดเลือกจากเทศบาลนคร เทศบาลเมือง และเทศบาลตำบล เทศบาลละ 3 คน) (2) บุคคลในคณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจังหวัดเชียงใหม่ (คำสั่งจังหวัดเชียงใหม่ที่ 5984/62) ซึ่งมีจำนวนรวม 20 คน คัดเลือกเฉพาะเจาะจงจากผู้ที่สามารถให้ข้อมูลสำคัญด้านอัตราภาษี ลดและยกเว้นภาษี จำนวน 1 คน คือสรรพากรพื้นที่เขต-

เชียงใหม่ (3) บุคคลในคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ประจำจังหวัดเชียงใหม่ ตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งมีจำนวนรวม 7 คน คัดเลือกเฉพาะเจาะจงจากผู้ที่สามารถให้ ข้อมูลสำคัญด้านการกำหนดราคาประเมินที่ดิน คือเจ้าพนักงานที่ดินจังหวัด คัดเลือกจำนวน 1 คน (4) บุคคลในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีจังหวัดเชียงใหม่ (คำสั่งจังหวัด เชียงใหม่ที่ 5985/62) ซึ่งมีจำนวนรวม 10 คน คัดเลือกเฉพาะเจาะจงจากผู้ที่สามารถให้ข้อมูล สำคัญด้านลักษณะของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง คือโยธาธิการและผังเมืองจังหวัดเชียงใหม่ คัดเลือกจำนวน 1 คน

2) ประชากรของข้อมูลด้านการสนทนากลุ่ม คือ (1) เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงาน จัดเก็บภาษีของเทศบาลในจังหวัดเชียงใหม่ รวมจำนวน 37 คน คัดเลือกเฉพาะเจาะจงจาก เทศบาลนคร (มี 1 แห่ง) จำนวน 1 คน เทศบาลเมือง (มี 4 แห่ง) จำนวน 2 คน และเทศบาล ตำบล (มี 116 แห่ง) จำนวน 34 คน (โดยใช้เกณฑ์คัดเลือกจากผู้สมัครใจในเทศบาลที่ใกล้ สถานที่ประชุมจำนวน 34 แห่งจากจำนวนทั้งหมด 116 แห่ง หรือประมาณร้อยละ 30) (2) บุคคลในคณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจังหวัดเชียงใหม่ (คำสั่งจังหวัดเชียงใหม่ที่ 5984/62) ซึ่งมีจำนวนรวม 20 คน คัดเลือกจากผู้สมัครใจจำนวน 1 คน (3) บุคคลใน คณะอนุกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ประจำจังหวัดเชียงใหม่ตามประมวลกฎหมาย ที่ดิน ซึ่งมีจำนวนรวม 7 คน คัดเลือกจากผู้สมัครใจจำนวน 1 คน (4) บุคคลในคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีจังหวัดเชียงใหม่ (คำสั่งจังหวัดเชียงใหม่ที่ 5985/62) ซึ่งมี จำนวนรวม 10 คน คัดเลือกจากผู้สมัครใจจำนวน 1 คน (5) ผู้นำชุมชนในเขตเทศบาลใน จังหวัดเชียงใหม่ คัดเลือกเฉพาะเจาะจงจากผู้ใหญ่บ้านในเขตเทศบาลนคร จำนวน 1 คน เทศบาลเมือง จำนวน 2 คน และเทศบาลตำบล จำนวน 4 คน (โดยใช้เกณฑ์คัดเลือกจาก ผู้สมัครใจในหมู่บ้านที่ใกล้สถานที่ประชุมที่สุด) รวมจำนวน 7 คน และ (6) นักวิชาการด้านนิติศาสตร์ ซึ่งมีความรู้ด้านกฎหมายภาษีอากรจากมหาวิทยาลัยเชียงใหม่ มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ มหาวิทยาลัยพายัพ และมหาวิทยาลัยนอร์ทเชียงใหม่ คัดเลือกจากผู้สมัครใจแต่ละ 1 คน รวมจำนวน 4 คน

1.5.4 ตัวอย่างและวิธีสุ่มตัวอย่าง

1) ด้านการสัมภาษณ์เชิงลึก (1) ทำการคัดเลือกตัวอย่าง จำนวน 121 คน ด้วย วิธีสุ่มตัวอย่างจากประชากรซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานจัดเก็บภาษีของเทศบาลในจังหวัด เชียงใหม่ จำนวน 363 คน โดยใช้เกณฑ์คัดเลือกจากเทศบาลนคร เทศบาลเมือง และเทศบาล ตำบล เทศบาลละ 1 คน (2) ทำการคัดเลือกตัวอย่างเฉพาะเจาะจงจากบุคคลในคณะกรรมการ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจังหวัดเชียงใหม่ ซึ่งสามารถให้ข้อมูลสำคัญด้านอัตราภาษี ลดและ ยกเว้นภาษี จำนวน 1 คน คือสรรพากรพื้นที่เขต-เชียงใหม่ บุคคลในคณะอนุกรรมการกำหนด ราคาประเมินทุนทรัพย์ประจำจังหวัดเชียงใหม่ตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งสามารถให้ข้อมูล สำคัญด้านการกำหนดราคาประเมินที่ดิน จำนวน 1 คน คือเจ้าพนักงานที่ดินจังหวัด บุคคลใน คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีจังหวัดเชียงใหม่ ซึ่งสามารถให้ข้อมูลสำคัญ

ด้านลักษณะของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง จำนวน 1 คน คือโยธาธิการและผังเมืองจังหวัดเชียงใหม่ รวมจำนวน 3 คน ทั้งนี้ จากการดำเนินการสัมภาษณ์เชิงลึก ได้รับข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่างที่เป็นเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานจัดเก็บภาษีของเทศบาลในจังหวัดเชียงใหม่ รวม 81 ตัวอย่าง จากตัวอย่างทั้งหมดที่คัดเลือกจำนวน 124 ตัวอย่าง (หมายเหตุ: ไม่ได้รับข้อมูลจากตัวอย่างที่คัดเลือกเฉพาะเจาะจงบุคคลในคณะกรรมการและอนุกรรมการจังหวัด) หรือคิดเป็นร้อยละ 65.32

2) ด้านการสนทนากลุ่ม (1) ทำการคัดเลือกตัวอย่างจากเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานจัดเก็บภาษีของเทศบาลในจังหวัดเชียงใหม่ จำนวน 37 คน ซึ่งเป็นประชากรทั้งหมด (2) ทำการคัดเลือกตัวอย่างจากบุคคลในคณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจังหวัดเชียงใหม่ คณะอนุกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ประจำจังหวัดเชียงใหม่ และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีจังหวัดเชียงใหม่ ซึ่งเป็นประชากรทั้งหมด (คณะละ 1 คน) รวม 3 คน (3) ทำการคัดเลือกตัวอย่างด้วยวิธีสุ่มตัวอย่างจากประชากรที่เป็นผู้นำชุมชนในเขตเทศบาลในจังหวัดเชียงใหม่ โดยใช้หลักเกณฑ์การเป็นผู้ใหญ่บ้านในหมู่บ้านรอบสถานที่ประชุม (เขตเทศบาลนคร จำนวน 1 คน เขตเทศบาลเมือง จำนวน 2 คน และเขตเทศบาลตำบล จำนวน 4 คน) รวมจำนวน 7 คน และ (4) ทำการคัดเลือกตัวอย่างจากนักวิชาการด้านนิติศาสตร์ในสถาบันอุดมศึกษาในจังหวัดเชียงใหม่ ซึ่งเป็นประชากรทั้งหมด (สถาบันละ 1 คน) รวม 4 คน ทั้งนี้ จากการดำเนินการประชุมสนทนากลุ่ม มีผู้เข้าร่วมประชุมรวม 27 คน โดยเป็นเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานจัดเก็บภาษีของเทศบาลในจังหวัดเชียงใหม่จำนวน 24 คน ผู้นำชุมชนจำนวน 2 คน นักวิชาการจำนวน 1 คน บุคคลในคณะกรรมการและอนุกรรมการจังหวัดไม่เข้าร่วมประชุม

1.5.5 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

การวิจัยนี้ใช้เครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากแบบบันทึกข้อมูลเอกสารแบบบันทึกข้อมูลการสัมภาษณ์เชิงลึก และแบบบันทึกข้อมูลการสนทนากลุ่ม โดยผ่านกระบวนการพิจารณาของคณะกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิจำนวน 3 คน (เฉพาะแบบบันทึกข้อมูลการสัมภาษณ์เชิงลึก) นำไปทดสอบกับเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานจัดเก็บภาษีขององค์การบริหารส่วนตำบลในจังหวัดเชียงใหม่ รวมประมาณ 30 คน ทำการปรับปรุงแก้ไขก่อนนำไปใช้จริง)

1.5.6 วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล

การวิจัยนี้ทำการเก็บรวบรวมข้อมูลจากเครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย แล้วนำข้อมูลที่ได้รับมาจำแนกประเด็นข้อกฎหมายและข้อสังเกต เพื่อนำไปใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

1.5.7 การวิเคราะห์ข้อมูล

การวิจัยนี้ทำการวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้รับจากเนื้อหาเอกสาร (Content Analysis) ข้อมูลที่ได้รับจากการสัมภาษณ์เชิงลึกและการสอบถาม และข้อมูลที่ได้รับจากการสนทนากลุ่ม แล้วทำการจำแนกและหาความสัมพันธ์ของข้อมูลที่ได้รับ นำมาวิเคราะห์ในภาพรวมและสรุปแบบอุปนัย (Analytic Induction) เพื่อเสนอแนะ

1.6 ประโยชน์ที่ได้รับ

1.6.1 ได้ทราบถึงเจตนารมณ์ รูปแบบ โครงสร้าง วิธีการ ขั้นตอน ลักษณะและสาระสำคัญของบทบัญญัติในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กฎกระทรวงและประกาศกระทรวงที่เกี่ยวข้อง

1.6.2 ได้ทราบถึงปัญหาและแนวทางการแก้ไขปัญหาการใช้และการตีความบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับลักษณะของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กฎกระทรวงและประกาศกระทรวงที่เกี่ยวข้องของเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานจัดเก็บภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (กรณีศึกษาของเทศบาลในจังหวัดเชียงใหม่)

1.6.3 ได้ทราบถึงแนวทางการเสริมสร้างประสิทธิภาพจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานจัดเก็บภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นให้เป็นไปตามเจตนารมณ์และหลักการของกฎหมาย (กรณีศึกษาของเทศบาลในจังหวัดเชียงใหม่)

1.6.4 ได้ทราบถึงแนวทางเพื่อผลักดันให้มีการพัฒนา (แก้ไขปรับปรุง) บทบัญญัติเกี่ยวกับลักษณะของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กฎกระทรวงและประกาศกระทรวงที่เกี่ยวข้อง ให้มีความชัดเจนและง่ายต่อการปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานจัดเก็บภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (กรณีศึกษาของเทศบาลในจังหวัดเชียงใหม่)

2. ผลการวิจัย

2.1 เจตนารมณ์และหลักการ รูปแบบและโครงสร้าง วิธีการและขั้นตอน ลักษณะและสาระสำคัญของกฎหมาย

2.1.1 เจตนารมณ์และหลักการ

ผลการศึกษาพบว่าพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มีเจตนารมณ์เพื่อใช้ทดแทนกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ ซึ่งถูกยกเลิกไป และเพื่อให้เป็นรายได้ของท้องถิ่น มีหลักการจัดเก็บจากมูลค่าและการใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง กำหนดหลักการประเมินภาษีและอัตราภาษีแบบก้าวหน้าตามมูลค่าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยมีกฎกระทรวงและประกาศกระทรวงเป็นกลไกในการบังคับใช้จัดเก็บ อย่างไรก็ตาม ผลการศึกษาพบว่าหลักการประเมินภาษีและอัตราภาษีแบบก้าวหน้า ซึ่งใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมของกรมที่ดิน ไม่สะท้อนมูลค่าที่แท้จริงและแตกต่างจากราคาตลาดอยู่มาก ส่งผลให้การประเมินภาษีไม่สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจที่แท้จริงของท้องถิ่น ทั้งอาจไม่เป็นธรรมต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษี ซึ่งมีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในท้องถิ่นเดียวกัน แต่มีความสามารถในการเสียภาษีต่างกัน ส่งผลให้มีกรณีเปลี่ยนแปลงการใช้ประโยชน์ระหว่างปีภาษี เพื่อให้ได้รับการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษี¹¹ หรือให้ได้เสียภาษีในอัตราต่ำ

¹¹ พระราชกฤษฎีกาการลดภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2563.

นอกจากนั้น ผลการศึกษายังพบว่า กฎกระทรวงและประกาศกระทรวง ซึ่งใช้ในการจัดเก็บภาษี มีลักษณะที่ยึดโยงกับกฎหมายอื่น ทำให้ยากต่อการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานจัดเก็บภาษี

2.1.2 รูปแบบและโครงสร้าง วิธีการและขั้นตอน

ผลการศึกษาพบว่ารูปแบบการจัดเก็บเป็นไปตามโครงสร้างอำนาจหน้าที่ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นตามที่พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กำหนด โดยมีวิธีการและขั้นตอนตามลำดับ คือ (1) การสำรวจและประเมินภาษี โดยเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานสำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (2) การแจ้งการประเมินภาษี โดยเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานจัดเก็บภาษี (3) การอุทธรณ์การประเมินภาษี โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นอุทธรณ์ภาษีต่อเทศบาลในเวลาที่กำหนด และ (4) การชำระภาษี โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีชำระภาษีต่อเทศบาลในเวลาที่กำหนด อย่างไรก็ตาม ผลการศึกษพบว่า การสำรวจและประเมินภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างบางประเภทยากจะวินิจฉัยได้อย่างแน่ชัดว่าอยู่ในประเภทภาษีใด เช่น ในการสำรวจขนาดพื้นที่ซึ่งใช้ประโยชน์ประเภทที่อยู่อาศัยทับซ้อนกับประเภทการประกอบเกษตรกรรม กฎหมายไม่ได้กำหนดมาตรฐานในการคำนวณพื้นที่ใช้ประโยชน์แต่ละประเภทไว้ว่าเป็นร้อยละเท่าใดของพื้นที่ทั้งหมด ทำให้ยากต่อการจำแนกประเภทการใช้ประโยชน์

2.1.3. ลักษณะและสาระสำคัญ

ผลการศึกษาพบว่าลักษณะการจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ที่กำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้มีอำนาจหน้าที่สำรวจและประเมินภาษี โดยหากผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการสำรวจและประเมินนั้น อาจใช้สิทธิอุทธรณ์ได้ภายใน 30 วัน ส่งผลให้เกิดข้อโต้แย้งในข้อเท็จจริงและอาจเป็นช่องทางแสวงประโยชน์ เนื่องจากการดำเนินการสำรวจและประเมินภาษีจะอาศัยดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานสำรวจประกอบด้วย เช่น การพิจารณาขนาดของพื้นที่อยู่อาศัย ขนาดของพื้นที่ที่ทิ้งร้างว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ เป็นต้น ดังนั้น หากกฎหมายมีลักษณะให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีทำการประเมินตนเองตามแบบที่กฎหมายกำหนด ทำนองเดียวกับลักษณะการประเมินตนเองในภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล โดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นฝ่ายตรวจสอบความถูกต้องตามกฎหมาย จะทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีส่วนร่วมในการสำรวจและประเมินภาษี อันจะลดข้อโต้แย้งและช่องทางแสวงประโยชน์ลงได้ สำหรับผลการศึกษาสาระสำคัญของพระราชบัญญัตินี้พบว่านิยามของผู้ที่อาศัยอยู่ในทรัพย์สินของรัฐซึ่งมีกฎหมายห้ามการใช้ประโยชน์ขาดความชัดเจน ส่งผลให้การประเมินภาษีต้องอาศัยคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นรายกรณีไป นอกจากนี้ บทบัญญัติในกฎกระทรวงและประกาศกระทรวง กรณีการใช้ประโยชน์หลายประเภท แต่มีการใช้ประโยชน์ไม่เต็มส่วน กฎหมายไม่บัญญัติให้ชัดเจนถึงขนาดของพื้นที่และระยะเวลาขั้นต่ำของการใช้ประโยชน์ อันจะถือได้ว่าเป็นการใช้ประโยชน์เต็มส่วนในแต่ละประเภทนั้นแล้ว ทำให้เกิดข้อโต้แย้งกับผู้มีหน้าที่เสียภาษีและเป็นช่องทางแสวงประโยชน์

2.2 ปัญหาการใช้และการตีความลักษณะของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานจัดเก็บภาษี

ผลการศึกษาพบว่าเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานจัดเก็บภาษีพบปัญหาการใช้และการตีความลักษณะของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในกฎหมายรวมจำนวน 5 ฉบับ ได้แก่

2.2.1 ประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม¹²

ผลการศึกษาพบปัญหา (1) ความไม่ชัดเจนของคำว่า “ตลอดปีที่ผ่านมา” หมายความว่าระยะเวลาเท่าใด จึงจะถือเป็นการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม โดยหากถือเอาระยะเวลาตามปีปฏิทินโดยเคร่งครัด ย่อมหมายความว่าถึงจำนวน 12 เดือน แต่หากถือเอาระยะเวลาแห่งฤดูกาลเพาะปลูก อาจไม่ครบจำนวน 12 เดือนตามปีปฏิทิน ดังตัวอย่างในเทศบาลตำบลสะเมิงใต้ อำเภอสะเมิง ปลูกและเก็บกระชายตามฤดูกาลใน 7 เดือน ซึ่งไม่ครบจำนวน 12 เดือนตามปีปฏิทิน (2) ปัญหาความไม่ชัดเจนของคำว่า “การใช้ประโยชน์ต่อเนื่อง” หมายความว่า การใช้ประโยชน์อย่างไร จึงจะถือเป็นการใช้ประโยชน์ต่อเนื่องในการประกอบเกษตรกรรม แม้กฎหมายจะกำหนดให้พื้นที่การใช้ประโยชน์ต่อเนื่องต้องไม่เกินกึ่งหนึ่งของพื้นที่ซึ่งใช้ประกอบเกษตรกรรม แต่กฎหมายไม่ได้กำหนดจำนวนชนิดพืช (อัตราจำนวนต้นต่อไร่) หรือชนิดสัตว์ (อัตราจำนวนตัวต่อไร่หรือคอก) ในพื้นที่ซึ่งใช้ประโยชน์ต่อเนื่องนั้นไว้ด้วย อันจะถือได้ว่าเป็นการใช้ประโยชน์ต่อเนื่องในการประกอบเกษตรกรรม ทำให้เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานจัดเก็บภาษีเกิดปัญหาการบังคับใช้กฎหมาย เนื่องจากถ้อยคำในกฎหมายไม่ชัดเจนและต้องตีความ ทั้งนี้ หากตีความว่าไม่เป็นการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ซึ่งมีอัตราภาษีร้อยละ 0.15 ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นอาจถือเป็นที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ ซึ่งมีอัตราภาษีร้อยละ 1.2 ได้ ทำให้เกิดข้อโต้แย้งกับผู้มีหน้าที่เสียภาษีและอาจเป็นช่องทางแสวงหาประโยชน์ ดังตัวอย่างในเทศบาลตำบลแม่ณาจรวง อำเภอแม่แจ่ม เกษตรกรเลี้ยงวัวเนื้อลูกผสม ซึ่งต้องมีโรงเรือนนอน พื้นที่เดินเล่น พื้นที่ปลูกหญ้าให้วัวกิน โดยไม่สามารถระบุได้ว่าพื้นที่ส่วนใดใช้เป็นพื้นที่ต่อเนื่องในการประกอบเกษตรกรรม โดยเฉพาะพื้นที่เดินเล่นกับพื้นที่ซึ่งไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ

2.2.2 ประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์เป็นที่ยอยู่อาศัย¹³

ผลการศึกษาพบปัญหา (1) ความไม่ชัดเจนของคำว่า “ลักษณะให้บุคคลใช้เพื่ออยู่อาศัย” จะหมายความว่าเฉพาะลักษณะของสิ่งปลูกสร้าง หรือเฉพาะวัตถุประสงค์ (เจตนา) เพื่อการใช้เป็นที่ยอยู่อาศัย โดยหากถือเอาลักษณะของสิ่งปลูกสร้างเป็นสำคัญ แม้เจ้าของไม่

¹² กฎหมายลำดับรองซึ่งออกตามความในมาตรา 37 วรรคแรกและวรรคสองของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562.

¹³ กฎหมายลำดับรองซึ่งออกตามความในมาตรา 37 วรรคแรกและวรรคสามของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562.

ประสงค์ให้เป็นที่อยู่อาศัย ย่อมต้องถือว่าเป็นที่อยู่อาศัย เช่น บ้านที่สร้างขึ้น โดยไม่มีเจตนาให้อยู่อาศัย เป็นต้น แต่หากถือเอาวัตถุประสงค์ (เจตนา) เป็นสำคัญ แม้ลักษณะของสิ่งปลูกสร้างไม่อาจใช้เป็นที่อยู่อาศัยได้ ย่อมต้องถือว่าเป็นที่อยู่อาศัย เช่น อาคารเก็บสินค้าที่มีเจตนาให้อาศัยได้ด้วย เป็นต้น (2) ความไม่ชัดเจนของคำว่า “สิ่งปลูกสร้างอื่นใดที่มีลักษณะให้บุคคลใช้เพื่อการอยู่อาศัย” เป็นผลต่อเนื่องมาจากความไม่ชัดเจนของคำว่า “ลักษณะให้บุคคลใช้เพื่ออยู่อาศัย” โดยหากไม่อาจให้ความหมายที่แน่ชัดของสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะให้บุคคลใช้เพื่ออยู่อาศัยได้เสียแล้ว การจะพิจารณาถึง “สิ่งปลูกสร้างอื่นใด” ที่มีลักษณะให้บุคคลใช้เพื่อการอยู่อาศัย ย่อมไม่อาจระบุได้ ทำให้เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานจัดเก็บภาษีเกิดปัญหาการบังคับใช้กฎหมาย เนื่องจากถ้อยคำในกฎหมายไม่ชัดเจนและต้องตีความ ทั้งนี้ หากตีความว่าไม่เป็นการใช้ประโยชน์เป็นอยู่อาศัย ซึ่งมีอัตราภาษีร้อยละ 0.3 สิ่งปลูกสร้างนั้นอาจถือเป็นสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ ซึ่งมีอัตราภาษีร้อยละ 1.2 ได้ ทำให้เกิดข้อโต้แย้งกับผู้มีหน้าที่เสียภาษีและอาจเป็นช่องทางแสวงประโยชน์

2.2.3. กฎกระทรวงมหาดไทย เรื่อง กำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ พ.ศ. 2562¹⁴

ผลการศึกษาพบปัญหาความไม่ชัดเจนของคำว่า “ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพตลอดปีที่ผ่านมา” หมายความว่าระยะเวลาเท่าใด จึงจะถือว่าไม่เป็นการทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ โดยหากถือเอาระยะเวลาตามปีปฏิทินโดยเคร่งครัด ย่อมหมายความว่าจำนวน 12 เดือน ดังนั้น การไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพเพียงหนึ่งเดือน ก็อาจพิจารณาได้ว่าไม่ครบระยะเวลาจำนวน 12 เดือน ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นอาจถือเป็นสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ ซึ่งมีอัตราภาษีร้อยละ 1.2 ได้ ทำให้เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานจัดเก็บภาษีเกิดปัญหาการบังคับใช้กฎหมาย เนื่องจากถ้อยคำในกฎหมายไม่ชัดเจนและต้องตีความ ทั้งนี้ เนื่องจากกฎหมายไม่ได้กำหนดมาตรฐานขั้นต่ำของระยะเวลาไว้เป็นการแน่ชัด เช่น กำหนดให้การทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพต้องไม่น้อยกว่า 8 เดือน จึงจะถือเป็นการทำประโยชน์ตลอดปีที่ผ่านมาแล้ว เป็นต้น ทำให้เกิดข้อโต้แย้งกับผู้มีหน้าที่เสียภาษีและอาจเป็นช่องทางแสวงประโยชน์

2.2.4. ประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่มีการใช้ประโยชน์หลายประเภท¹⁵

ผลการศึกษาพบปัญหาความไม่ชัดเจนในบทบัญญัติเกี่ยวกับการจำแนกสัดส่วนการใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่มีการใช้ประโยชน์หลายประเภท โดยการจำแนกสัดส่วนการใช้ประโยชน์แต่ละประเภทนั้น กฎหมายกำหนดให้ใช้วิธีการวัดขนาดของพื้นที่ แต่กฎหมายไม่ได้กำหนดวิธีการวัด มาตรฐานการวัด และมาตรวัดไว้ รวมทั้งมาตรฐานของ

¹⁴ กฎหมายลำดับรองซึ่งออกตามความในมาตรา 37 วรรคสี่ของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562.

¹⁵ กฎหมายลำดับรองซึ่งออกตามความในมาตรา 38 ของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562.

เครื่องมือและอุปกรณ์ด้วย ทำให้เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานจัดเก็บภาษีต้องใช้วิธีการวัดขนาดพื้นที่มาตรวัด เครื่องมือและอุปกรณ์ตามทักษะและความสะดวกของตน ทำให้เกิดข้อโต้แย้งกับผู้มีหน้าที่เสียภาษีและอาจเป็นช่องทางแสวงประโยชน์ และทำให้การบังคับใช้กฎหมายขาดประสิทธิภาพ ดังตัวอย่างในเทศบาลตำบลหนองป่าครั่ง อำเภอเมืองเชียงใหม่ อาคารชั้นเดียวใช้ทั้งอยู่อาศัยและขายของชำเคลื่อนในพื้นที่เดียวกัน ด้านหลังอาคารบริเวณครัวทำการปลูกพืชเพื่อขาย โดยไม่สามารถระบุขนาดของพื้นที่ใช้ประโยชน์แต่ละประเภทได้อย่างแน่ชัด

2.2.5 พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

ผลการศึกษาพบว่าในการใช้สิทธิทางศาลของผู้มีหน้าที่เสียภาษี กรณีคัดค้านการประเมินภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นตามมาตรา 73 ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ กฎหมายไม่ได้บัญญัติไว้โดยชัดเจนว่าให้ใช้สิทธิได้ในเขตอำนาจของศาลใด จากการศึกษาพบว่าการใช้สิทธิทางศาลในกรณีดังกล่าว คือการใช้สิทธิในเขตอำนาจของศาลภาษีอากร ซึ่งเป็นไปตามพระราชบัญญัติจัดตั้งและศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7(1) นอกจากนั้น กฎหมายไม่ได้บัญญัติถึงหน่วยงานหลักในการให้คำตอบหรือคำอธิบายหรือข้อเสนอแนะแก่เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานจัดเก็บภาษี ในกรณีเกิดปัญหาการใช้และการตีความถ้อยคำในกฎหมาย หรือปัญหาในทางปฏิบัติอย่างอื่นไว้เป็นการเฉพาะ ส่งผลให้เป็นอุปสรรคต่อประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงาน

2.3 แนวทางการแก้ไขปัญหาการใช้และการตีความลักษณะของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานจัดเก็บภาษี

ผลการศึกษาจากการสัมภาษณ์เชิงลึกและจากการสนทนากลุ่ม พบว่าเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานส่วนใหญ่ตีความถ้อยคำในกฎหมายตามลายลักษณ์อักษรอย่างเคร่งครัด และอาศัยความเข้าใจทั่วไปมากกว่าหลักการตีความกฎหมายภาษีอากร เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานจัดเก็บภาษีส่วนใหญ่มีความเห็นว่าการตีความกฎหมายตามหลักการของกฎหมายภาษีอากรมีความจำเป็นต่อประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี และเสนอแนวทางการแก้ไขปัญหาการใช้และการตีความลักษณะของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยให้มีการปรับปรุงบทบัญญัติของกฎหมาย ดังนี้

2.3.1 กำหนดให้บทบัญญัติมีความชัดเจน ครอบคลุมข้อเท็จจริง และมีมาตรฐาน

จากการสัมภาษณ์เชิงลึกและจากการสนทนากลุ่ม เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานส่วนใหญ่เสนอว่ากฎหมายควรกำหนดให้ถ้อยคำมีความชัดเจน ควรกำหนดบทนิยาม ควรกำหนดข้อเท็จจริงในกฎหมายให้ครอบคลุมสภาพที่แท้จริงของพื้นที่จัดเก็บ ควรลดการยึดโยงกับกฎหมายอื่น เพื่อให้เข้าใจและปฏิบัติง่าย ควรกำหนดมาตรฐานขั้นต่ำของระยะเวลาและสัดส่วนการใช้ประโยชน์ ควรกำหนดมาตรฐานวิธีการและเครื่องมือในการวัดสัดส่วนของพื้นที่ ทั้งนี้เพื่อจะไม่ต้องอาศัยการตีความหรือต้องใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงาน

2.3.2 กำหนดให้ฐานภาษีสอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจของท้องถิ่นและหลักความสามารถในการเสียภาษี

จากการสัมภาษณ์เชิงลึก เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานส่วนใหญ่เสนอว่ากฎหมายควรกระจายอำนาจให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีส่วนร่วมกับการที่ดินและกรมธนารักษ์ในการกำหนดฐานภาษี ควรกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีส่วมร่วมในการประเมินภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของตนเอง ทั้งนี้ เพื่อให้ฐานภาษีสอดคล้องกับสภาพที่แท้จริงของท้องถิ่น และจากการสนทนากลุ่ม นักวิชาการเสนอให้มีการยกเว้นหรือลดหย่อนภาระภาษีสำหรับผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ขาดความสามารถในการเสียภาษี เนื่องจากเป็นผู้พิการหรือชราภาพและไม่มีความสามารถในการหารายได้เพียงพอต่อการรับภาระภาษี ทั้งนี้ เพื่อให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถชำระภาษีได้จริง

2.3.3 กำหนดให้สร้างความรู้และความเข้าใจแก่เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานและประชาชนในท้องถิ่น และการใช้เทคโนโลยี

จากการสัมภาษณ์เชิงลึกและการสนทนากลุ่ม เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานส่วนใหญ่เสนอให้ผู้นำชุมชน (กำนันและผู้ใหญ่บ้าน) มีส่วนร่วมในการเผยแพร่และประชาสัมพันธ์ความรู้แก่ประชาชนในท้องถิ่น เทศบาลควรใช้เทคโนโลยีเพื่อการจัดเก็บภาษี และการเพิ่มอัตราค่าจ้างของเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงาน ซึ่งจะช่วยให้การจัดเก็บภาษีสมีประสิทธิภาพ

3. สรุป และข้อเสนอแนะ

3.1 สรุป

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มีเจตนารมณ์เพื่อใช้ทดแทนกฎหมายเดิม คือภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ และมีวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บเพื่อให้เป็นรายได้ของท้องถิ่น มีหลักการสำคัญในการจัดเก็บจากมูลค่าและการใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยมีกฎกระทรวงและประกาศกระทรวงเป็นกลไกในการบังคับจัดเก็บ อย่างไรก็ตาม บทบัญญัติในกฎกระทรวงและประกาศกระทรวง ส่วนที่เกี่ยวกับลักษณะของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีถ้อยคำไม่ชัดเจน ทำให้เกิดปัญหาการตีความถ้อยคำในกฎหมายและเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานมีข้อโต้แย้งกับผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือลักษณะบัญญัติขัดแย้งกฎหมายหลายฉบับ ทำให้เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานปฏิบัติงานยาก หรือบทบัญญัติไม่ครอบคลุมสภาพแท้จริงของท้องถิ่น หรือขาดความชัดเจนของระยะเวลาการใช้ประโยชน์ หรือไม่กำหนดมาตรฐานในการวัดสัดส่วนพื้นที่ใช้ประโยชน์ ทำให้ยากต่อการใช้กฎหมายในทางปฏิบัติและส่งผลให้การบังคับใช้กฎหมายขาดประสิทธิภาพ เกิดช่องทางแสวงประโยชน์ หรือบทบัญญัติไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษี ทั้งนี้ เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานส่วนใหญ่ตีความถ้อยคำในกฎหมายตามลายลักษณ์อักษรอย่างเคร่งครัดและอาศัยความเข้าใจทั่วไปมากกว่าหลักการตีความของกฎหมายภาษีอากร

3.2 ข้อเสนอแนะ

จากผลการศึกษา ผู้วิจัยมีข้อเสนอแนะดังนี้

3.2.1 ข้อเสนอแนะเพื่อปรับปรุงบทบัญญัติในส่วนของคุณลักษณะของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

(1) ปรับปรุงบทบัญญัติในประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่องหลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่องหลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย และกฎกระทรวงมหาดไทย เรื่องกำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ พ.ศ. 2562 โดยแก้ไขถ้อยคำให้มีความชัดเจน บัญญัติองค์ประกอบของคุณลักษณะของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้ครอบคลุมสภาพแท้จริงของท้องถิ่น และลดลักษณะบัญญัติที่ยึดโยงกฎหมายอื่น

(2) ปรับปรุงบทบัญญัติในประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่องหลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย และกฎกระทรวง เรื่องกำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ พ.ศ. 2562 โดยบัญญัติมาตรฐานขั้นต่ำของระยะเวลาและสัดส่วนของพื้นที่ใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

(3) ปรับปรุงบทบัญญัติในพระราชบัญญัติการลดภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2563 โดยให้บัญญัติยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีแก่ผู้ขาดความสามารถในการเสียภาษีซึ่งมีเหตุสมควร ได้แก่ ผู้ชราภาพและผู้พิการที่มีรายได้ไม่ถึงเกณฑ์ขั้นต่ำ ทั้งนี้ เพื่อเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี

(4) ปรับปรุงบทบัญญัติในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 โดยบัญญัติให้ใช้สิทธิทางศาลภาษีอากร

(5) ปรับปรุงบทบัญญัติในกฎกระทรวง เรื่องกำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ พ.ศ. 2562 โดยบัญญัติให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมมีส่วนร่วมในการประเมินภาษี

(6) ให้ความรู้ในการใช้และตีความกฎหมายภาษีอากรแก่เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และให้ความรู้เกี่ยวกับกฎกระทรวงและประกาศกระทรวงแก่ประชาชนในท้องถิ่น เพื่อเสริมสร้างประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

3.2.2 ข้อเสนอแนะเพื่อการวิจัยต่อไป

(1) การวิจัยเพื่อปรับปรุงพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 โดยกำหนดให้เพิ่มฐานภาษีประเภทการพาณิชย์และกำหนดฐานภาษีจากมูลค่าตลาด

(2) การวิจัยเพื่อปรับปรุงกฎกระทรวงและประกาศกระทรวง โดยกำหนดให้มีมาตรฐานวิธีการวัดขนาดพื้นที่ มาตรฐานมาตรฐานวัด และมาตรฐานของเครื่องมืออุปกรณ์

(3) การวิจัยเพื่อปรับปรุงกฎกระทรวงและประกาศกระทรวง โดยกำหนดให้มีการกระจายอำนาจแก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยสามารถกำหนดประเภทและชนิดของพืชและสัตว์ซึ่งเป็นประเภทของการประกอบเกษตรกรรมให้สอดคล้องกับสภาพแท้จริงในท้องถิ่นได้

บรรณานุกรม

- คณะกรรมการการกฤษฎีกา การยุติธรรมและสิทธิมนุษยชนสภาผู้แทนราษฎร. รายงานการพิจารณาศึกษา เรื่อง ปัญหาและผลกระทบจากการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562. กรุงเทพฯ: สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร, 2563. https://www.parliament.go.th/ewtcommittee/ewt/25_law/ewt_dl_link.php?nid=345&filename=129. สืบค้นเมื่อ 19 กันยายน 2565.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 12. กรุงเทพฯ: กรุงเทพมหานครพาณิชย์, 2561.
- ชุตีพงศ์ สมทรัพย์. "ปัญหาการใช้และการตีความลักษณะของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เพื่อการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง." ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 : กรณีศึกษาของเทศบาลในจังหวัดเชียงใหม่. เชียงใหม่: มหาวิทยาลัยพายัพ, 2566.
- ปณณวิชญ์ สกุลเบญจโยธิน. "ปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกรณีใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย." การค้นคว้าอิสระปริญญาโทมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2563.
- พิทักษ์พงษ์ ชัยคช. "การศึกษาปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในจังหวัดตรัง." วารสารวิจัยมหาวิทยาลัยเวสเทิร์น มนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ 7, 3 (2564).
- สมยศ เชื้อไทย. คำอธิบายวิชากฎหมายแพ่ง : หลักทั่วไป. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2540.
- สุกชัย ขวณานนท์. "พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี." วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ปริธี พนมยงค์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2563.