

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562  
กับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

สุภชัย ชวนานนท์

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต  
สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ปริธี พนมยงค์  
มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

พ.ศ. 2563

**The Land and Buildings Tax Act. B.E. 2562  
and the Good Taxation Principles**

**Supachai chavananont**

**A Thesis Submitted in Part Fulfillment of the Requirements  
for the Degree of Masters of Laws**

**Department of Law**

**Pridi Banomyong Faculty of Law, Dhurakij Pundit University**

**2020**



## ใบรับรองวิทยานิพนธ์

คณะนิติศาสตร์ปริธี พนมยงค์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต

ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

หัวข้อวิทยานิพนธ์ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

กับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

เสนอโดย นายสุภชัย ชวนานนท์

สาขาวิชา นิติศาสตร์

หมวดวิชา กฎหมายมหาชน

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ ศาสตราจารย์ ดร.สุนทร มณีสวัสดิ์

ได้พิจารณาเห็นชอบโดยคณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์แล้ว

.....ประธานกรรมการ

(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ปราโมทย์ ประจนปัจจนึก)

.....กรรมการและอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์

(ศาสตราจารย์ ดร.สุนทร มณีสวัสดิ์)

.....กรรมการ

(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.จิราพร สุทันนิกิตระ)

คณะนิติศาสตร์ปริธี พนมยงค์ รับรองแล้ว

.....*ศ. สมชาย*..... คณบดีคณะนิติศาสตร์ปริธี พนมยงค์

(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สมชาย รัตนเชื้อสกุล)

วันที่ *10* เดือน *สิงหาคม* พ.ศ. *๒๕๖๓*.

หัวข้อวิทยานิพนธ์	พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี
ชื่อผู้เขียน	สุภชัย ชนวนานนท์
อาจารย์ที่ปรึกษา	ศาสตราจารย์ ดร.สุนทร มณีสวัสดิ์
สาขาวิชา	นิติศาสตร์
ปีการศึกษา	2562

### บทคัดย่อ

วิทยานิพนธ์ ฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อการศึกษา การจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน โดยการนำพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาบังคับใช้แทนพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 เนื่องจากกฎหมายทั้งสองฉบับบังคับใช้มาเป็นระยะเวลานานแล้ว ไม่เหมาะสมกับสถานการณ์ปัจจุบัน ซึ่งโครงสร้างภาษี เช่น ฐานภาษี อัตราภาษี เปลี่ยนไปจากเดิมโดยฐานภาษี แบ่งตามลักษณะการใช้ประโยชน์ของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง คือ 1. ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม 2. ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย 3. ใช้ประโยชน์อื่นนอกจากการประกอบเกษตรกรรม และเป็นที่อยู่อาศัย 4. ที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ อัตราภาษีเป็นแบบก้าวหน้าตามประเภทการใช้ประโยชน์ โดยแยกประเมินจากมูลค่าทรัพย์สินอันประกอบด้วย มูลค่าทั้งหมดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามประเภทการใช้ประโยชน์ของทรัพย์สินทำให้ฐานภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ขยายกว้างขึ้นโดยอาจมีผลกระทบต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษี หากการจัดเก็บภาษีไม่เป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี นอกจากนี้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ยังมีจุดมุ่งหมายในการช่วยลดความเหลื่อมล้ำในสังคม สามารถเพิ่มรายได้ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และยังสามารถลดการถือครองที่ดินเพื่อเก็งกำไร ดังนั้น หากพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 สามารถทำให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย และตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี ก็จะทำให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี และสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ของการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ต่อไป

จากการศึกษาพบว่า พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เป็นไปตามหลักการทางภาษีทรัพย์สิน โดยเก็บจากฐานทรัพย์สินที่ถือครองในปัจจุบัน โดยผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สิน หรือผู้ครอบครองเป็นผู้มีหน้าที่รับภาระภาษี การคำนวณภาษีถือเอาจากมูลค่าของ



ทรัพย์สินเป็นเกณฑ์ ซึ่งแยกออกจากฐานรายได้ และฐานการบริโภค เป็นไปตามหลักการทางภาษี และพบว่าพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ยังไม่เป็นไปตามหลักการจัดเก็บ ภาษีที่ดีในด้านของหลักความเป็นธรรม โดยเฉพาะหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ เนื่องจากฐานภาษี และอัตราภาษีแบบก้าวหน้า ไม่สะท้อนความเป็นธรรมในด้านอัตราภาษี ผู้มีทรัพย์สินที่มีมูลค่า มากกว่าไม่ได้เสียภาษีสูงกว่าผู้ที่มีมูลค่าทรัพย์สินที่น้อยกว่า ทำให้เกิดความเหลื่อมล้ำในทางภาษี ระหว่างคนที่มีทรัพย์สินมากกับผู้ที่มีทรัพย์สินน้อยกว่า ตามกลุ่มประเภทการถือครองที่ดินเพื่อ ประโยชน์ในด้านเกษตรกรรม ที่อยู่อาศัย และอื่นๆ อีกทั้งยังสร้างปัญหากับผู้ครอบครองทรัพย์สิน เป็นผู้ที่ไม่ได้มีรายได้จากทรัพย์สินที่ครอบครองทำให้เกิดการกระจายการถือครองทรัพย์สินที่ ไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ตามกฎหมาย ผู้ที่มีรายได้ต่ำแต่ถือครองที่ดินจะเปลี่ยนการครอบครอง มากกว่าผู้ที่มีรายได้สูงและครอบครองที่ดินจำนวนมาก และโครงสร้างภาษี อัตราภาษีและการ ลดหย่อนที่ไม่เหมาะสม ทำให้เกิดการเปลี่ยนสภาพการใช้ประโยชน์ที่ดินไม่เป็นไปตามที่ควร เกิดการบิดเบือนการใช้ประโยชน์ที่ไม่เหมาะสมเพื่อทำให้เสียภาษิลดลง ส่งผลต่อหลักความ เป็นธรรมและหลักการอื่น ๆ ตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า เพื่อให้การบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เป็นไปตามเจตนารมณ์ของการบัญญัติกฎหมายจึงเห็นว่า ควรมีการพิจารณาปรับอัตรา ภาษีให้มีความเหมาะสม โดยให้มีการปรับตามระยะรอบการประเมินมูลค่าทรัพย์สินของ กรมธนารักษ์ ตามพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562 เพื่อให้สอดคล้องกับสถานะเศรษฐกิจ ไม่เป็นภาระแก่ประชาชนมากเกินไป รวมทั้งควรมีการ กำหนดบัญชีประเมินราคาที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ให้ครอบคลุมทุกประเภท และกำหนดทรัพย์สินที่ อยู่ในลักษณะอื่นๆ ให้ชัดเจนทำประโยชน์อื่น ๆ ที่นอกเหนือจากการทำเกษตรกรรม กับใช้เป็นที่อยู่ อาศัยประเภทใดบ้างที่อยู่ในกลุ่ม เช่น พาณิชยกรรม อุตสาหกรรม ซึ่งกลุ่มนี้เป็นผู้มีความสามารถในการชำระภาษีที่สูงกว่ากลุ่มอื่นๆ และควรปรับอัตราภาษีกลุ่มที่ดินว่างเปล่า หรือที่ไม่ได้ใช้ ประโยชน์ตามควรแก่สภาพ และเพิ่มค่าลดหย่อนเป็นตัวบรรเทาภาระภาษีแก่ผู้มีรายได้น้อย และมี อัตราภาษีที่เหมาะสมเพื่อสามารถลดการถือครองที่ดินได้ นอกจากมาตรการกำหนดอัตราภาษีสูง ซึ่งไม่สะท้อนการกระจายการถือครองที่แท้จริง หากผู้มีรายได้น้อยถือครองที่ดินมีทางเลือกเพียง เปลี่ยนสภาพการใช้ประโยชน์เป็นทำเกษตรกรรม และใช้เป็นที่อยู่อาศัยเท่านั้น หรือขายเปลี่ยนมือ เพื่อไม่ต้องการเสียภาษี ทำให้การถือครองทรัพย์สินกลายเป็นภาระแก่ผู้มีรายได้น้อย และในที่สุด ผู้มีรายได้น้อยก็จะไม่มีที่ดินสะสมให้ลูกหลานเป็นมรดก ซึ่งไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ในการ ตราพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

Thesis Title	The Land and Buildings Tax Act. B.E. 2562 and the Good Taxation Principles
Author	Supachai chavananont
Thesis Advisor	Professor Dr. Sunthorn maneesawat
Department	Law
Academic Year	2019

### ABSTARCT

The objective of this thesis is to study the property tax collection by using the Land and Buildings Tax Act 2562 BE to replace the House and Land Tax Act 2475 BE and the Local Maintenance Act 2508 BE. Since both laws have been enforced for a long time, it is not appropriate for the current situation. Tax structure such as tax base, tax rate has changed from before. Tax base divided using land and buildings are 1. using in agriculture 2. using as a residence 3. using other than agriculture and being a habitat 4. the land was left vacant or unprofitable. The tax rate is a progressive type of use, which is evaluated separately from the asset value consisting of the total value of land and buildings according to the type of use of the property causes the tax base under the Land and Buildings Tax Act 2562 BE to be extended, which may affect taxpayers if the taxation does not comply with good taxation principles. The Land and Buildings Tax Act 2562 BE is also aimed at reducing social inequality, increasing income for local government organizations, and reducing land ownership for speculation. If the Land and Buildings Tax Act 2562 BE can be fair to taxpayers in accordance with the spirit of the law and good tax collection principles, it will be fair to taxpayers and achieve their objectives of the enforcement of the Land and Buildings Tax Act 2562BE.

From the study, it is found that the Land and Buildings Tax Act 2562 BE is in accordance with the property tax principles, which are collected from the base of assets currently held by property owners or occupiers responsible for tax obligations. The tax calculation is based on the value of the property, which is separated from the income and consumption base according to tax principles. The Land and Buildings Tax Act 2562 BE does not yet comply with good tax principles regarding fairness, especially the absolute fairness, as the progressive tax bases and

rates do not reflect fairness regarding tax rates. People with higher value assets do not pay higher taxes than those with less value of property, resulting in tax disparities between people with more assets and those with less assets according to land ownership groups for the benefit in agriculture, housing and others. It also creates problems for property owners, who do not have income from the possessions, resulting in the distribution of property that is not in accordance with the spirit of the law. Those with low incomes but possessing more land will change their holdings more than those with high incomes and large amounts of land. Tax structure, improper tax rates and allowances resulting in changes in land use conditions that are not as it should be, distorting the use of improper use to reduce taxes, resulting in fairness according to good tax collector.

The author is of the opinion that to enforce the Land and Buildings Tax Act 2562 BE in accordance with the spirit of the law. The tax rate should be appropriate by adjusting according to the valuation period of the Treasury Department under the Property Valuation Act of the State for the purpose 2562 BE to comply with the economic conditions, not burdened to the people too much. Including the valuation of land and buildings should be established to cover all types of property and clearly specify other properties that do other benefits than agriculture and what type of residence is belonging to groups such as commerce, industry in which this group is more capable of paying taxes than other groups. Tax rates should be adjusted for empty or unused land that is suitable for the condition and increase the allowances to be a tax relief for low income earners and to have an appropriate tax rate in order to reduce land ownership in addition to measures impose a high tax rate which does not reflect the real distribution of holdings. If people with low incomes hold land, they have the option of simply changing their conditions of use into agriculture and using it as residences, or selling their hands in order to avoid paying taxes, which makes property ownership a burden to those who do low income. Eventually, those with low incomes will not have land for their offspring to inherit, which is not in line with the intent of enacting the Land and Buildings Tax Act 2562 BE.

## กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงได้อย่างสมบูรณ์ โดยได้รับความอนุเคราะห์เป็นอย่างสูงจากท่านศาสตราจารย์ ดร. สุนทร มณีสวัสดิ์ ที่ได้กรุณาให้คำปรึกษา แนะนำ ชี้แนะแนวทาง และตลอดเวลาอันมีค่ายิ่งในการรับเป็นท่านอาจารย์ที่ปรึกษาให้กับผู้เขียน ในโอกาสอันเป็นมงคลนี้ ผู้เขียนจึงขอกราบขอบพระคุณท่านอาจารย์และขอจารึกพระคุณนี้ไว้อย่างมิรู้ลืม ถึงความสำเร็จในการศึกษาค้นคว้า วิเคราะห์ประเด็นสำคัญทางกฎหมาย ทำให้ผู้เขียนสามารถเรียบเรียงเป็นวิทยานิพนธ์จนเสร็จสมบูรณ์ในครั้งนี้

นอกจากท่านอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์แล้ว ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณท่านคณาจารย์ ที่มีความสำคัญเป็นอย่างยิ่ง ในความกรุณาต่อการศึกษาค้นคว้าครั้งนี้ ประกอบด้วย ท่านผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ปราโมทย์ ประจนปัจจนึก ที่ได้ให้ความกรุณาเป็นประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ และท่านผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.จิราพร สุทันกิตระ ที่ได้ให้ความกรุณาเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ ทำให้ผู้เขียนได้รับคำแนะนำอันทรงคุณค่ายิ่ง ตลอดจนแนะนำแนวทาง และกรุณาให้การช่วยเหลือแก้ไขที่มีประโยชน์อันมีค่ายิ่ง ทำให้การศึกษาวิจัยในครั้งนี้มีความสมบูรณ์ยิ่งขึ้น

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ หากมีคุณค่าและสามารถเป็นประโยชน์แก่ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องแล้ว ผู้เขียนขอขอบคุณความดีนี้ไว้แต่ ท่านคณาจารย์ทุกท่านที่ร่วมเป็นคณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ รวมถึง บิดา มารดา และภรรยา ที่ให้กำลังใจตลอดระยะเวลาในการศึกษา ค้นคว้า จนสำเร็จสมความตั้งใจเป็นอย่างดี

สุกชัช ชนวนานนท์

## สารบัญ

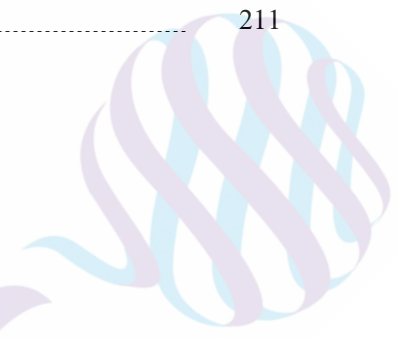
	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ฅ
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ช
สารบัญตาราง.....	ฉ
สารบัญภาพ.....	ค
บทที่	
1. บทนำ	
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย.....	7
1.3 สมมุติฐานของการวิจัย.....	7
1.4 ขอบเขตของการวิจัย.....	7
1.5 วิธีดำเนินการวิจัย.....	8
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	8
2. แนวความคิดและทฤษฎี การจัดเก็บภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นกับ หลักการจัดเก็บภาษีที่ดี.....	9
2.1 โครงสร้างรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศไทย.....	9
2.1.1 แนวคิดภาษีและรายได้ส่วนท้องถิ่น.....	9
2.1.2 ประเภทภาษีและรายได้ของรัฐบาลท้องถิ่น.....	11
2.2 โครงสร้างและนโยบายภาษีอากร.....	13
2.2.1 ความหมายของภาษีอากร.....	13
2.2.2 วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากร.....	16
2.2.3 หลักการแบ่งกระจายภาระภาษี.....	17
2.2.4 ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี.....	19
2.2.5 ประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีของรัฐ.....	20
2.3 หลักทั่วไปเกี่ยวกับภาษีทรัพย์สิน.....	24
2.3.1 แนวทางการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน.....	24
2.3.2 แนวความคิดเกี่ยวกับการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน.....	25

สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
2.3.3 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี.....	27
2.3.4 อัตราภาษี.....	29
2.3.5 การประเมินราคาทรัพย์สิน.....	33
2.3.6 ฐานภาษี.....	35
2.3.7 ขั้นตอนการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน.....	36
2.3.8 แนวความคิดในการใช้ตัวบรรเทาภาระภาษี.....	39
2.4 หลักการจัดเก็บภาษีที่ดี.....	41
2.5 การบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี.....	46
3. แนวความคิดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินการคลังองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562.....	57
3.1 การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินในประเทศไทย.....	57
3.1.1 ที่มาของภาษีอากรไทย.....	59
3.2 การคลังองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของไทย.....	61
3.2.1 การจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่.....	67
3.2.2 การจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน.....	68
3.3 การบังคับใช้กฎหมายภาษีบำรุงท้องที่ของประเทศไทย.....	68
3.4 การบังคับใช้กฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินของประเทศไทย.....	73
3.5 ปัญหาในการบังคับใช้ภาษีบำรุงท้องที่และภาษีโรงเรือนและที่ดิน.....	79
3.6 โครงสร้างภาษีและการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562.....	86
4. วิเคราะห์หลักการจัดเก็บภาษีที่ดีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562.....	123
4.1 หลักการจัดเก็บภาษีที่ดี การพิจารณาหลักความยุติธรรม ตามโครงสร้างภาษี ของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562.....	130
4.1.1 โครงสร้างภาษี ฐานภาษี อัตราภาษี ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดิน และสิ่งปลูกสร้างพ.ศ.2562 กับหลักความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์.....	131

สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
4.1.2 โครงสร้างภาษี ฐานภาษี อัตราภาษี ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดิน และสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กับหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์.....	138
4.2 หลักการจัดเก็บภาษีที่ดี การพิจารณาหลักความแน่นอน ตามโครงสร้างภาษี ของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 .....	161
4.3 หลักการจัดเก็บภาษีที่ดี การพิจารณาหลักความสะดวก ตามโครงสร้างภาษี ของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562.....	176
4.4 วิเคราะห์การบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี.....	179
5. บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	186
5.1 บทสรุป.....	186
5.2 ข้อเสนอแนะ.....	201
บรรณานุกรม.....	204
ประวัติผู้เขียน.....	211





## สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
2.1	แบบวิธีคิดอัตราภาษี อัตราภาษีเฉลี่ยและ อัตราภาษีส่วนเพิ่ม..... 32
2.2	ประมาณการรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ปี 2560 -2563 หน่วย:ล้านบาท 48
3.1	ประเภทและจำนวนองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของประเทศไทย..... 62
3.2	ประมาณการรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ปี 2560 – 2563..... 65
3.3	กฎหมายที่ให้อำนาจองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บภาษีและค่าธรรมเนียม 66
3.4	รายได้จัดเก็บเองขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นปีงบประมาณ 2557 – 2561.. 84
3.5	แสดงฐานะการคลังขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นปี 2560 - 2561..... 87
3.6	จำนวนเอกสารสิทธิที่ดินออกให้ตั้งแต่ปี 2444 ถึง 2561..... 93
3.7	บัญชีเปรียบเทียบโรงเรือนสิ่งปลูกสร้างของกรมธนารักษ์..... 94
3.8	เขตแดนอัตราภาษีตามลักษณะการทำประโยชน์ของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง..... 97
3.9	อัตราภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม (เขตแดนอัตราภาษีตามมาตรา 37 (1) ไม่เกิน ร้อยละ 0.15)..... 98
3.10	อัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่บุคคลธรรมดาใช้ประโยชน์เพื่อเป็น ที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎร (เขตแดนอัตราภาษีตามมาตรา 37(2) ไม่เกิน ร้อยละ 0.30)..... 101
3.11	อัตราภาษีสิ่งปลูกสร้างที่บุคคลธรรมดาใช้ประโยชน์เพื่อเป็นที่อยู่อาศัยและ มีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎร (เขตแดนอัตราภาษีตามมาตรา 37 (2) ไม่เกินร้อยละ 0.30)..... 101
3.12	อัตราภาษีที่ดินหรือ สิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เพื่อเป็นที่อยู่อาศัย กรณีอื่น (เขตแดนอัตราภาษีตามมาตรา 37(2) ไม่เกิน ร้อยละ 0.30)..... 102
3.13	ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่นนอกจากการประกอบเกษตรกรรม และเป็นที่อยู่อาศัย(เขตแดนอัตราภาษีตามมาตรา 37(3) ไม่เกิน ร้อยละ 1.2)..... 104
3.14	อัตราภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ประโยชน์ ตามควรแก่สภาพ (เขตแดนอัตราภาษีตามมาตรา 37 (4) ไม่เกิน ร้อยละ 1.2)..... 105
3.15	วงเงินที่ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีตามลักษณะการใช้ประโยชน์..... 110
3.16	อัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแยกตามประเภทการทำประโยชน์..... 110
4.1	จำนวนและเนื้อที่ผู้ถือครองที่ดินทำการเกษตรรายภาค..... 124

## สารบัญตาราง (ต่อ)

ตารางที่		หน้า
4.2	ประมาณการรายได้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ปี 2560 -2563.....	125
4.3	อัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแยกตามประเภทการทำประโยชน์.....	137
4.4	กรมพัฒนาที่ดินแสดงประเภทการใช้ที่ดินในปี 2558-2559.....	141
4.5	จำนวนและเนื้อที่ผู้ถือครองที่ดินทำการเกษตรรายภาค.....	142
4.6	จำนวนผู้ถือครองทำการเกษตร จำแนกตามขนาดเนื้อที่ที่ถือครอง.....	142
4.7	สัดส่วนรายได้ของประชากร จำแนกตามระดับรายได้ ปี 2545-2558.....	143
4.8	จำนวนผู้ได้รับอนุญาตให้ก่อสร้างอาคาร โรงเรือนจำแนกตามเขตการปกครอง และภาค.....	144
4.9	อัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแยกตามประเภทการทำประโยชน์.....	145
4.10	สัดส่วนรายได้ของประชากร จำแนกตามระดับรายได้ ปี 2550-2558.....	149
4.11	ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม (เพดานอัตราภาษีตามมาตรา 37(1) ไม่เกิน ร้อยละ 0.15).....	150
4.12	จำนวนผู้ถือครองทำการเกษตร จำแนกตามขนาดเนื้อที่ที่ถือครอง.....	152
4.13	ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ที่บุคคลธรรมดาใช้ประโยชน์เพื่อเป็นที่อยู่อาศัย และมี มีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้าน ตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎร (เพดานอัตราภาษีตามมาตรา 37(2) ไม่เกิน ร้อยละ 0.30).....	153
4.14	สิ่งปลูกสร้างที่บุคคลธรรมดาใช้ประโยชน์เพื่อเป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎร(เพดานอัตราภาษี ตามมาตรา 37(2) ไม่เกิน ร้อยละ 0.30).....	153
4.15	ที่ดิน หรือ สิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เพื่อเป็นที่อยู่อาศัย กรณีอื่น (เพดานอัตราภาษีตามมาตรา 37(2) ไม่เกิน ร้อยละ 0.30).....	153
4.16	อัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแยกตามประเภทการทำประโยชน์.....	155
4.17	บัญชีเปรียบเทียบ โรงเรือนสิ่งปลูกสร้างของกรมธนารักษ์.....	157
4.18	ที่ดินหรือ สิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่นนอกจากการประกอบเกษตรกรรม และเป็นที่อยู่อาศัย (เพดานอัตราภาษีตามมาตรา 37(3) ไม่เกิน ร้อยละ 1.2).....	158
4.19	ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ประโยชน์ตามควรแก่สภาพ (เพดานอัตราภาษีตามมาตรา 37(4) ไม่เกิน ร้อยละ 1.2).....	159

### สารบัญตาราง (ต่อ)

ตารางที่	หน้า
4.20 บัญชีเปรียบเทียบโรงเรือนสิ่งปลูกสร้างของกรมธนารักษ์.....	168
4.21 ภาวะภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม...	171
4.22 การกระจายการถือครองที่ดินของครัวเรือนทำการเกษตร.....	172
4.23 ภาวะภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่บุคคลธรรมดาและนิติบุคคลใช้ประโยชน์ เพื่อเป็นที่อยู่อาศัย.....	172
4.24 จำนวนครัวเรือนส่วนบุคคล ตามประเภทและลักษณะที่อยู่อาศัย.....	173
4.25 อัตราดูดซับ(Absorption Rate) ของตลาดที่อยู่อาศัยในกรุงเทพฯ-ปริมณฑล.....	174
4.26 ภาวะภาษีที่ดิน หรือ สิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่น ๆ นอกจากการประกอบ เกษตรกรรม และเป็นที่อยู่อาศัย และที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ ตามควรแก่สภาพ.....	175
4.27 จำนวนผู้ถือครองที่ดินที่ราชอาณาจักร จำแนกตามขนาดการถือครอง ปี 2555.....	180
4.28 การใช้ที่ดินประเทศไทย พ.ศ. 2560-2561.....	181
4.29 จำนวนประชากร จำแนกตามการมีชื่อในทะเบียนบ้าน และเขตการปกครอง.....	183

## สารบัญภาพ

ภาพที่	หน้า
3.1 ทรัพย์สินโดยทั่วไป.....	58
3.2 กระบวนการประเมินภาษีและชำระภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและ สิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562.....	108



## บทที่

## บทนำ

### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 มาตรา 250 กำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีหน้าที่และอำนาจดูแลจัดให้บริการสาธารณะและกิจกรรมสาธารณะเพื่อประโยชน์ของประชาชนในท้องถิ่นตามหลักการพัฒนาอย่างยั่งยืนให้เป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ ซึ่งต้องสอดคล้องกับรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และรัฐต้องดำเนินการให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีรายได้ของตนเองโดยจัดระบบภาษีหรือการจัดสรรภาษีที่เหมาะสมรวมทั้งส่งเสริมและพัฒนาการหารายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทั้งนี้เพื่อให้สามารถดำเนินการตามวรรคหนึ่งได้อย่างเพียงพอในระหว่างที่ยังไม่อาจดำเนินการได้ให้รัฐจัดสรรงบประมาณเพื่อสนับสนุนองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไปพลางก่อน

การเก็บภาษีถือเป็นภารกิจสำคัญของรัฐบาลในการหารายได้จากประชาชนเมื่อประเทศมีความเจริญเติบโต ระบบเศรษฐกิจขยายตัว ประชากรจำนวนมากขึ้น สาธารณูปโภคที่รัฐต้องจัดหาเพื่อบริการประชาชนขั้นพื้นฐานจึงเป็นสิ่งจำเป็น รัฐจึงต้องจัดหารายได้ในรูปแบบภาษีอากรมากขึ้นเรื่อย ๆ โดยมีภาษีที่จัดเก็บกับประชาชนในรูปแบบต่าง ๆ เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีการขายทั่วไป ภาษีมรดก และภาษีทรัพย์สิน โดยเป็นที่ยอมรับกันว่าการจัดเก็บภาษีรายได้ที่ก่อให้เกิดผลกระทบที่ไม่เหมาะสมกับระบบเศรษฐกิจน้อยที่สุดเป็นวิธีการหารายได้ เพื่อการอยู่ร่วมกันในสังคมที่เหมาะสมที่สุด<sup>1</sup>

ภาษีหมายถึง การ โยกย้ายผลผลิตที่เอกชนผลิตขึ้นหรือรายได้ของเอกชนไปสู่มือของรัฐบาลเพื่อตอบสนองวัตถุประสงค์หลากหลาย เช่น การสร้างความเป็นธรรมทางสังคม การจัดสวัสดิการสาธารณะ การสร้างความมั่นคงให้แก่รัฐ เราอาจแบ่งชนิดภาษีออกได้หลายวิธี เช่น แบ่งตามหน่วยจัดเก็บ การจัดเก็บต่อรายได้ หรือแบ่งตามฐานภาษี การจัดเก็บภาษีของรัฐบาลส่วนใหญ่มาจากส่วนกลาง โดยจัดเก็บจากฐานรายได้ เช่น ภาษีสรรพากร โดยมีมูลค่ากว่าร้อยละ 64 โดยการจัดเก็บภาษีส่วนใหญ่ได้จากภาษีทางอ้อมคือภาษีมูลค่าเพิ่มมากกว่าภาษีทางตรงเช่นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล นอกจากนี้ปัญหาที่รัฐบาลต้องพึงพิงภาษีทางอ้อมเสียเป็น

<sup>1</sup> อรัญ ธรรมโน, ความรู้ทั่วไปทางการคลัง, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพมหานคร, 2548). น. 71.

ส่วนใหญ่ การออกแบบระบบภาษีเพื่อการกระจายอำนาจไปสู่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พบว่ามูลค่าการจัดเก็บภาษีจากท้องถิ่นเองคือภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ที่ท้องถิ่นจัดเก็บเอง คิดเป็นร้อยละ 8.9 ของรายได้ที่ท้องถิ่นได้รับ ทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถพึ่งพิงรายได้ที่จัดเก็บเองน้อยกว่ารายได้ที่จัดสรรจากรัฐบาล<sup>2</sup>

รัฐบาลได้ประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 โดยยกเลิกพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 รวมฉบับแก้ไขเพิ่มเติม และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 รวมฉบับแก้ไขเพิ่มเติม เพื่อให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บเป็นรายได้ของท้องถิ่น เนื่องจากกฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดินและกฎหมายว่าด้วยภาษีบำรุงท้องที่ได้ใช้บังคับมาเป็นเวลานานแล้ว กฎหมายทั้งสองฉบับไม่เหมาะสมกับสถานการณ์ในปัจจุบัน ตลอดจนขั้นตอนการดำเนินการและปฏิบัติการในเรื่องต่าง ๆ ยังแตกต่างกันจึงสมควรยกเลิกกฎหมายทั้งสองฉบับ โดยยังคงให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้รับผิดชอบการจัดเก็บภาษีดังกล่าว<sup>3</sup>

การจัดเก็บภาษีในอดีต ได้แก่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่มีข้อบกพร่องโดยผู้มีหน้าที่ชำระภาษีเป็นเจ้าของ ทรัพย์สินมีฐานภาษีกำหนดไว้ต่างกัน โดยภาษีบำรุงท้องที่เก็บจากราคาปานกลางที่ดิน ซึ่งไม่เคยปรับมาตั้งแต่ 2521 และภาษีโรงเรือนและที่ดินเก็บจากรายปี โดยคำนวณจากค่าที่อาจให้เช่าได้ เป็นช่องว่างให้เจ้าหน้าที่ผู้ประเมินภาษีใช้ดุลยพินิจได้ ทำให้ไม่เกิดความเป็นธรรม ด้านอัตราภาษี ภาษีโรงเรือนและที่ดิน มีอัตราภาษีคงที่ ในอัตราที่สูงร้อยละ 12.5 เป็นเหตุให้มีการหลีกเลี่ยงภาษี แต่ภาษีบำรุงท้องที่เก็บในอัตราคดอยู่ในอัตราภาษีที่ต่ำทำให้ได้รายได้ต่ำ รวมทั้งกฎหมายทั้งสองฉบับมีการยกเว้นภาษี และการลดหย่อนมากทำให้ฐานภาษีเป็นเหตุให้การเก็บภาษีได้น้อย และไม่มีมีการปรับปรุงกฎหมายให้สอดคล้องกับปัจจุบัน และขาดเครื่องมือภาษี คือ ระบบแผนที่ภาษีและทะเบียนทรัพย์สิน นอกจากนี้ยังมีปัญหาในเรื่องของการบริหารจัดการที่ดิน เนื่องจากคนยากจนไม่สามารถถือครองที่ดิน แต่คนรวยสามารถถือครองที่ดินอย่างไม่จำกัด จึงทำให้รัฐบาลเสนอให้มีการนำกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาใช้บังคับแทน ดังนั้น การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง จึงต้องมีหลักการที่ชัดเจนว่าภาษีที่เก็บเป็นรายได้ของท้องถิ่นทั้งหมดต้องไม่นำมา แสวงให้เข้าใจว่าเป็นรายได้ของรัฐบาลกลางท้องถิ่นที่มีรายได้น้อยรัฐควรมีมาตรการด้านอื่น ๆ ในการจัดสรรงบประมาณจากส่วนกลางเพื่อสนับสนุนการกระจายความ

<sup>2</sup>เบงศ์ งามอรุณ โชติ และคณะ, แนวคิดภาษีที่ดินและทรัพย์สิน กรณีศึกษาร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง. (กรุงเทพมหานคร), น.3-6.

<sup>3</sup>หมายเหตุท้ายพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

<sup>4</sup>อวิรุทธ์ ชาญชัยกิตติกร, ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (ตอนที่ 1) เอกสารภาษีอากร. 2562, น. 60 -62.



เจริญให้กับท้องถิ่นการเก็บภาษีต้องชัดเจนและเป็นธรรมหลักการและเนื้อหากฎหมายต้องชัดเจน เพื่อลดปัญหาการตีความและการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ ควรเปิดเผยวิธีการคำนวณราคาประเมินทุนทรัพย์ให้ผู้เสียภาษีทราบและให้สิทธิในการคัดค้านของผู้ชำระภาษี อัตราภาษีต้องมีเหตุผลทางกฎหมายและเศรษฐศาสตร์สนับสนุนการกำหนดอัตราภาษีที่สูงเกินควร หากเทียบเท่าหรือใกล้เคียงกับอัตราค่าเช่าระยะยาวปกติสูงสุดไม่เกินร้อยละ 0.25 เทียบเคียงกับอัตราภาษีของภาษีโรงเรือนและที่ดินเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 12.5 ของค่ารายปีหากท้องถิ่นใดมีเหตุจำเป็นต้องเก็บภาษีเพิ่มขึ้นก็ควรมีเหตุผลความจำเป็นและระยะเวลาการเก็บภาษีเพิ่มให้ชัดเจน โดยการกำหนดอัตราภาษีกรณีดังกล่าวต้องไม่เกินร้อยละ 0.5 หรือเพิ่มขึ้น 1 เท่าการกำหนดค่าลดหย่อนควรลดหย่อนหรือยกเว้นภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างซึ่งเป็นที่อยู่อาศัยตามสภาพของประชาชนซึ่งเป็นหลักการเดียวกับกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินและกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่การนาราคาของบ้านและที่ดินมาเป็นเกณฑ์ไม่เหมาะสม เพราะบ้านหนึ่งหลังในใจกลางเมืองมีราคาสูงกว่าในชนบท และควรให้ระยะเวลาการปรับตัวแก่ผู้เสียภาษี เนื่องจากใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินหรือเท่ากับราคาปัจจุบันเป็นฐานคำนวณภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างทุกประเภทซึ่งมีผลทำให้ภาระภาษีของผู้เสียภาษีเพิ่มสูงขึ้น

รายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่จัดเก็บเอง เดิมมาจากภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีป้าย และค่าธรรมเนียมต่าง ๆ โดยเก็บมาตั้งแต่การตรากฎหมายจัดตั้งองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งในปัจจุบันเป็นรายได้ภาษีที่ไม่สะท้อนความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ทำให้การพัฒนารายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไม่สอดคล้องกับการจัดบริการสาธารณะให้แก่ประชาชนตามนโยบายของรัฐ และแนวทางที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ รัฐบาลจึงพยายามนำกฎหมายที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่บังคับใช้ในต่างประเทศ มาเป็นฐานในการเพิ่มประสิทธิภาพรายได้ แทนการเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ แต่นับตั้งแต่มีแนวคิดดังกล่าวมาหลายรัฐบาลกลับได้รับการวิพากษ์วิจารณ์จากประชาชน และนักวิชาการถึงความไม่เป็นกลางทางภาษีอากร ตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ประชาชนไม่พร้อมที่จะเสียภาษีที่เก็บจากระบบประเมินราคาที่ดิน รวมทั้งองค์กรที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษี คือ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ยังไม่มีความพร้อม เพราะต้องมีการเตรียมข้อมูลจากระบบแผนที่ภาษีและทะเบียนทรัพย์สิน แม้ว่าจะทำให้เกิดรายได้ที่มั่นคงแก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

การนำพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาบังคับใช้ ซึ่งอาจจะไม่เป็นไปตามแนวทางในเจตนารมณ์ของการตรากฎหมายโดยมีนักวิชาการได้ให้ข้อคิดเห็นว่า การยกเว้นที่อยู่อาศัยให้ 50 ล้านบาท ของมูลค่าฐานภาษีอาจทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีรายได้



ลดลงเพราะจะมีการยกเว้นถึง 8,500 หลัง และการทำเกษตรกรรม ที่ดินเกือบร้อยละ 99.99 ของที่ดิน ที่ทำการเกษตรจะมีมูลค่าต่ำกว่า 50 ล้านบาท ทำให้เกิดปัญหาค่าใช้จ่ายรัฐสูงกว่ารายได้ที่ได้รับ<sup>5</sup>

การมีแนวคิดการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน เหมือนกับการจัดเก็บค่าส่วนกลางของนิติบุคคล ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 น่าจะมีความสอดคล้องกับหลักการทางภาษีเรื่อง ความสามารถในการเสียภาษี ผู้ที่มีทรัพย์สินมากแสดงถึงความมั่งคั่งย่อมมีความสามารถเสียภาษี มาก และหลักผลประโยชน์ เช่น ด้านสาธารณสุข โภค การศึกษา สะท้อนให้เห็นว่าผู้ที่ได้รับ ผลประโยชน์โดยตรงจากการเสียภาษียินดีที่จ่ายภาษีที่สูงขึ้น กรณีที่ไม่มีภาษีเกิดจากกรณีที่ว่า พื้นที่ที่เจริญจะมีภาษีสูง ส่วนพื้นที่ที่ไม่เจริญก็จะมีภาษีในอัตราต่ำ นอกจากนี้ยังสอดคล้องกับนโยบาย พัฒนาประเทศในการปฏิรูปภาษีของประเทศไทยภาษีดังกล่าวมีข้อดี ส่งเสริมการปกครองใน ระบอบประชาธิปไตยเพื่อพัฒนาท้องถิ่นซึ่งเป็นการพัฒนาท้องถิ่นของตนเอง จะเห็นว่าภาษีที่ดินและ สิ่งปลูกสร้างนั้นมีประโยชน์ หากมีการจัดเก็บได้มากขึ้นก็จะเป็นการส่งเสริมการปกครองใน ระบอบประชาธิปไตย หากประชาชนเข้าใจและยินดีที่จะเสียภาษี ก็สามารถพัฒนาประเทศโดยเริ่ม จากท้องถิ่นเกิดความตระหนักของประชาชนในการใช้เงินของรัฐ<sup>6</sup> ภาษีทรัพย์สินเป็นภาษีที่มี คุณสมบัติที่ดีสอดคล้องกับหลักผลประโยชน์และหลักความสามารถในการเสียภาษี ประชาชน หลีกเลี่ยงภาษีได้ยาก และลดการจูงใจในการถือครองที่ดินไว้เพื่อการเก็งกำไร<sup>7</sup> ทำให้เกิดการพัฒนา ที่ดินการปฏิรูปการจัดเก็บภาษีของรัฐด้วย การจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน นับว่าเป็นเครื่องมือที่ช่วยใน การลดความเหลื่อมล้ำที่เกิดขึ้น<sup>8</sup> โดยเฉพาะการถือครองที่ดินของคนไทยที่มีการกระจุกตัวอยู่ในคน บางกลุ่มที่เป็นส่วนน้อย การถือครองที่ดินเพื่อการเก็งกำไร เจ้าของที่ดินร้อยละ 80 ถือครองที่ดิน เพียง ร้อยละ 20 ทำให้เกิดความเหลื่อมล้ำในทางเศรษฐกิจของประเทศไทย ที่ดินที่มีมูลค่าสูงใน เมืองใหญ่จะตกอยู่ในการถือครองของกลุ่มคนจำนวนหนึ่ง ผู้มีฐานะด้อยในระบบเศรษฐกิจจึงไม่มี

<sup>5</sup>ดวงพร บุญเลี้ยง และอรรรตกร ทองโคตร, “ข้อกังวลในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามร่าง พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.,” วารสารวิจัยและพัฒนา มหาวิทยาลัยราชภัฏเลย, ปีที่ 13 ฉบับที่ 46 (ตุลาคม - ธันวาคม 2561), น. 20.

<sup>6</sup>คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, “สรุปสาระสำคัญ การสัมมนาทางวิชาการเรื่อง ภาษีที่ดิน และสิ่งปลูกสร้าง : ผลกระทบต่อการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์,” สืบค้นวันที่ 6 ตุลาคม 2562, จาก [http://www.law.tu.ac.th/summary\\_seminar\\_land-and-building-tax/](http://www.law.tu.ac.th/summary_seminar_land-and-building-tax/)

<sup>7</sup>วิริยะ นามศิริพงศ์พันธุ์, “พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562,” วารสารบัณฑิตศึกษา นิติศาสตร์, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ปีที่ 13 ฉบับที่ 1 (มกราคม - มีนาคม 2563), น. 105.

<sup>8</sup>จินตนา อุณหะไวทยะ, “แนวทางการพัฒนาระบบการจัดเก็บภาษีมรดก เฉพาะที่เกี่ยวข้องกับ โรงเรือนและ ที่ดินตามร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง,” วารสารนิติศาสตร์และสังคมท้องถิ่น, มหาวิทยาลัย ราชภัฏสุราษฎร์ธานี ปีที่ 1 ฉบับที่ 1 (มกราคม - มิถุนายน 2560), น.81.

โอกาสถือครองที่ดิน และส่วนใหญ่อยู่ในฐานะเช่า รวมทั้งภาคเกษตรกรรมก็มีความเหลื่อมล้ำ การถือครองในลักษณะเดียวกัน ปัจจุบันการถือครองที่ดินเกษตรของชาวไร่ร้อยละ 75 ถือครองที่ดินเพียงร้อยละ 48 ในขณะที่ชาวนาที่ถือครองที่ดินเกินกว่า 25 ไร่ มีอยู่เพียงร้อยละ 17 ของครอบครัวชาวไร่ทั้งหมด ดังนั้นต้นทุนในการทำการเกษตรจึงสูงเพราะหากจะได้ผลผลิตทางการเกษตรที่เพิ่มขึ้น ชาวไร่ต้องมีต้นทุนเป็นค่าเช่าที่ดิน และทำให้ชาวไร่อาจถูกกดราคาผลผลิตทางการเกษตร<sup>9</sup>

สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง ผลักดันพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 โดยการจัดเก็บภาษีจากฐานทรัพย์สิน เพราะว่เมื่อคนมีความมั่งคั่งสูง ๆ มักจะเปลี่ยนรายได้มาเป็นทรัพย์สินทั้งนี้ ด้วยเหตุผลว่าการสะสมทรัพย์สินเป็นเรื่องของการลงทุน ฉะนั้นการจัดเก็บภาษีในฐานทรัพย์สินจึงถือว่าการจัดเก็บจากความมั่งคั่ง โดยจัดเก็บในอัตราที่เหมาะสมแล้วจะไม่ลดทอนความสามารถในการทำงานของมนุษย์ ดังนั้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง จึงถือว่าการปฏิรูปภาษีทรัพย์สินครั้งใหญ่ในประเทศ จึงควรคำนึงถึงเหตุผลทางวิชาการในการออกแบบกฎหมายโดยควรมีการศึกษาความเป็นธรรมชาติและเป็นกลางในทางภาษีและหลักการการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินและหลักการทางภาษีที่ค้ำประกันภาษีและอัตราภาษีที่เหมาะสมในการจัดเก็บและความสอดคล้องกับบริบทของเศรษฐกิจและสังคม แม้ว่าการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจะทำให้เป็นแหล่งรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น แต่ก็เป็นการเก็บจากความมั่งคั่ง ไม่ใช่จากฐานการบริโภค อาจทำให้ภาระภาษีตกอยู่กับผู้มีรายได้น้อยที่ถือครองที่ดินที่มีราคาสูงได้<sup>10</sup>

ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะช่วยสร้างความเข้มแข็งและความเป็นอิสระทางการคลังให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เนื่องจากได้กำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถออกข้อบัญญัติท้องถิ่นเพื่อจัดเก็บภาษีเพิ่มจากอัตราภาษีที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกา แต่ต้องไม่เกินเพดานอัตราภาษีที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติ รวมทั้งองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะมีเครื่องมือที่ทันสมัยยิ่งขึ้น เนื่องจากพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้กำหนดให้กรมที่ดินจัดส่งข้อมูลรูปแปลงที่ดินและข้อมูลเอกสารสิทธิของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ตั้งอยู่ในเขตให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นให้ทราบถึงฐานภาษีที่จะจัดเก็บ ดังนั้นการนำภาษีที่ดินและ

<sup>9</sup>สำนักวิชาการ สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร, “กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง การปฏิรูปโครงสร้างภาษีเพื่อลดความเหลื่อมล้ำ 2559 เอกสารวิชาการ Academic Focus,” สืบค้นวันที่ 31 มกราคม 2563, จาก <http://dl.parliament.go.th/handle/lirt/492908>. น.2.

<sup>10</sup>กรมธนารักษ์ กระทรวงการคลัง, “รายงานประจำปี 2561 กรมธนารักษ์,” สืบค้นวันที่ 31 มกราคม 2563, จาก <https://www.treasury.go.th/th/annual-report/> น.29.

สิ่งปลูกสร้างมาใช้จะทำให้เกิดประโยชน์คือ<sup>11</sup>ลดความเหลื่อมล้ำ ผู้มีทรัพย์สินมูลค่าสูงมีภาระภาษีมากกว่าผู้ที่มีมูลค่าทรัพย์สินมูลค่าต่ำ เพิ่มประสิทธิภาพของการจัดเก็บภาษี ลดการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่รวมทั้งมีการเชื่อมโยงข้อมูลที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ กรมที่ดิน กรมธนารักษ์ และองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

จากเงื่อนไขทางกฎหมายที่กล่าวมาเมื่อพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มีผลบังคับใช้แล้วการจัดเก็บภาษีถือว่าการจำกัดสิทธิของประชาชน ดังนั้น กฎหมายที่บัญญัติขึ้นจึงต้องสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี เพื่อให้เกิดผลกระทบกับสิทธิของประชาชนเกินสมควร การจัดเก็บภาษีจึงควรต้องกระทำด้วยความเป็นธรรม และหลักความสะดวกรวดเร็วยของรัฐต่อการดำเนินการจัดเก็บภาษีควรจะต้องตรากฎหมายให้มีความชัดเจนแน่นอน<sup>12</sup> และที่สำคัญไม่เกิดปัญหาจากข้อบกพร่องในการบังคับใช้ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 โดยบทบัญญัติของกฎหมายควรมีความชัดเจน สามารถลดการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ และจัดเก็บตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี โดยคำนึงถึงความสามารถในการถือครองทรัพย์สินของประชาชนสามารถลดความเหลื่อมล้ำ โดยเฉพาะการบังคับใช้กฎหมายต้องเหมาะสมสอดคล้องตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี<sup>13</sup> การจัดเก็บภาษีที่ดีควรมีหลักความเสมอภาคและความเป็นธรรม โดยจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์ และหลักความสามารถในการเสียภาษี<sup>14</sup> จึงควรมีการศึกษาถึงกฎหมายข้อบกพร่องในการบังคับใช้กฎหมายเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีและสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี และสอดคล้องกับการบังคับใช้ตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย โดยศึกษาการบังคับใช้ตามพระราชบัญญัติกฎหมายที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีต่อไป

<sup>11</sup>รัชเฉลิม สุทธิพงษ์ประชา และอัครณัฐ วงศ์ปริดี, “ภาษีทรัพย์สินในเชิงเปรียบเทียบ:กรณีศึกษาจาก 7 ประเทศ,” วารสารการจัดการภาครัฐและภาคเอกชน. สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์. ปีที่ 22 ฉบับที่ 2 (กรกฎาคม - ธันวาคม 2558), น.139.

<sup>12</sup>วิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์ ศุภศิษย์ ทวีแจ่มทรัพย์ และศิริรัช สิริชุมแสง, “รายงานฉบับสมบูรณ์ โครงการวิจัยเรื่อง น.ที่และสิทธิของผู้เสียภาษีตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560,” สถาบันพระปกเกล้า และคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2562.น.17.

<sup>13</sup>ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, “เหลียว น.แลกหลัง กฎหมายที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง. เอกสารประกอบการสัมมนา. 2 ธันวาคม 2562,” คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. กรุงเทพมหานคร. สืบค้นวันที่ 30 มีนาคม 2562, จาก <https://www.law.chula.ac.th/wp-content/uploads/2019/11.pdf>

<sup>14</sup>อังคณา ธนานุภาพพันธ์, ชมพูนุท โกสลากร เพิ่มพูนวิวัฒน์และปิ่น ณันอภิบุตร, “การศึกษาเครื่องมือทางการคลังเพื่อเพิ่มการใช้ประโยชน์ที่ดินในประเทศไทย,” วารสารวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงราย. ปีที่ 14 ฉบับที่ 1 (มกราคม - มิถุนายน 2562), น.145.

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1.2.1 เพื่อให้ทราบหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี ตามหลักการและเจตนารมณ์ของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

1.2.2 เพื่อวิเคราะห์หลักเกณฑ์และโครงสร้างทางภาษี ฐานภาษี อัตราภาษี ของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

1.2.3 เพื่อศึกษาการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

## 1.3 สมมุติฐานของการวิจัย

เมื่อพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 บังคับใช้แทนพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ปัญหาที่เกิดจากการบังคับใช้ในการจัดเก็บภาษีทั้งสองฉบับ ควรที่จะได้รับการแก้ไขปรับปรุงโดยการบังคับใช้กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เนื่องจากวัตถุประสงค์ในการตรากฎหมายดังกล่าวออกมาใช้บังคับก็เพื่อที่จะแก้ไข กฎหมายทั้งสองฉบับบังคับที่ใช้มาเป็นระยะเวลาอันยาวนานแล้ว ไม่เหมาะสมกับสถานการณ์ปัจจุบัน จึงสมควรยกเลิกกฎหมาย และองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีเพื่อเป็นรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต่อไป ดังนั้น การจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ยังมีจุดมุ่งหมายในการช่วยลดความเหลื่อมล้ำในสังคม เพื่อเพิ่มรายได้ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และลดการถือครองที่ดินเพื่อเก็งกำไร การบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จึงควรทำให้ผู้เสียภาษีได้รับความเป็นธรรมในการเสียภาษีตามเจตนารมณ์ของการตรากฎหมาย และมีการบังคับใช้เป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี ทำให้สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ของการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ต่อไป

## 1.4 ขอบเขตของการวิจัย

ในการวิจัยครั้งนี้ เป็นการศึกษการบังคับใช้ โดยพิจารณาจากโครงสร้างทางกฎหมาย เกี่ยวกับการบังคับใช้ให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์และหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี ของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 โดยวิเคราะห์ข้อบกพร่องในการบังคับใช้ ตามโครงสร้างภาษีกับหลักการศึกษากฎหมายภาษีทรัพย์สิน หลักการจ้ดเก็บภาษีที่ดีและหลักการทางภาษีอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง ในการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เพื่อให้ทราบ

ความสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี ในการจัดเก็บภาษีเพื่อเป็นรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต่อไป

### 1.5 วิธีดำเนินการวิจัย

ผู้วิจัยศึกษาค้นคว้าและวิจัยเอกสาร(Documentary Research) โดยการศึกษาทฤษฎีและหลักการทางกฎหมายเกี่ยวกับหลักการคลังขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หลักการทางภาษีทรัพย์สิน หลักการจัดเก็บภาษีที่ดี รวมทั้งวิเคราะห์ข้อบกพร่องในการบังคับใช้ของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 โดยศึกษาค้นคว้าจาก บทความ รายงานทางวิชาการ คำพิพากษาศาล ความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา ข้อมูลทางวิชาการการประชุมสัมมนา ของหน่วยงานของรัฐที่เกี่ยวข้อง อาทิ สำนักงานเลขาธิการผู้แทนราษฎร สถาบันบัญญัติแห่งชาติ กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น กระทรวงมหาดไทย สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กรมธนารักษ์ กระทรวงการคลัง และข้อคิดเห็นของนักกฎหมาย นักวิชาการทั้งภาครัฐและเอกชน

### 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

การศึกษาในเรื่องนี้ทำให้สามารถทราบข้อบกพร่องของกฎหมายในการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กับแนวทางในการจัดเก็บภาษีที่ดี และทราบแนวทางแก้ไขเพื่อทำให้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 สามารถบรรลุผลตามเจตนารมณ์ของการนำพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 บังคับใช้แทนพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และเพื่อปรับปรุงการบังคับใช้กฎหมายให้เป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีต่อไป



## บทที่ 2

### แนวความคิดและทฤษฎี การจัดเก็บภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น กับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

#### 2.1 โครงสร้างรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเทศไทย

##### 2.1.1 แนวคิดภาษีและรายได้ส่วนท้องถิ่น

การคลังภาครัฐบาล ในภาพรวมเศรษฐกิจของประเทศ จำเป็นต้องเห็นภาพการคลังของรัฐบาลท้องถิ่นด้วย รัฐบาลท้องถิ่นมีบทบาทภาระหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดหรือตามที่รัฐบาลกลางกระจายอำนาจให้ มีการใช้จ่ายเงินงบประมาณเพื่อจัดการกิจให้เป็นประโยชน์แก่ประชาชนในท้องถิ่น จึงจำเป็นต้องมีรายได้หรือรายรับจากแหล่งต่าง ๆ โดยตนเอง หรือได้รับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลกลาง และในบางกรณีอาจต้องกู้เงินเพื่อมาใช้จ่าย รัฐบาลท้องถิ่นเป็นสถาบันหรือองค์กรทางการเมือง มีการกำหนดนโยบาย และการปฏิบัติโดยอาศัยวัตถุประสงค์ และหลักการคล้ายกับรัฐบาลกลาง เพียงแต่เพื่อประโยชน์ของประชาชน ในเขตพื้นที่ของตนเอง

เหตุผลทางเศรษฐกิจของรัฐบาลท้องถิ่น ไม่ต่างจากรัฐบาลกลาง กิจกรรมบางประเภทมีความเหมาะสมสำหรับรัฐบาลท้องถิ่น ดังนั้นกิจกรรมบางประเภทรัฐบาลกลางควรมอบให้รัฐบาลท้องถิ่นเป็นผู้ดำเนินการ บางประเภทควรให้รัฐบาลท้องถิ่นดำเนินการแทนที่จะให้เอกชนเป็นผู้ดำเนินการ กิจกรรมส่วนใหญ่รัฐบาลกลางจะเป็นผู้ดำเนินการ แต่ถ้าให้รัฐบาลท้องถิ่นดำเนินการแล้วจะทำให้มีประสิทธิภาพมากกว่า หรือไม่ซ้ำซ้อน แข่งขันกับรัฐบาลกลาง ก็ควรมอบให้เป็นหน้าที่ของรัฐบาลท้องถิ่น การแบ่งภาระหน้าที่ระหว่างรัฐบาลกลางกับรัฐบาลท้องถิ่นควรคำนึงถึงคือ<sup>1</sup>

1. หน้าที่ทางเศรษฐกิจของรัฐบาล 3 ประการ คือ การจัดสรรทรัพยากร (Allocation Function) การรักษาเสถียรภาพ (Stabilization Function) และการแบ่งกระจายรายได้ (Distribution Function) จะเห็นว่า รัฐบาลท้องถิ่นควรทำหน้าที่เฉพาะด้านการจัดสรรทรัพยากร เพราะในเมื่อรัฐบาลท้องถิ่นมีหน้าที่ดูแลทุกข์สุขและให้บริการสาธารณะแก่ประชาชนในท้องถิ่น จึงจำเป็นต้องมีหน้าที่จัดสรรหรือแบ่งทรัพยากรจากภาคเอกชนในท้องถิ่นเพื่อจัดบริการสาธารณะตามภารกิจ ส่วนเรื่องการรักษาเสถียรภาพเป็นเรื่องระดับประเทศและจำเป็นต้องอาศัยเครื่องมือที่

---

<sup>1</sup> อริย์ ธรรมโน, ความรู้ทั่วไปทางการคลัง, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพมหานคร, 2548), น. 202-215, 71-72.

เหมาะสม และทรัพยากรจำนวนมากในการแก้ไข จึงเป็นหน้าที่ของรัฐบาลกลาง ซึ่งภารกิจดังกล่าวเกินความสามารถของรัฐบาลท้องถิ่น

2. บรรดากิจกรรมหรือหน้าที่ต่าง ๆ ที่เป็นของรัฐบาลกลางก็อาจสามารถแบ่งได้ตามสมควรว่าเป็นหน้าที่ของรัฐบาลกลางหรือรัฐบาลท้องถิ่น โดยอาจจะแบ่งตามลักษณะของกิจกรรม ขอบเขตของกิจกรรม ประโยชน์ของกิจกรรมนั้นเกิดขึ้นในระดับประเทศหรือระดับท้องถิ่น โดยอาจพิจารณาจากความสามารถในการบริหารของรัฐบาลท้องถิ่น โดยในระยะแรก ๆ ที่ภารกิจของรัฐบาลยังมีไม่มากนัก จะเห็นว่า รัฐบาลท้องถิ่นจะมีหน้าที่เพียงการให้สวัสดิการเบื้องต้น เช่น การศึกษา และที่อยู่อาศัย

3. ต้นทุนการให้บริการของรัฐบาลท้องถิ่นโดยปกติน่าจะสูงกว่ารัฐบาลกลาง โดยเฉพาะท้องถิ่นขนาดเล็ก ทั้งนี้เนื่องจากรัฐบาลท้องถิ่นขนาดเล็กไม่สามารถได้รับประโยชน์จากการประหยัด เนื่องจากขนาดเล็ก และไม่สามารถใช้เทคโนโลยีทันสมัยมาก ๆ ได้ นอกจากนี้ยังมีต้นทุนคงที่ในด้านค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการบริหารงาน เช่น รายจ่ายด้าน เงินเดือน ค่าเบี้ยประชุม ดังนั้น การแบ่งสรรหรือมอบหมายภารกิจให้รัฐบาลท้องถิ่นดำเนินการก็ควรคำนึงถึงต้นทุน ประกอบด้วย การดำเนินการทางการคลังของรัฐบาลท้องถิ่นมีข้อดีและข้อสนับสนุนดังนี้

1. รัฐบาลท้องถิ่นทำให้ประชาชนในท้องถิ่นได้มีโอกาสมีส่วนร่วมในการวางแผน นโยบายการดำเนินการและติดตามกิจกรรมต่าง ๆ ได้ โดยตรงหรือใกล้ชิด เพราะรัฐบาลท้องถิ่นเป็นองค์กรขนาดเล็ก ทำงานใกล้ชิดกับประชาชน ซึ่งทำให้เป็นการสร้างรากฐานของการปกครองระบบประชาธิปไตยที่มั่นคง

2. การเปรียบเทียบต้นทุนและประโยชน์ของการจัดบริการสาธารณะต่าง ๆ รัฐบาลท้องถิ่นสามารถทำได้ง่ายกว่า รัฐบาลกลาง ประชาชนในท้องถิ่นสามารถเปรียบเทียบต้นทุนและผลประโยชน์ของโครงการได้ดี เพราะประโยชน์ตกอยู่กับประชาชนในท้องถิ่น และประชาชนจะต้องแบกรับภาระเสียหายหรือการเรียกเก็บในรูปแบบอื่น ๆ เพื่อนำเงินมาใช้จ่ายในโครงการ เมื่อสามารถมองเห็นและเปรียบเทียบผลประโยชน์ของโครงการได้ ก็สามารถตัดสินใจสนับสนุนโครงการหรือกิจกรรมที่ดำเนินการ โดยรัฐบาลท้องถิ่น และการดำเนินการในโครงการต่าง ๆ รัฐบาลท้องถิ่นอาจมีประสิทธิภาพสูงกว่ารัฐบาลกลางได้

3. รัฐบาลท้องถิ่นมีขอบเขตการให้บริการสาธารณะต่าง ๆ ในเขตพื้นที่ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแต่ละแห่งอย่างชัดเจน จึงสามารถสำรวจความพึงพอใจของประชาชนในท้องถิ่นผู้รับบริการได้ โดยตรง และปรับปรุงการให้บริการสาธารณะที่เป็นประโยชน์สูงสุดแก่ประชาชนได้



4. ประเทศมีอาณาเขตกว้างขวาง ครอบคลุมพื้นที่ที่มีความแตกต่างกัน ทั้งด้านสภาพแวดล้อม ดิน ฟ้า อากาศ ประชากรที่มีเชื้อชาติ ศาสนา ขนบธรรมเนียมประเพณีและวัฒนธรรมที่แตกต่างกัน ความต้องการการให้บริการของรัฐในแต่ละท้องถิ่นจึงอาจแตกต่างกัน การมีรัฐบาลท้องถิ่นจึงสามารถตอบสนองความต้องการของประชาชนในแต่ละท้องถิ่นได้ดีและเป็นประโยชน์มากกว่าระบบการให้บริหารจากรัฐบาลกลาง

#### 2.1.2 ประเภทภาษีและรายได้ของรัฐบาลท้องถิ่น

รัฐบาลท้องถิ่นจำเป็นต้องมีแหล่งรายได้และรายรับที่เหมาะสมเพียงพอสำหรับการปฏิบัติการกิจ โดยมีอิสระในการดำเนินงานตามสมควร โดยปกติกฎหมายจัดตั้งรัฐบาลท้องถิ่นระดับต่าง ๆ จะระบุให้อำนาจการจัดหารายได้และรายรับเพื่อปฏิบัติการกิจที่กฎหมายกำหนดไว้ โดยระบุประเภทภาษีและรายได้ที่รัฐบาลท้องถิ่นอาจจัดเก็บร่วมกับรัฐบาลกลาง หรือจัดเก็บโดยรัฐบาลท้องถิ่นเอง เมื่อคำนึงถึงหน้าที่ทางเศรษฐกิจและความสามารถในการจัดเก็บ รัฐบาลท้องถิ่นควรจัดเก็บภาษีและรายได้ที่มีลักษณะดังนี้

1. เมื่อพิจารณาในด้านหน้าที่ทางเศรษฐกิจ รัฐบาลท้องถิ่นมีหน้าที่หลักเฉพาะในด้านการบริการสาธารณะแก่ประชาชนในเขตท้องถิ่นของตนเอง จำเป็นต้องปฏิบัติหน้าที่ทางเศรษฐกิจเฉพาะด้านการแบ่งสรรทรัพยากร โดยไม่มีหน้าที่ในด้านการรักษาเสถียรภาพและด้านการแบ่งกระจายรายได้ จึงไม่ควรเก็บภาษีที่อาศัยหลักความสามารถเป็นฐานในการจัดเก็บมากนัก เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีสรรพสามิต แต่ควรเน้นจัดเก็บภาษีที่อาศัยหลักประโยชน์เป็นสำคัญ เพราะบริการสาธารณะที่รัฐบาลท้องถิ่นจัดให้เป็นประโยชน์แก่ประชาชนในท้องถิ่นโดยตรง

2. พิจารณาถึงความสามารถในการจัดเก็บ รัฐบาลท้องถิ่นส่วนใหญ่มีความสามารถในการจัดเก็บภาษีหรือรายได้ไม่สูงนัก เนื่องจากมีขนาดเล็ก ขอบเขตอำนาจหน้าที่อยู่ในวงจำกัดจึงควรจัดเก็บภาษีที่จัดเก็บง่าย ลักษณะภาษีและกระบวนการจัดเก็บภาษีที่ไม่ยุ่งยากซับซ้อนฐานภาษีที่มองเห็นง่าย และมีการหลบหลีกภาษีได้ยากเช่น ภาษีทรัพย์สิน และค่าธรรมเนียมต่าง ๆ

3. เมื่อพิจารณาถึงความจำเป็นด้านรายจ่าย รัฐบาลท้องถิ่นจำเป็นต้องมีรายจ่ายประจำที่ไม่แปรผันไปตามสภาพเศรษฐกิจโดยรวมของประเทศ เพื่อให้รัฐบาลท้องถิ่นมีรายได้เพื่อการบริการสาธารณะที่จำเป็นแก่ประชาชนในท้องถิ่นได้ไม่ว่าในภาพรวมของเศรษฐกิจระดับประเทศจะสภาพอย่างไร

ประเภทภาษีที่รัฐบาลท้องถิ่นควรจัดเก็บภาษีหรือรายได้ จึงเป็นดังต่อไปนี้

1. ภาษีทรัพย์สิน โดยเฉพาะจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ภาษีประเภทนี้เหมาะสมตามหลักการทั้ง 3 ประการ คือ การเก็บภาษีโดยใช้ทรัพย์สินประเภทที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นฐานใน

การจัดเก็บโดยคำนึงถึงประโยชน์ทรัพย์สินได้รับจากกิจกรรมและบริการสาธารณะของรัฐบาลท้องถิ่น ภาษีทรัพย์สินเก็บได้ไม่ยากเพราะฐานภาษีสามารถมองเห็นได้ง่าย กว่า การจัดเก็บภาษีประเภทอื่น ฐานภาษีไม่เคลื่อนไหวอยู่คงที่ จึงไม่สามารถหลบหลีกภาษีได้ แม้การประเมินราคาทรัพย์สินจะมีความยุ่งยาก แต่ที่อยู่ในวิสัยที่รัฐบาลท้องถิ่นจะสามารถดำเนินการได้โดยไม่เสียความยุติธรรม นอกจากนี้ ฐานภาษีทรัพย์สินก็กระจายกันอยู่ทั่วทุกท้องถิ่นแล้วแต่ขนาดของท้องถิ่น และสภาพความเจริญทางเศรษฐกิจในแต่ละแห่ง ราคาทรัพย์สินอาจสูงบ้างต่ำบ้างตามความเจริญของแต่ละพื้นที่ ฐานภาษีก็ไม่เคลื่อนไหวขึ้นลง รวดเร็วหรือรุนแรงตามสภาพเศรษฐกิจมากนัก รัฐบาลท้องถิ่นจึงสามารถจัดเก็บเป็นรายได้จากภาษีประเภท เป็นรายได้ของรัฐบาลท้องถิ่นเสมอ

2. รายได้อื่น ๆ ได้แก่ ค่าธรรมเนียมและใบอนุญาตต่าง ๆ ค่าใบอนุญาตเป็นเงินที่รัฐบาลเรียกเก็บจากผู้ที่ต้องการประกอบธุรกิจ หรือกิจกรรมในทางธุรกิจต่าง ๆ โดยไม่คำนึงว่า ผู้ได้รับใบอนุญาตจะประกอบธุรกิจหรือทำกิจกรรมมากน้อยเพียงใด และเก็บเป็นรายปีหรือรายครั้งก็ได้ ส่วนค่าธรรมเนียมเป็นเงินที่รัฐจัดเก็บจากผู้ที่ได้รับประโยชน์จากรับบริการสาธารณะหรือกิจกรรมอื่นที่รัฐบาลจัดให้ โดยจะเรียกเก็บตามประโยชน์ที่ประชาชนแต่ละคนได้รับเช่น ค่าขยะ ค่าบำบัดน้ำเสีย รวมถึงการให้บริการสาธารณสุขปกที่รัฐบาลท้องถิ่นจัดให้เช่น ค่าบริการน้ำประปา

ข้อสังเกตบางประการเกี่ยวกับการคลังท้องถิ่นของประเทศไทย มีดังนี้

1. องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นโดยทั่วไปมีขนาดเล็กทำให้อาจจะไม่สามารถทำหน้าที่ทางการคลัง ทั้งด้านรายจ่ายและรายได้ที่มีประสิทธิภาพได้ ต้องมีรายจ่ายประจำเป็นเงินเดือน ค่าตอบแทน ค่าเบี้ยประชุม ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ในสำนักงาน ทำให้มีต้นทุนค่าใช้จ่ายในการให้บริการสาธารณะต่อหัวประชากรสูง นอกจากนี้การที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีขนาดเล็กทำให้ไม่สามารถมีเจ้าหน้าที่ที่เหมาะสมในการจัดเก็บรายได้ อย่างมีประสิทธิภาพได้

2. รายได้ที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บเองมีสัดส่วนต่ำเมื่อเทียบกับรายได้ที่รัฐบาลกลางจัดสรรให้ในแต่ละปีงบประมาณ รายได้ที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บเองคิดเป็นเพียง ร้อยละ 10 ของรายได้รวม นอกนั้นเป็นภาษีอากรที่รัฐบาลจัดเก็บและจัดสรรให้ และเงินอุดหนุนของรัฐบาล ฐานภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่มีฐานภาษีที่แคบทำให้ไม่สามารถเพิ่มรายได้ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

3. องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นขาดความเป็นอิสระทางการคลัง ไม่มีอิสระในการวางแผนนโยบายการคลังของตนเองให้เป็นที่ไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย เนื่องมาจากสาเหตุสำคัญ 2 ประการ คือ

ประการแรก โครงสร้างรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเกือบร้อยละ 90 มาจากรายได้ที่รัฐบาลจัดเก็บและแบ่งให้ และเป็นเงินอุดหนุน ทำให้ต้องพึ่งพารัฐบาลกลางทั้งในด้าน

หลักเกณฑ์ในการจัดสรรเงินและนโยบายของรัฐบาล ถ้ารายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเพิ่มขึ้นร้อยละ 35 ของรายได้รัฐบาล ท้องถิ่นคงจำเป็นต้องพึ่งพาเงินอุดหนุนจากรัฐบาลมากขึ้น เพราะแหล่งรายได้จากภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่มีฐานภาษีแคบ ไม่มีความยืดหยุ่นพอ เมื่อต้องพึ่งพารัฐบาลกลางมากขึ้น รัฐบาลกลางจึงมีอิทธิพลเหนือรัฐบาลท้องถิ่น ขัดต่อเจตนารมณ์ที่ต้องการให้รัฐบาลท้องถิ่นมีอิสระในการกำหนดนโยบายได้ด้วยตนเอง

ประการที่สอง องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นยังอยู่ภายใต้การควบคุม กำกับ ดูแลของกรมส่งเสริมการปกครองส่วนท้องถิ่น สังกัดกระทรวงมหาดไทย การบริหารราชการขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขและข้อบังคับที่กระทรวงมหาดไทยกำหนด จึงยังไม่สามารถกำหนดบทบาทในการตราข้อบัญญัติท้องถิ่นในการจัดเก็บภาษี หรือกำหนดอัตราภาษีให้ เป็นไปตามสภาพความเจริญ และความต้องการหารายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของตนเองได้อย่างอิสระ

4. การปรับปรุงประสิทธิภาพในการบริหารงานคลังของรัฐบาลท้องถิ่น เนื่องจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นส่วนใหญ่ยังไม่มีประสิทธิภาพในการบริหารงานคลัง เนื่องจากเป็นองค์กรที่มีขนาดเล็ก จึงจำเป็นต้องมีการปรับปรุงประสิทธิภาพในการบริหารงานคลังของท้องถิ่นอย่างเร่งด่วน โดยการปรับปรุงประสิทธิภาพดังกล่าวอาจทำโดยรัฐบาลกลางเข้ามาดำเนินการให้ หรือโดยความร่วมมือระหว่างองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นขนาดใหญ่ เพราะมีองค์กรท้องถิ่นที่มีความสามารถ

## 2.2 โครงสร้างและนโยบายภาษีอากร

### 2.2.1 ความหมายของภาษี

ภาษีคือรายได้ของรัฐบาลที่รัฐจัดหาจากประชาชน ในระยะแรกภารกิจของรัฐยังอยู่ในวงแคบ โครงสร้างทางเศรษฐกิจของประเทศในระบบดั้งเดิมรัฐบาลจะเกณฑ์แรงงานหรือสิ่งของจากประชาชนมาใช้ก็เพียงพอ ต่อมาภารกิจของรัฐบาลขยายตัวตามความเจริญของประเทศ การใช้เงินในระบบเศรษฐกิจมีมากขึ้น การเรียกเก็บภาษีในรูปแบบตัวเงินจึงเริ่มเกิดขึ้น ในระยะแรกเป็นการเก็บภาษีต่อหัวประชากรในจำนวนเท่ากันทุกคน แต่ในวิธีการหารายได้ในช่วงแรกได้รายได้ไม่มากนัก บางประเทศที่ชนชั้นศักดินา ก็เรียกเก็บเงินบรรณาการจากผู้แพ้สงคราม เมื่อมีประชาคมโลกขึ้นมาความจำเป็นต่าง ๆ ของรัฐขยายตัวเพิ่มขึ้นทั้งด้านปริมาณและคุณภาพ รัฐจึงจำเป็นต้องหารายได้ในรูปแบบภาษีอากรมากขึ้น เริ่มจากการเก็บภาษีการขายเฉพาะก่อน แล้วเริ่มมีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีการขายทั่วไป ภาษีทรัพย์สิน และ

ภาษีมรดก จนกระทั่งการเก็บภาษีอากรประเภทต่าง ๆ ได้กลายเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญที่สุดในปัจจุบัน

ภาษี ถือเป็นส่วนแบ่งภาระสาธารณะตามหลักความสามารถในการจ่ายภาษีของประชาชน ภาระสาธารณะจะปรากฏอยู่ในงบประมาณแผ่นดิน สะท้อนให้เห็นลักษณะสำคัญ 3 ประการ ได้แก่ ลักษณะบังคับและถาวร อันเป็นผลมาจากการที่รัฐใช้อำนาจบังคับการจัดเก็บจากประชาชนโดยวิธีแบ่งสรรภาระสาธารณะตามหลักความสามารถในการจ่าย เพื่อนำรายได้ดังกล่าวไปใช้กิจกรรมอันมีวัตถุประสงค์เป็นการสาธารณะ นักการคลังส่วนใหญ่เห็นว่าปัจจุบันภาษี จะอยู่ในรูปของเงินตรา รัฐเป็นผู้ใช้อำนาจบังคับจัดเก็บและกำหนดจำนวนภาษีให้ผู้เสียภาษีต้องแบกรับภาระ การใช้อำนาจดังกล่าวจึงต้องกระทำตามหลักเกณฑ์ ทั้งนี้ ต้องประกอบด้วยวิธีการจัดเก็บที่เป็นธรรมแก่ประชาชนผู้เสียภาษี โดยพิจารณาถึงความสามารถของบุคคล ทั้งนี้การแบ่งสรรภาระสาธารณะดังกล่าวมิได้แบ่งตามสัดส่วนของผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากการให้บริการสาธารณะแต่อย่างใด<sup>2</sup>

ภาษีอากร มีลักษณะสำคัญ 4 ประการ คือ เป็นการบังคับเก็บ และไม่มีการให้ผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงกับผู้เสียภาษี การจัดเก็บภาษีเป็นการเคลื่อนย้ายทรัพยากรระหว่างภาคเอกชนกับภาครัฐบาล และการ จัดเก็บภาษีมูลักษณะเป็นการถาวร<sup>3</sup>

ประการแรก การจัดเก็บภาษีอากรมีลักษณะเป็นการบังคับจัดเก็บ

การจัดเก็บภาษีอากรจะทำให้ฐานะหรือสวัสดิการทางเศรษฐกิจของประชาชนผู้เสียภาษียลดลง เพราะโดยปกติประชาชนย่อมไม่อยากจะเสียรายได้หรือทรัพย์สินที่ตนหามาได้ แต่อาจมีบางรายที่ยินดีเสียภาษีด้วยความสมัครใจเพื่อเห็นแก่ประโยชน์ส่วนรวม แต่เป็นเหตุสุดวิสัยที่จะทำให้คนส่วนใหญ่ในสังคมเสียภาษีด้วยความสมัครใจเอง จึงจำเป็นต้องใช้กระบวนการทางเมืองผ่านฝ่ายนิติบัญญัติ ออกเป็นกฎหมายมาบังคับให้ประชาชนทุกคนต้องเสียภาษีตามที่กฎหมายบัญญัติ<sup>4</sup> เมื่อเป็นการเรียกเก็บเงินจากประชาชนก็ต้องให้ผู้แทนของประชาชนเห็นชอบเสียก่อน

ประการที่สอง การจัดเก็บภาษีไม่มีการให้ผลประโยชน์โดยตรง

เมื่อรัฐบาลเก็บภาษีแล้ว ไม่ได้มีข้อผูกพันหรือก่อให้เกิดสัญญาใด ๆ ที่จะให้ผลประโยชน์ตอบแทนแก่ผู้เสียภาษีแต่ละคน เมื่อรัฐบาลจะจ่ายภาษีที่เก็บเป็นรายได้รัฐจำเป็นต้องเสนอผ่านความเห็นชอบของฝ่ายนิติบัญญัติ โดยจัดทำเป็นงบประมาณแผ่นดินเสนอเป็นรูปของกฎหมายงบประมาณ ดังนั้นคนมีรายได้มากกว่าย่อมเสียภาษีมากกว่าคนที่มิมีรายได้น้อยกว่า แต่คนรวย

<sup>2</sup>ศุภลักษณ์ พินิจภูตล, กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2563). น. 27

<sup>3</sup>เพ็งอ้อาง, น. 27

<sup>4</sup>อริญ ธรรมโน, ความรู้ทั่วไปทางการคลัง, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพมหานคร, 2548). น. 72

ได้รับสวัสดิการเท่าเทียมกันกับคนจนนอกจากนี้ความหมายของภาษีของนักเศรษฐศาสตร์ได้กำหนดได้กำหนดความหมายของคำว่า ภาษี หมายถึง การบังคับเก็บ และการเคลื่อนย้ายทรัพยากรระหว่างภาคเอกชนและภาครัฐ เช่น ภาษีบางประเภทไม่ได้มีการบังคับเก็บโดยตรง แต่ผู้เสียภาษียินยอมเสียภาษีโดยสมัครใจหรือถูกบังคับโดยทางอ้อม เช่นภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งภาระภาษีอยู่กับผู้บริโภค

ประการที่สาม การจัดเก็บภาษีเป็นการเคลื่อนย้ายทรัพยากรระหว่างภาคเอกชนกับภาครัฐบาล<sup>1</sup>

ภาษี คือ เงินได้หรือทรัพยากรที่เคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาล ยกเว้นการกู้ยืม การขายสินค้าหรือบริการในราคาทุนของรัฐบาล มีประเด็นสำคัญคือภาษีอากรหมายถึงเงินได้หรือทรัพยากรของภาคเอกชนที่เคลื่อนย้ายจากเพื่อไปสู่ภาครัฐบาลรัฐบาลนำเงินของหรือทรัพยากรที่เก็บจากประชาชนไปใช้จ่ายในกิจการของรัฐ การให้สวัสดิการ การจัดบริการสาธารณะ จึงเห็นได้ว่าเมื่อรัฐเก็บภาษี ทรัพย์สิน หรือเงินได้ที่สะสมไว้ในภาคเอกชนลดลง ซึ่งมีผลกระทบต่อการบริโภค การออม และการลงทุนของภาคประชาชนนอกจากนี้ภาษียังไม่รวมถึงยกการกู้ยืมของรัฐบาล และการขายสินค้าและบริการในราคาทุนของรัฐบาล ทั้งนี้ เนื่องจากการกู้ยืมของรัฐบาลนั้นเป็นเพียงการยืมไปใช้เป็นการชั่วคราว ที่รัฐต้องจ่ายคืนในภายหลัง จึงเท่ากับไม่มีการเคลื่อนย้ายทรัพยากรจากภาคเอกชนไปยังภาครัฐบาล ส่วนการขายสินค้าหรือบริการในราคาทุนก็ถือว่าไม่มีการเคลื่อนย้ายทรัพยากรจากภาคเอกชนไปภาครัฐบาล ในความหมายเช่นเดียวกัน สำหรับการขายสินค้าและบริการในราคาสูงกว่าต้นทุนของรัฐบาลถือว่าเป็นภาษีเพราะได้มีการเคลื่อนย้ายทรัพยากรจากภาคเอกชนไปยังภาครัฐบาล อย่างไรก็ตามมีปัญหาว่าถ้ารัฐบาลขายสินค้าหรือบริการในราคาต่ำกว่าต้นทุนของรัฐบาลนั้นจะเรียกว่า เป็นการเคลื่อนย้ายทรัพยากรจากภาครัฐบาลไปยังภาคเอกชน ซึ่งถือว่ารัฐบาลให้ความช่วยเหลือหรืออุดหนุนแก่ผู้ที่ใช้สินค้าหรือบริการ ในกรณีนี้จะเรียกว่าเป็น ภาษีติดลบ (Negative Tax)

ประการที่สี่ การจัดเก็บภาษีมียลักษณะถาวร

หมายถึง การที่ผู้เสียภาษีได้ชำระภาษีในรูปเงินตราให้แก่รัฐแล้ว ไม่สามารถเรียกคืนภาษีที่ชำระไป ตามวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษี เพราะการจัดเก็บภาษีมุ่งประโยชน์ทางกฎหมายมหาชนเป็นสำคัญ ไม่ได้มุ่งเน้นประโยชน์ของผู้ชำระภาษี<sup>2</sup> ดังนั้นการที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นรับชำระภาษีแล้ว ต้องนำไปใช้จ่ายในรูปเงินงบประมาณ

<sup>1</sup>เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, พิมพ์ครั้งที่ 6 (2541), น. 108.

<sup>2</sup>ศุภลักษณ์ พิณีภูคณ, กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2563), น. 32.



รายจ่ายเพื่อการสาธารณะที่มุ่งประโยชน์โดยรวม จึงทำให้ไม่อาจเรียกคืนค่าภาษีที่ชำระไปได้ แตกต่างการกู้ยืมเงินที่ต้องชำระคืนในภายหลัง

### 2.2.2 วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากร

การบริหารประเทศ รัฐบาลต้องมีการใช้จ่ายเงินจำนวนมาก เมื่อรัฐบาลต้องใช้จ่ายเงิน รัฐบาลต้องมีรายรับ ซึ่งส่วนใหญ่มาจากการเก็บภาษีอากร ดังนั้น วัตถุประสงค์ที่สำคัญในการเก็บภาษีอากรก็เพื่อหารายได้มาใช้จ่ายในกิจการของรัฐ<sup>7</sup> เราอาจแบ่งวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐโดยสรุปดังนี้

#### 1. เพื่อการหารายได้ให้แก่รัฐ

การจัดเก็บภาษีอากรในระยะแรก ๆ มีวัตถุประสงค์เพียงประการเดียว คือเพื่อหารายได้เพื่อใช้เป็นค่าใช้จ่ายในกิจการต่าง ๆ ที่รัฐจัดให้ประชาชน มีลักษณะเป็นการจัดสรรทรัพยากรระหว่างภาครัฐกับภาคเอกชน ถ้าหากรัฐไม่มีความจำเป็นในการใช้จ่าย ก็จะจัดเก็บภาษีน้อยลง เพราะการจัดเก็บภาษีเป็นการแบ่งทรัพยากร ทำให้ประชาชนมีทรัพยากรน้อยลง ความอยู่ดีกินดีของประชาชนก็ลดลง และไม่เห็นความสัมพันธ์ระหว่างการเสียภาษีกับประโยชน์ที่ได้รับจากการใช้จ่ายของรัฐบาล วัตถุประสงค์ที่สำคัญที่สุดของการจัดเก็บภาษีจึงได้แก่การหารายได้ ภาษีอากรที่จะทำรายได้ดีจะต้องมีความยืดหยุ่นพอสมควร คือสามารถปรับตัวให้เข้ากับสถานการณ์ทางเศรษฐกิจได้ ไม่ว่าเศรษฐกิจจะอยู่ในภาวะเช่นไร ก็สามารถทำรายได้ให้แก่รัฐอย่างสม่ำเสมอ

#### 2. เพื่อการควบคุม

รัฐบาลสามารถใช้ภาษีอากรเพื่อควบคุมการบริโภคและการผลิต เช่น ถ้ารัฐเห็นว่สินค้าใดที่ก่อให้เกิดผลเสียต่อสุขภาพหรือขัดกับศีลธรรมอันดีของประชาชน หรือเป็นสินค้าฟุ่มเฟือยที่รัฐบาลไม่ยอมให้ประชาชนบริโภค ก็จัดเก็บภาษีในอัตราที่สูงกว่าสินค้าอื่นเพื่อให้สินค้านั้นมีราคาสูงขึ้น ลดการบริโภค ตัวอย่าง การจัดเก็บภาษีเหล้า บุหรี่เพิ่มขึ้นเพื่อลดการก่อโรงมะเร็ง และอุบัติเหตุที่รัฐต้องเสียค่ารักษาพยาบาลให้ประชาชนจำนวนมาก หรือกรณีการประกอบธุรกิจใด มีลักษณะเป็นการผูกขาดเอารัดเอาเปรียบผู้บริโภค รัฐบาลก็อาจเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจขนาดใหญ่ ที่มีสาขามาก ๆ ที่เข้าข่ายผูกขาดในอัตราที่สูงกว่าธุรกิจอื่น ๆ

#### 3. เพื่อการกระจายทรัพยากร

รัฐบาลอาจใช้มาตรการทางภาษี เพื่อสร้างความเป็นธรรมในการกระจายทรัพยากรระหว่างบุคคลและท้องถิ่น การสร้างความเป็นธรรมระหว่างบุคคลนั้นอาจดำเนินการได้หลายวิธี เช่น การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราก้าวหน้า และจัดเก็บภาษีอากรประเภทที่มี

<sup>7</sup> อริชัย ธรรมโน, ความรู้ทั่วไปทางการคลัง, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพมหานคร, 2548). น. 75.

ผลกระทบกับผู้มียาได้สูงมากกว่าผู้มียาได้น้อย เช่น ภาษีทรัพย์สิน ภาษีมรดก และภาษีการบริโภคสินค้าฟุ่มเฟือย

#### 4. เพื่อการชำระหนี้สินของรัฐ

นโยบายการเงินการคลังของรัฐจำเป็นต้องใช้จ่ายโดยอาศัยเงินกู้จากต่างประเทศจำนวนมากเพื่อสร้างปัจจัยในการพัฒนาประเทศ เพื่อรองรับความเจริญเติบโตอันเกิดจากการพัฒนาเศรษฐกิจ เพราะการพัฒนาประเทศให้เจริญก้าวหน้าจำเป็นต้องมีรากฐานทางเศรษฐกิจที่มั่นคง เช่น การสร้างถนน การสร้างเขื่อน รัฐจึงจำเป็นต้องเก็บภาษีจากผู้ได้รับผลประโยชน์จากการพัฒนาประเทศทั้งทางตรง และทางอ้อม เพื่อชำระคืนเงินต้นและดอกเบี้ยที่กู้ยืมมาลงทุน

#### 5. เพื่อเป็นเครื่องมือนโยบายทางการคลัง

ปัจจุบันภาษีอากรนับว่ามีบทบาทในนโยบายการคลังของประเทศ เมื่อเกิดภาวะเงินเฟ้อ (Inflation) รัฐบาลสามารถใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือเพื่อแก้ปัญหาทางการคลังโดยการเพิ่มอัตราภาษีให้สูงขึ้นเพื่อดึงเงินจากประชาชนเป็นการลดอำนาจซื้อของประชาชน และในทางตรงกันข้ามเมื่อเศรษฐกิจอยู่ในภาวะเงินฝืด (Deflation) รัฐบาลก็อาจลดอัตราภาษีลงเพื่อให้ประชาชนมีอำนาจซื้อสูงขึ้น การหมุนเวียนทางการเงินและธุรกิจต่าง ๆ ก็จะดีขึ้น ซึ่งส่งผลให้เศรษฐกิจกลับสู่สภาวะปกติ นอกจากนี้ยังสามารถใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการสร้างความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจของประเทศได้อีกด้วย หากประเทศอยู่ในช่วงการพัฒนาเศรษฐกิจ รัฐบาลควรมีนโยบายภาษีอากรที่ส่งเสริมการออม การลงทุนของภาคเอกชนให้มากขึ้น เช่นการยกเว้นภาษีดอกเบี้ยที่ได้รับจากการออม ภาษีที่เก็บจากเงินปันผล ตลอดจนการยกเว้นภาษีอากรขาเข้าแก่สินค้าประเภททุนที่นำมาเพื่อใช้ในการกิจการที่รัฐบาลส่งเสริมเพื่อการพัฒนาเศรษฐกิจ

### 2.2.3 การแบ่งกระจายภาระภาษี

การจัดเก็บภาษีจากประชาชนแต่ละคน ต้องมีหลักการแบ่งกระจายภาระภาษีที่เหมาะสม หลักการเบื้องต้นที่ต้องยึดถือไว้เสมอคือ หลักความยุติธรรม (Equity Principle) หมายถึง ผู้ที่อยู่ในฐานะเท่าเทียมกันควรจะต้องเสียภาษีเท่ากัน และผู้ที่อยู่ในฐานะที่แตกต่างกันควรจะต้องเสียภาษีแตกต่างกัน นอกจากหลักความยุติธรรมแล้วยังมี หลักอภิสิทธิ์ (Privilege Principle) บุคคลแต่ละคนควรเสียภาษีให้แก่รัฐตามอภิสิทธิ์ที่ตนได้รับจากรัฐในการประกอบอาชีพหรือดำเนินชีวิต หลักรัฐเป็นหุ้นส่วน (State partnership Principle) บุคคลที่อยู่ในรัฐเป็นหุ้นส่วนรัฐจะรู้หรือไมก็ตาม เมื่อมีรายได้ต้องแบ่งให้แก่รัฐผู้เป็นหุ้นส่วน แต่หลักสำคัญในการกระจายภาระภาษีที่สำคัญ คือ

<sup>8</sup> ปกิต แพร่ชินวงศ์, “ปัญหาบางประการในการนำภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาแทนที่ภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552). น. 12-14.

<sup>9</sup> ธรรมนูญธรรมนูญ, ความรู้ทั่วไปทางการคลัง, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพมหานคร, 2548). น. 79.



หลักผลประโยชน์ ผู้เสียภาษีอากรทุกคนควรต้องรับภาระภาษีตามประโยชน์ที่แต่ละคนได้รับจากกิจการของรัฐ ใครได้รับประโยชน์จากกิจการของรัฐมากก็ควรต้องเสียภาษีมาก ใครได้รับประโยชน์น้อยก็ควรเสียภาษีน้อย เช่น กิจการสาธารณูปโภค ตกแก่ผู้ใช้โดยตรงก็สามารถเรียกเก็บในรูปค่าธรรมเนียม จากผู้ใช้ได้ การสร้างถนนก็เป็นประโยชน์แก่ผู้ใช้รถยนต์ ก็อาจเรียกเก็บภาษีหรือค่าธรรมเนียมจากการใช้รถยนต์ แต่การนำเอาหลักประโยชน์มาใช้ในการแบ่งกระจายภาระภาษีเป็นการทั่วไป จะเกิดปัญหาคือกิจกรรมของรัฐส่วนใหญ่เป็นประโยชน์แก่ส่วนรวมยากที่จะแบ่งแยกเป็นประโยชน์ของแต่ละคนเช่นการป้องกันประเทศ การรักษาความสงบภายใน การศาลยุติธรรมเป็นประโยชน์ที่แน่นอนชัดเจน แต่จะแบ่งประโยชน์กันอย่างไรระหว่างคนรวยกับคนจนจะแบ่งเท่ากัน เพราะถือว่ามีสิทธิเท่าเทียมกัน ก็จะมีปัญหา เพราะคนจนไม่มีความสามารถในการแบกรับภาษีที่เกิดขึ้นได้ อีกประการหนึ่ง การเก็บภาษีอากรตามหลักประโยชน์อาจขัดกับหลักความยุติธรรมเพราะว่ากิจกรรมของรัฐบาลบางประเภท เช่น การศึกษา การสาธารณสุข น่าจะเป็นประโยชน์แก่คนจนมากกว่าคนรวย เพราะคนจนต้องใช้กิจกรรมของรัฐแน่นอน แต่คนรวยสามารถเลือกใช้บริการอย่างเดียวกันที่เอกชนจัดขึ้นได้ ดังนั้นหากใช้หลักการแบ่งกระจายภาระภาษีก็จะต้องเก็บภาษีจากคนจนมากกว่าคนรวย ซึ่งขัดกับหลักความยุติธรรม

การแบ่งภาระภาษีที่ยอมรับกันอยู่ทั่วไป คือหลักความสามารถ บุคคลทุกคนควรจะต้องเสียภาษีเพื่อบำรุงรัฐตามความสามารถในการชำระภาษีของตน บุคคลที่มีความสามารถเท่ากันก็ควรเสียภาษีเท่ากัน บุคคลที่มีความสามารถแตกต่างกันก็ควรเสียภาษีแตกต่างกัน บุคคลที่มีความสามารถมากกว่าผู้อื่นก็ควรที่จะต้องเสียภาษีจำนวนมากกว่าเป็นหลักการที่ยอมรับกันในสังคม เรื่องที่สำคัญในการนำหลักความสามารถมาใช้ก็คือ เราจะใช้อะไรเป็นเครื่องวัดความสามารถของบุคคล ในปัจจุบันนักเศรษฐศาสตร์หมายถึงเครื่องวัด 3 ประการ คือ

1. เงินได้ เป็นเครื่องมือวัดความสามารถที่ดีที่สุด บุคคลจะมีความสามารถมากน้อยแค่ไหนก็ย่อมแล้วแต่ว่าบุคคลนั้นมีรายได้มากน้อยแค่ไหน ใครมีรายได้มากก็สามารถใช้สอยหรือออมได้มากกว่า อย่างไรก็ตามเราต้องคำนึงถึงปัจจัยสำคัญบางประการเช่น ขนาดของครอบครัว บุคคลที่มีรายจ่ายในครอบครัวมากกว่าเพราะมีบุตรหลายคนก็จะมีความสามารถน้อยกว่า

2. ทรัพย์สิน ทรัพย์สินของบุคคลที่สะสมไว้หรือรับมาจากมรดก ก็เป็นเครื่องมือในการวัดความสามารถหรือความอยู่ดีกินดีของบุคคลได้เหมือนกัน เพราะทรัพย์สินเหล่านี้ก่อให้เกิดรายได้ ซึ่งเจ้าของอาจขาย หรือให้เช่า บุคคลที่มีรายได้เท่ากันแต่มีทรัพย์สินไม่เท่ากันก็ย่อมมีความสามารถไม่เท่ากันเช่น นาย ก และนาย ข มีรายได้ปีละ 300,000 บาทเท่ากัน แต่นาย ก ไม่มีทรัพย์สินเลย ส่วนนาย ข มีทรัพย์สินมูลค่า 10 ล้านบาท นาย ข ย่อมมีความสามารถมากกว่านาย ก ถ้าจะต้องเสียภาษีก็ไม่ลำบากมากนัก เพราะอาจขายทรัพย์สินบางส่วนหรือให้เช่าทรัพย์สินได้

3. การบริโภคการบริโภคแสดงถึงความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลไม่ชัดเจน เหมือนกับเงินได้หรือทรัพย์สิน แต่ทางเศรษฐศาสตร์การบริโภคขึ้นอยู่กับรายได้ ยามเศรษฐกิจรุ่งเรือง บุคคลมีรายได้สูงขึ้น ก็จะเพิ่มการบริโภค และในทางตรงกันข้ามเมื่อเศรษฐกิจตกต่ำ รายได้ลดลง บุคคลก็จะบริโภคน้อยลง จึงอาจถือได้ว่าการบริโภคแสดงถึงความสามารถของบุคคล แต่มีนักเศรษฐศาสตร์บางคนให้ความเห็นว่าเครื่องมือนวัดความสามารถหรือความอยู่ดีกินดีของประชาชนที่ดีที่สุด คือรายจ่ายเพื่อการบริโภค เพราะการบริโภคเป็นสิ่งที่ก่อให้เกิดความพอใจของบุคคล โครบริโภคมากก็นับว่ามีความอยู่ดีกินดี นักเศรษฐศาสตร์กลุ่มนี้ต้องการส่งเสริมให้มีการออมมากขึ้น เพราะถ้าต้องเก็บภาษีจากรายจ่าย บุคคลจะจ่ายน้อยลงออมมากขึ้น เป็นที่น่าสังเกตว่าประเทศที่พัฒนาแล้วมักใช้รายได้และทรัพย์สินวัดความสามารถในการแบ่งกระจายภาระภาษี ส่วนประเทศที่กำลังพัฒนาจะใช้รายจ่ายเพื่อการบริโภควัดความสามารถมากกว่ารายได้และทรัพย์สิน

#### 2.2.4 ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี<sup>10</sup> N .Gregory Mamkiw กล่าวว่า ความเป็นธรรมน่าจะหมายถึง การกระจายหรือแบ่งเฉลี่ยภาระภาษีในหมู่ประชาชนอย่างเป็นธรรม ซึ่งความเป็นธรรมในระบบภาษีที่เกี่ยวข้องกับเรื่องภาระภาษีได้ถูกแบ่งเฉลี่ยอย่างเป็นธรรมในหมู่ประชาชนหรือไม่อย่างไรก็ตาม ทุกคนเห็นด้วยว่าระบบภาษีควรเป็นธรรม กล่าวคือผู้เสียภาษีทุกคนควรจ่ายเงินตามสัดส่วนที่เป็นธรรมเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายของรัฐบาล ซึ่งความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีหรือการแบ่งสัดส่วนของภาระภาษีอย่างเป็นธรรม คือ การที่ให้ประชาชนจ่ายเงินให้แก่รัฐบาลเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายของรัฐบาลในจำนวนที่แตกต่างกันตามสถานการณ์ การจ่ายเงินให้รัฐบาลในจำนวนที่แตกต่างกันมีหลักการที่เกี่ยวข้องอยู่ 2 ประการ คือ บุคคลที่อยู่ในสถานการณ์ที่แตกต่างกันควรแบกรับภาระภาษีที่ต่างกัน (vertical equity) และบุคคลที่อยู่ในสถานการณ์เดียวกันควรแบกรับภาระภาษีที่เท่ากัน (horizontal equity) หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีจะทำให้เกิดขึ้นได้ต้องอาศัยหลักผลประโยชน์ และหลักความสามารถในการจ่าย ดังนี้

1. ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีภายใต้หลักผลประโยชน์ หลักผลประโยชน์สามารถทำให้การจัดเก็บภาษีในสถานการณ์ที่เหมือนกันและที่ต่างกันเกิดขึ้นได้ กล่าวคือประชาชนที่ได้รับผลประโยชน์จากรัฐในลักษณะเดียวกันต้องจ่ายภาษีในจำนวนเท่ากัน ประชาชนที่ได้รับผลประโยชน์จากรัฐมากกว่าจะถูกจัดเก็บภาษีมากกว่าผู้ซึ่งได้รับประโยชน์จากรัฐน้อยกว่า อย่างไรก็ตามหลักผลประโยชน์ไม่น่าจะทำให้ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีดีกว่าหลักความเสมอภาคในการจ่ายด้วยเหตุผลดังนี้

<sup>10</sup> จีระศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหลักการและบทวิเคราะห์, พิมพ์ครั้งที่ 2

1.1 ลักษณะของภาษี และลักษณะของสินค้าและบริการสาธารณะ หลักผลประโยชน์ ถือว่าภาษี คือการจ่ายเงินโดยตรงเพื่อตอบแทนผลประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐ แต่ความเป็นจริงภาษี ไม่ใช่การชำระราคา ภาษีถูกจัดเก็บในลักษณะบังคับโดยรัฐ และรัฐไม่ได้ให้ผลประโยชน์โดยตรงแก่ผู้เสียภาษี สินค้าและบริการเพื่อชุมชนไม่สามารถเรียกเก็บราคาได้ในลักษณะสินค้าหรือบริการ ในท้องตลาด

1.2 ความยากในการคำนวณราคาสินค้าและบริการที่รัฐจัดทำให้ และผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากรัฐ เนื่องจากสินค้าและบริการเพื่อชุมชนไม่สามารถคำนวณได้ นอกจากนี้ผู้รับผลประโยชน์ของสินค้าและบริการสาธารณะไม่สามารถระบุได้อย่างชัดเจนว่าเป็นผู้ใดบ้าง

2. ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีภายใต้หลักความสามารถในการจ่าย ประชาชนที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีเท่ากันจะจ่ายภาษีเท่ากัน ในขณะที่ประชาชนที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีที่แตกต่างกันจะจ่ายภาษีที่แตกต่างกัน ดังนั้นคนที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีสูงกว่า จะจ่ายภาษีในจำนวนที่สูงกว่าคนที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีที่น้อยกว่า การวัดความสามารถในการจ่ายภาษีของประชาชนวัดจากเงินได้ หรือลักษณะของแต่ละบุคคลเช่น อายุ ความพิการ สถานภาพหรือสถานการณของแต่ละบุคคล เช่น สถานภาพการสมรส ภาระความรับผิดชอบต่อครอบครัวและรายจ่ายอันเป็นที่มาของรายได้ เช่น ผู้มีเงินได้ที่มีคู่สมรสจะมีความสามารถในการเสียภาษีน้อยกว่าคนโสดเมื่อมีรายได้เท่ากัน เพราะคู่สมรสยอมมีรายจ่ายในการครองชีพสูงกว่า คู่สมรสจึงมีเงินเหลือเพื่อนำไปจ่ายภาษีน้อยกว่าคนโสดขณะที่รายได้เท่ากัน

ดังนั้น ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีสามารถทำให้เกิดขึ้นได้โดยการประยุกต์ใช้หลักความสามารถในการจ่าย เพราะเมื่อผู้มีความสามารถในการจ่ายภาษีสูง ชำระภาษีที่สูงกว่าผู้มีความสามารถในการจ่ายภาษีที่ต่ำกว่า จะทำให้เกิดผลคือ ความเหลื่อมล้ำด้านรายได้ของประชาชนจะลดลง

#### 2.2.5 ประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีของรัฐ

โดยทั่วไปกระบวนการจัดเก็บภาษีมักมีผู้เกี่ยวข้องอยู่ด้วยกัน 2 ฝ่ายคือฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี (tax-gatherers) และฝ่ายผู้เสียภาษี (taxpayers) ในกระบวนการนี้มีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นทั้งสองฝ่ายกล่าวคือ ค่าใช้จ่ายในการบริหารการจัดเก็บภาษีของผู้จัดเก็บภาษี และค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติให้เป็นไปตามกฎหมายของผู้เสียภาษี<sup>11</sup>

ตามหลักการทางกฎหมายภาษีผู้เสียภาษีจะต้องปฏิบัติให้เป็นไปตามหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี โดยทางปฏิบัติต้องการให้มีค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีและค่าใช้จ่ายผู้เสียภาษีที่ต่ำ (low administrative and compliance costs) ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บ

<sup>11</sup>เพ็งฮ้าง, น. 34

ภาษีของผู้จัดเก็บภาษีมักมีผลกระทบต่อรายได้ของหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บ และรัฐบาล ดังนั้น เพื่อที่จะหารายได้เพียงพอค่าใช้จ่ายในการบริหารภาษี จึงควรต่ำที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ เมื่อเปรียบเทียบกับรายได้จากการจัดเก็บภาษี The Commission on Taxation and Citizen –ship กล่าวคือ ภาษีที่ทำรายได้สูงกว่าต้นทุนในการจัดเก็บภาษีเพียงเล็กน้อยถือเป็นภาษีที่ไม่มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีให้แก่รัฐ

ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีถือเป็นภาระที่เพิ่มขึ้นของผู้เสีย ภาษีนอกจากจำนวนภาษีที่ต้องจ่ายไปแล้ว หากมีค่าใช้จ่ายสูงอาจนำไปสู่การลดลงอย่างมากของ รายได้ที่ใช้จ่ายไป(disposable income) และนำมาซึ่งความไม่เต็มใจในการเสียภาษี หมายถึงการ สูญเสียเงินที่มากขึ้นแก่ผู้เสียภาษี และเป็นสาเหตุสำคัญที่ทำให้ผู้เสียภาษีหลบหลีกหรือหนีภาษี Cedric Sanford กล่าวว่า ต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่สูงอาจก่อให้เกิดความรู้สึกต่อต้าน การเสียภาษีและเกลียดชังระบบภาษีอันจะนำมาซึ่งการหลบหลีกภาษี และโดยเฉพาะการหนีภาษี ดังนั้น การจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพควรมีลักษณะดังนี้

1. ค่าใช้จ่ายในการบริหารการจัดเก็บภาษีที่ต่ำ หมายถึง ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกี่ยวข้อง กับการทำงานของระบบภาษีและที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี ดังนั้น ต้นทุนควรต่ำที่สุดระบบภาษีที่ดีควรมีต้นทุนในการบริหารจัดการจัดเก็บที่ต่ำ ซึ่งต้นทุนหมายถึง เงินและ เวลาที่เจ้าหน้าที่ต้องใช้ไปในการจัดเก็บภาษี เช่น ค่าจ้าง เงินเดือนรวมถึงค่าสถานที่เครื่องมือ และ อุปกรณ์ต่าง ๆ ในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ รวมถึงเวลาที่ต้องใช้ไปเพื่อทำการจัดเก็บภาษี เงิน และเวลาที่ต้องใช้จ่ายเพื่อการฝึกอบรมเจ้าหน้าที่ให้มีความรู้ความเข้าใจกฎหมาย และระเบียบใน การจัดเก็บภาษี เป็นต้น สาเหตุที่ก่อให้เกิดการเพิ่มขึ้นของค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ ประกอบด้วย

- 1.1 ความซับซ้อนของกฎหมายและแนววิธีปฏิบัติในการบริหาร หรือ กฎหมายและ ระเบียบที่ซับซ้อน(Complex legislation) การมีกฎหมายและระเบียบที่ซับซ้อนช่วยให้การจัดเก็บ ภาษีมีความเป็นธรรมและช่วยจัดขวงการหลบหลีกและหนีภาษีได้ แต่รัฐบาลก็ต้องใช้กำลัง เจ้าหน้าที่และบุคลากรที่ฝึกอบรมมาอย่างดีจำนวนมากขึ้น ตลอดจนต้องใช้ทรัพยากรของรัฐบาล มากขึ้นในการบังคับใช้กฎหมายและระเบียบที่ซับซ้อนทำให้ค่าบริหารการจัดเก็บเพิ่มสูงขึ้น วิธีการ ต่อต้านการการหลบหลีกภาษีและหนีภาษี รัฐบาลต้องออกกฎหมายและแนวทางปฏิบัติในการ บริหารการจัดเก็บภาษีเพื่อปิดช่องโหว่ของกฎหมายเพื่อลดการสูญเสียรายได้ที่เกิดจากการหลบหลีก ภาษี การหนีภาษี มาตรการในการทำให้ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ลดลงมี ดังนี้

- ระบบภาษีและกฎหมายที่เกี่ยวข้องควรมีโครงสร้างที่ง่ายไม่ซับซ้อน ได้แก่ อัตราภาษี ฐานภาษี และวิธีในการจัดเก็บภาษี เพื่อให้ง่ายต่อการปฏิบัติงานเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีสามารถเข้าใจและปฏิบัติได้ถูกต้อง โครงสร้างภาษีที่ง่ายและไม่ซับซ้อนจะปิดช่องโหว่ในการหลบหลีกภาษีและหนีภาษีของผู้เสียภาษี ผลที่ตามมาทำให้รัฐบาลไม่ต้องใช้ทรัพยากรทางเศรษฐกิจที่มากการบริหารกฎหมายภาษีที่ง่าย และไม่จำเป็นต้องมีบทบัญญัติพิเศษเพื่อปิดช่องโหว่ในกฎหมายภาษี ทำให้ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีน้อยลงทำให้รายได้เพิ่มมากขึ้น

- ทำให้แรงจูงใจในการหลบหลีกและหนีภาษียลดลง การปรับปรุงระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีให้ทันสมัยอยู่เสมอจะช่วยป้องกันการหลบหลีกและหนีภาษีในรูปแบบใหม่เมื่อการหลบหลีกและหนีภาษียลดลงรัฐบาลก็ไม่จำเป็นต้องใช้ทรัพยากรที่เพิ่มมากขึ้นในการต่อต้านตรวจจับการหลบหลีกและหนีภาษีย ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษียลดลงก็ส่งผลทำให้รายได้จากการจัดเก็บภาษียเพิ่มมากขึ้น

2. ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีที่ต่ำ หมายถึง ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่ผู้เสียภาษีได้จ่ายไปเพื่อปฏิบัติให้เป็นไปตามกฎหมายภาษีย ดังนั้น เพื่อหลีกเลี่ยงการลดลงของรายได้ของผู้เสียภาษีที่จะนำไปจ่ายใช้สอย และลดความไม่เต็มใจของผู้เสียภาษีในการจ่ายภาษีย ระบบภาษียต้องสามารถทำให้ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษียลดลง ถ้าสาเหตุที่ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายดังกล่าวถูกกำจัดออกไปจากกระบวนการจัดเก็บภาษีย เวลาและเงินที่ผู้เสียภาษีได้ใช้จ่ายไปในการปฏิบัติตามกฎหมายมีผลมาจากสาเหตุกฎหมายและระเบียบที่มีความซับซ้อน ทำให้ผู้เสียภาษีต้องใช้เวลาและค่าใช้จ่ายมากขึ้นในการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบที่เกี่ยวข้อง จึงเกิดความไม่เต็มใจในการเสียภาษีย ทำให้ผู้เสียภาษียบางกลุ่มพยายามใช้ประโยชน์จากกฎหมายและระเบียบที่ซับซ้อนเพื่อหาช่องโหว่ของกฎหมายในการลดภาระภาษียของตนเอง

การหลบหลีกภาษียที่ยอมรับไม่ได้ (unacceptable tax avoidance) และการหนีภาษียอาจเป็นผลมาจากสาเหตุอื่นที่เกี่ยวข้องกับความต้องการลดความรับผิดชอบในการเสียภาษีย การหลบหลีกและหนีภาษียอาจทำให้ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษียของผู้ที่ไม่หลบหลีกภาษียและผู้ที่ไม่หนีภาษียเพิ่มขึ้น เพราะพวกเขาอาจต้องใช้เวลาและค่าใช้จ่ายเงินที่มากขึ้นเพื่อปฏิบัติตามกฎหมายเกณฑ์ต่อต้านการหลบหลีกภาษียที่ยอมรับไม่ได้ ซึ่งรัฐบาลออกมาเพื่อต่อต้านแผนการหลบหลีกภาษียที่ยอมรับไม่ได้ (unacceptable tax avoidance schemes) การหลบหลีกภาษียและการหนีภาษียก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายในการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีย (non-compliance costs) Wayne Thrisk พบว่า ในบางประเทศทรัพยากรทางเศรษฐกิจได้ถูกใช้ไปเป็นจำนวนมากโดยผู้เสียภาษีย เพื่อทำให้แผนการหลบหลีกภาษียที่ยอมรับไม่ได้ และหนีภาษียเป็นผล ค่าใช้จ่ายในการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษียรวมถึงเวลาและเงินที่ได้ใช้จ่ายไปในกิจกรรม เพื่อขอคำแนะนำจากผู้วิชาชีพทางภาษียในการค้นหาช่องโหว่ของกฎหมาย หรือ



เพื่อโยกย้าย ปรับเปลี่ยนกิจกรรมทางธุรกิจที่จะมีผลกระทบต่อภาระภาษีตามคำแนะนำของผู้เชี่ยวชาญ การลอบบี้ออกกฎหมายภาษีและผู้กำหนดนโยบายภาษีเพื่อให้เปลี่ยนแปลงกฎหมายอันจะทำให้เสียภาษีน้อยลง รวมถึงนักวิเคราะห์หรือนักเขียนบทความที่ทำให้การสนับสนุนหรือคัดค้านกฎหมาย และระเบียบปฏิบัติในการบริหาร เพื่อจูงใจให้ผู้ออกกฎหมายและผู้กำหนดนโยบายทำการแก้ไขเปลี่ยนแปลงบทบัญญัติของกฎหมาย อันจะมีผลทำให้ผู้เสียภาษีจ่ายภาษีน้อยลง

ค่าใช้จ่ายของผู้เสียภาษีอาจเกิดขึ้นได้จากเวลาและเงินที่ได้ใช้จ่ายในการให้สินบนเจ้าหน้าที่ หรือเพื่อการโยกย้ายกิจกรรมทางธุรกิจโดยใช้วิธีการที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายเพื่อให้จ่ายภาษีน้อยลง การหลบหลีกภาษีและการหนีภาษีทำให้รัฐสูญเสียรายได้ มาตรการที่ช่วยให้ต้นทุนการบริหารจัดเก็บภาษีที่ควรนำมาใช้ก็คือ การใช้กฎหมายที่มีโครงสร้างภาษีที่ง่าย และการลดแรงจูงใจในการหลบหลีกภาษี โดยวิธีการทำให้ระบบการจัดเก็บภาษีทันสมัยอยู่เสมอ จะทำให้เงินได้ของผู้เสียภาษีที่จะนำไปใช้จ่ายจ่ายใช้สอยมีมากขึ้น เป็นการส่งเสริมให้ผู้เสียภาษีมีความสมัครใจเสียภาษี ทำให้รายได้ภาษีสูงขึ้น

การหนีภาษี (tax evasion)<sup>12</sup>คือ การใช้วิธีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายเพื่อลดภาษี ปลดเปลื้องภาษี หรือไม่จ่ายภาษี ที่กำหนดให้แก่รัฐบาล เป็นการกระทำที่มีความผิดอาญา และเป็นกระทำโดยเจตนาไม่สุจริต หรือทุจริต กล่าวคือเป็นการกระทำที่หลอกลวงหรือฉ้อโกงรัฐบาล โดยปกติการหนีภาษีจะเกี่ยวข้องกับการไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี หรือการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีที่ไม่ถูกต้องโดยมีเจตนาทุจริต

การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับได้<sup>13</sup> (acceptable tax avoidance) หมายความว่า การลดภาระภาษีหรือปลดเปลื้องภาระภาษีโดยอาศัยช่องโหว่ที่ไม่ต้องจ่ายภาษีที่มีอยู่ในกฎหมายภาษี หรืออาศัยบทบัญญัติเกี่ยวกับตัวบรรเทาภาระภาษีเพื่อลดภาระภาษีของผู้เสียภาษี เช่น การที่ผู้มีเงินได้ทำประกันชีวิตและนำเบี้ยประกันภัยที่ได้จ่ายไปในปีภาษีมาหักเป็นค่าลดหย่อนออกจากเงินได้พึงประเมิน ทำให้ภาระภาษีลดลง

การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้<sup>14</sup> (unacceptable tax avoidance) หมายถึง การลดภาระภาษีหรือปลดเปลื้องภาระภาษีโดยอาศัยช่องโหว่ที่ไม่ต้องจ่ายภาษีที่มีอยู่ในกฎหมายหรืออาศัยบทบัญญัติเกี่ยวกับตัวบรรเทาภาระภาษีเพื่อลดภาษีซึ่งเป็นการลดภาระภาษีหรือปลดเปลื้องภาระภาษีที่เป็นการใช้ประโยชน์จากตัวบทกฎหมายแต่ไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของผู้ออกกฎหมายที่เปิดให้มีช่องโหว่เช่นนั้น เพราะแม้ว่าการกระทำตามแผนการหรือการกระทำธุรกรรมเป็นไปตาม

<sup>12</sup>เพ็งฮ้าง, น. 35

<sup>13</sup>เพ็งฮ้าง, น. 18

<sup>14</sup>เพ็งฮ้าง, น. 53



รูปแบบที่กฎหมายกำหนดหรือถูกต้องตามทฤษฎีหรือถูกต้องตามนิติบัญญัติ แต่ผู้กระทำมีจุดมุ่งหมายหลักคือการหลบหลีกไม่จ่ายภาษีเป็นสำคัญ เช่น การจัดเก็บภาษีแบบรวมเงินได้คู่สมรส ทำให้มีภาระสูงขึ้น สำหรับอัตราภาษีส่วนเพิ่มที่สูงขึ้นตามบัญชีอัตราภาษี ทำให้เสียภาษีจากเงินได้สุทธิมากกว่า การหย่ากันของคู่สมรสในระหว่างปีภาษีแต่ยังอยู่กินกันแบบสามีภรรยาเหมือนเดิม เพื่อให้ภาษีลดลง ถือเป็นกรหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ เพราะเป็นการทำให้ถูกต้องตามรูปแบบของกฎหมายที่เป็นช่องโหว่ เพื่อให้ผู้เสียภาษีมียุทธศาสตร์แสดงว่าไม่ได้อยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี

## 2.3 หลักทั่วไปเกี่ยวกับภาษีทรัพย์สิน

ภาษีทรัพย์สิน (Property tax) หมายถึง ภาษีที่มีลักษณะการจัดเก็บโดยเพ่งเล็งถึงตัวทรัพย์สินเป็นสำคัญ โดยเรียกเก็บจากทรัพย์สินชนิดต่าง ๆ ทั้งที่มีรูปร่าง และที่ไม่มีรูปร่าง แยกไปตามประเภทของทรัพย์สินซึ่งตั้งอยู่ในท้องถิ่นหนึ่ง ๆ ตามมูลค่าของทรัพย์สินที่ทางการกำหนด โดยใช้อัตราภาษีแตกต่างกันออกไปตามสภาพและตามประเภทหรือชนิดของการใช้ทรัพย์สินนั้น และเรียกเก็บจากผู้มีการครอบครองทรัพย์สินหรือผู้มีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินดังกล่าว

ทรัพย์สินในระบบภาษีทรัพย์สิน หมายถึง สิ่งที่มีความคงทนทางกายภาพ หรือความมั่งคั่งที่มีลักษณะคงทนถาวร หรือเป็นสิ่งที่รวมกันเป็นทรัพย์สินสมบัติของผู้เสียภาษี M. Girardin เห็นว่า ภาษีทรัพย์สินเป็นการจัดเก็บภาษีที่เป็นส่วนเกินของรายได้ เป็นการจัดเก็บภาษีบนฐานทรัพย์สินสุทธิที่ได้มีการหักรายจ่ายต่าง ๆ ที่จำเป็นในการครองชีพออก แล้ว ดังนั้นการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจึงเป็นการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินที่ครอบครอง จัดเก็บจากรายได้ของทรัพย์สิน หรือทรัพย์สินสมบัติ ซึ่งบุคคลได้สะสมไว้ในรูปของทรัพย์สิน รวมถึงประโยชน์ที่เกิดจากทรัพย์สินนั้นด้วย และทรัพย์สินยังเป็นสิ่งที่แสดงให้เห็นถึงความสามารถของบุคคลในอันที่จะเสียภาษีอีกด้วย

### 2.3.1 แนวทางการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน

การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินเป็นการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินที่อยู่ในความครอบครองของผู้เสียภาษี สามารถแยกได้ 2 วิธีคือ<sup>15</sup>

1. การจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินโดยวิธีทางตรง ได้แก่ การจัดเก็บจากยอดรวมของมูลค่าทรัพย์สินทุกประเภท ที่ผู้เสียภาษีครอบครอง หรือเมื่อมีการโอนทรัพย์สินค่าธรรมเนียมการจดทะเบียน จัดเก็บตามส่วนเพิ่มหรือมูลค่าของทรัพย์สิน เช่น ภาษีผลได้จากทุน ดังนั้นการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินโดยวิธีทางตรงจึงตั้งอยู่บนพื้นฐานของมูลค่าของทรัพย์สินที่ถือครอง

<sup>15</sup>ศุภลักษณ์ พินิจกุล, คำอธิบาย กฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพมหานคร:

2. การจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินโดยวิธีทางอ้อม ได้แก่ การจัดเก็บผ่านทางรายได้ของผู้เสียภาษี เช่น ค่าเช่า เงินปันผล หรือเก็บจากทรัพย์สินในรูปของภาษีเงินได้ที่กอกงจากทรัพย์สิน เช่น ภาษีอสังหาริมทรัพย์ ทั้งที่มีสิ่งปลูกสร้างและไม่มีสิ่งปลูกสร้าง การจัดเก็บภาษีทางอ้อมอาจทำให้เกิดการเก็บภาษีซ้ำซ้อนได้ เช่นการตีความค่ารายปี ตามมาตรา 8 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ควรมีความหมายว่าเป็นมูลค่าทรัพย์สินหรือ ราคาเช่าที่กอกงจากตัวทรัพย์สิน

### 2.3.2 แนวความคิดเกี่ยวกับการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน

ในระบบภาษีทรัพย์สิน การประเมินมูลค่าทรัพย์สินมีความสำคัญเป็นอย่างมาก เนื่องจากต้องอาศัยหลักวิชาการในการกำหนดมูลค่าทรัพย์สินและเป็นฐานในการประเมินภาษี ประกอบด้วยวิธีการ 3 ประเภทดังนี้

1. การประเมินมูลค่าต้นทุน (Capital Value) การประเมินมูลค่าที่ต้องอาศัยหลักฐานเกี่ยวกับการซื้อขาย และนำมาเป็นฐานในการคิดคำนวณ โดยการประเมินมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินเกี่ยวกับการดำเนินงานทางการค้า ต้องนำรายได้จากการให้เช่ามาคิดคำนวณด้วย เมื่อเปรียบเทียบระหว่างการประเมินมูลค่าต้นทุนกับมูลค่าทรัพย์สินรายปีจะพบว่ามูลค่าต้นทุนเปลี่ยนแปลงได้ง่ายกว่า เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมจึงต้องปรับเปลี่ยนฐานการคิดให้เหมาะสมกับเหตุการณ์ ซึ่งจะเป็นผลดีกับกรณีสิ่งก่อสร้างที่เกิดขึ้นใหม่ หรือที่ได้รับการปรับปรุง เพราะสิ่งเหล่านี้ได้รับการประเมินมูลค่าตามราคาท้องตลาดในขณะนั้น แต่ในขณะเดียวกัน การคิดภาษีจากฐานมูลค่าต้นทุนอาจมีผลกระทบหรือเป็นอุปสรรคต่อการปรับปรุงสิ่งก่อสร้างได้ เพราะสิ่งก่อสร้างย่อมทำให้มูลค่าต้นทุนสูงขึ้น

2. การประเมินจากมูลค่ารายปี (Annual Value) การประเมินมูลค่าการให้เช่าทรัพย์สินรายปี เรียกว่า มูลค่ารายปีสุทธิ หมายถึง มูลค่าการเช่าที่คิดคำนวณจากการให้เช่าทรัพย์สินในแต่ละปี โดยมีการหักค่าใช้จ่าย จากค่าซ่อมแซมทรัพย์สิน การประกันภัย และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่ใช้ในการบำรุงรักษาทรัพย์สินให้มีสภาพดี การประเมินค่ารายปีสามารถสะท้อนมูลค่าภาษีที่ได้รับการประเมินในเวลานั้นได้เป็นอย่างดี เพราะเป็นการกำหนดมูลค่าทรัพย์สินโดยการเฉลี่ยมูลค่าออกเป็น ส่วน ๆ แล้วพิจารณาจากค่าเช่า และเฉลี่ยสัดส่วนที่ผู้เสียภาษีต้องแบกรับภาระกระจายไปตามจำนวนปีที่ถือครองทรัพย์สิน

การประเมินค่ารายปีเป็นวิธีการประเมินราคาทรัพย์สินประเภทหนึ่งเป็นวิธีเดียวกับการประเมินรูปแบบ Income-Capitalization Approach คือ วิธีคิดจากรายได้ของทรัพย์สิน ซึ่งมีหลักเกณฑ์ว่า มูลค่าทรัพย์สินควรเท่ากับมูลค่าปัจจุบันของรายได้ที่คาดว่าจะได้รับจากการใช้ทรัพย์สินนั้นในอนาคต มูลค่าปัจจุบันของรายได้ที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตหมายถึง ผลรวมของรายได้จากค่าเช่าทรัพย์สินในอนาคตและคำนวณกลับมาเป็นมูลค่าปัจจุบัน การประเมินต้องคำนึงถึง

ปัจจัยอื่น ๆ ที่ไม่สามารถคิดออกมาเป็นตัวเงินได้อีกด้วย โดยจะต้องพิจารณาเพิ่มเติมถึงเรื่องความได้เปรียบเสียเปรียบในด้านสถานที่ตั้ง ปัจจัยด้านความสบายและเรื่องอื่น ๆ ที่สามารถทำให้มูลค่าของทรัพย์สินเพิ่มขึ้นหรือลดลง

3. การประเมินมูลค่าตามทำเลที่ตั้ง (Site Value) และตามมูลค่าที่ดิน(Land Value)เป็นการประเมินที่ให้ความสำคัญกับสภาพแวดล้อมของทรัพย์สินได้แก่ ทำเลที่ตั้งของทรัพย์สินมากกว่ามูลค่าของทรัพย์สิน เช่นมูลค่าของสิ่งก่อสร้างหรือสิ่งต่อเติมจากที่ดินที่ทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ เพราะการปรับปรุงที่เกิดขึ้นบนที่ดินทำให้เห็นถึงการพัฒนาที่เกิดขึ้นบนผืนดินนั้น เช่นการปรับระดับที่ดิน การระบายน้ำ และการลงทุนด้านสาธารณูปโภคต่าง ๆ ทำให้มูลค่าทรัพย์สินตามทำเลที่ตั้งเปลี่ยนแปลงไปมีมูลค่าสูงขึ้น ซึ่งตรงข้ามกับมูลค่าของทำเลที่ตั้งดั้งเดิมที่ไม่ได้มีการปรับปรุง ดังนั้น ประเทศที่ใช้ระบบการประเมินแบบทำเลที่ตั้งจะคิดภาษีทรัพย์สิน ที่ไม่มีผู้ถือครองหรือไม่มีการทำประโยชน์ในอัตราสูง เพราะให้ความสำคัญกับประโยชน์ใช้สอยทรัพย์สินสูงสุด

การกำหนดมาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินนั้น ตั้งอยู่บนการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินที่ถือครอบครองไว้ ไม่ว่าจะเป็นอสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์ แต่มีความเห็นที่แตกต่างกันในส่วนที่เกี่ยวกับการให้ความหมาย การคิดคำนวณภาษี และการกำหนดฐานภาษี ดังนี้

ความหมายอย่างแคบ ภาษีทรัพย์สินเป็นภาษีที่จัดเก็บจากตัวทรัพย์สินเท่านั้น หากทรัพย์สินนั้นสามารถผลิตรายได้เพิ่มพูนขึ้นมา จะถือว่าเป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้ของทรัพย์สิน ไม่ใช่เก็บจากฐานภาษีทรัพย์สิน แต่เป็นการเก็บภาษีจากฐานเงินได้ เท่ากับว่าการเก็บภาษีจากรายได้จากทรัพย์สิน ต้องเป็นการทำลายตัวทรัพย์สินเพราะต้องจำหน่ายทรัพย์สินออกไปจึงเกิดรายได้จากการขายทรัพย์สินนั้น

ความหมายอย่างกว้าง ภาษีทรัพย์สินเป็นภาษีที่เก็บจากทรัพย์สินต้องมีการกำหนดมูลค่าแห่งทรัพย์สิน ไม่ว่าจะเป็นอยู่ในรูปของราคาทรัพย์สิน หรือผลประโยชน์งอกเงยจากทรัพย์สิน ย่อมถือว่าเป็นการจัดเก็บจากตัวทรัพย์สินที่ถือครองเพราะการจัดเก็บภาษีมิได้ หมายถึงเฉพาะการจัดเก็บภาษีที่เป็นการทำลายตัวทรัพย์สินแต่เพียงอย่างเดียว แต่การจัดเก็บต้องระมัดระวังเพราะอาจเกิดการเก็บภาษีซ้ำซ้อนกับ การจัดเก็บภาษีจากฐานเงินได้ หรือฐานการบริโภค จึงอาจสรุปได้ว่า การกำหนดโครงสร้างกฎหมายภาษีทรัพย์สิน หมายถึงภาษีที่จัดเก็บจากทรัพย์สินที่อยู่ในการยึดถือครอบครองของผู้เสียภาษี โดยคิดคำนวณจากมูลค่าของทรัพย์สินเป็นสำคัญ (ฐานทรัพย์สิน) โดยได้แบ่งประเภทของภาษีทรัพย์สินออกเป็น 2 ลักษณะ<sup>16)</sup>ได้แก่

<sup>16)</sup>ปภิต แพร่ชินวงศ์, “ปัญหาบางประการในการนำภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาแทนที่ภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต, 2552), น. 28-29

1. ภาษีทรัพย์สินเฉพาะอย่าง ได้แก่การจัดเก็บภาษีจากมูลค่าทรัพย์สินแต่ละประเภท สามารถแบ่งประเภททรัพย์สินตามลักษณะการถือครอง การเรียกเก็บภาษีส่วนมากจะเป็นที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และมีชื่อเรียกแตกต่างกัน ได้แก่ ภาษีที่จัดเก็บจากสังหาริมทรัพย์ทั่วไปเรียกว่า Personal Property Tax และภาษีที่จัดเก็บจากอสังหาริมทรัพย์เรียกว่า Real Property Tax ในประเทศอังกฤษกำหนดให้ท้องถิ่นเป็นผู้จัดเก็บภาษีประเภทนี้ตามความจำเป็นของท้องถิ่นจึงเรียกภาษีประเภทนี้ว่า Local Rate แต่ในปัจจุบันนอกจากการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลกลางแล้ว องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้จัดเก็บภาษีทรัพย์สิน 2 ชนิด คือภาษีสภาตำบล ( Council Tax) และภาษีที่จัดเก็บจากทรัพย์สินที่มีได้ใช้อยู่อาศัย (non –domestic rate) ส่วนในประเทศฝรั่งเศส ภาษีท้องถิ่นประกอบด้วยภาษี 3 ประเภท ได้แก่ ภาษีวิชาชีพ ภาษีที่ดิน และภาษีที่อยู่อาศัย

2. ภาษีที่เก็บจากทรัพย์สินทั่วไป ได้แก่ การนำมูลค่าทั้งหมดของทรัพย์สินมารวมกันเพื่อใช้ประเมินภาษี เป็นการเก็บภาษีจากทรัพย์สินทุกชนิดที่มีการแลกเปลี่ยน แบ่งออกได้ดังนี้

2.1 อสังหาริมทรัพย์ ได้แก่บรรดาสิทธิหรือผลประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง รวมทั้งการปรับปรุงที่ดิน เช่น การสร้างรั้ว ถนน สนามหญ้า

2.2 สังหาริมทรัพย์ ได้แก่ สิทธิหรือผลประโยชน์ในทรัพย์สินที่มีโชสังหาริมทรัพย์ ได้แก่สังหาริมทรัพย์ที่มีตัวตนมองเห็นได้เรียกว่า รูปทรัพย์ และสังหาริมทรัพย์ที่ไม่มีรูปเป็นตัวตนเรียกว่าอรูปทรัพย์

### 2.3.3 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ภาษีทรัพย์สินเรียกเก็บจากเจ้าของหรือผู้มกรรมสิทธิในทรัพย์สิน แต่ในกรณีบางกรณีอาจมีบุคคลอื่นเข้ามาเกี่ยวข้องกับทรัพย์สิน จึงอาจถูกกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษี ดังนั้น ผู้เสียภาษีจึงได้แก่ บุคคลดังต่อไปนี้

1. เจ้าของหรือผู้มกรรมสิทธิในทรัพย์สิน ไม่ว่าทรัพย์สินนั้นจะอยู่ในความครอบครองของตนเองหรือให้บุคคลอื่นเป็นผู้ครอบครอง หรือทิ้งไว้ว่างเปล่า

2. ผู้ครอบครองทรัพย์สินซึ่งไม่เป็นกรรมสิทธิ์ของบุคคลใด

3. ผู้รับจําจํานองซึ่งต้องเสียภาษีจากมูลค่าของการจําจํานอง

4. ผู้ถือกรรมสิทธิในทรัพย์สินตามเอกสาร เช่น กรณีที่บริษัทได้รับกรรมสิทธิในที่ดินหรือโรงเรือนตามเอกสารหุ้นกู้ เป็นต้น

ภาษีทรัพย์สินเป็นภาษีที่เรียกเก็บจากผู้ถือครองหรือผู้ถือกรรมสิทธิในทรัพย์สิน ไม่ได้คำนึงว่าทรัพย์สินดังกล่าวจะก่อให้เกิดรายได้หรือไม่ และเก็บโดยใช้มูลค่าหรือราคาตลาดของทรัพย์สินเป็นฐานในการจัดเก็บภาษี นอกจากนี้ภาษีทรัพย์สินเป็นภาษีที่เรียกเก็บเป็นรายปี ปกติจะ

เก็บจากทรัพย์สินที่เป็นอสังหาริมทรัพย์ ได้แก่ ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และโดยทั่วไปมักจะมอบการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้อยู่ในความรับผิดชอบและเป็นแหล่งรายได้ของท้องถิ่น

การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินโดยทั่วไปจะจัดเก็บจากอสังหาริมทรัพย์ประเภทที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเนื่องด้วยเหตุผลสำคัญ คือ

1. ที่ดินเป็นปัจจัยการผลิตที่มีจำนวนจำกัด และการที่ราคาที่ดินเพิ่มขึ้นตลอดเวลาไม่ใช่เนื่องมาจากการกระทำของเจ้าของที่ดิน แต่เป็นเพราะการเพิ่มขึ้นของประชากรทำให้มีความต้องการที่ดินเพิ่มขึ้น และเป็นเพราะการดำเนินการในด้านการพัฒนาสาธารณะของรัฐบาลบางประการเช่น การสร้างถนน ดังนั้น รัฐบาลจึงควรมีส่วนได้ผลประโยชน์ในราคาที่ดินที่เพิ่มขึ้น

2. ที่ดินเป็นทรัพย์สินที่มีเอกสารกำกับ มีทะเบียนแสดงการเป็นเจ้าของ ไม่สามารถเคลื่อนย้ายได้ ส่วนสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินก็ต้องมีการอนุญาตก่อสร้าง มีทะเบียน มีรูปร่างเห็นได้ชัดเจน และยากแก่การเคลื่อนย้าย จึงเป็นฐานภาษีที่ดีในการจัดเก็บ สามารถนับจำนวน และการหลีกเลี่ยงภาษีกระทำได้ยาก

3. ทรัพย์สินอื่นไม่ว่าจะมีตัวตน หรือไม่มี เจ้าของสามารถหลบหลีกภาษีได้ด้วยการหลบซ่อนทรัพย์สิน ส่วนทรัพย์สินประเภทของเก่า โบราณวัตถุ และแม้แต่เครื่องตกแต่งภายในบ้านก็ประสบปัญหาในเรื่องความยากลำบากในการตีราคา จึงเป็นฐานภาษีที่ไม่เหมาะสมที่จะเก็บจากประชาชน

4. หลักสำคัญในการจัดเก็บภาษีคือ ผลผลประโยชน์ เราสามารถเห็นความสัมพันธ์ชัดเจนระหว่างผลประโยชน์จากกิจการของรัฐบาลทุกระดับกับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมากกว่าทรัพย์สินประเภทอื่น ๆ ดังนั้น รัฐจึงควรเก็บภาษีจากมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมากกว่าทรัพย์สินประเภทอื่น

การมอบให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บภาษีทรัพย์สินและเป็นแหล่งรายได้มีเหตุผลที่สนับสนุนคือ รัฐบาลท้องถิ่นมีความจำเป็นต้องหาแหล่งรายได้ที่เหมาะสมเพียงพอต่อการปฏิบัติการกิจการตามกฎหมาย ซึ่งเป็นการจัดบริการสาธารณะให้แก่ประชาชนในเขตพื้นที่ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของตนเอง ดังนั้น เมื่อพิจารณาถึงการจัดเก็บภาษีเงินได้ซึ่งเป็นภาษีสำคัญจะเห็นว่าโครงสร้างภาษี ฐานภาษี และผู้เสียภาษีอยู่ทั่วประเทศ เป็นการยากที่รัฐบาลท้องถิ่นซึ่งมีขนาดเล็กและมีพื้นที่จำกัดจะบริหารจัดการภาษีประเภทนี้ได้ส่วนภาษีทรัพย์สินเก็บจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มีคุณลักษณะเหมาะสมในแง่การบริหารการจัดเก็บ เพราะฐานภาษีเห็นได้ชัดเจน เคลื่อนย้ายยาก การตีราคาทรัพย์สินทำได้ไม่ยากนัก นอกจากนี้ยังมีหลักฐานชัดเจนในความเป็นเจ้าของทรัพย์สิน และเมื่อคำนึงถึงผลประโยชน์รัฐบาลท้องถิ่นมีการดำเนินกิจกรรมสาธารณะให้แก่



ประชาชนในพื้นที่ เจ้าของทรัพย์สินเป็นผู้ได้ประโยชน์โดยตรงจึงควรเสียภาษีให้แก่ท้องถิ่นและให้ท้องถิ่นเป็นผู้จัดเก็บภาษีดังกล่าวเอง

#### 2.3.4 อัตราภาษี

อัตราภาษี<sup>17</sup> หมายถึง ขอบเขตหรือจำนวนที่ซึ่งภาษีถูกจัดเก็บจากฐานภาษีหรือหมายถึง สัดส่วนร้อยละที่ภาษีเงินได้หรือภาษีจากการใช้จ่ายจะถูกจัดเก็บการกำหนดอัตราภาษีขึ้นอยู่กับ นโยบายทางการเมืองของพรรคการเมืองและรัฐบาล หรือขึ้นอยู่กับการใช้อัตราภาษีของรัฐบาล เพื่อให้บรรลุเป้าหมายของเศรษฐกิจมหภาคด้านใดด้านหนึ่ง

อัตราภาษีอาจแบ่งออกได้เป็น 3 ประเภท คือ

1. อัตราภาษีแบบอัตราเดียว (a single rate)<sup>18</sup> หมายถึงภาษีประเภทใดประเภทหนึ่งจะถูกจัดเก็บจากฐานภาษีในจำนวนอัตราภาษีเพียงอัตราเดียว เช่นกรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล รัฐบาลอาจใช้อัตราร้อยละ 30 เพียงอัตราเดียวในการจัดเก็บภาษีจากฐานภาษีที่เป็นกำไรสุทธิภาษีที่ถูกเก็บจากฐานภาษีในอัตราเดียว จะทำให้อัตราภาษีเฉลี่ยเท่ากับอัตราภาษีส่วนเพิ่ม หรือทำให้สัดส่วนของภาษีที่จัดเก็บมาจากฐานภาษีทุกจำนวนเท่ากันไม่ว่ารายได้หรือฐานภาษีจำนวนมากหรือน้อย หรือทำให้สัดส่วนของภาษีที่จัดเก็บมาจากรายได้หรือฐานภาษีทุกจำนวนคงที่ไม่เปลี่ยนแปลง แม้จำนวนของฐานภาษีจะเปลี่ยนแปลงไปไม่ว่าจะเพิ่มขึ้นหรือลดลง เรียกว่า ภาษีแบบคงที่ (proportional tax)

2. อัตราภาษีหลายอัตรา (multiple rates) หมายถึง ภาษีชนิดหนึ่งที่ถูกจัดเก็บจากฐานภาษีในจำนวนหลายอัตรา หรือใช้อัตราภาษีหลายอัตราในการจัดเก็บภาษีจากฐานภาษีเดียวกัน หรือใช้อัตราภาษีหลายอัตราในการจัดเก็บภาษีจากฐานภาษีที่แตกต่างกัน เช่นกรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอาจประกอบไปด้วยอัตราภาษีส่วนเพิ่มหลายอัตรา โดยอัตราภาษีส่วนเพิ่มขั้นต่ำจะใช้กับระดับเงินได้สุทธิที่ต่ำ และอัตราภาษีส่วนเพิ่มที่สูงขึ้นจะใช้กับระดับเงินได้สุทธิที่สูงขึ้น อัตราภาษีส่วนเพิ่มหลายอัตรานี้จะช่วยทำให้อัตราภาษีเฉลี่ยหรืออัตราร้อยละของเงินได้ที่จ่ายเป็นค่าภาษีเพิ่มสูงขึ้นเมื่อเงินได้สูงขึ้น ภาษีที่ถูกเก็บจากฐานภาษีในจำนวนหลายอัตรา และทำให้อัตราภาษีเฉลี่ยหรือจำนวนสัดส่วนของภาษีที่ต้องเสียเพิ่มสูงขึ้นเมื่อฐานภาษีสูงขึ้นเรียกว่า ภาษีแบบก้าวหน้า (progressive tax)

<sup>17</sup> จรัสศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหลักการและบทวิเคราะห์, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร, 2556), น. 73

<sup>18</sup> เพิ่งอ้าง, น. 75



3. อัตราภาษีแบบถดถอยหรืออัตราถอยหลัง (regressive rate) หมายถึง การเรียกเก็บภาษีเมื่อฐานภาษีมียกขนาดใหญ่ขึ้น แต่อัตราภาษีมีย่ออัตราที่ลดลง<sup>19</sup> หรือตรงกันข้ามกับอัตราแบบก้าวหน้า ซึ่งอัตราภาษีมียกใหญ่ขึ้นอยู่ในการจัดเก็บอัตราภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ที่ดินที่มีมูลค่ายิ่งสูงจะเสียภาษีในอัตราที่ต่ำลงเรื่อย ๆ<sup>20</sup> โดยทั่วไปการกำหนดอัตราภาษีทรัพย์สินจะมีอยู่ 2 รูปแบบ<sup>21</sup> คือ การกำหนดอัตราภาษีไว้แน่นอนโดยกฎหมาย และการกำหนดอัตราภาษีเป็นปี ๆ ตามความต้องการรายได้ของรัฐบาล

1. การกำหนดอัตราภาษีไว้แน่นอนโดยกฎหมาย สามารถทำได้ 2 วิธี คือ การกำหนดอัตราเป็นร้อยละของมูลค่า หรือราคาประเมินของทรัพย์สินหรือกำหนดเป็นจำนวนเงินตามราคาของทรัพย์สิน เช่น

ที่ดินราคาไร่ละไม่เกิน 1 ล้าน	เสียภาษีไร่ละ	10,000 บาท
ที่ดินราคาไร่ละ 1 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 2 ล้านบาท	เสียภาษีไร่ละ	18,000 บาท
ที่ดินราคาไร่ละ 2 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 5 ล้านบาท	เสียภาษีไร่ละ	30,000 บาท

การกำหนดอัตราภาษีไว้แน่นอนโดยกฎหมาย ถ้ารัฐบาลท้องถิ่นมีความจำเป็นต้องหารายได้เพิ่มขึ้นก็สามารถทำได้โดย การขอให้มีการแก้ไขกฎหมายหรืออาจปรับเพิ่มราคาประเมินทรัพย์สินให้สูงขึ้น ในกรณีที่ราคายังต่ำกว่าสภาพความเป็นจริง

2. กำหนดอัตราภาษีเป็นปี ๆ ตามความต้องการหารายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

การประกาศอัตราภาษีเป็นปีทุก ๆ ปี โดยคำนึงถึงความต้องการรายได้ของท้องถิ่นที่ควรได้รับในท้องถิ่นยังคงที่ แต่รัฐบาลท้องถิ่นมีความต้องการรายได้เพิ่มก็จะประกาศกำหนดอัตราภาษีสูงขึ้นสำหรับเจ้าของหรือผู้ครอบครองทรัพย์สิน การกำหนดอัตราภาษีในลักษณะเป็นที่นิยมกัน โดยเฉพาะองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในประเทศอเมริกา รายได้ของภาษีทรัพย์สินควรเป็นรายได้หลักตั้งนั้นรัฐบาลท้องถิ่นควรจากภาษีแต่ละประเภท และราคาประเมินของทรัพย์สินในท้องถิ่นนั้น ๆ ถ้าราคาประเมินของทรัพย์สินมีรายได้เพียงพอจากการเก็บภาษีทรัพย์สิน ถ้ามีความจำเป็นในการหารายได้เพิ่ม ก็ควรเรียกเก็บภาษีจากเจ้าของทรัพย์สินในท้องถิ่นในสัดส่วนหรืออัตราที่สูงขึ้น แต่มีข้อสังเกตบางประการเกี่ยวกับอัตราภาษีทรัพย์สิน คือ

<sup>19</sup> อรวรรณ พจนานุกรม, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร. เอกสารประกอบการสอนวิชาเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร. มหาวิทยาลัยรามคำแหง, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2543), น. 12

<sup>20</sup> ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร : สำนักฝึกอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, ม.ป.ป). น. 7

<sup>21</sup> อรัญ ธรรมโน, ความรู้ทั่วไปทางการคลัง, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพมหานคร, 2548), น. 167

2.1 มีอัตราภาษีต่ำและเป็นอัตราถดถอย เหตุผลสำคัญเนื่องมาจากหลักการที่สนับสนุนการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน คือ หลักประโยชน์จากกิจกรรมขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ตกอยู่กับทรัพย์สิน ไม่ใช่พิจารณาหลักความสามารถ และองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นก็ไม่ได้มีภารกิจในด้านการแบ่งกระจายรายได้หรือความยุติธรรม ดังนั้นเมื่อคำนึงถึงภารกิจเบื้องต้นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น การกำหนดอัตราภาษีต่ำ ก็ทำให้รายได้เพียงพอกับการบริหารงานตามปกติแล้วนอกจากนั้นในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินก็ไม่ได้คำนึงว่าทรัพย์สินนั้น ๆ ก่อให้เกิดรายได้แก่เจ้าของทรัพย์สินหรือไม่ ดังนั้น ถ้ากำหนดอัตราภาษีทรัพย์สินสูงในบางกรณีจะเป็นภาระแก่เจ้าของทรัพย์สินที่ไม่มีแหล่งรายได้ในการชำระภาษี เหตุผลในการกำหนดอัตราภาษีถดถอยหลัง เพราะเห็นว่าประโยชน์ที่เจ้าของทรัพย์สินได้รับจากกิจกรรมของรัฐบาลไม่ได้เพิ่มขึ้นเป็นสัดส่วนเดียวกับราคาทรัพย์สิน จึงไม่เหมาะสมที่จะเก็บในอัตราคงที่

2.2 อัตราภาษีแต่ละท้องถิ่นเก็บในอัตราที่ใกล้เคียงกัน แม้ว่าองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จะสามารถประเมินราคาทรัพย์สินและกำหนดอัตราภาษีได้โดยอิสระแยกจากกันก็ตามแต่อัตราภาษีในแต่ละท้องถิ่น โดยเฉพาะท้องถิ่นใกล้เคียงกันมักจะมีอัตราเดียวกันหรือใกล้เคียงกันมาก เนื่องจากการเก็บภาษีในอัตราที่แตกต่างกันจะก่อให้เกิดแรงกระตุ้นให้มีการโยกย้ายถิ่นที่อยู่ไปในท้องถิ่นที่เก็บภาษีในอัตราน้อยกว่า หรือกรณีที่ย้ายถิ่นที่อยู่ไปในท้องถิ่นที่มีอัตราต่ำกว่าแต่ยังคงทำงานในพื้นที่เดิม การให้บริการต่าง ๆ ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นก็ยังคงอยู่ระดับเดิม แต่มีแหล่งรายได้จากการจัดเก็บภาษีลดลงก็จะทำให้ประสบปัญหาทางการเงิน การคลังได้ จึงทำให้ท้องถิ่นกำหนดอัตราภาษีทรัพย์สินใกล้เคียงกันเพื่อป้องกันการสูญเสียฐานภาษีจากการโยกย้ายถิ่นที่อยู่อาศัย

2.3 การกำหนดอัตราภาษีขึ้นอยู่กับการใช้ประโยชน์ของทรัพย์สิน กรณีที่มีการเก็บภาษีทรัพย์สินจากที่ดินมักจะปรากฏว่ามีการกำหนดอัตราภาษีแตกต่างกันแล้วแต่ลักษณะการใช้ประโยชน์ของที่ดิน โดยปรากฏว่า ที่ดินที่ใช้ประโยชน์เพื่อการเกษตร และที่ดินเพื่อกิจการสาธารณูปโภคต้องรับภาระภาษีต่ำกว่าที่ดินเพื่อการอยู่อาศัย ทั้งนี้เพราะกิจการเหล่านี้เป็นกิจการที่ต้องใช้ที่ดินจำนวนมาก และในกรณีเกษตรกรรมนั้น เกษตรกรมักมีรายได้ต่ำกว่าอาชีพอื่น และจะมีการกำหนดอัตราภาษีที่ดินรกร้างว่างเปล่า ไม่ได้ใช้ประโยชน์ตามสมควรในอัตราที่สูงกว่าปกติ เพื่อป้องกันการกักตุนที่ดินเพื่อการเก็งกำไร และกระตุ้นให้มีการใช้ประโยชน์จากที่ดินให้คุ้มค่ามากขึ้น

อัตราภาษีมีส่วนสำคัญในการเพิ่มหรือลดรายได้จากการจัดเก็บภาษี และสร้างความเป็นธรรมในการชำระภาษีของผู้เสียภาษี จากการกำหนดอัตราภาษีที่เหมาะสมกับรายได้ การถือครองทรัพย์สิน หรือการใช้จ่ายเพื่อการบริโภค หากอัตราภาษีมีความเหมาะสมจะทำให้ไม่เป็นภาระแก่

ผู้เสียภาษีเงินเกินสมควรในการกำหนดส่วนแบ่งภาระภาษีของประชาชน นอกจากนี้อัตราภาษียังมีลักษณะที่ควรพิจารณาอีก 2 ลักษณะ คือ

อัตราภาษีเฉลี่ย หมายความว่า จำนวนภาษีที่ต้องเสียเป็นสัดส่วน หรืออัตราร้อยละของฐานภาษี ซึ่งการจะดูว่าโครงสร้างภาษีที่ดีเหมาะสมในการจัดเก็บภาษีที่ดีที่สุด สามารถวัดได้จากการเปรียบเทียบระหว่างอัตราภาษีเฉลี่ยและอัตราภาษีส่วนเพิ่มอัตราภาษี เฉลี่ยมีค่าเท่ากับ

$$\frac{\text{หนี้ภาษีรวม}}{\text{ฐานภาษีรวม}}$$

$$\text{หนี้ภาษี} = \text{จำนวนเงินที่ต้องจ่ายภาษี}$$

$$\text{ฐานภาษี} = \text{มูลค่ารวมของฐานที่ถูกใช้ในการประเมินภาษี}$$

อัตราภาษีส่วนเพิ่ม หมายความว่า อัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บจากผู้เสียภาษีจากส่วนที่เพิ่มขึ้นของฐานภาษีอัตราภาษีส่วนเพิ่มมีค่าเท่ากับ

$$\frac{\text{หนี้ภาษีที่เพิ่ม}}{\text{ฐานภาษีที่เพิ่ม}}$$

อัตราภาษีแบบก้าวหน้าจะมีลักษณะเมื่อฐานภาษีเพิ่มขึ้นอัตราภาษีส่วนเพิ่มจะมีค่าสูงกว่าอัตราภาษีเฉลี่ยอัตราภาษีคงที่หรือภาษีอัตราเดียว เมื่อฐานภาษีเพิ่มขึ้น อัตราภาษีส่วนเพิ่มจะมีค่าเท่ากับอัตราภาษีเฉลี่ยและอัตราภาษีแบบถดถอย เมื่อฐานของภาษีเพิ่มขึ้น อัตราภาษีส่วนเพิ่มจะมีค่าน้อยกว่าอัตราภาษีเฉลี่ย ดังนี้

ตารางที่ 2.1 แบบวิธีคิดอัตราภาษี อัตราภาษีเฉลี่ยและ อัตราภาษีส่วนเพิ่ม

อัตราภาษี	หนี้ภาษี	ฐานภาษี	อัตราภาษีเฉลี่ย	อัตราภาษีส่วนเพิ่ม
อัตราภาษีเดียว	1,000	50,000	2	-
	2,000	100,000	2	2
อัตราภาษีก้าวหน้า	1,000	50,000	2	-
	4,000	100,000	4	6
อัตราภาษีแบบถดถอย	1,000	50,000	2	-
	1,500	100,000	1.5	1

ที่มา: การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย ศาสตราจารย์ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม การเลือกใช้อัตราภาษี

โครงสร้างอัตราภาษีที่เหมาะสมเป็นวิธีการที่จะสร้างความยุติธรรมให้แก่ผู้เสียภาษี รัฐบาลอาจใช้อัตราภาษีเพื่อวัตถุประสงค์ เช่น การสร้างความเป็นธรรม หากต้องการให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี อัตราภาษีแบบก้าวหน้าจะมีความเหมาะสมเพราะอัตราภาษีที่เพิ่มขึ้นตามหลักความสามารถในการเสียภาษี หรือผู้ที่มีรายได้ การครอบครองทรัพย์สินที่มากกว่า ย่อมต้องเสียภาษีสูงกว่าตามอัตราภาษีส่วนเพิ่มก็จะเกิดความเป็นธรรมแก่ผู้มีรายได้น้อยกว่า และเพื่อความสะดวกในการประเมินภาษีอัตราคงที่จะมีความง่ายในการประเมินมากกว่า<sup>22</sup>

ข้อดีของอัตราภาษีแบบก้าวหน้า คือ สามารถสร้างความเป็นธรรมให้แก่ผู้เสียภาษี เพราะเมื่อฐานภาษีเพิ่มขึ้นอัตราภาษีมีสัดส่วนตามมูลค่าของฐานภาษีทำให้เกิดการกระจายภาระทางภาษีจากคนที่มีฐานะดีกว่าไปสู่คนที่มีฐานะที่ต่ำกว่า และสามารถลดความเหลื่อมล้ำด้านรายได้ระหว่างประชาชน แต่มีข้อเสียคือ ทำให้ขาดความร่วมมือในการเสียภาษี และเกิดปัญหาการหลบหลีกภาษี และไม่จูงใจให้คนหารายได้เพิ่มมากขึ้นหรือสะสมทรัพย์สินมากขึ้น เนื่องจากยังมีรายได้มากขึ้นแต่ต้องเสียภาษีในอัตราที่มากขึ้นตาม

สำหรับอัตราภาษีแบบอัตราเดียว มีข้อดีคือ ความง่าย เพราะการประเมินภาษีไม่ต้องแบ่งช่วงรายได้ หรือมูลค่าของทรัพย์สินออกเป็นหลายช่วง และแต่ละช่วงก็มีอัตราภาษีที่แตกต่างกันทำให้ต้องมีการประเมินที่ซับซ้อนมากขึ้นกว่าการคิดภาษีแบบอัตราเดียว ซึ่งง่ายกว่าเพียงนำฐานภาษีมาคูณด้วยอัตราภาษีเดียวก็ได้ภาษีทั้งหมด และชัดเจนการหลบหลีกภาษีเพราะความง่ายในการคำนวณ แต่ก็มีข้อเสียคือ ไม่ส่งเสริมความเป็นธรรมในการเสียภาษี แต่หากมีการลดหย่อนที่เหมาะสมก็สามารถสร้างความเป็นธรรมในกลุ่มอัตราภาษีเดียวได้ เพราะยังคงมีผลทำให้ผู้มีรายได้น้อยกว่าเสียภาษีมากกว่าในขณะที่มีรายได้น้อย<sup>23</sup>

### 2.3.5 การประเมินราคาทรัพย์สิน

การประเมินราคาทรัพย์สิน<sup>24</sup> นับเป็นปัจจัยที่สำคัญสำหรับการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน รายได้จากการเก็บภาษีจะมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับทางเลือกวิธีการประเมินราคาทรัพย์สิน การประเมินราคาทรัพย์สินที่นักประเมินในต่างประเทศโดยทั่วไปนิยมใช้กันอย่างกว้างขวาง มี 3 รูปแบบ คือ วิธีเปรียบเทียบราคาตลาด วิธีคิดจากรายได้ของทรัพย์สิน และวิธีต้นทุนทดแทน

<sup>22</sup>เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, พิมพ์ครั้งที่ 6 (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2541). น. 114

<sup>23</sup>จรัสศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหลักการและบทวิเคราะห์, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร, 2556). น. 80

<sup>24</sup>ปกติท แพร์ชินวงศ์, “ปัญหาบางประการในการนำภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาแทนที่ภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่,” (วิทยานพนธ์มหาบัณฑิต, 2552), น. 29-30

### 1. วิธีเปรียบเทียบราคาตลาด (Marker-Comparison Approach)

วิธีนี้เป็นวิธีที่ง่ายและเปรียบเทียบโดยตรง โดยเปรียบเทียบกับทรัพย์สินที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันกับทรัพย์สินที่ประเมินราคา อยู่ในชุมชนนั้น ๆ ถ้ามีข้อมูลการซื้อขายตามท้องตลาดที่เพียงพอ ซึ่งการซื้อขายมักจะต่างเวลาและสถานที่กัน จึงต้องมีการปรับแก้ส่วนต่าง ๆ ของข้อมูลเพื่อเปรียบเทียบกับข้อมูลที่กำลังประเมินราคาจะได้มูลค่าทรัพย์สินตามราคาตลาด โดยจำเป็นต้องคำนึงถึงการซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ใกล้เคียงกัน การใช้ประโยชน์คล้ายคลึงกัน มีขนาดและลักษณะต่าง ๆ ใกล้เคียงกันด้วย ข้อสำคัญคือ ต้องเป็นการซื้อขายที่ผ่านมานาน หากมีข้อใดข้อหนึ่งที่แตกต่างกันมากก็จะทำให้ผลการประเมินราคาตลาด คลาดเคลื่อนไปจากความเป็นจริง วิธีนี้เป็นประโยชน์สำหรับผู้ต้องการทราบมูลค่าตลาดของทรัพย์สินในขณะนั้น

### 2. วิธีคิดจากรายได้ของทรัพย์สิน (Income-Capitalization Approach)

หลักเกณฑ์การประเมินจากรายได้ของทรัพย์สิน คือ มูลค่าของทรัพย์สินควรเท่ากับมูลค่าปัจจุบันของรายได้ที่คาดว่าจะได้รับจากการใช้ทรัพย์สินนั้นในอนาคต มูลค่าปัจจุบันของรายได้ที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตทั้งหมด หมายถึง ผลรวมของรายได้จากค่าเช่าทรัพย์สินในอนาคตและคำนวณกลับมาเป็นมูลค่าปัจจุบันซึ่งมีสูตรดังนี้

$$V = a/r$$

โดย V คือ มูลค่าของทรัพย์สิน

a คือ รายได้ทรัพย์สินสุทธิที่คาดว่าจะได้รับ โดยเฉลี่ยต่อปี

r คือ อัตรารายได้ต่อปี

ในการประเมินราคาทรัพย์สินโดยวิธีคิดจากรายได้ของทรัพย์สินจะต้องคำนึงถึงปัจจัยอื่น ๆ ที่ไม่สามารถคิดออกมาเป็นตัวเลขได้ด้วย โดยจะต้องพิจารณาเพิ่มเติมถึงเรื่องความได้เปรียบเสียเปรียบด้านสถานที่ตั้ง ปัจจัยด้านความสวยงามและเรื่องอื่น ๆ ที่จะทำให้มูลค่าทรัพย์สินมีมูลค่าเพิ่มขึ้นหรือลดลง

### 3. วิธีต้นทุนทดแทน(Replacement-Cost Approach)

การกำหนดมูลค่าทรัพย์สิน โดยวิธีต้นทุนทดแทน เป็นแนวความคิดของนักเศรษฐศาสตร์กลุ่มคลาสสิก ในเรื่องความสัมพันธ์ของต้นทุนการผลิตกับมูลค่า แนวคิดนี้ถือว่าทรัพย์สินควรมีค่าเท่ากับต้นทุนทดแทนหรือต้นทุนในการจัดหาทรัพย์สินใหม่ที่ใช้แทนกันได้ในปัจจุบัน และหักด้วยค่าเสื่อมราคาของการใช้ทรัพย์สินไปแล้วตามสมควร ดังนั้นวิธีหามูลค่าทรัพย์สินจะหาได้จากการคิดหามูลค่าของต้นทุนทดแทนใหม่ของทรัพย์สิน แล้วคำนวณค่าเสื่อมราคาแล้วนำไปหักออก ก็จะได้มูลค่าตามสภาพของทรัพย์สินแล้วบวกด้วยมูลค่าของที่ดินก็จะได้มูลค่าของทรัพย์สิน นอกจากนี้มักจะวางข้อกำหนดในการประเมินราคาทรัพย์สินโดยออกเป็น



กฎหมายว่าด้วยการประเมินราคาทรัพย์สิน (Valuation Law) หรือจัดตั้งเป็นหน่วยงานประเมินราคา (Valuation Department) เป็นหน่วยงานกลางทำหน้าที่เฉพาะในการประเมินราคาทรัพย์สิน เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร หรือค่าธรรมเนียมอย่างอื่น ๆ อีกด้วย

### 2.3.6 ฐานภาษี

ภาษีมียุทธศาสตร์สำคัญคือ เป็นส่วนแบ่งภาระสาธารณะระหว่างประชาชนตามหลักความสามารถในการจ่ายภาษีของผู้เสียภาษี<sup>25</sup> ลักษณะดังกล่าวจึงนำไปสู่การกำหนด ทฤษฎีทั่วไปว่าด้วย ภาษีอากร ซึ่งประกอบด้วยสาระสำคัญ 3 ประการคือ

1. กำหนดบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมาย พิจารณาจากความสัมพันธ์ของบุคคลกับรัฐบาลเป็นสำคัญ เนื่องจากหลักการบังคับใช้เป็นการทั่วไปในกฎหมายภาษีอากร กำหนดให้บุคคลทุกคนที่มีส่วนได้เสียหรือมีส่วนร่วมในประชาคมใดต้องชำระภาษีให้แก่ประชาคมนั้น ไม่ว่าจะมีส่วนร่วมนั้นจะเป็นในรูปแบบใด เช่น การเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ การมีแหล่งเงินได้ หรือการเป็นผู้มีสัญชาติ เช่นการเสียภาษีตามมาตรา 41 ประมวลรัษฎากร ผู้มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เนื่องจากหน้าที่การงาน หรือกิจการที่ทำในประเทศไทย หรือเนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย ต้องเสียภาษีตามบทบัญญัตินี้ไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศ

2. กำหนดสิ่งที่เป็นมูลเหตุให้ต้องมีการเสียภาษี การจัดเก็บภาษีกระทำได้ต่อเมื่อมีการกำหนดสิ่งที่เป็นมูลเหตุให้ต้องมีการเสียภาษีการกำหนดสิ่งที่เป็นมูลเหตุโดยมากจะพิจารณาจากสิ่ง que แสดงถึงความสามารถในการชำระภาษีของผู้เสียภาษี ซึ่งมาจากฐาน รายได้ การสะสมความมั่งคั่ง และการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคของผู้เสียภาษี

3. การกำหนดวิธีการคำนวณภาษี ต้องนำสถานะส่วนบุคคลของผู้เสียภาษี และประเภทของฐานภาษีมาพิจารณา จำนวนภาษีจัดเก็บต้องเป็นจำนวนที่มีผลลัพท์มาจากสัดส่วนของความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลอย่างแท้จริง ซึ่งอาจกำหนดขึ้นได้ภายหลังจากการหักค่าลดหย่อน หรือค่าใช้จ่ายตามสถานะส่วนบุคคล ตลอดจนการใช้อัตราภาษีที่เหมาะสม

การกำหนดฐานภาษี คือการกำหนดสิ่งที่เป็นมูลเหตุให้ต้องมีการเสียภาษี และการกำหนดผู้เสียภาษี ปัจจุบันการจัดเก็บภาษีในแต่ละรัฐต้องผ่านกระบวนการทางนิติบัญญัติ และกระทำตามภายใต้หลักเกณฑ์กรอบความคิดทางสังคมวิทยา รัฐในฐานะผู้ปกครองจึงจำเป็นต้องหาวิธีการที่เป็นธรรมที่สุด การกำหนดรูปแบบภาษีจึงเป็นวิธีการสำคัญอย่างหนึ่งที่ทำให้ผลประโยชน์มหาชนอันมีลักษณะเป็นนามธรรมสามารถทำให้เป็นรูปธรรมได้ โดยการมีส่วนร่วมของประชาชนเพื่อผลประโยชน์ของชาติในรูปแบบของการเสียภาษี จึงต้องกระทำอย่างมีหลักเกณฑ์ เนื่องจากมี

<sup>25</sup>ศุภลักษณ์ พินิจกุล, กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2563), น. 199



ข้อจำกัดทางด้านนโยบายภาษีที่ต้องให้ความสำคัญได้แก่ หลักการจัดเก็บภาษีที่ดีข้อจำกัดเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างภาษีกับโครงสร้างทางสังคม ซึ่งฝ่ายนิติบัญญัติต้องเลือกภาษีที่เหมาะสมและสอดคล้องกับหลักการบริหารภาษีและระบบภาษีที่มีอยู่เดิมและระบบภาษีที่ดีต้องสอดคล้องสามารถนำไปใช้ในโครงสร้างสังคมได้ด้วย และควรแนวความคิดเกี่ยวกับการจำแนกประเภทของฐานภาษี เพื่อให้รัฐกำหนดฐานภาษีอย่างเหมาะสม

### 2.3.7 ขั้นตอนการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน

การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินมีขั้นตอนดังนี้

1. ขั้นตอนการประเมินราคา<sup>26</sup>มีความสำคัญที่สุดในการจัดเก็บภาษีเพราะเป็นการจัดเก็บโดยใช้มูลค่าหรือราคาตลาดเป็นฐาน ที่ดินแต่ละแห่งจะจัดเก็บตามสภาพหรือตามจำนวนเนื้อที่ก็จะก่อให้เกิดความไม่ยุติธรรมขึ้นมาได้ ที่ดินในชนบทจะแบกรับภาระภาษีเท่าที่ดินในเมือง บ้านที่ดินและสิ่งปลูกสร้างก็มีสภาพและคุณภาพแตกต่างกัน จะเก็บตามสภาพหรือตามเนื้อที่ใช้สอยก็ไม่สมควร บ้านอยู่อาศัยผู้มีรายได้น้อยก็จะต้องแบกรับภาระภาษีเท่ากับบ้านผู้มีรายได้สูง นอกจากนั้น การประเมินราคาก็มีความสำคัญต่อหน่วยงานที่จัดเก็บ ในแง่รายได้ และมีผลต่อเจ้าของทรัพย์สินผู้เสียภาษีในแง่ความเป็นธรรม การประเมินราคาตามปกติไม่ได้ทำกันเป็นประจำทุกปี เพราะกระบวนการตีราคาต้องอาศัยระยะเวลา และ เป็นวิธีที่ยุ่งยาก การประเมินแต่ละครั้งถูกกำหนดให้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีประมาณ 3-4 ปี ถึงจะมีการประเมินใหม่ หรืออาจประเมินราคาใหม่เร็วกว่าเนื่องจากมีสถานการณ์ทำให้ราคาทรัพย์สินเปลี่ยนแปลงไปอย่างมาก การประเมินราคาทรัพย์สินแบ่งออกเป็น 2 กรณีคือ การประเมินราคาที่ดิน และการประเมินราคาส่งปลูกสร้าง ดังนี้

1. การประเมินราคาที่ดิน ประเมินมูลค่าหรือราคาตลาดของที่ดินอาจทำได้ 2 วิธี คือ ดูการซื้อขายที่เกิดขึ้นจริงในท้องที่เดียวกัน หรือใกล้เคียงกันจำนวนหนึ่งแล้วมาเฉลี่ยเป็นราคาประเมิน หรือดูจากค่าเช่าหรือผลประโยชน์ที่ได้รับจากที่ดิน ในระยะ 1ปีแล้วมาคำนวณเป็นราคาที่ดินโดยใช้อัตราดอกเบี้ยในขณะนั้นเป็นเกณฑ์ปัจจัยพื้นฐานในการประเมินราคาที่ดิน คือการนำราคาซื้อขายที่ดินที่เป็นปัจจุบันมาหารราคาเฉลี่ย การนำค่าเช่ามาประเมินราคาที่ดิน หรือการประเมินราคาที่ดินตามความเจริญของท้องที่ น่าจะทำให้ผลการประเมินราคาที่ดินอยู่ในเกณฑ์ขั้นสูงมากกว่าเกณฑ์ขั้นต่ำ ในประเทศต่าง ๆ จึงมักจะประกาศราคาที่ดินเป็นฐานเพื่อการเก็บภาษีทรัพย์สินต่ำกว่าผลการประเมินที่เกิดขึ้นจริง ทั้งนี้เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดการเสียภาษีสูงกว่าราคาตลาด หรือเพื่อลดความไม่เป็นธรรมระหว่างที่ดินแปลงต่าง ๆ แต่ถ้าประเมินราคาที่ดินต่ำก็จะทำให้รายได้ของรัฐลดน้อยลง ทำให้จำเป็นต้องกำหนดอัตราภาษีที่สูงขึ้น

<sup>26</sup> อรัญ ธรรมโน, ความรู้ทั่วไปทางการคลัง, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพมหานคร, 2548). น. 167

2. การประเมินราคาส่งปลูกสร้าง มีลักษณะการประเมินอยู่บนพื้นฐานเดียวกันกับการประเมินที่ดิน คือพิจารณาจากราคาตลาดโดยเฉลี่ย และจากค่าเช่า แต่จะมีความยุ่งยาก ซับซ้อนมากกว่าเพราะราคาส่งปลูกสร้างจะขึ้นอยู่กับรูปแบบ โครงสร้าง คุณภาพวัสดุ และสภาพแวดล้อม การประเมินราคาอาคารพาณิชย์หรือบ้านจัดสรรจะหามาตรฐาน และทำได้ง่ายกว่าที่พักอาศัยที่ประชาชนสร้างอยู่อาศัยเอง โดยปกติมักจะมีต้นทุนต่ำกว่า เพื่อบรรเทาปัญหาในการอุทธรณ์ รัฐบาลท้องถิ่นอาจใช้ราคาประเมินของอาคารพาณิชย์หรือบ้านจัดสรรกับบ้านพักอาศัยที่สร้างขึ้นเอง แต่ไม่ควรใช้เกณฑ์เดียวกันนี้กับบ้านพักอาศัยที่หรูหรา เพราะจะเกิดปัญหาทางด้านความยุติธรรม

การเก็บภาษีจากมูลค่าทรัพย์สินที่ตกแต่งบ้าน โดยปกติจะไม่มี การประเมินการจัดเก็บภาษี ดังนั้นการเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างจึงอาจก่อให้เกิดปัญหาการหลบหลีกภาษี โดยการให้ความสำคัญกับการตกแต่งบ้านมากกว่าโครงสร้างของบ้าน และโดยทั่วไปจะพบว่าประกาศราคาส่งปลูกสร้างเมื่อเทียบกับผลการประเมินจะมีราคาต่ำกว่าการประเมินกรณีที่ดิน เพราะการประเมินสิ่งปลูกสร้างมีความสลับซับซ้อนจึงจำเป็นต้องประกาศราคาให้ต่ำกว่า เช่น ประกาศราคาที่ดินเพื่อการเสียภาษีในอัตราร้อยละ 50 ราคาส่งปลูกสร้างก็อาจมีราคาเพียงร้อยละ 25 เป็นต้น

การประเมินราคาทรัพย์สินเป็นกระบวนการที่มีความสลับซับซ้อน และมีผลต่อความยุติธรรมในการเสียภาษี แม้ว่าจะมีหลักเกณฑ์การคิดราคากำหนดไว้ค่อนข้างมากแต่ก็ยากที่จะสมบูรณ์ จึงควรมีการดำเนินการโดยผู้เชี่ยวชาญหลายฝ่ายที่มีความรู้เกี่ยวกับทรัพย์สิน ที่ดิน ปัจจัยสถานะแวดล้อมท้องถิ่นด้านต่าง ๆ ทั้งจากภาครัฐและเอกชน ปกติจะมีการกระทำในรูปแบบคณะกรรมการที่ควรมีความเป็นกลางสูง จะทำให้สนองผลประโยชน์ความจำเป็นของภาครัฐกับของผู้เสียภาษีไปพร้อมกัน นอกจากนี้การประเมินควรคำนึงถึงสถานะเศรษฐกิจและปัจจัยแวดล้อมต่าง ๆ ของท้องถิ่นให้เป็นปัจจุบันที่สุด เพื่อให้ราคาประเมินใกล้เคียงกับราคาที่จะเป็นมากที่สุด และควรมีการทบทวน โดยเปรียบเทียบราคาประเมินทรัพย์สินในท้องถิ่นใกล้เคียง และแนวโน้มราคาประเมินระดับประเทศอีกด้วย

2. ขั้นตอนการอุทธรณ์ นับว่ามีความสำคัญในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน เพราะเจ้าของทรัพย์สินมีหน้าที่ต้องไปแจ้งรายการทรัพย์สินที่ตนเป็นเจ้าของหรือครอบครองต่อเจ้าหน้าที่ แต่ไม่มีหน้าที่ที่จะแจ้งราคาทรัพย์สินของตนเอง หน้าที่ในการคิดราคาทรัพย์สินจึงเป็นอำนาจหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ แตกต่างจากภาษีที่เรียกเก็บจากเงินได้ที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเป็นผู้ประเมินตนเอง ต้องยื่นแบบแสดงรายการเงินได้และแหล่งที่มาของเงินได้อย่างถูกต้อง ถ้าปกปิดหรือยื่นผิดพลาดโดยมีนัยสำคัญก็อาจถูกลงโทษได้ ดังนั้นเมื่อมีการประกาศราคาประเมินของทรัพย์สิน เจ้าของทรัพย์สินจึงควรมีโอกาสตรวจสอบและอุทธรณ์ได้ ถ้ามีการประเมินราคาไม่ถูกต้องเป็นธรรม นอกจากนี้การประเมินราคาทรัพย์สินไม่ได้ทำเป็นประจำทุกปี ถ้ามีการผิดพลาดผู้เสียภาษีจะต้องรับภาระภาษีเป็น

ระยะเวลาพอสมควร ผู้เสียหายจึงควรมีโอกาสในการอุทธรณ์ ซึ่งโดยปกติระยะเวลาอุทธรณ์จะกำหนดระยะเวลาภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้มีการประกาศราคาประเมินให้ทราบ เมื่อพ้นระยะเวลาอุทธรณ์แล้วรัฐบาลก็จะใช้ราคาที่ประกาศเป็นฐานในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินในท้องถิ่นนั้น ๆ ต่อไป

3. ขั้นตอนการชำระภาษี ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีหน้าที่ในการนำเงินไปชำระภาษีภายในระยะเวลาที่กำหนด โดยคำนวณฐานภาษีตามจำนวนทรัพย์สินที่ตนครอบครองและราคาประเมินที่ทางราชการประกาศให้ทราบ สำหรับอัตราภาษีก็เป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด หรือตามที่รัฐบาลท้องถิ่นประกาศสำหรับปีนั้น ๆ ในกรณีที่อัตราภาษีขึ้นอยู่กับความต้องการรายได้ของท้องถิ่นเป็นปี ๆ ไป กรณีที่มีการค้างชำระภาษี เพราะผู้เสียหายไม่ไปชำระตามเวลาที่กำหนด ผู้มีกรรมสิทธิ์หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินในวันที่กฎหมายกำหนดก็มีหน้าที่ต้องรับผิดชอบ และจะต้องชำระค่าปรับเป็นเงินตามที่กฎหมายกำหนด ในกรณีทรัพย์สินประเภทที่ดินถ้ามีการค้างชำระภาษีเกินระยะเวลาอันสมควรองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น อาจจะทำให้ดินออกขายทอดตลาดเพื่อนำเงินมาชำระภาษีที่ค้างได้ โดยถือว่าภาระภาษีติดอยู่กับที่ดินด้วย ถ้ามีการโอนเปลี่ยนแปลงกรรมสิทธิ์ในที่ดิน เจ้าของที่ดินใหม่ก็มีภาระร่วมกับเจ้าของเดิมในการชำระภาษีที่ค้างบนที่ดินนั้นต่อไป

การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินมีข้อดี และข้อเสียดังนี้

1. ข้อดีของภาษีทรัพย์สิน คือการจัดเก็บมีความง่ายไม่ซับซ้อนเหมือนการจัดเก็บภาษีประเภทอื่น เนื่องจากเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีเอกสารการจดทะเบียนเช่น ที่ดิน ทำให้ตรวจสอบได้ง่าย อีกทั้งยังหลีกเลี่ยงภาษีกระทำได้ยากเพราะเป็นทรัพย์สินที่ไม่เคลื่อนไหว เห็นได้ชัดเจน และเป็นแหล่งรายได้ให้แก่องค์กรที่มีหน้าที่จัดเก็บได้อย่างชัดเจนและ ทำให้มีรายได้มากขึ้น ประชาชนเป็นผู้รับประโยชน์จากการเสียภาษีโดยตรงในพื้นที่ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ตามหลักประโยชน์ และเมื่อประชาชนส่วนใหญ่มีรายได้ก็จะเก็บออมในรูปแบบของการสะสมทรัพย์สิน ทรัพย์สินจึงเป็นเครื่องมือวัดความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลตามหลักความสามารถ นอกจากนี้เป็นการแบ่งภาระในการหารายได้ของรัฐบาล โดยรัฐบาลท้องถิ่นควรเก็บภาษีที่อยู่ในพื้นที่ และยังเป็นการช่วยรัฐบาลจัดเก็บภาษีที่รัฐไม่สามารถเก็บได้อย่างทั่วถึง

2. ข้อเสียของการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน เนื่องจากการประเมินราคาทรัพย์สิน มักจะมีมาตรฐานที่แตกต่างกัน จากการซื้อขายทรัพย์สินในท้องตลาดที่ไม่มีราคาเป็นมาตรฐานเดียวกัน ขึ้นอยู่กับสถานะระหว่างคู่สัญญา หากมีความสัมพันธ์ใกล้ชิด หรือเป็นญาติ ก็จะได้ราคาที่ถูกต้องกว่าความเป็นจริง เป็นช่องทางให้เจ้าหน้าที่ช่วยเหลือในการประเมินภาษีได้ และยังมี ความแตกต่างระหว่างการประเมินทรัพย์สินที่มีลักษณะต่างกัน เช่น เป็นสังหาริมทรัพย์กับอสังหาริมทรัพย์ อสังหาริมทรัพย์จะประเมินง่ายกว่าเพราะยากแก่การนำไปหลบซ่อน จึงก่อให้เกิดความไม่เสมอภาค

ในการเสียภาษี และการเก็บภาษีกับทรัพย์สินบางประเภทอาจทำให้เกิดการเสียภาษีซ้ำซ้อน เช่น การเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน แล้ว ผู้ถือหุ้นก็เสียภาษีรายได้ให้กับห้างหุ้นส่วน หรือกรณีซื้อขาย โอนที่ดินแล้วยังต้องเสียภาษีตอนจดทะเบียน จำนอง อีกรอบ และหากพิจารณาตามหลัก ผลประโยชน์เป็นการยากที่จะพิสูจน์ และเมื่อพิจารณาตามหลักความสามารถหากนำทรัพย์สินไป ลงทุนจะสามารถวัดเป็นความสามารถในการชำระภาษีได้ แต่ถ้าถือครองไว้โดยไม่มีรายได้จาก ทรัพย์สินย่อมยากที่จะสามารถวัดความสามารถในการเสียภาษีได้ นอกจากนี้ยังเป็นการเพิ่มภาระ ให้กับเจ้าของที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ซึ่งเมื่อเสียภาษี มากก็จะไม่ยากมีบ้านเป็นของตนเอง เสมือนเป็นการลงโทษผู้ที่ลงทุนเรื่องที่อยู่อาศัย และขัดกับหลักการส่งเสริมให้ประชาชนมีที่อยู่ อาศัยเป็นของตนเอง<sup>27</sup>

### 2.3.8 แนวความคิดในการใช้ตัวบรรเทาภาระภาษี

ตัวบรรเทาภาระภาษี<sup>28</sup> หมายถึง วิธีการทุกชนิดที่ทำให้เกิดการลดภาระภาษีเงินได้ หรือ การลดลงในภาระภาษีซึ่งถูกออกแบบมาเพื่อสร้างแรงจูงใจ เช่น การหักค่าใช้จ่ายในการลงทุนจาก กำไรสุทธิทั้งหมดสามารถลดภาษีที่จะต้องจ่ายจากกำไรสุทธิซึ่งสนับสนุนให้บริษัทหรือผู้ประกอบการ ทำการลงทุนค่าลดหย่อนภาษี (tax allowances) และการหักค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ถือเป็นตัวบรรเทา ภาระภาษี รวมถึงเครดิตภาษีการยกเว้นภาษี หรือการหักใด ๆ ที่กฎหมายอนุญาตเพื่อการคำนวณ ความรับผิดชอบในการเสียภาษี ดังนั้นตัวบรรเทาภาระภาษี จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อสนับสนุนความเป็น ธรรมในการจัดเก็บภาษี และเพื่อประโยชน์ต่อบุคคลหรือกิจกรรมใดโดยเฉพาะตัวบรรเทาภาระภาษี อาจแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภท ดังนี้

1. ตัวบรรเทาภาระภาษีในเชิงโครงสร้าง ได้แก่ ค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ (expense of earning income) และค่าลดหย่อนภาษีส่วนบุคคล (personal allowance) ถูกใช้เพื่อวัตถุประสงค์ คือ

1. เพื่อหักเป็นค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้
2. เพื่อสะท้อนถึงวัตถุประสงค์กว้าง ๆ ของภาษี เช่น ช่วยให้เกิดความเป็นธรรมใน การจัดเก็บภาษี หรือช่วยลดความเหลื่อมล้ำด้านรายได้ระหว่างประชาชน
3. เพื่อให้การปฏิบัติตามกฎหมายภาษีหรือการบริหารจัดการเก็บภาษีง่ายขึ้น

<sup>27</sup>รัชพล ศิริสาคร, “การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินสำหรับที่อยู่อาศัยที่เจ้าของอยู่เอง: ศึกษาเปรียบเทียบกับ นิวยอร์ก ซิตี้ สหรัฐอเมริกา,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2556).

น. 37-40

<sup>28</sup>จรัสศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหลักการและบทวิเคราะห์, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร, 2556), น. 113

ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้ง ต้องการให้คนที่มีความสามารถในการเสียภาษีต่ำหรือผู้มีรายได้น้อยเสียภาษีต่ำกว่าผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีสูงหรือผู้มีรายได้นี้สูงกว่า วัตถุประสงค์ของตัวบรรเทาภาระภาษีในเชิงโครงสร้าง คือการลดเงินได้พึงต้องเสียภาษีและลดความรับผิดชอบในการเสียภาษีของคนที่มีความสามารถในการเสียภาษีต่ำหรือผู้มีรายได้น้อยมากกว่าคนที่มีความสามารถในการเสียภาษีสูง สามารถบรรลุความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีได้ เช่น กรณี คนที่มีบุตรจำนวนมากมีค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงดูมากกว่าคนที่มีบุตรน้อยกว่า คนที่มีบุตรมาก จึงเหลือเงินเพื่อใช้จ่ายน้อยกว่า ดังนั้น ค่าลดหย่อนภาษีเงินได้ที่พึงต้องเสียของคนที่มีบุตรมาก จึงต้องมีมากกว่า ค่าลดหย่อนภาษีจึงเป็นตัวที่ช่วยให้บรรลุเป้าหมายความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี เพราะคนที่รายได้น้อย จะจ่ายภาษีน้อยกว่าคนที่รายได้สูง

2. ตัวบรรเทาภาระภาษีที่ไม่ใช่โครงสร้าง เป็นตัวบรรเทาภาระภาษีที่ถูกนำมาใช้เพื่อประโยชน์ของบุคคลหรือกิจกรรมบางประเภท เป็นสิ่งที่เบี่ยงเบนจากโครงสร้างซึ่งเป็นที่ยอมรับกันทั่วไป ซึ่งหมายความรวมถึง โครงสร้างอัตราภาษี แบบแผนทางบัญชี การหักรายจ่ายต่าง ๆ ที่เป็นการบังคับสิ่งที่ดีให้มีเพื่อความสะดวกในการบริหารจัดการเก็บภาษี สิ่งที่เป็นโครงสร้างภาษี หมายความว่า อัตราภาษี ค่าลดหย่อนภาษีสำหรับผู้มีเงินได้ ค่าลดหย่อนภาษีสำหรับคู่สมรส บุตร เป็นต้น

ตัวบรรเทาภาระภาษีที่ไม่ใช่โครงสร้างเรียกอีกอย่างว่า รายจ่ายในทางภาษี (tax expenditure) ถูกกำหนดไว้ในกฎหมายภาษี โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อปลดปล่อยภาระภาษีหรือลดภาระภาษีของบุคคลหรือกิจกรรมทางธุรกิจ เพื่อประโยชน์ต่อบุคคลหรือกิจกรรมที่รัฐบาลให้ความสำคัญพิเศษ เสมือนการจ่ายเงินสดออกจากรายได้จากการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลให้กับบุคคลหรือกิจกรรมบางประเภท หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง แทนที่รัฐจะจ่ายเงินช่วยเหลือให้แก่บุคคลหรือกิจกรรมทางธุรกิจบางกลุ่มเป็นเงินสด รัฐก็ลดภาระภาษีให้บุคคลหรือกิจกรรมทางธุรกิจดังกล่าว ตัวบรรเทาภาระภาษีที่ไม่ใช่โครงสร้างภาษีเป็นทางออกอีกลักษณะหนึ่งของรายจ่ายสาธารณะ จึงถูกเรียกอีกอย่างว่า รายจ่ายในทางภาษี หรือค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักออกจากเงินภาษี เช่น ถ้ารัฐบาลต้องการให้ผู้เสียภาษีได้รับการประกันสุขภาพส่วนบุคคล รัฐบาลทำได้โดยการอนุมัติเงินช่วยเหลือ ซึ่งก็จะปรากฏเป็นรายจ่ายสาธารณะ แต่ถ้าให้ผู้เสียภาษีทำการหักค่าลดหย่อนจากเงินค่าทำประกันสุขภาพได้ รัฐบาลก็ไม่จำเป็นต้องจ่ายเงินออกมาโดยตรง ผลทางเศรษฐกิจออกมาเหมือนกันและหากมีการยกเว้นภาษีมากขึ้น รัฐบาลก็ต้องจัดเก็บภาษีสูงขึ้นเพื่อให้ได้มาซึ่งรายได้ ดังนั้น ถ้ามีอัตราภาษีที่สูงยอมมุ่งใจให้ผู้เสียภาษีทำการหลบหลีกและหนีภาษี ซึ่งทำให้การจัดเก็บภาษีได้ลดลง ขัดขวางต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี และหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี



## 2.4 หลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

หลักการสำคัญ 4 ประการ เกี่ยวกับภาษี<sup>29</sup> (Four Maxims regarding taxes in general) ซึ่ง Adam SMITH ได้กล่าวไว้ในหนังสือ The Wealth of Nations เป็นหลักการที่ยอมรับในทุกประเทศ ปลายศตวรรษที่ 18 ซึ่งได้ประมวลวิธีที่ประชาชาติต่าง ๆ คิดขึ้น และปฏิบัติอยู่ทั่วไปเป็นหลักการ ดังนี้

1. หลักความเป็นธรรม (Equity) หมายถึง ความเสมอภาคหรือความยุติธรรมในการจัดเก็บภาษีถือว่าเป็นหัวใจของระบบภาษีที่ดี เนื่องจากประชาชนจำเป็นต้องบริจาคหรือสละเงินให้แก่รัฐที่เขาเหล่านั้นอยู่ภายใต้ความคุ้มครองตามสัดส่วนของรายได้ แนวความคิดดังกล่าวถือเป็นหลักเกณฑ์ที่สำคัญของหลักความยุติธรรม การเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมจึงสัมพันธ์กับสิ่งที่แสดงความสามารถของผู้เสียภาษี รวมทั้งหลักเกณฑ์ในการวัดความสามารถและหลักการในการแบ่งภาระสาธารณะต้องเป็นหลักเกณฑ์ที่สามารถบังคับได้โดยทั่วไป การยกเว้นภาษีหรือการเพิ่มภาษี การตรากฎหมายต้องทำด้วยความระมัดระวัง โดยคำนึงถึงจำนวนเงินที่ต้องชำระภาษีขั้นต่ำ ประชาชนทุกคนควรแบกรับเสมอเท่าเทียมกัน และโดยส่วนใหญ่ความสามารถในการแบกรับภาระภาษี อาจวัดได้จากรายได้ (Income) ความมั่งมี (Wealth) หรือการใช้จ่าย (Expenditure) ของประชาชน การจัดเก็บภาษีตามสัดส่วนของความสามารถหมายถึง การชำระภาษีเท่าเทียมกันตามสัดส่วนของจำนวนรายได้ หรือการชำระภาษีเท่าเทียมกันตามสัดส่วนของจำนวนรายได้บวกด้วยสถานะส่วนบุคคลแต่ละคน (หลักความเสมอภาคทางภาษี) ดังนั้น การพิจารณาตามหลักความเป็นธรรมจึงต้องพิจารณาควบคู่กับหลักความเสมอภาคด้วย หลักความเป็นธรรมพิจารณาจากการจัดเก็บภาษีจากประชาชน สามารถแบ่งออกเป็น 2 ลักษณะ ดังนี้

หลักความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์ (Principle of absolute equity) ได้แก่ การวัดความเป็นธรรมในการเสียภาษีของประชาชนในรูปตัวเงิน โดยผู้เสียภาษีควรต้องเสียภาษีเป็นจำนวนเท่ากันหมดทุกคนในการจัดเก็บภาษีที่รัฐบาลกำลังดำเนินการกับประชาชน<sup>30</sup> มาจากแนวความคิดในเรื่องความเสมอภาคของการชำระภาษี โดยทุกคนต้องแบกรับเท่า ๆ กัน โดยการนำเอาภาระค่าใช้จ่ายของรัฐ แบ่งกระจายแก่ผู้เสียภาษีทุกคนเป็นจำนวนเท่าเทียมกันซึ่งหากรัฐบาลจัดเก็บโดยอาศัยหลักความเป็นธรรมสมบูรณ์ จะพบว่าผู้เสียภาษีแต่ละรายจะจ่ายค่าภาษีเท่ากันหมดทุกคน เพราะภาษีมีค่าเท่ากับรายจ่ายของรัฐบาลหารด้วยจำนวนผู้เสียภาษีทั้งหมด จะเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสมบูรณ์ อาจเกิดขึ้นได้ยาก และมีข้อบกพร่องหลายประการ เช่น ในอดีตประเทศ

<sup>29</sup> ศุภลักษณ์ พินิจกุล, กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2563), น. 82

<sup>30</sup> เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, พิมพ์ครั้งที่ 6



ไทยเคยมีการเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสมบูรณ์ คือการเก็บภาษีรัฐูปการ<sup>31</sup> แต่ไม่ได้ผลดี เนื่องจากการจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสมบูรณ์ไม่ได้คำนึงถึง ความสามารถของผู้เสียภาษี แต่ละคน บางคนมีฐานะที่แตกต่างกันแต่ต้องแบกรับภาษีที่เท่ากัน ทำให้เกิดหลักความเป็นธรรมอีกลักษณะหนึ่งขึ้นมาเรียกว่า หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์

หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Modified equity Principle) หลักความยุติธรรมในการจัดเก็บภาษียุติธรรมนี้ ได้แบ่งความยุติธรรมออกเป็น 2 หลักย่อย ๆ คือ

1. หลักผลประโยชน์ (The benefit principle) มีหลักการจากฐานความคิดที่ว่าผู้เสียภาษีได้รับประโยชน์จากการบริการสาธารณะของรัฐ โดยพิจารณาตามสัดส่วนของการได้รับผลประโยชน์จากการบริการของรัฐมาก ก็ต้องเสียภาษีมาก ผู้ได้รับประโยชน์น้อยก็ควรเสียภาษีน้อย และหากไม่ได้รับประโยชน์เลยก็ไม่ควรต้องเสียภาษีเพื่อการนั้น โดยพิจารณาตามสัดส่วนของการได้รับผลประโยชน์จากรัฐ เช่น การเก็บเงินค่าใช้บริการถนน<sup>32</sup> ค่าธรรมเนียมผ่านทาง หรือ ค่าใบอนุญาตต่าง ๆ แนวความคิดนี้มาจากฐานความคิดที่รัฐบาลเป็นผู้หาสินค้าหรือบริการให้กับประชาชน ดังนั้นผู้ได้รับบริการจากรัฐบาลมากก็ต้องเสียภาษีมากตามไปด้วย แม้ว่าหลักผลประโยชน์จะมีข้อดีตรงที่รัฐบาลได้จำนวนภาษีสอดคล้องกับการใช้จ่ายของรัฐ แต่ก็มีข้อยุ่งยากในทางปฏิบัติคือ สินค้าและบริการของรัฐไม่สามารถกำหนดเป็นมูลค่าของผลประโยชน์ที่รัฐทำลงไปให้แก่แต่ละคนได้รับ เช่น การป้องกันประเทศ กระบวนการยุติธรรม นอกจากนี้การบริการสาธารณะบางอย่างอาจวัดมูลค่าได้แต่มีปัญหาว่าควรจะเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์หรือไม่ เพราะเป็นประโยชน์ในทางสังคม เช่น การบำรุงการศึกษาของรัฐหากรัฐเก็บตามหลักการนี้ คนยากจนก็อาจไม่ได้รับการศึกษาและเป็นปัญหาทางสังคมได้ ดังนั้น สามารถแบ่งข้อดี ข้อเสียของหลักผลประโยชน์ ได้ดังนี้

#### 1. ข้อดีของหลักผลประโยชน์

1.1 รัฐบาลสามารถจัดเก็บภาษีได้สัมพันธ์กับรายจ่ายของรัฐบาล ผู้เสียภาษีจะเกิดความสมัครใจและยินยอมในการเสียภาษีมากกว่าเพราะตนเองได้รับผลประโยชน์จากการให้บริการสาธารณะ

1.2 ช่วยให้การจัดสรรทรัพยากรในสังคมเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ เพราะเกิดจากพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีโดยใช้กลไกราคาตลาดที่ผู้เสียภาษียอมรับ

<sup>31</sup>ศุภรัตน์ ควัดนกุล และชาติร์ ดันติวานิชกิจ, เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 2 ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร : มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2551). น. 47-48

<sup>32</sup>เพ็งฮ้าง, น. 127

1.3 การจัดเก็บภาษีจากผู้ได้รับผลประโยชน์โดยตรง ตามต้นทุนของสินค้าหรือบริการ หรืออาจเก็บตามมูลค่าของสินค้าหรือบริการนั้นก็ได้ ซึ่งมีผลต่อรายได้ของรัฐบาล

## 2. ข้อบกพร่องของหลักผลประโยชน์

2.1 การจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์ จะใช้ได้ผลดีต่อเมื่อสามารถวัดผลประโยชน์ที่ประชาชนผู้เสียภาษีได้รับจากบริการของรัฐได้อย่างชัดเจน แม้ว่าในทางปฏิบัติจะไม่สามารถวัดประโยชน์ของแต่ละคนได้ก็ตาม

2.2 กรณีสามารถวัดผลประโยชน์ที่ประชาชนรับบริการจากรัฐได้ก็ตาม แต่การให้บริการจากรัฐก็อาจไม่สามารถเรียกเก็บภาษีได้ เช่น การให้บริการด้านการรักษาพยาบาล ผู้ป่วยย่อมได้รับการรักษาจากรัฐเท่ากัน

2. หลักความสามารถในการเสียภาษี (The ability to pay principle) คือ การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษี ซึ่งวัดจากทรัพย์สิน รายได้ หรือการใช้จ่ายของแต่ละคนเป็นเกณฑ์ในการกำหนดภาษี กล่าวคือผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีมากก็ต้องเสียภาษีให้แก่รัฐมากกว่า ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีให้แก่รัฐน้อยก็ควรเสียภาษีน้อยกว่า ตามความสามารถในการจ่ายภาษีซึ่งเชื่อมโยงกับทฤษฎีการเสียสละเท่ากัน<sup>33</sup> (equal sacrifice theory) เพราะการเสียภาษี คือ การเสียสละความพึงพอใจ หรืออรรถประโยชน์ให้แก่รัฐ การวัดความสามารถในการเสียภาษีโดยการใช้จ่ายการเสียสละความพึงพอใจของผู้เสียภาษีเป็นเครื่องวัดแม้ว่าผู้เสียภาษีจะเสียภาษีจำนวนเท่ากันก็ตาม แต่การเสียสละความพึงพอใจของแต่ละคนย่อมไม่เท่ากัน การวัดความพึงพอใจในการเสียภาษีอาจแบ่งได้ 3 แบบ คือ

2.1 หลักการเสียสละที่เท่ากัน โดยสมมุติ กำหนดให้ผู้เสียภาษีทุกคนเสียสละเท่า ๆ กัน เป็นจำนวนเท่ากัน โดยสมมุติว่าผู้เสียภาษีมีหน่วยของการเสียสละเป็นจำนวนของแต่ละคน เมื่อวัดออกมาในรูปของความเสียสละความพึงพอใจ (disutility) แล้วทุกคนจะเสียเท่ากันโดยไม่คำนึงถึงฐานะทางเศรษฐกิจของแต่ละคน เช่น ผู้เสียภาษีแต่ละคนเสียภาษีในรูปเสียสละความพึงพอใจคนละ 10 หน่วย โดยไม่ได้คำนึงถึงจำนวนความพึงพอใจทั้งหมดของแต่ละคนที่มีอยู่ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ ผู้เสียภาษีควรเสียสละอรรถประโยชน์ในจำนวนที่เท่ากัน เนื่องจากอรรถประโยชน์หรือความพึงพอใจของเงินแต่ละหน่วยจะมีค่าลดลงเมื่อมีเงินมากขึ้น ดังนั้น การจัดเก็บภาษีที่จะทำให้ผู้เสียภาษีสละความพึงพอใจที่เท่ากันจึงต้องเก็บจากผู้มีรายได้สูงเป็นจำนวนมากกว่าผู้มีรายได้ต่ำกว่า

<sup>33</sup>ศุภรัตน์ ควณินกุล และชาติร์ ตันติวาณิชกิจ, เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 2 ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร : มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2551). น. 48

2.2 หลักการเสียสละเท่ากันตามสัดส่วน หมายถึง ผู้เสียภาษีทุกคนควรเสียสละอรรถประโยชน์ที่ตนมีอยู่ในสัดส่วนเดียวกันทั้งหมด ผู้มีอรรถประโยชน์อยู่มาก ต้องเสียสละคิดเป็นจำนวนหน่วยมากกว่าผู้มีอรรถประโยชน์น้อย ดังนี้ การจัดเก็บภาษีจากผู้มีรายได้สูงเป็นจำนวนเงินมากกว่าที่เก็บจากผู้มีรายได้น้อย และต้องเก็บมากกว่าการเก็บตามกรณีการเสียสละที่เท่ากันโดยสมบูรณ์ด้วย<sup>34</sup> ตัวอย่าง คนมีรายได้น้อยมีความพอใจรวมเท่ากับ 100 หน่วย เมื่อต้องเสียภาษีไป 10 หน่วยในรูปของ disutility เท่ากับเสียสละตามสัดส่วนเท่ากับ 10% ถ้าเทียบกับคนที่มียาได้สูงมีหน่วยรวมของความเสียสละความพึงพอใจเท่ากับ 200 หน่วย 10% จึงเท่ากับ 20 หน่วย ผู้มีรายได้สูงกว่าจึงต้องเสียภาษีมากกว่า 2 เท่า

2.3 หลักการเสียสละส่วนเพิ่มที่เท่ากัน กำหนดว่าผู้เสียภาษีทุกคนจะต้องเสียภาษีจนทำให้ความไม่พึงพอใจหน่วยสุดท้ายที่เพิ่มขึ้น (marginal disutility) เป็นจำนวนที่เท่ากัน หรือกล่าวคือผู้เสียภาษีทุกคนควรเสียสละอรรถประโยชน์ที่มีอยู่จนกระทั่งอรรถประโยชน์ส่วนเพิ่มหรืออรรถประโยชน์หน่วยสุดท้ายของผู้เสียภาษีแต่ละรายมีจำนวนที่เท่ากัน การเก็บภาษีตามหลักการเสียสละส่วนเพิ่มที่เท่ากันนี้จะเป็นการเก็บภาษีอัตราก้าวหน้ามากที่สุดเมื่อเทียบกับ 2 หลักการที่ผ่านมา และจะทำให้ผู้เสียภาษีเสียสละอรรถประโยชน์รวมกันทั้งสิ้นน้อยที่สุด เช่น การเสียภาษี 1 บาท ทำให้นาย ก. เสียสละความพึงพอใจเท่ากับ 5 หน่วย และสมมติให้นาย ข ต้องเสียสละความพึงพอใจเท่ากับ 15 หน่วย ถ้าต้องการให้นาย ก และนาย ข เสียสละความพอใจตามหลักการเสียสละส่วนเพิ่มที่เท่ากัน แล้ว นาย ก จะต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้น เช่น อาจจะต้องเสียเพิ่มขึ้นอีก 3 บาท การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถทำให้เกิดความเป็นธรรม 2 ลักษณะด้วยกัน คือ

1. ความเป็นธรรมตามแนวนอน กำหนดว่าผู้มีความสามารถในการเสียภาษีเท่าเทียมกันจะต้องเสียภาษีที่เท่ากัน เช่น ถ้ารายได้เป็นตัววัดความสามารถในการเสียภาษี บุคคลที่อยู่ในฐานะเดียวกันเมื่อมีรายได้เท่ากัน ก็ต้องเสียภาษีในจำนวนเท่ากัน แต่ปัญหาคือ เราจะใช้อะไรเป็นตัววัดถึงความสามารถ ในการเสียภาษีของแต่ละคน เช่น การใช้จ่ายเพื่อการบริโภค หรือความมั่งคั่งหรือรายได้ อย่างไรก็ตามโดยทั่วไปแล้วมักใช้รายได้เป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละคน<sup>35</sup> ดังนั้น ผู้เสียภาษีที่มีรายได้เท่ากันจึงควรเสียภาษีเท่ากัน โดยไม่คำนึงถึงฐานะทางครอบครัวของผู้เสียภาษี

2. ความเป็นธรรมตามแนวตั้ง กำหนดว่าผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีแตกต่างกัน เสียภาษีในจำนวนที่แตกต่างกัน อย่างไรก็ตามปัญหาที่สำคัญก็คือ ในการเสียภาษีที่แตกต่างกัน

<sup>34</sup>เพ็งฮ้าง, น. 49

<sup>35</sup>เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, พิมพ์ครั้งที่ 6

ควรจะมีอย่างน้อยประการใด หากหลักเกณฑ์ที่แน่นอนมาวัดได้ยาก ขึ้นอยู่กับหลักการเสียสละความพึงพอใจที่กล่าวมา โดยทั่วไปจะดูจากการกระจายรายได้หรือการสร้างความเป็นธรรมในสังคมเป็นหลักเกณฑ์ในการวัดในการเสียภาษีที่แตกต่างกัน<sup>36</sup> เช่น คนมีรายได้เท่ากัน คนโสดก็ควรเสียภาษีให้รัฐมากกว่าคนมีครอบครัวแล้ว

2. หลักความแน่นอน (Certainly) ภาษีที่จัดเก็บต้องมีความชัดเจนแน่นอน ไม่ว่าจะเป็นเรื่องฐานภาษี การประเมินภาษี วิธีการจัดเก็บ ความแน่นอนนี้ต้องอยู่บนพื้นฐานของเหตุผลมิใช่ทำตามอำเภอใจของผู้จัดเก็บภาษีหรือผู้ชำระภาษี เช่น รัฐต้องบัญญัติหลักเกณฑ์เกี่ยวกับเทคนิควิธีการทางภาษี (ฐานภาษี การคำนวณ และการจัดเก็บ) อย่างชัดเจนไม่คลุมเครือ ผู้เสียภาษีสามารถคำนวณภาษีที่ต้องชำระได้ รวมทั้งมีการกำหนดวัน เวลา สถานที่ที่แน่นอน มิฉะนั้นจะนำมาซึ่งความเดือดร้อนของประชาชน จำนวนและสัดส่วนของภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องชำระให้แก่รัฐต้องมีลักษณะที่แน่นอนและเฉพาะเจาะจง ไม่เป็นไปตามความต้องการของฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง ตลอดจนการชำระภาษีต้องมีวิธีการประเมินที่สะดวกแก่ผู้เสียภาษี และมีการกำหนดเงินที่ต้องชำระไว้อย่างชัดเจนแน่นอน

3. หลักความสะดวก (Convenience) ภาษีทุกประเภทควรเรียกเก็บตรงตามเวลา วิธีการชำระภาษีต้องทำให้ผู้เสียภาษีได้รับความสะดวกมากที่สุด ซึ่งอาจรวมถึงช่วงเวลา เช่น ช่วงเวลาที่มีรายได้เข้ามา ส่วนสถานที่จัดเก็บภาษีต้องสะดวกในการมาติดต่อหรือชำระภาษี

4. หลักความประหยัด (Economy) ภาษีทุกประเภทที่จัดเก็บควรมีจำนวนที่ใกล้เคียงกับจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีได้ชำระให้แก่รัฐ หมายความว่า รัฐต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีให้น้อยที่สุด และผู้เสียภาษีก็น้อยเสียค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับภาษีนี้น้อยที่สุดด้วย ทั้งนี้เพราะค่าใช้จ่ายเป็นภาระที่ผู้เสียภาษีต้องแบกรับมากขึ้นจากจำนวนภาษีที่ถูกเรียกเก็บ รัฐต้องมีมาตรการควบคุมการใช้จ่ายในการจัดเก็บเพื่อก่อให้เกิดประโยชน์ต่อระบบภาษียิ่งมากที่สุด

ในระยะต่อมา นักการคลังหลายท่าน ได้มีแนวความคิดเพิ่มเติมเรื่องหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีเพื่อให้เหมาะสมกับการเปลี่ยนแปลงในยุคต่อมาได้แก่

5. หลักการยอมรับ (Acceptability) หมายถึง ภาษีอากรที่ทุกคนยอมรับเพราะมีระบบการจัดเก็บภาษีอย่างยุติธรรม การยอมรับของประชาชนขึ้นอยู่กับความเชื่อถือและศรัทธาที่มีต่อรัฐด้วย หากรัฐสามารถแสดงให้เห็นถึงผลประโยชน์หรือผลตอบแทนที่ผู้เสียภาษีจะได้รับในอนาคตย่อมจะทำให้ผู้เสียภาษียอมรับการเสียภาษี<sup>37</sup> การจัดเก็บภาษีจะทำได้ง่ายขึ้นถ้าหากประชาชนยอมรับและให้ความร่วมมือในการเสียภาษี การที่ประชาชนจะยอมรับมากน้อยเพียงใด ย่อมขึ้นอยู่กับ

<sup>36</sup> พึ่งฮ้าง.

<sup>37</sup> ศุภลักษณ์ พินิจกุล, กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2563). น. 92

กับความยุติธรรมในการเก็บภาษีเป็นสำคัญ กล่าวคือภาษีนั้นรัฐบาลควรให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีทุกคน ก่อนออกกฎหมายควรมีการแสดงความคิดเห็น เปิดโอกาสให้แสดงออกถึงการสนับสนุนหรือคัดค้านอย่างกว้างขวาง นอกจากนี้ยังขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ระหว่างการเสียภาษีและประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากรัฐบาลอีกด้วย ถ้ารัฐบาลสามารถแสดงให้เห็นว่าเงินที่เสียไปกลับคืนมาเป็นประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีในอนาคตก็จะช่วยให้ประชาชนยอมรับมากขึ้น และหากทำได้ก็จะทำให้เกิดความสำนึกในการเสียภาษี (Tax consciousness)<sup>38</sup>

6. หลักการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability) หมายถึง ภาษีอากรที่จัดเก็บต้องสามารถทำการบริหารจัดการเก็บอย่างได้ผลในทางปฏิบัติ ซึ่งต้องมีความเกี่ยวข้องเชื่อมโยงกับรูปแบบโครงสร้างการบริหารของแต่ละรัฐเป็นสิ่งสำคัญ เช่น ไม่อาจนำรูปแบบภาษีการใช้จ่ายมาใช้ในรัฐที่ขาดระบบการจดบันทึกและการตรวจสอบการเก็บภาษีที่มีมาตรฐานพอ

7. หลักการทำได้ (Productivity) หมายถึง ภาษีที่มีฐานกว้างและฐานของภาษีขยายตัวดีได้รวดเร็วตามความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ ทำรายได้ให้รัฐเป็นอย่างดีไม่ต้องเพิ่มอัตราการจัดเก็บ

8. หลักการยืดหยุ่น (Flexibility) หมายถึง ภาษีบางประเภทที่สามารถปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจของประเทศหรือการเปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีได้ง่ายอันควรมานำมาใช้เป็นเครื่องมือควบคุมเศรษฐกิจของประเทศ เช่น การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในระบบก้าวหน้า ในขณะที่เศรษฐกิจกำลังขยายตัว รายได้ของประชาชนจะเพิ่มขึ้น แต่อัตราภาษีที่จัดเก็บจะเพิ่มขึ้นเร็วกว่ารายได้ที่เพิ่มขึ้น ภาษีที่จะเก็บนั้นจะไปลดอัตราการเพิ่มขึ้นของรายได้ของประชาชน ซึ่งสามารถลดแรงกดดันเงินเฟ้อได้มาก ในทางตรงกันข้าม ขณะที่เศรษฐกิจซบเซา รายได้ของประชาชนจะลดลงอัตราภาษีที่เก็บจะลดลงในอัตราที่เร็วกว่ารายได้ ซึ่งจะช่วยลดความเดือดร้อนของผู้เสียภาษีและอาจสามารถลดความซบเซาของเศรษฐกิจลงได้บ้าง

## 2.5 การบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

การตราพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มีวัตถุประสงค์เพื่อแก้ไขปัญหาในการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 โดยกระทรวงการคลังมีความเห็นว่า พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จะเป็นการเพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บรายได้ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ทำให้ลดความเหลื่อมล้ำในสังคม เพิ่มการกระจายอำนาจไปสู่ท้องถิ่น เนื่องจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะเป็น

<sup>38</sup> ปกิต แพร่ชินวงศ์, “ปัญหาบางประการในการนำภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาแทนที่ภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552). น. 26



หน่วยงานที่จัดเก็บภาษี ซึ่งหากมีการจัดเก็บภาษีแล้วจะทำให้รายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เพิ่มขึ้นและสามารถนำเงินภาษีไปใช้ในการพัฒนาท้องถิ่นได้มากขึ้น

การถือครองที่ดินเพื่อการเก็งกำไร เจ้าของที่ดินร้อยละ 80 ถือครองที่ดินเพียง ร้อยละ 20 ทำให้เกิดความเหลื่อมล้ำในทางเศรษฐกิจของประเทศไทยที่ดินที่มีมูลค่าสูงในเมืองใหญ่จะตกอยู่ใน การถือครองของกลุ่มคนจำนวนหนึ่ง ผู้มีฐานะด้อยในระบบเศรษฐกิจจึงไม่มีโอกาสถือครองที่ดิน และส่วนใหญ่อยู่ในฐานะเช่า รวมทั้งภาคเกษตรกรรมก็มีความเหลื่อมล้ำ การถือครองในลักษณะ เดียวกัน ปัจจุบันการถือครองที่ดินเกษตรของชาวไร่ร้อยละ 75 ถือครองที่ดินเพียงร้อยละ 48 ในขณะที่ชาวไร่ที่ถือครองที่ดินเกินกว่า 25 ไร่ มีอยู่เพียงร้อยละ 17 ของครอบครัวชาวไร่ทั้งหมด ดังนั้นต้นทุนในการทำการเกษตรจึงสูงเพราะหากจะได้ผลผลิตทางการเกษตรที่เพิ่มขึ้น ชาวไร่ต้องมี ต้นทุนเป็นค่าเช่าที่ดิน และทำให้ชาวไร่อาจถูกกดราคาผลผลิตทางการเกษตร<sup>39</sup>

กระทรวงการคลัง ยังมีความเห็นอีกประเด็นก็คือ การที่พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือน และที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ใช้บังคับมานานทำให้ฐาน ภาษี อัตราภาษี และการลดหย่อนภาษี ไม่สอดคล้องกับสภาพการณ์ปัจจุบันทำให้รายได้จากการ จัดเก็บภาษีไม่เพียงพอทำให้รัฐบาลต้องสนับสนุนเงินอุดหนุนให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใน จำนวนสัดส่วนที่สูงกว่าที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะจัดเก็บรายได้ของตนเอง ซึ่งจัดเก็บเอง คิดเป็นรายได้จากภาษีทั้งหมดเพียงร้อยละ 10 เท่านั้น

<sup>39</sup> สำนักวิชาการ สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร, “กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง การปฏิรูป โครงสร้างภาษีเพื่อลดความเหลื่อมล้ำ 2559,” เอกสารวิชาการ Academic Focus. สืบค้นเมื่อวันที่ 30 ตุลาคม 2561, จาก <http://dl.parliament.go.th/handle/lirt/492908>. น. 2



ตารางที่ 2.2 ประมาณการรายได้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ปี 2560 -2563หน่วย:ล้านบาท

ประเภทรายได้	ปีงบประมาณ							
	2560	ร้อยละ	2561	ร้อยละ	2562	ร้อยละ	2563	ร้อยละ
รายได้ที่ท้องถิ่น จัดเก็บเอง	112,000	16.28	112,000	15.54	112,000	14.90	75,750.32	9.18
รายได้ที่รัฐบาล จัดเก็บให้	218,800	31.81	229,900	31.89	240,350	31.98	254,049.95	30.79
รายได้ที่รัฐบาล แบ่งให้	111,000	16.14	115,000	15.95	123,000	16.37	130,011	15.76
เงินอุดหนุน	246,091.62	35.77	263,922.04	36.61	276,135.16	36.75	365,188.73	44.27
รวมรายได้ทั้งสิ้น	687,891.62	100	720,822.04	100	751,485.16	100	825,000	100
รายได้รัฐบาล	2,343,000	-	2,450,000	-	2,550,000	-	2,750,000	-
สัดส่วนต่อรายได้	29.36	-	29.42	-	29.47	-	30	-

#### ที่มา: กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น

พระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มีวัตถุประสงค์เพื่อแก้ไขปัญหาในการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 เนื่องจากมีการบังคับใช้มาเป็นเวลานาน การจัดเก็บไม่เหมาะสมกับสถานการณ์ในปัจจุบัน<sup>40</sup> การยกเลิกกฎหมายทั้งสองฉบับ และนำพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาบังคับใช้แทน เพื่อเป็นการปฏิรูปโครงสร้างระบบภาษีทรัพย์สินของประเทศไทยให้มีความทันสมัยและแก้ปัญหาของระบบภาษีเดิม เนื่องจากมีข้อบกพร่องในเรื่อง ฐานภาษี โครงสร้างอัตราภาษี และเกณฑ์การลดหย่อนภาษีที่ไม่สอดคล้องกับสภาพการณ์ในปัจจุบัน ส่งผลให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไม่สามารถจัดเก็บรายได้เพียงพอต่อการดำเนินการกิจ ทำให้ต้องพึ่งพาเงินจัดสรรจากรัฐบาลอยู่มาก<sup>41</sup>

การประเมินภาษีของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ประเมินฐานภาษีจากมูลค่าของตัวทรัพย์สิน ที่ดินและโรงเรือน สิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ ที่ใช้ต่อเนื่องกับที่ดิน รวมทั้งเครื่องจักรที่เป็นส่วนควบ ซึ่งลักษณะจะ

<sup>40</sup>หมายเหตุท้าย พระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้างพ.ศ. 2562

<sup>41</sup>กรมธนารักษ์ กระทรวงการคลัง, “รายงานประจำปี 2561 กรมธนารักษ์,” 2562, น. 35

เป็นการเช่า การพาณิชย์ และอุตสาหกรรม สำหรับการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดิน กรณีที่ดินเปล่าที่ทำการเกษตรหรือใช้พักอาศัยหรือปล่อยว่างไม่ได้ทำประโยชน์ จะอยู่ในฐานการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีโรงเรือนและที่ดินใช้อัตราภาษีโดยคำนวณจากค่ารายปี ซึ่งเป็นค่าเช่าที่สมควรให้เช่าได้ในปีหนึ่ง ๆ โดยคิดภาษีในอัตราร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี กรณีการประเมินภาษีบำรุงท้องที่คิดคำนวณจากราคาปานกลางของที่ดินเป็นอัตราภาษีซึ่งปกติควรมีการปรับราคาทุก 4 ปี แต่ที่ผ่านมาภาษีบำรุงท้องที่ที่ไม่มีการปรับตั้งแต่ปี 2524 ซึ่งทำให้ฐานภาษีมีมูลค่าต่ำทำให้มีการเก็งกำไรที่ดิน<sup>42</sup> นำมาสู่ปัญหาในเรื่องโครงสร้างภาษีฐานภาษี และอัตราภาษี และปัญหาการจัดเก็บภาษีในเรื่องราคาปานกลางไม่สะท้อนราคาตลาด ทำให้ฐานภาษีบำรุงท้องที่ต่ำเกินจริงส่งผลให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บภาษีได้น้อย ภาษีบำรุงท้องที่มีอัตราภาษีแบบถดถอย เจ้าของที่ดินราคาประเมินสูงถูกเก็บในอัตราที่ต่ำกว่าเจ้าของที่ดินราคาประเมินต่ำ ทำให้ไม่เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี และมีการยกเว้นหรือเลี่ยงภาษี ซึ่งที่ดินส่วนใหญ่จะได้รับการยกเว้นตามกฎหมาย ส่งผลให้ฐานภาษีแคบและไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีที่ไม่ได้รับการลดหย่อนตามกฎหมาย<sup>43</sup> กรณีมีบ้านพักอาศัยจะได้รับยกเว้นทุกหลัง แม้ว่าจะอยู่ท้องที่เดียวกันหรืออยู่ต่างท้องที่

ดังนั้นการนำพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาใช้บังคับจึงเป็นการปฏิรูปกฎหมายพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 เพื่อลดปัญหาเกี่ยวกับฐานภาษี อัตราภาษี การยกเว้นภาษีเกินควร และจะทำให้เกิดประโยชน์ คือ ลดความเหลื่อมล้ำผู้มีทรัพย์สินมูลค่าสูงมีภาระภาษีสูงกว่าผู้มีมูลค่าทรัพย์สินน้อย เพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บ ลดการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ ซึ่งเป็นปัญหาของการจัดเก็บภาษีในปัจจุบัน<sup>44</sup> รวมทั้งมีการเชื่อมโยงข้อมูลที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ กรมที่ดิน กรมธนารักษ์ และองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ยังเป็นการเพิ่มรายได้และสร้างความเป็นอิสระทางการคลังกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยสามารถออกข้อบัญญัติเพื่อจัดเก็บภาษีเพิ่มไม่เกินเพดานที่กำหนดไว้ใน พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 อีกด้วย

แม้ว่าร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ... มีวัตถุประสงค์เป็นการปรับปรุงกฎหมายให้ทันสมัย เป็นเครื่องมือลดความเหลื่อมล้ำในสังคม และกระจายการถือครองที่ดิน เพื่อให้มีการนำที่ดินรกร้างมาใช้ประโยชน์สร้างมูลค่าเพิ่มในทางเศรษฐกิจ แต่อาจพบว่า

<sup>42</sup>จรินทร์ เทศวานิช และคณะ, “โครงการประเมินการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างรูปแบบใหม่และผลกระทบต่อการใช้,” 2553, น. 50-51

<sup>43</sup>เบงกัมมอรุณ โชติและคณะ, แนวคิดภาษีที่ดินและทรัพย์สินกรณีศึกษาร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพมหานคร : สำนักงานปฏิรูป (สปร).มปป.), น. 17

<sup>44</sup>กรมธนารักษ์ กระทรวงการคลัง, “รายงานประจำปี 2561 กรมธนารักษ์,” 2561, น. 35

ไม่เป็นไปตามวัตถุประสงค์และเกิดปัญหาในการบังคับใช้กฎหมาย และเพิ่มความเหลื่อมล้ำในการพัฒนาท้องถิ่น เช่นก่อให้เกิดความเดือดร้อนแก่ประชาชนทั้งทางตรงและทางอ้อมการยกเว้นการเก็บภาษีสำหรับที่พักอาศัยหลังแรก ที่มีมูลค่าไม่เกิน 50 ล้านบาท ข้อยกเว้นนี้อาจไม่มีผลกระทบต่อประชาชนส่วนใหญ่กว่า 90-95% ของประเทศ กิจการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) หรือประชาชนผู้ประกอบการค้าและอาชีพอิสระ ซึ่งจะมีภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในกลุ่มการใช้ประโยชน์อื่น เช่น พาณิชยกรรม โดยเฉพาะในกรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่อยู่กลางเมือง อาทิ สีสม สาทร เจริญกรุง เขาวราช และสุขุมวิท หรือตามหัวเมืองใหญ่ เช่น ภูเก็ต เชียงใหม่ พัทยา นั้น ในกรณีเหล่านี้หากวิสาหกิจดังกล่าวมีพื้นที่ดินเพียง 100-200 ตร.ว. ก็อาจมีมูลค่าประเมินถึง 50-100 ล้านบาท อันจะมีภาระภาษีเพิ่มขึ้นอย่างมากโดยเฉพาะกิจการบางประเภทที่ใช้ที่ดินจำนวนมาก แต่มีผลตอบแทนต่ำ อาทิ สถานีบริการน้ำมัน ตลาดสด อพาร์ตเมนต์ สถานศึกษาเอกชน หรือกิจการห้องแถวที่เปิดเช่า เช่น ขายข้าวแกง ขายก๋วยเตี๋ยว และร้านตัดผม เป็นต้น กิจการเหล่านี้มีกำไรไม่มากเมื่อหักค่าใช้จ่ายออกจากรายได้ อาจทำให้ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกลายเป็นภาระและไม่เป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี เช่น นาย ก มีที่แปลงเล็ก ๆ 200 ตารางวา ย่านสุขุมวิท มีราคาประเมินที่ดินตารางวาละ 500,000 บาท ก็จะมีทรัพย์สินที่มีมูลค่า 100 ล้านบาท

การประกอบกิจการบางประเภทเช่น สถานีบริการน้ำมันและก๊าซในเขตกรุงเทพฯ ต่างจังหวัด หรือตลาดสด ที่ปกติต้องมีที่ดิน 1-3 ไร่ขึ้นไป เมื่อพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ใช้บังคับ ถ้ามีที่ดินเพียง 1 ไร่ หรือ 400 ตารางวาในเขตกรุงเทพฯ หรือชานเมือง ซึ่งมีมูลค่าอย่างน้อย ตารางวาละ 200,000 บาท รวมเป็นเกือบ 80 ล้านบาทต่อไร่ ดังนั้น ธุรกิจที่ใช้ที่ดินมูลค่าสูง แต่มีรายได้ต่ำในลักษณะเช่นนี้ จะไม่สามารถอยู่รอด และในท้ายที่สุดจะต้องขายที่ดินออกไป ผลที่ตามมาคือสร้างความเดือดร้อนให้แก่ประชาชน ส่งผลให้ค่าครองชีพสูงขึ้นไป ด้วย ประชาชนผู้มีรายได้น้อยรวมถึงชนชั้นกลางที่อาศัยอยู่ในย่านใจกลางเมืองอาจไม่สามารถรับภาระค่าใช้จ่ายจากการซื้อสินค้าหรือใช้บริการเหล่านี้ได้ หรือถ้าพอจ่ายได้เป็น ก็อาจนำมาสู่ภาระหนี้ที่ตามมา ด้วยต้นทุนภาษีที่ดินที่เกิดขึ้น ส่วนหนึ่งย่อมถูกส่งต่อให้เป็นภาระของผู้บริโภคหรือรวมอยู่ในราคาสินค้า

นอกจากนี้อาจก่อให้เกิดปัญหาเชิงสังคมและชุมชน เนื่องจากจะมีภาระภาษีที่ต้องแบกรับจำนวนมาก ซึ่งการดำเนินกิจการแต่ละประเภท หรืออสังหาริมทรัพย์ที่เป็นที่ทำการไม่สามารถสร้างรายได้และมีมูลค่าที่เป็นตัวเงินได้เท่ากัน แต่การประเมินมูลค่าทรัพย์สินที่อยู่ในพื้นที่เดียวกันในประเภทการใช้ประโยชน์เดียวกัน ย่อมไม่แตกต่างกัน ทำให้เจ้าของอสังหาริมทรัพย์บางประเภทอาจต้องตัดสินใจยกเลิกกิจการหรือเลือกที่จะขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว ถ้าไม่สามารถแสวงหากำไรได้เพียงพอ สำหรับย่านชุมชนเมืองและหัวเมืองใหญ่ มี

แนวโน้มที่จะเน้นไปที่อาคารสูง คอนโดฯที่มีโอกาสแสวงหากำไรได้ ส่งผลให้ชุมชนเมืองในอนาคตอาจขาดมิติการพัฒนาในด้านอื่น ๆ เช่น ด้านการศึกษา สังคม และสิ่งแวดล้อมในอนาคต พื้นที่สีเขียวอาจมีปริมาณลดได้ เนื่องจากเจ้าของที่ดินต้องนำที่ดินดังกล่าวไปสร้างประโยชน์ในเชิงเศรษฐกิจให้คุ้มค่ากับต้นทุนในการแบกรับภาระภาษีที่ดิน ภาษี บ้านเช่าราคาถูกในเขตเมืองที่อยู่ในย่านเศรษฐกิจ หากต้องรับภาระภาษีที่สูงขึ้นกว่าเดิมมาก อาจต้องปล่อยเช่าในราคาที่สูงกับนายทุน และให้ชาวบ้านออกจากพื้นที่<sup>45</sup>

ปัญหาการบังคับใช้กฎหมาย ยังมีการเปิดช่องให้มีการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ผู้ประเมินภาษีเนื่องจากร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ....มีการกำหนดอัตราภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในแต่ละประเภท ด้วยอัตราที่แตกต่างกัน และจำกัดความของที่ดินเพื่อการเกษตรกรรม กับที่รกร้างว่างเปล่านั้นมีความคลุมเครือต้องอาศัยดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ผู้เกี่ยวข้องในการพิจารณา จึงเป็นการเปิดช่องให้เกิดการทุจริตคอร์รัปชันได้ตัวอย่าง ถ้านาย ก มีที่ดินขนาด 50 ไร่ ราคาประเมินรวม 10 ล้านบาท มิได้ทำเกษตรกรรมแต่ปล่อยที่ดินรกร้างว่างเปล่านั้นไม่ขึ้นปกคลุมตามธรรมชาติ หากกฎหมายภาษีที่ดิน มีผลบังคับใช้ นาย ก อาจต้องเสียภาษีสูงถึง 2% ถึง 200,000 บาทต่อปี แต่หากนาย ก เพียงปลูกพืชบางชนิดเจ้าหน้าที่สามารถใช้ดุลพินิจตีความให้เป็นที่ดินเกษตรกรรม และได้รับการยกเว้นภาษี นอกจากนี้ ยังอาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมสำหรับเจ้าของที่ดินตาบอด ซึ่งขายได้ยากลำบาก ตลอดจนที่ดินที่ถูกรอนสิทธิ หรืออยู่ในแนวเขตเวนคืน หรืออยู่ในเขตผังเมืองที่ห้ามก่อสร้างหรือการบังคับใช้กฎหมายดังกล่าว

องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มีรายได้จากภาษีโรงเรือนและภาษีบำรุงท้องที่ รวมปีละประมาณ 26,000 ล้านบาท แต่ด้วยระบบภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างใหม่ โดยกระทรวงการคลังเห็นว่าประชาชนกว่าร้อยละ 99.9% ได้รับการยกเว้นซึ่งผลกระทบดังกล่าวย่อมส่งผลให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่เคยมีรายได้จากภาษีโรงเรือนและภาษีบำรุงท้องที่ อาจต้องสูญเสียรายได้ไม่สามารถนำรายได้ไปดูแลและพัฒนาท้องถิ่นได้เช่นเดิม ก่อให้เกิดปัญหาความเหลื่อมล้ำสูงขึ้นคณะรัฐมนตรีได้มีมติเห็นชอบให้เสนอร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ... ต่อสภานิติบัญญัติแห่งชาติโดยมีหนังสือสำนักนายกรัฐมนตรีที่ นร0503/10593 ลงวันที่ 28 มีนาคม 2560 เข้าสู่กระบวนการพิจารณาทางกฎหมายของสภานิติบัญญัติแห่งชาติ และได้ประกาศใช้เป็นกฎหมายเมื่อวันที่ 12 มีนาคม 2562 โดยในมาตรา 2 ของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ให้เริ่มใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2563 เป็นต้นไป และได้มีการปรับเปลี่ยนอัตราภาษีตามร่างเดิมรวมถึงมีการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีที่เพิ่มขึ้น

<sup>45</sup> ศาสตราจารย์สุชาติวิวัฒน์, “ผลกระทบจาก พรบ. ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง. ประชาชาติธุรกิจ,” สืบค้นวันที่

ปัญหาที่อาจทำให้ประชาชนผู้เสียภาษีต้องแบกรับภาระภาษีคือ ฐานภาษีที่เปลี่ยนแปลงไป ในกรณีบ้านพักอาศัยที่ใช้อาศัยอยู่เอง ตามกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 กับพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มีการยกเว้นโดยระบุเป็นเนื้อที่ เพื่อการพักอาศัยในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแต่ละแห่ง ซึ่งถ้าเจ้าของทรัพย์สินมีที่ดินที่ใช้เป็นที่พักอาศัยหลายแห่ง ก็จะได้ลดหย่อนให้ตามสภาพที่ตั้ง ที่อยู่ในเขตขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษี และไม่ต้องใช้หลักฐานการมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านมาแสดง ทำให้การเสียภาษีไม่เป็นไปตามการจัดเก็บภาษีที่ดีในการชำระภาษี สำหรับพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 การมีบ้านพักอาศัยหลายหลัง หรือแม้แต่การมีบ้านพักอาศัยเพียงหลังเดียวแต่เจ้าของบ้านไม่มีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านในวันที่ 1 มกราคม ของปีที่ประเมินภาษีย่อมไม่ได้รับการยกเว้นภาษีสำหรับบ้านพักอาศัยตามมาตรา 41 ซึ่งได้รับการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีไม่เกิน 50 ล้านบาท ซึ่งแม้ว่าจะมีบ้านหลายหลัง อยู่คนละพื้นที่ที่ประเมินภาษีคือ ต่างองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น แต่เจ้าของหรือผู้ครอบครองสามารถมีชื่อในทะเบียนบ้านได้เพียงหนึ่งหลังเท่านั้น ดังนั้น บ้านพักอาศัยหลัก จึงควรมีมูลค่าของฐานภาษีที่สูงที่สุด เพื่อใช้สิทธิยกเว้นภาษีได้หลังละ 50 ล้านบาท ทำให้เป็นปัญหาในการถือครองทรัพย์สิน ที่เป็นที่พักอาศัยเป็นอย่างมากเนื่องจากไม่เคยเสียภาษีในลักษณะนี้มาก่อน และเริ่มเสียภาษีครั้งแรกก็คาดว่าน่าจะมีค่าภาษีที่สูงเพราะการประเมินในอัตราประเมินจากมูลค่าทรัพย์สินที่กรมธนารักษ์กำหนด ซึ่งเป็นอัตราเดียวกับการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเมื่อเวลามีการโอนกรรมสิทธิ์ หรือการให้โดยทางมรดก แต่การชำระภาษีที่เกิดจากการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกิดจากการได้ตัวทรัพย์สิน หรือได้เงินจากการขายทรัพย์สินผู้ชำระภาษีย่อมจะยินดี แต่การพักอาศัยบ้านที่อยู่มาตลอดและไม่มีรายได้อะไรเลยจากตัวทรัพย์สินที่พักอาศัยเลย จะต้องมาเสียภาษีเป็นประจำทุก ๆ ปี จึงทำให้ผู้เสียภาษีอาจไม่ได้รับความเป็นธรรมตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

เมื่อพิจารณาวัตถุประสงค์ในการตราพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ที่มุ่งประสงค์ไปในทางแก้ไขปัญหาของการบังคับใช้กฎหมายฉบับเดิมคือ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ที่มีการบังคับใช้มานานและมีข้อบกพร่อง พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ที่นำมาบังคับใช้แทนจะสามารถแก้ปัญหาและบรรลุเป้าหมายตามเจตนารมณ์ของกฎหมายที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหรือไม่ ผู้ศึกษาเห็นว่า การจะบรรลุวัตถุประสงค์ของกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรควรต้องเป็นไปตามหลักการทางภาษี โดยหลักการที่สำคัญก็คือ หลักการจัดเก็บภาษีที่ดีของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ซึ่งหากกฎหมายที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นไปตามหลักการทางภาษีดังกล่าวแล้วย่อมจะนำมาซึ่งความยินยอม สร้างความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี และเกิดผลสัมฤทธิ์



ของการบังคับใช้กฎหมายต่อไป จึงวิเคราะห์หลักการจัดเก็บภาษีที่ดีกับพระราชบัญญัติภาษีที่ดิน และสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ดังนี้

1. หลักการจัดเก็บภาษีที่ดี การพิจารณาจากหลักความยุติธรรม ตามโครงสร้างภาษีของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

การเปลี่ยนแปลงการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจากภาษีโรงเรือนและที่ดินตามพระราชบัญญัติโรงเรือนและที่ดินพ.ศ. 2475 และภาษีบำรุงท้องที่ ตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ซึ่งบังคับใช้มายาวนานและมีปัญหาทางด้านกฎหมายในเรื่องของฐานภาษีเป็นช่องว่างให้พนักงานผู้ประเมินภาษีใช้ดุลยพินิจ รวมทั้งอัตราภาษีที่ไม่สอดคล้องกับสภาพการณ์ในปัจจุบัน จึงเป็นเหตุให้มีการพิจารณานำพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาบังคับใช้เพื่อแก้ปัญหาที่กฎหมายเดิมทั้งสองฉบับมีปัญหาให้เกิดการตีความทางกฎหมายและเป็นอุปสรรคต่อการบรรลุเป้าหมายในการจัดเก็บภาษีของรัฐ โดยเฉพาะภาษีทั้ง 2 ฉบับเดิม การจัดเก็บภาษีถือเป็นรายได้ที่รัฐจัดหาจากประชาชน เป็นการบังคับเก็บ และไม่ให้ผลประโยชน์ตอบแทนเป็นการโดยตรงกับผู้เสียภาษี เป็นการเคลื่อนย้ายทรัพยากรระหว่างภาคเอกชนกับภาครัฐบาล และมีลักษณะเป็นการถาวร ดังนั้น การจัดเก็บภาษีจึงไม่ควรมุ่งแต่จะทำรายได้ให้แก่รัฐเพียงอย่างเดียว เพื่อให้ประชาชนผู้เสียภาษีมีความรู้สึกยินดีที่เสียภาษีและเกิดการยอมรับ การจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562ควรมีโครงสร้างทางภาษี ฐานภาษี และอัตราภาษี ที่เป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีดังนี้

1.1 โครงสร้างภาษี ฐานภาษี อัตราภาษี ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กับหลักความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์ (Principle of absolute Equity)

จากการที่ประชาชนจำเป็นต้องบริจาคหรือสละเงินให้แก่รัฐของตน ตามสัดส่วนของรายได้ แนวความคิดดังกล่าวถือเป็นหลักเกณฑ์ที่สำคัญของหลักความยุติธรรมอันเป็นส่วนหนึ่งของหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี การเก็บภาษีอย่างยุติธรรมจึงสัมพันธ์กับสิ่งที่เป็นความสามารถหรือสิ่งที่แสดงความสามารถของผู้เสียภาษี รวมทั้งหลักเกณฑ์ในการวัดความสามารถและหลักการในการแบ่งสรรภาระสาธารณะต้องเป็นหลักเกณฑ์ที่บังคับได้โดยทั่วไป การยกเว้นภาษีหรือการเพิ่มภาษี ผู้บัญญัติกฎหมายต้องทำด้วยความระมัดระวัง โดยคำนึงถึงจำนวนภาษีขั้นต่ำที่ประชาชนทุกคนควรแบกรับเสมอกัน และโดยส่วนใหญ่ความสามารถในการจ่ายภาษีของประชาชน อาจวัดได้จาก รายได้ (Income) ความมั่งมี (Wealth) หรือการใช้จ่าย (Expenditure)

หลักความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์ (Principle of absolute equity) ได้แก่ การวัดความเป็นธรรมในการเสียภาษีของประชาชนในรูปตัวเงิน โดยผู้เสียภาษีควรต้องเสียภาษีเป็นจำนวนเท่ากันหมดทุกคนในการจัดเก็บภาษีที่รัฐบาลกำลังดำเนินการกับประชาชนจากแนวความคิดในเรื่องความ

เสมอภาคของการชำระภาษี โดยทุกคนต้องแบกรับเท่า ๆ กัน<sup>46</sup> โดยการนำเอาภาระค่าใช้จ่ายของรัฐ กระจายแก่ผู้เสียภาษีทุกคนเป็นจำนวนเท่าเทียมกันซึ่งหากรัฐบาลจัดเก็บ โดยอาศัยหลักความเป็น ธรรมสมบูรณ์<sup>47</sup> ดังนั้นจึงควรพิจารณาหลักความเป็นธรรมสมบูรณ์ที่ปรากฏตามพระราชบัญญัติภาษี ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ต่อไป

1.2 โครงสร้างภาษี ฐานภาษี อัตราภาษี ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กับหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (modified equity principle)

หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ มีหลักการว่าผู้เสียภาษีแต่ละรายไม่จำเป็นต้องเสียภาษีให้ รัฐเท่ากันหรือไม่ แต่พิจารณาจากจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีเสียไปกับประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐ หรือวัดจากความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละราย แบ่งออกเป็น 2 หลัก คือ

1. หลักผลประโยชน์ (The benefit principle) โดยพิจารณาตามสัดส่วนของการได้รับ ผลประโยชน์จากการบริการของรัฐมาก ก็ต้องเสียภาษีมาก ผู้ได้รับประโยชน์น้อยก็ควรเสียภาษีน้อย และหากไม่ได้รับประโยชน์เลยก็ไม่ควรต้องเสียภาษีเพื่อการนั้นแม้ว่าหลักผลประโยชน์จะมีข้อดี ทำให้ได้รายได้จากภาษีสอดคล้องกับการใช้จ่ายของรัฐ แต่ก็มีข้อยุ่งยากในทางปฏิบัติคือ สินค้าและ การบริการของรัฐไม่สามารถกำหนดเป็นมูลค่าของผลประโยชน์ที่รัฐทำลงไปให้แก่แต่ละคนได้รับ และ การให้บริการสาธารณะบางอย่างอาจวัดมูลค่าได้แต่มีปัญหาว่าควรจะเก็บภาษีตามหลัก ผลประโยชน์หรือไม่เพราะเป็นประโยชน์ในทางสังคม<sup>48</sup>

2. หลักความสามารถในการเสียภาษี (The ability to pay principle) คือ การจัดเก็บภาษี ตามหลักความสามารถในการเสียภาษี ซึ่งวัดจากทรัพย์สิน รายได้ หรือการใช้จ่ายของแต่ละคน เป็น เกณฑ์ในการกำหนดภาษี ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีมากต้องเสียภาษีให้แก่รัฐมาก ผู้มี ความสามารถในการเสียภาษีให้แก่รัฐน้อยก็ควรเสียภาษีน้อยตามความสามารถในการจ่ายภาษี ซึ่งเชื่อมโยงกับทฤษฎีการเสียสละเท่ากัน<sup>49</sup> (equal sacrifice theory) เพราะการเสียภาษี คือ การ เสียสละความพึงพอใจ หรืออรรถประโยชน์ให้แก่รัฐ ดังนั้นจึงศึกษาแยกตามหลักการความเป็น ธรรมสัมพัทธ์ ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ดังนี้

<sup>46</sup> เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, พิมพ์ครั้งที่ 6 (2541), น. 12

<sup>47</sup> สุภรัตน์ วัฒนกุล และชาติร์ ตันติวานิชกิจ, เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 2 ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร : มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาราช, 2551), น. 47-48

<sup>48</sup> เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, พิมพ์ครั้งที่ 6 (2541), น. 128

<sup>49</sup> สุภรัตน์ วัฒนกุล และชาติร์ ตันติวานิชกิจ, เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 2 ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร : มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาราช, 2551), น. 48

1.2.1 โครงสร้างภาษี ฐานภาษี อัตราภาษี ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กับหลักผลประโยชน์ (The benefit principle)

ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีภายใต้หลักผลประโยชน์ สามารถทำให้การจัดเก็บภาษีในสถานการณ์ที่เหมือนกันและแตกต่างกันเกิดขึ้นได้ กล่าวคือ ประชาชนที่ได้รับผลประโยชน์จากรัฐในลักษณะเดียวกันต้องจ่ายภาษีในจำนวนเท่ากัน ประชาชนที่ได้รับผลประโยชน์จากรัฐมากกว่าจะถูกจัดเก็บภาษีมากกว่าผู้ซึ่งได้รับประโยชน์จากรัฐน้อยกว่า โดยพิจารณาศึกษาจากโครงสร้างภาษี ฐานภาษีและอัตราภาษี ในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 และข้อบกพร่องของกฎหมายในการบังคับใช้

1.2.2 โครงสร้างภาษี ฐานภาษี อัตราภาษี ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กับหลักความสามารถในการเสียภาษี (The ability to pay principle)

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จัดเก็บจากฐานมูลค่าทั้งหมดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง สอดรับกับหลักการทางภาษีทรัพย์สินซึ่งมีลักษณะการจัดเก็บที่ตัวทรัพย์สินเป็นสำคัญ โดยเรียกเก็บจากทรัพย์สินชนิดต่าง ๆ ทั้งที่มีรูปร่าง และที่ไม่มีรูปร่าง แยกไปตามประเภทของทรัพย์สินซึ่งตั้งอยู่ในท้องถิ่นตามมูลค่าของทรัพย์สินที่รัฐกำหนด โดยใช้อัตราภาษีแตกต่างกันไปตามสภาพท้องถิ่นและตามประเภทหรือชนิดของการใช้ทรัพย์สิน และเรียกเก็บจากผู้ครอบครองทรัพย์สินหรือผู้มีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนั้นภาษีทรัพย์สินเป็นการจัดเก็บภาษีส่วนเกินของรายได้ เป็นการจัดเก็บภาษีบนฐานทรัพย์สินสุทธิที่ได้มีการหักรายจ่ายต่าง ๆ ที่จำเป็นการครองชีพแล้ว ดังนั้นการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน จึงเป็นการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินที่ครอบครอง เป็นการจัดเก็บรายได้หรือทรัพย์สินสมบัติซึ่งบุคคลได้สะสมไว้ในรูปของทรัพย์สิน รวมทั้งประโยชน์ที่เกิดจากทรัพย์สินนั้นด้วย ดังนั้นทรัพย์สินที่ครอบครองจึงเป็นสิ่งที่แสดงให้เห็นถึงความสามารถของบุคคลในการเสียภาษีกว่า ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีจึงสามารถทำให้เกิดขึ้นได้โดยการประยุกต์ใช้หลักความสามารถในการจ่าย เพราะเมื่อผู้มีความสามารถในการจ่ายภาษีสูงจ่ายภาษีสูงกว่าผู้มีความสามารถในการจ่ายภาษีที่ต่ำกว่าจะทำให้ความเหลื่อมล้ำด้านรายได้ระหว่างประชาชนน้อยลง โดยพิจารณาศึกษาจากโครงสร้างภาษี ฐานภาษีและอัตราภาษี ในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 และข้อบกพร่องของกฎหมายในการบังคับใช้ต่อไป

2. หลักการจัดเก็บภาษีที่ดี การพิจารณาหลักความแน่นอน (Certainly) ตามโครงสร้างภาษี ของพระราชบัญญัติภาษีที่ดิน และสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

หลักความแน่นอน (Certainly) ตามหลักการจัดเก็บภาษีดี ต้องมีความชัดเจนแน่นอนเรื่องของฐานภาษี การประเมินภาษี รวมถึงวิธีการจัดเก็บภาษี ความแน่นอนนี้ต้องอยู่บนพื้นฐานของเหตุผลมิใช่ทำตามอำนาจหรือความพอใจของผู้ประเมินภาษี โดยผู้ชำระภาษีเข้าใจอย่างชัดเจน

ไม่คลุมเครือ รวมทั้งมีการกำหนดวัน เวลา สถานที่ที่แน่นอน มิฉะนั้นจะนำมาซึ่งความไม่เป็นธรรมของประชาชน จำนวนและสัดส่วนของภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องชำระให้แก่รัฐต้องมีลักษณะที่แน่นอน และเฉพาะเจาะจง ไม่เป็นตลอดจนการชำระภาษีต้องมีวิธีการประเมินให้ผู้เสียภาษีรับรู้ และจำนวนเงินที่ต้องชำระต้องกำหนดไว้อย่างชัดเจนแน่นอน<sup>50</sup> โดยพิจารณาศึกษาจากพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กับหลักความแน่นอนและข้อบกพร่องของกฎหมายในการบังคับใช้ต่อไป

3. หลักการจัดเก็บภาษีที่ดี การพิจารณาหลักความสะดวก (Convenience) ตามโครงสร้างภาษีของพระราชบัญญัติภาษีที่ดิน และสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

หลักความสะดวก (Convenience) ตามความหมายของหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี ภาษีควรมีการเรียกเก็บตรงตามเวลา วิธีการชำระภาษีต้องทำให้ผู้เสียภาษีได้รับความสะดวกมากที่สุด ซึ่งได้แก่ช่วงเวลาที่สามารถชำระภาษีได้อย่างสะดวกของผู้เสียภาษี พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้กำหนดหลักการของการจัดเก็บภาษีที่ดีในเรื่องนี้ไว้ ซึ่งมีการเปลี่ยนแปลงวิธีการในการจัดเก็บภาษีจากการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน กับภาษีบำรุงท้องที่ โดยพิจารณาศึกษาจากพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กับหลักความสะดวกและข้อบกพร่องของกฎหมายในการบังคับใช้ต่อไป

---

<sup>50</sup> เฟื่องอ้าง, น. 50

### บทที่ 3

## แนวความคิดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน การคลังองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นและการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

พ.ศ. 2562

#### 3.1 การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินในประเทศไทย

การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินเป็นการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินที่ครอบครอง และเป็นการจัดเก็บรายได้หรือทรัพย์สินสมบัติซึ่งบุคคลได้สะสมไว้ในรูปทรัพย์สินรวมทั้งประโยชน์ที่เกิดจากทรัพย์สินการมีทรัพย์สินยังเป็นสิ่งที่แสดงให้เห็นถึงความสามารถของบุคคลในอันที่จะเสียภาษี จึงทำให้เกิดแนวคิดการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินประเภทต่าง ๆ ที่ครอบครองเช่น ภาษีที่ดิน ภาษีสิ่งปลูกสร้าง และภาษีมรดก<sup>1</sup> การวัดความสามารถในการเสียภาษีของประชาชนแต่ละคน นอกจากจะวัดจากรายได้และการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคของแต่ละคนแล้ว ยังสามารถวัดจากความมั่งคั่งหรือการถือครองทรัพย์สินของแต่ละคนอีกด้วย<sup>2</sup> และภาษีทรัพย์สินนี้สอดคล้องกับหลักผลประโยชน์ เนื่องจากได้รับการคุ้มครองจากรัฐ และได้รับประโยชน์จากการจัดบริการสาธารณะขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น<sup>3</sup>

การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินอาจจะจัดเก็บในลักษณะและประเภทต่าง ๆ กัน ขึ้นอยู่กับโครงสร้างของภาษีและความเหมาะสมทางเศรษฐกิจ สังคม และการเมือง หลักการทางทฤษฎีแล้วอาจจำแนกประเภทภาษีทรัพย์สินนั้นได้เป็น 3 ประเภท คือ

1. ภาษีทรัพย์สินโดยทั่วไป (general property tax) จะจัดเก็บจากภาษีทรัพย์สินทุกชนิด โดยไม่มีการยกเว้นกล่าวคือ ทรัพย์สินทุกชนิดของผู้เสียภาษีแต่ละคนจะต้องนำมามูลค่าทั้งหมดมารวมกันเพื่อใช้เป็นฐานในการประเมินภาษี แต่ในทางปฏิบัติไม่มีการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินทั่วไป ทั้งนี้ เนื่องจากไม่สามารถนำทรัพย์สินทุกชนิดของแต่ละคนมารวบรวมเพื่อใช้ในการประเมินภาษี

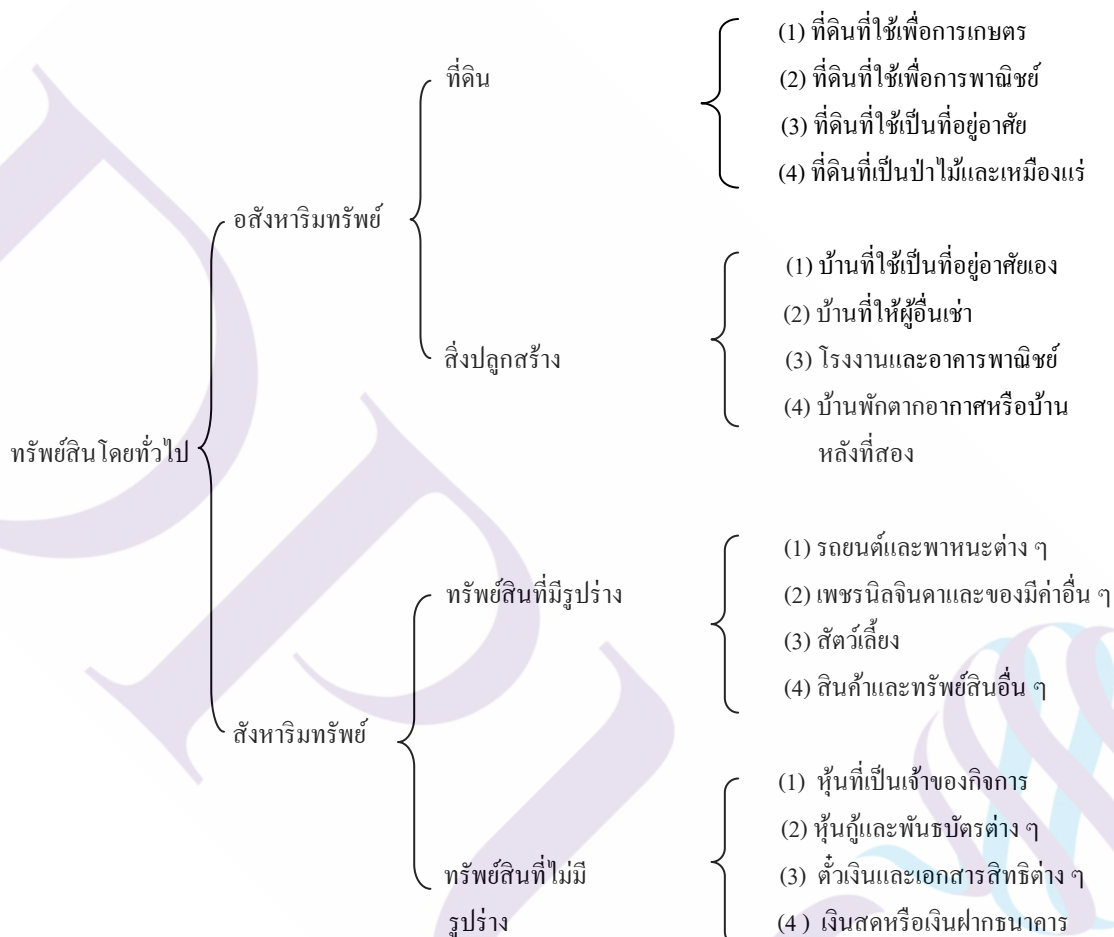
<sup>1</sup>ศุภลักษณ์ พินิจกุล, คำอธิบาย ภาษีท้องถิ่น, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2550), น.21

<sup>2</sup>เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, (2541), น.286

<sup>3</sup>ดิเรก ปัทมสิริวัฒน์, การคลังท้องถิ่น : การขยายฐานรายได้และมาตรการลดความเหลื่อมล้ำ, (2559),



ได้ การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินมีปัญหาในการจัดเก็บมากที่สุด โดยเฉพาะอย่างยิ่งการตีราคาทรัพย์สิน หรือการวัดมูลค่าของฐานภาษีทรัพย์สินหากไม่มีการซื้อขายกันในท้องตลาดจะไม่สามารถประเมินราคาที่ถูกต้องได้ เช่นการตีราคาภาพเขียน หรือวัตถุโบราณ ในการตีสราคนั้นจำเป็นต้องใช้เจ้าหน้าที่ที่มีความซื่อสัตย์ และมีความรู้ความสามารถในการประเมินราคา<sup>4</sup>



### ภาพที่ 3.1 ทรัพย์สินโดยทั่วไป

ที่มา: เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. 2541, น.290

<sup>4</sup>เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, (2541), น.291

2. ภาษีทรัพย์สินเฉพาะอย่าง (specific property tax) เป็นภาษีที่เก็บในประเทศต่าง ๆ ซึ่งโดยปกติมักเก็บจากอสังหาริมทรัพย์ หรือทรัพย์สินอย่างอื่นที่สามารถจัดเก็บได้ง่ายและแน่นอน เช่นภาษีที่ดิน ภาษีโรงเรือน ภาษีมรดก ส่วนภาษีที่ไม่สามารถจัดเก็บในรูปภาษีทรัพย์สินได้ก็มักเก็บในรูปอื่น ๆ เช่น เก็บในรูปของภาษีการค้า หรือภาษีการขาย

3. ภาษีทรัพย์สินเมื่อโอนเปลี่ยนมือ (property transfer taxes) ภาษีทรัพย์สินอาจเก็บในขณะที่มีการโอนเปลี่ยนมือในกรรมสิทธิ์ของทรัพย์สินบางประเภทด้วย ซึ่งอาจเป็นไปได้ในรูปดังนี้ คือ ค่าธรรมเนียมในการซื้อขายทรัพย์สินบางชนิด เช่นการซื้อขายที่ดิน ภาษีการให้โดยเสน่หา หรือภาษีมรดก ซึ่งอาจจะเก็บจากกองมรดก หรือเก็บจากผู้รับมรดก หรือจัดเก็บทั้งสองอย่างพร้อมกัน ซึ่งประเทศไทยเคยเก็บอยู่สมัยหนึ่ง<sup>5</sup>

### 3.1.1 ที่มาของภาษีอากรไทย

แนวความคิดเกี่ยวกับลักษณะภาษีเปลี่ยนไปตามยุคสมัย นับจากศตวรรษที่ 18-19 ตามแนวความคิดของนักการคลัง ลักษณะภาษีสำคัญคือ การเป็นรายได้ของรัฐซึ่งจัดเก็บมาจากประชาชน เหตุผลและเงื่อนไขการชำระภาษีอาจเกิดจากความสมัครใจหรือการใช้อำนาจบังคับ

ในระยะแรกนักการคลังมีความเห็นว่า ภาษีเป็นส่วนช่วยอากร ต่อมามีความเห็นว่าภาษีเป็นลักษณะค่าตอบแทนในการให้ความคุ้มครองป้องกันภัยที่รัฐจัดให้แก่ประชาชน มีลักษณะเหมือนเบี้ยประกันภัยในระยะต่อมามีความเห็นว่าภาษีเป็นค่าตอบแทนแก่รัฐในการให้บริการสาธารณะแก่ประชาชนเสมือนหนึ่งราคาของค่าบริการที่รัฐจัดหาให้แก่ประชาชน และในท้ายที่สุดมีความเห็นว่า ภาษีเป็นส่วนแบ่งภาระสาธารณะระหว่างประชาชนตามหลักความสามารถในการเสียภาษี ซึ่งความเห็นหลังนี้ เห็นว่าภาษีมูลีลักษณะเป็นรายได้ที่รัฐใช้อำนาจบังคับจัดเก็บ มิใช่เกิดจากความสมัครใจของประชาชน ภาษีของประเทศไทยสามารถใช้แนวคิดทางภาษีของนักการคลัง ภายใต้อธิปไตยได้ 2 ประการ คือ

1. การเก็บภาษีของไทยตามแนวความคิดทางสังคมวิทยา อาณาจักรไทยก่อตั้งขึ้นท่ามกลางการสู้รบ ภาษีช่วงดังกล่าวจึงถือกำหนดมาจากการกวาดต้อนผู้คนและทรัพย์สินของประเทศผู้พ่ายแพ้มาซึ่งรายได้ให้แก่ผู้ชนะ ก่อนการสถาปนาอาณาจักรสุโขทัยเป็นราชธานีชนเผ่าไทยต้องอพยพหนีการรุกรานมาทางตอนใต้ของประเทศจีน จนในที่สุดการขยายอาณาเขตการทำสงครามในอดีต ทำให้อาณาจักรไทยต้องหารายได้มาฟื้นฟูบ้านเมือง จึงต้องกวาดต้อนแรงงาน และทรัพย์สินของอาณาจักรใกล้เคียงเพื่อนำทรัพย์สินไว้เป็นทุน อย่างไรก็ตามมิใช่เป็นการ

<sup>5</sup>เพ็งอ้อาง, น.291

<sup>6</sup>ศุภลักษณ์ พิณีจตุล, กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน), 2563, น.62

หารายได้ให้แก่รัฐที่ดีที่สุด เนื่องจากเป็นรายได้ที่ไม่แน่นอน และไม่อาจสนองผลประโยชน์ต่าง ๆ ด้วยเหตุผลนี้การ เก็บรายได้ที่แน่นอนกว่ารายได้ที่มาจากกรกวาดต้อนทรัพย์สินคือ การเก็บบรรณาการซึ่งได้รับอิทธิพลมาจากจีนและเขมร แต่ก็ยังเป็นรายได้ที่ทำให้รัฐขาดอิสรภาพทางการเงินเนื่องจาก ต้องขึ้นอยู่กับเงื่อนไขภายนอกหลายประการ เช่นความมั่งคั่ง ความเข้มแข็งของกองทัพ จึงมีความพยายามหารายได้จากภายในประเทศ โดยราษฎรทุกคนมีหน้าที่ส่งส่วยและสละแรงงานเพื่อทำประโยชน์แก่ส่วนรวม

นักการคลังมีความเห็นว่า การเกณฑ์แรงงาน เป็นรูปแบบของการเก็บภาษีอย่างหนึ่งที่ไม่เป็นตัวเงิน สมัยกรุงศรีอยุธยา การเกณฑ์แรงงานเป็นวิธีการหนึ่งในการบริหารประเทศ เพราะนอกจากเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญแล้วยังเป็นกลไกในการรวบรวมประชาชนที่อยู่กระจัดกระจาย เพื่อง่ายต่อการบริหารนอกจากนี้ การชำระภาษีอากร น่าจะมีความต้องการหลุดพ้นเป็นอิสระของไพร่และทาส เมื่อประชาชนต้องการประกอบอาชีพโดยไม่ต้องถูกเกณฑ์แรงงานประจำปี จึงจำเป็นต้องชำระภาษีด้วยผลผลิตทางการเกษตร

2. การเก็บภาษีของไทยตามแนวคิดความสัมพันธ์ของการจัดเก็บภาษีกับระบบเศรษฐกิจและสังคมกิจกรรมทางเศรษฐกิจได้รับการขยายตัวอย่างกว้างขวางมีการนำเอาวิธีการทางภาษีมาเป็นเครื่องมือแก้ไขหรือรักษาสภาพเศรษฐกิจของประเทศ อาจแบ่งรูปแบบภาษีอากรได้ 2 รูปแบบ คือ

2.1 รูปแบบ เศรษฐกิจแบบพาณิชย์นิยม โดยการนำวิธีการจัดเก็บภาษีทางอ้อมมาใช้ เนื่องจากมีการสัญจรไปมาระหว่างประเทศมาก จึงเก็บภาษีปากเรือ โดยเก็บตามขนาดความกว้างยาวของเรือบรรทุกสินค้าแต่รายได้ยังไม่เพียงพอรัฐจึงเก็บภาษีโดยวิธีอื่น ได้แก่เก็บภาษีจากผลผลิตทางการเกษตร

2.2 รูปแบบเศรษฐกิจแบบพอยังชีพและภาษีอากร ภาษิตกอยู่ในภาระของชาวนา โดยผลผลิตที่ชาวนาเก็บเกี่ยวสามารถแบ่งได้เป็น 3 ส่วน ส่วนหนึ่งเก็บไว้เพื่อการบริโภค ส่วนหนึ่งเก็บไว้เพื่อเตรียมการเพาะปลูกครั้งต่อไป และส่วนที่เหลือเป็นส่วนที่ต้องให้แก่รัฐในรูปภาษีอากร โดยพิจารณาตามขนาดพื้นที่ที่ใช้ทำการเพาะปลูก และการพิจารณาเทียบเคียงกับพื้นที่ข้างเคียงที่มีปริมาณและขนาดเท่าเทียมกัน

Oppenheimer ได้เน้นความสำคัญของกำเนิดรัฐภายในสมมติที่ว่ารัฐเกิดขึ้นเมื่อผู้ที่เคยรุกรานปล้นสะดมได้รับการยอมรับว่าเป็นผู้ปกป้องคุ้มครองภัยจากผู้รุกรานกลุ่มอื่น หน้าที่ในการให้ความปกป้องคุ้มกันของรัฐก็เปรียบเสมือนการให้ความคุ้มครองเพื่อแลกเปลี่ยนกับการที่คนใน

รัฐจะต้องถูกนำเอาผลผลิตไปให้แก่ผู้มีอำนาจนั่นเอง เพื่อมิให้ผู้มีอำนาจรัฐต้องไปบังคับเอาด้วยกำลังในขณะที่คอยระวังไม่ให้รัฐอื่นมาปล้นสะดมทรัพย์สินและกำลังคนภายในขอบอำนาจของตนไป

### 3.2 การคลังองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของไทย

ตามรัฐธรรมนูญปัจจุบัน รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นบัญญัติอยู่ในหมวด 14 การปกครองส่วนท้องถิ่น มาตรา 249 ถึง มาตรา 254 รวม 6 มาตรา โดยให้มีการจัดตั้งตามหลักการปกครองตนเอง ตามเจตนารมณ์ของประชาชนในท้องถิ่น โดยจะจัดตั้งรูปแบบใดให้คำนึงถึงความต้องการของประชาชน ความสามารถในการปกครองตนเองด้านรายได้จำนวนความหนาแน่นของประชากร และพื้นที่ประกอบกัน การทำบริการสาธารณะขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องมีกฎหมายบัญญัติไว้ชัดเจนซึ่งต้องสอดคล้องกับรายได้โดยรัฐต้องดำเนินการให้้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีรายได้ของตนเอง โดยจัดระบบภาษีหรือจัดสรรภาษีที่เหมาะสม ปัจจุบันมี 5 รูปแบบคือ 1.กรุงเทพมหานคร 2.องค์การบริหารส่วนจังหวัด 3.เทศบาล (เทศบาลนคร เทศบาลเมือง และเทศบาลตำบล) 4. องค์การบริหารส่วนตำบล และ 5. เมืองพัทยา ลักษณะทางการปกครองเป็นราชการบริหารส่วนท้องถิ่นตามรูปแบบของพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ. 2534 การจัดตั้งองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจึงต้องตราเป็นกฎหมาย โดยตราเป็นพระราชบัญญัติ เช่น กรุงเทพมหานคร จัดตั้งโดยพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการกรุงเทพมหานคร พ.ศ. 2518 เทศบาล จัดตั้งโดยพระราชบัญญัติเทศบาล พ.ศ. 2496 องค์การบริหารส่วนจังหวัด จัดตั้งโดย พระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการส่วนจังหวัด พ.ศ. 2498 องค์การบริหารส่วนตำบล จัดตั้งโดย พระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการส่วนตำบล พ.ศ. 2499 (ถูกยกเลิกเป็นสภาตำบลโดยประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 326 เมื่อวันที่ 13 ธันวาคม 2515) และพระราชบัญญัติสภาตำบลและองค์การบริหารส่วนตำบล พ.ศ. 2537 และเมืองพัทยาจัดตั้งโดยพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการเมืองพัทยา พ.ศ. 2521 ปัจจุบันมีจำนวนทั้งสิ้น 7,852 แห่ง<sup>8</sup> ดังนี้

<sup>8</sup>กรมส่งเสริมการปกครองส่วนท้องถิ่น, “ข้อมูลองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น,” สืบค้นวันที่ 5 เมษายน

ตารางที่ 3.1 ประเภทและจำนวนองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของประเทศไทย

ชื่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น	จำนวน (แห่ง)
องค์กรบริหารส่วนจังหวัด (อบจ.)	76
เทศบาลนคร	30
เทศบาลเมือง	187
เทศบาลตำบล	2,235 (2,452)
องค์กรบริหารส่วนตำบล (อบต.)	5,322
กรุงเทพฯและเมืองพัทยา	2

**ที่มา:** กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น

องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจและหน้าที่ในการจัดบริหารสาธารณะเพื่อประโยชน์ของประชาชนตามหลักการพัฒนาอย่างยั่งยืนประกอบด้วยการบริหารภาคประชาชน โดยมีสภาท้องถิ่นที่มาจากการเลือกตั้งตามหลักการกระจายอำนาจ (Decentralisation) ดังนี้<sup>9</sup>

1. จัดตั้งแยกเป็นหน่วยงานนิติบุคคลในทางมหาชน ซึ่งสามารถจัดหารายได้และมีงบประมาณเป็นของตนเอง นอกจากนี้ยังบุคลากรที่ทำหน้าที่เป็นข้าราชการส่วนท้องถิ่น แบบเดียวกับข้าราชการส่วนกลาง ส่วนภูมิภาค โดยสังกัดองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ตนเองทำงานอยู่ตามรูปแบบต่าง ๆ ที่กล่าวมา และมีความเป็นอิสระในการบริหารจัดการสาธารณะ โดยมีการกำกับดูแลจากราชการส่วนกลาง และส่วนภูมิภาค

2. มีการเลือกตั้งผู้บริหาร สภาท้องถิ่นมาจากราษฎรในพื้นที่ ซึ่งถือว่าเป็นส่วนสำคัญสำหรับองค์กรกระจายอำนาจ ทั้งนี้เพื่อให้ราษฎรในท้องถิ่นได้มีส่วนร่วมในการปกครองตนเอง และกำหนดทิศทางในการจัดบริการสาธารณะโดยผ่านตัวแทนภาคประชาชน แบบเดียวกันกับการบริหารประเทศซึ่งหากมองอีกแง่หนึ่งรูปแบบการกระจายอำนาจก็คือการที่รัฐบาลกลางมอบอำนาจบางส่วนให้ท้องถิ่นสามารถจัดการตนเองภายใต้การกำกับจากรัฐบาลกลาง

3. มีความเป็นอิสระในการดำเนินการตามอำนาจหน้าที่ที่กฎหมายกำหนด โดยสามารถทำโดยไม่ต้องรอคำสั่งจากราชการบริหารส่วนกลาง มีอำนาจวินิจฉัยสั่งการและดำเนินกิจการได้ด้วยเงินงบประมาณของตนเองที่จัดหารายได้เอง จากรัฐบาลกลางแบ่งไว้ในรูปแบบภาษี

<sup>9</sup>สมคิด เลิศไพฑูรย์, กฎหมายการปกครองท้องถิ่น, (2549), น.17



จัดสรร และเงินอุดหนุน รวมทั้งเงินกู้ ซึ่งถือว่าเป็นการดำเนินการทางคลัง การงบประมาณที่สำคัญขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในรูปแบบการกระจายอำนาจ

การคลังขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น<sup>10</sup> หมายถึง รายได้ รายจ่ายและเงินกู้ที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้รับจากรัฐบาลกลาง และจัดเก็บเองจากภาษีท้องถิ่นเช่น ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ ซึ่งปัจจุบันเปลี่ยนการจัดเก็บภาษีเป็นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และรายได้จากค่าธรรมเนียมใบอนุญาตต่าง ๆ ที่อยู่ในการพิจารณาขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

ปัจจุบันองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประสบปัญหาการขยายฐานรายได้ และเกิดความเหลื่อมล้ำทางการคลัง จากปัญหาความไม่สมดุลทางการคลังของท้องถิ่นที่มีหลายประเภทแตกต่างกัน และที่มาของรายได้ก็แตกต่างกัน รวมถึงสภาพเศรษฐกิจของแต่ละพื้นที่ จำนวนประชากร ขนาดขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแต่ละแห่ง โดยพบว่าความเหลื่อมล้ำทางการคลังท้องถิ่นเกิดจาก<sup>11</sup>

1. การกระจุกตัวทางเศรษฐกิจในบางพื้นที่ ทำให้ฐานภาษีของท้องถิ่นแต่ละประเภทมีความแตกต่างตามพื้นที่
2. รายได้ที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นดำเนินการจัดเก็บเองได้รายได้ที่แตกต่างกันตามสภาพเศรษฐกิจของแต่ละพื้นที่
3. ภาษีที่รัฐแบ่งให้ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่อยู่ในพื้นที่จังหวัดที่มีเศรษฐกิจดีจะได้รับการจัดสรรภาษีสูงกว่าจังหวัดที่มีสภาพเศรษฐกิจต่ำกว่า
4. รายได้ที่รัฐบาลกลางจัดสรรให้เป็นเงินอุดหนุนยังไม่มีคุณสมบัติ โดยยังจัดสรรให้ตามรายหัวของประชากร ในพื้นที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

หลักภาษีท้องถิ่น (local tax principle) หมายถึง การที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจในการจัดเก็บภาษี ค่าธรรมเนียมต่าง ๆ การตราข้อบัญญัติขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้เอง ฐานภาษีที่ดำเนินการจัดเก็บควรเป็นอสังหาริมทรัพย์ เช่น ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เนื่องจากรายได้จะตกเป็นของท้องถิ่นตนเอง และอัตราภาษีแต่ละแห่งสามารถกำหนดแตกต่างกันได้ตามคุณภาพการให้บริการสาธารณะ เช่น เมืองที่มีขนาดใหญ่และความเจริญสูงกว่า เช่น กรุงเทพมหานครมีอัตราภาษีที่สูงกว่า จังหวัดในเขตภูมิภาค การจัดเก็บภาษีนี้นั้นมีหลักการย่อยที่เรียกว่าหลักผลประโยชน์ หมายถึง ผู้เสียภาษีที่ได้รับประโยชน์จากภาครัฐที่จัดบริการสาธารณะให้แก่

<sup>10</sup>เพ็งฮ้าง, น.258

<sup>11</sup>ดิเรก ปัทมสิริวัฒน์, การคลังท้องถิ่น: การขยายฐานรายได้และมาตรการลดความเหลื่อมล้ำ, (2559),



(2) ภาษีธุรกิจเฉพาะตามพระราชบัญญัติจัดสรรรายได้ประเภทภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะให้แก่ราชการส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2534

(3) ภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560การจัดสรรเงินภาษีให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นให้จัดสรรตามหลักเกณฑ์ในปิงบประมาณ พ.ศ. 2562

### ตารางที่ 3.2 ประมาณการรายได้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ปี 2560 –2563

หน่วย:ล้านบาท

ประเภทรายได้	ปีงบประมาณ							
	2560	ร้อยละ	2561	ร้อยละ	2562	ร้อยละ	2563	ร้อยละ
รายได้ที่ท้องถิ่นจัดเก็บเอง	112,000	16.28	112,000	15.54	112,000	14.90	75,750.32	9.18
รายได้ที่รัฐบาลจัดเก็บให้	218,800	31.81	229,900	31.89	240,350	31.98	254,049.95	30.79
รายได้ที่รัฐบาลแบ่งให้	111,000	16.14	115,000	15.95	123,000	16.37	130,011	15.76
เงินอุดหนุน	246,091.62	35.77	263,922.04	36.61	276,135.16	36.75	365,188.73	44.27
รวมรายได้ทั้งสิ้น	687,891.62	100	720,822.04	100	751,485.16	100	825,000	100
รายได้รัฐบาล	2,343,000		2,450,000		2,550,000		2,750,000	
สัดส่วนต่อรายได้	29.36		29.42		29.47		30	

ที่มา: สำนักงานคณะกรรมการการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

## 2. กฎหมายที่ให้อำนาจองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บภาษี

### ตารางที่ 3.3 กฎหมายที่ให้อำนาจองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บภาษีและค่าธรรมเนียม

ภาษีอากรที่ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บเอง	<ul style="list-style-type: none"> <li>-พระราชบัญญัติรายได้เทศบาลพ.ศ.2497</li> <li>-พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562</li> <li>-พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510</li> <li>-พระราชบัญญัติควบคุมการฆ่าสัตว์และจำหน่ายเนื้อสัตว์ พ.ศ. 2535</li> </ul>
ภาษีอากรที่ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บเพิ่ม	<ul style="list-style-type: none"> <li>-พระราชบัญญัติจัดสรรรายได้ประเภทภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะให้แก่ราชการส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2534</li> <li>-พระราชบัญญัติจัดสรรเงินภาษีสุรา พ.ศ.2527</li> <li>-พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527</li> </ul>
ภาษีที่จัดเก็บเพิ่มให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น	<ul style="list-style-type: none"> <li>- พระราชบัญญัติการพนัน พ.ศ.2478</li> </ul>
ภาษีและค่าธรรมเนียมที่รัฐจัดเก็บและมอบให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น	<ul style="list-style-type: none"> <li>--พระราชบัญญัติอากรรังนกอีแอ่น พ.ศ.2540</li> <li>-พระราชบัญญัติรถยนต์ พ.ศ. 2522</li> <li>-พระราชบัญญัติการขนส่งทางบก พ.ศ. 2522</li> <li>-พระราชบัญญัติล้อเลื่อน พ.ศ. 2478</li> </ul>
ค่าตอบแทน ค่าธรรมเนียม ค่าใบอนุญาต และค่าปรับที่กำหนดให้องค์กรปกครองมีอำนาจจัดเก็บ	<ul style="list-style-type: none"> <li>-ประมวลกฎหมายที่ดินพ.ศ. 2497</li> <li>- พระราชบัญญัติการเดินเรือในน่านน้ำไทย (ฉบับที่ 14)พ.ศ. 2535</li> <li>-พระราชบัญญัติการสาธารณสุข พ.ศ. 2535</li> <li>-พระราชบัญญัติรักษาความสะอาดและความเป็นระเบียบเรียบร้อยของบ้านเมือง พ.ศ.2535</li> <li>- พระราชบัญญัติจัดระเบียบการจอดยานยนต์ในเขตเทศบาลและสุขาภิบาล พ.ศ. 2503</li> <li>-พระราชบัญญัติควบคุมการโฆษณาโดยใช้เครื่องขยายเสียง พ.ศ. 2493</li> <li>-พระราชบัญญัติควบคุมอาคาร พ.ศ. 2522</li> <li>-พระราชบัญญัติป้องกันโรคพิษสุนัขบ้า พ.ศ. 2535</li> <li>-พระราชบัญญัติสุสานและฌาปนสถาน พ.ศ. 2528</li> <li>-พระราชบัญญัติการจราจรทางบก พ.ศ. 2522</li> <li>-พระราชบัญญัติป้องกันและระงับอัคคีภัย พ.ศ. 2542</li> <li>-พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493</li> </ul>

ที่มา: สมคิด เลิศไพฑูรย์. กฎหมายการปกครองท้องถิ่น. 2549. น. 312

## การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

### 3.2.1 การจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่

การจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ของไทยมีการพัฒนาการทางกฎหมายอย่างต่อเนื่องนับแต่อาณาจักร ไทยโบราณ โดยจัดเก็บจากมูลค่าของที่ดินที่คิดคำนวณจากลักษณะประเภทและขนาดของที่ดินซึ่งผลประโยชน์ที่ออกจกจากที่ดินในลักษณะรายได้ นำมาเป็นหลักในการคำนวณภาษี การจัดเก็บตามลักษณะการใช้ที่ดินจึงเข้าลักษณะเป็นเงินภาษีที่เก็บโดยใช้เงินได้ของทรัพย์สินรวมทั้งสิทธิและกรรมสิทธิ์ในที่ดินทั้งหมด ไม่ว่าที่ดินจะอยู่ในรูปของ ใบเหี้ยบย่ำ ทรายอง และ ทรายแดง โดยหากที่ดินใช้ทำนา การจัดเก็บภาษีตามชนิดของนาเช่น นาคูโค นางฟางลอย หากใช้ประโยชน์ปลูกไม้ยืนต้น ก็เก็บภาษีตามลักษณะของไม้ยืนต้น การจัดเก็บภาษีที่ดินในอาณาจักรไทยโบราณก่อนมีการเก็บภาษีบำรุงท้องที่ ได้แก่ การเก็บอากรค่านา อากรนาเกลือ อากรสมพัตสร อากรสวนจาก โดยการเก็บอากรค่านาจะเก็บเป็นอัตราไร่ละ เช่น นาคูโค หมายถึงนาที่ทำได้ตลอดปี คิดปีแรก ไม่เสีย ปีที่สองถึงสี่เสีย ไร่ละ 1 เฟื้อง (12.50 สตางค์) ปีที่ห้า ไร่ละ 25 สตางค์ส่วนนางฟางลอย หรือนาที่ต้องรอน้ำฝน ปีแรกยกเว้น ปีที่สองถึงสี่ ไร่ละ 25 สตางค์ ปีที่ห้า ไร่ละสี่เฟื้อง (37.5 สตางค์)ต่อมาได้มีการตราพระราชบัญญัติให้ใช้ประมวลกฎหมายรัชฎากร พ.ศ. 2481 จึงได้ยกเลิกการเก็บภาษีดังกล่าว แต่คงให้มีการเงินช่วยบำรุงท้องที่เพื่อเป็นรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จนเมื่อปรากฏว่ารายได้ไม่เพียงพอจึงได้ยกเลิกการเก็บเงินช่วยบำรุงท้องที่ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัชฎากร ฉบับที่ 9 พ.ศ. 2475 โดยให้มีการเก็บภาษีบำรุงท้องที่แทนและได้บัญญัติรวมไว้ในประมวลรัชฎากร อำนาจการจัดเก็บเลขอยู่กับกรมสรรพากร จนกระทั่งมีการตราพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 จึงแยกออกจากประมวลรัชฎากร และให้เป็นอำนาจขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้จัดเก็บและได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2516พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2543 และมีพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 พ.ศ. 2524 และพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2529 และพระราชบัญญัติกำหนดราคาปานกลางของที่ดินสำหรับการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2529 กำหนดให้ใช้ราคาที่ดินปานกลาง ก่อนมีการยกเลิกกฎหมายดังกล่าวเนื่องจากมีการประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562



### 3.2.2 การจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินได้ตราขึ้นครั้งแรกในรัชการที่ 7 มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2475 ภายหลังได้มีการเพิ่มเติมบทบัญญัติถึง 3 ครั้งดังนี้<sup>13</sup>

ฉบับแก้ไขเพิ่มเติมครั้งที่ 1 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (แก้ไขเพิ่มเติม)พ.ศ. 2475 กำหนดยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินให้แก่เจ้าของที่อยู่เองหรือให้ผู้แทนอยู่รักษาและมีได้เป็นที่ไว้สินค้าหรือประกอบอุตสาหกรรม กรณีโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น โดยมาตรา 10 เดิม กำหนดว่า โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งเจ้าของอยู่เองเมื่อมีค่ารายปีไม่เกิน หกสิบ บาทต่อปีท่านให้ยกเว้นจากบัญชีแห่งมาตรานี้ฉบับแก้ไขเพิ่มเติมครั้งที่ 2 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2485 แก้ไขการประกาศกำหนดของพนักงานเจ้าหน้าที่ในการให้ผู้รับประเมินรับแบบพิมพ์ภายใน 1 เดือนนับจากวันที่ 1 มกราคมของทุกปี จากเดิมกำหนดภายใน 2 เดือนนับแต่วันที่ 1 เมษายนของทุกปี เพื่อให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงการกำหนดวันขึ้นปีใหม่เป็นวันที่ 1 มกราคมของทุกปี และให้ยกเลิกการจัดเก็บภาษีโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น และกำหนดอัตราภาษีจากร้อยละ 15 ของค่ารายปี เหลือร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ได้มีการแก้ไขรวมทั้งสิ้น 5 ฉบับ ได้แก่ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินแก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ. 2475 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2485 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2534 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2543 และถูกยกเลิกการบังคับใช้เมื่อมีพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เช่นเดียวกับ พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

### 3.3 การบังคับใช้กฎหมายภาษีบำรุงท้องที่ของประเทศไทย

พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 เป็นกฎหมายที่กำหนดหลักการและโครงสร้างทางภาษีอากรของการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของไทย โดยใช้ฐานทรัพย์สินที่เป็นที่ดิน การถือครองทรัพย์สินที่เป็นที่ดินเป็นฐานภาษี และการคำนวณภาษีให้อัตราภาษีแบบอัตราเดียว โดยแบ่งประเภทการทำประโยชน์ในการคิดแยกประเภทในการคำนวณภาษี โดยมีการกำหนดในอัตราที่ค่อนข้างต่ำ เพราะน่าจะมาจากการเป็นประเทศเกษตร มีเกษตรกรจำนวนมาก รัฐจึงต้องการส่งเสริม

<sup>13</sup>ศุภลักษณ์ พิณจตุล, คำอธิบาย กฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพมหานคร:

และสนับสนุนให้การเก็บภาษีไม่เป็นภาระแก่ประชาชน ขอบเขตของพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มีดังนี้

### 1. โครงสร้างทางภาษีบำรุงท้องที่

พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มาตรา 6 มาตรา 7 ได้กำหนดลักษณะของผู้มีหน้าที่เสียภาษีดังนี้

1.1 ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ ได้แก่ ที่ดินที่เป็นกรรมสิทธิ์ของบุคคลหรือคณะบุคคล ไม่ว่าจะบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล รวมทั้งที่ดินที่ไม่เป็นกรรมสิทธิ์ของเอกชน แต่อยู่ในความครอบครองของบุคคลหรือคณะบุคคลดังกล่าว ที่ดินตามมาตรา 6 หมายความว่ารวมถึงพื้นที่ดิน และให้หมายความรวมถึงพื้นที่ที่เป็นภูเขา หรือที่มีน้ำด้วย

1.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี มาตรา 6 ได้กำหนดให้เจ้าของที่ดินเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่ โดยเจ้าของที่ดินกฎหมายได้ให้คำนิยามไว้ว่า หมายถึงบุคคลหรือคณะบุคคล ไม่ว่าจะบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลซึ่งมีกรรมสิทธิ์ในที่ดินหรือครอบครองที่ดินที่ไม่เป็นกรรมสิทธิ์ของเอกชน กรณีที่ดินนั้นมีเจ้าของร่วมกันหลายคน เจ้าของร่วมกันนั้นจะต้องร่วมกันรับผิดชอบเสียภาษี มาตรา 27 หากเจ้าของได้โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองที่ดิน ไปให้บุคคลอื่น โดยก่อนโอนกรรมสิทธิ์ผู้โอนยังคงค้างชำระภาษีบำรุงท้องที่ที่อยู่ ผู้รับโอนจะต้องรับผิดชอบในภาษีส่วนที่ค้างไม่เกิน 5 ปี รวมทั้งปีสุดท้ายที่มีการเปลี่ยนแปลงเจ้าของที่ดินด้วย ส่วนภาษีค้างชำระเกิน 5 ปีคงอยู่ในความรับชอบของเจ้าของที่ดินเดิมมาตรา 39 แต่ถ้ากรรมสิทธิ์ได้มาจากการขายทอดตลาด โดยคำสั่งศาล หรือคำสั่งของเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ในคดีล้มละลาย ไม่ต้องรับผิดชอบภาษี มาตรา 39 วรรคสอง

### 2. ฐานภาษี

มาตรา 7 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ได้กำหนดมูลเหตุให้ต้องมีการเสียภาษีคือ ผู้ซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินในวันที่ 1 มกราคม ของปีใด มีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่สำหรับปีนั้น จากราคาปานกลางของที่ดิน ตามบัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่ท้ายพระราชบัญญัตินี้

มาตรา 13 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ได้กำหนดให้ใช้ราคาปานกลางของที่ดินเป็นฐานภาษีในการคำนวณ ซึ่งกำหนดโดยคณะกรรมการตีราคาปานกลางของที่ดินคำนวณถ่วงเฉลี่ยจากราคาที่ดินในหน่วยที่จะทำการตีราคาซึ่งซื้อขายกัน โดยสุจริตครั้งสุดท้ายไม่น้อยกว่าสามราย ในระยะเวลาไม่เกินหนึ่งปีก่อนวันตีราคาโดยมิได้รวมคำนวณราคาโรงเรือนหรือสิ่งเพาะปลูก กรณีไม่มีการซื้อขายให้คำนวณจากราคาที่ดินในหน่วยใกล้เคียงที่มีสภาพและทำเลที่คล้ายคลึงกันซึ่งจะเป็นราคาปานกลางของ แต่ละตำบล หากราคาแตกต่างกันมากก็ให้แบ่งเป็นหน่วย ๆ ในแต่ละตำบล คณะกรรมการตีราคาปานกลางแต่งตั้งตามมาตรา 14 และต้อง

ตีราคาปานกลางในรอบระยะเวลา 4 ปี มาตรา 16 และจะยื่นรายงานการตีราคาปานกลางของที่ดิน ต่อผู้ว่าราชการจังหวัดแสดงราคาปานกลางของที่ดินทุก ๆ หน่วยภายในเดือนตุลาคมของปีที่จะทำการตีราคาปานกลางครบ 4 ปี ซึ่งผู้ว่าราชการจังหวัดจะประกาศราคาปานกลางของที่ดินไว้ ณ ศาลากลางจังหวัด ที่ว่าการอำเภอ สำนักงานเทศบาล สำนักงานสุขาภิบาล (ปัจจุบันยกเลิกแล้ว) และที่ตำบลแห่งท้องถิ่นนั้นเป็นภายใน 30 วัน

กรณี หากเจ้าของที่ดินไม่เห็นด้วยกับราคาปานกลางที่ดิน มีสิทธิอุทธรณ์การตีราคาปานกลาง ต่อผู้ว่าราชการจังหวัดได้ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ประกาศราคาปานกลางที่ดิน มาตรา 20 หรือปรากฏว่าราคาที่ดินแห่งใดเปลี่ยนแปลงไปมาก เจ้าของที่ดินจะร้องขอให้มีการพิจารณาตีราคาปานกลางของที่ดินแห่งนั้นเสียใหม่ก็ได้ หากผู้ว่าราชการจังหวัดพิจารณาเห็นสมควร มาตรา 17

### 3. อัตราภาษี

อัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ได้กำหนดหลักเกณฑ์ไว้ท้ายพระราชบัญญัติจำนวน 34 ชั้น ตามอัตราราคาปานกลาง ราคาปานกลาง 30,000 บาทแรกให้เสียภาษี 70 บาท ราคาปานกลางที่ดินส่วนเกิน 30,000 บาท ให้เสียทุก ๆ 10,000 บาทต่อ 25 บาท เศษของ 10,000 บาท ถ้าถึง 5,000 บาทให้ถือเป็น 10,000 บาท ถ้าไม่ถึง 5,000 บาทให้ปัดทิ้ง นอกจากนี้ยังมีเงื่อนไขเพิ่มเติมคือ

3.1 ที่ดินที่ใช้ประกอบการกิจกรรมเฉพาะประเภทไม้ล้มลุก ให้เสียกึ่งอัตรา แต่ถ้าเจ้าของที่ดินประกอบการกิจกรรมประเภทไม้ล้มลุกนั้นด้วยตนเองให้เสียอย่างสูงไม่เกินไร่ละ 5 บาท

3.2 ที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพของที่ดินให้เสียเพิ่มขึ้นอีกหนึ่งเท่า

### 4. การจัดเก็บภาษี

เจ้าของที่ดินมีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่ได้โดยยื่นแบบแสดงรายการที่ดินเป็นรายแปลง ภบท. 5 ต่อเจ้าพนักงานประเมิน ณ ที่ทำการขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ของผู้เสียภาษีบำรุงท้องที่ตั้งอยู่ หรือสถานที่ที่ผู้บริหารท้องถิ่นกำหนด ภายในเดือนมกราคม ของปีแรกที่มีการตีราคาปานกลางของที่ดิน หากบุคคลธรรมดาซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินตาย เป็นผู้ไม่อยู่หรือ เป็นบุคคลไร้ความสามารถ หรือเสมือนไร้ความสามารถ ให้ผู้จัดการมรดก หรือทายาทผู้รับมอบอำนาจ ผู้ครอบครองทรัพย์สิน ผู้อนุบาล ผู้พิทักษ์ หรือผู้จัดการทรัพย์สิน แล้วแต่กรณีเป็นผู้ยื่นแบบแสดงรายการที่ดินแทน ตามมาตรา 25 และมาตรา 30

กรณีเจ้าของที่ดินเป็นนิติบุคคล ให้ผู้จัดการหรือผู้แทนอื่นของนิติบุคคลเป็นผู้ยื่นแบบแสดงรายการที่ดินแทน ถ้าบุคคลหลายคนเป็นเจ้าของที่ดินร่วมกันให้บุคคลเหล่านั้นยื่นแบบแสดง

ราชการร่วมกัน และในกรณีที่ดินอยู่นอกเขตเทศบาลผู้ว่าราชการจังหวัดมีอำนาจสั่งการให้เจ้าพนักงานทำการสำรวจที่ดินแล้วยื่นแบบแสดงรายการที่ดินแทนเจ้าของที่ดินเป็นรายแปลงที่ทำการสำรวจได้ ตามมาตรา 24, 26 และมาตรา 27

กรณีที่บุคคลใดเป็นเจ้าของที่ดินขึ้นใหม่หรือจำนวนที่ดินเดิมเปลี่ยนแปลงไป เจ้าของที่ดินต้องยื่นแบบแสดงรายการที่ดินต่อเจ้าพนักงานประเมินหรือเจ้าพนักงานสำรวจภายในเวลาที่กำหนด รวมทั้งกรณีเจ้าของที่ดินเปลี่ยนแปลงการใช้ที่ดินอันเป็นเหตุให้การลดหย่อนเปลี่ยนแปลงไปหรือมีเหตุที่ทำให้อัตราภาษีบำรุงท้องที่เปลี่ยนแปลงไป ให้เจ้าของที่ดินแจ้งการประเมินตามเวลาที่กำหนดด้วย ตามมาตรา 32

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่ที่ต้องชำระภาษีภายในเดือนเมษายนของทุกปี สามารถชำระได้สองวิธีคือชำระต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ สำนักงานองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ที่ดินของผู้เสียภาษีตั้งอยู่ หรือสถานที่อื่นที่ผู้บริหารท้องถิ่นกำหนด หรือชำระทางไปรษณีย์ ษณาคติ ตัวแลกเงินธนาคาร โดยส่งจ่ายหน่วยงานปกครองส่วนท้องถิ่นที่ที่ดินของผู้เสียภาษีตั้งอยู่ในเขตและให้ถือว่าวันที่ส่งทางไปรษณีย์เป็นวันที่ชำระภาษี และหากเงินที่ต้องชำระภาษีมีจำนวนตั้งแต่ 3,000 บาท ผู้เสียภาษีสามารถแบ่งผ่อนชำระได้ 3 งวด งวดละเท่า ๆ กัน ตามมาตรา 34 ทวิ และมาตรา 36 ทวิ

#### 5. การบรรเทาภาระภาษี การยกเว้นและลดหย่อนภาษี

พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ได้กำหนดให้มีการบรรเทาภาระภาษีโดยยกเว้นและลดหย่อนค่าภาษีตามที่ปรากฏอยู่ในมาตรา 8 ดังนี้

##### 5.1 ที่ดินที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี

##### ก. ที่ดินที่ใช้ประโยชน์ด้านสาธารณสุขได้แก่

1. ที่ดินที่ใช้เฉพาะการพยาบาลสาธารณสุข การศึกษาหรือการกุศลสาธารณสุข
2. ที่ดินที่ใช้เฉพาะศาสนกิจ ศาสนาใดศาสนาหนึ่ง ที่ดินที่เป็นกรรมสิทธิ์ของวัดไม่ว่า

จะใช้ประกอบศาสนกิจ ศาสนาใดศาสนาหนึ่งหรือไม่ หรือที่ศาลเจ้าโดยมิได้หาประโยชน์

3. ที่ดินที่ใช้เฉพาะเป็นสุสาน และฌาปนสถานสาธารณสุข โดยมิได้รับประโยชน์ตอบแทน

แทน

4. ที่ดินที่ใช้ในการรถไฟ การประปา การไฟฟ้า หรือการทำเรือของรัฐบาลหรือที่ใช้

เป็นสนามบินของรัฐบาล

5. ที่ดินของเอกชนเฉพาะส่วนที่เจ้าของที่ดินยินยอมให้ทางราชการจัดใช้เพื่อสาธารณสุขประโยชน์โดยเจ้าของที่ดินมิได้ใช้หรือหาประโยชน์ในที่ดินเฉพาะส่วนนั้น

##### ข. ที่ดินซึ่งเป็นที่ตั้งของอาคารหรือที่ทำการของรัฐบาล

1. ที่ดินที่เป็นที่ตั้งพระราชวังอันเป็นสาธารณะสมบัติของแผ่นดิน

2. ที่ดินที่เป็นที่ตั้งที่ทำการองค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษของสหประชาชาติ หรือองค์การระหว่างประเทศอื่น ในเมื่อประเทศไทยมีข้อผูกพันให้ยกเว้นตามอนุสัญญาหรือตามข้อตกลง

3. ที่ดินที่เป็นที่ทำการของสถานทูต หรือสถานกงสุล ทั้งนี้ให้เป็นไปตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกัน

ก. ที่ดินในลักษณะอื่น

1. ที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรียนที่ต้องเสียภาษีโรงเรียนและที่ดินอยู่แล้ว

2. ที่ดินตามที่กำหนดในกฎกระทรวง และที่ดินที่ใช้เป็นสุสานและฌาปนสถานสาธารณะโดยได้รับประโยชน์ตอบแทนอาจได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ได้เฉพาะที่กำหนดในกฎกระทรวง

3. ที่ดินของเจ้าของเดียวกันที่ตั้งอยู่ในตำบลเดียวกัน มีภาษีบำรุงท้องที่ที่ต้องชำระไม่ถึง 1 บาท

5.2 ที่ดินที่ได้รับการลดหย่อนไม่ต้องชำระภาษี

พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ได้กำหนดหลักเกณฑ์การลดหย่อนที่ดิน โดยไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ ตามมาตรา 22 โดยต้องเป็นบุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของที่ดิน เป็นเจ้าของที่ดินแปลงเดียวหรือหลายแปลงที่อยู่ในจังหวัดเดียวกัน โดยไม่จำเป็นว่าที่ดินต้องอยู่ในท้องที่อำเภอเดียวกันหรือองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเดียวกัน ใช้ประโยชน์ที่ดินเป็นที่อยู่อาศัยที่เลี้ยงสัตว์ ประกอบกิจกรรมของตนเอง การลดหย่อนจะแตกต่างกันไปตามเขตพื้นที่ตามระดับความเจริญดังนี้

1. ที่ดินนอกเขตเทศบาลหรือนอกเขตสุขาภิบาล ลดหย่อนให้ 5 ไร่

2. ที่ดินในเขตเทศบาลตำบลหรือในเขตสุขาภิบาล ลดหย่อนให้ 1 ไร่

3. ที่ดินในเขตเทศบาลเมือง ลดหย่อนให้ 200 ตารางวา

4. ที่ดินในเขตเทศบาลนคร ลดหย่อนให้ 100 ตารางวา

ที่ดินตาม 1-4 ถ้ามีสิ่งปลูกสร้างที่เป็นสถานการค้าหรือให้เช่า ไม่ได้รับการลดหย่อนสำหรับส่วนของที่ดินที่มีสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นสถานการค้าหรือให้เช่านั้น ในกรณีที่บุคคลธรรมดาหลายคนเป็นเจ้าของที่ดินร่วมกัน ให้ได้รับการลดหย่อนรวมกันตามเกณฑ์ที่กำหนด และให้ได้รับค่าลดหย่อนตามเกณฑ์สำหรับที่ดินที่อยู่ในจังหวัดใดจังหวัดหนึ่งแต่จังหวัดเดียว

นอกจากนี้ที่ดินที่ใช้ในการเพาะปลูก ถ้าในปีที่ล่วงมาแล้วการเพาะปลูกเสียหายมากผิดปกติ หรือทำการเพาะปลูกไม่ได้ด้วยเหตุอันพ้นวิสัยที่จะป้องกันได้ ผู้ว่าราชการจังหวัดมีอำนาจพิจารณายกเว้นหรือลดภาษีบำรุงท้องที่ได้ ตามมาตรา 23



### 3.4 การบังคับใช้กฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินของประเทศไทย

ภาษีโรงเรือนและที่ดินของไทยจัดเก็บตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 โดยเก็บจากโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น และที่ดินที่ใช้ประกอบกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ซึ่งเจ้าของมิได้ใช้อาศัยเอง หรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษา และใช้เป็นที่พักอาศัยหรือประกอบการอุตสาหกรรม จึงเข้าข่ายต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน แตกต่างจากภาษีบำรุงท้องที่ที่เก็บจากการถือครองที่ดินตามขนาดพื้นที่ และการทำประโยชน์ที่ไม่เข้าข่ายการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน คือใช้ประโยชน์ในที่ดินที่มีใช้การพักอาศัย กับประกอบการกิจกรรมนั่นเอง ซึ่งกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่มีกรเก็บตามแบบสมัยโบราณในเรื่องค่าอากรต่าง ๆ แต่ภาษีโรงเรือนและที่ดินมีลักษณะเพื่อการค่าการอุตสาหกรรม การเช่าเพื่อการทำธุรกิจโดยมีโรงเรือนประกอบนอกเหนือจากที่ดิน ซึ่งมีโครงสร้างทางภาษียดังนี้

#### 1. โครงสร้างทางภาษีโรงเรือนและที่ดิน

1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 40 กำหนดให้เจ้าของทรัพย์สินเป็นผู้เสียภาษี แต่หากปรากฏว่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ เป็นคนละเจ้าของกัน ก็ให้เจ้าของโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ เป็นผู้เสียภาษีทั้งสิ้น โดยค่าภาษีมาตรา 8 ได้กำหนดให้เก็บจากค่ารายปี ของทรัพย์สิน ทำให้การกำหนดค่าภาษีต้องมีการประเมินและมาตรา 5 ใช้คำว่า ผู้รับการประเมิน ต้องยื่นแบบพิมพ์เพื่อแจ้งรายการทรัพย์สินต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ในท้องที่ซึ่งทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ภายในเดือนกุมภาพันธ์ของทุกปี จึงเท่ากับว่าเจ้าของทรัพย์สินเป็นผู้รับภาระภาษีโดยตรง<sup>14</sup>

1.2 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 6 กำหนดให้ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีไว้ 2 กรณี คือ

1. โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ กับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ๆ

2. ที่ดินซึ่งมิได้ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น

มาตรา 5 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ยังกำหนดความหมายของที่ดิน บอกแต่เพียงว่า ให้กินความถึง ทางน้ำ บ่อน้ำ สระน้ำ ฯลฯ ซึ่งกินความหมายกว้างและ ฯลฯ เพื่อให้ตีความได้อีกมากมาย นอกจากนี้ คำว่า โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ก็ระบุความหมายเพียงว่า หมายถึง ให้กินความถึงแพด้วย ซึ่งก็เป็นปัญหาในทางปฏิบัติมาตลอด จนมี

<sup>14</sup>ศุภลักษณ์ พินิจกุล, คำอธิบาย กฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพมหานคร: วิทยุชน, 2563), น.34

คำพิพากษาศาลตัดสินไว้หลายเรื่อง ซึ่งเกิดจากความไม่เห็นด้วยของผู้เสียหายอากรกับการตีความ หรือการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานประเมินในการประเมินภาษี

## 2. ฐานภาษี

ทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีจำแนกลักษณะออกได้เป็น 3 ประเภทได้แก่<sup>15</sup>

2.1 โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น มาตรา 5 กำหนดความหมายเพียงว่า ให้กิน ความถึงแพด้วย คณะกรรมการกฤษฎีกา คณะกรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ 7 ได้ตีความคำว่า สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ว่ามีความหมายเพียงใดนั้นต้องอาศัยหลักการตีความกฎหมายที่ว่า การที่ บทบัญญัติของกฎหมายมีถ้อยคำเรียงต่อเนื่องกันและคำสุดท้ายเป็นคำที่มีความหมายทั่วไป ต้อง ตีความว่าคำสุดท้ายมีความหมายทำนองเดียวกันคำที่มาก่อน ดังนั้นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นจึงสมควร มีความหมายเทียบเท่ากับคำว่า โรงเรือน คือเป็นสิ่งปลูกสร้างบนพื้นดินที่ใช้อาศัยหรือไว้สินค้า แต่นักกฎหมายทางภาษีอากรได้ให้ความหมาย โรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นน่าจะมีความหมายตามธรรมดา หากพิจารณาจากพจนานุกรม โรง หมายถึง ที่ปลูกไว้สำหรับอยู่หรือไว้ สิ่งของคล้ายเรือนปรกติพื้นอยู่กับดิน คำว่าเรือน หมายถึงสิ่งปลูกสร้างสำหรับที่อยู่,ที่อยู่ ดังนั้น

โรงเรือน หมายถึง สิ่งปลูกสร้างหรือสิ่งใดที่มีลักษณะคล้ายเรือนที่ปลูกไว้สำหรับอยู่ อยู่ อาศัย หรือที่ไว้สิ่งของ ซึ่งโดยปกติพื้นของสิ่งนั้นจะอยู่ติดกับดิน เช่น โรงภาพยนตร์ โรงแรม อาคารพาณิชย์ ร้านค้า สำนักงาน เป็นต้น

สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น หมายถึง สิ่งปลูกสร้างที่ไม่ใช่โรงเรือน และต้องมีลักษณะเข้าอยู่ อาศัยได้หรือใช้เป็นที่พักอาศัย หรือใช้ประกอบอุตสาหกรรมได้ ดังมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 317/2521 วินิจฉัยถึงถังน้ำมันขนาด 800,000 และ 100,000 ลิตร ก่อสร้างติดที่ดินเป็นการถาวรใช้ สำหรับเก็บสินค้าที่ต้องเก็บน้ำมันเป็นของเหลว จึงถือว่าเป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ คำพิพากษา ฎีกาที่ 2587/2534 เครื่องจักรผสมคอนกรีตไม่ใช่โรงเรือน แต่เป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ แม้ จะต้องตั้งเครื่องจักรกลไกเพื่อใช้ในการอุตสาหกรรม คอนกรีตผสมเสร็จ ก็ไม่มีบทบัญญัติให้ลดค่า รายปีเหลือหนึ่งในสามก่อนคำนวณภาษี

2.2 ที่ดินซึ่งปลูกสร้างโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ตามพระราชบัญญัติภาษี โรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 6 กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีจากที่ดินซึ่งปลูกสร้างโรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ และบริเวณต่อเนื่องกันซึ่งปกติใช้ไปด้วยกันกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูก สร้างนั้น ๆ จึงเป็นการเก็บภาษีที่ดินที่เป็นที่ตั้งของโรงเรือน และสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ

<sup>15</sup> เพิ่งอ้าง, น.40

2.3 ที่ดินที่เป็นบริเวณต่อเนื่องกับโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ตามมาตรา 6 หนังสือกระทรวงมหาดไทยด่วนมากที่ 190/2487 ลงวันที่ 11 พฤษภาคม 2487 ได้วางแนวทางไว้ว่าเป็นที่ดินอันมีสภาพเป็นบริเวณต่อเนื่องกัน ตามปกติจะต้องติดไปด้วยกันกับโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น

### 3. อัตราภาษี

อัตราภาษี กฎหมายกำหนดให้ใช้อัตราคงที่ในอัตราร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 8 ค่ารายปี หมายถึง จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ในปีหนึ่ง ๆ ซึ่งศาลฎีกาได้มีคำวินิจฉัยว่าไม่จำเป็นต้องเป็นทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดรายได้ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 648/2489 โรงเรียนที่ให้บุตรอาศัยนั้น ไม่มีข้อยกเว้นให้ไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1133/2494 เมื่อครบกำหนดสัญญาเช่าแล้วผู้เช่ายังไม่ออกจากโรงเรียน แม้ว่าผู้ให้เช่าไม่เก็บค่าเช่าอีก ก็ไม่เข้าข้อยกเว้นที่จะไม่เสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน

### 4. การจัดเก็บภาษี

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 19 ให้ผู้รับประเมินยื่นแบบพิมพ์แจ้งรายการทรัพย์สินต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ในท้องที่ซึ่งทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ภายในเดือนกุมภาพันธ์ของทุกปี มาตรา 20 ผู้รับประเมิน ผู้เช่า หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินกรอกรายการในแบบพิมพ์ตามความเป็นจริง ตามความรู้เห็นของตนให้ครบถ้วน และรับรองความถูกต้องของข้อความดังกล่าวพร้อมทั้งลงวันที่ เดือน ปี และลงลายมือชื่อไว้ แล้วส่งคืนไปยังพนักงานเจ้าหน้าที่แห่งท้องที่ที่ทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ มาตรา 40 ค่าภาษีนั้นท่านให้เจ้าของทรัพย์สินเป็นผู้เสีย แต่ถ้าที่ดินและโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ เป็นคนละเจ้าของกัน เจ้าของโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ต้องเสียภาษีทั้งสิ้น โดยมาตรา 8 กำหนดให้เก็บภาษีในอัตราร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี

ค่ารายปีมีความหมายเพียงใด ระหว่างการเป็นราคาเช่า กับ มูลค่าทรัพย์สิน<sup>16</sup> หากค่ารายปี หมายถึงราคาเช่าที่เก็บจากทรัพย์สินที่ให้ผู้เช่าได้ใช้ประโยชน์เป็นกรณีการเช่าทรัพย์สินตามสัญญาเช่าย่อมถือว่าค่าเช่านั้นเป็นเงินได้ประเภทหนึ่ง ที่อยู่ในข่ายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 40(5) ประมวลรัษฎากร แต่หากหมายถึง ค่าสมมติที่คิดคำนวณมูลค่าเฉลี่ยของทรัพย์สิน หรือค่าเช่าทางเศรษฐกิจโดยเฉลี่ย ซึ่งการเช่าทรัพย์สินหรือไม่ใช่สาระสำคัญ เท่ากับว่าค่าเช่าในที่นี่มิใช่เงินได้ของทรัพย์สินนั้น แต่เป็นมูลค่าเฉลี่ยที่สะท้อนมูลค่าของทรัพย์สินซึ่งมีลักษณะเป็นการคิดคำนวณทุนทรัพย์สินอันเป็นฐานทรัพย์สินนั่นเอง

<sup>16</sup> เพิ่งอ้าง, น.184-205

ในทางปฏิบัติยังไม่มีปัญหาข้อพิพาทไปยังศาลฎีกา มีแต่แนวคิดนักวิชาการที่ให้ความเห็นไว้ดังนี้

1. พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา มีความเห็นเป็น 2 แนวทาง ว่า แนวทางแรก การกำหนดค่ารายปีนั้นจะนำมูลค่าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นมากำหนดเป็นค่ารายปีได้ โดยให้ความเห็นว่า จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินพร้อมทั้งสิ่งที่ทำเพิ่มเติมให้ดีขึ้นทั้งสิ้น (ถ้ามี) ซึ่งจะจำหน่ายได้ขณะเวลาที่กำหนดราคาตามพระราชบัญญัตินี้ โดยเห็นว่ามาตรา 5 อธิบายความหมายของราคาตลาดเกี่ยวกับทรัพย์สินนี้อยู่ ก็น่าจะนำมูลค่าหรือราคาทรัพย์สินในขณะที่ทรัพย์สินจะต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินมาคำนวณเป็นฐานภาษีแนวทางที่สอง เห็นว่ามาตรา 8 กำหนดไว้ชัดเจนในเรื่องค่ารายปี โดยพิจารณาถึงว่านั่นสมควรจะให้เขาได้ในปีหนึ่ง ๆ เท่าใด หรือในกรณีที่ทรัพย์สินนั้นได้ให้เขาก็ให้ถือค่าเขานั้นเป็นค่ารายปี ไม่น่าจะนำมูลค่าทรัพย์สินหรือราคาทรัพย์สินนั้นมากำหนดเป็นฐานภาษีได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง มาตรา 8 วรรคท้าย ก็เป็นเรื่องที่ให้นำลักษณะของทรัพย์สินมาพิจารณาว่าสมควรจะให้เขาได้เท่าไร หากเจ้าพนักงานเห็นว่าเขานั้นมิใช่จำนวนอันสมควรที่จะให้เขาได้ หรือเป็นกรณีที่หาราคาเช่ามิได้ เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินดำเนินกิจการเองหรือโดยประการอื่น ไม่น่าจะแปลความหมายว่าการกำหนดค่ารายปีนั้นเป็นการกำหนดเพื่อประเมินมูลค่าทรัพย์สิน และเห็นว่าหากประสงค์จะให้มูลค่าหรือราคาโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ เป็นฐานภาษีหรือค่ารายปี ก็คงแก้ไขให้ชัดเจนว่าให้ถือเอามูลค่าหรือราคาทรัพย์สินนั้นเป็นค่ารายปี

2. ศุภลักษณ์ พิณภูวดล เห็นว่าเหตุผลสนับสนุนความคิดเรื่องการกำหนดค่ารายปี โดยนำมูลค่าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้าง ค่าเช่าทางเศรษฐกิจโดยเฉลี่ย มากำหนด เพราะเห็นว่าเป็นฐานภาษีทางทฤษฎีภาษีจำแนกออกเป็น ฐานเงินได้ ฐานทรัพย์สิน และฐานการบริโภค และการไม่บัญญัติกฎหมายภาษีซ้ำซ้อน และเหตุผลของหลักสากลในการประเมินราคาทรัพย์สินที่นักประเมินราคาทรัพย์สินโดยทั่วไปใช้ราคาประเมินทรัพย์สิน ซึ่งตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินได้กำหนดหลักเกณฑ์การคิดค่ารายปี จากค่าเช่า เป็นวิธีการหนึ่งของการประเมินราคาทรัพย์สิน (Income Capitalization Approach) หรือ ค่าเช่าทางเศรษฐกิจโดยเฉลี่ย ซึ่งเป็นแนวคิดที่ยอมรับกันว่า ผู้ประเมินราคาควรกำหนดรายได้เฉลี่ยต่อปีที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตอย่างมีเหตุผล ในทางปฏิบัตินักประเมินราคามักจะหารายได้ในอดีต และรายได้ในปัจจุบันเป็นสิ่งที่ประเมินรายได้สุทธิในอนาคต และหลักการนี้สอดคล้องกับบทบัญญัติมาตรา 18 ที่บัญญัติว่า ค่ารายปีของปีที่ล่วงมาแล้วนั้น ท่านให้เป็นหลักสำหรับการคำนวณค่าภาษีซึ่งจะต้องเสียในปีต่อมา

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 768/2510 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 8 วรรคสอง บัญญัติเพื่อให้เอาค่าเช่าเป็นหลักคำนวณค่ารายปีเท่านั้น มิใช่จะต้องคำนวณค่ารายปีจาก

ค่าเช่าที่ผู้ให้เช่าได้รับตามสัญญาที่ได้ทำไว้ต่อกันเสมอไปไม่ ถ้าพนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าค่าเช่ามิใช่จำนวนอันจะให้เช่าได้ในปีหนึ่ง ๆ พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจแก้ไขหรือคำนวณใหม่ได้

คำพิพากษาฎีกาที่ 23/2527 การประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินต้องคิดคำนวณตามค่ารายปีที่เจ้าของให้เช่าหรือไม่ได้ให้เช่า ซึ่งอาจแก้ไขเปลี่ยนแปลงในแต่ละปี การเพิ่มค่ารายปีย่อมขึ้นอยู่กับภาวะเศรษฐกิจซึ่งน่าจะประมาณภาวะเศรษฐกิจจากครุชนิราค่าผู้บริโภคของทางราชการ มิใช่อยู่ในดุลพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่แต่ฝ่ายเดียว ที่จะกำหนดค่ารายปีเพิ่มขึ้นเท่าใดก็ได้ ทั้งต้องถือค่ารายปีของปีที่ล่วงมาแล้วเป็นหลักในการคำนวณ

ซึ่งจะเห็นว่าคำพิพากษาฎีกาดังกล่าวยืนยันในความเห็นว่าควรประเมินจากมูลค่าทรัพย์สินมิใช่ยึดถือเพียงค่าเช่าตามสัญญา และเป็นช่องว่างให้เจ้าพนักงานประเมินโดยใช้ดุลพินิจมากเกินไป ซึ่งกระทรวงมหาดไทยได้วางหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีของทรัพย์สิน ลงวันที่ 30 มีนาคม 2535 กำหนดว่า การประเมินค่ารายปีทรัพย์สินที่ให้เช่า และมีเหตุผลสมควรที่ทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าค่าเช่านั้น มิใช่จำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เช่าได้ หรือเป็นกรณีที่ทำให้ค่าเช่าไม่ได้ เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินดำเนินกิจการเอง หรือด้วยเหตุประการอื่น ให้พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินค่ารายปีโดยเทียบเคียงกับค่ารายปีของทรัพย์สินที่ให้เช่าที่มีลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้น ได้รับประโยชน์คล้ายคลึงกันในเขตของหน่วยการบริหารส่วนท้องถิ่น

กรุงเทพมหานครได้ออกคำสั่ง กรุงเทพมหานครที่ 63 /2538 ลงวันที่ 6 มกราคม 2538 กำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีของทรัพย์สินเพราะเห็นว่าหลักเกณฑ์ของกระทรวงมหาดไทย มีลักษณะกว้าง ๆ ไม่ชัดเจน จึงกำหนดรายละเอียด 0601/780 ตอบข้อหารือกระทรวงมหาดไทยเกี่ยวกับการดำเนินการตามมติคณะรัฐมนตรีและการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน โดยให้หน่วยบริหารราชการส่วนท้องถิ่นสามารถกำหนดราคาเช่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตรเป็นการภายในได้ แต่ราคาดังกล่าวจะใช้เป็นราคาเด็ดขาดสำหรับผู้รับประเมินที่จะต้องชำระภาษีไม่ได้ เนื่องจากตามกฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดินไม่มีบทบัญญัติในเรื่องดังกล่าว อย่างไรก็ตาม หากกระทรวงมหาดไทยต้องการให้ราคาดังกล่าวใช้เป็นราคาประเมินได้ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยอาจอาศัยอำนาจตามมาตรา 8 วรรค สาม แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินกำหนดให้ใช้ราคาค่าเช่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตรเป็นเกณฑ์ในการประเมินค่ารายปี ในกรณีที่เห็นว่าค่าเช่าดังกล่าวไม่สมควรหรือหาค่าเช่าไม่ได้

สำหรับมูลค่าของทรัพย์สินนั้น อาจถือหลักเกณฑ์ประกอบการพิจารณากำหนดค่ารายปีได้อย่างหนึ่ง แต่ก็จะต้องนำมาใช้ประกอบการประเมินค่ารายปีวิธีเทียบเคียงดังกล่าว เว้นแต่ที่ไม่อาจเทียบเคียงค่าเช่าเพื่อประเมินค่ารายปีได้ มูลค่าของทรัพย์สินก็จะเป็นตัววัดที่สำคัญในการ



กำหนดค่ารายปี แต่จะต้องพิจารณารอบคอบกับต้องพิจารณาองค์ประกอบอื่น เช่น ครรชนีผู้บริโภครวมของทางราชการ รวมถึงภาวะเศรษฐกิจของทรัพย์สินด้วย ทั้งนี้โดยคำนึงถึงภาระภาษีของราษฎรเป็นสำคัญ

สำหรับการประเมินค่ารายปีของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่ติดตั้งส่วนควบที่สำคัญตามมาตรา 13 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ต้องประเมินค่ารายปีของโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างรวมทั้งค่ารายปีของส่วนควบที่สำคัญหรือไม่ เห็นว่ามาตรา 13 ได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการประเมินค่ารายปีไว้ว่าถ้าเจ้าของโรงเรือนที่ติดตั้งส่วนควบที่สำคัญซึ่งมีลักษณะเป็นเครื่องจักรกลไก เครื่องกระทำหรือเครื่องกำเนิดสินค้าเพื่อใช้ดำเนินการอุตสาหกรรมบางอย่างในโรงเรือนนั้น ๆ จะต้องประเมินค่ารายปีของส่วนควบดังกล่าวด้วย และให้ลดค่ารายปีลงเหลือหนึ่งในสามของค่ารายปีของโรงเรือนรวมทั้งส่วนควบดังกล่าวเนื่องจากประกาศหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีของทรัพย์สิน ลงวันที่ 30 มีนาคม 2535 ไม่มีหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนแน่นอนที่พนักงานเจ้าหน้าที่จะถือปฏิบัติได้ จึงสมควรที่กระทรวงมหาดไทยจะได้กำหนดรายละเอียดของหลักเกณฑ์ดังกล่าวให้ชัดเจนแน่นอนเป็นไปในแนวทางเดียวกันทั่วประเทศ โดยอาจกำหนดเกณฑ์อัตราขั้นสูงของค่ารายปีที่จะเพิ่มขึ้นจากเดิมไว้ด้วย ทั้งนี้เพื่อให้สอดคล้องกับมติคณะรัฐมนตรีในเรื่องมาตรการป้องกันการทุจริต และจะต้องไม่ให้ประชาชนรับภาระภาษีเพิ่มขึ้นกว่าแนวทางการปฏิบัติเดิมจนก่อให้เกิดความเดือดร้อนแก่ประชาชนโดยทั่วไป

#### 5. การบรรเทาภาระภาษี การยกเว้นและลดหย่อนภาษี

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 6 ทวิ มาตรา 9 และมาตรา 10 กำหนดทรัพย์สินที่ยกเว้นไม่ต้องอยู่ภายใต้บทบัญญัติได้แก่

1. พระราชวังอันเป็นส่วนของที่ดิน
2. ทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะ เช่น อาคารที่ดำเนินการของกระทรวง ทบวง กรมต่าง ๆ และทรัพย์สินของการรถไฟแห่งประเทศไทย ที่ใช้ในกิจการการรถไฟโดยตรงด้วย
3. ทรัพย์สินของโรงพยาบาลสาธารณะ และโรงเรียนสาธารณะซึ่งกระทำกิจการอันมิใช่เพื่อผลกำไรส่วนบุคคล และใช้เฉพาะในการรักษาพยาบาลและในการศึกษา
4. ทรัพย์สินที่เป็นศาสนสมบัติอันใช้เฉพาะในศาสนากิจอย่างเดียว หรือเป็นที่อยู่ของสงฆ์
5. โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งปิดไว้ตลอดปี และเจ้าของมิได้อาศัยอยู่เองหรือให้ผู้อื่นอยู่นอกจากคนเฝ้ารักษา

6. โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างของการเคหะแห่งชาติที่ผู้เช่าซื้ออาศัยอยู่เองโดยมิได้ใช้เป็นที่พักอาศัยหรือประกอบการอุตสาหกรรมหรือประกอบกิจการอื่นเพื่อหารายได้

7. โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งเจ้าของอยู่เองหรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษา และมีได้ใช้เป็นที่พักอาศัยหรือประกอบการอุตสาหกรรมใด ๆ โดยมากำหนดว่าจะมีที่หลัง แม้เจ้าของโรงเรือนจะไม่มีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านก็ตาม คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 248/2521

8. ให้รัฐมนตรีมีอำนาจยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินให้แก่รัฐวิสาหกิจ สำหรับพื้นที่ว่างบริเวณต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่ใช้ประโยชน์โดยตรงของรัฐวิสาหกิจตามที่รัฐมนตรีได้ประกาศกำหนดได้ ซึ่งรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนดให้พื้นที่ว่างเก็บน้ำ เชื้อนต่าง ๆ ของการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยเป็นพื้นที่ที่เป็นบริเวณต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่ได้รับยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน

นอกจากนี้ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 11 ถึงมาตรา 13 กำหนดหลักเกณฑ์ในการลดค่ารายปีให้แก่ผู้เสียภาษีดังนี้

1. กรณีโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ถูกหรือถอน หรือถูกทำลายโดยประการอื่น ให้ลดหย่อนค่ารายปีของทรัพย์สินนั้นตามส่วนที่ถูกทำลายตลอดเวลาที่ยังไม่ได้ทำขึ้น แต่ในเวลา นั้นโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ นั้นต้องเป็นที่ซึ่งยังใช้ไม่ได้ และในกรณีที่โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ในที่ดินนั้น ท่านให้กำหนดค่าภาษีในเวลาที่ยังไม่ได้

2. โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ที่ทำขึ้นในระหว่างปีนั้น ท่านให้ถือเอาเวลาซึ่งโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ นั้น ได้มีขึ้นและสำเร็จจนควรเข้าอยู่ได้แล้วท่านนั้นมาเป็นเกณฑ์คำนวณภาษี

3. กรณีที่เจ้าของคิดตั้งส่วนควบที่สำคัญ มีลักษณะเป็นเครื่องจักรกลไก เครื่องกระทำหรือเครื่องกำเนิดสินค้า เพื่อใช้ดำเนินการอุตสาหกรรมบางอย่าง เช่น โรงสี หรือโรงเลื่อย ฯลฯ ขึ้นในโรงเรือนนั้น ในการประเมินท่านให้ลดค่ารายปีลงเหลือ 1 ใน 3 ของค่ารายปีของทรัพย์สินนั้นรวมทั้งส่วนควบด้วย

### 3.5 ปัญหาในการบังคับใช้ภาษีบำรุงท้องที่และภาษีโรงเรือนและที่ดิน

#### 3.5.1 ปัญหาในการบังคับใช้ภาษีโรงเรือนและที่ดิน สามารถแยกออกได้ดังนี้

แม้ว่าพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ และภาษีโรงเรือนและที่ดิน ได้มีการแก้ไขมาหลายฉบับ และมีการบังคับใช้มาเป็นระยะเวลายาวนาน เหตุผลที่สนับสนุนให้ยกเลิกพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาจากแนวคิดเกี่ยวกับการกำหนดกฎหมายภาษีทรัพย์สินในแต่ละประเทศ

โดยเฉพาะประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศส พบว่าหลักการสำคัญที่ต้องคำนึงถึงได้แก่ ทรัพย์สินแต่ละประเภทมีความแตกต่างกัน

ตามลักษณะการใช้ประโยชน์ การจัดเก็บมุ่งประสงค์ที่ตัวทรัพย์สิน โดยดูจากผลประโยชน์ของทรัพย์สินเป็นเพียงหลักที่ใช้ในการประเมินภาษีทรัพย์สิน แต่เป็นฐานการประเมินเงินได้ การเสื่อมค่าของทรัพย์สิน และอัตราภาษีไม่ทำลายตัวทรัพย์สิน<sup>17</sup>

เมื่อพิจารณาตามหลักการดังกล่าว ภาษีโรงเรือนและที่ดินมีความสอดคล้องกัน แต่มีอัตราภาษีที่สูงเกินไป คือร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี แม้ว่าจะมีการยกเว้นไว้หลายประการเป็นการบรรเทาภาระภาษี ทำให้เกิดการสนับสนุนการถือครองที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง เช่นกรณีการยกเว้นภาษีสำหรับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่เจ้าของใช้อยู่อาศัยเอง หรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษา โดยไม่ได้มีสำหรับไว้สินค้าหรือประกอบอุตสาหกรรม หรือกรณีที่ปิดไว้ตลอดปี ค่ารายปีตามนัยของกฎหมายโรงเรือนและที่ดินเป็นหนึ่งในหลักการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน ก่อให้เกิดปัญหาคือ

1. ฐานภาษี ภาษีโรงเรือนและที่ดินมีฐานภาษีคือ ค่าเช่ารายปี จึงซ้ำซ้อนกับภาษีเงินได้ที่จัดเก็บจากรายได้ค่าเช่าและในกรณีที่ไม่มีค่าเช่า การประเมินค่าเช่ารายปีจะขึ้นดุลยพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่ซึ่งเปิดโอกาสให้มีการทุจริตประพฤติมิชอบได้ง่าย

2. อัตราภาษี ภาษีโรงเรือนและที่ดินจัดเก็บในอัตราร้อยละ 12.5 ของค่าเช่ารายปี ซึ่งผู้ประกอบการค้าและอุตสาหกรรมเรียกร้องว่าจัดเก็บสูงไป

3. การยกเว้นหรือเสียภาษี เนื่องจากภาษีโรงเรือนและที่ดินยกเว้นการจัดเก็บภาษีจากโรงเรือนที่ใช้อยู่อาศัยเอง และโรงเรือนที่ไม่ได้ใช้ประโยชน์ทำให้เก็บภาษีได้น้อยกว่าที่ควรจะเป็น นอกจากนี้ยังก่อให้เกิดปัญหาดังนี้<sup>18</sup>

1. ปัญหาความไม่เป็นธรรม เนื่องจากการยกเว้นภาษี นอกจากจะทำให้ฐานภาษีแคบยังเป็นเหตุแห่งความไม่เป็นธรรมเช่น เจ้าของที่ดินคนหนึ่งปล่อยให้ที่ดินของตนไว้ว่างเปล่าไม่ได้ทำประโยชน์ จะต้องเสียภาษีสองเท่า ขณะที่เจ้าของที่ดินอีกคนหนึ่งปลูกสร้างอาคารบนที่ดินเพื่ออยู่อาศัยเองและปล่อยให้ว่างเปล่าปีหนึ่งหรือมากกว่า จะได้รับยกเว้นภาษี จะเห็นว่าโดยแท้จริงแล้วเจ้าของที่ดินคนที่สองได้ทำประโยชน์บนที่ดินของตนเองแต่ก็ปล่อยให้ว่าง แต่กฎหมายกลับยกเว้นภาษีให้ นอกจากนี้ การยกเว้นภาษีนอกจากนี้ การยกเว้นภาษีสำหรับบ้านที่เจ้าของอยู่อาศัยเอง โดยไม่ได้คำนึงถึงมูลค่าบ้านและที่ดินดังกล่าว บางทีมีมูลค่าหลายล้าน จะได้รับการยกเว้นเท่ากับผู้มี

<sup>17</sup>ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, “บทวิเคราะห์ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ...,” เล่มที่ 73 ตอน 1 บทบัญญัติ, น.10 (มกราคม – มีนาคม 2560).

<sup>18</sup>สุณีย์ อากเนย์เด โซ, “กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิตย คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2545), น.94-96

บ้านราคาที่ถูกกว่ากันอันเป็นลักษณะของความไม่เป็นธรรม ยิ่งไปกว่านั้นปัญหาความไม่เป็นธรรมที่เกิดจากการผลักภาระภาษีโรงเรือนและที่ดินไปยังผู้เช่า โดยปกติผู้เช่ามักมีรายได้น้อย หากผู้เช่ามีหน้าที่เสียภาษีแทนทำให้เจ้าของที่ฐานะทางเศรษฐกิจดีกว่าโดยปกติต้องเป็นผู้ชำระภาษีแต่กลับให้ผู้มีฐานะด้อยกว่าเป็นผู้แบกรับภาระแทน ซึ่งขัดกับหลักความเป็นธรรมทางภาษีอากร และการเก็บภาษีจากฐานค่ารายปี ซึ่งให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ในการใช้ดุลยพินิจทำให้เกิดความไม่เป็นธรรม หากเจ้าหน้าที่ใช้ดุลยพินิจแตกต่างกัน กับผู้เสียภาษีที่มีโรงเรือนและที่ดินในประเภทเดียวกัน ทั้งการกำหนดอัตราภาษี การตีราคาเช่าที่อาจให้เช่าได้จากทรัพย์สิน

2. ปัญหาการเลียงภาษี การกำหนดอัตราภาษีร้อยละ 12.5 เป็นอัตราที่สูง จึงเป็นเหตุจูงใจให้ผู้เสียภาษีเลียงภาษีด้วยการแสดงสัญญาเช่าที่กำหนดค่าเช่าไว้ต่ำกว่าความเป็นจริงเพื่อเสียภาษีในจำนวนต่ำ หรือคู่สัญญาอาจตกลงทำสัญญาเช่าแยกเป็น 2 ส่วน ส่วนแรกคือ สัญญาเช่าอาคาร ส่วนที่สองคือ สัญญาเช่าเครื่องเรือนหรือเฟอร์นิเจอร์ และสิ่งอำนวยความสะดวกอื่น ๆ รวมทั้งสิ่งสาธารณูปโภค ซึ่งฐานภาษีคิดเฉพาะค่าเช่าโรงเรือนไม่รวมค่าเช่าอื่น ๆ ด้วย และหากเจ้าหน้าที่เห็นว่าเป็นค่าเช่าที่เหมาะสมก็ถือเป็นค่ารายปี ซึ่งให้โอกาสเจ้าหน้าที่ใช้ดุลยพินิจ และเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีหาช่องทางในการเลียงภาษีได้ เช่น การปลูกพืชที่เสียภาษีน้อย แทนที่จะปล่อยให้ดินรกร้างว่างเปล่า โดยเลียงภาษีเป็นชำระภาษีบำรุงท้องที่แทนโดยการชำระภาษีบำรุงท้องที่ในอัตรการปลูกพืชล้มลุกซึ่งอัตราภาษีถูกกว่า การชำระภาษีที่ดินรกร้างว่างเปล่า

3. ปัญหารายได้ต่ำ ปัจจัยที่ทำรายได้ภาษีโรงเรือนมีจำนวนน้อยเป็นเพราะฐานภาษีที่แคบ และมีการยกเว้นภาษี และมีการลดหย่อนมาก ประกอบกับปัญหาอัตราภาษีที่สูงทำให้มีการหลีกเลี่ยงภาษี นอกจากนี้ การบริหารการจัดเก็บภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มีข้อมูลของผู้เสียภาษีไม่ถูกต้อง ทำให้การจัดเก็บภาษีไม่มีประสิทธิภาพ เช่น ผู้อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน 100 ราย แต่เทศบาลสามารถจัดเก็บภาษีได้เพียง 50-60 ราย ส่วนใหญ่เป็นประเภทบ้านให้เช่าและเจ้าของไม่ได้อยู่เอง เจ้าหน้าที่ขาดข้อมูล ไม่ทราบแน่ชัดว่าใครอยู่ในบ้าน เป็นเจ้าของหรือผู้เช่า

4. ปัญหาความไม่ชัดเจนแน่นอน กรณีเจ้าของที่ดินใช้โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ในบริเวณที่ดินอันต่อเนื่องกับนาทุ่งเพื่ออยู่อาศัย และเป็นสถานที่เก็บหรือจำหน่ายอุปกรณ์การเลี้ยงกุ้ง อาหารกุ้ง หรือมีผลประโยชน์หรือรายได้หลักจากโรงเรือนนั้นด้วย กรณีเช่นนี้ย่อมเป็นการใช้โรงเรือนและที่ดินเพื่อการค้าโดยตรง จึงควรเก็บภาษีโรงเรือนโดยแยกที่ดินที่ใช้ทำนาทุ่งซึ่งเจ้าของเสียภาษีบำรุงท้องที่อยู่แล้ว แต่กรณีดังกล่าวไม่มีระเบียบที่ชัดเจน พนักงานประเมินจะประเมินที่ดินในบริเวณที่อยู่ใกล้กับโรงเรือนที่เสียภาษีว่าเป็นที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือน ทำให้บ่อทุ่งต้องเสียภาษีโรงเรือนจนมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3820/2534 วินิจฉัยว่า ที่ดินในบริเวณใกล้เคียงกับ

โรงเรือนที่ตั้งอยู่บนที่ดินนั้นเป็นที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นหรือไม่ ต้องปรากฏ โดยข้อเท็จจริงว่าที่ดินดังกล่าวเป็นที่ดินซึ่งโดยสภาพการใช้ประโยชน์เป็นปกติด้วยกัน กับโรงเรือน

ปัญหาเกี่ยวกับคำว่า สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น แต่ความหมายนั้นไม่ได้กำหนดไว้อย่าง ละเอียดชัดเจน จึงต้องอาศัยการตีความเช่นความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกากรรมการร่าง กฎหมายคณะที่ 7 มีความเห็นว่าสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ควรมีลักษณะเทียบเท่าโรงเรือน กล่าวคือต้อง มีลักษณะเข้าอยู่อาศัย หรือต้องใช้เป็นที่เก็บสินค้า เช่น อาคารเก็บสินค้า หรือถังน้ำมันที่ก่อสร้างติด ที่ดิน หรือต้องใช้ประกอบอุตสาหกรรม เช่น โรงไฟฟ้า และก่อให้เกิดประโยชน์แก่เจ้าของด้วย ซึ่งคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 397/2521 เคยวินิจฉัยให้ถังน้ำมันถือเป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่ต้อง เสียภาษีโรงเรือน

นอกจากนี้การตีความความหมายของสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น กรณีที่ดินสนามกอล์ฟ หนังสือนิติกรรมการกฤษฎีกาที่ นร.0601/191 ลงวันที่ 12 กุมภาพันธ์ 2540 คณะกรรมการ กฤษฎีกาได้พิจารณากับแนวความเห็นในปัญหาข้อกฎหมายที่คณะกรรมการกฤษฎีกาได้เคยให้ ความเห็นไว้ กรณีเสาส่งไฟฟ้าแรงสูงและสายส่งไฟฟ้า ประกอบการพิจารณาตามมาตรา 10 วรรค สอง แห่งกฎหมายเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดิน เห็นว่าทรัพย์สินอย่างอื่น ๆ เป็นทรัพย์สินที่แยก ออกต่างหากจากที่ดิน มิใช่ที่ดินที่ปรับสภาพให้ผิดจากสภาพตามธรรมชาติ ดังนั้น การปรับพื้นดิน ให้มีสภาพผิดไปจากสภาพธรรมชาติ ขุดบ่อ สร้างสะพาน เพื่อทำสนามกอล์ฟจึงไม่ใช่สิ่งปลูกสร้าง อย่างอื่น ต่อมาเมื่อคดีขึ้นสู่ศาลฎีกาอ้างตามคำพิพากษาที่ 81/2542 ได้วินิจฉัย การทำพื้นที่นา ให้เปลี่ยนสภาพเป็นสนามกอล์ฟถือเป็นการก่อสร้างหรือปลูกสร้าง เหตุที่จะต้องสร้างให้เป็นสนาม ขุดหลุม ขุดบ่อ สร้างสะพาน และถนน ก็เพื่อให้ได้เป็นขนาดมาตรฐานเหมาะแก่การเล่นกอล์ฟ สนามกอล์ฟจึงเป็น สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น การเรียกชื่อสิ่งปลูกสร้างว่าสนามกอล์ฟตามรูปร่าง ลักษณะหรือการใช้ประโยชน์ หากทำให้สิ่งปลูกสร้างไม่เป็นสิ่งปลูกสร้างไม่ เมื่อโจทก์ให้บุคคล ทั่วไปเข้าเล่นกอล์ฟโดยเรียกค่าตอบแทน จึงเป็นการใช้สนามกอล์ฟในการประกอบอุตสาหกรรม และไม่ได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน<sup>19</sup>

การให้ความเห็นที่แตกต่างกันทำให้เจ้าพนักงานประเมินภาษีเกิดความไม่แน่นอนว่าจะ ถือปฏิบัติในเรื่องดังกล่าวอย่างไร ทำให้เกิดปัญหาในการดำเนินการจัดเก็บภาษีเนื่องจากความหมาย ของฐานภาษีที่ไม่ชัดเจน

<sup>19</sup> เพิ่งอ้าง, น.103



### 3.5.2 ปัญหาในการบังคับใช้ภาษีบำรุงท้องที่ สามารถแยกออกได้ดังนี้

1. ฐานภาษี ตามกฎหมายต้องมีการตีราคาปานกลางที่ดินทุก 4 ปี แต่ฐานภาษีที่ใช้ไม่ได้มีการปรับปรุงใหม่ นับตั้งแต่มีการประเมินราคาปี 2521 – 2524 จึงไม่สะท้อนราคาตลาดที่เป็นจริง ทำให้ฐานภาษีบำรุงท้องที่ต่ำเกินจริงส่งผลให้จัดเก็บรายได้น้อย

2. อัตราภาษี ภาษีบำรุงท้องที่มีโครงสร้างอัตราภาษีแบบถดถอย นั่นคือ เจ้าของที่ดินราคาประเมินสูงถูกเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าเจ้าของที่ดินราคาประเมินต่ำทำให้ไม่ตอบโจทย์ด้านความเป็นธรรม

3. การยกเว้นหรือเลียงภาษี ภาษีบำรุงท้องที่เป็นภาษีที่เก็บจากราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน แต่ผู้อยู่อาศัยในท้องถิ่นส่วนใหญ่กลับไม่ต้องเสียภาษี เนื่องจาก มีการลดหย่อนให้แก่เจ้าของที่ดินอย่างน้อย 50 ตารางวาจนถึง 5 ไร่ ดังนั้น บ้านพักส่วนใหญ่จึงได้รับการยกเว้นการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่แทบทั้งหมด ส่งผลให้ฐานภาษีแคบและไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีที่ได้รับการลดหย่อน นอกจากนี้ยังเกิดปัญหาอื่น ๆ อีกดังนี้<sup>20</sup>

1. ปัญหาความไม่เป็นธรรม ภาษีบำรุงท้องที่มีการจัดเก็บอัตราภาษีแยกออกถึง 34 อัตรา แยกตามมูลค่าที่ดิน ลำดับชั้นของอัตราภาษีต่อมูลค่าที่ดินอยู่ระหว่างร้อยละ 0.25 ถึง ร้อยละ 0.5 โครงสร้างภาษีนี้อาจสร้างความพอใจให้แก่เจ้าของที่ดินและนักเก็งกำไรเพราะได้รับประโยชน์จากโครงสร้างภาษี เช่น ที่ดินราคาปานกลาง 30,000 บาทต่อไร่ เสียภาษีบำรุงท้องที่อัตราร้อยละ 0.25 หากปล่อยทิ้งร้างเสียภาษีอัตราสองเท่าก็เสียเพียงร้อยละ 0.5 แต่ถ้าที่ดินนั้นใช้สร้างอาคารธุรกิจหรืออาคารให้เช่าต้องเสียค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินในอัตราร้อยละ 12.5 ของค่ารายปีจึงทำให้นักลงทุนนักธุรกิจซื้อที่ดินไว้เพียงเพื่อเก็งกำไร ไม่สนใจพัฒนาที่ดินเพื่อการลงทุน

2. ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษี ผู้เสียภาษีจะเลี่ยงภาษีโดยใช้หลักเกณฑ์การลดหย่อนภาษี เช่น ผู้เสียภาษีซื้อที่ดินมาเพื่อเก็งกำไรก็จะปล่อยที่ดินว่างเปล่าซึ่งจะเสียภาษีเพิ่มอีกหนึ่งเท่า แต่ที่ดินแปลงเดียวกันถ้าปลูกพืชล้มลุกก็จะเสียในอัตราร้อยละ 0.25 ซึ่งทำให้ผู้เสียภาษีมักเลือกในการเสียภาษีน้อยลงและหลีกเลี่ยงการเสียภาษีที่เข้าข่ายการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินมาเป็นการเสียภาษีบำรุงท้องที่แทน

3. ปัญหารายได้ภาษีต่ำ เนื่องจากภาษีบำรุงท้องที่มีอัตราภาษีที่ต่ำและฐานภาษีที่แคบ ทำให้การจัดเก็บภาษีเกิดจากการทำประโยชน์บนทรัพย์สินที่เป็นที่ดิน โดยส่วนใหญ่ใช้อยู่อาศัยและทำการเกษตรกรรม หากทำการค้าหรืออุตสาหกรรมก็จะเข้าข่ายการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน ซึ่งเป็นการเสียภาษีอย่างใดอย่างหนึ่งเพียงอย่างเดียวในฐานภาษีที่ดิน เนื่องจากมีการลดหย่อนภาษีให้กับ

<sup>20</sup> เพ็งอ้าง, น.94-97

ที่ดินหลายประเภท และไม่มีการปรับอัตราราคาปานกลางเลยตั้งแต่ปี 2524 ทำให้ราคาปานกลางที่ดินไม่สะท้อนราคาที่เป็นจริงตามท้องตลาดจึงทำให้ภาษีที่ได้มีจำนวนน้อย

ตารางที่ 3.4 รายได้จัดเก็บเองขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นปีงบประมาณ 2557–2561

หน่วย: ล้านบาท

ประเภทรายได้	ปีงบประมาณ				
	2557	2558	2559	2560	2561
ภาษีโรงเรือนและที่ดิน	25,077.01	26,939.97	29,059.80	32,008.16	33,385.09
ภาษีบำรุงท้องที่	895.58	932.29	932.29	957.00	939.26
รวม	25,972.59	2,7872.26	27,872.26	32,965.16	34,324.35
รายได้ทั้งหมด(ท้องถิ่น)	535,745.61	591,309.20	591,309.20	603,111.83	636,573
สัดส่วนรายได้ทั้งหมด	4.85	4.71	5.14	5.47	5.39

ที่มา: กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น

แนวความคิดในการนำกฎหมายที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาใช้บังคับแทนภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่เมื่อกฎหมายทรัพย์สินที่เคยเก็บได้แก่ภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่มีปัญหาในการจัดเก็บนักวิชาการ และนักวิจัยได้เสนอให้มีการปรับปรุงกฎหมายทั้งสองฉบับโดยมีข้อเสนอ ดังนี้<sup>21</sup>

1. รวมกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่และกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินเข้าด้วยกันเรียกว่ากฎหมายทรัพย์สิน ทั้งนี้เพราะว่ากฎหมายทั้งสองฉบับเป็นกฎหมายที่ว่าด้วยเรื่องเดียวกัน เพื่อง่ายและสะดวกในการค้นคว้าทำความเข้าใจตลอดจนใช้กฎหมาย

2. ฐานภาษีในการเรียกเก็บควรจะเป็นฐานอย่างเดียวกัน โดยเสนอให้ใช้ราคาตลาดหรือราคาที่มีเหตุผลของทรัพย์สินเป็นฐานภาษี ซึ่งการหาราคาทรัพย์สินดังกล่าวสามารถทำได้ด้วยการนำหลักฐานหรือเอกสารต่าง ๆ หรือปัจจัยอื่น ๆ มาประกอบการพิจารณาเช่น ราคาซื้อขายตามสัญญาซื้อขายที่ได้จดทะเบียนกับสำนักงานที่ดิน ค่าเช่า ทุนทรัพย์ในสัญญาจำนอง เป็นต้น ดังนั้นเป็นการจัดเก็บจากภาษีทรัพย์สินฐานมูลค่า (Capital value property tax) ฐานภาษีก็คือ มูลค่า

<sup>21</sup>เพ็งฮ้าง, น.105

พึงประเมินของทรัพย์สิน ซึ่งจะทำให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ฐานของภาษีจะเป็นมูลค่ารวมของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ที่ดินที่ไม่มีสิ่งปลูกสร้าง มูลค่าของที่ดินนั้นเป็นฐานภาษี แต่ถ้ามีสิ่งปลูกสร้างก็คิดทรัพย์สินทั้งหมด ซึ่งต้องพิจารณาความต้องการของตลาดด้วย หากเป็นที่ต้องการมากอื่นจะทำให้ราคาประเมินสูงกว่าราคาก่อสร้าง กรณีนี้ต้องใช้ราคาประเมินเป็นฐานภาษี

3. อัตราภาษีควรใช้อัตราเดียว ทั้งนี้เพราะการใช้อัตราภาษีหลายอัตราทำให้ยากในการคำนวณและการจัดเก็บภาษี นอกจากนี้ อัตราภาษีควรเก็บอัตราที่ค่อนข้างต่ำ เนื่องจากฐานภาษีเป็นฐานใหญ่เมื่อใช้มูลค่าทรัพย์สินเป็นฐานภาษี ทั้งนี้ต้องวิเคราะห์จำนวนเงินภาษีที่หน่วยการปกครองท้องถิ่นต้องการระดมได้ และความพร้อมรับภาระของประชาชนในท้องถิ่นนั้นประกอบด้วย

4. ทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายเสียภาษีจะประกอบด้วย ที่ดิน และส่วนที่ปรับปรุงในรูปของโรงเรือน สิ่งปลูกสร้างต่าง ๆ โดยสามารถแยกประเภทของทรัพย์สินต่าง ๆ เพื่อประโยชน์ในการกำหนดอัตราภาษี การยกเว้นและการลดหย่อน ได้แก่ ทรัพย์สินประเภทใช้ในอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือเช่า ทรัพย์สินที่ดินเพื่อการเกษตร ทรัพย์สินที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า หรือทรัพย์สินที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย

5. ยกเลิกการยกเว้นและการลดหย่อนภาษีที่ไม่จำเป็น เพราะการยกเว้นภาษีโดยไม่จำเป็นย่อมทำให้ฐานภาษีแคบลง อันที่ผลให้รายได้ภานี้อยู่ลง อย่างไรก็ดีเพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีที่จัดเก็บจากฐานทรัพย์สินที่ถือครอง ไม่ว่าจะใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินนั้นหรือไม่ จะมีการกำหนดสัดส่วนของมูลค่าทรัพย์สินที่จะถูกประเมินภาษีซึ่งอาจกำหนดเป็นร้อยละ 0.5 หรือ 0.7 ของมูลค่าทรัพย์สิน หรือสัดส่วนอื่นที่เห็นสมควร หรือเพื่อไม่ให้คนจนต้องเสียภาษี ควรมีข้อยกเว้นให้บ้านซึ่งใช้เป็นที่อยู่อาศัยอันมีมูลค่าไม่เกินจำนวนที่กำหนดไว้ไม่ต้องเสียภาษี และเพื่อช่วยเหลือเกษตรกรจะมีการยกเว้นภาษีให้แก่ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ในการเกษตรกรรมซึ่งมีมูลค่าไม่เกินที่กำหนด หรือกำหนดการลดหย่อนภาษีที่ดินที่ทำการเกษตรเป็นร้อยละ

6. วิธีการประเมินมูลค่าของทรัพย์สินประเภทต่าง ๆ จะมีรายละเอียดให้เจ้าหน้าที่ใช้ดุลยพินิจในการจัดเก็บให้น้อยที่สุด ทั้งนี้เพื่อหลีกเลี่ยงสภาพที่เป็นปัญหาในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ หน่วยงานที่ทำหน้าที่กำหนดมูลค่าของทรัพย์สิน คือสำนักงานประเมินทรัพย์สินกลาง อันเป็นหน่วยงานของราชการส่วนกลางเพื่อให้ได้หลักการมาตรฐานที่ใช้ทั่วประเทศ และที่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี แต่อาจมีความจำเป็นต้องปรับเปลี่ยนมูลค่าทรัพย์สินเมื่อมีความเหมาะสม และต้องมีความชัดเจนก่อนเริ่มปีภาษี และที่สำคัญต้องเปิดเผยสามารถตรวจสอบได้เพื่อความชัดเจนและเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี

7. ที่ดินและอาคารที่สร้างเพื่อเป็นโรงงานอุตสาหกรรม จะมีการประเมินมูลค่าที่แยกประเภทออกไปจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างปกติ หรือเพื่อการอยู่อาศัย และจะเสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่า เพื่อส่งเสริมการพัฒนาเศรษฐกิจของท้องถิ่น และกรณีที่ดินเพื่อประโยชน์ในการเกษตรเป็นการเฉพาะ อัตราภาษีก็จะต่ำกว่าเพื่อลดภาระทางภาษีให้แก่เกษตรกร

8. ควรยกเลิกการแบ่งรายได้จากการจัดเก็บภาษีให้รัฐบาลกลาง เพราะภาษีทรัพย์สินที่เก็บได้ทั้งหมดควรเป็นของท้องถิ่น เพื่อให้การคลังของหน่วยการปกครองท้องถิ่นเข้มแข็ง และพึ่งตนเองได้มากขึ้น จะเป็นผลดีต่อการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ประกอบกับประชาชนในท้องถิ่นจะยินดีเสียภาษีเมื่อรู้ว่าภาษีที่ตนเสียจะนำไปใช้พัฒนาท้องถิ่นของตนเอง

9. ภาษีทรัพย์สิน โดยหลักแล้วควรให้ท้องถิ่นเป็นผู้มีอำนาจจัดเก็บ แต่ทั้งนี้ การปกครองในท้องถิ่นจะต้องมีประสิทธิภาพที่ดี หากยังไม่เข้มแข็งพอ อาจกำหนดให้เป็นหน้าที่ของส่วนกลางเก็บก็ได้โดยส่วนกลางสามารถหักค่าใช้จ่ายออกจากรายได้ที่จัดเก็บภาษี แล้วที่เหลือส่งให้ท้องถิ่น ซึ่งค่าใช้จ่ายที่หักนี้ควรนำไปปรับปรุงการบริหารจัดเก็บของเจ้าหน้าที่จริง ๆ

10. เพื่อประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินควรมีการจัดตั้งสำนักงานเก็บภาษีทรัพย์สินแห่งชาติ สำนักงานนี้ควรจะสังกัดกระทรวงการคลัง และควรเป็นองค์กรอิสระที่ได้รับคำตอบแทนสูงเพื่อจูงใจให้บุคคลที่มีความรู้ความสามารถเป็นพิเศษหรือเชี่ยวชาญเข้ามาทำงาน และสามารถจัดซื้ออุปกรณ์ที่ทันสมัยเหมาะแก่การจัดเก็บภาษีดังกล่าว

### 3.6 โครงสร้างภาษีและการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

กระทรวงการคลังโดยสำนักงานเศรษฐกิจการคลังได้เสนอให้ปรับปรุงแก้ไขกฎหมายการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินที่เป็นอสังหาริมทรัพย์ โดยยกเลิกพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และนำพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาใช้บังคับแทน เพื่อปฏิรูปโครงสร้างระบบภาษีทรัพย์สินของประเทศไทยให้มีความทันสมัยและเป็นสากลเช่นเดียวกับนานาประเทศ และแก้ไขปัญหาของระบบภาษีเดิมเนื่องจากภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ซึ่งเป็นแหล่งรายได้หลักที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บเองมีข้อบกพร่องอยู่มากในเรื่อง ฐานภาษี โครงสร้างอัตราภาษี และเกณฑ์ค่าลดหย่อนภาษีที่ไม่สอดคล้องกับสภาวะการณ์ปัจจุบัน ส่งผลให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไม่สามารถจัดเก็บรายได้เพียงพอต่อการดำเนินการกิจ และยังต้องพึ่งพิงเงินจัดสรรจากรัฐบาลอยู่มาก จากตารางแสดงฐานะการคลังขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในปีงบประมาณ 2561 (ตุลาคม 2560-กันยายน 2561) ดังนี้

ตารางที่ 3.5 แสดงฐานะการคลังขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นปี 2560-2561

หน่วย : ล้านบาท

ประเภท	ปีงบประมาณ		เปรียบเทียบ	
	2561	2560	จำนวน	ร้อยละ
1. รายได้	659,919	619,482	40,437	6.5
1.1 รายได้ที่จัดเก็บเอง	71,299	70,415	884	1.3
1.2 รายได้ที่รัฐบาลจัดเก็บให้และแบ่งให้	334,828	303,946	30,882	10.2
1.3 รายได้จากเงินอุดหนุน	253,792	245,121	8,674	3.5
2. รายจ่าย	570,681	568,517	2,164	0.4
3. อุดการคลัง	89,238	50,965	38,273	75.1

ที่มา: รายงานประจำปี 2561 กรมธนารักษ์ กระทรวงการคลัง

ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะจัดเก็บภาษีจากเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง จัดเก็บจากฐานมูลค่าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ทั้งนี้การคำนวณมูลค่าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้กำหนดให้นำราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง และราคาประเมินราคาทุนทรัพย์ของห้องชุดของกรมธนารักษ์มาใช้ในการคำนวณ ซึ่งเป็นลักษณะเดียวกับการจัดเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินในปัจจุบัน ซึ่งเป็นวิธีที่ง่ายและลดการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่จัดเก็บภาษี

หน่วยงานที่จัดทำราคาประเมินทุนทรัพย์ได้แก่ สำนักประเมินราคาทรัพย์สินจัดตั้งขึ้นเมื่อปี พ.ศ. 2524 โดยเป็นหน่วยงานภายในกองวิชาการ กรมที่ดิน ในชื่อ "สำนักงานกลางกำหนดราคาที่ดินและโรงเรือน" ต่อมาในปี 2527 คณะรัฐมนตรีเห็นชอบงานประเมิน ราคาทรัพย์สิน ได้แก่ ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง และห้องชุด เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี และค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนซื้อขาย ในปี 2543 ได้เปลี่ยนเป็นสำนักประเมินราคาทรัพย์สิน และได้โอนมาสังกัดกรมธนารักษ์ กระทรวงการคลัง เมื่อวันที่ 9 ตุลาคม 2545 เนื่องจากการปฏิรูประบบราชการ

นอกจากนี้เพื่อจูงใจและส่งเสริมให้มีการใช้ประโยชน์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างผ่านมาตรการทางภาษีจึงออกแบบการจัดเก็บภาษีแตกต่างกันตามประเภทการใช้ประโยชน์เป็น เพื่อกำหนดกรรมที่อยู่อาศัย อื่น ๆ และที่ว่างหรือไม่ใช้ประโยชน์ และกำหนดอัตราภาษีให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้จัดเก็บจริงในกฎหมายลำดับรอง โดยกำหนดเป็นอัตราก้าวหน้าเป็น



ขึ้นบันไดตามมูลค่าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในลักษณะเดียวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งทำให้เจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่มีมูลค่าต่ำเสียภาษีน้อยกว่าเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่มีมูลค่าสูง

ทั้งนี้ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะช่วยสร้างความเข้มแข็งและความเป็นอิสระทางการคลังให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เนื่องจากได้กำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถออกข้อบัญญัติท้องถิ่นเพื่อจัดเก็บภาษีเพิ่มจากอัตราภาษีที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกา แต่ต้องไม่เกินเพดานอัตราภาษีที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติ รวมทั้งองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะมีเครื่องมือที่ทันสมัยยิ่งขึ้น เนื่องจากในพระราชบัญญัติได้กำหนดให้กรมที่ดินจัดส่งข้อมูลรูปแปลงที่ดินและข้อมูลเอกสารสิทธิของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ตั้งอยู่ในเขตให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ให้ทราบถึงฐานภาษีที่จะจัดเก็บ ดังนั้นการนำภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาใช้จะทำให้เกิดประโยชน์ดังนี้<sup>22</sup>

1. ลดความเหลื่อมล้ำ ผู้มีทรัพย์สินมูลค่าสูงมีภาระภาษีมากกว่าผู้ที่มีมูลค่าทรัพย์สินมูลค่าต่ำ
2. เพิ่มประสิทธิภาพของการจัดเก็บภาษี ลดการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ซึ่งเป็นปัญหาของการจัดเก็บภาษีในปัจจุบัน รวมทั้งมีการเชื่อมโยงข้อมูลที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ได้แก่กรมที่ดิน กรมธนารักษ์ และองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น
3. เพิ่มรายได้ให้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น
4. เพิ่มการมีส่วนร่วมและส่งเสริมให้ประชาชนมีการตรวจสอบการบริหารงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมากขึ้น

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มีผลบังคับใช้เมื่อวันที่ 13 มีนาคม 2562 ตามมาตรา 2 กำหนดให้พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาซึ่งวันประกาศในราชกิจจานุเบกษา คือเมื่อวันที่ 12 มีนาคม 2562 โดยให้มีผลเป็นการยกเลิกกฎหมายทั้งสองฉบับด้วยกันตามมาตรา 3 คือ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 พร้อมทั้งกฎหมายที่บังคับใช้ร่วมกันกับกฎหมายภาษีทั้งสองฉบับได้แก่ ประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 156 ลงวันที่ 4 มิถุนายน 2515 พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และ พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2529 และพระราชบัญญัติกำหนดราคาปานกลางของที่ดินสำหรับการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2529 แต่การดำเนินการ

<sup>22</sup> เฟื่องฮ้าง, น.35

จัดเก็บภาษี มาตรา 2 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กำหนดให้เริ่มใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2563 เป็นต้นไป การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีรายละเอียดดังนี้

1. ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 5, มาตรา 9, มาตรา 47 และมาตรา 48 ได้กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมียังต่อไปนี้<sup>23</sup>

1.1 บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง เช่น ทรัพย์สินของพรรคการเมือง ซึ่งเป็นนิติบุคคลตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยพรรคการเมือง พ.ศ. 2560 ทรัพย์สินของบริษัทจำกัด ห้างหุ้นส่วนจำกัด หรือบริษัทมหาชน จำกัด เป็นต้น

1.2 ผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สินของรัฐไม่ว่าจะเป็นการเข้าไปทำประโยชน์หรือครอบครองโดยชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ เช่น กรมธนารักษ์นำทรัพย์สินไปให้เช่า ผู้เช่าในฐานะผู้ครอบครองทรัพย์สินของรัฐเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี

1.3 ผู้มีหน้าที่ชำระภาษีแทนได้แก่

1. ผู้จัดการมรดกหรือทายาท ในกรณีผู้เสียภาษีถึงแก่ความตาย
2. ผู้จัดการทรัพย์สิน กรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้ไม่อยู่ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยสาบสูญ
3. ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาลหรือผู้พิทักษ์ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้เยาว์ คนไร้ความสามารถหรือคนเสมือนไร้ความสามารถ
4. ผู้แทนของนิติบุคคลในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นนิติบุคคล ทั้งนี้ จะต้องมิหนังสือมอบอำนาจเป็นหลักฐานมาแสดงต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเพื่อเก็บไว้เป็นหลักฐานด้วย
5. ผู้ชำระบัญชี ในกรณีผู้เสียภาษีเป็นนิติบุคคลเลิกกันโดยมีการชำระบัญชี
6. เจ้าของรวมคนใดคนหนึ่ง ในกรณีที่ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีเป็นของบุคคลหลายคนรวมกัน

1.4 กรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินนั้นเป็นของต่างเจ้าของกันให้เจ้าของที่ดินและเจ้าของสิ่งปลูกสร้างนั้นเป็นผู้เสียภาษี กรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ตนเป็นเจ้าของ เช่น เอกชนเช่าที่ดินของสำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์เพื่อปลูกสร้างบ้านอยู่อาศัยบนที่ดินของ

<sup>23</sup> สำนักบริหารการคลัง กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น, คู่มือปฏิบัติงานตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562, 2562.

สำนักงานทรัพย์สินฯ สำนักงานทรัพย์สินฯเป็นผู้เสียภาษีเฉพาะในส่วนของที่ดิน และเอกชนผู้เช่าที่ดินเสียเฉพาะในส่วนของสิ่งปลูกสร้างที่ตนเป็นเจ้าของ

เมื่อพิจารณาผู้เสียภาษีตามพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2475 เห็นว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่จำกัดเฉพาะบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลที่เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างเท่านั้น แต่ยังหมายรวมถึงบุคคลที่ถือเป็นผู้แทนผู้เสียภาษีด้วย โดยมาตรา 9 ได้กำหนดผู้ซึ่งเป็นเจ้าของหรือครอบครองที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอยู่ในวันที่ 1 มกราคม ของปีใด เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีสำหรับปีนั้นตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัตินี้ และ การเสียภาษีของผู้เสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ ไม่เป็นเหตุให้เกิดสิทธิตามกฎหมายอื่น

## 2. ฐานภาษี

มาตรา 35 พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้กำหนดฐานภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไว้ โดยถือเอามูลค่าทั้งหมดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยคำนวณมูลค่าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างเป็นไปตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ที่คณะกรรมการประจำจังหวัดกำหนดโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์สำหรับราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง หรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด<sup>24</sup>คือ ราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินที่คณะกรรมการประจำจังหวัดกำหนดโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์และเป็นบัญชีที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้รับจากกรมธนารักษ์ หรือสำนักงานธนารักษ์พื้นที่แล้วแต่กรณี ประกอบกับ มาตรา 38 แห่งพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562 กำหนดให้บรรดาบทบัญญัติแห่งกฎหมาย กฎ ระเบียบ ข้อบังคับ ประกาศ คำสั่งหรือมติคณะรัฐมนตรีใดที่อ้างถึงราคาประเมินทุนทรัพย์ คณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ และคณะกรรมการประจำจังหวัดตามประมวลกฎหมายที่ดินให้ถือว่าบทบัญญัติแห่งกฎหมาย กฎ ระเบียบ ข้อบังคับ ประกาศ คำสั่งหรือมติคณะรัฐมนตรีนั้นอ้างถึง ราคาประเมินทรัพย์สิน คณะกรรมการและคณะกรรมการประจำจังหวัดตามพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562

ที่ดิน ตามคำนิยามของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้บัญญัติให้มีความแตกต่างจากความหมายของที่ดินตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 แต่มีความมุ่งหมายเดียวกันกับภาษีทั้งสองฉบับเดิม

<sup>24</sup> เพิ่งอ้าง, น. 7

โดย มาตรา 5 ได้ให้ความหมายไว้ว่า ที่ดิน หมายความว่า พื้นดิน และให้หมายความรวมถึงพื้นที่ที่เป็นภูเขาหรือที่มีน้ำด้วยสิ่งปลูกสร้าง หมายความว่า โรงเรือน อาคาร ตึก หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยหรือใช้สอยได้ หรือที่ใช้เป็นที่เก็บสินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรมหรือพาณิชย์กรรม และให้หมายความรวมถึงห้องชุดหรือ แพที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยหรือที่มีไว้เพื่อหาผลประโยชน์ด้วย และยังให้เรียกเก็บภาษีที่พักอาศัยลักษณะห้องชุด ซึ่งได้ให้ความหมายห้องชุด หมายความว่า ห้องชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุดที่ได้ออกหนังสือแสดงกรรมสิทธิ์ห้องชุดแล้ว จะเห็นได้ว่าทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติฉบับนี้หมายถึง สิ่งปลูกสร้างทุกชนิด รวมทั้งที่เป็น โรงเรือน อาคารตึก คลังสินค้า และแพที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยหรือใช้สอยได้ในทุกกรณี ซึ่งหากพิจารณาปัญหาการตีความ โรงเรือน และสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่ศาลฎีกาเคยมีคำวินิจฉัยที่ดินต่อเนื่องกรณี สนามกอล์ฟ ถังเก็บน้ำมันที่เคยเสียภาษีโรงเรือน ถ้าตามพระราชบัญญัติโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475ตีความหมายว่าเป็นสิ่งปลูกสร้างที่ใช้สำหรับเก็บสินค้าที่ต้องเสียภาษีแต่อัตราภาษีมีความแตกต่างกันของกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินเดิมกับอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพราะฐานภาษีขึ้นอยู่กับมูลค่าของสิ่งก่อสร้างตามที่กรมธนารักษ์ประเมินไว้ ดังนั้น การพิจารณาว่าอะไรเป็นสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 สิ่งปลูกสร้างไม่รวมความหมายถึงเครื่องจักรซึ่งเป็นส่วนควบของโรงเรือนแต่อย่างใด และหากกรณีไม่มีราคาที่กรมธนารักษ์กำหนด ก็ให้คำนวณมูลค่าตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง ตามมาตรา 35 วรรคสาม ซึ่งอาจเข้าลักษณะให้เจ้าหน้าที่กลับไปใช้ดุลพินิจ และเกิดความไม่ชัดเจนตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

ที่ดิน ตามความหมายในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 หมายถึงที่ดินของบุคคลธรรมดา และนิติบุคคล<sup>25</sup> ที่ดินออกตามประมวลกฎหมายที่ดิน พ.ศ. 2497 ได้แก่ โฉนดที่ดิน (น.ส. 4) หนังสือรับรองการทำประโยชน์ น.ส. 3 ก น.ส. 3 ใบไต่สวน น.ส. 5 ใบจอง (น.ส.2) ออกตาม พระราชบัญญัติจัดที่ดินเพื่อการครองชีพ พ.ศ. 2511 ได้แก่ หนังสืออนุญาตให้เขาทำประโยชน์ในเขตนิคมสร้างตนเอง (น.ค.3) ออกตามพระราชบัญญัติป่าสงวนแห่งชาติ (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2528 ได้แก่ หนังสือแสดงสิทธิทำกิน (สทก.) ออกตาม พระราชบัญญัติการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม พ.ศ. 2518 ได้แก่ หนังสืออนุญาตให้เข้าทำประโยชน์ในที่ดินในเขตปฏิรูปที่ดิน (ส.ป.ก. 4-01) ลักษณะที่ดินดังกล่าวในปัจจุบันแยกออกได้ 2 ลักษณะคือที่เป็นกรรมสิทธิ์ ได้แก่ โฉนดที่ดิน และหนังสือรับรองการทำประโยชน์ และที่ดินที่ไม่เป็นกรรมสิทธิ์ของบุคคลธรรมดา

<sup>25</sup> อภิวิรุทธิ์ ชาญชัยคดีกร, ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (ตอนที่ 2), (เอกสารภาษีอากร, 2562), น.64

หรือนิติบุคคลมีเพียงสิทธิการครองครองได้แก่ แบบแจ้งการครองครอง (ส.ค.1) หนังสือแสดง  
สิทธิทำกิน (สทก.) หนังสืออนุญาตให้เขาทำประโยชน์ในเขตนิคมสร้างตนเอง (น.ค.3)





ตารางที่ 3.6 จำนวนเอกสารสิทธิที่กรมที่ดินออกให้ตั้งแต่ปี 2444 ถึง 2561

จำนวนเอกสารสิทธิที่ดินทั่วประเทศตั้งแต่ออกโฉนดครั้งแรก พ.ศ. 2444 ถึง กันยายน 2561										
ประเภทเอกสารสิทธิ	โฉนด		น.ส. 3 ก		น.ส.3		ใบจอง		รวม (เฉพาะที่ดิน)	
	แปลง	ไร่	แปลง	ไร่	แปลง	ไร่	แปลง	ไร่	แปลง	ไร่
กรุงเทพฯ	2,169,387	892,165	0	0	95	1,752	0	0	2,169,482	893,918
ภาคกลาง	6,330,537	17,170,488	230,078	1,376,398	149,333	1,176,285	8,755	97,364	6,718,703	19,820,537
ภาคเหนือ	6483893	21,174,118	451,901	2,325,489	254,301	2,128,841	49,243	275,802	7,239,338	25,904,252
ภาคตะวันออก	2,433,605	8,067,157	111,461	772,357	45,073	538,239	8,190	138,710	2,598,329	9,516,464
ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ	11,164,735	44,092,945	1,213,496	6,041,942	334,307	3,809,859	74,295	712,291	12,786,833	54,657,039
ภาคใต้	4,755,922	11,608,942	984,476	6,041,942	229,042	1,620,963	12,633	168,624	5,982,073	17,416,470
รวม	3,3338,079	103,005,817	2,991,412	14,534,128	1,012,151	9,275,943	153,116	1,392,793	37,494,758	128,208,683

ห้องชุด					
กรุงเทพฯ	ภาคกลาง	ภาคเหนือ	ภาค ตะวันออก	ภาค ตะวันออกเฉียงเหนือ	ภาคใต้
750,223	455,417	53,422	185,165	21,873	41,861
รวม 1,507,961					

ที่มา: รายงานประจำปี 2561 กรมที่ดิน

ปัจจุบันกรมที่ดินได้ดำเนินการออกเอกสารสิทธิ์ประเภท โฉนด น.ส. 3 ก น.ส.3 และ ใบจองให้แก่ประชาชนจนถึงปี 2561 มีจำนวนทั้งสิ้น 37,494,758 แปลง ทั่วประเทศ ใน กรุงเทพมหานคร ไม่มี น.ส. 3 ก และใบจอง ส่วนใหญ่เป็นโฉนดที่ดิน 2,169,387 แปลง และมีการ ออกหนังสือแสดงกรรมสิทธิ์ห้องชุดทั่วประเทศถึง 1,507,961 ฉบับ การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างทั่วประเทศจึงจะทำให้การจัดเก็บรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีรายได้เพิ่มมากขึ้น และมีข้อมูลราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินครอบคลุมถึงเกือบ 38 ล้านแปลงทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีข้อมูลในการประเมินภาษีง่ายขึ้น

สิ่งปลูกสร้าง กรมธนารักษ์ กระทรวงการคลัง ได้กำหนดสิ่งปลูกสร้างในการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างไว้ 5 กลุ่มดังนี้

ตารางที่ 3.7 บัญชีเปรียบเทียบโรงเรียนสิ่งปลูกสร้างของกรมธนารักษ์

ประเภทสิ่งปลูกสร้าง	สิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ ที่สามารถเทียบเคียงได้
1.บ้านเดี่ยว	บ้านพักอาศัยไม้บ้านพักอาศัยตึก บ้านพักอาศัยครึ่งตึกครึ่งไม้ บ้านพักอาศัยตึกแฝดบ้านทรงไทยไม้ บ้านทรงไทยครึ่งตึกครึ่งไม้ เรือนคนไข้ (ลักษณะเป็นหลัง)บ้านสำเร็จรูป บ้านประกอบสำเร็จ ศาลาทรงไทย บ้านเรือนแพ
2.บ้านแถว (ทาวน์เฮ้าส์)	ทาวน์เฮ้าส์ ตั้งแต่ชั้นเดียวขึ้นไป
3.ห้องแถว	ห้องแถวไม้ ห้องแถวครึ่งตึกครึ่งไม้ เรือนคนไข้ (ลักษณะเป็นห้องแถว)
4.ตึกแถว	ตึกแถวตั้งแต่ชั้นเดียวขึ้นไป
5. สิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ	
คลังสินค้าพื้นที่ไม่เกิน 300 ตารางเมตร	อาคารเก็บพัสดุ อาคารตัวแทนรับส่งสินค้า อาคารโรงอาหาร โกดังเก็บของ
คลังสินค้าพื้นที่เกิน 300 ตารางเมตร	อาคารเก็บพัสดุ อาคารตัวแทนรับส่งสินค้า อาคารโรงอาหาร โกดังเก็บของ
สถานศึกษา	หอประชุม ห้องสมุด ศาลาเอนกประสงค์ อาคารเอนกประสงค์ โรงยิม ศูนย์การเรียนรู้ วิทยาลัย สถาบัน มหาวิทยาลัย หน่วยงานการศึกษาของรัฐหรือของเอกชน

ตารางที่ 3.7 (ต่อ)

ประเภทสิ่งปลูกสร้าง	สิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ ที่สามารถเทียบเคียงได้
โรงแรมความสูงไม่เกิน 5 ชั้น	
โรงแรมความสูงเกิน 5 ชั้นขึ้นไป	
โรงแรมหรู	โรงแรมหรู
สถานพยาบาล	โรงพยาบาลของรัฐและเอกชน
สำนักงานความสูงไม่เกิน 5 ชั้น	
สำนักงานความสูงเกินกว่า 5 ชั้นขึ้นไป	
ภัตตาคาร	สวนอาหาร โรงแรมหรู
ห้างสรรพสินค้า	ศูนย์การค้า
อาคารพาณิชย์ประเภทค้าปลีกค้าส่ง	อาคารค้าปลีกค้าส่ง
สถานีบริการน้ำมันเชื้อเพลิง	สถานีบริการแก๊ส
โรงงาน	โรงงานอุตสาหกรรมต่าง ๆ
ตลาดพื้นที่ไม่เกิน 1,000 ตารางเมตร	ตลาดสด
ตลาดพื้นที่เกิน 1,000 ตารางเมตรขึ้นไป	ตลาดสด
อาคารพาณิชย์ประเภทโฮมออฟฟิศ	โฮมออฟฟิศ
โรงงานซ่อมรถยนต์	อู่ซ่อมรถยนต์ โรงซ่อมเครื่องบิน
อาคารจอดรถ	อาคารศูนย์ขนส่งสาธารณะเช่น หมอชิต สายใต้ใหม่
อาคารพักอาศัยรวม ความสูงไม่เกิน 5 ชั้น	อพาร์ทเมนท์ แฟลต หอพัก
อาคารพักอาศัยรวมความสูงเกินกว่า 5 ชั้นขึ้นไป	อพาร์ทเมนท์ แฟลต หอพัก
อาคารพาณิชย์ ประเภทโชว์รูมรถยนต์	โชว์รูมรถยนต์ โชว์รูมเฟอร์นิเจอร์ โชว์รูมเครื่องใช้ไฟฟ้า

ตารางที่ 3.7 (ต่อ)

ประเภทสิ่งปลูกสร้าง	สิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ ที่สามารถเทียบเคียงได้
ห้องน้ำรวม	
ลานกีฬาเอนกประสงค์	สนามเทนนิส สนามฟุตบอล
ลานคอนกรีต	ถนนคอนกรีตส่วนบุคคล โรงจอดรถโล่งไม่มีผนังแต่มีหลังคา ลานจอดรถ ลานตากพืชผลทางการเกษตร
ท่าเทียบเรือ	ท่าเรือประมง ท่าเรือขนส่งสินค้า ท่าเรือใช้เพื่อการสัญจร
สิ่งปลูกสร้างที่ไม่สามารถเทียบเคียงได้จากบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรียนสิ่งปลูกสร้าง	
โรงกลั่นน้ำมัน ถังเก็บน้ำมันเชื้อเพลิงบนดิน และใต้ดิน บ่อขุดเจาะน้ำมัน แท่นขุดเจาะน้ำมัน โรงแยกก๊าซ โรงไฟฟ้า สถานีผลิตไฟฟ้าพลังงานแสงอาทิตย์ สถานีผลิตไฟฟ้าพลังงานลม โรงงานไฟฟ้าชีวมวล โรงโมหิน เขื่อน คลองประปา ทางควนยกระดับ หอบังคับการบิน รันเวย์ สถานีรถไฟ รางรถไฟ รางรถไฟ สถานีรับส่งสัญญาณภาคพื้นดิน กังหันลม	

**ที่มา:** สำนักบริหารการคลัง กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น

มาตรา 95 กำหนดการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในสองปีแรกตามพระราชบัญญัตินี้ ให้ใช้ฐานภาษีของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งคำนวณได้ตามมาตรา 35 หักด้วยมูลค่าของฐานภาษีที่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา 40 หรือมาตรา 41 แล้วคูณด้วยอัตราภาษีตามมาตรา 94 ตามสัดส่วนที่กำหนดในมาตรา 3 ผลลัพธ์ที่ได้เป็นจำนวนภาษีที่ต้องเสีย กรณีที่ดินหลายแปลงซึ่งมีอาณาเขตติดต่อกันและเป็นของเจ้าของเดียวกัน ให้คำนวณมูลค่าของที่ดินทั้งหมดรวมกันเป็นฐานภาษี

### 3. อัตราภาษี

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 37 ได้กำหนดอัตราภาษีเป็นเพดานการจัดเก็บภาษีโดยแยกออกเป็นที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง 4 ประเภท ดังนี้<sup>26</sup>

<sup>26</sup> สำนักบริหารการคลัง กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น, คู่มือปฏิบัติงานตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562, (2562), น.44

### ตารางที่ 3.8 เพดานอัตราภาษีตามลักษณะการทำประโยชน์ของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

ลักษณะการทำประโยชน์ของ ที่ดินและ สิ่งปลูกสร้าง	เพดานอัตราภาษี (ร้อยละ)
ประกอบเกษตรกรรม	0.15
ใช้เป็นที่อยู่อาศัย	0.30
อื่น ๆ (นอกจากเกษตรกรรม/ที่อยู่อาศัย)	1.2
ที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า หรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ	1.2

ที่มา: พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ตามมาตรา 37 (1) ต้องเป็นการทำนา ทำไร่ ทำสวน เลี้ยงสัตว์ เลี้ยงสัตว์น้ำและกิจการอื่นตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง และรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมกันประกาศกำหนด ทั้งนี้ ในการจัดทำประกาศดังกล่าว ให้นำความเห็นของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงเกษตรและสหกรณ์มาประกอบการพิจารณาด้วย

การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยตามมาตรา 37 (2) ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมกันประกาศกำหนด และที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพตาม (4) ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง

อัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บตามวรรคหนึ่ง ให้ตราเป็นพระราชกฤษฎีกา โดยจะกำหนดเป็นอัตราเดียว หรือหลายอัตราแยกตามมูลค่าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างก็ได้ ทั้งนี้ต้องไม่เกินอัตราภาษีที่กำหนดไว้ข้างต้น และจะกำหนดแยกตามประเภทการใช้ประโยชน์หรือตามเงื่อนไขในแต่ละประเภทการใช้ประโยชน์ก็ได้ บทเฉพาะกาลของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้กำหนดอัตราภาษีสำหรับจัดเก็บใน สองปีแรกของการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไว้ในมาตรา 94 ดังนี้

การกำหนดอัตราภาษีตามมาตรา 94พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

1. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมมาตรา 94 (1)



ตารางที่ 3.9 อัตราภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม (เพดานอัตราภาษีตามมาตรา 37(1) ไม่เกิน ร้อยละ 0.15 )

ประเภทที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง	มูลค่าของฐานภาษี (ล้านบาท)	อัตราภาษี (ร้อยละ)
เกษตรกรรม (บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล เป็นเจ้าของ)	0 -75	0.01
	เกิน 75 -100	0.03
	เกิน 100 -500	0.05
	เกิน 500 -1,000	0.07
	เกิน 1,000 ขึ้นไป	0.10

ที่มา:พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยได้ร่วมกันประกาศกำหนดลักษณะการใช้ประโยชน์ของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประกอบเกษตรกรรม ตามความในมาตรา 37 วรรคสอง โดยประกาศเมื่อวันที่ 30 มกราคม 2563 และมีผลบังคับใช้นับแต่ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เมื่อวันที่ 29 พฤษภาคม 2563 ดังนี้

หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม

การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ให้หมายถึง การใช้ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตามความหมายของคำว่า “ประกอบเกษตรกรรม” ในระเบียบคณะกรรมการนโยบายและแผนพัฒนาการเกษตรและสหกรณ์ว่าด้วยการขึ้นทะเบียนเกษตรกร พ.ศ. 2560 และที่แก้ไขเพิ่มเติม โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อการบริโภค จำหน่าย หรือใช้งานในฟาร์ม แต่ไม่รวมถึงการทำการประมงและการทอผ้า และให้หมายความรวมถึงที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในพื้นที่ต่อเนื่องที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมนั้นด้วย ทั้งนี้พื้นที่ต่อเนื่องต้องไม่เกินกึ่งหนึ่งของพื้นที่ที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม แต่ไม่รวมถึงกรณีการเพาะเลี้ยงสัตว์น้ำ

นอกจากนี้ การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ยังให้มีความหมายรวมถึงช่วงเวลาพักการเกษตรเพื่อประโยชน์ในการฟื้นฟูสภาพที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง การพักที่ดินระหว่างฤดูกาลการผลิต และการตัดวงจรโรค

หากปรากฏว่าพื้นที่ต่อเนื่องการใช้ประโยชน์ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในการใช้ประโยชน์ประกอบเกษตรกรรม ทับซ้อนกับพื้นที่ต่อเนื่องกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตามหลักเกณฑ์การใช้

ประโยชน์เป็นที่ยู้อาศัย ให้พื้นที่ทับซ้อนดังกล่าวเป็นการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม

ประกาศกระทรวงการคลังและประกาศกระทรวงมหาดไทยในเรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม กำหนดลักษณะ และจำนวนชนิดพืช ชนิดสัตว์ หรือลักษณะการใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตามบัญชีแนบท้าย โดยให้มีอัตราขั้นต่ำของการประกอบการเกษตรต่อไร่ อัตราพื้นที่คอกหรือโรงเรือน อัตราการใช้ที่ดินหรือมีลักษณะการใช้ประโยชน์ตามที่ระบุไว้ในบัญชีแนบท้ายเช่น

1. การประกอบการเกษตรที่เป็น การทำไร่ การปลูกผัก ปลูกไม้ยืนต้น สวนป่า ป่าเศรษฐกิจแบบสวนเฉพาะ หรือการปลูกไม้ผลหรือไม้ยืนต้นแบบสวนผสม เช่น การปลูกกล้วยหอม กล้วยไข่ กล้วยน้ำหว้า ต้องปลูกขั้นต่ำ 200 ต้น/ไร่ มะม่วง มะพร้าวแก่ มะพร้าวอ่อน 20 ต้น/ไร่ กาแฟ 170 ต้น/ไร่ พันธุ์โรบัสต้า 170 ต้น/ไร่ พันธุ์ราบิก้า 533 ต้น/ไร่ มะนาว 50 ต้น/ไร่ โดยให้เทียบเคียงจากชนิดพืชที่ใกล้เคียงที่สุด และหากไม่สามารถเทียบเคียงได้ให้พิจารณาจากลักษณะการประกอบเกษตรกรรมในแต่ละท้องถิ่น

2. การประกอบการเกษตรเป็นการเลี้ยงปศุสัตว์ การเพาะเลี้ยงแมลงเศรษฐกิจ และเกษตรอื่น ๆ เช่น โค กระบือ พื้นที่คอกหรือโรงเรือน 7 ตารางเมตรต่อตัว การใช้ที่ดิน 1 ตัวต่อ 5 ไร่ สุกร พ่อพันธุ์ คอกเดี่ยว 7.5 ตารางเมตร/ตัว แม่พันธุ์ คอกเดี่ยว 1.5 เมตร/ตัว สุกรอนุบาล 0.5 เมตร/ตัว สุกรขุน 1.5 เมตร/ตัว กวาง 2 ตัว/ไร่ กรณีไม่ปรากฏชนิดสัตว์ที่ระบุไว้ให้เทียบเคียงชนิดสัตว์ที่มีลักษณะใกล้เคียงที่สุด หากไม่สามารถเทียบเคียงจากชนิดสัตว์ได้ ให้พิจารณาตามลักษณะการเลี้ยงปศุสัตว์ และการเพาะเลี้ยงแมลงเศรษฐกิจและเกษตรอื่น ๆ ในแต่ละท้องถิ่น

3. การประกอบการเกษตรเป็นการเพาะเลี้ยงสัตว์น้ำ ให้ถือว่า การใช้ประโยชน์ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะต่อไปนี้เป็นการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม

3.1 พื้นที่บ่อดิน บ่อปูน กระชังปลา บ่อพลาสติก โรงเพาะฟัก หรือพื้นที่ที่ใช้เพาะเลี้ยงสัตว์น้ำในลักษณะอื่นใด ที่ผู้ขุด ผู้สร้าง ผู้จัดทำ เจ้าของ หรือผู้ครอบครอง มีความมุ่งหมายโดยตรงที่ใช้ในการเพาะเลี้ยงสัตว์น้ำ

3.2 ที่ดินที่เป็นพื้นที่ต่อเนื่องที่มีกิจกรรมใช้ประกอบการเพาะเลี้ยงสัตว์น้ำ เช่น บ่อพัก บ่อบำบัดน้ำ คลองส่งน้ำ คลองระบายน้ำ คูน้ำ คันดินขอบบ่อ ถนน และให้รวมถึงสิ่งปลูกสร้างอื่นใด ที่ใช้ในการเพาะเลี้ยงสัตว์น้ำ

ระเบียบคณะกรรมการนโยบายและแผนพัฒนาการเกษตรและสหกรณ์ว่าด้วยการขึ้นทะเบียนเกษตรกร พ.ศ. 2560 ข้อ 4 “ประกอบการเกษตร” หมายถึง การปลูกพืช การเลี้ยงปศุสัตว์ การเพาะเลี้ยงสัตว์น้ำ การทำการประมง การทำนาเกลือสมุทร การปลูกหม่อน การเลี้ยงไหม การทอ

ผ้า และการเพาะเลี้ยงแมลงเศรษฐกิจ และเกษตรอื่น ๆ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อการบริโภคหรือจำหน่าย หรือใช้งานในฟาร์ม ใดๆ ใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่างรวมกันดังต่อไปนี้

1. การทำนาหรือทำไร่ ใดๆ ใดอย่างหนึ่งหรือรวมกัน
2. การปลูกผัก หรือการปลูกไม้ดอกไม้ประดับ หรือการเพาะเห็ด หรือการปลูกพืชอาหารสัตว์อย่างใดอย่างหนึ่งหรือรวมกัน
3. การปลูกไม้ยืนต้น หรือการปลูกสวนป่า หรือปลูกป่าเศรษฐกิจแบบสวนเฉพาะอย่าง ใดอย่างหนึ่งหรือรวมกัน
4. การปลูกไม้ผล หรือไม้ยืนต้นแบบสวนผสม ใดๆ ใดอย่างหนึ่งหรือรวมกัน
5. การเลี้ยงปศุสัตว์
6. การเพาะเลี้ยงสัตว์น้ำ การทำการประมง
7. การทำนาเกลือสมุทร
8. การปลูกหม่อน เลี้ยงไหม การทอผ้า
9. การเพาะเลี้ยงแมลงเศรษฐกิจและเกษตรอื่น ๆ หมายความว่า การเลี้ยงผึ้งพันธุ์ ผึ้งโพรง ชันโรง ครั่ง จิ้งหรีด ตัวงา ไข่เดือนดิน ชิวกิ้งก่า และอื่น ๆ ที่มีลักษณะเดียวกัน
10. ประกอบการเกษตร ใดๆ ใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่างรวมกัน

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กำหนดหลักเกณฑ์ลักษณะการทำประโยชน์บนที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เป็นการทำการเกษตรกรรมมีลักษณะฐานกว้างมาก โดยยกเว้นการทำประมง และการทอผ้าที่ไม่เข้าลักษณะการทำเกษตรกรรมตามความหมายของการเสียภาษี แต่ยังคงมีความหมายเป็นการทำการเกษตรกรรม ตามระเบียบคณะกรรมการนโยบายและแผนพัฒนาการเกษตรและสหกรณ์ว่าด้วยการขึ้นทะเบียนเกษตรกร พ.ศ. 2560 และมีเงื่อนไขเกี่ยวกับพื้นที่และจำนวนการประกอบกิจการเกษตร รวมถึงที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในพื้นที่ต่อเนื่องที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมนั้นด้วย ทั้งนี้ พื้นที่ต่อเนื่องต้องไม่เกินกึ่งหนึ่งของพื้นที่ที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม และไม่รวมกรณีการเพาะเลี้ยงสัตว์น้ำแต่ถ้ามีการทำเกษตรแบบสวนผสมก็ยังคงถือจำนวนที่ระบุในท้ายประกาศเป็นจำนวนขั้นต่ำของการทำการเกษตร ดังนั้น ถ้าไม่ทำเกษตรตามความหมายที่กำหนดย่อมไม่ถือว่าเป็นการใช้ประโยชน์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในลักษณะการทำการเกษตรกรรมตามความหมายของมาตรา 37 วรรคสอง ของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

2. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการเป็นที่อยู่อาศัยตามมาตรา 94(2)

**ตารางที่ 3.10** อัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่บุคคลธรรมดาใช้ประโยชน์เพื่อเป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎร(เพดานอัตราภาษีตามมาตรา 37(2) ไม่เกิน ร้อยละ 0.30)

ประเภทที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง	มูลค่าของฐานภาษี (ล้านบาท)	อัตราภาษี (ร้อยละ)
ที่อยู่อาศัยหลัก (เจ้าของเป็นบุคคลธรรมดาและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้าน)	0 -25	0.03
	เกิน 25 -50	0.05
	เกิน 50 ขึ้นไป	0.1

ที่มา: พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

### 3. เฉพาะสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยตามมาตรา 94 (3)

**ตารางที่ 3.11** อัตราภาษีสิ่งปลูกสร้างที่บุคคลธรรมดาใช้ประโยชน์เพื่อเป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎร(เพดานอัตราภาษีตามมาตรา 37(2) ไม่เกิน ร้อยละ 0.30)

ประเภทสิ่งปลูกสร้าง	มูลค่า ของฐานภาษี (ล้านบาท)	อัตราภาษี (ร้อยละ)
ที่อยู่อาศัยหลัก (เจ้าของเป็นบุคคลธรรมดาและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้าน แต่ที่ดินเป็นของบุคคลอื่น)	0 -40	0.02
	เกิน 40 -65	0.03
	เกิน 65 - 90	0.05
	เกิน 90 ขึ้นไป	0.10

ที่มา: พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

4. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยกรณีอื่น ตามมาตรา 94 (4)

ตารางที่ 3.12 อัตราภาษีที่ดินหรือ สิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เพื่อเป็นที่อยู่อาศัย กรณีอื่น (เพดาน อัตราภาษีตามมาตรา 37(2) ไม่เกิน ร้อยละ 0.30)

ประเภทสิ่งปลูกสร้าง	มูลค่าของฐานภาษี (ล้านบาท)	อัตราภาษี (ร้อยละ)
ที่อยู่อาศัยหลังอื่น ๆ (เจ้าของเป็นบุคคลธรรมดาและ ไม่มีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้าน)	0 – 50	0.02
	เกิน 50 - 75	0.03
	เกิน 75 - 100	0.05
	เกิน 100 ขึ้นไป	0.10

ที่มา: พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยได้ร่วมกันประกาศกำหนดลักษณะการใช้ประโยชน์ของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย ตามความในมาตรา 37 วรรคสาม โดยได้ประกาศเมื่อวันที่ 30 มกราคม 2563 และมีผลบังคับใช้นับแต่ประกาศในราชกิจจานุเบกษาเมื่อวันที่ 29 พฤษภาคม 2563 ดังนี้

1. หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย

การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ให้หมายถึง การใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการอยู่อาศัย รวมถึงที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างซึ่งใช้ประโยชน์ต่อเนื่องด้วย เว้นแต่เข้าลักษณะดังนี้

1. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างของผู้ประกอบการที่อยู่ระหว่างการพัฒนา หรือสร้างเสร็จแล้วแต่ยังไม่ได้ขายตามกฎหมายว่าด้วยการจัดสรรที่ดิน

2. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างของผู้ประกอบการที่อยู่ระหว่างการพัฒนาหรือสร้างเสร็จแล้วแต่ยังไม่ได้ขายตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด

3. โรงแรมตามกฎหมายว่าด้วยโรงแรม

4. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ให้บริการเป็นที่พักรชั่วคราวสำหรับคนเดินทางหรือบุคคลอื่นใด โดยคิดค่าตอบแทน ทั้งนี้ไม่รวมถึงกรณีที่คิดค่าตอบแทนเป็นรายเดือนขึ้นไปหรือโฮมสเตย์



5. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นอสังหาริมทรัพย์รอการขายของหน่วยงาน ดังต่อไปนี้
  - (ก) สถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วยธุรกิจสถาบันการเงิน
  - (ข) สถาบันการเงินเฉพาะกิจที่มีกฎหมายเฉพาะจัดตั้งขึ้น
  - (ค) สถาบันการเงินประชาชนตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันการเงินประชาชน
  - (ง) บริษัทบริหารสินทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทบริหารสินทรัพย์

“สิ่งปลูกสร้าง” ที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยหมายถึง โรงเรือน อาคาร ตึก ห้องชุด แพ หรือสิ่งปลูกสร้างอื่นใดที่มีลักษณะให้บุคคลใช้เพื่อการอยู่อาศัย นอกจากนี้ยังให้ความหมายของ “โฮมสเตย์” ว่าหมายถึง สถานที่พักชั่วคราวที่เจ้าของนำพื้นที่ใช้สอยภายในมาดัดแปลงเป็นห้องพัก ซึ่งมีจำนวนไม่เกิน 4 ห้อง มีผู้พักอาศัยรวมกันไม่เกิน 20 คน จัดบริการสิ่งอำนวยความสะดวกตามสมควร และเป็นการพักรวมกับเจ้าของในชายคาเดียวกัน อันมีลักษณะเป็นการประกอบกิจการเพื่อหารายได้เสริม

นอกจากนี้ การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยยังมีความหมายถึง ช่วงระยะเวลาระหว่างการก่อสร้าง หรือปรับปรุงต่อเติมสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการอยู่อาศัย

กรณีที่อยู่อาศัยมีพื้นที่ต่อเนื่องทับซ้อนกับพื้นที่ต่อเนื่องตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในเรื่องการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ให้ใช้บังคับตามประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่องหลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม

การทำประโยชน์ของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เข้าลักษณะการเป็นที่อยู่อาศัยตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 37 วรรคสาม ตามประกาศกระทรวงการคลังและประกาศกระทรวงมหาดไทยกำหนดให้ “สิ่งปลูกสร้าง” มีความหมายครอบคลุมถึงสิ่งปลูกสร้างทุกประเภทที่มีลักษณะให้บุคคลใช้อยู่อาศัย ซึ่งในความหมายของสิ่งปลูกสร้างตามมาตรา 5 พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ระบุถึง สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยหรือใช้สอยได้ หรือที่ใช้เป็นที่เก็บสินค้าหรือประกอบอุตสาหกรรมหรือพาณิชย์กรรม และห้องชุด นอกนั้นมีความหมายเดียวกันคือ หมายถึง โรงเรือน อาคาร ตึก ห้องชุด และแพ ทำให้เห็นว่าการใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยจะเข้าลักษณะอาคารทุกประเภทแต่จำกัดความหมายที่ต้องมีลักษณะให้บุคคลใช้อยู่อาศัย รวมถึงที่ดินและสิ่งปลูกสร้างซึ่งใช้ประโยชน์ต่อเนื่อง และหมายถึงช่วงเวลาระหว่างการก่อสร้างหรือปรับปรุงต่อเติมสิ่งปลูกสร้างที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการอยู่อาศัย รวมถึงโฮมสเตย์ ตามความหมายที่กล่าวไว้ และกรณีที่พักชั่วคราวสำหรับคนเดินทางหรือบุคคลอื่นใดโดยคิดค่าตอบแทนเป็นรายเดือนขึ้นไป

ลักษณะยกเว้นที่ไม่ถือว่าเป็นการใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย คือการทำประโยชน์ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ระหว่างการพัฒนา หรือสร้างเสร็จแต่รอการขาย หรือเป็นอสังหาริมทรัพย์

รอกการขายของสถาบันการเงินที่ระบุไว้ รวมถึงโรงแรม ที่พักชั่วคราวสำหรับคนเดินทางหรือบุคคลอื่นใดโดยคิดค่าตอบแทน

อย่างไรก็ตามหากปรากฏว่า พื้นที่ต่อเนื่อง ทับซ้อนกับพื้นที่ต่อเนื่องที่เป็นการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ให้ใช้บังคับตามประกาศหลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม

5. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่น นอกจากการประกอบเกษตรกรรม และเป็นที่อยู่อาศัยตามมาตรา 94 (5)

**ตารางที่ 3.13** ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่นนอกจากการประกอบเกษตรกรรมและเป็นที่อยู่อาศัย(เพดานอัตราภาษีตามมาตรา 37(3) ไม่เกิน ร้อยละ 1.2)

ประเภทที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง	มูลค่าของฐาน (ล้านบาท)	อัตราภาษี (ร้อยละ)
อื่น ๆ (ใช้ประโยชน์นอกจาก เกษตรกรรม/ ที่อยู่อาศัย)	0 -50	0.03
	เกิน 50 -200	0.04
	เกิน 200 - 1,000	0.05
	เกิน 1,000 - 5,000	0.06
	เกิน 5,000 ขึ้นไป	0.07

**ที่มา:** พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

6. ที่ดิน หรือสิ่งปลูกสร้าง ที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพตามมาตรา 94 (6)

ตารางที่ 3.14 อัตราภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ประโยชน์ตามควรแก่สภาพ (เพดานอัตราภาษีตามมาตรา 37(4) ไม่เกิน ร้อยละ 1.2)

ประเภทที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง	มูลค่าของฐานภาษี (ล้านบาท)	อัตราภาษี (ร้อยละ)
ที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ประโยชน์ตามควรแก่สภาพ	0 - 50	0.03
	เกิน 50 - 200	0.04
	เกิน 200 - 1,000	0.05
	เกิน 1,000 - 5,000	0.06
	เกิน 5,000 ขึ้นไป	0.07

ที่มา: พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง กับรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศร่วมกัน โดยได้มีกฎกระทรวงเรื่อง กำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า หรือไม่ได้ทำประโยชน์ เป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังนี้

ลักษณะที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า มีลักษณะ

1. ที่ดินโดยสภาพสามารถทำประโยชน์ได้ แต่ถูกทิ้งร้างและไม่มีการทำประโยชน์ในที่ดินนั้นตลอดปีที่ผ่านมา เว้นแต่ไม่สามารถทำประโยชน์ได้เนื่องจากเหตุธรรมชาติหรือเหตุพ้นวิสัย
2. สิ่งปลูกสร้างโดยสภาพสามารถทำประโยชน์ได้ แต่ถูกทิ้งร้างและไม่มีการทำประโยชน์ในที่ดินนั้นตลอดปีที่ผ่านมา

ลักษณะที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ มีลักษณะ

1. ที่ดินโดยสภาพสามารถทำประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม แต่มีการทำประโยชน์ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง และรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนดตามมาตรา 37 วรรคสอง ตลอดปีที่ผ่านมา
2. สิ่งปลูกสร้างที่ก่อสร้างหรือปรับปรุงเสร็จแล้ว และโดยสภาพสามารถทำประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมหรือเป็นที่อยู่อาศัย หรือทำประโยชน์ที่ไม่ใช่การทำประโยชน์ในการเกษตรกรรมหรือเป็นที่อยู่อาศัย แต่ไม่มีการใช้ประโยชน์ตลอดปีที่ผ่านมา

กรณีดังกล่าวไม่บังคับกับ ที่ดินที่อยู่ระหว่างเตรียมการเพื่อทำประโยชน์ หรือสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ระหว่างการก่อสร้าง หรือที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ถูกรอนสิทธิในการทำประโยชน์ตามกฎหมาย หรือโดยคำสั่ง หรือคำพิพากษาของศาล และที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ระหว่างการ

พิจารณาดีของศาลเกี่ยวกับกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครอง และในการพิจารณาให้คำนี้ถึง สิ่งแวดล้อม สภาพภูมิประเทศ สภาพดิน ความลาดชันของพื้นดิน และการทำประโยชน์ของที่ดิน หรือสิ่งปลูกสร้างในบริเวณใกล้เคียง

ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เข้าลักษณะที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า มีความหมาย คือ การสามารถทำประโยชน์ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างได้ แต่ถูกทิ้งร้างไม่ได้ทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ตลอดปีที่ผ่านมาก่อนวันที่ 1 มกราคม ของทุกปี เว้นแต่เหตุสุดวิสัยทำให้ไม่สามารถทำประโยชน์ได้

ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เข้าลักษณะไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ มีความหมาย คือ 1. กรณีที่ดินโดยสภาพสามารถทำการเกษตรตามประกาศของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง และรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยได้ แต่ทำประโยชน์ไม่เข้าหลักเกณฑ์ที่กำหนด และ 2. กรณีสิ่งปลูกสร้างที่ก่อสร้างหรือปรับปรุงเสร็จแล้ว โดยสภาพสามารถทำประโยชน์ประกอบเกษตรกรรมหรือใช้เป็นที่อยู่อาศัย หรือทำประโยชน์อื่นที่ไม่ใช่การทำประโยชน์ในการเกษตรกรรม หรือเป็นที่อยู่อาศัย แต่ไม่มีการใช้ประโยชน์ตลอดปีที่ผ่านมา ซึ่งลักษณะที่ดินต้องเข้าทำประโยชน์ ส่วนสิ่งปลูกสร้างต้องมีการใช้ประโยชน์ แต่ไม่ได้ระบุรายละเอียดของการเข้าทำประโยชน์หรือการเข้าใช้ประโยชน์แต่อย่างใด

#### 4. การจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

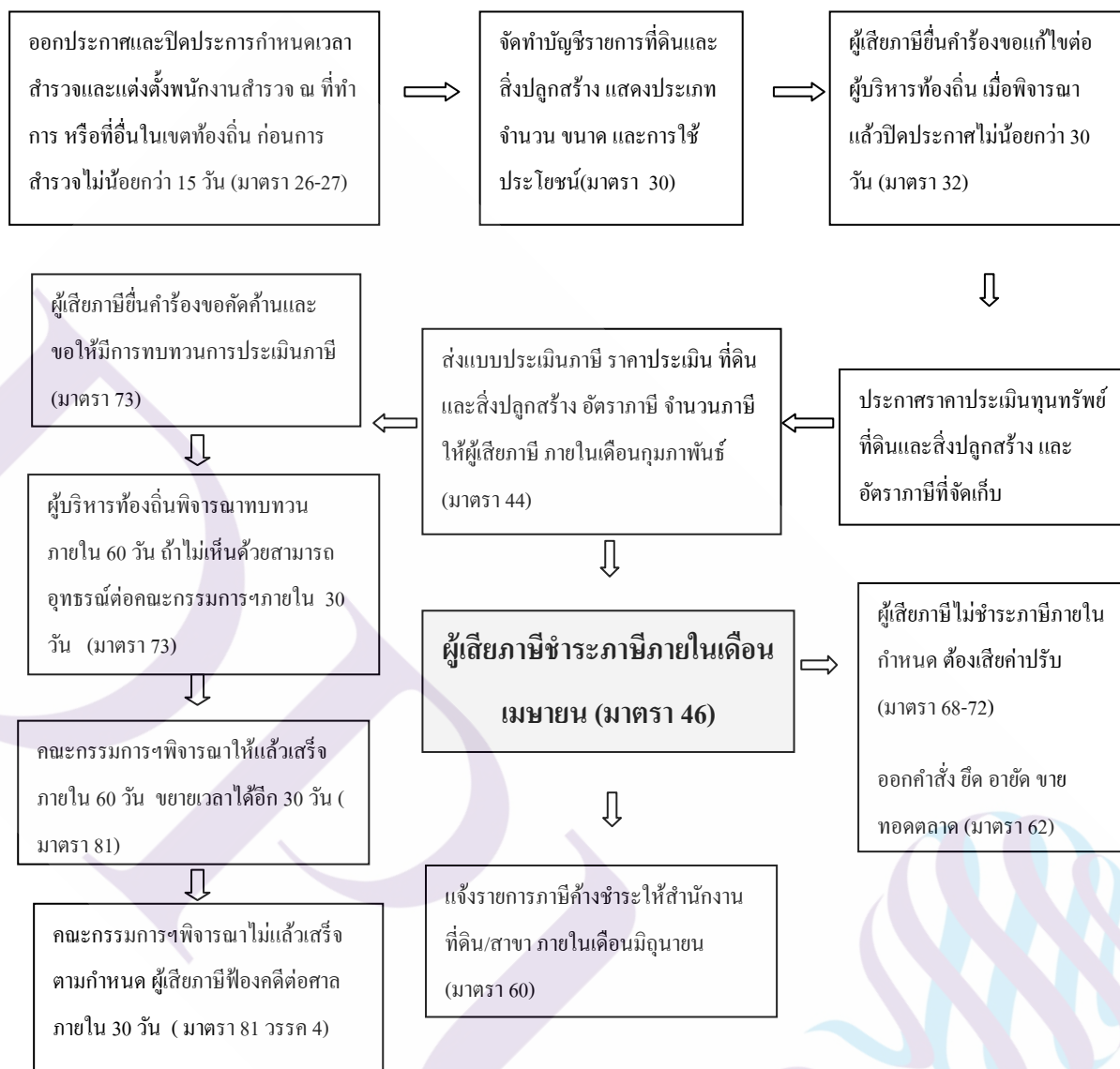
การจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เป็นอำนาจการจัดเก็บขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นตามมาตรา 7 และมาตรา 12 กำหนดให้สามารถมอบหมายให้ส่วนราชการหรือหน่วยงานของของรัฐรับชำระภาษีแทนตามมาตรา 50 โดยส่วนราชการหรือหน่วยงานของรัฐนั้นอาจได้รับส่วนลดหรือค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีตามที่กำหนดในกฎกระทรวง ซึ่งมีกฎกระทรวงกำหนดค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีแทนองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2562 เมื่อวันที่ 20 ธันวาคม 2562 ให้ส่วนราชการหักได้ในอัตราร้อยละ 3 ของภาษีรับชำระไว้แทน และนำส่งภาษีที่ได้หักค่าใช้จ่ายแล้วส่งให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นภายในวันที่ 10 ของเดือนถัดไป

ก่อนเริ่มมีการจัดเก็บภาษีตามมาตรา 11 ให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจแต่งตั้งพนักงานสำรวจ พนักงานประเมิน และพนักงานจัดเก็บ เพื่อปฏิบัติการให้เป็นไปตามพระราชบัญญัตินี้ และให้พนักงานที่ได้รับแต่งตั้งเป็นเจ้าพนักงานตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 26 กำหนดให้มีการสำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอาจจัดให้มีการสำรวจที่ดิน และสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ภายในเขต เพื่อทราบข้อมูลเกี่ยวกับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น และเมื่อสำรวจเสร็จแล้วให้จัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยต้องแสดงประเภท จำนวน ขนาดที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง การใช้ประโยชน์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และ

รายละเอียดอื่นที่จำเป็นแก่การประเมินภาษี ตามระเบียบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทย ประกาศกำหนด และให้ปิดประกาศบัญชีดังกล่าว ณ สำนักงานหรือที่ทำการขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หรือสถานที่อื่นด้วยตามที่เห็นสมควร ภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เป็นเวลาไม่น้อยกว่า 30 พร้อมทั้งจัดส่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับผู้เสียภาษีแต่ละรายตามบัญชีดังกล่าวให้ผู้เสียภาษียารายนั้นทราบด้วย ตามมาตรา 30

องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประกาศราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง อัตราภาษีที่จัดเก็บ และรายละเอียดอื่นที่จำเป็นในการจัดเก็บภาษีในแต่ละปี ณ สำนักงานหรือที่ทำการขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นก่อนวันที่ 1 กุมภาพันธ์ ของปีนั้น ทั้งนี้ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง ตามมาตรา 39 และในแต่ละปีให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแจ้งการประเมินภาษี โดยส่งแบบประเมินภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีตามมาตรา 9 ภายในเดือนกุมภาพันธ์ การแจ้งการประเมินและแบบประเมินภาษี ให้เป็นไปตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด ซึ่งอย่างน้อยต้องมีรายการที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ราคาประเมินทุนทรัพย์ อัตราภาษี และจำนวนภาษีที่ต้องชำระ และให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีตามแบบแจ้งการประเมินภาษีภายในเดือนเมษายนของทุกปี ตามมาตรา 46 ซึ่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้อำนวยความสะดวกให้ผู้เสียภาษีสามารถชำระภาษีทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ หรือชำระผ่านธนาคาร ทั้งนี้ตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด และยังสามารถผ่อนชำระภาษีเป็นงวด ๆ งวดละเท่า ๆ กัน แต่หากไม่ชำระตามกำหนดต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละ 1 ต่อเดือนของจำนวนภาษีที่ค้างชำระ ตามมาตรา 52 กำหนดเป็นกรอบการดำเนินการได้ดังนี้





ภาพที่ 3.2 กระบวนการประเมินภาษีและชำระภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

#### 1.4.1 การประเมินภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในสองปีแรกตามพระราชบัญญัตินี้ ให้ใช้ฐานภาษีของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งคำนวณได้ตามมาตรา 35 หักด้วยมูลค่าของฐานภาษีที่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา 40 หรือมาตรา 41 แล้วคูณด้วยอัตราภาษีตามมาตรา 94 ตามสัดส่วนที่กำหนดในมาตรา 38 ผลลัพธ์ที่ได้เป็นจำนวนภาษีที่ต้องเสีย ตามมาตรา 95

ค่าภาษี = ฐานภาษี x อัตราภาษี

ฐานภาษี = มูลค่าทั้งหมดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

**หมายเหตุ** หากมีการยกเว้นมูลค่าฐานภาษีต้องนำมาหักออกจากฐานภาษีก่อน เช่น กรณีทำเกษตรกรรม และที่อยู่อาศัย รวมถึงหักค่าเสื่อมของสิ่งปลูกสร้างกรณีใช้เป็นที่อยู่อาศัย ยกเว้นกรณีห้องชุด ไม่มีการหักค่าเสื่อม

ฐานภาษี คือ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างถูกกำหนดไว้ตามมาตรา 35 ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 สำหรับการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง<sup>27</sup> กำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นหักมูลค่าของฐานภาษีออกก่อนที่จะนำไปคำนวณภาษี หากเข้าเกณฑ์ตามมาตรา 40 และ มาตรา 41 ดังต่อไปนี้

1. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมอยู่ในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใด ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นรวมกันไม่เกิน 50 ล้านบาท
2. ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษีนั้น ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีไม่เกิน 50 ล้านบาท
3. กรณีบุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของสิ่งปลูกสร้าง แต่ไม่ได้เป็นเจ้าของที่ดินและใช้สิ่งปลูกสร้างดังกล่าวเป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้าน ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีไม่เกิน 10 ล้านบาท

<sup>27</sup> สำนักบริหารการคลัง กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น, คู่มือปฏิบัติงานตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562, (2562), น.43

ตารางที่ 3.15 เงินที่ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีตามลักษณะการใช้ประโยชน์

มูลค่าฐานภาษีที่ได้รับการยกเว้น (เฉพาะบุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของ)	วงเงิน (ล้านบาท)
ประกอบเกษตรกรรม	50
ที่พักอาศัย เป็นเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีชื่อในทะเบียนบ้าน	50
ที่พักอาศัย เป็นเจ้าของเฉพาะสิ่งปลูกสร้าง และมีชื่อในทะเบียนบ้าน	10 ยกเว้นให้เฉพาะมูลค่าบ้าน

ที่มา: พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

ตารางที่ 3.16 อัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแยกตามประเภทการทำประโยชน์

เกษตรกรรม		อื่น ๆ / ที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า / ไม่ได้ทำประโยชน์	
มูลค่า (ล้านบาท)	ร้อยละ	มูลค่า (ล้านบาท)*	ร้อยละ
0-75	0.01	0-50	0.3
75-100	0.03	50-200	0.4
100-500	0.05	200-1,000	0.5
500-1,000	0.07	1,000-5,000	0.6
1,000 ขึ้นไป	0.1	5,000 ขึ้นไป	0.7
ที่อยู่อาศัย			
มูลค่า (ล้านบาท)*	เจ้าของบ้านมีชื่อใน ทะเบียนบ้าน	ที่ดินเป็นของผู้อื่น เจ้าของบ้านมีชื่อใน ทะเบียนบ้าน	เจ้าของบ้านไม่มีชื่อใน ทะเบียนบ้าน
0-10	ยกเว้น	ยกเว้น	0.02
10-50	ยกเว้น	0.02	0.02
50-75	0.03	0.03	0.03
75-100	0.05	0.05	0.05
100 ขึ้นไป	0.1	0.1	0.1

\*หมายเหตุ มูลค่าทรัพย์สินทั้งหมด กรณียังไม่ได้หักมูลค่าฐานภาษีที่ได้รับการยกเว้นตามกฎหมาย

#### 1.4.2 การคำนวณภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

##### 1. กรณีทรัพย์สินเป็นที่ดินไม่มีสิ่งปลูกสร้าง

ตัวอย่างเช่น นาย ก. ทำการเกษตร มีที่ดิน เนื้อที่ 1 ไร่ ราคาประเมินตารางวาละ 5,000 บาท จะเสียภาษี ดังนี้

$$\text{มูลค่าของฐานภาษี} = \text{มูลค่าของที่ดิน} - \text{มูลค่ายกเว้น}$$

มูลค่าของที่ดินคือ 400 ตารางวา x 5,000 บาท = 2,000,000 บาท

กรณีทำเกษตรกรรม ได้รับการยกเว้นมูลค่าฯ 50 ล้านบาท = 2,000,000 - 50,000,000 = 0 บาท

$$= 0 \times 0.01\%$$

$$\text{ค่าภาษี} = 0 \text{ บาท}$$

จะเห็นว่ากรณีนี้ทำเกษตรกรรมยกเว้นให้ 50 ล้านบาท นาย ก. จะเริ่มเสียภาษีต้องถือครองที่ดิน 25 ไร่ขึ้นไป

$$\frac{50,000,000 \text{ บาท}}{5,000} = 25 \text{ ไร่}$$

ดังนั้น มูลค่าที่ดินจึงขึ้นอยู่กับเนื้อที่ของที่ดิน และราคาประเมิน ถ้าที่ดินมีราคาประเมินสูงจะถือครองที่ดินที่ได้รับการยกเว้นเนื้อที่น้อยกว่า ถือครองที่ดินที่มีราคาประเมินต่ำกว่า

##### 2. กรณีทรัพย์สินเป็นที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

ตัวอย่าง 2.1 นาย ก. มีบ้านพักอาศัยเป็นบ้านไม้ชั้นเดียว สร้างมา 10 ปี พื้นที่ใช้สอย 80 ตารางเมตร (ราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างตารางเมตรละ 7,500 บาท บนที่ดิน เนื้อที่ 100 ตารางวา ราคาประเมินตารางวาละ 30,000 บาท มีชื่อในทะเบียนบ้านจะเสียภาษี ดังนี้

$$\text{ฐานภาษี} \text{ มูลค่าที่ดิน } 1,000 \text{ ตารางวา} \times \text{ตารางวาละ } 30,000 = 3,000,000 \text{ บาท}$$

$$\text{มูลค่าสิ่งปลูกสร้าง} \text{ พื้นที่ } 80 \text{ ตารางเมตร} \times \text{ตารางเมตรละ } 7,500 = 600,000 \text{ บาท}$$

$$\text{หักค่าเสื่อม} \text{ สร้างมา } 10 \text{ ปี} \text{ หักค่าเสื่อมได้ร้อยละ } 40\% = 240,000 \text{ บาท}$$

$$\text{(จากตารางหักค่าเสื่อมกรมธนารักษ์) เหลือมูลค่าปัจจุบัน} = 360,000 \text{ บาท}$$

$$\text{ค่าภาษี} = 3,000,000 + 360,000 - (\text{มูลค่ายกเว้น} 50 \text{ ล้านบาท กรณีบ้านอยู่อาศัยมีชื่อใน}$$

$$= 3,360,000 - 50,000,000 \text{ ทะเบียนบ้าน}) \times \text{อัตราภาษี } 0.01\%$$

$$= 0 \text{ บาท}$$

มูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ไม่ถึง 50 ล้านบาทได้รับการยกเว้นมูลค่าฐานภาษีฯ จึงไม่ต้องเสียภาษี

2.2 กรณีตามตัวอย่าง นาย ก. ไม่มีชื่อในทะเบียนบ้านจะไม่ได้รับการยกเว้นมูลค่าฐานภาษีฯ จะต้องเสียภาษีดังนี้

$$\begin{aligned}\text{ค่าภาษี} &= 3.360.000 - 0 \times 0.02 \% \text{ (อัตราภาษีที่อยู่อาศัยกรณีไม่มีชื่อในทะเบียนบ้าน)} \\ &= 672 \text{ บาท}\end{aligned}$$

2.3 กรณีตามตัวอย่าง นาย ก. ไม่ได้เป็นเจ้าของที่ดินแต่มีชื่อในทะเบียนบ้าน จะต้องเสียภาษีดังนี้

$$\begin{aligned}\text{ค่าภาษี} &= \text{ชำระเฉพาะมูลค่าสิ่งปลูกสร้างได้รับยกเว้นมูลค่าฐานภาษี} \times 10 \text{ ล้านบาท} \\ &= 360,000 - 10,000,000 \\ &= 0 \text{ บาท}\end{aligned}$$

$$\text{ส่วนที่ดินคิดภาษี} = 3,000,000 \times 0.02 \% = 600 \text{ บาท}$$

$$\text{รวมเสียภาษี} = 600 \text{ บาท}$$

2.4 กรณีตามตัวอย่าง นาย ก. นำบ้านออกให้บุคคลอื่นเช่า จะต้องเสียภาษีดังนี้

$$\text{ฐานภาษี} \quad \text{มูลค่าที่ดิน} \quad 100 \text{ ตารางวา} \times \text{ตารางวาละ} \quad 30,000 = 3,000,000 \text{ บาท}$$

$$\text{มูลค่าสิ่งปลูกสร้าง} \quad \text{พื้นที่} \quad 80 \text{ ตารางเมตร} \times \text{ตารางเมตรละ} \quad 7,500 = 600,000 \text{ บาท}$$

$$\text{หักค่าเสื่อม} \quad \text{สร้างมา} \quad 10 \text{ ปี} \quad \text{หักค่าเสื่อมได้ร้อยละ} \quad 40\% = 240,000 \text{ บาท}$$

$$\text{(จากตารางหักค่าเสื่อมกรมธนารักษ์) เหลือมูลค่าปัจจุบัน} = 360,000 \text{ บาท}$$

$$\text{ค่าภาษี} = 3,000,000 + 360,000 - (\text{มูลค่ายกเว้น} \times \text{อัตราภาษี} \quad 0.3\%)$$

$$= 3,360,000 - 0 \times 0.3\% \text{ (ใช้ประโยชน์นอกจากเกษตร/ที่อยู่อาศัย)}$$

$$= 10,080 \text{ บาท}$$

3. กรณีทรัพย์สินเป็นห้องชุด

ตัวอย่าง 3.1 นาย ก. เป็นเจ้าของห้องชุดพื้นที่ 30 ตารางเมตร ราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุดตารางเมตรละ 30.000 บาท มีชื่อในทะเบียนบ้าน ต้องเสียภาษีดังนี้

$$\text{ฐานภาษี} \quad \text{มูลค่าทรัพย์สิน} \quad \text{พื้นที่} \quad 30 \text{ ตารางเมตร} \times \text{ตารางเมตรละ} \quad 30,000 = 900,000 \text{ บาท}$$

$$\text{ค่าภาษี} = 900,000 - (\text{มูลค่ายกเว้น} \times \text{อัตราภาษี}$$

$$= 900,000 - (\text{ที่อยู่อาศัยยกเว้น} \quad 50 \text{ ล้านบาท})$$

$$= 0 \text{ บาท}$$

3.2 กรณีตามตัวอย่าง หาก นาย ก. ไม่มีชื่อในทะเบียนบ้าน ต้องเสียภาษีดังนี้

$$\text{มูลค่าทรัพย์สิน} \quad \text{พื้นที่} \quad 30 \text{ ตารางเมตร} \times \text{ตารางเมตรละ} \quad 30,000 = 900,000 \text{ บาท}$$

$$\text{ค่าภาษี} = 900,000 - (\text{มูลค่ายกเว้น} \times \text{อัตราภาษี}$$

$$= 900,000 - 0 \times 0.02\%$$

$$= 180 \text{ บาท}$$



3.3 กรณีตามตัวอย่าง หาก นาย ก . นำห้องชุดออกให้เช่า ต้องเสียภาษีดังนี้

มูลค่าทรัพย์สิน พื้นี่ 30 ตารางเมตรx ตารางเมตรละ 30,000 = 900,000 บาท

ค่าภาษี = 900,000 – (มูลค่ายกเว้นฯ) x อัตราภาษี

= 900,000 – 0 x 0.3%

= 2,700บาท

3. การคำนวณภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีการใช้ประโยชน์หลายประเภท

กระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทยได้ออกประกาศร่วมกันในเรื่อง หลักเกณฑ์ และวิธีการในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่มีการใช้ประโยชน์หลายประเภท เมื่อวันที่ 6 ธันวาคม 2562 มีรายละเอียด ดังนี้

1. กรณีที่มีการใช้ประโยชน์หลายประเภทในที่ดินหรือ ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ประเภทเดียวกันทั้งหมดบนที่ดินในส่วนที่เป็นที่ตั้ง ให้วัดขนาดพื้นที่ของที่ดินหรือที่ดินและสิ่งปลูกสร้างดังกล่าว และให้คำนวณฐานภาษีโดยใช้มูลค่าของที่ดินหรือ ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นแยกตามการใช้ประโยชน์ต่าง ๆ ตามมาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

2. กรณีที่มีการใช้ประโยชน์หลายประเภทในสิ่งปลูกสร้าง ให้คำนวณฐานภาษี ดังนี้

2.1 ให้วัดขนาดพื้นที่ใช้สอยของสิ่งปลูกสร้างแยกตามประเภทการใช้ประโยชน์ต่าง ๆ ตามมาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เพื่อนำมาคำนวณหาสัดส่วนของพื้นที่ที่ใช้ประโยชน์แต่ละประเภทต่อพื้นที่ใช้สอยรวม หากสัดส่วนที่คำนวณได้มีเศษทศนิยมเกินกว่าสองตำแหน่ง ให้ใช้ทศนิยมสองตำแหน่ง โดยไม่ต้องปัดเศษทศนิยมหลักที่สาม และในกรณีสัดส่วนที่คำนวณได้เมื่อรวมกันทั้งหมดแล้วยังไม่ได้ตัวเลขจำนวนเต็มให้นำสัดส่วนที่ขาดอยู่นั้นไปรวมกันสัดส่วนการใช้ประโยชน์ที่มีอัตราภาษีต่ำที่สุด

2.2 นำสัดส่วนที่คำนวณได้ตาม 2.1 มาคำนวณมูลค่าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแยกตามสัดส่วนการใช้ประโยชน์เพื่อเป็นฐานภาษี

3. ให้คำนวณภาษีโดยใช้ฐานภาษีของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่คำนวณได้ตาม ข้อ 1. และข้อ 2. หักด้วยมูลค่าของฐานภาษีที่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา 40 และมาตรา 41 แล้วคูณด้วยอัตราภาษีตามมาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ผลลัพธ์ที่ได้เป็นจำนวนภาษีที่ต้องเสียสำหรับการใช้ประโยชน์แต่ละประเภทนั้น

4. ในกรณีที่มีการใช้ประโยชน์หลายประเภทในที่ดินหรือที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้ ให้ใช้มูลค่าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเฉพาะพื้นที่ที่กำหนดไว้

ในสัญญาภาคคำนวณเพื่อให้ได้มาซึ่งฐานภาษีตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดไว้ในข้อ 1 หรือ ข้อ 2

4.1 การแบ่งเช่าและมีการจดทะเบียนการเช่ากับพนักงานเจ้าหน้าที่

4.2 การเช่าจากสำนักงานทรัพย์สินพระมหากษัตริย์

4.3 การเช่า การครอบครอง หรือการทำประโยชน์ในที่ดินหรือที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของหน่วยงานของรัฐ

ทั้งนี้ ไม่ให้หมายความรวมถึงการแบ่งให้เช่าช่วง

การคำนวณภาษีที่จัดเก็บจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างใช้ประโยชน์หลายประเภทได้ดังต่อไปนี้

1. กรณีที่การใช้ประโยชน์หลายประเภทในที่ดินหรือ ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ประเภทเดียวกันทั้งหมดบนที่ดิน

ตัวอย่าง ที่ตั้งทรัพย์สินในการคำนวณภาษีที่ดินที่ใช้ประโยชน์หลายประเภท

<p>ที่ดินทั้งหมด 20 ไร่แบ่งทำประโยชน์ ดังนี้</p> <p>พื้นที่ทำการเกษตรกรรม (15ไร่)</p> <p>(มูลค่าที่ดิน + สิ่งปลูกสร้าง - มูลค่ายกเว้นฯ x อัตราภาษี)</p>	
<p>บ้านอยู่อาศัย (2ไร่)</p> <p>(มูลค่าที่ดิน + สิ่งปลูกสร้าง - มูลค่ายกเว้นฯ x อัตราภาษี)</p>	<p>พาณิชยกรรม (3ไร่)</p> <p>(มูลค่าที่ดิน + สิ่งปลูกสร้าง x อัตราภาษี)</p>

ภาษีทั้งหมด = ภาษีส่วนเกษตรกรรม+ ภาษีส่วนพาณิชยกรรม+ภาษีส่วนที่อยู่อาศัย

2. กรณีที่มีการใช้ประโยชน์หลายประเภทในสิ่งปลูกสร้าง

กรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นอาคารพาณิชย์และใช้อยู่อาศัยด้วย การคำนวณภาษีจะใช้วิธีดังนี้

ภาษีส่วนที่เป็นที่อยู่อาศัย = มูลค่าอาคารส่วนที่ใช้อยู่อาศัย

(มูลค่าทรัพย์สินทั้งหมด x สัดส่วนที่อยู่อาศัย)

มูลค่าของฐานภาษีที่ได้รับการยกเว้นฯ x อัตราภาษี

ภาษีส่วนที่ทำประโยชน์อื่น ๆ = มูลค่าอาคารส่วนที่ใช้ทำประโยชน์อื่น ๆ

(มูลค่าทรัพย์สินทั้งหมด x สัดส่วนที่ทำประโยชน์อื่น ๆ) x อัตราภาษี

$$\text{การหาสัดส่วนที่อยู่อาศัย} = \frac{\text{พื้นที่อาคารส่วนที่ทำประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย}}{\text{พื้นที่อาคารทั้งหมด}}$$

$$\text{การหาสัดส่วนที่ทำประโยชน์อื่น ๆ} = \frac{\text{พื้นที่อาคารส่วนที่ทำประโยชน์อื่น ๆ}}{\text{พื้นที่อาคารทั้งหมด}}$$

ตัวอย่าง นาย ก. เป็นเจ้าของอาคารพาณิชย์ 3 ชั้น ขนาดพื้นที่อาคารรวม 90 ตารางเมตร ราคาประเมินตารางเมตรละ 45,000 บาท ที่ดิน 50 ตารางวา ราคาประเมินตารางวาละ 74,000 บาท นาย ก. ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างดังนี้

$$\begin{aligned} \text{มูลค่าทรัพย์สินที่ดิน} &= 50 \text{ ตารางวา} \times \text{ราคาประเมินตารางวาละ } 74,000 \text{ บาท} \\ &= 3,700,000 \text{ บาท} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{มูลค่าทรัพย์สินสิ่งปลูกสร้าง} &= 90 \text{ ตารางเมตร} \times \text{ราคาประเมินตารางเมตรละ } 45,000 \text{ บาท} \\ &= 4,050,000 \text{ บาท} \end{aligned}$$

$$\text{รวมมูลค่าฐานภาษี} = 3,700,000 + 4,050,000 = 7,750,000$$

$$\text{การหาสัดส่วนที่อยู่อาศัย} = \frac{\text{พื้นที่อาคารส่วนที่ทำประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย}}{\text{พื้นที่อาคารทั้งหมด}}$$

$$\text{ชั้นบน 2 ชั้นเป็นที่อยู่อาศัยรวมพื้นที่ (60 ตรม.)} = \frac{60}{90} = 0.666 = 0.66(+0.01=0.67)$$

$$\text{การหาสัดส่วนที่ทำประโยชน์อื่น ๆ} = \frac{\text{พื้นที่อาคารส่วนที่ทำประโยชน์อื่น ๆ}}{\text{พื้นที่อาคารทั้งหมด}}$$

$$\text{ชั้นล่าง 1 ชั้นประกอบพาณิชย์กรรมรวมพื้นที่ (30 ตรม.)} = \frac{30}{90} = 0.333 = 0.33$$

เมื่อรวมสัดส่วนได้ 0.99 ไม่เต็ม 100 ให้นำส่วนที่ขาดไปเติมสัดส่วนที่อัตราภาษีต่ำในชั้นนี้ที่อยู่อาศัยต่ำกว่า (0.66+0.01= 0.67)

$$\begin{aligned} \text{ภาษีส่วนที่เป็นที่อยู่อาศัย} &= \text{มูลค่าอาคารส่วนที่ใช้อยู่อาศัย} \\ &= (\text{มูลค่าที่ดินทั้งหมด} \times \text{สัดส่วนที่อยู่อาศัย}) - \text{มูลค่าของฐานภาษีที่ได้รับการยกเว้น} \times \text{อัตราภาษี} \\ &= (7,750,000 \times 0.67) - 50,000,000 \times 0.01\% \\ &= 5,192,500 \text{ (น้อยกว่ามูลค่าที่ได้รับยกเว้น} \text{ 50 ล้านบาท)} \end{aligned}$$

ไม่ต้องเสียภาษี)

$$\text{ภาษีส่วนที่ทำประโยชน์อื่น ๆ} = \text{มูลค่าอาคารส่วนที่ใช้ทำการค้า (มูลค่าที่ดินทั้งหมด} \times \text{สัดส่วนที่ทำประโยชน์อื่น ๆ)} \times \text{อัตราภาษี}$$

$$= (7,750,000 \times 0.33) - x \cdot 0.3\%$$

$$= 7,672.50 \text{ บาท}$$

### 1.5 การบรรเทาภาระภาษี (การยกเว้นและลดหย่อนภาษี)

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 8 กำหนดทรัพย์สินที่ยกเว้นจากการจัดเก็บภาษี ได้แก่

1. ทรัพย์สินของรัฐหรือหน่วยงานของรัฐซึ่งใช้ในกิจการของรัฐ หรือของหน่วยงานของรัฐ หรือในกิจการสาธารณะที่มีได้ใช้หาผลประโยชน์ เช่น ที่ดินของมหาวิทยาลัยซึ่งได้รับการบริจาคแต่ยังมีได้ใช้ประโยชน์ในกิจการของมหาวิทยาลัย
2. ทรัพย์สินที่เป็นที่ทำการขององค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษขององค์การสหประชาชาติ หรือองค์การระหว่างประเทศอื่น ซึ่งประเทศไทยมีข้อผูกพันที่ต้องยกเว้นภาษีให้ตามสนธิสัญญาหรือความตกลงอื่นใด เช่น ที่ดินและอาคารที่ทำการองค์การสหประชาชาติ
3. ทรัพย์สินที่เป็นที่ทำการสถานทูตหรือสถานกงสุลของต่างประเทศ ซึ่งเป็นไปตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกัน เช่น ที่ดินและอาคารสถานทูตต่าง ๆ เป็นต้น
4. ทรัพย์สินของสภากาชาดไทย เช่น ที่ดินและอาคารของสถานเสาวภา เป็นต้น
5. ทรัพย์สินที่เป็นศาสนสมบัติไม่ว่าของศาสนาใดที่ใช้เฉพาะเพื่อการประกอบศาสนกิจหรือกิจการสาธารณะ หรือทรัพย์สินที่เป็นที่อยู่ของสงฆ์ นักพรต นักบวช หรือบาทหลวงไม่ว่าศาสนาใด หรือทรัพย์สินที่เป็นศาลเจ้าที่มีได้ใช้ประโยชน์ ทั้งนี้เฉพาะที่ไม่ได้ใช้หาผลประโยชน์
6. ทรัพย์สินที่เป็นสุสานสาธารณะหรือฌาปนสถานสาธารณะที่มีได้รับประโยชน์ตอบแทน
7. ทรัพย์สินที่เป็นของมูลนิธิหรือองค์การหรือสถานสาธารณกุศลตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนด ทั้งนี้เฉพาะที่มีได้ใช้หาผลประโยชน์
8. ทรัพย์สินของเอกชนเฉพาะส่วนที่ได้ยินยอมให้ทางราชการจัดให้ใช้เพื่อสาธารณะประโยชน์ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังกำหนด
9. ทรัพย์สินส่วนกลางที่มีไว้เพื่อใช้หรือเพื่อประโยชน์ร่วมกันสำหรับเจ้าของร่วมตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด
10. ที่ดินอันเป็นสาธารณูปโภคตามกฎหมายว่าด้วยการจัดสรรที่ดิน
11. ที่ดินอันเป็นพื้นที่สาธารณูปโภคตามกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย

12. ทรัพย์สินอื่นตามที่กำหนดในกฎกระทรวง ซึ่งได้มีกฎกระทรวง กำหนดทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ลงวันที่ 26 กรกฎาคม 2562 ดังนี้

1. ทรัพย์สินพระมหากษัตริย์ตามกฎหมายว่าด้วยการจัดระเบียบทรัพย์สินพระมหากษัตริย์ และทรัพย์สินของบุคคลซึ่งได้รับเงินปีพระบรมวงศานุวงศ์ ตั้งแต่ชั้นพระองค์เจ้าขึ้นไปตามกฎหมายว่าด้วยการจ่ายเงินเดือน เงินปี บำเหน็จบำนาญ และเงินอื่นในลักษณะเดียวกัน เฉพาะส่วนที่ได้ใช้เพื่อการดังต่อไปนี้

1.1 ใช้ในราชการ ราชการในพระองค์ หรือหน่วยงานในพระมหากษัตริย์

1.2 ใช้ในกิจการอื่นใดในพระมหากษัตริย์และพระบรมวงศานุวงศ์ หรือใช้เพื่อสาธารณประโยชน์

1.3 ใช้เป็นศาสนสถานไม่ว่าของศาสนาใดที่ใช้เฉพาะเพื่อการประกอบศาสนกิจหรือกิจการสาธารณะ หรือเป็นที่อยู่ของสงฆ์ นักพรต นักบวช หรือบาทหลวง ไม่ว่าในศาสนาใด หรือเป็นศาลเจ้า

ทั้งนี้ หากเป็นทรัพย์สินที่ไม่ได้ใช้เพื่อการตามวรรคหนึ่ง ให้ได้รับยกเว้นเฉพาะส่วนที่มีได้ใช้หาผลประโยชน์

2. ทรัพย์สินของรัฐวิสาหกิจที่ยังมิได้ใช้ในกิจการของรัฐวิสาหกิจและยังมิได้ใช้หาผลประโยชน์ รัฐวิสาหกิจ หมายความว่า องค์การของรัฐบาลตามกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งองค์การของรัฐบาล กิจการของรัฐตามกฎหมายที่จัดตั้งกิจการนั้น หรือหน่วยงานธุรกิจที่รัฐบาลเป็นเจ้าของ และบริษัทจำกัด หรือบริษัทจำกัดมหาชนที่กระทรวงการคลังมีทุนรวมอยู่ด้วยเกินกว่าร้อยละ 50

3. ทรัพย์สินที่เป็นที่ดินว่างเปล่าในสนามบินรอบบริเวณทางวิ่ง ทางขับ หรือลานจอดอากาศยานที่กันไว้เพื่อความปลอดภัยตามมาตรฐานขั้นต่ำของข้อกำหนดว่าด้วยมาตรฐานสนามบินที่สำนักงานการบินพลเรือนแห่งประเทศไทยกำหนด

4. ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นทางรถไฟหรือทางรถไฟฟ้าซึ่งใช้ในกิจการของการรถไฟหรือการรถไฟฟ้าโดยตรง

ทางรถไฟ หมายความว่า ถนนหรือทางซึ่งได้วางรางเพื่อการเดินรถไฟ และให้หมายความรวมถึงอุโมงค์ สะพาน ทางยกระดับ ห้องระบบอาณัติสัญญาณประจำสถานี ชุมเครื่องกั้นถนนผ่านเสมอระดับทางรถไฟ ที่ทำการหอสัญญาณ และชานชาลาสถานเฉพาะพื้นที่บริเวณที่ผู้โดยสารรอเพื่อขึ้นหรือลงจากรถไฟ

ทางรถไฟฟ้า หมายความว่า รางหรือทางสำหรับรถไฟฟ้าแล่นโดยเฉพาะไม่ว่าจะจัดสร้างในระดับพื้นดิน เหนือหรือใต้พื้นดินหรือพื้นน้ำ หรือผ่านไปในอาคารหรือสิ่งปลูกสร้างใด ๆ และให้หมายความรวมถึงเขตทาง ไหล่ทาง ทางเท้า ทางออกฉุกเฉิน อุโมงค์ สะพาน

ทางยกระดับ เขื่อนกั้นน้ำ ท่อหรือทางระบายน้ำ ท่อหรือทางระบายอากาศ กำแพงกันดิน รั้วเขต และ  
หลักกระยะ

5. ทรัพย์สินที่ใช้สำหรับการสาธารณูปโภคและทรัพย์สินที่ใช้ประโยชน์ร่วมกันใน  
โครงการของการเคหะแห่งชาติตามกฎหมายว่าด้วยการเคหะแห่งชาติ

6. ทรัพย์สินของเอกชนที่ใช้เป็นพิพินันท์ตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง  
ประกาศกำหนด ทั้งนี้ เฉพาะส่วนที่ใช้เป็นแหล่งศึกษาเรียนรู้เพื่อสาธารณประโยชน์

7. สิ่งปลูกสร้างที่เป็นบ่อสำหรับใช้ในระบบบำบัดน้ำเสียที่ใช้ประโยชน์ต่อเนื่องกับ  
อาคาร

8. สิ่งปลูกสร้างที่เป็นบ่อน้ำที่ใช้ประโยชน์เพื่อสาธารณะ

9. สิ่งปลูกสร้างที่เป็นถนน ลาน รั้ว

10. ที่ดินที่มีกฎหมายกำหนดห้ามมิให้ทำประโยชน์

11. ทรัพย์สินที่เป็นที่ทำการของสำนักงานเศรษฐกิจการค้าของต่างประเทศที่จัดตั้งขึ้น  
ในประเทศไทยตามความตกลงระหว่างรัฐบาลไทยกับรัฐบาลต่างประเทศ

เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีแก่ประชาชนผู้เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามมาตรา  
96 และมาตรา 97 ได้กำหนดตัวบรรเทาภาระภาษีในสามปีแรกของการจัดเก็บภาษีคือ ปี 2563-  
2565 ไว้ดังนี้

1. ในสามปีแรกของการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัตินี้ ให้  
ยกเว้นการจัดเก็บภาษีสำหรับเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาและใช้ประโยชน์  
ในการประกอบเกษตรกรรม

การยกเว้นเป็นกรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้ที่ดินหรือ  
สิ่งปลูกสร้างเพื่อประกอบเกษตรกรรม กรณีบุคคลธรรมดาเป็นผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ใน  
ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างของรัฐไม่ได้รับการยกเว้นภาษีด้วยเพราะบุคคลธรรมดาไม่ได้เป็นเจ้าของ  
ที่ดินที่เป็นของรัฐ

2. ในสามปีแรกของการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัตินี้ ใน  
กรณีที่ผู้เสียภาษีได้รับการประเมินภาษีในจำนวนที่สูงกว่าจำนวนภาษีโรงเรือนและที่ดิน หรือภาษี  
บำรุงท้องที่ที่ต้องเสียหรือพึงชำระในปีก่อนที่การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตาม  
พระราชบัญญัตินี้มีผลใช้บังคับ ให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีตามจำนวนที่ต้องเสียหรือพึงชำระในปีก่อน  
เหลือจำนวนภาษีเท่าใด ให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีดังนี้

1. ปีที่หนึ่ง (ปี 2563) ร้อยละ 25 ของภาษีที่เหลือตามจำนวนที่ต้องเสียหรือพึงชำระใน  
ปีก่อน (หมายถึง จำนวนภาษีโรงเรือนและที่ดินหรือภาษีบำรุงท้องที่ที่ได้ชำระไปแล้ว



ในปี 2562) เช่น ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างเคยเสียภาษีปีก่อน (2562) จำนวน 200 บาท ปีนี้คำนวณภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นเงิน 600 บาท จะเสียภาษีดังนี้

ผู้เสียภาษีตามจำนวนที่พึงชำระในปีก่อน	=	200 บาท
ภาษีส่วนที่สูงกว่าที่เคยเสีย (600-200 บาท)	=	400 บาท
คิดภาษีส่วนเกินร้อยละ 25 (400x25%)	=	100 บาท
คิดเป็นเงินภาษีที่ต้องจ่าย (200+100)	=	300 บาท

- ปีที่สอง (ปี 2564) คิดภาษีส่วนเกินเงินภาษีที่ชำระปี 2562 ร้อยละ 50
- ปีที่สาม (ปี 2565) คิดภาษีส่วนเกินเงินภาษีที่ชำระปี 2562 ร้อยละ 75

การผ่อนชำระภาษี พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีสามารถขอผ่อนชำระภาษีเป็นงวด งวดละเท่า ๆ กัน จำนวนเงินและเงินภาษีขั้นต่ำ รวมทั้งหลักเกณฑ์และวิธีการผ่อนชำระให้ปฏิบัติตามที่กำหนดในกฎกระทรวง ซึ่งมีประกาศกฎกระทรวงมหาดไทย เมื่อวันที่ 20 ธันวาคม 2562 กำหนดไว้ดังนี้

เงินภาษีขั้นต่ำที่จะมีสิทธิขอผ่อนชำระได้ต้องมีจำนวนตั้งแต่ 3,000 บาทขึ้นไปยื่นหนังสือขอผ่อนชำระต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ณ สำนักงานหรือที่ทำการขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นภายในเดือนเมษายน แบ่งชำระได้ไม่เกิน 3 งวด ภายในกำหนดเวลา งวดที่หนึ่ง ภายในเดือนเมษายน งวดที่สองภายในเดือนพฤษภาคม งวดที่สาม ภายในเดือนมิถุนายน ซึ่งหากผู้เสียภาษีไม่ชำระภายในกำหนดจะหมดสิทธิขอผ่อนชำระและต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละหนึ่งต่อเดือน ของจำนวนภาษีที่ค้างชำระ เศษของเดือนให้นับเป็นหนึ่งเดือน

#### การลดและการยกเว้นภาษี

การลดและยกเว้นภาษีกำหนดไว้ในมาตรา 55 ถึงมาตรา 57 พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ดังนี้

มาตรา 55 การลดภาษีสำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างบางประเภท เพื่อให้เหมาะสมกับคำจำเป็นทางเศรษฐกิจ สังคม เหตุการณ์ กิจการ หรือสภาพแห่งท้องที่ โดยตราเป็นพระราชกฤษฎีกา แต่ละได้ไม่เกินร้อยละ 90 ของจำนวนภาษีที่ต้องเสีย

มาตรา 56 กรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้รับความเสียหาย หรือถูกทำลายให้เสื่อมสภาพด้วยเหตุอันพ้นวิสัยที่จะป้องกันได้โดยทั่วไป

ให้ผู้บริหารท้องถิ่นโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัด ผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานคร โดยความเห็นชอบของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทย

มีอำนาจประกาศลดหรือยกเว้นภาษีภายในเขตพื้นที่ที่เกิดเหตุในช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง ตามระเบียบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด

มาตรา 57 กรณีมีเหตุทำให้ที่ดินได้รับความเสียหาย หรือสิ่งปลูกสร้างถูกรื้อถอนทำลาย หรือชำรุดเสียหายจนเป็นเหตุให้ต้องทำการซ่อมแซมในส่วนสำคัญ

ผู้เสียภาษีมียกเว้นค่าลดหรือยกเว้นภาษี ต่อผู้บริหารท้องถิ่น ตามระเบียบที่กระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด

ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทำการตรวจสอบข้อเท็จจริง หากเป็นที่เชื่อได้ว่ามีเหตุอันสมควรลดหรือยกเว้นภาษี ให้ผู้บริหารท้องถิ่นโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัด ผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานคร โดยความเห็นชอบของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยมีอำนาจออกคำสั่งลดหรือยกเว้นภาษีได้ โดยคำนึงถึงความเสียหายที่เกิดขึ้นและระยะเวลาที่ไม่ได้รับประโยชน์จากที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น

การลดภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้มีตราพระราชกฤษฎีกา<sup>28</sup> ลดภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2563 ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เล่ม 137 ตอนที่ 5 ก เมื่อวันที่ 20 มกราคม 2563 มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2563 ดังนี้

มาตรา 3 ให้ลดภาษีในอัตราร้อยละ 50 ของจำนวนภาษีที่จะต้องเสียสำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างดังต่อไปนี้

1. ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง สิ่งปลูกสร้าง หรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด ที่เจ้าของหรือผู้ครอบครองซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่อในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรทั้งนี้ เฉพาะทรัพย์สินที่บุคคลดังกล่าวได้กรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองมาโดยทางมรดก และได้จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับทรัพย์สินนั้นแล้วก่อนวันที่ 13 มีนาคม 2562

2. ที่ดินที่เป็นที่ตั้งของโรงผลิตไฟฟ้า และ โรงผลิตไฟฟ้า ทั้งนี้ให้รวมถึงที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอื่นที่ใช้ประโยชน์เกี่ยวเนื่องกับการผลิตไฟฟ้า

3. ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นเขื่อนและพื้นที่เกี่ยวเนื่องกับเขื่อน ที่ใช้เพื่อการผลิตไฟฟ้า

<sup>28</sup> สำนักบริหารการคลัง กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น, คู่มือปฏิบัติงานตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562, (2562). น.46

มาตรา 4 ให้ลดภาษีในอัตราร้อยละ 90 ของจำนวนภาษีที่จะต้องเสียสำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างดังต่อไปนี้

1. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นอสังหาริมทรัพย์รอการขาย ที่หน่วยงานดังต่อไปนี้รับมาเป็นเวลาไม่เกิน 5 ปี นับแต่วันที่อสังหาริมทรัพย์นั้นตกเป็นของหน่วยงาน
  - 1.1 สถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วยธุรกิจสถาบันการเงิน
  - 1.2 สถาบันการเงินเฉพาะกิจที่มีกฎหมายเฉพาะจัดตั้งขึ้น
  - 1.3 สถาบันการเงินประชาชนตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันการเงินประชาชน
  - 1.4 บริษัท บริหารสินทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทบริหารสินทรัพย์
2. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างของผู้ประกอบการที่อยู่ระหว่างการพัฒนาเป็นโครงการจัดสรรเพื่อที่อยู่อาศัย หรือการอุตสาหกรรมตามกฎหมายว่าด้วยการจัดสรรที่ดิน เป็นเวลาไม่เกิน 3 ปี นับแต่วันที่ได้รับอนุญาตให้ทำการจัดสรรที่ดินดังกล่าว
3. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างของผู้ประกอบการที่อยู่ระหว่างการพัฒนาเป็นอาคารชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด เป็นเวลาไม่เกิน 3 ปี นับแต่วันที่ได้รับอนุญาตก่อสร้างอาคารชุดดังกล่าว
4. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างของผู้ประกอบการที่อยู่ระหว่างการพัฒนาเป็นนิคมอุตสาหกรรมตามกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย เป็นเวลาไม่เกิน 3 ปี นับแต่วันที่ได้รับอนุญาตจัดตั้งนิคมอุตสาหกรรมดังกล่าว
5. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ได้ดำเนินการตามกฎหมายว่าด้วยการจัดสรรที่ดิน กฎหมายว่าด้วยอาคารชุด หรือกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทยแล้ว และผู้ประกอบการที่ได้รับอนุญาตยังไม่ได้ขายเป็นเวลาไม่เกิน 2 ปี นับแต่วันที่ 13 มีนาคม 2562
6. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในกิจการของสถาบันอุดมศึกษาตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน เฉพาะที่ใช้เป็นที่ตั้งตามแผนผังแสดงบริเวณและอาคารที่ระบุในรายการข้อกำหนดจัดตั้งสถาบันอุดมศึกษานั้น
7. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในกิจการของโรงเรียนตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชนดังต่อไปนี้ เฉพาะที่ใช้เป็นที่ตั้งตามแผนผังแสดงบริเวณและอาคารที่ระบุในรายการตราสารจัดตั้งโรงเรียนนั้น
  - 7.1 โรงเรียนในระบบ
  - 7.2 โรงเรียนนอกระบบ ประเภทสอนศาสนา ประเภทศูนย์การศึกษาอิสลามประจำมัสยิด (ดาดีกา) และประเภท สถาบันศึกษาปอเนาะ
8. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นสถานที่ให้บริการแก่ประชาชนเป็นการทั่วไปเฉพาะเพื่อการดังต่อไปนี้

8.1 การเล่นเกมกีฬาตามชนิดที่คณะกรรมการการกีฬาแห่งประเทศไทยกำหนดให้สามารถขอลงทะเบียนจัดตั้งสมาคมกีฬาได้

8.2 สวนสัตว์ที่ได้รับอนุญาตตามกฎหมายว่าด้วยการสงวนและคุ้มครองสัตว์ป่า

8.3 สวนสนุกที่มีเครื่องเล่นที่ได้รับอนุญาตตามกฎหมายว่าด้วยการควบคุมอาคาร

8.4 ที่จอดรถของการรถไฟฟ้าขนส่งมวลชนแห่งประเทศไทยที่จัดให้สำหรับผู้โดยสารรถไฟฟ้า

8.5 ที่ดินที่เป็นลานจอดรถโดยสาธารณะในสถานีขนส่งผู้โดยสาร

9. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในสนามบินที่ใช้เป็นทางวิ่ง ทางขับ และลานจอดอากาศยานตามที่สำนักงานการบินพลเรือนแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด

10. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นที่ตั้งของถนนหรือทางยกระดับที่เป็นทางพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการทางพิเศษแห่งประเทศไทย หรือเป็นทางหลวงสัมปทานตามกฎหมายว่าด้วยทางหลวงสัมปทาน

นอกจากนี้มาตรา 56 และ มาตรา 57 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ยังได้กำหนดให้ลดหรือยกเว้นภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ได้รับความเสียหายหรือถูกทำลายให้เสื่อมสภาพด้วยเหตุอันพ้นวิสัยที่จะป้องกันได้โดยทั่วไปให้ผู้บริหารท้องถิ่นโดยความเห็นชอบคณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัด หรือผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานคร โดยความเห็นชอบของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทย มีอำนาจประกาศลดหรือยกเว้นภาษีภายในเขตพื้นที่ที่เกิดเหตุในช่วงระยะเวลาใดเวลาหนึ่งได้ ตามระเบียบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด

และกรณีมีเหตุอันทำให้ที่ดินได้รับความเสียหาย หรือทำให้สิ่งปลูกสร้างถูกรื้อถอนหรือทำลาย หรือชำรุดเสียหายจนเป็นเหตุให้ต้องทำการซ่อมแซมในส่วนสำคัญ ให้ผู้เสียภาษีมียกเว้นค่าของลดหรือยกเว้นภาษีที่จะต้องเสียต่อผู้บริหารท้องถิ่นตามระเบียบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด

## บทที่ 4

### วิเคราะห์หลักการจัดเก็บภาษีที่ดิน ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและ สิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ได้มีการพิจารณาหลายรัฐบาล แต่ไม่สามารถนำไปสู่การตราออกเป็นกฎหมายใช้บังคับกับประชาชน จนในที่สุดคณะรัฐมนตรีในรัฐบาลพลเอกประยุทธ์ จันทร์โอชา นายกรัฐมนตรี ได้มีมติเห็นชอบ เมื่อวันที่ 7 มิถุนายน 2559 ให้ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ... เข้าสู่ขั้นตอนกระบวนการตราเป็นกฎหมาย โดยมีผลมาจาก กฎหมายที่บังคับใช้อยู่เดิมคือ กฎหมายเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดิน และกฎหมายว่าด้วยภาษีบำรุงท้องที่ บางมาตราไม่เหมาะสมกับสถานการณ์ปัจจุบันฐานภาษี บำรุงท้องที่ คำนวณภาษีโดยใช้ราคาประเมินที่ดินตั้งแต่ปี 2521-2524 และมีการยกเว้นบ้านพักอาศัยให้ตั้งแต่ 50 ตารางวา ถึง 5 ไร่<sup>1</sup>

กระทรวงการคลังมีความเห็นว่า<sup>2</sup> การนำร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ... เป็นสิ่งจำเป็นในการเพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บรายได้ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หากรอรัฐบาลที่มาจากทางเลือกตั้งก็คงไม่สามารถออกมาบังคับใช้ได้ เพราะค้ำเนินถึงฐานการเมืองเป็นหลัก แบบรัฐบาลที่ผ่านมา จึงได้นำเสนอคณะรัฐมนตรี โดยมีความเห็นว่า กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง จะทำให้เกิดการลดความเหลื่อมล้ำในสังคม เพิ่มการกระจายอำนาจไปสู่ท้องถิ่น เนื่องจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะเป็นผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษี ซึ่งหากมีการจัดเก็บภาษีแล้ว จะทำให้รายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเพิ่มขึ้นและสามารถนำเงินภาษีไปใช้ในการพัฒนาท้องถิ่นได้มากขึ้น นอกจากนี้ ยังสามารถมีบทบาทในการลดการถือครองที่ดินเพื่อการเก็งกำไรในตลาดอสังหาริมทรัพย์ โดยเจ้าของที่ดินร้อยละ 80 อยู่ในการถือครองที่ดินของบุคคลเพียงร้อยละ 20 เท่านั้นทำให้เกิดความเหลื่อมล้ำในทางเศรษฐกิจของประเทศไทยที่ดินที่มีมูลค่าสูงในเมืองใหญ่จะกระจุกตัวอยู่ในการถือครองของกลุ่มคนจำนวนหนึ่งแต่ ผู้มีฐานะด้อยในระบบ

<sup>1</sup> สำนักวิชาการ สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร, “กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง การปฏิรูปโครงสร้างภาษีเพื่อลดความเหลื่อมล้ำ..2559,” เอกสารวิชาการ Academic Focus.สืบค้นวันที่ 15 มกราคม 2563, จาก<http://dl.parliament.go.th/handle/lirt/492908>.

<sup>2</sup> เฝ้าอ้าง, น. 2

เศรษฐกิจจึงไม่มีโอกาสถือครองที่ดิน และส่วนใหญ่อยู่ในฐานะเช่า รวมทั้งภาคเกษตรกรรมก็มีความเหลื่อมล้ำ การถือครองในลักษณะเดียวกัน ปัจจุบันมีการครอบครองที่ดินเกษตรของชาวไร่ร้อยละ 75 ถือครองที่ดินเพียงร้อยละ 48 ในขณะที่ชาวนาที่ถือครองที่ดินเกินกว่า 25 ไร่ มีอยู่เพียงร้อยละ 17 ของครอบครัวชาวนาทั้งหมด โดยเฉลี่ยผู้ถือครองทำการเกษตรประมาณ 19.7 ไร่ ผู้ถือครองภาคเหนือถือครองเฉลี่ยสูงสุด แต่มีเพียง 23.1 ไร่ ต่ำสุดคือภาคใต้ถือครองเฉลี่ย 14.6 ไร่ ดังนั้นต้นทุนในการทำการเกษตรจึงสูงเพราะหากจะได้ผลผลิตทางการเกษตรที่เพิ่มขึ้น ชาวนาต้องมีต้นทุนเป็นค่าเช่าที่ดิน ทำให้โอกาสที่ชาวนาจะถูกกดราคาผลผลิตทางการเกษตรได้

ตารางที่ 4.1 จำนวนและเนื้อที่ผู้ถือครองที่ดินทำการเกษตรรายภาค

ภาค	จำนวนผู้ถือครองทำการเกษตร		เนื้อที่ถือครองทำการเกษตร		เนื้อที่ถือครองเฉลี่ย (ไร่)
	จำนวน	ร้อยละ	เนื้อที่ (ไร่)	ร้อยละ	
ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ	2,744,457	46.4	54,607,508	46.8	19.9
ภาคเหนือ	1,298,468	22.0	27,510,482	23.6	21.2
ภาคใต้	1,021,479	17.3	14,901,389	12.8	14.6
ภาคกลาง	847,163	14.3	19,604,285	16.8	23.1
ทั่วราชอาณาจักร	5,911,567	100	116,623,664	100	19.7

ที่มา: สำนะโนการเกษตร พ.ศ.2556

เหตุผลที่กระทรวงการคลังอีกประเด็นก็คือ การที่พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ใช้บังคับมานานทำให้ฐานภาษี อัตราภาษี และการลดหย่อนภาษี ไม่สอดคล้องกับสภาวะการณ์ปัจจุบันทำให้รายได้จากการจัดเก็บภาษีไม่เพียงพอทำให้รัฐบาลต้องสนับสนุนเงินอุดหนุนให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในจำนวนสัดส่วนที่สูงกว่าที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะจัดเก็บรายได้ของตนเอง โดยรัฐบาลต้องอุดหนุนให้เฉลี่ยร้อยละ 35 – 45 ต่อปี ในขณะที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บได้เองเพียงร้อยละ 10 – 16 ต่อปี ซึ่งรวมแล้วท้องถิ่นมีรายได้ทั้งหมดคิดเป็นร้อยละ 29-30 ของรายได้ทั้งหมดของรัฐ ดังนี้



## ตารางที่ 4.2 ประมาณการรายได้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ปี 2560 -2563

หน่วย: ล้านบาท

ประเภทรายได้	ปีงบประมาณ							
	2560	ร้อยละ	2561	ร้อยละ	2562	ร้อยละ	2563	ร้อยละ
รายได้ที่ท้องถิ่นจัดเก็บเอง	112,000	16.28	112,000	15.54	112,000	14.90	75,750.32	9.18
รายได้ที่รัฐบาลจัดเก็บให้	218,800	31.81	229,900	31.89	240,350	31.98	254,049.95	30.79
รายได้ที่รัฐบาลแบ่งให้	111,000	16.14	115,000	15.95	123,000	16.37	130,011	15.76
เงินอุดหนุน	246,091.62	35.77	263,922.04	36.61	276,135.16	36.75	365,188.73	44.27
รวมรายได้ทั้งสิ้น	687,891.62	100	720,822.04	100	751,485.16	100	825,000	100
รายได้รัฐบาล	2,343,000	-	2,450,000	-	2,550,000	-	2,750,000	-
สัดส่วนต่อรายได้	29.36	-	29.42	-	29.47	-	30	-

### ที่มา: กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น

เมื่อได้ศึกษาแนวคิดในการตราพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 พบว่ามีวัตถุประสงค์เพื่อแก้ไขปัญหาในการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และ พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 เนื่องจากมีการบังคับใช้มาเป็นเวลานาน การจัดเก็บไม่เหมาะสมกับสถานการณ์ในปัจจุบัน<sup>3</sup> การยกเลิกกฎหมายทั้งสองฉบับ และนำพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาบังคับใช้แทน เพื่อเป็นการปฏิรูปโครงสร้างระบบภาษีทรัพย์สินของประเทศไทยให้มีความทันสมัย และแก้ปัญหาของระบบภาษีเดิม เนื่องจากมีข้อบกพร่องในเรื่อง ฐานภาษี โครงสร้างอัตราภาษี และเกณฑ์การลดหย่อนภาษีที่ไม่สอดคล้องกับสถานการณ์ในปัจจุบัน ส่งผลให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไม่สามารถจัดเก็บรายได้เพียงพอต่อการดำเนินการกิจ ทำให้ต้องพึ่งพาเงินจัดสรรจากรัฐบาลอยู่มาก<sup>4</sup>

เนื่องจากประเมินภาษีของกฎหมายภาษีเดิมทั้งสองฉบับ ประเมินจากหลักการทางภาษีทรัพย์สินที่ใช้ฐานภาษีจากมูลค่าของตัวทรัพย์สินเป็นฐานภาษี หรือสิ่งที่เป็นมูลเหตุให้ต้องมีภาระเสียภาษี ในที่นี้คือที่ดินและโรงเรือน สิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ ที่ใช้ต่อเนื่องกับที่ดิน รวมทั้งเครื่องจักรที่เป็นส่วนควบ ซึ่งลักษณะจะเป็นการเช่า การพาณิชย์ และอุตสาหกรรม สำหรับการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดิน กรณีที่ดินเปล่าที่ทำการเกษตรหรือใช้พักอาศัย หรือปล่อยว่างไม่ได้

<sup>3</sup>หมายเหตุท้าย พระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

<sup>4</sup>กรมธนารักษ์ กระทรวงการคลัง, “รายงานประจำปี 2561 กรมธนารักษ์,” 2562, น. 35

ทำประโยชน์ จะอยู่ในสถานการณ์จัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีโรงเรือนและที่ดินใช้อัตราภาษีโดยคำนวณจากค่ารายปี ซึ่งเป็นค่าเช่าที่สมควรให้เช่าได้ในปีหนึ่ง ๆ หากเจ้าพนักงานประเมินเห็นว่าค่าเช่ามิใช่จำนวนเงินที่สมควรให้เช่าได้ หรือกรณีหาค่าเช่ามิได้ เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินดำเนินการเองให้เจ้าพนักงานกำหนดค่ารายปี โดยคำนึงถึงลักษณะของ ขนาดพื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และการบริการสาธารณะ โดยคิดภาษีในอัตราร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี กรณีการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ คิดคำนวณจากราคापานกลางของที่ดินเป็นอัตราภาษี ตามกฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาปานกลาง ซึ่งปกติควรมีการปรับราคาทุก 4 ปี แต่ที่ผ่านมามีการบำรุงท้องที่ที่ไม่มีการปรับอัตรามาตั้งแต่ปี 2524 ซึ่งทำให้ฐานภาษีมีมูลค่าต่ำทำให้มีการเก็งกำไรมากนำมาสู่ปัญหาในเรื่องโครงสร้างภาษีฐานภาษี และอัตราภาษี และปัญหาการจัดเก็บภาษีในเรื่องราคาปานกลางไม่สะท้อนราคาตลาดทำให้ฐานภาษีบำรุงท้องที่ต่ำเกินจริงส่งผลให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บภาษีได้น้อย ภาษีบำรุงท้องที่มีอัตราภาษีแบบลดถอย เจ้าของที่ดินราคาประเมินสูงถูกเก็บในอัตราที่ต่ำกว่าเจ้าของที่ดินราคาประเมินต่ำ ทำให้ไม่เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี และมีกรยกเว้นหรือเสียภาษีซึ่งที่ดินส่วนใหญ่จะได้รับการยกเว้นตามกฎหมาย ส่งผลให้ฐานภาษีแคบและไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีที่ไม่ได้รับการลดหย่อนตามกฎหมาย เช่นกรณีมีบ้านพักอาศัยหลายหลัง จะได้รับยกเว้นทุกหลัง แม้ว่าจะอยู่ท้องที่เดียวกันหรืออยู่ต่างท้องที่

ดังนั้นการนำพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาใช้บังคับ จึงเป็นการปฏิรูปกฎหมายพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 เพื่อลดปัญหาเกี่ยวกับฐานภาษี อัตราภาษี การยกเว้นภาษีเกินควร และจะทำให้เกิดประโยชน์ คือ ลดความเหลื่อมล้ำผู้มีทรัพย์สินมูลค่าสูงมีภาระภาษีสูงกว่าผู้มีมูลค่าทรัพย์สินน้อย เพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บ ลดการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ ซึ่งเป็นปัญหาของการจัดเก็บภาษีในปัจจุบัน รวมทั้งมีการเชื่อมโยงข้อมูลที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ กรมที่ดิน กรมธนารักษ์ และองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น<sup>5</sup> และยังเป็นการเพิ่มรายได้และสร้างความเป็นอิสระทางการคลังกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยสามารถออกข้อบัญญัติเพื่อจัดเก็บภาษีเพิ่มไม่เกินเพดานที่กำหนดไว้ใน พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 อีกด้วย<sup>7</sup>

<sup>5</sup>จรินทร์ เทศวานิช และคณะ, โครงการประเมินการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างรูปแบบใหม่และผลกระทบต่อการใช้, (2553), น. 50-51

<sup>6</sup>เบงกัมมอรุณ โชติและคณะ, แนวคิดภาษีที่ดินและทรัพย์สินกรณีศึกษาร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างพิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพมหานคร : สำนักงานปฏิรูป (สปร), 2555), น. 17

<sup>7</sup>กรมธนารักษ์ กระทรวงการคลัง, “รายงานประจำปี 2561 กรมธนารักษ์,” สืบค้นวันที่ 31 มกราคม 2563, จาก <https://www.treasury.go.th/th/annual-report/น. 35>

แม้ว่าร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มีวัตถุประสงค์เป็นการปรับปรุงกฎหมายให้ทันสมัย เป็นเครื่องมือลดความเหลื่อมล้ำในสังคม และกระจายการถือครองที่ดิน เพื่อให้มีการนำที่ดินรกร้างมาใช้ประโยชน์สร้างมูลค่าเพิ่มในทางเศรษฐกิจ แต่ในทางปฏิบัติอาจพบว่าไม่เป็นไปตามวัตถุประสงค์และเกิดปัญหาในการบังคับใช้กฎหมาย และเพิ่มความเหลื่อมล้ำในการพัฒนาท้องถิ่น เช่นก่อให้เกิดความเดือดร้อนแก่ประชาชนทั้งทางตรงและทางอ้อมการยกเว้นการเก็บภาษีสำหรับที่พักอาศัยหลังแรก ที่มีมูลค่าไม่เกิน 50 ล้านบาท ข้อยกเว้นนี้อาจไม่มีผลกระทบต่อประชาชนส่วนใหญ่กว่าร้อยละ 90-95 ของประเทศ เมื่อวิเคราะห์ในรายละเอียดจะพบว่ามีผู้ได้รับผลกระทบจำนวนมาก แต่สำหรับ กิจกรรมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) หรือประชาชนผู้ประกอบการค้าและอาชีพอิสระ ซึ่งจะมีภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในกลุ่มการใช้ประโยชน์อื่น เช่น พาณิชยกรรม โดยเฉพาะในกรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ใจกลางเมือง อาทิ สีสลม สาทร์ เจริญกรุง เยวราช และสุขุมวิท หรือตามหัวเมืองใหญ่ เช่น ภูเก็ต เชียงใหม่ พัทยา นั้น ในกรณีเหล่านี้หากวิสาหกิจดังกล่าวมีพื้นที่ดินเพียง 100-200 ตร.ว. ก็อาจมีมูลค่าประเมินถึง 50-100 ล้านบาท อันจะมีภาระภาษีเพิ่มขึ้นมาอย่างมากถึง 350,000-700,000 บาทต่อปี โดยเฉพาะกิจการบางประเภทที่ใช้ที่ดินจำนวนมากแต่มีผลตอบแทนต่ำ อาทิ สถานีบริการน้ำมัน ตลาดสด อพาร์ทเมนต์ สถานศึกษาเอกชน หรือกิจการห้องแถวที่เปิดเช่า เช่น ขายข้าวแกง ขายก๋วยเตี๋ยว และร้านตัดผม เป็นต้น กิจการเหล่านี้มีกำไรไม่มากเมื่อหักค่าใช้จ่ายออกจากรายได้ อาจทำให้ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกลายเป็นภาระและไม่เป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี เช่น นาย ก มีที่แปลงเล็ก ๆ 200 ตารางวา ย่านสุขุมวิท สมมติว่าถูกประเมินมูลค่าเพียงตารางวาละ 500,000 บาท ก็จะมีทรัพย์สินที่มีมูลค่า 100 ล้านบาท หากเจ้าตัวอยู่อาศัยด้วย ที่ว่างให้ผู้คนเช่าจอร์ดล ทำคาร์แคร์หรือเปิดร้านขายก๋วยเตี๋ยว สมมติมีรายได้จากค่าเช่าเดือนละ 30,000 บาท รวมปีละ 360,000 บาท หากกรุงเทพมหานครประเมินว่านาย ก ใช้เพื่ออยู่อาศัยและเรียกเก็บภาษีร้อยละ 0.1 จะถูกประเมินภาษีปีละ 100,000 บาท แต่หากประเมินว่านาย ก ใช้ประโยชน์อื่น ๆ เชิงพาณิชยกรรม เรียกเก็บ 0.9% ของมูลค่าทรัพย์สิน ภาระภาษีจะพุ่งจากปีละ 100,000 บาท เป็น 900,000 บาท ซึ่งแตกต่างกันและเป็นภาระของประชาชน<sup>8</sup>

สถานีบริการน้ำมันและก๊าซในเขตกรุงเทพฯ ต่างจังหวัด หรือตลาดสด ที่ปกติต้องมีที่ดิน 1-3 ไร่ขึ้นไป เมื่อกฎหมายฉบับนี้ออกมาและต้องถูกประเมินราคาที่ดินใหม่ ถ้ามีที่ดินเพียง 1 ไร่ หรือ 400 ตารางวาในเขตกรุงเทพฯ หรือชานเมือง ซึ่งมีมูลค่าอย่างน้อย ตารางวาละ 200,000

<sup>8</sup>ศาสตราจารย์สุชาติวิวัฒน์, “ผลกระทบจาก พรบ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง. ประชาชาติธุรกิจ,” สืบค้นวันที่

บาท รวมเป็นเกือบ 80 ล้านบาทต่อไร่ ดังนั้น ธุรกิจที่ใช้ที่ดินมูลค่าสูง แต่มีรายได้ต่ำในลักษณะเช่นนี้ จะไม่สามารถอยู่รอด และในท้ายที่สุดจะต้องขายที่ดินออกไป ผลที่ตามมาคือสร้างความเดือดร้อนให้แก่ประชาชน ส่งผลให้ค่าครองชีพสูงขึ้นตามไปด้วย ประชาชนผู้ที่มีรายได้น้อย รวมถึงชนชั้นกลางที่อาศัยอยู่ในย่านใจกลางเมืองอาจไม่สามารถรับภาระค่าใช้จ่ายจากการซื้อสินค้าหรือใช้บริการเหล่านี้ได้ หรือถ้าพอจับจ่ายได้เป็น ก็อาจนำมาสู่ภาระหนี้ที่ตามมา ด้วยต้นทุนภาษีที่ดินที่เกิดขึ้น ส่วนหนึ่งย่อมถูกส่งต่อให้เป็นภาระของผู้บริโภคหรือรวมอยู่ในราคาสินค้า

นอกจากนี้อาจก่อให้เกิดปัญหาเชิงสังคมและชุมชน เนื่องจากจะมีภาระภาษีที่ต้องแบกรับจำนวนมาก ซึ่งการดำเนินกิจการแต่ละประเภท หรืออสังหาริมทรัพย์ที่ทำการ ไม่สามารถสร้างรายได้และมีมูลค่าที่เป็นตัวเงินได้เท่ากัน แต่การประเมินมูลค่าทรัพย์สินที่อยู่ในพื้นที่เดียวกันในประเภทการใช้ประโยชน์ย่อมไม่แตกต่างกันนัก ทำให้เจ้าของอสังหาริมทรัพย์บางประเภทต้องตัดสินใจยกเลิกกิจการหรือขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว ถ้าไม่สามารถแสวงหากำไรได้เพียงพอสำหรับย่านชุมชนเมืองและหัวเมืองใหญ่ มีแนวโน้มที่จะเน้นไปที่อาคารสูง คอนโดที่มีโอกาสแสวงหากำไรได้มากกว่า ส่งผลให้ชุมชนเมืองในอนาคตขาดมิติการพัฒนาในด้านอื่น ๆ อาทิ ด้านการศึกษา สังคม และด้านสิ่งแวดล้อมในอนาคตพื้นที่สีเขียวย่อมมีปริมาณลดลง เนื่องจากเจ้าของที่ดินต้องนำที่ดินดังกล่าวไปสร้างประโยชน์เชิงเศรษฐกิจให้คุ้มค่ากับต้นทุนภาระภาษีที่ดิน บ้านเช่าราคาถูกในเขตเมืองใหญ่ หากต้องรับภาระภาษีที่สูงขึ้นกว่าเดิมมาก อาจต้องปล่อยเช่าในราคาที่สูงกับนายทุนและให้ชาวบ้านออกจากพื้นที่

ปัญหาการบังคับใช้กฎหมาย ยังมีการเปิดช่องให้มีการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ผู้ประเมินภาษีเนื่องจากร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีการกำหนดอัตราภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในแต่ละประเภท ด้วยอัตราที่แตกต่างกัน และคำจำกัดความของที่ดินเพื่อการเกษตรกรรม กับที่รกร้างว่างเปล่านั้นมีความคลุมเครือต้องอาศัยดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ผู้เกี่ยวข้องในการพิจารณา จึงเป็นการเปิดช่องให้เกิดการทุจริตคอร์รัปชันได้ตัวอย่าง ถ้า นาย ก มีที่ดินขนาด 50 ไร่ ราคาประเมินรวม 10 ล้านบาท มิได้ทำเกษตรกรรมแต่ปล่อยที่ดินรกร้างว่างเปล่านั้นไม่ขึ้นปกคลุมตามธรรมชาติ หากกฎหมายภาษีที่ดิน มีผลบังคับใช้ นาย ก อาจต้องเสียภาษีสูงถึง 2% ถึง 200,000 บาทต่อปี แต่หากนาย ก เพียงปลูกพืชบางชนิด เจ้าหน้าที่สามารถใช้ดุลพินิจตีความให้เป็นที่ดินเกษตรกรรม และได้รับการยกเว้นภาษี นอกจากนี้ ยังอาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมสำหรับเจ้าของที่ดินตาบอด ซึ่งขายได้ยากลำบาก ตลอดจนที่ดินที่ถูกรอนสิทธิ หรืออยู่ในแนวเขตเวนคืน หรืออยู่ในเขตผังเมืองที่ห้ามก่อสร้างหรือการบังคับใช้กฎหมายดังกล่าว ยังขาดกลไกและมาตรการรองรับในการเปลี่ยนผ่าน อาทิ ในกรณีของต่างประเทศนั้น มีแลนด์แบงก์ (land bank) หรือมีเทศบาล องค์การภาครัฐ ทำหน้าที่ซื้ออสังหาริมทรัพย์ที่เจ้าของไม่สามารถแบกรับภาระ

ภาษีได้ เพื่อเป็นทางเลือกและทางออกที่เป็นธรรม ทำให้เจ้าของที่ดิน ไม่ถูกบีบซื้อหรือถูกเอาเปรียบจากนายทุน แต่ประเทศไทยกลับเป็น โอกาสให้นายทุนใหญ่ที่มีกำลังทรัพย์สามารถกว้านซื้อและมีอำนาจต่อรองในการซื้อที่ดินจากกลุ่มเจ้าของที่ดินที่ไม่สามารถแบกรับภาระภาษีนอกจากที่อัตราค่าปรับและกำหนดโทษทางอาญา ซึ่งมีทั้งโทษจำคุกและโทษปรับ เช่น กรณีเปลี่ยนแปลงการใช้ประโยชน์ที่ดินโดยไม่ได้แจ้ง เจ้าของที่ดินอาจถูกจำคุกไม่เกิน 6 เดือน ปรับไม่เกิน 10,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ ซึ่งทำให้เจ้าของที่ดินที่ไม่มีเงินจ่ายภาษี มีความเสี่ยงต่อโทษทางอาญาที่รุนแรง<sup>9</sup> ปัจจุบันองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มีรายได้จากภาษีโรงเรือนและภาษีบำรุงท้องที่ รวมปีละประมาณ 26,000 ล้านบาท แต่ด้วยระบบภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างใหม่ โดยกระทรวงการคลัง อ้างว่าประชาชนกว่าร้อยละ 99.9% ได้รับการยกเว้นซึ่งผลกระทบดังกล่าวย่อมส่งผลให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่เคยมีรายได้จากภาษีโรงเรือนและภาษีบำรุงท้องที่ ต้องสูญเสียรายได้ส่วนนี้โดยสิ้นเชิง ไม่สามารถนำรายได้ไปดูแลและพัฒนาท้องถิ่น ได้เช่นเดิม ยิ่งก่อให้เกิดปัญหาความเหลื่อมล้ำสูงขึ้นคณะรัฐมนตรีได้มีมติเห็นชอบให้เสนอร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ... ต่อสภานิติบัญญัติแห่งชาติโดยมีหนังสือสำนักนายกรัฐมนตรีที่ นร0503/10593 ลงวันที่ 28 มีนาคม 2560 เข้าสู่กระบวนการพิจารณาทางกฎหมายของสภานิติบัญญัติแห่งชาติ และได้ประกาศใช้เป็นกฎหมายเมื่อวันที่ 12 มีนาคม 2562 โดยในมาตรา 2 ของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ให้เริ่มใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2563 เป็นต้นไป และได้มีการปรับเปลี่ยนอัตราภาษีตามร่างเดิมรวมถึงมีการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีที่เพิ่มขึ้น

ปัญหาที่ทำให้ประชาชนผู้เสียภาษีต้องแบกรับภาระภาษี คือ ฐานภาษี ในกรณีบ้านพักอาศัยที่ใช้อาศัยอยู่เอง ตามกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน กับภาษีบำรุงท้องที่ ได้มีการยกเว้นให้โดยระบุเป็นเนื้อที่ที่ยกเว้นให้เพื่อการพักอาศัยในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแต่ละแห่ง ซึ่งถ้าเจ้าของทรัพย์สินมีที่ดินที่ใช้เป็นที่พักอาศัยหลายแปลง ก็จะได้ลดหย่อนให้ตามสภาพที่ตั้ง ที่อยู่ในเขตขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษี และไม่ต้องใช้หลักฐานการมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านมาแสดง ทำให้การเสียภาษีไม่เป็นไปตามการจัดเก็บภาษีที่ดีในการชำระภาษี สำหรับพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 การมีบ้านพักอาศัยหลายหลัง หรือแม้แต่การมีบ้านพักอาศัยเพียงหลังเดียวแต่เจ้าของบ้านไม่มีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านในวันที่ 1 มกราคม ของปีที่ประเมินภาษีย่อมไม่ได้รับการยกเว้นภาษีสำหรับบ้านพักอาศัยตามมาตรา 41 ซึ่งได้รับการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีไม่เกิน 50 ล้านบาท ซึ่งแม้ว่าจะมีบ้านหลายหลัง อยู่คนละพื้นที่ที่ประเมินภาษี คือต่างองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น แต่เจ้าของหรือผู้ครอบครองสามารถมีชื่อในทะเบียนบ้านได้เพียง

<sup>9</sup>เพ็งอ้อง.



หนึ่งหลังเท่านั้น ดังนั้น บ้านพักอาศัยหลัก จึงควรมีมูลค่าของฐานภาษีที่สูงที่สุด เพื่อใช้สิทธิยกเว้นภาษีได้หลังละ 50 ล้านบาท ทำให้เป็นปัญหาในการถือครองทรัพย์สิน ที่เป็นที่พักอาศัยเป็นอย่างมาก เนื่องจากไม่เคยเสียภาษีในลักษณะนี้มาก่อน และเริ่มเสียภาษีครั้งแรกก็คาดว่าน่าจะมีค่าภาษีที่สูง เพราะการประเมินในอัตราประเมินจากมูลค่าทรัพย์สินที่กรมธนารักษ์กำหนด ซึ่งเป็นอัตราเดียวกับการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเมื่อเวลามีการโอนกรรมสิทธิ์ หรือการให้โดยทางมรดก แต่การชำระภาษีที่เกิดจากการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกิดจากการได้ตัวทรัพย์สิน หรือ ได้เงินจากการขายทรัพย์สินผู้ชำระภาษีย่อมจะยินดี แต่การพักอาศัยบ้านที่อยู่มาตลอดและไม่มีรายได้อะไรนอกเลยจากตัวทรัพย์สินที่พักอาศัยเลย จะต้องมาเสียภาษีเป็นประจำทุก ๆ ปี จึงทำให้ผู้เสียภาษีอาจไม่ได้รับความเป็นธรรมตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

เมื่อพิจารณาวัตถุประสงค์ในการตราพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ที่มุ่งประสงค์ไปในทางแก้ไขปัญหาของการบังคับใช้กฎหมายฉบับเดิมคือ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ที่มีการบังคับใช้นานและมีข้อบกพร่อง พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ที่นำมาบังคับใช้แทนจะสามารถแก้ปัญหาและบรรลุเป้าหมายตามเจตนารมณ์ของกฎหมายที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหรือไม่ ผู้ศึกษาเห็นว่า การจะบรรลุวัตถุประสงค์ของกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรควรต้องเป็นไปตามหลักการทางภาษี โดยหลักการที่สำคัญก็คือ หลักการจัดเก็บภาษีที่ดีของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ซึ่งหากกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นไปตามหลักการทางภาษีดังกล่าวแล้วย่อมจะนำมาซึ่งความยินยอมในการเสียภาษี และเกิดผลสัมฤทธิ์ของการบังคับใช้กฎหมายต่อไป จึงวิเคราะห์หลักการจัดเก็บภาษีที่ดีกับพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ดังนี้

#### 4.1 หลักการจัดเก็บภาษีที่ดี การพิจารณาจากหลักความยุติธรรม ตามโครงสร้างภาษี ของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

การเปลี่ยนแปลงการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจากภาษีโรงเรือนและที่ดินตามพระราชบัญญัติโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และภาษีบำรุงท้องที่ ตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ซึ่งบังคับใช้มายาวนานและมีปัญหาทางด้านกฎหมายในเรื่องของฐานภาษี เป็นช่องว่างให้พนักงานผู้ประเมินภาษีใช้ดุลยพินิจ รวมทั้งอัตราภาษีที่ไม่สอดคล้องกับสภาพการณ์ในปัจจุบัน จึงเป็นเหตุให้มีการพิจารณานำพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาบังคับใช้เพื่อแก้ปัญหาที่กฎหมายเดิมทั้งสองฉบับมีปัญหาให้เกิดการตีความทางกฎหมายและเป็นอุปสรรคต่อการบรรลุเป้าหมายในการจัดเก็บภาษีของรัฐ โดยเฉพาะภาษีทั้ง 2 ฉบับเดิม การจัดเก็บ



ภาษีถือเป็นรายได้ที่รัฐจัดหาจากประชาชน เป็นการบังคับเก็บ และไม่ให้ผลประโยชน์ตอบแทนเป็นการโดยตรงกับผู้เสียภาษี และเป็นการเคลื่อนย้ายทรัพยากรระหว่างภาคเอกชนกับภาครัฐบาล และมีลักษณะเป็นการถาวร ดังนั้น การจัดเก็บภาษีจึงไม่ควรมุ่งแต่จะทำรายได้ให้แก่รัฐเพียงอย่างเดียว เพื่อให้ประชาชนผู้เสียภาษีมีความรู้สึกยินดีที่เสียภาษีและเกิดการยอมรับ การจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562ควรมีโครงสร้างทางภาษี ฐานภาษี และอัตราภาษี ที่เป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีดังนี้

4.1.1 โครงสร้างภาษี ฐานภาษี อัตราภาษี ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กับหลักความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์( Principle of absolute Equity)

จากการที่ประชาชนจำเป็นต้องบริจาคหรือสละเงินให้แก่รัฐของตน ตามสัดส่วนของรายได้ แนวความคิดดังกล่าวถือเป็นหลักเกณฑ์ที่สำคัญของหลักความยุติธรรมอันเป็นส่วนหนึ่งของหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี การเก็บภาษีอย่างยุติธรรมจึงสัมพันธ์กับสิ่งที่เป็นความสามารถหรือสิ่งที่แสดงความสามารถของผู้เสียภาษี รวมทั้งหลักเกณฑ์ในการวัดความสามารถและหลักการในการแบ่งสรรภาระสาธารณะต้องเป็นหลักเกณฑ์ที่บังคับได้โดยทั่วไป การยกเว้นภาษีหรือการเพิ่มภาษี ผู้บัญญัติกฎหมายต้องทำด้วยความระมัดระวัง โดยคำนึงถึงจำนวนภาษีขั้นต่ำที่ประชาชนทุกคนควรแบกรับเสมอกัน และโดยส่วนใหญ่ความสามารถในการจ่ายภาษีของประชาชน อาจวัดได้จาก รายได้ (Income) ความมั่งมี (Wealth) หรือการใช้จ่าย (Expenditure)

หลักความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์ (Principle of absolute equity) ได้แก่ การวัดความเป็นธรรมในการเสียภาษีของประชาชนในรูปตัวเงิน โดยผู้เสียภาษีควรต้องเสียภาษีเป็นจำนวนเท่ากันหมดทุกคนในการจัดเก็บภาษีที่รัฐบาลกำลังดำเนินการกับประชาชนจากแนวความคิดในเรื่องความเสมอภาคของการชำระภาษี โดยทุกคนต้องแบกรับเท่า ๆ กัน<sup>10</sup> โดยการนำเอาภาระค่าใช้จ่ายของรัฐกระจายแก่ผู้เสียภาษีทุกคนเป็นจำนวนเท่าเทียมกันซึ่งหากรัฐบาลจัดเก็บโดยอาศัยหลักความเป็นธรรมสมบูรณ์<sup>11</sup> จะพบว่าผู้เสียภาษีแต่ละรายจะจ่ายค่าภาษีเท่ากันหมดทุกคน เพราะมีค่าเท่ากับรายจ่ายของรัฐบาลหารด้วยจำนวนผู้เสียภาษีทั้งหมด จะเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสมบูรณ์ อาจเกิดขึ้นได้ยาก และมีข้อบกพร่องหลายประการ เช่นในอดีตประเทศไทยเคยเก็บภาษีรัชชูปการ แต่ไม่ได้ผลดี เนื่องจากการจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสมบูรณ์ไม่ได้

<sup>10</sup>เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, พิมพ์ครั้งที่ 6 (กรุงเทพมหานคร, 2541), น. 12

<sup>11</sup>ศุภรัตน์ ควัฒน์กุล และชาติร์ ตันติวานิชกิจ, เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 2 ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร : มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2551), น. 47-48

คำนึงถึง ความสามารถของผู้เสียหายแต่ละคน บางคนมีฐานะที่แตกต่างกันแต่ต้องแบกรับภาระที่เท่ากัน

1. โครงสร้างผู้เสียหายของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 5 กำหนดความหมายของผู้เสียหาย หมายความว่า บุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง หรือเป็นผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สินของรัฐ ซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ และให้หมายความรวมถึง ผู้มีหน้าที่ชำระภาษีแทนผู้เสียหายตามพระราชบัญญัตินี้ด้วย ดังนั้น ผู้เสียหายจึงหมายถึงบุคคลดังต่อไปนี้

1. บุคคลธรรมดาที่เป็นเจ้าของที่ดิน หรือสิ่งปลูกสร้าง
2. นิติบุคคลที่เป็นเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง
3. ผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สินของรัฐ
4. ผู้มีหน้าที่ชำระภาษีแทนผู้เสียหายตาม มาตรา 47 พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง กำหนดให้ผู้มีหน้าที่ชำระภาษีแทนผู้เสียหายได้แก่บุคคลดังนี้
  - 4.1 ผู้จัดการมรดกหรือทายาท ในกรณีผู้เสียหายถึงแก่ความตาย
  - 4.2 ผู้จัดการทรัพย์สิน กรณีที่ผู้เสียหายเป็นผู้ไม่อยู่ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วยสาบสูญ
  - 4.3 ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาลหรือผู้พิทักษ์ ในกรณีที่ผู้เสียหายเป็นผู้เยาว์ คนไร้ความสามารถหรือคนเสมือนไร้ความสามารถ
  - 4.4 ผู้แทนของนิติบุคคลในกรณีที่ผู้เสียหายเป็นนิติบุคคล ทั้งนี้ จะต้องมิหนังสือมอบอำนาจเป็นหลักฐานมาแสดงต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นด้วย
  - 4.5 ผู้ชำระบัญชี ในกรณีผู้เสียหายเป็นนิติบุคคลเลิกกันโดยมีการชำระบัญชี
  - 4.6 เจ้าของรวมคนใดคนหนึ่ง ในกรณีที่ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีเป็นของบุคคลหลายคนรวมกัน

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกำหนดความหมายของผู้เสียหายไว้กว้างมาก โดยถือ ความเป็นเจ้าของทรัพย์สิน ผู้ถือกรรมสิทธิ์หรือการครอบครองทรัพย์สินตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เรื่องของทรัพย์สิน และผู้แทนโดยชอบธรรม มาใช้บังคับด้วยเพื่อให้ครอบคลุมผู้เสียหาย และพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกำหนดให้ผู้ครอบครองต้องชำระภาษีกรณีครอบครองและทำประโยชน์ในที่ดินของรัฐ ซึ่ง ตามประมวลกฎหมายที่ดิน มาตรา 2 ที่ดินที่ไม่ได้ตกเป็นกรรมสิทธิ์ของบุคคลหนึ่งบุคคลใด ให้ถือว่าเป็นของรัฐ และตามมาตรา 1305 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กล่าวว่าทรัพย์สินซึ่งเป็นสาธารณะสมบัติของแผ่นดินจะโอนแก่กันมิได้

เว้นแต่อาศัยอำนาจแห่งบทกฎหมายเฉพาะหรือพระราชกฤษฎีกา ที่ดินที่เป็นของรัฐ หมายถึงที่ดินที่รัฐหรือหน่วยงานของรัฐเป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์รวมถึงที่ดินรกร้างว่างเปล่าซึ่งมิได้มีผู้ใดเป็นเจ้าของหรือครอบครอง และสาธารณสมบัติของแผ่นดิน ดังปรากฏในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1304 และกฎหมายอื่น ๆ ทั้งนี้ที่ดินที่ไม่ได้ตกเป็นกรรมสิทธิ์ของบุคคลใดถือว่าเป็นที่ดินของรัฐทั้งสิ้น อันเป็นหลักการที่รับรองไว้ในมาตรา 2 ประมวลกฎหมายที่ดิน<sup>12</sup> ทำให้ฐานภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 กว้างมาก

วัตถุประสงค์ของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างยังให้เก็บภาษีกับผู้ครอบครองทรัพย์สินด้วย สำหรับผู้แทนผู้เสียภาษีที่กำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีด้วย กฎหมายต้องการตามเก็บภาษีที่เป็นของเจ้าของทรัพย์สินถึงแก่ความตาย กรณีเป็นผู้ไม่อยู่ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วยสาบสูญ ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาลหรือผู้พิทักษ์ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้เยาว์ คนไร้ความสามารถหรือคนเสมือนไร้ความสามารถ ซึ่งกฎหมายถือว่าเป็นผู้หย่อนความสามารถ ต้องให้บุคคลอื่นจัดการแทน ผู้แทนของนิติบุคคลในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นนิติบุคคล ผู้ชำระบัญชี ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นนิติบุคคลเลิกกันโดยมีการชำระบัญชี ซึ่งอยู่ในกรณีนิติบุคคลเป็นเจ้าของทรัพย์สิน และยังรวมถึงกรณีเจ้าของรวมคนใดคนหนึ่ง ในกรณีที่ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีเป็นของบุคคลหลายคนรวมกัน ซึ่งกรณีเจ้าของรวมในความหมายของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง หมายถึง ความเป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์ร่วมในทรัพย์สินที่เป็นที่ดิน หรือสิ่งปลูกสร้าง หรือที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง แตกต่างจากความเป็นเจ้าของตามมาตรา 40 วรรคสองพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ที่กำหนดไว้เป็นกรณี เจ้าของที่ดินและ โรงเรือน กับเจ้าของสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ บนที่ดินที่เสียภาษินั้น เป็นเจ้าของต่างกรรมสิทธิ์กัน กฎหมายให้เป็นผู้เสียภาษีต่างคนต่างออก เฉพาะที่เป็นเจ้าของ พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 กำหนดให้เจ้าของที่ดินเป็นผู้เสียภาษี แต่กรณีผู้แทนตามมาตรา 25 ได้แก่ กรณีเจ้าของที่ดินตาย เป็นผู้ไม่อยู่ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยเรื่องสาบสูญ หรือเจ้าของที่ดินเป็นคนไร้ความสามารถ หรือเสมือนไร้ความสามารถให้ผู้จัดการมรดก หรือทายาท ผู้รับมอบอำนาจ ผู้ครอบครองทรัพย์สิน ผู้อนุบาล ผู้พิทักษ์ หรือผู้จัดการทรัพย์สิน แล้วแต่กรณีเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่ มาตรา 26 กรณีเจ้าของที่ดินเป็นนิติบุคคล ให้ผู้จัดการหรือผู้แทนอื่นของนิติบุคคลมีหน้าที่เสียภาษี หรือกรณีที่ดินมีเจ้าของร่วมกันหลายคน ก็ให้บุคคลเหล่านั้นรับผิดชอบในการชำระภาษีร่วมกัน แต่กรณีกรรมสิทธิ์ร่วมตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 บังคับกรณีผู้ถือกรรมสิทธิ์ร่วมกันของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น ๆ และถือเอาหลักเกณฑ์ผู้เสียภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุง

<sup>12</sup>สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, กฎหมายไทย เล่มที่ 22 ที่ดิน, (2559), น. 2

ห้องที่กำหนดตัวผู้มีหน้าที่เสียภาษี โดยกฎหมายภาษีจากการคำนวณมูลค่าทั้งหมดของทรัพย์สิน โดยเอาตัวทรัพย์สินเป็นเกณฑ์ ทำให้กรณีตัวแทนของสิ่งปลูกสร้าง เดิมไม่ต้องมีภาระภาษีกรณีภาษีโรงเรือนและที่ดิน และต้องมีภาระภาษีตามพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

## 2. โครงสร้างฐานภาษีของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

ฐานภาษี หรือความหมายตามหลักการทางภาษี หมายถึง สิ่งที่เป็นมูลเหตุให้ต้องมีการเสียภาษีและอยู่ในความครอบครองของผู้เสียภาษี<sup>13</sup> มาตรา 35 พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กำหนดว่า ฐานภาษีเพื่อการคำนวณภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งการคิดภาษีจากฐานทรัพย์สินมีหลักการที่สำคัญที่ต้องคำนึงถึงเนื่องจากทรัพย์สินแต่ละประเภทมีความแตกต่างกัน ตามลักษณะและการใช้ประโยชน์ของตัวทรัพย์สิน การจัดเก็บภาษีจากฐานทรัพย์สินมุ่งที่ตัวทรัพย์สิน ไม่ได้คิดจากผลประโยชน์ที่ออกเอกจากตัวทรัพย์สินเช่น ค่าเช่า แต่การเก็บภาษีทรัพย์สินจากทรัพย์สินรวมถึงผลประโยชน์ที่ออกจกตัวทรัพย์สินด้วย<sup>14</sup> ดังนั้น การจัดเก็บภาษีจากฐานภาษี ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ถือเป็นการจัดเก็บตามหลักการทางกฎหมายภาษีทรัพย์สิน โดยมุ่งที่มูลค่าของตัวทรัพย์สิน จะเห็นว่า ฐานภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะจัดเก็บจากมูลค่าตัวทรัพย์สิน ได้แก่ 1. มูลค่าของที่ดิน 2. มูลค่าของสิ่งปลูกสร้าง และ 3. มูลค่าของสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุดโดยไม่คำนึงว่าทรัพย์สินจะมีรายได้หรือไม่การจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจึงเป็นลักษณะของการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินอย่างแท้จริงดังนั้น การกำหนดฐานภาษีในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างต้องการรวมเอากฎหมายทั้งสองฉบับมาเก็บภาษีจากฐานเดียวกันเนื่องจาก อัตราภาษีของภาษีโรงเรือนและที่ดิน คิดจกค่ารายปี อัตราภาษีของภาษีบำรุงท้องที่ คิดจกราคาปานกลางที่ดิน ทำให้รายได้จัดเก็บได้น้อย พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างพ.ศ. 2562กำหนดฐานภาษีรวมถึงห้องชุด และบ้านพักอาศัย การทำการเกษตร การทำประโยชน์อื่น ๆนอกจากการใช้เป็นที่อยู่อาศัยและที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่รกร้างว่างเปล่า หรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ ซึ่งมีการให้เจ้าพนักงานต้องใช้ดุลพินิจลักษณะที่เข้าข่ายต้องเสียภาษีประเภทใด รวมทั้ง อัตราภาษีก็คิดจากมูลค่าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างทั้งหมด แล้วคูณด้วยอัตราภาษีตามประเภทและการใช้ประโยชน์

<sup>13</sup>ศุภลักษณ์ พินิจภูตล, คำอธิบาย กฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2563), น. 28

<sup>14</sup>เพ็งฮ้าง, น. 30

สำหรับ ฐานภาษี ได้กำหนดตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 5 คือ

ที่ดิน หมายความว่า พื้นดิน และให้หมายความรวมถึงพื้นที่ที่เป็นภูเขาหรือที่มีน้ำด้วย ซึ่งเป็นความหมายเดียวกันกับที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

สิ่งปลูกสร้าง หมายความว่า โรงเรือน อาคาร ตึก หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยหรือใช้สอยได้ หรือที่ใช้เป็นที่เก็บสินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรมหรือพาณิชย์กรรม และให้หมายความรวมถึงห้องชุด หรือแพที่บุคคลอาจใช้อยู่อาศัยได้หรือที่มีไว้เพื่อหาผลประโยชน์ด้วย

1.1.3 โครงสร้างอัตราภาษีของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

โครงสร้างอัตราภาษีในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 37 ได้กำหนดไว้เป็น 4 กลุ่ม ได้แก่

1) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 0.15 ของฐานภาษี

2) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยให้มีอัตราภาษี ไม่เกินร้อยละ 0.3 ของฐานภาษี

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

4) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 1.2 ของฐานภาษีโดยลักษณะการใช้ประโยชน์เป็นเกษตรกรรม ต้องเป็นการทำนา ทำไร่ ทำสวน หรือเลี้ยงสัตว์ เลี้ยงสัตว์น้ำ หรือกิจการที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง กับรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศร่วมกัน โดยให้นำความเห็นของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงเกษตรและสหกรณ์ มาประกอบการพิจารณาด้วยซึ่งปัจจุบันยังไม่มีประกาศกำหนดเรื่องนี้

ลักษณะการไม่ใช้ทำประโยชน์ในที่ดิน กำหนดไว้ 2 ลักษณะคือที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า หรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง กับรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศร่วมกัน โดยได้มีกฎกระทรวงเรื่อง กำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า หรือไม่ได้ทำประโยชน์ เป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังนี้



ลักษณะที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า มีลักษณะ

1. ที่ดินโดยสภาพสามารถทำประโยชน์ได้ แต่ถูกทิ้งร้างและไม่มีการทำประโยชน์ในที่ดินนั้นตลอดปีที่ผ่านมา เว้นแต่ไม่สามารถทำประโยชน์ได้เนื่องจากเหตุธรรมชาติหรือเหตุพื้นวิสัย

2. สิ่งปลูกสร้างโดยสภาพสามารถทำประโยชน์ได้ แต่ถูกทิ้งร้างและไม่มีการทำประโยชน์ในที่ดินนั้นตลอดปีที่ผ่านมา

ลักษณะที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ มีลักษณะ

1. ที่ดินโดยสภาพสามารถทำประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม แต่มีการทำประโยชน์ไม่เป็นตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง และรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนดตามมาตรา 37 วรรคสอง ตลอดปีที่ผ่านมา

2. สิ่งปลูกสร้างที่ก่อสร้างหรือปรับปรุงเสร็จแล้ว และโดยสภาพสามารถทำประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมหรือเป็นที่อยู่อาศัย หรือทำประโยชน์อื่นที่ไม่ใช่การทำประโยชน์ในการเกษตรกรรมหรือเป็นที่อยู่อาศัย แต่ไม่มีการใช้ประโยชน์ตลอดปีที่ผ่านมา

กรณีดังกล่าวไม่บังคับกับ ที่ดินที่อยู่ระหว่างเตรียมการเพื่อทำประโยชน์ หรือสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ระหว่างการก่อสร้าง หรือที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ถูกรอนสิทธิในการทำประโยชน์ตามกฎหมาย หรือโดยคำสั่ง หรือคำพิพากษาของศาล และที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ระหว่างการพิจารณาคดีของศาลเกี่ยวกับกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครอง และในการพิจารณาให้คำนี้ถึงสิ่งแวดล้อม สภาพภูมิประเทศ สภาพดิน ความลาดชันของพื้นดิน และการทำประโยชน์ของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ในบริเวณใกล้เคียงจากการพิจารณาโครงสร้างทางภาษี ฐานภาษีและอัตราภาษีของผู้เสียภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ที่กล่าวมาแล้วจะเห็นว่าหลักความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์ ไม่ปรากฏอยู่ในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เพราะไม่มีจัดเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีทุกคนในจำนวนที่เท่าเทียมกันทุกคน หมายความว่าผู้เสียภาษีจะเป็นเจ้าของที่ดิน ที่มีขนาด เนื้อที่ หรือไม่ว่าจะอยู่ในภูมิภาคใด ย่อมต้องเสียภาษีในอัตราที่เท่ากันหมด แต่พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษียอมเสียภาษีตามประโยชน์ที่ถือครองที่ดินเป็นสำคัญ และเสียภาษีในอัตราตามลักษณะการใช้ประโยชน์ตามมาตรา 94 พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เช่น เกษตรกรรมเสียภาษีในอัตราขั้นต่ำร้อยละ 0.01 ของมูลค่าฐานภาษี และมีการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีให้กรณีเป็นบุคคลธรรมดา จำนวน 50 ล้านบาท แต่ในปี 2563 ถึง 2565 มีการบรรเทาภาระภาษีให้โดยยกเว้นไม่เก็บภาษีแก่บุคคลธรรมดาที่ใช้ประโยชน์ประกอบเกษตรกรรม ซึ่งหากดูตาราง



อัตราภาษีจะเห็นได้ว่าไม่มีการเก็บภาษีเป็นจำนวนเท่ากันทุกคน เช่นเก็บภาษีคนละ 500 บาท สำหรับผู้เสียภาษีที่ทำการเกษตรโดยเก็บเท่ากันคือ 500 บาท ทุกคน ซึ่งหลักการความเป็นธรรม สมบูรณ์ไม่ได้นำมาใช้ในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เนื่องจากไม่ สอดรับกับหลักเจตนารมณ์ของกฎหมายที่ต้องการให้มีการเก็บภาษีตามสภาพความเป็นจริงของ ทรัพย์สินในปัจจุบัน ลดความเหลื่อมล้ำในการถือครองที่ดิน และต้องการสร้างรายได้ให้แก่องค์กร ปกครองส่วนท้องถิ่น ดังนั้น หลักความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์จึงไม่เหมาะสมในการบังคับใช้กับ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

ตารางที่ 4.3 อัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแยกตามประเภทการทำประโยชน์

เกษตรกรรม		อื่น ๆ / ที่รกร้างว่างเปล่า / ไม่ได้ทำประโยชน์	
มูลค่า (ล้านบาท)	ร้อยละ	มูลค่า (ล้านบาท) *	ร้อยละ
0-75	0.01	0-50	0.3
75-100	0.03	50-200	0.4
100-500	0.05	200-1,000	0.5
500-1,000	0.07	1,000-5,000	0.6
1,000 ขึ้นไป	0.1	5,000 ขึ้นไป	0.7
ที่พักอาศัย			
มูลค่า (ล้านบาท) *	เจ้าของบ้านมีชื่อใน ทะเบียนบ้าน	ที่ดินเป็นของผู้อื่น เจ้าของบ้านมีชื่อใน ทะเบียนบ้าน	เจ้าของบ้านไม่มีชื่อใน ทะเบียนบ้าน
0-10	ยกเว้น	ยกเว้น	0.02
10-50	ยกเว้น	0.02	0.02
50-75	0.03	0.03	0.03
75-100	0.05	0.05	0.05
100 ขึ้นไป	0.1	0.1	0.1

\*หมายเหตุ : มูลค่าทรัพย์สินกรณียังไม่ได้ยกเว้นมูลค่าฐานภาษีตามกฎหมาย

4.1.2 โครงสร้างภาษี ฐานภาษี อัตราภาษี ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กับหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (modified equity principle)

หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ ไม่ได้พิจารณาว่าผู้เสียภาษีแต่ละรายเสียภาษีให้รัฐเท่ากันหรือไม่ แต่พิจารณาจากจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีเสียไปกับประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐ หรือวัดจากความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละราย แบ่งออกเป็น 2 หลัก คือ

1. หลักผลประโยชน์ (The benefit principle) โดยพิจารณาตามสัดส่วนของการได้รับผลประโยชน์จากการบริการของรัฐมาก ก็ต้องเสียภาษีมาก ผู้ได้รับประโยชน์น้อยก็ควรเสียภาษีน้อย และหากไม่ได้รับประโยชน์เลยก็ไม่ควรต้องเสียภาษีเพื่อการนั้น<sup>15</sup> แม้ว่าหลักผลประโยชน์จะมีข้อดีทำให้ได้รายได้จากภาษีสอดคล้องกับการใช้จ่ายของรัฐ แต่ก็มีข้อยุ่งยากในทางปฏิบัติคือ สินค้าและการบริการของรัฐไม่สามารถกำหนดเป็นมูลค่าของผลประโยชน์ที่รัฐทำลงไปให้แก่แต่ละคนได้รับ และการให้บริการสาธารณะบางอย่างอาจวัดมูลค่าได้แต่มีปัญหาว่าควรจะเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์หรือไม่เพราะเป็นประโยชน์ในทางสังคมดังนั้น ข้อดี ข้อเสียของหลักผลประโยชน์มีดังนี้<sup>16</sup>

#### 1. ข้อดีของหลักผลประโยชน์

1.1 รัฐบาลสามารถจัดเก็บภาษีได้สัมพันธ์กับรายจ่ายของรัฐบาล ผู้เสียภาษีจะเกิดความสมัครใจและยินยอมในการเสียภาษีมากกว่าเพราะตนเองได้รับผลประโยชน์จากการให้บริการสาธารณะ

1.2 ช่วยให้การจัดสรรทรัพยากรในสังคมเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ เพราะเกิดจากพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีโดยใช้กลไกราคาตลาดที่ผู้เสียภาษียอมรับ

1.3 การจัดเก็บภาษีจากผู้ได้รับผลประโยชน์โดยตรง ตามต้นทุนของสินค้าหรือบริการหรืออาจเก็บตามมูลค่าของสินค้าหรือบริการนั้นก็ ได้ ซึ่งมีผลต่อรายได้ของรัฐบาล

#### 2. ข้อบกพร่องของหลักผลประโยชน์

2.1 การจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์ จะใช้ได้ผลดีต่อเมื่อสามารถวัดผลประโยชน์ประชาชนผู้เสียภาษีจากการได้รับบริการของรัฐได้อย่างชัดเจน แม้ว่าในทางปฏิบัติจะไม่สามารถวัดผลประโยชน์ของแต่ละคนได้

<sup>15</sup>เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, พิมพ์ครั้งที่ 6 (กรุงเทพมหานคร, 2541), น. 127

<sup>16</sup>เพ็งฮ้าง, น. 128

2.2 กรณีสามารถวัดผลประโยชน์ที่ประชาชนรับบริการจากรัฐได้ก็ตาม แต่การให้บริการจากรัฐก็อาจไม่สามารถเรียกเก็บภาษีได้ เช่น การให้บริการด้านการรักษาพยาบาล ผู้ป่วยย่อมได้รับการรักษาจากรัฐเท่านั้น

2. หลักความสามารถในการเสียภาษี (The ability to pay principle) คือ การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษี ซึ่งวัดจากทรัพย์สิน รายได้ หรือการใช้จ่ายของแต่ละคน เป็นเกณฑ์ในการกำหนดภาษี ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีมากต้องเสียภาษีให้แก่รัฐมาก ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีให้แก่รัฐน้อยก็ควรเสียภาษีน้อยตามความสามารถในการจ่ายภาษี ซึ่งเชื่อมโยงกับทฤษฎีการเสียสละเท่ากัน<sup>17</sup> (equal sacrifice theory) เพราะการเสียภาษี คือการเสียสละความพึงพอใจ หรืออรรถประโยชน์ให้แก่รัฐ การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถทำให้เกิดความเป็นธรรม 2 ลักษณะคือ

2.1 ความเป็นธรรมตามแนวนอน กำหนดว่าผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีเท่าเทียมกันจะต้องเสียภาษีที่เท่ากัน เช่น ถ้ารายได้เป็นตัววัดความสามารถในการเสียภาษี บุคคลที่อยู่ในฐานะเดียวกันเมื่อมีรายได้เท่ากัน ก็ต้องเสียภาษีในจำนวนเท่ากัน แต่ปัญหาคือ เราจะใช้อะไรเป็นตัววัดถึงความสามารถ ในการเสียภาษีของแต่ละคน เช่น การใช้จ่ายเพื่อการบริโภค หรือความมั่งคั่ง หรือรายได้ อย่างไรก็ตามโดยทั่วไปแล้วมักใช้รายได้เป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละคน<sup>18</sup> ดังนั้น ผู้เสียภาษีที่มีรายได้เท่ากันจึงควรเสียภาษีเท่ากัน โดยไม่คำนึงถึงฐานะทางครอบครัวของผู้เสียภาษี

2.2 ความเป็นธรรมตามแนวตั้งกำหนดว่าผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีแตกต่างกัน เสียภาษีในจำนวนที่แตกต่างกัน อย่างไรก็ตามปัญหาที่สำคัญก็คือ ในการเสียภาษีที่แตกต่างกันควรจะมีประโยชน์ประการใด หากหลักเกณฑ์ที่แน่นอนมาวัดยาก ขึ้นอยู่กับหลักการเสียสละความพึงพอใจที่กล่าวมา โดยทั่วไปจะดูจากการกระจายรายได้หรือการสร้างความเป็นธรรมในสังคมเป็นหลักเกณฑ์ในการวัดในการเสียภาษีที่แตกต่างกัน<sup>19</sup>

1. โครงสร้างภาษี ฐานภาษี อัตราภาษี ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กับหลักผลประโยชน์ (The benefit principle)

<sup>17</sup> ศุภรัตน์ วัฒนกุล และชาติ ตันติวานิชกิจ, เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 2 ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร : มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2551), น. 48

<sup>18</sup> เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, พิมพ์ครั้งที่ 6 กรุงเทพมหานคร, 2541), น. 130

<sup>19</sup> เพิ่งอ้าง, น.130

ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีภายใต้หลักผลประโยชน์ สามารถทำให้การจัดเก็บภาษีในสถานการณ์ที่เหมือนกันและแตกต่างกันเกิดขึ้นได้ กล่าวคือ ประชาชนที่ได้รับผลประโยชน์จากรัฐในลักษณะเดียวกันต้องจ่ายภาษีในจำนวนเท่ากัน ประชาชนที่ได้รับผลประโยชน์จากรัฐมากกว่าจะถูกจัดเก็บภาษีมากกว่าผู้ซึ่งได้รับประโยชน์จากรัฐน้อยกว่า ตามหลักผลประโยชน์กับพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ไม่มีการกำหนดให้ฐานภาษีจัดเก็บ ตามการที่ได้รับผลประโยชน์จากบริการของรัฐเช่น คนที่อาศัยอยู่ในกรุงเทพมหานครที่มีการให้บริการจากรัฐที่ใกล้เคียงกัน ไม่ว่าจะเป็นที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในเขต การพัฒนารถไฟฟ้า ทางด่วน หรือสวนสาธารณะ ย่านเศรษฐกิจสำคัญ ๆ มูลค่าที่ได้รับประโยชน์ไม่ป็นฐานในการจัดเก็บภาษี เพราะมาตรา 35 พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เก็บจากฐานภาษีที่เป็นราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดิน และสิ่งปลูกสร้างแม้ว่าราคาประเมินทุนทรัพย์ในทำเลที่มีการพัฒนาจะมีราคาสูงกว่า

ที่มาของการยกเว้นพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง<sup>20</sup> กระทรวงการคลังวิเคราะห์ว่า จะเกิดผลบวกในทางเศรษฐกิจเมื่อมีการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยภาพรวมเศรษฐกิจจะขยายตัว ร้อยละ 0.007 ในช่วง 4 ปีหลังประกาศใช้กฎหมาย ส่วนค่าครองชีพสะท้อนจากอัตราเงินเฟ้อ พบว่ามีผลกระทบในระดับต่ำร้อยละ 0.011% และมีการใช้ประโยชน์จากที่ดินว่างเปล่าเพิ่มขึ้น และมีรายได้จากการใช้ประโยชน์ในที่ดินของครัวเรือนในปี 2559 มีมูลค่าเท่ากับ 684,449 ล้านบาท ทำให้เกิด GDP มูลค่า 3,314 บาทต่อไร่ (684,449 ล้านบาทหารด้วย 206.5 ล้านไร่) และทำให้อัตราการปกครองส่วนท้องถิ่นมีรายได้เพิ่มขึ้น 10,000 ล้านบาท

ปัจจุบันที่ดินประเทศไทยที่มีเอกสารสิทธิ์มีจำนวน ประมาณ 130 ล้านไร่ ที่ดินในปี 2549 ที่ดินที่มีผู้ครอบครองเกิน 100 ไร่ มีคนเพียงร้อยละ 10 เป็นผู้ครอบครอง อีกร้อยละ 90 ถือครองที่ดินน้อยกว่า 1 ไร่ ผู้ถือครองที่ดิน 50 รายจาก 1.46 ล้านราย ถือครองที่ดินในกรุงเทพมหานครถึงร้อยละ 10 ในขณะที่ครัวเรือนภาคเกษตรร้อยละ 40 ไม่มีการถือครองที่ดินหรือถือครองที่ดินน้อยกว่า 10 ไร่ ดังนั้นการถือครองทรัพย์สิน

<sup>20</sup> สำนักกรรมการ 2, “สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา สภานิติบัญญัติแห่งชาติ,” รายงานของคณะกรรมการวิสามัญพิจารณาร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2561.

ตารางที่ 4.4 กรมพัฒนาที่ดินแสดงประเภทการใช้ที่ดินในปี 2558-2559

ประเภทการใช้ที่ดิน	เนื้อที่ (ไร่)
พื้นที่รวมทั้งประเทศ (1)	320,696,887
พื้นที่ป่าไม้(2)	105,846,356
พื้นที่ร้าง(3)	7,288,641
นาร้าง(4)	1,033,086
พื้นที่ดินใช้ประโยชน์ 1-(2+3+4)	206,528,804

ที่มา: กรมพัฒนาที่ดิน

ที่เป็นที่ดินของประเทศไทยจะอยู่ในมือคนกลุ่มน้อย และการกระจายการถือครองที่ดินยังกระจุกตัว ทำให้เกิดความเหลื่อมล้ำ การถือครองที่ดินโดยไม่ได้ทำประโยชน์เกิดจากซื้อขายที่ดินและการลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ซึ่งยังใช้ให้เกิดประโยชน์ไม่เต็มที่ และทิ้งไว้ว่างเปล่าไม่มีการพัฒนา เก็บไว้เพื่อเก็งกำไร ส่วนพื้นที่การเกษตรของประเทศไทย เมื่อปี 2541 มีประมาณ 132.5 ล้านไร่<sup>21</sup> จากการสำรวจสำมะโนการเกษตร พ.ศ. 2556 มีเนื้อที่การถือครองการเกษตรลดลงเหลือประมาณ 116.6 ล้านไร่ คิดเป็นร้อยละ 36.4 ของเนื้อที่ ทั้งประเทศ มีเกษตรกรทั้งสิ้น 5.9 ล้านราย โดยภาคตะวันออกเฉียงเหนือมีผู้ครอบครองการเกษตรมากที่สุด ร้อยละ 46.4 น้อยที่สุดอยู่ภาคกลางร้อยละ 14.3 ที่น่าสังเกตคือ ผู้ถือครองที่ดินขนาด 10- 39 ไร่ มีอยู่ร้อยละ 50.7 ถือครองที่ดิน 40-139 ไร่ ร้อยละ 11.7 ในขณะที่ผู้ถือครองที่ดินเกินกว่า 140 ไร่ มีเพียงร้อยละ 0.5 และถือครองต่ำกว่า 6 ไร่ มีอยู่ร้อยละ 23.3 ดังตารางต่อไปนี้<sup>22</sup>

<sup>21</sup> พรทิพย์ เชื้องาม, ปฏิรูปการจัดการที่ดินและทรัพยากร ข้อเสนอจากคณะทำงานวิชาการเวทีพัฒนาประเทศไทย, 2557, น. 8

<sup>22</sup> สำนักงานสถิติแห่งชาติ กระทรวงเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร, “สำมะโนการเกษตร พ.ศ. 2556 ทัวราชอาณาจักร,” สืบค้นวันที่ 30 เมษายน 2563, จาก <http://www.nso.go.th/sites/2014/Pages/Agri/2556/report-full.aspx>



ตารางที่ 4.5 จำนวนและเนื้อที่ผู้ถือครองที่ดินทำการเกษตรรายภาค

ภาค	จำนวนผู้ถือครองทำ การเกษตร		เนื้อที่ถือครองทำ การเกษตร		เนื้อที่ถือครอง เฉลี่ย (ไร่)
	จำนวน	ร้อยละ	เนื้อที่ (ไร่)	ร้อยละ	
ภาค ตะวันออกเฉียงเหนือ	2,744,457	46.4	54,607,508	46.8	19.9
ภาคเหนือ	1,298,468	22.0	27,510,482	23.6	21.2
ภาคใต้	1,021,479	17.3	14,901,389	12.8	14.6
ภาคกลาง	847,163	14.3	19,604,285	16.8	23.1
ทั่วราชอาณาจักร	5,911,567	100	116,623,664	100	19.7

ที่มา: สำมะโนการเกษตร พ.ศ. 2556 สำนักงานสถิติแห่งชาติ

ตารางที่ 4.6 จำนวนผู้ถือครองทำการเกษตร จำแนกตามขนาดเนื้อที่ที่ถือครอง

ขนาดเนื้อที่ถือ ครอง (ไร่)	จำนวนผู้ถือครอง			ร้อยละ		
	2536	2546	2556	2536	2546	2556
ต่ำกว่า 6	1,114,038	1,372,215	1,377,499	19.7	23.6	23.3
6-9	745,982	816,588	87,473	13.2	14.0	13.8
10-39	3,064,632	2,970,571	3,000,043	54.3	51.1	50.7
40-139	694,292	625,617	688,825	12.3	10.8	11.7
140 – ขึ้นไป	28,546	29,388	27,727	0.5	0.5	0.5
รวม	5,647,490	5,814,679	5,911,567	100	100	100

ที่มา: สำมะโนการเกษตร พ.ศ. 2556 สำนักงานสถิติแห่งชาติ

จากการถือครองที่ดินของประเทศไทยตามที่กล่าวมา เพื่อแก้ไขปัญหาความเหลื่อมล้ำในการถือครองทรัพย์สิน สำหรับความเหลื่อมล้ำด้านรายได้ พบว่าจากการสำรวจข้อมูลของสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ (สศช.)<sup>23</sup> กลุ่มประชากรที่รวยที่สุดร้อยละ 20 (ร้อยละ 54.19) มีรายได้สูงกว่ากลุ่มที่จนที่สุดร้อยละ 20 (ร้อยละ 4.79) มากกว่า 10 เท่า พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 น่าจะมีส่วนช่วยให้เกิดความเป็นธรรมในสังคม โดยทำให้เกิดการกระจายทรัพย์สินใหม่ จากผู้มีรายได้สูงไปสู่ผู้มีรายได้น้อยกว่า

ตารางที่ 4.7 สัดส่วนรายได้ของประชากร จำแนกตามระดับรายได้ ปี 2545-2558

กลุ่มประชากรตามรายได้	สัดส่วนรายได้ของประชากร (ร้อยละ)				
	2545	2547	2549	2550	2552
กลุ่ม 20 % ที่ 1 (จนที่สุด)	4.23	4.54	4.03	4.41	4.79
กลุ่ม 20% ที่ 2	7.72	8.04	7.69	8.04	8.36
กลุ่ม 20% ที่ 3	12.07	12.41	12.13	12.42	12.57
กลุ่ม 20% ที่ 4	20.07	20.16	20.04	20.20	20.08
กลุ่ม 20% ที่ 5 (รวยที่สุด)	55.91	54.86	56.11	54.93	54.19
สัดส่วนกลุ่มที่ 5/กลุ่มที่ 1	13.23	12.10	13.92	12.47	11.31

ที่มา: สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ปี 2558

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เป็นการปฏิรูประบบภาษีทรัพย์สิน ให้เกิดความเป็นธรรม โดยใช้ฐานราคาประเมินทุนทรัพย์ที่เป็นปัจจุบัน การขยายฐานภาษีกว้างทั่วถึงทรัพย์สินที่ครอบครองและทำประโยชน์ ให้เข้ามาอยู่ในระบบภาษี โดยการที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่อยู่ในเขตเจริญ หรือเขตที่รัฐให้การดูแลเป็นพิเศษเช่นเขตเศรษฐกิจการค้า การลงทุน นิคมอุตสาหกรรม การท่องเที่ยว การคมนาคม ควรที่จะต้องแบกรับภาระภาษีมากกว่าคนที่อยู่ในเขตชนบท หรือเมืองที่มีการลงทุนภาครัฐน้อย

<sup>23</sup>จิตติ มงคลชัยอรัญญา และคณะ, “รายงานการวิจัยฉบับสมบูรณ์ โครงการการศึกษาอัตราภาษีที่แท้จริงของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และแนวทางการปรับโครงสร้างภาษีเพื่อสร้างความเป็นธรรมในสังคม:กรณีศึกษา กรุงเทพมหานคร,” (กรุงเทพมหานคร : สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย (สกว.), 2560)

ตารางที่ 4.8 จำนวนผู้ได้รับอนุญาตให้ก่อสร้างอาคาร โรงเรือนจำแนกตามเขตการปกครองและภาค

ภาค	เขตเทศบาล			นอกเขตเทศบาล		
	จำนวนที่อนุญาต		พื้นที่ก่อสร้าง	จำนวนที่อนุญาต		พื้นที่ก่อสร้าง
	ราย	หลัง	ตารางเมตร	ราย	หลัง	ตารางเมตร
กรุงเทพมหานคร	11,683	26,520	14,391,664	-	-	-
ปริมณฑล	7,720	23,780	6,170,326	11,455	28,132	7,113,155
ภาคกลาง	19,538	33,342	7,542,558	20,040	28,659	7,008,050
ภาคเหนือ	19,099	23,104	4,485,177	10,164	11,025	2,072,951
ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ	18,597	20,873	3,847,533	18,643	19,394	3,189,008
ภาคใต้	11,914	18,779	3,641,455	11,128	15,723	2,742,437
ทั่วประเทศ	88,549	146,407	40,078,713	71,430	102,933	22,125,601

ที่มา:ประมวลข้อมูลพื้นที่การก่อสร้าง พ.ศ. 2561 สำนักงานสถิติแห่งชาติ

จะเห็นว่าการลงทุนภาคเอกชนอย่างต่อเนื่องจากข้อมูลการอนุญาตก่อสร้างอาคารทุกประเภท ในพื้นที่กรุงเทพมหานครมีการเพิ่มมากกว่าพื้นที่อื่น ๆ ภาพรวมงบประมาณรายจ่ายประจำปีงบประมาณ 2563 กรุงเทพมหานครจะได้รับจัดสรรจำนวน 25,281.71 ล้านบาท เมืองพัทยาจำนวน 1,942.53 ล้านบาท และองค์การบริหารส่วนจังหวัด 76 แห่งจะได้รับรวม 27,970.26 ล้านบาท ทำให้เห็นว่างบประมาณที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนำไปบริหารจัดการพัฒนา สาธารณะในพื้นที่ในเขตเมืองจำนวนที่สอดคล้องกับการขยายตัวไม่ว่าจะเป็นการใช้ประกอบการพาณิชย์ อุตสาหกรรม อยู่อาศัย หรือภาคเกษตร แต่มีปัญหาเรื่องของการถือครองที่ดินยังกระจุกตัว ดังนั้นพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อแก้ไขปัญหาในเรื่องความเหลื่อมล้ำในการถือครองทรัพย์สิน โดยเฉพาะการพิจารณาหลักความเป็นธรรมในการเสียภาษีต้องสอดคล้องกับหลักการผลประโยชน์เป็นเรื่องดีสำหรับการจัดเก็บภาษีเพราะจะทำให้เก็บภาษีได้ง่าย แบบเดียวกับหลักการทางภาษีทรัพย์สินที่ตัวทรัพย์สินเห็นได้ง่าย ไม่เคลื่อนไหวหลบหลีกภาษียาก แต่ในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ไว้ตามมาตรา 94 กำหนดอัตราการเสียภาษีตามตารางดังนี้

ตารางที่ 4.9 อัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแยกตามประเภทการทำประโยชน์

เกษตรกรรม		อื่น ๆ / ที่รกร้างว่างเปล่า / ไม่ได้ทำประโยชน์	
มูลค่า (ล้านบาท)	ร้อยละ	มูลค่า (ล้านบาท) *	ร้อยละ
0-75	0.01	0-50	0.3
75-100	0.03	50-200	0.4
100-500	0.05	200-1,000	0.5
500-1,000	0.07	1,000-5,000	0.6
1,000 ขึ้นไป	0.1	5,000 ขึ้นไป	0.7
ที่พักอาศัย			
มูลค่า (ล้านบาท) *	เจ้าของบ้านมีชื่อในทะเบียนบ้าน	ที่ดินเป็นของผู้อื่น เจ้าของบ้านมีชื่อใน ทะเบียนบ้าน	เจ้าของบ้านไม่มีชื่อใน ทะเบียนบ้าน
0-10	ยกเว้น	ยกเว้น	0.02
10-50	ยกเว้น	0.02	0.02
50-75	0.03	0.03	0.03
75-100	0.05	0.05	0.05
100 ขึ้นไป	0.1	0.1	0.1

\*หมายเหตุ: มูลค่าทรัพย์สินกรณียังไม่ได้ยกเว้นมูลค่าฐานภาษีตามกฎหมาย

จากอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ดังกล่าว พบว่าใช้ราคาประเมินที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นเกณฑ์การคำนวณภาษี ไม่มีการพิจารณาการลงทุนตามหลักผลประโยชน์ แม้ว่าราคาที่ใช้ในการประเมินจะใช้ราคาตลาดแต่ก็เป็นราคาที่ถูกลงกว่าความเป็นจริงและมีรอบการประเมิน 4 ปี ซึ่งไม่ทันกับอัตราขยายตัวภาคเศรษฐกิจ และการปรับราคาของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ปรับตัวประมาณร้อยละ 2 ตามอัตราเงินเฟ้อ และความต้องการของตลาด จึงมองไม่ชัดว่ามีการพิจารณาสิ่งที่รัฐทำประโยชน์ให้แก่ผู้เสียภาษีที่ชัดเจน เหมือนกับรายได้ ที่เห็นชัดเจนดังนั้นสิ่งที่ควรปรับเพื่อให้น้ำหนักความเป็นธรรมในเรื่องของหลักผลประโยชน์มาใช้ในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จึงควรมีการปรับราคาประเมินให้เป็นไปตามปัจจุบัน หากทำให้เกิดภาระกับผู้เสียภาษีมากขึ้นควรใช้มาตรการบรรเทาภาระภาษีแก่ผู้มีรายได้น้อย และผู้ที่ไม่ได้รับประโยชน์

จากการพัฒนาของภาครัฐตามสัดส่วน เช่น ยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีตามมาตรา 41 ภาคเกษตรกรรม การถือครองที่ดินภาคเกษตรตามจำนวนพื้นที่ ผู้ถือครองที่ดินจำนวนมากก็ไม่ควรลดหย่อนให้แบบเดียวกับการจัดเก็บภาษีรายได้ที่นำค่าลดหย่อนมาหักเงินได้สุทธิก่อนประเมินภาษี สำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยที่มีการลงทุนภาครัฐสูงมีงบประมาณบริหารจัดการสูง เช่น กรุงเทพมหานคร ควรมีการลดหย่อนน้อยกว่าในต่างจังหวัดหรือพื้นที่ที่มีการพัฒนาน้อยกว่า เช่น กรุงเทพมหานครลดหย่อนฐานภาษีให้อัตรา ร้อยละ 10 ต่างจังหวัดก็อาจลดหย่อนให้มากกว่าเช่น ร้อยละ 20 โดยคงอัตรากำหนดไว้เป็นมาตรฐาน หากแต่ละพื้นที่มีอัตรากำหนดไม่เท่ากันจะเกิดปัญหาการขยายตัวที่ไม่เป็นไปตามที่ควรจะเป็น การลงทุนจะเปลี่ยนไปในที่ที่มีอัตรากำหนดต่ำกว่า เว้นแต่พื้นที่ที่มีอัตรากำหนดสูงกว่าได้รับประโยชน์ตามสัดส่วนที่มากกว่า ก็อาจให้ผลในทางกลับกันคือ จะมีการลงทุนในพื้นที่ที่มีความเจริญมากกว่าเมื่อเทียบกับสัดส่วนภาษีที่ต้องจ่ายกับ ความสะดวกที่ได้รับจากการลงทุนหรือดูแลของรัฐ ดังนั้นควรพิจารณานำหลักผลประโยชน์มาใช้กับพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จะสามารถเก็บภาษีได้มากขึ้น และผู้เสียภาษียกยิดที่จะเสียเพราะผลประโยชน์ที่ได้รับมาเห็นชัดเจน

2. โครงสร้างภาษี ฐานภาษี อัตรากำหนด ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กับหลักความสามารถในการเสียภาษี (The ability to pay principle)

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จัดเก็บจากฐานมูลค่าทั้งหมดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง สอดคล้องกับหลักการทางภาษีทรัพย์สินซึ่งมีลักษณะการจัดเก็บที่ตัวทรัพย์สินเป็นสำคัญ โดยเรียกเก็บจากทรัพย์สินชนิดต่าง ๆ ทั้งที่มีรูปร่าง และที่ไม่มีรูปร่าง แยกไปตามประเภทของทรัพย์สินซึ่งตั้งอยู่ในท้องถิ่นตามมูลค่าของทรัพย์สินที่รัฐกำหนด โดยใช้อัตรากำหนดแตกต่างออกไปตามสภาพท้องถิ่นและตามประเภทหรือชนิดของการใช้ทรัพย์สิน และเรียกเก็บจากผู้ครอบครองทรัพย์สินหรือผู้มีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนั้นภาษีทรัพย์สินเป็นการจัดเก็บภาษีส่วนเกินของรายได้ เป็นการจัดเก็บภาษีบนฐานทรัพย์สินสุทธิที่ได้มีการหักรายจ่ายต่าง ๆ ที่ทำเป็นการครองชีพแล้ว ดังนั้นการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจึงเป็นการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินที่ครอบครอง เป็นการจัดเก็บรายได้หรือทรัพย์สินสมบัติซึ่งบุคคลได้สะสมไว้ในรูปของทรัพย์สิน รวมทั้งประโยชน์ที่เกิดจากทรัพย์สินนั้นด้วย ดังนั้นทรัพย์สินที่ครอบครองจึงเป็นสิ่งที่แสดงให้เห็นถึงความสามารถของบุคคลในการเสียภาษีกล่าวโดยสรุป<sup>24</sup>ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีสามารถทำให้เกิดขึ้นได้โดยการประยุกต์ใช้หลักความสามารถในการจ่าย เพราะเมื่อผู้มีความสามารถในการจ่ายภาษีสูงจ่ายภาษีที่

<sup>24</sup>จรัสศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหลักการและบทวิเคราะห์, พิมพ์ครั้งที่ 2

สูงกว่าผู้มีความสามารถในการจ่ายภาษีที่ต่ำกว่าจะทำให้ความเหลื่อมล้ำด้านรายได้ระหว่างประชาชนน้อยลง

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เป็นการปฏิรูประบบภาษีทรัพย์สิน ให้เกิดความเป็นธรรม โดยใช้ฐานราคาประเมินทุนทรัพย์ที่เป็นปัจจุบัน ทำให้ผู้มีทรัพย์สินมีมูลค่าสูงต้องเสียภาษีสูงกว่าผู้ที่มีทรัพย์สินมูลค่าต่ำกว่า มีการขยายฐานภาษีกว้างทั่วถึงทรัพย์สินที่ครอบครองและทำประโยชน์ ให้เข้ามาอยู่ในระบบภาษี โดยมีหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนสร้างความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี และยังกระตุ้นให้มีการใช้ที่ดินอย่างมีประสิทธิภาพ โดยกำหนดอัตราภาษีที่สูงสำหรับที่ดินว่างเปล่าและไม่ได้ทำประโยชน์ ซึ่งจะทำให้มีรายได้สูงกว่าการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน ถึง 40,000 ล้านบาท<sup>25</sup>

การกำหนดฐานภาษีในการจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ตามมาตรา 35 ใช้มูลค่าทั้งหมดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นเกณฑ์โดยกำหนดอัตราภาษีแบบก้าวหน้า หมายความว่า มีอัตราภาษีเพิ่มขึ้นเมื่อมีมูลค่าของฐานภาษีเพิ่มขึ้น การที่ทรัพย์สินเป็นเครื่องมือในการแสดงความสามารถในการชำระภาษีของผู้เสียภาษี การที่บุคคลถือครองทรัพย์สินมากกว่าย่อมต้องเสียภาษีมากกว่า โดยมีการพิจารณาแยกออกเป็น ความสามารถในการเสียภาษีตามความเป็นธรรมแนวตั้งหมายถึง ผู้เสียภาษีที่มีความสามารถสูงกว่าย่อมเสียภาษีมากกว่าและความสามารถในการเสียภาษีตามความเป็นธรรมแนวนอน หรือระนาบเดียวกัน ก็คือ คนที่มีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากันย่อมต้องเสียภาษีเท่ากัน การที่กฎหมายเลือกใช้อัตราก้าวหน้าจะทำให้ความไม่เสมอภาคหรือความเหลื่อมล้ำด้านรายได้ของประชาชนลดลง<sup>26</sup>

จากโครงสร้างทางภาษีของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จะวางหลักการในเรื่องการจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถ และเพื่อลดความเหลื่อมล้ำ แต่เมื่อนำมาบังคับใช้ ปรากฏว่ามีข้อคิดเห็นว่าจะไม่สามารถสร้างความเป็นธรรมได้ โดยเห็นว่าเป็นภาระกับผู้ที่มีรายได้ปานกลาง ในการมีบ้านพักอาศัยเพราะราคาที่อยู่อาศัยเพิ่มขึ้น ผู้ที่มีที่อยู่อาศัยราคา 2 ล้านบาท ก็อาจจะไม่ถือว่าเป็นคนที่มีความสามารถในการชำระภาษีสูง และอาจไม่สามารถลดความเหลื่อมล้ำได้อย่างแท้จริง เพราะไม่ได้มุ่งเก็บภาษีบุคคลที่มีความมั่งคั่ง แต่ผลกระทบจะอยู่กับผู้มีรายได้ปานกลาง หรือที่มีเงินเดือน ซึ่งทำให้การออมของชนชั้นกลางลดลงซึ่งอาจไม่ได้แก้ไขปัญหาความเหลื่อมล้ำ และอาจต้องขายบ้าน จนอยู่ในฐานะผู้เช่า และกลายเป็นว่าคนมีฐานะ

<sup>25</sup> สำนักกรรมการ 1 สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา สภานิติบัญญัติแห่งชาติ, “รายงานการพิจารณาศึกษาของ คณะกรรมการการคลัง การธนาคารและสถาบันการเงิน สภานิติบัญญัติแห่งชาติ เรื่องการพิจารณาศึกษาร่างกฎหมายว่าด้วยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง,” (2550), น. 25

<sup>26</sup> เพิ่งอ้าง, น. 80



ปานกลางไม่สามารถมีที่อยู่อาศัย การปล่อยที่ดินรกร้างว่างเปล่าหรือที่เก็บไว้เก็งกำไร ซึ่งส่วนใหญ่เป็นเพราะขาดการวางผังเมืองทำให้เกิดเป็นที่ตาบอด และในที่สุดก็ต้องขายในราคาที่ต่ำให้แก่ผู้มีฐานะร่ำรวยกว่า<sup>27</sup>

กลุ่มผู้ได้รับผลกระทบจากการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562<sup>28</sup>

1. กลุ่มผู้ได้รับผลกระทบสูง ได้แก่ ผู้ที่ซื้อที่ดินเพื่อเก็งกำไร เพราะจะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0.3 แต่จะมีการเก็บภาษีเพิ่มร้อยละ 0.3 ในปี 4 ในขณะที่ที่ดินมีราคาเพิ่มขึ้นปีละ 1.9 % ขณะที่ต้นทุนภาษีที่ดินคิดเป็น 16% ของส่วนต่างราคาที่ดิน ซึ่งเป็นต้นทุนที่สูงหรือต่ำขึ้นอยู่กับ การเปลี่ยนแปลงราคาที่ดิน ดังนั้นผู้ถือครองไม่ควรปล่อยให้ที่ดินว่างเปล่าหรือไม่ทำประโยชน์ กลุ่มสถาบันการเงิน ที่มีทรัพย์สิน NPA ซึ่งเป็นทรัพย์สินที่สภาพคล่องต่ำ เช่น โรงงาน ที่ดินเปล่า หากถือครองไว้เกิน 5 ปี จะมีภาระภาษีที่ร้อยละ 0.3 ที่เป็นทรัพย์สินลักษณะอื่น ๆ แต่ถ้าเป็นที่พักอาศัย ก็อยู่ที่ร้อยละ 0.2

2. กลุ่มผู้ได้รับผลกระทบปานกลาง กลุ่มผู้พัฒนาโครงการที่อยู่อาศัย หากสามารถขายได้ภายใน 3 ปี เนื่องจากได้รับสิทธิลดหย่อนเป็นเวลาไม่เกิน 3 ปี กลุ่มให้เช่าทรัพย์สินแม้ว่าจะมีต้นทุนภาษีร้อยละ 0.3 แต่ถ้ามีรายได้จากค่าเช่าอาจทำให้จ่ายภาษีลดลงกว่าภาษีโรงเรือนและที่ดิน เพราะภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไม่ได้คิดจากค่าเช่า

3. กลุ่มผู้ไม่ได้รับผลกระทบ ได้แก่ กลุ่มที่อยู่อาศัยที่เจ้าของได้อยู่อาศัยจริงได้รับการยกเว้น 50 ล้านบาท ส่วนบ้านหลังที่สองที่มีราคา 10 ล้านบาท ที่เคยเสียภาษีบำรุงท้องที่ 834 บาท ก็จะเสียภาษีเพิ่มขึ้นเป็น 2,000 บาท สำหรับบ้านพักอาศัยที่ปล่อยเช่าหรือไว้เพื่อเก็งกำไร เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างร้อยละ 0.2 ยังถือว่าต่ำเมื่อเทียบกับรายได้และราคาทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้น จากข้อมูลธนาคารแห่งประเทศไทย ราคาที่อยู่อาศัยในกรุงเทพมหานครและปริมณฑลคอนโดมิเนียม เพิ่มขึ้นเฉลี่ย 1.7% ทาวน์เฮาส์ 2.0% และบ้านเดี่ยว 2.6% โดยค่าใช้จ่ายจากภาษีที่ดินคิดเป็นร้อยละ 1 ของผลตอบแทนที่ได้จากส่วนต่างราคาซื้อขายคิดเป็น 1.7-2.6% จึงมีผลกระทบน้อย ตัวอย่างเช่น

<sup>27</sup>จิตติ มงคลชัยอรัญญา และคณะ, “รายงานการวิจัยฉบับสมบูรณ์ โครงการการศึกษาอัตราภาษีที่แท้จริงของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และแนวทางการปรับโครงสร้างภาษีเพื่อสร้างความเป็นธรรมในสังคม:กรณีศึกษา กรุงเทพมหานคร,, (2560), น. 35-36

<sup>28</sup>นพมาศ ฮวบเจริญ, “อีไอซีวิเคราะห์ ใครคือผู้ได้รับผลกระทบจากภาษีที่ดิน,” ธนาคารไทยพาณิชย์ สืบค้นวันที่ 30 เมษายน 2563, จาก[https://www.scbeic.com/th/detail/file/product/6517/fjc08f5ala/EIC-Article\\_Land-Tax\\_20200102.pdf](https://www.scbeic.com/th/detail/file/product/6517/fjc08f5ala/EIC-Article_Land-Tax_20200102.pdf)

กรณีคอนกรีตให้เข้าราคา 5 ล้านบาท เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างร้อยละ 0.2 เท่ากับ 1,000 บาท และเมื่อเทียบกับที่เคยเสียภาษีโรงเรือน อาจจ่ายภาษีลดลงถึง 17,000 – 30,000 บาท

เมื่อเปรียบเทียบความเห็นของแต่ละกลุ่มที่เห็นด้วยและเห็นต่างกับการนำพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ดังที่ได้กล่าวมา จึงควรใช้หลักการจัดเก็บภาษีที่ดีมาใช้ในการจัดเก็บภาษีดังกล่าวเพื่อให้บรรลุเป้าหมายของการตราพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ซึ่งจะเห็นว่าผู้ที่มีความร่ำรวยร้อยละ 50.76 สูงกว่ากลุ่มที่มีรายได้ น้อยที่สุดถึง 11.04 เท่า

ตารางที่ 4.10 สัดส่วนรายได้ของประชากร จำแนกตามระดับรายได้ ปี 2550-2558

กลุ่มประชากรตามรายได้	สัดส่วนรายได้ของประชากร (ร้อยละ)				
	2550	2552	2554	2556	2558
กลุ่ม 20 % ที่ 1 (จนที่สุด)	4.21	4.42	4.61	4.16	4.92
กลุ่ม 20% ที่ 2	7.96	8.25	8.64	9.00	9.40
กลุ่ม 20% ที่ 3	12.53	12.66	12.79	13.47	13.92
กลุ่ม 20% ที่ 4	20.35	20.27	19.58	20.84	20.99
กลุ่ม 20% ที่ 5 (รวยที่สุด)	54.95	54.39	54.38	52.58	50.76
สัดส่วนกลุ่มที่ 5/กลุ่มที่ 1	12.55	11.88	12.61	17.42	11.04

ที่มา: สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ

แสดงให้เห็นว่าการถือครองที่ดินทั่วประเทศตกอยู่ในการครองครองของคนเพียงแค่อ้อยู่ 0.5 ดังนั้น หากพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เป็นไปตามหลักความสามารถแล้วจะต้องสามารถเก็บภาษีจากคนที่มีรายได้สูงมากกว่าคนที่มียาได้น้อยกว่า

1. การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในกลุ่มที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมมาตรา 94 (1)

ตารางที่ 4.11 ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม (เขตอำนาจ อัตรากาฬิตี ตามมาตรา 37(1) ไม่นเกิน ร้อยละ 0.15)

ประเภทที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง	มูลค่าของฐานกาฬิตี (ล้านบาท)	อัตรากาฬิตี (ร้อยละ)
เกษตรกรรม	0 -75	0.01
(บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล เป็นเจ้าของ)	เกิน 75 -100	0.03
	เกิน 100 -500	0.05
	เกิน 500 -1,000	0.07
	เกิน 1,000 ขึ้นไป	0.10

ที่มา: สำนักบริการการคลังท้องถิ่น กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น

อัตรากาฬิตีที่กำหนดเป็นการเก็บกาฬิตีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในระยะปี กาฬิตี 2563-2564 จะเห็นว่าผู้เสียกาฬิตีที่ทาประโยชน์บนที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างเพื่อการเกษตรแยกเป็น 2 กลุ่ม คือ

1. บุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ทำเกษตรกรรม ปัจจุบันมีประกาศกำหนดโดยรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง กับรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยออกในเรื่องกิจการอื่นที่นอกเหนือจากที่ระบุไว้ในมาตรา 37 วรรค 2 พระราชบัญญัติกาฬิตีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 การทำเกษตรกรรมจึงมีความหมายมากกว่าการทำนา ทำไร่ ทำสวน เลี้ยงสัตว์ เลี้ยงสัตว์น้ำ โดยความหมายของ“การประกอบการเกษตร” ให้มีความหมายตามระเบียบคณะกรรมการนโยบายและแผนพัฒนาการเกษตรและสหกรณ์ว่าด้วยการขึ้นทะเบียนเกษตรกร พ.ศ. 2560 และที่แก้ไขเพิ่มเติม โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อการบริโภค จำหน่าย หรือใช้งานในฟาร์ม แต่ไม่รวมถึง การทำประมงและการทอผ้า ปัจจุบันเก็บกาฬิตีในอัตราร้อยละ 0.01 หรือล้านบาท 100 บาท ของราคาประเมินทุนทรัพย์ ทำให้ผู้ประกอบการที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างเปลี่ยนสภาพการใช้ประโยชน์ที่ดินมาทำการเกษตรเพื่อให้กาฬิตีถูกลงเนื่องจาก ในระยะ 3 ปีแรก มีการบรรเทาภาระกาฬิตีให้ โดยยกเว้นการจัดเก็บกาฬิตีให้กับบุคคลธรรมดาที่เป็นเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างใช้ประกอบการเกษตรตามมาตรา 96 แต่ถ้าหากจะเทียบเคียงการใช้ประโยชน์เพื่อการเกษตร

เมื่อพิจารณาหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการขึ้นทะเบียนเกษตรกร ของกระทรวงเกษตรและสหกรณ์ มีหลักเกณฑ์ดังนี้<sup>29</sup>

1. ครัวเรือนต้องประกอบการเกษตรเป็นอาชีพหลัก หรืออาชีพรองก็ได้
2. หนึ่งครัวเรือนสามารถขึ้นทะเบียนได้เพียงหนึ่งคน
3. ต้องบรรลุนิติภาวะ และมีสัญชาติไทย
4. การขึ้นทะเบียนสามารถดำเนินการทั้งในพื้นที่ที่มีเอกสารสิทธิ์ หรือไม่มีเอกสาร

สิทธิ

นิยามศัพท์การขึ้นทะเบียนเกษตรกร ได้ระบุความหมายของเกษตรกร หมายถึง บุคคลธรรมดาที่ประกอบการเกษตร หรือนิติบุคคลที่มีวัตถุประสงค์ในการประกอบการเกษตร และได้ขึ้นทะเบียนเกษตรกรไว้กับหน่วยงานที่ขึ้นทะเบียน ซึ่งกรมส่งเสริมเกษตรได้กำหนดให้ 1 ทะเบียนบ้าน เท่ากับหนึ่งครัวเรือนและการประกอบการเกษตร หมายถึง การปลูกพืช การเลี้ยงปศุสัตว์ การเพาะเลี้ยงสัตว์น้ำ การทำนาเกลือสมุทร การปลูกหม่อน การเลี้ยงไหม การเพาะเลี้ยงแมลงเศรษฐกิจ และเกษตรอื่น ๆ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อการบริโภคหรือจำหน่าย หรือใช้งานในฟาร์ม ใดๆ ใดอย่างหนึ่ง หรือหลายอย่างรวมกัน อาทิเช่น การทำนาหรือทำไร่ บนเนื้อที่ตั้งแต่ 1 ไร่ขึ้นไป การปลูกไม้ผล ไม้ยืนต้น หรือการปลูกสวนป่า หรือปลูกป่าเศรษฐกิจ บนเนื้อที่ตั้งแต่ 1 ไร่ และมีจำนวนต้นตั้งแต่ 15 ต้นขึ้นไป การปลูกผัก หรือการปลูกไม้ดอกไม้ประดับ หรือการเพาะเห็ด หรือการปลูกพืชอาหารสัตว์ ใดๆ ใดอย่างหนึ่งหรือรวมกัน บนพื้นที่ตั้งแต่ 1 งานขึ้นไป จึงทำให้เกิดปัญหาในการพิจารณาหากมีการเปลี่ยนแปลงการทำประโยชน์อย่างใดบ้างที่ถือว่าเข้าหลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์เพื่อการเกษตร

2. นิติบุคคลเป็นเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างและทำการเกษตรกรรม จะเห็นว่า มีอัตราภาษีเท่ากันกับบุคคลธรรมดา และสามารถขึ้นทะเบียนเกษตรกรแบบบุคคลธรรมดาได้ ซึ่งนิติบุคคลการขึ้นทะเบียนเกษตรกร หมายถึง นิติบุคคลที่มีวัตถุประสงค์ในการประกอบการเกษตร และได้ขึ้นทะเบียนไว้แล้ว ซึ่งการขึ้นทะเบียนต้องมีการมอบอำนาจให้ผู้แทนมาขึ้นทะเบียน โดยใช้หลักเกณฑ์การปลูกแบบเดียวกันกับบุคคลธรรมดา นอกจากนี้ ทะเบียนเกษตรกรยังระบุอัตราแปลงไม้ยืนต้นต่อเนื้อที่เพาะปลูก เช่น มะนาว 50 ต้น/ไร่ กล้วยหอม กล้วยไข่ กล้วยน้ำหว่า 200 ต้น/ไร่

จะเห็นว่าอัตราภาษีที่จัดเก็บการใช้ประโยชน์ที่ดินที่ทำเกษตรกรรม เป็นอัตราก้าวหน้า และเก็บในอัตราเท่ากัน ทั้งบุคคลธรรมดา และนิติบุคคลทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมตามหลักการ

<sup>29</sup> กรมส่งเสริมการเกษตร กระทรวงเกษตรและสหกรณ์, “หลักเกณฑ์และวิธีการเงื่อนไขการขึ้นทะเบียนปรับปรุงทะเบียนเกษตรกร,” สืบค้นวันที่ 30 เมษายน 2563, จาก <https://www.doae.go.th/index.php>

ความสามารถในการเสียภาษี แต่กฎหมายได้กำหนดให้มีการบรรเทาภาระภาษี โดยยกเว้นการจัดเก็บภาษีในระยะ 3 ปีแรก กรณีบุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ส่วนนิติบุคคลที่ทำการเกษตรไม่ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างภายในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแต่ละแห่งไม่เกิน 50 ล้านบาท ตามมาตรา 40

ตารางที่ 4.12 จำนวนผู้ถือครองทำการเกษตร จำแนกตามขนาดเนื้อที่ที่ถือครอง

ขนาดเนื้อที่ถือครอง (ไร่)	จำนวนผู้ถือครอง			ร้อยละ		
	2536	2546	2556	2536	2546	2556
ต่ำกว่า 6	1,114,038	1,372,215	1,377,499	19.7	23.6	23.3
6-9	745,982	816,588	87,473	13.2	14.0	13.8
10-39	3,064,632	2,970,571	3,000,043	54.3	51.1	50.7
40-139	694,292	625,617	688,825	12.3	10.8	11.7
140 – ขึ้นไป	28,546	29,388	27,727	0.5	0.5	0.5
รวม	5,647,490	5,814,679	5,911,567	100	100	100

ที่มา: สำนักการเกษตร พ.ศ. 2556 สำนักงานสถิติแห่งชาติ

ดังนั้น กลุ่มนิติบุคคลถูกเรียกเก็บภาษีในอัตราที่ถือว่าสูงมากเช่น กรณีที่ดินทำเกษตรอยู่ถนนแจ้งวัฒนะราคาประเมินตารางวาละ<sup>30</sup> 150,000 บาท (400x150,000x0.01%) เสียไร่ละ 6,000 บาท แต่ถ้าทำประโยชน์อื่น ๆ เช่น ให้เช่า หรือการพาณิชย์กรรมเสียภาษี 18,000 บาท (400x15,000x0.3%) แต่ถ้าเป็นบุคคลธรรมดา 3 ปีแรกไม่เสียภาษี ปีที่ 4 ได้รับยกเว้นให้ 50 ล้าน จะเห็นว่าเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดินตามหลักความสามารถเนื่องจากการบรรเทาภาระภาษีตามมาตรา 40 และมาตรา 96 ทำให้ผู้มีความสามารถเสียภาษีมากกว่า กรณีนี้นิติบุคคลมีความสามารถมากกว่าบุคคลธรรมดา โดยพิจารณาจากรายได้เป็นตัววัดความสามารถ

<sup>30</sup> กรมธนารักษ์ กระทรวงการคลัง, “สรุปราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน,” สืบค้นวันที่ 30 เมษายน 2563

ตารางที่ 4.13 ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ที่บุคคลธรรมดาใช้ประโยชน์เพื่อเป็นที่อยู่อาศัย และมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้าน ตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎร(เพดานอัตราภาษีตามมาตรา 37(2) ไม่เกิน ร้อยละ 0.30)

ประเภทที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง	มูลค่าของฐานภาษี (ล้านบาท)	อัตราภาษี (ร้อยละ)
ที่อยู่อาศัยหลัก (เจ้าของเป็นบุคคลธรรมดาและ มีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้าน)	0 -25	0.03
	เกิน 25 -50	0.05
	เกิน 50 ขึ้นไป	0.1

ตารางที่ 4.14 สิ่งปลูกสร้างที่บุคคลธรรมดาใช้ประโยชน์เพื่อเป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎร(เพดานอัตราภาษีตามมาตรา 37(2) ไม่เกิน ร้อยละ 0.30)

ประเภทสิ่งปลูกสร้าง	มูลค่า ของฐานภาษี (ล้านบาท)	อัตราภาษี (ร้อยละ)
ที่อยู่อาศัยหลัก (เจ้าของเป็นบุคคลธรรมดาและ มีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้าน แต่ที่ดินเป็นของบุคคลอื่น)	0 –40	0.02
	เกิน 40 -65	0.03
	เกิน 65 - 90	0.05
	เกิน 90 ขึ้นไป	0.10

ตารางที่ 4.15 ที่ดิน หรือ สิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เพื่อเป็นที่อยู่อาศัย กรณีอื่น (เพดานอัตราภาษีตามมาตรา 37(2) ไม่เกิน ร้อยละ 0.30)

ประเภทสิ่งปลูกสร้าง	มูลค่าของฐานภาษี (ล้านบาท)	อัตราภาษี (ร้อยละ)
ที่อยู่อาศัยหลังอื่น ๆ (เจ้าของเป็นบุคคลธรรมดาและ ไม่มีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้าน)	0 –50	0.02
	เกิน 50 -75	0.03
	เกิน 75 - 100	0.05
	เกิน 100 ขึ้นไป	0.10

การจัดเก็บภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทำประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยแบ่งเป็น 3 ลักษณะ คือ



1. บ้านหลังหลัก หมายถึง เจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นบุคคลธรรมดาใช้พักอาศัย มีชื่อในทะเบียนบ้าน ซึ่งไม่จำเป็นต้องเป็นเจ้าของบ้านหรือไม่ตามหลักฐานทะเบียนราษฎร
2. บ้านหลังหลัก เป็นกรณีที่เจ้าของสิ่งปลูกสร้างเป็นบุคคลธรรมดาใช้พักอาศัย กับเจ้าของที่ดินเป็นคนละคนกัน แต่เจ้าของสิ่งปลูกสร้าง มีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้าน
3. กรณีเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นบุคคลธรรมดาคนละคนกันหรือเป็นเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างคนเดียว (บ้านหลังรอง) และไม่มีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านหรือกรณีเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างเป็นนิติบุคคล

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กำหนดให้ฐานภาษีคือมูลค่าทั้งหมดของทรัพย์สิน และให้เจ้าของเป็นผู้เสียภาษี ดังนั้น ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างจึงสามารถมีเจ้าของที่เป็นทั้งบุคคลธรรมดา และนิติบุคคล กรณีดังกล่าวจึงไม่เป็นกรรมกับบุคคลธรรมดาที่เป็นเจ้าของทรัพย์สิน หากใช้อัตรากำหนดเดียวกัน แต่กฎหมายได้กำหนดไว้แตกต่างกันไม่เหมือนกรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เพื่อการเกษตร ที่บุคคลธรรมดากับนิติบุคคลใช้อัตรากำหนดเดียวกัน ต่างกันตรงยกเว้นมูลค่าฐานภาษีให้ 50 ล้านบาทสำหรับบุคคลธรรมดาทำการเกษตร แต่เนื่องจากตารางที่นำมาแสดงเป็นอัตราที่กำหนดในพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ต้องหักส่วนที่ยกเว้นมูลค่าฐานภาษีออกก่อนคำนวณภาษี เช่น ตารางแรกหัก 50 ล้านบาทออกแล้ว ตารางที่ 2 หักส่วนที่ยกเว้น 10 ล้านบาทออกแล้วเป็นต้น เมื่อคำนวณภาษีจากมูลค่าฐานภาษีเดียวกันที่เกิน 50 ล้านบาท กรณีใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยของบุคคลธรรมดา และนิติบุคคลจะคิดภาษีเท่ากัน จากตารางข้างล่างนี้ ดังนั้น ถ้าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีมูลค่าของฐานภาษีตั้งแต่ 50 ล้านบาทจะเก็บภาษีเท่ากัน จึงไม่เป็นไปตามหลักความสามารถ เพราะบุคคลธรรมดาจ่ายภาษีเท่ากับนิติบุคคลแม้ว่าจะครอบครองทรัพย์สินที่มีราคาสูงนิติบุคคลก็ควรแบกรับภาระภาษีที่สูงกว่า

ตารางที่ 4.16 อัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแยกตามประเภทการทำประโยชน์<sup>31</sup>

เกษตรกรรม		อื่น ๆ / ที่รกร้างว่างเปล่า / ไม่ได้ทำประโยชน์	
มูลค่า (ล้านบาท)	ร้อยละ	มูลค่า (ล้านบาท)*	ร้อยละ
0-75	0.01	0-50	0.3
75-100	0.03	50-200	0.4
100-500	0.05	200-1,000	0.5
500-1,000	0.07	1,000-5,000	0.6
1,000 ขึ้นไป	0.1	5,000 ขึ้นไป	0.7
ที่พักอาศัย			
มูลค่า (ล้านบาท)*	เจ้าของบ้านมีชื่อในทะเบียนบ้าน	ที่ดินเป็นของผู้อื่น เจ้าของบ้านมีชื่อใน ทะเบียนบ้าน	เจ้าของบ้านไม่มีชื่อใน ทะเบียนบ้าน
0-10	ยกเว้น	ยกเว้น	0.02
10-50	ยกเว้น	0.02	0.02
50-75	0.03	0.03	0.03
75-100	0.05	0.05	0.05
100 ขึ้นไป	0.1	0.1	0.1

ปัญหาสำหรับผู้เสียภาษีกรณีบ้านพักอาศัย เนื่องจากเคยได้รับการลดหย่อนภาษี จากการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ เพราะบ้านพักอาศัยไม่เข้าข่ายเสียภาษี โรงเรือนและที่ดินอยู่แล้ว เว้นแต่ใช้บ้านพักอาศัยให้เช่า หรือทำการพาณิชย์กรรมหรือเป็นที่เก็บสินค้า อัตราภาษีใช้ราคาปานกลาง ซึ่งมีการลดหย่อนภาษีจำนวนมาก ทำให้มูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในย่านการค้าที่มีราคาที่ดิน ตารางวาละหลายหมื่นบาท ไม่ต้องเสียภาษี เพราะมูลค่าของที่ดิน และสิ่งปลูกสร้างไม่นำมาเป็นฐานภาษีเมื่อมีการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 แล้วทรัพย์สินทั้งหมดจะถูกประเมินภาษี ซึ่งประชาชนยังไม่สามารถแบกรับภาระภาษีที่มากเกินไป เพราะกฎหมายมีการ

<sup>31</sup> สำนักบริหารการคลัง กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น, “เอกสารประกอบคำบรรยาย โครงการฝึกอบรมบุคลากรขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเพื่อเตรียมความพร้อมรองรับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง,” (2562), น. 13

ยกเว้นให้จำนวนมาก และมีการบรรเทาภาระภาษีให้อีก นอกจากนี้ยังพบลักษณะที่เป็นข้อบกพร่องของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กรณีใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ดังนี้

1. กรณีที่มูลค่าฐานภาษีมีมูลค่าเกินกว่า 50 ล้านบาท บ้านหลังหลัก บ้านหลังหลักที่เป็นแต่เจ้าของสิ่งปลูกสร้าง และกรณีบ้านหลังอื่น ๆ หรือที่นิติบุคคลเป็นเจ้าของ จะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0.03 เท่ากันหมด ดังนั้นบ้านอยู่อาศัยที่เจ้าของมีความสามารถในการเสียภาษีที่แตกต่างกัน ควรเสียภาษีในจำนวนที่แตกต่างกัน แต่ในความเป็นจริง อัตราภาษีของผู้ครอบครองทรัพย์สินที่เป็นที่อยู่อาศัยที่เป็นบุคคลธรรมดา กับนิติบุคคลเสียภาษีที่เท่ากัน เมื่อมูลค่าของฐานภาษีอยู่ในส่วนที่ไม่ได้รับการยกเว้นแล้วคือตั้งแต่ 50 ล้านบาท

2. การกำหนดอัตราภาษีตามมาตรา 94 พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมเนื่องจากกรมธนารักษ์ ได้กำหนดประเภทสิ่งปลูกสร้างโดยพิจารณาตามบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ 5 ประเภท โดยประเภทบ้านเดี่ยวสามารถเทียบเคียงได้กับบ้านพักอาศัยไม้ บ้านพักอาศัยตึก บ้านพักอาศัยครึ่งตึกครึ่งไม้ บ้านพักอาศัยตึกแฝด บ้านทรงไทยไม้ บ้านทรงไทยครึ่งตึกครึ่งไม้ เรือนคนไข่ (ลักษณะเป็นหลัง) บ้านสำเร็จรูป บ้านประกอบสำเร็จ ศาลาทรงไทย บ้านเรือนแพ แต่บัญชีประเมินโรงเรือนสิ่งปลูกสร้างกำหนดราคาประเมินเฉพาะบ้านเดี่ยว เช่น บ้านเดี่ยวแถวเขาวราช มีราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินตารางวาละ 700,000 บาท แต่ราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างระบุบ้านเดี่ยว ตารางเมตรละ 7,500 บาท ซึ่งเป็นราคาเดียวกันในกรุงเทพมหานคร ดังนั้น สิ่งปลูกสร้างที่เทียบเคียงลักษณะเดียวกันกับบ้านเดี่ยว เช่น บ้านพักอาศัยไม้ บ้านพักอาศัยตึก จึงมีราคาประเมินเดียวกัน ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง เรื่องกำหนด หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการคำนวณมูลค่าที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ ลงวันที่ 26 ธันวาคม 2562 ข้อ 4 ให้พนักงานประเมินใช้ราคาสิ่งปลูกสร้างตามบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของสิ่งปลูกสร้างที่กรมธนารักษ์จัดส่งให้เป็นฐานในการคำนวณภาษี และกรณีไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ให้พนักงานประเมินเทียบเคียงราคาประเมินทุนทรัพย์ของสิ่งปลูกสร้างตามบัญชีเทียบเคียงสิ่งปลูกสร้างที่กรมธนารักษ์หรือสำนักงาน ธนารักษ์พื้นที่จัดส่งให้ จึงเกิดความไม่เป็นธรรม เพราะราคาบ้านที่ก่อสร้างไม่เท่ากันคนที่สามารถสร้างบ้านในราคาสูงกว่า หรือลักษณะอาคารที่มีมูลค่าสูงกว่าควรเสียภาษีที่ไม่เท่ากัน

3. กรณีบุคคลถือครองบ้านอยู่อาศัยเพียงหลังเดียว กับกรณีบุคคลที่ถือครองบ้านหลายหลังในพื้นที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเดียวกัน กับคนที่มีบ้านหลังเดียวราคา 50 ล้าน หากได้รับยกเว้นภาษีเนื่องจากเป็นบ้านหลัก และมีชื่อในทะเบียนบ้าน เจ้าของต้องเลือกมีชื่อในทะเบียนบ้านในบ้านที่มีมูลค่าของฐานภาษีมากที่สุด จึงทำให้กรณีคนที่สร้างบ้านหลังละ 2 ล้านบาท กับ หลังละ

50 ล้านบาท ไม่ต้องเสียภาษีเหมือนกัน ซึ่งไม่เป็นธรรมตามหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ เนื่องจากคนที่สร้างบ้านมีมูลค่าทรัพย์สินสูงควรเสียภาษีสูงกว่า แต่กลับไม่เสียเหมือนกัน

**ตารางที่ 4.17** บัญชีเปรียบเทียบโรงเรียนสิ่งปลูกสร้างของกรมธนารักษ์

ประเภทสิ่งปลูกสร้าง	สิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ ที่สามารถเทียบเคียงได้
1.บ้านเดี่ยว	บ้านพักอาศัยไม้ บ้านพักอาศัยตึก บ้านพักอาศัยครึ่งตึกครึ่งไม้ บ้านพักอาศัยตึกแฝด บ้านทรงไทยไม้ บ้านทรงไทยครึ่งตึกครึ่งไม้ เรือนคนไข้ (ลักษณะเป็นหลัง) บ้านสำเร็จรูป บ้านประกอบสำเร็จ ศาลาทรงไทย บ้านเรือนแพ
2.บ้านแถว (ทาวน์เฮ้าส์)	ทาวน์เฮ้าส์ ตั้งแต่ชั้นเดียวขึ้นไป
3.ห้องแถว	ห้องแถวไม้ ห้องแถวครึ่งตึกครึ่งไม้ เรือนคนไข้ (ลักษณะเป็นห้องแถว)
4.ตึกแถว	ตึกแถวตั้งแต่ชั้นเดียวขึ้นไป
5. สิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ	
ประเภทสิ่งปลูกสร้าง	สิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ ที่สามารถเทียบเคียงได้
คลังสินค้าพื้นที่ไม่เกิน 300 ตารางเมตร	อาคารเก็บพัสดุ อาคารตัวแทนรับส่งสินค้า อาคารโรงอาหาร โกดังเก็บของ
คลังสินค้าพื้นที่เกิน 300 ตารางเมตร	อาคารเก็บพัสดุ อาคารตัวแทนรับส่งสินค้า อาคารโรงอาหาร โกดังเก็บของ
สถานศึกษา ฯลฯ	หอประชุม ห้องสมุด ศาลาเอนกประสงค์ อาคารเอนกประสงค์ โรงยิม ศูนย์การเรียนรู้ วิทยาลัย สถาบัน มหาวิทยาลัย หน่วยงานการศึกษาของรัฐหรือของเอกชน ฯลฯ

**ที่มา:** สำนักบริหารการคลังท้องถิ่น กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น

**ตารางที่ 4.18** ที่ดินหรือ สิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่นนอกจากการประกอบเกษตรกรรมและเป็น ที่อยู่อาศัย (เพดานอัตราภาษีตามมาตรา 37(3) ไม่เกิน ร้อยละ 1.2)

ประเภทที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง	มูลค่าของฐาน (ล้านบาท)	อัตราภาษี (ร้อยละ)
อื่น ๆ (ใช้ประโยชน์นอกจาก เกษตรกรรม/ ที่อยู่อาศัย)	0 -50	0.03
	เกิน 50 -200	0.04
	เกิน 200 - 1,000	0.05
	เกิน 1,000 - 5,000	0.06
	เกิน 5,000 ขึ้นไป	0.07

กรณีนี้หมายถึง เจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นเจ้าของทรัพย์สินใช้ประโยชน์ บนที่ดินอย่างอื่นนอกเหนือจากการใช้เป็นที่พักอาศัย หรือทำเกษตรกรรม ซึ่งได้แก่การประกอบการ พาณิชยกรรม อุตสาหกรรม ธุรกิจ การเช่า ฯลฯ คือนอกเหนือเกษตรกับที่พักอาศัยอยู่ในข่ายเสียภาษี เว้นแต่กรณีได้รับการยกเว้นไม่ต้องชำระภาษีตามมาตรา 8 หรือที่ประกาศเป็นกฎกระทรวง ซึ่งอัตรา ภาษีกำหนดไว้ถ้าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีมูลค่าฐานภาษี 50 ล้านบาทแรก เสียภาษีล้านละ 3,000 บาท ซึ่งเป็นอัตราสูงกว่าการทำประโยชน์เป็นที่พักอาศัย และการเกษตรกรรม แต่ถ้าพิจารณา ความแตกต่างจำนวนภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจากการใช้ประโยชน์ทำเกษตรกรรมเพียงล้านละ 100บาท และกรณีบ้านอยู่อาศัยมีอัตราภาษี ล้านละ 200 บาทซึ่งหากเปรียบเทียบความเป็นธรรม ของความสามารถในการชำระภาษี ระหว่างกลุ่มใช้ประโยชน์ที่ดินเพื่อเกษตรกรรม กับการใช้เป็นที่ พักอาศัย กับการใช้ประโยชน์ลักษณะอื่น ๆ อาจถือว่าอยู่ในหลักความสามารถ แต่เมื่อพิจารณาจาก กลุ่มที่ทำกิจการที่เข้าลักษณะอื่นอาจไม่เกินไปตามหลักความสามารถคือ

1. กรณี วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) หรือประชาชนผู้ประกอบการค้า และอาชีพอิสระ ซึ่งจะมีภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในกลุ่มการใช้ประโยชน์อื่น มีที่ดินหรือ สิ่งปลูกสร้างอยู่ในที่ดินที่มีมูลค่าฐานภาษีสูง เช่น สีส้ม สาทร เจริญกรุง เขาวราช และสุขุมวิท หาก ดำเนินกิจการที่ได้รับผลตอบแทนสูงคุ้มค่ากับการจ่ายภาษี ก็จะทำให้เกิดความเป็นธรรมตามหลัก ความสามารถในการจ่ายภาษีแต่หากเป็นกิจการเล็ก ๆ ที่ทำกำไรไม่มาก จะส่งผลให้ไม่สามารถ ดำเนินกิจการได้ แตกต่างจากกิจการใหญ่ ๆ ที่ดำเนินการในย่านที่มีการประเมินมูลค่าที่ดินและ สิ่งปลูกสร้างสูง ๆ จะได้รับผลกระทบน้อยกว่า จึงทำให้เกิดปัญหากิจการเล็ก ๆ ขยายตัวแล้ว ขยายตัวเดียว ส่วนใหญ่จะต้องเช่าที่ดินแทนการครอบครองในฐานะเจ้าของเพราะเสียภาษีที่ดินและ สิ่งปลูกสร้างแพง เช่น ไร่ขยายข้าวแวงมีที่ดิน 20 ตารางวาอยู่ถนนสีลมซึ่งมีราคาประเมินที่ดิน

ตารางวาละ 100,000 บาท อาคารเป็นตึกแถวมีพื้นที่กว้าง 4x8 สองชั้นรวมพื้นที่ 64 ตารางเมตร  
ราคาประเมินสิ่งปลูกสร้าง ตารางเมตรละ 7,600 บาท จะเสียภาษีดังนี้  
(ไม่มีการหักค่าเสื่อมและใช้ประโยชน์อย่างเดียว)

$$(1,000,000 \times 20) + (64 \times 7,600) \times 0.3\% = 61,459.20 \text{ บาท}$$

ราคาประเมินที่ดิน = 20,000,000 บาท ราคาสิ่งปลูกสร้าง = 486,400 บาท x อัตราภาษี 0.3%  
เสียภาษี = 61,459.20 บาท

แต่หากเปิดร้านข้าวแกงที่เมืองทองธานี ราคาประเมินที่ดินตารางวาละ 40,000 บาท ราคาประเมิน  
สิ่งปลูกสร้างตารางเมตรละ 7,300 บาท จะเสียภาษีดังนี้  $(40,000 \times 20) + (64 \times 7,300) \times 0.3\%$   
= 3,801.60 บาท

2. กิจการที่ต้องใช้ที่ดินจำนวนมาก เช่น สถานีบริการน้ำมันและก๊าซในเขตกรุงเทพฯ  
หรือตลาดสด ที่ปกติต้องมีที่ดินไว้ขึ้นไป หากตั้งอยู่ที่สลมจะถูกประเมินภาษี คือ

$$\text{ราคาประเมินที่ดิน } 1,000,000 \times 400 = 400,000,000 \text{ บาท}$$

ราคาสิ่งปลูกสร้าง(พื้นที่อาคารและหัวจ่าย สมมติ กว้าง 20x30 = 60 ตารางเมตร) x 5,400 บาท  
= 324,000 บาทรวมราคามูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง = 400,324,000 บาท x 0.3%  
เสียภาษี 1,200,972 บาท

ซึ่งหากจัดเก็บภาษีดังกล่าวก็อาจจะเกิดความเป็นธรรมตามหลักความสามารถ และอาจ  
ไม่เป็นธรรมตามหลักความสามารถได้ ขึ้นอยู่กับกิจการและราคามูลค่าฐานภาษี ซึ่งคงต้องพิจารณา  
กิจการบางอย่างโดยอาจมีตัวบรรเทาภาระภาษีเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมกรณีร้านข้าวแกงที่ขายอยู่  
ในย่านที่มีมูลค่าที่ดินสูง

**ตารางที่ 4.19** ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ประโยชน์ตามควรแก่สภาพ  
(เพดานอัตราภาษีตามมาตรา 37(4) ไม่เกิน ร้อยละ 1.2)

ประเภทที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง	มูลค่าของฐานภาษี (ล้านบาท)	อัตราภาษี (ร้อยละ)
ที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ ประโยชน์ตามควรแก่สภาพ	0 - 50	0.03
	เกิน 50 - 200	0.04
	เกิน 200 - 1,000	0.05
	เกิน 1,000 - 5,000	0.06
	เกิน 5,000 ขึ้นไป	0.07



กรณีนี้ เป็นการใช้ประโยชน์ที่ดินที่มีลักษณะคือไม่ได้ใช้ประโยชน์ คือปล่อยรกร้างว่างเปล่า หรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ ซึ่งมีการให้ความหมายตามกฎหมายกระทรวง เรื่อง กำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ พ.ศ. 2562 ลงวันที่ 20 ธันวาคม 2562 ดังนี้

ก. ลักษณะที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า มีลักษณะ

1. ที่ดินโดยสภาพสามารถทำประโยชน์ได้ แต่ถูกทิ้งร้างและไม่มีการทำประโยชน์ในที่ดินนั้นตลอดปีที่ผ่านมา เว้นแต่ไม่สามารถทำประโยชน์ได้เนื่องจากเหตุธรรมชาติหรือเหตุพ้นวิสัย หรือถูกทิ้งร้างและไม่มีการทำประโยชน์ในที่ดินนั้นตลอดปีที่ผ่านมา

2. สิ่งปลูกสร้างที่โดยสภาพสามารถทำประโยชน์ได้ แต่ถูกทิ้งร้างและไม่มีการทำประโยชน์ในสิ่งปลูกสร้างนั้นตลอดปีที่ผ่านมา

ข. ลักษณะที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ มีลักษณะ

1. ที่ดินโดยสภาพสามารถทำประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม แต่มีการทำประโยชน์ไม่เป็นตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง และรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนดตามมาตรา 37 วรรคสอง ตลอดปีที่ผ่านมา

2. สิ่งปลูกสร้างที่ก่อสร้างหรือปรับปรุงเสร็จแล้ว และโดยสภาพสามารถทำประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมหรือเป็นที่อยู่อาศัย หรือทำประโยชน์อื่นที่ไม่ใช่การทำประโยชน์ในการเกษตรกรรมหรือเป็นที่อยู่อาศัย แต่ไม่มีการใช้ประโยชน์ตลอดปีที่ผ่านมา

กรณีดังกล่าวไม่รวมถึง ที่ดินที่อยู่ระหว่างเตรียมการเพื่อทำประโยชน์ หรือสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ระหว่างการก่อสร้าง หรือที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ถูกรอนสิทธิในการทำประโยชน์ตามกฎหมาย หรือโดยคำสั่ง หรือคำพิพากษาของศาล และที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ระหว่างการพิจารณาคดีของศาลเกี่ยวกับกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครอง และในการพิจารณาให้คำวินิจฉัยเรื่องแวดล้อม สภาพภูมิประเทศ สภาพดิน ความลาดชันของพื้นดิน และการทำประโยชน์ของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ในบริเวณใกล้เคียง

การกำหนดอัตราภาษีในส่วนนี้มีอัตราที่สูงเกินไปถ้าเทียบกับการทำประโยชน์บนที่ดิน เพราะไม่ได้ทำประโยชน์อะไร ส่วนใหญ่ครอบครองไว้เพื่อเก็งกำไร หรือรอการพัฒนาเป็นที่อยู่อาศัย หรือทำธุรกิจ หากถือครองไว้โดยไม่ได้ทำอะไรสามปีติดต่อกันจะถูกเรียกเก็บภาษีเพิ่มขึ้นอีกร้อยละ 0.3 ดังนั้นถือเป็นการใช้มาตรการทางภาษีเพื่อลดความเหลื่อมล้ำเพื่อให้ผู้ที่ถือครองที่ดินจำนวนมาก และอยู่ในมือของคนรวยส่วนใหญ่ที่มีความสามารถในการชำระภาษีควรต้องแบกรับภาระมากกว่าคนที่มียาขี้ดน้อย หรือถือครองทรัพย์สินน้อยกว่า ปัญหาในกลุ่มนี้ คือ

1. ผู้ถือครองทรัพย์สิน เปลี่ยนไปใช้ประโยชน์ที่ดินที่ไม่เหมาะสม เช่นควรพัฒนาที่ดินเป็นลักษณะการลงทุนทางธุรกิจ เพราะอยู่ในย่านเศรษฐกิจ ก็อาจเปลี่ยนสภาพเป็นทำไรเกษตรกรรมกลางใจเมืองเพื่อลดภาระการชำระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

2. ผู้ถือครองทรัพย์สินที่เป็นมรดก หรือที่ดินที่เป็นที่ตาบอด อาจขายทรัพย์สินในราคาที่ถูกกว่าความเป็นจริงทำให้บิดเบือนราคาตลาด และที่ดินจะตกอยู่กับกลุ่มคนรวยที่ครอบครองทรัพย์สิน และสามารถเลี่ยงภาษีเช่นเปลี่ยนสภาพเป็นที่อยู่อาศัย หรือให้เช่า หรือทำการเกษตร

จากการพิจารณาหลักความสามารถในการเสียภาษีของกลุ่มทรัพย์สินดังกล่าว เป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี และจะเกิดการกระจายการถือครองที่ดินเปล่ามากขึ้น แต่ความเป็นจริงคนที่ถือครองทรัพย์สินกลุ่มนี้มีทั้งที่มีความสามารถในการชำระภาษีสูง คือผู้เสียภาษีที่มีที่ดินมาก แต่ไม่ได้ทำประโยชน์ กับผู้เสียภาษีที่ไม่มีเงินพอที่จะปรับปรุงสภาพการทำประโยชน์บนที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างได้ และเสียภาษีเท่ากัน ย่อมไม่เป็นธรรม ซึ่งควรพิจารณารายได้ของผู้ถือครองทรัพย์สินประกอบเป็นตัวบรรเทาภาระภาษี หรือภาระทางครอบครัว มาเป็นค่าลดหย่อนให้ก็จะเกิดความเป็นธรรม และเป็นไปตามหลักความสามารถ ตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

#### 4.2 หลักการจัดเก็บภาษีที่ดี การพิจารณาหลักความแน่นอน (Certainly) ตามโครงสร้างภาษี ของพระราชบัญญัติภาษีที่ดิน และสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

หลักความแน่นอน (Certainly) ตามหลักการจัดเก็บภาษีดี ต้องมีความชัดเจนแน่นอน เรื่องของฐานภาษี การประเมินภาษี รวมถึงวิธีการจัดเก็บภาษี ความแน่นอนนี้ต้องอยู่บนพื้นฐานของเหตุผลมิใช่ทำตามอำนาจหรือความพอใจของผู้ประเมินภาษี โดยผู้ชำระภาษีเข้าใจอย่างชัดเจน ไม่คลุมเครือ รวมทั้งมีการกำหนดวัน เวลา สถานที่ที่แน่นอน มิฉะนั้นจะนำมาซึ่งความไม่เป็นธรรมของประชาชน จำนวนและสัดส่วนของภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องชำระให้แก่รัฐต้องมีลักษณะที่แน่นอน และเฉพาะเจาะจง ไม่เป็นตลอดจนการชำระภาษีต้องมีวิธีการประเมินให้ผู้เสียภาษีรับรู้ และจำนวนเงินที่ต้องชำระต้องกำหนดไว้อย่างชัดเจนแน่นอน<sup>32</sup>

จากปัญหาความไม่แน่นอนของการกำหนดฐานภาษีของภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ ทำให้มีการตราพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาใช้บังคับแทน เพื่อให้เป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี จึงควรพิจารณาปัญหาที่อาจเกิดขึ้นกับพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ดังนี้

<sup>32</sup>ศุภรัตน์ ควณินกุล และชาติร์ ตันติวาณิชกิจ, เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 2 ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร : มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2551), น. 50

4.2.1 โครงสร้างภาษี ฐานภาษี อัตราภาษี ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กับหลักความแน่นอน (Certainly)

จากการที่กระทรวงมหาดไทยได้มีหนังสือด่วนที่สุดที่ 0808.3/ว7475 ลงวันที่ 11 ธันวาคม 2562 ขยายกำหนดเวลาการดำเนินการตาม พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 หลังจาก มีการเริ่มดำเนินการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งเริ่มใช้บังคับ เมื่อวันที่ 1 มกราคม 2563 คณะกรรมการการกฤษฎาหมาย การยุติธรรมและสิทธิมนุษยชน สภาผู้แทนราษฎร พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จะเกิดผลกระทบอันเนื่องมาจากความไม่ชัดเจนของบทบัญญัติของกฎหมายตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กล่าวคือ<sup>33</sup>

1. พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มีการกำหนดรายละเอียดไว้ในกฎหมายลำดับรอง

กฎหมายลำดับรองที่ออกตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มีส่วนสำคัญในการพิจารณาในเรื่องของฐานภาษี อัตราภาษี เพื่อให้เจ้าพนักงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนำไปจัดเก็บภาษี และคำนวณภาษีแก่ประชาชน กฎหมายลำดับรองมีข้อดีคือ สามารถปรับบทกฎหมายให้เข้ากับสภาวการณ์ในปัจจุบันได้ง่าย แต่มีข้อเสียคือ การมีกฎหมายลำดับรองจำนวนมากอาจทำให้เกิดความไม่แน่นอนและขัดแย้งในข้อกฎหมาย และมีความซับซ้อนในทางปฏิบัติ เมื่อศึกษาพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 พบว่ามีการกำหนดบทบัญญัติไว้ในกฎหมายลำดับรองในเรื่องต่าง ๆ ดังนี้

มาตรา 6 กำหนดให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง และรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยเป็นผู้รักษาการตามพระราชบัญญัตินี้ มีอำนาจออกกฎกระทรวง ระเบียบ และประกาศเพื่อปฏิบัติการตามพระราชบัญญัติ ในส่วนที่เกี่ยวกับหน้าที่และอำนาจของตน

มาตรา 8 การกำหนดให้ทรัพย์สินที่เป็นฐานภาษี ได้รับการยกเว้นโดยกฎกระทรวงตาม มาตรา 8 (8) ในเรื่องทรัพย์สินของเอกชนเฉพาะส่วนที่ได้ยินยอมให้ทางราชการจัดใช้เพื่อประโยชน์สาธารณะ ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังกำหนด มาตรา 8 (12) ทรัพย์สินอื่นตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

<sup>33</sup> คณะกรรมการการกฤษฎาหมาย การยุติธรรมและสิทธิมนุษยชน สภาผู้แทนราษฎร, “รายงานการพิจารณาศึกษา เรื่อง ปัญหาและผลกระทบจากการบังคับใช้พระราชบัญญัติ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562,” (2562), น. 6

มาตรา 12 กำหนดส่วนลดหรือค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีแทนกรณีองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมอบหมายให้ส่วนราชการหรือหน่วยงานของรัฐรับชำระภาษีแทนตามมาตรา 50 โดยกำหนดในกฎกระทรวง

มาตรา 14 การกำหนดเวลาต่าง ๆ ที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยเห็นเป็นการสมควรจะขยาย หรือเลื่อนกำหนดออกไปเป็นการทั่วไปตามความจำเป็นแก่กรณี

มาตรา 21 กำหนดระเบียบ ให้ คณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัด ตามระเบียบกระทรวงมหาดไทย

มาตรา 23 การแจ้งและการส่งเรื่องที่คณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัดได้ให้คำปรึกษาหรือคำแนะนำ ตามระเบียบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนด

มาตรา 24 การรวบรวมและจัดส่งข้อมูลเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี จำนวนภาษีที่จัดเก็บได้ มูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีให้แก่ คณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัด ตามระเบียบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนด

มาตรา 28 บัตรประจำตัวของพนักงานสำรวจ เป็นไปตามแบบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด

มาตรา 33 กรณีการใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างเปลี่ยนแปลงไป ไม่ว่าจะด้วยเหตุผลใด อันมีผลทำให้ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้นหรือลดลง ให้ผู้เสียภาษีแจ้งแก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด

มาตรา 34 การดำเนินการผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์หรือด้วยวิธีการอื่นใด เกี่ยวกับการแจ้งประกาศกำหนดระยะเวลาที่จะทำการสำรวจตามมาตรา 27 การจัดส่งข้อมูลของผู้เสียภาษีแต่ละราย ตามประกาศบัญชีตามมาตรา 30 การแจ้งผลการดำเนินการตรวจสอบข้อเท็จจริงตามมาตรา 32 การแจ้งการเปลี่ยนแปลงการใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตามมาตรา 33 ตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนด

ในส่วน of ฐานภาษี อัตราภาษี และการคำนวณภาษี มีการกำหนดกฎหมายลำดับรอง ดังนี้

มาตรา 35 กรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ การคำนวณมูลค่า ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

มาตรา 37 การใช้ประโยชน์ในการประกอบการเกษตรกรรมตามมาตรา 37 (1) ต้องเป็นการทำนา ทำไร่ ทำสวน เลี้ยงสัตว์ เลี้ยงสัตว์น้ำและกิจการอื่นตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการ

กระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมกันประกาศกำหนด ทั้งนี้ในการจัดทำประกาศให้นำความเห็นของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงเกษตรและสหกรณ์มาประกอบการพิจารณาด้วยการใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยตามมาตรา 37(2) ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมกันประกาศกำหนด ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพตามมาตรา 37(4) ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่ประกาศในกฎกระทรวงอัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บภาษี ให้ตราเป็นพระราชกฤษฎีกา โดยจะกำหนดเป็นอัตราเดียว หรือหลายอัตราแยกตามมูลค่าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างก็ได้ แต่ต้องไม่เกินอัตราภาษีที่กำหนดในมาตรา 37 วรรคแรก

อัตราภาษีที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีความประสงค์จะจัดเก็บในอัตราที่สูงกว่าอัตราภาษีที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาตามมาตรา 37 วรรคห้า โดยตราเป็นข้อบัญญัติท้องถิ่น แต่ต้องไม่เกินอัตราที่กำหนดในมาตรา 37 วรรคแรก

มาตรา 38 กรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างมีการใช้ประโยชน์หลายประเภท ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บภาษีตามสัดส่วนของการใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมกันประกาศกำหนด

มาตรา 39 ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประกาศราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง อัตราภาษีที่จัดเก็บ และรายละเอียดอื่นที่จำเป็นในการจัดเก็บภาษีในแต่ละปี ณ สำนักงานหรือที่ทำการขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นก่อนวันที่ 1 กุมภาพันธ์ ของปีนั้น ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง

มาตรา 40 การยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีตามมาตรา 40 วรรคหนึ่ง กรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของเป็นบุคคลธรรมดาใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมอยู่ภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใด ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีไม่เกิน 50 ล้านบาทให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมกันประกาศกำหนด

มาตรา 41 การยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีกรณี ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่บุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่อในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคม ของปีภาษี ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีไม่เกิน 50 ล้านบาท มาตรา 41 วรรค 2 กรณีบุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของสิ่งปลูกสร้างแต่ไม่ได้เป็นเจ้าของที่ดินและใช้สิ่งปลูกสร้างเป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคม ของปีภาษี ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษี ไม่เกิน 10 ล้านบาท ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง



ประกาศกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการเพื่อคำนวณการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง

มาตรา 41 วรรค 4 กรณีไม่ให้นำความในมาตรา 41 วรรคหนึ่ง มาใช้บังคับกับการย้ายออกจากทะเบียนบ้านเพราะเหตุจำเป็นทางราชการตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมกันประกาศกำหนด

มาตรา 51 การชำระภาษีผ่านธนาคารหรือวิธีการอื่น ตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด และ มาตรา 52 การผ่อนชำระภาษี จำนวนงวดและจำนวนเงินภาษีขั้นต่ำ เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการ กำหนดในกฎกระทรวง

มาตรา 54 ผู้ใดเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี หรือเสียภาษีเกินกว่าจำนวนที่ต้องเสีย ไม่ว่าจะโดยความผิดพลาดของตนเองหรือจากการประเมินภาษี ผู้นั้นมีสิทธิได้รับเงินคืน ตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด

มาตรา 55 การลดภาษีสำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างบางประเภท เพื่อให้เหมาะสมกับสภาพความจำเป็นทางเศรษฐกิจ สังคม เหตุการณ์ หรือสภาพแห่งท้องที่ ไม่เกินร้อยละ 90 ของจำนวนภาษีที่ต้องเสียให้ตราเป็นพระราชกฤษฎีกา

มาตรา 56 กรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างได้รับความเสียหายมากหรือถูกทำลายให้เสื่อมสภาพด้วยเหตุอันพ้นวิสัยที่จะป้องกันได้ ผู้บริหารท้องถิ่น โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัด หรือผู้ว่ากรุงเทพมหานคร โดยความเห็นชอบของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทย มีอำนาจตามระเบียบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด

มาตรา 57 กรณีที่มีเหตุอันทำให้ที่ดินได้รับความเสียหายหรือทำให้สิ่งปลูกสร้างถูกรื้อถอนทำลาย หรือชำรุดเสียหายจนเป็นเหตุให้ต้องทำการซ่อมแซม ผู้เสียภาษีมียกเว้นภาษีตามระเบียบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนด

มาตรา 63 อำนาจของผู้บริหารท้องถิ่นในการดำเนินการยึด หรืออายัดทรัพย์สิน ต้องเป็นไปตามระเบียบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด

มาตรา 71 การงดหรือลดเบี้ยปรับ ให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

มาตรา 73 แบบคำร้องการคัดค้านและขอให้ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาทบทวนการประเมินภาษี หรือเรียกเก็บภาษี ตามแบบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด

มาตรา 74 การกำหนดให้ผู้บริหารท้องถิ่นร่วมกันเลือกผู้แทนเป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีประจำจังหวัด ให้เป็นไปตามระเบียบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนด



จะเห็นว่ามีการบัญญัติให้อำนาจรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังกับรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทย ประกาศกำหนดกฎหมายลำดับรองเป็นจำนวนมาก รวมถึงให้อำนาจผู้บริหารท้องถิ่นตราข้อบัญญัติของท้องถิ่นกำหนดอัตราภาษีมากกว่าที่พระราชกฤษฎีกากำหนดโดยไม่เกินกรอบอัตราภาษีที่กำหนดตามมาตรา 37 พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จึงเป็นการกำหนดรายละเอียดที่ยังไม่ชัดเจนแน่นอนตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี เพราะการกำหนดรายละเอียดความชัดเจน เรื่องของฐานภาษี การประเมินภาษี รวมถึงวิธีการจัดเก็บภาษี ความแน่นอนนี้ต้องอยู่บนพื้นฐานของเหตุผลมิใช่ทำตามอำนาจหรือความพอใจของผู้ประเมินภาษี โดยผู้ชำระภาษีเข้าใจอย่างชัดเจนไม่คลุมเครือ ซึ่งกฎหมายบัญญัติให้เป็นอำนาจของรัฐมนตรี ซึ่งเป็นอำนาจฝ่ายบริหาร แม้ว่าทำให้กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างสามารถปรับตัวเข้ากับสถานการณ์ในปัจจุบันได้ดี แต่ในปัจจุบันแต่ยังไม่กำหนดเรื่องที่เกี่ยวข้องกับหลักเกณฑ์สำคัญ เช่น การประกอบการเกษตรกรรมตามมาตรา 37 (1) จึงทำให้ยังไม่เป็นไปตามหลักความแน่นอน

2. การกำหนดฐานภาษี อัตราภาษี พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กับหลักความแน่นอน (Certainly)

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มีความไม่ชัดเจนในเรื่องของฐานภาษี ซึ่งเป็นปัญหาตั้งแต่การบังคับใช้ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ในความหมายของคำว่าสิ่งปลูกสร้างหมายความว่า โรงเรือน อาคาร ตึก หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยหรือใช้สอยได้ หรือที่ใช้เป็นที่เก็บสินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรมหรือพาณิชย์กรรม และให้หมายความรวมถึงห้องชุด หรือแพที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยได้หรือที่มีไว้เพื่อหาผลประโยชน์ด้วย

การกำหนดความหมายของสิ่งปลูกสร้าง ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ไม่ได้กำหนดนิยามความหมายของสิ่งปลูกสร้างไว้ เพียงแต่กำหนดว่า โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ให้กินความถึงแพด้วย แต่มีคำที่มีความหมายซ้ำกันกับที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กับพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 คำว่า สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยหรือใช้สอยได้ หรือที่ใช้เป็นที่เก็บสินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรมหรือพาณิชย์กรรม

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 8 กำหนด ฐานภาษี ไว้หมายถึง โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นกับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น และมาตรา 10 กำหนดวงเงินภาษี กรณีโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งเจ้าของอยู่เอง หรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษา และซึ่งมิได้ใช้เป็นที่เก็บสินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรม ดังนั้น ถ้าใช้โรงเรือนเป็นที่ไว้สินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรมย่อมต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน

ในความหมายของนิยาม “สิ่งปลูกสร้าง” ตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดิน และสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จึงยังคงความหมายของสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ในความหมายเดียวกันกับการตีความตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 จึงยังทำให้เกิดความไม่แน่นอนในการตีความหมายว่าทรัพย์สินดังกล่าวจะเข้าข่ายต้องเสียภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างหรือไม่ เช่นกรณีตู้โทรศัพท์มือถือเป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นด้วยความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา กรรมการร่างกฎหมายคณะที่ 7 มีความเห็นว่าสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ควรมีลักษณะเทียบเท่าโรงเรือน กล่าวคือต้องมีลักษณะเข้าอยู่อาศัย หรือต้องใช้เป็นที่เก็บสินค้า เช่น อาคารเก็บสินค้า หรือถังน้ำมัน ที่ก่อสร้างติดที่ดิน หรือต้องใช้ประกอบอุตสาหกรรม เช่น โรงไฟฟ้า และก่อให้เกิดประโยชน์แก่เจ้าของด้วย ซึ่งคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 397/2521 เคยวินิจฉัยให้ถังน้ำมันถือเป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่ต้องเสียภาษีโรงเรือน

นอกจากนี้การตีความความหมายของสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น กรณีที่ดินสนามกอล์ฟ หนังสือคณะกรรมการกฤษฎีกาที่ นร.0601/191 ลงวันที่ 12 กุมภาพันธ์ 2540 คณะกรรมการกฤษฎีกาได้พิจารณากับแนวความเห็นในปัญหาข้อกฎหมายที่คณะกรรมการกฤษฎีกาได้เคยให้ความเห็นไว้ กรณีเสาส่งไฟฟ้าแรงสูงและสายส่งไฟฟ้า ประกอบการพิจารณาตามมาตรา 10 วรรคสอง แห่งกฎหมายเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดิน เห็นว่าทรัพย์สินอย่างอื่น ๆ เป็นทรัพย์สินที่แยกออกจากที่ดิน มิใช่ที่ดินที่ปรับสภาพให้ผิดจากสภาพตามธรรมชาติ ดังนั้น การปรับพื้นดินให้มีสภาพผิดไปจากสภาพธรรมชาติ ขุดบ่อ สร้างสะพาน เพื่อทำสนามกอล์ฟจึงไม่ใช่สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ต่อมาเมื่อคดีขึ้นสู่ศาลฎีกาอากรกลางตามคำพิพากษาที่ 81/2542 ได้วินิจฉัย การทำพื้นที่นาให้เปลี่ยนสภาพเป็นสนามกอล์ฟถือเป็นการก่อสร้างหรือปลูกสร้าง เหตุที่จะต้องสร้างให้เป็นสนาม ขุดหลุม ขุดบ่อ สร้างสะพาน และถนน ก็เพื่อให้ได้เป็นขนาดมาตรฐานเหมาะแก่การเล่นกอล์ฟ สนามกอล์ฟจึงเป็น สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น การเรียกชื่อสิ่งปลูกสร้างว่าสนามกอล์ฟตามรูปร่างลักษณะหรือการใช้ประโยชน์ หากทำให้สิ่งปลูกสร้างไม่เป็นสิ่งปลูกสร้างไม่ เมื่อโจทก์ให้บุคคลทั่วไปเข้าเล่นกอล์ฟโดยเรียกค่าตอบแทน จึงเป็นการใช้สนามกอล์ฟในการประกอบอุตสาหกรรม และไม่ได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน<sup>34</sup>

นอกจากนี้ สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่มีลักษณะชั่วคราว เช่น เต็นท์ จะถือว่าอยู่ในความหมายของสิ่งปลูกสร้าง ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 หรือไม่ ผู้วิจัยมีความเห็นว่า สิ่งปลูกสร้างในความหมายของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.

<sup>34</sup> สุนีย์ อากเนย์เดโซ, “กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2545), น. 103

2562 ควรพิจารณาความหมายในมาตรา 35 ประกอบด้วยเพราะกำหนดเรื่องของฐานภาษีไว้ว่า คือมูลค่าทั้งหมดของสิ่งปลูกสร้าง และ มาตรา 37 (2) ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างเป็นเกณฑ์ ซึ่งกรมธนารักษ์ กระทรวงการคลัง ได้กำหนดสิ่งปลูกสร้างในการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างไว้ 5 กลุ่มดังนี้

**ตารางที่ 4.20** บัญชีเปรียบเทียบโรงเรือนสิ่งปลูกสร้างของกรมธนารักษ์

ประเภทสิ่งปลูกสร้าง	สิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ ที่สามารถเทียบเคียงได้
1.บ้านเดี่ยว	บ้านพักอาศัยไม้ บ้านพักอาศัยตึก บ้านพักอาศัยครึ่งตึกครึ่งไม้ บ้านพักอาศัยตึกแฝด บ้านทรงไทยไม้ บ้านทรงไทยครึ่งตึกครึ่งไม้ เรือนคนไข่ (ลักษณะเป็นหลัง) บ้านสำเร็จรูป บ้านประกอบสำเร็จ ศาลาทรงไทย บ้านเรือนแพ
2.บ้านแถว (ทาวน์เฮ้าส์)	ทาวน์เฮ้าส์ ตั้งแต่ชั้นเดียวขึ้นไป
3.ห้องแถว	ห้องแถวไม้ ห้องแถวครึ่งตึกครึ่งไม้ เรือนคนไข่ (ลักษณะเป็นห้องแถว)
4.ตึกแถว	ตึกแถวตั้งแต่ชั้นเดียวขึ้นไป
5. สิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ	
ประเภทสิ่งปลูกสร้าง	สิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ ที่สามารถเทียบเคียงได้
คลังสินค้าพื้นที่ไม่เกิน 300 ตารางเมตร	อาคารเก็บพัสดุ อาคารตัวแทนรับส่งสินค้า อาคารโรงอาหาร โกดังเก็บของ
คลังสินค้าพื้นที่เกิน 300 ตารางเมตร	อาคารเก็บพัสดุ อาคารตัวแทนรับส่งสินค้า อาคารโรงอาหาร โกดังเก็บของ
สถานศึกษา	หอประชุม ห้องสมุด ศาลาเอนกประสงค์ อาคารเอนกประสงค์ โรงยิม ศูนย์การเรียนรู้ วิทยาลัย สถาบัน มหาวิทยาลัย หน่วยงานการศึกษาของรัฐ หรือของเอกชน
โรงแรมความสูงไม่เกิน 5 ชั้น	
โรงแรมความสูงเกิน 5 ชั้นขึ้นไป	
โรงแรมหรู	โรงแรมหรู
สถานพยาบาล	โรงพยาบาลของรัฐและเอกชน

ตารางที่ 4.20 (ต่อ)

ประเภทสิ่งปลูกสร้าง	สิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ ที่สามารถเทียบเคียงได้
สำนักงานความสูงไม่เกิน 5 ชั้น	
สำนักงานความสูงเกินกว่า 5 ชั้นขึ้นไป	
ภัตตาคาร	สวนอาหาร โรงครัวการบิน
ห้างสรรพสินค้า	ศูนย์การค้า
อาคารพาณิชย์กรรมประเภทค้าปลีกค้าส่ง	อาคารค้าปลีกค้าส่ง
สถานีบริการน้ำมันเชื้อเพลิง	สถานีบริการแก๊ส
ตลาดพื้นที่ไม่เกิน 1,000 ตารางเมตร	ตลาดสด
ตลาดพื้นที่เกิน 1,000 ตารางเมตรขึ้นไป	ตลาดสด
อาคารพาณิชย์ประเภทโฮมออฟฟิศ	โฮมออฟฟิศ
โรงงานซ่อมรถยนต์	อู่ซ่อมรถยนต์ โรงซ่อมเครื่องบิน
อาคารจอดรถ	อาคารศูนย์ขนส่งสาธารณะเช่น หมอชิต สายใต้ใหม่
อาคารพักอาศัยรวม ความสูงไม่เกิน 5 ชั้น	อพาร์ทเมนท์ แฟลต หอพัก
อาคารพาณิชย์ ประเภทโชว์รูมรถยนต์	โชว์รูมรถยนต์ โชว์รูมเฟอร์นิเจอร์ โชว์รูม เครื่องใช้ไฟฟ้า
ห้องน้ำรวม	
ลานกีฬาเอนกประสงค์	สนามเทนนิส สนามฟุตบอล
ลานคอนกรีต	ถนนคอนกรีตส่วนบุคคล โรงจอดรถโล่งไม่มีผนัง แต่มีหลังคาถาวร ลานตากพืชผลทางการ เกษตร
ท่าเทียบเรือ	ท่าเรือประมง ท่าเรือขนส่งสินค้า ท่าเรือใช้เพื่อการ สัญจร
สิ่งปลูกสร้างที่ไม่สามารถเทียบเคียงได้จากบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรียน สิ่งปลูกสร้าง	
โรงกลั่นน้ำมัน ถังเก็บน้ำมันเชื้อเพลิงบนดิน และใต้ดิน บ่อขุดเจาะน้ำมัน แท่นขุดเจาะน้ำมัน โรงแยกก๊าซ โรงไฟฟ้า สถานีผลิตไฟฟ้าพลังงานแสงอาทิตย์ สถานีผลิตไฟฟ้าพลังงานลม โรงงานไฟฟ้าชีวมวล โรงโม่หิน เขื่อน คลองประปา ทางด่วนยกระดับ หอบังคับการบิน รั้ว สถานีรถไฟ รางรถไฟ รางรถไฟ สถานีรับส่งสัญญาณภาคพื้นดิน กังหันลม	

สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นอยู่ในราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างในกลุ่มที่ 5 ดังนั้นหาก  
 ทรัพย์นั้นไม่อยู่ในบัญชีจึงเป็น สิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ตามมาตรา 35 วรรค 2 ที่  
 กำหนดไว้ว่า กรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ การคำนวณมูลค่าให้เป็นไป  
 ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในกฎกระทรวง จึงควรดูความหมายของกฎกระทรวง  
 ประกอบด้วย ซึ่งปัจจุบันมีการกำหนดกฎกระทรวง ลงวันที่ 26 ธันวาคม 2562 ข้อ 4 กำหนดให้  
 พนักงานประเมินใช้ราคาสิ่งปลูกสร้างตามบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของสิ่งปลูกสร้างที่  
 กรมธนารักษ์หรือสำนักงานธนารักษ์พื้นที่จัดส่งให้ และกรณีไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ให้ใช้บัญชี  
 เทียบเคียงสิ่งปลูกสร้าง ตามตารางข้างต้น และหากไม่สามารถเทียบเคียงตามบัญชีเทียบเคียง  
 ให้พนักงานประเมินแจ้งผู้เสียภาษีนำส่งเอกสารหรือหลักฐานที่แสดงมูลค่าสิ่งปลูกสร้าง  
 ประกอบการพิจารณากำหนดราคา ทั้งนี้ท้องถิ่นสามารถส่งให้คณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูก  
 สร้างประจำจังหวัดเพื่อให้คำแนะนำเกี่ยวกับการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของสิ่งปลูกสร้างที่  
 มีลักษณะพิเศษ และหากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์อื่นที่ยังไม่  
 ปรากฏในบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะพิเศษที่กรมธนารักษ์  
 จัดทำขึ้น ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแจ้งกรมธนารักษ์เพื่อจัดทำบัญชีที่มีลักษณะพิเศษต่อไป

ดังนั้น หากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นพิจารณาเห็นว่าสิ่งปลูกสร้างใดจะต้องเสียภาษี  
 หรือไม่ จึงต้องพิจารณาตามกฎกระทรวงดังกล่าวด้วย ซึ่งคณะกรรมการการกฤษฎีกา  
 การยุติธรรมและสิทธิมนุษยชน สภาผู้แทนราษฎรเห็นว่ายังไม่ชัดเจน ควรมีกฎกระทรวงกำหนด  
 ความหมายให้ชัดเจนว่าเป็นสิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ หรือไม่ แบบเดียวกับการพิจารณาลักษณะ “อาคาร”  
 ตามพระราชบัญญัติควบคุมอาคาร พ.ศ. 2522 และผู้แทนจากสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาให้  
 คำชี้แจงว่า “สิ่งปลูกสร้าง” เน้นบุคคลต้องสามารถเข้าอยู่อาศัยใช้สอยได้ โดยทำเทียบเรือ  
 แผลงโซลาร์เซลล์ เสาสัญญาณโทรศัพท์ที่ไม่มีภาระต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง แต่  
 คณะอนุกรรมการได้ตั้งข้อสังเกตว่า เครื่องจักร แผลงกังหันลม แผลงโซลาร์เซลล์เป็นอุปกรณ์ไม่ใช่  
 สิ่งปลูกสร้าง สามารถเคลื่อนที่ไปได้<sup>35</sup>

ในส่วนของอัตราภาษีได้กำหนดไว้ตามมาตรา 94 พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูก  
 สร้าง พ.ศ. 2562 ได้กำหนดไว้ดังนี้

<sup>35</sup> คณะกรรมการวิสามัญ, “รายงานการประชุมเพื่อพิจารณา ข้อสังเกตของคณะกรรมการวิสามัญ  
 พิจารณาร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ....” (2562), น. 7

ตารางที่ 4.21 ภาระภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม

ประเภทที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง	มูลค่าของฐานภาษี (ล้านบาท)	อัตราภาษี (ร้อยละ)	ภาษีที่ต้องเสีย ส่วนที่เพิ่ม	ภาษีที่ต้องเสีย	อัตราภาษี เฉลี่ย(ร้อยละ)	
เกษตรกรรม (บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลเป็นเจ้าของ)	0 -75	0.01	7,500	7,500	0.01	
	เกิน 75 -100	0.03	7,500	15,000	0.015	
	เกิน 100 -500	0.05	250,000	265,000	0.053	
	เกิน 500 -1,000	0.07	350,000	615,000	0.061	
	(เกิน 1,000 คิดอัตราคงที่)					
	1,000	0.07	350,000	615,000	0.061	
	1,500	0.10	500,000	1,115,000	0.10	
	2,000	0.10	500,000	1,615,000	0.10	
2,500	0.10	500,000	2,115,000	0.10		

ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ทำประโยชน์เพื่อเกษตรกรรมมีอัตราภาษีแบบก้าวหน้าหรืออัตราภาษีหลายอัตรา ที่มีค่าอัตราภาษีเฉลี่ยเพิ่มขึ้นตามหลักการของอัตราภาษีก้าวหน้า แตกต่างกับอัตราภาษีอัตราเดียวหรืออัตราคงที่ที่มีค่าอัตราภาษีเฉลี่ยจะเท่ากับอัตราภาษีที่เรียกเก็บกับผู้เสียภาษี จากตารางพบว่าการทำประโยชน์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่อเกษตรกรรมของบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลคิดอัตราภาษีเท่ากับบุคคลธรรมดามีการยกเว้นให้ 50 ล้านบาท จึงถือว่าเป็นกรรมกับเกษตรกรที่มีรายได้น้อย แต่การกำหนดอัตราขั้นสูงที่ 1,000 ล้านบาท หากถือครองที่ดินที่แพงที่สุดคือย่านสีลม ตารางวาละ 100,000 บาท ต้องการเปลี่ยนมาทำการเกษตรเพื่อลดภาษีต้องครอบครองที่ดิน 1.25 ไร่ขึ้นไปจึงเริ่มเสียภาษี และจะเสียภาษีขั้นสูงสุดต้องมีที่ดินไม่น้อยกว่า 25 ไร่ขึ้นไป ซึ่งที่ดินในกรุงเทพฯ ที่ทำการเกษตรมีผู้ครอบครองอยู่เพียง 5-9 ไร่ส่วนใหญ่อยู่ต่างจังหวัด และส่วนใหญ่ถือครองที่ดิน 10-19 ไร่ ในทุกภาคของประเทศไทย



ตารางที่ 4.22 การกระจายการถือครองที่ดินของครัวเรือนทำการเกษตร

ภูมิภาค	จำนวนครัวเรือนที่ไม่มีที่ดิน	< 2 ไร่	2-4 ไร่	5-9 ไร่	10-19 ไร่	20-39 ไร่	>40 ไร่
กรุงเทพฯ	-	-	-	1358	-	-	-
ภาคกลาง	126,902	25,766	34,751	49,960	92,141	84,559	48,400
ภาคเหนือ	207,700	23,502	47,493	92,731	141,905	120,551	66,136
ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ	77,255	8,930	24,529	144,456	342,534	284,446	96,149
ภาคใต้	29,794	7,443	71,438	138,482	175,730	127,211	34,902
รวม	441,651	65,642	178,211	426,987	75,2310	616,777	245,590

ที่มา: สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ปี 2561

ตารางที่ 4.23 ภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่บุคคลธรรมดาและนิติบุคคลใช้ประโยชน์เพื่อเป็นที่อยู่อาศัย

ประเภทที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง	มูลค่าของฐานภาษี (ล้านบาท)	อัตรากำไร (ร้อยละ)	ภาษีที่ต้องเสีย ส่วนที่เพิ่ม	ภาษีที่ต้องเสีย	อัตรากำไรเฉลี่ย (ร้อยละ)	
ที่อยู่อาศัย	0-10	0.02	2,000	2,000	0.02	
	10-50	0.02	8,000	10,000	0.02	
	50-75	0.03	75,000	87,500	0.11	
	75-100	0.05	12,500	100,000	0.10	
	(เกิน100 ขึ้นไป คิดอัตราคงที่)					
	100	0.05	12,500	100,000	0.10	
	200	0.1	100,000	200,000	0.10	
300	0.1	100,000	300,000	0.10		

ที่มา: พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

อัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยมีฐานภาษีมูลค่าตั้งแต่ 50 ล้านบาทขึ้นไป บุคคลธรรมดาที่นิติบุคคลที่เจ้าของจะถูกเก็บภาษีเท่ากัน ภาระภาษีที่เกินกว่า 50 ล้านบาท จะอยู่ที่ร้อยละ 0.03 จากตารางกรณีไม่ได้รับยกเว้นภาษีก็จะเสียตามอัตราที่ปรากฏ และพบว่าช่วงภาษี 50-75 ล้านบาทกับช่วงภาษี 75- 100 ล้านบาทมีอัตราภาษีเฉลี่ยลดลงเล็กน้อย แต่เมื่อดูการถือครองทรัพย์สิน 50-75 ล้านบาทมีอัตราภาษีเฉลี่ยเท่ากับร้อยละ 0.11 เทียบกับการครอบครองไม่เกิน 50 ล้านบาท มีอัตราภาษีเฉลี่ยเท่ากับร้อยละ 0.02 ซึ่งแตกต่างกันมาก แม้ว่าจะมีอัตราภาษีที่แน่นอนแต่ไม่เป็นไปตามหลักความเป็นธรรมเพราะทรัพย์สินมีมูลค่าสูงควรที่จะเสียภาษีสูงกว่า แต่กรณีนี้สูงต่างกันมาก และอัตราส่วนที่สูงที่สุดกลับมีอัตราภาษีเฉลี่ยลดลง หากดูผิวเผินเหมือนจะเป็นธรรมเพราะกำหนดอัตราภาษีสูงกว่าจากร้อยละ 0.02, 0.03 และ 0.05

ตารางที่ 4.24 จำนวนครัวเรือนส่วนบุคคล ตามประเภทและลักษณะที่อยู่อาศัย

ประเภทที่อยู่อาศัย*	จำนวน	ร้อยละ	ลักษณะที่อยู่อาศัย*	จำนวน	ร้อยละ
บ้านเดี่ยว	14,728,702	72.6	ตึก	10,976,748	54.4
ทาวน์เฮ้าส์ บ้านแฝด ทาวน์โฮม	1,297,664	6.4	ไม้	4,631,836	23.0
ตึกแถว ห้องแถว เรือนแถว	2,256,145	11.1	ครึ่งตึกครึ่งไม้	4,382,377	21.7
คอนโดมิเนียม แมนชั่น	492,368	2.4	วัสดุไม่ถาวร/วัสดุใช้ แล้ว	136,387	0.7
แฟลต อพาร์ทเมนท์ หอพัก	1,408,741	7.0	อื่น ๆ **	52,002	0.2
อื่น ๆ **	99,123	0.5	รวม	20,179,350	100
รวม	20,282,743	100			
*ไม่รวม ไม่ทราบประเภทที่อยู่อาศัย และลักษณะ ของที่อยู่อาศัย			**รวมครัวเรือนที่อาศัยอยู่ในห้องภายในบ้าน ห้องภายในสำนักงาน และเรือ แพ รถ		

ที่มา: สำมะโนประชากรและเคหะ พ.ศ. 2553 สำนักงานสถิติแห่งชาติ

ที่อยู่อาศัยส่วนใหญ่มีลักษณะเป็นบ้านเดี่ยวร้อยละ 72.6 รองลงมาเป็น ตึกแถวห้องแถว แพลต อพาร์ทเมนท์ ทาวน์เฮ้าส์ บ้านแฝด และคอนโดมิเนียม และมีซื้อในทะเบียนบ้านจำนวน 51,820,890 คน จากจำนวนประชากรทั้งประเทศเมื่อปี 2558 จำนวน 65,981,659 คนสำหรับการถือครองบ้านพักอาศัยในเขตกรุงเทพฯ และปริมณฑล จากการสำรวจการซื้อขายส่วนใหญ่จะเป็นห้องชุดพักอาศัยที่มีราคาต่ำกว่า 1,000,000 บาท ร้อยละ 9.8 ส่วนใหญ่ถือครองที่ราคา 1,500,000 – 2,000,000 บาท บ้านจัดสรรส่วนใหญ่จะอยู่ที่ราคา 5,000,000 – 7,500,000 บาท ทำให้ทราบว่าการกำหนดมูลค่ายกเว้นภาษีที่ 50 ล้านบาท ทำให้การเก็บภาษีที่อยู่อาศัยได้น้อยลงกว่าที่คาด แต่เมื่อก่อนก็ได้รับยกเว้นภาษีบำรุงท้องที่อยู่แล้ว หากรัฐต้องการรายได้ที่สูงขึ้นควรพิจารณามูลค่าการยกเว้นภาษีให้น้อยลงก็จะได้รายได้เพิ่มขึ้น ทำให้เห็นว่า การกำหนดอัตราภาษีมีความแน่นอนชัดเจน แต่ควรที่จะกำหนดภาษีให้เป็นธรรมมากขึ้น

ตารางที่ 4.25 อัตราดูดซับ(Absorption Rate) ของตลาดที่อยู่อาศัยในกรุงเทพฯ-ปริมณฑล

ระดับราคา	ปี 2560			ปี 2561		
	บ้านจัดสรร (ร้อยละ)	อาคารชุด (ร้อยละ)	รวม (ร้อยละ)	บ้านจัดสรร (ร้อยละ)	อาคารชุด (ร้อยละ)	รวม (ร้อยละ)
≤1,000,000	5.8	3.6	3.7	3.4	9.8	9.8
1,000,000 – 1,500,000	4.0	4.5	4.4	2.0	5.2	4.7
1,500,000 – 2,000,000	3.9	5.6	4.8	3.1	6.1	5.0
2,000,000 – 3,000,000	3.9	5.5	4.6	3.1	5.9	4.5
3,000,000 – 5,000,000	3.1	6.8	4.4	2.9	6.2	4.3
5,000,000 – 7,500,000	3.5	6.3	4.6	4.0	6.9	4.6
7,500,000 – 10,000,000	3.3	7.9	5.5	2.7	7.2	5.8
10,000,000 ขึ้นไป	3.1	7.0	5.0	3.1	6.3	4.4
รวม	3.5	5.8	4.6	3.1	6.5	4.8

ที่มา: ศูนย์ข้อมูลอสังหาริมทรัพย์ ธนาคารอาคารสงเคราะห์

**ตารางที่ 4.26** ภาระภาษีที่ดิน หรือ สิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่น ๆ นอกจากการประกอบ เกษตรกรรม และเป็นที่อยู่อาศัย และที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ

ประเภทที่ดินและ สิ่งปลูกสร้าง	มูลค่าของฐานภาษี (ล้านบาท)	อัตรากาษี (ร้อยละ)	ภาษีที่ต้องเสีย ส่วนที่เพิ่ม	ภาษีที่ต้องเสีย	อัตรากาษีเฉลี่ย (ร้อยละ)
อื่น ๆ ที่ว่างเปล่า/ ไม่ได้ทำประโยชน์ ตามควรแก่สภาพ	0-50	0.3	150,000	150,000	0.3
	50-200	0.4	600,000	750,000	0.375
	200-1,000	0.5	4,000,000	4,750,000	0.475
	1,000-5,000	0.6	24,000,000	28,750,000	0.575
	(เกิน 5,000 คิดอัตรากาษีที่)				
	5,000	0.6	24,000,000	28,750,000	0.575
	5,500	0.7	3,500,000	32,250,000	0.7
6,000	0.7	3,500,000	35,750,000	0.7	

ที่มา: พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

กรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประเภทที่ทำประโยชน์นอกจากเกษตรกรรมกับใช้เป็นที่อยู่อาศัยจะใช้อัตรากาษีเดียวกัน และมีช่วงกาษีเหมือนกัน การกระจายอัตรากาษีเฉลี่ยมีลักษณะสมดุลกว่า การเกษตรกรรมและที่อยู่อาศัย แต่เนื่องจากการใช้ประโยชน์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีความหลากหลายจึงควรที่จะกำหนดประเภทให้มากขึ้นจะสร้างความเป็นธรรม กรณีดังกล่าวสามารถแยกได้ง่ายสำหรับการประเมินกาษีแต่ไม่มีความเป็นธรรมเพราะกิจกรรมบางอย่างอาจต้องเสียกาษีสูง เนื่องจากธุรกิจมีขนาดไม่เท่ากัน ต้นทุนต่างกัน หากเสียกาษีเท่ากันเพราะมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างอยู่ในบริเวณเดียวกันย่อมไม่เป็นธรรม จะเห็นว่าพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 มีการกำหนดอัตรากาษีไว้อย่างชัดเจนและกำหนดวิธีการชำระกาษีที่แน่นอนชัดเจนดังนี้

มาตรา 46 กำหนดเวลาที่แน่นอนในการชำระกาษี คือ ภายในเดือนเมษายนของทุกปี  
มาตรา 44 มีการแจ้งการประเมินกาษีให้ผู้เสียกาษีทราบภายในเดือนกุมภาพันธ์ โดยต้องมีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ราคาประเมินทุนทรัพย์ อัตรากาษี และจำนวนกาษีที่ต้องชำระ ราคาประเมินผู้เสียกาษีสามารถตรวจสอบได้จากกรมธนารักษ์ และสามารถประเมินกาษีได้ด้วยตัวเอง เพราะกฎหมายบัญญัติวิธีการคำนวณกาษีไว้อย่างชัดเจน ตามมาตรา 42 ในส่วนของการกำหนดอัตรากาษี

และการจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เป็นไปตามหลักความแน่นอน ตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี ทำให้ผู้เสียภาษียินดีที่จะเสียภาษีตามกำหนด

#### 4.3 หลักการจัดเก็บภาษีที่ดี การพิจารณาหลักความสะดวก (Convenience) ตามโครงสร้างภาษีของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

หลักความสะดวก (Convenience) ตามความหมายของหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี มีลักษณะของภาษีควรมีการเรียกเก็บตรงตามเวลา วิธีการชำระภาษีต้องทำให้ผู้เสียภาษีได้รับความสะดวกมากที่สุด ซึ่งได้แก่ช่วงเวลาที่สามารถชำระภาษีได้อย่างสะดวกของผู้เสียภาษี พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้กำหนดหลักการของการจัดเก็บภาษีที่ดีในเรื่องนี้ไว้ โดยมีการเปลี่ยนแปลงวิธีการในการจัดเก็บภาษีจากที่เคยจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน กับภาษีบำรุงท้องที่ ดังนี้

1. การขึ้นแบบรายการเพื่อประเมินภาษี เจ้าของทรัพย์สินไม่ต้องมีการขึ้นแบบประเมินภาษี โดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นผู้ประเมินภาษีจะมีหน้าที่ในการสำรวจเพื่อจัดทำบัญชีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และแจ้งให้ผู้อยู่เป็นเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามมาตรา 26 และกำหนดให้ปิดประกาศบัญชีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยต้องแสดงประเภท จำนวน ขนาดที่ดิน และสิ่งปลูกสร้างไว้ ณ สำนักงาน หรือที่ทำการองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ตามมาตรา 30 และแจ้งการประเมินภาษีให้ผู้เสียภาษีทราบภายในเดือนกุมภาพันธ์ มาตรา 44 และเพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีในการชำระภาษี มาตรา 51

2. การกำหนดเวลาในการชำระภาษี ตามมาตรา 46 กำหนดไว้ให้ผู้เสียภาษีมีกำหนดการชำระภาษีภายในเดือนเมษายน ของทุกปี ทำให้ผู้เสียภาษีทราบเวลาที่แน่นอนของการชำระภาษี โดยไม่ต้องรอให้ทราบภายหลังการดำเนินการในการเสียภาษี ดังนั้น ผู้เสียภาษีจึงสามารถทราบวัน ที่แน่นอนทำให้ผู้เสียภาษีสะดวกในการชำระภาษี และกำหนดเวลาการชำระค่าปรับโดยหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีต้องแจ้ง ให้ผู้เสียภาษีทราบจำนวนเงินภาษีที่ค้างชำระ ตามมาตรา 61 โดยมีหนังสือเตือนกรณีมีภาษีค้างชำระ โดยต้องแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบภายในเดือนพฤษภาคม ของทุกปี และมีกำหนดเวลาให้มาชำระภาษีค้างภายในกำหนดตามหนังสือเตือน หากพ้น 90 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งเตือน หากยังไม่ชำระภาษีอาจถูกบังคับ ยึดอายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อนำเงินมาชำระภาษี

3. วิธีการในการสำรวจข้อมูลผู้เสียภาษีจากการดำเนินการแก้ไขภาระของผู้เสียภาษีที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้ปรับเปลี่ยนเป็นวิธีการที่เจ้าหน้าที่ผู้ประเมินภาษีเป็นผู้เข้าไปสำรวจที่ดินและ

สิ่งปลูกสร้าง แทน ถือว่าประชาชนไม่ต้องดำเนินใด ๆ ในขั้นตอนการสำรวจเพียงแต่ผู้เสียภาษี ต้องอำนวยความสะดวกแก่เจ้าหน้าที่ตามสมควร และให้ข้อมูลเกี่ยวกับทรัพย์สินที่ประเมินภาษี โดยชี้เขตที่ดินหรือส่งมอบเอกสารหลักฐานอื่นใดให้แก่พนักงานสำรวจ ตามมาตรา 29 และคอย ตรวจสอบรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าหน้าที่แจ้ง หากไม่ถูกต้อง ให้ดำเนินการแก้ไขให้ ถูกต้องได้ตามมาตรา 32 ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องดูแลผลประโยชน์ในเรื่องนี้เพราะจะทำให้ผู้เสีย ภาษีสามารถเสียภาษีที่ถูกต้องเป็นไปตามอัตราที่ควร เหมาะสมกับลักษณะการใช้ประโยชน์

4. วิธีการในการชำระภาษีกำหนดให้ผู้เสียภาษีอาจชำระภาษีโดยทางไปรษณีย์ ลงทะเบียนตอบรับ หรือโดยการชำระผ่านธนาคาร หรือโดยวิธีการอื่น ตามที่รัฐมนตรีว่าการ กระทรวงมหาดไทยกำหนด มาตรา 51 กำหนดให้สามารถผ่อนชำระภาษีเป็นงวด งวดละเท่า ๆ กัน ตามกฎกระทรวงการผ่อนชำระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ลงวันที่ 20 ธันวาคม 2562 กำหนดให้สามารถผ่อนชำระภาษีขั้นต่ำตั้งแต่ 3,000 บาทขึ้นไป ยื่นหนังสือขอผ่อนชำระที่ทำการ องค์การปกครองส่วนท้องถิ่น แบ่งเป็น 3 งวด งวดละเท่า ๆ กัน โดยงวดที่หนึ่ง ชำระภายในเดือน เมษายน งวดที่สอง ภายในเดือนพฤษภาคม และงวดที่สาม ภายในเดือนมิถุนายน

5. การขอรับเงินคืนจากการชำระภาษีไม่ถูกต้อง กรณีผู้เสียภาษีชำระภาษีโดยไม่มี หน้าที่ต้องชำระ หรือเสียภาษีเกินกว่าจำนวนที่ต้องเสีย สามารถขอรับเงินคืนโดยยื่นคำร้องต่อ ผู้บริหารท้องถิ่น โดยต้องแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบภายใน 15 วันนับแต่วันที่มิคำสั่งให้คืนเงิน และหาก เป็นกรณีที่เป็นความผิดพลาดขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ผู้บริหารสามารถสั่งให้ดอกเบี้ยแก่ ผู้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนของเงินที่ได้รับคืนโดยไม่คิดทบต้น นับแต่วันที่ยื่นคำร้อง ขอคืนเงิน แต่ต้องไม่เกินจำนวนที่ได้รับคืน

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ยังลดภาระในการใช้ดุลพินิจของ เจ้าหน้าที่ผู้ประเมินภาษีจากการดำเนินการจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ดังนี้

1. ประชาชนสามารถตรวจสอบราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ เจ้าหน้าที่ประเมินว่าเป็นอัตราที่ถูกต้องตามที่กรมธนารักษ์กำหนดไว้ได้โดยง่าย โดยสามารถ เข้าถึงแหล่งข้อมูลทางเว็บไซต์ ซึ่งสามารถทำให้ทราบทั้งราคาประเมินที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง และ ห้องชุด ทำให้มีการควบคุมตรวจสอบการบริหารงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นตามหลักการ กระจายอำนาจ โดยให้ประชาชนสามารถร่วมตรวจสอบการทำงาน และความโปร่งใสของการ จัดเก็บภาษี สำหรับเจ้าหน้าที่ผู้ประเมินก็ใช้ข้อมูลที่กรมธนารักษ์ เป็นข้อมูลในการประเมินภาษี เป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีในหลักการความสะดวกในการจัดเก็บภาษี



2. การพิจารณาทรัพย์สินที่เข้าลักษณะการเสียภาษี พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กำหนดฐานภาษีที่เป็นที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้มีความหมายครอบคลุมที่ดินและทรัพย์สินทุกประเภท หากมีการยกเว้นภาษีสำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างบางประเภทก็สามารถประกาศกำหนดตามกฎหมายลำดับรอง ทำให้ลดการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ในการตีความเกี่ยวกับฐานภาษี ทำให้ประชาชนสามารถตรวจสอบจำนวนภาษีที่ถูกต้อง และรายละเอียดที่ต้องเสียภาษีลดปัญหาในการนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากรเพื่อตัดสินซึ่งคดีส่วนใหญ่จะเป็นในเรื่องของการปฏิบัติหน้าที่ในเรื่องของการประเมินทรัพย์สินที่ไม่ถูกต้อง ทรัพย์สินไม่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีหรือคิดอัตราภาษีที่ไม่เป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด

3. มีหน่วยงานอื่นที่กำหนดเงื่อนไขในการประเมินภาษี เช่น การกำหนดลักษณะประเภทที่ดิน และสิ่งปลูกสร้าง และกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เป็นฐานในการคำนวณภาษีเช่น กรมธนารักษ์ คณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ คณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัด โดยในมาตรา 35 กำหนดให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์เป็นเกณฑ์ในการคำนวณ ทำให้เจ้าหน้าที่ผู้ประเมินภาษีไม่ต้องดำเนินการสำรวจและหาราคาต่อรายปี ตามวิธีการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดิน ทำให้ลดการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่

อย่างไรก็ตาม ก็ยังคงต้องมีการดำเนินการของเจ้าหน้าที่ เนื่องจากเป็นการดำเนินการโดยหน่วยงานของรัฐ ตามกฎหมายซึ่งโดยสภาพไม่สามารถที่จะกำหนดรายละเอียดในเรื่องต่าง ๆ ไว้ครบถ้วน ชัดเจนทั้งหมด แต่ก็ถือว่าเป็นการลดภาระของเจ้าหน้าที่และส่งผลดีทำให้ผู้เสียภาษีได้ตรวจสอบการเสียภาษีได้ด้วยตนเองมากขึ้น ทำให้เกิดการยอมรับ และยินดีที่จะเสียภาษีให้แก่อีกมากขึ้น ส่งผลให้มีรายได้เพิ่มมากขึ้น และมีข้อเสียคือ

1. หน่วยงานของรัฐอาจต้องมีการค่าใช้จ่ายมากขึ้นในการดำเนินการจัดเก็บภาษี เพราะกฎหมายกำหนดให้เป็นหน้าที่ที่ต้องดำเนินการในเรื่องของการสำรวจข้อมูล ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ทั้งหมด ทำให้ภาครัฐต้องอาศัย บุคลากร เครื่องมือที่ทันสมัย จำนวนมากมาช่วยในการทำงาน ซึ่งอาจต้องมีการลงทุนในระยะแรก เช่น การจัดทำระบบแผนที่ภาษีให้ทันสมัย มีการรวบรวมข้อมูล และปรับปรุงให้เป็นปัจจุบัน ทันกับการเปลี่ยนแปลงกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน ซึ่งมีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นจำนวนมากขึ้นทุกปี ดังนั้นจึงเป็นเรื่องที่หน่วยงานที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บรายได้ คือองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ต้องมีการให้ความรู้ อบรมบุคลากร ให้มีความชำนาญในการใช้ข้อมูล และเรียนรู้ระบบประมวลผลที่ทันสมัยมากขึ้น รวมทั้งการเผยแพร่ข้อมูล เพื่อให้ประชาชนเข้าถึงข้อมูลในการเสียภาษีได้โดยง่าย และทราบรายรับ รวมถึง

การนำรายรับไปใช้จ่ายเพื่อสาธารณะในพื้นที่ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ทำให้ผู้เสียภาษีเห็นว่าภาษีที่จ่ายไป สามารถนำมาเป็นประโยชน์แก่ตนเอง

2. การที่ต้องอาศัยข้อมูลสำคัญในการประเมินภาษีจากหน่วยงานอื่น อาจไม่สามารถดำเนินการแก้ไข หรือให้ความเห็นในการเกิดปัญหาในการปฏิบัติหน้าที่ได้โดยง่าย เพราะอยู่นอกเหนือการบังคับบัญชา ทำให้การแก้ไขปัญหาในการทำงานเกิดความล่าช้า และเกิดปัญหาความไม่เหมาะสมกับสภาพพื้นที่อย่างแท้จริง เช่น การขอข้อมูลที่ดินจากกรมที่ดิน ที่ไม่ครบถ้วนตามที่ เป็นจริง ข้อมูลไม่ถูกต้องกับสภาพความเป็นจริงทำให้เกิดความสับสน ราคาประเมินสิ่งปลูกสร้าง ไม่ครบถ้วน ตามสภาพทำให้เจ้าหน้าที่ต้องใช้ดุลพินิจผิดพลาดในการเทียบเคียงประเภทสิ่งปลูกสร้าง การกำหนดการใช้ประโยชน์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ไม่ถูกต้อง ดังนั้น หน่วยงานที่จัดเก็บข้อมูลอาจมีไม่ครบตามที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจำเป็นต้องใช้เพื่อการประเมินภาษี และไม่สามารถร้องขอให้ดำเนินการเพิ่มเติมได้ เนื่องจากเป็นต่างหน่วยงาน และหากหน่วยงานดังกล่าว ไม่เห็นความสำคัญเพราะไม่ได้นำข้อมูลมาปฏิบัติเอง จึงอาจได้ข้อมูลที่ไม่ถูกต้องและเป็นปัจจุบันได้

#### 4.4 วิเคราะห์การบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กับหลักการ จัดเก็บภาษีที่ดี

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 พบว่าเป็นไปตามหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ตามหลักความสามารถในการชำระภาษี โดยกฎหมายได้วางพยายามวางหลักการที่สำคัญเพื่อให้สามารถนำกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาใช้บังคับแทนภาษีบำรุงท้องที่ และภาษีโรงเรือนและที่ดินเพื่อให้เกิดการกระจายการถือครองที่ดิน และสร้างความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี ซึ่งหากพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีการปรับโครงสร้างทางภาษีให้สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี ในเรื่องของความสามารถแล้ว จะเกิดผลดีแก่การบังคับใช้ โดยสามารถทำให้ประชาชนยินดีที่จะเสียภาษีให้แก่รัฐ และรัฐมีแหล่งรายได้ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ลดภาระการให้เงินอุดหนุนจากรัฐบาล ทำให้การคลังของท้องถิ่นมีความเข้มแข็งต่อไป โดยการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จะสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ตามเจตนารมณ์ ของกฎหมาย และหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี สรุปได้ดังนี้

1. ด้านการชำระภาษีของประชาชนกลุ่มการใช้ประโยชน์ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างทำการเกษตรกรรม ข้อดีจากบทบัญญัติของกฎหมายคือ ทำให้การถือครองพื้นที่ทำการเกษตรของกลุ่มผู้มีรายได้น้อยยังคงได้รับการลดหย่อนภาษีจากบทบัญญัติของกฎหมาย โดยบุคคลธรรมดาจะได้รับการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีไม่เกิน 50 ล้านบาท ในขณะที่กลุ่มที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีสูง

คือ เจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทำการเกษตรกรรมเป็นนิติบุคคล ยังคงเสียภาษีในอัตราที่กำหนดในกฎหมาย จึงเป็นการส่งเสริมให้เกษตรกรยังคงมีที่ดินทำกิน เพราะการจ่ายภาษีไม่เป็นภาระแก่การถือครอง ซึ่งจากข้อมูลการถือครองที่ดินบุคคลธรรมดาถือครองที่ดินมากกว่านิติบุคคล

ตารางที่ 4.27 จำนวนผู้ถือครองที่ดินทั่วราชอาณาจักร จำแนกตามขนาดการถือครอง ปี 2555

ขนาดการถือครอง	จำนวนราย			
	บุคคลธรรมดา	นิติบุคคล	รวม	ร้อยละ
1 -50 ตารางวา	2,859,172	27,238	2,886,410	18.5
มากกว่า 50 - 100 ตารางวา	1,867,611	18,414	1,886,025	11.86
มากกว่า 100 - 200 ตารางวา	1,740,288	20,022	1,760,310	11.07
มากกว่า 200 - 1 ไร่	1,425,885	20,498	1,446,383	9.09
มากกว่า 1- 5 ไร่	3,431,214	50,992	3,482,206	21.90
มากกว่า 5- 10 ไร่	1,869,446	25,078	1,894,524	11.92
มากกว่า 10- 20 ไร่	1,474,818	20,855	1,495,673	9.4
มากกว่า 20- 50 ไร่	869,049	17,463	886,512	5.57
มากกว่า 50-100 ไร่	121,195	5,954	127,149	0.80
มากกว่า 100 - 500 ไร่	27,569	4,888	32,457	0.20
มากกว่า 500 -1,000 ไร่	945	616	1,561	0.01
มากกว่า 1,000 ไร่ขึ้นไป	359	478	837	0.01

ที่มา: รายงานการวิจัยฉบับสมบูรณ์ ดวงฉวี เลาวกุล การกระจุกตัวของความมั่งคั่งในสังคมไทย จากเอกสารปฏิรูปการจัดการที่ดินและทรัพยากร สถาบันชุมชนท้องถิ่นพัฒนา (LDI) 2557

อย่างไรก็ตามในทางตรงกันข้าม อาจทำให้รายได้ของภาครัฐที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการหารายได้ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอาจสูญเสียไปกับอัตราภาษีที่ค่อนข้างต่ำเกินไปสำหรับจัดเก็บภาษีกับนิติบุคคลที่ถือครองที่ดินไว้จำนวนมาก และในอดีตเสียภาษีบำรุงท้องที่ในอัตราที่ต่ำ ถึงแม้ว่าพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จะเก็บในอัตราที่ต่ำแต่ก็ยังถือว่าภาษี

ที่จัดเก็บได้ยังสูงกว่าที่จัดเก็บจากภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 จากพื้นที่ด้านการเกษตรจำนวน 178,737,674 ไร่ เดิมองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ที่ได้ประมาณปีละ 900 ล้านบาท เฉลี่ยตกเพียงไร่ละ 5 บาทเท่านั้นและการสูญเสียภาษีส่วนที่มีการยกเว้นให้แก่บุคคลธรรมดา ซึ่งเกษตรกร ที่มีที่ดินมีมูลค่าสูงเกินกว่า 50 ล้านบาทมีอยู่ไม่มากทำให้ส่วนใหญ่ที่ถือครองโดยบุคคลธรรมดาจะได้รับการยกเว้น และใน 3 ปีแรกยกเว้นให้แก่ผู้ถือครองที่เป็นบุคคลธรรมดาทั้งหมด ภาษีที่เก็บได้หลักจึงมาจากการถือครองของนิติบุคคลที่ทำการเกษตรกรรม ดังนั้นหากต้องการสร้างรายได้ก็สามารถปรับอัตราภาษีกลุ่มนิติบุคคลเพิ่มขึ้น หรือลดการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีลงจากปัจจุบันยกเว้นมูลค่าฐานภาษีไม่เกิน 50 ล้านบาท

ตารางที่ 4.28 การใช้ที่ดินประเทศไทย พ.ศ. 2560-2561

ประเภทการใช้ที่ดิน	เนื้อที่ (ไร่)					
	เหนือ	ตะวันออก เฉียงเหนือ	กลาง	ตะวันออก	ใต้	รวม
พื้นที่ชุมชนและ สิ่งปลูกสร้าง	4,259,380	6,095,420	4,408,831	1,875,24	2,105,124	18,744,001
พื้นที่เกษตรกรรม	43,064,465	74,052,057	21,244,118	13,329,202	27,047,832	178,737,674
นาไร่	94,661	230,313	167,007	109,594	283,814	885,389
นาข้าว	16,309,378	42,461,320	8,149,316	2,460,243	1,186,687	70,566,944
พืชไร่	14,815,888	19,079,601	7,134,796	2,736,994	40,112	43,807,391
ไม้ยืนต้น	3,722,709	10,781,521	1,847,018	5,230,281	23,011,950	44,593,479
ไม้ผล	3,761,711	857,265	1,928,396	1,846,263	2,027,994	10,421,629
ไร่มวนเวียน	3,837,644	4,427	-	-	-	3,842,071
สถานที่เพาะเลี้ยง สัตว์น้ำ	87,650	156,660	1,223,649	809,913	457,751	2,735,623
เกษตรกรรมอื่น ๆ (พืชสวน, พืชไร่ เลี้ยงสัตว์, พืชไร่)	434,824	480,950	793,936	135,914	39,524	1,885,148
พื้นที่ป่าไม้	55,448,017	17,501,845	14,577,092	4,839,833	12,289,746	104,656,533
ป่าสมบูรณ์	53,095,654	14,423,760	14,011,815	4,181,430	11,763,008	97,475,667
ป่าสภาพฟื้นฟู	2,352,363	3,078,085	565,277	658,403	526,738	7,180,866

ตารางที่ 4.28 (ต่อ)

ประเภทการใช้ที่ดิน	เนื้อที่ (ไร่)					
	เหนือ	ตะวันออก เฉียงเหนือ	กลาง	ตะวันออก	ใต้	รวม
พื้นที่น้ำ	1,738,539	3,850,691	1,547,658	627,349	1,609,375	9,373,612
พื้นที่เปิดเตล็ด	1,517,279	4,033,950	1,672,741	816,182	1,144,915	9,185,067
พื้นที่ทิ้งร้าง	1,112,791	2,794,451	1,082,978	579,587	770,622	6,340,429
พื้นที่ลุ่ม	189,084	709,852	216,675	123,470	226,410	1,465,491
พื้นที่เปิดเตล็ดอื่นๆ	215,404	529,647	373,088	113,125	147,883	1,379,147
รวม	106,027,680	105,533,963	43,450,440	21,487,812	44,196,992	320,696,887

ที่มา : จากข้อมูลการใช้ที่ดินรายจังหวัดกรมพัฒนาที่ดิน ปี 2560-2561 (กรมพัฒนาที่ดิน, 2562)

2. ด้านการชำระภาษีของผู้ถือครองที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยจำนวนประมาณ 18,744,001 ไร่ เดิมที่ส่วนใหญ่ได้รับการยกเว้นการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ ทำให้การสร้างรายได้ให้แก่ภาครัฐกลุ่มที่อยู่อาศัยยิ่งสูงขึ้นกว่าเดิมอย่างแน่นอน เพราะเป็นฐานภาษีที่กว้าง และไม่เคยจัดเก็บได้มาก่อน ถึงแม้ว่าจะมีการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีตามกฎหมายให้ในวงเงินไม่เกิน 50 ล้านบาทสำหรับการถือครองของบุคคลธรรมดาที่มีชื่อในทะเบียนบ้าน ซึ่งมีจำนวน 51,820,890 ราย ทำให้ส่วนใหญ่จะได้รับการยกเว้นก็ตาม แต่ที่มีชื่ออยู่ในจังหวัดอื่น และมีชื่อในจังหวัดเดียวกันแต่ไม่มีชื่อในบ้านที่พักอาศัย จำนวน 12,020,641 ราย ยังคงต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0.02 รวมถึงนิติบุคคลที่เป็นเจ้าของ และยังสามารถจัดเก็บจากคอนโดพักอาศัยที่มีอยู่จำนวนมาก จึงสามารถทำให้รายได้กลุ่มนี้จะสูงกว่าที่จัดเก็บได้จากเดิมปีละ 900 ล้านบาท (ข้อมูลปี 2561) จากการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ ซึ่งในการจัดเก็บภาษีกลุ่มนี้ส่วนใหญ่จะเป็นรายได้มาจากกลุ่มอื่น ๆ ที่ทำประโยชน์นอกจากใช้เป็นที่อยู่อาศัยและการเกษตรกรรม ในทางกลับกัน การจัดเก็บภาษีในกลุ่มนี้ถือเป็นเรื่องใหม่และเกิดการวิตกของผู้เสียภาษีในการจะต้องมาเสียภาษี เนื่องจากไม่เคยเสียภาษีมาก่อน และหากที่ดินที่ถือครองมีมูลค่าสูง แต่ผู้ถือครองมีรายได้ต่ำจะเป็นปัญหาเพราะไม่ได้รับการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีที่สูงซึ่งในปัจจุบันสูงถึง 50 ล้านบาท ซึ่งรวมถึงกลุ่มบุคคลธรรมดาที่มีความสามารถในการชำระภาษีสูงก็ได้รับการยกเว้นไปด้วย ซึ่งมูลค่าที่ควรยกเว้นให้ควรมีพื้นฐานมาจากการถือครองส่วนใหญ่ของประชาชนที่ครองครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไม่เกิน 5 ไร่ราคาที่ดินไร่ละ 1 ล้านบาทก็ถือครองที่ดินรวมสิ่งปลูกสร้างก็ไม่น่าจะเกิน 10 ล้านบาท

แต่รัฐบาลสอบถามความเห็นจากประชาชนทำให้กำหนดมูลค่ายกเว้นไว้ที่ 50 ล้านบาท หากเป็นไปได้ตามเงื่อนไขที่ถูกต้องเหมาะสมก็จะทำให้รัฐสามารถสร้างความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีและได้ภาษีตามเป้าหมายของกฎหมายได้

ตารางที่ 4.29 จำนวนประชากร จำแนกตามการมีชื่อในทะเบียนบ้าน และเขตการปกครอง

การมีชื่อในทะเบียนบ้าน	จำนวน	ในเขตเทศบาล	นอกเขตเทศบาล
มีชื่อในบ้านที่อาศัยอยู่	51,820,890	19,847,205	32,333,685
มีอยู่ที่อื่น ในจังหวัด	5,916,371	3,544,592	2,371,778
นอกเขตจังหวัด	6,104,270	4,715,007	1,389,263
ไม่มีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้าน	147,358	56,408	90,950

ที่มา : สำมะโนประชากรและเคหะ พ.ศ. 2553 สำนักงานสถิติแห่งชาติ

3. ด้านการชำระภาษีของผู้ถือครองที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทำประโยชน์นอกจากเป็นที่อยู่อาศัยหรือเกษตรกรรมหรือกลุ่มผู้เสียภาษีโรงเรียนและที่ดินตามกฎหมายเดิม สำหรับพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 พบข้อบกพร่องในเรื่องของความสามารถในการชำระภาษีกลุ่มบุคคลธรรมดากับนิติบุคคล ซึ่งอาจทำให้เกิดการตัดสินใจในทางเศรษฐกิจที่ไม่เหมาะสมเช่น เปลี่ยนสภาพพื้นที่ที่มีมูลค่าสูงไปทำประโยชน์ที่เสียภาษีถูกกว่า หรือเสียภาษีในอัตราเท่ากัน ในกิจการประเภทเดียวกัน ของบุคคลธรรมดา และนิติบุคคล แต่ในทางกลับกันการจัดเก็บภาษีภาครัฐไม่ได้รับความเปลี่ยนแปลงมากนักเพราะหากไม่ทำประโยชน์อย่างใดอย่างหนึ่งบนที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างย่อมต้องเสียภาษีในอัตราเท่ากันกับการทำประโยชน์ในกลุ่มนี้คือ ร้อยละ 0.3 ดังนั้นองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจึงยังคงไม่สูญเสียรายได้ไปกับการเปลี่ยนแปลงการทำประโยชน์ ทำให้เกิดความมั่นคงด้านการจัดเก็บภาษี และมองในแง่ของการขยายตัวทางเศรษฐกิจจะทำให้ไม่กระจุกตัวอยู่เฉพาะในย่านเศรษฐกิจ ทำให้เกิดธุรกิจใหม่ ๆ ในพื้นที่ที่ต้องการการพัฒนาและยังมีราคาที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ถูกกว่า สำหรับการจัดเก็บรายได้ส่วนนี้เดิมมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีโรงเรียนและที่ดิน ประมาณปีละ 33,385.09 ล้านบาท (ข้อมูลปี 2561) แต่เนื่องจากเดิมเคยเก็บจากรายปีร้อยละ 12.5 และได้รายได้สูง ปัจจุบันมีการประเมินจากมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูก



สร้าง โดยจัดเก็บในอัตราร้อยละ 0.3 แต่ฐานการจัดเก็บเปลี่ยนไปเป็นมูลค่าของทรัพย์สินทั้งหมด และเป็นไปตามสภาพของเศรษฐกิจและความเจริญของที่ตั้งที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ทำให้เกิดความ เป็นธรรมในการกำหนดฐานภาษี ซึ่งเดิมก็คิดจากรายปีตามสภาพที่อาจให้เข้าได้ตามความเป็นจริงเช่นเดียวกัน แต่บทบัญญัติของกฎหมายมีผลเป็นการลดการใช้ดุลพินิจในการประเมินของเจ้าหน้าที่ในการประเมินค่ารายปีที่อาจเกิดความไม่เป็นธรรม ดังนั้นแม้ว่าจะมีการจัดเก็บภาษีส่วนนี้ได้ น้อยกว่าการจัดเก็บจากภาษีโรงเรือนและที่ดินเพราะฐานภาษีมูลค่าน้อยกว่า ก็จะทำให้มีการลงทุนทางพาณิชย์กรรมและอุตสาหกรรมเพิ่มมากขึ้น และก็จะเก็บภาษีได้มากขึ้น และหากพิจารณาโดยรวมเมื่อราคาประเมินถูกปรับให้เหมาะสมแล้ว จะสามารถทำรายได้ให้แก่รัฐได้จำนวนมาก ดังนั้น หากรัฐบาลประสงค์ที่จะทำรายได้ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นควรปรับราคาประเมินที่ใกล้เคียงกับราคาแท้จริง

4. ด้านการชำระภาษีของผู้เสียภาษีกลุ่มที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ กลุ่มนี้เดิมเคยคิดภาษีบำรุงท้องที่ซึ่งมีอัตรากำหนดที่ต่ำมาก แต่ปัจจุบันกลับมีอัตรากำหนดที่สูงเท่ากับกลุ่มที่เคยเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน ทำให้เห็นว่าเกิดผลกระทบกับผู้ถือครองที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง มากที่สุด โดยเฉพาะกลุ่มที่เคยถือครองไว้เพื่อการเก็งกำไร หรือรอการพัฒนาเป็นอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มีวัตถุประสงค์ลดความเหลื่อมล้ำในการถือครองทรัพย์สินตามแนวคิดกระทรวงการคลัง และกฎหมายเดิมไม่เหมาะสมกับสภาพการณ์ ทั้งในแง่อัตรากำหนด และโครงสร้างภาษีที่ได้กล่าวมาก่อนแล้ว ข้อดีทำให้เกิดการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ภาคเอกชนมากขึ้น เพราะกฎหมายส่งเสริมให้มีการพัฒนาที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ตามความหมายของกฎกระทรวงมหาดไทยที่ให้มีการทำประโยชน์ ซึ่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 และกฎกระทรวงมหาดไทย ไม่ได้ให้ความหมายของการ"ทำประโยชน์" ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างไว้ ถ้าพิจารณาก็น่าจะหมายถึงการมีสภาพไม่ทิ้งร้าง หรือใช้ประโยชน์ตามลักษณะของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ๆ หรืออยู่ระหว่างการก่อสร้าง หรือเตรียมการเพื่อทำประโยชน์ ตามที่ปรากฏในเนื้อหาของกฎกระทรวง ดังนี้ ทางออกคือการทำประโยชน์ และก็จะถูกประเมินภาษีในกลุ่มใดกลุ่มหนึ่ง ทำให้ที่ดินว่างเปล่าที่ไม่เคยเก็บภาษี หรือเสียในอัตราต่ำ ก็จะนำมาเป็นรายได้ให้แก่รัฐเพิ่มมากขึ้น โดยเฉพาะกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นซึ่งจากตารางที่ 4.29 มีพื้นที่ว่างอยู่ถึง 6,340,429 ไร่ นาร้าง จำนวน 885,389 ไร่

สรุป หลักการจัดเก็บภาษีที่ดีที่ปรากฏอยู่ในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ในด้านโครงสร้างภาษี ฐานภาษีและอัตรากำหนด สามารถทำให้การบังคับตามกฎหมายเป็นไปตามหลักการทางภาษีที่ดี โดยเฉพาะหลักความเป็นธรรมที่ทำให้ผู้เสียภาษีได้รับความ

คุ้มครองตามกฎหมาย เนื่องจากกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรเป็นการจำกัดสิทธิของประชาชน ดังนั้นกฎหมายควรที่จะบรรลุวัตถุประสงค์ของการตรากฎหมาย และมีผลกระทบต่อประชาชนน้อยที่สุด ซึ่งจากการศึกษาพบว่า มีทั้งข้อบกพร่องของกฎหมายและข้อที่สร้างประโยชน์ให้แก่ผู้เสียภาษีและหน่วยงานของรัฐหลายประการตามที่กล่าวมา



## บทที่ 5

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

#### 5.1 บทสรุป

จากการศึกษาพบว่า พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มีวัตถุประสงค์หลักในการแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นจากการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ที่บังคับใช้มานานและทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บรายได้น้อย เนื่องจากโครงสร้างภาษีมูลฐานภาษีที่แคบ อัตราภาษีไม่เหมาะสมกับสถานการณ์ และมีปัญหาในการตีความบทบัญญัติของกฎหมาย ทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเกิดความไม่ชัดเจนในการชำระภาษี โดยพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มีการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างทางภาษีแตกต่างจากที่เคยจัดเก็บตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกำหนดฐานภาษีให้หมายถึง มูลค่าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างทั้งหมด ของผู้เสียภาษีเป็นฐานภาษีที่ต้องนำมาคิดคำนวณภาษี ทำให้ฐานภาษีของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มีฐานที่กว้างกว่าที่จัดเก็บเดิมมาก เนื่องจากฐานภาษีกว้างขึ้น บ้านที่อยู่อาศัย ห้องชุด ที่ไม่เคยมีการจัดเก็บมาก่อนจะต้องเสียภาษีในอัตราขั้นต่ำร้อยละ 0.02 ที่ดินทำการเกษตรจะถูกเก็บในอัตราขั้นต่ำร้อยละ 0.01 ที่ดินที่ใช้ในเชิงพาณิชย์หรือปล่อยรกร้างว่างเปล่าไม่ได้ทำประโยชน์จะถูกประเมินภาษีขั้นต่ำร้อยละ 0.3 ซึ่งจะทำให้รายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นควรเพิ่มขึ้นอย่างมาก การประเมินภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ยังได้ปรับเปลี่ยนเพื่อลดการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่เพื่อสร้างความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี โดยให้ถือเอาจากราคาประเมินที่หน่วยงานอื่นเป็นผู้ประเมินราคาไว้แล้ว โดยใช้ราคาประเมินที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง หรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุดให้เป็นไปตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมนิติกรรมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ที่คณะอนุกรรมการประจำจังหวัดโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ ทำให้ง่ายต่อการกำหนดราคาประเมินที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ประชาชนสามารถตรวจสอบความถูกต้องในการประเมินภาษีได้ด้วยตนเอง จากเดิมที่ไม่สามารถรู้ว่าจะเสียภาษีเป็นจำนวนเท่าใดหลังจากยื่นแบบเพื่อขอประเมินภาษี ต้องรอให้เจ้าหน้าที่คำนวณพื้นที่และออกมาเป็นค่ารายปี แล้วจึงคิดอัตราภาษี ร้อยละ 12.5 แต่พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

ได้กำหนดให้เป็นหน้าที่ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องแจ้งการถือครองทรัพย์สินให้ผู้เสียภาษีทราบก่อนที่ และแจ้งการประเมินภาษี อัตราภาษีที่ใช้ประเมินภาษี และจำนวนภาษีที่ต้องเสียแก่ผู้เสียภาษี ซึ่งเป็นวิธีการจัดเก็บภาษีแบบใหม่ที่ผู้เสียภาษีได้รับตามหลักการทางภาษีที่ดี นอกจากนี้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ต้องการลดปัญหาความเหลื่อมล้ำของผู้เสียภาษีในการกระจายการถือครองทรัพย์สิน และสร้างความเป็นธรรมให้แก่ผู้เสียภาษี

เมื่อได้ศึกษาพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ภาษีที่จัดเก็บควรเป็นแหล่งรายได้ที่มีความเป็นกลาง มีความสะดวกในการบริหารจัดการ สามารถทำรายได้เพียงพอกับการบริหารและเป็นภาษีที่เป็นธรรมแก่ประชาชน และควรเป็นภาษีที่ผู้เสียภาษีหลบหลีกได้ยาก<sup>1</sup> ปรากฏว่า การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างดังกล่าว มีการกำหนดคชกเว้นมูลค่าของฐานภาษีกลุ่มเกษตร กลุ่มที่อยู่อาศัยเฉพาะที่มีชื่อปรากฏในทะเบียนบ้าน โดยกำหนดคชกเว้นให้ จำนวน 50 ล้านบาท ในขณะที่อัตราภาษีที่กำหนดเป็นอัตราก้าวหน้า ทำให้สร้างความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีที่มีรายได้ไม่เท่ากัน ทำให้การถือครองทรัพย์สินที่มีมูลค่าประเมินสูงถ้ามีรายได้ไม่มากอาจเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีและต้องจ่ายทรัพย์สินที่ถือครองหากไม่สามารถมีเงินไปชำระภาษี จึงอาจไม่ได้ลดปัญหาความเหลื่อมล้ำ และการกระจายการถือครองซึ่งปัจจุบันคนมีรายได้สูงครอบครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไว้จำนวนมาก หากต้องการกระจายการถือครองทรัพย์สินจากคนมีรายได้สูงตามเจตนารมณ์ของการตรากฎหมายแล้ว ควรต้องคำนึงถึงหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีในเรื่องของหลักความเป็นธรรม และเมื่อศึกษาพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ยังมีข้อควรพิจารณาเพื่อสร้างความเป็นธรรมในการบังคับใช้ดังนี้

1. หลักการจัดเก็บภาษีที่ดี พิจารณาจากหลักความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์ ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

หลักความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์ (Principle of absolute equity) เป็นการวัดความเป็นธรรมในการเสียภาษีของประชาชน โดยผู้เสียภาษีควรต้องเสียภาษีเป็นจำนวนเท่ากันหมดทุกคน เป็นแนวคิดที่มาจากเรื่องความเสมอภาคของการชำระภาษี โดยทุกคนต้องแบกรับเท่า ๆ กัน ซึ่งในการใช้บังคับกับพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ฐานภาษีมีการเรียกเก็บจากการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินที่เป็นเจ้าของหรือครอบครองทำประโยชน์ ดังนั้น รัฐจึงไม่สามารถเรียกเก็บภาษี โดยอาศัยหลักความเป็นธรรมสมบูรณ์ได้ แม้ว่ากฎหมายจะระบุอัตราภาษีที่เท่ากันใน

<sup>1</sup>จรินทร์ เทศวานิช และคณะ, “รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์ โครงการประเมินการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างรูปแบบใหม่และผลกระทบต่อการใช้ที่ดิน. สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย (สกว.),” (2552),

กลุ่มประเภทการใช้ประโยชน์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ไว้ในอัตราเดียวกัน แต่ไม่ได้หมายความว่าผู้เสียภาษีทุกคนจะต้องชำระค่าภาษีเป็นจำนวนเท่ากันหมด ซึ่งอัตรากาษีที่บังคับใช้ในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กำหนดฐานภาษีไว้ 4 กลุ่มได้แก่ ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ทำประโยชน์เพื่อเกษตรกรรม ที่อยู่อาศัย อื่น ๆ นอกจากเป็นเกษตร และที่อยู่อาศัย และกลุ่มสุดท้ายคือ ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า หรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ ซึ่งจะเสียภาษีตามมูลค่าของฐานภาษีคือ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และเนื่องจากสภาพที่ดินของแต่ละพื้นที่มีราคาประเมินที่ไม่เท่ากัน และสิ่งปลูกสร้างก็มีความหลากหลายประเภท ทั้งที่เป็นตึก บ้านแถว ทาวน์เฮ้าส์ คอนโดมิเนียม ซึ่งผู้เสียภาษีควรต้องแบกรับภาระภาษีที่แตกต่างกัน หากนำหลักการความเป็นธรรมสมบูรณัมาใช้กับผู้เสียภาษีจะทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีอย่างยิ่งเพราะคนที่มียาัยได้มากกว่า หรือครอบครองทรัพย์สินมากก็จะเสียภาษีเท่ากับผู้ที่ครอบครองที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างเพียงเล็กน้อย ดังนั้น ความเป็นธรรมสมบูรณั จึงควรใช้กับกลุ่มผู้เสียภาษีในลักษณะของค่าธรรมเนียม โบนัสขาด ซึ่งทุกคนที่จะเสียในอัตราที่เท่ากันหากดำเนินกิจกรรมทางสังคม หรือเศรษฐกิจแบบเดียวกัน เช่น ค่าผ่านทางด่วน ค่าธรรมเนียมศุลกากร มาตรา 94 พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้กำหนดอัตรากาษีไว้เป็นเวลา 2 ปี และมีอัตราที่แตกต่างกัน เช่น เกษตรกรรมเสียภาษีในอัตราขั้นต่ำร้อยละ 0.01 ของมูลค่าฐานภาษี และมีการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีให้กรณีเป็นบุคคลธรรมดา จำนวน 50 ล้านบาท แต่ในปี 2563 ถึง 2565 มีการบรรเทาภาระภาษีให้โดยยกเว้นไม่เก็บภาษีแก่บุคคลธรรมดาที่ใช้ประโยชน์ประกอบเกษตรกรรม ซึ่งอัตรากาษีดังกล่าวไม่มีการเก็บภาษีเป็นจำนวนเท่ากันทุกคน เช่น เก็บภาษีคนละ 500 บาท สำหรับผู้เสียภาษีที่ทำการเกษตรโดยเก็บเท่ากัน คือ 500 บาท ทุกคน ดังนั้นผู้เขียนเห็นว่า หลักการความเป็นธรรมสมบูรณัไม่ได้นำมาใช้ในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เนื่องจากไม่สอดคล้องกับหลักเจตนารมณ์ของกฎหมายที่ต้องการให้มีการเก็บภาษีตามสภาพความเป็นจริงของทรัพย์สินในปัจจุบัน เพื่อลดความเหลื่อมล้ำในการถือครองที่ดิน

การที่พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กำหนดฐานภาษีเป็นมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามหลักการทางภาษีทรัพย์สิน ถือว่าเป็นการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินอย่างแท้จริงต่างจากการเก็บค่ารายปี ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 เพราะประเมินจากการเช่า หรือค่าที่อาจให้เช่าทรัพย์สินที่ถูกตีประเมินเป็นฐานภาษี เรียกว่าค่ารายปี ทำให้มีความซ้ำซ้อนกับการเก็บจากฐานรายได้ เพราะตัวทรัพย์สินก่อให้เกิดรายได้ แต่การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินไม่ต้องคำนึงถึงว่าทรัพย์สินจะเกิดรายได้ก่อนแล้วถึงจะประเมินภาษี ซึ่งหากมีการรายได้จากการโอนทรัพย์สินเราถือว่าเป็นการเก็บภาษีทรัพย์สิน แต่รายได้จากค่าเช่า ยังไม่ถือว่าเป็นการ



เก็บภาษีจากทรัพย์สินโดยตรง โดยเก็บจากฐานทรัพย์สินที่ถือครองในปัจจุบัน ผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สิน หรือผู้ครอบครองเป็นผู้มีหน้าที่รับภาระภาษี การคำนวณภาษีถือเอาจากมูลค่าของทรัพย์สินเป็นเกณฑ์ ซึ่งแยกออกจากฐานรายได้ และฐานการบริโภค ดังนั้นการจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จึงเป็นไปตามหลักการทางภาษีทรัพย์สิน

2. หลักการจัดเก็บภาษีที่ดี พิจารณาจากหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ ไม่ได้พิจารณาว่าผู้เสียภาษีแต่ละรายเสียภาษีให้รัฐเท่ากันหรือไม่ แต่พิจารณาจากจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีเสียไปกับประโยชน์ที่ได้รับจากการรัฐ หรือวัดจากความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละราย แบ่งออกเป็น 2 หลัก คือ

1. หลักผลประโยชน์ (The benefit principle) โดยพิจารณาตามสัดส่วนของการได้รับผลประโยชน์จากการบริการของรัฐมาก ก็ต้องเสียภาษีมาก ผู้ได้รับประโยชน์น้อยก็ควรเสียภาษีน้อย และหากไม่ได้รับประโยชน์เลยก็ไม่ควรต้องเสียภาษีเพื่อการนั้น

2. หลักความสามารถในการเสียภาษี (The ability to pay principle) คือ การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษี ซึ่งวัดจากทรัพย์สิน รายได้ หรือการใช้จ่ายของแต่ละคน เป็นเกณฑ์ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีมากต้องเสียภาษีให้แก่อัฐมาก ผู้มีความสามารถในการเสียภาษีให้แก่อัฐน้อยโดยความสามารถในการชำระภาษีวัดได้จาก รายได้ ทรัพย์สิน และการใช้จ่ายหรือบริโภค จัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการจ่ายภาษี ประกอบด้วย 2 ลักษณะคือ

2.1 ความเป็นธรรมตามแนวนอน หมายความว่าผู้มีความสามารถในการเสียภาษีเท่าเทียมกันจะต้องเสียภาษีที่เท่ากัน ดังนั้น ผู้เสียภาษีที่มีรายได้เท่ากันจึงควรเสียภาษีเท่ากัน โดยไม่คำนึงถึงฐานะทางครอบครัวของผู้เสียภาษีในการเก็บภาษีจากฐานทรัพย์สินจึงควรดูว่าเจ้าของทรัพย์สินเป็นเจ้าของทรัพย์สินที่มีมูลค่าเท่ากันหรือใกล้เคียงกันก็ควรเสียภาษีที่ไม่แตกต่างกัน หรือแตกต่างกันเล็กน้อย

2.2 ความเป็นธรรมตามแนวตั้ง หมายความว่าผู้มีความสามารถในการเสียภาษีแตกต่างกันเสียภาษีในจำนวนที่แตกต่างกัน ผู้ที่มีรายได้สูงกว่ายอมเสียภาษีมากกว่าผู้ที่มีทรัพย์สินหรือรายได้น้อยกว่า ในทางภาษีทรัพย์สินจึงควรหมายถึงการถือครองทรัพย์สินที่มีมูลค่ามากน้อยแตกต่างกัน คนที่เป็นเจ้าของทรัพย์สินที่มีมูลค่ามากก็ควรเสียมากกว่าผู้ที่มีทรัพย์สินที่มีมูลค่าน้อยกว่า

2.1 การพิจารณาโครงสร้างภาษี ฐานภาษี อัตราภาษี ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กับหลักผลประโยชน์(The benefit principle)

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ไม่มีการกำหนดให้ฐานภาษีจัดเก็บตามการได้รับผลประโยชน์จากการบริการของรัฐ มาตรา 35 พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและ



สิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กำหนดฐานภาษีจากราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดิน และสิ่งปลูกสร้าง แม้ว่าราคาประเมินทุนทรัพย์ในทำเลที่มีการพัฒนาจะมีราคาสูงกว่า เช่น คนที่อาศัยอยู่ในกรุงเทพมหานครที่มีการให้บริการจากรัฐที่ใกล้เคียงกันไม่ว่าจะเป็นที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในเขตการพัฒนารถไฟฟ้า ทางด่วน หรือสวนสาธารณะ ย่านเศรษฐกิจสำคัญ ๆ มูลค่าที่ได้รับประโยชน์ไม่เป็นฐานในการจัดเก็บภาษี ปัจจุบันประเทศไทยมีเอกสารสิทธิ์ที่ดินจำนวน ประมาณ 130 ล้านไร่ ที่ดินในปี 2549 มีผู้ครอบครองเกิน 10 ไร่ มีคนเพียงร้อยละ 10 ผู้ครอบครอง อีกร้อยละ 90 ถือครองที่ดินน้อยกว่า 1 ไร่ ผู้ถือครองที่ดิน 50 รายจาก 1.46 ล้านราย ถือครองที่ดินในกรุงเทพมหานครถึงร้อยละ 10 ในขณะที่ครัวเรือนภาคเกษตรร้อยละ 40 ไม่มีการถือครองที่ดินหรือถือครองที่ดินน้อยกว่า 10 ไร่ ดังนั้นการถือครองทรัพย์สินที่เป็นที่ดินของประเทศไทยจะอยู่ในมือคนกลุ่มน้อย และการกระจายการถือครองที่ดินยังกระจุกตัว ทำให้เกิดความเหลื่อมล้ำพื้นที่ การเกษตรจากการสำรวจสำมะโนการเกษตร พ.ศ. 2556 มีเนื้อที่การถือครองการเกษตรลดลงเหลือประมาณ 116.6 ล้านไร่ คิดเป็นร้อยละ 36.4 ของเนื้อที่ ทั้งประเทศ มีเกษตรกรทั้งสิ้น 5.9 ล้านราย โดยภาคตะวันออกเฉียงเหนือมีผู้ครอบครองการเกษตรมากที่สุด ร้อยละ 46.4 น้อยที่สุดอยู่ภาคกลางร้อยละ 14.3 ที่น่าสังเกตคือ ผู้ถือครองที่ดินขนาด 10- 39 ไร่ มีอยู่ร้อยละ 50.7 ถือครองที่ดิน 40-139 ไร่ร้อยละ 11.7 ในขณะที่ผู้ถือครองที่ดินเกินกว่า 140 ไร่ มีเพียงร้อยละ 0.5 และถือครองต่ำกว่า 6 ไร่ มีอยู่ร้อยละ 23.3 จากการถือครองที่ดินส่วนใหญ่อยู่ในคนกลุ่มน้อย เพื่อแก้ไขปัญหาความเหลื่อมล้ำในการถือครองทรัพย์สิน พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เป็นการปฏิรูประบบภาษีทรัพย์สิน ให้เกิดความเป็นธรรม โดยใช้ฐานราคาประเมินทุนทรัพย์ที่เป็นปัจจุบัน การขยายฐานภาษีกว้างทั่วถึงทรัพย์สินที่ครอบครองและทำประโยชน์ ให้เข้ามาอยู่ในระบบภาษี โดยการที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่อยู่ในเขตเจริญ หรือเขตที่รัฐให้การดูแลเป็นพิเศษ เช่น เขตเศรษฐกิจการค้า การลงทุน นิคมอุตสาหกรรม การท่องเที่ยว การคมนาคม ควรที่จะต้องแบกรับภาระภาษีมากกว่าคนที่อยู่ในเขตชนบท หรือเมืองที่มีการลงทุนภาครัฐน้อย

จะเห็นว่ามีการลงทุนภาคเอกชน จากข้อมูลการอนุญาตก่อสร้างอาคารทุกประเภทในพื้นที่กรุงเทพมหานครมีการเพิ่มมากกว่าพื้นที่อื่น ๆ ภาพรวมงบประมาณรายจ่ายประจำปีงบประมาณ 2563 กรุงเทพมหานครจะได้รับจัดสรรจำนวน 25,281.71 ล้านบาท เมืองพัทยา จำนวน 1,942.53 ล้านบาท และองค์การบริหารส่วนจังหวัด 76 แห่ง จะได้รับรวม 27,970.26 ล้านบาท ทำให้เห็นว่างบประมาณที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนำไปบริหารจัดการพัฒนา สาธารณะในพื้นที่ในเขตเมืองจำนวนที่สอดคล้องกับการขยายตัวไม่ว่าจะเป็นการใช้ประกอบการพาณิชย์ อุตสาหกรรม อยู่อาศัย หรือภาคเกษตร แต่มีปัญหาเรื่องของการถือครองที่ดินยังกระจุกตัว ดังนั้นพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อแก้ไขปัญหาในเรื่อง

ความเหลื่อมล้ำในการถือครองทรัพย์สิน โดยเฉพาะการพิจารณาหลักความเป็นธรรมในการเสียภาษี ต้องสอดคล้องกัน หลักการผลประโยชน์การลดความเหลื่อมล้ำโดยใช้มาตรการทางภาษี จะเป็นการกระจายรายได้จากคนรวยไปสู่คนจน โดยการเก็บภาษีคนรวยในอัตราที่สูง คนที่จนกว่าจะเก็บในอัตราที่ต่ำ และเพื่อไม่ให้เกิดความเหลื่อมล้ำรัฐควรมีหน้าที่กระจายสินค้าและบริการให้ประชาชน โดยเท่าเทียมกันผ่านระบบภาษี<sup>2</sup>

จากอัตรากำไรตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 พบว่าใช้ราคาประเมินที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นเกณฑ์การคำนวณภาษี ไม่มีการพิจารณาการลงทุนตามหลักผลประโยชน์ แม้ว่าราคาที่ใช้ในการประเมินจะใช้ราคาตลาดแต่ก็เป็นราคาที่ต่ำกว่าความเป็นจริง และมีรอบการประเมิน 4 ปี ซึ่งไม่ทันกับอัตราการขยายตัวภาคเศรษฐกิจ และการปรับราคาของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ปรับตัวประมาณร้อยละ 2 ตามอัตราเงินเฟ้อ และความต้องการของตลาด จึงมองไม่ชัดว่ามีการพิจารณาสิ่งของรัฐทำประโยชน์ให้แก่ผู้เสียภาษีที่ชัดเจน ซึ่งถือเป็นข้อเสียของหลักผลประโยชน์ ไม่เหมือนกับรายได้ ที่เห็นชัดเจน ดังนั้นเพื่อสามารถนำหลักความเป็นธรรมในเรื่องของหลักผลประโยชน์มาใช้ในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จึงควรมีการตรวจสอบและปรับปรุงการกำหนดฐานภาษี อัตรากำไร<sup>3</sup> อยู่เสมอ จึงควรปรับราคาประเมินให้ เป็นไปตามปัจจุบัน หากทำให้เกิดภาระกับผู้เสียภาษีมากขึ้นควรใช้มาตรการบรรเทาภาระภาษีแก่ผู้มีรายได้น้อย และผู้ที่ไม่ได้รับประโยชน์จากการพัฒนาของภาครัฐตามสัดส่วน แบบเดียวกับการจัดเก็บภาษีรายได้ที่นำค่าลดหย่อนมาหักเงินได้สุทธิก่อนประเมินภาษี สำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยที่มีการลงทุนภาครัฐสูงมีงบประมาณบริหารจัดการสูง เช่น กรุงเทพมหานคร ควรมีการลดหย่อนน้อยกว่าในต่างจังหวัดหรือพื้นที่ที่มีการพัฒนาน้อยกว่า ดังนั้นควรพิจารณานำหลักผลประโยชน์มาใช้กับพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จะสามารถเก็บภาษีได้มากขึ้น และผู้เสียภาษียิ่งยินดีที่จะเสียเพราะผลประโยชน์ที่ได้รับมาเห็นชัดเจน

2.2 โครงสร้างภาษี ฐานภาษี อัตรากำไร ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กับหลักความสามารถในการเสียภาษี (The ability to pay principle)

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เป็นการปฏิรูประบบภาษีทรัพย์สิน ให้เกิดความเป็นธรรม โดยใช้ฐานราคาประเมินทุนทรัพย์ที่เป็นปัจจุบัน ทำให้ผู้มีทรัพย์สินมีมูลค่าสูงต้องเสียภาษีสูงกว่าผู้ที่มีทรัพย์สินมูลค่าต่ำกว่า มีการขยายฐานภาษีกว้างทั่วถึง

<sup>2</sup>รัชพล ศิริสาคร, “การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินสำหรับที่อยู่อาศัยที่เจ้าของอยู่เอง: ศึกษาเปรียบเทียบกับนิวยอร์ก ซิตี้ สหรัฐอเมริกา,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิตย คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2556), น.19

<sup>3</sup>ณัฐพล พลฤทธิ์, “การปฏิรูปการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินและภาษีความมั่งคั่ง: ศึกษาเปรียบเทียบกับสาธารณรัฐเกาหลี,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิตย คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2559), น.41

ทรัพย์สินที่ครอบครองและทำประโยชน์ ให้เข้ามาอยู่ในระบบภาษี โดยมีหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนสร้างความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี และยังกระตุ้นให้มีการใช้ที่ดินอย่างมีประสิทธิภาพที่ทรัพย์สินเป็นเครื่องมือในการแสดงความสามารถในการชำระภาษีของผู้เสียภาษี บุคคลผู้ถือครองทรัพย์สินมากกว่าย่อมต้องเสียภาษีมากกว่า โดยมีการพิจารณาแยกออกเป็น ความสามารถในการเสียภาษีตามความเป็นธรรมแนวตั้งหมายถึง ผู้เสียภาษีที่มีความสามารถสูงกว่าย่อมเสียภาษีมากกว่า และความสามารถในการเสียภาษีตามความเป็นธรรมแนวนอน หรือระนาบเดียวกัน ก็คือ คนที่มีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากันย่อมต้องเสียภาษีเท่ากัน การที่กฎหมายเลือกใช้อัตราก้าวหน้าจะทำให้ความไม่เสมอภาคหรือความเหลื่อมล้ำด้านรายได้ของประชาชนลดลง

จากโครงสร้างทางภาษีของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จะวางหลักการในเรื่องการจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถ และเพื่อลดความเหลื่อมล้ำ แต่เมื่อนำมาบังคับใช้ กลับมีข้อคิดเห็นว่าจะไม่สามารถสร้างความเป็นธรรมได้ อัตราภาษีที่กำหนดเป็นการเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในระยะปี ภาษี 2563-2564

1. ผู้เสียภาษีที่ทำประโยชน์บนที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างเพื่อการเกษตรแยกเป็น 2 กลุ่มคือ

1.1 บุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ทำเกษตรกรรม ปัจจุบันยังไม่มีประกาศกำหนดโดยรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง กับรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยออกในเรื่องกิจการอื่นที่นอกเหนือจากที่ระบุไว้ในมาตรา 37 วรรค 2 พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 การทำเกษตรกรรมจึงมีความหมายเพียง การทำนา ทำไร่ ทำสวน เลี้ยงสัตว์ เลี้ยงสัตว์น้ำ ปัจจุบันเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 0.01 หรือ ล้านละ 100 บาท ของราคาประเมินทุนทรัพย์ ทำให้ผู้ครอบครองที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างเปลี่ยนสภาพการใช้ประโยชน์ที่ดินมาทำการเกษตรเพื่อให้ภาษีถูกลงเนื่องจาก ในระยะ 3 ปีแรก มีการบรรเทาภาระภาษีให้

1.2 นิติบุคคลเป็นเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างและทำการเกษตรกรรม จะเห็นว่ามีอัตราภาษีเท่ากันกับบุคคลธรรมดา และสามารถขึ้นทะเบียนเกษตรกรแบบบุคคลธรรมดาได้ จะเห็นว่าอัตราภาษีที่จัดเก็บการใช้ประโยชน์ที่ดินที่ทำเกษตรกรรม เป็นอัตราก้าวหน้า และเก็บในอัตราเท่ากัน ทั้งบุคคลธรรมดา และนิติบุคคลทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมตามหลักการความสามารถในการเสียภาษี แต่กฎหมายได้กำหนดให้มีการบรรเทาภาระภาษีโดยยกเว้นการจัดเก็บภาษีในระยะ 3 ปีแรก กรณีบุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ส่วนนิติบุคคลที่ทำการเกษตรไม่ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างภายในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแต่ละแห่งไม่เกิน 50 ล้านบาท ตามมาตรา 40 อย่างไรก็ตามนิติบุคคลก็ยังถูกเรียกเก็บภาษีในอัตราที่ถูกมาก เช่น กรณีที่ดินทำเกษตรอยู่ถนนแจ้งวัฒนะราคาประเมินตารางวาละ 150,000 บาท

(400x150,000x0.01%) เสียไร่ละ 6,000 บาท แต่ถ้าทำประโยชน์อื่น ๆ เช่น ให้เช่า หรือการพาณิชย์กรรมเสียภาษี 18,000 บาท (400x15,000x0.3%) แต่ถ้าเป็นบุคคลธรรมดา 3 ปีแรก ไม่เสียภาษี ปีที่ 4 ได้รับยกเว้นให้ 50 ล้านบาท จะเห็นว่าเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดินตามหลักความสามารถในการเสียภาษี

2. ผู้เสียภาษีทำประโยชน์บนที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง เป็นที่อยู่อาศัยแบ่งเป็น 3 ลักษณะ คือ

2.1 บ้านหลังหลัก หมายถึง เจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นบุคคลธรรมดาใช้พักอาศัย มีชื่อในทะเบียนบ้าน ซึ่งไม่จำเป็นต้องเป็นเจ้าของบ้านหรือไม่ ตามหลักฐานทะเบียนราษฎร

2.2 บ้านหลังหลัก เป็นกรณีที่เจ้าของสิ่งปลูกสร้างเป็นบุคคลธรรมดาใช้พักอาศัย กับเจ้าของที่ดินเป็นคนละคนกัน แต่เจ้าของสิ่งปลูกสร้าง มีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้าน

2.3 กรณีเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นบุคคลธรรมดาคนละคนกัน หรือเป็นเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างคนเดียวกัน (บ้านหลังรอง) และ ไม่มีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านหรือกรณีเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างเป็นนิติบุคคล

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กำหนดให้ฐานภาษีคือ มูลค่าทั้งหมดของทรัพย์สิน และให้เจ้าของเป็นผู้เสียภาษี ดังนั้น ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างจึงสามารถมีเจ้าของเป็นทั้งบุคคลธรรมดา และนิติบุคคล กรณีดังกล่าวจึงไม่เป็นธรรมกับบุคคลธรรมดาที่เป็นเจ้าของทรัพย์สิน หากใช้อัตราภาษีเดียวกัน แต่กฎหมายได้กำหนดไว้แตกต่างกัน ไม่เหมือนกรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เพื่อการเกษตร ที่บุคคลธรรมดากับนิติบุคคลใช้อัตราภาษีเดียวกัน กรณีใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยของบุคคลธรรมดา และนิติบุคคลจะคิดภาษีเท่ากัน ถ้าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีมูลค่าของฐานภาษีตั้งแต่ 50 ล้านบาทจะเก็บภาษีเท่ากันในอัตราร้อยละ 0.3 จึงไม่เป็นไปตามหลักความสามารถ เพราะบุคคลธรรมดาจ่ายภาษีเท่ากับนิติบุคคลแม้ว่าจะครอบครองทรัพย์สินที่มีราคาสูงนิติบุคคลก็ควรแบกรับภาระภาษีที่สูงกว่า

ปัญหาสำหรับผู้เสียภาษีกรณีบ้านพักอาศัย เนื่องจากเคยได้รับการลดหย่อนภาษี จากการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ เพราะบ้านพักอาศัยไม่เข้าข่ายเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินอยู่แล้ว เว้นแต่ใช้บ้านพักอาศัยให้เช่า หรือทำการพาณิชย์กรรม หรือเป็นที่เก็บสินค้า อัตราภาษีใช้ราคาปานกลาง ซึ่งมีการลดหย่อนภาษีจำนวนมาก ทำให้มูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในย่านการค้าที่มีราคาที่ดินตารางวาละหลายหมื่นบาท ไม่ต้องเสียภาษีเพราะมูลค่าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไม่นำมาเป็นฐานภาษี เมื่อมีการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 แล้วทรัพย์สินทั้งหมดจะถูกประเมินภาษี ซึ่งประชาชนยังไม่สามารถแบกรับภาระภาษีที่มากเกินไป เพราะกฎหมายมีการยกเว้นให้จำนวนมาก และมีการบรรเทาภาระภาษีให้อีก นอกจากนี้ยังพบลักษณะที่

เป็นข้อบกพร่องของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กรณีใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยดังนี้

ก. กรณีที่มีมูลค่าฐานภาษีมีมูลค่าเกินกว่า 50 ล้านบาท บ้านหลังหลัก บ้านหลังหลักที่เป็นแต่เจ้าของสิ่งปลูกสร้าง และกรณีบ้านหลังอื่น ๆ หรือที่นิติบุคคลเป็นเจ้าของ จะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0.03 เท่ากันหมด ดังนั้นบ้านอยู่อาศัยที่เจ้าของมีความสามารถในการเสียภาษีที่แตกต่างกัน ควรเสียภาษีในจำนวนที่แตกต่างกัน แต่ในความเป็นจริง อัตราภาษีของผู้ครอบครองทรัพย์สินที่เป็นที่อยู่อาศัยที่เป็นบุคคลธรรมดา กับนิติบุคคลเสียภาษีที่เท่ากัน เมื่อมูลค่าของฐานภาษีอยู่ในส่วนที่ไม่ได้รับการยกเว้นแล้วคือตั้งแต่ 50 ล้านบาท

ข. การกำหนดอัตราภาษีตามมาตรา 94 พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมเนื่องจากกรมธนารักษ์ ได้กำหนดประเภทสิ่งปลูกสร้างโดยพิจารณาตามบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ 5 ประเภท โดยประเภทบ้านเดี่ยวสามารถเทียบเคียงได้กับบ้านพักอาศัยไม้ บ้านพักอาศัยตึก บ้านพักอาศัยครึ่งตึกครึ่งไม้ บ้านพักอาศัยตึกแฝด บ้านทรงไทยไม้ บ้านทรงไทยครึ่งตึกครึ่งไม้ เรือนคนไข้ (ลักษณะเป็นหลัง) บ้านสำเร็จรูป บ้านประกอบสำเร็จ ศาลาทรงไทย บ้านเรือนแพ แต่บัญชีประเมินโรงเรือนสิ่งปลูกสร้างกำหนดราคาประเมินเฉพาะบ้านเดี่ยว และกรณีไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ให้พนักงานประเมินเทียบเคียงราคาประเมินทุนทรัพย์ของสิ่งปลูกสร้างตามบัญชีเทียบเคียงสิ่งปลูกสร้างที่กรมธนารักษ์หรือสำนักงานธนารักษ์พื้นที่จัดส่งให้ จึงเกิดความไม่เป็นธรรม เพราะราคาบ้านที่ก่อสร้างไม่เท่ากันคนที่สามารถสร้างบ้านในราคาสูงกว่า หรือลักษณะอาคารที่มีมูลค่าสูงกว่าควรเสียภาษีที่ไม่เท่ากัน

ค. กรณีบุคคลถือครองบ้านอยู่อาศัยเพียงหลังเดียว กับกรณีบุคคลที่ถือครองบ้านหลายหลังในพื้นที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเดียวกัน กับคนที่มีย่านหลังเดียวราคา 50 ล้าน หากได้รับยกเว้นภาษีเนื่องจากเป็นบ้านหลัก และมีชื่อในทะเบียนบ้าน เจ้าของต้องเลือกมีชื่อในทะเบียนบ้านในบ้านที่มีมูลค่าของฐานภาษีมากที่สุด จึงทำให้กรณีคนที่สร้างบ้านหลังละ 2 ล้านบาท กับหลังละ 50 ล้านบาท ไม่ต้องเสียภาษีเหมือนกัน ซึ่งไม่เป็นธรรมตามหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ เนื่องจากคนที่สร้างบ้านมีมูลค่าทรัพย์สินสูงควรเสียภาษีสูงกว่า แต่กลับไม่เสียเหมือนกัน

3. เจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างเป็นเจ้าของทรัพย์สินใช้ประโยชน์บนที่ดินอย่างอื่น นอกเหนือจากการใช้เป็นที่อยู่อาศัย หรือทำเกษตรกรรม

หมายความว่า การประกอบการพาณิชย์กรรม อุตสาหกรรม ธุรกิจ การเช่า นอกเหนือการทำเกษตรกรรมกับที่พำนัก ซึ่งอัตราภาษีกำหนดไว้ถ้าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีมูลค่าฐานภาษี 50 ล้านบาทแรก เสียภาษีร้อยละ 0.3 หรือล้านละ 3,000 บาท ซึ่งเป็นอัตราสูงกว่าการทำประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย และการเกษตรกรรม ถ้าพิจารณาจากความแตกต่างจำนวนภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง



จากการใช้ประโยชน์ทำเกษตรกรรมร้อยละ 0.01 เพียงล้านละ 100 บาท และกรณีบ้านอยู่อาศัยมีอัตราภาษีร้อยละ 0.02 หรือ ล้านละ 200 บาทซึ่งหากเปรียบเทียบความเป็นธรรมของความสามารถในการชำระภาษี ระหว่างกลุ่มใช้ประโยชน์ที่ดินเพื่อเกษตรกรรม กับการใช้เป็นที่พักอาศัย และการใช้ประโยชน์ลักษณะอื่น ๆ ถือว่าอยู่ในหลักความสามารถในการจ่าย แต่เมื่อพิจารณาจากกลุ่มที่ทำกิจการที่เข้าลักษณะอื่นอาจไม่เป็นไปตามหลักความสามารถ คือ

3.1 กรณี วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) หรือประชาชนผู้ประกอบการค้าและอาชีพอิสระ ซึ่งจะมีภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในกลุ่มการใช้ประโยชน์อื่น ๆ ถ้า มีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอยู่ในที่ดินที่มีมูลค่าฐานภาษีสูง เช่น สีส้ม สาทรร เจริญกรุง เขวราช และสุขุมวิท หากดำเนินกิจการที่ได้รับผลตอบแทนสูงคุ้มค่ากับการจ่ายภาษี ก็จะทำให้เกิดความเป็นธรรมตามหลักความสามารถในการจ่ายภาษีแต่หากเป็นกิจการเล็ก ๆ ที่ทำกำไรไม่มาก จะส่งผลให้ไม่สามารถดำเนินกิจการได้ แตกต่างจากกิจการใหญ่ ๆ ที่ดำเนินการในย่านที่มีการประเมินมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างสูง ๆ จะได้รับผลกระทบน้อยกว่า จึงทำให้เกิดปัญหากิจการเล็ก ๆ ขยายตัวแล้วขายกล้วยเดี่ยว ส่วนใหญ่จะต้องเช่าที่ดินแทนการครอบครองในฐานะเจ้าของเพราะเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแพง

3.2 กิจการที่ต้องใช้ที่ดินจำนวนมาก เช่น สถานีบริการน้ำมันและก๊าซในเขตกรุงเทพฯ หรือตลาดสด ที่ปกติต้องมีที่ดิน 1 ไร่ขึ้นไป หากตั้งอยู่ที่สีลมจะถูกประเมินภาษีในอัตราที่สูงมาก และอาจมองว่าเป็นธรรมตามหลักความสามารถหรือไม่ ขึ้นอยู่กับกิจการและราคามูลค่าฐานภาษี ซึ่งคงต้องพิจารณากิจการบางอย่าง โดยอาจมีตัวบรรเทาภาระภาษีเพื่อให้เกิดความเป็นธรรม เช่น กรณีร้านข้าวแกงที่ขายอยู่ในย่านที่มีมูลค่าที่ดินสูง หากไม่ใช้ตัวบรรเทาภาระภาษีช่วยอาจจะเกิดปัญหาการหลบหลีกภาษีได้ แม้ว่าภาษีทรัพย์สินจะหลบหลีกได้ยาก แต่กิจการบางอย่างอาจไม่อยู่ในพื้นที่เศรษฐกิจหากต้องเสียภาษีสูง ๆ ประชาชนอาจต้องออกไปเติมน้ำมันนอกพื้นที่ หรือหาร้านอาหารราคาถูกนั่งรับประทานไม่ได้ หรือหากมีก็อาจมีราคาที่สูงขึ้น

4. เจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างใช้ประโยชน์ที่ดินที่มีลักษณะรกร้างว่างเปล่า หรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ

การให้ความหมายตามกฎหมายกระทรวง เรื่อง กำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า หรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ พ.ศ. 2562 ลงวันที่ 20 ธันวาคม 2562

การกำหนดอัตราภาษีในลักษณะการทำประโยชน์ดังกล่าว มีอัตราที่สูงเกินไปถ้าเทียบกับ มีการทำประโยชน์บนที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง เพราะทรัพย์สินดังกล่าวไม่ได้ทำประโยชน์อะไร ส่วนใหญ่ครอบครองไว้เพื่อเก็งกำไร หรือรอการพัฒนาเป็นที่อยู่อาศัย หรือทำธุรกิจ หากถือครองไว้โดยไม่ทำอะไรสามปีติดต่อกันจะถูกเรียกเก็บภาษีเพิ่มขึ้นอีกร้อยละ 0.3 ดังนั้นถือเป็นการใช้



มาตรการทางภาษีเพื่อลดความเหลื่อมล้ำเพื่อให้ผู้ที่ถือครองที่ดินจำนวนมาก และอยู่ในการครอบครองของคนมีรายได้สูง ที่มีความสามารถในการชำระภาษีสูง ซึ่งควรต้องแบกรับภาระมากกว่าคนที่มียาได้น้อย หรือถือครองทรัพย์สินน้อยกว่า ปัญหาในกลุ่มนี้คือ

4.1 ผู้ถือครองทรัพย์สิน เปลี่ยนไปใช้ประโยชน์ที่ดินที่ไม่เหมาะสม เช่นควรพัฒนาที่ดินเป็นลักษณะการลงทุนทางธุรกิจ เพราะอยู่ในย่านเศรษฐกิจ ก็อาจเปลี่ยนสภาพเป็นทำไร่ เกษตรกรรมกลางใจเมืองเพื่อลดภาระการชำระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

4.2 ผู้ถือครองทรัพย์สินที่เป็นมรดก หรือที่ดินที่เป็นที่ตาบอด อาจขายทรัพย์สินในราคาที่ถูกกว่าความเป็นจริงทำให้บิดเบือนราคาตลาด และที่ดินจะตกอยู่กับกลุ่มคนรวยที่ครอบครองทรัพย์สิน และสามารถเลี่ยงภาษีเช่นเปลี่ยนสภาพเป็นที่อยู่อาศัย หรือให้เช่า หรือทำการเกษตร

จากการพิจารณาหลักความสามารถในการเสียภาษีของกลุ่มทรัพย์สินดังกล่าว เป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี และจะเกิดการกระจายการถือครองที่ดินเปล่ามากขึ้น แต่ความจริงคนที่ถือครองทรัพย์สินกลุ่มนี้มีทั้งที่มีความสามารถในการชำระภาษีสูง คือผู้เสียภาษีที่มีที่ดินมาก แต่ไม่ได้ทำประโยชน์ กับผู้เสียภาษีที่ไม่มีเงินพอที่จะปรับปรุงสภาพการทำประโยชน์บนที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างได้ และเสียภาษีเท่ากัน ข่อมไม่เป็นธรรม ซึ่งควรพิจารณารายได้ของผู้ถือครองทรัพย์สินประกอบเป็นตัวบรรเทาภาระภาษี หรือภาระทางครอบครัว มาเป็นค่าลดหย่อนให้ก็จะเกิดความไม่เป็นธรรม และเป็นไปตามหลักความสามารถ ตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

2. หลักการจัดเก็บภาษีที่ดี การพิจารณาหลักความแน่นอน (Certainly) ตามโครงสร้างภาษี ของพระราชบัญญัติภาษีที่ดิน และสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

ความแน่นอน (Certainly) ตามหลักการจัดเก็บภาษีดี ต้องมีความชัดเจนแน่นอน เรื่องของฐานภาษี การประเมินภาษี รวมถึงวิธีการจัดเก็บภาษี ความแน่นอนนี้ต้องอยู่บนพื้นฐานของเหตุผลมิใช่ทำตามอำนาจหรือความพอใจของผู้ประเมินภาษี โดยผู้ชำระภาษีเข้าใจอย่างชัดเจน ไม่คลุมเครือ รวมทั้งมีการกำหนดวัน เวลา สถานที่ที่แน่นอน มิฉะนั้นจะนำมาซึ่งความไม่เป็นธรรมของประชาชน จำนวนและสัดส่วนของภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องชำระให้แก่รัฐต้องมีลักษณะที่แน่นอนและเฉพาะเจาะจง ไม่เป็นตลอดจนการชำระภาษีต้องมีวิธีการประเมินให้ผู้เสียภาษีรับรู้ และจำนวนเงินที่ต้องชำระต้องกำหนดไว้อย่างชัดเจนแน่นอน

จากปัญหาความไม่แน่นอนของการกำหนดฐานภาษีของภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ ทำให้มีการตราพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาใช้บังคับแทนเพื่อให้เป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี จึงควรพิจารณาปัญหาที่อาจเกิดขึ้นกับพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ดังนี้

กระทรวงมหาดไทยได้มีหนังสือด่วนที่สุดที่ 0808.3/ว7475 ลงวันที่ 11 ธันวาคม 2562 ขยายกำหนดเวลาการดำเนินการตาม พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 หลังจาก มีการเริ่มดำเนินการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งเริ่มใช้บังคับเมื่อวันที่ 1 มกราคม 2563 คณะกรรมการการกฎหมาย การยุติธรรมและสิทธิมนุษยชน สภาผู้แทนราษฎร พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จะเกิดผลกระทบอันเนื่องมาจากความไม่ชัดเจนของบทบัญญัติของกฎหมาย ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กล่าวคือ

2.1 การจัดเก็บภาษี วิธีการและขั้นตอนต่าง ๆ เกี่ยวกับการชำระภาษี ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มีการกำหนดรายละเอียดไว้ในกฎหมายลำดับรองกฎหมายลำดับรองที่ออกตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กำหนดรายละเอียดในเรื่องของฐานภาษี อัตราภาษี เพื่อให้เจ้าพนักงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนำไปจัดเก็บภาษี และคำนวณภาษีแก่ประชาชน กฎหมายลำดับรองมีข้อดีคือ สามารถปรับบทกฎหมายให้เข้ากับสถานการณ์ในปัจจุบันได้ง่าย แต่มีข้อเสียคือ การมีกฎหมายลำดับรองจำนวนมากอาจทำให้เกิดความไม่แน่นอนและขัดแย้งในข้อความกฎหมาย และมีความซับซ้อนในทางปฏิบัติ เมื่อศึกษาพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 พบว่ามีการกำหนดบทบัญญัติไว้ในกฎหมายลำดับรองในเรื่องต่าง ๆ จะเห็นว่ามีการบัญญัติให้อำนาจรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังกับรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทย ประกาศกำหนดกฎหมายลำดับรองเป็นจำนวนมาก รวมถึงให้อำนาจผู้บริหารท้องถิ่นตราข้อบัญญัติของท้องถิ่นกำหนดอัตราภาษีมากกว่าที่พระราชกฤษฎีกากำหนดโดยไม่เกินกรอบอัตราภาษีที่กำหนดตามมาตรา 37 พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จึงเป็นการกำหนดรายละเอียดที่ยังไม่ชัดเจนแน่นอนตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี เพราะการกำหนดรายละเอียดความชัดเจน เรื่องของฐานภาษี การประเมินภาษี รวมถึงวิธีการจัดเก็บภาษี ความแน่นอนนี้ต้องอยู่บนพื้นฐานของเหตุผลมิใช่ทำตามอำนาจหรือความพอใจของผู้ประเมินภาษี โดยผู้ชำระภาษีเข้าใจอย่างชัดเจนไม่คลุมเครือ ซึ่งกฎหมายบัญญัติให้เป็นอำนาจของรัฐมนตรีซึ่งเป็นอำนาจฝ่ายบริหาร แม้ว่าทำให้กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างสามารถปรับตัวเข้ากับสถานการณ์ในปัจจุบันได้ดี แต่ในปัจจุบันแต่ยังไม่กำหนดเรื่องที่เกี่ยวข้องกับหลักเกณฑ์สำคัญ เช่น การประกอบการเกษตรกรรมตามมาตรา 37 (1) จึงทำให้ยังไม่เป็นไปตามหลักความแน่นอน

2.2 พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มีความไม่ชัดเจนในเรื่องของฐานภาษี ซึ่งเป็นปัญหามาตั้งแต่การบังคับใช้ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ในความหมายของคำว่า “สิ่งปลูกสร้าง” ในความหมายของนิยาม “สิ่งปลูกสร้าง” ตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จึงยังคงความหมายของสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ในความหมาย

เดียวกันกับการตีความตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 จึงยังทำให้เกิดความไม่แน่นอน ในการตีความว่าทรัพย์สินดังกล่าวจะเข้าข่ายต้องเสียภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างหรือไม่ เช่น กรณีผู้โทรศัพท์มือถือเป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นด้วยซึ่งคณะกรรมการกฤษฎีกาการกรมการร่างกฎหมายคณะที่ 7 มีความเห็นว่าสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ควรมีลักษณะเทียบเท่าโรงเรือน กล่าวคือต้องมีลักษณะเข้าอยู่อาศัย หรือต้องใช้เป็นที่พักอาศัย เช่น อาคารเก็บสินค้า หรือถังน้ำมันที่ก่อสร้างติดที่ดิน หรือต้องใช้ประกอบอุตสาหกรรม เช่น โรงไฟฟ้า และก่อให้เกิดประโยชน์แก่เจ้าของด้วย ซึ่งคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 397/2521 เคยวินิจฉัยให้ถังน้ำมันถือเป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่ต้องเสียภาษีโรงเรือน

นอกจากนี้การตีความความหมายของสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น กรณีที่ดินสนามกอล์ฟ หนังสือคณะกรรมการกฤษฎีกาที่ นร.0601/191 ลงวันที่ 12 กุมภาพันธ์ 2540 คณะกรรมการกฤษฎีกาได้พิจารณากับแนวความเห็นในปัญหาข้อกฎหมายที่คณะกรรมการกฤษฎีกาได้เคยให้ความเห็นไว้ กรณีเสาส่งไฟฟ้าแรงสูงและสายส่งไฟฟ้า ประกอบการพิจารณาตามมาตรา 10 วรรคสอง แห่งกฎหมายเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดิน เห็นว่าทรัพย์สินอย่างอื่น ๆ เป็นทรัพย์สินที่แยกออกต่างหากจากที่ดิน มิใช่ที่ดินที่ปรับสภาพให้ผิดจากสภาพตามธรรมชาติ ดังนั้น การปรับพื้นดินให้มีสภาพผิดไปจากสภาพธรรมชาติ ขุดบ่อ สร้างสะพาน เพื่อทำสนามกอล์ฟจึงไม่ใช่สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ต่อมาเมื่อคดีขึ้นสู่ศาลฎีกาตามคำพิพากษาที่ 81/2542 ได้วินิจฉัย การทำพื้นที่นาให้เปลี่ยนสภาพเป็นสนามกอล์ฟถือเป็นการก่อสร้างหรือปลูกสร้าง เหตุที่จะต้องสร้างให้เป็นสนาม ขุดหลุม ขุดบ่อ สร้างสะพาน และถนน ก็เพื่อให้ได้เป็นขนาดมาตรฐานเหมาะแก่การเล่นกอล์ฟ สนามกอล์ฟจึงเป็น สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น การเรียกชื่อสิ่งปลูกสร้างว่าสนามกอล์ฟตามรูปร่างลักษณะหรือการใช้ประโยชน์ หากทำให้สิ่งปลูกสร้างไม่เป็นสิ่งปลูกสร้างไม่เมื่อจอกทำให้บุคคลทั่วไปเข้าเล่นกอล์ฟโดยเรียกค่าตอบแทน จึงเป็นการใช้สนามกอล์ฟในการประกอบอุตสาหกรรม และไม่ได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน<sup>34</sup> แต่การเก็บภาษีสนามกอล์ฟตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เป็นสิ่งปลูกสร้างเพราะอยู่ในบัญชีประเมินมูลค่าทรัพย์สินหรือใช้วิธีการเทียบเคียงหาราคาประเมินได้ จึงทำให้เกิดความแน่นอน

แต่ปัญหาสำหรับ สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่มีลักษณะชั่วคราว เช่น เต็นท์ จะถือว่าอยู่ในความหมายของสิ่งปลูกสร้าง ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 หรือไม่ ผู้เขียนมีความเห็นว่า สิ่งปลูกสร้างในความหมายของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ควรพิจารณาความหมายในมาตรา 35 ประกอบด้วยเพราะกำหนดเรื่องของฐานภาษีไว้ว่าคือ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และ มาตรา 37 (2) ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ สิ่งปลูกสร้างเป็นเกณฑ์ ซึ่งกรมธนารักษ์ กระทรวงการคลัง ได้กำหนดสิ่งปลูกสร้างในการประเมิน

มูลค่าสิ่งปลูกสร้างไว้ โดยมีการกำหนดไว้ในกฎกระทรวง ลงวันที่ 26 ธันวาคม 2562 ข้อ 4 กำหนดให้พนักงานประเมินใช้ราคาส่งปลูกสร้างตามบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของสิ่งปลูกสร้างที่กรมธนารักษ์หรือสำนักงานธนารักษ์พื้นที่จัดส่งให้ และกรณีไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ให้ใช้บัญชีเทียบเคียงสิ่งปลูกสร้าง ตามตารางข้างต้น และหากไม่สามารถเทียบเคียงตามบัญชีเทียบเคียง ให้พนักงานประเมินแจ้งผู้เสียภาษีนำส่งเอกสารหรือหลักฐานที่แสดงมูลค่าสิ่งปลูกสร้างประกอบการพิจารณากำหนดราคา ทั้งนี้ท้องถิ่นสามารถส่งให้คณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัดเพื่อให้คำแนะนำเกี่ยวกับการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะพิเศษ และหากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์อื่นที่ยังไม่ปรากฏในบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะพิเศษที่กรมธนารักษ์จัดทำขึ้น ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแจ้งกรมธนารักษ์เพื่อจัดทำบัญชีที่มีลักษณะพิเศษต่อไป

ดังนั้น หากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นพิจารณาเห็นว่าสิ่งปลูกสร้างใดจะต้องเสียภาษีหรือไม่ จึงต้องพิจารณาตามกฎกระทรวงดังกล่าวด้วย ซึ่งคณะกรรมการการกฤษฎีกาหมาย การยุติธรรมและสิทธิมนุษยชน สถาผู้แทนราษฎรเห็นว่ายังไม่ชัดเจน ควรมีกฎกระทรวงกำหนดความหมายให้ชัดเจนว่าเป็นสิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ หรือไม่ แบบเดียวกับการพิจารณาลักษณะ “อาคาร” ตามพระราชบัญญัติควบคุมอาคาร พ.ศ. 2522

ในส่วนของอัตราภาษีได้กำหนดไว้ตามมาตรา 94 พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จะเห็นว่าพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มีการกำหนดอัตราภาษีไว้อย่างชัดเจน มีลักษณะเป็นอัตราภาษีก้าวหน้า และกำหนดวิธีการชำระภาษีที่แน่นอนชัดเจนตามมาตรา 46 กำหนดเวลาที่แน่นอนในการชำระภาษี คือ ภายในเดือนเมษายนของทุกปี มาตรา 44 มีการแจ้งการประเมินภาษีให้ผู้เสียภาษิตราบภายในเดือนกุมภาพันธ์ โดยต้องมีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ราคาประเมินทุนทรัพย์ อัตราภาษี และจำนวนภาษีที่ต้องชำระ ราคาประเมินผู้เสียภาษีสามารถตรวจสอบได้จากกรมธนารักษ์ และสามารถประเมินภาษีได้ด้วยตัวเอง เพราะกฎหมายบัญญัติวิธีการคำนวณภาษีไว้อย่างชัดเจน ตามมาตรา 42 ในส่วนของการกำหนดอัตราภาษี และการจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เป็นไปตามหลักความแน่นอน ตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี ทำให้ผู้เสียภาษียินดีที่จะเสียภาษีตามกำหนด

3. หลักการจัดเก็บภาษีที่ดี การพิจารณาหลักความสะดวก (Convenience) ตามโครงสร้างภาษีของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

การจัดเก็บภาษีมีลักษณะของการจำกัดสิทธิของประชาชน ดังนั้น จึงควรมีวิธีการที่ไม่สร้างความยุ่งยากให้แก่ประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษี ระยะเวลาต้องเป็นเวลาที่ประชาชนมีความพร้อมในการเสียภาษี หากภาษีอากรใดทำให้เกิดความยุ่งยากย่อมไม่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บ

ภาษีที่ดี<sup>4</sup>หลักความสะดวก (Convenience) ภาษีควรมีการเรียกเก็บตรงตามเวลา วิธีการชำระภาษีต้องทำให้ผู้เสียภาษีได้รับความสะดวกมากที่สุด ซึ่งได้แก่ช่วงเวลาที่สามารถชำระภาษีได้อย่างสะดวกของผู้เสียภาษี พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้กำหนดหลักการของการจัดเก็บภาษีที่ดินเรื่องนี้ไว้ โดยมีการเปลี่ยนแปลงวิธีการในการจัดเก็บภาษีจากที่เคยจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน กับภาษีบำรุงท้องที่ โดยเจ้าของทรัพย์สินไม่ต้องมีการยื่นแบบประเมินภาษี โดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นผู้ประเมินภาษีจะมีหน้าที่ในการสำรวจเพื่อจัดทำบัญชีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และแจ้งให้ผู้อยู่เป็นเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามมาตรา 26 และกำหนดให้ปิดประกาศบัญชีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยต้องแสดงประเภท จำนวน ขนาดที่ดิน และสิ่งปลูกสร้าง ไว้ ณ สำนักงาน หรือที่ทำการองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ตามมาตรา 30 และแจ้งการประเมินภาษีให้ผู้เสียภาษีทราบภายในเดือนกุมภาพันธ์ มาตรา 44 และเพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีในการชำระภาษี มาตรา 51 กำหนดให้ผู้เสียภาษีอาจชำระภาษีโดยทางไปรษณีย์ ลงทะเบียนตอบรับ หรือโดยการชำระผ่านธนาคาร หรือโดยวิธีการอื่น ตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนด มาตรา 52 กำหนดให้สามารถผ่อนชำระภาษีเป็นงวด งวดละเท่า ๆ กัน ตามกฎกระทรวงการผ่อนชำระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ลงวันที่ 20 ธันวาคม 2562 กำหนดให้สามารถผ่อนชำระภาษีขั้นต่ำตั้งแต่ 3,000 บาทขึ้นไป ยื่นหนังสือขอผ่อนชำระที่ทำการองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น แบ่งเป็น 3 งวด งวดละเท่า ๆ กัน โดยงวดที่หนึ่ง ชำระภายในเดือนเมษายน งวดที่สอง ภายในเดือนพฤษภาคม และงวดที่สาม ภายในเดือนมิถุนายน ผู้เสียภาษีที่ต้องมาขึ้นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี โรงเรือนและที่ดินเปลี่ยนเป็นวิธีการที่เจ้าหน้าที่ผู้ประเมินภาษีเป็นผู้เข้าไปสำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ถือว่าประชาชนไม่ต้องดำเนินใด ๆ ในขั้นตอนการสำรวจ เพียงแต่ผู้เสียภาษีต้องอำนวยความสะดวกแก่เจ้าหน้าที่ตามสมควร และให้ข้อมูลเกี่ยวกับทรัพย์สินที่ประเมินภาษี พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ยังลดภาระในการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ผู้ประเมินภาษี โดยประชาชนสามารถตรวจสอบราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าพนักงานประเมินว่าเป็นอัตราที่ถูกต้องตามที่กรมธนารักษ์กำหนดไว้ได้โดยง่าย โดยสามารถเข้าถึงแหล่งข้อมูลทางเว็บไซต์ ซึ่งสามารถทำให้ทราบทั้งราคาประเมินที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง และห้องชุด ทำให้มีการควบคุมตรวจสอบการบริหารงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นตามหลักการกระจายอำนาจ โดยให้ประชาชนสามารถร่วมตรวจสอบการทำงาน และความโปร่ง

<sup>4</sup>วิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์ ศุภศิษย์ ทวีแจ่มทรัพย์ และศิริรัช ศิริชุมแสง, “รายงานฉบับสมบูรณ์โครงการวิจัยเรื่อง น.ที่ และสิทธิของผู้เสียภาษีตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560,” (สถาบันพระปกเกล้า และคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2562), น.19



ของการจัดเก็บภาษี สำหรับเจ้าหน้าที่ผู้ประเมินที่ใช้ข้อมูลที่กรมธนารักษ์ เป็นข้อมูลในการประเมินภาษี ดังนั้น ยิ่งกฎเกณฑ์ของภาษีมักมีความซับซ้อนมากเท่าไร ก็จะนำมา ซึ่งความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีน้อยลง<sup>7</sup> เป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีในหลักการความสะดวกในการจัดเก็บภาษี

## 5.2 ข้อเสนอแนะ

ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า เพื่อให้การบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เป็นไปตามเจตนารมณ์ของการบัญญัติกฎหมายจึงเห็นว่า

1. ควรมีการพิจารณาปรับอัตราภาษีให้มีความเหมาะสม โดยให้มีการปรับตามระยรอบการประเมินมูลค่าทรัพย์สินของกรมธนารักษ์ ตามพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562 เพื่อให้สอดคล้องกับสถานะเศรษฐกิจไม่เป็นภาระแก่ประชาชนมากเกินไป รวมทั้งควรมีความชัดเจนในฐานภาษีกลุ่มการทำประโยชน์อื่น ๆ โดยกำหนดทรัพย์สินที่อยู่ในลักษณะอื่น ๆ ให้ชัดเจนว่าทำประโยชน์ด้านอื่นที่นอกเหนือจากการทำการเกษตร และใช้เป็นที่อยู่อาศัย ทรัพย์สินลักษณะ ประเภทที่อยู่ในกลุ่มอื่น ๆ เช่น พาณิชยกรรม อุตสาหกรรม และเช่าทำประโยชน์ แยกออกมา เนื่องจากฐานภาษีเก็บจากมูลค่าทรัพย์สินหากแยกกลุ่มทำประโยชน์ให้ชัดเจนจะสร้างความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี โดยใช้หลักความสามารถในการจ่าย เป็นตัวกำหนดฐานภาษี กลุ่มทรัพย์สินที่มีมูลค่าสูงและสร้างรายได้จากทรัพย์สินสูงควรกำหนดอัตราภาษีที่มีค่าอัตราภาษีเฉลี่ยที่ได้สัดส่วน และสอดคล้องกับการขยายตัวทางเศรษฐกิจ ราคาของทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้น ซึ่งกลุ่มนี้เป็นผู้มีความสามารถในการชำระภาษีที่สูงกว่ากลุ่มอื่น ๆ จะทำให้รายได้เข้าองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเพิ่มมากขึ้น

2. ควรปรับอัตราภาษีกลุ่มที่ดินว่างเปล่า หรือที่ไม่ได้ใช้ประโยชน์ตามควรแก่สภาพ โดยควรกำหนดเวลาในการปรับสภาพการใช้ประโยชน์ก่อนหรือหลังการสำรวจประเมิน เพื่อให้โอกาสแก่ผู้เสียภาษีในการปรับปรุงสภาพพื้นที่ เพราะการปรับปรุง และพัฒนาที่ดินในกลุ่มนี้ กฎกระทรวงกำหนดเพียงความหมายว่า “ได้ทำประโยชน์” ซึ่งมีความหมายไม่ชัดเจน และกว้างมาก อีกทั้งอัตราภาษีกำหนดไว้สูง ผู้ครอบครองทรัพย์สิน ไม่ได้ประโยชน์จากการครองทรัพย์ ทำให้ไม่ยินยอมในการเสียภาษี และเกิดความไม่เป็นธรรม การใช้อัตราภาษีที่สูงเพียงอย่างเดียวเพื่อการลดการถือครองทรัพย์สินจึงไม่ใช่ทางออกที่สำคัญ การให้โอกาสและการปรับตัวของเจ้าของทรัพย์สิน จึงควรนำมาใช้ และค่อย ๆ เพิ่มอัตราภาษีหากยังไม่ได้ทำประโยชน์ ซึ่งกำหนดอยู่แล้วใน

<sup>7</sup>จรัสศักดิ์ รอดจันทร์, “ลักษณะของกฎหมายภาษีที่ดินและมีประสิทธิภาพควรง่ายหรือมีความซับซ้อน,” ปีที่ 20 ฉบับที่ 2, วารสารกฎหมายสุโขทัยธรรมมาธิราช, (20 ธันวาคม 2551), น.102



กฎหมาย แต่อัตรากำไรสูงเกินไป ควรกำหนดอัตรากำไรที่เหมาะสมเพื่อสามารถลดการถือครองที่ดินได้นอกจากมาตรการกำหนดอัตรากำไรสูง ซึ่งไม่สะท้อนการกระจายการถือครองที่แท้จริง หากผู้มีรายได้น้อยถือครองที่ดินมีทางเลือกเพียงเปลี่ยนสภาพการใช้ประโยชน์เป็นทำเกษตรกรรม และใช้เป็นที่อยู่อาศัยเท่านั้น หรือขายเปลี่ยนมือเพื่อไม่ต้องการเสียภาษี ทำให้การถือครองทรัพย์สินกลายเป็นภาระแก่ผู้มีรายได้น้อย และในที่สุดผู้มีรายได้น้อยก็จะไม่มีที่ดินสะสมให้ลูกหลานเป็นมรดก ซึ่งขัดกับเจตนารมณ์ในการตราพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 นอกจากนี้ควรใช้อัตรากำไรแบบคงที่แทนอัตราก้าวหน้า ในกลุ่มที่ว่างเปล่า หรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ เพราะการถือครองทรัพย์สินไม่ได้ทำให้มูลค่าทรัพย์สินเพิ่มเท่ากับอัตรากำไรแบบก้าวหน้าเหมาะสมสำหรับภาษีที่จัดเก็บจากฐานเดียวกัน ที่ผู้ถือครองทรัพย์สินมากควรเสียภาษีมาก และผู้ถือครองทรัพย์สินน้อยควรเสียภาษีน้อย และเห็นมูลค่าชัดเจน แต่กรณีถือครองเฉย ๆ ควรใช้อัตรากำไรเดียวในอัตราที่สูงกว่าขั้นต่ำของอัตราก้าวหน้าใน 3 กลุ่มแรก เพราะรัฐจะได้เงินภาษีมากกว่า การกำหนดอัตรากำไรแบบก้าวหน้าเหมาะสมสำหรับกรณีต้องการภาษีเพิ่มจากสัดส่วนของรายได้ แต่ทรัพย์สินที่ถือครองยังไม่ก่อให้เกิดรายได้เว้นแต่ทำลายตัวทรัพย์สินโดยการจำหน่ายโอน ดังนั้น แม้ว่าทรัพย์สินที่ถือครองจะมีมูลค่าสูงขึ้นร้อยละ 5 ต่อปี ตามราคาท้องตลาด แต่ฐานภาษีประเมินจากมูลค่าทรัพย์สินตามลักษณะที่ตั้ง และสภาพอาคารซึ่งมีราคาไม่เท่ากัน นอกจากนี้การกำหนดช่วงของอัตรากำไรยังไม่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีเนื่องจากมูลค่าที่ถือครองส่วนใหญ่อยู่ในเกณฑ์ที่ได้รับการยกเว้นจากการพิจารณาตามหลักความสามารถในการเสียภาษีของกลุ่มทรัพย์สิน เป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี และจะเกิดการกระจายการถือครองที่ดินว่างเปล่ามากขึ้น ถ้ามีการปรับอัตรากำไร ซึ่งจะทำให้คนที่ถือครองทรัพย์สินกลุ่มถือครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพซึ่งมีทั้งความสามารถในการชำระภาษีสูง คือผู้เสียภาษีที่มีที่ดินมากแต่ไม่ได้ทำประโยชน์ กับผู้เสียภาษีที่ไม่มีเงินพอที่จะปรับปรุงสภาพการทำประโยชน์บนที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างได้ แต่ต้องเสียภาษีเท่ากัน ย่อมไม่เป็นธรรม จึงควรพิจารณารายได้ของผู้ถือครองทรัพย์สินประกอบเป็นตัวบรรเทาภาระภาษี หรือภาระทางครอบครัว มาเป็นค่าลดหย่อนให้ก็จะเกิดความเป็นธรรม และเป็นไปตามหลักความสามารถ ตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

3. ควรลดการใช้ตัวบรรเทาภาระภาษี เพื่อการยกเว้นภาษี สำหรับทรัพย์สินที่ไม่เหมาะสม หรือการใช้ตัวบรรเทาภาระภาษีให้ถูกกลุ่มที่รัฐต้องการส่งเสริม และมีวงเงินที่เหมาะสม การกำหนดการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีที่ 50 ล้านบาท ไม่มีฐานเหตุผลรองรับ โดยเริ่มต้นของการร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กำหนดไว้ที่ไม่เกิน 5 ล้านบาท จึงควรกำหนดโดยใช้ฐานข้อมูลการถือครองที่อยู่อาศัยของกลุ่มผู้มีรายได้น้อย และ

ปานกลางเป็นตัวกำหนด เช่น บ้านอยู่อาศัยคนมีรายได้อาจปานกลางถือครองที่ราคาไม่เกิน 10 ล้านบาท ก็ควรยกเว้นที่ไม่เกิน 10 ล้านบาท หากยกเว้นเกินก็ทำให้ผู้มีรายได้สูงกลับเสียภาษีถูกลง หรือรัฐบาลต้องการส่งเสริมให้คนมีบ้านพักอาศัยที่มีราคาไม่เกิน 5 ล้านบาท ก็ควรใช้ตัวบรรเทาภาระภาษีมาใช้ให้เป็นประโยชน์ จะทำให้เกิดความเป็นธรรมสัมพัทธ์ ตามหลักประโยชน์ และหลักความสามารถ ทำให้เกิดการจัดเก็บภาษีที่ดี มิฉะนั้นอาจเจอปัญหาเดิมของการใช้บังคับกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่เพื่อให้หน้าหลักความเป็นธรรมมาใช้ในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จึงควรมีการปรับราคาประเมินให้เป็นไปตามปัจจุบันมากที่สุด หากทำให้เกิดภาระกับผู้เสียภาษีมากขึ้นควรใช้มาตรการบรรเทาภาระภาษีแก่ผู้มีรายได้น้อย และผู้ที่ไม่ได้รับประโยชน์จากการพัฒนาของภาครัฐตามสัดส่วน เช่น การยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีตามมาตรา 41 ภาคเกษตรกรรมถือครองที่ดินภาคเกษตรตามจำนวนพื้นที่ ผู้ถือครองที่ดินจำนวนมากก็ไม่ควรลดหย่อนให้ แบบเดียวกับการจัดเก็บภาษีรายได้ที่นำค่าลดหย่อนมาหักเงินได้สุทธิก่อนประเมินภาษี สำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยที่มีการลงทุนภาครัฐสูงมีงบประมาณบริหารจัดการสูง เช่น กรุงเทพมหานคร ควรมีการลดหย่อนน้อยกว่าในต่างจังหวัดหรือพื้นที่ที่มีการพัฒนาน้อยกว่า เช่น กรุงเทพมหานครลดหย่อนฐานภาษีให้ในอัตรา ร้อยละ 10 ต่างจังหวัดก็อาจลดหย่อนให้มากกว่าเช่น ร้อยละ 20 โดยคงอัตราภาษีไว้เป็นมาตรฐาน หากแต่ละพื้นที่มีอัตราภาษีไม่เท่ากันจะเกิดปัญหา การขยายตัวที่ไม่เป็นไปตามที่ควรจะเป็น การลงทุนจะขยายตัวไปในพื้นที่ที่มีอัตราภาษีต่ำกว่า เว้นแต่พื้นที่ที่มีอัตราภาษีสูงกว่าได้รับประโยชน์ตามสัดส่วนที่มากกว่า ก็อาจให้ผลในทางกลับกันคือ จะมีการลงทุนในพื้นที่ที่มีความเจริญมากกว่าเมื่อเทียบกับสัดส่วนภาษีที่ต้องจ่ายกับ ความสะดวกที่ได้รับจากการลงทุนหรือดูแลของรัฐ ดังนั้นควรพิจารณานำหลักผลประโยชน์มาใช้ควบคู่กับหลักความสามารถในการจ่ายภาษี ในการจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จะทำให้สามารถเก็บภาษีได้มากขึ้น และผู้เสียภาษีจะเกิดความยินยอมที่จะเสียภาษีให้แก่รัฐเพราะผลประโยชน์ที่ได้รับเห็นชัดเจน

---

‘จิตติ มงคลชัยอรัญญา และคณะ, “รายงานการวิจัยฉบับสมบูรณ์ โครงการการศึกษาอัตราภาษีที่แท้จริงของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และแนวทางการปรับโครงสร้างภาษี เพื่อสร้างความเป็นธรรมในสังคม:กรณีศึกษา กรุงเทพมหานคร,” (กรุงเทพมหานคร : สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย (สกว.), 2560), น.42



บรรณานุกรม

## บรรณานุกรม

### ภาษาไทย

กรมธนารักษ์ กระทรวงการคลัง. “คั่นหาคาประเมิน โรงเรือนสิ่งปลูกสร้าง.” สืบค้นวันที่

26 เมษายน 2563, จาก

[http://property.treasury.go.th/pvmwebsite/search\\_data/s\\_constr\\_price.asp](http://property.treasury.go.th/pvmwebsite/search_data/s_constr_price.asp)

กรมธนารักษ์ กระทรวงการคลัง. “รายงานประจำปี 2561 กรมธนารักษ์.” สืบค้นวันที่ 31 มกราคม

2563, จาก <https://www.treasury.go.th/th/annual-report/>

กรมธนารักษ์ กระทรวงการคลัง. “สรุปราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน.” สืบค้นวันที่ 26 เมษายน 2563,

จาก <https://www.treasury.go.th/th/summary-of-land-valuation/>

กรมส่งเสริมการเกษตร กระทรวงเกษตรและสหกรณ์. “หลักเกณฑ์และวิธีการเงื่อนไขการขึ้น

ทะเบียนปรับปรุงทะเบียนเกษตรกร.” สืบค้นวันที่ 2 กุมภาพันธ์ 2563, จาก

<https://www.doae.go.th/index.php>

กรมส่งเสริมการปกครองส่วนท้องถิ่น. “ข้อมูลองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น.” สืบค้นวันที่ 5 เมษายน

2563, จาก <http://www.dla.go.th/work/abt/>

กระทรวงการคลัง สำนักงานปลัดกระทรวงการคลัง. “กลุ่มสารนิเทศการคลัง. Q&A ร่าง พ.ร.บ.ภาษี  
ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง.” สืบค้นวันที่ 28 เมษายน 2563, จาก

<https://www1.mof.go.th/home/eco/080759.pdf>

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. พิมพ์ครั้งที่ 6

กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2541.

คณะกรรมการวิสามัญ. “รายงานการประชุมเพื่อพิจารณา ข้อเสนอของคณะกรรมการวิสามัญ

พิจารณาร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ....”, 2562.

คณะกรรมการการกฎหมาย การยุติธรรมและสิทธิมนุษยชน สภาผู้แทนราษฎร. “รายงานการ

พิจารณาศึกษา เรื่อง ปัญหาและผลกระทบจากการบังคับใช้พระราชบัญญัติ ภาษีที่ดิน  
และสิ่งปลูกสร้างพ.ศ. 2562.” สำนักกรรมการ 2 สำนักงานเลขาธิการสภา

ผู้แทนราษฎร, 2563.

คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. “สรุปสาระสำคัญ การสัมมนาทางวิชาการเรื่อง ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง : ผลกระทบต่อการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.” สืบค้นวันที่ 6 ตุลาคม 2562, จาก [http://www.law.tu.ac.th/summary\\_seminar\\_land-and-building-tax/](http://www.law.tu.ac.th/summary_seminar_land-and-building-tax/)

จรินทร์ เทศวานิช, อรพรรณ ศรีเสาวลักษณ์ และศิริพร สัจจามันท์. “โครงการประเมินการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างรูปแบบใหม่และผลกระทบต่อการใช้ที่ดิน.” วารสารสุโขทัยธรรมาธิราช. ปีที่ 25.1 (มกราคม - มิถุนายน 2553).

จรินทร์ เทศวานิช, อธิธิพล ศรีเสาวลักษณ์, อรพรรณ ณ บางช้าง ศิริพร สัจจามันท์ และชมพูนุท โกสลากรเพิ่มพูนวิวัฒน์. “รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์ โครงการประเมินการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างรูปแบบใหม่และผลกระทบต่อการใช้ที่ดิน,” สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย (สกว.), 2552.

จิตติ มงคลชัยอรัญญา, พรพรรณ วีระปรียากร และเศรษฐภูมิ บัวทอง. “รายงานการวิจัยฉบับสมบูรณ์ โครงการการศึกษาอัตราภาษีที่แท้จริงของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และแนวทางการปรับโครงสร้างภาษีเพื่อสร้างความเป็นธรรมในสังคม : กรณีศึกษากรุงเทพมหานคร,” สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย (สกว.), 2560.

จินตนา อุณหะไวทยะ. “แนวทางการพัฒนาระบบการจัดเก็บภาษีมรดก เฉพาะที่เกี่ยวกับโรงเรือนและที่ดินตามร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง.” วารสารนิติศาสตร์และสังคมท้องถิ่น. มหาวิทยาลัยราชภัฏสุราษฎร์ธานี ปีที่ 1 ฉบับที่ 1 (มกราคม - มิถุนายน 2560).

จรัสศักดิ์ รอดจันทร์. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหลักการและบทวิเคราะห์. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร : วิ พรินท์ (1997), 2556.

จรัสศักดิ์ รอดจันทร์. “ลักษณะของกฎหมายภาษีที่ดินและมีประสิทธิภาพควรง่ายหรือมีความซับซ้อน.” วารสารกฎหมายสุโขทัยธรรมาธิราช. ปีที่ 20 ฉบับที่ 2 (20 ธันวาคม 2551).

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร : สำนักฝึกอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา. ม.ป.ป.

ณัฐพล พลฤทธิ. “การปฏิรูปการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินและภาษีความมั่งคั่ง : ศึกษาเปรียบเทียบกับสาธารณรัฐเกาหลี,” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2559.



ดวงพร บุญเลี้ยง และอรรถกร ทองโคตร. “ข้อกังวลในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตาม  
ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ...”วารสารวิจัยและพัฒนา  
มหาวิทยาลัยราชภัฏเลย. ปีที่ 13 ฉบับที่ 46 (ตุลาคม - ธันวาคม 2561).

ดิเรก ปัทมสิริวัฒน์. การคลังท้องถิ่น: การขยายฐานรายได้และมาตรการลดความเหลื่อมล้ำ.  
สำนักวิจัยและพัฒนา สถาบันพระปกเกล้า. กรุงเทพมหานคร : บริษัทชน แพคเกจจิ้ง  
(2014) จำกัด, 2559.

รัชเฉลิม สุทธิพงษ์ประชา และอัครณัฐ วงศ์ปรีดี. “ภาษีทรัพย์สินในเชิงเปรียบเทียบ: กรณีศึกษาจาก  
7 ประเทศ. วารสารการจัดการภาครัฐและภาคเอกชน.” สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหาร  
ศาสตร์. ปีที่ 22 ฉบับที่ 2 (กรกฎาคม – ธันวาคม 2558).

นพมาศ ฮวบเจริญ. “อีไอซีวิเคราะห์ ใครคือผู้ได้รับผลกระทบจากภาษีที่ดิน. ธนาคารไทยพาณิชย์.”  
สืบค้นวันที่ 15 มีนาคม 2563, จาก

[https://www.scbeic.com/th/detail/file/product/6517/fjc08f5ala/EIC-Article\\_Land-Tax\\_20200102.pdf](https://www.scbeic.com/th/detail/file/product/6517/fjc08f5ala/EIC-Article_Land-Tax_20200102.pdf)

แบงค์ งามอรุณ โชติ, พิษณุตม์ ฤกษ์ศุภสมพล, ธงชาติ บวรธำรงชัย และพงศ์สันต์ พงศ์บางลี่.  
แนวคิดภาษีที่ดินและทรัพย์สิน กรณีศึกษาร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง.  
พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร : สำนักงานปฏิรูป (สปร).

ปกิต แพร่ชินวงศ์. “ปัญหาบางประการในการนำภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาแทนที่ภาษีโรงเรือน  
และที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่,” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์  
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552.

พรทิพย์ เชื้องาม. ปฏิรูปการจัดการที่ดินและทรัพยากร ข้อเสนอจากคณะทำงานวิชาการเวทีพัฒนา  
ประเทศไทย. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร : บริษัท สหมิตรพรินต์ติ้งแอนด์พับลิชชิ่ง  
จำกัด, 2557.

รัชพล ศิริสาคร. “การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินสำหรับที่อยู่อาศัยที่เจ้าของอยู่เอง: ศึกษาเปรียบเทียบกับ  
นิวยอร์ก ซิตี้ สหรัฐอเมริกา,” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์  
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2556.

วิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์, ศุภศิษฏ์ ทวีแจ่มทรัพย์ และศิริชัช ศิริชุมแสง. “รายงานฉบับสมบูรณ์  
โครงการวิจัยเรื่อง หน้าที่และสิทธิของผู้เสียภาษีตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย  
พุทธศักราช 2560,” สถาบันพระปกเกล้า และคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย,  
2562.

- วิริยะ นามศิริพงศ์พันธุ์. “พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562.” วารสารบัณฑิตศึกษานิติศาสตร์. มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ปีที่ 13 ฉบับที่ 1 (มกราคม - มีนาคม 2563).
- ศาลฎีกา กระทรวงยุติธรรม. “ระบบสืบค้นคำพิพากษา คำสั่งคำร้องและคำวินิจฉัย ศาลฎีกา.” สืบค้นวันที่ 19 ธันวาคม 2562, จาก <http://deka.supremecourt.or.th/>
- ศุภรัตน์ ควัฒน์กุล และชาตรี ดันติวานิชกิจ. เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 2 ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากรมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร : มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2551.
- ศุภลักษณ์ พิณจกุล. กฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพมหานคร : วิญญูชน, 2563.
- ศุภลักษณ์ พิณจกุล. คำอธิบายกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร : วิญญูชน, 2563
- ศุภลักษณ์ พิณจกุล. คำอธิบาย ภาษีท้องถิ่น. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร : วิญญูชน, 2550.
- ศุภลักษณ์ พิณจกุล. คำอธิบายกฎหมายมหาชน การคลังและภาษีอากร ภาษีบำรุงท้องที่. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร : วิญญูชน, 2545.
- ศุภลักษณ์ พิณจกุล. “บทวิเคราะห์ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ...” บทบัญญัติ. เล่มที่ 73 ตอน 1 (มกราคม - มีนาคม 2560).
- ศุภลักษณ์ พิณจกุล. “เหลียวหน้าแลหลัง กฎหมายที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง.” เอกสารประกอบการสัมมนา 2 ธันวาคม 2562. คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย กรุงเทพมหานคร. สืบค้นวันที่ 30 มีนาคม 2562, จาก <https://www.law.chula.ac.th/wp-content/uploads/2019/11.pdf>
- สมคิด เลิศไพฑูรย์. กฎหมายการปกครองท้องถิ่น. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร : สำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี, 2549.
- สาคร สุขศรีวงศ์. “ผลกระทบจาก พรบ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง. ประชาชาติธุรกิจ.” สืบค้นวันที่ 3 มกราคม 2563, จาก <https://www.prachachat.net/columns/news-64832>
- สำนักกรรมการ 1 สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา สภานิติบัญญัติแห่งชาติ. “รายงานการพิจารณาศึกษาของคณะกรรมการการคลัง การธนาคารและสถาบันการเงิน สภานิติบัญญัติแห่งชาติ เรื่องการพิจารณาศึกษาร่างกฎหมายว่าด้วยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง.” 2550.
- สำนักกรรมการ 2 สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา สภานิติบัญญัติแห่งชาติ. “รายงานของคณะกรรมการวิสามัญพิจารณาร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ....”, 2561.

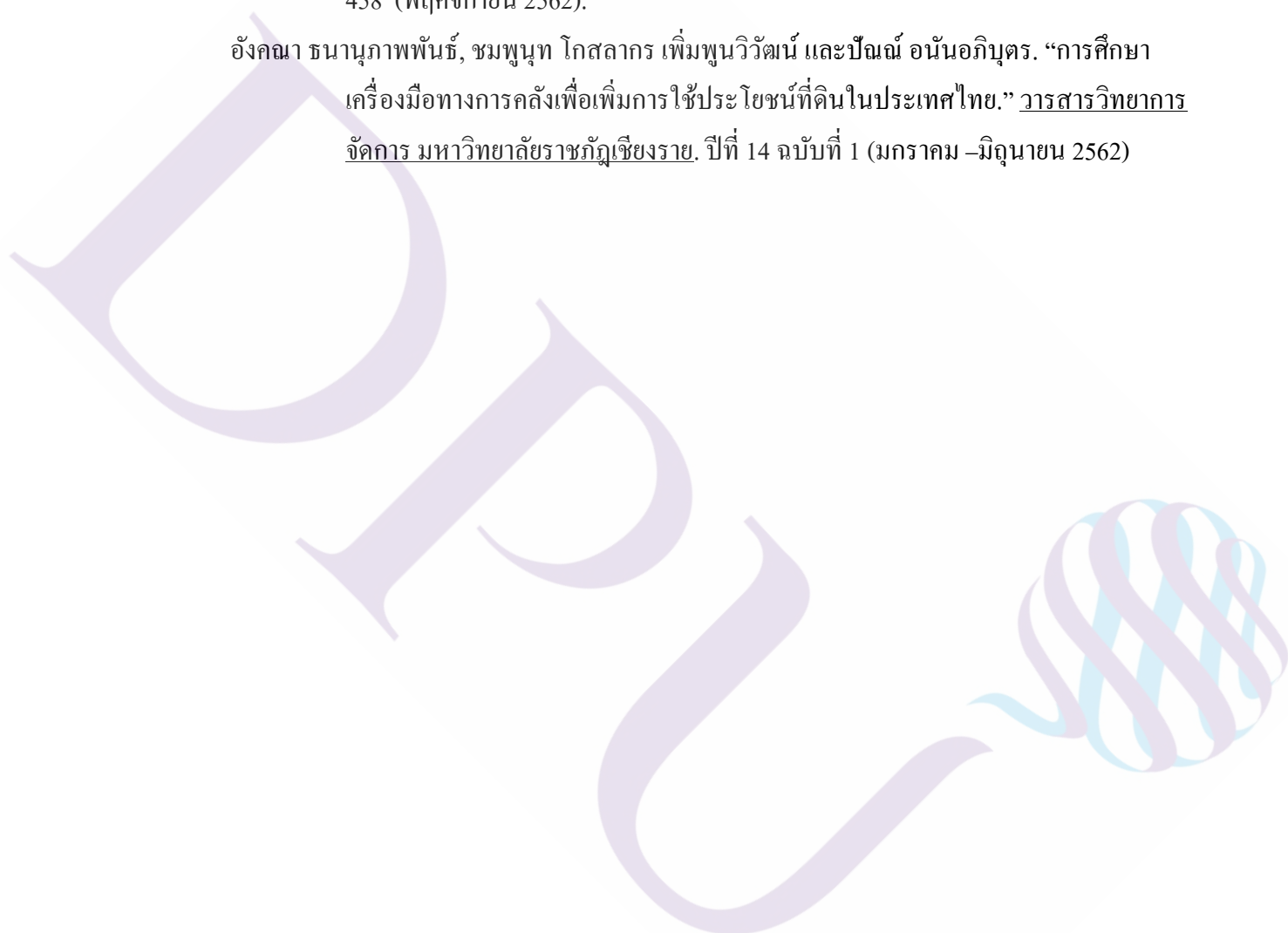
- สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา. “ห้องสมุดกฎหมาย ความเห็นทางกฎหมาย คำวินิจฉัย/คำพิพากษา.” สืบค้นวันที่ 25 ธันวาคม 2562, จาก <http://www.krisdika.go.th/search-center-advance-result?textSearch>
- สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา. กฎหมายไทย เล่มที่ 22 ที่ดิน. 2559.
- สำนักงานคณะกรรมการการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น. “ประกาศเรื่องการจัดสรรเงินภาษีให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น.” สืบค้นวันที่ 20 เมษายน 2563, จาก [http://www.odloc.go.th/web/?page\\_id=1773](http://www.odloc.go.th/web/?page_id=1773)
- สำนักงานสถิติแห่งชาติ กระทรวงเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร. “สำมะโนการเกษตร พ.ศ. 2556 ทัวราชอาณาจักร วันที่ 30 เมษายน 2563.” สืบค้นวันที่ 18 มีนาคม 2563, จาก <http://www.nso.go.th/sites/2014/Pages/Agri/2556/report-full.aspx>
- สำนักบริหารการคลัง กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น. คู่มือปฏิบัติงานตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562, 2562.
- สำนักบริหารการคลัง กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น. เอกสารประกอบคำบรรยาย โครงการฝึกอบรมบุคลากรขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเพื่อเตรียมความพร้อมรองรับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง, 2562.
- สำนักบริหารการคลังท้องถิ่น กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น. “ข้อมูลด้านการเงินการคลังท้องถิ่น.” สืบค้นวันที่ 28 ธันวาคม 2562, จาก <http://www.dla.go.th/work/money/index.jsp>
- สำนักวิชาการ สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร. “กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง การปฏิรูปโครงสร้างภาษีเพื่อลดความเหลื่อมล้ำ 2559 .เอกสารวิชาการ Academic Focus.” สืบค้นวันที่ 20 มีนาคม 2563, จาก <http://dl.parliament.go.th/handle/lirt/492908>
- สำนักวิชาการ สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร. “การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง 2558. เอกสารวิชาการ Academic Focus.” สืบค้นวันที่ 20 มีนาคม 2563, จาก <http://dl.parliament.go.th/handle/lirt/521194>
- สุนีย์ อากเนย์เดโซ. “กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ กรุงเทพมหานคร, 2545.
- อรวรรณ พจนานุรัตน์. กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร. เอกสารประกอบการสอนวิชาเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร มหาวิทยาลัยรามคำแหง. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2543.

อรัญ ธรรมโน. ความรู้ทั่วไปทางการคลัง. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร : อัมรินทร์พรินต์ติ้งแอนด์  
พับลิชชิ่ง, 2548.

อวิรุทธ์ ชาญชัยกิตติกร. ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (ตอนที่ 1). เอกสารภาษีอากร, ปีที่ 39 ฉบับที่ 57  
(ตุลาคม 2562).

อวิรุทธ์ ชาญชัยกิตติกร. ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (ตอนที่ 2). เอกสารภาษีอากร, ปีที่ 39 ฉบับที่  
458 (พฤศจิกายน 2562).

อังคณา ธนานุภาพพันธ์, ชมพูนุท โกสลากร เพิ่มพูนวิวัฒน์ และปิ่นฉน์ อนันต์อภิบุตร. “การศึกษา  
เครื่องมือทางการคลังเพื่อเพิ่มการใช้ประโยชน์ที่ดินในประเทศไทย.” วารสารวิชาการ  
จัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงราย. ปีที่ 14 ฉบับที่ 1 (มกราคม – มิถุนายน 2562)



### ประวัติผู้เขียน

ชื่อ นามสกุล	นายสุกชัย ชวนานนท์
ประวัติการศึกษา	ปริญญาตรี นิติศาสตรบัณฑิต มหาวิทยาลัยรามคำแหง ประกาศนียบัตรบัณฑิตทางกฎหมายมหาชน มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
ตำแหน่งและสถานที่ทำงาน	สำนักงานเทศบาลตำบลบ่อกรู อำเภอเดิมบางนางบวช จังหวัดสุพรรณบุรี

