

ปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

ศึกษากรณีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ

นางสาวชนันท์ภรณ์ สุนนท์ราษฎร์

รายงานเอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2562

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

The Problems of Land and Buildings Tax Collection

A Case of Land Left Empty or Unused as Otherwise Reasonable for Its Condition

Miss Chanantporn Sunont-rath

An Individual Study Research Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements
for the Degree of Master of Laws Program in Finance and Tax Laws

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2019

Copyright of Chulalongkorn Universit

หัวข้อเอกัตศึกษา	ปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ศึกษากรณีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ
นิสิต	นางสาวชนันท์ภรณ์ สุนนท์ราษฎร์
สาขาวิชา	กฎหมายการเงินและภาษีอากร
อาจารย์ที่ปรึกษา	อาจารย์วิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์

จากการศึกษาพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 พบว่า การกำหนดลักษณะที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพตามกฎหมายกำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ พ.ศ.2562 โดยพิจารณาจากลักษณะการทำประโยชน์ทางกายภาพแต่เพียงอย่างเดียวโดยไม่คำนึงถึงการทำประโยชน์ของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างบริเวณใกล้เคียงประกอบด้วยนั้น ทำให้ส่งผลกระทบต่อราคาค่าของฐานภาษีเพื่อการจัดเก็บภาษีอันไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายและหลักภาษีอากรที่ดี

เอกัตศึกษานี้จึงได้จัดทำขึ้นเพื่อศึกษาปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ตลอดจนศึกษาแนวคิดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของสาธารณรัฐเกาหลี เพื่อนำมาเป็นแนวทางในการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามสมควรแก่สภาพของประเทศไทย ให้มีความเหมาะสมสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมาย และหลักภาษีอากรที่ดีต่อไป

.....อาจารย์ที่ปรึกษา

(อาจารย์วิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์)

.....นิสิต

(นางสาวชนันท์ภรณ์ สุนนท์ราษฎร์)

Individual Study	The Problems of Land and Buildings Tax Collection A Case of Land Left Empty or Unused as Otherwise Reasonable for Its Condition
Researcher	Miss Chanantporn Sunont-rath
Field of Study	Finance and Tax Laws
Advisor	Mr. Wimpat Rajpradit

According to the Ministerial Regulation on Land and Building Left Empty or Unused as Otherwise Reasonable for its Condition under the Land and Building Tax Act B.E.2 5 6 2, the research found that a stipulation of a land left empty or unused as otherwise reasonable for its condition through merely its physical benefit without taking into account deriving a benefit from the adjacent lands has affected a calculation of a tax base for taxation which is not consistent to the spirit of laws and sound tax rules.

This paper was conducted in order to examine the problem of taxation on a land left empty or unused as otherwise reasonable for its condition under the Land and Building Tax Act B.E. 2562 and to delve into the concept of imposing property tax of the Republic of Korea so as to draw up a guideline on a land left empty or unused as otherwise reasonable for its condition in Thailand in which it accords with the spirit of laws and the principle of sound taxation.

Wimpat

.....Advisor's Signature

(Mr. Wimpat Rajpradit)

Chanant S.

.....Student's Signature

(Miss Chanantporn Sunont-rath)

กิตติกรรมประกาศ

รายงานเอกัตศึกษานี้ จะไม่สามารถสำเร็จได้หากปราศจากซึ่งความเมตตาจากท่านอาจารย์ วิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์ ที่ท่านได้ให้ความกรุณาและสละเวลาอันมีค่าในการรับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษา ตลอดจนถึงแนะแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขรายงานเอกัตศึกษานี้มาโดยตลอด ผู้เขียนจึง ขอขอบพระคุณท่านอย่างสูงมา ณ ที่นี้

นอกจากนี้ ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณท่านผู้ช่วยศาสตราจารย์อาจารย์ชยันติ ไกรกาญจน์ ท่านผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ศุภศิษฏ์ ทวีแจ่มทรัพย์ และท่านอาจารย์ธิดาพร ศิริภาพร ที่ได้ให้ความกรุณา และสละเวลาอันมีค่ามาเป็นกรรมการในการสอบเอกัตศึกษา

ท้ายสุดนี้ ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณเป็นอย่างสูงต่อทุกคนในครอบครัวของผู้เขียน ตลอดจนถึงเพื่อนของผู้เขียนที่ได้ให้การสนับสนุน คอยช่วยเหลือ และเป็นกำลังใจให้แก่ผู้เขียนเสมอมา หากรายงาน เอกัตศึกษานี้มีประโยชน์ต่อท่านผู้อ่าน ผู้เขียนขออุทิศเป็นกตเวทิตาคุณแก่ทุกท่านที่ผู้เขียนได้กล่าวถึง ในกิตติกรรมประกาศนี้ แต่หากรายงานเอกัตศึกษานี้มีข้อบกพร่องไม่สมบูรณ์ประการใด ผู้เขียนขอ น้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียว

สารบัญ

บทคัดย่อภาษาไทย.....	จ
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	ช
กิตติกรรมประกาศ	ซ
สารบัญ	ณ
สารบัญตาราง.....	จก
บทที่ 1	1
บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา	5
1.3 สมมติฐานของการศึกษา	5
1.4 ขอบเขตของการศึกษา.....	5
1.5 วิธีการศึกษา.....	6
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	6
บทที่ 2	7
แนวคิด หลักกฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของประเทศไทย และหลักภาษีอากรที่ดี ...	7
2.1 แนวคิดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน	7
2.1.1 ความเป็นมาและวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน.....	8
2.1.2 ลักษณะและประเภทของภาษีทรัพย์สิน	8

2.2 แนวคิดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562	11
2.2.1 ความเป็นมาและวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง.....	12
2.2.2 ลักษณะและประเภทของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง	12
2.2.3 โครงสร้างของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง	13
2.2.4 การประเมินมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง	18
2.3 หลักภาษีอากรที่ดีที่เกี่ยวข้อง	25
2.3.1 หลักความเป็นธรรม (Equity).....	25
2.3.2 หลักการทำรายได้ (Productivity).....	29
2.4 หลักความพอสมควรแก่เหตุ.....	30
บทที่ 3	33
การจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า หรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562.....	33
3.1 ลักษณะของที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ	33
3.1.1 ที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า.....	33
3.1.2 ที่ดินที่ไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ.....	35
3.2 โครงสร้างของภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ.....	38
3.2.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี	38
3.2.2 ฐานภาษี	39
3.2.3 อัตราภาษี	40

3.3.3	การประเมินมูลค่าที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ	41
3.4	ผลกระทบจากหลักเกณฑ์ลักษณะที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ	41
3.4.1	ฐานภาษี.....	42
3.4.2	อัตราภาษี.....	42
บทที่ 4	44
	การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของสาธารณรัฐเกาหลี.....	44
4.1	ความเป็นมาและวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน	45
4.2	ลักษณะและประเภทของภาษีทรัพย์สิน.....	46
4.2.1	ภาษีทรัพย์สินที่เกี่ยวกับที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ	49
4.2.2	โครงสร้างของภาษีที่เกี่ยวกับที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ ..	51
4.2.3	การประเมินมูลค่าเกี่ยวกับที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ ...	54
4.3	เปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีที่เกี่ยวกับที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพของสาธารณรัฐเกาหลีกับประเทศไทย	57
4.3.1	เปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์ (Gross Real Estate Holding Tax) ของสาธารณรัฐเกาหลีกับการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพของประเทศไทย	57
4.3.2	เปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) ของสาธารณรัฐเกาหลีกับการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพของประเทศไทย	62
บทที่ 5	69
	วิเคราะห์ปัญหา รูปแบบความเป็นไปได้ และแนวทางการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ	69

5.1 ปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ	69
5.1.1 ปัญหาความไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมาย.....	71
5.1.2 ปัญหาความไม่สอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดี	73
5.2 วิเคราะห์รูปแบบความเป็นไปได้ในการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพเปรียบเทียบกับสาธารณรัฐเกาหลี.....	78
5.2.1 รูปแบบที่ 1 จัดทำบัญชีทรัพย์สินในระดับประเทศ และนำภาษีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์ของสาธารณรัฐเกาหลีมาใช้ในการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่กระจายอยู่และเป็นเจ้าของเดียวกันภายในประเทศไทย	81
5.2.2 รูปแบบที่ 2 จัดทำบัญชีทรัพย์สินในระดับท้องถิ่น และนำภาษีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์ของสาธารณรัฐเกาหลีมาใช้ในการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่กระจายอยู่และเป็นเจ้าของเดียวกันภายในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น.....	84
5.2.3 รูปแบบที่ 3 จัดทำบัญชีทรัพย์สินในระดับประเทศ และนำภาษีทรัพย์สินของสาธารณรัฐเกาหลีมาใช้ในการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่กระจายอยู่และเป็นเจ้าของเดียวกันภายในประเทศไทย	87
5.2.4 รูปแบบที่ 4 จัดทำบัญชีทรัพย์สินในระดับท้องถิ่น และนำภาษีทรัพย์สินของสาธารณรัฐเกาหลีมาใช้ในการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่กระจายอยู่และเป็นเจ้าของเดียวกันภายในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น.....	91
5.3 แนวทางการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ.....	95
5.3.1 การจัดทำบัญชีทรัพย์สินในระดับประเทศ	95
5.3.2 การนำภาษีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์มาปรับใช้	98
บทที่ 6	101

บทสรุปและข้อเสนอแนะ	101
6.1 บทสรุป	101
6.2 ข้อเสนอแนะ	105
รายการอ้างอิง	108
ภาคผนวก	110
ภาคผนวก ก กฎหมายของสาธารณรัฐเกาหลีที่เกี่ยวข้อง	111
ประวัติผู้เขียน	115

สารบัญตาราง

ตารางที่ 1 ตารางอัตราภาษีสูงสุดตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562.....	15
ตารางที่ 2 ตารางอัตราภาษีปีที่ 1-2 ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562	16
ตารางที่ 3 สูตรการคำนวณภาษี.....	19
ตารางที่ 4 สูตรการคำนวณภาษีในสองปีแรก	21
ตารางที่ 5 ตัวอย่างการคำนวณภาษีกรณีนำที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่ามาทำประโยชน์ในการประกอบ เกษตรกรรม	34
ตารางที่ 6 ตัวอย่างการคำนวณภาษีกรณีการปล่อยที่ดินทิ้งไว้ว่างเปล่าโดยนำมาไม่ทำประโยชน์ใดๆ	34
ตารางที่ 7 ตัวอย่างการคำนวณภาษีกรณีการนำที่ดินที่ไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพมาทำประโยชน์ ในการประกอบเกษตรกรรม	36
ตารางที่ 8 ตัวอย่างการคำนวณภาษีกรณีปล่อยที่ดินไว้โดยไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ.....	37
ตารางที่ 9 ตารางสรุปอัตราภาษีสำหรับที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ ...	40
ตารางที่ 10 ตารางภาษีทรัพย์สินของสาธารณรัฐเกาหลี.....	47
ตารางที่ 11 ตารางสรุปอัตราภาษีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์.....	53
ตารางที่ 12 ตารางสรุปอัตราภาษีทรัพย์สิน.....	53
ตารางที่ 13 ตัวอย่างการคำนวณภาษีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์	55
ตารางที่ 14 ตารางเปรียบเทียบโครงสร้างภาษีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์ของสาธารณรัฐเกาหลีและภาษี ที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพของประเทศไทย	59
ตารางที่ 15 ตารางเปรียบเทียบโครงสร้างภาษีทรัพย์สินของสาธารณรัฐเกาหลีและภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่าง เปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพของประเทศไทย	65
ตารางที่ 16 ตารางอัตราภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม	75
ตารางที่ 17 ตารางอัตราภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่ สภาพ	76
ตารางที่ 18 ตัวอย่างการคำนวณภาษีที่ดินรายแปลง.....	77
ตารางที่ 19 ตัวอย่างการคำนวณภาษีที่ดินหลายแปลงรวมกัน	78
ตารางที่ 21 วิเคราะห์ข้อดีและข้อเสียของการนำรูปแบบที่ 1 มาใช้ในประเทศไทย.....	81

ตารางที่ 22 วิเคราะห์ข้อดีและข้อเสียของการนำรูปแบบที่ 2 มาใช้ในประเทศไทย.....	84
ตารางที่ 23 วิเคราะห์ข้อดีและข้อเสียของการนำรูปแบบที่ 3 มาใช้ในประเทศไทย.....	88
ตารางที่ 24 วิเคราะห์ข้อดีและข้อเสียของการนำรูปแบบที่ 4 มาใช้ในประเทศไทย.....	91

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ในอดีตประเทศไทยมีกฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจากการครอบครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจำนวนสองฉบับด้วยกัน คือ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ.2508 แต่เนื่องจากกฎหมายทั้งสองฉบับนี้เป็นกฎหมายที่ใช้บังคับมาเป็นเวลานาน ทำให้การจัดเก็บภาษีไม่เหมาะสมกับสถานการณ์ในปัจจุบัน¹ กล่าวคือ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 มีการกำหนดฐานภาษีจากรายปีของทรัพย์สินซึ่งสมควรให้เขาได้ในปีหนึ่ง ๆ ในอัตราคงที่² ซึ่งสูงถึงร้อยละ 12.5³ อันมีผลเป็นการทำลายตัวทรัพย์สิน อีกทั้งฐานภาษีดังกล่าวยังมีความซ้ำซ้อนกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน⁴ ส่วนพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ.2508 นั้น มีการกำหนดฐานภาษีจากราคापานกลางของที่ดินตามบัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่ท้ายพระราชบัญญัติดังกล่าว⁵ ซึ่งไม่มีการปรับราคามาเป็นเวลานาน และมีอัตราภาษีที่ต่ำและถดถอย เป็นผลให้ผู้ที่มีที่ดินจำนวนมากต้องเสียภาษีน้อยลง⁶

¹ ราชกิจจานุเบกษาเล่มที่ 136 ตอนที่ 30 ก วันที่ 12 มีนาคม 2562

² ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายภาษีท้องถิ่น, พิมพ์ครั้งที่ 3, หน้า 466.

³ มาตรา 8 บัญญัติว่า “ให้ผู้รับประเมินชำระภาษีปีละครั้งตามค่ารายปีของทรัพย์สิน คือ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นกับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นนั้น ในอัตราร้อยละสิบสองครึ่งของค่ารายปี

เพื่อประโยชน์แห่งมาตรานี้ “ค่ารายปี” หมายความว่า จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เขาได้ในปีหนึ่ง ๆ

ในกรณีที่ทรัพย์สินนั้นให้เขาให้ถือว่าค่าเช่านั้นคือค่ารายปี แต่ถ้าเป็นกรณีที่มีเหตุอันสมควรที่ทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าค่าเช่านั้นมีใช้จำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เขาได้ หรือเป็นกรณีที่หาค่าเช่าไม่ได้เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินดำเนินกิจการเองหรือด้วยเหตุประการอื่น ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินค่ารายปีได้โดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา”

⁴ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, “เหลี่ยมหน้าแลหลังกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง”, เอกสารในการสัมมนา เวที พ.จุฬาฯ เสนอที่จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย 2 ธันวาคม 2562. (เอกสารไม่มีตีพิมพ์เผยแพร่)

⁵ มาตรา 7 บัญญัติว่า “ให้ผู้ซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินในวันที่ 1 มกราคมของปีใด มีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่สำหรับปีนั้นจากราคापานกลางของที่ดิน ตามอัตราภาษีบำรุงท้องที่ท้ายพระราชบัญญัตินี้”

⁶ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายภาษีท้องถิ่น, พิมพ์ครั้งที่ 3, หน้า 466.

ด้วยเหตุนี้ จึงได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ขึ้นมาใช้บังคับแทน และยกเลิกกฎหมายทั้งสองฉบับดังกล่าว⁷ โดยมีการกำหนดฐานภาษีจากมูลค่าทั้งหมดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง⁸ และจัดเก็บภาษีตามอัตราภาษีก้าวหน้าตามลักษณะการใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น ๆ ซึ่งมี 4 ลักษณะหลัก ๆ ได้แก่ ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อย่างอื่นนอกจากการประกอบเกษตรกรรมหรือเป็นที่อยู่อาศัย และที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ⁹ โดยให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจจัดเก็บภาษีจากที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเพื่อเป็นรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่จัดเก็บนั้น¹⁰

อย่างไรก็ตาม จากการศึกษาพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 พบว่า การกำหนดลักษณะที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 37(4) ซึ่งจะต้องถูกจัดเก็บภาษีในอัตราเพดานสูงสุดร้อยละ 1.2 ของฐานภาษี¹¹ ซึ่งเป็นอัตราภาษีที่สูงที่สุดในบรรดาอัตราภาษีที่จัดเก็บจากที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตามลักษณะการใช้ประโยชน์อื่น ๆ นั้น จะต้องเป็นที่ดินที่มีหลักเกณฑ์ตามที่กฎกระทรวงกำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ พ.ศ.2562 ได้กำหนดไว้ ดังนี้

“ข้อ 1 ลักษณะที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

⁷ ราชกิจจานุเบกษาเล่มที่ 136 ตอนที่ 30 ก วันที่ 12 มีนาคม 2562

⁸ มาตรา 35 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “ฐานภาษีเพื่อการคำนวณภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง”

⁹ มาตรา 37 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ให้จัดเก็บภาษีตามอัตราดังต่อไปนี้

- (1) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 0.15 ของฐานภาษี
- (2) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 0.3 ของฐานภาษี
- (3) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่นนอกจาก (1) หรือ (2) ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 1.2 ของฐานภาษี
- (4) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 1.2 ของฐานภาษี”

¹⁰ มาตรา 7 บัญญัติว่า “ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจจัดเก็บภาษีจากที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น ตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัตินี้

ภาษีที่จัดเก็บได้ในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใด ให้เป็นรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น”

¹¹ มาตรา 37(4) บัญญัติว่า “ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละหนึ่งจุดสองของฐานภาษี”

(1) ที่ดินที่โดยสภาพสามารถทำประโยชน์ได้ แต่ไม่มีการทำประโยชน์ในที่ดินนั้นตลอดปีที่ผ่านมา เว้นแต่การที่ไม่สามารถทำประโยชน์นั้นเนื่องจากมีเหตุธรรมชาติหรือเหตุพ้นวิสัย¹²

ข้อ 2 ลักษณะที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

(1) ที่ดินที่โดยสภาพสามารถทำประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม แต่มีการทำประโยชน์ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง และรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศ กำหนดตามมาตรา 37 วรรคสอง ตลอดปีที่ผ่านมา”¹³

ในขณะที่การจัดเก็บภาษีที่ดินที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมนั้นกลับมีอัตราเพดานภาษีสูงสุดเพียงร้อยละ 0.15 ของฐานภาษี¹⁴ ซึ่งเป็นอัตราภาษีที่ต่ำที่สุดในบรรดาอัตราภาษีที่จัดเก็บจากที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตามลักษณะการใช้ประโยชน์อื่น ๆ

การจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพโดยพิจารณาจากลักษณะการใช้ประโยชน์ทางกายภาพแต่เพียงอย่างเดียวนั้น อาจทำให้เจ้าของหรือผู้ครอบครองที่ดิน โดยเฉพาะในรายที่มีการครอบครองที่ดินเป็นจำนวนมากเพื่อเก็งกำไร อาศัยช่องว่างของกฎกระทรวงดังกล่าวเป็นเครื่องมือในการหลีกเลี่ยงภาษีเพื่อให้ตนเสียภาษีในจำนวนที่น้อยลงด้วยการนำที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพมาใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมซึ่งมีอัตราการจัดเก็บภาษีที่ต่ำที่สุดแทนการนำที่ดินดังกล่าวไปพัฒนาเพื่อใช้ประโยชน์อย่างอื่นซึ่งมีอัตราภาษีที่สูงเท่ากับอัตราภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ¹⁵ อันไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายที่มีวัตถุประสงค์ในการกระตุ้นให้เกิดการใช้ประโยชน์ในที่ดิน และลดช่องว่างความเหลื่อมล้ำในสังคม¹⁶

¹² จากข้อ 1(1) แห่งกฎกระทรวงกำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ พ.ศ.2562

¹³ จากข้อ 2(1) แห่งกฎกระทรวงกำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ พ.ศ.2562

¹⁴ มาตรา 37(1) บัญญัติว่า “ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ ศูนย์จุดหนึ่งห้าของฐานภาษี”

¹⁵ ดูเพิ่มเติมมาตรา 37(3) และ (4) แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

¹⁶ สุรชัย เดชพงษ์, “พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 แนวคิดที่เปลี่ยนแปลงและผลกระทบต่อผู้ถือครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง”, วารสารมหาวิทยาลัยพายัพ ปีที่ 29, (มกราคม-มิถุนายน 2562): หน้า 43.

นอกจากนี้ การกำหนดลักษณะที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพดังกล่าวยังมีผลกระทบต่อการคำนวณมูลค่าของฐานภาษีซึ่งต้องใช้หลักเกณฑ์การกำหนดลักษณะการใช้ประโยชน์ที่ดินเป็นเงื่อนไขในการกำหนดอัตราภาษีที่มีความแตกต่างกัน อีกทั้งในการคำนวณมูลค่าของฐานภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ยังได้กำหนดให้คิดจากมูลค่าทั้งหมดของที่ดินที่ตั้งอยู่ในเขตองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น ๆ และในกรณีที่ดินหลายแปลงซึ่งมีอาณาเขตติดต่อกันและเป็นเจ้าของเดียวกันจึงให้คำนวณมูลค่าที่ดินทั้งหมดรวมกันเป็นฐานภาษี¹⁷ วิธีการคำนวณมูลค่าของฐานภาษีดังกล่าวอาจพออนุมานได้ว่าฐานภาษีของที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่ไม่ได้มีอาณาเขตติดต่อกันและไม่ได้มีเจ้าของเป็นคนเดียวกันนั้นให้ใช้วิธีการคำนวณมูลค่าของที่ดินเป็นรายแปลง

หลักการคำนวณดังกล่าวทำให้มูลค่าของฐานภาษีที่นำมาคำนวณนั้นมีฐานที่แคบกว่าการคำนวณมูลค่าของที่ดินหลายแปลงรวมกัน ทำให้การจัดเก็บภาษีเพื่อเป็นรายได้ขององค์การปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นจัดเก็บได้น้อยกว่ามูลค่าของฐานภาษีที่แท้จริงที่เจ้าของหรือผู้ครอบครองที่ดินได้ครอบครองกระจายอยู่ตามเขตการปกครองส่วนท้องถิ่นอื่น ๆ อันไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษีตามหลักความเป็นธรรม และหลักการการทำรายได้ตามหลักภาษีอากรที่ดี

เพื่อให้การจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพเกิดประสิทธิภาพสูงสุดสมดังเจตนารมณ์ของกฎหมายในการประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 และเพื่อให้สอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดี ผู้เขียนจึงมีความตั้งใจในการศึกษาแนวคิดหลักกฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของประเทศไทย หลักภาษีอากรที่ดีที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งศึกษากฎหมายภาษีทรัพย์สินของต่างประเทศ โดยประเทศที่ผู้เขียนเลือกที่จะนำมาทำการศึกษา ได้แก่ สาธารณรัฐเกาหลี หรือประเทศเกาหลีใต้ ซึ่งเป็นประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินในรูปแบบของภาษีท้องถิ่น¹⁸เช่นเดียวกับประเทศไทย เพื่อนำมาเป็นแนวทางในการแก้ไขปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษี ลดช่องว่างความเหลื่อมของคนในสังคม และเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีให้เกิดความเป็นธรรมเพื่อนำมาเป็นรายได้ให้แก่องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นต่อไป

¹⁷ จากมาตรา 42 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

¹⁸ Ministry of Economy and Finance, 2018, *Korean Taxation*, page 2.

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1.2.1 เพื่อศึกษาแนวคิด หลักกฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของประเทศไทย ภาษีที่ดิน และสิ่งปลูกสร้าง ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 และหลักภาษีอากรที่ดีที่เกี่ยวข้อง

1.2.2 เพื่อศึกษาการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ และผลกระทบจากการกำหนดลักษณะที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพตามกฎหมายกระทรวงกำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ พ.ศ. 2562

1.2.3 เพื่อศึกษาการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินตามกฎหมายต่างประเทศ กรณีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ

1.2.4 เพื่อวิเคราะห์ปัญหาและแนวทางการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ ให้มีบทบัญญัติที่เหมาะสมกับสภาพสังคมไทยในปัจจุบันและเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายและหลักภาษีอากรที่ดี

1.3 สมมติฐานของการศึกษา

การกำหนดลักษณะที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพตามกฎหมายกระทรวงกำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ พ.ศ.2562 โดยพิจารณาจากลักษณะการทำประโยชน์ทางกายภาพแต่เพียงอย่างเดียวนั้น ส่งผลกระทบต่อการคำนวณมูลค่าของฐานภาษีเพื่อการจัดเก็บภาษีอื่นไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมาย อันอาจนำมาซึ่งปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษี และก่อให้เกิดช่องว่างความเหลื่อมในสังคม อีกทั้งยังไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษีตามหลักความเป็นธรรมและหลักการทำรายได้ตามหลักภาษีอากรที่ดี

1.4 ขอบเขตของการศึกษา

การศึกษาในครั้งนี้ ผู้เขียนมีจุดมุ่งหมายที่จะศึกษาแนวคิด ความเป็นมา วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของประเทศไทย ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 โดยมุ่งเน้นในประเด็นปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามสมควรแก่สภาพตาม

กฎกระทรวงกำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ พ.ศ. 2562 ว่ามีความเหมาะสมต่อการจัดเก็บภาษีหรือไม่เพียงใด โดยผู้เขียนได้นำเอาแนวคิดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของสาธารณรัฐเกาหลีมาทำการศึกษาและวิเคราะห์เปรียบเทียบ เพื่อเสนอแนะแนวทางในการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามสมควรแก่สภาพของประเทศไทย ให้มีความสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมาย และหลักภาษีอากรที่ดีต่อไป

1.5 วิธีการศึกษา

เอกัตศึกษาเล่มนี้ ผู้เขียนใช้วิธีศึกษาและรวบรวมข้อมูลจากเอกสาร (Documentary Research) ทั้งหมดซึ่งได้รวบรวมข้อมูลจากหนังสือ บทความ วารสาร และสิ่งตีพิมพ์ต่าง ๆ ทั้งไทยและต่างประเทศ ตลอดจนข้อมูลที่ได้เผยแพร่ผ่านทางเว็บไซต์ต่าง ๆ

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1.6.1 ทำให้ทราบถึงแนวคิด หลักกฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของประเทศไทย ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 และหลักภาษีอากรที่ดีที่เกี่ยวข้อง

1.6.2 ทำให้ทราบถึงการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ และผลกระทบจากการกำหนดลักษณะที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพตามกฎกระทรวงกำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ พ.ศ. 2562

1.6.3 ทำให้ทราบถึงการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินตามกฎหมายต่างประเทศ กรณีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ

1.6.4 ทำให้ทราบถึงปัญหาและแนวทางการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ ให้มีบทบัญญัติที่เหมาะสมกับสภาพสังคมไทยในปัจจุบันและเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายและหลักภาษีอากรที่ดี

บทที่ 2

แนวคิด หลักกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของประเทศไทย และหลักภาษีอากรที่ดี

ภาษีทรัพย์สินถือเป็นเครื่องมือที่สำคัญประเภทหนึ่งในการหารายได้ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเพื่อนำไปเป็นงบประมาณในการใช้จ่ายเพื่อพัฒนาท้องถิ่น โดยมุ่งจัดเก็บจากทรัพย์สินที่บุคคลมีไว้ในครอบครอง รวมทั้งประโยชน์ที่เกิดจากทรัพย์สินนั้น ภาษีทรัพย์สินที่ดินนั้นจะต้องคำนึงถึงหลักความเป็นธรรมตามความสามารถในการเสียภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษี และหลักการหารายได้ประกอบอันเป็นหลักภาษีที่ดีด้วย ทั้งนี้เพื่อมิให้เกิดปัญหาและผลกระทบในการจัดเก็บภาษีในภายหลัง

2.1 แนวคิดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน

แนวคิดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน เป็นแนวคิดที่เกิดขึ้นนอกเหนือจากการจัดเก็บภาษีจากรายรับ กล่าวคือ เป็นแนวความคิดในการจัดเก็บภาษีบนความมั่งคั่งร่ำรวย (ทรัพย์สินที่ครอบครอง) ซึ่งเป็นความมั่งคั่งของบุคคลที่เก็บเอาไว้ในรูปของทรัพย์สิน โดย Loie PHILIP นักการคลังชาวฝรั่งเศสมีความเห็นว่า การจัดเก็บภาษีบนฐานทรัพย์สินต้องเป็นการจัดเก็บภาษีจากมูลค่าของทรัพย์สินที่ไม่เป็นการทำลายตัวทรัพย์สิน ทำให้ผู้เสียภาษีสามารถครอบครองทรัพย์สินนั้นต่อไปได้ โดยไม่ต้องจำหน่ายจ่ายโอนเพื่อนำเงินมาชำระภาษี ภาษีทรัพย์สินจึงเป็นภาษีที่เก็บจากส่วนเกินของรายได้ อาจจำแนกได้เป็น 2 ประการคือ ประการแรก เมื่อมีความมั่งคั่งไหลเข้าสู่กองทรัพย์สินของผู้เสียภาษี สามารถบัญญัติกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี ณ แหล่งที่มาของความมั่งคั่งนั้นในรูปแบบของภาษีเงินได้ ซึ่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดหลักเกณฑ์การหักภาษี ณ ที่จ่าย แตกต่างกันไปตามประเภทของเงินได้พึงประเมิน เมื่อมีการหักภาษี ณ แหล่งที่มาของเงินได้ ยังผลให้เงินได้ส่วนที่เหลือจากการหักภาษี ณ ที่จ่ายไหลเข้าสู่กองทรัพย์สินของผู้รับเงินได้ เท่ากับว่าเงินได้ส่วนที่เหลือของการหักภาษี ณ ที่จ่าย กลายเป็นส่วนเกินของรายได้ที่เข้ามาอยู่ในความครอบครองของผู้รับ อันเป็นจุดของการเป็นภาษีทรัพย์สิน และประการที่สอง ส่วนเกินของรายได้ อาจหมายถึงส่วนของรายได้ที่สะสมอยู่เป็นกองทรัพย์สินของผู้เสียภาษี¹⁹

¹⁹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายภาษีท้องถิ่น, พิมพ์ครั้งที่ 3, หน้า 22-23.

2.1.1 ความเป็นมาและวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน

ทรัพย์สินเป็นสิ่งที่แสดงให้เห็นถึงฐานะของบุคคลและความสามารถในการเสียภาษีของบุคคล ผู้ซึ่งเป็นเจ้าของหรือครอบครองทรัพย์สินโดยส่วนใหญ่มักจะเป็นบุคคลที่มีฐานะทางการเงินที่ดีที่มักจะสะสมความมั่งคั่งไว้ในรูปแบบของทรัพย์สินเพื่อเป็นหลักทรัพยของตนเองรวมทั้งเพื่อเก็งกำไร ทำให้รัฐต้องมีการออกกฎหมายภาษีทรัพย์สินเพื่อจัดเก็บภาษีจากการครอบครองทรัพย์สินของบุคคลดังกล่าว กล่าวคือ หากมีทรัพย์สินที่อยู่ในความครอบครองมาก ต้องเสียภาษีมากตามมูลค่าทั้งหมดของทรัพย์สินที่ครอบครอง ดังนั้น การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจึงเป็นเครื่องมือที่สำคัญในการลดความเหลื่อมล้ำของคนสังคมได้เป็นอย่างดี

M.Giradin มีความเห็นว่า ภาษีทรัพย์สิน เป็นการจัดเก็บภาษีส่วนเกินของรายได้ เป็นการจัดเก็บภาษีบนฐานทรัพย์สินสุทธิที่ได้มีการหักรายจ่ายต่าง ๆ ที่จำเป็นแก่การครองชีพแล้ว²⁰

เมื่อพิเคราะห์จากคำนิยามของคำว่า “ทรัพย์สิน” ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ จะเห็นว่าได้หมายความรวมทั้งทรัพย์และวัตถุไม่มีรูปร่าง ซึ่งอาจมีราคาและอาจถือเอาได้²¹ ประกอบกับคำว่า “ทรัพย์” ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หมายความว่า วัตถุมีรูปร่าง ดังนั้น คำว่า “ทรัพย์สิน” จึงหมายรวมถึง วัตถุมีรูปร่างและไม่มีรูปร่าง ซึ่งอาจมีราคาและอาจถือเอาได้ เช่น ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง เป็นต้น

เนื่องจากทรัพย์สินเป็นสิ่งที่แสดงให้เห็นถึงฐานะของบุคคลและเป็นเครื่องมือในการวัดความสามารถในการเสียภาษีของบุคคล ดังนั้น ภาษีทรัพย์สินจึงเป็นภาษีที่อาศัยฐานจากทรัพย์สินเป็นเกณฑ์ในการจัดเก็บ และความสำคัญจึงอยู่ที่มูลค่าของทรัพย์สิน

2.1.2 ลักษณะและประเภทของภาษีทรัพย์สิน

ภาษีทรัพย์สินเป็นภาษีที่มีความสำคัญอย่างมาก ในหลายประเทศรวมทั้งประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินในรูปแบบของภาษีท้องถิ่น เป็นการจัดเก็บจากทรัพย์สินที่ครอบครองแต่ละประเภท เนื่องจากทรัพย์สินเป็นสิ่งที่แสดงให้เห็นถึงฐานะของบุคคลและเป็นเครื่องมือในการวัดความสามารถในการเสียภาษีของบุคคล กล่าวคือ เมื่อครอบครองทรัพย์สินมากก็ต้องเสียภาษีมากตาม

²⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 21.

²¹ มาตรา 138 บัญญัติว่า “ทรัพย์สิน หมายความว่ารวมทั้งทรัพย์และวัตถุไม่มีรูปร่าง ซึ่งอาจมีราคาและอาจถือเอาได้”

มูลค่าของทรัพย์สินที่ครอบครอง ในหัวข้อนี้จะกล่าวถึงลักษณะของภาษีทรัพย์สินเพื่อเป็นการปูพื้นฐานเกี่ยวกับภาษีทรัพย์สินว่ามีลักษณะอย่างไร และภาษีทรัพย์สินมีกี่ประเภท โดยจะแยกพิจารณา ดังนี้

2.1.2.1 ลักษณะของภาษีทรัพย์สิน

ภาษีทรัพย์สินเป็นกฎหมายที่มีลักษณะเป็นการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินที่ครอบครอง และเป็นการจัดเก็บรายได้หรือทรัพย์สินสมบัติซึ่งบุคคลสะสมไว้ในรูปแบบของทรัพย์สิน รวมทั้งประโยชน์ที่เกิดจากทรัพย์สินนั้น²²

ในการวัดความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลแต่ละคนนั้น นอกจากจะวัดจากรายได้และการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคแล้ว ยังใช้ความมั่งคั่ง หรือการถือครองทรัพย์สินของแต่ละคนเป็นเครื่องวัดด้วย เนื่องจากทรัพย์สินเป็นสิ่งที่แสดงให้เห็นถึงฐานะของบุคคล ดังนั้น ภาษีทรัพย์สินจึงเป็นภาษีที่มีลักษณะการจัดเก็บโดยเพ่งเล็งที่ตัวทรัพย์สินเป็นสำคัญ โดยเรียกเก็บจากทรัพย์สินชนิดต่างๆ ทั้งที่มีรูปร่าง (Tangible) และไม่มีรูปร่าง (Intangible) จากผู้เป็นเจ้าของหรือผู้ครอบครองทรัพย์สิน โดยแยกไปตามประเภทและมูลค่าของทรัพย์สินที่รัฐกำหนด โดยใช้อัตราภาษีที่แตกต่างกันตามประเภทและชนิดของการใช้ทรัพย์สินนั้น²³

2.1.2.2 ประเภทของภาษีทรัพย์สิน

ภาษีทรัพย์สินเป็นภาษีที่มีลักษณะการจัดเก็บโดยมุ่งที่ตัวทรัพย์สินที่ครอบครองเป็นสำคัญ ความสำคัญของภาษีทรัพย์สินจึงอยู่ที่มูลค่าของทรัพย์สินแต่ละประเภทที่ครอบครอง ปัจจุบันสามารถแบ่งประเภทภาษีทรัพย์สินตามลักษณะการจัดเก็บออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่ ภาษีทรัพย์สินโดยทั่วไป และภาษีทรัพย์สินเฉพาะอย่าง ดังจะได้อธิบายต่อไปนี้

(1) ภาษีทรัพย์สินโดยทั่วไป (General Property)

เป็นภาษีที่คิดคำนวณจากมูลค่าทรัพย์สินสุทธิของผู้เสียภาษี โดยเริ่มจากการนำมูลค่าทั้งหมดของทรัพย์สินมารวมกันเพื่อใช้ประเมินภาษี และสามารถหักค่าลดหย่อน รวมทั้งค่าใช้จ่ายได้ แล้วแต่กรณี ภาษีประเภทนี้เคยนำมาใช้ในเทศภาคพื้นยุโรป โดยนำเหตุการณ์ใด

²² ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายภาษีท้องถิ่น, พิมพ์ครั้งที่ 3, หน้า 21.

²³ สุภาพร ยงสุวรรณกุล, “แนวทางในการปรับปรุงกฎหมายภาษีทรัพย์สิน”, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2536), หน้า 5.

เหตุการณ์หนึ่งมาเป็นเงื่อนไขสำหรับการจัดเก็บ เช่น ภาษีภาวะวิกฤติทางเศรษฐกิจ (Capital levy) ภาษีมรดก (Death duties) เป็นต้น ตลอดจนยังรวมถึงความมั่งคั่งของผู้เสียภาษี ได้แก่ ภาษีทรัพย์สินสมบัติ (Wealth tax)²⁴ เป็นต้น

(2) ภาษีทรัพย์สินเฉพาะอย่าง (Selective Property Tax)

เป็นการจัดเก็บจากมูลค่าทรัพย์สินแต่ละประเภทแยกส่วนกัน สามารถแบ่งประเภทของทรัพย์สินได้ตามลักษณะของการถือครอง²⁵ ได้แก่ ทรัพย์สินที่ครอบครอง และทรัพย์สินที่โอนเปลี่ยนมือ

ก. ทรัพย์สินที่ครอบครอง

เนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในความครอบครองของผู้เสียภาษี มีความสำคัญต่อการจัดเก็บภาษีด้วยกันทั้งสิ้น โดยเฉพาะอย่างยิ่ง การครอบครองทรัพย์สินที่ไม่สามารถผลิตเงินได้นั้น หากผู้เสียภาษีต้องชำระภาษีในอัตราสูงย่อมส่งผลให้ผู้เสียภาษีจำต้องทำการโอนเปลี่ยนมือหรือพยายามเปลี่ยนสภาพของทรัพย์สินดังกล่าวให้เป็นทรัพย์สินที่สามารถผลิตเงินได้ เพื่อนำเงินได้ที่หักออกจากทรัพย์สินนั้นมาชำระภาษี²⁶ ตัวอย่างเช่น การที่ผู้เสียภาษีเป็นเจ้าของหรือผู้ครอบครองที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ ซึ่งกฎหมายกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูงย่อมเป็นการกระตุ้นให้ผู้เสียภาษีจำต้องพยายามหาทางนำที่ดินนั้นไปทำประโยชน์อย่างอื่นที่มีการจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าแทนที่การปล่อยที่ดินทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ เช่น การนำที่ดินไปทำประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมซึ่งกฎหมายกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าการนำที่ดินไปทำประโยชน์อย่างอื่น เป็นต้น หรืออาจทำการโอนเปลี่ยนมือ ทำให้เกิดการลดการสะสมและถือครองที่ดิน เป็นต้น

ข. ทรัพย์สินที่โอนเปลี่ยนมือ

การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินนอกจากจะจัดเก็บจากทรัพย์สินที่อยู่ในความครอบครองของผู้เสียภาษีแล้ว ยังเป็นการจัดเก็บจากทรัพย์สินที่มีการโอนเปลี่ยนมือจากบุคคลหนึ่งไปยัง

²⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 50.

²⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 56.

²⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 57.

อีกคนหนึ่งด้วย ซึ่งจะจัดเก็บภาษีเมื่อมีการโอนเปลี่ยนมือเท่านั้น ดังนั้น การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินที่มีการโอนเปลี่ยนมือจึงสามารถจัดเก็บได้ทั้งจากทรัพย์สินที่โอนเปลี่ยนมือโดยมีค่าตอบแทน และทรัพย์สินที่โอนเปลี่ยนมือโดยไม่มีค่าตอบแทน²⁷

อย่างไรก็ดี ประเทศไทยยังไม่มีการจัดเก็บภาษีการโอนทรัพย์สิน (ฐานทรัพย์สิน) แต่มีการจัดเก็บในรูปแบบ “ค่าธรรมเนียม” กล่าวคือ ค่าตอบแทนการให้บริการจดทะเบียนการโอน การจำนอง การเช่าของรัฐ โดยมีบทบัญญัติเกี่ยวกับการจัดเก็บค่าธรรมเนียมการโอนทรัพย์สิน ประเภทอสังหาริมทรัพย์ (การโอนมีค่าตอบแทน และการโอนแบบไม่มีค่าตอบแทน) โดยมีคณะกรรมการประเมินราคาทรัพย์สินทำการประเมินราคาทุนทรัพย์สินตามประมวลกฎหมายที่ดินและกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด (แต่กรณีที่ดินจัดเก็บ) กรณีการจดทะเบียนสิทธินิติกรรม จึงเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปว่า การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินประเภทอสังหาริมทรัพย์มักได้ผลมากกว่าการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินประเภทอสังหาริมทรัพย์ ทั้งนี้ เพราะมีหลักฐานที่สามารถทำการตรวจสอบได้และยากในการปกปิดซ่อนเร้น เนื่องจากเป็นนิติกรรมที่ปรากฏทางทะเบียน²⁸

2.2 แนวคิดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

กฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดิน และกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่ได้ใช้บังคับมาเป็นเวลานาน จึงทำให้บทบัญญัติของกฎหมายทั้งสองฉบับไม่เหมาะสมกับสภาพการณ์ในปัจจุบัน²⁹ ประกอบกับการประเมินภาษีตามกฎหมายทั้งสองฉบับไม่สอดคล้องกัน เนื่องจากภาษีโรงเรือนและที่ดินตามกฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้นคิดคำนวณจากรายปีของโรงเรือน ส่วนภาษีบำรุงท้องที่ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีบำรุงท้องที่คิดคำนวณจากราคาปานกลางของที่ดินตามกฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาปานกลางของที่ดินสำหรับการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ ตลอดจนขั้นตอนการดำเนินการและปฏิบัติการในเรื่องต่าง ๆ ยังแตกต่างกัน จึงได้มีแนวคิดในการยกเลิกกฎหมายทั้งสองฉบับดังกล่าว และตราพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ขึ้นมาใช้บังคับแทน โดยมีสาระสำคัญของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ดังนี้

²⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 61.

²⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 62-63.

²⁹ ราชกิจจานุเบกษาเล่มที่ 136 ตอนที่ 30ก วันที่ 12 มีนาคม 2562

2.2.1 ความเป็นมาและวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 เป็นกฎหมายภาษีทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ถูกตราขึ้นมาเพื่อใช้บังคับแทนพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ.2508 เมื่อวันที่ 1 มกราคม 2563 ที่ผ่านมา โดยได้มีการปรับปรุงวิธีการประเมินมูลค่าของฐานภาษีและมีการจัดเก็บภาษีตามลักษณะการใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแต่ละประเภทซึ่งต่างไปจากเดิม

2.2.2 ลักษณะและประเภทของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ได้กำหนดประเภทของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามลักษณะการใช้ประโยชน์เพื่อการจัดเก็บภาษี โดยแบ่งออกเป็น 4 ประเภทหลัก ๆ ดังต่อไปนี้³⁰

2.2.2.1 ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม กล่าวคือ ต้องเป็นการทำนา ทำไร่ ทำสวน เลี้ยงสัตว์ เลี้ยงสัตว์น้ำ และกิจการอื่นตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมกันประกาศกำหนด³¹

2.2.2.2 ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ประกอบไปด้วย

ก. ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎร³²

ข. สิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎร³³

ค. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย กรณีอื่นนอกจากการใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยตาม ก. และ ข.³⁴ เช่น บ้านหลังที่สอง

³⁰ จากมาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

³¹ จากมาตรา 37 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

³² จากมาตรา 94(2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

³³ จากมาตรา 94(3) แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยนี้ ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมกันประกาศกำหนด³⁵

2.2.2.3 ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่นนอกจาก 2.2.2.1 หรือ 2.2.2.2

2.2.2.4 ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ

2.2.3 โครงสร้างของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

โครงสร้างของภาษีมีอยู่ 6 ประการ ได้แก่ ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ฐานภาษี อัตราภาษี การประเมินมูลค่าภาษี การยุติข้อพิพาททางภาษีอากร และบทลงโทษ ซึ่งโครงสร้างภาษีจะทำให้ทราบว่าใครเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี ฐานภาษีที่เป็นมูลเหตุในการเสียภาษีประเภทนั้นๆ ได้แก่อะไร มีอัตราในการจัดเก็บภาษีเท่าไร หลักเกณฑ์ในการประเมินมูลค่าภาษีได้กำหนดไว้เช่นไร หากมีข้อพิพาททางภาษีเกิดขึ้นจะมีวิธีในการระงับข้อพิพาทข้อพิพาทอย่างไร และผู้ที่ฝ่าฝืนบทบัญญัติกฎหมายภาษี กฎหมายได้กำหนดโทษอย่างไรบ้าง ในหัวข้อนี้ผู้เขียนจะทำการศึกษาถึงโครงสร้างของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เฉพาะที่เกี่ยวข้องกับประเด็นปัญหาที่ผู้เขียนได้ทำการศึกษา อันประกอบไปด้วยผู้มีหน้าที่เสียภาษี ฐานภาษี อัตราภาษี และการประเมินมูลค่าภาษี ดังมีรายละเอียดดังนี้

2.2.3.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ได้บัญญัติความหมายของคำว่า “ผู้เสียภาษี” ไว้ในมาตรา 5 ดังนี้

“ผู้เสียภาษี” หมายความว่า บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างหรือเป็นผู้ครอบครอง หรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สินของรัฐ ซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ และให้หมายความรวมถึงผู้มีหน้าที่ชำระภาษีแทนผู้เสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ด้วย

นอกจากนี้มาตรา 47 ยังได้กำหนดผู้มีหน้าที่ชำระภาษีแทนผู้เสียภาษีไว้ด้วย ดังนี้

³⁴ จากมาตรา 94(4) แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

³⁵ จากมาตรา 37 วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

ให้บุคคลดังต่อไปนี้มีหน้าที่ชำระภาษีแทนผู้เสียภาษี

- 1) ผู้จัดการมรดกหรือทายาท ในกรณีที่ผู้เสียภาษีถึงแก่ความตาย
- 2) ผู้จัดการทรัพย์สิน ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้ไม่อยู่ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยسابสูญ
- 3) ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาลหรือผู้พิทักษ์ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้เยาว์ คนไร้ความสามารถ หรือคนเสมือนไร้ความสามารถ แล้วแต่กรณี
- 4) ผู้แทนของนิติบุคคล ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นนิติบุคคล
- 5) ผู้ชำระบัญชี ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นนิติบุคคลเลิกกันโดยมีการชำระบัญชี
- 6) เจ้าของรวมคนหนึ่งคนใด ในกรณีที่ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีเป็นของบุคคลหลายคนรวมกัน³⁶

ดังนั้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 จึงได้แก่บุคคลทั้ง 9 ประเภทดังนี้

- (1) บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง
- (2) ผู้ครอบครอง หรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สินของรัฐ
- (3) ผู้มีหน้าที่ชำระภาษีแทนผู้เสียภาษี
- (4) ผู้จัดการมรดกหรือทายาท ในกรณีที่ผู้เสียภาษีถึงแก่ความตาย
- (5) ผู้จัดการทรัพย์สิน ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้ไม่อยู่ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยسابสูญ
- (6) ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาลหรือผู้พิทักษ์ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้เยาว์ คนไร้ความสามารถ หรือคนเสมือนไร้ความสามารถ แล้วแต่กรณี

³⁶ จากมาตรา 47 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

(7) ผู้แทนของนิติบุคคล ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นนิติบุคคล

(8) ผู้ชำระบัญชี ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นนิติบุคคลเลิกกันโดยมีการชำระบัญชี

(9) เจ้าของรวมคนหนึ่งคนใด ในกรณีที่ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีเป็นของบุคคลหลายคนรวมกัน

โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องเป็นเจ้าของหรือผู้ครอบครองที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอยู่ในวันที่ 1 มกราคมของปีใด ๆ เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีสำหรับปีนั้น ๆ³⁷

2.2.3.2 ฐานภาษี

ฐานภาษีเพื่อการคำนวณภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง³⁸ และในกรณีที่ดินหลายแปลงซึ่งมีอาณาเขตติดต่อกันและเป็นเจ้าของเดียวกัน ฐานภาษีได้แก่ มูลค่าที่ดินทั้งหมด³⁹

2.2.3.3 อัตราภาษี

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ได้มีการกำหนดอัตราภาษีที่ใช้ในการคำนวณเพื่อจัดเก็บภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง โดยแบ่งตามลักษณะการใช้ประโยชน์ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ๆ ซึ่งมาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ได้กำหนดอัตราภาษีสูงสุดที่ใช้ในการจัดเก็บที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างไว้ดังต่อไปนี้

ตารางที่ 1 ตารางอัตราภาษีสูงสุดตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

ลักษณะการใช้ประโยชน์ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง	อัตราภาษีสูงสุด (ร้อยละ)
1. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม	0.15
2. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย	0.30
3. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่นนอกจาก 1. หรือ 2.	1.20

³⁷ จากมาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

³⁸ จากมาตรา 35 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

³⁹ จากมาตรา 42 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

4. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ	1.20
--	------

จากตารางดังกล่าวข้างต้นจะเห็นได้ว่า ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ และที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่นนอกจากการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม หรือเป็นที่อยู่อาศัยจะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูงที่สุด ในอัตรากาษีที่เท่ากัน ในขณะที่ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยจะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำรองลงมา และที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมจะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำที่สุด

โดยในสองปีแรกของการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัตินี้ ให้ใช้อัตรากาษีตามมูลค่าของฐานกาษี ดังต่อไปนี้⁴⁰

ตารางที่ 2 ตารางอัตรากาษีปีที่ 1-2 ตามพระราชบัญญัติกาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

ลักษณะการใช้ประโยชน์ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง	อัตรากาษี ปีที่ 1-2 (ร้อยละ)
1. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม	
(ก) มูลค่าของฐานกาษีไม่เกิน 75 ล้านบาท	0.01
(ข) มูลค่าของฐานกาษีเกิน 75 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 100 ล้านบาท	0.03
(ค) มูลค่าของฐานกาษีเกิน 100 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 500 ล้านบาท	0.05
(ง) มูลค่าของฐานกาษีเกิน 100 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 1,000 ล้านบาท	0.07
(จ) มูลค่าของฐานกาษีเกิน 1,000 ล้านบาทขึ้นไป	0.10
2. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎร	
(ก) มูลค่าของฐานกาษีไม่เกิน 25 ล้านบาท	0.03
(ข) มูลค่าของฐานกาษีเกิน 25 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 50 ล้านบาท	0.05

⁴⁰ จากมาตรา 94 แห่งพระราชบัญญัติกาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

ลักษณะการใช้ประโยชน์ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง	อัตราภาษี ปีที่ 1-2 (ร้อยละ)
(ค) มูลค่าของฐานภาษีเกิน 50 ล้านบาทขึ้นไป	0.10
3. สิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัย และมีชื่อในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎร	
(ก) มูลค่าของฐานภาษีไม่เกิน 40 ล้านบาท	0.02
(ข) มูลค่าของฐานภาษีเกิน 40 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 65 ล้านบาท	0.03
(ค) มูลค่าของฐานภาษีเกิน 65 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 90 ล้านบาท	0.05
(ง) มูลค่าของฐานภาษีเกิน 90 ล้านบาทขึ้นไป	0.10
4. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยกรณีอื่น นอกจากการใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยตาม 2. และ 3.	
(ก) มูลค่าของฐานภาษีไม่เกิน 50 ล้านบาท	0.02
(ข) มูลค่าของฐานภาษีเกิน 50 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 75 ล้านบาท	0.03
(ค) มูลค่าของฐานภาษีเกิน 75 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 100 ล้านบาท	0.05
(ง) มูลค่าของฐานภาษีเกิน 100 ล้านบาทขึ้นไป	0.10
5. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่นนอกจากการประกอบ เกษตรกรรมและเป็นที่อยู่อาศัย	
(ก) มูลค่าของฐานภาษีไม่เกิน 50 ล้านบาท	0.30
(ข) มูลค่าของฐานภาษีเกิน 50 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 200 ล้านบาท	0.40
(ค) มูลค่าของฐานภาษีเกิน 200 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 1,000 ล้านบาท	0.50
(ง) มูลค่าของฐานภาษีเกิน 1,000 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 5,000 ล้านบาท	0.60
(จ) มูลค่าของฐานภาษีเกิน 5,000 ล้านบาทขึ้นไป	0.70
6. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตาม ควรแก่สภาพ	
(ก) มูลค่าของฐานภาษีไม่เกิน 50 ล้านบาท	0.30
(ข) มูลค่าของฐานภาษีเกิน 50 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 200 ล้านบาท	0.40
(ค) มูลค่าของฐานภาษีเกิน 200 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 1,000 ล้านบาท	0.50

ลักษณะการใช้ประโยชน์ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง	อัตรากาซี ปีที่ 1-2 (ร้อยละ)
(ง) มูลค่าของฐานกาซีเกิน 1,000 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 5,000 ล้านบาท	0.60
(จ) มูลค่าของฐานกาซีเกิน 5,000 ล้านบาทขึ้นไป	0.70

ในกรณีที่ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพเป็นเวลาสามปีติดต่อกัน มาตรา 43 แห่งพระราชบัญญัติกาซีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2560 ได้กำหนดให้เรียกเก็บกาซีในปีที่สี่เพิ่มขึ้นจากอัตรากาซีที่จัดเก็บอีกในอัตราร้อยละศูนย์จุดสาม และหากยังทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพอีกเป็นเวลาติดต่อกัน ให้เพิ่มอัตรากาซีอีกร้อยละศูนย์จุดสามในทุกสามปี แต่อัตรากาซีที่เสียรวมทั้งหมดแล้วต้องไม่เกินร้อยละสาม⁴¹

2.2.4 การประเมินมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

การประเมินมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติกาซีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 นั้น มีหลักเกณฑ์ในการคำนวณดังต่อไปนี้

- (1) ที่ดิน ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ
- (2) สิ่งปลูกสร้าง ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ
- (3) สิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุดเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ⁴²

กรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ การคำนวณมูลค่าให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง⁴³

ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง หรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด ให้เป็นไปตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตาม

⁴¹ จากมาตรา 43 แห่งพระราชบัญญัติกาซีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

⁴² จากมาตรา 35 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติกาซีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

⁴³ จากมาตรา 35 วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติกาซีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

ประมวลกฎหมายที่ดิน ที่คณะกรรมการประจำจังหวัดกำหนดโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์⁴⁴

โดยในแต่ละปี ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแจ้งการประเมินภาษี โดยส่งแบบประเมินให้แก่ผู้ซึ่งเป็นเจ้าของหรือครอบครองที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตามมาตรา 9⁴⁵ ภายในเดือนกุมภาพันธ์ของทุกปี⁴⁶

อย่างไรก็ตาม มาตรา 42 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้กำหนดวิธีการคำนวณหลัก ๆ ไว้ดังนี้

“การคำนวณภาษีให้ใช้ฐานภาษีของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างซึ่งคำนวณได้ตามมาตรา 35 หักด้วยมูลค่าของฐานภาษีที่ได้รับยกเว้นตามมาตรา 40 หรือมาตรา 41 แล้วคูณด้วยอัตราภาษีตามมาตรา 37 ตามสัดส่วนที่กำหนดในมาตรา 38 ผลลัพธ์ที่ได้จะเป็นจำนวนภาษีที่ต้องเสีย⁴⁷

เพื่อประโยชน์ในการคำนวณจำนวนภาษีตามวรรคหนึ่ง กรณีที่ดินหลายแปลงซึ่งมีอาณาเขตติดต่อกันและเป็นเจ้าของเดียวกัน ให้คำนวณมูลค่าที่ดินทั้งหมดรวมกันเป็นฐานภาษี”⁴⁸

ดังนั้น สูตรการคำนวณภาษี จะเป็นดังนี้

ตารางที่ 3 สูตรการคำนวณภาษี

จำนวนภาษีที่ต้องเสีย = ฐานภาษีของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตามมาตรา 35 ⁴⁹

⁴⁴ จากมาตรา 35 วรรคสี่ แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

⁴⁵ มาตรา 9 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “ผู้ซึ่งเป็นเจ้าของหรือครอบครองที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอยู่ในวันที่ 1 มกราคมของปีใด เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีสำหรับปีนั้น ตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัตินี้”

⁴⁶ จากมาตรา 44 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

⁴⁷ จากมาตรา 42 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

⁴⁸ จากมาตรา 42 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

⁴⁹ มาตรา 35 บัญญัติว่า “ฐานภาษีเพื่อการคำนวณภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง การคำนวณมูลค่าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

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

กรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ การคำนวณมูลค่าให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

(-) มูลค่าของฐานภาษีที่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา 40⁵⁰ หรือมาตรา 41⁵¹
x อัตราภาษีตามมาตรา 37⁵² ตามสัดส่วนที่กำหนดในมาตรา 38⁵³

สำหรับในสองปีแรกนั้น มาตรา 42 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ได้กำหนดให้วิธีการคำนวณภาษีเป็นดังนี้

ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง หรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด ให้เป็นไปตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ที่คณะอนุกรรมการประจำจังหวัดกำหนดโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์”

⁵⁰ มาตรา 40 บัญญัติว่า “ในกรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมอยู่ภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใด ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นรวมกันในการคำนวณภาษีไม่เกินห้าสิบล้านบาท”

⁵¹ มาตรา 41 บัญญัติว่า “ในกรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัย และมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษีนั้น ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีในการคำนวณภาษีไม่เกินห้าสิบล้านบาท

ในกรณีที่บุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของสิ่งปลูกสร้าง แต่ไม่ได้เป็นเจ้าของที่ดิน และใช้สิ่งปลูกสร้างดังกล่าวเป็นที่อยู่อาศัย และมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษีนั้น ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีในการคำนวณภาษีไม่เกินสิบล้านบาท

ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการเพื่อคำนวณยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง

มีให้นำความในวรรคหนึ่งหรือวรรคสองมาใช้บังคับกับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหรือสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษีนั้น ซึ่งต้องย้ายชื่อออกจากทะเบียนบ้านดังกล่าวเพราะเหตุจำเป็นทางราชการตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมกันประกาศกำหนด โดยให้ถือเอาที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหรือสิ่งปลูกสร้างก่อนย้ายชื่อออกจากทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรเป็นที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง หรือสิ่งปลูกสร้างที่ได้รับการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีในการคำนวณภาษีตามวรรคหนึ่งหรือวรรคสอง”

⁵² มาตรา 37 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ให้จัดเก็บภาษีตามอัตราดังต่อไปนี้

- (1) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 0.15 ของฐานภาษี
- (2) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 0.3 ของฐานภาษี
- (3) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่นนอกจาก (1) หรือ (2) ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 1.2 ของฐานภาษี
- (4) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 1.2 ของฐานภาษี”

⁵³ มาตรา 38 บัญญัติว่า “ในกรณีที่ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างใดมีการใช้ประโยชน์หลายประเภทให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บภาษีตามสัดส่วนของการใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมกันประกาศกำหนด”

“ในสองปีแรกของการคำนวณภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ ให้ใช้ฐานภาษีของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างซึ่งคำนวณได้ตามมาตรา 35 หักด้วยมูลค่าของฐานภาษีที่ได้รับยกเว้นตามมาตรา 40 หรือมาตรา 41 แล้วคูณด้วยอัตราภาษีตามมาตรา 94 ตามสัดส่วนที่กำหนดในมาตรา 38 ผลลัพธ์ที่ได้เป็นจำนวนภาษีที่ต้องเสีย

เพื่อประโยชน์ในการคำนวณจำนวนภาษีตามวรรคหนึ่ง กรณีที่ดินหลายแปลงซึ่งมีอาณาเขตติดต่อกันและเป็นเจ้าของเดียวกัน ให้คำนวณมูลค่าที่ดินทั้งหมดรวมกันเป็นฐานภาษี”⁵⁴

ดังนั้น สูตรการคำนวณในสองปีแรก จะเป็นดังนี้

ตารางที่ 4 สูตรการคำนวณภาษีในสองปีแรก

จำนวนภาษีที่ต้องเสีย = ฐานภาษีของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตามมาตรา 35⁵⁵

(-) มูลค่าของฐานภาษีที่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา 40⁵⁶ หรือมาตรา 41⁵⁷

⁵⁴ จากมาตรา 95 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

⁵⁵ มาตรา 35 บัญญัติว่า “ฐานภาษีเพื่อการคำนวณภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง การคำนวณมูลค่าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

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

กรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ การคำนวณมูลค่าให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง หรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด ให้เป็นไปตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ที่คณะอนุกรรมการประจำจังหวัดกำหนดโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์”

⁵⁶ มาตรา 40 บัญญัติว่า “ในกรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมอยู่ภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใด ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นรวมกันในการคำนวณภาษีไม่เกินห้าสิบล้านบาท”

⁵⁷ มาตรา 41 บัญญัติว่า “ในกรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัย และมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษีนั้น ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีในการคำนวณภาษีไม่เกินห้าสิบล้านบาท

x อัตราภาษีตามมาตรา 94⁵⁸ ตามสัดส่วนที่กำหนดในมาตรา 38⁵⁹

ในกรณีที่บุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของสิ่งปลูกสร้าง แต่ไม่ได้เป็นเจ้าของที่ดิน และใช้สิ่งปลูกสร้างดังกล่าวเป็นที่อยู่อาศัย และมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษีนั้น ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีในการคำนวณภาษีไม่เกินสิบล้านบาท

ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการเพื่อคำนวณยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีตามมาตราหนึ่งและวรรคสอง

มิให้นำความในวรรคหนึ่งหรือวรรคสองมาใช้บังคับกับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหรือสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษีนั้น ซึ่งต้องย้ายชื่อออกจากทะเบียนบ้านดังกล่าวเพราะเหตุจำเป็นทางราชการตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมกันประกาศกำหนด โดยให้ถือเอาที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหรือสิ่งปลูกสร้างก่อนย้ายชื่อออกจากทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรเป็นที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง หรือสิ่งปลูกสร้างที่ได้รับการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีในการคำนวณภาษีตามมาตราหนึ่งหรือวรรคสอง”

⁵⁸ มาตรา 94 บัญญัติว่า “ในสองปีแรกของการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัตินี้ ให้ใช้อัตราภาษีตามมูลค่าของฐานภาษี ดังต่อไปนี้

(1) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม

- (ก) มูลค่าของฐานภาษีไม่เกินเจ็ดสิบล้านบาท ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดศูนย์หนึ่ง
- (ข) มูลค่าของฐานภาษีเกินเจ็ดสิบล้านบาท แต่ไม่เกินหนึ่งร้อยล้านบาท ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดศูนย์สาม
- (ค) มูลค่าของฐานภาษีเกินหนึ่งร้อยล้านบาท แต่ไม่เกินห้าร้อยล้านบาท ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดศูนย์ห้า
- (ง) มูลค่าของฐานภาษีเกินห้าร้อยล้านบาท แต่ไม่เกินหนึ่งพันล้านบาท ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดศูนย์เจ็ด
- (จ) มูลค่าของฐานภาษีเกินหนึ่งพันล้านบาทขึ้นไป ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดศูนย์หนึ่ง

(2) ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎร

- (ก) มูลค่าของฐานภาษีไม่เกินยี่สิบล้านบาท ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดศูนย์สาม
 - (ข) มูลค่าของฐานภาษีเกินยี่สิบล้านบาท แต่ไม่เกินห้าสิบล้านบาท ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดศูนย์ห้า
 - (ค) มูลค่าของฐานภาษีเกินห้าสิบล้านบาทขึ้นไป ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดศูนย์หนึ่ง
- (3) สิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎร
- (ก) มูลค่าของฐานภาษีไม่เกินสี่สิบล้านบาท ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดศูนย์สอง
 - (ข) มูลค่าของฐานภาษีเกินสี่สิบล้านบาท แต่ไม่เกินหกสิบล้านบาท ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดศูนย์สาม
 - (ค) มูลค่าของฐานภาษีเกินหกสิบล้านบาท แต่ไม่เกินเก้าสิบล้านบาท ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดศูนย์ห้า
 - (ง) มูลค่าของฐานภาษีเกินเก้าสิบล้านบาทขึ้นไป ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดศูนย์หนึ่ง

(4) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยกรณีอื่นนอกจากการใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยตาม (2) และ (3)

- (ก) มูลค่าของฐานภาษีไม่เกินห้าสิบล้านบาท ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดศูนย์สอง
- (ข) มูลค่าของฐานภาษีเกินห้าสิบล้านบาท แต่ไม่เกินเจ็ดสิบล้านบาท ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดศูนย์สาม
- (ค) มูลค่าของฐานภาษีเกินเจ็ดสิบล้านบาท แต่ไม่เกินหนึ่งร้อยล้านบาท ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดศูนย์ห้า

จะเห็นได้ว่า การคำนวณภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 นั้น ได้มีการเปลี่ยนแปลงไปจากการคำนวณภาษีทรัพย์สินแบบเดิมเป็นอย่างมาก โดยเฉพาะในเรื่องของการประเมินมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่จะนำมาใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษี โดยการคำนวณภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น จะใช้ฐานภาษีจากราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง หรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด ตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ที่คณะอนุกรรมการประจำจังหวัดกำหนดโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ โดยกรมธนารักษ์หรือสำนักงานธนารักษ์พื้นที่ แล้วแต่กรณีจะส่งบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นซึ่งที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง หรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุดนั้นตั้งอยู่ ได้แก่ เทศบาล องค์การบริหารส่วนตำบล กรุงเทพมหานคร เมืองพัทยา และองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอื่นตามที่มีกฎหมายจัดตั้ง แต่ไม่หมายความรวมถึงองค์การบริหารส่วนจังหวัด⁶⁰ ภายใน 30 วันนับแต่วันที่คณะอนุกรรมการประจำจังหวัดประกาศใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์⁶¹

-
- (ง) มูลค่าของฐานภาษีเกินหนึ่งร้อยล้านบาทขึ้นไป ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดหนึ่ง
- (5) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่นนอกจากการประกอบเกษตรกรรมและเป็นที่อยู่อาศัย
- (ก) มูลค่าของฐานภาษีไม่เกินห้าสิบล้านบาท ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดสาม
- (ข) มูลค่าของฐานภาษีเกินห้าสิบล้านบาท แต่ไม่เกินสองร้อยล้านบาท ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดสี่
- (ค) มูลค่าของฐานภาษีเกินสองร้อยล้านบาท แต่ไม่เกินหนึ่งพันล้านบาท ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดห้า
- (ง) มูลค่าของฐานภาษีเกินหนึ่งพันล้านบาท แต่ไม่เกินห้าพันล้านบาท ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดหก
- (จ) มูลค่าของฐานภาษีเกินห้าพันล้านบาทขึ้นไป ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดเจ็ด
- (6) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ
- (ก) มูลค่าของฐานภาษีไม่เกินห้าสิบล้านบาท ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดสาม
- (ข) มูลค่าของฐานภาษีเกินห้าสิบล้านบาท แต่ไม่เกินสองร้อยล้านบาท ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดสี่
- (ค) มูลค่าของฐานภาษีเกินสองร้อยล้านบาท แต่ไม่เกินหนึ่งพันล้านบาท ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดห้า
- (ง) มูลค่าของฐานภาษีเกินหนึ่งพันล้านบาท แต่ไม่เกินห้าพันล้านบาท ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดหก
- (จ) มูลค่าของฐานภาษีเกินห้าพันล้านบาทขึ้นไป ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละศูนย์จุดเจ็ด”

⁵⁹ มาตรา 38 บัญญัติว่า “ในกรณีที่ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างได้มีการใช้ประโยชน์หลายประเภทให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บภาษีตามสัดส่วนของการใช้ประโยชน์ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมกันประกาศกำหนด”

⁶⁰ จากมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

⁶¹ จากมาตรา 36 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

2.2.4.2 การบรรเทาการชำระภาษี

เพื่อเป็นการบรรเทาการชำระภาษีในสามปีแรกของการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2560 ได้กำหนดมาตรการในการบรรเทาภาระภาษีไว้ดังนี้

(1) ให้ยกเว้นการจัดเก็บภาษีสำหรับเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาและใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม⁶²

(2) ในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้รับการประเมินภาษีในจำนวนที่สูงกว่าจำนวนภาษีโรงเรือนและที่ดิน หรือภาษีบำรุงท้องที่ที่ต้องเสีย หรือพึงชำระในปีก่อนที่การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัตินี้มีผลใช้บังคับ ให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีตามจำนวนที่ต้องเสียหรือพึงชำระในปีก่อน เหลือจำนวนภาษีเท่าใด ให้ผู้เสียภาษีชำระภาษี ดังนี้

ปีที่หนึ่ง ร้อยละ 25 ของจำนวนภาษีที่เหลือ

ปีที่สอง ร้อยละ 50 ของจำนวนภาษีที่เหลือ

ปีที่สาม ร้อยละ 75 ของจำนวนภาษีที่เหลือ⁶³

2.2.4.3 การยกเว้นมูลค่าของฐานภาษี

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ได้กำหนดหลักเกณฑ์การยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างไว้ในมาตรา 40 และมาตรา 41 ดังนี้

(1) ในกรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างภายในเขตองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นรวมกันในการคำนวณภาษีไม่เกินห้าสิบล้านบาท ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมกันประกาศกำหนด⁶⁴

(2) ในกรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษีนั้น ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีในการคำนวณภาษีไม่เกินห้าสิบล้านบาท⁶⁵

⁶² จากมาตรา 96 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

⁶³ จากมาตรา 97 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

⁶⁴ จากมาตรา 40 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

⁶⁵ จากมาตรา 41 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

(3) ในกรณีที่บุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของสิ่งปลูกสร้าง แต่ไม่ได้เป็นเจ้าของที่ดิน และใช้สิ่งปลูกสร้างดังกล่าวเป็นที่อยู่อาศัย และมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษีนั้น ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีในการคำนวณภาษีไม่เกินสิบ ล้านบาท⁶⁶

2.3 หลักภาษีอากรที่ดีที่เกี่ยวข้อง

อดัม สมิท (Adam Smith) นักเศรษฐศาสตร์ชาวสก็อตแลนด์ ผู้คิดค้นทฤษฎีและหลักการทางเศรษฐศาสตร์ขึ้นมาและเป็นที่ยอมรับจนได้รับการยกย่องให้เป็นบิดาแห่งเศรษฐศาสตร์ผู้คิดค้นทฤษฎีและหลักการทางเศรษฐศาสตร์ขึ้นมาและเป็นที่ยอมรับจนถึงปัจจุบัน ซึ่งหลักภาษีอากรที่ดีเป็นหนึ่งในหลักการทางเศรษฐศาสตร์ที่อดัม สมิท ได้คิดค้นขึ้นซึ่งกลายเป็นต้นแบบของการบัญญัติและการกำหนดหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีที่ใช้กันมาจนถึงปัจจุบัน ประกอบด้วยหลัก 4 ประการ คือ หลักความเป็นธรรม (Equity) หลักความแน่นอน (Certainly) หลักความสะดวก (Convenience) และหลักความประหยัด (Economy)⁶⁷ ต่อมาได้มีนักวิชาการด้านการคลังหลายๆ ท่านได้มีความเห็นเกี่ยวกับเรื่องการกำหนดเพิ่มหลักภาษีอากรที่ดีขึ้นมาอีก 4 หลักการ เพื่อให้มีความทันต่อการเปลี่ยนแปลงของยุคสมัย ประกอบด้วย หลักการยอมรับ หลักการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ หลักการทำได้ และหลักการยืดหยุ่น ดังนั้น การบัญญัติกฎหมายภาษีทรัพย์สินจึงต้องคำนึงถึงหลักภาษีอากรที่ดีดังกล่าวเช่นเดียวกัน เพื่อเป็นพื้นฐานและเพื่อกำหนดแนวทางในการจัดเก็บภาษีให้มีความเหมาะสม เป็นธรรม และเกิดประโยชน์สูงสุดแก่รัฐซึ่งเป็นผู้จัดเก็บภาษีเพื่อนำไปพัฒนาประเทศ และประชาชนซึ่งเป็นผู้เสียภาษี ซึ่งในหัวข้อนี้ผู้เขียนจะกล่าวถึงเฉพาะหลักภาษีอากรที่ดีที่เกี่ยวข้องกับประเด็นปัญหาที่จะนำมาวิเคราะห์เท่านั้น

2.3.1 หลักความเป็นธรรม (Equity)

เนื่องจากประชาชนของรัฐจำเป็นต้องบริจาคหรือสละเงินให้แก่รัฐที่เขาเหล่านั้นอยู่ภายใต้ความคุ้มครองตามสัดส่วนของรายได้ที่ครอบครองอยู่ แนวคิดดังกล่าวถือเป็นหลักเกณฑ์ที่สำคัญของหลักความเป็นธรรมทางภาษี การจัดเก็บภาษีจึงต้องสัมพันธ์กันกับสิ่งที่แสดงความสามารถของผู้เสียภาษี

⁶⁶ จากมาตรา 41 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

⁶⁷ วิศรุต กิจสุขจิต, “ปัญหาการรับภาระภาษีจากการประเมินมูลค่าทรัพย์สินตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง”, (เอกัตศึกษาปริญญามหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561), หน้า 23.

รวมทั้งหลักเกณฑ์ในการวัดความสามารถและหลักการในการแบ่งสรรภาระสาธารณะต้องเป็นหลักเกณฑ์ที่บังคับได้โดยทั่วกัน ทั้งนี้การยกเว้นภาษีหรือการเพิ่มอัตราภาษี ผู้บัญญัติกฎหมายพึงต้องกระทำด้วยความระมัดระวังโดยคำนึงถึงจำนวนภาษีขั้นต่ำที่ประชาชนทุกคนควรแบกรับภาระเสมอกัน และโดยส่วนใหญ่ความสามารถ ความกินดีอยู่ดีทางเศรษฐกิจ หรือเศรษฐกิจที่เอื้อประโยชน์แก่คนทั่วไป (Economic Well-being) อาจวัดจากระดับรายได้ (Income) ความมั่งคั่ง (Wealth) หรือการใช้จ่าย (Expenditure)

อย่างไรก็ดี การพิจารณาหลักเกณฑ์ที่จะใช้วัดความสามารถของผู้เสียภาษีจึงเป็นเรื่องสำคัญ การให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีโดยคำนึงถึงเรื่องความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีเป็นหลักจึงถือเป็นเรื่องที่ควรพิจารณาก่อนที่จะบัญญัติกฎหมายภาษีออกมาใช้บังคับ เพราะโดยหลักแล้วความสามารถของผู้เสียภาษีนั่นขึ้นอยู่กับความสามารถในการหารายได้ของผู้เสียภาษีด้วยดังคำที่ว่า “มีรายได้มากเสียภาษีมาก มีรายได้น้อยเสียภาษีน้อย” ความแตกต่างทางสภาพของเศรษฐกิจ สังคม ทำให้เกิดความสามารถในการเสียภาษีที่แตกต่างกันด้วย

ดังนั้น ภาษีอากรที่มีลักษณะเป็นธรรมจึงได้แก่ ภาษีอากรซึ่งจัดเก็บจากบุคคลซึ่งเท่าเทียมกันเป็นจำนวนเท่ากัน และเก็บจากบุคคลซึ่งแตกต่างกันตามความเหมาะสมกับความแตกต่างกัน หลักความเป็นธรรมทางภาษีนี้นับว่าเป็นหัวใจของระบบภาษีอากรที่ดี ถ้าหากระบบภาษีอากรใดปราศจากความเป็นธรรมแล้ว ประชาชนผู้เสียภาษีก็อาจเกิดความรู้สึกต่อต้านการเสียภาษีและไม่ยอมเสียภาษีหรือหลบเลี่ยงการเสียภาษี⁶⁸

นักเศรษฐศาสตร์แบ่งหลักความเป็นธรรมโดยพิจารณาจากการจัดเก็บภาษี⁶⁹ ออกเป็น 2 ประการ ได้แก่ หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principal of Absolute Equity) หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Modified Equity Principal)⁷⁰

⁶⁸ วิทย์ ต้นตยกุล, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2528), หน้า 24.

⁶⁹ บุศกร เรือศรีจันทร์, “ปัญหาในทางทฤษฎีเรื่องการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับมหาวิทยาลัยของรัฐ กรณีดำเนินการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไรนอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย”, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ปริทัศน์ พนมยงค์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2558), หน้า 20.

⁷⁰ รังสรรค์ ณะพรพันธุ์, ทฤษฎีการภาษีอากร, หน้า 41.

2.3.1.1 หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principal of Absolute Equity)

ระบบภาษีอากรที่ดีที่ถือว่ามีความเป็นธรรมตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ ต้องเป็นภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีอากรทุกคนควรต้องเสียภาษีอากรเป็นเงินคนละเท่า ๆ กัน หลักการนี้มีลักษณะเป็นการวัดความเป็นธรรมในการเสียภาษีของประชาชนในรูปของตัวเงิน⁷¹ ซึ่งความเป็นธรรมตามหลักการนี้มีรากฐานมาจากแนวความคิดที่ว่าภาระค่าใช้จ่ายของรัฐบาลนั้นควรกระจายไปยังประชาชนหรือผู้เสียภาษีทุกคนในจำนวนที่เท่ากัน หากรัฐบาลของประเทศใดจัดเก็บภาษีตามหลักการนี้ก็จะพบว่าจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีแต่ละรายจะต้องเสียจะมีค่าเท่ากับรายจ่ายทั้งหมดของรัฐบาลและหารด้วยจำนวนผู้เสียภาษีอากร ซึ่งตัวอย่างของภาษีอากรที่จัดเก็บตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์นี้ประเทศไทยได้เคยจัดเก็บมาแล้วในอดีต นั่นคือ ภาษีรัชชูปการ (Poll Tax) ซึ่งเป็นภาษีเก่าแก่ที่ใช้เรียกเก็บกันในสมัยโบราณ ในต่างประเทศเป็นภาษีที่รัฐบาลเรียกเก็บจากพลเมืองของประเทศเป็นรายหัวบางครั้งจึงเรียกว่า Head Taxes หรือ Capitation taxes ภาษีที่เรียกเก็บอาจกำหนดไว้เป็นอัตราเดียวหรือแตกต่างกันตามฐานะ ส่วนใหญ่มักจะเก็บจากบุคคลที่อยู่ในวัยทำงานคืออายุระหว่าง 20-60 ปีหรือเรียกเก็บภาษีจากบุคคลที่มีสิทธิเลือกตั้ง ส่วนของไทยเราภาษีรัชชูปการเป็นภาษีที่เรียกเก็บจากข้าแผ่นดิน คือ เก็บจากราษฎรที่อาศัยแผ่นดินอยู่ ซึ่งในสมัยนั้นเรียกว่า ไพร ต่อมาได้ยกเลิกไปในสมัยสิ้นสุดของระบอบสมบูรณาญาสิทธิราชย์ ความเป็นธรรมตามหลักการนี้อาจกล่าวได้ว่าสามารถนำไปใช้ได้ก็ต่อเมื่อผู้เสียภาษีอากรทุกคนในประเทศมีฐานะทางเศรษฐกิจที่เท่าเทียมกัน

เมื่อพิจารณาจากความเป็นจริงของสังคมพบว่าประชาชนผู้เสียภาษีมิได้มีฐานะทางเศรษฐกิจที่เท่าเทียมกัน ดังนั้นการจัดเก็บภาษีตามหลักการนี้จึงเป็นไปได้ยากและก่อให้เกิดข้อบกพร่องหลายประการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในประเด็นที่ว่า การจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์มิได้คำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีที่แตกต่างกัน การกำหนดให้ผู้เสียภาษีทุกคนต้องเสียภาษีอากรจำนวนเท่ากันเช่นนี้ย่อมทำให้เกิดภาระทางภาษีแก่ผู้เสียภาษีที่มีเงินได้น้อยสูงกว่าภาระภาษีของผู้มีเงินได้ที่มากกว่า นอกจากนี้ยังพบว่าผู้เสียภาษีบางรายที่มีรายได้น้อยไม่สามารถชำระภาษีได้ครบจำนวนซึ่งก่อให้เกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษีตามมา จากข้อบกพร่องดังที่กล่าวมานี้การจัดเก็บภาษีตาม

⁷¹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3, หน้า 62.

หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์จึงเชื่อมความนิยมไปในที่สุดและได้ก่อให้เกิดหลักการจัดเก็บภาษีหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ขึ้นมาแทน

2.3.1.2 หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Modified Equity Principal)

ความเป็นธรรมทางภาษีอากรตามหลักการนี้มิได้มีการพิจารณาว่าจำนวนภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีแต่ละรายจ่ายให้กับรัฐนั้นเท่ากันหรือไม่ หากแต่พิจารณาจากจำนวนภาษีที่ได้เสียไปเปรียบเทียบกับประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐหรือเปรียบเทียบกับความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละรายดังนั้นการจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ซึ่งสามารถแบ่งออกได้เป็น 2 หลักการย่อยคือ ผลประโยชน์ที่ได้รับ (The Benefit Principal) และหลักความสามารถในการเสียภาษี (The Ability to Pay Principal) โดยมีรายละเอียดดังนี้

(1) หลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (The Benefit Principal)

การจัดเก็บภาษีตามหลักการนี้มีรากฐานมาจากแนวความคิดที่ว่าผู้ที่ได้รับผลประโยชน์จากสินค้าหรือบริการใด ๆ ของรัฐมาก ก็จะต้องเป็นผู้เสียภาษีจำนวนมากเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิตสินค้าหรือบริการเหล่านั้นตามสัดส่วนหรือขนาดของประโยชน์ที่ตนเองได้รับนั้น และหากผู้ได้รับประโยชน์น้อยก็ควรเสียภาษีแต่น้อยหรือหากไม่ได้รับประโยชน์จากการบริการนั้นเลยก็ไม่ควรจะต้องเสียภาษีเพื่อการนั้น กล่าวอีกนัยหนึ่ง คือ ในการเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์ รัฐบาลวางตนเสมือนหนึ่งเป็นเอกชนที่ดำเนินกิจการต่าง ๆ ดังนั้นผู้ใดได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการของรัฐมากก็ต้องเสียภาษีให้กับรัฐบาลมากเช่นเดียวกันกับในกรณีที่ผู้ใดได้รับผลประโยชน์จากสินค้าหรือบริการของภาคเอกชน

อย่างไรก็ตาม แม้ว่าการจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์จะมีข้อดีที่ว่าจำนวนภาษีที่จัดเก็บสอดคล้องกับการใช้จ่ายในการผลิตสินค้าและบริการของรัฐก็ตาม แต่มีข้อยุ่งยากในทางปฏิบัติหลายประการที่สำคัญก็คือ สินค้าหรือบริการสาธารณะหลายอย่างที่รัฐจัดสรรให้กับประชาชนนั้นไม่สามารถกำหนดมูลค่าของประโยชน์ที่แต่ละคนได้รับ เช่น การป้องกันประเทศ กระบวนการยุติธรรม เป็นต้น นอกจากนี้แม้สินค้าหรือบริการสาธารณะบางอย่างอาจวัดมูลค่าของประโยชน์ที่แต่ละคนได้รับได้ แต่ก็มีปัญหาว่าควรจะเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์หรือไม่ เพราะประโยชน์ดังกล่าวเป็นประโยชน์ทางสังคม เช่น การเก็บภาษีบำรุงการศึกษาที่รัฐจัดสรรให้เต็มตาม

ค่าใช้จ่ายของรัฐอาจทำให้คนยากจนไม่มีโอกาสได้รับการศึกษาก็ได้ ซึ่งจะก่อให้เกิดผลเสียในท้ายที่สุดกับสังคมนั้น

(2) หลักความสามารถในการเสียภาษี (The Ability to Pay Principal)

การเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษีจะใช้ความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลเป็นเกณฑ์ในการเก็บภาษีซึ่งอาจวัดจากทรัพย์สินรายได้หรือการใช้จ่ายของแต่ละบุคคลเป็นเกณฑ์กำหนดจำนวนภาษีที่ต้องเสีย กล่าวคือ ผู้ซึ่งมีความสามารถในการเสียภาษีมากก็ต้องเสียภาษีให้กับรัฐมาก ในทางตรงกันข้ามผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีน้อยก็ควรเสียภาษีให้กับรัฐน้อยตามขนาดความสามารถในการเสียภาษีของตน⁷²

ดังนั้น การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจึงควรต้องพิจารณาถึงหลักความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีจากการครอบครองทรัพย์สิน โดยมีสมมติฐานว่า ผู้ที่มีทรัพย์สินมากย่อมแสดงให้เห็นถึงฐานะทางเศรษฐกิจของบุคคลนั้น ดังนี้ ผู้มีทรัพย์สินมากย่อมเป็นผู้มีความสามารถในการเสียภาษีมากกว่าบุคคลที่มีทรัพย์สินน้อย ทั้งนี้เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมตามหลักภาษีอากรที่ดี

2.3.2 หลักการทำรายได้ (Productivity)

ภาษีอากรถือเป็นเครื่องมือที่สำคัญอย่างหนึ่งในการจัดหารายได้ให้แก่รัฐเพื่อนำไปเป็นงบประมาณในการใช้จ่ายและพัฒนาประเทศ ดังนั้น รายได้จากการจัดเก็บภาษีจึงต้องเพียงพอต่อการที่รัฐจะนำรายได้ดังกล่าวไปใช้จ่ายในการพัฒนาประเทศได้ ภาษีอากรจะสามารถทำรายได้มากพอหรือไม่ขึ้นอยู่กับองค์ประกอบหลายประการ อาทิ ฐานภาษีซึ่งเป็นมูลเหตุที่ทำให้ต้องมีการเสียภาษีและเป็นตัวกำหนดว่าสิ่งใดจะเป็นเกณฑ์ในการนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีตามอัตราภาษีที่กำหนดไว้ เช่น ฐานภาษีเพื่อการคำนวณภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ได้แก่ คำนวณมูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง

⁷² ธรรมกิตต์ ขวัญแก้ว, “ปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง: ศึกษากรณีการตีความทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษี”, (รายงานวิจัย, 2552), หน้า 27.

อย่างไรก็ตาม ภาษีอากรที่ดีจะต้องมีลักษณะเป็นการทำรายได้ให้กับรัฐ กล่าวคือ เป็นภาษีอากรที่มีฐานกว้าง⁷³ สามารถจัดเก็บภาษีได้เป็นจำนวนมากและครอบคลุมผู้เสียภาษีแต่ละรายซึ่ง ฐานภาษีที่ดีจำเป็นต้องยึดหลักการทำรายได้มาเป็นแนวทางในการกำหนดฐานภาษีเพื่อให้รัฐสามารถจัดเก็บ ภาษีได้ในจำนวนที่เหมาะสมและเพียงพอต่อการนำมาใช้จ่ายเพื่อพัฒนาประเทศ ดังนั้น การจัดเก็บภาษี ทรัพย์สินจึงต้องพิจารณาถึงหลักการทำรายได้ตามหลักภาษีอากรที่ดีประกอบด้วย

2.4 หลักความพอสมควรแก่เหตุ

หลักความพอสมควรแก่เหตุ หรือหลักความได้สัดส่วน เป็นหลักการที่มีขึ้นเพื่อจำกัดการใช้อำนาจ รัฐไม่ให้เป็นไปโดยอำเภอใจ กล่าวคือ การใช้อำนาจดังกล่าวจะต้องไม่กระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของ ประชาชนมากเกินไปและอยู่ในเกณฑ์ที่เหมาะสม ซึ่งการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นส่วนหนึ่ง ของการใช้อำนาจรัฐที่มีลักษณะเป็นการบังคับจัดเก็บภาษีจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีเพื่อนำเงินภาษีที่ได้ไปทำ ประโยชน์เพื่อสาธารณะ ทั้งนี้การใช้อำนาจของรัฐดังกล่าวอาจส่งผลกระทบต่อประชาชนผู้มีหน้าที่เสีย ภาษีทั้งทางตรง อาทิ การถูกประเมินราคาที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างเพื่อเสียภาษี หรือทางอ้อม เช่น การ กำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาลักษณะการทำประโยชน์ทางกายภาพและการทำประโยชน์ของที่ดิน หรือสิ่งปลูกสร้างในบริเวณใกล้เคียงสำหรับการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตาม ควรแก่สภาพซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อประเมินราคาของที่ดินนั้นๆ เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม การกำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีนั้น จะต้องพิจารณาถึงผลกระทบที่อาจมีต่อ ผู้ที่เกี่ยวข้องด้วย โดยจะต้องพิจารณาถึงความพอสมควรแก่เหตุ ซึ่งสามารถแบ่งออกได้เป็น 3 ประการ ดังต่อไปนี้

ประการแรก มาตรการที่องค์กรนิติบัญญัติตราขึ้นเป็นกฎหมายจะต้องบรรลุวัตถุประสงค์ที่ ต้องการ

หากพิจารณาจากวัตถุประสงค์ในการตราพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ขึ้นมาใช้บังคับแทนพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่

⁷³ เฉลิมพงศ์ มีสมนัย, การจัดหารายได้ของรัฐโดยการจัดเก็บภาษี : แนวคิดและหลักการ [ออนไลน์], แหล่งที่มา: <http://sms.stou.ac.th/?p=137642>, [6 พ.ค.2563].

พ.ศ.2508 นั้น จะพบว่า กฎหมายทั้งสองฉบับได้มีการใช้บังคับมาเป็นเวลานาน ทำให้การจัดเก็บภาษีไม่เหมาะสมกับสถานการณ์ในปัจจุบัน กล่าวคือ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 มีการกำหนดฐานภาษีจากรายปีของทรัพย์สินซึ่งสมควรให้เข้าได้ในปีหนึ่งๆ ในอัตราราคาที่สูงถึงร้อยละ 12.5 อันมีผลเป็นการทำลายตัวทรัพย์สิน ส่วนพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ.2508 นั้น มีการกำหนดฐานภาษีจากราคาปานกลางของที่ดินซึ่งไม่มีการปรับปรุงมาเป็นเวลานาน และมีอัตราราคาที่ต่ำและถดถอย เป็นผลให้ผู้ที่มีที่ดินจำนวนมากต้องเสียภาษีน้อยลงอันก่อให้เกิดปัญหาความไม่เป็นธรรมและความเหลื่อมล้ำในสังคม

ดังนั้น การตราพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ขึ้นมาใช้บังคับแทนกฎหมายทั้งสองฉบับนั้นก็เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวให้หมดไป แม้ประชาชนอาจได้รับผลกระทบจากการตราพระราชบัญญัตินี้ขึ้นมาใช้บังคับ แต่หากฝ่ายนิติบัญญัติได้ตราขึ้นเพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์และก่อให้เกิดความเป็นธรรมในสังคมแล้ว การตรากฎหมายดังกล่าวย่อมเป็นที่ยอมรับได้ตามหลักความพอสมควรแก่เหตุ

ประการที่สอง มาตรการที่องค์กรนิติบัญญัติตราขึ้นเป็นกฎหมายจะต้องเป็นมาตรการที่จำเป็น เพื่อให้วัตถุประสงค์ที่ต้องการสำเร็จลงได้

เนื่องด้วยเจตนารมณ์ในการตราพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 นั้นเป็นผลมาจากการที่พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ.2508 ได้มีการใช้บังคับมาเป็นเวลานาน ทำให้การจัดเก็บภาษีไม่เหมาะสมกับสถานการณ์ในปัจจุบัน ก่อให้เกิดปัญหาความไม่เป็นธรรมและความเหลื่อมล้ำในสังคม เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าว จึงมีความจำเป็นที่จะต้องตรากฎหมายใหม่ให้มีความทันสมัยและมีประสิทธิภาพในการบังคับใช้เพื่อให้การจัดเก็บภาษีมีความเหมาะสมและลดปัญหาความไม่เป็นธรรมและความเหลื่อมล้ำในสังคมจากกฎหมายเดิมที่มีอยู่ให้หมดไป

ประการที่สาม มาตรการที่องค์กรนิติบัญญัติตราขึ้น ต้องเป็นมาตรการที่พอสมควรแก่เหตุใน ความหมายอย่างแคบด้วย ทั้งนี้ องค์กรนิติบัญญัติจะต้องชั่งน้ำหนักประโยชน์ที่มหาชนจะได้รับกับ

ประโยชน์ที่เอกชนต้องสูญเสียไปอันเนื่องมาจากการปฏิบัติตามมาตรการแห่งกฎหมายที่เหมาะสมและจำเป็นนั้น⁷⁴

การตราพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ย่อมก่อให้เกิดผลกระทบต่อประชาชนในวงกว้างโดยเฉพาะผู้ที่เป็นเจ้าของหรือครอบครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ถูกจัดเก็บภาษีนั้น แต่หากพิจารณาถึงประโยชน์ในการตรากฎหมายดังกล่าว จะพบว่า เป็นการตรากฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินประเภทที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ครอบครอง เนื่องจากทรัพย์สินเป็นสิ่งที่แสดงให้เห็นถึงฐานะของบุคคล และเป็นเครื่องมือในการวัดความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลแต่ละคน ดังนั้น ความสำคัญจึงอยู่ที่มูลค่าของทรัพย์สิน ซึ่งการจัดเก็บภาษีดังกล่าวจะทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีรายได้ที่จะนำมาเป็นงบประมาณในการใช้จ่ายและพัฒนาท้องถิ่น นอกจากนี้ยังเป็นการลดช่องว่างความเหลื่อมล้ำในสังคมด้วย ทั้งนี้หากพิจารณาหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 กับกฎหมายเดิมทั้งสองฉบับที่ได้ยกเลิกไปแล้วนั้น จะพบว่าพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 เป็นประโยชน์ต่อมหาชนในวงกว้างมากกว่า อีกทั้งยังมีความสอดคล้องกับหลักความพอสมควรแก่เหตุด้วย

กล่าวโดยสรุป หลักความพอสมควรแก่เหตุ หรือหลักความได้สัดส่วน เป็นหลักการสำหรับการป้องกันการใช้อำนาจรัฐมิให้ใช้เกินขอบเขต ซึ่งนำหลักการดังกล่าวมาพิจารณาถึงความชอบธรรมในการตรากฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง 3 ประการ คือ

- 1) หลักความเหมาะสม เป็นหลักการที่กำหนดให้มาตรการที่รัฐนำมาใช้บังคับต้องสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ของกฎหมายนั้น
- 2) หลักความจำเป็น เป็นหลักการที่บังคับให้รัฐต้องใช้มาตรการที่ก่อให้เกิดผลกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของประชาชนน้อยที่สุด
- 3) หลักความพอสมควรแก่เหตุในความหมายอย่างแคบ เป็นหลักการที่บังคับให้รัฐต้องชั่งน้ำหนักระหว่างประโยชน์ที่มหาชนได้รับอันเกิดจากการใช้มาตรการนั้นกับสิทธิและเสรีภาพของประชาชน

⁷⁴ วรเจตน์ ภาคีรัตน์, “เงื่อนไขการตรากฎหมายจำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชน “มาตร” ในการควบคุมตรวจสอบความชอบด้วยรัฐธรรมนูญของกฎหมาย”, วารสารนิติศาสตร์ ปีที่ 30, (2543): หน้า 187-189.

บทที่ 3

การจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า หรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพตามพระราชบัญญัติ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นภาษีทรัพย์สินประเภทหนึ่งที่เกิดขึ้นโดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจากผู้ซึ่งเป็นเจ้าของหรือครอบครองที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ตั้งอยู่ในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น โดยใช้ฐานภาษีจากมูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในการคำนวณเพื่อจัดเก็บภาษีตามอัตราภาษีที่กฎหมายกำหนดไว้ตามลักษณะการใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ๆ เพื่อนำมาซึ่งรายได้ในการบริหารองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นและจัดบริการสาธารณะให้แก่ประชาชน นอกจากนี้ภาษีทรัพย์สินยังเป็นเครื่องมือในการลดความเหลื่อมล้ำของคนในสังคมด้วย ซึ่งในบทนี้ผู้เขียนจะทำการศึกษการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ รวมไปถึงผลกระทบต่อการคำนวณมูลค่าภาษีจากการกำหนดลักษณะที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ

3.1 ลักษณะของที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ

กฎกระทรวงกำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ พ.ศ.2562 ได้กำหนดลักษณะที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพตามมาตรา 37(4) ไว้ดังนี้

3.1.1 ที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า

ลักษณะที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

“ที่ดินที่โดยสภาพสามารถทำประโยชน์ได้ แต่ไม่มีการทำประโยชน์ในที่ดินนั้นตลอดปีที่ผ่านมา เว้นแต่การที่ไม่สามารถทำประโยชน์นั้นเนื่องจากมีเหตุธรรมชาติหรือเหตุพ้นวิสัย”⁷⁵

เมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติดังกล่าวข้างต้นอาจกล่าวได้ว่า ที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่านั้นจะต้องเป็นที่ดินที่โดยสภาพสามารถทำประโยชน์ได้ เช่น สามารถใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม เป็นที่อยู่อาศัย หรือใช้ประโยชน์อื่นนอกจากใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมหรือเป็นที่อยู่อาศัยได้ แต่ไม่มีการทำประโยชน์ในที่ดินนั้นตลอดปีที่ผ่านมา

⁷⁵ จากข้อ 1(1) แห่งกฎกระทรวงกำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ พ.ศ.2562

ตัวอย่าง หาก นาย ก เป็นเจ้าของหรือครอบครองที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่ามูลค่า 100 ล้านบาท อยู่ในวันที่ 1 มกราคมของปีใด และได้นำที่ดินนั้นมาทำประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมหรือทำประโยชน์ในลักษณะอื่น ๆ ตลอดปี กรณีเช่นนี้ถือว่าที่ดินดังกล่าวไม่อยู่ในลักษณะที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าตามที่กำหนดไว้ในข้อ 1(1) แห่งกฎกระทรวงกำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ พ.ศ.2562

ดังนั้น หาก นาย ก. ต้องการเสียภาษีในอัตราที่ต่ำที่สุด นาย ก จะต้องนำเอาที่ดินดังกล่าวนั้นมาทำประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ซึ่งจะทำให้ นาย ก มีภาระภาษีตามสูตรการคำนวณภาษีซึ่งได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 ดังนี้

ตารางที่ 5 ตัวอย่างการคำนวณภาษีกรณีนำที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่ามาทำประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม

จำนวนภาษีที่ต้องเสีย	=	ฐานภาษีตามมาตรา 35
		(-) มูลค่าของฐานภาษีที่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา 40
		x อัตราภาษีตามมาตรา 37 ตามสัดส่วนที่กำหนดในมาตรา 38
	=	(100 ล้านบาท - 50 ล้านบาท) x 0.15% ⁷⁶
	=	50 ล้านบาท x 0.15%
	=	75,000 บาท

ในทางกลับกัน หาก นาย ก ปลดปล่อยที่ดินทิ้งไว้ว่างเปล่าโดยไม่นำมาทำประโยชน์ใด ๆ หรือนำไปใช้ประโยชน์อื่นนอกจากใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมหรือเป็นที่อยู่อาศัย นาย ก จะมีภาระภาษีดังนี้

ตารางที่ 6 ตัวอย่างการคำนวณภาษีกรณีการปล่อยที่ดินทิ้งไว้ว่างเปล่าโดยนำมาไม่ทำประโยชน์ใดๆ

จำนวนภาษีที่ต้องเสีย	=	ฐานภาษีตามมาตรา 35
----------------------	---	--------------------

⁷⁶ อัตราเพดานภาษีสูงสุดสำหรับการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม

$$\begin{aligned}
 & (-) \text{มูลค่าของฐานภาษีที่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา 40} \\
 & \times \text{อัตราภาษีตามมาตรา 37 ตามสัดส่วนที่กำหนดในมาตรา 38} \\
 = & 100 \text{ ล้านบาท} \times 1.20\%^{77} \\
 = & 1,200,000 \text{ บาท}
 \end{aligned}$$

จะเห็นได้ว่า หาก นาย ก ปล่อยที่ดินทิ้งไว้ว่างเปล่าโดยไม่นำมาทำประโยชน์ใด ๆ หรือนำไปใช้ประโยชน์อื่นนอกจากใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมหรือเป็นที่อยู่อาศัย นาย ก จะมีจำนวนภาษีที่ต้องเสียสูงถึง 1,200,000 บาท ในขณะที่หาก นาย ก นำเอาที่ดินดังกล่าวมาทำประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม นาย ก จะได้รับการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีจำนวน 50 ล้านบาท ทำให้มีจำนวนภาษีที่ต้องเสียเพียง 75,000 บาทเท่านั้น

3.1.2 ที่ดินที่ไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ

ลักษณะที่ดินที่ไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

“ที่ดินที่โดยสภาพสามารถทำประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม แต่มีการทำประโยชน์ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง และรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนดตามมาตรา 37 วรรคสอง⁷⁸ ตลอดปีที่ผ่านมา”⁷⁹

เมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติที่กำหนดไว้ในมาตรา 37 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 จะพบว่า การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมนั้นจะต้องเป็นการทำนา ทำไร่ ทำสวน เลี้ยงสัตว์ เลี้ยงสัตว์น้ำ และกิจการอื่นตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมกันประกาศกำหนด จึงอาจกล่าวได้ว่า ที่ดิน

⁷⁷ อัตราเพดานภาษีสูงสุดสำหรับที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า หรือที่ดินที่ใช้ประโยชน์อื่นนอกจากใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมหรือเป็นที่อยู่อาศัย

⁷⁸ มาตรา 37 วรรคสอง บัญญัติว่า “การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมตาม (1) ต้องเป็นการทำนา ทำไร่ ทำสวน เลี้ยงสัตว์ เลี้ยงสัตว์น้ำ และกิจการอื่นตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมกันประกาศกำหนด ทั้งนี้ในการจัดทำประกาศดังกล่าวให้นำความเห็นของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงเกษตรและสหกรณ์มาประกอบการพิจารณาดูด้วย”

⁷⁹ จากข้อ 2(1) แห่งกฎกระทรวงกำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ พ.ศ.2562

ที่ไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพนั้นจะต้องเป็นที่ดินที่โดยสภาพสามารถทำนา ทำไร่ ทำสวน เลี้ยงสัตว์ เลี้ยงสัตว์น้ำ และกิจการอื่นตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมกันประกาศกำหนดได้ แต่มีการทำประโยชน์ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนดตลอดปีที่ผ่านมา

ดังนั้น หาก นาย ก เป็นเจ้าของหรือครอบครองที่ดินที่ไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ มูลค่า 100 ล้านบาท อยู่ในวันที่ 1 มกราคมของปีใด และได้นำที่ดินนั้นมาทำประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ไม่ว่าจะเป็นการทำนา ทำไร่ ทำสวน เลี้ยงสัตว์ เลี้ยงสัตว์น้ำ หรือกิจการอื่นตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมกันประกาศกำหนดตลอดปี กรณีเช่นนี้ถือว่าที่ดินดังกล่าวไม่อยู่ในลักษณะที่ดินที่ไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพตามที่กำหนดไว้ในข้อ 2 (1) แห่งกฎกระทรวงกำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ พ.ศ.2562

ตัวอย่าง หาก นาย ก เป็นเจ้าของหรือครอบครองที่ดินที่ไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ มูลค่า 100 ล้านบาท อยู่ในวันที่ 1 มกราคมของปีใด และได้นำที่ดินนั้นมาทำประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมหรือทำประโยชน์ในลักษณะอื่น ๆ ตลอดปี กรณีเช่นนี้ถือว่าที่ดินดังกล่าวไม่อยู่ในลักษณะที่ดินที่ไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพตามที่กำหนดไว้ในข้อ 2(1) แห่งกฎกระทรวงกำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ พ.ศ.2562

ดังนั้น หาก นาย ก. ต้องการเสียภาษีในอัตราที่ต่ำที่สุด นาย ก จะต้องนำเอาที่ดินดังกล่าวนั้นมาทำประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ซึ่งจะทำให้ นาย ก มีภาระภาษีตามสูตรการคำนวณภาษีซึ่งได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 ดังนี้

ตารางที่ 7 ตัวอย่างการคำนวณภาษีกรณีการนำที่ดินที่ไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพมาทำประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม

จำนวนภาษีที่ต้องเสีย	=	ฐานภาษีตามมาตรา 35
		(-) มูลค่าของฐานภาษีที่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา 40
		x อัตราภาษีตามมาตรา 37 ตามสัดส่วนที่กำหนดในมาตรา 38

$$\begin{aligned}
 &= (100 \text{ ล้านบาท} - 50 \text{ ล้านบาท}) \times 0.15\%^{80} \\
 &= 50 \text{ ล้านบาท} \times 0.15\% \\
 &= 75,000 \text{ บาท}
 \end{aligned}$$

ในทางกลับกัน หาก นาย ก ปลดที่ดินไว้โดยไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ หรือนำไปใช้ประโยชน์อื่นนอกจากใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมหรือเป็นที่อยู่อาศัย นาย ก จะมีภาระภาษีดังนี้

ตารางที่ 8 ตัวอย่างการคำนวณภาษีกรณีปลดที่ดินไว้โดยไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ

$$\begin{aligned}
 \text{จำนวนภาษีที่ต้องเสีย} &= \text{ฐานภาษีตามมาตรา 35} \\
 &\quad (-) \text{มูลค่าของฐานภาษีที่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา 40} \\
 &\quad \times \text{อัตราภาษีตามมาตรา 37 ตามสัดส่วนที่กำหนดในมาตรา 38} \\
 &= 100 \text{ ล้านบาท} \times 1.20\%^{81} \\
 &= 1,200,000 \text{ บาท}
 \end{aligned}$$

จะเห็นได้ว่า หาก นาย ก ปลดที่ดินทิ้งไว้โดยไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ หรือนำไปใช้ประโยชน์อื่นนอกจากใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมหรือเป็นที่อยู่อาศัย นาย ก จะมีจำนวนภาษีที่ต้องเสียสูงถึง 1,200,000 บาท ในขณะที่หาก นาย ก นำเอาที่ดินดังกล่าวมาทำประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม นาย ก จะได้รับการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีจำนวน 50 ล้านบาท ทำให้มีจำนวนภาษีที่ต้องเสียเพียง 75,000 บาทเท่านั้น ซึ่งจำนวนภาษีที่นาย ก ต้องเสียนั้นเป็นจำนวนเท่ากับกรณีของที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า

⁸⁰ อัตราเพดานภาษีสูงสุดสำหรับการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม

⁸¹ อัตราเพดานภาษีสูงสุดสำหรับที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า หรือที่ดินที่ใช้ประโยชน์อื่นนอกจากใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมหรือเป็นที่อยู่อาศัย

3.2 โครงสร้างของภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ

โดยทั่วไปโครงสร้างของภาษีมืองค์ประกอบเป็นพื้นฐาน 6 ประการ ได้แก่ ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ฐานภาษี อัตราภาษี และการประเมินมูลค่าภาษี การยุติข้อพิพาททางภาษีอากร และบทลงโทษ ซึ่งโครงสร้างดังกล่าวสามารถปรับใช้ได้กับภาษีอากรทุกประเภท ในหัวข้อนี้ผู้เขียนจะทำการศึกษาดังโครงสร้างของภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพตามพระราชบัญญัติ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 เฉพาะที่เกี่ยวข้องกับประเด็นปัญหาที่ผู้เขียนได้ทำการศึกษา อันประกอบไปด้วยผู้มีหน้าที่เสียภาษี ฐานภาษี อัตราภาษี และการประเมินมูลค่าภาษี

3.2.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ได้บัญญัติความหมายของคำว่า “ผู้เสียภาษี” ไว้ในมาตรา 5⁸² และมาตรา 47⁸³ ซึ่งได้แก่บุคคลทั้ง 9 ประเภท ต่อไปนี้

3.2.1.1 บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ

3.2.1.2 ผู้ครอบครอง หรือทำประโยชน์ในที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ อันเป็นทรัพย์สินของรัฐ

3.2.1.3 ผู้มีหน้าที่ชำระภาษีแทนผู้เสียภาษี

3.2.1.4 ผู้จัดการมรดกหรือทายาท ในกรณีและผู้เสียภาษีถึงแก่ความตาย

⁸² มาตรา 5 บัญญัติว่า “ผู้เสียภาษี หมายความว่า บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างหรือเป็นผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สินของรัฐ ซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ และให้หมายความรวมถึงผู้มีหน้าที่ชำระภาษีแทนผู้เสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ด้วย”

⁸³ มาตรา 47 บัญญัติว่า “ให้บุคคลดังต่อไปนี้มีหน้าที่ชำระภาษีแทนผู้เสียภาษี

- (1) ผู้จัดการมรดกหรือทายาท ในกรณีและผู้เสียภาษีถึงแก่ความตาย
- (2) ผู้จัดการทรัพย์สิน ในกรณีและผู้เสียภาษีเป็นผู้ไม่อยู่ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยسابสูญ
- (3) ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาลหรือผู้พิทักษ์ ในกรณีและผู้เสียภาษีเป็นผู้เยาว์ คนไร้ความสามารถ หรือคนเสมือนไร้ความสามารถ แล้วแต่กรณี
- (4) ผู้แทนของนิติบุคคล ในกรณีและผู้เสียภาษีเป็นนิติบุคคล
- (5) ผู้ชำระบัญชี ในกรณีและผู้เสียภาษีเป็นนิติบุคคลเลิกกันโดยมีการชำระบัญชี
- (6) เจ้าของรวมคนหนึ่งคนใด ในกรณีที่ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีเป็นของบุคคลหลายคนรวมกัน”

3.2.1.5 ผู้จัดการทรัพย์สิน ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้ไม่อยู่ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยسابสูญ

3.2.1.6 ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาลหรือผู้พิทักษ์ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้เยาว์ คนไร้ความสามารถ หรือคนเสมือนไร้ความสามารถ แล้วแต่กรณี

3.2.1.7 ผู้แทนของนิติบุคคล ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นนิติบุคคล

3.2.1.8 ผู้ชำระบัญชี ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นนิติบุคคลเลิกกันโดยมีการชำระบัญชี

3.2.1.9 เจ้าของรวมคนหนึ่งคนใด ในกรณีที่ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีเป็นของบุคคลหลายคนรวมกัน

โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 จะต้องเป็นเจ้าของหรือผู้ครอบครองที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพอยู่ในวันที่ 1 มกราคมของปีใด ๆ จึงเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีสำหรับปีนั้น ๆ⁸⁴

3.2.2 ฐานภาษี

ฐานภาษีเพื่อการคำนวณภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ⁸⁵ และในกรณีที่ดินหลายแปลงซึ่งมีอาณาเขตติดต่อกันและเป็นเจ้าของเดียวกัน ฐานภาษีได้แก่ มูลค่าที่ดินทั้งหมด⁸⁶

ดังนั้นอาจพออนุมานได้ว่าฐานภาษีของที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่ไม่ได้มีอาณาเขตติดต่อกันและไม่ได้มีเจ้าของเดียวกันนั้น ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพเป็นรายแปลงที่ตั้งอยู่ภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น ในกรณีเช่นนี้ ทำให้ฐานภาษีที่นำมาคำนวณจำนวนภาษีนั้นแคบกว่าการฐานภาษีในกรณีนำที่ดินหลายแปลงมารวมคำนวณมูลค่า

⁸⁴ มาตรา 9 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “ผู้ซึ่งเป็นเจ้าของหรือครอบครองที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอยู่ในวันที่ 1 มกราคมของปีใด เป็นผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีสำหรับปีนั้น ตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัตินี้”

⁸⁵ มาตรา 35 วรรคหนึ่ง วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “ฐานภาษีเพื่อการคำนวณภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง”

⁸⁶ มาตรา 42 วรรคสอง บัญญัติว่า “เพื่อประโยชน์ในการคำนวณจำนวนภาษีตามวรรคหนึ่ง กรณีที่ดินหลายแปลงซึ่งมีอาณาเขตติดต่อกันและเป็นเจ้าของเดียวกัน ให้คำนวณมูลค่าที่ดินทั้งหมดรวมกันเป็นฐานภาษี”

3.2.3 อัตราภาษี

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ได้มีการกำหนดอัตราภาษีที่ใช้ในการคำนวณเพื่อจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพไว้ในมาตรา 37(4) โดยได้กำหนดอัตราภาษีสูงสุดไม่เกินร้อยละ 1.20 ของฐานภาษี โดยขึ้นอยู่กับมูลค่าของฐานภาษีที่กำหนดไว้

โดยในสองปีแรก คือ ในปี พ.ศ.2563 และ พ.ศ.2564 จะใช้อัตราภาษี ดังต่อไปนี้⁸⁷

ตารางที่ 9 ตารางสรุปอัตราภาษีสำหรับที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ

ที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ	อัตราภาษี ปีที่ 1-2 (ร้อยละ)
(ก) มูลค่าของฐานภาษีไม่เกิน 50 ล้านบาท	0.30
(ข) มูลค่าของฐานภาษีเกิน 50 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 200 ล้านบาท	0.40
(ค) มูลค่าของฐานภาษีเกิน 200 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 1,000 ล้านบาท	0.50
(ง) มูลค่าของฐานภาษีเกิน 1,000 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 5,000 ล้านบาท	0.60
(จ) มูลค่าของฐานภาษีเกิน 5,000 ล้านบาทขึ้นไป	0.70

ในกรณีที่ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพเป็นเวลาสามปีติดต่อกัน มาตรา 43 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562⁸⁸ ได้กำหนดให้เรียกเก็บภาษีในปีที่สี่เพิ่มขึ้นจากอัตราภาษีที่จัดเก็บอีกในอัตราร้อยละ 0.30 และหากยังทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพอีกเป็นเวลาติดต่อกัน ให้เพิ่มอัตราภาษีอีกร้อยละ 0.30 ในทุกสามปี แต่อัตราภาษีที่เสียรวมทั้งหมดแล้วต้องไม่เกินร้อยละ 3

⁸⁷ จากมาตรา 94(6) แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

⁸⁸ มาตรา 43 บัญญัติว่า “ในกรณีที่ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ต้องเสียภาษีเป็นที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพเป็นเวลาสามปีติดต่อกัน ให้เรียกเก็บภาษีสำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในปีที่สี่เพิ่มขึ้นจากอัตราภาษีที่จัดเก็บตามมาตรา 37(4) ในอัตราร้อยละศูนย์จุดสาม และหากยังทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพอีกเป็นเวลาติดต่อกัน ให้เพิ่มอัตราภาษีอีกร้อยละศูนย์จุดสามในทุกสามปี แต่อัตราภาษีที่เสียรวมทั้งหมดแล้วต้องไม่เกินร้อยละสาม”

3.3.3 การประเมินมูลค่าที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ได้กำหนดวิธีการประเมินมูลค่าที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ โดยมีหลักเกณฑ์ในการคำนวณเพื่อให้ได้มาซึ่งฐานภาษีโดยใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ โดยราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินนั้น พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ได้กำหนดให้เป็นไปตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน⁸⁹

ดังนั้น ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินจึงเป็นมูลค่าของฐานภาษีที่นำมาคำนวณกับอัตราภาษีที่พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ได้กำหนดไว้สำหรับการใช้ประโยชน์ในที่ดินแต่ละลักษณะ

3.4 ผลกระทบจากหลักเกณฑ์ลักษณะที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 นั้น ได้บัญญัติขึ้นมาโดยมีวัตถุประสงค์ที่สำคัญประการหนึ่ง คือ เพื่อกระตุ้นให้มีการทำประโยชน์ในที่ดินอย่างมีประสิทธิภาพ⁹⁰ และลดช่องว่างความเหลื่อมล้ำของคนในสังคม จะเห็นได้จากการที่พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ได้กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพในอัตราภาษีที่

⁸⁹ มาตรา 35 บัญญัติว่า “ฐานภาษีเพื่อการคำนวณภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง การคำนวณมูลค่าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

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

กรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ การคำนวณมูลค่าให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง หรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด ให้เป็นไปตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินที่คณะกรรมการประจำจังหวัดกำหนดโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์”

⁹⁰ ดวงมณี เลาวกุล, “กฎหมาย (ภาษี) ที่ดิน: ประเด็นสำคัญที่ควรพิจารณาเพื่อการปฏิรูป”, เอกสารในการประชุมเวที สกว. (TRF Forum) เรื่องการเข้าถึงและใช้ประโยชน์ที่ดิน การแย่งชิงทรัพยากรที่ดิน และกฎหมายที่ดิน: ประเด็นปัญหาและแนวทางปฏิรูป 6 มีนาคม 2558. (เอกสารไม่มีตีพิมพ์เผยแพร่)

สูงกว่าอัตราภาษีสำหรับที่ดินที่ใช้ประโยชน์ตามลักษณะอื่น ๆ ทำให้ผู้ซึ่งเป็นเจ้าของหรือครอบครองที่ดินดังกล่าวนั้นเกิดภาระต้นทุนทางภาษี อันเป็นการกระตุ้นให้ต้องพยายามหาวิธีที่จะนำที่ดินมาทำประโยชน์ในทางใดทางหนึ่งแทนการปล่อยที่ดินทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์

อย่างไรก็ตาม การกำหนดลักษณะที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพตามกฎกระทรวงกำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ พ.ศ.2562 นั้นกลับส่งผลกระทบต่อการคำนวณมูลค่าของฐานภาษีอย่างมีนัยสำคัญอันอาจทำให้เจ้าของหรือผู้ครอบครองที่ดินดังกล่าวอาศัยช่องว่างของหลักเกณฑ์เป็นเครื่องมือในการหลีกเลี่ยงภาษีเพื่อให้ตนเสียภาษีในจำนวนที่น้อยลง อันมีผลกระทบต่อการคำนวณมูลค่าภาษี โดยสามารถแยกพิจารณาได้เป็น 2 กรณี ดังต่อไปนี้

3.4.1 ฐานภาษี

การกำหนดลักษณะที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพเพื่อการจัดเก็บภาษีโดยพิจารณาจากลักษณะการใช้ประโยชน์ในที่ดินทางกายภาพแต่เพียงอย่างเดียวโดยมิได้คำนึงถึงการทำประโยชน์ของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในบริเวณใกล้เคียงมาพิจารณาประกอบ อีกทั้งมิได้มีการนำเอามูลค่าของที่ดินทั้งหมดที่ได้กระจายอยู่ตามเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอื่น ๆ และเป็นเจ้าของเดียวกัน มาคำนวณเพื่อหามูลค่าของฐานภาษีที่แท้จริง ย่อมส่งผลกระทบต่อการคำนวณมูลค่าภาษีอย่างยิ่ง เนื่องจากภาษีทรัพย์สินเป็นภาษีที่อาศัยฐานจากทรัพย์สินเป็นเกณฑ์ในการจัดเก็บ ดังนั้นความสำคัญจึงอยู่ที่มูลค่าของทรัพย์สิน หากฐานภาษีที่นำมาคำนวณเพื่อการจัดเก็บภาษีนั้นเป็นฐานภาษีที่แคบ ย่อมไม่อาจสะท้อนให้เห็นถึงฐานะของบุคคลและวัดความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีได้ อันไม่สอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดี

3.4.2 อัตราภาษี

การกำหนดลักษณะที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพตามกฎกระทรวงกำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ พ.ศ. 2562 นั้น เป็นการกำหนดหลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ในที่ดินที่เป็นเงื่อนไขในการกำหนดอัตราภาษีที่มีความแตกต่างกันตามลักษณะการใช้ประโยชน์ในที่ดินแต่ละประเภท ซึ่งตามมาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ได้กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง

ที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ และที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่น นอกจากการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม หรือเป็นที่อยู่อาศัยจะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราเพดาน ภาษีที่สูงที่สุดและเป็นอัตรากาษีที่เท่ากัน คือ ร้อยละ 1.2 ของฐานภาษี ในขณะที่ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยจะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำรองลงมา คือ ร้อยละ 0.3 ของฐานภาษี และที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมจะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำที่สุด คือ 0.15 ของฐานภาษี

อย่างไรก็ตาม หากเจ้าของหรือผู้ครอบครองที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพนำที่ดินมาทำประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม จะทำให้เจ้าของหรือผู้ครอบครองที่ดินนั้นได้รับประโยชน์จากอัตรากาษีการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรซึ่งเป็นอัตรากาษีที่ต่ำที่สุด โดยเฉพาะเจ้าของหรือผู้ครอบครองที่ดินในรายที่ไม่ใช่เกษตรกรหรือเป็นผู้ประกอบเกษตรกรรมอย่างแท้จริง แต่มีวัตถุประสงค์เพียงเพื่อต้องการได้รับอัตรากาษีในลักษณะของการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมและได้รับการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีจำนวน 50 ล้านบาท อันเป็นช่องว่างในการหลีกเลี่ยงภาษี และไม่สอดคล้องเจตนารมณ์ของกฎหมายที่ต้องการกระตุ้นให้เกิดการใช้ประโยชน์ในที่ดิน อีกทั้งยังขัดต่อหลักการทำรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นตามหลักกาษีอากรที่ดี

ดังนั้น การศึกษาปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ จึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องคำนึงถึงผลกระทบจากการกำหนดลักษณะที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพตามกฎหมายกำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ พ.ศ.2562 ดังกล่าวเพื่อหาทางแก้ไขปัญหาต่อไป

บทที่ 4

การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของสาธารณรัฐเกาหลี

ในบทนี้ผู้เขียนจะทำการศึกษการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินในต่างประเทศ โดยประเทศที่ผู้เขียนได้นำมาทำการศึกษา ได้แก่ สาธารณรัฐเกาหลี (Republic of Korea) หรือประเทศเกาหลีใต้ เนื่องจากมีรูปแบบการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินที่คล้ายกันกับประเทศไทย⁹¹ กล่าวคือ มีการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) ในรูปแบบของภาษีท้องถิ่นโดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทำหน้าที่ในการจัดเก็บภาษี นอกจากนี้สาธารณรัฐเกาฬียังมีการจัดเก็บภาษีค่านวรวมอสังหาริมทรัพย์ (Gross Real Estate Tax) ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีจากการถือครองอสังหาริมทรัพย์ (Comprehensive Real Estate Tax) ประเภทที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในสาธารณรัฐเกาหลีที่มีมูลค่าตามที่กฎหมายกำหนดเพื่อเสียภาษีในรูปแบบของภาษีระดับประเทศ ทำให้ฐานภาษีทรัพย์สินที่จัดเก็บในรูปแบบดังกล่าวของสาธารณรัฐเกาหลีนั้นมีความกว้างกว่าฐานภาษีทรัพย์สินของประเทศไทย อีกทั้งรายได้จากการจัดเก็บภาษีดังกล่าวจะถูกนำไปจัดสรรให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต่าง ๆ ที่มีรายได้จากการจัดเก็บภาษีได้น้อย เพื่อเป็นการลดปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีและลดความเหลื่อมล้ำของคนในสังคม⁹² จึงเป็นตัวอย่างของภาษีทรัพย์สินที่เห็นควรนำมาทำการศึกษารูปแบบและวิธีการเพื่อนำมาปรับใช้กับการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินในประเทศไทยต่อไป

ทั้งนี้ การศึกษการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของสาธารณรัฐเกาหลีนั้นได้เคยถูกนำเสนอไว้ในงานวิจัยก่อนหน้าที่ผู้เขียนจะได้ทำการศึกษา โดยในงานวิจัยเล่มนั้นผู้วิจัยได้มีการนำเสนอภาพรวมของปัญหาภาษีทรัพย์สินของประเทศไทย ซึ่งขณะนั้นยังเป็นร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ..... และยังอยู่ในการพิจารณาของสภานิติบัญญัติแห่งชาติในวาระที่ 2 โดยผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์ในประเด็นปัญหาการจัดเก็บภาษีกลุ่มบ้านพักอาศัย⁹³ โดยเสนอแนวทางแก้ไขปัญหาโดยการเพิ่มบทบัญญัติให้จัดเก็บภาษีจากบ้านประเภทพักตากอากาศแยกออกมาจากทรัพย์สินประเภทอื่น ๆ และนำระบบภาษีทรัพย์สิน

⁹¹ ณัฐพล พลฤทธิ, “การปฏิรูปการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินและภาษีความมั่งคั่ง : ศึกษาเปรียบเทียบกับสาธารณรัฐเกาหลี”, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2559), หน้า 95.

⁹² เรื่องเดียวกัน, หน้า 5.

⁹³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 7.

ของสาธารณรัฐเกาหลีในรูปแบบของการคำนวณรวมมูลค่าของทรัพย์สินแต่ละประเภทแล้วนำมาเสียภาษีในอัตราที่กำหนดไว้มาปรับใช้กับภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในประเทศไทย⁹⁴ แทนการคิดเฉพาะมูลค่าของทรัพย์สินแต่ละรายการ⁹⁵

อย่างไรก็ดี ผู้เขียนเห็นว่า การนำเอาแนวทางการจัดเก็บภาษีการรวมคำนวณอสังหาริมทรัพย์ทั้งหมดทุกประเภทมาคำนวณรวมกันเพื่อเสียภาษีตามอัตราภาษีก้าวหน้าที่กำหนดไว้อาจไม่เพียงพอในการนำมาปรับใช้เพื่อแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในประเทศไทย เนื่องจากว่าวิธีการดังกล่าวนั้นเป็นการคำนวณรวมมูลค่าของทรัพย์สินโดยพิจารณาจากลักษณะการทำประโยชน์ทางกายภาพของทรัพย์สินประเภทนั้น ๆ เท่านั้น โดยมีได้คำนึงถึงการทำประโยชน์ของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในบริเวณใกล้เคียงมาพิจารณาประกอบด้วยแต่อย่างใด จึงอาจทำให้ไม่สามารถสะท้อนให้เห็นถึงการทำประโยชน์ที่แท้จริงที่ควรจะเป็นสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น ๆ ในอันที่จะนำมาเป็นฐานภาษีเพื่อเสียภาษีตามอัตราภาษีที่กำหนดไว้

เอกัตศึกษานี้ ผู้เขียนจะได้นำเสนอแนวทางการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ โดยการนำเอาแนวทางการจัดเก็บภาษีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์ของสาธารณรัฐเกาหลีมาทำวิเคราะห์เพื่อกำหนดรูปแบบความเป็นไปได้ในการนำมาปรับใช้กับประเทศไทย โดยคำนึงถึงการทำประโยชน์ของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในบริเวณใกล้เคียงมาพิจารณาประกอบด้วย และหาแนวทางในการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่เหมาะสมกับประเทศไทยในบทที่ 5 ต่อไป

4.1 ความเป็นมาและวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน

สาธารณรัฐเกาหลีมีการปฏิรูประบบภาษีขึ้นหลายครั้ง รวมทั้งมีการประกาศใช้บังคับกฎหมายภาษีขึ้นมาหลายฉบับ โดยในปี ค.ศ.2004-2006 มีการจัดเก็บภาษีจากการถือครองอสังหาริมทรัพย์ (Comprehensive Real Estate Holding Tax) ซึ่งเป็นการรวมเอาภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) ซึ่งเป็นภาษีท้องถิ่นที่มีมูลค่าตามที่กำหนดไว้มาจัดเก็บเป็นภาษีในระดับประเทศ โดยใช้มูลค่าทั้งหมดของทรัพย์สินแต่ละประเภทที่แต่ละบุคคลครอบครองมาเป็นฐานภาษีและจัดเก็บตามอัตราภาษีแบบก้าวหน้า

⁹⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 163-164.

⁹⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 141.

โดยให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแต่ละแห่งจัดทำบัญชีทรัพย์สินของบุคคลดังกล่าวที่มีมูลค่าตามที่กำหนดส่งมายังกระทรวงมหาดไทย และกระทรวงมหาดไทยจะมอบบัญชีทรัพย์สินดังกล่าวให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีแห่งชาติ (National Tax Service) เป็นผู้ดำเนินการจัดเก็บภาษี โดยรายได้จากภาษีดังกล่าวรัฐบาลจะเป็นผู้ดำเนินการจัดสรรให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่จัดเก็บภาษีได้น้อยเพื่อเป็นการกระจายอำนาจทางการคลัง และลดความเหลื่อมล้ำด้านรายได้ระหว่างองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นด้วยตนเอง

4.2 ลักษณะและประเภทของภาษีทรัพย์สิน

สาธารณรัฐเกาหลีมีการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) จากการถือครองทรัพย์สิน ประเภทบ้าน ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ในรูปแบบของภาษีท้องถิ่น (Local Tax) โดยมีองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทำหน้าที่ในการจัดเก็บภาษี นอกจากนี้ยังมีการจัดเก็บภาษีค่านวณรวมอสังหาริมทรัพย์ (Gross Real Estate Tax) ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีจากการถือครองอสังหาริมทรัพย์ (Comprehensive Real Estate Tax) ประเภทบ้านพักอาศัย และที่ดิน (ยกเว้นบ้านพักตากอากาศ) ในสาธารณรัฐเกาหลีที่มีมูลค่าตามที่กฎหมายกำหนดเพื่อเสียภาษีในรูปแบบของภาษีระดับประเทศ (National Tax)⁹⁶

การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของสาธารณรัฐเกาหลีจึงแบ่งออกเป็น 2 ระดับ คือ ภาษีทรัพย์สินในระดับประเทศ (National Tax) และภาษีทรัพย์สินในระดับท้องถิ่น (Local Tax) ดังนี้

4.2.1 ภาษีทรัพย์สินในระดับประเทศ (National Tax) ได้แก่

4.2.1.1 ภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax)

4.2.1.2 ภาษีการให้ (Gift Tax)

4.2.1.3 ภาษีการถือครองอสังหาริมทรัพย์ (Comprehensive Real Estate Holding

Tax)

4.2.1.4 ภาษีการทำธุรกรรมหลักทรัพย์ (Securities Transaction Tax Act)

4.2.2 ภาษีทรัพย์สินในระดับท้องถิ่น (Local Tax) ได้แก่

4.2.2.1 ภาษีทรัพย์สินที่มหานครสามารถจัดเก็บได้ (Metropolitan City Taxes) มี

ดังนี้

⁹⁶ Ministry of Economy and Finance, 2018, Korean Taxation, page 144-145.

(1) ภาษีการได้มา (Acquisition Tax)

(2) ภาษีรถยนต์ (Automobile Tax)

4.2.2.2 ภาษีทรัพย์สินที่จังหวัด (Do) สามารถจัดเก็บได้ มีดังนี้

(1) ภาษีการได้มา (Acquisition Tax)

(2) ภาษีการจดทะเบียนและใบอนุญาต (Registration and License Tax)

4.2.2.3 ภาษีทรัพย์สินที่เขตซึ่งอยู่ในมหานคร (Metropolitan City) และเขตปกครองพิเศษ (Special Metropolitan City) สามารถจัดเก็บได้ มีดังนี้

(1) ภาษีการจดทะเบียนและใบอนุญาต (Registration and license Tax)

(2) ภาษีทรัพย์สิน (Property Tax)

4.2.2.4 ภาษีทรัพย์สินที่เขต (Gun/Si) ซึ่งอยู่ในจังหวัด (Do) สามารถจัดเก็บได้ มีดังนี้

(1) ภาษีทรัพย์สิน (Property Tax)

(2) ภาษีรถยนต์ (Automobile Tax)

สำหรับหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของสาธารณรัฐเกาหลีในระดับประเทศ ได้แก่ National Tax Service ซึ่งเป็นหน่วยงานในสังกัดกระทรวงยุทธศาสตร์และการคลัง (Ministry of Strategy and Finance) และในระดับท้องถิ่น ได้แก่ รัฐบาลส่วนท้องถิ่น (Local Government)⁹⁷ หรืออาจเทียบเคียงได้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของประเทศไทย

ตารางที่ 10 ตารางภาษีทรัพย์สินของสาธารณรัฐเกาหลี

ประเภทภาษี	ผู้มีหน้าที่เสียภาษี	อัตราภาษี	ฐานภาษี
ภาษีการรับมรดก ⁹⁸	ผู้ได้รับมรดก	อัตราก้าวหน้า	มูลค่าของทรัพย์สินที่เป็นมรดกทั้งหมดที่ได้รับมา
ภาษีการให้ ⁹⁹	ผู้ได้รับทรัพย์สินจากการให้	อัตราก้าวหน้า	มูลค่าของทรัพย์สินที่ได้รับมา

⁹⁷ ณัฐพล พลฤทธิ, “การปฏิรูปการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินและภาษีความมั่งคั่ง : ศึกษาเปรียบเทียบกับสาธารณรัฐเกาหลี”, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท สาขาเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2559), หน้า 97

⁹⁸ Ministry of Economy and Finance, 2018, Korean Taxation, page 132-138.

⁹⁹ Ibid., p. 139-143.

ประเภทภาษี	ผู้มีหน้าที่เสียภาษี	อัตราภาษี	ฐานภาษี
ภาษีคำนวณรวมการถือครองอสังหาริมทรัพย์ ¹⁰⁰	ผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินประเภทบ้านพักอาศัย และที่ดิน (ยกเว้นบ้านพักตากอากาศ)	อัตราก้าวหน้า	มูลค่าของทรัพย์สินประเภทบ้านบ้านพักอาศัย และที่ดิน (ยกเว้นบ้านพักตากอากาศ)
ภาษีการทำธุรกรรมหลักทรัพย์ ¹⁰¹	ผู้โอนหุ้นในและนอกตลาดหลักทรัพย์	อัตราคงที่ร้อยละ 0.5	มูลค่าหุ้นหรือหลักทรัพย์ที่ทำการโอน ณ ราคาที่ทำการโอนในวันเวลาดังกล่าว
ภาษีการได้มา ¹⁰²	ผู้ซึ่งได้รับกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินตามที่ระบุไว้ในพระราชบัญญัติภาษีท้องถิ่น	อัตราก้าวหน้าและอัตราคงที่สำหรับทรัพย์สินบางประเภท	มูลค่าของทรัพย์สินที่ได้มาตามราคาประเมินตลาดปัจจุบัน
ภาษียรถยนต์ ¹⁰³	ผู้ซึ่งเป็นเจ้าของรถ	อัตราก้าวหน้า	ขนาดของเครื่องยนต์ หรือน้ำหนัก ขึ้นอยู่กับประเภทของรถ
ภาษีการจดทะเบียนและใบอนุญาต ¹⁰⁴	ผู้ซึ่งทำการจดทะเบียนทรัพย์สินหรือจดทะเบียนพร้อมรับใบอนุญาต	อัตราคงที่แบ่งแยกตามประเภทของทรัพย์สิน	มูลค่าของทรัพย์สินที่ตามราคาตลาด
ภาษีทรัพย์สิน ¹⁰⁵	ผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินประเภทบ้าน ที่ดิน สิ่งปลูก	อัตราก้าวหน้าและอัตราคงที่สำหรับทรัพย์สินบาง	มูลค่าของทรัพย์สินที่ตามราคาตลาดหรือราคาประเมินของรัฐ

¹⁰⁰ Ibid., p. 144-148.

¹⁰¹ Ibid., p. 192-193.

¹⁰² Ibid., p. 298-299.

¹⁰³ Ibid., p. 312-314.

¹⁰⁴ Ibid., p. 300-304.

¹⁰⁵ Ibid., p. 309-311.

ประเภทภาษี	ผู้มีหน้าที่เสียภาษี	อัตรากาษี	ฐานภาษี
	สร้าง เรือ และเครื่องบิน	ประเภท	

4.2.1 ภาษีทรัพย์สินที่เกี่ยวกับที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ

ในหัวข้อนี้จะทำการศึกษาเฉพาะภาษีทรัพย์สินของสาธารณรัฐเกาหลีที่เกี่ยวข้องกับที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพเป็นหลักซึ่งประกอบด้วยภาษีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์ (Gross Real Estate Tax) และภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) ดังจะกล่าวต่อไปนี้

4.2.1.1 ภาษีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์ (Gross Real Estate Tax)

ภาษีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์เป็นกฎหมายภาษีทรัพย์สินในระดับประเทศที่บัญญัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจากการถือครองอสังหาริมทรัพย์ (Comprehensive Real Estate Holding Tax) ประเภทบ้านพักอาศัย (ยกเว้นบ้านพักตากอากาศ) และที่ดินที่อยู่ในสาธารณรัฐเกาหลีภายใต้การจัดเก็บภาษีแบบรวมทั่วไป (General Aggregate Taxation) ตามมาตรา 106 (1) 1 แห่งพระราชบัญญัติภาษีท้องถิ่น (Local Tax Act)¹⁰⁶ เฉพาะในส่วนที่เป็นที่ดินประเภทที่ไม่ต้องทำการประเมิน หรือได้รับยกเว้นและที่ดินได้รับการลดหย่อนตามกฎหมายซึ่งก็คือที่ดินทั่วไปรวมทั้งที่ดินว่างเปล่าและภายใต้การจัดเก็บแบบรวมพิเศษ (Special Aggregate Taxation) ตามมาตรา 106 (1) 2 แห่งพระราชบัญญัติภาษีท้องถิ่น (Local Tax Act)¹⁰⁷ เฉพาะในส่วนที่เป็นที่ดินประเภทที่มีสิ่งปลูกสร้างตั้งอยู่บนที่ดิน เช่น ที่ดินที่เป็นโรงงานอุตสาหกรรม เป็นต้น นอกจากนี้ยังรวมถึงที่ดินที่ใช้ประกอบธุรกิจต่าง ๆ เช่น ที่ดินสำหรับจัดงานมหรหรมแสดงต่าง ๆ ที่ดินสำหรับจัดทำเป็นคลังสินค้าทัณฑ์บนหรือที่ดินเปล่าที่กำลังจะสร้างโรงงานขึ้นบนที่ดินดังกล่าว แต่ไม่รวมถึงที่ดินประเภททำการเกษตรกรรม¹⁰⁸

โดยกำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีหน้าที่จัดทำบัญชีทรัพย์สินของผู้ที่ถือครองบ้านพักอาศัย (ยกเว้นบ้านพักตากอากาศ) และที่ดิน ณ วันที่ 1 มิถุนายน ส่งมายังกระทรวงมหาดไทยเพื่อเป็นฐานข้อมูลในการจัดเก็บภาษีสำหรับผู้ถือครองบ้านพักอาศัยซึ่งมีผลรวมของ

¹⁰⁶ Article 106(1)1 of The Local Tax Act

¹⁰⁷ Article 106(1)2 of The Local Tax Act

¹⁰⁸ ณัฐพล พลฤทธิ์. “การปฏิรูปการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินและภาษีความมั่งคั่ง : ศึกษาเปรียบเทียบกับสาธารณรัฐเกาหลี”, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์), 2559. หน้า 105.

ราคาประเมินของรัฐเกินกว่า 600 ล้านบาท สำหรับผู้ที่ถือครองที่ดินทั่วไปรวมทั้งที่ดินว่างเปล่าและอื่น ๆ ซึ่งมีผลรวมของราคาประเมินของรัฐเกินกว่า 500 ล้านบาท และผู้ที่ถือครองที่ดินที่มีสิ่งปลูกสร้าง เช่น ร้านค้า สำนักงาน อาคาร เป็นต้น ซึ่งมีผลรวมของราคาประเมินของรัฐเกินกว่า 8000 ล้านบาท¹⁰⁹ เพื่อนำมาคูณกับอัตราภาษีที่กำหนดไว้เพื่อจัดเก็บภาษี และภาษีดังกล่าวเมื่อจัดเก็บได้แล้วจะจัดสรรลงไปให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในพื้นที่ต่าง ๆ ตามพระราชบัญญัติเงินอุดหนุนท้องถิ่น (Local Subsidy Act) โดยเริ่มจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มีการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินได้น้อย¹¹⁰ ทั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อลดความเหลื่อมล้ำระหว่างองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นด้วยกันเอง

4.2.1.2 ภาษีทรัพย์สิน (Property Tax)

ภาษีทรัพย์สินเป็นกฎหมายภาษีทรัพย์สินในระดับท้องถิ่นที่จังหวัดและเขตในจังหวัดหรือมหานครได้ทำการจัดเก็บจากทรัพย์สินประเภทที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง บ้าน อากาศยาน และเรือ ตามพระราชบัญญัติภาษีท้องถิ่น (Local Tax Act)¹¹¹ โดยมาตรา 104(1) ได้ให้คำนิยามคำว่า “ที่ดิน” ไว้ดังต่อไปนี้

คำว่า “ที่ดิน” หมายความว่า ที่ดินที่อยู่ภายใต้การจดทะเบียนตามกฎหมาย และที่ดินอื่น ๆ ที่ถูกนำมาใช้ประโยชน์จริง¹¹²

ตามพระราชบัญญัติภาษีท้องถิ่น (Local Tax Act) ได้ทำการจัดแบ่งทรัพย์สินประเภทที่ดินออกเป็นประเภทต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

(1) การจัดเก็บภาษีแบบรวมทั่วไป (General Aggregate Taxation)

การจัดเก็บภาษีแบบรวมทั่วไป หมายถึง ที่ดินที่ไม่ต้องทำการประเมิน หรือได้รับยกเว้นและที่ดินได้รับการลดหย่อนตามกฎหมายซึ่งก็คือที่ดินทั่วไปรวมทั้งที่ดินว่างเปล่าด้วย

(2) การจัดเก็บภาษีแบบรวมพิเศษ (Special Aggregate Taxation)

การจัดเก็บภาษีแบบรวมพิเศษ หมายถึง ที่ดินที่มีสิ่งปลูกสร้างตั้งอยู่บนที่ดิน เช่น ที่ดินที่เป็นโรงงานอุตสาหกรรม เป็นต้น นอกจากนี้ยังหมายความรวมถึง ที่ดินที่ใช้ประกอบ

¹⁰⁹ Ministry of Economy and Finance, 2018, Korean Taxation, page 144.

¹¹⁰ Jongseok An, *Local Autonomy and Local Tax Policy in Korea*, page 31-34

¹¹¹ Article 105 of The Local Tax Act

¹¹² Article 104(1) of The Local Tax Act

ธุรกิจต่าง ๆ เช่น ที่ดินสำหรับจัดงานมหกรรมแสดงต่าง ๆ ที่ดินสำหรับจัดทำเป็นคลังสินค้าทัณฑ์บนหรือที่ดินเปล่าที่กำลังจะสร้างโรงงานขึ้นบนที่ดินดังกล่าว

(3) การจัดเก็บภาษีแบบแยก (Separate Taxation)

การจัดเก็บภาษีแบบแยก หมายถึง ที่ดินที่ใช้ทำเกษตรกรรม กสิกรรม โรงงานอุตสาหกรรมที่ดินที่ทำการปลูกพืชสวน หรือป่าไม้สวนตามกฎหมาย ที่ดินที่เป็นสนามกอล์ฟ รวมถึงที่ดินที่มีการสร้างโรงงานอุตสาหกรรมเสร็จสิ้นแล้ว¹¹³

4.2.2 โครงสร้างของภาษีที่เกี่ยวกับดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ

สาธารณรัฐเกาหลีได้กำหนดโครงสร้างของภาษีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์ (Gross Real Estate Tax) และภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) ที่เกี่ยวกับที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพไว้ดังจะกล่าวต่อไปนี้

4.3.2.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ผู้ที่ถือครองทรัพย์สินเกี่ยวกับที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ ณ วันที่ 1 มิถุนายนปีใด ๆ จะต้องเสียภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) ในลักษณะคำนวณรวมเพื่อเสียภาษีในรูปแบบของภาษีท้องถิ่น และในกรณีที่มีคำนวณรวมแล้วมีมูลค่าตามที่กฎหมายกำหนด จะต้องเสียภาษีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์ (Gross Real Estate Tax) ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีจากการถือครองอสังหาริมทรัพย์ในสาธารณรัฐ เพื่อเสียภาษีในรูปแบบของภาษีระดับประเทศ ดังนี้

(1) ภาษีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์ (Gross Real Estate Tax)

ผู้มีหน้าที่เสีย ได้แก่ บุคคลที่ถือครองที่ดินที่มีลักษณะอย่างหนึ่งอย่างใด ดังต่อไปนี้

ก. ที่ดินทั่วไปรวมทั้งที่ดินว่างเปล่า และอื่น ๆ ที่มีมูลค่ารวมเกิน 500 ล้าน

วอน

¹¹³ Article 106 of Local Tax Act

ข. ที่ดินที่มีสิ่งปลูกสร้าง เช่น ร้านค้า สำนักงาน อาคาร เป็นต้น ที่มีมูลค่ารวมเกิน 8,000 ล้านบาท¹¹⁴

(2) ภาษีทรัพย์สิน (Property Tax)

ผู้มีหน้าที่เสีย ได้แก่ ผู้ที่เป็นเจ้าของที่ดินที่อยู่ภายใต้การจดทะเบียนตามกฎหมายและที่ดินอื่น ๆ ที่ถูกนำมาใช้ประโยชน์จริง¹¹⁵

4.3.2.2 ฐานภาษี

ฐานภาษีที่ถูกนำมาใช้เป็นในการจัดเก็บภาษีตามอัตราภาษีที่กำหนดไว้สำหรับภาษีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์และภาษีทรัพย์สินที่เกี่ยวกับที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพนั้นจะมีความแตกต่างกันตามลักษณะการใช้ประโยชน์ในที่ดิน ดังนี้

(1) ภาษีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์ (Gross Real Estate Tax)

ฐานภาษีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์ที่เกี่ยวกับที่ดิน ได้แก่ ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ไม่ว่าจะเป็นบ้านพักอาศัย (ยกเว้นบ้านพักตากอากาศ) ที่ดินทั่วไปรวมทั้งที่ดินว่างเปล่า และอื่น ๆ รวมทั้งที่ดินที่มีสิ่งปลูกสร้าง เช่น ร้านค้า สำนักงาน อาคาร เป็นต้น¹¹⁶

(2) ภาษีทรัพย์สิน (Property Tax)

ฐานภาษีทรัพย์สิน ได้แก่ ราคาประเมินปัจจุบันคูณด้วย 60% สำหรับบ้าน และ 70% สำหรับที่ดิน¹¹⁷

4.3.2.3 อัตราภาษี

ภาษีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์ (Gross Real Estate Tax) และภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) ที่นำมาจัดเก็บจากทรัพย์สินประเภทที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพนั้นจะมีอัตราภาษีที่แตกต่างกันออกไปตามลักษณะการใช้ประโยชน์ที่ดินและมูลค่าของฐานภาษีที่กำหนดไว้

¹¹⁴ Ministry of Economy and Finance, 2018, Korean Taxation, page 144.

¹¹⁵ Ibid., p. 309.

¹¹⁶ Ibid., p. 114.

¹¹⁷ Ibid., p. 309.

(1) ภาษีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์ (Gross Real Estate Tax)

ตารางที่ 11 ตารางสรุปอัตราภาษีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์

ลักษณะการใช้ประโยชน์ที่ดิน	อัตราภาษี ¹¹⁸ (ร้อยละ)
1. ที่ดินทั่วไปและที่ดินว่างเปล่า	
(ก) มูลค่าของฐานภาษี 1,500 ล้านบาทหรือน้อยกว่า	0.75
(ข) มูลค่าของฐานภาษี 4,500 ล้านบาทหรือน้อยกว่า	1.50
(ค) มูลค่าของฐานภาษีมากกว่า 4,500 ล้านบาท	2.00
2. ที่ดินที่มีสิ่งปลูกสร้างทุกประเภท (ร้านค้า, สำนักงาน, อาคาร ฯลฯ)	
(ก) มูลค่าของฐานภาษี 20,000 ล้านบาทหรือน้อยกว่า	0.50
(ข) มูลค่าของฐานภาษีไม่เกิน 40,000 ล้านบาทหรือน้อยกว่า	0.60
(ค) มูลค่าของฐานภาษีมากกว่า 40,000 ล้านบาท	0.70

(2) ภาษีทรัพย์สิน (Property Tax)

ตารางที่ 12 ตารางสรุปอัตราภาษีทรัพย์สิน

ลักษณะการใช้ประโยชน์ที่ดิน	อัตราภาษี ¹¹⁹ (ร้อยละ)
1. General Aggregate Tax	
(ก) มูลค่าของฐานภาษีไม่เกิน 50 ล้านบาท	0.20
(ข) มูลค่าของฐานภาษี 50-100 ล้านบาท	0.30
(ค) มูลค่าของฐานภาษีมากกว่า 100 ล้านบาท	0.50
2. Special Aggregate Tax	

¹¹⁸ Ibid., p. 146.¹¹⁹ Ibid., p. 309-310.

ลักษณะการใช้ประโยชน์ที่ดิน	อัตรากาซี ¹¹⁹ (ร้อยละ)
(ก) มูลค่าของฐานกาซีไม่เกิน 200 ล้านบาท	0.20
(ข) มูลค่าของฐานกาซี 200-1,000 ล้านบาท	0.30
(ค) มูลค่าของฐานกาซีมากกว่า 1,000 ล้านบาท	0.40
3. Separate Tax	
(ก) ที่ดินเพาะปลูก, สวนผลไม้, ที่ดินสำหรับเลี้ยงสัตว์และป่าไม้	0.07
(ข) ที่ดินสำหรับสนามกอล์ฟและรีสอร์ท	4.00
(ค) ที่ดินนอกเหนือจาก (1) หรือ (2)	0.20

4.2.3 การประเมินมูลค่าเกี่ยวกับที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ

การประเมินมูลค่าทรัพย์สิน มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดมูลค่าของทรัพย์สินแต่ละประเภทที่จะนำมาจัดเก็บกาซีตามอัตราที่กำหนดไว้สำหรับทรัพย์สินประเภทนั้นๆ ดังนั้น การพิจารณาว่าที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพในสาธารณรัฐเกาหลีจะต้องถูกจัดเก็บกาซีในรูปแบบของกาซีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์ (Gross Real Estate Tax) หรือกาซีทรัพย์สิน (Property Tax) จึงต้องพิจารณาจากมูลค่าของทรัพย์สินเป็นสำคัญดังมีรายละเอียดต่อไปนี้

(1) กาซีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์ (Gross Real Estate Tax)

การจัดเก็บกาซีจากการถือครองอสังหาริมทรัพย์เกี่ยวกับที่ดินทั่วไปรวมทั้งที่ดินว่างเปล่าและอื่น ๆ ภายใต้การจัดเก็บกาซีแบบรวมทั่วไป (General Aggregate Taxation) จะถูกกำหนดโดยการคูณจำนวนเงินซึ่งคงเหลืออยู่ภายหลังจากหักด้วยจำนวนเงิน 500 ล้านบาท หรือประมาณ 13,491,543.80 บาท¹²⁰ จากผลรวมของราคาประเมินของรัฐที่ได้ประกาศให้ทราบโดยเปิดเผยตามอัตราส่วนมูลค่าตลาดยุติธรรมที่กำหนดโดยประธานาธิบดีในช่วงระหว่าง 60% ถึง 100% โดยพิจารณา

¹²⁰ ธนาคารแห่งประเทศไทย, 2563, อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ 1 วอน เท่ากับ 0.0267 บาท [ออนไลน์], แหล่งที่มา: https://www.bot.or.th/thai/_layouts/application/exchangerate/exchangerate.aspx [12 เม.ย. 2563].

จากสถานะตลาดอสังหาริมทรัพย์ สถานการณ์ทางการเงิน และปัจจัยอื่น ๆ แล้วนำมาคูณกับอัตราภาษีที่กำหนดไว้เพื่อจัดเก็บภาษี

สำหรับการจัดเก็บภาษีจากการถือครองอสังหาริมทรัพย์ที่เกี่ยวกับที่ดินที่มีสิ่งปลูกสร้างภายใต้การจัดเก็บภาษีแบบรวมพิเศษ (Special Aggregate Taxation) จะถูกกำหนดโดยการคูณจำนวนเงินซึ่งคงเหลืออยู่ภายหลังจากหักด้วยจำนวนเงิน 8,000 ล้านบาท หรือประมาณ 215,864,700.80 บาท¹²¹ จากผลรวมของราคาประเมินของรัฐที่ได้ประกาศให้ทราบโดยเปิดเผยตามอัตราส่วนมูลค่าตลาดยุติธรรมที่กำหนดโดยประธานาธิบดีในช่วงระหว่าง 60% ถึง 100% โดยพิจารณาจากสถานะตลาดอสังหาริมทรัพย์ สถานการณ์ทางการเงิน และปัจจัยอื่น ๆ แล้วนำมาคูณกับอัตราภาษีที่กำหนดไว้เพื่อจัดเก็บภาษี¹²²

แต่ในกรณีที่คำนวณแล้วเป็นจำนวนน้อยกว่าศูนย์ จะถือว่าจำนวนเงินดังกล่าวเป็นศูนย์¹²³ และผู้มีหน้าที่เสียภาษีการคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์แล้ว ไม่ต้องเสียภาษีทรัพย์สินตามพระราชบัญญัติภาษีท้องถิ่น (Local Tax Act) อีก

ตัวอย่าง นาย ก เป็นเจ้าของหรือครอบครองที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า มูลค่า 2,000 ล้านบาท นาย ก จะมีจำนวนภาษีที่ต้องเสียภาษีตามสูตรการคำนวณภาษีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์ (Gross Real Estate Tax) ดังนี้

ตารางที่ 13 ตัวอย่างการคำนวณภาษีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์

จำนวนภาษีที่ต้องเสีย	=	มูลค่าที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าที่มีมูลค่ารวมตามที่กำหนด
		(-) 500 ล้านบาท
		X จำนวนมูลค่าคงเหลือ (หลังจากหักด้วยจำนวนเงิน 500 ล้านบาท)
		X อัตราภาษีที่กำหนดไว้เพื่อจัดเก็บภาษี
	=	2,000 ล้านบาท - 500 ล้านบาท
	=	1,500 ล้านบาท

¹²¹ Ibid.

¹²² Ministry of Economy and Finance, 2018, Korean Taxation, page 145.

¹²³ ดูเพิ่มเติมจาก Article 13 of The Gross Real Estate Tax

=	1,500 ล้านบาท × 0.75%
=	11,250,000 บาท

จากสูตรการคำนวณภาษีการคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์ (Gross Real Estate Tax) ดังกล่าว จะเห็นได้ว่า นาย ก จะมีจำนวนภาษีที่ต้องเสียเป็นเงินจำนวน 11,250,000 บาท หรือ ประมาณ 298,088.55 บาท¹²⁴

(2) ภาษีทรัพย์สิน (Property Tax)

ภาษีทรัพย์สินเป็นกฎหมายภาษีทรัพย์สินในระดับท้องถิ่นที่มีการจัดเก็บภาษีจากอสังหาริมทรัพย์และสังหาริมทรัพย์ทุกประเภท ใช้รูปแบบการคำนวณรวมทรัพย์สินโดยการแยกประเภททรัพย์สินที่จะนำมาทำการคำนวณรวมเพื่อเสียภาษีตามอัตราที่กำหนดไว้¹²⁵

ตัวอย่าง นาย ก มีบ้านพักอาศัย 2 หลัง มูลค่าหลังละ 500 ล้านบาท และที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าอีก 2 แปลง มูลค่าแปลงละ 500 ล้านบาท ในเมืองปทุมธานี ดังนั้นในการคำนวณเพื่อเสียภาษีทรัพย์สินจะต้องแยกบ้านและที่ดินออกจากกัน โดยนำบ้านทั้งสองหลังมารวมคำนวณเข้าด้วยกันเพื่อเสียภาษีตามอัตราที่กำหนดไว้สำหรับทรัพย์สินประเภทบ้าน และนำที่ดินทั้ง 2 แห่งมารวมคำนวณเข้าด้วยกันเพื่อเสียภาษีตามอัตราที่กำหนดไว้สำหรับทรัพย์สินประเภทที่ดิน

จากตัวอย่างข้างต้น นาย ก ถือครองทรัพย์สินประเภทบ้านและที่ดิน โดยมีมูลค่ารวมของทรัพย์สินประเภทบ้านทั้งสองหลังเกิน 600 ล้านบาท และมูลค่ารวมของทรัพย์สินประเภทที่ดินทั้งสองแปลงเกิน 500 ล้านบาท ดังนั้น นาย ก จะต้องเสียภาษีจากการถือครองอสังหาริมทรัพย์ (Comprehensive Real Estate Holding Tax) ในรูปแบบของการจัดเก็บภาษีการคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์ (Gross Real Estate Tax) แทนการเสียภาษีทรัพย์สิน (Property Tax)

¹²⁴ ธนาคารแห่งประเทศไทย, 2563, อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ 1 บาท เท่ากับ 0.0267 บาท [ออนไลน์], แหล่งที่มา: https://www.bot.or.th/thai/_layouts/application/exchangerate/exchangerate.aspx [12 เม.ย. 2563].

¹²⁵ โปรตคุณฐพล พลฤทธิ, “การปฏิรูปการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินและภาษีความมั่งคั่ง : ศึกษาเปรียบเทียบกับสาธารณรัฐเกาหลี”, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์), 2559. หน้า 115.

4.3 เปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีที่เกี่ยวกับที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพของสาธารณรัฐเกาหลีกับประเทศไทย

จากการศึกษาการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของสาธารณรัฐเกาหลีทำให้ทราบว่า สาธารณรัฐเกาหลีมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่เกี่ยวกับที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพทั้งในระดับประเทศ ได้แก่ ภาษีค่านวณรวมอสังหาริมทรัพย์ (Gross Real Estate Holding Tax) และในระดับท้องถิ่น ได้แก่ ภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) ซึ่งสามารถนำมาทำการศึกษาเปรียบเทียบกับการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพของประเทศไทยได้ดังนี้

4.3.1 เปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีค่านวณรวมอสังหาริมทรัพย์ (Gross Real Estate Holding Tax) ของสาธารณรัฐเกาหลีกับการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพของประเทศไทย

ภาษีค่านวณรวมอสังหาริมทรัพย์เป็นกฎหมายภาษีทรัพย์สินในระดับประเทศที่บัญญัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจากการถือครองอสังหาริมทรัพย์ (Comprehensive Real Estate Holding Tax) ประเภทบ้านพักอาศัย (ยกเว้นบ้านพักตากอากาศ) และที่ดินที่อยู่ในสาธารณรัฐเกาหลีภายใต้การจัดเก็บภาษีแบบรวมทั่วไป (General Aggregate Taxation) ตามมาตรา 106(1)1 แห่งพระราชบัญญัติภาษีท้องถิ่น (Local Tax Act)¹²⁶ เฉพาะในส่วนที่เป็นที่ดินประเภทที่ไม่ต้องทำการประเมิน หรือได้รับยกเว้นและที่ดินได้รับการลดหย่อนตามกฎหมายซึ่งก็คือที่ดินทั่วไปรวมทั้งที่ดินว่างเปล่าและอื่น ๆ และภายใต้การจัดเก็บแบบรวมพิเศษ (Special Aggregate Taxation) ตามมาตรา 106(1)2 แห่งพระราชบัญญัติภาษีท้องถิ่น (Local Tax Act)¹²⁷ เฉพาะในส่วนที่เป็นที่ดินประเภทที่มีสิ่งปลูกสร้างตั้งอยู่บนที่ดิน เช่น ที่ดินที่เป็นโรงงานอุตสาหกรรม เป็นต้น นอกจากนี้ยังรวมถึงที่ดินที่ใช้ประกอบธุรกิจต่าง ๆ เช่น ที่ดินสำหรับจัดงานมหรหรรรมแสดงต่าง ๆ ที่ดินสำหรับจัดทำเป็นคลังสินค้าทัณฑ์บนหรือที่ดินเปล่าที่กำลังจะสร้างโรงงานขึ้นบนที่ดินดังกล่าว แต่ไม่รวมถึงที่ดินประเภททำการเกษตรกรรม¹²⁸ โดยกำหนดให้

¹²⁶ Article 106(1)1 of The Local Tax Act

¹²⁷ Article 106(1)2 of The Local Tax Act

¹²⁸ ณัฐพล พลฤทธิ์. “การปฏิรูปการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินและภาษีความมั่งคั่ง : ศึกษาเปรียบเทียบกับสาธารณรัฐเกาหลี”, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์), 2559. หน้า 105.

องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีหน้าที่จัดทำบัญชีทรัพย์สินของผู้ที่ถือครองบ้านพักอาศัย (ยกเว้นบ้านพักตากอากาศ) และที่ดิน ณ วันที่ 1 มิถุนายน ส่งมายังกระทรวงมหาดไทยเพื่อเป็นฐานข้อมูลในการจัดเก็บภาษีสำหรับผู้ถือครองบ้านพักอาศัยซึ่งมีผลรวมของราคาประเมินของรัฐเกินกว่า 600 ล้านบาท สำหรับผู้ที่ถือครองที่ดินทั่วไปรวมทั้งที่ดินว่างเปล่าและอื่น ๆ ซึ่งมีผลรวมของราคาประเมินของรัฐเกินกว่า 500 ล้านบาท และผู้ที่ถือครองที่ดินที่มีสิ่งปลูกสร้าง เช่น ร้านค้า สำนักงาน อาคาร เป็นต้น ซึ่งมีผลรวมของราคาประเมินของรัฐเกินกว่า 8000 ล้านบาท¹²⁹ เพื่อนำมาคูณกับอัตราภาษีที่กำหนดไว้เพื่อจัดเก็บภาษี และภาษีดังกล่าวเมื่อจัดเก็บได้แล้วจะจัดสรรลงไปให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในพื้นที่ต่าง ๆ ตามพระราชบัญญัติเงินอุดหนุนท้องถิ่น (Local Subsidy Act) โดยเริ่มจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มีการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินได้น้อย¹³⁰ ทั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อลดความเหลื่อมล้ำระหว่างองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นด้วยตนเอง

แม้ว่าภาษีค่านวรวมอสังหาริมทรัพย์จะไม่ได้มีการบัญญัติถึงที่ดินที่ไม่ได้ทำประโยชน์ตามสมควรแก่สภาพไว้โดยตรงก็ตาม แต่หากพิจารณาจากคำนิยามของคำว่า “ที่ดิน” ในมาตรา 2(4) แห่งพระราชบัญญัติภาษีค่านวรวมอสังหาริมทรัพย์ (Gross Real Estate Tax Act)¹³¹ นั้น หมายถึง ที่ดินตามที่ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 104(1) แห่งพระราชบัญญัติภาษีท้องถิ่น (Local Tax Act) อันได้แก่ ที่ดินที่ได้มีการจดทะเบียนไว้อย่างถูกต้องตามกฎหมาย¹³² ประกอบกับมาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติภาษีค่านวรวมอสังหาริมทรัพย์ (Gross Real Estate Tax Act)¹³³ ได้กำหนดให้การจัดเก็บภาษีจากการถือครองอสังหาริมทรัพย์ (Comprehensive Real Estate Holding Tax) ประเภทบ้านพักอาศัย (ยกเว้นบ้านพักตากอากาศ) และที่ดินที่อยู่ในสาธารณรัฐเกาหลีอยู่ภายใต้การจัดเก็บภาษีแบบรวมทั่วไป (General Aggregate Taxation) ตามมาตรา 106(1)1 แห่งพระราชบัญญัติภาษีท้องถิ่น (Local Tax Act) ซึ่งได้แก่ ที่ดินประเภทที่ไม่ต้องทำการประเมิน หรือได้รับยกเว้นและที่ดินได้รับการลดหย่อนตาม

¹²⁹ Ministry of Economy and Finance, 2018, Korean Taxation, page 144.

¹³⁰ Jongseok An, *Local Autonomy and Local Tax Policy in Korea*, page 31-34

¹³¹ Article 2(4) of The Gross Real Estate Tax Act

¹³² Article 104(1) of The Local Tax Act

¹³³ Article 11 of The Gross Real Estate Tax Act

กฎหมายซึ่งก็คือที่ดินทั่วไปรวมทั้งที่ดินว่างเปล่าและอื่น ๆ¹³⁴ จึงอาจพออนุมานได้ว่าที่ดินทั่วไป และอื่น ๆ นั้น น่าจะหมายความถึงที่ดินที่ไม่ได้ทำประโยชน์ตามสมควรแก่สภาพด้วย

ในขณะที่การจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามสมควรแก่สภาพ ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ของประเทศไทยนั้น เป็นกฎหมายภาษีทรัพย์สินในระดับท้องถิ่น และกำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีหน้าที่จัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่อเป็นฐานข้อมูลในการจัดเก็บภาษีสำหรับเจ้าของหรือผู้ครอบครองที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น ๆ เป็นรายแปลง เว้นแต่ในกรณีการจัดเก็บภาษีประเภทที่ดิน อาทิ ที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามสมควรแก่สภาพที่มีที่ดินหลายแปลงซึ่งมีอาณาเขตติดต่อกัน และเป็นเจ้าของเดียวกัน จึงจะนำเอามูลค่าของที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามสมควรแก่สภาพทั้งหมดนั้นมารวมกันเป็นฐานภาษีและจัดเก็บในรูปแบบของอัตราภาษีก้าวหน้า ซึ่งมีความแตกต่างจากการจัดเก็บภาษีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์ของสาธารณรัฐเกาหลีที่กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในสาธารณรัฐเกาหลีที่มีมูลค่าตามที่กฎหมายกำหนดต้องถูกนำมาคูณกับอัตราภาษีที่กำหนดไว้เพื่อเสียภาษีในระดับประเทศ

นอกจากนี้โครงสร้างภาษีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์ (Gross Real Estate Tax) ของสาธารณรัฐเกาหลีกับภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามสมควรแก่สภาพ ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 นั้นยังมีความแตกต่างกันดังตารางด้านล่างนี้

ตารางที่ 14 ตารางเปรียบเทียบโครงสร้างภาษีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์ของสาธารณรัฐเกาหลีและภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามสมควรแก่สภาพของประเทศไทย

โครงสร้างภาษี	สาธารณรัฐเกาหลี	ประเทศไทย
ผู้มีหน้าที่เสียภาษี	เจ้าของหรือผู้ครอบครองที่ดินอยู่ในวันที่ 1 มิถุนายนของปีใด ๆ	เจ้าของหรือผู้ครอบครองที่ดินอยู่ในวันที่ 1 มกราคมของปีใด ๆ
ฐานภาษี	มูลค่าทั้งหมดของที่ดินทั่วไปรวมทั้งที่ดินว่างเปล่า และอื่น ๆ รวมทั้งที่ดินที่มีสิ่ง	มูลค่าทั้งหมดของที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามสมควรแก่

¹³⁴ Article 106(1)1 of The Local Tax Act

โครงสร้างภาษี	สาธารณรัฐเกาหลี	ประเทศไทย
	<p>ปลูกสร้างที่ตั้งอยู่ในสาธารณรัฐเกาหลีที่มีมูลค่าตามที่กฎหมายกำหนดไว้</p>	<p>สภาพรายแปลงที่ตั้งอยู่ในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น ๆ เว้นแต่ในกรณีที่ดินหลายแปลงซึ่งมีอาณาเขตติดต่อกันและเป็นเจ้าของเดียวกัน ฐานภาษีได้แก่ มูลค่าที่ดินทั้งหมด</p>
<p>อัตรากาซี</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. มูลค่าของฐานภาษี 1,500 ล้านบาท หรือน้อยกว่า เสียภาษีในอัตราร้อยละ 0.75 2. มูลค่าของฐานภาษี 4,500 ล้านบาท หรือน้อยกว่า เสียภาษีในอัตราร้อยละ 1.50 3. มูลค่าของฐานภาษีมากกว่า 4,500 ล้านบาท เสียภาษีในอัตราร้อยละ 2 	<p>ในสองปีแรก</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. มูลค่าของฐานภาษีไม่เกิน 50 ล้านบาท เสียภาษีในอัตราร้อยละ 0.30 2. มูลค่าของฐานภาษีเกิน 50 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 200 ล้านบาท เสียภาษีในอัตราร้อยละ 0.40 3. มูลค่าของฐานภาษีเกิน 200 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 1,000 ล้านบาท เสียภาษีในอัตราร้อยละ 0.50 4. มูลค่าของฐานภาษีเกิน 1,000 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 5,000 ล้านบาท เสียภาษีในอัตราร้อยละ 0.60 5. มูลค่าของฐานภาษีเกิน 5,000 ล้านบาทขึ้นไป เสียภาษีในอัตราร้อยละ 0.70 <p>ในกรณีที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพเป็นเวลาสามปีติดต่อกัน ให้เรียกเก็บภาษีในปีที่สี่เพิ่มขึ้นจากอัตรากาซีที่จัดเก็บอีกใน</p>

โครงสร้างภาษี	สาธารณรัฐเกาหลี	ประเทศไทย
		อัตราร้อยละ 0.3 และหากยังทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพอีกเป็นเวลาติดต่อกัน ให้เพิ่มอัตรากาษีอีกร้อยละ 0.3 ในทุกสามปี แต่อัตรากาษีที่เสียรวมทั้งหมดแล้วต้องไม่เกินร้อยละ 3
การคำนวณภาษี	การคูณจำนวนเงินซึ่งคงเหลืออยู่ภายหลังจากหักด้วยจำนวนเงิน 500 ล้านบาทจากผลรวมของราคาประเมินของรัฐที่ได้ประกาศให้ทราบโดยเปิดเผยตามอัตราส่วนมูลค่าตลาดยุติธรรมที่กำหนดโดยประธานาธิบดีในช่วงระหว่าง 60% ถึง 100% โดยพิจารณาจากสภาวะตลาดอสังหาริมทรัพย์ สถานการณ์ทางการเงิน และปัจจัยอื่น ๆ แล้วนำมาคูณกับอัตรากาษีที่กำหนดไว้เพื่อจัดเก็บกาษี	ในสองปีแรก ให้ใช้ฐานกาษีตามมาตรา 35 ลบด้วยมูลค่าของฐานกาษีที่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา 40 หรือมาตรา 41 คูณอัตรากาษีตามมาตรา 94 ตามสัดส่วนที่กำหนดในมาตรา 38 ตั้งแต่ปีที่สามเป็นต้นไป ให้ใช้ฐานกาษีตามมาตรา 35 ลบด้วยมูลค่าของฐานกาษีที่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา 40 หรือมาตรา 41 คูณอัตรากาษีตามมาตรา 37 ตามสัดส่วนที่กำหนดในมาตรา 38

จากตารางดังกล่าวจะพบว่า สาธารณรัฐเกาหลีนั้นมีการกำหนดฐานกาษีสำหรับที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าและอื่น ๆ ออกเป็น 3 ช่วงด้วยกัน โดยมูลค่าของฐานกาษี 1,500 ล้านบาท (ประมาณ 39,553,310.55)¹³⁵ หรือน้อยกว่าจะต้องเสียกาษีในอัตราร้อยละ 0.75 ซึ่งเป็นอัตรากาษีที่ต่ำที่สุด และใน

¹³⁵ ธนาคารแห่งประเทศไทย, 2563, อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ 1 วอน เท่ากับ 0.026 บาท [ออนไลน์], แหล่งที่มา: https://www.bot.or.th/thai/_layouts/application/exchangerate/exchangerate.aspx [3 พ.ค.2563].

กรณีมูลค่าของฐานภาษีมากกว่า 4,500 ล้านบาท (หรือประมาณ 118,659,931.65 บาท)¹³⁶ จะต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 2 ซึ่งเป็นอัตรากาซีที่สูงที่สุด โดยฐานกาซีดังกล่าวเป็นฐานกาซีหลังหักด้วยจำนวนเงิน 500 ล้านบาท (หรือประมาณ 13,491,543.80 บาท)¹³⁷ ซึ่งเป็นมูลค่าที่กฎหมายกำหนดให้นำมาเพื่อเสียกาซีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์ในรูปแบบของกาซีระดับประเทศ

ในขณะที่ประเทศไทยมีการกำหนดฐานกาซีสำหรับที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพในสองปีแรกออกเป็น 5 ช่วงด้วยกัน โดยมูลค่าของฐานกาซีไม่เกิน 50 ล้านบาท จะต้องเสียกาซีในอัตราร้อยละ 0.30 ซึ่งเป็นอัตรากาซีที่ต่ำที่สุด และในกรณีมูลค่าของฐานกาซีเกิน 5,000 ล้านบาทขึ้นไป จะต้องเสียกาซีในอัตราร้อยละ 0.70 ซึ่งเป็นอัตรากาซีที่สูงที่สุด ในกรณีที่ปล่อยให้ที่ดินทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพเป็นเวลาสามปีติดต่อกัน จะต้องเสียกาซีในปีที่สี่เพิ่มขึ้นจากอัตรากาซีที่จัดเก็บอีกในอัตราร้อยละ 0.3 และหากยังทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพอีกเป็นเวลาติดต่อกัน จะต้องเสียกาซีเพิ่มขึ้นอีกในอัตราร้อยละ 0.3 ในทุกสามปี แต่อัตรากาซีที่เสียรวมทั้งหมดแล้วจะไม่เกินร้อยละ 3

4.3.2 เปรียบเทียบการจัดเก็บกาซีทรัพย์สิน (Property Tax) ของสาธารณรัฐเกาหลีกับการจัดเก็บกาซีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพของประเทศไทย

กาซีทรัพย์สินเป็นกฎหมายกาซีทรัพย์สินในระดับท้องถิ่นที่จังหวัด และเขตในจังหวัดหรือมหานครที่บัญญัติเกี่ยวกับการจัดเก็บกาซีจากการถือครองอสังหาริมทรัพย์และสังหาริมทรัพย์ทรัพย์สินประเภทที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง บ้าน อากาศยาน และเรือ ตามพระราชบัญญัติกาซีท้องถิ่น (Local Tax Act)¹³⁸ ซึ่งรวมถึงที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพด้วย โดยใช้รูปแบบการคำนวณรวมทรัพย์สินด้วยการแยกประเภททรัพย์สินที่จะนำมาทำการคำนวณเพื่อเป็นฐานกาซีและจัดเก็บตามอัตรากาซีก้าวหน้าที่กำหนดไว้¹³⁹ ซึ่งผู้มีหน้าที่เสีย ได้แก่ ผู้ที่เป็นเจ้าของที่ดินที่อยู่

¹³⁶ Ibid.

¹³⁷ Ibid.

¹³⁸ Article 105 of The Local Tax Act

¹³⁹ โปรดดูฉฐพล พลฤทธิ, “การปฏิรูปการจัดเก็บกาซีทรัพย์สินและกาซีความมั่งคั่ง : ศึกษาเปรียบเทียบกับสาธารณรัฐเกาหลี”, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์), 2559. หน้า 115.

ภายใต้การจดทะเบียนตามกฎหมายและที่ดินอื่น ๆ ที่ถูกนำมาใช้ประโยชน์จริง¹⁴⁰ และฐานภาษีทรัพย์สิน ได้แก่ ราคาประเมินปัจจุบันคูณด้วย 60% สำหรับบ้าน และ 70% สำหรับที่ดิน¹⁴¹

ในกรณีที่มีผู้ถือครองบ้านพักอาศัยซึ่งมีผลรวมของราคาประเมินของรัฐเกินกว่า 600 ล้านบาท ที่ดินทั่วไปรวมทั้งที่ดินว่างเปล่าและอื่น ๆ ซึ่งมีผลรวมของราคาประเมินของรัฐเกินกว่า 500 ล้านบาท และที่ดินที่มีสิ่งปลูกสร้าง เช่น ร้านค้า สำนักงาน อาคาร เป็นต้น ซึ่งมีผลรวมของราคาประเมินของรัฐเกินกว่า 8000 ล้านบาท กฎหมายภาษีทรัพย์สินได้กำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีหน้าที่จัดทำบัญชีทรัพย์สินของผู้ถือครองบ้านพักอาศัย (ยกเว้นบ้านพักตากอากาศ) และที่ดิน ณ วันที่ 1 มิถุนายน ส่งมายังกระทรวงมหาดไทยเพื่อเป็นฐานข้อมูลในการจัดเก็บภาษีค่านวณรวมอสังหาริมทรัพย์ (Gross Real Estate Tax) ซึ่งเป็นภาษีที่จัดเก็บจากการถือครองอสังหาริมทรัพย์ (Comprehensive Real Estate Holding Tax) แทนการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) และภาษีดังกล่าวเมื่อจัดเก็บได้แล้วจะจัดสรรลงไปให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในพื้นที่ต่าง ๆ ตามพระราชบัญญัติเงินอุดหนุนท้องถิ่น (Local Subsidy Act) โดยเริ่มจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มีการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินได้น้อย¹⁴² ทั้งนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อลดความเหลื่อมล้ำระหว่างองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นด้วยตนเอง

แม้ว่าภาษีทรัพย์สินจะไม่ได้มีการบัญญัติถึงที่ดินที่ไม่ได้ทำประโยชน์ตามสมควรแก่สภาพไว้โดยตรงก็ตาม แต่หากพิจารณาจากคำนิยามของคำว่า “ที่ดิน” ตามที่ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 104(1) แห่งพระราชบัญญัติภาษีท้องถิ่น (Local Tax Act) นั้น หมายถึง ที่อยู่ภายใต้การจดทะเบียนตามกฎหมายและที่ดินอื่น ๆ ที่ถูกนำมาใช้ประโยชน์จริง¹⁴³ ประกอบกับที่ดินที่อยู่ภายใต้การจัดเก็บภาษีแบบรวมทั่วไป (General Aggregate Taxation) ตามมาตรา 106(1)1 แห่งพระราชบัญญัติภาษีท้องถิ่น (Local Tax Act) ได้แก่ ที่ดินประเภทที่ไม่ต้องทำการประเมิน หรือได้รับยกเว้นและที่ดินได้รับการลดหย่อนตามกฎหมายซึ่งก็คือที่ดินทั่วไปรวมทั้งที่ดินว่างเปล่าและอื่น ๆ¹⁴⁴ ดังนั้น จึงอาจพออนุมานได้ว่าที่ดินทั่วไปและอื่น ๆ นั้น น่าจะหมายความถึงที่ดินที่ไม่ได้ทำประโยชน์ตามสมควรแก่สภาพด้วย

¹⁴⁰ Article 104(1) of Local Tax Act 2014

¹⁴¹ Ibid., p. 309.

¹⁴² Jongseok An, *Local Autonomy and Local Tax Policy in Korea*, page 31-34

¹⁴³ Article 104(1) of The Local Tax Act

¹⁴⁴ Article 106(1)1 of The Local Tax Act

แม้ว่าการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ของประเทศไทยนั้น เป็นกฎหมายภาษีทรัพย์สินในระดับท้องถิ่นเช่นเดียวกับกฎหมายภาษีทรัพย์สินของสาธารณรัฐเกาหลี และยังได้กำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีหน้าที่จัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่อเป็นฐานข้อมูลในการจัดเก็บภาษีสำหรับเจ้าของหรือผู้ครอบครองที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น ๆ ด้วยก็ตาม แต่มีฐานภาษีทรัพย์สินที่นำมาคำนวณมูลค่าภาษีนั้นกลับมีความแตกต่างกัน กล่าวคือ ฐานภาษีเพื่อการคำนวณภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินซึ่งมาจากราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน ในขณะที่ฐานภาษีทรัพย์สินของสาธารณรัฐเกาหลี ได้แก่ ราคาประเมินปัจจุบันคูณด้วย 70% สำหรับที่ดิน¹⁴⁵

นอกจากนี้ ในกรณีที่มีผู้ถือครองที่ดินทั่วไปรวมทั้งที่ดินว่างเปล่าและอื่น ๆ ซึ่งมีผลรวมของราคาประเมินของรัฐเกินกว่า 500 ล้านบาท ณ วันที่ 1 มิถุนายน กฎหมายภาษีทรัพย์สินของสาธารณรัฐเกาหลียังได้กำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีหน้าที่จัดส่งบัญชีทรัพย์สินมายังกระทรวงมหาดไทยเพื่อเป็นฐานข้อมูลในการจัดเก็บภาษีก้าวหน้ารวมอสังหาริมทรัพย์ (Gross Real Estate Tax) ซึ่งเป็นภาษีที่จัดเก็บจากการถือครองอสังหาริมทรัพย์ (Comprehensive Real Estate Holding Tax) ในแต่ละประเภททั้งหมดที่อยู่ในสาธารณรัฐเกาหลีแทนการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) ทำให้ฐานภาษีทรัพย์สินของสาธารณรัฐเกาหลีมีความกว้างกว่าฐานภาษีของประเทศไทย เนื่องจากประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพเป็นรายแปลงเว้นแต่ในกรณีการจัดเก็บภาษีประเภทที่ดิน อาทิ ที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่มีที่ดินหลายแปลงซึ่งมีอาณาเขตติดต่อกันและเป็นเจ้าของเดียวกัน จึงจะนำเอามูลค่าของที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพทั้งหมดนั้นมารวมกันเป็นฐานภาษีและจัดเก็บในรูปแบบของอัตราภาษีก้าวหน้า และภาษีทรัพย์สินที่จัดเก็บจากที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่อยู่ในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใด ให้ถือเป็นรายได้ขององค์กรปกครองส่วน

¹⁴⁵ Ibid., p. 309.

ท้องถิ่นนั้น อันทำให้เกิดการกระจุกตัวของรายได้ในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่จัดเก็บภาษีได้จำนวนมากและเกิดความเหลื่อมล้ำทางรายได้ระหว่างองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นด้วยกันเอง

นอกจากนี้โครงสร้างภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) ของสาธารณรัฐเกาหลีกับภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 นั้นยังมีความแตกต่างกันดังตารางด้านล่างนี้

ตารางที่ 15 ตารางเปรียบเทียบโครงสร้างภาษีทรัพย์สินของสาธารณรัฐเกาหลีและภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพของประเทศไทย

โครงสร้างภาษี	สาธารณรัฐเกาหลี	ประเทศไทย
ผู้มีหน้าที่เสียภาษี	เจ้าของหรือผู้ครอบครองที่ดินอยู่ในวันที่ 1 มิถุนายนของปีใด ๆ	เจ้าของหรือผู้ครอบครองที่ดินอยู่ในวันที่ 1 มกราคมของปีใด ๆ
ฐานภาษี	ราคาประเมินปัจจุบันคูณด้วย 70%	มูลค่าทั้งหมดของที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพรายแปลงที่ตั้งอยู่ในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เว้นแต่ในกรณีที่ดินหลายแปลงซึ่งมีอาณาเขตติดต่อกันและเป็นเจ้าของเดียวกัน ฐานภาษีได้แก่มูลค่าที่ดินทั้งหมด
อัตรากาซี	<ol style="list-style-type: none"> มูลค่าของฐานภาษีไม่เกิน 50 ล้านบาท เสียภาษีในอัตราร้อยละ 0.20 มูลค่าของฐานภาษี 50-100 ล้านบาท เสียภาษีในอัตราร้อยละ 0.30 มูลค่าของฐานภาษีมากกว่า 100 ล้านบาท เสียภาษีในอัตราร้อยละ 0.50 	<p>ในสองปีแรก</p> <ol style="list-style-type: none"> มูลค่าของฐานภาษีไม่เกิน 50 ล้านบาท เสียภาษีในอัตราร้อยละ 0.30 มูลค่าของฐานภาษีเกิน 50 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 200 ล้านบาท เสียภาษีในอัตราร้อยละ 0.40 มูลค่าของฐานภาษีเกิน 200 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 1,000 ล้านบาท เสีย

โครงสร้างภาษี	สาธารณรัฐเกาหลี	ประเทศไทย
		<p>ภาษีในอัตราร้อยละ 0.50</p> <p>4. มูลค่าของฐานภาษีเกิน 1,000 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 5,000 ล้านบาท เสียภาษีในอัตราร้อยละ 0.60</p> <p>5. มูลค่าของฐานภาษีเกิน 5,000 ล้านบาทขึ้นไป เสียภาษีในอัตราร้อยละ 0.70</p> <p>ในกรณีที่ที่ดินว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพเป็นเวลาสามปีติดต่อกัน ให้เรียกเก็บภาษีในปีที่สี่เพิ่มขึ้นจากอัตราภาษีที่จัดเก็บอีกในอัตราร้อยละ 0.3 และหากยังทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพอีกเป็นเวลาติดต่อกัน ให้เพิ่มอัตราภาษีอีกร้อยละ 0.3 ในทุกสามปี แต่อัตราภาษีที่เสียรวมทั้งหมดแล้วต้องไม่เกินร้อยละ 3</p>
การคำนวณภาษี	<p>ใช้รูปแบบการคำนวณรวมทรัพย์สินโดยการแยกประเภททรัพย์สินที่จะนำมาทำการคำนวณรวมเพื่อเสียภาษีตามอัตราที่กำหนดไว้</p> <p>ในกรณีที่ที่ดินทั่วไปรวมทั้งที่ดินว่างเปล่าและอื่น ๆ ซึ่งมีผลรวมของราคาประเมินของรัฐเกินกว่า 500 ล้านบาท จะต้องถูก</p>	<p>ในสองปีแรก ให้ใช้ฐานภาษีตามมาตรา 35 ลบด้วยมูลค่าของฐานภาษีที่ได้รับ การยกเว้นตามมาตรา 40 หรือมาตรา 41 คูณอัตราภาษีตามมาตรา 94 ตามสัดส่วนที่กำหนดในมาตรา 38</p> <p>ตั้งแต่วันที่สามเป็นต้นไป ให้ใช้ฐานภาษีตามมาตรา 35 ลบด้วยมูลค่าของฐาน</p>

โครงสร้างภาษี	สาธารณรัฐเกาหลี	ประเทศไทย
	จัดเก็บภาษีกำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์ (Gross Real Estate Tax) ซึ่งเป็นภาษีที่จัดเก็บจากการถือครองอสังหาริมทรัพย์ (Comprehensive Real Estate Holding Tax) ทั้งหมดที่อยู่ในสาธารณรัฐเกาหลีแทนการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน (Property Tax)	ภาษีที่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา 40 หรือมาตรา 41 คุณอัตราภาษีตามมาตรา 37 ตามสัดส่วนที่กำหนดในมาตรา 38

จากตารางดังกล่าวจะพบว่า สาธารณรัฐเกาหลีนั้นมีการกำหนดฐานภาษีสำหรับที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าและอื่น ๆ ออกเป็น 3 ช่วงด้วยกัน โดยมูลค่าของฐานภาษีไม่เกิน 50 ล้านวอน (ประมาณ 1,318,443.69)¹⁴⁶ จะต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0.20 ซึ่งเป็นอัตรากษีที่ต่ำที่สุด และในกรณีมูลค่าของฐานภาษีมากกว่า 100 ล้านวอนวอน (หรือประมาณ 2,636,887.37 บาท)¹⁴⁷ จะต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0.50 ซึ่งเป็นอัตรากษีที่สูงที่สุด โดยฐานภาษีดังกล่าวเป็นฐานภาษีหลังหักด้วยจำนวนเงิน 500 ล้านวอน (หรือประมาณ 13,491,543.80 บาท)¹⁴⁸ เว้นแต่ในกรณีที่มีผลรวมของราคาประเมินของรัฐเกินกว่า 500 ล้านวอน จะต้องถูกจัดเก็บภาษีจากการถือครองอสังหาริมทรัพย์ (Comprehensive Real Estate Holding Tax) ทั้งหมดที่อยู่ในสาธารณรัฐเกาหลีเพื่อเสียภาษีกำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์ (Gross Real Estate Tax) แทนการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน (Property Tax)

ในขณะที่ประเทศไทยมีการกำหนดฐานภาษีสำหรับที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพในสองปีแรกออกเป็น 5 ช่วงด้วยกัน โดยมูลค่าของฐานภาษีไม่เกิน 50 ล้านบาท จะต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0.30 ซึ่งเป็นอัตรากษีที่ต่ำที่สุด และในกรณีมูลค่าของฐานภาษีเกิน

¹⁴⁶ ธนาคารแห่งประเทศไทย, 2563, อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ 1 วอน เท่ากับ 0.026 บาท [ออนไลน์], แหล่งที่มา: https://www.bot.or.th/thai/_layouts/application/exchangerate/exchangerate.aspx [3 พ.ค.2563].

¹⁴⁷ Ibid.

¹⁴⁸ Ibid.

5,000 ล้านบาทขึ้นไป จะต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0.70 ซึ่งเป็นอัตรากาษีที่สูงที่สุด และในกรณีที ปล่อยให้ที่ดินทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพเป็นเวลาสามปีติดต่อกัน จะต้องเสีย ภาษีในปีที่สี่เพิ่มขึ้นจากอัตรากาษีที่จัดเก็บอีกในอัตราร้อยละ 0.3 และหากยังทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำ ประโยชน์ตามควรแก่สภาพอีกเป็นเวลาติดต่อกัน จะต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้นอีกในอัตราร้อยละ 0.3 ในทุก สามปี แต่อัตรากาษีที่เสียรวมทั้งหมดแล้วจะไม่เกินร้อยละ 3

จะเห็นได้ว่า มูลค่าของฐานภาษีสำหรับนำมาคำนวณเพื่อจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่าง เปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพของสาธารณรัฐเกาหลีนั้นได้มีการกำหนดมูลค่าของฐานภาษีที่ ต่ำกว่าการกำหนดมูลค่าของฐานภาษีประเทศไทย แม้ว่าจะมีการกำหนดช่วงของฐานภาษีเพียง 3 ช่วง แต่ มีการปรับมูลค่าของฐานภาษีให้มีความยืดหยุ่นมากขึ้น โดยการนำรูปแบบการจัดเก็บภาษีจากการถือ ครองอสังหาริมทรัพย์ (Comprehensive Real Estate Holding Tax) ทั้งหมดที่อยู่ในสาธารณรัฐเกาหลี แทนการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) ในกรณีที่ดินทั่วไปรวมทั้งที่ดินว่างเปล่าและอื่น ๆ ซึ่งมี ผลรวมของราคาประเมินของรัฐเกินกว่า 500 ล้านบาท

จากการศึกษาเปรียบเทียบภาษีการคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์ (Gross Real Estate Holding Tax) และภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) ของสาธารณรัฐเกาหลี ทำให้ผู้เขียนได้พบถึงข้อดีและ ข้อเสียของกฎหมายทั้งสองฉบับดังกล่าวที่จะนำไปวิเคราะห์ปัญหาของกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ของประเทศไทย เพื่อศึกษาถึงรูปแบบความเป็นไปได้ และแนวทางการแก้ไขปัญหาดังกล่าวในบทต่อไป

บทที่ 5

วิเคราะห์ปัญหา รูปแบบความเป็นไปได้ และแนวทางการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ

จากการที่ได้ทำการศึกษาการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของทั้งประเทศไทยและสาธารณรัฐเกาหลี โดยเฉพาะการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพในบทที่ผ่านมา ในบทนี้ผู้เขียนจะทำการวิเคราะห์ปัญหา รูปแบบความเป็นไปได้ และแนวทางการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพของประเทศไทย สำหรับการวิเคราะห์ปัญหานั้นมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องพิจารณาว่าการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพในปัจจุบันนั้นมีความสอดคล้องกับเจตนารมณ์ทางกฎหมายและหลักภาษีอากรที่ดีที่เกี่ยวข้องหรือไม่อย่างไร โดยพิจารณาถึงผลกระทบจากการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพประกอบด้วย เพื่อหาแนวทางการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่เหมาะสมกับประเทศไทยต่อไป

5.1 ปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 มาตรา 37 บัญญัติว่า

“มาตรา 37 ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างให้จัดเก็บภาษีตามอัตราดังต่อไปนี้

(4) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละหนึ่งจุดสองของฐานภาษี”

จากบทบัญญัติข้างต้น ทำให้ต้องพิจารณาต่อมาว่าอย่างไรจึงถือเป็นที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่อยู่ในบังคับต้องถูกจัดเก็บภาษีตามอัตราที่กำหนดไว้ดังกล่าว และเมื่อพิจารณาตามมาตรา 37 วรรคสี่ แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ซึ่งได้บัญญัติว่า

“ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพตาม (4) ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง”

จะเห็นได้ว่าบทบัญญัติในมาตรา 37 วรรคสี่ แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 นั้น การพิจารณาว่าอย่างไรจึงถือเป็นที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่อยู่ในบังคับต้องถูกจัดเก็บภาษีตามมาตรา 37(4) แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง ซึ่งในปัจจุบันมีเพียงกฎกระทรวงกำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ พ.ศ.2562 ที่อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 37 วรรคสี่ แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 กำหนดลักษณะที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าไว้หรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพไว้ดังต่อไปนี้

“ข้อ 1 ลักษณะที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

(1) ที่ดินที่โดยสภาพสามารถทำประโยชน์ได้ แต่ไม่มีการทำประโยชน์ในที่ดินนั้นตลอดปีที่ผ่านมา เว้นแต่การที่ไม่สามารถทำประโยชน์นั้นเนื่องจากมีเหตุธรรมชาติหรือเหตุพ้นวิสัย¹⁴⁹

ข้อ 2 ลักษณะที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพให้ทิ้งไว้ว่างเปล่าให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

(1) ที่ดินที่โดยสภาพสามารถทำประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม แต่มีการทำประโยชน์ไม่ เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง และรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศ กำหนดตามมาตรา 37 วรรคสอง ตลอดปีที่ผ่านมา”¹⁵⁰

สำหรับการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมนั้น มาตรา 37 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ต้องเป็นการทำนา ทำไร่ ทำสวน เลี้ยงสัตว์ เลี้ยง สัตว์น้ำ และกิจการอื่นตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการ กระทรวงมหาดไทยร่วมกันประกาศกำหนด ทั้งนี้ ในการจัดทำประกาศดังกล่าวยังคงกำหนดให้นำความเห็น ของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงเกษตรและสหกรณ์มาประกอบการพิจารณาด้วย

จากการศึกษาแนวคิดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดิน และสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 หลักภาษีอากรที่ดี จะเห็นได้ว่า การกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาการ

¹⁴⁹ จากข้อ 1(1) แห่งกฎกระทรวงกำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ พ.ศ.2562

¹⁵⁰ จากข้อ 2(1) แห่งกฎกระทรวงกำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ พ.ศ.2562

จัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ โดยให้พิจารณาจากการใช้ประโยชน์ในที่ดินนั้นตลอดปีที่ผ่านมาสำหรับกรณีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า หรือโดยพิจารณาจากการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมสำหรับที่ดินที่ไม่ได้ทำประโยชน์ตามสมควรแก่สภาพซึ่งเป็นการพิจารณาจากการลักษณะการใช้ประโยชน์ทางกายภาพแต่เพียงอย่างเดียวนั้น ยังไม่มีความเหมาะสมเพียงพอซึ่งผู้เขียนไม่อาจเห็นพ้องด้วยได้ เนื่องจากการกำหนดหลักเกณฑ์ดังกล่าวมีปัญหาหลัก ๆ ที่สำคัญ 2 ประการ คือ ปัญหาความไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมาย และปัญหาความไม่สอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดี ดังมีรายละเอียดต่อไปนี้

5.1.1 ปัญหาความไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมาย

เจตนารมณ์ของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ที่สำคัญประการหนึ่ง คือ มุ่งประสงค์ที่จะแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ.2508 ที่มีอยู่เดิมให้หมดไป โดยการกำหนดฐานภาษีจากมูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง และจัดเก็บตามอัตราภาษีก้าวหน้าตามลักษณะการใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น ๆ ทั้งนี้เพื่อกระตุ้นให้เกิดการใช้ประโยชน์ในที่ดินและลดการสะสมการถือครองที่ดิน

อย่างไรก็ตาม การกำหนดลักษณะที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่บัญญัติไว้ในมาตรา 37(4) แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 จะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวงนั้น ยังมีความไม่เหมาะสมและสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายอันก่อให้เกิดช่องว่างในการหลีกเลี่ยงภาษี และช่องว่างความเหลื่อมล้ำของคนในสังคมเพิ่มขึ้น ดังจะกล่าวต่อไปนี้

5.1.1.1 ก่อให้เกิดช่องว่างในการหลีกเลี่ยงภาษี

การกำหนดลักษณะที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพตามกฎกระทรวงกำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ พ.ศ.2562 นั้น เป็นการกำหนดหลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ในที่ดินที่เป็นเงื่อนไขในการกำหนดอัตราภาษีที่มีความแตกต่างกันตามลักษณะการใช้ประโยชน์ในที่ดินแต่ละประเภท ซึ่งตามมาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ได้กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง

ที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ และที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่น นอกจากการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม หรือเป็นที่อยู่อาศัยจะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราเพดาน ภาษีที่สูงที่สุดและเป็นอัตราภาษีที่เท่ากัน คือ ร้อยละ 1.2 ของฐานภาษี ซึ่งเป็นอัตราภาษีที่สูงที่สุดในบรรดาอัตราภาษีที่จัดเก็บจากที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตามลักษณะการใช้ประโยชน์อื่น ๆ ในขณะที่ที่ดินหรือ สิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยจะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำรองลงมา คือ ร้อยละ 0.3 ของ ฐานภาษี และที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมจะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราที่ ต่ำที่สุด คือ 0.15 ของฐานภาษี ซึ่งเป็นอัตราภาษีที่ต่ำที่สุดในบรรดาอัตราภาษีที่จัดเก็บจากที่ดินหรือสิ่ง ปลูกสร้างตามลักษณะการใช้ประโยชน์อื่น ๆ

ดังนั้น หากเจ้าของหรือผู้ครอบครองที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ ตามควรแก่สภาพ โดยเฉพาะในรายที่มีการครอบครองที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควร แก่สภาพเป็นจำนวนมากเพื่อเก็งกำไร อาศัยช่องว่างของบทบัญญัติดังกล่าวดังกล่าวเป็นเครื่องมือในการ หลีกเลี่ยงภาษีเพื่อให้ตนเสียภาษีในจำนวนที่น้อยลงด้วยการนำที่ดินมาทำประโยชน์ในการประกอบ เกษตรกรรม โดยมีวัตถุประสงค์เพียงเพื่อให้ตนได้รับประโยชน์จากอัตราภาษีที่ต่ำที่สุดแทนการนำที่ดินไป พัฒนาเพื่อใช้ประโยชน์อย่างอื่นซึ่งมีอัตราการจัดเก็บภาษีที่สูงที่สุด นอกจากนี้ที่ดินนำมาใช้ประโยชน์ใน การประกอบเกษตรยังได้รับการบรรเทาภาระภาษีด้วยการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีจำนวน 50 ล้านบาท ด้วย

การกำหนดลักษณะที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่ สภาพเพื่อการจัดเก็บภาษีโดยพิจารณาจากลักษณะการใช้ประโยชน์ในที่ดินทางกายภาพแต่เพียงอย่าง เดียว โดยมิได้คำนึงถึงการทำประโยชน์ของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในบริเวณใกล้เคียงมาพิจารณาประกอบ อาจก่อให้เกิดช่องว่างในการหลีกเลี่ยงภาษีและไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายที่ต้องการกระตุ้น ให้เกิดการใช้ประโยชน์ในที่ดินและลดการสะสมการถือครองที่ดินเพื่อเก็งกำไร

5.1.2.2 ก่อให้เกิดช่องว่างความเหลื่อมล้ำของคนในสังคม

การกำหนดลักษณะที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่ สภาพตามกฎหมายกระทรวงกำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่ สภาพ พ.ศ.2562 โดยให้พิจารณาจากการใช้ประโยชน์ในที่ดินนั้นตลอดปีที่ผ่านมา หรือให้พิจารณาจาก การทำประโยชน์ในการประกอบเกษตรอันเป็นเงื่อนไขในการกำหนดลักษณะของที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือ

ไม่ได้ทำประโยชน์ตามสมควรนั้น ยังมีปัญหาที่ต้องพิจารณาต่อไปว่า เมื่อเจ้าของหรือผู้ครอบครองที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามสมควรแก่สภาพที่แท้จริงนั้นไม่ใช่เกษตรกร หรือการประกอบเกษตรกรรมดังกล่าวนั้นแท้จริงแล้วมีวัตถุประสงค์เพียงเพื่อต้องการได้รับประโยชน์จากอัตราภาษีที่ต่ำที่สุดแทนที่การนำที่ดินไปพัฒนาเพื่อทำประโยชน์อย่างอื่นซึ่งมีอัตราการจัดเก็บภาษีที่สูงและเท่ากันกับอัตราภาษีสำหรับที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามสมควรแก่สภาพ ทำให้ลักษณะของการใช้ประโยชน์ในที่ดินนั้นไม่ได้สะท้อนถึงวัตถุประสงค์ที่แท้จริงของเจ้าของหรือผู้ครอบครองที่ดินดังกล่าว

นอกจากนี้ การใช้ประโยชน์ในที่ดินเพื่อการประกอบเกษตรกรรมนั้น กฎหมายยังได้กำหนดให้เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาได้รับการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีของที่ดินที่ตั้งอยู่ภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น ๆ รวมกันในการคำนวณภาษีไม่เกิน 50 ล้านบาท อย่างไรก็ตาม ภาษีที่ผู้ประกอบเกษตรกรรมในประเทศไทยส่วนใหญ่เป็นผู้มีฐานะยากจนและรายได้น้อย ดังนั้นจึงน้อยมากที่จะมีที่ดินที่มีมูลค่าฐานภาษีถึง 50 ล้านบาท ดังนั้น การกำหนดเพดานมูลค่าของฐานภาษีที่ได้รับการยกเว้นดังกล่าว อาจกลายเป็นการเอื้อประโยชน์ให้กับผู้มีฐานะทางการเงินที่ดีที่ต้องการสะสมที่ดินเพื่อเก็งกำไร อันอาจก่อให้เกิดช่องว่างความเหลื่อมล้ำในสังคมเพิ่มขึ้น อันไม่สอดคล้องต่อเจตนารมณ์ของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

5.1.2 ปัญหาความไม่สอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดี

กฎหมายภาษีอากรที่ดีจะต้องมีความแน่นอน เป็นธรรม เป็นไปได้ในทางปฏิบัติ และสร้างรายได้ แต่อย่างไรก็ดี การกำหนดลักษณะที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามสมควรแก่สภาพ นอกจากจะมีผลกระทบต่อ การคำนวณมูลค่าภาษีที่ต้องใช้หลักเกณฑ์การกำหนดลักษณะการใช้ประโยชน์ในที่ดินเป็นเงื่อนไขในการจัดเก็บภาษีในอัตราที่แตกต่างกัน ซึ่งในการคำนวณมูลค่าของฐานภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 นั้น ได้กำหนดให้คิดจากมูลค่าทั้งหมดของที่ดินที่ตั้งอยู่ในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น ๆ และในกรณีที่ดินหลายแปลงซึ่งมีอาณาเขตติดต่อกันและเป็นเจ้าของเดียวกันให้คำนวณมูลค่าที่ดินทั้งหมดรวมกันเป็นฐานภาษี ซึ่งการคำนวณมูลค่าของฐานภาษีดังกล่าวอาจพออนุมานได้ว่าฐานภาษีของที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามสมควรแก่สภาพที่ไม่ได้มีอาณาเขตติดต่อกันและไม่ได้มีเจ้าของเป็นคนเดียวกันนั้นให้คำนวณมูลค่าของที่ดินเป็นรายแปลง

จากหลักเกณฑ์การกำหนดลักษณะที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพตามกฎหมายกระทรวงกำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ พ.ศ.2562 โดยพิจารณาจากการทำประโยชน์ในที่ดินทางกายภาพนั้น อาจทำให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติ เนื่องจากฐานภาษีดังกล่าวอาจไม่สามารถสะท้อนให้เห็นถึงความสามารถในการเสียภาษี (Ability to Pay Principle) ของผู้เสียภาษีตามหลักความเป็นธรรม (Equity) และหลักการทำรายได้ (Productivity) ที่แท้จริง ดังจะได้อธิบายต่อไปนี้

5.1.2.1 ความไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรม (Equity)

ตามที่กฎหมายกระทรวงกำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ พ.ศ.2562 ได้กำหนดลักษณะที่ดินที่จะต้องถูกจัดเก็บภาษีในอัตราเพดานสูงสุดไม่เกินร้อยละ 1.2 ของฐานภาษี จะต้องเป็นที่ดินที่โดยสภาพสามารถทำประโยชน์ได้แต่ไม่มีการทำประโยชน์ในที่ดินนั้นตลอดปีที่ผ่านมาสำหรับกรณีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า หรือที่ดินที่โดยสภาพสามารถทำประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม แต่มีการทำประโยชน์ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนดตามมาตรา 37 วรรคสอง ตลอดปีที่ผ่านมาสำหรับที่ดินที่ไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพนั้น ในขณะที่หากนำที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพนั้นมาทำประโยชน์อย่างอื่น โดยเฉพาะการประกอบเกษตรกรรมจะทำให้เจ้าของหรือผู้ครอบครองที่ดินนั้นถูกจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำที่สุด โดยจะมีอัตรากำจัดเก็บภาษีตั้งแต่วัดร้อยละ 0.01 จนถึงร้อยละ 0.15 ต่อปี ซึ่งเป็นอัตราเพดานสูงสุดของการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับมูลค่าของฐานภาษีด้วย นอกจากนี้ในกรณีที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้ประกอบเกษตรกรรม กฎหมายยังกำหนดให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีของที่ดินภายในเขตองค์กรปกครองท้องถิ่นนั้นรวมกันในการคำนวณภาษีไม่เกิน 50 ล้านบาทอีกด้วย ซึ่งบทบัญญัติดังกล่าว เป็นบทบัญญัติที่อาศัยข้อเท็จจริงในทางกายภาพจากการทำประโยชน์ในที่ดินเป็นสาระสำคัญในการจัดเก็บภาษีตามอัตราที่กำหนดไว้สำหรับการใช้ประโยชน์ในแต่ละประเภท

การกำหนดลักษณะที่ดินดังกล่าวทำให้เกิดปัญหาที่ต้องพิจารณาเกี่ยวกับหลักความเป็นธรรมตามหลักภาษีอากรที่ดีที่มีวัตถุประสงค์ประสงค์ในการจัดเก็บภาษีโดยคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษี (Ability to Pay Principle) ของผู้เสียภาษีเป็นเกณฑ์ในการเก็บภาษี ซึ่งอาจวัดได้จากทรัพย์สินรายได้ หรือการใช้จ่ายของแต่ละบุคคลเป็นเกณฑ์กำหนดจำนวนภาษีที่ต้องเสีย ทั้งนี้เพราะภาษีทรัพย์สิน

เป็นการจัดเก็บบนฐานทรัพย์สิน โดยทั่วไปทรัพย์สินเป็นเครื่องแสดงให้เห็นถึงฐานะของบุคคลและเป็นเครื่องมือในการวัดความสามารถในการเสียภาษีของบุคคล¹⁵¹ ดังนั้น ผู้เป็นเจ้าของหรือผู้ครอบครองที่ดินจำนวนมากโดยส่วนใหญ่มักจะเป็นบุคคลที่มีฐานะทางการเงินที่ดีที่มักจะสะสมความมั่งคั่งไว้ในรูปแบบของทรัพย์สินเป็นหลักทรัพย์สินของตนเองรวมทั้งเพื่อเก็งกำไร ทำให้ย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีที่มากกว่าผู้เป็นเจ้าของหรือผู้ครอบครองที่ดินจำนวนน้อย และผู้เป็นเจ้าของหรือผู้ครอบครองที่ดินที่มีมูลค่ามากก็ควรจะต้องเสียภาษีที่มากกว่าผู้เป็นเจ้าของหรือผู้ครอบครองที่ดินที่มีมูลค่าน้อย

อย่างไรก็ดี การกำหนดหลักเกณฑ์ดังกล่าว กลับมิได้มีการนำเอามูลค่าของที่ดินทั้งหมดที่ได้กระจายอยู่ตามเขตองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นอื่น ๆ และเป็นเจ้าของเดียวกัน มาคำนวณเพื่อหามูลค่าของฐานภาษีที่แท้จริงแต่อย่างใด หากแต่พิจารณาเพียงหลักเกณฑ์ในการทำประโยชน์ในที่ดินที่ปรากฏในลักษณะทางกายภาพมาเป็นเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีตามอัตราที่กำหนดไว้สำหรับการทำประโยชน์ในที่ดินแต่ละประเภทเท่านั้น

หากพิจารณาจากตารางอัตราภาษีสำหรับที่ดินที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมด้านล่างนี้และเปรียบเทียบระหว่างผู้ถือครองที่ดินที่มีมูลค่า 75 ล้านบาท กับผู้ถือครองที่ดินที่มีมูลค่า 100,000 บาท และได้้นำที่ดินที่ตนถือครองมาทำประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมเหมือนกัน จะพบว่าผู้ถือครองที่ดินทั้งสองรายนี้จะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราที่เท่ากันเพียงร้อยละ 0.01 ของมูลค่าที่ดิน ดังปรากฏตามตารางอัตราภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมนี้

ตารางที่ 16 ตารางอัตราภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม

มูลค่าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง	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	0.10

¹⁵¹ ศุภลักษณ์ พิณีจิววิมล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 2, หน้า 181.

จะเห็นได้ว่า การคำนวณภาษีโดยพิจารณาแต่เพียงลักษณะการใช้ประโยชน์ในที่ดินทางกายภาพแต่เพียงอย่างเดียวโดยไม่คำนึงถึงการทำประโยชน์ของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในบริเวณใกล้เคียงมาพิจารณาประกอบด้วย อาจไม่สามารถสะท้อนให้เห็นถึงฐานะของบุคคลและวัดความสามารถในการเสียภาษีของผู้เป็นเจ้าของหรือผู้ครอบครองที่ดินนั้นได้อย่างแท้จริง เนื่องจากภาษีทรัพย์สินเป็นภาษีที่อาศัยฐานจากทรัพย์สินเป็นเกณฑ์ในการจัดเก็บ ดังนั้นความสำคัญจึงอยู่ที่มูลค่าของทรัพย์สิน หากฐานภาษีที่นำมาคำนวณเพื่อการจัดเก็บภาษีนั้นเป็นฐานภาษีที่แคบ ย่อมไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรม ซึ่งความเป็นธรรมในที่นี้มีได้หมายความว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีทุกคนจะต้องเสียภาษีในจำนวนเงินที่เท่ากัน แต่หมายความว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีทุกคนจะต้องรับภาระภาษีตามอัตราส่วนที่คำนึงถึงความสามารถทางเศรษฐกิจในการเสียภาษีของแต่ละคน โดยวิธีการเสียภาษีตามการถือครองทรัพย์สินที่ตนมีอยู่

5.1.2.2 ความไม่สอดคล้องกับหลักการทำรายได้ (Productivity)

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ที่กำหนดให้ฐานภาษีเพื่อการคำนวณภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพนั้นคิดจากมูลค่าทั้งหมดของที่ดินที่ตั้งอยู่ในเขตองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น และในกรณีที่ดินหลายแปลงซึ่งมีอาณาเขตติดต่อกัน และเป็นของเจ้าของเดียวกัน ให้คำนวณมูลค่าที่ดินทั้งหมดรวมกันเป็นฐานภาษี ซึ่งในความเป็นจริงแล้วบุคคลคนหนึ่งสามารถถือครองที่ดินในจำนวนมากและกระจายอยู่ตามเขตองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นต่าง ๆ และในการคำนวณภาษีสำหรับที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพนั้น สิ่งที่จะต้องเสียภาษีที่แตกต่างกัน คือ มูลค่าของฐานภาษี ดังปรากฏตามตารางอัตราภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพนี้

ตารางที่ 17 ตารางอัตราภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ

มูลค่าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง	อัตราภาษี (ร้อยละ)
ไม่เกิน 50 ล้านบาท	0.30
เกิน 50 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 200 ล้านบาท	0.40

เกิน 200 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 1,000 ล้านบาท	0.50
เกิน 1,000 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 5,000 ล้านบาท	0.60
เกิน 5,000 ล้านบาทขึ้นไป	0.70

ในที่นี้ผู้เขียนจะขอยกตัวอย่างการคำนวณภาษีอย่างง่ายสำหรับที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ เพื่อแสดงให้เห็นว่าการใช้ฐานภาษีเดียวกันแต่มูลค่ารวมของฐานภาษีแตกต่างกันนั้นส่งผลให้ภาระภาษีที่เกิดขึ้นแตกต่างกันด้วย

ตัวอย่าง นาย ก ถือครองที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพจำนวนสองแปลง โดยแปลงที่หนึ่งมูลค่า 25 ล้านบาท อยู่ในเขตองค์การบริหารส่วนตำบลสันผีเสื้อ และแปลงที่สองมูลค่า 50 ล้านบาท อยู่ในเขตองค์การบริหารส่วนตำบลช้างเผือก รวมมูลค่าที่ดินทั้งสองแปลงเป็นเงินจำนวน 75 ล้านบาท นาย ก จะต้องเสียภาษีที่ดินทั้งสองแปลงดังนี้

ตารางที่ 18 ตัวอย่างการคำนวณภาษีที่ดินรายแปลง

จำนวนภาษีที่ต้องเสีย	=	ฐานภาษีตามมาตรา 35
		(-) มูลค่าของฐานภาษีที่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา 40
		x อัตราภาษีตามมาตรา 37 ตามสัดส่วนที่กำหนดในมาตรา 38
แปลงที่หนึ่ง	=	(25 ล้านบาท - 0 บาท) x 0.30%
	=	75,000 บาท
แปลงที่สอง	=	(50 ล้านบาท - 0 บาท) x 0.30%
	=	150,000 บาท

ดังนั้น นาย ก มีภาษีที่ต้องชำระสำหรับที่ดินทั้งสองแปลงเป็นเงินจำนวน 225,000 บาท

ในขณะที่ นาย ข ถือครองที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพจำนวนหนึ่งแปลง ในเขตองค์การบริหารส่วนตำบลช้างเผือก โดยมีมูลค่าที่ดินเป็นเงินจำนวน 75 ล้านบาทเท่ากับนาย ก แต่นาย ข จะต้องเสียภาษีที่ดินดังนี้

ตารางที่ 19 ตัวอย่างการคำนวณภาษีที่ดินหลายแปลงรวมกัน

จำนวนภาษีที่ต้องเสีย	=	ฐานภาษีตามมาตรา 35
		(-) มูลค่าของฐานภาษีที่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา 40
		x อัตราภาษีตามมาตรา 37 ตามสัดส่วนที่กำหนดในมาตรา 38
		(75 ล้านบาท - 0 บาท) x 0.40%
	=	300,000 บาท

จากตัวอย่างข้างต้น แม้ นาย ก และนาย ข จะถือครองที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า หรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพเหมือนกัน เมื่อรวมมูลค่าการถือครองที่ดินทั้งหมดแล้วมีมูลค่ากัน แต่รายได้ที่องค์การบริหารส่วนท้องถิ่นได้รับจากการจัดเก็บภาษีจากคนทั้งสองกลับมีจำนวนที่แตกต่างกัน ถึง 75,000 บาท ทั้งนี้เพราะมูลค่าของฐานภาษีที่นำมาคำนวณจำนวนภาษีของ นาย ก นั้นแคบกว่ามูลค่าของฐานภาษีที่นำมาคำนวณจำนวนภาษีของ นาย ข จะเห็นได้ว่า การคำนวณภาษีโดยพิจารณาแต่เพียง ลักษณะการใช้ประโยชน์ในที่ดินตามมูลค่าของฐานภาษีสำหรับทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น ๆ เพื่อนำมาคำนวณจำนวนภาษีอาจเป็นการเอื้อประโยชน์ให้แก่ผู้ถือครองที่ดินจำนวนมากที่กระจ่ายอยู่ตามเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต่าง ๆ ให้ได้รับประโยชน์จากมูลค่าของฐานภาษีที่จะนำมาคำนวณ ทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บภาษีได้น้อยกว่าที่ควรจะเป็น จึงไม่สอดคล้องกับหลักการ ทำรายได้ตามหลักภาษีอากรที่ดี

5.2 วิเคราะห์รูปแบบความเป็นไปได้ในการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพเปรียบเทียบกับสาธารณรัฐเกาหลี

แม้ว่าพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 จะได้กำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเช่นเดียวกับสาธารณรัฐเกาหลีก็ตาม แต่อย่างไรก็ดี การจัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวเป็นเพียงการจัดทำขึ้นเพื่อเป็นฐานข้อมูลในการจัดเก็บภาษีจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างอยู่ในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น ๆ เพื่อเป็นรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่จัดเก็บภาษีเท่านั้น โดยไม่ได้มีการกำหนดมูลค่าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่จะนำมาเสียภาษีในระดับประเทศ อีกทั้งการคำนวณภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควร

แก่สภาพก็เป็นการคำนวณมูลค่าที่ดินเป็นรายแปลง เว้นแต่กรณีที่ดินหลายแปลงซึ่งมีอาณาเขตติดต่อกัน และเป็นเจ้าของเดียวกัน จึงให้คำนวณมูลค่าที่ดินทั้งหมดรวมเป็นฐานภาษี ทำให้ฐานภาษีที่ได้จากการคำนวณมูลค่าที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพซึ่งไม่ได้มีอาณาเขตติดต่อกัน แต่มีเจ้าของเดียวกันนั้นเป็นฐานภาษีที่แคบ อันทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บภาษีได้น้อย และเกิดการกระจุกตัวของรายได้ในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่จัดเก็บภาษีได้จำนวนมากและเกิดความเหลื่อมล้ำทางรายได้ระหว่างองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นด้วยตนเอง

ในขณะที่การจัดทำบัญชีทรัพย์สินของสาธารณรัฐเกาหลีนั้นกำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น มีหน้าที่จัดทำบัญชีทรัพย์สินของผู้ที่ถือครองบ้านพักอาศัย (ยกเว้นบ้านพักตากอากาศ) และที่ดิน ณ วันที่ 1 มิถุนายน ส่งมายังกระทรวงมหาดไทย และกระทรวงมหาดไทยจะมอบบัญชีทรัพย์สินดังกล่าวให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีแห่งชาติเพื่อเป็นฐานข้อมูลและดำเนินการจัดเก็บภาษีการคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์¹⁵² โดยไม่มีข้อยกเว้นว่าต้องเป็นกรณีที่ดินหลายแปลงซึ่งมีอาณาเขตติดต่อกันและเป็นเจ้าของเดียวกันจึงจะคำนวณมูลค่าที่ดินทั้งหมดรวมเป็นฐานภาษี และภาษีดังกล่าวเมื่อจัดเก็บได้แล้วจะจัดสรรลงไปให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในพื้นที่ต่าง ๆ ตามพระราชบัญญัติเงินอุดหนุนท้องถิ่น (Local Subsidy Act) โดยเริ่มจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มีการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินได้น้อย¹⁵³ ทั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อลดความเหลื่อมล้ำระหว่างองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นด้วยตนเอง

อย่างไรก็ดี การนำเอาแนวทางการคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์แต่ละประเภททั้งหมดที่ถือครองมาคำนวณรวมกันเพื่อเสียภาษีตามอัตราภาษีก้าวหน้าที่กำหนดไว้อาจไม่เพียงพอในการนำมาปรับใช้เพื่อแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพในประเทศไทย เนื่องจากว่าวิธีการดังกล่าวนั้นเป็นการคำนวณรวมมูลค่าของทรัพย์สินโดยพิจารณาจากลักษณะการทำประโยชน์ทางกายภาพ เท่านั้น โดยมีได้คำนึงถึงการทำประโยชน์ของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในบริเวณใกล้เคียงมาพิจารณาประกอบด้วยแต่อย่างใด จึงอาจทำให้ไม่สามารถสะท้อนให้เห็นถึงการทำประโยชน์ที่แท้จริงที่ควรจะเป็นในอันที่จะนำมาคำนวณมูลค่าของฐานภาษีเพื่อเสียภาษีตามอัตราภาษีที่กำหนดไว้ได้

¹⁵² โปรตคุณัฐพล พลฤทธิ, “การปฏิรูปการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินและภาษีความมั่งคั่ง : ศึกษาเปรียบเทียบกับสาธารณรัฐเกาหลี”, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์), 2559. หน้า 106.

¹⁵³ Jongseok An, *Local Autonomy and Local Tax Policy in Korea*, page 31-34

แม้ว่าการนำรูปแบบการจัดเก็บภาษีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวมาใช้จะทำให้ฐานภาษีที่ได้จากการคำนวณมูลค่าอสังหาริมทรัพย์มีฐานภาษีที่กว้างขึ้น อันทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บภาษีได้มากขึ้นก็ตาม แต่ในขณะเดียวกันก็อาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี เนื่องจากในความเป็นจริงแล้วที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพแต่ละแปลงนั้น อาจตั้งอยู่ในสภาพแวดล้อมที่มีการทำประโยชน์ของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในบริเวณใกล้เคียงที่แตกต่างกัน อาทิ ที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่ถูกรายล้อมไปด้วยแนวรถไฟ หรือที่อยู่ในย่านเศรษฐกิจ แต่กลับถูกนำมาใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมโดยมีวัตถุประสงค์เพียงเพื่อให้ได้รับอัตราภาษีที่ต่ำที่สุด ดังนั้น หากมีการนำเอารูปแบบการจัดเก็บภาษีแบบการคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์ของสาธารณรัฐเกาหลีมาใช้เพื่อนำที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพทั้งหมดที่ถือครองโดยเจ้าของเดียวกันมาคำนวณรวมกันเพื่อเสียภาษีตามอัตราภาษีสำหรับที่ดินที่ทำประโยชน์ในลักษณะนั้น ๆ ผู้เขียนมีความเห็นว่า ยังไม่เพียงพอ เนื่องจากเป็นการพิจารณาฐานภาษีจากลักษณะการทำประโยชน์ทางกายภาพเท่านั้น แต่หากควรต้องคำนึงถึงลักษณะการทำประโยชน์ของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในบริเวณใกล้เคียงของที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพแต่ละแปลงประกอบด้วย เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีในอัตราภาษีที่สอดคล้องกับลักษณะการทำประโยชน์ที่ควรจะเป็น อีกทั้งยังเป็นการกระตุ้นให้เกิดการใช้ประโยชน์ในที่ดินเพิ่มมากขึ้น

ในหัวข้อนี้ ผู้เขียนจะทำการวิเคราะห์รูปแบบความเป็นไปได้ในการจัดทำบัญชีทรัพย์สิน การนำภาษีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์ และภาษีทรัพย์สินของสาธารณรัฐเกาหลีมาปรับใช้กับการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพในประเทศไทย โดยคำนึงถึงการทำประโยชน์ของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในบริเวณใกล้เคียงมาพิจารณาประกอบด้วย และหาแนวทางในการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่เหมาะสมกับประเทศไทยต่อไป โดยผู้เขียนสามารถนำมาทำการวิเคราะห์ได้เป็น 4 รูปแบบ ดังนี้

5.2.1 รูปแบบที่ 1 จัดทำบัญชีทรัพย์สินในระดับประเทศ และนำภาษีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์ของสาธารณรัฐเกาหลีมาใช้ในการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่กระจายอยู่และเป็นเจ้าของเดียวกันภายในประเทศไทย

หากประเทศไทยนำรูปแบบการจัดทำบัญชีทรัพย์สินในระดับประเทศ และนำภาษีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์ของสาธารณรัฐเกาหลีมาใช้ในการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่กระจายอยู่และเป็นเจ้าของเดียวกันภายในประเทศไทย จะมีข้อดีและข้อเสียสรุปได้ดังตารางต่อไปนี้

ตารางที่ 20 วิเคราะห์ข้อดีและข้อเสียของการนำรูปแบบที่ 1 มาใช้ในประเทศไทย

ข้อดี	ข้อเสีย
<p>1. การจัดทำบัญชีทรัพย์สินในระดับประเทศ ทำให้ทราบถึงที่มา และมูลค่าของทรัพย์สินทั้งหมดที่แต่ละบุคคลเป็นเจ้าของหรือครอบครองอยู่ทั้งหมดในประเทศไทย ทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นกระทรวงมหาดไทย และหน่วยงานจัดเก็บภาษีมีฐานข้อมูลเพื่อดำเนินการจัดเก็บภาษี</p>	<p>1. ทำให้เกิดภาระงานแก่กระทรวงมหาดไทย และหน่วยงานจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้น และไม่สอดคล้องกับหลักการกระจายอำนาจจากส่วนกลางสู่ท้องถิ่น</p>
<p>2. การนำภาษีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์มาใช้ในระดับประเทศ จะทำให้สามารถนำรายการที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่กระจายอยู่ภายในประเทศและเป็นเจ้าของเดียวกันมารวบรวมเพื่อคำนวณหามูลค่าทั้งหมดของฐานภาษี</p>	<p>2. การนำภาษีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์มาใช้ จะทำให้การคำนวณหามูลค่าทั้งหมดของที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่กระจายอยู่และเป็นเจ้าของเดียวกันภายในประเทศไทย โดยพิจารณาจากลักษณะการทำประโยชน์ทางกายภาพเท่านั้น มิได้คำนึงถึงการทำประโยชน์ของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในบริเวณใกล้เคียงประกอบด้วย ทำให้อัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บเป็นอัตราภาษีที่</p>

ข้อดี	ข้อเสีย
	กำหนดไว้ตามลักษณะการใช้ประโยชน์ทางกายภาพในที่ดินนั้น ๆ ซึ่งอาจไม่สอดคล้องกับลักษณะการทำประโยชน์ที่ควรจะเป็น เช่น หากนำที่ดินมาใช้ในการประกอบเกษตรกรรมในย่านเศรษฐกิจ จะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราการทำประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมซึ่งเป็นอัตราที่ต่ำที่สุด เป็นต้น
3. การนำภาษีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์มาใช้ จะทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้เพิ่มขึ้น เนื่องจากการคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์จะทำให้ฐานภาษีมีความกว้างกว่าการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า หรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพรายแปลงภายในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น ๆ	3. ไม่มี
4. การจัดทำบัญชีทรัพย์สินในระดับประเทศ จะทำให้มีฐานข้อมูลในการอ้างอิงมูลค่าการถือครองทรัพย์สินทั้งหมดของแต่ละบุคคลเพื่อประโยชน์ในการกำหนดเพดานมูลค่าของฐานภาษีที่ต้องการยกเว้นให้แก่เกษตรกร หรือผู้ที่มีรายได้น้อยได้อย่างใกล้เคียงความเป็นจริงมากที่สุด อันจะทำให้บุคคลดังกล่าวได้รับประโยชน์จากการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีอย่างแท้จริง และเป็นการป้องกันไม่ให้ผู้มีฐานะทางการเงินที่ดีที่ต้องการสะสมที่ดินเพื่อเก็งกำไรได้รับประโยชน์จากการยกเว้นมูลค่าฐานภาษีดังกล่าว	4. ไม่มี
5. การนำภาษีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์มาใช้	5. ไม่มี

ข้อดี	ข้อเสีย
จะทำให้ช่วยลดช่องว่างความเหลื่อมล้ำของคนในประเทศ	
6. การนำภาษีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์มาใช้ จะทำให้การจัดเก็บภาษีมีความเป็นธรรมสะท้อนหลักความสามารถในการเสียภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษี เนื่องจากอัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีเป็นอัตราภาษีก้าวหน้าตามฐานภาษี	6. ไม่มี
7. การนำภาษีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์มาใช้ จะทำให้ช่วยลดการกระจุกตัวของรายได้ระหว่างองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีงบประมาณในการพัฒนาอย่างทั่วถึง	7. ไม่มี
8. การนำภาษีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์มาใช้ จะทำให้ช่วยลดการสะสมที่ดินเพื่อเก็งกำไร เนื่องจาก การจัดเก็บภาษีในรูปแบบดังกล่าวทำให้ฐานภาษีกว้าง และก่อให้เกิดภาระต้นทุนทางด้านภาษีจากการถือครองที่ดินเพิ่มขึ้น	8. ไม่มี
9. การนำภาษีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์มาใช้ จะช่วยลดปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษี	9. อาจทำให้เกิดการหาช่องทางในการหลีกเลี่ยงภาษีในรูปแบบใหม่ ๆ

5.2.2 รูปแบบที่ 2 จัดทำบัญชีทรัพย์สินในระดับท้องถิ่น และนำภาษีค่านวณรวมอสังหาริมทรัพย์ของสาธารณรัฐเกาหลีมาใช้ในการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่กระจายอยู่และเป็นเจ้าของเดียวกันภายในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

หากประเทศไทยนำรูปแบบการจัดทำบัญชีทรัพย์สินในระดับท้องถิ่น และนำภาษีค่านวณรวมอสังหาริมทรัพย์ของสาธารณรัฐเกาหลีมาใช้ในการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่กระจายอยู่และเป็นเจ้าของเดียวกันภายในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จะมีข้อดีและข้อเสียสรุปได้ดังตารางต่อไปนี้

ตารางที่ 21 วิเคราะห์ข้อดีและข้อเสียของการนำรูปแบบที่ 2 มาใช้ในประเทศไทย

ข้อดี	ข้อเสีย
1. การจัดทำบัญชีทรัพย์สินในระดับท้องถิ่น ทำให้ทราบถึงที่มา และมูลค่าของทรัพย์สินทั้งหมดที่แต่ละบุคคลเป็นเจ้าของหรือครอบครองอยู่ทั้งหมดในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น ๆ ทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีฐานข้อมูลเพื่อดำเนินการจัดเก็บภาษี	1. ทำให้กระทรวงมหาดไทย และหน่วยงานจัดเก็บภาษีไม่มีฐานข้อมูลและไม่ทราบถึงที่มา และมูลค่าของทรัพย์สินทั้งหมดที่แต่ละบุคคลเป็นเจ้าของหรือครอบครองอยู่ทั้งหมดในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น ๆ
2. การจัดทำบัญชีทรัพย์สินในระดับท้องถิ่นและการนำภาษีค่านวณรวมอสังหาริมทรัพย์มาใช้ภายในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จะไม่ก่อให้เกิดภาระงานแก่กระทรวงมหาดไทย และหน่วยงานจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้น อันสอดคล้องกับหลักการกระจายอำนาจจากส่วนกลางสู่ท้องถิ่น	2. ไม่มี
3. ไม่มี	3. การนำภาษีค่านวณรวมอสังหาริมทรัพย์มาใช้ภายในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ทำให้ไม่สามารถนำรายการที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่กระจายอยู่

ข้อดี	ข้อเสีย
	ภายในประเทศและเป็นเจ้าของเดียวกันมารวบรวมเพื่อคำนวณหามูลค่าทั้งหมดของฐานภาษี
4. ไม่มี	4. การนำภาษีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์มาใช้จะทำให้การคำนวณหามูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นพิจารณาจากลักษณะการทำประโยชน์ทางกายภาพเท่านั้น โดยไม่ได้คำนึงถึงการทำประโยชน์ของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในบริเวณใกล้เคียงประกอบด้วย ทำให้อัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บเป็นอัตราภาษีที่กำหนดไว้ตามลักษณะการใช้ประโยชน์ทางกายภาพในที่ดินนั้น ๆ ซึ่งอาจไม่สอดคล้องกับลักษณะการทำประโยชน์ที่ควรจะเป็น เช่น หากนำที่ดินมาใช้ในการประกอบเกษตรกรรมในย่านเศรษฐกิจ จะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราการทำประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมซึ่งเป็นอัตราที่ต่ำที่สุด เป็นต้น
5. การนำภาษีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์มาใช้จะทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้เพิ่มขึ้น เนื่องจากการคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์จะทำให้ฐานภาษีมีความกว้างกว่าการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพรายแปลงภายในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น ๆ	5. เป็นการนำเอาภาษีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์มาใช้ในการคำนวณมูลค่าทั้งหมดของที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่กระจายอยู่และเป็นเจ้าของเดียวกันภายในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเท่านั้น ทำให้ฐานภาษีมีความกว้างน้อยกว่าการนำภาษีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์มาใช้

ข้อดี	ข้อเสีย
	ในระดับประเทศ
6. การนำภาษีค่านวณรวมอสังหาริมทรัพย์มาใช้ จะทำให้ช่วยลดช่องว่างความเหลื่อมล้ำของคนในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น	6. ไม่มี
7. การนำภาษีค่านวณรวมอสังหาริมทรัพย์มาใช้ในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จะทำให้การจัดเก็บภาษีมีความเป็นธรรมสะท้อนหลักความสามารถในการเสียภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษี เนื่องจากอัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีเป็นอัตราภาษีก้าวหน้าตามฐานภาษี และลักษณะการใช้ประโยชน์ที่ดินนั้น ๆ	7. การจัดเก็บภาษีมีความเป็นธรรมสะท้อนหลักความสามารถในการเสียภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเฉพาะในระหว่างผู้มีหน้าที่เสียภาษีด้วยกันเองภายในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเท่านั้น
8. ไม่มี	8. การนำภาษีค่านวณรวมอสังหาริมทรัพย์มาใช้ภายในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น ๆ จะทำให้รายได้จากการจัดเก็บภาษีกระจุกตัวอยู่เฉพาะในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มีความเจริญ มีทรัพย์สินให้ถือครองมาก และมีมูลค่าทรัพย์สินที่สูง ทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มีความเจริญน้อยหรือยังไม่เจริญ ไม่มีทรัพย์สินให้ถือครอง และทรัพย์สินไม่มีมูลค่ามาก ขาดรายได้จากการจัดเก็บภาษีที่จะนำไปจัดสรรเป็นงบประมาณในการพัฒนาองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของตน
9. ไม่มี	9. การจัดทำบัญชีทรัพย์สินในระดับท้องถิ่น ทำให้ไม่มีฐานข้อมูลในการอ้างอิงมูลค่าการถือครองทรัพย์สินทั้งหมดของแต่ละบุคคลเพื่อประโยชน์

ข้อดี	ข้อเสีย
	ในการกำหนดเพดานมูลค่าของฐานภาษีที่ต้องการยกเว้นให้แก่เกษตรกร หรือผู้ที่มีรายได้น้อย อันไม่อาจทำให้บุคคลดังกล่าวได้รับประโยชน์จากการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีได้อย่างแท้จริง อีกทั้งยังทำให้รัฐไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์และเป็นการเอื้อประโยชน์ให้แก่นายทุนหรือผู้ที่เป็นเจ้าของหรือครอบครองที่ดิน ในจำนวนมากให้ได้รับประโยชน์จากการยกเว้นมูลค่าฐานภาษีดังกล่าว
10. การนำภาษีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์มาใช้จะทำให้ลดปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษี	10. อาจทำให้เกิดการหาช่องทางในการหลีกเลี่ยงภาษีในรูปแบบใหม่ๆ
11. การนำภาษีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์มาใช้ จะทำให้ช่วยลดการสะสมที่ดินเพื่อเก็งกำไร เนื่องจากการจัดเก็บภาษีในรูปแบบดังกล่าวทำให้ฐานภาษีกว้าง และก่อให้เกิดภาระต้นทุนทางด้านภาษีจากการถือครองที่ดินเพิ่มขึ้น	11. ไม่มี

5.2.3 รูปแบบที่ 3 จัดทำบัญชีทรัพย์สินในระดับประเทศ และนำภาษีทรัพย์สินของสาธารณรัฐเกาหลีมาใช้กับการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่กระจายอยู่และเป็นเจ้าของเดียวกันภายในประเทศไทย

หากประเทศไทยนำรูปแบบการจัดทำบัญชีทรัพย์สินในระดับประเทศ และนำภาษีทรัพย์สินของสาธารณรัฐเกาหลีมาใช้กับการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่กระจายอยู่และเป็นเจ้าของเดียวกันภายในประเทศไทย จะมีข้อดีและข้อเสียดังตารางต่อไปนี้

ตารางที่ 22 วิเคราะห์ข้อดีและข้อเสียของการนำรูปแบบที่ 3 มาใช้ในประเทศไทย

ข้อดี	ข้อเสีย
<p>1. การจัดทำบัญชีทรัพย์สินในระดับประเทศ ทำให้ทราบถึงที่มา และมูลค่าของทรัพย์สินทั้งหมดที่แต่ละบุคคลเป็นเจ้าของหรือครอบครองอยู่ทั้งหมดในประเทศ ทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น กระทรวงมหาดไทย และหน่วยงานจัดเก็บภาษีมีฐานข้อมูลเพื่อดำเนินการจัดเก็บภาษี</p>	<p>1. ทำให้เกิดภาระงานแก่กระทรวงมหาดไทย และหน่วยงานจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้น และไม่สอดคล้องกับหลักการกระจายอำนาจจากส่วนกลางสู่ท้องถิ่น</p>
<p>2. การนำภาษีทรัพย์สินมาใช้ จะทำให้สามารถนำรายการที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่กระจายอยู่ภายในประเทศและเป็นเจ้าของเดียวกันมารวบรวมเพื่อคำนวณหามูลค่าทั้งหมดของฐานภาษี</p>	<p>2. การนำภาษีทรัพย์สินมาใช้ในระดับประเทศจะทำให้การคำนวณหามูลค่าทั้งหมดของที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่กระจายอยู่และเป็นเจ้าของเดียวกันภายในประเทศไทย โดยพิจารณาจากลักษณะการทำประโยชน์ทางกายภาพเท่านั้น มิได้คำนึงถึงการทำประโยชน์ของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในบริเวณใกล้เคียงประกอบด้วย ทำให้อัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บเป็นอัตราภาษีที่กำหนดไว้ตามลักษณะการใช้ประโยชน์ทางกายภาพในที่ดินนั้น ๆ ซึ่งอาจไม่สอดคล้องกับลักษณะการทำประโยชน์ที่ควรจะเป็น เช่น หากนำที่ดินมาใช้ในการประกอบเกษตรกรรมในย่านเศรษฐกิจ จะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราการทำประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมซึ่งเป็นอัตราที่ต่ำที่สุด เป็นต้น</p>
<p>3. การนำภาษีทรัพย์สินมาใช้จะทำให้รัฐสามารถ</p>	<p>3. รูปแบบการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของ</p>

ข้อดี	ข้อเสีย
<p>จัดเก็บภาษีได้มากขึ้น เนื่องจากฐานภาษีมีความกว้างกว่าการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่กระจายอยู่และเป็นเจ้าของเดียวกันภายในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น ๆ</p>	<p>สาธารณรัฐเกาหลี ไม่ได้ให้อำนาจแก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในการนำรายการทรัพย์สินทั้งหมดที่แต่ละบุคคลเป็นเจ้าของหรือครอบครองอยู่ในประเทศมารวบรวมเพื่อคำนวณหามูลค่าทั้งหมดของฐานภาษีเพื่อจัดเก็บในรูปแบบภาษีทรัพย์สิน</p>
<p>4. การจัดทำบัญชีทรัพย์สินในระดับประเทศจะทำให้มีฐานข้อมูลในการอ้างอิงมูลค่าการถือครองทรัพย์สินที่ทั้งหมดของแต่ละบุคคลเพื่อประโยชน์ในการกำหนดเพดานมูลค่าของฐานภาษีที่ต้องการยกเว้นให้แก่เกษตรกร หรือผู้ที่มีรายได้น้อยได้อย่างใกล้เคียงความเป็นจริงมากที่สุด อันจะทำให้บุคคลดังกล่าวได้รับประโยชน์จากการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีอย่างแท้จริง และเป็นการป้องกันไม่ให้ผู้มีฐานะทางการเงินที่ดีที่ต้องการสะสมที่ดินเพื่อเก็งกำไรได้รับประโยชน์จากการยกเว้นมูลค่าฐานภาษีดังกล่าว</p>	<p>4. ไม่มี</p>
<p>5. การนำภาษีทรัพย์สินมาใช้จะทำให้ช่วยลดช่องว่างความเหลื่อมล้ำในสังคม</p>	<p>5. ไม่มี</p>
<p>6. ไม่มี</p>	<p>6. อัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บเป็นอัตราภาษีที่กำหนดไว้ตามลักษณะการใช้ประโยชน์ในที่ดินนั้น ๆ ซึ่งอาจไม่สอดคล้องกับลักษณะการทำประโยชน์ที่ควรจะเป็น เช่น หากนำที่ดินดังกล่าวมาประกอบเกษตรกรรมในย่านเศรษฐกิจ กลับถูกจัดเก็บภาษีในอัตรากำไรประโยชน์ในการ</p>

ข้อดี	ข้อเสีย
	ประกอบเกษตรกรรมซึ่งเป็นอัตราที่ต่ำที่สุด เป็นต้น
7. ไม่มี	7. การนำภาษีทรัพย์สินมาใช้จะทำให้การจัดเก็บภาษีมีความเป็นธรรมสะท้อนหลักความสามารถในการเสียภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษี เนื่องจากอัตรากาษีที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีเป็นอัตรากาษีก้าวหน้าตามฐานภาษีและลักษณะการใช้ประโยชน์ในที่ดินนั้น ๆ แต่การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินดังกล่าวจะมีความเป็นธรรมสะท้อนหลักความสามารถในการเสียภาษีเฉพาะในระหว่างผู้มีหน้าที่เสียภาษีด้วยกันเองภายในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเท่านั้น
8. ไม่มี	8. ทำให้เกิดการกระจุกตัวของรายได้จากการจัดเก็บภาษีในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มีความเจริญ มีทรัพย์สินให้ถือครองมาก และมีมูลค่าทรัพย์สินที่สูง ทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มีความเจริญน้อยหรือยังไม่เจริญ ไม่มีทรัพย์สินให้ถือครอง และทรัพย์สินไม่มีมูลค่ามาก ขาดรายได้จากการจัดเก็บภาษีที่จะนำไปจัดสรรเป็นงบประมาณในการพัฒนาองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของตน
9. การนำภาษีทรัพย์สินมาใช้จะทำให้ลดปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษี	9. อาจทำให้เกิดการหาช่องทางในการหลีกเลี่ยงภาษีในรูปแบบใหม่

ข้อดี	ข้อเสีย
10. การนำภาษีทรัพย์สินมาใช้จะทำให้ช่วยลดการสะสมที่ดินเพื่อเก็งกำไร เนื่องจากการจัดเก็บภาษีในรูปแบบดังกล่าวทำให้ฐานภาษีกว้างและก่อให้เกิดภาระต้นทุนทางด้านภาษีจากการถือครองที่ดินเพิ่มขึ้น	10. ไม่มี

5.2.4 รูปแบบที่ 4 จัดทำบัญชีทรัพย์สินในระดับท้องถิ่น และนำภาษีทรัพย์สินของสาธารณรัฐเกาหลีมาใช้ในการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่กระจายอยู่และเป็นเจ้าของเดียวกันภายในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

หากประเทศไทยนำรูปแบบการจัดทำบัญชีทรัพย์สินในระดับท้องถิ่น และนำภาษีทรัพย์สินของสาธารณรัฐเกาหลีมาใช้ในการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่กระจายอยู่และเป็นเจ้าของเดียวกันภายในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จะมีข้อดีและข้อเสียดังตารางต่อไปนี้

ตารางที่ 23 วิเคราะห์ข้อดีและข้อเสียของการนำรูปแบบที่ 4 มาใช้ในประเทศไทย

ข้อดี	ข้อเสีย
1. การจัดทำบัญชีทรัพย์สินในระดับท้องถิ่น ทำให้ทราบถึงที่มา และมูลค่าของทรัพย์สินทั้งหมดที่แต่ละบุคคลเป็นเจ้าของหรือครอบครองอยู่ทั้งหมดในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น ๆ ทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีฐานข้อมูลเพื่อดำเนินการจัดเก็บภาษี	1. ทำให้กระทรวงมหาดไทย และหน่วยงานจัดเก็บภาษีไม่มีฐานข้อมูลและไม่ทราบถึงที่มา และมูลค่าของทรัพย์สินทั้งหมดที่แต่ละบุคคลเป็นเจ้าของหรือครอบครองอยู่ทั้งหมดในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น ๆ
2. การจัดทำบัญชีทรัพย์สินในระดับท้องถิ่นและการนำภาษีทรัพย์สินมาใช้ภายในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จะไม่ก่อให้เกิดภาระงานให้แก่	2. ไม่มี

ข้อดี	ข้อเสีย
กระทรวงมหาดไทย และหน่วยงานจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้น อันสอดคล้องกับหลักการกระจายอำนาจจาก ส่วนกลางสู่ท้องถิ่น	
3. ไม่มี	3. การนำภาษีทรัพย์สินมาใช้ภายในองค์กร ปกครองส่วนท้องถิ่น ทำให้ไม่สามารถนำรายการ ที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตาม ควรแก่สภาพที่กระจายอยู่ภายในประเทศและ เป็นเจ้าของเดียวกันมารวบรวมเพื่อคำนวณหา มูลค่าของฐานภาษี
4. ไม่มี	4. การนำภาษีทรัพย์สินมาใช้ จะทำให้การ คำนวณมูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูก สร้างนั้นพิจารณาจากลักษณะการทำประโยชน์ ทางกายภาพเท่านั้น โดยไม่ได้คำนึงถึงการทำ ประโยชน์ของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในบริเวณ ใกล้เคียงประกอบด้วย ทำให้อัตราภาษีที่ใช้ใน การจัดเก็บเป็นอัตราภาษีที่กำหนดไว้ตาม ลักษณะการใช้ประโยชน์ทางกายภาพในที่ดินนั้น ๆ ซึ่งอาจไม่สอดคล้องกับลักษณะการทำ ประโยชน์ที่ควรจะเป็น เช่น หากนำที่ดินมาใช้ใน การประกอบเกษตรกรรมในย่านเศรษฐกิจ จะถูก จัดเก็บภาษีในอัตรากำหนดทำประโยชน์ในการ ประกอบเกษตรกรรมซึ่งเป็นอัตราที่ต่ำที่สุด เป็น ต้น
5. การนำภาษีทรัพย์สินมาใช้ ทำให้รัฐสามารถจัดเก็บ	5. เป็นการคำนวณมูลค่าทั้งหมดของที่ดินที่ทิ้ง

ข้อดี	ข้อเสีย
<p>ภาษีได้มากขึ้น เนื่องจากฐานภาษีมีความกว้างกว่าการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่กระจายอยู่และเป็นเจ้าของเดียวกันภายในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น ๆ</p>	<p>ไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่กระจายอยู่และเป็นเจ้าของเดียวกันภายในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเท่านั้น ทำให้ฐานภาษีมีความแคบกว่าการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่ทั้งหมดที่กระจายอยู่และเป็นเจ้าของเดียวกันภายในประเทศไทย</p>
<p>5. การนำภาษีทรัพย์สินมาใช้จะทำให้ช่วยลดช่องว่างความเหลื่อมล้ำในสังคมลงได้บ้าง</p>	<p>5. ไม่มี</p>
<p>6. การนำภาษีทรัพย์สินมาใช้ในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จะทำให้การจัดเก็บภาษีมีความเป็นธรรมสะท้อนหลักความสามารถในการเสียภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษี เนื่องจากอัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีเป็นอัตราภาษีก้าวหน้าตามฐานภาษีและลักษณะการใช้ประโยชน์ในที่ดินนั้น ๆ</p>	<p>6. การจัดเก็บภาษีมีความเป็นธรรมสะท้อนหลักความสามารถในการเสียภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเฉพาะในระหว่างผู้มีหน้าที่เสียภาษีด้วยกันเองภายในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเท่านั้น</p>
<p>7. ไม่มี</p>	<p>7. การนำภาษีทรัพย์สินมาใช้ภายในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จะทำให้รายได้จากการจัดเก็บภาษีกระจุกตัวอยู่เฉพาะในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มีความเจริญ มีทรัพย์สินให้ถือครองมาก และมีมูลค่าทรัพย์สินที่สูง ทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มีความเจริญน้อยหรือยังไม่เจริญ ไม่มีทรัพย์สินให้ถือครอง และทรัพย์สินไม่มีมูลค่ามาก ขาดรายได้จากการจัดเก็บภาษีที่จะนำไปจัดสรรเป็นงบประมาณใน</p>

ข้อดี	ข้อเสีย
	การพัฒนาองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของตน
6. ไม่มี	6. การจัดทำบัญชีทรัพย์สินในระดับท้องถิ่นทำให้ไม่มีฐานข้อมูลในการอ้างอิงมูลค่าการถือครองทรัพย์สินทั้งหมดของแต่ละบุคคลเพื่อประโยชน์ในการกำหนดเพดานมูลค่าของฐานภาษีที่ต้องการยกเว้นให้แก่เกษตรกร หรือผู้ที่มีรายได้น้อย อันไม่อาจทำให้บุคคลดังกล่าวได้รับประโยชน์จากการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีได้อย่างแท้จริง อีกทั้งยังทำให้รัฐไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์และเป็นการเอื้อประโยชน์ให้แก่นายทุนหรือผู้ที่เป็นเจ้าของหรือครอบครองที่ดินในจำนวนมากได้รับประโยชน์จากการยกเว้นมูลค่าฐานภาษีดังกล่าว
9. การนำภาษีทรัพย์สินมาใช้จะทำให้ลดปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษี	9. อาจทำให้เกิดการหาช่องทางในการหลีกเลี่ยงภาษีในรูปแบบใหม่
10. ไม่มี	10. ทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้น้อยลงและไม่ก่อให้เกิดความเป็นธรรมที่สะท้อนหลักความสามารถในการเสียภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้อย่างแท้จริง เนื่องจากอัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีเป็นอัตราภาษีก้าวหน้าตามฐานภาษีและลักษณะการใช้ประโยชน์ที่ดินนั้น ๆ
11. การนำภาษีทรัพย์สินมาใช้จะทำให้ช่วยลดการสะสมที่ดินเพื่อเก็งกำไร เนื่องจากการจัดเก็บภาษีในรูปแบบดังกล่าวทำให้ฐานภาษีกว้างและก่อให้เกิด	11. ไม่มี

ข้อดี	ข้อเสีย
ภาระต้นทุนทางด้านภาษีจากการถือครองที่ดินเพิ่มขึ้น	

จากการศึกษาวิเคราะห์รูปแบบความเป็นไปได้ในการจัดทำบัญชีทรัพย์สิน และการนำภาษีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์ และภาษีทรัพย์สินของสาธารณรัฐเกาหลีทั้ง 4 รูปแบบมาปรับใช้กับการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพในประเทศไทย โดยคำนึงถึงการทำให้ผู้เขียนได้ทราบถึงข้อดีและข้อเสียของแต่ละรูปแบบเพื่อนำมาเป็นแนวทางในการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่เหมาะสมกับประเทศไทยในหัวข้อต่อไป

5.3 แนวทางการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ

จากการศึกษาวิเคราะห์รูปแบบความเป็นไปได้ในการจัดทำบัญชีทรัพย์สิน และการนำเอาภาษีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์ และภาษีทรัพย์สินของสาธารณรัฐเกาหลีทั้ง 4 รูปแบบที่จะนำมาปรับใช้กับการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพในประเทศไทยในหัวข้อที่ผ่านมา นั้น ทำให้พบว่า รูปแบบการจัดทำบัญชีทรัพย์สินในระดับประเทศและการคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์ของสาธารณรัฐเกาหลีที่ได้วิเคราะห์ไว้ในรูปแบบที่ 1 นั้น สามารถนำมาเป็นแนวทางในการปรับใช้และแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพในประเทศไทยได้ในบางประการ ดังนี้

5.3.1 การจัดทำบัญชีทรัพย์สินในระดับประเทศ

แม้ว่าพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 จะได้กำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างก็ตาม แต่ก็เพียงการจัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ตั้งอยู่ภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น ๆ เพื่อเป็นฐานข้อมูลขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในการนำมาคำนวณมูลค่าภาษีเพื่อจัดเก็บภาษีเพื่อเป็นรายได้ขององค์กร

ปกครองส่วนท้องถิ่นของตนเอง ทำให้ฐานภาษีที่นำมาคำนวณนั้น ได้แก่ ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น ๆ เท่านั้น

นอกจากนี้การกำหนดลักษณะที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพยังมีผลกระทบต่อการคำนวณมูลค่าภาษีซึ่งต้องใช้หลักเกณฑ์การกำหนดลักษณะการใช้ประโยชน์ในที่ดินเป็นเงื่อนไขในการกำหนดอัตราภาษีที่มีความแตกต่างกัน ซึ่งในการคำนวณมูลค่าของฐานภาษีเพื่อจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 นี้ ได้กำหนดให้คิดจากมูลค่าทั้งหมดของที่ดินที่ตั้งอยู่ในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น ๆ และในกรณีที่ดินหลายแปลงซึ่งมีอาณาเขตติดต่อกันและเป็นเจ้าของเดียวกันให้คำนวณมูลค่าที่ดินทั้งหมดรวมกันเป็นฐานภาษี ซึ่งการคำนวณมูลค่าของฐานภาษีดังกล่าวอาจพออนุมานได้ว่าฐานภาษีของที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่ไม่ได้มีอาณาเขตติดต่อกันและไม่ได้มีเจ้าของเป็นคนเดียวกันนั้นมาจากการคำนวณมูลค่าของที่ดินเป็นรายแปลง ซึ่งวิธีการคำนวณดังกล่าวทำให้มูลค่าของฐานภาษีที่นำมาคำนวณนั้นแคบกว่าการคำนวณมูลค่าของที่ดินหลายแปลงรวมกัน ทำให้การจัดเก็บภาษีเพื่อเป็นรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นจัดเก็บได้น้อยกว่ามูลค่าของฐานภาษีที่แท้จริงที่เจ้าของหรือผู้ครอบครองที่ดินมีการครอบครองกระจายอยู่ตามเขตการปกครองส่วนท้องถิ่นอื่น ๆ อันไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษีตามหลักความเป็นธรรม อีกทั้งรายได้จากการจัดเก็บภาษียังกระจุกตัวอยู่แต่เฉพาะในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มีความเจริญแล้ว มีทรัพย์สินให้ถือครอง และมีมูลค่าของทรัพย์สินที่สูง ทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่จัดเก็บภาษีได้น้อยขาดรายได้ที่จะนำไปจัดสรรเป็นงบประมาณในการพัฒนาองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของตน อันนำมาซึ่งปัญหาความเหลื่อมล้ำทางรายได้ระหว่างองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นด้วยกันเอง

จากการศึกษาการจัดทำบัญชีทรัพย์สินของสาธารณรัฐเกาหลี ทำให้พบว่ามี ความแตกต่างจากการจัดทำบัญชีทรัพย์สินของประเทศไทยอย่างมาก เนื่องจากสาธารณรัฐเกาหลีได้ กำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีหน้าที่จัดทำบัญชีทรัพย์สินของผู้ที่ถือครองบ้านพักอาศัย (ยกเว้น บ้านพักตากอากาศ) ซึ่งมีผลรวมของราคาประเมินของรัฐเกินกว่า 600 ล้านวอน ที่ดินทั่วไปรวมทั้งที่ดินว่างเปล่าและอื่น ๆ ซึ่งมีผลรวมของราคาประเมินของรัฐเกินกว่า 500 ล้านวอน และที่ดินที่มีสิ่งปลูกสร้าง

เช่น ร้านค้า สำนักงาน อาคาร เป็นต้น ซึ่งมีผลรวมของราคาประเมินของรัฐเกินกว่า 8,000 ล้านบาท¹⁵⁴ ณ วันที่ 1 มิถุนายน ส่งมายังกระทรวงมหาดไทยเพื่อเป็นฐานข้อมูลในการจัดเก็บภาษี การจัดทำบัญชีดังกล่าวเป็นการจัดทำบัญชีทรัพย์สินในระดับประเทศ โดยบ้านพักอาศัย (ยกเว้นบ้านพักตากอากาศ) และที่ดินในสาธารณรัฐเกาหลีที่มีมูลค่าตามที่กฎหมายกำหนดดังกล่าวนี้จะต้องถูกนำมาจัดเก็บภาษีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์ (Gross Real Estate Tax) ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีจากการถือครองอสังหาริมทรัพย์ (Comprehensive Real Estate Tax) ประเภทที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในสาธารณรัฐเกาหลี ทำให้ฐานภาษีทรัพย์สินที่จัดเก็บในรูปแบบดังกล่าวมีความกว้างกว่าฐานภาษีทรัพย์สินของประเทศไทย นอกจากนี้ภาษีที่จัดเก็บได้จะจัดสรรลงไปให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในพื้นที่ต่าง ๆ ตามพระราชบัญญัติเงินอุดหนุนท้องถิ่น (Local Subsidy Act) โดยเริ่มจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มีการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินได้น้อย¹⁵⁵ ทั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อลดความเหลื่อมล้ำระหว่างองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นด้วยตนเอง

ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าหากนำเอารูปแบบการจัดทำบัญชีทรัพย์สินของสาธารณรัฐเกาหลีมาปรับใช้ในประเทศไทย จะทำให้ทราบถึงที่มาและมูลค่าของทรัพย์สินทั้งหมดที่แต่ละบุคคลเป็นเจ้าของหรือครอบครองอยู่ทั้งหมดในประเทศ ทำให้สามารถนำรายการทรัพย์สินดังกล่าวนี้มาคำนวณเพื่อหามูลค่าและความมั่งคั่งที่บุคคลมีในรูปแบบของการสะสมทรัพย์สินได้อย่างแท้จริง นอกจากนี้การจัดทำบัญชีทรัพย์สินดังกล่าวยังสามารถนำมาเป็นฐานข้อมูลในการกำหนดเพดานมูลค่าของฐานภาษีที่ต้องการยกเว้นให้แก่ผู้ประกอบการ หรือผู้ที่เป็นเจ้าของหรือครอบครองที่ดินในจำนวนไม่มาก มีมูลค่าทรัพย์สินน้อย ได้อย่างใกล้เคียงความเป็นจริงมากที่สุด อันจะทำให้บุคคลดังกล่าวได้รับประโยชน์จากการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีตามวัตถุประสงค์ของรัฐ โดยไม่ต้องพิจารณาว่าที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่นำมาใช้ประโยชน์ในการประกอบกิจกรรมนั้นอยู่ในข่ายของการหลีกเลี่ยงภาษีหรือไม่

นอกจากนี้ การจัดทำบัญชีทรัพย์สินในระดับประเทศนั้นยังส่งผลให้ผู้ซึ่งเป็นเจ้าของหรือครอบครองที่ดิน โดยเฉพาะในรายที่มีการถือครองที่ดินเป็นจำนวนมาก จะต้องมีหน้าที่ชำระภาษีมากขึ้นตามมูลค่าของที่ดินทั้งหมดที่ตนถือครองในประเทศด้วย อันสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมตามหลักความสามารถในการเสียภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้อย่างแท้จริง

¹⁵⁴ Ministry of Economy and Finance, 2018, Korean Taxation, page 144.

¹⁵⁵ Jongseok An, Local Autonomy and Local Tax Policy in Korea, page 31-34

5.3.2 การนำภาษีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์มาปรับใช้

การนำเอารูปแบบการจัดเก็บภาษีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์ของสาธารณรัฐเกาหลีมาปรับใช้กับการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ แม้ว่าจะทำให้ฐานภาษีมีความกว้างเพิ่มขึ้นก็ตาม แต่รูปแบบการจัดเก็บภาษีดังกล่าวเป็นลักษณะของการคำนวณแบบรวมมูลค่าเพื่อเสียภาษีตามอัตราภาษีสำหรับที่ดินที่ทำประโยชน์ในลักษณะนั้น ๆ อันเป็นการพิจารณาฐานภาษีจากลักษณะการใช้ประโยชน์ทางกายภาพซึ่งเป็นเงื่อนไขในการกำหนดอัตราภาษีที่มีความแตกต่างกันตามลักษณะการใช้ประโยชน์ในที่ดินแต่ละประเภท ซึ่งในความเป็นจริงแล้วที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพแต่ละแปลงนั้น อาจตั้งอยู่ในสภาพแวดล้อมที่มีการทำประโยชน์ของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในบริเวณใกล้เคียงที่แตกต่างกัน อาทิเช่น ที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่ถูกรายล้อมไปด้วยแนวรถไฟฟ้า หรือที่อยู่ในย่านเศรษฐกิจ แต่กลับถูกนำมาใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมโดยมีวัตถุประสงค์เพียงเพื่อให้ได้รับอัตราภาษีที่ต่ำที่สุด อันก่อให้เกิดช่องว่างในการหลีกเลี่ยงภาษี และความเหลื่อมล้ำของคนในสังคม อันไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมาย และหลักความเป็นธรรมตามหลักความสามารถในการเสียภาษี และหลักการทำรายได้ ตามหลักภาษีอากรที่ดี ทั้งนี้ ผู้เขียนมีความเห็นว่าการที่จะนำรูปแบบการจัดทำบัญชีทรัพย์สินในระดับประเทศและภาษีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์ของสาธารณรัฐเกาหลีมาเป็นการปรับใช้ และแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพในประเทศไทยนั้นยังไม่เพียงพอ หากแต่จะต้องมีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาลักษณะการทำประโยชน์ทางกายภาพและการทำประโยชน์ของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในบริเวณใกล้เคียงประกอบด้วย

อย่างไรก็ดี การกำหนดหลักเกณฑ์ดังกล่าวนี้มีลักษณะเป็นการจำกัดสิทธิและกระทบต่อเสรีภาพของบุคคล อันเป็นสิทธิขั้นพื้นฐานตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2560 ในการใช้สอยซึ่งประโยชน์ทรัพย์สินของปัจเจกชน ดังนั้น การกำหนดหลักเกณฑ์ดังกล่าวจึงต้องคำนึงถึงหลักความพอสมควรแก่เหตุ ซึ่งเป็นหลักการที่กำหนดถึงขอบเขตของการตรากฎหมายที่อาจกระทบต่อสิทธิเสรีภาพของปัจเจกบุคคลใน 3 ประการ กล่าวคือ การกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาลักษณะการทำประโยชน์ทางกายภาพและการทำประโยชน์ของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในบริเวณใกล้เคียงจะต้องประกอบด้วย (1) เป็นไปตามวัตถุประสงค์ (2) มีความจำเป็น และ (3) พอสมควรแก่เหตุในความหมายอย่างแคบ

สำหรับวัตถุประสงค์ของการกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาลักษณะของการทำประโยชน์ทางกายภาพและการทำประโยชน์ของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในบริเวณใกล้เคียงนั้นก็เพื่อเป็นการกระตุ้นให้เกิดการใช้ประโยชน์ในที่ดิน ลดช่องว่างในการหลีกเลี่ยงภาษี และความเหลื่อมล้ำของคนในสังคม อย่างไรก็ตาม การกำหนดลักษณะของที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่บังคับใช้อยู่ในปัจจุบันโดยพิจารณาจากลักษณะการทำประโยชน์ทางกายภาพแต่เพียงอย่างเดียวนั้นยังคงมีความไม่เหมาะสมในบางประการ ทำให้การจัดเก็บภาษีไม่สอดคล้องกับลักษณะการทำประโยชน์ในที่ดินนั้นได้อย่างแท้จริงอันนำมาซึ่งปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษี และก่อให้เกิดช่องว่างความเหลื่อมล้ำของคนในสังคม อีกทั้งยังไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษีตามหลักความเป็นธรรมและหลักการทำรายได้ตามหลักภาษีอากรที่ดี ดังนั้นการนำเสนอให้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาลักษณะของการทำประโยชน์ทางกายภาพและการทำประโยชน์ของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในบริเวณใกล้เคียงนั้นซึ่งเป็นที่พึงปรารถนาในประเภทเดียวกันนั้น ย่อมสร้างความชัดเจนและเป็นธรรมอันจะบรรลุวัตถุประสงค์ในการตราพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ขึ้นมาใช้บังคับดังกล่าว

นอกจากนี้ การกำหนดหลักเกณฑ์ดังกล่าวยังต้องคำนึงถึงความจำเป็นประกอบด้วย ซึ่งหากพิจารณาการกำหนดลักษณะของที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพเพื่อการจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 โดยพิจารณาจากลักษณะการทำประโยชน์ทางกายภาพแต่เพียงอย่างเดียวนั้น ย่อมมีผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีเนื่องจากลักษณะการทำประโยชน์ทางกายภาพนั้น เป็นเงื่อนไขในการกำหนดฐานภาษีและอัตราภาษีที่มีความแตกต่างกัน อันทำให้เกิดการอาศัยช่องว่างของกฎหมายดังกล่าวเป็นเครื่องมือในการหลีกเลี่ยงภาษีด้วยการนำที่ดินมาทำประโยชน์ซึ่งเมื่อพิจารณาจากลักษณะทางกายภาพแล้วจะทำให้ได้รับอัตราภาษีที่ต่ำ อันทำให้ไม่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ที่ต้องการกระตุ้นให้เกิดการใช้ประโยชน์ในที่ดิน ลดช่องว่างในการหลีกเลี่ยงภาษี และความเหลื่อมล้ำของคนในสังคม ดังนั้น การกำหนดหลักเกณฑ์การทำประโยชน์ทางกายภาพและการทำประโยชน์ของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในบริเวณใกล้เคียง จึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งเพื่อแก้ไขผลกระทบดังกล่าว

ประการสุดท้าย การกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาลักษณะการใช้ประโยชน์ที่ดินทางกายภาพและการทำประโยชน์ของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในบริเวณใกล้เคียงนั้นจะต้องคำนึงถึงความพอสมควรแก่เหตุในความหมายอย่างแคบด้วย กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ การกำหนดหลักเกณฑ์

ดังกล่าวจะต้องกระทบสิทธิเสรีภาพของประชาชนน้อยที่สุด และประโยชน์ที่มหาชนจะได้รับจะต้องมากกว่าประโยชน์ที่เอกชนต้องสูญเสียไปอันเนื่องมาจากการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์นั้น เมื่อพิจารณาถึงหลักเกณฑ์ที่นำเสนอ นั้น จะเห็นได้ว่าหลักเกณฑ์ดังกล่าวกระทบสิทธิเสรีภาพของประชาชนน้อยกว่าหลักเกณฑ์ที่บังคับใช้ในปัจจุบัน เนื่องจากผู้ที่เป็นเจ้าของหรือครอบครองที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพโดยส่วนใหญ่จะเป็นผู้ที่มีฐานะทางการเงินที่ดีที่มักสะสมที่ดินเพื่อเก็งกำไร การกำหนดหลักเกณฑ์ดังกล่าวจะทำให้การจัดเก็บภาษีมีความเป็นธรรม สะท้อนหลักความสามารถในการเสียภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอันเป็นการลดช่องว่างในการหลีกเลี่ยงภาษี และความเหลื่อมล้ำของคนในสังคม อันจะเป็นประโยชน์ที่มหาชนจะได้รับมากกว่าประโยชน์ที่เอกชนจะต้องสูญเสียไปอันเนื่องมาจากการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ซึ่งเป็นไปตามหลักการความพอสมควรแก่เหตุในความหมายอย่างแคบ

บทที่ 6

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

ในบทนี้จะเป็นการสรุปและเสนอแนะแนวทางในการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพตามที่ได้ศึกษามาในบทที่ผ่านมา

6.1 บทสรุป

ภาษีทรัพย์สินมีจุดมุ่งหมายที่สำคัญคือ เพื่อจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินที่ครอบครอง และเป็นการจัดเก็บจากรายได้ หรือทรัพย์สินสมบัติซึ่งบุคคลสะสมไว้ในรูปของทรัพย์สิน รวมทั้งประโยชน์ที่เกิดจากทรัพย์สินด้วย เนื่องจากทรัพย์สินเป็นสิ่งที่แสดงให้เห็นถึงความสามารถของบุคคลในอันที่จะเสียภาษี

จากการศึกษาพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 พบว่า การกำหนดลักษณะที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 37(4) ซึ่งจะต้องถูกจัดเก็บภาษีในอัตราเพดานสูงสุดร้อยละ 1.2 ของฐานภาษี ซึ่งเป็นอัตรากาษีที่สูงที่สุดในบรรดาอัตรากาษีที่จัดเก็บจากที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในลักษณะอื่น ๆ จะต้องเป็นที่ดินที่มีหลักเกณฑ์ตามที่กฎกระทรวงกำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ พ.ศ. 2562 ได้กำหนดไว้ดังนี้

“ข้อ 1 ลักษณะที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

(1) ที่ดินที่โดยสภาพสามารถทำประโยชน์ได้ แต่ไม่มีการทำประโยชน์ในที่ดินนั้นตลอดปีที่ผ่านมา เว้นแต่การที่ไม่สามารถทำประโยชน์นั้นเนื่องจากมีเหตุธรรมชาติหรือเหตุพ้นวิสัย¹⁵⁶

ข้อ 2 ลักษณะที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

(1) ที่ดินที่โดยสภาพสามารถทำประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม แต่มีการทำประโยชน์ไม่ เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง และรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศ กำหนดตามมาตรา 37 วรรคสอง ตลอดปีที่ผ่านมา”¹⁵⁷

¹⁵⁶ จากข้อ 1(1) แห่งกฎกระทรวงกำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ พ.ศ.2562

ในขณะที่การจัดเก็บภาษีที่ดินที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมนั้นมีอัตราเพดานภาษีสูงสุดเพียงร้อยละ 0.15 ของฐานภาษี¹⁵⁸ ซึ่งเป็นอัตราภาษีที่ต่ำที่สุดในบรรดาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในลักษณะอื่น ๆ

การจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพโดยพิจารณาจากลักษณะการใช้ประโยชน์ทางกายภาพแต่เพียงอย่างเดียวนั้น อาจทำให้เจ้าของหรือผู้ครอบครองที่ดิน โดยเฉพาะในรายที่มีการครอบครองที่ดินเป็นจำนวนมากเพื่อเก็งกำไร อาศัยช่องว่างของกฎกระทรวงดังกล่าวเป็นเครื่องมือในการหลีกเลี่ยงภาษีเพื่อให้นเสียภาษีในจำนวนที่น้อยลงด้วยการนำที่ดินมาใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมซึ่งมีอัตราการจัดเก็บภาษีที่ต่ำที่สุดแทนการนำที่ดินไปทำประโยชน์อย่างอื่นในเชิงพาณิชย์ซึ่งมีอัตราภาษีที่สูงเท่ากับอัตราภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ¹⁵⁹ ซึ่งถือเป็นการไม่สนับสนุนให้มีการนำทรัพย์สินมาทำประโยชน์อย่างอื่นในเชิงพาณิชย์ อันไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายที่มีวัตถุประสงค์ในการกระตุ้นให้เกิดการใช้ประโยชน์ในที่ดิน และลดช่องว่างความเหลื่อมล้ำในสังคม¹⁶⁰

นอกจากนี้การกำหนดลักษณะที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพยังมีผลกระทบต่อการคำนวณมูลค่าภาษีซึ่งต้องใช้หลักเกณฑ์การกำหนดลักษณะการใช้ประโยชน์ในที่ดินเป็นเงื่อนไขในการกำหนดอัตราภาษีที่มีความแตกต่างกัน ซึ่งในการคำนวณมูลค่าของฐานภาษีเพื่อจัดเก็บภาษีที่ดินตามพระราชบัญญัตินี้ ได้กำหนดให้คิดจากมูลค่าทั้งหมดของที่ดินที่ตั้งอยู่ในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น ๆ และในกรณีที่ดินหลายแปลงซึ่งมีอาณาเขตติดต่อกันและเป็นเจ้าของเดียวกันให้คำนวณมูลค่าที่ดินทั้งหมดรวมกันเป็นฐานภาษี ซึ่งการคำนวณมูลค่าของฐานภาษีดังกล่าวอาจพออนุมานได้ว่าฐานภาษีของที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่ไม่ได้มีอาณาเขตติดต่อกันและไม่ได้มีเจ้าของเป็นคนเดียวกันนั้นมาจากการคำนวณมูลค่าของที่ดินเป็นรายแปลง ซึ่งหลักการคำนวณดังกล่าวทำให้มูลค่าของฐานภาษีที่นำมาคำนวณนั้นแคบกว่าการคำนวณมูลค่า

¹⁵⁷ จากข้อ 2 (1) แห่งกฎกระทรวงกำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ พ.ศ.2562

¹⁵⁸ จากมาตรา 37 (1) แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

¹⁵⁹ ดูเพิ่มเติมจากมาตรา 37 (3) และ (4) แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

¹⁶⁰ สุรัชย์ เดชพงษ์, “พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 แนวคิดที่เปลี่ยนแปลงและผลกระทบต่อผู้ถือครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง”, วารสารมหาวิทยาลัยพายัพ 29: 43.

ของที่ดินหลายแปลงรวมกัน ทำให้การจัดเก็บภาษีเพื่อเป็นรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น จัดเก็บได้น้อยกว่ามูลค่าของฐานภาษีที่แท้จริงที่เจ้าของหรือผู้ครอบครองที่ดินมีการครอบครองกระจายอยู่ ตามเขตการปกครองส่วนท้องถิ่นอื่น ๆ อันไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษีตามหลัก ความเป็นธรรม และหลักการการทำรายได้ตามหลักภาษีอากรที่ดี

จากการศึกษาการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของสาธารณรัฐเกาหลี พบว่ามีการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินที่ คล้ายกันกับประเทศไทย กล่าวคือ มีการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินในรูปแบบของภาษีท้องถิ่นโดยมีองค์กร ปกครองส่วนท้องถิ่นทำหน้าที่ในการจัดเก็บภาษี นอกจากนี้สาธารณรัฐเกาหลียังมีการจัดเก็บภาษีค่านวม รวมอสังหาริมทรัพย์ (Gross Real Estate Tax) ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีจากการถือครองอสังหาริมทรัพย์ (Comprehensive Real Estate Tax) ประเภทที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในสาธารณรัฐเกาหลีที่มีมูลค่าตามที่ กฎหมายกำหนดเพื่อเสียภาษีในรูปแบบของภาษีระดับประเทศ โดยกำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น มีหน้าที่ต้องจัดทำบัญชีทรัพย์สินส่งมายังกระทรวงมหาดไทยเพื่อเป็นฐานข้อมูลในการจัดเก็บภาษีสำหรับผู้ ที่ถือครองบ้านพักอาศัย (ยกเว้นบ้านพักตากอากาศ) ซึ่งมีผลรวมของราคาประเมินของรัฐเกินกว่า 600 ล้านบาท ที่ดินทั่วไปรวมทั้งที่ดินว่างเปล่าและอื่น ๆ ซึ่งมีผลรวมของราคาประเมินของรัฐเกินกว่า 500 ล้านบาท และที่ดินที่มีสิ่งปลูกสร้าง เช่น ร้านค้า สำนักงาน อาคาร เป็นต้น ซึ่งมีผลรวมของราคาประเมิน ของรัฐเกินกว่า 8,000 ล้านบาท¹⁶¹ ณ วันที่ 1 มิถุนายน ซึ่งการจัดทำบัญชีดังกล่าวเป็นการจัดทำบัญชี ทรัพย์สินในระดับประเทศ โดยบ้านพักอาศัย (ยกเว้นบ้านพักตากอากาศ) และที่ดินในสาธารณรัฐเกาหลีที่ มีมูลค่าตามที่กฎหมายกำหนดดังกล่าวนี้จะต้องถูกนำมาจัดเก็บภาษีค่านวมรวมอสังหาริมทรัพย์ (Gross Real Estate Tax) ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีจากการถือครองอสังหาริมทรัพย์ (Comprehensive Real Estate Tax) ประเภทที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในสาธารณรัฐเกาหลี ทำให้ฐานภาษีทรัพย์สินที่จัดเก็บใน รูปแบบดังกล่าวมีความกว้างกว่าฐานภาษีทรัพย์สินของประเทศไทย นอกจากนี้ภาษีที่จัดเก็บได้จะจัดสรร ลงไปให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในพื้นที่ต่าง ๆ ตามพระราชบัญญัติเงินอุดหนุนท้องถิ่น (Local Subsidy Act) โดยเริ่มจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มีการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินได้น้อย¹⁶² ทั้งนี้มี วัตถุประสงค์เพื่อลดความเหลื่อมล้ำระหว่างองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นด้วยตนเอง

¹⁶¹ Ministry of Economy and Finance, 2018, Korean Taxation, page 144.

¹⁶² Jongseok An, Local Autonomy and Local Tax Policy in Korea, page 31-34

อย่างไรก็ตาม การนำเอารูปแบบการจัดเก็บภาษีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์ของสาธารณรัฐเกาหลีมาปรับใช้กับการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ แม้ว่าจะทำให้ฐานภาษีมีความกว้างเพิ่มขึ้นก็ตาม แต่รูปแบบการจัดเก็บภาษีดังกล่าวเป็นลักษณะของการคำนวณแบบรวมมูลค่าเพื่อเสียภาษีตามอัตราภาษีสำหรับที่ดินที่ทำประโยชน์ในลักษณะนั้น ๆ อันเป็นการพิจารณาฐานภาษีจากลักษณะการใช้ประโยชน์ทางกายภาพซึ่งเป็นเงื่อนไขในการกำหนดอัตราภาษีที่มีความแตกต่างกันตามลักษณะการใช้ประโยชน์ในที่ดินแต่ละประเภท ซึ่งในความเป็นจริงแล้วที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพแต่ละแปลงนั้น อาจตั้งอยู่ในสภาพแวดล้อมที่มีการทำประโยชน์ของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในบริเวณใกล้เคียงที่แตกต่างกัน อาทิเช่น ที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่ถูกรายล้อมไปด้วยแนวรถไฟฟ้า หรือที่อยู่ในย่านเศรษฐกิจ แต่กลับถูกนำมาใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมโดยมีวัตถุประสงค์เพียงเพื่อให้ได้รับอัตราภาษีที่ต่ำที่สุด อันก่อให้เกิดช่องว่างในการหลีกเลี่ยงภาษี และความเหลื่อมล้ำของคนในสังคม อันไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมาย และหลักความเป็นธรรมตามหลักความสามารถในการเสียภาษี และหลักการทำรายได้ ตามหลักภาษีอากรที่ดี

ดังนั้น การนำเอารูปแบบการจัดทำบัญชีทรัพย์สินและภาษีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์ของสาธารณรัฐเกาหลีมาปรับใช้ทั้งหมดจึงยังไม่เพียงพอที่จะนำมาแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพในประเทศไทย แต่หากควรต้องมีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาลักษณะการทำประโยชน์ทางกายภาพและการทำประโยชน์ของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในบริเวณใกล้เคียงประกอบด้วย ทั้งนี้การกำหนดหลักเกณฑ์ดังกล่าวอาจเป็นการจำกัดสิทธิในการใช้สอยซึ่งประโยชน์ทรัพย์สินของปัจเจกชน อันเป็นสิทธิขั้นพื้นฐานตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 แต่อย่างไรก็ดี สิทธิในทรัพย์สินของปัจเจกชนอาจถูกจำกัดได้โดยกฎหมายเพื่อประโยชน์ของสังคมส่วนรวม ดังนั้น การกำหนดหลักเกณฑ์ดังกล่าวจึงต้องคำนึงถึงหลักความพอสมควรแก่เหตุ ซึ่งเป็นหลักการที่กำหนดถึงขอบเขตของการตรากฎหมายที่อาจกระทบต่อสิทธิเสรีภาพของปัจเจกบุคคลใน 3 ประการ กล่าวคือ การกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาลักษณะการทำประโยชน์ทางกายภาพและการทำประโยชน์ของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในบริเวณใกล้เคียงจะต้องประกอบด้วย (1) เป็นไปตามวัตถุประสงค์ (2) มีความจำเป็น และ (3) พอสมควรแก่เหตุในความหมายอย่างแคบ อันจะทำให้การนำรูปแบบการจัดทำบัญชีทรัพย์สินและการจัดเก็บภาษีการคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวสามารถ

นำมาใช้เพื่อแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในประเทศไทยได้อย่างมีประสิทธิภาพ ลดปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีด้วยนำที่ดินมาใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมอันมิใช่วัตถุประสงค์ในการทำประโยชน์ที่แท้จริงของเจ้าของหรือผู้ครอบครองที่ดินดังกล่าว อันส่งผลให้เกิดการลดการสะสมที่ดินเพื่อเก็งกำไร กระตุ้นให้เกิดการใช้ประโยชน์ในที่ดินเพิ่มมากขึ้น อีกทั้งยังช่วยทำให้การจัดเก็บภาษีสอดคล้องกับหลักการทำรายได้ตามหลักภาษีอากรที่ดี มีความเป็นธรรมสะท้อนหลักความสามารถในการเสียภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้อย่างแท้จริง อันจะเป็นการลดช่องความเหลื่อมล้ำของคนในสังคมได้อย่างมีประสิทธิภาพ

6.2 ข้อเสนอแนะ

จากการที่ได้ทำการศึกษาในบทที่ผ่านมา และวิเคราะห์ถึงสภาพปัญหาของการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพของประเทศไทย เปรียบเทียบกับการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของสาธารณรัฐเกาหลีแล้วนั้น เพื่อให้เป็นไปตามเจตนารมณ์ของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 และเพื่อให้สอดคล้องกับหลักการทำรายได้ตามหลักภาษีอากรที่ดี มีความเป็นธรรมสะท้อนหลักความสามารถในการเสียภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้อย่างแท้จริง ผู้เขียนจึงมีข้อเสนอแนะแนวทางในการปรับปรุงและแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพของประเทศไทย โดยการนำหลักการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของสาธารณรัฐเกาหลีในบางประการมาปรับใช้กับการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพของประเทศไทย ดังนี้

1. ประเทศไทยควรนำเอารูปแบบการจัดทำบัญชีทรัพย์สินของสาธารณรัฐเกาหลีมาปรับใช้ จะทำให้ทราบถึงที่มาและมูลค่าของทรัพย์สินทั้งหมดที่แต่ละบุคคลเป็นเจ้าของหรือครอบครองอยู่ทั้งหมดในประเทศ ทำให้สามารถนำรายการทรัพย์สินดังกล่าวนั้นมาคำนวณเพื่อหามูลค่าและความมั่งคั่งที่บุคคลมีในรูปแบบของการสะสมทรัพย์สินได้อย่างแท้จริง นอกจากนี้การจัดทำบัญชีทรัพย์สินดังกล่าวยังสามารถนำมาเป็นฐานข้อมูลในการกำหนดเพดานมูลค่าของฐานภาษีที่ต้องการยกเว้นให้แก่ผู้ประกอบการหรือผู้ที่เป็นเจ้าของหรือครอบครองที่ดินในจำนวนไม่มาก มีมูลค่าทรัพย์สินน้อย ได้อย่างใกล้เคียงความเป็นจริงมากที่สุด อันจะทำให้บุคคลดังกล่าวได้รับประโยชน์จากการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีตามวัตถุประสงค์ของรัฐ โดยไม่ต้องพิจารณาว่าที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพที่นำมาใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมนั้นอยู่ในข่ายของการหลีกเลี่ยงภาษีหรือไม่

2. ควรนำเอาภาษีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์ของสาธารณรัฐเกาหลีมาปรับใช้ เนื่องจากจะทำให้ฐานภาษีมีความกว้างกว่าการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพเป็นรายแปลงภายในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นๆ

3. นอกจากการนำเอารูปแบบการจัดทำบัญชีทรัพย์สินและภาษีคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์ของสาธารณรัฐเกาหลีมาเป็นแนวทางในการปรับใช้แล้ว จะต้องมีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาลักษณะการทำประโยชน์ทางกายภาพและการทำประโยชน์ของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในบริเวณใกล้เคียงประกอบด้วย ทั้งนี้การกำหนดหลักเกณฑ์ดังกล่าวรัฐจะต้องตราขึ้นเป็นกฎหมายโดยคำนึงถึงหลักความพอสมควรแก่เหตุหรือหลักความได้สัดส่วน เพื่อให้การกำหนดหลักเกณฑ์ดังกล่าวสามารถสะท้อนถึงลักษณะการทำประโยชน์ของที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพในลักษณะที่ควรจะเป็นได้อย่างแท้จริง อันจะทำให้การนำรูปแบบการจัดเก็บภาษีการคำนวณรวมอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวสามารถนำมาใช้เพื่อแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในประเทศไทยได้อย่างมีประสิทธิภาพ ลดปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีด้วยนำที่ดินมาใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมอันมิใช่วัตถุประสงค์ในการทำประโยชน์ที่แท้จริงของเจ้าของหรือผู้ครอบครองที่ดินดังกล่าว อันส่งผลให้เกิดการลดการสะสมที่ดินเพื่อเก็งกำไร กระตุ้นให้เกิดการใช้ประโยชน์ในที่ดินเพิ่มมากขึ้น อีกทั้งยังช่วยทำให้การจัดเก็บภาษีสอดคล้องกับหลักการทำรายได้ตามหลักภาษีอากรที่ดี มีความเป็นธรรมสะท้อนถึงความสามารถในการเสียภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้อย่างแท้จริง อันจะเป็นการลดช่องความเหลื่อมล้ำของคนในสังคมได้อย่างมีประสิทธิภาพ

4. ควรมีมาตรการในการกระตุ้นให้เกิดการใช้ประโยชน์ในที่ดินเพิ่มมากขึ้น อาทิ การบรรเทาภาระภาษี หรือการลดหย่อนภาษี ทั้งนี้เพื่อเป็นการป้องกันการหลีกเลี่ยงการนำที่ดินไปใช้ประโยชน์อื่นที่มีอัตราภาษีที่ต่ำแต่ไม่ได้เป็นการเพิ่มมูลค่าทางเศรษฐกิจที่แท้จริง

ข้อเสนอแนะของข้าพเจ้าข้างต้นอาจไม่ใช่ข้อเสนอแนะที่ดีที่สุด เนื่องจากอาจจะมีข้อหว่ออยู่ในบางประการที่คาดไม่ถึงหรือมองข้ามไป แต่ข้าพเจ้าเชื่อว่าข้อเสนอแนะข้างต้นนั้นจะช่วยลดปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษี และสามารถสะท้อนถึงความสามารถในการเสียภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้อย่างแท้จริง นอกจากนี้ยังช่วยลดปัญหาความเหลื่อมล้ำของคนในสังคม และทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถจัดเก็บภาษีเพื่อนำมาเป็นรายได้ในการพัฒนาท้องถิ่นเพิ่มมากขึ้นตามหลักการทำรายได้ตามหลักภาษี

อากรที่ดี สมดังเจตนารมณ์ในการประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 แทนพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ.2508 ต่อไป

รายการอ้างอิง

หนังสือภาษาไทย

- กมลชัย รัตนสากวงศ์. หลักกฎหมายปกครองเยอรมัน. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2537.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 12. กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษา
กฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2561.
- บรรเจิด สิงคะเนติ. หลักพื้นฐานเกี่ยวกับสิทธิเสรีภาพและศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์. กรุงเทพมหานคร:
สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2552.
- วิทย์ ตันตยกุล. กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติ
บัณฑิตยสภา, 2528.
- รังสรรค์ ณะพรพันธุ์. ทฤษฎีการภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: เคล็ดไทย, 2516.
- ศุภลักษณ์ พิณีจิวาดล. คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร:
สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547.
- ศุภลักษณ์ พิณีจิวาดล. คำอธิบายภาษีท้องถิ่น. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน,
2550.

หนังสือภาษาอังกฤษ

- Ministry of Economy and Finance. Korean Taxation. Korea 2018.
- Jongseok An, Local Autonomy and Local Tax Policy in Korea, 2015.

งานวิจัย

- ธรรมกิตต์ ขวัญแก้ว. ปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง: ศึกษากรณีการตีความทรัพย์สินที่ไม่
ต้องเสียภาษี: รายงานการวิจัย. นนทบุรี: คณะนิติศาสตร์ วิทยาลัยราชพฤกษ์, 2552.

บทความ

ณัฐพล พลฤทธิ์. การปฏิรูปการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินและภาษีความมั่งคั่ง : ศึกษาเปรียบเทียบกับ
 สาธารณรัฐเกาหลี. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
 2559.

บุศกร เรือศรีจันทร์. ปัญหาในทางทฤษฎีเรื่องการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับมหาวิทยาลัยของรัฐ
 กรณีดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไรนอกเหนือ
 วัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ปริธี พนม
 ยงค์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต. 2558.

วรเจตน์ ภาคีรัตน์. เงื่อนไขการตรากฎหมายจำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชน มาตรฐานในการควบคุม
 ตรวจสอบความชอบด้วยรัฐธรรมนูญของกฎหมาย. วารสารนิติศาสตร์. 30, (2543): 187-189.

วิศรุต กิจสุขจิต. ปัญหาการรับภาระภาษีจากการประเมินมูลค่าทรัพย์สินตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดิน
 และสิ่งปลูกสร้าง. เอกัตศึกษาปริญญาโทมหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
 2561.

สุรัชย์ เดชพงษ์. พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 แนวคิดที่เปลี่ยนแปลงและ
 ผลกระทบต่อผู้ถือครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง. วารสารมหาวิทยาลัยพายัพ. 29, (มกราคม-
 มิถุนายน 2562): 43.

สื่ออิเล็กทรอนิกส์

เฉลิมพงศ์ มีสมนัย. การจัดการรายได้ของรัฐโดยการจัดเก็บภาษี : แนวคิดและหลักการ [ออนไลน์].
 แหล่งที่มา: <http://sms.stou.ac.th/?p=137642>. [6 พ.ค.2563].

ภาคผนวก

ภาคผนวก ก กฎหมายของสาธารณรัฐเกาหลีที่เกี่ยวข้อง

The Gross Real Estate Tax Act 2010

11 Methods of Taxation

Comprehensive real estate holding tax on land located in Korea shall be imposed by classifying it into land subject to general aggregate taxation under Article 106 (1) 1 of the Local Tax Act and land subject to special aggregate taxation under Article 106 (1) 2 of the same Act (hereinafter referred to as "land subject to special aggregate taxation").

13 Tax Bases

(1) The tax base for comprehensive real estate holding tax on land subject to general aggregate taxation shall be determined by multiplying the amount which remains after deducting 500 million won from the aggregate amount of publicly notified prices of relevant taxable lands by a taxpayer by the fair market value ratio prescribed by Presidential Decree within a range from 60/100 to 100/100, in consideration of real estate market conditions, financial situations, etc.

(2) The tax base for comprehensive real estate holding tax on land subject to special aggregate taxation shall be determined by multiplying the amount which remains after deducting 8 billion won from the aggregate amount of public notified prices of relevant taxable lands by a taxpayer by the fair market value ratio prescribed by Presidential Decree within a range from 60/100 to 100/100, in consideration of real estate market conditions, financial situations, etc.

(3) Where the amount in paragraph (1) or (2) is less than zero, such amount shall be deemed zero.

The Local Tax Act

104 Definitions

The terms used in relation to property tax shall be defined as follows:

1. The term “land” means land subject to registration in cadastral records under the Act on the Establishment, Management, etc. of Spatial Data and the land actually used;
2. The term "building" means a building stipulated in subparagraph 4 of Article 6;
3. The term "housing" means housing stipulated in subparagraph 1 of Article 2 of the Housing Act. In such cases, housing shall be excluded from the scope of land and buildings;
4. The term "aircraft" means aircraft stipulated in subparagraph 9 of Article 6;
5. The term "ship" means any ship stipulated in subparagraph 10 of Article 6

105 Objects of taxation

Objects of taxation of the property tax are land, buildings, housing, aircraft, and ships (hereinafter referred to as “property” in this Chapter).

106 Classification, etc. of Land and Houses Subject to Taxation

(1) Objects of taxation of the property tax on land shall be classified into objects of general aggregate taxation, objects of special aggregate taxation, and objects of separate taxation as follows:

1. Objects of general aggregate taxation: The land owned by a person liable to pay tax as of the tax base date, excluding land subject to objects of special aggregate taxation or objects of separate taxation:

Provided, That none of the following land shall be deemed objects of general aggregate taxation:

- (a) Any land on which property tax is not assessed or exempted under this Act or relevant Acts and subordinate statutes;
- (b) Any land meeting the reduction ratio of such land, the property tax on which is reduced under this Act or other Acts and subordinate statutes;

2. Objects of special aggregate taxation: Any of the following land, from among the land owned by a person liable to pay tax as of the tax base date: Provided, That no land

referred to in subparagraph 1 (a) and (b) shall be deemed objects of special aggregate taxation:

(a) The land annexed to buildings prescribed by Presidential Decree, such as land annexed to a building for factory;

(b) The land prescribed by Presidential Decree to be used for business or economic activities as vacant land or by installing facilities, etc. necessary for the use of the relevant land, such as land for garages, land for bonded warehouses, land for examinations, research or tests, or land for logistics complex facilities;

3. Objects of separate taxation: Any of the following land owned by a person liable to pay tax as of the tax base date:

(a) Land prescribed by Presidential Decree as a factory site, field, rice field, orchard or a stock farm site;

(b) Forests prescribed by Presidential Decree as those necessary for the protection and afforestation of forests, and those owned by a clan;

(c) Land prescribed by Presidential Decree as a site for a golf course under Article 13 (5) (the latter part other than the subparagraphs of the same paragraph shall not apply), and for a high-class recreation center under the same paragraph;

(d) Land prescribed by Presidential Decree as land annexed to a factory under subparagraph 1 of Article 2 of the Industrial Cluster Development and Factory Establishment Act, the acquisition of which has been completed before it is designated as a development restricted zone;

(e) Land similar to that stipulated under items (a) through (d), prescribed by Presidential Decree, which has reasonable grounds for separate taxation.

(2) The method of classifying the scope of housing with respect to a building used both for residential and non-residential purposes, and the calculation of the scope of land annexed to the housing shall be classified as follows:

1. Where one building is used both for residential and non-residential purposes, only the portion used for a residential purpose shall be deemed housing. In such cases, the land annexed to a building shall be classified into the land annexed to housing and the land annexed to the building in proportion to the rate of areas used for a residential and non-residential purpose in the building;

2. Where a block of land of a building is used both for residential and non-residential purposes, such building is deemed housing if the area used for a residential purpose is at least 50/100 of the total area;

3. Presidential Decree shall govern necessary matters concerning the calculation of the scope of the land annexed to housing where the boundary of the land annexed to housing is unclear.

(3) Methods of totaling land subject to general aggregate taxation and land subject to special aggregate taxation belonging to trust property under the Trust Act shall be as follows:

1. Land belonging to trust property and land belonging to inherent property of a trustee shall not be added together;

2. In cases of land belonging to trust property classified for each trust, such land shall be added together for each trust.

ประวัติผู้เขียน

นางสาวชนันท์ภรณ์ สุนนท์ราษฎร์ เกิดเมื่อวันที่ 16 กรกฎาคม 2527 ที่จังหวัดเชียงใหม่

สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาวิทยาศาสตรบัณฑิต คณะนิเทศศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง ในปี พ.ศ.2552 และประกาศนียบัตรหลักสูตรวิชาว่าความของสำนักฝึกอบรมวิชาว่าความ สำนักฝึกอบรมวิชาว่าความแห่งสหภาพนายความ พ.ศ.2552

ปัจจุบันทำงานในตำแหน่งผู้จัดการอาวุโส ฝ่ายกฎหมายและกำกับองค์กร บริษัท บางจาก รีเทล จำกัด