

บุคคลผู้มีสิทธิได้รับการยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

นายพิพัฒน์ พิพัฒน์ผจญ

รายงานเอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2563

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

Persons Entitled to the Exemption of Land and Building Tax

Mr. Pipat Pipatpajong

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements
for the Degree of Master of Laws Program in Financial and Tax Laws

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2020

Copyright of Chulalongkorn University

หัวข้อเอกัตศึกษา	บุคคลผู้มีสิทธิได้รับการยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง
นิสิต	นายพิพัฒน์ พิพัฒน์ผจง
สาขาวิชา	กฎหมายการเงินและภาษีอากร
อาจารย์ที่ปรึกษา	ผู้ช่วยศาสตราจารย์วิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์

การยกเว้นภาษีตามมาตรา 40 41 และ 96 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มีวัตถุประสงค์เพื่อบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีที่ใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินประเภทที่ดินและ/หรือสิ่งปลูกสร้างเป็นที่อยู่อาศัยหรือประกอบเกษตรกรรม หากประชาชนผู้เสียภาษีปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดไว้อย่างครบถ้วน ก็จะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในปีภาษีนั้น

เมื่อพิจารณาการยกเว้นภาษีข้างต้น ปรากฏว่ามาตราดังกล่าวยกเว้นภาษีให้เฉพาะบุคคลผู้มีกรรมสิทธิ์ในที่ดินและ/หรือสิ่งปลูกสร้างเท่านั้น เนื่องจากบทบัญญัติในมาตราใช้คำว่า “เจ้าของ” ซึ่งมีได้หมายความรวมถึงผู้มีสิทธิครอบครองในที่ดินและ/หรือสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งเป็นผู้เสียภาษีอีกประเภทหนึ่งตามนิยามในมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว ดังนั้นผู้มีสิทธิครอบครองจึงไม่ได้รับยกเว้นภาษีและยังคงต้องเสียภาษีตามปกติ แม้จะปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กฎหมายกำหนดไว้อย่างครบถ้วนเฉกเช่นผู้เสียภาษีประเภทเจ้าของแล้วก็ตาม

การบัญญัติกฎหมายโดยเรียกเก็บภาษีจากเจ้าของและผู้มีสิทธิครอบครอง แต่เมื่อมีการยกเว้นภาษีกลับยกเว้นให้เฉพาะเจ้าของ และการนำสิทธิเหนือทรัพย์สินของผู้เสียภาษีมาเป็นเกณฑ์ในการพิจารณายกเว้นภาษีทรัพย์สินเป็นการบัญญัติกฎหมายที่ไม่ได้คำนึงถึงหลักการบริหารภาษีที่ดี รวมไปถึงแนวคิดพื้นฐานในการจัดเก็บและยกเว้นภาษีทรัพย์สิน จึงก่อให้เกิดปัญหาความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีระหว่างเจ้าของกับผู้มีสิทธิครอบครอง และปัญหาการพิสูจน์กรรมสิทธิ์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ดังนั้น การยกเว้นภาษีตามมาตราดังกล่าวจึงควรได้รับการแก้ไขให้ครอบคลุมถึงผู้มีสิทธิครอบครอง หรือมีมาตรการช่วยเหลือและบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้มีสิทธิครอบครองที่ไม่ได้รับการยกเว้นภาษี เพื่อให้สอดคล้องกับหลักการบริหารภาษีที่ดี ตลอดจนแนวคิดพื้นฐานในการจัดเก็บและยกเว้นภาษีทรัพย์สิน

..... อาจารย์ที่ปรึกษา

(ผู้ช่วยศาสตราจารย์วิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์)

..... นิสิต

(นายพิพัฒน์ พิพัฒน์ผจง)

Thesis	Persons Entitled to the Exemption of Land and Building Tax
Researcher	Mr. Pipat Pipatpajong
Field of Study	Financial and Tax Laws
Advisor	Asst. Prof. Wimpat Rajpradit


Tax exemptions under Sections 40, 41 and 96 of Land and Building Tax Act, B.E. 2562 have been prescribed for the purpose of the tax burden alleviation for taxpayers who use assets i.e., land and/or building for the residential or agricultural purpose. If taxpayers follow the principle of these sections completely, they will be exempted from the land and building tax in that tax year.

According to tax exemptions as mentioned above, it appears that these sections will allow only owners of assets to be exempted from the land and building tax. Because these sections use and specify the word “Owner” to not include a possessor of land and/or building who is another taxpayer according to Section 5 of the Act. Therefore, a possessor will not be exempted and shall have a duty to pay the tax normally although it has followed the principle of these sections completely like owners.

The law levying taxes on owners and possessors but when there are tax exemption policies, the law exempts the tax on owners only and, by considering on the property rights of taxpayers as the criteria for tax exemption, these are conflict with the principles of good taxation, concept of property tax and exemption of property tax. These may cause the problem of unfairness in taxation between owners and possessors and the problem of proving land and building ownership. Therefore, these sections should be amended to cover possessors or government officials should issue policies to help and alleviate tax burdens for possessors who are not exempted from the land and building tax to comply with the principles of good taxation, concept of property tax and exemption of property tax.

..... Advisor

(Asst. Prof. Wimpat Rajpradit)

..... Researcher

(Mr. Pipat Pipatpajong)

กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษานี้ สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี อันเนื่องมาจากความกรุณาอย่างยิ่งจากท่านผู้ช่วยศาสตราจารย์ วิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์ ที่ได้สละเวลาอันมีค่าของท่านแก่ผู้วิจัย ในการตอบรับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษา ให้คำชี้แนะแนวทางในการค้นคว้าและวิจัย ตลอดจนตรวจทานแก้ไขเอกัตศึกษานี้ จนทำให้เอกัตศึกษานี้เสร็จสมบูรณ์ ผู้วิจัยจึงขอถือโอกาส ณ ที่นี้กราบขอบพระคุณในความกรุณาของท่านอาจารย์เป็นอย่างยิ่ง

ขณะที่ผู้วิจัยศึกษาอยู่ในระดับนิติศาสตรมหาบัณฑิต ผู้วิจัยได้ทำงานเป็นนายความ ณ สำนักงานกฎหมายสากล บริษัท ที่ปรึกษากฎหมายสากล จำกัด (ไอแอลซีที) ผู้บังคับบัญชา หัวหน้า พี่ ๆ และเพื่อนร่วมงานแห่งนี้ ล้วนแล้วแต่ให้คำปรึกษา ช่วยเหลือ และส่งเสริมผู้วิจัยในการศึกษาตลอดจนให้ความเห็นเกี่ยวกับเอกัตศึกษานี้ ผู้วิจัยจึงขอโอกาส ณ ที่นี้ขอบพระคุณในสิ่งต่าง ๆ ที่พวกท่านได้มอบให้แก่ผู้วิจัยจนทำให้เอกัตศึกษานี้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี

สุดท้ายนี้ ผู้วิจัยขอขอบพระคุณและอุทิศความดีที่มีต่อเอกัตศึกษานี้ทั้งหมดให้แก่เหล่าคณาจารย์ที่ได้ประสิทธิประสาทวิชาความรู้จนทำให้เอกัตศึกษานี้เสร็จสมบูรณ์ ขอขอบพระคุณและมอบความกตัญญูกตเวทิตาคุณแด่ บิดา มารดา และผู้พระคุณแก่ผู้ทุกท่าน และขอขอบคุณเหล่าเพื่อน ๆ ของผู้วิจัยทุกท่านที่คอยเป็นที่ปรึกษา ให้คำแนะนำ ตลอดจนกำลังใจ จนทำให้ผู้วิจัยสามารถสำเร็จการศึกษานี้ได้ดังที่มุ่งหมายไว้

สารบัญ

หน้า

บทคัดย่อภาษาไทย	ค
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ	ง
กิตติกรรมประกาศ	จ
สารบัญ	ฉ
สารบัญตาราง	ญ
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญ	1
1.2 วัตถุประสงค์ในการศึกษา	4
1.3 สมมติฐาน.....	4
1.4 ขอบเขตการศึกษา	4
1.5 วิธีการศึกษา	5
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษา.....	5
บทที่ 2 หลักการที่เกี่ยวข้องกับภาษีทรัพย์สิน	6
2.1 หลักการบริหารภาษาที่ดี	6
2.1.1 หลักความเป็นธรรม (Equity)	6
2.1.2 หลักความแน่นอนและชัดเจน (Certainly).....	7
2.1.3 หลักความสะดวก (Convenience).....	8
2.1.4 หลักความประหยัด (Economy)	9

2.2	หลักการจัดเก็บและยกเว้นภาษีทรัพย์สิน.....	10
2.2.1	แนวคิดพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน.....	10
2.2.2	การจำแนกประเภทภาษีทรัพย์สิน.....	11
2.2.3	การประเมินมูลค่าทรัพย์สิน.....	13
2.2.4	หลักการยกเว้นภาษีทรัพย์สิน.....	17
บทที่ 3	หลักเกณฑ์การยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในประเทศไทย.....	19
3.1	หลักเกณฑ์การยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างก่อนบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562.....	19
3.1.1	ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475.....	19
3.1.2	การยกเว้นภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475.....	21
3.1.3	ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508.....	29
3.1.4	การยกเว้นภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508.....	30
3.2	หลักเกณฑ์การยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562.....	33
3.2.1	การกำหนดนิยาม หน้าที่ ความรับผิดชอบของผู้เสียภาษี.....	33
3.2.2	การได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์ หรือสิทธิครอบครองในทรัพย์สินอันจะต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562.....	39
3.2.3	การยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้เฉพาะกับเจ้าของ.....	42
3.3	เปรียบเทียบหลักเกณฑ์การยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในประเทศไทย.....	49
บทที่ 4	หลักเกณฑ์ วิธีการจัดเก็บและยกเว้นภาษีทรัพย์สินในต่างประเทศ.....	57
4.1	หลักเกณฑ์ การจัดเก็บ และการยกเว้นภาษีทรัพย์สินของประเศญี่ปุ่น.....	57
4.1.1	หลักการทั่วไปของภาษีทรัพย์สิน.....	57

4.1.2	การกำหนดนิยาม หน้าที ความรับผิดชอบของผู้เสียภาษี.....	58
4.1.3	วิธีการจัดเก็บภาษี.....	58
4.1.4	หลักเกณฑ์การยกเว้นภาษี.....	64
4.2	หลักเกณฑ์ การจัดเก็บและการยกเว้นภาษีทรัพย์สินของสาธารณรัฐฟิลิปปินส์.....	65
4.2.1	หลักการทั่วไปของภาษีทรัพย์สิน.....	65
4.2.2	การกำหนดนิยาม หน้าที ความรับผิดชอบของผู้เสียภาษี.....	66
4.2.3	วิธีการจัดเก็บภาษี.....	67
4.2.4	หลักเกณฑ์การยกเว้นภาษี.....	72
4.3	เปรียบเทียบการยกเว้นภาษีทรัพย์สินของประเทศไทย ประเทศญี่ปุ่น และสาธารณรัฐฟิลิปปินส์	73
บทที่ 5	วิเคราะห์ปัญหาการยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษี.....	79
5.1	ปัญหาภาระภาษีที่ไม่เป็นธรรมระหว่างเจ้าของกับผู้มีสิทธิครอบครองในทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง.....	79
5.2	ปัญหาการพิสูจน์ความเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์และสิทธิครอบครองในทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีที่ดิน และสิ่งปลูกสร้าง.....	85
5.2.1	การพิสูจน์กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีประเภทที่ดิน.....	85
5.2.2	การพิสูจน์กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีประเภทสิ่งปลูกสร้าง.....	86
5.2.3	การพิสูจน์กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีประเภทห้องชุด.....	89
บทที่ 6	บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	91
6.1	บทสรุป.....	91
6.2	ข้อเสนอแนะ.....	92

6.2.1	แก้ไขบทบัญญัติมาตรา 40 41 และ 96 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562.....	92
6.2.2	ช่วยเหลือและบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้มีสิทธิครอบครองที่ไม่ได้รับการยกเว้นภาษีตาม มาตรา 40 41 และ 96 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562.....	94
	รายการอ้างอิง.....	95
	ประวัติผู้วิจัย	98

สารบัญตาราง

	หน้า
ตารางที่ 1 นิยามและความหมายคำว่า “เจ้าของ” ตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถานฉบับต่าง ๆ.....	20
ตารางที่ 2 เปรียบเทียบความแตกต่างระหว่าง “กรรมสิทธิ์” และ “สิทธิครอบครอง”	34
ตารางที่ 3 วิธีการได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์และสิทธิครอบครองในทรัพย์สินประเภทที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง และห้องชุด	39
ตารางที่ 4 ประเภทการยกเว้นภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562.....	42
ตารางที่ 5 เปรียบเทียบการยกเว้นภาษีระหว่างกฎหมายภาษีทรัพย์สินของประเทศไทยก่อนและหลังบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562.....	50
ตารางที่ 6 ประเภททรัพย์สินที่มีค่าเสื่อมราคา.....	58
ตารางที่ 7 วิธีการคำนวณหามูลค่ามาตรฐานที่เสียภาษีของที่ดินใช้ประโยชน์เพื่ออยู่อาศัยขนาดเล็ก ซึ่งมีพื้นที่ไม่เกิน 200 ตารางเมตร.....	61
ตารางที่ 8 วิธีการคำนวณหามูลค่ามาตรฐานที่เสียภาษีของที่ดินใช้ประโยชน์เพื่ออยู่อาศัยทั่วไป.....	61
ตารางที่ 9 วิธีการคำนวณหามูลค่ามาตรฐานที่เสียภาษีของที่ดินใช้ประโยชน์เพื่อพาณิชยกรรม.....	62
ตารางที่ 10 วิธีการคำนวณหามูลค่ามาตรฐานที่เสียภาษีของที่ดินใช้ประโยชน์เพื่อเกษตรกรรมที่ตั้งอยู่ในเขตเมือง.....	63
ตารางที่ 11 วิธีการคำนวณหามูลค่ามาตรฐานที่เสียภาษีของที่ดินใช้ประโยชน์เพื่อเกษตรกรรมที่ได้รับการอนุรักษ์ (พื้นที่สีเขียว).....	63
ตารางที่ 12 ลักษณะการใช้ประโยชน์และระดับการประเมินที่ดิน.....	67
ตารางที่ 13 ลักษณะการใช้ประโยชน์และระดับการประเมินอาคารและสิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ.....	68
ตารางที่ 14 ลักษณะการใช้ประโยชน์และระดับการประเมินเครื่องจักร.....	71
ตารางที่ 15 ลักษณะการใช้ประโยชน์พิเศษ และระดับการประเมินของที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง เครื่องจักร และส่วนต่อเติมอื่น ๆ.....	71
ตารางที่ 16 อัตราภาษีของแต่ละพื้นที่.....	72
ตารางที่ 17 เปรียบเทียบหลักการยกเว้นภาษีทรัพย์สินของประเทศไทย ประเทศญี่ปุ่น และสาธารณรัฐฟิลิปปินส์.....	73

- ตารางที่ 18 วิธีการคำนวณค่าภาษีและการยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างระหว่างเจ้าของและผู้มีสิทธิครอบครองตามมาตรา 40 และ 96 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562.....81
- ตารางที่ 19 วิธีการคำนวณค่าภาษีและการยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างระหว่างเจ้าของและผู้มีสิทธิครอบครองตามมาตรา 41 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562.....82

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญ

ประเทศไทยมีการจัดเก็บและพัฒนากฎหมายภาษีทรัพย์สินอย่างต่อเนื่องเป็นระยะเวลายาวนาน นับตั้งแต่สมัยอาณาจักรไทยโบราณ ซึ่งจัดเก็บจากมูลค่าของที่ดินที่คำนวณโดยอิงจากลักษณะการใช้ประโยชน์ ประเภทและขนาดของที่ดิน รวมถึงผลประโยชน์ที่เกิดจากที่ดินอีกด้วย¹ อาทิ อากรค่านา อากรนาเกลือ หรือ อากรสวน เป็นต้น ต่อมาในปี พ.ศ. 2481 อากรดังกล่าวถูกยกเลิกและให้จัดเก็บตามลักษณะ 3 ภาษีบำรุงท้องที่แห่งประมวลรัษฎากรแทน โดยอำนาจการจัดเก็บอยู่ที่กรมสรรพากร และในภายหลังถูกแยกออกมาเป็นพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 เพื่อให้อำนาจองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้จัดเก็บภาษีดังกล่าว^{2 3}

นอกจากนี้ประเทศไทยในอดีตยังมีการจัดเก็บอากรตลาดหรือภาษีโรงเรือน ซึ่งจัดเก็บจากผู้ออกร้านขายของในตลาด โดยในรัชกาลพระบาทสมเด็จพระจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว ได้มีการตราประกาศภาษีเรือโรงเรือน ตึกแพ ปิมาเมีย โทศก จุลศักราช 1232 ขึ้น เพื่อรวบรวม กำหนดหลักเกณฑ์ และวิธีการในการจัดเก็บภาษีดังกล่าวให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ต่อมาในปี พ.ศ. 2475 ประเทศไทยเกิดการเปลี่ยนแปลงระบอบการปกครองขึ้น จากระบอบสมบูรณาญาสิทธิราชย์เป็นระบอบประชาธิปไตยอันมีพระมหากษัตริย์ทรงเป็นประมุข เป็นเหตุให้มีการตราพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ขึ้น เพื่อให้การจัดเก็บภาษีดังกล่าวเหมาะสมกับสภาพของบ้านเมืองในสมัยนั้น⁴

อย่างไรก็ดี กฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่กลับมีปัญหาด้านการตีความและการบังคับใช้ จึงมักเกิดประเด็นข้อพิพาทระหว่างองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นผู้ใช้อำนาจและประชาชนผู้เสียภาษีอยู่บ่อยครั้ง อีกทั้งเมื่อเวลาผ่านไปกฎหมายดังกล่าวไม่เหมาะสมกับสภาพสังคมในปัจจุบัน ล้าสมัย และไม่

¹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายภาษีบำรุงท้องที่, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2549). หน้า 41.

² มาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508.

³ หมายเหตุในการประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508.

: - เหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้คือ เนื่องจากประมวลรัษฎากรได้บัญญัติให้กรมสรรพากรเป็นผู้ควบคุมจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ แต่ให้กันไว้ต่างหากเพื่อใช้จ่ายในการบำรุงท้องที่ในเขตท้องที่นั้น ๆ จึงสมควรมอบให้ราชการส่วนท้องถิ่นเป็นผู้จัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่เสียเอง

⁴ พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, กฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น การบริหารท้องถิ่น สำหรับนักบริหารภาครัฐและเอกชน, หน้า 14.

สามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ⁵ จึงมีการบัญญัติและบังคับใช้กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ขึ้นในปี พ.ศ. 2562 เพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าว เพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี และเพื่อให้กฎหมายภาษีที่ดินของประเทศสอดคล้องกับสภาพสังคมในปัจจุบัน โดยภาษีที่ดินฉบับใหม่นี้จะเริ่มจัดเก็บในปี พ.ศ. 2563 เป็นปีแรก

กฎหมายว่าด้วยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เป็นภาษีทรัพย์สินที่จัดเก็บจากเจ้าของ ซึ่งครอบคลุมถึงผู้มีกรรมสิทธิ์ และผู้มีสิทธิครอบครองในทรัพย์สินอันจะต้องเสียภาษี ได้แก่ ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง และห้องชุด⁶ โดยการคำนวณภาษีตามพระราชบัญญัตินี้จะคำนวณโดยนำฐานภาษี กล่าวคือราคาประเมินทรัพย์สินที่กรมธนารักษ์เป็นผู้ประเมิน⁷ คูณกับอัตราภาษี ซึ่งพิจารณาจากลักษณะการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สิน ซึ่งแบ่งออกเป็น 4 ลักษณะ ได้แก่ (1) ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม (2) ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย (3) ใช้ประโยชน์นอกจาก (1) และ (2) และ (4) ที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ⁸ ผลลัพธ์ที่คำนวณได้จะเป็นภาษีที่ต้องชำระเป็นรายได้ให้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในปีนั้น ๆ ซึ่งแตกต่างจากการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินที่ฐานภาษีจะคำนวณจากค่ารายปี คูณกับอัตราภาษีร้อยละ 12.5 ตามที่กฎหมายกำหนดไว้⁹

จากการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กระทรวงการคลังมีความเห็นว่าการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น มีรายได้เพิ่มขึ้น เป็นผลทำให้ภาระของรัฐบาลในการจัดสรรเงินอุดหนุนให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ลดน้อยลงมาก ซึ่งจะทำให้รัฐบาลมีเงินเหลือสำหรับนำไปใช้ในสิ่งที่มีความสำคัญและจำเป็นต่อการพัฒนาเศรษฐกิจที่ยั่งยืนต่อไป¹⁰ อย่างไรก็ตามการที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีรายได้มากขึ้น นั้นหมายความว่าประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องรับภาระภาษีเพิ่มมากขึ้น กฎหมายจึงได้บัญญัติข้อยกเว้นหรือทเฉพาะกาลให้แก่ผู้เสียภาษีขึ้นเพื่อบรรเทาภาระภาษีที่เพิ่มมากขึ้น อาทิ ในสามปีแรกของการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง กรณีที่ผู้เสียภาษีได้รับการประเมินภาษีในจำนวนที่สูงกว่าจำนวนภาษีโรงเรือนและที่ดินหรือภาษีบำรุงท้องที่ที่ต้องเสียหรือพึงชำระในปีก่อนที่การจัดเก็บ

⁵ หมายเหตุในการประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562.

- เหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้ คือ โดยที่กฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดินและกฎหมายว่าด้วยภาษีบำรุงท้องที่ได้ใช้บังคับมาเป็นเวลานานแล้ว การจัดเก็บภาษีตามกฎหมายทั้งสองฉบับไม่เหมาะสมกับสถานการณ์ในปัจจุบัน สมควรยกเลิกกฎหมายทั้งสองฉบับดังกล่าวและให้ใช้กฎหมายว่าด้วยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแทน โดยมีองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้รับผิดชอบการจัดเก็บภาษีดังกล่าว จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้

⁶ มาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562.

⁷ มาตรา 35 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562.

⁸ มาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562.

⁹ มาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475.

¹⁰ คณะกรรมการการคลัง การธนาคารและสถาบันการเงิน (สภานิติบัญญัติแห่งชาติ), “รายงานการพิจารณาศึกษาร่างกฎหมายว่าด้วยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง, ครั้งที่ 10/2549” 6 ธันวาคม 2549, หน้า 25.

ภาษีที่ดินสิ่งปลูกสร้าง ให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีตามจำนวนที่ต้องเสียหรือพึงชำระในปีก่อน เหลือจำนวนภาษีเท่าใด ให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีร้อยละ 25 ของจำนวนภาษีที่เหลืออยู่ในปีหนึ่ง เสียภาษีร้อยละ 50 ของจำนวนภาษีที่เหลืออยู่ในปีที่สอง และเสียภาษีร้อยละ 75 ของจำนวนภาษีที่เหลืออยู่ในปีที่สาม¹¹ ซึ่งถือว่าบทเฉพาะกาลของกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนี้คำนึงถึงผลกระทบที่เกิดขึ้นในการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายใหม่¹²

อย่างไรก็ดี บทบัญญัติมาตรา 40 41 และ 96 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ซึ่งเป็นหนึ่งในบทยกเว้นภาษี เพื่อช่วยเหลือบุคคลที่ใช้ทรัพย์สินเพื่ออาศัยหรือใช้ประโยชน์เพื่อเกษตรกรรมกลับมีการกำหนดเงื่อนไขการยกเว้นภาษีต่างออกไป โดยระบุเพียงแค่ว่า “เจ้าของ” ซึ่งตามความนัยหมายถึงผู้มีกรรมสิทธิ์เท่านั้น¹³ ที่จะได้รับการยกเว้นภาษี ต่างจากบทยกเว้นภาษีมาตราอื่น ๆ ที่จะใช้คำว่า “ผู้เสียภาษี” ซึ่งหมายความรวมถึงผู้มีสิทธิครอบครองด้วย

จากการบัญญัติคำในกฎหมายที่แตกต่างกันดังกล่าว ทำให้เกิดปัญหาในการตีความขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นว่าผู้มีสิทธิครอบครองในทรัพย์สินอันจะต้องเสียภาษีนั้น สมควรได้รับการยกเว้นภาษีหรือไม่ และหากให้เจ้าของมีความหมายเฉพาะผู้มีกรรมสิทธิ์เท่านั้น จะมีแนวทางใดในการช่วยเหลือและบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีในกรณีดังกล่าว คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง จึงมีหนังสือให้คำปรึกษาหรือคำแนะนำเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างขึ้น โดยตีความคำว่า “เจ้าของ” หมายถึงบุคคลหรือนิติบุคคลที่มีกรรมสิทธิ์ ไม่ครอบคลุมถึงผู้ครอบครองที่ดินหรือทำประโยชน์ในที่ดิน¹⁴

การตีความและคำแนะนำจากคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เป็นผลทำให้บทบัญญัติมาตรา 40 41 และ 96 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ยกเว้นภาระภาษีให้เพียงแต่ผู้มีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินอันจะต้องเสียภาษีเท่านั้น เป็นเหตุให้เกิดความไม่เป็นธรรมกันระหว่างผู้มีกรรมสิทธิ์และผู้มีสิทธิครอบครอง แม้จะปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ของบทบัญญัติดังกล่าวเหมือนกัน แต่ฝ่ายหนึ่งมีเพียงสิทธิครอบครอง จึงไม่ได้รับยกเว้นภาษีตามมาตราดังกล่าว และต้องเสียภาษีในที่สุด อีกทั้งคณะกรรมการวินิจฉัย

¹¹ มาตรา 97 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562.

¹² คณะกรรมการการคลัง การธนาคารและสถาบันการเงิน (สภานิติบัญญัติแห่งชาติ), “รายงานการพิจารณาศึกษาร่างกฎหมายว่าด้วยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง, ครั้งที่ 10/2549” 6 ธันวาคม 2549, หน้า 15.

¹³ มาตรา 1336 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์.

¹⁴ คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง, “หนังสือที่ กค 1005/สนภ./128/2563 เรื่องคำปรึกษาหรือคำแนะนำเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง,” 21 พฤษภาคม 2563.

ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างก็ไม่ได้ให้คำแนะนำหรือแนวทางใดในการช่วยเหลือและบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีในกรณีดังกล่าว

ด้วยข้อเท็จจริงและปัญหาที่เกิดของบทบัญญัติเรื่องการยกเว้นภาษีตามมาตรา 40, 41 และ 96 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จึงควรกำหนดคำนิยามใหม่ หรือเปลี่ยนแปลง แก้ไขเพิ่มเติม วิธีการหรือหลักการที่จะได้รับการยกเว้นหรือบรรเทาภาษี ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีทั้งสองได้รับการยกเว้นภาษีอย่างเป็นธรรม เพื่อให้เกิดความเป็นธรรม แน่นนอนและชัดเจน และเป็นไปตามแนวคิดพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน

1.2 วัตถุประสงค์ในการศึกษา

1.2.1 เพื่อศึกษาหลักเกณฑ์และวิธีการในการยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง อันเนื่องมาจากการบังคับใช้ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

1.2.2 เพื่อศึกษาและวิเคราะห์ถึงปัญหาการยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีตามมาตรา 40, 41 และ 96 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

1.2.3 เพื่อนำเสนอวิธีการแก้ไขปัญหา และมาตรการเยียวยาความไม่เป็นธรรมกันของการยกเว้นภาษีตามมาตรา 40 41 และ 96 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ระหว่างผู้มีกรรมสิทธิ์และผู้มีสิทธิครอบครอง

1.3 สมมติฐาน

การยกเว้นภาษีตามมาตรา 40 41 และ 96 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เป็นการยกเว้นให้เฉพาะแก่เจ้าของ ไม่รวมถึงผู้มีสิทธิครอบครอง การยกเว้นดังกล่าวจึงเกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษี ขาดความแน่นอนและชัดเจน และขัดกับแนวคิดพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน ดังนั้นจึงสมควรมีการแก้ไข เพิ่มเติมบทบัญญัติของกฎหมาย หรือมีมาตรการช่วยเหลือและบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้ที่ไม่ได้รับการยกเว้นภาษี

1.4 ขอบเขตการศึกษา

การศึกษาวิจัยนี้มุ่งศึกษาเฉพาะปัญหาความไม่เป็นธรรมของการยกเว้นภาษีตามมาตรา 40 41 และ 96 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ระหว่างผู้มีกรรมสิทธิ์และผู้มีสิทธิครอบครองในทรัพย์สินอันจะต้องเสียภาษี

1.5 วิธีการศึกษา

การวิจัยนี้เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative Research) โดยมีวิธีการศึกษาดังนี้

1.5.1 การวิจัยเอกสาร (Documentary Research) โดยการค้นคว้าข้อมูลทั้งในประเทศไทยและต่างประเทศ เช่น สาธารณรัฐฟิลิปปินส์ ประเทศญี่ปุ่น เป็นต้น และใช้วิธีการทางเอกสาร โดยจะศึกษาค้นคว้าและรวบรวมข้อมูล วิเคราะห์บทบัญญัติของกฎหมาย หนังสือคำอธิบาย กฎหมาย ข้อหารือและแนวทางปฏิบัติขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น บทความในวารสารต่าง ๆ ข้อมูลทางอินเทอร์เน็ต หนังสือต่าง ๆ คำพิพากษาของศาล ศึกษากฎหมายต่างประเทศที่เกี่ยวข้อง

1.5.2 การสัมภาษณ์ (Interview) โดยสัมภาษณ์เชิงลึกกับผู้ที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินภายใต้พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เช่น พนักงานเจ้าหน้าที่ฝ่ายรายได้สำนักงานเขต พนักงานเจ้าหน้าที่กองคลังเทศบาล พนักงานเจ้าหน้าที่กองคลังองค์การบริหารส่วนตำบล พนักงานเจ้าหน้าที่ที่ดิน พนักงานเจ้าหน้าที่ฝ่ายโยธาสำนักงานเขต ผู้เสียภาษี สำนักงานทนายความ (law firm) ที่เป็นผู้ให้คำปรึกษาและมีความเชี่ยวชาญด้านกฎหมายภาษีอากร เป็นต้น

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษา

1.6.1 ทำให้ทราบถึงปัญหาความไม่เป็นธรรมและผลกระทบในการยกเว้นภาษีตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันเอง กล่าวคือ ผู้มีกรรมสิทธิ์ และผู้มีสิทธิครอบครองในทรัพย์สินอันจะต้องเสียภาษี

1.6.2 ทำให้ทราบถึงวิธีการและผลลัพธ์ในการแก้ไขพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ในกรณียกเว้นภาษีที่ไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันเอง โดยการกำหนดค่านิยามของผู้เสียภาษีใหม่ กำหนดหลักเกณฑ์การยกเว้นภาษีใหม่ หรือมาตรการบรรเทาภาระภาษีโดยอาศัยหลักการและทฤษฎีของกฎหมายต่างประเทศมาปรับใช้ให้เข้ากับบริบทประเทศไทย

บทที่ 2

หลักการที่เกี่ยวข้องกับภาษีทรัพย์สิน

โครงสร้างของระบบภาษีทรัพย์สิน ไม่ว่าจะเป็นการกำหนดผู้มีหน้าที่เสียภาษี ฐานภาษี อัตราภาษี ตลอดจนการบริหารการจัดเก็บภาษีนั้น จำเป็นจะต้องดำเนินไปอย่างเป็นธรรม ขอบด้วยกฎหมาย และเป็นไปเพื่อประโยชน์ต่อสังคมส่วนรวม โดยจะต้องคำนึงถึงสภาพสังคม เศรษฐกิจ ประวัติศาสตร์ และหลักการของกฎหมายภาษีอากรที่ถืออีกด้วย¹⁵

2.1 หลักการบริหารภาษีที่ดี

หลักการของกฎหมายภาษีอากรที่ดี ถือเป็นปัจจัยอันสำคัญที่กฎหมายภาษีทุกประเภทพึงมีและยึดถือไว้เป็นหลักอยู่เสมอ เพื่อให้กฎหมายภาษีสามารถบังคับใช้ได้โดยมีประสิทธิภาพ สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ และรัฐสามารถจัดเก็บภาษีเพื่อใช้ในกิจการหรือประโยชน์ต่อสาธารณะได้อย่างเหมาะสม เพราะฉะนั้น เป็นเวลาอันยาวนานที่นักกฎหมาย นักเศรษฐศาสตร์ รวมถึงนักวิชาการด้านอื่น ๆ ในอดีตต่างคิดค้นและวางหลักการของกฎหมายภาษีอากรที่ดีเอาไว้ ทั้งนี้หลักการ Adam Smith's Canons¹⁶ อันเป็นหลักการบริหารภาษีที่ดีของ Adam Smith นักเศรษฐศาสตร์ผู้มีชื่อเสียงจากสกอตแลนด์ เป็นหลักการที่ได้รับการยอมรับโดยนานาประเทศ และสามารถปรับให้เข้ากับทุกยุคสมัยได้ โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

2.1.1 หลักความเป็นธรรม (Equity)

หลักความเป็นธรรมเป็นหลักที่ก่อให้เกิดความเท่าเทียมในการจัดเก็บภาษี กล่าวคือ ภาษีอากรจะต้องจัดเก็บจากบุคคลซึ่งเท่าเทียมกันเป็นจำนวนเท่ากัน และเก็บจากบุคคลซึ่งแตกต่างกันตามความเหมาะสมกับความต่างนั้น¹⁷ หากจะเก็บภาษีเป็นจำนวนเท่ากันเอาที่บุคคลซึ่งแตกต่างกัน ภาษีดังกล่าวย่อมไม่ก่อให้เกิดความเป็นธรรมได้ เมื่อเป็นเช่นนี้ จึงต้องพิจารณาถึงสิ่งที่จะใช้วัดความเท่าเทียมหรือความแตกต่าง และต้องพิจารณาต่อว่าหากมีความแตกต่างกัน การจัดเก็บภาษีจะต้องแตกต่างกันในลักษณะใดจึงจะเหมาะสมและสอดคล้องหลักความเป็นธรรม

¹⁵ ศิริญา ดุสิตนานนท์, “การออกแบบระบบภาษีอากรไทยตามหลักภาษีอากรที่ดี,” *วารสารวิชาการ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย* 7 (มิถุนายน 2558): 227.

¹⁶ E. Cannan, Adam Smith, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*. 5th ed., (London: Methuen & Co., Ltd., 1904).

¹⁷ วิทย์ ต้นตยกุล, *กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร*, (กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแพ่งแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2522). หน้า 24.

ในปัจจุบันสิ่งที่เปรียบเสมือนมาตรฐานวัดความเท่าเทียมหรือความแตกต่างที่นำมาพิจารณามีอยู่ 2 ฐาน ได้แก่ ความเท่าเทียมหรือความแตกต่างในประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐ (Benefit Basis) และ ความสามารถของผู้เสียภาษีอากร (Ability Basis)

อย่างไรก็ดีการเก็บภาษีอากรโดยใช้หลักประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐ มักมีข้อขัดข้องประการหนึ่งซึ่งไม่อาจใช้สำหรับประเภทของภาษีอากรส่วนใหญ่ได้ กล่าวคือบริการที่รัฐให้แก่ประชาชนส่วนใหญ่ไม่อาจขายให้แต่ละคนโดยตรงได้ เช่น การรักษาความสงบ หรือการให้ความยุติธรรม ประโยชน์ดังกล่าวนี้ไม่อาจกำหนดได้ว่าตกเป็นรายบุคคลเป็นมูลค่าเท่าใด¹⁸ เพราะฉะนั้นสิ่งที่ใช้วัดความเท่าเทียมหรือความแตกต่างเพื่อความเป็นธรรมที่มีประสิทธิภาพมากที่สุดจึงได้แก่ หลักความสามารถในการเสียภาษีอากร (Ability to Pay) หรืออีกนัยหนึ่ง ฐานะความเป็นอยู่ในทางเศรษฐกิจ โดยสิ่งที่นำมาพิจารณาถึงความสามารถในการเสียภาษี ได้แก่ ทรัพย์สิน รายได้ และรายจ่าย

สำหรับกฎหมายภาษีที่ดินของประเทศไทยนั้น ก็ได้นำหลักความเป็นธรรมมาเป็นเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีด้วย ตัวอย่างเช่น เดิมในกรณีพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ได้กำหนดให้เจ้าของทรัพย์สินเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี แต่ถ้าที่ดินและโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ เป็นของคนละเจ้าของ เจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ต้องเสียค่าภาษีทั้งสิ้น¹⁹ ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่เจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่ต้องเสียภาษีแทนเจ้าของที่ดินดังกล่าว²⁰ เมื่อเป็นเช่นนี้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 อันเป็นกฎหมายภาษีที่ดินฉบับใหม่ จึงได้แก้ไขความไม่เป็นธรรมดังกล่าว โดยให้เจ้าของที่ดินและเจ้าของสิ่งปลูกสร้างเป็นผู้เสียภาษี สำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ตนเป็นเจ้าของ²¹

2.1.2 หลักความแน่นอนและชัดเจน (Certainly)

กฎหมายภาษีอากรที่ดีจะต้องกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการจัดเก็บให้รัดกุมและแน่นอน กล่าวคือต้องบัญญัติเนื้อหาในกฎหมายภาษีอากรว่า ผู้เสียภาษีจะต้องชำระภาษีเมื่อใด ที่ไหน ถ้าผู้ใดละเลยหลีกเลี่ยงหรือชำระภาษีล่าช้าจะต้องได้รับโทษอย่างไร ทั้งนี้หลักการดังกล่าวยังสามารถป้องกันการทุจริต (Anti-

¹⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 24-25.

¹⁹ มาตรา 40 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475.

²⁰ คณะกรรมาธิการการคลัง การธนาคารและสถาบันการเงิน (สภานิติบัญญัติแห่งชาติ), “รายงานการพิจารณาศึกษาร่างกฎหมายว่าด้วยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง, ครั้งที่ 10/2549” 6 ธันวาคม 2549, หน้า 11.

²¹ มาตรา 48 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562.

corruption) และการสร้างอิทธิพลของผู้จัดเก็บภาษีที่อาศัยความคลุมเครือของกฎหมายได้²² นอกจากนี้ผู้มีหน้าที่เสียภาษียังสามารถใช้ความแน่นอนของกฎหมายในการวางแผนภาษีของตนเองได้อีกด้วย²³

เมื่อเปรียบเทียบหลักความแน่นอนและชัดเจนของกฎหมายภาษีอากรที่ดีกับกฎหมายภาษีของประเทศไทยทั้งฉบับเก่าและฉบับใหม่ในประเด็นที่สำคัญ จะเห็นได้ว่าฐานภาษีของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ที่คำนวณจากค่ารายปีนั้น ไม่มีความแน่นอนและชัดเจน เนื่องจากพระราชบัญญัติดังกล่าวไม่ได้กำหนดค่านิยามและหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีอย่างชัดเจน อีกทั้งการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานที่ทำการประเมินแต่ละท้องถิ่นนั้น ขาดความรู้ทางหลักวิชาการและความแน่นอน²⁴ จึงทำให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติที่เจ้าพนักงานทำการคิดคำนวณภาษีโรงเรือนและที่ดินจากฐานค่าเช่า (ฐานเงินได้) แทนที่จะเป็นฐานค่ารายปี ตามวัตถุประสงค์ที่แท้จริงของพระราชบัญญัตินี้

เพื่อให้ฐานภาษีทรัพย์สินเป็นไปตามหลักภาษีอากรที่ดีในเรื่องความแน่นอนและชัดเจน ในปัจจุบันพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้เปลี่ยนวิธีการคำนวณฐานภาษีใหม่ โดยให้มูลค่าของทรัพย์สินคิดจากราคาประเมินทุนทรัพย์แทน ทั้งนี้ราคาดังกล่าวจะถูกประเมินโดยกองประเมินราคาทรัพย์สิน กรมธนารักษ์²⁵ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการภายใต้พระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562 เพื่อสอดคล้องกับหลักการภาษีอากรที่ดีเช่นว่านี้

2.1.3 หลักความสะดวก (Convenience)

ภาษีอากรที่ดีจะต้องให้ความสะดวกแก่เจ้าหน้าที่ของรัฐในการจัดเก็บภาษี และจะต้องให้ความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีในการชำระภาษี อาทิ ควรกำหนดช่วงเวลาในการชำระภาษีให้นานพอสมควรเพื่อให้โอกาสผู้เสียภาษีสามารถวางแผนภาษีและโต้แย้งสิทธิได้ และควรใช้วิธีการที่ง่ายไม่ยุ่งยากซับซ้อน เพื่อมิให้ผู้เสียภาษีเกิดความเบื่อหน่ายหรือให้ผ่อนชำระได้ในกรณีที่ต้องเสียภาษีเป็นจำนวนมาก²⁶ อีกทั้งการบัญญัติ

²² เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, พิมพ์ครั้งที่ 9 แก้ไขปรับปรุง (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2522), หน้า 183-186.

²³ ศิริญา ดุสิตนันทน์, “การออกแบบระบบภาษีอากรไทยตามหลักภาษีอากรที่ดี,” วารสารวิชาการ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย 7 (มิถุนายน 2558): 227.

²⁴ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน, (กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2563), หน้า 184.

²⁵ มาตรา 35 และ 36 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562.

²⁶ ศิริญา ดุสิตนันทน์, “การออกแบบระบบภาษีอากรไทยตามหลักภาษีอากรที่ดี,” วารสารวิชาการ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย 7 (มิถุนายน 2558): 227.

เนื้อหาในกฎหมาย ระเบียบข้อบังคับตลอดจนแบบพิมพ์รายการต่าง ๆ ต้องง่ายแก่การทำความเข้าใจและกรอกรายการ²⁷

ในกรณีกฎหมายภาษีที่ดินของประเทศไทยนั้น ได้มีการพัฒนาและคำนึงถึงหลักความสะดวกรวดเร็วยิ่งขึ้นตามกาลเวลา ตัวอย่างเช่น ขั้นตอนการยื่นแบบและชำระภาษีโรงเรือนและที่ดินตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มีระยะเวลายื่นแบบเพื่อชำระภาษีระหว่างเดือนมกราคมถึงเดือนกุมภาพันธ์ และต้องชำระภาษีภายใน 30 วันนับแต่วันถัดจากวันที่ได้รับแจ้งการประเมิน ซึ่งเป็นระยะเวลาที่น้อย ทำให้ประชาชนไม่ให้ความสนใจและไม่ประสงค์ที่จะชำระภาษีดังกล่าว²⁸ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จึงเปลี่ยนให้เจ้าพนักงานท้องถิ่นเป็นผู้ประเมินภาษีเองโดยมิต้องให้ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการ อีกทั้งกำหนดให้ชำระภาษีภายใน 60 วันนับแต่วันสุดท้ายของการแจ้งการประเมินภาษี²⁹ ซึ่งถือได้ว่าให้ความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีตามหลักการภาษีอากรที่ดี

2.1.4 หลักความประหยัด (Economy)

ภาษีอากรที่ดีจะต้องบัญญัติให้สามารถจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำ แต่เก็บได้จำนวนมากและทั่วถึงดีกว่าจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูงแต่เก็บได้น้อยและเก็บได้เฉพาะกับกลุ่มคนบางประเภท³⁰ เพื่อเป็นการกระจายและแบ่งเบาภาระภาษีให้ประชาชนทุกคนอย่างเป็นธรรม นอกจากนี้ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีจะต้องน้อยที่สุด เพราะถ้าเสียค่าใช้จ่ายเป็นจำนวนมาก นั้นหมายความว่ารายได้ที่รัฐบาลจะนำไปใช้ในการบริหารประเทศต้องลดน้อยลงด้วยตามส่วน และหากภาษีใดทำให้ผู้เสียภาษีต้องเสียค่าใช้จ่ายดังกล่าวมากก็อาจทำให้ผู้เสียภาษีอยากหลบเลี่ยงภาษีหรือหนีภาษีได้³¹

เมื่อพิจารณาภาษีทรัพย์สินของประเทศไทยในอดีตกับหลักความประหยัด จะเห็นได้ว่ากฎหมายภาษีที่ดินสมัยก่อนมิได้คำนึงถึงหลักข้างต้นเท่าที่ควร ตัวอย่างเช่น อัตราภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ที่จัดเก็บในอัตราร้อยละ 12.5 ของค่ารายปีหรือค่าเช่าต่อปีนับเป็นอัตราภาษีที่สูงมากและมักได้รับการร้องเรียนจากผู้ประกอบการอยู่เสมอว่าภาระภาษีสูงเกินไป ขณะเดียวกันพระราชบัญญัติภาษี

²⁷ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2536). หน้า 24.

²⁸ นุชจรี เกษสมบัติ, “สภาพปัญหาการชำระภาษีโรงเรือนและที่ดินของประชาชนในองค์การบริหารส่วนตำบลในเขตอำเภอวารินชำราบ จังหวัดอุบลราชธานี,” วารสาร มจร.อุบลปริทรรศน์ 1 (กันยายน-ธันวาคม 2559): 60.

²⁹ มาตรา 44 และ 46 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562.

³⁰ ศิริญา ดุสิตนานนท์, “การออกแบบระบบภาษีอากรไทยตามหลักการภาษีอากรที่ดี,” วารสารวิชาการ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย 7 (มิถุนายน 2558): 229.

³¹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2536). หน้า 24.

บำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ก็มีรูปแบบการจัดเก็บภาษีในอัตราถดถอย³² ดังนั้นพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จึงแบ่งประเภทอัตราภาษีออกตามลักษณะการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สิน แม้ในบางกรณีผลลัพธ์ที่ได้อาจทำให้ภาษีสูงขึ้นกว่าเดิม แต่ก็สะท้อนถึงมูลค่าของทรัพย์สินและลักษณะการใช้ประโยชน์ตามความเป็นจริง อันเป็นหลักการสำคัญของการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน

2.2 หลักการจัดเก็บและยกเว้นภาษีทรัพย์สิน

เมื่อรัฐมีความประสงค์จะจัดเก็บภาษีในรูปแบบใดรูปแบบหนึ่ง รัฐควรวางหลักการและรูปแบบในการจัดเก็บและยกเว้นภาษีสู่รูปแบบนั้นไว้ เพื่อให้การจัดเก็บเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ สอดคล้องกับวัตถุประสงค์อยู่ในหลักเกณฑ์และขอบเขต และไม่เป็นภาระจนก่อให้เกิดความเดือดร้อนต่อประชาชน เพราะฉะนั้น การศึกษาแนวคิดพื้นฐาน การกำหนดค่านิยาม รวมถึงการนำรูปแบบภาษีดังกล่าวในต่างประเทศมาปรับใช้ภายในประเทศ จึงเป็นสิ่งที่สมควรพิจารณาเป็นอย่างยิ่ง

2.2.1 แนวคิดพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน

ภาษีทรัพย์สิน เป็นภาษีอากรรูปแบบหนึ่งที่เรียกเก็บจากทรัพย์สินชนิดต่าง ๆ ทั้งมีรูปร่าง (Tangible) และไม่มีรูปร่าง (Intangible) โดยคำนวณจากฐานทรัพย์สินหรือฐานความมั่งคั่ง มีหลักฐานว่าการจัดเก็บภาษีดังกล่าวมีมาตั้งแต่สมัยโลกยุคโบราณ (Ancient World) ทั้งในอียิปต์ นครบาบิโลน เปอร์เซีย และจีน โดยเก็บภาษีจากทรัพย์สินของประชาชน อาทิ ไร่ นา และที่ดิน เพื่อเป็นค่าตอบแทนจากการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินประเภทดังกล่าว อีกทั้งยังเป็นรายได้ให้แก่รัฐนำไปใช้สอยในกิจการต่าง ๆ หรือแลกเปลี่ยน ค่าขายกับชนเผ่ารัฐอื่น ๆ ภาษีทรัพย์สินจึงเป็นรายได้หลักในการดำรงอยู่ของรัฐตลอดมา³³

นอกจากนี้ ภาษีทรัพย์สินยังเป็นเครื่องมือสำคัญในการกระจายรายได้เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมตลอดจนรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจของประเทศ ตัวอย่างเช่น ระบบเศรษฐกิจแบบทุนนิยมที่ส่งเสริมให้ประชาชนเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน มีข้อดีที่ทำให้เศรษฐกิจของประเทศพัฒนาและเจริญเติบโตอย่างมาก เนื่องจากการจัดสรรทางเศรษฐกิจเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ประชาชนกระตือรือร้นในการหาประโยชน์จากทรัพย์สินที่ตนเป็นเจ้าของให้ได้มากที่สุด อีกทั้งยังสะท้อนให้เห็นถึงอุปสงค์ และอุปทานที่เกิดขึ้นจริงตามกลไกราคาตลาด อย่างไรก็ตามระบบดังกล่าวกลับมีข้อเสียที่ร้ายแรง คือ ก่อให้เกิดความเหลื่อมล้ำทางสังคมในการ

³² คณะกรรมการการคลัง การธนาคารและสถาบันการเงิน (สภานิติบัญญัติแห่งชาติ), “รายงานการพิจารณาศึกษาร่างกฎหมายว่าด้วยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง, ครั้งที่ 10/2549” 6 ธันวาคม 2549, หน้า 11.

³³ ลันดา อุตมะโกติน, “ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง: ก้าวต่อไปของการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของประเทศไทยอย่างมีประสิทธิภาพ,” *มูลนิธิ*, (กันยายน - ตุลาคม 2553): 64.

กระจายรายได้ เนื่องจากความสามารถและโอกาสทางเศรษฐกิจของประชาชนแต่ละคนมีความไม่เท่าเทียมกัน เกิดการเอาเปรียบและผูกขาดทางเศรษฐกิจขึ้น คนรวยจะยิ่งมีฐานะรวยขึ้นในขณะที่คนจนจะยิ่งมีฐานะยากจนลง ซึ่งในระยะยาวอาจทำให้ประเทศเสียหายได้ ดังนั้นการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจึงเป็นวิธีการหนึ่งในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวโดยการกระจายการถือครองทรัพย์สิน เพื่อให้สังคมเกิดความเป็นธรรมและยังเป็นวิธีการหนึ่งที่ช่วยลดการถือครองทรัพย์สินในรูปที่ไม่ก่อให้เกิดผลประโยชน์ ตัวอย่างเช่น ในกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้ยกเว้นการจัดเก็บภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีราคาประเมินรวมมูลค่าไม่เกินกว่าห้าสิบล้านบาทเฉพาะหลังแรก³⁴ จะเห็นได้ว่า การบัญญัติกฎหมายลักษณะนี้เป็นการช่วยเหลือประชาชนจากภาระภาษี และยังเป็นการสนับสนุนให้ประชาชนมีที่อยู่อาศัยเพียงหลังเดียวและไม่ฟุ่มเฟือยเกินความจำเป็นอีกด้วย

2.2.2 การจำแนกประเภทภาษีทรัพย์สิน

เนื่องจากคำว่า “ทรัพย์สิน” มีความหมายที่กว้างและครอบคลุมแทบทุกสิ่ง ทำให้ทรัพย์สินบางประเภทที่มีคุณสมบัติและลักษณะเฉพาะอย่าง ไม่สามารถใช้หลักเกณฑ์และวิธีการจัดเก็บเช่นเดียวกับทรัพย์สินทั่วไปได้ จึงต้องมีการจำแนกประเภทของภาษีทรัพย์สิน เพื่อให้การกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการจัดเก็บภาษีมีความเหมาะสมและสอดคล้องกับทรัพย์สินแต่ละประเภทรูปนั้น โดยหลักแล้วสามารถแบ่งภาษีทรัพย์สินออกเป็น 2 ประเภท³⁵ ได้แก่

1) ภาษีทรัพย์สินโดยทั่วไป (General Property Tax) เป็นภาษีที่เก็บจากทรัพย์สินทุกชนิดทุกรูปแบบตามแต่ละประเทศหรือรัฐนั้น ๆ จะพึงกำหนดและจัดเก็บ โดยมักจะคำนวณจากมูลค่าทรัพย์สินสุทธิของผู้เสียภาษีทั้งหมดมารวมกันเพื่อใช้ประเมินภาษี และในบางกรณีสามารถหักค่าใช้จ่ายและ/หรือค่าลดหย่อนในรูปแบบค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคาได้อีกด้วย เช่น ภาษีมรดก (Inheritance tax) ภาษีทรัพย์สินสมบัติ (Wealth Tax) หรือภาษีการให้ (Gift Tax) เป็นต้น

อย่างไรก็ดี การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินยังคงมีปัญหาในด้านการคิดคำนวณมูลค่า การตีราคา หรือการประเมินราคาทรัพย์สิน (Assessment) เนื่องจากทรัพย์สินแต่ละประเภทรูปนั้น มีคุณสมบัติและลักษณะแตกต่างกันอย่างสิ้นเชิงจนไม่อาจใช้วิธีการหรือหลักเกณฑ์การประเมินเดียวกันได้ จำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องใช้บุคคลผู้ที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญโดยเฉพาะเกี่ยวกับทรัพย์สินนั้น ๆ และต้องอาศัยความซื่อสัตย์

³⁴ มาตรา 41 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562.

³⁵ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน, (กรุงเทพฯ: วิทยุชน, 2563). หน้า 11.

สุจริตในการประเมินมูลค่าหรือการตีราคา นอกจากนี้ยังมีความไม่แน่นอนและปัจจัยด้านอื่น ๆ ที่ทำให้มูลค่าทรัพย์สินคาดเคลื่อนไปจากความเป็นจริง³⁶ อาทิ การจัดเก็บภาษีมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ที่บัญญัติให้การคำนวณมูลค่าทรัพย์สิน ให้ถือตามราคาหรือมูลค่าอันพึงมีในวันที่ได้รับทรัพย์สินนั้น เป็นมรดก จากตัวบทดังกล่าวทำให้การพิจารณาหามูลค่าทรัพย์สินเกิดความไม่แน่นอน เพราะผู้ได้รับมรดกอาจสามารถเลือกวันที่ได้รับทรัพย์สินอันเป็นมรดกได้ ทำให้มูลค่าทรัพย์สินเปลี่ยนแปลงไป และมีผลต่อการคำนวณ และจัดเก็บภาษีอีกด้วย

2) ภาษีทรัพย์สินเฉพาะอย่าง (Specific Property Tax) เป็นภาษีที่เก็บจากทรัพย์สินบางประเภทตามแต่ที่ประเทศหรือรัฐนั้น ๆ จะพึงกำหนดและจัดเก็บ โดยจัดเก็บตามการถือครอง กล่าวคือ ทรัพย์สินที่อยู่ในการถือครองไว้เพื่อประโยชน์ของตน และทรัพย์สินที่ผู้ถือครองนั้นมิได้ครอบครองทรัพย์สินไว้ แต่ทำการจำหน่ายจ่ายโอนไปให้แก่บุคคลอื่น ภาษีทรัพย์สินเฉพาะอย่างมักนิยมเก็บภาษีจากทรัพย์สินที่มีลักษณะเฉพาะที่จัดเก็บได้โดยง่ายต่อการตรวจสอบและมีความแน่นอน ได้แก่ อสังหาริมทรัพย์จำพวก โรงเรือน ที่ดิน หรือสิ่งปลูกสร้าง ตัวอย่างเช่น ภาษีที่ดิน ภาษีผลได้จากทุน (Capital Gain Tax) หรือภาษีการโอนชนิดมีค่าตอบแทน

ในกรณีของภาษีที่ดิน โดยหลักจะจัดเก็บจากทรัพย์สินประเภทอสังหาริมทรัพย์ กล่าวคือ “ที่ดิน” และ “สิ่งปลูกสร้าง” แม้จะกำหนดทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีไว้เพียง 2 ชนิด แต่ในทางปฏิบัติมักมีปัญหาในด้านการตีความและการกำหนดค่านิยามของทรัพย์สินดังกล่าว รายละเอียดดังต่อไปนี้

(1) ที่ดิน

“ที่ดิน” หมายถึง พื้นดิน ดิน หรือพื้นโลกที่มีลักษณะเป็นของแข็ง อาทิ ทุ่งนา ทุ่งหญ้า ภูเขา ป่า ทุ่งน้ำ แหล่งน้ำ หนองน้ำ หิน และแร่ธาตุต่าง ๆ ของโลกที่เป็นส่วนผสมของสิ่งเหล่านั้น รวมไปถึงพื้นที่ว่างที่อยู่เหนือและใต้ของที่ดินดังกล่าวไปจนถึงอวกาศและแก่นโลก³⁷ เมื่อพิจารณาคำนิยามที่ดินแล้ว จะเห็นได้ว่าการกำหนดให้ที่ดิน ไม่เพียงแต่หมายถึงพื้นผิวดินเท่านั้น แต่ยังคงครอบคลุมไปถึงพื้นที่ว่างที่อยู่เหนือและใต้ของที่ดินดังกล่าวไปจนถึงอวกาศและแก่นโลกนั้น ทำให้ผู้เสียภาษีเกิดสิทธิต่าง ๆ นานัปการ อาทิ สิทธิทาง

³⁶ สารินทร์ธร บริสุทธิ์, “ปัญหาการจัดเก็บภาษีตามร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ... ศึกษากรณี มาตรการบรรเทาภาระภาษีที่ดินเกษตรกรรมที่มีมูลค่าสูงขึ้นเนื่องจากการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์” (เอกัตศึกษาปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชา กฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2560).

³⁷ Black’s Law Dictionary (5th ed. 1979). page 789.

อากาศ หรือสิทธิในแร่ธาตุใต้พื้นดิน ฯลฯ ดังนั้นการประเมินและจัดเก็บภาษีที่ดินจึงต้องกำหนดหลักเกณฑ์ว่าจะจัดเก็บภาษีอย่างไร จึงจะเหมาะสมกับสิทธิและทรัพย์สินของผู้เสียภาษีที่มีอยู่ตามความเป็นจริง

(2) สิ่งปลูกสร้าง

ก่อนจะถูกพัฒนาและแยกออกมาเป็นภาษีที่ดิน สิ่งปลูกสร้างเป็นที่ถกเถียงอย่างมากว่าควรรวมจัดเก็บภาษีภายใต้ระบบภาษีที่ดินหรือไม่ ทำให้แนวคิดในการจัดเก็บภาษีแบ่งออกเป็น 2 แบบ คือ (1) จัดเก็บภาษีเอาเฉพาะกับที่ดิน และ (2) จัดเก็บภาษีเอาทั้งที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง อย่างไรก็ตามแนวคิดในการจัดเก็บภาษีกับสิ่งปลูกสร้างนั้น มักถูกพิจารณาว่าไม่มีลักษณะเฉพาะที่เพียงพอต่อการเป็นภาษีทรัพย์สินเฉพาะอย่างประเภทหนึ่ง และภาษีที่ดินควรจัดเก็บเฉพาะกับที่ดินเท่านั้น เพราะสิ่งปลูกสร้างยังคงสามารถเคลื่อนไหวได้ มีความยืดหยุ่นสูง และมูลค่าของสิ่งปลูกสร้างมักจะแปรผันง่ายตามลักษณะ โครงสร้าง ประเภทการใช้ประโยชน์ และความสึกหรอที่เกิดจากมนุษย์และธรรมชาติ³⁸

เมื่อเป็นเช่นนั้น แนวคิดจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจึงได้มีการนำหลักส่วนควบมาเป็นเกณฑ์ในการพิจารณาว่าสิ่งปลูกสร้างประเภทใดบ้าง ที่มีลักษณะเป็นส่วนควบของที่ดินและสมควรจัดเก็บ แต่การนำหลักส่วนควบมาพิจารณาประกอบนั้น ทำให้สิ่งหาริมทรัพย์ที่มีลักษณะรวมอยู่ในโครงสร้างของสิ่งปลูกสร้าง และไม่สามารถแบ่งแยก อาจถูกพิจารณาเป็นส่วนควบของทั้งที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้ ตัวอย่างเช่น ลิฟต์ เครื่องจักรขนาดใหญ่ เป็นต้น³⁹ ทำให้นิยามภาษีที่ดินขยายกว้างมากยิ่งขึ้น และก่อให้เกิดความซับซ้อนในการจัดเก็บภาษี

2.2.3 การประเมินมูลค่าทรัพย์สิน

ในระบบภาษีทรัพย์สิน การประเมินมูลค่าทรัพย์สินมีความสำคัญต่อการจัดเก็บและคำนวณฐานภาษีเป็นอย่างมาก จึงได้มีการสร้างหลักเกณฑ์และวิธีการประเมินทรัพย์สิน โดยมีหลักเกณฑ์ที่สำคัญดังต่อไปนี้

1) การประเมินมูลค่าต้นทุน (Capital Value)

การประเมินลักษณะนี้ต้องอาศัยข้อมูลและหลักฐานเกี่ยวกับการซื้อขายที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เกิดขึ้นในอดีตมาประกอบการพิจารณา และนำมาคิดคำนวณเป็นฐานภาษี วิธีนี้จึงเหมาะกับประเทศที่มีตลาดการเงินที่คล่องตัว และมีการอนุญาตและเปิดเผยข้อมูลต่อสาธารณะ โดยเฉพาะการประเมินมูลค่าต้นทุน

³⁸ Joan M. Youngman, "Tax on Land and Building," in *Tax Law Design and Drafting* (volume 1: International Monetary Fund: 1996 Victor Thuronyi, ed.). page 269.

³⁹ Ibid, page 270.

ของทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับการค้า การเก็งกำไร ที่ต้องนำรายได้ที่ได้จากการให้สิทธิต่าง ๆ มาคิดคำนวณด้วย เมื่อนำการประเมินมูลค่าต้นทุนกับมูลค่าทรัพย์สินรายปีมาเปรียบเทียบกับกัน จะพบว่ามูลค่าต้นทุนง่ายต่อความผันผวน ตัวอย่างเช่น ซื่อที่ดินเปล่าแต่ต่อมาได้มีการปลูกสร้างหรือปรับปรุงบ้าน อาคาร หรือตึกขึ้น ทำให้การประเมินต้นทุนไม่เพียงแต่คำนวณจากที่ดิน แต่ต้องรวมไปถึงสิ่งปลูกสร้างด้วย เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมและความแน่นอนตามหลักการบริหารภาษีที่ดีจึงจำเป็นต้องปรับเปลี่ยนฐานการคิดให้เหมาะสมกับเหตุการณ์ดังกล่าว เพราะสิ่งเหล่านี้จะได้รับการประเมินมูลค่าตามราคาตลาดในขณะนั้น แต่ในขณะเดียวกัน การคิดภาษีจากฐานมูลค่าต้นทุนอาจมีผลกระทบหรือเป็นอุปสรรคต่อการปรับปรุงสิ่งก่อสร้างได้เพราะการปรับปรุงสิ่งปลูกสร้างย่อมทำให้มูลค่าต้นทุนเพิ่มสูงขึ้น⁴⁰ ตัวอย่างประเทศที่ใช้การประเมินนี้คือสหรัฐอเมริกาที่ในปี 1978 ผู้มีสิทธิเลือกตั้งในรัฐแคลิฟอร์เนียได้แก้ไขโครงสร้างระบบภาษีทรัพย์สิน จากเดิมจัดเก็บภาษีจากราคาตลาด เป็นมูลค่าต้นทุน⁴¹

2) การประเมินมูลค่ารายปี (Annual Value)

การประเมินลักษณะนี้เป็นการกำหนดมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ประเภทที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยพิจารณาจากผลประโยชน์หรือเงินได้ที่ออกจกจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น ๆ ภายในปีหนึ่ง กล่าวคือ ค่ารายปี (ค่าเช่า) ซึ่งวิธีการดังกล่าวถูกมองว่าเป็นการกำหนดมูลค่าทรัพย์สินที่มีความใกล้เคียงกับการจัดเก็บภาษีจากความสามารถในการครอบครองทรัพย์สินมากกว่าเป็นการจัดเก็บภาษีที่ดินที่มุ่งตัวทรัพย์สิน ตัวอย่างของการจัดเก็บภาษีที่ดินในรูปแบบค่ารายปี ได้แก่ การจัดเก็บภาษีที่อยู่อาศัย และภาษีการอาชีพ (ประเทศฝรั่งเศส)⁴²

อย่างไรก็ดี การจัดเก็บภาษีที่ดินโดยพิจารณาจากค่ารายปีมีความใกล้เคียงกับการจัดเก็บภาษีเงินได้และอาจทำให้เกิดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนฐานภาษีได้หากปราศจากความรู้ความเข้าใจในเรื่องเทคนิคการประเมิน ซึ่งค่าเช่าตามสัญญาเป็นเพียงค่าสมมติของค่ารายปีที่สามารถนำมาใช้คำนวณมูลค่าของทรัพย์สินเท่านั้น ดังนั้นหน่วยงานที่รับผิดชอบมีหน้าที่ที่ราคาค่ารายปีของทรัพย์สินในลักษณะที่ต้องไม่ยึดติดกับสัญญาเช่าเสียทีเดียว เพราะค่าเช่าตามสัญญาเป็นฐานของการคิดคำนวณภาษีเงินได้ โดยในอดีตกฎหมายภาษีที่ดินของประเทศไทย ใช้ระบบค่ารายปีเป็นฐานในการประเมินและจัดเก็บภาษี⁴³

⁴⁰ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายภาษีบำรุงท้องที่, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2549). หน้า 41.

⁴¹ Joan M. Youngman, "Tax on Land and Building," in *Tax Law Design and Drafting* (volume 1: International Monetary Fund: 1996 Victor Thuronyi, ed.), page 274-275.

⁴² ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน, (กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2563). หน้า 15.

⁴³ มาตรา 8 และ 18 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475.

3) การประเมินมูลค่าตามทำเลที่ตั้ง (Site Value) และตามมูลค่าที่ดิน (Land Value)

การประเมินลักษณะนี้เป็นการประเมินที่พิจารณาถึงสภาพแวดล้อมของทรัพย์สินอันได้แก่ทำเลที่ตั้งของทรัพย์สิน ตลอดจนสิ่งอำนวยความสะดวกบริเวณที่ใกล้เคียงกับทรัพย์สิน เพื่อให้รัฐสามารถคาดคะเนหรือกำหนดได้ว่า พื้นที่ใดมีความสามารถในการชำระภาษีและเหมาะสมต่อการจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูง หรือพื้นที่ใดไม่มีความพร้อมในการชำระภาษีและไม่ควรจัดเก็บภาษีหรือจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำ ตัวอย่างเช่น พื้นที่บริเวณเมืองหลวงหรือบริเวณที่มีความเจริญ รัฐอาจบัญญัติกฎหมายภาษีเพื่อจัดเก็บภาษีที่ดิน ในทางตรงกันข้าม พื้นที่บริเวณชนบทเกษตรกรรมรัฐอาจยกเว้นการจัดเก็บภาษีเพื่อช่วยเหลือและบรรเทาภาระภาษีให้แก่ประชาชนในพื้นที่บริเวณดังกล่าว

อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีวิธีการนี้ ทำให้เกิดข้อเสียที่ไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้ กล่าวคือ ในบริเวณเดียวกัน เจ้าของที่ดินที่มีมูลค่าน้อย ทำเลที่ตั้งไม่ดี จะต้องเสียภาษีในอัตราที่เท่าเทียมกันกับเจ้าของที่ดินที่มีมูลค่าสูง ทำเลดี ได้รับการบริการและสิ่งอำนวยความสะดวกที่ครบถ้วน ด้วยเหตุนี้ วิธีการจัดเก็บภาษีตามพื้นที่จึงไม่ได้รับความนิยมนำมาเป็นฐานในการเสียภาษีที่ดิน และถูกแทนที่ด้วยการวิธีการจัดเก็บตามราคามูลค่า (Land Value หรือ Ad Valorem Measures)⁴⁴ ตัวอย่างเช่น การจัดเก็บภาษีในประเทศเนเธอร์แลนด์

4) การประเมินมูลค่าตามราคาตลาด (Market Value)

เป็นวิธีการที่ได้รับความนิยมมากที่สุดใน การประเมินและจัดเก็บภาษีที่ดิน โดยวิธีการนี้จะอาศัยการรวบรวมข้อมูลเปรียบเทียบจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ ที่มีลักษณะความคล้ายคลึงกัน มีทำเลที่ตั้งใกล้เคียงกัน และจึงทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบ และปรับแก้ปัจจัยความต่างที่มีอยู่ระหว่างที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ประเมินกับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเปรียบเทียบบเหล่านั้น แล้วจึงสรุปเป็นมูลค่าตลาดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น โดยวิธีเปรียบเทียบราคาตลาดมีวิธีย่อยหลายวิธี อาทิ วิธีการเปรียบเทียบโดยตรง (Direct Comparison) วิธีการปรับเปลี่ยราคาซื้อขาย (Grid Adjustment) วิธีคะแนนคุณภาพถ่วงน้ำหนัก (Weighted Quality Score หรือ WQS) และวิธีสมการถดถอย (Regression Analysis) แต่ไม่ว่าวิธีใดก็ตามล้วนแต่ใช้ราคาซื้อขายจากตลาดทั้งสิ้น⁴⁵

⁴⁴ Sandra Bettger et al., The Economic Impact of and Strategy for Implementing and Ad Valorem Property Tax: A Study of Krakow 7 (International City/Country Management Association Report to the U.S. Agency for International Development 1994).

⁴⁵ หลักเกณฑ์และวิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน [ออนไลน์], 31 มกราคม 2564. แหล่งที่มา www.bjcc.co.th/standard.html

โดยภาษีที่ดินแบบดั้งเดิมจะจัดเก็บภาษีโดยคิดคำนวณจากมูลค่าของที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างและที่ดินเปล่า และนำวิธีการประเมินภาษีทรัพย์สินสมบัติ (Wealth Tax) มาใช้เพื่อพิจารณาหามูลค่าราคาตลาด มูลค่าราคาผลประโยชน์ที่ควรได้รับ หรือมูลค่าราคาทุนและสามารถหักด้วยค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ทั้งนี้ภาษีที่ดินแตกต่างจากภาษีทรัพย์สินสมบัติตรงที่ไม่ได้นำสถานภาพส่วนบุคคล (ภาระครอบครัว) มาพิจารณาประกอบ ส่วนใหญ่มักปรากฏว่าไม่ได้ทำการคิดคำนวณบนฐานมูลค่าสุทธิ อย่างไรก็ตาม รูปแบบการจัดเก็บภาษีที่ดินแบบดั้งเดิมในแต่ละประเทศได้รับการกำหนดแตกต่างกันไป โดยเฉพาะประเทศในกลุ่มเครือจักรภพอังกฤษที่มีรูปแบบการจัดเก็บที่อยู่กึ่งกลางระหว่างการจัดเก็บภาษีบนฐานทรัพย์สินสุทธิและภาษีที่ดิน

ในปัจจุบัน ประเทศไทยได้นำวิธีการหาราคามูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาเป็นเกณฑ์ในการพิจารณาราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อใช้เป็นฐานภาษีในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง⁴⁶

5) การประเมินมูลค่าตามฐานรายได้ (Income-Based Value)

ในความเป็นจริง เจ้าของทรัพย์สินมีฐานะและความพร้อมในการเสียภาษีไม่เท่าเทียมกัน จึงทำให้มีการคิดค้นวิธีการจัดเก็บภาษีจากฐานรายได้หรือเก็บจากทรัพย์สินที่โอนเปลี่ยนมือกันขึ้น เพื่อให้ภาษีทรัพย์สินสามารถจัดเก็บได้กับทุกคนและสอดคล้องกับความสามารถของเจ้าของทรัพย์สิน โดยวิธีการจัดเก็บภาษีจากฐานรายได้นั้น จะประมาณการรายได้ที่ได้รับจากการจำหน่าย จ่าย โอนหรือใช้สอยทรัพย์สินนั้นในช่วงเวลาปัจจุบัน (Current Use)⁴⁷

วิธีการดังกล่าวสามารถจัดเก็บจากทรัพย์สินได้ทุกประเภท ทั้งอสังหาริมทรัพย์และสังหาริมทรัพย์ ในกรณีของการจัดเก็บภาษีจากฐานทรัพย์สินประเภทอสังหาริมทรัพย์ การจัดเก็บนี้จะให้ความสำคัญต่อผลตอบแทนที่ได้รับจากตัวทรัพย์สินที่ครอบครองเท่านั้น ไม่พิจารณาถึงหลักการอื่น ๆ เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินมิได้ประสงค์ในตัวทรัพย์สิน แต่ต้องการเงินตราแทน⁴⁸ ทรัพย์สินจึงเป็นเพียงสิ่งที่ใช้เพื่อการลงทุนเท่านั้นซึ่งอาจอยู่ในรูปของการจำหน่าย การครอบครอง หรือการให้บริการ

นอกจากนี้ วิธีการดังกล่าวยังเป็นที่ยอมรับโดยทั่วไปว่าสามารถนำมาประเมินและจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินประเภทอสังหาริมทรัพย์ได้ดีกว่าประเภทสังหาริมทรัพย์ เพราะการจำหน่าย จ่าย โอนหรือใช้สอยอสังหาริมทรัพย์มักมีหลักฐานทางทะเบียนที่สามารถทำการตรวจสอบได้และยากต่อการปกปิดซ่อนเร้น

⁴⁶ มาตรา 35 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562.

⁴⁷ Joan M. Youngman, "Tax on Land and Building," in *Tax Law Design and Drafting* (volume 1: International Monetary Fund: 1996 Victor Thuronyi, ed.). page 273.

⁴⁸ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, *คำอธิบายกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน*, (กรุงเทพฯ: วิทยุชน, 2563). หน้า 18.

ในอย่างไรก็ตาม กรณีของประเทศไทยไม่มีการประเมินและจัดเก็บภาษีที่ดินจากวิธีการดังกล่าว⁴⁹ แต่ถูกนำมาจัดเก็บในรูปแบบค่าธรรมเนียม ค่าภาคหลวง หรือเงินกินเปล่า ซึ่งเป็นค่าตอบแทนการให้บริการหรือความสะดวกในการจดทะเบียนโอน จำนอง ให้สิทธิต่าง ๆ หรือการเช่าที่มีระยะเวลาเกินกว่า 3 ปี เป็นต้น

6) การประเมินมูลค่าอื่น ๆ

นอกจากวิธีการข้างต้น ยังมีการประเมินและจัดเก็บภาษีในรูปแบบอื่น ๆ แต่ไม่เป็นที่นิยมและยอมรับ เนื่องจากขัดแย้งกับแนวคิดการจัดเก็บภาษีที่ดิน และทำให้มูลค่าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างผิดไปจากความเป็นจริง อาทิ การนำมูลค่าขององค์กร รายได้และทรัพย์สินของธุรกิจ ซึ่งตั้งอยู่ ณ ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นมาคำนวณรวมกับมูลค่าทรัพย์สินเพื่อใช้เป็นฐานในการประเมินและจัดเก็บภาษีที่ดิน⁵⁰ เป็นต้น

2.2.4 หลักการยกเว้นภาษีทรัพย์สิน

จากแนวคิดพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจะเห็นได้ว่า ภาษีดังกล่าวจะจัดเก็บโดยพิจารณาจากตัวทรัพย์สินเป็นหลัก อาทิ มูลค่า ประเภท หรือลักษณะการใช้ประโยชน์ และนำมาพิจารณากับสภาพสังคม เศรษฐกิจ และความพร้อมของประชาชน เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ เพราะฉะนั้น การยกเว้นภาษีทรัพย์สินจึงต้องพิจารณาจากตัวทรัพย์สินเป็นหลักเช่นเดียวกัน และพิจารณาปัจจัยอื่น ๆ ประกอบ เพื่อให้การยกเว้นภาษีเป็นไปอย่างถูกต้อง เป็นธรรม แน่นนอนและชัดเจน

ในบรรดาข้อยกเว้นภาษีทรัพย์สินที่แต่ละรัฐนิยมยกเว้นการจัดเก็บภาษีให้มากที่สุด ได้แก่ ทรัพย์สินของหน่วยงานราชการที่ใช้เพื่อประโยชน์สาธารณะ หรือองค์กรการกุศลที่ไม่แสวงหาผลประโยชน์และกำไร เนื่องจากแต่ละรัฐไม่ต้องการให้หน่วยงานหรือองค์กรเหล่านี้ต้องแบกรับภาระภาษีทรัพย์สินในขณะที่หน่วยงานหรือองค์กรดังกล่าวไม่มีรายได้ และหลีกเลี่ยงการจัดเก็บภาษีตัวเอง ซึ่งการยกเว้นเหล่านี้เป็นการพิจารณาจากตัวทรัพย์สินโดยเฉพาะ อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติหน่วยงานหรือองค์กรเหล่านี้ แม้จะไม่มีวัตถุประสงค์หลักในการประกอบกิจการเชิงพาณิชย์เพื่อหารายได้หรือมุ่งกำไร แต่ก็มักนำทรัพย์สินที่ตนมีกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองออกหาประโยชน์หรือรายได้ เพื่อให้เกิดสภาพคล่องภายในหน่วยงานหรือองค์กร อีกทั้งยังสามารถลดภาระของรัฐบาลส่วนกลางที่ต้องจัดสรรงบประมาณหรือเงินสนับสนุนให้ จึงทำให้เกิด

⁴⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 19.

⁵⁰ Joan M. Youngman, "Tax on Land and Building," in *Tax Law Design and Drafting* (volume 1: International Monetary Fund: 1996 Victor Thuronyi, ed.), page 275.

ปัญหาที่ต้องพิจารณาต่อว่าการยกเว้นภาษีทรัพย์สินนั้น ควรระบุให้ชัดเจนในกฎหมายว่าการใช้ทรัพย์สินในลักษณะใด มีได้อยู่ในข่ายที่ได้รับยกเว้นภาษี⁵¹

เช่นเดียวกับการยกเว้นภาษีประเภทอื่น ๆ กฎหมายภาษีทรัพย์สินในแต่ละรัฐก็มักกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถยื่นคำร้องขอได้รับการยกเว้นการเสียภาษีทรัพย์สินภายในปีนั้นได้ โดยจะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์และข้อกำหนดตามที่กฎหมายภาษีทรัพย์สินบัญญัติไว้

⁵¹ Ibid, page 281.

บทที่ 3

หลักเกณฑ์การยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในประเทศไทย

ประเทศไทยเริ่มจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาอย่างยาวนานนับแต่สมัยอาณาจักรไทยโบราณ โดยจัดเก็บภาษีอากรกับทรัพย์สินประเภทที่ดิน โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ตามประเภทหรือลักษณะการใช้ประโยชน์ อาทิ อากรค่านา อากรนาเกลือ อากรตลาด หรือภาษีโรงเรือน เป็นต้น⁵² จนในเวลาต่อมา ได้มีการพัฒนา แก้ไข และปรับปรุงกฎหมายภาษีดังกล่าวขึ้นเพื่อให้สอดคล้องกับยุคสมัย สังคม เศรษฐกิจ และความพร้อมของประชาชนผู้เสียภาษี ได้แก่ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 อันเป็นกฎหมายภาษีทรัพย์สินฉบับล่าสุดที่มีผลบังคับใช้อยู่ในปัจจุบัน โดยพระราชบัญญัติทั้ง 3 ฉบับนี้ได้นำหลักแนวคิดพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินมาพิจารณาและเป็นต้นแบบในการบัญญัติกฎหมาย

ไม่เพียงแต่การจัดเก็บภาษีเท่านั้น ประเทศไทยยังคงนำหลักการยกเว้นภาษีทรัพย์สินมาบัญญัติไว้ในกฎหมายอีกด้วย เพื่อให้การยกเว้นภาษีเป็นไปอย่างถูกต้อง เป็นธรรม ช่วยเหลือองค์กรการกุศลที่ไม่แสวงหาผลกำไร แบ่งเบาภาระภาษีให้แก่ประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษี เป็นต้น

3.1 หลักเกณฑ์การยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างก่อนบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

ก่อนบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ประเทศไทยได้มีการจัดเก็บภาษีอากรกับทรัพย์สินประเภทโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ตามพระราชบัญญัติโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และที่ดินตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 โดยพระราชบัญญัติทั้ง 2 ได้กำหนดค่านิยามผู้เสียภาษีและหลักเกณฑ์การยกเว้นภาษีไว้ รายละเอียดดังต่อไปนี้

3.1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ได้วางหลักให้เจ้าของทรัพย์สินเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน⁵³ อย่างไรก็ตาม เจ้าของทรัพย์สินสามารถผลักภาระภาษีดังกล่าวให้แก่บุคคลอื่นผู้ใช้

⁵² ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายภาษีบำรุงท้องที่, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2549). หน้า 41.

⁵³ มาตรา 40 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475.

ประโยชน์จากทรัพย์สินนั้นได้ อาทิ เจ้าของทรัพย์สินในฐานะผู้ให้เช่ากับผู้เช่าอาจทำสัญญาตกลงกันให้ผู้เช่าเป็นผู้เสียภาษีแทน แต่การตกลงดังกล่าวไม่ผูกพันพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจจะเรียกร้องเอากับเจ้าของทรัพย์สิน⁵⁴ ฉะนั้นหากผู้เช่าผิดนัดไม่เสียภาษีแทนเจ้าของทรัพย์สิน เจ้าของทรัพย์สินยังคงมีหน้าที่ที่ต้องเสียภาษีและพนักงานเจ้าหน้าที่ยังคงสามารถเรียกให้เจ้าของทรัพย์สินเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินได้

นอกจากนี้ หากเจ้าของที่ดินกับเจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ เป็นคนละเจ้าของกัน กฎหมายได้กำหนดไว้อย่างชัดเจนให้เจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิใช่เจ้าของที่ดิน เนื่องจากเป็นบุคคลผู้ได้รับประโยชน์หรือมีความมั่งคั่งจากทรัพย์สิน⁵⁵

คำว่า “เจ้าของ” ในพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มิได้กำหนดคำนิยามหรือให้ความหมายไว้อย่างชัดเจนว่า ผู้ใดถือเป็นเจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ หรือที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ๆ ดังนั้นการตีความหาคำนิยามจึงต้องอาศัยความหมายจากกฎหมายฉบับอื่น กล่าวคือ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ อย่างไรก็ตาม คำว่า “เจ้าของ” ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ก็มิได้ให้ความหมายไว้อย่างชัดเจน มีเพียงการใช้คำว่าเจ้าของควบคู่กับการอธิบายถึงการได้ซึ่งกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินในบรรพ 4 ลักษณะ 2 เรื่องกรรมสิทธิ์แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งอาจถือได้โดยนัยว่า เจ้าของ หมายถึงผู้มีกรรมสิทธิ์ นอกจากนี้การตีความหาคำนิยามยังสามารถหาได้จากพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถานประกอบ ซึ่งพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถานแต่ละฉบับได้ให้คำนิยาม รายละเอียดตามตารางดังต่อไปนี้

ตารางที่ 1 นิยามและความหมายคำว่า “เจ้าของ” ตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน

ฉบับต่าง ๆ⁵⁶

⁵⁴ พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, กฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น การบริหารท้องถิ่น สำหรับนักบริหารภาครัฐและเอกชน, หน้า 44.

⁵⁵ สารินทร์ธร บริสุทธิ์, “ปัญหาการจัดเก็บภาษีตามร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ...” ศึกษากรณี มาตราบรรพ 4 ภาวะภาษีที่ดินเกษตรกรรมที่มีมูลค่าสูงขึ้นเนื่องจากการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์” (เอกัตศึกษาปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2560).

⁵⁶ เรียบเรียงโดยผู้วิจัย

	พ.ศ. 2493	พ.ศ. 2525	พ.ศ. 2542	พ.ศ. 2554
เจ้าของ	น. ผู้มีสิทธิใช้สอย และ จำหน่าย ทรัพย์สิน	น. ผู้มีกรรมสิทธิ์, ผู้ มีสิทธิครอบครอง ใช้สอย เก็บ ผลประโยชน์ และ จำหน่ายทรัพย์สิน	(1) (กฎ) น. ผู้มีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน (2) น. ผู้มีสิทธิครอบครอง ใช้สอย เก็บ ผลประโยชน์ และจำหน่ายทรัพย์สิน	

จะเห็นได้ว่าความหมายในพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน เมื่อยุคสมัยเปลี่ยนความหมายของคำว่า “เจ้าของ” ก็ถูกจำกัดแคบลงเรื่อย ๆ จากเดิมที่กำหนดไว้คือ *ผู้มีสิทธิใช้สอยและจำหน่ายทรัพย์สิน* ซึ่งหมายถึงทั้งผู้ที่มีกรรมสิทธิ์และผู้มีสิทธิครอบครอง จนกระทั่งความหมายในพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2554 โดยเฉพาะความหมายในสาขาวิชากฎหมายที่ให้ความหมายเพียง *ผู้มีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน* จึงทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน เปลี่ยนแปลงไปตามยุคสมัย

อย่างไรก็ดี ในทางปฏิบัติกลับพบว่าผู้มีสิทธิครอบครองในโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ยังคงชำระภาษีโรงเรือนและที่ดินนี้ เนื่องจากการชำระภาษีดังกล่าว เปรียบเสมือนพยานหรือหลักฐานประเภทหนึ่งที่แสดงให้เห็นว่าบุคคลผู้นั้นได้ครอบครองหรือใช้ประโยชน์ในโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ มากไปกว่านั้นอาจทำให้บุคคลผู้นั้นได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์ในโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ได้อีกด้วย

3.1.2 การยกเว้นภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

ในพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ได้กำหนดลักษณะของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ที่ได้รับยกเว้นและงดเว้นไม่ต้องเสียภาษีไว้ทั้งสิ้น 5 มาตรา ได้แก่ มาตรา 6 ทวิ 9 10 33 และ 40 รายละเอียดดังต่อไปนี้

1) **พื้นที่ที่เป็นบริเวณต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่ใช้ประโยชน์โดยตรงของรัฐวิสาหกิจ** รัฐมนตรีมีอำนาจประกาศกำหนดยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินให้แก่รัฐวิสาหกิจนั้นได้ ทั้งนี้ การได้รับยกเว้นตามมาตรานี้จะได้รับยกเว้นเฉพาะพื้นที่บริเวณต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นเท่านั้น โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น รัฐมนตรีไม่มีอำนาจประกาศกำหนดยกเว้นได้ โดยทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา 6 ทวิ ดังกล่าวนี้นี้มีองค์ประกอบดังต่อไปนี้

- (1) ต้องเป็นรัฐวิสาหกิจตามที่กฎหมายกำหนด
- (2) รัฐวิสาหกิจดังกล่าวจะต้องเป็นเจ้าของทรัพย์สิน
- (3) เป็นพื้นที่บริเวณต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น
- (4) พื้นที่ดังกล่าวจะต้องนำไปใช้ประโยชน์โดยตรงของรัฐวิสาหกิจนั้น

รัฐวิสาหกิจ คือองค์กรของรัฐบาลตามกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งองค์การของรัฐบาล กิจการของรัฐตามกฎหมายที่จัดตั้งกิจการนั้น หรือหน่วยงานธุรกิจที่รัฐบาลเป็นเจ้าของ หรือบริษัทจำกัดหรือ บริษัทมหาชนจำกัดที่กระทรวงการคลังมีทุนรวมอยู่ด้วยเกินกว่าร้อยละ 50⁵⁷ ซึ่งพื้นที่ดังกล่าวรัฐวิสาหกิจ จะต้องเป็นเจ้าของ โดยเป็นพื้นที่ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นและรัฐวิสาหกิจใช้ประโยชน์จาก พื้นที่นั้นตรงตามวัตถุประสงค์ของการก่อตั้งรัฐวิสาหกิจนั้น ๆ ตัวอย่างเช่น รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทย กำหนดให้พื้นที่อ่างเก็บน้ำเขื่อนต่าง ๆ ของการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย ซึ่งเป็นพื้นที่ที่เป็นบริเวณ ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน⁵⁸

2) พระราชวังอันเป็นส่วนของแผ่นดิน โดยทรัพย์สินประเภทพระราชวังนี้จะต้องเป็นของ แผ่นดิน มิใช่ทรัพย์สินพระมหากษัตริย์ ทั้งทรัพย์สินในพระองค์และทรัพย์สินในพระมหากษัตริย์⁵⁹ เพราะหาก พระราชวังดังกล่าวเข้าข่ายเป็นทรัพย์สินพระมหากษัตริย์ ก็จะไม่ได้รับยกเว้นภาษีตามอนุมาณี้

อย่างไรก็ตาม แม้ว่าพระราชวังอันเป็นทรัพย์สินส่วนพระองค์จะไม่ได้รับยกเว้นภาษีตาม มาตรา 9 (1) แต่หากข้อเท็จจริงปรากฏว่าพระมหากษัตริย์ทรงใช้พระราชวังดังกล่าวเป็นที่ประทับ ทรัพย์สิน ดังกล่าวอาจได้รับการยกเว้นตามมาตรา 10 ในกรณีเจ้าของอยู่เองได้⁶⁰

3) ทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะและทรัพย์สินของการ รถไฟแห่งประเทศไทยที่ใช้ในกิจการรถไฟโดยตรง โดยทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา 9 (2) ดังกล่าว นี้สามารถแยกได้ 2 กรณี และมีองค์ประกอบในแต่ละกรณีดังต่อไปนี้

ก. กรณีรัฐบาล

⁵⁷ มาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติการพัฒนากำกับดูแลและบริหารรัฐวิสาหกิจ พ.ศ. 2562.

⁵⁸ กระทรวงมหาดไทย, “ประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่อง กำหนดพื้นที่ที่เป็นบริเวณต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างของรัฐวิสาหกิจให้ ได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน,” 27 มกราคม 2535.

⁵⁹ มาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติจัดระเบียบทรัพย์สินพระมหากษัตริย์ พ.ศ. 2561.

⁶⁰ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน, (กรุงเทพฯ: วิทยุชน, 2563). หน้า 77.

- (1) ต้องเป็นทรัพย์สินของรัฐบาล
- (2) รัฐบาลใช้ทรัพย์สินดังกล่าวในกิจการของรัฐบาลหรือใช้เพื่อสาธารณะ

คณะกรรมการกฤษฎีกาได้อธิบายความหมายคำว่า “กิจการของรัฐบาล” หมายถึง ราชการของทบวงการเมืองต่าง ๆ โดยตรง ตัวอย่างเช่น อาคารสำนักงานที่ตั้งหรือที่ทำการของกระทรวง กรม ฯลฯ และคำว่า “รัฐบาลใช้ในกิจการสาธารณะ” หมายถึง รัฐบาลนำทรัพย์สินออกให้สาธารณชนใช้เป็นการทั่วไปโดยมิได้เป็นการประกอบธุรกิจการค้าหากำไร ตัวอย่างเช่น ถนน สะพานลอย สะพานสาธารณะ เพื่อให้ประชาชนใช้เป็นประโยชน์ร่วมกัน⁶¹

ข. กรณีการรถไฟแห่งประเทศไทย

- (1) ต้องเป็นทรัพย์สินของการรถไฟแห่งประเทศไทย
- (2) การรถไฟแห่งประเทศไทยใช้ทรัพย์สินดังกล่าวในกิจการรถไฟโดยตรง

ในพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มิได้ให้ความหมายหรือคำอธิบายว่า กิจการรถไฟคืออะไรหรือมีลักษณะอย่างไร จึงต้องพิจารณาจากวัตถุประสงค์ของการรถไฟแห่งประเทศไทย ตามกฎหมายว่าด้วยการรถไฟแห่งประเทศไทย⁶²

เพราะฉะนั้น ทรัพย์สินของการรถไฟจะได้รับการยกเว้นภาษีเฉพาะกรณีเป็นทรัพย์สินที่ใช้ในกิจการรถไฟโดยตรงซึ่งเป็นไปตามหลักการที่ว่ารัฐบาลย่อมไม่เก็บภาษีตัวเอง แต่ไม่ได้หมายความว่ารวมถึงกรณีการให้ผู้อื่นเช่าอาคารที่ทำการของการรถไฟแห่งประเทศไทยหรือที่ดินอันเป็นที่ตั้งของสถานีรถไฟ ดังนั้น หากเอกชนเช่าพื้นที่อาคารในที่ทำการของการรถไฟแห่งประเทศไทยเพื่อเปิดภัตตาคาร แม้ภัตตาคารจะเป็นหนึ่งในวัตถุประสงค์ของการรถไฟแห่งประเทศไทย การประกอบกิจการดังกล่าวก็ไม่เข้าข่ายได้รับยกเว้นภาษีตามมาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

4) ทรัพย์สินของโรงพยาบาลสาธารณะ และโรงเรียนสาธารณะ ซึ่งกระทำกิจการอันมิใช่เพื่อเป็นผลกำไรส่วนบุคคล และใช้เฉพาะในการรักษาพยาบาลและในการศึกษา โดยทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา 9 (3) ดังกล่าวนี้อาจมีองค์ประกอบดังต่อไปนี้

⁶¹ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, “หนังสือที่ คค. 0606/20886 เรื่อง บันทึกการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินของทางหลวงสัมปทาน,” 11 ธันวาคม 2539.

⁶² มาตรา 6 และ 9 แห่งพระราชบัญญัติการรถไฟแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2494.

ก. กรณีโรงพยาบาลสาธารณะ

- (1) ต้องเป็นทรัพย์สินของโรงพยาบาลสาธารณะ
- (2) ต้องกระทำการอันมิใช่เพื่อเป็นผลกำไรส่วนบุคคล
- (3) ต้องใช้ทรัพย์สินนั้นเฉพาะกับการรักษาพยาบาลเท่านั้น

ข. กรณีโรงเรียนสาธารณะ

- (1) ต้องเป็นทรัพย์สินของโรงเรียนสาธารณะ
- (2) ต้องกระทำการอันมิใช่เพื่อเป็นผลกำไรส่วนบุคคล
- (3) ต้องใช้ทรัพย์สินนั้นเฉพาะกับการศึกษาเท่านั้น

ในความเห็นคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ 3) เห็นว่า โรงเรียนสาธารณะ ตามมาตรา 9 (3) แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 หมายถึงโรงเรียนของรัฐที่จัดให้มีการเรียนการสอนในระดับชั้นประถมศึกษา มัธยมศึกษา และอุดมศึกษาเท่านั้น ไม่รวมถึงโรงเรียนเอกชน ทำให้เกิดปัญหาข้อกฎหมายที่กำหนดบทบัญญัติยกเว้นภาษีให้แก่โรงเรียนของรัฐมากถึง 2 บทบัญญัติและก่อให้เกิดความซ้ำซ้อนในตัวบทกฎหมาย

ศาสตราจารย์ ดร. ศุภลักษณ์ พินิจวุฒล เห็นว่า “โรงเรียนสาธารณะ” น่าจะหมายถึงสถานศึกษาที่มีไว้เพื่อประชาชนทั่วไป ไม่จำกัดเฉพาะโรงเรียนของรัฐเท่านั้น เมื่อทั้งโรงเรียนของรัฐและโรงเรียนของเอกชนต่างก็จัดเป็นสถานศึกษามีไว้เพื่อประชาชนทั่วไป โรงเรียนลักษณะดังกล่าวจึงย่อมอยู่ในความหมายของคำว่า โรงเรียนสาธารณะ นอกจากนี้ความหมายของโรงเรียนไม่อาจรวมถึงการศึกษาระดับมหาวิทยาลัยหรืออุดมศึกษาได้ เพราะเป็นที่เข้าใจโดยทั่วไปแล้วว่า “โรงเรียน” หมายถึงสถานที่จัดให้มีการศึกษาชั้นต่ำกว่าปริญญาตรีอันเป็นการศึกษาขั้นพื้นฐาน และ “การอุดมศึกษา” หมายถึงการศึกษาในระดับที่สูงกว่าการศึกษาขั้นพื้นฐานตามกฎหมายว่าด้วยการศึกษาแห่งชาติ ดังนั้นการได้รับยกเว้นภาษีแก่ทรัพย์สินของโรงเรียนสาธารณะตามมาตรานี้ จึงควรยกเว้นให้เฉพาะสถาบันที่จัดให้มีการเรียนการสอนระดับชั้นประถมศึกษาและมัธยมศึกษา กล่าวคือโรงเรียนเท่านั้น⁶³

⁶³ ศุภลักษณ์ พินิจวุฒล, คำอธิบายกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน, (กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2563). หน้า 105-106.

5) ทรัพย์สินซึ่งเป็นศาสนสมบัติอันใช้เฉพาะในศาสนกิจอย่างเดี่ยวหรือเป็นที่อยู่ของสงฆ์ โดยทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา 9 (4) ดังกล่าวนี้นี้มีองค์ประกอบดังต่อไปนี้

- (1) ต้องเป็นทรัพย์สินที่เป็นศาสนสมบัติ
- (2) ทรัพย์สินดังกล่าวใช้เฉพาะในศาสนกิจอย่างเดี่ยวหรือใช้เป็นที่อยู่อาศัยของสงฆ์

นิยามโดยทั่วไปของคำว่า “ศาสนสมบัติ” หมายถึง ทรัพย์สินในทางศาสนาที่ไม่จำกัดเฉพาะศาสนาพุทธเท่านั้น แต่รวมถึงทุกศาสนา อาทิ โบสถ์ วิหารของศาสนาคริสต์ สุเหร่า มัสยิดของศาสนาอิสลาม หรือเจดีย์ กุฏิ วัดของศาสนาพุทธ เพราะฉะนั้น หากทรัพย์สินดังกล่าวถูกใช้เฉพาะในศาสนกิจอย่างเดี่ยวก็จะเข้าข่ายได้รับการยกเว้นภาษีตามมาตรา 9 (4) แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

ในกรณีการใช้ศาสนสมบัติเป็นที่อยู่อาศัยของสงฆ์นั้นกลับมีปัญหาในด้านการตีความและมีข้อถกเถียงเป็นอย่างมาก เนื่องจากคำว่า “สงฆ์” หมายความว่า ภิกษุ บางที่ใช้ควบกับคำว่า พระ หรือ ภิกษุ กลายเป็น พระสงฆ์ หรือ ภิกษุสงฆ์ ซึ่งมีอยู่ในเฉพาะศาสนาพุทธเท่านั้นไม่มีความหมายไปถึงศาสนาอื่น ทำให้ที่อยู่ของสงฆ์ตามศาสนาพุทธเท่านั้นที่จะได้รับการยกเว้นภาษีตามมาตรา 9 (4) แต่คำว่า “ศาสนสมบัติ” กลับมีความหมายครอบคลุมถึงทุกศาสนา คำว่าสงฆ์จึงไม่ควรตีความเฉพาะศาสนาพุทธเท่านั้น

6) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งปิดไว้ตลอดปี และเจ้าของมิได้อยู่เองหรือให้ผู้อื่นอยู่ นอกจากคนเฝ้าในโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ หรือในที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกัน โดยทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา 9 (5) ดังกล่าวนี้นี้สามารถแยกได้ 2 กรณี และมีองค์ประกอบในแต่ละกรณีดังต่อไปนี้

ก. กรณีไม่มีคนอยู่อาศัยและไม่มีคนเฝ้า

- (1) ต้องเป็นทรัพย์สินประเภทโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ
- (2) ปิดไว้ตลอดปี (365 วัน)

ข. กรณีมีคนอยู่เฝ้า แต่มิใช่อุบัติอาศัย

- (1) ต้องเป็นทรัพย์สินประเภทโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ
- (2) ปิดไว้ตลอดปี (365 วัน)
- (3) คนอยู่เฝ้าอยู่ในโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ หรือในที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกัน

การได้รับยกเว้นภาษีตามอนุมาตรา⁶⁴ ศาลฎีกาได้วางแนวการพิจารณาไว้ว่าข้อเท็จจริงจะต้องไม่ยุติเพียงองค์ประกอบใดองค์ประกอบหนึ่ง แต่จะต้องพิจารณาและพิสูจน์ให้ครบทุกองค์ประกอบของอนุมาตรา⁶⁴ ดังคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6111/2534 ที่โจทก์ต้องพิสูจน์ต่อไปอีกว่านอกจากโรงเรือนจะมีได้ออกให้เช่าแล้ว โจทก์ยังมีได้ใช้โรงเรือนเป็นที่อยู่อาศัย และโจทก์ได้ทำการปิดโรงเรือนไว้ตลอดเป็นระยะเวลา 1 ปี จึงจะเข้ากรณีได้รับยกเว้นภาษีตามมาตรา 9 (5) แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

7) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างของการเคหะแห่งชาติ ที่ผู้เช่าซื้ออาศัยอยู่แล้วโดยมิได้ใช้เป็นที่พักอาศัยหรือประกอบอุตสาหกรรม หรือประกอบกิจการอื่นเพื่อหารายได้ โดยทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา 9 (6) ดังกล่าวนี้นี้มีองค์ประกอบในแต่ละกรณีดังต่อไปนี้

- (1) ต้องเป็นทรัพย์สินประเภทโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่การเคหะแห่งชาติยังคงเป็นเจ้าของอยู่
- (2) มีบุคคลเช่าซื้อทรัพย์สินดังกล่าวแล้ว
- (3) ทรัพย์สินดังกล่าวจะต้องถูกใช้เพื่ออาศัยโดยผู้เช่าซือนั้น ไม่รวมถึงการใช้เป็นที่พักอาศัยหรือประกอบอุตสาหกรรม หรือประกอบกิจการอื่นเพื่อหารายได้

บทบัญญัติตามมาตรานี้ กำหนดให้ยกเว้นภาษีแก่โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ของการเคหะแห่งชาติเฉพาะกรณีที่ผู้เช่าซื้อ (ยังมีได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์) อาศัยอยู่เอง แต่ต้องมิได้ใช้เก็บสินค้าหรือประกอบอุตสาหกรรมหรือกิจการอื่นเพื่อหารายได้ ทั้งนี้เพื่อบรรเทาภาระแก่ผู้เช่าซื้อเนื่องจากกรรมสิทธิ์ในโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นยังคงเป็นของการเคหะแห่งชาติ หากมีการจัดเก็บภาษีอาจมีการผลักภาระภาษีที่เกี่ยวกับการเช่าให้ผู้เช่าซื้อในสัญญาเช่าซื้อ ย่อมมีผลกระทบต่อผู้เช่าซื้อซึ่งมักเป็นผู้มีรายได้น้อย จึงได้บัญญัติให้มีการยกเว้นภาษีในส่วนนี้⁶⁴

8) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งเจ้าของอยู่เองหรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษาและซึ่งมิได้ใช้เป็นที่พักอาศัยหรือประกอบการอุตสาหกรรม โดยทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา 10 ดังกล่าวนี้นี้มีองค์ประกอบดังต่อไปนี้

- (1) ต้องเป็นทรัพย์สินประเภทโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ
- (2) เจ้าของใช้ทรัพย์สินดังกล่าวเป็นที่อยู่อาศัยเองหรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษา

⁶⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 128.

(3) ทรัพย์สินดังกล่าวจะต้องไม่ถูกใช้เป็นทีไวสินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรม

การงดเว้นภาษีตามมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 เป็นข้อยกเว้นที่ต้องตีความและพิจารณาเป็นรายกรณีไป เนื่องจากการจะได้รับยกเว้นภาษีหรือไม่ ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นว่าสอดคล้องกับคำนิยาม องค์ประกอบ และเจตนารมณ์ของการยกเว้นภาษีตามมาตราดังกล่าวหรือไม่ ยกตัวอย่างกรณีได้ดังต่อไปนี้

- กรณีใช้ทรัพย์สินเป็นที่อยู่อาศัยและประกอบกิจการ

แรกเริ่มเดิมทีคณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ 7) มีความเห็นต่อการใช้ทรัพย์สินเป็นที่อยู่อาศัยและในขณะเดียวกันก็ใช้ประกอบกิจการอื่น ๆ ด้วยว่าถ้าทรัพย์สินประเภทโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ นั้น ผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินดังกล่าวใช้เป็นอยู่อาศัยหรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษา ขณะเดียวกันก็ใช้ประกอบกิจการอื่น ๆ ของตนเอง และมีได้ใช้เป็นทีไวสินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรมด้วยแล้ว ย่อมได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน แต่ถ้าใช้ประกอบกิจการอื่น ๆ โดยเฉพาะโดยเจ้าของมิได้พักอาศัย หรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษาหรือให้เป็นทีไวสินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรม ย่อมไม่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ทั้งนี้สุดแต่ข้อเท็จจริงเป็นกรณี ๆ ไป

ต่อมา คำพิพากษาของศาลเริ่มเปลี่ยนแนวคำวินิจฉัยในกรณีดังกล่าว โดยยอมรับให้มีการแบ่งพื้นที่ออกเพื่อพิจารณาเป็นส่วน ๆ หากส่วนใดเจ้าของใช้อยู่อาศัย หรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษาก็จะได้รับการยกเว้นภาษี และหากส่วนใดใช้ประกอบกิจการหรือไวสินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรม ก็จะไม่ได้รับยกเว้นภาษี⁶⁵ จึงถือได้ว่าการแบ่งพื้นที่คำนวณเป็นการวิธีการจัดเก็บภาษีที่อยู่บนพื้นฐานของข้อเท็จจริงและความเป็นอยู่ของสังคมปัจจุบัน

- กรณีเจ้าของมิได้มีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้าน

การจะได้รับงดเว้นภาษีตามมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 หรือไม่นั้น บทบัญญัติกล่าวไม่ได้วางหลักเกณฑ์ว่าโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ที่เจ้าของอยู่เอง เจ้าของจะต้องมีชื่อในทะเบียนบ้านด้วยจึงจะได้รับงดเว้นไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนตามกฎหมาย เพราะฉะนั้น

⁶⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1410/2549.

หากข้อเท็จจริงปรากฏว่า เจ้าของทรัพย์สินประเภทโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ แม้จะไม่มีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้าน แต่ก็ใช้ทรัพย์สินดังกล่าวอยู่อาศัย เจ้าของก็ย่อมได้รับงดเว้นไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน

อย่างไรก็ดี ศาสตราจารย์ ดร. ศุภลักษณ์ พิณจิวตล เห็นว่าแนวการพิจารณาที่ชี้ให้เห็นว่าการมีชื่อทางทะเบียนในโรงเรือนมิได้สำคัญกว่าข้อเท็จจริงที่ว่าเจ้าของอยู่เอง จึงอาจก่อให้เกิดการสะสมทรัพย์สินในรูปแบบของการปลูกสร้างอาคารหลายหลังได้และต่างก็อาจใช้วิธีการกล่าวอ้างว่าได้ “อยู่อาศัย”⁶⁶

- กรณีเจ้าของอยู่อาศัยเองหรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษา

ท่านสุวัฒน์ ไวยพัฒน์ ได้มีความเห็นท้ายคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1553/2549 ถึงการพิจารณากรณีเจ้าของอยู่อาศัยหรือไม่นั้น จะต้องพิจารณาข้อเท็จจริงเป็นรายกรณีไป ดังนี้

1) การพิจารณาว่าเจ้าของอยู่เองนั้นควรพิจารณาถึงสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์นั้นประกอบด้วย หากเจ้าของสามารถเข้าใช้ประโยชน์ในโรงเรือนนั้นได้ตลอดเวลาโดยไม่ต้องขออนุญาตผู้ที่อยู่ในโรงเรือนนั้นก็น่าจะถือว่าเจ้าของอยู่เอง

2) หากเจ้าของยินยอมให้บุคคลอื่น เช่น พี่น้อง อยู่อาศัยในบ้านของเจ้าของโรงเรือนโดยที่เจ้าของโรงเรือนขาดสิทธิครอบครองแล้ว ต้องถือว่าเจ้าของโรงเรือนไม่ได้อยู่อาศัยเอง

นอกจากจะต้องพิจารณาว่าลักษณะใดถือว่าเจ้าของอยู่อาศัยเอง การได้รับงดเว้นภาษีตามมาตรานี้ยังต้องพิจารณาต่อไปอีกด้วยว่า การให้ผู้แทนอยู่นั้นจะต้องเป็นการอยู่เพื่อเฝ้ารักษาโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ เท่านั้น หากลักษณะของผู้แทนอยู่เพื่ออาศัย ก็จะทำให้ผู้แทนมิได้อยู่เพื่อเฝ้ารักษาทรัพย์สินดังกล่าว เป็นผลทำให้ไม่ได้รับการงดเว้นภาษีตามความนัยมาตรานี้⁶⁷

- กรณีเจ้าของให้บุคคลอื่นเข้าโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ

องค์ประกอบในการได้รับงดเว้นภาษีตามมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 เจ้าของจะต้องใช้โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ เพื่ออยู่อาศัยหรือจัดให้มีผู้แทนเฝ้ารักษาทรัพย์สินดังกล่าว การที่เจ้าของให้บุคคลอื่นเข้าโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ย่อมไม่ใช่กรณี

⁶⁶ ศุภลักษณ์ พิณจิวตล, คำอธิบายกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน, (กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2563). หน้า 122.

⁶⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7583/2538.

เจ้าของอยู่อาศัยเองหรือมีผู้แทนเฝ้ารักษาทรัพย์สินดังกล่าว การให้เช่าจึงไม่เข้าข่ายได้รับดเว้นภาษีโรงเรือน และที่ดินตามมาตรา⁶⁸

มากไปกว่านั้น กรณีอยู่อาศัยในบ้านของผู้อื่นโดยไม่มีสิทธิ อาทิ ผู้เช่ายังคงอาศัยอยู่ในบ้านของผู้ให้เช่าโดยที่ครบกำหนดระยะเวลาเช่าตามสัญญาเช่าแล้ว และผู้ให้เช่าก็ไม่ได้รับค่าเช่าก็ตาม ก็ไม่เข้าข่ายยกเว้นที่จะต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน⁶⁹

- กรณีนิติบุคคลเป็นเจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ

คำว่า “เจ้าของอยู่เอง” ในมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ หมายถึงการที่เจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ใช้ทรัพย์สินเหล่านั้นเป็นอยู่อาศัย ที่พักพิง หรือพักผ่อน ซึ่งบุคคลที่จะสามารถใช้ทรัพย์สินดังกล่าวในลักษณะนี้ได้ นั้น จะต้องเป็นบุคคลธรรมดาเท่านั้น นิติบุคคลมิอาจใช้โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ เป็นที่อยู่อาศัย พักพิง หรือพักผ่อนได้ คงใช้ทรัพย์สินดังกล่าวได้เพียงในลักษณะที่ทำการ อาคารสำนักงาน หรือสถานที่ประกอบกิจการ เป็นต้น จึงสรุปได้ว่า หากเจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ เป็นนิติบุคคล ย่อมไม่เข้าข่ายได้รับการงดเว้นภาษีตามมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

9) การขอรับการยกเว้นภาษี โดยผู้รับประเมินต้องเขียนลงในแบบพิมพ์ที่ยื่นต่อกรมการอำเภอทุก ๆ ปีพร้อมด้วยพยานหลักฐานที่จะสนับสนุน เพื่อให้พนักงานเจ้าหน้าที่สอบสวน ใต้สวน หรือวิธีอื่นว่าคำร้องขอนั้นมีมูลที่เหมาะสมและควรจะยกเว้นภาษีให้

10) เจ้าของที่ดินที่มีใจเจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ที่ตั้งอยู่บนที่ดิน โดยเจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ จะเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีแทน เจ้าของที่ดินจึงได้รับการยกเว้นภาษี

3.1.3 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

ในมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ได้กำหนดให้ผู้ซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินในวันที่ 1 มกราคมของปีใด มีหน้าที่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ของปีนั้น ซึ่งคำว่า “เจ้าของ” ภายใต้กฎหมายฉบับนี้ ได้กำหนดนิยามไว้อย่างชัดเจนในมาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว หมายความว่า บุคคลหรือคณะบุคคลไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล ซึ่งมีกรรมสิทธิ์ในที่ดิน หรือครอบครองอยู่ในที่ดินที่ไม่เป็น

⁶⁸ กรมส่งเสริมการปกครอง, “บันทึกข้อหารือที่ มท 0307/16489 เรื่องการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินของอาคารชุด กรณีหลักเกณฑ์ในการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินสำหรับอาคารชุดพักอาศัย เช่น อาคารชุดสยามแพนทีเฮาส์ 2 สมควรเป็นอย่างไร,” 15 ตุลาคม 2535.

⁶⁹ พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, กฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น การบริหารท้องถิ่น สำหรับนักบริหารภาครัฐและเอกชน, หน้า 23.

กรรมสิทธิ์ของเอกชน เพราะฉะนั้นความหมายของคำว่าเจ้าของภายใต้พระราชบัญญัตินี้ไม่เพียงหมายถึงผู้มีกรรมสิทธิ์ในที่ดิน แต่รวมถึงผู้มีสิทธิครอบครองในที่ดินอีกด้วย

3.1.4 การยกเว้นภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

ในพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ได้กำหนดหลักเกณฑ์การยกเว้นภาษีให้เจ้าของที่ดินไว้ทั้งสิ้น 4 มาตรา ได้แก่ มาตรา 8, 23, 23 ทวิ และ 37 รายละเอียดดังต่อไปนี้

1) ที่ดินที่เป็นที่ตั้งพระราชวังอันเป็นส่วนสาธารณสมบัติของแผ่นดิน

2) ที่ดินที่เป็นสาธารณสมบัติของแผ่นดินหรือที่ดินของรัฐที่ใช้ในกิจการของรัฐหรือสาธารณะ โดยมีได้หาผลประโยชน์ โดยที่ดินที่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา 8 (2) ดังกล่าวนี้อาจแยกได้ 2 กรณี และมีองค์ประกอบในแต่ละกรณีดังต่อไปนี้

- ก. กรณีที่ดินเป็นสาธารณสมบัติของแผ่นดิน
- ข. กรณีที่ดินเป็นของรัฐ
 - (1) รัฐใช้ที่ดินในกิจการของรัฐหรือกิจการสาธารณะ
 - (2) การใช้ที่ดินดังกล่าวจะต้องมิได้หาผลประโยชน์

3) ที่ดินของราชการส่วนท้องถิ่นที่ใช้ในกิจการของราชการส่วนท้องถิ่นหรือสาธารณะ โดยมีได้หาผลประโยชน์ โดยที่ดินที่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา 8 (3) ดังกล่าวนี้อาจแยกได้ดังต่อไปนี้

- (1) ต้องเป็นที่ดินของราชการส่วนท้องถิ่น
- (2) ราชการส่วนท้องถิ่นใช้ที่ดินดังกล่าวในกิจการของราชการส่วนท้องถิ่นหรือกิจการสาธารณะ
- (3) การใช้ที่ดินดังกล่าวจะต้องมิได้หาผลประโยชน์

4) ที่ดินที่ใช้เฉพาะการพยาบาลสาธารณะ การศึกษา หรือการกุศลสาธารณะ

5) ที่ดินที่ใช้เฉพาะศาสนกิจศาสนาใดศาสนาหนึ่ง ที่ดินที่เป็นกรรมสิทธิ์ของวัดไม่ว่าจะใช้ประกอบศาสนกิจศาสนาใดศาสนาหนึ่งหรือไม่ หรือที่ศาลเจ้า โดยมีได้หาผลประโยชน์ โดยที่ดินที่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา 8 (5) ดังกล่าวนี้อาจแยกได้ 3 กรณี และมีองค์ประกอบในแต่ละกรณีดังต่อไปนี้

ก. กรณีใช้เป็นศาสนกิจ

- (1) ที่ดินที่เจ้าของใช้ประกอบศาสนกิจ ไม่ว่าจะเป็นศาสนาใดก็ตาม
- (2) การใช้ที่ดินดังกล่าวจะต้องมิได้หาผลประโยชน์

ข. กรณีที่ดินที่เป็นกรรมสิทธิ์ของวัด

- (1) ที่ดินของวัดจะใช้ประกอบศาสนกิจหรือไม่ก็ได้
- (2) การใช้ที่ดินดังกล่าวจะต้องมิได้หาผลประโยชน์

ค. กรณีที่ศาลเจ้า และจะต้องมิได้หาผลประโยชน์

6) ที่ดินที่ใช้เป็นสุสานและฌาปนสถานสาธารณะโดยมิได้รับประโยชน์ตอบแทน โดยที่ดินที่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา 8 (2) ดังกล่าวนี้นี้องค์ประกอบดังต่อไปนี้

- (1) ที่ดินดังกล่าวจะต้องใช้เป็นสุสานและฌาปนสถานสาธารณะ
- (2) การใช้ที่ดินดังกล่าวจะต้องมิได้หาผลประโยชน์

7) ที่ดินที่ใช้ในการรถไฟ การประปา การไฟฟ้า หรือการทำเรื่องของรัฐ หรือที่ใช้เป็นสนามบินของรัฐ โดยที่ดินดังกล่าวจะได้รับยกเว้นหรือไม่นั้น จะต้องพิจารณาจากลักษณะและวัตถุประสงค์ในการใช้ที่ดินว่าเป็นกิจการของหน่วยงานข้างต้นหรือไม่เป็นแต่ละกรณีไป ตัวอย่างเช่น ที่ดินที่การรถไฟให้เอกชนเช่าเพื่อปลูกสร้างอาคารพาณิชย์โดยการรถไฟไม่ได้ใช้ที่ดินนั้นเพื่อประโยชน์ในการรถไฟแต่อย่างใด จึงมิใช่เป็นการใช้ที่ดินเพื่อกิจการรถไฟโดยตรงหรือเกี่ยวกับกิจการรถไฟ และไม่อาจถือได้ว่าเป็นที่ดินที่ใช้ในการรถไฟตามมาตรา 8 (7) แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ที่ดินดังกล่าวจึงไม่ได้รับยกเว้นภาษี⁷⁰

อย่างไรก็ดี หากการรถไฟให้เอกชนเช่าเพื่อหาประโยชน์โดยเก็บค่าบริการจอดรถนั้น เห็นว่า โดยที่ที่ดินดังกล่าวอยู่ในบริเวณสถานีรถไฟกรุงเทพและลักษณะวัตถุประสงค์แห่งการดำเนินการก็เพื่อให้ผู้มาใช้บริการรถไฟได้ใช้เป็นี่จอดรถยนต์ จึงถือได้ว่าเป็นที่ดินที่ใช้ในการรถไฟ จึงไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่สำหรับที่ดินแปลงนี้⁷¹

⁷⁰ ศุภลักษณ์ พินิจภูวนล, คำอธิบายภาษีบำรุงท้องที่, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2549). หน้า 58.

⁷¹ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, “หนังสือที่ นร. 0601/1086 เรื่อง ข้อหาหรือเรื่องการยื่นแบบแสดงรายการที่ดินเพื่อเสียภาษีบำรุงท้องที่รายการรถไฟแห่งประเทศไทย ให้เอกชนเช่าที่ดินเพื่อหาผลประโยชน์ โดยเก็บค่าบริการจอดรถยนต์และให้เช่าเพื่อปลูกสร้างอาคารพาณิชย์,” 13 ธันวาคม 2533.

8) ที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินอยู่แล้ว โดยที่ดินที่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา 8 (8) ดังกล่าวนี้อัตราภาษีเพื่อหลีกเลี่ยงการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน

9) ที่ดินของเอกชนเฉพาะส่วนที่เจ้าของที่ดินยินยอมให้ทางราชการจัดใช้เพื่อสาธารณประโยชน์โดยเจ้าของที่ดินมิได้ใช้หรือหาผลประโยชน์ในที่ดินเฉพาะส่วนนั้น โดยที่ดินที่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา 8 (9) ดังกล่าวนี้อัตราภาษีประกอบดังต่อไปนี้

- (1) ที่ดินดังกล่าวจะต้องเป็นของเอกชน
- (2) เอกชนยินยอมให้ทางราชการใช้ที่ดินเพื่อสาธารณประโยชน์
- (3) การใช้ที่ดินดังกล่าวเจ้าของจะต้องไม่ได้ใช้หรือหาผลประโยชน์ในที่ดินดังกล่าว

10) ที่ดินที่เป็นที่ตั้งที่ทำการขององค์การสหประชาชาติทบวงการชำนัญพิเศษของสหประชาชาติหรือองค์การระหว่างประเทศอื่น ในเมื่อประเทศไทยมีข้อผูกพันให้ยกเว้นตามอนุสัญญาหรือความตกลง โดยที่ดินที่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา 8 (10) ดังกล่าวนี้อัตราภาษีประกอบดังต่อไปนี้

- (1) ที่ดินที่เป็นที่ตั้งที่ทำการขององค์การสหประชาชาติทบวงการชำนัญพิเศษของสหประชาชาติหรือองค์การระหว่างประเทศอื่น
- (2) ประเทศไทยมีข้อผูกพันให้ยกเว้นตามอนุสัญญาหรือความตกลง

11) ดินที่เป็นที่ตั้งที่ทำการของสถานทูต หรือสถานกงสุล ทั้งนี้ให้เป็นไปตามหลักกติกายกเว้นปฏิบัติต่อกัน

12) ที่ดินตามที่กำหนดในกฎกระทรวง จนถึงปัจจุบัน ยังไม่มีกฎกระทรวงฉบับใดออกมากำหนดประเภทที่ดินที่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา 8 (12) นี้แต่อย่างใด

13) ที่ดินที่ใช้ในการเพาะปลูก ถ้าในปีล่วงมาแล้วการเพาะปลูกในบริเวณนั้นเสียหายมากผิดปกติหรือทำการเพาะปลูกไม่ได้ด้วยเหตุอันพันวิสัยที่จะป้องกันได้โดยทั่วไป โดยที่ดินที่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา 23 ดังกล่าวนี้อัตราภาษีประกอบดังต่อไปนี้

- (1) ที่ดินที่ดังกล่าวใช้ในการเพาะปลูก
- (2) ปีที่ผ่านมาการเพาะปลูกในบริเวณพื้นที่นั้นเสียหายมากผิดปกติหรือทำการเพาะปลูกไม่ได้ด้วยเหตุอันพันวิสัยที่จะป้องกันได้โดยทั่วไป

14) ที่ดินที่ใช้เป็นสุสานและฌาปนสถานสาธารณะโดยรับประโยชน์ตอบแทน อาจได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ได้เฉพาะที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง โดยที่ดินที่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา 23 ทวิ ดังกล่าวนี้นี้องค์ประกอบดังต่อไปนี้

- (1) ที่ดินดังกล่าวใช้เป็นสุสานและฌาปนสถานสาธารณะ
- (2) การใช้ที่ดินดังกล่าวต้องได้รับประโยชน์ตอบแทน
- (3) ได้รับการยกเว้นตามที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง

15) ถ้าภาษีบำรุงท้องที่สำหรับที่ดินของเจ้าของเดียวกันในตำบลเดียวกันมีจำนวนไม่ถึงหนึ่งบาท โดยที่ดินที่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา 37 ดังกล่าวนี้นี้องค์ประกอบดังต่อไปนี้

- (1) เจ้าของที่ดินเสียภาษีบำรุงท้องที่สำหรับที่ดินที่อยู่ตำบลเดียวกัน
- (2) ภาษีที่ต้องเสียดังกล่าวมีจำนวนไม่ถึงหนึ่งบาท

3.2 หลักเกณฑ์การยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

ภายหลังที่พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ถูกยกเลิกเนื่องจากใช้บังคับมาเป็นเวลานาน และการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายทั้ง 2 ฉบับดังกล่าวไม่เหมาะสมกับสถานการณ์ในปัจจุบัน จึงได้มีการบัญญัติพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ขึ้นบังคับใช้แทน เพื่อแก้ไขปัญหาและอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีเดิม อีกทั้งยังกำหนดค่านิยามผู้เสียภาษีและหลักเกณฑ์การยกเว้นภาษีไว้อย่างละเอียด ดังต่อไปนี้

3.2.1 การกำหนดนิยาม หน้าที่ ความรับผิดชอบของผู้เสียภาษี

มาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้กำหนดนิยามของคำว่า “ผู้เสียภาษี” ได้แก่บุคคลดังต่อไปนี้

- 1) บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง
- 2) บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลซึ่งเป็นผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง

อันเป็นทรัพย์สินของรัฐ

- 3) ผู้มีหน้าที่ชำระภาษีแทนผู้เสียภาษี⁷² กล่าวคือ
- 3.1) ผู้จัดการมรดกหรือทายาท ในกรณีที่ผู้เสียภาษีถึงแก่ความตาย
 - 3.2) ผู้จัดการทรัพย์สิน ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้ไม่อยู่ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยสาบสูญ
 - 3.3) ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาลหรือผู้พิทักษ์ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้เยาว์ คนไร้ความสามารถหรือคนเสมือนไร้ความสามารถ แล้วแต่กรณี
 - 3.4) ผู้แทนของนิติบุคคล ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นนิติบุคคล
 - 3.5) ผู้ชำระบัญชี ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นนิติบุคคลเลิกกันโดยมีการชำระบัญชี
 - 3.6) เจ้าของรวมคนหนึ่งคนใด ในกรณีที่ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีเป็นของบุคคลหลายคนรวมกัน

จากคำนิยามข้างต้นแสดงให้เห็นว่า กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้แยกผู้มีสิทธิครอบครองออกจากคำว่าเจ้าของ ทำให้ “เจ้าของ” ในกฎหมายฉบับนี้หมายถึงผู้มีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินเท่านั้น มิได้รวมถึงผู้มีสิทธิครอบครอง ซึ่งสอดคล้องกับบรรพ 4 ลักษณะ 2 เรื่องกรรมสิทธิ์แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ที่กฎหมายใช้คำว่าเจ้าของควบคู่กับการอธิบายถึงการได้ซึ่งกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน และคำว่า “เจ้าของ” ในพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2554 ที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน ก็ได้ให้ความหมายว่า ผู้มีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน มากไปกว่านั้น คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง มีหนังสือออกมาให้คำปรึกษาหรือคำแนะนำแก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นว่า “เจ้าของ” หมายถึงบุคคลหรือนิติบุคคลที่มีกรรมสิทธิ์ ไม่ครอบคลุมถึงผู้ครอบครองที่ดินหรือทำประโยชน์ในที่ดิน⁷³ เป็นผลทำให้บุคคลทั้ง 2 ประเภทนี้มีสิทธิ หน้าที่ และสถานะต่อทรัพย์สินแตกต่างกัน รายละเอียดปรากฏตามตารางดังต่อไปนี้

ตารางที่ 2 เปรียบเทียบความแตกต่างระหว่าง “กรรมสิทธิ์” และ “สิทธิครอบครอง”⁷⁴

⁷² มาตรา 47 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562.

⁷³ คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง, “หนังสือที่ กค 1005/สนก./128/2563 เรื่องคำปรึกษาหรือคำแนะนำเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง,” 21 พฤษภาคม 2563.

⁷⁴ เรียบเรียงโดยผู้วิจัย

	กรรมสิทธิ์	สิทธิครอบครอง
ความหมาย	สิทธิที่ผู้เป็นเจ้าของมีอยู่เหนือทรัพย์สิน ในอันที่จะใช้สอย จำหน่าย ได้ ดอกผล ติดตามและเอาคืน รวมทั้งขัดขวางมิให้ผู้อื่นสอดเข้าเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินนั้นโดยมิชอบด้วยกฎหมาย ⁷⁵	สิทธิเหนือทรัพย์สิน ซึ่งผู้ทรงสิทธิมีสิทธิยึดถือทรัพย์สินนั้นเพื่อตน อันเป็นผลให้มีสิทธิต่าง ๆ เหนือทรัพย์สินนั้น เช่น สิทธิในการใช้สอย สิทธิที่จะมิให้บุคคลใดมารบกวนการครอบครอง ⁷⁶
ลักษณะสำคัญ	<p>1. <u>เป็นสิทธิเด็ดขาด</u></p> <p>เจ้าของกรรมสิทธิ์มีอิสระที่จะกระทำการใด ๆ อันเกี่ยวกับทรัพย์สินนั้นได้ โดยบุคคลอื่นจะต้องเคารพในสิทธิและการตัดสินใจของเจ้าของทรัพย์สินนี้ หรือคือใช้สิทธินี้ยันแก่บุคคลทั้งโลกได้ ในบางกรณีเจ้าของกรรมสิทธิ์สามารถบังคับตามสิทธิของตนได้โดยพลการ โดยไม่ต้องร้องขอต่อศาลให้บังคับให้ตามกฎหมาย</p> <p>2. <u>เป็นสิทธิที่ก่อให้เกิดอำนาจหวงกันไว้โดยเฉพาะ</u></p> <p>กล่าวคือ ผู้ที่ทรงกรรมสิทธิ์มีอำนาจหวงกันทรัพย์สินนั้นไว้โดยเฉพาะสำหรับตน เว้นแต่จะมีบทกฎหมายมาจำกัดหรือลิดรอนกรรมสิทธิ์</p>	<p>1. <u>เป็นสิทธิที่ได้มาตามความเป็นจริง</u></p> <p>แม้การครอบครองจะได้มาโดยไม่ถูกต้องตามที่กฎหมายกำหนด แต่ก็สามารถนำมาเป็นหลักฐานที่จะได้สิทธิต่าง ๆ ในภายหลัง อาทิ ครอบครองเพื่อขอออกเอกสารสิทธิในที่ดิน ตามประมวลกฎหมายที่ดิน⁷⁷ หรืออ้างเพื่อให้ได้กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินโดยการครอบครองปรปักษ์⁷⁸</p> <p>2. <u>เป็นทรัพย์สินประเภทหนึ่ง</u></p> <p>สิทธิครอบครองเป็นสิทธิที่มีอยู่เหนือทรัพย์สิน และมีได้ทั้งในอสังหาริมทรัพย์และสังหาริมทรัพย์ ใช้ยันได้แก่บุคคลทั้งหลายทั่วไปโดยไม่จำกัด นอกจากนี้สิทธิครอบครองมักจะแฝงอยู่ในทรัพย์สินอื่น ๆ</p>

⁷⁵ สำนักงานราชบัณฑิตยสภา, พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2554 [ออนไลน์], 12 มีนาคม 2564. แหล่งที่มา <https://dictionary.orst.go.th/>

⁷⁶ เรื่องเดียวกัน.

⁷⁷ หมวด 4 แห่งประมวลกฎหมายที่ดิน พ.ศ. 2497.

⁷⁸ มาตรา 1382 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์.

	กรรมสิทธิ์	สิทธิครอบครอง
	<p>3. <u>เป็นสิทธิที่มีลักษณะถาวร</u></p> <p>เมื่อได้กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินใดแล้วก็เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ได้ตลอดไป และไม่มีบทบัญญัติกฎหมายให้สิ้นสุดไปโดยกาลเวลา</p>	<p>เช่น กรรมสิทธิ์ ภาระจำยอม สิทธิอาศัย สิทธิเหนือพื้นดิน หรือสิทธิเก็บกิน เป็นต้น</p> <p>3. <u>เป็นสิทธิที่อยู่โดยเอกเทศได้</u></p> <p>แม้สิทธิครอบครองเป็นสิทธิที่อาจแฝงอยู่กับทรัพย์สินอื่น ๆ แต่ในทางตรงข้ามสิทธิครอบครองก็อาจอยู่โดยลำพังไม่พึ่งพาสิทธิอื่น ๆ ก็ได้</p> <p>4. <u>เป็นสิทธิที่อยู่ตราบเท่าที่ครอบครอง</u></p> <p>เนื่องจากสิทธิครอบครองเกิดขึ้นหรือได้มาตามความเป็นจริง สิทธิครอบครองจึงคงมีอยู่ได้ตราบเท่าที่ยังคงครอบครองอยู่โดยไม่จำกัดเวลา เมื่อสิ้นการครอบครองไม่ว่าด้วยเหตุที่ขาดจากการครอบครอง หรือทรัพย์สินนั้นสูญสลายไป หรือเปลี่ยนมือไปอยู่ในความครอบครองของคนอื่น สิทธิครอบครองก็สิ้นสุดลง</p>
<p>สิทธิต่าง ๆ ที่มีเหนือทรัพย์สินตามกฎหมาย</p>	<p>1. <u>สิทธิใช้สอยทรัพย์สินของตน</u></p> <p>ผู้มีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน ย่อมมีสิทธิที่จะใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินนั้น หรือมีอำนาจที่ได้รับรองโดยกฎหมายที่จะเอาทรัพย์สินไปทำประโยชน์ หรือก่อให้เกิดประโยชน์อย่างใดอย่างหนึ่งจากทรัพย์สินตามแต่ตนจะต้องการ</p>	<p>1. <u>สิทธิใช้สอยทรัพย์สินที่ครอบครองนั้น</u></p> <p>สิทธิดังกล่าว เป็นข้อสันนิษฐานเกี่ยวกับสิทธิครอบครองอีกบทหนึ่ง ซึ่งเป็นตามหลักธรรมดาที่ว่า การที่บุคคลหนึ่งครอบครองทรัพย์สินอย่างหนึ่งอยู่ได้โดยปกติ ผู้นั้นน่าจะมีสิทธิครอบครองโดยชอบด้วย</p>

	กรรมสิทธิ์	สิทธิครอบครอง
	<p>2. <u>สิทธิจำหน่ายทรัพย์สินของตน</u></p> <p>คำว่า “จำหน่าย” หมายความว่า การเอาไปให้พ้นจากการครอบครองของผู้เป็นเจ้าของหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินอยู่ในขณะนั้น ด้วยวิธีการ ขาย แจก แลกเปลี่ยน โอน และเอาออก⁷⁹ และอาจรวมถึงการทำลาย เปลี่ยนแปลงภาวะสภาพของทรัพย์สินนั้น ๆ</p> <p>3. <u>สิทธิได้ดอกผลแห่งทรัพย์สินนั้น</u></p> <p>สิทธิดังกล่าวเป็นผลตามมาตรา 148 หากเป็นกรณี “ดอกผลธรรมดา” อันเป็นสิ่งที่เกิดขึ้นตามธรรมชาติของทรัพย์สินนั้น เจ้าของกรรมสิทธิ์ย่อมเข้าถึงเอาดอกผลได้เมื่อขาดจากทรัพย์สินนั้นแล้ว หากเป็นในกรณี “ดอกผลดินนัย” อันเกิดจากการที่ให้ผู้อื่นใช้ทรัพย์สินนั้น เจ้าของกรรมสิทธิ์ย่อมเข้าถึงเอาทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้มาเป็นครั้งคราว อันเป็นการตอบแทนการที่ได้ใช้ทรัพย์สินนั้น</p> <p>4. <u>สิทธิติดตามและเอาคืนซึ่งทรัพย์สินของตนจากบุคคลผู้ไม่มีสิทธิจะยึดถือไว้</u></p>	<p>กฎหมาย และสามารถใช้สิทธิครอบครองต่อทรัพย์สินได้⁸⁰</p> <p>2. <u>สิทธิที่จะให้ปลดเปลื้องการรบกวนการครอบครองทรัพย์สิน</u>⁸¹</p> <p>การจะอ้างสิทธิตามข้อนี้ได้นั้น ผู้อ้างจะต้องเป็นผู้ที่มีสิทธิครอบครองเสียก่อน หากเป็นเพียงผู้ที่ยึดถือทรัพย์สินไว้ แต่ยังมีได้มีเจตนายึดถือไว้เพื่อตน ก็ยังไม่อาจได้สิทธิครอบครองได้</p> <p>การอ้างสิทธิดังกล่าว จะต้องมิลักษณะที่ผู้ครอบครองยังคงครอบครองทรัพย์สินอยู่แต่ถูกรบกวนการครอบครองจนไม่อาจครอบครองโดยปกติสุขได้ กฎหมายจึงให้อำนาจที่จะใช้กำลังโดยพลการเพื่อปลดเปลื้องการรบกวนได้ตามสมควรแก่เหตุโดยมิต้องไปขออำนาจต่อศาล</p> <p>3. <u>สิทธิที่จะได้คืนซึ่งการครอบครองจากผู้ไม่มีสิทธิเหนือทรัพย์สินที่ดีกว่า</u>⁸²</p> <p>เช่นเดียวกับสิทธิปลดเปลื้อง หากทรัพย์สินถูกแย่งการครอบครองไป ผู้มีสิทธิ</p>

⁷⁹ สำนักงานราชบัณฑิตยสภา, พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2554 [ออนไลน์], 12 มีนาคม 2564. แหล่งที่มา <https://dictionary.orst.go.th/>

⁸⁰ ศรีราชา เจริญพานิช, คำอธิบายกฎหมายว่าด้วยทรัพย์สิน. (กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2549). หน้า 266.

⁸¹ มาตรา 1374 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์.

⁸² มาตรา 1375 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์.

	กรรมสิทธิ์	สิทธิครอบครอง
	<p>การที่กฎหมายรับรองสิทธิดังกล่าวไว้ ก็เพื่อให้เจ้าของสิทธิได้รับประโยชน์และความคุ้มครองจากกฎหมายสมดังสิทธิที่กฎหมายกำหนด โดยปกติการใช้สอยทรัพย์สิน เจ้าของอาจให้ผู้อื่นมีสิทธิครอบครองหรือใช้ประโยชน์ได้ แต่เมื่อเจ้าของต้องการเอาทรัพย์สินดังกล่าวคืน เจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินย่อมมีสิทธิเอาคืนจากผู้ที่ได้ทรัพย์สินไป และยังสามารถติดตามเพื่อเอาทรัพย์สินดังกล่าวกลับคืนสู่ความครอบครองของเจ้าของได้อีกด้วย</p> <p>5. <u>สิทธิขัดขวางมิให้ผู้อื่นสอดเข้าเกี่ยวกับทรัพย์สินนั้นโดยมิชอบด้วยกฎหมาย</u></p> <p>สิทธิข้อนี้ เป็นเรื่องการป้องกันมิให้ผู้อื่นสอดเข้ามาเกี่ยวข้องหรือแย่งการครอบครองตัวทรัพย์สินนั้นไป ซึ่งสิทธิดังกล่าวมีทำนองเดียวกันกับสิทธิครอบครองในกรณีสิทธิที่จะให้ปลดเปลื้องการรบกวนการครอบครองได้</p>	<p>ครอบครองย่อมมีสิทธิที่จะได้คืนซึ่งการครอบครอง โดยมีต้องไปขออำนาจต่อศาล อย่างไรก็ตาม การจะใช้สิทธิดังกล่าวได้จะต้องแน่ใจก่อนว่าสิทธิครอบครองที่มีอยู่นั้นดีกว่าผู้แย่งการครอบครอง หากผู้ที่แย่งการครอบครองมีสิทธิดีกว่า ผู้ครอบครองเดิมก็ไม่อาจอ้างสิทธิตามข้อนี้ได้</p> <p>4. <u>สิทธิประโยชน์ที่ตกติดมากับสิทธิที่จะเอาคืนทรัพย์สิน⁸³</u></p> <p>เป็นกรณีที่ต้องส่งทรัพย์สินคืนแก่บุคคลที่มีสิทธิเอาคืน ซึ่งอาจจะเป็นกรณีผู้แย่งการครอบครองส่งทรัพย์สินคืนให้แก่ผู้มีสิทธิครอบครอง หรือกรณีที่ผู้มีสิทธิครอบครองส่งมอบทรัพย์สินคืนให้แก่ผู้ที่มีสิทธิดีกว่า หากทรัพย์สินที่คืนมีผลประโยชน์อื่นใดติดมาด้วย ผู้ได้รับก็ย่อมได้รับทั้งการครอบครองและผลประโยชน์ดังกล่าว โดยผลประโยชน์ที่ติดมาด้วยนั้น ท่านให้นำบทบัญญัติเรื่องลาภมิควรได้มาบังคับใช้โดยอนุโลม</p> <p>5. <u>สิทธิที่จะสละและการโอนไปซึ่งการครอบครอง⁸⁴</u></p>

⁸³ มาตรา 1376 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์.

⁸⁴ มาตรา 1377-1379 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์.

	กรรมสิทธิ์	สิทธิครอบครอง
		<ul style="list-style-type: none"> - ในกรณีสละการครอบครองหลักการสำคัญของสิทธิครอบครองนั้นคือการครอบครอง หากผู้ครอบครองไม่ประสงค์จะครอบครองทรัพย์สินใด ๆ แล้ว ย่อมมีสิทธิสละการครอบครองทรัพย์สินเช่นนั้นได้ - ในกรณีโอนการครอบครอง กฎหมายได้กำหนดให้ผู้มีสิทธิครอบครองสามารถโอนสิทธิครอบครองที่มีต่อทรัพย์สินของตนไปยังบุคคลอื่นซึ่งเป็นผู้รับโอนได้ โดยวิธีการโอนยอมทำได้โดยการส่งมอบหรือการแสดงเจตนาก็ได้

3.2.2 การได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์ หรือสิทธิครอบครองในทรัพย์สินอันจะต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จะจัดเก็บภาษีจากเจ้าของหรือผู้มีสิทธิครอบครองในทรัพย์สินประเภทที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง หรืออาคารชุดเท่านั้น แม้พระราชบัญญัตินี้จะกำหนดค่านิยามหรือลักษณะของทรัพย์สินไว้ แต่ก็มิได้กำหนดถึงการได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในทรัพย์สินอันจะต้องเสียภาษีในแต่ละประเภท ดังนั้นการจำแนกว่าผู้ใดเป็นผู้มีกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในทรัพย์สินดังกล่าวจะต้องพิจารณากฎหมายฉบับอื่น ๆ ประกอบด้วย

ตารางที่ 3 วิธีการได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์และสิทธิครอบครองในทรัพย์สินประเภทที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง และห้องชุด⁸⁵

⁸⁵ เรียบเรียงโดยผู้วิจัย

ทรัพย์สิน	การได้กรรมสิทธิ์	การได้สิทธิครอบครอง
ที่ดิน	<p>บุคคลจะได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์ในที่ดิน อาจได้มาโดยนิติกรรมหรือโดยทางอื่น นอกจากนิติกรรม เช่น การครอบครองปรปักษ์ มรดก เป็นต้น อย่างไรก็ตาม บุคคลดังกล่าวจะต้องจดทะเบียนการได้มากับพนักงานเจ้าหน้าที่เพื่อออกเอกสารสิทธิ์เป็นหลักฐานการจดทะเบียน</p> <p>ในปัจจุบันเอกสารสิทธิ์ประเภทโฉนดที่ดิน (น.ส. 4 ก. ถึง จ.)⁸⁶ ซึ่งออกโดยกรมที่ดินเท่านั้น เป็นเอกสารสิทธิ์เพียงประเภทเดียวที่รับรองและแสดงให้เห็นว่าบุคคลซึ่งมีชื่ออยู่ในโฉนด เป็นผู้มียกรรมสิทธิ์ในที่ดินแปลงนั้น</p>	<p>สิทธิครอบครองเป็นสิทธิที่ได้มาตามความเป็นจริง คงอยู่ตราบเท่าที่ครอบครอง แม้บุคคลจะครอบครองที่ดินโดยชอบหรือไม่ก็ตาม บุคคลดังกล่าวก็ได้มาซึ่งสิทธิครอบครองในที่ดินนั้นแล้ว เช่น นายเอ เช่าที่ดินของนายบีเพื่ออยู่อาศัย แม้นายบีจะเป็นผู้มีกรรมสิทธิ์ในที่ดิน แต่นายเอ ก็มีสิทธิครอบครองในที่ดิน หรือ กรณีนาย ก. ครอบครองที่ราชพัสดุ แม้นาย ก. จะไม่สามารถเป็นผู้มียกรรมสิทธิ์ในที่ดินดังกล่าวได้ แต่นาย ก. ก็มีสิทธิครอบครองซึ่งอาจจำหน่าย จ่าย โอน สิทธิครอบครองนี้ให้ผู้อื่นได้</p> <p>แม้การครอบครองจะเป็นสิทธิที่ได้มาตามความเป็นจริง แต่ประมวลกฎหมายที่ดินก็ได้มีการรับรองสิทธิครอบครองดังกล่าวให้กับเอกชนผู้ครอบครองที่ดินด้วย⁸⁷ โดยการออกเอกสารสิทธิ์⁸⁸ อาทิ หนังสือรับรองการทำประโยชน์ (น.ส. 3, น.ส. 3 ก.) ใบจอง แบบแจ้งการครอบครองที่ดิน (ส.ค. 1) เป็นต้น</p>

⁸⁶ กฎกระทรวงฉบับที่ 43 (พ.ศ. 2537) ออกตามความในพระราชบัญญัติให้ใช้ประมวลกฎหมายที่ดิน พ.ศ. 2497.

⁸⁷ มาตรา 1373 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์.

⁸⁸ กฎกระทรวงฉบับที่ 43 (พ.ศ. 2537) ออกตามความในพระราชบัญญัติให้ใช้ประมวลกฎหมายที่ดิน พ.ศ. 2497.

ทรัพย์สิน	การได้กรรมสิทธิ์	การได้สิทธิครอบครอง
สิ่งปลูกสร้าง	<p>ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติเพียงกรรมสิทธิ์ในสิ่งปลูกสร้างอาจได้มาโดยหลักส่วนควบกับที่ดิน แต่ไม่ได้ระบุถึงหลักการได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์ในสิ่งปลูกสร้างไว้โดยเฉพาะ ดังนั้นกรรมสิทธิ์ในสิ่งปลูกสร้างจึงต้องอาศัยการสันนิษฐานและพิสูจน์ตามหลักฐานต่าง ๆ เช่น ใครเป็นผู้สร้าง ผู้ใดเป็นผู้ออกเงินค่าก่อสร้าง หรือใครมีชื่อปรากฏอยู่ในใบอนุญาตก่อสร้างอาคาร (อ.1) (ในกรณีสิ่งปลูกสร้างต้องได้รับอนุญาต)⁸⁹ เป็นต้น ดังนั้นการพิสูจน์กรรมสิทธิ์ในสิ่งปลูกสร้างจึงเป็นเรื่องที่ยากและซับซ้อน</p>	<p>เช่นเดียวกับสิทธิครอบครองในที่ดิน สิทธิครอบครองในสิ่งปลูกสร้างเป็นสิทธิที่ได้มาตามความเป็นจริง คงอยู่ตราบเท่าที่ครอบครอง แม้จะไม่ชอบด้วยกฎหมายก็ตาม ตัวอย่างเช่น อยู่อาศัยหรือใช้ประโยชน์จากสิ่งปลูกสร้าง เข้าสิ่งปลูกสร้าง เหล่านี้ล้วนแล้วแต่ได้มาซึ่งสิทธิครอบครองทั้งสิ้น</p>
ห้องชุด	<p>การได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์ในห้องชุดนั้น บุคคลจะต้องได้รับหนังสือกรรมสิทธิ์ห้องชุด (อ.ช. 2)⁹⁰ ซึ่งออกโดยกรมที่ดินเท่านั้น โดยเป็นวิธีการเดียวที่จะได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์ในห้องชุด</p>	<p>เช่นเดียวกับสิทธิครอบครองในที่ดิน และสิ่งปลูกสร้าง สิทธิครอบครองในห้องชุดเป็นสิทธิที่ได้มาตามความเป็นจริง คงอยู่ตราบเท่าที่ครอบครอง แม้จะไม่ชอบด้วยกฎหมายก็ตาม ตัวอย่างเช่น อยู่อาศัย หรือเข้าห้องชุด เหล่านี้ล้วนแล้วแต่ได้มาซึ่งสิทธิครอบครองทั้งสิ้น</p>

⁸⁹ มาตรา 21 แห่งพระราชบัญญัติควบคุมอาคาร พ.ศ. 2522.

⁹⁰ หมวด 2 แห่งพระราชบัญญัติอาคารชุด พ.ศ. 2522.

3.2.3 การยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้เฉพาะกับเจ้าของ

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้บัญญัติมาตราที่เกี่ยวข้องกับการยกเว้นภาษีไว้ทั้งสิ้น 6 มาตรา โดยพิจารณายกเว้นให้กับทรัพย์สินที่เป็นของรัฐ ทรัพย์สินที่ใช้ประโยชน์สาธารณะ หรือทรัพย์สินที่ควรได้รับการยกเว้นภาษีตามข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้น อย่างไรก็ตาม แม้พระราชบัญญัตินี้จะนำเอาหลักการยกเว้นภาษีทรัพย์สินในเรื่องลักษณะการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินมาเป็นเกณฑ์ในการยกเว้น แต่ก็เพิ่มลักษณะของผู้เสียภาษีเข้ามาประกอบด้วย การยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจึงสามารถจำแนกประเภทได้ดังต่อไปนี้

ตารางที่ 4 ประเภทการยกเว้นภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.

2562⁹¹

การยกเว้นภาษี	มาตราและบทบัญญัติที่เกี่ยวข้อง
ทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษี	<ul style="list-style-type: none"> - มาตรา 8 (ทรัพย์สินที่กฎหมายกำหนดไว้ให้ได้รับยกเว้นการจัดเก็บภาษี) - กฎกระทรวงกำหนดทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562
การขอรับการยกเว้นภาษี	<ul style="list-style-type: none"> - มาตรา 56 (กรณีผู้บริหารท้องถิ่นยกเว้นภาษีสำหรับทรัพย์สินที่ได้รับความเสียหายหรือถูกทำลาย) - มาตรา 57 (กรณีผู้เสียภาษีขอรับการยกเว้นเนื่องจากที่ดินได้รับความเสียหายหรือสิ่งปลูกสร้างถูกรื้อถอนหรือทำลาย หรือชำรุดเสียหาย)

⁹¹ เรียบเรียงโดยผู้วิจัย

การยกเว้นภาษี	มาตราและบทบัญญัติที่เกี่ยวข้อง
การยกเว้นภาษีให้เฉพาะเจ้าของทรัพย์สินอันจะต้องเสียภาษี	<ul style="list-style-type: none"> - มาตรา 40 (กรณีเจ้าของใช้ทรัพย์สินเพื่อประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม) - มาตรา 41 (กรณีเจ้าของใช้ทรัพย์สินเพื่อเป็นที่อยู่อาศัย) - มาตรา 96 (กรณีเจ้าของใช้ทรัพย์สินเพื่อประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ยกเว้นภาษี 3 ปีแรกของการจัดเก็บภาษี)

แต่เดิมร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ... ในรายงานการพิจารณาศึกษาของคณะกรรมการการคลัง การธนาคารและสถาบันการเงิน สภานิติบัญญัติแห่งชาติ ไม่ได้มีการนำลักษณะของผู้เสียภาษีเข้ามาประกอบการพิจารณา ยกเว้นภาษี ดังจะเห็นได้ในมาตรา 43 แห่งร่างพระราชบัญญัติดังกล่าว⁹² ที่ใช้คำว่า “ผู้เสียภาษี” ซึ่งหมายถึงทั้งเจ้าของและผู้มีสิทธิครอบครอง แต่เมื่อร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ... ได้เข้าสู่การพิจารณาของสภานิติบัญญัติแห่งชาติ ซึ่งก่อตั้งโดยคณะรักษาความสงบแห่งชาติ การยกเว้นภาษีบางกรณีในร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง กลับถูกเปลี่ยนจากคำว่า “ผู้เสียภาษี” เป็นคำว่า “เจ้าของ” นับแต่นั้นเรื่อยมา เป็นผลให้การยกเว้นภาษีตามมาตรา 40 41 และ 96 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ในปัจจุบันยกเว้นเฉพาะผู้เสียภาษีประเภทเจ้าของเพียงบุคคลเดียว

เพราะฉะนั้น การยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้เฉพาะกับเจ้าของจึงมีองค์ประกอบหลักเกณฑ์ และรายละเอียดดังต่อไปนี้

1) ในกรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมอยู่ภายในเขตองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นใด ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีของ

⁹² คณะกรรมการการคลัง การธนาคารและสถาบันการเงิน (สภานิติบัญญัติแห่งชาติ), “รายงานการพิจารณาศึกษาร่างกฎหมายว่าด้วยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง, ครั้งที่ 10/2549” 6 ธันวาคม 2549, หน้า 61.

ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นรวมกันในการคำนวณภาษีไม่เกินห้าสิบล้านบาท โดยการยกเว้นดังกล่าวตามมาตรา 40 มีองค์ประกอบดังต่อไปนี้

(1) ต้องเป็นทรัพย์สินประเภทที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง

แม้ในตัวเองจะกำหนดประเภทของทรัพย์สินไว้เพียง 2 ประเภท กล่าวคือ ที่ดิน และ สิ่งปลูกสร้าง แต่ความหมายของคำว่า “สิ่งปลูกสร้าง” ในมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นให้หมายความรวมถึงห้องชุดหรือแพอีกด้วย ดังนั้น ทรัพย์สินตามความนัยมาตรานี้ ได้แก่ ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง ห้องชุด และแพ

(2) ยกเว้นให้กับเจ้าของทรัพย์สินซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา

การยกเว้นภาษีตามมาตรา 4 นี้ไม่เพียงยกเว้นเฉพาะเจ้าของ กล่าวคือ ผู้มีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินเท่านั้น แต่เจ้าของนั้นยังต้องเป็นบุคคลธรรมดาอีกด้วย ดังนั้น บุคคลธรรมดาผู้มีสิทธิครอบครอง นิติบุคคล คณะบุคคล หรือจอยเวนเจอร์ จึงไม่เข้าข่ายได้รับยกเว้นภาษีตามมาตรา 4

(3) ทรัพย์สินดังกล่าวถูกใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

คำว่า “ประกอบเกษตรกรรม” พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มิได้กำหนดความหมายเอาไว้ แต่ได้ให้อำนาจรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมกันกำหนด จึงได้ตราประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมขึ้น โดยในประกาศดังกล่าว ให้ความหมายคำว่า “ประกอบเกษตรกรรม” เป็นไปตามความหมายในระเบียบคณะกรรมการนโยบายและแผนพัฒนาการเกษตรและสหกรณ์ว่าด้วยการขึ้นทะเบียนเกษตรกร พ.ศ. 2560⁹³

⁹³ ข้อ 4 ของระเบียบคณะกรรมการนโยบายและแผนพัฒนาการเกษตรและสหกรณ์ว่าด้วยการขึ้นทะเบียนเกษตรกร พ.ศ. 2560 บัญญัติว่า “ประกอบเกษตรกรรม” หมายความว่า การปลูกพืช การเลี้ยงปศุสัตว์ การเพาะเลี้ยงสัตว์น้ำ การทำประมง การทำนาเกลือสมุทร การปลูกหม่อน การเลี้ยงไหม การทอผ้า และการเพาะเลี้ยงแมลงเศรษฐกิจและเกษตรอื่น ๆ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อการบริโภคหรือจำหน่ายหรือใช้งานในฟาร์ม อย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่างรวมกัน ดังต่อไปนี้

- (1) การทำนาหรือทำไร่ อย่างใดอย่างหนึ่งหรือรวมกัน
- (2) การปลูกผัก หรือการปลูกไม้ดอกไม้ประดับ หรือการเพาะเห็ด หรือการปลูกพืชอาหารสัตว์ อย่างใดอย่างหนึ่งหรือรวมกัน
- (3) การปลูกไม้ผลไม่ยืนต้น หรือการปลูกสวนป่า หรือปลูกป่าเศรษฐกิจแบบสวนเฉพาะ อย่างใดอย่างหนึ่งหรือรวมกัน
- (4) การปลูกไม้ผล หรือไม้ยืนต้นแบบสวนผสม อย่างใดอย่างหนึ่งหรือรวมกัน
- (5) การเลี้ยงปศุสัตว์
- (6) การเพาะเลี้ยงสัตว์น้ำ การทำประมง

(4) ด้รับยกเว้นภาษีไม่เกินห้าสิบล้านบาทแรกสำหรับมูลของทรัพย์สินในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นรวมกัน

เมื่อหาราคาประเมินสำหรับทรัพย์สินในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นรวมกัน ได้เท่าไร ให้ด้รับยกเว้นมูลค่าราคาประเมินอันเป็นฐานภาษีสำหรับห้าสิบล้านบาท กล่าวคือ หากราคาประเมินทรัพย์สินมีมูลค่าน้อยกว่าหรือเท่ากับห้าสิบล้านบาท เจ้าของทรัพย์สินก็จะมีฐานภาษีในการคำนวณภาษี เป็นผลให้ด้รับยกเว้นภาษีทั้งหมด แต่หากราคาประเมินทรัพย์สินมีมูลค่ามากกว่าห้าสิบล้านบาท เจ้าของทรัพย์สินก็จะได้รับยกเว้นฐานภาษีมูลค่าห้าสิบล้านบาทแรก ส่วนที่เหลือก็ต้องนำมาเป็นฐานภาษีและคำนวณหาค่าภาษีตามปกติต่อไป

(5) การยกเว้นดังกล่าว ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมกันประกาศกำหนด⁹⁴

2) ในกรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษีนั้น ให้ด้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีในการคำนวณภาษีไม่เกินห้าสิบล้านบาท โดยการยกเว้นดังกล่าวตามมาตรา 41 วรรค 1 มีองค์ประกอบดังต่อไปนี้

(1) ต้องเป็นทรัพย์สินประเภทที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

เช่นเดียวกับการยกเว้นตามมาตรา 40 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ที่ได้กล่าวมาแล้วในข้อ (1) ทรัพย์สินตามความนัยมาตรานี้ ได้แก่ ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง ห้องชุด และแพ

(2) ยกเว้นให้กับเจ้าของทรัพย์สินซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา

(7) การทำนาเกลือสมุทร

(8) การปลูกหม่อน การเลี้ยงไหม การทอผ้า

(9) การเพาะเลี้ยงแมลงเศรษฐกิจและเกษตรอื่น ๆ หมายความว่า การเลี้ยงผึ้งพันธุ์ ผึ้งโพรง ชันโรง ครั่ง จิ้งหรีด ตัวงาคู ไล่เดือนดิน ชิวภันท์ และอื่น ๆ ที่มีลักษณะเดียวกัน

(10) ประกอบการเกษตร อย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่างรวมกัน

⁹⁴ ประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างซึ่งเจ้าของเป็นบุคคลธรรมดาใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม.

การยกเว้นภาษีตามมาตรา ๖๖ ยกเว้นให้เฉพาะเจ้าของกรรมสิทธิ์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เป็นบุคคลธรรมดาเท่านั้น บุคคลธรรมดาผู้มีสิทธิครอบครอง นิติบุคคล คณะบุคคล หรือจอยเวนเจอร์ ไม่เข้าข่ายได้รับยกเว้นภาษีตาม

(3) ทรัพย์สินดังกล่าวถูกใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย

“การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย” ได้บัญญัติความหมายไว้ในข้อ 3 แห่งประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย⁹⁵ โดยการใช้ประโยชน์นี้จะหมายความรวมถึงช่วงเวลาระหว่างก่อสร้าง หรือปรับปรุงต่อเติมสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการอยู่อาศัยด้วย

(4) เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาต้องมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษีนั้น

(5) ได้รับยกเว้นภาษีไม่เกินห้าสิบล้านบาท

เมื่อหาราคาประเมินสำหรับทรัพย์สิน ได้เท่าไรให้ได้รับยกเว้นมูลค่าราคาประเมินอันเป็นฐานภาษีสำหรับห้าสิบล้านบาท กล่าวคือ หากราคาประเมินทรัพย์สินมีมูลค่าน้อยกว่าหรือเท่ากับห้าสิบล้านบาท เจ้าของทรัพย์สินก็จะไม่มีฐานภาษีในการคำนวณภาษี เป็นผลให้ได้รับยกเว้นภาษีทั้งหมด แต่หากราคาประเมินทรัพย์สินมีมูลค่ามากกว่าห้าสิบล้านบาท เจ้าของทรัพย์สินก็จะได้รับยกเว้นฐานภาษีมูลค่าห้าสิบล้านบาทแรก ส่วนที่เหลือก็ต้องนำมาเป็นฐานภาษีและคำนวณหาภาษีตามปกติต่อไป

⁹⁵ ข้อ 3 ของประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย บัญญัติว่า การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ให้หมายถึง การใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการอยู่อาศัย รวมถึงที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างซึ่งใช้ประโยชน์ต่อเนื่องด้วย เว้นแต่กรณีดังนี้

(1) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างของผู้ประกอบการที่อยู่ระหว่างการพัฒนา หรือสร้างเสร็จแล้ว แต่ยังไม่ได้ขายตามกฎหมายว่าด้วยการจัดสรรที่ดิน

(2) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างของผู้ประกอบการที่อยู่ระหว่างการพัฒนา หรือสร้างเสร็จแล้ว แต่ยังไม่ได้ขายตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด

(3) โรงแรมตามกฎหมายว่าด้วยโรงแรม

(4) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ให้บริการเป็นที่พักรถสำหรับคนเดินทางหรือบุคคลอื่นใด โดยคิดค่าตอบแทน ทั้งนี้ ไม่รวมถึงกรณีที่คิดค่าตอบแทนเป็นรายเดือนขึ้นไปหรือโฮมสเตย์

(5) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นอสังหาริมทรัพย์หรือการขายของหน่วยงานดังต่อไปนี้

(ก) สถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วยธุรกิจสถาบันการเงิน

(ข) สถาบันการเงินเฉพาะกิจที่มีกฎหมายเฉพาะจัดตั้งขึ้น

(ค) สถาบันการเงินประชาชนตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันการเงินประชาชน

(ง) บริษัทบริหารสินทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทบริหารสินทรัพย์

3) ในกรณีที่บุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของสิ่งปลูกสร้าง แต่ไม่ได้เป็นเจ้าของที่ดิน และใช้สิ่งปลูกสร้างดังกล่าวเป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคมของปีภาคนั้น ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีในการคำนวณภาษีไม่เกินสิบล้านบาท โดยการยกเว้นดังกล่าวตามมาตรา 41 วรรค 2 มีองค์ประกอบดังต่อไปนี้

- (1) ต้องเป็นทรัพย์สินประเภทสิ่งปลูกสร้าง
- (2) ยกเว้นให้กับเจ้าของสิ่งปลูกสร้างซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา ที่ไม่ได้เป็นเจ้าของที่ดิน

กล่าวคือบุคคลธรรมดาซึ่งเป็นเจ้าของสิ่งปลูกสร้างต้องไม่เป็นเจ้าของที่ดิน เพราะหากบุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของทั้งที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง จะเข้าข่ายกรณี 2)

- (3) สิ่งปลูกสร้างดังกล่าวถูกใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย⁹⁶
- (4) เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาต้องมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคมของปีภาคนั้น
- (5) ได้รับยกเว้นภาษีไม่เกินสิบล้านบาท

เมื่อหารราคาประเมินสำหรับทรัพย์สิน ได้เท่าไรให้ได้รับยกเว้นมูลค่าราคาประเมินอันเป็นฐานภาษีสำหรับสิบล้านบาท กล่าวคือ หากราคาประเมินทรัพย์สินมีมูลค่าน้อยกว่าหรือเท่ากับสิบล้านบาท เจ้าของทรัพย์สินก็จะไม่มีฐานภาษีในการคำนวณภาษี เป็นผลให้ได้รับยกเว้นภาษีทั้งหมด แต่หากราคาประเมินทรัพย์สินมีมูลค่ามากกว่าสิบล้านบาท เจ้าของทรัพย์สินก็จะได้รับยกเว้นฐานภาษีมูลค่าสิบล้านบาทแรก ส่วนที่เหลือก็ต้องนำมาเป็นฐานภาษีและคำนวณหาค่าภาษีตามปกติต่อไป

4) กรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหรือสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคม ของปีภาคนั้น แต่ต้องย้ายชื่อออกจากทะเบียนบ้านเพราะเหตุจำเป็นทางราชการตามที่ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมกันประกาศกำหนด ให้ยกเว้นภาษีในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหรือสิ่งปลูกสร้างก่อนการย้ายชื่อออกจากทะเบียนบ้าน ตามหลักเกณฑ์ในวรรค 1 และ 2 โดยการยกเว้นดังกล่าวตามมาตรา 41 วรรค 4 มีองค์ประกอบดังต่อไปนี้

⁹⁶ เรื่องเดียวกัน.

- (1) ต้องเป็นทรัพย์สินประเภทที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง หรือเฉพาะสิ่งปลูกสร้าง
- (2) ยกเว้นให้กับเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหรือเฉพาะสิ่งปลูกสร้างซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา
- (3) สิ่งปลูกสร้างดังกล่าวถูกใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย⁹⁷
- (4) เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาไม่มีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษีนั้น เนื่องจากต้องย้ายชื่อออกจากทะเบียนบ้านดังกล่าวเพราะเหตุจำเป็นทางราชการ

จากองค์ประกอบข้างต้น โดยปกติเจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาจะมีชื่ออยู่ในทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคม ของปีภาษีนั้น แต่มีเหตุจำเป็นทางราชการที่กำหนดไว้ในประกาศกระทรวงการคลัง และกระทรวงมหาดไทย เรื่อง เหตุจำเป็นทางราชการซึ่งบุคคลธรรมดาต้องย้ายชื่อออกจากทะเบียนบ้าน จึงต้องย้ายชื่อตนเองออกจากทะเบียนบ้านดังกล่าว เป็นผลให้ตนไม่มีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านในวันที่ 1 มกราคม ของปีภาษีนั้นในที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง หรือสิ่งปลูกสร้าง

- (5) ได้รับยกเว้นภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างก่อนย้ายชื่อออกจากทะเบียนบ้าน ตามหลักเกณฑ์ในวรรค 1 หรือได้รับยกเว้นภาษีสำหรับสิ่งปลูกสร้างก่อนย้ายชื่อออกจากทะเบียนบ้าน ตามหลักเกณฑ์ในวรรค 2

การยกเว้นในข้อนี้ เป็นการยกเว้นเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมสำหรับบุคคลที่ต้องย้ายชื่อออกจากทะเบียนบ้านอันเนื่องมาจากความจำเป็นทางราชการ เพราะหากไม่มีการกำหนดกรณีตามข้อนี้ เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา จะไม่ได้รับการยกเว้นและจะต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามปกติ เนื่องจากขาดองค์ประกอบที่จะได้รับยกเว้นภาษีในส่วนที่ต้องมีชื่ออยู่ในทะเบียนในวันที่ 1 มกราคม ของปีภาษีนั้นตามกฎหมาย

5) กรณีเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาและใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ให้ได้รับยกเว้นภาษีใน 3 ปีแรกของการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยการยกเว้น ดังกล่าวตามมาตรา 96 มีองค์ประกอบดังต่อไปนี้

- (1) ต้องเป็นทรัพย์สินประเภทที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง

⁹⁷ เรื่องเดียวกัน.

- (2) ยกเว้นให้กับเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา
- (3) ทรัพย์สินดังกล่าวถูกใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม⁹⁸
- (4) ได้รับยกเว้นภาษีใน 3 ปีแรกของการจัดเก็บภาษี

อนึ่ง การยกเว้นตามมาตรานี้เป็นการยกเว้นภาษีที่คำนวณได้ มิใช่ยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีในการคำนวณภาษีอันเป็นฐานภาษีเหมือนกับมาตรา 40 และ 41 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

3.3 เปรียบเทียบหลักเกณฑ์การยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในประเทศไทย

เมื่อพิจารณากฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในประเทศไทยทั้งในอดีตและปัจจุบัน ปรากฏว่าหลักเกณฑ์การยกเว้นภาษีจะพิจารณาถึงลักษณะการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สิน และทรัพย์สินดังกล่าวเป็นของรัฐหรือไม่ ซึ่งสามารถจำแนกลักษณะการใช้ประโยชน์ออกเป็น 4 ลักษณะ⁹⁹ ได้แก่

1. ทรัพย์สินที่ใช้ประโยชน์ด้านการบริการสาธารณะ
2. ทรัพย์สินที่เป็นที่ตั้งหรือที่ทำการของรัฐ
3. ทรัพย์สินของรัฐหรือใช้ในกิจการของรัฐ
4. ทรัพย์สินที่ใช้ในลักษณะอื่น ๆ

หลักเกณฑ์ดังกล่าวมีวัตถุประสงค์เพื่อหลีกเลี่ยงมิให้รัฐเก็บภาษีตัวเอง¹⁰⁰ ช่วยเหลือประชาชนที่ใช้ทรัพย์สินในกิจการสาธารณะที่ต้องแบกรับภาระภาษีในขณะที่ทรัพย์สินนั้นมีได้ก่อให้เกิดรายได้ ส่งเสริมให้ประชาชนมีที่อยู่อาศัยเพียงหลังเดียว บรรเทาภาษีให้กับประชาชนผู้ใช้ทรัพย์สินเพื่อเกษตรกรรมอันเป็นอาชีพหลักของประเทศ อีกทั้งยังเปิดช่องว่างและให้โอกาสผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีสิทธิขอรับการยกเว้นภาษีได้ โดยสามารถสรุปลักษณะการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินกับบทบัญญัติของกฎหมายภาษีทรัพย์สินในประเทศไทยตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบันได้ตามตารางดังต่อไปนี้

⁹⁸ ข้อ 4 ของระเบียบคณะกรรมการนโยบายและแผนพัฒนาการเกษตรและสหกรณ์ว่าด้วยการขึ้นทะเบียนเกษตรกร พ.ศ. 2560.

⁹⁹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายภาษีบำรุงท้องที่, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพฯ: วิทยุชน, 2549). หน้า 56-57.

¹⁰⁰ กรมเลขาธิการคณะรัฐมนตรี, “หนังสือที่ 10298/2496 เรื่อง บันทึกเรื่องการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน,” 21 กรกฎาคม 2496.

ตารางที่ 5 เปรียบเทียบการยกเว้นภาษีระหว่างกฎหมายภาษีทรัพย์สินของประเทศไทยก่อน
และหลังบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562¹⁰¹

ลักษณะการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สิน	พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475	พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508	พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562
ทรัพย์สินที่ใช้ประโยชน์ด้านการบริการสาธารณะ	<ul style="list-style-type: none"> - ทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการสาธารณะ และทรัพย์สินของการรถไฟแห่งประเทศไทยที่ใช้ในกิจการการรถไฟโดยตรง (มาตรา 9 (2)) - ทรัพย์สินของโรงพยาบาล สาธารณะและโรงเรียน สาธารณะ ซึ่งกระทำกิจการอันมิใช่เพื่อเป็นผลกำไรส่วนบุคคล และใช้ เฉพาะ ในการ รักษาพยาบาลและในการศึกษา (มาตรา 9 (3)) - ทรัพย์สินซึ่งเป็นศาสนสมบัติอันใช้เฉพาะในศาสนกิจอย่างเดียวหรือเป็นที่อยู่ของสงฆ์ (มาตรา 9 (4)) 	<ul style="list-style-type: none"> - ที่ดินที่ใช้เฉพาะการพยาบาลสาธารณะ การศึกษา หรือการกุศลสาธารณะ (มาตรา 8 (4)) - ที่ดินที่ใช้เฉพาะศาสนกิจศาสนาใดศาสนาหนึ่ง ที่ดินที่เป็นกรรมสิทธิ์ของวัดไม่ว่าจะใช้ประกอบศาสนกิจหรือไม่ หรือที่ศาลเจ้าโดยมิได้หาผลประโยชน์ (มาตรา 8 (5)) - ที่ดินที่ใช้เป็นสุสานและฌาปนสถานสาธารณะโดยมิได้รับประโยชน์ตอบแทน (มาตรา 8 (6)) 	<ul style="list-style-type: none"> - ทรัพย์สินของรัฐหรือของหน่วยงานของรัฐซึ่งใช้ในกิจการสาธารณะ (มาตรา 8 (1)) - ทรัพย์สินของสภาอากาศไทย (มาตรา 8 (4)) - ทรัพย์สินที่เป็นศาสนสมบัติไม่ว่าของศาสนาใดที่ใช้เฉพาะเพื่อการประกอบศาสนกิจหรือกิจการสาธารณะ หรือทรัพย์สินที่เป็นที่อยู่ของสงฆ์ นักพรต นักบวชหรือบาทหลวง ไม่ว่าในศาสนาใดหรือทรัพย์สินที่เป็นศาลเจ้า ทั้งนี้ เฉพาะที่มิได้ใช้หาผลประโยชน์ (มาตรา 8 (5))

ลักษณะการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สิน	พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475	พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508	พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562
		<ul style="list-style-type: none"> - ที่ดินที่ใช้ในการรถไฟ การประปา การไฟฟ้า หรือการทำเรื่องของรัฐ หรือที่ใช้เป็นสนามบินของรัฐ (มาตรา 8 (7)) - ที่ดินของเอกชนเฉพาะ ส่วนที่เจ้าของที่ดินยินยอม ให้ทางราชการจัดใช้เพื่อ สาธารณประโยชน์โดย เจ้าของที่ดินมิได้ใช้หรือ หาผลประโยชน์ใน ที่ดินเฉพาะส่วนนั้น (มาตรา 8 (9)) 	<ul style="list-style-type: none"> - ทรัพย์สินที่ใช้เป็นสุสาน สาธารณะหรือฌาปนสถานสาธารณะ โดยมีได้รับประโยชน์ตอบแทน (มาตรา 8 (6)) - ทรัพย์สินที่เป็นของ มูลนิธิหรือองค์การหรือ สถานสาธารณกุศล ตามที่รัฐมนตรีว่าการ กระทรวงการคลัง ประกาศกำหนด ทั้งนี้ เฉพาะที่มิได้ใช้หา ผลประโยชน์ (มาตรา 8 (7)) - ทรัพย์สินของเอกชน เฉพาะส่วนที่ได้ยินยอม ให้ทางราชการจัดให้ใช้ เพื่อสาธารณประโยชน์ (มาตรา 8 (8)) - ทรัพย์สินส่วนกลางที่มีไว้เพื่อ ใช้ หรือเพื่อประโยชน์ ร่วมกันสำหรับเจ้าของ

ลักษณะการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สิน	พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475	พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508	พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562
			<p>ร่วมตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด (มาตรา 8 (9))</p> <p>- ที่ดินอันเป็นสาธารณูปโภคตามกฎหมายว่าด้วยการจัดสรรที่ดิน (มาตรา 8 (10))</p> <p>- ที่ดินอันเป็นพื้นที่สาธารณูปโภคตามกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย (มาตรา 8 (11))</p>
ทรัพย์สินที่เป็นที่ตั้งหรือที่ทำการของรัฐ	- พระราชวังอันเป็นส่วนหนึ่งของแผ่นดิน (มาตรา 9 (1))	<p>- ที่ดินที่เป็นที่ตั้งพระราชวังอันเป็นส่วนสาธารณสมบัติของแผ่นดิน (มาตรา 8 (1))</p> <p>- ที่ดินที่เป็นที่ตั้งที่ทำการขององค์การสหประชาชาติทบวงการชำนัญพิเศษของสหประชาชาติทบวงการชำนัญพิเศษของสหประชาชาติ หรือ</p>	<p>- ทรัพย์สินที่เป็นที่ทำการขององค์การสหประชาชาติทบวงการชำนัญพิเศษขององค์การสหประชาชาติหรือองค์การระหว่างประเทศอื่น ซึ่งประเทศไทยมีข้อมูลพื้นที่ต้องยกเว้นภาษีให้ตามสนธิสัญญาหรือความตกลงอื่นใด (มาตรา 8 (2))</p>

ลักษณะการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สิน	พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475	พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508	พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562
		<p>องค์การระหว่างประเทศอื่น ในเมื่อประเทศไทยมีข้อผูกพันให้ยกเว้นตามอนุสัญญา หรือ ความตกลง (มาตรา 8 (10))</p> <p>- ที่ดินที่เป็นที่ตั้งที่ทำการของสถานทูต หรือสถานกงสุล ทั้งนี้ให้เป็นไปตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกัน (มาตรา 8 (11))</p>	<p>- ทรัพย์สินที่เป็นที่ทำการสถานทูตหรือสถานกงสุลของต่างประเทศ ทั้งนี้ให้เป็นไปตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกัน (มาตรา 8 (3))</p>
ทรัพย์สินของรัฐหรือใช้ในกิจการของรัฐ	<p>- พื้นที่ที่เป็นบริเวณต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่ใช้ประโยชน์โดยตรงของรัฐวิสาหกิจนั้น (มาตรา 6 ทวิ)</p> <p>- ทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาล (มาตรา 9 (2))</p>	<p>- ที่ดินที่เป็นสาธารณสมบัติของแผ่นดินหรือที่ดินของรัฐที่ใช้ในกิจการของรัฐหรือสาธารณะโดยมิได้หาผลประโยชน์ (มาตรา 8 (2))</p> <p>- ที่ดินของราชการส่วนท้องถิ่นที่ใช้ในกิจการของราชการส่วนท้องถิ่นหรือสาธารณะ โดยมิได้หา</p>	<p>- ทรัพย์สินของรัฐหรือของหน่วยงานของรัฐซึ่งใช้ในกิจการของรัฐหรือของหน่วยงานของรัฐ ทั้งนี้โดยมิได้ใช้หาผลประโยชน์ (มาตรา 8 (1))</p>

ลักษณะการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สิน	พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475	พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508	พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562
	<ul style="list-style-type: none"> - โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างของการเคหะแห่งชาติที่ผู้เช่าซื้ออาศัยอยู่เองโดยมิได้ใช้เป็นที่พักเก็บสินค้า หรือ ประกอบการอุตสาหกรรมหรือประกอบกิจการอื่นเพื่อหารายได้ (มาตรา 9 (6)) 	<p>ผลประโยชน์ (มาตรา 8 (3))</p>	
ทรัพย์สินที่ใช้ในลักษณะอื่น ๆ	<ul style="list-style-type: none"> - โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งปิดไว้ตลอดปีและเจ้าของมิได้อยู่เองหรือให้ผู้อื่นอยู่ นอกจากคนเฝ้าในโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ หรือในที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกัน (มาตรา 9 (5)) - โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งเจ้าของอยู่เอง หรือให้ผู้อื่นอยู่เฝ้ารักษา และซึ่งมิได้ใช้เป็นที่พักเก็บสินค้า 	<ul style="list-style-type: none"> - ที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินอยู่แล้ว (มาตรา 8 (8)) - ที่ดินตามที่กำหนดในกฎกระทรวง (มาตรา 8 (12)) - ที่ดินที่ใช้ในการเพาะปลูก ถ้าในปีล่วงมาแล้วการเพาะปลูกในบริเวณนั้นเสียหายมากผิดปกติหรือทำการเพาะปลูกไม่ได้ด้วยเหตุอันพ้นวิสัยที่ 	<ul style="list-style-type: none"> - ทรัพย์สินอื่นตามที่กำหนดในกฎกระทรวง (มาตรา 8 (12)) - ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมอยู่ภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใด ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นรวมกันในการ

ลักษณะการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สิน	พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475	พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508	พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562
	<p>หรือ ประกอบการอุตสาหกรรม (มาตรา 10)</p> <p>- การขอยกเว้นภาษี (มาตรา 33)</p> <p>- ถ้าที่ดินและโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ เป็นของคนละเจ้าของ เจ้าของ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ต้องเสียค่าภาษีทั้งสิ้น (มาตรา 40)</p>	<p>จะป้องกันได้โดยทั่วไป (มาตรา 23)</p> <p>- ที่ดินที่ใช้เป็นสุสานและฌาปนสถานสาธารณะโดยรับประโยชน์ตอบแทน อาจได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ได้เฉพาะที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง (มาตรา 23 ทวิ)</p> <p>- ถ้าภาษีบำรุงท้องที่สำหรับที่ดินของเจ้าของเดียวกันในตำบลเดียวกันมีจำนวนไม่ถึงหนึ่งบาท (มาตรา 37)</p>	<p>คำนวณภาษีไม่เกินห้าสิบล้านบาท (มาตรา 40)</p> <p>- ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรใน วันที่ 1 มกราคมของปีภาษีนั้น ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีในการคำนวณภาษีไม่เกินห้าสิบล้านบาท (มาตรา 41)</p> <p>- ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใดได้รับความเสียหายมากหรือถูกทำลายให้เสื่อมสภาพด้วยเหตุอันพ้นวิสัยที่จะป้องกันได้โดยทั่วไป (มาตรา 56)</p>

ลักษณะการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สิน	พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475	พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508	พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562
			<ul style="list-style-type: none"> - ที่ดินได้รับความเสียหายหรือทำให้สิ่งปลูกสร้างถูกรื้อถอนหรือทำลายหรือชำรุดเสียหายจนเป็นเหตุให้ต้องทำการซ่อมแซมในส่วนสำคัญ (มาตรา 57) - ให้ยกเว้นภาษี 3 ปีแรกในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างซึ่งเจ้าของเป็นบุคคลธรรมดาและใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม (มาตรา 96)

จากตารางข้างต้น จะเห็นได้ว่าการยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทยในบางกรณี ไม่เพียงพิจารณาจากทรัพย์สินและลักษณะการใช้ประโยชน์เท่านั้น แต่ยังพิจารณาจากปัจจัยด้านอื่น ๆ อาทิ ลักษณะของผู้เสียภาษีที่มีสิทธิเหนือทรัพย์สิน ดังนั้นหากบัญญัติไว้โดยปราศจากความรอบคอบหรือมีช่องว่างเกิดขึ้น อาจทำให้การยกเว้นภาษีทรัพย์สินเกิดความไม่เป็นธรรม ความแน่นอนและไม่ชัดเจน และผิดเพี้ยนไปจากแนวคิดพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน

บทที่ 4

หลักเกณฑ์ วิธีการจัดเก็บและยกเว้นภาษีทรัพย์สินในต่างประเทศ

ภาษีทรัพย์สิน เป็นภาษีที่หลาย ๆ ภูมิจัดเก็บ เนื่องจากเป็นภาษีที่ให้อำนาจองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นดำเนินการจัดเก็บและนำรายได้ดังกล่าวไปพัฒนาเขตพื้นที่ตนเอง ทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีสภาพคล่อง พึ่งพาตนเองได้ และลดภาระจากส่วนกลางที่ต้องแบ่งสรรรายได้เพื่อช่วยเหลือองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เพราะฉะนั้น รัฐบาลต่าง ๆ จึงให้ความสำคัญกับกฎหมายภาษีทรัพย์สินเป็นอย่างมาก และเพื่อมิให้กฎหมายภาษีทรัพย์สินของตนเองเกิดปัญหาในการบังคับใช้ รัฐบาลต่าง ๆ จึงนำแนวคิดพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินและหลักการยกเว้นภาษีทรัพย์สินมาเป็นแบบในการพิจารณาและร่างกฎหมายภายในของตนเอง

4.1 หลักเกณฑ์ การจัดเก็บ และการยกเว้นภาษีทรัพย์สินของประเทศญี่ปุ่น

ประเทศญี่ปุ่นเป็นประเทศหมู่เกาะ ตั้งในภูมิภาคเอเชียตะวันออก มีพื้นที่ประมาณ 3.77 แสนตารางกิโลเมตร โดยพื้นที่ร้อยละ 73 ของประเทศเป็นป่าไม้และภูเขาไฟที่ยังไม่สงบ จึงไม่เหมาะกับการใช้ประโยชน์ทางเกษตรกรรม อุตสาหกรรม และอยู่อาศัย อีกทั้งมีจำนวนประชากรประมาณ 125 ล้านคน¹⁰² ซึ่งถือว่ามีความหนาแน่นของประชากรสูงมากเป็นอันดับต้น ๆ ของโลก อย่างไรก็ตามแม้เนื้อที่จะมีอยู่อย่างจำกัด ประเทศญี่ปุ่นกลับเป็นประเทศมหาอำนาจ มีผลผลิตมวลรวมในประเทศ (GDP) อยู่อันดับที่ 3 ของโลก¹⁰³ ด้วยเหตุนี้ การศึกษาและพิจารณากฎหมายภาษีทรัพย์สินของประเทศญี่ปุ่นจึงมีความน่าสนใจและสมควรนำมาเปรียบเทียบกับกฎหมายภาษีทรัพย์สินของประเทศไทยในปัจจุบัน

4.1.1 หลักการทั่วไปของภาษีทรัพย์สิน

ประเทศญี่ปุ่นมีรูปแบบการปกครองแบบระบอบประชาธิปไตยอันมีพระมหากษัตริย์ (จักรพรรดิ) ทรงเป็นประมุข มีการกระจายอำนาจโดยแบ่งเป็นรัฐบาลกลาง 1 หน่วยงาน เขตปกครองท้องถิ่น 47 เขต (เทียบเท่าการปกครองของรัฐต่าง ๆ ในประเทศสหรัฐอเมริกา) และเทศบาลท้องถิ่น 3,230 เทศบาล

¹⁰² Statistics Bureau of Japan, **Population Estimates Monthly Report** [Online], 22 March 2021. Available from: <https://www.stat.go.jp/english/data/jinsui/tsuki/index.html>

¹⁰³ World Bank, **Gross Domestic Product (current US\$) Data** [Online], 22 March 2021. Available from: https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD?most_recent_value_desc=true&year_high_desc=true

ภายใต้ Local Tax Law อันเป็นกฎหมายภาษีท้องถิ่นของประเทศญี่ปุ่น ได้บัญญัติให้เทศบาลท้องถิ่นมีอำนาจจัดเก็บภาษีบางประเภทเพื่อเป็นรายได้นำไปใช้จ่ายและบริหารในเขตพื้นที่ของตนเอง หนึ่งในนั้นคือ Fixed Asset Tax ซึ่งเป็นกฎหมายภาษีทรัพย์สินของประเทศญี่ปุ่น¹⁰⁴

4.1.2 การกำหนดนิยาม หน้าที่ ความรับผิดชอบของผู้เสียภาษี

ใน Fixed Asset Tax ได้กำหนดให้ผู้ที่จดทะเบียนเป็นเจ้าของที่ดินและหรือสิ่งปลูกสร้างในวันที่ 1 มกราคม เป็นผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีดังกล่าวนี้ ในกรณีที่มีการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินตั้งแต่วันที่ 2 มกราคม เป็นต้นไป ความรับผิดชอบและหน้าที่เสียภาษีก็ไม่โอนไปด้วย แม้คู่สัญญาจะตกลงเรื่องความรับผิดชอบในหนี้ภาษีในสัญญาซื้อขายที่จะให้โอนไปยังผู้รับโอนก็ตาม ก็ไม่สามารถบังคับกันได้ระหว่างคู่สัญญา¹⁰⁵

4.1.3 วิธีการจัดเก็บภาษี

1) ทรัพย์สินที่เข้าข่ายต้องเสียภาษี

ภาษี Fixed Asset Tax จะจัดเก็บเฉพาะทรัพย์สินถาวร หรือ Fixed Asset ซึ่งประกอบไปด้วย ที่ดิน (Land) สิ่งปลูกสร้าง (Building) และทรัพย์สินที่มีค่าเสื่อมราคา (Depreciable Asset) รายละเอียดดังต่อไปนี้

- “ที่ดิน” หมายถึง นาข้าว ฟาร์ม ที่ดินเพื่อการอยู่อาศัย เหมืองแร่ หนองน้ำ บึง ป่า ไม้ ปศุสัตว์ ที่ดินว่างเปล่า และที่ดินเพื่อวัตถุประสงค์อื่น ๆ
- “สิ่งปลูกสร้าง” หมายถึง อาคารเพื่ออยู่อาศัย ที่เก็บสินค้า โรงงาน (รวมถึงแหล่งให้กำเนิดหลักและย่อย) คลังสินค้า และสิ่งปลูกสร้างเพื่อวัตถุประสงค์อื่น ๆ
- “ทรัพย์สินที่มีค่าเสื่อมราคา” หมายถึง ทรัพย์สินในทางธุรกิจซึ่งสามารถแบ่งประเภทได้ตามตารางดังต่อไปนี้

ตารางที่ 6 ประเภททรัพย์สินที่มีค่าเสื่อมราคา¹⁰⁶

¹⁰⁴ World Bank, Japanese Fixed Property Tax [Online], 22 March 2021. Available from: <http://www1.worldbank.org/publicsector/decentralization/June2003Seminar/Japan.pdf>

¹⁰⁵ Japanese Bureau of Taxation, “Fixed Assets Tax (Land & Building),” *Guide to Metropolitan Taxes 2019*, page 38.

¹⁰⁶ Ibid, page 31.

ประเภทของทรัพย์สิน	ตัวอย่าง
สิ่งก่อสร้าง	สถานีไฟฟ้าย่อย, ถนนลาดยาง, สวน, สิ่งก่อสร้างภายนอก อาทิ ประตู, กำแพง, รั้ว, และสิ่งอำนวยความสะดวกอื่น, ป้าย รวมถึงป้ายโฆษณา ฯลฯ
เครื่องจักร และอุปกรณ์	เครื่องจักรและอุปกรณ์ รวมถึงอุปกรณ์การผลิตประเภทต่าง ๆ ที่จอดรถเครื่องจักรกล ฯลฯ
เรือและเรือเดินสมุทรขนาดใหญ่	เรือ, เรือหาปลา, เรือเดินสมุทรขนาดใหญ่, เรือสำราญ ฯลฯ
อากาศยาน	เครื่องบิน, เฮลิคอปเตอร์, เครื่องร่อน ฯลฯ
รถยนต์และยานพาหนะอื่น ๆ	ยานยนต์พิเศษขนาดใหญ่ที่ไม่อยู่ภายใต้กฎหมาย Motor Vehicle Tax หรือไฟยานพาหนะ ฯลฯ
เครื่องมือ เครื่องใช้ และของใช้ถาวร	คอมพิวเตอร์ส่วนบุคคล, ตู้โชว์, ป้าย (ป้ายไฟนีออน), อุปกรณ์ทางการแพทย์, อุปกรณ์วัด, แม่พิมพ์, อุปกรณ์ตัดผมและอุปกรณ์ทำผม, ฉากกั้น, เครื่องปรับอากาศ, เฟอร์นิเจอร์สำหรับห้องวาดเขียน, เครื่องคิดเงิน, ตู้หยอดเหรียญ ฯลฯ

2) ฐานภาษี

ฐานภาษีของ Fixed Asset Tax จะคิดจากราคาประเมินทุนทรัพย์ ซึ่งเทศบาลท้องถิ่นจะเป็นผู้ประเมินและจัดทำรายการจดทะเบียนทรัพย์สิน โดยจะประเมินและปรับปรุงรายการดังกล่าวทุก ๆ 3 ปี แม้การประเมินทุนทรัพย์จะขึ้นอยู่กับเทศบาลท้องถิ่น แต่สูตรการคำนวณหาราคาประเมินทุนทรัพย์จะถูกกำหนดโดยกระทรวงการกิจการสาธารณะภายในประเทศและโทรคมนาคม (Minister of Public Management, Home Affairs, Posts and Telecommunications) เพื่อให้หลักเกณฑ์การประเมินราคาทุน

ทรัพย์สินของทุก ๆ เทศบาลในประเทศญี่ปุ่นเป็นไปอย่างเสมอภาคและเท่าเทียมกัน¹⁰⁷ โดยแบ่งการประเมินทรัพย์สินออกเป็น 2 ประเภท ดังนี้

- ที่ดิน

ฐานภาษีสำหรับทรัพย์สินประเภทที่ดิน คือมูลค่ามาตรฐานที่เสียภาษี (Standard Taxable Value) โดยคำนวณจากราคาประเมินที่ดิน (Assessed Value) คูณกับมูลค่าที่ประเมินตามที่กฎหมายกำหนด จะเท่ากับมูลค่าปกติมาตรฐานที่เสียภาษี (Regular Standard Taxable Value) ดังต่อไปนี้

$$\text{มูลค่ามาตรฐานที่เสียภาษี} = \text{ราคาประเมินที่ดิน} \times \text{มูลค่าที่ประเมินตามที่กฎหมายกำหนด}$$

จากนั้นนำมูลค่าดังกล่าวคำนวณหาระดับภาระภาษี (Tax Burden Level) ตามที่กฎหมายกำหนด โดยคำนวณหาระดับภาระภาษีได้ ดังต่อไปนี้

$$\text{ระดับภาระภาษี (ร้อยละ)} = \frac{\text{มูลค่ามาตรฐานที่เสียภาษีในปีก่อน}}{\text{มูลค่าปกติมาตรฐานที่เสียภาษี}} \times 100$$

เมื่อคำนวณแล้ว หากผลลัพธ์ที่ได้มีค่ามากกว่าหรือเท่ากับระดับภาระภาษีที่กฎหมายกำหนด ก็ให้ถือว่ามูลค่าปกติมาตรฐานที่เสียภาษีเป็นมูลค่ามาตรฐานที่เสียภาษี แต่หากผลลัพธ์ที่ได้มีค่าน้อยกว่าระดับภาระภาษีที่กฎหมายกำหนด ก็ต้องนำมูลค่าปกติมาตรฐานที่เสียภาษีมาปรับปรุงตามที่กฎหมายกำหนด ให้เป็นมูลค่ามาตรฐานที่เสียภาษี โดยมูลค่าที่ประเมินและระดับภาระภาษีจะขึ้นอยู่กับลักษณะการใช้ประโยชน์ในที่ดิน ดังต่อไปนี้

- (1) ที่ดินใช้ประโยชน์เพื่ออยู่อาศัยขนาดเล็ก ซึ่งมีพื้นที่ไม่เกิน 200 ตารางเมตร

$$\text{มูลค่าปกติมาตรฐานที่เสียภาษี} = \text{ราคาประเมินที่ดิน} \div 6$$

เมื่อได้มูลค่าปกติมาตรฐานที่เสียภาษีให้นำมูลค่าดังกล่าวไปคำนวณหาระดับภาระภาษีผลลัพธ์ที่ได้มีดังต่อไปนี้

¹⁰⁷ World Bank, Japanese Fixed Property Tax [Online], 22 March 2021. Available from: <http://www1.worldbank.org/publicsector/decentralization/June2003Seminar/Japan.pdf>

ตารางที่ 7 วิธีการคำนวณหามูลค่ามาตรฐานที่เสียหายของที่ดินใช้ประโยชน์เพื่ออยู่อาศัยขนาดเล็ก ซึ่งมีพื้นที่ไม่เกิน 200 ตารางเมตร¹⁰⁸

ระดับภาระภาษี	มูลค่ามาตรฐานที่เสียหาย
ร้อยละ 100 หรือมากกว่า	ใช้มูลค่าปกติมาตรฐานที่เสียหาย
น้อยกว่าร้อยละ 100	มูลค่ามาตรฐานที่เสียหายในปีก่อน + (มูลค่าปกติมาตรฐานที่เสียหาย × ร้อยละ 5)

(2) ที่ดินใช้ประโยชน์เพื่ออยู่อาศัยทั่วไป

$$\text{มูลค่าปกติมาตรฐานที่เสียหาย} = \text{ราคาประเมินที่ดิน} \div 3$$

เมื่อได้มูลค่าปกติมาตรฐานที่เสียหายให้นำมูลค่าดังกล่าวไปคำนวณหาระดับภาระภาษี ผลลัพธ์ที่ได้มีดังต่อไปนี้

ตารางที่ 8 วิธีการคำนวณหามูลค่ามาตรฐานที่เสียหายของที่ดินใช้ประโยชน์เพื่ออยู่อาศัยทั่วไป¹⁰⁹

ระดับภาระภาษี	มูลค่ามาตรฐานที่เสียหาย
ร้อยละ 100 หรือมากกว่า	ใช้มูลค่าปกติมาตรฐานที่เสียหาย
น้อยกว่าร้อยละ 100	มูลค่ามาตรฐานที่เสียหายในปีก่อน + (มูลค่าปกติมาตรฐานที่เสียหาย × ร้อยละ 5)

(3) ที่ดินใช้ประโยชน์เพื่อพาณิชย์กรรม

$$\text{มูลค่าปกติมาตรฐานที่เสียหาย} = \text{ราคาประเมินที่ดิน}$$

¹⁰⁸ เรียบเรียงโดยผู้วิจัย

¹⁰⁹ เรียบเรียงโดยผู้วิจัย

เมื่อได้มูลค่าปกติมาตรฐานที่เสียหายให้นำมูลค่าดังกล่าวไปคำนวณหาระดับภาระภาษี ผลลัพธ์ที่ได้มีดังต่อไปนี้

ตารางที่ 9 วิธีการคำนวณหามูลค่ามาตรฐานที่เสียหายของที่ดินใช้ประโยชน์เพื่อพาณิชย์

รวม¹¹⁰

ระดับภาระภาษี	มูลค่ามาตรฐานที่เสียหาย
มากกว่าร้อยละ 70	ราคาประเมินที่ดิน x ร้อยละ 70
ร้อยละ 60 - 70	ใช้มูลค่ามาตรฐานที่เสียหายในปีก่อน
น้อยกว่าร้อยละ 60	มูลค่ามาตรฐานที่เสียหายในปีก่อน + (ราคาประเมินที่ดิน x ร้อยละ 5)

(4) ที่ดินใช้ประโยชน์เพื่อเกษตรกรรมที่ตั้งอยู่ในเขตเมือง

$$\text{มูลค่าปกติมาตรฐานที่เสียหาย} = \text{ราคาประเมินที่ดิน} \div 3$$

เมื่อได้มูลค่าปกติมาตรฐานที่เสียหายให้นำมูลค่าดังกล่าวไปคำนวณหาระดับภาระภาษี ผลลัพธ์ที่ได้มีดังต่อไปนี้

ตารางที่ 10 วิธีการคำนวณหามูลค่ามาตรฐานที่เสียหายของที่ดินใช้ประโยชน์เพื่อเกษตรกรรมที่ตั้งอยู่ในเขตเมือง¹¹¹

ระดับภาระภาษี	มูลค่ามาตรฐานที่เสียหาย
ร้อยละ 100 หรือมากกว่า	ใช้มูลค่าปกติมาตรฐานที่เสียหาย

¹¹⁰ เรียบเรียงโดยผู้วิจัย

¹¹¹ เรียบเรียงโดยผู้วิจัย

น้อยกว่าร้อยละ 100	มูลค่ามาตรฐานที่เสียภาษีในปีก่อน + (มูลค่าปกติมาตรฐานที่เสียภาษี x ร้อยละ 5)
--------------------	--

(5) ที่ดินใช้ประโยชน์เพื่อเกษตรกรรมที่ได้รับการอนุรักษ์ (พื้นที่สีเขียว)

มูลค่าปกติมาตรฐานที่เสียภาษี = ราคาประเมินที่ดิน

เมื่อได้มูลค่าปกติมาตรฐานที่เสียภาษีให้นำมูลค่าดังกล่าวไปคำนวณหาระดับภาระภาษี ผลลัพธ์ที่ได้มีดังต่อไปนี้

ตารางที่ 11 วิธีการคำนวณหามูลค่ามาตรฐานที่เสียภาษีของที่ดินใช้ประโยชน์เพื่อเกษตรกรรมที่ได้รับการอนุรักษ์ (พื้นที่สีเขียว)¹¹²

ระดับภาระภาษี	มูลค่ามาตรฐานที่เสียภาษี
ร้อยละ 90 หรือมากกว่า	มูลค่ามาตรฐานที่เสียภาษีในปีก่อน x 1.025
ร้อยละ 80 - 89	มูลค่ามาตรฐานที่เสียภาษีในปีก่อน x 1.05
ร้อยละ 70 - 79	มูลค่ามาตรฐานที่เสียภาษีในปีก่อน x 1.075
น้อยกว่าร้อยละ 70	มูลค่ามาตรฐานที่เสียภาษีในปีก่อน x 1.1

- สิ่งปลูกสร้าง

ฐานภาษีสำหรับทรัพย์สินประเภทสิ่งปลูกสร้าง คือมูลค่ามาตรฐานที่เสียภาษี (Standard Taxable Value) ซึ่งใช้ราคาประเมินสิ่งปลูกสร้าง (Assessed Value) โดยตรง

มูลค่ามาตรฐานที่เสียภาษี = ราคาประเมินสิ่งปลูกสร้าง

จะเห็นได้ว่า สิ่งปลูกสร้างที่ใช้ราคาประเมินเป็นมูลค่ามาตรฐานที่เสียภาษีจะทำให้ฐานภาษีสูง จนอาจก่อภาระภาษีให้กับผู้เสียภาษีมากเกินไป Fixed Asset Tax จึงกำหนดกรณีที่สามารถขอลดฐานภาษีสิ่งปลูกสร้างลงได้ ตัวอย่างเช่น กรณีสิ่งปลูกสร้างใหม่ กรณีปรับปรุงสิ่งปลูกสร้างให้ทดแทนต่อแผ่นดินไหว กรณีปรับปรุงสิ่งปลูกสร้างให้มีระบบรักษาความปลอดภัย เป็นต้น¹¹³

- ทรัพย์สินที่มีค่าเสื่อมราคา

ฐานภาษีสำหรับทรัพย์สินประเภทดังกล่าว คือมูลค่ามาตรฐานที่เสียภาษี (Standard Taxable Value) ซึ่งใช้ราคาประเมิน (Assessed Value) ของทรัพย์สินประเภทนั้นโดยตรง

$$\text{มูลค่ามาตรฐานที่เสียภาษี} = \text{ราคาประเมิน}$$

3) อัตราภาษี

ใน Fixed Asset Tax ได้กำหนดอัตราภาษีมาตรฐานไว้ที่ร้อยละ 1.4 ของฐานภาษี นอกจากอัตราดังกล่าวแล้ว กฎหมายฉบับนี้ยังกำหนดอัตราภาษีสูงสุดไว้ที่ร้อยละ 2.1 ของฐานภาษี ซึ่งทำให้แต่ละเทศบาลท้องถิ่นสามารถปรับเปลี่ยนอัตราภาษีในเขตพื้นที่ตนได้ อย่างไรก็ตามจาก 3,230 เทศบาล มีเพียง 280 เทศบาลที่ใช้อัตราภาษีสูงกว่าร้อยละ 1.4 ของฐานภาษี¹¹⁴

4) การคำนวณภาษี

จากการประเมินและคำนวณหามูลค่ามาตรฐานที่เสียภาษีอันเป็นฐานภาษีและการกำหนดอัตราภาษีใน Fixed Asset Tax ตามที่ได้กล่าวข้างต้น จึงสามารถคำนวณหาภาษีได้ดังนี้

$$\text{ภาษีที่ต้องเสีย} = (\text{มูลค่ามาตรฐานที่เสียภาษี} \times \text{อัตราภาษี}) - \text{ค่าลดหย่อนอื่น ๆ}$$

4.1.4 หลักเกณฑ์การยกเว้นภาษี

Fix Asset Tax จะไม่เรียกเก็บภาษีสำหรับทรัพย์สินที่มีมูลค่าหรือลักษณะการใช้ประโยชน์ดังต่อไปนี้

¹¹³ Japanese Bureau of Taxation, "Fixed Assets Tax (Land & Building)," *Guide to Metropolitan Taxes 2019*, page 44-46.

¹¹⁴ World Bank, *Japanese Fixed Property Tax* [Online], 22 March 2021. Available from: <http://www1.worldbank.org/publicsector/decentralization/June2003Seminar/Japan.pdf>

- 1) ที่ดินที่มีราคาประเมินมูลค่าไม่เกิน 300,000.00 เยน
- 2) สิ่งปลูกสร้างที่มีราคาประเมินมูลค่าไม่เกิน 200,000.00 เยน
- 3) ทรัพย์สินที่มีค่าเสื่อมราคาที่มีราคาประเมินมูลค่าไม่เกิน 1,500,000.00 เยน
- 4) ถนนสาธารณะหรือสุสาน
- 5) ทรัพย์สินถาวรที่ใช้ประโยชน์เพื่อการศึกษา ศาสนา สวัสดิการสังคม และวัตถุประสงค์อื่น ๆ

ที่กำหนดไว้ใน Local Tax Law

- 6) ทรัพย์สินถาวรที่เป็นของรัฐบาล ที่ทำการของเจ้าหน้าที่ ที่ทำการเทศบาล สถานทูต และสถานกงสุลต่างประเทศ¹¹⁵

4.2 หลักเกณฑ์ การจัดเก็บและการยกเว้นภาษีทรัพย์สินของสาธารณรัฐฟิลิปปินส์

ประเทศฟิลิปปินส์หรือสาธารณรัฐฟิลิปปินส์ เป็นประเทศหมู่เกาะ ตั้งในภูมิภาคเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ และเป็นประเทศสมาชิกอาเซียนเหมือนกับประเทศไทย มีรายได้จากการค้าแรงงานในต่างแดนสูงที่สุดเป็นอันดับ 3 ของโลก เนื่องจากชาวฟิลิปปินส์มีทักษะทางภาษาอังกฤษและภาษาสเปน ทำให้เป็นข้อได้เปรียบแรงงานในประเทศอาเซียนอื่น ๆ นอกจากนี้ ฟิลิปปินส์ยังเป็นประเทศเกษตรกรรมเช่นกัน ทว่าเนื้อที่ที่ใช้เพาะปลูกกลับมีอย่างจำกัด โดยมักจะทำการเพาะปลูกบนพื้นที่ราบต่ำและ มีการปรับพื้นที่เนินเขาให้เป็นขั้นบันได พืชเศรษฐกิจที่สำคัญคือ มะพร้าว อ้อย ป่านอบากา และข้าวเจ้า¹¹⁶

เพราะฉะนั้น การศึกษาและพิจารณากฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของสาธารณรัฐฟิลิปปินส์จึงเป็นที่น่าสนใจและสมควรนำมาเปรียบเทียบกับประเทศไทยเป็นอย่างยิ่ง เนื่องจากมีความคล้ายคลึงกันหลาย ๆ ด้าน อาทิ เป็นประเทศเกษตรกรรม มีนโยบายด้านการส่งออก ที่ตั้ง สภาพทางภูมิศาสตร์ เป็นต้น

4.2.1 หลักการทั่วไปของภาษีทรัพย์สิน

สาธารณรัฐฟิลิปปินส์มีรูปแบบการปกครองแบบระบอบประชาธิปไตย โดยมีประธานาธิบดีที่มาจากการเลือกตั้งเป็นประมุข และเป็นหัวหน้าคณะผู้บริหารประเทศ (รัฐบาล) มีการกระจายอำนาจโดยแบ่งเป็นหน่วยงานรัฐบาลท้องถิ่น (Local Government Unit, LGUs) โดยมีจังหวัด (Provinces) เป็นหน่วยหลัก แบ่ง

¹¹⁵ Ibid.

¹¹⁶ ฟิลิปปินส์ : ข้อมูลทางเศรษฐกิจ/ทรัพยากร [ออนไลน์], 20 มีนาคม 2564. แหล่งที่มา https://asean-info.com/asean_members/philippines_economics.html

ออกเป็นเมือง (Cities) และเทศบาล (Municipalities) ซึ่งหน่วยการปกครองทั้งสองยังประกอบไปด้วย บารังไกย์ (Barangay) ซึ่งถือเป็นหน่วยรัฐบาลท้องถิ่นที่เล็กที่สุด¹¹⁷

เช่นเดียวกับประเทศไทย รัฐบาลท้องถิ่นฟิลิปปินส์มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีบางประเภทในเขตพื้นที่ตนเอง เพื่อเป็นการสร้างแหล่งรายได้ และลดเงินสนับสนุนจากรัฐบาลส่วนกลาง หนึ่งในนั้นคือ Real Property Tax ซึ่งเป็นภาษีทรัพย์สินของสาธารณรัฐฟิลิปปินส์ โดยภาษีดังกล่าวถูกบัญญัติไว้ใน Local Government Code of 1991 (Republic act No. 7160) ซึ่งเป็นกฎหมายหลักของรัฐบาลท้องถิ่นฟิลิปปินส์

Real Property tax ได้วางหลักการพื้นฐานอันสำคัญในการตีราคา ประเมิน และจัดเก็บภาษีไว้ดังต่อไปนี้

- 1) อสังหาริมทรัพย์จะต้องได้รับการประเมินในขณะปัจจุบันและเป็นราคาตลาดที่เป็นธรรม
- 2) อสังหาริมทรัพย์จะต้องได้รับการจัดประเภทเพื่อวัตถุประสงค์ในการประเมินตามลักษณะการใช้ประโยชน์ตามความเป็นจริง
- 3) อสังหาริมทรัพย์จะถูกประเมินตามที่ได้จัดประเภทไว้ โดยรัฐบาลท้องถิ่นแต่ละรัฐ
- 4) การตีราคา การประเมิน และการจัดเก็บ Real Property Tax จะไม่ถูกใช้กับบุคคลใดเป็นการเฉพาะ
- 5) การตีราคาและการประเมินมูลค่าอสังหาริมทรัพย์จะต้องเป็นไปอย่างเท่าเทียม¹¹⁸

4.2.2 การกำหนดนิยาม หน้าที่ ความรับผิดชอบของผู้เสียภาษี

ในกฎหมาย Real Property Tax ได้กำหนดผู้มีหน้าที่เสียภาษีไว้ดังต่อไปนี้

- 1) ผู้ที่เป็นเจ้าของทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี
- 2) ผู้ที่มีส่วนได้ส่วนเสียในทางกฎหมายกับทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี

โดยการเสียภาษีดังกล่าว ไม่เพียงเสียค่าภาษีทรัพย์สินแต่ยังต้องเสียภาษีสำหรับกองทุนเพื่อการศึกษาพิเศษ (Special Education Fund, SEF) โดยสามารถแบ่งชำระเป็น 4 ครั้ง ได้แก่

¹¹⁷ ฟิลิปปินส์ : การเมืองและการปกครอง [ออนไลน์], 20 มีนาคม 2564. แหล่งที่มา https://asean-info.com/asean_members/philippines_politics.html

¹¹⁸ Section 198 of Local Government Code of 1991.

- ครั้งที่ 1 ชำระภายในวันที่ 31 มีนาคม ของปีภาษี
- ครั้งที่ 2 ชำระภายในวันที่ 30 มิถุนายน ของปีภาษี
- ครั้งที่ 3 ชำระภายในวันที่ 30 กันยายน ของปีภาษี
- ครั้งที่ 4 ชำระภายในวันที่ 31 ธันวาคม ของปีภาษี¹¹⁹

4.2.3 วิธีการจัดเก็บภาษี

1) ทรัพย์สินที่เข้าข่ายต้องเสียภาษี

Real Property Tax มิได้กำหนดทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีเอาไว้อย่างชัดเจน แต่หากพิจารณาหมวดหมู่ที่เกี่ยวข้องกับภาษี Real Property Tax จะเห็นได้ว่าทรัพย์สินที่ถูกประเมินและจัดเก็บ ได้แก่ ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง และเครื่องจักร¹²⁰

2) ฐานภาษี

ฐานภาษีของ Real Property Tax จะคิดจากราคาประเมินทุนทรัพย์คูณกับระดับการประเมิน โดยราคาประเมินทุนทรัพย์จะใช้ราคาตลาดที่เป็นธรรม (Fair Market Value)¹²¹ ซึ่งการประเมินดังกล่าว ผู้ประเมินระดับจังหวัด เมือง หรือเทศบาลจะเป็นผู้พิจารณาและแก้ไขราคาประเมินภายใน 2 ปี นับแต่มีผลบังคับใช้ภายใต้กฎหมายฉบับนี้ ในทุก ๆ 3 ปี¹²² เพื่อให้ราคาประเมินเป็นปัจจุบันและเป็นธรรมมากที่สุด

ระดับการประเมิน (Assessment Level) คือระดับร้อยละที่ใช้กับราคาตลาดที่เป็นธรรมเพื่อกำหนดฐานภาษีของอสังหาริมทรัพย์¹²³ ซึ่งแบ่งประเภทตามลักษณะการใช้ประโยชน์ของอสังหาริมทรัพย์ ได้แก่ ที่อยู่อาศัย เกษตรกรรม พาณิชยกรรม อุตสาหกรรม เหมือนแร่ ป่าไม้ หรือประเภทพิเศษอื่น ๆ รายละเอียดตามตารางดังต่อไปนี้

ตารางที่ 12 ลักษณะการใช้ประโยชน์และระดับการประเมินที่ดิน¹²⁴

¹¹⁹ Section 250, *ibid.*

¹²⁰ Title II of Local Government Code of 1991 (Republic act No. 7160).

¹²¹ Section 199 (l) of Local Government Code of 1991 (Republic act No. 7160).

¹²² Section 219, *ibid.*

¹²³ Section 199 (g), *ibid.*

¹²⁴ Section 218, *ibid.*

ลักษณะการใช้ประโยชน์ในที่ดิน	ระดับการประเมิน (ร้อยละ)
อยู่อาศัย	20
เกษตรกรรม	40
พาณิชยกรรม	50
อุตสาหกรรม	50
เหมืองแร่	50
ป่าไม้	20

ตารางที่ 13 ลักษณะการใช้ประโยชน์และระดับการประเมินอาคารและสิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ¹²⁵

(1) ที่อยู่อาศัย		
ราคาตลาดที่เป็นธรรมไม่ต่ำกว่า (เปโซฟิลิปปินส์)	ราคาตลาดที่เป็นธรรมไม่เกินกว่า (เปโซฟิลิปปินส์)	ระดับการประเมิน (ร้อยละ)
	175,000.00	0
175,000.00	300,000.00	10
300,000.00	500,000.00	20
500,000.00	750,000.00	25
750,000.00	1,000,000.00	30

¹²⁵ Section 218, ibid.

1,000,000.00	2,000,000.00	35
2,000,000.00	5,000,000.00	40
5,000,000.00	10,000,000.00	50
10,000,000.00		60
(2) เกษตรกรรม		
ราคาตลาดที่เป็นธรรมไม่ต่ำกว่า (เปโซฟิลิปปินส์)	ราคาตลาดที่เป็นธรรมไม่เกินกว่า (เปโซฟิลิปปินส์)	ระดับการประเมิน (ร้อยละ)
	300,000.00	25
300,000.00	500,000.00	30
500,000.00	750,000.00	35
750,000.00	1,000,000.00	40
1,000,000.00	2,000,000.00	45
2,000,000.00		50
(3) พาณิชยกรรม/อุตสาหกรรม		
ราคาตลาดที่เป็นธรรมไม่ต่ำกว่า (เปโซฟิลิปปินส์)	ราคาตลาดที่เป็นธรรมไม่เกินกว่า (เปโซฟิลิปปินส์)	ระดับการประเมิน (ร้อยละ)
	300,000.00	30

300,000.00	500,000.00	35
500,000.00	750,000.00	40
750,000.00	1,000,000.00	50
1,000,000.00	2,000,000.00	60
2,000,000.00	5,000,000.00	70
5,000,000.00	10,000,000.00	75
10,000,000.00		80
(4) ป่าไม้		
ราคาตลาดที่เป็นธรรมไม่ต่ำกว่า (เปโซฟิลิปปินส์)	ราคาตลาดที่เป็นธรรมไม่เกินกว่า (เปโซฟิลิปปินส์)	ระดับการประเมิน (ร้อยละ)
	300,000.00	45
300,000.00	500,000.00	50
500,000.00	750,000.00	55
750,000.00	1,000,000.00	60
1,000,000.00	2,000,000.00	65
2,000,000.00		70

ตารางที่ 14 ลักษณะการใช้ประโยชน์และระดับการประเมินเครื่องจักร¹²⁶

ลักษณะการใช้ประโยชน์ในเครื่องจักร	ระดับการประเมิน (ร้อยละ)
เกษตรกรรม	40
อยู่อาศัย	50
พาณิชยกรรม	80
อุตสาหกรรม	80

ตารางที่ 15 ลักษณะการใช้ประโยชน์พิเศษ และระดับการประเมินของที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง เครื่องจักร และส่วนต่อเติมอื่น ๆ¹²⁷

ลักษณะการใช้ประโยชน์พิเศษ	ระดับการประเมิน (ร้อยละ)
วัฒนธรรม	15
วิทยาศาสตร์	15
โรงพยาบาล	15
การประปาท้องถิ่น	10
หน่วยงานที่รัฐบาลเป็นเจ้าของหรือควบคุมอัน เกี่ยวกับการผลิตและจำหน่ายซึ่งการประปาหรือ พลังไฟฟ้า	10

¹²⁶ Section 218, ibid.

¹²⁷ Section 218, ibid.

3) อัตราภาษี

อัตราภาษี Real Property Tax มีลักษณะเป็นอัตราทั่วไปที่ใช้บังคับเกือบทั้งประเทศ โดยสามารถแบ่งได้ 2 อัตรา ได้แก่ อัตราภาษีสำหรับจังหวัด เมือง หรือเทศบาลอื่น ๆ และอัตราภาษีสำหรับเมืองหลวงหรือเทศบาลในกรุงเทพมหานคร¹²⁸ รายละเอียดตามตารางดังต่อไปนี้

ตารางที่ 16 อัตราภาษีของแต่ละพื้นที่¹²⁹

การแบ่งพื้นที่	อัตราภาษี
จังหวัด เมือง หรือเทศบาลอื่น ๆ	ไม่เกินกว่าร้อยละ 1 ของฐานภาษี
เมืองหลวงหรือเทศบาลในกรุงเทพมหานคร	ไม่เกินกว่าร้อยละ 2 ของฐานภาษี

4) การคำนวณภาษี

จากการประเมินหาฐานภาษีและการกำหนดอัตราภาษีใน Real Property Tax ตามที่ได้กล่าวข้างต้น จึงสามารถคำนวณหาค่าภาษีได้ดังนี้

$$\text{ภาษีที่ต้องเสีย} = (\text{ราคาตลาดที่เป็นธรรม} \times \text{ระดับการประเมิน}) \times \text{อัตราภาษี}$$

4.2.4 หลักเกณฑ์การยกเว้นภาษี

Real Property Tax ได้กำหนดประเภทหรือลักษณะของทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษีไว้ รายละเอียดดังต่อไปนี้¹³⁰

- 1) อาคารหรือสิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ ที่ใช้ประโยชน์เพื่อการอยู่อาศัยซึ่งมีมูลค่าราคาตลาดที่เป็นธรรมไม่เกิน 175,000.00 บาทฟิลิปปินส์
- 2) อสังหาริมทรัพย์ซึ่งสาธารณรัฐฟิลิปปินส์หรือหน่วยงานราชการเป็นเจ้าของ เว้นแต่รัฐหรือหน่วยงานดังกล่าวให้บุคคลผู้อาจเสียภาษีใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินดังกล่าวเช่นว่านั้น

¹²⁸ Section 233, *ibid.*

¹²⁹ เรียบเรียงโดยผู้วิจัย

¹³⁰ Section 218 and 234, *ibid.*

- 3) สถาบันการกุศล โบสถ์ กุฏิพระ ส่วนประกอบที่เกี่ยวข้องกับคอนกรีต ไม้สยิด สุสานที่ไม่แสวงหากำไรหรือทางศาสนา และที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง และส่วนต่อเติมโดยปกติ โดยตรง และโดยเฉพาะที่มีวัตถุประสงค์ในทางศาสนา การกุศล และการศึกษา
- 4) เครื่องจักรและอุปกรณ์ทุกชนิดที่โดยปกติ โดยตรง และโดยเฉพาะ ที่ใช้เป็นการปะปาส่วนท้องถิ่น และที่รัฐบาลเป็นเจ้าของหรือควบคุมอันเกี่ยวกับการผลิตและจำหน่ายซึ่งการประปาหรือพลังไฟฟ้า
- 5) อสังหาริมทรัพย์ทุกประเภทที่เป็นของสหกรณ์ซึ่งจดทะเบียนตามกฎหมาย R.A. No. 6938
- 6) เครื่องจักรและอุปกรณ์ที่ใช้เพื่อควบคุมมลพิษและรักษาสิ่งแวดล้อม

4.3 เปรียบเทียบการยกเว้นภาษีทรัพย์สินของประเทศไทย ประเทศญี่ปุ่น และสาธารณรัฐฟิลิปปินส์

เมื่อพิจารณาและศึกษากฎหมายภาษีทรัพย์สินของประเทศไทย ประเทศญี่ปุ่น และสาธารณรัฐฟิลิปปินส์ ปรากฏว่าทั้ง 3 ประเทศได้นำหลักการยกเว้นภาษีทรัพย์สินมาปรับใช้และบัญญัติไว้ในกฎหมายภายใน โดยจำแนกได้ 3 ลักษณะ ได้แก่ ทรัพย์สินที่รัฐเป็นเจ้าของหรือใช้ประโยชน์ ทรัพย์สินที่ใช้ประโยชน์สาธารณะ และการยกเว้นกรณีอื่น ๆ ตามสภาพสังคม เศรษฐกิจ และความพร้อมของประชาชน อย่างไรก็ตาม มีเพียงการยกเว้นในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 อันเป็นกฎหมายภาษีทรัพย์สินของประเทศไทยบางมาตราที่ยกเว้นภาษีให้เฉพาะเจ้าของทรัพย์สินอันจะต้องเสียภาษีเท่านั้น ซึ่งจำแนกไว้เป็นลักษณะที่ 4 คือ ทรัพย์สินที่ยกเว้นให้เฉพาะเจ้าของ รายละเอียดตามตารางดังต่อไปนี้

ตารางที่ 17 เปรียบเทียบหลักการยกเว้นภาษีทรัพย์สินของประเทศไทย ประเทศญี่ปุ่น และสาธารณรัฐฟิลิปปินส์¹³¹

ลักษณะทรัพย์สินที่ ได้รับการยกเว้น	พระราชบัญญัติภาษี ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562	Fixed Asset Tax of the Local Tax Law	Real Property Tax of the Local Government Code of 1991 (Republic act No. 7160)
ทรัพย์สินที่รัฐเป็น เจ้าของหรือใช้ประโยชน์	<ul style="list-style-type: none"> - ทรัพย์สินของรัฐหรือ หน่วยงานของรัฐที่ใช้ ในกิจการของรัฐหรือ หน่วยงานของรัฐ - ทรัพย์สินที่เป็นที่ทำ การขององค์การ ระหว่างประเทศ - ทรัพย์สินที่เป็นที่ทำ การสถานทูตหรือ กงสุลต่างประเทศ 	<ul style="list-style-type: none"> - ทรัพย์สินถาวรที่เป็น ของรัฐบาล ที่ทำการ ของเจ้าหน้าที่ ที่ทำ การเทศบาล สถานทูต และสถานกงสุล ต่างประเทศ 	<ul style="list-style-type: none"> - อสังหาริมทรัพย์ของ สาธารณรัฐฟิลิปปินส์ หรือหน่วยงานของรัฐ ที่มีได้ใช้หาประโยชน์
ทรัพย์สินที่ใช้ประโยชน์ สาธารณะ	<ul style="list-style-type: none"> - ทรัพย์สินของรัฐหรือ หน่วยงานของรัฐที่ใช้ ในกิจการสาธารณะ - ทรัพย์สินของ สภาอากาศไทย - ทรัพย์สินที่เป็นศาสน สมบัติที่ใช้เฉพาะ ประกอบศาสนากิจ หรือสาธารณะ 	<ul style="list-style-type: none"> - ถนนสาธารณะหรือ สุสาน - ทรัพย์สินถาวรที่ใช้ ประโยชน์เพื่อการศึกษา ศาสนา สวัสดิการสังคม และวัตถุประสงค์อื่น ๆ ที่กำหนดไว้ 	<ul style="list-style-type: none"> - สถาบันการกุศล โบสถ์ กุฏิพระ คอนแวนต์ มัสยิด - สุสานที่ไม่แสวงหา กำไรหรือทางศาสนา - ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง และส่วนต่อเติมอื่น ๆ ที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์

ลักษณะทรัพย์สินที่ ได้รับการยกเว้น	พระราชบัญญัติภาษี ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562	Fixed Asset Tax of the Local Tax Law	Real Property Tax of the Local Government Code of 1991 (Republic act No. 7160)
	<ul style="list-style-type: none"> - สุสานสาธารณะหรือ ฌาปนสถานสาธารณะ - ทรัพย์สินที่เป็นของ มูลนิธิหรือองค์การ กุศล - ทรัพย์สินของเอกชนที่ ยินยอมให้ราชการใช้ เพื่อสาธารณประโยชน์ - ทรัพย์สินส่วนกลางของ อาคารชุด - ที่ดินสาธารณูปโภค ของหมู่บ้านจัดสรร - ที่ดินสาธารณูปโภค ของนิคมอุตสาหกรรม 		<p>ทางศาสนา การกุศล หรือการศึกษา</p>
การยกเว้นกรณีอื่น ๆ	<ul style="list-style-type: none"> - ทรัพย์สินอื่นที่กำหนด ในกฎกระทรวง - ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ภายในเขตองค์กร ปกครองส่วนท้องถิ่น 	<ul style="list-style-type: none"> - ที่ดินที่มีราคาประเมิน มูลค่าไม่เกิน 300,000.00 เยน 	<ul style="list-style-type: none"> - อาคารหรือสิ่งปลูก สร้างอื่น ๆ ที่ใช้ ประโยชน์เพื่อการอยู่ อาศัยซึ่งมีมูลค่าราคา ตลาดที่เป็นธรรมไม่

ลักษณะทรัพย์สินที่ ได้รับการยกเว้น	พระราชบัญญัติภาษี ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562	Fixed Asset Tax of the Local Tax Law	Real Property Tax of the Local Government Code of 1991 (Republic act No. 7160)
	<p>ใดได้รับความเสียหาย มากหรือถูกทำลายให้ เสื่อมสภาพด้วยเหตุ อันพันวิสัยที่จะ ป้องกันได้โดยทั่วไป</p> <p>- ที่ดินได้รับความ เสียหายหรือทำให้สิ่ง ปลูกสร้างถูกรื้อถอน หรือทำลาย หรือชำรุด เสียหายจนเป็นเหตุให้ ต้องทำการซ่อมแซม ในส่วนสำคัญ</p>	<p>- สิ่งปลูกสร้างที่มีราคา ประเมินมูลค่าไม่เกิน 200,000.00 เยน</p> <p>- ทรัพย์สินที่มีค่าเสื่อม ราคาที่มีราคาประเมิน มูลค่าไม่เกิน 1,500,000.00 เยน</p>	<p>เกิน 175,000.00 เปโซ ฟิลิปปินส์</p> <p>- เครื่องจักรและอุปกรณ์ ที่ใช้เป็นการปะปาส่วน ท้องถิ่นและที่รัฐบาล เป็นเจ้าของหรือ ควบคุมอันเกี่ยวกับ การผลิตและจำหน่าย ซึ่งการปะปาหรือพลัง ไฟฟ้า</p> <p>- อสังหาริมทรัพย์ทุก ประเภทที่เป็นของ สหกรณ์ซึ่งจดทะเบียน ตามกฎหมาย</p> <p>- เครื่องจักรและอุปกรณ์ ที่ใช้เพื่อควบคุมมลพิษ และรักษาสิ่งแวดล้อม</p>
ทรัพย์สินที่ยกเว้นให้ เฉพาะเจ้าของ	- ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคล ธรรมดาใช้ประโยชน์	-	-

ลักษณะทรัพย์สินที่ ได้รับการยกเว้น	พระราชบัญญัติภาษี ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562	Fixed Asset Tax of the Local Tax Law	Real Property Tax of the Local Government Code of 1991 (Republic act No. 7160)
	<p>ในการประกอบ เกษตรกรรมอยู่ภายใน เขตองค์การปกครอง ส่วนท้องถิ่นใด ให้ ได้รับยกเว้นมูลค่าของ ฐานภาษีของที่ดินหรือ สิ่งปลูกสร้างภายใน เขตองค์การปกครอง ส่วนท้องถิ่นนั้นรวมกัน ในการคำนวณภาษีไม่ เกินห้าสิบล้านบาท</p> <p>- ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคล ธรรมดาใช้เป็นที่อยู่ อาศัยและมีชื่ออยู่ใน ทะเบียนบ้านตาม กฎหมายว่าด้วยการ ทะเบียนราษฎรใน วันที่ 1 มกราคมของปี ภาษีนั้น ให้ได้รับ ยกเว้นมูลค่าของฐาน</p>		

ลักษณะทรัพย์สินที่ ได้รับการยกเว้น	พระราชบัญญัติภาษี ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562	Fixed Asset Tax of the Local Tax Law	Real Property Tax of the Local Government Code of 1991 (Republic act No. 7160)
	<p>ภาษีในการคำนวณ ภาษีไม่เกินห้าสิบล้าน บาท</p> <p>- ให้ยกเว้นภาษี 3 ปีแรก ในที่ดินหรือสิ่งปลูก สร้างซึ่งเจ้าของเป็น บุคคลธรรมดาและใช้ ประโยชน์ในการ ประกอบเกษตรกรรม</p>		

บทที่ 5

วิเคราะห์ปัญหาการยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษี

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เป็นกฎหมายที่จัดเก็บภาษีเอาจากเจ้าของและผู้มีสิทธิครอบครองในทรัพย์สินประเภทที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง และห้องชุด หากรัฐมีนโยบายหรือข้อยกเว้นภาษีให้กับผู้เสียภาษี รัฐควรบัญญัติการยกเว้นภาษีดังกล่าวให้ครอบคลุมถึงผู้เสียภาษีทุกประเภทเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมตามหลักการบริหารภาษีที่ดี และต้องคำนึงถึงหลักการยกเว้นภาษีทรัพย์สินอีกด้วย

อย่างไรก็ดี การยกเว้นภาษีตามมาตรา 40 41 และ 96 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กลับก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีและขัดแย้งกับหลักการยกเว้นภาษีทรัพย์สินอีกด้วย รายละเอียดดังต่อไปนี้

5.1 ปัญหาการยกเว้นภาษีที่ไม่เป็นธรรมระหว่างเจ้าของกับผู้มีสิทธิครอบครองในทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เป็นกฎหมายที่จัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินประเภทที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง และห้องชุด โดยกำหนดให้เจ้าของและผู้มีสิทธิครอบครองในทรัพย์สินดังกล่าว เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งการคำนวณภาษีจะพิจารณาจากราคาประเมินทรัพย์สินอันเป็นฐานภาษีคู่กับลักษณะการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินอันเป็นอัตราภาษี ผลลัพธ์ที่ได้จะเป็นภาษีที่ผู้เสียภาษีพึงต้องชำระ ในทางตรงกันข้าม ทรัพย์สินหรือลักษณะการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินบางกรณี กลับไม่ควรถูกจัดเก็บภาษี เนื่องจากเป็นทรัพย์สินของรัฐ เป็นทรัพย์สินที่ถูกใช้เพื่อประโยชน์สาธารณะ หรือเป็นทรัพย์สินที่ควรได้รับการยกเว้น เป็นต้น เพราะฉะนั้นพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จึงมีการวางหลักเกณฑ์เรื่องการยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างด้วย

ทั้งนี้ การยกเว้นภาษีตามมาตรา 40 41 และ 96 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 อันมีวัตถุประสงค์เพื่อช่วยเหลือบุคคลธรรมดาที่ใช้ทรัพย์สินเป็นที่อยู่อาศัย หรือใช้เพื่อเกษตรกรรมอันเป็นอาชีพหลักของประเทศ กลับใช้คำว่า “เจ้าของ” แทนที่จะเป็นคำว่า “ผู้เสียภาษี” จึงทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ผู้มีอำนาจจัดเก็บภาษีดังกล่าว สับสนและเกิดคำถามขึ้นว่า “เจ้าของ” หมายความว่าอะไร มีความหมายถึงผู้มีสิทธิครอบครองหรือไม่ อีกทั้งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มิได้ให้

ความหมายหรือคำนิยามคำว่า “เจ้าของ” การหาความหมายหรือคำนิยามดังกล่าวจึงต้องพิจารณากฎหมายฉบับอื่นที่เกี่ยวข้องและพจนานุกรมประกอบ ได้แก่ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และพจนานุกรม ฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2554 ที่มีผลใช้อยู่ในปัจจุบัน

เมื่อพิจารณาประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ลักษณะ 2 เรื่องกรรมสิทธิ์ ปรากฏว่ากฎหมายใช้คำว่าเจ้าของควบคู่กับการอธิบายถึงการได้ซึ่งกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน แต่ในลักษณะ 3 เรื่องครอบครอง กลับไม่ปรากฏคำว่าเจ้าของในเรื่องการได้มาซึ่งสิทธิครอบครอง อีกทั้งพจนานุกรม ฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2554 ได้ให้คำนิยามคำว่า “เจ้าของ” ในทางกฎหมายหมายถึง ผู้มีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน นอกจากนี้ หนังสือคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง ที่ กค 3005/สนภ./128/2563 ลงวันที่ 21 พฤษภาคม 2563 เรื่อง คำปรึกษาหรือคำแนะนำเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ก็ได้พิจารณาแล้วว่า คำว่า “เจ้าของ” หมายถึงบุคคลหรือนิติบุคคลที่มีกรรมสิทธิ์ ไม่ครอบคลุมถึงผู้ครอบครอง โดยหนังสือดังกล่าวก็ไม่ได้ให้เหตุผลว่าทำไมจึงยกเว้นภาษีให้กับเจ้าของเท่านั้น

เพราะฉะนั้น มาตรา 40 41 และ 96 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อยกเว้นภาษีให้เฉพาะเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีเท่านั้น ไม่รวมถึงผู้มีสิทธิครอบครอง เป็นผลให้การเสียภาษีและได้รับยกเว้นภาษีระหว่างเจ้าของกับผู้มีสิทธิครอบครองแตกต่างกันอย่างสิ้นเชิง แม้จะปฏิบัติตามเงื่อนไขและข้อกำหนดที่กฎหมายบัญญัติไว้อย่างครบถ้วนแล้วก็ตาม รายละเอียดปรากฏตามตัวอย่างต่อไปนี้

ตัวอย่างที่ 1 กรณีการยกเว้นภาษีตามมาตรา 40 และ 96 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

ปี พ.ศ. 2564 นาย ก. มีที่ดินอยู่แปลงหนึ่ง เนื้อที่ 300 ไร่ ราคาประเมินที่ดินตารางวาละ 500 บาท ซึ่งมีชื่ออยู่ในเอกสารสิทธิประเภทโฉนดที่ดิน (น.ส. 4 จ.) นาย ก. ใช้ที่ดินแปลงดังกล่าวประกอบเกษตรกรรม โดยปลูกข้าวทั้งแปลง ในขณะเดียวกัน นาง ข. มีที่ดินอยู่แปลงหนึ่งติดกับที่ดินของนาย ก. เนื้อที่ 300 ไร่ ราคาประเมินที่ดินตารางวาละ 400 บาท ซึ่งมีชื่ออยู่ในเอกสารสิทธิประเภทหนังสือรับรองการทำประโยชน์ (น.ส. 3 ก.) นาง ข. ใช้ที่ดินแปลงดังกล่าวประกอบเกษตรกรรม โดยปลูกข้าวทั้งแปลงเช่นเดียวกัน

จากข้อเท็จจริงข้างต้น นาย ก. และ นาง ข. จะต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในปี พ.ศ. 2564 ดังต่อไปนี้

ตารางที่ 18 วิธีการคำนวณค่าภาษีและการยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างระหว่างเจ้าของและผู้มีสิทธิครอบครองตามมาตรา 40 และ 96 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.

2562¹³²

วิธีคำนวณภาษี	นาย ก.	นาง ข.
(1) เนื้อที่ของที่ดิน (1 ไร่ = 400 ตารางวา)	120,000 ตารางวา	120,000 ตารางวา
(2) ราคาประเมินที่ดินต่อตารางวา	500 บาท	400 บาท
(3) ราคาประเมินที่ดิน (ฐานภาษี) = (1) × (2)	60,000,000 บาท	48,000,000 บาท
(4) ยกเว้นมูลค่าฐานภาษีตามมาตรา 40 สำหรับเจ้าของที่ดินซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม = (3) - 50,000,000	10,000,000 บาท	48,000,000 บาท (ไม่ได้รับยกเว้นเนื่องจากไม่ได้เป็นเจ้าของ)
(5) อัตราภาษีสำหรับที่ดินที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมในปี พ.ศ. 2564	ร้อยละ 0.01 ของฐานภาษี	ร้อยละ 0.01 ของฐานภาษี
(6) ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ต้องเสีย = (4) × ร้อยละ 0.01	100,000 บาท	480,000 บาท

วิธีคำนวณภาษี	นาย ก.	นาง ข.
(7) ยกเว้นการจัดเก็บภาษีสำหรับ เจ้าของที่ดินซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา และใช้ประโยชน์ในการประกอบ เกษตรกรรมใน 3 ปีแรกของการ จัดเก็บภาษีนี้ตามมาตรา 96	ได้รับยกเว้น	ไม่ได้รับยกเว้น
ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างสุทธิ	0	480,000 บาท

ตัวอย่างที่ 2 กรณีการยกเว้นภาษีตามมาตรา 41 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

ปี พ.ศ. 2564 นาย ค. มีที่ดินอยู่แปลงหนึ่ง เนื้อที่ 1 ไร่ ราคาประเมินที่ดินตารางวาละ 30,000 บาท ซึ่งมีชื่ออยู่ในเอกสารสิทธิประเภทโฉนดที่ดิน (น.ส. 4 จ.) พร้อมบ้านเดี่ยว 1 หลัง 2 ชั้น เนื้อที่ 150 ตารางเมตร ราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างประเภทบ้านเดี่ยวตารางเมตรละ 7,500 บาท นาย ค. ใช้ที่ดินและบ้านเดี่ยวดังกล่าวเพื่ออยู่อาศัย และมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้าน ณ วันที่ 1 มกราคม ในขณะที่เดียวกัน นาง ง. มีที่ดินติดกับที่ดินของนาย ค. เนื้อที่ 1 ไร่ ราคาประเมินที่ดินตารางวาละ 25,000 บาท ซึ่งมีชื่ออยู่ในเอกสารสิทธิประเภทหนังสือรับรองการทำประโยชน์ (น. ส. 3 ก.) พร้อมบ้านเดี่ยว 1 หลัง 2 ชั้น เนื้อที่ 150 ตารางเมตร ราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างประเภทบ้านเดี่ยวตารางเมตรละ 7,500 บาท นาง ง. ใช้ที่ดินและบ้านเดี่ยวดังกล่าวเพื่ออยู่อาศัย และมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้าน ณ วันที่ 1 มกราคม เช่นเดียวกัน

จากข้อเท็จจริงข้างต้น นาย ค. และ นาง ง. จะต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในปี พ.ศ. 2564 ดังต่อไปนี้

ตารางที่ 19 วิธีการคำนวณค่าภาษีและการยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างระหว่างเจ้าของและผู้มีสิทธิครอบครองตามมาตรา 41 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562¹³³

วิธีคำนวณภาษี	นาย ค.	นาง ง.
(1) เนื้อที่ของที่ดิน (1 ไร่ = 400 ตารางวา)	400 ตารางวา	400 ตารางวา
(2) ราคาประเมินที่ดินต่อตารางวา	30,000 บาท	25,000 บาท
(3) ราคาประเมินที่ดิน = (1) x (2)	12,000,000 บาท	10,000,000 บาท
(4) เนื้อที่รวมของบ้านเดี่ยว	300 ตารางเมตร	300 ตารางเมตร
(5) ราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างต่อตารางเมตร	7,500 บาท	7,500 บาท
(6) ราคาประเมินสิ่งปลูกสร้าง = (4) x (5)	2,250,000 บาท	2,250,000 บาท
(7) ราคาประเมินที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง = (3) + (6)	14,250,000 บาท	12,250,000 บาท
(8) ยกเว้นมูลค่าฐานภาษีตามมาตรา 41 สำหรับเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา ใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้าน = (7) - 50,000,000	0	12,250,000 บาท (ไม่ได้รับยกเว้นเนื่องจากไม่ได้เป็นเจ้าของ)

วิธีคำนวณภาษี	นาย ค.	นาง ง.
(9) อัตราภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยในปี พ.ศ. 2564	ร้อยละ 0.03 ของฐานภาษี	ร้อยละ 0.03 ของฐานภาษี
(10) ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ต้องเสีย = (8) × ร้อยละ 0.03	0	367,500 บาท
ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างสุทธิ	0	367,500 บาท

เมื่อพิจารณาภาระภาษีที่เกิดขึ้นระหว่างผู้เสียภาษีทั้ง 2 ประเภท จะเห็นได้ว่าผู้ที่เป็นเจ้าของทรัพย์สินไม่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเมื่อได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขและข้อกำหนดในมาตรา 40 41 และ 96 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 อย่างครบถ้วนแล้วแต่กรณี แต่ผู้ที่มีสิทธิครอบครองในทรัพย์สินกลับต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง แม้จะปฏิบัติตามเงื่อนไขและข้อกำหนดในมาตรา 40 41 และ 96 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 อย่างครบถ้วนแล้วแต่กรณีก็ตาม เพราะเนื่องจากตนไม่ได้เป็นเจ้าของทรัพย์สินดังกล่าว ดังนั้น การยกเว้นภาษีให้กับเฉพาะเจ้าของทรัพย์สิน แต่จัดเก็บภาษีเอากับเฉพาะผู้มีสิทธิครอบครองตามมาตราดังกล่าว จึงขัดกับวัตถุประสงค์ของตัวเองที่ต้องการยกเว้นภาระภาษีให้กับบุคคลธรรมดาที่ใช้ทรัพย์สินเป็นที่อยู่อาศัย หรือใช้เพื่อเกษตรกรรมอันเป็นอาชีพหลักของประเทศ และขัดกับหลักความเป็นธรรม (Equity) ตามหลักการบริหารภาษีที่ดีเป็นอย่างมาก เพราะเมื่อพิจารณาถึงไปถึงหลักความสามารถในการเสียภาษีอากร (Ability to Pay) อันเป็นมาตรวัดความเท่าเทียมหรือความแตกต่างของหลักความเป็นธรรม จะเห็นได้ว่าเจ้าของทรัพย์สินย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีมากกว่าผู้มีสิทธิครอบครองทรัพย์สิน เนื่องจากมีสิทธิเหนือทรัพย์สินมากกว่า ได้รับการรับรองและคุ้มครองตามกฎหมายมากกว่า เป็นผลให้ทรัพย์สินมีมูลค่าสูงขึ้น มีความน่าเชื่อถือมากขึ้น และสามารถทำนิติกรรมได้หลากหลายรูปแบบ แต่กลับได้รับยกเว้นภาษี ในขณะที่ผู้มีสิทธิครอบครองไม่ได้ประโยชน์เพิ่มขึ้นและยังคงเสียภาษีตามปกติ

เพราะฉะนั้น หากกฎหมายกำหนดให้จัดเก็บภาษีจากบุคคลใด และมีนโยบายหรือข้อกำหนดให้ยกเว้นภาษีขึ้น กฎหมายก็ควรยกเว้นภาษีให้กับบุคคลเหล่านั้นด้วยทั้งหมด ดังที่ปรากฏในกฎหมาย Fixed Asset Tax

ของประเทศญี่ปุ่นที่กำหนดให้ผู้ที่จดทะเบียนเป็นเจ้าของที่ดินและหรือสิ่งปลูกสร้างในวันที่ 1 มกราคม เป็นผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี หรือกฎหมาย Real Property Tax ของสาธารณรัฐฟิลิปปินส์ที่กำหนดให้เจ้าของทรัพย์สิน หรือผู้ที่มีส่วนได้ส่วนเสียในทางกฎหมายเป็นผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี เมื่อมีการยกเว้นภาษีขึ้น บุคคลดังกล่าวก็มีสิทธิได้รับการยกเว้นภาษีทั้งหมด หากมูลค่าของทรัพย์สินไม่เกินเกณฑ์ หรือใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินตามที่กฎหมายแต่ละฉบับกำหนดไว้

5.2 ปัญหาการพิสูจน์ความเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์และสิทธิครอบครองในทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

จากปัญหาในข้อ 5.1 เมื่อมาตรา 40 41 และ 96 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 บัญญัติให้เพียงผู้ที่เป็นเจ้าของที่ดินและ/หรือสิ่งปลูกสร้างเท่านั้นได้รับการยกเว้นภาษี การพิจารณาและพิสูจน์ความเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจึงมีความสำคัญเป็นอย่างยิ่ง เพราะหากผู้เสียภาษีสามารถพิสูจน์ได้ว่าตนเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในที่ดินและ/หรือสิ่งปลูกสร้าง และใช้ประโยชน์ตามที่กฎหมายกำหนด ก็จะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง แต่หากผู้เสียภาษีไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าตนเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในที่ดินและ/หรือสิ่งปลูกสร้าง แม้จะใช้ประโยชน์ตามที่กฎหมายกำหนด ก็มีโอกาสได้รับการยกเว้นภาษีและต้องชำระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติฉบับนี้

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มิได้กำหนดถึงการได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินประเภทที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง และห้องชุด จึงต้องอาศัยการกำหนดสิทธิต่าง ๆ ในกฎหมายฉบับอื่นประกอบการพิจารณา ได้แก่ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ประมวลกฎหมายที่ดิน พระราชบัญญัติควบคุมอาคาร พ.ศ. 2522 และพระราชบัญญัติอาคารชุด พ.ศ. 2522

5.2.1 การพิสูจน์กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีประเภทที่ดิน

การได้มาซึ่งที่ดินอันเป็นอสังหาริมทรัพย์ สามารถได้มาโดยทางนิติกรรม ตัวอย่างเช่น ซื้อขาย ขายฝาก ให้โดยไม่มีค่าตอบแทน เป็นต้น หรือได้มาโดยทางอื่นนอกจากนิติกรรม ตัวอย่างเช่น การครอบครองปรปักษ์อสังหาริมทรัพย์ของบุคคลอื่น การได้รับมรดก ศาลมีคำพิพากษาหรือคำสั่ง ที่อกริมตลิ่ง เป็นต้น อย่างไรก็ตาม การได้มาทั้ง 2 ลักษณะนี้ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์บัญญัติว่าจะต้องจดทะเบียนการได้มาซึ่งที่ดินกับเจ้าพนักงานที่เกี่ยวข้อง กล่าวคือ เจ้าพนักงานที่ดินตามประมวลกฎหมายที่ดิน หากการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์มิได้ดำเนินการจดทะเบียน การได้มาดังกล่าวจะไม่บริบูรณ์และไม่สามารถยกขึ้นเป็นข้อต่อสู้กับบุคคลภายนอกได้

อนึ่ง การจดทะเบียนการได้มาซึ่งที่ดินตามประมวลกฎหมายที่ดิน มิได้หมายความว่าบุคคลดังกล่าวจะได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์ในที่ดินแปลงนั้น ๆ เนื่องจากประมวลกฎหมายที่ดินจำแนกประเภทของสิทธิเหนือที่ดินไว้ 2 ประเภท ได้แก่ กรรมสิทธิ์และสิทธิครอบครอง ตามลักษณะของเอกสารสิทธิ โดยปัจจุบันเอกสารสิทธิประเภทโฉนดที่ดิน (น.ส. 4 ก. ถึง จ.) ประเภทเดียวกันนั้น ที่กฎหมายรับรองในเรื่องของกรรมสิทธิ์ในที่ดิน ส่วนเอกสารสิทธิประเภทอื่น ๆ อาทิ หนังสือรับรองการทำประโยชน์ (น.ส. 3, น.ส. 3 ก. หรือ น.ส. 3 ข.) ตราจอง แบบแจ้งการครอบครองที่ดิน (ส.ค. 1) ฯลฯ จะรับรองเฉพาะสิทธิครอบครองในที่ดิน เพราะฉะนั้น หากที่ดินแปลงใดไม่มีเอกสารสิทธิประเภทโฉนดที่ดินรับรอง อันเนื่องมาจากเป็นที่ดินห้ามออกโฉนด ที่ดินถูกอายัดเนื่องจากอยู่ระหว่างกระบวนการพิจารณาของศาล หรือบุคคลที่มีสิทธิเหนือที่ดินแปลงนั้นไม่ได้ยื่นคำขอออกโฉนดที่ดินเพราะขาดความรู้ความเข้าใจในกฎหมายที่ดิน หรือไม่มีกำลังทรัพย์พอในการชำระค่าธรรมเนียมการออกโฉนดและการรังวัด ฯลฯ แม้ความเป็นจริงบุคคลนั้นได้ครอบครอง ใช้ประโยชน์ รับโอนที่ดินมาทางมรดก เสมือนเป็นเจ้าของที่ดิน ก็มีอาจถือได้ว่าเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในที่ดิน เมื่อเป็นเช่นนั้น บุคคลดังกล่าวก็ไม่ได้รับการยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามมาตรา 40 41 และ 96 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

5.2.2 การพิสูจน์กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีประเภทสิ่งปลูกสร้าง

กรณีทรัพย์สินประเภทสิ่งปลูกสร้าง ไม่มีกฎหมายฉบับใดบัญญัติเรื่องการได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์ในสิ่งปลูกสร้างไว้โดยตรง มีเพียงความนัยตามมาตรา 144 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ อันเป็นหลักส่วนควบที่เจ้าของที่ดินย่อมมีกรรมสิทธิ์ในสิ่งปลูกสร้างอันเป็นส่วนควบกับที่ดินนั้น ซึ่งมาตรานี้จะบังคับใช้ได้เฉพาะกรณีบุคคลได้สิ่งปลูกสร้างมาพร้อมกับที่ดินหรือบุคคลเป็นเจ้าของที่ดินและดำเนินการก่อสร้างสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินแปลงดังกล่าว หากบุคคลเป็นเพียงเจ้าของที่ดินแต่ไม่รวมถึงสิ่งปลูกสร้างที่อยู่เหนือที่ดิน เหตุเพราะสิ่งปลูกสร้างมีลักษณะเพียงชั่วคราวตามมาตรา 146 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หรือบุคคลอื่นเป็นผู้ดำเนินการก่อสร้างสิ่งปลูกสร้างนั้นตามมาตรา 1312 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ก็ไม่อาจได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์ในสิ่งปลูกสร้างตามหลักส่วนควบได้

ตามที่ได้กล่าวมาข้างต้น จะเห็นได้ว่าการพิสูจน์กรรมสิทธิ์ในสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของเป็นผู้มีกรรมสิทธิ์ในที่ดินย่อมพิสูจน์ได้โดยง่ายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เรื่องการได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์โดยหลักส่วนควบ อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่บุคคลซึ่งไม่ได้เป็นเจ้าของที่ดินแต่ต้องการจะพิสูจน์ว่าตนเป็นเจ้าของสิ่งปลูกสร้างที่ปลูกสร้างอยู่บนที่ดินแปลงนั้นเพื่อให้ได้รับการยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามมาตรา 40 41

และ 96 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ย่อมทำได้ยากและเป็นปัญหาอย่างมาก เนื่องจากไม่มีกฎหมายฉบับใดรับรองกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินประเภทสิ่งปลูกสร้างไว้โดยเฉพาะ การครอบครองและใช้ประโยชน์ในสิ่งปลูกสร้าง กฎหมายกำหนดให้เพียงได้มาซึ่งสิทธิครอบครอง เพราะฉะนั้นบุคคลดังกล่าวจึงต้องอาศัยเอกสารหรือหลักฐานอื่น ๆ มาพิสูจน์ให้เชื่อได้ว่าตนเป็นเจ้าของสิ่งปลูกสร้างนั้น

ในทางปฏิบัติ การพิสูจน์ความเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในสิ่งปลูกสร้างเพื่อดำเนินธุรกรรมประเภทซื้อ ขาย ให้ เช่า ฯลฯ เจ้าพนักงานที่ดินจะพิจารณาและสอบสวนข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการได้มาของสิ่งปลูกสร้างจากใบอนุญาตก่อสร้างอาคาร (อ.1) ตามพระราชบัญญัติควบคุมอาคาร พ.ศ. 2522 เป็นอันดับแรก โดยจะสันนิษฐานว่าผู้ที่มีชื่ออยู่ในใบอนุญาตก่อสร้างอาคารนี้เป็นเจ้าของอาคาร เนื่องจากเป็นเอกสารที่ออกโดยหน่วยงานท้องถิ่น ผ่านขั้นตอนการขออนุญาตก่อสร้างอาคาร มีการลงลายมือชื่อรับรองแบบอาคารโดยวิศวกร มีข้อมูลและรายละเอียดเกี่ยวกับอาคารพอสมควร เป็นต้น ทว่าในบางกรณี ใบอนุญาตก่อสร้างอาคาร (อ.1) ก็ไม่สามารถนำมาพิจารณาและสอบสวนข้อเท็จจริงได้ ตัวอย่างกรณีดังต่อไปนี้

1. กรณีสิ่งปลูกสร้างมีอยู่ก่อนพระราชบัญญัติควบคุมอาคาร พ.ศ. 2522 บังคับใช้

พระราชบัญญัติควบคุมอาคาร พ.ศ. 2522 บังคับใช้เมื่อวันที่ 15 พฤษภาคม 2522 โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อควบคุมการก่อสร้างอาคารให้เป็นไปอย่างมั่นคงแข็งแรง ปลอดภัย มีการป้องกันอัคคีภัย จัดให้มีสาธารณสุข และรักษาคุณภาพสิ่งแวดล้อม โดยบัญญัติให้สิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะเข้าข่ายนิยามที่กำหนดไว้ในมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติควบคุมอาคาร พ.ศ. 2522 ต้องได้รับใบอนุญาตก่อสร้างอาคาร (อ.1) หากบุคคลใดฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามก็ต้องได้รับโทษ อย่างไรก็ตามที่ตราขึ้นใหม่นั้นจะไม่มีผลย้อนหลังกลับไปบังคับใช้หากผลดังกล่าวเป็นโทษ ทำให้สิ่งปลูกสร้างที่ปลูกสร้างก่อนการบังคับใช้พระราชบัญญัติควบคุมอาคาร พ.ศ. 2522 ไม่มีใบอนุญาตก่อสร้างอาคาร (อ.1) อีกทั้งหน่วยงานท้องถิ่นผู้มีอำนาจออกใบอนุญาตดังกล่าวก็ไม่มีอำนาจที่จะออกใบอนุญาตก่อสร้างอาคาร (อ.1) ย้อนหลัง ทำให้การพิสูจน์กรรมสิทธิ์ในสิ่งปลูกสร้างที่ปลูกสร้างก่อนการบังคับใช้พระราชบัญญัติควบคุมอาคาร พ.ศ. 2522 ขาดเอกสารหรือหลักฐานประกอบการพิจารณาไป ดังนั้น การพิสูจน์กรรมสิทธิ์ในสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวนี้จะต้องอาศัยหลักฐานอื่น ๆ แทน อาทิ สัญญาก่อสร้างอาคารที่บุคคลผู้ต้องการพิสูจน์กรรมสิทธิ์ในสิ่งปลูกสร้างจ้างวานให้บุคคลอื่นปลูกสร้างอาคารดังกล่าวให้ หลักฐานการชำระเงินค่าก่อสร้างอาคารที่บุคคลผู้ต้องการพิสูจน์กรรมสิทธิ์ในสิ่งปลูกสร้างเป็นผู้จ่าย หรือเอกสารที่ระบุว่าบุคคลผู้ต้องการพิสูจน์กรรมสิทธิ์ในสิ่งปลูกสร้างเป็นผู้ดำเนินการขอเลขประจำบ้าน เป็นต้น

2. กรณีสิ่งปลูกสร้างอยู่นอกเขตการบังคับใช้พระราชบัญญัติควบคุมอาคาร พ.ศ. 2522

พระราชบัญญัติควบคุมอาคาร พ.ศ. 2522 เป็นกฎหมายที่ไม่ได้ใช้บังคับเป็นการทั่วไป แต่ใช้บังคับเฉพาะในพื้นที่ที่มีความเจริญแล้ว มีการก่อสร้างอาคารในเขตพื้นที่ที่ค่อนข้างหนาแน่น หากท้องถิ่นใดต้องการควบคุมการก่อสร้างอาคารให้เป็นระเบียบเรียบร้อย มั่นคงแข็งแรง ปลอดภัย และมีมาตรฐาน ท้องถิ่นนั้นจำเป็นต้องปฏิบัติตามมาตรา 2 แห่งพระราชบัญญัติควบคุมอาคาร พ.ศ. 2522 กล่าวคือ ดำเนินการประกาศพระราชกฤษฎีกาให้ใช้พระราชบัญญัติควบคุมอาคาร พ.ศ. 2522 ในท้องถื่นนั้น ๆ หรือประกาศเป็นเขตพื้นที่ผังเมืองรวม ตามพระราชบัญญัติการผังเมือง พ.ศ. 2562 ดังนั้น ใบอนุญาตก่อสร้างอาคาร (อ.1) จึงไม่สามารถนำมาเป็นเอกสารหรือหลักฐานประกอบการพิจารณาความเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในสิ่งปลูกสร้างที่อยู่นอกเขตการบังคับใช้พระราชบัญญัติควบคุมอาคาร พ.ศ. 2522 ได้ การพิสูจน์กรรมสิทธิ์ในสิ่งปลูกสร้างในพื้นที่ดังกล่าวจึงต้องอาศัยหลักฐานอื่น ๆ แทน อาทิ สัญญาก่อสร้างอาคารที่บุคคลผู้ต้องการพิสูจน์กรรมสิทธิ์ในสิ่งปลูกสร้างจ้างวานให้บุคคลอื่นปลูกสร้างอาคารดังกล่าวให้ หลักฐานการชำระเงินค่าก่อสร้างอาคารที่บุคคลผู้ต้องการพิสูจน์กรรมสิทธิ์ในสิ่งปลูกสร้างเป็นผู้จ่าย หรือเอกสารที่ระบุว่าบุคคลผู้ต้องการพิสูจน์กรรมสิทธิ์ในสิ่งปลูกสร้างเป็นผู้ดำเนินการขอเลขประจำบ้าน เป็นต้น

3. กรณีมีหลักฐานอื่นที่ดีกว่าใบอนุญาตก่อสร้างอาคาร (อ.1)

แม้ใบอนุญาตก่อสร้างอาคาร (อ.1) จะเป็นเอกสารหลักฐานที่น่าเชื่อถือมากที่สุดที่เจ้าพนักงานที่ดินยอมรับ แต่ก็มิใช่หลักฐานที่แสดงถึงกรรมสิทธิ์ในสิ่งปลูกสร้าง เป็นเพียงหลักฐานที่เจ้าพนักงานที่ดินจะพิจารณาและสันนิษฐานเป็นลำดับแรก ๆ ดังนั้นหากบุคคลใดมีเอกสารหรือหลักฐานอื่น ๆ ที่สามารถแสดงให้เจ้าพนักงานที่ดินเชื่อได้ว่า ตนเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในสิ่งปลูกสร้างที่แท้จริง บุคคลที่มีชื่ออยู่ในใบอนุญาตก่อสร้างอาคาร (อ.1) เป็นเพียงผู้ขออนุญาตก่อสร้างอาคารแทนเท่านั้น มิใช่เจ้าของกรรมสิทธิ์ในสิ่งปลูกสร้าง บุคคลนั้นก็อาจได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์ในสิ่งปลูกสร้างเพราะมีหลักฐานที่สามารถพิสูจน์และยืนยันถึงความเป็นเจ้าของสิ่งปลูกสร้างได้ดีกว่า อาทิ หนังสือมอบอำนาจที่บุคคลผู้ต้องการพิสูจน์กรรมสิทธิ์ในสิ่งปลูกสร้างมอบให้ผู้มีชื่ออยู่ในใบอนุญาตก่อสร้างอาคาร (อ.1) ไปดำเนินการขออนุญาตแทน สัญญาก่อสร้างอาคารที่บุคคลผู้ต้องการพิสูจน์กรรมสิทธิ์ในสิ่งปลูกสร้างจ้างวานให้บุคคลอื่นปลูกสร้างอาคารดังกล่าวให้ หลักฐานการชำระเงินค่าก่อสร้างอาคารที่บุคคลผู้ต้องการพิสูจน์กรรมสิทธิ์ในสิ่งปลูกสร้างเป็นผู้จ่าย หรือเอกสารที่ระบุว่าบุคคลผู้ต้องการพิสูจน์กรรมสิทธิ์ในสิ่งปลูกสร้างเป็นผู้ดำเนินการขอเลขประจำบ้าน เป็นต้น

เพราะฉะนั้น การพิสูจน์กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินประเภทสิ่งปลูกสร้าง เป็นเรื่องที่ต้องอาศัยข้อเท็จจริง เอกสารหลักฐาน และการสืบสวนสอบสวนประกอบเข้าด้วยกัน องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นผู้มีอำนาจพิจารณาเวนคืนภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามมาตรา 40 41 และ 96 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จึงต้องตรวจสอบอย่างละเอียดและรอบคอบ เพราะหากประชาชนผู้เป็นเจ้าของสิ่งปลูกสร้างซึ่งควรจะได้รับยกเว้นภาษี แต่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องการจัดเก็บภาษี ก็อาจก่อให้เกิดความเดือดร้อนต่อประชาชนที่ต้องดำเนินการเสียภาษีก่อน เพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี เมื่อคณะกรรมการฯ เห็นว่าประชาชนผู้นั้นเป็นเจ้าของสิ่งปลูกสร้างจริง แล้วจึงสามารถยื่นขอคืนภาษีได้ เป็นการเสียเวลาทั้งฝ่ายผู้จัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษีอย่างยิ่ง หรือหากประชาชนไม่ได้เป็นเจ้าของสิ่งปลูกสร้างแต่อย่างใด แต่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นกลับยกเว้นภาษีให้เนื่องจากขาดความรู้ ความเข้าใจในเรื่องกรรมสิทธิ์และสิทธิครอบครองของสิ่งปลูกสร้าง ภายหลังเมื่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทราบถึงข้อเท็จจริงและต้องการจะจัดเก็บภาษี ก็จะเป็นผลเสียต่อประชาชนเนื่องจากต้องรับภาระภาษีย้อนหลัง และยังคงเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ทั้งที่มีใช้ความผิดของตนเอง

5.2.3 การพิสูจน์กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีประเภทห้องชุด

ห้องชุดอาจถือได้ว่าเป็นอสังหาริมทรัพย์ประเภทหนึ่งที่สามารถได้มาโดยทางนิติกรรม เช่น ซื้อ ขาย ข่ายฝาก ให้โดยไม่มีค่าตอบแทน เป็นต้น หรือได้มาโดยทางอื่นนอกจากนิติกรรม เช่น การได้รับมรดก ศาลมีคำพิพากษาหรือคำสั่ง เป็นต้น แม้มาตรา 139 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ จะไม่ได้ระบุว่าห้องชุดเป็นอสังหาริมทรัพย์โดยตรง แต่ห้องชุดก็เป็นส่วนหนึ่งของทรัพย์สินอันติดอยู่กับที่ดิน ที่มีลักษณะเป็นการถาวร และเป็นทรัพย์สินอันเกี่ยวกับทรัพย์สินอันติดอยู่กับที่ดิน ดังนั้นการจะได้มาซึ่งห้องชุดจึงต้องจดทะเบียนการได้มากับเจ้าพนักงานที่ดินตามพระราชบัญญัติอาคารชุด พ.ศ. 2522 หากการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์มิได้ดำเนินการจดทะเบียน การได้มาดังกล่าวจะไม่บริบูรณ์และไม่สามารถยกขึ้นเป็นข้อต่อสู้กับบุคคลภายนอกได้

การจดทะเบียนได้มาซึ่งห้องชุดตามพระราชบัญญัติอาคารชุด พ.ศ. 2522 กฎหมายได้รับรองและกำหนดประเภทของสิทธิไว้เพียงชนิดเดียว คือ กรรมสิทธิ์ในห้องชุด ตามหนังสือกรรมสิทธิ์ห้องชุด (อ.ช. 2) มิได้จำแนกประเภทของสิทธิเหมือนทรัพย์สินประเภทที่ดินตามประมวลกฎหมายที่ดิน เมื่อบุคคลใดได้มาซึ่งห้องชุดไม่ว่าโดยทางนิติกรรมหรือทางอื่นนอกจากนิติกรรม หากดำเนินการจดทะเบียนการได้มานั้นกับเจ้าพนักงานที่ดินแล้ว ก็ย่อมได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์ในห้องชุดดังกล่าวนั้นโดยทันที

เมื่อวิเคราะห์ถึงการได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์ในที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง และห้องชุด อันเป็นทรัพย์สินที่เข้าข่ายต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง จะเห็นได้ว่าที่ดินและห้องชุดสามารถพิสูจน์กรรมสิทธิ์ได้โดยง่าย เนื่องจากกฎหมายได้มีการรับรองกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินดังกล่าวไว้แล้ว โดยพิจารณาจากเอกสารสิทธิประเภทโฉนดที่ดิน (น.ส. 4 ก. ถึง จ.) ตามประมวลกฎหมายที่ดิน และหนังสือกรรมสิทธิ์ห้องชุด (อ.ช. 2) ตามพระราชบัญญัติอาคารชุด พ.ศ. 2522 แต่สำหรับสิ่งปลูกสร้าง อันเป็นทรัพย์สินที่มีความสำคัญต่อที่ดินเป็นอย่างมากเนื่องจากสามารถทำให้ที่ดินมีมูลค่าสูงขึ้นได้ และมีความสำคัญต่อการพิจารณาลักษณะการใช้ประโยชน์ กลับไม่มีกฎหมายฉบับใดรับรองกรรมสิทธิ์ในสิ่งปลูกสร้าง บุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีจึงต้องพิสูจน์ต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นผู้มีอำนาจจัดเก็บและยกเว้นภาษีให้เชื่อว่าตนเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในสิ่งปลูกสร้างที่แท้จริง และมีสิทธิได้รับยกเว้นภาษีตามมาตรา 40 41 และ 96 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

อย่างไรก็ดี ไม่ว่าจะการพิสูจน์กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินจะง่ายหรือไม่ก็ตาม การยกเว้นภาษีก็ไม่ควรนำเอาลักษณะของผู้เสียภาษีที่มีสิทธิเหนือทรัพย์สิน มาเป็นเกณฑ์ในการยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เพราะเมื่อพิจารณาถึงแนวคิดพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินและหลักการยกเว้นภาษีทรัพย์สิน จะเห็นได้ว่าภาษีประเภทนี้จะจัดเก็บโดยพิจารณาจากมูลค่าของทรัพย์สิน และลักษณะการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินนั้น อันเป็นลักษณะเฉพาะตัวของทรัพย์สินเท่านั้น มิใช่ลักษณะของผู้เสียภาษีที่มีสิทธิเหนือทรัพย์สิน เว้นแต่กรณีทรัพย์สินเป็นของรัฐเพื่อเป็นการหลีกเลี่ยงการจัดเก็บภาษีตัวเอง ดังที่ปรากฏในกฎหมาย Fixed Asset Tax ของประเทศญี่ปุ่น ที่การยกเว้นภาษีจะพิจารณาจากมูลค่าของทรัพย์สินที่ต้องมีราคาประเมินไม่เกินกว่าที่กฎหมายกำหนด และลักษณะการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินที่ต้องเป็นทรัพย์สินประเภทถนนหรือสุสานสาธารณะ ทรัพย์สินที่ใช้ประโยชน์เพื่อการศึกษา ศาสนา สวัสดิการสังคม เป็นต้น หรือในกฎหมาย Real Property Tax ของสาธารณรัฐฟิลิปปินส์ ที่การยกเว้นภาษีจะพิจารณาจากมูลค่าและลักษณะการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สิน ได้แก่ อาคารหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ที่ใช้ประโยชน์เพื่อการอยู่อาศัยและมีมูลค่าราคาตลาดที่เป็นธรรมไม่เกินกว่าที่กฎหมายกำหนด ต้องเป็นทรัพย์สินที่ใช้ในกิจการทางศาสนา การกุศล การศึกษา หรือเพื่อรักษาสิ่งแวดล้อม เป็นต้น การยกเว้นภาษีเหล่านี้ล้วนแล้วแต่พิจารณาจากลักษณะเฉพาะตัวของทรัพย์สินทั้งสิ้น

เพราะฉะนั้นหากมาตรา 40 41 และ 96 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ไม่นำลักษณะของผู้เสียภาษีที่มีสิทธิเหนือทรัพย์สินมาเป็นเกณฑ์ในการยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ดังเช่นกฎหมาย Fixed Asset Tax ของประเทศญี่ปุ่น และกฎหมาย Real Property Tax ของสาธารณรัฐฟิลิปปินส์ ก็จะไม่มีปัญหาที่ต้องมาพิจารณาหรือพิสูจน์กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินดังกล่าว เป็นผลให้การจัดเก็บและยกเว้นภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพแน่นอนและชัดเจน สอดคล้องกับแนวคิดพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินและหลักการยกเว้นภาษีทรัพย์สิน

บทที่ 6

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

6.1 บทสรุป

หากรัฐมีความประสงค์จะปฏิรูปและบังคับใช้กฎหมายทรัพย์สินฉบับใหม่ขึ้นมา นั้น รัฐควรพิจารณาและบัญญัติกฎหมายภาษีทรัพย์สินอย่างละเอียดและรอบคอบ โดยอาศัยหลักการบริหารภาษีที่ดีประกอบกับแนวคิดพื้นฐานของภาษีทรัพย์สิน เนื่องจากภาษีเป็นสิ่งที่กระทบต่อสิทธิและหน้าที่ของประชาชนผู้เสียภาษีโดยตรง ประชาชนจะต้องแบกรับภาระภาษี และอาจได้รับโทษหากไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีโดยไม่มีข้อยกเว้น ดังนั้นหากกฎหมายภาษีทรัพย์สินกำหนดค่านิยามไว้อย่างคลุมเครือ มีช่องว่างทางกฎหมาย ขาดหลักการบริหารภาษีที่ดี และขัดแย้งกับแนวคิดพื้นฐานของภาษีทรัพย์สิน ก็จะทำให้กฎหมายภาษีทรัพย์สินนั้นมีโอกาสบังคับใช้ได้อย่างสมบูรณ์โดยปราศจากปัญหา

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เป็นภาษีทรัพย์สินฉบับใหม่ของประเทศไทย ซึ่งเก็บจากเจ้าของและผู้มีสิทธิครอบครองในทรัพย์สินประเภทที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง และห้องชุด โดยเปลี่ยนแปลงวิธีการคำนวณภาษีจากเดิมที่ฐานภาษีจะพิจารณาจาก “ค่ารายปี” เป็น “ราคาประเมินทรัพย์สิน” เป็นผลให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้เป็นจำนวนมาก อย่างไรก็ตามประชาชนผู้เสียภาษีกลับต้องแบกรับภาระภาษีมากขึ้น จนอาจก่อให้เกิดปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีได้ พระราชบัญญัติดังกล่าวจึงกำหนดข้อยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างขึ้น โดยทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นนั้น จะเป็นทรัพย์สินของรัฐ ทรัพย์สินที่ใช้เป็นสาธารณะประโยชน์ หรือทรัพย์สินอื่น ๆ ที่สมควรได้รับการยกเว้น ตามหลักการบริหารภาษีที่ดีและแนวคิดพื้นฐานของภาษีทรัพย์สิน

ว่า การยกเว้นภาษีตามมาตรา 40 41 และ 96 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ที่มีวัตถุประสงค์เพื่อช่วยเหลือบุคคลธรรมดาที่ใช้ทรัพย์สินเป็นที่อยู่อาศัย หรือใช้ทรัพย์สินเพื่อเกษตรกรรมอันเป็นอาชีพหลักของประเทศ กลับบัญญัติคำว่า “เจ้าของ” ในข้อยกเว้นตามมาตราดังกล่าว ทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเกิดข้อสงสัยว่า ผู้มีสิทธิครอบครองซึ่งเป็นผู้เสียภาษีอีกประเภทหนึ่ง จะมีสิทธิได้รับยกเว้นภาษีตามมาตราดังกล่าวหรือไม่

เมื่อพิจารณาคำว่า “เจ้าของ” ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ พจนานุกรม ฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2554 และคำปรึกษาหรือคำแนะนำเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของ

คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ปรากฏว่าเจ้าของหมายถึงผู้มีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินเท่านั้น มิได้ครอบคลุมถึงผู้มีสิทธิครอบครอง เพราะฉะนั้น มาตรา 40 41 และ 96 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จึงยกเว้นภาษีให้กับเจ้าของทรัพย์สินโดยเฉพาะ ผู้มีสิทธิครอบครองจึงมีอาจได้รับยกเว้นภาษีและต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามปกติ การบัญญัติกฎหมายที่ใช้ลักษณะของผู้เสียภาษีที่มีสิทธิเหนือทรัพย์สินนี้จึงก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีเป็นอย่างมาก ทำให้การยกเว้นภาษีตามมาตราดังกล่าวขัดกับหลักความเป็นธรรม (Equity) อันเป็นหลักการบริหารภาษีที่ดี

อีกทั้ง การนำลักษณะของผู้เสียภาษีที่มีสิทธิเหนือทรัพย์สินเป็นเกณฑ์ในการยกเว้นภาษีนั้น มิใช่แนวคิดพื้นฐานของภาษีทรัพย์สิน ที่พิจารณาถึงเฉพาะตัวของทรัพย์สิน อันได้แก่ มูลค่าของทรัพย์สิน และลักษณะการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินเท่านั้น และยังก่อให้เกิดปัญหาต่อผู้เสียภาษีที่ต้องพิสูจน์ให้ได้ว่าตนเป็นผู้มีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินเพื่อให้ได้รับสิทธิในการยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามมาตราเหล่านี้ โดยเฉพาะการพิสูจน์กรรมสิทธิ์ในสิ่งปลูกสร้างที่ทำได้ยากและซับซ้อน เนื่องจากไม่มีกฎหมายฉบับใดบัญญัติถึงวิธีการได้มาและการรับรองกรรมสิทธิ์ในสิ่งปลูกสร้าง หากผู้เสียภาษีไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าตนเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน ก็จะไม่ได้รับยกเว้นภาษีตามมาตราดังกล่าวและยังต้องเสียภาษีตามปกติ

เพราะฉะนั้น การยกเว้นภาษีตามมาตรา 40 41 และ 96 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จึงควรยกเว้นภาษีให้กับผู้เสียภาษีทุกประเภทไม่ว่าจะเป็นเจ้าของหรือผู้มีสิทธิครอบครอง เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีทุกฝ่าย และยังสอดคล้องกับแนวคิดพื้นฐานของภาษีทรัพย์สินอีกด้วย

6.2 ข้อเสนอแนะ

6.2.1 แก้ไขบทบัญญัติมาตรา 40 41 และ 96 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

ปัญหาความไม่เป็นธรรมอันเป็นหลักการบริหารภาษีที่ดีและความไม่สอดคล้องกับแนวคิดพื้นฐานของภาษีทรัพย์สิน มีต้นเหตุมาจากมาตรา 40 41 และ 96 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ซึ่งยกเว้นภาษีให้เฉพาะเจ้าของทรัพย์สินเท่านั้น ฉะนั้นมาตราดังกล่าวจึงควรได้รับการแก้ไขบทบัญญัติรายละเอียดดังต่อไปนี้

มาตรา 40 ในกรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของผู้เสียภาษีซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมอยู่ภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใด ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นรวมกันในการคำนวณภาษีไม่เกินห้าสิบล้านบาท

การยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่รัฐมนตรีว่าการ

มาตรา 41 ในกรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของผู้เสียภาษีซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษีนั้น ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีในการคำนวณภาษีไม่เกินห้าสิบล้านบาท

ในกรณีที่บุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของมีสิทธิในสิ่งปลูกสร้าง แต่ไม่ได้เป็นเจ้าของรวมถึงที่ดินและใช้สิ่งปลูกสร้างดังกล่าวเป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษีนั้น ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีในการคำนวณภาษีไม่เกินสิบล้านบาท

ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการเพื่อคำนวณการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง

มิให้นำความในวรรคหนึ่งหรือวรรคสองมาใช้บังคับกับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหรือสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของผู้เสียภาษีซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษีนั้น ซึ่งต้องย้ายชื่อออกจากทะเบียนบ้านดังกล่าวเพราะเหตุจำเป็นทางราชการตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมกันประกาศกำหนด โดยให้ถือเอาที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหรือสิ่งปลูกสร้างก่อนการย้ายชื่อออกจากทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎร เป็นที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหรือสิ่งปลูกสร้างที่ได้รับการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีในการคำนวณภาษีตามวรรคหนึ่งหรือวรรคสอง

มาตรา 96 เพื่อเป็นการบรรเทาการชำระภาษี ในสามปีแรกของการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัตินี้ ให้ยกเว้นการจัดเก็บภาษีสำหรับเจ้าของและผู้มีสิทธิครอบครองในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาและใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม”

เมื่อแก้ไขบทบัญญัติให้การยกเว้นภาษีในมาตราดังกล่าวมีความหมายรวมถึงผู้มีสิทธิครอบครองบุคคลทั้ง 2 ประเภทซึ่งเป็นผู้เสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ ก็จะได้รับยกเว้นภาษีอย่างเท่าเทียมกัน เกิดความเป็นธรรมต่อทุก ๆ ฝ่าย อีกทั้งยังแก้ไขปัญหาการพิสูจน์กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินได้อีกด้วย

6.2.2 ช่วยเหลือและบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้มีสิทธิครอบครองที่ไม่ได้รับการยกเว้นภาษีตามมาตรา 40 41 และ 96 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

แม้ไม่มีบทบัญญัติอื่นใดในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ที่ช่วยเหลือผู้มีสิทธิครอบครองให้ได้รับการยกเว้นภาษีเหมือนดังเจ้าของตามมาตรา 40 41 และ 96 ที่มีวัตถุประสงค์เพื่อช่วยเหลือบุคคลธรรมดาที่ใช้ทรัพย์สินเป็นที่อยู่อาศัย หรือใช้ทรัพย์สินเพื่อเกษตรกรรมอันเป็นอาชีพหลักของประเทศ แต่พระราชบัญญัติฉบับนี้ก็ยังคงมีมาตราที่เปิดช่องให้สามารถช่วยเหลือและบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้มีสิทธิครอบครองได้ กล่าวคือมาตรา 55 ที่ให้อำนาจรัฐสามารถลดภาษีได้ หากการจัดเก็บภาษีนั้นไม่เหมาะสมกับสภาพความจำเป็นทางเศรษฐกิจ สังคม เหตุการณ์ กิจการ หรือสภาพแห่งท้องที่ โดยให้ตราเป็นพระราชกฤษฎีกา ซึ่งการที่ผู้มีสิทธิครอบครองในทรัพย์สินปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ในมาตรา 40 41 และ 96 แห่งพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าว แต่กลับไม่ได้รับการยกเว้นและถูกเก็บภาษีตามปกติเพราะเหตุที่กฎหมายบัญญัติคำว่า “เจ้าของ” ย่อมเป็นการจัดเก็บภาษีที่ไม่เหมาะสมตามที่ระบุไว้ในมาตราข้างต้น

เพราะฉะนั้น รัฐจึงควรอาศัยอำนาจตามมาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติฉบับนี้ ลดภาษีให้แก่ผู้มีสิทธิครอบครองที่ได้ใช้ทรัพย์สินเพื่อเป็นที่อยู่อาศัย หรือใช้ทรัพย์สินเพื่อเกษตรกรรม ตามหลักเกณฑ์ในมาตรา 40 41 และ 96 แม้การลดภาษีให้แก่ผู้มีสิทธิครอบครองในทรัพย์สินดังกล่าวจะไม่ได้แก้ไขปัญหาค่าไม่เป็นธรรมระหว่างเจ้าของและผู้มีสิทธิครอบครอง หรือปัญหาการพิสูจน์กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินได้อย่างเบ็ดเสร็จเด็ดขาด แต่ก็ยังเป็นเครื่องมือหนึ่งที่สามารถลดช่องว่างและความเหลื่อมล้ำทางสังคมระหว่างผู้เสียภาษีได้

รายการอ้างอิง

ภาษาไทย

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. พิมพ์ครั้งที่ 9 แก้ไขปรับปรุง. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2522.

กรมเลขาธิการคณะรัฐมนตรี. หนังสือที่ 10298/2496 เรื่อง บันทึกเรื่องการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน, 21 กรกฎาคม 2496.

กรมส่งเสริมการปกครอง. บันทึกข้อหารือที่ มท 0307/16489 เรื่องการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินของอาคารชุด กรณีหลักเกณฑ์ในการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินสำหรับอาคารชุดพักอาศัย เช่น อาคารชุดสยามเพนท์เฮาส์ 2 สมควรเป็นอย่างไร, 15 ตุลาคม 2535.

คณะกรรมการการคลัง การธนาคารและสถาบันการเงิน (สภานิติบัญญัติแห่งชาติ). รายงานการพิจารณาศึกษาร่างกฎหมายว่าด้วยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง, ครั้งที่ 10/2549, 6 ธันวาคม 2549.

คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง. หนังสือที่ กค 1005/สนภ./128/2563 เรื่องคำปรึกษาหรือคำแนะนำเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง, 21 พฤษภาคม 2563.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2536.

นุชจรี เกาะสมบัติ. สภาพปัญหาการชำระภาษีโรงเรือนและที่ดินของประชาชนในองค์การบริหารส่วนตำบลในเขตอำเภวารินชำราบ จังหวัดอุบลราชธานี. วารสาร มจร.อุบลปริทรรศน์ 1 (กันยายน-ธันวาคม 2559): 60.

พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา. กฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น การบริหารท้องถิ่น สำหรับนักบริหารภาครัฐและเอกชน. 2544.

พี ลี ปี นี ส์. การเมืองและการปกครอง. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: https://asean-info.com/asean_members/philippines_politics.html [2564, มีนาคม 20]

ฟิลิปปินส์. ข้อมูลทางเศรษฐกิจ/ทรัพยากร. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: https://asean-info.com/asean_members/philippines_economics.html [2564, มีนาคม 20]

ลันตา อุตมะโกคิน. ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง: ก้าวต่อไปของการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของประเทศไทยอย่างมีประสิทธิภาพ. จูนิตี (กันยายน - ตุลาคม 2553): 64-71.

วิทย์ ต้นตยกุล. กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2522.

ศรีราชา เจริญพานิช. คำอธิบายกฎหมายว่าด้วยทรัพย์สิน. กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2549.

ศิริัญญา ดุสิตนานนท์. การออกแบบระบบภาษีอากรไทยตามหลักภาษีอากรที่ดี. วารสารวิชาการ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย 7 (มิถุนายน 2558): 227-244.

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. คำอธิบายกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน. กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2563.

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. คำอธิบายภาษีบำรุงท้องที่. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2549.

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา. หนังสือที่ คค. 0606/20886 เรื่อง บันทึกการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินของทางหลวงสัมปทาน, 11 ธันวาคม 2539.

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา. หนังสือที่ นร. 0601/1086 เรื่อง ขอรื้อหรือเรื่องการยื่นแบบแสดงรายการที่ดินเพื่อเสียภาษีบำรุงท้องที่รายการรถไฟแห่งประเทศไทย ให้เอกชนเช่าที่ดินเพื่อหาผลประโยชน์ โดยเก็บค่าบริการจอดรถยนต์และให้เช่าเพื่อปลูกสร้างอาคารพาณิชย์, 13 ธันวาคม 2533.

สำนักงานราชบัณฑิตยสภา. พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2554. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา <https://dictionary.orst.go.th/> [2564, มีนาคม 12]

หลักเกณฑ์และวิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา www.bjcc.co.th/standard.html [2564, มกราคม 31]

วิทยานิพนธ์/เอกัตศึกษา

สารินทร์ธร บริสุทธิ์. ปัญหาการจัดเก็บภาษีตามร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ... ศึกษากรณี มาตรการบรรเทาภาระภาษีที่ดินเกษตรกรรมที่มีมูลค่าสูงขึ้นเนื่องจากการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์,

เอกัตศึกษาปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2560.

ภาษาต่างประเทศ

Black's Law Dictionary (5th ed. 1979).

E. Cannan, Adam Smith. An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations. 5th
ed. London: Methuen & Co., Ltd., 1904.

Japanese Bureau of Taxation. Fixed Assets Tax (Land & Building). In Guide to Metropolitan
Taxes, pp. 31-32 and 38-48. 2019.

Joan M. Youngman. Tax on Land and Building. In Tax Law Design and Drafting, pp. 264-291.
Washington D.C.: International Monetary Fund, 1996.

Local Government Code of 1991 (Republic act No. 7160).

Sandra Bettger et al. The Economic Impact of and Strategy for Implementing and Ad Valorem
Property Tax. Washington D.C.: United States Agency for International Development,
1994.

Statistics Bureau of Japan. Population Estimates Monthly Report. [Online]. 2021. Available
from: <https://www.stat.go.jp/english/data/jinsui/tsuki/index.html> [2021, March 22]

World Bank. Gross Domestic Product (current US\$) Data. [Online]. Available from:
[https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD?most_recent_value_desc=true&year
_high_desc=true](https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD?most_recent_value_desc=true&year_high_desc=true) [2021, March 22]

World Bank. Japanese Fixed Property Tax. [Online]. Available from:
<http://www1.worldbank.org/publicsector/decentralization/June2003Seminar/Japan.pdf>
[2021, March 22]

ประวัติผู้วิจัย

ชื่อ-สกุล	นายพิพัฒน์ พิพัฒน์ผจง
วัน เดือน ปี เกิด	14 ธันวาคม พ.ศ. 2537
สถานที่เกิด	กรุงเทพมหานคร
วุฒิการศึกษา	นิติศาสตรบัณฑิต มหาวิทยาลัยอัสสัมชัญเมื่อปี พ.ศ. 2559 นิติศาสตรมหาบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยเมื่อปี พ.ศ. 2564 ทำงานเป็นทนายความ ณ สำนักงานกฎหมายสากล บริษัท ที่ปรึกษากฎหมายสากล จำกัด (ไอแอลซีที) ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2560 จนถึงปัจจุบัน