

ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับกระบวนการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน  
ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

ฐิติกานต์ ศรีโพธิ์

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต  
สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ปริธี พนมยงค์  
มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์  
พ.ศ. 2564

**LEGAL ISSUES RELATED TO THE TAXATION OF BUILDINGS  
ON LAND : ACCORDING TO THE LAND AND BUILDINGS  
TAX ACT, B.E. 2562**

**THITIKARN SRIPO**

A large, light purple watermark of the Dhurakij Pundit University (DPU) logo is centered on the page. The logo consists of the letters 'DPU' in a stylized, serif font, with a circular emblem to the right containing a blue and white striped pattern.

**A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements**

**for the Degree of Master of Laws**

**Department of Law**

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

**2021**



## ใบรับรองวิทยานิพนธ์

คณะนิติศาสตร์ปริธี พนมยงค์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

หัวข้อวิทยานิพนธ์ ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับกระบวนการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน  
ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562  
เสนอโดย นายฐิติกานต์ ศรีโพธิ์  
สาขาวิชา นิติศาสตร์  
หมวดวิชา กฎหมายเอกชนและกฎหมายธุรกิจ  
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ รองศาสตราจารย์ ดร.อภิญา เลื่อนฉวี


ได้พิจารณาเห็นชอบ โดยคณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์แล้ว

.....ประธานกรรมการ  
(ศาสตราจารย์ ดร.ไพสิฐ พิพัฒน์กุล)

.....กรรมการและอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์  
(รองศาสตราจารย์ ดร.อภิญา เลื่อนฉวี)

.....กรรมการ  
(รองศาสตราจารย์ภานินี กิจพ้อคำ)

คณะนิติศาสตร์ปริธี พนมยงค์ รับรองแล้ว

.....คณบดีคณะนิติศาสตร์ปริธี พนมยงค์  
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สมชาย รัตนช้อยกุล)  
วันที่ ๑๕ เดือน พฤษภาคม พ.ศ. ๒๕๖๔

หัวข้อวิทยานิพนธ์	ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับกระบวนการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562
ชื่อนักศึกษา	จิตติگانต์ ศรีโพธิ์
อาจารย์ที่ปรึกษา	รองศาสตราจารย์ ดร.อภิญญา เลื่อนฉวี
สาขาวิชา	นิติศาสตร์
ปีการศึกษา	2563

### บทคัดย่อ

ภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 นั้นเป็นภาษีประเภทหนึ่ง ตามทฤษฎีภาษีนี้นับเป็นรายได้ของท้องถิ่น คือ ภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) โดยทั่วไปเป็นภาษีที่เก็บจากเจ้าของทรัพย์สินทุกประเภท ไม่ว่าจะเป็นอสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์ โดยมีจุดมุ่งหมายในการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินเพื่อหารายได้มาเพื่อพัฒนาท้องถิ่นทั่วประเทศ มีหน่วยงานของรัฐ คือ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทั่วประเทศเป็นหน่วยงานจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินนี้ ในสมัยก่อนมีการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินก่อนพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จะบังคับใช้เมื่อวันที่ 1 มกราคม 2563 เป็นต้นมา คือ กฎหมายการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 และที่ได้แก้ไขเพิ่มเติม ซึ่งแต่ก่อนจะต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 12 ต่อรายปี โดยค่ารายปี คือจำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ในหนึ่งปีนั้น แต่ปัจจุบันได้มีการยกเลิกกฎหมายพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 แล้วเพราะเหตุเป็นกฎหมายที่ล้าสมัย และการเก็บไม่เป็นธรรมแก่ประชาชน มีการเก็บภาษีซ้ำซ้อนกับการเก็บภาษีบุคคลธรรมดา หรือการเก็บภาษีนิติบุคคล ปัจจุบันจึงได้บังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

จากการศึกษาพบว่า พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินนี้ มีปัญหาในทางกฎหมายที่ผู้ศึกษาโดยละเอียดต่อไปมี 3 ประเด็นหลัก คือ ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการกำหนดประเภทสิ่งปลูกสร้างและราคาประเมินของสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ซึ่งจากกรณีดังกล่าว ความหมายคำว่า สิ่งปลูกสร้าง และห้องชุด ตามมาตรา 5 ของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 นี้มีความหมายอย่างแคบ ทำให้การเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินได้น้อยเพราะเหตุมีฐานภาษีที่เฉพาะจำกัดคำนิยามคำว่า สิ่งปลูกสร้าง ที่ใช้เพื่อการอยู่อาศัย หรือห้องชุดเท่านั้น ในส่วนราคาประเมินปัจจุบันเป็นหน่วยงานกรมธนารักษ์

กระทรวงมหาดไทย เป็นผู้ประเมิน ทำให้เกิดความล่าช้า และราคาประเมินไม่เป็นตามราคาปัจจุบัน ในส่วนปัญหาที่สอง คือ ปัญหาหลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างบนที่ดินที่ใช้ในการเก็บภาษี ปัญหาตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 มีการกำหนดหลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ไว้เพียง 4 หลักเกณฑ์ ซึ่งเป็นปัญหาในการบังคับใช้ของกฎหมายเป็นจำนวนมาก ถ้าเปรียบเทียบกับมลรัฐวอชิงตัน สหรัฐอเมริกา มีการแบ่งหลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างบนที่ดินไว้อย่างละเอียด และเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี ในส่วนประเด็นปัญหาสุดท้ายที่ผู้ศึกษายกขึ้นมาแก้ไข คือ การยกเว้นและการลดหย่อนภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ไม่มีการยกเว้นและลดหย่อนสำหรับผู้ที่มีรายได้น้อย ผู้ที่หารายได้ไม่ได้ เพราะเหตุ เป็นผู้สูงอายุ ไม่มีเงินบำเหน็จ บำนาญ หรือผู้พิการ ที่ไปทำงานที่ใด บริษัท หรือหน่วยงานของรัฐไม่รับเข้าทำงาน หรือผู้ที่เสมือนไร้ความสามารถ ผู้ที่ไร้ความสามารถ ที่ไม่มีงานทำ ไม่มีรายได้ แต่ได้ถือครองทรัพย์สิน สิ่งปลูกสร้างหรือเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ที่มีราคาประเมินที่จะต้องเสียภาษี หากเปรียบเทียบกับสหรัฐอเมริกา หรือสาธารณรัฐฝรั่งเศส ได้มีการกำหนดรายได้ของผู้เสียภาษีทรัพย์สิน หรืออสังหาริมทรัพย์นี้ด้วย

ดังนั้น ผู้ศึกษา จึงใคร่ขอเสนอแนะให้ปรับปรุงแก้ไขพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ในส่วนของภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ที่ได้เรียกเก็บจากผู้ครอบครองและผู้มีกรรมสิทธิ์ในสิ่งปลูกสร้าง เห็นควรเพิ่มเติมประเภทของสิ่งปลูกสร้าง และแก้ไขราคาประเมินสิ่งปลูกสร้าง เพิ่มหลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ในสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน และกำหนดบทบัญญัติการลดหย่อนและยกเว้นภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน พร้อมทั้งกำหนดอัตราภาษีที่ใกล้เคียงกันในหลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างบนที่ดินเช่นเดียวกัน เพื่อเกิดความเป็นธรรมในการเสียภาษี ลดความซับซ้อนยุ่งยากในการใช้กฎหมาย เป็นบทบัญญัติที่แน่นอนชัดเจน และไม่มีการออกกฎหมายมาหลายฉบับเพื่อใช้ในการเกิดปัญหาทางกฎหมาย

Thesis Title	Legal Issues Related to the Taxation of Buildings on Land : According to the Land and Buildings Tax Act, B.E. 2562
Author	Thitikarn Sripo
Thesis Advisor	Associate Professor Dr. Apinya Luernshavee
Department	Law
Academic Year	2020

### ABSTRACT

Building tax on land According to the Land and Buildings Tax Act, B.E. 2562 is a type of tax. According to the theory, this tax is local income, is Property Tax , generally it is a tax levied on all types of property owners. Be it real estate or movable with the aim of collecting buildings on the land to raise money for local development throughout the country. There is a government agency which is a local government organization. Nationwide is the tax authority for buildings on this land. In the past, property taxes were collected before the Land and Buildings Tax Act 2019 came into effect on January 1, 2020, the House and Land Taxation Act. According to the House and Land Tax Act, B.E. 2475 and as amended previously, it was taxed at a rate of 12 and a half per annum, with the annual fee being the amount that the property was supposed to be leased in that year. But now the House and Land Tax Act, BE 2475 has been repealed because it is the latest law. And the collection is unfair to the people There is a double taxation with individual taxation. Or corporate taxation at present, the Land and Buildings Tax Act B.E. 2562 is enforced.

According to the study, it was found that Land and Buildings Tax Act, B.E. 2562 is used to collect taxes on buildings on this land. There are 3 main legal problems that people study in detail: the legal issue regarding the type of building and the estimated cost of the buildings on the land. In which case Word meaning Buildings and apartments under Section 5 of the Land and Buildings Tax Act, 2019, have a narrow meaning. Making the taxation of buildings on the land less because there is a specific tax base, the definition of Building Used for living or a suite only the current appraisal price is the department of the Treasury Department. Ministry of Interior be an assessor Cause delay And the appraised price is not according to the current price The second

problem is the criteria for the use of buildings on the land used for taxation. Problems under the Land and Buildings Tax Act B.E. As of 2019, only four rules of utilization are established, which is a lot of law enforcement issues. Compared to the state of Washington, the United States has a more detailed set of land use rules. And fair to taxpayers. The last issue raised by the study was the exemptions and deductions of buildings on land. According to the Land and Buildings Tax Act B.E. In 2019, there are no exemptions and reductions for low income people. Those who cannot earn money because they are elderly. There are no pension or disabilities who go to work anywhere. Companies or government agencies do not accept work. Or those who are as incapable Incompetent Who are unemployed, have no income, but have possession of assets A building or owning a building on the land With an estimated price that will be taxable If compared to the United States Or the French Republic The income of the taxpayer has been defined. Or this real estate as well

As follows, the students would like to suggest amendments to the Land and Buildings Tax Act, B.E. 2562 for the construction on land tax. That has been collected from the owner and the person who has ownership of the building. Should see more types of buildings and revise building appraisal price Increase the use of buildings on the land. And set the provisions for the reduction and exemption of the building tax on the land Along with a similar tax rate on the land utilization criteria as well for fairness in paying taxes Reduce the complexity of the law. It is a definite provision. And not many laws have been passed for legal problems.

### กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สามารถเริ่มต้นและสำเร็จลงได้ด้วยความสะดวกตาของ รองศาสตราจารย์ ดร.อภิญา เลื่อนฉวี ที่กรุณาเสียสละเวลาอันมีค่ายังรับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษา วิทยานิพนธ์ให้แก่ข้าพเจ้า โดยท่านได้สอนให้ข้าพเจ้าได้เรียนรู้ถึงการสร้างสรรค์งานในทาง วิชาการซึ่งเป็นการเปิดมุมมองใหม่ในการศึกษาในสาขานิติศาสตร์มหาบัณฑิตของข้าพเจ้านี้ รวมทั้งอาจารย์ได้กรุณาตรวจสอบข้อบกพร่อง ให้ความรู้ คำแนะนำและข้อสังเกตในการเขียน งานวิจัยชิ้นนี้แก่ข้าพเจ้า ข้าพเจ้าจึงขอกราบขอบพระคุณท่านอาจารย์ที่ให้ความเมตตากรุณาที่มี ให้แก่ข้าพเจ้ามาโดยตลอด

ในการนี้ ข้าพเจ้าขอกราบขอบพระคุณ ศาสตราจารย์ ดร.ไพศิษฐ์ พิพัฒนกุล ที่กรุณาได้รับเป็นประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ของข้าพเจ้า และรองศาสตราจารย์ภานินี กิจพ้อคำ ที่ได้ให้ความกรุณาในการรับเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ของข้าพเจ้า และได้ให้ข้อ ชี้แนะ ข้อบกพร่อง ข้อห่วงใย ตลอดจนจนถึงให้แนวคิด และวิธีการในแง่มุมต่างๆ อันเป็นผลที่ทำให้ ข้าพเจ้าน่ากลับไปแก้ไข ไตร่ตรองและทบทวนงานวิจัยชิ้นนี้สำเร็จผ่านไปด้วยดี

วิทยานิพนธ์เล่มนี้ หากจะมีคุณประโยชน์แก่คุณค่าแก่วงการศึกษาในสาขากฎหมาย เอกชนและกฎหมายธุรกิจ คณะนิติศาสตร์อยู่บ้าง ข้าพเจ้าขออุทิศแด่ บิดา มารดา และครูบาอาจารย์ ของข้าพเจ้าที่ได้กรุณาประสาทวิชาให้แก่ข้าพเจ้า แต่หากวิทยานิพนธ์เล่มนี้ มีข้อบกพร่องหรือ มีข้อผิดพลาดประการใด ข้าพเจ้าขอน้อมรับไว้แก่ตนแต่เพียงผู้เดียว

ฐิติกานต์ ศรีโพธิ์



## สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	๗
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	๖
กิตติกรรมประกาศ.....	๗
สารบัญตาราง.....	๘
บทที่	
1. บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	2
1.3 สมมติฐานของการศึกษา.....	3
1.4 ขอบเขตของการศึกษา.....	5
1.5 วิธีการดำเนินการศึกษา.....	5
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	5
2. ประวัติความเป็นมาของการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างและแนวความคิด ทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง.....	6
2.1 ประวัติความเป็นมา.....	6
2.2 แนวคิดทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง.....	17
3. มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ตามกฎหมายต่างประเทศและกฎหมายไทย.....	33
3.1 มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินตาม กฎหมายต่างประเทศ.....	33
3.2 มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินตาม กฎหมายไทย.....	52
4. ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน.....	72
4.1 ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการกำหนดประเภทสิ่งปลูกสร้างและราคาประเมิน สิ่งปลูกสร้าง.....	72
4.2 ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินในการกำหนด หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์.....	77
4.3 ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการกำหนดข้อยกเว้นการเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้าง บนที่ดินบางประเภทและอัตราภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน.....	82

สารบัญ(ต่อ)

บทที่	หน้า
4.4 แนวทางการแก้ไข.....	88
5. บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	111
5.1 บทสรุป.....	111
5.2 ข้อเสนอแนะ.....	115
บรรณานุกรม.....	117
ประวัติผู้เขียน.....	122



สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
3.1 อัตราการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของสาธารณรัฐฟิลิปปินส์.....	38
3.2 แสดงอัตราภาษีโรงเรือนของมลรัฐนิวเจอร์ซีย์ สหรัฐอเมริกา.....	42
3.3 แสดงอัตราภาษีของมลรัฐวอชิงตัน สหรัฐอเมริกา.....	48
3.4 อัตราการเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง.....	57
3.5 เป็นบัญชีราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้าง ในการจดทะเบียน สิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ (พ.ศ.2559-2562) จังหวัด กรุงเทพมหานคร.....	61
3.6 เป็นบัญชีราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้าง ในการจดทะเบียน สิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ (พ.ศ.2559-2562) จังหวัดชลบุรี.....	63
3.7 บัญชีราคาประเมินค่าก่อสร้างอาคาร พ.ศ.2560-2563 กำหนดโดยมูลนิธิ ประเมินค่า-นายหน้าแห่งประเทศไทย.....	65
3.8 บัญชีอัตราการเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินที่ใช้ประโยชน์อื่นนอกจาก เกษตรกรรม หรือการใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย.....	66

# บทที่ 1

## บทนำ

### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ภาษีอากรเป็นเครื่องมือทางการคลังที่สำคัญที่สุดของรัฐบาลในการหารายได้เพื่อใช้จ่ายของรัฐบาล โดยเฉพาะอย่างยิ่งในการใช้จ่ายเพื่อพัฒนาประเทศ ภาษีอากรที่รัฐจัดเก็บนั้นอาจมีความคิดมาจากภาษีฐานภาษีที่แตกต่างกัน คือ เก็บจากรายได้ เก็บจากการใช้จ่ายหรือการบริโภค และเก็บจากทรัพย์สิน ภาษีที่ประเทศไทยจัดเก็บในปัจจุบัน ได้แก่ ภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีสรรพสามิต ภาษีศุลกากร เป็นต้น ภาษีเหล่านี้รัฐจัดเก็บเข้าส่วนกลางเพื่อใช้จ่ายในโครงการต่างๆ ของส่วนกลางรวมถึงโครงการระดับประเทศ และบางส่วนนำมาจัดสรรเป็นเงินอุดหนุนให้ท้องถิ่นถือเป็นรายได้ และภาษีบางชนิดที่รัฐแบ่งสรรให้ เช่น ภาษีและค่าธรรมเนียมรถยนต์หรือล้อเลื่อน เป็นต้น

นอกจากภาษีที่รัฐจัดเก็บเข้าส่วนกลางดังกล่าวแล้ว ยังมีภาษีอีกประเภทหนึ่งตามทฤษฎีภาษีคือว่าภาษีประเภทนี้เป็นรายได้ของท้องถิ่น นั่นคือ ภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) โดยทั่วไป ภาษีทรัพย์สินจัดเก็บจากเจ้าของทรัพย์สินทุกประเภทไม่ว่าจะเป็น สังกหามทรัพย์หรืออสังหามทรัพย์ ประเทศต่างๆ ส่วนใหญ่มีการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน บางประเทศอาจเก็บจากทรัพย์สินทุกประเภทและบางประเทศอาจเก็บจากทรัพย์สินบางประเภท หรือทรัพย์สินเฉพาะอย่างเท่านั้น ในประเทศไทยก็มีการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินเช่นกันเป็นการจัดเก็บจากภาษีบางประเภท เช่น ภาษีรถยนต์ ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน เป็นต้น การศึกษาครั้งนี้จะมุ่งเน้นเฉพาะการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินประเภทอสังหามทรัพย์ ได้แก่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ในสมัยก่อน และปัจจุบันเป็นพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ซึ่งเป็นภาษีที่จัดเก็บเป็นรายได้ของท้องถิ่นเป็นภาษีที่มีความสำคัญเป็นอันมากของท้องถิ่นเพราะเก็บจากอสังหามทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในเขตท้องถิ่น แต่เนื่องจากกฎหมายภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน และประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เกี่ยวกับการเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ยังมีปัญหาในด้านการจัดเก็บทั้งในเรื่องการประเมินราคา อัตราภาษีของสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ประเภทของสิ่งปลูกสร้างในการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ทำให้องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นมีรายได้น้อย ต้องพึ่งพาเงินอุดหนุนจากรัฐบาลเป็นจำนวนมาก ผู้ศึกษาจึงมีความสนใจในเรื่องการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบน

ที่ดินและกระบวนการในการจัดเก็บภาษีดังกล่าวเพื่อวิเคราะห์ปัญหาว่าเหตุใดจึงจัดเก็บภาษีได้น้อยกว่าภาษีโรงเรือนในอดีต พร้อมผลดี ผลเสีย และเสนอข้อเสนอนะในการแก้ไขปัญหา

การศึกษานี้ ผู้ศึกษาได้พบประเด็นปัญหาทางกฎหมายของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ดังต่อไปนี้

ประเด็นปัญหาที่หนึ่ง ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการกำหนดประเภทสิ่งปลูกสร้างและการประเมินราคาของสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน เพื่อใช้ในการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ซึ่งประเด็นปัญหาดังกล่าวเป็นการกำหนดคำนิยามคำว่า “สิ่งปลูกสร้าง” ในมาตรา 5 หมายความว่า โรงเรือน อาคาร ตึก หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยหรือใช้สอยได้ หรือที่ใช้เป็นที่เก็บสินค้าหรือประกอบอุตสาหกรรมหรือพาณิชยกรรมและให้หมายความรวมถึงห้องชุดหรือแพที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยได้หรือที่มีไว้เพื่อหาผลประโยชน์ด้วย ประเด็นปัญหาดังกล่าวในการกำหนดคำนิยามที่มีฐานภาษีแคบจนเกินไป ไม่ตรงตามเจตนารมณ์ของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ซึ่งถ้าเทียบกับ บัญชีราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนสิ่งปลูกสร้าง ในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ ทั้ง 77 จังหวัด จะมีประเภทสิ่งปลูกสร้าง จำนวน 33 ประเภทสิ่งปลูกสร้าง ถ้าหากมีการกำหนดคำนิยามเพิ่มเติมเช่นเดียวกับบัญชีราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนสิ่งปลูกสร้าง ในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์จะทำให้ฐานภาษีในการประเมินราคาสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินที่ราคาที่สูงขึ้นส่งผลต่อการเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินเพิ่มขึ้นด้วย

ในส่วนการประเมินราคาสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ตามมาตรา 35 (2) สิ่งปลูกสร้าง ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ และมาตรา 35 (3) สิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุดเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ ปัญหาประเด็นที่สำคัญคือ กรมธนารักษ์ กระทรวงการคลัง เป็นผู้ประเมิน และกำหนดราคาของประเภทสิ่งปลูกสร้างราคาบาท ต่อตารางเมตร ซึ่งปัจจุบัน กรมธนารักษ์ กระทรวงการคลัง ยังคงใช้บัญชีราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้าง ในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ (พ.ศ.2559 - 2562) ซึ่งในปัจจุบันปี พ.ศ. 2564 แล้วนั้น ทำให้ราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินไม่เป็นปัจจุบันเพราะเหตุที่ว่าให้หน่วยงานของรัฐ กรมธนารักษ์ หน่วยงานเดียวเป็นผู้ประเมินราคาสิ่งปลูกสร้างทั้ง 77 จังหวัด ทำให้เกิดความล่าช้า และก่อให้เกิดการประเมินที่ไม่ตรงตามราคาที่เป็นจริงของราคาสิ่งปลูกสร้างในปัจจุบัน ปัญหาดังกล่าวถ้าหากมีการกำหนดราคาประเมินที่คิดจากตามวัสดุ อุปกรณ์ ค่าแรง ที่แท้จริง ตามราคาก่อสร้างสิ่งปลูกสร้างราคาตลาดที่แท้จริง ก็จะทำให้ปัญหากรณีการคิดราคาประเมินจากกรมธนารักษ์เพียงหน่วยงานเดียวหมดปัญหาดังกล่าวไป

ประเด็นปัญหาที่สอง ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินในการกำหนดหลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ในสิ่งปลูกสร้าง ปัญหาดังกล่าวเป็นปัญหาที่สำคัญในการใช้บทบัญญัติของกฎหมายตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 โดยแบ่งการใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างบนที่ดินเป็น 4 ประเภท กล่าวคือ 1.การใช้ประโยชน์เกษตรกรรม 2.การใช้ประโยชน์เพื่อที่อยู่อาศัย 3.การใช้ประโยชน์เพื่อการค้าหรือพาณิชย์ หรือการใช้ประโยชน์ลักษณะอื่นๆ 4.สิ่งปลูกสร้างหรือที่ดินรกร้างว่างเปล่า

ปัญหาการใช้ประโยชน์ในสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน เกิดปัญหาว่ากรณีสิ่งปลูกสร้างใช้เพื่ออยู่อาศัย หรือใช้เพื่อหาผลประโยชน์ในเชิงการค้า หรือสิ่งปลูกสร้างว่างเปล่าไม่มีผู้ได้อยู่ ควรเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินเป็นการใช้ประโยชน์ในสิ่งปลูกสร้างในรูปแบบใด ซึ่งปัญหาที่สำคัญกรณี การใช้เช่าสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน เช่น การใช้เช่าห้องชุด การใช้เช่าคอนโดมิเนียม มีปัญหาว่าจะคิดในอัตรากำไรประโยชน์สิ่งปลูกสร้างบนที่ดินเป็นที่อยู่อาศัย หรือจะคิดในอัตรากำไรประโยชน์สิ่งปลูกสร้างบนที่ดินเป็นการค้าเพื่อหาผลประโยชน์จากทรัพย์สินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นๆ และกรณีใดถือว่าเป็นสิ่งปลูกสร้างที่รกร้างว่างเปล่า ไม่มีบุคคลใดอาศัยอยู่ หรือเข้าไปหาผลประโยชน์ในสิ่งปลูกสร้างนั้น เป็นระยะเวลาเท่าใด จึงถือว่าเป็นสิ่งปลูกสร้างที่รกร้างว่างเปล่า ซึ่งเป็นปัญหาที่สำคัญในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

ประเด็นปัญหาที่สาม ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการกำหนดข้อยกเว้นการเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินบางประเภทและกำหนดอัตรากำไรสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ปัญหานี้เป็นปัญหาที่ต้องได้รับการแก้ไขหรือเพิ่มเติมในบทบัญญัติพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ดังกล่าวโดยเร็ว เพราะหากมีการเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน โดยไม่มีการยกเว้น หรือ ให้ได้รับการลดหย่อนภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินกรณี ดังกล่าวแล้ว จะสร้างปัญหาและผลกระทบต่อผู้มีรายได้น้อย ผู้สูงอายุ ผู้พิการ ผู้ไร้ความสามารถ ผู้ทุพพลภาพ เป็นต้น ซึ่งบุคคลเหล่านี้เป็นผู้ที่มีรายได้น้อย หารายได้ไม่ได้และถ้าหากมีทรัพย์สินหรือสิ่งปลูกสร้างใดๆ ที่มีราคาประเมินที่สูงมาก ทำให้มีการเก็บอัตรากำไรสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินที่สูงขึ้นตามไปด้วย บุคคลเหล่านี้ไม่มีเงินที่จะต้องเสียภาษี ทำให้เกิดการขายทรัพย์สินดังกล่าว เพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษี หรือเพื่อนำเงินดังกล่าวไปเสียภาษีประเภทอื่นๆ อีก จะให้ไม่ตรงตามเจตนารมณ์ที่ออกพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ฉบับนี้ที่ต้องการใช้ประชาชนผู้มีทรัพย์สินมาก ได้กระจายทรัพย์สินดังกล่าว และได้ใช้ประโยชน์ที่ดินที่ได้ถือครองไว้ อีกทั้งเพื่อให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทั่วประเทศจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เพื่อพัฒนาท้องถิ่นทั่วประเทศไทย

อีกประการหนึ่ง การกำหนดอัตราภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ฉบับนี้ มีอัตราที่เพดานที่แตกต่างกันจนเกินไป การใช้ประโยชน์ในสิ่งปลูกสร้างเป็นที่อยู่อาศัย ซึ่งมีอัตราเพดานการเสียภาษีอยู่ร้อยละ 0.3 % ซึ่งแตกต่างกันมากกับการใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างบนที่ดินที่ใช้ประโยชน์อย่างอื่น หรือใช้ประโยชน์เชิงพาณิชย์กรรม ที่มีอัตราเพดาน 1.2 % ทำให้การเก็บภาษีในอัตราทั้งสองอัตราที่ความแตกต่างกันอย่างมาก จนทำให้การใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างเพื่อการค้า หรือหาผลประโยชน์จากสิ่งปลูกสร้างทรัพย์สินนั้น มีปัญหาในการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 เป็นอย่างมาก ในการพิจารณาการใช้ประโยชน์จากสิ่งปลูกสร้างนั้น เพื่อหารายได้ซึ่งเป็นการค้าอย่างแท้จริง ปัญหาในอัตราภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินดังกล่าว เห็นควรกำหนดอัตราภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินที่มีอัตราใกล้เคียงกัน

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย

1. เพื่อศึกษาความเป็นมา แนวคิด ทฤษฎีและหลักการพื้นฐาน ของกฎหมายภาษีสิ่งปลูกสร้าง
2. เพื่อศึกษาหลักการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทยเปรียบเทียบกับต่างประเทศ
3. เพื่อศึกษาและวิเคราะห์ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับกระบวนการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562
4. เพื่อเสนอแนะการจัดเก็บภาษีที่เหมาะสม และการปรับปรุงกฎหมายหลักและกฎหมายลำดับรอง (กฎกระทรวง) เพื่อลดอัตราการเสื่อมถ่วง และความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างในประเทศไทย

## 1.3 สมมติฐานของการศึกษาวิจัย

การจัดเก็บตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 โดยพระราชบัญญัติดังกล่าวได้จัดเก็บอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 แต่ในปัจจุบันได้ก่อให้เกิดปัญหากระบวนการในการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินเป็นจำนวนมากเพราะเหตุยังมีความไม่ชัดเจนและมีความซับซ้อนในการออกบทบัญญัติของกฎหมาย และต้องมีการออกประกาศกฎกระทรวงมาบังคับใช้กฎหมายเป็นจำนวนมาก ดังนี้ จึงต้องมีการแก้ไขบทบัญญัติของภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ให้มีความชัดเจนซึ่งหากปรับปรุงอัตราการเก็บภาษี และบทบัญญัติให้ชัดเจนเกี่ยวกับค่านิยามสิ่งปลูกสร้าง ฐานภาษีที่กว้างมากขึ้น การใช้ประโยชน์ในที่ดินของสิ่งปลูกสร้าง อัตราในการจัดเก็บภาษี และการยกเว้นภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน เพื่อประโยชน์ของประชาชนในประเทศไทยต่อไป

#### 1.4 ขอบเขตการศึกษาวิจัย

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มุ่งที่จะศึกษาถึงกระบวนการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ตั้งแต่ประวัติความเป็นมาก่อนที่ประเทศไทยจะมีระบบภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยจะใช้หลักความเป็นธรรม หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจและหลักความอำนวยรายได้ อันเป็นหลักฐานของกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ทั้งนี้ศึกษาแนวความคิดในการริเริ่มปรับปรุงอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง หลักการจัดเก็บภาษี โดยศึกษาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง หรือภาษีทรัพย์สิน ของประเทศต่างๆ เช่น สาธารณรัฐฟิลิปปินส์ สาธารณรัฐฝรั่งเศส มลรัฐนิวยอร์ก และมลรัฐวอชิงตัน สหรัฐอเมริกา เป็นต้น เพื่อให้เกิดแนวความคิดริเริ่มในการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

#### 1.5 วิธีดำเนินการของการศึกษาวิจัย

วิทยานิพนธ์นี้ได้ทำการศึกษาวิจัยและใช้วิธีการในลักษณะวิจัยเชิงเอกสาร (Documentary Research) และในเชิงการเก็บข้อมูลจากบุคคลที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน โดยค้นคว้าจากเอกสารทั้งภาษาไทยและภาษาต่างประเทศ ในรูปแบบตำรากฎหมาย หรือประมวลกฎหมาย บทความทางสาขานิติศาสตร์ รายงานการพิจารณาศึกษาผลกระทบการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้าง บทความเปิดผลการศึกษาปัญหา – ผลกระทบ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 แนวคิดภาษีทรัพย์สิน และวิทยานิพนธ์ที่เกี่ยวข้อง ซึ่งเอกสารทั้งหมดนี้ จะได้นำมาประมวลเป็นข้อมูลและวิเคราะห์หาข้อสรุป ข้อเสนอแนะ แนวทางการเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินที่เป็นธรรมต่อประชาชนและสัมภพณ์ผู้ที่เกี่ยวข้อง

#### 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทำให้ทราบเกี่ยวกับแนวคิด ทฤษฎีและหลักการพื้นฐานซึ่งอยู่เบื้องหลังของกฎหมายภาษีสิ่งปลูกสร้าง
2. ทำให้ทราบหลักการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทย เปรียบเทียบกับต่างประเทศ
3. ทำให้ทราบถึงการวิเคราะห์ปัญหาการกระบวนการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้าง โดยวิเคราะห์เปรียบเทียบตามแนวคิด และหลักการในการจัดเก็บภาษีที่ดี
4. เพื่อทราบแนวการทางแก้ไขปัญหาและการปรับปรุง กฎหมายภาษีสิ่งปลูกสร้าง และประกาศกระทรวง ที่เกี่ยวกับภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ยกตัวอย่างเช่น กฎกระทรวงการคลัง หรือกฎกระทรวงมหาดไทย ในการบังคับใช้การเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน



## บทที่ 2

# ประวัติความเป็นมาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างและแนวความคิด ทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

ในบทนี้ ผู้ศึกษาจะทำการศึกษาถึงแนวความคิดทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง ประวัติความเป็นมา และหลักการในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน รวมถึงวัตถุประสงค์รวมถึง หลักการและหลักกฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน และที่มาของภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน คือ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 และฉบับที่แก้ไขล่าสุดคือ ฉบับที่ 5 ใน พ.ศ. 2543 ที่ได้ยกเลิกไป

### 2.1 ประวัติความเป็นมาของการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

การบริหารงานจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพที่มีความสำคัญต่อการจัดเก็บภาษีของรัฐ เพราะจะทำให้รัฐมีรายได้เพื่อพัฒนาประเทศชาติ หลายประเทศมีการพยายามในการปฏิรูประบบการบริหารจัดเก็บภาษี โดยการบริหารงานจัดเก็บภาษีมักมีวัตถุประสงค์ที่สามัญ 4 ประการ คือ 1) เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพและความโปร่งใสในการจัดเก็บภาษี 2) ความสะดวกให้แก่ประชาชนผู้เสียภาษี 3) เพื่อลดต้นทุนในการจัดเก็บภาษี 4) เพื่อการบูรณาการการจัดเก็บภาษีของหน่วยงานจัดเก็บภาษีต่างๆ เข้าด้วยกัน การบริหารจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพนั้นหน่วยงานจัดเก็บภาษีต้องปฏิบัติงานตามภารกิจของตนอย่างมีประสิทธิภาพ รวมทั้งจะต้องมีโครงสร้างขององค์กรในหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่มีความเหมาะสมและยืดหยุ่นพร้อมที่จะปรับเปลี่ยนเป้าหมายและยุทธศาสตร์เพื่อเปลี่ยนแปลงไปตามสภาพแวดล้อมในสังคม แต่อย่างไรก็ตามหน่วยงานจัดเก็บภาษียังคงต้องมีการปฏิบัติงานอย่างมีมาตรฐานและโปร่งใสเพื่อให้ได้รับความเชื่อถือจากประชาชนผู้เสียภาษี<sup>1</sup>

ในประเทศไทยการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มีวัตถุประสงค์เพื่อหารายได้เข้าสู่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และเพื่อให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ได้มีรายได้เพื่อพัฒนาท้องถิ่นทั่วประเทศ โดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะนำเงินที่เก็บได้ มาสร้างความสำเร็จ หรือ

---

<sup>1</sup> ยุทธนา อินเฉลิม, “การปฏิรูปการบริหารหน่วยงานจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน,”

(วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2559), น.4.

สร้างความอุปโภค และบริโภค ของประชาชน ไม่ว่าจะเป็ถนนทางเข้า – ออก การติดตั้งระบบไฟฟ้า ระบบประปา ในพื้นที่ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่รับผิดชอบ นั้น

ดังนี้ ในบทนี้ ผู้ศึกษาจะทำการศึกษาถึงประวัติความเป็นมา ความหมาย แนวคิดวัตถุประสงค์รวมถึงหลักการและหลักกฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้าง และที่มาของภาษีโรงเรือนและที่ดิน

การจัดเก็บภาษีนั้น เป็นวิธีการในการแบ่งปันส่วนความรับผิดชอบในภาระของรัฐให้แก่ประชาชน ดังนั้นภาษีจึงเข้าไปเกี่ยวข้องกับบุคคลทุกคนในสังคมโดยไม่คำนึงถึงฐานะหรือวัยใด ก็ตามเพราะทุกคนต้องมีส่วนร่วมแบกรับภาระในการชำระภาษีให้แก่รัฐนั่นเอง แต่ก็ไม่ได้หมายความว่าประชาชนทุกคนจะต้องมีส่วนแบ่งในการรับผิดชอบในภาระของรัฐเท่าเทียมกันทุกคน แต่จะแบ่งส่วนความรับผิดชอบตามความสามารถในการจ่ายภาษีของแต่ละคน ซึ่งจะมีหลักในการพิจารณาโดยผู้วิจัยจะได้อีกต่อไป

#### วิวัฒนาการในการจัดเก็บภาษี

การจัดเก็บภาษีในประเทศไทยนั้น ไม่ปรากฏชัดว่าเกิดขึ้นในสมัยใด แต่เท่าที่ปรากฏหลักฐานที่สามารถอ้างอิงในสมัยก่อนได้ คือ ในสมัยกรุงสุโขทัยในรัชสมัยของพ่อขุนรามคำแหงมหาราชตามที่ปรากฏข้อความในศิลาจารึกว่า “เมื่อชั่วพ่อขุนรามคำแหง เมืองสุโขทัยนี้ดี ในน้ำมีปลาในนามีข้าว เจ้าเมืองบ่เอาจอบในไพร่ลู่ทาง เพื่อนของว้าไปค้า จี่มำไปขาย ใครจัดค้าซ้างค้าใครจ้ำค้ามำค้า”<sup>2</sup> จากข้อความในศิลาจารึกนี้สันนิษฐานได้ว่าก่อนรัชสมัยของพ่อขุนรามคำแหงมหาราชได้มีการเก็บภาษีมาก่อนแล้ว โดยในรัชสมัยของท่านได้มีการยกเว้นไม่เก็บภาษีจกอบจากราชฎร แต่ต่อมาหลังจากรัชสมัยของพ่อขุนรามคำแหงมหาราชจะมีการเก็บภาษีจกอบหรือไม่ไม่ปรากฏหลักฐาน<sup>3</sup>

ต่อมาในสมัยกรุงศรีอยุธยา ได้มีการจัดเก็บภาษี เช่นกันโดยจะเรียกว่า “ส่วนอากร” โดยได้มีการจัดเก็บภาษี โดยแบ่งเป็น 4 ประเภท คือ<sup>4</sup>

(ก) จกอบ คือ ภาษีที่เรียกเก็บช้กส่วนจากสินค้าที่นำเข้ามาขายในประเทศหรือที่นำออกไปขายยังต่างประเทศ หรือเก็บเป็นเงินตามขนาดยานพาหนะขนสินค้า

<sup>2</sup> สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์, “ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร,” คุณพาท, ปีที่ 52, ฉบับที่ 3, น.39 (2548).

<sup>3</sup> กรมสรรพากร, วิวัฒนาการของกฎหมายภาษีสรรพากร 80 ปี, (กรุงเทพมหานคร: ม.ป.พ, ม.ป.ป.), น. 56-57.

<sup>4</sup> เพ็งอ้าง, อ้างแล้ว เจริงรรถที่ 3, น. 57.

(ข) อากร คือ ส่วนที่เก็บชักจากผลประโยชน์ที่ราษฎรทำมาหาได้โดยประกอบการต่างๆ เช่น ทำนา ทำไร่ ทำสวน เป็นต้น หรือได้มาโดยได้รับสิทธิจากรัฐบาลไปกระทำการ เช่น ต้มกลั่นสุรา จับปลาในน้ำ เป็นต้น และในแผ่นดินรัชสมัยของสมเด็จพระนารายณ์มหาราช ได้มีการเก็บอากรเพิ่มเติม คือ อากรบ่อนเบี้ย และอากรโรงหญิงนครโสเภณี

(ค) ช่วย คือเงิน ทรัพย์สินหรือสิ่งของที่รัฐบาลยอมให้บุคคลบางประเภท ใช้แทนการที่คนเหล่านั้นต้องมาประจำราชการด้วยแรงของตน ซึ่งในสมัยอยุธยา นั้น บรรดาชายฉกรรจ์จะต้องถูกเกณฑ์แรงงาน โดยมีหน้าที่เข้ามารับราชการในเมืองหลวงปีละ 6 เดือน

(ง) ฤชา คือ ค่าธรรมเนียมที่ทางราชการเรียกเก็บจากราษฎร ซึ่งได้รับประโยชน์จากรัฐ เป็นการเฉพาะตัว เช่น ผู้ใดจะขอโฉนดตราสารเพื่อ มิให้ผู้อื่นบุกรุกแย่งชิงสวน ไร่ของตนจะต้องเสียค่าฤชาแก่รัฐ เป็นต้น

การจัดเก็บช่วยอากรทั้ง 4 ประเภทในสมัยกรุงศรีอยุธยา ได้ถูกกำหนดเป็นรูปแบบการจัดเก็บต่อเนื่องมาจนถึงสมัยพระเจ้ากรุงธนบุรี และตอนต้นของรัตนโกสินทร์ ได้มีการนำระบบเจ้าภาษีนายอากรมาใช้ กล่าวคือ ให้มีการจัดเก็บภาษีเป็นผูกขาดโดยเอกชน ทั้งนี้เอกชนผู้ใดประสงค์จะรับเหมาผูกขาดการจัดเก็บภาษีประเภทใด ก็จะต้องเข้ามาประมูล ผู้ให้ราคาสูงสุดจะเป็นผู้ผูกขาดจัดเก็บ ซึ่งจะเรียกว่า เจ้าภาษีนายอากร รัฐบาลจะมอบอำนาจสิทธิขาดในการจัดเก็บภาษีอากรชนิดนั้นให้ไปดำเนินการ เมื่อถึงเวลากำหนด ผู้ประมูลต้องนำเงินภาษีอากรที่จัดเก็บมาส่งให้ครบจำนวนตามที่ประมูลไว้

ในสมัยรัชกาลที่ 5 ได้มีพระราชปรารภว่าเงินภาษีอากรอันเป็นผลประโยชน์ของแผ่นดิน จัดเก็บกันไม่เป็นระเบียบกระจัดกระจายรั่วไหลไปมากมาย ในปีพุทธศักราช 2416 จึงได้ตราพระราชบัญญัติสำหรับหอรัษฎากรพิพัฒน์จุลศักราช 1235 และได้โปรดเกล้าฯ ตั้งสำหรับหอรัษฎากรพิพัฒน์ขึ้นเพื่อเป็นสำนักงานกลางสำหรับเก็บเงินผลประโยชน์รายได้ภาษีอากรของแผ่นดินมารวมไว้ในที่แห่งเดียวกัน ในด้านการจัดเก็บภาษีได้โปรดให้เปลี่ยนแปลงวิธีการจัดเก็บภาษีเสียใหม่จากระบบเจ้าภาษีนายอากรมาเป็นทางราชการเป็นผู้เก็บเอง นับแต่นั้นเป็นต้นมาได้มีการพัฒนาระบบการจัดเก็บภาษีอย่างต่อเนื่องจนในปัจจุบัน

#### ความเป็นมาของการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน

“ภาษีทรัพย์สิน” คือ ภาษีที่จัดเก็บจากผู้ครอบครองทรัพย์สินทุกประเภททั้งสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์สำหรับการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินมีหลักฐานว่ามีมาตั้งแต่สมัยโลกยุคโบราณ (ancient world) ทั้งในอียิปต์ นครบาบิโลน เปอร์เซีย และจีน โดยจัดเก็บภาษีจาก

ทรัพย์สินของประชาชน อาทิเช่น ข้าว สัตว์ น้ำมัน เบียร์และที่ดิน<sup>5</sup> เพื่อนำไปใช้สอยในกิจการต่างๆ ของรัฐ หรือเพื่อแลกเปลี่ยนทรัพย์สินดังกล่าวกับชนเผ่าหรือรัฐอื่น ดังนั้นในยุคที่ประชาชนดำรงชีพ ด้วยการเกษตรและปศุสัตว์ ภาษีทรัพย์สินจึงเป็นรายได้หลักในการดำรงอยู่ของรัฐตลอดมา จนมาถึงในยุคกรีกและโรมันก็ยังคงมีการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินในรูปแบบของภาษีรัฐูปการ (poll tax) ซึ่งเป็นภาษีที่เรียกเก็บจากพลเมืองที่อาศัยแผ่นดินอยู่ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ ภาษีที่จัดเก็บจากการใช้ประโยชน์ที่ดินในประเทศ ซึ่งประเทศไทยได้มีการจัดเก็บภาษีในรูปแบบของภาษีรัฐูปการ ในสมัยรัชกาลที่ 5 แต่ได้ถูกยกเลิกไปในสมัยสิ้นสุดการปกครองในระบอบสมบูรณาญาสิทธิราชย์<sup>6</sup>

ปัจจุบันรูปแบบทางการเงินและการค้ามีความหลากหลายและมีความซับซ้อนมากขึ้น ส่งผลให้แต่ละรัฐมีแหล่งรายได้เพิ่มมากขึ้น และมีรูปแบบการจัดเก็บภาษีที่หลากหลาย ไม่ว่าจะเป็นภาษีทางตรงหรือภาษีทางอ้อม แต่ภาษีทรัพย์สินซึ่งเป็นภาษีทางตรงรูปแบบหนึ่งนั้นก็ยังคงมีความสำคัญในการใช้เพื่อพัฒนาประเทศดังเช่นในอดีตที่ผ่านมา

#### โครงสร้างและสภาพปัญหาของการจัดเก็บภาษีเกี่ยวกับทรัพย์สิน ของประเทศไทย

โครงสร้างของการจัดเก็บภาษีโดยทั่วไปโครงสร้างของการจัดเก็บภาษีแบ่งออกเป็น 3 ฐานภาษีได้แก่<sup>7</sup>

(1) ฐานรายได้ (income - based taxation) เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล

(2) ฐานการบริโภค (consumption - based taxation) เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม

(3) ฐานทรัพย์สิน (property - based taxation) เช่น ภาษีที่ดินและภาษีمرتค

สำหรับระบบภาษีของไทยในปัจจุบันนั้นมีการจัดเก็บภาษีเฉพาะจากฐานรายได้และฐานการบริโภค แต่ยังไม่มีการจัดเก็บภาษีในฐานทรัพย์สินอย่างเป็นทางการถือครองทรัพย์สินที่ดีจึงเกิดประเด็นปัญหาว่านโยบายการจัดเก็บภาษีของไทยในปัจจุบันยังขาดความเป็น

<sup>5</sup> Richard Henry Carlson, A Brief History of Property Tax, IAAO Conference on Assessment Administration in Boston, Massachusetts, on 1 September 2004, p.3.

<sup>6</sup> ลันดา อุดมะ โภคิน, “ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง : ก้าวต่อไปของการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของประเทศไทยอย่างมีประสิทธิภาพ,” สืบค้นเมื่อวันที่ 5 กุมภาพันธ์ 2564, จาก [https://www.senate.go.th/assets/portals/93/fileups/272/files/S%E0%B9%88sub\\_Jun/3journal/b125%20jul\\_7\\_5.pdf](https://www.senate.go.th/assets/portals/93/fileups/272/files/S%E0%B9%88sub_Jun/3journal/b125%20jul_7_5.pdf).

<sup>7</sup> กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, ภาษีอากรประมวลรัษฎากร, (กรุงเทพมหานคร : เรือนแก้วการพิมพ์, 2547), น. 2.

กรรมเนื่องจากการจัดเก็บภาษีจากฐานรายได้และฐานการบริโภคนั้น ภาระภาษีส่วนใหญ่จะตกอยู่กับชนชั้นกลางและชนชั้นล่าง แต่ชนชั้นสูงในฐานะเป็นผู้ถือครองทรัพย์สินทั้งสังหาริมทรัพย์ เช่น รถยนต์ ไบฮุ่น หรืออสังหาริมทรัพย์ เช่น ที่ดิน กลับไม่มีภาระภาษีหรือมีภาระภาษีน้อยกว่าที่ควรจะเป็น โดยมีเพียงภาระภาษีที่เก็บขณะถือครองทรัพย์สินในแต่ละปีได้แก่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ ซึ่งยังมีปัญหาและข้อบกพร่องหลายประการ และภาษีที่เก็บขณะที่มีการโอนเปลี่ยนมือ ได้แก่ ภาษีเงินได้ จากการขายอสังหาริมทรัพย์ธุรกิจเฉพาะและค่าธรรมเนียมโอนอสังหาริมทรัพย์เท่านั้น

สภาพปัญหาของการจัดเก็บภาษีปัจจุบันจะพบว่า การถือครองอสังหาริมทรัพย์มีการกระจุกตัวอยู่เฉพาะในกลุ่มคนที่มีฐานะร่ำรวย ซึ่งได้มีการถือครองไว้เป็นจำนวนมาก ในขณะที่มีคนอีกจำนวนมากที่ไม่มีที่ดินหรือบ้านเป็นของตนเอง จึงเป็นเครื่องที่แสดงให้เห็นว่า ภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ มีการจัดเก็บอย่างไม่เป็นธรรมและเป็นจริงตามระบบการจัดเก็บภาษีที่ควรจะเป็น จึงทำให้เกิดปัญหาในทางโครงสร้างของการจัดเก็บภาษี คือ<sup>8</sup> การจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีโรงเรือนและที่ดิน คือ ภาษีที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บจากโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ กับที่ดินที่ใช้ประโยชน์ต่อเนื่องไปกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ในอัตราร้อยละ ๑๒.๕ ของค่ารายปี โดยปัญหาข้อบกพร่องของภาษีโรงเรือนและที่ดิน มีดังนี้

1. การคำนวณภาษีบนฐานรายได้ค่ารายปีหรือค่าเช่ารายปี ชำซ้อนกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ได้เนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สิน ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(5)

2. อัตราภาษีที่สูงถึงร้อยละ 12.5 ของค่าเช่ารายปีเป็นอัตราภาษีที่สูงทำให้เกิดแรงจูงใจในการเลี่ยงภาษีหรือมีการผลักภาระให้กับผู้บริโภคหรือผู้เช่า

#### วิวัฒนาการการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน

การจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน นั้นมีความเป็นมาตั้งแต่ยุคสุโขทัยโดยมีการจัดเก็บอากรตลาด หรือภาษีโรงร้านจากผู้ที่ออกขายของในตลาด ต่อมาในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวได้มีการจัดเก็บภาษีเรือ โรงร้าน และแพขึ้น<sup>9</sup> ต่อมาเมื่อปี พ.ศ. 2475 หลังจากที่ประเทศไทยเข้าสู่ระบบการปกครองแบบประชาธิปไตยได้มีการตราพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 ประกาศ ณ วันที่ 9 เมษายน พุทธศักราช 2475

<sup>8</sup> เฟิงอ้าง, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 6.

<sup>9</sup> ฉันทน์ท จังกาจิตต์, “ปัญหาเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ : แนวทางการแก้ไข,” (ภาคนิพนธ์มหบัณฑิต สาขาวิชาเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2537), น. 4.

กฎหมายฉบับนี้แบ่งทรัพย์สินออกเป็น 2 ประเภท คือ ประเภท โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ที่ติดกับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ โดยค่าภาษีสำหรับโรงเรือนนั้นผู้รับประเมินจะต้องชำระภาษีปีละครั้งตามค่ารายปี<sup>10</sup> ของทรัพย์สินในอัตราร้อยละ 15 แห่งค่ารายปี ส่วนทรัพย์สินประเภทสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ที่ติดกับที่ดินผู้รับประเมินต้องเสียภาษีปีละครั้งตามค่ารายปีของทรัพย์สินในอัตราร้อยละ 7 แห่งค่ารายปี<sup>11</sup> ต่อมา ได้มีการแก้ไขอัตราภาษีและกำหนดยกเว้นการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินสำหรับโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ ซึ่งเจ้าของอยู่เอง และยกเลิกการจัดเก็บภาษีจากที่ดินซึ่งไม่ได้ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ในระยะแรกกฎหมายฉบับนี้ใช้ในเขตจังหวัดพระนครและธนบุรีตามพระราชบัญญัติโรงเรือนและที่ดินแก้ไขเพิ่มเติม พุทธศักราช 2475 ประกาศ ณ วันที่ 11 สิงหาคม พุทธศักราช 2475 ต่อมาได้ขยายไปยังบังคับใช้ในจังหวัดอื่น ๆ<sup>12</sup> โดยตราพระราชกฤษฎีกา ให้ใช้ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 ในเขตเทศบาล พุทธศักราช 2485 โดยการตราพระราชกฤษฎีกา ให้ใช้พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 ในท้องที่นอกเขตเทศบาล และนอกเขตสุขาภิบาล พ.ศ. 2516 ตามลำดับ หลังจากนั้น ได้มีพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 3) พุทธศักราช 2485 กำหนดเปลี่ยนแปลงระยะเวลาของการประกาศให้ผู้รับประเมินผู้มีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินไปปรับแบบพิมพ์เพื่อกรอกข้อความ และพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2534 ได้ปรับปรุงวิธีการในการจัดเก็บและการชำระภาษีทั้งของรัฐวิสาหกิจและของประชาชนให้เหมาะสมยิ่งขึ้น และยกเว้น โทษทางอาญารวมทั้งเงินเพิ่มและค่าปรับต่างๆ ให้แก่ผู้ค้างชำระภาษีที่นำภาษีที่ค้างชำระมาชำระภายในกำหนดคดีการชำระภาษีที่ค้างชำระมาชำระภายในกำหนดเวลาเพื่อเร่งรัดให้มีการชำระภาษีที่ค้างชำระเพื่อนำไปใช้ประโยชน์ในการพัฒนาที่ดินต่อไป เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงระบบราชการท้องถิ่นโดยจัดตั้งองค์การบริหารส่วนตำบลตามพระราชบัญญัติสภาตำบลและองค์การบริหารส่วนตำบล พ.ศ. 2537 จึงได้ปรับปรุงแก้ไขกฎหมายเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดินให้สอดคล้องกัน โดยตราพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2543

<sup>10</sup> ค่ารายปีคิดจากค่าเช่าของทรัพย์สินแต่ถ้าเจ้าพนักงานเห็นว่าจำนวนค่าเช่าไม่เหมาะสมสามารถ

<sup>11</sup> ค่ารายปีคิดจาก 1 ใน 20 ของราคาตลาดทรัพย์สิน

<sup>12</sup> รังสรรค์ ชนะพรพันธ์, ภาษีอากรในประวัติศาสตร์เศรษฐกิจไทย : คลังข้อมูลและบทสำรวจ

สถานะทางวิชาการ, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2528), น. 171.

และภาสกร ชุณหอุไร, คำอธิบายกฎหมายที่ดิน ฉบับพิมพ์ปี 2536 ตามประมวลกฎหมายที่ดิน พ.ศ. 2474

และกฎหมายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับที่ดิน, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติบรรณการ, 2536), น.343.



การจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินเดิมอยู่ในอำนาจหน้าที่ของกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง ที่ดำเนินการจัดเก็บ แต่เมื่อมีการประกาศใช้พระราชบัญญัติเป็นรายได้บำรุงเทศบาล พุทธศักราช 2475 แล้ว ภาษีโรงเรือนและที่ดินนี้จึงโอนให้เป็นรายได้ของเทศบาล แต่ต่อมา พระราชบัญญัติดังกล่าวจะถูกยกเลิกโดยพระราชบัญญัติรายได้เทศบาล พุทธศักราช 2497 แล้ว ภาษีโรงเรือนและที่ดินก็ยังคงเป็นรายได้ของเทศบาลอยู่ตามเดิม เมื่อเทศบาลได้รับโอนรายได้ประเภทนี้ มาใหม่ ๆ นั้น ทางเทศบาลต่างๆ ยังไม่อยู่ในสภาพพร้อมเก็บเองได้ ดังนั้นทางกรมสรรพากรยังคงทำหน้าที่จัดเก็บภาษีนี้ต่อไปอยู่ช่วงระยะเวลาหนึ่ง โดยทางเทศบาลได้จ่ายเงินส่วนลดเป็นค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีให้แก่กรมสรรพากร<sup>13</sup> ปัจจุบันองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่โรงเรือนและที่ดินตั้งอยู่เป็นองค์กรที่มีอำนาจหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน และถือเป็นรายได้ของท้องถิ่น

### หลักการทั่วไปของภาษีโรงเรือนและที่ดิน

#### ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีโรงเรือนและที่ดินคือเจ้าของโรงเรือนสิ่งปลูกสร้างและที่ดิน อย่างไรก็ตามแม้ไม่เคยเป็นเจ้าของโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างนั้นก็ตาม อาจจะต้องรับผิดชอบเสียภาษีร่วมกับบุคคลอื่นได้ ในกรณีที่ซื้อหรือรับโอน โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างและที่ดินจากผู้อื่นโดยผู้ขายหรือผู้โอนยังคงภาษีโรงเรือนและที่ดินอยู่ ผู้ซื้อหรือผู้รับโอนต้องตกเป็นลูกหนี้ร่วมกับผู้ขายหรือผู้โอนในการชำระภาษีคงค้าง<sup>14</sup>

#### ฐานภาษี

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 กำหนดให้ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้นมีอยู่ 2 ประเภท<sup>15</sup> ได้แก่ ประเภทที่ 1 โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ซึ่งรวมถึงแพด้วย<sup>16</sup> คำว่า “โรงเรือน” นั้นได้แก่ บ้าน ตึกแถว อาคาร ร้านค้า สำนักงาน เป็นต้น ฯลฯ ส่วนคำว่า “สิ่งปลูกสร้างอื่นๆ” เช่น ท่าเรือ สะพาน ถังเก็บน้ำมัน<sup>17</sup> ขนาด 100,000 ลิตร ก่อสร้างติดที่ดินเป็นการถาวรใช้เก็บสินค้าน้ำมัน คาน<sup>18</sup> เป็นต้น ประเภทที่ 2 ที่ดินที่ใช้ปลูกสร้าง

<sup>13</sup> อเนก เขียวถาวร, เศรษฐศาสตร์มหภาค 1, (กรุงเทพมหานคร : มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2541), น. 9.

<sup>14</sup> มาตรา 45 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475

<sup>15</sup> มาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475

<sup>16</sup> มาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475

<sup>17</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 397/2521

<sup>18</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 656/2477

โรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างรวมทั้งที่ดินต่อเนื่องกันด้วย ที่ดินที่ใช้ปลูกสร้างโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้าง เช่น ก. ปลูกบ้านขึ้นหลังหนึ่งบนที่ดินของ ก. ทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษี คือ บ้านและที่ดินที่ใช้ปลูกบ้าน ส่วนที่ดินที่ใช้ต่อเนื่อง เช่น ก. ปลูกบ้านขึ้นหลังหนึ่งบนที่ดินแล้วมีทางเดิน สนามบ้านสวนหย่อม สระว่ายน้ำ สิ่งเหล่านี้ย่อมถือเป็นที่ดินต่อเนื่องหรือ ก. สร้างบิมน้ำมันขึ้นบนที่ดินแปลงหนึ่ง บริเวณบิมน้ำมันย่อมเป็นที่ดินต่อเนื่องอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีเช่นเดียวกับที่เติมน้ำมันและตัวสำนักงานของบิมน

#### ทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษี<sup>19</sup>

(1) พระราชวังอันเป็นทรัพย์สินของพระมหากษัตริย์ ถ้าเป็นทรัพย์สินส่วนพระองค์แล้วไม่ได้รับการยกเว้นภาษี

(2) ทรัพย์สินของรัฐบาลซึ่งใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะ เช่น อาคารที่ตั้งทำการของกระทรวง ทบวง กรม ต่างๆ สะพานสาธารณะ ท่าเรือสาธารณะ ศาลาท่าน้ำสาธารณะ ฯลฯ

(3) ทรัพย์สินของโรงพยาบาลสาธารณะและโรงเรียนสาธารณะซึ่งกระทำกิจการอันมิใช่เพื่อเป็นผลกำไรส่วนบุคคลและใช้เฉพาะในการรักษาพยาบาลและในการศึกษา เช่น โรงพยาบาลศิริราช โรงเรียนรัฐบาล วิทยาลัย มหาวิทยาลัยของรัฐ

(4) ทรัพย์สินซึ่งเป็นศาสนสมบัติอันใช้เฉพาะในศาสนกิจอย่างเดียวหรือเป็นที่อยู่ของสงฆ์ เช่น วัด โบสถ์ วิหาร ศาลาการเปรียญ ศาลาสวดอภิธรรม กุฏิพระ สุเหร่า โบสถ์คริสต์

(5) โรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ ซึ่งปิดไว้ตลอดปี และเจ้าของมิได้อยู่เอง หรือให้ผู้อื่นอยู่นอกจากคนเฝ้า

(6) โรงเรียนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นๆ ซึ่งเจ้าของอยู่เอง หรือให้ผู้อื่นเฝ้ารักษา และมีได้ใช้เป็นที่ไว้สินค้าหรือประกอบอุตสาหกรรม

#### อัตราภาษี

ภาษีโรงเรียนและที่ดินนั้นต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 12 ครั้ง ของค่ารายปี โดยค่ารายปี คือ จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ในปีหนึ่งๆ<sup>20</sup> ค่ารายปีของปีที่ล่วงมาแล้วนั้น ให้ใช้เป็นหลักสำหรับการคำนวณค่าภาษีซึ่งจะต้องเสียในปีต่อมา แต่ไม่ใช่ให้ถือเอาภาษีของปีที่ล่วงมาแล้วเป็นภาษีของปีต่อมา<sup>21</sup>

<sup>19</sup> มาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน พุทธศักราช 2475

<sup>20</sup> มาตรา 8 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน พุทธศักราช 2475

<sup>21</sup> มาตรา 18 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน พุทธศักราช 2475



**คำรายปี** อาจลดได้ในกรณีดังต่อไปนี้<sup>22</sup>

(1) ถ้าโรงเรือนใดติดตั้งส่วนที่สำคัญมีลักษณะเป็นเครื่องจักรกลไกเครื่องกระทำหรือเครื่องกำเนิดสินค้าเพื่อใช้ดำเนินอุตสาหกรรมบางอย่าง

(2) ถ้าเป็นกรณีที่เพิ่งจะปลูกโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างขึ้น คำรายปีมิได้คิดเต็มทั้งปีแต่ต้องมีการลดลงตามส่วน

นอกจากนี้ในกรณีที่โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างของท่านว่างลงหรือชำรุดเสียหายจนจำเป็นต้องซ่อมแซมใหญ่ผู้เสียภาษีมียกเว้นคำร้องขอลดภาษีต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ได้

จากการศึกษาพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 พบว่าเกิดความไม่ชัดเจนของการกำหนดฐานภาษีเพื่อใช้ในการคำนวณภาษี อีกทั้งยังต้องอาศัยกฎหมายลำดับรองเป็นจำนวนมากในออกกฎกระทรวง หรือออกประกาศ เพื่อให้ประชาชนได้เข้าใจในบทบัญญัติของกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างดังกล่าว อีกทั้งกระบวนการการประเมิน การประกาศ การจัดเก็บ การให้ระยะเวลาอุทธรณ์ ระยะเวลาในการดำเนินการต้องใช้ระยะเวลานาน ไม่น้อยกว่า 3 เดือน เพื่อให้ทางองค์การปกครองส่วนท้องถิ่น เตรียมตัวในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และให้เตรียมเจ้าหน้าที่จัดเก็บภาษีที่มีความสามารถและความรู้ รวมถึงความเชี่ยวชาญ ในด้านการประเมินภาษี การจัดเก็บภาษี การวัดระยะของสิ่งปลูกสร้าง การรังวัดที่ดินที่ไม่ใช่โฉนดที่ดิน ซึ่งความรู้ดังกล่าว องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นทั่วประเทศ ยังไม่มีความรู้ ความเชี่ยวชาญทางด้านดังกล่าว

ความชัดเจนของการกำหนดฐานภาษีเพื่อใช้ในการคำนวณภาษี ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 กำหนดฐานภาษีของพาณิชย์กรรม หรือที่ดินที่ประกอบกิจการค้าขาย กับที่ดินที่รกร้างว่างเปล่า มีอัตราภาษีที่เหมือนกัน ซึ่งทำให้เป็นการเพิ่มภาระภาษีแก่ประชาชนที่ถือครองที่ดินที่รกร้างว่างเปล่า โดยอาจจะได้ที่ดินมาโดยมรดก หรือโดยเสนาหา และประชาชนเหล่านั้นไม่ได้มีอาชีพ หรือไม่มีรายได้อะไร แต่ต้องเสียภาษีในอัตรา 0.3 % ในมูลค่าราคาประเมิน 0 - 50 ล้านบาท ซึ่งถือว่าเป็นอัตราภาษีที่สูงมาก สำหรับที่ดินรกร้างว่างเปล่า โดยที่ดินรกร้างว่างเปล่า หรือที่ดินที่ไม่ได้ประโยชน์ ควรจะเสียภาษีในอัตราเช่นเดียวกับ เกษตรกรรม ในอัตราร้อยละ 0.01 % ในมูลค่าประเมิน 0 - 75 ล้านบาท เพราะประชาชนส่วนใหญ่ของประเทศมีอาชีพเกษตรกรรม และประชาชนส่วนใหญ่ในประเทศไทยเป็นผู้มีรายได้น้อย

อัตรากำไรที่ใช้เก็บประชาชนในประเทศไทย อัตราการเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 มีอัตรากำไรในการเก็บ อยู่เพียง 4 ลักษณะเท่านั้นกล่าวคือ 1. อัตราการเก็บภาษีที่ดินที่พาประโยชน์เกษตรกรรม 2. อัตราการเก็บภาษีที่ดินที่

<sup>22</sup> มาตรา 13 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475

ทำประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย 3. อัตราการเก็บภาษีที่ดินที่ไม่ได้ทำประโยชน์ คือ ที่ดินที่รกร้างว่างเปล่า 4. อัตราการเก็บภาษีที่ดินที่ทำประโยชน์โดยประกอบการค้า พาณิชยกรรม หรือที่อื่นๆ

จะเห็นว่าฐานการเก็บภาษีอัตราดังกล่าวข้างต้น นั้น มีฐานการเก็บภาษีที่น้อยมาก ถ้าเทียบกับประเทศอื่นๆ ที่มีฐานการเก็บภาษีมิได้มาจากการทำประโยชน์ในที่ดินแปลงดังกล่าว หรือไม่ได้ทำประโยชน์ในที่ดินแปลงดังกล่าว การเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ของต่างประเทศ ยังอ้างอิงถึงอายุ และอ้างอิงกับรายได้ของบุคคลธรรมดา หรือรายได้ของนิติบุคคล ที่จะเรียกเก็บภาษีหรือไม่

ในอดีตการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมของประเทศไทยที่ผ่านมา ส่วนใหญ่จะเกิดปัญหาคนจนกับคนรวยมีปัญหาความเหลื่อมล้ำกัน โดยพื้นฐานมาจากฐานะทางด้านการครอบครอง เศรษฐกิจ สังคม การเมือง ปัญหานี้อยู่กับสังคมไทยมาโดยตลอดและยากที่จะแก้ไขให้ปัญหาเหล่านี้หมดไป ดังนั้น รัฐบาลต้องแก้ไขปัญหาความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ ฐานะและความเป็นอยู่ของประชาชน จึงต้องใช้อำนาจทางด้านบริหารและดำเนินนโยบายทางด้านรายรับและนโยบายทางด้านรายจ่าย การปฏิรูปทางด้านการจัดเก็บภาษี “ภาษีทรัพย์สินหรือภาษีท้องถิ่น” ถือเป็นภาษีที่ทำให้ไม่เกิดการเหลื่อมล้ำที่เกิดขึ้นในสังคมปัจจุบัน อีกทั้งยังสามารถสร้างรายได้ให้กับรัฐบาลอีกด้วย ซึ่งประเทศต่างๆ ที่พัฒนาแล้วหรือประเทศกำลังพัฒนา ได้ออกบทบัญญัติทางกฎหมายให้เก็บภาษีทรัพย์สินหรือภาษีท้องถิ่น แต่ในประเทศไทยของเราได้ออกพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 และฉบับแก้ไขเพิ่มเติมฉบับปัจจุบัน และได้ออกพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ.2508 และฉบับแก้ไขปัจจุบัน ในปัจจุบันจึงจะออกพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 โดยให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2563 เป็นต้นไป

พระราชบัญญัติฉบับนี้ได้ยกเลิกพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 และฉบับแก้ไขเพิ่มเติมปัจจุบัน พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และฉบับแก้ไขเพิ่มเติมปัจจุบัน เนื่องจากการจัดเก็บรายได้ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในฉบับเก่านั้นมีปัญหาทางทฤษฎีและในทางปฏิบัติมากมาย ดังเช่น ภาษีโรงเรือนและที่ดินที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 หมายถึง ภาษีที่เก็บจากมูลค่าผลตอบแทนที่ได้รับจากการให้เช่าหรือใช้สอยที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างเหนือที่ดินนั้น โดยประโยชน์ของโรงเรือนและที่ดินที่เจ้าของได้รับเรียกว่า “ค่ารายปี” ดังนั้นส่วนใหญ่ผู้มีภาระต้องจ่ายภาษีโรงเรือนและที่ดิน จึงมักเป็นเจ้าของที่ให้เช่าหรือเช่าอสังหาริมทรัพย์และเจ้าของกิจการที่ใช้ในโรงเรือนและที่ดินในการประกอบธุรกิจ ในภาษีโรงเรือนและที่ดิน จึงถือเป็นภาษีทรัพย์สินที่เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการพาณิชย์ (Commercial property tax) อย่างหนึ่ง โดยภาษีโรงเรือนและที่ดินมีอัตราจัดเก็บภาษีร้อยละ 12.5 จากค่ารายปีหรือค่าเช่ารายปีซึ่งผู้ประกอบการได้รับ แต่เนื่องจากมีโรงเรือนและที่ดินจำนวนมากที่เจ้าของกิจการ

เป็นเจ้าของ และพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 ได้ยกเว้นภาษีให้แก่ โรงเรือนที่เจ้าของใช้เป็นที่อยู่อาศัยและ โรงเรือนที่ปิดว่างไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ จึงก่อให้เกิดปัญหาอย่างน้อย 3 ประการ ดังนี้ คือ<sup>23</sup>

1. ฐานภาษี ภาษีโรงเรือนและที่ดิน มีฐานภาษีคือ ค่าเช่ารายปี จึงเป็นการซ้ำซ้อนกับภาษีเงินได้ที่จัดเก็บจากรายได้ค่าเช่าและในกรณีที่ไม่มีค่าเช่าการประเมินค่าเช่ารายปีจะขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่ซึ่งเปิดโอกาสให้มีการทุจริตประพฤติมิชอบได้ง่าย

2. อัตราภาษี ภาษีโรงเรือนและที่ดิน จัดเก็บในอัตราร้อยละ 12.5 ของค่าเช่ารายปี ซึ่งผู้ประกอบการค้าและอุตสาหกรรมเรียกร้องว่าจัดเก็บภาษีสูงไป

3. การยกเว้นหรือเลียงภาษี เนื่องจากภาษีโรงเรือนและที่ดิน ยกเว้นการจัดเก็บจากโรงเรือนที่ใช้อยู่อาศัยเองและโรงเรือนที่ไม่ได้ใช้ประโยชน์ ทำให้เก็บภาษีได้น้อยกว่าที่ควรเป็น

ในอดีตในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 และแก้ไขเพิ่มเติมนั้นเป็นการเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน หมายถึงภาษีที่เก็บจาก มูลค่าผลตอบแทนที่ได้รับจากการให้เช่าหรือใช้สอยที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างเหนือที่ดินนั้น โดยประโยชน์ของโรงเรือนและที่ดินที่เจ้าของได้รับเรียกว่า “ค่าเช่ารายปี” ดังนั้นส่วนใหญ่ผู้ที่มีภาระต้องจ่ายภาษีโรงเรือนและที่ดิน จึงเป็นเจ้าของที่ให้เช่า อสังหาริมทรัพย์และเจ้าของกิจการที่ใช้โรงเรือนและที่ดินในการประกอบธุรกิจ ดังนั้น ภาษีโรงเรือนและที่ดินจึงนับว่าเป็นภาษีทรัพย์สินที่เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการพาณิชย์ รูปแบบหนึ่งได้

อัตราการคิดภาษีโรงเรือนและที่ดิน จะคิดอัตราจัดเก็บร้อยละ 12.5 ของค่าเช่ารายปี หรือค่าเช่ารายปี ซึ่งผู้ให้เช่าหรือผู้ประกอบการที่ให้เช่าได้รับ แต่เนื่องจากมีโรงเรือนและที่ดินจำนวนมากที่เจ้าของกิจการเป็นเจ้าของเองและพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 ได้ยกเว้นภาษีให้แก่ โรงเรือนที่เจ้าของใช้เป็นที่อยู่อาศัยและ โรงเรือนที่ปิดว่างไม่ก่อให้เกิดประโยชน์หรือผู้ประกอบการให้เช่าโรงเรือนที่ไม่มีรายได้หรือไม่มีผู้เช่า จึงไม่ก่อให้เกิดรายได้ต่อรัฐบาล และจะก่อให้เกิดปัญหาอย่างน้อย 3 ประการ ดังนี้คือ<sup>24</sup>

1. ภาษีโรงเรือนและที่ดิน มีฐานภาษี คือ ค่าเช่ารายปี การเก็บภาษีจึงซ้ำซ้อนกับภาษีเงินได้ที่จัดเก็บจากรายได้ค่าเช่าและ ในกรณีที่ผู้ประกอบการไม่มีค่าเช่า และไม่มีความหมายกำหนด การประเมินค่าเช่ารายปีจึงขึ้นอยู่กับพนักงานเจ้าหน้าที่ซึ่งเปิดโอกาสให้มีการทุจริตประพฤติมิชอบ

<sup>23</sup> เบ็ญจ งามอรุณโชติ และคณะ, “แนวคิดภาษีที่ดินและทรัพย์สินกรณีศึกษาว่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง,” สืบค้นเมื่อวันที่ 5 กุมภาพันธ์ 2564, จาก : <http://koratcf.or.th/pdf/>.

<sup>24</sup> “สรุปคำถาม – คำตอบเกี่ยวกับพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562,” สืบค้นเมื่อวันที่ 9 กุมภาพันธ์ 2564, จาก <http://www.dla.go.th/work/faq1.pdf>.

2. ภาษีโรงเรือนและที่ดินมีอัตราการเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 12.5 ของค่าเช่ารายปี การเก็บในอัตราดังกล่าวเป็นอัตราที่สูงไปสำหรับผู้ประกอบการค้าและผู้ประกอบการในภาคอุตสาหกรรม

3. ภาษีโรงเรือนและที่ดิน มีการยกเว้นและสามารถเลี่ยงภาษีได้ โดยยกเว้นการจัดเก็บจากโรงเรือนที่ใช้อยู่อาศัยเองและโรงเรือนที่ไม่ได้ใช้ประโยชน์ หรือที่ไม่มีรายได้ ทำให้การเก็บภาษีได้น้อยกว่าที่ควรจะได้หรือการเก็บภาษีไม่ได้เลย

## 2.2 แนวคิดทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

### 2.2.1 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

Adam Smith นักเศรษฐศาสตร์ ชาวอังกฤษแห่งสำนัก Classic ได้เสนอหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี (Four Canons of Taxation) นี้ไว้ในปีคริสต์ศักราช 1776 ในหนังสือ An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations) โดยเสนอหลัก 4 ประการ ดังนี้<sup>25</sup>

#### 1) หลักความเสมอภาคหรือหลักความเป็นธรรม (Equity)

พลเมืองของรัฐหรือผู้ที่อาศัยอยู่ในรัฐใดก็ตาม ควรมีส่วนช่วยรัฐบาลของประเทศนั้นๆ ในการบริหารหรือปกครองประเทศ โดยการบริจาคทรัพย์สินตามส่วนแห่งความสามารถในการหารายได้หรือทรัพย์สินที่ได้มาเพราะได้รับการคุ้มครองจากรัฐ<sup>26</sup>

ระบบภาษีที่ดีต้องเป็นระบบที่มีความเป็นธรรมทั้งในระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันเองและระหว่างรัฐผู้จัดเก็บภาษีกับประชาชน ผู้เสียภาษีอากรทั้งหลาย หลักความเป็นธรรมนี้นับเป็นหัวใจของระบบภาษีอากรที่ดี ถ้าหากระบบภาษีอากรใดปราศจากความเป็นธรรมแล้ว ความยินยอมเสียภาษีโดยสมัครใจ (Voluntary Compliance) ก็คงจะเกิดขึ้นได้ยาก<sup>27</sup>

<sup>25</sup> Adam Smith, *The Wealth of Nations*, (2000), pp. 888-889. อ้างถึงใน จิรศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา : หลักการและบทวิเคราะห์, (กรุงเทพมหานคร : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2555), น.5-6. อ้างถึงใน วรศิลป์ สะแลแม, “ปัญหาการหนีและหลบหลีกภาษีศุลกากรและภาษีสรรพสามิต : ศึกษากรณีการหนีและหลบหลีกภาษีการนำเข้ารถยนต์,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ปริธี พนมยงค์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2557), น. 23-24.

<sup>26</sup> ปรีดา นาคเนาทิม, *เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1*, (กรุงเทพมหานคร : คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2531).

<sup>27</sup> เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, *การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย*, (กรุงเทพมหานคร : มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2541), น.124.

## 2) หลักความแน่นอนชัดเจน (Certainty)

ภาษีที่ปัจเจกชนแต่ละคนมีหน้าที่ต้องรับภาระในการจ่ายควรที่ต้องมีความแน่นอนชัดเจน ไม่มีการใช้อำนาจตามอำเภอใจ เวลาในการจ่ายภาษี วิธีการจ่าย จำนวนภาษีที่จะต้องจ่ายทั้งหลายเหล่านี้จะต้องมีความชัดเจนและง่ายแก่ผู้จ่ายภาษีและต่อผู้อื่น ทุกๆ คน<sup>28</sup> หากระบบภาษีการจัดเก็บภาษีอากรใดมีความแน่นอนและชัดเจนดังกล่าวแล้ว ย่อมสร้างความสมัครใจในการเสียภาษีอากรได้ดีขึ้น นอกจากนี้หลักความแน่นอนชัดเจนดังกล่าวแล้ว ย่อมสร้างความสมัครใจในการเสียภาษีอากรได้ดีขึ้น<sup>29</sup> นอกจากนี้หลักความแน่นอนชัดเจนยังกินความไปถึงว่ารัฐจะต้องมีนโยบายที่แน่นอนในการจัดเก็บภาษี คือ ไม่เปลี่ยนแปลงบ่อยเพื่อธุรกิจภาคเอกชนจะได้วางแผนของตนเองได้ซึ่งถ้าหากรัฐไม่มีความแน่นอนในการจัดเก็บภาษี มีการเปลี่ยนแปลงบ่อยๆ การวางแผนของธุรกิจเอกชนย่อมได้รับการกระทบกระเทือนจากการเปลี่ยนแปลงภาษี<sup>30</sup>

## 3) หลักความสะดวกในการจ่ายภาษี (Convenience of Payment)

ภาษีทุกๆ ชนิดควรที่จะถูกจัดเก็บตามเวลาหรือตามวิธีการที่น่าจะสะดวกมากที่สุดสำหรับผู้จ่ายภาษี<sup>31</sup> โดยหลักการนี้มีจุดมุ่งหมายว่า เมื่อประชาชนมีภาระหน้าที่เสียภาษีให้รัฐ รัฐก็ควรที่จะเป็นฝ่ายอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีในทุกๆ ด้าน โดยหลักความสะดวกนี้ หากวางไว้อย่างเหมาะสมแล้ว ย่อมเป็นการจูงใจประชาชนให้ความร่วมมือเสียภาษี ทำให้รัฐสามารถเก็บภาษีได้ครบถ้วนยิ่งขึ้น<sup>32</sup>

<sup>28</sup> จีรศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา : หลักการและบทวิเคราะห์, (กรุงเทพมหานคร : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2555), น.7. อ้างใน *เพิ่งอ้าง, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 25.*

<sup>29</sup> เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, (กรุงเทพมหานคร : มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2535), น.124.

<sup>30</sup> สมชัย ฤชุพันธุ์, ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการภาษีอากร เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินและภาษีอากร ฉบับปรับปรุง, (ม.ป.ท.: ม.ป.พ, 2538), น.178.

<sup>31</sup> *เพิ่งอ้าง, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 28.*

<sup>32</sup> ปรีดา นาคนาวทิม, เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1, (กรุงเทพมหานคร : คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2531), น.32. อ้างใน วรศิลป์ สะแลแม, “ปัญหาการหนีและหลบหลีกภาษีศุลกากรและภาษีสรรพสามิต : ศึกษากรณีการหนีและหลบหลีกภาษีการนำเข้ารถยนต์,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ปริทัศน์ มนมยงค์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2557), น. 25.

#### 4) หลักความประหยัดในการจัดเก็บภาษี (Economy in Collection)

ภาษีทุกๆ ชนิดควรที่จะถูกออกแบบทั้งในแง่วิธีการดึงเงินออกจากกระเป๋าของประชาชนจะต้องทำอย่างประหยัดที่สุด และเข้าไปยุ่งเกี่ยวกับกระเป๋าเงินของประชาชนให้น้อยที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ นอกเหนือจากเงินที่ภาษีนำเข้าไปสู่คลังสาธารณะ<sup>33</sup>

ในระยะหลังนักการคลังหลายท่านได้มีแนวความคิด เรื่องหลักการเก็บภาษีที่ดี และเห็นควรเพิ่มหลักเกณฑ์อื่นๆ อีกเพื่อให้เหมาะสมกับการเปลี่ยนแปลงในยุคสมัยต่อๆ มา หลังจากที่ Adam Smith ได้วางหลักเกณฑ์ลักษณะการจัดเก็บภาษีที่ดีไว้ ตั้งแต่ คริสต์ศักราช 1776 และแม้จะผ่านมาเป็นเวลานานกว่า 200 ปีแล้วก็ตาม ได้แก่

1) หลักความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ (Neutrality) หมายถึง ภาษีจะต้องไม่เปลี่ยนแปลงหรือกระทบกระเทือนรูปแบบการบริโภคหรือการออม การแข่งขันผลิตสินค้าและบริการของผู้ผลิต ตลอดจนการทำงานของกลไกตลาด<sup>34</sup>

2) หลักอำนาจรายได้หรือหลักการทำรายได้ (Productivity) ภาษีที่ดีควรเป็นภาษีที่สามารถทำรายได้สูงให้กับรัฐ หากระบบภาษีใดมีโครงสร้างที่อำนาจรายได้ให้กับรัฐต่ำ เมื่อรัฐมีความจำเป็นต้องจัดเก็บภาษีเพื่อนำมาใช้จ่ายเพิ่มขึ้น รัฐก็ต้องเพิ่มอัตราภาษีที่มีอยู่เดิมหรือเพิ่มการจัดเก็บประเภทภาษีใหม่ๆ ซึ่งในทัศนะของผู้เสียภาษีจะเห็นว่าเป็นการสร้างความสะดวกหรือเพิ่มเติมให้กับตนเองจะมีผลกระทบกระเทือนต่อระดับความสมัครใจในการเสียภาษีได้ ระบบภาษีที่ดีตามหลักนี้ควรประกอบด้วยภาษีน้อยประเภท แต่ภาษีแต่ละประเภทสามารถทำรายได้ให้กับรัฐบาล ได้สูงทั้งในปัจจุบันและเมื่อสถานการณ์ทางเศรษฐกิจเปลี่ยนแปลงไป<sup>35</sup>

3) หลักการยืดหยุ่น (Flexibility) หมายถึง ภาษีบางประเภทสามารถปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจของประเทศหรือการเปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีได้ง่ายอันควรนำมาใช้เป็นเครื่องมือควบคุมภาวะเศรษฐกิจของประเทศ<sup>36</sup>

4) หลักการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability) หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บต้องสามารถทำการบริหารจัดการได้อย่างได้ผล ในทางปฏิบัติซึ่งต้องมีความเกี่ยวข้องเชื่อมโยงกับรูปแบบ

<sup>33</sup> จีรศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์, (กรุงเทพมหานคร : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2555), น.7 – 8. อ้างใน *เพ็งอ้อ, อ่างแล้ว เจริญรอดที่ 32.*

<sup>34</sup> วิทย์ ตันตยกุล, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร : สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2526), น.23. อ้างใน *เพ็งอ้อ, อ่างแล้ว เจริญรอดที่ 32.*

<sup>35</sup> เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, (กรุงเทพมหานคร: ม.ป.พ, 2535. น.126, อ้างใน *เพ็งอ้อ, อ่างแล้ว เจริญรอดที่ 32.*

<sup>36</sup> *เพ็งอ้อ, อ่างแล้ว เจริญรอดที่ 35.*



โครงสร้างการบริหารของแต่ละรัฐเป็นสิ่งสำคัญและจะต้องไม่กำหนดหลักเกณฑ์ใดๆ ที่จะเป็นไปได้ในการบังคับใช้<sup>37</sup>

โดยในบทนี้ ทางผู้วิจัยจะกล่าวถึงหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี โดยละเอียดเฉพาะหลักความเป็นธรรม หลักอำนาจรายได้ หลักความมีประสิทธิภาพ ในการจัดเก็บภาษีและหลักความมีประสิทธิภาพ ในทางเศรษฐกิจ โดยจะนำมาใช้ในการวิเคราะห์ปัญหากระบวนการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ต่อไป

### 2.2.2 หลักความเป็นธรรม (Equity)

เนื่องจากระบบภาษีที่ดีจะต้องมีความเป็นธรรม ทั้งในระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันเองและระหว่างผู้จัดเก็บภาษีกับผู้เสียภาษี ดังนั้นหลักความเป็นธรรมจึงเป็นหัวใจของระบบภาษีที่ดี เพราะประชาชนทุกคนต่างมีฐานะ โอกาสและความสามารถในการหารายได้แตกต่างกัน ดังนั้น หลักความเป็นธรรมจึงมีความสำคัญยิ่ง ซึ่งถ้าหากระบบภาษีใด ปราศจากความเป็นธรรมเสียแล้ว ความยินยอมในการเสียภาษีโดยสมัครใจ ก็คงจะเกิดขึ้นได้ยาก<sup>38</sup>

หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีเป็นแนวความคิดแบบอัตวิสัย (Subjective Concept) ที่ยังไม่มีคำจำกัดความที่สมบูรณ์ตายตัว และนิยามของความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีไม่สามารถได้มาจากการชี้ขาดของนักเศรษฐศาสตร์ได้แต่เพียงลำพัง นอกจากนี้ ยังมีความเห็นไม่ลงรอยกันเกี่ยวกับคำนิยามของความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี<sup>39</sup>

การให้ความหมายของหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีของ N.Gregory Mankiw ว่า ความเป็นธรรมน่าจะ หมายถึง การกระจายหรือแบ่งเฉลี่ยภาระภาษีในหมู่ประชาชนอย่างเป็นธรรม ซึ่งผู้ศึกษาเห็นว่า เป็นการให้ความหมายที่ค่อนข้างรัดกุมและชัดเจนเช่นเดียวกัน

ในการพิจารณาหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีนั้น สามารถจำแนกแนวความคิดออกเป็น 2 หลักกล่าวคือ

#### 1) หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity)

หลักนี้อธิบายว่า ภาษีอากรที่จะถือว่าเป็นธรรมนั้น จะต้องเป็นภาษีอากรที่มีคุณสมบัติสองประการ คือ ประการแรก ผู้เสียภาษีอากรทุกคนจะต้องเสียภาษีคนละเท่าๆ กัน ประการที่สอง ถ้าการเก็บภาษีอากรของรัฐ มีวัตถุประสงค์ที่จะนำเงินรายได้จากภาษีอากรไปใช้เป็นรายจ่ายของ

<sup>37</sup> เพิ่งอ้าง, น.125. อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 35.

<sup>38</sup> David N. Hyman, Taxation Law Finance 1993, p.359. อ้างถึงใน จิรศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา : หลักการและบทวิเคราะห์, (กรุงเทพมหานคร : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2555), น.20.

<sup>39</sup> N. Gregory Mankiw, Principle of Economics, (1998), p.10. อ้างถึงใน เพิ่งอ้าง, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 38.

รัฐบาลแล้ว จำนวนเงินค่าภาษีค่าภาษีที่ผู้เสียภาษีแต่ละคนจ่ายจะต้องเท่ากับผลลัพธ์ของรายจ่ายของรัฐบาลทั้งหมด หารด้วย จำนวนผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีอากรตามกฎหมายทั้งหมดของประเทศในแต่ละปี<sup>40</sup>

ในการจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์นี้ มีข้อเสียหรือข้อบกพร่อง อยู่ 3 ประการ คือ<sup>41</sup>

**ประการแรก** การเก็บภาษีอากรตามหลักนี้ มิได้คำนึงถึงความสามารถในการชำระภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีแต่ละคน ซึ่งมีความสามารถในการเสียภาษีแตกต่างกัน ทั้งนี้ขึ้นกับสมรรถนะในการหารายได้ของผู้เสียภาษีแต่ละคน ซึ่งในความเป็นจริงเห็นได้อย่างชัดเจนว่า ผู้มีรายได้สูงย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีได้สูงกว่าผู้มีรายได้ต่ำ

**ประการที่สอง** การจัดเก็บภาษีอากรตามหลักนี้ อาจมีผลทำให้จำนวนภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องชำระหรือที่เรียกว่า หนี้ภาษี (Tax Liability) มีมูลค่าสูงกว่ารายได้ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีบางคนที่มีรายได้ต่ำมากๆ บุคคลเหล่านี้จึงไม่มีเงินเพียงพอที่จะเสียภาษีและจะส่งผลกระทบต่อสถานะการครองชีพของผู้มีรายได้ต่ำให้มรสุมความเป็นอยู่แย่ลงไปอีก

**ประการที่สาม** การกำหนดให้ผู้เสียภาษีทุกคนต้องเสียภาษีอากรเท่าๆ กัน เช่นนี้ย่อมทำให้อัตราภาษีที่แท้จริง (Effective Tax Rate : ETR) ซึ่งเป็นสัดส่วนระหว่างจำนวนภาษีที่จ่ายต่อรายได้ที่มีภาระภาษีของผู้มีรายได้ต่ำจะสูงกว่าภาระภาษีของผู้มีรายได้มาก

หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์นี้ จะนำไปใช้ได้ก็ต่อเมื่อบุคคลทุกคนในสังคมมีฐานะทางเศรษฐกิจใกล้เคียงกันอย่างมาก ซึ่งในทางความเป็นจริงแล้วย่อมเป็นไปได้ไม่ว่าจะในประเทศใดที่ประชาชนนั้นมีฐานะเทียมกัน เพราะความสามารถในทางเศรษฐกิจของแต่ละคนย่อมมีความแตกต่างกันอย่างแน่แท้ ดังนี้ การจัดเก็บภาษีตามหลักการนี้จะทำให้ผู้มีรายได้ต่ำต้องมีภาระภาษีสูงกว่าผู้มีรายได้สูง เพราะหลักการที่กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ต้องเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากันโดยไม่คำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคล จากข้อบกพร่องนี้หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ จึงไม่อาจนำมาใช้ในทางปฏิบัติ เป็นเพียงแนวความคิดทางทฤษฎีเท่านั้น<sup>42</sup>

<sup>40</sup> ปรีดา นาคเนาทิม, เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1, (กรุงเทพมหานคร : คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2531), น.29. อ้างใน วรศิลป์ สะแลแม, “ปัญหาการหนีและหลบหลีกเลี่ยงภาษีศุลกากรและภาษีสรรพสามิต : ศึกษากรณีการหนีและหลบหลีกเลี่ยงการนำเข้ารถยนต์,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ปริธี พนมยงค์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2557), น. 27.

<sup>41</sup> รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์, ทฤษฎีภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร : เลิศไทย, 2516), น.43. อ้างใน เพ็งอ้อ, อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 40.

<sup>42</sup> อภิญา เลื่อนฉวี, Taxation Law เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร หน่วยที่ 1-7,



## 2) หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Relative Equity)

สืบเนื่องจากการที่แนวความคิด ตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์นั้น ไม่อาจที่จะนำมาใช้ในการจัดเก็บภาษีได้จริง อันเนื่องจากปัญหาในความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีตามที่ได้กล่าวไว้แล้ว จึงเกิดแนวความคิดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีขึ้นใหม่โดยมีหลักคิดว่า แม้ว่าจากรายจ่ายสาธารณะของรัฐบาลได้รับทุนอุดหนุนส่วนใหญ่จากรายได้ที่มาจากการจัดเก็บภาษี แต่ประชาชนในสังคมอยู่ในสถานะแตกต่างกัน มีความสามารถและโอกาสที่แตกต่างกันและต่างเข้ารับเอาผลประโยชน์สาธารณะที่แตกต่างกัน ด้วยเหตุผลนี้ประชาชนควรที่จะจ่ายเงินเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายของรัฐบาลในจำนวนที่แตกต่างกันเพื่อที่ว่า ผู้ที่ได้รับประโยชน์มากจากการกระจายรายได้และความมั่งคั่งในระบบตลาด มีหน้าที่ที่จะต้องทำการจ่ายเงินให้แก่รัฐบาลมากกว่าผู้อื่นเป็นการตอบแทน<sup>43</sup> กล่าวคือหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์นี้มีได้พิจารณาจากประเด็นที่ว่าภาษีที่ผู้เสียภาษีแต่ละราย เสียให้กับรัฐนั้นเท่ากันหรือไม่ แต่จะพิจารณาจากผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากรัฐตามหลักผลประโยชน์ (Benefit Principle) หรือพิจารณาจากความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีในแต่ละรายตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability-to-Pay Principle)<sup>44</sup> ดังนั้น ในการพิจารณาหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์นี้จะสามารถทำให้เกิดขึ้นหรือเข้าถึงได้ จะต้องพิจารณาประกอบกับหลักผลประโยชน์ และหลักความสามารถในการเสียภาษี โดยแยกพิจารณาได้ดังนี้

1) หลักผลประโยชน์ Benefit Principle หลักการนี้มีแนวความคิดที่ว่า ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีนั้นสามารถเกิดขึ้นได้ เมื่อปัจเจกชน หรือกลุ่มบุคคลจ่ายภาษีตามผลประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐ โดยหลักการนี้ถือว่า ภาษี คือ การจ่ายเงินสำหรับสินค้าและบริการที่จัดหาให้ผ่านทางค่าใช้จ่ายสาธารณะของรัฐบาล<sup>45</sup> ซึ่งอาจอธิบายได้โดยละเอียด คือ ตามหลักผลประโยชน์ ผู้บริโภคต้องการอรรถประโยชน์จากการบริโภคสินค้าและบริการที่ผลิต โดยรัฐบาลจะต้องจ่ายค่าสินค้าและบริการในรูปภาษีโดยสมัครใจเหมือนกับการซื้อสินค้าและบริการที่ผลิตโดย

(นนทบุรี :มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2547), น. 47-48.

<sup>43</sup> The Commission on Taxation and Citizenship, *Paying for Progress : A New Politics of Tax for Public Spending*, (2000), p.94. อ้างถึงใน จิรศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา : หลักการและบทวิเคราะห์, (กรุงเทพมหานคร : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2555), น. 21.

<sup>44</sup> อภิญา เลื่อนฉวี, *Taxation Law เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร* หน้าที่ 1-7, (นนทบุรี : มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2547), น. 48. อ้างใน วรศิลป์ สะแลแม, “ปัญหาการหนีและหลบหลีกเลี่ยงการเสียภาษีและภาษีสรรพสามิต : ศึกษากรณีการหนีและหลบหลีกเลี่ยงการนำเข้ารถยนต์,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ปริทัศน์ พนมยงค์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์, 2557), น. 28.

<sup>45</sup> H.A.Silverman, *Taxation its Incidence and Effects*, (1931), p.69. อ้างถึงใน *เพ็งอ้วง, อ่างแล้ว เจริญครั้งที่ 44*. น.28.

เอกชน ดังนั้น ราคาสินค้าในรูปแบบภาษีที่ผู้บริโภครายจะขึ้นกับอัตราประโยชน์ที่เขาได้รับ ซึ่งตามหลักการนี้ระบบภาษีเพื่อความเป็นธรรมอย่างแท้จริงจะแตกต่างกันขึ้นอยู่กับโครงสร้างการใช้จ่ายของรัฐบาล การจัดเก็บภาษีภายใต้หลักผลประโยชน์จึงมิได้พิจารณานโยบายอย่างเดียวกัน แต่ต้องพิจารณานโยบายการใช้จ่ายด้วยการใช้จ่ายของรัฐบาลนั้นเกิดประโยชน์แก่ใคร และควรที่จะเก็บภาษีจากผู้ที่ได้รับประโยชน์อย่างไร แสดงว่าจำเป็นต้องพิจารณานโยบายการจัดเก็บภาษีและนโยบายการใช้จ่ายไปพร้อมๆ กัน<sup>46</sup>

2) หลักความสามารถ (Ability – To –Pay Principle) หลักการนี้มีแนวความคิดที่ว่าความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีจะเกิดขึ้นได้เมื่อบุคคลแต่ละคนจ่ายภาษีตามความสามารถในการจ่าย (Taxable Capacity) ของตน กล่าวคือ หลักความสามารถในการจ่ายสามารถทำให้การจัดเก็บภาษีในสถานการณ์ที่เหมือนกันและแตกต่างกันเกิดขึ้นได้ เพราะตามหลักความสามารถในการจ่ายประชาชนที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีเท่ากัน จะจ่ายภาษีเท่ากัน แต่ถ้าประชาชนมีความสามารถในการจ่ายภาษีแตกต่างกันก็จะจ่ายภาษีแตกต่างกัน อันเป็นผลให้ผู้ที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีสูงกว่าจะจ่ายภาษีในจำนวนที่สูงกว่าคนที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีที่น้อยกว่า<sup>47</sup>

หลักความเป็นธรรมภายใต้หลักความสามารถในการเสียภาษีนั้น สามารถแยกพิจารณาได้เป็น ความเป็นธรรมตามแนวนอนและความเป็นธรรมตามแนวตั้ง

(1) หลักความเป็นธรรมตามแนวนอน (Horizontal Equity) หลักการนี้มีแนวความคิดที่ว่าเรียกเก็บภาษีจากคนที่มีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากัน จะต้องเสียภาษีให้แก่รัฐเท่ากัน ซึ่งหลักการนี้เป็นกฎที่นำไปประยุกต์ใช้เป็นหลักแห่งความเท่าเทียมกันขั้นพื้นฐานภายใต้บทกฎหมาย<sup>48</sup>

จากหลักการดังกล่าวข้างต้น ก็อาจมีข้อโต้แย้งว่าเนื่องจากสถานะของบุคคลอาจแตกต่างกันไป ดังนั้น การจัดเก็บภาษีที่จะก่อให้เกิดความเป็นธรรมตามแนวนอนได้นั้น จะเป็นที่จะต้องคำนึงถึงความแตกต่างของสถานการณ์ของบุคคลควบคู่กันไปด้วย<sup>49</sup> ซึ่งปัจจัยที่เป็น

<sup>46</sup> บุญธรรม ราชรักษ์, ทฤษฎีภาษีอากร The Theory of Taxation, (กรุงเทพมหานคร : ทีทีเอ็น, 2552), น. 44. อ้างใน วรศิลป์ สะแลแม, “ปัญหาการหนีและหลบหลีกเลี่ยงภาษีสุทธการและภาษีสรรพสามิต : ศึกษากรณีการหนีและหลบหลีกเลี่ยงการนำเข้ารถยนต์,” (วิทยานิพนธ์มหาวิทยาลัย คณะนิติศาสตร์ปริทัศน์ พนมยงค์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2557), น. 28.

<sup>47</sup> จิรศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา : หลักการและบทวิเคราะห์, (กรุงเทพมหานคร : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2555), น. 22-23.

<sup>48</sup> เพ็งอึ้ง, อึ้งแล้ว เริงอรรถที่ 46, น. 30.

<sup>49</sup> อภิญา เลื่อนฉวี, Taxation Law เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร หน่วยที่ 1-7, (นนทบุรี : มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมราช, 2547), น. 126. อ้างใน เพ็งอึ้ง, อึ้งแล้ว เริงอรรถที่ 46, น. 31.

ตัวกำหนดความสามารถในการเสียภาษีคือรายได้ การบริโภค และความมั่งคั่งของบุคคลแต่ละคน นอกจากนี้ยังรวมถึงลักษณะของแต่ละบุคคล สถานภาพหรือสถานการณ์ของแต่ละบุคคล รายจ่าย อันเป็นที่มาของรายได้

(2) หลักความเป็นธรรมตามแนวตั้ง (Vertical Equity) หลักการนี้จะต้องเกิดขึ้นเมื่อผู้เสียภาษีบุคคลหนึ่งที่มีความสามารถเสียภาษีมากกว่าอีกบุคคลหนึ่งก็ต้องเสียภาษีมากกว่า<sup>50</sup> หรือ ถ้าวัดผู้ที่อยู่ในสถานะการที่แตกต่างกันควรได้รับการปฏิบัติทางภาษีที่แตกต่างกัน

### 2.2.3 หลักอำนาจรายได้ (Productivity)

เมื่อบทบาทของรัฐในทางเศรษฐกิจของแต่ละประเทศเพิ่มมากขึ้น ความจำเป็นในการหารายได้ภาษีเพื่อนำมาใช้จ่ายให้มากขึ้นจึงเป็นสิ่งที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ ดังนั้นภาษีที่ดีโดยมีวัตถุประสงค์เช่นว่านี้ จึงควรเป็นภาษีที่สามารถทำรายได้สูงให้กับรัฐบาล หากระบบภาษีใดมีโครงสร้างที่อำนาจรายได้ให้กับรัฐบาลต่ำ เมื่อรัฐบาลมีความจำเป็นจะต้องจัดเก็บภาษีเพื่อนำมาใช้จ่ายเพิ่มขึ้น รัฐบาลก็ต้องเพิ่มอัตราภาษีที่มีอยู่เดิมหรือเพิ่มการจัดเก็บภาษีประเภทภาษีใหม่ๆ ซึ่งในทัศนะของผู้เสียภาษีจะเห็นว่า เป็นการสร้างความเดือดร้อนเพิ่มเติมให้กับตน อันจะมีผลกระทบต่อระดับความสมัครใจในการเสียภาษีได้ ดังนั้นระบบภาษีที่ดีตามหลักนี้จึงควรประกอบด้วยภาษีน้อยประเภท แต่ภาษีแต่ละประเภทสามารถทำรายได้ให้กับรัฐบาลได้สูงทั้งในปัจจุบันและเมื่อสถานการณ์ทางเศรษฐกิจเปลี่ยนแปลงไป

**ลักษณะภาษีที่จะอำนาจรายได้ให้กับรัฐบาลได้ดี ควรมีลักษณะดังนี้<sup>51</sup>**

**ประการแรก** จะต้องเป็นภาษีที่มีฐานกว้าง กล่าวคือ จะต้องครอบคลุมจำนวนผู้เสียภาษีจำนวนมาก และขณะเดียวกัน ฐานภาษีที่ใช้เรียกเก็บจากผู้เสียภาษีแต่ละรายจะต้องมีขนาดใหญ่ ภาษีที่มีฐานกว้างเช่นนี้จะทำรายได้ให้กับประเทศได้สูง โดยไม่จำเป็นต้องใช้อัตราภาษีที่สูงเท่าใดนัก ซึ่งจะลดผลกระทบกระเทือนต่อการทำงาน การออม เป็นต้น ของประชาชนลงได้ นับว่าเหมาะสมกับประเทศที่กำลังพัฒนา ตัวอย่างของภาษีที่ฐานกว้างตามความหมายนี้ ได้แก่ ภาษีเงินได้ หรือภาษีการขาย เป็นต้น

**ประการที่สอง** อัตราภาษีที่ใช้หากเป็นอัตราภาษีลักษณะก้าวหน้าเมื่อฐานภาษีมีขนาดใหญ่ขึ้น จะทำให้รัฐบาลได้รับรายได้ภาษีมากขึ้นในสัดส่วนที่สูงกว่าการขยายตัวของฐานภาษี อย่างไรก็ตาม การกำหนดอัตราภาษีในลักษณะที่ก้าวหน้าจนเกินไปอาจจะมีผลกระทบกระเทือนในด้านอื่นๆ ได้ดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้น

<sup>50</sup> เติ้งอ๋าง, น. 52. อ้างใน อังแล้ว เจริญธรรมที่ 49.

<sup>51</sup> อภิญา เลื่อนฉวี, Taxation Law เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร หน่วยที่ 1-7, (นนทบุรี : มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมราช, 2547), น. 53. อ้างใน เติ้งอ๋าง, อังแล้ว เจริญธรรมที่ 46, น. 31.

### หลักความมีประสิทธิภาพหรือหลักความเป็นกลาง (Efficiency)

หลักความมีประสิทธิภาพหรือหลักความเป็นกลางนั้น จะประกอบด้วยหลักการอยู่ 2 หลักการดังนี้

1) หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและการให้ความร่วมมือในการเสียภาษี (Efficiency in Tax Administration and Compliance) หรือเรียกสั้น ๆ ว่าหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี<sup>52</sup>

เนื่องจากในกระบวนการบริหารจัดการเก็บภาษีจะมีผู้ที่เกี่ยวข้องอยู่ด้วยกัน 2 ฝ่าย คือ เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีฝ่ายหนึ่ง และ ผู้เสียภาษีอีกฝ่ายหนึ่ง ซึ่งในการจัดเก็บภาษีนี้นั้นก็จะมีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นแก่ทั้ง 2 ฝ่าย ได้แก่ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีและค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายของฝ่ายผู้เสียภาษี<sup>53</sup>

ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษี คือ ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการทำงานของระบบภาษีและที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี ดังนั้น ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีจึง หมายถึง เงินและเวลาที่เจ้าหน้าที่ต้องเสียไปในการจัดเก็บภาษีหรือกล่าวอีกอย่างหนึ่งคือ ต้นทุน ในการบริหารจัดการไม่เพียงแต่ครอบคลุมถึงค่าจ้าง เงินเดือนของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี แต่ยังครอบคลุมถึงอาคารสถานที่ ค่าอุปกรณ์ ค่าเครื่องมือ และค่าใช้จ่าย ซึ่งให้ได้มาซึ่งบริการต่างๆ ที่จำเป็นสำหรับเจ้าหน้าที่ ทั้งยังรวมถึงเวลาที่ต้องใช้ไปเพื่อทำการจัดเก็บภาษี การฝึกอบรมเจ้าหน้าที่ให้มีความรู้ความเข้าใจกฎหมายและระเบียบเพื่อให้มีความรู้ก้าวหน้าทันกับเทคโนโลยี<sup>54</sup>

ส่วนค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษี คือ ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่ผู้เสียภาษีได้จ่ายไป เพื่อปฏิบัติตามกฎหมายภาษีและเพื่อปฏิบัติตามแนวปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลซึ่งเกี่ยวข้องกับเวลาและเงินที่เสียไปของผู้เสียภาษี เช่น เวลาที่ผู้เสียภาษีกรอกรายการแบบแสดงรายการเสียภาษี เงินที่ผู้เสียภาษีต้องเสียไปจ้างนักกฎหมายหรือนักบัญชีให้ทำการช่วยเหลือแนะนำให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามภาษีอย่างถูกต้อง<sup>55</sup>

<sup>52</sup> จิรศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา : หลักการและบทวิเคราะห์, (กรุงเทพมหานคร : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2555), น. 32. วรศิลป์ สะแลแม, “ปัญหาการหนีและหลบหลีกเลี่ยงภาษีศุลกากรและภาษีสรรพสามิต : ศึกษากรณีการหนีและหลบหลีกเลี่ยงภาษีการนำเข้ารถยนต์,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ปริทัศน์ พนมยงค์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2557), น. 32.

<sup>53</sup> เพิ่งอ้าง, น. 32. อ้างใน อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 52.

<sup>54</sup> จิรศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา : หลักการและบทวิเคราะห์, (กรุงเทพมหานคร : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2555), น. 35. อ้างใน เพิ่งอ้าง, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 52.

<sup>55</sup> เพิ่งอ้าง, น. 37. อ้างใน อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 52.

ดังนั้น ถ้าพิจารณาในมิติของผู้จัดเก็บภาษี ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีนับได้ว่าเป็นความสูญเสียเปล่าทางเศรษฐกิจ เพราะว่าภาษีเป็นเพียงการโอนทรัพยากรจากภาคเอกชนมาสู่ภาครัฐโดยมิได้ก่อให้เกิดรายได้ หรือผลผลิตของประเทศแต่อย่างใด ซึ่งค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีแต่ละประเภทย่อมแตกต่างกัน<sup>56</sup> ซึ่งมีผลกระทบต่อรายได้ของรัฐบาล ดังนั้น ค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีต้องต่ำที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ เมื่อเปรียบเทียบกับรายได้จากการเก็บภาษี ตาม Adam Smith ได้กล่าวขยายไว้ว่า เมื่อประชาชนเสียภาษีก็เสียประโยชน์และเมื่อรัฐบาลเก็บภาษีรัฐบาลก็ได้ประโยชน์ ถ้าประโยชน์ที่ได้รับนั้นต่ำกว่าประโยชน์ที่เสียไปก็เกิดความเสียหาย<sup>57</sup>

ค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บนี้อาจเกิดจากสาเหตุ 2 ประการ ดังต่อไปนี้<sup>58</sup>

(1) กฎและระเบียบที่ซับซ้อน เป็นสิ่งที่ทำให้ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีเพิ่มมากขึ้นเพราะเป็นเรื่องที่ยุ่งยากสำหรับเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี ทั้งเจ้าหน้าที่ซึ่งต้องใช้เวลามากขึ้นกว่าปกติในการทำความเข้าใจและบังคับใช้กฎและระเบียบที่ซับซ้อน อันเป็นการใช้ทรัพยากรที่เพิ่มมากขึ้นของรัฐบาล

(2) การหลบหลีกและหนีภาษี ก่อให้เกิดความสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีในจำนวนมหาศาล ดังนั้นรัฐบาลจึงจำเป็นต้องต่อต้านการหลบหลีกและหนีภาษี โดยการออกกฎหมายและแนวปฏิบัติเพื่อปิดช่องโหว่ เพื่อลดการสูญเสียรายได้ที่เกิดขึ้นจากการหลบหลีกและหนีภาษี ซึ่งจะทำให้รัฐต้องเสียทรัพยากรเพิ่มขึ้นดังที่กล่าวข้างต้น และการตรวจจับการหลบหลีกและหนีภาษี ก็ทำให้ต้นทุนในการจัดเก็บภาษีเพิ่มมากขึ้นเช่นเดียวกันเพราะการบังคับใช้กฎหมายที่ซับซ้อนความยาก ในการตรวจสอบในการหลบหลีกและหนีภาษีและ ความยากในการตรวจสอบการรับสินบนของเจ้าหน้าที่ในกรณีหนีภาษี

ส่วนในมิติของผู้เสียภาษีนั้น เพื่อหลีกเลี่ยงการลดลงของรายได้ของผู้เสียภาษีที่จะนำไปใช้จ่ายใช้สอยและลดลงซึ่งความไม่เต็มใจในการเสียภาษี ค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีต้องต่ำที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ โดยการกำจัดสาเหตุที่

<sup>56</sup> อภิญา เลื่อนฉวี, *Taxation Law เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายอากร หน่วยที่ 1-7*, (นนทบุรี : มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2547), น. 55. อ้างใน *เพ็งอึ้ง*, น.33.

<sup>57</sup> ปวย อึ้งภากรณ์, *จากบันทึกคำบรรยายวิชาการคลัง*, (กรุงเทพมหานคร : มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2498), น. 241. อ้างใน วรศิลป์ สะแลแม, “ปัญหาการหนีและหลบหลีกภาษีศุลกากรและภาษีสรรพสามิต : ศึกษากรณีการหนีและหลบหลีกภาษีการนำเข้ารถยนต์,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ปริทัศน์ พนมยงค์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2557), น. 33.

<sup>58</sup> จิรศักดิ์ รอดจันทร์, *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา : หลักการและบทวิเคราะห์*, (กรุงเทพมหานคร : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2555), น. 35-36. อ้างใน *เพ็งอึ้ง, อึ้งแล้ว เริงอรุณที่ 57*, น.33

ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายที่สูงให้ต่ำลง ส่วนสาเหตุที่จะทำให้เกิดการเพิ่มขึ้นของค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมาย มีดังนี้<sup>59</sup>

(1) กฎหมายและระเบียบที่ซับซ้อน มีผลเป็นการเพิ่มค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมาย เพราะเป็นการยากสำหรับผู้เสียภาษีที่จะเข้าใจและปฏิบัติตามกฎหมาย ผู้เสียภาษีต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจ้างผู้เชี่ยวชาญหรือนักกฎหมายในการให้คำแนะนำในการเสียภาษีอย่างถูกต้อง ซึ่งอาจทำให้เกิดผลต่อเนื่อง คือ ทำให้เงินได้ของผู้เสียภาษีที่จํานำไปจ่ายใช้สอยลดลง และอาจทำให้ผู้เสียภาษีไม่เต็มใจในการเสียภาษีอีกด้วย

(2) การหลบหลีกและหนีภาษี อาจทำให้ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้ที่ไม่มีกรหลบหลีกและหนีภาษีเพิ่มมากขึ้นเพราะพวกเขาต้องใช้เวลาและใช้จ่ายเงินที่มากขึ้น เพื่อปฏิบัติตามกฎหมายที่ออกมาเพื่อต่อต้านการหลบหลีกและหนีภาษี ซึ่งรัฐบาลออกมาเพื่อต่อต้านแผนการหลบหลีกและหนีภาษี นอกจากนี้การหลบหลีกและหนีภาษียังก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายแต่ตัวผู้หลบหลีกและหนีภาษี ซึ่งเรียกว่าค่าใช้จ่ายในการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย (Non-Compliance Costs) อีกด้วย

2) หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ (Economic Efficiency) หรือ หลักความเป็นกลางทางเศรษฐกิจของภาษี (Economic Neutrality)<sup>60</sup>

หลักการนี้มีแนวความคิดที่ว่า ภาษีที่ดีต้องไม่มีความลำเอียงในทางเศรษฐกิจ กล่าวคือ ต้องไม่เข้าไปแทรกแซงการทำงานของกลไกตลาด<sup>61</sup> หรือกฎหมายภาษีควรมีความเป็นกลางในทางเลือกต่างๆ ในการประกอบธุรกิจหรือการบริโภค กฎหมายภาษีที่ดีไม่ควรเปิดโอกาสให้ผู้ประกอบการธุรกิจจัดตั้งหรือเลิกประเภทองค์กรธุรกิจที่ส่งผลให้เสียภาษีน้อยลง และภาษีจะต้องก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจอันนำมาซึ่งผลไม่จูงใจให้ผู้เสียภาษีทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจน้อยที่สุด (The Disincentive Effect)<sup>62</sup>

การที่ภาษีเข้าไปยุ่งเกี่ยวและบิดเบือนต่อการตัดสินใจในทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีนั้น จะทำให้ผู้เสียภาษีอาจเลือกที่จะไม่ประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ตนชอบและตนถนัดอันเนื่องมาจากกิจกรรมทางเศรษฐกิจนั้น ต้องเสียภาษีซึ่งจะก่อให้เกิดผลที่ตามมาคือผู้เสียภาษีจะเลือก

<sup>59</sup> จิรศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา : หลักการและบทวิเคราะห์, (กรุงเทพมหานคร : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2555), น. 37-38. อ้างใน เพิ่งอ้อ, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 57, น. 33.

<sup>60</sup> เพิ่งอ้อ, น. 42. อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 59.

<sup>61</sup> สมชัย ฤชุพันธุ์, ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการภาษีอากร เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินและภาษีอากร ฉบับปรับปรุง, (ม.ป.ท.: ม.ป.พ, 2538), น. 46. อ้างใน เพิ่งอ้อ, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 57, น.34.

<sup>62</sup> เพิ่งอ้อ, น. 42. อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 59.



กระทำกรอย่างอื่นที่ไม่ถูกจัดเก็บภาษีแทนหรือกิจกรรมที่ถูกจัดเก็บภาษีในสูงแทนกิจกรรมที่ถูกเก็บภาษีสูง<sup>63</sup> ดังนั้น ภาษีที่ดีเมื่อทำการจัดเก็บแล้ว จะต้องไม่ส่งผลให้ประชาชนผู้เสียภาษีเกิดความท้อใจในการประกอบอาชีพ กล่าวคือไม่มีแรงจูงใจในการทำงานหรือทำงานน้อยลงหรือทำให้บรรดาธุรกิจต่างๆ หดความต้องการที่จะลงทุนเพราะคำนึงถึงผลกระทบว่าผลกำไรที่ได้รับภายหลังที่หักภาษีแล้วจะไม่คุ้มกับการเสี่ยงในการลงทุน<sup>64</sup>

หากภาษีมียผลเป็นการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของประชาชนอันเป็นผลให้ประชาชนเลือกที่จะไม่ประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจส่วนที่อาจจะเพิ่มได้ต่อไป หรือเลือกที่จะประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่เสียภาษีในจำนวนที่น้อยก็อาจเกิดผลกระทบต่อไป คือ ปรากฏการณ์การยับยั้งการสร้างรายได้ (Earnings Restraining Phenomenon) กล่าวคือ ภาษีจะกลายเป็นตัวยับยั้งการสร้างรายได้ของผู้เสียภาษี เพราะว่าภาษีจะเป็นอุปสรรคต่อความวิริยะอุตสาหะ ของประชาชนที่ทำการทางเศรษฐกิจหรือทำงานหรือประกอบอาชีพหรือทำธุรกิจในรูปแบบที่สร้างรายได้ และจะนำไปสู่ปรากฏการณ์ลดรายได้จากการจัดเก็บภาษี (Revenue Reducing Phenomenon) เพราะรัฐบาลอาจได้รับรายได้จากการจัดเก็บภาษีน้อยลง เนื่องจากการลดลงของฐานภาษีการบิดเบือนของภาษีที่ก่อให้เกิดผลไม่จูงใจให้ทำการทางเศรษฐกิจนี้ ในทางเศรษฐศาสตร์ เรียกว่า “ภาระส่วนเกิน” (Excess Burden) หรือ “ความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ” (Deadweight Loss)<sup>65</sup>

Nicholas Gregory Mankiw กล่าวว่า “เนื่องจากประชาชนตัดสินใจกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ โดยเปรียบเทียบต้นทุนและผลประโยชน์ พฤติกรรมของพวกเขาถึงอาจจะเปลี่ยนไปเมื่อต้นทุนหรือผลประโยชน์เปลี่ยนแปลง กล่าวคือ ประชาชนตอบสนองต่อแรงจูงใจในต้นทุนและผลประโยชน์”<sup>66</sup> ดังนั้น การตัดสินใจในการกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของประชาชนจึงขึ้นอยู่กับแรงจูงใจเกี่ยวกับต้นทุนและผลประโยชน์เพราะไม่ว่ากิจกรรมทางเศรษฐกิจประเภทใด มักจะมีเรื่องเกี่ยวกับต้นทุนและผลประโยชน์ที่ประชาชนมักจะคำนึงถึงเสมอ

<sup>63</sup> สมชัย ฤชุพันธุ์, ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการภาษีอากร เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินและภาษีอากร ฉบับปรับปรุง, (ม.ป.ท: ม.ป.พ, 2538), น.42. อ้างใน เพ็ญอ้อ, อ้อแล้ว เชิงอรุณที่ 57, น. 35.

<sup>64</sup> ปรีดา นาคเนาทิม, เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1, (กรุงเทพมหานคร : คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2531), น. 39. อ้างใน เพ็ญอ้อ, อ้อแล้ว เชิงอรุณที่ 57, น. 35.

<sup>65</sup> จีรศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา : หลักการและบทวิเคราะห์, (กรุงเทพมหานคร : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2555), น. 41-42. อ้างใน เพ็ญอ้อ, อ้อแล้ว เชิงอรุณที่ 57, น. 35.

<sup>66</sup> Nicholas Gregory Mankiw, Principle of Economic, (1998), p.7. อ้างถึงใน เพ็ญอ้อ, น. 42-43. อ้อแล้ว เชิงอรุณที่ 65.

ดังนั้น หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจของภานี้้น ต้องการให้เกิดความสูญเปล่าเศรษฐกิจในระดับที่ต่ำที่สุดเพื่อนำมาซึ่งการจัดสรรทรัพยากรทางเศรษฐกิจที่ก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดและไม่กระทบกระเทือนต่อรายได้ของรัฐบาล แนวทางที่จะตอบสนองต่อความต้องการของความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจของภานี้ได้ คือ ภานี้จะต้องมีความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ กล่าวคือรัฐบาลจะต้องทำให้ระบบภานี้ไม่ไปทำการบิดเบือนแรงจูงใจ หรือ บิดเบือนการตัดสินใจในการประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภานี้<sup>67</sup>

#### 2.2.4 ทฤษฎีภานี้ทรัพย์สิน

John L. Mikesell (1986) อธิบายการเก็บภานี้จากฐานทรัพย์สินในสหรัฐฯ ไว้ดังนี้<sup>68</sup>

1) ภานี้ทรัพย์สินในสหรัฐฯ มีลักษณะเป็นความมั่งคั่งมวลรวม (gross wealth) ไม่ใช่ความมั่งคั่ง สุทธิ (net wealth) เนื่องจากหนี้สินจากบ้าน รถ ไม่ได้ถูกหักออกจากมูลค่าที่ต้องเสียภานี้และอาจต้องเสียภานี้ซ้ำบนมูลค่าของทรัพย์สินรูปแบบอื่น เช่น มูลค่าหุ้นของบริษัท (corporate stock values) และที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่บริษัทเป็นเจ้าของ

2) การกำหนดอัตราภานี้ทรัพย์สิน (Property Tax Rate Setting) อัตราภานี้ควรอยู่ในระดับที่เพียงพอที่จะก่อให้เกิดสมดุลของงบประมาณ ทั้งด้านรายจ่าย (operating budget) รายได้และหนี้สิน โดยสามารถกำหนดเป็นสมการ ได้ดังนี้

$$R = (E - NPR) / AV \text{ โดยที่}$$

$$E = \text{งบประมาณรายจ่าย}$$

$$NPR = \text{ประมาณการรายได้จาก (Nonproperty tax source) รวมถึง รายได้อื่นๆ}$$

ค่าธรรมเนียม

$AV = \text{ประมาณการรายได้จากการประเมินมูลค่าภานี้ทรัพย์สิน (Property tax) ที่จะจัดเก็บได้}$

<sup>67</sup> Kath Nightingale, *Taxation Theory and Practice*, (2000), p.8. อ้างถึงใน จิรศักดิ์ รอดจันทร์, *ภานี้เงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์*, (กรุงเทพมหานคร : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2555), น. 53. อ้างใน *เพ็งอ้อ, อ้อแล้ว เชิงอรรถที่ 57*, น.36.

<sup>68</sup> สุมาลี สติตชัยเจริญ, *งานวิจัย โครงการวิจัยเรื่อง การศึกษาแนวทางการประเมินมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เพื่อเตรียมความพร้อมในการนำพระราชบัญญัติภานี้ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มาปรับใช้ในประเทศไทย*, (ม.ป.ท: สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, ม.ป.ป.), น. 11.



### แนวคิดในการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน<sup>69</sup>

การประเมินมูลค่า (valuation) คือ ความต้องการที่จะทราบมูลค่าที่แท้จริง (intrinsic value) ของสินทรัพย์ว่ามีมูลค่าเท่ากับเท่าใด เพื่อต้องการที่จะใช้เป็นข้อมูลสำคัญในการคัดเลือกสินทรัพย์สำหรับการลงทุน โดยปรัชญาพื้นฐานที่แท้จริงของการประเมินมูลค่านั้นมาจากแนวคิดที่ว่า “นักลงทุนจะไม่ยอมจ่ายเงินซื้อทรัพย์สินใดๆ ไปมากกว่ามูลค่าของสินทรัพย์นั้น” หากนักลงทุนเห็นว่ามูลค่าของสินทรัพย์ดังกล่าวสูงเกินไป เมื่อเทียบกับผลประโยชน์หรือกระแสเงินสดที่สินทรัพย์นั้น จะก่อให้เกิดกับผู้ลงทุนในอนาคต นักลงทุนก็จะไม่ยินดีที่จะจ่ายซื้อสินทรัพย์ดังกล่าว ดังนั้น การประเมินมูลค่าจึงเข้ามามีบทบาทในการประเมินถึงมูลค่าที่แท้จริงของสินทรัพย์แต่ละประเภท โดยมูลค่านั้นมักจะใช้กันในความหมายของ คุณค่า ของสินทรัพย์ต่างๆ ซึ่งในทางการเงินจะพยายามเทียบเคียงให้ “คุณค่า” อยู่ในรูปเงินสด (cash equivalent) โดยใช้วิธีการทางการเงินประเมิน แล้วเรียกเป็น “มูลค่า” ในขณะที่คำว่า “ราคา” นั้น มักจะถูกอ้างอิงถึงจำนวนเงินสดที่ผู้ซื้อและผู้ขายทั้ง 2 ฝ่าย มีความยินยอมในการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์นั้นกับจำนวนเงินสดที่ทั้งสองฝ่ายมีความเห็นตรงกัน ดังนั้น “มูลค่าที่เหมาะสม (intrinsic value)” กับ “ราคาตลาด (market)” อาจจะแตกต่างกัน เนื่องจากราคาตลาดเป็นราคาที่เกิดขึ้นโดยอาศัยกลไกของอุปสงค์และอุปทาน (demand and supply) ในตลาดของสินทรัพย์เหล่านั้น ซึ่งทำให้ราคาตลาดที่ผู้ซื้อและผู้ขายพร้อมจะและเปลี่ยนเงินกับสินทรัพย์ไม่จำเป็นต้องเท่ากับมูลค่าที่เหมาะสมของสินทรัพย์นั้น ในกรณีที่มีผู้ต้องการสินทรัพย์นั้นเป็นจำนวนมากราคาตลาดก็อาจสูงกว่ามูลค่าที่เหมาะสมและในทางตรงกันข้ามหากสินทรัพย์ไม่เป็นที่ต้องการของตลาดราคาตลาดก็อาจอยู่ต่ำกว่ามูลค่าที่เหมาะสมได้

### การประเมินมูลค่าอสังหาริมทรัพย์ (Real Property) มี 3 รูปแบบ<sup>70</sup>

1) การประเมินคร่าวๆ มากเปลี่ยนแปลงเป็นวงรอบเวลา (Mass Cyclical Assessment) ทรัพย์สินจะถูกประเมินมูลค่าในปีหนึ่งๆ ซึ่งมูลค่าของทรัพย์สินเหล่านั้นจะไม่เปลี่ยนแปลงจะมีการประเมินในครั้งต่อไป ในแต่ละรัฐจะมีวงรอบการประเมินต่างกัน เช่น เคนตักก็ มีรอบการประเมิน 2 ปี อินเดียน่า 8 ปี มิเนโซต้า 4 ปี เป็นต้น

2) การประเมินแบบแบ่งพื้นที่ (Segment Assessment) เป็นการประเมินโดยการแบ่งพื้นที่ เช่น 3 ปี จะแบ่งพื้นที่เป็น 3 ส่วนพื้นที่ส่วนแรกจะถูกประเมินในปีที่ 1 พื้นที่ส่วนที่สองจะถูกประเมินในปีถัดไป โดยพื้นที่แรกจะถูกประเมินอีกครั้งในรอบต่อไปคือปีที่ 4

3) การประเมินเป็นรายปี (Annual Assessment) เป็นการประเมินมูลค่าทรัพย์สินทุกปี การประเมินจะใช้ลักษณะทางกายภาพของทรัพย์สินที่ได้มีการกำหนดมูลค่า เมื่อปีก่อนบวกด้วย

<sup>69</sup> เพิ่งอ้าง, น. 12. อ้างแล้ว เจริงรรถที่ 68.

<sup>70</sup> เพิ่งอ้าง, น. 12. อ้างแล้ว เจริงรรถที่ 68.

มูลค่าทรัพย์สินที่ประเมินใหม่ เช่น ในปีก่อนมูลค่าเตาผิงไฟเป็น 1,000 เหรียญสหรัฐฯ แต่มูลค่าประเมินปีนี้เป็น 1,800 เหรียญสหรัฐฯ โดยการประเมินแบบนี้อาจจะเกิดการนำมูลค่าปีก่อนมาใช้เป็นมูลค่าของปีนี้ได้ นอกจากนี้ อาจมีการทำให้ระบบตลาดชะงัก โดยผู้ซื้อผู้ขายสร้างราคาใหม่เพื่อหลีกเลี่ยงภาษีทรัพย์สินที่จะมีการปรับ (Welcome Stranger)

**รูปแบบการประเมินมูลค่าดังกล่าวต้องใช้วิธีการหรือเทคนิคในการประเมินซึ่งโดยทั่วไปมี 3 วิธี ได้แก่<sup>71</sup>**

(1) วิธีการประเมินข้อมูลราคาตลาด (Market Data Approach) เป็นการนำข้อมูลของอสังหาริมทรัพย์ที่มีการซื้อขายจริงในตลาดมาเปรียบเทียบกับข้อมูลของอสังหาริมทรัพย์ที่ต้องการประเมินมูลค่า การซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ ที่คล้ายกันเป็นการวัดทัศนคติของผู้ซื้อและผู้ขายที่มีต่ออสังหาริมทรัพย์นั้น วิธีนี้เหมาะกับการประเมินมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการอยู่อาศัย

(2) วิธีการประเมินต้นทุน (Cost Approach) หรือวิธีการหาต้นทุนทดแทน (Replacement Cost) เป็นการประเมินมูลค่าของสิ่งก่อสร้าง เป็นการประมาณการต้นทุนการก่อสร้างของสิ่งปลูกสร้าง โดยหักค่าเสื่อมราคาออกจากต้นทุนก่อสร้างดังกล่าว ซึ่งงานประมาณการต้นทุนจะคำนวณจากค่าแรง ค่าวัสดุ และเทคโนโลยี โดยระยะเวลาที่ทำการประเมินด้วย การนำมูลค่าประมาณการต้นทุนมากำหนดเป็นมาตรฐานต่อหน่วยพื้นที่ เช่น ตารางฟุต ตารางเมตร เป็นต้น นอกจากนี้ จะเป็นต้นทุนส่วนเพิ่มอื่นๆ ที่ไม่ได้อยู่ในมาตรฐานปกติ เช่น ในกรณีบ้านพักอาศัย อาจมีห้องน้ำที่มีสิ่งอำนวยความสะดวกเป็นพิเศษ เครื่องปรับอากาศ เป็นต้น กรณีสิ่งปลูกสร้างเพื่อการอุตสาหกรรม อาจมีต้นทุนส่วนเพิ่ม เช่น ค่าเครื่องปั้นจั่น ลิฟท์ขนของ เป็นต้น Cost Approach เหมาะสมกับการประเมินมูลค่าในรูปแบบ Mass Assessment

(3) วิธีประเมินรายได้ (Income Approach) เป็นวิธีเหมาะสมในการประมาณการมูลค่ารายได้ที่เกิดจากทรัพย์สิน เช่น อพาร์ทเมนต์ ที่เก็บสินค้า สำนักงาน ที่ดินเพื่อการเกษตร เป็นต้น วิธีการนี้จะทำการประมาณการจากรายได้สุทธิที่มีการหมุนเวียนและมีความยั่งยืนและก่อให้เกิดประโยชน์ตอบแทน ซึ่งรายได้สุทธิดังกล่าวและมีความยั่งยืน และก่อให้เกิดประโยชน์ตอบแทน ซึ่งรายได้สุทธิดังกล่าวควรอยู่ในสถานะที่อัตราดอกเบี้ยสอดคล้องกับความเสี่ยงของการลงทุน

จากการศึกษาแนวความคิดทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง ประวัติศาสตร์ความเป็นมา และหลักการในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง จะเห็นได้ว่า มีการเก็บภาษีของประเทศไทยในสมัยสุโขทัย และในสมัยกรุงศรีอยุธยา เป็นต้นมา และหลังจากที่ประเทศไทยได้เข้าสู่ระบบการปกครองในระบอบประชาธิปไตย จึงได้มีการตราพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 ประกาศ ณ วันที่ 9 เมษายน พุทธศักราช 2475 และได้แก้ไขฉบับล่าสุด คือ

<sup>71</sup> เพิ่งอ้าง, น. 13. อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 68.

ฉบับที่ 5 พ.ศ. 2543 จนกระทั่งในปี พ.ศ.2562 ได้มีประกาศการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดิน และสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ซึ่งได้ประกาศใช้ในวันที่ 1 มกราคม 2563 เป็นต้นมา

ในส่วนทฤษฎีที่สำคัญที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินดังกล่าว คือ หลักการจัดเก็บภาษีที่ดิน ของ Adam Smith และทฤษฎีเกี่ยวกับภาษีทรัพย์สิน ของ John L. Mikesell เป็นทฤษฎีเกี่ยวกับทรัพย์สินของในสหรัฐอเมริกาที่สำคัญ ผู้ศึกษาจึงเห็นควรนำทฤษฎีเกี่ยวกับภาษีดังกล่าวนำมาปรับใช้เกี่ยวกับกฎหมายภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ตามพระราชบัญญัติ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

จากการศึกษาประวัติความเป็นมาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และแนวคิดทฤษฎีที่เกี่ยวข้องดังที่ได้กล่าวข้างต้นนั้น จะทำให้ผู้ศึกษาได้เข้าใจและเรียนรู้ให้ประวัติ ความเป็นมาของภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน และได้ศึกษาเกี่ยวกับทฤษฎีภาษีอากรตั้งแต่อดีต จนถึง สมัยปัจจุบันในกฎหมายต่างประเทศ ไม่ว่าจะเป็นกฎหมายทรัพย์สิน หรือกฎหมาย อสังหาริมทรัพย์ ของทฤษฎีกฎหมายต่างประเทศ

ดังนั้น ผู้ศึกษาจะนำหลักการแนวคิดทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง นำมาปรับเข้ากับการแก้ไข ปัญหาทางกฎหมายกระบวนการในการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ตามพระราชบัญญัติภาษี ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ดังจะกล่าวในบทต่อไป

### บทที่ 3

## มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกระบวนการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้าง บนที่ดินของ กฎหมายต่างประเทศและกฎหมายไทย

ในบทที่ 3 นี้จะเป็นการศึกษาเกี่ยวกับกฎหมายการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินของกฎหมายต่างประเทศ โดยจะเป็นการศึกษากฎหมายในสาธารณรัฐฝรั่งเศส มลรัฐนิวยอร์ก และมลรัฐออซิงตัน สหรัฐอเมริกา เพื่อศึกษาการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ไม่ว่าจะเป็นภาษีทรัพย์สิน ภาษีอสังหาริมทรัพย์ ในกระบวนการจัดเก็บในภาษีต่างประเทศ และในบทที่ 3 นี้ ผู้ศึกษาจะอธิบายการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ของกฎหมายไทย ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ในบทนี้ เพื่อศึกษาข้อดี ข้อเสีย ปัญหา และเปรียบเทียบของบัญญัติการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินดังกล่าวให้เข้าใจถึงปัญหาของกระบวนการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน และผู้ศึกษาจะวิเคราะห์ปัญหา 3 ปัญหาประเด็นหลัก ในบทที่ 4 ดังจะกล่าวต่อไป

### 3.1 มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับกระบวนการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างตามกฎหมายต่างประเทศ

#### 3.1.1 สาธารณรัฐฝรั่งเศส (France Republic)

ภาษีท้องถิ่นของสาธารณรัฐฝรั่งเศส สามารถจำแนกออกเป็น 3 ประเภท<sup>1</sup> ได้แก่ ภาษีท้องถิ่นโดยตรง ภาษีท้องถิ่นประเภทอื่นๆ และภาษีที่รัฐบาลกลางจัดสรรให้กับท้องถิ่น ซึ่งภาษีท้องถิ่นโดยตรง ถือเป็นรายได้หลักขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เป็นภาษีที่มีความเป็นมาและการจัดเก็บที่เก่าแก่ที่สุดของประเทศฝรั่งเศส ถูกสร้างขึ้นช่วงปฏิวัติฝรั่งเศส ในช่วงกลางศตวรรษที่ 19 แต่เดิมรัฐบาลเป็นผู้ดำเนินการจัดเก็บก่อน หลังจากนั้น ในช่วงปี ค.ศ. 1914 – ค.ศ. 1917 ได้มีการถ่ายโอนอำนาจการจัดเก็บมาให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งเป็นช่วงก่อนมีการปฏิรูปการ

---

<sup>1</sup> Francis Lefebvre, *France : legal and tax guide*. Bureau d'études fiscales et juridiques Francis Lefebvre, (Kluwer Law and Taxation Publishers, 1992), pp. 1069 –1079.

กระจายอำนาจของประเทศฝรั่งเศส (ปี ค.ศ. 1982) ภาษีท้องถิ่นโดยตรง แบ่งออกเป็น 3 ประเภท คือ ภาษีที่อยู่อาศัย ภาษีทรัพย์สิน และภาษีธุรกิจเฉพาะ<sup>2</sup>

ภาษีท้องถิ่นโดยตรงมีลักษณะสำคัญ คือ เป็นการพิจารณาภาษีจากมูลค่าพึงประเมินของทรัพย์สินนั้น ไม่ได้เป็นอัตราค่าเช่าที่เข้ากันจริงตามท้องตลาด โดยสำนักการเงินการคลังของรัฐจะเป็นผู้ประเมินทรัพย์สิน และเป็นผู้กำหนดอัตราที่เป็นมาตรฐานเดียวกันทั่วประเทศทำให้ฐานภาษีของภาษีประเภทนี้เป็นมาตรฐานเดียวกันทั่วประเทศ และองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถที่จะกำหนดอัตรากำหนดเองได้ในขณะที่มีการลงมติขออนุมัติท้องถิ่น ดังนั้น การจัดเก็บภาษีท้องถิ่นโดยตรง จะนำอัตรากำหนดของแต่ละท้องถิ่นลงมติดำเนินการกับฐานภาษีที่รัฐบาลกำหนดไว้ อย่างไรก็ตาม ในการกำหนดอัตรากำหนดของแต่ละองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จะต้องอยู่ภายใต้อัตราเพดานภาษีที่รัฐบาลกลางกำหนดไว้ นอกจากนี้รัฐบาลกลางและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะเป็นผู้มีอำนาจในการกำหนดหลักเกณฑ์การยกเว้นการจัดเก็บภาษีหรือการลดหย่อนภาษีท้องถิ่นโดยตรง เช่น ภาษีที่อยู่อาศัย จะคำนึงจากปัจจัยกรณีผู้มีรายได้น้อย ซึ่งจะได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนแล้วแต่กรณีไป ทั้งนี้ การจัดเก็บรายได้จากภาษีท้องถิ่นโดยตรง คิดเป็นร้อยละ 41 ของรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จึงถือเป็นรายได้หลักที่สำคัญขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

#### ภาษีที่อยู่อาศัย (Residence Tax)

ภาษีที่อยู่อาศัย เป็นภาษีที่จัดเก็บจากบุคคลที่อยู่อาศัยในโรงเรียนไม่ว่าจะเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ ผู้เช่า หรือผู้ครอบครองโรงเรียน ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ของปีภาษีจึงกล่าวได้ว่า ไม่ว่าใครก็ตามที่พักอาศัยมีหน้าที่เสียภาษีที่อยู่อาศัย โดยการคำนวณภาษีจะพิจารณาจากมูลค่าของที่อยู่อาศัย ซึ่งมูลค่าของที่อยู่อาศัยและฐานภาษีจะคำนวณโดยเจ้าพนักงานประเมินซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่ของรัฐ แต่สำหรับอัตรากำหนดจะถูกกำหนดโดยสภาเทศบาลของแต่ละท้องถิ่น แล้วนำอัตรากำหนดนั้นมาคำนวณกับฐานภาษีที่รัฐบาลกลางเป็นผู้กำหนด ทั้งนี้ เนื่องจากการเก็บภาษีที่อยู่อาศัยจะจัดเก็บต่อผู้มีรายได้จึงถือเป็นภาษีที่สร้างภาระให้ผู้เสียภาษีอยู่บ้าง ดังนั้น จึงมีมาตรการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีที่อยู่อาศัย โดยพิจารณาจากคุณสมบัติของผู้เสียภาษี เช่น ในกรณีเมือง Bordeaux ถือเป็นเมืองใหญ่ของประเทศฝรั่งเศสที่ฐานภาษีมีมูลค่าสูง โดยปกติจะมีมูลค่าประมาณ 1,100 ยูโร เทียบเท่ากับฐานเงินเดือนขั้นต่ำของประเทศฝรั่งเศส (คือ 1,100 ยูโร) ด้วยเหตุนี้จึงมีการออกมาตรการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีประเภทนี้ให้กับผู้ที่มิรายได้ไม่เพียงพอที่จะเสียภาษีได้ซึ่งจาก

<sup>2</sup> Mr. Benoit Sablayrolles, ขวพล ชินเพชร แปล, นิภาพร ลือราช เรียบเรียง, “การจัดการด้านภาษีและการงบประมาณของท้องถิ่น Local Tax Management and Budgeting,” ในการสัมมนาแลกเปลี่ยนเรียนรู้ด้านการปกครอง ท้องถิ่นของประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศสและประเทศไทย, ณ โรงแรมอิมพีเรียล ควีนส์ปาร์ค กรุงเทพฯ, วันที่ 27 เมษายน 2554 : น. 1-2.

ข้อมูลทางสถิติ ในปี ค.ศ. 2009 องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถจัดเก็บภาษีที่อยู่อาศัยได้ประมาณ 16 พันล้านยูโร<sup>3</sup>

### ภาษีทรัพย์สิน (Property Taxes)

ภาษีทรัพย์สิน เป็นภาษีที่จัดเก็บจากเจ้าของทรัพย์สินเท่านั้น และต้องเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนั้นตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ของปีภาษี ซึ่งแตกต่างจากภาษีที่อยู่อาศัยภาษีทรัพย์สิน แบ่งเป็น 2 ประเภท ได้แก่ ภาษีสิ่งปลูกสร้าง และภาษีที่ดิน โดยสภาท้องถิ่นจะเป็นผู้กำหนดอัตราภาษีตามเขตแดนที่ส่วนกลางกำหนดไว้ ภาษีประเภทนี้มีระบบการยกเว้นหรือลดหย่อนให้กับทรัพย์สินประเภทที่เป็นของรัฐและเป็นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ในเกษตรกรรมหรือการเกษตรอินทรีย์ที่ได้รับการสนับสนุนจากรัฐ และจะคำนึงถึงรายได้ของผู้มีรายได้น้อย เช่น ผู้มีรายได้เท่ากับอัตราเงินเดือนขั้นต่ำของประเทศฝรั่งเศส จะได้รับการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษี เนื่องจากผู้เสียภาษีต้องเสียภาษีทั้งประเภทภาษีที่อยู่อาศัยและภาษีทรัพย์สิน ซึ่งมีมูลค่าเท่ากับ 2 เท่า ของเงินเดือนของผู้เสียภาษี โดยในปี ค.ศ. 2009 รัฐสามารถจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างได้ 21 พันล้านยูโร และภาษีที่ดินได้ 900 ล้านยูโร<sup>4</sup>

### ภาษีธุรกิจที่จัดเก็บจากวิสาหกิจในท้องถิ่น (Local Business Tax)

ภาษีธุรกิจเฉพาะ เป็นภาษีที่ถูกจัดเก็บแทนภาษีรูปแบบเดิม ซึ่งนักวิชาการบางท่านเรียกว่า ภาษีประกอบวิชาชีพ (Profession Tax) ตั้งแต่ปี ค.ศ. 2009 เหตุที่ต้องมีการจัดเก็บภาษีประเภทนี้แทนภาษีประกอบวิชาชีพ เนื่องจากภาษีแบบเดิมถูกมองว่าเป็นระบบภาษีที่ไม่สนับสนุนการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Anti – Economic) เช่น กรณีเจ้าของกิจการต้องการจ้างแรงงานมากขึ้น เพิ่มการลงทุนมากขึ้น จะต้องเสียภาษีประกอบวิชาชีพเพิ่มขึ้นด้วย จึงถือว่าเป็นการไม่กระตุ้นเศรษฐกิจ สำหรับภาษีที่จัดเก็บจากวิสาหกิจในท้องถิ่น แบ่งออกเป็น 2 ประเภท ประเภทแรก คืออากรที่จัดเก็บจากทรัพย์สินของวิสาหกิจนั้น มีหลักการคล้ายกับภาษีทรัพย์สิน ประเภทที่สอง คืออากรที่จัดเก็บจากมูลค่าเพิ่มของวิสาหกิจนั้น โดยภาษีประเภทนี้ เป็น ประโยชน์อย่างยิ่งต่อวิสาหกิจในภาคอุตสาหกรรม เนื่องจากผู้ประกอบการวิสาหกิจจะรับภาระรายจ่ายน้อยกว่าเดิม โดยจะจ่ายภาษีเฉพาะส่วนของตัวอาคารหรือทรัพย์สินเท่านั้น สำหรับอัตราภาษีที่จัดเก็บจากทรัพย์สินของวิสาหกิจ จะถูกกำหนดโดยสภาท้องถิ่น ส่วนภาษีมูลค่าเพิ่ม รัฐบาลกลางจะเป็นผู้กำหนดเหมือนกันทั้งประเทศ เช่น วิสาหกิจที่มีผลประกอบการที่มีมูลค่ามากกว่า 50 ล้านยูโร จะถูกกำหนดอัตราภาษีไว้ในอัตราร้อยละ 1.5 ภาษีประเภทนี้มีการกำหนดข้อยกเว้นหรือลดหย่อนเช่นกัน คือ ยกเว้นการจัดเก็บให้กับวิสาหกิจของรัฐหรือขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หรือวิสาหกิจที่มีการจัดตั้งขึ้น

<sup>3</sup> เฟ็งอ้าง, น. 3. อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 73.

<sup>4</sup> เฟ็งอ้าง, น. 3. อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 73.



ใหม่เป็นปีแรกหรือวิสาหกิจที่ตั้งขึ้นในเขตปลอดภาษี เช่น ตั้งอยู่ในโซนที่รัฐต้องการให้มีการส่งเสริมการลงทุน เป็นต้น โดยในปี ค.ศ. 2009 รัฐมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีประเภทนี้ทั้งสิ้นประมาณ 29 พันล้านยูโร<sup>5</sup>

### หน่วยงานที่มีอำนาจจัดเก็บ

ท้องถิ่นแต่ละประเภทที่กฎหมายกำหนดไว้จะเป็นผู้มีอำนาจในการกำหนดอัตราภาษีแต่ผู้ที่มีหน้าที่จัดเก็บเงินภาษี คือ Public accountant ซึ่งเป็นข้าราชการจากส่วนกลางโดยท้องถิ่นจะไม่มีอำนาจหรือสิทธิเกี่ยวกับเงินใดๆ ทั้งนี้ ข้าราชการที่มาจากส่วนกลางจะจัดเก็บเงินภาษีโดยแบ่งกันตามจังหวัดและตามความรับผิดชอบ โดยมีสำนักงานตั้งอยู่ในจังหวัด เช่น เมือง Bordeaux ซึ่งเป็นเมืองใหญ่ มีแขวง เขต เหมือนกรุงเทพมหานคร จะมี Public accountant 3 - 4 คน ช่วยกันทำงานและมีผู้ช่วยเป็นฝ่ายธุรการ แต่หากเป็นชนบท เช่น เทศบาลบางแห่งมีประชากรประมาณ 500 คน บางแห่งมี 1,300 คน บางแห่งมี 4,000 คน ก็จะให้ Public accountant คนหนึ่งดูแล 2 - 3 เทศบาลเพื่อให้ปริมาณงานรับกับความสามารถของบุคคลนั้น การที่หน่วยงานจากรัฐบาลกลางเป็นผู้จัดเก็บภาษี มีผลดี คือ รัฐสามารถคาดการณ์การบริหารจัดการเพื่อจัดเก็บภาษีและออกแบบวิธีการจัดเก็บที่เหมาะสมได้ และเมื่อท้องถิ่นไม่มีอำนาจจัดเก็บภาษีเองได้ก็ไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บเพราะรัฐบาลกลางจะเป็นผู้รับภาระทั้งหมด ดังนั้น การจัดเก็บแบบนี้ท้องถิ่นจะได้รับการประกันว่าจะได้รับเงินจากรัฐโดยไม่ต้องกังวลว่าจะมีภาษีค้างที่จัดเก็บไม่ได้หรือไม่ เพราะรัฐจะเป็นผู้รับผิดชอบเอง<sup>6</sup>

ทั้งนี้ ในสาธารณรัฐฝรั่งเศสจะมีกระทรวงงบประมาณ (ministry of budget) ทำหน้าที่ในการบริหารงานและจัดเก็บภาษีในประเทศทั้งหมด ยกเว้นภาษีที่อยู่ภายใต้เขตอำนาจของศาลการ โดยกระทรวงงบประมาณจะมีแผนกพิเศษที่ให้บริการด้านข้อมูลกฎหมายภาษีที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีทุกประเภท ทั้งรัฐบัญญัติ คำสั่งที่จัดเก็บภาษี และหนังสือเวียน โดยมีหน่วยงานท้องถิ่นให้การสนับสนุนในการจัดเก็บภาษีของประเทศ และให้บริการผู้เสียภาษีในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีของตน รวมทั้งเป็นหน่วยงานที่รับชำระภาษีบุคคลธรรมดาหรือธุรกิจ ซึ่งผู้เสียภาษีสามารถยื่นแบบเสียภาษีต่อหน่วยงานท้องถิ่นของตนเองที่อยู่ในเขตอำนาจได้และสามารถชำระภาษีที่หน่วยงานเดียวกันโดยชำระกับเจ้าหน้าที่คลังหรือเจ้าหน้าที่เก็บภาษี

### วิธีการจัดเก็บ

สำหรับกระบวนการจัดเก็บภาษีที่อยู่อาศัย รัฐบาลกลางจะได้รับข้อมูล โรงเรือนที่อยู่อาศัยตั้งแต่เริ่มมีการขออนุญาตก่อสร้าง เนื่องจากการก่อสร้างที่อยู่อาศัยแต่ละประเภท จะมีการขอ

<sup>5</sup> เพิ่งอ้าง, น.3. อ้างแล้ว เชมอรรถที่ 73.

<sup>6</sup> เพิ่งอ้าง, น.5 - 14. อ้างแล้ว เชมอรรถที่ 73.



อนุญาตก่อนการก่อสร้างต่อทางเทศบาล ดังนั้น ข้อมูลจะถูกส่งไปยังเจ้าหน้าที่ส่วนกลางซึ่งมีหน้าที่จัดเก็บข้อมูลไว้เพื่อประโยชน์ในการประเมินภาษี เมื่อก่อสร้างเสร็จแล้วก็จะมีระบบควบคุมโดยรัฐจะมีแบบสอบถามให้เจ้าของอาคารชี้แจงว่ามีพื้นที่เท่าใด มีกี่ห้อง โดยจะใช้ข้อมูลที่มีอยู่นี้ทำการประเมินภาษีในปีต่อไป จึงกล่าวได้ว่า ข้อมูลโรงเรือนที่เจ้าหน้าที่ส่วนกลางมีอยู่ได้มีการปรับปรุงข้อมูลอยู่ตลอดเวลา ส่วนกรณีที่มีผู้เช่าเข้าอยู่อาศัยในโรงเรือน เจ้าของโรงเรือนต้องส่งข้อมูลในส่วนของผู้เช่าที่เข้าอาศัยอยู่ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ของปีภาษี และเมื่อเลิกสัญญาเช่าแล้วก็ต้องแจ้งข้อมูลให้รัฐทราบด้วย ซึ่งถ้าเจ้าของกรรมสิทธิ์ไม่แจ้งข้อมูลดังกล่าว และหากต่อมาเจ้าหน้าที่สืบทราบได้ก็จะมี การเก็บภาษีดังกล่าวย้อนหลัง

สำหรับผู้ที่ไม่ชำระภาษีจะมีกระบวนการลงโทษ ๒ ขั้นตอน ขั้นตอนแรก คือการเตือน โดยรัฐจะส่งหนังสือเป็นลายลักษณ์อักษรเตือนไปยังผู้ที่ไม่ชำระภาษี และจะมีการคิดค่าธรรมเนียมอีกร้อยละ 10 เพิ่มขึ้นจากจำนวนภาษีที่ต้องจ่าย ขึ้นต่อไป คือ การติดตาม ซึ่งรัฐจะมี อำนาจไปเรียกเก็บภาษีที่บวกค่าธรรมเนียมร้อยละ 10 แล้ว จากบัญชีธนาคารของผู้เสียภาษีนั้นเนื่องจากรัฐจะมีฐานข้อมูลบัญชีธนาคาร

### 3.1.2 สาธารณรัฐฟิลิปปินส์ (Republic of the Philippines)

การจัดเก็บภาษีอสังหาริมทรัพย์ในฟิลิปปินส์<sup>7</sup> รัฐบาลท้องถิ่นในฟิลิปปินส์มีอำนาจในการสร้างของตนเองแหล่งรายได้ แน่แน่นอนว่าอำนาจดังกล่าวจะต้องใช้ภายใต้ข้อ จำกัด ที่กำหนดไว้ กฎหมาย. ประมวลกฎหมายการปกครองท้องถิ่น พ.ศ. 2534 ได้จัดสรรอำนาจการจัดเก็บภาษีระหว่างท้องถิ่นหน่วยราชการเพื่อป้องกันการเก็บภาษีซ้ำซ้อนและหลายครั้ง เพดานอัตราภาษีคือที่บัญญัติไว้ภายใต้กฎหมายด้วย นโยบายระดับชาติจึงกำหนดฐานภาษี (และการประเมินมูลค่ากฎ) ตลอดจนถึง จำกัด สำหรับอัตราภาษีอำนาจในการเรียกเก็บภาษีทรัพย์สินที่แท้จริงได้มอบให้กับจังหวัดเมืองและหน่วยงานเทศบาลในเขตนครหลวงมะนิลา ภาษีใช้กับทุกรูปแบบของอสังหาริมทรัพย์เช่นที่ดินอาคารส่วนปรับปรุงและเครื่องจักร การยกเว้นคือมอบให้กับทรัพย์สินที่เป็นของจริงโดยรัฐบาลสถาบันการกุศล โบสถ์ สหกรณ์และสหกรณ์ที่ใช้ในการจัดหาและพลังงานไฟฟ้าอุปกรณ์สำหรับควบคุมมลพิษและรักษาสิ่งแวดล้อมไม่ต้องเสียภาษีฐานของภาษีหรือระดับการประเมินเป็นเพียงเศษเสี้ยวหรือร้อยละของมูลค่าตลาดของที่ดิน ภาษีที่ดินภายใต้การเก็บภาษีจึงถูกสร้างขึ้นในภาษีโครงสร้างประกอบด้วยระดับการประเมินที่แตกต่างกันขึ้นอยู่กับการใช้ที่ดิน: การใช้ที่ดินระดับการประเมินที่อยู่อาศัย 20% การเกษตร 40% พาณิชยกรรม อุตสาหกรรม

<sup>7</sup> “Real Property Taxation in the Philippines,” Retrieved from :

และแร่ 50% ป่าไม้ 20% วัฒนธรรมวิทยาศาสตร์ 15% โรงพยาบาลและเขื่อนน้ำ 10% ระดับการประเมินสำหรับการปรับปรุงยังแตกต่างกันโดยพิจารณาจากการใช้ที่ดินและมูลค่าตลาด ตัวอย่างเช่น บ้านที่อยู่อาศัยที่มีมูลค่าตลาด 3,500 เหรียญได้รับการยกเว้น อาคารที่อยู่อาศัยที่มีมูลค่าตลาด 194,000 ดอลลาร์ขึ้นไปจะต้องเสียภาษี 60 เปอร์เซ็นต์ของมูลค่าตลาด สิ่งปลูกสร้างที่คล้ายกันจะเสียภาษีร้อยละ 80 ของมูลค่าตลาดหากใช้เพื่อวัตถุประสงค์ทางการค้าหรืออุตสาหกรรม ระดับการประเมินที่แตกต่างกันสามารถบิดเบือนการตัดสินใจในการจัดสรรทรัพยากร ตัวอย่างเช่น เนื่องจากพื้นที่เพาะปลูกจะถูกเก็บภาษีมากขึ้นมากกว่าที่ดินที่อยู่อาศัยมีแรงจูงใจมากกว่าไม่สนใจที่จะเปลี่ยนใจเลื่อมใสพื้นที่เพาะปลูกเป็นเขตย่อยที่อยู่อาศัยสถานะบัญญัติท้องถิ่นได้รับคำสั่งให้ออกกฎหมายระดับการประเมินที่จะใช้ท้องถิ่นของตน อย่างไรก็ตามสิ่งเหล่านี้ต้องไม่เกินระดับสูงสุดที่ได้รับอนุญาตภายใต้ประมวลกฎหมายประมวลกฎหมายนี้ยังกำหนดอัตราขั้นต่ำ 0.25% (0.5% สำหรับเมือง) และอัตราสูงสุดที่สามารถกำหนดคุณสมบัติที่แท้จริง

### ตารางที่ 3.1 อัตราการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของสาธารณรัฐฟิลิปปินส์

หน่วยงานจัดเก็บภาษี	อัตรากำหนด
จังหวัด	1%
เมืองและเทศบาลในเมโทรมะนิลา	2%

ที่มา: <http://www1.worldbank.org/publicsector/decentralization/June2003Seminar/Philippines.pdf>

ภายใต้หลักการอิสระทางการคลังระดับการประเมินและอัตรากำหนดอาจแตกต่างกันไป หน่วยการปกครองท้องถิ่นที่แตกต่างกัน (LGU) ตราบเท่าที่พวกเขาอยู่ในเขตแดนที่มีกำหนดไว้ ภายใต้กฎหมาย ในเกษอนซิติในปี 2545 เช่นอสังหาริมทรัพย์ขั้นพื้นฐานอัตรากำหนดไว้ที่ 2% สำหรับอสังหาริมทรัพย์เชิงพาณิชย์และอุตสาหกรรมและ 1.5% สำหรับที่อยู่อาศัยทรัพย์สิน โดยทั่วไป LGU จะกำหนดอัตราสูงสุดและอัตรากำหนดที่สม่ำเสมอคือบำรุงรักษาบนที่ดินและการปรับปรุง แน่นอนด้วยอัตราส่วนการประเมินที่แตกต่างกันที่ระบุไว้ก่อนหน้านี้อัตรา "ที่มีผลบังคับใช้" แตกต่างกันไปตามประเภทอสังหาริมทรัพย์สูงสุด 1.6% (80% และ 2%)

ตามประมวลกฎหมายภาษีทรัพย์สินของสาธารณรัฐฟิลิปปินส์ เกิดขึ้นเมื่อรัฐบาลของประเทศนี้ได้ศึกษาวิเคราะห์สถานการณ์โดยละเอียดด้วย เห็นว่าองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นส่วนใหญ่ยังคงประสบปัญหาในการหารายได้เพื่อให้เพียงพอต่อการจัดหารบริหารสาธารณะในท้องถิ่น

เนื่องจากยังไม่มีระบบการจัดเก็บทรัพย์สินที่เหมาะสมสอดคล้องกับสภาพความเป็นจริง มีความเป็นธรรมและมีประสิทธิภาพที่ดีพอ จึงได้แก้ไขปรับปรุงด้วยการประกาศใช้ประมวลกฎหมายทรัพย์สิน ซึ่งได้มีการแก้ไขปรับปรุง ทั้งในด้านเทคนิค วิธีการ กระบวนการ ตลอดจนแนวทางปฏิบัติต่างๆ ให้เหมาะสมรัดกุมและเป็นธรรมยิ่งขึ้น ปรากฏตามคำสั่งประธานาธิบดี สาธารณรัฐฟิลิปปินส์ ฉบับที่ 464 ลงวันที่ 20 พฤษภาคม 2517 โดยมีรายละเอียดดังนี้

#### **ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี<sup>8</sup>**

ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี หมายถึง ที่ดิน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้างอื่นใดรวมทั้งเครื่องจักรกลต่างๆ ทรัพย์สินพึงประเมินเรียกเก็บภาษี สามารถจำแนกได้เป็น 6 ประเภท ดังนี้

1. ทรัพย์สินเพื่อการอยู่อาศัย
2. ทรัพย์สินเพื่อการเกษตร
3. ทรัพย์สินเพื่อการพาณิชย์
4. ทรัพย์สินเพื่อการอุตสาหกรรม
5. ทรัพย์สินเพื่อการเหมืองแร่
6. ทรัพย์สินประเภทพิเศษ

การกำหนดประเภทของทรัพย์สินดังกล่าว จะพิจารณาจากหลักการใช้ประโยชน์ซึ่งทรัพย์สินนั้นๆ ว่าเจ้าของหรือผู้ครอบครองมุ่งใช้ประโยชน์เพื่อกิจการอย่างใดเป็นสำคัญ ซึ่งทรัพย์สินแต่ละประเภทจะมีหลักเกณฑ์การประเมินจัดเก็บภาษีแตกต่างกันไป

#### **ฐานภาษี**

การประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษี จะใช้ฐานมูลค่าของทรัพย์สินหรือราคาตลาดของทรัพย์สิน (Market Value)

การกำหนดสัดส่วนเพื่อใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษี

เมื่อพนักงานประเมินภาษีได้ประเมินราคาทรัพย์สินแล้ว หลังจากนั้นจะกำหนดระดับหรือสัดส่วน เพื่อใช้เป็นฐานคำนวณภาษี ภายใต้หลักเกณฑ์ดังนี้

- (1) กรณีเป็นที่ดิน
- (ก) ที่ดินเพื่อการอยู่อาศัย สัดส่วนร้อยละ 30 ของราคาประเมิน
- (ข) ที่ดินเพื่อการอุตสาหกรรม หรือเพื่อการพาณิชย์ สัดส่วนร้อยละ 40 ของราคาประเมิน
- (ค) ที่ดินเพื่อการเหมืองแร่ สัดส่วนร้อยละ 50 ของราคาประเมิน

<sup>8</sup> Philippine Presidential Decree No. 464, 1974 : Property Tax code and Compilation of Property Assessment Regulation : Tax Mapping, 1978.

(2) กรณีเป็นอาคารสิ่งปลูกสร้าง เครื่องมือจักรกล และการขยายต่อเติมอื่นๆ สัดส่วนไม่ต่ำกว่าร้อยละ 30 แต่จะต้องไม่เกินกว่าร้อยละ 80 ของราคาประเมิน

(3) กรณีที่เป็นทรัพย์สินประเภทพิเศษ สัดส่วนร้อยละ 15 ของราคาประเมินของทรัพย์สินนั้น อันได้แก่ โรงเรือนและที่ดินซึ่งใช้เพื่อการศึกษา วัฒนธรรม หรือเพื่อการวิทยาศาสตร์ รวมทั้งสถานพยาบาลของเอกชน และสัดส่วนร้อยละ 30 ของราคาประเมินสำหรับทรัพย์สินซึ่งใช้ในการพักผ่อนหย่อนใจหรือนันทนาการ

### อัตราภาษี

เขตการปกครองท้องถิ่นแต่ละแห่งมีอำนาจในการพิจารณากำหนดอัตราภาษีทรัพย์สินมาตรฐานกลาง เพื่อใช้ในการจัดเก็บจากทรัพย์สินภายในท้องถิ่นของตนเอง โดยอัตราจะอยู่ระหว่างร้อยละ 1.25 – 2.0 ของราคาประเมินสำหรับทรัพย์สินในเขตการปกครองแต่ละท้องถิ่น

### ทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องชำระภาษี<sup>9</sup>

(1) ทรัพย์สินที่เป็นของรัฐหรือหน่วยงานของรัฐหรือรัฐวิสาหกิจใดๆ ซึ่งกฎหมายว่าด้วยการนั้น ได้มีบทบัญญัติยกเว้นไว้อย่างชัดเจน เว้นแต่ ทรัพย์สินนั้นได้ให้บุคคลซึ่งมีหน้าที่ชำระภาษีจัดใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินนั้นๆ

(2) สุสานหรือฌาปนกิจสถานที่มีได้จัดขึ้นเพื่อมุ่งค่าทำไร

(3) โรงเรือนและที่ดินรวมตลอดถึงสิ่งขยายต่อเติมที่ใช้เพื่ออุตสาหกรรม หรือสาสนกิจโดยตรง

(4) ทรัพย์สินของบุคคลใดซึ่งตั้งอยู่ในเขตเมือง หรือเทศบาลเดียวกัน มีมูลค่ารวมกันไม่ถึงตามที่ท้องถิ่นนั้นๆ กำหนด

(5) ที่ดินที่ได้มาเนื่องจากหน่วยงานของรัฐจัดสรรให้ ขายให้ หรือให้เช่าเพื่อประกอบกิจการประเภทฟาร์มผลิตนมเนย (dairy Farms) ภายในกำหนด 4 ปี นับแต่วันที่เริ่มกิจการ นอกจากนี้ยังรวมถึงเครื่องมือจักรกลสำหรับโรงงานอุตสาหกรรมที่ตั้งขึ้นใหม่โดยความเห็นชอบหรือรับรองของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน เพื่อใช้ในการผลิตวัสดุอุปกรณ์เพื่อการอุตสาหกรรม เกษตรกรรม หัตถกรรม หรือการเหมืองแร่ ภายใน 5 ปีแรกเริ่มดำเนินการ

(6) ที่ดินที่มีพันธุ์ไม้ยืนต้นขึ้นตามธรรมชาติ ซึ่งมีคุณค่าทางเศรษฐกิจสูง

(7) ทรัพย์สินอื่นๆ ตามแต่จะได้มีกฎหมายยกเว้นไว้เป็นพิเศษในกรณีอื่นๆ

<sup>9</sup> ปกิต แพร์ชินวงศ์, “ปัญหาบางประการในการนำภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาแทนที่ภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552), น. 143.

### การลดหย่อนภาษี

(1) ในกรณีที่พืชผลซึ่งเพาะปลูกไว้ ได้รับความเสียหายโดยทั่วไป หรือราคาพืชผลตกต่ำอย่างมาก หรือมีภัยพิบัติอื่นๆ ในทำนองเดียวกันเกิดขึ้นในท้องที่จังหวัด เมืองหรือเทศบาลใดๆ คณะกรรมการบริหารของท้องถิ่นที่เกี่ยวข้องอาจมีมติให้ลดหย่อน หรือยกเว้นภาษีเช่นว่านั้นทั้งหมดหรือบางส่วนได้

(2) ประธานาธิบดี มีอำนาจสั่งให้ลดหย่อนภาษีทรัพย์สินได้ทุกกรณี หากพิจารณาเห็นว่าจำเป็นต้องกระทำเพื่อประโยชน์ของประเทศชาติหรือของประชาชนส่วนรวม

### การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินเพิ่มเติม

(1) เก็บเพิ่มร้อยละ 1 เพื่อสมทบกองทุนส่งเสริมการศึกษา

(2) เก็บเพิ่มไม่เกินร้อยละ 2 จากที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า ที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า หมายความว่าที่ดินที่มีสภาพ ดังต่อไปนี้

(ก) ที่ดินเพื่อการเกษตรของเอกชนแปลงใด มีเนื้อที่มากกว่า 5 เฮกเตอร์ ขึ้นไป ซึ่งไม่เหมาะแก่การเพาะปลูก การเลี้ยงสัตว์ การประมงน้ำจืด หรือเหมาะแก่การใช้เพื่อการเกษตร ในกรณีอื่นๆ โดยมีเนื้อที่ 3 ใน 4 ส่วนของเนื้อที่ทั้งหมด มิได้นำไปใช้หรือปรับปรุงให้ดีขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ดังกล่าวแล้ว

(ข) ที่ดินที่ตั้งอยู่ในเขตเมืองหรือเทศบาล แปลงใดมีเนื้อที่มากกว่า 5,000 ตารางเมตรขึ้นไป โดยเจ้าของมิได้นำไปใช้ประโยชน์ หรือมิได้ปรับปรุงดำเนินการใดๆ เพื่อให้เกิดประโยชน์ตอบแทนในฐานะที่ดินนั้นเป็นเศรษฐกิจทรัพย์ นอกจากนี้ที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า ยังหมายรวมถึงที่ดินที่เอกชนได้รับอนุญาตให้จัดสรรแบ่งขายทั่วไป โดยเจ้าของที่ดินจัดสรร หรือผู้ซื้อที่ดินจัดสรร ปล่อยให้เปลวละเลยมิได้ดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่งในที่ดินนั้น ตามที่กำหนดไว้ในโครงการหรือแผนงานจัดสรรที่ดิน

### 3.1.3 มลรัฐนิวยอร์ก สหรัฐอเมริกา

#### ผู้มีหน้าที่เสียภาษีและฐานภาษี

หน่วยงานทางการคลัง (The department of finance) แบ่งหมวดหมู่ของทรัพย์สินที่เป็นมูลเหตุให้มีการเสียภาษี (ฐานภาษี) ใน New York City เพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินและอสังหาริมทรัพย์ เป็นประเภทต่างๆ ดังนี้<sup>10</sup>

<sup>10</sup> NYC Department of Finance. Property Tax Highlights. Retrieved from : <https://www1.nyc.gov/site/finance/taxes/property.page> Date 5 February 2021.

- (1) ทรัพย์สินที่ใช้เพื่ออยู่อาศัยโดยทั่วไป เช่น บ้านเดี่ยว คอนโดมิเนียม
- (2) ทรัพย์สินที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยอื่นๆ รวมถึงคอนโดมิเนียมและที่อยู่อาศัยทุกชนิดที่ไม่อยู่ใน (1) แต่ไม่รวมถึงโรงแรม โมเต็ล หรือทรัพย์สินทำนองเดียวกันอื่นๆ
- (3) อสังหาริมทรัพย์ของบริษัทที่ดำเนินกิจการเกี่ยวกับสาธารณูปโภค และทรัพย์สินที่ได้รับสัมปทาน ไม่รวมถึงที่ดินและสิ่งก่อสร้างที่มั่นคงถาวร
- (4) ทรัพย์สินประเภทอื่นๆ เช่น ร้านค้า โกดังสินค้า โรงแรม และที่ดินว่างอื่นๆ ที่ไม่จัดอยู่ใน (1)

### อัตราภาษี

ในแต่ละปีสภามืองนิวยอร์กจะกำหนดอัตราภาษีสำหรับอสังหาริมทรัพย์ อัตราภาษีใช้กับการประเมินมูลค่าของทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีและกำหนดจำนวนภาษีอสังหาริมทรัพย์สำหรับปีนั้น

การกำหนดอัตราภาษีใหม่เกิดหลังจากหน่วยงานทางการคลัง พิมพ์ใบแจ้งหนี้ภาษีสำหรับปีที่จะถึง เมื่อมีการกำหนดอัตราภาษีใหม่ อัตราภาษีถูกใช้คำนวณอัตราภาษีที่ต้องจ่าย

เมื่อใบแจ้งหนี้ภาษีถูกกำหนด หน่วยงานทางการคลังจะส่งใบแจ้งหนี้ที่ถูกแก้ไขเป็นอัตราที่ต้องจ่ายแล้วให้แก่เจ้าของทรัพย์สิน โดยปกติจะเกิดขึ้นในเดือนพฤศจิกายนของแต่ละปี การเพิ่มขึ้นและลดลงของภาษีเนื่องจากอัตราภาษีใหม่จะถูกใช้ในใบแจ้งหนี้ที่นั่น ดังนั้น ถึงแม้ว่าผู้เสียภาษีจ่ายภาษีทั้งหมดในเดือนกรกฎาคม ผู้เสียภาษีจะถูกเรียนให้เสียภาษีเพิ่มเติมในเดือนมกราคมได้

ตารางที่ 3.2 แสดงอัตราภาษีโรงเรียนของมลรัฐนิวยอร์ก สหรัฐอเมริกา สำหรับปี 2564

ประเภท	อัตรา (ร้อยละ) ของราคาประเมิน
ประเภทที่ 1	21.045
ประเภทที่ 2	12.267
ประเภทที่ 3	12.826
ประเภทที่ 4	10.694

ที่มา: <https://www1.nyc.gov/site/finance/taxes/property-tax-rates.page>

### การยกเว้นและลดหย่อน<sup>11</sup>

หน่วยงานทางการคลังของเมืองนิวยอร์กกำหนดการยกเว้นและการลดหย่อนภาษีอสังหาริมทรัพย์ไว้หลายลักษณะ ดังนี้

#### การยกเว้นภาษีให้เจ้าของบ้านผู้สูงอายุ

การยกเว้นภาษีอสังหาริมทรัพย์ ส่วนนี้ใช้สำหรับเจ้าของอสังหาริมทรัพย์ที่มีอายุตั้งแต่ 65 ปีขึ้นไป และที่มีรายได้ต่ำกว่า 32,400 ดอลลาร์ และผู้ที่อาศัยในทรัพย์สินที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย รวมถึงบ้านที่มี 1-3 ครอบครั้ว คอนโดมิเนียม และอพาร์ทเมนต์

เจ้าของทรัพย์สินที่มีคุณสมบัติดังกล่าวสามารถยื่นคำขอเพื่อขอยกเว้นภาษีระหว่างวันที่ 15 กรกฎาคม ถึง 15 มีนาคม ของปีถัดไป สำหรับสิทธิประโยชน์ปรากฏออกมาในใบแจ้งหนี้ภาษีรายปีของปีถัดไป

คำขอสามารถยื่นได้ตลอดเวลาในระหว่างปีภาษีกับตัวแทนของหน่วยงานลงทะเบียนกลาง ขั้นตอนการจดทะเบียนในโปรแกรม เป็นดังนี้

- (1) ถ้าเป็นผู้เสียภาษีเป็นเจ้าของเพียงคนเดียว ผู้เสียภาษีต้องมีอายุตั้งแต่ 65 ปีขึ้นไป ก่อนหรือในวันที่ 31 ธันวาคมของปีที่สิทธิประโยชน์เริ่มต้น
- (2) ถ้าผู้เสียภาษีและคู่สมรส ของผู้เสียภาษีเป็นเจ้าของร่วมกัน เพียงคนเดียวคนหนึ่ง มีอายุตั้งแต่ 65 ปีขึ้นไปในระหว่างปีปฏิทิน
- (3) ถ้าเจ้าของร่วมเป็นพี่ชาย น้องชายหรือพี่สาว น้องสาว เพียงคนเดียวคนหนึ่งมีอายุ 65 ปีในระหว่างปีปฏิทิน
- (4) ถ้าเจ้าของร่วมเป็นผู้เช่าร่วมกัน ทุกคนจะต้องมีอายุ 65 ปีในระหว่างปีปฏิทิน
- (5) ผู้ยื่นคำขอจะต้องอาศัยในบ้าน อพาร์ทเมนต์ และคอนโดมิเนียม
- (6) ทรัพย์สินที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยรวมถึงบ้านที่มี 1-3 ครอบครั้ว คอนโดมิเนียม และอพาร์ทเมนต์
- (7) เจ้าของจะต้องถือกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนั้นอย่างน้อย 12 เดือนต่อเนื่องกันก่อนวันที่ 15 มีนาคม ในปีที่การยกเว้นนั้นมีผล
- (8) เงินได้รวมของเจ้าของทุกคนจากแหล่งเงินได้ จะต้องน้อยกว่า 32,400 ดอลลาร์ รวมถึงเงินสงเคราะห์ และยินยอมให้นำเอกสารเกี่ยวกับค่ารักษาพยาบาลและค่ายาที่ไม่ได้รับชำระคืนหรือชดเชยจากการประกันภัยมาหักออกได้

<sup>11</sup> ปกิต แพร์ชินวงศ์, “ปัญหาบางประการในการนำภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาแทนที่ภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552), น. 143. และ น. 111-112.



(9) ถ้าทรัพย์สินนั้นได้รับยกเว้นเนื่องจากเป็นทรัพย์สินที่ใช้เพื่อการกุศล ผู้เสียภาษีจะไม่ได้รับยกเว้นตามข้อนี้ เว้นแต่ ผู้เสียภาษีจะยินยอมสละการยกเว้นเนื่องจากเป็นทรัพย์สินที่ใช้เพื่อการกุศล

#### การยกเว้นภาษีทรัพย์สินให้แก่เจ้าของบ้านผู้พิการ<sup>12</sup>

หน่วยงานทางการคลังเสนอยกเว้นภาษีอสังหาริมทรัพย์บางส่วนสำหรับเจ้าของทรัพย์สินหรือผู้อยู่อาศัย ซึ่งมีใบรับรองความพิการทางการแพทย์ และมีรายได้รายปีต่ำกว่า 37,400 ดอลลาร์ โดยสามารถยื่นคำขอเพื่อการยกเว้นระหว่างวันที่ 15 กรกฎาคม และวันที่ 15 มีนาคมของปี ถัดไป นอกจากนี้ยังมีการกำหนดเงื่อนไขบางประการในการพิจารณาอีกด้วย ยกตัวอย่างเช่น

(1) ถ้าทรัพย์สินมีเจ้าของมากกว่า 1 คน เจ้าของทุกคนจะต้องมีคุณสมบัติสำหรับการยกเว้น อย่างไรก็ตามถ้าทรัพย์สินมีเจ้าของคนเดียว หรือร่วมกับสามีภริยา หรือพี่ชาย น้องชาย หรือพี่สาวน้องสาว เจ้าของทุกคนไม่จำเป็นต้องเป็นคนพิการทั้งหมด

(2) ผู้เสียภาษีต้องเป็นเจ้าของทรัพย์สินในวันที่ 5 มกราคม ก่อนปีภาษีที่สิทธิประโยชน์เริ่มต้น

(3) ทรัพย์สินจะต้องเป็นที่อยู่อาศัยตามกฎหมายของผู้ยื่นคำขอที่พิการยกเว้นผู้พิการที่ขาดจากที่อยู่อาศัยเมื่อได้รับการฟื้นฟูที่มีเครื่องอำนวยความสะดวก

(4) ยกเว้นเฉพาะผู้พิการซึ่งมีอาการทางกาย หรืออาการทางจิต ซึ่งไม่ได้เกิดเนื่องจากขณะนั้นใช้แอลกอฮอล์หรือยาเสพติดเท่านั้น

#### การยกเว้นภาษีทรัพย์สินให้เหยื่ออาชญากรรมและพลเมืองดี<sup>13</sup>

ถ้าผู้เสียภาษีเป็นเหยื่ออาชญากรรมหรือพลเมืองดี ผู้ที่ประสบกับความเสียหาย (พิการ) ทางกายภาพซึ่งเป็นผลโดยตรงจากอาชญากรรม และอาศัยในบ้านที่มี 1-3 ครอบครั้วที่ถูกตัดแปลงแก้ไข เพื่อความต้องการพิเศษของผู้เสียภาษี ผู้เสียภาษีมีสิทธิได้รับยกเว้นในส่วนจากราคาประเมินของสิ่งที่ได้รับการปรับปรุงและแก้ไข

ถึงแม้ว่าผู้เสียภาษีสามารถยื่นคำขอเพื่อสิทธิประโยชน์ในการยกเว้นภาษีได้ตลอดปีภาษี ผู้เสียภาษีจะต้องยื่นคำขอที่สมบูรณ์ภายในวันที่ 15 มีนาคม ของปี เพื่อให้การยกเว้นใช้ในแง่หนึ่ง ภาษีประจำปีในเดือนกรกฎาคม การยกเว้นที่จะต่อเนื่องไปตราบเท่าที่สิ่งปรับปรุงยังคงมีความสำคัญในการอำนวยความสะดวกและความต้องการที่จะเข้าถึงของผู้พิการ ทั้งนี้มีเงื่อนไขในการยกเว้น ดังนี้

<sup>12</sup> เพิ่งอ้าง, น. 113. อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 82.

<sup>13</sup> เพิ่งอ้าง, น.113. อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 82.

(1) ทรัพย์สินสำหรับการยกเว้นนี้ จะต้องเป็นที่อยู่อาศัยที่มี 1-3 ครอบครั้ว และครอบครอง โดยผู้พิการที่เป็นเหยื่อของอาชญากรรม หรือพลเมืองที่ดี ที่มีความพิการเป็นผลมาจากการช่วยเหลืออาชญากรรม

(2) คุณสมบัติของที่อยู่อาศัยต้องมีการปรับปรุงเพื่อให้สะดวกและปรับเข้าหาการใช้ของผู้พิการ และความสามารถที่จะเข้าถึงทรัพย์สิน

(3) คุณสมบัติของเหยื่ออาชญากรรมเป็นผู้ที่เผชิญกับความเปลี่ยนแปลงความเสียหายกายภาพอันเป็นผลมาจากอาชญากรรม

(4) คุณสมบัติของพลเมืองดี คือ ผู้ซึ่งไม่ใช่เจ้าหน้าที่รัฐ แต่เป็นผู้ที่จับผู้ก่ออาชญากรรมหรือกระทำความผิดจรรยา ซึ่งเกิดขึ้นต่อหน้าพลเมืองดี หรือกระทำเพื่อป้องกันหรือพยายามป้องกันอาชญากรรม หรือผู้ที่ช่วยเหลือเจ้าหน้าที่ของรัฐในการเข้าจับกุม

(5) คุณสมบัติของเหยื่ออาชญากรรมหรือพลเมืองดี อาจเป็นอย่างใดอย่างหนึ่งต่อไปนี้เป็นเจ้าของทรัพย์สินหรืออยู่อาศัยแท้จริงในทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้น

การยกเว้นภาษีอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นเจ้าของโดยองค์กรที่ไม่แสวงหากำไร<sup>14</sup>

การยกเว้นลักษณะนี้มีเงื่อนไข ดังนี้

(1) กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินทางกฎหมายสำหรับสิทธิประโยชน์การยกเว้นส่วนนี้จะต้องเป็นชื่อของผู้ยื่นคำขอ

(2) วัตถุประสงค์ของผู้ยื่นคำขอต้องเป็นองค์กรที่มีวัตถุประสงค์อย่างน้อย 2 ประการ ดังนี้

(ก) การกุศล การศึกษา โรงพยาบาล จริยธรรม หรือการพัฒนาจิตใจของผู้ชาย ผู้หญิง เด็กหรือศาสนา

(ข) เนติบัณฑิตยสภา การกุศล ไลเบรารี การดำเนินการทางกฎหมายเกี่ยวกับเด็กหรือสัตว์ ประวัติศาสตร์ สถานพยาบาล ห้องสมุด วรรณคดี สมาคมทางการแพทย์ การเผยแพร่ศาสนา ชาดินนิยม สนามเด็กเล่นสาธารณะ วิทยาศาสตร์ การควบคุมดูแลนักกีฬาเยาวชน

(ค) สุสาน

(ง) ที่อยู่ของพระหรือบาทหลวง

(3) ทรัพย์สินที่ได้ยกเว้นจะต้องพบว่าใช้เพื่อวัตถุประสงค์ที่ยกเว้นขององค์กรส่วนนี้ไม่ได้ใช้หรือส่วนที่นำไปให้เอกชนเช่าไม่ได้รับข้อยกเว้น

(4) ที่ดินที่ไม่ได้ใช้ประโยชน์ และหรือสิ่งปลูกสร้างที่ว่าง อาจมีสิทธิได้รับยกเว้น ถ้ามีเอกสารหลักฐานแสดงว่ากำลังมีการก่อสร้าง

<sup>14</sup> เพิ่งอ้าง, น.114. อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 82.

(6) ถ้าทรัพย์สินทุกส่วน ถูกเช่าหรือถูกใช้เป็นอย่างอื่น โดยองค์กรที่ได้รับยกเว้นอื่นๆ ส่วนนี้อาจมีคุณสมบัติเพื่อการยกเว้นถ้าใช้ในวัตถุประสงค์ที่ได้รับยกเว้นและจำนวนรายได้ที่ให้เช่าไม่เกินกว่าการบำรุงรักษาทั่วไป หรือการหักค่าเสื่อมราคาหรือค่าสึกหรอ

(7) ทรัพย์สินจะต้องได้มาโดยองค์กรผู้ยื่นคำขอ ในหรือก่อนสถานะทางภาษีประจำปี วันที่ 5 มกราคม ถ้าทรัพย์สินได้มาภายในวันที่ 5 มกราคม และหลักการยกเว้นอื่นๆ ถูกพบ การยกเว้นจะเริ่มต้นหลังจากวันที่ 1 กรกฎาคม ทะเบียนภาษี ถ้าทรัพย์สินได้มาหลังวันที่ 5 มกราคม และหลักการยกเว้นอื่นๆ ถูกพบ การยกเว้นจะเริ่มต้นในวันที่ 1 กรกฎาคม หลังจากวันที่ 5 มกราคม ถัดไป

(8) ทรัพย์สินที่ถูกโอนจากองค์กรที่ไม่แสวงหากำไรที่ได้รับการยกเว้นในปัจจุบันไปยังองค์กรไม่แสวงหากำไรที่มีคุณสมบัติเช่นเดียวกัน สิทธิประโยชน์จะคงไว้ต่อเนื่องกัน

#### **การยกเว้นภาษีอสังหาริมทรัพย์บางส่วน<sup>15</sup>**

การก่อสร้างใหม่ๆ ของทรัพย์สินที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยโดยอนุญาติยินยอมให้สิทธิประโยชน์โดยการยกเว้นภาษี เช่น

(1) อาคารที่เป็นการก่อสร้างใหม่มีหลายหน่วยที่อยู่อาศัย (3 ยูนิตขึ้นไป) โดยไม่ใช่เพื่อการค้าหรือวัตถุประสงค์ทางด้านอาชีพของผู้อยู่อาศัย โดยได้รับสิทธิประโยชน์เป็นเวลา 3 ปี

(2) อาคารจะต้องเป็นการก่อสร้างใหม่หรือปรับปรุงให้แข็งแรงขึ้น ทำให้เพิ่มราคาประเมินอย่างน้อยร้อยละ 40 และมีเจ้าของเป็นผู้ครอบครองโดยไม่ใช่เพื่อการค้าหรืออาชีพ ถึงปลูกสร้างได้รับสิทธิประโยชน์เป็นระยะเวลา 2 ปี

#### **การลดหย่อนภาษีอสังหาริมทรัพย์ภายใต้โปรแกรมฟื้นฟูทางการค้า<sup>16</sup>**

สิทธิประโยชน์นี้ประกอบด้วยหลายๆ องค์กรประกอบที่ออกแบบมาเพื่อเพิ่มผู้เช่าให้เข้ามาครอบครองอันเป็นลดอาคารเก่าๆ โดยมีเงื่อนไข ดังนี้

(1) ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างต้องใช้เป็นสำนักงาน หรือร้านค้าปลีก

(2) การให้เช่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง จะต้องมีระยะเวลาเช่าอย่างน้อย 3 ปี 5 ปี หรือ 10 ปี และจะต้องเริ่มต้นระหว่างวันที่ 1 เมษายน ปี 1995 ถึง 31 มีนาคม 2007

(3) รายจ่ายจะต้องมีอย่างน้อยที่สุด 5 ดอลลาร์, 10 ดอลลาร์, 25 ดอลลาร์ หรือ 35 ดอลลาร์ ต่อตารางฟุตของพื้นที่เช่าขึ้นอยู่กับระยะเวลาที่ให้เช่า จำนวนของลูกจ้างและบริเวณที่ได้รับการลดหย่อน

<sup>15</sup> เพิ่งอ้าง, น.115. อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 82.

<sup>16</sup> เพิ่งอ้าง, น.115. อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 82.

(4) ผู้เช่าอาคารที่เป็นเจ้าของโดยเอกชนสามารถยื่นคำขอสิทธิประโยชน์การลดหย่อน และถ้ามีคุณสมบัติ จะได้สิทธิประโยชน์สำหรับการลดหย่อนพิเศษโดยอัตโนมัติ

(5) ผู้เช่าอาคารที่รัฐเป็นเจ้าของ หรืออาคารทั้งหมดครอบครองโดยบริษัทลูก โดยมีเจ้าของ คือ บริษัทแม่ อาจมีคุณสมบัติสำหรับการลดหย่อนพิเศษ

(7) คำขอต้องยื่นภายใน 180 วัน นับแต่เริ่มการเช่า

(8) หลักฐานรายจ่าย และจำนวนลูกจ้างจะต้องยื่น โดยกำหนดเวลาที่ชอบด้วยกฎหมาย ลักษณะของการลดหย่อน

(1) สิทธิประโยชน์การลดหย่อนภาษีอสังหาริมทรัพย์ 3 ปี 5 ปี

สิทธิประโยชน์ 5 ปี การลดหย่อนใน 3 ปีแรก เท่ากับภาษีทรัพย์สินในปีแรก (ฐานเป็นร้อยละของพื้นที่ที่ครอบครองโดยผู้เช่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่มีคุณสมบัติ) แต่จำกัดอยู่ที่ร้อยละ 2.5 ต่อตารางฟุต ในปีที่สองและปีที่สาม ของระยะเวลาลดหย่อน 3 ปี สิทธิประโยชน์เท่ากับ 2/3 และ 1/3 ตามลำดับของการลดหย่อนภาษีแรกเริ่ม

(2) การลดหย่อนพิเศษสำหรับการเช่าทางการค้าเป็นระยะเวลา 36 หรือ 60 เดือนจะ เท่ากับฐานการเช่า 12 เดือนแรก (เรียกว่าฐานปี) สิทธิประโยชน์ 60 เดือน สิทธิประโยชน์ปีที่สอง และปีที่สาม เท่ากับปีแรกที่มีการลดหย่อนพิเศษ 2 ปีสุดท้ายของสิทธิประโยชน์ภายใต้ทั้ง โปรแกรม 36 และ 60 เดือน โดยทั่วไปเท่ากับ 2/3 และ 1/3 ตามลำดับของการหักออกพิเศษ

**การลดหย่อนภาษีอสังหาริมทรัพย์สำหรับการเช่าสถานที่ทางการค้า และการ อุตสาหกรรม<sup>17</sup>**

โปรแกรมนี้กำหนดไว้สำหรับการลดภาษีอสังหาริมทรัพย์ปรับปรุงใหม่ สำหรับอาคาร สำหรับการค้า หรืออุตสาหกรรม หรือการขยายสัญญาเช่า ไม่รวมถึงที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ครอบครอง หรือใช้สำหรับขายปลีก โรงแรม หรือวัตถุประสงค์เพื่อการอยู่อาศัย การลดหย่อนภาษีที่ ต่อเนื่องกับผู้เช่า เช่น การลดหย่อนในการให้เช่า คุณสมบัติสำหรับการลดหย่อน

(1) สัญญาเช่า/การให้เช่า จะต้องเริ่มระหว่างวันที่ 1 กรกฎาคม ค.ศ.2000 และวันที่ 30 มิถุนายน ค.ศ.2007

(2) ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะต้องไม่ได้ใช้เพื่อเป็นที่อยู่อาศัย หรืออาคารที่ใช้ร่วมที่ สร้างก่อนวันที่ 1 มกราคม ค.ศ.1999 และพื้นที่รวมทั้งหมด 25,000 ตารางฟุต หรือมากกว่า

(3) จำนวนน้อยที่สุดการปรับปรุงของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างถูกกำหนดหลากหลายโดย ระยะเวลาของการเช่าและจำนวนของลูกจ้างที่ตั้งอยู่ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

<sup>17</sup> เพิ่งอ้าง, น. 116. อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 82.

การลดหย่อนลักษณะนี้จะลดหย่อน 5 ปี โดยการลดหย่อนภาษีในปีแรกเท่ากับภาษีอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นอยู่จริงต่อตารางฟุต สูงขึ้นเป็น 2.5 ดอลลาร์ต่อตารางฟุต การลดหย่อนภาษีในปีที่ 2 และปีที่ 3 เท่ากับปีแรก การลดหย่อนในปีที่ 4 และ 5 เท่ากับ 2/3 และ 1/3 ตามลำดับของการลดหย่อนภาษีแรกเริ่ม

#### 3.1.4 มลรัฐวอชิงตัน สหรัฐอเมริกา

##### อัตรากาญ

โคลอมเบียมีการแยกอัตรากาญอสังหาริมทรัพย์ตามลักษณะการใช้ของทรัพย์สินเป็นกลุ่มๆ ทั้งนี้ โดยอัตรากาญดังกล่าวได้ถูกกำหนดโดยสภาเมืองโคลัมเบียและอาจจะเปลี่ยนแปลงได้<sup>18</sup>

#### ตารางที่ 3.3 แสดงอัตรากาญของมลรัฐวอชิงตัน สหรัฐอเมริกา

ประเภท	อัตรากาญต่อ \$ 100	คำอธิบาย
1	0.85 เหรียญ	อสังหาริมทรัพย์เพื่อที่อยู่อาศัยรวมถึงครอบครัวหลายครอบครัว
2	1.65 เหรียญ	อสังหาริมทรัพย์เชิงพาณิชย์และอุตสาหกรรมรวมทั้งโรงแรมและโมเต็ลหากประเมินมูลค่าไม่เกิน 5 ล้านดอลลาร์
3	1.77 เหรียญ	อสังหาริมทรัพย์เชิงพาณิชย์และอุตสาหกรรมรวมถึงโรงแรมและห้องเช่าหากประเมินว่ามีมูลค่ามากกว่า 5 ล้านดอลลาร์ แต่ไม่เกิน 10
4	1.89 เหรียญ	อสังหาริมทรัพย์เชิงพาณิชย์และอุตสาหกรรมรวมถึงโรงแรมและห้องเช่าหากประเมินแล้วมีมูลค่ามากกว่า 10 ล้านดอลลาร์
5	5.00 เหรียญ	อสังหาริมทรัพย์ว่าง
6	10.00 เหรียญ	ทรัพย์สินที่ถูกทำลาย

ที่มา: <https://otr.cfo.dc.gov/page/real-property-tax-rates>

<sup>18</sup> DC.gov, "Office of Tax and Revenue," Retrieved from :

สำหรับทรัพย์สินประเภทที่ 3 ซึ่งก็คือ อสังหาริมทรัพย์ว่าง ผู้ปกครองเมืองโคลัมเบียจะมีจดหมายแจ้งไปยังเจ้าของเพื่อยืนยันว่าเป็นอสังหาริมทรัพย์ว่าง และจะมีการประกาศทรัพย์สินประเภทที่ 3 ในเดือนธันวาคม ของทุกปี โดยเจ้าของทรัพย์สินจะต้องตอบกลับภายในเดือนมกราคม การประกาศนี้จะรวมถึงการอนุญาตให้ทรัพย์สินว่างใช้อัตรากำไรสำหรับทรัพย์สินประเภทที่ 1 หรือประเภทที่ 2 ได้ โดยมีเงื่อนไขว่าทรัพย์สินนั้นอยู่ในระหว่างปรับปรุงหรือพัฒนา และเจ้าของทรัพย์สินจะต้องยื่นแบบภายในเวลากำหนด อย่างไรก็ตามทรัพย์สินอาจจะถูกเก็บภาษีในอัตราที่ลดลงได้ ถ้า

(1) แบบขอยกเว้นภาษีทรัพย์สินประเภทที่ 3 ซึ่งยื่นหลังวันที่ 8 มกราคม 2004 แต่ก่อนวันที่ 31 มีนาคม 2004 อัตรากำไรต่ำจะใช้ตลอดปี 2004 และการแก้ไขจะปรากฏในใบแจ้งหนี้ภาษีครั้งปีหลังของปี 2004

(2) แบบขอยกเว้นภาษีทรัพย์สินประเภทที่ 3 ซึ่งยื่นในวันที่หรือก่อน 15 มิถุนายน 2004 อัตรากำไรต่ำจะอนุญาตให้ใช้ในใบแจ้งหนี้ภาษีครั้งปีหลังของปี 2004 ซึ่งจะสะท้อนออกมาในใบแจ้งหนี้ภาษีครั้งปีหลังของปี 2004

(3) แบบขอยกเว้นภาษีทรัพย์สินประเภทที่ 3 ซึ่งยื่นหลังวันที่ 15 มิถุนายน 2004 แต่ก่อนวันที่ 30 กันยายน 2004 อัตรากำไรต่ำจะใช้เฉพาะครั้งปีหลังของปี 2004 และการแก้ไขจะปรากฏออกมาในใบแจ้งหนี้ภาษีครั้งปีสำหรับปีภาษีต่อไป

#### การยกเว้นและลดหย่อน<sup>19</sup>

##### การยกเว้นภาษีสำหรับองค์การบางประเภท

เจ้าของทรัพย์สินที่ไม่แสวงหากำไร เจ้าของทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับการศึกษา การกุศล การศาสนา องค์การเหล่านี้จะได้รับการยกเว้นภาษีอสังหาริมทรัพย์ หากใช้เพื่อวัตถุประสงค์ดังกล่าว

##### การลดหย่อนภาษีสำหรับที่อยู่อาศัย

การลดหย่อนจะทำได้โดยลดราคาประเมินอสังหาริมทรัพย์ลง 38,000 ดอลลาร์ ก่อนคำนวณภาษีประจำปี โดยมีเงื่อนไขดังนี้

- (1) ต้องยื่นแบบฟอร์ม ต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษี
- (2) ทรัพย์สินนั้นต้องครอบครองโดยเจ้าของหรือผู้ยื่นคำขอ และประกอบด้วยที่อยู่อาศัยไม่เกิน 5 ยูนิต (รวมถึงยูนิตที่ครอบครองโดยเจ้าของทรัพย์สิน)

<sup>19</sup> ปกิต แพ้วจินวงศ์, “ปัญหาบางประการในการนำภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาแทนที่ภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552), น. 118.

(3) ทรัพย์สินนั้นต้องเป็นที่อยู่อาศัยแหล่งสำคัญหรือภูมิลำเนาของเจ้าของหรือผู้ยื่นคำขอในกรณีของ Cooperative Housing Association จะต้องครอบครองโดยผู้ถือหุ้นหรือสมาชิกในฐานะเป็นที่อยู่อาศัยแหล่งสำคัญหรือภูมิลำเนา

ทรัพย์สินจะได้รับการบรรเทาภาระภาษีโดยการลดหย่อนภาษีสำหรับที่อยู่อาศัยต่อเนื่องไปตลอดตราบใดที่คุณสมบัติไม่มีการเปลี่ยนแปลง เจ้าของกรรมสิทธิ์ ผู้ครอบครองหน่วยงานจัดเก็บภาษี จะดำเนินการตรวจสอบข้อเท็จจริงเป็นระยะๆ และ เจ้าของทรัพย์สินที่ได้รับผลประโยชน์ทางภาษี จะต้องแจ้งแก่ตัวแทน (Agency) เมื่อคุณสมบัตินั้นสิ้นสุด การแจ้งนั้นต้องแจ้งเป็นหนังสือภายใน 30 วันนับจากการเปลี่ยนกรรมสิทธิ์ หรือผู้ครอบครอง

#### การบรรเทาภาระภาษี<sup>20</sup>

เจ้าของทรัพย์สินในเมืองโคลัมเบีย อาจได้รับการบรรเทาภาระภาษีทรัพย์สินเนื่องจากเมืองโคลัมเบียมีการช่วยเหลือเจ้าของทรัพย์สินและผู้ซื้อบ้านครั้งแรก ดังต่อไปนี้

##### 1. เครดิตสูงสุดร้อยละ 12 ของราคาประเมิน

ธุรกิจที่อยู่อาศัยในเมืองโคลัมเบียเป็นสาเหตุของการเพิ่มขึ้นของราคาประเมินของอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย ความพยายามจำกัดการเพิ่มขึ้นของภาษีสำหรับเจ้าของบ้านที่มีคุณสมบัติภายใต้เงื่อนไขเครดิตสูงสุดของราคาประเมิน กำหนดว่าใบแจ้งหนี้ภาษีจะไม่เพิ่มขึ้นเกินกว่าร้อยละ 12 ของใบแจ้งหนี้ภาษีของปีก่อน เครดิตนี้ไม่ลดราคาประเมินของทรัพย์สินจากทะเบียนภาษีหรือใบแจ้งการประเมิน แต่จะปรากฏเครดิตอันนี้ย้อนหลังในใบแจ้งหนี้ภาษีเครดิตนี้ใช้เฉพาะที่อยู่อาศัยแหล่งสำคัญของเจ้าของทรัพย์สินและเป็นฐานของการประเมินรวมสำหรับที่อยู่อาศัยและที่ดินที่ใช้เกี่ยวเนื่องกับที่อยู่อาศัย

##### 2. เครดิตภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับผู้ซื้อบ้านครั้งแรก

เครดิตภาษีกลางมีผลใช้กับผู้ซื้อบ้านเป็นครั้งแรก ในเมืองโคลัมเบีย ดังนี้

(1) 5,000 ดอลลาร์ สำหรับคู่สมรสที่อยู่ร่วมกัน หัวหน้าครอบครัวผู้เป็นหม้าย

(2) 2,500 ดอลลาร์ สำหรับคู่สมรสที่แยกกันอยู่

โดยทั่วไปอาจอ้างสิทธิเครดิตได้ถ้าซื้อบ้านในระหว่างปีภาษีในเมืองโคลัมเบีย และผู้ซื้อและคู่สมรสในกรณีสมรส ไม่ได้เป็นเจ้าของบ้านหลังใดๆ อื่นในเมืองโคลัมเบีย ภายในระยะเวลา 1 ปี จนกระทั่งถึงวันที่ซื้อ

##### (3) ส่วนลดภาษีสำหรับเจ้าของบ้านที่มีรายได้น้อย

เครดิตระยะยาวของเจ้าของบ้านสำหรับเจ้าของบ้านผู้มีรายได้น้อยเป็นเครดิตใหม่สำหรับปีภาษี 2003 ซึ่งผ่านโดยสภาเมืองโคลัมเบีย เพื่อบรรเทาผลกระทบของการเพิ่มขึ้นของราคา

<sup>20</sup> เพิ่งอ้าง, น. 119. อ้างแล้ว เชิงบรรณที่ 90.



ประเมิน และการจัดเก็บภาษีจากผู้อยู่อาศัยที่มีรายได้น้อยซึ่งอาศัยในบ้านต่อเนื่องกันเป็นเวลา 7 ปี หรือมากกว่านั้น ทั้งนี้โดยมีเงื่อนไขในการรับส่วนลดภาษี ดังนี้

(ก) จะต้องเป็นเจ้าของและเช่าครอบครองทรัพย์สินนั้นในฐานะที่อยู่อาศัยแหล่งสำคัญ อย่างน้อยเป็นเวลา 7 ปี หรือมากกว่านั้น

(ข) รายได้รวมของครัวเรือนและสมาชิกทุกคนของครอบครัวต้องไม่เกินกว่าที่กำหนด รายได้ครัวเรือนไว้ใน Section D ของ Schedule L

(ค) ต้องยื่นแบบฟอร์ม ภายในวันที่ 31 ธันวาคม 2004

3. ทรัพย์สินที่เกี่ยวกับประวัติศาสตร์<sup>21</sup>

4. การบรรเทาภาระภาษีให้พลเมืองสูงอายุ

เมื่อเจ้าของทรัพย์สินอายุตั้งแต่ 65 ปีขึ้นไป อาจยื่นคำขอได้เพื่อขอบรรเทาภาระภาษี อสังหาริมทรัพย์ สำหรับผู้สูงอายุได้ทันที โดยผลประโยชน์จากการบรรเทาภาระภาษีนี้สามารถลด ภาษีทรัพย์สินลงถึงร้อยละ 50

ถ้าเจ้าของทรัพย์สินนั้น อาศัยใน Cooperative housing association จะเป็น ผู้รวบรวมและจัดส่งคำขอเอง ตามแนวทางต่อไปนี้

(1) ผู้สูงอายุจะต้องเป็นเจ้าของทรัพย์สิน หรือ Cooperative Unit ร้อยละ 50 หรือ เกินกว่า

(2) รายได้สุทธิของทุกคนที่อาศัยอยู่ในทรัพย์สินหรือ Cooperative Unit ไม่นับรวม ผู้เช่า ในปีที่ผ่านมาจะต้องน้อยกว่า 100,000 ดอลลาร์

(3) เงื่อนไขเช่นเดียวกับการลดหย่อนภาษีสำหรับที่อยู่อาศัย การครอบครองกรรมสิทธิ์ ที่อยู่อาศัยแหล่งสำคัญ หรือมูลนิธิอาสา จำนวนที่อยู่อาศัย Cooperative Housing association และ revocable trusts

การยื่นคำขอต้องยื่นระหว่างวันที่ 1 ตุลาคม ถึง 31 มีนาคม ทรัพย์สินนั้นจะได้รับการ ลดหย่อนตลอดปีภาษี และทุกปีในอนาคต ถ้าคำขอยื่นในระหว่างวันที่ 1 เมษายนถึง 30 กันยายน ทรัพย์สินนั้นจะได้รับการลดหย่อนครั้งแรกปรากฏในงวดที่สองและลดหย่อนเต็มจำนวนสำหรับ ทุกปีภาษีในอนาคต

ทรัพย์สินนั้นจะได้รับการบรรเทาภาระภาษีโดยการลดหย่อนภาษีสำหรับผู้สูงอายุโดย ตลอดครบถ้วนที่คุณสมบัติในกรรมสิทธิ์ การครอบครอง ไม่เปลี่ยนแปลง หน่วยงานจัดเก็บภาษี จะต้องตรวจสอบข้อเท็จจริงเป็นระยะๆ และเจ้าของทรัพย์สินที่ได้ผลประโยชน์ทางภาษีมียหน้าที่ ต้องแจ้งกรรมสิทธิ์การครอบครอง

<sup>21</sup> เพิ่งอ้าง, น. 120. อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 90.

### 3.2 มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับกระบวนการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินตามกฎหมายไทย

ผู้ศึกษาจะกล่าวถึงพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ในเรื่อง ความหมายของผู้เสียภาษี ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง และห้องชุด อำนาจหน้าที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ฐานภาษีของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ข้อยกเว้นการเสียภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง มีข้อยกเว้นหรือขอลดหย่อนภาษีอะไรบ้าง อัตราภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน การใช้ประโยชน์ในสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ประเภทของสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินที่จะจัดเก็บภาษี ดังจะได้อธิบายดังต่อไปนี้

#### 3.2.1 พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ฉบับนี้ เหตุผลในการประกาศบังคับใช้เพื่อ ภาษีทรัพย์สินที่เก็บในประเทศไทย กล่าวคือ กฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดิน ที่ได้ใช้บังคับมาเป็นเวลานานแล้ว การจัดเก็บภาษีตามกฎหมายไม่เหมาะสมกับสถานการณ์ในปัจจุบัน ดังนี้ จึงเห็นควรใช้บังคับภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 โดยมีหน่วยงานองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้รับผิดชอบการจัดเก็บภาษี พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้กำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับผู้มีหน้าที่เสียภาษี ดังต่อไปนี้

มาตรา 5 ได้กำหนดนิยามของคำว่า “ผู้เสียภาษี”<sup>22</sup> หมายถึง บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างหรือเป็นผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างเป็นทรัพย์สินของรัฐ ซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ และให้หมายความรวมถึงผู้มีหน้าที่เสียภาษีแทนผู้เสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ด้วย ซึ่งบุคคลที่มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีแทนผู้เสียภาษีไว้ 6 ประเภท อันได้แก่

- (1) ผู้จัดการมรดกหรือทายาท ในกรณีผู้เสียภาษีถึงแก่ความตาย
- (2) ผู้จัดการทรัพย์สิน ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้ไม่อยู่ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยเรื่องสาบสูญ
- (3) ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาลหรือผู้พิทักษ์ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้เยาว์หรือผู้ไร้ความสามารถหรือคนเสมือนไร้ความสามารถ แล้วแต่กรณี
- (4) ผู้แทนของนิติบุคคล ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นนิติบุคคล
- (5) ผู้ชำระบัญชี ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นนิติบุคคลเลิกกัน โดยมีการชำระบัญชี
- (6) เจ้าของรวมคนหนึ่งคนใด ในกรณีที่ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีเป็นของบุคคลหลายคนรวมกัน

เมื่อพิจารณาตามมาตรา 5 ในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ทำให้เห็นว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามร่างพระราชบัญญัติฉบับนี้ ไม่จำกัดเฉพาะบุคคลธรรมดาหรือนิติ

<sup>22</sup> พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 5.

บุคคลที่เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างเท่านั้นแต่ยังขยายรวมถึงผู้ครอบครอง ผู้ทำประโยชน์ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีแทนผู้เสียภาษี รวมถึงผู้ที่ได้รับมรดกของผู้ที่เสียชีวิตในระหว่างปีภาษี หรือระหว่างปีที่ครอบครองภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน

### ฐานภาษี

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ฯ ได้กำหนดหลักเกณฑ์เงื่อนไขของสิ่งที่เป็นมูลเหตุให้มีการเสียภาษีและขอบข่ายของผู้มีหน้าที่เสียภาษีไว้ในมาตรา 5 มาตรา 8 และมาตรา 9 ว่า สิ่งที่เป็นมูลเหตุให้มีการเสียภาษี 30 ได้แก่ ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง กล่าวคือหากเป็นที่ดินให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน แต่หากเป็นสิ่งปลูกสร้างให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ กรณีเป็นห้องชุดให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุด โดยนำมูลค่าทั้งหมดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาเป็นฐานภาษีเพื่อการคำนวณ

มาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ให้คำนิยามคำว่า “ที่ดิน และสิ่งปลูกสร้าง” รวมทั้งโรงเรียนไว้ว่า<sup>23</sup>

“ที่ดิน” หมายความว่า พื้นที่ดิน และให้หมายความรวมถึงพื้นที่ที่เป็นภูเขาหรือที่มีน้ำด้วย

“สิ่งปลูกสร้าง” หมายความว่า โรงเรียน อาคาร ตึก หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยหรือใช้สอยได้หรือที่ใช้เป็นที่เก็บสินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรมหรือพาณิชย์กรรมและให้หมายความรวมถึงห้องชุดหรือแพที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยได้หรือที่มีไว้เพื่อหาผลประโยชน์ด้วย

“ห้องชุด” หมายความว่า ห้องชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุดที่ได้ออกหนังสือแสดงกรรมสิทธิ์ห้องชุดแล้ว

เมื่อพิจารณาความหมายของสิ่งที่เป็นมูลเหตุให้มีการเสียภาษีคือฐานภาษี ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ ตามมาตรา 5 ได้กำหนดความหมายของ “สิ่งปลูกสร้าง” และ “ที่ดิน” ที่ชัดเจนกว่าการกำหนดความหมายของ “โรงเรียน” “สิ่งปลูกสร้าง” และ “ที่ดิน” ในพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 สิ่งที่เป็นมูลเหตุให้มีการเสียภาษี ได้แก่ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัตินี้จะหมายถึงสิ่งปลูกสร้างทุกชนิดรวมทั้งที่เป็นโรงเรียนอาคาร ตึก และแพที่บุคคล “อาจเข้าอยู่อาศัย” หรือ “ใช้สอยได้ในทุกกรณี เช่น ป้อมยาม โรงครัวที่แยกส่วนจากโรงเรียนหลังใหญ่ ฯลฯ หรือ “มีไว้เพื่อหาประโยชน์ด้วย” หรือ “ที่ใช้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือพาณิชย์กรรม”และรวมถึงห้องชุดหรือแพที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยได้ อัตราภาษี จะเห็นได้ว่าสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน จะสิ่งปลูกสร้างที่เข้าอยู่อาศัยได้หรือมีไว้เพื่อ

<sup>23</sup> พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 มาตรา 5.

หาผลประโยชน์เท่านั้น มิได้ความหมายรวมถึง เครื่องจักรกล รั้ว โรงงานซ่อมรถยนต์ ห้องน้ำรวม สระว่ายน้ำ ลานกีฬาอเนกประสงค์ โรงเรียนสัตว์ ป้ายโฆษณา เป็นต้น

ข้อยกเว้นจากการจัดเก็บภาษี ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 มาตรา 8 ให้ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นทรัพย์สิน ดังต่อไปนี้ ได้รับการยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัตินี้<sup>24</sup>

(1) ทรัพย์สินของรัฐหรือของหน่วยงานของรัฐ ซึ่งใช้ในกิจการของรัฐหรือของหน่วยงานของรัฐ หรือในกิจการสาธารณะ ทั้งนี้ โดยมีได้ใช้หาผลประโยชน์

(2) ทรัพย์สินที่เป็นที่ทำกรขององค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษขององค์การสหประชาชาติหรือองค์การระหว่างประเทศอื่น ซึ่งประเทศไทยมีข้อผูกพันที่ต้องยกเว้นภาษีให้ตามสนธิสัญญาหรือความตกลงอื่นใด

(3) ทรัพย์สินที่เป็นที่ทำกรสถานทูตหรือสถานกงสุลของต่างประเทศ ทั้งนี้ ให้เป็นไปตามหลักการถ้อยทีถ้อยปฏิบัติต่อกัน

(4) ทรัพย์สินของสภาอากาศไทย

(5) ทรัพย์สินที่เป็น ศาสนสมบัติไม่ว่าของศาสนาใด ที่ใช้เฉพาะเพื่อการประกอบศาสนกิจหรือกิจการสาธารณะ หรือทรัพย์สินที่เป็นที่อยู่ของสงฆ์ นักพรต นักบวช หรือบาทหลวง ไม่ว่าในศาสนาใดหรือทรัพย์สินที่เป็นศาลเจ้า ทั้งนี้ เฉพาะมิได้ใช้หาผลประโยชน์

(6) ทรัพย์สินที่ใช้เป็นสุสานสาธารณะหรือฌาปนสถานสาธารณะ โดยมีได้รับประโยชน์ตอบแทน

(7) ทรัพย์สินที่เป็นของมูลนิธิ หรือองค์การหรือสถานสาธารณกุศลตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนด ทั้งนี้ เฉพาะมิได้ใช้หาผลประโยชน์

(8) ทรัพย์สินของเอกชนเฉพาะส่วนที่ได้ยินยอมให้ทางราชการจัดให้ใช้เพื่อสาธารณประโยชน์ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนด

(9) ทรัพย์สินส่วนกลางที่มีไว้เพื่อใช้หรือเพื่อประโยชน์ร่วมกันสำหรับเจ้าของร่วม ตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด

(10) ที่ดินอันเป็นสาธารณูปโภคตามกฎหมายว่าด้วยการจัดสรรที่ดิน

(11) ที่ดินอันเป็นพื้นที่สาธารณูปโภคตามกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย

(12) ทรัพย์สินอื่นตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

<sup>24</sup> พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 8.

จากการศึกษาจะเห็นได้ว่า ประเทศไทยได้ออกกฎหมายเกี่ยวกับการยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินไว้เพียงในมาตรา 8 ของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจาก (1) – (12) ซึ่งสิ่งปลูกสร้างที่ได้รับการยกเว้นจะเป็นทรัพย์สินของรัฐ หรือทรัพย์สินของเอกชนที่ไม่แสวงหาผลกำไร ทรัพย์สินสาธารณประโยชน์ ทรัพย์สินส่วนกลาง ทรัพย์สินของสภากาชาดไทย ซึ่งมีได้รวมถึงทรัพย์สินของผู้ที่สูงอายุ ทรัพย์สินของผู้พิการ ทูพพลภาพ หรือผู้ที่ทำประโยชน์ให้แก่ประเทศชาติ เป็นต้น

### อัตราการจัดเก็บ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

**มาตรา 35** ฐานภาษีเพื่อการคำนวณภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง<sup>25</sup>

การคำนวณมูลค่าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

- (1) ที่ดิน ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ
- (2) สิ่งปลูกสร้าง ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ
- (3) สิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุดเป็นเกณฑ์ในการ

คำนวณ

จากการศึกษาจะเห็นได้ว่า ในการประเมินสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน จะใช้การคำนวณมูลค่าของสิ่งปลูกสร้าง ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ตามบัญชีราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนสิ่งปลูกสร้าง ในการจัดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ (พ.ศ.2559 – 2562) ของทั่วประเทศไทย โดยจะแบ่งเป็นแต่ละจังหวัด และแต่ละจังหวัด ประเภทของสิ่งปลูกสร้าง และราคาต่อตารางเมตร ไม่เท่ากันในแต่ละจังหวัดและแต่ละประเภทของสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน โดยการประเมินมูลค่าหรือราคาดังกล่าว กรมธนารักษ์ กระทรวงการคลัง เป็นผู้กำหนดราคาประเมินของสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน หลักแล้วจะกำหนดมูลค่าของสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน กำหนดทุกๆ 3 ปี ในแต่ละครั้ง ซึ่งบุคคลผู้เสียภาษีสามารถตรวจสอบราคาประเมินได้จากเว็บไซต์ของกรมธนารักษ์ คือ [http://property.treasury.go.th/pvmwebsite/mobile\\_index\\_s\\_constr\\_price.asp](http://property.treasury.go.th/pvmwebsite/mobile_index_s_constr_price.asp)

อัตราภาษีที่จัดเก็บสำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างเมื่อพิจารณาบทบัญญัติมีความเห็นว่า อัตราภาษีสามารถจำแนกตามลักษณะการใช้ประโยชน์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้เป็น 4 อัตรา ได้แก่

### มาตรา 37 บัญญัติว่า<sup>26</sup>

(1) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละศูนย์จุดหนึ่งห้าของฐานภาษี

<sup>25</sup> พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 35.

<sup>26</sup> พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 37.

(2) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ ศูนย์จุดสามของฐานภาษี

(3) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่นนอกจาก (1) หรือ (2) ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละหนึ่งจุดสองของฐานภาษี

(4) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละหนึ่งจุดสองของฐานภาษี

ประเทศไทยจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ดังนี้

(1) ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้งานในเชิงพาณิชย์ จะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0.3 - 1.2 ของมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

(2) ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย เสียภาษีในอัตราร้อยละ 0.02 – 0.3 ของมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

(3) ที่ดินเพื่อการเกษตรกรรม เสียภาษีในอัตราร้อยละ 0.01 - 0.15 ของมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

(4) ที่ดินว่างเปล่าจัดเก็บในอัตราร้อยละ 0.3 ของมูลค่าสินทรัพย์และหากไม่ได้มีการใช้ประโยชน์อื่น ก็จะถูกจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้นอีกหนึ่งเท่าทุกๆ 3 ปีแต่ไม่เกินร้อยละ 3 ของมูลค่าที่ดิน โดยกำหนดให้คณะกรรมการกำหนดอัตราภาษีทำหน้าที่พิจารณากำหนดอัตราภาษีจากข้อมูลการเสียภาษีและมูลค่าของทรัพย์สินที่เสียภาษี ซึ่งผลของการจัดเก็บภาษีดังกล่าวจะทำให้เจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย ซึ่งปัจจุบันไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ที่ต้องเข้ามาอยู่ในระบบภาษี

ดังนั้น ผู้ศึกษาจะสรุปการเก็บภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ได้ดังต่อไปนี้

ตารางที่ 3.4 อัตราการเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

เกษตรกรรม (อัตราเพดาน 0.15 %)	ที่อยู่อาศัย(อัตราเพดาน 0.3%)			พาณิชย์กรรม (อื่นๆ)/ รกร้าง(อัตรา เพดาน 1.2%)
	หลังหลัก		หลังอื่น	
	(เจ้าของที่ดิน + สิ่งปลูกสร้าง)	(เจ้าของสิ่งปลูกสร้าง)		
0-75 = 0.01 %	0-25 = 0.03 %	0-40 = 0.02 %	0-50 = 0.02%	0-50 = 0.3%
>75-100=0.03%	5-5 >2550=0-50 %	>40-65=0%	>5075=0.03%	>50200=0.4%
>100-500=0.05%	>50=0.1%	>65-90=0.05%	>75100=0.05%	>2001000=0.5%
>500-1000=0.07%	-	>90=0.1%	>100 = 0.1%	>1000-5000=0.6%
>1000=0.1%	-	-	-	>5000=0.7%

ที่มา : <https://positioningmag.com/1265653>

จากการศึกษาจะเห็นได้ว่า การใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างบนที่ดินใช้ประโยชน์เพื่อการเกษตรกรรม ถ้าหากเป็นบุคคลธรรมดา จะได้รับการยกเว้นมูลค่าฐานภาษี 50 ล้านบาทและเฉพาะบุคคลธรรมดา ได้รับการยกเว้นภาษีทั้งหมด 3 ปีแรก ของการใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างในที่ดินที่ใช้ประโยชน์การเกษตรกรรม

ในส่วนการใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างบนที่ดินที่ใช้เพื่ออยู่อาศัย ยกเว้นมูลค่าฐานภาษี 50 ล้านบาท แต่ต้องเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในที่ดิน และต้องเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในสิ่งปลูกสร้าง แต่ถ้าหากเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์เฉพาะสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินเท่านั้น มิได้เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในที่ดินแล้ว การยกเว้นมูลค่าฐานภาษีจะเท่ากับ 10 ล้านบาท

ในส่วนการใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างในที่ดินใช้เพื่อประโยชน์อย่างอื่น ยกตัวอย่างเช่น ใช้เพื่อการพาณิชย์กรรม หรือ ที่ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ปล่อยให้รกร้างว่างเปล่า ไม่มีการยกเว้นมูลค่าภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน และหากไม่ใช้ประโยชน์ในสิ่งปลูกสร้างหรือที่ดินนั้นในปีต่อไป จะเก็บภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในที่รกร้างว่างเปล่า เก็บภาษีเพิ่มขึ้น 0.3 % ทุกๆ 3 ปี แต่รวมแล้วอัตราเพดานไม่เกิน 3 %

จากมาตรา 37 ของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ดังกล่าวข้างต้น เป็นอัตราการเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างขึ้นใหม่ แทนที่ภาษีโรงเรือนและที่ดิน



กฎหมายว่าด้วยภาษีบำรุงท้องที่ และกฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาปานกลางของที่ดินสำหรับการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ ซึ่งถูกยกเลิกโดยพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

มาตรา 41 ในกรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษีนั้น ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีในการคำนวณภาษีไม่เกินห้าสิบล้านบาท<sup>27</sup>

ในกรณีที่บุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของสิ่งปลูกสร้าง แต่ไม่ได้เป็นเจ้าของที่ดิน และใช้สิ่งปลูกสร้างดังกล่าวเป็นที่อยู่อาศัย และมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคม ของปีภาษีนั้น ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีในการคำนวณภาษีไม่เกินสิบล้านบาท

ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการเพื่อคำนวณการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง

มิให้นำความในวรรคหนึ่งหรือวรรคสอง มาใช้บังคับกับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหรือสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษีนั้น ซึ่งต้องย้ายชื่อออกจากทะเบียนบ้านดังกล่าวเพราะเหตุจำเป็นทางราชการตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมกันประกาศกำหนด โดยให้ถือเอาที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหรือสิ่งปลูกสร้างก่อนการย้ายชื่อออกจากทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎร เป็นที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหรือสิ่งปลูกสร้างที่ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีในการคำนวณภาษีตามวรรคหนึ่งหรือวรรคสอง

มาตรา 42 การคำนวณภาษีให้ใช้ฐานภาษีของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างซึ่งคำนวณได้ตามมาตรา 35 หักด้วยมูลค่าของฐานภาษีที่ได้รับยกเว้นตามมาตรา 40 หรือ มาตรา 41 แล้วคูณด้วยอัตราภาษีตามมาตรา 37 ตามสัดส่วนที่กำหนดในมาตรา 38 ผลลัพธ์ที่ได้เป็นจำนวนภาษีที่ต้องเสีย<sup>28</sup>

เพื่อประโยชน์ในการคำนวณจำนวนภาษีตามวรรคหนึ่ง กรณีที่ดินหลายแปลงซึ่งมีอาณาเขตติดต่อกันและเป็นเจ้าของเดียวกัน ให้คำนวณมูลค่าที่ดินทั้งหมดรวมกันเป็นฐานภาษี

มาตรา 43 ในกรณีที่ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ต้องเสียภาษีเป็นที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพเป็นเวลาสามปีติดต่อกัน ให้เรียกเก็บภาษีสำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในปีที่สี่ เพิ่มขึ้นจากอัตราภาษีที่จัดเก็บตามมาตรา 37 (4) ในอัตราร้อยละศูนย์จุดสาม และหากยังทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพอีกเป็นเวลา

<sup>27</sup> พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 41.

<sup>28</sup> พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 42.

ติดต่อกัน ให้เพิ่มอัตราภาษีอีกร้อยละศูนย์จุดสามในทศสามปี แต่อัตราภาษีที่เสีรวมทั้งหมดแล้ว ต้องไม่เกินร้อยละสาม<sup>29</sup>

หลักเกณฑ์การคิดภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มิได้รับการยกเว้นภาษี หรือ การเก็บภาษี เพิ่มตามกำหนดระยะเวลา ตามมาตรา 40 ถึง มาตรา 43 นั้น เป็นการยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง จากการใช้ประโยชน์ของที่ดิน และบุคคลที่ครอบครองและใช้ประโยชน์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง กรณีดังกล่าว

โดยหลักเกณฑ์นี้ แบ่งการใช้ประโยชน์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ใช้ประโยชน์อย่างไรบ้าง บุคคลใดเป็นผู้ใช้ประโยชน์ และหากไม่ได้ใช้ประโยชน์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกรณีดังกล่าว จะมีการเรียกเก็บอัตราภาษีเพิ่มขึ้น กรณีดังกล่าวนี้เพื่อประโยชน์ให้ประชาชนในประเทศไทยที่ถือครองทรัพย์สินที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ให้ใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมากขึ้น เพื่อเป็นการกระตุ้นเศรษฐกิจในภาคอสังหาริมทรัพย์อีกอย่างหนึ่ง

ในส่วนมาตรา 40 เป็นการยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้กับบุคคลธรรมดา ที่ใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าฐานภาษีของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ในการคำนวณภาษีไม่เกิน 50 ล้านบาท ฉะนั้น หากเป็นบุคคลธรรมดา และใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่อการเกษตรกรรม จะได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีในการคำนวณมูลค่าของฐานภาษี ไม่เกิน 50 ล้านบาทแรก

ในส่วนมาตรา 41 จะเป็นการใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา ใช้เป็นที่อยู่อาศัย โดยในวรรคแรก จะเป็นการยกเว้นภาษีของบุคคลธรรมดา ที่ใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคม ของปีภาษีนั้น ให้ได้รับการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีในการคำนวณภาษีไม่เกิน 50 ล้านบาท

และในวรรค 2 เป็นกรณีที่บุคคลธรรมดา ใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เป็นที่อยู่อาศัย แต่ไม่ได้เป็นเจ้าของที่ดิน และมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคม ของปีภาษีนั้น ให้ได้รับการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีในการคำนวณภาษีไม่เกิน 10 ล้านบาท

จากสองมาตราดังกล่าวข้างต้น พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 เป็นการยกเว้น ของการใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เกษตรกรรม และใช้เป็นที่อยู่อาศัยของบุคคลธรรมดา โดยอาศัยมูลค่าของฐานภาษีในการคำนวณภาษี

<sup>29</sup> พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 43.

ในส่วนการคิดอัตราภาษีเพิ่มของ มาตรา 43 เป็นกรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างถูกทิ้งไว้ว่างเปล่า หรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ เป็นเวลา 3 ปี ติดต่อกัน โดยให้เรียกเก็บภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในปีที่ 4 เพิ่มขึ้นจากอัตราภาษีที่จัดเก็บ ตามมาตรา 37 (4) อัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 1.2 ของฐานภาษี

จากการศึกษา บัญชีราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรียนและสิ่งปลูกสร้าง ในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ (พ.ศ.2559-2562) ของกรมธนารักษ์ กระทรวงการคลัง ผู้ศึกษาจะยกตัวอย่างในจังหวัดกรุงเทพมหานคร และในจังหวัดชลบุรี ซึ่งจะได้กล่าวได้ตารางที่ 5 และตารางที่ 6 ในบทที่ 4 ตามลำดับ



ตารางที่ 3.5 เป็นบัญชีราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้าง ในการจดทะเบียนสิทธิ และนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ (พ.ศ.2559-2562) จังหวัดกรุงเทพมหานคร<sup>30</sup>

จังหวัด	ประเภทสิ่งปลูกสร้าง	ราคา (บาท /ตร.ม.)
กรุงเทพมหานคร	ประเภทบ้านเดี่ยว	7,500
กรุงเทพมหานคร	ประเภทบ้านแถว (ทาวน์เฮาส์)	7,450
กรุงเทพมหานคร	ประเภทห้องแถว	7,200
กรุงเทพมหานคร	ประเภทตึกแถว	7,600
กรุงเทพมหานคร	คลังสินค้า พื้นที่ไม่เกิน 300 ตารางเมตร	5,500
กรุงเทพมหานคร	คลังสินค้า พื้นที่เกินกว่า 300 ตารางเมตรขึ้นไป	3,400
กรุงเทพมหานคร	โรงจอดรถ	2,550
กรุงเทพมหานคร	สถานศึกษา	7,500
กรุงเทพมหานคร	โรงแรม ความสูงไม่เกิน 5 ชั้น	9,500
กรุงเทพมหานคร	โรงแรม ความสูงเกินกว่า 5 ชั้นขึ้นไป	9,800
กรุงเทพมหานคร	โรงแรมหรู	7,850
กรุงเทพมหานคร	สถานพยาบาล	9,200
กรุงเทพมหานคร	สำนักงาน ความสูงไม่เกิน 5 ชั้น	7,400
กรุงเทพมหานคร	สำนักงาน ความสูงเกินกว่า 5 ชั้นขึ้นไป	8,600
กรุงเทพมหานคร	ภัตตาคาร	6,750
กรุงเทพมหานคร	ห้างสรรพสินค้า	9,350
กรุงเทพมหานคร	อาคารพาณิชย์กรรม ประเภทค้าปลีกค้าส่ง	7,750
กรุงเทพมหานคร	สถานีบริการน้ำมันเชื้อเพลิง	5,400 พื้นที่อาคารและ บริเวณหัวจ่าย
กรุงเทพมหานคร	โรงงาน	6,000
กรุงเทพมหานคร	ตลาด พื้นที่ไม่เกิน 1,000 ตารางเมตร	3,550 พื้นที่ของแต่ละ อาคาร
กรุงเทพมหานคร	ตลาด พื้นที่เกินกว่า 1,000 ตารางเมตรขึ้นไป	3,800 พื้นที่ของแต่ละ อาคาร

<sup>30</sup> “ราคาประเมินและสิ่งปลูกสร้าง กรมธนารักษ์ กระทรวงการคลัง,”

สืบค้นเมื่อวันที่ 9 กุมภาพันธ์ 2564 จาก :

[http://property.treasury.go.th/pvmwebsite/search\\_data/r\\_constr\\_price.asp?selChangwat=10&constr\\_code=&ac\\_year=2559&ac\\_eyear=2562..](http://property.treasury.go.th/pvmwebsite/search_data/r_constr_price.asp?selChangwat=10&constr_code=&ac_year=2559&ac_eyear=2562..)

จังหวัด	ประเภทสิ่งปลูกสร้าง	ราคา (บาท /ตร.ม.)
กรุงเทพมหานคร	อาคารพาณิชย์ ประเภทโฮมออฟฟิศ	5,650
กรุงเทพมหานคร	โรงงานซ่อมรถยนต์	5,650
กรุงเทพมหานคร	อาคารจอดรถ	7,800
กรุงเทพมหานคร	อาคารอยู่อาศัยรวม ความสูงไม่เกิน 5 ชั้น	9,000
กรุงเทพมหานคร	อาคารอยู่อาศัยรวม ความสูงเกินกว่า 5 ชั้นขึ้นไป	5,500
กรุงเทพมหานคร	อาคารพาณิชย์ ประเภทโชว์รูมรถยนต์	6,150
กรุงเทพมหานคร	ห้องน้ำรวม	8,000
กรุงเทพมหานคร	สระว่ายน้ำ	750
กรุงเทพมหานคร	ลานกีฬาเอนกประสงค์	500
กรุงเทพมหานคร	ลานคอนกรีต	12,000
กรุงเทพมหานคร	ทำเทียบเรือ	2,100
กรุงเทพมหานคร	โรงเลี้ยงสัตว์	1950 รวมประตู
กรุงเทพมหานคร	รั้วคอนกรีต	950 รวมประตู
กรุงเทพมหานคร	ป้ายโฆษณา	7650

ตารางที่ 3.6 เป็นบัญชีราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรียนและสิ่งปลูกสร้าง ในการจดทะเบียนสิทธิ และนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ (พ.ศ.2559-2562) จังหวัดชลบุรี<sup>31</sup>

<sup>31</sup> “ราคาประเมินและสิ่งปลูกสร้าง กรมธนารักษ์ กระทรวงการคลัง,” สืบค้นเมื่อวันที่ 9 กุมภาพันธ์ 2564, จาก

จังหวัด	ประเภทสิ่งปลูกสร้าง	ราคา(บาท /ตร.ม.)
ชลบุรี	ประเภทบ้านเดี่ยว	7,250
ชลบุรี	ประเภทบ้านแถว (ทาวน์เฮาส์)	7,100
ชลบุรี	ประเภทห้องแถว	6,800
ชลบุรี	ประเภทตึกแถว	7,500
ชลบุรี	คลังสินค้า พื้นที่ไม่เกิน 300 ตารางเมตร	5,450
ชลบุรี	คลังสินค้า พื้นที่เกินกว่า 300 ตารางเมตรขึ้นไป	3,350
ชลบุรี	โรงจอดรถ	2,500
ชลบุรี	สถานศึกษา	7,300
ชลบุรี	โรงแรม ความสูงไม่เกิน 5 ชั้น	9,050
ชลบุรี	โรงแรม ความสูงเกินกว่า 5 ชั้นขึ้นไป	9,900
ชลบุรี	โรงแรมหรู	7,800
ชลบุรี	สถานพยาบาล	9,050
ชลบุรี	สำนักงาน ความสูงไม่เกิน 5 ชั้น	7,200
ชลบุรี	สำนักงาน ความสูงเกินกว่า 5 ชั้นขึ้นไป	8,500
ชลบุรี	ภัตตาคาร	6,450
ชลบุรี	ห้างสรรพสินค้า	9,050
ชลบุรี	อาคารพาณิชย์กรรม ประเภทค้าปลีกค้าส่ง	7,800
ชลบุรี	สถานีบริการน้ำมันเชื้อเพลิง	5,300
ชลบุรี	โรงงาน	6,000
ชลบุรี	ตลาด พื้นที่ไม่เกิน 1,000 ตารางเมตร	3,450
ชลบุรี	ตลาด พื้นที่เกินกว่า 1,000 ตารางเมตรขึ้นไป	3,750
ชลบุรี	อาคารพาณิชย์ ประเภทโฮมออฟฟิศ	8,550

จังหวัด	ประเภทสิ่งปลูกสร้าง	ราคา(บาท /ตร.ม.)
ชลบุรี	โรงงานซ่อมรถยนต์	5,550
ชลบุรี	อาคารจอดรถ	5,750
ชลบุรี	อาคารอยู่อาศัยรวม ความสูงไม่เกิน 5 ชั้น	7,400
ชลบุรี	อาคารอยู่อาศัยรวม ความสูงเกินกว่า 5 ชั้นขึ้นไป	8,650
ชลบุรี	อาคารพาณิชย์ ประเภทโชว์รูมรถยนต์	5,300
ชลบุรี	ห้องน้ำรวม	5,950
ชลบุรี	สระว่ายน้ำ	7,750
ชลบุรี	ลานกีฬาเอนกประสงค์	750
ชลบุรี	ลานคอนกรีต	500
ชลบุรี	ท่าเทียบเรือ	12,000
ชลบุรี	โรงเลี้ยงสัตว์	2,050
ชลบุรี	รั้วคอนกรีต	2,000
ชลบุรี	รั้วดัดถัก	950
ชลบุรี	ป้ายโฆษณา	7,500

ผู้ศึกษาได้ศึกษาในการประเมินราคาส่งปลูกสร้างบนที่ดิน ในราคาประเมินค่าก่อสร้างอาคาร พ.ศ. 2560-2563 โดยกำหนดโดยมูลนิธิประเมินค่า – นายหน้า แห่งประเทศไทย ซึ่งเป็นองค์กรสาธารณชน โดยเป็นการประเมินราคาค่าก่อสร้างที่กำหนดโครงการก่อสร้างโดยแท้จริง ค่าแรงงาน เป็นราคาประเมินที่ใช้ในการก่อสร้างที่แท้จริง มิได้เป็นการประเมินตามราคาซื้อขายที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตามกรมธนารักษ์ กระทรวงการคลัง เป็นผู้ประเมิน



ตารางที่ 3.7 บัญชีราคาประเมินค่าก่อสร้างอาคาร พ.ศ.2560-2563 กำหนดโดยมูลนิธิประเมินค่า – นายหน้าแห่งประเทศไทย<sup>32</sup>

เลขที่	รายการประเภททรัพย์สิน	ราคาที่ใช้ในปี ก.ย. 2563		
		ต่ำ	ปานกลาง	สูง
1	บ้านเดี่ยวไม้ชั้นเดียว	10,000	11,600	13,000
2	บ้านเดี่ยวไม้ 2 ชั้น	8,600	11,000	14,800
3	ห้องแถวไม้ 1-2 ชั้น	5,600	7,200	-
4	บ้านครึ่งตึกครึ่งไม้	8,400	10,100	11,500
5	บ้านเดี่ยวตึกชั้นเดียว	11,200	12,700	14,700
6	บ้านเดี่ยวตึก 2 ชั้น (ระบบ precast)	-	10,500	-
7	บ้านแฝด 2-3 ชั้น	10,200	12,000	14,700
8	บ้านแฝดชั้นเดียว	9,400	11,200	12,700
9	บ้านแฝด 2-3 ชั้น	8,500	9,900	11,200
10	ทาวน์เฮาส์ชั้นเดียว	7,700	9,100	10,000
11	ทาวน์เฮาส์ 2 ชั้น กว้าง 5-6 ม. (ระบบ precast)	7,700	8,900	10,700
12	ทาวน์เฮาส์ 2-3 ชั้น กว้าง 4 เมตร	-	9,200	-
13	ทาวน์เฮาส์ 2-3 ชั้น กว้าง 5-6 ม. ไม่มีเสากลาง	9,000	10,700	12,300
14	ทาวน์เฮาส์ 2-3 ชั้น กว้าง 5-6 ม. มีเสากลาง	8,000	9,200	11,200
15	อาคารพาณิชย์ชั้นเดียว	5,700	6,500	7,700
16	อาคารพาณิชย์ 2-3 ชั้น	6,600	7,900	9,000
17	อาคารพาณิชย์ 4-5 ชั้น	6,400	7,700	8,500

<sup>32</sup> มูลนิธิประเมินค่า-นายหน้าแห่งประเทศไทย (องค์กรสาธารณประโยชน์), “ราคาประเมินค่าก่อสร้างอาคาร,” สืบค้นเมื่อวันที่ 9 กุมภาพันธ์ 2564, จาก <http://www.thaiappraisal.org/thai/value/value.php>.

ตารางที่ 3.8 บัญชีอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินที่ใช้ประโยชน์อื่นนอกจากการเกษตรกรรมหรือการใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย<sup>33</sup>

พาณิชย์กรรม (อื่นๆ) / ที่รกร้าง (อัตราเพดาน 1.2 %)			
ราคาประเมิน	0-50	เท่ากับ	0.3 %
ราคาประเมิน มากกว่า	50 ถึง 200	เท่ากับ	0.4 %
ราคาประเมิน มากกว่า	200 ถึง 1,000	เท่ากับ	0.5 %
ราคาประเมิน มากกว่า	1,000 ถึง 5,000	เท่ากับ	0.6 %
ราคาประเมิน มากกว่า	5,000	เท่ากับ	0.7 %

ที่มา: พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มาตรา 94 (5)

จากตารางที่ 8 เป็นตารางบัญชีการเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินที่ใช้ประโยชน์อย่างอื่น ตามมาตรา 37 (3) ซึ่งเป็นการใช้ประโยชน์พาณิชย์กรรม (อื่นๆ) นอกเหนือการใช้ประโยชน์ในการเกษตรกรรมหรือการใช้ประโยชน์เพื่ออยู่อาศัย ซึ่งผู้ศึกษาจะเขียนปัญหาทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องในบทที่ 4 ที่เป็นปัญหาในการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินดังกล่าวต่อไป

3.2.2 ประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง การกำหนดหลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ฉบับนี้จัดทำขึ้นรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทย ออกตามความในมาตรา 6 วรรคหนึ่ง และมาตรา 37 วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562<sup>34</sup>

ข้อ 2 “สิ่งปลูกสร้าง” หมายความว่า โรงเรือน อาคาร ตึก ห้องชุด แพ หรือสิ่งปลูกสร้างอื่นใดที่มีลักษณะให้บุคคลเพื่อการอยู่อาศัย

“โฮมสเตย์” หมายความว่า สถานที่พักชั่วคราวที่เจ้าของนำพื้นที่ใช้สอยภายในมาดัดแปลงเป็นห้องพักซึ่งมีจำนวนไม่เกิน 4 ห้อง มีผู้พักรวมกันไม่เกิน 20 คน จัดบริการสิ่งอำนวยความสะดวกตามสมควร และเป็นที่พักรวมกับเจ้าของในชายคาเดียวกัน อันมีลักษณะเป็นการประกอบกิจการเพื่อหารายได้เสริม

<sup>33</sup> พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 94 (5) และ (6).

<sup>34</sup> ประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ณ วันที่ 30 มกราคม พ.ศ.2563 อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 6 วรรคหนึ่ง และมาตรา 37 วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562.

ข้อ 3 การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ให้หมายถึง การใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการอยู่อาศัย รวมถึงที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างซึ่งใช้ประโยชน์ต่อเนื่องด้วย เว้นแต่กรณีดังนี้<sup>35</sup>

(1) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างของผู้ประกอบการที่อยู่ระหว่างการพัฒนา หรือสร้างเสร็จแล้ว แต่ยังไม่ได้ขายตามกฎหมายว่าด้วยการจัดสรรที่ดิน

(2) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างของผู้ประกอบการที่อยู่ระหว่างการพัฒนา หรือสร้างเสร็จแล้ว แต่ยังไม่ได้ขายตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด

(3) โรงแรมตามกฎหมายว่าด้วยโรงแรม

(4) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ให้บริการเป็นที่พักรถชั่วคราวสำหรับคนเดินทางหรือบุคคลอื่นใด โดยคิดค่าตอบแทน ทั้งนี้ ไม่รวมถึงกรณีที่ดินค่าตอบแทนเป็นรายเดือนขึ้นไปหรือโฮมสเตย์

(5) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นอสังหาริมทรัพย์รอการขายของหน่วยงาน ดังต่อไปนี้

(ก) สถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วยธุรกิจสถาบันการเงิน

(ข) สถาบันการเงินเฉพาะกิจที่มีกฎหมายเฉพาะจัดตั้งขึ้น

(ค) สถาบันการเงินประชาชนตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันการเงินประชาชน

(ง) บริษัทบริหารสินทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทบริหารสินทรัพย์

ข้อ 4 การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยตามข้อ 3 ให้หมายความรวมถึงช่วงเวลาระหว่างการก่อสร้าง หรือปรับปรุงต่อเติมสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการอยู่อาศัยด้วย

จากการที่ผู้ศึกษาได้ศึกษาประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ซึ่งประกาศดังกล่าวเป็นการขยายความการใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย หมายถึง การใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการอยู่อาศัย รวมถึงที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างซึ่งใช้ประโยชน์ต่อเนื่องด้วย และได้กำหนดความหมายถึงคำว่า โฮมสเตย์ ไว้ในประกาศนี้ด้วย

### 3.2.3 พระราชกฤษฎีกาลดภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2563<sup>36</sup>

มาตรา 3 ให้ลดภาษีในอัตราร้อยละห้าสิบของจำนวนภาษีที่จะต้องเสียสำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง

(1) ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง สิ่งปลูกสร้าง หรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด ที่เจ้าของผู้ครอบครองซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วย

<sup>35</sup> เติ้งอ่าง, น. 2. อ่างแล้ว เจริญอรุณที่ 105.

<sup>36</sup> พระราชกฤษฎีกาลดภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2563 ซึ่งมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2563 เป็นต้นไป.

การทะเบียนราษฎร ทั้งนี้ เฉพาะทรัพย์สินที่บุคคลดังกล่าวได้กรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองมา โดยทางมรดก และได้จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับทรัพย์สินนั้นแล้วก่อนวันที่ 13 มีนาคม พ.ศ.2562

(2) ที่ดินที่เป็นที่ตั้งของ โรงผลิตไฟฟ้า และ โรงผลิตไฟฟ้า ทั้งนี้ ให้รวมถึงที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เกี่ยวเนื่องกับการผลิตไฟฟ้า

(3) ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นเขื่อนและพื้นที่เกี่ยวเนื่องกับเขื่อน ที่ใช้เพื่อการผลิตไฟฟ้า

มาตรา 4 ให้ลดภาษีในอัตราร้อยละเก้าสิบของจำนวนภาษีที่จะต้องเสียสำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ดังต่อไปนี้

(1) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นอสังหาริมทรัพย์รอการขายที่หน่วยงานดังต่อไปนี้ได้รับมาเป็นเวลาไม่เกินห้าปีนับแต่วันที่อสังหาริมทรัพย์นั้นตกเป็นของหน่วยงาน

(ก) สถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วยธุรกิจสถาบันการเงิน

(ข) สถาบันการเงินเฉพาะกิจที่มีกฎหมายเฉพาะจัดตั้งขึ้น

(ค) สถาบันการเงินประชาชนตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันการเงินประชาชน

(ง) บริษัทบริหารสินทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทบริหารสินทรัพย์

(2) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างของผู้ประกอบการที่อยู่ระหว่างการพัฒนาเป็นโครงการจัดสรรเพื่อที่อยู่อาศัยหรือการอุตสาหกรรมตามกฎหมายว่าด้วยการจัดสรรที่ดิน เป็นเวลาไม่เกินสามปีนับแต่วันที่ได้รับอนุญาตให้ทำการจัดสรรที่ดินดังกล่าว

(3) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างของผู้ประกอบการที่อยู่ระหว่างการพัฒนาเป็นอาคารชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด เป็นเวลาไม่เกินสามปีนับแต่วันที่ได้รับอนุญาตก่อสร้างอาคารชุดดังกล่าว

(4) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างของผู้ประกอบการที่อยู่ระหว่างการพัฒนาเป็นนิคมอุตสาหกรรมตามกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย เป็นเวลาไม่เกินสามปีนับแต่วันที่ได้รับอนุญาตจัดตั้งนิคมอุตสาหกรรมดังกล่าว

(5) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ได้ดำเนินการตามกฎหมายว่าด้วยการจัดสรรที่ดินกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด หรือกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทยแล้ว และผู้ประกอบการที่ได้รับอนุญาตตามกฎหมายดังกล่าวยังไม่ได้ขายเป็นเวลาไม่เกินสองปีนับแต่วันที่ 13 มีนาคม 2562

(6) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในกิจการของสถาบันอุดมศึกษาตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน เฉพาะที่ใช้เป็นที่ตั้งตามแผนผังแสดงบริเวณและอาคารที่ระบุในรายการข้อกำหนดจัดตั้งสถาบันอุดมศึกษา นั้น

(7) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในกิจการของโรงเรียนตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน ดังต่อไปนี้ เฉพาะที่ใช้เป็นตามแผนผังแสดงบริเวณและอาคารที่ระบุในรายการตราสารจัดตั้งโรงเรียนนั้น

- (ก) โรงเรียนในระบบ
- (ข) โรงเรียนนอกระบบ ประเภทสอนศาสนา
- (ค) โรงเรียนนอกระบบ ประเภทศูนย์การศึกษาอิสลามประจำมัสยิด (ตาดีกา)
- (ง) โรงเรียนนอกระบบ ประเภทสถาบันศึกษาปอเนาะ

(8) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นสถานที่ให้บริการแก่ประชาชนเป็นการทั่วไปเฉพาะเพื่อการดังต่อไปนี้

(ก) การเล่นกีฬาตามชนิดที่คณะกรรมการกีฬาแห่งประเทศไทยกำหนดไว้ให้สามารถขอยกทะเบียนจัดตั้งสมาคมกีฬาได้

(ข) สวนสัตว์ที่ได้รับอนุญาตตามกฎหมายว่าด้วยการสงวนและคุ้มครองสัตว์ป่า

(ค) สวนสนุกที่มีเครื่องเล่นที่ได้รับอนุญาตตามกฎหมายว่าด้วยกาควบคุมอาคาร

(ง) ที่จอดรถของการรถไฟฟ้าขนส่งมวลชนแห่งประเทศไทยที่จัดให้สำหรับผู้โดยสารรถไฟฟ้า

(จ) ที่ดินที่เป็นลานจอดรถโดยสารสาธารณะในสถานีขนส่งผู้โดยสาร

(9) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในสนามบินที่ใช้เป็นทางวิ่ง ทางขับ และลานจอดอากาศยานตามที่สำนักงานการบินพลเรือนแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด

(10) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นที่ตั้งของถนนหรือทางยกระดับที่เป็นทางพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการทางพิเศษ หรือเป็นทางหลวงสัมปทานตามกฎหมายว่าด้วยทางหลวงสัมปทาน

จากการศึกษาพระราชกฤษฎีกาลดภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2563 ที่มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2563 เป็นต้นไปนั้น เป็นการลดภาษีในอัตราร้อยละ 50 ของจำนวนภาษีที่จะต้องเสียสำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง จำพวกเป็น โรงไฟฟ้า ผลิตโรงไฟฟ้า หรือ เชื้อเพลิงที่ใช้ในการผลิตไฟฟ้า รวมถึงสิ่งปลูกสร้าง หรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด ที่ได้จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับทรัพย์สินก่อนวันที่ 13 มีนาคม 2562

ในมาตรา 4 ได้ลดภาษีสิ่งปลูกสร้างในอัตราร้อยละ 90 ของจำนวนภาษีที่จะต้องเสียสำหรับสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ประเภทสิ่งปลูกสร้างของสถาบันการเงิน หรือสิ่งปลูกสร้างของผู้ประกอบการที่อยู่ระหว่างพัฒนาเป็นโครงการจัดสรรเพื่อที่อยู่อาศัยหรืออุตสาหกรรม ตามกฎหมายว่าด้วยการจัดสรรที่ดิน ซึ่งกำหนดระยะเวลาไม่เกิน 3 ปี นับแต่วันที่ได้รับอนุญาตในการจัดสรรที่ดิน และสิ่งปลูกสร้างจำพวกอาคารชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด หรือสิ่งปลูกสร้างที่

อยู่ระหว่างการพัฒนาเป็นนิคมอุตสาหกรรม เป็นระยะเวลาไม่เกิน 3 ปี, สิ่งปลูกสร้างกิจการของ อุดมศึกษาเอกชน หรือสิ่งปลูกสร้างของโรงเรียนในระบบ และนอกระบบ, สิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็น สถานที่ให้บริการแก่ประชาชน อย่างเช่น สวนสัตว์, สวนสนุก, ที่จอดรถไฟฟ้าขนส่งมวลชนแห่ง ประเทศไทย, ลานจอดรถโดยสารสาธารณะ รวมถึงลานจอดอากาศยานตามที่สำนักงานการบินพลเรือนแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด และสิ่งปลูกสร้างเป็นที่ตั้งของทางยกระดับที่เป็นทางพิเศษ ว่าด้วยการทางพิเศษแห่งประเทศไทย

จากประกาศดังกล่าวข้างต้น เหตุผลในการประกาศสิ่งปลูกสร้างบางประเภท ครอบคลุม อัตราการเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน เพราะเหตุว่าให้เหมาะสมกับสภาพความจำเป็นทาง เศรษฐกิจ สังคม เหตุการณ์ กิจการ หรือสภาพแห่งท้องที่

กล่าวโดยสรุปแล้ว กฎหมายภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินของประเทศไทย กำหนดไว้ใน พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ซึ่งเป็นการเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน โดยการเก็บในอัตราที่กำหนดไว้ใน มาตรา 37 และการกำหนดมูลค่าของราคาประเมินในสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน กำหนดประเภทและราคาประเมินตาม บัญชีราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรียนสิ่งปลูกสร้าง ในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ ของกรมธนารักษ์ กระทรวงการคลัง เป็นผู้กำหนดราคาประเมินดังกล่าว โดยราคาประเมินหรือมูลค่าดังกล่าว ได้บังคับใช้ในการจดทะเบียนโอนอสังหาริมทรัพย์ โอนสิทธิอสังหาริมทรัพย์ ของการโอน ทรัพย์สิน ณ สำนักงานที่ดินทั่วประเทศ

ดังนั้น จากการศึกษาการเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน จึงแบ่งเป็นประเภทของ สิ่งปลูกสร้าง การใช้ประโยชน์ในสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน อัตราการเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน และข้อยกเว้นการเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ทำให้มีบทบัญญัติที่ชัดเจนและมีผลใช้บังคับแก่ ประชาชนผู้เสียภาษีภายในประเทศไทย อีกทั้งบทบัญญัติตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ดังกล่าว มีการปรับปรุงกฎหมายที่ทันสมัย ตรงตามเหตุการณ์ปัจจุบัน ในสภาพ เศรษฐกิจและสังคมของประเทศไทย

แต่จากการศึกษาประวัติความเป็นมา แนวคิดทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง หลักในการจัดเก็บภาษี สิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน และกฎหมายต่างประเทศ จะเห็นได้ว่าบทบัญญัติของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 มีบทบัญญัติที่จะต้องแก้ไข และมีปัญหาในการใช้บังคับทาง กฎหมายการเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินนี้

ดังนั้น ผู้ศึกษาจึงได้วิเคราะห์ ปัญหาของการเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 โดยจะวิเคราะห์ปัญหาใน 3 ประเด็นหลัก

และเปรียบเทียบกับกฎหมายต่างประเทศ และทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับบทบัญญัติแต่ละมาตราดังกล่าว พร้อมทั้งสรุป ผลดีและผลเสียแนวทางแก้ไขปัญหาดังกล่าวดังกล่าวต่อไป





## บทที่ 4

### ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

จากที่ได้ศึกษาในบทที่ 2 ประวัติความเป็นมาในการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน และแนวคิดทฤษฎีที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี และศึกษาในบทที่ 3 เป็นการศึกษากฎหมายต่างประเทศที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน ภาษีอสังหาริมทรัพย์ หรือภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน มาแล้วนั้น โดยได้เปรียบเทียบกับกฎหมายในประเทศไทย คือ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 และประกาศ ระเบียบที่เกี่ยวข้อง ทำให้เกิดข้อเปรียบเทียบและข้อปัญหาทางกฎหมายที่จะกล่าวต่อไป โดยจะเป็นปัญหาที่เป็นหลักสำคัญในกระบวนการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินเป็นประเด็นหลัก 3 ประเด็น ดังจะกล่าวต่อไปนี้

#### 4.1 ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการกำหนดประเภทสิ่งปลูกสร้างและราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน

จากการศึกษาตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 นั้น ทำให้เกิดผลเสียหรือผลกระทบต่อประชาชนผู้เสียภาษีในประเทศไทย และเกิดความไม่เข้าใจต่อประชาชนภายในประเทศเป็นอย่างมาก กระทบต่อเศรษฐกิจและสังคมในการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน โดยหน่วยงานของรัฐที่ได้รับผลกระทบมากที่สุด คือ หน่วยงานการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินนั่นคือ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทั่วประเทศ ด้วยเหตุปัญหาที่ผู้ศึกษาจะวิเคราะห์มีประเด็นหลักสำคัญๆ มี 2 ประการ กล่าวคือ 1.พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 มีบทบัญญัติยังไม่ชัดเจนในมาตราดังจะกล่าวต่อไปนี้ 2. อัตราในการจัดเก็บมีความไม่เป็นธรรมแก่ประชาชนผู้เสียภาษีที่มีรายได้น้อย การกำหนดจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ประเภทของสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินที่จะต้องเสียภาษี และบทบัญญัติในข้อยกเว้นการเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ของกฎหมายไทย

ด้วยพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 มีความสำคัญเพื่อเป็นการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของประเทศไทย โดยมีองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทั่วประเทศ เป็นผู้รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีดังกล่าว จึงทำให้ต้องยกเลิกกฎหมายทั้งสองฉบับ คือ กฎหมายว่า

ด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดิน และกฎหมายว่าด้วยภาษีบำรุงท้องที่ ซึ่งกฎหมายทั้งสองฉบับนี้ ประเทศไทยได้ใช้เป็นระยะเวลาานานจึงทำให้ล่าสมัยและไม่ทันต่อราคาประเมินที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในปัจจุบัน

จากการศึกษาพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 5 “สิ่งปลูกสร้าง” หมายความว่า โรงเรือน อาคาร ตึก หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยหรือใช้สอยได้ หรือที่ใช้เป็นที่เก็บสินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรมหรือพาณิชย์กรรม และให้ความหมายรวมถึงห้องชุดหรือแพที่บุคคลอาจใช้อาศัยได้หรือที่มีไว้เพื่อหาผลประโยชน์ด้วย

“ห้องชุด” หมายความว่า ห้องชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุดที่ได้ออกหนังสือแสดงกรรมสิทธิ์ห้องชุดแล้ว

มาตรา 35 ฐานภาษีเพื่อการคำนวณภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง

การคำนวณมูลค่าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

- (1) ที่ดิน ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ
- (2) สิ่งปลูกสร้าง ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ
- (3) สิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุดเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ

มาตรา 37 ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ให้จัดเก็บภาษีตามอัตรา ดังต่อไปนี้

- (1) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ให้มีอัตรากาษีไม่เกินร้อยละ 0.15 ของฐานภาษี
- (2) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ให้มีอัตรากาษีไม่เกินร้อยละ 0.3 ของฐานภาษี
- (3) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่น นอกจาก (1) หรือ (2) ให้มีอัตรากาษีไม่เกินร้อยละ 1.2 ของฐานภาษี
- (4) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า หรือ ไม่ได้ทำประโยชน์ตามแก่สภาพ ให้มีอัตรากาษีไม่เกินร้อยละ 1.2 ของฐานภาษี

จากการศึกษา พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ในมาตรา 5 ของความหมายของคำว่า สิ่งปลูกสร้าง นั้นมีความหมายเพียงแต่ โรงเรือน อาคาร ตึก หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยหรือใช้สอยได้ หรือที่ใช้เป็นที่เก็บสินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรมหรือพาณิชย์กรรมและให้ความหมายรวมถึงห้องชุดหรือแพ ที่บุคคลอาจใช้อาศัยได้

หรือมีไว้เพื่อหาประโยชน์ด้วย จากคำนิยาม “สิ่งปลูกสร้าง” ดังกล่าวไม่รวมถึง ทรัพย์สินเพื่อการพาณิชย์ อุตสาหกรรม เครื่องจักรขนาดใหญ่ ท่าเรือ หรือทรัพย์สินเพื่อการทำเหมืองแร่ ทรัพย์สินเพื่อทำโรงไฟฟ้า เป็นต้น

ซึ่งการให้คำนิยาม “สิ่งปลูกสร้าง” ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เป็นการบัญญัติคำนิยามอย่างแคบ ทำให้ฐานภาษีที่กำหนดคำนิยามของสิ่งปลูกสร้าง มิได้ครอบคลุมไปถึงมูลค่าของเครื่องจักร และอุปกรณ์ สิ่งปลูกสร้างขนาดใหญ่ที่ใช้ในโรงงาน อุตสาหกรรมและพาณิชยกรรมและกิจการในเมืองแร่ ทำให้ฐานภาษีของการกีดภาษีสิ่งปลูกสร้าง ของประเทศไทย ทำให้จัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างได้น้อยกว่าที่ควรจะเป็น โดยภาษีสิ่งปลูกสร้างดังกล่าว ควรจะเรียกเก็บภาษีได้เป็นจำนวนมาก จากจังหวัดที่มีโรงงานอุตสาหกรรมเป็นจำนวนมาก ยกตัวอย่างเช่น จังหวัดสมุทรปราการ จังหวัดสมุทรสาคร จังหวัดพระนครศรีอยุธยา จังหวัดปทุมธานี จังหวัดนนทบุรี เป็นต้น

อีกทั้ง จากการศึกษา ได้มีประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ได้ให้ความหมายเพิ่มเติมของสิ่งปลูกสร้าง กล่าวคือ

“สิ่งปลูกสร้าง” หมายความว่า โรงเรือน อาคาร ตึก ห้องชุด แพ หรือสิ่งปลูกสร้างอื่นใดที่มีลักษณะให้บุคคลใช้เพื่อการอยู่อาศัย

“โสมสเดย์” หมายความว่า สถานที่พักชั่วคราวที่เจ้าของนำพื้นที่ใช้สอยภายในมาดัดแปลงเป็นห้องพักซึ่งมีจำนวนไม่เกิน สี่ ห้อง มีผู้พักรวมกันไม่เกินยี่สิบคน จัดบริการสิ่งอำนวยความสะดวกตามสมควร และเป็นการพักรวมกับเจ้าของในชายคาเดียวกัน อันมีลักษณะเป็นการประกอบกิจการเพื่อหารายได้เสริม

จะเห็นได้ว่า ถึงแม้ว่ามีประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ในวันที่ 30 มกราคม 2563 การให้ความหมายก็ยังมีได้ บัญญัติครอบคลุมถึงสิ่งปลูกสร้างชนิดอื่นๆ ไม่ว่าจะเป็น เครื่องจักรที่ใช้ในการประกอบกิจการทางด้านอุตสาหกรรม กิจการเหมืองแร่ อุตสาหกรรมเครื่องจักรขนาดใหญ่ และในบัญชีราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนสิ่งปลูกสร้าง ที่ใช้สำหรับในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับ อสังหาริมทรัพย์ (พ.ศ.2559-2562) ซึ่งการประเมินดังกล่าวมิได้หมายความรวมถึงประเภทสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวทั้งหมด ยกตัวอย่างเช่น ห้องน้ำรวม สระว่ายน้ำ ลานคอนกรีต รั้วคอนกรีต รั้วไม้ อาคารจอดรถ ซึ่งอยู่ในบริเวณสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน นั้นด้วย ดังจะเห็นได้จากบัญชีราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนสิ่งปลูกสร้าง ในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ พ.ศ. 2559-2562 ของจังหวัดกรุงเทพมหานคร ดังจะได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 3 ตารางที่ 5 และบัญชีราคา

ประเมินทุนทรัพย์โรงเรียนสิ่งปลูกสร้าง ในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ พ.ศ. 2559-2562 จังหวัดชลบุรี ดังจะได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 3 ตารางที่ 6

จากการศึกษาจะเห็นได้ว่าบัญชีราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรียนสิ่งปลูกสร้าง ในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ พ.ศ. 2559-2562 ของจังหวัดกรุงเทพมหานครและบัญชีราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรียนสิ่งปลูกสร้าง ในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ พ.ศ. 2559-2562 จังหวัดชลบุรี ในประเภทบ้านเดี่ยว คำนิยามจากในบัญชี คือ สิ่งปลูกสร้างหรืออาคารที่ก่อสร้างเพื่อการอยู่อาศัยเป็นหลังเดียวโดยไม่มีโครงสร้างหลักติดต่อกับอาคารอื่น และให้หมายความรวมถึงบ้านพักอาศัยไม่ชั้นเดียว บ้านพักอาศัยไม่สองชั้น บ้านพักอาศัยไม่ชั้นเดียวใต้ถุนสูง บ้านทรงไทยไม่ชั้นเดียวใต้ถุนสูง บ้านพักอาศัยครึ่งตึกครึ่งไม้สองชั้น บ้านทรงไทยครึ่งตึกครึ่งไม้สองชั้น บ้านพักอาศัยตึกชั้นเดียว บ้านพักอาศัยตึก 2 ชั้น บ้านพักอาศัยตึก 3 ชั้น บ้านพักอาศัยแฝดตึกชั้นเดียว บ้านพักอาศัยแฝดตึกสองชั้น และบ้านพักอาศัยแฝดตึกสามชั้น

ถ้าพิจารณาจากบัญชีราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรียนสิ่งปลูกสร้างประเภทสิ่งปลูกสร้างประเภทบ้านเดี่ยว ของจังหวัดกรุงเทพมหานคร ราคา 7,250 บาทต่อตารางเมตร<sup>1</sup> และประเภทสิ่งปลูกสร้าง ประเภทบ้านเดี่ยว ราคา 7,500 บาท ประเมินโดยกรมธนารักษ์ กระทรวงการคลัง ซึ่งจากวัตถุประสงค์โครงการของบ้านทั้งหลาย กรมธนารักษ์ ไม่ได้ระบุแจ้งรายละเอียดว่าบ้านหลังดังกล่าวเป็นบ้านเดี่ยวประเภทใด ยกตัวอย่างเช่น บ้านพักอาศัยบ้านตึกชั้นเดียว จะแตกต่างจากบ้านพักอาศัยบ้านไม่ชั้นเดียว ทั้งราคาวัสดุก่อสร้าง และค่าแรง ซึ่งราคาแต่ละประเภทบ้านเดี่ยวแตกต่างกันอย่างแน่นอน ไม่ว่าจะเป็นบ้านพักอาศัยไม่ชั้นเดียว บ้านพักอาศัยไม่สองชั้น บ้านพักอาศัยไม่ชั้นเดียวใต้ถุนสูง บ้านทรงไทยไม่ชั้นเดียวใต้ถุนสูง บ้านพักอาศัยครึ่งตึกครึ่งไม้สองชั้น บ้านทรงไทยครึ่งตึกครึ่งไม้สองชั้น บ้านพักอาศัยตึกชั้นเดียว บ้านพักอาศัยตึก 2 ชั้น บ้านพักอาศัยตึก 3 ชั้น บ้านพักอาศัยแฝดตึกชั้นเดียว บ้านพักอาศัยแฝดตึกสองชั้น และบ้านพักอาศัยแฝดตึกสามชั้น เป็นต้น ซึ่งเป็นปัญหาประการหนึ่งของการแบ่งประเภทของการเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน

อีกประการหนึ่ง ผู้ศึกษาเห็นว่า ประเภทสิ่งปลูกสร้างประเภทบ้านเดี่ยว ของจังหวัดกรุงเทพมหานคร ราคา 7,500 บาท ต่อตารางเมตร และประเภทสิ่งปลูกสร้างประเภท บ้านเดี่ยว ของจังหวัดชลบุรี ราคา 7,250 บาท ต่อตารางเมตร ซึ่งราคาดังกล่าวแตกต่างกันเพียง 250 บาท ต่อ

<sup>1</sup> ตารางที่ 5 เป็นบัญชีราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรียนและสิ่งปลูกสร้าง ในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ (พ.ศ.2559-2562) จังหวัดกรุงเทพมหานคร.

ตารางเมตร ซึ่งถือว่าราคาของประเภทบ้านเดี่ยวของทั้งสองจังหวัด เกือบจะเท่ากันเลย หรือแทบจะ  
ไม่มีความแตกต่างกันในราคาต่อตารางเมตร

ทั้งนี้ ผู้ศึกษาขอเปรียบเทียบราคาของสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งกำหนดโดยมูลนิธิประเมินค่า-  
นายหน้าแห่งประเทศไทย และการกำหนดราคาประเมินค่าก่อสร้างอาคาร พ.ศ. 2560-2563 ที่กล่าว  
มาแล้วในบทที่ 3 ตารางที่ 7 บัญชีราคาประเมินค่าก่อสร้างอาคาร พ.ศ.2560-2563 กำหนดโดย  
มูลนิธิประเมินค่า – นายหน้าแห่งประเทศไทย

จากการศึกษา ตารางสิ่งปลูกสร้างของมูลนิธิประเมินค่า- นายหน้าแห่งประเทศไทย ได้  
จัดทำราคาค่าก่อสร้างอาคาร มาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2543 ซึ่งมูลนิธิดังกล่าวเป็นองค์กรสาธารณประโยชน์  
เพื่อประเมินค่าของราคาส่งปลูกสร้างในประเทศไทย จะเห็นได้ว่า ราคาของบ้านเดี่ยว ที่  
กรมธนารักษ์ ให้คำนิยามรวมถึงตั้งแต่ปลูกสร้างหรืออาคารที่ก่อสร้างเพื่อการอยู่อาศัยเป็นหลักเดี่ยว  
โดยไม่มีโครงสร้างหลักติดต่อกับอาคารอื่น และให้หมายความรวมถึงบ้านพักอาศัยไม้ชั้นเดียว  
บ้านพักอาศัยไม้สองชั้น บ้านพักอาศัยไม้ชั้นเดียวใต้ถุนสูง บ้านทรงไทยไม้ชั้นเดียวใต้ถุนสูง  
บ้านพักอาศัยครึ่งตึกครึ่งไม้สองชั้น บ้านทรงไทยครึ่งตึกครึ่งไม้สองชั้น บ้านพักอาศัยตึกชั้นเดียว  
บ้านพักอาศัยตึก 2 ชั้น บ้านพักอาศัยตึก 3 ชั้น บ้านพักอาศัยแฝดตึกชั้นเดียว บ้านพักอาศัยแฝดตึก  
สองชั้น และบ้านพักอาศัยแฝดตึกสามชั้น ซึ่งให้ราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างประเภทบ้านเดี่ยว  
ให้เท่ากันทุกประเภท แต่การให้ราคาประเมินค่าก่อสร้างอาคาร พ.ศ. 2563 ของมูลนิธิประเมินค่า –  
นายหน้าแห่งประเทศไทย ได้จัดทำขึ้นจากตารางที่ 7 ที่กล่าวไว้ในบทที่ 3 จะเห็นได้ว่า ราคาของ  
บ้านไม้ชั้นเดียวกับ ราคาของบ้านเดี่ยวตึกชั้นเดียว มีราคาที่แตกต่างกัน

จากการที่ผู้ศึกษาวิเคราะห์ปัญหาแล้วข้างต้น การกำหนดราคาประเภทของสิ่งปลูก  
สร้าง ในการคิดภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินดังกล่าว มีความคลาดเคลื่อนต่อการกำหนดราคาที่แท้จริง  
โดยการกำหนดราคาตาม บัญชีราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรียนสิ่งปลูกสร้าง ในการจดทะเบียน  
สิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ พ.ศ. 2559 – 2562 กำหนดโดยกรมธนารักษ์  
กระทรวงการคลัง มีการกำหนดราคาไม่ใช่ราคาที่แท้จริงของราคาส่งปลูกสร้างทุกประเภทของ  
ประเทศไทย

ดังนั้น การกำหนดประเภทของสิ่งปลูกสร้างในประเทศไทยมีการกำหนดโดยไม่ละเอียด  
และไม่ตรงตามราคาประเมินที่แท้จริงของสิ่งปลูกสร้างนั้นๆ ทำให้เกิดการประเมิน และการเก็บ  
ภาษีสิ่งปลูกสร้างได้จำนวนที่น้อย และองค์การปกครองส่วนท้องถิ่น ขาดรายได้ในการพัฒนา  
ท้องถิ่นเป็นจำนวนมาก

#### 4.2 ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการกำหนดหลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน

จากการศึกษาตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 35 บัญญัติว่า

**มาตรา 35** ฐานภาษีเพื่อการคำนวณภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง

การคำนวณมูลค่าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

- (1) ที่ดิน ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ
- (2) สิ่งปลูกสร้าง ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ
- (3) สิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุดเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ

กรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ การคำนวณมูลค่าให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง หรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด ให้เป็นไปตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมนจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามกฎหมายที่ดิน ที่คณะกรรมการประจำจังหวัดกำหนดโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์

**มาตรา 37** ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ให้จัดเก็บภาษีตามอัตรา ดังต่อไปนี้

- (1) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ให้มีอัตรากาษิไม่เกินร้อยละ ศูนย์จุดหนึ่งห้าของฐานภาษี
- (2) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ให้มีอัตรากาษิไม่เกินร้อยละ ศูนย์จุดสามของฐานภาษี
- (3) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่นนอกจาก (1) หรือ (2) ให้มีอัตรากาษิไม่เกินร้อยละ หนึ่งจุดสองของฐานภาษี
- (4) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ ให้มีอัตรากาษิไม่เกินร้อยละ หนึ่งจุดสองของฐานภาษี

อัตรากาษิที่ใช้เก็บประชาชนในประเทศไทย อัตรากาษิเก็บกาษิที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติกาษิที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 มีอัตรากาษิในการเก็บ อยู่เพียง 4 ลักษณะเท่านั้น กล่าวคือ 1. อัตรากาษิเก็บกาษิที่ดินที่ทำประโยชน์เกษตรกรรม 2. อัตรากาษิเก็บกาษิที่ดินที่ทำประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย 3. อัตรากาษิเก็บกาษิที่ดินที่ไม่ได้ทำประโยชน์ คือ ที่ดินที่รกร้าง



ว่างเปล่า 4. อัตราการเก็บภาษีที่ดินที่ทำประโยชน์โดยประกอบการค้า พาณิชยกรรม หรือที่อื่นๆ ดังนี้ อัตราการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง สรุปการใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างในที่ดินได้ ดังนี้

การใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างบนที่ดินแบ่งได้เป็น 4 ประเภทจากข้างต้น และการคิดอัตราการจัดเก็บภาษีจะแตกต่างกันไปตามตารางที่ 4 เรื่องอัตราการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ได้สรุปไว้ในบทที่ 3 ผู้ศึกษาจะให้สังเกตจากตารางอัตราการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างและการแบ่งประเภทการใช้ประโยชน์ในสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 จากการศึกษาแล้ว พบว่าฐานการเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 มีฐานการเก็บภาษีที่น้อยมาก กล่าวคือประเภทในการใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างในประเทศไทยแบ่งได้เพียง 4 ประเภท คือ การใช้ประโยชน์เพื่อการเกษตร การใช้ประโยชน์เพื่อที่อยู่อาศัย การใช้ประโยชน์อื่นๆ และที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นที่รกร้างว่างเปล่า ถ้าเทียบกับประเทศอื่นๆ ยกตัวอย่างเช่น สาธารณรัฐฟิลิปปินส์ เป็นต้น ที่มีฐานการเก็บภาษีที่มีการแบ่งประเภทการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สิน 6 ประเภท

โดยการเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของต่างประเทศยังคำนึงถึงรายได้ของผู้เสียภาษี และคำนึงถึงรายได้ของบุคคลธรรมดา หรือรายได้ของนิติบุคคล ที่จะเรียกเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินหรือไม่ ในกรณีนี้ การเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินมีบทบัญญัติได้รับการยกเว้นหรือได้รับการลดหย่อนกับผู้สูงอายุ ผู้พิการ ผู้ทุพพลภาพที่ไม่สามารถช่วยเหลือตนเองได้

โดยปัจจุบันได้ประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 โดยมีหลักที่สำคัญในการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ดังนี้

1. การจัดเก็บภาษีของสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน จะจัดเก็บตามมูลค่าทั้งหมดของสิ่งปลูกสร้างและห้องชุด โดยได้ให้ราคาประเมินของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างและห้องชุด ที่กำหนดโดยกรมธนารักษ์ กระทรวงการคลัง เป็นเกณฑ์ในการคำนวณ ซึ่งปัจจุบันเป็นไปตามบัญชีราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรียนสิ่งปลูกสร้าง ในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ (พ.ศ.2559 – 2562) ซึ่งแบ่งเป็น 77 จังหวัด ราคาประเมินดังกล่าวเป็นการคิดอัตราค่าธรรมเนียมการโอนอสังหาริมทรัพย์ของกรมที่ดิน กระทรวงมหาดไทย

2. การจัดเก็บภาษีของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ในอัตราภาษีจะจัดเก็บทั้งหมด 3 อัตรา กล่าวคือ ถ้าเป็นที่ดินทำเกษตรกรรม จะมีอัตราเพดานไม่เกิน ร้อยละ 0.15 % ส่วนอัตราการจัดเก็บอัตราภาษีที่อยู่อาศัย อัตราเพดานไม่เกิน 0.3 % ในส่วนอัตราการจัดเก็บภาษีพาณิชยกรรม (อื่นๆ) และที่รกร้างว่างเปล่า อัตราเพดานไม่เกิน 1.2% ในปี พ.ศ. 2562 ต้องใช้ราคาประเมินในช่วงปี พ.ศ. 2559-2562 เป็นระยะเวลา 1 ปีก่อน



3. การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง จะได้รับการยกเว้นในบ้านหลังแรกหรือหลังหลัก โดยถ้าเป็นเจ้าของที่ดินและเป็นเจ้าของสิ่งปลูกสร้าง จะยกเว้นมูลค่าฐานภาษี 50 ล้านบาท และในส่วนเป็นเจ้าของสิ่งปลูกสร้างแต่ไม่ได้เป็นเจ้าของที่ดิน ได้รับยกเว้นมูลค่าฐานภาษี 10 ล้านบาทแรก

โดยราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้าง ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ โดยให้เป็นไปตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน โดยจะเก็บตามมาตรา 37 ตาม (2) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย ให้มีอัตราไม่เกินร้อยละ 0.3 ของฐานภาษี

การตีความของกฎหมาย ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย มีความคลาดเคลื่อนเป็นอย่างมาก ในการตีความ ยกตัวอย่างเช่น การให้เช่าที่อยู่อาศัยทั้งคอนโดมิเนียม และการให้เช่าหอพัก บ้านพัก ที่อยู่อาศัย ควรจะตีความการใช้ประโยชน์ประโยชน์เป็นทางการค้า การพาณิชย์ หรือ ควรจะตีความการใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ซึ่งมีใช้เป็นการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นซึ่งเป็นผู้ตีความ แต่หากเกิดจากบทบัญญัติของกฎหมาย ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งบทบัญญัติดังกล่าว มีการบัญญัติที่ไม่ชัดเจน โดยสิ่งปลูกสร้าง ยกตัวอย่างเช่น บ้านพักอาศัย, คอนโดมิเนียม, ห้องชุด, ห้องเช่า, ไม่ว่าจะเป็นที่พักรายวัน หรือที่พักรายเดือน แบบใดควรจะระบุว่า การใช้ประโยชน์ในการเป็นที่อยู่อาศัย หรือ การใช้ประโยชน์ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอื่นนอกจากเป็นที่อยู่อาศัย หรือ การใช้ประโยชน์ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง เป็นเกษตรกรรม โดยที่เป็นปัญหาที่สำคัญคือ การใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างบนที่ดินที่ใช้เพื่ออยู่อาศัย และการใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างบนที่ดินที่ใช้เพื่อการการค้า อุตสาหกรรม พาณิชยกรรม และสิ่งปลูกสร้างที่เป็นที่รกร้างว่างเปล่า จากปัญหาดังกล่าว ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 กำหนดประเภทการใช้ประโยชน์อย่างกว้างเพียง 4 ประเภท ทำให้ก่อให้เกิดปัญหาทางกฎหมายในการบังคับใช้กฎหมายเพื่อระบุว่าสิ่งปลูกสร้างใด ใช้ประโยชน์เพื่อการใด และที่ตามมาคือจะต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละเท่าใด

ดังนั้นจะเห็นได้ว่า ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ที่ใช้ประโยชน์อื่นนอกจาก (1) หรือ (2) ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 1.2 ของฐานภาษีและ ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 0.3 ของฐานภาษี

ในอัตราภาษีทั้งสองกรณี อัตราภาษีสิ่งปลูกสร้างมีความแตกต่างกันอย่างมาก หากเกิดมีการใช้บทบัญญัติของกฎหมายแตกต่างกัน ในแต่ละท้องถิ่น ท้องที่ จะสร้างความเดือดร้อนให้แก่ประชาชนเป็นจำนวนมาก อีกทั้งจะสร้างผลเสียให้แก่ประเทศไทย เพราะประชาชนไม่พอใจใน

การใช้บทบัญญัติของกฎหมายที่ไม่ชัดเจน ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ที่มีผลบังคับใช้ในปัจจุบัน อีกทั้งหากต้องการอุดช่องว่างของกฎหมาย ทางฝ่ายนิติบัญญัติ และฝ่ายบริหาร ก็ต้องออกกฎหมายลูก หรือกฎหมายตามประกาศกระทรวงการคลัง กับ ประกาศกระทรวงมหาดไทย เป็นจำนวนมาก ดังเช่นในปัจจุบัน ซึ่งจะเป็นผลเสียแก่การบังคับใช้กฎหมายต่อประชาชน และเป็นผลเสียต่อเจ้าหน้าที่รัฐ หน่วยงานองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ในการประเมินฐานภาษี และการคำนวณอัตราภาษี เป็นต้น

ยกตัวอย่างเช่น ในปี พ.ศ. 2563 ที่จะบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในปีแรก เกิดความสับสนและการใช้บทบัญญัติของกฎหมายเป็นอย่างมาก เกี่ยวกับแนวทางการใช้ประโยชน์ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย

จากการศึกษาตารางที่ 4 อัตราการเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง<sup>2</sup> ในอัตราการใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย กับอัตราการใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นพาณิชยกรรมหรือที่รกร้างว่างเปล่า มีอัตราที่แตกต่างกันอย่างมาก หากมีการใช้บทบัญญัติทางกฎหมายที่ผิดแปลกแตกต่างจากบทบัญญัติตามเจตนารมณ์ทางกฎหมาย จะทำให้ประชาชนผู้เสียภาษีในประเทศไทย เกิดความเดือนร้อนและความเสียหายแก่ประเทศเป็นอย่างมาก คือ มีปัญหาการใช้บทบัญญัติทางกฎหมาย กรณีที่มีประชาชนจำนวนมากมีความกังวลเกี่ยวกับการเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย ได้แก่ ห้องชุด บ้าน โรงเรือน อาคาร ตึก ตึกแถว หรือสิ่งปลูกสร้างอื่นใด ที่มีลักษณะให้บุคคลใช้เพื่อการอยู่อาศัย โดยสิ่งปลูกสร้างดังกล่าว ให้เช่าเพื่ออยู่อาศัย หรือ หาประโยชน์จากสิ่งปลูกสร้างเพื่อการหารายได้ การค้ากำไร ยกตัวอย่างเช่น นาย ก มีกรรมสิทธิ์ในห้องชุดและได้ให้นาย ข เช่าห้องชุดดังกล่าว มีราคาประเมินตามที่กรมธนารักษ์ กำหนด ตารางเมตรละ 150,000 บาท ห้องชุดนี้มีขนาด 30 ตารางเมตร ดังนั้น ราคาประเมินจะเท่ากับ 4,500,000 บาท หากเป็นการใช้กฎหมายเป็นสิ่งปลูกสร้างเพื่อใช้ประโยชน์ในเชิงพาณิชย์ เพราะห้องชุดดังกล่าวได้ให้เช่ากับบุคคลอื่น เดือนละ 12,000 บาท การใช้บทบัญญัตินี้ดังกล่าวจึงเป็นการใช้ถูกต้องและตรงตามเจตนารมณ์ทางกฎหมายเพราะ นาย ก ได้หาประโยชน์จากทรัพย์สินจากห้องชุดดังกล่าว แต่จะเกิดปัญหาเป็นอย่างมาก เพราะอัตราภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินใช้ประโยชน์ในเชิงการค้าพาณิชย์ จะเท่ากับ ร้อยละ 0.3 % จะต้องเสียภาษีสิ่งปลูกสร้างเท่ากับ 13,500 บาท ซึ่งถือว่าเป็นภาษีสิ่งปลูกสร้างที่สูงเกินเหตุ โดยถ้าคิดเสียภาษีสิ่งปลูกสร้างเดือนละ 1,125 บาท การเสียภาษีในอัตราดังกล่าวสร้างความเดือนร้อนแก่ประชาชนในประเทศไทยเป็นอย่างมาก

<sup>2</sup> ตารางที่ 4 อัตราการเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

แต่ถ้า นาย ก มีกรรมสิทธิ์ในห้องชุด และได้ให้นาย ข เช่าห้องชุดดังกล่าวแล้ว โดยมีราคาประเมินจากตัวอย่างทางข้างต้น 4,500,000 บาท หากมีการใช้บทบัญญัติของกฎหมายในการใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างบนที่ดินซึ่งเป็นที่อยู่อาศัย จะเสียภาษีสิ่งปลูกสร้างร้อยละ 0.02 % จึงต้องภาษีเท่ากับ 900 บาท และเสียภาษีในอัตราเดือนละ 75 บาท

จากตัวอย่างข้างต้นทั้งสอง นาย ก เป็นกรรมสิทธิ์ในห้องชุดดังกล่าว หากใช้บทบัญญัติในอัตราภาษีสิ่งปลูกสร้างใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ในอัตราร้อย 0.02 จะเสียภาษีในอัตราที่น้อย แต่ไม่ตรงตามวัตถุประสงค์การใช้ประโยชน์ที่แท้จริงของสิ่งปลูกสร้างในการหากำไร โดยนำสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวเพื่อหารายได้ แต่ถ้าหากใช้บทบัญญัติในอัตราภาษีสิ่งปลูกสร้างใช้ประโยชน์เป็นการค้าเชิงพาณิชย์ จะต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0.3 % เป็นการใช้บทบัญญัติทางกฎหมายที่ถูกต้อง ตรงตามเจตนารมณ์ของผู้ร่างกฎหมาย แต่ประชาชนภายในประเทศจะเดือดร้อนในการเสียภาษีในอัตราที่สูงเกินไป ดังนี้ จึงก่อให้เกิดปัญหาการใช้กฎหมายพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 มาตรา 37 (2) และมาตรา 37 (3) ในเรื่องอัตราภาษีที่มีอัตราที่สูงเกินกว่าสมควรในการเสียภาษี

อีกทั้งการใช้ประโยชน์ในสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินที่เป็นปัญหาที่สำคัญ จากการที่ได้สัมภาษณ์เมื่อวันที่ 19 เมษายน 2564 ผู้ที่ประกอบอาชีพธุรกิจบ้านจัดสรร และการจัดสรรที่ดินมาประมาณ 20 ปี โดยเกิดปัญหาการบังคับใช้กฎหมายตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ในเรื่องการใช้ประโยชน์ในสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน เรื่อง ภาระจำยอมของที่ดิน หรือภาระจำยอมสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ซึ่งที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ที่ได้จดทะเบียนภาระจำยอม ซึ่งเป็นทรัพย์สินที่ตัดตอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ของบุคคลอื่น ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินดังกล่าว จะต้องเสียภาษีในอัตราที่ใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างบนที่ดินประเภทการใช้ประโยชน์อื่นๆ นอกเหนือจากการใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างบนที่ดินที่ใช้การเกษตรและใช้เพื่ออยู่อาศัย ดังนี้ สิ่งปลูกสร้างบนที่ดินหรือที่ดิน จะต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0.3 ของราคาประเมินตามมาตรา 37 (3) หรือเสียภาษีที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ ตามมาตรา 37 (4) ของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 กรณีดังกล่าวได้สร้างผลกระทบต่อผู้ประกอบการอสังหาริมทรัพย์ภายในประเทศอย่างมาก ซึ่งเป็นผลกระทบจากบทบัญญัติการใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน มีการแบ่งประเภทการใช้ไม่ชัดเจนและแบ่งประเภทการใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างบนที่ดินไม่ครอบคลุมในการใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างบนที่ดินของประเทศไทย

#### 4.3 ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการกำหนดอัตราการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างและช้อยกเว้นการเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินบางประเภท

ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 บัญญัติว่า

มาตรา 37 ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ให้จัดเก็บภาษีตามอัตรา ดังต่อไปนี้

(1) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ให้มีอัตรากาษิไม่เกินร้อยละ 0.15 ของฐานภาษี

(2) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ให้มีอัตรากาษิไม่เกินร้อยละ 0.3 ของฐานภาษี

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

(4) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ ให้มีอัตรากาษิไม่เกินร้อยละ 1.2 ของฐานภาษี

โดยการใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ตาม สิ่งปลูกสร้าง ที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ให้เป็นไปตาม ประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ดังนี้

ข้อ 2 “สิ่งปลูกสร้าง” หมายความว่า โรงเรือน อาคาร ตึก ห้องชุด แพ หรือสิ่งปลูกสร้างอื่นใด ที่มีลักษณะให้บุคคลใช้เพื่อการอยู่อาศัย

“โฮมสเตย์” หมายความว่า สถานที่พักชั่วคราวที่เจ้าของนำพื้นที่ใช้สอยภายในมาดัดแปลงเป็นห้องพักซึ่งมีจำนวนไม่เกินสี่ห้อง มีผู้พักรวมกันไม่เกินยี่สิบคน จัดบริหารสิ่งอำนวยความสะดวกตามสมควร และเป็นการพักรวมกับเจ้าของในชายคาเดียวกัน อันมีลักษณะเป็นการประกอบกิจการเพื่อหารายได้เสริม

ข้อ 3 การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ให้หมายถึง การใช้ประโยชน์ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการอยู่อาศัย รวมถึงที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างซึ่งใช้ประโยชน์ต่อเนื่องด้วย เว้นแต่กรณีดังนี้

(1) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างของผู้ประกอบการที่อยู่ระหว่างการพัฒนา หรือสร้างเสร็จแล้ว แต่ยังไม่ได้อขายตามกฎหมายว่าด้วยการจัดสรรที่ดิน

(2) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างของผู้ประกอบการที่อยู่ระหว่างการพัฒนา หรือสร้างเสร็จแล้ว แต่ยังไม่ได้อขายตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด

(3) โรงแรมตามกฎหมายว่าด้วยโรงแรม

(4) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ให้บริการเป็นที่พักรั่วคราวสำหรับคนเดินทางหรือบุคคลอื่นใด โดยคิดค่าตอบแทน ทั้งนี้ ไม่รวมถึงกรณีที่ดินค่าตอบแทนเป็นรายเดือนขึ้นไปหรือโฮมสเตย์

(5) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นอสังหาริมทรัพย์รอการขายของหน่วยงาน ดังต่อไปนี้

(ก) สถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วยธุรกิจสถาบันการเงิน

(ข) สถาบันการเงินเฉพาะกิจที่มีกฎหมายเฉพาะจัดตั้งขึ้น

(ค) สถาบันการเงินประชาชนตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันการเงินประชาชน

(ง) บริษัทบริหารสินทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทบริหารสินทรัพย์

ข้อ 4 การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยตามข้อ 3 ให้หมายความรวมถึงช่วงเวลาระหว่างการก่อสร้าง หรือปรับปรุงต่อเติมสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการอยู่อาศัยด้วย

ผู้ศึกษาได้ศึกษาจากอัตรากาการจัดเก็บภาษีที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย โดยมีอัตรากาที่ไม่เกิน ร้อยละ 1.2 ของฐานภาษีและอัตรากาจัดเก็บภาษีที่ใช้ประโยชน์อื่น นอกจาก ใช้ในการประกอบเกษตรกรรม หรือใช้เป็นที่อยู่อาศัย ให้มีอัตรากาจัดเก็บภาษีไม่เกินร้อยละ 1.2 ของฐานภาษี

จะเห็นได้ว่าการใช้ประโยชน์จากสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 แบ่งออกเป็น 4 ประเภท เท่านั้น ซึ่งจากที่ผู้ศึกษาได้ศึกษาอัตรากาสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย อัตรากาไม่เกินร้อยละ 1.2 ของฐานภาษี

เปรียบเทียบกับอัตรากาสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่น นอกเหนือจากใช้เป็นที่อยู่อาศัย หรือใช้ในการประกอบเกษตรกรรม นั้น มีอัตรากาไม่เกินร้อยละ 1.2 ของภาษี ซึ่งอัตรากาสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อย่างอื่น ยกตัวอย่างเช่น ใช้ประโยชน์ในการพาณิชย์ ใช้ประโยชน์ในอุตสาหกรรม ใช้ประโยชน์ในเมืองแร่ ใช้ประโยชน์ในท่าอากาศยาน และใช้ประโยชน์ในท่าเรือ เป็นต้น จะเห็นได้ว่าอัตรากาที่ใช้ประโยชน์อย่างอื่น กับภาษีที่ใช้ประโยชน์ในที่อยู่อาศัย อัตรากาแตกต่างกัน ทำให้เกิดการเก็บภาษีเลื่อมล้ำระหว่างการที่ใช้ประโยชน์ที่อยู่ออาศัย และใช้ประโยชน์เชิงพาณิชย์ หรือ สิ่งปลูกสร้างที่มีได้ใช้ประโยชน์อย่างใด อย่างหนึ่ง

ยกตัวอย่างเช่น นาย ก เป็นเจ้าของที่ดินโรงงาน ในจังหวัดกรุงเทพมหานคร ตามบัญชีราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรียนสิ่งปลูกสร้าง ในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ (พ.ศ.2559-2562) ประเภทโรงงาน ราคา 6,000 ตารางเมตร นาย ก มีโรงงานขายเสื้อผ้า ขนาด 50\*80 เมตร คิดเป็นราคาประเมินเท่ากับ 24,000,000 บาท หักค่าเสื่อมโดย นาย ก พังสร้างโรงงานเป็นระยะเวลา 1 ปี หักค่าเสื่อมตามราคาประเมินของกรมธนารักษ์เป็นตึก 1 % จะได้ราคาประเมินเท่ากับ  $24,000,000 - 240,000 = 23,760,000$  บาท โดยนาย ก ใช้สิ่งปลูกสร้างเป็นอุตสาหกรรม โดยคิดในอัตราร้อยละ 0.3 % จึงเท่ากับ 71,280 บาท

แต่อีกตัวอย่างหนึ่ง นาย ข เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ห้องชุด แต่ให้บุคคลอื่นเช่าห้องชุดดังกล่าว ดังนั้นการใช้ห้องชุดดังกล่าวใช้ประโยชน์เพื่อการค้า ตามบัญชีราคาประเมินทุนทรัพย์ โรงเรือนสิ่งปลูกสร้าง ในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ (พ.ศ.2559-2562) ประเภทใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างเป็นที่อยู่อาศัย ขนาดห้องชุด 30 ตารางเมตร ราคาประเมินห้องชุดของ อาคารชุด 39 บาย แสนศิริ ของกรมธนารักษ์ ชั้น 9 ราคาประเมิน 114,500 บาท ต่อตารางเมตร ดังนั้น ราคาประเมินดังกล่าวเท่ากับ 3,435,000 บาท เสียภาษีในอัตรา 0.02 % ใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างเป็นที่อยู่อาศัย เท่ากับ 687 บาท

จากที่ผู้ศึกษายกตัวอย่างทั้งสองตัวอย่างนี้ จะเห็นได้ว่า อัตราภาษีของสิ่งปลูกสร้างการใช้ประโยชน์ประเภทโรงงาน เป็นการใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างในที่ดิน เข้า (3) ซึ่งเป็นการใช้ประโยชน์อย่างอื่นนอกเหนือ การเกษตร และการใช้ประโยชน์ที่อยู่อาศัย จากตัวอย่าง นาย ก ใช้ประโยชน์ในสิ่งปลูกสร้าง เกี่ยวกับการอุตสาหกรรม ทำโรงงาน ซึ่งมีผลประกอบการรายได้ที่สูง การเสียภาษีสิ่งปลูกสร้างจึงเหมาะสมกับอัตรารายได้ของโรงงานอุตสาหกรรม แต่จะเห็นได้ว่าการเก็บอัตราภาษีสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ดังกล่าว ในมาตรา 37 (3) ให้มีอัตราภาษีเช่นเดียวกับพาณิชย์กรรม อุตสาหกรรม ที่รกร้างว่างเปล่า ใช้ในอัตรากำเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างในอัตราเดียวกันหมด ผู้ศึกษาเห็นว่าอัตราดังกล่าว ไม่เป็นธรรมแก่ประชาชนหรือไม่เป็นธรรมกับบุคคลผู้เสียภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน และส่งผลเสียต่อการเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ที่ใช้ประโยชน์เป็นร้านค้าเล็กๆ หรือ เป็นร้านค้าโชว์ห่วย หรือผู้ประกอบการรายย่อย SME เป็นต้น ที่ได้รับผลกระทบต่อการเป็นภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ในอัตราเดียวกับ โรงงานอุตสาหกรรมขนาดใหญ่ หรือ โรงงานพาณิชย์กรรมขนาดใหญ่ อัตรากำเก็บภาษี ตามมาตรา 37 (3) จึงไม่เป็นธรรม และไม่ได้สร้างการกระจายรายได้ให้แก่ประชาชนในประเทศไทยแต่อย่างใด กลับกันจะสร้างความเดือดร้อนแก่ประชาชน ผู้ที่มีรายได้น้อย และเป็นผู้ประกอบการรายย่อยภายในประเทศไทย ถ้าหากว่าองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทั่วประเทศเก็บในอัตราภาษี เท่ากับการค้าพาณิชย์กรรมขนาดใหญ่ภายในประเทศ หรือเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างที่เป็นที่รกร้างว่างเปล่า โดยอัตราดังกล่าว ผู้ศึกษาได้สรุปอัตรากำเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ตามที่ได้กล่าวในบทที่ 3 ในตารางที่ 8 บัญชีอัตรากำเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินที่ใช้ประโยชน์อื่นนอกจากการเกษตรกรรมหรือการใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย

โดยการเก็บอัตราภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ที่เป็นที่รกร้างว่างเปล่า บนที่ดิน จะเก็บภาษีเพิ่ม 0.3 % โดยจะเพิ่มขึ้น ทุกๆ 3 ปี แต่รวมแล้วไม่เกิน 3 %

จากการศึกษาจะเห็นผลเสียของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ที่บัญญัติประเภทสิ่งปลูกสร้าง และอัตรากำเก็บภาษี และการกำหนดฐานภาษี ที่มีความไม่ชัดเจน



และครอบคลุมในการกำหนดประเภทการใช้ประโยชน์ในสิ่งปลูกสร้าง และอัตราภาษีของสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ทำให้เกิดผลกระทบต่อประชาชนเป็นจำนวนมาก ในการเสียภาษีสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฉบับใหม่ แทนที่การเก็บภาษีโรงเรือน ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475

และอีกตัวอย่างหนึ่งหาก นาย ข ได้เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในห้องชุด และได้ให้บุคคลอื่นมาเช่าห้องชุดดังกล่าว คือห้องชุดชื่อ 39 บาย แสนสิริ ชั้น 9<sup>3</sup> ราคาประเมิน 114,500 บาท ต่อตารางเมตร ดังนี้ราคาประเมินดังกล่าวเท่ากับ 3,435,000 บาท เสียภาษีในอัตรา 0.02 % อัตราที่เสียภาษีนี้เป็นอัตราภาษีที่ใช้ประโยชน์ในสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินที่ใช้สำหรับที่อยู่อาศัย ซึ่งจากข้อเท็จจริง นาย ข ได้ทำสัญญาเช่าห้องชุดโดยให้บุคคลอื่นเป็นผู้เช่า ซึ่งเป็นการหาผลประโยชน์การสิ่งปลูกสร้างดังกล่าว ทำให้สิ่งปลูกสร้างดังกล่าวมีรายได้เกิดขึ้น ทำให้อัตราการเสียภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ระหว่าง การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย กับการใช้ประโยชน์ในเชิงพาณิชย์แตกต่างกัน หากนาย ข เสียภาษีแบบเชิงพาณิชย์ คือ เสียภาษีตามอัตราภาษีการใช้ประโยชน์ในที่ดินแบบอื่น นอกจากตามมาตรา 37 (1) และมาตรา 37 (2) นาย ข ต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0.3 ของราคาประเมินสิ่งปลูกสร้าง ดังนี้จะเห็นได้ว่า นาย ข จะมีภาระภาษีในการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินเพิ่มขึ้น หากเป็นไปตามบทบัญญัติดังกล่าว ก่อให้เกิดความเดือดร้อนแก่ผู้เสียภาษีสิ่งปลูกสร้างในที่ดินเป็นจำนวนมาก เพราะห้องชุด อาคารห้องชุด หรือคอนโดมิเนียมในประเทศไทยมีจำนวนมาก และปัจจุบันยิ่งเพิ่มจำนวนมากขึ้น หากมีการเก็บในอัตรการใช้ประโยชน์ในสิ่งปลูกสร้างเป็นที่อยู่อาศัย โดยที่เจ้าของมิได้อยู่อาศัยจริง แต่หากหาประโยชน์หรือรายได้จากสิ่งปลูกสร้างนั้น องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งเป็นหน่วยงานที่เก็บภาษีก็จะมีรายได้ที่น้อยลง เพราะควรจะเก็บในอัตราที่สูงกว่า หรือเก็บในอัตราตามภาษีโรงเรือนและที่ดินในฉบับเก่าที่เก็บตามค่าเช่ารายปี แต่ถ้าหากจะเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินที่ใช้ประโยชน์อื่นใด นอกเหนือการใช้ประโยชน์ในการเกษตรกรรม หรือ การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย เป็นการเพิ่มภาระให้แก่ผู้เสียภาษีมากจนเกินเหตุ เพราะในอัตราภาษีดังกล่าว มูลค่าที่จัดเก็บร้อยละ 0.3 ของราคาประเมิน 0 – 50 ล้านบาท ซึ่งเป็นภาระทางภาษีที่ก่อให้เกิดความเดือดร้อนแก่ประชาชนเป็นอย่างมาก เพราะราคาประเมินของสิ่งปลูกสร้าง ประเภทห้องชุด ตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุดที่ได้ออกหนังสือแสดงกรรมสิทธิ์ห้องชุด ตามมาตรา 5 ของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

<sup>3</sup> กรมธนารักษ์, “ราคาประเมิน.” สืบค้นเมื่อวันที่ 5 กุมภาพันธ์ 2564, จาก



ราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างประเภทห้องชุด ในจังหวัดกรุงเทพมหานคร มีราคาประเมินค่อนข้างสูง ยกตัวอย่างเช่น

ห้องชุด ลุมพินี ทาวน์ มีราคาประเมิน 3,500,000 บาท หากต้องเสียภาษีสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อย่างอื่นนอกเหนือใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย และใช้ประโยชน์ในการเกษตรกรรม ตามมาตรา 37 (3) โดยมีอัตราเริ่มต้น 0.3 % ดังนี้จะต้องเสียภาษี 10,500 บาท ซึ่งเป็นเสียภาษีที่สูงเกินความเป็นจริง และทำให้ประชาชนรับภาระในการเสียภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินในอัตราที่สูงเกิน ทำให้ประชาชนเกิดการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินหรือหลบหนีการเสียภาษีดังกล่าวเกิดขึ้น ก่อให้เกิดผลเสียแก่ประเทศไทยในการขาดรายได้พัฒนาประเทศ

จากการยกตัวอย่างเห็นชัดเจนว่า ถ้าพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 บังคับใช้ จะเกิดผลเสียและผลกระทบต่อประชาชนผู้ที่มีรายได้น้อย และผู้ที่มีรายได้ระดับกลาง และผู้ที่ค้าขายรายย่อย ผู้ลงทุนในธุรกิจ SME เป็นจำนวนมาก ก่อให้เกิดประชาชนไม่อยากจะเสียภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ทำให้เกิดเบี้ยปรับและมีการเรียกเงินเพิ่ม ดังนั้น จะมีเรื่องคัดค้านการประเมินภาษี หรือการเรียกเก็บภาษี สิ่งปลูกสร้างที่ผู้ร้องคัดค้าน นั้นไม่ถูกต้อง อีกทั้ง อาจทำให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีประจำจังหวัดพิจารณาคำร้องอุทธรณ์การประเมินภาษีสิ่งปลูกสร้าง มีคำร้องเป็นจำนวนมาก เกิดผลเสียต่อกระบวนการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างภายในประเทศ

ในส่วนปัญหาข้อยกเว้นการเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินบางประเภท นั้น กฎหมายในประเทศไทยได้กำหนดการยกเว้นสิ่งปลูกสร้างบางประเภท ไม่ต้องจัดเก็บในภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 อีกทั้งยังมีประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย โดยประกาศในวันที่ 30 มกราคม 2563

จากการศึกษาการยกเว้นและการลดหย่อนภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ผู้ศึกษาได้ศึกษาตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ในมาตรา 8 บัญญัติไว้ว่า ให้ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นทรัพย์สิน ดังต่อไปนี้ ได้รับการยกเว้นจากการจัดเก็บภาษี ตามพระราชบัญญัตินี้

(1) ทรัพย์สินของรัฐหรือของหน่วยงานของรัฐ ซึ่งใช้ในกิจการของรัฐหรือของหน่วยงานของรัฐ หรือในกิจการสาธารณะ ทั้งนี้ โดยมีได้ใช้หาผลประโยชน์

(2) ทรัพย์สินที่เป็นที่ทำการขององค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษขององค์การสหประชาชาติหรือองค์การระหว่างประเทศอื่น ซึ่งประเทศไทยมีข้อผูกพันที่ต้องยกเว้นภาษีให้ตามสนธิสัญญาหรือความตกลงอื่นใด

(3) ทรัพย์สินที่เป็นที่ทำกรสถานทูตหรือสถานกงสุลของต่างประเทศ ทั้งนี้ ให้เป็นไปตามหลักการถ้อยทีถ้อยปฏิบัติต่อกัน

(4) ทรัพย์สินของสภาการชาติไทย

(5) ทรัพย์สินที่เป็น ศาสนสมบัติไม่ว่าของศาสนาใด ที่ใช้เฉพาะเพื่อการประกอบศาสนกิจหรือกิจการสาธารณะ หรือทรัพย์สินที่เป็นที่อยู่ของสงฆ์ นักพรต นักบวช หรือบาทหลวง ไม่ว่าในศาสนาใดหรือทรัพย์สินที่เป็นศาลเจ้า ทั้งนี้ เฉพาะมิได้ใช้หาผลประโยชน์

(6) ทรัพย์สินที่ใช้เป็นสุสานสาธารณะหรือ฼าปนสถานสาธารณะ โดยมีค้ได้รับประโยชน์ตอบแทน

(7) ทรัพย์สินที่เป็นของมูลนิธิ หรือองค์การหรือสถานสาธารณกุศลตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนด ทั้งนี้ เฉพาะมิได้ใช้หาผลประโยชน์

(8) ทรัพย์สินของเอกชนเฉพาะส่วนที่ได้ยินยอมให้ทางราชการจัดให้ใช้เพื่อสาธารณประโยชน์ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนด

(9) ทรัพย์สินส่วนกลางที่มีไว้เพื่อใช้หรือเพื่อประโยชน์ร่วมกันสำหรับเจ้าของร่วม ตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด

(10) ที่ดินอันเป็นสาธารณูปโภคตามกฎหมายว่าด้วยการจัดสรรที่ดิน

(11) ที่ดินอันเป็นพื้นที่สาธารณูปโภคตามกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย

(12) ทรัพย์สินอื่นตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

ผู้ศึกษาได้ยกมาตรา 8 ของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 เป็นการยกเว้นการเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ตามประเภทสิ่งปลูกสร้างในมาตรา 8 นี้ เป็นการยกเว้นสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินที่ทรัพย์สิน สิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน จะเป็นของสาธารณประโยชน์ หรือไม่อย่างนั้นก็จะเป็ทรัพย์สิน สิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน เป็นของราชการ หรือทรัพย์สินในส่วนพระมหากษัตริย์

จากบทบัญญัติดังกล่าวจะเห็นได้ว่า การยกเว้นหรือการลดหย่อนภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินของประเทศไทย มิได้ให้การยกเว้นหรือลดหย่อนต่อเอกชน หรือประชาชน ผู้มีรายได้น้อย ผู้สูงอายุ ผู้พิการ หรือองค์กรที่ไม่แสวงหาผลกำไร หรือยกเว้น สิ่งปลูกสร้าง ที่สร้างบนที่ดินเพื่อประกอบการค้าโดยรัฐบาลเป็นผู้ส่งเสริมธุรกิจทางด้านพาณิชย์กรรมและทางด้านอุตสาหกรรมแต่อย่างใด

ดังนั้น จากการศึกษาสภาพเศรษฐกิจและสังคม ของประเทศไทยในปัจจุบัน จะเห็นได้ว่าผู้มีรายได้น้อย และได้มีกรรมสิทธิ์ หรือสิทธิครอบครอง สิ่งปลูกสร้างในที่ดิน เพื่ออยู่อาศัย หรือเพื่อประกอบธุรกิจการค้าเล็กๆ น้อยๆ เป็นจำนวนมาก หากบุคคลที่กล่าวข้างต้นเหล่านี้ มิได้รับการยกเว้นหรือลดหย่อน ภาษีสิ่งปลูกสร้างในที่ดิน จะได้รับผลกระทบในการเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างในที่ดินอย่างมาก ส่งผลเสียทำให้บุคคลดังกล่าวเสียค่าปรับ และเรียกเงินเพิ่ม อีกทั้งยังเพิ่มค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินขึ้นด้วย

จะเห็นได้ว่า การกำหนดข้อยกเว้นภาษีอสังหาริมทรัพย์ หรือภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ควรกำหนดให้มีความครอบคลุมถึงผู้มีรายได้น้อย ผู้พิการ ผู้สูงอายุ และผู้ประกอบการรายย่อย เป็นต้น

#### 4.4 แนวการแก้ไขปัญหา

จากการวิเคราะห์ปัญหาทั้ง 3 ประเด็นดังกล่าวมาแล้วข้างต้น ผู้ศึกษาขอเสนอแนวทางการแก้ไขปัญหาโดยนำเอาหลักทฤษฎีหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี ของ Adam Smith นักเศรษฐศาสตร์ชาวอังกฤษแห่งสำนัก Classic ที่ได้เสนอหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี (Four Canons of Taxation) โดยผู้ศึกษาเห็นควรใช้หลักเกณฑ์ที่เป็นหลักสำคัญมี 4 ประการ ในหลักที่หนึ่ง คือ **หลักความเสมอภาคหรือหลักความเป็นธรรม (Equity)** จากการศึกษาปัญหาทางกฎหมายของสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น จะต้องนำหลักการความเสมอภาคหรือหลักความเป็นธรรม ของประชาชนผู้เสียภาษีที่อยู่ภายในประเทศไทย การเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ควรยึดถึงหลักความเสมอภาคหรือหลักความเป็นธรรมในการเสียภาษี ต้องกำหนดบทบัญญัติในการเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างให้มีความเท่าเทียมกัน ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษี ที่มีรายได้น้อย ก็จะต้องเสียภาษีน้อย ผู้ที่รายได้มาก ก็จะต้องเสียภาษีมากขึ้นตามลำดับเช่นกัน เช่นเดียวกับการครอบครอง หรือผู้มีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน หรือสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน หากเป็นผู้ที่มีทรัพย์สินหรือสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินมาก ก็ต้องเสียภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินมากขึ้น โดยควรเสียภาษีในอัตราที่ก้าวหน้า

ผู้ศึกษาเห็นควรใช้**หลักความแน่นอนชัดเจน (Certainty)** ซึ่งเป็นหลักที่สองในการใช้กับภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน หลักความแน่นอนชัดเจนนี้ เป็นหลักที่สำคัญสำหรับการตราบทบัญญัติของกฎหมายที่ใช้บังคับกับประชาชนหรือบุคคลทั้งหมดภายในประเทศไทย ซึ่งถ้าหากกำหนดกฎหมายโดยตราบทบัญญัติแต่ละมาตรา หรือแต่ละข้อความไม่ชัดเจน จะทำให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับการบังคับใช้กฎหมายได้ ดังนั้น ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 นี้ ควรมีความแน่นอนชัดเจน กำหนดบทบัญญัติแต่ละมาตราให้แน่นอนชัดเจน ไม่ต้องมีการตีความทางกฎหมายของนักกฎหมาย หากไม่มีความแน่นอนชัดเจนจะทำให้เกิดปัญหาในการใช้บทบัญญัติ

ของกฎหมายภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ไม่ว่าจะเป็นการแบ่งประเภทของสิ่งปลูกสร้าง การใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน หรือการกำหนดอัตราภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน รวมถึงการกำหนดข้อยกเว้นการเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินด้วย

ในหลักที่สาม ผู้ศึกษาเห็นว่า เป็นหลักที่สำคัญที่สุดที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน คือ หลักความสะดวกในการจ่ายภาษี (Convenience of Payment) หลักความสะดวกในการจ่ายภาษี จะเห็นได้ว่าภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ผู้ที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน จะเป็นหน่วยงานของรัฐ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทั่วประเทศ หากมีการประกาศหรือกำหนดชำระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำปี ไม่มีความสะดวกแล้ว ประชาชนผู้เสียภาษีภายในประเทศก็จะก่อให้เกิดการไม่ชำระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้ หรือหากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมิได้ส่งประกาศการประเมินสิ่งปลูกสร้าง หรือองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมิได้ส่งประกาศในการจัดเก็บภาษีให้แก่ประชาชนผู้เสียภาษีให้ทราบ ประชาชนผู้เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง จึงมีทราบข้อมูลว่าต้องเสียภาษีเท่าใด ทำให้ประชาชนดังกล่าวไม่เสียภาษีสิ่งปลูกสร้างให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เพราะประชาชนไม่ได้รับความสะดวกในการเสียภาษี เพราะไม่ทราบถึงการประกาศการประเมินการจัดเก็บภาษีดังกล่าว ที่จะต้องส่งทางไปรษณีย์ให้แก่ประชาชนผู้เสียภาษี เป็นต้น ฉะนั้น องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จึงต้องสร้างความสะดวกให้แก่ประชาชนผู้เสียภาษีภายในพื้นที่ มีการกำหนดการชำระภาษีหลายๆทาง และอำนวยความสะดวกให้แก่ประชาชนภายในพื้นที่

และในหลักที่สี่ที่ควรใช้ในการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบน หลักความประหยัดในการจัดเก็บภาษี (Economy in Collection)

หลักความประหยัดในการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินนี้ ควรมีการหลักในการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินที่ประหยัด ในการกำหนดกระบวนการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินให้มีความประหยัดในการจัดเก็บภาษี มิใช่เจ้าหน้าที่ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จะต้องขับรถยนต์ซึ่งเป็นรถของหน่วยงาน การจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินขับรถยนต์ไปจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างในทุกๆ บ้านของผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี ทำให้สร้างภาระในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ดังนี้ บทบัญญัติกระบวนการในการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ควรจะมีบทบัญญัติที่ประหยัดเวลาในการทำงาน และประหยัดค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินดังกล่าว อีกทั้งผู้ศึกษาเห็นควรที่จะนำเทคโนโลยี Google Map นำมาใช้ในวัดหรือคูแผนที่ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่อยู่บนพื้นดินว่า เป็นที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างประเภทใด ขนาดเท่าใด เป็นต้น ถ้าหากนำเทคโนโลยีสมัยใหม่มาใช้กับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแล้วจะทำให้

หน่วยงานของรัฐไม่เสียบประมาณในการจัดเก็บภาษีที่เจ้าหน้าที่ต้องออกไปแต่ละท้องที่ โดยเป็นการเปลืองทั้งทรัพยากรบุคคล ทางด้านการเงินและทางด้านประหยัดเวลา

จากการศึกษาในบทที่ 2 นั้น ทำให้ผู้ศึกษานำหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีมาแก้ไขปัญหานั้นทั้ง 3 ปัญหา หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินนี้ถือเป็นหลักเช่นเดียวกับหลักการของ Adam Smith ซึ่งในหลักการของ N.Gregory Mankiw หลักเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี หมายถึง การกระจายหรือแบ่งเฉลี่ยภาระภาษีในหมู่ประชาชนอย่างเป็นธรรม และในการพิจารณาความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีนี้ อีกทั้งกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทย ควรนำทฤษฎีหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ มาบังคับใช้กับพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ดังกล่าวคือ

ผู้ศึกษามีข้อเสนอเห็นควรใช้หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ในการแก้ไขปัญหานี้ ประเด็นทั้งสามปัญหานี้โดยหลักการความเป็นธรรมสัมพัทธ์ เป็นหลักที่พิจารณาจากผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ได้รับจากหน่วยงานของรัฐตามหลักผลประโยชน์ หรือพิจารณาจากความสามารถในการเสียภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ในแต่ละประเภท ในแต่ละรายกล่าวคือตามหลักความสามารถในการเสียภาษี

ดังนั้น หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ ซึ่งในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ควรจะมีจะต้องมีหลักดังจะกล่าวต่อไปนี้ด้วย หลักแรกคือ หลักผลประโยชน์ (Benefit Principle) ต้องนำหลักผลประโยชน์ มาใส่ในหลักการการแก้ไขบทบัญญัติของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ซึ่งเมื่อประชาชนผู้เสียภาษีได้จ่ายภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินไปแล้วนั้น ประชาชนดังกล่าวจะต้องได้รับผลประโยชน์ต่อหน่วยงานของรัฐคือ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ที่รับเงินภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นจะต้องนำเงินที่เก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นมาพัฒนาท้องถิ่นของตนเอง ไม่ว่าจะเป็นสร้างสาธารณูปโภค ไฟฟ้า ประปา ถนน จะต้องทำให้ประโยชน์ผู้เสียภาษีแก่ท้องถิ่นของตนเอง ได้รับประโยชน์มากที่สุดในการเสียภาษีของประชาชนในท้องถิ่นนั้น

หลักที่สอง คือ หลักความสามารถ (Ability – To –Pay Principle) หลักนี้ควรกำหนดไว้ในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินสิ่งปลูกสร้างฉบับแก้ไขด้วย เพราะเหตุว่า การจัดเก็บภาษีที่ดีควรคำนึงถึงความสามารถของผู้เสียภาษีเป็นสำคัญ เพราะหากประชาชนผู้เสียภาษีมีความสามารถในการเสียภาษีที่น้อยแล้ว ประชาชนผู้นั้นก็ควรที่จะเสียภาษีในอัตราที่น้อยตามด้วย กลับกันถ้าประชาชนผู้เสียภาษีมีความสามารถในการเสียภาษีที่มาก ประชาชนผู้นั้นก็ต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้นตามลำดับ ยกตัวอย่างเช่น ประชาชนผู้มีรายได้มาก มีทรัพย์สินสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินที่มีราคาประเมินมูลค่าสูง ก็จะต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงตามไปด้วย ในส่วนประชาชนผู้มีรายได้น้อย

ผู้สูงอายุ ผู้ที่พิการ ผู้ที่ยากไร้ และอาจมีทรัพย์สินสิ่งปลูกสร้างเพียงแค่วัสดุ หรืออยู่ในหมู่บ้านหรือสังคมที่แออัด ก็ควรจะต้องเสียภาษีในอัตราที่น้อยลงด้วย

จากการศึกษาในบทที่ 2 แนวคิดทฤษฎีที่เกี่ยวข้องมาแล้วนั้น กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ดี ควรจะต้องมีหลักในการอำนวยความสะดวก ให้เพิ่มเข้ามาในบทบัญญัติดังกล่าวด้วย โดยหลักในการอำนวยความสะดวก เป็นหลักที่สำคัญของกฎหมายทุกๆ ประเภท จะต้องเก็บรายได้ภาษีแต่ละประเภท เพื่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จะได้นำเงินที่รับจากการเสียภาษีมาใช้จ่ายเพื่อประโยชน์ของสาธารณประโยชน์ หรืออำนวยความสะดวกแก่ประชาชนภายในพื้นที่ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นๆ ฉะนั้นหลักอำนวยความสะดวก จึงสำคัญในการร่างกฎหมาย เพราะเหตุจะต้องเก็บภาษีในอัตราที่เพิ่มขึ้น หรือจัดเก็บประเภทสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินที่มีหลายประเภทเพิ่มขึ้น ทำให้ฐานภาษีในการจัดเก็บจะได้กว้างมากขึ้น ทำให้หน่วยงานองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่รายได้เพิ่มขึ้น

ในหลักอำนวยความสะดวกนี้ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 นี้ ควรจะต้องมีหลักอำนวยความสะดวกเป็นหลักที่สำคัญในการกระบวนการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน จะต้องมีความหมายของสิ่งปลูกสร้างที่กว้าง กล่าวคือ สิ่งปลูกสร้างจะต้องครอบคลุมทุกประเภทของสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินในการเสียภาษี และสิ่งปลูกสร้างที่มีขนาดใหญ่ ก็ต้องมีบทบัญญัติการเก็บภาษีในอัตราที่สูงขึ้นตามไปด้วย ดังนี้ ภาษีสิ่งปลูกสร้างหากมีฐานกว้าง จะทำรายได้ให้แก่หน่วยงานของรัฐองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสูงมากขึ้น ทำให้มีการพัฒนาท้องถิ่นภายในประเทศให้มีความเจริญมากขึ้น และพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ควรมีอัตราภาษีที่ใช้ที่มีลักษณะก้าวหน้า และในการใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างในที่ดินเป็นที่อยู่อาศัย หรือหาผลประโยชน์ในทรัพย์สิน ซึ่งควรมีอัตราภาษีในขนาดที่ใกล้เคียงกัน และในส่วนการใช้ประโยชน์ในที่ดินในเชิงพาณิชย์ หรือในเชิงอุตสาหกรรม ควรแยกเป็นคนละอัตราในแต่ละการใช้ประโยชน์ที่แท้จริง มิเช่นนั้นอาจจะมีผลกระทบกระเทือนต่อประชาชนผู้เสียภาษีได้

ดังนั้นจึงสรุปได้ว่า จากที่ได้ศึกษามาว่าพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ที่จะแก้ไขเพิ่มเติม ควรมีหลักเกณฑ์ทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

อันดับแรกคือ **ความเสมอภาค** ประชาชนผู้เสียภาษีทุกคน โดยหลักจะต้องมีหน้าที่เสียภาษีทุกคน ตามหลักเกณฑ์ในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 โดยจะยกเว้นให้แก่ประชาชนผู้เสียภาษีที่มีรายได้น้อย หรือผู้พิการ หรือผู้สูงอายุ หรือผู้ที่ยากไร้ เป็นต้น

อันดับที่สอง คือ **ความแน่นอนชัดเจน** ตามบทบัญญัติของการเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ควรจะต้องมีบทบัญญัติของกฎหมายที่ชัดเจน ไม่ก่อให้เกิดปัญหาในการตีความทางกฎหมาย หรือเกิดปัญหาในการบังคับใช้กฎหมายการเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน



อันดับที่สาม คือ **ความสะดวกในการจ่ายภาษี** ภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ควรจะต้องมีการการเก็บภาษีที่สะดวกต่อผู้เสียภาษี หน่วยงานองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ควรจะนำระบบอิเล็กทรอนิกส์มาใช้ประโยชน์ ยกตัวอย่างเช่น การเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน การชำระภาษีผ่านทาง Net – Bank, จ่ายผ่านเว็บไซต์ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เป็นต้น

อันดับที่สี่ คือ **ความประหยัดในการจัดเก็บภาษี** หลักการนี้เป็นหลักการที่สำคัญในการจัดเก็บภาษีคือ การใช้จ่ายเงินในการจัดเก็บภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นให้น้อยที่สุดในกระบวนการจัดเก็บภาษี ไม่ว่าจะเป็นการส่งหนังสือราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน การส่งหนังสือการจัดเก็บภาษีในราคาเท่าใด เป็นต้น

และสุดท้ายที่ใช้ในการแก้ไขปัญหากระบวนการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน คือ **หลักความยืดหยุ่น** หมายถึง เป็นหลักที่สำคัญที่กฎหมายทุกประเภทจะต้องมีหลักการยืดหยุ่นในการแก้ไข หรือการใช้บังคับทางกฎหมาย หากเกิดสถานการณ์หรือข้อเท็จจริง เปลี่ยนไป ซึ่งสามารถเปลี่ยนแปลงไปตามเศรษฐกิจ สังคม ความมั่นคงของรัฐบาล เป็นต้น ยกตัวอย่างการเกิดโรคโควิด -2019 ทำให้ประเทศไทยเกิดความเสียหายเป็นอย่างมากในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ดังนี้ รัฐบาลประกาศหลักเกณฑ์ในการลดภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ลดในอัตราร้อยละ 90 ของราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง เป็นต้น

ดังนั้น รัฐบาลของประเทศไทย ควรจะคำนึงในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 มีหลักการ 3 หลักที่สำคัญที่สุด คือ

(1) หลักความเป็นธรรมหรือความเสมอภาคในการกระจายรายได้ครั้งใหม่ จากผู้ที่มีรายได้มาก กระจายไปสู่ผู้ที่มีรายได้น้อย

(2) หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและในการให้ความร่วมมือในการเสียภาษี ประชาชนภายใต้ประเทศไทยควรให้ความร่วมมือในการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน เพราะเป็นรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในการพัฒนาท้องถิ่นทั่วประเทศไทย

(3) หลักความมีประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจหรือหลักความเป็นกลางของภาษี จะต้องมีการจัดการในการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีและ ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายของฝ่ายผู้เสียภาษีนั่นๆ



#### 4.4.1 แนวทางแก้ไขปัญหาประเด็นที่ 1

จากการศึกษากฎหมายต่างประเทศ ได้แก่ สาธารณรัฐฟิลิปปินส์ จะเรียกเก็บภาษีจากสิ่งปลูกสร้าง รวมทั้งเครื่องจักรต่างๆ โดยมีการแบ่งประเภทการเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้าง ออกเป็น 6 ประเภท คือ 1. ทรัพย์สินเพื่อที่อยู่อาศัย 2. ทรัพย์สินเพื่อการเกษตร 3. ทรัพย์สินเพื่อการพาณิชย์ 4. ทรัพย์สินเพื่อการอุตสาหกรรม 5. ทรัพย์สินเพื่อการเหมืองแร่ 6. ทรัพย์สินประเภทพิเศษ

การกำหนดประเภทของทรัพย์สินดังกล่าว จะพิจารณาจากหลักการใช้ประโยชน์ ซึ่งทรัพย์สินนั้นๆ ว่าเจ้าของหรือผู้ครอบครองมุ่งใช้ประโยชน์เพื่อกิจการอย่างไรเป็นสิ่งสำคัญ ซึ่งทรัพย์สินแต่ละประเภท จะมีหลักเกณฑ์การประเมินจัดเก็บภาษีแตกต่างกันไป

การกำหนดฐานภาษีของการประเมินทรัพย์สินเพื่อใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีของสาธารณรัฐฟิลิปปินส์ จะใช้ฐานมูลค่าของทรัพย์สินหรือราคาตลาดของทรัพย์สิน (Market Value)

##### การกำหนดสัดส่วนเพื่อใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษี

เมื่อพนักงานประเมินภาษีได้ประเมินราคาทรัพย์สินแล้ว หลังจากนั้นจะกำหนดระดับหรือสัดส่วนเพื่อใช้เป็นฐานคำนวณภาษี ภายใต้หลักเกณฑ์ดังนี้

- (1) กรณีเป็นที่ดิน
  - (ก) ที่ดินเพื่อการอยู่อาศัย สัดส่วนร้อยละ 30 ของราคาประเมิน
  - (ข) ที่ดินเพื่อการอุตสาหกรรม หรือเพื่อการพาณิชย์ สัดส่วนร้อยละ 40 ของราคาประเมิน
  - (ค) ที่ดินเพื่อการเหมืองแร่ สัดส่วนร้อยละ 50 ของราคาประเมิน
- (2) กรณีเป็นอาคารสิ่งปลูกสร้าง เครื่องมือจักรกล และการขยายต่อเติมอื่นๆ สัดส่วนไม่ต่ำกว่าร้อยละ 30 แต่จะต้องไม่เกินกว่าร้อยละ 80 ของราคาประเมิน
- (3) กรณีที่เป็นทรัพย์สินประเภทพิเศษ สัดส่วนร้อยละ 15 ของราคาประเมินของทรัพย์สินนั้น อันได้แก่ โรงเรือนและที่ดินซึ่งใช้เพื่อการศึกษา วัฒนธรรม หรือเพื่อการวิทยาศาสตร์ รวมทั้งสถานพยาบาลของเอกชน และสัดส่วนร้อยละ 30 ของราคาประเมินสำหรับทรัพย์สินซึ่งใช้ในการพักผ่อนหย่อนใจหรือนันทนาการ

ผู้ศึกษาได้เสนอแนะที่จะแก้ไขพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 นั้น จากการแก้ไขฐานภาษี กล่าวคือ คือการกำหนดนิยามและความหมายของสิ่งปลูกสร้าง ในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

ผู้ศึกษาจึงเห็นควรเพิ่มเติมบทบัญญัติในตามมาตรา 5 ในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ในการเพิ่ม ความหมายของคำว่า “สิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน” จากบทบัญญัติเดิม คือ

“สิ่งปลูกสร้าง” หมายความว่า โรงเรือน อาคาร ตึก หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยหรือใช้สอยได้ หรือที่ใช้เป็นที่เก็บสินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรมหรือพาณิชยกรรม และให้หมายความรวมถึงห้องชุดหรือแพที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยหรือที่มีไว้เพื่อหาผลประโยชน์ด้วย

ดังนั้น ผู้ศึกษาเห็นควรเพิ่มประเภทสิ่งปลูกสร้าง ตามบัญชีราคาประเมินทุนทรัพย์ โรงเรือนสิ่งปลูกสร้าง ในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ (พ.ศ.2559 - 2562) ซึ่งประเภทสิ่งปลูกสร้างดังกล่าว มีที่เพิ่มเติมคือ คลังสินค้า โรงมหรสพ สถานพยาบาล สำนักงาน ภัตตาคาร ห้างสรรพสินค้า อาคารพาณิชยกรรม สถานีบริการน้ำมันเชื้อเพลิง โรงงาน ตลาด โรงงานซ่อมรถยนต์ อาคารจอดรถ ห้องน้ำรวม สระว่ายน้ำ ลานกีฬาอเนกประสงค์ ลานคอนกรีต ทำเทียมเรือ เครื่องจักรอุตสาหกรรม เหมืองแร่

จะเห็นได้ว่า มีการกำหนดประเภทของสิ่งปลูกสร้าง นอกเหนือจากที่อยู่อาศัย เช่น ประเภทบ้านเดี่ยว ซึ่ง บ้านเดี่ยว มีทั้งบ้านโครงการที่มีมูลค่าสูง บ้านตึกชั้นเดียว บ้านตึกสองชั้น บ้านครึ่งตึกครึ่งไม้ บ้านไม้ชั้นเดียว บ้านไม้สองชั้น เป็นต้น มูลค่าการตีราคาหรือการประเมินราคาสิ่งปลูกสร้างเฉพาะแต่เพียง ประเภทบ้านเดี่ยว ตามบัญชีราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนสิ่งปลูกสร้าง ในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ (พ.ศ.2559 – 2562) อาจจะประเมินไม่เพียงพอ และไม่ครอบคลุมตามประเภทที่แท้จริงของสิ่งปลูกสร้างนั้น ฉะนั้น ควรจะแยกให้ละเอียดตามประเภทของสิ่งปลูกสร้างที่แท้จริง โดยไม่ใช้รวมประเภทของบ้านเดี่ยว ในการประเมินราคา

ในส่วนเรื่องการประเมินราคาของสิ่งปลูกสร้างนั้น ในส่วนผู้ศึกษาเห็นควรประเมินราคาสิ่งปลูกสร้างตามวิธีเปรียบเทียบวิธีต้นทุนทดแทน (Replacement Cost) หรือวิธีการประเมินต้นทุน (Cost Approach) คือการหามูลค่าโดยสมมุติว่า หากต้องทำการก่อสร้างสิ่งปลูกสร้างนั้นใหม่ โดยใช้วัสดุและการออกแบบใกล้เคียงกัน ใช้แรงงานในท้องถิ่นนั้นๆ จะมีต้นทุนในการก่อสร้างใหม่เป็นจำนวนเงินเท่าใด และมีการนำหักค่าเสื่อมราคาของสิ่งปลูกสร้างมาหักออก จึงได้ราคาที่แท้จริงของสิ่งปลูกสร้างในปัจจุบัน หากใช้วิธีการหาต้นทุนทดแทนไม่ได้ ผู้ศึกษาเห็นว่า ควรใช้วิธีเปรียบเทียบราคาตลาดในการหามูลค่าสิ่งปลูกสร้างนั้น หรือในการประเมินสิ่งปลูกสร้างประเภทใด หรือราคาดุลค่าในตลาดการซื้อขาย เป็นมูลค่าเท่าใด

การหาราคาประเมินค่าก่อสร้างอาคาร พ.ศ. 2560 – 2563 กำหนดโดยมูลนิธิประเมินค่า – นายหน้า แห่งประเทศไทย ของมูลนิธิประเมินค่า – นายหน้า แห่งประเทศไทย (องค์กรสาธารณประโยชน์)

ในตารางจะกำหนดประเภททรัพย์สิน ต่างๆ โดยจะแบ่งหลายประเภท ได้แก่ บ้านเดี่ยวไม้ชั้นเดียว บ้านเดี่ยวไม้ 2 ชั้น บ้านเดี่ยวไม้ ใต้ถุนสูง ห้องแถวไม้ 1-2 ชั้น บ้านครึ่งตึกครึ่งไม้ บ้านเดี่ยวตึกชั้นเดียว บ้านเดี่ยวตึก 2 ชั้น บ้านเดี่ยวตึก 2-3 ชั้น บ้านแฝดชั้นเดียว บ้านแฝด 2-3 ชั้น ทาวน์เฮาส์ชั้นเดียว เป็นต้น โดยแต่ละประเภทของสิ่งปลูกสร้างราคาไม่เท่ากัน ไม่เหมือนการกำหนดในบัญชีราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนสิ่งปลูกสร้าง ในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ (พ.ศ.2559-2562) ประเภทสิ่งปลูกสร้าง ประเภทบ้านเดี่ยว ซึ่งรวมถึงบ้านพักอาศัยไม้ชั้นเดียว บ้านพักอาศัยไม้สองชั้น บ้านพักอาศัยไม้ชั้นเดียวใต้ถุนสูง บ้านทรงไทยไม้ชั้นเดียวใต้ถุนสูง บ้านพักอาศัยตึกชั้นเดียว บ้านพักอาศัยตึกสองชั้น บ้านพักอาศัยตึกสามชั้น บ้านพักอาศัยแฝดตึกชั้นเดียว บ้านพักอาศัยแฝดตึกสองชั้น และบ้านพักอาศัยแฝดตึกสามชั้น

ดังนั้น จะเห็นได้ว่าการกำหนดค่านิยาม หรือความหมายของมาตรา 5 ในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ของสิ่งปลูกสร้างนั้น ควรให้ค่านิยามให้ครอบคลุมถึงสิ่งปลูกสร้างทุกประเภทที่เป็นทรัพย์สินที่สามารถก่อให้เกิดรายได้ หรือทรัพย์สินที่สามารถทำกำไรให้แก่ผู้ที่มีสิทธิครอบครองหรือผู้ที่มีกรรมสิทธิ์ในสิ่งปลูกสร้างนั้นๆ

จากที่ผู้ศึกษาได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 ในหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการใช้วิธีการหรือเทคนิคในการประเมินมูลค่าของสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินมีหลัก 3 ประการ ได้แก่ วิธีแรก วิธีการประเมินข้อมูลราคาตลาด ประเมินตามหลักเกณฑ์ดังกล่าว เป็นการนำข้อมูลสิ่งปลูกสร้างที่มีการซื้อขายกันในราคาตลาด มาเปรียบเทียบกับข้อมูลของสิ่งปลูกสร้างที่ต้องการประเมินราคา วิธีที่สอง วิธีการประเมินต้นทุน หรือวิธีการหาต้นทุนทดแทน วิธีนี้เป็นการประเมินมูลค่าของสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ซึ่งจะประเมินการต้นทุนการก่อสร้างของสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน โดยจะหักจากค่าเสื่อมออกจากต้นทุนก่อสร้างดังกล่าวแล้ว การประเมินราคาดังกล่าวจะเป็นการประมาณต้นทุนในคำนวณจาก ค่าแรง ค่าวัสดุ อุปกรณ์การในการก่อสร้าง จะคิดเป็นหน่วยตารางเมตร หรือตารางฟุต และวิธีที่สาม วิธีการประเมินรายได้ เป็นวิธีที่ประเมินมูลค่าที่เกิดจากทรัพย์สินหรือสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินดังกล่าว ยกตัวอย่างเช่น อพาร์ทเมนต์ สำนักงาน ห้องชุด คอนโดมิเนียม ห้องแถว เป็นต้น

จากการศึกษาในส่วนการประเมินราคาสิ่งปลูกสร้างในประเทศไทย ควรประเมินราคาสิ่งปลูกสร้างด้วยวิธีการใช้วิธีการประเมินต้นทุนหรือวิธีการหาต้นทุนทดแทน ซึ่งเป็นการหาราคาที่แท้จริง มูลค่าที่แท้จริงของสิ่งปลูกสร้างนั้น ซึ่งจะประเมินจากการคำนวณวัสดุของการใช้สร้างสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน รวมทั้งค่าแรง และค่าก่อสร้าง ค่าเสื่อมราคา หากไม่สามารถคำนวณราคาการหาต้นทุนทดแทนได้ ผู้ศึกษาเห็นหามูลค่าสิ่งปลูกสร้างจากการเปรียบเทียบราคาตลาด ว่าใน

ขณะนั้น มูลค่าสิ่งปลูกสร้าง ควรขายได้ในราคาเท่าใด และมีผู้รับซื้อสิ่งปลูกสร้างนั้นในราคาเท่าใด จึงจะเป็นราคาสิ่งปลูกสร้างที่ถูกต้องและใช้ในการคำนวณภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่แท้จริง เพราะเหตุที่ว่ากรมธนารักษ์ กระทรวงการคลัง ไม่สามารถประเมินราคาที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้เป็นไปราคาปัจจุบัน โดยในปัจจุบัน พ.ศ. 2564 แล้วนั้น ยังคงใช้ราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างตามบัญชีราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรียนและสิ่งปลูกสร้าง ในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ (พ.ศ.2559-2562) เพราะเหตุที่ว่ากรมธนารักษ์ กระทรวงการคลัง ไม่สามารถประเมินสิ่งปลูกสร้างได้อย่างรวดเร็ว ประเมินตามความเป็นจริง และราคาประเมินเป็นราคาปัจจุบัน ทั่วทั้งประเทศใน 77 จังหวัด

การกำหนดประเภทของสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ผู้ศึกษาเห็นควรกำหนดประเภทสิ่งปลูกสร้างไว้อย่างชัดเจน ยกตัวอย่างเช่น ประเภทสิ่งปลูกสร้าง ประเภทบ้านเดี่ยว ควรกำหนดในอัตราเช่นเดียวกับบัญชีราคาประเมินค่าก่อสร้างอาคาร พ.ศ.2560-2563 ที่กำหนดโดยมูลนิธิประเมินค่า-นายหน้าแห่งประเทศไทย องค์กรสาธารณประโยชน์นั้น โดยกำหนดแบ่งออกเป็นบ้านเดี่ยวไม้ชั้นเดียว บ้านเดี่ยวไม้ 2 ชั้น บ้านเดี่ยวตึก 2-3 ชั้น เป็นต้น หากกำหนดประเภทตามบัญชีราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรียนและสิ่งปลูกสร้าง ในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ (พ.ศ.2559-2562) ก็จะทำให้คนที่มีทรัพย์สินประเภท บ้านเดี่ยวตึก 2 ชั้น หรือบ้านเดี่ยวตึกชั้นเดียว หรือบ้านเดี่ยวไม้ 2 ชั้น มีราคาประเมินเท่ากัน(บาท/ตารางเมตร) ซึ่งถึงแม้จะขัดกับหลักความสะดวก หลักประหยัดในการจัดเก็บภาษีในการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นก็จริง แต่ถ้าหากกำหนดประเภทไม่ละเอียด บทบัญญัติของกฎหมายไม่ชัดเจน ย่อมก่อให้เกิดผลกระทบระยะยาวของการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินเป็นแน่แท้ เพราะการกำหนดหลักบทบัญญัติของกฎหมายไม่ชัดเจน ก่อให้เกิดผลในการตีความทางกฎหมาย อีกทั้งยังขัดกับหลักในการจัดเก็บภาษีอากรที่ดิน ในหลักที่สำคัญที่สุด คือหลักความเสมอภาคหรือหลักความเป็นธรรม และหลักความแน่นอนชัดเจนในอัตรา และประเภทของการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

ดังนั้น หากมีการแก้ไขในเรื่องของประเภทสิ่งปลูกสร้าง และการประเมินสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินจะก่อให้เกิดผลดีต่อการเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินของประเทศไทย คือ หน่วยงานของรัฐคือ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ประเมินราคาสิ่งปลูกสร้างตรงตามราคาที่ได้ก่อสร้าง ไม่ว่าจะ เป็นค่าแรงงาน ค่าวัสดุต่างๆ และมีกรมธนารักษ์ กระทรวงการคลัง เป็นผู้กำกับดูแล จะทำให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้ก่อสร้างสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ที่จะต้องเสียภาษีอีกทั้งหากพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 บัญญัติ คำว่า สิ่งปลูกสร้างได้หลากหลายประเภทแล้ว และประเมินสิ่งปลูกสร้างได้ครอบคลุมทุกๆ ประเภทในการใช้สอยทรัพย์สินหรือ

สิ่งปลูกสร้างนั้น เพื่อการหาทำไรและหาประโยชน์ในสิ่งปลูกสร้างนั้น ก็จะทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐที่จัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน มีการเก็บอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้เพิ่มมากขึ้น เนื่องจากฐานภาษี นั้นคือ ประเภทสิ่งปลูกสร้างเพิ่มมากขึ้น และการประเมินราคาส่งปลูกสร้างได้สูงขึ้น จึงทำให้ การเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้มากขึ้นกว่าเดิม อีกทั้งภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มีการนำภาษีนี้มาพัฒนาองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทั่วประเทศ เนื่องจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้จัดเก็บ ทำให้ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้ไปพัฒนาท้องถิ่น และกระจายรายได้สู่ท้องถิ่น ที่ท้องถิ่นอย่างแท้จริง ไม่ว่าจะเป็นการทำสาธารณูปโภค ไฟฟ้า ประปา ถนนลาดยาง สร้างความเจริญและพัฒนาให้ในท้องถิ่น ของประเทศไทย

อีกทั้งยังส่งผลให้เกิดการกระจายภาระทางภาษีหรือบรรเทาภาระทางภาษีตามขนาดการถือครองทรัพย์สิน สิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ในการจัดเก็บภาษีที่เป็นธรรม และประเมินราคาตามมูลค่าที่แท้จริงของสิ่งปลูกสร้างแต่ละประเภท ตามประเภทของสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินที่แท้จริง ราคาสิ่งปลูกสร้างเป็นราคาที่แท้จริง โดยใช้ราคาที่ดินทุนทดแทนหรือราคาตลาดที่ใช้ในการซื้อขายหรือใช้ในการก่อสร้าง ตามราคาประเมินค่าก่อสร้างอาคาร พ.ศ.2560-2563 ของมูลนิธิประเมินค่า – นายหน้าแห่งประเทศไทย ซึ่งเป็นองค์กรสาธารณประโยชน์

#### 4.4.2 แนวทางการแก้ไขปัญหาประเด็นที่ 2

จากการศึกษากฎหมายสาธารณรัฐฟิลิปปินส์ในบทที่ 3 นั้น ทำให้ผู้ศึกษาได้ทราบว่า มีแบ่งแยกประเภทการใช้ประโยชน์ในสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ออกเป็น 6 ประเภท กล่าวคือ ทรัพย์สินเพื่อที่อยู่อาศัย ทรัพย์สินเพื่อการเกษตร ทรัพย์สินเพื่อการพาณิชย์ ทรัพย์สินเพื่อการอุตสาหกรรม ทรัพย์สินเพื่อการเหมืองแร่ ทรัพย์สินประเภทพิเศษและได้กำหนดอัตราภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินแตกต่างกันแต่การใช้ประโยชน์ในที่ดินของสิ่งปลูกสร้าง

การกำหนดประเภทของทรัพย์สินดังกล่าว จะพิจารณาจากหลักการใช้ประโยชน์ซึ่งทรัพย์สินนั้นๆ ว่าเจ้าของหรือผู้ครอบครองมุ่งใช้ประโยชน์เพื่อกิจการอย่างไรเป็นสำคัญ ซึ่งทรัพย์สินแต่ละประเภทจะมีหลักเกณฑ์การประเมินจัดเก็บภาษีแตกต่างกันไป

จากการศึกษากฎหมายต่างประเทศ ในบทที่ 3 มลรัฐอูชิงตัน สหรัฐอเมริกา มีการแยกอัตราภาษีอสังหาริมทรัพย์ตามลักษณะการใช้ของทรัพย์สินเป็นกลุ่มๆ แต่ละประเภชนิคมของทรัพย์สิน ทั้งนี้โดยอัตราภาษีดังกล่าวได้ถูกกำหนดโดยสภาเมืองโคลัมเบียและอาจเปลี่ยนแปลงได้

จากตารางที่ 3 ของการแสดงอัตราภาษีของมลรัฐอูชิงตัน สหรัฐอเมริกา ในบทที่ 3 ผู้ศึกษาได้ศึกษา ชนิดของทรัพย์สิน ของมลรัฐอูชิงตัน สหรัฐอเมริกา มีการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน โดยแบ่ง ออกเป็น 4 ประเภท ซึ่งแบ่งตามการอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้ประโยชน์ในสิ่งปลูกสร้าง

ไม่ว่าจะเป็นประเภทที่ 1 เป็นประเภทอสังหาริมทรัพย์ที่อยู่อาศัย ทั้งนี้รวมถึงครอบครัวหลายครอบครัว จะเห็นได้ว่า การเสียภาษีทรัพย์สินในอัตราน้อยที่สุดจากตารางดังกล่าว คือ ร้อยละ 0.85 ซึ่งถือว่าเป็นการกำหนดอัตราภาษีที่ถูกต้อง และเป็นธรรม ต่อผู้ที่เสียภาษี เพราะถือว่าเป็นการใช้ทรัพย์สินอสังหาริมทรัพย์ ทั้งที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง โดยใช้ประโยชน์เพื่อเป็นการอยู่อาศัย มิได้ใช้เพื่อหาผลประโยชน์หรือการกำไรการค้า การพาณิชย์ อุตสาหกรรม แต่อย่างใด

จากการศึกษาในการกำหนดชนิดของอสังหาริมทรัพย์ประเภทที่ 2 ของมลรัฐวอชิงตัน สหรัฐอเมริกา คือ 2 อสังหาริมทรัพย์เชิงพาณิชย์และอุตสาหกรรมรวมทั้งโรงแรมและโมเต็ล หากประเมินมูลค่าไม่เกิน 5 ล้านดอลลาร์ โดยจัดเก็บในอัตราร้อยละ 1.65 จะเห็นได้ว่าการจัดเก็บการใช้ประโยชน์ในอสังหาริมทรัพย์ ถ้าเป็นเชิงพาณิชย์ และอุตสาหกรรม รวมทั้งโรงแรมแล้ว จะเก็บอัตราร้อยละ 1.65 และยังกำหนดราคาประเมินมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว ซึ่งมีมูลค่าไม่เกิน 5 ล้านดอลลาร์

และในประเภทที่ 2 ชนิดของอสังหาริมทรัพย์ คือ อสังหาริมทรัพย์เชิงพาณิชย์และอุตสาหกรรมรวมถึงโรงแรมและห้องเช่าหากประเมินว่ามีมูลค่ามากกว่า 5 ล้านดอลลาร์ แต่ไม่เกิน 10 ล้านดอลลาร์ โดยจะเก็บในอัตราร้อยละ 1.77

นอกจากนี้ จากการศึกษากฎหมายต่างประเทศในบทที่ 3 มลรัฐนิวยอร์ก สหรัฐอเมริกา ได้แบ่งประเภทการใช้ประโยชน์ของทรัพย์สินและอสังหาริมทรัพย์บนที่ดินไว้ คือ หน่วยงานทางการคลัง (The department of finance) แบ่งหมวดหมู่ของทรัพย์สินที่เป็นมูลเหตุให้มีการเสียภาษี (ฐานภาษี) ใน New York City เพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินและอสังหาริมทรัพย์ เป็นประเภทต่างๆ ดังนี้

- (1) ทรัพย์สินที่ใช้เพื่ออยู่อาศัยโดยทั่วไป เช่น บ้านเดี่ยว คอนโดมิเนียม
- (2) ทรัพย์สินที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยอื่นๆ รวมถึงคอนโดมิเนียมและที่อยู่อาศัยทุกชนิดที่ไม่อยู่ใน (1) แต่ไม่รวมถึงโรงแรม โมเต็ล หรือทรัพย์สินทำนองเดียวกันอื่นๆ
- (3) อสังหาริมทรัพย์ของบริษัทที่ดำเนินกิจการเกี่ยวกับสาธารณูปโภค และทรัพย์สินที่ได้รับสัมปทาน ไม่รวมถึงที่ดินและสิ่งก่อสร้างที่มั่นคงถาวร
- (4) ทรัพย์สินประเภทอื่นๆ เช่น ร้านค้า โกดังสินค้า โรงแรมและที่ดินว่างอื่นๆ ที่ไม่จัดอยู่ใน (1)

จากการศึกษากฎหมายสาธารณรัฐฟิลิปปินส์นั้น ได้แบ่งการใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างบนที่ดินเป็น 6 ประเภท ซึ่งการใช้ประโยชน์ในสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินดังกล่าว มีบัญญัติการใช้ประโยชน์ได้อย่างแท้จริง โดยเปรียบเทียบกับกฎหมายของประเทศไทย ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างพ.ศ.2562 มีเพียงแค่ 4 ประเภทเท่านั้น ดังนี้ การใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้าง



บนที่ดินที่เป็นปัญหาในประเทศไทยจึงเกิดปัญหาในการแบ่งประเภทการใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

นอกจากนี้ผู้ศึกษาได้ศึกษาการจัดเก็บของ มลรัฐนิวเจอร์ซีย์ สหรัฐอเมริกา ซึ่งได้แบ่งประเภทการใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างบนที่ดินแบ่งเป็น 4 ประเภท คือ

- (1) ทรัพย์สินที่ใช้เพื่ออยู่อาศัยโดยทั่วไป เช่น บ้านเดี่ยว คอนโดมิเนียม
- (2) ทรัพย์สินที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยอื่นๆ รวมถึงคอนโดมิเนียมและที่อยู่อาศัยทุกชนิดที่ไม่อยู่ใน (1) แต่ไม่รวมถึงโรงแรม โมเต็ล หรือทรัพย์สินทำนองเดียวกันอื่นๆ
- (3) อสังหาริมทรัพย์ของบริษัทที่ดำเนินกิจการเกี่ยวกับสาธารณูปโภค และทรัพย์สินที่ได้รับสัมปทาน ไม่รวมถึงที่ดินและสิ่งก่อสร้างที่มั่นคงถาวร
- (4) ทรัพย์สินประเภทอื่นๆ เช่น ร้านค้า โกดังสินค้า โรงแรมและที่ดินว่างอื่นๆ ที่ไม่จัดอยู่ใน (1)

จะเห็นได้ว่าการจัดประเภทการใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างบนที่ดินของ มลรัฐนิวเจอร์ซีย์ ประเทศสหรัฐอเมริกา แบ่งการใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างบนที่ดินในการใช้เป็นที่อยู่อาศัยหลายประเภท และแบ่งทรัพย์สินประเภทอื่นๆ แยกออกจากการใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยอย่างชัดเจน โดยใน (1) และ (2) การใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างบนที่ดินใช้เพื่ออยู่อาศัย กับใช้เพื่ออยู่อาศัยอื่นๆ แบ่งแยกเป็นคนละประเภทอย่างชัดเจน ไม่มีการบัญญัติไว้ในข้อเดียวกันแจกเช่นเดียวกับพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ใน มาตรา 37 (2) สิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย รวมที่อยู่อาศัยทั้งหมด

ดังนั้น ผู้ศึกษาเห็นควรแก้ไขบทบัญญัติในมาตรา 37 (2) ของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ที่บัญญัติว่า

มาตรา 37 (2) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละศูนย์จุดสามของฐานภาษี

**ผู้ศึกษาเห็นควรแก้ไขเปลี่ยนเป็น**

มาตรา 37 (2) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยทรัพย์สินที่ใช้เพื่ออยู่อาศัยโดยทั่วไป เช่น บ้านเดี่ยว คอนโดมิเนียม ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละศูนย์จุดสามของฐานภาษี

และเพิ่มข้อความในบทบัญญัติ ดังต่อไปนี้ ใน (2)

(2.1) สิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยอื่นๆ ที่หารายได้จากทรัพย์สินรวมถึงคอนโดมิเนียมและที่อยู่อาศัยทุกชนิดที่ไม่อยู่ใน (2) รวมถึงโรงแรม โมเต็ล โฮมสเตย์ หรือทรัพย์สินทำนองเดียวกันอื่นๆ



(3) สิ่งปลูกสร้างของบริษัทที่ดำเนินกิจการเกี่ยวกับสาธารณูปโภค และทรัพย์สินที่ได้รับสัมปทาน ไม่รวมถึงที่ดินและสิ่งก่อสร้างที่มั่นคงถาวร

(4) สิ่งปลูกสร้างที่ใช้หลักเกณฑ์เพื่อใช้ประโยชน์ในเชิงพาณิชย์การค้าขาย

(5) สิ่งปลูกสร้างเพื่อใช้ประโยชน์ในอุตสาหกรรมขนาดเล็ก

(6) สิ่งปลูกสร้างเพื่อใช้ในอุตสาหกรรม โรงงานขนาดใหญ่

(7) สิ่งปลูกสร้างที่ไม่ได้ใช้ประโยชน์ หรือสิ่งปลูกสร้างที่รกร้างว่างเปล่า

การแก้ไขบทบัญญัติดังกล่าวข้างต้น จะทำให้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ฉบับนี้ จัดเก็บการใช้ประโยชน์ในที่ดินที่เป็นสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เพื่อการอาศัย แบ่งแยกชัดเจนกับ การจัดเก็บการใช้ประโยชน์ในที่ดินที่เป็นสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เพื่อสาธารณูปโภค สัมปทาน ร้านค้า โกดังสินค้า โรงแรม และที่ดินรกร้างว่างเปล่า ได้อย่างชัดเจน รวมถึงได้แยกอัตราการเสียภาษีสิ่งปลูกสร้างในที่ดินที่ใช้ประโยชน์เชิงพาณิชย์การค้า หรือการใช้ประโยชน์เพื่อที่อยู่อาศัยเพื่อหารายได้หรือเพื่อให้เช่า การใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างในอุตสาหกรรมขนาดเล็ก และการใช้ประโยชน์ในอุตสาหกรรมขนาดใหญ่ การแบ่งประเภทการใช้ประโยชน์ในกรณีดังกล่าวข้างต้น จะทำให้ประชาชนทั้งประเทศได้อย่างประโยชน์ในการแบ่งประเภทการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินที่แบ่งตามบทบัญญัติที่มีความแน่นอนชัดเจน ไม่มีการใช้อำนาจตามอำเภอใจ ดังจะก่อให้เกิดความสมัครใจในการเสียภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน

ดังนั้น จะเห็นได้ว่าการกำหนดความหมายของ การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ตามพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ที่มีบทบัญญัติการใช้ประโยชน์ในสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีความแน่นอนชัดเจน จึงทำให้เกิดการคิดอัตราภาษีการใช้ประโยชน์ที่อยู่อาศัย ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 0.3 ของฐานภาษี และการคิดอัตราภาษีการใช้ประโยชน์อื่น นอกจาก (1) หรือ (2) ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 1.2 ของฐานภาษี ทำให้เกิดบังคับใช้บทบัญญัติพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ของเจ้าหน้าที่ผู้ประเมินคือเจ้าพนักงานองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทั่วประเทศ

ฉะนั้น เพื่อไม่ให้เกิดความเข้าใจที่คลาดเคลื่อน และเพื่อไม่ให้เป็นการออกกฎหมายลูกที่เยอะจนเกินไป หรือออกประกาศกระทรวงการคลัง กับ ประกาศกระทรวงมหาดไทย ที่จะออกประกาศอีกเป็นจำนวนมาก ฝ่ายนิติบัญญัติและฝ่ายบริหาร ควรจะมีบทบัญญัติในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ให้ชัดเจนและมีความเข้าใจง่าย ต่อผู้ปฏิบัติ และผู้ที่อ่านและเข้าใจ ทั้งในเรื่องความหมายของการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ความหมายการใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ความหมายที่ใช้ประโยชน์อื่น นอกจาก (1) หรือ (2) และความหมายของที่ดินรกร้างว่างเปล่า หรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ

ในส่วนอัตรการคิดภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย อัตรภาษีไม่เกินร้อยละ 0.3 ของฐานภาษี นั้น ผู้เขียนเห็นว่า เป็นอัตรภาษีที่ไม่ได้นำเงินรายได้ของของผู้ครอบครองหรือผู้มีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน มาคำนวณการเสียภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินด้วย และจากการเปรียบเทียบการศึกษาอัตรภาษีของต่างประเทศ การคิดอัตรภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ต่างประเทศมีการนำเงินได้หรือรายได้ของบุคคลที่จะเสียภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง มาคิดว่ารายได้เท่าใด จึงจะเสียภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างด้วย ฉะนั้น ภาษีทรัพย์สินหรือภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ของต่างประเทศ ถ้าหากบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคล มีรายได้น้อยกว่ากฎหมายที่กำหนด ก็ไม่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหรือภาษีทรัพย์สินแต่อย่างใด เพราะถ้าหากเก็บเท่ากับ บุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคล ที่มีรายได้เป็นจำนวนมาก หรือมีรายได้เพียงพอต่อการชำระภาษีแล้วนั้น จะสร้างความเดือดร้อนแก่ผู้ที่มีรายได้น้อยเป็นจำนวนมาก ยกตัวอย่างเช่น นาย ก มีรายได้ต่อเดือน 9,000 บาท ต่อเดือน และได้พักอาศัยในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ในเขตหลักสี่ กรุงเทพมหานคร ซึ่งราคาประเมินที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง 12,000,000 บาท ถ้าหาก นำพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มาบังคับใช้ นาย ก จะต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0.02 โดยจะต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้แก่ กรุงเทพมหานคร เป็นจำนวนเงิน 2,400 บาท และทุกปีๆ ราคาประเมินจะเพิ่มขึ้นเรื่อยๆ ทำให้ นาย ก เดือดร้อนเป็นอย่างมาก เพราะนาย ก มีรายได้น้อย หากเทียบกับต่างประเทศ นาย ก ไม่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง หรือภาษีทรัพย์สินแต่อย่างใด เพราะเหตุว่า นาย ก. มีรายได้ไม่ถึงเกณฑ์ในการเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

จากการที่ผู้ศึกษาได้สัมภาษณ์กับพนักงานเจ้าหน้าที่คือ นางสาวพนม พลับผล ตำแหน่ง หัวหน้าฝ่ายพัฒนารายได้ สังกัดเทศบาลเมืองกำแพงเพชร<sup>4</sup> ได้ให้ถ้อยคำไว้ว่า ภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ฉบับนี้ มีข้อกำหนดที่จะต้องแก้ไข กล่าวคือ หลักกฎหมายในการใช้ประโยชน์ในสิ่งปลูกสร้างที่ดิน การใช้ประโยชน์ในสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินที่ใช้เป็นการให้เช่ารายเดือนของสิ่งปลูกสร้าง โดยเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0.02 เท่านั้น ซึ่งหากเทียบกับการใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ที่ให้เช่าสิ่งปลูกสร้างเป็นรายวัน จะต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0.3 ซึ่งกรณีดังกล่าวเป็นการหาผลประโยชน์ในค่าเช่า เช่นเดียวกันแต่กลับเสียภาษีในอัตรที่แตกต่างกันอย่างมาก จึงไม่สามารถสร้างความเป็นธรรมและความแน่นอนชัดเจนของกฎหมายดังกล่าวได้ แต่ในอีกกรณีหนึ่งคือ ร้านค้าโชห่วยขนาดเล็กตามหมู่บ้าน ที่มีรายได้ในการขายของโดยได้กำไรเพียง 10 – 20 บาทต่อวัน ร้านค้าเหล่านี้กลับเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0.3 ของราคาประเมิน ซึ่งเป็นไปตามบทบัญญัติของพระราชบัญญัติภาษีที่ดิน

<sup>4</sup> สัมภาษณ์ เมื่อวันที่ 7 เมษายน 2564.

และสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ที่บัญญัติไว้ไม่ชัดเจน และไม่ก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้มีรายได้น้อย โดยผู้มีรายได้น้อย ถือครองทรัพย์สินเพียงเล็กน้อยกลับเสียภาษีในอัตราแพงกว่า ผู้ที่มีรายได้มาก คือ บุคคลผู้ที่ให้เช่าอพาร์ทเมนท์รายเดือน หรือให้เช่าหอพักรายเดือน กลับเสียภาษีในอัตรา 0.02 ตามมาตรา 37 (2) ในอัตรการใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยเท่านั้น จะเห็นได้ว่าบทบัญญัติดังกล่าว ควรที่จะแก้ไขในมาตรา 37 (2) และมาตรา 37(3) ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 จากการให้ถ้อยคำของพนักงานเจ้าหน้าที่

อีกทั้งผู้ศึกษาได้สัมภาษณ์กับผู้ประกอบการอสังหาริมทรัพย์ ที่ประกอบการมาประมาณ 20 ปี<sup>5</sup> ซึ่งได้รับผลกระทบในการใช้บทบัญญัติของกฎหมายในการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ในเรื่องการจดทะเบียนที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน โดยได้รับผลกระทบจากการเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 0.3 ของราคาประเมิน ซึ่งพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้ประเมินได้ระบุเป็นการใช้ประโยชน์อื่นๆ นอกเหนือจากการใช้ประโยชน์เพื่อการเกษตรและใช้ประโยชน์เพื่อเป็นที่อยู่อาศัย หรือเป็นที่ดินที่ไม่ได้ใช้ประโยชน์หรือรกร้างว่างเปล่า ซึ่งที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ที่จดทะเบียนเป็นภาระจำยอม โดยผู้ศึกษาได้เพิ่มบทบัญญัติในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวแล้วในส่วนการเพิ่มการใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างบนที่ดินใน (3) ซึ่งจะเป็นการจัดเก็บในการใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างบนที่ดินเกี่ยวกับกิจการสาธารณูปโภค ซึ่งที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินดังกล่าวที่จดทะเบียนเป็นภาระจำยอม ในแก่ผู้ที่ซื้อบ้านจัดสรรในโครงการต่างๆ ทั่วประเทศ ส่วนมากเป็นถนนภายในหมู่บ้าน หรือสวนสาธารณะในหมู่บ้าน หรือสระน้ำในหมู่บ้าน เป็นต้น ซึ่งจะแบ่งการใช้ประโยชน์ในสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินในอัตราร้อยละแบ่งแยกออกจากการใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างบนที่ดินอื่นๆ นอกเหนือการเกษตรหรือการใช้ประโยชน์เพื่ออยู่อาศัย

ดังนั้น ผู้ศึกษาเห็นควรให้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กำหนดหลักเกณฑ์ การเสียภาษีในอัตราที่เป็นธรรมและมีความเสมอภาคและต้องมีบทบัญญัติที่มีความแน่นอนชัดเจน และกำหนดรายได้ของผู้ที่จะเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง หรือค่ายกเว้นหรือการลดหย่อนการเสียภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน เพราะถ้าผู้ที่ไม่มียังรายได้อื่นแต่บาทเดียว แต่มีทรัพย์สินที่เป็นทรัพย์สินมรดกใช้เพื่ออยู่อาศัย หรือปล่อยที่ดินรกร้างว่างเปล่าเนื่องจาก บุคคลดังกล่าวชราภาพมากแล้ว ก็จะทำให้ประชาชนผู้มีรายได้น้อยเดือดร้อนเป็นจำนวนมาก และบุคคลกลุ่มนี้จะหลีกเลี่ยงภาษี หรือจะไม่เสียภาษีแต่อย่างใด ทำให้เกิดการอุทธรณ์ในการชำระภาษีต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นหรือคณะกรรมการประจำจังหวัดเป็นจำนวนมาก เพราะเหตุเก็บภาษีไม่ได้ แต่ขัดกับหลักความเป็นธรรมในการเสียภาษี และหลักการกระจายรายได้สำหรับผู้มีรายได้น้อยมากกับ

<sup>5</sup> สัมภาษณ์เมื่อวันที่ 19 เมษายน 2564.

ผู้มีรายได้น้อย อีกทั้งผู้ศึกษาเห็นควรปรับปรุงแก้ไขกฎหมายพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ต้องรับฟังความคิดเห็นของประชาชนทั่วประเทศไทย เพื่อไม่ก่อให้เกิดความเดือนร้อนแก่ประชาชน

#### 4.4.3 แนวทางการแก้ไขปัญหาประเด็นที่ 3

จากการศึกษาตามกฎหมายต่างประเทศ ในบทที่ 3 มลรัฐนิวยอร์ก สหรัฐอเมริกา ตามที่หน่วยงานทางการคลัง (The department of finance) แบ่งหมวดหมู่ของทรัพย์สินที่เป็นมูลค่าให้มีการเสียภาษี (ฐานภาษี) ใน New York City เพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษี ทรัพย์สินและอสังหาริมทรัพย์เป็นประเภทต่างๆ ดังนี้ต่อไปนี้ **ประเภทที่ 1** คือ ทรัพย์สินที่ใช้เพื่ออยู่อาศัยโดยทั่วไป เช่น บ้านเดี่ยว คอนโดมิเนียม ห้องชุด **ประเภทที่ 2** คือ ทรัพย์สินที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยอื่นๆ รวมถึงคอนโดมิเนียมและที่อยู่อาศัยทุกชนิดที่ไม่อยู่ใน ประเภทที่ 1 แต่ไม่รวมถึงโรงแรม โมเต็ล หรือทรัพย์สินทำนองเดียวกันอื่นๆ **ประเภทที่ 3** อสังหาริมทรัพย์ของบริษัทที่ดำเนินกิจการเกี่ยวกับสาธารณูปโภค และทรัพย์สินที่ได้รับสัมปทาน ไม่รวมถึงที่ดินและสิ่งก่อสร้างที่มั่นคงถาวร และ**ประเภทที่ 4** ทรัพย์สินประเภทอื่นๆ เช่น ร้านค้า โกดังสินค้า โรงแรมและที่ดินว่างอื่นๆ ที่ไม่จัดอยู่ใน ประเภทที่ 1

จากตารางที่ 2 อัตราภาษีโรงเรือนของมลรัฐนิวยอร์ก สหรัฐอเมริกา สำหรับปี 2564 และจากการศึกษาในตารางที่ 3 อัตราสิ่งปลูกสร้างของมลรัฐอิลลินอยส์ สหรัฐอเมริกา จะเห็นได้ว่าการแบ่งประเภทการใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน และอัตราภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน มีการแบ่งประเภทที่ชัดเจน ตามอสังหาริมทรัพย์โดยแบ่งเป็นการใช้เป็นที่อยู่อาศัย แบ่งเป็นอสังหาริมทรัพย์เชิงพาณิชย์ และอุตสาหกรรม รวมทั้งโรงแรมและโมเต็ล โดยการนำราคาประเมินมูลค่า สิ่งปลูกสร้างบนที่ดินนั้นๆ มาประเมินราคาอีกครั้ง เพื่อจะจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างตามความเป็นจริงการใช้ประโยชน์ในสิ่งปลูกสร้างนั้นๆ จะเห็นได้ว่าอัตราการใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างในที่ดิน ในการกำหนดอัตรามีการแบ่งประเภทระหว่างการใช้เพื่ออยู่อาศัย และการใช้เชิงพาณิชย์ การค้า และอุตสาหกรรม มีอัตราภาษีที่ใกล้เคียงกัน ยกตัวอย่างเช่น การใช้สิ่งปลูกสร้างประเภทที่ 1 ในอัตราภาษี 0.85 เหรียญ เป็นประเภท อสังหาริมทรัพย์เพื่อที่อยู่อาศัยรวมถึงครอบครัวหลายครอบครัว และประเภทที่ 2 ในอัตราภาษี 1.65 เหรียญ เป็นประเภทอสังหาริมทรัพย์เชิงพาณิชย์และอุตสาหกรรมรวมทั้งโรงแรมและโมเต็ลหากประเมินมูลค่าไม่เกิน 5 ล้านเหรียญ จะเห็นได้ว่าอัตราภาษีอสังหาริมทรัพย์ของมลรัฐอิลลินอยส์ ประเทศสหรัฐอเมริกา มีอัตราที่ใกล้เคียงกัน ไม่เหมือนกับพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ที่อัตราการใช้ประโยชน์ในสิ่งปลูกสร้างเป็นที่อยู่อาศัยในอัตรา 0.02 % และการใช้ประโยชน์ในสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นพาณิชยกรรม (อื่นๆ) ที่รกร้าง ในอัตรา 0.3 % เป็นอัตราที่ต่างกันอย่างมาก ทำให้เกิดการใช้บทบัญญัติของกฎหมายการ

ใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างในที่ดินที่ไม่ธรรมดาแก่ประชาชนผู้เสียภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ดังกล่าว อีกทั้ง อัตราภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินดังกล่าวที่มีได้ใช้ประโยชน์เป็นที่ดินรกร้างว่างเปล่า ผู้ศึกษา เห็นควรแยกเก็บเป็นอีกประเภทหนึ่ง แยกเก็บในอีกอัตราหนึ่ง เพื่อแยกประเภทให้ชัดเจน ดังเช่น มลรัฐวอชิงตัน สหรัฐอเมริกา เป็นต้น

ดังนั้น ผู้ศึกษาขอเสนอว่าเห็นควรเพิ่มบทบัญญัติและแก้ไขอัตราภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ในมาตรา 37 เป็นอัตราที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย มีอัตราใกล้เคียงกับสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เชิงพาณิชย์กรรม การค้าและควรกำหนดราคาประเมินของสิ่งปลูกสร้างนั้น ดังเช่น

มาตรา 37 (2) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 0.3 ของฐานภาษี

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

(4) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 1.2 ของฐานภาษี

จากผู้ศึกษาได้กล่าวมาแล้วข้างต้น ผู้ศึกษาเห็นควรบัญญัติในอัตราภาษีสิ่งปลูกสร้างที่แก้ไขเพิ่มเติม และเพิ่มบทบัญญัติในข้อความการใช้ประโยชน์ในสิ่งปลูกสร้างในที่ดินเพิ่มขึ้น เช่นเดียวกับอัตราภาษีสิ่งปลูกสร้างของกฎหมายต่างประเทศมลรัฐวอชิงตัน สหรัฐอเมริกา โดยแก้ไขบทบัญญัติในมาตรา 37 ดังต่อไปนี้

มาตรา 37 (2) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 0.3 ของฐานภาษี

(2.1) สิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยอื่นๆ ที่หารายได้จากทรัพย์สินรวมถึง คอนโดมิเนียมและที่อยู่อาศัยทุกชนิดที่ไม่อยู่ใน (2) รวมถึง โรงแรม โฮสเทล โฮมสเตย์ หรือ ทรัพย์สินทำนองเดียวกันอื่นๆ ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 0.5 ของฐานภาษี

(3) สิ่งปลูกสร้างของบริษัทที่ดำเนินกิจการเกี่ยวกับสาธารณูปโภค และทรัพย์สินที่ได้รับสัมปทาน ไม่รวมถึงที่ดินและสิ่งก่อสร้างที่มั่นคงถาวร ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 0.6 ของฐานภาษี

(4) สิ่งปลูกสร้างที่ใช้หลักเกณฑ์เพื่อใช้ประโยชน์ในเชิงพาณิชย์การค้าขาย ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 0.7 ของฐานภาษี

(5) สิ่งปลูกสร้างเพื่อใช้ประโยชน์ในอุตสาหกรรมขนาดเล็ก ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 1.0 ของฐานภาษี



(6) สิ่งปลูกสร้างเพื่อใช้ในอุตสาหกรรม โรงงานขนาดใหญ่ ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 1.5 ของฐานภาษี

(7) สิ่งปลูกสร้างที่ไม่ได้ใช้ประโยชน์ หรือสิ่งปลูกสร้างที่รกร้างว่างเปล่า ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 2.0 ของฐานภาษี

ในอัตราเพดานภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน มีความไม่แตกต่างกันมาก อย่างเช่น พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 มาตรา 37 (2), มาตรา 37 (3) และมาตรา 37 (4) ซึ่งมีเพดานอัตราภาษีแตกต่างกันมาก คือ อัตราภาษีร้อยละ 0.3 และ อัตราภาษีร้อยละ 1.2 และจากอัตราที่แก้ไขข้างบนนี้ เปรียบเทียบกับกฎหมายทรัพย์สินของต่างประเทศ คือ มลรัฐวอชิงตัน สหรัฐอเมริกา ที่มีอัตราเพดานภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินใกล้เคียงกัน

หากมีการแก้ไขบทบัญญัติข้างต้นแล้ว จะทำให้เกิดผลคือ ได้มีการแบ่งประเภทการใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างในที่ดิน จำแนกเป็นประเภทๆ ให้เหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจและสังคมของประเทศไทย อีกทั้งเมื่อมีการแบ่งประเภทการใช้ประโยชน์ในอสังหาริมทรัพย์เป็นประเภทต่างๆ แล้ว ทำให้มีการกำหนดอัตราภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ที่มีอัตราใกล้เคียงกันไม่มากนักสร้างความเดือดร้อนให้แก่ประชาชนผู้เสียภาษีภายในประเทศ อีกทั้งยังแบ่งประเภทที่ประชาชนใช้ประโยชน์ในสิ่งปลูกสร้าง และเสียภาษีได้อย่างเป็นธรรมและถูกต้อง ไม่มีการใช้บทบัญญัติของกฎหมายที่ไม่ตรงตามเจตนารมณ์ทางกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

และจากปัญหาอีกประการหนึ่งที่สำคัญ คือ ปัญหาขอยกเว้นการเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินบางประเภท ที่มีอยู่ในบทบัญญัติ มาตรา 8 ของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ซึ่งเป็นการยกเว้นการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างที่เป็นทรัพย์สินของรัฐ หรือหน่วยงานของรัฐ ทรัพย์สินขององค์การสหประชาชาติ ทรัพย์สินที่เป็นที่ทำการของสถานทูตหรือสถานกงสุลของต่างประเทศ ทรัพย์สินของสภากาชาดไทย ทรัพย์สินที่เป็นศาสนสมบัติไม่ว่าของศาสนาใด ทรัพย์สินที่เป็นของสุสานสาธารณะ มุณินิธิ ทรัพย์สินที่ไว้เพื่อประโยชน์ร่วมกันว่าด้วยอาคารชุด หรือการจัดสรรที่ดิน นิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย เป็นต้น จากมาตรา 8 ดังกล่าว เป็นการยกเว้นภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินแต่เพียงเฉพาะของหน่วยงานของรัฐ หรือหน่วยงานเอกชนที่มีได้แสวงหากำไร เท่านั้น แต่ไม่ได้ยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินให้แก่บุคคลผู้มีรายได้น้อย ผู้สูงอายุ ผู้พิการ ผู้ไร้ความสามารถ หรือผู้เสมือนไร้ความสามารถ เป็นต้น

ดังนั้น จากการศึกษาการยกเว้นและการลดหย่อนภาษีอสังหาริมทรัพย์ของมลรัฐนิวเจอร์ซีย์ สหรัฐอเมริกา การยกเว้นและลดหย่อนภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน มีดังนี้

หน่วยงานทางการคลังของมลรัฐนิวเจอร์ซีย์กำหนดการยกเว้นและการลดหย่อนภาษีอสังหาริมทรัพย์ไว้หลายลักษณะ ดังนี้ 1. การยกเว้นภาษีให้แก่เจ้าของบ้านผู้สูงอายุ การยกเว้นภาษี

อสังหาริมทรัพย์ ส่วนนี้ใช้สำหรับเจ้าของอสังหาริมทรัพย์ที่มีอายุตั้งแต่ 65 ปีขึ้นไป และที่มีรายได้ต่ำกว่า 32,400 ดอลลาร์ และผู้ที่อาศัยในทรัพย์สินที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย รวมถึงบ้านที่มี 1-3 ครอบครัว คอนโดมิเนียม และอพาร์ทเมนต์ 2. การยกเว้นภาษีทรัพย์สินให้แก่เจ้าของบ้านผู้พิการ หน่วยงานทางการคลังเสนอยกเว้นภาษีอสังหาริมทรัพย์บางส่วนสำหรับเจ้าของทรัพย์สินหรือผู้อยู่อาศัย ซึ่งมีใบรับรองความพิการทางการแพทย์ และมีรายได้รายปีต่ำกว่า 37,400 ดอลลาร์ โดยสามารถยื่นคำขอเพื่อการยกเว้นระหว่างวันที่ 15 กรกฎาคม และวันที่ 15 มีนาคมของปี ถัดไป นอกจากนี้ยังมีการกำหนดเงื่อนไขบางประการในการพิจารณาอีกด้วย 3. การยกเว้นภาษีทรัพย์สินให้เหยื่ออาชญากรรมและพลเมืองดี ถ้าผู้เสียภาษีเป็นเหยื่ออาชญากรรมหรือพลเมืองดี ผู้ที่ประสบกับความเสียหาย (พิการ) ทางกายภาพซึ่งเป็นผลโดยตรงจากอาชญากรรม และอาศัยในบ้านที่มี 1-3 ครอบครัวที่ถูกตัดแปลงแก้ไข เพื่อความต้องการพิเศษของผู้เสียภาษี ผู้เสียภาษีมียุติได้รับยกเว้นในส่วนจากราคาประเมินของสิ่งที่ได้รับการปรับปรุงและแก้ไข

ถึงแม้ว่าผู้เสียภาษีสามารถยื่นคำขอเพื่อสิทธิประโยชน์ในการยกเว้นภาษีได้ตลอดปีภาษี ผู้เสียภาษีจะต้องยื่นคำขอที่สมบูรณ์ภายในวันที่ 15 มีนาคม ของปี เพื่อให้การยกเว้นใช้ในแจ้งหนี้ภาษีประจำปีในเดือนกรกฎาคม การยกเว้นที่จะต่อเนื่องไปตราบเท่าที่สิ่งปรับปรุงยังคงมีความสำคัญในการอำนวยความสะดวกและความต้องการที่จะเข้าถึงของผู้พิการ 4. การยกเว้นภาษีอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นเจ้าของโดยองค์กรที่ไม่แสวงหากำไร การยกเว้นลักษณะ ดังนี้

(1) กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินทางกฎหมายสำหรับสิทธิประโยชน์การยกเว้นส่วนนี้จะต้องเป็นชื่อของผู้ยื่นคำขอ

(2) วัตถุประสงค์ของผู้ยื่นคำขอต้องเป็นองค์กรที่มีวัตถุประสงค์อย่างน้อย 2 ประการ ดังนี้

(ก) การกุศล การศึกษา โรงพยาบาล จริยธรรม หรือการพัฒนาจิตใจของผู้ชาย ผู้หญิง เด็กหรือศาสนา

(ข) เนติบัณฑิตยสภา การกุศล ไร่เบ็ด การดำเนินการทางกฎหมายเกี่ยวกับเด็กหรือสัตว์ ประวัติศาสตร์ สถานพยาบาล ห้องสมุด วรรณคดี สมาคมทางการแพทย์ การเผยแพร่ศาสนา ชาตินิยม สนามเด็กเล่นสาธารณะ วิทยาศาสตร์ การควบคุมดูแลนักกีฬาเยาวชน

(ค) สุสาน

(ง) ที่อยู่ของพระหรือบาทหลวง

(3) ทรัพย์สินที่ได้ยกเว้นจะต้องพบว่าใช้เพื่อวัตถุประสงค์ที่ยกเว้นขององค์กรส่วนนี้ไม่ได้ใช้หรือส่วนที่นำไปให้เอกชนเช่าไม่ได้รับข้อยกเว้น



(4) ที่ดินที่ไม่ได้ใช้ประโยชน์ และหรือสิ่งปลูกสร้างที่ว่าง อาจมีสิทธิได้รับยกเว้น ถ้ามีเอกสารหลักฐานแสดงว่ากำลังมีการก่อสร้าง

(5) ถ้าทรัพย์สินทุกส่วน ถูกเช่าหรือถูกใช้เป็นอย่างอื่น โดยองค์กรที่ได้รับยกเว้นอื่นๆ ส่วนนี้อาจมีคุณสมบัติเพื่อการยกเว้นถ้าใช้ในวัตถุประสงค์ที่ได้รับยกเว้นและจำนวนรายได้ที่ให้เช่าไม่เกินกว่าการบำรุงรักษาทั่วไป หรือการหักค่าเสื่อมราคาหรือค่าสึกหรอ

(6) ทรัพย์สินจะต้องได้มาโดยองค์กรผู้ยื่นคำขอ ในหรือก่อนสถานะทางภาษีประจำปี วันที่ 5 มกราคม ถ้าทรัพย์สินได้มาภายในวันที่ 5 มกราคม และหลักการยกเว้นอื่นๆ ถูกพบ การยกเว้นจะเริ่มต้นหลังจากวันที่ 1 กรกฎาคม ทะเบียนภาษี ถ้าทรัพย์สินได้มาหลังวันที่ 5 มกราคม และหลักการยกเว้นอื่นๆ ถูกพบ การยกเว้นจะเริ่มต้นในวันที่ 1 กรกฎาคม หลังจากวันที่ 5 มกราคม ถัดไป

(7) ทรัพย์สินที่ถูกโอนจากองค์กรที่ไม่แสวงหากำไรที่ได้รับการยกเว้นในปัจจุบันไปยังองค์กรไม่แสวงหากำไรที่มีคุณสมบัติเช่นเดียวกัน สิทธิประโยชน์จะคงไว้ต่อเนื่องกัน

#### การยกเว้นภาษีอสังหาริมทรัพย์บางส่วน

การก่อสร้างใหม่ๆ ของทรัพย์สินที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยโดยอนุญาตยินยอมให้สิทธิประโยชน์โดยการยกเว้นภาษี เช่น

(1) อาคารที่เป็นการก่อสร้างใหม่มีหลายหน่วยที่อยู่อาศัย (3 ยูนิตขึ้นไป) โดยไม่ใช่เพื่อการค้าหรือวัตถุประสงค์ทางด้านอาชีพของผู้อยู่อาศัย โดยได้รับสิทธิประโยชน์เป็นเวลา 3 ปี

(2) อาคารจะต้องเป็นการก่อสร้างใหม่หรือปรับปรุงให้แข็งแรงขึ้น ทำให้เพิ่มราคาประเมินอย่างน้อยร้อยละ 40 และมีเจ้าของเป็นผู้ครอบครอง โดยไม่ใช่เพื่อการค้าหรืออาชีพสิ่งปลูกสร้างได้รับสิทธิประโยชน์เป็นระยะเวลา 2 ปี

#### การลดหย่อนภาษีอสังหาริมทรัพย์ภายใต้โปรแกรมฟื้นฟูทางการค้า

สิทธิประโยชน์นี้ประกอบด้วยหลายๆ องค์กรประกอบที่ออกแบบมาเพื่อเพิ่มผู้เช่าให้เข้ามาครอบครองอันเป็นลดอาคารเก่าๆ

1. การลดหย่อนภาษีอสังหาริมทรัพย์สำหรับการเช่าสถานที่ทางการค้า และการอุตสาหกรรม

กำหนดไว้สำหรับการลดภาษีอสังหาริมทรัพย์ปรับปรุงใหม่ สำหรับอาคาร สำหรับการค้า หรืออุตสาหกรรม หรือการขยายสัญญาเช่า ไม่รวมถึงที่ดินและสิ่งปลูกสร้างครอบครอง หรือใช้สำหรับขายปลีก โรงแรม หรือวัตถุประสงค์เพื่อการอยู่อาศัย การลดหย่อนภาษีที่ต่อเนื่องกับผู้เช่า

จากการศึกษากฎหมายต่างประเทศของเมืองนิวยอร์ก มลรัฐนิวยอร์ก ประเทศสหรัฐอเมริกาแล้วจะเห็นว่า มลรัฐนิวยอร์ก ได้มีการยกเว้นภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน หรือภาษี

อสังหาริมทรัพย์ ให้เจ้าของกรรมสิทธิ์ที่เป็นผู้สูงอายุภายในมลรัฐนิวเจอร์ซีย์ อีกทั้งยังยกเว้นภาษีอสังหาริมทรัพย์ที่เจ้าของกรรมสิทธิ์เป็นผู้พิการ หรือการยกเว้นภาษีทรัพย์สินให้เหยื่ออาชญากรรม และพลเมืองติดยาในมลรัฐนั้น การยกเว้นภาษีอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นเจ้าของโดยองค์กรที่ไม่แสวงหากำไร เป็นต้น

จากการศึกษาได้มีการลดหย่อนภาษีอสังหาริมทรัพย์สำหรับการเช่าสถานทางการค้า และการอุตสาหกรรม เพื่อส่งเสริมธุรกิจภายในมลรัฐนิวเจอร์ซีย์

ดังนั้น ผู้ศึกษาจึงเห็นควร เพิ่มบทบัญญัติ การยกเว้นและเพิ่มการลดหย่อนภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินในมาตรา 8 ของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

โดยควรเพิ่มที่เหมาะสมกับบริบทของสังคม คือ การยกเว้นภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินให้แก่ ผู้สูงอายุ ซึ่งปัจจุบันประเทศไทยถือเป็นสังคมผู้สูงอายุ ผู้พิการ ผู้ขาดไร้อุปการะ ประชาชนที่ทำคุณประโยชน์ให้แก่ประเทศไทย ยกตัวอย่างเช่น ผู้สร้างชื่อเสียงให้แก่ประเทศไทยในการแข่งขันกีฬาโอลิมปิกหรือการแข่งขันกีฬาเอเชียนเกมส์หรือการแข่งขันซีเกมส์ หรือผู้ที่ทำคุณประโยชน์ให้แก่ประเทศไทยเป็นที่ประจักษ์แก่ประชาชนภายในประเทศ รวมถึงทรัพย์สินสิ่งปลูกสร้างที่เป็นขององค์กรมหาชน องค์กรสาธารณชนที่ไม่แสวงหาผลประโยชน์ ไม่แสวงหาผลกำไร โดยผู้ศึกษาได้ยกตัวอย่าง มาตรการทางภาษีเพื่อสังคมผู้สูงอายุ (TAX MEASUREMENT FOR ELDERLY SOCIETY) ซึ่งเป็นวารสารบัณฑิตศึกษานิติศาสตร์ ปีที่ 13 ฉบับที่ 3 เดือนกรกฎาคม – กันยายน 2563<sup>6</sup> ซึ่งได้ได้เห็นด้วยกับการยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างสำหรับใช้เป็นที่อยู่อาศัย เนื่องจากหากไม่มีข้อยกเว้นอาจจะทำให้คนมีรายได้น้อย ต้องเสียภาษีเท่ากับคนที่มียาได้มาก โดยเฉพาะผู้สูงอายุมักจะมีรายได้น้อยลง เนื่องจากไม่มีการจ้างงาน และผู้สูงอายุอาจมีค่าใช้จ่ายในการรักษาพยาบาลเพิ่มขึ้น หากไม่มีข้อยกเว้นการเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน จะทำให้ผู้ที่มีรายได้น้อย ผู้สูงอายุ ผู้พิการ ผู้ไร้ความสามารถ ต้องขายทรัพย์สินหรือสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินไป เพื่อไม่ต้องจ่ายค่าภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ในการนี้จะเห็นได้ว่าผู้ศึกษาได้มีข้อเสนอแนะเห็นควรลดหย่อนหรือยกเว้นภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 แก่ผู้ที่มีรายได้น้อย ผู้สูงอายุ ผู้พิการ ผู้ทุพพลภาพ หรือผู้ไร้ความสามารถ เป็นต้น

ผู้ศึกษาได้มีข้อเสนอแนะเห็นควรเพิ่มการลดหย่อนภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 เพิ่มขึ้นอีกมาตราหนึ่ง ในการที่จะลดหย่อนภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินเพื่อส่งเสริมการค้า หรือส่งเสริมการประกอบธุรกิจขนาดย่อม SME

<sup>6</sup> พิษณุดา มงคล, “มาตรการทางภาษีเพื่อสังคมผู้สูงอายุ,” วารสารบัณฑิตศึกษานิติศาสตร์, ปีที่ 13, ฉบับที่ 3, (กรกฎาคม – กันยายน 2563). หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายอากร คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, น.357.

การค้าการพาณิชย์ และอุตสาหกรรมภายในประเทศที่รัฐบาลสร้างแรงจูงใจให้ผู้ประกอบการชาวต่างชาติเข้ามาลงทุนทำธุรกิจขนาดใหญ่ภายในประเทศไทย เป็นต้น แต่ไม่ควรลดภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามพระราชกฤษฎีกา ลดภาษีและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2563 เพราะจากที่ผู้ศึกษาได้ศึกษาพระราชกฤษฎีกาดังกล่าว เป็นการเอื้อประโยชน์ให้แก่ायทุน เอื้อประโยชน์ให้แก่บุคคลผู้มีฐานะ และมีรายได้ ที่จะเสียภาษีในอัตราที่สูง

จากการศึกษาดังกล่าวมาแล้วข้างต้น ผู้ศึกษาจึงเห็นควรเพิ่มบทบัญญัติการยกเว้นและการลดหย่อนภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน เพื่อประโยชน์แก่ประชาชนผู้เสียภาษี และไม่สร้างความสะดวกให้แก่ผู้ที่มีรายได้น้อย หรือผู้สูงอายุ ผู้พิการ ผู้ที่ขาดไร้อุปการะ เป็นต้น

จากการศึกษา ปัญหาการกระบวนการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 นั้น ผู้ศึกษาได้วิเคราะห์ปัญหาในประเด็นหลัก 3 ประเด็น และได้ศึกษาจากประวัติความเป็นมา ทฤษฎีที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับภาษี และกฎหมายต่างประเทศ ถ้ามีการดำเนินการแก้ไขปัญหาการบังคับใช้กฎหมายภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ฉบับนี้ ซึ่งเป็นการแก้ไขปัญหาในการกำหนดความหมายหรือคำนิยาม ของสิ่งปลูกสร้าง และให้มีบทบัญญัติถึงสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินในอีกหลายประเภท จึงทำให้ฐานภาษีของการเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินมีขนาดกว้างมากขึ้น ทำให้จัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างได้มากขึ้นตามไปด้วย

และผู้ศึกษา มีข้อเสนอแนะการแก้ไขการประเมินราคา มูลค่าของสิ่งปลูกสร้างในประเทศไทย เพราะจะทำให้ได้ราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างที่แท้จริง มิใช่เป็นราคาในการซื้อขายกันตามราคาตลาด อย่างเช่น กรมธนารักษ์ กระทรวงการคลัง ได้ประเมินในปัจจุบัน ในส่วนประเด็นปัญหาที่สอง หากมีการแก้ไขบทบัญญัติในการใช้ประโยชน์ของสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินไว้หลายประเภทแล้ว จะทำให้เกิดประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีในการใช้ประโยชน์ในสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินได้อย่างถูกต้อง ไม่ว่าจะเป็นการใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างบนที่ดินเป็นที่อยู่อาศัย แต่ใช้สิ่งปลูกสร้างนั้นเพื่อการหากำไร เช่นนี้ก็ต้องเสียภาษีเช่นเดียวกับการค้า เชิงพาณิชย์ มิใช่เสียภาษีเป็นการใช้ประโยชน์เพื่อการอยู่อาศัย เป็นการใช้บทบัญญัติกฎหมายที่ผิดแปลกแตกต่างกัน ในส่วนประเด็นปัญหาที่สาม หากมีการแก้ไข ผู้เสียภาษีจะได้รับประโยชน์ในการกำหนดอัตราภาษีสิ่งปลูกสร้างที่ใกล้เคียงกัน การใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างบนที่ดินเพื่ออยู่อาศัยทั่วไป กับการใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างบนที่ดินเพื่ออยู่อาศัยอย่างอื่น ๆ เพื่อการรายได้จากสิ่งปลูกสร้างนั้น ควรจะมีอัตราที่สูงกว่า การใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างเพื่อการอยู่อาศัยเพื่อหารายได้จากสิ่งปลูกสร้างนั้น และข้อดีหากมีการแก้ไขข้อยกเว้นและการลดหย่อนการจัดเก็บภาษี

สิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ให้อยู่รวมถึง ผู้ที่มีรายได้น้อย ผู้ที่พิการ ทูพพลภาพ ผู้ยากไร้ ผู้สูงอายุ ผู้ที่ทำคุณประโยชน์ให้แก่ประเทศชาติ เป็นต้น จะทำให้ประเทศไทยจัดเก็บภาษีที่มีความเป็นธรรม มีความเสมอภาคในการกระจายรายได้ครั้งใหม่ โดยกระจายรายได้จากคนที่มีรายได้สูงคนที่มีรายได้ น้อย อีกทั้งไม่ก่อให้เกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษี การอุทธรณ์ การร้องทุกข์ การหลีกเลี่ยงในการ เสียภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินและในสุดท้ายจะทำให้หน่วยงานในการจัดเก็บภาษี คือ องค์กร ปกครองส่วนท้องถิ่นทั่วประเทศไทย มีการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ได้อย่างเป็นธรรม มีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และก่อให้เกิดรายได้พัฒนาท้องถิ่น และประเทศไทยต่อไป



## บทที่ 5

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

ตามที่ผู้ศึกษาได้ศึกษาประวัติความเป็นมาในการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน แนวความคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน และหลักกฎหมาย ของต่างประเทศและของประเทศไทย ในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ที่กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 และบทที่ 3 และผู้ศึกษาได้วิเคราะห์ปัญหาในกระบวนการจัดเก็บภาษี สิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน มาทั้งหมด 3 ประเด็น และวิเคราะห์แนวทางการแก้ไขปัญหา ในบทที่ 4 นั้น

ในบทที่ 5 นี้ ผู้ศึกษาจะขอก้าวโดยสรุปการแก้ไขปัญหา ดังต่อไปนี้ ผู้ศึกษาจะ กล่าวถึงบทสรุปในการแก้ไขปัญหา หลักการ แนวคิด ทฤษฎีที่เกี่ยวข้องที่ใช้ในการแก้ไขปัญหา กระบวนการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 โดยจะเป็นการสรุปและเปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินในประเทศไทยและ ต่างประเทศที่มีความแตกต่างกัน ข้อดี ข้อเสีย และประโยชน์ที่จะได้รับถ้ามีการแก้ไขปัญหาใน พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 นี้ ซึ่งถ้ามีการแก้ไขจะทำให้เกิดความเป็น ธรรมในการเสียภาษี และทำให้เกิดความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี อีกทั้งทำให้องค์กร ปกครองส่วนท้องถิ่นทั่วประเทศไทย มีการจัดเก็บภาษีที่ถูกต้อง และเป็นธรรมแก่ประชาชนทั่ว ประเทศ

#### 5.1 บทสรุป

ผู้ศึกษาขอสรุปปัญหาที่เกี่ยวกับกระบวนการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน 3 ประเด็นหลักตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 โดยจะกล่าวเป็นหัวข้อใน การแก้ไขปัญหาดังกล่าว คือ

1. การแบ่งประเภทของสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน และการประเมินราคาสิ่งปลูกสร้าง การจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินในประเทศไทย ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและ สิ่งปลูกสร้างพ.ศ. 2562 ผู้ศึกษาได้บทสรุปในการแก้ไขปัญหาข้อแรก ดังต่อไปนี้

- 1.1 ผู้ศึกษาเห็นควรแบ่งประเภทของการเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน โดยควรเพิ่ม ประเภทสิ่งปลูกสร้าง ตามบัญชีราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรียนสิ่งปลูกสร้าง ในการจดทะเบียน

สิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ (พ.ศ.2559 - 2562) กล่าวคือจะเพิ่มประเภทสิ่งปลูกสร้างหลักๆ ที่สำคัญ คือ คลังสินค้า โรงมหรสพ สถานพยาบาล สำนักงาน ภัตตาคาร ห้างสรรพสินค้า อาคารพาณิชย์กรรม สถานีบริการน้ำมันเชื้อเพลิง โรงงาน ตลาด โรงงานซ่อมรถยนต์ อาคารจอดรถ ห้องน้ำรวม สระว่ายน้ำ ลานกีฬาอเนกประสงค์ ลานคอนกรีต ทำเทียบเรือ เครื่องจักรอุตสาหกรรม เหมือนแร่ เป็นต้น

1.2 ผู้ศึกษาเห็นว่าพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ต้องมีการแบ่งประเภทการกำหนดความหมายของสิ่งปลูกสร้าง อย่างเช่น บ้านเดี่ยว ซึ่งจะแบ่งออกเป็นหลายประเภท คือ บ้านเดี่ยวไม่ชั้นเดียว บ้านเดี่ยว 2 ชั้น เป็นต้น ตามการกำหนดของมูลนิธิประเมินค่า – นายหน้าแห่งประเทศไทย<sup>1</sup> องค์กรสาธารณประโยชน์ เพื่อให้สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี ในหลักความแน่นอนชัดเจน และหลักความเสมอภาคหรือหลักความเป็นธรรม ในการแบ่งแยกประเภทบ้านเดี่ยวให้มีความชัดเจน และเป็นการประเมินราคาตามข้อมูลที่แท้จริง ถึงแม้ว่าจะขัดกับหลักความประหยัดหรือความสะดวกในการเสียภาษีก็ตาม เพราะเหตุต้องใช้ผู้ประเมิน หรือเจ้าพนักงานในการเข้าพื้นที่ เพื่อประเมินราคาบ้านเดี่ยว หรือสิ่งปลูกสร้าง ชนิดต่างๆ แต่ถ้าเจ้าหน้าที่ หรือผู้ประเมิน นำเทคโนโลยีในการวัดขนาดสิ่งปลูกสร้างและการดูประเภทสิ่งปลูกสร้างจาก Google Map หรือ ดาวเทียม จะทำให้เกิดความสะดวกในการประเมินราคาสิ่งปลูกสร้างแต่ละประเภท และเป็นการประเมินถูกต้องตามความเป็นจริงของสิ่งปลูกสร้างนั้นด้วย

1.3 ในส่วนเรื่องการประเมินราคาสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินนั้น ผู้ศึกษาได้มีข้อเสนอแนะว่า ควรนำการประเมินราคาตามวิธีเปรียบเทียบวิธีต้นทุนทดแทน หรือวิธีการประเมินต้นทุน ตามบัญชีของมูลนิธิประเมินค่า – นายหน้าแห่งประเทศไทย องค์กรสาธารณประโยชน์มาบังคับใช้ เพื่อลดและแบ่งเบาภารกิจของกรมธนารักษ์ กระทรวงการคลัง ที่ต้องประเมินที่ดินและสิ่งปลูกสร้างทั่วประเทศทั้ง 77 จังหวัด ซึ่งหน่วยงานเดียวไม่สามารถประเมินได้ทันตามเหตุการณ์ปัจจุบันที่ราคาค่าแรง ค่าก่อสร้าง หรือมูลค่าการตลาด ได้เพิ่มขึ้นในบางพื้นที่ ดังนั้น ผู้ศึกษาเห็นควรนำราคาประเมินตามวิธีต้นทุนทดแทน หรือวิธีการประเมินต้นทุน นำมาใช้ในการประเมินราคาของสิ่งปลูกสร้าง หากสิ่งปลูกสร้างใดมีการประเมินต้นทุนไม่ได้ ทางผู้ศึกษามีข้อเสนอแนะเห็นควรใช้วิธีเปรียบเทียบราคาตลาดในการประเมินราคาของสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน โดยมีกรมธนารักษ์ กระทรวงการคลัง เป็นผู้ตรวจสอบ กำกับดูแล ราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างทั่วประเทศไทย

2. ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินในการกำหนดหลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ จากการศึกษาในบทที่ 2 บทที่ 3 และผู้ศึกษาได้วิเคราะห์ปัญหาในบทที่ 4 มาแล้วนั้น จะเห็นได้ว่าหลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

<sup>1</sup> เพิ่งอ้าง, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 103.



ของประเทศไทย มีการกำหนดไว้เพียง 4 ประเภทเท่านั้น กล่าวคือ การใช้ประโยชน์เกษตรกรรม การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย การใช้ประโยชน์เป็นที่อื่นๆ และการไม่ได้ใช้ประโยชน์หรือที่รกร้างว่างเปล่า จะเห็นได้ว่าการกำหนดหลักเกณฑ์ไม่ตรงตามการใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างในประเทศไทย ถ้าเปรียบเทียบกับสาธารณรัฐฟิลิปปินส์ที่มีการแบ่งประเภทเป็น 6 ประเภท<sup>2</sup> โดยจำแนกการใช้ประโยชน์โดยละเอียด มีการเพิ่มเติมจากของกฎหมายในประเทศไทย คือ ทรัพย์สินที่ใช้เพื่อการพาณิชย์ ทรัพย์สินเพื่อการอุตสาหกรรม ทรัพย์สินเพื่อการเหมืองแร่ ทรัพย์สินประเภทพิเศษ หรือในมลรัฐวอชิงตัน สหรัฐอเมริกา ได้มีการแบ่งประเภทของอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยได้อย่างชัดเจน<sup>3</sup> คือ อสังหาริมทรัพย์เพื่ออยู่อาศัยจะอยู่ในประเภทที่ 1 และอสังหาริมทรัพย์เชิงพาณิชย์และอุตสาหกรรม จะอยู่ในประเภทที่ 2 โดยจะนำการประเมินราคาของอสังหาริมทรัพย์นั้นมาแบ่งประเภท เพื่อจัดเก็บภาษีคนละอัตรากัน เพื่อไม่ให้เกิดผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีอสังหาริมทรัพย์ของผู้ที่ถือครองทรัพย์สินที่มีมูลค่าน้อย และผู้ที่ถือครองทรัพย์สินที่มีมูลค่ามาก เสียภาษีในอัตราที่แตกต่างกัน และการนำทรัพย์สินออกมาใช้ประโยชน์เพื่อหารายได้ทั้งโรงแรมและโมเต็ล จะเก็บในอัตราแตกต่างจากทรัพย์สินที่ออกมาใช้ประโยชน์เพื่ออยู่อาศัย ดังนี้ ผู้ศึกษาจึงขอสรุปในกรณีปัญหาข้อที่ 2 คือ ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินในการกำหนดหลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ มีข้อเสนอแนะดังนี้

2.1 ผู้ศึกษามีข้อเสนอแนะเห็นควรแบ่งประเภทหลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างบนที่ดินเพื่อที่อยู่อาศัยจริงๆ, เพื่อที่อยู่อาศัยในเชิงการค้า พาณิชยกรรม หรือปล่อยทรัพย์สินเพื่อให้เช่า, เพื่อใช้ประโยชน์ในเชิงพาณิชย์, เพื่อใช้ประโยชน์ในอุตสาหกรรมขนาดเล็ก, เพื่อใช้ประโยชน์ในอุตสาหกรรมขนาดใหญ่ โดยมีราคาประเมินแบ่งแยกประเภท และสิ่งปลูกสร้างที่ไม่ได้ใช้ประโยชน์หรือรกร้างว่างเปล่า ดังที่ได้มีการแก้ไขปัญหาในบทที่ 4 แล้วนั้น หากมีการแบ่งประเภทที่ชัดเจนแล้ว จะทำให้เกิดความเป็นธรรม ความเสมอภาค หลักความเป็นธรรมตามแนวนอน คือ ผู้เสียภาษีที่มีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากัน จะต้องเสียภาษีให้รัฐหรือหน่วยงานของรัฐเท่ากันด้วย

3. ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการกำหนดข้อยกเว้นการเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินบางประเภท และการแก้ไขอัตราภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินตามการแบ่งประเภทหลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้าง

จากการวิเคราะห์ปัญหาและแนวทางแก้ไขปัญหานั้น จะทำให้เห็นว่า พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 จะต้องใช้หลักความเป็นธรรมสัมพันธ์ ในการมาปรับใช้ใน

<sup>2</sup> เฟ็งอ้วง, อ่างแล้ว เจริญรอดที่ 79.

<sup>3</sup> เฟ็งอ้วง, อ่างแล้ว เจริญรอดที่ 89.



การแก้ไขปัญหานี้ในข้อที่ 3 นี้ โดยจะนำหลักความสามารถ ซึ่งเป็นหลักการจัดเก็บภาษีที่ดินจะต้องคำนึงถึงความสามารถของผู้เสียภาษี โดยคำนึงถึงรายได้ของผู้เสียภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน จากพระราชบัญญัติภาษีที่ดินสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ฉบับนี้ ยังมีได้มีบทบัญญัติของการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ให้แก่บุคคลที่มีรายได้น้อย บุคคลผู้สูงอายุ บุคคลผู้พิการ บุคคลผู้ที่มีเสมือนไร้ความสามารถ บุคคลที่ไร้ความสามารถ เป็นต้น แต่ได้ครอบครองหรือเป็นกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินหรือสิ่งปลูกสร้างที่มีราคาประเมินที่สูง จนทำให้เสียภาษีในอัตราที่สูงมาก บุคคลเหล่านี้ไม่มีเงินจ่ายที่จะเสียภาษี จึงต้องขายทรัพย์สินหรือสิ่งปลูกสร้างเพื่อไม่ต้องการเสียภาษี จึงขัดกับหลักการเสียภาษีที่จะต้องกระจายรายได้ครั้งใหม่จากคนรวยไปสู่คนจน ดังนั้น ผู้ศึกษาเห็นควรที่จะเพิ่มเติมบทบัญญัติภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน โดยมีข้อเสนอแนะดังต่อไปนี้

3.1 ผู้ศึกษาเห็นสมควรเพิ่มเติมบทบัญญัติของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ในหมวดการยกเว้นและการลดหย่อนแก่ผู้ที่มีรายได้น้อย โดยเห็นควรเพิ่มเติมในบทบัญญัติมาตรา 8 ของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 โดยควรเพิ่มบทบัญญัติกฎหมายให้เข้ากับสังคมของประเทศไทย ในการเพิ่มการยกเว้นและลดหย่อน แก่ผู้มีรายได้น้อย คือ ผู้สูงอายุ ผู้พิการ ผู้ทุพพลภาพ ผู้เสมือนไร้ความสามารถ โดยเป็นมาตรการทางภาษีในการลดหย่อนหรือการยกเว้นภาษีให้แก่บุคคลดังกล่าว เพื่อให้เกิดความเป็นธรรม ความเสมอภาคของผู้มีรายได้น้อย หรือมีรายได้มากและเป็นประโยชน์แก่บุคคลดังกล่าว เพราะเหตุเป็นบุคคลที่มีรายได้น้อย เนื่องจากไม่มีการจ้างงาน ไม่มีเงินเดือนประจำและบุคคลดังกล่าวยังมีค่าใช้จ่ายในการรักษาพยาบาล ค่าใช้จ่ายในการดูแลและการดำรงชีวิตสูงกว่าบุคคลที่มีงานทำ หรือมีรายได้ บุคคลในวัยทำงาน

3.2 ผู้ศึกษาเห็นสมควรเปลี่ยนแปลงตามหลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ อัตราการเสียภาษี การใช้ประโยชน์ในสิ่งปลูกสร้างเพื่อเป็นที่อยู่อาศัย หรือ อัตราการเสียภาษีการใช้ประโยชน์ในสิ่งปลูกสร้างเพื่อเป็นเชิงพาณิชย์ ที่มีการประเมินมูลค่าต่ำ ควรมีอัตราใกล้เคียงกัน หากมีอัตราที่แตกต่างกันมากจนเกินไป อย่างเช่น พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ในมาตรา 37(2) มาตรา 37(3) และมาตรา 37(4)

จากบทสรุปมาแล้วทั้งหมดข้างต้น หากได้มีการแก้ไขปัญหานี้ทั้ง 3 ปัญหาดังกล่าวแล้ว จะทำให้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 มีหลักเกณฑ์ที่เป็นหลักความเสมอภาคหรือหลักความเป็นธรรม หลักความแน่นอนชัดเจนในการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน หลักความเป็นธรรม และหลักความสามารถของแต่ละบุคคลของผู้เสียภาษี อีกทั้งกฎหมายดังกล่าวมีความชัดเจนแน่นอน และไม่มีการออกกฎหมายลูก หรือประกาศกระทรวงมหาดไทยและประกาศกระทรวงการคลัง หลายฉบับ ทำให้เกิดความสับสนของผู้ใช้กฎหมายดังกล่าว และจะส่งผลดี

อย่างมากแก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งเป็นหน่วยงานในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ที่ใช้บังคับในวันที่ 1 มกราคม 2563 และผู้ศึกษามีข้อเสนอแนะ เห็นควรใช้ระบบเทคโนโลยี Google Map ในการสำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้างทั่วประเทศ และการวัดขนาดสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน เพื่อเป็นการประหยัดค่าใช้จ่ายในการสำรวจ และการเก็บภาษีของเจ้าพนักงานองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และดึงข้อมูลที่ดินและสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินระหว่างหน่วยงานกระทรวงมหาดไทย ของกรมที่ดิน และกรมการปกครอง เพื่อมีข้อมูลว่าบุคคลใดมีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างกี่แปลง ขนาดเท่าใด เป็นต้น

## 5.2 ข้อเสนอแนะ

หากมีการแก้ไขประเด็นปัญหาในกระบวนการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฉบับนี้แล้ว จะทำให้ประชาชนมีความสมัครใจและยินยอมที่จะเสียภาษี และก่อให้เกิดรายได้แก่ท้องถิ่นและประเทศชาติเป็นอย่างมาก

จากการศึกษาพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ฉบับดังกล่าว ยังขาดการนำเทคโนโลยีและการนำข้อมูลของกรมที่ดิน กระทรวงมหาดไทย มาบังคับใช้ว่าบุคคลใดมีอสังหาริมทรัพย์ไม่ว่าจะเป็นที่ดิน หรือสิ่งปลูกสร้าง และการนำข้อมูลของสำนักงานการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม มาเชื่อมโยงในการเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ว่าบุคคลใดเป็นผู้มีสิทธิครอบครองหรือบุคคลใดเป็นผู้มีกรรมสิทธิ์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างมีจำนวนกี่แปลง มีทรัพย์สินจำนวนใด เพื่อนำข้อมูลเหล่านั้นมาเชื่อมโยงกับหน่วยจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง คือ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทั่วประเทศ อีกทั้ง หากนำเทคโนโลยีของ Google Map การวัดระยะ การดูรูปแปลง ซึ่งปัจจุบัน กรมที่ดินได้มีเว็บไซต์ คือ <http://dolwms.dol.go.th/tvwebp/> ที่ใช้ในการเข้าถึงการดูรูปแปลงที่ดิน ราคาประเมิน เนื้อที่ ค่ารังวัด ได้แล้วนั้น และในส่วนสำนักงานการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม ได้มีเว็บไซต์ [https://alrolandonline.alro.go.th/service\\_site/info](https://alrolandonline.alro.go.th/service_site/info) เป็นการตรวจสอบรายชื่อเกษตรกร ที่มีสิทธิครอบครองที่ดินของสำนักงานการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม หากข้อมูลของกรมที่ดินและของสำนักงานการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม นำมาใช้วัดระยะ กว้าง ยาว ของสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินด้วยแล้วนั้น จะทำให้เจ้าพนักงานผู้ประเมินภาษี หรือเจ้าพนักงานผู้จัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ประหยัดค่าใช้จ่าย และประหยัดเวลา ในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง อีกทั้งหากปรับปรุงการชำระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ของหน่วยงานจัดเก็บ คือ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ให้จ่ายเงินในทางบัตรเครดิต หักบัญชีธนาคาร และอินเทอร์เน็ตแบงกิ้ง เพื่อความสะดวกและรวดเร็วการชำระภาษีของประชาชน ทั้งนี้จะเป็นไปตามหลักความสะดวกในการจ่าย

ภาษี และหลักความประหยัดในการจัดเก็บภาษี ซึ่งเป็นหลักในการจัดเก็บภาษีที่ดี และปัจจุบันได้มี คณะวิศวกรรมศาสตร์ มหาวิทยาลัยจุฬาลงกรณ์ ได้เปิดลงทะเบียนการสำรวจข้อมูลและจัดทำบัญชี รายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ภ.ด.ส. 1, 2, 3, 4, 7, 8, หนังสือแจ้งครอบครอง, หนังสือแจ้งการ ประเมิน (ภ.ด.ส.6) ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 โดยมีการพัฒนา โปรแกรม CU-TaXGO<sup>4</sup> เป็นระบบการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งเป็นการนำข้อมูลลงในระบบ เพื่อประมวลผลจัดทำ “บัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง” ภ.ด.ส.3 และแบบรายงานต่างๆ ฉะนั้น หากในอนาคตได้มีการจัดทำระบบ โปรแกรม CU- TaxGO ที่พัฒนาร่วมกับระบบของทะเบียน ราษฎร ของกรมการปกครอง และระบบคั้นหารูปแปลงที่ดิน ราคาประเมิน การวัดขนาดสิ่งปลูก สร้าง จาก Google Map การพัฒนาระบบดังกล่าวจะเป็นผลดีแก่การเก็บภาษีที่สะดวก รวดเร็ว ในการทำงานของพนักงานเจ้าหน้าที่ และมีการชำระภาษีในช่องทาง Internet Banking, บัตรเครดิต หรือการชำระผ่านทางเว็บไซต์ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทั่วประเทศ จะส่งผลดีแก่การเก็บ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

---

<sup>4</sup> มหาวิทยาลัยจุฬาลงกรณ์, “ระบบจัดการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง คณะวิศวกรรมศาสตร์,” สืบค้นเมื่อวันที่ 16 เมษายน 2564, จาก <https://ltaxgo.net/tax-go/#tables> .

DIPU

บรรณานุกรม



## บรรณานุกรม

### ภาษาไทย

- กรมสรรพากร. วิวัฒนาการของกฎหมายภาษีสรรพากร 80 ปี กรมสรรพากร. กรุงเทพมหานคร: ม.ป.พ, ม.ป.ป.
- กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. ภาษีอากรประมวลรัษฎากร. กรุงเทพมหานคร: เรือนแก้วการพิมพ์, 2547.
- เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2535.
- เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2541.
- จรัสศักดิ์ รอดจันทร์. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา : หลักการและบทวิเคราะห์. กรุงเทพมหานคร: จุฬาลงกรณ์ มหาวิทยาลัย, 2555.
- ณิชนันท์ จังกาจิตต์. “ปัญหาเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ : แนวทางการแก้ไข.” ภาคนิพนธ์มหาบัณฑิต สาขาวิชาเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2537.
- แบ็งค์ งามอรุณโชติ และคณะ. “แนวคิดภาษีที่ดินและทรัพย์สินกรณีศึกษาร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง.” <http://koratcf.or.th/pdf/>, 9 กุมภาพันธ์ 2564.
- ปรีดา นาคเนาวิท. เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1. กรุงเทพมหานคร: คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2531.
- ปวย อึ้งภากรณ์. บันทึกคำบรรยายวิชาการคลัง. กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2498.
- ปกิต แพร์ชินวงศ์. “ปัญหาบางประการในการนำภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาแทนที่ภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552.
- พิชญดา มงคล. “มาตรการทางภาษีเพื่อสังคมผู้สูงอายุ.” วารสารบัณฑิตศึกษานิติศาสตร์ ปีที่ 13 ฉบับที่ 3 เดือน กรกฎาคม – กันยายน 2563. หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขา กฎหมายภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. <https://so01.tci-thaijo.org/index.php/gradlawtjournal/article/download/241778/165231/>, 11 มีนาคม 2564.

มหาวิทยาลัยจุฬาลงกรณ์. “ระบบจัดการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง คณะวิศวกรรมศาสตร์.”

<https://taxgo.net/tax-go/#tables>, 16 เมษายน 2564.

มูลนิธิประเมินค่า-นายหน้าแห่งประเทศไทย (องค์กรสาธารณประโยชน์) “ราคาประเมินค่าก่อสร้างอาคาร.” <http://www.thaiappraisal.org/thai/value/value.php>., 9 กุมภาพันธ์ 2564.

ยุทธนา อินเฉลิม. “การปฏิรูปการบริหารหน่วยงานจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2559.

รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์. ภาษีอากรในประวัติศาสตร์เศรษฐกิจไทย. กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. โลกวันนี้, 2556.

“ราคาประเมินและสิ่งปลูกสร้าง กรมธนารักษ์ กระทรวงการคลัง.”

[http://property.treasury.go.th/pvmwebsite/search\\_data/r\\_constr\\_price.asp?selChangwat=20&constr\\_code=&ac\\_byear=2559&ac\\_eyear=2562/](http://property.treasury.go.th/pvmwebsite/search_data/r_constr_price.asp?selChangwat=20&constr_code=&ac_byear=2559&ac_eyear=2562/), 9 กุมภาพันธ์ 2564.

“ราคาประเมินและสิ่งปลูกสร้าง กรมธนารักษ์ กระทรวงการคลัง.”

[http://property.treasury.go.th/pvmwebsite/search\\_data/r\\_constr\\_price.asp?selChangwat=20&constr\\_code=&ac\\_byear=2559&ac\\_eyear=2562/](http://property.treasury.go.th/pvmwebsite/search_data/r_constr_price.asp?selChangwat=20&constr_code=&ac_byear=2559&ac_eyear=2562/), 9 กุมภาพันธ์ 2564.

วิทย์ ต้นตยกุล. กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร : สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2526.

वलันดา อุดมะโกกิน. “ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง : ก้าวต่อไปของการจัดเก็บภาษี ทรัพย์สินของประเทศไทยอย่างมีประสิทธิภาพ.”

วรศิลป์ สะแลแม. “ปัญหาการหนีและหลบหลีกภาษีศุลกากรและภาษีสรรพสามิต : ศึกษากรณีการหนีและหลบหลีกภาษีการนำเข้ารถยนต์.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ปริทัศน์ พนมยงค์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2557.

สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์. “ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร.” จุฬาลงกรณ์. ปีที่ 52. ฉบับที่ 3. (2548).

“สรุปคำถาม – คำตอบเกี่ยวกับพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562.”

<http://www.dla.go.th/work/faq1.pdf>, 9 กุมภาพันธ์ 2564.

สุมาลี สถิตชัยเจริญ. งานวิจัย โครงการวิจัยเรื่อง การศึกษาแนวทางการประเมินมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เพื่อเตรียมความพร้อมในการนำพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาใช้ในประเทศไทย. สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง.”

<http://www.fpo.go.th/eresearch/getattachment/caf2d603-af8b-4eae-b1f3-2b5c81400db2/7551.aspx>., 9 กุมภาพันธ์ 2564.



อเนก เขียรถาวร. เศรษฐศาสตร์มหภาค 1. กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2541.  
 อภิญา เลื่อนฉวี. Taxation Law เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร หน่วยที่ 1-7.  
 กรุงเทพมหานคร : มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2547.

## ภาษาต่างประเทศ

- Adam Smith. *The Wealth of Nations*. 2000. pp.888-889, อ้างถึงใน จิรศักดิ์ รอดจันทร์.  
ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา : หลักการและบทวิเคราะห์. กรุงเทพมหานคร : จุฬาลงกรณ์  
 มหาวิทยาลัย, 2555.
- David N. Hyman. *Taxation Law Finance*. 1993. p. 359. อ้างถึงใน จิรศักดิ์ รอดจันทร์. ภาษีเงินได้  
 บุคคลธรรมดา : หลักการและบทวิเคราะห์. กรุงเทพมหานคร : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย,  
 2555.
- Francis Lefebvre. *France : legal and tax guide*. Bureau d'études fiscales et juridiques  
 Francis Lefebvre. Kluwer Law and Taxation Publishers, 1992.
- Mr. Benoit Sablayrolles. ขวรพล ชินเพชร แปล. นิภาพร तीรราช เรียบเรียง. “การจัดการด้านภาษีและ  
 การงบประมาณของท้องถิ่น (Local Tax Management and Budgeting).”ในการสัมมนา  
 แลกเปลี่ยนเรียนรู้ด้านการปกครอง ท้องถิ่นของประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศสและ  
 ประเทศไทย, ณ โรงแรมอิมพีเรียล ควีนส์ปาร์ค กรุงเทพฯ, วันที่ 27 เมษายน 2554.
- Philippine Presidential Decree No. 464, 1974 : Property Tax code and Compilation of  
 Property Assessment Regulation : Tax Mapping, 1978.
- Richard Henry Carlson, A Brief History of Property Tax, IAAO Conference on Assessment  
 Administration in Boston, Massachusetts, 1 September 2004.
- The Commission on Taxation and Citizenship. *Paying for Progress : A New Politics of Tax for  
 Public Spending*. 2000. อ้างถึงใน จิรศักดิ์ รอดจันทร์. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา :  
 หลักการและบทวิเคราะห์. กรุงเทพมหานคร : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2555.
- “DC.gov. Office of Tax and Revenue.”  
<https://otr.cfo.dc.gov/service/real-property-taxpayers>, 5 February 2021.
- “NYC Department of Finance. Property Tax Highlights.”  
<https://www1.nyc.gov/site/finance/taxes/property.page>, 5 February 2021.

“Real Property Taxation in the Philippines.”

<http://www1.worldbank.org/publicsector/decentralization/June2003Seminar/Philippines.pdf> Date : 5 February 2021.



## ประวัติผู้เขียน

ชื่อ - นามสกุล	นายฐิติกานต์ ศรีโพธิ์
คุณวุฒิการศึกษา	พ.ศ. 2553 นิติศาสตรบัณฑิต มหาวิทยาลัยแม่ฟ้าหลวง
ตำแหน่งและสถานที่ทำงานปัจจุบัน	พ.ศ. 2556 นิติกร มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ บางเขน พ.ศ. 2558 นิติกร ศาลจังหวัดเพชรบูรณ์ พ.ศ. 2559 – 2561 นักวิชาการที่ดิน กรมที่ดิน กระทรวงมหาดไทย พ.ศ. 2562 – ปัจจุบัน นิติกร องค์การบริหารส่วน ตำบลอ่างทอง อำเภอเมือง จังหวัดกำแพงเพชร สังกัดกรมส่งเสริมปกครองส่วนท้องถิ่น กระทรวงมหาดไทย