

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562  
แนวคิดที่เปลี่ยนแปลงและผลกระทบต่อผู้ถือครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

The Land and Building Tax Act, B.E. 2562 (2019)  
the Change of Property Tax Collecting Principle and the Impacts  
on the Landlords

สุรัชย์ เดชพงษ์<sup>1</sup>

Surachai Dechpong

Received: November 22, 2018

Revised: May 2, 2019

Accepted: May 3, 2019

บทคัดย่อ

การจัดเก็บภาษีท้องถิ่นตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มีปัญหาเกี่ยวกับโครงสร้างภาษีที่ซ้ำซ้อนกับภาษีเงินได้ การอาศัยดุลยพินิจประเมินภาษีของเจ้าพนักงาน และอัตราภาษีไม่เหมาะสม ส่วนการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มีปัญหาเกี่ยวกับราคาปานกลางที่ไม่ได้ปรับปรุง อัตราภาษีแบบถดถอย และมีข้อยกเว้นหรือลดหย่อนจำนวนมาก รัฐจึงยกเลิกกฎหมายทั้งสองฉบับ และบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ขึ้นทดแทน มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2563 เป็นต้นไป

กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ได้เปลี่ยนแปลงแนวคิดและหลักการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินและบำรุงท้องที่ไปอย่างสิ้นเชิง โดยเกณฑ์การประเมินใหม่มีหลักการสำคัญ 2 ประการคือ การประเมินฐานภาษีตามต้นทุน และการพิจารณาอัตราภาษีตามเจตนาของการใช้ประโยชน์ โดยมุ่งแก้ไขปัญหาโครงสร้างภาษี กระตุ้นการใช้ประโยชน์ในที่ดิน เพิ่มความเป็นอิสระและประสิทธิภาพการจัดเก็บ และเพิ่มรายได้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น การเปลี่ยนแปลงแนวคิดและหลักการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นแบบใหม่ ส่งผลกระทบต่อผู้ถือครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างอย่างน้อย 2 ประการคือ ความเป็นธรรมและการยอมรับได้ และต้นทุนของภาคการผลิตและบริการ

**คำสำคัญ:** ฐานภาษี อัตราภาษี ภาษีทรัพย์สิน

Abstract

The tax rate of the Household and Land Tax Act, B.E. 2475 had been duplicated in collection with the Income Tax. The discretion of the tax collectors and

---

<sup>1</sup>ผู้ช่วยศาสตราจารย์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยพายัพ อำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่ 50000  
e-Mail :ksd01@hotmail.com

the tax rate had been unappropriated. The Act of Local Land Development Tax, B.E. 2508 caused the problems of the outdated appraisal cost, the regressive tax and the high tax deduction. The government decided to abrogate the both Acts and enforces the Act of Land and Building Tax, B.E. 2562 (2019) instead. The Act will be effective on January 1<sup>st</sup>, B.E. 2563.

The Land and Building Tax Act are totally changed in the concept and tax collecting principle. There are 2 main principles for the new tax calculation as the tax base will be calculated by the capital and the tax rate will be speculated by the purpose of use. The purpose is to decrease income disparity, improve and encourage land use, increase efficiency in tax collection, and increase public revenue. The new mentioned concept and principle of tax collection, the landlords will be benefited by 2 changes in minimum which are the fairness and the acceptable costs of production and service.

**Keywords:** tax base, tax rate, tax property

### บทนำและความสำคัญของปัญหา

การจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มีปัญหาการจัดเก็บภาษีหลายประการ โดยการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน มีปัญหาเกี่ยวกับฐานภาษีซ้ำซ้อนกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน การประเมินภาษีขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของเจ้าพนักงาน และอัตราภาษีกำหนดไว้สูง (ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, 2544. น. 9) ในส่วนของการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ มีปัญหาเกี่ยวกับราคาปานกลาง ซึ่งยังไม่ได้ทำการปรับปรุง อัตราภาษีแบบถดถอย และมีการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีเป็นจำนวนมาก ปัญหาดังกล่าวเป็นที่มาของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ซึ่งมีวัตถุประสงค์ในการแก้ไขปัญหาโครงสร้างภาษีแบบเดิม กระตุ้นให้เกิดการใช้ประโยชน์ในที่ดิน เพิ่มความเป็นอิสระและประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีแก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น สร้างความเข้มแข็งและโปร่งใสในการบริหารการคลังขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และเป็นการเพิ่มรายได้ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยกฎหมายฉบับนี้กำหนดให้ฐานภาษีมาจากมูลค่าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ผู้เสียภาษี ได้แก่ เจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เจ้าของห้องชุด ผู้ครอบครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของรัฐ และผู้ดำเนินการจัดเก็บภาษีให้แก่ เทศบาล องค์การบริหารส่วนตำบล กรุงเทพมหานคร และเมืองพัทยา แนวคิดหลักของกฎหมายฉบับนี้ คือการลดความเหลื่อมล้ำในสังคม เพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษี และลดการเคลื่อนย้ายฐานภาษีหลักขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

หลักการสำคัญในการลดความเหลื่อมล้ำในสังคม คือการใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้าโดยสัมพันธ์กับบริการที่ได้รับจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น กล่าวคือเจ้าของทรัพย์สินที่ได้ประโยชน์จากมูลค่าทรัพย์สินที่สูงขึ้นจากการลงทุนภาครัฐ ควรเสียภาษีให้แก่รัฐ ขณะที่หลักการสำคัญของประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษี คือทำให้ยากต่อการหลบเลี่ยงภาษี และหลักการสำคัญของฐานภาษีหลักขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น คือการทำให้ฐานภาษีเคลื่อนย้ายได้ยาก ทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีรายได้ที่แน่นอน และเป็นการสนับสนุนการกระจายอำนาจและความมีอิสระทางการคลัง (Fiscal autonomy)

แนวทางการจัดเก็บภาษี ตั้งอยู่บนหลักการของการไม่กระทบต่อผู้มีรายได้น้อยและปานกลาง โดยแบ่งประเภทที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็น 2 กลุ่ม ได้แก่ (1) กลุ่มที่ดินใช้ประโยชน์ เช่น การเกษตรกรรม หากทำเกษตรเต็มพื้นที่จะเสียภาษีตามสัดส่วนการใช้ประโยชน์น้อยกว่าการทำเกษตรไม่เต็มพื้นที่ กรณีที่อยู่อาศัย หากมีบ้านมากกว่าบ้านหลักจะเสียภาษีตามสัดส่วนจำนวนบ้าน หรือในด้านอื่น ๆ เช่น พาณิชยกรรม อุตสาหกรรม โรงแรม อพาร์ทเมนต์ บ้านให้เช่า ฯลฯ จะเสียภาษีตามหลักสัดส่วนการใช้ประโยชน์ และ (2) กรณีกลุ่มที่ดินที่ไม่ได้ใช้ประโยชน์ เช่น ที่ดินรกร้างว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่ดิน จะเสียภาษีตามหลักสัดส่วนการใช้ประโยชน์เช่นเดียวกัน อย่างไรก็ตามแม้การตราพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จะเป็นความมุ่งหวังของรัฐเพื่อให้เกิดผลตามแนวคิดและหลักการจัดเก็บภาษีดังที่กล่าวมา แต่ข้อห่วงใยในทางวิชาการยังมีอยู่ไม่น้อย อาทิ ความเป็นธรรม ความเสมอภาค ช่องว่างในกลไกการจัดเก็บภาษี เป็นต้น บทความนี้จึงมุ่งนำเสนอประเด็นสำคัญในหลักการและแนวคิดทางกฎหมายมหาชน อันสัมพันธ์กับกฎหมายฉบับนี้ เปรียบเทียบกับกฎหมายเดิม ข้อเสนอแนะจากแนวทางของต่างประเทศ และผลกระทบที่มีต่อผู้ถือครองที่ดิน อันจะเป็นประโยชน์ในทางวิชาการต่อไป

## I หลักการและแนวคิด

### 1. ภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่

หลักการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 จัดเก็บจากฐานภาษีที่เป็นค่าเช่ารายปีหรือค่าเช่าต่อปี โดยการประเมินของหน่วยงานภาครัฐ อันทำให้ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของเจ้าพนักงาน และอัตราภาษีกำหนดไว้ค่อนข้างสูง (มาตรา 8) แนวคิดสำคัญในการจัดเก็บภาษี มาจากการตั้งฐานมูลค่าการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินจากค่าเช่า โดยมุ่งต่ออัตราค่าเช่าเฉลี่ยต่อปีเป็นเกณฑ์ หากไม่อาจหาอัตราค่าเช่าได้ จะใช้การประเมินจากอัตราค่าเช่าเฉลี่ยต่อปีของทรัพย์สินที่มีลักษณะ ขนาด พื้นที่ และทำเลที่ตั้งซึ่งเป็นแบบเดียวกันเป็นเกณฑ์

ส่วนหลักการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ดำเนินการจัดเก็บจากฐานภาษีที่เป็นราคาปานกลาง โดยราคาปานกลาง กำหนดขึ้นจากการประเมินของหน่วยงานภาครัฐ อันทำให้ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของเจ้าพนักงาน (มาตรา 13) อัตราภาษี กำหนดไว้ในแบบถดถอยและมีข้อยกเว้นหรือลดหย่อนหลายประการ ทั้งนี้ อัตราภาษีแบบถดถอย หมายถึงการจ่ายภาษีในอัตราที่ต่ำเมื่อทรัพย์สินมีมูลค่าสูงขึ้น ในส่วนของข้อยกเว้นหรือลดหย่อน เจ้าของที่ดินบุคคล

ธรรมดาไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่สำหรับเจ้าของที่ดินแปลงเดียวหรือหลายแปลงที่อยู่ในจังหวัดเดียวกัน และใช้ที่ดินนั้นเป็นที่อยู่อาศัยของตน เป็นที่เลี้ยงสัตว์ของตนหรือประกอบกิจการของตน (มาตรา 8 และมาตรา 22) แนวคิดสำคัญในการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่มาจากการตั้งฐานการใช้ประโยชน์เชิงสังคม ได้แก่ ที่อยู่อาศัย ที่ดินกสิกรรมเพื่อการทำกิน อันเป็นการอุ้มชูประชาชนส่วนใหญ่ของประเทศในขณะที่ตรากฎหมาย

## 2. กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

หลักการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จัดเก็บจากฐานภาษีที่เป็นมูลค่าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ผู้เสียภาษีได้แก่ เจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เจ้าของห้องชุด ผู้ครอบครองทรัพย์สินของรัฐ (มาตรา 5) ในส่วนของอัตราภาษี กำหนดอัตราภาษีแบบก้าวหน้า โดยอัตราภาษีจะสัมพันธ์กับบริการที่ได้รับจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เจ้าของทรัพย์สินที่ได้ประโยชน์จากมูลค่าทรัพย์สินที่สูงขึ้น จะต้องเสียภาษีสูงขึ้นตามมูลค่าส่วนเพิ่ม (มาตรา 35) สำหรับแนวทางการจัดเก็บภาษี แบ่งประเภทที่ดินและสิ่งปลูกสร้างออกเป็น 2 กลุ่มได้แก่ (1) กลุ่มที่ดินที่ใช้ประโยชน์ โดยที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 0.15 ของฐานภาษี ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 0.3 ของฐานภาษี และที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่น ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 1.2 ของฐานภาษี และ (2) กลุ่มที่ดินที่ไม่ได้ใช้ประโยชน์ ได้แก่ ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 1.2 ของฐานภาษี

แนวคิดสำคัญของกฎหมายฉบับนี้ มาจากความต้องการปรับปรุงประสิทธิภาพด้านรายได้ของรัฐจากภาษีโรงเรือนและภาษีบำรุงท้องที่ซึ่งใช้อยู่เดิม ให้สะท้อนถึงความรับผิดชอบของประชากรในการสมทบทรัพยากรเพื่อพัฒนาประเทศ ประกอบกับภาษีที่จัดเก็บโดยท้องถิ่นมีสัดส่วนที่ได้รับน้อยเมื่อเทียบกับรายได้ต่อปีที่ท้องถิ่นได้รับทั้งหมด ซึ่งทำให้ภาระทางการคลังกระจุกตัวอยู่ที่รัฐบาลกลาง (แบ็งค์ งามอรุณโชติ และคนอื่น ๆ, 2555, น. 49) ความเหลื่อมล้ำทางสังคมในการถือครองทรัพย์สิน ทำให้เกิดช่องว่างในต้นทุนทางเศรษฐกิจ และความต้องการของรัฐในการหารายได้มาใช้จ่ายในกิจการของรัฐให้มากขึ้น (ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, 2544, น. 9) ซึ่งเป็นจุดมุ่งหมายโดยตรงและเป็นวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐ (ปรีดา นาคเนาวทิมา, 2531, น. 7)

## 3. หลักการและแนวคิดที่เปลี่ยนแปลง

หลักการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้เปลี่ยนแปลงหลักการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 อย่างสิ้นเชิง โดยหลักการเดิม จัดเก็บจากฐานภาษีที่เป็นค่าเช่ารายปีหรือค่าเช่าต่อปี ซึ่งกำหนดขึ้นจากการประเมินของหน่วยงานภาครัฐ ขณะที่หลักการใหม่ จัดเก็บจากฐานภาษีที่เป็นมูลค่าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง อัตราภาษีตามหลักการเดิมกำหนดไว้แน่นอน (fix rate) และค่อนข้างสูง ขณะที่อัตราภาษีตามหลักการใหม่กำหนดไว้แบบก้าวหน้า (advance rate) เดิมการจัดเก็บภาษีโรงเรือน

และที่ดินมีแนวคิดในการจัดเก็บโดยอาศัยฐานค่าเช่าเป็นหลัก โดยมีได้คำนึงถึงมูลค่าทางเศรษฐกิจที่แท้จริง ขณะที่หลักการใหม่มีแนวคิดหลัก เพื่อให้เกิดความรับผิดชอบในการสมทบทรัพยากรเพื่อพัฒนาประเทศจากมูลค่าทรัพย์สินที่เพิ่มสูงขึ้น ท้องถิ่นมีรายได้มากขึ้น ลดความเหลื่อมล้ำในการถือครองทรัพย์สิน เพื่อให้ต้นทุนทางเศรษฐกิจเป็นธรรมมากขึ้น แนวคิดเดิมในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินจึงสุดสิ้นลง

สำหรับหลักการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 เดิมฐานภาษี คือ ราคาปานกลางที่กำหนดขึ้นจากการประเมินของหน่วยงานภาครัฐ แต่ตามหลักการใหม่ฐานภาษีกำหนดจากมูลค่าทรัพย์สินส่วนที่เพิ่มสูงขึ้น และใช้อัตราภาษีเป็นแบบก้าวหน้า รวมถึงยกเลิกข้อยกเว้นและข้อลดหย่อนเดิมทั้งหมด ทั้งนี้ การการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐตามความประสงค์ของกฎหมาย ย่อมตั้งอยู่บนหลักความเป็นธรรม ความแน่นอน ความสะดวก และความประหยัด (ปรีดานาคเนาวทิมา, 2531, น. 45)

## II ข้อสังเกตจากกฎหมายของต่างประเทศ

### 1. ประเทศไต้หวัน

ประเทศไต้หวัน แยกกฎหมายภาษีที่ดินออกจากกฎหมายโรงเรือน โดยมีหลักและแนวทางการเก็บภาษีที่ดินเป็น 3 ประการคือ (1) รายได้จากภาษีที่ดินควรสัมพันธ์กับรายจ่ายที่จะได้มาจากการจัดเก็บภาษีที่ดิน (2) รายได้จากภาษีที่ดินควรมีความแน่นอนและกำหนดล่วงหน้าได้ใกล้เคียงกับความเป็นจริงที่สุด และ (3) รายได้จากภาษีที่ดินควรเพิ่มขึ้นตามภาวะเงินเฟ้อและการขยายตัวของประชากร โดยอัทโนมิตี (Ministry of Finance, pp. 112-125)

ข้อสังเกต แนวทางของประเทศไทยมีความคล้ายคลึงกับประเทศไต้หวัน ในประเด็นของการคาดการณ์ล่วงหน้าในมูลค่าของที่ดินที่ปรับเปลี่ยนไปตามภาวะเงินเฟ้อและการขยายตัวทางเศรษฐกิจ และหลักการจัดเก็บมีความสอดคล้องกับกฎหมายภาษีที่ดินของประเทศไต้หวัน กล่าวคือ ใช้ฐานภาษีจากมูลค่าของที่ดิน (Site Value) โดยแยกมูลค่าของที่ดินออกจากสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน (พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 35) อัตราภาษี ใช้อัตราก้าวหน้าและอัตราพิเศษ โดยอัตราก้าวหน้าใช้จัดเก็บจากที่ดินทั่วไป ยกเว้นที่ดินเพื่อการอุตสาหกรรม เหมืองแร่และเกษตรกรรม (พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 37) อัตราพิเศษใช้สำหรับที่ดินที่เจ้าของใช้เป็นที่อยู่อาศัยเอง โดยมีเงื่อนไขว่าเจ้าของที่ดินต้องใช้อยู่อาศัยเองได้เพียงหนึ่งแห่งเท่านั้น (พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 37) การใช้ฐานภาษีในรูปแบบของ Site Value เช่นนี้ จึงขึ้นอยู่กับ การประเมินราคาที่ดินว่ามีคุณภาพเพียงใด มีความถี่ของการประเมินมากเพียงใด และราคาประเมินใกล้เคียงกับราคาตลาดเพียงใด (พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 26)

กรณีภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า (Vacate Land Tax) กฎหมายกำหนดให้ที่ดินของเอกชนแปลงใดที่ไม่ได้ใช้ประโยชน์ภายในระยะเวลาที่กำหนด จะต้องเสียภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าเพิ่มขึ้น (Ministry of Finance, pp. 112-125) นอกเหนือจากภาษีที่ดินที่ต้องเสียตามปกติ จนกว่าจะได้ใช้ประโยชน์ตามที่กฎหมายกำหนด ภาษีการเพิ่มขึ้นของมูลค่าที่ดิน (Land Value Increment Tax) จะประเมินมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของที่ดินอันเนื่องมาจากการพัฒนาของรัฐเพื่อประโยชน์ส่วนรวม โดยคำนวณจากมูลค่ารวมของที่ดินที่เพิ่มขึ้น (total amount of increased value) และจะเก็บทุกครั้งที่มีการโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินแปลงนั้น ทั้งนี้ อัตราภาษีจะเป็นไปตามสัดส่วนของมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของมูลค่าที่ดินเดิม สำหรับที่ดินที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีการเพิ่มขึ้นของมูลค่าที่ดิน ได้แก่ ที่ดินสาธารณะที่รัฐขายหรือยกให้ และที่ดินของเอกชนที่บริจาคให้แก่รัฐเพื่อกิจการสาธารณประโยชน์ ที่ดินที่ใช้เพื่อการเกษตรกรรม แต่หากมีการโอนกรรมสิทธิ์หรือเปลี่ยนการใช้ประโยชน์เป็นอย่างอื่น จะต้องเสียภาษีตามการเพิ่มขึ้นของมูลค่าที่ดินทันที

## 2. ประเทศฝรั่งเศส

ประเทศฝรั่งเศส มีรายได้จากภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นคือ เทศบาล (Commune) องค์การบริหารส่วนจังหวัด (Département) และภาคหรือมณฑล (Région) ได้แก่ ภาษีการอาชีวะ ภาษีที่ดิน และภาษีเพื่อการพักอาศัย (ศุภลักษณ์ พินิจวุฒล, 2547, น. 37-39)

ข้อสังเกต แนวทางของประเทศไทยมีความคล้ายคลึงกับประเทศฝรั่งเศส ในประเด็นของการเป็นภาษีท้องถิ่นและการจัดกลุ่มประเภทที่ดิน เช่น ที่ดินที่มีสิ่งปลูกสร้าง ที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับอาคารหรือติดกับอาคาร ผืนดินที่เป็นส่วนประกอบของกิจการค้าและอุตสาหกรรม ที่ดินที่มีได้มีสิ่งปลูกสร้างที่ดินในชนบท

## 3. ประเทศแคนาดา

ประเทศแคนาดา ใช้ฐานภาษีทรัพย์สินจาก “Real Property” ซึ่งหมายความถึง ที่ดิน (land) และสิ่งปลูกสร้าง (improvement) โดยทุกจังหวัดจะประเมินค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นค่าร้อยละของราคาตลาด ทำการประเมินโดยใช้ค่าปัจจุบัน (current value) คือ เงินที่สูงสุดที่ผู้ต้องการซื้อจะต้องใช้เพื่อซื้อทรัพย์สินนั้นจากผู้ต้องการขาย โดยพิจารณาจากการใช้ประโยชน์ของที่ดินในแต่ละรูปแบบที่แตกต่างกันไป และใช้อัตราภาษีแบบคงที่ (flat rate) (Richard M. Bird & Enid Slack, 2004, pp. 112-125)

ข้อสังเกต แนวทางของประเทศไทย มีความคล้ายคลึงกับประเทศแคนาดา ในประเด็นของฐานภาษีที่อ้างอิงจากราคาตลาด ซึ่งพิจารณาจากการใช้ประโยชน์ของที่ดินในแต่ละรูปแบบ (พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 5 และมาตรา 35)

# III แนวทางการจัดเก็บที่เปลี่ยนแปลง

## 1. ภาษีโรงเรือนและที่ดิน

ภาษีโรงเรือนและที่ดิน อาศัยแนวทางการจัดเก็บจากมูลค่าผลตอบแทนที่ได้รับจากการให้เช่าหรือใช้สอยที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเหนือที่ดิน (แบงค์ งามอรุณโชติ และคนอื่น ๆ, 2555, น. 13) โดย

ประโยชน์ที่เจ้าของได้รับเรียกว่า “ค่ารายปี” แต่เนื่องจากมีโรงเรือนและที่ดินจำนวนมากที่เจ้าของกิจการเป็นเจ้าของเอง และพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ได้ยกเว้นภาษีให้แก่โรงเรือนที่เจ้าของใช้เป็นที่อยู่อาศัยและโรงเรือนที่ปิดว่างไว้ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ จึงมีปัญหาน้อย 3 ประการ คือ (1) ฐานภาษี มีปัญหาค่าเช่ารายปีถูกจัดเก็บซ้ำซ้อนกับภาษีเงินได้ซึ่งจัดเก็บจากรายได้ค่าเช่า กรณีที่ไม่มีค่าเช่า การประเมินค่าเช่ารายปีจะขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่ ซึ่งเปิดโอกาสให้มีการทุจริต (2) อัตราภาษี มีปัญหาอัตราการจัดเก็บค่อนข้างสูง (ร้อยละ 12.5 ของค่าเช่ารายปี) ทำให้เจ้าของผลัดภาระภาษีไปยังผู้เช่า และหากผู้เช่าเป็นผู้ประกอบการก็จะผลัดภาระภาษีไปในราคาสินค้าและบริการ กระทั่งความสามารถในการซื้อของผู้บริโภค และ (3) การยกเว้นหรือเลี่ยงภาษี มีปัญหาจากกรณีของโรงเรือนที่ใช้อยู่อาศัยเองและโรงเรือนที่ไม่ได้ใช้ประโยชน์ ทำให้ไม่เกิดมูลค่าในทางเศรษฐกิจ และรัฐเก็บภาษีได้น้อยกว่าที่ควรจะเป็น

## 2. ภาษีบำรุงท้องที่

ภาษีบำรุงท้องที่ กำหนดฐานภาษีจากราคาปานกลางที่ดิน มีอัตราภาษีหลายอัตราขึ้นอยู่กับราคาปานกลางที่ประเมิน (เป็นไปตามหนังสือกรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น ที่ มท 0808.3/ว4184 เรื่อง ร่างพระราชกฤษฎีกาให้นำราคาปานกลางของที่ดินที่ใช้ในการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ประจำปี พ.ศ. 2521 ถึง พ.ศ. 2524 มาใช้ในการประเมินภาษีบำรุงท้องที่สำหรับปี พ.ศ. 2562 พ.ศ. ... ; 24 ธันวาคม 2561) มีการลดหย่อนเนื้อที่ดินที่เจ้าของใช้อยู่อาศัยและทำการเกษตรที่ไม่ต้องนำมาคำนวณภาษี ขึ้นอยู่กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะกำหนด สภาพการลดหย่อนโดยเนื้อที่เช่นนี้ ทำให้เจ้าของที่ดินหลายรายหลุดออกไปจากระบบภาษี เนื่องจากมีเนื้อที่ดินต่ำกว่าเกณฑ์ที่ได้รับการลดหย่อนตามที่ท้องถิ่นกำหนด ในส่วนของอัตราภาษี ใช้โครงสร้างอัตราภาษีที่กำหนดตามชั้นของราคาปานกลางที่ดินมากถึง 34 ชั้น และมีลักษณะถดถอย สำหรับที่ดินที่ใช้ประกอบการกสิกรรมประเภทไม้ล้มลุก กำหนดให้เสียภาษีถึงอัตรา แต่ถ้าเจ้าของประกอบการกสิกรรมประเภทไม้ล้มลุกนั้นด้วยตนเองจะเสียภาษีอย่างสูงเพียงไม่เกินไร่ละ 5 บาท แม้เจตนารมณ์ของกฎหมายจะมุ่งต่อการช่วยเหลือชาวนาและเกษตรกร แต่กลับเปิดช่องให้เลี่ยงภาษี โดยอาศัยวิธีการปลูกพืชล้มลุกซึ่งมีอายุไม่เกิน 3 ปีเพื่อให้เสียภาษีน้อยลง ในกรณีที่ดินที่ถูกทิ้งไว้ว่างเปล่าไม่ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่ดิน กฎหมายกำหนดให้เสียภาษีเพิ่มขึ้นอีกหนึ่งเท่า แต่โดยสภาพที่แท้จริง ฐานภาษีที่กำหนดและอัตราภาษีที่ต่ำมาก ทำให้มีการทิ้งที่ดินให้รกร้างว่างเปล่าเป็นจำนวนมาก และท้องถิ่นไม่สามารถเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ เนื่องจากเจ้าของที่ดินส่วนใหญ่เป็นคนที่อาศัยอยู่นอกพื้นที่ แต่ซื้อที่ดินทิ้งไว้รอขายเก็งกำไร

## 3. พิกัดภาษี

ปัญหาจากการกำหนดพิกัดภาษี คือ หากเป็นโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประกอบกิจการหรือที่ให้เช่าเป็นที่เก็บสินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรม จะตกอยู่ในพิกัดของภาษีโรงเรือนและที่ดิน แต่หากเป็นที่ดินที่ใช้เป็นบ้านที่เจ้าของอยู่อาศัยเอง หรือที่ดินที่ใช้ทำการเกษตร จะตกอยู่ในพิกัดของ

ภาษีบำรุงท้องที่ ช่องโหว่ของกฎหมายที่ทำให้เกิดการเลี่ยงภาษี คือ (1) หากที่ดินนั้นใช้ปลูกบ้านอยู่อาศัยหรือทำการเกษตรด้วยตัวเอง และมีเนื้อที่ต่ำกว่าเกณฑ์ลดหย่อนที่ท้องถิ่นกำหนดตั้งแต่ 50 ตารางวา จนถึง 5 ไร่ จะไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่เลย (2) หากเป็นที่ดินที่เนื้อที่เกินกว่าเกณฑ์ลดหย่อนท้องถิ่นลดหย่อนให้ 75 ตารางวา เหลือเนื้อที่ที่นำมาคำนวณภาษีเพียง 25 ตารางวา เมื่อใช้โครงสร้างอัตราภาษีถดถอยมาคำนวณจากฐานราคาปานกลาง (ไม่ได้คำนวณจากฐานราคาตลาด) ผลคือรัฐเก็บภาษีบำรุงท้องที่ได้น้อยลง และ (3) ภาษีโรงเรือนและที่ดินมีพิกัดอัตราภาษีสูงถึงร้อยละ 12.5 ของค่าเช่ารายปี โดยท้องถิ่นมีอำนาจประเมินค่ารายปีได้ทุกปี ทำให้เจ้าของผลึกภาระภาษีไปยังผู้เช่าโดยบวกค่าภาษีในราคาเช่า หรือหากเจ้าของประกอบกิจการเอง ก็จะผลึกภาระภาษีบวกเข้าไปในราคาสินค้าและบริการ

#### 4. ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

ปัญหาจากแนวทางเดิมในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ดังที่ได้กล่าวมาทำให้รัฐ (องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น) มีรายได้จากการจัดเก็บภาษีน้อยกว่าที่ควรจะได้รับจริง (จากมูลค่าทรัพย์สิน) รัฐจึงมีภาระค่าใช้จ่ายในการจัดสรรงบประมาณไปอุดหนุนองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นจำนวนมาก ส่งผลต่อคุณภาพและประสิทธิภาพการจัดทำบริการสาธารณะของท้องถิ่น และโดยที่ภาษีโรงเรือนและที่ดินมีข้อบกพร่องจากการยกเว้นภาษีที่ไม่สอดคล้องกับหลักความเสมอภาค ส่งผลให้ขาดการยอมรับในการประเมินค่ารายปีและรัฐสูญเสียรายได้ การอาศัยดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ในการประเมินค่ารายปี โดยไม่ได้ทำการตรวจสอบสภาพที่แท้จริงของโรงเรือนและที่ดิน ทำให้ทรัพย์สินบางส่วนไม่อยู่ในข่ายเสียภาษี เกิดความไม่เสมอภาคและรัฐสูญเสียรายได้ การกำหนดราคาประเมินทรัพย์สินที่มีความไม่แน่นอน (เนื่องจากขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของเจ้าพนักงานประเมิน) ข้อมูลการจัดเก็บภาษีที่ไม่ถูกต้อง (มีการเปลี่ยนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน) ส่งผลต่อประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี และทำให้รัฐสูญเสียรายได้ รวมทั้งการที่เจ้าหน้าที่ไม่เคร่งครัดในการใช้มาตรการบังคับการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายบัญญัติ เช่น การยึด การอายัด การขายทอดตลาด ส่งผลต่อประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี และทำให้รัฐสูญเสียรายได้ สำหรับภาษีบำรุงท้องที่มีข้อบกพร่อง คือการจัดเก็บภาษีจากราคาปานกลางของที่ดินที่ไม่มีความเหมาะสมและเป็นธรรม ตามสภาพและทำเลของที่ดินในแต่ละแห่ง (ละเอียด ศรีล้อม, 2553, น. 81-82)

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้วางหลักการทั่วไปของภาษีอากร คือ หลักความเป็นธรรม (Equity) หลักความแน่นอน (Certainty) หลักความสะดวก (Convenience) และหลักความประหยัด (Low compliance and collection costs) ตลอดจนแก้ไขปัญหาในการจัดเก็บภาษีอากรเดิมมากำหนดไว้ โดยนอกจากการใช้หลักการประเมินฐานภาษีตามต้นทุนและหลักการพิจารณาอัตราภาษีตามเจตนาการใช้ประโยชน์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (ประเมินตามมูลค่าทรัพย์สินของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างรวมกัน ใช้ราคาประเมินกลางจากกรมธนารักษ์เป็นราคากลางมาตรฐาน โดยสิ่งปลูกสร้างในแต่ละประเภทจะมีราคาประเมินกลางที่แตกต่างกันไป ราคาประเมินกลางของทั้งสองส่วน

จะมีการปรับขึ้นตามรอบบัญชีการประเมินราคาทุก 4 ปี) แล้ว ยังรวบรวมหลักสำคัญของกฎหมายเดิมกว่า 12 ฉบับ (แก้ไขเพิ่มเติมเรื่อยมา) มาบรรจุไว้ด้วย ซึ่งถือว่าเป็นแนวทางที่พยายามแก้ไขปัญหาจากการที่ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้กำหนดราคาประเมิน โดยการแยกคำนวณภาษีตามการใช้ประโยชน์จริง ซึ่งถือเป็นการสร้างความชัดเจนและได้มาตรฐาน เพิ่มความโปร่งใสและเป็นธรรมให้กับทั้งเจ้าของทรัพย์สินและภาครัฐ

## IV ผลกระทบต่อผู้ครอบครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

### 1. ผลกระทบต่อการยอมรับได้

#### 1.1 การยอมรับได้ในฐานะที่ภาษีเป็นเครื่องมือสำคัญในการพัฒนาที่ดินเชิงคุณภาพ

เพื่อให้ผู้ครอบครองใช้ที่ดินให้เกิดประโยชน์สูงสุด ป้องกันการถือครองที่ดินโดยไม่ทำประโยชน์ ลดการกักตุนที่ดินเพื่อการเก็งกำไร สนับสนุนการใช้ประโยชน์ในที่ดินให้เหมาะสมมากขึ้น ลดความเหลื่อมล้ำในการครอบครองที่ดิน เปิดโอกาสให้ผู้ขาดแคลนเข้าถึงทรัพยากรที่ดินเพื่อทำกิน ดังนี้ ผลกระทบย่อมมีต่อผู้ครอบครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ไม่ใช้ที่ดินให้เกิดประโยชน์สูงสุด หรือไม่ทำประโยชน์ หรือกักตุนเพื่อเก็งกำไร อย่างไรก็ตาม ประเด็นการเปิดโอกาสให้ผู้ขาดแคลนเข้าถึงทรัพยากรที่ดินเพื่อทำกินนั้น ยังมีข้อสงสัยว่า ผู้ขาดแคลนจะสามารถเข้าถึงทรัพยากรที่ดินเพื่อการทำกินได้อย่างไร เพราะการได้มาซึ่งการครอบครองไม่ขึ้นอยู่กับเครื่องมือทางภาษีอากร นอกจากนั้น แนวคิดการกระจายการถือครองที่ดินจากผู้ถือครองไว้จำนวนมากไปสู่ผู้ไม่มีที่ดินทำกิน โดยตั้งสมมติฐานว่า ถ้าถือครองไว้มากก็ต้องรับภาระภาษีเพิ่มขึ้นจะช่วยลดความเหลื่อมล้ำในการถือครองที่ดินทำกินได้นั้น ยังไม่เห็นถึงความสมเหตุสมผล

#### 1.2 การยอมรับได้ในการบริหารจัดการเก็บภาษีที่มีความเสมอภาคและมีประสิทธิภาพ

เพื่อให้ผู้เสียภาษีที่มีรายได้น้อยไม่รู้สึกว่าเป็นภาระที่เพิ่มขึ้น ประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีแบบอัตราก้าวหน้าจึงเป็นกลไกสำคัญในการคัดสรรผู้ที่สมควรต้องเสียภาษีตัวจริง คือผู้ที่ครอบครองที่ดินไว้จำนวนมากเกินกว่าเพื่อการอยู่อาศัย ดังนี้ ผลกระทบย่อมมีต่อผู้ครอบครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจำนวนมากเกินกว่าเพื่อการอยู่อาศัย อย่างไรก็ตาม ประเด็นการครอบครองที่ดินไว้จำนวนมากเกินกว่าเพื่อการอยู่อาศัย ยังมีข้อสงสัยว่า ผู้ที่ครอบครองที่ดินไว้จำนวนมากเกินกว่าเพื่อการอยู่อาศัย อาจเป็นผู้มีรายได้น้อยซึ่งขาดความสามารถในการรับภาระภาษีก็ได้ หากเป็นเช่นนั้น ในที่สุดผู้มีรายได้น้อยก็จำต้องขายหรือปล่อยเช่าในราคาต่ำ เพื่อเลี่ยงภาระภาษีที่ดินต้องแบกรับ ท้ายสุดก็จะเป็นช่องทางให้นายทุนเข้าถือครองในราคาถูก ซึ่งอาจไม่เป็นธรรมต่อผู้ครอบครองที่ดินจำนวนมากแต่มีรายได้น้อย

- 1.3 การยอมรับได้ในเกณฑ์ภาษีที่จัดเก็บจากฐานมูลค่าทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นบนฐานของประโยชน์ที่เจ้าของทรัพย์สินได้รับการบริการสาธารณะจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นหรือจากหน่วยงานรัฐ

เพื่อสะท้อนมูลค่าส่วนเพิ่มของทรัพย์สินของแต่ละบุคคล เช่น ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างใดที่รัฐสร้างถนนตัดผ่านหรือสร้างสิ่งสาธารณูปโภค ทำให้ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นมีมูลค่าทางการตลาด (ราคา) ที่สูงขึ้น ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น ก็สมควรเสียภาษีในอัตราที่เหมาะสมกับมูลค่าทางการตลาดที่สูงขึ้นนั้นด้วย ดังนั้น ผลกระทบย่อมมีต่อผู้ครอบครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ได้รับผลประโยชน์จากการดำเนินการของรัฐ อย่างไรก็ตาม ประเด็นการได้รับผลประโยชน์จากการดำเนินการของรัฐ ยังมีข้อห่วงใยว่าผู้ที่ครอบครองที่ดินจะต้องแบกรับภาระภาษีที่เพิ่มมากขึ้น โดยที่ดินมิได้เป็นผู้ก่อให้เกิดมูลค่าส่วนเพิ่มนั้นแต่อย่างใด ซึ่งอาจไม่เป็นธรรมต่อผู้ครอบครองที่ดิน ดังนั้น ภาระภาษีในมูลค่าส่วนเพิ่ม ควรเกิดขึ้นเมื่อมีการเปลี่ยนการครอบครอง

## 2. ผลกระทบต่อผู้ที่มีผู้ใช้ผู้ถือครอง

การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มีผลกระทบต่อทั้งผู้ที่เป็นเจ้าของและไม่ได้เป็นเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง สำหรับผู้ที่ถือครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างอยู่ย่อมได้รับผลกระทบโดยตรง ส่วนผู้ที่ไม่ได้ถือครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างย่อมได้รับผลกระทบโดยอ้อม โดยเฉพาะผู้มีรายได้น้อยที่อาศัยอยู่ในเมืองใหญ่ ไม่ว่าจะเป็นบ้านเดี่ยว อาคารชุด หรือหอพัก ด้วยความจำเป็นด้านอาชีพหรือการศึกษาเล่าเรียน จะได้รับผลกระทบจากค่าเช่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่มีราคาเช่าสูงขึ้นกว่าเดิม เนื่องจากมีการบวกค่าภาษีเพิ่มเข้าไปในค่าเช่า ส่งผลให้อาจต้องย้ายออกไปอยู่อาศัยในพื้นที่ที่ไกลออกไปในราคาที่ถูกลงกว่า ซึ่งย่อมกระทบถึงการอาชีพ การศึกษา และวิถีการดำรงชีวิต ส่วนในภาคธุรกิจ ผู้ประกอบการที่เช่าที่ดิน เช่าอาคารสำนักงาน อาคารพาณิชย์ หรือพื้นที่ธุรกิจในห้างสรรพสินค้า อาจต้องจ่ายค่าเช่าสูงขึ้นเนื่องจากถูกผลักภาระภาษีที่เพิ่มขึ้นเข้าไปในค่าเช่า และจะผลักภาระภาษีต่อไปในราคาสินค้าและบริการ สุดท้ายย่อมส่งผลกระทบต่อผู้บริโภค

## 3. ผลกระทบต่อผู้ถือครอง

กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้เปลี่ยนเกณฑ์การประเมินขึ้นใหม่ มีสาระหลัก 2 ประการ คือ (1) ใช้การประเมินฐานภาษีตามต้นทุน และ (2) พิจารณาอัตราภาษีตามเจตนาของการใช้ประโยชน์

ด้านวิธีการประเมินฐานภาษีตามต้นทุน (cost approach) พิจารณาจากมูลค่าทรัพย์สินของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างรวมกัน และใช้ราคาประเมินกลางจากกรมธนารักษ์เป็นราคากลางมาตรฐาน แล้วแยกคำนวณมูลค่าจากทรัพย์สินทั้งหมด จำแนกเป็นมูลค่าของที่ดินและมูลค่าของสิ่งปลูกสร้างในแต่ละประเภท ซึ่งมีราคาประเมินกลางแตกต่างกันไปตามประเภททรัพย์สิน

ส่วนการพิจารณาอัตราภาษีตามเจตนาของการใช้ประโยชน์ จะพิจารณาจากเจตนาการใช้ประโยชน์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของเจ้าของ โดยสิ่งปลูกสร้างจะถูกแยกประเมินตามการใช้ประโยชน์จริง

เช่น อาคารพาณิชย์ 2 ชั้น ที่ชั้นล่างเป็นร้านค้าและชั้นบนเป็นที่พักอาศัย จะถูกแบ่งประเมินตามสัดส่วนพื้นที่ใช้ประโยชน์จริงของอาคาร โดยร้านค้าชั้นล่างจะถูกคิดภาษีตามอัตราภาษีเชิงพาณิชย์ ส่วนพื้นที่ชั้นบนซึ่งเป็นที่อยู่อาศัยจะถูกคิดตามอัตราภาษีเพื่อที่อยู่อาศัย เกณฑ์การประเมินดังกล่าว จะส่งผลกระทบต่อผู้ประกอบการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างซึ่งประกอบการอสังหาริมทรัพย์เพื่อขายและเพื่อให้เช่า เช่น ผู้ประกอบการอสังหาริมทรัพย์เพื่อขาย ภาระภาษีแบบใหม่จะทำให้มีต้นทุนสูงขึ้น ทั้งในส่วนของทรัพย์สินที่อยู่ระหว่างหรือรอการพัฒนา และหน่วยที่เหลือนขายสะสมของโครงการ

จากการเปลี่ยนแปลงเกณฑ์ใหม่ดังกล่าว ทำให้เกิดผลกระทบต่อผู้ประกอบการอสังหาริมทรัพย์ประเภทบ้านจัดสรรและห้องชุด (คอนโดมิเนียม) โดยราคาประเมินกลางของสิ่งปลูกสร้างสำหรับโครงการบ้านแนวราบจะถูกประเมินเท่ากับขนาดพื้นที่ของบ้านในทุกระดับราคาขาย ซึ่งหมายความว่า โครงการบ้านในราคาระดับบนที่มีขนาดพื้นที่เท่ากับบ้านราคาระดับล่างจะรับได้ประโยชน์ทางภาษีมากกว่าโครงการห้องชุดของคอนโดมิเนียม เนื่องจากการคำนวณมูลค่าของโครงการคอนโดมิเนียม จะใช้ราคาประเมินของอาคารชุดและห้องชุดตามระดับราคาขายเป็นหลัก ซึ่งส่งผลกระทบต่อต้นทุนที่ปรับเปลี่ยนขึ้นจากภาระภาษีของโครงการโดยตรง

นอกจากนี้ยังมีข้อสังเกตเกี่ยวกับกรณีการเช่าว่า กรณีให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ที่มีอัตราค่าเช่าต่ำ แต่มูลค่าของทรัพย์สินมีราคาสูง เมื่อฐานภาษีถูกเปลี่ยนมาคิดตามต้นทุน ย่อมส่งผลให้ต้นทุนจากภาระภาษีของผู้ให้เช่าเพิ่มขึ้น โดยเฉพาะผู้ประกอบการที่ปัจจุบันกำลังเช่าที่ดินของภาครัฐหรือรัฐวิสาหกิจ จึงมีแนวโน้มที่ผู้ให้เช่าที่ดินจำเป็นต้องปรับอัตราค่าเช่าที่ดินเพิ่มขึ้น เพื่อรักษาระดับผลกำไร และทำให้ผู้ประกอบการซึ่งกำลังเช่าที่ดินเพื่อทำโครงการให้เช่าอยู่ในปัจจุบัน ก็มีแนวโน้มในการเพิ่มอัตราค่าเช่าต่อผู้เช่ามากขึ้นด้วย ยิ่งกว่านั้น พื้นที่ส่วนกลางของโครงการอสังหาริมทรัพย์ที่ให้เช่า ตามการประเมินฐานภาษีแบบใหม่ มูลค่าทรัพย์สินส่วนกลางของโครงการอสังหาริมทรัพย์ให้เช่าจะต้องถูกคิดคำนวณรวมเข้าไปในฐานภาษีแบบใหม่นี้ด้วย ซึ่งย่อมส่งผลต่อต้นทุนการประกอบการเช่นเดียวกันและจะเป็นปัจจัยที่ส่งผลต่ออัตราค่าเช่า

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

จากปัญหาต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีดังที่ได้กล่าวมาข้างต้น เช่น ฐานภาษีที่ซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน การประเมินภาษีที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของเจ้าพนักงาน และอัตราภาษีที่กำหนดไว้สูง การไม่ปรับปรุงราคาปานกลางในการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ อัตราภาษีแบบถดถอย และการมีข้อยกเว้นและลดหย่อนภาษีเป็นจำนวนมาก นำมาซึ่งการยกเลิกพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 โดยตราพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ขึ้นใหม่ เพื่อแก้ไขปัญหาโครงสร้างภาษีแบบเดิม กระตุ้นการใช้ประโยชน์ที่ดิน และเพิ่มรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

กฎหมายฉบับนี้ กำหนดให้ฐานภาษีมาจากมูลค่าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ผู้เสียภาษีได้แก่ เจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เจ้าของห้องชุด ผู้ครอบครองทรัพย์สินของรัฐ และผู้ดำเนินการจัดเก็บภาษี ได้แก่ เทศบาล องค์การบริหารส่วนตำบล กรุงเทพมหานคร และเมืองพัทยา แนวคิดหลัก ได้แก่ การลดความเหลื่อมล้ำในสังคม ประสิทธิภาพในการจัดเก็บ ใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้าโดยสัมพันธ์กับบริการที่ได้รับจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ทำให้ยากต่อการหลบเลี่ยงภาษี ทำให้ฐานภาษีเคลื่อนย้ายได้ยาก และมีรายได้ที่แน่นอน เกิดความรับผิดชอบในมูลค่าทรัพย์สินที่เพิ่มสูงขึ้น รวมถึงลดความเหลื่อมล้ำทางสังคมในการถือครองทรัพย์สิน

แนวทางการจัดเก็บภาษี แบ่งประเภทที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็น 2 กลุ่มตามหลักสัดส่วนการใช้ประโยชน์ คือ กลุ่มที่ดินใช้ประโยชน์ เช่น การเกษตรกรรม ที่อยู่อาศัย พาณิชยกรรม ฯลฯ กับกลุ่มที่ดินที่ไม่ได้ใช้ประโยชน์ เช่น ที่ดินรกร้างว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่ดิน ดังนั้น เจ้าของทรัพย์สินที่ได้ประโยชน์จากมูลค่าทรัพย์สินที่สูงขึ้น จะต้องเสียภาษีสูงขึ้นตามมูลค่าส่วนเพิ่ม

การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามกฎหมายใหม่ ส่งผลกระทบต่อผู้ครอบครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ทั้งด้านการยอมรับได้ในการพัฒนาที่ดินเชิงคุณภาพเพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดและลดความเหลื่อมล้ำในการครอบครองที่ดิน แต่มีข้อสงสัยว่า ผู้ขาดแคลนจะสามารถเข้าถึงทรัพยากรที่ดินเพื่อการทำกินได้อย่างไร เพราะการได้มาซึ่งการครอบครอง ไม่ขึ้นอยู่กับเครื่องมือทางภาษีอากร ด้านการยอมรับได้ในการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีที่มีความเสมอภาคและมีประสิทธิภาพ เพื่อให้ผู้เสียภาษีที่มีรายได้น้อยไม่รู้สึกรำคาญเป็นภาระที่เพิ่มขึ้น ด้านประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีเพื่อคัดสรรผู้ที่สมควรต้องเสียภาษีตัวจริงคือผู้ที่ครอบครองที่ดินไว้จำนวนมากเกินกว่าเพื่อการอยู่อาศัย อย่างไรก็ตามผู้ที่ครอบครองที่ดินไว้จำนวนมากเกินกว่าเพื่อการอยู่อาศัย อาจเป็นผู้มีรายได้น้อยซึ่งขาดความสามารถในการรับภาระภาษีก็ได้ ด้านการยอมรับได้ในเกณฑ์ภาษีที่จัดเก็บจากฐานมูลค่าทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นจากประโยชน์ที่เจ้าของทรัพย์สินได้รับการบริการสาธารณะจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เพื่อสะท้อนมูลค่าส่วนเพิ่มของทรัพย์สินของแต่ละบุคคล โดยมีข้อห่วงใยว่า ผู้ที่ครอบครองที่ดินจะต้องแบกรับภาระภาษีที่เพิ่มมากขึ้นโดยที่ตนมิได้เป็นผู้ก่อให้เกิดมูลค่าส่วนเพิ่มนั้นแต่อย่างใด ซึ่งอาจไม่เป็นธรรมต่อผู้ครอบครองที่ดิน

สำหรับผู้ที่ไม่ได้ถือครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยเฉพาะผู้มีรายได้น้อยที่อาศัยอยู่ในเมืองใหญ่ จะได้รับผลกระทบจากค่าเช่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่มีราคาค่าเช่าสูงขึ้นกว่าเดิม เนื่องจากมีการบวกค่าภาษีเพิ่มเข้าไปในค่าเช่า ทำให้อาจต้องย้ายออกไปอยู่อาศัยในพื้นที่ที่ไกลออกไปในราคาที่ถูกลงกว่ากระทบถึงการอาชีพ การศึกษา และวิถีการดำรงชีวิต ในภาคธุรกิจ ผู้ประกอบการที่เช่าที่ดิน เช่าอาคารสำนักงาน อาคารพาณิชย์ หรือพื้นที่ธุรกิจในห้างสรรพสินค้า อาจต้องจ่ายค่าเช่าสูงขึ้นเนื่องจากถูกผลักภาระภาษีที่เพิ่มขึ้นเข้าไปในค่าเช่า ในส่วนของผู้ครอบครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างซึ่งประกอบการอสังหาริมทรัพย์เพื่อขายและเพื่อให้เช่า อัตราภาษีทรัพย์สินที่อยู่ระหว่างหรือรอการพัฒนาและหน่วยที่เหลือนขายสะสมของโครงการ ตามอัตราการใช้ประโยชน์ที่ดินเชิงพาณิชย์จะสูงสุดถึงร้อยละ 2 ของมูลค่า

ทรัพย์สิน ผู้ประกอบการประเภทบ้านจัดสรรและห้องชุด (คอนโดมิเนียม) จะได้รับผลกระทบจากราคาประเมินกลางของสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ราคาขายเป็นหลัก ซึ่งส่งผลต่อต้นทุนที่ปรับเพิ่มขึ้นจากภาระภาษีของโครงการ กรณีให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ที่อัตราค่าเช่าต่ำ แต่มูลค่าของทรัพย์สินมีราคาสูง ย่อมส่งผลให้ต้นทุนจากภาระภาษีของผู้ให้เช่าเพิ่มขึ้น จึงมีแนวโน้มที่ผู้ให้เช่าที่ดินจำเป็นต้องปรับอัตราค่าเช่าที่ดินเพิ่มขึ้น เพื่อรักษาระดับผลกำไร และทำให้ผู้ประกอบการซึ่งกำลังเช่าที่ดินเพื่อทำโครงการให้เช่าอยู่ในปัจจุบัน ก็มีแนวโน้มในการเพิ่มอัตราค่าเช่าต่อผู้เช่ามากขึ้นด้วย

บทความนี้จึงมีข้อเสนอแนะ ให้รัฐมีมาตรการควบคุมและส่งเสริมประสิทธิภาพและความเป็นธรรมในการดำเนินการ คือ (1) รัฐควรกำหนดอัตราภาษีไว้แน่นอน เพื่อให้ชัดเจนต่อผู้เสียภาษีในการวางแผนภาษี (2) ลดการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่รัฐ เพื่อป้องกันการทุจริตและเรียกร้อยงามสินจ้าง (3) ปรับปรุงหลักคิดเกี่ยวกับฐานภาษีจากค่าส่วนกลางของอาคารชุดและหมู่บ้านจัดสรร เพื่อให้นิติบุคคลอาคารชุดและหมู่บ้านจัดสรรไม่ต้องรับภาระภาษีจากพื้นที่เกี่ยวเนื่องกับที่อยู่อาศัย และ (4) ปรับปรุงหลักคิดเกี่ยวกับฐานภาษีจากอสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ระหว่างพัฒนา ให้ถือเป็นช่วงเวลาที่ยังไม่ก่อให้เกิดรายได้ และควรได้รับการลดหย่อนภาษี สำหรับที่ดินรกร้างว่างเปล่าที่ถูกรอนสิทธิ เช่น ที่ตาบอดที่ในเขตผังเมืองที่ห้ามสร้างสิ่งปลูกสร้าง ควรได้รับการลดหย่อนภาษี เพราะทรัพย์สินดังกล่าวมีมูลค่าสูงในการประเมิน แต่ไม่มีมูลค่าในทางการตลาด

## เอกสารอ้างอิง

- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2544). *คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร*. กรุงเทพฯ: สถาบัน Detraining center.
- แบงค์ งามอรุณโชติ และคนอื่น ๆ. (2555). *แนวคิดภาษีที่ดินและทรัพย์สิน : กรณีศึกษาร่างพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง*. ชุดหนังสือการสำรวจองค์ความรู้เพื่อปฏิรูปประเทศไทย. กรุงเทพฯ: สำนักงานปฏิรูป (สปร.).
- ปรีดา นาคเนาวทิม. (2531). *เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1* (พิมพ์ครั้งที่ 6). กรุงเทพฯ: แสงจันทร์การพิมพ์.
- ละเอียด ศรีล้อม. (2553). *ปัญหาการบังคับใช้กฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินในประเทศไทย*. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยพายัพ.
- ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. (2547). *คำอธิบายภาษีโรงเรือนและที่ดิน* (พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพฯ: วิญญูชน.
- Ministry of Finance, Republic of China. (1990). *Taxation in The Republic of China*.
- Richard M. Bird, Enid Slack. (2004) *International Handbook of Land and Property Taxation*. UK: Edward Elgar Publishing Limited.