

แนวทางในการจัดเก็บภาษีความมั่งคั่ง (Wealth Tax) ในประเทศไทย  
(ฉบับสมบูรณ์)

นางสาวพัฒนนิชานนท์ ลากประเสริฐล้ำ

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต  
สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ  
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
ปีการศึกษา 2565

หัวข้อเอกัตศึกษา      แนวทางในการจัดเก็บภาษีความมั่งคั่ง (Wealth Tax) ในประเทศไทย

โดย      นางสาวพัฒนนิชานนท์ ลาภประเสริฐล้ำ

รหัสประจำตัว      648 02267 34

หลักสูตร      ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ  
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

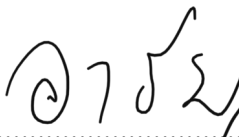
หมวดวิชา      ภาษีอากร

อาจารย์ที่ปรึกษา      อาจารย์ ดร. อาร์ม ตั้งนิรันดร

ปีการศึกษา      2565

---

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

ลงชื่อ..........อาจารย์ที่ปรึกษา  
(อาจารย์ ดร. อาร์ม ตั้งนิรันดร)

## สารบัญ

หน้า

บทคัดย่อ .....	ก
กิตติกรรมประกาศ .....	ข
สารบัญแผนภาพ .....	ค
สารบัญแผนภูมิ .....	ง
สารบัญตาราง .....	จ
<b>บทที่ 1 บทนำ .....</b>	<b>1</b>
1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา .....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา .....	12
1.3 สมมติฐาน .....	12
1.4 ขอบเขตของการศึกษา .....	12
1.5 วิธีการดำเนินการศึกษา .....	12
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ .....	13
<b>บทที่ 2 แนวคิดการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) และแนวคิดหลักการภาษีอากร .....</b>	<b>14</b>
2.1 แนวคิดหลักการภาษีอากร .....	14
2.1.1 ความหมายและลักษณะของภาษีอากร .....	15
2.1.2 วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากร .....	18
2.1.3 โครงสร้างทั่วไปของกฎหมายภาษีอากร .....	21
2.1.3.1 ผู้เสียภาษี .....	21
2.1.3.2 ฐานภาษี .....	23
2.1.3.3 อัตราภาษี .....	25
2.1.3.4 การประเมินภาษีอากร .....	26
2.1.3.5 การยุติข้อพิพาททางภาษีอากร .....	28
2.1.3.6 เบี้ยปรับ เงินเพิ่มและโทษ .....	28
2.2 แนวคิดหลักการทั่วไปและหลักการพื้นฐานกฎหมายภาษีอากร .....	29
2.2.1 หลักการทั่วไปของกฎหมายภาษีอากร .....	29
2.2.1.1 หลักการทำรายได้ (Rendement) .....	29
2.2.1.2 หลักการบริหารภาษีที่ดีของอดัม สมิธ (Adam Smith) .....	30
2.2.1.3 หลักเกณฑ์การบริหารภาษีในปัจจุบัน .....	32

2.2.2	หลักการพื้นฐานกฎหมายภาษีอากร .....	33
2.2.2.1	หลักความเสมอภาคทางภาษีอากร .....	33
2.2.2.2	หลักการบังคับใช้เป็นการทั่วไปของกฎหมายภาษีอากร .....	34
2.3	แนวคิดและลักษณะทั่วไปในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) .....	34
2.3.1	แนวทางในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) .....	34
2.3.1.1	การจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินโดยวิธีทางตรง .....	34
2.3.1.2	การจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินโดยวิธีทางอ้อม .....	35
2.3.2	ลักษณะทั่วไปของภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) .....	35
2.3.2.1	ความหมายของภาษีทรัพย์สิน .....	35
2.3.2.2	ประเภทของภาษีทรัพย์สิน .....	36
2.3.2.3	ผู้มีหน้าที่เสียภาษี .....	38
2.3.2.4	อัตราภาษี .....	38
2.3.2.5	การประเมินมูลค่าทรัพย์สิน .....	39
2.4	ความสอดคล้องในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) กับแนวคิดหลักการทั่วไปของกฎหมาย ภาษีอากร .....	40
2.5	ความสัมพันธ์ของภาษีทรัพย์สินและภาษีความมั่งคั่ง .....	42
<b>บทที่ 3</b>	<b>การจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) ของประเทศไทย .....</b>	<b>45</b>
3.1	ความเป็นมาในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) ของประเทศไทย .....	45
3.2	การจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) ของประเทศไทยในปัจจุบัน .....	50
3.3	ภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) ของประเทศไทยในปัจจุบัน .....	52
3.3.1	ภาษีป้าย .....	52
3.3.2	ค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ .....	57
3.3.3	ภาษีการรับมรดก .....	61
3.3.4	ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 .....	67
3.4	ปัญหาภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) ของประเทศไทย วิเคราะห์ปัญหาบางประการที่เกิดขึ้นกับ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 .....	81
<b>บทที่ 4</b>	<b>การจัดเก็บภาษีความมั่งคั่ง (Wealth Tax) ในประเทศสเปน .....</b>	<b>87</b>
4.1	ระบบการปกครองของประเทศสเปน .....	87
4.1.1	ความเป็นมาของประเทศสเปน .....	87
4.1.2	การแบ่งเขตการปกครองของประเทศสเปน .....	89
4.2	ระบบการจัดเก็บภาษีของประเทศสเปน .....	90

4.3	ความเป็นมาและเหตุผลในการจัดเก็บภาษีความมั่งคั่ง (Wealth Tax) ของประเทศสเปน .....	94
4.4	หลักเกณฑ์และวิธีการในการจัดเก็บภาษีความมั่งคั่ง (Wealth Tax) ของประเทศสเปน .....	96
4.4.1	ผู้มีหน้าที่เสียภาษี .....	97
4.4.1.1	ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปน .....	98
4.4.1.2	ผู้ที่ไม่ใช่ถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปน .....	99
4.4.2	ประเภทของทรัพย์สิน .....	100
4.4.2.1	ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี .....	100
4.4.2.2	ทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้น .....	101
4.4.3	อัตราภาษี .....	102
4.4.4	การประเมินภาษี .....	104
4.4.5	บทกำหนดโทษ .....	104
<b>บทที่ 5</b>	<b>บทสรุปและข้อเสนอแนะ .....</b>	<b>109</b>
5.1	บทสรุปการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินในส่วนพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในประเทศไทย ....	109
5.2	บทสรุปการจัดเก็บภาษีความมั่งคั่ง (Wealth Tax) ในประเทศสเปน .....	111
5.3	ข้อเสนอแนะในการปรับปรุงภาษีทรัพย์สินในส่วนพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในประเทศไทย .....	112
5.4	ข้อเสนอแนะในการนำหลักเกณฑ์และวิธีการการจัดเก็บภาษีความมั่งคั่ง (Wealth Tax) ของประเทศสเปนมาปรับใช้ในประเทศไทย .....	114

## บทคัดย่อ

ภาษีความมั่งคั่ง ถือเป็นภาษีทางตรงที่เรียกเก็บจากบุคคลที่มีฐานะร่ำรวยและถือเป็นภาษีทรัพย์สินชนิดหนึ่ง ซึ่งภาษีทรัพย์สินนั้นเป็นภาษีที่มีความสำคัญในการพัฒนาประเทศ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการพัฒนาส่วนท้องถิ่น เนื่องจากหลักการการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินโดยทั่วไปนั้น จะจัดเก็บจากอสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในแต่ละท้องถิ่นเพื่อนำเงินรายได้ไปใช้จ่ายในการจัดหาบริการสาธารณะให้แก่ประชาชนและพัฒนาท้องถิ่นนั้น ๆ ให้มีความเจริญมากยิ่งขึ้น หากประเทศใดมีระบบการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินที่ดีก็จะมีรายได้เพียงพอที่จะพัฒนาท้องถิ่นและลดภาระของรัฐบาลกลางที่จะต้องให้เงินอุดหนุนแก่ท้องถิ่นลงได้

จากการศึกษาพบว่าประเทศไทยมีกฎหมายที่เกี่ยวกับภาษีทรัพย์สินหลายฉบับ ซึ่งบางฉบับนั้นยังมีข้อบกพร่องหลายประการทั้งในด้านโครงสร้างภาษีและการบริหารจัดการเก็บภาษี โดยเฉพาะอย่างยิ่ง พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ส่งผลให้เงินรายได้จากภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไม่เพียงพอที่จะนำไปพัฒนาบริหารท้องถิ่น กล่าวคือ ในด้านโครงสร้างภาษีของกฎหมายที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีวิธีการบรรเทาภาระภาษีในส่วนของ การลดอัตราภาษีและการยกเว้นภาษีสำหรับที่อยู่อาศัยและเกษตรกรรม โดยไม่ได้คำนึงถึงมูลค่าของทรัพย์สินที่ถือครอง ทำให้ผู้ถือครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่มีมูลค่าน้อยมีภาระภาษีมากกว่าผู้ถือครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่มีมูลค่าสูง ประกอบกับอัตราภาษีที่ต่ำเกินไปจนกระทั่งไม่เป็นภาระแก่ผู้ถือครองทรัพย์สินทำให้ไม่มีการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินและกระจายทรัพย์สินที่ถือครอง ซึ่งขัดกับหลักประโยชน์ที่ได้รับและขัดกับวัตถุประสงค์ในการประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 สำหรับในด้านการบริหารจัดการเก็บภาษีนั้น มีการจัดเก็บภาษีในลักษณะที่เอื้อประโยชน์ให้แก่คนรวยและก่อให้เกิดการเลี่ยงภาษีได้ง่าย อีกทั้ง การประเมินมูลค่าทรัพย์สินซึ่งกำหนดให้ใช้มูลค่าประเมินโดยกรมธนารักษ์ที่เกิดขึ้นจากประเภทของทรัพย์สินและการใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินนั้น ยังขาดประสิทธิภาพและไม่มีความเป็นธรรม

ดังนั้น ผู้เขียนเอกัตศึกษานี้จึงมุ่งเน้นศึกษาและค้นคว้าข้อมูลต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับปัญหาภาษีทรัพย์สินของประเทศไทยในส่วนพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 และการนำหลักเกณฑ์และวิธีการการจัดเก็บภาษีความมั่งคั่งของประเทศมาปรับใช้ให้เหมาะสมกับประเทศไทยเป็นหลัก โดยเฉพาะการขยายฐานภาษีทรัพย์สินเพื่อให้รัฐบาลมีรายได้ที่เพียงพอต่อการบริหารพัฒนาประเทศซึ่งเป็นการเพิ่มประสิทธิภาพให้แก่การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของประเทศไทย ประกอบกับสร้างความเป็นธรรมให้แก่สังคมและลดความเหลื่อมล้ำในประเทศได้

## กิตติกรรมประกาศ

การจัดทำเอกัตศึกษาเรื่องกลไกภาษีฐานทรัพย์สินในส่วนของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในประเทศไทยยังไม่เพียงพอ จึงควรนำหลักเกณฑ์และวิธีการการจัดเก็บภาษีความมั่งคั่ง (Wealth Tax) มาปรับใช้เพิ่มเติมเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี และช่วยลดความเหลื่อมล้ำทางสังคม โดยต้องมีหลักเกณฑ์การบังคับใช้ที่ชัดเจนและแน่นอนฉบับนี้ สำเร็จลุล่วงไปด้วยดี เนื่องด้วยความเมตตากรุณา การให้ความช่วยเหลือ การให้คำปรึกษา และการให้คำแนะนำที่เป็นประโยชน์ รวมถึงการตรวจสอบแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ ด้วยความเอาใจใส่อย่างดียิ่งของท่าน อาจารย์ ดร. อาร์ม ตั้งนิรันดร จนกระทั่งเอกัตศึกษาฉบับนี้เสร็จสมบูรณ์ตามความมุ่งหมายของผู้เขียน ผู้เขียนจึงใคร่ขอกราบขอพระคุณท่านอาจารย์ ดร. อาร์ม ตั้งนิรันดร เป็นอย่างสูงมา ณ โอกาสนี้

ผู้เขียนขอกราบขอพระคุณคณาจารย์ในหลักสูตรศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ทุก ๆ ท่าน ที่ได้ถ่ายทอดความรู้ ความเข้าใจ รวมถึงกระบวนการความคิดตลอดระยะเวลาการศึกษา ทั้งยัง ชี้แนะแนวทาง ประเด็นปัญหา ทำให้ผู้เขียนสามารถนำมาปรับใช้ในการคิดวิเคราะห์เป็นเอกัตศึกษาฉบับนี้ ตลอดจนขอขอบคุณผู้แต่งตำรา งานวิจัย และบทความต่าง ๆ ที่ทำให้ผู้เขียนมีข้อมูลและความรู้เพิ่มเติมเพื่อนำมาใช้อ้างอิง วิเคราะห์และต่อยอดในเอกัตศึกษาฉบับนี้

นอกจากนี้ ผู้เขียนขอกราบขอพระคุณบิดา มารดาและครอบครัว ที่คอยเป็นกำลังใจ ส่งเสริมและอบรมสั่งสอนจนผู้เขียนประสบความสำเร็จในชีวิตในวันนี้ และขอขอบคุณเพื่อน ๆ พี่ ๆ น้อง ๆ หลักสูตรศิลปศาสตรมหาบัณฑิต รุ่น 24 คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ทุกท่านที่คอยให้กำลังใจเสมอมา รวมถึงขอบคุณเจ้าหน้าที่ประจำหลักสูตรที่ได้อำนวยความสะดวกและให้คำแนะนำในการจัดทำเอกัตศึกษาฉบับนี้ ตลอดจนขอขอบคุณหัวหน้างาน และเพื่อนร่วมงานที่ให้การสนับสนุน และเป็นกำลังใจให้แก่ผู้เขียนในการจัดทำเอกัตศึกษาฉบับนี้

ในท้ายที่สุด ผู้เขียนหวังเป็นอย่างยิ่งว่าเอกัตศึกษาฉบับนี้ จะเป็นประโยชน์ต่อผู้ที่มีความสนใจไม่มากนักน้อย และหากเอกัตศึกษาฉบับนี้มีข้อบกพร่องประการใด ผู้เขียนต้องกราบขออภัยมา ณ ที่นี้

พัฒนนิชานนท์ ลามประเสริฐธำ

## สารบัญแผนภาพ

หน้า

แผนภาพที่ 1 ผลรวมรายได้จัดเก็บของรัฐบาล (Gross) ในปี 2565 และผลการจัดเก็บรายได้ของกรมสรรพากร ในปี 2565 เทียบปี 2564.....	3
แผนภาพที่ 2 ประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษี 2542 - 2546.....	4
แผนภาพที่ 3 ความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ของกลุ่มคนรวยที่สุด 10% ในปี พ.ศ. 2554 และปี พ.ศ. 2564.....	5
แผนภาพที่ 4 ความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ของกลุ่มคนจนที่สุด 50% ในปี พ.ศ. 2554 และปี พ.ศ. 2564.....	5
แผนภาพที่ 5 ความเหลื่อมล้ำทางด้านทรัพย์สินของกลุ่มคนรวยที่สุด 10% ในปี พ.ศ. 2554 และปี พ.ศ. 2564.....	6
แผนภาพที่ 6 ความเหลื่อมล้ำทางด้านทรัพย์สินของกลุ่มคนจนที่สุด 50% ในปี พ.ศ. 2554 และปี พ.ศ. 2564.....	6
แผนภาพที่ 7 ผลการจัดเก็บรายได้ของกรมสรรพากรในปี พ.ศ. 2564 และปี พ.ศ. 2565.....	43
แผนภาพที่ 8 ผลการจัดเก็บรายได้ของกรมสรรพากรในปี พ.ศ. 2564 และปี พ.ศ. 2565.....	44
แผนภาพที่ 9 การเปรียบเทียบราคา ทำเลและรูปแบบที่อยู่อาศัยกับรายได้ต่อเดือนของคนไทย .....	85



## สารบัญแผนภูมิ

หน้า

แผนภูมิที่ 1 แผนภูมิแสดงการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของประเทศไทย.....	50
--	----

## สารบัญตาราง

	หน้า
ตารางที่ 1 ตารางแสดงอัตราภาษีป้าย.....	54
ตารางที่ 2 ตารางแสดงอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม.....	73
ตารางที่ 3 ตารางแสดงอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของเป็นบุคคลธรรมดาใช้ประโยชน์ในการเป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้าน.....	73
ตารางที่ 4 ตารางแสดงอัตราภาษีสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของเป็นบุคคลธรรมดาใช้ประโยชน์ในการเป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้าน.....	74
ตารางที่ 5 ตารางแสดงอัตราภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการเป็นที่อยู่อาศัยกรณีอื่นนอกจากการใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยในกรณี (2) และกรณี (3).....	74
ตารางที่ 6 ตารางแสดงอัตราภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่นนอกจากการประกอบเกษตรกรรมและการใช้เป็นที่อยู่อาศัย.....	74
ตารางที่ 7 ตารางแสดงอัตราภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ....	75
ตารางที่ 8 ตารางแสดงอัตราภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม.....	76
ตารางที่ 9 ตารางแสดงอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้าน.....	76
ตารางที่ 10 ตารางแสดงอัตราภาษีสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้าน.....	76
ตารางที่ 11 ตารางแสดงอัตราภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยกรณีอื่นนอกจากการใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยตาม (2.1) และ (2.2).....	77
ตารางที่ 12 ตารางแสดงอัตราภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่นนอกจาก (1) หรือ (2).....	77
ตารางที่ 13 ตารางแสดงอัตราภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ...77	77
ตารางที่ 14 ตารางแสดงการระวางโทษจำคุก หรือปรับ หรือทั้งจำทั้งปรับ.....	80
ตารางที่ 15 ตารางแสดงการระวางโทษปรับ.....	80
ตารางที่ 16 ตารางแสดงอัตราภาษีทั่วไปในระดับประเทศ.....	102
ตารางที่ 17 ตารางแสดงตัวอย่างอัตราภาษีในแต่ละแคว้นการปกครองตนเองของประเทศสเปน.....	103

## บทที่ 1

### บทนำ

#### 1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา

โดยทั่วไปรัฐบาลทุกประเทศมีหน้าที่รักษาความสงบเรียบร้อยภายในประเทศ รักษาความมั่นคงของประเทศ รักษาผลประโยชน์แห่งชาติและพัฒนาประเทศให้มีความเจริญก้าวหน้า แต่เนื่องจากในปัจจุบันมีการแข่งขันกันในด้านต่าง ๆ เพิ่มมากขึ้น ไม่ว่าจะเป็นด้านเศรษฐกิจ สังคม ความมั่นคงและเทคโนโลยีเพื่อนำไปสู่ความเป็นอยู่ที่ดีของประชาชนในประเทศของตนและเพื่อให้เป็นที่ยอมรับของนานาอารยประเทศ ทั้งนี้ การที่รัฐบาลของแต่ละประเทศจะดำเนินการให้บรรลุตามเป้าหมายที่ได้กำหนดไว้นั้น รัฐบาลจำเป็นต้องมีงบประมาณที่เพียงพอเพื่อนำมาใช้ในการดำเนินการต่าง ๆ โดยรัฐบาลต้องกำหนดระดับการใช้จ่ายในการบริหารและพัฒนาประเทศในด้านต่าง ๆ ออกมาในรูปแบบของงบประมาณรายจ่ายประจำปี เพื่อที่จะได้ทราบว่ารัฐบาลจะต้องใช้จ่ายเป็นเงินจำนวนเท่าใดในแต่ละปีงบประมาณ ดังนั้น เพื่อให้บรรลุเป้าหมายที่รัฐบาลได้กำหนดไว้ รัฐบาลจึงต้องจัดหารายรับมาให้เพียงพอกับรายจ่ายตามงบประมาณที่ได้กำหนดไว้ในแต่ละปี โดยรายรับที่สำคัญประการหนึ่งของรัฐบาล คือ รายรับที่เป็นรายได้ ซึ่งหมายถึง รายรับของรัฐบาลที่ได้มาโดยไม่ต้องมีภาระผูกพันหรือต้องใช้คืนหรือมีภาระหนี้สินเพิ่มขึ้น อันได้แก่ รายรับที่ได้จากการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งถือเป็นรายได้หลักที่สำคัญของรัฐบาล

คำว่า “ภาษีอากร” หมายถึง สิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากราษฎรซึ่งถือเป็นหน้าที่ของราษฎรทุกคนที่ต้องจ่ายภาษีอากร โดยรัฐบาลจะไม่ผูกพันที่จะจ่ายผลตอบแทนโดยตรงให้แก่ผู้เสียภาษีอากรเป็นรายบุคคลเฉพาะเจาะจง แต่รัฐบาลจะนำภาษีอากรที่จัดเก็บได้นั้น ไปจัดสรรเป็นงบประมาณแผ่นดินในแต่ละปีเพื่อนำไปใช้ในการบริหารและพัฒนาประเทศในด้านต่าง ๆ อาทิเช่น ด้านความมั่นคง ด้านเศรษฐกิจ ด้านสังคมและวัฒนธรรม เป็นต้น รวมถึงโครงสร้างระบบพื้นฐานของประเทศทั้งในเรื่องของการบริการสาธารณะและสวัสดิการสังคม (Social Welfare) ที่เป็นประโยชน์ต่อสังคมส่วนรวมตามนโยบายของรัฐบาล นอกจากนี้ วัตถุประสงค์หลักที่สำคัญในการนำระบบการจัดเก็บภาษีอากรมาใช้ คือ เพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการลดความเหลื่อมล้ำของประชาชน การลงทุน การเจรจาต่อรองทางการค้า อีกทั้งยังใช้เป็นเครื่องมือที่ช่วยปราบปรามการกระทำความผิดที่เกี่ยวข้องกับเงินได้อีกด้วย ดังนั้น ภาษีอากรจึงถือเป็นเครื่องมือที่สำคัญที่เป็นแหล่งรายได้หลักของรัฐบาล หากรัฐบาลไม่สามารถจัดเก็บภาษีอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพก็จะทำให้กระทบต่อการบริหารและพัฒนาประเทศในด้านต่าง ๆ รวมถึงการลดช่องว่างระหว่างคนรวยกับคนจนด้วย

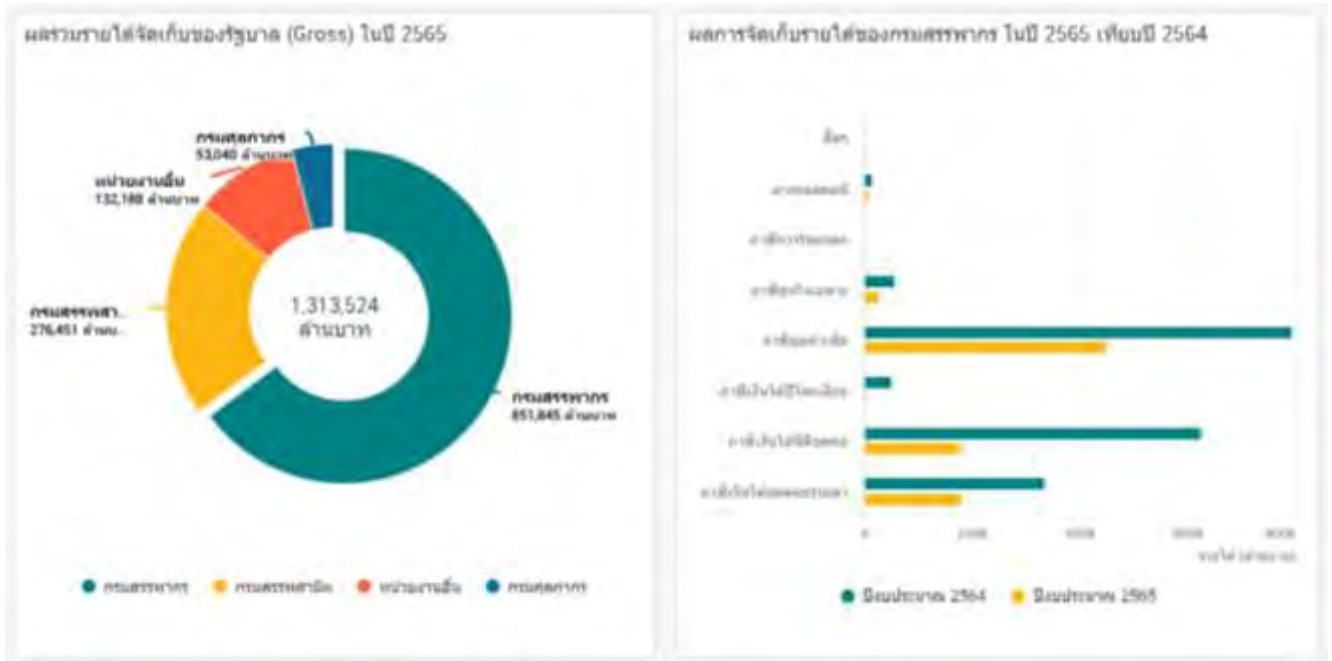
ในการจัดเก็บภาษีอากรนั้น ส่วนใหญ่มีการจัดเก็บจากฐานภาษี 4 ประเภท ซึ่งการจัดเก็บภาษีแต่ละฐานนั้นแตกต่างกันด้วยเหตุแห่งการเก็บภาษี (Taxable Event) ขึ้นอยู่กับว่าภาษีอากรที่จัดเก็บนั้นจัดเก็บจากอะไร อันได้แก่

1. ฐานรายได้ (Income Base) เป็นภาษีเงินได้ที่จัดเก็บจากรายได้ ฐานภาษีคือรายได้ เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นต้น
2. ฐานการบริโภค (Consumption Base) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากการบริโภคซึ่งมีลักษณะเป็นภาษีทางอ้อม คือ การผลักภาระให้แก่ผู้บริโภค โดยจะจัดเก็บภาษีเมื่อมีการซื้อขายสินค้าหรือให้บริการ ฐานภาษีจึงได้แก่รายรับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีสรรพสามิต และภาษีศุลกากร เป็นต้น
3. ฐานทรัพย์สิน (Property Tax) เป็นภาษีที่เก็บจากความมั่งคั่ง เก็บจากทรัพย์สินที่บุคคลมีอยู่ ฐานภาษีจึงเกี่ยวกับทรัพย์สิน เช่น ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ภาษีรถยนต์ ภาษีมรดก เป็นต้น
4. ฐานอื่น ๆ (Other Base) เป็นการเก็บภาษีจากสิ่งอื่นนอกเหนือจากฐานภาษีทั้ง 3 ฐานข้างต้น ส่วนใหญ่ไม่ได้มีวัตถุประสงค์เพื่อหารายได้ให้รัฐบาล แต่มีวัตถุประสงค์เพื่อให้บรรลุเป้าหมายบางประการ เช่น การเก็บภาษีขายโสดในสมัยจอมพล ป. พิบูลสงคราม เป็นนายกรัฐมนตรี โดยกำหนดให้ขายโสดอายุระหว่าง 20-60 ปี ที่ไม่ใช่ นักบวชหรือคนที่ไม่สมประกอบต้องเสียภาษีปีละ 5 บาท ซึ่งเหตุผลที่เรียกเก็บภาษีชนิดนี้เพราะรัฐบาลต้องการเพิ่มจำนวนประชากรให้มากขึ้น เป็นต้น<sup>1</sup>

สำหรับการจัดเก็บภาษีอากรในประเทศไทยนั้น ได้มีการจัดเก็บจากฐานภาษีทั้ง 4 ประเภทข้างต้นเช่นกัน โดยภาษีอากรที่จัดเก็บจากฐานรายได้และฐานการบริโภคนั้น จะถูกจัดเก็บโดยหน่วยงานส่วนกลางของรัฐบาลซึ่งก็คือ กรมสรรพากร กรมสรรพสามิตและกรมศุลกากร เป็นต้น เพื่อนำไปใช้จ่ายในการจัดทำนโยบายหรือนำไปใช้จ่ายในการบริหารและพัฒนาประเทศในด้านต่าง ๆ ตลอดจนนำรายได้ที่ได้จากการจัดเก็บภาษีอากรบางส่วนไปจัดสรรเป็นเงินอุดหนุนให้แก่ท้องถิ่นด้วย ส่วนภาษีอากรที่จัดเก็บจากฐานทรัพย์สินหรือความมั่งคั่งของประเทศไทยนั้นจะถูกจัดเก็บโดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่เพื่อเป็นรายได้ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่จัดเก็บจากการศึกษารายละเอียดการจัดเก็บภาษีอากรโดยกรมสรรพากรจากฐานภาษีทั้ง 4 ประเภทข้างต้นนั้น จะเห็นได้ว่ารายได้ส่วนใหญ่มาจากภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีเงินได้นิติบุคคล ในขณะที่ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งประเทศไทยจัดเก็บในรูปแบบอัตราก้าวหน้า ถือเป็นรูปแบบของการจัดเก็บภาษีอากรที่สามารถช่วยบรรเทาความเหลื่อมล้ำได้ในระดับหนึ่งสามารถจัดเก็บได้เพียงอันดับที่ 3 เท่านั้น (แผนภาพที่ 1)

<sup>1</sup> ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 13, (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2563), หน้า 7.

แผนภาพที่ 1 - ผลรวมรายได้จัดเก็บของรัฐบาล (Gross) ในปี 2565 และผลการจัดเก็บรายได้ของกรมสรรพากร ในปี 2565 เทียบปี 2564



ที่มา: Thailand Government Spending Data

<https://govspending.data.go.th/dashboard/5?fbclid=IwAR3hwXn6SZso1tUzuH8avyLRDyvlOo1EY-jr9k0uzSWLOpBSTdEnrwKXBEU>

จากข้อมูลผลการศึกษาของธนาคารโลกปี พ.ศ. 2551 ระบุว่าประเทศไทยควรจะเก็บภาษีอากรได้ในอัตราร้อยละ 21.35 ของผลิตภัณฑ์มวลรวมในประเทศ (GDP: Gross Domestic Product) แต่ปรากฏว่าประเทศไทยสามารถจัดเก็บภาษีอากรได้จริงเพียงแค่อัตราร้อยละ 16.20 ของ GDP เท่านั้น เมื่อเปรียบเทียบกับกลุ่มประเทศที่กำลังพัฒนาซึ่งมีค่าเฉลี่ยการจัดเก็บภาษีอากรอยู่ที่อัตราร้อยละ 0.90 และประเทศที่พัฒนาแล้วที่มีค่าเฉลี่ยการจัดเก็บภาษีอากรอยู่ที่อัตราร้อยละ 1.08 จะพบว่าประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทยอยู่ในระดับที่ต่ำมากเพียงแค่อัตรา 0.76 (แผนภาพที่ 2) เท่านั้นและแม้ในปัจจุบัน โครงสร้างอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทยจะเป็นระบบภาษีอัตราก้าวหน้าแบบขั้นบันไดซึ่งมีอยู่ 5 อัตราและแปรผันตามช่วงของเงินได้ก็ตาม แต่อัตรภาษีที่แท้จริง (Effective Tax Rate) กลับอยู่ที่ระดับร้อยละ 3.7-4.7 เท่านั้น

สาเหตุสำคัญที่ทำให้ประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของกรมสรรพากรอยู่ในระดับที่ต่ำเนื่องจากเศรษฐกิจไทยเป็นเศรษฐกิจนอกระบบ ซึ่งมีสัดส่วนสูงถึงร้อยละ 52.6 ของ GDP นอกจากนี้ ยังมีการให้สิทธิลดหย่อนภาษีมากเกินไป ทำให้ผู้มีรายได้สูงนิยมใช้เป็นเครื่องมือในการหลบเลี่ยงภาษี ทั้งยังเอื้อประโยชน์ต่อคนรวยมากกว่าคนจน เพราะผู้มีรายได้สูงจะสามารถลดหย่อนได้มากกว่าผู้มีรายได้น้อย ตัวอย่างเช่น นายขาว ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราร้อยละ 30 ส่วนนายดำ ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราร้อยละ 10 หากทั้งสองรายซื้อประกันชีวิต 50,000 บาท นายขาว ซึ่งมีเงินได้มากกว่าจะสามารถนำค่าใช้จ่ายดังกล่าวไปหักภาษีได้ที่

ฐานร้อยละ 30 ในขณะที่นายดำ ซึ่งเงินได้น้อยกว่ากลับหักได้ที่ฐานร้อยละ 10 เท่านั้น หรืออย่างกรณีของเจฟฟรีย์ เพรสตัน เบโซส (Jeffrey Preston Bezos) ผู้ก่อตั้ง ซีอีโอและประธานของบริษัทค้าปลีกออนไลน์ “แอมะซอน” (Amazon) มหาเศรษฐีอันดับต้น ๆ ของโลกซึ่งมีความมั่งคั่งรวมประมาณ 135 พันล้านดอลลาร์สหรัฐ ในขณะที่ เจฟฟรีย์ เพรสตัน เบโซส (Jeffrey Preston Bezos) มีเงินเดือนเพียงปีละไม่ถึง 100,000 ดอลลาร์สหรัฐ ซึ่งทำให้การจัดเก็บภาษีฐานรายได้ไม่อาจสะท้อนฐานะที่แท้จริงของบุคคลผู้มีความมั่งคั่งได้ นอกจากนี้ ปัจจุบันประเทศไทยยังงดเว้นภาษีกำไรจากการซื้อขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งเป็นแหล่งทำกำไรสร้างรายได้ของผู้มีทุนทรัพย์ ดังนั้น จึงควรมีการจัดเก็บภาษีอากรที่เหมาะสมเพื่อเพิ่มรายได้ให้แก่รัฐบาลและยังเป็นการช่วยแก้ปัญหาความความเหลื่อมล้ำในสังคมได้อีกด้วย

## แผนภาพที่ 2 – ประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษี 2542 - 2546

ประเทศ	รายได้ภาษีต่อ GDP (ร้อยละ)	ภาษีจรรจัดเก็บได้ต่อ GDP (ร้อยละ)	ประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี (Tax Effort)
ฝรั่งเศส	40.99	25.95	1.58
เยอรมัน	28.76	29.16	0.99
อิตาลี	36.17	26.23	1.38
อังกฤษ	35.53	29.09	1.23
เกาหลี	18.18	23.61	0.77
ฮังการี	34.85	28.53	1.22
อินโดนีเซีย	13.41	15.61	0.86
จีน	7.49	17.29	0.43
ไทย	16.20	21.35	0.76
ประเทศกำลังพัฒนา	17.65	19.97	0.86
ประเทศพัฒนาแล้ว	28.98	26.93	1.08

ที่มา : ธนาคารโลก

ที่มา: ThaiPublica

<https://thaipublica.org/2012/04/personal-income-tax-structure-demolished3/#:~:text=%E0%B8%9B%E0%B8%B1%E0%B8%88%E0%B8%88%E0%B8%B8%E0%B8%9A%E0%B8%B1%E0%B8%99%20%E0%B9%82%E0%B8%84%E0%B8%A3%E0%B8%87%E0%B8%AA%E0%B8%A3%E0%B9%89%E0%B8%B2%E0%B8%87%E0%B8%82%E0%B8%AD%E0%B8%87%E0%B8%AD%E0%B8%B1%E0%B8%95%E0%B8%A3%E0%B8%B2%E0%B8%A0%E0%B8%B2%E0%B8%A9%E0%B8%B5%E0%B9%80%E0%B8%87%E0%B8%B4%E0%B8%99%E0%B9%84%E0%B8%94%E0%B9%89.%E0%B8%97%E0%B8%B5%E0%B9%88%E0%B8%A3%E0%B8%B0%E0%B8%94%E0%B8%B1%E0%B8%9A%203.7%2D4.7%25%20%E0%B9%80%E0%B8%97%E0%B9%88%E0%B8%B2%E0%B8%99%E0%B8%B1%E0%B9%89%E0%B8%99>

ในปัจจุบัน ปัญหาความเหลื่อมล้ำด้านรายได้กำลังขยายช่องว่างออกจากกันมากขึ้น อาจกล่าวได้ว่าการระบาดของโควิด-19 มีส่วนทำให้เกิดความเหลื่อมล้ำในประเทศและความเหลื่อมล้ำระหว่างประเทศเพิ่มมากขึ้น ซึ่งปัญหา

ความเหลื่อมล้ำที่เกิดขึ้นนั้นไม่ได้จำกัดอยู่แค่เพียงความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้เพียงอย่างเดียว แต่ได้ขยายขอบเขตไปยังความเหลื่อมล้ำทางด้านทรัพย์สิน ความเหลื่อมล้ำทางด้านเพศ หรือแม้กระทั่ง ความเหลื่อมล้ำในการเปลี่ยนแปลงสภาพภูมิอากาศด้วย เป็นต้น และถึงแม้ว่าประเทศไทยมีจะพัฒนาการลดความเหลื่อมล้ำทางรายได้ไปในทิศทางที่ดีขึ้น ดังจะเห็นได้จากฐานข้อมูลความเหลื่อมล้ำโลกของ World Inequality Lab โดยในปี พ.ศ. 2554 กลุ่มคนรวยที่สุดร้อยละ 10 ครอบครองรายได้กว่าร้อยละ 53.8 ส่วนกลุ่มคนจนที่สุดร้อยละ 50 กลับครอบครองรายได้เพียงร้อยละ 11.8 ซึ่งในปี พ.ศ. 2564 มีช่องว่างลดลง โดยกลุ่มคนรวยที่สุดร้อยละ 10 ครอบครองรายได้ร้อยละ 48.8 และกลุ่มคนจนที่สุดร้อยละ 50 ครอบครองรายได้ร้อยละ 13.9 (แผนภาพที่ 3 และแผนภาพที่ 4)

**แผนภาพที่ 3 - ความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ของกลุ่มคนรวยที่สุด 10% ในปี พ.ศ. 2554 และปี พ.ศ. 2564**

**แผนภาพที่ 4 - ความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ของกลุ่มคนจนที่สุด 50% ในปี พ.ศ. 2554 และปี พ.ศ. 2564**



ที่มา: World Inequality Lab

[https://wid.world/world/#sptinc\\_p90p100\\_z/TH/last/eu/k/p/yearly/s/false/48.288/60/curve/false/country](https://wid.world/world/#sptinc_p90p100_z/TH/last/eu/k/p/yearly/s/false/48.288/60/curve/false/country)

แต่ในขณะเดียวกันความเหลื่อมล้ำทางด้านทรัพย์สินกลับมีทิศทางเพิ่มมากขึ้น ไม่ว่าจะเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในรูปของบ้าน ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง ยานพาหนะ ทรัพย์สินทางการเงินและหลักทรัพย์ เป็นต้น ซึ่งสาเหตุหลักสาเหตุหนึ่งที่ทำให้ความเหลื่อมล้ำทางด้านทรัพย์สินเพิ่มมากขึ้น คือ ความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ ด้วยการสะสมทรัพย์สินจากการออมและการลงทุนผ่านรายได้ ซึ่งกลุ่มคนรวยมีความสามารถในการออม การลงทุนและได้รับผลตอบแทนมากกว่ากลุ่มคนที่มีรายได้น้อย โดยจะเห็นได้จากในปี พ.ศ. 2554 กลุ่มคนรวยที่สุดร้อยละ 10 ครอบครองทรัพย์สินกว่าร้อยละ 74.2 ส่วนกลุ่มคนที่จนที่สุดร้อยละ 50 กลับครอบครองทรัพย์สินเพียงร้อยละ 1.5 ซึ่งในปี พ.ศ. 2564

กลุ่มคนรวยที่สุดร้อยละ 10 ครอบครองทรัพย์สินร้อยละ 74.5 และกลุ่มคนที่จนที่สุดร้อยละ 50 ครอบครองทรัพย์สินร้อยละ 1.5 (แผนภาพที่ 5 และแผนภาพที่ 6)

แผนภาพที่ 5 - ความเหลื่อมล้ำทางด้านทรัพย์สินของกลุ่มคนรวยที่สุด 10% ในปี พ.ศ. 2554 และปี พ.ศ. 2564

แผนภาพที่ 6 - ความเหลื่อมล้ำทางด้านทรัพย์สินของกลุ่มคนจนที่สุด 50% ในปี พ.ศ. 2554 และปี พ.ศ. 2564



ที่มา: World Inequality Lab

[https://wid.world/world/#sptinc\\_p90p100\\_z/TH/last/eu/k/p/yearly/s/false/48.288/60/curve/false/country](https://wid.world/world/#sptinc_p90p100_z/TH/last/eu/k/p/yearly/s/false/48.288/60/curve/false/country)

ดังนั้น นโยบายต่าง ๆ ของรัฐจึงมีความสำคัญต่อความเหลื่อมล้ำทางด้านทรัพย์สิน เริ่มตั้งแต่ต้นนโยบายที่เกี่ยวข้องกับค่าเช่าทรัพย์สิน การควบคุมอัตราค่าตอบแทนของทุน การโอนกิจการของรัฐเป็นของเอกชน รวมไปถึงนโยบายทางด้านภาษีอากรในทรัพย์สินด้วยเช่นกัน ซึ่งหนึ่งในมาตรการสำคัญที่จะช่วยลดความเหลื่อมล้ำได้เป็นอย่างดี คือ การกระจายการถือครองทรัพย์สินใหม่ เช่น การเก็บภาษีจากฐานทรัพย์สิน ไม่ว่าจะเป็นการเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง หรือการเก็บภาษีจากส่วนเพิ่มของทุน (Capital Gain Tax) โดยจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจากกลุ่มคนรวยที่มีทรัพย์สินในความครอบครองในมูลค่าที่สูงมากกว่าคนที่ไม่มีทรัพย์สินในครอบครอง หรือมีทรัพย์สินในความครอบครองในมูลค่าน้อย ซึ่งการจัดเก็บภาษีอากรในลักษณะนี้จะเป็นไปตามหลักการเก็บภาษีตามความสามารถในการเสียภาษี (Ability to Pay Principle) และยังสามารถเพิ่มรายได้ให้แก่รัฐต่อการส่งเสริมการบริหารและการพัฒนาประเทศในด้านต่าง ๆ เมื่อรัฐบาลมีรายรับจากการจัดเก็บภาษีอากรแล้ว รัฐบาลก็สามารถนำรายรับนี้ไปจัดสรรในการจัดหาสินค้าและบริการสาธารณะเพื่อประโยชน์ของประชาชนต่อไป ทั้งนี้ รัฐบาลสามารถจัดสรรสิ่ง



ต่าง ๆ ไปให้ตรงกับกลุ่มเป้าหมายที่มีความจำเป็นในการรับบริการสาธารณสุขมากที่สุด ซึ่งการเก็บภาษีทรัพย์สินนี้จะเป็นการกระจายทรัพย์สินและรายได้ใหม่ให้เกิดความเท่าเทียมกันมากขึ้น

ภาษีทรัพย์สิน คือ ภาษีที่ใช้ฐานภาษีจากทรัพย์สินหรือความมั่งคั่งที่แต่ละคนถือกรรมสิทธิ์ไว้เป็นเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งกำหนดให้จัดเก็บจากทรัพย์สินทั้งที่เป็นอสังหาริมทรัพย์และสังหาริมทรัพย์ที่มีผู้ถือกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองโดยถือเอามูลค่าของทรัพย์สินดังกล่าวหรือใช้วิธีการประเมินมูลค่าของทรัพย์สินดังกล่าวตามราคาท้องตลาดเป็นเกณฑ์ในการประเมินภาษี อย่างไรก็ตาม ในบางประเทศอาจมีการจัดเก็บภาษีอากรจากทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างแต่มีมูลค่าด้วย อาทิเช่น ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า เป็นต้น ดังนั้น ภาษีทรัพย์สินจึงถือเป็นภาษีที่มีความสำคัญที่สามารถทำรายได้ให้แก่รัฐบาลเป็นจำนวนมาก นอกจากภาษีทรัพย์สินจะเป็นภาษีที่ทำรายได้ให้แก่รัฐบาลเป็นจำนวนมากแล้ว ภาษีทรัพย์สินยังเป็นเครื่องมือที่ใช้เพื่อลดความเหลื่อมล้ำของสังคม ทั้งยังสามารถสร้างสังคมให้เข้มแข็งและยั่งยืนได้อีกด้วย เนื่องจากผู้ครอบครองทรัพย์สินส่วนใหญ่มักเป็นบุคคลที่มีฐานะร่ำรวยหรือมีฐานะทางการเงินดี จึงนำเงินไปซื้อทรัพย์สินต่าง ๆ เพื่อเป็นหลักทรัพย์ (Asset) ของตนเอง หรือเพื่อเก็งกำไรทางการค้าเนื่องจากมูลค่าของทรัพย์สินนั้นสามารถเพิ่มหรือลดได้ตามกลไกของราคาตลาด เช่น ที่ดิน บ้านพักอาศัย เป็นต้น ทำให้รัฐบาลต้องมีการออกกฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีอากรจากทรัพย์สินดังกล่าวเพื่อลดความเหลื่อมล้ำในสังคม กล่าวคือ ผู้ที่มีทรัพย์สินสมบัติสะสมไว้มากย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีมากกว่าผู้ที่ไม่มียทรัพย์สินสมบัติสะสมไว้ เนื่องจากผู้ที่มีทรัพย์สินสมบัติดังกล่าวอาจใช้ทรัพย์สินที่ตนมีอยู่เพื่อสร้างรายได้หรือประโยชน์ทางเศรษฐกิจให้กับตนเองได้มากกว่า ดังนั้น การเก็บภาษีอากรจากทรัพย์สินหรือความมั่งคั่งในลักษณะที่เหมาะสม ถือเป็นเครื่องมือที่ช่วยให้เกิดการกระจายการถือครองทรัพย์สิน ลดความเหลื่อมล้ำในการถือครองทรัพย์สินและช่วยสร้างความเป็นธรรมในสังคมได้อีกด้วย<sup>2</sup>

การจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) ในประเทศไทยนั้น มีมาเป็นระยะเวลาอันยาวนานแล้ว ซึ่งเดิมภาษีทรัพย์สินของประเทศไทยจัดเก็บจากภาษีโรงเรือนและที่ดินตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และภาษีบำรุงท้องที่ตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ส่วนภาษีป้ายและค่าธรรมเนียมล้อเลื่อนและภาษีรถยนต์นั้นไม่ถือเป็นภาษีทรัพย์สินในทางทฤษฎี

อย่างไรก็ตาม ประเทศไทยได้ให้ความสำคัญในเรื่องการลดความเหลื่อมล้ำเป็นอย่างมากในสมัยเริ่มทำแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ (แผน 5 ปี) แต่เนื่องจากวิธีการลดความเหลื่อมล้ำของประเทศไทยนั้นเน้นแต่เรื่องสร้างโครงการพัฒนาเกษตรเป็นหลัก เช่น การชลประทานและด้านการเกษตรอื่น ๆ รวมถึงเน้นเรื่องการสร้างระบบสาธารณูปโภค สาธารณูปการพื้นฐาน เช่น ไฟฟ้า ประปาและถนนหนทาง เป็นต้น แต่ไม่เคยกล่าวถึงเรื่องมาตรการทางภาษีเลย จนกระทั่งเดือนพฤษภาคม พ.ศ. 2557 หลังการปฏิวัติ คณะรักษาความสงบแห่งชาติ (คสช.) ได้ประกาศนโยบายปฏิรูประบบภาษีอากร โดยประกาศใช้กฎหมายภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) ในปี พ.ศ.

<sup>2</sup> วีระศักดิ์ เครือเทพ, การบริหารภาษีอากรและรายได้ของรัฐ: หลักการและแนวปฏิบัติสำหรับนักรัฐประศาสนศาสตร์, (กรุงเทพมหานคร: โครงการผลิตตำราและเอกสารการสอนคณะรัฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2548), หน้า 29.

2558 ซึ่งถือเป็นภาษีที่จัดเก็บจากฐานทรัพย์สินหรือความมั่งคั่งประเภทหนึ่ง โดยมีการกำหนดให้ทายาทหรือผู้รับมรดกที่มีการรับมรดกมูลค่าเกินกว่า 100 ล้านบาท ต้องเสียภาษีการรับมรดกในส่วนมูลค่าที่เกินกว่า 100 ล้านบาท ขึ้นไปตามอัตราภาษีที่กำหนดไว้เมื่อได้รับแบ่งทรัพย์สินมรดกนั้น เพื่อเป็นการนำรายได้เข้าสู่รัฐบาลเพิ่มมากขึ้น ซึ่งภาษีการรับมรดกนั้นมีผลบังคับใช้เมื่อวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2559 จนถึงปัจจุบันผ่านมาเป็นระยะเวลากว่า 6 ปีแล้วแต่การจัดเก็บภาษีการรับมรดกของกรมสรรพากรยังไม่เป็นรูปธรรมและยังไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควรเนื่องจากคนรวยไม่ยอมเสียภาษีการรับมรดกนี้ จึงมีการแปรรูปทรัพย์สินมรดกไปในทิศทางต่าง ๆ หรือไม่จัดแบ่งกองมรดก ทำให้ไม่ต้องเสียภาษีการรับมรดก ดังนั้น การออกกฎหมายเพื่อลดความเหลื่อมล้ำฉบับนี้จึงไม่บรรลุเป้าหมาย ดังจะเห็นได้จากรายงานผลการจัดเก็บรายได้ของรัฐบาลในปีงบประมาณ 2564 ในส่วนของกรมสรรพากรพบว่ารายได้จากการจัดเก็บภาษีการรับมรดกคิดเป็นอัตราเพียงร้อยละ 0.03 ของรายได้ทั้งหมดที่กรมสรรพากรจัดเก็บได้ ซึ่งถือว่าน้อยมากเมื่อเทียบกับรายได้ส่วนอื่น ๆ ของกรมสรรพากร<sup>3</sup>

ทั้งนี้ ปัญหาหลักของภาษีทรัพย์สินของประเทศไทย คือ ฐานทรัพย์สินที่แคบและอัตราภาษีถดถอยจึงทำให้จัดเก็บภาษีอากรได้ไม่ครอบคลุมโดยเฉพาะอย่างยิ่งการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ เนื่องจากกฎหมายทั้ง 2 ฉบับได้ถูกใช้บังคับมาเป็นระยะเวลานานแล้ว ทำให้เนื้อหาของสาระของกฎหมายเก่าไม่เหมาะสมกับสภาพการดำเนินธุรกิจ การจัดเก็บภาษีจึงมีความไม่เหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจ สังคม และสถานการณ์ในปัจจุบัน รวมทั้งบทบัญญัติที่บังคับใช้ขาดความแน่นอนและการกำหนดค่านิยามที่ขาดเนื้อหาสาระที่สำคัญหลายประการ ประกอบกับกฎหมายที่ใช้บังคับมีความล้าสมัยซึ่งส่งผลให้เกิดข้อพิพาทขึ้นมากมาย ดังนั้น จึงมีการตรากฎหมายใหม่ ซึ่งก็คือพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ขึ้นมาใช้บังคับแทนเพื่อแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นจากภาษีบำรุงท้องที่ที่มีการใช้ราคาปานกลางในการจัดเก็บภาษีซึ่งไม่มีการปรับมาเป็นระยะเวลานาน มีลักษณะอัตราภาษีที่ถดถอย มีการยกเว้น และลดหย่อนภาษีจำนวนมาก และภาษีโรงเรือนและที่ดินที่มีปัญหาซ้ำซ้อนกับภาษีเงินได้ และมีอัตราภาษีที่ค่อนข้างสูงคือร้อยละ 12.5 ของค่ารายปีในแต่ละปี ซึ่งมีผลทำให้เป็นการทำลายตัวทรัพย์สินเพราะเจ้าของทรัพย์สินอาจต้องจำหน่าย จ่าย โอนทรัพย์สินเพื่อนำเงินมาชำระค่าภาษีถือว่าขัดกับแนวคิดของหลักการภาษีทรัพย์สินข้อหนึ่งที่ว่าอย่างไรก็ได้ให้เจ้าของทรัพย์สินถือครองทรัพย์สินให้นานที่สุดเพื่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะได้มีรายได้ รวมทั้งมีการเปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจใช้ดุลพินิจในการประเมินค่อนข้างสูงตั้งรายละเอียดที่กำหนดไว้ในมาตรา 8 วรรค 3 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ซึ่งก่อให้เกิดข้อพิพาทเกี่ยวกับอัตราภาษี ฐานภาษีที่จะนำมาใช้ในการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดิน และอาจก่อให้เกิดปัญหาอื่น ๆ ตามมา เช่น การทุจริตรับสินบนของเจ้าพนักงาน เป็นต้น

ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (Property Tax) ถือเป็นภาษีที่จัดเก็บเป็นรายปีตามมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง อาทิเช่น บ้าน อาคาร เป็นต้น โดยมีองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เช่น เทศบาล องค์การบริหารส่วนตำบล (อบต.)

<sup>3</sup> สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง, ผลการจัดเก็บรายได้รัฐบาล. [ออนไลน์], 18 สิงหาคม 2565. แหล่งที่มา <https://www.fpo.go.th/main/Statistic-Database.aspx>

กรุงเทพมหานคร เมืองพัทยา เป็นหน่วยงานรับผิดชอบการจัดเก็บ เริ่มใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 13 มีนาคม 2562 และเริ่มเก็บภาษีตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2563 เป็นต้นไป โดยอัตราภาษีจะคำนวณตามประเภทการใช้ประโยชน์ ซึ่งอัตราสูงสุดคือร้อยละ 3 ต่อปี ของมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ทั้งนี้ บทบัญญัติและหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ที่กำหนดในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มีความทันสมัย มีความชัดเจน และมีรายละเอียดต่าง ๆ เพิ่มขึ้น รวมถึงสามารถจัดปัญหาบางประการที่เกิดขึ้นกับพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ได้ แต่อย่างไรก็ตาม กลับพบว่าพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 นั้นยังคงมีข้อจำกัดหลายประการที่เป็นปัญหาและอุปสรรคในการบังคับใช้ จนอาจนำไปสู่ประเด็นข้อพิพาทได้เช่นกัน โดยเฉพาะอย่างยิ่งทรัพย์สินที่ตกอยู่ในข่ายที่จะจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น จำกัดเฉพาะเพียงทรัพย์สินที่เป็นที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเท่านั้น และแม้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จะมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อลดความเหลื่อมล้ำ เพิ่มประสิทธิภาพและทำรายได้ให้ท้องถิ่นเพิ่มมากขึ้นก็ตาม แต่ยังคงมีการวิพากษ์วิจารณ์ถึงการเอื้อประโยชน์ให้แก่คนรวยและองค์กรเอกชน รวมทั้งสถาบันการเงินอยู่ดี<sup>4</sup>

ในปี 2557 โทมัส พิกีตตี (Thomas Piketty) นักเศรษฐศาสตร์ชาวฝรั่งเศสได้ตีพิมพ์หนังสือเรื่อง Capital in the Twenty-First Century โดย Piketty ได้เริ่มสังเกตว่าความไม่เท่าเทียมกันทางเศรษฐกิจกำลังก่อตัวขึ้น Piketty กล่าวว่าความไม่เท่าเทียมกันไม่ใช่อุบัติเหตุและได้มีการตีแผ่ว่าสาเหตุที่คนรวยรวยขึ้นรวดเร็วกว่าคนจนนั้นมาจากผลตอบแทนจากการลงทุน (r) สูงกว่าการเติบโตทางเศรษฐกิจ (g) ความเหลื่อมล้ำจึงถ่างกว้างขึ้นเรื่อย ๆ จนกว่าที่รัฐบาลจะเข้ามาแทรกแซงโดยการจัดเก็บภาษีเพื่อทำให้ผลตอบแทนจากการลงทุนของมหาเศรษฐีอยู่ในอัตราที่เหมาะสม<sup>5</sup> ดังนั้น Piketty จึงได้เสนอให้นำระบบภาษีความมั่งคั่งมาใช้เป็นมาตรการตอบโต้เพื่อช่วยลดความไม่เท่าเทียมกันและเพื่อหลีกเลี่ยงแนวโน้มที่ความมั่งคั่งส่วนใหญ่จะอยู่ภายใต้การควบคุมของบุคคลเพียงบางกลุ่ม เนื่องจากภาษีเงินได้เพียงอย่างเดียวไม่เพียงพอที่จะจัดการกับความไม่เท่าเทียมกันของความมั่งคั่ง โดยเฉพาะประเทศที่มีความไม่เท่าเทียมกันของความมั่งคั่งอยู่ในระดับสูง การลดช่องว่างความมั่งคั่งผ่านภาษีเงินได้อาจต้องใช้เวลา แต่หากใช้ภาษีความมั่งคั่งจะสามารถช่องว่างของความมั่งคั่งให้แคบลงได้อย่างรวดเร็ว

ย้อนกลับไปในปี พ.ศ. 2533 มีประมาณ 12 ประเทศในยุโรปที่มีการบังคับใช้ภาษีความมั่งคั่งตามรายงานขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD) แต่ปัจจุบันมีเพียง 3 ประเทศในยุโรปจาก 38 ประเทศในกลุ่ม OECD เท่านั้น ที่เก็บภาษีความมั่งคั่ง ได้แก่ ประเทศสเปน ประเทศนอร์เวย์และประเทศสวีตเซอร์แลนด์ ซึ่งแนวคิดของภาษีความมั่งคั่งนั้น คล้ายกับภาษีอสังหาริมทรัพย์ แต่แทนที่จะเก็บภาษีจากอสังหาริมทรัพย์เพียงอย่างเดียว กลับครอบคลุมความมั่งคั่งทั้งหมดของผู้เสียภาษี เช่น หุ่น เงินสด เครื่องประดับ เรือ ยอช งานศิลปะ รวมถึงทรัพย์สินใด ๆ ที่สามารถประเมินมูลค่าเป็นตัวเงินได้ เป็นต้น และตามสถิติของ OECD ในปี

<sup>4</sup> มติชนออนไลน์, ภาษีลดความเหลื่อมล้ำ โดยสมหมาย ภาษี. [ออนไลน์], 10 กรกฎาคม 2561. แหล่งที่มา [https://www.matichon.co.th/columnists/news\\_1034654](https://www.matichon.co.th/columnists/news_1034654)

<sup>5</sup> The Momentum, ตามหาโครงสร้างภาษีในอุดมคติกับนักเศรษฐศาสตร์. [ออนไลน์], 1 เมษายน 2562. แหล่งที่มา <https://themomentum.co/taxation-in-utopia/>

พ.ศ. 2562 ทั้งสามประเทศสามารถทำรายได้จากการจัดเก็บภาษีความมั่งคั่งให้แก่รัฐได้เป็นอย่างมาก ซึ่งสามารถสรุปสาระสำคัญของการจัดเก็บภาษีความมั่งคั่งของแต่ละประเทศได้ดังนี้

1. ภาษีความมั่งคั่งในประเทศนอร์เวย์ เริ่มใช้ครั้งแรกในปี พ.ศ. 2435 โดยเรียกเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 0.95 สำหรับความมั่งคั่งส่วนบุคคลที่มีมูลค่าเกิน 1,7000,000 โครนา นอร์เวย์ ซึ่งอัตราร้อยละ 0.70 จะส่งไปยังส่วนท้องถิ่น และอีกร้อยละ 0.25 ส่งให้กับรัฐบาลกลาง ทั้งนี้ ความมั่งคั่งสุทธิที่เกิน 20,000,000 โครนา นอร์เวย์ อัตราภาษีจะอยู่ที่ร้อยละ 1.10

2. ภาษีความมั่งคั่งในประเทศสเปน เริ่มใช้ครั้งแรกในปี พ.ศ. 2520 เป็นการจัดเก็บภาษีแบบอัตราก้าวหน้า ตั้งแต่ร้อยละ 0.20 ไปจนถึงร้อยละ 3.50 ของทรัพย์สินสุทธิของบุคคลที่สูงกว่าเกณฑ์หลังจากหักค่าที่อยู่อาศัยหลัก ตามที่กฎหมายกำหนดไว้ ส่งผลกระทบต่อผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปนทุกคนที่มีทรัพย์สินทั่วโลกรวมมูลค่า 700,000 ยูโร ขึ้นไป รวมถึงผู้ที่ไม่ได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปนแต่มีทรัพย์สินในประเทศสเปนรวมมูลค่า 700,000 ยูโร ขึ้นไปก็ต้องเสียภาษีความมั่งคั่งเช่นกัน ซึ่งมีการกำหนดจำนวนที่แน่นอนแตกต่างกันไปในแต่ละแคว้นการปกครองตนเอง โดยรายได้ทั้งหมดเป็นของแคว้นปกครองตนเองแต่ละแห่ง

3. ภาษีความมั่งคั่งในประเทศสวิตเซอร์แลนด์ เริ่มใช้ครั้งแรกในปี พ.ศ. 2383 โดยเรียกเก็บภาษีความมั่งคั่งสุทธิในระดับท้องถิ่นและครอบคลุมทรัพย์สินทั่วโลก ยกเว้นอสังหาริมทรัพย์และสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศ อัตราภาษีและการลดหย่อนมีการกำหนดไว้แตกต่างกันในแต่ละเขตการปกครอง 26 แห่ง ซึ่งอยู่ระหว่างอัตราร้อยละ 0.3 ถึงร้อยละ 1 ของมูลค่าทรัพย์สินสุทธิของผู้เสียภาษี

อย่างไรก็ตาม เพื่อให้เกิดความเสมอภาคระหว่างผู้เสียภาษีและเพื่อไม่ให้ส่งผลต่อการบิดเบือนทางเศรษฐกิจ จึงมักมีการกำหนดเทคนิควิธีทางภาษีอากรโดยยกเว้นภาษีอากรสำหรับทรัพย์สินบางประเภท อาทิเช่น ทรัพย์สินที่เป็นเครื่องใช้สอยส่วนตัว หรือทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับอาชีพการงาน เป็นต้น และในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินนั้น อาจนำวิธีการกำหนดมูลค่าโดยพิจารณาจากราคาตลาดหรือราคาผลประโยชน์ที่เจ้าของทรัพย์สินควรได้รับ ซึ่งการที่จะเลือกใช้วิธีใดนั้นขึ้นอยู่กับประสิทธิภาพและความเหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจและสังคมในแต่ละประเทศ ส่วนการจัดเก็บภาษีนี้นั้น สามารถกำหนดให้ใช้แบบแสดงรายการเสียภาษีเช่นเดียวกับแบบแสดงรายการภาษีเงินได้หรือจะกำหนดแบบแสดงรายการแยกต่างหากก็ได้และอาจกำหนดให้มีการชำระเป็นรายเดือน หรือทุก 3 เดือน หรือเต็มจำนวนเป็นรายปีก็ได้แล้วแต่นโยบายของแต่ละประเทศ

รัฐบาลยุโรปส่วนใหญ่ยกเลิกภาษีความมั่งคั่งเนื่องจากมีปัญหาในการออกแบบและการบังคับใช้ แต่ภาษีความมั่งคั่งไม่ได้จำกัดเฉพาะประเทศสมาชิก OECD เท่านั้น ในปัจจุบัน หลายประเทศในละตินอเมริกาได้นำภาษีความมั่งคั่งมาใช้เช่นกัน โดยประเทศฝรั่งเศสเป็นประเทศสมาชิก OECD ประเทศล่าสุดที่ยกเลิกภาษีความมั่งคั่งในปี พ.ศ. 2560 ซึ่งการยกเลิกภาษีความมั่งคั่งในประเทศฝรั่งเศสนั้นได้จุดชนวนให้กลุ่ม gilets jaunes (ขบวนการประท้วง) เกิดความโกรธเคืองเป็นอย่างมาก

อย่างไรก็ตาม เนื่องจากสถานการณ์การแพร่ระบาดของโควิด-19 และสงครามรัสเซีย-ยูเครนที่ยืดเยื้อมาจนถึงปัจจุบัน ส่งผลให้เศรษฐกิจตกต่ำ ราคาพลังงานแพงทั่วโลก คนจนเพิ่มขึ้นหลาย 100,000,000 คนอย่างรวดเร็ว

ในขณะที่คนรวยเพียงร้อยละ 1 ของโลกกลับร่ำรวยมากขึ้นอย่างไม่เคยปรากฏมาก่อนเช่นกัน ดังจะเห็นได้จาก รายงานของ Oxfam จาก สภาเศรษฐกิจโลก (The World Economic Forum: WEF 2022) ซึ่งได้ศึกษาถึงความ ร่ำรวยของมหาเศรษฐีโลกในช่วงวิกฤตโรคระบาดโควิด-19 ใน 2 ปีที่ผ่านมา พบว่ามหาเศรษฐีโลกสามารถสร้างความ มั่งคั่งเพิ่มขึ้นเป็น 2 เท่า จาก 700,000 ดอลลาร์สหรัฐ หรือประมาณ 23 ล้านล้านบาท เป็น 1.5 ล้านล้านดอลลาร์ สหรัฐ หรือประมาณ 50 ล้านล้านบาท เฉลี่ยแล้วรวยขึ้นวินาทีละ 15,000 ดอลลาร์สหรัฐ หรือประมาณ 495,000 บาท ถือเป็นความร่ำรวยที่เพิ่มขึ้นเร็วที่สุดอย่างไม่เคยปรากฏมาก่อน ทั้งที่เศรษฐกิจโลกตกต่ำ จึงทำให้เกิดความ เหลื่อมล้ำทางด้านรายได้และสังคมเป็นอย่างมาก นอกจากนี้ วิกฤตการณ์โรคระบาดโควิด-19 ที่เกิดขึ้นนั้น ยังทำให้ ภาครัฐทั่วโลกสูญเสียงบประมาณไปเพื่อซื้อวัคซีน เพื่อจ่ายค่าใช้จ่ายในการรักษาโรค เพื่อเยียวยาประชาชนและฟื้นฟู ภาคธุรกิจ ทั้งยังส่งผลให้การจืดเก็บภาษีอากรซึ่งเป็นรายได้หลักของรัฐลดน้อยลงด้วย ตัวอย่างเช่น ประเทศโบลิเวีย ได้มีการนำเสนอภาษีความมั่งคั่งมาใช้บังคับเพื่อเพิ่มรายได้ให้แก่รัฐบาลเนื่องจากวิกฤตการณ์การแพร่ระบาดของโค วิด-19 และผลกระทบทางเศรษฐกิจ แม้แต่ในประเทศเยอรมนี กว่า 20 ปีหลังจากการยกเลิกภาษีความมั่งคั่งในปี พ.ศ. 2539 ก็ได้มีการเสนอให้นำภาษีความมั่งคั่งกลับมาใช้บังคับใหม่อีกครั้งเช่นเดียวกัน

จากที่ได้กล่าวมาข้างต้น จะเห็นได้ว่าภาษีความมั่งคั่งส่วนใหญ่ถูกใช้เป็นภาษีฉุกฉิน เพื่อสร้างรายได้เพิ่มเติม หลังจากประเทศต่าง ๆ ต้องเผชิญกับภาวะเศรษฐกิจถดถอยครั้งใหญ่ (วิกฤตเศรษฐกิจ) ทำให้การนำภาษีความมั่ง คั่งมาใช้บังคับนั้นมีแนวโน้มมากขึ้นและในปัจจุบันผู้นำประเทศมหาอำนาจทั่วโลกก็เริ่มตระหนักถึงความสำคัญในการ แก้ไขปัญหาดังกล่าวข้างต้น รวมถึงการหาแหล่งรายได้เพิ่มเติม เพื่อนำมาใช้ในการบริหารพัฒนาประเทศของตน ซึ่งมี นักวิชาการหลายท่านได้ให้ความเห็นว่ามาตรการหนึ่งที่จะช่วยแก้ปัญหาได้อย่างดี คือ การปฏิรูปภาษี โดยเฉพาะการ จัดเก็บภาษีคนรวยจากความมั่งคั่ง หรือภาษีความมั่งคั่ง (Wealth Tax) เพื่อนำรายได้จากกลุ่มคนรวยไปช่วยเพิ่ม คุณภาพชีวิตให้แก่คนจนที่ด้อยโอกาส<sup>6</sup> ซึ่งการเก็บภาษีบนฐานความมั่งคั่งนี้จะเน้นไปที่กลุ่มมหาเศรษฐีซึ่งมีความ มั่งคั่งมูลค่ามหาศาล แต่อาจมีรายได้ต่อปีหรือมีการใช้จ่ายไม่เยอะมาก แทนที่รัฐจะมองว่าผู้เสียภาษีอากรมีรายได้ เท่าไรต่อปีหรือใช้จ่ายเท่าไรต่อปี แต่ภาษีฐานนี้กลับมองว่าผู้เสียภาษีอากรมีทรัพย์สินมากแค่ไหน เพราะความมั่งคั่ง คือภาพสะท้อนความเหลื่อมล้ำได้ชัดเจนที่สุด

ด้วยเหตุดังกล่าวข้างต้น ผู้เขียนจึงเล็งเห็นว่าประเทศไทยควรบูรณาการโครงสร้างภาษีใหม่ตามความจำเป็น และเหมาะสมเพื่อให้สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจ สังคมและสถานการณ์ในปัจจุบัน เนื่องจากการจัดเก็บภาษีอากร ของประเทศไทยบางส่วนนั้นยังมีไม่เพียงพอประกอบกับการจัดเก็บภาษีอากรยังไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควร ทำให้ รัฐบาลสูญเสียรายได้และโอกาสที่จะนำรายได้ในส่วนนั้นมาใช้ในบริหารและพัฒนาประเทศ อีกทั้ง ยังก่อให้เกิดความ เหลื่อมล้ำทางสังคมเพิ่มมากขึ้นอีกด้วย ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นควรที่จะศึกษาความเป็นมา เหตุผล หลักเกณฑ์และ

<sup>6</sup> ไทยรัฐออนไลน์, ภาษีคนรวย Wealth Tax. [ออนไลน์], 26 มีนาคม 2565. แหล่งที่มา <https://www.thairath.co.th/business/finance/2350692>

วิธีการในการจัดเก็บภาษีความมั่งคั่ง (Wealth Tax) ของประเทศสเปนเพื่อเสนอแนะแนวทางในการนำภาษีความมั่งคั่ง (Wealth Tax) มาปรับใช้ในประเทศไทยต่อไป

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. เพื่อศึกษาหลักการทั่วไปเกี่ยวกับมาตรการทางภาษี รวมถึงโครงสร้างกฎหมายภาษี
2. เพื่อศึกษาความเป็นมา เหตุผล หลักเกณฑ์และวิธีการในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) ของประเทศไทย โดยเฉพาะภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 รวมถึงปัญหาบางประการที่เกิดขึ้นในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทย
3. เพื่อศึกษาความเป็นมา เหตุผล หลักเกณฑ์และวิธีการในการจัดเก็บภาษีความมั่งคั่ง (Wealth Tax) ในประเทศสเปน
4. เพื่อศึกษาหาแนวทาง รวมถึงข้อเสนอแนะในการปรับปรุงภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ของประเทศไทย
5. เพื่อศึกษาหาแนวทาง รวมถึงข้อเสนอแนะในการนำภาษีความมั่งคั่ง (Wealth Tax) ของประเทศสเปนมาปรับใช้กับประเทศไทยเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและลดความเหลื่อมล้ำทางสังคม

## 1.3 สมมติฐานของการศึกษา

ประเทศไทยมีเพียงการจัดเก็บภาษีฐานทรัพย์สินโดยเฉพาะเจาะจงโดยเก็บจากภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ถือเป็นส่วนหนึ่งของภาษีความมั่งคั่งซึ่งไม่ครอบคลุมความมั่งคั่งด้านอื่นของบุคคล ดังนั้น ประเทศไทยจึงควรมีการจัดเก็บภาษีความมั่งคั่งจากทรัพย์สินทุกประเภทเพื่อจัดการกับความมั่งคั่งของบุคคล และเพื่อลดความเหลื่อมล้ำในสังคม

## 1.4 ขอบเขตของการศึกษา

เอกัตศึกษานี้มุ่งเน้นศึกษาเฉพาะความเป็นมา เหตุผล หลักเกณฑ์และวิธีการในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) ในเบื้องต้นของประเทศไทย อันได้แก่ พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 ค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินและภาษีมรดกตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 โดยมุ่งเน้นศึกษาภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เป็นหลัก และศึกษาเปรียบเทียบกับความเป็นมา เหตุผล หลักเกณฑ์และวิธีการในการจัดเก็บภาษีความมั่งคั่ง (Wealth Tax) ของประเทศสเปน เพื่อนำมาวิเคราะห์ปัญหาที่เกิดขึ้นกับการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) ในประเทศไทย รวมถึงการนำแนวทางในการจัดเก็บภาษีความมั่งคั่ง (Wealth Tax) ของประเทศสเปนมาปรับใช้ในประเทศไทย

### 1.5 วิธีการดำเนินการศึกษา

เอกัตศึกษาฉบับนี้ ใช้วิธีการวิจัยในเชิงเอกสาร (Documentary Research) โดยการศึกษา ค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลจากตัวบทกฎหมายที่เกี่ยวข้อง หนังสือ ตำราทางวิชาการ งานวิจัย บทความ วิทยานิพนธ์ เอกัตศึกษา เอกสารจากห้องสมุดของมหาวิทยาลัย รวมถึงข้อมูลทางอินเทอร์เน็ต ตลอดจนเอกสารอื่น ๆ ที่มีความเกี่ยวข้อง เพื่อนำข้อมูลที่ได้ศึกษาและรวบรวมไว้ทั้งหมดมาวิเคราะห์ปัญหาบางประการในการจัดเก็บภาษีฐานทรัพย์สินของประเทศไทยที่เกิดขึ้นกับพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 และศึกษาเปรียบเทียบกับการจัดเก็บภาษีความมั่งคั่ง (Wealth Tax) ของประเทศสเปน พร้อมทั้งแสดงความคิดเห็นและเรียบเรียงอย่างเป็นระบบ เพื่อเสนอแนวทางในการจัดเก็บภาษีความมั่งคั่ง (Wealth Tax) ในประเทศไทย

### 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทำให้ทราบหลักการทั่วไปเกี่ยวกับมาตรการทางภาษี รวมถึงโครงสร้างกฎหมายภาษี
2. ทำให้ทราบถึงความเป็นมา เหตุผล หลักเกณฑ์และวิธีการในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) ของประเทศไทย โดยเฉพาะภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 รวมถึงปัญหาบางประการที่เกิดขึ้นในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทย
3. ทำให้ทราบถึงความเป็นมา เหตุผล หลักเกณฑ์และวิธีการในการจัดเก็บภาษีความมั่งคั่ง (Wealth Tax) ของประเทศสเปน
4. ทำให้ทราบแนวทางในการปรับปรุงภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ของประเทศไทย
5. ทำให้สามารถเสนอแนะแนวทางที่เหมาะสมในการนำหลักเกณฑ์และวิธีการการจัดเก็บภาษีความมั่งคั่ง (Wealth Tax) ของประเทศสเปนมาปรับใช้กับประเทศไทยเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและลดความเหลื่อมล้ำทางสังคม

## บทที่ 2

### แนวคิดการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) และแนวคิดหลักการภาษีอากร

แนวคิดและหลักการทั่วไปของภาษีอากร เป็นเรื่องที่มีความสำคัญเนื่องจากแนวคิดและหลักการทั่วไปของภาษีอากรนั้น สามารถนำมาใช้เป็นเครื่องมือหรือแนวทางที่ใช้ในการแก้ปัญหาต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรได้ เพราะการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทยย่อมอาศัยหลักการพื้นฐานซึ่งมาจากแนวคิดและหลักการทั่วไปของภาษีอากรทั้งสิ้น ซึ่งหากผู้ที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรมีความรู้ ความเข้าใจถึงแนวคิดและหลักการทั่วไปของกฎหมายภาษีอากรเป็นอย่างดี ก็จะทำให้การจัดเก็บภาษีอากรนั้นเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ดังนั้น จึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องทำความเข้าใจเกี่ยวกับแนวคิดและหลักการทั่วไปของภาษีอากรในเรื่องความหมายของภาษีอากร ลักษณะของภาษีอากร วัตถุประสงค์ของภาษีอากร โครงสร้างทั่วไปของกฎหมายภาษีอากร และหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี เพื่อที่จะนำมาซึ่งความเข้าใจพื้นฐานของกฎหมายภาษีอากรที่ถูกต้อง

นอกจากนี้ ในบทนี้จะกล่าวถึงลักษณะทั่วไปในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินเพื่อเป็นการปูพื้นฐานเกี่ยวกับภาษีทรัพย์สินว่ามีหลักการและเหตุผลในการจัดเก็บอย่างไร ภาษีทรัพย์สินมีกี่ประเภทและมีหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีโดยทั่วไปอย่างไรบ้าง รวมทั้งความสอดคล้องในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินกับแนวคิดหลักการทั่วไปของกฎหมายภาษีอากร ซึ่งหลักการที่สำคัญต่าง ๆ เหล่านี้ จะช่วยเสริมสร้างความเข้าใจในภาษีทรัพย์สินก่อนที่จะทำการศึกษาในบทต่อไป

#### 2.1 แนวคิดหลักการภาษีอากร

ภาษีอากรถือเป็นเครื่องมือที่สำคัญของรัฐบาล เพื่อให้บรรลุเป้าหมายหลากหลายประการโดยการนำเงินที่ได้จากการจัดเก็บภาษีอากรดังกล่าวนี้ไปใช้ในการดำเนินกิจการต่าง ๆ ในการพัฒนาและบริหารราชการแผ่นดินตามนโยบายของรัฐบาลแต่ละประเทศ เนื่องจากรัฐบาลในปัจจุบันมีหน้าที่หลายประการในการที่จะทำให้ประชาชนของตนเองอยู่ดีมีสุข นอกจากหน้าที่ในการรักษาความสงบเรียบร้อยภายในประเทศและการป้องกันการรุกรานของข้าศึกศัตรูแล้ว รัฐบาลยังมีหน้าที่ในด้านการจัดการดูแลและส่งเสริมการสาธารณสุข ตลอดจนการศึกษา การเกษตร การอุตสาหกรรม การสื่อสาร การพลังงาน หรือแม้กระทั่งการพาณิชย์อื่น ๆ อีกด้วย ซึ่งการที่รัฐบาลจะดำเนินกิจการต่าง ๆ ดังกล่าวข้างต้นได้นั้น รัฐบาลจะต้องมีค่าใช้จ่ายซึ่งในปัจจุบันมีแนวโน้มที่จะเพิ่มสูงขึ้นอย่างรวดเร็ว ดังนั้น รัฐบาลจึงจำเป็นต้องหารายได้ให้เพียงพอกับค่าใช้จ่ายที่จะเกิดขึ้นในแต่ละปีงบประมาณ โดยรายได้ของรัฐบาลนั้นอาจได้มาจากหลายทาง อาทิเช่น การจัดเก็บภาษีอากร การขายสินค้าและการให้บริการ การรับบริจาคหรือความ



ช่วยเหลือ การกู้ยืมเงิน การพิมพ์ธนบัตร เป็นต้น<sup>7</sup> แต่ในบรรดารายได้เหล่านี้ การจัดเก็บภาษีอากรเป็นแหล่งรายได้หลักที่สำคัญของรัฐบาลในอันที่จะนำไปใช้ให้เกิดประโยชน์แก่รัฐบาลในการที่รัฐบาลจะดำเนินกิจกรรมต่าง ๆ ให้สำเร็จลุล่วงไปด้วยดี นอกจากนี้ ภาษีอากรยังเป็นเครื่องมือของรัฐบาลที่ใช้ในการลดความเหลื่อมล้ำทางสังคมได้อีกด้วย

ในทุกประเทศทั่วโลก การเสียภาษีอากรถือเป็นหน้าที่ของประชาชนที่ถูกกำหนดไว้ในกฎหมายให้ต้องกระทำเพื่อประโยชน์ของรัฐและประโยชน์ของประชาชนทุกคนตามหลักการมีส่วนร่วม ดังนั้น เมื่อบุคคลใดบุคคลหนึ่งมีเงินได้ไม่ว่าเงินได้นั้นจะได้มาจากกิจกรรมใดก็ตาม บุคคลนั้นย่อมมีหน้าที่ที่จะต้องนำเงินได้ดังกล่าวมาเสียภาษีอากรตามที่กฎหมายภาษีอากรของแต่ละประเทศกำหนดไว้ เว้นแต่ จะมีการยกเว้นให้ไม่ต้องนำเงินได้ดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีอากร หรือมีข้อตกลงยกเว้นการจัดเก็บภาษีอากรโดยอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ

### 2.1.1 ความหมายและลักษณะของภาษีอากร

ภาษีอากร หมายถึง สิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากประชาชนเพื่อนำไปใช้เป็นประโยชน์ต่อสังคมส่วนรวม โดยไม่ได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี ซึ่งภาษีอากรที่รัฐบาลจัดเก็บนั้นไม่จำเป็นต้องอยู่ในรูปแบบของตัวเงินเท่านั้น อาจอยู่ในรูปแบบอื่นก็ได้ เช่น แรงงาน สิ่งของ เป็นต้น

คำว่า “ภาษี” นั้น มีความหมายปรากฏอยู่ในพจนานุกรมฉบับบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2554 คือ เงินที่มีกฎหมายกำหนดให้รัฐหรือท้องถิ่นเรียกเก็บจากบุคคลในเหตุต่าง ๆ เช่น การมีรายได้ การมีทรัพย์สิน การประกอบกิจการ การบริโภค เพื่อใช้จ่ายในการบริหารประเทศหรือท้องถิ่น เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วนคำว่า “อากร” นั้น คือ ค่าธรรมเนียมอย่างหนึ่งที่รัฐบาลเรียกเก็บ เช่น อากรรังนก อากรมหรสพ เป็นต้น ทั้งนี้ ความหมายของภาษีตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2554 ข้างต้น สอดคล้องกับแนวความคิดของนักการคลังหลายท่านที่ได้ให้ความหมายของภาษีอากรไว้ในแนวที่เป็นรูปแบบของตัวเงินเช่นกัน ดังนั้น ความหมายของคำว่า “ภาษีอากร” ในระยะหลังจึงออกมาในรูปแบบของตัวเงินเป็นส่วนใหญ่ ดังจะเห็นได้จาก

M. GASTON JEZE ได้ให้ความเห็นว่า “ภาษีเป็นเงินตราที่มีลักษณะถาวรและไม่มีสิ่งแลกเปลี่ยนโดยรัฐใช้อำนาจบังคับเรียกเก็บจากปัจเจกชน”

L. MEHL ได้ให้ความเห็นว่า “ภาษีเป็นเงินตราที่เรียกเก็บจากบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลในกฎหมายเอกชนและกฎหมายมหาชนตามหลักความสามารถในอันที่จะรับภาระสาธารณะ โดยมีลักษณะเป็นการใช้อำนาจบังคับจัดเก็บ เป็นรายได้ที่มีลักษณะเป็นการจัดเก็บอย่างถาวรและไม่เป็นผลตอบแทนโดยตรงต่อผู้เสียภาษี เนื่องจากรายได้ดังกล่าวเป็นรายได้ที่มีไว้เพื่อครอบคลุมภาระสาธารณะของรัฐและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หรือการแทรกแซงอำนาจรัฐ”

<sup>7</sup> สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2564, พิมพ์ครั้งที่ 1, (กรุงเทพมหานคร: เรือนแก้วการพิมพ์, 2563), หน้า 2.

P. BELTRAME ได้ให้ความเห็นว่า “ภาษีเป็นเงินตราที่เรียกเก็บจากผู้เสียภาษีตามหลักความสามารถในการรับภาระสาธาณะนั้น เป็นการใช้อำนาจบังคับอันทำให้เกิดการโอนทรัพย์สินอย่างถาวร และไม่มีผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงต่อผู้เสียภาษี และรายได้ดังกล่าวนำไปใช้ตามวัตถุประสงค์ที่รัฐได้กำหนดไว้”

BERNARD HATOUX ได้ให้ความเห็นว่า “ภาษีไม่ใช่การจ่ายค่าทดแทนตัวทรัพย์สิน แต่การชำระภาษีมีลักษณะเป็นการบังคับเรียกเก็บจากทรัพย์สินของผู้เสียภาษี ลักษณะดังกล่าวอาจไม่ชอบด้วยบทบัญญัติมาตรา 17 ของปฏิญญาสิทธิมนุษยชน 1789 ที่คุ้มครองสิทธิในทรัพย์สินของบุคคล การบังคับเอาภาษีทรัพย์สินของบุคคลย่อมเป็นการไม่ชอบด้วยกฎหมาย เว้นแต่จะเป็นการกระทำภายใต้หลักความจำเป็นและเป็นไปตามกฎหมายโดยต้องมีการจ่ายค่าชดเชยที่เป็นธรรมและกำหนดไว้ล่วงหน้า แต่ความไม่ชอบด้วยกฎหมายของการบังคับชำระภาษีดังกล่าวก็อาจเข้ากรณีข้อยกเว้นตามมาตรา 13 และมาตรา 14 ภายใต้เหตุผลที่ว่า การบังคับชำระเพื่อใช้ในการทำนุบำรุงความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชน และค่าใช้จ่ายด้านการบริหารงานของรัฐเป็นความจำเป็นที่ทำให้ต้องมีการเรียกเก็บและเพื่อให้สังคมร่วมกันรับภาระสาธาณะและมีส่วนร่วมในค่าใช้จ่ายสาธาณะ แต่ทั้งนี้จะต้องกำหนดสัดส่วนการรับภาระสาธาณะระหว่างพลเมืองอย่างเท่าเทียมกันโดยคำนึงถึงความสามารถของพลเมืองในอันที่จะรับภาระค่าใช้จ่ายสาธาณะนั้นด้วย”<sup>8</sup>

นอกจากความหมายของภาษีอากรตามแนวความคิดของนักการคลังข้างต้นแล้ว ยังมีแนวความคิดของนักเศรษฐศาสตร์ที่ได้ให้ความหมายของภาษีอากรไว้แตกต่างกัน ตามมุมมองที่แตกต่างกัน โดยแบ่งออกเป็น 2 แนวทางหลัก ๆ ดังนี้

#### (1) แนวของการบังคับ

“ภาษีอากร คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากราษฎร และนำไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนรวม โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษีอากร”

จากความหมายของภาษีอากรข้างต้น สามารถแบ่งออกเป็น 2 ประเด็นที่สำคัญดังนี้

ประการแรก ภาษีอากรที่รัฐบาลจัดเก็บจากประชาชนนั้น มีลักษณะเป็นการบังคับ ภาษีที่จัดเก็บนั้น อาจอยู่ในรูปแบบของรายได้ สิ่งของ ผลประโยชน์ หรือบริการจากตัวผู้เสียภาษีก็ได้

ประการที่สอง ภาษีที่เก็บได้นั้น จะต้องนำไปใช้เพื่อสังคมส่วนรวม ตัวผู้เสียภาษีจะไม่ได้รับประโยชน์โดยตรงจากรัฐบาล แต่ผู้เสียภาษีจะได้รับประโยชน์โดยอ้อมจากรัฐบาล เช่น การป้องกันประเทศ การบริการสาธาณะและการจัดให้มีสวัสดิการสังคม เป็นต้น ซึ่งต่างจากการซื้อขายสินค้าและบริการที่ผู้เสียเงินจะเป็นผู้รับประโยชน์โดยตรงจากการซื้อสินค้าหรือบริการนั้น

อย่างไรก็ตาม ความหมายตามแนวคิดแรกนี้ มีลักษณะไม่ครอบคลุมถึงภาษีบางประเภทเพราะ ภาษีบางประเภทไม่ได้มีลักษณะเป็นการบังคับโดยตรง แต่ผู้เสียภาษียอมเสียภาษีโดยความสมัครใจหรือถูกบังคับโดยอ้อม เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น

<sup>8</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 5, (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2563), หน้า 23-26.

## (2) แนวของการเคลื่อนย้ายทรัพยากรระหว่างภาคเอกชนกับภาครัฐบาล

“ภาษีอากร คือ เงินได้หรือทรัพยากรที่เคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาล เว้นแต่การกักขัง การขายสินค้าหรือการให้บริการในราคาทุนโดยรัฐบาล”

โดยลักษณะของความหมายในแนวความคิดที่สองมีประเด็นสำคัญดังนี้

ประการแรก ภาษีอากร หมายถึง เงินได้หรือทรัพยากรที่เคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาล กล่าวคือ การที่รัฐบาลจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชนเพื่อนำไปพัฒนาและบริหารประเทศในด้านต่าง ๆ นั้น ทำให้ทรัพยากรของเอกชนลดลง ส่งผลกระทบต่อการบริโภค การออมและการลงทุนของภาคเอกชน

ประการที่สอง ความหมายข้างต้นนั้น ได้ยกเว้นการกักขังเงินของรัฐบาล การขายสินค้าและการให้บริการในราคาทุนของรัฐบาล เนื่องจากการกักขังเงินนั้น เป็นการยืมไปใช้เพียงชั่วคราว ซึ่งรัฐบาลต้องจ่ายเงินที่กักขังมานั้นคืนในภายหลัง ดังนั้น จึงถือไม่ได้ว่ามีการเคลื่อนย้ายทรัพยากรจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาล ส่วนการขายสินค้าและการให้บริการในราคาทุนโดยรัฐบาลนั้น ก็ถือไม่ได้ว่ามีการเคลื่อนย้ายทรัพยากรจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาลเช่นเดียวกัน

ประการที่สาม การขายสินค้าและการให้บริการในราคาที่สูงกว่าต้นทุนของรัฐบาล ถือเป็นภาษีเนื่องจากได้มีการเคลื่อนย้ายทรัพยากรจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาล แต่อย่างไรก็ตาม การที่รัฐบาลขายสินค้าหรือให้บริการในราคาที่ต่ำกว่าต้นทุนของรัฐบาลนั้น เป็นการเคลื่อนย้ายทรัพยากรจากภาครัฐบาลไปสู่ภาคเอกชน ถือเป็น การที่รัฐบาลให้ความช่วยเหลือหรืออุดหนุนแก่ผู้ซื้อหรือผู้ใช้บริการและถือว่าเป็นภาษีติดลบ หรือ Negative Tax

จากความหมายของภาษีอากรข้างต้นจะเห็นได้ว่าภาษีอากรมีลักษณะที่สำคัญ 3 ประการ คือ

## (1) ลักษณะบังคับ (Caractère obligatoire)

เนื่องจากรัฐบาลมีความจำเป็นต้องจัดหารายได้สาธารณะเพื่อให้ครอบคลุมค่าใช้จ่ายสาธารณะตามที่ปรากฏในงบประมาณแผ่นดินและในบรรดารายได้สาธารณะของรัฐบาลนั้น รายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรถือเป็นรายได้หลักที่สำคัญประเภทหนึ่ง ซึ่งรัฐบาลใช้อำนาจบังคับจัดเก็บจากประชาชน หากรัฐบาลไม่ใช้อำนาจบังคับจัดเก็บ โดยปล่อยให้ประชาชนเสียภาษีอากรเองโดยความสมัครใจแล้ว รัฐบาลอาจไม่สามารถจัดเก็บภาษีอากรได้ตามปริมาณที่เพียงพอกับค่าใช้จ่ายในการพัฒนาและบริหารประเทศในด้านต่าง ๆ ก็เป็นไปได้ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีอากรจึงแสดงให้เห็นถึงการใช้อำนาจของรัฐบาลในการกำหนดให้มีการแบ่งสรรภาระสาธารณะตามหลักความสามารถในการรับภาระสาธารณะของประชาชน เมื่อประชาชนมีรายได้ย่อมต้องเสียภาษีอากรให้แก่รัฐบาลอย่างเท่าเทียมกันตามที่กฎหมายกำหนดไว้

(2) ลักษณะการเป็นรายได้ที่มีไว้ครอบคลุมรายจ่ายสาธารณะและมีลักษณะการเป็นรายได้ที่ไม่เป็นประโยชน์ตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษีในทันที (Caractère non-contrepartie immidiate)

ภาษีเป็นรายได้ที่มีลักษณะแตกต่างจากค่าธรรมเนียมหรืออากรเพราะมีลักษณะเป็นรายได้ที่ไม่เป็นผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงเป็นการพิเศษเฉพาะตัวแก่ผู้เสียภาษีและไม่ได้เป็นรายได้ที่ตอบแทนการให้บริการเพราะค่าภาษีที่จ่ายไปนั้น ไม่ได้พิจารณาจากสัดส่วนของประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากรัฐ แต่ผู้เสียภาษีจะได้รับ

ผลประโยชน์ตอบแทนโดยอ้อมจากการที่รัฐบาลจัดเก็บภาษีและนำรายได้นั้น ไปใช้จ่ายในกิจการอันเป็นสาธารณประโยชน์ ซึ่งรัฐบาลไม่อาจนำรายได้จากการจัดเก็บภาษีนั้นไปใช้จ่ายในกิจการที่เกิดประโยชน์แก่เฉพาะบุคคลกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งได้ เพราะภาษีมีลักษณะเป็นส่วนแบ่งภาระสาธารณะระหว่างประชาชนนั่นเอง

(3) ลักษณะการเป็นส่วนแบ่งภาระสาธารณะในรูปแบบของเงินตรา (unprélèvement pécuniaire) และลักษณะการเป็นรายได้ที่ถาวร (Caractère définitif)

ในอดีต การจัดเก็บภาษีอากรอยู่ในรูปแบบของการชำระด้วยสิ่งของ อันได้แก่ การจัดเก็บส่วยอากร ซึ่งนักการคลังหลายท่านได้ให้ความเห็นไว้ว่าจากพัฒนาการของการแลกเปลี่ยนสินค้านำมาสู่การชำระภาษีอากรด้วยเงินตรามีผลเป็นตัวกระตุ้นพัฒนาการทางเศรษฐกิจการตลาดโดยทำให้ผู้ที่ไม่มีเงินสดจะต้องจัดหาเงินสดไว้ รวมถึงนำสิ่งของไปใช้แลกเปลี่ยนเป็นเงินตราด้วย แต่อย่างไรก็ตาม วิธีการชำระภาษีอากรด้วยสิ่งของนั้น ยังคงมีปรากฏให้เห็นอยู่ในปัจจุบัน อาทิเช่น การจัดเก็บภาษีอากรการโอนแบบให้เปล่าและกฎหมายเกี่ยวกับการแบ่งสินสมรสในประเทศฝรั่งเศส เป็นต้น

เมื่อผู้เสียภาษีชำระภาษีอากรให้แก่รัฐแล้ว หน่วยงานที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีประเภทต่าง ๆ ต้องนำเงินตราดังกล่าวส่งเข้าคลังแผ่นดินเพื่อไว้ใช้จ่ายตามที่ได้รับอนุมัติงบประมาณในแต่ละปี ซึ่งวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีอากรนั้น มุ่งประสงค์เพื่อสาธารณประโยชน์เป็นสำคัญ ไม่ใช่เพื่อประโยชน์ของกลุ่มบุคคลใดบุคคลหนึ่งโดยเฉพาะเจาะจง เงินค่าภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีได้เสียไปจึงไม่ถือเป็นการแลกเปลี่ยนเพื่อให้ได้สิ่งใดสิ่งหนึ่งเป็นการตอบแทน ทำให้ค่าภาษีที่ได้ชำระไปนั้น ผู้เสียภาษีไม่อาจเรียกคืนได้จึงถือได้ว่าภาษีอากรนั้นเป็นรายได้ที่มีลักษณะถาวรของรัฐ

### 2.1.2 วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากร

เนื่องจากรัฐบาลมีหน้าที่หลักในการพัฒนาและบริหารประเทศในด้านต่าง ๆ เพื่อให้ประชาชนอยู่ดีมีสุข ซึ่งรัฐบาลจำเป็นต้องมีรายรับที่เพียงพอที่จะนำมาใช้จ่ายในการดำเนินกิจการต่าง ๆ ดังกล่าวข้างต้น เพื่อให้บรรลุเป้าหมายตามที่ได้กำหนดไว้ ซึ่งรายรับที่สำคัญของรัฐบาลส่วนใหญ่มาจากการจัดเก็บภาษีอากร ดังนั้น วัตถุประสงค์หลักหรือจุดมุ่งหมายโดยตรงที่สำคัญในการจัดเก็บภาษีอากร คือ เพื่อหารายได้มาใช้จ่ายในกิจการของรัฐ แต่โดยทั่วไปแล้ววัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีอากรที่สำคัญมี 6 ประการ คือ

#### 2.1.2.1 เพื่อเป็นเครื่องมือในการหารายได้ให้เพียงพอมาใช้จ่ายในกิจการของรัฐบาล

ในอดีต ภาระหน้าที่ของรัฐบาลนั้นอยู่ในวงจำกัด รัฐบาลมีหน้าที่เฉพาะการรักษาความสงบเรียบร้อยภายในประเทศและป้องกันการรุกรานของข้าศึกศัตรูจากภายนอกประเทศเท่านั้น แต่ในปัจจุบัน โลกได้มีการเปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็วในทุกมิติ ทั้งทางสังคม เศรษฐกิจ การเมืองและเทคโนโลยี เมื่อโลกเข้าสู่ยุคโลกาภิวัตน์ ผู้คน สินค้า เงินตรา แรงงาน ความรู้และข่าวสารข้อมูลต่าง ๆ สามารถเดินทางไปทั่วโลกได้อย่างอิสระและรวดเร็ว ทำให้ประเทศต่าง ๆ สามารถเชื่อมโยงระหว่างกันและกันได้มากขึ้น ซึ่งส่งผลให้รัฐบาลของประเทศมีภาระหน้าที่เพิ่มมากขึ้นไปด้วย ดังนั้น รัฐบาลจึงมีความจำเป็นที่จะต้องใช้จ่ายเงินในการบริหารงานตามหน้าที่ให้

สำเร็จลุล่วงไป โดยแหล่งที่มาของรายได้ที่สำคัญของรัฐบาล คือ รายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรโดยภาษีอากรที่จะทำรายได้ได้นั้น จะต้องเป็นภาษีอากรที่มีความยืดหยุ่นพอสมควรและสามารถปรับให้เข้ากับสถานการณ์ต่าง ๆ ทางเศรษฐกิจได้ ไม่ว่าจะเศรษฐกิจจะอยู่ในภาวะเช่นไร ก็สามารถทำรายได้ให้แก่รัฐได้อย่างสม่ำเสมอ<sup>9</sup>

#### 2.1.2.2 เพื่อเป็นเครื่องมือในการส่งเสริมความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ

การเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ (Economic Growth) หมายถึง การเพิ่มขึ้นในผลิตภัณฑ์มวลรวมประชาชาติของประเทศหรือเมื่อความสามารถในการผลิตของประเทศเพิ่มมากขึ้น ซึ่งการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจนั้นอาจวัดได้จากผลผลิตโดยรวมของประเทศ การผลิตสินค้าและบริการได้ในปริมาณมาก ความสามารถในการตอบสนองความต้องการของประชาชนได้อย่างทั่วถึงและเพิ่มปริมาณขึ้นเรื่อย ๆ ขึ้นอยู่กับการสร้างเทคโนโลยีและการพัฒนาแรงงาน เป็นต้น

ทั้งนี้ รัฐบาลอาจใช้ภาษีเป็นเครื่องมือในการควบคุมการบริโภคสินค้า การผลิต หรือวิธีการดำเนินธุรกิจบางชนิดเพื่อไม่ให้เกิดผลเสียต่อระบบเศรษฐกิจโดยรวมก็ได้ อย่างเช่น หากรัฐบาลไม่ต้องการให้ประชาชนบริโภคสินค้าฟุ่มเฟือยหรือสินค้าที่ไม่มีความจำเป็นสำหรับประชาชนส่วนใหญ่ รัฐบาลก็อาจจัดเก็บภาษีอากรในอัตราที่สูงขึ้นเพื่อให้สินค้าดังกล่าวนั้นมีราคาแพง ซึ่งถือเป็นการจำกัดปริมาณการบริโภคได้ทางหนึ่ง ส่งผลให้ประชาชนบริโภคนั้นต่ำกว่าที่จำเป็น ในทางกลับกันหากว่าสินค้าใดประชาชนมีความต้องการบริโภคในปริมาณที่สูงหรือเป็นสินค้าที่มีประโยชน์หรือจำเป็นต่อประชาชนส่วนรวม รัฐบาลก็อาจจัดเก็บภาษีอากรในอัตราที่ต่ำเพื่อกระตุ้นการใช้จ่ายของประชาชนและทำให้ประชาชนมีกำลังซื้อมากขึ้น เป็นต้น

#### 2.1.2.3 เพื่อเป็นเครื่องมือในการควบคุมการบริโภคของประชาชน

ภาษีอากรเป็นเครื่องมือที่รัฐบาลบังคับเก็บจากประชาชน ส่งผลให้ภาคเอกชนมีทรัพยากรเหลือเพื่อการบริโภคลดลง อย่างไรก็ตาม รัฐบาลสามารถนำระบบการจัดเก็บภาษีอากรบางประเภทมาใช้เพื่อควบคุมการบริโภคของประชาชนได้ดังต่อไปนี้

(1) เพื่อควบคุมการบริโภคเนื่องจากรัฐบาลไม่ต้องการให้ประชาชนบริโภคสินค้าบางอย่างจึงเก็บภาษีอากรในอัตราที่สูง ทำให้สินค้านั้นมีราคาแพงเพื่อป้องกันไม่ให้ประชาชนจับจ่ายใช้สอยเงินฟุ่มเฟือยจนเกินไป เช่น สินค้าฟุ่มเฟือย เป็นต้น

(2) เพื่อควบคุมธุรกิจ รัฐบาลอาจใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือทำให้เกิดการสนับสนุนหรือจำกัดการลงทุนในธุรกิจบางประเภท เช่น การลดอัตราภาษีอากรให้แก่อุตสาหกรรมส่งออกเพื่อส่งเสริมการส่งสินค้าออกไปขายในต่างประเทศและการเพิ่มอัตราภาษีอากรแก่สินค้านำเข้าเพื่อลดปริมาณการนำเข้าสินค้าที่จะเข้ามาแข่งขันกับสินค้าในประเทศไทย เป็นต้น

<sup>9</sup> ปรีดา นาคเนาวทิม, เศรษฐศาสตร์ภาษีอากร 1, พิมพ์ครั้งที่ 6, (กรุงเทพมหานคร: แสงจันทร์การพิมพ์, 2531), หน้า 7.

(3) เพื่อป้องกันการผูกขาด โดยรัฐบาลจะจัดเก็บภาษีอากรจากกิจการที่ผูกขาดในอัตราที่สูงมากเพื่อนำผลประโยชน์ส่วนเกินของกิจการนั้นไปก่อให้เกิดประโยชน์แก่ส่วนรวม อีกทั้งยังเป็นการป้องกันไม่ให้เกิดการผูกขาดได้อีกด้วย<sup>10</sup>

#### 2.1.2.4 เพื่อเป็นเครื่องมือรักษาเสถียรภาพในทางเศรษฐกิจ

ในปัจจุบันนี้ วิกฤตเศรษฐกิจทั่วโลกอยู่ในภาวะถดถอยซึ่งถือเป็นปัญหาใหญ่ที่รัฐบาลต้องหามาตรการรับมือหรือปรับเปลี่ยนทิศทาง นโยบายการเงิน การคลัง การลงทุนให้สอดคล้องกับความเปลี่ยนแปลงของระบบเศรษฐกิจที่ยังอยู่ในภาวะที่ผันผวน ทั้งวิกฤตพลังงาน เงินเฟ้อ คอขวดซัพพลายเชนที่ยังเป็นปัญหา ไม่นับรวมถึงภาวะทางสังคม สภาพภูมิอากาศ ทุกปัจจัยที่ว่ามานั้น ล้วนแล้วแต่ก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในโลกอย่างมหาศาล โดยเฉพาะแนวโน้มเศรษฐกิจ ที่ส่งสัญญาณการชะลอตัวชัดเจนมากขึ้นเรื่อย ๆ ความผันผวนที่เกิดขึ้นส่งผลต่อราคาสินค้าอุปโภคบริโภคทั่วโลก ก่อให้เกิดภาวะเงินเฟ้อที่รุนแรง จนผู้นำทั่วโลก นักการเงิน การลงทุน ต่างคิดคล้ายกันว่า โลกอาจต้องพบกับภาวะเศรษฐกิจที่ตกต่ำอย่างรุนแรง

สำหรับประเทศไทยซึ่งถือเป็นหนึ่งในระบบนิเวศ (Ecosystem) ของโลกก็ไม่สามารถหลีกเลี่ยงสถานการณ์เหล่านี้ได้พ้น เพราะทุกประเทศทั่วโลกต่างอยู่บนระบบนิเวศเดียวกัน มีระบบการผลิต มีการขนส่ง มีการเดินทางท่องเที่ยวไปมาหาสู่ระหว่างกัน มีการแลกเปลี่ยนสินค้า เงินตราต่าง ๆ ระหว่างกัน วิกฤตเศรษฐกิจทุกครั้งที่ผ่านมา ไม่ว่าจะเป็นวิกฤตซับไพร์ม วิกฤตแฮมเบอร์เกอร์ ฟองสบู่ดอทคอม หรือแม้แต่วิกฤตต้มยำกุ้ง ทุกวิกฤตล้วนส่งผลกระทบต่อถึงกันในทุกประเทศ ดังนั้น ในกรณีที่ภาวะเศรษฐกิจไม่ปกติ รัฐบาลจำเป็นต้องมีการรักษาเสถียรภาพในทางเศรษฐกิจ โดยใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือ เช่น กรณีที่เศรษฐกิจของประเทศอยู่ในภาวะเงินเฟ้อ (Inflation) รัฐบาลสามารถเพิ่มอัตราภาษีอากรให้สูงขึ้นเพื่อลดอำนาจซื้อของประชาชน ในทางกลับกัน กรณีที่เศรษฐกิจของประเทศอยู่ในภาวะเงินฝืด (Deflation) รัฐบาลอาจลดอัตราภาษีอากรลงเพื่อช่วยให้ประชาชนมีอำนาจซื้อมากขึ้น การหมุนเวียนของเงินและธุรกิจต่าง ๆ ก็จะดีขึ้น ส่งผลให้ภาวะเศรษฐกิจของประเทศดีขึ้นและกลับคืนสู่ภาวะปกติได้ในที่สุด<sup>11</sup>

#### 2.1.2.5 เพื่อเป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้แก่ประชาชน

โดยทั่วไปแล้วปัญหาการกระจายรายได้เป็นปัญหาเชิงโครงสร้าง ซึ่งสาเหตุของปัญหาการกระจายรายได้ไม่เท่าเทียมและไม่เป็นธรรมนั้น เกิดจากความเหลื่อมล้ำในโอกาสทางสังคมและเศรษฐกิจระหว่างบุคคลหรือกลุ่มบุคคลซึ่งมีพื้นฐานทางเศรษฐกิจสังคมที่ต่างกัน โดยความเหลื่อมล้ำนี้ส่วนหนึ่งเกิดขึ้นเองตามธรรมชาติ อาทิเช่น เรื่องของสติปัญญา ความเฉลียวฉลาด เป็นต้น แต่อีกส่วนหนึ่งซึ่งสำคัญกว่าเกิดจากการพัฒนาของประเทศไทยในอดีตที่ประชาชนบางกลุ่มขาดโอกาสในการเข้าถึงการศึกษา สาธารณสุขและทรัพยากรต่าง ๆ

<sup>10</sup> สุรเชษฐ์ ชีระมณี, การบริหารงานคลังสาธารณะ, พิมพ์ครั้งที่ 2, (สงขลา: มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์, 2537), หน้า 147-148.

<sup>11</sup> ปรีดา นาคเนาวิท, เศรษฐศาสตร์ภาษีอากร 1, พิมพ์ครั้งที่ 6, (กรุงเทพมหานคร: แสงจันทร์การพิมพ์, 2531), หน้า 9.

ทั้งนี้ การกระจายรายได้ให้เป็นธรรมนั้น อาจอยู่ในรูปของการจ่ายเงินสวัสดิการให้แก่ครอบครัวที่ยากจนหรือการจัดสินค้าและบริการให้คนจนได้บริโภคในราคาที่ต่ำกว่าต้นทุนการผลิตโดยรัฐบาลให้เงินอุดหนุนแก่ผู้ผลิตสินค้าและบริการต่าง ๆ การที่รัฐบาลมีหน้าที่ในการใช้จ่ายเงินเพื่อกระจายรายได้ให้เป็นธรรมเช่นว่านี้ รัฐบาลจะต้องมีรายได้ ซึ่งรายได้หลักที่สำคัญของรัฐบาลมาจากการจัดเก็บภาษีอากร นอกจากนี้ ภาษีอากรยังทำหน้าที่เป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้ให้เป็นธรรมในตัวของมันเองได้อีกด้วย โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่มีโครงสร้างอัตราภาษีนั้นเป็นโครงสร้างอัตราภาษีแบบก้าวหน้า<sup>12</sup>

ด้วยเหตุที่การพัฒนาเศรษฐกิจในประเทศไทยมีลักษณะขาดการเจริญเติบโตและการกระจายอย่างเท่าเทียมกันจึงนำไปสู่ความต้องการให้เครื่องมือทางการคลังเข้ามามีบทบาทในการลดความเหลื่อมล้ำในการกระจายรายได้ อย่างไรก็ตาม ข้อจำกัดที่เกิดขึ้น คือ ความพยายามในการทำนโยบายการคลังและนโยบายภาษีเพื่อช่วยลดความเหลื่อมล้ำมากขึ้น (Redistributive Function) นั้น จะส่งผลบิดเบือนพฤติกรรมทางเศรษฐกิจ โดยผ่านการลดแรงจูงใจในการทำงาน การออมและการลงทุน อันจะทำให้ศักยภาพในการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจลดลงเพราะผู้เสียภาษีอาจเกิดความรู้สึกว่าหากตนเองมีรายได้เพิ่มมากขึ้น จะทำให้ต้องเสียภาษีอากรเพิ่มมากขึ้นไปด้วย

#### 2.1.2.6 เพื่อการชำระหนี้สินของรัฐ

ปัจจุบัน นโยบายทางการเงินและการคลังของรัฐ จำเป็นต้องอาศัยเงินกู้จำนวนมากมาใช้จ่ายในการพัฒนาและบริหารประเทศในด้านต่าง ๆ หรืออาจต้องกู้เงินจากต่างประเทศมาลงทุนสร้างปัจจัยพื้นฐานทางเศรษฐกิจ (Infrastructure) ต่าง ๆ ไว้รองรับความเจริญอันเกิดจากการพัฒนาเศรษฐกิจซึ่งถือว่าเป็นเรื่องที่สำคัญมาก เพราะการที่จะพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศให้เจริญก้าวหน้าต่อไปได้นั้น จำเป็นต้องมีรากฐานทางเศรษฐกิจที่มั่นคง ซึ่งก็คือการลงทุนที่เกี่ยวกับพื้นฐานทางเศรษฐกิจ อันได้แก่ การสร้างถนน การสร้างเขื่อน การสร้างท่าเรือ และการพลังงานต่าง ๆ เป็นต้น ดังนั้น รัฐบาลจึงมีความจำเป็นที่จะต้องจัดเก็บภาษีอากรจากผู้ที่ได้รับประโยชน์จากการพัฒนาประเทศทั้งทางตรงและทางอ้อมเพื่อนำไปชำระคืนเงินต้นและดอกเบี้ยที่ได้กู้ยืมมาลงทุน<sup>13</sup>

### 2.1.3 โครงสร้างทั่วไปของกฎหมายภาษีอากร

กฎหมายภาษีอากรทุกฉบับ มีหัวข้อสำคัญอันเป็นโครงสร้างของกฎหมายฉบับนั้น ๆ ซึ่งอาจแบ่งได้เป็น 6 หัวข้อด้วยกัน คือ

#### 2.1.3.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร (Taxpayer)

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือผู้อยู่ในข่ายเสียภาษีอากรนั้น จะเป็นใครบ้างจะต้องพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับผู้เสียภาษีเป็นหลักและต้องพิจารณาว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรมีหน้าที่ต้องรับผิดชอบใน

<sup>12</sup> รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์, **ทฤษฎีการภาษีอากร**, พิมพ์ครั้งที่ 1, (กรุงเทพมหานคร: เคล็ดไทย, 2516), หน้า 22.

<sup>13</sup> อเนก เขียวถาวร, ปรีดา นาคเนาทิม และอัญชลี ค้อคงคา, **การภาษีอากร**, พิมพ์ครั้งที่ 1, (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2517), หน้า 2.

การเสียภาษีอากรให้แก่รัฐตามที่กฎหมายกำหนดไว้หรือไม่ โดยทั่วไปผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรมักได้แก่บุคคลธรรมดา และนิติบุคคลซึ่งเป็นผู้มีสิทธิและหน้าที่ตามกฎหมาย เมื่อบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลมีเงินได้ก็ย่อมต้องเสียภาษีอากรให้แก่รัฐ เงินได้ดังกล่าวอาจเป็นเงินได้จากหน้าทำงาน กิจการที่ทำ ทรัพย์สินหรือประโยชน์ที่ได้รับอันไม่ใช่ตัวเงิน ก็ถือเป็นเงินได้ที่ต้องนำมาเสียภาษีอากรเช่นกัน ทั้งนี้ การพิจารณาว่าบุคคลใดมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีอากรหรือไม่ นั้น ในแต่ละประเทศอาจใช้หลักเกณฑ์ที่เหมือนหรือแตกต่างกัน แต่โดยหลักแล้วทุกประเทศจะใช้จุดเกาะเกี่ยวระหว่างรัฐกับผู้เสียภาษี (Connection หรือ Nexus Rule) ซึ่งมีอยู่ 3 หลักที่นิยมใช้ คือ

(1) หลักสัญชาติ (Nationality Rule) คือ หลักที่ว่า “เมื่อบุคคลใดถือสัญชาติของประเทศใด บุคคลนั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น ไม่ว่าบุคคลนั้นจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นหรือไม่และไม่ว่าเงินได้ที่บุคคลนั้นได้รับจะเกิดจากประเทศนั้นหรือไม่” หลักนี้ถือเป็นหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่คำนึงถึงสัญชาติของผู้มีเงินได้ ซึ่งประเทศที่ใช้หลักสัญชาติ อาทิเช่น สหรัฐอเมริกา ฟิลิปปินส์และเกาหลีเหนือ เป็นต้น ประเทศส่วนใหญ่ มักจะใช้หลักที่ (2) และ (3) สาเหตุที่ใช้หลักสัญชาติน้อย เนื่องจากในปัจจุบันมีการย้ายถิ่นฐานและแหล่งทำมาหากินกันมาก หากเก็บภาษีอากรโดยคำนึงถึงสัญชาติเป็นหลักจะทำให้เก็บภาษีอากรได้ยาก นอกจากนี้ การใช้ทรัพยากรในประเทศที่ผู้เสียภาษีถือสัญชาติอยู่ก็น้อยในเมื่อผู้เสียภาษีอาศัยอยู่ในต่างประเทศ ซึ่งทำให้ภาษีอากรที่เสียไปนั้น ผู้เสียภาษีอาจได้รับประโยชน์ไม่เต็มที่ ดังนั้น ประเทศส่วนใหญ่จึงใช้หลักที่ (2) และ (3) เป็นจุดเกาะเกี่ยวในการจัดเก็บภาษีอากร แต่ในสหรัฐอเมริกานั้นใช้ทั้งสามหลักประกอบกัน

(2) หลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) คือหลักที่ว่า “เมื่อบุคคลใดมีถิ่นที่อยู่ในประเทศใด บุคคลนั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น โดยไม่คำนึงว่าบุคคลนั้นจะถือสัญชาติของประเทศนั้นหรือไม่และไม่คำนึงว่าเงินได้ที่บุคคลนั้นได้รับจะมาจากการทำงานหรือการทำธุรกิจในประเทศนั้นหรือไม่” หลักการนี้เป็นหลักการที่ใช้การอยู่อาศัยเป็นหลักในการเสียภาษีเงินได้ แม้จะเป็นเงินได้ที่เกิดจากการทำงานหรือการทำธุรกิจในต่างประเทศก็ต้องนำมาเสียภาษีให้แก่ประเทศที่บุคคลนั้นมีถิ่นที่อยู่ หลักนี้จึงมีชื่อเรียกอีกชื่อหนึ่งว่า “หลักเงินได้ทั่วโลก (Worldwide Income Basis)” เพราะเป็นการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดขึ้นทั่วโลก ไม่จำกัดเฉพาะเงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศที่ผู้เสียภาษีมมีถิ่นที่อยู่เท่านั้น อย่างไรก็ตาม เงินได้ที่เกิดนอกประเทศ บางประเทศ เช่น ประเทศไทย หากเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้เสียภาษีเฉพาะกรณีที่มีการนำหรือโอนเงินได้เข้ามาในประเทศไทยตามหลักการนำหรือโอนเงินได้ (Remittance Basis) ต่างกับบางประเทศ เช่น สหราชอาณาจักร ที่ใช้หลักการเกิดเงินได้ (Arising Basis) คือให้เสียภาษีแม้จะไม่ได้นำหรือโอนเงินได้เข้าไปในสหราชอาณาจักรก็ตาม

(3) หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) คือหลักที่ว่า “เมื่อบุคคลใดมีเงินได้จากแหล่งในประเทศใด บุคคลนั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น โดยไม่คำนึงว่าบุคคลนั้นจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นหรือไม่” หลักนี้เป็นหลักการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดขึ้นภายในอาณาเขตของประเทศ ไม่เก็บภาษีจากเงินได้ที่



เกิดขึ้นนอกอาณาเขตจึงต่างกับหลักที่ (2) ที่เก็บภาษีเงินได้ทั้งในอาณาเขตและนอกอาณาเขต หลักแหล่งเงินได้นี้ จึงมีชื่อเรียกอีกชื่อหนึ่งว่า “หลักอาณาเขต (Territory Income Basis)”<sup>14</sup>

### 2.1.3.2 ฐานภาษีอากร (Tax Base)

ฐานภาษีอากรในความหมายอย่างกว้าง หมายถึง สิ่งที่เป็นมูลเหตุให้บุคคลต้องเสียภาษีซึ่งฐานภาษีอากรนั้นมีอยู่ 4 ประเภท จะเป็นประเภทใดย่อมแล้วแต่ว่าภาษีที่จัดเก็บนั้นจัดเก็บจากอะไร เช่น ภาษีเงินได้จัดเก็บจากรายได้ ฐานภาษีก็คือรายได้ ส่วนภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีสรรพสามิตและภาษีศุลกากร เป็นภาษีที่จัดเก็บจากการบริโภค กล่าวคือ เมื่อมีการซื้อสินค้าหรือการให้บริการก็ต้องมีการเสียภาษีอากร ฐานภาษีจึงได้แก่รายรับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ ส่วนภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างและภาษีรถยนต์ เป็นภาษีที่เก็บจากความมั่งคั่ง เก็บจากทรัพย์สินที่บุคคลมีอยู่ ฐานภาษีจึงเกี่ยวกับทรัพย์สิน ส่วนฐานภาษีอากรในความหมายอย่างแคบ หมายถึง สิ่งที่ต้องรับอัตราภาษีอากร (ภาษีอากรที่ต้องเสีย = ฐานภาษีอากร X อัตราภาษีอากร) ในกรณีภาษีเงินได้นั้น ถ้าเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ฐานภาษีอากรในความหมายอย่างแคบ คือ “เงินได้สุทธิ” ซึ่งมาจากเงินได้ทั้งประเมินหักด้วยค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน ส่วนภาษีเงินได้นิติบุคคล ฐานภาษีในความหมายอย่างแคบ คือ “กำไรสุทธิ” ซึ่งมาจากรายได้หักด้วยรายจ่าย ส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะนั้น ฐานภาษีอากรในความหมายอย่างแคบและความหมายอย่างกว้างนั้นมีความหมายเหมือนกันซึ่งก็คือ “รายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ” ดังนั้น ฐานภาษีอากรจึงสามารถแบ่งออกได้เป็น 4 ประเภทดังต่อไปนี้

(1) ฐานรายได้ (Income Base) หมายถึง ส่วนประกอบของเงินที่จ่ายเพื่อการบริโภคในปัจจุบันและถือเป็นการกำหนดฐานภาษีอากรโดยถือเอารายได้ของผู้เสียภาษีเป็นหลัก รายได้ถือเป็นเครื่องมือที่ใช้วัดความสามารถในการเสียภาษี (Ability to Pay) ของแต่ละบุคคลซึ่งแสดงถึงอำนาจซื้อในช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง หรืออาจเก็บสะสมบางส่วนไว้เพื่อแสวงหาผลประโยชน์เพิ่มขึ้นหรือใช้จ่ายในอนาคต รายได้โดยทั่วไปมักอยู่ในรูปของเงินหรือค่าตอบแทน แต่ก็มีบางกรณีที่เงินได้อาจจะไม่ใช้ตัวเงิน แต่อาจอยู่ในรูปของประโยชน์เพิ่มเติมใด ๆ ซึ่งเป็นประโยชน์ที่ได้รับเพิ่มขึ้น และประโยชน์นั้นสามารถคิดคำนวณได้เป็นเงิน ก็ถือว่าประโยชน์เพิ่มขึ้นที่ได้รับมานั้นเป็นเงินได้ ตัวอย่างเช่น การที่ได้อยู่บ้านเช่าฟรี การได้ทานอาหารกลางวันฟรี เป็นต้น ดังนั้น ก็ต้องนำมาคำนวณรวมเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษีอากรด้วย ภาษีอากรที่จัดเก็บจากฐานรายได้ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Personal Income Tax) และภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporate Income Tax)

(2) ฐานการบริโภค (Consumption Base) ถือเป็นภาษีทางอ้อมที่จัดเก็บโดยใช้หลักการผลักภาระภาษีไปให้แก่ผู้บริโภค บุคคลที่กฎหมายกำหนดให้เสียภาษีอากรไม่ได้เสียภาษีอากรเอง แต่ผลักภาระไปให้คนอื่นเสียภาษีอากรแทน ฐานการบริโภคนี้เป็นภาษีที่ทำรายได้ให้แก่รัฐมากที่สุดเนื่องจากสามารถจัดเก็บได้จากประชาชนทั่วไปที่ใช้จ่าย อยู่บนหลักการที่สำคัญคือ ผู้ใดใช้ทรัพยากรของสังคมในการบริโภคเพื่อประโยชน์ส่วนบุคคล

<sup>14</sup> ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 13, (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2563), หน้า 94-96.

มากก็ควรที่จะต้องรับภาระภาษีมากด้วยเช่นกัน ถือเป็นภาระของคนที่บริโภคมาก นอกจากนี้ การเก็บภาษีจากฐานการบริโภคนั้น ยังเป็นการส่งเสริมการทำงาน การออมทรัพย์ของประชาชนและก่อให้เกิดความเป็นกลาง (Neutral) หรือความยุติธรรมระหว่างการบริโภคในปัจจุบันและในอนาคต กล่าวคือ ประชาชนจะเสียภาษีอากรต่อเมื่อมีการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคไม่ว่าจะเป็นการบริโภคในปัจจุบันหรืออนาคต

อย่างไรก็ดี การเก็บภาษีจากการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคนั้น อาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีอากรได้ หากใช้รายได้เป็นฐานในการวัดความสามารถในการเสียภาษีอากรของแต่ละบุคคล เนื่องจากประชาชนทุกคนต้องมีการบริโภคไม่มากนักน้อย โดยทั่วไป ผู้ที่มีรายได้น้อยหรือมีรายได้ปานกลางมักจะใช้รายได้ของตนเกือบทั้งหมดไปในการบริโภค ส่วนผู้ที่มีรายได้สูงมักจะใช้รายได้ของตนในการบริโภคไม่มากนัก ดังนั้นเมื่อเปรียบเทียบภาษีที่ต้องเสียไปเพื่อการบริโภคกับรายได้ของประชาชนแต่ละคนนั้น ปรากฏว่าผู้ที่มีรายได้น้อยหรือมีรายได้ปานกลางจะต้องแบกรับภาระภาษีในอัตราส่วนที่มากกว่าผู้ที่มีรายได้สูง ทั้งนี้ ความไม่เป็นธรรมที่เกิดจากการจัดเก็บภาษีเพื่อการบริโภคนั้น อาจแก้ไขได้โดยการจัดเก็บภาษีอากรในอัตราสูงสำหรับสินค้าที่ผู้ที่มีรายได้สูงใช้ แต่จัดเก็บภาษีอากรจากสินค้าที่จำเป็นต่อการดำรงชีพในอัตราที่ต่ำกว่าหรืองดเว้นไม่เก็บเลย ซึ่งภาษีการบริโภคที่สำคัญในชีวิตประจำวัน ได้แก่ ภาษีขาย (Sales Tax) เป็นภาษีที่เก็บจากสินค้าหรือบริการที่ทำการซื้อขายเพื่อบริโภค ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) เป็นภาษีขายรูปแบบหนึ่ง แต่จะคำนวณและเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของสินค้าที่ทำการผลิตในแต่ละช่วง ภาษีสรรพสามิต (Excise Tax) เป็นภาษีที่เก็บจากสินค้าหรือบริการเฉพาะอย่าง เช่น การจัดเก็บภาษีจากการขายสุรา ยาสูบ น้ำอัดลม ธุรกิจสถานบันเทิง เป็นต้น และภาษีสินค้าขาเข้า-ขาออก (Import / Export Tax)

(3) ฐานทรัพย์สิน (Property Tax) ในบางตำราอาจเรียกฐานภาษีเพื่อความมั่งคั่ง (Wealth Tax) ถือเป็นภาษีทางตรงและเป็นภาษีที่เก็บจากความมั่งคั่งและเก็บจากทรัพย์สินที่บุคคลมีอยู่ โดยปกติเมื่อบุคคลมีรายได้ก็มักจะนำไปใช้ในการบริโภคในชีวิตประจำวันเพียงบางส่วนและส่วนที่เหลือจากการบริโภคนั้น ก็จะไปสะสมไว้สำหรับการใช้จ่ายในอนาคตหรือใช้จ่ายในยามฉุกเฉิน ดังนั้น การวัดความสามารถในการเสียภาษีจึงอาจพิจารณาได้จากระดับทรัพย์สินที่บุคคลได้สะสมไว้ในรูปของทรัพย์สินต่าง ๆ ฐานภาษีนี้จึงเกี่ยวกับความมั่งคั่งและทรัพย์สิน ฐานภาษีประเภทนี้อยู่บนแนวคิดที่ว่าผู้ที่มีทรัพย์สินสมบัติสะสมไว้มากย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีได้มากกว่าผู้ที่ไม่มียทรัพย์สินสมบัติสะสมไว้ ซึ่งผู้ที่มีทรัพย์สินสมบัติดังกล่าวอาจใช้ทรัพย์สินนั้นเป็นเครื่องมือในการหารายได้หรือสร้างประโยชน์ทางเศรษฐกิจได้เพิ่มขึ้นอีกประการหนึ่งด้วย<sup>15</sup> ทั้งนี้ ภาษีทรัพย์สินมีทั้งที่เก็บจากสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์ รวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างแต่มีราคาและอาจถือเอาได้ อันได้แก่ ภาษีทรัพย์สินทั่วไป (General Property Tax) เป็นภาษีที่ต้องนำมูลค่าของทรัพย์สินทั้งหมดมารวมกันเพื่อเป็นฐานในการประเมินภาษี เช่น เพชร พลอย ศิลปวัตถุ เป็นต้น และภาษีทรัพย์สินเฉพาะอย่าง (Specific Property Tax) เป็นภาษีที่จัดเก็บจาก

<sup>15</sup> วีระศักดิ์ เครือเทพ, การบริหารภาษีอากรและรายได้ของรัฐ: หลักการและแนวปฏิบัติสำหรับนักรัฐประศาสนศาสตร์, (กรุงเทพมหานคร: โครงการผลิตตำราและเอกสารการสอนคณะรัฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2548), หน้า 29.

ทรัพย์สินที่เป็นสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์ประเภทที่ระบุหรือกำหนดมูลค่าได้ง่าย เช่น ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ภาษีรถยนต์ ภาษีมรดก เป็นต้น

(4) ฐานอื่น ๆ (Other Base) ที่ไม่เกี่ยวข้องกับฐานรายได้ ฐานการบริโภคและฐานทรัพย์สิน ซึ่งอาจจัดเก็บจากการประกอบพฤติกรรมบางอย่างหรือจัดเก็บเพื่อจุดมุ่งหมายหรือเพื่อวัตถุประสงค์บางอย่างโดยเฉพาะของรัฐ การจัดเก็บภาษีอากรฐานอื่น ๆ นี้ไม่ได้มีจุดประสงค์เพื่อการหารายได้เป็นสำคัญ แต่ต้องการสนับสนุนให้เกิดหรือต้องการป้องกันพฤติกรรมบางประการเพื่อไม่ให้เกิดความเดือดร้อนแก่สังคม เช่น การเก็บภาษีชายโสดในสมัยจอมพล ป. พิบูลสงคราม เป็นนายกรัฐมนตรี โดยกำหนดให้ชายโสดอายุระหว่าง 20-60 ปี ที่ไม่ใช่พนักงานหรือคนที่ไม่สมประกอบต้องเสียภาษีปีละ 5 บาท ซึ่งเหตุผลที่เรียกเก็บภาษีชนิดนี้เพราะรัฐบาลต้องการเพิ่มจำนวนประชากรให้มากขึ้น หรือในกรณีของการจัดเก็บภาษีเด็ก (Child Tax) ในประเทศจีนที่หากครอบครัวใดมีลูกเกินจำนวนที่กำหนดตามกฎหมายก็จะต้องเสียภาษีอากร ซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อลดอัตราการเพิ่มของประชากรในประเทศ เป็นต้น

### 2.1.3.3 อัตราภาษี

เนื่องจากอัตราภาษีมีความสัมพันธ์อย่างใกล้ชิดกับฐานภาษีเพราะในทางเทคนิควิธีการทางภาษีนั้น อัตราภาษีเป็นตัวเลขที่นำไปคูณกับมูลค่าของฐานภาษีก็นำออกมาเป็นจำนวนภาษีที่ต้องชำระ (ฐานภาษี X อัตราภาษี = จำนวนภาษีที่ต้องชำระ) ซึ่งจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระนั้นจะผันแปรไปตามจำนวนอัตราภาษี อย่างไรก็ตาม ในการจัดเก็บภาษีโดยทั่วไปต้องพิจารณาถึงหลักความเป็นธรรมในการเสียภาษี กล่าวคือ ต้องคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละคนด้วย การพิจารณาถึงความเป็นธรรมในการเสียภาษีดังกล่าว อาจพิจารณาจากอัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บจากประชาชนแต่ละคนที่มีฐานะทางเศรษฐกิจแตกต่างกัน ซึ่งสามารถพิจารณาได้จากโครงสร้างของอัตราภาษี 3 แบบ<sup>16</sup> คือ

(1) อัตราภาษีคงที่ (Flat Tax Rate) หรืออัตราภาษีตามส่วน (Proportional Tax Rate) คือ อัตราภาษีที่มีจำนวนแน่นอน ไม่ผันแปรไปตามปริมาณของฐานภาษี เพื่อให้สอดคล้องกับหลักความเสมอภาค ส่วนใหญ่จะพบได้ในภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) ซึ่งเป็นภาษีที่เก็บจากการบริโภคสินค้าหรือบริการซึ่งในประเทศไทยเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 แต่ในบางประเทศเก็บในอัตราร้อยละ 10 เช่น ประเทศญี่ปุ่น เป็นต้น และภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทยก็จัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 20 ในอัตราเดียวกันเช่นกัน ข้อดีของอัตราภาษีคงที่ (Flat Tax Rate) หรืออัตราภาษีตามส่วน (Proportional Tax Rate) คือ รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างสม่ำเสมอและผู้เสียภาษีมีความพอใจในการเสียภาษีในระดับที่เท่าเทียมกัน

(2) อัตราภาษีก้าวหน้า (Progressive Tax Rate) ได้แก่ อัตราภาษีที่มีจำนวนสูงขึ้นเมื่อปริมาณฐานภาษีเพิ่มขึ้น แต่ลักษณะก้าวหน้าดังกล่าวไม่จำเป็นต้องถูกกำหนดให้มีจำนวนสูงขึ้นในแต่ละช่วงอย่างเท่า

<sup>16</sup> เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, พิมพ์ครั้งที่ 8, (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546), หน้า 134-136.

เปรียบเทียบเสมอไป การจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้านั้นแสดงให้เห็นถึงการลดความเหลื่อมล้ำดังหลักที่ว่าผู้มีรายได้มากย่อมต้องเสียภาษีมาก ผู้มีรายได้น้อยย่อมต้องเสียภาษีน้อย ซึ่งในการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้านั้นสามารถนำมาใช้ได้กับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีทรัพย์สิน ตัวอย่างเช่น การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทยมีการแบ่งอัตราก้าวหน้าเงินได้บุคคลธรรมดาออกเป็น 7 ชั้น เริ่มตั้งแต่ร้อยละ 5 จนถึงอัตราสูงสุดคือร้อยละ 35 เป็นต้น ข้อดีของอัตราก้าวหน้า คือ สามารถนำมาซึ่งรายได้สูงสุดได้มากกว่าอัตราก้าวหน้าแบบคงที่สอดคล้องกับหลักความเสมอภาคทางภาษี ในส่วนของความเสมอภาคในเชิงข้อเท็จจริงซึ่งพิจารณาตามหลักอรรถประโยชน์ส่วนเพิ่มและสามารถกระจายรายภาษีไปยังประชาชน ตามหลักความสามารถในการเสียภาษี ทำให้ผู้มีรายได้จำนวนมากเสียภาษีมากกว่าผู้มีรายได้น้อย ถือเป็นเครื่องมือกระจายความมั่งคั่งไม่ให้กระจุกตัวอยู่กับบุคคลผู้มั่งมีในระบอบนายทุน สามารถสร้างความเป็นธรรมในสังคม ทั้งยังสามารถช่วยขจัดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจได้อีกด้วย

(3) อัตราก้าวหน้าแบบถดถอย (Regressive Tax Rate) ได้แก่อัตราก้าวหน้าที่มีจำนวนลดต่ำลงเมื่อปริมาณฐานภาษีมีจำนวนเพิ่มมากขึ้น ซึ่งถือเป็นอัตราก้าวหน้าที่ตรงกันข้ามกับอัตราก้าวหน้า ในลักษณะแปรผกผันกัน ตัวอย่างเช่น นายขามีเงินได้ 10,000 บาท เสียภาษีร้อยละ 10 ถ้านายขามีเงินได้ 100,000 บาท เสียภาษีร้อยละ 5 เป็นต้น<sup>17</sup> อย่างไรก็ตาม อัตราก้าวหน้าแบบถดถอยนี้ เป็นอัตราที่ไม่มีประสิทธิภาพมากนักเนื่องจากไม่สามารถทำรายได้ให้แก่รัฐเท่าที่ควร อีกทั้งยังไม่สามารถลดความเหลื่อมล้ำในสังคมได้

กล่าวโดยสรุป อัตราก้าวหน้าที่ดีควรยึดหลักความเสมอภาค หลักความเป็นธรรม หลักความสามารถในการเสียภาษีและหลักความยืดหยุ่นตามหลักการของภาษีอากรที่ตีมาเป็นแนวทางในการกำหนดอัตราก้าวหน้าเพื่อประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและเพื่อใช้เป็นเครื่องมือกระจายความมั่งคั่งไม่ให้กระจุกตัวอยู่กับบุคคลกลุ่มใดกลุ่มหนึ่ง ตลอดจนสร้างความเป็นธรรมให้สังคมและช่วยขจัดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจได้อีกด้วย

#### 2.1.3.4 การประเมินจัดเก็บภาษีอากร (Assessment)

การประเมินจัดเก็บภาษีอากรถือเป็นขั้นตอนที่จะทำให้รู้ว่าผู้เสียภาษีจะต้องชำระภาษีอากรเป็นจำนวนเท่าใด การกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการประเมินจัดเก็บภาษีอากรนั้น จะเป็นลักษณะโดยอ้อมจะได้รับการกำหนดไว้ในกฎหมาย ซึ่งโดยทั่วไปแล้วหลักเกณฑ์การประเมินจัดเก็บภาษีอากรสามารถแบ่งออกได้เป็น 3 วิธีดังนี้

(1) การประเมินตนเอง (Self-assessment) ภาษีอากรส่วนใหญ่ในปัจจุบันผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรเป็นผู้ดำเนินการประเมินตนเอง โดยประเมินหรือคำนวณตามวิธีภายในกำหนดเวลาและสถานที่ที่กำหนดไว้ แล้วยื่นแบบแสดงรายการเพื่อชำระภาษีอากรตามจำนวนที่ตนต้องชำระต่อเจ้าพนักงานหรือผ่านระบบอินเทอร์เน็ต วิธีการประเมินตนเองนี้เป็นวิธีที่ไม่ต้องรอให้เจ้าหน้าที่ทำการประเมินภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีอากรและผู้เสียภาษีอากรสามารถยื่นแบบแสดงรายการเพื่อชำระภาษีอากรก่อนถึงกำหนดรอบการยื่นภาษีอากรได้ในกรณีที่มี

<sup>17</sup> ศุภลักษณ์ พิณีจตุตถ, กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 5, (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2563), หน้า 277-279.

ความจำเป็น โดยทั่วไปการประเมินตนเองมักใช้กับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นหลัก เนื่องจากมีจำนวนผู้เสียภาษีจำนวนมากทำให้การประเมินโดยเจ้าพนักงานไม่สามารถที่จะทำได้อย่างทั่วถึงและเป็นการสิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักการบริหารภาษีอากรที่ดี ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรไม่ดำเนินการประเมินตนเองหรือประเมินตนเองไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรอาจถูกประเมินโดยเจ้าพนักงาน เพื่อให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรต้องรับผิดชอบชำระเงินเพิ่ม และ/หรือเบี้ยปรับเพิ่มขึ้นนอกเหนือจากภาษีอากรที่ต้องชำระ

(2) การประเมินโดยเจ้าพนักงาน (Authoritative assessment) เป็นการกำหนดให้หน่วยงานที่จัดเก็บภาษีอากรมีหน้าที่ในการประเมินภาษีอากรและแจ้งให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีชำระค่าภาษีอากรตามที่กฎหมายกำหนดไว้ ในทางปฏิบัติ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะยื่นแบบแสดงรายการแก่หน่วยงานที่จัดเก็บภาษีอากรเพื่อเจ้าหน้าที่ของหน่วยงานที่จัดเก็บภาษีอากรนั้นจะได้ทำการประเมินภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีต้องชำระ การประเมินโดยเจ้าพนักงานเป็นวิธีที่มีการคำนวณภาษีอากรมาอย่างถูกต้องซึ่งผู้เสียภาษีได้รับทราบและต้องดำเนินการเสียภาษีอากรตามที่เจ้าพนักงานประเมิน ทั้งนี้ การประเมินโดยเจ้าพนักงานนั้น มีอยู่สองความหมาย คือ

(2.1) การประเมินภาษีบางประเภทที่กฎหมายกำหนดให้เจ้าพนักงานทำการประเมินแล้วแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบ ซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นภาษีทรัพย์สิน เช่น ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่กำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแจ้งการประเมินภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นหนังสือให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีทราบภายในเดือนกุมภาพันธ์ของทุกปี เป็นต้น

(2.2) การประเมินภาษีที่เจ้าพนักงานตรวจสอบจากการที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการเพื่อชำระภาษีอากรโดยตนเองแล้วพบว่าการประเมินตนเองนั้น ไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์ เจ้าพนักงานมีอำนาจทำการประเมินให้ถูกต้องได้

อย่างไรก็ตาม การประเมินโดยเจ้าพนักงานเป็นวิธีที่ผิดพลาดน้อยที่สุดเนื่องจากได้ทำการประเมินจากเจ้าหน้าที่ที่มีความรู้ ความเชี่ยวชาญในเรื่องภาษีที่ได้ทำการประเมิน ทั้งนี้ หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับคำสั่งประเมินของเจ้าพนักงานก็สามารถใช้สิทธิอุทธรณ์คำสั่งดังกล่าวภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดและหากไม่เห็นด้วยกับผลการพิจารณาอุทธรณ์ก็สามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากรซึ่งเป็นวิธีการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรที่กฎหมายได้กำหนดไว้เช่นกัน

(3) การหักภาษี ณ ที่จ่าย (Withholding Tax) เป็นกรณีที่กฎหมายกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้เป็นผู้ดำเนินการหักภาษีจากจำนวนเงินที่จ่ายแล้วนำส่งต่อเจ้าพนักงานภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด ภาษีที่ถูกหักไว้นี้ มักถือเป็นเครดิตของผู้มีหน้าที่เสียภาษีซึ่งสามารถนำไปหักออกจากจำนวนภาษีที่ต้องเสียเมื่อถึงกำหนดเวลาหรืออาจได้รับคืนหากถูกหักไว้เกินจำนวนภาษีที่ต้องชำระ ถือเป็นวิธีการเสียภาษีที่ดีที่สุดของผู้เสียภาษี ซึ่งมีข้อดีคือสะดวกและป้องกันการลိ้มยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีได้ อย่างไรก็ตาม การหักภาษี ณ ที่จ่ายนั้นมิได้เฉพาะภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่านั้น ส่วนภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ไม่สามารถหักภาษี ณ ที่จ่ายได้ ทั้งนี้ หากมีการหักจำนวนภาษี ณ ที่จ่ายไม่ถูกต้อง ผู้จ่ายเงินได้หรือผู้มีหน้าที่นำส่งเงินภาษีหัก ณ ที่จ่ายนั้น ต้องรับผิดชอบตามกฎหมายด้วย

### 2.1.3.5 การยุติข้อพิพาททางภาษีอากร

เมื่อมีการประเมินภาษีอากร หากผู้เสียภาษีที่ได้รับแจ้งการประเมินเห็นว่า การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินไม่ถูกต้องหรือผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงานในกรณีที่มีการประเมินภาษีใหม่เนื่องจากผู้เสียภาษีประเมินตนเองไม่ถูกต้อง ทำให้เกิดข้อพิพาทขึ้น การยุติข้อพิพาททางภาษีอากร จึงเป็นวิธีหนึ่งที่ทำให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี ดังนั้น ผู้เสียภาษีที่ได้รับแจ้งการประเมินมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน เมื่อยื่นอุทธรณ์แล้ว คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการอุทธรณ์นั้นเปรียบเสมือนศาลหรือตุลาการ แต่เป็นศาลหรือตุลาการของฝ่ายบริหาร เป็นผู้ใช้อำนาจกึ่งตุลาการ เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยก็มีสิทธิอุทธรณ์โดยยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ และเมื่อศาลภาษีอากรวินิจฉัยและมีคำพิพากษาแล้ว หากคู่ความไม่เห็นด้วยก็มีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรภายใน 1 เดือน นับแต่วันอ่านคำพิพากษา เว้นแต่จะเป็นกรณีต้องห้ามอุทธรณ์ แต่ในปัจจุบันต้องอุทธรณ์ต่อศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษ ส่วนการฎีกาต้องได้รับอนุญาตจากศาลฎีกาก่อน

ในบางกรณีคำสั่งประเมินของเจ้าพนักงานไม่ชอบด้วยกฎหมายหรือที่เรียกว่าคำสั่งทางปกครองไม่ชอบด้วยกฎหมาย ผู้เสียภาษีก็สามารถยื่นฟ้องคดีต่อศาลปกครองเพื่อขอให้เพิกถอนคำสั่งอันไม่ชอบด้วยกฎหมายนั้นได้ เนื่องจากข้อพิพาททางภาษีอากรนั้นถือเป็นคดีปกครองและเป็นเรื่องระหว่างรัฐกับเอกชนจึงอยู่ในอำนาจของศาลปกครอง แต่ในปัจจุบันได้มีการประกาศบังคับใช้พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ดังนั้น ข้อพิพาททางภาษีอากรจึงถือเป็นคดีที่อยู่ในอำนาจของศาลยุติธรรม เว้นแต่ เรื่องที่เป็นข้อพิพาททางปกครองจะยังคงอยู่ในอำนาจของศาลปกครองเช่นเดิม

### 2.1.3.6 เบี้ยปรับ เงินเพิ่มและโทษ

ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ดำเนินการประเมินตนเองหรือประเมินตนเองไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์และเจ้าพนักงานเห็นว่า การประเมินดังกล่าวไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินภาษีให้ถูกต้องและแจ้งคำสั่งประเมินให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีทราบ ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องรับผิดชอบชำระภาษีส่วนที่ขาดหรือเพิ่มเติม พร้อมทั้งชำระเบี้ยปรับและเงินเพิ่มให้แก่รัฐนอกเหนือจากภาษีที่ต้องชำระด้วย เบี้ยปรับและเงินเพิ่มถือเป็นโทษอย่างหนึ่งที่นำมาใช้ในการเสียภาษีไม่ถูกต้อง กล่าวคือ เงินเพิ่มนั้นจะใช้ในกรณีที่ไม่นำแบบแสดงรายการเสียภาษีตามระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ ส่วนในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีชำระภาษีอากรไม่ถูกต้องหรือชำระต่ำกว่าที่ควรจะต้องชำระ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้นจะต้องชำระเงินเพิ่มพร้อมด้วยเบี้ยปรับเป็นจำนวน 1-2 เท่า ของเงินภาษีที่ต้องชำระ ดังนั้น เบี้ยปรับและเงินเพิ่มจึงถือเป็นโทษอย่างหนึ่งเทียบได้กับโทษปรับในกฎหมายอาญา ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีฝ่าฝืนไม่ยอมชำระ กฎหมายให้อำนาจเจ้าพนักงานในการดำเนินการยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรไปขายทอดตลาดเพื่อนำเงินไปชำระภาษีอากรคงค้างได้โดยไม่ต้องฟ้องศาล นอกจากนี้ ผู้ค้างภาษีอากรอาจต้องรับโทษทางอาญา เช่น เสียค่าปรับ และหรือต้องระวางโทษจำคุกอีกด้วย อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมียุติความหลบเลี่ยงภาษี (Tax Evasion) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้นจะต้องถูกดำเนินคดีและมีโทษทางอาญา ซึ่งบางกรณียังถือเป็นความผิดมูลฐานตาม

กฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินซึ่งมีโทษทางอาญาซึ่งผู้กระทำความผิดอาจถูกริบทรัพย์สินด้วย

## 2.2 แนวคิดหลักการทั่วไปและหลักการพื้นฐานกฎหมายภาษีอากร

รัฐธรรมนูญเกือบทุกฉบับมักบัญญัติให้ประชาชนมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ ซึ่งกฎหมายภาษีอากรประกอบด้วยหลักการทั่วไปที่ควรคำนึงถึงและควรนำมาใช้ในการพิจารณาเพื่อกำหนดบทบัญญัติทางกฎหมาย เพื่อให้ประชาชนมีความสมัครใจในการเสียภาษีอากรและทำให้กฎหมายดังกล่าวใช้บังคับได้อย่างมีประสิทธิภาพ

สำหรับประเทศไทยนั้น การจัดเก็บภาษีอากรเป็นการจัดเก็บโดยภาครัฐและมีลักษณะเป็นการบังคับเนื่องจากรัฐบาลต้องหารายได้เพื่อให้เพียงพอกับรายจ่ายตามงบประมาณที่ได้กำหนดไว้ในแต่ละปี โดยรายได้ที่สำคัญประการหนึ่งของรัฐบาล คือ รายได้ที่ได้จากการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งการจัดเก็บภาษีอากรจากรัฐบาลนั้น เป็นการจัดเก็บภาษีอากรเพื่อนำไปพัฒนาและบริหารประเทศในด้านต่าง ๆ เพื่อประโยชน์ของสังคมส่วนรวม รวมถึงภาษีทรัพย์สินที่เป็นการจัดเก็บภาษีที่มุ่งเอาส่วนเกินของความมั่งคั่งของบุคคลผู้ถือทรัพย์สินและประโยชน์บนทรัพย์สินนั้นด้วย ซึ่งในส่วนนี้ ผู้เขียนจะขอกล่าวถึงเฉพาะแนวคิดหลักการที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินเท่านั้น

### 2.2.1 หลักการทั่วไปของกฎหมายภาษีอากร

กฎหมายภาษีอากรประกอบด้วยหลักการทั่วไปที่นำมาใช้ในการพิจารณาเพื่อกำหนดบทบัญญัติทางกฎหมาย ซึ่งส่วนใหญ่เป็นหลักสำคัญในทางเศรษฐศาสตร์ อันได้แก่ หลักการทำรายได้ หลักการบริหารภาษีและหลักการภาระภาษี

#### 2.2.1.1 หลักการทำรายได้ (Rendement)

รายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรถือเป็นรายได้หลักที่สำคัญของประเทศไทย ดังนั้น ภาษีอากรจึงต้องทำรายได้ให้แก่รัฐบาลอย่างเพียงพอต่อการใช้จ่ายในการพัฒนาและบริหารประเทศในด้านต่าง ๆ ซึ่งนักการคลังในอดีตได้กำหนดสาระสำคัญของหลักการทำรายได้ไว้ 3 ประการ คือ

(1) การทำรายได้ดี (Productivité) คือ การมีรายได้หลังจากหักค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี มากพอที่จะสามารถนำไปใช้จ่ายในการพัฒนาและบริหารประเทศในด้านต่าง ๆ ซึ่งภาษีอากรนั้นจะทำรายได้ได้ดีหรือไม่ขึ้นอยู่กับองค์ประกอบหลายประการและขึ้นอยู่กับประเภทของภาษีอากรด้วย อย่างไรก็ตาม นักการคลังได้ตั้งข้อสังเกตว่าภาษีอากรที่ทำรายได้ให้แก่รัฐได้ดีที่สุดคือภาษีทางอ้อมเพราะเป็นการผลักภาระภาษีไปให้แก่ผู้บริโภคเป็นหลักทำให้ผู้เสียภาษีไม่รู้สึกรู้ว่าตนเองกำลังรับภาระภาษีในส่วนนั้นทั้งหมด ตรงกันข้ามกับภาษีทางตรงที่ผู้เสียภาษีส่วนใหญ่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีจากรายได้ของตนเองให้แก่รัฐโดยตรง

(2) ความมั่นคง (Stabilité) คือ จำนวนรายได้ประเภทภาษีอากรต้องมีความมั่นคงไม่ผันแปรไปตามลำดับการขึ้นลงหรือความเปลี่ยนแปลงของสถานการณ์ทางเศรษฐกิจในแต่ละยุคสมัย เพราะสถานการณ์

ทางเศรษฐกิจอาจมีขึ้นหรือลงได้ตลอดเวลา ซึ่งหากประเทศประสบภาวะวิกฤตทางเศรษฐกิจ รายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรก็จะน้อยลงเพราะไม่สามารถเพิ่มอัตราภาษีอากรได้

(3) ความยืดหยุ่น (Elasticité) คือ ภาษีอากรต้องมีลักษณะยืดหยุ่นสามารถปรับเปลี่ยนไปตามสถานการณ์ทางเศรษฐกิจและสังคมได้ แต่ต้องไม่เปลี่ยนแปลงไปในทิศทางที่ทำให้ผู้เสียภาษีต้องรับภาระเพิ่มมากขึ้นจนทำให้เกิดปฏิกิริยาต่อต้านจากผู้เสียภาษี หรือภาระลดลงต่ำจนเกินไปจนทำให้รายได้จากภาษีอากรนั้นลดลง ส่งผลให้เกิดความเสียหายต่อการพัฒนาและบริหารประเทศได้<sup>18</sup>

#### 2.2.1.2 หลักการบริหารภาษีที่ดีของอดัม สมิธ (Adam Smith)

อดัม สมิธ นักเศรษฐศาสตร์ชาวอังกฤษผู้ให้กำเนิดวิชาเศรษฐศาสตร์ได้ทำการศึกษาค้นคว้าเกี่ยวกับลักษณะและมูลเหตุต่าง ๆ ที่ก่อให้เกิดความร่ำรวยของชาติ โดยเห็นว่ารัฐไม่ควรเข้ามาแทรกแซงในทางเศรษฐกิจ รัฐมีหน้าที่เพียงรักษาความสงบเรียบร้อยภายในประเทศ รวมถึงมีหน้าที่ป้องกันภัยทั้งจากภายในและภายนอกประเทศเท่านั้น การแทรกแซงของรัฐอาจกระทำได้ในกิจการบางประเภทที่เอกชนไม่สามารถทำเองได้เท่านั้น ซึ่งองค์ประกอบที่สำคัญของระบบภาษีที่ดี คือ มีการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพ ปัญหาประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีอากรนั้น ขึ้นอยู่กับความร่วมมือของประชาชนในการเสียภาษีอากรและขึ้นอยู่กับความซื่อสัตย์สุจริต รวมถึงประสิทธิภาพการทำงานของเจ้าพนักงานภาษีอากรเป็นสำคัญ ดังนั้น อดัม สมิธ จึงได้วางหลักการที่สำคัญ 4 ประการเกี่ยวกับภาษีอากร (Four Maxims regarding taxes in general) ไว้ในหนังสือเรื่อง Wealth of Nation (1776) ซึ่งถือเป็นหลักเกณฑ์พื้นฐานของการจัดเก็บภาษีอากรที่เกิดขึ้นมานานแล้ว แต่ก็ยังสามารถนำมาใช้เป็นแนวทางในการพิจารณาการจัดเก็บภาษีอากรได้ในปัจจุบัน ได้แก่

##### (1) หลักความเป็นธรรม (Equity)

ภาษีอากรที่ดีจะต้องเป็นภาษีอากรที่เป็นธรรม กล่าวคือ ภาษีอากรต้องจัดเก็บจากบุคคลที่เท่าเทียมกันเป็นจำนวนที่เท่ากันและเก็บจากบุคคลที่แตกต่างกันตามความเหมาะสมกับความแตกต่างกัน ๆ การจัดเก็บภาษีอากรจึงต้องสัมพันธ์กับสิ่งที่เป็นความสามารถหรือสิ่งที่แสดงความสามารถของผู้เสียภาษีอากรไม่ว่าจะเป็นเงินได้ ทรัพย์สินหรือแม้แต่การบริโภค หลักความเป็นธรรมทางภาษีอากรนี้ถือเป็นหัวใจของระบบภาษีอากรที่ดี ถ้าหากการจัดเก็บภาษีอากรเป็นไปอย่างไม่เป็นธรรมแล้ว ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรจะเกิดความรู้สึกต่อต้านการเสียภาษีอากร ไม่ยอมเสียภาษีอากรหรือหลบเลี่ยงภาษีอากรจนอาจก่อให้เกิดความขัดแย้งทางสังคมได้ ทั้งนี้ การยกเว้นภาษีอากรหรือการเพิ่มอัตราภาษีอากรนั้น ผู้บัญญัติกฎหมายควรคำนึงถึงจำนวนภาษีอากรขั้นต่ำที่ประชาชนทุกคนควรแบกรับภาระเสมอกัน และโดยส่วนใหญ่ความสามารถ ความกินดีอยู่ดีทางเศรษฐกิจหรือเศรษฐกิจที่เอื้อประโยชน์แก่คนทั่วไป (Economic Well-being) อาจวัดระดับได้จากรายได้ (Income) ความมั่งคั่ง (Wealth) หรือการใช้จ่าย (Expenditure)

<sup>18</sup> ศุภลักษณ์ พิณีจิวตล, กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 5, (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2563), หน้า 80-81.



นักเศรษฐศาสตร์ได้แบ่งหลักความเป็นธรรมทางภาษีอากรโดยพิจารณาจากการจัดเก็บภาษีอากรออกเป็น 2 ลักษณะ ดังต่อไปนี้

(1.1) หลักความเป็นธรรมสมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity) คือ การวัดความเป็นธรรมในการเสียภาษีอากรของประชาชนในรูปตัวเงิน หมายถึง ผู้เสียภาษีอากรทุกคนมีหน้าที่เสียภาษีอากรในจำนวนที่เท่า ๆ กัน ซึ่งความเป็นธรรมตามหลักการนี้มีรากฐานมาจากแนวความคิดที่ว่าภาระค่าใช้จ่ายของรัฐบาลนั้นควรจะกระจายไปยังประชาชนหรือผู้เสียภาษีทุกคนในจำนวนที่เท่ากัน หากมีการจัดเก็บภาษีอากรตามหลักการนี้จะพบว่าจำนวนภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีแต่ละรายจะต้องเสียนั้นมีค่าเท่ากับรายจ่ายทั้งหมดของรัฐบาลหารด้วยจำนวนผู้เสียภาษี ซึ่งประเทศไทยได้เคยจัดเก็บภาษีอากรตามหลักความเป็นธรรมสมบูรณ์นี้ในอดีต คือ ภาษีรัชชูปการ (Poll Tax) อย่างไรก็ตาม หลักการนี้มีข้อเสียในเรื่องของการละเลยถึงความสามารถในการเสียภาษีอากรที่แตกต่างกันของผู้เสียภาษีอากรแต่ละรายซึ่งผู้เสียภาษีบางรายอาจต้องเสียภาษีอากรมากกว่ารายได้ที่ตนได้รับ ดังนั้น อาจกล่าวได้ว่าความเป็นธรรมตามหลักการนี้สามารถนำไปใช้ได้ต่อเมื่อผู้เสียภาษีทุกคนในประเทศมีฐานะทางเศรษฐกิจที่เท่าเทียมกัน

(1.2) หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Modified Equity Principle) คือ การที่ผู้เสียภาษีควรเสียภาษีอากรตามหลักความสามารถในการชำระภาษีอากรของผู้เสียภาษีแต่ละรายหรือควรเสียตามผลประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐบาล โดยสามารถแบ่งออกเป็น 2 หลักดังนี้

หลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (The Benefit Principle) คือ หลักที่การจัดเก็บภาษีอากรพิจารณาจากการได้รับประโยชน์จากบริการของรัฐ กล่าวคือ ผู้ใดได้รับประโยชน์จากการบริการใดของรัฐมาก ก็ย่อมต้องเสียภาษีอากรมาก ผู้ใดได้รับประโยชน์น้อย ก็ควรเสียภาษีอากรน้อย และหากผู้ใดไม่ได้รับประโยชน์จากการบริการนั้นเลย ก็ไม่ควรมีต้องเสียภาษีอากรเพื่อการนั้น

หลักความสามารถในการเสียภาษี (The Ability to Pay Principle) คือ หลักที่การจัดเก็บภาษีอากรโดยพิจารณาจากความเสมอภาคในการการเสียภาษีอากรโดยใช้การเสียสละและความพึงพอใจ (Sacrifice of Unity) ของผู้เสียภาษีอากรเป็นเครื่องวัด

## (2) หลักความแน่นอน (Certainty)

การจัดเก็บภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพนั้น มีความจำเป็นอย่างยิ่งที่กฎหมายที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีอากรทุกประเภทนั้นต้องมีความแน่นอนและเป็นที่ยึดมั่นแก่ผู้เสียภาษีทุกคน ไม่เป็นไปตามความต้องการของฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง ไม่ว่าจะเป็นฐานภาษีอากร อัตราภาษีอากร เทคนิคการประเมินภาษีอากรและวิธีการจัดเก็บภาษีอากร เพื่อให้ประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีทุกคนสามารถทำความเข้าใจได้โดยง่าย นำมาซึ่งการยอมรับในการชำระภาษีอากรและภาษีอากรที่มีความชัดเจนนี้ ยังสามารถป้องกันไม่ให้เจ้าพนักงานใช้อำนาจโดยมิชอบได้อีกด้วย

## (3) หลักความสะดวก (Convenience)

ภาษีอากรทุกประเภทควรอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษี ไม่ว่าจะเป็นการเรียกเก็บภาษีอากรก็ต้องเรียกเก็บให้ตรงตามเวลาหรือวิธีการชำระภาษีอากรก็ต้องทำให้ผู้เสียภาษีได้รับความสะดวกมาก

ที่สุด ซึ่งอาจรวมถึงช่วงเวลาและผู้เสียภาษีมีความสะดวกที่จะชำระภาษีอากร อันได้แก่ ช่วงเวลาที่มีรายได้เข้ามา เช่น การเก็บภาษีอากรจากผู้ที่มีอาชีพเกษตรกรรม กล่าวคือ ประชาชนที่เป็นชาวนาสามารถมีรายได้มาชำระภาษีอากรได้ ก็ต่อเมื่อถึงฤดูหน้าข้าวเพราะสามารถนำข้าวออกขายเป็นรายได้ได้ เป็นต้น ส่วนสถานที่จัดเก็บภาษีอากรก็ต้องสะดวกในการเดินทางมาติดต่อ เช่น สามารถยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีอากรผ่านทางอินเทอร์เน็ต สามารถชำระภาษีอากรผ่านที่ทำการไปรษณีย์ ธนาคารหรือร้านสะดวกซื้อ เป็นต้น

#### (4) หลักความประหยัด (Economy)

ภาษีอากรทุกประเภทที่จัดเก็บเพื่อนำรายได้เข้าสู่คลัง ควรมีจำนวนที่ใกล้เคียงกับจำนวนภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีได้ชำระให้แก่รัฐ ซึ่งหมายความว่า การจัดเก็บภาษีอากรจะต้องเป็นภาระแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีให้น้อยที่สุดและรัฐเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีอากรน้อยที่สุดด้วยเช่นกัน ทั้งนี้เพราะค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นค่าเดินทางหรือความยุ่งยากอื่น ๆ ที่เกิดจากวิธีการชำระภาษีอากรเป็นภาระที่ผู้เสียภาษีต้องแบกรับเพิ่มมากขึ้นจากจำนวนภาษีอากรที่ถูกเรียกเก็บ ดังนั้น รัฐต้องมีมาตรการควบคุมการใช้จ่ายในการจัดเก็บเพื่อก่อให้เกิดประโยชน์ต่อระบบภาษีอากรให้มากที่สุด

#### 2.2.1.3 หลักเกณฑ์การบริหารภาษีในปัจจุบัน

นอกจากหลักการบริหารภาษีที่ดีของอดัม สมิท ที่ได้กำหนดไว้เมื่อนานมาแล้ว (ตั้งแต่ ค.ศ. 1776) ในปัจจุบันมีนักการคลังหลายท่านได้มีแนวความคิดเรื่องหลักการภาษีอากรที่ดีโดยเห็นว่าสมควรเพิ่มหลักเกณฑ์อื่น ๆ เพื่อให้ทันกับยุคสมัยต่าง ๆ ที่ได้เปลี่ยนแปลงไป อันได้แก่

#### (1) หลักการยอมรับ (Acceptability)

ภาษีอากรที่ดีควรเป็นภาษีอากรที่ประชาชนยอมรับและยินดีที่จะเสียภาษีอากรมากกว่าหลบเลี่ยงภาษีอากรเพราะมีระบบการจัดเก็บภาษีอากรอย่างยุติธรรม ซึ่งการยอมรับข้างต้นขึ้นอยู่กับความเชื่อถือและศรัทธาของประชาชนที่มีต่อรัฐด้วย ดังนั้น รัฐจึงควรแสดงให้เห็นถึงประโยชน์หรือผลตอบแทนที่ผู้เสียภาษีจะได้รับโดยรวมในอนาคต ซึ่งจะส่งผลให้ผู้เสียภาษียอมรับการเสียภาษีอากรมากขึ้น

#### (2) หลักการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability)

ภาษีอากรที่ดีต้องสามารถบริหารจัดการได้อย่างมีประสิทธิภาพในทางปฏิบัติ ไม่ใช่เป็นเพียงทฤษฎีที่ไม่สามารถนำมาประยุกต์ใช้ในทางปฏิบัติได้

#### (3) หลักการการทำรายได้ (Productivity)

ภาษีอากรที่ดีต้องสามารถสร้างรายได้ให้แก่รัฐได้เป็นอย่างดีเพื่อที่รัฐจะได้นำรายได้ดังกล่าวไปใช้ในการพัฒนาและบริหารประเทศในด้านต่าง ๆ ตามนโยบายที่กำหนดไว้ในแต่ละปีงบประมาณ ซึ่งภาษีอากรที่มีฐานกว้างและฐานของภาษีอากรขยายตัวได้รวดเร็วตามความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจจึงจะสามารถทำรายได้ให้แก่ได้เป็นอย่างดีโดยไม่ต้องเพิ่มอัตราการจัดเก็บ

#### (4) หลักการยืดหยุ่น (Flexibility)

ภาษีอากรที่ดีควรมีความยืดหยุ่น สามารถปรับให้เข้ากับการเปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจของประเทศหรือการเปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีได้ง่าย ตัวอย่างเช่น ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ถูกนำมาบังคับใช้แทนภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ เป็นต้น<sup>19</sup>

### 2.2.2 หลักการพื้นฐานกฎหมายภาษีอากร

กฎหมายภาษีอากรประกอบด้วยหลักการพื้นฐานทางกฎหมายมหาชนการคลังและภาษีอากรที่นำไปสู่การกำหนดส่วนแบ่งภาระสาธารณะที่ประชาชนต้องรับผิดชอบร่วมกันอย่างเป็นธรรม ดังนั้น หลักการพื้นฐานกฎหมายภาษีอากรจึงถูกนำมาใช้เพื่อให้กฎหมายภาษีอากรมีความเหมาะสมทั้งนิยามและการนำมาใช้ ซึ่งหลักดังกล่าวปรากฏอยู่ในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยฉบับปัจจุบัน อันได้แก่ หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร หลักความเสมอภาคทางภาษีอากร หลักการบังคับใช้เป็นการทั่วไปของกฎหมายภาษีอากรและหลักความเป็นกลางหรือการแทรกแซงทางภาษีอากร ซึ่งในหัวข้อนี้ผู้เขียนจะกล่าวถึงเฉพาะหลักการพื้นฐานกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินเท่านั้น

#### 2.2.2.1 หลักความเสมอภาคทางภาษีอากร

หลักนี้มีที่มาจากหลักความเสมอภาคในทางกฎหมาย (Le principe général d'égalité) และหลักความเป็นธรรมทางสังคม (Justice Social) ซึ่งกำหนดให้บุคคลทุกคนมีสิทธิในการมีโอกาสเท่าเทียมกัน ตั้งแต่เกิด อันเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับสิทธิทางธรรมชาติ ในประเทศที่มีการปกครองระบอบประชาธิปไตยนั้น หลักความเสมอภาคทางภาษีอากรนี้มักจะถูกบัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ ดังนั้น กฎหมายภาษีอากรที่ดีต้องมีลักษณะเป็นการทั่วไป ไม่เลือกปฏิบัติอย่างไม่เป็นธรรมด้วยเหตุแห่งความแตกต่างของแต่ละบุคคล แต่อย่างไรก็ดี การกำหนดบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรนั้นสามารถกำหนดให้แตกต่างกันตามแต่ละบุคคลได้สำหรับกรณีที่มีสาระสำคัญหรือพฤติการณ์ที่แตกต่างกัน เช่น ถ้าข้อเท็จจริงของผู้เสียภาษีอากรเหมือนกัน ไม่ว่าจะมียาได้เท่ากัน มีภาระเหมือนกัน มีความสามารถในการเสียภาษีอากรเหมือนกันหรือไม่ ผู้มีหน้าที่เสียภาษียกก็ต้องเสียภาษีอากรเท่ากัน ในทางกลับกัน ถ้าข้อเท็จจริงแตกต่างกัน ภาระภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละคนก็ควรแตกต่างกัน

หลักความเสมอภาคทางภาษีอากรมีบทบาทอย่างยิ่งต่อกระบวนการที่เกี่ยวข้องกับภาษี กล่าวคือ การกำหนดบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรจำเป็นต้องบัญญัติขึ้นโดยพิจารณาถึงความสามารถของบุคคลในการเสียภาษีและในการจัดเก็บภาษีอากรนั้น หน่วยงานที่จัดเก็บก็ควรจัดเก็บภาษีอากรจากบุคคลทุกคนอย่างเท่าเทียมกัน ส่วนการใช้จ่ายเงินภาษีอากร รัฐควรกำหนดการใช้จ่ายเงินเพื่อให้เกิดประโยชน์แก่มหาชนอย่างเป็นธรรมมากที่สุด นอกจากนี้ แนวความคิดเกี่ยวกับความเสมอภาคทางภาษีอากรนี้ ยังมีความสำคัญต่อหลักการและวิธีการในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินเนื่องจากมีผลต่อการตีมูลค่าทรัพย์สินและวิธีการคำนวณภาษีทรัพย์สินอีกด้วย

<sup>19</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, *กฎหมายภาษีอากร*, พิมพ์ครั้งที่ 5, (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2563), หน้า 81-93.

### 2.2.2.2 หลักการบังคับใช้เป็นการทั่วไปของกฎหมายภาษีอากร

การอยู่ร่วมกันในสังคมจำเป็นจะต้องมีบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่ตราขึ้นมาเพื่อจำกัดการใช้สิทธิและเสรีภาพของประชาชนแต่ละคนเพื่อให้มีการยอมรับและเคารพสิทธิและเสรีภาพซึ่งกันและกัน ทั้งนี้ เพื่อความสงบเรียบร้อย ศีลธรรมอันดีและความผาสุกของประชาชนทุกคนในสังคมประชาธิปไตย การบังคับใช้กฎหมายใด ๆ ไม่ว่าจะ เป็นกฎหมายภาษีอากร หรือกฎหมายอื่น ๆ ย่อมไม่ควรมีการแบ่งแยกแต่ต้องมีการบังคับใช้อย่างเท่าเทียมกันโดยเป็นไปตามหลักแห่งความได้สัดส่วนเพราะประชาชนทุกคนต้องร่วมกันแบกรับและแบ่งเบาภาระภาษีอากรร่วมกัน

## 2.3 แนวคิดและลักษณะทั่วไปในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน (Property Tax)

ทรัพย์สิน หมายถึง สิ่งที่มีความคงทน (ทางกายภาพ) หรือความมั่งคั่งที่มีลักษณะคงทนถาวร หรือเป็นสิ่งที่รวมกันเป็นทรัพย์สินสมบัติของผู้เสียภาษีอากร ซึ่งนักการคลัง อาทิ M. Girardin ได้ให้ความเห็นว่า ภาษีทรัพย์สินเป็นการจัดเก็บภาษีอากรส่วนเกินของรายได้ (L'excédent du salaire) ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีอากรบนฐานทรัพย์สินสุทธิที่ได้มีการหักรายจ่ายต่าง ๆ ที่จำเป็นแก่การครองชีพและตามที่กฎหมายกำหนดไว้ ดังนั้น ภาษีทรัพย์สินจึงเป็นการจัดเก็บจากทรัพย์สินประเภทต่าง ๆ ที่ครอบครองและเป็นการจัดเก็บจากรายได้หรือทรัพย์สินที่บุคคลได้สะสมไว้ในรูปของทรัพย์สิน อาทิเช่น ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง มรดกต่าง ๆ เป็นต้น นอกเหนือจากรายได้ หรือการบริโภค กล่าวคือ จัดเก็บภาษีอากรบนความมั่งคั่งร่ำรวยของบุคคลนั่นเอง นอกจากนี้ ทรัพย์สินยังเป็นสิ่งที่แสดงให้เห็นถึงความสามารถของบุคคลในการเสียภาษีอากรด้วย ซึ่งหากการจัดเก็บภาษีอากรจากทรัพย์สินมีประสิทธิภาพ จะส่งผลให้รัฐบาลและท้องถิ่นมีรายได้เพิ่มมากขึ้นตามไปด้วย<sup>20</sup>

### 2.3.1 แนวทางในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน (Property Tax)

การจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน คือ การจัดเก็บจากทรัพย์สินที่อยู่ในความครอบครองของผู้มีหน้าที่เสียภาษี และเป็นการจัดเก็บจากรายได้หรือทรัพย์สินที่บุคคลได้สะสมไว้ในรูปของทรัพย์สิน ซึ่งแนวทางในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินนั้น สามารถแบ่งออกได้เป็น 2 วิธี คือ

2.3.1.1 การจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินโดยวิธีทางตรง คือ การจัดเก็บภาษีอากรจากยอดรวมของมูลค่าทรัพย์สินทุกประเภทหรือแต่ละประเภท เมื่อมีการโอนทรัพย์สินไม่ว่าจะเป็นการให้เปล่าหรือมีค่าตอบแทน และเป็นการจัดเก็บตามส่วนเพิ่มหรือมูลค่าของทรัพย์สิน เช่น ภาษีผลได้จากทุน ดังนั้น การจัดเก็บภาษีอากรจากทรัพย์สินโดยวิธีทางตรงนี้จึงตั้งอยู่บนพื้นฐานของมูลค่าทรัพย์สินหรือเป็นการจัดเก็บภาษีอากรจากฐานทรัพย์สินนั่นเอง

<sup>20</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีการรับมรดก, พิมพ์ครั้งที่ 1, (กรุงเทพมหานคร: รุ่งเรืองรัตนพรินตัง, 2560), หน้า 7.

2.3.1.2 การจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินโดยวิธีทางอ้อม คือ การจัดเก็บภาษีอากรผ่านเงินได้อื่น เช่น ค่าเช่า เงินปันผล ดอกเบี้ย เป็นต้น และจากทรัพย์สินในรูปแบบของเงินได้ เช่น ภาษีเงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ที่มีสิ่งปลูกสร้างและไม่มีสิ่งปลูกสร้าง เป็นต้น ซึ่งการจัดเก็บภาษีอากรจากทรัพย์สินโดยวิธีทางอ้อมนี้อาจก่อให้เกิดปัญหาการจัดเก็บภาษีอากรซ้ำซ้อนได้ เพราะเป็นการคิดคำนวณภาษีอากรบนฐานเงินได้แทนการคำนวณจากมูลค่าทรัพย์สิน<sup>21</sup>

เมื่อพิจารณาแนวทางในการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินโดยวิธีทางตรงและวิธีทางอ้อมแล้ว ทำให้เห็นว่าการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินแตกต่างจากการจัดเก็บภาษีจากฐานทรัพย์สิน กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินเป็นการจัดเก็บภาษีอากรจากตัวทรัพย์สินและประโยชน์ที่เพิ่มพูนหรืออรรถประโยชน์จากทรัพย์สินได้ในเวลาเดียวกัน จึงทำให้การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินมีความหมายที่กว้างกว่าการจัดเก็บภาษีอากรจากฐานทรัพย์สินซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีอากรเฉพาะจากตัวทรัพย์สิน (มูลค่า) เท่านั้น<sup>22</sup>

## 2.3.2 ลักษณะทั่วไปของภาษีทรัพย์สิน (Property Tax)

### 2.3.2.1 ความหมายของภาษีทรัพย์สิน

การวัดความสามารถในการเสียภาษีอากรของประชาชนแต่ละคนนั้น นอกจากจะวัดจากรายได้และการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคของแต่ละคนแล้วยังใช้ความมั่งคั่ง หรือการถือครองทรัพย์สินของแต่ละบุคคลเป็นเครื่องวัดด้วย ซึ่งความหมายกว้าง ๆ ของภาษีทรัพย์สิน คือ ภาษีที่มีลักษณะการจัดเก็บที่เน้นตัวทรัพย์สินเป็นสำคัญโดยเรียกเก็บจากทรัพย์สินประเภทต่าง ๆ ทั้งที่มีรูปร่าง (Tangible) และไม่มีรูปร่าง (Intangible) แบ่งตามประเภทของทรัพย์สิน ซึ่งตั้งอยู่ในแต่ละท้องถิ่นตามมูลค่าของทรัพย์สินที่ภาครัฐกำหนดไว้ อาจจะเป็นมูลค่าที่ใช้ซื้อขายกันหรือราคาตลาด โดยใช้อัตราภาษีอากรที่แตกต่างกันออกไปตามสภาพของท้องถิ่นและตามประเภทหรือชนิดของการใช้ทรัพย์สินและเรียกเก็บภาษีอากรจากผู้ครอบครองทรัพย์สินหรือผู้ที่มีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนั้น จากลักษณะของภาษีทรัพย์สินข้างต้นนั้น สามารถแบ่งขอบเขตการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินที่จัดเก็บอยู่ในประเทศต่าง ๆ ได้เป็น 2 ลักษณะ คือ ภาษีที่จัดเก็บจากทรัพย์สินโดยทั่วไปและภาษีที่จัดเก็บจากทรัพย์สินเฉพาะอย่าง

การจัดเก็บภาษีจากฐานทรัพย์สินหรือที่เรียกกันว่า “ภาษีทรัพย์สิน” ได้มีการจัดเก็บในต่างประเทศมาตั้งแต่อดีต เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา รัฐเนบราสกา (NEBRASKA) มีการจัดเก็บภาษีจากอสังหาริมทรัพย์ อันได้แก่ ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง บ้านอยู่อาศัยที่เคลื่อนที่ได้ เป็นต้น ในขณะที่ประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจากภาษีการรับมรดก ค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ ซึ่งปัจจุบันภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ได้ออกยกเลิกไปแล้ว โดยมีการตรากฎหมายใหม่ซึ่งก็คือพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ขึ้นมาใช้บังคับแทน ภาษีที่ดินและสิ่งปลูก

<sup>21</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 10.

<sup>22</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายภาษีท้องถิ่น, พิมพ์ครั้งที่ 3, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2550), น.24-25.

สร้างดังกล่าวเป็นการจัดเก็บภาษีอากรจากผู้ที่มีกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นรายปีตามมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างและมีการคำนวณอัตราภาษีตามประเภทการใช้ประโยชน์ อาทิเช่น เกษตรกรรม ที่พักอาศัย พาณิชยกรรม อุตสาหกรรม และที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าไม่ได้ทำประโยชน์ เป็นต้น โดยมีองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นหน่วยงานที่รับผิดชอบในการจัดเก็บ

ทรัพย์สินแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ ทรัพย์สินที่มีรูปร่าง (Tangible) อันได้แก่ สंहามทรัพย์ทั่วไปและอสังหาริมทรัพย์ และทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง (Intangible) เช่น ทรัพย์สินทางปัญญา เป็นต้น ซึ่งประเทศในกลุ่มสหภาพยุโรปได้มีการแบ่งประเภททรัพย์สินเพิ่มเติมออกจากสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์ อันได้แก่ ทรัพย์สินที่สามารถผลิตเงินได้ เช่น หุ่น สิทธิเรียกร้อง บ้านพักอาศัย เป็นต้น และทรัพย์สินที่ไม่สามารถผลิตเงินได้ เช่น ทองคำแท่ง เพชร พลอย เป็นต้น

ดังนั้น ภาษีทรัพย์สินจึงเป็นภาษีที่มีการจัดเก็บจากฐานความมั่งคั่งที่วัดความสามารถในการเสียภาษีอากรจากระดับทรัพย์สินที่บุคคลได้สะสมไว้ในรูปของทรัพย์สินต่าง ๆ บนแนวคิดพื้นฐานที่ว่า ผู้ที่มีทรัพย์สินสะสมไว้มาก ย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีอากรมากกว่าผู้ที่ไม่มียุทรัพย์สินสะสมไว้เพราะผู้ที่มีทรัพย์สินดังกล่าวอาจใช้ทรัพย์สินนั้นเป็นเครื่องมือในการหารายได้หรือสร้างประโยชน์ทางเศรษฐกิจได้เพิ่มขึ้นอีกประการหนึ่ง ดังนั้น การจัดเก็บภาษีอากรจากความมั่งคั่งหรือทรัพย์สินที่ถือครองในลักษณะที่เหมาะสมนั้น ถือเป็นภาษีอากรที่ช่วยสร้างความเป็นธรรมในสังคมได้<sup>23</sup>

#### 2.3.2.2 ประเภทของภาษีทรัพย์สิน

การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินนั้น อาจจะมีการจัดเก็บในลักษณะและประเภทที่แตกต่างกัน ขึ้นอยู่กับโครงสร้างของภาษีอากรและความเหมาะสมทางเศรษฐกิจ สังคมและการเมืองของแต่ละประเทศเป็นสำคัญ ซึ่งโดยหลักการในทางทฤษฎีอาจจำแนกประเภทของภาษีทรัพย์สินได้ 2 ประเภท คือ<sup>24</sup>

##### (1) ภาษีทรัพย์สินโดยทั่วไป (General Property Tax)

ภาษีทรัพย์สินโดยทั่วไปจะจัดเก็บจากทรัพย์สินทุกชนิดโดยไม่มีการยกเว้น กล่าวคือ ผู้เสียภาษีแต่ละคนจะต้องนำมูลค่าของทรัพย์สินทั้งหมดมารวมกันเพื่อเป็นฐานในการประเมินภาษีอากร และสามารถหักค่าลดหย่อนรวมทั้งค่าใช้จ่ายได้แล้วแต่กรณี ภาษีประเภทนี้เคยถูกนำมาใช้ในประเทศภาคพื้นยุโรปโดยนำเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งมาเป็นเงื่อนไขสำหรับการจัดเก็บ เช่น ภาษีภาวะวิกฤตทางเศรษฐกิจ (Capital Levy) ภาษีมรดก (Death Duties) เป็นต้น รวมถึงความมั่งคั่งของผู้เสียภาษีอากร อันได้แก่ ภาษีทรัพย์สินสมบัติหรือภาษีความมั่งคั่ง (Wealth Tax) กล่าวคือ เป็นการจัดเก็บภาษีอากรโดยคิดคำนวณจากทรัพย์สินสุทธิที่ผู้เสียภาษีอากรได้สะสมหรือครอบครองไว้ ส่วนใหญ่กำหนดให้มีการจัดเก็บในรอบ 1 ปี ซึ่งผู้เสียภาษีอากรสามารถนำภาระหนี้สินมาหักออก

<sup>23</sup> วีระศักดิ์ เครือเทพ, การบริหารภาษีอากรและรายได้ของรัฐ: หลักการและแนวปฏิบัติสำหรับนักรัฐประศาสนศาสตร์, (กรุงเทพมหานคร: โครงการผลิตตำราและเอกสารการสอนคณะรัฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2548), หน้า 29.

<sup>24</sup> เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, พิมพ์ครั้งที่ 8, (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546), หน้า 311-313.

จากมูลค่าทรัพย์สินสมบัติทั้งหมดได้ และมักกำหนดให้มีการจัดเก็บจากหน่วยครัวเรือนโดยคิดคำนวณจากมูลค่าทรัพย์สินของคู่สมรสและบุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะ เพื่อลดการสะสมความมั่งคั่งของแต่ละบุคคล

## (2) ภาษีทรัพย์สินเฉพาะอย่าง (Selective Property Tax)

โดยทั่วไป ภาษีทรัพย์สินที่จัดเก็บในประเทศต่าง ๆ นั้น จะจัดเก็บในรูปของภาษีทรัพย์สินเฉพาะอย่าง ซึ่งมักจัดเก็บจากอสังหาริมทรัพย์ หรือทรัพย์สินอย่างอื่นที่สามารถจัดเก็บได้ง่ายและแน่นอน โดยจัดเก็บภาษีจากมูลค่าทรัพย์สินแต่ละประเภทแยกส่วนกัน และสามารถแบ่งประเภทของทรัพย์สินได้ตามลักษณะของการถือครอง เป็น 2 ประเภทดังนี้

### (2.1) ทรัพย์สินที่ครอบครอง

เนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในความครอบครองของผู้เสียภาษีมีความสำคัญต่อการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินด้วยกันทั้งนั้น โดยเฉพาะอย่างยิ่ง กรณีการครอบครองทรัพย์สินที่ไม่สามารถผลิตเงินได้นั้น หากผู้เสียภาษีต้องชำระภาษีในอัตราสูงย่อมส่งผลให้ผู้เสียภาษีจำเป็นต้องทำการโอนเปลี่ยนมือหรือเปลี่ยนสภาพของทรัพย์สินดังกล่าวให้เป็นทรัพย์สินที่สามารถผลิตเงินได้แทน เพื่อที่จะได้นำเงินได้ที่ออกจกจากทรัพย์สินนั้นมาชำระภาษี ตัวอย่างเช่น กรณีที่ผู้เสียภาษีครอบครองที่ดินเพื่อการปลูกสร้าง หากกฎหมายกำหนดให้เสียภาษีในอัตราที่สูง เท่ากับว่าเป็นการกระตุ้นให้ผู้ครอบครองที่ดินเพื่อการปลูกสร้างนั้นพยายามหาประโยชน์จากที่ดินด้วยวิธีการต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นการขายให้แก่เจ้าของโครงการก่อสร้าง หรือสร้างอาคารเพื่อเก็บเงินได้ แล้วจึงนำเงินมาเป็นค่าภาษีแทนที่จะเก็บที่ที่ดินดังกล่าวไว้โดยไม่ทำประโยชน์หรือทิ้งไว้ให้เป็นที่รกร้างว่างเปล่า ซึ่งในกรณีหลังต้องมีการกำหนดมาตรการทางกฎหมายที่แน่นอนและชัดเจน โดยเฉพาะการลงโทษกรณีผู้ครอบครองที่ดินละทิ้งที่ดินโดยไม่ทำประโยชน์ ไม่เช่นนั้น การเก็บภาษีในอัตราที่สูงสำหรับที่ดินเพื่อการปลูกสร้างจะกลายเป็นการกระตุ้นให้ผู้ครอบครองที่ดินทิ้งที่ดินให้รกร้างว่างเปล่า

### (2.2) ทรัพย์สินที่โอนเปลี่ยนมือ

การจัดเก็บภาษีจากฐานทรัพย์สินมีลักษณะเป็นการจัดเก็บภาษีจากมูลค่าทรัพย์สินซึ่งอาจเป็นการจัดเก็บจากมูลค่าทั้งหมดของทรัพย์สินหรือเพียงส่วนเพิ่มสูงขึ้นของทรัพย์สิน (Capital Gain Tax) ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีในขณะที่มีการโอนเปลี่ยนมือในกรรมสิทธิ์ของทรัพย์สินบางประเภทจากบุคคลหนึ่งไปยังอีกบุคคลหนึ่ง จะจัดเก็บภาษีต่อเมื่อมีการโอนเปลี่ยนมือดังกล่าวเกิดขึ้นเท่านั้น ต่างจากภาษีเงินได้ที่คิดคำนวณจากเงินได้พึงประเมินในรอบ 1 ปี ซึ่งถือเป็นภาษีที่มีกำหนดเงื่อนไขในเรื่องเวลา ดังนั้น การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินที่มีการโอนเปลี่ยนมือจึงสามารถจัดเก็บได้จากทรัพย์สินที่มีการโอนเปลี่ยนมือชนิดมีค่าตอบแทนและไม่มีค่าตอบแทน

การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินที่โอนเปลี่ยนมือชนิดมีค่าตอบแทนนั้น สามารถจัดเก็บได้จากทรัพย์สินทุกประเภทไม่ว่าจะเป็นอสังหาริมทรัพย์หรืออสังหาริมทรัพย์ หากมีการซื้อขายทรัพย์สินประเภทหุ้น หรือพันธบัตรนั้น สามารถจัดเก็บภาษีประเภทต่าง ๆ เพิ่มเติมได้ เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม เป็นต้น แต่หากพิจารณาลักษณะของการจัดเก็บภาษีจากฐานทรัพย์สินแล้ว จะพบว่าเป็นการจัดเก็บภาษีที่ให้ความสำคัญกับตัวทรัพย์สินที่ได้ครอบครองไว้ อย่างไรก็ตาม การโอนทรัพย์สินประเภทนี้

ค่าตอบแทนนี้ ผู้โอนไม่ได้ประสงค์ที่ตัวทรัพย์สิน แต่ผู้โอนต้องการแลกเปลี่ยนตัวทรัพย์สินกับเงินตรา ดังนั้น ตัวทรัพย์สินจึงมีลักษณะเหมือนการลงทุนประเภทหนึ่งซึ่งอยู่ในรูปของค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุน อันได้แก่ การครอบครองทรัพย์สินประเภทสังหาริมทรัพย์หรืออสังหาริมทรัพย์ เช่น ที่ดิน เครื่องจักร เป็นต้น หรืออาจอยู่ในรูปของค่าใช้จ่ายเพื่อการบริโภค เช่น การครอบครองทรัพย์สินประเภทวัตถุดิบ หรือการให้บริการ เป็นต้น

ส่วนการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินที่โอนเปลี่ยนมือชนิดไม่มีค่าตอบแทนนั้น สามารถแยกพิจารณาได้เป็น 2 ประเภท คือ การโอนในระหว่างมีชีวิตอยู่และการโอนแบบให้เปล่าเมื่อผู้โอนถึงแก่ความตาย ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินทุกประเภทที่มีการโอนเปลี่ยนมือ และไม่ว่าจะเป็นทรัพย์สินประเภทสังหาริมทรัพย์หรืออสังหาริมทรัพย์ก็ตาม อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินประเภทอสังหาริมทรัพย์มักได้ผลมากกว่าการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินประเภทสังหาริมทรัพย์ ทั้งนี้ เพราะมีหลักฐานที่สามารถทำการตรวจสอบได้ และยากต่อการปิดบังซ่อนเร้นเนื่องจากนิติกรรมส่วนใหญ่จะปรากฏอยู่ในเอกสารทางทะเบียน<sup>25</sup>

### 2.3.2.3 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

หลักโดยทั่วไปของผู้มีหน้าที่เสียภาษี คือ ผู้ที่มีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนั้น ซึ่งหมายถึง บุคคลใดก็ตามที่มีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษี ย่อมมีหน้าที่เสียภาษีทรัพย์สิน ไม่ว่าจะทรัพย์สินนั้น จะอยู่ในความครอบครองของตนเองหรือบุคคลอื่น และไม่ว่าผู้ที่มีกรรมสิทธิ์นั้น จะได้ใช้ประโยชน์หรือไม่ได้ใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินนั้นก็ตาม ทั้งนี้ รวมถึงผู้ที่ถือกรรมสิทธิ์ร่วมด้วย อย่างไรก็ตาม ในบางกรณีกฎหมายภาษีทรัพย์สินอาจกำหนดให้ผู้ครอบครองทรัพย์สินมีหน้าที่เสียภาษีทรัพย์สิน แม้ว่าผู้ครอบครองทรัพย์สินจะไม่มีกรรมสิทธิ์ในตัวทรัพย์สินนั้นก็ตาม

### 2.3.2.4 อัตราภาษี

จากการศึกษาแนวความคิดเกี่ยวกับอัตราภาษีอากรในส่วนโครงสร้างทั่วไปของกฎหมายภาษีอากรนั้น ทำให้เห็นว่าข้อกำหนดอัตราภาษีอากรมีความสำคัญต่อการจัดเก็บภาษีอากรเป็นอย่างยิ่ง เพราะอาจส่งผลกระทบต่อระบบภาษีอากรและความเป็นธรรมของผู้มีหน้าที่เสียภาษีทรัพย์สินได้ ซึ่งอัตราภาษีทรัพย์สินนั้นมีอยู่ด้วยกัน 3 แบบ คือ อัตราภาษีคงที่ อัตราภาษีที่สามารถเปลี่ยนแปลงได้ตามความต้องการของรัฐ และอัตราภาษีก้าวหน้า ส่วนอัตราภาษีแบบถดถอยนั้น ไม่เป็นที่นิยมในการใช้เพื่อจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน

(1) อัตราภาษีคงที่ (Flat Tax Rate) คือ อัตราภาษีที่มีจำนวนแน่นอน ไม่ผันแปรไปตามปริมาณของฐานภาษี และมีการใช้อัตราเดียวตลอดเพื่อให้สอดคล้องกับหลักความเสมอภาคที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีทุกคนเสียภาษีในอัตราที่เท่ากัน ซึ่งส่วนใหญ่จะพบได้จากภาษีการรับมรดก อย่างไรก็ตาม ผู้ที่มีกรรมสิทธิ์หรือถือครองทรัพย์สินแต่ละคนมักถือครองทรัพย์สินไว้ไม่เท่ากัน บางคนมีทรัพย์สินเป็นจำนวนมากและมีฐานะร่ำรวย บางคนมีทรัพย์สินน้อยและมีฐานะปานกลาง แต่กลับต้องเสียภาษีในอัตราเดียวกัน จึงอาจก่อให้เกิดความเหลื่อมล้ำทางสังคม และเกิดช่องว่างทางภาษีขึ้น ส่งผลให้รัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีทรัพย์สินได้อย่างแท้จริง

<sup>25</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2565), หน้า 48-54.



(2) อัตราภาษีที่สามารถเปลี่ยนแปลงได้ตามความต้องการของรัฐ คือ การที่รัฐกำหนดอัตราภาษีขึ้นมาใหม่เพื่อให้สอดคล้องและเพียงพอต่อมาตรการและนโยบายในการพัฒนาและบริหารประเทศในแต่ละปีงบประมาณ มักเกิดขึ้นในกรณีที่มีการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของรัฐไม่เป็นไปตามเป้าหมายที่ได้กำหนดไว้ จึงถือได้ว่าอัตราภาษีประเภทนี้เป็นอัตราภาษีที่แปรผันได้ตามความต้องการของรัฐ แต่อย่างไรก็ตาม การกำหนดอัตราภาษีดังกล่าวจะต้องไม่ก่อให้เกิดภาระแก่ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเกินสมควร

(3) อัตราภาษีก้าวหน้า (Progressive Tax Rate) คือ อัตราภาษีที่มีจำนวนสูงขึ้นเมื่อปริมาณฐานภาษีเพิ่มขึ้น ในปัจจุบันมีหลายประเทศที่นิยมใช้อัตราภาษีก้าวหน้านี้กับภาษีทรัพย์สิน อาทิเช่น ประเทศญี่ปุ่น เป็นต้น ซึ่งประเทศไทยก็ใช้อัตราภาษีก้าวหน้าในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินเช่นกัน อัตราภาษีก้าวหน้านี้เป็นสิ่งที่บ่งบอกถึงความเจริญทางเศรษฐกิจในแต่ละประเทศได้ ทั้งยัง สอดคล้องกับหลักความเสมอภาคทางภาษีตามหลักอรรถประโยชน์ส่วนเพิ่มและสามารถกระจายรายภาระภาษีไปยังประชาชน ตามหลักความสามารถในการเสียภาษี ทำให้ผู้มีรายได้จำนวนมากเสียภาษีมากกว่าผู้มีรายได้น้อย ถือเป็นเครื่องมือกระจายความมั่งคั่งไม่ให้กระจุกตัวอยู่ที่บุคคลกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งและยังสามารถช่วยขจัดความเหลื่อมล้ำทางสังคมได้อีกด้วย

ดังนั้น การนำระบบภาษีทรัพย์สินมาใช้บังคับนั้น จำเป็นที่จะต้องพิจารณากำหนดอัตราภาษีไว้ในจำนวนที่เหมาะสมเพื่อให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถเก็บรักษาทรัพย์สินไว้ได้โดยไม่ต้องจำหน่ายจ่ายโอนตัวทรัพย์สินเพื่อนำเงินมาชำระค่าภาษี ซึ่งในความเป็นจริง ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอาจมีรายได้หลายทางและหากทรัพย์สินที่ถือครองอยู่นั้นสามารถนำออกหารายได้ให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเพิ่มมากขึ้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีก็สามารถนำรายได้ที่เพิ่มขึ้นนั้น มาชำระเป็นค่าภาษีทรัพย์สินได้ แต่ในการที่จะถือครองทรัพย์สินหรือรักษาไว้ซึ่งทรัพย์สินได้นั้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องมีรายได้เพียงพอที่จะนำมาชำระค่าภาษีทรัพย์สินด้วย ไม่ว่าจะภาษีทรัพย์สินจะมีอัตราสูงหรือต่ำก็ตาม

### 2.3.2.5 การประเมินมูลค่าทรัพย์สิน

ในระบบภาษีทรัพย์สิน การประเมินมูลค่าทรัพย์สินมีความสำคัญเป็นอย่างยิ่ง เนื่องจากภาษีทรัพย์สินจะต้องใช้มูลค่าทรัพย์สินเป็นฐานในการคำนวณภาษีเพื่อให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีชำระภาษีทรัพย์สินตามที่กฎหมายกำหนดไว้และการประเมินราคาทรัพย์สินนั้น จะต้องมีความเหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจและสังคมในประเทศนั้น ๆ ด้วย ซึ่งวิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินอันมีพื้นฐานมาจากการประเมินราคาทรัพย์สินที่ได้นิยมใช้ในประเทศต่าง ๆ มีอยู่ด้วยกัน 4 วิธี คือ

(1) วิธีการประเมินมูลค่าต้นทุน (Cost Approach) เป็นการประเมินโดยใช้ต้นทุน ซึ่งต้นทุนนั้น หมายถึง มูลค่าหรือค่าใช้จ่ายที่จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินนั้น โดยต้องมีการหักค่าเสื่อมราคาแล้วจึงถือเป็นมูลค่าสุทธิ ดังนั้น วิธีการประเมินมูลค่าต้นทุนจึงเป็นวิธีการในลักษณะเดียวกันกับวิธีการคิดคำนวณทางการบัญชีซึ่งใช้ราคาทรัพย์สินสุทธิหักด้วยค่าเสื่อมราคา อย่างไรก็ตาม การประเมินมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินนั้น จะต้องยอมรับว่ามีความแตกต่างกันตามประเภทของทรัพย์สินด้วย ได้แก่ การเป็นทรัพย์สินประเภทสังหาริมทรัพย์ หรืออสังหาริมทรัพย์ หรือเป็นทรัพย์สินที่ซื้อหรือได้มาใหม่ เป็นต้น นอกจากนี้ แนวความคิดวิธีการประเมินมูลค่าต้นทุนนั้น ยังได้ปรากฏอยู่ในคู่มือการประเมินราคาทรัพย์สินซึ่งอยู่ในหัวข้อเกี่ยวกับการประเมินแบบวิธีต้นทุนทดแทน

(Replacement-Cost Approach) กล่าวคือ เป็นการพิจารณาว่าทรัพย์สินควรมีค่าเท่ากับต้นทุนทดแทนหรือต้นทุนในการจัดหาทรัพย์สินใหม่ที่ใช้แทนกันได้ในปัจจุบัน ส่วนทรัพย์สินเดิมที่ยังคงสภาพแต่ไม่ได้ใช้งานจะหักด้วยค่าเสื่อมราคาตามสมควร หลังจากนั้น จะนำทรัพย์สินที่นำมาทดแทนรวมกับทรัพย์สินสุทธิเดิมและมูลค่าของที่ดินมารวมกัน จะทำให้ได้มูลค่าทั้งหมดของทรัพย์สิน

(2) วิธีการประเมินมูลค่ารายปี (Annual Value) หรือวิธีรายได้ เป็นวิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินประเภทหนึ่งที่ยิยมใช้ในต่างประเทศ และเป็นวิธีเดียวกับวิธีการประเมินมูลค่าจากรายได้ของทรัพย์สิน (Income-Capitalization Approach) ซึ่งหลักเกณฑ์ของวิธีนี้ คือ มูลค่าของทรัพย์สินควรเท่ากับมูลค่าปัจจุบันของรายได้ที่คาดว่าจะได้รับจากการใช้ทรัพย์สินนั้นในอนาคต โดยมูลค่าปัจจุบันของรายได้ที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตทั้งหมดนั้น หมายถึง ผลรวมของรายได้จากค่าเช่าทรัพย์สินในอนาคตและคำนวณกลับมาเป็นมูลค่าปัจจุบัน อย่างไรก็ตาม การประเมินดังกล่าวต้องคำนึงถึงปัจจัยอื่น ๆ ที่ส่งผลให้มูลค่าของทรัพย์สินนั้นเพิ่มขึ้นหรือลดลงด้วย อาทิเช่น สถานที่ตั้ง ความสะดวกสบาย เป็นต้น

(3) วิธีการประเมินโดยวิธีเปรียบเทียบราคาตลาด (Market Approach) เป็นการประเมินมูลค่าทรัพย์สินที่มีลักษณะเดียวกันหรือคล้ายคลึงกันจากราคาที่ได้ทำการซื้อขายกันในตลาดในช่วงเวลาที่ทำ การประเมินมูลค่า แต่หากในระหว่างการประเมินมูลค่านั้น ไม่มีการซื้อขายทรัพย์สินประเภทที่มีลักษณะเดียวกันหรือ คล้ายคลึงกันในตลาดก็ให้ใช้ราคาล่าสุดที่มีการซื้อขายกันเป็นเกณฑ์ นอกจากนี้ การประเมินมูลค่าโดยวิธีนี้ยังต้อง คำนึงถึงทำเลที่ตั้ง ลักษณะของผืนดิน ลักษณะสิ่งก่อสร้าง ตลอดจนอายุการใช้งานของทรัพย์สิน และต้องมีการคิดค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินเพื่อนำมาหักออกจากตัวทรัพย์สินด้วย อย่างไรก็ตาม การประเมินมูลค่าทรัพย์สินด้วยวิธีนี้ ควร ใช้ควบคู่ไปกับการประเมินมูลค่าทรัพย์สินโดยวิธีอื่น ๆ ประกอบเพื่อให้ตรงตามเป้าหมายมากที่สุด

(4) การประเมินมูลค่าตามทำเลที่ตั้ง (Site Value) และตามมูลค่าที่ดิน (Land Value) เป็นการพิจารณาจากทำเลที่ตั้งของทรัพย์สินมากกว่ามูลค่าของทรัพย์สิน รวมไปถึงการปรับปรุงเพิ่มเติมที่ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงของมูลค่าทำเลที่ตั้ง เสมือนเป็นการพิจารณาการทำประโยชน์ใช้สอยสูงสุดของทรัพย์สินที่อยู่ในพื้นที่ ที่แตกต่างกันออกไป โดยการประเมินมูลค่าตามทำเลที่ตั้งและตามมูลค่าที่ดินนั้นมักมีการแบ่งผืนดินตามทำเลที่ตั้ง และรูปแบบการใช้สอยเป็นสำคัญ<sup>26</sup>

## 2.4 ความสอดคล้องในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) กับแนวคิดหลักการทั่วไปของกฎหมายภาษีอากร

ภาษีทรัพย์สินเป็นภาษีที่จัดเก็บจากตัวทรัพย์สินเป็นสำคัญ ซึ่งการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินนั้น มีความสอดคล้องกับแนวคิดหลักการทั่วไปและหลักการพื้นฐานกฎหมายภาษีอากร ที่ถือเป็นเครื่องมือสำคัญในการสร้างรายได้ให้แก่

<sup>26</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2565), หน้า 25-43.

รัฐบาล ทั้งยัง ช่วยกระจายฐานภาษีให้ทั่วถึง ช่วยกระจายความเป็นธรรมในสังคม และช่วยลดความเหลื่อมล้ำทางสังคมได้อีกด้วย

(1) พิจารณาจากหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (The Benefit Principle) ซึ่งแนวคิดนี้ถือว่าผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินเป็นผู้ที่ได้รับประโยชน์จากการบริการของรัฐในหลาย ๆ ด้าน เช่น การสร้างถนนหนทาง การรักษาความปลอดภัย รวมถึงกิจการด้านสาธารณูปโภคต่าง ๆ เป็นต้น เมื่อผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินได้รับประโยชน์จากการให้บริการของรัฐดังกล่าวข้างต้นแล้ว ผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินก็ควรจ่ายค่าบริการให้แก่รัฐในรูปของภาษีอากร เพราะบริการของรัฐ รวมถึงสาธารณูปโภคในด้านต่าง ๆ ที่รัฐจัดให้มีขึ้นนั้น ย่อมส่งผลให้มูลค่าของทรัพย์สินที่ประโยชน์จากบริการดังกล่าวสูงขึ้นตามไปด้วย

(2) พิจารณาจากหลักความสามารถในการชำระภาษี (The Ability to Pay Principle) ที่ถือว่าผู้ที่มีการสะสมทรัพย์สินไว้มากย่อมเป็นผู้ที่มีความมั่งคั่งและมีฐานะทางเศรษฐกิจสูงและย่อมต้องมีความสามารถในการเสียภาษีอากรเพิ่มมากขึ้น กล่าวคือ การครอบครองทรัพย์สินเป็นการแสดงฐานะของบุคคล ซึ่งโดยปกติผู้ที่ร่ำรวยจะมีทรัพย์สินมากและผู้ที่ยากจนจะมีทรัพย์สินน้อย ดังนั้น การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจึงถือเป็นการวัดความสามารถในการเสียภาษีอีกทางหนึ่ง นอกเหนือจากการวัดความสามารถจากรายได้และการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคของแต่ละบุคคลแล้ว

(3) พิจารณาจากการกระจายฐานภาษี ในการวางระบบการจัดเก็บภาษีที่ตีนั้น รัฐบาลจำเป็นต้องกระจายภาระการเสียภาษีไปในฐานภาษีทั้ง 3 ประเภทอย่างทั่วถึงและยุติธรรม ซึ่งได้แก่ ฐานรายได้ ฐานการบริโภคและฐานความมั่งคั่ง โดยการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินหรือการจัดเก็บภาษีจากฐานความมั่งคั่งนั้น ถือเป็นการติดตามการจัดเก็บภาษีที่รัฐบาลยังเก็บได้ไม่ทั่วถึง กล่าวคือ ในกรณีที่รัฐบาลไม่สามารถเก็บภาษีจากรายได้และการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคอย่างได้ผลแล้ว รัฐบาลจำเป็นต้องมาเก็บภาษีที่ตัวทรัพย์สินด้วย ทั้งนี้ เพราะรายได้ที่ทุกคนมีเหลือจากการหลบเลี่ยงภาษีประเภทต่าง ๆ นั้น ผลสุดท้ายจะถูกนำมาสะสมไว้ในรูปของทรัพย์สิน ซึ่งรัฐบาลก็ควรตามมาจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินด้วย เพื่อให้เกิดความยุติธรรมในสังคม<sup>27</sup>

(4) พิจารณาจากการกระจายความเป็นธรรมทางสังคม การจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน นอกจากจะเป็นการกระจายภาระค่าใช้จ่ายหรือภาษีให้แก่ประชาชนทุกคนอย่างทั่วถึงแล้ว ยังถือได้ว่าเป็นเครื่องมือที่ช่วยกระจายความเป็นธรรมในสังคมได้อีกด้วย เพราะว่าผู้ที่ร่ำรวยเท่านั้นที่จะครอบครองทรัพย์สินเป็นจำนวนมาก นอกจากนี้ การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินยังถือเป็นเครื่องมือในการลดการถือครองทรัพย์สินในรูปที่ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์การผลิตได้ ตัวอย่างเช่น บ้านของมหาเศรษฐีที่มีความหรูหราเกินความจำเป็น การถือครองที่ดินเพื่อเก็งกำไร เป็นต้น ซึ่งเงินภาษีอากรที่รัฐจัดเก็บได้นั้น สามารถนำไปใช้ในทางที่เพิ่มพูนประสิทธิภาพการผลิตของสังคมหรือที่เป็นประโยชน์ต่อสังคมส่วนรวมต่อไปได้<sup>28</sup>

<sup>27</sup> เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, พิมพ์ครั้งที่ 8, (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546), หน้า 310.

<sup>28</sup> เรื่องเดียวกัน หน้า 311.

(5) พิจารณาจากหลักความสะดวก (Convenience) ภาษีทรัพย์สินเป็นภาษีที่ง่ายต่อการบริหารจัดการเก็บ โดยเฉพาะอย่างยิ่งภาษีทรัพย์สินที่ราชการส่วนท้องถิ่นเป็นผู้จัดเก็บ เพราะทรัพย์สินส่วนใหญ่มักปรากฏอยู่ในหลักฐานทางทะเบียนของท้องถิ่นนั้น ๆ อยู่แล้ว โดยส่วนใหญ่แล้วจะเป็นทรัพย์สินประเภทอสังหาริมทรัพย์ซึ่งเคลื่อนที่ไม่ได้และอยู่ในท้องที่ใดท้องที่หนึ่ง ประกอบกับเจ้าหน้าที่ของท้องถิ่นก็อยู่ในฐานะที่ใกล้ชิดกับประชาชนในแต่ละท้องถิ่นเป็นอย่างดี ทำให้สามารถรู้ที่ตั้งของทรัพย์สินและฐานะความเป็นอยู่ของผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินได้ในทางกลับกัน ประชาชนก็ยินดีที่จะเสียภาษีให้แก่ท้องถิ่นเพื่อนำไปใช้จ่ายในการสร้างความเจริญและบำรุงรักษาสาธารณูปโภคต่าง ๆ ในท้องถิ่นของตนมากกว่าที่จะเสียภาษีให้รัฐบาลกลาง เพราะการที่ท้องถิ่นมีความเจริญมากขึ้น ก็จะทำให้มูลค่าทรัพย์สินของประชาชนในท้องถิ่นนั้น ๆ เพิ่มขึ้นไปด้วย ซึ่งถือเป็นประโยชน์ที่ประชาชนได้รับโดยตรงและเป็นรูปธรรม

จากที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้น ประกอบกับความเห็นของนักวิชาการหลายท่าน อาทิเช่น Paul Marie Gaudemet และ Joel Molinier จะเห็นได้ว่าข้อดีหรือประโยชน์ของการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินนั้น มีดังต่อไปนี้

(1) ภาษีทรัพย์สินเป็นการจัดเก็บจากความมั่งคั่งร่ำรวยของบุคคลอันเป็นสิ่งที่แสดงความสามารถของบุคคล ซึ่งบางลักษณะของความร่ำรวยได้หลุดพ้นจากการจัดเก็บภาษีเงินได้ อาทิเช่น ศิลปวัตถุ เครื่องประดับ ของสะสม เป็นต้น

(2) ภาษีทรัพย์สินเป็นการจัดเก็บจากความมั่งคั่งร่ำรวยที่ปรากฏและไม่เป็นอุปสรรคต่อการผลิตรายได้

(3) ภาษีทรัพย์สินเป็นภาษีที่เหมาะสมกับระบบเศรษฐกิจแบบทุนนิยม

(4) ภาษีทรัพย์สินเป็นสิ่งที่กระตุ้นให้เกิดการสำรวจทรัพย์สินของภาคเอกชนอันเป็นผลดีต่อการบริหารภาษี เนื่องจากมีการบันทึกข้อมูลของผู้ที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษี ซึ่งทำให้ง่ายต่อการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีประเภทอื่น ๆ ด้วย<sup>29</sup>

(5) ภาษีทรัพย์สินเป็นภาษีระดับท้องถิ่น ที่สามารถทำรายได้ให้ท้องถิ่นได้อย่างมหาศาล หากมีการบริหารจัดการการจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ และการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินนั้น ยังสนับสนุนหลักการมีส่วนร่วมของประชาชนในแต่ละท้องถิ่นด้วย

(6) ภาษีทรัพย์สินสามารถลดความเหลื่อมล้ำของประชาชนและสร้างการมีส่วนร่วมของประชาชนได้ กล่าวคือ บุคคลใดถือครองทรัพย์สินมาก บุคคลนั้นก็ต้องเสียภาษีมาก และการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินนั้น สามารถบังคับใช้ได้กับประชาชนทุกคนอย่างเท่าเทียมกัน

## 2.5 ความสัมพันธ์ของภาษีทรัพย์สินและภาษีความมั่งคั่ง

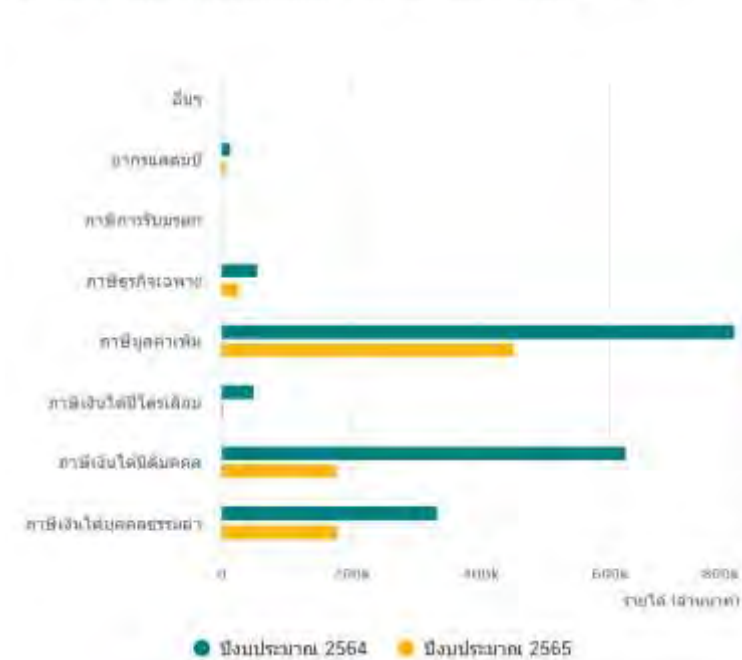
ตามที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อ 2.3 แล้วว่าภาษีทรัพย์สินนั้น มี 2 ประเภท คือ ภาษีทรัพย์สินโดยทั่วไปและภาษีทรัพย์สินเฉพาะอย่าง ซึ่งประเทศส่วนใหญ่มักจะจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจากทรัพย์สินเฉพาะอย่าง อาทิเช่น ประเทศ

<sup>29</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายภาษีท้องถิ่น, พิมพ์ครั้งที่ 3, (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2550), หน้า 30.

ไทยมีการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินเฉพาะอย่าง 4 ประเภท ได้แก่ ภาษีป้าย ค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ ภาษีการรับมรดกและภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เป็นต้น ซึ่งการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินเฉพาะอย่างเพียงอย่างเดียว นั้น ไม่เพียงพอที่จะทำให้รัฐบาลมีรายได้เพื่อบรรลุเป้าหมายตามที่รัฐบาลได้กำหนดไว้ ประกอบกับการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินในประเทศไทยนั้น ยังไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอที่จะทำให้รัฐบาลมีรายได้เพิ่มมากขึ้น ดังจะเห็นได้จากผลการจัดเก็บรายได้ของกรมสรรพากรในส่วนของภาษีมรดกในปี พ.ศ. 2564 และปี พ.ศ. 2565 ที่มีเพียงอัตราร้อยละ 0.02 ของรายได้ทั้งหมดที่กรมสรรพากรจัดเก็บได้ (แผนภาพที่ 7) และการจัดเก็บภาษีป้ายรวมถึงภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ดำเนินการโดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มีเพียงอัตราร้อยละ 9.93 ของรายได้รวมทั้งหมดขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (แผนภาพที่ 8) ทำให้รัฐบาลต้องจัดสรรงบประมาณและให้เงินอุดหนุนแก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเพื่อใช้จ่ายในการบริหารท้องถิ่นเพิ่มมากขึ้นด้วย ดังนั้น รัฐบาลจึงต้องจัดหารายรับมาให้เพียงพอกับรายจ่ายตามงบประมาณที่ได้กำหนดไว้ในแต่ละปี โดยรายรับที่สำคัญประการหนึ่งของรัฐบาลคือ รายรับที่เป็นรายได้ ซึ่งหมายถึง รายรับของรัฐบาลที่ได้มาโดยไม่ต้องมีภาระผูกพันหรือต้องใช้คืนหรือมีภาระหนี้สินเพิ่มขึ้น อันได้แก่ รายรับที่ได้จากการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งถือเป็นรายได้หลักที่สำคัญของรัฐบาล

#### แผนภาพที่ 7 - ผลการจัดเก็บรายได้ของกรมสรรพากรในปี พ.ศ. 2564 และปี พ.ศ. 2565

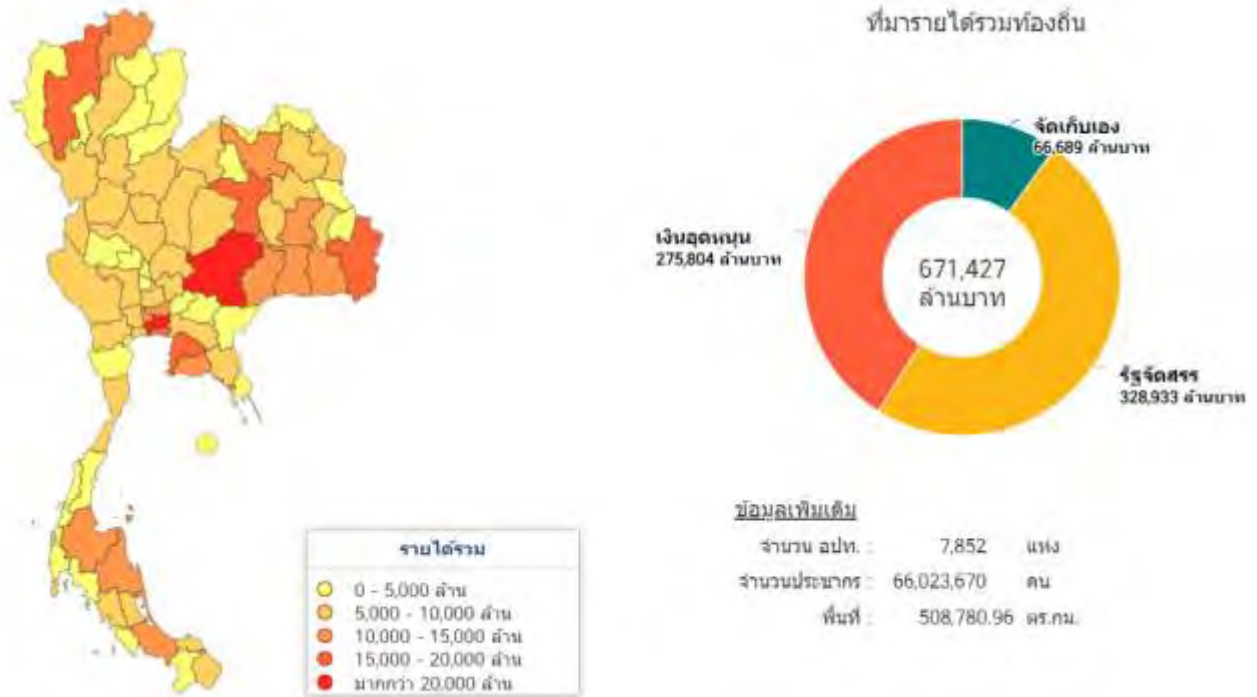
ผลการจัดเก็บรายได้ของกรมสรรพากร ในปี 2565 เทียบปี 2564



ที่มา: ระบบข้อมูลการใช้จ่ายภาครัฐ

<https://govspending.data.go.th/dashboard/5?fbclid=IwAR3hwXn6SZso1tUzuH8avyLRDyvIOoLEY-jr9k0uzSWLOpBSTdEnwKXBEU>

แผนภาพที่ 8 - ผลการจัดเก็บรายได้ของกรมสรรพากรในปี พ.ศ. 2564 และปี พ.ศ. 2565



ที่มา: ระบบข้อมูลการใช้จ่ายภาครัฐ

<https://govspending.data.go.th/dashboard/5?fbclid=IwAR3hwXn6SZso1tUzuH8avyLRDyvlOoIEY-jr9k0uzSWLOpBSTdEnwKXBEU>

ทั้งนี้ ถึงแม้ว่าภาษีอากรจะถือเป็นเครื่องมือที่สำคัญที่เป็นแหล่งรายได้หลักของรัฐบาลก็ตาม แต่หากรัฐบาลไม่สามารถจัดเก็บภาษีอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพก็จะทำให้กระทบต่อการบริหารและพัฒนาประเทศในด้านต่าง ๆ รวมถึงการลดช่องว่างระหว่างคนรวยกับคนจนด้วย อย่างไรก็ตาม ในหลาย ๆ ประเทศมีการนำภาษีความมั่งคั่งซึ่งถือเป็นภาษีทรัพย์สินชนิดหนึ่ง ที่เรียกเก็บจากบุคคลที่มีฐานะร่ำรวยโดยคิดคำนวณจากทรัพย์สินสุทธิที่ผู้เสียภาษีอากรได้สะสมหรือครอบครองไว้ ส่วนใหญ่กำหนดให้มีการจัดเก็บในรอบ 1 ปี ซึ่งผู้เสียภาษีอากรสามารถนำภาระหนี้สินมาหักออกจากมูลค่าทรัพย์สินสมบัติทั้งหมดได้ เพื่อลดการสะสมความมั่งคั่งของแต่ละบุคคลมาบังคับใช้ ส่งผลให้รัฐบาลมีรายได้เพิ่มมากขึ้นและก่อให้เกิดความเท่าเทียมกันในสังคมมากขึ้น เนื่องจากการจัดเก็บภาษีโดยคำนึงถึงความมั่งคั่งที่สืบทอดมาและเป็นการกระจายความเท่าเทียมกันในสังคม กล่าวคือ ช่วยลดช่องว่างทางการเงินระหว่างคนรวยและคนจนในสังคม โดยเฉพาะอย่างยิ่งในสังคมที่มีความเหลื่อมล้ำด้านความมั่งคั่ง ทั้งยัง ส่งเสริมความเป็นธรรมและความเท่าเทียมกันโดยคำนึงถึงสถานะทางเศรษฐกิจโดยรวมของผู้เสียภาษีและความสามารถในการจ่ายภาษีอีกด้วย แต่เนื่องจากประเทศไทยไม่มีการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินโดยทั่วไปหรือภาษีความมั่งคั่ง ดังนั้น เพื่อเป็นการเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรและเพื่อเป็นการเพิ่มรายได้ให้กับรัฐบาลไทย ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าประเทศไทยควรนำภาษีความมั่งคั่งมาบังคับใช้

### บทที่ 3

#### การจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) ของประเทศไทย

จากการที่ได้ศึกษาแนวคิดและหลักการทั่วไปของภาษีอากร ลักษณะทั่วไปในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินและความสอดคล้องในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) กับแนวคิดหลักการทั่วไปของกฎหมายภาษีอากรมาแล้วในบทที่ 2 ในบทนี้ผู้เขียนจะกล่าวถึงความเป็นมาในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินในประเทศไทย การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของประเทศไทยในปัจจุบันและภาษีทรัพย์สินของประเทศไทยในปัจจุบัน อันได้แก่ ภาษีป้าย ค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ ภาษีการรับมรดกและภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เมื่อนำมาปรับเข้ากับหลักการทั่วไปของภาษีอากรและหลักการในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินที่กล่าวมาแล้ว ทำให้สามารถวิเคราะห์สภาพปัญหาของภาษีทรัพย์สินของประเทศไทยได้ โดยผู้เขียนจะเน้นวิเคราะห์ปัญหาที่เกิดขึ้นกับภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ในปัจจุบัน

#### 3.1 ความเป็นมาในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) ของประเทศไทย

การจัดเก็บภาษีอากรเป็นวิวัฒนาการมาจากผลของการสร้างราชอาณาจักรในยุคแรก ๆ ที่ต้องมีการทำสงครามกับเพื่อนบ้านใกล้เคียง เมื่อทำสงครามชนะก็จะมีการกวาดต้อนผู้คนและทรัพย์สิน หลังจากนั้นประเทศผู้แพ้สงครามที่อยู่ภายใต้การปกครองก็ต้องจัดส่งเครื่องบรรณาการมามอบให้ ซึ่งลักษณะการได้มาซึ่งรายได้และทรัพย์สินข้างต้นเป็นการนำรายได้จากนอกราชอาณาจักรเข้ามาในราชอาณาจักรและถือเป็นรูปแบบการจัดเก็บภาษีประเภทหนึ่ง อย่างไรก็ตาม การที่จะทำให้ราชอาณาจักรมีการปกครองที่เข้มแข็ง มีการพัฒนาในด้านความเป็นอยู่ที่ดีขึ้น รัฐจำเป็นต้องมีการเกณฑ์แรงงานเพื่อทำนุบำรุงประเทศ ไม่ว่าจะเป็นด้านการศึกษา การก่อสร้างถาวรวัตถุ การขุดคลอง ถนนหนทางต่าง ๆ ซึ่งการเกณฑ์แรงงานดังกล่าว ถือเป็นรูปแบบการจัดเก็บภาษีที่ไม่เป็นตัวแทนประเภทหนึ่งเช่นกัน จนกระทั่งในเวลาต่อมาได้มีการนำระบบเงินตราเข้ามาใช้ในการแลกเปลี่ยนในราชอาณาจักร หากผู้ที่ถูกเกณฑ์เป็นแรงงานต้องการประกอบอาชีพเป็นอิสระก็สามารถนำเงินตราที่หามาได้มาใช้ให้กับรัฐหรือเจ้าขุนมูลนายเพื่อขอความเป็นอิสระในการประกอบอาชีพของตนแทนได้ ถือเป็นก้าวหนึ่งของการเริ่มเป็นระบบการจัดเก็บภาษีอากรในระยะต่อมา ซึ่งวิวัฒนาการของภาษีทรัพย์สินในประเทศไทยมีดังต่อไปนี้

##### 3.1.1 การจัดเก็บภาษีอากรในสมัยกรุงสุโขทัย (พ.ศ. 1763 - พ.ศ. 1893)

ในสมัยพ่อขุนรามคำแหงมหาราช มีข้อความปรากฏในศิลาจารึกซึ่งแสดงหลักฐานว่ามีการจัดเก็บภาษีอากรมาตั้งแต่ก่อนยุคพ่อขุนรามคำแหง อันได้แก่ จังกอบ จำกอบ หรือจกอบ ที่เก็บจากผู้ที่น่าสัตว์และสิ่งของไปเพื่อขายในที่ต่าง ๆ หรือหมายถึงภาษีที่เก็บจากสัตว์และสิ่งของที่น่าเข้ามาจำหน่าย ซึ่งจะจัดเก็บในอัตรา 10 ซัก 1 และการจัดเก็บนั้น ไม่จำเป็นต้องจัดเก็บเป็นตัวแทนเสมอไป กล่าวคือ สามารถจัดเก็บเป็นสิ่งของแทนตัวแทนก็ได้แล้วแต่จะ

จัดเก็บอย่างใดได้สะดวก เพราะในสมัยกรุงสุโขทัยนั้น วัตถุประสงค์ที่ใช้แทนเงินตรายังไม่สมบูรณ์ ทั้งนี้ การจัดเก็บจังกอบเกิดขึ้นตั้งแต่สมัยก่อนยุคสุโขทัย และได้รับยกเว้นไม่เก็บจังกอบจากราษฎรในสมัยพ่อขุนรามคำแหง ในภายหลังจากสมัยพ่อขุนรามคำแหงไม่มีหลักฐานว่าในยุคสุโขทัยได้มีการจัดเก็บจังกอบจากราษฎรอีกหรือไม่

### 3.1.2 การจัดเก็บภาษีอากรในสมัยกรุงศรีอยุธยา (พ.ศ. 1893 - พ.ศ. 2310)

ในสมัยกรุงศรีอยุธยาเป็นยุคที่การจัดเก็บภาษีอากรรุ่งเรืองมาก ซึ่งการจัดเก็บภาษีอากรในสมัยกรุงศรีอยุธยาหรือที่เรียกกันในสมัยนั้นว่า ส่วยสาอากร ได้มีการแบ่งการจัดเก็บออกเป็น 4 ประเภท ได้แก่

- (1) จังกอบ คือ ภาษีที่เรียกเก็บจากการชักส่วนสินค้าที่นำเข้ามาจำหน่าย
- (2) อากร คือ ภาษีที่เก็บจากผลประโยชน์ที่ราษฎรทำมาหาได้ในกาประกอบกิจการต่าง ๆ เช่น ทำนา ทำไร่ ทำสวน ต้มกลั่นสุรา เก็บของป่า จับปลาในน้ำ ซึ่งอาจจัดเก็บเป็นตัวเงินหรือเป็นสิ่งของก็ได้
- (3) ส่วย คือ สิ่งของที่รัฐบาลเรียกร้องเอาจากเมืองที่อยู่ภายใต้ปกครอง หรืออยู่ในความคุ้มครองเป็นค่าตอบแทนการปกครองหรือคุ้มครอง มีลักษณะเป็นเครื่องราชบรรณาการ หรือเงินช่วยราชการที่เรียกเก็บจากราษฎรชายที่ไม่ได้รับราชการทหาร เนื่องจากสังคมไทยในสมัยก่อนมีระบบเกณฑ์แรงงานจากราษฎร โดยที่รัฐไม่ต้องจ่ายค่าจ้าง แต่จะให้ความคุ้มครองทางกฎหมายเป็นการตอบแทน ทั้งนี้ ราษฎรที่ถูกเกณฑ์แรงงานจะต้องมาประจำการเป็นระยะเวลาปีละ 6 เดือน หากผู้ใดไม่มารับราชการเมื่อถึงเวรของตน ผู้นั้นจะต้องเสียส่วยซึ่งเรียกว่า ส่วยแทนแรง เพื่อที่รัฐจะได้จ้างคนมาทำงานแทน ซึ่งส่วยแทนแรงนี้ ได้ถูกเปลี่ยนชื่อเป็นเงินรัชชูปการในระยะต่อมา
- (4) ฤชา คือ ค่าธรรมเนียมที่ทางราชการเรียกเก็บจากราษฎรซึ่งได้รับประโยชน์จากรัฐเป็นการเฉพาะตัว เช่น ผู้ใดประสงค์จะขอโฉนดตราสาร เพื่อป้องกันไม่ให้ผู้อื่นบุกรุกแย่งชิงที่สวนไร่นาของตนเอง ก็จะต้องเสียฤชาให้แก่รัฐ เป็นต้น

เมื่อพิจารณาตามลักษณะการจัดเก็บภาษีอากรข้างต้น จะเห็นว่ามี การจัดเก็บภาษีทั้งในรูปของการบังคับจัดเก็บซึ่งผู้ถูกจัดเก็บจะได้รับประโยชน์ทางอ้อม คือ การจัดเก็บจังกอบและส่วย ซึ่งผู้ถูกจัดเก็บจะได้รับประโยชน์โดยตรง คือ การจัดเก็บอากรและฤชา อย่างไรก็ตาม ส่วยสาอากรประเภทอากรนั้น อาจจัดได้ว่าเป็นภาษีทรัพย์สินเพราะเก็บจากผลผลิตที่ราษฎรทำมาหาได้บนที่ดินของตน

นอกจากนี้ ในสมัยกรุงศรีอยุธยายังมีการเรียกเก็บอากรตลาด ซึ่งเป็นอากรที่เก็บจากผู้ที่เปิดร้านขายของในตลาด ซึ่งเก็บจากค่าเช่าที่เจ้าของตลาดได้รับมา ต่อมาในสมัยรัชกาลที่ 4 ได้ทรงมีพระราชดำริเห็นว่าราษฎรมีทุนน้อย ขายของได้ไม่มาก และหากเป็นสินค้าที่เนาเสียได้ก็จะขาดทุนเมื่อขายไม่ได้ แต่ผู้ที่มีทรัพย์สินที่ตั้งโรงงานไว้ใส่สินค้าขายของตนเอง หรือเจ้าของเรือที่ให้ผู้อื่นเช่าเอาเรือไปบรรทุกสินค้าและรับจ้างซึ่งเป็นผู้ที่มีผลประโยชน์มากกลับไม่ต้องเสียค่าที่ จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าโปรดกระหม่อมให้มีการจัดเก็บภาษีเรือ แพ โรงร้าน โดยแบ่งออกเป็น 3 ประเภทและมีพิกัตอัตราที่แน่นอน<sup>30</sup>

<sup>30</sup> พันธชาติ ศิริขวัญ, ปัญหาการกำหนดค่ารายปีตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475, (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2553), หน้า 6-7.



3.1.3 การจัดเก็บภาษีอากรในสมัยกรุงธนบุรี (พ.ศ. 2311 - พ.ศ. 2324) และสมัยกรุงรัตนโกสินทร์ตอนต้น (รัชกาลที่ 1 - รัชกาลที่ 3 ระหว่างพ.ศ. 2325 - พ.ศ. 2394)

การจัดเก็บส่วยสาอากรทั้ง 4 ประเภท ในสมัยกรุงศรีอยุธยา นั้น ได้ถูกกำหนดเป็นรูปแบบการจัดเก็บ ต่อเนื่องมาจนถึงสมัยพระเจ้ากรุงธนบุรี ต้นรัชกาลที่ 1 และรัชกาลที่ 2 แห่งกรุงรัตนโกสินทร์ จนกระทั่งในสมัย รัชกาลที่ 3 ได้เกิดกบฏเจ้าอนุวงศ์เวียงจันทน์ รัฐบาลมีความจำเป็นต้องใช้เงินจึงต้องจัดหาแหล่งเงินได้เพิ่มมากขึ้น เพื่อนำมาใช้ในการบริหารจัดการราชการแผ่นดิน พระองค์จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าโปรดกระหม่อมให้มีการ ปรับปรุงการจัดเก็บภาษีเป็นผลให้เกิดการจัดเก็บภาษีขึ้นใหม่ 38 ประเภท ซึ่งส่วนใหญ่เป็นภาษีที่จัดเก็บจากการ พนัน และจากผลผลิตประเภทต่าง ๆ อาทิเช่น บ่อนเบี้ย หอย ก.ข. ภาษีเบ็ดเสร็จ (เก็บของลงสำเภา) ภาษีของ ต้องห้ามทุกอย่าง (ได้แก่ อากรังนก, ไม้กฤษณา, นอแรด, งาช้าง, ไม้จันทร์, ไม้หอม) ภาษีไม้ซุง ภาษียาสูบ ภาษี ส้ารวจ ภาษีเกวียน เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม ในสมัยรัชกาลที่ 3 นี้ พระองค์ได้ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าโปรดกระหม่อมให้ยกเลิก อากรซึ่งเคยมีมาแต่ครั้งกรุงศรีอยุธยา 2 ชนิด คือ อากรรักษาเกาะและอากรค่าน้ำ นอกจากการกำหนดให้มีการ ปรับปรุงการจัดเก็บภาษี โดยการเพิ่มประเภทภาษีอากรที่จัดเก็บเป็น 38 ประเภทข้างต้นแล้ว พระองค์ยังทรงพระ กรุณาโปรดเกล้าโปรดกระหม่อมกำหนดให้มีการปรับปรุงรูปแบบการจัดเก็บโดยการนำระบบเจ้าภาษีนายอากรมาใช้ กล่าวคือ ให้มีการจัดเก็บภาษีเป็นการผูกขาดโดยเอกชน เอกชนผู้ใดประสงค์จะรับเหมาผูกขาดการจัดเก็บภาษี ประเภทใด ก็จะสามารถร่วมประมูล ผู้ให้ราคาสูงสุดจะเป็นผู้ผูกขาดจัดเก็บ ซึ่งจะเรียกว่า เจ้าภาษีนายอากรรัฐบาลจะ มอบอำนาจสิทธิขาดในการจัดเก็บภาษีอากรชนิดนั้นให้ไปดำเนินการ เมื่อถึงเวลากำหนด ผู้ประมูลจะต้องนำเงินภาษี อากรที่จัดเก็บมาส่งให้ครบจำนวนตามที่ประมูลไว้

ดังนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่าคำว่า “ภาษี” นั้นเกิดขึ้นในสมัยรัชกาลที่ 3 โดยคาดว่าน่าจะมาจากคำใน ภาษาแต้จิ๋วคำว่า “ปู้ซี” อันหมายถึง สำนักเจ้าพนักงานทำการเก็บผลประโยชน์แผ่นดินซึ่งตั้งขึ้นจากระบบเจ้าภาษีนายอากร คำว่าภาษีนี้นี้ จะใช้กับอากรที่เกิดขึ้นใหม่ในสมัยรัชกาลที่ 3 เพื่อให้ฟังดูแตกต่างจากอากรเก่าที่เคยจัดเก็บ มาแต่โบราณ

3.1.4 การจัดเก็บภาษีอากรในสมัยรัชกาลที่ 4 (พ.ศ. 2394 - พ.ศ. 2411)

ในสมัยรัชกาลที่ 4 มีชาวต่างประเทศเข้ามาติดต่อค้าขายกับประเทศไทยมากขึ้น โดยเฉพาะประเทศ อังกฤษ ได้ส่งเซอร์จอห์น เบาริง เจ้าเมืองฮ่องกง เป็นราชทูตเชิญพระราชสาส์น เข้ามาขอทำหนังสือสัญญาทางพระ ราชไมตรีในปี พ.ศ. 2397 ทั้งนี้ ข้อความของสนธิสัญญาทางด้านภาษีที่สำคัญประการหนึ่ง คือ ให้มีการยกเลิกภาษี เบิกร่องหรือภาษีปากเรือที่เก็บตามสัญญาฉบับปี พ.ศ. 2369 โดยให้เก็บภาษีขาเข้าแทน และให้เก็บในอัตราเพียงร้อยละ 3 ของสินค้าเท่านั้น ผลของสัญญาฉบับนี้ได้ทำให้ไทยเป็นฝ่ายเสียเปรียบ แต่เพื่อเป็นการคงรักษาเอกราชไว้ รัฐบาลไทยจำเป็นต้องยอมทำสนธิสัญญาในลักษณะเดียวกันกับประเทศในแถบยุโรปอีกหลายประเทศ รวมทั้งรัฐบาล ไทยต้องยอมให้นานาประเทศมีการซื้อขายสินค้ากับราษฎรได้อย่างเสรี โดยให้เสียภาษีตามพิกัดอัตราที่กำหนดไว้ใน สนธิสัญญา ทำให้ผลประโยชน์รายได้ภาษีของรัฐบาลลดต่ำลงเป็นอย่างมาก รัฐบาลในขณะนั้นจึงขาดแคลนเงินทุนใน

การบริหารจัดการราชการแผ่นดินให้ทันกับความเจริญของบ้านเมือง จึงกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีประเภทใหม่ขึ้นอีก 14 ประเภท อาทิเช่น ภาษีฝิ่น ภาษีไหม อากรพนัน อากรมหรสพ เป็นต้น รวมทั้งได้นำภาษีเดิมที่ยกเลิกในรัชกาลที่ 3 กลับมาจัดเก็บใหม่ คือ อากรค่าน้ำและอากรรักษาเกาะ

### 3.1.5 การจัดเก็บภาษีอากรในสมัยรัชกาลที่ 5 (พ.ศ. 2411 - พ.ศ. 2453)

ในปี พ.ศ. 2416 รัชกาลที่ 5 ได้ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าโปรดกระหม่อมให้มีการตราพระราชบัญญัติสำหรับหอรัษฎากรพิพัฒน์ จุลศักราช 1235 และได้โปรดเกล้าตั้งหอรัษฎากรพิพัฒน์ขึ้น เพื่อเป็นสำนักงานกลางสำหรับเก็บเงินผลประโยชน์รายได้ภาษีอากรของแผ่นดินมารวมไว้ในที่แห่งเดียว ไม่ให้แยกย้ายการจัดกระจายอยู่ตามหน่วยงานต่าง ๆ ดังที่เคยเป็นมาแต่ก่อน โดยให้มีพนักงานบัญชีกลางสำหรับรวบรวมบัญชีผลประโยชน์แผ่นดิน และตรวจตราการเก็บภาษีอากรของหน่วยงานต่าง ๆ ให้เป็นไปอย่างรัดกุม ซึ่งนับเป็นต้นกำเนิดของกระทรวงการคลังในปัจจุบัน ต่อมาในปี พ.ศ. 2418 ได้ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าโปรดกระหม่อมให้ตราพระราชบัญญัติกรมพระคลังมหาสมบัติ จุลศักราช 1237 ตั้งกรมพระคลังมหาสมบัติ แยกงานการคลังออกจากราชการต่างประเทศ ซึ่งเวลานั้นรวมกันอยู่เป็นราชการในกรมท่าและต่อมาในปี พ.ศ. 2433 ได้ยกฐานะกรมพระคลังมหาสมบัติ เป็นกระทรวงพระคลังมหาสมบัติตามพระธรรมนูญ หน้าที่ราชการกระทรวงพระคลังมหาสมบัติรัตนโกสินทร์ศก 109

ในด้านการจัดเก็บภาษี ได้ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าโปรดกระหม่อมให้เปลี่ยนแปลงวิธีการจัดเก็บภาษีอากร จากระบบเจ้าภาษีนายอากร มาเป็นทางราชการเป็นผู้เก็บเอง โดยในช่วงแรกได้ทดลองให้เทศาภิบาลบางแห่งจัดเก็บภาษีอากรเอง ปรากฏว่าได้ผลดี สามารถจัดเก็บภาษีอากรได้เพิ่มขึ้นกว่าแต่ก่อนมาก จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าโปรดกระหม่อมให้เลิกวิธีการเรียกประมูลรับเหมาผูกขาดเก็บภาษีอากรจากราชฎาโดยสิ้นเชิง และให้เทศาภิบาลเก็บเองเหมือนกันหมดทุกมณฑล

ในด้านรายจ่าย พระองค์ได้ทรงวางพิคัดอัตราเงินเดือนให้แก่ข้าราชการตามตำแหน่งเป็นที่แน่นอน แทนเงินเบี้ยหวัดที่จ่ายแต่เดิม และยังพระราชทานเบี้ยบำนาญแก่ข้าราชการ เพื่อเป็นเครื่องเลี้ยง เมื่อรับราชการไม่ได้แล้ว โดยเฉพาะในปี พ.ศ. 2439 พระองค์ได้ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าโปรดกระหม่อมให้มีการจัดทำงบประมาณแผ่นดินขึ้นเป็นครั้งแรกอันเป็นแบบฉบับที่จะต้องทำงบประมาณแผ่นดินขึ้น

นอกจากการปฏิรูปตามที่กล่าวมาข้างต้น รัชกาลที่ 5 ยังได้ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าโปรดกระหม่อมให้ยกเลิกภาษีชนิดที่เป็นโทษแก่ราษฎรและภาษีอากรบางประเภทที่ทำรายได้ให้กับรัฐบาลไม่มากนักและเป็นภาระแก่คนยากจน เช่น ภาษีอากรภายใน อากรบ่อนเบี้ย เป็นต้น สำหรับบทบัญญัติของภาษีอากรที่ได้มีการตราขึ้นในรัชสมัยนี้ เป็นเพียงการแก้ไขปรับปรุงภาษีอากรที่มีอยู่เท่าเดิมนั้น ไม่ได้มีการเพิ่มประเภทภาษีขึ้นใหม่

### 3.1.6 การจัดเก็บภาษีอากรในสมัยรัชกาลที่ 6 (พ.ศ. 2453 - พ.ศ. 2468)

ในสมัยรัชกาลที่ 6 ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าโปรดกระหม่อมให้ยกกรมสรรพากรใน และข้าราชการกรมสรรพากรใน ซึ่งเดิมขึ้นอยู่กับกระทรวงนครบาล มาขึ้นอยู่ในบังคับบัญชากระทรวงพระคลังมหาสมบัติ ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2458 เพื่อเป็นการรวมเงินผลประโยชน์ของแผ่นดินไว้ที่เดียวกัน และต่อมาในวันที่ 2 เมษายน พ.ศ. 2458 ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าโปรดกระหม่อมให้ยกกรมสรรพากรนอก ซึ่งแต่เดิมขึ้นอยู่ในกระทรวงมหาดไทยมา

ขึ้นกับกระทรวงพระคลังมหาสมบัติเช่นกัน และให้รวมกรมสรรพากรนอกและกรมสรรพากรในเข้าเป็นกรมเดียวกัน เรียกว่า กรมสรรพากร นอกจากนี้ ยังได้ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าโปรดกระหม่อมให้มีการปรับปรุงภาษีอากรในอีกหลายส่วน รวมถึงการกำหนดภาษีอากรและค่าธรรมเนียมประเภทต่าง ๆ ที่อยู่ในความรับผิดชอบของกรมสรรพากร ในการปฏิบัติจัดเก็บด้วย

### 3.1.7 การจัดเก็บภาษีอากรในสมัยรัชกาลที่ 7 เป็นต้นมาจนถึงปัจจุบัน (พ.ศ. 2468 - ปัจจุบัน)

ในตอนต้นรัชกาลที่ 7 การจัดเก็บภาษีอากรยังคงคล้ายคลึงกับในสมัยก่อน ภายหลังจากที่คณะราษฎร ได้มีการปฏิรูปการปกครองแผ่นดินในปี พ.ศ. 2475 จึงได้มีการตราพระราชบัญญัติในการจัดเก็บภาษีขึ้นใหม่ ดังต่อไปนี้

- (1) พระราชบัญญัติภาษีเงินเดือน พ.ศ. 2475
- (2) พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พ.ศ. 2475
- (3) พระราชบัญญัติภาษีการค้า พ.ศ. 2475
- (4) พระราชบัญญัติอากรแสตมป์ พ.ศ. 2475
- (5) พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475
- (6) พระราชบัญญัติภาษีการธนาคารและประกันภัย พ.ศ. 2476
- (7) พระราชบัญญัติภาษีอากรมรดกและอากรทางรับ มรดก พ.ศ. 2476

กฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรในขณะนั้นยังไม่มีการรวบรวมเข้าเป็นฉบับเดียวกัน ต่อมา รัฐบาลในขณะนั้น มีนโยบายนำลัทธิชาตินิยมมาใช้เป็นเครื่องมือในการผลักดันการพัฒนาเศรษฐกิจเพื่อนำให้ประชาชนเห็นความสำคัญของภาษีด้วยการกำหนดให้เป็นภาระหน้าที่ของประชาชนไว้ในรัฐธรรมนูญ และได้มีการวางแนวทางในการจัดเก็บภาษีตามความสามารถในการเสียภาษีของประชาชน กำหนดรูปแบบภาษีสมัยใหม่โดยมีเทคนิคและวิธีการคำนวณเป็นแบบสมัยใหม่ ซึ่งได้แก่การกำหนดฐานการคำนวณภาษี อัตราภาษี วิธีการคำนวณ การให้หักค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อน เป็นต้น และได้มีการรวบรวมกฎหมาย การจัดเก็บเป็นหมวดหมู่บรรจุไว้เป็นกฎหมายประมวลรัษฎากร ฉบับปี พ.ศ. 2481 โดยกระทรวงการคลังได้มีการออกพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2482 เป็นต้นไป โดยพระราชบัญญัตินี้มีผลเป็นการยกเลิกกฎหมายภาษีอากรหลายฉบับ อาทิเช่น พระราชบัญญัติรัชชูปการ พ.ศ. 2468 พระราชบัญญัติลักษณะเก็บเงินค่านา ร.ศ. 119 พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พ.ศ. 2475 พระราชบัญญัติภาษีการค้า พ.ศ. 2475 รวมถึงพระราชบัญญัติอากรแสตมป์ พ.ศ. 2475 เป็นต้น

หลังจากการประกาศใช้ประมวลรัษฎากรในปี พ.ศ. 2482 นั้น ได้มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงประมวลรัษฎากรอีกหลายครั้งเพื่อให้สอดคล้องกับการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศอย่างต่อเนื่อง โดยครั้งสำคัญในปี พ.ศ. 2496 ได้มีประกาศใช้พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 แก้ไขหลักการจัดเก็บภาษีจากเดิมหลายประการ โดยได้ยกเลิกภาษีโรงค้า ภาษีการซื้อข้าว ภาษีการซื้อน้ำตาล ภาษีโรงแรมและภัตตาคาร ภาษีธนาคาร เครดิตฟองซิเอร์ การออมสินและการประกันภัย และให้มีการจัดเก็บภาษีอากรประเภทใหญ่ ๆ คือ

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีการค้า อากรมหรสพ ภาษีป้าย อากรแสตมป์ ภาษีบำรุงท้องที่ และภาษีการซื้อโฉนดที่ดินแทน ซึ่งนับว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงหลักการจัดเก็บภาษีอากรครั้งสำคัญของประเทศไทย<sup>31</sup>

อย่างไรก็ตาม ในปี พ.ศ. 2475 ที่ได้มีการตราพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ขึ้น และให้ยกเลิกพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือน ตึก แพร พ.ศ. 1232 และประกาศอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องนั้น ในระยะแรกให้ บังคับใช้เฉพาะในเขตจังหวัดพระนครและธนบุรีบางพื้นที่ ต่อมาได้ขยายไปบังคับใช้ในจังหวัดอื่น ๆ รวมถึงท้องที่นอก เขตเทศบาลและนอกเขตสุขาภิบาลด้วย ทั้งนี้ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ได้มีการแก้ไข บทบัญญัติเพิ่มเติมหลายครั้งเพื่อให้สอดคล้องกับความเปลี่ยนแปลงของบ้านเมือง และแม้พระราชบัญญัติภาษี โรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 จะมีการแก้ไขบทบัญญัติเพิ่มเติมหลายครั้ง แต่พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ก็ยังคงมีประเด็นปัญหาและข้อพิพาทเกิดขึ้นอยู่ จึงทำให้มีการตราพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูก สร้าง พ.ศ. 2562 ขึ้นมาใช้บังคับแทน และให้มีผลเป็นการยกเลิกพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และกฎหมายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องที่ใช้บังคับก่อนหน้าด้วย<sup>32</sup>

### 3.2 การจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) ของประเทศไทยในปัจจุบัน

ภาษีทรัพย์สินของประเทศไทยมีการจัดเก็บมาเป็นระยะเวลาอันยาวนานแล้ว ในรูปแบบของภาษีท้องถิ่นซึ่งเป็นที่รู้จัก กันในนามของภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ ส่วนภาษีป้ายและภาษีและรถยนต์และล้อเลื่อนนั้นไม่ถือเป็นภาษีทรัพย์สินในทางทฤษฎี ต่อมาในปี พ.ศ. 2558 ได้มีการประกาศใช้กฎหมายภาษีการรับมรดกเพิ่มขึ้น ซึ่งเป็น การจัดเก็บภาษีจากฐานทรัพย์สินประเภทหนึ่งและจัดเก็บในระดับประเทศ (National Tax) โดยกำหนดให้ทายาท หรือผู้รับมรดกที่รับมรดกมูลค่าเกินกว่า 100,000,000 บาท จะต้องเสียภาษีการรับมรดกในส่วนมูลค่าที่เกินกว่า 100,000,000 บาทตามอัตราภาษีที่กฎหมายกำหนดไว้ เพื่อเป็นการเพิ่มรายได้ให้แก่รัฐ อย่างไรก็ตาม ผลการจัดเก็บ ภาษีการรับมรดกนั้น ไม่บรรลุเป้าหมายเท่าที่ควร เนื่องจากผลการจัดเก็บรายได้ของรัฐบาลในปีงบประมาณ 2564 ในส่วนของกรมสรรพากรนั้น พบว่ารายได้ที่จัดเก็บจากภาษีการรับมรดกมีเพียงอัตราร้อยละ 0.02 ของรายได้ทั้งหมด ที่กรมสรรพากรจัดเก็บได้ซึ่งถือว่าเป็นอัตราที่น้อยมาก และเนื่องจากพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ได้ถูกใช้บังคับมาเป็นเวลานานแล้ว เนื้อหาสาระของกฎหมาย เก่าไม่เหมาะสมกับสภาพการดำเนินธุรกิจ การจัดเก็บภาษีจึงมีความไม่เหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจ สังคมและ สถานการณ์ในปัจจุบัน รวมทั้งบทบัญญัติที่ใช้บังคับขาดความแน่นอนและการกำหนดค่านิยามที่ขาดเนื้อหาสาระที่ สำคัญหลายประการ ประกอบกับกฎหมายที่ใช้บังคับมีความล้าสมัยซึ่งส่งผลให้เกิดข้อพิพาทขึ้นมากมาย ดังนั้น จึงมี การตรากฎหมายใหม่ซึ่งก็คือพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ขึ้นมาใช้บังคับแทน

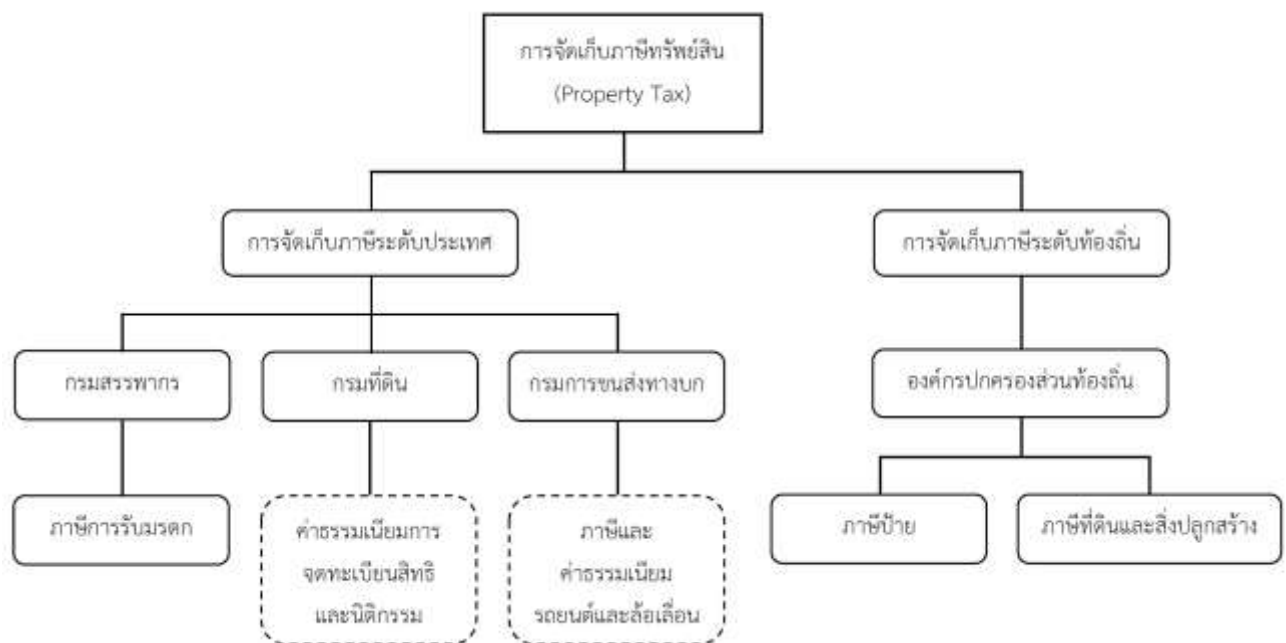
<sup>31</sup> กรมสรรพากร, ประวัติการจัดเก็บภาษี. [ออนไลน์], 3 ตุลาคม 2565. แหล่งที่มา <https://www.rd.go.th/3453.html>

<sup>32</sup> พันธชาติ ศิริขวัญ, ปัญหาการกำหนดค่ารายปีตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475, (วิทยานิพนธ์ มหาวบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2553), หน้า 8.

ปัจจุบัน กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของประเทศไทยมีทั้งหมด 5 ประเภท คือ ภาษีป้าย ภาษีและค่าธรรมเนียมล้อเลื่อนและรถยนต์ ภาษีการรับมรดก ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง รวมถึงค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับที่ดินตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินทั้ง 5 ประเภทข้างต้นนั้น สามารถแบ่งออกเป็น 2 กลุ่ม คือ กฎหมายภาษีที่จัดเก็บจากทรัพย์สินในระดับประเทศ (National Tax) และกฎหมายภาษีที่จัดเก็บจากทรัพย์สินในระดับท้องถิ่น (Local Tax)

เนื่องจากระบบการปกครองในประเทศไทยนั้น แบ่งเป็น 3 ระบบ คือ ราชการส่วนกลาง ราชการส่วนภูมิภาค และราชการส่วนท้องถิ่น ทำให้ระบบการปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นเป็นเพียงระบบเล็ก ๆ ที่มีราชการส่วนภูมิภาคคอยกำกับดูแล ซึ่งการจัดเก็บภาษีส่วนใหญ่จัดทำโดยรัฐบาลกลางทำให้การจัดเก็บภาษีท้องถิ่นมีความสำคัญน้อยลงและจัดเก็บได้แต่เฉพาะภาษีฐานทรัพย์สิน กล่าวคือ ทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในเขตปกครองของแต่ละท้องถิ่นเท่านั้น อาทิเช่น ภาษีป้าย ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ส่วนภาษีการรับมรดก ภาษีและค่าธรรมเนียมล้อเลื่อนและรถยนต์ รวมถึงค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม เป็นภาษีที่จัดเก็บในระดับประเทศ อย่างไรก็ตาม แม้ว่าภาษีและค่าธรรมเนียมรถยนต์และล้อเลื่อนที่จัดเก็บโดยกรมการขนส่งทางบก และค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับที่ดินที่จัดเก็บโดยกรมที่ดิน ซึ่งเป็นการจัดเก็บระดับประเทศก็ตาม แต่หน่วยงานราชการส่วนกลางจะต้องจัดสรรรายได้ดังกล่าวให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทั้งหมด ส่งผลให้ระบบการปกครองส่วนท้องถิ่นต้องใช้ในการพึ่งพาเงินอุดหนุนจากรัฐบาลเป็นสัดส่วนมากกว่ารายได้ของตนเอง ดังแผนภูมิแสดงการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินดังต่อไปนี้

แผนภูมิที่ 1 - แผนภูมิแสดงการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของประเทศไทย



### 3.3 ภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) ของประเทศไทยในปัจจุบัน

#### 3.3.1 ภาษีป้าย

ภาษีป้ายเป็นภาษีที่จัดเก็บจากป้ายที่ใช้ในการประกอบการค้าหรือประกอบกิจการเพื่อหารายได้และภาษีป้ายถือเป็นรายได้หลักของแต่ละท้องถิ่นนอกจากภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในปัจจุบัน ตามพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 ดังนั้น ภาษีป้ายจึงถือเป็นมาตรการทางกฎหมายที่มีความสำคัญประเภทหนึ่ง ในการจัดหารายได้ของท้องถิ่นเพื่อให้ได้มาซึ่งงบประมาณที่จะนำมาใช้ในการบริหารและจัดการบริการสาธารณะให้แก่ประชาชนในท้องถิ่นได้อย่างมีประสิทธิภาพและทั่วถึง แต่เนื่องจากการจัดเก็บภาษีป้ายนั้นยังไม่สามารถจัดเก็บได้อย่างมีประสิทธิภาพ จึงอาจส่งผลให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีรายได้ไม่เพียงพอที่จะนำไปจัดสรรเพื่อพัฒนาท้องถิ่นของตนได้อย่างเต็มที่

ภาษีป้ายตามพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 มาตรา 6 ได้ให้คำนิยามของคำว่าป้ายไว้ว่า “ป้ายหมายความว่า ป้ายแสดงชื่อ ยี่ห้อ หรือเครื่องหมายที่ใช้ในการประกอบการค้าหรือประกอบกิจการอื่นเพื่อหารายได้หรือโฆษณาการค้าหรือกิจการอื่นเพื่อหารายได้ ไม่ว่าจะได้แสดงหรือโฆษณาไว้ที่วัตถุใด ๆ ด้วยอักษร ภาพ หรือเครื่องหมายที่เขียน แกะสลัก จารึกหรือทำให้ปรากฏด้วยวิธีอื่น”<sup>33</sup>

ดังนั้น ป้ายที่จะต้องเสียภาษีตามความหมายข้างต้นนั้น จึงได้แก่ ป้ายชื่อ ยี่ห้อ หรือเครื่องหมายที่ใช้ในการประกอบกิจการ โดยมีเจตนาเพื่อหารายได้ หรือโฆษณาการค้า หรือกิจการอื่น ๆ เพื่อหารายได้ ไม่ว่าจะมิเจตนาแสดงไว้เพื่อโฆษณาโดยวิธีใดก็ตาม ซึ่งมักพบเห็นได้มากโดยเฉพาะในย่านชุมชน หรือตามเมืองใหญ่ที่มีการจัดการวิธีการโฆษณาเพื่อให้เข้าถึงผู้บริโภคได้เป็นอย่างดี เช่น ตามท้องถนน อาคารพาณิชย์ ร้านค้า รวมถึงอาคารสำนักงาน เป็นต้น เว้นแต่เป็นป้ายที่มีลักษณะดังต่อไปนี้ เจ้าของป้ายไม่ต้องเสียภาษีป้าย

- (1) ป้ายที่แสดงไว้ ณ โรงมหรสพและบริเวณของโรงมหรสพนั้นเพื่อโฆษณามหรสพ
- (2) ป้ายที่แสดงไว้ที่สินค้าหรือที่สิ่งหุ้มห่อ หรือบรรจุสินค้า
- (3) ป้ายที่แสดงไว้ในบริเวณงานที่จัดขึ้นเป็นครั้งคราว
- (4) ป้ายที่แสดงไว้ที่คน หรือสัตว์
- (5) ป้ายที่แสดงไว้ในอาคารที่ใช้ประกอบการค้าหรือประกอบกิจการอื่นหรือภายในอาคารซึ่งเป็นที่รโหฐาน ทั้งนี้ เพื่อหารายได้ และแต่ละป้ายมีพื้นที่ไม่เกิน 3 ตารางเมตรที่กำหนดในกฎกระทรวง แต่ไม่รวมถึงป้ายตามกฎหมายว่าด้วยทะเบียนพาณิชย์
- (6) ป้ายของราชการส่วนกลาง ราชการส่วนภูมิภาค หรือราชการส่วนท้องถิ่นตามกฎหมาย
- (7) ป้ายขององค์การที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งองค์การของรัฐบาลหรือตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น ๆ และหน่วยงานที่นำรายได้ส่งรัฐ

<sup>33</sup> พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 มาตรา 6, (2510, 15 พฤศจิกายน), ราชกิจจานุเบกษา, เล่ม 84 ตอนที่ 114 ฉบับพิเศษ, หน้า 6

(8) ป้ายของธนาคารแห่งประเทศไทย ธนาคารออมสิน ธนาคารอาคารสงเคราะห์ ธนาคารเพื่อการสหกรณ์ และบริษัทเงินทุนอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย

(9) ป้ายของโรงเรียนเอกชน ตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน หรือสถาบันอุดมศึกษาเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน ที่แสดงไว้ ณ อาคารหรือบริเวณของโรงเรียนเอกชน หรือสถาบันอุดมศึกษาเอกชนนั้น

(10) ป้ายของผู้ประกอบการเกษตรซึ่งค่าผลผลิตอันเกิดจากการเกษตรของตน

(11) ป้ายของวัด หรือผู้ดำเนินกิจการเพื่อประโยชน์แก่การศาสนาหรือการกุศลสาธารณะ โดยเฉพาะ

(12) ป้ายของสมาคมหรือมูลนิธิ

(13) ป้ายตามที่กำหนดในกฎกระทรวง ซึ่งในปัจจุบันมีกฎกระทรวงฉบับที่ 2 (พ.ศ.2535) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 กำหนดให้ป้ายที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีป้าย คือ

- ป้ายที่ติดตั้งหรือแสดงไว้ที่รถยนต์ส่วนบุคคล รถจักรยานยนต์ รถบดถนน หรือรถแทรกเตอร์ ตามกฎหมายว่าด้วยรถยนต์

- ป้ายที่ติดตั้งหรือแสดงไว้ที่ล้อเลื่อนตามกฎหมายว่าด้วยล้อเลื่อน

- ป้ายที่ติดตั้งหรือแสดงไว้ที่ยานพาหนะนอกเหนือจาก 2 ข้อข้างต้น โดยมีพื้นที่ไม่เกิน

500 ตารางเซนติเมตร

### 3.3.1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีป้าย

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีป้าย ได้แก่ เจ้าของป้ายซึ่งแสดงป้ายชื่อ ยี่ห้อ หรือเครื่องหมายที่ใช้ในการประกอบกิจการ โดยมีเจตนาเพื่อหารายได้ หรือโฆษณาการค้า หรือกิจการอื่น ๆ เพื่อหารายได้ ไม่ว่าจะมิเจตนาแสดงไว้เพื่อโฆษณาโดยวิธีใดก็ตาม

กรณีไม่มีผู้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีป้าย หรือกรณีที่ไม่สามารถหาตัวเจ้าของป้ายนั้นได้ ให้ถือว่าผู้ครอบครองป้ายเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีป้าย แต่หากไม่สามารถหาตัวผู้ครอบครองป้ายนั้นได้อีก ให้ถือว่าเจ้าของหรือผู้ครอบครองอาคารหรือที่ดินที่ป้ายชื่อ ยี่ห้อ หรือเครื่องหมายนั้นติดตั้งหรือแสดงอยู่ เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีป้ายตามลำดับ โดย

(1) เจ้าของป้ายผู้มีหน้าที่เสียภาษีป้ายจะต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีป้าย ภายในเดือนมีนาคมของทุกปี โดยชำระภาษีเป็นรายปี

(2) กรณีติดตั้งหรือแสดงป้ายภายหลังเดือนมีนาคม หรือติดตั้งหรือแสดงป้ายใหม่แทนป้ายเดิม หรือเปลี่ยนแปลงแก้ไขป้าย อันเป็นเหตุต้องเสียภาษีป้ายเพิ่ม ให้เจ้าของป้ายยื่นแบบแสดงรายการภาษีป้าย

ภายใน 15 วัน นับแต่ติดตั้งหรือแสดงป้ายหรือนับแต่วันเปลี่ยนแปลงแก้ไขแล้วแต่กรณี ณ ที่ทำการองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ป้ายนั้นอยู่ในเขตดังกล่าว

(3) เจ้าของป้ายผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องชำระภาษีป้ายภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ได้รับการประเมินจากพนักงานเจ้าหน้าที่โดยชำระเป็นเงินสดหรือไปรษณีย์รณานัติ ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น

### 3.3.1.2 อัตราภาษีป้าย

การกำหนดอัตราภาษีป้ายนั้น พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 กำหนดให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยมีอำนาจออกกฎกระทรวงกำหนดอัตราภาษีป้ายไม่เกินอัตราที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีป้ายท้ายพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 ซึ่งในปัจจุบันรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยได้ออกกฎกระทรวงกำหนดอัตราภาษีป้าย พ.ศ. 2563 โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 เพื่อกำหนดอัตราภาษีป้ายให้เจ้าของป้ายและพนักงานเจ้าหน้าที่ใช้อัตราภาษีป้ายตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนดในการเสียภาษีป้าย ดังนั้น ในปัจจุบันการจัดเก็บภาษีป้ายจึงใช้อัตราภาษีป้ายตามที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวงกำหนดอัตราภาษีป้าย พ.ศ. 2563 ซึ่งมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2564 เป็นต้นไป ส่งผลให้ผู้ประกอบการร้านค้าและประชาชนทั่วไปผู้เป็นเจ้าของป้ายหรือผู้ครอบครองป้ายเพื่อการโฆษณาและหารายได้จะต้องชำระภาษีป้ายให้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยรายละเอียดดังต่อไปนี้

#### ตารางที่ 1 - ตารางแสดงอัตราภาษีป้าย

ประเภทป้าย	อัตราภาษีป้าย (บาท : 500 ตารางเซนติเมตร)	
	ลักษณะป้ายแบบเคลื่อนที่/เปลี่ยน	ลักษณะป้ายแบบคงที่ (นิ่ง)
(1) ป้ายที่มีอักษรไทยล้วน	10	5
(2) ป้ายที่มีอักษรไทยปนกับอักษรต่างประเทศ และ/หรือปนกับรูปภาพและเครื่องหมายอื่น ๆ	52	26
(3) ป้ายที่ไม่มีอักษรไทยไม่ว่าจะมีภาพหรือเครื่องหมายใด ๆ หรือไม่ และป้ายที่มีอักษรไทยบางส่วนหรือทั้งหมดอยู่ได้หรือต่ำกว่าอักษรต่างประเทศ	52	50

หมายเหตุ: เมื่อคำนวณพื้นที่ของป้ายตามอัตราภาษีป้ายแต่ละประเภทแล้ว ถ้ามีอัตราภาษีต่ำกว่าป้ายละ 200 บาท ให้เสียภาษีป้ายละ 200 บาท และป้ายที่ติดตั้งใหม่ให้เสียภาษีป้ายเป็นรายไตรมาส



### 3.3.1.3 การประเมินภาษีป้ายและการชำระภาษีป้าย

การประเมินภาษีป้ายและการชำระภาษีป้ายนั้น กฎหมายกำหนดให้พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินภาษีป้ายตามหลักเกณฑ์การคำนวณภาษีป้ายที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีป้ายท้ายพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 และตามอัตราภาษีป้ายที่กำหนดในกฎกระทรวง แล้วให้พนักงานเจ้าหน้าที่แจ้งการประเมินไปยังเจ้าของป้าย เมื่อเจ้าของป้ายได้รับแจ้งการประเมินแล้ว ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีป้ายชำระภาษีป้ายต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ สถานที่ที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีป้ายไว้ หรือสถานที่อื่นใดที่พนักงานเจ้าหน้าที่กำหนดภายใน 15 วันนับแต่วันที่ ได้รับแจ้งการประเมิน โดยสามารถชำระเป็นเงินสด ธนาณัติ ตัวแลกเงิน ไปรษณีย์ลงทะเบียนหรือวิธีอื่นใดตามที่ กำหนดไว้ในกฎกระทรวงก็ได้ อนึ่ง ภาษีป้ายที่มีจำนวนตั้งแต่ 3,000 บาทขึ้นไป ผู้เสียภาษีสามารถผ่อนชำระได้ 3 งวด งดลดเท่า ๆ กัน

ทั้งนี้ การจัดเก็บภาษีป้ายนั้น จะดำเนินการจัดเก็บโดยคิดคำนวณเป็นรายปี กล่าวคือ คิดจากภาษีป้ายที่ติดตั้งตั้งแต่เดือนมกราคมถึงเดือนธันวาคมของทุกปี แต่หากกรณีที่มีการติดตั้งใหม่หรือเปลี่ยนแปลงป้ายระหว่างปี กฎหมายกำหนดให้คิดภาษีป้ายเป็นรายไตรมาสจนถึงสิ้นปี ดังต่อไปนี้

- (1) ติดตั้งป้ายระหว่างเดือนมกราคมถึงเดือนมีนาคม คิดภาษีในอัตราร้อยละ 100
- (2) ติดตั้งป้ายระหว่างเดือนเมษายนถึงเดือนมิถุนายน คิดภาษีในอัตราร้อยละ 75
- (3) ติดตั้งป้ายระหว่างเดือนกรกฎาคมถึงเดือนกันยายน คิดภาษีในอัตราร้อยละ 50
- (4) ติดตั้งป้ายระหว่างเดือนตุลาคมถึงเดือนธันวาคม คิดภาษีในอัตราร้อยละ 25

อย่างไรก็ตาม หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ชำระภาษีภายในกำหนดระยะเวลาตามที่กฎหมาย กำหนดให้ถือว่าค้างชำระภาษี เจ้าพนักงานมีอำนาจยึดอายัดหรือนำทรัพย์สินออกขายทอดตลาดเพื่อนำเงินที่ได้ นั้น มาชำระค่าภาษีที่ค้างอยู่ และเมื่อหักค่าธรรมเนียมและค่าภาษีที่ค้างชำระไว้แล้ว เหลือเงินเท่าใดให้คืนให้แก่เจ้าของ ป้ายหรือผู้ที่ครอบครองหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องต่อไป

นอกจากนี้ กรณีผู้เสียภาษีป้ายโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียเกินกว่าที่ควรจะต้องเสีย ผู้นั้นมีสิทธิขอรับเงินคืนได้ โดยยื่นคำร้องต่อผู้บริหารท้องถิ่นภายใน 1 ปี นับแต่วันที่เสียภาษีป้าย และต้องรับเงินคืน ภายใน 1 ปี นับแต่วันที่ได้รับแจ้งให้ไปรับเงินคืน

### 3.3.1.4 การอุทธรณ์

กรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีป้ายที่ได้รับแจ้งการประเมินภาษีป้ายแล้วเห็นว่าการประเมินนั้นไม่ ถูกต้อง ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อผู้บริหารท้องถิ่นภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ ได้รับแจ้งการ ประเมิน และในการพิจารณาอุทธรณ์นั้น ผู้บริหารท้องถิ่นจะต้องวินิจฉัยอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 60 วัน นับแต่ วันที่ได้รับอุทธรณ์ ซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นต้องแจ้งคำวินิจฉัยพร้อมด้วยเหตุผลเป็นหนังสือไปยังผู้อุทธรณ์และพนักงาน เจ้าหน้าที่ที่ได้ทำการประเมินโดยเร็ว ทั้งนี้ หากผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของผู้บริหารท้องถิ่น ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของผู้บริหารท้องถิ่นนั้น โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลภายใน 30 วันนับแต่วันที่ ได้รับแจ้ง

คำวินิจฉัยอุทธรณ์ และในกรณีที่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ถึงที่สุดให้คืนเงินค่าภาษีป้ายให้แก่ผู้อุทธรณ์ ให้ผู้บริหารท้องถิ่น แจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบโดยเร็วเพื่อมาขอรับเงินคืนภายใน 1 ปี นับแต่วันที่ได้รับแจ้ง

#### 3.3.1.5 เงินเพิ่มกรณีชำระภาษีป้ายเกินกำหนดเวลา

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีป้ายอาจต้องเสียเงินเพิ่มนอกเหนือจากค่าภาษีป้าย หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีป้ายไม่ได้ดำเนินการหรือดำเนินการไม่ถูกต้องในกรณีดังต่อไปนี้

(1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีป้ายไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีป้ายภายในเดือนมีนาคมของทุกปี หรือหลังติดตั้งป้าย 15 วัน ให้เสียเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 10 ของจำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีป้าย เว้นแต่กรณีที่เจ้าของป้ายได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีป้ายก่อนที่พนักงานเจ้าหน้าที่จะได้แจ้งให้ทราบถึงการละเว้นให้เสียเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 5 ของจำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีป้าย

(2) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีป้ายยื่นแบบแสดงรายการภาษีป้ายไม่ถูกต้อง ทำให้จำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีป้ายลดน้อยลง ให้เสียเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 10 ของภาษีป้ายที่ประเมินเพิ่มเติม เว้นแต่กรณีที่เจ้าของป้ายได้มาขอแก้ไขแบบแสดงรายการภาษีป้ายให้ถูกต้องก่อนที่พนักงานเจ้าหน้าที่แจ้งการประเมิน

(3) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีป้ายไม่ชำระเงินค่าภาษีป้ายภายใน 15 วันนับแต่วันที่รับแจ้งการประเมิน ให้เสียเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 2 ต่อเดือนของจำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีป้าย โดยเศษของเดือนให้นับเป็นหนึ่งเดือน

#### 3.3.1.6 บทกำหนดโทษ

พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 ได้มีการกำหนดบทลงโทษสำหรับผู้ฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนดดังต่อไปนี้

(1) ผู้ใดจงใจแจ้งข้อความอันเป็นเท็จ ให้ถ้อยคำเท็จ ตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดงเพื่อหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีป้ายต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 1 ปี หรือปรับตั้งแต่ 5,000 - 50,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

(2) ผู้ใดจงใจไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีป้ายต้องระวางโทษปรับตั้งแต่ 5,000 - 50,000 บาท

(3) ผู้ใดไม่แสดงชื่อ ที่อยู่เจ้าของป้ายเป็นอักษรไทยให้ชัดเจนที่มุมขวาด้านล่างของป้าย ซึ่งติดตั้งบนอสังหาริมทรัพย์ของผู้อื่นและป้ายนั้นมีพื้นที่เกิน 2 ตารางเมตร ต้องระวางโทษปรับวันละ 100 บาทเรียงรายวันตลอดระยะเวลาที่กระทำความผิด

(4) ผู้ใดไม่แจ้งการรับโอนป้ายภายใน 30 วัน นับแต่วันที่รับโอนต้องระวางโทษปรับตั้งแต่ 1,000 - 10,000 บาท

(5) ผู้ใดขัดขวางการปฏิบัติหน้าที่ของพนักงานเจ้าหน้าที่หรือไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของพนักงานเจ้าหน้าที่ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 6 เดือนหรือปรับตั้งแต่ 1,000 – 20,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ<sup>34</sup>

อนึ่ง ในกรณีมีผู้กระทำความผิดตามพระราชบัญญัติวิชาชีพ พ.ศ. 2510 ถ้าผู้บริหารท้องถิ่นเห็นว่าเป็นความผิดที่มีโทษปรับสถานเดียวหรือมีโทษจำคุกหรือปรับและโทษจำคุกไม่เกิน 6 เดือน ให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจเปรียบเทียบสถานเดียวได้และให้ค่าปรับเป็นรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น ๆ

นอกจากนี้ กรณีที่ผู้กระทำความผิดเป็นนิติบุคคล ถ้าการกระทำความผิดของนิติบุคคลนั้นเกิดจากการสั่งการหรือการกระทำของกรรมการ หรือผู้จัดการ หรือบุคคลใดซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของนิติบุคคลนั้น หรือในกรณีที่บุคคลดังกล่าวมีหน้าที่ต้องสั่งการหรือกระทำและละเว้นไม่สั่งการหรือไม่กระทำการจนเป็นเหตุให้นิติบุคคลนั้นกระทำความผิด ผู้นั้นต้องรับโทษตามที่บัญญัติไว้สำหรับความผิดนั้น ๆ ด้วย

### 3.3.2 ค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์

ในสมัยก่อน การจำหน่ายจ่ายโอนที่ดินเพียงแค่ว่าทำเป็นหนังสือสัญญากันเองระหว่างคู่สัญญาก็สามารถใช้บังคับได้แล้ว แต่ต่อมาพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว (รัชกาลที่ 5) ได้ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าโปรดกระหม่อมให้มีการประกาศเรื่องจำนำและขายฝากที่ดิน ร.ศ. 118 (พ.ศ. 2442) โดยกำหนดว่าการจำนำและขายฝากที่ดินนั้นให้ทำสัญญาเป็นกรมธรรม์ต่อเจ้าพนักงานตามกฎหมาย หากไม่มีกรมธรรม์แล้ว จะอ้างไม่ได้ว่ามีกำนำหรือขายฝากนั้น ถือเป็นหลักเกณฑ์ใหม่ที่ใช้บังคับเป็นแนวทางการจดทะเบียนตลอดมา จนกระทั่ง ได้มีการประกาศใช้ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งบัญญัติให้การทำนิติกรรมบางประเภทเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์หรือการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์และทรัพย์สินเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ต้องทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ซึ่งถือปฏิบัติตามจนทุกวันนี้

นิติกรรมต่าง ๆ ที่กฎหมายกำหนดให้ทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ล้วนแล้วแต่เป็นนิติกรรมที่กฎหมายเห็นว่ามีผลสำคัญ จึงต้องทำให้เป็นหลักฐานมั่นคงและเพื่อเปิดเผยแก่คนทั่วไปทราบ ซึ่งหลักฐานทางทะเบียนนี้ ถือว่าเป็นหลักฐานทางราชการอันเป็นที่มั่นคงแน่นอนและเชื่อถือได้

ที่ดินเป็นอสังหาริมทรัพย์อย่างหนึ่งและถือเป็นทรัพย์สินที่มีความสำคัญ ไม่ว่าจะทำการใด ๆ กับที่ดิน เช่น ขาย จำนอง ขายฝาก เป็นต้น จะต้องมีการจดทะเบียนที่ดินจึงจะมีผลในทางกฎหมายและใช้ยืนยันสิทธิกับบุคคลต่าง ๆ ได้ ดังนั้น การจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ของประเทศไทยจึงเป็นการจดทะเบียนเพื่อรับรองสิทธิในที่ดินของประชาชน โดยอสังหาริมทรัพย์ที่มีการจดทะเบียน คือ ที่ดินที่มีหลักฐานเป็นโฉนดที่ดินหรือหนังสือรับรองการทำประโยชน์ซึ่งกฎหมายบังคับให้ต้องมีการจดทะเบียน

<sup>34</sup> กองคลัง ฝ่ายงานพัฒนาและจัดเก็บรายได้ องค์การบริหารส่วนตำบลวังหลุม อำเภอตะพานหิน จังหวัดพิจิตร, เอกสารประชาสัมพันธ์วิชาชีพ พ.ศ. 2510 . [ออนไลน์] , 4 ตุลาคม 2565. แหล่งที่มา [https://www.wanglum.go.th/files/com\\_networknews/2021-05\\_8775fa17c5efc19.pdf](https://www.wanglum.go.th/files/com_networknews/2021-05_8775fa17c5efc19.pdf)

ในปัจจุบัน นิติกรรมที่ต้องเสียค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ซึ่งปรากฏตามบัญชีท้ายพระราชบัญญัติให้ใช้ประมวลกฎหมายที่ดิน พ.ศ. 2497 และพระราชบัญญัติอาคารชุด พ.ศ. 2522 มีดังต่อไปนี้

- (1) การโอนที่ดิน หรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างที่มีทุนทรัพย์
- (2) การโอนกรรมสิทธิ์ในห้องชุดที่มีทุนทรัพย์
- (3) การโอนที่เป็นการให้มรดก
- (4) การจดทะเบียนการให้เช่า
- (5) การจดทะเบียนการจำนองในกรณีที่มีการจำนองกับสถาบันการเงิน อาทิเช่น การกู้ยืมเงินกรณีซื้อที่ดิน

หรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง ห้องชุด การกู้ยืมเงินเพื่อการไถ่ถอน เป็นต้น ล้วนแล้วแต่เป็นนิติกรรมที่ต้องมีการจำนองควบคู่กับการจดทะเบียนสิทธิไปด้วยทุกกรณี

- (6) กรณีอื่น ๆ ตามที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง

### 3.3.2.1 การประเมินราคาทุนทรัพย์

การประเมินราคาทุนทรัพย์ คือ การประเมินราคาทรัพย์สินต่าง ๆ อาทิเช่น ที่ดิน ที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง ห้องชุด เป็นต้น โดยการนำตัวทรัพย์มาประเมินราคาตามราคาตลาดที่ใช้ซื้อขายกัน ณ ปัจจุบัน เป็นเกณฑ์ในการประเมินราคาทุนทรัพย์เพื่อให้ได้ราคาทุนทรัพย์สำหรับการจัดเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมของกรมที่ดินโดยหน่วยงานที่ทำการประเมินราคาทุนทรัพย์ในปัจจุบัน ได้แก่ กรมธนารักษ์ สังกัดกระทรวงการคลัง นอกจากนี้ การประเมินราคาทุนทรัพย์นั้น ยังมีบริษัทเอกชนหรือสถาบันการเงินเป็นผู้ประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อใช้ในการทำธุรกรรมทางการเงินต่าง ๆ เช่น การกู้ยืมเงิน การจำนอง การไถ่ถอนจำนอง เป็นต้น ซึ่งราคาประเมินทุนทรัพย์ของกรมธนารักษ์ในปัจจุบันถือเป็นราคามาตรฐานที่เป็นที่ยอมรับและใช้เป็นข้อมูลพื้นฐานของบริษัทเอกชนหรือสถาบันการเงินที่ดำเนินกิจการด้านการประเมินราคาทุนทรัพย์ด้วย

เดิมตามประมวลกฎหมายที่ดินนั้น นอกจากพนักงานเจ้าหน้าที่สังกัดกรมที่ดินจะมีอำนาจหน้าที่ในการจดทะเบียนสิทธิแล้ว ยังมีหน้าที่ตีราคาทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมอีกด้วย แต่ปรากฏว่าในแต่ละปีกรมที่ดินต้องสูญเสียรายได้ในส่วนที่เป็นค่าธรรมเนียมที่ดินปีละหลายร้อยล้านบาทเนื่องจากพนักงานเจ้าหน้าที่ของกรมที่ดินละเลยการปฏิบัติหน้าที่และรู้เห็นเป็นใจในการตีราคาทุนทรัพย์ที่ดินที่จะต้องเสียค่าธรรมเนียมต่ำกว่าราคาที่เป็นจริง ดังนั้น จึงได้มีการตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายที่ดิน (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2534 ซึ่งกำหนดให้เรียกเก็บค่าธรรมเนียมการโอนที่ดินตามราคาประเมินที่ทางราชการกำหนด เพื่อเป็นการอำนาจของพนักงานเจ้าหน้าที่ในการใช้ดุลยพินิจตีราคาทุนทรัพย์โดยรู้เห็นเป็นใจกับผู้โอนที่ดิน

ภายหลังจากที่มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายที่ดิน (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2534 แล้ว คณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์จึงวางระเบียบว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการในการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมขึ้นมา โดยระเบียบดังกล่าวมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 พฤษภาคม 2535 เป็นต้นไป ซึ่งระเบียบดังกล่าวประกอบด้วยหลักเกณฑ์การประเมินทุนทรัพย์ประเภทที่ดิน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้าง และห้องชุด โดยเฉพาะกรณีการ

กำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุด ให้กำหนดโดยใช้ราคาตลาดของห้องชุด ณ วันที่จดทะเบียนอาคารชุดเป็นหลักในการประเมิน ต่อมาได้มีการตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายที่ดิน (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2543 ซึ่งกำหนดให้การจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมการโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินหรือสิทธิครอบครองในที่ดินหรืออสังหาริมทรัพย์จะต้องเสียค่าธรรมเนียมตามราคาประเมินทุนทรัพย์ตามมาตรา 105 เบญจ แห่งพระราชบัญญัติให้ใช้ประมวลกฎหมายที่ดิน พ.ศ. 2522 และเมื่อได้ราคาประเมินทุนทรัพย์แล้วก็จะประกาศลงในเว็บไซต์ของกรมธนารักษ์และกรมที่ดินเพื่อให้ประชาชนสามารถเข้าไปตรวจสอบราคาประเมินทุนทรัพย์ได้

อย่างไรก็ตาม เนื่องจากราคาทรัพย์สินของประเทศในปัจจุบันยังขาดความชัดเจน ทำให้ไม่มีกรอบแนวทางเพื่อใช้ในการปฏิบัติของหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ส่งผลให้การควบคุมดูแลและการบริหารจัดการเกี่ยวกับการประเมินราคาทรัพย์สินของประเทศยังไม่มีประสิทธิภาพและเป็นไปในทิศทางเดียวกัน ประกอบกับพระราชบัญญัติปรับปรุงกระทรวง ทบวง กรม พ.ศ. 2545 ได้บัญญัติให้กระทรวงการคลังมีอำนาจหน้าที่เกี่ยวกับการประเมินราคาทรัพย์สิน จึงมีการตราพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562 ขึ้นโดยกำหนดให้มีคณะกรรมการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐและคณะกรรมการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐประจำจังหวัด เพื่อทำหน้าที่เกี่ยวกับการประเมินราคาทรัพย์สิน และการจัดทำบัญชีราคาประเมินทรัพย์สินซึ่งใช้เป็นเกณฑ์อ้างอิงหรือเป็นฐานในการจัดเก็บภาษีอากรและค่าธรรมเนียมตามกฎหมายหรือเพื่อใช้ประโยชน์อย่างอื่นของหน่วยงานของรัฐ โดยให้คณะกรรมการประจำจังหวัดประกาศบัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่จัดทำในรอบ 4 ปี และจะต้องประกาศล่วงหน้าก่อนวันเริ่มใช้บัญชีเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 30 วัน ซึ่งบัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวให้เริ่มใช้ ณ วันที่ 1 มกราคม ของปีที่คณะกรรมการกำหนด ส่งผลให้ราคาประเมินทรัพย์สินดังกล่าวเป็นไปตามหลักการพื้นฐานทางด้านการประเมินราคาทรัพย์สินและหลักเศรษฐศาสตร์เหมาะสมกับประเภทและลักษณะของทรัพย์สิน ตลอดจนสอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจ สังคม และสถานการณ์ในปัจจุบันมากขึ้น

### 3.3.2.2 อัตราค่าธรรมเนียม

การได้มาซึ่งที่ดินหรือการทำนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ คือ ที่ดินหรืออาคาร บ้านเรือนจะต้องทำการจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ซึ่งจะสมบูรณ์และชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์นั้น กฎหมายได้กำหนดให้พนักงานเจ้าหน้าที่ต้องเรียกเก็บค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในอัตราตามที่กำหนดไว้ในกฎหมายด้วย ซึ่งค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนประเภทต่าง ๆ นั้นถือเป็นแหล่งรายได้ของกรมที่ดินเพราะการทำนิติกรรมทุกประเภทต้องเสียค่าธรรมเนียมให้กับภาครัฐ อนึ่ง ค่าธรรมเนียมจะเสียมากหรือน้อยนั้นขึ้นอยู่กับประเภทของการจดทะเบียนว่าเป็นประเภทใด มีทุนทรัพย์หรือไม่มีทุนทรัพย์

ทั้งนี้ อัตราค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมนั้น มีกำหนดไว้ในกฎกระทรวง ฉบับที่ 47 (พ.ศ. 2541) ออกตามความในพระราชบัญญัติให้ใช้ประมวลกฎหมายที่ดิน พ.ศ. 2497 ข้อ 2 (27) ซึ่งค่าจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมหลัก ๆ ที่สามารถพบได้บ่อยในชีวิตประจำวัน ได้แก่

(1) ค่าจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมที่มีทุนทรัพย์ ซึ่งรวมถึงการขาย แลกเปลี่ยนและการให้ที่ไม่ใช่การให้ระหว่างบุพการีกับผู้สืบสันดาน หรือระหว่างคู่สมรส เรียกตามราคาประเมินทุนทรัพย์ในอัตราร้อยละ 2

(2) ค่าจดทะเบียนโอนมรดกหรือให้ เฉพาะในระหว่างบุพการีกับผู้สืบสันดาน หรือระหว่างคู่สมรส เรียกตามราคาประเมินทุนทรัพย์ในอัตราร้อยละ 0.5

(3) ค่าจดทะเบียนจำนองหรือบุริมสิทธิ คิดตามราคาที่ยำนองหรือบุริมสิทธิที่จดทะเบียนในอัตราร้อยละ 1 แต่ไม่เกิน 200,000 บาท

(4) ค่าจดทะเบียนการเช่า ค่าธรรมเนียมอัตราร้อยละ 1.1

นอกจากนี้พระราชบัญญัติอาคารชุด พ.ศ. 2522 ยังได้กำหนดอัตราค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมอาคารชุดไว้ในกฎกระทรวงกำหนดค่าธรรมเนียมและค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับอาคารชุด พ.ศ. 2552 ออกตามความในพระราชบัญญัติอาคารชุด พ.ศ. 2522 ข้อ 16 (6) ได้แก่

(1) ค่าจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมที่มีทุนทรัพย์ เรียกตามราคาประเมินทุนทรัพย์ในอัตราร้อยละ 2 แต่ต้องไม่น้อยกว่า 20 บาท

(2) ค่าจดทะเบียนโอนมรดกหรือให้ เฉพาะในระหว่างบุพการีกับผู้สืบสันดาน หรือระหว่างคู่สมรส เรียกตามราคาประเมินทุนทรัพย์ในอัตราร้อยละ 0.5

(3) ค่าจดทะเบียนจำนองหรือบุริมสิทธิ คิดตามราคาที่ยำนอง หรือบุริมสิทธิที่จดทะเบียนในอัตราร้อยละ 1

(4) ค่าจดทะเบียนการเช่า คิดตามค่าเช่า ตลอดเวลาที่เช่า หรือเงินกินเปล่า หรือทั้งสองอย่างรวมกัน ในกรณีเช่าตลอดชีวิต ให้คำนวณค่าเช่าเท่ากับระยะเวลาเช่าสามสิบปีในอัตราร้อยละ 1

(5) ค่าจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมที่ไม่มีทุนทรัพย์ คิดค่าธรรมเนียมห้องชุดละ 20 บาท

(6) ค่าจดทะเบียนการโอนและค่าจดทะเบียนการจำนองห้องชุด เฉพาะในกรณีที่คณะรัฐมนตรีมีมติให้ลดหย่อน ค่าธรรมเนียมเป็นพิเศษเพื่อประโยชน์สาธารณะ หรือความมั่นคงในทางเศรษฐกิจของประเทศ ให้เสียค่าธรรมเนียมในอัตราร้อยละ 0.01

สำหรับการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมต่าง ๆ นั้น กฎหมายไม่ได้กำหนดโทษหรือเงินเพิ่มเอาไว้ หากผู้โอนมีเจตนาที่จะหลีกเลี่ยงไม่เสียค่าธรรมเนียม พนักงานเจ้าหน้าที่ก็จะไม่จดทะเบียนสิทธิหรือนิติกรรมให้ หรือหากเป็นกรณีที่มีการโอนหรือการได้ที่ดินมานั้น ไม่ชอบด้วยกฎหมายหรือเป็นที่ดินที่ไม่สามารถโอนให้แก่กันได้ตามกฎหมาย พนักงานเจ้าหน้าที่ก็มีอำนาจยับยั้งการจดทะเบียนดังกล่าวได้ นอกจากนี้ หากผู้โอนหรือผู้รับโอน

กระทำการอย่างใดอย่างหนึ่ง เป็นเหตุให้ราคาซื้อขายที่ดินนั้นต่ำกว่าราคาประเมินทุนทรัพย์ที่แท้จริง พนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจประเมินโดยใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ออกโดยกรมธนารักษ์ได้เช่นกัน

### 3.3.3 ภาษีการรับมรดก

ภาษีการรับมรดกเป็นภาษีที่เก็บจากมูลค่ามรดกที่ทายาทแต่ละคนได้รับจากกองมรดก โดยผู้รับมรดกเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี และมักจะมีการกำหนดค่าลดหย่อนและอัตราภาษีที่เป็นประโยชน์ต่อผู้รับมรดกที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับผู้ตาย เช่น พ่อ แม่ ผู้สืบสันดาน เป็นต้น ทำให้ผู้รับมรดกที่มีความใกล้ชิดกับผู้ตายมีภาระภาษีที่น้อยกว่าผู้รับมรดกที่ไม่มีความใกล้ชิดกับผู้ตาย

ในอดีต ประเทศไทยเคยมีการจัดเก็บภาษีมรดกมาแล้วครั้งหนึ่งโดยการตราเป็นพระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมรดก พุทธศักราช 2476 ซึ่งกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีจากฐานทรัพย์สินทั่วไป โดยคิดคำนวณภาษีจากยอดสุทธิของกองมรดกซึ่งได้รวบรวมบรรดาทรัพย์สินของผู้ตายที่ต้องเสียภาษีไว้ด้วยกัน นอกจากนี้ ยังมีการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า กล่าวคือ หากได้รับมรดกมูลค่ามากกว่า 10,000 บาท แต่ไม่เกิน 25,000 บาท เสียภาษีในอัตราร้อยละ 1 แต่หากได้รับมรดกมูลค่ามากกว่า 5,000,000 บาทขึ้นไป เสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 ทั้งนี้ หากได้รับมรดกมูลค่าไม่เกิน 10,000 บาท ไม่ต้องเสียภาษี แต่ภายหลัง ในปี พ.ศ. 2487 ได้มีการตราพระราชบัญญัติยกเลิกพระราชบัญญัติอากรมฤตกและการรับมรดก พุทธศักราช 2476 เพราะการจัดเก็บภาษีมรดกในช่วงแรกได้ผลสำเร็จเพียงเล็กน้อยเท่านั้น ทั้งยัง เป็นภาษีที่มีภาระต้องปฏิบัติมากแต่จัดเก็บได้น้อย หลังจากนั้นก็ไม่มีการกล่าวถึงภาษีมรดกอีกเลย จนกระทั่งในปี พ.ศ. 2558 ได้มีการตราและประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ขึ้นมาอีกครั้งหนึ่ง เพื่อจัดเก็บภาษีจากการรับมรดกเนื่องจากภาษีการรับมรดกถือเป็นภาษีประเภทหนึ่งที่น่ามาใช้เพื่อบรรลุเป้าหมายทางเศรษฐกิจของรัฐบาล และโดยลักษณะของภาษีการรับมรดกนั้นคือการกระจายทรัพย์สินสมบัติ (Redistribution of Wealth) ซึ่งถือว่าเงินที่เหลือเป็นกองมรดกและตกอยู่กับผู้คนเพียงไม่กี่คนนั้น ควรนำมาแบ่งปันให้กับบุคคลอื่นโดยให้รัฐจัดเก็บภาษีแล้วนำไปใช้ประโยชน์แก่พลเมืองคนอื่น ๆ และถือเป็นการสร้างความเสมอภาคทางเศรษฐกิจ

ทั้งนี้ ในหลายประเทศทั่วโลก รวมทั้งประเทศที่พัฒนาแล้วและกำลังพัฒนาต่างมีการจัดเก็บภาษีการรับมรดก โดยเป้าหมายสำคัญของการจัดเก็บภาษีการรับมรดก คือ การกระจายรายได้และความมั่งคั่งให้มีความเท่าเทียมกันมากขึ้น ตลอดจนช่วยลดความเหลื่อมล้ำทางสังคม ซึ่งการจัดเก็บภาษีมรดกนั้นเป็นการจัดเก็บภาษีในระดับชาติ (National Tax) มีกรมสรรพากรเป็นผู้รับผิดชอบ แต่กระนั้นก็ดี ผลการจัดเก็บภาษีมรดกนั้น ก็ยังไม่บรรลุเป้าหมายเท่าที่ควร ดังจะเห็นได้จากรายได้ที่กรมสรรพากรจัดเก็บจากภาษีการรับมรดกในปี พ.ศ. 2564 มีเพียงอัตราร้อยละ 0.02 ของรายได้ทั้งหมดที่กรมสรรพากรจัดเก็บได้ซึ่งถือว่าเป็นอัตราที่น้อยมาก

โดยทั่วไปภาษีการรับมรดกนั้น หมายถึง การเก็บภาษีจากทรัพย์สินของผู้ตาย ซึ่งภาษีการรับมรดกสามารถแบ่งได้เป็น 2 ประเภท คือ

(1) ภาษีกองมรดก (Estate Tax) เป็นการเก็บภาษีจากกองทรัพย์สินของผู้ตาย โดยผู้จัดการกองมรดกหรือทายาทเป็นผู้จัดการ และ

(2) ภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) เป็นการเก็บภาษีกับผู้ได้รับกองทรัพย์สินของผู้ตาย นอกจากภาษีมรดกทั้งสองประเภทข้างต้นแล้ว มักมีการเก็บภาษีอีกประเภทหนึ่งนั่นคือภาษีการให้ (Gift Tax) ควบคู่ไปกับการเก็บภาษีการรับมรดกด้วย ซึ่งภาษีการให้จะเรียกเก็บจากทรัพย์สินที่ผู้ตายให้แก่ผู้อื่นก่อนตายและโดยทั่วไปจะเรียกเก็บจากทรัพย์สินที่ผู้ตายให้แก่ผู้อื่นก่อนตายเป็นระยะเวลา 5-7 ปี

### 3.3.3.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดก

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดกตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 นั้น ได้แก่ ผู้ได้รับมรดกจากเจ้ามรดกแต่ละราย ไม่ว่าจะได้รับมาในคราวเดียวหรือหลายคราว ถ้ามรดกที่ได้รับมาจากเจ้ามรดกแต่ละรายรวมกันมีมูลค่าของทรัพย์สินทั้งสิ้นที่ได้รับเป็นมรดก หักด้วยภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดกเกิน 100,000,000 บาท ต้องเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เกิน 100,000,000 บาท สำหรับผู้รับมรดกดังต่อไปนี้

(1) บุคคลธรรมดา ซึ่งได้แก่บุคคลดังต่อไปนี้

(1.1) บุคคลผู้มีสัญชาติไทย

(1.2) บุคคลธรรมดาผู้ไม่ได้มีสัญชาติไทย แต่มีถิ่นที่อยู่ในราชอาณาจักรตามกฎหมายว่าด้วยคนเข้าเมือง

(1.3) บุคคลธรรมดาผู้ไม่ได้มีสัญชาติไทย แต่ได้รับมรดกอันเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย

ทั้งนี้ บุคคลธรรมดาในข้อ (1.1) และข้อ (1.2) ให้เสียภาษีจากทรัพย์สินทั้งที่อยู่ในประเทศไทยและนอกประเทศ ส่วนบุคคลธรรมดาตามข้อ (1.3) ให้เสียภาษีจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยเท่านั้น

(2) นิติบุคคลที่มีสัญชาติไทย ได้แก่ นิติบุคคลที่ถือว่าเป็นบุคคลที่มีสัญชาติไทยตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ดังต่อไปนี้

(2.1) เป็นนิติบุคคลที่จดทะเบียนในประเทศไทย หรือ

(2.2) เป็นนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายในประเทศไทย หรือ

(2.3) เป็นนิติบุคคลที่มีสัญชาติไทย ถือหุ้นเกินร้อยละ 50 ของทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วในขณะมีสิทธิได้รับมรดก หรือ

(2.4) เป็นนิติบุคคลที่มีสัญชาติไทย เป็นผู้มีอำนาจบริหารกิจการเงินกึ่งหนึ่งของคณะบุคคลซึ่งมีอำนาจบริหารกิจการทั้งหมด



ทั้งนี้ นิติบุคคลตามข้อ (2.1) ถึงข้อ (2.4) ให้เสียภาษีการรับมรดกจากมรดกที่ได้รับเป็นทรัพย์สินทั้งที่อยู่ในประเทศไทยและนอกประเทศ

(3) กรณีผู้ที่ได้รับมรดกเป็นนิติบุคคลที่ไม่ได้ถือว่าเป็นบุคคลผู้มีสัญชาติไทยตามข้อ (2) แต่ได้รับมรดกอันเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย ให้เสียภาษีจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย

#### 3.3.3.2 บุคคลที่ได้รับยกเว้นภาษีการรับมรดก

(1) บุคคลผู้ที่ได้รับมรดกที่เจ้ามรดกแสดงเจตนา หรือเห็นได้ว่ามีความประสงค์ให้ใช้มรดกนั้นเพื่อประโยชน์ในกิจการศาสนา กิจการศึกษา หรือกิจการสาธารณประโยชน์

(2) หน่วยงานของรัฐและนิติบุคคลที่มีวัตถุประสงค์เพื่อกิจการศาสนา กิจการศึกษา หรือกิจการสาธารณประโยชน์

(3) บุคคล หรือองค์การระหว่างประเทศตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีต่อองค์การสหประชาชาติ หรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามสัญญา หรือตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกันกับนานาประเทศ

#### 3.3.3.3 ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีการรับมรดก

กฎหมายได้กำหนดประเภทของทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายการเสียภาษีการรับมรดกไว้ในมาตรา 14 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ดังต่อไปนี้

(1) อสังหาริมทรัพย์  
 (2) หลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์  
 (3) เงินฝากหรือเงินอื่นใดที่มีลักษณะอย่างเดียวกันซึ่งอยู่ในประเทศไทย ที่เจ้ามรดกมีสิทธิเรียกถอนคืนหรือสิทธิเรียกร้องจากสถาบันการเงินหรือบุคคลที่ได้รับเงินนั้นไว้

(4) ยานพาหนะที่มีหลักฐานทางทะเบียน

(5) ทรัพย์สินทางการเงินที่กำหนดเพิ่มขึ้นโดยพระราชกฤษฎีกา

#### 3.3.3.4 การคำนวณภาษีการรับมรดก

กฎหมายภาษีการรับมรดกกำหนดให้ผู้ที่ได้รับมรดกจากเจ้ามรดกแต่ละรายมีจำนวนรวมกันเกิน 100,000,000 บาท มีหน้าที่ต้องเสียภาษีการรับมรดกจากส่วนที่เกินกว่า 100,000,000 บาทนั้น ไม่ว่าจะผู้ได้รับมรดกจากเจ้ามรดกแต่ละรายจะได้รับมาในคราวเดียวหรือหลายคราว ซึ่งการคำนวณภาษีการรับมรดกนั้น ให้ใช้วิธีการคำนวณมูลค่าของมรดกหักด้วยภาระหนี้สินทั้งหมดของมรดกที่ได้รับมา ตัวอย่างเช่น นายขาว บุตรของผู้ตาย ซึ่งเป็นเจ้าของมรดก ได้รับมรดกมามีมูลค่าสุทธิ 150,000,000 บาท ซึ่งเจ้าของมรดกไม่มีหนี้สินใด ๆ มูลค่ามรดกที่ต้องเสียภาษีคือ  $150,000,000 - 100,000,000 = 50,000,000$  บาท โดยมีสูตรการคิดคำนวณ คือ มูลค่ามรดกสุทธิ - 100,000,000 บาท (มูลค่ามรดกที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัติการรับมรดก พ.ศ. 2558) = มูลค่ามรดกที่ต้องเสียภาษี ซึ่งกฎหมายให้อำนาจในการทบทวนมูลค่ามรดกที่ได้รับยกเว้นทุก 5 ปี และสามารถกำหนดมูลค่ามรดกที่ได้รับยกเว้นขึ้นใหม่โดยการตราเป็นพระราชกฤษฎีกา

ทั้งนี้ การคำนวณมูลค่าทรัพย์สินที่เป็นทรัพย์สินมรดกให้ใช้ราคาหรือมูลค่า ณ วันที่ได้รับมรดกดังต่อไปนี้

(1) กรณีอสังหาริมทรัพย์ ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน หักด้วยภาระที่ถูกรอนสิทธิตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง

(2) กรณีหลักทรัพย์ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ให้ถือเอาราคาของหลักทรัพย์ในเวลาสิ้นสุดเวลาทำการของตลาดหลักทรัพย์ในวันได้รับมรดก

(3) กรณีอื่น ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง

### 3.3.3.5 อัตราภาษีการรับมรดก

โดยหลักทั่วไป การกำหนดอัตราภาษีการรับมรดกจะให้ความสำคัญกับลำดับความสัมพันธ์ของเครือญาติระหว่างเจ้ามรดกและผู้รับมรดก ซึ่งกฎหมายภาษีการรับมรดกกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี คำนวณและเสียภาษีในอัตราร้อยละ 10 ของมูลค่ามรดกในส่วนที่ต้องเสียภาษี แต่หากผู้ได้รับมรดกเป็นบุพการี หรือผู้สืบสันดาน ให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของมูลค่ามรดกสุทธิที่ต้องเสียภาษี จากกรณีตัวอย่างข้างต้น นายขาว บุตรของผู้ตายซึ่งเป็นเจ้าของมรดก ได้รับมรดกมามีมูลค่าสุทธิ 150,000,000 บาท ซึ่งเจ้าของมรดกไม่มีหนี้สินใด ๆ มูลค่ามรดกที่ต้องเสียภาษีคือ  $150,000,000 - 100,000,000 = 50,000,000$  บาท นายขาว ต้องเสียภาษีการรับมรดกในอัตราร้อยละ 5 ดังนั้น นายขาว จะต้องเสียภาษีการรับมรดกเท่ากับ  $50,000,000 \times 5\% = 2,500,000$  บาท โดยมีสูตรการคิดคำนวณ คือ มูลค่ามรดกที่ต้องเสียภาษี  $\times$  อัตราภาษีคงที่ร้อยละ 5 = ภาษีการรับมรดก

### 3.3.3.6 การประเมินภาษีการรับมรดกและการชำระภาษีการรับมรดก

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องยื่นแบบตามที่อธิบดีกำหนดภายใน 150 วัน นับแต่วันที่ได้รับมรดกซึ่งมีมูลค่ารวมกันเกินกว่า 100,000,000 บาท หรือภายในกำหนดเวลาที่อธิบดีจะได้ขยายให้ โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องยื่นและชำระภาษีการรับมรดก ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาแห่งใดแห่งหนึ่งหรือ ณ สถานที่อื่นใดตามที่อธิบดีกำหนด และในกรณีที่ผู้รับมรดกเป็นผู้เยาว์ คนไร้ความสามารถ หรือคนเสมือนไร้ความสามารถ ให้ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาลหรือผู้พิทักษ์ เป็นผู้มีหน้าที่ปฏิบัติการแทน

กรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตายก่อนครบกำหนดเวลายื่นแบบ โดยยังไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษี ให้ผู้จัดการมรดกของผู้นั้นมีหน้าที่ยื่นแบบและชำระภาษี พร้อมทั้งเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 1.50 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระ แทนผู้ตายภายใน 150 วันนับแต่วันที่ได้รับแต่งตั้งเป็นผู้จัดการมรดก โดยไม่ต้องเสียเบี้ยปรับ สำหรับเงินเพิ่มให้คำนวณตั้งแต่วันที่ครบกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการจนถึงวันที่ชำระภาษีครบถ้วน

กรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตายเมื่อครบกำหนดเวลา โดยยังไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษี ให้ผู้จัดการมรดกของผู้นั้นมีหน้าที่ยื่นแบบและชำระภาษี พร้อมทั้งเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 1.50 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระ แทนผู้ตายภายใน 150 วันนับแต่วันที่ได้รับแต่งตั้งเป็นผู้จัดการมรดก โดยเสียเบี้ยปรับ

1 เท่า ของเงินภาษีที่ต้องชำระ สำหรับเงินเพิ่มให้คำนวณตั้งแต่วันที่ครบกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการจนถึงวันที่ชำระภาษีครบถ้วน

กรณียื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีภายหลังกำหนดเวลาดังกล่าว ให้ชำระภาษี พร้อมทั้งเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 1.50 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระ โดยเสียเบี้ยปรับ 2 เท่า ของเงินภาษีที่ต้องชำระ สำหรับเงินเพิ่มให้คำนวณตั้งแต่วันที่ครบกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการจนถึงวันที่ชำระภาษีครบถ้วน

กรณีแต่งตั้งผู้จัดการมรดกมาดำเนินการแทนผู้มีหน้าที่เสียภาษี ให้กระทำภายใน 180 วัน หากไม่มีการแต่งตั้งผู้จัดการมรดกมาดำเนินการแทน ให้ทายาทซึ่งมีสิทธิรับมรดกของผู้ตายมีหน้าที่ยื่นแบบและชำระภาษี ภายใน 150 วันนับแต่วันที่พ้นกำหนดเวลา 180 วัน ในกรณีที่มีทายาทหลายคน ให้ทายาทตกลงมอบให้ทายาทคนหนึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี ถ้าไม่อาจตกลงกันได้ ให้ทายาทคนใดคนหนึ่งยื่นคำร้องต่อศาลเพื่อแต่งตั้งผู้จัดการมรดกต่อไป

หากผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบและชำระภาษีการรับมรดกภายในกำหนดเวลา 150 วัน เจ้าพนักงานประเมินต้องประเมินภาษีให้แล้วเสร็จภายใน 1 ปี นับแต่วันที่ยื่นแบบ และในกรณีที่มีเหตุอันทำให้การประเมินไม่อาจเสร็จสิ้นได้ภายใน 1 ปี อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจขยายระยะเวลาการประเมินได้แต่ต้องไม่เกิน 3 ปี โดยไม่ให้เกิดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม หากมีภาษีที่ต้องเสียเพิ่มและได้ชำระภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้ง

หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ยื่นแบบภายในกำหนดเวลา เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีภายใน 10 ปี นับแต่วันสุดท้ายของการยื่นแบบแสดงรายการภาษี

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถยื่นคำร้องขอผ่อนชำระ พร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษี ภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาแห่งใดแห่งหนึ่ง หรือ ณ สถานที่อื่นใดตามที่อธิบดีกำหนด โดย

(1) การขอผ่อนชำระภาษีภายใน 2 ปี ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียเงินเพิ่ม สำหรับเงินเพิ่มที่อาจคำนวณได้ตลอดระยะเวลาการผ่อนชำระภาษีนั้น

(2) การผ่อนชำระที่เกินกว่า 2 ปี แต่ไม่เกิน 5 ปี ให้เสียเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 0.50 ต่อเดือน

(3) การผ่อนชำระภาษี สามารถผ่อนชำระภาษีให้เสร็จสิ้นก่อนกำหนดเวลาที่ขอผ่อนชำระภาษีได้

(4) กรณีผู้ผ่อนชำระภาษี ผิดนัดชำระภาษีงวดใดงวดหนึ่ง ให้ผู้ผ่อนชำระภาษีหมดสิทธิการผ่อนชำระภาษีและต้องชำระภาษีที่ค้างอยู่ทั้งจำนวนพร้อมเงินเพิ่ม

หากพบว่ามูลค่ามรดกที่ต้องเสียภาษีขาดไปเกินกว่าอัตราร้อยละ 25 หรือพบว่ามียาการที่ผู้ยื่นไม่ได้แสดงไว้ในแบบแสดงรายการภาษีหรือแสดงไว้เป็นเท็จ ห้ามไม่ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีผ่อนชำระภาษี

### 3.3.3.7 เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดกต้องเสียเบี้ยปรับในกรณีดังต่อไปนี้

(1) กรณีไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในกำหนดเวลา ให้เสียเบี้ยปรับอีก 1 เท่าของเงินภาษีที่ต้องชำระ

(2) กรณียื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ครบถ้วนหรือไม่ตรงต่อความเป็นจริงอันเป็นเหตุให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียขาดไป ให้เสียเบี้ยปรับอีก 0.5 เท่าของเงินภาษีที่ต้องเสียเพิ่ม

อย่างไรก็ตาม เบี้ยปรับอาจงดหรือลดลงได้ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนดโดยความเห็นชอบของรัฐมนตรีและประกาศในราชกิจจานุเบกษา

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดกต้องเสียเงินเพิ่มในกรณีดังต่อไปนี้

(1) กรณีไม่ชำระภาษีให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลา ให้เสียเงินเพิ่มอีกในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระ โดยไม่รวมเบี้ยปรับ

(2) กรณีที่ได้รับอนุญาตให้เลื่อนกำหนดเวลาการชำระภาษี และได้ชำระภาษีภายในกำหนดเวลาที่เลื่อนให้คืน เงินเพิ่มลดลงเหลืออัตราร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน

ทั้งนี้ การคำนวณเงินเพิ่มให้เริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลายื่นแบบจนถึงวันที่ชำระภาษี แต่เงินเพิ่มที่คำนวณได้ไม่ให้เป็นจำนวนภาษีที่ต้องชำระ

### 3.3.3.8 การอุทธรณ์

หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดกไม่เห็นด้วยกับผลการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการอุทธรณ์ได้ภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันที่รับแจ้งการประเมิน โดยยื่นแบบคำอุทธรณ์ (ภ.ม.6) โดยพิมพ์จากระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตของกรมสรรพากร และยื่นแบบคำอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการอุทธรณ์ ณ สถานที่ที่กฎหมายกำหนดไว้

คณะกรรมการอุทธรณ์ต้องพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 180 วัน นับแต่วันที่รับอุทธรณ์ซึ่งอาจขยายได้แต่ต้องไม่เกิน 90 วัน และให้คณะกรรมการอุทธรณ์แจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นหนังสือให้ผู้อุทธรณ์ทราบภายใน 15 วัน นับแต่วันมีคำวินิจฉัย หากผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องต่อศาลภาษีอากรภายใน 180 วัน นับแต่วันที่รับทราบคำวินิจฉัย หรือในกรณีที่คณะกรรมการอุทธรณ์พิจารณาอุทธรณ์ไม่แล้วเสร็จภายใน 180 วัน หรือ 90 วันที่ได้ขยาย ผู้อุทธรณ์ก็มีสิทธิฟ้องต่อศาลภาษีอากรโดยไม่ต้องรอฟังผลการพิจารณาของคณะกรรมการอุทธรณ์เช่นกัน

### 3.3.3.9 บทกำหนดโทษ

(1) กรณีบุกคลธรรมดา

(1.1) หากไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี (ภ.ม.60) โดยไม่มีเหตุอันสมควร ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 500,000 บาท

(1.2) หากไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมตอบคำถามของเจ้าพนักงานประเมิน หรือของประธานคณะกรรมการอุทธรณ์ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 1 เดือน หรือปรับไม่เกิน 20,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

(1.3) หากทำลาย ย้ายไปเสีย ซ่อนเร้น หรือโอนไปซึ่งทรัพย์สินที่ถูกยึด หรืออายัดให้แก่บุคคลอื่น ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 2 ปี และปรับไม่เกิน 400,000 บาท

(1.4) หากจงใจยื่นข้อความเท็จ หรือให้ถ้อยคำเท็จ หรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดงเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษี หรือให้ความเท็จ โดยเจตนาละเลย โดยฉ้อโกง หรือใช้อุบาย โดยวิธีการอย่างหนึ่งอย่างใด หลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษี หรือแนะนำหรือสนับสนุนให้บุคคลอื่นกระทำการดังกล่าว ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 1 ปี หรือปรับไม่เกิน 200,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

## (2) กรณีนิติบุคคล

หากผู้กระทำความผิดเป็นนิติบุคคล ให้กรรมการผู้จัดการ ผู้จัดการ หรือผู้แทนของนิติบุคคล ต้องรับโทษ โดยถือว่ามีส่วนร่วมในการกระทำความผิดของนิติบุคคลนั้น<sup>35</sup>

### 3.3.4 ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

เนื่องจากพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ได้ถูกใช้บังคับมาเป็นเวลานาน เนื้อหาสาระของกฎหมายเก่าไม่เหมาะสมกับสภาพการดำเนินธุรกิจ การจัดเก็บภาษีจึงมีความไม่เหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจ สังคมและสถานการณ์ในปัจจุบัน รวมทั้งบทบัญญัติที่ใช้บังคับขาดความแน่นอนและการกำหนดค่านิยามที่ขาดเนื้อหาสาระที่สำคัญหลายประการ ประกอบกับกฎหมายที่ใช้บังคับมีความล้าสมัยซึ่งส่งผลให้เกิดข้อพิพาทขึ้นมากมาย ดังนั้น จึงมีการตรากฎหมายใหม่ซึ่งก็คือพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ขึ้นมาใช้บังคับแทนเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี ช่วยลดความเหลื่อมล้ำทางสังคมและเพื่อเป็นการแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นจากภาษีบำรุงท้องที่ที่มีการใช้ราคาปานกลางในการจัดเก็บภาษีซึ่งไม่มีการปรับมาเป็นเวลานาน มีลักษณะอัตราภาษีที่ถดถอย มีการยกเว้น และลดหย่อนภาษีจำนวนมาก และภาษีโรงเรือนและที่ดินที่มีปัญหาซ้ำซ้อนกับภาษีเงินได้และมีอัตราภาษีที่ค่อนข้างสูงคืออัตราร้อยละ 12.5 ของค่ารายปีในแต่ละปี จึงมีผลทำให้เป็นการทำลายตัวทรัพย์สินเพราะเจ้าของทรัพย์สินอาจต้องจำหน่าย จ่าย โอนทรัพย์สินเพื่อนำมาจ่ายค่าภาษีซึ่งถือเป็นการขัดกับแนวคิดของหลักการภาษีทรัพย์สินข้อหนึ่งที่ว่าอย่างไรก็ได้ให้เจ้าของทรัพย์สินถือครองทรัพย์สินให้นานที่สุดเพื่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะได้มีรายได้ รวมทั้งมีการเปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่มีอำนาจใช้ดุลพินิจในการประเมินค่อนข้างสูง ซึ่งก่อให้เกิดข้อพิพาทเกี่ยวกับอัตราภาษี ฐานภาษีที่จะนำมาใช้ในการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดิน และอาจก่อให้เกิดปัญหาอื่น ๆ ตามมา เช่น การทุจริตรับสินบนของเจ้าพนักงาน เป็นต้น

<sup>35</sup> กรมสรรพากร, ภาษีการรับมรดก. [ออนไลน์], 4 ตุลาคม 2565. แหล่งที่มา <https://www.rd.go.th/27614.html>

ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นภาษีที่จัดเก็บเป็นรายปีตามมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เช่น บ้าน อาคาร ที่ครอบครอง เป็นต้น โดยมีองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ได้แก่ เทศบาล องค์การบริหารส่วนตำบล (อบต.) กรุงเทพมหานคร เมืองพัทยา เป็นหน่วยงานรับผิดชอบการจัดเก็บ โดยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น เริ่มใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 13 มีนาคม 2562 แต่เริ่มเก็บภาษีตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2563 เป็นต้นไป โดยอัตราภาษีจะคำนวณตามประเภทการใช้ประโยชน์ ซึ่งอัตราสูงสุดที่เป็นไปได้อยู่ที่อัตราร้อยละ 3 ต่อปี ของมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

#### 3.3.4.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 หมายถึง<sup>36</sup>

(1) บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลซึ่งเป็นเจ้าของหรือผู้ครอบครองที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างใช้ประโยชน์เป็นการประกอบเกษตรกรรม ที่อยู่อาศัย และอื่น ๆ นอกเหนือจากการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมและใช้เป็นที่อยู่อาศัย

(2) บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลซึ่งเป็นผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สินของรัฐ

(3) ผู้มีหน้าที่ชำระภาษีแทนผู้เสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ อันได้แก่

(3.1) ผู้จัดการมรดกหรือทายาท ในกรณีที่ผู้เสียภาษีถึงแก่ความตาย

(3.2) ผู้จัดการทรัพย์สิน ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้ไม่อยู่ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยสาปสูญ

(3.3) ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาลหรือผู้พิทักษ์ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้เยาว์ คนไร้ความสามารถ หรือคนเสมือนไร้ความสามารถ แล้วแต่กรณี

(3.4) ผู้แทนของนิติบุคคล ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นนิติบุคคล

(3.5) ผู้ชำระบัญชี ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นนิติบุคคลเลิกกันโดยมีการชำระบัญชี

(3.6) เจ้าของรวมคนหนึ่งคนใด ในกรณีที่ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีเป็นของบุคคลหลายคนรวมกัน

ทั้งนี้ ผู้ใดเป็นเจ้าของหรือครอบครองที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอยู่ในวันที่ 1 มกราคม ของปีใด ก็ให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีสำหรับปีนั้นและหากเจ้าของที่ดินและเจ้าของสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินเป็นคนละคนกัน ก็ให้เจ้าของที่ดินเสียภาษีเฉพาะส่วนของมูลค่าที่ดิน ส่วนเจ้าของสิ่งปลูกสร้างก็เสียภาษีเฉพาะส่วนของมูลค่าสิ่งปลูกสร้างที่ตนเป็นเจ้าของ

<sup>36</sup> พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 5, (2562, 12 มีนาคม), ราชกิจจานุเบกษา, เล่ม 136 ตอนที่ 30 ก, หน้า 23

### 3.3.4.2 ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นการจัดเก็บภาษีที่ตัวทรัพย์สิน ดังนั้น การเป็นที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตามคำนิยามที่ได้ให้ไว้ในมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จึงเป็นสาระสำคัญประการแรกที่ต้องพิจารณาว่าเป็น “ที่ดิน” หรือ “สิ่งปลูกสร้าง” ตามนัยของกฎหมายหรือไม่ เพราะหากไม่มีลักษณะตามที่กฎหมายกำหนด ทรัพย์สินนั้นก็ไม่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 37 ได้จำแนกความแตกต่างของทรัพย์สินซึ่งสอดคล้องกับหลักประการหนึ่งของภาษีทรัพย์สิน คือ ทรัพย์สินมีลักษณะแตกต่างกันโดยจำแนกตามลักษณะและการใช้ประโยชน์ รวมถึงการไม่ใช่ประโยชน์ ดังนี้

(1) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม อาทิเช่น การทำนาทำไร่ ทำสวน เลี้ยงสัตว์ เลี้ยงสัตว์น้ำ และกิจการอื่น ประกอบกับการประกอบเกษตรกรรมตามชนิดของพืชหรือสัตว์ที่ปรากฏตามบัญชีแนบท้ายประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมโดยรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมกันประกาศกำหนด

(2) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย หมายถึง การใช้ประโยชน์ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะเป็นบ้าน ตึก ตึกแถว อาคาร โรงเรือน ห้องแถว หรือสิ่งปลูกสร้างอื่นใดที่มีลักษณะให้บุคคลอยู่อาศัย และให้หมายความรวมถึงที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างซึ่งได้ใช้ประโยชน์ต่อเนื่องจากที่อยู่อาศัยด้วย แต่ไม่รวมถึงที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของนำไปให้เช่าหรือหาประโยชน์ เว้นแต่การให้เช่านั้นมีวัตถุประสงค์เพื่อใช้เป็นที่อยู่อาศัยและต้องมีการจดทะเบียนการเช่ากับพนักงานเจ้าหน้าที่หากมีการเช่าเกินกว่า 3 ปี<sup>37</sup>

(3) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์นอกจากการประกอบเกษตรกรรมและที่อยู่อาศัย อันได้แก่ การประกอบอุตสาหกรรมหรือพาณิชย์กรรม

(4) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ

ที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง คือ ที่ดินที่โดยสภาพสามารถทำประโยชน์ได้ แต่ไม่มีการทำประโยชน์ตลอดปีที่ผ่านมา เว้นแต่เกิดจากเหตุธรรมชาติหรือเหตุพ้นวิสัยจนไม่สามารถเข้าทำประโยชน์ได้ หรือที่ดินที่โดยสภาพสามารถทำประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมได้ แต่การทำประโยชน์ตลอดปีที่ผ่านมา นั้น ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมกันประกาศกำหนด

<sup>37</sup> สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง, แกลงข่าว กค. ฉบับที่ 161/2562 เรื่อง แนวทางการใช้ประโยชน์ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย. [ออนไลน์], 5 ตุลาคม 2565. แหล่งที่มา <https://www.fpo.go.th/main/News/Press-conference/12247.aspx>

สิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง คือ สิ่งปลูกสร้างที่โดยสภาพสามารถทำประโยชน์ได้ แต่ถูกทิ้งร้างและไม่ใช้ประโยชน์ตลอดปีที่ผ่านมา หรือสิ่งปลูกสร้างที่ก่อสร้างหรือปรับปรุงเสร็จแล้วและโดยสภาพสามารถใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมหรือใช้เป็นที่อยู่อาศัยหรือทำประโยชน์อื่นใดได้ แต่ไม่ได้ใช้ประโยชน์ตลอดปีที่ผ่านมา

อย่างไรก็ตาม ที่ดินที่อยู่ระหว่างเตรียมการเพื่อทำประโยชน์ หรือสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ระหว่างการก่อสร้าง รวมถึงที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ถูกรอนสิทธิในการทำประโยชน์โดยกฎหมายหรือโดยคำสั่งหรือคำพิพากษาของศาลและที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ระหว่างการพิจารณาตีของศาลเกี่ยวกับกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครอง จะได้รับยกเว้นไม่ถือเป็นที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ<sup>38</sup>

#### 3.3.4.3 ทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

ทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ได้แก่ ทรัพย์สินบางประเภทที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 8 และกฎกระทรวงกำหนดทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยมีรายละเอียดดังนี้

- (1) ทรัพย์สินของรัฐหรือของหน่วยงานของรัฐซึ่งใช้ในกิจการของรัฐหรือของหน่วยงานของรัฐหรือในกิจการสาธารณะ ทั้งนี้ โดยไม่ได้ใช้หาผลประโยชน์
- (2) ทรัพย์สินที่เป็นที่ทำการขององค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษขององค์การสหประชาชาติหรือองค์การระหว่างประเทศอื่น ซึ่งประเทศไทยมีข้อผูกพันที่ต้องยกเว้นภาษีให้ตามสนธิสัญญาหรือความตกลงอื่นใด
- (3) ทรัพย์สินที่เป็นที่ทำการสถานทูตหรือสถานกงสุลของต่างประเทศ ทั้งนี้ ให้เป็นไปตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกัน
- (4) ทรัพย์สินของสภาอากาศไทย
- (5) ทรัพย์สินที่เป็นศาสนสมบัติไม่ว่าของศาสนาใดที่ใช้เฉพาะเพื่อการประกอบศาสนกิจหรือกิจการสาธารณะ หรือทรัพย์สินที่เป็นที่อยู่ของสงฆ์ นักพรต นักบวช หรือบาทหลวง ไม่ว่าในศาสนาใด หรือทรัพย์สินที่เป็นศาลเจ้า ทั้งนี้ เฉพาะที่ไม่ได้ใช้หาผลประโยชน์
- (6) ทรัพย์สินที่ใช้เป็นสุสานสาธารณะหรือฌาปนสถานสาธารณะ โดยมีได้รับประโยชน์ตอบแทน
- (7) ทรัพย์สินที่เป็นของมูลนิธิหรือองค์การหรือสถานสาธารณกุศลตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนด ทั้งนี้ เฉพาะที่ไม่ได้ใช้หาผลประโยชน์

<sup>38</sup> กฎกระทรวงกำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ พ.ศ. 2562, (2562, 25 ธันวาคม), ราชกิจจานุเบกษา, เล่ม 136 ตอนที่ 141 ก, หน้า 1



(8) ทรัพย์สินของเอกชนเฉพาะส่วนที่ได้ยินยอมให้ทางราชการจัดให้ใช้เพื่อสาธารณประโยชน์ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนด

(9) ทรัพย์สินกลางที่มีไว้เพื่อใช้หรือเพื่อประโยชน์ร่วมกันสำหรับเจ้าของร่วมตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด

(10) ที่ดินอันเป็นสาธารณูปโภคตามกฎหมายว่าด้วยการจัดสรรที่ดิน

(11) ที่ดินอันเป็นพื้นที่สาธารณูปโภคตามกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย

(12) ทรัพย์สินอื่นตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

#### 3.3.4.4 ฐานภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

ฐานภาษี หมายถึง สิ่งที่เป็นมูลเหตุให้ต้องเสียภาษี ซึ่งฐานภาษีสำหรับภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ได้แก่ ทรัพย์สินประเภทที่ดิน ทรัพย์สินประเภทสิ่งปลูกสร้างและทรัพย์สินประเภทห้องชุด โดยมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้ให้คำนิยามทรัพย์สินประเภทต่าง ๆ ไว้ดังนี้

“ที่ดิน” หมายความว่า พื้นดิน และให้หมายความรวมถึงพื้นที่ที่เป็นภูเขาหรือที่มีน้ำด้วย

“สิ่งปลูกสร้าง” หมายความว่า โรงเรือน อาคาร ตึก หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยหรือใช้สอยได้ หรือที่ใช้เป็นที่เก็บสินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรมหรือพาณิชย์กรรมและให้หมายความรวมถึงห้องชุดหรือแพที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยได้หรือที่มีไว้เพื่อหาผลประโยชน์ด้วย

“ห้องชุด” หมายความว่า ห้องชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุดที่ได้ออกหนังสือแสดงกรรมสิทธิ์ห้องชุดแล้ว

ฐานในการคำนวณภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามมาตรา 35 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้แก่ ฐานภาษีสำหรับที่ดินให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ ฐานภาษี สำหรับสิ่งปลูกสร้างให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ ส่วนฐานภาษีสำหรับสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุดให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุดเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ ซึ่งสามารถคำนวณหามูลค่าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้ดังนี้

(1) การคำนวณมูลค่าฐานภาษีของที่ดินที่ไม่มีสิ่งปลูกสร้าง ให้คำนวณโดยนำจำนวนเนื้อที่ของที่ดินแปลงนั้น ๆ คูณด้วยราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินที่กำหนดไว้ตามบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินต่อตารางวา ทั้งนี้ กรณีที่ดินหลายแปลงมีอาณาเขตติดต่อกันและเป็นเจ้าของเดียวกัน ให้คำนวณมูลค่าที่ดินทั้งหมดรวมกันเป็นฐานภาษี

(2) การคำนวณมูลค่าฐานภาษีของสิ่งปลูกสร้าง ให้คำนวณโดยนำพื้นที่ใช้สอยของสิ่งปลูกสร้างทั้งหมด คูณด้วยราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างต่อตารางเมตรหลังหักด้วยค่าเสื่อมราคา

(3) การคำนวณมูลค่าฐานภาษีห้องชุด ให้คำนวณโดยนำพื้นที่รวมของทรัพย์สินส่วนบุคคล (ตารางเมตร) คูณด้วยราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุด ต่อตารางเมตร โดยไม่ต้องหักค่าเสื่อมราคา

ทั้งนี้ ในการคำนวณภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น ให้นำฐานภาษีของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (ราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง) ที่คำนวณได้ตามวิธีดังกล่าวข้างต้น หักด้วยมูลค่าของฐานภาษีที่ได้รับยกเว้นตามกฎหมายแล้วจึงนำมาคูณด้วยอัตราภาษีตามสัดส่วนการใช้ประโยชน์ ซึ่งมูลค่าของฐานภาษีที่ได้รับยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น ได้แก่

(1) กรณีที่บุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมอยู่ในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใด ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นรวมกันในการคำนวณภาษีไม่เกิน 50,000,000 บาท

(2) กรณีที่บุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย และมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษีนั้น ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไม่เกิน 50,000,000 บาท

(3) กรณีบุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของเฉพาะสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย และมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษีนั้น ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไม่เกิน 10,000,000 บาท

#### 3.3.4.5 อัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นภาษีที่เก็บเป็นรายปีตามมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ครอบครองโดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้จัดเก็บ ซึ่งภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นภาษีที่จัดเก็บตามประเภทการใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นโดยใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้าตามมูลค่าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในแต่ละชั้น

อนึ่ง ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่มีการใช้ประโยชน์หลายประเภทตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 38 นั้น ให้จัดเก็บภาษีตามสัดส่วนของการใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง กรณีที่สามารถแบ่งสัดส่วนการใช้ประโยชน์ได้อย่างชัดเจน ให้คำนวณภาษีตามสัดส่วนการใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น กรณีที่ไม่สามารถแบ่งสัดส่วนการใช้ประโยชน์กันได้อย่างชัดเจน สำหรับสิ่งปลูกสร้างให้คำนวณภาษีตามสัดส่วนของการใช้ประโยชน์ตามพื้นที่ใช้สอยรวมของสิ่งปลูกสร้าง ส่วนที่ดินให้พิจารณาตามสัดส่วนของสิ่งปลูกสร้างที่ตั้งอยู่บนที่ดินนั้น และในกรณีที่ที่ดินหลายแปลงมีอาณาเขตติดต่อกันโดยมีเจ้าของเดียวกัน ให้ใช้มูลค่าของที่ดินทุกแปลงรวมกันเป็นฐานภาษีเพื่อนำมาใช้ในการคำนวณภาษีตามสัดส่วนการใช้ประโยชน์

ทั้งนี้ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 37 ได้กำหนดอัตราเพดานในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไว้ ดังนี้

(1) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม อัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 0.15 ของฐานภาษี โดยการประกอบเกษตรกรรมจะต้องเป็นการทำนา ทำไร่ ทำสวน เลี้ยงสัตว์ เลี้ยงสัตว์น้ำ

และกิจการอื่นตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมกัน ประกาศกำหนด

- (2) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย อัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 0.3 ของฐานภาษี
- (3) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่นนอกจากการประกอบเกษตรกรรมหรือเป็นที่อยู่อาศัย ได้แก่ การประกอบอุตสาหกรรม หรือพาณิชยกรรม อัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 1.2 ของฐานภาษี
- (4) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ อัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 1.2 ของฐานภาษี และหากทิ้งร้างหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพเป็นเวลา 3 ปีติดต่อกัน ให้เรียกเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในปีที่ 4 เพิ่มขึ้นอัตราร้อยละ 0.3 และหากยังทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามสมควรแก่สภาพอีกก็ให้เพิ่มอัตราภาษีอีกเป็นอัตราร้อยละ 0.3 ในทุก 3 ปี แต่ทั้งนี้ อัตราภาษีที่เสียรวมกันทั้งหมดแล้วต้องไม่เกินอัตราร้อยละ 3

อย่างไรก็ตาม ในช่วง 2 ปีแรกของการจัดเก็บภาษีที่ดินสิ่งปลูกสร้าง คือ ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2563 ถึงวันที่ 1 มกราคม 2565 นั้น ให้ใช้อัตราภาษีตามบทเฉพาะกาลมาตรา 94 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ประชาชน โดยมีรายละเอียดดังนี้

- (1) อัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมตามมาตรา 94 (1)

#### ตารางที่ 2 - ตารางแสดงอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม

มูลค่าของฐานภาษี	อัตราภาษี (ร้อยละ)
ไม่เกิน 75 ล้านบาท	0.01
เกิน 75 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 100 ล้านบาท	0.03
เกิน 100 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 500 ล้านบาท	0.05
เกิน 500 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 1,000 ล้านบาท	0.07
เกิน 1,000 ล้านบาทขึ้นไป	0.1

- (2) อัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของเป็นบุคคลธรรมดาใช้ประโยชน์ในการเป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎร ตามมาตรา 94 (2)

#### ตารางที่ 3 - ตารางแสดงอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของเป็นบุคคลธรรมดาใช้ประโยชน์ในการเป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้าน

มูลค่าของฐานภาษี	อัตราภาษี (ร้อยละ)
ไม่เกิน 25 ล้านบาท	0.03
เกิน 25 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 50 ล้านบาท	0.05
เกิน 50 ล้านบาทขึ้นไป	0.1

(3) อัตราภาษีสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของเป็นบุคคลธรรมดาใช้ประโยชน์ในการเป็นที่อยู่อาศัย และมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎร ตามมาตรา 94 (3)

ตารางที่ 4 – ตารางแสดงอัตราภาษีสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของเป็นบุคคลธรรมดาใช้ประโยชน์ในการเป็นที่อยู่อาศัย และมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้าน

มูลค่าของฐานภาษี	อัตราภาษี (ร้อยละ)
ไม่เกิน 40 ล้านบาท	0.02
เกิน 40 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 65 ล้านบาท	0.03
เกิน 65 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 90 ล้านบาท	0.05
เกิน 90 ล้านบาทขึ้นไป	0.1

(4) อัตราภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการเป็นที่อยู่อาศัยกรณีอื่นนอกจากการใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยในกรณี (2) และกรณี (3) ตามมาตรา 94 (4)

ตารางที่ 5 - ตารางแสดงอัตราภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการเป็นที่อยู่อาศัยกรณีอื่นนอกจากการใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยในกรณี (2) และกรณี (3)

มูลค่าของฐานภาษี	อัตราภาษี (ร้อยละ)
ไม่เกิน 50 ล้านบาท	0.02
เกิน 50 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 75 ล้านบาท	0.03
เกิน 75 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 100 ล้านบาท	0.05
เกิน 100 ล้านบาทขึ้นไป	0.1

(5) อัตราภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่นนอกจากการประกอบเกษตรกรรม และการใช้เป็นที่อยู่อาศัย ตามมาตรา 94 (5)

ตารางที่ 6 – ตารางแสดงอัตราภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่นนอกจากการประกอบเกษตรกรรม และการใช้เป็นที่อยู่อาศัย

มูลค่าของฐานภาษี	อัตราภาษี (ร้อยละ)
ไม่เกิน 50 ล้านบาท	0.03
เกิน 50 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 200 ล้านบาท	0.04
เกิน 200 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 1,000 ล้านบาท	0.05
เกิน 1,000 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 5,000 ล้านบาท	0.06
เกิน 5,000 ล้านบาทขึ้นไป	0.7

(6) อัตราภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ ตามมาตรา 94 (6)

ตารางที่ 7 - ตารางแสดงอัตราภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ

มูลค่าของฐานภาษี	อัตราภาษี (ร้อยละ)
ไม่เกิน 50 ล้านบาท	0.03
เกิน 50 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 200 ล้านบาท	0.04
เกิน 200 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 1,000 ล้านบาท	0.05
เกิน 1,000 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 5,000 ล้านบาท	0.06
เกิน 5,000 ล้านบาทขึ้นไป	0.7

นอกจากนี้ ในช่วงเวลา 3 ปี แรกของการจัดเก็บภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง คือ ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2563 ถึงวันที่ 1 มกราคม 2566 ได้มีการบรรเทาภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้แก่ประชาชน ตามมาตรา 96 และมาตรา 97 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ดังต่อไปนี้

(1) ยกเว้นภาษีสำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ซึ่งมีบุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของ

(2) ให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีตามจำนวนที่ต้องเสียหรือพึงต้องชำระในปีก่อนการบังคับใช้กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง กล่าวคือ หากได้รับการประเมินภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจำนวนสูงกว่าจำนวนภาษีโรงเรือนและที่ดิน หรือภาษีบำรุงท้องที่ที่ต้องเสียหรือพึงชำระในปีก่อนที่การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีผลใช้บังคับ โดยที่เหลือจำนวนภาษีเท่าใดให้ผู้เสียภาษีชำระใน 3 ปีต่อไปในอัตราดังต่อไปนี้

(2.1) ปีที่หนึ่ง ร้อยละ 25 ของจำนวนภาษีที่เหลือ

(2.2) ปีที่สอง ร้อยละ 50 ของจำนวนภาษีที่เหลือ

(2.3) ปีที่สาม ร้อยละ 70 ของจำนวนภาษีที่เหลือ<sup>39</sup>

ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2565 เป็นต้นไป อัตราที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะถูกกำหนดโดยการตราเป็นพระราชกฤษฎีกา หากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใดประสงค์จะจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูงกว่าที่พระราชกฤษฎีกากำหนดไว้ ก็สามารถดำเนินการได้โดยการตราข้อบัญญัติท้องถิ่นซึ่งกำหนดอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้จัดเก็บภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นได้ แต่ทั้งนี้ ต้องไม่เกินอัตราเพดานที่กำหนดไว้ในมาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ซึ่งได้มีการตราพระราชกฤษฎีกากำหนดอัตรา

<sup>39</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2565), หน้า 374-380.

ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2564 ลงวันที่ 10 ธันวาคม 2564 เพื่อบังคับใช้จัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตั้งแต่ปีภาษี พ.ศ. 2565 เป็นต้นไป โดยมีรายละเอียดดังนี้

(1) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม

ตารางที่ 8 – ตารางแสดงอัตราภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม

มูลค่าของฐานภาษี	อัตราภาษี (ร้อยละ)
ไม่เกิน 75 ล้านบาท	0.01
เกิน 75 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 100 ล้านบาท	0.03
เกิน 100 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 500 ล้านบาท	0.05
เกิน 500 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 1,000 ล้านบาท	0.07
เกิน 1,000 ล้านบาทขึ้นไป	0.1

(2) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย แบ่งได้เป็น 3 กรณีดังนี้

(2.1) ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่

อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎร

ตารางที่ 9 – ตารางแสดงอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้าน

มูลค่าของฐานภาษี	อัตราภาษี (ร้อยละ)
ไม่เกิน 25 ล้านบาท	0.03
เกิน 25 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 50 ล้านบาท	0.05
เกิน 50 ล้านบาทขึ้นไป	0.1

(2.2) สิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมี

ชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎร

ตารางที่ 10 – ตารางแสดงอัตราภาษีสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้าน

มูลค่าของฐานภาษี	อัตราภาษี (ร้อยละ)
ไม่เกิน 40 ล้านบาท	0.02
เกิน 40 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 65 ล้านบาท	0.03
เกิน 65 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 90 ล้านบาท	0.05
เกิน 90 ล้านบาทขึ้นไป	0.1

(2.3) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยกรณีอื่นนอกจากการใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยตาม (2.1) และ (2.2)

ตารางที่ 11 – ตารางแสดงอัตราภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยกรณีอื่นนอกจากการใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยตาม (2.1) และ (2.2)

มูลค่าของฐานภาษี	อัตราภาษี (ร้อยละ)
ไม่เกิน 50 ล้านบาท	0.02
เกิน 50 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 75 ล้านบาท	0.03
เกิน 75 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 100 ล้านบาท	0.05
เกิน 100 ล้านบาทขึ้นไป	0.1

(3) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่นนอกจาก (1) หรือ (2)

ตารางที่ 12 – ตารางแสดงอัตราภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่นนอกจาก (1) หรือ (2)

มูลค่าของฐานภาษี	อัตราภาษี (ร้อยละ)
ไม่เกิน 50 ล้านบาท	0.03
เกิน 50 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 200 ล้านบาท	0.04
เกิน 200 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 1,000 ล้านบาท	0.05
เกิน 1,000 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 5,000 ล้านบาท	0.06
เกิน 5,000 ล้านบาทขึ้นไป	0.7

(4) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่

สภาพ<sup>40</sup>

ตารางที่ 13 – ตารางแสดงอัตราภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ

มูลค่าของฐานภาษี	อัตราภาษี (ร้อยละ)
ไม่เกิน 50 ล้านบาท	0.03
เกิน 50 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 200 ล้านบาท	0.04
เกิน 200 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 1,000 ล้านบาท	0.05
เกิน 1,000 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 5,000 ล้านบาท	0.06
เกิน 5,000 ล้านบาทขึ้นไป	0.7

<sup>40</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2565), หน้า 318-322.

### 3.3.4.6 การชำระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

กฎหมายกำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของตน โดยภาษีที่จัดเก็บได้ให้ถือเป็นรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น นอกจากนี้ กฎหมายยังกำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้ประเมินภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะต้องส่งแบบแจ้งการประเมินให้แก่ผู้เสียภาษีภายในเดือนกุมภาพันธ์ของทุกปี โดยหนังสือแจ้งการประเมินนั้น จะต้องเป็นไปตามแบบที่กฎหมายกำหนดไว้ พร้อมส่งรายละเอียดการคำนวณภาษีให้ผู้เสียภาษีทราบด้วย ทั้งนี้ ผู้เสียภาษีต้องชำระภาษีให้แล้วเสร็จภายในวันที่ 30 เมษายนของทุกปี ซึ่งวันที่ชำระภาษีโดยปกติจะถือตามวันที่พนักงานเก็บภาษีลงลายมือชื่อในใบเสร็จรับเงิน แต่ถ้าชำระโดยวิธีอื่น เช่น ชำระโดยผ่านทางธนาคารให้ถือว่าวันที่ธนาคารได้รับเงินค่าภาษีเป็นวันที่ชำระภาษี เป็นต้น

กรณีที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นพบว่ามีการประเมินภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างผิดพลาดหรือไม่ครบถ้วน องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นจะมีอำนาจทบทวนการประเมินภาษีให้ถูกต้องตามที่ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ต้องเสียภาษีได้ แต่สามารถทบทวนได้เพียง 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาการชำระภาษี

### 3.3.4.7 เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

เบี้ยปรับ คือ ค่าปรับที่เกิดจากการชำระภาษีไม่ครบถ้วนภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด ซึ่งสามารถแบ่งได้เป็น 3 กรณี ดังนี้

(1) ไม่ได้ชำระภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด และได้รับหนังสือแจ้งเตือน เสียเบี้ยปรับในอัตราร้อยละ 40 ของจำนวนภาษีค้างชำระ

(2) ไม่ได้ชำระภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด แต่ชำระภาษีตามเวลาที่แจ้งไว้ตามหนังสือแจ้งเตือน เสียเบี้ยปรับในอัตราร้อยละ 20 ของจำนวนภาษีค้างชำระ

(3) ไม่ได้ชำระภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด แต่ชำระภาษีก่อนจะได้รับหนังสือแจ้งเตือน เสียเบี้ยปรับในอัตราร้อยละ 10 ของจำนวนภาษีค้างชำระ

เงินเพิ่ม คือ ดอกเบี้ยที่เกิดจากการชำระภาษีล่าช้ากว่าเวลาที่กฎหมายกำหนด โดยจะคิดในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือน (เศษของเดือนของเงินปัดเป็น 1 เดือน) ของเงินภาษีที่ค้างชำระโดยไม่คิดทบต้น โดยเริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลาชำระภาษีจนถึงวันที่ชำระภาษี ทั้งนี้ กฎหมายกำหนดเพดานดอกเบี้ยไว้สูงสุดไม่เกินจำนวนเงินภาษีที่พึงต้องชำระ แต่ถ้าได้รับการขยายกำหนดเวลาชำระภาษี และชำระภาษีภายในกำหนดนั้น อัตราเงินเพิ่มจะลดลงเหลืออัตราร้อยละ 0.5 ต่อเดือน

### 3.3.4.8 การอุทธรณ์

หากผู้เสียภาษีได้รับหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างพร้อมแบบแสดงรายการคำนวณภาษีจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแล้ว ผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินดังกล่าว ผู้เสียภาษีมีสิทธิยื่นคำร้องคัดค้านภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินดังกล่าว ซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นต้องพิจารณาคำร้องให้แล้วเสร็จภายใน 60 วันนับแต่วันที่ได้รับคำร้อง และผู้บริหารท้องถิ่นต้องแจ้งคำสั่งพร้อมด้วยเหตุผล



เป็นหนังสือไปยังผู้เสียหายโดยไม่ชักช้า กรณีที่ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาคำร้องของผู้เสียหายไม่แล้วเสร็จภายใน ระยะเวลาดังกล่าว ให้ถือว่าผู้บริหารท้องถิ่นเห็นชอบกับคำร้องของผู้เสียหาย

กรณีที่ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาเห็นชอบกับคำร้องของผู้เสียหาย ให้ผู้บริหารท้องถิ่นแจ้ง จำนวนภาษีที่จะต้องเสียเป็นหนังสือไปยังผู้เสียหายและให้ผู้เสียหายมารับชำระภาษีคืนภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ ได้รับหนังสือแจ้งดังกล่าวและหากผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาไม่เห็นชอบกับคำร้องของผู้เสียหาย ผู้เสียหายนั้นมีสิทธิ อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี โดยยื่นอุทธรณ์ต่อผู้บริหารท้องถิ่นภายใน 30 วันนับแต่ วันที่ได้รับหนังสือแจ้งและให้ผู้บริหารท้องถิ่นส่งคำอุทธรณ์ไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี ภายใน 15 วันนับแต่วันที่รับคำอุทธรณ์ดังกล่าว ซึ่งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีต้องพิจารณา ให้แล้วเสร็จภายใน 60 วัน ถ้าวินิจฉัยไม่แล้วเสร็จภายใน 60 วัน ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลได้ภายใน 30 วัน นับ แต่พ้นระยะเวลาดังกล่าว ทั้งนี้ หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีวินิจฉัยแล้วเสร็จตามกำหนด ระยะเวลา ให้รีบแจ้งหนังสือไปยังผู้อุทธรณ์ภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ได้ทำการวินิจฉัยเสร็จสิ้น หากผู้อุทธรณ์ไม่เห็น ด้วยกับคำวินิจฉัยดังกล่าว ผู้อุทธรณ์สามารถฟ้องคดีต่อศาลได้ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่รับแจ้งเป็นหนังสือจาก คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี

อย่างไรก็ตาม การคัดค้านและการอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการชำระภาษี เว้นแต่ผู้เสียหาย จะได้ยื่นคำร้องต่อผู้บริหารท้องถิ่นขอให้ทุเลาการชำระภาษีไว้ก่อน และผู้บริหารท้องถิ่นมีคำสั่งให้ทุเลาการชำระภาษี แล้ว ในกรณีเช่นนี้ ให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีคำสั่งให้ทุเลาการชำระภาษีเฉพาะส่วนต่างที่เพิ่มขึ้นจากจำนวนภาษีที่ต้องเสีย ในปีก่อนและจะสั่งให้วางประกันตามที่เห็นสมควรก็ได้

#### 3.3.4.9 บทกำหนดโทษ

บทกำหนดโทษกรณีความผิดเกี่ยวกับการขัดขวาง ไม่ปฏิบัติตามคำสั่ง หนังสือเรียกของ ผู้บริหารท้องถิ่น หรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี แจ้งข้อความหรือนำพยานหลักฐานอันเป็น เท็จมาแสดงเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 สามารถจำแนก ตามการลงโทษได้ 2 ประการ คือ<sup>41</sup>

<sup>41</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2565), หน้า 372-373.

## (1) การระวางโทษจำคุก หรือปรับ หรือทั้งจำทั้งปรับ

## ตารางที่ 14 - ตารางแสดงการระวางโทษจำคุก หรือปรับ หรือทั้งจำทั้งปรับ

ลักษณะความผิด	ระวางโทษจำคุก หรือปรับ หรือทั้งจำทั้งปรับ
1. มาตรา 83 - ผู้ใดขัดขวางการปฏิบัติหน้าที่ของพนักงานสำรวจตามมาตรา 28 และมาตรา 29 หรือของผู้บริหารท้องถิ่น หรือเจ้าหน้าที่ซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมายตามมาตรา 63 (3) หรือ (4)	จำคุกไม่เกิน 6 เดือน หรือปรับไม่เกิน 10,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ
2. มาตรา 86 - ผู้ใดขัดขวางหรือไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของผู้บริหารท้องถิ่นตามมาตรา 62 หรือทำลาย ย้ายไปเสีย ซ่อนเร้น หรือโอนไปให้แก่บุคคลอื่นซึ่งทรัพย์สินที่ผู้บริหารท้องถิ่นมีคำสั่งให้ยึดหรืออายัด	จำคุกไม่เกิน 1 ปี หรือปรับไม่เกิน 20,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ
3. มาตรา 88 - ผู้ใดแจ้งข้อความอันเป็นเท็จหรือนำพยานหลักฐานอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานอันเป็นเท็จมาแสดงเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษี	จำคุกไม่เกิน 2 ปี หรือปรับไม่เกิน 40,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

## (2) การระวางโทษปรับ

## ตารางที่ 15 - ตารางแสดงการระวางโทษปรับ

ลักษณะความผิด	ระวางโทษปรับ
1. มาตรา 84 - ผู้ใดไม่แจ้งการเปลี่ยนแปลงการใช้ประโยชน์ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 33	ปรับไม่เกิน 10,000 บาท
2. มาตรา 87 - ผู้ใด (ไม่ใช่บังคับกับผู้อุทธรณ์) ไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีตามมาตรา 80	ปรับไม่เกิน 2,000 บาท
3. มาตรา 84 - ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกของผู้บริหารท้องถิ่นตามมาตรา 29 หรือของพนักงานประเมินตามมาตรา 45 หรือหนังสือเรียก หรือคำสั่งของผู้บริหารท้องถิ่น หรือเจ้าหน้าที่ซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมายตามมาตรา 63 (1) หรือ (2)	ปรับไม่เกิน 2,000 บาท

### 3.4 ปัญหาภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) ของประเทศไทย วิเคราะห์ปัญหาบางประการที่เกิดขึ้นกับพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

จากที่ได้ทำการศึกษาแนวคิดและลักษณะทั่วไปในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) มาในบทที่ 2 และภาษีทรัพย์สินของประเทศไทยในบทนี้ ทำให้พบว่าประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจากทรัพย์สินเฉพาะอย่าง โดยเฉพาะอย่างยิ่งทรัพย์สินที่เป็นที่ดิน โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างต่าง ๆ ซึ่งมีกฎหมายที่เกี่ยวข้อง คือ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 แต่เนื่องจากพระราชบัญญัติทั้ง 2 ฉบับดังกล่าวนี้ ได้ถูกใช้บังคับมาเป็นเวลานาน เนื้อหาสาระของกฎหมายเก่าไม่เหมาะสมกับสภาพการดำเนินธุรกิจ การจัดเก็บภาษีจึงมีความไม่เหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจ สังคมและสถานการณ์ในปัจจุบัน รวมทั้งบทบัญญัติที่บังคับใช้ขาดความแน่นอนและการกำหนดค่านิยามที่ขาดเนื้อหาสาระที่สำคัญหลายประการ ประกอบกับกฎหมายที่ใช้บังคับมีความล้าสมัยซึ่งส่งผลให้เกิดข้อพิพาทขึ้นมากมาย ดังนั้น จึงมีการตรากฎหมายใหม่ ซึ่งก็คือพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ขึ้นมาใช้บังคับแทนเพื่อแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นจากภาษีบำรุงท้องที่ และภาษีโรงเรือนและที่ดิน ซึ่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีขึ้นใหม่ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อ

(1) ปฏิรูปโครงสร้างระบบภาษีทรัพย์สินให้มีความทันสมัยและเป็นสากลเช่นเดียวกับนานาประเทศและแก้ไขโครงสร้างภาษีเดิม

(2) กระตุ้นให้เกิดการใช้ประโยชน์ที่ดินและมีการกระจายการถือครองที่ดิน

(3) เพิ่มความเป็นอิสระและเพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

(4) สร้างความเข้มแข็งและโปร่งใสในการบริหารการคลังขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

(5) ช่วยให้ท้องถิ่นมีงบประมาณพอเพียงในการพัฒนาพื้นที่ให้เกิดความเจริญในระยะยาว

(6) ช่วยกระจายรายได้ ลดความเหลื่อมล้ำและสร้างความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีให้มีความเท่าเทียมกัน

แม้ว่าบทบัญญัติและหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ที่กำหนดในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 นั้น จะมีความทันสมัย มีความชัดเจน และมีรายละเอียดต่าง ๆ เพิ่มมากขึ้น รวมถึงสามารถจัดปัญหาบางประการที่เกิดขึ้นกับพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ได้ แต่อย่างไรก็ตาม กลับพบว่าพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 นั้นยังคงมีข้อจำกัดหลายประการที่เป็นปัญหาและอุปสรรคในการบังคับใช้ จนอาจนำไปสู่ประเด็นข้อพิพาทได้เช่นกัน ดังจะเห็นได้จากรายละเอียดดังต่อไปนี้

(1) คำนิยามคำว่า “ผู้เสียภาษี” ตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ที่บัญญัติให้ผู้ที่ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างของรัฐเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้น ยังมีความไม่ชัดเจนและไม่ครอบคลุมถึงกรณีที่เอกชนบุกรุกที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างของรัฐและได้เข้าไปใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นโดยไม่ได้รับอนุญาตให้ต้องเสียภาษีหรือรับผิดชอบในนี้ภาษีอากร เนื่องจากพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 นั้น เป็นระบบภาษีทรัพย์สินจึงต้องพิจารณาถึงแนวคิดเกี่ยวกับภาษีทรัพย์สินใน

เรื่องผู้มีหน้าที่เสียภาษีทรัพย์สิน โดยหลักภาษีทรัพย์สินเป็นภาษีที่จัดเก็บจากความเป็นเจ้าของหรือเป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์ในตัวทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี เช่น เป็นเจ้าของโรงเรือน อาคาร สิ่งปลูกสร้างต่าง ๆ รถยนต์ หรือของมีค่าต่าง ๆ ที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษี เป็นต้น ซึ่งความเป็นเจ้าของนั้น อาจมีเอกสารแสดงกรรมสิทธิ์รับรอง เช่น โฉนดที่ดิน โฉนดตราจอง เป็นต้น หรือการออกเอกสารแสดงกรรมสิทธิ์ เช่น น.ส.3 น.ส.3 ก และ น.ส.2 เป็นต้น และหมายความรวมถึงทรัพย์สินบางประเภทที่ไม่อาจถือกรรมสิทธิ์ได้ ได้แก่ ทรัพย์สินอันเป็นสาธารณสมบัติของแผ่นดิน ด้วย ดังนั้น ผู้ที่ครอบครองทรัพย์สินข้างต้น ถือเป็นผู้ครอบครองโดยชอบด้วยกฎหมายมีหน้าที่ต้องเสียภาษี แต่กรณีของผู้ที่บุกรุกที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างของรัฐและเข้าไปใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างโดยไม่ได้รับอนุญาตนั้น ไม่ถือเป็นผู้ครอบครองทรัพย์สินโดยชอบด้วยกฎหมายส่งผลให้ผู้นั้นไม่ต้องเสียภาษี

ทั้งนี้ การที่ผู้บุกรุกได้เข้าไปใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างของรัฐนั้น ถือได้ว่าผู้บุกรุกได้รับผลประโยชน์จากการบริการของรัฐหรือได้มีการใช้สาธารณูปโภคของรัฐตามหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (The Benefit Principle) แล้ว จึงทำให้ต้องมีการตีความเกี่ยวกับความเหมาะสมที่จะจัดเก็บภาษีจากเอกชนผู้บุกรุกในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างของรัฐ ในทางปฏิบัติยังมีการตีความที่ขัดแย้งกันอยู่ ด้วยเหตุที่ตัวบทกฎหมายนั้นยังไม่มี ความชัดเจนจึงขัดกับหลักความแน่นอน (Certainty)<sup>42</sup>

(2) พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 5 ได้มีการกำหนดนิยามต่าง ๆ ให้มีความชัดเจนมากยิ่งขึ้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งคำว่า “สิ่งปลูกสร้าง” ซึ่งเป็นนิยามที่มีความหมายกว้าง และประกอบด้วยสาระสำคัญที่พอจะทำให้เข้าใจได้ว่า “สิ่งปลูกสร้าง” มีลักษณะอย่างไร จนสามารถจัดเก็บภาษีได้แทบทุกกรณีไม่ว่าจะใช้ประโยชน์ระยะยาวหรือเพียงชั่วคราว หากผู้เป็นเจ้าของหรือครอบครองที่ดิน หรือสิ่งปลูกสร้างอยู่ในวันที่ 1 มกราคมของปีใด และเข้าลักษณะเป็นสิ่งปลูกสร้างที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัย หรือใช้สอยได้ หรือใช้เป็นที่เก็บสินค้าหรือประกอบอุตสาหกรรม หรือพาณิชย์กรรม ซึ่งแตกต่างจากคำว่า “โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้าง” ที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ที่ขาดสาระสำคัญที่จะทำให้เข้าใจได้ว่า “โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ” นั้นมีลักษณะอย่างไร จึงทำให้เกิดการตีความจากเจ้าหน้าที่และก่อให้เกิดข้อพิพาททางภาษีขึ้นอย่างมากมาย

แม้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จะได้ให้คำนิยามความหมายของคำว่า “สิ่งปลูกสร้าง” ที่ชัดเจนกว่าคำนิยามความหมายของคำว่า “โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ” ที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ก็ตาม แต่ก็ยังคงมีความคลุมเครือ และเกิดความสับสนในบางกรณี โดยเฉพาะอย่างยิ่งในส่วนที่ว่า “.....หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยหรือใช้สอยได้.....” ทำให้สามารถตีความได้หลายแนวทาง กล่าวคือ คำว่า “สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น” มีความหมายอย่างไร และคำว่า “ใช้สอย” ต้องมีการนำทรัพย์สินไปใช้ประโยชน์ด้วยหรือไม่ หรือหากไม่ได้นำทรัพย์สินนั้นไปใช้ประโยชน์เพียงแต่

<sup>42</sup> สไบทิพย์ บุญสงวน, “ปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562”, (การศึกษาระดับปริญญาโทบริหารธุรกิจ, สาขาภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2561), หน้า 3

ครอบครองทรัพย์สินไว้เท่านั้นจะถือว่าเป็นการใช้สอยด้วยหรือไม่ ซึ่งทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถนำมาเป็นข้อโต้แย้งได้ ดังนั้น คำนิยามดังกล่าวข้างต้นจึงมีความหมายไม่ชัดเจนและมีลักษณะกว้างจนต้องมีการตีความถ้อยคำของกฎหมายซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักความชัดเจนและหลักความแน่นอน ทั้งยัง ส่งผลให้การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นไม่มีประสิทธิภาพ เนื่องจากทำให้เกิดข้อโต้แย้งของผู้เสียภาษีจึงขัดกับหลักภาษีอากรที่ดี<sup>43</sup>

(3) พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 8 (2) และ (3) ที่กำหนดให้ทรัพย์สินที่เป็นที่ทำการของสถานทูตหรือสถานกงสุลของต่างประเทศ ทั้งนี้ ให้เป็นไปตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกัน ได้รับการยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เป็นการเอื้อประโยชน์ให้นายทุน และช่วยคนรวย เพราะโดยหลักเจ้าของสิ่งปลูกสร้างเป็นผู้มีหน้าที่จ่ายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ถ้ากฎหมายยกเว้นภาษีให้แก่ทรัพย์สินที่เป็นที่ทำการขององค์การระหว่างประเทศดังกล่าวข้างต้นแล้ว ผู้ที่ได้รับประโยชน์ที่แท้จริงคือเจ้าของสิ่งปลูกสร้างแทนที่จะเป็นองค์การระหว่างประเทศข้างต้นซึ่งขัดกับเจตนารมณ์ของกฎหมาย ตัวอย่างเช่น กรณีที่สถานทูตอังกฤษไปเช่าตึกสาทรทาวเวอร์จำนวน 3 ชั้น ทำให้พื้นที่ทั้ง 3 ชั้นดังกล่าวได้รับยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพราะถือเป็นสถานที่ทำการของสถานทูตตามมาตรา 8 (3) แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ซึ่งผู้ที่ได้รับประโยชน์จากการยกเว้นภาษีดังกล่าวข้างต้นโดยตรงคือเจ้าของอาคารสาทรทาวเวอร์ไม่ใช่สถานทูต

(4) พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 37 และมาตรา 43 ได้มีการปรับเปลี่ยน และลดอัตราภาษีลงตามการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินโดยการกำหนดเพดานภาษีของการใช้ประโยชน์ทรัพย์สินแต่ละประเภทไว้ดังต่อไปนี้

(4.1) ทรัพย์สินที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมกำหนดเพดานอัตราภาษีไว้ในอัตราร้อยละ 0.15

(4.2) ทรัพย์สินที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยกำหนดเพดานอัตราภาษีไว้ในอัตราร้อยละ 0.3

(4.3) ทรัพย์สินที่ใช้ประโยชน์อย่างอื่น ๆ นอกจากการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม และใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย กำหนดเพดานอัตราภาษีไว้ในอัตราร้อยละ 1.2

(4.4) ทรัพย์สินที่เป็นที่รกร้างว่างเปล่า หรือไม่ได้ใช้ประโยชน์กำหนดเพดานอัตราภาษีไว้ในอัตราร้อยละ 1.2 และกำหนดให้เพิ่มอัตราภาษีขึ้นอีกร้อยละ 0.3 ทุก ๆ 3 ปี ที่ยังคงไม่ใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินนั้น แต่ทั้งนี้ อัตราภาษีดังกล่าวจะต้องไม่เกินร้อยละ 3

เมื่อเปรียบเทียบอัตราภาษีที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 แล้ว จะพบว่ามีการพัฒนาไปในทิศทางที่ดีขึ้น ฐานภาษีมีความเป็นปัจจุบันและสากลมากยิ่งขึ้น ทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีทรัพย์สินเสียภาษียลดลง และไม่ทับซ้อนกับภาษีเงินได้ จากเดิมที่ต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 12.5 ของค่ารายปีในแต่ละปี คงเหลือเพียงที่เพดานสูงสุดคือร้อยละ 1.2 เท่านั้น

<sup>43</sup> ศูนย์ข้อมูลและข่าวสืบสวนเพื่อสิทธิพลเมือง, “เปิดผลศึกษาปัญหา-ผลกระทบ 'พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562'”. [ออนไลน์], 5 กรกฎาคม 2563. แหล่งที่มา <https://www.tcjithai.com/news/2020/7/scoop/10630>

ทำให้สามารถแก้ปัญหาการทำลายตัวทรัพย์สินได้ เนื่องจากเจ้าของไม่จำเป็นต้องจำหน่าย จ่าย โอนทรัพย์สินเพื่อนำมาชำระค่าภาษี ซึ่งเป็นการสอดคล้องกับแนวคิดและหลักการภาษีทรัพย์สินดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น

อย่างไรก็ตาม เจตนารมณ์ของกฎหมายที่กำหนดการเก็บภาษีตามอัตราของลักษณะการใช้ประโยชน์ทรัพย์สินข้างต้นนั้น แสดงให้เห็นว่าเป็นการจัดเก็บอัตราภาษีที่มีผลบังคับและมีบทลงโทษ หากผู้เป็นเจ้าของไม่ได้ใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินอย่างเต็มที่ ซึ่งการลงโทษนี้เป็นการลงโทษโดยกฎหมายและการลงโทษทางเศรษฐกิจกล่าวคือ บุคคลใดถือครองทรัพย์สินเป็นจำนวนมากโดยที่ไม่ได้ใช้ทำประโยชน์ บุคคลนั้นย่อมต้องหาเงินมาเพื่อที่จะจ่ายภาษีที่เป็นไปตามที่ตั้งและพื้นที่นั้น ๆ ซึ่งปัญหาที่พบจากบทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าวคือกฎหมายไม่ได้ระบุความก้าวหน้าของอัตราภาษีเอาไว้อย่างชัดเจน กฎหมายกำหนดเพียงลักษณะการใช้ประโยชน์ของทรัพย์สินโดยระบุอัตราภาษีให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บตามอัตราไม่เกินเพดานที่กฎหมายกำหนดไว้เท่านั้น ซึ่งการตั้งเพดานภาษีที่ต่ำเกินไปจนกระทั่งไม่เป็นภาระแก่ผู้ถือครองทรัพย์สิน อาจทำให้เจ้าของทรัพย์สินไม่นำทรัพย์สินไปใช้ประโยชน์และอาจทำให้เจ้าของทรัพย์สินไม่ยอมกระจายทรัพย์สินที่ตนถือครองออกมา จนเป็นเหตุให้ขัดกับวัตถุประสงค์ในการประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ที่ประสงค์จะกระตุ้นให้มีการใช้ประโยชน์ในที่ดินและสนับสนุนให้เกิดการกระจายการถือครองที่ดินมากขึ้น<sup>44</sup>

(5) พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 37 กำหนดอัตราภาษีสำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมไว้ต่ำและมีมาตรการลดหย่อนภาษีค่อนข้างเยอะ ประกอบกับข้อกำหนดทางกฎหมายที่มีเงื่อนไขที่ไม่ซับซ้อนและไม่ได้เคร่งครัด สามารถปฏิบัติตามได้โดยง่ายมีเพียงการกำหนดลักษณะของกิจกรรมที่ถือว่าเป็นกิจกรรมทางการเกษตรเท่านั้น เช่น การปลูกพืช การเลี้ยงสัตว์ รวมถึงปริมาณของพืชและสัตว์ต่อพื้นที่ของที่ดิน เป็นต้น ทั้งยังไม่ได้กำหนดให้ต้องขึ้นทะเบียนเกษตรกร ซึ่งเป็นเงื่อนไขที่ไม่เพียงพอที่จะพิสูจน์ได้ว่าการทำเกษตรดังกล่าวเป็นการทำเกษตรจริง ๆ หรือไม่ ในขณะที่อัตราภาษีสำหรับที่ดินรกร้างว่างเปล่ากำหนดไว้สูงมาก จึงทำให้เจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างบางรายใช้ช่องว่างของกฎหมายในการเลี่ยงภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยการนำที่ดินรกร้างว่างเปล่ามาทำเกษตรเทียม (Fake Farm) เช่น การปลูกมะนาว 50 ต้นต่อไร่ หรือปลูกกล้วยหอม 200 ต้นต่อไร่ เป็นต้น ให้ดูเหมือนเป็นที่ดินเพื่อการเกษตรเพื่อหวังประโยชน์ทางภาษี เพราะหากที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมมีมูลค่า 75,000,000 บาท จะเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจำนวน 7,500 บาท แต่หากเป็นที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าไม่ได้ทำประโยชน์ที่มีมูลค่า 75,000,000 บาท จะเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจำนวน 300,000 บาท ภาษีที่ต้องเสียแตกต่างกันถึง 40 เท่า อีกทั้ง ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมยังได้รับยกเว้นฐานภาษีมูลค่า 50,000,000 บาท และในช่วง 3 ปีแรกที่ประกาศใช้ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น หากเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประกอบเกษตรกรรมเป็นบุคคลธรรมดาจะได้รับยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างอีกด้วย ในทางกลับกัน ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า หาก

<sup>44</sup> ศิรินทรา เทพมาลัย, “ปัญหาการบังคับใช้กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่อให้เป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย”, (การศึกษาระยะปริญญาโทบริหารบัณฑิต, สาขาวิทยบริการเฉลิมพระเกียรติ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง), หน้า 3

ปล่อยทิ้งไว้ไม่ใช้ทำประโยชน์ อัตราภาษีจะเพิ่มขึ้นร้อยละ 0.3 ทุก ๆ 3 ปี แต่อัตราภาษีรวมทั้งหมดต้องไม่เกินอัตรา ร้อยละ 3<sup>45</sup>

(6) ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการคำนวณการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีที่ดิน และสิ่งปลูกสร้างซึ่งเจ้าของเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการ ทะเบียนราษฎร ได้มีการยกเว้นการเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในส่วนของบ้านพักอาศัยหลังแรกที่มีมูลค่าถึง 50,000,000 บาท ซึ่งเป็นการยกเว้นที่ค่อนข้างสูงและเป็นการเอื้อประโยชน์ต่อผู้ที่มีมูลค่าทรัพย์สินมาก ทำให้ผู้ที่ต้อง เสียภาษีมีจำนวนน้อยมากเพราะในความเป็นจริงมีเพียงไม่กี่รายทั่วประเทศที่มีบ้านพักอาศัยที่มีมูลค่าสูงขนาดนี้ โดย จะเห็นได้จากข้อมูลจากกระทรวงการคลังที่ระบุว่าบ้านที่ราคาเกิน 50,000,000 บาท ในประเทศไทยนั้นมีอยู่เพียง อัตราร้อยละ 0.04 ของบ้านทั้งหมด หรือคิดเป็นจำนวน 8,556 หลังเท่านั้น ประกอบกับข้อมูลการเปรียบเทียบราคา ทำเลและรูปแบบที่อยู่อาศัยกับรายได้ต่อเดือนของคนไทยที่แสดงให้เห็นว่าหากจะซื้อบ้านราคา 10,000,000 บาทได้ นั้นจะต้องมีรายได้ต่อครัวเรือนถึง 234,000 บาท และต้องผ่อนชำระต่อเดือนถึง 70,000 บาท และหากมีรายได้เดือน ละ 23,000 บาท แทบจะซื้อที่อยู่อาศัยแบบที่ผ่อนแล้วยังพอมีพอกินตามสมควรไม่ได้เลยทำให้การจัดเก็บภาษีไม่มี ประสิทธิภาพ

แผนภาพที่ 9 การเปรียบเทียบราคา ทำเลและรูปแบบที่อยู่อาศัยกับรายได้ต่อเดือนของคนไทย<sup>46</sup>

ราคาที่อยู่อาศัย (ล้านบาท)	ค่าผ่อนต่อเดือน 30% (วงกลมสีแดง) (บาท)	รายได้ครัวเรือน ต่อเดือน (บาท)	ทำเลที่ตั้ง	รูปแบบที่อยู่อาศัย
1 ล้านบาท	7,000.-	23,000.-	มีดกุ่ม ประเวศ กงสุร สาทร.บจ. สายโหนด บางนา เมินบุรี หนองจอก หนองแขม	คอนโดมิเนียม
3 ล้านบาท	21,000.-	70,000.-	บางกะปิ กล้วยขวาง พระโขนง จตุจักร สาทรพร้าว อนุสรณ์ ดอนเมือง บางเขนเทียม	คอนโดมิเนียม ทาวน์โฮม บ้านเดี่ยว
5 ล้านบาท	35,000.-	117,000.-	พญาไท ยานนาวา บางรัก ภาษีเจริญ สาทร สองหลวง สาทรพร้าว ทวีวัฒนา วัฒนา	คอนโดมิเนียม ทาวน์โฮม บ้านเดี่ยว
7 ล้านบาท	49,000.-	163,000.-	ปทุมวัน สาทร กลองเตย วัฒนา ทวีวัฒนา วัฒนาหลวง สาทร ทวีวัฒนา จตุจักร	คอนโดมิเนียม บ้านเดี่ยว
10 ล้านบาท	70,000.-	234,000.-	ปทุมวัน สาทร กลองเตย วัฒนา ภาษีเจริญ สองหลวง สาทร ทวีวัฒนา วัฒนา	คอนโดมิเนียม บ้านเดี่ยว

<sup>45</sup> พลอยเพชร พูลจันทร์, “ปัญหาการเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยการทำเกษตรเทียม”, (การศึกษาศิสาสะปริญญา มหาบัณฑิต, สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2564), หน้า 36-40

<sup>46</sup> Baania, ราคาบ้านในประเทศไทยแพงเกินไปไหมนะ. [ออนไลน์], 17 ธันวาคม 2565. แหล่งที่มา [https://www.baania.com/en/article/-ราคาบ้านในประเทศไทยแพงเกินไปไหมนะ-article\\_4745](https://www.baania.com/en/article/-ราคาบ้านในประเทศไทยแพงเกินไปไหมนะ-article_4745)

จากการศึกษาข้อมูลข้างต้นพบว่าความสามารถในการซื้อที่อยู่อาศัยของคนไทยซึ่งมีรายได้น้อยไปจนถึงปานกลางนั้น ไม่เกินจำนวน 10,000,000 บาท เพราะคนไทยส่วนใหญ่มีรายได้ปานกลางและมีความสามารถในการครอบครองที่อยู่อาศัยที่มีมูลค่าไม่สูงมากนัก ประกอบกับการซื้อที่อยู่อาศัยส่วนมากจะเป็นการซื้อแบบผ่อนชำระ ทำให้มูลค่าบ้านที่ซื้ออาจจะไม่สะท้อนถึงความสามารถที่แท้จริงของผู้เสียภาษีได้ นอกจากนี้ คนรวยที่มีบ้านราคาแพงจำนวนหลายหลังยังคงเลี้ยงภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยการใส่ชื่อของสามี ภรรยา ลูก หลาน ให้เป็นเจ้าของบ้าน เพื่อที่จะได้ไม่ต้องเสียภาษีบ้านพักอาศัยหลักแรก หรือเริ่มเสียภาษีในส่วนที่เกิน 50,000,000 บาท เท่านั้น ซึ่งถือเป็นการเลี่ยงภาษีอย่างถูกกฎหมายโดยอาศัยช่องว่างของกฎหมายนั่นเอง ส่งผลให้รัฐบาลไม่สามารถจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจากคนรวยได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยอย่างที่ควรจะเป็น ทั้งยัง ทำให้การลดความเหลื่อมล้ำไม่ได้ผลตามไปด้วย<sup>47</sup>

---

<sup>47</sup> ดลพร สุวัฒน์ทวีบูลย์, “ปัญหาการบรรเทาภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยการยกเว้นฐานภาษีที่อยู่อาศัย”, (การศึกษานโยบายสาธารณะเพื่อสังคม, สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2562), หน้า 27-32



## บทที่ 4

### การจัดเก็บภาษีความมั่งคั่ง (Wealth Tax) ในประเทศสเปน

จากการที่ได้ศึกษาการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของประเทศไทยโดยการวิเคราะห์ปัญหาบางประการที่เกิดขึ้นกับภาษีทรัพย์สินของประเทศไทย ในส่วนพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ในบทที่ 3 นั้น ผู้เขียนมีความเห็นว่าพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มีลักษณะสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ภาษีอากรที่ดี และสามารถแก้ไขข้อบกพร่องที่เกิดขึ้นกับพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ได้ แต่อย่างไรก็ดี ผู้เขียนได้พบปัญหาบางประการที่เกิดขึ้นกับภาษีทรัพย์สินของประเทศไทยตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ที่ต้องพิจารณาและเสนอแนะแนวทางในการปรับปรุงภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเนื่องจากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างยังไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอ ซึ่งนำมาสู่การศึกษาการจัดเก็บภาษีความมั่งคั่งของประเทศสเปนเพื่อที่จะได้เสนอแนะให้มีการนำหลักเกณฑ์และวิธีการการจัดเก็บภาษีความมั่งคั่ง (Wealth Tax) ในประเทศสเปนมาปรับใช้ควบคู่กับภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในประเทศไทยเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรต่อไป

โดยที่ผู้เขียนได้ทำการเลือกศึกษาการจัดเก็บภาษีความมั่งคั่งในประเทศสเปนเนื่องจากประเทศสเปนเป็นประเทศพัฒนาแล้ว มีรายได้ต่อหัวของประชากรสูงโดยมีขนาดเศรษฐกิจที่ใหญ่เป็นอันดับที่ 14 ของโลกตามการจัดอันดับผลิตภัณฑ์มวลรวมในประเทศประกอบกับประเทศสเปนมีระบบสาธารณสุขที่มีคุณภาพติดอันดับโลกโดยขึ้นชื่อในด้านการปลูกถ่ายและการบริจาคมวัยวะ นอกจากนี้ ประเทศสเปนยังมีจำนวนประชากร รายได้ประชาชาติ ผลิตภัณฑ์มวลรวมเฉลี่ยของประเทศ (Gross Domestic Product: GDP) ความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้และความเหลื่อมล้ำทางด้านความมั่งคั่งใกล้เคียงกับประเทศไทยมากที่สุดในบรรดาประเทศสมาชิกองค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organization for Economic Co-operation and Development: OECD) ที่มีการประกาศใช้บังคับภาษีความมั่งคั่งด้วย

#### 4.1 ระบบการปกครองของประเทศสเปน

##### 4.1.1 ความเป็นมาของประเทศสเปน

ราชอาณาจักรสเปน (Kingdom of Spain) เป็นชื่ออย่างเป็นทางการของประเทศสเปน ซึ่งประเทศสเปนเป็นประเทศที่ตั้งอยู่ทางทิศตะวันตกเฉียงใต้ของทวีปยุโรป บนคาบสมุทรไอบีเรียร่วมกับประเทศโปรตุเกสและประเทศอันดอร์รา ติดกับอ่าวบิสเคย์ (Bay of Biscay) ทะเลเมดิเตอร์เรเนียน มหาสมุทรแอตแลนติกเหนือและมีพรมแดนทางทิศตะวันออกเฉียงเหนืออยู่ติดกับประเทศฝรั่งเศสตามแนวเทือกเขาพิรีนี (Pyrenees Mountain) มีพื้นที่ประมาณ 505,992 ตารางกิโลเมตร ขนาดใหญ่เป็นลำดับที่ 51 ของโลก โดย

แบ่งเป็นพื้นดิน 498,980 ตารางกิโลเมตรและน่านน้ำ 6,390 ตารางกิโลเมตร จุดยุทธศาสตร์สำคัญของประเทศสเปน คือ ช่องแคบยิบรอลตาร์ (Strait of Gibraltar) ซึ่งอยู่ทางตอนใต้ของประเทศสเปน ทำให้ประเทศสเปนเป็นพื้นที่เชื่อมโยงระหว่างทวีปยุโรปกับทวีปแอฟริกาและทะเลเมดิเตอร์เรเนียนกับมหาสมุทรแอตแลนติก

ในสมัยโบราณ ประเทศสเปนถูกชนชาติต่าง ๆ เข้ามามีอิทธิพลและยึดครองประเทศหลายครั้งหลายหน โดยเริ่มจากชาวไอบีเรียและชาวบาสก์ในยุคก่อนประวัติศาสตร์ ชาวเคลต์และชาวฟินิเชียโบราณในช่วงศตวรรษที่ 8 ก่อนคริสตกาล ชาวกรีกในช่วงศตวรรษที่ 7 ก่อนคริสตกาล ชาวคาทอลิกในในช่วงศตวรรษที่ 6 ก่อนคริสตกาล ชาวโรมันในช่วงศตวรรษที่ 2 และ 1 ก่อนคริสตกาลโดยการจัดตั้งอาณาจักรคริสต์แห่งสเปน และในยุคคริสตกาล ประเทศสเปนอยู่ภายใต้การปกครองของวิซิกกอทชนเผ่าพันธุ์เยอรมันถึง 3 ศตวรรษ หลังจากนั้น ในปี พ.ศ. 1254 ประเทศสเปนเสียดินแดนให้แก่ชาวมัวร์ (ชาวอาหรับจากทวีปแอฟริกาเหนือ) ส่งผลให้ประเทศสเปนเป็นชุมชนชาวคริสต์ในพื้นที่ทางเหนือและชุมชนมุสลิม (มัวร์) ในพื้นที่ทางใต้ซึ่งเป็นพื้นที่ส่วนใหญ่ของประเทศสเปน ต่อมาในปี พ.ศ. 2035 ราชอาณาจักรกัสเตลและอารากอนได้ขับไล่ชาวมัวร์ออกจากคาบสมุทรไอบีเรียได้สำเร็จ และในปีเดียวกันนั่นเอง คริสโตเฟอร์ โคลัมบัส (Christopher Columbus) ได้ค้นพบโลกใหม่ นำไปสู่การกำเนิดจักรวรรดิสเปนที่แผ่ขยายไปทั่วโลก ซึ่งประเทศสเปนเป็นประเทศที่มีอำนาจมากที่สุดแห่งหนึ่งในทวีปยุโรปในช่วงก่อนศตวรรษที่ 16 จนถึงต้นศตวรรษที่ 19 แต่ในช่วงปี พ.ศ. 2479 – 2482 ประเทศสเปนต้องเผชิญกับสงครามกลางเมืองและอยู่ภายใต้การปกครองระบอบเผด็จการของนายพลฟรานซิสโก ฟรังโก (Francisco Franco) นานถึง 36 ปี ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2482 – 2518

หลังจากนายพลฟรานซิสโก ฟรังโก ถึงแก่อสัญกรรม ประเทศสเปนจึงปรับเปลี่ยนระบบการปกครองมาสู่ระบอบประชาธิปไตยเป็นแบบรัฐสภามีกษัตริย์เป็นประมุขโดยมีสมเด็จพระราชาธิบดีฆวน คาร์ลอส ที่ 1 (Juan Carlos I) เป็นประมุข และในปัจจุบันมีสมเด็จพระราชาธิบดีเฟลิเป ที่ 6 (Felipe VI) เป็นประมุขต่อจากสมเด็จพระราชาธิบดีฆวน คาร์ลอส ที่ 1 ทรงขึ้นครองราชย์เมื่อวันที่ 19 มิถุนายน 2557 ทั้งนี้ รัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบันของประเทศสเปนได้รับการรับรองจากสภานิติบัญญัติเมื่อวันที่ 31 ตุลาคม 2521 และผ่านการลงประชามติเมื่อวันที่ 6 ธันวาคม 2521 โดยสมเด็จพระราชาธิบดีฆวน คาร์ลอส ที่ 1 ทรงลงพระปรมาภิไธยเมื่อวันที่ 27 ธันวาคม 2521<sup>48</sup>

<sup>48</sup> ข้อมูลพื้นฐานของต่างประเทศ 2565. [ออนไลน์], 5 กันยายน 2565. แหล่งที่มา [https://www.nia.go.th/media/almanac/2022/01/%E0%B8%AA%E0%B9%80%E0%B8%9B%E0%B8%99\\_2565.pdf](https://www.nia.go.th/media/almanac/2022/01/%E0%B8%AA%E0%B9%80%E0%B8%9B%E0%B8%99_2565.pdf)

#### 4.1.2 การแบ่งเขตการปกครองของประเทศสเปน

ปัจจุบันในประเทศสเปนมีการแบ่งเขตการปกครองออกเป็นแคว้นปกครองตนเอง 17 แคว้น (Autonomous Communities) และ 2 เมืองปกครองตนเอง (Autonomous Cities) ดังต่อไปนี้

##### 4.1.2.1 แคว้นปกครองตนเอง (Autonomous Communities) 17 แคว้น ได้แก่

1. Andalucia (อันดาลูซิอา) เป็นแคว้นที่มีประชากรมากที่สุดเป็นอันดับหนึ่งและมีขนาดใหญ่เป็นอันดับสองในจำนวนแคว้นปกครองตนเอง เมืองหลักของแคว้น คือ เซบิญา (Sevilla)
2. Aragon (อารากอน) เมืองหลักของแคว้น คือ ซาราโกซ่า (Zaragoza)
3. Asturias (อัสตูเรียส) เมืองหลักของแคว้น คือ โอบิเดโอ (Oviedo)
4. Balearic Islands (หมู่เกาะเบลีแอริก) เป็นกลุ่มเกาะในทะเลเมดิเตอร์เรเนียน ตะวันตก เมืองหลักของหมู่เกาะ คือ ปัลมา (Palma)
5. Basque Country (ประเทศบาสก์) มีสถานะเป็นประเทศตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรสเปน พ.ศ. 2521 แคว้นปกครองตนเองนี้ มีพื้นฐานอยู่บนรัฐธรรมนูญการปกครองตนเองแห่งบาสก์ เมืองหลักของประเทศบาสก์ คือ บิโตเรีย-กัสเตอิซ (Vitoria-Gasteiz)
6. Canary Islands (หมู่เกาะคะเนรี) เป็นหมู่เกาะของราชอาณาจักรสเปน ประกอบด้วยเกาะภูเขาไฟ 7 เกาะในมหาสมุทรแอตแลนติก ตั้งอยู่นอกชายฝั่งตะวันตกเฉียงเหนือของทวีปแอฟริกา ในอดีตหมู่เกาะคะเนรีนี้ ถือเป็นทางเชื่อมระหว่าง 4 ทวีป คือ ทวีปแอฟริกา ทวีปอเมริกาเหนือ ทวีปอเมริกาใต้และทวีปยุโรป เมืองหลักของหมู่เกาะ คือ ซานตาครูซเดเตเนริเฟ (Santa Cruz de Tenerife)
7. Cantabria (กันตาเบรีย) เมืองหลักของแคว้น คือ ซันตันเดร์ (Santander)
8. Castille and Leon (กัสติยาและเลออน) เป็นแคว้นปกครองตนเองที่มีเนื้อที่กว้างที่สุดในประเทศสเปนและใหญ่เกือบที่สุดในสหภาพยุโรป ครอบคลุมพื้นที่ 94,223 ตารางกิโลเมตร เมืองหลักของแคว้น คือ บายาโดลิด (Valladolid)
9. Castilla-La Mancha (กัสติยา-ลา มันชา) เมืองหลักของแคว้น คือ โตเลโด (Toledo)
10. Catalonia (แคทาโลเนีย) หรือ Catalunya (กาตาลูญญา) เป็นแคว้นที่ถูกกำหนดให้เป็นประวัติศาสตร์ชาติภายใต้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรสเปน เมืองหลักของแคว้น คือ บาร์เซโลนา (Barcelona) ซึ่งเป็นเมืองใหญ่อันดับสองของประเทศสเปนรองจากเมืองมาดริด
11. Madrid (มาดริด) เมืองหลักของแคว้น คือ มาดริด ซึ่งเป็นเมืองหลวงของประเทศสเปนด้วย
12. Extremadura (เอซเตรมาดูรา) เป็นพื้นที่อนุรักษ์พันธุ์สัตว์ป่าที่สำคัญ โดยเฉพาะเขตป่าสงวนที่เมืองมอนฟรากูเอ (Monfrague) เมืองหลักของแคว้น คือ เมรีดา (Mérida)

13. Galicia (กาลิเซีย) เมืองหลักของแคว้น คือ ซานติอาโก เดอ คอมโพสเตลา (Santiago de Compostela)

14. La Rioja (ลาริโอฆา) มีแม่น้ำเอโบร ไหลผ่านในพื้นที่เช่นเดียวกับแม่น้ำโอฆา (Rio Oja) ซึ่งเป็นที่มาของชื่อแคว้น เมืองหลักของแคว้น คือ โลกรอญโญ (Logroño)

15. Navarre (นาวาร์) เมืองหลักของแคว้น คือ ปัมโปลนา (Pamplona)

16. Murcia (มูร์เซีย) เมืองหลักของแคว้น คือ เมืองมูร์เซีย (Murcia)

17. Valencia (บาเลนเซีย) เมืองหลักของแคว้น คือ เมืองบาเลนเซีย (Valencia)

#### 4.1.2.2 เมืองปกครองตนเอง (Autonomous Cities) 2 เมือง ได้แก่

1. Ceuta (เซวตา) ตั้งอยู่บริเวณชายฝั่งด้านใต้ของช่องแคบยิบรอลตาร์ มีพื้นที่ประมาณ 28 ตารางกิโลเมตร แคว้นเซวตาเป็นส่วนหนึ่งของดินแดนในสหภาพยุโรปและเคยเป็นเมืองท่าปลอดภาษีก่อนที่ประเทศสเปนจะเข้าร่วมสหภาพยุโรปในปี พ.ศ. 2529

2. Melilla (เมลลียา) ตั้งอยู่บริเวณชายฝั่งทะเลเมดิเตอร์เรเนียนของทวีปแอฟริกาเหนือ และเคยเป็นเมืองท่าปลอดภาษีก่อนที่ประเทศสเปนจะเข้าร่วมสหภาพยุโรปในปี พ.ศ. 2529

ในปัจจุบัน ประเทศสเปนได้ชื่อว่าเป็น “รัฐแห่งการปกครองตนเอง” (State of Autonomies) แม้โดยทางการจะถือว่าเป็นรัฐเดี่ยว แต่ความเป็นจริงแล้วมีลักษณะเป็นรัฐรวมที่มีการกระจายอำนาจออกจากศูนย์กลางอย่างมาก โดยรัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบันเปิดโอกาสให้แคว้นต่าง ๆ มีสิทธิในการปกครองตนเอง ซึ่งแต่ละแคว้นมีสภาเป็นของตนเอง มีการเลือกตั้งสมาชิกสภาทุก ๆ 4 ปี ได้รับสิทธิและอำนาจในการบริหารท้องถิ่นของตนเอง อาทิเช่น ทุกแคว้นสามารถจัดการด้านสาธารณสุขและระบบการศึกษาได้เอง ในแคว้นประเทศบาสก์และกาตาลูญญา หน่วยงานของตำรวจของแคว้นมีบทบาทหน้าที่มากกว่าหน่วยงานตำรวจของส่วนกลาง เป็นต้น<sup>49</sup>

## 4.2 ระบบการจัดเก็บภาษีของประเทศสเปน

นับตั้งแต่ช่วงปี พ.ศ. 2473 ประเทศสเปนได้มีการเปลี่ยนแปลงทางการเมืองเป็นอย่างมาก ประเทศสเปนมีสถานะเป็นสาธารณรัฐตั้งแต่วันที่ พ.ศ. 2474 ถึงปี พ.ศ. 2482 ซึ่งมีการทำรัฐประหารโดยนายพลฟรานซิสโก ฟรังโก ในปี พ.ศ. 2479 ตามด้วยสงครามกลางเมืองนานถึง 3 ปี ทำให้ประเทศสเปนกลายเป็นเผด็จการตั้งแต่วันที่ พ.ศ. 2482 ภายใต้การปกครองแบบเผด็จการของนายพลฟรานซิสโก ฟรังโก นั้น ประชาชนมีการหลีกเลี่ยงภาษีเป็นจำนวนมาก อันเนื่องมาจากความล้มเหลวในการดำเนินการทางเศรษฐกิจ ระบบสวัสดิการสังคมที่ไม่เพียงพอ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง การหลีกเลี่ยงภาษีไม่มีความผิดทางอาญาและผู้หลบเลี่ยงได้รับโทษทางปกครองเพียงเล็กน้อย ทำให้ประชาชนไม่มีแรงจูงใจที่แท้จริงในการจ่ายภาษี จนกระทั่งนายพลฟรานซิสโก ฟรังโก ถึงแก่อสัญกรรมในปี พ.ศ. 2518 ประเทศ

<sup>49</sup> เดอะเบสท์ ศูนย์แนะแนวศึกษาต่อต่างประเทศ, ข้อมูลประเทศสเปน. [ออนไลน์], 5 กันยายน 2565. แหล่งที่มา <https://thebest-edu.com/study-abroad/spain-general-information/>

สเปนจึงกลับมาเป็นประชาธิปไตยโดยมีการตรารัฐธรรมนูญขึ้นในปี พ.ศ. 2521 และมีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลฉบับแรกในปี พ.ศ. 2521 การปฏิรูประบบภาษีที่ดำเนินการระหว่างปี พ.ศ. 2521 ถึงปี พ.ศ. 2528 นั้น ทำให้เกิดแรงกดดันด้านภาษีเพิ่มขึ้นเป็นอย่างมาก แต่ในขณะเดียวกันก็ทำให้รัฐบาลมีรายรับจากภาษีเพิ่มขึ้นเป็น 4 เท่าในระหว่างปี พ.ศ. 2518 ถึงปี พ.ศ. 2523 เช่นกัน ต่อมาในปี พ.ศ. 2529 ประเทศสเปนได้เข้าสู่การเป็นสมาชิกในสหภาพยุโรป ซึ่งนำไปสู่การปฏิรูปกฎหมายอย่างเป็นทางการเป็นรูปธรรมและการปฏิรูประบบภาษีมากขึ้น โดยประเทศสเปนได้มีการเริ่มดำเนินการตามรัฐสวัสดิการสมัยใหม่ ประกอบกับการดำเนินนโยบายเกี่ยวกับการกระจายความเท่าเทียมกันในสังคม (Redistributive Policies) อาทิเช่น การพัฒนาการจัดเก็บภาษีแบบอัตราก้าวหน้า การเก็บภาษีความมั่งคั่ง และการจัดให้ประชาชนได้รับสวัสดิการที่มีหลักประกันสุขภาพอย่างทั่วถึง เป็นต้น ประเทศสเปนเป็นหนึ่งในประเทศที่มีการกระจายอำนาจมากที่สุดในบรรดาประเทศที่มีรายได้สูง จากประเทศที่มีการรวมอำนาจไว้ที่ศูนย์กลางแบบเบ็ดเสร็จในปี พ.ศ. 2521 ประเทศสเปนถูกแบ่งออกเป็น 17 แคว้นปกครองตนเองในปี พ.ศ. 2525 ซึ่งแต่ละแคว้นปกครองตนเองมีอำนาจจัดเก็บภาษีตามมาตรา 133 และมาตรา 157 แห่งรัฐธรรมนูญของประเทศสเปน<sup>50</sup>

ภายหลังจากการปฏิรูปกฎหมายและการปฏิรูประบบภาษี ทำให้สภาวะทางเศรษฐกิจและสังคมของประเทศสเปนดีขึ้นอย่างเห็นได้ชัด เนื่องจากระดับและคุณภาพของบริการสาธารณะดีขึ้นอย่างต่อเนื่อง โดยเฉพาะอย่างยิ่งการปฏิรูประบบภาษีและการบริหารภาษีมี่มีความเป็นธรรมมากขึ้น ในขณะเดียวกัน โอกาสทางรายได้สำหรับประชากรส่วนใหญ่ก็ดีขึ้นเป็นลำดับ ประกอบกับการริเริ่มด้านการใช้จ่ายสาธารณะเพื่อให้สอดคล้องกับประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจของพันธมิตรยุโรปส่วนใหญ่ ดังนั้น การฟื้นฟูระบอบประชาธิปไตย การเสริมสร้างความเข้มแข็งของสถาบันทางสังคมและเศรษฐกิจ กระบวนการกระจายอำนาจทางการคลัง และการสร้างรัฐสวัสดิการดังกล่าวข้างต้น ส่งผลกระทบต่อทัศนคติของผู้คนที่ม่ต่อรัฐบาล และโดยเฉพาะอย่างยิ่ง ความเต็มใจที่จะปฏิบัติตามภาระผูกพันทางภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ภาษีในประเทศสเปนมีการจัดเก็บโดยรัฐบาลในระดับประเทศ (ส่วนกลาง) ระดับภูมิภาคและระดับท้องถิ่น รายรับภาษีในประเทศสเปนคิดเป็นอัตราร้อยละ 36.6 ของผลิตภัณฑ์มวลรวมของประเทศ (GDP: Gross Domestic Product) ในปี พ.ศ. 2563 ซึ่งมีการเรียกเก็บภาษีที่หลากหลายจากแหล่งต่าง ๆ แหล่งที่สำคัญที่สุดคือภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยภาษีระดับประเทศและระดับภูมิภาคส่วนใหญ่จัดเก็บโดย Agencia Estatal de Administración Tributaria ส่วนภาษีอื่น ๆ จะถูกจัดเก็บโดยตรงจากหน่วยงานระดับภูมิภาคหรือระดับท้องถิ่น เช่น ภาษีการโอนมีการจัดเก็บระดับภูมิภาค ภาษีอสังหาริมทรัพย์มีการจัดเก็บระดับท้องถิ่นและภาษีถนนมีการจัดเก็บระดับท้องถิ่น เป็นต้น ซึ่งในปัจจุบันประเทศสเปนจัดเก็บภาษี 2 ประเภท คือ

<sup>50</sup> The Spanish Constitution A.D. 1978, Articles 133 and 157, (1978, 31 October), Pages 38 and 48

1. ภาษีทางตรง คือภาษีที่เรียกเก็บโดยตรงจากบุคคลหรือนิติบุคคล ซึ่งจัดเก็บจากรายได้และทรัพย์สินที่บุคคลหรือนิติบุคคลได้รับจากการดำเนินกิจกรรมบางประการ อันได้แก่

1.1 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) ภายใต้พระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 439/2007 และกฎหมายฉบับที่ 35/2006 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานี้จะต้องชำระโดยผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในสเปนจากรายได้ที่ได้รับจากทั่วโลกโดยไม่คำนึงถึงแหล่งรายได้ ซึ่งผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในระหว่างวันที่ 6 เมษายนถึงวันที่ 30 มิถุนายนของปีถัดจากปีที่มีรายได้หลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนตามอัตราภาษีแบบก้าวหน้าที่กำหนดไว้ในแต่ละแคว้นการปกครองตนเองแล้ว ปีภาษีสำหรับบุคคลธรรมดาคือปีปฏิทิน เว้นแต่ ผู้เสียภาษีจะเสียชีวิตระหว่างปีปฏิทิน

1.2 ภาษีเงินได้ผู้ที่ไม่ได้มีถิ่นที่อยู่ (IRNR: Impuesto sobre la Renta de No Residentes) ภายใต้พระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 5/2004 และ 1776/2004 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานี้จะต้องชำระโดยผู้ที่ไม่ได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปนจากรายได้ที่ได้รับจากประเทศสเปนในอัตราร้อยละ 24 แต่หากผู้ที่ไม่ได้มีถิ่นที่อยู่นั้น เป็นพลเมืองของประเทศสมาชิกในสหภาพยุโรปหรือเขตเศรษฐกิจยุโรปอัตราภาษีจะลดลงเหลือร้อยละ 19 โดยผู้ที่ไม่ได้มีถิ่นที่อยู่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นรายไตรมาส กล่าวคือ 20 วันแรกของเดือน เมษายน กรกฎาคม ตุลาคมและมกราคม

1.3 ภาษีเงินได้นิติบุคคล (IS) ภายใต้พระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 1777/2004 และ 4/2004 กำหนดให้บริษัทเอกชนที่มีวัตถุประสงค์ทางการค้า มูลนิธิและสมาคม มีหน้าที่รับผิดชอบในการจ่ายภาษีจากกำไรที่เกิดจากการดำเนินกิจการต่าง ๆ โดยยึดบันทึกทางบัญชีเป็นหลัก ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2558 อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลคิดเป็นอัตราร้อยละ 28 และในปี พ.ศ. 2559 ภาษีเงินได้นิติบุคคลลดลงเหลืออัตราร้อยละ 25 ส่วนนิติบุคคลที่ได้จัดตั้งขึ้นใหม่จะใช้อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราพิเศษคือร้อยละ 15 ใน 2 ปีแรกนับจากวันจัดตั้งนิติบุคคลนั้น แต่ในปี พ.ศ. 2565 ได้มีการปรับอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นใหม่จากอัตราร้อยละ 15 เหลืออัตราร้อยละ 10 ทั้งนี้ นิติบุคคลต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลภายใน 6 เดือนและ 25 วันหลังจากสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี

1.4 ภาษีประกันสังคม โดยหลักพนักงานทุกคนที่ทำงานในประเทศสเปนโดยไม่คำนึงถึงสัญชาติจะต้องลงทะเบียนประกันสังคมของประเทศสเปนและนายจ้างจะต้องจ่ายเงินสมทบให้แก่ลูกจ้างขึ้นอยู่กับประเภทของพนักงานแต่ละคน ซึ่งอัตราเงินสมทบของนายจ้างในปัจจุบัน คือ ร้อยละ 29.9 ของเงินเดือนพนักงาน บวกด้วยอัตราผันแปรสำหรับอุบัติเหตุจากการทำงาน ส่วนอัตราเงินสมทบของพนักงาน คือ ร้อยละ 6.35 ของเงินเดือนพนักงานขึ้นอยู่กับประเภทของสัญญา

1.5 ภาษีการรับมรดกและภาษีการให้ ภายใต้พระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 1629/1991 กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าหากมีเหตุการณ์อย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้เกิดขึ้นและมีมูลค่าเกินกว่าจำนวนที่กำหนดโดยแคว้นปกครองตนเองแต่ละแห่ง

(1) การได้รับเงิน ทรัพย์สิน หรือสิทธิใด ๆ ผ่านทางมรดก

(2) การได้รับเงิน ทรัพย์สิน หรือสิทธิใด ๆ เป็นของขวัญ หรือการบริจาค

(3) ผู้รับประโยชน์ได้รับเงินจากสัญญาประกันชีวิต

2. ภาษีทางอ้อม จัดเก็บภาษีจากการบริโภคสินค้าและบริการ ผู้บริโภคทุกคนต้องเสียภาษีเท่ากันเมื่อทำการซื้อสินค้าหรือรับบริการ อันได้แก่

2.1 ภาษีมูลค่าเพิ่ม (IVA: impuesto sobre el valor añadido หรือ impuesto sobre el valor agregado) ภายใต้พระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 1/1993 และ 828/1995 กำหนดว่าภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเป็นภาระของผู้บริโภคคนสุดท้าย ซึ่งถูกจัดเก็บจากการซื้อสินค้าหรือรับบริการใด ๆ ในประเทศสเปน โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องยื่นเสียภาษีผ่านทางออนไลน์ภายใน 4 วันนับจากวันที่ออกใบกำกับภาษี และต้องไม่ช้ากว่าวันที่ 16 ของเดือนที่มีการออกใบกำกับภาษี ปัจจุบันอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มมี 3 อัตรา ดังต่อไปนี้

(1) ร้อยละ 21 ใช้บังคับกับสินค้าและบริการทั้งหมดที่ไม่เข้าเงื่อนไขสำหรับอัตราที่ลดลงหรือได้รับยกเว้น

(2) ร้อยละ 10 ใช้สำหรับสิ่งจำเป็นพื้นฐาน เช่น การขนส่งผู้โดยสาร ทางด่วน การแข่งขันกีฬาสมัครเล่น ผลิตภัณฑ์เพื่อสุขภาพ การควบคุมศัตรูพืช การบำบัดน้ำเสีย การบริการในโรงแรม เครื่องดื่มและกิจกรรมทางวัฒนธรรม เป็นต้น

(3) ร้อยละ 4 ใช้สำหรับสิ่งจำเป็นพื้นฐานนอกเหนือจากที่จัดอยู่ในอัตราที่ลดลงเหลืออัตราร้อยละ 10 เช่น ค่าอาหารที่จำเป็น ยารักษาโรค อุปกรณ์ทางการแพทย์ อุปกรณ์บางชนิดสำหรับผู้พิการ หนังสือและหนังสือพิมพ์ เป็นต้น

ในปี พ.ศ. 2564 รัฐบาลสเปนได้เพิ่มอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มจากร้อยละ 10 เป็นร้อยละ 21 สำหรับเครื่องดื่มแอลกอฮอล์และเครื่องดื่มที่เติมสารให้ความหวานจากธรรมชาติ การปรับอัตราภาษีใหม่นี้ไม่รวมนมและเครื่องดื่มสำหรับทารกซึ่งถือเป็นอาหารเสริมสำหรับความต้องการพิเศษด้านอาหารของทารก

ทั้งนี้ มีสินค้าและบริการบางประเภทที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ การศึกษาที่รัฐเป็นผู้จัดให้ โรงเรียนกวดวิชา การบริการด้านการกีฬา การบริการด้านวัฒนธรรม การประกันภัย ศิลปิน นักเขียนและนักประพันธ์เพลง เป็นต้น

2.2 ภาษีพิเศษหรือภาษีสรรพสามิต จะเรียกเก็บจากถ่านหิน ไฟฟ้า การผลิตและนำเข้าผลิตภัณฑ์บางประเภทที่มีความเฉพาะเจาะจงมาก เช่น

(1) เครื่องดื่มแอลกอฮอล์ ได้แก่ เบียร์ ไวน์ เครื่องดื่มที่มีการหมัก เป็นต้น

(2) ไฮโดรคาร์บอน ได้แก่ น้ำมันเบนซิน ก๊าซธรรมชาติ เชื้อเพลิงชีวภาพ เป็นต้น

(3) ยาสูบ ได้แก่ บุหรี่ เป็นต้น

2.3 ภาษีการโอนและอากรแสตมป์ ภายใต้พระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 1/1993 และ 828/1995 กำหนดให้จัดเก็บภาษีจากการหมุนเวียนของสินค้าและสิทธิตลอดจนค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการซื้อและขายสินค้ามือสอง เช่น การซื้อรถยนต์ใช้แล้วหรือทรัพย์สินมือสอง เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม ภาษีดังกล่าวข้างต้นนั้น มีผลใช้บังคับในระดับประเทศ อย่างไรก็ตาม ยังมีภาษีท้องถิ่นบางประเภทที่ท้องถิ่นเป็นผู้มีหน้าที่รับผิดชอบทั้งหมด ซึ่งได้แก่

1. ภาษีอสังหาริมทรัพย์ (IBI: Impuesto sobre Bienes Inmuebles) ภายใต้พระราชกฤษฎีกา 1/2004, 2/2004 และ 417/2006 ซึ่งกำหนดกฎเกณฑ์สำหรับการยื่นภาษีให้กับบ้านหรืออสังหาริมทรัพย์ทุกประเภท ซึ่งเจ้าของหรือผู้ถือสิทธิในทรัพย์สินจะถูกจัดเก็บภาษีเป็นรายปีโดยท้องถิ่นที่อสังหาริมทรัพย์นั้นจดทะเบียนไว้ตามมูลค่าของที่ดิน
2. ภาษีความมั่งคั่ง (IP: Impuesto sobre el Patrimonio) จัดเก็บจากความมั่งคั่งของบุคคล ผู้เสียภาษีมีหน้าที่จ่ายภาษีความมั่งคั่งโดยคำนวณจากมูลค่าทรัพย์สินทั้งหมดที่มีอยู่ ณ วันที่ 31 ธันวาคมของทุกปี หักค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อนตามที่กฎหมายกำหนดไว้และเสียภาษีความมั่งคั่งในอัตราก้าวหน้าทั่วไปตั้งแต่ร้อยละ 0.2 ถึงร้อยละ 3.50 ซึ่งแตกต่างกันขึ้นอยู่กับแคว้นปกครองตนเองที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอาศัยอยู่
3. ภาษีรถยนต์ จัดเก็บภาษีจากยานยนต์ทั้งหมดที่ใช้บนถนนสาธารณะ
4. ภาษีการกำจัดขยะ หรือเรียกอีกชื่อหนึ่งว่า "ภาษีขยะ" ซึ่งจะจ่ายตามประเภทและขนาดของที่อยู่อาศัย และนำไปใช้เป็นเงินทุนสำหรับบริการเก็บขยะ ดังนั้น ยิ่งขยะมาก อัตราการจ่ายก็จะสูงขึ้น<sup>51</sup>

#### 4.3 ความเป็นมาและเหตุผลในการจัดเก็บภาษีความมั่งคั่ง (Wealth Tax) ของประเทศสเปน

ภาษีความมั่งคั่ง คือ ภาษีทางตรงที่เรียกเก็บจากบุคคลที่มีฐานะร่ำรวยและถือเป็นภาษีทรัพย์สินชนิดหนึ่ง ซึ่งนอกจากภาษีความมั่งคั่งแล้วยังมีภาษีการรับมรดก ภาษีการให้ ภาษีที่เรียกเก็บจากกำไรจากการขายหุ้น ภาษีอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งภาษีความมั่งคั่งกำหนดให้ชำระเป็นรายปีโดยไม่คำนึงถึงเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่ง เช่น ความตาย หรือการขาย เป็นต้น แต่ภาษีความมั่งคั่งจะจัดเก็บจากมูลค่ารวมทั้งหมดของทรัพย์สินของผู้เสียภาษี ภาษีความมั่งคั่งของสเปน (Wealth Tax) หรือที่ในภาษาสเปนเรียกว่า “Impuesto sobre el Patrimonio” ถูกนำมาใช้บังคับครั้งแรกเป็นการชั่วคราวในปี พ.ศ. 2520 สองปีหลังจากนายพลฟรานซิสโก ฟรังโก ผู้นำเผด็จการถึงแก่อสัญกรรม ภายใต้คำสั่งแก้ไขกฎหมายฉบับที่ 50/1977 ออกเมื่อวันที่ 14 พฤศจิกายน 2520 ถือเป็นมาตรการเร่งด่วนในการปฏิรูประบบภาษี ซึ่งมีชื่อเรียกอย่างเป็นทางการว่าภาษีความมั่งคั่งพิเศษ (Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio) อันเนื่องมาจากการปฏิรูปการปกครองระบอบประชาธิปไตยและการปฏิรูประบบภาษีเพื่อให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น รวมถึงผลกระทบที่เกิดจากการปกครองระบอบเผด็จการทำให้เกิดการกระจุกตัวของรายได้และความมั่งคั่งในสังคมอย่างมาก ดังนั้น รัฐบาลของประเทศสเปนจึงได้นำภาษีความมั่งคั่งมาใช้เป็นเครื่องมือในการสร้างรายได้เพื่อสนับสนุนระบบสวัสดิการและบริการสังคม อาทิเช่น ให้การสนับสนุนด้านการศึกษา ให้ความช่วยเหลือทางสังคมแก่ผู้ที่มีรายได้น้อย ประกันการว่างงาน บำเหน็จบำนาญข้าราชการและบริการสาธารณะอื่น ๆ เป็นต้น รวมถึง

<sup>51</sup> KPMG International, **Spain – Taxation of international executives**. [Online], 25 October 2022. Source <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2021/06/spain-taxation-of-international-executives.html>



การควบคุมความไม่เท่าเทียมกันของรายได้และการจัดการกับความไม่เท่าเทียมกันของความมั่งคั่งผ่านระบบภาษีนอกจากนี้ ภาษีความมั่งคั่งยังถูกนำมาใช้เพื่อตอบสนองต่อผลกระทบทางเศรษฐกิจและแรงกดดันจากปัญหาการคลังซึ่งเกิดจากความต้องการหารายได้เพิ่มเติมของรัฐบาลอีกด้วย ทั้งนี้ ภาษีความมั่งคั่งดังกล่าวข้างต้นมีการใช้บังคับมาเป็นระยะเวลากว่า 30 ปีแล้ว ซึ่งในระหว่างที่ใช้บังคับนั้น มีการแก้ไขเล็กน้อยเพียงครั้งเดียว<sup>52</sup> จนกระทั่งในปี พ.ศ. 2535 ได้มีการประกาศใช้กฎหมายภาษีความมั่งคั่งฉบับที่ 19/1991 ลงวันที่ 6 มิถุนายน 2534 และได้ถูกยกเลิกในปี พ.ศ. 2551 โดยพรรคสังคมนิยม (PSOE: Partido Socialista Obrero Español) โดยกฎหมายฉบับที่ 4/2008 ลงวันที่ 23 ธันวาคม 2551 มีวัตถุประสงค์เพื่อยับยั้งการชะลอตัวทางเศรษฐกิจของประเทศสเปนเมื่อเกิดวิกฤตการณ์การเงินโลกทำให้เศรษฐกิจสเปนตกต่ำในขณะนั้น

อย่างไรก็ตาม ภาษีความมั่งคั่งได้ถูกนำกลับมาใช้บังคับเป็นการชั่วคราวอีกครั้งในปี พ.ศ. 2554 และปี พ.ศ. 2555 โดยพรรคสังคมนิยม เพื่อจัดการกับวิกฤตการณ์ทางการเงินที่สร้างความเดือดร้อนให้แก่พลเมืองของประเทศสเปนเป็นอย่างมากและเพื่อเป็นการกระตุ้นเศรษฐกิจหลังจากประเทศสเปนได้เผชิญกับภาวะวิกฤตเศรษฐกิจที่รุนแรง โดยการตราพระราชบัญญัติฉบับที่ 13/2011 ลงวันที่ 16 กันยายน 2554 ที่ถือเป็นมาตรการที่จำเป็นในการส่งเสริมการฟื้นตัวทางเศรษฐกิจของประเทศและเพื่อให้บุคคลที่มีความสามารถทางเศรษฐกิจมีส่วนร่วมมากขึ้นในการแก้ไขวิกฤตของประเทศ ทั้งนี้ การนำภาษีความมั่งคั่งกลับมาใช้บังคับอีกครั้งนั้น ส่งผลกระทบต่อบุคคลผู้มีความมั่งคั่งประมาณ 160,000 คน แต่ทำให้รัฐบาลมีรายได้เพิ่มขึ้นจำนวน 1,080,000,000 ยูโร ดังนั้น จึงได้มีการขยายระยะเวลาการใช้บังคับภาษีความมั่งคั่งออกไปอีกครั้งในปี พ.ศ. 2556 และปี พ.ศ. 2557

ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2557 เป็นต้นไป รัฐบาลประเทศสเปนได้มีการยกเว้นภาษีความมั่งคั่งในอัตราร้อยละ 100 ซึ่งหมายความว่าภาษีความมั่งคั่งในสเปนจะไม่มีผลบังคับใช้ตั้งแต่ปี 2558 เป็นต้นไป แต่ต่อมาได้มีการยกเลิกการยกเว้นภาษีความมั่งคั่งและได้ขยายระยะเวลาการใช้บังคับภาษีความมั่งคั่งของประเทศเพิ่มขึ้นตั้งแต่ปี พ.ศ. 2560 โดยการตราพระราชบัญญัติฉบับที่ 3/2016 ลงวันที่ 2 ธันวาคม 2559 ซึ่งในปัจจุบันมีการออกกฎหมายฉบับที่ 11/2020 ลงวันที่ 30 ธันวาคม 2563 เรื่องงบประมาณแผ่นดินทั่วไปสำหรับปี พ.ศ. 2564 มีผลเป็นการยกเลิกภาษีความมั่งคั่งที่ประกาศใช้เป็นการชั่วคราวและให้ใช้บังคับภาษีความมั่งคั่งต่อไปอย่างไม่มีกำหนด<sup>53</sup>

นักวิชาการส่วนใหญ่เชื่อว่าภาษีความมั่งคั่งมีความยุติธรรมและก่อให้เกิดความเท่าเทียมกันมากกว่าภาษีเงินได้ เนื่องจากเป็นการจัดเก็บภาษีโดยคำนึงถึงความมั่งคั่งที่สืบทอดมาและเป็นการกระจายความเท่าเทียมกันในสังคม กล่าวคือช่วยลดช่องว่างทางการเงินระหว่างคนรวยและคนจนในสังคม โดยเฉพาะอย่างยิ่งในสังคมที่มีความเหลื่อมล้ำด้านความมั่งคั่ง ทั้งยัง ส่งเสริมความเป็นธรรมและความเท่าเทียมกันโดยคำนึงถึงสถานะทางเศรษฐกิจโดยรวมของผู้เสียภาษีและความสามารถในการจ่ายภาษีอีกด้วย แต่เนื่องจากในอดีตภาษีความมั่งคั่งของประเทศสเปนมีอัตรา

<sup>52</sup> Order On Adaptation of Law 50/1977, On Urgent Measures to Reform Tax to The Province of Alava., (1977, 14 November).

<sup>53</sup> Alonso Ramallo, Wealth Tax Commission, **Wealth Tax: Spain.** Source [https://www.wealthandpolicy.com/wp/BP132\\_Countries\\_Spain.pdf](https://www.wealthandpolicy.com/wp/BP132_Countries_Spain.pdf)

ค่อนข้างคงที่ และมีการยกเว้นที่ต่ำ ตัวอย่างเช่น ค่าลดหย่อนขั้นต่ำส่วนบุคคลของผู้เสียภาษีตั้งแต่ปี พ.ศ. 2545 มีเพียง 108,182.18 ยูโร ถึง 150,000 ยูโร ขึ้นอยู่กับแคว้นปกครองตนเองแต่ละแห่ง นอกจากนี้จะส่งผลกระทบต่อคนรวยที่มีความมั่งคั่งแล้ว ยังส่งผลกระทบต่อผู้มีทรัพย์สินแต่มีฐานะในระดับปานกลางซึ่งมีปัญหาลูกหลานเนื่องจากความสัมพันธ์ระหว่างรายได้และความมั่งคั่งไม่สมบูรณด้วย กล่าวคือ บุคคลมีทรัพย์สินที่มีมูลค่าทำให้ต้องรับภาระภาษีความมั่งคั่งแต่รายได้ที่รับรู้มีอยู่อย่างจำกัดส่งผลให้ต้องขายทรัพย์สินเพื่อนำเงินมาชำระภาษีแทน ดังนั้นในปี พ.ศ. 2554 ที่รัฐบาลสเปนนำภาษีความมั่งคั่งมาใช้บังคับใหม่ได้ ได้มีการยกระดับเกณฑ์การยกเว้นภาษีเพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ โดยการเพิ่มค่าลดหย่อนขั้นต่ำส่วนบุคคลของผู้เสียภาษีในระดับประเทศไว้ที่ 700,000 ยูโร นอกจากนี้ ยังมีการยกเว้นมูลค่าบ้านหลังหลักในระดับประเทศเพิ่มขึ้นเกือบสองเท่าจาก 150,253.03 ยูโร เป็น 300,000 ยูโร โดยการตราพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 13/2011 ลงวันที่ 16 กันยายน 2554 รวมถึงมีการจัดเก็บภาษีแบบอัตราก้าวหน้า ส่งผลให้จำนวนผู้เสียภาษีที่ต้องเสียภาษีความมั่งคั่งในประเทศสเปนลดลงอย่างมากระหว่างปี พ.ศ. 2550 ถึงปี พ.ศ. 2558 จาก 981,498 คน เป็น 188,680 คน ซึ่งสะท้อนให้เห็นถึงเกณฑ์การยกเว้นภาษีที่เพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ<sup>54</sup>

นอกจากนี้ ภาษีความมั่งคั่งยังมีส่วนช่วยกระตุ้นให้บุคคลผู้เป็นเจ้าของหรือครอบครองทรัพย์สินใช้ทรัพย์สินให้เกิดประโยชน์มากขึ้นและมีประสิทธิภาพมากขึ้น เนื่องจากการเรียกเก็บภาษีความมั่งคั่งจากทรัพย์สินที่บุคคลสะสมไว้โดยไม่คำนึงถึงรายได้ที่บุคคลได้รับ ตัวอย่างเช่น หากบุคคลใดมีที่ดินซึ่งไม่ได้นำไปใช้ประโยชน์และไม่ก่อให้เกิดรายได้ บุคคลนั้นก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่หากมีการเรียกเก็บภาษีความมั่งคั่ง บุคคลผู้เป็นเจ้าของหรือครอบครองทรัพย์สินใช้ทรัพย์สินจะต้องเสียภาษีความมั่งคั่ง ดังนั้น บุคคลผู้เป็นเจ้าของหรือครอบครองทรัพย์สินใช้ทรัพย์สินให้เกิดประโยชน์จึงมีแรงจูงใจที่จะใช้ที่ดินของตนให้เกิดประโยชน์มากขึ้นหรือขายที่ดินให้กับผู้ที่จะทำประโยชน์จากที่ดินนั้นแทน

#### 4.4 หลักเกณฑ์และวิธีการในการจัดเก็บภาษีความมั่งคั่ง (Wealth Tax) ของประเทศสเปน

ภาษีความมั่งคั่ง คือ ภาษีที่เก็บจากความมั่งคั่งของบุคคล หรือเก็บจากทรัพย์สินที่บุคคลเป็นเจ้าของ โดยคำนวณภาษีจากมูลค่าทรัพย์สินสุทธิทั้งหมดของบุคคลหักด้วยหนี้สินและค่าลดหย่อนตามอัตราที่กฎหมายกำหนดไว้ ซึ่งจะจัดเก็บจากทรัพย์สินทุกประเภท อันได้แก่ เงินสด เงินฝากธนาคาร หุ่น สินทรัพย์ถาวร รถยนต์ส่วนบุคคล อสังหาริมทรัพย์ แผนบำเหน็จบำนาญ กองทุนเงิน เจ้าของและผู้ครอบครองที่อยู่อาศัย เป็นต้น

แม้ว่าโครงสร้างหลักของภาษีความมั่งคั่งจะถูกควบคุมโดยรัฐบาลกลาง แต่อำนาจการจัดเก็บภาษีความมั่งคั่งนั้น ตกเป็นของแคว้นปกครองตนเอง (Comunidades Autonomas) ซึ่งแคว้นการปกครองตนเองแต่ละแห่งจะใช้

<sup>54</sup> Organization for Economic Co-operation and Development, *The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD*. [ออนไลน์], 12 เมษายน 2561. แหล่งที่มา <https://www.oecd.org/tax/the-role-and-design-of-net-wealth-taxes-in-the-oecd-9789264290303-en.htm>

หลักเกณฑ์กฎหมายภาษีความมั่งคั่งที่กำหนดไว้ระดับประเทศหรือจะกำหนดหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับภาษีความมั่งคั่งในเรื่องดังต่อไปนี้เองก็ได้

1. การหักค่าลดหย่อนขั้นต่ำส่วนบุคคล (mínimo exento)
2. อัตราภาษี (tipo de Gravamen) และ
3. การหักค่าใช้จ่ายและการยกเว้นภาษี (deducciones y bonificaciones a la cuota)

ทั้งนี้ แคว้นปกครองตนเองแต่ละแห่งอาจใช้ตัวเลือกในการออกหลักเกณฑ์ของตนเองหรือไม่ก็ได้ หากไม่มีหลักเกณฑ์ของตนเอง แคว้นการปกครองแต่ละแห่งก็ต้องใช้หลักเกณฑ์ภาษีความมั่งคั่งที่กำหนดไว้ในระดับประเทศแทน ในทางปฏิบัติ แคว้นการปกครองตนเองบางแห่งได้กำหนดเกณฑ์การยกเว้นขั้นต่ำส่วนบุคคลไว้ต่ำกว่าที่กำหนดในระดับประเทศ ตัวอย่างเช่น แคว้นโลเนีย ได้กำหนดเกณฑ์การยกเว้นขั้นต่ำส่วนบุคคลไว้เพียง 500,000 ยูโร เป็นต้น นอกจากนี้ แคว้นการปกครองตนเองบางแห่งยังได้เพิ่มอัตราภาษีความมั่งคั่งแตกต่างจากที่กำหนดในระดับประเทศ ในขณะที่แคว้นการปกครองตนเองบางแห่งมีการออกกฎหมายเกณฑ์การยกเว้นภาษีความมั่งคั่งซึ่งแตกต่างจากกฎหมายระดับประเทศ อาทิเช่น ลาริโอฆา มีการยกเว้นภาษีความมั่งคั่งในอัตราร้อยละ 75 ส่วนมาดริดนั้น มีการยกเว้นภาษีความมั่งคั่งในอัตราร้อยละ 100 เป็นต้น<sup>55</sup>

#### 4.4.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ภาษีความมั่งคั่งจัดเก็บจากบุคคลธรรมดาเป็นรายบุคคลเท่านั้น โดยกฎหมายภาษีความมั่งคั่งไม่ได้กำหนดรายการทรัพย์สินเฉพาะที่ต้องเสียภาษี ระบุแต่เพียงว่าภาษีความมั่งคั่งจะจัดเก็บจากความมั่งคั่งสุทธิทั้งหมดของบุคคล ซึ่งความมั่งคั่งสุทธิของบุคคลประกอบด้วยทรัพย์สินและสิทธิที่มีมูลค่าทางเศรษฐกิจทั้งหมดที่บุคคลเป็นเจ้าของ กล่าวคือ ผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปนจะต้องเสียภาษีความมั่งคั่งจากทรัพย์สินหรือสิทธิที่มีมูลค่าทางเศรษฐกิจทั้งหมดจากทั่วโลก โดยสามารถหักหนี้ส่วนบุคคลหรือภาระผูกพันทั้งหมดได้ ส่วนผู้ที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในสเปนนั้น จะต้องเสียภาษีความมั่งคั่งเฉพาะทรัพย์สินหรือสิทธิที่มีมูลค่าทางเศรษฐกิจที่อยู่ในประเทศสเปนเท่านั้น และสามารถหักหนี้ได้เฉพาะที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินในประเทศสเปนเช่นกัน ดังนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่าภาษีความมั่งคั่งนั้นเป็นการผสมผสานระหว่างการเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้และหลักถิ่นที่อยู่ ทั้งนี้ ทรัพย์สินหรือสิทธิที่มีมูลค่าทางเศรษฐกิจที่อยู่ภายใต้ภาษีความมั่งคั่ง อาทิเช่น อสังหาริมทรัพย์ สินทรัพย์ทางการเงิน เงินฝากธนาคาร หุ้นในบริษัท สิทธิทรัพย์สินฟุ่มเฟือย การประกันภัย เป็นต้น

ภาษีความมั่งคั่งของประเทศสเปนมีผลใช้บังคับทั้งผู้มีถิ่นที่อยู่และผู้ที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปนตามทรัพย์สินที่ถือครอง ณ วันที่ 31 ธันวาคมของทุกปี ซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปนจะต้องรับภาระภาษีจากทรัพย์สินทั่วโลก ส่วนผู้ที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปนจะต้องรับภาระภาษีจากทรัพย์สินในประเทศสเปนเท่านั้น แต่หาก

<sup>55</sup> Alonso Ramallo, Wealth Tax Commission, Wealth Tax: Spain. Source [https://www.wealthandpolicy.com/wp/BP132\\_Countries\\_Spain.pdf](https://www.wealthandpolicy.com/wp/BP132_Countries_Spain.pdf)

ทรัพย์สินถูกจำหน่ายออกไปก่อนวันที่ 31 ธันวาคมในปีใด ทรัพย์สินนั้น ๆ ไม่ต้องนำมารวมอยู่ในแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีความมั่งคั่งของผู้ขายหรือผู้บริจาคในปีนั้น แต่ให้รวมไว้ในแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีความมั่งคั่งของผู้ซื้อหรือผู้รับผลประโยชน์แทน

#### 4.4.1.1 ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปน

บุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปนจะต้องชำระภาษีตามมูลค่าสุทธิของทรัพย์สินทั่วโลกที่มีมูลค่าเกินกว่า 700,000 ยูโร โดยไม่คำนึงถึงสถานที่ตั้งของทรัพย์สินนั้น ตามทรัพย์สินที่ถือครอง ณ วันที่ 31 ธันวาคมของทุกปี ฐานภาษีคำนวณจากผลต่างระหว่างมูลค่าของทรัพย์สินและหนี้สินตามอัตราที่กำหนดไว้ในแต่ละแคว้นการปกครองตนเอง ซึ่งหนี้สินโดยทั่วไปมักใช้ลดความมั่งคั่งที่ต้องเสียภาษี แต่ไม่ใช้ในกรณีที่เป็นเงินกู้ที่ใช้ในการซื้อทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษีความมั่งคั่ง ดังนั้น ในกรณีที่หนี้การจำนองเป็นการซื้อบ้านหลังหลัก ซึ่งได้รับการยกเว้นแล้ว จะไม่มีการหักเงินสำหรับหนี้จำนองนั้น

บุคคลใดจะถือเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปน หากบุคคลนั้นมีคุณสมบัติตรงตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งตามมาตรา 9 แห่งกฎหมายฉบับที่ 35/2006 ลงวันที่ 28 พฤศจิกายน 2549 ดังต่อไปนี้

1. เมื่อบุคคลอาศัยอยู่ในประเทศสเปนมากกว่า 183 วันในแต่ละปีปฏิทิน ตั้งแต่เดือนมกราคมถึงธันวาคม โดยไม่จำเป็นต้องนับวันติดต่อกัน

2. เมื่อบุคคลมีความผูกพันทางวิชาชีพกับประเทศสเปน กล่าวคือ บุคคลทำงานหรือมีงานประจำหรือมีผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจตั้งอยู่ในประเทศสเปนไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อม ซึ่งรวมถึงบุคคลที่ทำงานให้กับบริษัทในประเทศสเปนในช่วงปีหนึ่ง แต่ต้องใช้เวลาส่วนใหญ่ไปกับการเดินทางและพบปะลูกค้าทั่วโลกด้วย

3. เมื่อคู่สมรสหรือบุตรของบุคคลนั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปน

หากทรัพย์สินที่อยู่ต่างประเทศของผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปนมีการชำระภาษีสำหรับทรัพย์สินเหล่านั้นแล้ว ผู้มีถิ่นที่อยู่ก็ไม่จำเป็นต้องจ่ายภาษีความมั่งคั่งในประเทศสเปนอีก แต่ผู้มีถิ่นที่อยู่ยังคงมีหน้าที่ต้องรายงานการมีอยู่ของทรัพย์สินนั้นให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องทราบหากทรัพย์สินดังกล่าวเกินกว่ามูลค่าที่กฎหมายกำหนดไว้<sup>56</sup>

อย่างไรก็ตาม มีข้อยกเว้นภาษีหลายประการรวมถึงค่าลดหย่อนขั้นต่ำส่วนบุคคลของผู้เสียภาษีสำหรับผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปนซึ่งแตกต่างกันไปตามแต่ละแคว้นการปกครองตนเองที่ผู้เสียภาษีอาศัยอยู่ได้แก่

1. การหักค่าลดหย่อนส่วนบุคคลในระดับประเทศ คือ 700,000 ยูโร ซึ่งแคว้นการปกครองตนเองอาจกำหนดค่าลดหย่อนส่วนบุคคลที่แตกต่างจากระดับประเทศ เช่น แคว้นโลเนีย ได้กำหนดค่าลดหย่อนส่วนบุคคลไว้เพียง 500,000 ยูโร เป็นต้น

<sup>56</sup> Law 35/2006, Personal Income Tax and Partial Modification of The Tax Laws Tax, Non-Resident Income and on Capital., (2006, 28 November).

2. คู่สมรสมีสิทธิได้รับการหักค่าลดหย่อนเป็นรายบุคคลจากส่วนแบ่งของบ้านหลังหลักที่เป็นเจ้าของร่วมกัน

3. การยกเว้นมูลค่าบ้านหลังหลักในระดับประเทศจำนวน 300,000 ยูโร ตามข้อ 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 13/2011 ลงวันที่ 16 กันยายน 2554 ซึ่งแค้วนการปกครองตนเองอาจกำหนดมูลค่าการยกเว้นบ้านหลังหลักที่แตกต่างจากระดับประเทศ เช่น แคว้นโลเนีย ยกเว้นจำนวน 500,000 ยูโร บาเลนเซีย ยกเว้นจำนวน 600,000 ยูโร เอราคอน ยกเว้นจำนวน 400,000 ยูโร และ เอ็กซ์เตรมาดูรา ยกเว้นจำนวน 500,000 ยูโร เป็นต้น

ตัวอย่างเช่น นายขาวและนางแดงเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปนแต่งงานกันและอาศัยอยู่ในบ้านหลังหลักของตนในหมู่เกาะคะแนรี ประเทศสเปน มูลค่าบ้าน ณ วันที่ 31 ธันวาคม คือ 500,000 ยูโร นอกจากนี้ ทั้งสองคนยังมีทรัพย์สินอื่น ๆ ที่อยู่ในประเทศสเปน อันได้แก่ บัญชีธนาคารจำนวน 1,500,000 ยูโร และรถมูลค่า 60,000 ยูโร ซึ่งนายขาวและนางแดงได้รับการยกเว้นภาษีสำหรับบ้านหลักจำนวน 300,000 ยูโร ต่อคน ดังนั้น ทั้งนายขาวและนางแดงจึงไม่มีภาษีความมั่งคั่งที่ต้องเสียสำหรับบ้านหลังหลัก มูลค่าทรัพย์สินส่วนที่เหลือของนายขาวและนางแดง คือ 1,560,000 ยูโร หรือ 780,000 ยูโร ต่อคน หักค่าลดหย่อนส่วนบุคคลจำนวน 700,000 ยูโร ต่อคน ดังนั้น นายขาวและนางแดงต้องจ่ายภาษีความมั่งคั่งคนละ 80,000 ยูโร ด้วยอัตราภาษีร้อยละ 0.20 ทำให้นายขาวและนางแดงมีภาระภาษีความมั่งคั่งคนละ 160 ยูโร เป็นต้น

#### 4.4.1.2 ผู้ที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปน

บุคคลผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปนต้องเสียภาษีความมั่งคั่งเฉพาะทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในอาณาเขตของประเทศสเปนที่มีมูลค่าเกินกว่า 700,000 ยูโร ตามทรัพย์สินที่ถือครอง ณ วันที่ 31 ธันวาคมของทุกปี กล่าวคือ หากทรัพย์สินที่เหลือของผู้ที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปนอยู่ในประเทศอื่น ๆ ทรัพย์สินเหล่านั้นไม่ต้องเสียภาษีความมั่งคั่งในประเทศสเปน ทั้งนี้ ทรัพย์สินที่มักตกอยู่ภายใต้ภาษีความมั่งคั่งสำหรับผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ คือ อสังหาริมทรัพย์ หุ่นในบริษัท หรือบัญชีธนาคารของประเทศสเปน โดยฐานภาษีคำนวณจากผลต่างระหว่างมูลค่าของทรัพย์สินและหนี้สินตามอัตราที่กำหนดไว้ในแต่ละแคว้นการปกครองตนเองเท่านั้น ซึ่งผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปนสามารถนำหนี้สินหักออกจากมูลค่าทรัพย์สินทั้งหมดต่อเมื่อนั้นนั้นเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศสเปนและต้องเป็นทรัพย์สินที่ไม่ได้รับการยกเว้นภาษีความมั่งคั่งเท่านั้น

อย่างไรก็ตาม เดิมผู้ที่ไม่มีถิ่นที่อยู่สามารถหักค่าลดหย่อนส่วนบุคคลได้จำนวน 700,000 ยูโร ตามที่กำหนดไว้ในระดับประเทศเท่านั้น แต่ในปัจจุบันผู้ที่ไม่มีถิ่นที่อยู่สามารถหักค่าลดหย่อนส่วนบุคคลตามแคว้นการปกครองตนเองที่ทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่เช่นเดียวกับผู้มีถิ่นที่อยู่ แต่ผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปนจะไม่ได้รับประโยชน์

จากการยกเว้นมูลค่าบ้านหลังหลักจำนวน 300,000 ยูโร เนื่องจากผู้ที่ไม่มียินที่อยู่ไม่ได้เป็นผู้อยู่อาศัยในประเทศสเปนและทรัพย์สินในประเทศสเปนก็ไม่ใช่บ้านหลังหลักของผู้ที่ไม่มียินที่อยู่<sup>57</sup>

#### 4.4.2 ประเภทของทรัพย์สิน

ภาษีความมั่งคั่งจะจัดเก็บจากผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปนตามมูลค่าสุทธิของทรัพย์สินทั่วโลกที่มีมูลค่าเกินกว่า 700,000 ยูโร โดยไม่คำนึงถึงสถานที่ตั้งของทรัพย์สินนั้นและจะจัดเก็บจากผู้ที่ไม่มียินที่อยู่ในประเทศสเปนตามมูลค่าสุทธิของทรัพย์สินเฉพาะที่ตั้งอยู่ในประเทศสเปนที่มีมูลค่าเกินกว่า 700,000 ยูโร ตามทรัพย์สินที่ถือครอง ณ วันที่ 31 ธันวาคมของทุกปี อาทิเช่น ที่ดิน อสังหาริมทรัพย์ ยานพาหนะ เครื่องประดับ เสื้อคลุมขนสัตว์ สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาและสิ่งของที่มีมูลค่าอื่น ๆ เป็นต้น แม้แต่ทรัพย์สินที่ไม่ก่อให้เกิดรายได้ก็มักจะถูกเรียกเก็บภาษีความมั่งคั่งด้วย ตัวอย่างเช่น งานศิลปะหรือโบราณวัตถุ เป็นต้น ทั้งนี้ ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีความมั่งคั่งและการประเมินภาษีความมั่งคั่งนั้นจะแตกต่างกันไปในแต่ละประเทศ รวมถึงอัตราภาษีความมั่งคั่งด้วยเช่นกัน นอกจากนี้ ยังอาจแตกต่างกันไปตามปัจจัยต่าง ๆ อันได้แก่ สถานภาพการอยู่อาศัย ตัวอย่างเช่น ภาษีความมั่งคั่งในประเทศสเปนสำหรับผู้ที่ไม่มียินที่อยู่จะคำนวณแตกต่างจากผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปน เป็นต้น

ภาษีความมั่งคั่งในประเทศสเปนเป็นภาษีแบบอัตราก้าวหน้า ยิ่งทรัพย์สินของบุคคลมีมูลค่ามากเท่าไร ก็ยิ่งต้องเสียภาษีมากขึ้นเท่านั้น แต่อย่างไรก็ตาม มีทรัพย์สินบางประเภทได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีความมั่งคั่ง ซึ่งกฎหมายภาษีความมั่งคั่งของประเทศสเปนได้แบ่งทรัพย์สินออกเป็น 2 ประเภท โดยมีการกำหนดกฎเกณฑ์ต่าง ๆ ที่ใช้ในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินแต่ละรายการขึ้นอยู่กับประเภทของทรัพย์สิน ดังต่อไปนี้

##### 4.4.2.1 ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีและเกณฑ์การประเมินมูลค่าทรัพย์สิน ได้แก่

1. อสังหาริมทรัพย์ ประเมินมูลค่าโดยพิจารณาว่ามูลค่าใดดังต่อไปนี้ สูงที่สุด ถือเป็นมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์

- (1) มูลค่าการได้มา
- (2) มูลค่าที่ดิน ซึ่งส่วนใหญ่มักจะต่ำกว่ามูลค่าการได้มา
- (3) มูลค่าที่ประเมินโดยหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง

2. เงินฝากธนาคาร ประเมินมูลค่าโดยพิจารณาว่ามูลค่าใดดังต่อไปนี้ มูลค่าใดสูงที่สุด ถือเป็นมูลค่าเงินฝากธนาคาร

- (1) ยอดเงินคงเหลือในธนาคาร ณ วันที่ 31 ธันวาคม
- (2) ยอดเงินคงเหลือเฉลี่ยในธนาคารของไตรมาสสุดท้ายของปี

<sup>57</sup> KPMG International, *Spain – Taxation of international executives*. [Online], 25 October 2022. Source

<https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2021/06/spain-taxation-of-international-executives.html>

3. เงินลงทุนในหน่วยลงทุน หุ้นที่จดทะเบียนและคริปโทเคอร์เรนซี ประเมินมูลค่าโดยพิจารณาจากมูลค่าเฉลี่ยในช่วงไตรมาสสุดท้ายของปี

4. หุ้นที่ไม่ได้จดทะเบียน ประเมินมูลค่าโดยแบ่งออกเป็น 2 กรณี ดังนี้

(1) หากผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขในรายงานผู้สอบบัญชีของบริษัท ประเมินมูลค่าโดยพิจารณาจากมูลค่างบแสดงฐานะทางการเงินของบริษัท

(2) หากผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขในรายงานผู้สอบบัญชีของบริษัท ประเมินมูลค่าโดยพิจารณาว่ามูลค่าใดตั้งต่อไปนี้ สูงที่สุด ถือเป็นมูลค่าของหุ้นที่ไม่ได้จดทะเบียน

(2.1) มูลค่าที่ตราไว้ในใบหุ้น

(2.2) มูลค่ากำไรหลังหักภาษีจำนวน 5 เท่า เฉลี่ยในช่วง 3 ปีที่ผ่านมา

(2.3) มูลค่าทรัพย์สินสุทธิที่แสดงในงบแสดงฐานะทางการเงิน

5. การลงทุน หน่วยลงทุนและหุ้นที่จดทะเบียน ประเมินมูลค่าโดยพิจารณาจากมูลค่าเฉลี่ยในช่วงไตรมาสสุดท้ายของปี

6. กรรมธรรม์ประกันชีวิต ประเมินมูลค่าโดยพิจารณาจากมูลค่าเวนคืนกรรมธรรม์

7. งานศิลปะและโบราณวัตถุ ที่ไม่ได้รับการยกเว้นภาษีความมั่งคั่ง ประเมินมูลค่าโดยพิจารณาจากราคาตลาด

8. ยานพาหนะ เช่น เรือ เครื่องบิน รถยนต์ เป็นต้น ประเมินมูลค่าโดยพิจารณาจากราคาตลาด ซึ่งยานพาหนะบางประเภทมีราคาประเมินอย่างเป็นทางการโดยหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง

9. สินค้าฟุ่มเฟือย เช่น เครื่องประดับราคาแพง เสื้อคลุมขนสัตว์ รถแข่ง เรือยอช เป็นต้น ประเมินมูลค่าโดยพิจารณาจากราคาตลาด

ทั้งนี้ ในทางปฏิบัติ เกณฑ์การประเมินมูลค่าทรัพย์สินนั้นจะแตกต่างกันไปตามประเภทของทรัพย์สิน ซึ่งส่วนใหญ่จะประเมินมูลค่าตามราคาตลาด แต่อย่างไรก็ตาม มีทรัพย์สินบางประเภทที่มีการซื้อขายไม่บ่อยจึงประเมินมูลค่าตามราคาตลาดค่อนข้างยาก ดังนั้น ทรัพย์สินที่ประเมินมูลค่ายากเหล่านี้มักจะถูกยกเว้นภาษีความมั่งคั่ง

#### 4.4.2.2 ทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้น ได้แก่

1. บ้านหลังหลักในประเทศสเปนได้รับยกเว้นสูงสุดไม่เกิน 300,000 ยูโร

2. ของใช้ในครัวเรือนทั่วไป เช่น เฟอร์นิเจอร์ เป็นต้น แต่ไม่รวมถึงเครื่องประดับ เสื้อคลุมขนสัตว์ ยานพาหนะ งานศิลปะและโบราณวัตถุ หรือทรัพย์สินที่กฎหมายกำหนดให้ต้องเสียภาษี

3. สิทธิบำนาญบำนาญ

4. ธุรกิจขนาดเล็กที่บริหารจัดการโดยเจ้าของ

5. สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาที่อยู่ในความครอบครองของผู้เป็นเจ้าของ

6. หุ้นในบริษัทครอบครัวซึ่งประกอบธุรกิจในเชิงพาณิชย์ โดยผู้เสียภาษีเป็นเจ้าของหุ้นไม่น้อยกว่าร้อยละ 5 หรือไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 เมื่อรวมการถือหุ้นของคู่สมรสหรือสมาชิกในครอบครัวของผู้เสียภาษีแล้ว และผู้เสียภาษีต้องมีหน้าที่บริหารจัดการบริษัทครอบครัว รวมถึงเงินเดือนที่ผู้เสียภาษีได้รับจากบริษัทครอบครัว ต้องไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของรายได้ทั้งหมดของผู้เสียภาษีด้วย

7. ทรัพย์สินทางธุรกิจที่เป็นแหล่งรายได้หลักของผู้เสียภาษี กล่าวคือ ผู้เสียภาษีต้องมีรายได้จากธุรกิจนั้น ๆ ไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของรายได้ทั้งหมดของผู้เสียภาษีและธุรกิจนั้นต้องดำเนินการโดยผู้เสียภาษีเป็นประจำด้วยเงินลงทุนของผู้เสียภาษีเอง<sup>58</sup>

#### 4.4.3 อัตราภาษี

ภาษีความมั่งคั่งในประเทศสเปนเป็นภาษีแบบอัตราก้าวหน้าและเพิ่มขึ้นตามมูลค่าทรัพย์สินสุทธิของผู้เสียภาษี ณ วันที่ 31 ธันวาคมของทุกปี จึงไม่เกี่ยวข้องกับรายได้ที่ผู้เสียภาษีได้รับ โดยอัตราภาษีทั่วไปในระดับประเทศแตกต่างกันไปตั้งแต่ร้อยละ 0.20 ถึงร้อยละ 3.50 ของมูลค่าทรัพย์สินสุทธิ ทั้งนี้ อัตราภาษีทั่วไปในระดับประเทศนั้น จะใช้บังคับสำหรับผู้เสียภาษีที่มีถิ่นที่อยู่และไม่ได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปนซึ่งอาศัยหรือทรัพย์สินตั้งอยู่ในแคว้นการปกครองตนเองที่ไม่ได้กำหนดอัตราภาษีความมั่งคั่งไว้ ดังรายละเอียดต่อไปนี้

##### ตารางที่ 16 - ตารางแสดงอัตราภาษีทั่วไปในระดับประเทศ

ฐานภาษี (ยูโร)	จำนวนภาษี (ยูโร)	ส่วนเกินฐานภาษี (ยูโร)	อัตราภาษี (ร้อยละ)
0.00	0.00	167,129.45	0.20
167,129.45	334.26	167,123.43	0.30
334,252.88	835.63	334,246.87	0.50
668,499.75	2,506.86	668,499.76	0.90
1,336,999.51	8,523.36	1,336,999.50	1.30
2,673,999.01	25,904.35	2,673,999.02	1.70
5,347,998.03	71,362.33	5,347,998.03	2.10
10,695,996.06	183,670.29	ส่วนเกิน	3.50

หมายเหตุ: ในวันที่ 28 ตุลาคม 2563 รัฐบาลประเทศสเปนได้นำเสนอร่างงบประมาณประจำปี พ.ศ. 2564 ต่อรัฐสภา โดยการเพิ่มอัตราภาษีทั่วไปขึ้นสูงสุดในระดับประเทศขึ้นอีกร้อยละ 1 สำหรับฐานภาษีที่เกิน 10,695,996.06 ยูโร จากร้อยละ 2.50 เป็นร้อยละ 3.50 และให้มีผลใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2564 เป็นต้นไป

<sup>58</sup> Alonso Ramallo, Wealth Tax Commission, Wealth Tax: Spain. Source [https://www.wealthandpolicy.com/wp/BP132\\_Countries\\_Spain.pdf](https://www.wealthandpolicy.com/wp/BP132_Countries_Spain.pdf)



แคว้นปกครองตนเองบางแห่งได้กำหนดอัตราภาษีไว้สูงกว่าอัตราภาษีทั่วไปในระดับประเทศ ตัวอย่างเช่น อันดาลูซิอา หมู่เกาะเบลีแอริก แคว้นโลเนีย มูร์เซีย และบาเลนเซีย เป็นต้น แคว้นการปกครองตนเองบางแห่งไม่ได้กำหนดอัตราภาษีความมั่งคั่งเอาไว้จึงต้องใช้อัตราภาษีทั่วไปในระดับประเทศบังคับ ส่วนแคว้นการปกครองตนเองบางแห่งได้มีการยกเว้นภาษีความมั่งคั่งไว้สูงกว่าที่กำหนดไว้ในระดับประเทศ ดังรายละเอียดต่อไปนี้

**ตารางที่ 17 – ตารางแสดงตัวอย่างอัตราภาษีในแต่ละแคว้นการปกครองตนเองของประเทศสเปน**

แคว้นปกครองตนเอง	อัตราภาษีความมั่งคั่ง (ร้อยละ)
Andalucia (อันดาลูซิอา)	0.20 – 2.50
Balearic Islands (หมู่เกาะเบลีแอริก)	0.28 – 3.45
Catalonia (แคว้นโลเนีย)	0.21 – 2.75
Murcia (มูร์เซีย)	0.24 – 3.00
Valencia (บาเลนเซีย)	0.25 – 3.50
Madrid (มาดริด)	0.00
Canary Islands (หมู่เกาะคะเนรี)	ใช้อัตราภาษีทั่วไปในระดับประเทศ

ทั้งนี้ ผู้เสียภาษีที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปนสามารถหักค่าลดหย่อนส่วนบุคคลได้จำนวน 700,000 ยูโร และได้รับยกเว้นมูลค่าบ้านหลังหลักอีกจำนวน 300,000 ยูโร ซึ่งผู้ที่ไม่ได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปนมีสิทธิใช้ค่าลดหย่อนส่วนบุคคลได้เพียงอย่างเดียว โดยแคว้นปกครองตนเองทั้ง 17 แห่งของประเทศสเปนสามารถกำหนดมูลค่ายกเว้นภาษีบ้านหลังหลักและค่าลดหย่อนขั้นต่ำส่วนบุคคลของผู้เสียภาษีได้เอง

อย่างไรก็ดี กฎหมายภาษีความมั่งคั่งของประเทศสเปนยังได้กำหนดเพดานภาษีไว้ไม่เกินอัตราร้อยละ 60 ของฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งมีผลทำให้ภาษีความมั่งคั่งที่ต้องชำระมีจำนวนลดลง แต่การลดลงนั้นจะต้องไม่เกินอัตราร้อยละ 80 ของภาษีความมั่งคั่งที่ต้องชำระทั้งหมด ซึ่งการจำกัดเพดานภาษีนี้อาจใช้บังคับกับผู้ที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปน ตัวอย่างเช่น นายชาวมีรายได้อื่นที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจำนวน 100,000 ยูโร นายชาวจะต้องรับภาระภาษีความมั่งคั่งรวมกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไม่เกิน 60,000 ยูโร แต่อย่างไรก็ตาม นายชาวยังคงต้องชำระภาษีความมั่งคั่งขั้นต่ำในอัตราร้อยละ 20 ของภาษีความมั่งคั่งทั้งหมดตามที่กำหนดไว้ในกฎหมาย ทั้งนี้ การกำหนดเพดานภาษีนั้น เพื่อเป็นการจำกัดภาษีที่สูงเกินสมควรและเพื่อเป็นการจัดการกับปัญหาสภาพคล่องที่ต้องขายทรัพย์สินเพื่อนำเงินมาชำระภาษี รวมถึงเป็นการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีและความรับผิดทางภาษีที่อาจลดลงเหลือศูนย์อีกด้วย<sup>59</sup>

<sup>59</sup> SpainDesk, *Wealth Tax in Spain in 2021: What do you need to know.* [Online], Source <https://www.spaindesk.com/wealth-tax-in-spain/>

#### 4.4.4 การประเมินภาษี

ภาษีความมั่งคั่งเป็นภาษีที่ผู้เสียภาษีจะต้องประเมินตนเองโดยการยื่นแบบแสดงรายการภาษีความมั่งคั่ง (แบบ 714) โดยจะต้องยื่นและชำระภาษีความมั่งคั่งภายในวันที่ 30 มิถุนายนของทุกปี โดยสามีและภรรยาจะต้องแยกกันยื่นแบบแสดงภาษีความมั่งคั่งและแบบแสดงรายการภาษีความมั่งคั่งนั้นแยกต่างหากจากแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่เอกสารทั้งสองจะต้องยื่นในวันเดียวกันต่อหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง

ในแบบแสดงรายการภาษีความมั่งคั่งนั้น ผู้เสียภาษีจะต้องรายงานทรัพย์สิน สิทธิและหนี้สินทั้งหมดของตนแยกต่างหากจากกัน เช่น อสังหาริมทรัพย์ บัญชีธนาคาร หุ่นและหนี้ เป็นต้น โดยไม่อิงถึงแบบแสดงรายการภาษีความมั่งคั่งที่เคยยื่นไว้ในปีที่ผ่านมา ดังนั้น ผู้เสียภาษีจะต้องประเมินมูลค่าทรัพย์สิน สิทธิและหนี้สินทั้งหมดเป็นรายปี

อย่างไรก็ตาม หากมูลค่าทรัพย์สินทั้งหมดของบุคคลใดเกินกว่า 2,000,000 ยูโร บุคคลนั้นจะต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีความมั่งคั่งเพื่อวัตถุประสงค์ในการให้ข้อมูล แม้ว่าบุคคลนั้นจะไม่มีภาษีความมั่งคั่งที่ต้องเสียก็ตาม

นอกจากการกำหนดเพดานภาษีข้างต้นแล้ว หากปัญหาเกี่ยวกับสภาพคล่องของผู้เสียภาษียังคงมีอยู่ ผู้เสียภาษีอาจขอผ่อนชำระค่าภาษี ซึ่งในทางปฏิบัติผู้เสียภาษีสามารถผ่อนชำระได้ไม่เกิน 12 เดือนในอัตราดอกเบี้ยร้อยละ 3 ถึงร้อยละ 3.75 และหากภาษีความมั่งคั่งที่ผู้เสียภาษีต้องชำระนั้นมีมูลค่าเกินกว่า 30,000 ยูโร ผู้เสียภาษีจะต้องจัดให้มีการค้ำประกันแก่หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ซึ่งเป็นการอนุญาตให้ผ่อนชำระภาษีข้างต้นนั้น เป็นการแก้ปัญหาสภาพคล่องได้อีกประการหนึ่ง

ภายในระยะเวลาสี่ปี ผู้เสียภาษีสามารถขอแก้ไขแบบแสดงรายการภาษีความมั่งคั่งได้ โดยการเพิ่มรายการทรัพย์สินที่ไม่เคยรายงานมาก่อน (declaración Complementaria) หรือแก้ไขแบบแสดงรายการภาษีความมั่งคั่งที่ได้ยื่นไปแล้วกรณีที่มีการชำระภาษีมากเกินไป (solicitud de rectificación de autoliquidación) ทั้งนี้ หากผู้เสียภาษีต้องชำระภาษีเพิ่มเติม ผู้เสียภาษีจะต้องเสียเงินเพิ่มและดอกเบี้ยสำหรับการชำระภาษีล่าช้าด้วย<sup>60</sup>

#### 4.4.5 บทกำหนดโทษ

หากผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีความมั่งคั่งล่าช้า หรือไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีความมั่งคั่ง จะต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มดังต่อไปนี้

1. หากผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีความมั่งคั่งล่าช้าไม่เกิน 3 เดือน ผู้เสียภาษีต้องชำระค่าปรับในอัตราร้อยละ 5 ของจำนวนภาษีที่ต้องชำระ
2. หากผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีความมั่งคั่งล่าช้าเกิน 3 เดือน แต่ไม่เกิน 6 เดือน ผู้เสียภาษีต้องชำระค่าปรับในอัตราร้อยละ 10 ของจำนวนภาษีที่ต้องชำระ

<sup>60</sup> AXIS, The Modelo 720 declaration. [Online], Source <https://axis-finance.com/modelo-720-declaration/>

3. หากผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีความมั่งคั่งล่าช้าเกิน 6 เดือน แต่ไม่เกิน 12 เดือน ผู้เสียภาษีต้องชำระค่าปรับในอัตราร้อยละ 15 ของจำนวนภาษีที่ต้องชำระ

4. หากผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีความมั่งคั่งล่าช้าเกินกว่า 1 ปี ผู้เสียภาษีต้องชำระค่าปรับในอัตราร้อยละ 20 ของจำนวนภาษีที่ต้องชำระ และผู้เสียภาษีจะต้องเสียดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 5 ของจำนวนภาษีที่ต้องชำระและค่าปรับด้วย

รายละเอียดข้างต้นเป็นเพียงแนวปฏิบัติโดยทั่วไปเท่านั้น หากผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีความมั่งคั่งล่าช้า แต่ผู้เสียภาษีจ่ายค่าปรับภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ ค่าปรับอาจลดลงเป็นรายกรณี

กรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีความมั่งคั่ง เช่น กรณีที่หน่วยงานที่เกี่ยวข้องต้องเป็นผู้ติดตามผู้เสียภาษี เป็นต้น ผู้เสียภาษีจะต้องเสียค่าปรับพิเศษดังต่อไปนี้

1. กรณีเป็นความผิดเล็กน้อย ผู้เสียภาษีต้องชำระค่าปรับในอัตราร้อยละ 50 ของจำนวนภาษีที่ต้องชำระพร้อมด้วยค่าปรับกรณียื่นแบบแสดงรายการภาษีความมั่งคั่งล่าช้าและดอกเบี้ย

2. กรณีเป็นความผิดร้ายแรง ผู้เสียภาษีต้องชำระค่าปรับในอัตราร้อยละ 50 ถึงร้อยละ 100 ของจำนวนภาษีที่ต้องชำระพร้อมด้วยค่าปรับกรณียื่นแบบแสดงรายการภาษีความมั่งคั่งล่าช้าและดอกเบี้ย

3. กรณีเป็นความผิดร้ายแรงมาก ผู้เสียภาษีต้องชำระค่าปรับในอัตราร้อยละ 100 ถึงร้อยละ 150 ของจำนวนภาษีที่ต้องชำระพร้อมด้วยค่าปรับกรณียื่นแบบแสดงรายการภาษีความมั่งคั่งล่าช้าและดอกเบี้ย

ในกรณีที่ภาษีเท่ากับ 0 หรือไม่มีภาระภาษีที่ต้องชำระ หากบุคคลใดยื่นแบบแสดงรายการภาษีความมั่งคั่งล่าช้า บุคคลนั้นจะต้องถูกปรับเป็นเงินจำนวน 100 ยูโร หากได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีความมั่งคั่งก่อนได้รับหนังสือแจ้งจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง แต่หากบุคคลนั้นได้รับหนังสือแจ้งจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้องแล้ว บุคคลนั้นจะต้องจ่ายค่าปรับเป็นเงินจำนวน 200 ยูโร<sup>61</sup>

ในปี พ.ศ. 2555 ที่ภาษีความมั่งคั่งได้ถูกนำกลับมาใช้บังคับเป็นการชั่วคราวเพื่อจัดการกับวิกฤตการณ์ทางการเงินในประเทศสเปน ทำให้ผู้มีถิ่นที่อยู่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีความมั่งคั่งจากมูลค่าทรัพย์สินสุทธิทั้งที่อยู่ในประเทศสเปนและในต่างประเทศ ส่วนผู้ที่ไม่มียุติมีหน้าที่ต้องเสียภาษีความมั่งคั่งเฉพาะจากมูลค่าทรัพย์สินสุทธิเฉพาะที่อยู่ในประเทศสเปน ซึ่งรัฐบาลประเทศสเปนได้กำหนดให้ผู้มีถิ่นที่อยู่มีหน้าที่ต้องรายงานทรัพย์สินและสิทธิต่าง ๆ ในต่างประเทศที่ตนเป็นเจ้าของหรือครอบครองอยู่ เช่น บัญชีธนาคาร อสังหาริมทรัพย์และการลงทุน ต่าง ๆ เป็นต้น ไปยังหน่วยงานที่เกี่ยวข้องเพื่อเป็นการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีและเป็นการรวบรวมข้อมูลเพื่อใช้ในการตรวจสอบทรัพย์สินในต่างประเทศของผู้มีถิ่นที่อยู่โดยการยื่นแบบฟอร์ม 720 (Modelo 720) ภายในวันที่ 31 มีนาคมของทุกปี ในกรณีที่ทรัพย์สินหรือสิทธิมีมูลค่าแต่ละประเภทรวมกันเกินกว่า 50,000 ยูโร ในแต่ละปี แต่ในกรณีที่ทรัพย์สินหรือสิทธิแต่ละประเภทมีมูลค่าน้อยกว่า 50,000 ยูโร ผู้เสียภาษีไม่ต้องยื่นแบบฟอร์ม 720 ใดๆ

<sup>61</sup> The One Stop Problem Shop, **Fines for late or Non-Presentation of Spanish Taxes**. [Online], Source <https://theonestopproblemshop.com/fines-for-late-or-non-presentation-of-spanish-taxes/>

ตาม หากผู้เสียภาษีเคยยื่นแบบฟอร์ม 720 มาก่อน ผู้เสียภาษีจะต้องยื่นแบบฟอร์ม 720 เพื่อรายงานทรัพย์สินและสิทธิต่าง ๆ ใหม่เมื่อกรณีใดกรณีหนึ่งดังต่อไปนี้เกิดขึ้น

1. มูลค่าของทรัพย์สินหรือสิทธิต่าง ๆ เพิ่มขึ้นเกินกว่า 20,000 ยูโร
2. สภาพของบุคคล อาทิเช่น เจ้าของ เจ้าของร่วม ผู้ถือกรรมสิทธิ์ร่วม หรือผู้มีอำนาจร่วม เป็นต้น เปลี่ยนแปลงหรือถูกระงับในระหว่างปีภาษี กล่าวคือ ก่อนวันที่ 31 ธันวาคม ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินหรือสิทธิใด ๆ

ทั้งนี้ ค่าปรับสำหรับผู้ที่ไม่ยื่นแบบฟอร์ม 720 เพื่อรายงานทรัพย์สินและสิทธิต่าง ๆ ของตนในต่างประเทศนั้นค่อนข้างรุนแรง รวมถึงไม่มีอายุความในการประเมินค่าปรับด้วย ซึ่งทำให้ในหลายกรณี ค่าปรับนั้นมีจำนวนมากกว่ามูลค่าของทรัพย์สินของผู้เสียภาษี

อย่างไรก็ตาม ในวันที่ 27 มกราคม 2565 ศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรป (CJEU: Court of Justice of the European Union) ได้มีคำวินิจฉัยว่าค่าปรับสำหรับการไม่ยื่นแบบ 720 นั้น เกินความจำเป็น ไม่สมส่วนและเป็นการละเมิดหลักการของสหภาพยุโรปในการเคลื่อนย้ายทุนโดยเสรี นอกจากนี้ การที่ไม่มีอายุความการประเมินค่าปรับนั้นยังถือเป็นการละเมิดหลักการของสหภาพยุโรปในการเคลื่อนย้ายทุนโดยเสรีและหลักความแน่นอนทางกฎหมายอีกด้วย ดังนั้น ศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรปจึงกำหนดกฎเกณฑ์ค่าปรับใหม่สำหรับการไม่ยื่นแบบฟอร์ม 720 หรือยื่นแบบฟอร์ม 720 แล้วแต่ไม่สมบูรณ์หรือไม่ถูกต้อง ดังต่อไปนี้

1. กำหนดค่าปรับคงที่ที่จำนวน 20 ยูโร จากเดิม 5,000 ยูโร ต่อรายการทรัพย์สิน 1 รายการที่ไม่ได้รายงาน
2. กำหนดค่าปรับขั้นต่ำจำนวน 300 ยูโร จากเดิม 10,000 ยูโร และค่าปรับสูงสุดไม่เกิน 20,000 ยูโร ซึ่งเดิมไม่มีการกำหนดไว้
3. กำหนดลดค่าปรับให้เหลืออัตราร้อยละ 50 ในกรณีที่ผู้เสียภาษียื่นแบบฟอร์ม 720 ภายหลังจากกำหนดระยะเวลา แต่ก่อนที่ผู้เสียภาษีจะได้รับหนังสือแจ้งจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง
4. กำหนดอายุความการประเมินค่าปรับไว้ไม่เกิน 4 ปี<sup>62</sup>

นอกจากนี้ ค่าปรับจะเพิ่มขึ้นเป็นสองเท่าหากทรัพย์สินหรือสิทธิต่าง ๆ ที่ไม่ได้รายงานในแบบฟอร์ม 720 นั้นตั้งอยู่นอกเขตสหภาพยุโรป ตัวอย่างเช่น นายขาว (ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปน) ไม่ได้รายงานบัญชีธนาคารในต่างประเทศที่อยู่นอกเขตสหภาพยุโรปของตนภายใต้แบบฟอร์ม 720 นายขาวจะต้องถูกปรับเป็นจำนวน 25,000 ยูโร ตามกฎเกณฑ์เก่า แต่ต่อไปนี้ นายขาวจะถูกปรับเพียงแค่ 620 ยูโร เป็นต้น

<sup>62</sup> Commission v Spain (Obligation d'information en matière fiscale), C-788/19, Court of Justice of the European Union, 2022

ทั้งนี้ การบังคับใช้ภาษีความมั่งคั่งนั้น อาจมีอุปสรรคบางประการในการจัดเก็บภาษี ดังต่อไปนี้

1. ทรัพย์สินบางประเภทเป็นทรัพย์สินที่ไม่มีการซื้อขายกันตามท้องตลาดโดยทั่วไป เช่น งานศิลปะและวัตถุโบราณ เป็นต้น จึงไม่สามารถหาราคาตลาดที่จะนำมาใช้ในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินได้ ซึ่งแนวทางการแก้ไข คือ เปรียบเทียบกับทรัพย์สินที่คล้ายคลึงกัน หรือกำหนดกฎเกณฑ์การประเมินมูลค่ากลางหรือหลักเกณฑ์การคำนวณราคาประเมินทรัพย์สินที่แน่นอนเพื่อใช้เป็นหลักในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินและให้คงราคาประเมินนั้น ๆ ไว้ในช่วงระยะเวลาหนึ่ง เช่น 3 ปี เป็นต้น แต่อย่างไรก็ตาม มีทรัพย์สินบางประเภทที่มีการซื้อขายไม่บ่อยจึงประเมินมูลค่าค่อนข้างยาก ดังนั้น ทรัพย์สินที่ประเมินมูลค่ายากเหล่านี้มักจะถูกยกเว้นภาษีความมั่งคั่ง

2. ทรัพย์สินบางประเภทเป็นทรัพย์สินที่ไม่มีทะเบียนและอยู่นอกประเทศจึงต้องอาศัยความซื่อสัตย์ของแต่ละบุคคลในการจัดทำรายงานทรัพย์สินทั้งหมดของตนและส่งให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องทราบเพื่อใช้เป็นข้อมูลในการจัดเก็บภาษีความมั่งคั่ง ซึ่งแนวทางการแก้ไข คือ กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีหน้าที่ต้องรายงานทรัพย์สินและสิทธิต่าง ๆ ทั้งในและต่างประเทศที่ตนเป็นเจ้าของหรือครอบครองอยู่ไปยังหน่วยงานที่เกี่ยวข้องเพื่อเป็นการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีและเป็นการรวบรวมข้อมูลเพื่อใช้ในการตรวจสอบทรัพย์สินทั้งในและต่างประเทศของผู้มีถิ่นที่อยู่โดยการยื่นแบบฟอร์มใดแบบฟอร์มหนึ่งที่แตกต่างกันจากแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีความมั่งคั่งภายในกำหนดวันที่ 31 ธันวาคมของทุกปี (ก่อนการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีความมั่งคั่ง) ในกรณีที่ทรัพย์สินหรือสิทธิมีมูลค่าแต่ละประเภทรวมกันเกินกว่าจำนวนที่กฎหมายกำหนดไว้ในแต่ละปี และกำหนดบทลงโทษสำหรับผู้ที่ไม่ยื่นแบบฟอร์มดังกล่าวข้างต้น หรือแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร เพื่อรองรับการแลกเปลี่ยนข้อมูลตามคำขอระหว่างประเทศ (Exchange of Information on Request : EOIR) และการแลกเปลี่ยนข้อมูลอัตโนมัติระหว่างประเทศ (Automatic Exchange of Information : AEOI) เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษี

3. การจัดเก็บภาษีความมั่งคั่งนั้น นอกจากจะส่งผลกระทบต่อคนรวยที่มีความมั่งคั่งแล้ว บางครั้งอาจส่งผลกระทบต่อผู้มีทรัพย์สินแต่มีฐานะในระดับปานกลางซึ่งมีปัญหาสภาพคล่องเนื่องจากความสัมพันธ์ระหว่างรายได้และความมั่งคั่งไม่สมบูรณด้วย กล่าวคือ บุคคลมีทรัพย์สินที่มีมูลค่าทำให้ต้องรับภาระภาษีความมั่งคั่งแต่รายได้ที่รับรู้มีอยู่อย่างจำกัดส่งผลให้ต้องขายทรัพย์สินเพื่อนำเงินมาชำระภาษีแทน ซึ่งแนวทางการแก้ไข คือ การกำหนดเกณฑ์การยกเว้นภาษีที่สูงในระดับหนึ่ง โดยการเพิ่มค่าลดหย่อนขั้นต่ำส่วนบุคคลของผู้เสียภาษีและการยกเว้นมูลค่าบ้านหลังหลักในระดับประเทศ รวมถึงกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีความมั่งคั่งแบบอัตราก้าวหน้า ซึ่งจะทำให้ผู้ที่มีความมั่งคั่ง หรือคนรวยจริงๆ เท่านั้น ที่ต้องเสียภาษีความมั่งคั่ง

อย่างไรก็ตาม เมื่อไม่นานมานี้ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังของประเทศสเปน (María Jesús Montero) ได้ประกาศแผนการที่จะนำเสนอภาษีรูปแบบใหม่ที่มีผลใช้บังคับในปี พ.ศ. 2566 และปี พ.ศ. 2567 เฉพาะกับคนที่ร่ำรวยมากจำนวน 23,000 คน หรือคิดเป็นอัตราร้อยละ 0.10 ของจำนวนผู้เสียภาษี วัตถุประสงค์เพื่อให้ระบบภาษีมีความยุติธรรมยิ่งขึ้นและเพื่อเพิ่มรายได้ให้แก่รัฐในการนำไปช่วยเหลือผู้ที่มีรายได้น้อยที่ได้รับ

ผลกระทบจากอัตราเงินเฟ้อที่เพิ่มสูงขึ้นและภาวะเศรษฐกิจตกต่ำหลังวิกฤตการณ์โควิด-19 ซึ่งคาดว่าจะสร้างรายได้ให้ภาครัฐได้ถึง 3,100,000,000 ยูโร โดยมีสาระสำคัญเบื้องต้นดังต่อไปนี้

1. ผู้ที่มีความมั่งคั่งสุทธิตั้งแต่ 3,000,000 ยูโร ถึง 5,000,000 ยูโร ต้องเสียภาษีใหม่ในอัตราร้อยละ 1.70
2. ผู้ที่มีความมั่งคั่งสุทธิตั้งแต่ 5,000,000 ยูโร ถึง 10,000,000 ยูโร ต้องเสียภาษีใหม่ในอัตราร้อยละ 2.10
3. ผู้ที่มีความมั่งคั่งสุทธิตั้งแต่ 10,000,000 ยูโรขึ้นไป ต้องเสียภาษีใหม่ในอัตราร้อยละ 3.50<sup>63</sup>

---

<sup>63</sup> Nicole Booth, Modaq, Spain announces new tax on the very rich. [Online], Source <https://www.mondaq.com/wealth-asset-management/1236494/spain-announces-new-tax-on-the-very-rich>

## บทที่ 5

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

จากการที่ผู้เขียนได้ดำเนินการศึกษาค้นคว้าข้อมูลต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับภาษีทรัพย์สินของประเทศไทย โดยมุ่งศึกษาเฉพาะกรณีปัญหาบางประการที่เกิดขึ้นกับภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 รวมถึงการศึกษาค้นคว้าข้อมูลต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีความมั่งคั่งในประเทศสเปนนั้น สามารถสรุปสาระสำคัญและข้อเสนอแนะได้ดังต่อไปนี้

#### 5.1 บทสรุปการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินในส่วนพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในประเทศไทย

จากการศึกษาแนวความคิดและหลักการพื้นฐานเกี่ยวกับภาษีทรัพย์สินนั้น พบว่าภาษีทรัพย์สินหลักของประเทศไทย ได้แก่ ค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ ภาษีการรับมรดกและภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ส่วนภาษีป้ายและภาษียรถยนต์นั้น ยังไม่ถือว่าเป็นภาษีทรัพย์สินทั้งทางตรงและทางอ้อม เนื่องจากการจัดเก็บภาษีป้ายและภาษียรถยนต์ไม่ได้ใช้มูลค่าของตัวทรัพย์สินเป็นฐานในการจัดเก็บภาษี แต่ในอีกด้านนี้ ผู้เขียนได้กล่าวถึงภาษีป้ายเนื่องจากป้ายถือเป็นทรัพย์สินที่มีราคาซึ่งป้ายบางป้ายอาจมีราคาสูงถึงหลักล้านและป้ายยังมีความสำคัญต่อการดำเนินธุรกิจต่าง ๆ เนื่องจากเป็นสิ่งที่แสดงข้อความและรายละเอียดเกี่ยวกับธุรกิจนั้น ๆ เพื่อการโฆษณาทางการค้า หรือการโฆษณากิจการอื่นในลักษณะหลากหลายรูปแบบ ซึ่งมักพบเห็นได้มากโดยเฉพาะในย่านชุมชน หรือตามเมืองใหญ่ที่มีการจัดการวิธีการโฆษณาเพื่อให้เข้าถึงผู้บริโภคได้เป็นอย่างดี เพียงแต่การจัดเก็บภาษีป้ายกลับจัดเก็บจากข้อความและตัวอักษรบนป้ายแทนที่จะใช้มูลค่าของป้ายเป็นฐานภาษี

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้มีการกำหนดบทบัญญัติและหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ให้มีความทันสมัย มีความชัดเจนและมีรายละเอียดต่าง ๆ เพิ่มมากขึ้น ซึ่งสามารถขจัดปัญหาบางประการที่เกิดขึ้นกับพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ได้ แต่อย่างไรก็ตาม กลับพบว่าคำนิยามบางคำในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เช่น คำนิยามคำว่า “ผู้เสียภาษี มีความไม่ชัดเจนและไม่ครอบคลุมถึงกรณีที่เอกชนบุกรุกที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างของรัฐ และได้เข้าไปใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นโดยไม่ได้รับอนุญาตจะต้องเสียภาษีหรือรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรหรือไม่ ส่วนคำว่า “สิ่งปลูกสร้าง” ที่ได้มีการกำหนดคำนิยามที่มีความหมายกว้างขึ้นและมีสาระสำคัญที่ทำให้เข้าใจได้ว่า “สิ่งปลูกสร้าง” มีลักษณะอย่างไร จนสามารถจัดเก็บภาษีได้แทบทุกกรณีไม่ว่าจะใช้ประโยชน์ระยะยาวหรือเพียงชั่วคราว แต่ก็ยังคงมีความคลุมเครือและให้เกิดความสับสนในบางกรณี โดยเฉพาะอย่างยิ่งคำว่า “สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น” มีความหมายอย่างไรและคำว่า “ใช้สอย” ต้องมีการนำทรัพย์สินไปใช้ประโยชน์ด้วยหรือไม่ หรือหากไม่ได้นำทรัพย์สินนั้นไปใช้ประโยชน์เพียงแต่ครอบครองทรัพย์สินไว้เท่านั้นจะถือว่าเป็นการใช้สอยด้วยหรือไม่ ซึ่งทำให้สามารถทำได้ความได้หลายแนวทางส่งผลให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถนำมาเป็นข้อโต้แย้งได้จนอาจนำไปสู่ประเด็นข้อพิพาทได้

นอกจากนี้ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้กำหนดยกเว้นภาษีสำหรับทรัพย์สินที่เป็น ที่ทำการขององค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษขององค์การสหประชาชาติ หรือองค์การระหว่างประเทศ อื่น ซึ่งประเทศไทยมีข้อผูกพันที่ต้องยกเว้นภาษีให้ตามสนธิสัญญา หรือความตกลงอื่นใด และทรัพย์สินที่เป็นที่ทำการ สถานทูต หรือสถานกงสุลของต่างประเทศ นั้น เป็นการเอื้อประโยชน์ให้นายทุนและช่วยคนรวย เพราะโดยหลัก เจ้าของสิ่งปลูกสร้างเป็นผู้มีหน้าที่จ่ายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ถ้ากฎหมายยกเว้นภาษีให้แก่ทรัพย์สินดังกล่าวแล้ว ผู้ที่ได้รับประโยชน์ที่แท้จริง คือ เจ้าของสิ่งปลูกสร้างแทนที่จะเป็นหน่วยงานต่าง ๆ ข้างต้น ซึ่งเป็นการขัดกับ เจตนารมณ์ของกฎหมาย

อย่างไรก็ตาม พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้มีการกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีที่ดิน และสิ่งปลูกสร้างตามประโยชน์การใช้งานที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็น 4 ประเภท ซึ่งได้แก่ ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ ประโยชน์อื่นนอกจากการประกอบเกษตรกรรมหรือเป็นที่อยู่อาศัย เช่น การประกอบพาณิชย์กรรมหรืออุตสาหกรรม เป็นต้น และที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าไม่ได้ทำประโยชน์ตามสมควรแก่สภาพ โดยที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมนั้น จะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำที่สุดและที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ถูกทิ้งไว้ รกร้างว่างเปล่าจะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูงที่สุด ทำให้ผู้เสียภาษีบางส่วนหลีกเลี่ยงการชำระภาษีที่ดินและสิ่งปลูก สร้างโดยการทำเกษตรเทียมเพื่อให้เสียภาษีน้อยลง ประกอบกับข้อกำหนดและเงื่อนไขเกี่ยวกับการประกอบการ เกษตรนั้นไม่ชัดเจน จึงทำให้ผู้เสียภาษีทุกคนสามารถใช้สิทธิในที่ดินเพื่อการเกษตรและได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี ตามกฎหมายได้ นอกจากนี้ เมื่อเปรียบเทียบอัตราภาษีที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 และพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 แล้ว จะพบว่ามีการพัฒนาไปในทิศทางที่ดีขึ้น ฐานภาษี มีความเป็นปัจจุบันและสาทลงมากยิ่งขึ้น ทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีทรัพย์สินเสียภาษีสลดลง และไม่ทับซ้อนกับภาษีเงินได้ จากเดิมที่ต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 12.5 ของค่ารายปีในแต่ละปี คงเหลือเพียงที่เพดานสูงสุดคือร้อยละ 1.2 เท่านั้น ทำให้สามารถแก้ปัญหาการทำลายตัวทรัพย์สินได้ เนื่องจากเจ้าของไม่จำเป็นต้องจำหน่าย จ่าย โอนทรัพย์สิน เพื่อนำมาชำระค่าภาษี ซึ่งเป็นการสอดคล้องกับแนวคิดและหลักการภาษีทรัพย์สินดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น แต่ ปัญหาที่พบจากบทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าวคือกฎหมายไม่ได้ระบุความก้าวหน้าของอัตรภาษีเอาไว้อย่างชัดเจน กฎหมายกำหนดเพียงลักษณะการใช้ประโยชน์ของทรัพย์สินโดยระบุอัตรภาษีให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บ ตามอัตราไม่เกินเพดานที่กฎหมายกำหนดไว้เท่านั้น ซึ่งการตั้งเพดานภาษีที่ต่ำเกินไปจนกระทั่งไม่เป็นภาระแก่ผู้ถือ ครองทรัพย์สิน อาจทำให้เจ้าของทรัพย์สินไม่นำทรัพย์สินไปใช้ประโยชน์และอาจทำให้เจ้าของทรัพย์สินไม่ยอม กระจายทรัพย์สินที่ตนถือครองออกมา จนเป็นเหตุให้ขัดกับวัตถุประสงค์ในการประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดิน และสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

อีกทั้ง การที่พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้กำหนดหลักเกณฑ์การบรรเทาภาระ ภาษีสำหรับบุคคลธรรมดาซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตาม กฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคม ของแต่ละปีภาษี ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าฐานภาษีไม่เกินจำนวน



50,000,000 บาทนั้น มีมูลค่าสูงจนเกินไปเพราะคนไทยส่วนใหญ่มีรายได้น้อยถึงปานกลาง จึงทำให้มีเพียงไม่กี่รายทั่วประเทศที่มีบ้านพักอาศัยที่มีมูลค่าสูงเช่นนี้ ส่งผลให้จัดเก็บภาษีได้น้อยมาก ซึ่งขัดกับหลักประโยชน์ที่ได้รับและทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นขาดรายได้ที่จะนำไปบริหารพัฒนาบริการสาธารณะ รวมถึงสาธารณูปโภคต่าง ๆ ให้แก่ประชาชนอีกด้วย

ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นควรแก้ไข ปรับปรุงกฎหมายทรัพย์สินในส่วนของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในประเทศไทยให้มีความชัดเจน แน่นนอน มีความยืดหยุ่น สามารถปรับเปลี่ยนได้ตามสถานการณ์และข้อเท็จจริงเป็นรายการณี่ไปประกอบกับกำหนดอัตราภาษีและการบรรเทาภาระภาษีให้มีเหมาะสมมากยิ่งขึ้น เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมและหลีกเลี่ยงการขัดกับหลักภาษีที่ดีไปพร้อม ๆ กับสภาพเศรษฐกิจและสังคมของประเทศไทย

## 5.2 บทสรุปการจัดเก็บภาษีความมั่ง (Wealth Tax) ในประเทศสเปน

ภาษีความมั่งคั่ง หรือที่เรียกว่า “Impuesto sobre el Patrimonio” ของสเปนเริ่มใช้ครั้งแรกในปี พ.ศ. 2520 สองปีหลังจากการเสียชีวิตของผู้นำเผด็จการนายพลฟรานซิสโก ฟรังโก และถูกยกเลิกไปในปี พ.ศ. 2551 เมื่อเกิดวิกฤตการณ์การเงินโลกทำให้เศรษฐกิจสเปนตกต่ำ อย่างไรก็ดีตาม ในปี พ.ศ. 2554 ประเทศสเปนได้มีการประกาศใช้บังคับภาษีความมั่งคั่งอีกครั้งหนึ่งเพื่อจัดการกับวิกฤตการณ์ทางการเงินและเพื่อเป็นการกระตุ้นเศรษฐกิจ หลังจากประเทศสเปนได้เผชิญกับภาวะวิกฤตเศรษฐกิจที่รุนแรงซึ่งมีการใช้บังคับมาจนถึงปัจจุบัน ภาษีความมั่งคั่งนี้ส่งผลกระทบต่อผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปนทุกคนที่มีทรัพย์สินทั่วโลกมูลค่าเกินกว่า 700,000 ยูโร ขึ้นไป โดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปนจะต้องจัดทำรายงานทรัพย์สินทั้งหมดของตนที่อยู่ในต่างประเทศตามแบบฟอร์ม 720 ภายในวันที่ 31 มีนาคมของทุกปี และผู้ที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปนก็ได้รับผลกระทบจากภาษีความมั่งคั่งเช่นกัน แต่จะได้รับผลกระทบเฉพาะทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศสเปนมูลค่าเกินกว่า 700,000 ยูโร เท่านั้น ซึ่งทรัพย์สินที่ประเทศสเปนจัดเก็บภาษีความมั่งคั่ง ได้แก่ เครื่องเพชรพลอย รถยนต์ เรือยอช เครื่องบิน เสื้อคลุมขนสัตว์ โบราณวัตถุ งานศิลปะ สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาและประกันชีวิต เป็นต้น แต่ก็มีทรัพย์สินบางประเภทที่ได้รับการยกเว้นภาษีความมั่งคั่งของประเทศสเปน เช่น ของใช้ในครัวเรือน สินค้าที่ใช้ในการประกอบธุรกิจ หุ่นบางประเภท รวมถึงทรัพย์สินบางประเภทที่มีความสำคัญทางประวัติศาสตร์หรือวัฒนธรรม เป็นต้น

ทั้งนี้ กฎหมายภาษีความมั่งคั่งได้กำหนดค่าลดหย่อนส่วนบุคคลสำหรับผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในและผู้ที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปนไว้จำนวน 700,000 ยูโร และยกเว้นภาษีมูลค่าบ้านหลังหลักไว้จำนวน 300,000 ยูโร สำหรับผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสเปนเท่านั้น ในกรณีที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในแต่งงานแล้ว สามีและภรรยาสามารถใช้สิทธิลดหย่อนบ้านหลังหลักได้แยกต่างหากจากกัน ส่งผลให้คู่สามีภรรยาจะได้รับยกเว้นภาษีรวมกันมูลค่าสูงสุด 2,000,000 ยูโร โดยภาษีความมั่งคั่งของประเทศสเปนเป็นภาษีรายบุคคลและเป็นภาษีแบบก้าวหน้าโดยมีอัตราภาษีตั้งแต่ร้อยละ 0.20 ถึงร้อยละ 3.50 สำหรับความมั่งคั่งที่เกินกว่า 700,000 ยูโร ขึ้นไป ซึ่งการกำหนดฐานภาษีความมั่งคั่ง ค่าลดหย่อนส่วนบุคคลมูลค่าบ้านหลังหลักที่ได้รับการยกเว้นและอัตราภาษีความมั่งคั่งนั้น อาจแตกต่างกันไปในแต่ละแคว้นปกครองตนเอง

อย่างไรก็ตาม เมืองหลวงของประเทศสเปนหรือแคว้นมาดริดเป็นเพียงแคว้นการปกครองตนเองแคว้นเดียวที่มีการผ่อนปรนการจัดเก็บภาษีความมั่งคั่งสุทธิร้อยละ 100

อย่างไรก็ตาม กฎหมายภาษีความมั่งคั่งได้กำหนดเพดานภาษีความมั่งคั่งไว้ไม่เกินร้อยละ 60 ของฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หากจำนวนภาษีความมั่งคั่งเกินกว่าร้อยละ 60 ให้ลดลงมาเหลือร้อยละ 60 ของฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยที่การลดลงนั้นต้องไม่เกินร้อยละ 80 ของภาษีความมั่งคั่งที่ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ต้องชำระ กล่าวคือ ผู้เสียภาษีมีหน้าที่เสียภาษีความมั่งคั่งขั้นต่ำในอัตราร้อยละ 20 เสมอ ไม่ว่ารายได้จะอยู่ที่ระดับใดก็ตาม ซึ่งผู้เสียภาษีมีหน้าที่ต้องประเมินตนเองโดยการยื่นแบบแสดงรายการภาษีความมั่งคั่งตามแบบ 714 โดยจะต้องยื่นและชำระภาษีความมั่งคั่งภายในวันที่ 30 มิถุนายนของทุกปี ดังนั้น ผู้เสียภาษีจะต้องประเมินมูลค่าทรัพย์สิน สิทธิและหนี้สินทั้งหมดเป็นรายแต่ละปีตามหลักเกณฑ์และมูลค่าที่กฎหมายกำหนดไว้ ซึ่งผู้เสียภาษีอาจขอผ่อนชำระค่าภาษีได้ไม่เกิน 12 เดือนในอัตรดอกเบี้ยร้อยละ 3 ถึงร้อยละ 3.75 เพื่อเป็นการแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับสภาพคล่องของผู้เสียภาษี

นอกจากนี้ ในกรณีที่มูลค่าทรัพย์สินทั้งหมดของบุคคลใดเกินกว่า 2,000,000 ยูโร บุคคลนั้นมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีความมั่งคั่งเพื่อวัตถุประสงค์ในการให้ข้อมูล แม้ว่าบุคคลนั้นจะไม่มีภาษีความมั่งคั่งที่ต้องชำระก็ตาม

### 5.3 ข้อเสนอแนะในการปรับปรุงภาษีทรัพย์สินในส่วนพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในประเทศไทย

จากการที่ได้ทำการศึกษาภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) ของประเทศไทยในปัจจุบันและได้วิเคราะห์ถึงปัญหาบางประการที่เกิดขึ้นกับพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ไว้ในบทที่ 3 แล้วนั้น ผู้เขียนเห็นว่าพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ที่ได้ตราขึ้นมาเพื่อใช้บังคับแทนพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 นั้น มีทั้งส่วนที่เหมาะสมและไม่เหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจ สังคมและสถานการณ์ในปัจจุบันของประเทศไทย รวมทั้ง มีบางส่วนที่ก่อให้เกิดความเหลื่อมล้ำ ความไม่เสมอภาคและความไม่เป็นธรรมในสังคมเช่นกัน ซึ่งการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 นั้นควรมีความสมบูรณ์มากกว่าพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 เนื่องจากปัญหาใด ๆ ก็แล้วแต่ที่เคยเกิดขึ้นจากการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 รวมถึงพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 แล้วนั้น ไม่ควรเกิดขึ้นกับพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 อีก ดังนั้น เพื่อเป็นการนำเสนอแนวทางการปฏิรูปกฎหมายภาษีทรัพย์สินในส่วนพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในประเทศไทย ผู้เขียนจึงมีข้อเสนอแนะดังต่อไปนี้

1. เสนอแนะให้มีการกำหนดหลักเกณฑ์หรือคำนิยามที่ชัดเจนและแน่นอนมากยิ่งขึ้น แม้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จะได้ให้คำนิยามความหมายของคำว่า “ผู้มีหน้าที่เสียภาษี” และคำว่า “สิ่งปลูกสร้าง” ไว้ชัดเจนกว่าที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ก็ตาม แต่ก็ยังคงมีความคลุมเครือ และเกิดความสับสนในบางกรณี เนื่องจากพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มีรายละเอียดเพิ่มเติมจากพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ค่อนข้างเยอะจึงทำให้ไม่สามารถกำหนด

รายละเอียดทั้งหมดได้อย่างครบถ้วนภายในตัวเอง ดังนั้น จึงต้องมีการกำหนดให้มีการออกอนุบัญญัติหรือกฎหมายลูกขึ้นมาอย่างมากมายเพื่อกำหนดรายละเอียดต่าง ๆ ให้ครบถ้วน และชัดเจนมากยิ่งขึ้น เช่น การออกอนุบัญญัติหรือกฎหมายลูกบางฉบับก่อให้เกิดความแตกต่างในส่วนที่เกี่ยวข้องกับสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นว่าจะต้องมีลักษณะเป็นโรงเรือน อาคาร ตึกหรือไม่ หรือไม่จำเป็น เพียงแค่สามารถใช้ประโยชน์ได้ก็ถือเป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นแล้ว เป็นต้น ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นว่ากฎหมายใดก็ตามที่กำหนดให้มีการออกอนุบัญญัติหรือกฎหมายลูกเยอะ ๆ บางครั้งอาจก่อให้เกิดความคลาดเคลื่อน ความสับสน และความเข้าใจที่แตกต่างกัน จนอาจทำให้กฎหมายทั้งสองนั้นขัดหรือแย้งกันเองได้

นอกจากนี้ คำว่า “สิ่งปลูกสร้าง” ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ที่มีความหมายถึง โรงเรือน อาคาร ตึกหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัย หรือใช้สอยได้ หรือที่ใช้เป็นที่เก็บสินค้า หรือประกอบการอุตสาหกรรม หรือพาณิชย์กรรมและห้องชุด หรือแพที่บุคคลอาจใช้อาศัยได้ หรือที่มีไว้เพื่อหาผลประโยชน์ด้วยนั้น สามารถแยกคิดคำนวณภาษีสิ่งปลูกสร้างและที่ดินออกจากกันได้อย่างชัดเจน ทำให้เกิดความแน่นอนในการคำนวณภาษีมากขึ้น และเป็นการช่วยลดปัญหาข้อพิพาทที่เกิดขึ้นจากพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 แต่เนื่องจากการประเมินราคาทุนทรัพย์จากกรมธนารักษ์ภายใต้กฎหมายพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562 และประกาศอื่นที่เกี่ยวข้อง จึงอาจก่อให้เกิดปัญหาอื่น ๆ ตามมา เช่น คำนิยามของทรัพย์สินที่ต่างกันอาจส่งผลกระทบต่อวิธีการประเมินราคาทรัพย์สิน ก่อให้เกิดการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่และขาดความแน่นอน เป็นต้น ดังนั้น ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าในการออกอนุบัญญัติหรือกฎหมายลูกนั้นควรพิจารณาให้รอบคอบเพื่อไม่ให้อนุบัญญัติหรือกฎหมายลูกนั้น ๆ ขัด หรือแย้ง หรือออกมาเกินกว่าที่กฎหมายแม่บทให้อำนาจไว้ แต่ควรเป็นเพียงแค่การกำหนดรายละเอียดให้ชัดเจนมากยิ่งขึ้นเท่านั้น

2. เสนอแนะให้แก้ไขกฎหมายจากการยกเว้นภาษีให้ที่ทำการของสถานทูตหรือสถานกงสุลของต่างประเทศตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกัน เป็นการยกเว้นภาษีให้แก่สถานที่ทำการของสถานทูตหรือสถานกงสุลของต่างประเทศข้างต้นเฉพาะกรณีที่ทำกรณั้ตั้งอยู่บนที่ดินที่สถานทูตหรือสถานกงสุลของต่างประเทศนั้นเป็นเจ้าของแทน

3. เสนอแนะให้แก้ไขกฎหมายในส่วนอัตราภาษีสำหรับการใช้ประโยชน์ทรัพย์สินบางประเภทเป็นอัตราคงที่ และบางประเภทเป็นอัตราก้าวหน้าเพื่อความเหมาะสมกับประเภทของการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินแทน

4. เสนอแนะให้มีเงื่อนไขด้านระยะเวลาในการตรวจสอบว่าที่ดินที่ผู้เสียภาษีขอใช้สิทธินั้นเป็นที่ดินที่ใช้เพื่อการประกอบเกษตรกรรมอยู่ก่อนที่จะขอใช้สิทธิหรือไม่ โดยกำหนดระยะเวลาให้ชัดเจน เช่น ที่ดินที่จะขอใช้สิทธิได้นั้นจะต้องประกอบเกษตรกรรมมาก่อนไม่น้อยกว่า 2 ปี หรือ 3 ปี และต้องใช้ที่ดินที่ขอใช้สิทธิประกอบเกษตรต่อเนื่องไปอีกเป็นระยะเวลาไม่น้อยกว่า 10 ปี หรือ 20 ปี เนื่องจากการประกอบเกษตรกรรมเป็นกิจกรรมที่ต้องใช้เวลาในการดำเนินการ ไม่สามารถดำเนินการได้แล้วเสร็จในระยะเวลาอันสั้น เมื่อต้องใช้ระยะเวลานาน โดยปกติผู้ลงทุนก็หวังจะเก็บเกี่ยวผลประโยชน์ในระยะยาว ดังนั้น เงื่อนไขด้านระยะเวลาจึงถือเป็นเรื่องที่สำคัญและสามารถทำได้โดยง่าย ประกอบกับมีการกำหนดให้มีการลงทะเบียนเกษตรกรซึ่งต้องมีหลักฐานยืนยันว่าผู้เสียภาษีที่ขอใช้สิทธิมี

รายได้จากการประกอบเกษตรกรรมดังกล่าวด้วย หรือดำเนินการเป็นประการอื่นใดที่สามารถพิสูจน์ได้ว่าเจ้าของที่ดินนั้น ๆ ได้ประกอบเกษตรกรรมอย่างแท้จริง เนื่องจากในปัจจุบันมีเจ้าของที่ดินบางกลุ่มใช้ช่องว่างของกฎหมายเพื่อประโยชน์ให้กับตนเองโดยวิธีการต่าง ๆ ซึ่งนอกจากจะทำให้รัฐสูญเสียรายได้แล้ว ยังก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในสังคมอีกด้วย เพราะภาษีทรัพย์สินเป็นภาษีที่จัดเก็บจากส่วนเกินของรายได้ ดังนั้น ผู้ที่มีส่วนเกินของรายได้มากก็ควรจะต้องเสียภาษีมากตามไปด้วย

5. เสนอแนะให้ปรับลดมูลค่าของฐานภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างซึ่งเจ้าของเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎร บ้านหลังแรกให้เหลือเพียง 10 ล้านบาท ซึ่งถือว่ามีความเหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจและสังคมในประเทศไทย เนื่องจากประชาชนในประเทศไทยส่วนใหญ่มีรายได้อยู่ในระดับปานกลางไปจนถึงรายได้ต่ำจึงมีความสามารถในการถือครองที่อยู่อาศัยที่มูลค่าไม่สูงมากนัก แต่การยกเว้นการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในส่วนที่บ้านพักอาศัยหลังแรกนั้นกลับมีมูลค่าสูงถึง 50,000,000 บาท ซึ่งเป็นการเอื้อประโยชน์ต่อผู้ที่ถือครองทรัพย์สินที่มีมูลค่าสูงมากกว่า

#### 5.4 ข้อเสนอแนะในการนำหลักเกณฑ์และวิธีการการจัดเก็บภาษีความมั่งคั่ง (Wealth Tax) ของประเทศสเปนมาปรับใช้ในประเทศไทย

จากการศึกษาพบว่าภาษีความมั่งคั่ง (Wealth Tax) นั้น ได้มีการจัดเก็บในประเทศต่าง ๆ มาเป็นระยะเวลานานแล้ว ซึ่งภาษีความมั่งคั่งถือเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของประเทศที่จัดเก็บในการนำมาใช้เพื่อบริหารจัดการบริการสาธารณะ สาธารณูปโภค สวัสดิการต่าง ๆ รวมถึงกระจายความมั่งคั่งให้แก่ประชาชนได้อย่างทั่วถึง แม้ในประเทศต่าง ๆ จะได้มีการจัดเก็บภาษีประเภทอื่น ๆ ด้วย อาทิเช่น ภาษีเงินได้ ภาษีการรับมรดกและภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เป็นต้น แต่รายได้จากภาษีดังกล่าวข้างต้นยังไม่เพียงพอต่อรายจ่ายของรัฐบาลในแต่ละประเทศ ประกอบกับภาษีความมั่งคั่งสามารถก่อให้เกิดความยุติธรรม ความเท่าเทียมกันและมีเสถียรภาพมากกว่าภาษีประเภทอื่น ๆ เนื่องจากเป็นภาษีที่จัดเก็บโดยคำนึงถึงความมั่งคั่งของบุคคลเป็นสำคัญและแม้แต่สินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดผลตอบแทนทางการเงินก็มักจะถูกเก็บภาษีด้วย

ภาษีความมั่งคั่งเป็นภาษีที่ประเทศต่าง ๆ มักนำมาใช้เป็นเครื่องมือในการกระตุ้นเศรษฐกิจหลังจากภาวะเศรษฐกิจถดถอยหรือใช้เป็นภาษีฉุกเฉินหลังวิกฤตเศรษฐกิจ ซึ่งในปัจจุบัน วิกฤตการณ์การแพร่ระบาดของโควิด-19 ส่งผลให้ภาวะเศรษฐกิจทั่วโลกตกต่ำอันเนื่องมาจากมาตรการล็อกดาวน์และการใช้จ่ายงบประมาณไปเพื่อป้องกันและรักษาโรคโควิด-19 ให้แก่ประชาชนในแต่ละประเทศ ประกอบกับภาวะการกระจายความมั่งคั่งที่ไม่เท่าเทียมสูงขึ้นอย่างต่อเนื่อง ทำให้ประเทศต่าง ๆ มีความมุ่งหมายที่จะหาแหล่งรายได้เพิ่มเติม เพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการลดช่องว่างทางการเงินระหว่างคนรวยและคนจนในสังคม โดยเฉพาะอย่างยิ่งในสังคมที่มีความเหลื่อมล้ำด้านความมั่งคั่ง ซึ่งภาษีความมั่งคั่งนี้สามารถลดความเหลื่อมล้ำในสังคมได้อย่างรวดเร็ว ทั้งยัง ส่งเสริมความเป็นธรรมในสังคมที่ผู้มีความมั่งคั่งสูงกว่าถูกจัดเก็บภาษีเท่ากับผู้ที่มีความมั่งคั่งต่ำกว่าและความเท่าเทียมกันโดยคำนึงถึงสถานะทางเศรษฐกิจโดยรวมของผู้เสียภาษีและความสามารถในการจ่ายภาษีด้วย ซึ่งหนึ่งในนั้นคือแหล่งรายได้ที่มาจากการ

จัดเก็บภาษี ดังนั้น จึงมีแนวโน้มที่ประเทศต่าง ๆ จะนำภาษีความมั่งคั่งมาใช้บังคับเช่นเดียวกับในวิกฤตการณ์ครั้งก่อน ๆ มากขึ้น ทั้งนี้ ภาษีความมั่งคั่งมักถูกนำมาใช้เป็นมาตรการระยะสั้น แต่อย่างไรก็ดี ภาษีความมั่งคั่งนั้นสามารถคงอยู่ได้หลังจากวิกฤตการณ์ต่าง ๆ จบลง โดยการเปลี่ยนจากมาตรการภาษีฉุกเฉินให้เป็นมาตรการภาษีระยะยาวเช่นเดียวกับครั้งอื่น ๆ ในประวัติศาสตร์แทน

นอกจากวิกฤตการณ์การระบาดของโรคโควิด-19 จะทำให้ภาครัฐทั่วโลกต้องสูญเสียงบประมาณในการจัดหาวัคซีน ยารักษาโรคโควิด-19 และค่าใช้จ่ายในการรักษาโรคโควิด-19 รวมถึงการจัดให้มีมาตรการในการเยียวยาประชาชน พร้อมทั้งฟื้นฟูภาคธุรกิจเพื่อกระตุ้นเศรษฐกิจแล้ว ประเทศไทยเองก็ต้องสูญเสียงบประมาณในการดำเนินการดังกล่าวข้างต้นเช่นกัน อีกทั้ง การจัดเก็บภาษีซึ่งเป็นรายได้หลักของรัฐต้องลดน้อยถอยลงไปโดยเฉพาะภาษีเงินได้อันเนื่องมาจากสาเหตุที่คนตกงานและภาคธุรกิจที่ปิดตัวลง ทำให้รัฐบาลไทยจำเป็นต้องหาแหล่งรายได้ใหม่เพิ่มเติม ประกอบกับภาษีประเภทอื่น ๆ ที่มีอยู่ก็ไม่สามารถสร้างรายได้ให้แก่รัฐได้เพียงพอต่อการจัดการกับความไม่เท่าเทียมกันของความมั่งคั่ง ดังนั้น ภาษีความมั่งคั่ง (Wealth Tax) จึงเป็นทางเลือกที่ดีทางเลือกหนึ่ง ที่รัฐควรจะต้องพิจารณาและนำมาปรับใช้เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและเพิ่มรายได้ให้แก่รัฐบาลในประเทศไทย

ผู้เขียนจึงมีข้อเสนอแนะให้นำหลักเกณฑ์และวิธีการการจัดเก็บภาษีความมั่งคั่ง (Wealth Tax) ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินเฉพาะอย่างของประเทศสเปนมาใช้กับประเทศไทย โดยการจัดเก็บภาษีความมั่งคั่งเป็นรายบุคคลแบบอัตราก้าวหน้าจากทรัพย์สินสุทธิทั่วโลกของบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย รวมถึงทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยของผู้ที่ไม่ได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยด้วยและมอบหมายให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องมีอำนาจกำหนดหลักเกณฑ์ในการใช้บังคับภาษีมั่งคั่งในระดับประเทศซึ่งใช้กับผู้เสียภาษีทุกคน อาทิเช่น ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี ทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้น วิธีและราคาประเมินทรัพย์สิน ฐานภาษีและอัตราก้าวหน้า เป็นต้น เพื่อหลีกเลี่ยงความไม่เป็นธรรมและก่อให้เกิดความสับสนในการใช้บังคับภาษีความมั่งคั่งในแต่ละท้องถิ่น พร้อมทั้งกระจายอำนาจให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแต่ละแห่งเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีความมั่งคั่งเนื่องจากเจ้าหน้าที่ของท้องถิ่นอยู่ในฐานะที่ใกล้ชิดกับประชาชนในแต่ละท้องถิ่นเป็นอย่างดี ทำให้สามารถรู้ที่ตั้งของทรัพย์สินและฐานะความเป็นอยู่ของผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินได้

ทั้งนี้ ทรัพย์สินที่จัดเก็บภาษีความมั่งคั่ง ได้แก่ ทรัพย์สินทั่วไปที่มีราคาสูง ตัวอย่างเช่น รถแข่ง เครื่องประดับงานศิลปะหรือโบราณวัตถุ เป็นต้น ตามหลักความสามารถในการเสียภาษี ทำให้ผู้ที่มีทรัพย์สินมากเสียภาษีมากกว่าผู้ที่มีทรัพย์สินน้อย ถือเป็นเครื่องมือกระจายความมั่งคั่งไม่ให้กระจุกตัวอยู่กับบุคคลผู้มั่งมีในระบอบนายทุน สามารถสร้างความเป็นธรรมในสังคม ทั้งยังสามารถช่วยจัดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจได้อีกด้วย ซึ่งควรกำหนดยกเว้นภาษีความมั่งคั่งให้แก่ทรัพย์สินบางประเภทที่เป็นของใช้ที่จำเป็น อาทิเช่น ของใช้ส่วนตัว ของใช้ในครัวเรือน ทรัพย์สินทางธุรกิจ เป็นต้น โดยคำนึงสภาพสังคมและเศรษฐกิจของประเทศไทย

นอกจากนี้ ควรมีการกำหนดการยกเว้นหรือลดหย่อนสำหรับผู้เสียภาษีให้เหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจและสังคมในประเทศไทยโดยกำหนดหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนและแน่นอนเพื่อป้องกันการตีความ ความสับสนในการใช้บังคับ

ภาษีความมั่งคั่ง หรือเพื่อให้มั่นใจว่าภาษีความมั่งคั่งนี้จะส่งผลกระทบต่อผู้ที่มีความร่ำรวยเท่านั้น เช่น ยกเว้นมูลค่าบ้านหลังหลักเป็นจำนวนหนึ่ง หรือลดหย่อนส่วนบุคคลไม่เกินจำนวนหนึ่งแต่การลดหย่อนที่ผู้เสียภาษีจะสามารถลดหย่อนได้ต้องเป็นการลดหย่อนที่ทำให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีความมั่งคั่ง เนื่องจากเกณฑ์การยกเว้นที่สูงทำให้แน่ใจได้ว่าเฉพาะคนรวยเท่านั้นที่ต้องจ่ายภาษีความมั่งคั่งและเป็นการป้องกันการเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีในที่มีฐานะปานกลางและล่างซึ่งมีปัญหาสภาพคล่อง ซึ่งเกณฑ์การยกเว้นภาษีที่สูงยังมีประโยชน์ในการจำกัดค่าใช้จ่ายในการบริหารและการปฏิบัติตามข้อกำหนดของภาษีความมั่งคั่งอีกด้วย ตามหลักการแล้ว เกณฑ์การยกเว้นภาษีควรได้รับการแก้ไขทุกปีหรือทุก ๆ 2-3 ปีเพื่อให้สอดคล้องกับอัตราเงินเฟ้อด้วย และเพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีไม่ให้สูงจนเกินไป ควรกำหนดเพดานภาษีความมั่งคั่งเช่นเดียวกับประเทศสเปน เช่น จำนวนภาษีความมั่งคั่งที่ต้องชำระนั้นจะต้องไม่เกินรายได้ทั้งหมดที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราร้อยละ 60 แต่อย่างไรก็ตาม ภาษีความมั่งคั่งนั้นไม่สามารถลดลงต่ำกว่าร้อยละ 80 ของภาษีความมั่งคั่งที่ต้องชำระ เพราะฉะนั้น ผู้เสียภาษีต้องชำระภาษีความมั่งคั่งขั้นต่ำในอัตราร้อยละ 20 เสมอ เป็นต้น พร้อมทั้งผ่อนปรนให้ผู้เสียภาษีสามารถผ่อนชำระภาษีความมั่งคั่งเป็นรายเดือนได้ภายในระยะเวลาที่กำหนดพร้อมอัตราดอกเบี้ยที่ต่ำ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีมีจำนวนภาษีความมั่งคั่งเกินจำนวนที่กำหนดเพื่อเป็นการขจัดปัญหาสภาพคล่อง

อย่างไรก็ตาม ควรกำหนดแบบแสดงรายการภาษีความมั่งคั่งแยกแตกต่างจากแบบแสดงรายการภาษีเงินได้แต่ให้ยื่นในช่วงระยะเวลาเดียวกัน โดยกำหนดให้ผู้เสียภาษีมีหน้าที่มีหน้าที่ประเมินตนเองและต้องจัดทำรายงานทรัพย์สินทั้งหมดที่ตนถือครองไม่ว่าจะอยู่ในประเทศไทยหรือในต่างประเทศพร้อมราคาประเมินทรัพย์สินและยื่นให้แก่หน่วยงานที่เกี่ยวข้องเป็นประจำทุกปีก่อนกำหนดการยื่นแบบแสดงภาษีความมั่งคั่ง หากผู้เสียภาษีไม่ยื่นหรือยื่นทรัพย์สินไม่ครบถ้วน ไม่ถูกต้องโดยไม่มีเหตุอันสมควร ผู้เสียภาษีก็จะต้องได้รับโทษตามที่กฎหมายกำหนดไว้ ส่วนราคาประเมินนั้น ควรมีการกำหนดหลักเกณฑ์ที่ชัดเจน แน่นนอนเช่นเดียวกัน โดยทรัพย์สินบางประเภท เช่น ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เป็นต้น ก็ให้ใช้ราคาประเมินของกรมธนารักษ์เช่นเดียวกับภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ส่วนทรัพย์สินอื่น ๆ ก็ให้ใช้ราคาที่ซื้อขายกันตามท้องตลาดหรือเปรียบเทียบกับทรัพย์สินที่คล้ายคลึงกัน แต่หากเป็นทรัพย์สินที่ไม่มีการซื้อขายกันตามท้องตลาด อาจะยกเว้นทรัพย์สินประเภทนั้น ๆ หรืออาจจัดให้มีการประเมินมูลค่ากลางหรือหลักเกณฑ์การคำนวณราคาประเมินที่แน่นอนและคงเวลานั้น ๆ ไว้เป็นระยะเวลา 2-3 ปี เพื่อหลีกเลี่ยงการประเมินใหม่ทุก ๆ ปี ซึ่งจะทำให้ค่าใช้จ่ายเพิ่มมากขึ้น

## บรรณานุกรม

### ภาษาไทย

#### หนังสือ

- เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, พิมพ์ครั้งที่ 8, (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546)
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 13, (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมาย แห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2563)
- ดลพร สุทัศน์วิบูลย์, “ปัญหาการบรรเทาภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยการยกเว้นฐานภาษีที่อยู่อาศัย”, (การศึกษานิติปริญญามหาบัณฑิต, สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2562), หน้า 27-32
- ปรีดา นาคเนาวิท, เศรษฐศาสตร์ภาษีอากร 1, พิมพ์ครั้งที่ 6, (กรุงเทพมหานคร: แสงจันทร์การพิมพ์, 2531)
- พลอยเพชร พูลจันทร์, “ปัญหาการเลี้ยงภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยการทำเกษตรเทียม”, (การศึกษานิติปริญญามหาบัณฑิต, สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2564), หน้า 36-40
- พันชาติพิทย์ ศรีขวัญ, ปัญหาการกำหนดค่ารายปีตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475, (วิทยานิพนธ์ มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2553)
- รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์, ทฤษฎีการภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 1, (กรุงเทพมหานคร: เคล็ดไทย, 2516)
- วีระศักดิ์ เครือเทพ, การบริหารภาษีอากรและรายได้ของรัฐ: หลักการและแนวปฏิบัติสำหรับนักรัฐประศาสนศาสตร์, (กรุงเทพมหานคร: โครงการผลิตตำราและเอกสารการสอนคณะรัฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2548)
- ศิรินทรา เทพมาลัย, “ปัญหาการบังคับใช้กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่อให้เป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย”, (การศึกษานิติปริญญามหาบัณฑิต, สาขาวิทยบริการเฉลิมพระเกียรติ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง), หน้า 3
- ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายภาษีท้องถิ่น, พิมพ์ครั้งที่ 3, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2550)
- ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีการรับมรดก, พิมพ์ครั้งที่ 1, (กรุงเทพมหานคร: รุ่งเรืองรัตน์พรินติ้ง, 2560)
- ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 5, (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2563)
- ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2565)
- สุรเชษฐ์ ชีระมณี, การบริหารงานคลังสาธารณะ, พิมพ์ครั้งที่ 2, (สงขลา: มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์, 2537)
- สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2564, พิมพ์ครั้งที่ 1, (กรุงเทพมหานคร: เรือนแก้วการพิมพ์, 2563)

สไบทิพย์ บุญสงวน, “ปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562”, (การศึกษาอิสระปริญญามหาบัณฑิต, สาขาภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2561), หน้า 3

อเนก เขียวถาวร, ปรีดา นาคเนาวิทิม และอัษฎลี ค้อคงคา, การภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 1, (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2517)

### **สื่ออิเล็กทรอนิกส์**

กรมสรรพากร, ประวัติการจัดเก็บภาษี. [ออนไลน์], 3 ตุลาคม 2565. แหล่งที่มา <https://www.rd.go.th/3453.html>

กรมสรรพากร, ภาษีการรับมรดก. [ออนไลน์], 4 ตุลาคม 2565. แหล่งที่มา <https://www.rd.go.th/27614.html>

ศูนย์ข้อมูลและข่าวสืบสวนเพื่อสิทธิพลเมือง, “เปิดผลศึกษาปัญหา-ผลกระทบ 'พ.ร.บ.ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562’”. [ออนไลน์], 5 กรกฎาคม 2563. แหล่งที่มา <https://www.tcijthai.com/news/2020/7/scoop/10630>

กองคลัง ฝ่ายงานพัฒนาและจัดเก็บรายได้ องค์การบริหารส่วนตำบลวังหลุม อำเภอตะพานหิน จังหวัดพิจิตร, เอกสารประชาสัมพันธ์ภาษีป้าย. [ออนไลน์], 4 ตุลาคม 2565. แหล่งที่มา [https://www.wanglum.go.th/files/com\\_networknews/2021-05\\_8775fa17c5efc19.pdf](https://www.wanglum.go.th/files/com_networknews/2021-05_8775fa17c5efc19.pdf)

ข้อมูลพื้นฐานของต่างประเทศ 2565. [ออนไลน์], 5 กันยายน 2565. แหล่งที่มา [https://www.nia.go.th/media/almanac/2022/01/%E0%B8%AA%E0%B9%80%E0%B8%9B%E0%B8%99\\_2565.pdf](https://www.nia.go.th/media/almanac/2022/01/%E0%B8%AA%E0%B9%80%E0%B8%9B%E0%B8%99_2565.pdf)

มติชนออนไลน์, ภาษีลดความเหลื่อมล้ำ โดยสมหมาย ภาษี. [ออนไลน์], 10 กรกฎาคม 2561. แหล่งที่มา [https://www.matichon.co.th/columnists/news\\_1034654](https://www.matichon.co.th/columnists/news_1034654)

สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง, ผลการจัดเก็บรายได้รัฐบาล. [ออนไลน์], 18 สิงหาคม 2565. แหล่งที่มา <https://www.fpo.go.th/main/Statistic-Database.aspx>

สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง, แกลงข่าว กค. ฉบับที่ 161/2562 เรื่อง แนวทางการใช้ประโยชน์ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย. [ออนไลน์], 5 ตุลาคม 2565. แหล่งที่มา <https://www.fpo.go.th/main/News/Press-conference/12247.aspx>

เดอะเบสต์ ศูนย์แนะแนวศึกษาต่อต่างประเทศ, ข้อมูลประเทศสเปน. [ออนไลน์], 5 กันยายน 2565. แหล่งที่มา <https://thebest-edu.com/study-abroad/spain-general-information/>

ไทยรัฐ ออนไลน์, ภาษีคนรวย Wealth Tax. [ออนไลน์], 26 มีนาคม 2565. แหล่งที่มา <https://www.thairath.co.th/business/finance/2350692>



- Alonso Ramallo, Wealth Tax Commission, Wealth Tax: Spain. Source [https://www.wealthandpolicy.com/wp/BP132\\_Countries\\_Spain.pdf](https://www.wealthandpolicy.com/wp/BP132_Countries_Spain.pdf)
- AXIS, The Modelo 720 declaration. [Online], Source <https://axis-finance.com/modelo-720-declaration/>
- Baania, ราคาบ้านในประเทศไทยแพงเกินไปไหมนะ. [ออนไลน์], 17 ธันวาคม 2565. แหล่งที่มา [https://www.baania.com/en/article/-ราคาบ้านในประเทศไทยแพงเกินไปไหมนะ-article\\_4745](https://www.baania.com/en/article/-ราคาบ้านในประเทศไทยแพงเกินไปไหมนะ-article_4745)
- KPMG International, Spain – Taxation of international executives. [Online], 25 October 2022. Source <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2021/06/spain-taxation-of-international-executives.html>
- Nicole Booth, Mondaq, Spain announces new tax on the very rich. [Online], Source <https://www.mondaq.com/wealth-asset-management/1236494/spain-announces-new-tax-on-the-very-rich>
- Organization for Economic Co-operation and Development, The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD. [ออนไลน์], 12 เมษายน 2561. แหล่งที่มา <https://www.oecd.org/tax/the-role-and-design-of-net-wealth-taxes-in-the-oecd-9789264290303-en.htm>
- SpainDesk, Wealth Tax in Spain in 2021: What do you need to know. [Online], Source <https://www.spaindesk.com/wealth-tax-in-spain/>
- The Momentum, ตามหาโครงสร้างภาษีในอุดมคติกับนักเศรษฐศาสตร์. [ออนไลน์], 1 เมษายน 2562. แหล่งที่มา <https://themomentum.co/taxation-in-utopia/>
- The One Stop Problem Shop, Fines for late or Non-Presentation of Spanish Taxes. [Online], Source <https://theonestopproblemshop.com/fines-for-late-or-non-presentation-of-spanish-taxes/>

### **กฎหมายที่เกี่ยวข้อง**

พระราชบัญญัติให้ใช้ประมวลกฎหมายที่ดิน พ.ศ. 2497

พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510

พระราชบัญญัติอาคารชุด พ.ศ. 2522

พระราชบัญญัติ ภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

กฎกระทรวงกำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ พ.ศ. 2562

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

พระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562

ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการคำนวณการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างซึ่ง  
เจ้าของเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียน  
ราษฎร

### **ภาษาอังกฤษ**

Order on Adaptation of Law 50/1977, (1977, 14 November)

The Spanish Constitution A.D. 1978, (1978, 31 October)

Law 19/1991, (1991, 6 June 1991)

Royal Decree 1629/1991, (1991, 8 November)

Royal Decree 1/1993, (1993, 24 September)

Royal Decree 828/1995, (1995, 29 May)

Royal Decree 2/2004, (2004, 5 March)

Royal Decree 4/2004, (2004, 5 March)

Royal Decree 5/2004, (2004, 5 March)

Royal Decree 1776/2004, (2004, 30 July)

Royal Decree 1777/2004, (2004, 30 July)

Royal Decree 417/2006, (2006, 7 April)

Law 35/2006, (2006, 28 November)

Royal Decree 439/2007, (2007, 30 March)

Law 4/2008, (2008, 23 December)

Royal Decree 13/2011, (2011, 16 September)

Royal Decree 3/2016, (2016, 2 December)

Law 11/2020, (2020, 30 December)

Commission v Spain (Obligation d'information en matière fiscale), C-788/19, Court of Justice of  
the European Union, 2022