



วารสารนิติศาสตร์
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
THAMMASAT LAW JOURNAL

ชื่อเรื่อง: การประเมินผลกระทบทางเศรษฐศาสตร์ของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

ชื่อผู้แต่ง: อติศร์ อิศรางกูร ณ อยุธยา

การอ้างอิงที่แนะนำ: อติศร์ อิศรางกูร ณ อยุธยา, 'การประเมินผลกระทบทางเศรษฐศาสตร์ของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562' (2565) 3 วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 624.

ผู้สนับสนุนหลัก

CHANDLER MHM

SATYAPON
& PARTNERS

THAILAND Intellectual Property Law Firm



Tax and Legal Counsellors

Seri Manop & Doyle

ผู้สนับสนุนร่วม



SAIJO DENKI

WEERAWONG C&P
WEERAWONG, CHENNAI & PARTNERS LTD.

CSBC
LAW OFFICES
www.csbc.law.com

โครงการวารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ เลขที่ 2 ถนนพระจันทร์ แขวงพระบรมมหาราชวัง
เขตพระนคร กรุงเทพมหานคร 10200 โทร. 02 613 2169 อีเมล tu.lawjournal@tu.ac.th

การประเมินผลกระทบทางเศรษฐศาสตร์ ของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 Economic Impact Assessment of the Land and Building Tax Act, B.E. 2562 (2019)*

อดิสร อิศรางกูร ณ อยุธยา
รองศาสตราจารย์ คณะพัฒนาการเศรษฐกิจ สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์
Adis Israngkura
Associate Professor, School of Development Economics
National Institute of Development Administration (NIDA)

วันที่รับบทความ 21 กุมภาพันธ์ 2565; วันที่แก้ไขบทความ 30 มิถุนายน 2565; วันที่ตอบรับบทความ 17 สิงหาคม 2565

บทคัดย่อ

การศึกษานี้แสดงให้เห็นถึงความจำเป็นในการประเมินผลกระทบของกฎหมาย (Regulatory Impact Assessment: RIA) ก่อนการตรากฎหมายทุกฉบับ ทั้งยังแสดงให้เห็นอีกด้วยว่าการที่ พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ถูกตราขึ้นก่อนการตรากฎหมายการประเมินผลกระทบของกฎหมายอาจส่งผลกระทบทางลบต่อเศรษฐกิจในหลายรูปแบบ ได้แก่ 1) ทวีความเหลื่อมล้ำระหว่างองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมากขึ้น เพราะองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่เป็นเขตเมืองจะมีรายได้จากภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาก ในขณะที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในพื้นที่ห่างไกลจะมีรายได้จากภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างน้อย 2) การใช้อัตราภาษีก้าวหน้าสร้างความไม่เป็นธรรมกับ

* ผู้เขียนขอขอบคุณ ศาสตราจารย์ (พิเศษ) ดร.สมชัย ฤชุพันธุ์ (ประธานมูลนิธิสถาบันพัฒนาสยาม อติอริบติกรรมสรรพสามิต และอดีตผู้อำนวยการสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง) ที่กรุณาให้ความรู้และอธิบายความเป็นมาของกฎหมายภาษีที่ดินของประเทศไทย ขอขอบคุณ คุณมานัส ฉั่วสวัสดิ์ (อดีตรองอธิบดีกรมที่ดิน) และ รศ.ดร.อภิวัฒน์ รัตนวราหะ (คณะสถาปัตยกรรมศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย) ที่กรุณาให้ความรู้เรื่องภาษีที่ดิน ขอขอบคุณ คุณกัญจน์ จิระวุฒิพงศ์ (นักวิจัย TDR) ที่กรุณาให้ข้อคิดเห็นในแง่เศรษฐศาสตร์และให้คำแนะนำในการปรับปรุงบทความให้มีความสมบูรณ์มากยิ่งขึ้น และขอขอบคุณผู้ช่วยวิจัย คุณเนตรนภิศ ฤทธิสร และคุณสุกัญญา ศิริรัตนไพจิตร ที่ช่วยสืบค้นและจัดทำข้อมูลสำหรับบทความนี้.

ผู้ถือครองที่ดินขนาดต่าง ๆ เพราะเป็นการเก็บภาษีทรัพย์สินที่ซ้ำซ้อนกับภาษีเงินได้ สร้างความบิดเบือนทางราคาระหว่างที่ดินที่มีมูลค่าต่างกัน ส่งผลกระทบทางลบต่อการออม การลงทุน และนำไปสู่ความสูญเสียทางเศรษฐกิจ 3) การกำหนดอัตราภาษีที่แตกต่างสำหรับการใช้ประโยชน์ที่ดินแต่ละประเภทยังสร้างความไม่เป็นธรรมต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นและต่อเจ้าของที่ดินผู้เสียภาษี 4) การเพิ่มอัตราภาษีทุก ๆ 3 ปี สำหรับที่ดินรกร้างว่างเปล่าไม่สามารถแก้ปัญหาที่ดินรกร้างว่างเปล่าได้มากนัก เพราะไม่ใช่ว่าการแก้ที่ต้นตอปัญหา ไม่สามารถเปลี่ยนพฤติกรรมให้มีการใช้ประโยชน์ที่ดินเร็วขึ้น และทั้งนี้ยังจะสร้างความสูญเสียทางเศรษฐกิจจากการสร้างทำการลงทุนในที่ดินอีกด้วย ท้ายสุด การศึกษานี้ได้เสนอแนวทางแก้ไขข้อบกพร่องของ พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เพื่อประโยชน์สำหรับการปรับแก้กฎหมายฉบับนี้ในอนาคต

คำสำคัญ: ภาษีที่ดิน ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ความบิดเบือนทางราคา ความสูญเสียทางเศรษฐกิจ ความเหลื่อมล้ำ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

Abstract

This study illustrates the importance of the regulatory impact assessment (RIA) that needs to be conducted before new laws are enacted, and shows that the Land and Building Tax Act B.E. 2562 (2019) promulgated before the RIA law was passed may have many negative impacts on the economy: 1) increased fiscal inequality among the local governments because local governments in the urban areas will be able to collect more tax revenue compared to those in the rural areas, 2) the progressiveness of the tax rates which causes double taxation problem with income tax and also land price distortion that impacts saving, investment and translates into economic losses, 3) the tax rate differentials among land use types leading to unfairness for the local governments and the landowners, and 4) the increase of the tax rates every 3 years for abandoned lands which cannot overcome land abandonment because it does not solve this problem at the root cause, does not affect the land use timing, and creates economic losses in the form of 'pro forma' excess expenses. For future law amendment, this study offers remedial solutions to surmount the weaknesses of the Land and Building Tax Act B.E. 2562 (2019).

Keywords: Property Tax, Land and Building Tax, Price Distortion, Economic Loss, Inequality, Local Government

1. ที่มาของปัญหา

ประเทศไทยตระหนักถึงความสำคัญของการมีกฎหมายเพียงพอที่จำเป็น ยกเลิกหรือปรับปรุงกฎหมายที่หมดความจำเป็นหรือไม่สอดคล้องกับสภาพการณ์หรือกฎหมายที่เป็นอุปสรรคต่อการดำรงชีวิตหรือการประกอบอาชีพโดยไม่ชักช้าเพื่อไม่ให้เป็นภาระแก่ประชาชน ก่อนการตรากฎหมายทุกฉบับรัฐพึงจัดให้มีการรับฟังความคิดเห็นของผู้เกี่ยวข้อง พร้อมทั้งวิเคราะห์ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากกฎหมายอย่างรอบด้านและเป็นระบบ มีการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายในรอบระยะเวลาที่กำหนด โดยเจตนาของการมีกฎหมายลักษณะเช่นนี้ถูกกำหนดไว้ในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 มาตรา 77 ต่อมาจึงมีการตรา พ.ร.บ. หลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562 โดยในมาตรา 5 กำหนดหลักการสำคัญของกฎหมาย และมาตรา 17 (5) กำหนดรายละเอียดด้านเศรษฐกิจว่าก่อนการตรากฎหมายใด ๆ ให้มีการประเมินผลกระทบของกฎหมายนั้น ๆ (Regulatory Impact Assessment: RIA) ต้องประมาณ เศรษฐกิจ สังคม สิ่งแวดล้อม หรือผลกระทบอื่นที่สำคัญ

การศึกษานี้มีวัตถุประสงค์เพื่อประเมินผลกระทบทางเศรษฐศาสตร์ของ พ.ร.บ. ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ซึ่งต่อไปนี้จะเรียกว่า ‘กฎหมายฉบับนี้’ กฎหมายฉบับนี้มีความสำคัญเป็นอย่างยิ่งด้วยเหตุผล 3 ประการ ประการที่หนึ่ง เพื่อแก้ไขปัญหากฎหมายภาษีที่ดินเดิม 3 ฉบับ คือ พ.ร.บ. ภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 พ.ศ. 2484 พ.ศ. 2534 และ พ.ศ. 2543 พ.ร.บ. ภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 พ.ศ. 2516 และ พ.ร.บ. กำหนดราคาปานกลางของที่ดินสำหรับการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2529 ภาษีบำรุงท้องที่เดิมมีปัญหา¹ ด้านราคาปานกลางไม่มีการปรับมาเป็นเวลานานตั้งแต่ พ.ศ. 2521-2524 ใช้อัตราภาษีต่ำและมีลักษณะถดถอย และมีการยกเว้นลดหย่อนจำนวนมาก ส่วนภาษีโรงเรือนและที่ดินเดิมมีปัญหาด้านฐานภาษีซ้อนกับภาษีเงินได้ มีการลดหย่อนสำหรับที่อยู่อาศัย มีอัตราภาษีสูงที่ร้อยละ 12.5 มีอัตราค่าปรับที่ต่ำ และไม่มีราคากลางจึงเปิดโอกาสให้ใช้ดุลพินิจในการประเมินมูลค่าที่ดิน โดยปัญหาดังกล่าวเกิดขึ้นทั้งในส่วนของการบริหารส่วนตำบล² และปัญหาเฉพาะของผู้ประกอบการ³ ประการที่สอง เพื่อสร้างแหล่งรายได้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเพื่อให้ท้องถิ่นมีรายได้ภาษีที่มั่นคง มีอิสระทางการคลังในการใช้จ่ายจากภาษีที่ดินนี้เพื่อลงทุนในบริการสาธารณะพัฒนาพื้นที่ของตนเอง และสนับสนุนประชาธิปไตยท้องถิ่น⁴ ประการที่สาม

¹ Duangmanee Laowakul, ‘Property Tax in Thailand: An Assessment and Policy Implications’ (2016) 2 Thammasat Review of Economic and Social Policy 24, 34-35; และสันตา อุตมะโกติน, ‘ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง: ก้าวต่อไปของการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของประเทศไทยอย่างมีประสิทธิภาพ’ (2553) 5 จุลนิติ 64, 66-67.

² นุชจรี เกาะสมบัติ, ‘สภาพปัญหาการชำระภาษีโรงเรือนและที่ดินขององค์กรปกครองส่วนตำบลในเขตอำเภอวารินชำราบ จังหวัดอุบลราชธานี’ (2557) 1 วารสารมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลอีสาน 42, 48-51.

³ จินตนา อุณหะไวทยะ, ‘ปัญหากฎหมายในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินจากโรงเรียนเอกชนขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น’ (2560) 2 วารสารการบริหารท้องถิ่น 127, 137-140.

⁴ วิริยะ นามศิริพงศ์พันธุ์, ‘พระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562’ (2563) 1 วารสารบัณฑิตศึกษานิติศาสตร์ 103, 105-106.

เพื่อแก้ไขปัญหาที่ดินบางประการที่รัฐเห็นว่าเป็นเรื่องสำคัญและน่าจะสามารถแก้ปัญหาด้วยการตรากฎหมายภาษีที่ดินใหม่นี้ได้ ได้แก่ ปัญหาความเหลื่อมล้ำในการถือครองที่ดิน การเก็งกำไรจากการกักตุนที่ดิน และปัญหาที่ดินรกร้างว่างเปล่า

สิ่งที่เกิดขึ้นคือ พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ตามประกาศในราชกิจจานุเบกษา ในวันที่ 12 มีนาคม 2562 ก่อนที่ พ.ร.บ.หลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562 จะประกาศในราชกิจจานุเบกษาสองเดือนต่อมาในวันที่ 31 พฤษภาคม 2562 ด้วยเหตุนี้จึงทำให้ พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ไม่จำเป็นต้องดำเนินการประเมินผลกระทบก่อนการตรากฎหมายตามที่ พ.ร.บ.หลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562 กำหนด กระนั้นก็ตาม กฎหมายฉบับนี้ได้ผ่านกระบวนการเสนอร่างกฎหมายปกติ คือได้จัดทำคำชี้แจงตามหลักเกณฑ์ในการตรวจสอบความจำเป็นในการตราพระราชบัญญัติ (Checklist 10 ประการ) ของระเบียบว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการเสนอเรื่องต่อคณะรัฐมนตรี พ.ศ. 2548 โดยในข้อ 5 ของระเบียบนี้กำหนดให้มีการวิเคราะห์ภาระต่อบุคคลและความคุ้มค่าเพียงแต่การจัดทำคำชี้แจงดังกล่าวอาจยังขาดรายละเอียดด้านการวิเคราะห์ผลกระทบด้านเศรษฐศาสตร์ทั้งในแง่มูลค่าของการใช้ประโยชน์ที่ดินเพื่อการบริโภค การออม การลงทุน การเป็นปัจจัยการผลิต รวมทั้งผลกระทบเชิงพลวัตด้านการถือครองที่ดิน มูลค่าเพิ่มจากการถือครองที่ดินในระยะสั้นและระยะยาว และการกระจายการใช้ประโยชน์ที่ดิน ดังนั้น จึงเป็นที่มาของปัญหาวิจัยของการศึกษานี้

ถึงแม้ก่อนการตรา พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ ฉบับนี้ได้มีการศึกษาผลกระทบของการตรากฎหมายไว้บ้างแล้ว แต่ก็เป็นเพียงการศึกษาด้านความพร้อมในการจัดเก็บภาษี⁵ และความคิดเห็นของประชาชน⁶ เท่านั้น ไม่ใช่การประเมินผลกระทบทางเศรษฐศาสตร์อย่างละเอียด การที่ พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ไม่ได้ผ่านการประเมินผลกระทบอย่างรอบด้าน อาจนำมาซึ่งความเสียหายทางเศรษฐกิจอันเนื่องมาจากกฎหมายได้ ดังนั้น การศึกษานี้จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อประเมินผลกระทบทางเศรษฐศาสตร์ของการตรากฎหมาย พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ซึ่งจะเป็นประโยชน์ในการปรับปรุงกฎหมายดังกล่าวในอนาคต โดยวิธีการศึกษาที่ใช้คือการประเมินกฎหมายเชิงคุณภาพตามหลักเศรษฐศาสตร์การคลังสาธารณะด้วยการวิเคราะห์เชิงพรรณนา ข้อมูลที่ใช้ในการศึกษาประกอบด้วย พ.ร.บ.ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กฎหมายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับที่ดิน ภาษีที่ดิน ระบบภาษีของประเทศไทย ประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทยประกอบกฎหมายฉบับนี้ และหลักฐานผลงานวิชาการต่าง ๆ ทั้งในประเทศและต่างประเทศ รวมทั้งการสัมภาษณ์ผู้ทรงคุณวุฒิด้านภาษีที่ดินรวม 3 ท่าน

⁵ วราภรณ์ ธรรมภักดิ์ และศิริศักดิ์ เหล่าจันทาม, 'ความพร้อมในการจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในเขตพื้นที่อำเภอเมือง จังหวัดขอนแก่น' (2562) 6 Journal of Modern Learning Management 246, 258-259.

⁶ จรินทร์ เทศวานิช และคณะ, 'โครงการประเมินการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างรูปแบบใหม่และผลกระทบต่อการใช้ที่ดิน' (รายงานผลการวิจัยเสนอต่อสำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย สกว. 2552) 6-8 (บทที่ 11).



ประโยชน์ของการศึกษานี้ ได้แก่ 1) สร้างความตระหนักถึงผลกระทบทางเศรษฐศาสตร์ของกฎหมายดังกล่าวที่ควรหลีกเลี่ยง 2) เป็นข้อมูลสำหรับการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายดังกล่าวที่ต้องให้มีการดำเนินการตาม พ.ร.บ.หลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562 และ 3) เป็นข้อมูลสำหรับการนำ พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ไปใช้ในระดับปฏิบัติและสำหรับการปรับปรุงกฎหมายฉบับนี้ที่อาจมีขึ้นในอนาคต

2. สารสำคัญทางเศรษฐศาสตร์ของ พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มีมิติทางเศรษฐศาสตร์ที่สมควรนำมาพิจารณาเพื่อวิเคราะห์ผลกระทบ 4 ประการ ได้แก่

1. การสร้างฐานรายได้ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถพึ่งพาตัวเองได้ โดยมาตรา 7 ของกฎหมายฉบับนี้กำหนดว่า “ภาษีที่จัดเก็บได้ในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใด ให้เป็นรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น”

2. การกำหนดกลุ่มผู้ที่ต้องเสียภาษีที่ดินเป็น 3 ประเภท ตามการใช้ประโยชน์จริงของที่ดินแต่ละแปลง ได้แก่ ที่ดินเกษตรกรรม ที่ดินสำหรับที่อยู่อาศัย และที่ดินพาณิชยกรรม (อื่น ๆ) โดยการนำที่ดินมาใช้ประโยชน์แต่ละประเภทจะเสียภาษีในอัตราที่ไม่เท่ากันดังแสดงในตารางที่ 1

3. อัตราภาษีที่ดินใช้อัตราภาษีก้าวหน้า หมายความว่าเจ้าของที่ดินที่มีมูลค่าสูงจะเสียภาษีไม่เพียงแต่มากกว่าที่ดินที่มีมูลค่าน้อยอยู่แล้ว แต่ต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าด้วย (ตามสูตรการคำนวณภาระภาษี = อัตราภาษี $\times$ มูลค่าที่ดิน) ตารางที่ 1 แสดงให้เห็นถึงการจัดประเภทที่ดินและอัตราภาษีของกฎหมายฉบับนี้ มาตรา 37 ซึ่งกำหนดเพดานอัตราภาษีสูงสุดและให้อำนาจองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นตราข้อบัญญัติท้องถิ่นเพื่อกำหนดอัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บได้เองทั้งแบบอัตราเดียวหรือหลายอัตราก็ได้ แต่ต้องไม่สูงกว่าเพดานอัตราภาษีสูงสุดที่กฎหมายฉบับนี้กำหนด ส่วนการกำหนดอัตราภาษีแบบก้าวหน้าถูกระบุไว้ในมาตรา 94 ของกฎหมายฉบับนี้โดยให้มีผลบังคับใช้ในช่วงสองปีแรก พ.ศ. 2563-2564 ต่อมามีการตราพระราชกฤษฎีกากำหนดอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2564 ที่จะให้มีผลบังคับใช้ พ.ศ. 2565 โดยมาตรา 3 มีการเพิ่มอัตราภาษีสำหรับที่ดินสำหรับที่อยู่อาศัยในบางรายการ ดังแสดงในตารางที่ 1

ตารางที่ 1 อัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตาม พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562
มาตรา 94 และ พ.ร.ฎ.กำหนดอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2564 มาตรา 3

ที่ดินเกษตรกรรม		ที่ดินสำหรับที่อยู่อาศัย				ที่ดินพาณิชยกรรม (อื่น ๆ)	
มูลค่า (ล้านบาท)	อัตรา ภาษี (%)	มูลค่า (ล้านบาท)	อัตราภาษี (%)			มูลค่า (ล้านบาท)	อัตรา ภาษี (%)
			สิ่งปลูกสร้าง	สิ่งปลูกสร้าง + ที่ดิน	บ้าน หลังอื่น		
0 – 75	0.01	0 – 10	0.02*	0.03*	0.02	0 – 50	0.03
75 – 100	0.03	10 – 25	0.02	0.03*	0.02	50 – 200	0.04
100 – 500	0.05	25 – 40	0.02	0.05*	0.02	200 – 1,000	0.05
500 – 1,000	0.07	40 – 50	0.02 → 0.03	0.05*	0.02	1,000 – 5,000	0.06
1,000 ขึ้นไป	0.1	50 – 65	0.03	0.03 → 0.1	0.03	5,000 ขึ้นไป	0.07
เพดานภาษี 0.15%**		65 – 75	0.03 → 0.05	0.03 → 0.1	0.03	เพดานภาษี 1.2%**	
		75 – 90	0.05	0.05 → 0.1	0.05		
		90 – 100	0.05 → 0.1	0.05 → 0.1	0.05		
		100 ขึ้นไป	0.1	0.1	0.1		
		เพดานภาษี 0.3%**					

ที่มา: พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 37 มาตรา 94 และพระราชกฤษฎีกา
กำหนดอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2564 มาตรา 3 อัตราภาษีตามประเภท
การใช้ประโยชน์

หมายเหตุ:

- คืออัตราภาษีที่เพิ่มขึ้นในปีภาษี พ.ศ. 2565 ที่แตกต่างไปจากอัตราภาษีของ พ.ศ. 2563 - 2564
- * ที่ดินสำหรับที่อยู่อาศัยได้รับการยกเว้นภาษี กรณีมีทั้งที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมูลค่าไม่เกิน 50 ล้านบาท หรือกรณีสิ่งปลูกสร้างมูลค่าไม่เกิน 10 ล้านบาท โดยเจ้าของกรรมสิทธิ์ต้องมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้าน ตาม พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 41
- ** เพดานภาษี (อัตราภาษีสูงสุด) ตาม พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 37 วรรคหนึ่ง

4. การพยายามแก้ปัญหาที่ดินรกร้างว่างเปล่าด้วยการเพิ่มอัตราภาษีร้อยละ 0.3 ของมูลค่าที่ดินที่ต้องเสียภาษีทุก ๆ 3 ปี สำหรับผู้ถือครองที่ดินที่ปล่อยให้ที่ดินรกร้างว่างเปล่าไม่ได้ใช้ประโยชน์ แต่อัตราภาษีรวมไม่เกินร้อยละ 3 ของมูลค่าที่ดินที่ต้องเสียภาษี

อนึ่ง พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มีผลบังคับใช้ครั้งแรกในวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2563 ซึ่งเป็นช่วงที่ประเทศไทยเผชิญปัญหาการระบาดของโรคโควิด 19 ดังนั้น เพื่อเป็นการแบ่งเบา



ภาระของประชาชน จึงมีพระราชกฤษฎีกาลดภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างบางประเภท (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2564 ซึ่งตามมาตรา 3 กำหนดให้ลดจำนวนภาษีในอัตราร้อยละเก้าสิบของจำนวนภาษีที่คำนวณได้ตามมาตรา 42 หรือมาตรา 95 แล้วแต่กรณี โดยให้เรียกเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในอัตราเพียงร้อยละสิบของอัตราที่กฎหมายฉบับนี้กำหนดเท่านั้น เช่น บ้านที่เป็นที่อยู่อาศัยมูลค่าระหว่าง 10-50 ล้านบาท เดิมกำหนดให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 0.02 ของมูลค่าที่ดินที่ต้องเสียภาษี แต่ปรับลดให้ชำระภาษีเพียงอัตราร้อยละ 0.002 ของมูลค่าที่ดินที่ต้องเสียภาษีเท่านั้น

ในส่วนของการนำภาษีที่ดินฉบับนี้มาปฏิบัติ กระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทยได้ตรากฎหมายลำดับรองสำคัญ ๆ อีก 4 ฉบับ ได้แก่ กฎกระทรวงกำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ พ.ศ. 2563 ประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม พ.ศ. 2563 ประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย พ.ศ. 2563 และประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างซึ่งเจ้าของเป็นบุคคลธรรมดาใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม พ.ศ. 2563 โดยกฎหมายลำดับรองดังกล่าวทำหน้าที่เป็นแนวทางในการดำเนินการของเจ้าพนักงานภาษีเพื่อให้เกิดความชัดเจนต่อผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานภาษี ลดการใช้ดุลพินิจลงบ้าง เช่น กรณีการปลูกพืชหรือการเลี้ยงสัตว์ได้กำหนดจำนวนต้นไม้และจำนวนสัตว์เลี้ยงเพื่อให้เข้าข่ายการเป็นเกษตรกรรม แต่ก็ยังมีอีกบางกรณีที่ยังต้องมีการตีความกฎหมายและใช้ดุลพินิจอยู่บ้าง

เมื่อเปรียบเทียบกับภาษีที่ดินเดิม 3 ฉบับ ได้แก่ พ.ร.บ.ภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 พ.ศ. 2484 พ.ศ. 2534 และ พ.ศ. 2543 พ.ร.บ.ภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 พ.ศ. 2516 และ พ.ร.บ.กำหนดราคาปานกลางของที่ดินสำหรับการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2529 กับ พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 พบว่า กฎหมายฉบับนี้ได้นำข้อด้อยต่าง ๆ มาปรับปรุง กฎหมายฉบับนี้มีข้อเด่นเมื่อเทียบกับ พ.ร.บ.ภาษีโรงเรือนและที่ดิน และ พ.ร.บ.ภาษีบำรุงท้องที่ ในอดีตหลายประการ แต่ความแตกต่างที่สำคัญมี 4 ประการ ได้แก่ 1) มีการคำนวณฐานภาษีโดยใช้ราคาประเมินของกรมธนารักษ์ซึ่งจะมีการประเมินมูลค่าที่ดินเป็นระยะ ๆ ทำให้ภาระภาษีมีความสอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจ และลดการใช้ดุลพินิจในการประเมินมูลค่าที่ดิน 2) มีที่ดินที่ต้องเข้าสู่ระบบภาษีมากขึ้น เพราะกฎหมายฉบับนี้ได้ลดข้อยกเว้นลงไปมากโดยเฉพาะบ้านที่อยู่อาศัยซึ่งจะส่งผลทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถเก็บรายได้มากขึ้น 3) ไม่มีความซ้ำซ้อนกับภาษีเงินได้ที่เป็นปัญหากับภาษีโรงเรือน ด้วยเหตุนี้กฎหมายฉบับนี้จึงเป็นการพัฒนาระบบภาษีที่ดินของประเทศไทยจากเดิมเป็นอย่างมาก และ 4) มีการยกเว้นภาษีสำหรับบ้านหลังแรกที่มีมูลค่าไม่เกิน 50 ล้านบาท เพื่อเน้นการเก็บภาษีที่ดินสำหรับผู้ที่มีความมั่งคั่งเท่านั้น และไม่สร้างภาระต่อประชาชนทั่วไปที่ครอบครองที่ดินเท่าที่จำเป็นต่อการดำรงชีวิตและการประกอบอาชีพ

กระนั้นก็ตาม กฎหมายฉบับนี้ ยังเพิ่มบทบาทสำคัญ ๆ ให้กับภาษีที่ดิน 2 ประการที่จะนำมาวิเคราะห์ต่อไป ได้แก่ 1) การใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้าเพื่อลดปัญหาความเหลื่อมล้ำของการถือครองที่ดิน

2) การเพิ่มอัตราภาษีสำหรับที่ดินร้างว่างเปล่าเพื่อลดการเก็งกำไร และให้ที่ดินมีการนำมาใช้ประโยชน์มากขึ้น

3. บทบาทของที่ดินในระบบเศรษฐกิจ

ที่ดินไม่ใช่สินค้าธรรมดา ๆ เหมือนสลากกินแบ่งรัฐบาลที่จะกำหนดราคาให้เป็นเท่าใดก็ได้ เนื่องจากที่ดินทำหน้าที่หลายประการในระบบเศรษฐกิจ จึงเป็นทรัพย์สินที่มีคุณสมบัติทางเศรษฐศาสตร์พิเศษกว่าทรัพย์สินประเภทอื่น ๆ ดังนั้น การกำหนดภาษีที่ดินจึงจำเป็นต้องคำนึงถึงลักษณะของภาษีที่ดินนั้นว่าจะส่งผลกระทบต่อทางเศรษฐศาสตร์ต่อบทบาทของที่ดินในมิติต่าง ๆ อย่างไร⁷ สำหรับบทบาทสำคัญของที่ดินในระบบเศรษฐกิจมี 4 ประการ ได้แก่

1. ทำหน้าที่เป็นปัจจัยการผลิต (factor of production)⁸ ที่สำคัญในกระบวนการผลิตสินค้าและบริการ ด้วยการประกอบกิจการต่าง ๆ ในระบบเศรษฐกิจ⁹ จำเป็นที่ผู้ประกอบการต้องมีทำเลที่ตั้ง เช่น พื้นที่ทางการเกษตร พื้นที่โรงงาน พื้นที่ร้านค้า พื้นที่แผงลอยขายของ ซึ่งล้วนต้องใช้ที่ดินไม่มากนักน้อยเพื่อทำหน้าที่เป็นปัจจัยการผลิต แม้แต่ธุรกิจขายสินค้าและบริการออนไลน์ก็ยังต้องใช้ที่ดินเช่นเดียวกัน อย่างน้อยก็ต้องมีพื้นที่วางคอมพิวเตอร์ หรือพื้นที่รับส่งสินค้า ฯลฯ ดังนั้น การเก็บภาษีที่ดินในรูปแบบต่าง ๆ ย่อมส่งผลกระทบต่อต้นทุนการผลิตสินค้าและบริการ ตลอดจนราคาสินค้าและบริการ

2. ทำหน้าที่เป็นการออม (saving) อย่างหนึ่ง การออม คือ การลดการบริโภคในปัจจุบันเพื่อเก็บเงินไว้สำหรับอนาคต ไม่ว่าจะเป็นเพื่อความมั่นคงทางการเงิน หรือเพื่อกรณีฉุกเฉิน ทั้งยังเป็นกลไกสำคัญอย่างหนึ่งที่จะนำไปสู่การลงทุนและการขยายตัวทางเศรษฐกิจในระยะยาวอีกด้วย ประเทศที่มีอัตราการออมสูงจะส่งผลให้การลงทุนและรายได้ประชาชาติเพิ่มสูงขึ้น การออมนั้นสามารถทำได้หลายรูปแบบ เช่น การฝากเงินกับธนาคาร การออมในรูปหุ้นหรือพันธบัตร การออมในรูปประกันชีวิต การออมใน LTF/RMF หรือการออมในรูปอสังหาริมทรัพย์หรือที่ดิน¹⁰ เป็นต้น ทั้งนี้ แต่ละคนจะมีรสนิยม ความรอบรู้ หรือความถนัดในการออมแตกต่างกัน ทำให้รูปแบบการออมที่เหมาะสมสำหรับแต่ละคนแตกต่างกันไปด้วย การซื้อที่ดินก็ถือเป็นการออมอย่างหนึ่งที่ให้ผลตอบแทนในระยะยาวตามการเพิ่มของราคาที่ดินและรายได้จากค่าเช่าที่ดิน ดังนั้น การเก็บภาษีที่ดินในรูปแบบต่าง ๆ ย่อมส่งผลกระทบต่อการออมอย่างแน่นอน

⁷ อติศร์ อิศรางกูร ณ อยุธยา, 'พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 : บทวิเคราะห์ทางเศรษฐศาสตร์' (การประชุมวิชาการระดับชาติในวันคล้ายวันสถาปนาสถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์ ประจำปี 2563, สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์ ช่องทางออนไลน์, 2563) 491-492.

⁸ Mason Gaffney, 'Land as a Distinctive Factor of Production' (1994) Land and Taxation 39, 39.

⁹ Raymond B. Palmquist, 'Land as a Differentiated Factor of Production: A Hedonic Model and Its Implications for Welfare Measurement' (1989) 65 Land Economics 23, 23.

¹⁰ Money GURU Thailand, '6 ประเภทการออมเงิน' (checkraka, 5 กุมภาพันธ์ 2559) <<https://www.checkraka.com/money/article/111647>> สืบค้นเมื่อ 20 มิถุนายน 2565.



3. ทำหน้าที่เป็นการลงทุน (investment)¹¹ การนำเงินมาลงทุนต่างจากการออมที่การลงทุนจะมีความเสี่ยงมาเกี่ยวข้อง ทั้งต้องใช้ทักษะในการตัดสินใจและการบริหารธุรกิจ ธุรกิจจำนวนมากสร้างมูลค่าเพิ่มจากการลงทุนพัฒนาที่ดินหรือที่เรียกว่าธุรกิจอสังหาริมทรัพย์¹² เช่น ธุรกิจพัฒนาบ้านจัดสรร อาคารชุด ศูนย์การค้า สถานที่ประชุมขนาดใหญ่ หอพัก โรงแรม หรือธุรกิจด้านการกีฬา เป็นต้น การลงทุนในธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เหล่านี้ต้องมีการลงทุนในที่ดิน มีวิสัยทัศน์ทางธุรกิจ การพัฒนาที่ดิน และการซื้อที่ดินล่วงหน้าหรือที่เรียกว่า Land Bank ดังนั้น การเก็บภาษีที่ดินในรูปแบบต่าง ๆ ย่อมส่งผลต่อรูปแบบการลงทุนด้านการพัฒนาที่ดินด้วย

4. ทำหน้าที่เป็นที่ย่อยอาศัย (consumption) ได้แก่ การซื้อบ้าน อะพาร์ตเมนต์ อาคารชุด ทั้งในรูปของการซื้อขายด้วยเงินสด การผ่อนส่งโดยใช้สินเชื่อ หรือแม้แต่การเช่าก็เป็นรูปแบบการถือครองที่ดินแบบหนึ่งที่มีความเหมาะสมกับความต้องการที่อยู่อาศัยบางลักษณะ ด้วยเหตุที่อยู่อาศัยเป็นสิ่งจำเป็นของประชาชน ดังนั้น จึงควรมีกลไกให้ประชาชนสามารถเข้าถึงที่อยู่อาศัยอย่างมีประสิทธิภาพ ทั้งควรเปลี่ยนมือได้ง่ายเมื่อจำเป็นและมีความเป็นธรรมโดยเฉพาะกับประชาชนที่มีรายได้น้อย ดังนั้น การเก็บภาษีที่ดินในรูปแบบต่าง ๆ จะส่งผลกระทบต่อราคาที่ดิน ราคาที่อยู่อาศัย และค่าเช่าที่อยู่อาศัยแต่ละประเภทด้วย

จะเห็นได้ว่าที่ดินทำหน้าที่ในระบบเศรษฐกิจหลายประการ เป็นทั้งปัจจัยการผลิต การออม การลงทุน และการบริโภค ดังนั้น การกำหนดโครงสร้างอัตราภาษีที่ดินจึงจะส่งผลกระทบต่อบทบาทของที่ดินทั้งสิ้นไม่ว่าจะเป็นบทบาทใด และการประเมินผลกระทบทางเศรษฐกิจของ พ.ร.บ. ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จะแสดงให้เห็นว่า โครงสร้างภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามตารางที่ 1 ส่งผลกระทบอย่างไรต่อสวัสดิการของสังคม (economic welfare) ในฐานะที่ดินทำหน้าที่เป็นปัจจัยทั้ง 4 ประการดังกล่าว

หากกิจกรรมทางเศรษฐกิจแต่ละประเภท (เกษตรกรรม ที่อยู่อาศัย สิ่งปลูกสร้าง หรือพาณิชย์กรรม) หรือขนาดของกิจกรรม (เล็ก กลาง ใหญ่) ต้องเสียภาษีที่ดินในอัตราที่แตกต่างกัน เพราะเป็นภาษีอัตราก้าวหน้า ย่อมส่งผลกระทบต่อต้นทุนการผลิต ต้นทุนการออม ต้นทุนการลงทุน และต้นทุนการบริโภคของที่ดินที่แตกต่างกัน ผลกระทบเหล่านี้จะนำไปสู่การเปลี่ยนแปลงการใช้ประโยชน์ที่ดินที่บิดเบือนไปจากปกติซึ่งล้วนแต่จะส่งผลกระทบทางเศรษฐศาสตร์ไม่ว่าจะเป็นเชิงบวกหรือเชิงลบ กรณีผลกระทบเชิงบวก เช่น การกำหนดอัตราภาษีที่ดินให้ต่ำสำหรับพื้นที่สีเขียวเพื่อสะท้อนผลกระทบภายนอกทางบวกของที่ดินนั้น ๆ น่าจะจูงใจให้เจ้าของที่ดินปลูกต้นไม้มากขึ้น เป็นการเพิ่มพื้นที่สีเขียวให้แก่ประเทศ ผลกระทบเชิงลบ เช่น การกำหนดอัตราภาษีที่ดินที่สร้างความบิดเบือนต่อราคาที่ดิน ค่าเช่าที่ดิน อันจะส่งผลให้การใช้ประโยชน์ที่ดินไม่สอดคล้องกับสภาพความเหมาะสมของสภาพที่ดิน หรือที่เรียกว่า สภาพความขาดแคลนของที่ดิน (resource scarcity) ซึ่งเป็นที่มาของความสูญเสียทางเศรษฐกิจจากภาษีที่ดินนั่นเอง

¹¹ ธนาคารไทยพาณิชย์, 'ลงทุนซื้อที่ดินเปล่าอย่างไรให้ผลตอบแทนงาม' (ธนาคารไทยพาณิชย์) <<https://www.scb.co.th/personal-banking/stories/home-car/buying-vacant-land.html>> สืบค้นเมื่อ 20 มิถุนายน 2565.

¹² G. Timothy Haight and Daniel Singer, *The Real Estate Investment Handbook* (Wiley 2005) 1.

4. หลักเศรษฐศาสตร์ของการเก็บภาษี

การมีระบบภาษีที่ดีเป็นกลไกสำคัญในการพัฒนาประเทศ ประเทศกำลังพัฒนาจำนวนมากไม่มีระบบภาษีที่ดี จึงส่งผลให้รัฐบาลมีรายได้ไม่เพียงพอสำหรับการพัฒนาประเทศ ไม่ว่าจะเป็นการลงทุนในสาธารณูปโภค การศึกษา การสาธารณสุข หรือการค้นคว้าวิจัย นอกจากนั้นการมีระบบภาษีที่ไม่เหมาะสมยังสร้างความบิดเบือนด้านการผลิต การออม การลงทุน และการบริโภค ซึ่งล้วนนำไปสู่ความสูญเสียทางเศรษฐกิจทั้งสิ้น สำหรับประเทศไทยถือว่ามีการมีระบบภาษีที่ดีพอสมควร เพราะมีการวางรากฐานการเก็บภาษีมาตั้งแต่รัชกาลที่ 5 โดยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวที่ทรงตั้งหอรัษฎากรพิพัฒน์ในปี พ.ศ. 2416 เพื่อจัดทำระบบภาษีอากรจนเป็นรากฐานในการพัฒนาประเทศมาจนถึงทุกวันนี้

การเก็บภาษีอากรเป็นกลไกหนึ่งของการพัฒนาประเทศไทยดังสะท้อนให้เห็นจากการตั้งชื่อ ‘คลองภาษีเจริญ’ โดยมีพระภาษีสมบัติบริบูรณ์ (ยิ้ม) เจ้าภาษีฝิ่นเป็นผู้ริเริ่มความคิดการขุดคลองสายนี้เมื่อ พ.ศ. 2409 หรือกว่า 150 ปีที่แล้ว จากนั้นมาประเทศไทยก็มีการพัฒนาระบบภาษีมาโดยตลอด ทำให้มีงบประมาณเพื่อพัฒนาประเทศในด้านต่าง ๆ ทั้งมีการยกเลิกภาษีที่สร้างความบิดเบือนทางราคาและความสูญเสียต่อเศรษฐกิจ เช่น การยกเลิกภาษีการค้าแล้วปรับมาเป็นภาษีมูลค่าเพิ่มใน พ.ศ. 2535 หรือการลดอัตราภาษีศุลกากรในหลาย ๆ รายการเพื่อส่งเสริมการค้าเสรี ลดความบิดเบือนทางราคาของสินค้านำเข้าและสินค้าส่งออก ตามด้วยการสร้างมูลค่าเพิ่มให้เศรษฐกิจไทย ท้ายสุดคือ การตรา พ.ร.บ.ภาษีมรดก พ.ศ. 2558 เพื่อทำหน้าที่ถ่ายโอนความมั่งคั่งจากประชาชนมาใช้ในการพัฒนาประเทศ

หลักเศรษฐศาสตร์ของการเก็บภาษีที่ดีแบ่งได้เป็น 3 หลักการใหญ่ ๆ ได้แก่

หลักการที่หนึ่ง การเก็บภาษีเพื่อสร้างรายได้ให้รัฐบาล¹³ ไม่ว่าจะเป็นรัฐบาลกลางหรือรัฐบาลท้องถิ่น ควรเน้นให้เป็นภาษีที่เรียกเก็บบนฐานความมั่งคั่งของผู้เสียภาษี เช่น ผู้มีรายได้ (หลังหักส่วนลด) มากกว่าต้องเสียภาษีในอัตราสูงกว่าผู้มีรายได้น้อย ซึ่งหลักการนี้นำมาสู่การพัฒนาเป็นระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทย ส่วนธุรกิจที่มีกำไร (สุทธิ) มากก็ควรเสียภาษีในอัตราสูงกว่าธุรกิจที่มีกำไรน้อยเช่นกัน ซึ่งหลักการนี้นำมาสู่ระบบภาษีเงินได้นิติบุคคล เช่นเดียวกัน ประชาชนที่มีฐานะดี มีการบริโภคมาก ก็ควรเสียภาษีมาก ซึ่งหลักการนี้นำมาสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ท้ายสุด การพัฒนาระบบภาษีบนฐานความมั่งคั่งคือ ระบบภาษีกำไรส่วนเกิน (capital gain tax) ที่ทำหน้าที่อุดช่องโหว่จากระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล ส่วนระบบภาษีกำไรส่วนเกิน แม้จะยังไม่มีในประเทศไทยแต่สามารถเก็บภาษีได้จากกิจกรรมที่สร้างกำไรหรือมูลค่าเพิ่ม เช่น กำไรจากการซื้อขายที่ดิน กำไรจากการลงทุนในตลาดเงินทุน หรือกำไรจากการซื้อขายภาพวาด เป็นต้น หลักการสำคัญทางเศรษฐศาสตร์ของการเก็บภาษีตามความมั่งคั่งและสร้างรายได้ให้รัฐบาล คือ ระบบภาษีดังกล่าวต้องสร้างความบิดเบือนทางราคา (price distortion) น้อยที่สุด เพื่อให้กลไกราคายังคงทำหน้าที่สำคัญคือการส่ง ‘สัญญาณทางราคา’ (price signal) และลดความสูญเสียต่อสวัสดิการ

¹³ Cristina Enache, ‘Sources of Government Revenue in the OECD’ (2021) 748 Tax Foundation 1, 2.



ทางเศรษฐกิจ (economic welfare loss) ซึ่งแม้การเก็บภาษีบนฐานรายได้บุคคลธรรมดา บนฐานเงินได้นิติบุคคล บนฐานมูลค่าเพิ่มของสินค้า หรือกำไรส่วนเกินจากการทำธุรกรรม จะสร้างความบิดเบือนในระบบเศรษฐกิจบ้าง แต่ก็มีความบิดเบือนที่น้อยที่สุด โดยสรุปคือ ภาษีที่เรียกเก็บตามความมั่งคั่งของประชาชนที่จะทำหน้าที่เป็นฐานรายได้สำคัญให้รัฐบาลประกอบด้วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือภาษีกำไรส่วนเกิน

หลักการที่สอง การเก็บภาษีเพื่อปรับราคาสินค้าและบริการให้สะท้อนต้นทุนทางสังคมที่แท้จริง (Pigouvian tax)¹⁴ เช่น การใช้ผลิตภัณฑ์น้ำมันสร้างมลพิษทางอากาศ รัฐบาลจึงจัดเก็บและกำหนดอัตราภาษีสรรพสามิตผลิตภัณฑ์น้ำมันตามค่าการปล่อยมลพิษของน้ำมันแต่ละประเภท หรือการเก็บภาษีสรรพสามิตรถยนต์ใหม่ตามประสิทธิภาพการเผาไหม้ โดยรถยนต์ใหม่ที่เผาไหม้สะอาดจะเสียภาษีสรรพสามิตในอัตราที่ต่ำกว่ารถยนต์ใหม่ที่เผาไหม้ไม่สะอาด หลักการภาษีในลักษณะดังกล่าวอยู่ภายใต้การดำเนินงานของกรมสรรพสามิต ภาษีในลักษณะนี้ให้ประโยชน์ทางเศรษฐกิจ 2 อย่างคือ หนึ่ง การปรับราคาสินค้าและบริการให้ทำหน้าที่เป็นสัญญาณทางราคา (price signal) สะท้อนต้นทุนที่แท้จริงทางสังคมให้แม่นยำขึ้น และ สอง การสร้างรายได้ให้รัฐ (double dividend) ซึ่งถือได้ว่ารายได้จากภาษีที่เกิดขึ้นนี้เป็นผลพลอยได้ของการเก็บภาษีนั่น ๆ นอกจากนี้หลักการภาษีที่ดียังต้องมีการเก็บภาษีในรูปค่าสัมปทานหรือค่าธรรมเนียมการใช้ทรัพยากรธรรมชาติต่าง ๆ เพื่อให้ภาษีสะท้อนต้นทุนทางสังคมของทรัพยากรธรรมชาตินั้น ๆ และเป็นการสร้างรายได้ให้รัฐไปพร้อม ๆ กัน เช่น ค่าสัมปทานป่าไม้ ค่าสัมปทานเหมืองแร่ ค่าธรรมเนียมการใช้น้ำบาดาล ค่าธรรมเนียมการใช้น้ำชลประทาน และค่าอากรนกอีแอ่น เป็นต้น

หลักการที่สาม การเก็บภาษี หรือค่าธรรมเนียม เพื่อเป็นค่าตอบแทนบริการต่าง ๆ ที่รัฐบาลกลางหรือรัฐบาลท้องถิ่นจัดให้ประชาชน (cost recovery for public services)¹⁵ เช่น ภาษีบำรุงท้องที่ (ในอดีต) ค่าธรรมเนียมเก็บขยะมูลฝอยขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ภาษีรถประจำปี หรือค่าธรรมเนียมการทำนิติกรรมที่ดินต่าง ๆ ของกรมที่ดิน เป็นต้น ภาษีในลักษณะนี้ทำหน้าที่หารายได้เพื่อคืนทุนทั้งหมดหรือบางส่วน (cost recovery) ให้รัฐสำหรับบริการที่รัฐบาลกลางหรือรัฐบาลท้องถิ่นจัดให้ประชาชน¹⁶ ในส่วนนี้ หลักการของการเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่อเป็นฐานรายได้ให้รัฐบาลท้องถิ่นจึงควรเน้นและพิจารณาความเหมาะสมว่า ภาษีที่เรียกเก็บ (รวมทั้งการกำหนดอัตราภาษีนั่น) มีความสอดคล้องกับบริการที่รัฐบาลท้องถิ่นจัดให้ประชาชนแล้วหรือยัง เช่น หากเป็นพื้นที่เกษตรกรรมที่รัฐบาลท้องถิ่นไม่ได้ลงทุนพัฒนาพื้นที่มากนัก ก็ควรใช้อัตราภาษีต่ำ หากเป็นพื้นที่เพื่อที่อยู่อาศัยที่มีการลงทุนในสาธารณูปโภคพอสมควร ก็ควรใช้อัตราภาษีปานกลาง และหากเป็นพื้นที่พาณิชย์กรรม หรือเขตเมืองที่มีการลงทุนในสาธารณูปโภคสูงก็สามารถกำหนดอัตราภาษีให้สูงได้

¹⁴ Donatella Baiardi and Mario Menegatti, 'Pigouvian Tax, Abatement Policies and Uncertainty on the Environment' (2011) 103 Journal of Economics 221, 222.

¹⁵ Byron Lutz, Raven Molloy and Hui Shan, 'The Housing Crisis and State and Local Government Tax Revenue: Five Channels' (2011) 41 Regional Science and Urban Economics 306, 308; Duangmanee Laovakul (เชิงอรธ 1) 26.

¹⁶ Joana Almeida, Beatriz Condessa, Pedro J. Pinto and José Antunes Ferreira, 'Municipality urbanization tax and land-use management – the case of Tomar, Portugal' (2013) Land Use Policy 334, 345.

ท้ายสุดระบบภาษีที่ดีควรมีความเรียบง่าย ไม่สลับซับซ้อน สมเหตุสมผล เป็นธรรมต่อผู้ต้องเสียภาษี โปร่งใส ไม่ต้องใช้ดุลพินิจหรือการตีความมากมาย หลีกเลี่ยงได้ยาก สร้างความบิตเบียนทางราคาน้อย หากเป็นดังนี้ถือได้ว่าเป็นระบบภาษีที่ดีที่แต่ละประเทศควรมี

5. ผลกระทบทางเศรษฐศาสตร์ของ พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ดึงดูดความสนใจจากนักวิชาการในหลายมิติ เช่น ด้านปัญหาการคิดค่าเสื่อมที่ไม่เป็นธรรม¹⁷ ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษี¹⁸ การที่กฎหมายดังกล่าวไม่สามารถแก้ปัญหาที่ดินทิ้งร้าง¹⁹ หรือด้านความไม่เป็นธรรม²⁰ โดยการศึกษา²¹ แสดงให้เห็นว่าการเก็บภาษีที่ดินรกร้างว่างเปล่าในอัตราที่สูงขึ้นทุก ๆ 3 ปี ไม่สามารถทำให้เจ้าของที่ดินนำที่ดินทิ้งร้างมาใช้ประโยชน์ได้เร็วขึ้น และไม่สามารถลดความเหลื่อมล้ำได้ ส่วนด้านการกระจายการถือครองที่ดิน การศึกษา²² แสดงให้เห็นว่าประเทศไทยมีการถือครองที่ดินที่กระจุกตัวอย่างมาก โดยเจ้าของที่ดินหนึ่งในสิบของเจ้าของที่ดินลำดับสูงสุดครอบครองที่ดินร้อยละ 61.4 ของที่ดินที่มีเอกสารสิทธิ์ทั้งหมด ในขณะที่เจ้าของที่ดิน หนึ่งในสิบของเจ้าของที่ดินลำดับท้ายสุดครอบครองที่ดินเพียงร้อยละ 0.1 ของที่ดินที่มีเอกสารสิทธิ์ทั้งหมดเท่านั้น แต่การศึกษานี้ไม่ได้วิเคราะห์การถือครองที่ดินในรูปการเช่า²³ และไม่ได้วิเคราะห์การกระจายการใช้ประโยชน์ที่ดิน ซึ่งการทราบการกระจายการใช้ประโยชน์ที่ดินจะเป็นประโยชน์ต่อการกำหนดนโยบายและมาตรการด้านที่ดินที่ชัดเจนขึ้น

ในส่วนของการศึกษาผลกระทบของภาษีที่ดินในต่างประเทศ พบว่ามี 2 แนวคิด²⁴ ได้แก่ 1) การวิเคราะห์ตามแนวคิด Benefit View ที่วิเคราะห์ภาษีที่ดินในลักษณะการสร้างรายได้ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนำไปใช้ประโยชน์เพื่อการพัฒนาพื้นที่ และ 2) การวิเคราะห์ตามแนวคิด Capital View ที่วิเคราะห์ภาษีที่ดินในฐานะที่ดินทำหน้าที่เป็นทุนในระบบเศรษฐกิจ การศึกษาผลกระทบของ

¹⁷ วิศรุต กิจสุขจิต, 'ปัญหาการรับภาระภาษีจากการประเมินมูลค่าทรัพย์สินตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง' (เอกัตศึกษา หลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย 2561) 67-68.

¹⁸ อัครวัฒน์ ศรีนวล, 'การวิเคราะห์ร่างพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฉบับใหม่' (2560) 2 วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยอัสสัมชัญ 12, 23-25.

¹⁹ อังคณา ธนานุภาพพันธุ์, ชมพูนท โกสลากร, เพิ่มพูนวิวัฒน์ และปณณ อนันอภิบุตร, 'การศึกษาเครื่องมือการคลังเพื่อเพิ่มการใช้ประโยชน์ที่ดินในประเทศไทย' (2561) 1 วารสารวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ 139, 164-165.

²⁰ สุรัชย์ เดชพงษ์, 'พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 แนวคิดที่เปลี่ยนแปลงและผลกระทบต่อผู้ถือครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง' (2562) 1 วารสารมหาวิทยาลัยพายัพ 42, 50-54.

²¹ อารยะ ปริชาเมตตา, 'ภาษีที่ดินรกร้างและการใช้ประโยชน์ที่ดินอย่างเหมาะสม' (การประชุมวิชาการระดับชาติในวันคล้ายวันสถาปนาสถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์ ประจำปี 2563, สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์ ช่องทางออนไลน์, 2563) 522-523.

²² Duangmanee Laovakul (เชิงอรธ 1) 39.

²³ อติศร์ อิศรางกูร ณ อยุธยา (เชิงอรธ 7) 497-498.

²⁴ Wallace E. Oates and William A. Fischel, 'Are Local Property Taxes Regressive, Progressive, or What?' (2016) 69 National Tax Journal 415, 419-425.



ภาษีที่ดินตามสองแนวคิดนี้มีผลการศึกษาที่หลากหลายทั้งที่สอดคล้องกันและแตกต่างกันขึ้นอยู่กับชุดข้อมูลที่ใช้ พื้นที่ศึกษา หรือตัวแบบจำลองที่ใช้ การศึกษาตามแนวคิด Benefit View เน้นการเก็บภาษี (tax) ซึ่งที่จริงแล้วคือการเก็บค่าธรรมเนียม (fee) สำหรับให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนำมาเป็นรายได้เพื่อพัฒนาพื้นที่²⁵ เช่น ระบบสาธารณูปโภค การศึกษา หรือสาธารณสุข²⁶ โดยการศึกษาเหล่านี้พบว่าประชาชนจะเลือกซื้อที่ดินหรือที่อยู่อาศัยที่คุ้มค่ามากที่สุดเมื่อเปรียบเทียบกับอัตราภาษีที่ดินที่ต้องชำระกับปริมาณและคุณภาพบริการสาธารณะที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดให้ ส่วนการศึกษาตามแนวคิด Capital View เป็นการวิเคราะห์ภาระภาษีที่ตกกับเจ้าของที่ดิน ผลกระทบต่อราคาที่ดิน และผลกระทบต่อการลงทุนในที่ดินที่ลดลงและพัฒนาที่ดินที่ลดลง²⁷ เพื่อลดภาระภาษีที่ต้องชำระ

ในส่วนของการประเมินผลกระทบของ พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 สำหรับประเทศไทยเชิงปริมาณนั้นปัจจุบันยังไม่สามารถดำเนินการได้ เพราะกฎหมายฉบับนี้เพิ่งมีผลบังคับใช้ใน พ.ศ. 2563 - 2564 โดยในช่วงเวลาดังกล่าวรัฐบาลได้ลดอัตราภาษีลงร้อยละ 90 จากอัตราที่ประกาศในกฎหมายเพื่อแบ่งเบาภาระให้กับประชาชนสืบเนื่องจากการแพร่ระบาดของโรคโควิด 19 ในส่วนของการวิเคราะห์ผลกระทบเชิงปริมาณด้านการสร้างรายได้ให้รัฐบาลท้องถิ่นนั้นยังไม่สามารถประเมินได้อย่างแม่นยำเพราะไม่ทราบได้ว่าจะมีเจ้าของที่ดินกี่รายที่จะยกที่ดินให้หายากเพื่อใช้สิทธิบ้านหลังแรกและหากมูลค่าต่ำกว่า 50 ล้านบาทก็จะต้องเสียภาษี หรือจะมีที่ดินปริมาณเท่าไรที่จะมีการขายหรือปล่อยเช่าออกไปเพื่อลดภาระภาษี ในส่วนของรายได้ภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเองก็ยังไม่มีความชัดเจนว่าท้องถิ่นต่าง ๆ จะนำรายได้ที่เกิดขึ้นมาใช้พัฒนาพื้นที่อย่างมีประสิทธิภาพมากน้อยเพียงใด เพราะจะส่งผลกระทบต่อราคาที่ดิน คุณภาพและปริมาณการให้บริการสาธารณูปโภค และการโยกย้ายถิ่นฐานของประชาชนด้วย นอกจากนี้การประมาณรายได้ภาษีสำหรับที่ดินรกร้างว่างเปล่ายังไม่สามารถดำเนินการได้ เพราะมีการนำที่ดินรกร้างว่างเปล่ามาปลูกพืชทางการเกษตรมากขึ้นตามประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม พ.ศ. 2563 เพื่อให้ที่ดินเป็นที่ดินเกษตรกรรมและเสียภาษีในอัตราที่ต่ำ

โดยสรุป ผลงานวิชาการในประเทศไทยที่ผ่านมาได้เน้นการวิเคราะห์เชิงเศรษฐศาสตร์ ดังนั้นการศึกษานี้จึงเป็นการแสดงผลกระทบทางเศรษฐศาสตร์ของกฎหมาย พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 โดยครอบคลุมประเด็นวิเคราะห์ 4 ประการ ได้แก่ 1) ความเหลื่อมล้ำระหว่างองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น 2) การใช้อัตราภาษีก้าวหน้า 3) การกำหนดอัตราภาษีตามการใช้ประโยชน์ที่ดิน และ 4) การเพิ่มอัตราภาษีสำหรับที่ดินรกร้างว่างเปล่า โดยการวิเคราะห์ผลกระทบทั้งสี่ด้านมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

²⁵ Roy W. Bahl and Jorge Martinez-Vazquez, 'The Determinations of Revenue Performance' in Roy W. Bahl, Jorge Martinez-Vazquez and Joan Youngman (eds) *Making the Property Tax Work: Experiences in Developing and Transitional Countries* (Lincoln Institute of Land Policy 2008) 35-37.

²⁶ Duangmanee Lawakul (เชิงอรธ 1) 28.

²⁷ เพิ่งอ้าง 30.

5.1 ความเหลื่อมล้ำระหว่างองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

แม้ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างสามารถสร้างรายได้ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และทำให้ผู้ที่ครอบครองที่ดินจำนวนมากมีภาระภาษีมากขึ้นจะส่งผลช่วยลดความเหลื่อมล้ำได้บ้าง แต่การเก็บภาษีตามมูลค่าที่ดินก็สามารถส่งผลให้ทวีความเหลื่อมล้ำระหว่างพื้นที่ได้เช่นกันเนื่องจากพื้นที่ต่าง ๆ ในประเทศมีระดับการพัฒนาที่แตกต่างกัน จึงทำให้ที่ดินของพื้นที่ต่าง ๆ มีมูลค่าไม่เท่ากัน การเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างบนฐานมูลค่าที่ดินจะทำให้พื้นที่ที่มีความเจริญมากและที่ดินมูลค่าสูง เช่น กรุงเทพฯ เมืองพัทยา เมืองภูเก็ต หรือเมืองเชียงใหม่ สามารถมีรายได้จากการเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาก ในขณะที่พื้นที่ห่างไกลความเจริญ เช่น อบต.อมก๋อย ซึ่งพื้นที่ส่วนใหญ่เป็นพื้นที่เกษตรกรรมและอยู่ห่างไกลความเจริญ ที่ดินมีมูลค่าน้อยก็จะมีรายได้จากการเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างน้อย ดังนั้น การกำหนดอัตราภาษีตามมูลค่าที่ดินจึงส่งผลให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่เจริญแล้วยิ่งทวีความเจริญมากขึ้น ในขณะที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ยากจนก็จะยังคงยากจนต่อไป²⁸ ปัญหาเช่นนี้แสดงให้เห็นว่าภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างสามารถทำให้ความเหลื่อมล้ำระหว่างองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต่าง ๆ ทวีความรุนแรงมากยิ่งขึ้น

สิ่งที่สำคัญไปกว่านั้นคือ ประเด็นการเกิดพฤติกรรมการแข่งขันลดอัตราภาษีที่ดินระหว่างองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นด้วยตนเอง ตามมาตรา 37 ของ พ.ร.บ. ฉบับนี้ที่กำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถกำหนดอัตราภาษีที่ดินเองได้ แต่ต้องไม่ต่ำกว่าอัตราที่ประกาศตามพระราชกฤษฎีกาตามวรรคห้าของมาตรา 37 และไม่สูงกว่าอัตราเพดานที่กฎหมายฉบับนี้กำหนดในวรรคหนึ่งของมาตรา 37 ดังนั้น สิ่งที่ปรากฏในหลายประเทศคือ การที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต่าง ๆ จะ ‘แข่งกัน’²⁹ กำหนดอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้ต่ำเพื่อดึงดูดประชาชนและผู้ประกอบการให้ย้ายที่อยู่หรือทำเลของธุรกิจมาตั้งในเขตการปกครองของตนและนำความเจริญเข้ามาพัฒนาพื้นที่³⁰ นอกจากนี้ ในมุมมองของการเมืองระดับท้องถิ่นยังพบว่าองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมักนิยมกำหนดอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้อยู่ในระดับต่ำเพื่อลดผลกระทบต่อประชาชนในพื้นที่ให้มากที่สุดเพื่อสร้างคะแนนนิยมทางการเมือง โดยพยายามให้รายได้ส่วนใหญ่ของท้องถิ่นมาจากเงินอุดหนุนจากรัฐบาลกลาง³¹

ข้อเสนอแนะเพื่อแก้ปัญหาความเหลื่อมล้ำระหว่างองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มีระดับการพัฒนาและมีรายได้ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแตกต่างกันคือ การสร้างกลไกให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มีรายได้จากภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมากกว่าเกณฑ์ ๆ หนึ่งต้องส่งเงินรายได้จากภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างบางส่วนเข้ามายังส่วนกลาง เช่น กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น เพื่อนำรายได้

²⁸ วีรศักดิ์ เครือเทพ, ‘ปัจจัยที่กำหนดภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง’ (2564) 1 วารสารรัฐประศาสนศาสตร์ 35, 51.

²⁹ Tan K. Brueckner and Luz A. Saavedra, ‘Do local governments engage in strategic property-tax competition?’ (2001) 2 National Tax Journal 203, 224-225.

³⁰ Richard M. Bird and Enid Slack, *International Handbook of Land and Property Taxation* (Edward Elgar 2004) 36.

³¹ William Dillinger, ‘Urban property tax reform: guidelines and recommendation’ (1991) The World Bank, Working Paper, WPS 710.

มาจัดสรรให้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มีรายได้จากภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างน้อยกว่าเกณฑ์ที่กำหนด กลไกในลักษณะเช่นนี้จะช่วยในการเกลี่ยรายได้จากภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจากเขตการปกครองที่เจริญแล้วมาช่วยเหลือเขตการปกครองในพื้นที่ห่างไกลที่มีรายได้จากภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างน้อย³² กลไกการถ่ายโอนเงินระหว่างองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในลักษณะที่เรียกว่า ‘Cross Subsidization’ สามารถนำมาเพิ่มเติมได้หากมีการแก้ไขกฎหมายฉบับนี้ในอนาคต

5.2 การใช้อัตราภาษีก้าวหน้า

การกำหนดอัตราภาษีที่ดินแบบก้าวหน้าส่งผลกระทบในเชิงเศรษฐกิจ 2 ประการ ได้แก่ ประการที่หนึ่ง การกำหนดภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นอัตราก้าวหน้าที่มีเจตนาเพื่อลดความเหลื่อมล้ำให้ผู้ที่มีทรัพย์สินในรูปที่ดินมากต้องเสียภาษีที่ดินมาก เพราะผู้ที่ครอบครองที่ดินจำนวนมากไม่เพียงแต่ต้องชำระภาษีเพิ่มขึ้นด้วยปริมาณและ/หรือมูลค่าที่ดินที่มากอยู่แล้ว ยังต้องชำระภาษีในอัตราที่สูงขึ้นด้วย การกระทำดังกล่าวจัดได้ว่าเป็นการเก็บภาษีซ้ำซ้อน³³ (double taxation) ซึ่งไม่เป็นธรรมกับเจ้าของที่ดิน การเก็บภาษีตามระดับความมั่งคั่งของประชาชนเป็นสิ่งที่รัฐสมควรกระทำอยู่แล้วเพื่อให้ผู้ที่มีความมั่งคั่งต้องเสียภาษีมากและถ่ายโอนความมั่งคั่งบางส่วนมาช่วยเหลือประชาชนที่มีฐานะยากจน ในส่วนนี้กลไกภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ทำหน้าที่เก็บภาษีความมั่งคั่งของประชาชนและธุรกิจในอัตราก้าวหน้าอยู่แล้ว หมายความว่าผู้ที่มีรายได้มากหรือมีกำไรสุทธิจากการประกอบธุรกิจมากก็ต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตราที่สูงตามที่กฎหมายภาษีเงินได้กำหนด แต่ถ้าหากรัฐบาลคิดว่ายังเรียกเก็บภาษีจากผู้ที่มีความมั่งคั่งทางเศรษฐกิจไม่มากพอ ก็สามารถพิจารณาปรับเพิ่มอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลให้สูงขึ้นได้³⁴

ดังนั้น หลังจากผู้เสียภาษีได้ชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลครบถ้วนแล้ว การที่จะนำเงินได้หลังการหักภาษีมาใช้จ่ายใช้สอยก็ไม่ควรต้องถูกเรียกเก็บภาษีตามหลักการความมั่งคั่งอีก เพราะถ้ารัฐบาลจะใช้ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาเพื่อลดความเหลื่อมล้ำตามความมั่งคั่งอีกก็จะสร้างความไม่เป็นธรรมหรือที่เรียกว่าการเก็บภาษีซ้ำซ้อน (double taxation) เฉพาะกับกลุ่มคนที่ถือครองที่ดินเท่านั้น ส่วนประชาชนที่มีความมั่งคั่งในระดับเดียวกันแต่นำรายได้หลังการหักภาษีไปซื้อพันธบัตรรัฐบาล กองทุนรวม รถยนต์ อัญมณี ทองคำ หรือฝากธนาคารกลับไม่ต้องเสียภาษีจากการถือครองทรัพย์สินดังกล่าวเลยเหมือนผู้ที่ถือครองที่ดิน ดังนั้นการใช้ภาษี

³² วีรศักดิ์ เครือเทพ (เชิงอรรถ 28) 51.

³³ อติศร์ อิศรางกูร ณ อยุธยา (เชิงอรรถ 7) 500-501.

³⁴ การเพิ่มรายได้เข้ารัฐที่ดีหรือการเรียกเก็บเงินจากประชาชนในรูปแบบภาษีต่าง ๆ ก็ดี ล้วนสร้างความบิดเบือนต่อระบบเศรษฐกิจทั้งสิ้น แต่ภาษีประเภทต่าง ๆ นั้นสร้างความบิดเบือนและความสูญเสียให้กับระบบเศรษฐกิจแตกต่างกัน โดยหากรัฐต้องการรายได้จำนวนหนึ่ง เช่น 1 ล้านบาท รัฐก็ต้องกำหนดประเภทของภาษีที่จะหารรายได้เข้ารัฐให้ได้ 1 ล้านบาทโดยสร้างความบิดเบือนและความสูญเสียทางเศรษฐกิจให้น้อยที่สุด โดยตามหลักทฤษฎีเศรษฐศาสตร์แล้วการสร้างรายได้มูลค่าเท่ากัน ภาษีเงินได้จะสร้างความบิดเบือนทางราคาและความสูญเสียทางเศรษฐกิจน้อยกว่าภาษีสินค้า เช่น ภาษีที่ดิน เพราะภาษีเงินได้มิได้นำไปสู่การเปลี่ยนแปลงสัดส่วนราคาสินค้า (relative prices).

ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่อถ่ายโอนความมั่งคั่งจึงเป็นวิธีที่ไม่เป็นธรรมกับเจ้าของที่ดิน การเก็บภาษีที่ดินในอัตราก้าวหน้ายังไม่สามารถลดความมั่งคั่งได้เพราะผู้ที่ถือครองที่ดินจำนวนมากก็จะขายที่ดินและนำเงินไปออมหรือแปรสภาพเป็นสินทรัพย์ประเภทอื่นแทน

นอกจากนั้น เนื่องจากภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นการคำนวณจากฐานมูลค่าที่ดินที่เรียกว่า Gross Value ที่ยังไม่ได้หักต้นทุน (เช่น เงินทุนหรือเงินกู้ที่ใช้ซื้อที่ดินมา) มูลค่าที่ดินที่ต้องเสียภาษีจึงไม่สะท้อนความมั่งคั่งที่แท้จริงของการครอบครองที่ดิน ดังนั้น หากจะมีระบบภาษีที่นำมาใช้เพื่อเก็บภาษีความมั่งคั่งจากการถือครองที่ดิน ก็ต้องเป็นระบบภาษีที่ดินที่คำนวณภาระภาษีตามหลักการของรายได้สุทธิ มูลค่าเพิ่ม หรือกำไรส่วนเกินเท่านั้นเพื่อให้เป็นธรรมในการถือครองที่ดิน ผู้ซื้อที่ดินแต่ไม่ได้สร้างมูลค่าเพิ่ม (รายได้หรือกำไร) จึงเป็นผู้ที่ไม่มีรายได้และไม่ควรต้องเสียภาษีตามหลักการของความมั่งคั่ง ระบบภาษีที่เหมาะสมสำหรับการลดปัญหาความเหลื่อมล้ำคือระบบภาษีกำไรส่วนเกิน หรือ Capital Gain Tax ที่เป็นกลไกถ่ายโอนความมั่งคั่งระหว่างประชาชน³⁵ ซึ่งควรนำมาใช้ทดแทนภาษีมรดก เพราะระบบภาษีกำไรส่วนเกินจะครอบคลุมการที่ประชาชนหรือหน่วยธุรกิจมีการครอบครองทรัพย์สินต่าง ๆ ที่ได้สร้างมูลค่าเพิ่มหรือกำไรในช่วงเวลาของการถือครอง และเป็นระบบภาษีที่มีความเหมาะสมมากกว่าการใช้ระบบภาษีที่ดินอัตราก้าวหน้า

ประการที่สอง การเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้านำไปสู่ความบิดเบือนของราคาที่ดิน³⁶ (price distortion) เช่น ในกรณีที่ที่ดินเป็นปัจจัยการผลิตอย่างหนึ่ง การเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในอัตราไม่เท่ากัน กล่าวคือ ที่ดินขนาดใหญ่และมีมูลค่าสูงต้องเสียภาษีในอัตราสูง ส่วนที่ดินขนาดเล็กและมีมูลค่าน้อยกลับเสียภาษีในอัตราต่ำ จะส่งผลให้การผลิตสินค้าและบริการ การออมของประชาชน และการลงทุนในธุรกิจอสังหาริมทรัพย์เกิดความบิดเบือนด้วย ซึ่งความบิดเบือนทางเศรษฐกิจเหล่านี้ล้วนนำมาซึ่งความสูญเสียทางเศรษฐกิจทั้งสิ้น

การทำงานของกลไกราคา คือ การที่ราคาปัจจัยการผลิตที่ทำหน้าที่เป็นสัญญาณทางราคา (price signal) ที่สะท้อนความขาดแคลนหรือความอุดมสมบูรณ์ของปัจจัยการผลิตนั้น ๆ เช่น หากที่ดินในย่านใดมีราคาสูง ย่อมหมายความว่าที่ดินย่านนั้นหายาก มีความต้องการมาก ดังนั้น หากผู้ใดต้องการซื้อที่ดินในย่านดังกล่าว ก็ต้องพิจารณาแล้วว่าสามารถนำที่ดินไปใช้ประโยชน์ได้อย่างคุ้มค่า แต่การเก็บภาษีที่ดินในอัตราก้าวหน้า เป็นการทำให้ที่ดินที่มีขนาดใหญ่หรือมีมูลค่าสูงมีราคารวม (ค่าที่ดินที่ต้องซื้อหารวมภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ต้องจ่ายรายปี) สูงขึ้นด้วยโดยค่าใช้จ่ายในส่วนภาษีที่ดินที่เพิ่มในอัตราก้าวหน้าไม่สะท้อนความขาดแคลนของที่ดินแปลงดังกล่าวเลย ดังนั้น การกำหนดภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นอัตราก้าวหน้าจึงนำมาสู่ความบิดเบือนทางราคา และทำให้ราคาที่ดินส่งสัญญาณทางราคาที่ไม่สอดคล้องกับความขาดแคลนที่แท้จริงของที่ดินแปลงนั้น ๆ

³⁵ อติศร์ อิศรางกูร ณ อยุธยา (เชิงอรรถ 7) 495.

³⁶ เพ็งอ้าง 501.



ด้วยเหตุนี้ การใช้ประโยชน์ที่ดินเพื่อประกอบธุรกิจ การออมในรูปที่ดิน การลงทุนพัฒนาที่ดิน หรือการซื้อที่ดินเพื่อการอยู่อาศัยจะถูกบิดเบือน³⁷ (distort) โดยประชาชนจะหลีกเลี่ยงการใช้ประโยชน์ที่ดินขนาดใหญ่และมีมูลค่าสูงมาใช้ที่ดินที่มีขนาดเล็กและมีมูลค่าน้อยแทน ความบิดเบือนในลักษณะเช่นนี้จัดว่าเป็นความสูญเสียทางเศรษฐกิจ เพราะตามสภาพความเป็นจริงแล้ว ที่ดินบางย่านอาจมีความเหมาะสมเพื่อใช้ประโยชน์หรือพัฒนาเป็นธุรกิจขนาดใหญ่ มีผลตอบแทนการลงทุนสูง แต่เมื่ออัตราภาษีที่ดินกำหนดให้เป็นอัตราก้าวหน้าตามมูลค่าที่ดินก็จะส่งผลทางลบต่อการพัฒนาเมือง³⁸ ทำให้ผู้ประกอบการไม่สนใจลงทุนในธุรกิจที่ใช้ที่ดินมากหรือมีมูลค่าสูง เช่น การสร้างศูนย์การค้าที่มีขนาดใหญ่ การสร้างศูนย์ประชุมขนาดใหญ่ การสร้างโรงแรมขนาดใหญ่ การสร้างสนามกอล์ฟ การสร้างสวนสนุก หรือสวนสัตว์ เป็นต้น ดังนั้น ส่วนของมูลค่าเพิ่มที่สูญหายไปจากการที่ผู้ประกอบการหลีกเลี่ยงการใช้ประโยชน์หรือการพัฒนาที่ดินขนาดใหญ่หรือมีมูลค่าสูงจึงเป็นความสูญเสียทางเศรษฐกิจที่สืบเนื่องมาจากการใช้ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแบบอัตราก้าวหน้านั่นเอง

ปัจจุบันธุรกิจที่ใช้ที่ดินจำนวนมากก็เผชิญกับปัญหาของภาษีอัตราก้าวหน้าอยู่แล้วจนทำให้ต้องมีกรยกเว้น เช่น ธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่ต้องเสียภาษีที่ดินตามอัตราที่กฎหมายกำหนด และในอนาคตอาจจะมีการขอให้ยกเว้นอื่น ๆ อีกตามมา³⁹ ซึ่งการยกเว้นเหล่านี้แสดงให้เห็นว่าการเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าสร้างความสูญเสียในทางเศรษฐกิจต่อธุรกิจจริง จึงต้องให้การยกเว้นการใช้ประโยชน์ที่ดินบางประเภท แต่ที่ดินขนาดใหญ่ประเภทอื่นกลับไม่ได้รับการยกเว้น ดังนั้น จึงเป็นการเลือกปฏิบัติโดยปริยาย นอกเหนือจากการยกเว้นกรณีการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์แล้ว การเก็บภาษีที่ดินในอัตราก้าวหน้ายังนำมาสู่ปัญหาการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีในอัตราสูงด้วยการแบ่งซอยย่อยแปลงที่ดินให้มีขนาดเล็กลง เช่น แบ่งแปลงให้เป็นเส้นยาวต่อ ๆ กันเพื่อลดภาระภาษีซึ่งเกิดขึ้นแล้วในบางพื้นที่

นอกจากนั้น การเก็บภาษีที่ดินสำหรับกิจการเชิงพาณิชย์ที่ต้องเสียภาษีที่ดินในอัตราก้าวหน้า เพราะคิดว่าธุรกิจที่ใช้ที่ดินมากและมีมูลค่าสูงคือธุรกิจที่มีความมั่งคั่งและควรเสียภาษีมาก ยังขัดกับหลักภาษีเงินได้นิติบุคคลอีกด้วย เพราะธุรกิจที่ใช้ที่ดินมากและมีมูลค่าสูงอาจประสบปัญหาขาดทุนติดต่อกัน ซึ่งธุรกิจดังกล่าวจะได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่ธุรกิจที่ขาดทุนและยังมีภาระหนี้กับสถาบันการเงินเพราะได้กู้เงินมาลงทุนซื้อที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในการทำธุรกิจกลับถูกตีความว่าเป็นความมั่งคั่ง และต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในอัตราสูง ก็เท่ากับว่าการใช้ระบบภาษีอัตราก้าวหน้ากำลังสร้างความไม่เป็นธรรมในสังคม

ข้อเสนอแนะเพื่อแก้ปัญหาคือ กำหนดให้ใช้อัตราภาษีแบบอัตราคงที่แทนอัตราก้าวหน้า การกำหนดอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นอัตราคงที่ไม่ได้หมายความว่าเจ้าของที่ดินที่มีที่ดินมาก

³⁷ George R. Zodrow, 'The property tax as a capital tax: a room with three views' (2001) 1 National Tax Journal 139, 142.

³⁸ Yan Song and Yves Zenou, 'Property tax and urban sprawl: Theory and implications for U.S. cities' (Research Institute of Industrial Economics Working Paper No 648 2005).

³⁹ ดวงพร บุญเลี้ยง และอรุณกร ทองโคตร, 'ข้อกังวลในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.' (2561) 46 วารสารวิจัยและพัฒนามหาวิทยาลัยราชภัฏเลย 13, 22.

และมีมูลค่าสูงจะไม่ต้องเสียภาษีที่ดินมาก ผู้มีที่ดินมากและมีมูลค่าสูงมีภาระต้องชำระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมากกว่าผู้ที่มีที่ดินน้อยและมีมูลค่าน้อยอยู่แล้ว เพียงแต่บุคคลทั้งสองกลุ่มต้องชำระภาษีในอัตราเดียวกันเท่านั้น การปรับอัตราภาษีของที่ดินแต่ละประเภทให้เป็นอัตราคงที่จะช่วยลดความบิดเบือนทางราคาที่ดินและลดความสูญเสียทางเศรษฐกิจลงได้

5.3 การกำหนดอัตราภาษีตามการใช้ประโยชน์ของที่ดิน

พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 แบ่งการใช้ประโยชน์ที่ดินออกเป็น 3 ประเภท ได้แก่ ที่ดินเกษตรกรรม ที่ดินสำหรับอยู่อาศัย และที่ดินพาณิชยกรรม (อื่น ๆ) หมายความว่าเจ้าของที่ดินแต่ละประเภทจะจ่ายภาษีที่ดินในอัตราที่ไม่เท่ากัน ขึ้นอยู่กับการใช้ประโยชน์ของที่ดินแปลงนั้น ๆ ในทางปฏิบัติ การดำเนินการในลักษณะดังกล่าวอาจจะมีปัญหาจากการที่เจ้าพนักงานภาษีต้องใช้ดุลพินิจตีความว่าที่ดินแต่ละแปลงมีการใช้ประโยชน์อย่างไร แต่ที่สำคัญกว่านั้นคือการกำหนดให้ที่ดินแต่ละแปลงเสียภาษีที่ดินตามการใช้ประโยชน์จริงเป็นสิ่งที่ไม่สอดคล้องกับหลักการของการเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่อสร้างรายได้ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสำหรับบริการสาธารณูปโภคที่รัฐบาลท้องถิ่นจัดให้ประชาชน และนำมาสู่ความไม่เป็นธรรมต่อเจ้าของที่ดินที่ต้องชำระภาษีอย่างไม่เป็นธรรม รวมทั้งยังเกิดความไม่เป็นธรรมต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเองด้วย

องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีหน้าที่พัฒนาพื้นที่ในเขตความรับผิดชอบด้วยการลงทุนหรือให้บริการสาธารณูปโภคอย่างเหมาะสม ถ้าเป็นเขตเมืองหรือเขตพาณิชยกรรมท้องถิ่นก็จำเป็นต้องลงทุนพัฒนาพื้นที่ด้วยงบประมาณจำนวนมาก เพราะต้องมีสาธารณูปโภคครบครัน เช่น มีระบบระบายน้ำ ระบบป้องกันอัคคีภัย ระบบการเก็บขยะ และดูแลประชากรในพื้นที่ที่มีความหนาแน่น ฯลฯ ดังนั้นที่ดินในเขตเมืองหรือเขตพาณิชยกรรมจึงต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในอัตราที่สูงไม่ว่าเจ้าของที่ดินจะใช้ประโยชน์อย่างไร ในทางตรงกันข้ามที่ดินในเขตเกษตรกรรมที่ท้องถิ่นมีการลงทุนในสาธารณูปโภคน้อย ก็ควรเสียภาษีในอัตราต่ำไม่ว่าเจ้าของที่ดินจะใช้ประโยชน์ที่ดินเพื่ออยู่อาศัย เกษตรกรรม หรือร้านค้าเชิงพาณิชย์

การจัดเก็บภาษีที่ดินตามการใช้ประโยชน์จริงของที่ดินแปลงต่าง ๆ ตามแนวทางของ พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จึงสร้างความไม่เป็นธรรมทั้งกับเจ้าของที่ดินและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เช่น เจ้าของที่ดินในเขตพาณิชยกรรม (เช่น สาทร สีลม) ที่ได้รับประโยชน์จากสาธารณูปโภคต่าง ๆ ที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดให้ซึ่งควรจ่ายภาษีที่ดินในอัตราสูง อาจอ้างว่าได้ใช้ที่ดินเพื่อการเกษตรด้วยการปลูกต้นกล้วยจึงขอเสียภาษีในอัตราที่ดินเพื่อการเกษตรกรรม การเสียภาษีที่ดินในอัตราที่ต่ำเช่นนี้ถือได้ว่าเป็นการเอาเปรียบองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมากเกินไป ในทางตรงกันข้าม เจ้าของที่ดินในเขตเกษตรกรรม (เช่น อบต.อัมก้อย) ที่ควรจ่ายภาษีที่ดินในอัตราต่ำ เพราะองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไม่ได้ลงทุนด้านสาธารณูปโภคมากนัก แต่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นกลับเรียกเก็บภาษีที่ดินในอัตราพาณิชยกรรมเพราะที่ดินแปลงนั้นดำเนินธุรกิจร้านขายของชำ การกระทำเช่นนี้ถือได้ว่าเป็นธรรมต่อเจ้าของที่ดินเช่นกัน

ข้อเสนอแนะ สิ่งที่ต้องปรับปรุงเพื่อแก้ปัญหาความไม่เป็นธรรมคือ การเปลี่ยนวิธีกำหนดอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจากการใช้ประโยชน์ของที่ดินแต่ละแปลง เป็นการกำหนดอัตราภาษีที่ดินตามเขตการใช้ประโยชน์ต่าง ๆ เช่น ที่ดินในเขตพาณิชย์กรรม ให้ชำระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในอัตราสูง ส่วนที่ดินในเขตเกษตรกรรมให้ชำระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในอัตราต่ำ โดยไม่จำเป็นว่าที่ดินแปลงนั้นมีการใช้ประโยชน์จริงอย่างไร ในทางปฏิบัติ⁴⁰ การเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามเขตการใช้ประโยชน์จะทำให้เจ้าพนักงานเก็บภาษีที่ดินไม่ต้องใช้ดุลพินิจในการตีความว่าที่ดินแต่ละแปลงมีการใช้ประโยชน์อย่างไร นอกจากนั้น องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอาจใช้ผังเมืองเฉพาะของแต่ละพื้นที่เป็นแผนที่ภาษีได้ โดยกำหนดให้ที่ดินในเขตพื้นที่ต่าง ๆ ตามผังเมืองเฉพาะมีอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแตกต่างกัน นอกจากนั้นการกำหนดอัตราภาษีที่ดินตามเขตการใช้ประโยชน์ยังสามารถช่วยลดความสูญเสียทางเศรษฐกิจได้ เนื่องจากเจ้าของที่ดินต้องมีค่าใช้จ่ายที่ไม่จำเป็นเพื่อทำให้ที่ดินของตนดูเหมือนจะมีการใช้ประโยชน์แล้วอีกด้วย เช่น การปลูกต้นไม้กล้วยในที่ดินเพื่อขอชำระภาษีที่ดินในอัตราเกษตรกรรม เป็นต้น

5.4 การเพิ่มอัตราภาษีสำหรับที่รกร้างว่างเปล่า

ข้อมูลของกรมพัฒนาที่ดินแสดงให้เห็นว่าประเทศไทยมีที่ดินที่ไม่ได้ใช้ประโยชน์เพียงประมาณ 6,340,429 ไร่ หรือคิดเป็นประมาณร้อยละ 2 ของพื้นที่ทั้งหมดของประเทศไทยเท่านั้น⁴¹ แต่ลักษณะสำคัญของภาษีที่ดินฉบับนี้คือ การกำหนดให้ผู้ถือครองที่ดินแต่ปล่อยให้ที่ดินรกร้างว่างเปล่าไม่ได้ใช้ประโยชน์ชำระภาษีเพิ่มขึ้นในอัตราภาษีย้อยละ 0.3 ทุก ๆ 3 ปี แต่อัตราภาษีรวมไม่เกินร้อยละ 3 ของมูลค่าที่ดินที่ต้องเสียภาษี ข้อกฎหมายนี้แสดงให้เห็นว่าผู้ออกกฎหมายที่ดินฉบับนี้วินิจฉัยแล้วว่าที่ดินรกร้างว่างเปล่าร้อยละ 2 ของพื้นที่ทั้งหมดของประเทศไทยเป็นเรื่องสำคัญต้องรีบแก้ไข และคิดว่าภาษีที่ดินสามารถนำมาแก้ปัญหาที่ดินรกร้างว่างเปล่าได้ แต่ที่จริงแล้วการเก็บภาษีที่ดินในอัตราที่สูงขึ้นร้อยละ 0.3 ทุก ๆ 3 ปี ไม่สามารถทำให้ที่ดินรกร้างว่างเปล่ากลับมาใช้ประโยชน์ได้ และยังจะสร้างความสูญเสียทางเศรษฐกิจตามมาอีกด้วย⁴²

การมีที่ดินก็คือการมีทรัพย์สินอย่างหนึ่งเหมือนการมีหุ้น หรือเงินฝากธนาคาร เจ้าของที่ดินแทบทุกรายต้องการให้ที่ดินของตนมีการนำไปใช้ประโยชน์เต็มที่อยู่แล้วเพื่อให้เกิดรายได้ โดยพยายามให้ที่ดินนั้น ๆ สร้างผลตอบแทนเหมือนกับการถือครองทรัพย์สินอื่น ๆ ไม่ว่าจะเป็นในลักษณะของการทำธุรกิจ การปล่อยให้ผู้อื่นเช่า หรือการปลูกไม้ยืนต้น แต่การนำที่ดินไปใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุดนั้นมีข้อจำกัดหลายประการที่ต้องได้รับการแก้ไขเพื่อให้ที่ดินสามารถนำไปใช้ประโยชน์ได้เต็มศักยภาพ

⁴⁰ ถึงแม้ในทางปฏิบัติการใช้ผังเมืองสำหรับประเทศไทยยังไม่มีประสิทธิภาพมากเท่าที่ควร การใช้ประโยชน์ที่ดินในปัจจุบันยังไม่ได้เป็นไปตามผังเมืองมากนัก แต่การนำระบบภาษีที่ดินมาผูกโยงกับแผนที่ผังเมืองจะช่วยให้สังคมให้ความสำคัญกับการจัดทำและการบังคับใช้ผังเมืองมากขึ้น ที่สำคัญคือ การเก็บภาษีตามการแบ่งเขตการใช้ประโยชน์ของผังเมืองยังจะช่วยให้การใช้ประโยชน์ที่ดินเป็นไปตามผังเมืองมากขึ้นด้วย.

⁴¹ กรมพัฒนาที่ดิน, 'การใช้ที่ดินในประเทศไทย' (กรมพัฒนาที่ดิน) <http://www1.ldd.go.th/web_OLP/result/luse_result60-61.htm> สืบค้นเมื่อ 18 กุมภาพันธ์ 2565.

⁴² อังคณา ธนานาภาพพันธุ์, ขมพูนุท โกสลากร, เพิ่มพูนวิวัฒน์ และปณณ อนันนภิบุตร (เชิงอรธร 19) 164-165.

และไม่เป็นที่รกร้างว่างเปล่า เช่น รัฐต้องดำเนินการลงทุนในสาธารณูปโภคที่สำคัญ มีการลงทุนในระบบคมนาคม มีการจัดรูปที่ดินให้เหมาะสม เนื่องจากที่ดินที่เป็นที่ตาบอด (ที่ดินไม่มีทางเข้าออก) ที่ดินรูปชายธง ที่ดินรูปเส้นก๋วยเตี๋ยวจะไม่สามารถนำไปใช้ประโยชน์ได้มากนัก⁴³ ดังนั้นแม้จะให้เก็บภาษีที่ดินเหล่านี้ในอัตราร้อยละ 100 ก็ไม่ทำให้ที่ดินถูกนำไปใช้ประโยชน์ได้

การนำที่ดินที่ไม่ได้ใช้ประโยชน์ไปให้คนอื่นเช่าก็มีต้นทุนสูงเช่นกัน เพราะผู้เช่าอาจอ้างกรรมสิทธิ์ครอบครองปรัปักษ์⁴⁴ ดังเช่นกรณีที่ดินของพระราชธรรมนิเทศ (พยอม กลฺยาโณ) ที่สูญเสียเงินไป 10 ล้านบาทเพราะการฟ้องร้องครอบครองปรัปักษ์ การศึกษาใช้วิธีการ Contingent Valuation Method ด้วยการประมาณค่าทางสถิติด้วยตัวแบบ Logit แสดงให้เห็นว่าการอ้างกรรมสิทธิ์จากครอบครองปรัปักษ์ตามที่กฎหมายกำหนดยังสร้างความสูญเสียทางเศรษฐกิจต่อเจ้าของที่ดินคิดเป็นมูลค่าประมาณ 3,218 บาทต่อไร่ หรือทำให้มูลค่าที่ดินลดลงเฉลี่ยประมาณร้อยละ 18.97 ของราคาที่ดิน⁴⁵ นอกจากนั้นการปล่อยที่ดินให้เช่ายังเผชิญกับปัญหาข้อไล่เพราะกฎหมายยังไม่อนุญาตให้เจ้าของที่ดินขับไล่ผู้บุกรุกออกจากที่ดินของตนเองได้ แต่ต้องเข้าสู่กระบวนการทางศาลที่ใช้เวลานาน ดังนั้น หากผู้เช่าที่ดินหรือผู้อาศัยในที่ดินแปลงนั้น ๆ ยืนยันว่าจะไม่ย้ายออกจากที่ดิน เจ้าของที่ดินก็ไม่สามารถขับไล่ให้ออกจากที่ดินได้ ด้วยเหตุผลเหล่านี้เจ้าของที่ดินหลายรายจึงเลือกที่จะล้อมรั้วที่ดินไว้เป็นเวลานานโดยไม่นำที่ดินไปใช้ประโยชน์หรือไม่ก็ทำการปลูกต้นกล้วยในที่ดินของตน

ด้วยเหตุข้างต้น ผลของการกำหนดให้ที่ดินที่ไม่ได้ใช้ประโยชน์ติดต่อกัน 3 ปี ต้องเสียภาษีเพิ่มในอัตราร้อยละ 0.3 จึงทำให้เจ้าของที่ดินต้องมีค่าใช้จ่ายที่ไม่จำเป็นเพื่อทำให้ที่ดินของตนดูเหมือนจะมีการใช้ประโยชน์แล้ว (*pro forma*)⁴⁶ เช่น การปลูกต้นกล้วย⁴⁷ การเทปูนเพื่อแสดงว่าใช้ที่ดินเพื่อเป็นที่จอดรถ การสร้างเพิงหรือแผงเช่าแบบง่าย ๆ เพื่อแสดงว่าพยายามทำธุรกิจแผงเช่าขายของทั้ง ๆ ที่ไม่มีคนมาเช่าเลย พฤติกรรมเหล่านี้คือความสูญเสียทางเศรษฐกิจจากการที่รัฐคิดว่าภาษีที่ดินสามารถนำมาใช้แก้ปัญหาที่ดินรกร้างว่างเปล่าให้กลับมาใช้ประโยชน์ได้⁴⁸ การศึกษาทางเศรษฐศาสตร์ด้วยแบบจำลองการกำหนดราคาที่ดิน และแบบจำลองการวิเคราะห์ปัญหาการตัดสินใจเลือกแผนการบริโภคในระยะเวลายาวที่เหมาะสมแสดงให้เห็นว่าการเก็บภาษีที่ดินรกร้างว่างเปล่าในอัตราที่สูงขึ้นทุก ๆ 3 ปี ไม่สามารถทำให้เจ้าของที่ดินนำที่ดินที่ทิ้งร้างมาใช้ประโยชน์ได้เร็วขึ้น และไม่สามารถลดความเหลื่อมล้ำได้⁴⁹

⁴³ อติศรี อิศรางกูร ณ อยุธยา (เชิงอรรถ 7) 505-507.

⁴⁴ สุรศักดิ์ บุญเรือง, 'กฎหมายครอบครองปรัปักษ์ที่ดินขัดต่อหลักประกันสิทธิในทรัพย์สินตามรัฐธรรมนูญหรือไม่' (2560) 4 วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 1188, 1195; และโสภณ พรโชคชัย, 'ครอบครองปรัปักษ์: เลิกกฎหมาย 'ทุเรศ' นี้ได้แล้ว' (ประชาไท, 31 ตุลาคม 2560) <<https://prachatai.com/journal/2017/10/73886>> สืบค้นเมื่อ 19 มิถุนายน 2565.

⁴⁵ มนัชยา เต็นดำรงกุล, 'ผลกระทบทางเศรษฐกิจจากกฎหมายครอบครองปรัปักษ์' (ภาคนิพนธ์ เศรษฐศาสตร์มหาบัณฑิต สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์ 2561) 30.

⁴⁶ Jay K. Rosengard, *Property Tax Reform in Developing Countries* (Springer 1998) 12.

⁴⁷ วีรศักดิ์ เครือเทพ (เชิงอรรถ 28) 51-52.

⁴⁸ Jay K. Rosengard (เชิงอรรถ 46) 12.

⁴⁹ อารยะ ปริชามตตา (เชิงอรรถ 21) 500-502.



การแก้ไขปัญหาที่ดินรกร้างว่างเปล่าเป็นสิ่งที่ดี แต่ต้องดำเนินการด้วยการแก้ไขปัญหาที่ต้นตอ ได้แก่ การพัฒนาสาธารณูปโภคและโครงสร้างพื้นฐาน การนำ พ.ร.บ.จัดรูปที่ดินเพื่อการพัฒนาพื้นที่ พ.ศ. 2557 และ พ.ร.บ.จัดรูปที่ดินเพื่อการเกษตรกรรม พ.ศ. 2558 มาใช้อย่างจริงจัง ทั้งควรมีการปรับปรุงกฎหมายแพ่งพาณิชย์ที่เกี่ยวกับการครอบครองปรปักษ์ให้เป็นธรรมกับเจ้าของที่ดิน⁵⁰ และควรปรับปรุงกฎหมายการขับไล่⁵¹ เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมทั้งกับเจ้าของที่ดิน ผู้เช่า ผู้อาศัย และผู้บุกรุก การนำภาษีที่ดินมาแก้ปัญหาที่ดินรกร้างว่างเปล่าเป็นการใช้มาตรการที่ไม่มีประสิทธิภาพ เพราะไม่สามารถแก้ปัญหาที่ดินรกร้างว่างเปล่าได้ นอกจากนั้นยังจะนำไปสู่ความสูญเสียทางเศรษฐกิจจากการที่เจ้าของที่ดินต้องมีค่าใช้จ่ายที่ไม่จำเป็นในการสร้างทำเป็นว่าได้ใช้ประโยชน์ในที่ดินแล้ว

6. สรุปและข้อเสนอแนะ

พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ที่ประกาศใช้เพียงสองเดือนก่อนประกาศ พ.ร.บ.หลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562 ทำให้ พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ไม่ต้องดำเนินการประเมินผลกระทบในการออกกฎหมาย อาจเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้ พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ก่อให้เกิดผลกระทบบางอย่าง อันจะนำไปสู่ความสูญเสียทางเศรษฐกิจและความไม่เป็นธรรมตามมา

นอกจากนั้น พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 อาจทำให้สังคมทวิความเหลื่อมล้ำมากขึ้น เนื่องจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่เป็นเขตเมืองจะยังมีรายได้มาก ส่วนองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่อยู่ในพื้นที่ห่างไกลจะยังมีรายได้น้อย ทั้งการใช้อัตราภาษีก้าวหน้ายังสร้างความไม่เป็นธรรมต่อผู้ถือครองที่ดิน สร้างความบิดเบือนทางราคา และนำไปสู่ความสูญเสียทางเศรษฐกิจทั้งด้านการที่ที่ดินทำหน้าที่เป็นปัจจัยการผลิต การออม การลงทุน และที่อยู่อาศัย ส่วนการกำหนดอัตราภาษีที่แตกต่างสำหรับการใช้ประโยชน์ที่ดินแต่ละประเภทก็จะสร้างความไม่เป็นธรรมต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นและต่อเจ้าของที่ดินผู้เสียภาษี ทั้งทำให้ต้องมีการใช้ดุลพินิจในการตีความการใช้ประโยชน์ที่ดิน ท้ายสุด การเพิ่มอัตราภาษีที่ดินสำหรับที่ดินรกร้างว่างเปล่าทุก ๆ 3 ปี ก็ไม่สามารถแก้ปัญหาที่ดินรกร้างว่างเปล่าได้และจะสร้างความสูญเสียทางเศรษฐกิจตามมาอีกด้วย

การศึกษานี้มีข้อเสนอแนะว่า ระบบภาษีที่ดินที่ดีควรเป็นระบบภาษีที่เรียบง่ายและมีเป้าหมายเพียงการสร้างรายได้ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยไม่พยายามออกแบบระบบภาษีที่ดินให้บรรลุ

⁵⁰ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1382 บัญญัติว่า “บุคคลใดครอบครองทรัพย์สินของผู้อื่นไว้โดยสงบและโดยเปิดเผยด้วยเจตนาเป็นเจ้าของ ถ้าเป็นอสังหาริมทรัพย์ได้ครอบครองติดต่อกันเป็นเวลาสิบปี ถ้าเป็นสังหาริมทรัพย์ได้ครอบครองติดต่อกันเป็นเวลาห้าปี ท่านว่า บุคคลนั้นได้กรรมสิทธิ์”.

⁵¹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1336 บัญญัติว่า “ภายในบังคับแห่งกฎหมาย เจ้าของทรัพย์สินมีสิทธิใช้สอยและจำหน่ายทรัพย์สินของตนและได้ซึ่งดอกผลแห่งทรัพย์สินนั้น กับทั้งมีสิทธิติดตามและเอาคืนซึ่งทรัพย์สินของตนจากบุคคลผู้ไม่มีสิทธิจะยึดถือไว้และมีสิทธิขัดขวางมิให้ผู้อื่นสอดเข้าเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินนั้นโดยมิชอบด้วยกฎหมาย” แต่ในทางปฏิบัติจริงเจ้าของที่ดินก็ไม่สามารถนำผู้บุกรุกในที่ดินของตนออกจากพื้นที่ได้หากผู้บุกรุกไม่สมัครใจ.

วัตถุประสงค์นานาประการ⁵² ที่ภาษีที่ดินไม่สามารถทำได้อย่างมีประสิทธิภาพ ไม่ว่าจะเป็นเรื่องการลดความเหลื่อมล้ำในสังคม ปัญหาการกระจุกตัวของที่ดิน การเก็งกำไรที่ดิน หรือที่ดินรกร้างว่างเปล่า ปัญหาที่ดินในลักษณะดังกล่าวเหล่านี้ต้องใช้เครื่องมือในการจัดการเฉพาะเรื่องไป โดยข้อเสนอแนะของการศึกษานี้จะมีประโยชน์เมื่อต้องมีการประเมินกฎหมายฉบับนี้ทุก ๆ 5 ปี ตามมาตรา 34 ของ พ.ร.บ. หลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562 และการปรับแก้กฎหมายฉบับนี้ที่อาจมีขึ้นในอนาคต

สำหรับข้อเสนอแนะเพื่อการปรับปรุงภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทยมีดังต่อไปนี้ ประการที่หนึ่ง ควรกำหนดโครงสร้างภาษีที่ดินเพื่อเน้นวัตถุประสงค์เดียว คือ ให้เป็นกลไกสร้างรายได้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และไม่นำภาษีที่ดินมาใช้เพื่อบรรล่วัตถุประสงค์อื่น ๆ ไม่ว่าจะเป็นเพื่อลดความเหลื่อมล้ำในสังคม หรือเพื่อแก้ปัญหาที่ดินรกร้างว่างเปล่า ปัญหาความเหลื่อมล้ำในสังคมไทยเป็นสิ่งที่ต้องใช้กลไกที่เหมาะสม ได้แก่ การบังคับใช้ พ.ร.บ. การแข่งขันทางการค้า พ.ศ. 2560 อย่างเคร่งครัดเพื่อเอาผิดกับผู้ประกอบการรายใหญ่ที่มีอำนาจเหนือตลาด⁵³ การมีอำนาจเหนือตลาดของกลุ่มทุนเป็นต้นตอสำคัญของปัญหาความเหลื่อมล้ำของประเทศไทย ความมั่งคั่งที่เกิดขึ้นกับกลุ่มทุนเหล่านี้นำไปสู่การกว้านซื้อที่ดินและกระจุกตัวของการถือครองที่ดินตามมา โดยเฉพาะในสถานการณ์ที่ประเทศไทยไม่มีระบบภาษีกำไรส่วนเกิน (capital gain tax) เพื่อโอนกำไรส่วนเกินจากธุรกรรมที่ดินหรือธุรกรรมอื่น ๆ มาเป็นรายได้ของรัฐ ส่วนปัญหาที่ดินรกร้างว่างเปล่าควรใช้เครื่องมือด้านการจัดการที่ดินโดยการจัดรูปที่ดินให้เหมาะสมกับการใช้ประโยชน์ตาม พ.ร.บ. จัดรูปที่ดินเพื่อการพัฒนาพื้นที่ พ.ศ. 2547 พ.ร.บ. จัดรูปที่ดินเพื่อการเกษตร พ.ศ. 2558 ดังเช่นที่นานาประเทศดำเนินการเพื่อให้ที่ดินมีการใช้ประโยชน์สูงสุด รวมทั้งภาครัฐควรลงทุนในโครงสร้างพื้นฐานและสาธารณูปโภคที่เหมาะสมอีกด้วย

ประการที่สอง ควรกำหนดอัตราภาษีให้เป็นอัตราคงที่ เพราะการใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้าในลักษณะที่ดินแปลงใหญ่ที่มีมูลค่าสูงต้องเสียภาษีที่ดินในอัตราสูง จะส่งผลให้เกิดความบิดเบือนด้านการใช้ที่ดิน ผู้ประกอบกิจการจะหลีกเลี่ยงธุรกิจที่ต้องใช้ที่ดินแปลงใหญ่และส่งผลกระทบทางลบต่อการพัฒนาพื้นที่ สำหรับการออม ประชาชนจะหลีกเลี่ยงการออมด้วยการซื้อที่ดิน และด้านการลงทุน นักธุรกิจจะหลีกเลี่ยงการพัฒนาที่ดินแปลงใหญ่ ความบิดเบือนในลักษณะนี้ทำให้ประเทศต้องสูญเสียโอกาสในการสร้างมูลค่าเพิ่มจากการใช้ประโยชน์ที่ดินแปลงใหญ่และต้องหันมาใช้ที่ดินแปลงเล็กกว่าที่ควรจะเป็น เท่ากับเป็นความสูญเสียทางเศรษฐกิจจากการที่ภาษีที่ดินฉบับนี้ส่งสัญญาณทางราคาที่บิดเบือน

ประการที่สาม ควรกำหนดอัตราภาษีที่ดินตามเขตการใช้ประโยชน์ มากกว่าการใช้ประโยชน์จริงของที่ดินแต่ละแปลง เช่น กำหนดอัตราภาษีตามเขตผังเมืองเฉพาะ โดยไม่ขึ้นอยู่กับว่าที่ดินแปลงนั้น

⁵² Jay K. Rosengard (เชิงอรรถ 46) 1-2, 13.

⁵³ การมีอำนาจเหนือตลาดคือการมีส่วนแบ่งตลาดสูง (market concentration) จากการควบกิจการเพื่อเพิ่มส่วนแบ่งตลาด (merging) พฤติกรรมการรวมกลุ่มเพื่อผูกขาด (cartel) การขายพ่วง (tie-in sale) การตัดราคาต่ำกว่าทุนเพื่อทำลายคู่แข่ง (predatory pricing) พฤติกรรมเหล่านี้ล้วนนำมาสู่อำนาจผูกขาดในตลาดก่อให้เกิดเงินปกติ (economic rent) และสร้างปัญหาความเหลื่อมล้ำในประเทศไทย โดย พ.ร.บ. การแข่งขันทางการค้า พ.ศ. 2560 ไม่สามารถแก้ไขปัญหาดังกล่าวได้.



นำไปใช้ประโยชน์อะไร ทั้งนี้เพื่อให้อัตราภาษีที่เจ้าของที่ดินต้องชำระให้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสะท้อนบริการด้านสาธารณูปโภคที่รัฐบาลท้องถิ่นจัดให้ ซึ่งเป็นหลักการของการเก็บภาษีที่ดินเพื่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอยู่แล้ว นอกจากนั้นการกำหนดอัตราภาษีตามเขตการใช้ประโยชน์ยังจะช่วยจัดการใช้ดุลพินิจในการตีความว่าที่ดินแต่ละแปลงมีการใช้ประโยชน์อย่างไร และลดความสูญเสียจากการที่เจ้าของที่ดินต้องมีค่าใช้จ่ายที่ไม่จำเป็นเพื่อให้ที่ดินของตนดูเหมือนจะมีการใช้ประโยชน์แล้ว

ประการที่สี่ การแก้ไขปัญหาดินรกร้างว่างเปล่าเป็นสิ่งที่ดี แต่ต้องดำเนินการด้วยการแก้ไขที่ต้นตอของปัญหา ได้แก่ การลงทุนในโครงสร้างพื้นฐานและสาธารณูปโภค การนำ พ.ร.บ.จัดรูปที่ดินเพื่อการพัฒนาพื้นที่ พ.ศ. 2557 มาใช้อย่างจริงจัง การปรับปรุงกฎหมายแพ่งพาณิชย์เกี่ยวกับการครอบครองปรปักษ์⁵⁴ ให้มีความเป็นธรรมกับเจ้าของที่ดินมากขึ้น และการปรับปรุงกฎหมายการขับไล่⁵⁵ ให้มีความเป็นธรรมทั้งกับเจ้าของที่ดิน ผู้บุกรุกที่ดิน หรือผู้อาศัยในที่ดินที่ไม่ใช่ของตนเอง เนื่องจากการนำภาษีที่ดินมาใช้เพื่อแก้ปัญหาดินรกร้างว่างเปล่าเป็นสิ่งที่ไม่ถูกต้อง เพราะไม่สามารถแก้ปัญหาดินรกร้างว่างเปล่าได้ ทั้งยังจะนำไปสู่ความสูญเสียทางเศรษฐกิจในรูปค่าใช้จ่ายที่ไม่จำเป็นในการสร้างทำเป็นว่าได้ใช้ประโยชน์ในที่ดินแล้ว

ประการที่ห้า การสร้างกลไกให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มีรายได้จากภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมากกว่าเกณฑ์ ๆ หนึ่งต้องส่งเงินรายได้จากภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างบางส่วนเข้ามายังส่วนกลาง เช่น กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น เพื่อนำรายได้นี้มาจัดสรรให้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มีรายได้จากภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างน้อยกว่าเกณฑ์ที่กำหนด กลไกในลักษณะเช่นนี้จะช่วยในการเกลี่ยรายได้จากภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจากเขตการปกครองที่เจริญแล้วมาช่วยเหลือเขตการปกครองในพื้นที่ห่างไกลที่มีรายได้จากภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างน้อย⁵⁶ กลไกการถ่ายโอนเงินระหว่างองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในลักษณะที่เรียกว่า ‘Cross Subsidization’ สามารถนำมาเพิ่มเติมได้หากมีการแก้ไขกฎหมายฉบับนี้ในอนาคต

ประการที่หก หาก พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 สามารถสร้างรายได้ให้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีความเป็นอิสระทางการคลังมากขึ้น การจัดสรรงบประมาณเงินอุดหนุนหรือรายได้ที่รัฐจัดเก็บให้จากรัฐบาลกลางก็ไม่ควรลดลง เพราะหากรัฐบาลท้องถิ่นสามารถเก็บรายได้เป็นของตนเองจากภาษีที่ดิน แต่รัฐบาลกลางปรับลดเงินอุดหนุนลงเท่ากับว่า พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เป็นเพียงข้ออ้างในการเพิ่มรายได้ให้รัฐบาลกลางผ่านการลดเงินอุดหนุนให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น⁵⁷

ด้วยผลจากการศึกษาที่กล่าวมาทั้งหมดนี้แสดงให้เห็นว่า ก่อนการตรากฎหมายใด ๆ ควรต้องมีการประเมินผลกระทบของการตรากฎหมายตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 มาตรา 77 และ พ.ร.บ.หลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย

⁵⁴ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1382.

⁵⁵ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1336.

⁵⁶ วีรศักดิ์ เครือเทพ (เชิงอรรถ 28) 51.

⁵⁷ อติษฐ์ อิศรางกูร ณ อยุธยา (เชิงอรรถ 7) 505.

พ.ศ. 2562 มาตรา 5 และมาตรา 17 (5) (Regulatory Impact Assessment: RIA) ทั้งทางด้านงบประมาณ เศรษฐกิจ สังคม สิ่งแวดล้อม หรือผลกระทบอื่นที่สำคัญก่อน เพราะหากได้มีการประเมินผลกระทบดังที่ควรจะเป็น พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 น่าจะทำหน้าที่เป็นฐานรายได้ที่สำคัญขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นโดยไม่สร้างความเสียหายให้กับเศรษฐกิจไทยอย่างที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน