

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

LAND AND BUILDINGS TAX ACT 2019

ศาสตราจารย์ วิริยะ นามศิริพงศ์พันธุ์

อาจารย์ประจำคณะนิติศาสตร์

มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ : wiriyanam@gmail.com

Professor Wiriya Namsiripongpun

Faculty of Law, Thammasat University : wiriyanam@gmail.com

Received : February 4, 2020

Revised : March 23, 2020

Accepted : March 25, 2020

บทคัดย่อ

ข้อดีของกฎหมายว่าด้วยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหรือภาษีทรัพย์สินมีหลายประการ ตั้งแต่สอดรับกับหลักความสามารถในการเสียภาษี มีทรัพย์สินมากเสียมาก มีทรัพย์สินน้อยเสียน้อย สอดรับกับหลักผลประโยชน์ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างถูกนำไปใช้ในท้องถิ่นซึ่งคนในท้องถิ่นจะได้รับประโยชน์โดยตรงมากกว่าภาษีประเภทอื่น การหลีกเลี่ยงภาษีเป็นไปได้ยากเพราะที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไม่อาจนำไปซุกซ่อนเพื่อหนีภาษีได้ ช่วยลดความเหลื่อมล้ำในสังคม ถ้ามีการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินในอัตราก้าวหน้าจะทำให้คนที่มีทรัพย์สินมากต้องเสียภาษีสูงจึงจะขายทรัพย์สินออกมาทำให้รัฐบาลสามารถซื้อและให้คนจนใช้ประโยชน์ได้ในรูปแบบธนาคารที่ดิน ในบางท้องถิ่นสามารถสนับสนุนนโยบายของท้องถิ่น เช่น สนับสนุนนโยบายให้มีการก่อสร้างอาคาร สามารถใช้วิธีเก็บภาษีทรัพย์สินเฉพาะที่ดินยกเว้นการจัดเก็บสำหรับสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินนั้น โดยทั่วไปเมื่อมีการหนีหรือหลีกเลี่ยงภาษีจะมีการนำเงินไปลงทุนในอสังหาริมทรัพย์หรือพอกเงินในอสังหาริมทรัพย์ ภาษีทรัพย์สินที่จัดเก็บบนที่ดินเหล่านั้นย่อมถือได้ว่าเป็นการเอาคืนบางส่วนจากรายได้ที่มีการหนีหรือหลีกเลี่ยงภาษี นอกจากนี้ยังส่งเสริมการปกครองระบอบประชาธิปไตยในท้องถิ่นอันเป็นรากฐานสำคัญของการปกครองในระบอบประชาธิปไตยของประเทศ เนื่องจากการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินหรือที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในอัตราก้าวหน้าจะทำให้ประชาชนผู้เสียภาษีเป็นจำนวนมากต้องเอาใจใส่ในการเลือกผู้แทนที่มีคุณภาพไปใช้เงินภาษีนั่นให้เกิดประโยชน์สูงสุด

ประเทศไทยได้มีความพยายามหลายครั้งที่จะแก้ไขปรับปรุงพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 เพื่อให้ท้องถิ่นมีรายได้มากพอที่จะนำมาใช้ในการพัฒนาทรัพยากรมนุษย์ และสาธารณูปโภคให้มีคุณภาพอย่างอารยประเทศแต่ไม่ประสบผลสำเร็จ อย่างไรก็ตามในรัฐบาลพลเอกประยุทธ์ จันทร์โอชา ได้แก้ไขปัญหานี้จนสำเร็จในปี พ.ศ. 2562 โดยตราเป็นพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 แม้ว่าไม่สามารถที่จะให้รายได้แก่ท้องถิ่นเป็นจำนวนมากแต่ก็ต้องถือเป็นจุดเริ่มต้นที่ดี ถึงเวลาแล้วที่คนไทยจะได้แลกเปลี่ยนความคิดเห็นกันอย่างจริงจังและกว้างขวางว่าจะพัฒนาภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อการพัฒนาประเทศไทยอย่างไร ในทำนองที่หลายประเทศได้ทำสำเร็จกันมาแล้ว

คำสำคัญ

ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง, สร้างรายได้มาก, ท้องถิ่นมีงบประมาณ, พัฒนาคนและสาธารณูปโภค, กระตุ้นเศรษฐกิจ, สร้างความมั่งคั่งให้กับท้องถิ่น

ABSTRACT

Laws with regards to land and building tax or property tax offer several advantages, from providing a consistent taxation scheme based on the ability of the taxpayer to pay tax, that is taxing correspondingly to how much asset one has, to being consistent with the benefit principle in which the tax collected will be re-invested in the local population, thereby making property tax the most directly beneficial to the local in comparison with other types of tax. Furthermore, tax evasion is made unlikely as land and buildings cannot be hidden for the purpose of tax evasion. Property tax can also reduce social inequality provided that progressive taxation is used, meaning that the more assets one has, the more tax liability. Consequently, assets may be sold and become available for purchase by the State, allowing such land to be used by those that are impoverished through a form of land bank. Certain regions or districts may encourage local policies concerning land and building, for instance, by promoting construction of buildings, implementing special land tax in which exempts taxation imposed on buildings built upon such land within the scope of the special land tax. In cases of tax evasion, the untaxed money is generally used in order to invest in real estate, or it gets laundered through real estate investments. Thus, it may be said that a portion of “profit” from successfully evading tax are returned to other properties. Additionally, property tax can uphold local-level democracy which forms the essential basis of national-level democracy since high property tax rate stimulates democratic participation: those that are subjected to high tax rate will be motivated to selectively choose their representations to ensure that the tax collected will be used and allocated in the most efficient manner possible.

Thailand has attempted to amend and improve the House and Land Tax Act B.E. 2475 (1932) and Local Land Development Tax Act B.E. 2508 (1965) in hopes of securing sufficient revenue at local level for the development of human resources and public utilities, consequently establishing efficiency similar to that established in civilized countries. However, this has been without success. It is only until B.E. 2562 (2019) that the government, under Prime Minister General Prayut Chan-o-cha, was able to resolve the issue by enacting the Land and Building Tax Act B.E. 2562 (2019). In recognizing that although it does not generate substantial amount of local revenue, it must be considered as a good starting point. In light of the foregoing, it is time for the Thai people to exchange ideas seriously and comprehensively about how to develop the new Land and Building Tax Act B.E. 2562 (2019) in a way that maximizes benefits for the development of Thailand in a similar way that other countries have successfully done.

Keywords

Land and building tax, increase revenue, local budgets, human resources and public utilities development, economy stimulation, creating local prosperity

บทนำ

ในระหว่างศึกษาอยู่ที่ Harvard Law School ระหว่างปี พ.ศ. 2524 – 2526 ภาษีทรัพย์สินได้เป็นที่ยอมรับกันว่ามีบทบาทสำคัญในการพัฒนาสาธารณรัฐจีน (ไต้หวัน) ผู้เขียนจึงทำงานวิจัยเรื่องการปฏิรูปภาษีทรัพย์สินสำหรับประเทศไทย เมื่อประเทศไทยสามารถปฏิรูปภาษีทรัพย์สินด้วยการรวมพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มาเป็นพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จึงน่าสนใจยิ่งในการจะนำเอากฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของสาธารณรัฐจีน (ไต้หวัน) (ภาษีที่ดิน พ.ศ. 2558 และภาษีสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2557)¹ มาเปรียบเทียบกับพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เพื่อให้เกิดความเข้าใจในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ดียิ่งขึ้นและเพื่อประโยชน์ในการพัฒนาภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทยต่อไปในอนาคต

ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เป็นภาษีทรัพย์สินประเภทหนึ่งในทางทฤษฎี ภาษีทรัพย์สินเป็นภาษีที่มีคุณสมบัติที่ดีกว่าภาษีอื่น ๆ หากมีการขึ้นภาษี ประชาชนจะยินดีให้ขึ้นภาษีทรัพย์สินมากกว่าภาษีประเภทอื่น เนื่องจากภาษีทรัพย์สินมีคุณสมบัติที่ดี ดังต่อไปนี้

(1.) สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษี คนที่มีทรัพย์สินน้อยย่อมเสียภาษีน้อย คนที่มีทรัพย์สินมากย่อมเสียภาษีมาก

(2.) สอดคล้องกับหลักผลประโยชน์ กล่าวคือ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นภาษีท้องถิ่น โดยท้องถิ่นจะนำไปใช้ในการสร้างสาธารณูปโภคหรือนำไปใช้ในเรื่องการศึกษาโดยคนในท้องถิ่นซึ่งเป็นผู้เสียภาษีย่อมเป็นผู้ได้รับประโยชน์จากการใช้จ่ายภาษีนั้นโดยตรง เห็นได้ชัดเจนกว่าภาษีอื่น ๆ นอกจากนี้หากประชาชนต้องการให้ใช้ภาษีให้เกิดประโยชน์สูงสุดในเรื่องใดย่อมสามารถเลือกผู้แทนที่พร้อมจะนำภาษีไปใช้ในเรื่องนั้นได้

(3.) เป็นภาษีเก็บตกจากการวางแผนหรือการเลี่ยงภาษีอื่น ๆ เมื่อมีการวางแผนภาษีหรือหนีภาษี บุคคลดังกล่าวมักจะนำเงินที่ได้ไปสะสมในรูปแบบของอสังหาริมทรัพย์ ดังนั้นการเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจึงเสมือนกับไปจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินที่ได้มาจากการวางแผน การเลี่ยง และการหนีภาษีนั่นเอง

(4.) เป็นภาษีที่หลีกเลี่ยงภาษีได้ยากที่สุด เนื่องด้วยฐานภาษีของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นราคาประเมินของอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งเป็นสิ่งที่อยู่กับที่ ไม่สามารถโยกย้ายหรือซุกซ่อนในที่อื่นได้ ทำให้เจ้าของอสังหาริมทรัพย์ไม่สามารถหลีกเลี่ยงภาษีได้ ยกเว้นเกิดจากการทุจริตของเจ้าหน้าที่และเจ้าของที่ดิน ถึงกระนั้น หากมีระบบตรวจสอบที่ดีย่อมสามารถตรวจสอบพบเห็นได้โดยง่าย

(5.) ลดแรงจูงใจในการกักตุนที่ดินเพื่อการเก็งกำไร ในประเทศญี่ปุ่นมีการเก็บภาษีทรัพย์สินทั้งในระดับท้องถิ่นซึ่งจะเก็บในอัตราก้าวหน้า และในขณะเดียวกันรัฐบาลกลางจะนำทรัพย์สินของแต่ละบุคคลทั้งประเทศมารวมกันแล้วจัดเก็บในอัตราก้าวหน้า คนที่มีทรัพย์สินทั้งประเทศโดยเฉพาะที่ดินมากเท่าใดก็ต้องเสียภาษีในอัตราก้าวหน้ามากขึ้นเท่านั้น หากภาระภาษีสูงเกินกว่าประโยชน์ที่จะได้รับจากการเก็งกำไรย่อมจะทำให้ไม่มีการกักตุนที่ดินเพื่อการเก็งกำไร

สำหรับเจ้าของที่มีอสังหาริมทรัพย์จำนวนมากและทนแบกภาระภาษีไม่ไหวก็จะขายที่ดินออกมา ในสาธารณรัฐจีน (ไต้หวัน) จะมีกองทุนที่ดินรับซื้อที่ดินเอาไว้ และนำมาขายต่อให้กับผู้ไม่มีที่ดินได้ซื้อต่อและสามารถผ่อนส่งให้กับกองทุนได้ ทำให้เกิดการกระจายการถือครองที่ดินเป็นการลดความเหลื่อมล้ำทางสังคมไปด้วย

(6.) สามารถดัดแปลงเพื่อใช้ประโยชน์ในเป้าหมายต่าง ๆ ได้ เกาะฮาวายแต่ดั้งเดิมไม่มีคนนิยมไปปลูกอาคารรัฐบาลท้องถิ่น จึงใช้นโยบายเก็บภาษีทรัพย์สินเฉพาะที่ดินเท่านั้นไม่รวมอาคาร ทำให้ชาวอเมริกันที่ต้องการประหยัดภาษีไปปลูกบ้านพักผ่อนไว้ตามริมชายหาดของเกาะฮาวาย เกิดอาคารที่เป็นโรงแรม อพาร์ทเมนท์ขึ้นมากมาย หลังจากนั้นรัฐบาลจึงหันมาเก็บภาษีทรัพย์สินทั้งที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในภายหลัง หรือสาธารณรัฐจีน (ไต้หวัน) ก็ใช้วิธีเก็บภาษีที่ดินที่ใช้เพื่อการเกษตรในอัตราก่อนข้างสูง ในขณะที่รัฐบาลท้องถิ่นถูกกำหนดให้ใช้ภาษีนี้ไปสนับสนุนภาค

¹ Land Tax Act (promulgated on 1 July 2015 by Presidential Decree No. 10400077091) และ House Tax Act (promulgated on 4 June 2014 by Presidential Decree No.10300085851)

เกษตรกรรม เช่น เกษตรกรสามารถซื้อปุ๋ยได้ในราคาถูกหรือได้เมล็ดพันธุ์พืชที่ให้ค่าตอบแทนสูงโดยไม่ต้องซื้อ ทำให้เกษตรกรขยัน เพาะยังขยันเพาะปลูกมากเท่าใดย่อมได้รับประโยชน์มากเท่านั้น ส่วนคนซึ่งเกี่ยวข้องต้องรับภาระภาษี โดยไม่ได้รับประโยชน์ตอบแทนหรือได้รับน้อยมากจากภาษีที่ดินเสีย ซึ่งวิธีจัดเก็บแบบสาธารณรัฐจีน (ไต้หวัน) นี้ ผู้เขียนได้เสนอให้มีการปฏิรูปภาษีทรัพย์สินของไทยในส่วนของที่ดินเพื่อการเกษตรให้เป็นอย่างเดียวกันกับสาธารณรัฐจีน (ไต้หวัน) ในสมัยที่ผู้เขียนเรียนอยู่ที่ Harvard Law School ในระหว่างปี 2524 - 2526

(7.) ส่งเสริมการปกครองระบอบประชาธิปไตย เพราะคนในท้องถิ่นที่เสียภาษีทรัพย์สินในอัตราสูงจะเลือกผู้แทนที่ดีเพื่อไปใช้เงินที่ตนเสียให้เกิดประโยชน์แก่ท้องถิ่นให้มากที่สุด ในทำนองเดียวกับประเทศสหรัฐอเมริกาสมัยเป็นอาณานิคมของอังกฤษครั้งหลังเมื่อเสียภาษีต้องมีสิทธิเลือกตั้งตัวแทนไปใช้ภาษีให้เกิดประโยชน์กับคนอเมริกัน ซึ่งในที่สุดทำให้ประเทศสหรัฐอเมริกาประกาศอิสรภาพ ไม่เป็นอาณานิคมของอังกฤษอีกต่อไป ผู้เขียนเชื่อว่าถ้าเราเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในอัตราที่สูงประชาชนในท้องถิ่นจะหันมาสนใจเลือกตั้งผู้แทนที่ดี เพื่อใช้เงินให้เกิดประโยชน์แก่ท้องถิ่นตน อันจะเป็นรากเหง้าสำคัญของระบอบประชาธิปไตยที่ไม่ใช้เงินซื้อเสียง อันจะทำให้การปกครองระบอบประชาธิปไตยของประเทศไทยยั่งยืน

เพื่อให้เกิดความเข้าใจพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จะขอกล่าวถึงภาษีดังกล่าวตามโครงสร้างภาษีทั่วไป เปรียบเทียบกับภาษีที่ดิน พ.ศ. 2558 และภาษีสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2557 ของสาธารณรัฐจีน (ไต้หวัน) ดังต่อไปนี้

1. ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 5 กำหนดให้ “ผู้เสียภาษี” หมายความว่า บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง หรือเป็นผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สินของรัฐ ซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ และให้หมายความรวมถึงผู้มีหน้าที่ชำระภาษีแทนผู้เสียภาษี ตามพระราชบัญญัตินี้ด้วย

และกำหนดให้ “ที่ดิน” หมายความว่า พื้นดิน และให้หมายความรวมถึงพื้นที่ที่เป็นภูเขาหรือที่มีน้ำด้วย

“สิ่งปลูกสร้าง” หมายความว่า โรงเรือน อาคาร ตึก หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยหรือใช้สอยได้ หรือที่ใช้เป็นที่เก็บสินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรมหรือพาณิชยกรรม และให้หมายความรวมถึงห้องชุดหรือแพที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยได้หรือที่มีไว้เพื่อหาผลประโยชน์ด้วย

นอกจากนี้ในมาตรา 5 ยังได้กำหนดความหมายของห้องชุดโดย “ห้องชุด” หมายความว่า ห้องชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุดที่ได้ออกหนังสือแสดงกรรมสิทธิ์ห้องชุดแล้ว

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นที่เข้าใจได้ว่าเป็นผู้กรรมสิทธิ์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น เจ้าของที่ดินคือบุคคลที่มีชื่อในโฉนดที่ดินว่าเป็นเจ้าของ ซึ่งตามประมวลกฎหมายที่ดิน มาตรา 1 โฉนดที่ดิน หมายความว่าหนังสือสำคัญแสดงกรรมสิทธิ์ที่ดิน และให้หมายความรวมถึงโฉนดแผนที่ โฉนดตราจอง และตราจองที่ตราว่าได้ทำประโยชน์แล้ว

ผู้ครอบครองคือผู้ครอบครองที่มีชื่อในเอกสารสิทธิ เช่น ส.ค.1 หรือผู้ที่ไม่ชื่อในเอกสารสิทธิแต่เป็นผู้ที่ครอบครองอยู่ตามความเป็นจริง ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1367 สำหรับผู้ครอบครองหรือผู้ทำประโยชน์จะเสียภาษีก็ต่อเมื่อได้ครอบครองหรือทำประโยชน์จากที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สินของรัฐ เนื่องจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประเภทนี้ เอกชนไม่สามารถเป็นเจ้าของที่มีกรรมสิทธิ์หรือเจ้าของที่มีแต่สิทธิครอบครองได้ เช่น ที่ดิน ส.ป.ก.4-01 หรือ ที่ดิน สทก. ที่กรมป่าไม้เป็นผู้อนุญาตให้ชาวบ้านที่อยู่ในป่าสงวนมานานมีสิทธิทำกินได้ เป็นต้น แม้แต่ผู้บุกรุกที่ป่าก็ยังนิยมยื่นเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เพราะทำให้รู้สึกสบายใจว่าท้องถิ่นได้เก็บภาษีตนแล้ว เท่ากับอนุญาตให้ตนทำประโยชน์ในที่ดินนั้นได้ ซึ่งเป็นความเชื่อที่มีมาตั้งแต่สมัยที่ดินทั้งหมดเป็นของพระมหากษัตริย์แต่เพียงผู้เดียว เมื่อเสียภาษีแล้วย่อมมีสิทธิทำประโยชน์ได้ ทั้ง ๆ ที่ปัจจุบันกฎหมายไม่เป็นเช่นนั้นก็ตาม และเนื่องจากรัฐบาลมักมีนโยบายให้กรรมสิทธิ์หรือโฉนดแก่ผู้ที่ครอบครองที่ดินมาเป็นเวลานานซึ่งแต่เดิมตั้งใจว่าเมื่อออกประมวลกฎหมายที่ดิน พ.ศ. 2497 แล้ว จะไม่มีการขยายเวลาการออกโฉนดที่ดินที่ชาวบ้านบุกรุกภายหลังปี พ.ศ. 2497 แต่ในที่สุดเมื่อปี พ.ศ. 2515 ได้มีการขยายการออกโฉนดที่ดินให้กับเอกชนที่

ครอบครองที่ดินโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายมาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2512 ได้ เพียงแต่โฉนดที่ดินนี้จะเป็โฉนดครุฑแดงซึ่งห้ามโอนภายในห้าปีหรือสิบปี แล้วแต่กรณี ปัจจุบันมีที่ดิน ส.ป.ก.4-01 จำนวนมาก ซึ่งหลายคนยังมีความเชื่อว่าวันหนึ่งจะมีรัฐบาลมาอนุญาตให้ออกโฉนดที่ดินได้ ทำให้นายทุนเข้าไปซื้อที่ดินเหล่านี้เป็นจำนวนมาก ทั้ง ๆ ที่เป็นที่ดินที่ห้ามโอนและให้ทำการเกษตรเท่านั้นก็ตาม คดีที่โด่งดังคือคดีที่เขายายเที่ยง ซึ่งผู้ซื้อต้องยินยอมยกที่ดินให้เป็นของรัฐต่อไป และในสมัยของรัฐบาลพลเอกประยุทธ์ จันทร์โอชา ได้มีการทวงคืนที่ ส.ป.ก.4-01 จากนายทุนซึ่งครอบครองโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายคืนมาเป็นจำนวนมาก โดยการเสี่ยภาษีให้กับท้องถิ่นสามารถนำมาใช้เป็นหลักฐานว่าตนได้ครอบครองที่ดินโดยชอบด้วยกฎหมายมาเป็นเวลานานได้ด้วย เช่น มีหลักฐานเสี่ยภาษีก่อนปี พ.ศ. 2512 ก็สามารถนำมาใช้เป็นหลักฐานเพื่อขอลอกโฉนดที่ดินได้ ย่อมเป็นหลักฐานที่น่าเชื่อถือกว่าการใช้พยานบุคคลน่าสืบ

อย่าลืมว่าเจ้าของหรือผู้ครอบครองที่มีหน้าที่เสี่ยภาษี ต้องเป็นไปตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 9 ที่กำหนดให้ผู้ซึ่งเป็นเจ้าของหรือครอบครองที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอยู่ในวันที่ 1 มกราคม ของปีใดเป็นผู้มีหน้าที่ต้องเสี่ยภาษีของปีนั้นด้วย

สำหรับสาธาณรัฐจีน (ไต้หวัน) ตามภาษีที่ดิน พ.ศ. 2558 มาตรา 3 ผู้มีหน้าที่เสี่ยภาษี ได้แก่ 1.เจ้าของ 2.the Dien holder (ผู้เช่าครอบครองทำประโยชน์โดยเสี่ยค่าตอบแทนและสัญญาที่กำหนดระยะเวลาไม่เกิน 30 ปี) 3.the bestowee (ผู้ได้รับสิทธิในการทำประโยชน์ในอสังหาริมทรัพย์จากการให้สิทธิของเจ้าของอสังหาริมทรัพย์) 4.เกษตรกรสำหรับที่ดินเพื่อทำการเกษตร และ 5.เจ้าของรวมสำหรับอสังหาริมทรัพย์ที่มีหลายคนเป็นเจ้าของรวมกัน

ตามภาษีสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2557 มาตรา 3 ผู้มีหน้าที่เสี่ยภาษี ได้แก่ 1.เจ้าของ 2.the Dien holder 3.เจ้าของรวมหรือบุคคลที่เจ้าของรวมระบุให้ทำหน้าที่เสี่ยภาษี 4.ผู้จัดการหรือผู้ครอบครองปัจจุบันในกรณีที่ไม่มีบุคคลตามข้อ 1, 2, 3 5.ผู้เช่าในกรณีบ้านเช่าโดยผู้เช่ามีสิทธิหักภาษีออกจากค่าเช่าได้ 6.ผู้รับเหมาก่อสร้างในกรณีไม่มีบุคคลตาม ข้อ1, 2, 3, 4 และ 7.ทรัสต์ในกรณีที่เจ้าของบ้านเป็นทรัสต์

2. ฐานภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 35 กำหนดให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง กรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ การคำนวณมูลค่าให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง โดยวรรคสองกำหนดให้ ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง หรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด ให้เป็นไปตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ตามประมวลกฎหมายที่ดิน ที่คณะอนุกรรมการประจำจังหวัดกำหนดโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์

สำหรับสาธาณรัฐจีน (ไต้หวัน) ใช้ราคาประเมินที่ดินและราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างเช่นเดียวกันตามที่กำหนดไว้ในภาษีที่ดิน พ.ศ. 2558 มาตรา 15 และภาษีสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2557 มาตรา 5 แต่ใช้สำนวนต่างกันสำหรับที่ดินใช้คำว่า total value ส่วนสิ่งปลูกสร้างใช้คำว่า current value

การหาราคาประเมินตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 หรือการหา total value ของภาษีที่ดิน พ.ศ. 2558 และ current value ของภาษีสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2557 ของสาธาณรัฐจีน (ไต้หวัน) ล้วนใช้วิธีการเดียวกัน ซึ่งเป็น 3 วิธีการหลัก ดังต่อไปนี้

(1) ใช้ราคาซื้อขาย

ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่มีการซื้อขายเปลี่ยนมือกันบ่อย เช่น บ้านอยู่อาศัย คอนโดมิเนียม อาคารพาณิชย์ ในการหาราคาประเมินทุนทรัพย์ได้จากราคาซื้อขาย แต่เพื่อให้ได้ราคาซื้อขายที่แท้จริงการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมภาษีและอากรในการโอนที่ดินควรยึดราคาประเมินทุนทรัพย์เป็นหลัก แต่ปัจจุบันนี้มีแต่อากรและภาษีธุรกิจเฉพาะที่ยังใช้ราคาซื้อขายหรือราคาประเมิน แล้วแต่ราคาใดจะสูงกว่ากัน เมื่อเป็นเช่นนี้ทำให้เมื่อจะซื้อขายที่ดิน ย่อมจะซื้อขายกันในราคาประเมินซึ่งต่ำกว่าราคาซื้อขายจริงเพื่อประหยัดอากรและธุรกิจเฉพาะ ในต้นปี พ.ศ. 2562 มูลนิธิสากลเพื่อคนพิการซื้อที่ดินตามราคาซื้อขายจริง 5 ล้านบาท แต่ราคาประเมิน 2.6 ล้านบาท ซึ่งต่ำกว่าราคาจริงมาก ถ้าเป็นบุคคลธรรมดาจะซื้อในราคาประเมินเพื่อประหยัดอากร แต่ทางมูลนิธิทำเช่นนั้นไม่ได้เพราะต้องใช้งบของที่ประชุมและเงินที่ออกจากบัญชีต้องตรงกับราคาซื้อขายจริง มิฉะนั้นกรรมการมูลนิธิอาจถูกกล่าวหาว่าทุจริต

(2) กำไรหรือค่าเช่า (Income method)

สำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีการซื้อขายกันมากหรือแทบไม่มีการซื้อขายกันเลย เช่น โรงแรม การหาราคาทุนทรัพย์จะใช้สูตร ราคาทุนทรัพย์เท่ากับร้อยละ 2 ของกำไรหรือค่าเช่า ส่วนอัตราผลตอบแทนในการลงทุน เช่นปัจจุบัน คนยินดีนำเงินไปฝากธนาคารแบบประจำ เพื่อให้ได้ดอกเบี้ยร้อยละ 2 หากโรงแรมมีกำไร 1 ล้านบาททุกปีโดยเฉลี่ย คนก็ยินดีที่จะลงทุนซื้อโรงแรมนี้ตามสูตรที่กล่าวมาข้างต้น คือ ราคาโรงแรมเท่ากับ เศษหนึ่งร้อยคูณหนึ่งล้าน ทั้งหมดส่วนสองเท่ากับห้าสิบล้านบาท ราคาทุนทรัพย์จึงเท่ากับ 50 ล้านบาท

(3) ราคาต้นทุน (Capital method)

โรงงานอุตสาหกรรมต่าง ๆ อาจจะใช้วิธีที่ 1 และ 2 ไม่ได้ จึงต้องใช้ราคาที่ลงทุนจริง ได้แก่ ราคาที่ดินที่ซื้อมารวมกับราคาก่อสร้างอาคารที่หักค่าเสื่อม ซึ่งนิยมให้หักได้ไม่เกินครึ่ง หรือร้อยละ 70 ของอาคารที่ลงทุนไป วิธีนี้มีข้อเสียทำให้โรงงานอุตสาหกรรมไม่ต้องการปรับปรุงอาคารให้ทันสมัย เพราะใช้อาคารเก่า ต้นทุนถูกเพราะหักค่าเสื่อมไว้แล้ว ส่งผลให้ราคาประเมินต่ำ

หน่วยงานทำหน้าที่หาราคาประเมินทุนทรัพย์ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 36 กำหนดให้ กรมธนารักษ์ หรือ สำนักงานธนารักษ์พื้นที่เป็นผู้มีหน้าที่ดังกล่าว และยังกำหนดให้ส่งบัญชีราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง หรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด ให้แก่ องค์การปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง หรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุดนั้นตั้งอยู่ในเขตขององค์การปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น ภายใน 30 วันนับแต่วันที่คณะกรรมการประจำจังหวัดประกาศใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์

เป็นเรื่องที่ดีที่มีการใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างและใช้ราคาเดียวกันนี้ในการจัดเก็บค่าธรรมเนียมภาษีอากรในการโอนที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไปด้วย หากวันหนึ่งราคาประเมินทุนทรัพย์เป็นที่น่าเชื่อถือ และธนาคารนำไปใช้โดยไม่ต้องประเมินใหม่ก็จะเป็นประโยชน์แก่ประชาชนอย่างมาก เพราะทุกวันนี้เมื่อประชาชนจะนำที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไปจำนองประกันหนี้เงินกู้ธนาคาร ธนาคารจะมีการประเมินราคาทุนทรัพย์เอง โดยกำหนดค่าใช้จ่ายในการประเมินทุนทรัพย์นั้นเป็นต้นทุนของผู้กู้ที่ต้องจ่าย อันเป็นการเพิ่มภาระให้กับผู้กู้ยืมเงินซึ่งมีความต้องการใช้เงินมากอยู่แล้ว

ราคาประเมินที่แท้จริงหรือราคาประเมินสุทธิต้องหักฐานภาษีที่ได้รับการยกเว้นออกไปด้วย ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 8 ที่กำหนดว่า ให้ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นทรัพย์สินดังต่อไปนี้ได้รับยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ (1) ทรัพย์สินของรัฐหรือของหน่วยงานของรัฐซึ่งใช้ในกิจการของรัฐหรือของหน่วยงานของรัฐ หรือในกิจการสาธารณะ ทั้งนี้ โดยมีได้ใช้หาผลประโยชน์ (2) ทรัพย์สินที่เป็นที่ทำการขององค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษขององค์การสหประชาชาติหรือองค์การระหว่างประเทศอื่น ซึ่งประเทศไทยมีข้อผูกพันที่ต้องยกเว้นภาษีให้ตามสนธิสัญญาหรือความตกลงอื่นใด (3) ทรัพย์สินที่เป็นที่ทำการสถานทูตหรือสถานกงสุลของต่างประเทศ ทั้งนี้ ให้เป็นไปตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกัน (4) ทรัพย์สินของสภาภษาชาติไทย (5) ทรัพย์สินที่เป็นศาสนสมบัติไม่ว่าของศาสนาใดที่ใช้เฉพาะเพื่อการประกอบศาสนกิจหรือกิจการสาธารณะ หรือทรัพย์สินที่เป็นที่อยู่ของสงฆ์ นักพรต นักบวช หรือบาทหลวง ไม่ว่าในศาสนาใดหรือทรัพย์สินที่เป็นศาลเจ้า ทั้งนี้ เฉพาะที่มีได้ใช้หาผลประโยชน์ (6) ทรัพย์สินที่ใช้เป็นสุสานสาธารณะหรือ฼าปนสถานสาธารณะ โดยมีได้รับประโยชน์ตอบแทน (7) ทรัพย์สินที่เป็นของมูลนิธิหรือองค์การหรือสถานสาธารณกุศลตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนด ทั้งนี้ เฉพาะที่มีได้ใช้หาผลประโยชน์ (8) ทรัพย์สินของเอกชนเฉพาะส่วนที่ได้ยินยอมให้ทางราชการจัดให้ใช้เพื่อสาธารณประโยชน์ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนด (9) ทรัพย์สินส่วนกลางที่มีไว้เพื่อใช้หรือเพื่อประโยชน์ร่วมกันสำหรับเจ้าของร่วมตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด (10) ที่ดินอันเป็นสาธารณูปโภคตามกฎหมายว่าด้วยการจัดสรรที่ดิน (11) ที่ดินอันเป็นพื้นที่สาธารณูปโภคตามกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย และ (12) ทรัพย์สินอื่นตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

โดยทั่วไปแล้วจะมีการยกเว้นให้ทั้งหมดสำหรับมูลนิธิ สมาคม หรือหน่วยงานเอกชนอื่นที่ทำประโยชน์เพื่อส่วนรวม หรือเพื่อส่งเสริมการพัฒนาทรัพยากรมนุษย์² หรือทรัพย์สินพระมหากษัตริย์และทรัพย์สินของบุคคลซึ่งได้รับเงินปีพระบรมวงศานุวงศ์ตั้งแต่ชั้นพระองค์เจ้าขึ้นไปเฉพาะกรณีที่กฎกระทรวงกำหนดไว้ หรือทรัพย์สินของรัฐวิสาหกิจที่ยังไม่ได้ใช้ในกิจการของรัฐวิสาหกิจและยังไม่ได้ใช้หาผลประโยชน์ หรือทรัพย์สินที่เป็นที่ดินว่างเปล่าในสนามบินรอบบริเวณทางวิ่ง ทางขับ หรือลานจอดอากาศยานที่กันไว้เพื่อความปลอดภัย หรือที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นทางรถไฟหรือทางรถไฟฟ้า หรือทรัพย์สินที่ใช้สำหรับการสาธารณูปโภคและทรัพย์สินที่ใช้ประโยชน์ร่วมกันในโครงการของการเคหะแห่งชาติ หรือพิพิธภัณฑสถานของเอกชนเฉพาะส่วนที่ใช้เป็นแหล่งศึกษาเรียนรู้เพื่อสาธารณประโยชน์ หรือบ่อสำหรับใช้ในระบบบำบัดน้ำเสีย หรือบ่อน้ำที่ใช้ประโยชน์เพื่อสาธารณะ หรือถนน ลาน และรั้ว หรือที่ดินที่มีกฎหมายกำหนดห้ามไม่ให้ทำประโยชน์ และทรัพย์สินที่เป็นที่ทำการของสำนักงานเศรษฐกิจและการค้าของต่างประเทศที่จัดตั้งขึ้นในประเทศไทยตามความตกลงระหว่างรัฐบาลไทยกับรัฐบาลต่างประเทศ³

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 56 กำหนดให้ ในกรณีที่ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างภายในเขตองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นใดได้รับความเสียหายมากหรือถูกทำลายให้เสื่อมสภาพด้วยเหตุอันพ้นวิสัยที่จะป้องกันได้โดยทั่วไป อาจได้รับการลดหรือยกเว้นภาษีในช่วงระยะเวลาใดช่วงระยะเวลาหนึ่งได้ ทั้งนี้ ตามระเบียบที่รัฐมนตรีว่าการ กระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด หลักการนี้เป็นไปตามหลักการเดิมซึ่งใช้เมื่อยามพายุ น้ำท่วมหนัก แผ่นดินไหว ซึ่งทำให้สิ่งปลูกสร้างเสียหาย ไร่นาเสียหายทั้งหมด ก็จะมีการออกระเบียบเพื่อยกเว้นภาษี 1 - 3 ปี แล้วแต่กรณี แต่ทั้งนี้ต้องเป็นไปตามระเบียบของกระทรวงมหาดไทย⁴

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 57 กำหนดให้ ในกรณีที่มีเหตุอันทำให้ที่ดินได้รับความเสียหายหรือทำให้สิ่งปลูกสร้าง ถูกรื้อถอนหรือทำลาย หรือชำรุดเสียหายจนเป็นเหตุให้ต้องทำการซ่อมแซมในส่วนสำคัญ ให้ผู้เสียภาษีมูลค่าของที่ดินหรือยกเว้นภาษีที่จะต้องเสียต่อผู้บริหารท้องถิ่นได้ตามระเบียบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด เช่น มีการดูทรายเป็นเหตุที่ดินของตนไปขาย ทำให้ที่บ่อทรายมีราคาต่ำกว่ามูลค่าที่ดินทั่วไปในบริเวณเดียวกัน หรือมีการรื้ออาคารเพื่อก่อสร้างใหม่ สามารถลดราคาอาคารออกทั้งหมดเหลือแต่ราคาที่ดินก็ได้ แต่ทั้งนี้ต้องเป็นไปตามระเบียบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด⁵

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 40 กำหนดว่า ในกรณีที่ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมอยู่ภายในเขตองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นใด ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างภายในเขตองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น รวมกันในการคำนวณภาษีไม่เกิน 50 ล้านบาท

ที่ดินที่ใช้ประกอบเกษตรกรรมแต่เดิมจะต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ ถ้าเป็นที่นาที่ไร่ ตกไร่ละไม่เกิน 5 บาท แม้ว่าโดยหลักแล้วต้องเสียเกินกว่านั้นก็ตาม เช่น ปกติที่ดินที่ใช้ประโยชน์ไร่ละ 10,000 บาท ต้องเสียภาษี 50 บาท แต่เมื่อมาใช้ประกอบเกษตรกรรมไม้ล้มลุกหรือพืชไร่ ก็ลดลงมาเสียเพียง 5 บาทเท่านั้น แต่เดิมพื้นที่ที่ใช้ประกอบเกษตรกรรมต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ แต่ตามกฎหมายว่าด้วยที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกลับกำหนดให้ได้รับการยกเว้นถึง 50 ล้านบาท คือเสียภาษีเฉพาะที่ดินที่ทำการเกษตรในส่วนที่เกิน 50 ล้านบาทเท่านั้น และต้องไม่ลืมว่าเป็นที่ดินในแต่ละท้องถิ่นเท่านั้น ถ้าเจ้าของที่ดินวางแผนซื้อที่ดินที่คาบเกี่ยวกันระหว่างท้องถิ่นและที่ดินในแต่ละ

² “ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ยกเว้นภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นทรัพย์สินของมูลนิธิ หรือองค์การหรือสถานสาธารณกุศล, สืบค้นเมื่อวันที่ 20 มกราคม 2563, จาก http://www.ratchakitcha.soc.go.th/DATA/PDF/2562/E/162/T_0013.PDF

³ “กฎกระทรวง กำหนดทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นจากรการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562,” สืบค้นเมื่อวันที่ 20 มกราคม 2563, จาก http://www.ratchakitcha.soc.go.th/DATA/PDF/2562/A/087/T_0001.PDF

⁴ “ระเบียบกระทรวงมหาดไทยว่าด้วยการดำเนินการตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562,” สืบค้นเมื่อวันที่ 20 มกราคม 2563, จาก http://www.ratchakitcha.soc.go.th/DATA/PDF/2562/E/207/T_0001.PDF

⁵ เห่งอ้าว

ละห้องถิ่นมีมูลค่าไม่ถึง 50 ล้านบาทก็ไม่ต้องเสียภาษี ห้องถิ่นส่วนใหญ่จะใช้แนวธรรมชาติเป็นการแบ่งเขตห้องถิ่น เช่น ลำห้วย ทางน้ำไหล ดังนั้นหากเจ้าของที่ดินซื้อที่ดินคนละฝั่งกันจะสามารถขออนุญาตสร้างสะพานเชื่อมถึงกันได้ ที่ดินทั้งสองแปลงโดยแต่ละแปลงมีราคาไม่ถึง 50 ล้านบาทก็ไม่ต้องเสียภาษี

ตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างดูเหมือนจะให้ประโยชน์แก่เกษตรกรที่มักมีที่ดินเพื่อทำการเกษตรไม่มาก มูลค่าไม่ถึง 50 ล้านบาทได้รับการยกเว้นภาษีซึ่งแต่เดิมต้องเสียภาษีไร่ละไม่เกิน 5 บาท หากพิเคราะห์ให้ดีแล้วนายทุนที่มีที่ดินจำนวนมากซึ่งกระจายอยู่หลายห้องถิ่นน่าจะได้รับประโยชน์มากที่สุด เมื่อคิดเป็นตัวเงิน หากตั้งใจช่วยเกษตรกรจริง ๆ แล้ว ควรกำหนดให้ยกเว้น 10 ล้านบาทในทำนองเดียวกันกับสิ่งปลูกสร้าง เพราะคนที่มียอดที่ดินที่มีมูลค่าถึง 10 ล้านบาทต้องถือว่าเป็นเกษตรกรที่ไม่ยากจน สามารถเสียภาษีให้รัฐได้ เพราะภาษีที่จัดเก็บก็ถูกมากเมื่อเปรียบเทียบกับต่างประเทศ

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 41 กำหนดว่า ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัย และมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษีนั้น ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีในการคำนวณภาษีไม่เกิน 50 ล้านบาท

ในกรณีที่บุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของสิ่งปลูกสร้าง แต่ไม่ได้เป็นเจ้าของที่ดิน และใช้สิ่งปลูกสร้างดังกล่าวเป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษีนั้น ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีในการคำนวณภาษีไม่เกิน 10 ล้านบาท

ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการเพื่อคำนวณ การยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง

มิให้นำความในวรรคหนึ่ง หรือวรรคสอง มาใช้บังคับกับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหรือสิ่งปลูกสร้าง ที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษีนั้น ซึ่งต้องย้ายชื่อออกจากทะเบียนบ้านดังกล่าว เพราะเหตุจำเป็นทางราชการตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทย ร่วมกันประกาศกำหนด

แต่เดิมบ้านอยู่อาศัยไม่มีการจัดเก็บภาษี แต่ปัจจุบันบ้านอยู่อาศัยที่มีทะเบียนบ้านอยู่ หรือมักเรียกกันว่า บ้านหลังแรกจะได้รับการยกเว้นภาษีถึง 50 ล้านบาท โดยมีการจัดเก็บภาษีเฉพาะส่วนที่เกิน 50 ล้านบาทเท่านั้น ส่วนบ้านหลังที่สอง หรือบ้านที่ไม่มีทะเบียนบ้านของเจ้าของที่ดินอยู่ที่บ้านหลังนั้น บ้านที่ไม่ใช่บ้านหลังแรกจะถูกเก็บภาษีไม่ว่าจะมีมูลค่าเท่าใดก็ตาม เนื่องจากมีเวลาในการใช้บังคับกฎหมาย เจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างก็ใช้วิธีวางแผนแบบง่าย ๆ ด้วยการกระจายบ้านหลังที่สองหรือหลังที่สามไปให้คู่สมรส บุตร บิดามารดาเป็นเจ้าของแทน เพื่อให้บ้านหลังอื่นได้รับการยกเว้นภาษีด้วย แต่หากภาษีเสียเพียงเล็กน้อยอาจไม่คุ้มค่ากับการวางแผนภาษีดังกล่าว

สำหรับสิ่งปลูกสร้างที่ปลูกลงบนที่ดินของผู้อื่นโดยที่ผู้อื่นยินยอมให้ปลูก หรือโดยการเช่า หรือโดยการทำสัญญาใช้สิทธิเหนือพื้นดิน สัญญาก่อให้เกิดสิทธิเก็บกิน ทำให้เจ้าของสิ่งปลูกสร้างเป็นเจ้าของสิ่งปลูกสร้างนั้น โดยที่สิ่งปลูกสร้างนั้นไม่ตกเป็นส่วนควบของที่ดิน กฎหมายจึงกำหนดให้ทั้งเจ้าของที่ดินและเจ้าของสิ่งปลูกสร้างแยกกันเสียภาษี สำหรับเจ้าของสิ่งปลูกสร้างนั้นจะได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีสำหรับมูลค่าของสิ่งปลูกสร้างเป็นเงินจำนวน 10 ล้านบาท หรือกล่าวได้ว่าจะเสียภาษีเฉพาะสิ่งปลูกสร้างที่มีราคาประเมินเฉพาะส่วนที่เกินกว่า 10 ล้านบาทขึ้นไป ต้องไม่ลืมว่าอาคารมีการหักค่าเสื่อม ดังนั้นเจ้าของอาคารอาจจะเสียภาษีในช่วงอาคารยังใหม่อยู่ แต่เมื่อมีการหักค่าเสื่อมแล้ว ราคาต่ำกว่า 10 ล้านบาท เจ้าของอาคารนั้นย่อมไม่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง การหักค่าเสื่อมต้องเป็นไปตามระเบียบที่รัฐมนตรีกระทรวงมหาดไทยกำหนด

ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของข้าราชการ เมื่อมีเหตุจำเป็นของทางราชการให้ย้ายทะเบียนบ้านไปอยู่ที่ใหม่ตามคำสั่งของทางราชการ ซึ่งอาจไปอยู่ที่พักของทางราชการก็ได้ กฎหมายจึงกำหนดไม่ให้เป็นการลงโทษข้าราชการที่ต้องย้ายไปตามคำสั่ง ดังนั้นที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เคยได้รับการยกเว้นเพราะมีทะเบียนบ้านอยู่ แต่ต้องย้ายทะเบียนบ้านไปตามคำสั่งของราชการ ก็ยังให้ได้รับการยกเว้นต่อไป หลักการนี้ทำให้ความเป็นธรรมที่ต้องย้ายตามคำสั่งของทางราชการ

สำหรับสาธารณรัฐจีน (ไต้หวัน) การยกเว้นภาษีนั้นมีน้อยมาก จะเห็นได้จากภาษีที่ดิน พ.ศ. 2558 มาตรา 20 ซึ่งกำหนดให้เฉพาะที่ดินสาธารณะที่ใช้เพื่อสาธารณประโยชน์ได้รับการยกเว้นภาษี

3. อัตราภาษี

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 37 วรรค 1 กำหนดว่า ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ให้จัดเก็บภาษีตามอัตรา ดังต่อไปนี้

(1) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 0.15 ของฐานภาษี

(2) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 0.3 ของฐานภาษี

(3) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่นนอกจาก (1) หรือ (2) ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 1.2 ของฐานภาษี

(4) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 1.2 ของฐานภาษี

วรรค 5 กำหนดว่า อัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บตามวรรคหนึ่ง ให้ตราเป็นพระราชกฤษฎีกา โดยจะกำหนดเป็นอัตราเดียว หรือหลายอัตราแยกตามมูลค่าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างก็ได้ ทั้งนี้ ต้องไม่เกินอัตราภาษีที่กำหนดตามวรรคหนึ่ง และจะกำหนดแยกตามประเภทการใช้ประโยชน์หรือตามเงื่อนไขในแต่ละประเภทการใช้ประโยชน์ก็ได้

วรรค 6 กำหนดว่า ในกรณีที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใดมีความประสงค์ที่จะจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูงกว่าอัตราภาษีที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาตามวรรคห้า ให้มีอำนาจตราข้อบัญญัติท้องถิ่นกำหนดอัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นได้ แต่ต้องไม่เกินอัตราที่กำหนดในวรรคหนึ่ง

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 43 กำหนดว่า ในกรณีที่ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ต้องเสียภาษีเป็นที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพเป็นเวลา 3 ปี ติดต่อกัน ให้เรียกเก็บภาษีสำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในปีที่ 4 เพิ่มขึ้นจากอัตราภาษีที่จัดเก็บตามมาตรา 37 (4) ในอัตราร้อยละ 0.3 และหากยังทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพอีกเป็นเวลาติดต่อกัน ให้เพิ่มอัตราภาษีอีกร้อยละ 0.3 ในทุก 3 ปี แต่อัตราภาษีที่เสียรวมทั้งหมดแล้วต้องไม่เกินร้อยละ 3

หากพิจารณาอัตราภาษีขั้นสูงแล้ว เมื่อเปรียบเทียบกับต่างประเทศยังต้องถือว่าประเทศไทยมีอัตราภาษีที่ต่ำมาก เช่น ที่ดินที่ใช้เพื่อเกษตรกรรมมูลค่า 50 ล้านบาท ได้รับยกเว้นส่วนที่เกิน 50 ล้านบาท เสียในอัตราไม่เกินร้อยละ 0.15 หากที่ดินที่ใช้เพื่อการเกษตรกรรมมีมูลค่า 100 ล้านบาท ขั้นสูงจะเสียภาษีเพียงห้าสิบล้านคูณด้วยศูนย์จุดหนึ่งห้า ส่วนด้วยร้อย จะเท่ากับ 75,000 บาท

ส่วนอัตราที่แท้จริงอยู่ที่พระราชกฤษฎีกาประกาศ ซึ่งต้องมีอัตราที่ต่ำกว่าอัตราสูงสุดอย่างแน่นอน ยกเว้นท้องถิ่นจะตราข้อบัญญัติท้องถิ่นให้เก็บในอัตราสูงสุด ซึ่งโอกาสที่จะเป็นเช่นนั้นน้อยมาก เมื่อเป็นเช่นนี้ยิ่งทำให้เห็นว่าที่ดินที่มีมูลค่า 100 ล้านบาทที่กล่าวมาแล้วข้างต้นจะมีโอกาสเสียภาษีน้อยกว่า 75,000 บาทอย่างแน่นอน

อาคารพาณิชย์เสียภาษีโรงเรือนและที่ดินสูงเพราะเสียในอัตราร้อยละ 12.5 ของค่าเช่ารายปี เมื่อเปลี่ยนมาจัดเก็บฐานราคาทุนทรัพย์และอัตราสูงสุดเพียง 1.2 จะทำให้เก็บภาษีน้อยลง ส่วนที่จะเก็บได้เพิ่มขึ้นก็มีเพียงที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้รกร้างว่างเปล่าซึ่งแต่เดิมได้รับยกเว้นภาษี แต่ตามกฎหมายว่าด้วยที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะไม่ได้รับยกเว้นภาษีอีกแล้ว อย่างไรก็ตามที่ดินประเภทนี้มีจำนวนไม่มาก

ที่ดินที่ทิ้งไว้รกร้างว่างเปล่าไม่ทำประโยชน์จะเสียภาษีในอัตราสูงสุดไม่เกินร้อยละ 1.2 และต้องเสียเพิ่มขึ้นอีกร้อยละ 0.3 ของจำนวนปีที่เพิ่มขึ้นทุก 3 ปี แต่รวมแล้วไม่เกินร้อยละ 3 ดังนั้นที่ดินรกร้างว่างเปล่า หากจัดเก็บโดยเริ่มที่อัตราสูงสุดร้อยละ 1.2 และกว่าจะเพิ่มไปถึงร้อยละ 3 ต้องใช้เวลาอีก 18 ปี แต่ถ้าเราพิจารณาประมวลกฎหมายที่ดินประกอบด้วย มาตรา 6 กำหนดให้ หากเจ้าของที่ดินทอดทิ้งไม่ทำประโยชน์ในที่ดิน หรือปล่อยให้ดินเป็นที่รกร้างว่างเปล่า สำหรับที่ดินที่มีโฉนดที่ดิน เกิน 10 ปีติดต่อกัน สำหรับที่ดินที่มีหนังสือรับรองการทำประโยชน์ เกิน 5 ปีติดต่อกัน ให้ถือว่าเจตนาสละสิทธิในที่ดินเฉพาะส่วนที่ทอดทิ้งไม่ทำประโยชน์ หรือที่ปล่อยให้เป็นที่รกร้างว่างเปล่า

เมื่ออธิบดีได้ยื่นคำร้องต่อศาล และศาลได้สั่งเพิกถอนหนังสือแสดงสิทธิในที่ดิน ดังกล่าว ให้ที่ดินนั้นตกเป็นของรัฐเพื่อดำเนินการตามประมวลกฎหมายนี้ต่อไป ถ้าหากปีที่ 10 หรือปีที่ 11 เจ้าของที่ดินรกร้างว่างเปล่าจะเสียภาษีสูงสุดไม่เกินร้อยละ 2.1 ซึ่งไม่ถึงร้อยละ 3 หากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไม่ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายที่ดินมาตรา 6 จะถือว่าละเว้นการปฏิบัติหน้าที่โดยทุจริตตามมาตรา 157 ประมวลกฎหมายอาญาหรือไม่ เพราะสามารถที่จะร้องขอให้อธิบดีกรมที่ดินเพิกถอนโฉนดหรือ นส.3 ได้แล้วแต่กลับไม่ทำ ตามหลักการแล้วหากเทศบาลพบว่ามีกรณีละเว้นที่ดินเกินกำหนดในมาตรา 6 ต้องร้องขอต่ออธิบดีกรมที่ดินเพื่อให้ร้องขอต่อศาลให้เพิกถอนเอกสารสิทธิให้ที่ดินกลับมาเป็นของแผ่นดินหรือเทศบาลส่วนท้องถิ่นนั่นเองได้ ซึ่งจะได้ประโยชน์มากกว่าการจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้นไปเรื่อย ๆ

ด้วยเหตุนี้ มาตรา 43 ควรมีการแก้ไขเพิ่มเติมให้มีการจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้นทุกปี ปีละร้อยละ 0.3 จึงจะทำให้สามารถจัดเก็บภาษีได้ถึงร้อยละ 3 ต่อปีซึ่งจะสอดคล้องกับประมวลกฎหมายที่ดินมาตรา 6 อีกทั้งเป็นการเตือนเจ้าของที่ดินที่ปล่อยให้ที่ดินรกร้างว่างเปล่าให้เข้าทำประโยชน์เพราะมิฉะนั้นจะเสียภาษีแพง และถ้ายังเพิกเฉยจะถูกนำเอาประมวลกฎหมายที่ดิน มาตรา 6 มาใช้บังคับด้วย

อัตราภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 37 คู่มือนี้มีแต่อัตราคงที่ อย่างไรก็ตามได้มีการกำหนดภาษีอัตราก้าวหน้าไว้ในบทเฉพาะกาล มาตรา 94 ซึ่งบังคับใช้ใน 2 ปีแรกที่กำหนดให้จัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า ซึ่งจะยกตัวอย่าง เช่น ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม (ก) มูลค่าของฐานภาษีไม่เกินเจ็ดสิบล้านบาท ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดศูนย์หนึ่ง (ข) มูลค่าของฐานภาษีเกินเจ็ดสิบล้านบาท แต่ไม่เกินหนึ่งร้อยล้านบาท ให้ใช้อัตราภาษี ร้อยละศูนย์จุดศูนย์สาม (ค) มูลค่าของฐานภาษีเกินหนึ่งร้อยล้านบาท แต่ไม่เกินห้าร้อยล้านบาท ให้ใช้อัตราภาษี ร้อยละศูนย์จุดศูนย์ห้า (ง) มูลค่าของฐานภาษีเกินห้าร้อยล้านบาท แต่ไม่เกินหนึ่งพันล้านบาท ให้ใช้อัตราภาษี ร้อยละศูนย์จุดศูนย์เจ็ด (จ) มูลค่าของฐานภาษีเกินหนึ่งพันล้านบาทขึ้นไป ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดหนึ่ง

แม้จะมีการเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า แต่อัตราสูงสุดของที่ดินที่มีมูลค่าเกิน 1,000 ล้านบาท ให้เก็บในอัตราร้อยละ 0.1 ซึ่งต่ำกว่าอัตราสูงสุดของการจัดเก็บตามปกติตามมาตรา 43 ซึ่งเก็บร้อยละ 0.15 และใน 2 ปีแรกนี้ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะตราข้อบังคับเพื่อเก็บภาษีในอัตราที่สูงกว่าอัตราที่กำหนดเอาไว้ในบทเฉพาะกาล มาตรา 94 ไม่ได้ เพราะมาตรา 94 เป็นบทยกเว้นต้องนำมาใช้ก่อนบทบัญญัติกฎหมายทั่วไปตามมาตรา 37

สำหรับสาธารณรัฐจีน (ไต้หวัน) ภาษีที่ดิน พ.ศ. 2558 มาตรา 16 กำหนดอัตราภาษีสำหรับที่ดินที่อยู่ในท้องถิ่นเดียวกัน เจ้าของเดียวกันมีมูลค่าเท่ากับมูลค่าถัวเฉลี่ยของมูลค่าที่ดินในท้องถิ่นนั้นซึ่งไม่รวมมูลค่าที่ดินอุตสาหกรรม เหมืองแร่ หรือเกษตรกรรมและที่ดินที่ได้รับยกเว้นภาษี โดยจะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 1 สำหรับที่ดินที่มีมูลค่าสูงกว่ามูลค่าถัวเฉลี่ยไม่เกิน 5 เท่าของราคาถัวเฉลี่ยจะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 1.5 หากเกิน 5 เท่าแต่ไม่เกิน 10 เท่าของราคาถัวเฉลี่ยจะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 2.5 หากเกิน 10 เท่าแต่ไม่เกิน 15 เท่าของราคาถัวเฉลี่ยจะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 3.5 หากเกิน 15 เท่าแต่ไม่เกิน 20 เท่าของราคาถัวเฉลี่ยจะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 4.5 และเกินกว่า 20 เท่าของราคาถัวเฉลี่ยจะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5.5

อย่างไรก็ตาม ที่ดินที่ใช้อยู่เพื่ออยู่อาศัยเอง สำหรับที่ดินที่อยู่อาศัยในเขตเมืองต้องไม่เกิน 3 เอเคอร์ และนอกเขตเมืองไม่เกิน 7 เอเคอร์ อัตราภาษีจะลดลงเหลือร้อยละ 0.2

4. วิธีจัดเก็บภาษี

4.1 การคำนวณภาษี

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 42 กำหนดว่า การคำนวณภาษีให้ใช้ฐานภาษีของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างซึ่งคำนวณได้ ตามมาตรา 35 หักด้วยมูลค่าของฐานภาษีที่ได้รับยกเว้นตามมาตรา 40 หรือมาตรา 41 แล้วคูณด้วย อัตราภาษีตามมาตรา 37 ตามสัดส่วนที่กำหนดในมาตรา 38 ผลลัพธ์ที่ได้เป็นจำนวนภาษีที่ต้องเสีย

เพื่อประโยชน์ในการคำนวณจำนวนภาษีตามวรรคหนึ่ง กรณีที่ดินหลายแปลงซึ่งมีอาณาเขตติดต่อกันและเป็นของเจ้าของเดียวกัน ให้คำนวณมูลค่าที่ดินทั้งหมดรวมกันเป็นฐานภาษี

องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องเริ่มด้วยการคำนวณหาภาษีที่ต้องเสียโดยได้รับแจ้งราคาประเมินทุนทรัพย์จากกรมธนารักษ์หรือสำนักงานธนารักษ์พื้นที่ และนำการลดและยกเว้นภาษีมาหักออก แล้วคูณด้วยอัตราภาษีตามที่กำหนดเอาไว้ในมาตรา 42

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 55 กำหนดให้ลดภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างบางประเภท โดยออกเป็นพระราชกฤษฎีกาลดภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2563⁶

มาตรา 3 กำหนดให้ลดภาษีในอัตราร้อยละ 50 ของจำนวนภาษีที่จะต้องเสีย ได้แก่ ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง สิ่งปลูกสร้าง หรือห้องชุด ที่เจ้าของหรือผู้ครอบครองซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้าน เฉพาะทรัพย์สินที่ได้กรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองมาโดยทางมรดก และได้จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมก่อนวันที่ 13 มีนาคม พ.ศ. 2562 ที่ดินที่เป็นที่ตั้งของโรงผลิตไฟฟ้า และโรงผลิตไฟฟ้ารวมถึงที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอื่นที่ใช้ประโยชน์เกี่ยวเนื่องกับการผลิตไฟฟ้า และที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นเขื่อนและพื้นที่เกี่ยวเนื่องกับเขื่อนที่ใช้เพื่อการผลิตไฟฟ้า

มาตรา 4 กำหนดลดภาษีในอัตราร้อยละ 90 ของจำนวนภาษีที่จะต้องเสีย ดังนี้ (1) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นอสังหาริมทรัพย์รอการขายที่หน่วยงานที่กำหนดไว้ได้รับมาเป็นเวลาไม่เกินห้าปีนับแต่วันที่อสังหาริมทรัพย์นั้นตกเป็นของหน่วยงานนั้น ๆ (2) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างของผู้ประกอบการที่อยู่ระหว่างการพัฒนาเป็นโครงการจัดสรรเพื่อที่อยู่อาศัยหรือการอุตสาหกรรม เป็นเวลาไม่เกินสามปีนับแต่วันที่ได้รับอนุญาตให้ทำการจัดสรรที่ดินดังกล่าว (3) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างของผู้ประกอบการที่อยู่ระหว่างการพัฒนาเป็นอาคารชุด เป็นเวลาไม่เกินสามปีนับแต่วันที่ได้รับอนุญาตก่อสร้างอาคารชุดดังกล่าว (4) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างของผู้ประกอบการที่อยู่ระหว่างการพัฒนาเป็นนิคมอุตสาหกรรม เป็นเวลาไม่เกินสามปีนับแต่วันที่ได้รับอนุญาตจัดตั้งนิคมอุตสาหกรรมดังกล่าว (5) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ได้ดำเนินการตามกฎหมายว่าด้วยการจัดสรรที่ดิน กฎหมายว่าด้วยอาคารชุด หรือกฎหมายว่าด้วยนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทยแล้ว และผู้ประกอบการที่ได้รับอนุญาตยังไม่ได้ขายเป็นเวลาไม่เกินสองปีนับแต่วันที่ 13 มีนาคม พ.ศ. 2562 (6) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในกิจการของสถาบันอุดมศึกษา ตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน เฉพาะที่ใช้เป็นที่ตั้งตามแผนผังแสดงบริเวณและอาคารที่ระบุในรายการข้อกำหนดจัดตั้งสถาบันอุดมศึกษานั้น (7) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในกิจการของโรงเรียนตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชนตามที่กำหนดไว้ เฉพาะที่ใช้เป็นที่ตั้งตามแผนผังแสดงบริเวณและอาคารที่ระบุในรายการตราสารจัดตั้งโรงเรียนนั้น (8) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นสถานที่ให้บริการแก่ประชาชนเป็นการทั่วไป เฉพาะเพื่อการเล่นกีฬา สวนสัตว์ สวนสนุก ที่จอดรถของการรถไฟฟ้าขนส่งมวลชนแห่งประเทศไทยที่จัดให้สำหรับผู้โดยสารรถไฟฟ้า และลานจอดรถโดยสารสาธารณะในสถานีขนส่งผู้โดยสาร (9) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในสนามบินที่ใช้เป็นทางวิ่ง ทางขับ และลานจอดอากาศยาน และ (10) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นที่ตั้งของถนนหรือทางยกระดับที่เป็นทางพิเศษ

อย่างไรก็ตาม ต้องไม่ลืมว่าอัตราภาษีนั้นตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มีบทเฉพาะกาลที่กำหนดให้ลดภาระภาษีตามมาตรา 94 สำหรับ 2 ปีแรก ดังนั้น ในการคำนวณภาษีของปี พ.ศ. 2563 - 2564 ต้องใช้อัตราภาษีตามมาตรา 94 ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 95 อย่างไรก็ตาม ถ้าเป็นที่ดินที่ใช้เพื่อการเกษตรกรรมโดยมีเจ้าของเป็นบุคคลธรรมดาให้ได้รับยกเว้นภาษี สำหรับปี พ.ศ. 2563-2565 ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 96

สำหรับที่ดินประเภทอื่น มาตรา 97 ได้กำหนดการบรรเทาภาระภาษีว่า ถ้าการคำนวณภาษีที่ต้องเสียเกินกว่าภาษีที่เคยต้องชำระ สำหรับปี พ.ศ. 2563 ให้เสียเท่าที่เคยชำระและเพิ่มอีกร้อยละ 25 ของจำนวนภาษีส่วนที่เกินมาหรือภาษีที่เหลือ สำหรับปี พ.ศ. 2564 ให้เสียเพิ่มร้อยละ 50 ของจำนวนภาษีส่วนที่เกินมาหรือภาษี

⁶ “พระราชกฤษฎีกาลดภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างพ.ศ. 2563,” สืบค้นเมื่อวันที่ 20 มกราคม 2563, จาก http://www.ratchakittha.soc.go.th/DATA/PDF/2563/A/005/T_0005.PDF

ที่เหลือ และในปี พ.ศ. 2565 ต้องเสียเพิ่มอีกร้อยละ 75 ของจำนวนภาษีส่วนที่เกินมาหรือภาษีที่เหลือ เมื่อถึงปี พ.ศ. 2566 ก็ไม่ได้รับการบรรเทาภาษีตามมาตรา 42 ต้องเสียภาษีตามที่คำนวณได้จากมาตรา 42

4.2 การแจ้งการประเมินภาษี

เมื่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้ทราบจำนวนภาษีที่ต้องเสียของเฉพาะที่ดิน หรือเฉพาะสิ่งปลูกสร้าง หรือที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของบุคคลในท้องถิ่นของตน องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องแจ้งให้เจ้าของที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง หรือเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของตนให้มาเสียภาษีภายในเดือนกุมภาพันธ์ ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 44

4.3 กำหนดระยะเวลาการเสียภาษี

ผู้เสียภาษีที่ได้รับแจ้งให้เสียภาษีแล้ว ต้องดำเนินการเสียภาษีภายในเดือนเมษายน ตามที่มาตรา 46

4.4 ผู้มีหน้าที่ชำระภาษีแทนผู้เสียภาษี

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีนอกจากเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างยังมีบุคคลดังต่อไปนี้ที่มีหน้าที่เสียภาษี ผู้จัดการมรดกหรือทายาท ในกรณีที่ผู้เสียภาษีถึงแก่ความตาย ผู้จัดการทรัพย์สิน ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้ไม่อยู่ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วยสาบสูญ ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาลหรือผู้พิทักษ์ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้เยาว์ คนไร้ความสามารถ หรือคนเสมือนไร้ความสามารถ แล้วแต่กรณี ผู้แทนของนิติบุคคล ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นนิติบุคคล ผู้ชำระบัญชี ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นนิติบุคคลเลิกกันโดยมีการชำระบัญชี เจ้าของรวมคนหนึ่งคนใด ในกรณีที่ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีเป็นของบุคคลหลายคนรวมกัน ตามมาตรา 47 ในกรณีที่เจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างต่างเจ้าของกันให้ถือว่า เจ้าของที่ดินและเจ้าของสิ่งปลูกสร้างเป็นผู้เสียภาษีสำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ตนเป็นเจ้าของ ตามมาตรา 48

4.5 การชำระภาษีแบบแบ่งจ่าย

ในการชำระภาษีสามารถแบ่งจ่ายเป็นงวด งวดละเท่ากัน ถ้าผู้เสียภาษีมีนัดชำระงวดใดงวดหนึ่ง สิทธิที่จะผ่อนชำระเป็นอันระงับและต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1 ต่อเดือนของจำนวนภาษีตามมาตรา 52 การเสียภาษีผู้เสียภาษีอาจไปยื่นเสียภาษีที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หรือส่วนราชการหรือหน่วยงานของรัฐที่ได้รับมอบหมาย หรือส่งทางไปรษณีย์ หรือชำระที่ธนาคารตามที่กำหนดเอาไว้ในมาตรา 50 และมาตรา 51

4.6 การประเมินภาษีใหม่

ในกรณีที่มีการคำนวณภาษีผิดพลาดหรือไม่ครบถ้วน องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องประเมินภาษีใหม่ให้ถูกต้องภายใน 3 ปีนับแต่วันที่ถึงกำหนดชำระ ในกรณีผู้เสียภาษีต้องชำระภาษีเพิ่ม ให้ชำระได้ภายใน 30 วัน นับตั้งแต่วันที่ได้รับการประเมินโดยไม่ต้องเสียเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม แต่ในกรณีผู้เสียภาษีเสียเงินเกินมา ให้มีสิทธิได้รับภาษีคืนภายใน 1 ปีนับจากวันรับหนังสือแจ้ง ตามมาตรา 53

4.7 การขอเงินคืน

แต่ในกรณีที่ผู้เสียภาษีพบเองว่าตนชำระภาษีโดยไม่มีหน้าที่หรือชำระเกินไม่ว่าด้วยความผิดพลาดของผู้ใดผู้เสียภาษียังมีสิทธิได้รับเงินคืน แต่ต้องขอรับเงินคืนภายใน 3 ปีนับแต่วันที่ชำระภาษี และผู้บริหารท้องถิ่นต้องพิจารณาคำร้องและแจ้งให้ทราบภายใน 90 วันนับแต่วันที่รับคำร้อง หากพบว่าผู้ร้องมีสิทธิรับเงินคืนให้แจ้งคำสั่งคืนเงินแก่ผู้ร้องภายใน 15 วันนับแต่มีคำสั่ง หากความผิดพลาดเกิดจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ให้ผู้ร้องมีสิทธิได้รับดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงิน ที่ได้รับคืนโดยไม่คิดทบต้นนับแต่วันที่ยื่นคำร้องขอรับเงินคืนจนถึงวันที่คืนเงิน แต่ต้องไม่ได้รับดอกเบี้ยคืนเกินจำนวนเงินต้นที่ต้องได้รับคืน ถ้าผู้ร้องไม่มารับเงินคืนภายใน 1 ปีนับแต่วันที่ได้รับการแจ้งให้หมดสิทธิได้รับเงินคืน ตามที่กำหนดในมาตรา 54

4.8 ภาษีค้างชำระ

กรณีที่ไม่ได้ชำระภาษีในเวลาที่กำหนด ให้ถือว่าเป็นภาษีค้างชำระ โดยที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่มีภาษีค้างชำระจะจดทะเบียนสิทธิไม่ได้ ไม่ว่าจะ เป็นทรัพย์สินหรือสิทธิจำนอง เว้นแต่จะเป็นการขายทอดตลาด ตามมาตรา 58 และมาตรา 59 เพื่อให้เกิดผลข้างต้น ในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแจ้งรายการภาษีค้างชำระให้สำนักงานที่ดินหรือสำนักงานที่ดินสาขา ซึ่งที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอยู่ในเขตท้องที่ของสำนักงานที่ดินหรือสำนักงาน

ที่ดินสาขานั้นทราบภายในเดือนมิถุนายนของปี หรือตามเวลาอื่นที่ตกลงกันตามมาตรา 60 หากมีการเชื่อมระบบฐานข้อมูลของกรมธนารักษ์ กรมที่ดิน และองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เข้าด้วยกันย่อมทำให้ทุกหน่วยงานรับทราบข้อมูลได้ในเวลาเดียวกัน โดยไม่ต้องใช้วิธีแจ้งให้ทราบตามที่กฎหมายว่าด้วยที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกำหนด

เพื่อประโยชน์ในการเร่งรัดภาษี องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะแจ้งเตือนผู้ต้องเสียภาษีที่มีภาษีค้างชำระในเดือนพฤษภาคมของปี เพื่อให้ชำระภาษีค้างชำระ เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ตามมาตรา 61 ถ้าผู้เสียภาษีไม่ได้ชำระภาษีค้างชำระ เบี้ยปรับและเงินเพิ่มภายในเวลาที่กำหนดไว้ ในหนังสือแจ้งเตือนตามมาตรา 61 เมื่อพ้น 90 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งเตือนดังกล่าวแล้ว ให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือยึด आयัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียภาษี เพื่อนำเงินมาชำระภาษีค้างชำระ เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และค่าใช้จ่ายอันเนื่องมาจากการยึด आयัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้นได้แต่ห้ามเกินกว่าความจำเป็น การออกคำสั่งเป็นหนังสือยึด आयัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้บริหารท้องถิ่น ในกรณีที่เป็นนายกเทศมนตรี นายกองค์การบริหารส่วนตำบล และนายกเมืองพัทยา ต้องได้รับความเห็นชอบจากผู้ว่าราชการจังหวัด วิธีการยึด आयัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีให้นำวิธีการตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลมตามมาตรา 62

4.9 การยึดหรืออายัด

ในทางปฏิบัติองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะใช้วิธีอายัดเงินฝากในธนาคาร อันทำให้เงินในบัญชีธนาคารของผู้เสียภาษีไม่อาจเคลื่อนไหวหรือเบิกจ่ายได้ ทำให้ผู้เสียภาษียินดีให้ธนาคารจ่ายเงินให้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นตามจำนวนภาษีที่ได้มีการอายัดไว้ เพราะอย่างไรก็ต้องจ่ายจึงจ่ายเลยเสียดีกว่าเพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถใช้เงินที่เหลือในบัญชีได้ ในกรณีไม่มีเงินในบัญชีธนาคารให้อายัด องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจำเป็นต้องยึดและอายัดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีตามกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ในกรณีที่มีการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีไว้แล้ว ถ้าผู้เสียภาษีได้นำเงินมาชำระค่าภาษีค้างชำระ เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และค่าใช้จ่ายอันเนื่องมาจากการยึดหรืออายัดทรัพย์สิน โดยครบถ้วนก่อนการขายทอดตลาด ให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีคำสั่งเพิกถอนการยึดหรืออายัดทรัพย์สินนั้น และดำเนินการแจ้งการถอนการยึดหรืออายัดไปยังเจ้าพนักงานผู้ยึดหรืออายัดให้แล้วเสร็จภายใน 15 วันนับแต่วันที่ชำระภาษีที่ค้างชำระ เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และค่าใช้จ่ายอันเนื่องมาจากการยึดหรืออายัด ทรัพย์สินครบถ้วนแล้ว ตามมาตรา 64 เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดหลังการชำระภาษี เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และค่าใช้จ่ายอื่นที่จำเป็นแล้ว ต้องคืนส่วนที่เหลือให้แก่ผู้เสียภาษีตามมาตรา 66

ในทางปฏิบัติองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไม่มีความเชี่ยวชาญในการยึดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีเพื่อนำออกขายทอดตลาดเอง องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจึงนิยมใช้วิธีฟ้องศาล เมื่อชนะคดีแล้วให้กรมบังคับคดีดำเนินการยึดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีออกขายทอดตลาดให้ มาตรา 67 กำหนดให้ก่อนทำการขายทอดตลาดตามคำพิพากษา ให้เจ้าพนักงานบังคับคดีแจ้งองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ให้แจ้งรายการภาษีค้างชำระ สำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นต่อเจ้าพนักงานบังคับคดีภายใน 30 วันนับแต่วันที่รับแจ้งจากเจ้าพนักงานบังคับคดี ทั้งนี้เพื่อให้เจ้าพนักงานบังคับคดีไม่ยึดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีเกินกว่าจำนวนภาษีที่ต้องเสียมากจนเกินไป และเมื่อทำการขายทอดตลาดแล้ว ให้เจ้าพนักงานบังคับคดีคืนเงินที่ได้รับจากการขายทอดตลาดไว้เท่ากับจำนวนค่าภาษีค้างชำระ และนำส่งเงินดังกล่าวให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เพื่อชำระหนี้ค่าภาษีที่ค้างชำระดังกล่าว และให้นำมาตรา 66 มาใช้บังคับในกรณีนี้ด้วย

สำหรับสาธารณรัฐจีน (ไต้หวัน) กฎหมายภาษีที่ดิน พ.ศ. 2558 การจัดเก็บภาษีจะจัดเก็บโดยเจ้าหน้าที่ภาษีที่อยู่ภายใต้กรมการองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น วันจัดเก็บภาษีถูกกำหนดโดยผู้ปกครองของจังหวัด (provincial government) ทั้งนี้เพื่อให้เป็นกำหนดเวลาเดียวกันทั้งจังหวัดตามมาตรา 40 โดยกำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องแจ้งการประเมินภาษีด้วยตนเองให้แก่เจ้าหน้าที่และเจ้าหน้าที่จะแจ้งการประเมินภาษีไปยังผู้เสียภาษีตามมาตรา 43 ภายใน 15 วันตามมาตรา 52 และผู้เสียภาษีต้องชำระภายใน 30 วันนับแต่วันที่รับแจ้งตามมาตรา 44 หากไม่ชำระภายในกำหนดจะเป็นภาษีอากรค้างชำระ เมื่อเป็นภาษีอากรค้างชำระเกิน 30 วัน เจ้าหน้าที่จะต้องแจ้งหน่วยงานบังคับคดีเพื่อดำเนินการบังคับคดีตามกฎหมายตามมาตรา 53 สำหรับประเทศไทยเคยใช้ระบบการจัดเก็บเช่นนี้แต่ถูกยกเลิกไป

แล้ว ปัจจุบันจึงเหลือเพียงขั้นตอนเดียว คือ เจ้าหน้าที่ภาษีของท้องถิ่นจะแจ้งการประเมินภาษีภายในเดือนกุมภาพันธ์ ตามมาตรา 44 และผู้เสียภาษีต้องชำระภาษีภายในเดือนเมษายนของทุกปีตามมาตรา 46

ถ้าผู้เสียภาษีค้างชำระภาษีจะไม่สามารถที่จะโอนที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ค้างชำระจนกว่าจะได้รับชำระภาษี ตามมาตรา 50 โดยประเทศไทยได้นำมาใช้ในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ตามมาตรา 59

5. การอุทธรณ์การประเมินภาษี

โดยทั่วไปการคัดค้านการอุทธรณ์การประเมินภาษี มีลักษณะแตกต่างกันอยู่ 2 ระบบ คือ หากเป็นประเทศที่มีศาลภาษี การอุทธรณ์ทางปกครองจะอุทธรณ์ต่อหัวหน้างาน เพื่อให้หัวหน้างานได้ทบทวนว่าสิ่งที่ถูกฟ้องได้ทำไปถูกต้องหรือไม่ ถ้าหัวหน้างานยินยอมสามารถอุทธรณ์ไปยังศาลภาษีได้เลย ทั้งนี้ทั้งนั้นยึดหลักให้การอุทธรณ์เป็นไปได้อย่างรวดเร็ว เนื่องจากการประเมินภาษีเกิดจากคำสั่งของเจ้าหน้าที่ของรัฐซึ่งอาจจะไม่ถูกต้องตามกฎหมายก็ได้และจำนวนภาษีก็ขึ้นอยู่กับเจ้าหน้าที่ของรัฐ การกำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องเสียค่าธรรมเนียมศาลเป็นการลงโทษผู้เสียภาษีทั้งที่ตนทำถูกต้อง แต่ความผิดพลาดเกิดจากเจ้าหน้าที่ของรัฐ หากยังคงต้องจ่ายค่าธรรมเนียมศาลจึงไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี ส่วนระบบที่ไม่มีศาลภาษีโดยเฉพาะ เนื่องจากศาลยุติธรรมไม่เชี่ยวชาญเรื่องภาษี ดังนั้น การอุทธรณ์ทางฝ่ายปกครองมักจะใช้วิธีให้อุทธรณ์ไปที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการชุดนี้จะมีผู้เชี่ยวชาญหรือชำนาญด้านภาษีร่วมเป็นกรรมการพิจารณา วิธีนี้ทำให้คดีส่วนใหญ่จะยุติที่ฝ่ายปกครอง เพราะเมื่อคดีขึ้นสู่ศาลยุติธรรม ศาลยุติธรรมมักจะวินิจฉัยยืนตามคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพราะคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบไปด้วยผู้เชี่ยวชาญทางด้านภาษีและบางครั้งยังมีผู้พิพากษาอยู่ในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้นด้วย

สำหรับประเทศไทย พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 73 กำหนดให้ผู้เสียภาษีที่เห็นว่าการประเมินและการเรียกเก็บภาษีไม่ถูกต้องมีสิทธิยื่นคำร้องคัดค้านไปยังผู้บริหารท้องถิ่นได้ภายใน 30 วันนับแต่ได้รับแจ้งการประเมินภาษี วรรคสองกำหนดให้ผู้บริหารท้องถิ่นต้องพิจารณาให้แล้วเสร็จภายใน 60 วันนับแต่วันที่รับคำร้อง วรรคสี่กำหนดว่าในกรณีที่ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาไม่เห็นชอบกับคำร้องของผู้เสียภาษี ให้ผู้เสียภาษีนั้นมีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี โดยยื่นอุทธรณ์ต่อผู้บริหารท้องถิ่นภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้ง และให้ผู้บริหารท้องถิ่นส่งคำอุทธรณ์ไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีภายใน 15 วันนับแต่วันที่รับคำอุทธรณ์ดังกล่าว

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มาตรา 74 กำหนดให้ ผู้ว่าราชการจังหวัด เป็นประธานกรรมการ เจ้าพนักงานที่ดินจังหวัด ธนารักษ์พื้นที่ โยธาธิการและผังเมืองจังหวัด สรรพากรพื้นที่ที่ผู้ว่าราชการจังหวัดแต่งตั้งจำนวน 1 คน ผู้แทนของผู้บริหารท้องถิ่นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในจังหวัดที่เลือกกันเองจำนวนไม่เกิน 2 คน เป็นกรรมการโดยตำแหน่ง และผู้ทรงคุณวุฒิที่กรรมการโดยตำแหน่งแต่งตั้งอีกจำนวนไม่เกิน 2 คน เป็นกรรมการ ส่วนกรุงเทพมหานคร กรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้เป็นไปตามมาตรา 75 และในมาตรา 81 วรรคสอง กำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีวินิจฉัยอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 60 วันนับแต่วันที่รับแจ้งคำอุทธรณ์จากผู้บริหารท้องถิ่น และต้องแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์พร้อมด้วยเหตุผลเป็นหนังสือไปยังผู้อุทธรณ์ภายใน 15 วันนับแต่วันที่พิจารณาเสร็จ

หากผู้อุทธรณ์ไม่พอใจคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลภายใน 30 วันนับแต่วันที่รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ตามมาตรา 82

ในการอุทธรณ์ต่อศาลนั้น ตามบทบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 17 กำหนดให้ในกรณีที่ไม่มีบทบัญญัติและข้อกำหนดในกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร ให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม ด้วยเหตุนี้ผู้เสียภาษีที่ฟ้องต่อศาลภาษีต้องชำระค่าธรรมเนียมศาล ในอัตราร้อยละ 2 แต่ไม่เกิน 200,000 บาทใน 50 ล้านบาทแรก ส่วนที่เกิน 50 ล้านบาทแรกให้คิดอัตราร้อยละ 0.1 ตามที่กำหนดไว้ในข้อ 1(ก) ตาราง 1 ท้ายประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

การคัดค้านและการอุทธรณ์การประเมินภาษีของประเทศไทยนั้น ในชั้นฝ่ายบริหารมีทั้งอุทธรณ์ต่อหัวหน้าและกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งควรจะเลือกอย่างใดอย่างหนึ่ง การอุทธรณ์ต่อฝ่ายบริหารเพียงอย่างเดียวจะดีที่สุด เพราะประหยัดค่าใช้จ่ายของผู้เสียภาษีและของรัฐ หรือมิฉะนั้นจะเลือกการอุทธรณ์ฝ่ายปกครองไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อย่างเดียวก็ได้แต่กรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องมีผู้ทรงคุณวุฒิด้านภาษีและควรมีผู้พิพากษาร่วมเป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ด้วย เพื่อลดการนำคดีขึ้นสู่ศาล

การฟ้องคดีต่อศาลภาษีก็ไม่ควรเรียกเก็บค่าธรรมเนียมอย่างการฟ้องคดีต่อศาลยุติธรรม ด้วยเหตุผลที่กล่าวมาแล้ว เพราะการอุทธรณ์คดีภาษีอากรก็เหมือนกับการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองจึงสมควรเอาพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครองมาปรับใช้มากกว่าเอาประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาปรับใช้ ทั้งนี้เพื่อคุ้มครองรักษาผลประโยชน์ของผู้เสียภาษีและเป็นการให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีเหมือนอย่างในอารยประเทศ เนื่องจากค่าธรรมเนียมการขึ้นศาลภาษีอากรแพงจึงทำให้มีคดีขึ้นสู่ศาลน้อย เช่น สถิติคดีศาลภาษีอากรกลาง ประจำปี พ.ศ. 2561 มีคดีค้างมาจากปี พ.ศ. 2560 จำนวน 122 คดีและคดีที่รับเข้ามาใหม่จำนวน 245 คดี รวมเป็น 367 คดี⁷

สำหรับสาธารณรัฐจีน (ไต้หวัน) ตามกฎหมายการจัดเก็บภาษี พ.ศ. 2561⁸ มาตรา 35 และมาตรา 38 การอุทธรณ์จะมีการอุทธรณ์ต่อเจ้าหน้าที่และอุทธรณ์ต่อศาลในทำนองเดียวกับกฎหมายไทย การอุทธรณ์ต่อเจ้าหน้าที่ (recheck) ทำได้ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเห็นว่าการประเมินและการเรียกเก็บภาษีไม่ถูกต้อง เมื่อเจ้าหน้าที่ได้รับคำอุทธรณ์แล้วจะต้องมีคำวินิจฉัยภายใน 2 เดือน

การอุทธรณ์ต่อศาลจะกระทำได้ในกรณีดังต่อไปนี้ 1. หากเจ้าหน้าที่วินิจฉัยไม่เสร็จภายใน 2 เดือน ผู้เสียภาษีสามารถฟ้องต่อศาลได้โดยไม่ต้องรอคำวินิจฉัยของเจ้าหน้าที่ 2. กรณีเจ้าหน้าที่มีคำวินิจฉัยภายในกำหนดและผู้เสียภาษีไม่พอใจในคำวินิจฉัยนั้น

6. บทกำหนดโทษ

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 83 กำหนดให้ ผู้ที่ขัดขวางการปฏิบัติหน้าที่ของพนักงานสำรวจหรือผู้บริหารท้องถิ่นหรือเจ้าหน้าที่ซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมาย ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา 84 กำหนดให้ ผู้ที่ไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกของผู้บริหารท้องถิ่นหรือพนักงานประเมินหรือหนังสือเรียกหรือคำสั่งของผู้บริหารท้องถิ่นหรือเจ้าหน้าที่ซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมาย ระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท

มาตรา 85 กำหนดให้ ผู้ที่ไม่แจ้งการเปลี่ยนแปลงการใช้ประโยชน์ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท

มาตรา 86 กำหนดให้ ผู้ใดขัดขวางหรือไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของผู้บริหารท้องถิ่น หรือ ทำลาย ย้ายไปเสีย ซ่อนเร้น หรือโอนไปให้แก่บุคคลอื่นซึ่งทรัพย์สินที่ผู้บริหารท้องถิ่นมีคำสั่งให้ยึดหรืออายัด ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่เกินสองหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา 87 ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีตามมาตรา 80 ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท

มาตรา 88 กำหนดให้ ผู้ใดแจ้งข้อความอันเป็นเท็จหรือนำพยานหลักฐานอันเป็นเท็จมาแสดง เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษี ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปี หรือปรับไม่เกินสี่หมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา 89 กำหนดให้ ในกรณีที่ผู้กระทำความผิดเป็นนิติบุคคล ถ้าการกระทำความผิดของนิติบุคคลนั้นเกิดจากการสั่งการหรือการกระทำของกรรมการ หรือผู้จัดการ หรือบุคคลใดซึ่งรับผิดชอบใน การดำเนินงานของ

⁷ ส่วนระบบข้อมูลและสถิติ สำนักงานแผนงานและงบประมาณ สำนักงานศาลยุติธรรม, “รายงานสถิติคดีศาลยุติธรรมทั่วราชอาณาจักร ประจำปี พ.ศ. 2561”, สืบค้นเมื่อวันที่ 20 มกราคม 2563, จาก <https://oppb.coj.go.th/th/file/get/file/201909029a4098509a261a475d91b012ae144cf6150853.pdf>

⁸ Tax Collection Act (promulgated on 5 December 2018 by Presidential Decree Hua-tzung-1 No. 10700131331)

นิติบุคคลนั้น หรือในกรณีที่บุคคลดังกล่าวมีหน้าที่ต้องสั่งการหรือกระทำการและละเว้น ไม่สั่งการหรือไม่กระทำการ จนเป็นเหตุให้นิติบุคคลนั้นกระทำความผิด ผู้นั้นต้องรับโทษตามที่บัญญัติไว้ สำหรับความผิดนั้น ๆ ด้วย

และมาตรา 90 กำหนดให้ ความผิดตามมาตรา 83 มาตรา 84 มาตรา 85 หรือมาตรา 87 ให้ผู้บริหารท้องถิ่น หรือผู้ซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมายมีอำนาจเปรียบเทียบได้ เมื่อผู้กระทำผิดได้ชำระเงินค่าปรับตามจำนวนที่ เปรียบเทียบภายใน 30 วัน ให้ถือว่าคดีเลิกกัน ตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ถ้าผู้กระทำผิดไม่ยินยอมตามที่เปรียบเทียบ หรือเมื่อยินยอมแล้วไม่ชำระเงินค่าปรับภายในระยะเวลาที่กำหนด ให้ดำเนินคดีต่อไป วรรคสองกำหนดว่าเงินค่าปรับที่ได้จากการเปรียบเทียบตามพระราชบัญญัตินี้เกิดขึ้นใน เขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใด ให้ตกเป็นรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น

สำหรับสาธารณรัฐจีน (ไต้หวัน) หากมีภาษีอากรค้างชำระเนื่องจากเสียภาษีล่าช้าจะต้องเสียเงินเพิ่ม ร้อยละ 1 ของทุก 2 วัน (ต้องไม่เกินกว่าเมื่อเป็นภาษีอากรค้างชำระเกิน 30 วัน เจ้าหน้าที่จะต้องดำเนินการดังกี่กล่าว ข้างต้น) ตามมาตรา 53 ในกรณีหลีกเลี่ยงภาษีทั้งหมดหรือบางส่วนมีโทษปรับไม่เกิน 3 เท่าของภาษีที่หลีกเลี่ยงตาม มาตรา 54 ในภาษีที่ดิน พ.ศ. 2558 ไม่ได้กำหนดโทษจำคุกไว้

ดังที่ได้กล่าวมาตั้งแต่ตอนต้น สาธารณรัฐจีน (ไต้หวัน) ได้จัดเก็บภาษีทรัพย์สินหรือที่ดินและสิ่งปลูกสร้างใน อัตราที่สูงกว่ารายได้ให้กับท้องถิ่นเป็นจำนวนมาก ดังนั้นการจัดเก็บภาษีนี้นี้มีส่วนสำคัญมากในการพัฒนาสาธารณูปโภค ในท้องถิ่นได้อย่างมีคุณภาพและการให้การศึกษาเพื่อพัฒนาทรัพยากรมนุษย์ในท้องถิ่น ทำให้คนมีศักยภาพมากกว่า การศึกษาที่ดี และเนื่องจากเมื่อมีการศึกษาดีถ้วนหน้าทุกคนย่อมสามารถหารายได้เลี้ยงตนเองจึงทำให้เศรษฐกิจ เติบโตอย่างรวดเร็วและทั่วถึง ประเทศไทยได้มีความพยายามหลายครั้งที่จะแก้ไขปรับปรุงพระราชบัญญัติภาษี โรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 เพื่อให้ท้องถิ่นมีรายได้มากพอที่จะนำมาใช้ในการ พัฒนาทรัพยากรมนุษย์และสาธารณูปโภคให้มีคุณภาพอย่างอารยประเทศแต่ไม่ประสบผลสำเร็จ อย่างไรก็ตาม ใน รัฐบาลพลเอกประยุทธ์ จันทร์โอชา ได้แก้ไขปัญหานี้จนสำเร็จในปี พ.ศ. 2562 โดยตราเป็นพระราชบัญญัติภาษีที่ดิน และสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 นี้ แม้ว่าจะไม่สามารถให้รายได้แก่ท้องถิ่นเป็นจำนวนมากอย่างที่คาดหวังเนื่องจากมี ข้อยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีมากและอัตราภาษีต่ำ แต่ต้องถือว่าเป็นจุดเริ่มต้นที่ดี ซึ่งถึงเวลาแล้วที่คนไทยจะได้ แลกเปลี่ยนความคิดเห็นกันอย่างจริงจังและกว้างขวางว่าจะพัฒนาภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ให้เกิด ประโยชน์สูงสุดต่อการพัฒนาประเทศไทยอย่างไร ในทำนองที่หลายประเทศได้ทำสำเร็จกันมาแล้ว

บรรณานุกรม

เอกสารอิเล็กทรอนิกส์

“กฎกระทรวง กำหนดทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นจากราชการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562.” http://www.ratchakitcha.soc.go.th/DATA/PDF/2562/A/087/T_0001.PDF, 20 มกราคม 2563.

“ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ยกเว้นภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นทรัพย์สินของมูลนิธิ หรือองค์การหรือสถานสาธารณกุศล.” http://www.ratchakitcha.soc.go.th/DATA/PDF/2562/E/162/T_0013.PDF, 20 มกราคม 2563.

“ระเบียบกระทรวงมหาดไทยว่าด้วยการดำเนินการตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562.” http://www.ratchakitcha.soc.go.th/DATA/PDF/2562/E/207/T_0001.PDF, 20 มกราคม 2563.

“พระราชกฤษฎีกาลดภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างพ.ศ. 2563.” http://www.ratchakitcha.soc.go.th/DATA/PDF/2563/A/005/T_0005.PDF, 20 มกราคม 2563.

ส่วนระบบข้อมูลและสถิติ สำนักงานแผนงานและงบประมาณ สำนักงานศาลยุติธรรม. “รายงานสถิติคดีศาลยุติธรรมทั่วราชอาณาจักร ประจำปี พ.ศ. 2561.” <https://oppb.coj.go.th/th/file/get/file/201909029a4098509a261a475d91b012ae144cf6150853.pdf>, 20 มกราคม 2563.