

ปัญหามาตรการบรรเทาภาระภาษีโดยการยกเว้นมูลค่าฐานภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้สำหรับ  
เกษตรกรรม ตามมาตรา 40 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

นายคุณานนต์ อุ่นจิตต์

รายงานเอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต  
สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร  
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
ปีการศึกษา 2564  
ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

The Problem of Tax Relief Measure by Exempting Tax Base Values of Land and Buildings  
Used for Agriculture Under Section 40 of Land and Buildings Tax Act B.E. 2562 (2019)

Mr. Kunanon Unchit

A Thesis Submitted in Partial Fulfilment of the Requirements  
for the Degree of Master of Laws Program in Finance and Tax Laws

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2021

Copyright of Chulalongkorn University

หัวข้อเอกัตศึกษา	ปัญหามาตรการบรรเทาภาระภาษีโดยการยกเว้นมูลค่าฐานภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้สำหรับเกษตรกรรม ตามมาตรา 40 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562
นิสิต	นายคุณานนต์ อุ่นจิตต์
สาขาวิชา	นิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร
อาจารย์ที่ปรึกษา	ศาสตราจารย์ทชัมัย ฤกษ์สุต

จากมาตรการบรรเทาภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่กำหนดว่า ให้ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมที่มีบุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของเป็นจำนวนไม่เกิน 50 ล้านบาท ได้รับการยกเว้นมูลค่าฐานภาษี ตามมาตรา 40 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ซึ่งผู้วิจัยเห็นว่า เป็นการยกเว้นภาระภาษีที่มากเกินไปและไม่สอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดี ส่งผลให้เกิดปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมอยู่หลายประการ เช่น การนำที่ดินซึ่งตั้งอยู่ในเขตพื้นที่เมืองมาใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมเพื่อหลีกเลี่ยงภาระภาษี หรือการยกเว้นภาษีไม่ได้เกิดประโยชน์แก่เกษตรกรอย่างแท้จริงเพราะไม่ใช่เจ้าของที่ดิน เป็นต้น

ดังนั้น ผู้วิจัยจึงได้เสนอแนวทางการแก้ไขปัญหาดังกล่าวตามที่ได้อภิปรายกฎหมายภาษีทรัพย์สินของต่างประเทศโดยนำมาเปรียบเทียบและวิเคราะห์เพิ่มเติมเพื่อปรับใช้ให้เกิดความเหมาะสม โดยจำแนกได้ 3 แนวทาง ได้แก่ การกำหนดนิยามการใช้ที่ดินสำหรับเกษตรกรรมให้เหมาะสม กล่าวคือ ควรกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาสำหรับการประกอบเกษตรกรรมให้มุ่งเน้นไปที่ผู้ประกอบการอาชีพเกษตรกรอย่างแท้จริง การกำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษีสำหรับที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมให้เหมาะสม กล่าวคือ ผู้วิจัยเห็นว่ามาตรการบรรเทาภาระภาษีดังกล่าวยังคงต้องมีการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมอยู่ แต่ควรนำแผนผังเมืองรวมตามกฎหมายว่าด้วยการผังเมืองมาประกอบการพิจารณาในการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษี ทั้งนี้ เพื่อไม่เป็นการจำกัดเสรีภาพของผู้ที่ประกอบเกษตรกรรมอย่างแท้จริงซึ่งมีที่ดินตั้งอยู่ในเขตพื้นที่ใจกลางเมืองมากเกินไป จึงควรกำหนดเป็นข้อยกเว้นให้ได้รับการยกเว้นมูลค่าฐานภาษีได้โดยการตั้งคณะกรรมการในแต่ละเขตท้องถิ่นขึ้นมาเพื่อพิจารณาว่าสมควรได้รับการยกเว้นหรือไม่เป็นรายกรณีไป และกำหนดมาตรการที่เกี่ยวข้องกับการเกษตรให้รัดกุมและมีประสิทธิภาพควบคู่กันไป เช่น การกำหนดให้กลับมาประเมินภาษีใหม่และให้ชำระค่าภาษีย้อนหลัง ในกรณีที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมถูกนำไปใช้ประโยชน์อื่น หรือการกำหนดการถือครองและกฎเกณฑ์ในการควบคุมการเช่าที่ดินเพื่อการเกษตรให้มีความเหมาะสม หรือการกำหนดให้จัดเก็บภาษีการใช้น้ำสำหรับเกษตรกรรมโดยมุ่งเน้นจัดเก็บจากเกษตรกรรายใหญ่ รวมทั้งการสนับสนุนเกษตรกรให้มีความสามารถในการประกอบอาชีพได้อย่างมั่นคง

.....  
 ธีรพงษ์ ฤกษ์สุต ..... อาจารย์ที่ปรึกษา  
 (ศาสตราจารย์ทชัมัย ฤกษ์สุต)

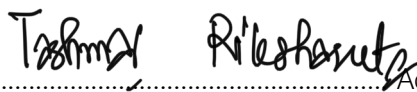
.....  
 คุณานนต์ อุ่นจิตต์ ..... นิสิต  
 (นายคุณานนต์ อุ่นจิตต์)

Thesis	The Problem of Tax Relief Measure by Exempting Tax Base Values of Land and Buildings Used for Agriculture Under Section 40 of Land and Buildings Tax Act B.E. 2562 (2019)
Researcher	Mr. Kunanon Unchit
Field of Study	Master of Laws Program in Finance and Tax Laws
Advisor	Professor Tashmai Rikshasuta

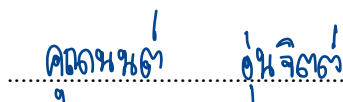
---

Under Section 40 of the Land and Buildings Tax Act B.E. 2562 (2019), the land and building tax relief measure which determines that land and buildings used for agriculture were exempted from the tax base value owned by natural persons in an amount not exceeding 50 million Baht. This measure is considered an excessive tax burden exempted which is inconsistent with the principles of Good Taxation. As a result, there are many problems in the taxation of land and buildings used for agriculture such as the use of land located in the Central business district for agricultural purposes to avoid tax burdens or the tax exemption does not provide benefits to farmers because they do not have ownership, etc.

Therefore, there are 3 proposed solutions to resolve such problems based on the study of foreign property tax laws by comparing and analyzing as follows: Applicable definition of land utilization for agriculture namely that the criteria for consideration for agriculture should be focused on real farmers, Determining appropriate tax relief measures for agricultural land namely that such tax relief measures still require exemption of the value of the agricultural land tax base by considering together with the unitary town plan in accordance with the Town Planning Act for exemption of the value of the tax base. In addition, to not-restrict freedom limit of those who truly engage in agriculture whose land located in the urban center too much. An exception should be made to the exemption of the tax base value by appointing a committee in each local district to diagnose whether the exemption is appropriate or not on a case-by-case basis. Also, concurrently determining measures related to agriculture to be concise and efficiently such as requiring re-assessment of taxes and paying back taxes in case of changing utilization from agriculture to other uses or determining the ownership and rules governing the lease of agricultural land to be appropriate or imposing a tax on water use for agriculture with a focus on collecting from major farmers including supporting farmers to have a sustainable occupation.

  
..... Advisor's Signature

(Professor Tashmai Rikshasuta)

  
..... Student's Signature

(Mr. Kunanon Unchit)

## กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษานี้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี เนื่องจากได้รับความเมตตาและการชี้แนะ รวมถึงคำแนะนำเป็นอย่างดีจาก ศาสตราจารย์ทัชฌัย ฤกษ์สุด อาจารย์ที่ปรึกษา ที่กรุณาสละเวลาให้คำปรึกษาชี้แนะ และเสนอแนวทาง รวมถึงพิจารณาแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ อันเป็นประโยชน์ในการทำเอกัตศึกษานี้ให้ออกมาสำเร็จในรูปแบบที่สมบูรณ์ ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณเป็นอย่างสูงมา ณ โอกาสนี้

นอกจากนี้ ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณท่านคณาจารย์ทุกท่านในหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ที่ได้ให้ความรู้และแนวคิดแก่ผู้วิจัย ทำให้ผู้วิจัยมีความรู้และสามารถนำมาประยุกต์ใช้ในการจัดทำเอกัตศึกษานี้ รวมถึงสามารถนำไปต่อยอดในชีวิตการทำงานได้อีกด้วย ทั้งนี้ ขอขอบคุณเจ้าหน้าที่หลักสูตรทุกท่านที่ได้อำนวยความสะดวกให้คำแนะนำ และชี้แจงข้อสงสัยต่าง ๆ ในระหว่างการศึกษาตลอดระยะเวลาหลักสูตรและทุกขั้นตอนของการทำเอกัตศึกษานี้แก่ผู้วิจัย

ขอกราบขอบพระคุณบุคคลในครอบครัวของผู้วิจัยทั้ง คุณพ่อ คุณแม่ และญาติทั้งหลาย รวมถึงเพื่อนสนิท และเพื่อน ๆ พี่ ๆ น้อง ๆ นิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร ที่คอยให้คำแนะนำและกำลังใจเสมอมา จนทำให้ผู้วิจัยสามารถจัดทำเอกัตศึกษานี้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี

สุดท้ายนี้ ผู้วิจัยหวังเป็นอย่างยิ่งว่าเอกัตศึกษานี้จะก่อให้เกิดประโยชน์ในการเรียนรู้แก่ผู้ที่สนใจได้บ้าง และหากเอกัตศึกษานี้มีข้อบกพร่องประการใด ผู้วิจัยต้องขออภัยมา ณ ที่นี้ด้วย รวมถึงขออนุญาตรับความผิดพลาดเพื่อแก้ไขและปรับปรุงไว้แต่เพียงผู้เดียว

นายคุณานนต์ อุ่นจิตต์

## สารบัญ

บทคัดย่อภาษาไทย.....	ก
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	ข
กิตติกรรมประกาศ.....	ค
สารบัญ.....	ง
สารบัญตาราง.....	ช
สารบัญรูปภาพ.....	ฉ
<b>บทที่ 1 บทนำ.....</b>	<b>1</b>
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 สมมติฐานของการวิจัย.....	3
1.3 วัตถุประสงค์ของการวิจัย.....	3
1.4 ขอบเขตของการวิจัย.....	3
1.5 วิธีการศึกษา.....	4
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	4
<b>บทที่ 2 สารระสำคัญ หลักการ และแนวความคิดพื้นฐานที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีอากรทั่วไปและภาษีทรัพย์สิน รวมถึงหลักเกณฑ์สำคัญและแนวทางในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของประเทศไทย.....</b>	<b>5</b>
2.1 สารระสำคัญ หลักการ และแนวความคิดพื้นฐานที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีอากรทั่วไป.....	5
2.1.1 ความหมายและลักษณะของภาษีอากร.....	6
2.1.1.1 ความหมายของภาษีอากร.....	6
2.1.1.2 ลักษณะของภาษีอากร.....	6
2.1.2 วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากร.....	8
2.1.3 หลักการที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีอากร.....	9
2.1.3.1 หลักการบริหารภาษีอากร.....	9
2.1.3.2 หลักการภาระภาษี.....	12
2.1.3.3 หลักความเสมอภาคทางภาษีอากร.....	13
2.1.4 การจำแนกประเภทภาษีอากร.....	13
2.1.4.1 ฐานเงินได้.....	14
2.1.4.2 ฐานทรัพย์สินหรือทุน.....	15
2.1.4.3 ฐานการใช้จ่ายหรือบริโภค.....	15
2.1.5 โครงสร้างของกฎหมายภาษีอากร.....	16
2.1.5.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร.....	16

2.1.5.2	ฐานภาษีอากร.....	16
2.1.5.3	อัตราภาษีอากร.....	16
2.1.5.4	การประเมินจัดเก็บภาษีอากร.....	16
2.1.5.5	การอุทธรณ์ภาษีอากร.....	17
2.1.5.6	เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และโทษ.....	17
2.2	สาระสำคัญ หลักการ และแนวความคิดพื้นฐานที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีทรัพย์สิน.....	18
2.2.1	ความหมายของทรัพย์สิน.....	18
2.2.2	ความหมายของภาษีทรัพย์สิน.....	18
2.2.3	หลักการเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีทรัพย์สิน.....	19
2.2.3.1	หลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ.....	19
2.2.3.2	หลักการใช้ประโยชน์สูงสุดและดีที่สุด (Highest and Best Use) .....	20
2.2.4	ประเภทของภาษีทรัพย์สิน.....	20
2.2.4.1	ภาษีทรัพย์สินโดยทั่วไป (General Property Tax).....	21
2.2.4.2	ภาษีทรัพย์สินเฉพาะอย่าง (Specific Property Tax).....	21
2.2.4.3	ภาษีทรัพย์สินเมื่อโอนเปลี่ยนมือ (Property Transfer Tax).....	21
2.2.5	แนวทางการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน.....	22
2.2.6	การประเมินราคาทรัพย์สิน.....	22
2.2.6.1	การประเมินมูลค่าต้นทุน (Cost Approach) .....	22
2.2.6.2	การประเมินมูลค่ารายปี (Annual Value) .....	23
2.2.6.3	การประเมินโดยวิธีเปรียบเทียบราคาตลาด (Market Approach) .....	23
2.2.6.4	การประเมินมูลค่าตามทำเลที่ตั้งและตามมูลค่าที่ดิน (Site Value and Land Value).....	23
2.2.7	เหตุผลสนับสนุนของการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน.....	24
2.3	วิวัฒนาการของกฎหมายภาษีทรัพย์สินของประเทศไทย.....	26
2.4	หลักเกณฑ์สำคัญและแนวทางการจัดเก็บภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562.....	26
2.4.1	แนวความคิดและวัตถุประสงค์.....	27
2.4.2	ผู้มีหน้าที่เสียภาษี.....	27
2.4.3	นิยามของการใช้ที่ดินสำหรับเกษตรกรรม.....	29
2.4.4	ฐานภาษี.....	30
2.4.5	อัตราภาษี.....	32
2.4.6	มาตรการบรรเทาภาระภาษี.....	33
2.4.7	การคำนวณภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง.....	35

**บทที่ 3 หลักเกณฑ์สำคัญและแนวทางการจัดเก็บภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมตามกฎหมายภาษีทรัพย์สินของต่างประเทศ.....36**

3.1 หลักเกณฑ์สำคัญและแนวทางการจัดเก็บภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมตามกฎหมายภาษีทรัพย์สินของประเทศสหรัฐอเมริกา.....36

3.1.1 หลักเกณฑ์และแนวทางการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินทั่วไปของรัฐนิวเจอร์ซีย์ ประเทศสหรัฐอเมริกา.....37

3.1.2 หลักเกณฑ์และแนวทางการจัดเก็บภาษีสำหรับที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมของรัฐนิวเจอร์ซีย์ ประเทศสหรัฐอเมริกา.....38

3.1.2.1 นิยามของการใช้ที่ดินสำหรับเกษตรกรรม.....38

3.1.2.2 ฐานภาษีและอัตราภาษีที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรม.....41

3.1.2.3 มาตรการบรรเทาภาระภาษีที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรม.....42

3.2 หลักเกณฑ์สำคัญและแนวทางการจัดเก็บภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมตามกฎหมายภาษีทรัพย์สินของสาธารณรัฐเกาหลี.....42

3.2.1 หลักเกณฑ์และแนวทางการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินทั่วไปของสาธารณรัฐเกาหลี.....43

3.2.2 หลักเกณฑ์และแนวทางการจัดเก็บภาษีสำหรับที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมของประเทศสาธารณรัฐเกาหลี.....48

3.2.2.1 นิยามของการใช้ที่ดินสำหรับเกษตรกรรม.....49

3.2.2.2 ฐานภาษีและอัตราภาษีที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรม.....49

3.2.2.3 มาตรการบรรเทาภาระภาษีที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรม.....50

**บทที่ 4 ปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมและแนวทางในการนำหลักกฎหมายของต่างประเทศมาปรับใช้กับกฎหมายของประเทศไทย.....52**

4.1 ปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้สำหรับเกษตรกรรม.....53

4.1.1 การถือครองที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมของเกษตรกรในประเทศไทยส่วนใหญ่เป็นที่ดินของบุคคลอื่นหรือการเช่า.....53

4.1.2 การนำที่ดินซึ่งตั้งอยู่ในเขตพื้นที่เมืองมาใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมเพื่อหลีกเลี่ยงภาระภาษี.....55

4.1.3 การกำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษีที่ไม่สอดคล้องกับหลักการทางภาษีอากร.....57

4.1.4 ความไม่มั่นคงในการประกอบอาชีพเกษตรกรและการขาดมาตรการช่วยเหลือเกษตรกรจากภาครัฐ.....60

4.2 แนวทางในการนำหลักกฎหมายของต่างประเทศมาปรับใช้กับกฎหมายของประเทศไทย.....62

4.2.1 การกำหนดนิยามการใช้ที่ดินสำหรับเกษตรกรรมให้เหมาะสม.....62

4.2.2 การกำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษีสำหรับที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมให้เหมาะสม.....64



4.2.3 การสนับสนุนเกษตรกรให้มีความสามารถในการประกอบอาชีพได้อย่าง มั่นคง.....	71
<b>บทที่ 5 บทสรุป.....</b>	<b>72</b>
5.1 ปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้สำหรับเกษตรกรรม.....	73
5.2 แนวทางในการแก้ไขปัญหา.....	74
<b>รายการอ้างอิง.....</b>	<b>78</b>

## สารบัญตาราง

ตาราง	หน้า
ตารางที่ 1 สรุปอัตราภาษีสำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ทำประโยชน์ในการประกอบ เกษตรกรรม.....	33
ตารางที่ 2 สรุปอัตราภาษีสำหรับที่ดินตามพระราชบัญญัติภาษีท้องถิ่นของประเทศ สาธารณรัฐเกาหลี.....	47
ตารางที่ 3 สรุปอัตราภาษีสำหรับสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีท้องถิ่นของประเทศ สาธารณรัฐเกาหลี.....	47
ตารางที่ 4 สรุปอัตราภาษีสำหรับบ้านตามพระราชบัญญัติภาษีท้องถิ่นของประเทศ สาธารณรัฐเกาหลี.....	47
ตารางที่ 5 สรุปอัตราภาษีสำหรับทรัพย์สินอื่น ๆ ตามพระราชบัญญัติภาษีท้องถิ่นของ ประเทศสาธารณรัฐเกาหลี.....	48
ตารางที่ 6 สรุปอัตราภาษีสำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างสำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า หรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ.....	55
ตารางที่ 7 สรุปการคำนวณมูลค่าราคาประเมินของที่ดินซึ่งตั้งอยู่ในอำเภอบรรพตพิสัย จังหวัดนครสวรรค์.....	58
ตารางที่ 8 สรุปการคำนวณมูลค่าราคาประเมินของที่ดินซึ่งตั้งอยู่ในอำเภอบางปลาม้า จังหวัดสุพรรณบุรี.....	58

## สารบัญรูปภาพ

รูปภาพ	หน้า
รูปภาพที่ 1 การแจกแจงความน่าจะเป็นแบบสะสม (Cumulative distribution) ของที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมในระดับรายครัวเรือน.....	54
รูปภาพที่ 2 สรุปลงประมาณรายจ่ายของประเทศสาธารณรัฐเกาหลี.....	65
รูปภาพที่ 3 สรุปลงประมาณรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับเกษตรกรรมของรัฐนิวเจอร์ซีย์ ประเทศสหรัฐอเมริกา.....	66

# บทที่ 1

## บทนำ

### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ภาษีอากรเป็นมาตรการรายรับที่สำคัญของรัฐในการดำเนินการนโยบายการคลังซึ่งเป็นหนึ่งในนโยบายทางเศรษฐกิจที่รัฐจะนำมาใช้เพื่อรักษาเสถียรภาพของประเทศ ซึ่งรายได้ประเภทภาษีอากรนั้นนับเป็นร้อยละ 90 จากรายได้ทั้งหมดของรัฐจึงถูกจัดให้เป็นรายได้สาธารณะประเภทหนึ่งที่มีความสำคัญอย่างมาก ส่วนองค์ประกอบที่สำคัญของภาษีอากรนั้นจะต้องเป็นสิ่งที่รัฐบังคับจัดเก็บเพื่อนำไปใช้ในการจัดหาบริการสาธารณะและผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรไม่ได้เป็นผู้รับผลตอบแทนโดยตรงจากการชำระภาษี นอกจากนี้วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีนอกจากการที่รัฐต้องการหารายได้เพื่อให้เพียงพอกับค่าใช้จ่ายของรัฐแล้ว ภาษีอากรยังถือเป็นเครื่องมือสำคัญที่รัฐแต่ละรัฐเลือกใช้มาเพื่อการกระจายรายได้ ส่งเสริมความเจริญเติบโตของธุรกิจการค้า รักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ ช่วยควบคุมการบริโภคของประชาชน หรือเพื่อตอบสนองนโยบายของรัฐบาล

โดยภาษีอากรถูกแบ่งประเภทได้ตามหลายลักษณะทั้งทางสังคมและทางเศรษฐกิจ ซึ่งรัฐก็จะจัดเก็บภาษีอากรแต่ละประเภทให้เหมาะสมกับฐานภาษีที่เกิดขึ้น เช่น ภาษีอากรที่จัดเก็บจากฐานรายได้ หรือภาษีอากรที่จัดเก็บจากฐานทรัพย์สินหรือทุน หรือภาษีอากรที่จัดเก็บจากการใช้จ่ายหรือการบริโภค ซึ่งผู้วิจัยมีความสนใจในภาษีอากรที่จัดเก็บจากฐานทรัพย์สินหรือทุน หรือ “ภาษีทรัพย์สิน” ซึ่งเป็นภาษีที่จัดเก็บจากรายได้หรือทรัพย์สินสมบัติซึ่งบุคคลได้สะสมไว้ในรูปแบบของทรัพย์สิน รวมทั้งประโยชน์ที่เกิดจากทรัพย์สินนั้น เช่น ภาษีที่ดิน ภาษีมรดก ภาษีสิ่งปลูกสร้าง เป็นต้น และเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปว่า ทรัพย์สินเป็นเครื่องแสดงให้เห็นถึงฐานะของบุคคลและเป็นเครื่องมือในการวัดความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลนั้น

สำหรับกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีทรัพย์สินของประเทศไทยจะมีอยู่หลายฉบับทั้งกฎหมายภาษีทรัพย์สินฉบับเก่าที่ถูกยกเลิกไปแล้ว ได้แก่ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 โดยมีกฎหมายฉบับใหม่ออกมาเพื่อยกเลิกและบังคับใช้แทนกฎหมายทั้งสองฉบับดังกล่าว ได้แก่ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ด้วยเหตุที่ว่าภาครัฐเห็นว่าภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ซึ่งเป็นกฎหมายภาษีทรัพย์สินฉบับเดิมได้ใช้บังคับมาเป็นระยะเวลายาวนาน ส่งผลให้การจัดเก็บภาษีตามกฎหมายทั้งสองฉบับไม่เหมาะสมกับสถานการณ์ในปัจจุบัน จึงสมควรยกเลิกกฎหมายทั้งสองฉบับดังกล่าวและให้ใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแทน และให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้รับผิดชอบการจัดเก็บภาษีดังกล่าวเพื่อให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแต่ละแห่งนั้นมีรายได้ในการนำไปดำเนินการพัฒนาท้องถิ่นของตนเองให้เกิดประโยชน์แก่ประชาชนผู้เสียภาษีซึ่งมีทรัพย์สินตั้งอยู่รวมถึงอาจอาศัยอยู่ในท้องถิ่นนั้นอีกด้วย

โดยพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มีการกำหนดโครงสร้างภาษีไว้แตกต่างจากกฎหมายฉบับเดิมทั้ง 2 ฉบับ โดยกำหนดฐานภาษีตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของสังหาริมทรัพย์เป็นเกณฑ์ในการคำนวณ ส่วนอัตรากษาก็จะมีลักษณะเป็นอัตราก้าวหน้า (Progressive Tax Rate) และจำแนกตามประเภทการใช้ประโยชน์ได้แก่ การประกอบเกษตรกรรม ที่อยู่อาศัย การใช้ประโยชน์อื่น (พาณิชย์กรรม) และที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ ซึ่งสำหรับภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมนั้น จะถูกจัดเก็บในอัตรากษิต่ำสุด พร้อมทั้งยังมีมาตรการบรรเทาภาระภาษีไว้สำหรับกรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมอยู่ในเขตองค์ปกครองส่วนท้องถิ่นใด ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างภายในเขตองค์ปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นรวมกันในการคำนวณภาษีไม่เกิน 50 ล้านบาท และบทเฉพาะกาลเพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีใน 3 ปีแรกของการบังคับใช้กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฉบับใหม่นี้ ให้ยกเว้นการจัดเก็บภาษีสำหรับเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาและใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ดังนั้นใน 3 ปีแรกจะเห็นได้ว่า บุคคลธรรมดาผู้ซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เพื่อประกอบเกษตรกรรมก็จะยังไม่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเลย

มาตรการบรรเทาภาระภาษีโดยการยกเว้นมูลค่าฐานภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการทำเกษตรกรรมเป็นจำนวนไม่เกิน 50 ล้านบาท และให้ได้รับการยกเว้นมูลค่าฐานภาษีดังกล่าวได้ในทุก ๆ เขตองค์ปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น แม้ว่าจะมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการช่วยเหลือและสนับสนุนให้ไม่เกิดภาระภาษีมากจนเกินไปแก่ผู้ประกอบการอาชีพเกษตรกรซึ่งถือเป็นหนึ่งในอุตสาหกรรมหลักของประเทศไทย อย่างไรก็ตามเมื่อศึกษาควบคู่ไปกับการถือครองที่ดินทำกินของเกษตรกร จะเห็นว่าจำนวนเกษตรกรในประเทศไทยที่มีกรรมสิทธิ์ในที่ดินเป็นของตนเองนั้นมีจำนวนน้อยมาก ในทางกลับกันการถือครองที่ดินกลับไปกระจุกอยู่ที่กลุ่มนายทุนที่ได้สะสมที่ดินไว้เป็นจำนวนมากเพื่อกักตุน หรือถือครองเอาไว้หวังกำไรในอนาคตหรือทำธุรกิจโดยการปล่อยให้เกษตรกรรายย่อยเช่าเพื่อประกอบเกษตรกรรม ส่งผลให้การยกเว้นมูลค่าฐานภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการทำเกษตรกรรมเป็นจำนวนไม่เกิน 50 ล้านบาทนั้น เป็นการยกเว้นที่มากเกินไปจนอาจถูกใช้เป็นช่องทางในการหลีกเลี่ยงภาษีให้บุคคลที่มีฐานะร่ำรวยซึ่งมีที่ดินเป็นของตนเองจำนวนมาก มากกว่าที่จะช่วยเหลือและสนับสนุนเกษตรกรให้ได้รับผลประโยชน์ตามวัตถุประสงค์ของมาตรการบรรเทาภาระภาษีนี้ ผู้วิจัยจึงเห็นว่ามาตรการดังกล่าวนี้ ไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษีและการใช้ประโยชน์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่แท้จริง นอกจากนี้มาตรการดังกล่าวยังส่งผลให้การจัดเก็บภาษีขององค์ปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นจัดเก็บได้จำนวนน้อยลง ทำให้ขาดรายได้สำหรับการนำไปใช้พัฒนาเขตท้องถิ่นนั้น ๆ ซึ่งไม่ตรงตามเจตนารมณ์ของกฎหมายที่ต้องการให้เกิดประสิทธิภาพและเพิ่มรายได้ให้แก่องค์ปกครองส่วนท้องถิ่นเพื่อนำไปสู่การพัฒนาอย่างยั่งยืนของแต่ละเขตท้องถิ่นอีกด้วย

ดังนั้น จึงเป็นประเด็นที่ควรศึกษาการจัดเก็บและมาตรการบรรเทาภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้สำหรับการเกษตรกรรม เป็นจำนวนไม่เกิน 50 ล้านบาทในแต่ละพื้นที่ขององค์ปกครองส่วนท้องถิ่นซึ่งที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นตั้งอยู่ และเพื่อประโยชน์ในการศึกษาสมควรศึกษาการจัดเก็บภาษีนี้ในระบบกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศสาธารณรัฐเกาหลี ซึ่งมี

หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีและการบรรเทาภาระภาษีทรัพย์สินสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างสำหรับเกษตรกรที่แตกต่างออกไปจากประเทศไทย แล้วนำมาเปรียบเทียบและวิเคราะห์กับความแตกต่าง สภาพปัญหาเกี่ยวกับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทย ซึ่งจะนำมาประกอบการพิจารณา แก้ไข ปรับปรุง เพิ่มเติม ข้อกฎหมายหรือบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างสำหรับการเกษตรกรรมเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมและสอดคล้องกับหลักการของกฎหมายภาษีทรัพย์สิน และเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฉบับปัจจุบัน

## 1.2 สมมติฐานของการวิจัย

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้กำหนดมาตรการในการบรรเทาภาระภาษีแก่ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมโดยการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นจำนวน 50 ล้านบาท แต่หลักเกณฑ์ในการยกเว้นภาษีดังกล่าวนั้น เป็นการบรรเทาภาระภาษีที่มีจำนวนสูงและให้ได้รับการยกเว้นมากเกินไป ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดี อันได้แก่ หลักความเป็นธรรม หลักความสามารถในการเสียภาษี และหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ รวมถึงไม่เหมาะสมกับอัตราการถือครองทรัพย์สินของเกษตรกรส่วนใหญ่ในประเทศไทย

## 1.3 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

- (1) เพื่อศึกษาถึงหลักการ ทฤษฎี มาตรการ และแนวความคิดพื้นฐานของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง
- (2) เพื่อศึกษาถึงหลักเกณฑ์การบรรเทาภาระภาษีสำหรับการเกษตรกรรมตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 และกฎหมายลำดับรองต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง
- (3) เพื่อศึกษาถึงหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีที่ดินที่ใช้เพื่อเกษตรกรรมตามกฎหมายต่างประเทศ
- (4) เพื่อศึกษาถึงประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นจากการบรรเทาภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยการยกเว้นฐานภาษีเกษตรกรรม
- (5) เพื่อศึกษาถึงแนวทางที่สามารถนำมาแก้ไขกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เกี่ยวกับการบรรเทาภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยการยกเว้นฐานภาษีเกษตรกรรม ให้สอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดี อันได้แก่ หลักความเป็นธรรม หลักความสามารถในการเสียภาษี และหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ รวมถึงให้เกิดความเหมาะสมกับอัตราการถือครองทรัพย์สินของเกษตรกรส่วนใหญ่ในประเทศไทย

## 1.4 ขอบเขตของการวิจัย

การศึกษาวิจัยฉบับนี้ มุ่งศึกษาค้นคว้าข้อมูลเกี่ยวกับ หลักการ วัตถุประสงค์ ข้อกฎหมาย มาตรการบรรเทาภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเภทการใช้ประโยชน์สำหรับเกษตรกรรม ทั้งจากกฎหมายเก่าที่เคยบังคับใช้คือ พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ ณ ปัจจุบันคือ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 และกฎหมายลำดับรองที่เกี่ยวข้อง เช่น ประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีที่ดินหรือสิ่ง

ปลูกสร้างซึ่งเจ้าของเป็นบุคคลธรรมดาใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ลงวันที่ 6 ธันวาคม 2562 เป็นต้น โดยจะเปรียบเทียบกับกฎหมาย และมาตรการบรรเทาภาระภาษีที่เกี่ยวข้องกับภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างสำหรับเกษตรกรรมของต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศสาธารณรัฐเกาหลี เพื่อนำมาวิเคราะห์ถึงประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นจากการบรรเทาภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยการยกเว้นฐานภาษีเกษตรกรรม

### 1.5 วิธีการศึกษา

การศึกษาวิจัยฉบับนี้เป็นการศึกษาแบบวิจัยเอกสาร (Documentary Research) โดยการค้นคว้า รวบรวม และวิเคราะห์ข้อมูลจาก เอกสารทางวิชาการ และบทความที่ได้มีการจัดพิมพ์เผยแพร่ไว้อยู่แล้วทางสื่อช่องทางต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง จากนั้นจึงวิเคราะห์ปัญหาที่เกิดขึ้นจากการบรรเทาภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยการยกเว้นฐานภาษีเกษตรกรรมอย่างเป็นระบบพร้อมทั้งเสนอความคิดเห็น ข้อเสนอแนะแนวทางในการแก้ไขปัญหาดังกล่าว

### 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

- (1) เพื่อให้ทราบถึงหลักการ ทฤษฎี มาตรการ และแนวความคิดพื้นฐานของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง
- (2) เพื่อให้ทราบถึงหลักเกณฑ์การบรรเทาภาระภาษีสำหรับการเกษตรกรรมตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 และกฎหมายลำดับรองต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง
- (3) เพื่อให้ทราบถึงหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีที่ดินที่ใช้เพื่อเกษตรกรรมตามกฎหมายต่างประเทศ
- (4) เพื่อให้ทราบถึงประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นจากการบรรเทาภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยการยกเว้นฐานภาษีเกษตรกรรม
- (5) เพื่อให้ทราบถึงแนวทางที่สามารถนำมาแก้ไขกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เกี่ยวข้องกับการบรรเทาภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยการยกเว้นฐานภาษีเกษตรกรรม ให้สอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดี อันได้แก่ หลักความเป็นธรรม หลักความสามารถในการเสียภาษี และหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ รวมถึงให้เกิดความเหมาะสมกับอัตราการถือครองทรัพย์สินของเกษตรกรส่วนใหญ่ในประเทศไทย

## บทที่ 2

# สาระสำคัญ หลักการ และแนวความคิดพื้นฐานที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีอากร ทั่วไปและภาษีทรัพย์สิน รวมถึงหลักเกณฑ์สำคัญและแนวทางในการจัดเก็บ ภาษีทรัพย์สินของประเทศไทย

ภาษีอากรถือเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญที่สุดของประเทศ ซึ่งรัฐบาลในแต่ละยุคสมัยนั้นจะนำรายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรประเภทต่าง ๆ มาเป็นทุนสำหรับค่าใช้จ่ายของภาครัฐและค่าใช้จ่ายของสาธารณะ ในการปฏิบัติและดำเนินการต่าง ๆ ตามหน้าที่หลักและภารกิจของรัฐบาล เพื่อให้ประเทศมีความสงบเรียบร้อย และให้ประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถอาศัยอยู่ในประเทศได้อย่างปกติสุข ไม่ว่าจะเป็นการรักษาความสงบเรียบร้อยและความมั่นคงภายในประเทศ การให้บริการและสวัสดิการทางสังคม การพัฒนาประเทศ และการปกป้องประเทศจากการถูกรุกรานภายนอก ทำให้รัฐบาลจึงต้องหารายได้ให้เพียงพอกับค่าใช้จ่ายต่าง ๆ นั้น ถึงแม้ว่ารัฐบาลจะมีรายได้หลายแหล่งนอกเหนือจากการจัดเก็บภาษีอากรแต่เพียงอย่างเดียว เช่น การขายสินค้า หรือการให้บริการ การรับบริจาคหรือรับความช่วยเหลือ และในบางครั้งรัฐบาลอาจต้องใช้วิธีการกู้ยืมเงินหรือพิมพ์ธนบัตรด้วย ซึ่งวิธีการดังกล่าวจะเป็นรายได้ประเภทที่จะต้องใช้คืน แต่ในบรรดารายได้เหล่านี้ ภาษีอากรเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญที่สุดของรัฐบาล<sup>1</sup>

ดังนั้น จะเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีอากรนั้นมีความสำคัญอย่างมาก เนื่องจากถือเป็นแหล่งรายได้หลักของรัฐบาลในการที่จะนำมาปฏิบัติและดำเนินการให้แก่ประเทศตามหน้าที่หลักและภารกิจดังกล่าวของรัฐบาล จึงมีความจำเป็นที่จะต้องศึกษาสาระสำคัญ หลักการ และแนวความคิดพื้นฐานที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีอากรทั่วไป นอกจากนี้ เนื้อหาของรายงานเอกัตศึกษานี้มีความประสงค์ที่จะศึกษาภาษีประเภทอื่นที่เฉพาะเจาะจงมากกว่าหลักการภาษีอากรทั่วไป ได้แก่ ภาษีทรัพย์สิน จึงมีความจำเป็นที่จะต้องศึกษาสาระสำคัญ หลักการ และแนวความคิดพื้นฐานที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีทรัพย์สินเช่นเดียวกัน รวมถึงหลักเกณฑ์สำคัญและแนวทางการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินตามกฎหมายของประเทศไทย

### 2.1 สาระสำคัญ หลักการ และแนวความคิดพื้นฐานที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีอากรทั่วไป

สำหรับการศึกษาเนื้อหาของเอกัตศึกษานี้ตามที่ผู้วิจัยได้กำหนดไว้เพื่อให้สามารถเข้าใจความรู้พื้นฐานและองค์ประกอบต่าง ๆ ของกฎหมายภาษีอากรทั่วไป จึงต้องเริ่มศึกษาจากสาระสำคัญ หลักการ และแนวความคิดพื้นฐานที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีอากรทั่วไปซึ่งถือเป็นหัวใจหลักของการศึกษากฎหมายภาษีอากรก่อนที่จะไปศึกษาภาษีประเภทต่าง ๆ ที่มีความเฉพาะเจาะจงมากยิ่งขึ้น

<sup>1</sup> สุเมธ ศิริคุณโชติ, กัณธ สิริชูดวงศ์, อติศักดิ์ สืบประดิษฐ์ และภริตน์ เจียรนัย, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2564 (กรุงเทพมหานคร: เรือนแก้วการพิมพ์, 2563). หน้า 2.



### 2.1.1 ความหมายและลักษณะของภาษีอากร

ในเบื้องต้น เพื่อให้เข้าใจภาพรวมของกฎหมายภาษีอากรทั่วไป จึงจำเป็นที่จะต้องศึกษาถึงสาระสำคัญ ประการแรกก่อนคือ ความหมายและลักษณะของภาษีอากร ซึ่งมักจะถูกนำไปพิจารณาประกอบกับ สาระสำคัญประการอื่น ๆ โดยผู้วิจัยได้จำแนกและสรุปความหมายและลักษณะของภาษีอากร ดังนี้

#### 2.1.1.1 ความหมายของภาษีอากร

ความหมายของภาษีอากรนั้นสามารถจำแนกได้ออกเป็น 2 แนวใหญ่ ๆ ได้แก่  
แนวที่หนึ่ง ให้ความหมายไว้ว่า “ภาษีอากรคือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากราษฎร และนำไปใช้เพื่อ ประโยชน์ส่วนรวม โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษีอากร”

แนวที่สอง ให้ความหมายไว้ว่า “ภาษีอากรคือ เงินได้หรือทรัพย์สินที่เคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ ภาครัฐบาล แต่ไม่รวมถึงการกู้ยืมหรือขายสินค้า หรือให้บริการในราคาทุนโดยรัฐบาล”<sup>2</sup>

นอกจากนี้ จากการศึกษาพบว่า มีนักการคลังคนสำคัญหลายท่าน เช่น G. JEZE L. MEHL, P. BELTRAME และ H. BERNARD ได้ให้ความเห็นต่อความหมายของภาษีอากรไว้ตามนัยกฎหมาย ซึ่งมีการนำ ความเห็นเหล่านี้มาพิจารณารวมกัน จึงวิเคราะห์เกิดเป็นความเห็นที่ว่า “กฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่ กำหนดส่วนแบ่งภาระสาธารณะที่ประชาชนต้องรับผิดชอบตามสัดส่วน และอยู่ในรูปแบบของเงินตรา โดยรัฐ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น องค์กรมหาชนเป็นผู้ใช้อำนาจบังคับจัดเก็บ จำนวนภาษีที่ประชาชนผู้เสียภาษี ต้องรับภาระนั้นจะเป็นไปตามสัดส่วนของความสามารถในการรับภาระสาธารณสุขของแต่ละบุคคล และ วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีก็เพื่อนำเงินตราดังกล่าวไปใช้ในการสาธารณสุข”<sup>3</sup>

#### 2.1.1.2 ลักษณะของภาษีอากร

เมื่อพิจารณาต่อจากหัวข้อก่อนหน้าแล้ว จะเห็นว่ากฎหมายภาษีอากรมีผลที่รัฐใช้อำนาจบังคับจัดเก็บ จากประชาชนซึ่งเป็นผู้เสียภาษีที่จะต้องรับผิดชอบตามหลักความสามารถ และอยู่ในรูปแบบของเงินตรา เพื่อ นำรายได้ดังกล่าวไปใช้ในการให้บริการที่มีวัตถุประสงค์เพื่อประโยชน์สาธารณะ ซึ่งสามารถแยกลักษณะของ ภาษีอากรออกได้ 4 ลักษณะ ดังนี้

(1) ลักษณะบังคับ กล่าวคือ การที่รัฐมีความจำเป็นต้องจัดหารายได้มาเพื่อให้ครอบคลุมกับรายจ่าย สาธารณะ ประกอบกับรายได้ประเภทภาษีอากรนั้นถือเป็นรายได้สาธารณะประเภทหนึ่งที่มีความสำคัญอย่าง มาก ทำให้เกิดแนวคิดทั้งในประเทศต่าง ๆ รวมถึงประเทศไทยเองที่มีการออกบทบัญญัติกฎหมายมากำหนดให้ ต้องจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชน เช่น การที่ประมวลกฎหมายรัชฎากรกำหนดให้ภาษีอากรฝ่ายสรรพากร อยู่ในอำนาจหน้าที่และการควบคุมของกรมสรรพากร เพื่อประสงค์ให้การดำเนินการใด ๆ เกี่ยวกับภาษีอากร ฝ่ายภาษีอากรอยู่ในบังคับของกรมสรรพากร รวมถึงรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 มาตรา

<sup>2</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 2.

<sup>3</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวนล, กฎหมายภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2563). หน้า 25-26.

50(9)<sup>4</sup> กำหนดให้ประชาชนมีหน้าที่เสียภาษีอากร และมาตรา 37 กำหนดว่า บุคคลย่อมมีสิทธิในทรัพย์สินและการสืบทอดตก ขอบเขตแห่งสิทธิและการจำกัดสิทธิเช่นว่านี้ ให้เป็นไปตามกฎหมายบัญญัติ จึงถือได้ว่าการจัดเก็บภาษีนั้น ก็เป็นการจำกัดสิทธิในรายได้ของประชาชนที่หามาได้โดยต้องแบ่งบางส่วนให้แก่รัฐในรูปแบบภาษีอากร นอกจากนี้การจัดเก็บภาษีดังกล่าวก็จะต้องไม่กระทบไปถึงแก่นสิทธิและเสรีภาพของประชาชนตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 26<sup>5</sup> แห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 อีกด้วย

ดังนั้น จึงเห็นได้ว่าเมื่อภาษีเป็นการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของประชาชนที่จะต้องนำมาจ่ายในรายจ่ายสาธารณะดังกล่าว ไม่ได้เกิดจากความสมัครใจของประชาชนผู้เสียภาษี ทำให้ภาษีอากรนั้นจึงมีลักษณะบังคับโดยเกิดจากการใช้อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีอากร<sup>6</sup>

(2) ลักษณะการเป็นรายได้ที่มีไว้ครอบคลุมรายจ่ายสาธารณะและมีลักษณะการเป็นรายได้ที่ไม่เป็นผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษีในทันที กล่าวคือ ภาษีเป็นรายได้ที่ไม่เป็นผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษีในทันที และไม่ได้เป็นรายได้ที่ตอบแทนการให้บริการ แต่เป็นการที่รัฐต้องนำรายได้มาจ่ายเพื่อใช้ครอบคลุมกับรายจ่ายสาธารณะอันเป็นไปตามประโยชน์สาธารณะ จึงไม่อาจนำรายได้จากภาษีอากรไปใช้จ่ายในกิจการที่เกิดประโยชน์แก่เฉพาะบุคคลกลุ่มหนึ่งกลุ่มใดได้

ทั้งนี้ จะเห็นได้จากกรณีองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บภาษีท้องถิ่นไม่ว่าจะเป็นภาษีโรงเรือนและที่ดินกับภาษีบำรุงท้องที่ หรือภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ไปเป็นรายได้ที่จะนำไปใช้จ่ายและพัฒนาในท้องถิ่นนั้นให้เกิดประโยชน์ที่เหมาะสม และสอดคล้องกับลักษณะของภาษีที่ไม่เป็นประโยชน์ตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษีมากกว่าการจัดเก็บภาษีของส่วนกลาง<sup>7</sup>

(3) ลักษณะการเป็นส่วนแบ่งภาระสาธารณะในรูปแบบของเงินตรา กล่าวคือ แม้ในอดีตจะมีการจัดเก็บภาษีอยู่ในรูปแบบของการชำระด้วยสิ่งของก็ตาม แต่ด้วยพัฒนาการของการแลกเปลี่ยนสินค้านำมาสู่การชำระภาษีด้วยเงินตรา ก็เป็นตัวกระตุ้นที่ทำให้เกิดพัฒนาการทางเศรษฐกิจของตลาด โดยทำให้ผู้ที่ไม่มีเงินสดจะต้องจัดหาเงินสดไว้ใช้จ่าย รวมถึงนำสิ่งของไปใช้แลกเปลี่ยนเงินตรา แม้แต่ในปัจจุบันก็ยังคงมีวิธีการชำระภาษีอากรด้วยสิ่งของอยู่ด้วย<sup>8</sup> แต่การชำระภาษีอากรด้วยเงินตราก็ถือเป็นวิธีการที่นิยมกันเป็นการทั่วไปมากกว่า

(4) ลักษณะการเป็นรายได้ที่ถาวร กล่าวคือ ภาษีอากรถือเป็นรายได้ที่มีลักษณะถาวรของรัฐ หรือองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น เมื่อผู้เสียภาษีชำระภาษีแล้ว รายได้ดังกล่าวจะถูกจัดเก็บไว้เป็นค่าใช้จ่ายเพื่อประโยชน์มหาชนเป็นสำคัญ ไม่ใช่เพื่อประโยชน์ของผู้ชำระภาษีเฉพาะตัว หรือบุคคลใดบุคคลหนึ่งโดยเฉพาะ

<sup>4</sup> มาตรา 50 บัญญัติว่า “บุคคลมีหน้าที่ ดังต่อไปนี้ (9) เสียภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติ”

<sup>5</sup> มาตรา 26 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “การตรากฎหมายที่มีผลเป็นการจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ ในกรณีที่รัฐธรรมนูญมิได้บัญญัติเงื่อนไขไว้ กฎหมายดังกล่าวต้องไม่ขัดต่อหลักนิติธรรม ไม่เพิ่มภาระหรือจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลเกินสมควรแก่เหตุ และจะกระทบต่อศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ของบุคคลมิได้ รวมทั้งต้องระบุเหตุผลความจำเป็นในการจำกัดสิทธิและเสรีภาพไว้ด้วย”

<sup>6</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, หน้า 28-31.

<sup>7</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 31-32.

<sup>8</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 32.

ดังนั้น เงินค่าภาษีอากรจึงไม่ใช่เงินที่ผู้เสียภาษีได้ชำระไปเพื่อแลกเปลี่ยนให้ได้รับสิ่งใดสิ่งหนึ่งเป็นการตอบแทน ทำให้ค่าภาษีที่ได้ชำระไปนั้นผู้เสียภาษีไม่อาจเรียกคืนได้ แตกต่างจากการเป็นรายรับประเภทกักขังที่ต้องมีการชำระคืนเงินต้นและดอกเบี้ยซึ่งเป็นการแลกเปลี่ยนต่างตอบแทนกันและกัน<sup>9</sup>

### 2.1.2 วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากร

จากการที่รัฐบาลใช้อำนาจในการจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชนผู้เสียภาษีนั้น เนื่องมาจากวัตถุประสงค์หลายประการซึ่งสามารถสรุปได้ ดังนี้

(1) เพื่อหารายได้ รัฐบาลจำเป็นต้องหารายได้เพื่อให้เพียงพอต่อค่าใช้จ่ายในกิจการเพื่อสาธารณประโยชน์ด้านต่าง ๆ ของรัฐบาล เช่น การสร้างถนน การใช้จ่ายด้านความมั่นคง ด้านการศึกษา เป็นต้น

(2) เพื่อเป็นเครื่องมือในการส่งเสริมความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ ซึ่งรัฐบาลจะนำเงินจากระบบภาษีอากรมากระตุ้นความเจริญเติบโต เช่น การลดอัตราภาษีอากรเพื่อกระตุ้นการใช้จ่ายของประชาชน หรือการยกเว้นการจัดเก็บภาษีของธุรกิจเอกชนที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจากสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน (Board of Investment: BOI) เพื่อเป็นการดึงดูดเม็ดเงินจากนักลงทุนให้เลือกมาลงทุนในประเทศไทย ส่งผลให้เศรษฐกิจของประเทศเติบโตมากยิ่งขึ้น เป็นต้น

(3) เป็นเครื่องมือในการช่วยควบคุมการบริโภคของประชาชน ซึ่งรัฐบาลสามารถนำระบบการจัดเก็บภาษีอากรมาใช้เพื่อควบคุมการบริโภคของประชาชน เช่น การเรียกเก็บภาษีจากสินค้าประเภทฟุ่มเฟือยซึ่งมีได้ จำเป็นต่อการครองชีพให้สูงทำให้มีราคาแพงเพื่อป้องกันมิให้ประชาชนจับจ่ายใช้สอยเงินฟุ่มเฟือยจนเกินไป เป็นต้น

(4) เพื่อรักษาเสถียรภาพในทางเศรษฐกิจ ในกรณีที่ภาวะเศรษฐกิจไม่ปกติ รัฐบาลจำเป็นต้องมีการรักษาเสถียรภาพของเศรษฐกิจ เช่น การกระตุ้นการจ้างงานในยามที่เศรษฐกิจตกต่ำ การป้องกันภาวะเงินเฟ้อด้วยมาตรการทางภาษี เป็นต้น

(5) เพื่อเป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้แก่ประชาชน ซึ่งเป็นการกระจายความมั่งคั่งของกลุ่มคนร่ำรวยมาสู่คนยากจน ซึ่งนับว่าเป็นการลดช่องว่างระหว่างกลุ่มคนทั้ง 2 กลุ่มให้น้อยลงเพราะตามหลักการจัดเก็บภาษีนั้น คนร่ำรวยย่อมต้องรับภาระภาษีมาก ส่วนคนยากจนเสียภาษีน้อยหรืออาจไม่ต้องเสียเลย ถือว่าเป็นการดึงเอารายได้จากคนร่ำรวยมาสู่คนยากจนทางอ้อมวิธีหนึ่ง

(6) เพื่อเป็นเครื่องมือสนองต่อนโยบายของรัฐบาล โดยปกติเมื่อรัฐบาลต้องการเงินเพื่อใช้ในโครงการใด ๆ ซึ่งต้องใช้เงินเป็นจำนวนมาก รัฐบาลอาจใช้การจัดเก็บภาษีอากรบางชนิดให้มากขึ้นเพื่อนำเงินที่ได้มาทำโครงการให้ได้ตามนโยบายของรัฐบาล<sup>10</sup> เช่น การศึกษา การสวัสดิการสังคม นโยบายประชากร เป็นต้น

<sup>9</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 32.

<sup>10</sup> ขวฤทธิ โยศรีคุณ, “หน้าที่ของประชาชนในการชำระภาษีอากร”, วารสารการจัดการความรู้การปฏิบัติที่เป็นเลิศ วิทยาลัยนครราชสีมา 1 (มีนาคม 2562): 138.

### 2.1.3 หลักการที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีอากร

หากกล่าวถึงหลักการที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีอากรนั้น จะพบว่าหลักการที่เกี่ยวข้องอยู่มากมายที่จะสามารถอธิบายได้ถึงที่มาของกฎหมายภาษีอากร โดยสรุปหลักการที่เห็นว่าเกี่ยวข้องกับการศึกษาในเอกัตศึกษาระดับนี้ได้ ดังนี้

#### 2.1.3.1 หลักการบริหารภาษีอากร

การกำหนดหลักการบริหารภาษีอากรไม่ว่าจะเป็นระบบฐานภาษี อัตราภาษี รวมถึงโครงสร้างทางกฎหมายของภาษีอากรแต่ละประเภท จะต้องคำนึงถึงปัจจัยหลายประการที่จะนำไปสู่ประโยชน์ต่อส่วนรวมของประเทศนั้น ๆ ให้มากที่สุด เมื่อนำแนวความคิดของ Adam Smith นักเศรษฐศาสตร์ชาวอังกฤษ ซึ่งเป็นผู้ให้กำเนิดวิชาเศรษฐศาสตร์ มาสรุปเป็นหลักการ 4 ประการของการบริหารภาษีที่ดีที่ได้รับการยอมรับจนมาถึงปัจจุบันได้ ดังนี้

##### (1) หลักความเป็นธรรม (Equity)

หลักการนี้เกิดมาจากแนวความคิดที่ว่า เมื่อประชาชนถูกบังคับให้ต้องชำระค่าภาษีแก่รัฐภายใต้ความคุ้มครองตามสัดส่วนของรายได้ที่ครอบครองอยู่ ส่งผลให้การจัดเก็บภาษีของรัฐจะต้องมีความยุติธรรมเป็นสิ่งสำคัญ ซึ่งต้องสัมพันธ์กับความสามารถ หรือสิ่งที่สามารถแสดงความสามารถของประชาชนผู้เสียภาษีได้ เช่น เงินได้ ทรัพย์สิน การบริโภค เป็นต้น รวมถึงการจัดเก็บภาษีดังกล่าวก็ต้องเป็นหลักเกณฑ์ที่บังคับได้โดยทั่วกัน ทั้งนี้การยกเว้นภาษีหรือการเพิ่มอัตราภาษี จึงต้องพึงกระทำด้วยความระมัดระวังอย่างมากโดยคำนึงถึงจำนวนภาษีขั้นต่ำที่ประชาชนทุกคนควรแบกรับเสมอหน้ากัน และโดยส่วนใหญ่ความสามารถนั้น อาจวัดได้จากรายได้ ความมั่งมี หรือการใช้จ่าย ดังนั้น การพิจารณาหลักความเป็นธรรมจึงต้องควบคู่กับหลักความเสมอภาคด้วย<sup>11</sup> นอกจากนี้ หลักการความเป็นธรรมยังถูกนักเศรษฐศาสตร์แบ่งออกเป็น 2 ลักษณะตามการจัดเก็บภาษี ได้แก่<sup>12</sup>

หลักความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์ (Principle of absolute equity) กล่าวคือ ผู้เสียภาษีควรต้องเสียภาษีเป็นเงินจำนวนเท่ากัน เพราะภาระค่าใช้จ่ายของรัฐควรต้องกระจายแก่ผู้เสียภาษีทุกคนเป็นจำนวนที่เท่าเทียมกัน และหลักความเป็นธรรมสัมพันธ์ (Modified equity principle) จะต้องแบ่งความยุติธรรมในการจัดเก็บภาษีออกเป็น 2 หลัก คือ

หลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (The benefit principle) คือ ผู้ได้รับประโยชน์จากการบริการใดของรัฐมาก ก็ต้องเสียภาษีมาก ผู้ได้รับประโยชน์น้อย ก็ควรเสียภาษีน้อย และหากไม่ได้รับประโยชน์ใดเลย ก็ไม่สมควรที่ต้องเสียภาษี

หลักความสามารถในการเสียภาษี (The ability to pay principle) คือ การวัดความเสมอภาคในการเสียภาษีโดยการใช้การเสียสละความพึงพอใจของผู้เสียภาษีเป็นเครื่องวัด<sup>13</sup> ซึ่งหากผู้มีความสามารถในการเสียภาษีมาก ก็ควรต้องเสียภาษีมากกว่าผู้มีความสามารถในการเสียภาษีน้อย

<sup>11</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, หน้า 83.

<sup>12</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 83-84.

<sup>13</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 84.

ดังนั้น ประชาชนควรมีหน้าที่เสียภาษีอากรให้แก่รัฐบาล โดยพิจารณาถึงความสามารถในการเสียภาษีอากรของประชาชนแต่ละคนประกอบกับการพิจารณาถึงผลประโยชน์ที่ประชาชนแต่ละคนได้รับเนื่องจากการดูแลคุ้มครองของรัฐบาล<sup>14</sup>

#### (2) หลักความแน่นอน (Certainly)

การจัดเก็บภาษีไม่ว่าจะเป็นการกำหนดฐานภาษี การประเมินภาษี และวิธีการจัดเก็บภาษีเหล่านี้จะต้องมีความชัดเจนและแน่นอนโดยตั้งอยู่บนพื้นฐานของเหตุผลซึ่งจะต้องไม่ใช่มาจากการกระทำตามอำเภอใจ หรือความต้องการของฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง ถ้าหากบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีกำหนดไว้ไม่ชัดเจนหรือคลุมเครือซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักความแน่นอน ส่งผลให้เกิดความเดือดร้อนของประชาชนผู้เสียภาษีได้ เพราะฉะนั้นตามความเห็นของ Adam Smith เห็นว่า จำนวนหรือสัดส่วนของภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องชำระให้แก่รัฐต้องมีลักษณะที่แน่นอนและเฉพาะเจาะจง ไม่เป็นไปตามความต้องการของฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง ตลอดจนการชำระภาษีต้องมีวิธีการประเมินจัดเก็บภาษีที่สะดวกแก่ผู้เสียภาษี และมีการกำหนดค่าภาษีอากรเป็นจำนวนเงินที่ชัดเจนแน่นอนด้วย<sup>15</sup>

ดังนั้น ตามหลักการดังกล่าวการจัดเก็บภาษีนั้นจะต้องมีความแน่นอนที่ทำให้ประชาชนสามารถเข้าใจความหมายได้โดยง่าย และเพื่อเป็นการป้องกันมิให้เจ้าพนักงานใช้อำนาจโดยมิชอบจากการกำหนดบทบัญญัติที่ไม่ชัดเจนหรือคลุมเครือ<sup>16</sup>

#### (3) หลักความสะดวก (Convenience)

ภาษีอากรจะต้องถูกจัดเก็บโดยวิธีที่ผู้เสียภาษีได้รับความสะดวกมากที่สุด และตรงตามเวลาซึ่งผู้เสียภาษีมีความสะดวกที่จะชำระภาษี ได้แก่ ช่วงเวลาที่มีรายได้หรือเงินได้เข้ามา รวมถึงสถานที่จัดเก็บภาษีก็ต้องเกิดความสะดวกต่อผู้เสียภาษีที่ต้องเดินทางมาติดต่อหรือเข้าถึงเพื่อชำระค่าภาษีได้<sup>17</sup> เพราะฉะนั้น วิธีการและกำหนดเวลาในการเสียภาษีอากรควรต้องคำนึงถึงความสะดวกของผู้เสียภาษีอากรเป็นสำคัญ<sup>18</sup>

#### (4) หลักความประหยัด (Economy)

ในการจัดเก็บภาษีอากร รัฐบาลต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีให้เป็นจำนวนน้อยที่สุด และผู้เสียภาษีก็ต้องเสียค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับภาษีนั้น ๆ ให้น้อยที่สุดเช่นกัน เนื่องจากค่าใช้จ่ายดังกล่าวที่สามารถคำนวณได้เป็นเงิน หรือแม้กระทั่งความยุ่งยากในการจัดเก็บภาษีหรือวิธีการชำระค่าภาษีที่ไม่สามารถคำนวณได้เป็นเงิน ถือเป็นภาระของรัฐในฐานะผู้จัดเก็บภาษี หรือของประชาชนในฐานะผู้เสียภาษีต้องแบกรับเพิ่มมากขึ้นจากจำนวนภาษีที่ถูกจัดเก็บ ส่งผลให้รัฐต้องมีมาตรการควบคุมการใช้จ่ายในการจัดเก็บ เพื่อก่อให้เกิดประโยชน์ต่อระบบภาษีให้มากที่สุด แม้จำนวนของเจ้าหน้าที่รัฐที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีจะมีจำนวนน้อย แต่ก็ต้องมีระบบการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพและสามารถตรวจสอบได้<sup>19</sup> ดังนั้น หลักการดังกล่าวเป็นการประหยัด

<sup>14</sup> สุเมธ ศิริคุณโชติ, ก่าธร สิริชูติวงศ์, อติศักดิ์ สืบประดิษฐ์ และภริรัตน์ เจียรนัย, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2564, หน้า 3.

<sup>15</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, หน้า 86.

<sup>16</sup> สุเมธ ศิริคุณโชติ, ก่าธร สิริชูติวงศ์, อติศักดิ์ สืบประดิษฐ์ และภริรัตน์ เจียรนัย, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2564, หน้า 3.

<sup>17</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, หน้า 90.

<sup>18</sup> สุเมธ ศิริคุณโชติ, ก่าธร สิริชูติวงศ์, อติศักดิ์ สืบประดิษฐ์ และภริรัตน์ เจียรนัย, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2564, หน้า 3.

<sup>19</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, หน้า 91.

รายจ่ายทั้งของผู้จัดเก็บและผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรทำให้จัดเก็บภาษีอากรได้มากโดยมีค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บน้อยที่สุด<sup>20</sup>

ภายหลังจากที่ Adam Smith ได้มีแนวคิดเกี่ยวกับหลักการบริหารภาษีที่ดีทั้ง 4 ประการตามรายละเอียดข้างต้นแล้ว ก็ได้มีการพัฒนาแนวคิดเรื่องหลักการภาษีอากรที่ดีเพิ่มขึ้นอีกตามความเหมาะสมและการเปลี่ยนแปลงไปของแต่ละยุคสมัยจนถึง ณ ปัจจุบัน ได้แก่

(1) หลักการยอมรับ (Acceptability)

หมายถึง ภาษีอากรที่จะจัดเก็บต้องจำเป็นได้รับการยอมรับจากประชาชนผู้เสียภาษีทุกคนจึงจะเกิดความร่วมมือในการเสียภาษีให้แก่รัฐ ซึ่งการยอมรับนั้นขึ้นอยู่กับว่าระบบการจัดเก็บภาษีอากรที่มีความยุติธรรมมากน้อยเพียงใด หากมีความยุติธรรมมากก็จะได้รับการยอมรับมาก ในทางกลับกันหากประชาชนเห็นว่าไม่มีความยุติธรรมก็เป็นการยากที่จะได้รับการยอมรับจากประชาชนส่วนใหญ่ โดยก่อนที่จะออกกฎหมายภาษีอากรใด ๆ ออกมาบังคับใช้ ก็อาจต้องรับฟังความคิดเห็นจากประชาชน เพื่อให้ประชาชนได้แสดงความคิดเห็นในการสนับสนุนหรือคัดค้านได้<sup>21</sup> นอกจากนี้ยังขึ้นอยู่กับความเชื่อถือและศรัทธาของประชาชนที่มีต่อรัฐด้วย หากรัฐสามารถแสดงให้เห็นถึงประโยชน์หรือผลตอบแทนที่ผู้เสียภาษีจะได้รับโดยรวมในอนาคต ย่อมทำให้ประชาชนผู้เสียภาษียอมรับการเสียภาษีมากขึ้น<sup>22</sup>

(2) หลักการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability)

หมายถึง ภาษีอากรที่จะจัดเก็บจำเป็นที่จะต้องสามารถทำการบริหารจัดการเก็บอย่างมีประสิทธิภาพในทางปฏิบัติ<sup>23</sup> ซึ่งต้องมีความเกี่ยวข้องเชื่อมโยงกับรูปแบบโครงสร้างการบริหารของแต่ละรัฐเป็นสำคัญ<sup>24</sup> ภาษีบางประเภทหากไม่สามารถจัดเก็บได้ในทางปฏิบัติแม้จะดีในทางทฤษฎีก็จะถือว่าเป็นระบบภาษีที่ดีไม่ได้<sup>25</sup>

(3) หลักการหารายได้ (Productivity) หมายถึง ลักษณะของภาษีอากรที่ดีที่จะสามารถทำให้เกิดรายได้ของรัฐได้เป็นอย่างดี จะต้องมีความกว้างและขยายตัวได้รวดเร็วตามความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจซึ่งทำให้รัฐได้รับรายได้จากภาษีอากรนั้นมากขึ้น โดยไม่ต้องเพิ่มอัตรการจัดเก็บ<sup>26</sup>

(4) หลักการยืดหยุ่น (Flexibility) หมายถึง ลักษณะของภาษีอากรที่ดีจะต้องสามารถปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจของประเทศ หรือการเปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจของประชาชนผู้เสียภาษีได้ง่าย จึงสมควรนำมาใช้เป็นเครื่องมือควบคุมภาวะเศรษฐกิจของประเทศ<sup>27</sup>

<sup>20</sup> สุเมธ ศิริคุณโชติ, กัธร สิริชูติวงศ์, อติศักดิ์ สืบประดิษฐ์ และภริตน์ เจียรนัย, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2564, หน้า 3.

<sup>21</sup> ศิริญา ดุสิตานนท์, “การออกแบบระบบภาษีอากรไทยตามหลักภาษีอากรที่ดี”, วารสารวิชาการ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย 1 (มิถุนายน 2558): 230-231.

<sup>22</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, หน้า 92.

<sup>23</sup> ศิริญา ดุสิตานนท์, “การออกแบบระบบภาษีอากรไทยตามหลักภาษีอากรที่ดี”, วารสารวิชาการ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย 1: 230.

<sup>24</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, หน้า 92.

<sup>25</sup> ศิริญา ดุสิตานนท์, “การออกแบบระบบภาษีอากรไทยตามหลักภาษีอากรที่ดี”, วารสารวิชาการ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย 1: 230.

<sup>26</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, หน้า 93.

<sup>27</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 93.

### 2.1.3.2 หลักการภาระภาษี

การจัดเก็บภาษีอากรถือเป็นการใช้อำนาจของรัฐที่มีผลต่อรายได้หรือทรัพย์สินของประชาชน ส่งผลให้ภาษีเป็นภาระที่ตกอยู่กับประชาชนผู้เสียภาษี โดยความหมายของภาระภาษีนั้น หมายความว่า ส่วนของรายได้ที่แท้จริง (Real income) ที่ลดลงเนื่องจากการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐ ถือเป็นข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นกับผู้มีหน้าที่เสียภาษี อาจมีได้ทั้ง 2 กรณี กล่าวคือ เป็นภาษีที่ชำระโดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายซึ่งเรียกว่าภาษีทางตรง หรือเป็นภาษีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายผลักภาระไปให้บุคคลภายนอกชำระภาษีได้ซึ่งเรียกว่าภาษีทางอ้อม ดังนั้น จะเห็นได้ว่าภาระภาษีมีลักษณะที่แตกต่างกัน 2 ลักษณะ ได้แก่<sup>28</sup>

(1) ภาระภาษีตามกฎหมาย กล่าวคือ ภาระหรือส่วนของภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนด เช่น พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กำหนดให้เจ้าของกรรมสิทธิ์ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี ดังนั้นผู้เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างจึงเป็นผู้รับภาระภาษีตามกฎหมายดังกล่าวและมีหน้าที่ชำระค่าภาษีให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

(2) ภาระภาษีที่แท้จริง กล่าวคือ ภาระภาษีที่ตกต้องแก่บุคคลหนึ่งบุคคลใดในขั้นสุดท้ายโดยที่บุคคลนั้นไม่สามารถผลักภาระภาษีนั้นไปให้บุคคลอื่นได้อีก

เมื่อศึกษาถึงภาระภาษีทั้ง 2 ลักษณะแล้ว จะสังเกตได้ว่ามีการผลักภาระภาษีเกิดขึ้น ซึ่งการผลักภาระภาษีได้ถูกอธิบายความหมายไว้ในเชิงเศรษฐศาสตร์ว่า เป็นการกระทำของผู้มีหน้าที่เสียภาษีในการทำให้ตนพ้นจากภาระทั้งหมดหรือบางส่วน รวมทั้งการกระทำใด ๆ ก็ตามที่ยังมีผลให้ผู้อื่นเสียภาษีแทนตน<sup>29</sup> อีกทั้งการผลักภาระภาษียังสามารถแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภท ดังนี้

(1) การผลักภาระภาษีไปข้างหน้า กล่าวคือ การที่ผู้เสียภาษีตามกฎหมาย ได้แก่ ผู้ผลิต หรือผู้ขาย ทำการผลักภาระภาษีบางส่วนหรือทั้งหมดไปยังลูกค้า หรือผู้บริโภค โดยการรวมภาระภาษีนั้นเข้าในราคาสินค้า ดังนั้น ผู้บริโภคจึงตกเป็นผู้แบกรับภาระภาษี

(2) การผลักภาระภาษีไปข้างหลัง กล่าวคือ การที่ผู้เสียภาษีตามกฎหมาย ได้แก่ ผู้ขาย หรือผู้จัดการทำการผลักภาระภาษีบางส่วนหรือทั้งหมดไปยังผู้ขายปัจจัยการผลิต หรือไปยังผู้เป็นเจ้าของปัจจัยการผลิตที่ซื้อมาเพื่อใช้ในการประกอบการผลิต ดังนั้น ผู้ขายปัจจัยการผลิตจึงตกเป็นผู้แบกรับภาระภาษี<sup>30</sup>

นอกจากนี้ นักเศรษฐศาสตร์จะใช้หลักการในการกำหนดผู้รับภาระภาษี 2 ประการ ได้แก่ หลักประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐ หมายถึง ผู้ได้รับประโยชน์ควรรับภาระภาษีมากตามสัดส่วนของประโยชน์ที่ตนได้รับ และหลักความสามารถในการเสียภาษี หมายถึง การที่บุคคลทุกคนเสียภาษีตามความสามารถในการจ่ายของตน บุคคลใดมีรายได้สูงควรได้รับภาระภาษีมาก บุคคลใดมีรายได้น้อยก็ควรรับภาระภาษีน้อย

<sup>28</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 94.

<sup>29</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 95.

<sup>30</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 97.

ดังนั้น รูปแบบภาษีแต่ละประเภทสามารถทำให้เกิดการผลักรภาษีได้ซึ่งส่งผลไปในวงกว้าง และอาจกระทบต่อความเป็นอยู่ของประชาชนได้ จึงต้องมีการกำหนดให้เกิดการจัดเก็บภาษีอากรหลาย ๆ ประเภท เพื่อเป็นการกระจายภาระภาษีออกไปแก่บุคคลหลายฝ่าย ไม่ให้ตกแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งแต่เพียงอย่างเดียว<sup>31</sup>

### 2.1.3.3 หลักความเสมอภาคทางภาษีอากร

หลักการนี้เกิดขึ้นโดยมีที่มาจากหลักความเสมอภาคในทางกฎหมายซึ่งมีแนวคิดว่าการที่องค์กรต่าง ๆ ของรัฐต้องปฏิบัติต่อบุคคลที่เหมือนกันในสาระสำคัญอย่างเดียวกัน และปฏิบัติต่อบุคคลที่แตกต่างกันในสาระสำคัญแตกต่างกันออกไปตามลักษณะเฉพาะของแต่ละคน

เพราะฉะนั้น เมื่อนำแนวคิดจากหลักความเสมอภาคในทางกฎหมายมาปรับใช้กับความหมายของหลักความเสมอภาคทางภาษีอากร จะเห็นได้ว่า กฎหมายภาษีอากรจะต้องมีลักษณะทั่วไป และต้องไม่เป็นกฎหมายที่มีลักษณะเป็นการเลือกปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรมจากสาเหตุของถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ศาสนา ฯลฯ ดังนั้น รัฐไม่สามารถกำหนดระบบภาษีที่แตกต่างกันเพื่อใช้บังคับแก่บุคคลที่มีสาระสำคัญ หรือพฤติกรรมทางเศรษฐกิจอย่างเดียวกัน และผู้เสียภาษีทุกคนที่อยู่ภายใต้เงื่อนไขเดียวกัน สาระสำคัญเดียวกัน หรือมีพฤติกรรมทางเศรษฐกิจอย่างเดียวกันต้องอยู่ในระบบภาษีเดียวกันอีกทั้งต้องชำระภาษีในจำนวนที่เท่ากัน<sup>32</sup>

อย่างไรก็ดี ผู้วิจัยเห็นว่าหลักความเสมอภาคทางภาษีอากรที่ว่า ผู้เสียภาษีทุกรายจะต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขเดียวกัน สาระสำคัญเดียวกัน หรือมีพฤติกรรมทางเศรษฐกิจอย่างเดียวกันต้องอยู่ในระบบภาษีเดียวกันอีกทั้งต้องชำระภาษีในจำนวนที่เท่ากันนั้น มิได้หมายถึงว่าผู้เสียภาษีทุกรายจะต้องเสียภาษีในจำนวนอัตราที่เท่ากัน แต่ต้องให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี โดยจะต้องยึดหลักว่าผู้ที่มีรายได้มากควรจะต้องเสียภาษีมาก ผู้มีรายได้น้อยควรเสียภาษีน้อยตามกำลังความสามารถในการชำระภาษี (The ability to pay principle) ของแต่ละบุคคล<sup>33</sup>

### 2.1.4 การจำแนกประเภทภาษีอากร

การจำแนกประเภทของภาษีอากรนั้น สามารถใช้ปัจจัยและลักษณะต่าง ๆ มากมายในการจำแนก ขึ้นอยู่กับขอบเขต ความเหมาะสม หรือดุลพินิจของผู้บัญญัติกฎหมายภาษีอากรประเภทนั้น ๆ จะเห็นได้จากกฎหมายที่ให้อำนาจรัฐบาลในการจัดเก็บภาษีอากรที่มีหลายฉบับ และมีหน่วยงานของรัฐหลายหน่วยงานทำหน้าที่ควบคุมและรับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีอากรประเภทต่าง ๆ เหล่านี้ ซึ่งผู้วิจัยเห็นว่า ส่วนใหญ่ของการจำแนกประเภทภาษีอากรที่เห็นได้ชัดจะใช้การจำแนกตามลักษณะทางเศรษฐกิจ ได้แก่ การกำหนดสิ่งที่เป็น

<sup>31</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 98.

<sup>32</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 146-147.

<sup>33</sup> ศิริญา ดุสิตานนท์, “การออกแบบระบบภาษีอากรไทยตามหลักภาษีอากรที่ดี”, วารสารวิชาการ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย 1: 229.



ภาษีโดยพิจารณาจากสิ่งที่เป็นปัจจัยของความมั่นคง ร่ำรวยตามแนวทางเศรษฐศาสตร์<sup>34</sup> ส่งผลให้ ผู้บัญญัติกฎหมายภาษีอากรมีทางเลือกในการกำหนดว่าสิ่งใดเป็นภาษีได้ 3 ประเภท ได้แก่

#### 2.1.4.1 ฐานเงินได้

เงินได้ เป็นทางเลือกที่ดีที่สุดในการวัดความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคลได้ เนื่องจาก รายได้เป็นส่วนหนึ่งที่จะนำไปเป็นรายจ่าย และเมื่อยังคงมีรายได้เหลืออยู่ก็กลายเป็นเงินสะสมต่อไปในอนาคต เมื่อพิจารณาต่อมาถึงประเภทเงินได้ก็สามารถแบ่งประเภทของเงินได้อีก 2 ลักษณะ<sup>35</sup> ได้แก่

(1) เงินได้ตามลักษณะแหล่งที่มา กล่าวคือ ภาษีเงินได้เป็นภาษีที่จัดเก็บจากเงินได้ที่อยู่ในความครอบครองของผู้เสียภาษี ผู้บัญญัติกฎหมายได้บัญญัติให้มีการเก็บภาษีจากเงินได้ ณ แหล่งที่มาของความมั่งคั่งนั้น รวมทั้งจัดเก็บภาษีเงินได้ที่จ่ายเป็นค่าตอบแทนการมีส่วนร่วมในการผลิตของบุคคล ไม่ว่าจะเป็นเงินได้จากการทำงาน เช่น เงินเดือน เงินบำนาญ เป็นต้น หรือเงินได้จากทรัพย์สิน เช่น ค่าเช่า ดอกเบี้ย เป็นต้น หรือเงินได้แบบผสม เช่น ผลกำไรของวิสาหกิจ เป็นต้น

(2) เงินได้ตามลักษณะของหน่วยภาษี ซึ่งจะเห็นได้จากภาษี 2 ประเภทที่สำคัญในระบบกฎหมายภาษีอากรของไทย คือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Personal Income Tax) เป็นการจัดเก็บเงินได้ของบุคคลในรอบระยะเวลาหนึ่ง ซึ่งโดยปกติจะคำนวณเงินได้ที่รับมาในรอบระยะเวลา 1 ปี และภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporate Income Tax) เป็นการจัดเก็บจากเงินได้ของผู้ประกอบการธุรกิจในรูปแบบของกำไรสุทธิ<sup>36</sup>

นอกจากนี้ การพิจารณาฐานภาษีที่จะนำเงินได้ไปใช้เป็นฐานในการคำนวณนั้น ก็ต้องคำนึงถึงความหมายของเงินได้ประกอบกันด้วย ซึ่งในทางทฤษฎีได้มีการให้ความหมายของ เงินได้ ในแต่ละแง่มุมที่แตกต่างกันออกไป ดังนี้<sup>37</sup>

เงินได้ตามนัยของกฎหมายแพ่ง กล่าวคือ ต้องเป็นเงินตราที่ได้รับมาจากแหล่งเฉพาะเป็นครั้งคราวในรอบระยะเวลาหนึ่ง ทำให้เกิดความมั่งคั่งขึ้น

เงินได้ตามนัยทางเศรษฐศาสตร์ กล่าวคือ เป็นเงินตรา หรือไม่เป็นตัวเงินก็ได้ แต่เป็นเงินได้ประเภทพึงมีพึงได้ ซึ่งได้รับมาภายในระยะเวลาหนึ่งทำให้เพิ่มปริมาณความมั่งคั่งให้สูงขึ้น

เงินได้ตามนัยทางบัญชี กล่าวคือ เป็นเงินตรา หรือไม่เป็นตัวเงินก็ได้ ซึ่งได้รับมาภายในระยะเวลาหนึ่ง ทำให้ความมั่งคั่งเพิ่มปริมาณสูงขึ้นโดยพิจารณาตามวิธีการทางบัญชี

เงินได้ตามนัยทางกฎหมายภาษีอากร กล่าวคือ เป็นเงินตรา หรือไม่เป็นตัวเงินก็ได้ แต่สิ่งที่ไม่เป็นตัวเงินจะต้องสามารถตีราคาเป็นตัวเงินได้ ซึ่งได้รับมาในช่วงระยะเวลาหนึ่งทำให้เกิดความมั่งคั่งที่ไหลเวียนจากแหล่งใดแหล่งหนึ่ง

<sup>34</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, หน้า 218.

<sup>35</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 219.

<sup>36</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 220.

<sup>37</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 221.

#### 2.1.4.2 ฐานทรัพย์สินหรือทุน

ตามหลักของการจัดเก็บภาษีโดยใช้ฐานทรัพย์สินหรือทุน มีแนวคิดทางการคลังที่ว่า ภาษีทรัพย์สินเป็นการจัดเก็บภาษีส่วนเกินของรายได้ ซึ่งการจัดเก็บภาษีต้องเป็นการจัดเก็บบนฐานทรัพย์สินสุทธิที่ได้มีการหักรายจ่ายต่าง ๆ ที่จำเป็นแก่การครองชีพไปแล้ว โดยทั่วไปการเก็บภาษีโดยใช้ฐานดังกล่าวนี้เป็นการเก็บจากรายได้หรือทรัพย์สินสมบัติของแต่ละบุคคลที่ได้สะสมไว้ในรูปแบบของทรัพย์สิน รวมทั้งประโยชน์ที่เกิดขึ้นจากทรัพย์สินนั้น จึงเห็นได้ว่า ทรัพย์สินหรือทุนเป็นเครื่องแสดงให้เห็นถึงฐานะของบุคคลและเป็นเครื่องมือในการวัดความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลได้อีกในรูปแบบหนึ่งเช่นกัน

สำหรับรายละเอียดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีโดยใช้ฐานทรัพย์สินนั้น จะได้กล่าวถึงในหัวข้อต่อไปโดยละเอียด แต่สามารถสรุปแนวคิดเบื้องต้นได้ว่า ทรัพย์สินหรือทุนจะต้องเป็นสิ่งที่มีความคงทนทางกายภาพ และเป็นความมั่งคั่งที่มีลักษณะคงทนถาวร หรือเป็นสิ่งที่รวมกันเป็นทรัพย์สินสมบัติของผู้เสียภาษี ซึ่งลักษณะของทรัพย์สินมีได้ทั้งประเภทสังหาริมทรัพย์ และสังหาริมทรัพย์ รวมถึงทรัพย์สินที่สามารถผลิตเงินได้ และสำหรับแนวทางการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สิน สามารถแยกได้เป็น 2 วิธี ได้แก่

- (1) วิธีการทางตรง กล่าวคือ เป็นการจัดเก็บภาษีจากยอดรวมของมูลค่าทรัพย์สินทุกประเภท เมื่อมีการโอนทรัพย์สิน หรือค่าธรรมเนียมที่เก็บจากการจดทะเบียน และจะจัดเก็บตามมูลค่าของทรัพย์สิน
- (2) วิธีการทางอ้อม กล่าวคือ เป็นการจัดเก็บภาษีผ่านทางเงินได้จากทรัพย์สินในรูปภาษีเงินได้<sup>38</sup>

#### 2.1.4.3 ฐานการใช้จ่ายหรือบริโภค

เมื่อพิจารณาถึงการใช้จ่ายหรือบริโภคของประชาชนผู้เสียภาษีแล้ว จะเห็นได้ว่าเมื่อผู้เสียภาษีใช้จ่ายหรือบริโภค ทำให้เกิดการแลกเปลี่ยนระหว่างสิ่งที่แสดงถึงความมั่งคั่งซึ่งตนครอบครองอยู่กับสิ่งที่อาจเป็นวัตถุดิบ หรือการบริการ โดยการใช้จ่ายหรือการบริโภคก็แสดงให้เห็นถึงความสามารถในการจ่ายความมั่งคั่งของแต่ละบุคคล ดังนั้น ภาษีการใช้จ่ายเพื่อการบริโภค หมายถึง การจัดเก็บภาษีจากการใช้จ่ายเงินได้ หรือใช้จ่ายทุน ทรัพย์สิน ที่กระทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์ในการครอบครองทรัพย์สินหรือการได้รับบริการต่าง ๆ เช่น ภาษีการขาย ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสินค้าขาเข้า เป็นต้น<sup>39</sup>

อย่างไรก็ตาม จากหลักการภาระภาษีที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น ยังสามารถจำแนกประเภทภาษีอากร โดยพิจารณาจากลักษณะการรับภาระภาษีอากรนี้ได้อีก ซึ่งมีการแบ่งภาษีอากรออกเป็น 2 ประเภทใหญ่ ๆ คือ

- (1) ภาษีทางตรง ได้แก่ ภาษีที่ภาระภาษีตกแก่บุคคลที่กฎหมายประสงค์จะให้รับภาระ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งผู้เสียภาษีหลักภาระภาษีไปให้ผู้อื่นได้ยาก เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นต้น
- (2) ภาษีทางอ้อม ได้แก่ ภาษีที่ภาระภาษีไม่แน่ว่าจะตกแก่บุคคลที่กฎหมายประสงค์จะให้รับภาระหรือไม่ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง ผู้เสียภาษีหลักภาระภาษีไปให้ผู้อื่นได้ง่าย เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต เป็นต้น<sup>40</sup>

<sup>38</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 239.

<sup>39</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 266.

<sup>40</sup> สมุท ศิริคุณโชติ, กำนธ สิริชูดวงศ์, อดิศศักดิ์ สืบประดิษฐ์ และภริรัตน์ เจียรนัย, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2564, หน้า 5.

### 2.1.5 โครงสร้างของกฎหมายภาษีอากร

กฎหมายภาษีอากรทุกฉบับที่ถูกออกแบบและตราขึ้นเพื่อเป็นบทบัญญัติให้มีผลใช้บังคับในการจัดเก็บภาษีอากร จะมีหัวข้อสำคัญอันเป็นโครงสร้างของกฎหมายภาษีอากรฉบับนั้น ๆ ซึ่งส่วนใหญ่อาจแบ่งได้เป็น 6 หัวข้อย่อยด้วยกัน ดังนี้<sup>41</sup>

#### 2.1.5.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร

หรือเรียกอีกอย่างว่า ผู้อยู่ในข่ายเสียภาษีอากร ซึ่งจะเป็นบุคคลใดบ้าง ก็ขึ้นอยู่กับกฎหมายภาษีอากรฉบับนั้นจะบัญญัติไว้อย่างไร แต่โดยทั่วไปกำหนดให้ บุคคลธรรมดาและ/หรือนิติบุคคล ซึ่งเป็นผู้มีสิทธิและหน้าที่ตามกฎหมาย เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร

#### 2.1.5.2 ฐานภาษีอากร

หมายถึง สิ่งที่เป็นมูลเหตุที่ทำให้บุคคลต้องเสียภาษีอากร หรือสิ่งที่ใช้เป็นฐานในการประเมินภาษีอากร เช่น การมีรายได้ การมีทรัพย์สิน หรือการใช้จ่าย เป็นต้น

#### 2.1.5.3 อัตราภาษีอากร

สามารถจำแนกได้เป็น 3 แบบใหญ่ ๆ โดยพิจารณาว่าอัตราภาษีอากรมีการเปลี่ยนแปลงไปอย่างไรในกรณีที่ฐานภาษีอากรมีจำนวนเปลี่ยนแปลงไป ได้แก่

(1) อัตราภาษีอากรแบบคงที่ กล่าวคือ ถ้าจำนวนของฐานภาษีอากรเปลี่ยนแปลงไปไม่ว่าจะเพิ่มขึ้นหรือลดลง แต่อัตราภาษีอากรยังคงเท่าเดิม เรียกอัตราภาษีอากรลักษณะนี้ว่าอัตราภาษีอากรแบบคงที่ เช่น อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในปัจจุบัน และอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น

(2) อัตราภาษีอากรแบบก้าวหน้า กล่าวคือ ถ้าฐานภาษีอากรมีจำนวนเพิ่มขึ้นและอัตราภาษีอากรก็เพิ่มขึ้นด้วย เรียกอัตราภาษีอากรลักษณะนี้ว่าอัตราภาษีอากรแบบก้าวหน้า เช่น อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เป็นต้น

(3) อัตราภาษีอากรแบบลดถอย กล่าวคือ ถ้าฐานภาษีอากรมีจำนวนเพิ่มขึ้นแต่อัตราภาษีอากรกลับลดลง เรียกอัตราภาษีอากรลักษณะนี้ว่าอัตราภาษีอากรแบบลดถอย เช่น อัตราภาษีบำรุงท้องที่ เป็นต้น

#### 2.1.5.4. การประเมินจัดเก็บภาษีอากร

ภาษีอากรส่วนใหญ่ในปัจจุบัน ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรเป็นผู้ดำเนินการประเมินตนเอง โดยประเมินหรือคำนวณตามวิธีการและตามกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ แล้วยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีอากรตามจำนวนที่พึงต้องชำระ ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรไม่ดำเนินการประเมินตนเองหรือประเมินตนเองอย่างไม่ถูกต้อง หรือไม่สมบูรณ์ก็จะมี การประเมินโดยเจ้าพนักงานซึ่งในกรณีหลังนี้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจ

<sup>41</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 3.

ประเมินให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรต้องรับผิดชอบชำระเงินเพิ่ม และหรือเบี้ยปรับเพิ่มขึ้นนอกเหนือจากภาษีอากรที่ต้องเสีย

ในบางกรณีแม้ยังไม่ถึงกำหนดเวลาชำระภาษีอากร เจ้าพนักงานประเมินก็อาจดำเนินการประเมินล่วงหน้าให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรต้องชำระภาษีอากรก่อนถึงกำหนดเวลาได้นอกจากนี้ในหลาย ๆ กรณี กฎหมายยังกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้เป็นผู้ดำเนินการหักภาษีจากจำนวนเงินที่จ่ายแล้วนำส่งต่อเจ้าพนักงานภายในกำหนดเวลา ดังที่เรียกว่า การหักภาษี ณ ที่จ่าย ภาษีที่ถูกหักไว้มีถือเป็นเครดิตของผู้มีหน้าที่เสียภาษีซึ่งสามารถนำไปหักออกจากจำนวนภาษีที่ต้องเสียเมื่อถึงกำหนดเวลาหรืออาจได้รับคืน ถ้าถูกหักไว้เกินจำนวนที่พึงต้องเสีย อนึ่งเพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบใต้วงประเมินภาษีอากรและป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากร กฎหมายยังกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร หรือผู้ที่กฎหมายกำหนดต้องปฏิบัติหน้าที่บางประการ เช่น การจดทะเบียนการมีและใช้เลขประจำตัว การจัดทำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานบางอย่าง รวมทั้งให้เจ้าพนักงานมีอำนาจตรวจค้นยึด หรืออายัดหลักฐานต่าง ๆ ในบางกรณีด้วย

#### 2.1.5.5 การอุทธรณ์ภาษีอากร

ในกรณีเกิดปัญหาข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายขัดแย้งพิพาทกันระหว่างผู้เสียภาษีอากรและผู้จัดเก็บภาษีอากร เกี่ยวกับจำนวนภาษีอากรที่ต้องเสียหรืออำนาจการประเมินเรียกเก็บภาษีอากร และผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรต้องการให้มีการพิจารณาทบทวนใหม่ กฎหมายภาษีอากรจะกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรปฏิบัติตามขั้นตอนและวิธีหาข้อยุติให้ครบถ้วนเสียก่อน มิฉะนั้นผู้เสียภาษีอากรอาจเสียสิทธิในการนำคดีขึ้นสู่ศาลได้ เช่น ในการประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง หรืออากรแสตมป์นั้น ถ้าผู้เสียภาษีอากรไม่เห็นด้วยกับการประเมินเรียกเก็บ ก็จะต้องอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เสียก่อนภายในระยะเวลาตามที่กฎหมายกำหนด โดยจะนำคดีขึ้นสู่ศาลทันทีไม่ได้ เป็นต้น

#### 2.1.5.6 เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และโทษ

ในกรณีที่มิชำระภาษีอากร ผู้ไม่ชำระภาษีอากรนั้นจะต้องรับผิดชอบในจำนวนภาษีอากรที่ไม่ชำระพร้อมด้วยเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มเป็นจำนวนเงินเพิ่มขึ้นต่างหาก ถ้าฝ่าฝืนไม่ยอมชำระ กฎหมายมักให้อำนาจเจ้าพนักงานดำเนินการยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรไปขายทอดตลาดเพื่อนำเงินไปชำระภาษีอากรค้างโดยไม่ต้องฟ้องศาล นอกจากนี้ยังอาจต้องรับโทษทางอาญาอีกด้วย เช่น เสียค่าปรับ และหรือต้องระวางโทษจำคุกอีกด้วย

## 2.2 สารระสำคัญ หลักการ และแนวความคิดพื้นฐานที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีทรัพย์สิน

เมื่อได้ศึกษาเกี่ยวกับสารระสำคัญ หลักการ และแนวความคิดพื้นฐานที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีอากรทั่วไป ในหัวข้อก่อนมาแล้ว เพื่อให้เห็นและเข้าใจรูปแบบทั่วไปของกฎหมายภาษีอากร ในหัวข้อนี้จะกล่าวถึงรายละเอียดต่าง ๆ ของกฎหมายภาษีทรัพย์สินว่ามีสารระสำคัญ อย่างไรบ้าง เนื่องจากกฎหมายภาษีทรัพย์สินมีลักษณะเฉพาะยิ่งขึ้นไปอีกจากกฎหมายอากรประเภทอื่น ๆ เพราะฉะนั้น จึงจำเป็นต้องศึกษาสารระสำคัญ หลักการ และแนวความคิดพื้นฐานเหล่านี้ เพื่อจะช่วยเหลือเสริมสร้างความรู้และความเข้าใจเพื่อนำไปศึกษาและวิเคราะห์ในประเด็นอื่น ๆ ต่อไป

### 2.2.1 ความหมายของทรัพย์สิน

ก่อนที่จะศึกษาสารระสำคัญต่าง ๆ เกี่ยวกับกฎหมายภาษีทรัพย์สิน จำเป็นจะต้องรู้และเข้าใจถึงความหมายของ ทรัพย์สิน ซึ่งเป็นมูลเหตุที่ทำให้เกิดการจัดเก็บภาษีขึ้นเสียก่อน เพื่อให้เข้าใจหลักการและแนวคิดการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินได้มากยิ่งขึ้น โดยเริ่มศึกษาความหมายของทรัพย์สินตามบทบัญญัติของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่ได้จำกัดความไว้ว่า<sup>42</sup> ทรัพย์สิน หมายถึง ทรัพย์และวัตถุทั้งที่มีรูปร่าง (Tangible) และไม่มีรูปร่าง (Intangible) ซึ่งอาจมีราคาและถือเอาได้

นอกจากความหมายตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ยังปรากฏความหมายทั่วไปของทรัพย์สิน ซึ่งหมายความว่า สิ่งที่มีความคงทน (ทางกายภาพ) หรือความมั่งคั่งที่มีลักษณะคงทนถาวร หรือสิ่งซึ่งรวมกันเป็นทรัพย์สินของผู้เสียภาษี<sup>43</sup> โดยประเทศในกลุ่มสหภาพยุโรป (The European Union - EU) จะแบ่งประเภทของทรัพย์สินออกเป็น 2 ประเภทใหญ่ ๆ ได้แก่<sup>44</sup>

- (1) ทรัพย์สินประเภทอสังหาริมทรัพย์ ได้แก่ ป่าไม้ พื้นดิน โรงเรือน
- (2) ทรัพย์สินประเภทสังหาริมทรัพย์ ได้แก่ ศิลปวัตถุ ทองคำแท่ง ตราสารแสดงสิทธิในหนี้ธนาคาร

### 2.2.2 ความหมายของภาษีทรัพย์สิน

ตามความหมายอย่างกว้าง ภาษีทรัพย์สิน หมายถึง ภาษีที่มีลักษณะการจัดเก็บซึ่งเพ่งเล็งถึงตัวทรัพย์สินเป็นสำคัญ โดยเรียกเก็บจากทรัพย์สินชนิดต่าง ๆ ทั้งที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่าง แยกไปตามประเภทของทรัพย์สินซึ่งตั้งอยู่ในท้องถิ่นใดท้องถิ่นหนึ่ง ตามมูลค่าของทรัพย์สินที่ภาครัฐกำหนดโดยใช้อัตราภาษีแตกต่างกันออกไปตามสภาพท้องถิ่นและตามประเภทหรือชนิดของการใช้ทรัพย์สิน และเรียกเก็บจากผู้นครอบครองทรัพย์สินหรือผู้มีกรรมสิทธิในทรัพย์สินนั้น<sup>45</sup>

<sup>42</sup> มาตรา 138 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

<sup>43</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายภาษีท้องถิ่น (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2550). หน้า 21.

<sup>44</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, หน้า 240.

<sup>45</sup> อิศา เพียรอุสาหะ, “ปัญหาการบริหารจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2519) หน้า 5.

ความเห็นส่วนใหญ่ทางวิชาการเห็นว่า ภาษีทรัพย์สินเป็นการจัดเก็บภาษีส่วนเกินของรายได้ ซึ่งการจัดเก็บภาษีต้องเป็นการจัดเก็บบนฐานทรัพย์สินสุทธิที่ได้มีการหักค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่จำเป็นต่อการครองชีพแล้ว โดยทั่วไปการเก็บภาษีตามเกณฑ์นี้เก็บจากรายได้หรือทรัพย์สินสมบัติซึ่งบุคคลได้สะสมไว้ในรูปของทรัพย์สิน รวมทั้งประโยชน์ที่เกิดจากทรัพย์สินนั้น เช่น ภาษีที่ดิน ภาษีมรดก ภาษีสิ่งปลูกสร้าง เป็นต้น ซึ่งเป็นที่ยอมรับโดยทั่วไปว่า ทรัพย์สินเป็นเครื่องแสดงให้เห็นถึงฐานะของบุคคลและเป็นเครื่องมือในการวัดความสามารถในการเสียภาษีของบุคคล<sup>46</sup>

นอกจากนี้หากพิจารณาตามความหมายเฉพาะตรงตัวในภาษาอังกฤษของ ภาษีทรัพย์สิน คือคำว่า Property Tax ซึ่งหมายถึง ภาษีที่เก็บจากทรัพย์สินที่กำหนดให้เป็นที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเท่านั้น กล่าวคือ ทรัพย์สินเป็นวัตถุที่ถูกเก็บภาษี (Tax Object) ฐานของภาษีอาจเป็นมูลค่าของทรัพย์สิน (Capital Value) หรือราคาที่ดินทรัพย์สิน ๆ ได้ทำการซื้อขายเปลี่ยนมือกันในราคาตลาด (Market Value) หรือค่ารายปี (Rental Income) ของทรัพย์สินนั้น ๆ แล้วแต่กำหนดให้เหมาะสมเป็นรายกรณีกับกฎหมายทรัพย์สินนั้น ๆ

ดังนั้น จากการวิเคราะห์จึงสรุปได้ว่า ภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) เป็นภาษีที่มีลักษณะการจัดเก็บโดยพุ่งเล็งถึงตัวทรัพย์สินเป็นสำคัญ โดยเรียกเก็บจากทรัพย์สินทุกชนิดที่มีลักษณะคงทนทางกายภาพตามประเภทของทรัพย์สินซึ่งตั้งอยู่ในแต่ละท้องถิ่นและตามมูลค่าของทรัพย์สินที่ได้ทำการประเมิน

### 2.2.3 หลักการเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีทรัพย์สิน

นอกจากหลักการพื้นฐานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกักฎหมายภาษีอากรทั่วไปตามที่ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อก่อนหน้านั้น เมื่อพิจารณาต่อในหัวข้อเกี่ยวกับกฎหมายภาษีทรัพย์สินซึ่งมีลักษณะเฉพาะมากขึ้นไปอีก จึงควรที่จะศึกษาหลักการทางภาษีอากรเพิ่มเติมที่สามารถนำมาประกอบการศึกษาเพื่อนำไปต่อยอดในการทำควมเข้าใจถึงสาระสำคัญเพื่อพิจารณา และวิเคราะห์ในประเด็นปัญหาว่ากฎหมายภาษีทรัพย์สินนั้น ๆ ถูกออกแบบและบังคับใช้สอดคล้องกับหลักการทางภาษีอากรเหล่านี้้อย่างเหมาะสมหรือไม่

#### 2.2.3.1 หลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ

ลักษณะของภาษีอากรที่ดีประการหนึ่งคือ จะต้องมีการจัดเก็บที่ไม่ควรมีผลกระทบต่อการทำงานของกลไกตลาด หรือหากจะต้องมีผลกระทบต่อกลไกตลาดก็ต้องให้เกิดผลกระทบที่น้อยที่สุด เช่น หากต้องการจัดเก็บภาษีจากสินค้าโดยทั่วไปไม่มีการยกเว้น การเก็บภาษีในลักษณะนี้จะไม่เกิดผลกระทบต่อผลการตัดสินใจบริโภคของผู้เสียภาษี หรือกระทบแต่น้อยที่สุด จึงจะถือว่าการเก็บภาษีในลักษณะนี้มีความเป็นกลาง แต่ถ้าหากจัดเก็บภาษีจากสินค้าประเภทใดประเภทหนึ่งเพียงประเภทเดียวโดยเฉพาะ การเก็บภาษีในลักษณะนี้จึงไม่มีความเป็นกลาง อย่างไรก็ตามในกรณีสินค้าและบริการที่มีผลเป็นโทษ เช่น บุหรี่ สุรา การบริการอาบอบนวด

<sup>46</sup> ศุภลักษณ์ พินิจวุฒล, กฎหมายภาษีอากร, หน้า 239.

การแข่งขัน รัฐอาจใช้ความไม่เป็นกลางของภาษีอากรเป็นเครื่องมือจำกัดการบริโภค หรือบังคับการเลือกบริโภคให้น้อยลงตามความเหมาะสมได้<sup>47</sup>

### 2.2.3.2 หลักการใช้ประโยชน์สูงสุดและดีที่สุด (Highest and Best Use)

เป็นหลักการพื้นฐานของนักประเมินมูลค่าของทรัพย์สินที่นำมาเป็นตัวช่วยในการพิจารณาเพื่อหาวิธีการประเมินมูลค่าของทรัพย์สินนั้น ๆ ให้เหมาะสมที่สุด ซึ่งได้ถูกให้คำจำกัดความไว้ว่า เป็นการใช้ที่ดินหรือทรัพย์สินที่ได้รับการพัฒนาแล้วอย่างสมเหตุสมผลเหมาะสมสำหรับการใช้งาน และถูกต้องตามกฎหมาย ซึ่งมีความเป็นไปได้ในทางกายภาพ ทางการเงินตามที่ได้รับการสนับสนุนอย่างดีที่สุด และส่งผลให้เกิดมูลค่าสูงสุดในทรัพย์สินนั้น โดยหลักเกณฑ์ทั่วไปในการจะพิจารณาถึงหลักการใช้ประโยชน์สูงสุดและดีที่สุดของทรัพย์สินแต่ละอย่างมักจะพิจารณาจาก การได้รับอนุญาตตามกฎหมาย ความเป็นไปได้ทางกายภาพ ความเป็นไปได้ทางการเงิน และการก่อให้เกิดผลผลิตสูงสุด<sup>48</sup>

เมื่อพิจารณาในมุมมองที่เกี่ยวข้องกับภาษีทรัพย์สินแล้วเห็นว่า การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจะต้องจูงใจหรือสนับสนุนให้เจ้าของทรัพย์สินใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินนั้นให้คุ้มค่ามากที่สุดกับภาระภาษีที่ตนต้องแบกรับ หากเกิดภาระภาษีมากกว่าผลประโยชน์ที่เจ้าของทรัพย์สินจะได้รับ จะส่งผลให้เกิดการจำหน่าย จ่าย โอนทรัพย์สินนั้นออกไปเพื่อลดภาระภาษีที่ตนต้องแบกรับ ย่อมเกิดการกระจายทรัพย์สินไปถึงผู้ที่มีความเหมาะสมในการใช้ประโยชน์ทรัพย์สินนั้น ทำให้การใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินนั้นมีความคุ้มค่าและเหมาะสมมากที่สุด ซึ่งหลักการนี้มักถูกสอดแทรกเป็นเจตนารมณ์อยู่ในกฎหมายภาษีทรัพย์สินที่ต้องการให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมาย คือ ผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินจะสามารถนำทรัพย์สินที่ตนมีกรรมสิทธิ์อยู่หรือได้ครอบครองอยู่ มาใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุดเพื่อเป็นการส่งเสริมมูลค่าของทรัพย์สินนั้น ๆ อีกด้วย

### 2.2.4 ประเภทของภาษีทรัพย์สิน

การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจะพิจารณาจากมูลค่าของทรัพย์สินที่อยู่ในความครอบครองของผู้เสียภาษี จึงถือว่าเป็นการจัดเก็บภาษีส่วนเกินของรายได้ ซึ่งโดยหลักการทางทฤษฎีแล้ว ควรจะใช้อัตราภาษีที่ไม่สูงมาก เนื่องจากต้องการให้ผู้เสียภาษีที่เป็นผู้มีกรรมสิทธิ์หรือครอบครองทรัพย์สิน สามารถถือครองทรัพย์สินนั้นต่อไปได้ โดยไม่ต้องมีการจำหน่ายจ่ายโอนทรัพย์สินเพื่อนำมาชำระค่าภาษี เพราะถ้าหากจัดเก็บภาษีทรัพย์สินโดยใช้

<sup>47</sup> ดุลยลักษณ์ ตรีชูธรรม, หลักกฎหมายภาษีอากร (The Principles of Tax Law) (กรุงเทพมหานคร: สถาบัน T.Training Center, 2555). หน้า 6.

<sup>48</sup> Duncan & Brown, LLC., Highest and Best Use [online], accessed February 14, 2022. From <http://www.duncanbrown.com/highest-and-best-use#:~:text=The%20definition%20of%20highest%20and,results%20in%20the%20highest%20value.>

อัตราภาษีที่สูงจนทำให้ผู้เสียภาษีไม่อาจถือครองทรัพย์สินนั้นต่อไปได้ ถือว่าไม่เป็นภาษีทรัพย์สินที่แท้จริง<sup>49</sup> ทำให้เกิดการจำแนกประเภทของภาษีทรัพย์สินได้ 3 ประเภทด้วยกัน ได้แก่<sup>50</sup>

#### 2.2.4.1 ภาษีทรัพย์สินโดยทั่วไป (General Property Tax)

จากหลักทั่วไปที่ว่า ภาษีทรัพย์สินจะจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินทุกชนิดโดยไม่มียกเว้น กล่าวคือ จะใช้เทคนิคโดยนำมูลค่าทรัพย์สินทุกชนิดของผู้เสียภาษีแต่ละคนมารวมกันเพื่อใช้เป็นฐานภาษีในการประเมินภาษี แต่ในทางปฏิบัติแล้ว พบว่ายังไม่มีการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินโดยทั่วไป ด้วยเหตุที่ว่าเป็นการยากที่จะนำมูลค่าทรัพย์สินทุกชนิดของผู้เสียภาษีแต่ละรายมาใช้เพื่อประเมินภาษีได้

นอกจากนี้ประเด็นปัญหาเรื่องการตีราคาทรัพย์สิน (Assessment) หรือการวัดมูลค่าของฐานภาษี ถือเป็นอุปสรรคต่อการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินมากที่สุด เนื่องจากทรัพย์สินบางประเภทที่ไม่นิยมซื้อขายกันในท้องตลาด ย่อมไม่สามารถนำมาประเมินมูลค่าเพื่อให้เกิดราคาที่เหมาะสมได้ ส่งผลให้ในการประเมินราคาทรัพย์สินหรือการวัดมูลค่าของทรัพย์สินเพื่อนำมาพิจารณาฐานภาษีนั้น ต้องใช้ผู้ที่มีความรู้ ความสามารถ ความเชี่ยวชาญในการประเมินราคาที่มีความรู้เฉพาะเกี่ยวกับทรัพย์สินนั้นอย่างแท้จริง ประกอบกับยังต้องมีความซื่อสัตย์สุจริตอีกด้วย แม้จะมีแนวคิดให้ผู้นั้นเป็นเจ้าของทรัพย์สินประเมินราคาทรัพย์สินด้วยตนเอง (Self-Assessment) แต่วิธีการดังกล่าวก็มีข้อยุ่งยากมาก เพราะขึ้นอยู่กับความรอบรู้และการให้ความร่วมมือของผู้เสียภาษีเป็นสำคัญ ดังนั้น จะเห็นได้ว่า ปัญหาการตีราคาของทรัพย์สินแต่ละประเภทนั้นเป็นเรื่องที่ยุ่งยากมาก

#### 2.2.4.2 ภาษีทรัพย์สินเฉพาะอย่าง (Specific Property Tax)

เป็นประเภทภาษีที่ประเทศต่าง ๆ ส่วนใหญ่มักจะจัดเก็บภาษีทรัพย์สินในรูปแบบนี้ โดยจะจัดเก็บตามมูลค่าของทรัพย์สินแต่ละประเภทที่ผู้เสียภาษีนั้นถือครองอยู่ โดยการถือครองก็ต้องเป็นไปเพื่อประโยชน์ของตนเอง<sup>51</sup> และมักจะจัดเก็บจากอสังหาริมทรัพย์ หรือทรัพย์สินอื่นใดที่สามารถประเมินมูลค่าที่แท้จริงได้ชัดเจน

#### 2.2.4.3 ภาษีทรัพย์สินเมื่อโอนเปลี่ยนมือ (Property Transfer Tax)

กล่าวคือ ภาษีทรัพย์สินอาจจะถูกจัดเก็บได้ในขณะที่ทรัพย์สินนั้นมีการโอน หรือเปลี่ยนแปลงกรรมสิทธิ์จากบุคคลหนึ่งไปยังอีกบุคคลหนึ่ง โดยส่วนมากจะถูกจัดเก็บในรูปแบบของค่าธรรมเนียมจากการซื้อขายทรัพย์สินบางประเภท เช่น การซื้อขายที่ดิน หรืออสังหาริมทรัพย์ เป็นต้น หรือภาษีการให้โดยเสน่หา หรือภาษีมรดก ที่จัดเก็บภาษีจากกองมรดก หรือเก็บจากผู้รับมรดก หรือจัดเก็บทั้งสองอย่างพร้อมกัน

อย่างไรก็ตาม โดยทั่วไปจะเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินประเภทอสังหาริมทรัพย์มักได้ผลมากกว่าการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินประเภทสังหาริมทรัพย์ เนื่องจากมีหลักฐานที่สามารถตรวจสอบได้เป็นการ

<sup>49</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายภาษีท้องถิ่น (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2550). หน้า 49.

<sup>50</sup> เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552). หน้า 399-401.

<sup>51</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายภาษีท้องถิ่น, หน้า 56.



ทั่วไปทำให้ยากต่อการไม่เปิดเผย หรือปกปิดการทำนิติกรรม เนื่องจากจะต้องทำตามแบบที่กฎหมายซึ่งต้องปรากฏทางทะเบียน<sup>52</sup>

### 2.2.5 แนวทางการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน<sup>53</sup>

สำหรับการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินที่ผู้เสียภาษีได้ครอบครองอยู่ สามารถแบ่งแนวทางการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินได้ออกเป็น 2 วิธี ได้แก่

(1) วิธีทางตรง กล่าวคือ สามารถจัดเก็บจากยอดรวมของมูลค่าทรัพย์สินทุกประเภทหรือฐานทรัพย์สิน เมื่อมีการโอนทรัพย์สินประเภทให้เปล่าหรือมีค่าตอบแทน หรือค่าธรรมเนียมการจดทะเบียน และจัดเก็บตามส่วนเพิ่มของทรัพย์สิน เช่น ภาษีผลได้จากทุน เป็นต้น

(2) วิธีทางอ้อม กล่าวคือ สามารถจัดเก็บผ่านทางเงินได้ของผู้เสียภาษี เช่น ค่าเช่า เงินปันผล ดอกเบี้ย เป็นต้น ที่ได้รับจากทรัพย์สินในรูปภาษีเงินได้ เช่น ภาษีอสังหาริมทรัพย์ที่มีสิ่งปลูกสร้างและไม่มีสิ่งปลูกสร้าง เป็นต้น ซึ่งมีประเด็นต้องพึงระวังว่าการจัดเก็บภาษีในรูปแบบนี้อาจเกิดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนได้ หากการพิจารณาการจัดเก็บนั้นขาดความเข้าใจในหลักการภาษีอากร เนื่องจากเป็นการคำนวณภาษีในฐานเงินได้ แต่กลับมีส่วนเกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน

### 2.2.6 การประเมินราคาทรัพย์สิน

การประเมินราคาทรัพย์สินถือว่าเป็นหลักการที่มีความสำคัญอย่างมากในระบบภาษีทรัพย์สิน เนื่องจากแนวทางในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจะต้องใช้ราคาหรือมูลค่าที่แท้จริงของทรัพย์สินมาเป็นฐานเพื่อคำนวณถึงภาระภาษีที่จะเกิดขึ้นแก่ผู้เสียภาษีที่ต้องแบกรับ เพราะฉะนั้นหลักการนี้จึงควรที่จะมีการระบุไว้ในบทบัญญัติกฎหมายภาษีทรัพย์สินให้ชัดเจนเพื่อสะดวกในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน ซึ่งจากการศึกษาพบว่า มีวิธีการประเมินราคาทรัพย์สินที่ประเทศต่าง ๆ นิยมนำมาปรับใช้อยู่หลัก ๆ 4 วิธี ได้แก่<sup>54</sup>

#### 2.2.6.1 การประเมินมูลค่าต้นทุน (Cost Approach)

วิธีนี้เกิดจากแนวคิดที่ว่า จะต้องประเมินมูลค่าตามสภาพความเป็นจริงของทรัพย์สินที่ปรากฏขึ้นโดยนำไปเปรียบเทียบกับต้นทุนของทรัพย์สินนั้นในทางบัญชี ส่วนมากวิธีนี้เหมาะสมที่จะใช้กับทรัพย์สินที่มีลักษณะเป็นทรัพย์สินถาวรที่มักจะนำมาหักราคาเสื่อมที่เกิดจากการใช้งานจริงออกจากมูลค่าต้นทุนที่ทำให้เกิดทรัพย์สินนั้น จึงทำให้สามารถทราบได้ถึงจำนวนมูลค่าที่แท้จริงของทรัพย์สินนั้นในการระบุไว้ในทางบัญชี เช่น อาคารที่ใช้เป็นโรงงาน หรือสำนักงาน เป็นต้น แต่มีข้อพึงระวังว่า หากมีการก่อสร้างสิ่งปลูกสร้างใหม่ หรือปรับปรุงสิ่งก่อสร้างใหม่ ทำให้เกิดอุปสรรคหรือส่งผลกระทบต่อประเมินมูลค่าต้นทุน เนื่องจากค่าใช้จ่ายใน

<sup>52</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, หน้า 264.

<sup>53</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายภาษีท้องถิ่น, หน้า 23-24.

<sup>54</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 32-38

การปรับปรุงดังกล่าวส่งผลให้มูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินนั้นสูงขึ้นไปอีก จึงควรนำวิธีการประเมินราคาทรัพย์สินอื่น ๆ มาประกอบการพิจารณากับวิธีนี้ด้วย

นอกจากนี้ แนวความคิดการประเมินมูลค่าต้นทุนยังก่อให้เกิดวิธีการประเมินราคาทรัพย์สินแบบต้นทุนทดแทน (Replacement-Cost Approach) ซึ่งเป็นวิธีที่พิจารณาว่าทรัพย์สินควรมีมูลค่าเท่ากับต้นทุนทดแทน หรือต้นทุนในการจัดหาทรัพย์สินใหม่ที่ใช้แทนได้ในปัจจุบัน ส่วนทรัพย์สินเดิมที่ยังคงสภาพแต่ไม่ได้เกิดการใช้งานก็จะหักค่าเสื่อมราคาตามสมควร จากนั้นจะนำทรัพย์สินใหม่ที่นำมาทดแทนรวมกับทรัพย์สินสุทธิเดิม และรวมกับมูลค่าของที่ดินทำให้เกิดมูลค่าทั้งหมดของทรัพย์สิน

### 2.2.6.2 การประเมินมูลค่ารายปี (Annual Value)

เป็นวิธีการประเมินเดียวกันกับเงินได้ แต่เป็นเงินได้จากรายได้ของทรัพย์สิน กล่าวคือ ราคาหรือมูลค่าของทรัพย์สิน ควรเท่ากับมูลค่าปัจจุบันของรายได้ที่คาดว่าจะได้รับจากการใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินนั้นในอนาคต ซึ่งรายได้ดังกล่าวหมายถึง ผลรวมของรายได้จากค่าเช่าทรัพย์สินในอนาคตแล้วจึงคำนวณกลับมาเป็นมูลค่าทรัพย์สินในปัจจุบัน ซึ่งต้องพิจารณาประกอบกับปัจจัยอื่น ๆ ที่ไม่ใช่ตัวเงินอย่างเดียว ที่จะมีผลต่อมูลค่าทรัพย์สินให้เพิ่มขึ้นหรือลดลง เช่น สถานที่ตั้ง ความอำนวยความสะดวกต่าง ๆ เป็นต้น

ดังนั้น วิธีการประเมินมูลค่ารายปีจะเน้นที่ไปมูลค่าการเช่าที่คำนวณจากการให้เช่าทรัพย์สินในแต่ละปีที่เรียกว่า มูลค่ารายปีสุทธิ จึงเป็นวิธีการประเมินที่สามารถสะท้อนมูลค่าทรัพย์สินในเวลานั้นได้เป็นอย่างดี แต่ก็มีข้อสังเกตว่า วิธีดังกล่าวย่อมส่งผลให้ราคาเช่าของทรัพย์สินสูงมากยิ่งขึ้น

### 2.2.6.3 การประเมินโดยวิธีเปรียบเทียบราคาตลาด (Market Approach)

กล่าวคือ เป็นการประเมินราคาทรัพย์สินจากราคาที่ทำการซื้อขายกันในตลาด ณ ช่วงเวลาที่ได้ทำการประเมิน แต่หากทรัพย์สินที่จะทำการประเมินนั้นไม่ปรากฏราคาซื้อขายกันในตลาด ณ ขณะนั้น ก็ให้นำราคาซื้อขายกันในตลาดล่าสุดมาเป็นเกณฑ์ในการกำหนดราคาประเมินทรัพย์สิน วิธีนี้จึงเหมาะกับทรัพย์สินที่มีลักษณะเดียวกันหรือใกล้เคียงกัน เนื่องจากต้องนำราคาตลาดมาเปรียบเทียบกัน ทำให้การหาข้อมูลเกี่ยวกับราคาซื้อขายเป็นเครื่องมือที่สำคัญหลักของวิธีการนี้ อย่างไรก็ตาม วิธีการดังกล่าวยังต้องพิจารณาถึงปัจจัยอื่น ๆ ที่มีผลต่อราคาทรัพย์สินเช่นเดียวกัน ไม่ว่าจะเป็นทำเลที่ตั้ง หรืออายุการใช้งานของทรัพย์สิน รวมถึงพิจารณาประกอบกันกับวิธีการประเมินราคาทรัพย์สินอื่น ๆ ด้วยเพื่อให้ได้ราคาทรัพย์สินที่แท้จริงให้เหมาะสมต่อการจัดเก็บภาษีต่อไป

### 2.2.6.4 การประเมินมูลค่าตามทำเลที่ตั้งและตามมูลค่าที่ดิน (Site Value and Land Value)

กล่าวคือ เป็นวิธีการประเมินที่จะพิจารณายึดโยงกับสภาพแวดล้อมรอบ ๆ ที่ทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ เป็นสำคัญมากกว่ามูลค่าของทรัพย์สิน เพราะการปรับปรุงหรือพัฒนาสภาพแวดล้อมของที่ตั้งของทรัพย์สินย่อมส่งผลให้มูลค่าของทรัพย์สินเพิ่มขึ้นไปอีก เช่น การสร้างถนนเส้นใหม่ตัดผ่าน การสร้างรถไฟฟ้าหรือบริการสาธารณะต่าง ๆ ที่ทำให้เกิดความสะดวกสบายมากยิ่งขึ้น เป็นต้น

สำหรับการประเมินมูลค่าตามทำเลที่ตั้ง (Site Value) จะให้ความสำคัญกับสภาพแวดล้อมของทรัพย์สิน เช่น ทำเลที่ตั้ง การปรับระดับที่ดิน การระบายน้ำ การวางที่ดินให้เหมาะสำหรับการพัฒนาต่อไป การพัฒนาด้านสาธารณูปโภคต่าง ๆ เป็นต้น ส่วนการประเมินมูลค่าที่ดิน (Land Value) เป็นการคำนวณภาษีตามมูลค่าที่ดินก่อนซื้อขาย โดยประเมินตามการใช้ประโยชน์เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุดสำหรับที่ดิน ซึ่งการประเมินจะต้องมีการวางแผนหรือจัดแบ่งพื้นที่ดิน รวมถึงหลักฐานต่าง ๆ เกี่ยวกับที่ดินตั้งแต่ดั้งเดิม เพื่อให้ทราบถึงเหตุที่ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของที่ดินที่เกิดขึ้นจากผู้มีกรรมสิทธิ์หรือผู้ครอบครอง รวมทั้งการทำให้มูลค่าเปลี่ยนแปลงไปโดยเกิดจากชุมชนอีกด้วย

อย่างไรก็ตาม แม้จะมีวิธีการประเมินราคาทรัพย์สินอยู่หลายวิธีที่ใช้ในการพิจารณาประกอบกัน เพื่อให้ได้มูลค่าทรัพย์สินที่เหมาะสมที่สุดในการจะนำไปเป็นฐานภาษีเพื่อคำนวณการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน แต่ปรากฏว่าในทางปฏิบัติ ก็ยังพบปัญหาสำคัญของการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินในการประเมินหรือการตีราคามูลค่าของฐานทรัพย์สินแต่ละประเภทที่สรุปได้ดังนี้<sup>55</sup>

(1) การประเมินหรือการตีราคาทรัพย์สินต่าง ๆ ในการเก็บภาษีนั้นมักจะไม่สามารถตีราคาได้ถูกต้องตามมูลค่าที่เป็นจริงของทรัพย์สินนั้น ซึ่งเป็นผลให้การเก็บภาษีจากทรัพย์สินนั้นไม่สอดคล้องกับความเป็นจริงในเรื่องรายได้หรือผลประโยชน์ที่เกิดจากทรัพย์สินนั้น

(2) เมื่อการประเมินหรือการตีราคาทรัพย์สินไม่สอดคล้องกับมูลค่าของทรัพย์สินที่ได้เปลี่ยนแปลงไป การจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินยังคงเก็บจากมูลค่าทรัพย์สินเดิม ทำให้ผลของการเก็บภาษีที่มีต่อธุรกิจการค้าจึงมีลักษณะเป็นต้นทุนคงที่ (Fixed Charge) ของธุรกิจนั้น

จะเห็นได้ว่า ข้อบกพร่องในการประเมินราคาทรัพย์สินดังกล่าวนอกจากจะเป็นผลให้รัฐมีรายได้น้อยแล้วยังเป็นต้นเหตุสำคัญที่ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในหมู่ผู้เสียภาษี และเป็นช่องทางให้เกิดการทุจริตได้ง่ายอีกด้วย

### 2.2.7 เหตุผลสนับสนุนของการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน

เหตุผลในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินที่สามารถนำมาเป็นข้อสนับสนุนให้เกิดระบบภาษีทรัพย์สินและยังคงมีอยู่ได้ มีอยู่ด้วยกันหลายประการ ได้แก่

(1) หากพิจารณาจากหลักความสามารถในการชำระภาษี การครอบครองหรือมีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินถือเป็นการแสดงถึงฐานะของแต่ละบุคคล หากมีการสะสมทรัพย์สินไว้มากย่อมมีความมั่งคั่งและมีฐานะทางเศรษฐกิจสูง ก็ย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีอากรเพิ่มขึ้น ดังนั้น การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินก็ได้รับการสนับสนุนจากการจัดเก็บที่ยึดตามหลักความสามารถในการชำระภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละราย

(2) หากพิจารณาจากหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ แนวคิดนี้ถือว่า ผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินเป็นผู้ที่ได้รับประโยชน์จากบริการสาธารณะต่าง ๆ ของรัฐบาลหลายด้าน เช่น การสร้างถนนเส้นทางต่าง ๆ การรักษาความปลอดภัย เป็นต้น ดังนั้นผู้ที่เป็นเจ้าของทรัพย์สินจึงควรจ่ายค่าบริการดังกล่าวให้แก่รัฐบาลในรูปของภาษีอากร

<sup>55</sup> เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, หน้า 405-406.

ซึ่งการเก็บภาษีทรัพย์สินโดยพิจารณาจากหลักผลประโยชน์นี้ ส่วนใหญ่ใช้เป็นเหตุผลสนับสนุนการจัดเก็บภาษีจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ทั้งนี้เพราะบริการต่าง ๆ ด้านสาธารณูปโภค สาธารณูปการที่รัฐบาลจัดทำให้ ย่อมส่งผลให้มูลค่าของทรัพย์สินดังกล่าวสูงขึ้นด้วย

(3) หากพิจารณาจากการกระจายฐานภาษีในการวางระบบการจัดเก็บภาษีที่ดี รัฐบาลจำเป็นต้องกระจายภาระการเสียภาษีไปในฐานภาษีทั้งสามประเภทอย่างทั่วถึงและยุติธรรม ซึ่งได้แก่ ฐานรายได้ ฐานการบริโภคและฐานความมั่งคั่ง โดยการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินหรือการจัดเก็บภาษีจากฐานความมั่งคั่งถือเป็นการติดตามการจัดเก็บภาษีที่รัฐยังจัดเก็บไม่ทั่วถึง กล่าวคือ ในกรณีที่รัฐไม่สามารถเก็บภาษีจากรายได้และการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคอย่างได้ผลแล้ว รัฐบาลจำเป็นต้องมาเก็บภาษีที่ตัวทรัพย์สินด้วย เนื่องจากรายได้ที่ทุกคนมีเหลือจากการหลบเลี่ยงภาษีประเภทต่าง ๆ นั้น ผลสุดท้ายจะถูกนำมาสะสมไว้ในรูปแบบของทรัพย์สิน ซึ่งรัฐบาลก็ควรจะต้องมาจัดเก็บภาษีเพื่อให้เกิดความทั่วถึงและยุติธรรม

(4) การเก็บภาษีทรัพย์สินยังเป็นการกระจายความเป็นธรรมในสังคมให้มากขึ้นด้วยเนื่องจากผู้ที่ร่ำรวยเท่านั้นที่จะสามารถครอบครองทรัพย์สินจำนวนมากได้และการเก็บภาษีทรัพย์สินยังเป็นเครื่องมือที่ช่วยลดการถือครองทรัพย์สิน ในรูปที่ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ในการผลิตได้ เช่น บ้านที่ทรูหราเกินความจำเป็นซึ่งเงินภาษีที่รัฐจัดเก็บได้นั้น อาจนำไปใช้ในทางที่เพิ่มพูนประสิทธิภาพการผลิตของสังคมหรือที่เป็นประโยชน์ต่อสังคมต่อไปได้<sup>56</sup>

(5) พิจารณาในส่วนของการคลังส่วนท้องถิ่น การเก็บภาษีทรัพย์สินส่วนใหญ่พิจารณาจากหลักผลประโยชน์ที่ได้รับและทรัพย์สินที่มักจะได้รับผลประโยชน์จากบริการของรัฐ โดยส่วนใหญ่แล้วจะเป็นทรัพย์สินประเภทอสังหาริมทรัพย์ซึ่งเคลื่อนที่ไม่ได้และอยู่ในท้องที่ใดท้องที่หนึ่ง ทั้งนี้ การเสียภาษีทรัพย์สินนอกจากจะเป็นการแลกเปลี่ยนกับประโยชน์ที่พึงได้จากรัฐบาลส่วนท้องถิ่นแล้วยังช่วยเป็นรายได้บำรุงท้องถิ่นนั้น ๆ ให้สามารถใช้จ่ายใช้สอยสร้างความเจริญแก่ท้องถิ่นต่อไปได้<sup>57</sup>

(6) เป็นสิ่งที่กระตุ้นให้เกิดการสำรวจทรัพย์สินของภาคเอกชนอันเป็นผลดีต่อการบริหารภาษี และเกิดความสะดวกสบายต่อการยื่นแบบแสดงการเสียภาษีประเภทอื่น ๆ ด้วย<sup>58</sup>

อย่างไรก็ดี ระบบภาษีทรัพย์สินไม่ได้มีเพียงเหตุผลสนับสนุนซึ่งเป็นข้อดีของการจัดเก็บภาษีเพียงเท่านั้น หากแต่ยังปรากฏถึงเหตุผลการคัดค้านซึ่งเป็นข้อเสียของการจัดเก็บภาษีประเภทนี้อยู่บ้าง เช่น การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินนั้นจัดเก็บอยู่บนการถือครองทรัพย์สินซึ่งประชาชนผู้เสียภาษีแต่ละคนย่อมมีความยากลำบากกว่าจะสะสมทรัพย์สินมาได้ จึงมองว่าเป็นปัจจัยที่ทำให้ประชาชนมีทัศนคติที่แย่อต่อการสะสมความมั่งคั่งในรูปแบบของทรัพย์สิน หรืออาจทำให้เป็นการเพิ่มภาระในทรัพย์สินที่ใช้ประโยชน์เพื่ออยู่อาศัยซึ่งมองว่า ทำให้แนวโน้มการมีบ้านที่อยู่อาศัยของประชากรนั้นลดลง เมื่อรัฐบาลเก็บภาษีเป็นการซ้ำเติมประชาชนจึงไม่เกิดความเป็นธรรมในทางภาษีอากร เป็นต้น เพราะฉะนั้น เมื่อพิจารณาถึงเหตุผลสนับสนุนหรือเหตุผลคัดค้านในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน ก็ยังคงเห็นว่ามีข้อดีที่สมควรจัดเก็บภาษีทรัพย์สินมากกว่าข้อเสีย แต่อย่างไรก็ตาม ก็ควรพึง

<sup>56</sup> เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, หน้า 398.

<sup>57</sup> อิศา เพียรอุสาหะ, “ปัญหาการบริหารจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน”, หน้า 10.

<sup>58</sup> ศุภลักษณ์ พินิจวุฒล, คำอธิบายภาษีท้องถิ่น, หน้า 30.

ระวางถึงการมีผลบังคับใช้ของกฎหมายภาษีทรัพย์สินว่าจะต้องมีการพิจารณาและปรับปรุง หลักการและแนวทางปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินให้สอดคล้องกับสถานการณ์เศรษฐกิจและสภาพแวดล้อมในสังคมของแต่ละประเทศให้เหมาะสมที่สุด<sup>59</sup>

### 2.3 วิวัฒนาการของกฎหมายภาษีทรัพย์สินของประเทศไทย

สำหรับกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีทรัพย์สินในประเทศไทยนั้น เดิมมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องอยู่ด้วยกัน 2 ฉบับได้แก่ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ซึ่งเป็นภาษีที่จัดเก็บจากโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ กับที่ดินที่ใช้ประโยชน์ต่อเนื่องไปกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้าง และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ซึ่งเป็นกฎหมายที่มีพัฒนาการมาจากการจัดเก็บภาษีของประเทศไทยในสมัยก่อน ซึ่งจะจัดเก็บจากมูลค่าของที่ดิน โดยแบ่งออกเป็นชั้น ๆ และพิจารณาแยกย่อยเป็นแต่ละประเภทการใช้ประโยชน์ในที่ดินนั้น ต่อมาภาครัฐได้ยกเลิกกฎหมายภาษีทรัพย์สินที่ใช้บังคับอยู่เดิมทั้ง 2 ฉบับ เนื่องจากเห็นว่ากฎหมายเดิม มีการบังคับใช้มานานแล้วจึงไม่เหมาะสมกับสถานการณ์ในปัจจุบัน แล้วออกกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฉบับใหม่ขึ้นมาเพื่อยกเลิกและใช้บังคับแทน ได้แก่ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 โดยมีองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดเก็บ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้เริ่มใช้บังคับมาแล้วตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2563 ซึ่งหลักเกณฑ์สำคัญและแนวทางการจัดเก็บภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จะได้กล่าวถึงในหัวข้อต่อไป เพื่อศึกษาและนำไปวิเคราะห์ถึงปัญหาของรายงานเอกัตศึกษาฉบับนี้

### 2.4 หลักเกณฑ์สำคัญและแนวทางการจัดเก็บภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

สืบเนื่องจากการจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ไม่มีความสอดคล้องและไม่เหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจและสังคมในสถานการณ์ปัจจุบัน จึงมีการยกเลิกกฎหมายดังกล่าว และประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ให้มีผลบังคับแทนเพื่อเป็นเครื่องมือในการช่วยแก้ไขปัญหาค่าการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน รวมทั้งปรับปรุงวิธีการให้เหมาะสมและทันสมัยต่อบริบทปัจจุบันมากขึ้น โดยกำหนดหลักเกณฑ์สำคัญและแนวทางการจัดเก็บภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่แตกต่างออกไปจากกฎหมายฉบับเดิม

อีกทั้ง กฎหมายฉบับนี้มุ่งเน้นการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินตามลักษณะการใช้ประโยชน์ที่เกิดขึ้นจริง เพื่อส่งเสริมการใช้ทรัพย์สินเหล่านั้นให้เกิดประโยชน์สูงสุดและเหมาะสมที่สุด ส่งผลให้ทรัพย์สินแต่ละประเภทจะถูกจัดเก็บไม่เหมือนกันขึ้นอยู่กับการใช้ประโยชน์ในลักษณะต่าง ๆ ตามที่กฎหมายกำหนดไว้ เพราะฉะนั้นหาก

<sup>59</sup> สุภาพร ยงสุวรรณกุล, “แนวทางในการปรับปรุงกฎหมายภาษีทรัพย์สิน” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2519) หน้า 12.

พิจารณาหลักเกณฑ์สำคัญและแนวทางการจัดเก็บภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้สำหรับเกษตรกรรม ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จะพบว่ามีการกำหนดวิธีการจัดเก็บภาษีสำหรับที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมไว้โดยเฉพาะ เช่น การยกเว้นมูลค่าฐานภาษี หรืออัตราภาษีที่ใช้สำหรับการคำนวณที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม เป็นต้น

#### 2.4.1 แนวความคิดและวัตถุประสงค์

แต่เดิมภาษีบำรุงท้องที่ และภาษีโรงเรือนและที่ดินต่างเป็นภาษีที่สำคัญขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เพราะการจัดเก็บภาษีทั้งสองประเภทนั้นถือเป็นแหล่งรายได้สำคัญขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และเป็นภาษีหลักของท้องถิ่น แต่ตามความเป็นจริง องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บภาษีทั้งสองประเภทได้น้อยมาก<sup>60</sup> และภาพรวมของการจัดเก็บภาษีเดิมทั้งสองประเภทก็นำไปสู่การเกิดปัญหาต่าง ๆ ทำให้เกิดความไม่เหมาะสมในการใช้บังคับต่อไป เช่น ฐานภาษีของภาษีบำรุงท้องที่เก็บจากมูลค่าของที่ดินคือ ราคากลางของที่ดินซึ่งไม่ได้มีการปรับปรุงตั้งแต่ปี พ.ศ. 2521 – 2524 หรือมีโครงสร้างอัตราภาษีที่มีลักษณะถดถอย กล่าวคือ เจ้าของที่ดินที่มีราคาประเมินสูงจะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าเจ้าของที่ดินที่มีราคาประเมินต่ำ ทำให้การจัดเก็บภาษีประเภทนี้ถูกมองว่าไม่มีความเป็นธรรม<sup>61</sup> เป็นต้น รวมถึงมีการออกกฎหมายและข้อบังคับต่าง ๆ ที่ต้องการให้กระจายอำนาจทางการคลังให้แก่รัฐบาลท้องถิ่นมากยิ่งขึ้น จึงเป็นสาเหตุที่ทำให้ต้องยกเลิกการจัดเก็บภาษีทั้งสองประเภทดังกล่าวเพื่อเป็นการปฏิรูประบบภาษีทรัพย์สินของประเทศไทย<sup>62</sup>

ด้วยเหตุข้างต้น ทำให้เกิดการตราและบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ขึ้นมาแทนกฎหมายเก่าทั้งสองฉบับ โดยกฎหมายฉบับนี้เป็นกฎหมายสำคัญตามนโยบายของรัฐบาลที่มุ่งเน้นปฏิรูปโครงสร้างระบบภาษีทรัพย์สินของประเทศไทยให้มีความทันสมัยและเป็นสากลเช่นเดียวกับนานาประเทศ และแก้ไขปัญหาโครงสร้างภาษีแบบเดิมที่บังคับใช้มาเป็นเวลานาน โดยที่การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามกฎหมายฉบับนี้เป็นหน้าที่โดยตรงขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นซึ่งสอดคล้องกับหลักการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และตามวัตถุประสงค์หลักของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ที่มีเป้าหมายเพื่อเพิ่มรายได้จากการจัดเก็บภาษีเข้ารัฐและการกระจายอำนาจสู่ท้องถิ่น เพื่อเพิ่มการใช้ประโยชน์เหนือที่ดิน และเพื่อลดการกระจุกตัวของการถือครองที่ดิน<sup>63</sup>

#### 2.4.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้กำหนดคำนิยามของ “ผู้เสียภาษี” ไว้ให้หมายความว่า “บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างหรือเป็นผู้

<sup>60</sup> เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, หน้า 421.

<sup>61</sup> แบ็งค์ งามอรุณโชติ และคณะ, แนวคิดภาษีที่ดินและทรัพย์สิน: กรณีศึกษาร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (นนทบุรี: สำนักงานปฏิรูป, 2555). หน้า 16-17.

<sup>62</sup> เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, หน้า 421.

<sup>63</sup> แบ็งค์ งามอรุณโชติ และคณะ, แนวคิดภาษีที่ดินและทรัพย์สิน: กรณีศึกษาร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง, หน้า 23.

ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สินของรัฐ ซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ และให้หมายความรวมถึงผู้มีหน้าที่ชำระภาษีแทนผู้เสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ด้วย” ซึ่งสามารถสรุปลักษณะของผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ดังนี้<sup>64</sup>

(1) บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง เช่น ทรัพย์สินของพรรคการเมือง ซึ่งเป็นนิติบุคคลตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยพรรคการเมือง พ.ศ. 2560 หรือทรัพย์สินขององค์กรธุรกิจไม่ว่าจะเป็นบริษัทจำกัด ห้างหุ้นส่วนจำกัด หรือบริษัทมหาชนจำกัด เป็นต้น

(2) ผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างซึ่งเป็นทรัพย์สินของรัฐ ไม่ว่าจะเป็นการเข้าไปทำประโยชน์หรือครอบครองโดยชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ เช่น กรมธนารักษนำทรัพย์สินออกไปให้เช่า ผู้เช่าในฐานะผู้ครอบครองทรัพย์สินของรัฐเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี เป็นต้น

(3) ผู้มีหน้าที่ชำระภาษีแทน ได้แก่

- ผู้จัดการมรดกหรือทายาท ในกรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีถึงแก่ความตาย
- ผู้จัดการทรัพย์สิน ในกรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีเป็นผู้ไม่อยู่ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยسابสูญ
- ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาลหรือผู้พิทักษ์ ในกรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีเป็นผู้เยาว์ คนไร้ความสามารถ หรือคนเสมือนไร้ความสามารถ
- ผู้แทนของนิติบุคคล ในกรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีเป็นนิติบุคคล แต่จะต้องมีหนังสือมอบอำนาจเป็นหลักฐานมาแสดงต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น
- ผู้ชำระบัญชี ในกรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีเป็นนิติบุคคลซึ่งเลิกกันโดยมีการชำระบัญชี
- เจ้าของรวมคนใดคนหนึ่ง ในกรณีทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีเป็นของบุคคลหลายคนรวมกัน

(4) ในกรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินนั้นมีกรรมสิทธิ์เป็นของต่างเจ้าของกัน ให้เจ้าของที่ดินและเจ้าของสิ่งปลูกสร้างเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี เช่น เช่าที่ดินของผู้อื่นเพื่อปลูกสร้างบ้านอยู่อาศัย ในส่วนของที่ดินก็ตกเป็นภาระภาษีแก่ผู้เป็นเจ้าของที่ดิน ส่วนภาระภาษีในบ้านตกแก่ผู้ปลูกสร้างซึ่งเจ้าของสิ่งปลูกสร้าง เป็นต้น

นอกจากนี้ ตามมาตรา 9 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “ผู้ซึ่งเป็นเจ้าของหรือครอบครองที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอยู่ในวันที่ 1 มกราคม ของปีใด เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีสำหรับปีนั้น ตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัตินี้” จะเห็นได้ว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นคือ ผู้เป็นเจ้าของที่มีกรรมสิทธิ์ ผู้ครอบครอง และผู้ทำประโยชน์ในทรัพย์สิน รวมถึงผู้มีหน้าที่เสียภาษีแทนที่ถือครองทรัพย์สินอยู่ในวันที่ 1 มกราคมของแต่ละปี ซึ่งเป็นการกำหนดที่ขยายขอบเขตผู้มีหน้าที่เสียภาษีให้กว้างยิ่งขึ้น ไม่จำกัดเพียงผู้เป็นเจ้าของซึ่งมีกรรมสิทธิ์แต่เพียงอย่างเดียวเท่านั้น<sup>65</sup>

<sup>64</sup> กลุ่มนโยบายการคลังและพัฒนารายได้, คู่มือปฏิบัติงานตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 (กรุงเทพมหานคร: กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น, 2562). หน้า 8.

<sup>65</sup> ศุภลักษณ์ พินิจวุฒล, คำอธิบายภาษีท้องถิ่น, หน้า 454.

### 2.4.3 นิยามของการใช้ที่ดินสำหรับเกษตรกรรม

ตามที่พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้กำหนดลักษณะการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมไว้เบื้องต้นว่าต้องเป็นการทำนา ทำไร่ ทำสวน เลี้ยงสัตว์ เลี้ยงสัตว์น้ำ และกิจการอื่นตามที่กำหนดไว้ในประกาศลำดับรอง<sup>66</sup> และต่อมาในวันที่ 30 มกราคม พ.ศ. 2563 ได้มีการประกาศในราชกิจจานุเบกษา ออกประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม โดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 6 วรรคหนึ่ง และมาตรา 37 วรรคสอง พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ซึ่งประกาศลำดับรองดังกล่าวกำหนดให้นำความหมายของคำว่า “ประกอบกิจการเกษตร” ตามระเบียบคณะกรรมการนโยบายและแผนพัฒนาการเกษตรและสหกรณ์ว่าด้วยการขึ้นทะเบียนเกษตรกร พ.ศ. 2560 และที่แก้ไขเพิ่มเติม โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อการบริโภค จำหน่ายหรือใช้งานในฟาร์ม แต่ไม่รวมถึงการทำการประมงและการทอผ้า<sup>67</sup> มาใช้บังคับกับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่มีการใช้ประโยชน์ในการเกษตรกรรมของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

โดยในระเบียบดังกล่าวกำหนดให้คำว่า “ประกอบกิจการเกษตร” หมายความว่า การปลูกพืช การเลี้ยงปศุสัตว์ การเลี้ยงสัตว์น้ำ และ การทำนาเกลือสมุทร โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อการบริโภคหรือจำหน่ายหรือใช้งานในฟาร์ม โดยมีเงื่อนไขที่กำหนดตามจำนวนของพื้นที่ พืชผล และสัตว์<sup>68</sup>

นอกจากนี้ ประกาศดังกล่าวยังได้กำหนดรายละเอียดอื่น ๆ ที่มีความสำคัญต่อการพิจารณาว่าเป็นการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ตามรายละเอียดดังนี้

<sup>66</sup> มาตรา 37 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 บัญญัติว่า “การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมตาม (1) ต้องเป็นการทำนา ทำไร่ ทำสวน เลี้ยงสัตว์ เลี้ยงสัตว์น้ำ และกิจการอื่นตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมกันประกาศกำหนด ทั้งนี้ ในการจัดทำประกาศดังกล่าวให้นำความเห็นของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงเกษตรและสหกรณ์มาประกอบการพิจารณาด้วย”

<sup>67</sup> ข้อ 2 แห่งประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม

<sup>68</sup> ข้อ 4 แห่งระเบียบคณะกรรมการนโยบายและแผนพัฒนาการเกษตรและสหกรณ์ว่าด้วยการขึ้นทะเบียนเกษตรกร พ.ศ. 2560 บัญญัติว่า “ประกอบกิจการเกษตร หมายความว่า การปลูกพืช การเลี้ยงปศุสัตว์ การเลี้ยงสัตว์น้ำ และ การทำนาเกลือสมุทร โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อการบริโภคหรือจำหน่ายหรือใช้งานในฟาร์ม อย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่างรวมกันดังต่อไปนี้

- (1) การทำนาหรือทำไร่ อย่างใดอย่างหนึ่งหรือรวมกัน บนเนื้อที่ตั้งแต่หนึ่งไร่ขึ้นไป
- (2) การปลูกผัก หรือการปลูกไม้ดอกไม้ประดับ อย่างใดอย่างหนึ่งหรือรวมกัน บนเนื้อที่ตั้งแต่ หนึ่งงานขึ้นไป
- (3) การปลูกไม้ผลไม่ยืนต้น หรือการปลูกสวนป่า หรือปลูกป่าเศรษฐกิจแบบสวนเฉพาะอย่างใด อย่างหนึ่งหรือรวมกัน บนเนื้อที่ตั้งแต่หนึ่งไร่และมีจำนวนต้นตั้งแต่สิบห้าต้นขึ้นไป
- (4) การปลูกไม้ผล หรือไม้ยืนต้นแบบสวนผสม อย่างใดอย่างหนึ่งหรือรวมกัน บนเนื้อที่ตั้งแต่หนึ่ง ไร่และมีจำนวนต้นตั้งแต่สิบห้าต้นขึ้นไป
- (5) การเลี้ยงแม่โคนม ตั้งแต่หนึ่งตัวขึ้นไป
- (6) การเลี้ยงโค หรือกระบือ อย่างใดอย่างหนึ่งหรือรวมกัน ตั้งแต่สองตัวขึ้นไป
- (7) การเลี้ยงสุกร แพะ หรือแกะ อย่างใดอย่างหนึ่งหรือรวมกัน ตั้งแต่ห้าตัวขึ้นไป
- (8) การเลี้ยงสัตว์ปีก ตั้งแต่ห้าสิบตัวขึ้นไป
- (9) การเลี้ยงสัตว์น้ำ หรือการเพาะเลี้ยงสัตว์น้ำ อย่างใดอย่างหนึ่งหรือรวมกัน ที่มีรายได้ตั้งแต่ แปดพันบาทต่อปีขึ้นไป
- (10) การทำนาเกลือสมุทร บนเนื้อที่ตั้งแต่หนึ่งไร่ขึ้นไป
- (11) ประกอบกิจการเกษตร อย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่างรวมกัน นอกเหนือจากหลักเกณฑ์ ที่กำหนดตาม (1) ถึง (10) และมีรายได้ตั้งแต่แปดพันบาทต่อปีขึ้นไป”



(1) สำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในพื้นที่ต่อเนื่องที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมนั้น ก็ให้ถือเป็นการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมด้วยเช่นกัน แต่พื้นที่ดังกล่าวจะต้องไม่เกินกึ่งหนึ่งของพื้นที่ที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ซึ่งไม่รวมถึงกรณีการเพาะเลี้ยงสัตว์น้ำ<sup>69</sup>

สำหรับช่วงเวลาพักการเกษตรเพื่อประโยชน์ในการฟื้นฟูสภาพที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง การพักที่ดินระหว่างฤดูกาลการผลิต และการตัดวงจรโรค ก็ให้ถือเป็นการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมเช่นเดียวกัน<sup>70</sup>

(2) หากพื้นที่ต่อเนื่องตาม (1) เกิดการทับซ้อนกับพื้นที่ต่อเนื่องที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ให้พื้นที่ทับซ้อนดังกล่าว ถือว่าเป็นการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม<sup>71</sup>

(3) หากการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมประกอบไปด้วยชนิดของพืช หรือสัตว์ หรือลักษณะการใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตามที่บัญชีแนบท้ายประกาศฉบับนี้ได้ระบุเอาไว้ ก็ให้มีอัตราขั้นต่ำของการประกอบการเกษตรต่อไร่ อัตราพื้นที่คอกหรือโรงเรือน อัตราการใช้ที่ดิน หรือมีลักษณะการใช้ประโยชน์ตามที่ได้กำหนดเอาไว้ด้วย เช่น กล้ายหอม ต้องมีอัตราขั้นต่ำของการประกอบการเกษตรอยู่ที่ 200 ต้นต่อไร่ เป็นต้น<sup>72</sup>

ดังนั้น จะเห็นได้ว่า พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้ให้ความสำคัญกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามลักษณะการใช้ประโยชน์เป็นอย่างมาก เพราะเมื่อพิจารณาถึงกรณีของการใช้ที่ดินสำหรับเกษตรกรรมแล้ว จะมีหลักเกณฑ์ที่กำหนดออกมาโดยเฉพาะอย่างชัดเจน เพื่อให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเองที่เป็นผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีได้เกิดความเข้าใจตรงกันว่า รายละเอียดของ “การประกอบเกษตรกรรม” นั้นมีสาระสำคัญเป็นอย่างไร

#### 2.4.4 ฐานภาษี

สำหรับสิ่งที่เป็นมูลเหตุให้ต้องเสียภาษีตามกฎหมายฉบับนี้ได้แก่ ที่ดิน และสิ่งปลูกสร้าง โดยในกฎหมายดังกล่าวได้กำหนดนิยามของคำว่า “ที่ดิน” หมายความว่า พื้นดิน และให้หมายความรวมถึงพื้นที่ที่เป็นภูเขาหรือที่มีน้ำด้วย<sup>73</sup> แต่มีข้อสังเกตว่าแม่น้ำและทะเลไม่ถือเป็นที่ดินตามกฎหมายฉบับนี้ โดยลักษณะของที่ดินที่ต้องเสียภาษี ได้แก่ ที่ดินที่เป็นกรรมสิทธิ์ของบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล เช่น โฉนด ตราจองที่ระบุว่าได้ทำประโยชน์ เป็นต้น และที่ดินที่ไม่เป็นกรรมสิทธิ์ของบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล แต่อยู่ในความครอบครองของบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล เช่น นส.3 หรือ นส.3 ก หรือ สปก. 4 เป็นต้น รวมถึงที่ดินที่เป็นทรัพย์สินของรัฐซึ่งมีการเข้าไปครอบครอง หรือทำประโยชน์<sup>74</sup>

<sup>69</sup> ข้อ 2 แห่งประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม

<sup>70</sup> ข้อ 4 เรื่องเดียวกัน

<sup>71</sup> ข้อ 3 เรื่องเดียวกัน

<sup>72</sup> ข้อ 5 เรื่องเดียวกัน

<sup>73</sup> มาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

<sup>74</sup> กลุ่มนโยบายการคลังและพัฒนารายได้, คู่มือปฏิบัติงานตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562, หน้า 2.

ส่วนคำว่า “สิ่งปลูกสร้าง” ฎหมายได้กำหนดความหมายไว้ว่า โรงเรือน อาคาร ตึก หรือสิ่งปลูกสร้าง อย่งอื่น ที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยหรือใช้สอยได้ หรือที่ใช้เป็นที่เก็บสินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรมหรือ พาณิชยกรรมและให้หมายความรวมถึงห้องชุดหรือแพท์บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยได้หรือที่มีไว้เพื่อหาผลประโยชน์ ด้วย<sup>75</sup> ซึ่งคำนิยามของ “สิ่งปลูกสร้าง” ตามกฎหมายฉบับนี้มีเจตนารมณ์ที่แตกต่างจากคำนิยามของ “โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่งอื่น” ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 จึงเห็นได้ชัดว่าใน การพิจารณาสิ่งปลูกสร้างตามกฎหมายฉบับนี้จะไม่พิจารณา รวมถึงเครื่องจักรซึ่งเป็นส่วนควบของโรงเรือนแต่ อย่งใด อีกทั้งกรณีสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ระหว่างก่อสร้างยังไม่แล้วเสร็จ และยังไม่สามารถใช้ประโยชน์ได้ไม่ถือ เป็นสิ่งปลูกสร้างที่ต้องเสียภาษีตามกฎหมายฉบับนี้อีกด้วย<sup>76</sup>

แม้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้กำหนดสิ่งที่เป็นมูลเหตุให้ต้องเสียภาษี ตามกฎหมายฉบับนี้คือ ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง แต่ก็ไม่ได้หมายความว่าเมื่อเข้าลักษณะเป็นทรัพย์สินที่ต้องเสีย ภาษีตามที่ได้กำหนดไว้ จะต้องเสียภาษีทุกกรณี เนื่องจากกฎหมายก็ได้กำหนดรายละเอียดของทรัพย์สินที่ ด้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไว้เป็นการเฉพาะซึ่งจะได้กล่าวถึงในหัวข้อมาตรการ บรรเทาภาระภาษีต่อไป

เมื่อพิจารณาถึงสิ่งที่เป็นมูลเหตุให้ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแล้ว กฎหมายจึงกำหนดให้นำ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างรวมถึงสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด มาใช้เป็นฐานภาษีของภาษีที่ดินและ สิ่งปลูกสร้างในการคำนวณภาษี<sup>77</sup> โดยการกำหนดมูลค่าของทรัพย์สินดังกล่าวให้เป็นไปตามราคาประเมินทุน ทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมของทรัพย์สินนั้นตาม ประมวลกฎหมายที่ดินที่คณะอนุกรรมการประจำจังหวัดกำหนด โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำหนด ราคาประเมินทุนทรัพย์ และเป็นบัญชีที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้รับแจ้งจากกรมธนารักษ์ หรือสำนักงาน ธนารักษ์พื้นที่แล้วแต่กรณี ตามพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562<sup>78</sup>

<sup>75</sup> มาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

<sup>76</sup> กลุ่มนโยบายการคลังและพัฒนารายได้, คู่มือปฏิบัติงานตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562, หน้า 2.

<sup>77</sup> มาตรา 35 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 บัญญัติว่า “ฐานภาษีเพื่อการคำนวณภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง

การคำนวณมูลค่าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

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

กรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ การคำนวณมูลค่าให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง หรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด ให้เป็นไปตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บ ค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ที่คณะอนุกรรมการประจำจังหวัดกำหนดโดยความเห็นชอบของ คณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์”

<sup>78</sup> มาตรา 36 ประกอบมาตรา 38 แห่งพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562

ดังนั้น ฐานภาษีที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรม ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กำหนดให้เป็นไปตามมูลค่าของที่ดินซึ่งใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินมาเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ เช่นเดียวกับฐานภาษีสำหรับกรณีอื่น ๆ

#### 2.4.5 อัตราภาษี

สำหรับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง กฎหมายได้กำหนดอัตราภาษีในรูปแบบอัตราก้าวหน้า ซึ่งจำแนกออกเป็น 4 กรณีตามลักษณะการใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ได้แก่ ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ใช้ประโยชน์อื่นนอกเหนือจากเกษตรกรรมและที่อยู่อาศัย และที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ โดยสำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ทำประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 0.15 ของฐานภาษี<sup>79</sup>

นอกจากจะกำหนดเพดานอัตราภาษีไว้แล้ว ยังกำหนดอัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บจริงสำหรับ 2 ปีแรกที่กฎหมายฉบับนี้เริ่มมีผลใช้บังคับได้แก่ พ.ศ. 2563 และพ.ศ. 2564 ตามมาตรา 94 ซึ่งจะไม่มีผลบังคับใช้กับการจัดเก็บภาษีสำหรับปี พ.ศ. 2565 ดังนั้นในปีพ.ศ. 2565 จึงต้องประกาศอัตราภาษีที่จะใช้จัดเก็บขึ้นมา แต่ด้วยความเข้าใจถึงความเดือดร้อนของประชาชน รัฐบาลจึงคงอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไว้ในอัตราเท่าเดิมเช่นเดียวกับปีพ.ศ. 2563 และพ.ศ. 2564 เพื่อบรรเทาผลกระทบจากการแพร่ระบาดของโรคโควิด-19 ให้กับผู้เสียภาษี และเพื่อให้ผู้เสียภาษีได้มีระยะเวลาในการปรับตัวสำหรับการชำระภาษีในอัตราที่แท้จริง<sup>80</sup> แต่สำหรับปีภาษีต่อ ๆ ไป อัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บจะถูกกำหนดโดยตราเป็นพระราชกฤษฎีกา หากกรณีที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใดประสงค์จะจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูงกว่าพระราชกฤษฎีกา ก็สามารถจัดเก็บในอัตราที่ต้องการได้โดยตราเป็นข้อบัญญัติท้องถิ่นกำหนดอัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บภายในเขตท้องถิ่นนั้น ๆ แต่จะต้องไม่เกินเพดานอัตราภาษีที่กำหนดไว้<sup>81</sup>

โดยอัตราภาษีสำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ทำประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมนั้น ตามกฎหมายดังกล่าว ได้กำหนดอัตราไว้โดยเฉพาะตามลักษณะการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมไว้ดังนี้

<sup>79</sup> มาตรา 37 วรรคแรก แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 บัญญัติว่า “ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ให้จัดเก็บภาษีตามอัตราดังต่อไปนี้

- (1) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละศูนย์จุดหนึ่งห้าของฐานภาษี
- (2) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละศูนย์จุดสามของฐานภาษี
- (3) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่นนอกจาก (1) หรือ (2) ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละหนึ่งจุดสองของฐานภาษี
- (4) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละหนึ่งจุดสองของฐานภาษี”

<sup>80</sup> ประชาชาติธุรกิจ, ภาษีที่ดินปี 2565-2566 จัดเก็บอัตราคงเดิม แต่ไม่ลด 90% [ออนไลน์], 3 มีนาคม 2565. แหล่งที่มา

<https://www.prachachat.net/general/news-878124>

<sup>81</sup> มาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

ตารางที่ 1 สรุปลักษณะอัตราภาษีสำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ทำประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม

ประเภท	มูลค่า (ล้านบาท)	อัตราภาษี (ร้อยละ)
- บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล เป็นเจ้าของ	ไม่เกิน 75	0.01
	เกิน 75 - 100	0.03
	เกิน 100 - 500	0.05
	เกิน 500 - 1,000	0.07
	เกิน 1,000 ขึ้นไป	0.10

อย่างไรก็ตาม มีข้อสังเกตว่า การกำหนดอัตราภาษีแบบก้าวหน้าตามมูลค่าของฐานภาษีโดยเริ่มตั้งแต่ขั้นแรกคือ 1 บาท ถึง 75 ล้านบาทเป็นการกำหนดอัตราภาษีตามบทบัญญัติทั่วไปเท่านั้น เพราะหากเป็นกรณีที่บุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมจะได้รับการยกเว้นมูลค่าฐานภาษีเป็นจำนวนไม่เกิน 50 ล้านบาท ตามมาตรการบรรเทาภาระภาษีที่เป็นบทบัญญัติเฉพาะของกฎหมายฉบับนี้ซึ่งจะได้อธิบายในหัวข้อมาตรการบรรเทาภาระภาษีต่อไป และหากเป็นกรณีที่นิติบุคคลเป็นเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมจะไม่ได้รับการยกเว้นมูลค่าฐานภาษีตามมาตรการดังกล่าว จึงต้องกลับมาใช้อัตราภาษีที่บทบัญญัติทั่วไปที่กำหนด รวมถึงมีข้อสังเกตประการสุดท้ายว่า หากเปรียบเทียบกับอัตราภาษีของการใช้ประโยชน์ประเภทอื่นจะพบว่าอัตราภาษีสำหรับการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมนั้นมีการจัดเก็บภาษีในอัตราต่ำที่สุด

ดังนั้น จะเห็นได้ว่าพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้กำหนดให้จัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยพิจารณาอัตราภาษีแยกตามการใช้ประโยชน์ในประเภทต่าง ๆ ซึ่งได้จำแนกไว้เป็น 4 ประเภทได้แก่ การใช้ประโยชน์สำหรับการประกอบเกษตรกรรม สำหรับที่อยู่อาศัย สำหรับประโยชน์อื่น ๆ อันเนื่องเกี่ยวกับการประกอบพาณิชย์กรรม และสำหรับที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ เพราะฉะนั้น สำหรับอัตราภาษีที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมนั้น จะคำนวณตามอัตราภาษีที่กำหนดไว้โดยเฉพาะตามลักษณะการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม รวมทั้งยังต้องคำนึงถึงการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีตามมาตรการบรรเทาภาระภาษีที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมและบทเฉพาะกาลในหัวข้อถัดไปอีกด้วย

#### 2.4.6 มาตรการบรรเทาภาระภาษี

ตามบทบัญญัติของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับมาตรการบรรเทาภาระภาษีนั้น ได้ถูกกำหนดออกมาเพื่อเป็นเหตุในการลดภาระภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเช่นเดียวกับกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่ แต่ก็มีรูปแบบมาตรการที่แตกต่างออกไปหลายรูปแบบ ซึ่งมีทั้งในรูปแบบการยกเว้นภาษีและการลดหย่อนภาษี โดยมาตรการบรรเทาภาระภาษีที่เกี่ยวข้องกับที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมมีอยู่ด้วยกัน 2 ประการ ได้แก่

(1) การยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีจำนวนไม่เกิน 50 ล้านบาท กล่าวคือ ในกรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมอยู่ในเขตท้องถื่นใด ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างภายในเขตท้องถื่นนั้นรวมกันในการคำนวณภาษีไม่เกิน 50 ล้านบาท<sup>82</sup> ซึ่งการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีดังกล่าวได้ถูกกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการไว้อีก 2 กรณีดังนี้<sup>83</sup>

- กรณีที่บุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมภายในเขตท้องถื่นใดไม่เกิน 1 แปลง ให้นำมูลค่าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นหักด้วย 50 ล้านบาท หากมูลค่าของฐานภาษีที่คำนวณได้ดังกล่าวมีมูลค่าน้อยกว่าหรือ เท่ากับศูนย์ ให้มูลค่าของฐานภาษีดังกล่าวเท่ากับศูนย์<sup>84</sup>
- กรณีที่บุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมภายในเขตท้องถื่นเดียวกันมากกว่า 1 แปลง ให้นำมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น หักด้วย 50 ล้านบาท โดยให้หักมูลค่าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของแปลงที่มีมูลค่าสูงที่สุดก่อน แล้วหักมูลค่าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่มีมูลค่าสูงในลำดับรองลงมาตามลำดับ หากมูลค่าของฐานภาษีดังกล่าวมีมูลค่าน้อยกว่าหรือเท่ากับศูนย์ ให้มูลค่าของฐานภาษีดังกล่าวเท่ากับศูนย์<sup>85</sup>

(2) การยกเว้นภาษีที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมในช่วง 3 ปีแรกของการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง กล่าวคือ กฎหมายได้กำหนดไว้ในบทเฉพาะกาลโดยให้ยกเว้นการจัดเก็บภาษีสำหรับเจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมทั้งหมด เนื่องจากพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้ถูกตราขึ้นมาเพื่อยกเลิกกฎหมายภาษีทรัพย์สินเดิมทั้งภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ และให้มีผลใช้บังคับแทนกฎหมายทั้ง 2 ฉบับดังกล่าว ทำให้ประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีทั่วไปอาจจะต้องมีการปรับตัว และศึกษาให้เข้าใจถึงภาระภาษีที่เปลี่ยนไปซึ่งตนเองอาจต้องแบกรับเพิ่มขึ้น หรือน้อยลง เพราะฉะนั้นเพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีในช่วงแรกเริ่มของการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ในสามปีแรกของการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัตินี้ซึ่งได้แก่ ปีภาษี พ.ศ. 2563 - 2565<sup>86</sup>

ทั้งนี้ มีข้อสังเกตว่าสำหรับกรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมซึ่งมีนิติบุคคลเป็นเจ้าของนั้น จะไม่ได้รับสิทธิประโยชน์จากการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีทั้งในบทบัญญัติทั่วไปและบทเฉพาะกาลอีกด้วย นอกจากนี้ ในกรณีที่บุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมมากกว่า 1

<sup>82</sup> มาตรา 40 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 บัญญัติว่า “ในกรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมอยู่ในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใด ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นรวมกันในการคำนวณภาษีไม่เกินห้าสิบล้านบาท

การยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมกันประกาศกำหนด”

<sup>83</sup> ประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งเจ้าของเป็นบุคคลธรรมดาใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม

<sup>84</sup> ข้อ 2 เรื่องเดียวกัน

<sup>85</sup> ข้อ 3 เรื่องเดียวกัน

<sup>86</sup> มาตรา 96 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

แปลงและแต่ละแปลงนั้นตั้งอยู่คนละเขตท้องถื่น บุคคลนั้นสามารถได้รับการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีจำนวนไม่เกิน 50 ล้านบาทตามมาตรการบรรเทาภาระภาษีดังกล่าวได้ในทุก ๆ เขตท้องถื่นของแต่ละแห่งซึ่งที่ดินเหล่านั้นตั้งอยู่

ดังนั้น จะเห็นได้ว่ามาตรการบรรเทาภาระภาษีที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรดังกล่าวถูกกำหนดออกมาเพื่อต้องการช่วยเหลือผู้ที่ประกอบอาชีพเกษตรกรให้ได้รับผลกระทบจากภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างซึ่งถือว่าเป็นต้นทุนในการประกอบเกษตรกรรมเป็นจำนวนน้อยที่สุด และต้องการส่งเสริมให้เกิดการเพาะปลูก หรือการเลี้ยงสัตว์มากยิ่งขึ้น เพราะประเทศไทยเป็นประเทศที่สามารถทำการเกษตรได้ตลอดทั้งปี ซึ่งถือเป็นการกระตุ้นการส่งออกสินค้าเกษตรกรรมอันจะส่งผลดีต่อสภาพโดยรวมของเศรษฐกิจของประเทศต่อไป

#### 2.4.7 การคำนวณภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างสามารถคำนวณค่าภาระภาษีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องชำระได้จากสูตรคำนวณดังนี้

$$\text{ภาษีที่ต้องเสีย} = \text{มูลค่าฐานภาษี} \text{ ด้วย อัตราภาษี}$$

ซึ่งมูลค่าฐานภาษี = (มูลค่าที่ดิน + มูลค่าสิ่งปลูกสร้าง) - มูลค่าของฐานภาษีที่ได้รับยกเว้น และอัตราภาษี ให้เป็นไปตามที่กฎหมายได้บัญญัติไว้ตามลักษณะการใช้ประโยชน์ของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างทั้ง 4 ประเภท ได้แก่ การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย การใช้ประโยชน์อื่นนอกจากการประกอบเกษตรกรรมและใช้เป็นที่อยู่อาศัย และที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ<sup>87</sup>

นอกจากนี้ วิธีการคำนวณภาษีสำหรับที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมสามารถสรุปรายละเอียดได้ ดังนี้<sup>88</sup>

- (1) ให้คำนวณมูลค่าฐานภาษีของที่ดินเป็นรายแปลง
- (2) นำมูลค่าของที่ดินทุกแปลงมารวมกันเป็นฐานภาษี
- (3) นำฐานภาษีมาหักด้วยมูลค่าฐานภาษีที่ได้รับการยกเว้นเป็นจำนวน 50 ล้านบาทโดยหักจากแปลงที่มีราคาสูงสุดตามลำดับ
- (4) หลังจากหักด้วยมูลค่าฐานภาษีที่ได้รับการยกเว้นแล้ว ให้คำนวณแยกเป็นรายแปลง แปลงใดมีพื้นที่ดินต่อกันให้นำมูลค่าฐานภาษีมารวมกันเพื่อคำนวณภาษีต่อไป

<sup>87</sup> มาตรา 42 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 บัญญัติว่า “การคำนวณภาษีให้ใช้ฐานภาษีของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างซึ่งคำนวณได้ตามมาตรา 35 หักด้วยมูลค่าของฐานภาษีที่ได้รับยกเว้นตามมาตรา 40 หรือมาตรา 41 แล้วคูณด้วยอัตราภาษีตามมาตรา 37 ตามสัดส่วนที่กำหนดในมาตรา 38 ผลลัพธ์ที่ได้เป็นจำนวนภาษีที่ต้องเสีย

เพื่อประโยชน์ในการคำนวณจำนวนภาษีตามวรรคหนึ่ง กรณีที่ดินหลายแปลงซึ่งมีอาณาเขตติดต่อกันและเป็นของเจ้าของเดียวกัน ให้คำนวณมูลค่าที่ดินทั้งหมดรวมกันเป็นฐานภาษี”

<sup>88</sup> กลุ่มนโยบายการคลังและพัฒนารายได้, คู่มือปฏิบัติงานตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562, หน้า 53.

### บทที่ 3

## หลักเกณฑ์สำคัญและแนวทางการจัดเก็บภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ สำหรับเกษตรกรรมตามกฎหมายภาษีทรัพย์สินของต่างประเทศ

จากการที่ได้ศึกษาสาระสำคัญ หลักการ และแนวความคิดพื้นฐานที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีอากรทั่วไปและภาษีทรัพย์สิน รวมถึงหลักเกณฑ์สำคัญและแนวทางในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของประเทศไทยในบทก่อนหน้าไปแล้ว เพื่อให้สามารถวิเคราะห์สมมติฐานตามที่ได้กำหนดไว้ในการศึกษาเอกัตศึกษานี้ จึงมีความจำเป็นที่จะต้องศึกษาหลักเกณฑ์และแนวทางในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินสำหรับที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมของกฎหมายต่างประเทศ เพื่อให้เข้าใจวัตถุประสงค์และรูปแบบต่าง ๆ ของหลักเกณฑ์แนวทางการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินตามบริบทของแต่ละประเทศ รวมถึงมาตรการพิเศษที่กำหนดออกมาเพื่อช่วยเหลือและสนับสนุนผู้ประกอบการมากยิ่งขึ้น ซึ่งผู้วิจัยได้เลือกศึกษากฎหมายภาษีทรัพย์สินของประเทศสหรัฐอเมริกา รัฐนิวเจอร์ซีย์ และประเทศสาธารณรัฐเกาหลี เนื่องจากมีการกำหนดแนวทางการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินที่น่าสนใจโดยเฉพาะอย่างยิ่งสำหรับกรณีที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรม

### 3.1 หลักเกณฑ์สำคัญและแนวทางการจัดเก็บภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมตามกฎหมายภาษีทรัพย์สินของสหรัฐอเมริกา

เนื่องจากการปกครองของประเทศไทยมีรูปแบบเป็นสหพันธรัฐ (Federal State) คือ การปกครองที่หลาย ๆ รัฐเข้ามารวมกัน ทำให้แนวทางในการจัดเก็บภาษีมีความซับซ้อนเป็นอย่างมาก โดยสามารถแบ่งออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่ การจัดเก็บภาษีโดยรัฐบาลกลาง (Federal Government) และการจัดเก็บภาษีโดยมลรัฐ (State Government) ซึ่งรวมถึงการจัดเก็บภาษีโดยรัฐบาลท้องถิ่น (Local Government) เช่น เทศมณฑล (County) หรือเมือง (City) เป็นต้น<sup>89</sup> จึงส่งผลให้แนวทางการจัดเก็บภาษีนี้นจะมีหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และแนวทางที่มีความแตกต่างกันออกไปตามกฎระเบียบและนโยบายในแต่ละพื้นที่

สำหรับภาษีทรัพย์สิน (Local Property Tax)<sup>90</sup> ของประเทศสหรัฐอเมริกาที่บังคับใช้ในแต่ละท้องถิ่น ส่วนใหญ่จะมีหลักการที่เหมือนกันกล่าวคือ รัฐบาลท้องถิ่นมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจากผู้ที่เป็นเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งมีวิธีการประเมินมูลค่าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างอยู่หลายวิธีแต่วิธีเปรียบเทียบราคาตลาดเป็นวิธีที่นิยมมากที่สุดโดยมีรอบการประเมินอยู่ระหว่าง 1-5 ปี ประกอบกับอัตราภาษีที่นำมาใช้ในการคำนวณก็มีความแตกต่างกันออกไปขึ้นอยู่กับความต้องการการใช้จ่ายเงินงบประมาณของแต่ละท้องถิ่น รวมถึงสัดส่วนการประเมินก็มีความแตกต่างกันตามแนวทางการจัดเก็บของแต่ละรัฐบาล

<sup>89</sup> อวิรุทธ์ ชาญชัยกิตติกร, “ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (ตอนที่ 10),” เอกสารภาษีอากร 39 (กรกฎาคม 2563): 59

<sup>90</sup> แบ็งค์ งามอรุณโชติ และคณะ, แนวคิดภาษีที่ดินและทรัพย์สิน: กรณีศึกษาร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง, หน้า 41.

ท้องถิ่นนั้นจะเลือกใช้ได้เอง เพราะต้องการให้การจัดเก็บภาษีนั้นเกิดความเหมาะสมต่อสภาพของแต่ละเขตท้องถิ่นนั้น ๆ

ทั้งนี้ ผู้วิจัยจึงขอหยิบยกการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของรัฐนิวเจอร์ซีย์ ประเทศสหรัฐอเมริกาขึ้นมาอธิบายเพื่อประกอบการวิเคราะห์ต่อไป เนื่องจากการจัดเก็บภาษีในรัฐนิวเจอร์ซีย์ มีความน่าสนใจในประเด็นที่มีการออกแบบวิธีการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรเพื่อลดภาระภาษีให้แก่ผู้ประกอบการในที่ดินที่ตั้งอยู่ในรัฐนิวเจอร์ซีย์ ซึ่งหน่วยงานระดับท้องถิ่นที่มีอำนาจจัดเก็บภาษีประเภทนี้ได้แก่กองภาษีอากร (Division of Taxation) โดยจะเป็นผู้กำหนดแนวทางในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินในรัฐดังกล่าว

### 3.1.1 หลักเกณฑ์และแนวทางการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินทั่วไปของรัฐนิวเจอร์ซีย์ ประเทศสหรัฐอเมริกา

สำหรับหลักเกณฑ์และแนวทางการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของรัฐนิวเจอร์ซีย์จะถูกกำหนดไว้ในรัฐธรรมนูญนิวเจอร์ซีย์ในตอนที่ 8 (the New Jersey Constitution, Article VIII, Section 1, paragraph 1) ซึ่งมีสาระสำคัญดังนี้<sup>91</sup>

(1) ภาษีทรัพย์สินของรัฐนิวเจอร์ซีย์จะจัดเก็บจากมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ตามที่ได้รับการประเมินในระดับมาตรฐานเดียวกัน โดยความหมายของอสังหาริมทรัพย์ตามกฎหมายภาษีทรัพย์สินนี้ได้แก่ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง ส่วนควบ หรือวัตถุใด ๆ ที่ติดอยู่กับที่ดินในลักษณะถาวร เช่น ต้นไม้ ส่วนต่อเติม อาคาร และรางรถไฟที่สร้างไว้อย่างถาวร เป็นต้น และสิทธิต่าง ๆ ของเจ้าของผู้มกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน รวมถึงสิทธิในการขาย ให้เช่า ให้ใช้ อนุญาตให้ผู้อื่นเข้าหรือออกจากทรัพย์สิน และการงดเว้นการกระทำใด ๆ ตามสิทธิต่าง ๆ ดังกล่าวซึ่งทรัพย์สินทั้งหมดที่ตั้งอยู่ในรัฐนิวเจอร์ซีย์จะต้องถูกจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน เว้นแต่จะมีการกำหนดไว้อย่างชัดเจนว่าทรัพย์สินใดได้รับการยกเว้นให้ไม่ต้องถูกจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน

(2) สำหรับวิธีการประเมินมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์จะยึดตามมูลค่าที่แท้จริง (True Value) หรือมูลค่าตามราคาตลาด (Market Value) ในสัดส่วนที่กำหนดโดยคณะกรรมการภาษี (the county board of taxation) ของแต่ละเขต ทั้ง 21 เขตของรัฐนิวเจอร์ซีย์ ซึ่งจะมีการประเมินทุกวันที่ 1 ตุลาคมของแต่ละปีภาษี โดยมีเทคโนโลยีเข้ามาช่วยในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินผ่านโปรแกรมอีควอลไลเซอร์ (New Jersey's equalization program) จากการพัฒนาร่วมกันระหว่างฝ่ายบริหารทรัพย์สินของแผนภาษี (the Property Administration Branch of the Division of Taxation) ประกอบกับคณะกรรมการภาษีของทุกเขต (the County Board of Taxation และผู้ประเมินภาษีท้องถิ่นทุกคน (the Local Tax Assessor) ซึ่งได้รับการออกแบบมาเพื่อให้แน่ใจว่าโดยรวมในแต่ละเขตการจัดเก็บภาษีจะได้รับการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกัน ทั้งการประเมินมูลค่าของทรัพย์สิน การจัดสรรงบประมาณให้สอดคล้องกับค่าใช้จ่ายของรัฐบาลท้องถิ่น โดยการกำหนดมูลค่าที่แท้จริงของอสังหาริมทรัพย์ทั้งหมดในเขตการจัดเก็บภาษีของรัฐ วิเคราะห์อัตราส่วนการขยาย รวบรวมและวิเคราะห์ข้อมูลการขาย

<sup>91</sup> Division of Taxation, **General Property Tax Information** [online], 12 March 2020. From <https://www.state.nj.us/treasury/taxation/lpt/genlpt.shtml>



(3) สำหรับจำนวนภาษีทรัพย์สินที่แต่ละเขตจะเรียกเก็บนั้น จะขึ้นอยู่กับความต้องการงบประมาณของรัฐบาลท้องถิ่นนั้น ๆ ซึ่งประกอบไปด้วยค่าใช้จ่ายของรัฐบาลท้องถิ่น และงบประมาณของสถานศึกษาในเขตนั้น ส่งผลให้อัตราภาษีทั่วไปของแต่ละเขตถูกคำนวณโดยการหารจำนวนเงินของงบประมาณทั้งหมดด้วยมูลค่าประเมินรวมของทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีทั้งหมดของเขตนั้น ๆ และเมื่อได้อัตราภาษีทั่วไปดังกล่าวมาแล้วก็นำมาคูณด้วยมูลค่าของทรัพย์สินตามการประเมิน ตามนโยบาย "Home Rule" ซึ่งเป็นนโยบายที่เข้มแข็งของรัฐนิวเจอร์ซีย์ที่กำหนดว่า รัฐจะไม่มีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณของรัฐบาลท้องถิ่น และไม่ได้รับภาษีทรัพย์สินใด ๆ ที่เรียกเก็บโดยแต่ละเขต เพื่อให้เกิดความเหมาะสมต่อการพัฒนาเขตท้องถิ่นนั้น ๆ

### 3.1.2 หลักเกณฑ์และแนวทางการจัดเก็บภาษีสำหรับที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมของรัฐนิวเจอร์ซีย์ ประเทศสหรัฐอเมริกา

จากหลักเกณฑ์และแนวทางการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของรัฐนิวเจอร์ซีย์ข้างต้น ที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมนั้นถือเป็นสิ่งหาริมทรัพย์ที่ต้องถูกจัดเก็บภาษีตามความหมายที่กฎหมายภาษีทรัพย์สินได้กำหนดไว้ อีกทั้งก็ไม่ได้มีการกำหนดไว้อย่างชัดเจนว่าที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมได้รับการยกเว้นให้ไม่ต้องถูกจัดเก็บภาษีทรัพย์สินแต่อย่างใด เพราะฉะนั้นที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมจึงต้องกลับไปใช้หลักเกณฑ์ของการจัดเก็บภาษีที่ได้กำหนดเป็นการทั่วไปเอาไว้โดยคำนวณตามมูลค่าของที่ดินคูณด้วยอัตราภาษีที่แต่ละเขตเป็นผู้กำหนดเอง ทำให้เกิดภาระภาษีที่แท้จริงสำหรับที่ดินนั้น ๆ

อย่างไรก็ตาม แม้รัฐธรรมนูญนิวเจอร์ซีย์จะไม่ได้กำหนดให้ยกเว้นภาษีทรัพย์สินสำหรับที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมไว้อย่างชัดเจน แต่ก็มีกำหนดมาตรการจัดเก็บภาษีที่ดินเพื่อการเกษตร (Farmland Tax) ไว้โดยเฉพาะ เนื่องจากในช่วงปีค.ศ. 1950 – 2006 (พ.ศ. 2493 – 2549) มีรายงานว่าผู้ประกอบอาชีพเกษตรกรรมมีรายได้เฉลี่ยสุทธิเพิ่มขึ้นเพียงร้อยละ 571 จากฟาร์มเกษตรกรรม ในทางกลับกันพบว่ามูลค่าราคาตลาดของที่ดินเกษตรกรรมและสิ่งปลูกสร้างนั้นเพิ่มขึ้นร้อยละ 3,620 ส่งผลให้เกิดช่องว่างระหว่างรายได้ของเกษตรกรจากผลผลิตทางเกษตรกรรมกับมูลค่าราคาของที่ดินซึ่งมีความแตกต่างกันอย่างมาก เพื่อเป็นการลดภาระภาษีให้แก่เกษตรกรจึงได้กำหนดแนวทางการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมโดยให้มีวิธีการคำนวณที่แตกต่างจากภาษีทรัพย์สินทั่วไป ซึ่งจะต้องได้รับการประเมินว่าที่ดินดังกล่าวเป็นที่ดินเพื่อการเกษตร (Farmland Assessment) ก่อนถึงจะเกิดสิทธิประโยชน์ในการบรรเทาภาระภาษีแก่ผู้ที่เป็นเจ้าของที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรม<sup>92</sup>

#### 3.1.2.1 นิยามของการใช้ที่ดินสำหรับเกษตรกรรม

ที่ดินที่จะได้รับการจัดเก็บภาษีที่ดินเพื่อการเกษตรนั้น จะต้องมีการใช้ประโยชน์ทางการเกษตรหรือการทำพืชสวน (“Devoted to agricultural or horticultural use”) ซึ่งได้กำหนดนิยามของการใช้ประโยชน์

<sup>92</sup> อวีรุทท์ ชาญชัยกิตติกร, “ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (ตอนที่ 9),” เอกสารภาษีอากร 38 (มิถุนายน 2563): 60

ดังกล่าวไว้ในพระราชบัญญัติการประเมินที่ดินเพื่อการเกษตรแห่งรัฐนิวเจอร์ซีย์ปี 1964 (The New Jersey Farmland Assessment Act of 1964) ดังนี้<sup>93</sup>

(1) ที่ดินซึ่งเป็นที่ตั้งและใช้กับยู้งฉาง เเพง โรงบรรจุสินค้า สิ่งอำนวยความสะดวกในการจัดเก็บสำหรับฟาร์ม ตลาดฟาร์มตามฤดูกาลซึ่งขายผลผลิตทางการเกษตรเป็นส่วนใหญ่ ที่อยู่อาศัยสำหรับแรงงานทางการเกษตรตามฤดูกาล ไฮโล เปล และโครงสร้างอื่น ๆ ที่มีลักษณะในทำนองเดียวกันสำหรับใช้ในการประกอบการผลิตและจำหน่ายพืชผลทางเกษตรโดยตรง

(2) ที่ดินซึ่งประกอบด้วยทะเลสาบ สระน้ำ ลำธาร พื้นที่กันชนลำธาร พุ่มไม้เตี้ย พื้นที่ชุ่มน้ำ และ/หรือบ่อน้ำชลประทานสำหรับกันสำรอง หรือเหตุจำเป็นอันสมควรเพื่อวัตถุประสงค์ในการบำรุงรักษาการใช้ประโยชน์ทางการเกษตรหรือพืชสวนของที่ดินซึ่งมีพื้นที่ขั้นต่ำอย่างน้อย 5 เอเคอร์สำหรับใช้ทางการเกษตรหรือพืชสวน นอกเหนือจากการผลิตเพื่อจำหน่ายต้นไม้และผลิตภัณฑ์จากป่า

(3) ที่ดินสำหรับผลิต เก็บเกี่ยว และจำหน่ายพืชผลทั้งรูปแบบค่าปลีกหรือค้าส่ง

(4) ที่ดินสำหรับปลูกพืชผลเป็นส่วนหนึ่งของโครงการหมุนเวียนพืชผลตามปกติ

(5) ที่ดินสำหรับเลี้ยงหรือวางไข่สัตว์ปีก ซึ่งจะต้องมีระยะที่รั้วสามารถล้อมรอบบริเวณที่จะเลี้ยงสัตว์ดังกล่าวได้อย่างเพียงพอ

(6) ที่ดินสำหรับปลูกพืชเพื่อใช้ในฟาร์ม แต่ไม่รวมถึงที่ดินที่ใช้ผลิตพืชผลเพื่อการบริโภคส่วนบุคคลเท่านั้น

(7) ที่ดินรกร้างว่างเปล่าระหว่างในช่วงฤดูเพาะปลูกโดยใช้การเพาะปลูกหรือการควบคุมทางเคมี เพื่อกำจัดหรือลดวัชพืชเพื่อการผลิตทางการเกษตรหรือพืชสวนในอนาคต

(8) ที่ดินสำหรับเลี้ยงสัตว์ในฟาร์ม หรือเลี้ยงสัตว์เพื่อจำหน่ายสัตว์หรือผลิตภัณฑ์จากสัตว์ในตลาดทั้งค้าปลีกหรือค้าส่ง

(9) ที่ดินที่ลงทะเบียนในโครงการอนุรักษ์ดินที่บริหารงานโดยหน่วยงานของรัฐบาลกลางที่ตรงตามข้อกำหนดการบำรุงรักษาประจำปีสำหรับการผลิตทางการเกษตรหรือพืชสวนในอนาคตหรือโปรแกรมที่เทียบเท่า เช่น โครงการอนุรักษ์ดิน โครงการพื้นที่ชุ่มน้ำและโครงการปรับปรุงพื้นที่อนุรักษ์ เป็นต้น

(10) ที่ดินที่เพาะปลูกต้นไม้และผลิตผลิตภัณฑ์จากป่าเพื่อจำหน่ายภายในระยะเวลาที่เหมาะสม และที่ดินดังกล่าวได้รับการจัดการตามแผนการจัดการป่าไม้ซึ่งได้รับอนุมัติจากผู้พิทักษ์ป่าแห่งรัฐเป็นลายลักษณ์อักษร

(11) ที่ดินสำหรับการเลี้ยงปศุสัตว์ให้เติบโต พื้นฟู ผักฝน หรือเล็มหญ้า และมีรั้วล้อมรอบเพียงพอในบริเวณที่จะเลี้ยงสัตว์ หรือผลิตภัณฑ์ของสัตว์นั้นเพื่อการจำหน่าย แต่การเลี้ยงปศุสัตว์จะไม่รวมถึงการเลี้ยงสุนัข

(12) ที่ดินสำหรับการเลี้ยงปศุสัตว์ให้อยู่อาศัย พักผ่อน หรือฝึกฝนโดยเสียค่าธรรมเนียม (ซึ่งไม่รวมทุ่งหญ้าสำหรับเลี้ยงสัตว์) ซึ่งสัตว์ดังกล่าวเป็นของคู่สัญญาหรือบุคคลอื่นที่ไม่ใช่เจ้าของที่ดิน และที่ดินนั้นมีพื้นที่

<sup>93</sup> New Jersey Department of Agriculture, Farmland Assessment Overview (July 2015). p. 3-5.

ติดต่อกันตั้งแต่ 5 เอเคอร์ขึ้นไป รวมทั้งมีคุณสมบัติเหมาะสมสำหรับการประเมิน และการจัดเก็บภาษีตามที่ กฎหมายกำหนด

(13) ที่ดินสำหรับการสำรองพื้นที่เป็นป่าไม้หรือพื้นที่ชุ่มน้ำ และที่ต่อเนื่องกับบางส่วน หรือเป็น ประโยชน์ต่อที่ดินที่เกี่ยวเนื่องผลผลิตทางการเกษตร หรือพื้นที่เพาะปลูกพืชผล หรือทุ่งหญ้าเลี้ยงสัตว์ถาวร

(14) ที่ดินที่มีประสิทธิภาพจำกัดในการทำการเพาะปลูกหรือเลี้ยงปศุสัตว์ซึ่งถูกบริหารจัดการตาม โครงการควบคุมการกัดเซาะ หรือการกันสำรองที่ดิน หรือเหตุจำเป็นอันสมควรเพื่อการผลิตทางการเกษตร หรือพืชสวนของที่ดินที่มีพื้นที่อย่างน้อย 5 เอเคอร์จัดเป็นพื้นที่เพาะปลูกที่เกี่ยวเนื่อง พื้นที่เพาะปลูกหรือทุ่ง หญ้าเลี้ยงสัตว์ถาวร

(15) เรือนกระจกสำหรับเพาะปลูกต้นไม้ หรือการเลี้ยงสัตว์ปีก หรือสิ่งอำนวยความสะดวกสำหรับการ เลี้ยงปศุสัตว์ซึ่งจำหน่ายสัตว์หรือผลิตภัณฑ์ของสัตว์ดังกล่าว

(16) ที่ดินซึ่งใช้ในการผลิตพลังงานชีวมวล พลังงานแสงอาทิตย์ หรือพลังงานลม ให้ถือว่าเป็นที่ดินที่ใช้ ประโยชน์ทางการเกษตรหรือการทำพืชสวน ตราบเท่าที่มีคุณสมบัติตามที่กำหนด เว้นแต่พลังงานที่เกิดจาก การใช้ดังกล่าวจะไม่ถือเป็นผลิตภัณฑ์ทางการเกษตรหรือพืชสวน

ดังนั้น จึงสามารถสรุปนิยามของคำว่า “การใช้ประโยชน์ทางการเกษตร” (Agricultural use) คือ ที่ดินที่ใช้สำหรับการเพาะปลูกพืชและเลี้ยงสัตว์เพื่อผลิตและจำหน่ายที่เป็นประโยชน์ต่อมนุษย์ ซึ่งรวมถึงแต่ไม่ จำกัดเพียงอาหารสัตว์ หญ้าสด ธัญพืช พืชซึ่งเป็นอาหารสัตว์ โคนมและผลิตภัณฑ์จากนม สัตว์ปีกและ ผลิตภัณฑ์จากสัตว์ปีก การปศุสัตว์ซึ่งรวมทั้งโคนม แกะ สุกร ม้า ม้าขนาดเล็ก ล่อ หรือแพะ รวมถึงการ เพาะพันธุ์ กินนอน เลี้ยง พักฟื้น ผักหรือเลี้ยงสัตว์ใด ๆ หรือทั้งหมดดังกล่าว ซึ่งการปศุสัตว์ไม่รวมถึงการเลี้ยง สุนัข มังและผลิตภัณฑ์ที่ได้จากมัน ขนสัตว์ ต้นไม้ และผลิตภัณฑ์จากป่า หรือเมื่อได้ใช้ประโยชน์และปฏิบัติตาม ข้อกำหนดและคุณสมบัติสำหรับการชำระเงินหรือค่าตอบแทนอื่น ๆ ครอบคลุมตามโครงการอนุรักษ์ดินภายใต้ ข้อตกลงกับหน่วยงานของรัฐบาลกลาง<sup>94</sup> ส่วนนิยามของคำว่า “การทำพืชสวน” (Horticultural use) คือ ที่ดินสำหรับการเพาะปลูกเพื่อจำหน่ายผลไม้นานาชาติไม่ว่าจะเป็นองุ่น ถั่วและผลเบอร์รี่ ผัก ไม้เพาะชำ ดอกไม้ ไม้ประดับ และผลิตภัณฑ์จากเรือนกระจก หรือเมื่อได้ใช้ประโยชน์และปฏิบัติตามข้อกำหนดและคุณสมบัติ สำหรับการชำระเงินหรือค่าตอบแทนอื่น ๆ ครอบคลุมตามโครงการอนุรักษ์ดินภายใต้ข้อตกลงกับหน่วยงานของ รัฐบาลกลาง<sup>95</sup> อย่างไรก็ตาม นิยามของการใช้ประโยชน์ทางการเกษตรหรือการทำพืชสวนจะไม่ครอบคลุมถึง อาคารทุกประเภท หรือที่ดินต่อเนื่องกับอาคารดังกล่าวซึ่งตั้งอยู่ในที่ดินที่เกษตรกรรม ทำให้อาคารและที่ดิน ดังกล่าวจะถูกประเมินและจัดเก็บภาษีทรัพย์สินโดยวิธีทั่วไปเหมือนทรัพย์สินอื่น ๆ<sup>96</sup>

ดังนั้นจะเห็นได้ว่า พระบัญญัติดังกล่าวได้มีการกำหนดไว้อย่างชัดเจนถึงนิยามของการใช้ที่ดินสำหรับ เกษตรกรรมซึ่งมีใจความว่าเป็นการใช้ประโยชน์ในการเพาะปลูกพืชหรือเลี้ยงสัตว์เพื่อจำหน่าย แต่ไม่รวมถึง

<sup>94</sup> Ibid. p. 17.

<sup>95</sup> Ibid. p. 18.

<sup>96</sup> Ibid. p. 1.

อาคารหรือที่ดินต่อเนื่องที่ตั้งอยู่ในพื้นที่เกษตรกรรม เพื่อเป็นแนวทางในการใช้มาตรการเฉพาะสำหรับจัดเก็บภาษีที่ดินเพื่อการเกษตร

### 3.1.2.2 ฐานภาษีและอัตราภาษีที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรม

ฐานภาษีสำหรับที่ดินที่ใช้ประโยชน์ทางการเกษตรหรือการทำพืชสวนนั้นจะถูกประเมินจากมูลค่าของที่ดินซึ่งถือเป็นอสังหาริมทรัพย์ตามกฎหมายภาษีทรัพย์สิน แต่จะถูกกำหนดตามพระราชบัญญัติการประเมินที่ดินเพื่อการเกษตรแห่งรัฐนิวเจอร์ซีย์ปี 1964 (The New Jersey Farmland Assessment Act of 1964) ว่าจะได้รับอนุญาตให้ประเมินฐานภาษีจากมูลค่าของความสามารถในการผลิต (Productivity Value) โดยมีคณะกรรมการประเมินที่ดินการเกษตรแห่งรัฐ (The State Farmland Evaluation Committee) เป็นผู้กำหนดมูลค่าของผลผลิตทางการเกษตรประจำปี<sup>97</sup> แทนการประเมินฐานภาษีจากมูลค่าที่แท้จริง (True Value) หรือมูลค่าตามราคาตลาด (Market Value) ในสัดส่วนที่กำหนดโดยคณะกรรมการภาษี (the county board of taxation) ตามกรณีฐานภาษีทรัพย์สินทั่วไป ซึ่งการที่จะได้รับการประเมินเป็นที่ดินที่ใช้ประโยชน์ทางการเกษตรหรือการทำพืชสวนจะต้องมีขั้นตอนดำเนินการและเงื่อนไข ดังต่อไปนี้<sup>98</sup>

(1) ผู้ยื่นคำขอรับการประเมินจะต้องเป็นเจ้าของที่ดินที่ใช้ประโยชน์ทางการเกษตรหรือการทำพืชสวนตามแบบฟอร์ม FA-1 ต่อผู้ประเมินภาษีท้องถิ่นเป็นประจำทุกปี ก่อนวันที่ 1 สิงหาคมของปีก่อนหน้าปีภาษี พร้อมทั้งจะต้องแสดงหลักฐานต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับกรรมสิทธิ์ในที่ดินและพื้นที่ของที่ดิน รายละเอียดกิจการที่ประกอบเกษตรกรรม และผลประกอบการจากยอดขายในที่ดินดังกล่าว

(2) ที่ดินดังกล่าวจะต้องถูกใช้ประโยชน์ทางการเกษตร และ/หรือการทำพืชสวนเป็นระยะเวลาอย่างน้อย 2 ปีต่อเนื่องก่อนปีภาษีที่ขอรับการประเมิน

(3) ที่ดินดังกล่าวจะต้องมีพื้นที่ติดต่อกันไม่น้อยกว่า 5 เอเคอร์ ภายใต้การครอบครองของเจ้าของรายเดียวกัน พื้นที่ป่าไม้หรือพื้นที่น้ำ และที่ดินที่อยู่ภายใต้บ้านหรือสิ่งปลูกสร้างอื่นในพื้นที่นี้ จะไม่นำมารวมคำนวณเป็นพื้นที่ใช้ประโยชน์ทางการเกษตรหรือการทำพืชสวนใน 5 เอเคอร์ดังกล่าว

(4) ยอดขายของผลผลิตจากที่ดินดังกล่าวจะต้องมีค่าเฉลี่ยอย่างน้อย 1,000 ดอลลาร์ต่อปี สำหรับที่ดิน 5 เอเคอร์แรก และเฉลี่ย 5 ดอลลาร์ต่อเอเคอร์สำหรับที่ดินส่วนที่เกินจาก 5 เอเคอร์ดังกล่าว ยกเว้นกรณีของพื้นที่ป่าไม้ พื้นที่ชุ่มน้ำซึ่งจะต้องมีรายได้ 500 ดอลลาร์ต่อปีสำหรับที่ดิน 5 เอเคอร์แรก และ 0.5 ดอลลาร์ต่อเอเคอร์สำหรับที่ดินส่วนที่เกินจาก 5 เอเคอร์ดังกล่าว หรือมีหลักฐานอย่างชัดเจนเกี่ยวกับยอดขาย การชำระเงิน หรือค่าธรรมเนียมรายปีที่คาดว่าจะเกิดขึ้นภายในรอบระยะเวลานั้น ๆ โดยขึ้นอยู่กับผลผลิตทางการเกษตรหรือพืชสวนที่กำลังผลิต

(5) ผู้เป็นเจ้าของที่ดินจะต้องแสดงให้เห็นว่าที่ดินจะยังคงใช้ในการทำเกษตรกรรมตลอดปีภาษี สำหรับอัตราภาษีที่จะนำมาคำนวณโดยการคูณกับฐานภาษีนั้น จะใช้อัตราภาษีทั่วไป (General Tax Rate) ที่แต่ละเขตท้องถิ่นเป็นผู้กำหนดตามความต้องการงบประมาณของรัฐบาลท้องถิ่นนั้น ๆ ดังรายละเอียด

<sup>97</sup> Property Administration, Division of Taxation, [Farmland Assessment Brochure](#) (December 2016). p. 1-2.

<sup>98</sup> New Jersey Department of Agriculture, [Farmland Assessment Overview](#), p. 1-2.

ในหัวข้อหลักเกณฑ์และแนวทางการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินทั่วไปที่ได้กล่าวถึงไปแล้ว จึงเกิดเป็นภาระภาษีทรัพย์สินสำหรับที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมที่ผู้ประกอบการเกษตรกรรมจะต้องแบกรับ ซึ่งได้รับการบรรเทาภาระภาษีจากการประเมินฐานภาษีตามมูลค่าของความสามารถในการผลิต เพื่อให้เหมาะสมต่อรายได้และการใช้ประโยชน์ในที่ดินเพื่อการเกษตรอย่างแท้จริง

อย่างไรก็ตาม เมื่อใดที่ดินที่ใช้ประโยชน์ทางการเกษตรหรือการทำพืชสวน ถูกนำไปใช้ประโยชน์เป็นอย่างอื่นที่ไม่ใช่เพื่อการเกษตรอีกต่อไป ก็จะต้องกลับมาประเมินภาษีและชำระค่าภาษีย้อนหลัง (Roll-Back Taxes)<sup>99</sup>

### 3.1.2.3 มาตรการบรรเทาภาระภาษีที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรม

แม้หลักเกณฑ์และแนวทางการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของรัฐนิวเจอร์ซีย์ของรัฐธรรมนูญนิวเจอร์ซีย์ในเรื่องที่ 8 ส่วนที่ 1 วรรคหนึ่ง จะไม่ได้กำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษีที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมไว้เป็นการเฉพาะ แต่มีการตราพระราชบัญญัติการประเมินที่ดินเพื่อการเกษตรแห่งรัฐนิวเจอร์ซีย์ปี 1964 (The New Jersey Farmland Assessment Act of 1964) เพื่อมาบรรเทาภาระภาษีให้กับเกษตรกร โดยการได้รับการประเมินฐานภาษีจากมูลค่าของความสามารถในการผลิต (Productivity Value) จากที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมนั้น ๆ ซึ่งมีความแตกต่างจากการประเมินฐานภาษีในกรณีทั่วไป จึงถือได้ว่าเป็นเครื่องมือในการแก้ปัญหาช่องว่างระหว่างรายได้ของเกษตรกรกับมูลค่าที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรม แต่เกษตรกรผู้เป็นเจ้าของที่ดินนั้นจะต้องดำเนินการและปฏิบัติตามเงื่อนไขที่กฎหมายได้กำหนดไว้ให้ครบถ้วนจึงจะได้รับสิทธิประโยชน์ดังกล่าว ตามรายละเอียดที่ได้กล่าวไปแล้วในหัวข้อฐานภาษีและอัตราภาษีที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมก่อนหน้า

## 3.2 หลักเกณฑ์สำคัญและแนวทางการจัดเก็บภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมตามกฎหมายภาษีทรัพย์สินของสาธารณรัฐเกาหลี

ด้วยเหตุที่มีการปรับปรุงระบบภาษีครั้งใหญ่ของสาธารณรัฐเกาหลี (Republic of Korea) หรือที่รู้จักกันโดยทั่วไปว่า ประเทศเกาหลีใต้ (South Korea) โดยมีการปรับเปลี่ยนหลักเกณฑ์สำคัญและแนวทางในการจัดเก็บไม่ว่าจะเป็นฐานภาษีที่มีทั้งการเพิ่มและขยายให้สามารถจัดเก็บได้มากยิ่งขึ้น รวมถึงการเปลี่ยนอัตราภาษีโดยการนำอัตราแบบก้าวหน้ามาใช้ เพื่อเป็นเครื่องมือที่นำไปสู่การแก้ไขปัญหาความเหลื่อมล้ำในสังคมเกาหลีอย่างยั่งยืน

อีกทั้ง พบว่าการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินที่มาจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีซึ่งเป็นผู้มีกรรมสิทธิ์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นเกิดประสิทธิภาพที่ดีส่งผลให้รายได้หลักของรัฐบาลท้องถิ่นเพิ่มสูงขึ้น จึงสามารถนำไปพัฒนาเขตท้องถิ่นได้ตามนโยบายของแต่ละเขตท้องถิ่นนั้น ๆ ประกอบกับการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินในอัตราภาษีแบบ

<sup>99</sup> Ibid. p. 1.

ก้าวหน้าถือเป็นความโดดเด่นอย่างหนึ่งของสาธารณรัฐเกาหลีอย่างมาก<sup>100</sup> รวมถึงยังมีการกำหนดอัตราภาษีไว้สำหรับที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมโดยเฉพาะ ทำให้การศึกษาหลักเกณฑ์และแนวทางการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของสาธารณรัฐเกาหลีเป็นสิ่งที่น่าสนใจ เพื่อให้ทราบว่ามียุทธศาสตร์ของภาษีทรัพย์สินเป็นอย่างไร และสามารถนำไปเปรียบเทียบเพื่อนำไปวิเคราะห์ต่อไปได้

### 3.2.1 หลักเกณฑ์และแนวทางการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินทั่วไปของสาธารณรัฐเกาหลี

ภาษีทรัพย์สินของสาธารณรัฐเกาหลีนั้นถูกจำแนกออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่ ภาษีที่ดิน (Aggregate Land Tax) ซึ่งมีทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีได้แก่ ที่ดิน และภาษีสิ่งปลูกสร้าง (Property Tax on Building) ซึ่งมีทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีได้แก่ สิ่งปลูกสร้าง เรือ และเครื่องบิน โดยมีการกำหนดฐานภาษีจากราคาประเมินทุนทรัพย์คือ มูลค่าตามราคาตลาด (Market Value) และมูลค่าต้นทุนทดแทน (Replacement Value) ทั้งนี้ มีการคำนวณอัตราการเก็บภาษีทั้งตามขนาดที่ดินและการใช้ประโยชน์แล้วแต่กรณี ซึ่งจะมีทั้งอัตราภาษีแบบก้าวหน้าและแบบคงที่ตามประเภทของทรัพย์สินและลักษณะการใช้ประโยชน์ตามแต่กรณีเช่นเดียวกัน<sup>101</sup> ทั้งนี้ สำหรับหลักเกณฑ์และแนวทางการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินทั่วไปได้ถูกกำหนดไว้ในพระราชบัญญัติภาษีท้องถิ่นฉบับที่ 12602 ลงวันที่ 20 พฤษภาคม พ.ศ. 2557 (Local Tax Act, No. 12602 on May 20, 2014) ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

#### ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีทรัพย์สิน<sup>102</sup>

(1) ที่ดิน ซึ่งหมายถึง ที่ดินที่ต้องจดทะเบียนในบันทึกเกี่ยวกับที่ดินตามกฎหมายว่าด้วยการสำรวจที่ดิน การสำรวจทางน้ำ และบันทึกเกี่ยวกับที่ดิน และที่ดินที่ถูกใช้เพื่อประโยชน์อื่น ๆ<sup>103</sup>

(2) สิ่งปลูกสร้าง ซึ่งหมายถึง สิ่งปลูกสร้างที่ติดอยู่บนที่ดิน มีหลังคา เสาหรือผนัง และมีสิ่งอำนวยความสะดวกประกอบ สำนักงาน สถานที่สำหรับการแสดงสาธารณะ ร้านค้า โรงรถ หรือคลังสินค้าที่ติดตั้งในโครงสร้างใต้ดินหรือเหนือพื้นดิน หรือโครงสร้างอื่นที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาของประธานาธิบดี<sup>104</sup> รวมถึงสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน สิ่งอำนวยความสะดวกเพื่อการพักผ่อนหย่อนใจ สถานที่จัดเก็บ สิ่งอำนวยความสะดวกสำหรับเทียบท่า สิ่งอำนวยความสะดวกสำหรับท่าเทียบเรือ สิ่งอำนวยความสะดวกที่อ้อยสาย ระบบประปา หรือการระบายน้ำ สิ่งอำนวยความสะดวกในการจัดหาพลังงาน และสิ่งอำนวยความสะดวกอื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันซึ่งติดอยู่กับพื้นดินหรือติดตั้งใต้ดินหรือบนโครงสร้างอื่น ๆ รวมถึงสิ่งอำนวยความสะดวกตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

<sup>100</sup> ณัฐพล พลฤทธิ์, “การปฏิรูปการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินและภาษีความมั่งคั่ง: ศึกษาเปรียบเทียบ กับสาธารณรัฐเกาหลี” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท สาขาวิชากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2559) หน้า 89-90.

<sup>101</sup> แบ็งค์ งามอรุณโชติ และคณะ, แนวคิดภาษีที่ดินและทรัพย์สิน: กรณีศึกษาร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง, หน้า 39.

<sup>102</sup> Local Tax Act, Article 105

<sup>103</sup> Article 104, Ibid.

<sup>104</sup> Building Act, Article 2

(3) บ้าน ซึ่งหมายถึง อาคารสำหรับพักอาศัยทั้งหมดหรือบางส่วนเพื่อให้สมาชิกในครัวเรือนสามารถอยู่อาศัยอย่างอิสระจากครัวเรือนอื่นได้ในระยะยาว รวมถึงที่ดินที่ติดกันนั้น และจำแนกเป็นบ้านเดี่ยวและบ้านหลายครอบครัว<sup>105</sup> อีกทั้งจะต้องไม่อยู่ในขอบข่ายของคำว่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง<sup>106</sup>

(4) เครื่องบิน<sup>107</sup> ซึ่งหมายถึง เครื่องบิน เรือเหาะ เครื่องร่อน เครื่องบินโรเตอร์ และอุปกรณ์การบินอื่นที่คล้ายคลึงกันซึ่งกำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา<sup>108</sup>

(5) เรือ<sup>109</sup> ซึ่งหมายถึง เรือกลไฟ เรือเดินทะเล เรือท้องแบน และเรืออื่น ๆ ทั้งหมด โดยไม่คำนึงถึงชื่อที่เรียกขาน<sup>110</sup>

#### ทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี<sup>111</sup>

(1) ทรัพย์สินใด ๆ ที่เป็นของรัฐ รัฐบาลท้องถิ่น สมาคมปกครองส่วนท้องถิ่น รัฐบาลต่างประเทศ และองค์ระหว่างประเทศในสาธารณรัฐเกาหลี

(2) ทรัพย์สินใด ๆ ที่เป็นของรัฐ รัฐบาลท้องถิ่น หรือสมาคมปกครองส่วนท้องถิ่น และใช้สำหรับทางราชการหรือเพื่อประโยชน์สาธารณะเป็นเวลาไม่น้อยกว่าหนึ่งปี

(3) ทรัพย์สินใด ๆ ที่ไม่ใช่เพื่อแสวงหาผลกำไรทางธุรกิจไม่ว่าจะเป็น ถนน แม่น้ำ เขื่อน ท่อร้อยสาย บ่อสำรอง และหลุมศพ เขตคุ้มครองป่าไม้ อาคารที่สร้างขึ้นเพื่อใช้ชั่วคราวซึ่งมีอายุไม่ถึงหนึ่งปี เรือที่ใช้กักขังในยามฉุกเฉิน สำหรับเรือข้ามฟากที่ไม่คิดค่าใช้จ่าย สำหรับประกอบเป็นสะพานลอยหรือสำหรับเรือบรรทุกที่เป็นของเรือแม่ อาคารหรือที่อยู่อาศัยซึ่งไม่เหมาะสมที่จะเรียกเก็บภาษีทรัพย์สิน เช่น อาคารที่ถูกหน่วยงานรัฐสั่งให้รื้อถอนที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา เป็นต้น

#### ผู้มีหน้าที่เสียภาษี<sup>112</sup>

(1) บุคคลที่เสมือน (Virtually) เป็นเจ้าของทรัพย์สิน ณ วันที่ถึงกำหนดชำระค่าภาษีทรัพย์สิน ในกรณีดังต่อไปนี้ ให้ถือว่าบุคคลเป็นผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีทรัพย์สิน

- ในกรณีทรัพย์สินร่วม ให้พิจารณาจากส่วนที่สอดคล้องกับสัดส่วนที่ตนเป็นเจ้าของ
- ในกรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีเจ้าของต่างรายแยกออกจากกัน ให้พิจารณาแยกตามสัดส่วนของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามเจ้าของแต่ละราย

<sup>105</sup> Housing Act, 2

<sup>106</sup> Local Tax Act, Article 104

<sup>107</sup> Ibid.

<sup>108</sup> Article 6, Ibid.

<sup>109</sup> Article 104, Ibid.

<sup>110</sup> Article 6, Ibid.

<sup>111</sup> Article 109, Ibid.

<sup>112</sup> Article 107, Ibid.

- ในกรณีทรัพย์สินของกองทรัสต์จดทะเบียน หรือระบุชื่อผู้ดูแลผลประโยชน์ตามกฎหมายทรัสต์ สำหรับทรัพย์สินที่จัดประเภทไว้สำหรับผู้จัดการกองทรัสต์แต่ละราย ให้ถือว่าทรัสต์แต่ละรายเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีทรัพย์สินตามทรัพย์สินแต่ละอย่าง

(2) นอกเหนือจาก (1) บุคคลใด ๆ ต่อไปนี้ มีหน้าที่เสียภาษีทรัพย์สิน ณ วันที่ถึงกำหนดชำระค่าภาษีทรัพย์สิน

- ในกรณีที่ไม่สามารถระบุเจ้าของโดยพฤตินัยได้ เนื่องจากเจ้าของตามทะเบียนราชการไม่ได้รายงานการเปลี่ยนแปลงความเป็นเจ้าของอันเนื่องมาจากเหตุผลใด ๆ เช่น การซื้อและการขาย ให้ถือว่าเจ้าของตามทะเบียนราชการเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี
- ในกรณีที่ได้ทรัพย์สินมาจากการรับมรดก เมื่อไม่ได้จดทะเบียนมรดกและไม่รายงานเจ้าของโดยพฤตินัย ให้ถือว่าทายาทหลักเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี
- ในกรณีทรัพย์สินที่มีกลุ่มตระกูลเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ แต่จดทะเบียนในชื่อบุคคลธรรมดา หรือกรณีใด ๆ ที่ไม่ได้รายงานทรัพย์สินดังกล่าวเป็นของกลุ่มตระกูล ให้ถือว่าเจ้าของตามทะเบียนราชการเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี
- ในกรณีที่สัญญาขายทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีทรัพย์สินเป็นงวดประจำปีได้ทำข้อตกลงกับรัฐ รัฐบาลท้องถิ่น และหน่วยงานปกครองส่วนท้องถิ่น และไม่ได้พิจารณาการให้สิทธิในการใช้ประโยชน์ทรัพย์สินดังกล่าว ให้ถือว่าผู้ขายเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี
- ในกรณีที่ดินที่อยู่ระหว่างการพัฒนาตามโครงการพัฒนาเมืองภายใต้กฎหมายว่าด้วยการพัฒนาเมือง และโครงการปรับปรุงภายใต้กฎหมายว่าด้วยการบำรุงรักษาและปรับปรุงเขตเมืองและสภาพความเป็นอยู่ของผู้อยู่อาศัย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อพัฒนาที่อยู่อาศัยและปรับปรุงสภาพแวดล้อมภายในเมืองเท่านั้น ให้ถือว่าผู้ดำเนินโครงการเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี

(3) ในกรณีที่ไม่สามารถระบุเจ้าของโดยพฤตินัยได้ เนื่องจากมีการรายการความเป็นเจ้าของไม่ชัดเจน ณ วันที่ถึงกำหนดชำระค่าภาษีทรัพย์สิน ให้ถือว่าผู้ใช้หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ดังนั้น จึงเห็นว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามพระราชบัญญัติฉบับนี้ได้แก่ ผู้เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง บ้าน เรือ เครื่องบิน ซึ่งปรากฏอยู่ในเอกสารสิทธิ์ตามที่ได้จดทะเบียนไว้กับทางราชการ

#### ประเภทของทรัพย์สินโดยแบ่งตามการจัดเก็บภาษี<sup>113</sup>

##### (1) ที่ดิน

สำหรับการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจากที่ดินนั้น สามารถจำแนกประเภทย่อยออกตามวัตถุประสงค์ของลักษณะการใช้ประโยชน์ที่ดินได้ ดังนี้

<sup>113</sup> Article 106, Ibid.



- การจัดเก็บภาษีแบบรวมทั่วไป (General aggregate taxation) จะจัดเก็บจากที่ดินทั่วไปซึ่งไม่ได้รับการประเมินหรือไม่ได้รับการยกเว้นภาษี รวมถึงที่ดินซึ่งได้รับการลดหย่อนภาษีตามที่กฎหมายกำหนด
- การจัดเก็บภาษีแบบรวมพิเศษ (Special aggregate taxation) จะจัดเก็บจากที่ดินซึ่งมีสิ่งปลูกสร้างตั้งอยู่ เช่น ที่ดินติดกับอาคารโรงงาน เป็นต้น และที่ดินซึ่งใช้ประโยชน์ในทางธุรกิจ หรือใช้ประโยชน์อื่นใดที่สนับสนุนธุรกิจนั้น ๆ เช่น ที่ดินสำหรับคลังสินค้าทัณฑ์บน (Bonded Warehouse) หรือที่ดินสำหรับอำนวยความสะดวกในการขนส่งโลจิสติกส์ (Logistic) เป็นต้น
- การจัดเก็บภาษีแบบแยก (Separate taxation) จะจัดเก็บจากที่ดินซึ่งใช้เป็นที่ตั้งของโรงงานอุตสาหกรรม ที่ดินซึ่งใช้สำหรับเกษตรกรรมไม่ว่าจะเป็น พุงนา ไร่นา สวนผลไม้ ปศุสัตว์ ที่ดินป่าไม้สำหรับการคุ้มครองและการปลูกป่า ที่ดินซึ่งใช้เป็นสนามกอล์ฟ

## (2) บ้าน

สำหรับการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจากบ้านนั้น จะพิจารณาทั้งบ้านที่ใช้เพื่อการอยู่อาศัยและไม่ใช้เพื่อการอยู่อาศัย รวมถึงสิ่งปลูกสร้างอื่นใดที่มีลักษณะเป็นบ้านพักอาศัย ในอัตราส่วนอย่างน้อยร้อยละ 50 ของพื้นที่ทั้งหมด

### ฐานภาษี<sup>114</sup>

(1) ทรัพย์สินประเภทที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ได้แก่ ราคาประเมินตามมาตรฐานของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างคูณด้วยอัตราส่วนการประเมินตามที่กำหนดไว้ในบทบัญญัติว่าด้วยราคามาตรฐานของอสังหาริมทรัพย์ ภายใต้พระราชบัญญัติภาษีท้องถิ่นฉบับนี้<sup>115</sup> ซึ่งพิจารณาจากสภาพแนวโน้มของตลาดอสังหาริมทรัพย์ ภาวะการเงินในภูมิภาค และปัจจัยอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

- กรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง อัตราส่วนการประเมินเท่ากับ ร้อยละ 50 – 90
- กรณีที่อยู่อาศัย อัตราส่วนการประเมินเท่ากับ ร้อยละ 40 - 80

(2) ทรัพย์สินประเภทเรือและเครื่องบิน ได้แก่ มูลค่าของเรือและเครื่องบิน

<sup>114</sup> Article 110, Ibid.

<sup>115</sup> Article 4 (1) and (2), Ibid.

## อัตราภาษี<sup>116</sup>

### (1) ที่ดิน

ตารางที่ 2 สรุปอัตราภาษีสำหรับที่ดินตามพระราชบัญญัติภาษีท้องถิ่นของประเทศสาธารณรัฐเกาหลี

ประเภทการจัดเก็บภาษี	ฐานภาษี (จำนวน)/ ลักษณะการทำประโยชน์	อัตราภาษี (ร้อยละ)
ภาษีแบบรวมทั่วไป (General aggregate taxation)	ไม่เกิน 50	0.2
	50 – 100	0.3
	มากกว่า 100	0.5
ภาษีแบบรวมพิเศษ (Special aggregate taxation)	ไม่เกิน 200	0.2
	200 – 1,000	0.3
	มากกว่า 1,000	0.4
ภาษีแบบแยก (Separate taxation)	สำหรับเกษตรกรรม และป่าไม้	0.07
	สำหรับสนามกอล์ฟและ สถานที่สันทนาการหรูหรา	4
	สำหรับกรณีอื่น ๆ	0.2

### (2) สิ่งปลูกสร้าง

ตารางที่ 3 สรุปอัตราภาษีสำหรับสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีท้องถิ่นของประเทศสาธารณรัฐเกาหลี

ลักษณะการทำประโยชน์	อัตราภาษี (ร้อยละ)
สำหรับสนามกอล์ฟและสถานที่สันทนาการหรูหรา	4
สำหรับโรงงานที่ตั้งอยู่ในเขตเพื่ออยู่อาศัย	0.5
สำหรับกรณีอื่น ๆ	0.25

### (3) บ้าน

ตารางที่ 4 สรุปอัตราภาษีสำหรับบ้านตามพระราชบัญญัติภาษีท้องถิ่นของประเทศสาธารณรัฐเกาหลี

ลักษณะการทำประโยชน์	ฐานภาษี (จำนวน)	อัตราภาษี (ร้อยละ)
สำหรับพักตากอากาศ	-	4

<sup>116</sup> Article 111, Ibid.

ลักษณะการทำประโยชน์	ฐานภาษี (ล้านวน)	อัตรภาษี (ร้อยละ)
สำหรับกรณีอื่น ๆ	ไม่เกิน 60	0.1
	60 – 150	0.15
	150 – 300	0.25
	มากกว่า 300	0.4

(4) ทรัพย์สินอื่น ๆ

ตารางที่ 5 สรุปอัตรภาษีสำหรับทรัพย์สินอื่น ๆ ตามพระราชบัญญัติภาษีท้องถิ่น  
ของประเทศไทย

ประเภททรัพย์สิน		อัตรภาษี (ร้อยละ)
เรือ	เรือบรรทุก เช่น เรือยอร์ชส่วนตัวซึ่งไม่ได้ใช้ประโยชน์ในทางธุรกิจ	5
	อื่น ๆ	0.3
เครื่องบิน		0.3

#### วิธีการคำนวณ

จำนวนภาษีทรัพย์สินที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องชำระสามารถคำนวณได้จากสูตร ดังนี้

$$\text{ภาระภาษีทรัพย์สิน} = \text{ฐานภาษี} \times \text{อัตรภาษี}$$

#### ผู้มีอำนาจจัดเก็บ<sup>117</sup>

กฎหมายฉบับนี้กำหนดให้หน่วยงานราชการส่วนท้องถิ่นเป็นผู้มีอำนาจจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน ตามการกำหนดและจำแนกประเภทของรายการภาษีแต่ละรายในเขตท้องถิ่นนั้น

### 3.2.2 หลักเกณฑ์และแนวทางการจัดเก็บภาษีสำหรับที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมของประเทศไทย

จากการศึกษาข้อมูลของการประกอบเกษตรกรรมในประเทศไทยพบว่า ในปีพ.ศ. 2561 มีพื้นที่ที่สามารถใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมเพียง 22% ของพื้นที่ทั้งหมดในประเทศไทย โดยแบ่งเป็นการปลูกข้าวจำนวน 6,968,750 ไร่ และการเพาะปลูกพืชประเภทอื่นจำนวน 4,506,250 ไร่ ซึ่งการประกอบเกษตรกรรมที่สำคัญนั้นมีลักษณะที่ใกล้เคียงกับประเทศไทยคือ การทำนาเพื่อเพาะปลูกข้าวซึ่งคิดเป็นประมาณ 75% ของจำนวนเกษตรกรทั้งหมดในประเทศไทย เนื่องจากข้าวเป็นอาหารหลักที่

<sup>117</sup> Article 3, Ibid.

ประชากรในประเทศนิยมรับประทาน ส่งผลให้เป็นผลิตภัณฑ์หลักที่ทำรายได้ให้แก่เกษตรกร และคิดเป็น 52% ของรายได้ภาคเกษตรกรรมทั้งหมด นอกจากนี้ยังมีการเพาะปลูกพืชผลอื่น ๆ ที่สำคัญ เช่น แอปเปิล มันฝรั่ง ถั่วเหลือง เป็นต้น รวมถึงการเลี้ยงสัตว์และการทำประมง<sup>118</sup>

ทั้งนี้ ผลิตภัณฑ์มวลรวมของประเทศในภาคเกษตรกรรม (Gross Domestic Product: GDP) อยู่ที่ 2.6% ซึ่งถือว่าเป็นอัตราส่วนที่น้อยที่สุดเมื่อเทียบกับภาคอุตสาหกรรมและภาคบริการที่เท่ากับ 39.2% และ 58.2% ตามลำดับ<sup>119</sup> จึงเห็นได้ว่า ประเทศสาธารณรัฐเกาหลีจะมุ่งเน้นการประกอบอุตสาหกรรมเป็นหลักมากกว่าการประกอบเกษตรกรรม ประกอบกับเป็นประเทศที่ถือว่าขาดแคลนที่ดินทำกินที่ที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมนั้นมีจำนวนน้อย

แต่อย่างไรก็ดี การเพาะปลูกข้าวเป็นผลผลิตหลักนั้นมีลักษณะที่คล้ายกับประเทศไทย และยังมีการกำหนดอัตราภาษีสำหรับที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมไว้เป็นการเฉพาะ รวมถึงกฎหมายของประเทศไทยหลายฉบับก็ได้มีการนำกฎหมายของสาธารณรัฐเกาหลีมาเป็นแม่แบบในการตรากฎหมายและบังคับใช้ จึงเป็นประเด็นที่น่าสนใจในการศึกษาเพื่อวิเคราะห์และเปรียบเทียบกับการจัดเก็บภาษีที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมกับกฎหมายภาษีทรัพย์สินของประเทศไทยและประเทศสหรัฐอเมริกา

### 3.2.2.1 นิยามของการใช้ที่ดินสำหรับเกษตรกรรม

ในกฎหมายภาษีท้องถิ่นฉบับนี้ไม่ได้มีการบัญญัตินิยามของคำว่า “ที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรม” ไว้ โดยเฉพาะ มีเพียงแต่การระบุข้อความที่สื่อถึงลักษณะการใช้ประโยชน์ในที่ดินสำหรับเกษตรกรรมไว้ในหัวข้ออัตราภาษีซึ่งใช้คำว่า “A field, rice field, orchard and stock farm site and forest” ที่แปลความได้ว่าที่ดินที่ใช้สำหรับการทำไร่ นา สวนผลไม้ การเลี้ยงปศุสัตว์ และป่าไม้<sup>120</sup>

ดังนั้นสำหรับที่ดินที่ใช้สำหรับการทำไร่ นา สวนผลไม้ เพาะปลูกพืชชนิดต่าง ๆ การเลี้ยงปศุสัตว์ รวมถึงพื้นที่ป่าไม้ก็จะถูกจัดเก็บภาษีทรัพย์สินในอัตราภาษีเฉพาะสำหรับที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมตามที่กฎหมายฉบับนี้กำหนดไว้

### 3.2.2.2 ฐานภาษีและอัตราภาษีที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรม

สำหรับฐานภาษีของที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมไม่ได้มีการกำหนดฐานภาษีไว้เป็นการเฉพาะ จึงต้องนำบทบัญญัติทั่วไปของฐานภาษีที่ดินซึ่งได้แก่ ราคาประเมินตามมาตรฐานของที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมคูณด้วยอัตราสัดส่วนการประเมินเท่ากับร้อยละ 50 – 90 มาใช้เป็นฐานภาษีในการนำไปคำนวณภาษีทรัพย์สินต่อไป

<sup>118</sup> กลุ่มงานความร่วมมือกับต่างประเทศ 2, ข้อมูลการเกษตรสาธารณรัฐเกาหลี [ออนไลน์], กุมภาพันธ์ 2561. แหล่งที่มา

<https://www.moac.go.th/foreignagri-article-files-392791791798>

<sup>119</sup> เรื่องเดียวกัน

<sup>120</sup> Local Tax Act, Article 111

ส่วนอัตราภาษีของที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมนั้นมีการระบุไว้โดยเฉพาะ เนื่องจากพระราชบัญญัติภาษีท้องถิ่นจะกำหนดอัตราภาษีทรัพย์สินที่แตกต่างกันไปตามประเภทของทรัพย์สินและลักษณะการใช้ประโยชน์ของทรัพย์สินนั้น ๆ โดยมีทั้งการกำหนดอัตราภาษีแบบก้าวหน้าและแบบคงที่ ซึ่งสำหรับกรณีที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมนั้น กฎหมายดังกล่าวได้กำหนดให้ใช้อัตราภาษีแบบคงที่ในอัตราร้อยละ 0.07 จึงมีข้อสังเกตว่า เป็นการกำหนดอัตราภาษีที่มีอัตราต่ำที่สุดในบรรดาอัตราภาษีของทรัพย์สินประเภทอื่น ๆ เพื่อเป็นการลดต้นทุนและไม่ก่อให้เกิดภาระภาษีมากเกินไปสำหรับภาคการเกษตรในประเทศสาธารณรัฐเกาหลี

### 3.2.2.3 มาตรการบรรเทาภาระภาษีที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรม

จากหลักเกณฑ์ที่สำคัญและแนวทางการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน จะเห็นว่าทบัญญัติในพระราชบัญญัติภาษีท้องถิ่นไม่มีการกำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษีสำหรับการเป็นเจ้าของ หรือการถือครองที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมไว้ แต่ทั้งนี้ การที่ที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมนั้นได้รับประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีในอัตราที่น้อยที่สุดและเป็นอัตราภาษีแบบคงที่ตามที่ได้กล่าวไปแล้วในหัวข้อก่อนหน้านี้ ถือได้ว่าเป็นการบรรเทาภาระภาษีแก่เกษตรกรให้เกิดจำนวนที่น้อยที่สุดตามที่กฎหมายกำหนด เพื่อเป็นการช่วยเหลือผู้ประกอบการอาชีพเกษตรกรและส่งเสริมประสิทธิภาพของภาคการเกษตรให้มีต้นทุนที่ลดลงสามารถแข่งขันกับประเทศอื่น รวมถึงลดการนำเข้าในผลิตภัณฑ์เกษตรบางประเภทได้อีกด้วย ท่ามกลางสถานการณ์ของประเทศที่มีที่ดินใช้สอยอยู่อย่างจำกัดเนื่องจากพื้นที่ดินส่วนใหญ่เน้นถูกนำไปใช้สำหรับภาคอุตสาหกรรม

อย่างไรก็ตาม แม้จะไม่มีกำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษีที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมไว้โดยตรง แต่ก็มีกำหนดสิทธิประโยชน์ต่าง ๆ สำหรับผู้ที่ประกอบอาชีพเกษตรกรไว้ในภาษีประเภทอื่น ๆ ตามนโยบายของรัฐที่ต้องการช่วยเหลือและสนับสนุนภาคการเกษตรกรรมของประเทศ ได้แก่<sup>121</sup>

(1) การยกเว้นภาษีเงินได้ (Income tax) สำหรับรายได้จากการจำหน่ายเมล็ดพันธุ์พืช ข้าว ธัญพืชต่าง ๆ ที่เป็นอาหาร จะได้รับการยกเว้นภาษีทั้งหมด นอกจากนี้สำหรับการเพาะปลูกทางการเกษตร หากมีรายได้น้อยกว่า 1,000 ล้านบาท จะได้รับยกเว้นภาษีทั้งหมด อีกทั้งระบบภาษีเงินได้จากการประกอบเกษตรกรรม (Agricultural income tax) ซึ่งหน่วยงานท้องถิ่นเป็นผู้มีหน้าที่จัดเก็บ ได้ถูกยกเลิกไปตั้งแต่ปี พ.ศ. 2552 เนื่องจากค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีไม่คุ้มค่าต่อรายได้จากภาษีดังกล่าว

(2) การยกเว้นภาษีกำไรจากการขาย (Capital gains tax) ในกรณีที่ผู้ประกอบการอาชีพเกษตรกรขายที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมซึ่งใช้ทำเกษตรกรรมมาแล้วเป็นระยะเวลา 8 ปีขึ้นไป จะได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีกำไรจากการขายที่ดินดังกล่าว ซึ่งปกติอัตราภาษีสำหรับกำไรจากการขายจะอยู่ที่ร้อยละ 6 – 42 โดยขึ้นอยู่กับมูลค่าของกำไร โดยพบว่ามูลค่าการยกเว้นภาษีกำไรจากการขายในปี พ.ศ. 2560 มีมูลค่าสูงถึง 1.2 ล้านล้านบาท

<sup>121</sup> OECD, *Taxation in Agriculture* [online], 10 February 2020. From [https://www.oecd-ilibrary.org/sites/073bdf99-en/1/2/2/21/index.html?itemId=/content/publication/073bdf99-en&\\_csp\\_ =eff68945dd337defc6e9948e27bfdf6&itemGO=oeed&itemContentType=book#section-d1e32163](https://www.oecd-ilibrary.org/sites/073bdf99-en/1/2/2/21/index.html?itemId=/content/publication/073bdf99-en&_csp_ =eff68945dd337defc6e9948e27bfdf6&itemGO=oeed&itemContentType=book#section-d1e32163)

(3) การยกยอดขาดทุนออกจากเงินได้ที่ต้องเสียภาษี (Taxable income) กล่าวคือ สามารถนำยอดขาดทุนจากการประกอบเกษตรกรรมหักออกจากรายได้ที่ต้องเสียภาษี ในปีปัจจุบันได้ โดยจะหักได้ไม่เกิน 10 ปี

(4) การลดหย่อนภาษีการได้มา (Acquisition tax) ในอัตราร้อยละ 50 สำหรับพื้นที่การเกษตรและสิ่งอำนวยความสะดวกทางการเกษตรซึ่งใช้ประโยชน์โดยบุคคลที่ประกอบอาชีพเกษตรกรเป็นเวลาอย่างน้อย 2 ปี รวมถึงกรณีบริษัทที่มีวัตถุประสงค์เพื่อประกอบเกษตรกรรมจะได้รับการยกเว้นภาษีการได้มาสำหรับการซื้อทรัพย์สินของบริษัทเป็นเวลา 2 ปีจากปีที่จดทะเบียนบริษัท ทั้งนี้ นับแต่ปี พ.ศ. 2562 เป็นต้นมา

(5) การยกเว้นภาษีการให้ (Gift Tax) ในกรณีทั่วไปภาษีการให้จะกำหนดอัตราภาษีในรูปแบบก้าวหน้า ซึ่งอยู่ระหว่างร้อยละ 10 – 50 แต่สำหรับกรณีให้ผู้ประกอบอาชีพเกษตรกรส่งมอบพื้นที่เกษตรกรรมที่มีการเพาะปลูกจริงให้กับทายาทที่มีอาชีพเกษตรกรเช่นเดียวกันและใช้ที่ดินนั้นเพื่อการเกษตรกรรมอย่างน้อยต่อไปอีก 5 ปี จะได้รับการยกเว้นไม่ถูกจัดเก็บภาษีการให้

(6) การลดหย่อนภาษีมรดก (Inheritance tax) สำหรับที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมจะได้รับการลดหย่อนภาษีมรดกเป็นจำนวนสูงสุดไม่เกิน 1,500 พันล้านบาท โดยมีเงื่อนไขว่าทายาทที่ได้รับที่ดินดังกล่าวทางมรดกนั้นจะต้องเป็นผู้ประกอบอาชีพเกษตรกรและใช้ที่ดินนั้นเพื่อการเกษตรกรรมอย่างน้อยต่อไปอีก 5 ปี

(7) การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value-added tax) สำหรับผลผลิตทางการเกษตรที่ใช้เป็นอาหารโดยยังไม่ได้เข้าสู่กระบวนการแปรรูป รวมถึงการกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นศูนย์ สำหรับปัจจัยการผลิตทางการเกษตรบางอย่าง เช่น ปุ๋ย สารเคมีป้องกันวัชพืช เครื่องจักรและอุปกรณ์ทางการเกษตร รวมถึงวัสดุและอุปกรณ์ที่ใช้ในกระบวนการผลิตสินค้าการเกษตรซึ่งเป็นมิตรต่อสิ่งแวดล้อม โดยพบว่ามูลค่าการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับปัจจัยการผลิตในปี พ.ศ. 2560 มีมูลค่าสูงถึง 1.6 ล้านล้านบาท นอกจากนี้ เกษตรกรสามารถขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มจากการซื้อปัจจัยการผลิตทางการเกษตรได้

(8) การยกเว้นภาษีที่เกี่ยวข้องกับการขนส่ง พลังงาน และสิ่งแวดล้อม (Transport, Energy and Environment tax) ซึ่งปกติจะจัดเก็บภาษีจากน้ำมันเบนซิน น้ำมันดีเซล และน้ำมันเชื้อเพลิงประเภทอื่น ๆ แต่สำหรับเชื้อเพลิงที่ใช้ในเครื่องจักรสำหรับการเกษตร เช่น รถแทรกเตอร์ หรือเครื่องทำความร้อน เป็นต้น จะได้รับการยกเว้นไม่ถูกจัดเก็บภาษีประเภทดังกล่าว โดยพบว่ามูลค่าการยกเว้นภาษีประเภทดังกล่าวในปี พ.ศ. 2560 มีมูลค่าสูงถึง 1.2 ล้านล้านบาท

(9) การลดหย่อนภาษีเงินได้ทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลสำหรับต้นทุนในการวิจัยและพัฒนาการนวัตกรรมสำหรับการเกษตร (Research, Development and Innovation) เพื่อส่งเสริมให้ภาคการเกษตรมีการพัฒนาและเกิดประสิทธิภาพสูงสุดในการผลิตผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร โดยจำนวนการลดหย่อนนั้นจะขึ้นอยู่กับประเภทและขนาดของธุรกิจเกษตรกรรม

(10) การยกเว้นภาษีการจดทะเบียนนิติบุคคลและใบอนุญาตในการประกอบกิจการทางการเกษตร สำหรับบริษัทการเกษตรที่จดทะเบียนจัดตั้งบริษัทขึ้นตั้งแต่ปี พ.ศ. 2563

## บทที่ 4

### ปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมและแนวทางในการนำหลักกฎหมายของต่างประเทศมาปรับใช้กับกฎหมายของประเทศไทย

จากการศึกษาสาระสำคัญ หลักการ และแนวความคิดพื้นฐานที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีอากรทั่วไป และภาษีทรัพย์สิน จะเห็นว่า การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจะจัดเก็บจากรายได้รูปแบบหนึ่งที่แต่ละบุคคลนั้น ได้นำความมั่งคั่งที่เกิดขึ้นไปสะสมอยู่ในรูปแบบของทรัพย์สิน หรือประโยชน์อื่นใดที่เกิดขึ้นจากทรัพย์สินซึ่งพิจารณาได้ว่า ทรัพย์สินสามารถเป็นตัวชี้วัดให้เห็นถึงฐานะของแต่ละบุคคล และเป็นเครื่องมือที่แสดงถึงความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลเช่นเดียวกัน เพราะฉะนั้น เมื่อบุคคลใดเป็นเจ้าของ หรือครอบครองทรัพย์สินไว้เป็นจำนวนมากย่อมแสดงให้เห็นว่าบุคคลนั้นก็มีความสามารถมากในการเสียภาษีสำหรับทรัพย์สินที่ตนเป็นเจ้าของ หรือถือครองทำประโยชน์อยู่ที่จะสอดคล้องกับหลักการทางภาษีอากรคือ หลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to pay principle) รวมถึงหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (Benefit principle) เนื่องจากหากพิจารณาในมุมที่ว่าหากทรัพย์สินใดได้รับประโยชน์จากการให้บริการสาธารณะของรัฐ ย่อมสมควรที่จะเสียภาษีให้แก่รัฐเพื่อค่าใช้จ่ายสำหรับการบริการนั้น โดยหากได้รับประโยชน์มาก ผู้เป็นเจ้าของ หรือถือครองทรัพย์สินนั้นก็ต้องเสียภาษีมาก ในทางกลับกันหากได้รับประโยชน์น้อยหรือไม่ได้รับประโยชน์เลย ก็ควรเสียภาษีน้อยหรือไม่มี ความจำเป็นต้องเสียภาษีเลยเช่นเดียวกัน ซึ่งทั้งสองหลักดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของหลักความเป็นธรรม (Equity principle) จึงเห็นได้ว่าเป็นหลักการทางภาษีอากรที่สำคัญอย่างมากของภาษีทรัพย์สินในการที่จะนำมาพิจารณาถึงความสมเหตุสมผลสำหรับการกำหนดแนวทางในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินร่วมกับหลักการทางภาษีอากรอื่น ๆ ต่อไป

ทั้งนี้ ในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของประเทศไทย ก็มีการพัฒนาและปรับปรุงกฎหมายภาษีทรัพย์สินอยู่เรื่อยมาเพื่อแก้ไขปัญหาแนวทางการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินที่มีความล้าสมัย ไม่สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจ และสังคมในปัจจุบันของประเทศไทย รวมถึงจำนวนภาษีทรัพย์สินที่จัดเก็บได้ซึ่งเป็นรายได้หลักขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นไม่เป็นไปตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ในการนำมาบริหารแต่ละเขตท้องถิ่นให้เพียงพอ จึงเป็นที่มาทำให้เกิดการตราพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ขึ้นมาบังคับใช้ เพื่อเป็นเครื่องมือในการแก้ไขปัญหาโครงสร้างการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายฉบับเดิม ให้มีความทันสมัยและสอดคล้องกับหลักสากลมากยิ่งขึ้น ไม่ว่าจะเป็นการส่งเสริมให้เกิดการใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้เกิดประโยชน์สูงสุด กระจายการถือครองที่ดินให้เกิดความทั่วถึงเพื่อเป็นการลดความเหลื่อมล้ำในสังคม และต้องการเพิ่มรายได้ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแต่ละแห่งเพื่อนำไปใช้พัฒนาท้องถิ่นต่อไป โดยได้กำหนดเป้าหมายในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไว้ปีละประมาณ 50,000 - 65,000 ล้านบาท จากเดิมที่สามารถเก็บจากภาษีทรัพย์สินได้เพียงปีละประมาณ 35,000 - 40,000 ล้านบาท<sup>122</sup>

<sup>122</sup> อวิรุทธ์ ขาญชัยกิตติกร, “ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (ตอนที่ 1),” *เอกสารภาษีอากร* 30 (ตุลาคม 2562): 62

สำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้สำหรับเกษตรกรรม พระราชบัญญัติฉบับดังกล่าวก็ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีและมาตรการบรรเทาภาระภาษีไว้โดยเฉพาะเจาะจงตามลักษณะการใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยมีเจตนารมณ์เพื่อเป็นการช่วยเหลือเกษตรกรให้ไม่ต้องรับภาระภาษีในการถือครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในการประกอบอาชีพมากจนเกินไปอันจะส่งผลต่อการประกอบเกษตรกรรม เช่น กำหนดการจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำที่สุด หรือมีการยกเว้นมูลค่าฐานภาษีหากเข้าเงื่อนไขตามที่กฎหมายกำหนด เป็นต้น เนื่องจากลักษณะทางเศรษฐกิจของประเทศไทยนั้น มีผลผลิตทางการเกษตรเป็นสินค้าหลักในการส่งออก จึงสมควรที่จะต้องส่งเสริมและสนับสนุนภาคการเกษตรได้ให้มากที่สุด

แต่อย่างไรก็ดี เมื่อพิจารณาบทบัญญัติที่กำหนดการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และมาตรการบรรเทาภาระภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้สำหรับเกษตรกรรม ก็ยังพบว่ามีปัญหาที่เกิดขึ้นอยู่หลายประการที่ควรนำมาพิจารณาว่า บทบัญญัติเหล่านี้มีความสอดคล้องกับหลักการทางภาษีอากรที่จะนำมาปรับใช้ในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินหรือไม่ รวมถึงจะต้องศึกษาเปรียบเทียบกับกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมของต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศสาธารณรัฐเกาหลี เพื่อนำมาวิเคราะห์ความแตกต่างและหาแนวทางที่เหมาะสมในการแก้ไขปัญหาได้อย่างมีประสิทธิภาพมากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้

#### 4.1 ปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้สำหรับเกษตรกรรม

เมื่อพิจารณาหลักเกณฑ์สำคัญและแนวทางการจัดเก็บภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 รวมทั้งการพิจารณาข้อมูลต่าง ๆ ตามข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องกับการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม จะเห็นว่า มีปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมอยู่หลายประการ ดังนี้

##### 4.1.1 การถือครองที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมของเกษตรกรในประเทศไทยส่วนใหญ่เป็นที่ดินของบุคคลอื่นหรือการเช่า

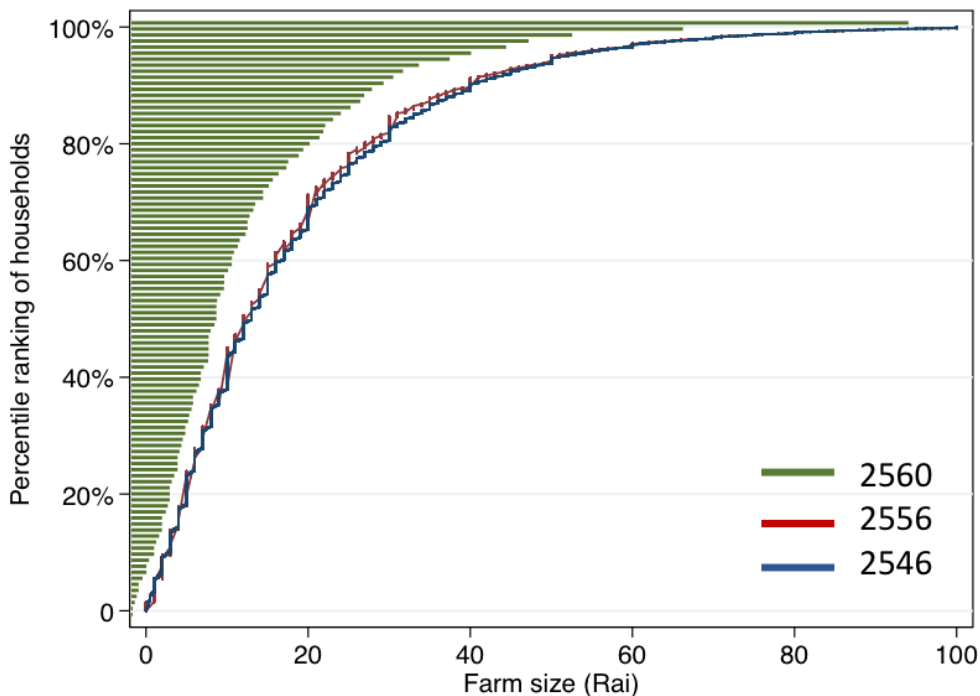
เมื่อศึกษาข้อมูลการถือครองที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมของเกษตรกรไทย ซึ่งหากพิจารณาตามการแจกแจงความน่าจะเป็นแบบสะสม (Cumulative distribution) ของที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมในระดับรายครัวเรือนของปี พ.ศ. 2560 พบว่าเกือบร้อยละ 50 ของครัวเรือนเกษตรกรมีที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมไม่ถึง 10 ไร่ และเกือบร้อยละ 80 ยังมีที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมไม่ถึง 20 ไร่ ประกอบกับหากนำข้อมูลในปี พ.ศ. 2556 มาเปรียบเทียบกับปี พ.ศ. 2546 ตามรูปภาพที่ 1 สามารถสังเกตได้ว่า ขนาดพื้นที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมมีแนวโน้มลดลงอย่างต่อเนื่อง<sup>123</sup>

<sup>123</sup> สถาบันวิจัยเศรษฐกิจป๋วย อึ๊งภากรณ์, จุลทรรศน์ภาคเกษตรไทยผ่านข้อมูลทะเบียนเกษตรกรและสำมะโนเกษตร [ออนไลน์], 30 พฤษภาคม 2561. แหล่งที่มา <https://www.pier.or.th/abridged/2018/09/#fn-1>



รูปภาพที่ 1 การแจกแจงความน่าจะเป็นแบบสะสม (Cumulative distribution)  
ของที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมในระดับรายครัวเรือน

### ทะเบียนเกษตรกร 2560, Census 2546, 2556



ทั้งนี้ หากพิจารณาถึงลักษณะของที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมสามารถสรุปข้อมูลได้เป็นรายการณ ดังต่อไปนี้

(1) กรณีที่เกษตรกรทำการเกษตรบนที่ดินของตนเองเป็นจำนวนรวม 71.64 ล้านไร่ คิดเป็นร้อยละ 48 ของพื้นที่ทั้งหมดของที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมในประเทศไทยจำนวน 149.24 ล้านไร่ ซึ่งในที่ดินที่เกษตรกรเป็นเจ้าของนั้น ก็พบว่ามีการทำสัญญาจ้างและสัญญาเช่าอยู่ถึง 29.731 ล้านไร่ และ 0.116 ล้านไร่ ตามลำดับ

(2) กรณีที่เกษตรกรทำการเกษตรบนที่ดินของบุคคลอื่นเป็นจำนวน 77.60 ล้านไร่ หรือร้อยละ 52 ของพื้นที่ทั้งหมดของที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรม ซึ่งประกอบไปด้วย

- กรณีที่เกษตรกรทำการเกษตรอยู่บนที่ดินทำกินโดยไม่เสียค่าเช่าเป็นจำนวนโดยประมาณ 47.60 ล้านไร่ หรือร้อยละ 31.90 ของพื้นที่ทั้งหมดของที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรม
- กรณีที่เกษตรกรทำการเกษตรอยู่บนที่ดินที่ให้เช่าเป็นจำนวนโดยประมาณ 30 ล้านไร่ หรือประมาณร้อยละ 20.10 ของพื้นที่ทั้งหมดของที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรม โดยในกรณีนี้มีข้อสังเกตว่าแค่เฉพาะในการทำนาเพื่อเพาะปลูกข้าวพบว่า ชาวนามีการเช่านาเป็นจำนวน 452,000 รายซึ่งคิดเป็นเนื้อที่ประมาณ 8.41 ล้านไร่

นอกจากนี้ มีข้อมูลที่รายงานว่า ในช่วงปี พ.ศ. 2524 ถึง 2556 เกษตรกรในระดับภาคครัวเรือนมีการถือครองที่ดินของแต่ละครัวเรือนจาก 102.78 ล้านไร่ ลดลงเหลือเพียง 71.64 ล้านไร่ และกลับมีการเช่าที่ดินเพิ่มขึ้นจาก 14.09 ล้านไร่ เป็น 29.25 ล้านไร่<sup>124</sup>

ดังนั้น จะเห็นว่า เกษตรกรส่วนใหญ่ของประเทศไทยเป็นเกษตรกรรายย่อยที่ถือครองที่ดินอยู่จำนวนไม่มากนัก และขนาดของพื้นที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมก็มีแนวโน้มลดลงอย่างต่อเนื่อง ส่งผลให้ที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมจำนวนมากมีแนวโน้มที่จะถูกกลุ่มนายทุนเข้ามาซื้อที่ดินเพื่อสะสมและนำที่ดินดังกล่าวไปเก็งกำไร หรือนำที่ดินดังกล่าวออกให้เกษตรกรรายย่อยที่ไม่มีที่ดินทำการเกษตรมาประกอบอาชีพ ซึ่งอาจเกิดปัญหาความไม่ทั่วถึงของการถือครองที่ดินที่ใช้สำหรับการเกษตรกรรมเพราะการถือครองนั้นกลายเป็นลักษณะกระจุกตัว

#### 4.1.2 การนำที่ดินซึ่งตั้งอยู่ในเขตพื้นที่เมืองมาใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมเพื่อหลีกเลี่ยงภาวะภาษี

จากบทบัญญัติของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ที่กำหนดโครงสร้างภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างขึ้นมาใหม่ ทำให้ที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมได้รับประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีมากที่สุดไม่ว่าจะเป็นการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษี หรือการกำหนดอัตราภาษีที่มีอัตราต่ำที่สุด ส่งผลให้บรรดาผู้เป็นเจ้าของที่ดินที่ยังไม่ได้เข้าทำประโยชน์ใด ๆ เลยอาจถูกประเมินได้ว่าเป็นที่ดินรกร้างว่างเปล่าซึ่งจะต้องเสียค่าภาษีในอัตราที่สูงขึ้นซึ่งมีรายละเอียดอัตราภาษีสำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ ดังนี้

ตารางที่ 6 สรุปร้อยละของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างสำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ

มูลค่า (ล้านบาท)	อัตราภาษี (ร้อยละ)
ไม่เกิน 50	0.3
เกิน 50 - 200	0.4
เกิน 200 - 1,000	0.5
เกิน 1,000 - 5,000 ขึ้นไป	0.6
เกิน 5,000 ขึ้นไป	0.7
หมายเหตุ: ให้เสียอัตราภาษีเพิ่มร้อยละ 0.3 ทุก 3 ปี แต่รวมแล้วไม่เกินร้อยละ 3	

เมื่อนำทั้งอัตราภาษีและเพดานอัตราภาษีของการใช้ประโยชน์ทั้ง 2 ประเภทมาเปรียบเทียบกัน จะเห็นว่า ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพจะเกิดภาวะภาษีมากกว่า

<sup>124</sup> อวิรุทธ์ ขาญชัยกิตติกร, “ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (ตอนที่ 10),” เอกสารภาษีอากร 39, หน้า 57-58

ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมอย่างเห็นได้ชัด และมีแนวโน้มที่อัตราภาษีจะเพิ่มสูงขึ้นไปเรื่อย ๆ หากยังไม่มีการใช้ประโยชน์เกิดขึ้น ส่งผลให้เกิดการนำที่ดินที่ยังไม่ได้มีการทำประโยชน์ แต่อย่างใดมาปรับเปลี่ยนการใช้ประโยชน์ให้เป็นการเกษตรกรรมเพื่อให้ได้รับการบรรเทาภาระภาษีอันอาจถือได้ว่าเป็นการหลีกเลี่ยง หรือวางแผนให้เกิดภาระภาษีที่น้อยลงระหว่างที่ถือครองที่ดินจำนวนมากเพื่อกักตุนและเก็งกำไร โดยมีได้มีเจตนาที่จะทำเกษตรกรรมอย่างแท้จริง

ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างที่ปรากฏในข่าวประจำวันที่เรียกว่า ปรากฏการณ์ “เกษตรเทียม”<sup>125</sup> กล่าวคือ การพยายามหาวิธีการในการลดค่าภาษีดังกล่าวให้ได้มากที่สุดด้วยวิธีการนำที่ดินดังกล่าวมาเปลี่ยนแปลงลักษณะการทำประโยชน์เป็นที่ดินเพื่อการเกษตร โดยนำพืชมาเพาะปลูกเพื่อให้เห็นว่ามีมีการประกอบเกษตรกรรมขึ้นในพื้นที่ดินเหล่านั้น แต่ก็ไม่ได้มีความประสงค์ที่จะประกอบเกษตรกรรมอย่างแท้จริงเยี่ยงผู้ประกอบอาชีพเกษตรกร เพราะสามารถสังเกตได้ว่าที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมเหล่านั้นจะมีความเสื่อมโทรมเสมือนไม่ได้รับการดูแล หรือการเพาะปลูกพืชประเภทที่ไม่มีความจำเป็นจะต้องได้รับการดูแล หรือมีการเพาะปลูกพืชขึ้นจริงแต่ก็ล้มตายเป็นจำนวนมากทำให้ที่ดินแปลงเกษตรนี้ไม่มีประสิทธิภาพ

โดยส่วนใหญ่ที่ดินเหล่านี้จะตั้งอยู่ในเขตพื้นที่ใจกลางเมืองที่ไม่มีความเหมาะสมที่จะประกอบเกษตรกรรมแต่อย่างใด แต่ก็กลับนำที่ดินเหล่านั้นเปลี่ยนมาใช้ประกอบเกษตรกรรมเพื่อให้เข้าเกณฑ์การบรรเทาภาระภาษีตามที่กฎหมายกำหนด แทนที่จะปล่อยให้ว่างไว้ให้ที่ดินถูกประเมินว่าเป็นที่ดินรกร้างว่างเปล่า เช่น การปลูกต้นมะนาวลงบนที่ดินรกร้างย่านรัชดาภิเษก จังหวัดกรุงเทพมหานคร จำนวน 24 ไร่ ซึ่งตั้งอยู่ติดกับสถานีรถไฟใต้ดิน หรือการนำที่ดินติดถนนเกษตร-นวมินทร์ จำนวนกว่า 300 ไร่ ที่จากเดิมปล่อยให้ว่างไม่ได้มีการทำประโยชน์แต่อย่างใด แต่เปลี่ยนมาทำการเกษตรในรูปแบบเกษตรกรรมผสมผสานโดยการปลูกต้นมะม่วงสายพันธุ์ต่าง ๆ<sup>126</sup> หรือการปลูกต้นกล้วยบนที่ดินซึ่งตั้งอยู่ในอำเภอหาดใหญ่ จังหวัดสงขลา หรือการปลูกตะไคร้บนที่ดินซึ่งตั้งอยู่ในใจกลางเมืองพญา เป็นต้น

ดังนั้น จากตัวอย่างดังกล่าวจะเห็นว่า ที่ดินเหล่านี้ถือได้ว่าเป็นที่ดินที่ตั้งอยู่ในย่านทำเลใจกลางเมืองซึ่งมีมูลค่าราคาประเมินที่ดินในจำนวนที่สูงมากที่เหมาะสมจะใช้ประโยชน์อย่างอื่นนอกเหนือจากการทำประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมเพราะเมื่อพิจารณาแล้วจะเห็นว่า แม้ผู้เป็นเจ้าของจะต้องการประกอบเกษตรกรรมขึ้นจริงแต่ที่ดินเหล่านี้ตั้งอยู่ในทำเลพื้นที่ใจกลางเมืองส่งผลให้อาจจะขาดปัจจัยต่าง ๆ ที่เอื้ออำนวยความสะดวกในการประกอบเกษตรกรรมมากกว่าพื้นที่ในเขตนอกเมืองที่มีความเหมาะสมมากกว่า ทั้งสภาพพื้นที่ และทรัพยากรต่าง ๆ ที่นำมาใช้ในการเพาะปลูก จึงไม่เหมาะสมกับการประกอบเกษตรกรรมและการนำที่ดินเหล่านี้มาประกอบเกษตรกรรมส่วนใหญ่ก็มีเจตนาเพียงเพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในช่วงระหว่างรอจังหวะที่เหมาะสมสำหรับกักตุนที่ดินเพื่อเก็งกำไรในการนำออกขายต่อไปหรือระหว่างรอพิจารณาการนำที่ดินไปใช้พัฒนาโครงการต่าง ๆ เพื่อประโยชน์ในทางธุรกิจเท่านั้นไม่ได้ต้องการ

<sup>125</sup> สุรินทร์ แก้วทอง, ปรากฏการณ์ "เกษตรเทียม" [ออนไลน์], 1 มกราคม 2565. แหล่งที่มา

<https://www.bangkokbiznews.com/columnist/980438>

<sup>126</sup> มติชนออนไลน์, อีฮาเจ้าสัวเจริญปรับที่ดินกลางกรุง 300 ไร่ ทำสวนเกษตรผสมผสาน ระหว่างรอผุดบิกโปรเจกต์ [ออนไลน์], 8 สิงหาคม 2564. แหล่งที่มา [https://www.matichon.co.th/economy/news\\_2873663](https://www.matichon.co.th/economy/news_2873663)

จะใช้เพื่อประกอบอาชีพเกษตรกรรมอย่างแท้จริง แต่อย่างไรก็ตาม หน่วยงานราชการก็พิจารณาว่าเป็นสิทธิของเจ้าของที่ดินแต่ละแห่งที่สามารถนำที่ดินมาปรับใช้ประโยชน์สำหรับการเกษตรกรรมได้ หากปฏิบัติตามเกณฑ์ที่ได้กำหนดไว้ครบถ้วนไม่ได้เป็นวิธีการหลีกเลี่ยงภาระภาษีแต่อย่างใดซึ่งก็เป็นประเด็นที่จะต้องพิจารณาว่ามาตรการดังกล่าวนี้สะท้อนถึงเจตนารมณ์ที่แท้จริงของกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหรือไม่

#### 4.1.3 การกำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษีที่ไม่สอดคล้องกับหลักการทางภาษีอากร

ตามที่พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้กำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้สำหรับเกษตรกรรม โดยให้ยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมซึ่งมีบุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของไม่เกิน 50 ล้านบาทใช้ในการคำนวณภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อช่วยเหลือเกษตรกรไทยให้สามารถถือครองที่ดินในการประกอบอาชีพได้โดยไม่ต้องทำให้ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างก่อให้เกิดภาระภาษีมากเกินไปที่จะส่งผลกระทบต่อรายได้ หรือต้นทุนในการผลิตพืชผลทางการเกษตร รวมถึงการเลี้ยงปศุสัตว์ ซึ่งสอดคล้องกับนโยบายแนวทางการดำเนินงานของกรมส่งเสริมการเกษตรที่มีเป้าหมายในการส่งเสริมและพัฒนาเกษตรกรให้มีความเข้มแข็งและสามารถพึ่งพาตนเองได้อย่างยั่งยืน และให้มีขีดความสามารถในการผลิตและจัดการสินค้าเกษตรตามความต้องการของตลาดเพื่อลดปริมาณการนำเข้าผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร รวมถึงเพิ่มปริมาณการส่งออกผลิตภัณฑ์ทางการเกษตรเพื่อเป็นการกระตุ้นเศรษฐกิจของประเทศให้มีความเจริญยิ่งขึ้น

หากพิจารณาถึงมูลค่าราคาประเมินของที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมซึ่งโดยเฉลี่ยเกษตรกรส่วนใหญ่ถือครองที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมอยู่ที่ 10 ไร่ หรือ 4,000 ตารางวาต่อราย และเมื่อผู้วิจัยยกการเพาะปลูกข้าวขึ้นมาเป็นตัวอย่างเป็นตัวอย่าง เนื่องจากการทำนาปลูกข้าวถือเป็นพืชเกษตรหลักของประเทศไทย จะพบว่า ในประเทศไทยพื้นที่ที่สามารถเพาะปลูกข้าวได้จำนวนมากที่สุด 2 อันดับแรก<sup>127</sup> ได้แก่ อำเภอบรรพตพิสัย จังหวัดนครสวรรค์<sup>128</sup> และ อำเภอบางปลาม้า จังหวัดสุพรรณบุรี<sup>129</sup>

<sup>127</sup> บงกช ตันติวิชญ์โสภิต, *แต่ละจังหวัด ปลูกข้าวได้มากแค่ไหน?* [ออนไลน์], 22 พฤศจิกายน 2563. แหล่งที่มา

<https://www.agenda.co.th/business/economy-industry/rice-production-in-thailand/#:~:text=%E0%B8%88%E0%B8%B1%E0%B8%87%E0%B8%AB%E0%B8%A7%E0%B8%B1%E0%B8%94%E0%B8%97%E0%B8%B5%E0%B9%88%E0%B8%9B%E0%B8%A5%E0%B8%B9%E0%B8%81%E0%B8%82%E0%B9%89%E0%B8%B2%E0%B8%A7%E0%B9%84%E0%B8%94%E0%B9%89,%E0%B8%AD%E0%B8%B1%E0%B8%99%E0%B8%94%E0%B8%B1%E0%B8%9A%203%20%E0%B8%AD%E0%B8%B8%E0%B8%9A%E0%B8%A5%E0%B8%A3%E0%B8%B2%E0%B8%8A%E0%B8%98%E0%B8%B2%E0%B8%99%E0%B8%B5%201%2C480%2C600%20%E0%B8%95%E0%B8%B1%E0%B8%99>

<sup>128</sup> สำนักงานจังหวัดนครสวรรค์, *ข้อมูลสถิติที่สำคัญเชิงพื้นที่ (ปรับปรุงปี พ.ศ. 2560 รอบกรกฎาคม)* [ออนไลน์], 22 ธันวาคม 2560. แหล่งที่มา [http://www.nakhonsawan.go.th/joomla/index.php?option=com\\_content&view=article&id=4:2560&catid=8&Itemid=102#:~:text=%E0%B9%91.%20%E0%B8%82%E0%B9%89%E0%B8%B2%E0%B8%A7%E0%B8%99%E0%B8%B2%E0%B8%9B%E0%B8%B5%20%E0%B8%88%E0%B8%B1%E0%B8%94%E0%B9%80%E0%B8%9B%E0%B9%87%E0%B8%99,%E0%B8%9B%E0%B8%A3%E0%B8%B0%E0%B8%81%E0%B8%AD%E0%B8%9A%E0%B8%81%E0%B8%B1%E0%B8%9A%E0%B8%AA%E0%B8%A0%E0%B8%B2%E0%B8%9E%E0%B8%A0%E0%B8%B9%E0%B8%A1%E0%B8%B4%E0%B8%AD%E0%B8%B2%E0%B8%81%E0%B8%B2%E0%B8%A8](http://www.nakhonsawan.go.th/joomla/index.php?option=com_content&view=article&id=4:2560&catid=8&Itemid=102#:~:text=%E0%B9%91.%20%E0%B8%82%E0%B9%89%E0%B8%B2%E0%B8%A7%E0%B8%99%E0%B8%B2%E0%B8%9B%E0%B8%B5%20%E0%B8%88%E0%B8%B1%E0%B8%94%E0%B9%80%E0%B8%9B%E0%B9%87%E0%B8%99,%E0%B8%9B%E0%B8%A3%E0%B8%B0%E0%B8%81%E0%B8%AD%E0%B8%9A%E0%B8%81%E0%B8%B1%E0%B8%9A%E0%B8%AA%E0%B8%A0%E0%B8%B2%E0%B8%9E%E0%B8%A0%E0%B8%B9%E0%B8%A1%E0%B8%B4%E0%B8%AD%E0%B8%B2%E0%B8%81%E0%B8%B2%E0%B8%A8)

<sup>129</sup> องค์การบริหารส่วนจังหวัดสุพรรณบุรี, *ข้อมูลพื้นฐานด้านเศรษฐกิจ* [ออนไลน์], สืบค้นเมื่อ 15 เมษายน 2565. แหล่งที่มา <https://www.suphan.go.th/content-10-422.html>

โดยมีวิธีการคำนวณคือ มูลค่าราคาประเมินของที่ดิน = ราคาประเมินที่ดิน (บาท/ตารางวา) x จำนวนที่ดินที่ถือครองเฉลี่ย (4,000 ตารางวา) และสามารถคำนวณได้ ดังนี้

(1) อำเภอบรรพตพิสัย จังหวัดนครสวรรค์

ตารางที่ 7 สรุปการคำนวณมูลค่าราคาประเมินของที่ดินซึ่งตั้งอยู่ในอำเภอบรรพตพิสัย  
จังหวัดนครสวรรค์

ราคาประเมิน ที่ดินต่ำสุด (บาท/ตารางวา)	ราคาประเมิน ที่ดินสูงสุด (บาท/ตารางวา)	ราคาประเมิน ที่ดินเฉลี่ย (บาท/ตาราง วา)	มูลค่าราคา ประเมินของ ที่ดินต่ำสุด (ล้านบาท)	มูลค่าราคา ประเมินของ ที่ดินสูงสุด (ล้านบาท)	มูลค่าราคา ประเมินของ ที่ดินเฉลี่ย (ล้านบาท)
250	9,000	4,625	1	36	18.5

(2) อำเภอบางปลาม้า จังหวัดสุพรรณบุรี

ตารางที่ 8 สรุปการคำนวณมูลค่าราคาประเมินของที่ดินซึ่งตั้งอยู่ในอำเภอบางปลาม้า  
จังหวัดสุพรรณบุรี

ราคาประเมิน ที่ดินต่ำสุด (บาท/ตารางวา)	ราคาประเมิน ที่ดินสูงสุด (บาท/ตารางวา)	ราคาประเมิน ที่ดินเฉลี่ย (บาท/ตาราง วา)	มูลค่าราคา ประเมินของ ที่ดินต่ำสุด (ล้านบาท)	มูลค่าราคา ประเมินของ ที่ดินสูงสุด (ล้านบาท)	มูลค่าราคา ประเมินของ ที่ดินเฉลี่ย (ล้านบาท)
1,500	6,000	3,750	6	24	15

จากทั้ง 2 ตัวอย่างการคำนวณราคาประเมินของที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมซึ่งตั้งอยู่ในพื้นที่ที่มีความสามารถเพาะปลูกข้าวได้จำนวนมากเป็นอันดับต้น ๆ ของประเทศไทย จะเห็นว่า แม้กระทั่งมูลค่าราคาประเมินของที่ดินสูงสุดของทั้งอำเภอบรรพตพิสัย จังหวัดนครสวรรค์ และอำเภอบางปลาม้า จังหวัดสุพรรณบุรี มีมูลค่าอยู่ที่ 36 ล้านบาท และ 24 ล้านบาทตามลำดับ ก็ยังมีมูลค่าไม่ถึง 50 ล้านบาทตามจำนวนที่มาตรการบรรเทาภาระภาษีได้กำหนดไว้ จึงเห็นว่า การที่มาตรการบรรเทาภาระภาษีสำหรับที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมยกเว้นมูลค่าฐานภาษีถึง 50 ล้านบาทนั้นถือว่ามากเกินไปเมื่อเทียบกับมูลค่าราคาประเมินของที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมของเกษตรกรรายย่อยแต่ละรายของประเทศไทย

ประกอบกับปัญหาการนำที่ดินซึ่งตั้งอยู่ในเขตพื้นที่เมืองมาใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมเพื่อหลีกเลี่ยงภาระภาษีในหัวข้อก่อนหน้านี้ ทำให้กลุ่มนายทุนเปลี่ยนลักษณะการทำประโยชน์ในที่ดินเป็นการเกษตรให้ได้รับการยกเว้นภาษีเช่นเดียวกัน ซึ่งถือเป็นการกำหนดคบทบญญัติที่ไม่สอดคล้องกับหลักความ

เป็นธรรม (Equity principle) ทั้งในแง่หลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to pay principle) ที่จะเห็นว่าทั้งเกษตรกรรายย่อยกับกลุ่มนายทุนได้รับการยกเว้นมูลค่าฐานภาษีในจำนวนที่เท่ากัน แต่ทั้ง ๆ ที่ฐานะทางการเงินและการถือครองที่ดินซึ่งเป็นความมั่งคั่งนั้นมีความแตกต่างกันอย่างเห็นได้ชัดย่อมส่งผลให้ความสามารถในการเสียภาษีก็น่าจะแตกต่างกันไปด้วย เพราะฉะนั้นเมื่อนายทุนถือครองที่ดินไว้เป็นจำนวนมากก็ย่อมเป็นผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีมากกว่าเกษตรกรรายย่อยที่ถือครองที่ดินเพียงเพื่อประกอบอาชีพอย่างแท้จริงเท่านั้น แต่เมื่อพิจารณาถึงผลลัพธ์ของการจัดเก็บภาษีที่ดินจะเห็นว่าสุดท้ายแล้วทั้งเกษตรกรรายย่อย กลุ่มนายทุนต่างก็ได้รับการบรรเทาภาระภาษีเหมือนกันซึ่งสวนทางกับอัตราการถือครองที่ดินในลักษณะการกระจุกตัวตามสภาพความเป็นจริง

นอกจากนี้หากพิจารณาหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (Benefit principle) จะเห็นว่าการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น ก็ไม่สอดคล้องได้กับการใช้ประโยชน์ในที่ดินสำหรับการเกษตรกรรมอย่างแท้จริง เพราะที่ดินสำหรับเกษตรกรรมที่ควรถูกจัดเก็บภาษีในอัตราภาษีที่ต่ำและได้รับการบรรเทาภาระภาษีนั่นจะต้องมีความตั้งใจที่จะนำที่ดินไปประกอบเกษตรกรรมอย่างแท้จริงเพื่อให้เกิดผลิตภัณฑ์ทางการเกษตรสามารถสร้างรายได้ และประกอบอาชีพเกษตรกรได้อย่างจริงจัง ไม่ใช่เพียงแค่เป็นการปรับเปลี่ยนลักษณะการใช้ประโยชน์ในที่ดินจากเดิมที่ปล่อยทิ้งไว้รกร้างว่างเปล่ามาเป็นการใช้เพื่อการประกอบเกษตรกรรม เพื่อให้ได้รับการบรรเทาภาระภาษีเท่านั้น ทั้ง ๆ ที่ความเป็นจริงแล้วที่ดินเหล่านั้นมีทำเลอยู่ใจกลางเมือง หรือมีมูลค่าที่สูงมากซึ่งจะเหมาะสมในการจะนำไปพัฒนาและใช้ประโยชน์อื่นนอกจากการทำเกษตรกรรม จึงพิจารณาได้ว่า สมควรที่จะถูกจัดเก็บภาษีที่ดินในอัตราที่สูงกว่าการใช้ประโยชน์สำหรับการเกษตรกรรมเพราะผู้เป็นเจ้าของไม่ได้ต้องการที่จะใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมแต่อย่างใด แต่อยู่ในระหว่างรอการนำที่ดินไปเก็งกำไรเพื่อขายต่อ หรือนำไปพัฒนาเพื่อให้เกิดมูลค่าที่มากกว่านั้นตามกรณีของปรากฏการณ์ “เกษตรเทียม” ที่ได้อธิบายไปแล้วข้างต้น ดังนั้น ภาระภาษีที่เกิดขึ้นควรจะต้องสอดคล้องกับหลักผลประโยชน์ที่ได้รับตามความเป็นจริงที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รับจากทรัพย์สินที่ตนเป็นเจ้าของ หรือถือครองเพื่อทำประโยชน์อยู่ด้วย และนอกเหนือจากหลักผลประโยชน์ที่ได้รับแล้วยังคำนึงถึงหลักการใช้ประโยชน์สูงสุดและดีที่สุด (Highest and Best Use) อีกด้วยว่าเจตนารมณ์ของการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นต้องการสร้างแรงจูงใจและกระตุ้นให้บรรดาผู้เป็นเจ้าของที่ดินจะต้องใช้ที่ดินซึ่งตนถือครองอยู่ให้เกิดประโยชน์และคุ้มค่ามากที่สุดตามภาระภาษีที่ตนต้องแบกรับ แต่ในกรณีของมาตรการบรรเทาภาระภาษีดังกล่าว กลับปรากฏว่า ที่ดินซึ่งตั้งอยู่ในพื้นที่ใจกลางเมืองกลับถูกนำมาใช้ประโยชน์สำหรับการเกษตรกรรมเพียงเพื่อให้ได้รับการบรรเทาภาระภาษีเท่านั้น จึงเห็นว่าไม่สอดคล้องกับหลักการดังกล่าว ย่อมทำให้ไม่เกิดการใช้ประโยชน์ในที่ดินอย่างคุ้มค่าและเหมาะสม รวมถึงไม่เกิดการกระจายที่ดินไปถึงผู้ที่มีความเหมาะสมในการใช้ประโยชน์อย่างแท้จริง

ทั้งนี้ เมื่อพิจารณาได้ว่ามาตรการดังกล่าวอาจไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษีแล้ว จะเห็นว่า ย่อมเชื่อมโยงทำให้เกิดผลกระทบต่อหลักความเสมอภาคทางภาษีอากรอีกด้วย เพราะถือได้ว่าแม้ได้รับประโยชน์ในการยกเว้นมูลค่าภาษีจากมาตรการดังกล่าวในจำนวน 50 ล้านบาทเท่ากัน แต่หากพิจารณาถึงลงไปตามสภาพการถือครองที่ดินและเจตนาในการทำประโยชน์ในที่ดินจริง ๆ แล้วนั้น กลับพบว่าเกิดภาระภาษีที่ไม่เท่ากัน เพราะแม้กลุ่มนายทุนกับเกษตรกรรายย่อยจะอยู่ภายใต้หลักเกณฑ์เงื่อนไขและสาระสำคัญใน

การบรรเทาภาระภาษีอย่างเดียวกัน แต่ความสามารถในการเสียภาษีนี้นั้นต่างกันอย่างมาก ทำให้ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีมากกลับได้รับการบรรเทาภาระภาษีในจำนวนที่เท่ากับผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีน้อยเพียงเพราะเป็นผลมาจากการกำหนดจำนวนมูลค่าของฐานภาษีที่ยกเว้น 50 ล้านบาทที่มากเกินไป ซึ่งถือว่าทำให้เกิดความเสียเปรียบแก่เกษตรกรรายย่อย และเป็นการเอื้อประโยชน์และส่งเสริมให้กลุ่มนายทุนสามารถถือครองที่ดินในปริมาณที่มากได้ต่อไปโดยได้รับการบรรเทาภาระภาษีเหมือนกัน ทำให้เกิดความไม่เสมอภาคในทางภาษีอากรอีกด้วย

#### 4.1.4 ความไม่มั่นคงในการประกอบอาชีพเกษตรกรและการขาดมาตรการช่วยเหลือเกษตรกรจากภาครัฐ

##### (1) ความไม่มั่นคงในการประกอบอาชีพเกษตรกร

จากข้อมูลการถือครองที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรวมของเกษตรกรในประเทศไทยในหัวข้อ 4.1.1 จะเห็นว่า เกษตรกรที่เป็นรายย่อยมีการถือครองที่ดินที่ใช้เพื่อการเกษตรอยู่จำนวนไม่มากเมื่อเทียบกับรายครัวเรือน ยิ่งไปกว่านั้นเกษตรกรส่วนใหญ่ยังไม่มีที่ดินการเกษตรเป็นของตนเองจึงต้องไปเช่าที่ดินเพื่อทำการเกษตรโดยเฉพาะอย่างยิ่งเกษตรกรประเภทชาวนาที่ถือว่าเป็นกลุ่มเกษตรกรที่เพาะปลูกข้าวซึ่งเป็นผลิตภัณฑ์ที่สำคัญของประเทศไทย ประกอบกับลักษณะของเกษตรกรไทยส่วนใหญ่ที่เป็นชาวบ้านทั่วไป ไม่มีความรู้ในการนำเทคโนโลยีมาประยุกต์ใช้ในการประกอบเกษตรกรรม และไม่มีเครื่องมือ หรือเครื่องจักรที่ทันสมัยมาสนับสนุนการประกอบเกษตรกรรมให้เกิดกำลังการผลิตที่มากขึ้น หรือเป็นการลดต้นทุนค่าใช้จ่ายในการดำเนินการขั้นตอนต่าง ๆ ตั้งแต่แรกเริ่มคือการเพาะปลูก ไปจนถึงขั้นตอนสุดท้ายคือการเก็บเกี่ยวพืชผลการขนส่งและการหาช่องทางในการจำหน่ายผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร เนื่องจากเกษตรกรรายย่อยส่วนใหญ่จะทำการเกษตรลักษณะภายในครัวเรือนช่วยกันเองจึงมีต้นทุนในการประกอบเกษตรกรรมสูง แต่กลับมีรายได้จากการขายผลผลิตทางการเกษตรในจำนวนที่ต่ำ ทำให้ไม่มีความสามารถในการแข่งขันกับเกษตรกรรายใหญ่หรือเกษตรกรที่เป็นกลุ่มนายทุน หรือพ่อค้าคนกลางได้เลย นอกจากนี้ เมื่อไม่มีความสามารถในการแข่งขันแล้วและรายได้กลับน้อยกว่าต้นทุนจึงเกิดการขาดทุนขึ้นสะสมไปเรื่อย ๆ หลายปี ประกอบกับความไม่แน่นอนของสภาพภูมิอากาศ หรือภัยพิบัติที่อาจทำให้เกิดผลเสียหายต่อพืชผลการเกษตรอีกด้วย ส่งผลให้เกษตรกรของประเทศไทยส่วนใหญ่ต้องแบกรับหนี้สินที่ต้องไปกู้ยืมมาเพื่อการลงทุนในการประกอบอาชีพไม่ว่าจะเป็น ค่าเช่าที่ดินทำกิน หรือค่าเช่าเครื่องมือในการเก็บเกี่ยวพืชผล

เพราะฉะนั้นจะเห็นได้ว่า ฐานะและความเป็นอยู่ของเกษตรกรในประเทศไทยส่วนใหญ่จะประสบปัญหายากจน ขาดองค์ความรู้และความชำนาญที่จำเป็นในการนำเทคโนโลยีมาประยุกต์ใช้เพื่อสนับสนุนการเกษตร รวมถึงเครื่องมือที่ทันสมัยในการลดต้นทุนในการประกอบเกษตรกรรมทั้งด้านค่าใช้จ่าย หรือด้านการใช้แรงงาน บรรเทาแรงงาน ด้วยปัจจัยทั้งหมดนี้ ทำให้การประกอบอาชีพเกษตรกรถูกมองว่าเป็นอาชีพที่ไม่มั่นคงและไม่สามารถพึ่งพาตนเองได้ ต้องคอยรับการสนับสนุนและช่วยเหลือจากภาครัฐในทุกยุคสมัย

## (2) การขาดมาตรการช่วยเหลือเกษตรกรจากภาครัฐ

จากการศึกษาพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2564 พบว่า งบประมาณรายจ่ายทั้งหมดของปี พ.ศ. 2564 มีจำนวนถึง 3,285,962,479,700 บาท<sup>130</sup> โดยเป็นงบประมาณรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับภาคเกษตรกรรมของประเทศไทยจำนวน 30,974,467,000 บาท<sup>131</sup> ซึ่งสามารถนำมาคำนวณอัตราส่วนของงบประมาณรายจ่ายทั้งหมดต่องบประมาณรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับภาคเกษตรกรรมได้เท่ากับร้อยละ 0.94 จะเห็นว่า งบประมาณรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับภาคการเกษตรกรรมของประเทศไทยนั้นถือว่ามีส่วนที่น้อยมากเมื่อเทียบกับงบประมาณรายจ่ายในด้านอื่น ๆ อีกทั้ง มีข้อสังเกตว่างบประมาณดังกล่าวเป็นเพียงงบประมาณรวมยังไม่ได้ถูกแบ่งไว้สำหรับนโยบายและมาตรการช่วยเหลือภาคเกษตรกรรมของประเทศ โดยเฉพาะ จึงทำให้อัตราส่วนของงบประมาณรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับภาคเกษตรกรรมยังมีจำนวนที่น้อยลงไปอีก นอกจากนี้ ส่วนใหญ่ในแต่ละยุคของรัฐบาลที่ผ่านมามุ่งเน้นดำเนินนโยบายที่เกี่ยวกับการพัฒนาอุตสาหกรรม การค้ามากกว่าการอนุรักษ์สิ่งแวดล้อม หรือส่งเสริมภาคเกษตรกรรม ทั้ง ๆ ที่ประเทศไทยมีพื้นที่ที่เหมาะสมสำหรับการเพาะปลูกขนาดใหญ่เป็นอันดับที่ 19 ของโลก

เพราะฉะนั้น ในสถานะที่ผู้ประกอบการส่วนใหญ่ในประเทศไทยกลับมีฐานะที่ยากจน ไม่สามารถประกอบอาชีพโดยพึ่งพาตนเองได้ ต้องรอคอยความช่วยเหลือและสนับสนุนจากภาครัฐ แต่เมื่อนำงบประมาณที่จะนำมาใช้ในการดำเนินมาตรการหรือนโยบายเพื่อแก้ไขปัญหาของเกษตรกรมาพิจารณาประกอบกัน จะเห็นว่า การสนับสนุนและช่วยเหลือเกษตรกรรายย่อยส่วนใหญ่ของประเทศจากภาครัฐนั้นอาจไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอที่จะเอื้อประโยชน์ให้เกษตรกรสามารถประกอบอาชีพได้อย่างมั่นคง รวมถึงแก้ไขปัญหาต่าง ๆ ด้วย

ดังนั้น จากสภาพปัญหาดังกล่าวจะพบว่า เกษตรกรรายย่อยส่วนใหญ่ของประเทศไทยมีการถือครองที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมในจำนวนที่ไม่มากนัก และส่วนใหญ่จะประกอบเกษตรกรรมในที่ดินของบุคคลอื่น โดยตนเองเป็นผู้เช่าพื้นที่ดินในการเพาะปลูก รวมถึงขาดความรู้ในการนำเทคโนโลยีมาใช้ในการประกอบเกษตรกรรม และเครื่องมือเครื่องมือที่ทันสมัย อันจะเป็นการช่วยลดปัจจัยด้านการผลิตไม่ว่าจะเป็น แรงงาน ต้นทุนค่าใช้จ่าย รวมถึงสามารถเพิ่มกำลังการผลิตให้มากขึ้น จึงกลับไม่มีความสามารถที่จะไปแข่งขันหรือต่อรองในตลาดการเกษตรได้เลย ทำให้ผลการประกอบเกษตรกรรมมีแต่ขาดทุนจนเกิดเป็นภาระหนี้สินที่ต้องแบกรับซึ่งทำให้ไม่สามารถประกอบอาชีพได้อย่างยั่งยืนและพึ่งพาตนเองได้ จนต้องรอคอยการช่วยเหลือจากภาครัฐอยู่ตลอดเวลา ประกอบกับงบประมาณที่ใช้สำหรับดำเนินการช่วยเหลือเกษตรกรตามนโยบายหรือมาตรการที่ออกโดยภาครัฐกลับได้รับการจัดสรรในจำนวนที่น้อย เมื่อเทียบกับระดับปัญหาของเกษตรกรส่วนใหญ่ จึงอาจมีประสิทธิภาพที่ไม่เพียงพอในการที่จะส่งเสริมและช่วยเหลือเกษตรกรให้สามารถประกอบอาชีพได้อย่างมั่นคงและยั่งยืน

<sup>130</sup> มาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2564 บัญญัติว่า “งบประมาณรายจ่ายประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2564 ให้ตั้งเป็นจำนวน รวมทั้งสิ้น 3,285,962,479,700 บาท จำแนกเป็นรายจ่ายตามที่ระบุต่อไปในพระราชบัญญัตินี้”

<sup>131</sup> มาตรา 14 แห่งพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2564 บัญญัติว่า “งบประมาณรายจ่ายของกระทรวงเกษตรและสหกรณ์และหน่วยงานในกำกับ ให้ตั้งเป็นจำนวน 30,974,467,000 บาท”



## 4.2 แนวทางในการนำหลักกฎหมายของต่างประเทศมาปรับใช้กับกฎหมายของประเทศไทย

จากการวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมในหัวข้อก่อนหน้า จะเห็นได้ว่า ปัญหาที่เกิดขึ้นจำเป็นที่จะต้องหาแนวทางในการแก้ไขหรือปรับปรุงให้มีความเหมาะสมมากขึ้น ประกอบกับเนื้อหาของเอกัตศึกษานี้ได้กล่าวถึงหลักเกณฑ์สำคัญและแนวทางการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมตามกฎหมายภาษีทรัพย์สินของรัฐนิวเจอร์ซีย์ ประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศสาธารณรัฐเกาหลีไว้ในบทที่ 3 ซึ่งสังเกตได้ว่าหลักเกณฑ์และแนวทางการจัดเก็บของกฎหมายภาษีทรัพย์สินของทั้งสองประเทศมีทั้งรายละเอียดที่เหมือนและแตกต่างกันกับกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทย ผู้วิจัยจึงเห็นว่าควรที่จะนำหลักกฎหมายภาษีทรัพย์สินทั้งสองฉบับมาเปรียบเทียบและวิเคราะห์เพื่อนำมาปรับใช้ในการหาแนวทางแก้ไขปัญหาของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมของประเทศไทยให้เกิดความเหมาะสมและมีประสิทธิภาพมากที่สุด ตามประเด็นดังต่อไปนี้

### 4.2.1 การกำหนดนิยามการใช้ที่ดินสำหรับเกษตรกรรมให้เหมาะสม

กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทย กำหนดนิยามการใช้ที่ดินสำหรับเกษตรกรรมไว้ว่า เป็นการใช้ที่ดินสำหรับการปลูกพืช การเลี้ยงปศุสัตว์ การเลี้ยงสัตว์น้ำ และการทำนาเกลือสมุทร โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อการบริโภคหรือจำหน่ายหรือใช้งานในฟาร์มตามอัตราที่กำหนด เช่น การทำนาหรือทำไร่บนที่ดินตั้งแต่หนึ่งไร่ขึ้นไป การปลูกกล้วยหอมอย่างน้อย 200 ต้นต่อไร่ การเลี้ยงแมโคนมตั้งแต่หนึ่งตัวขึ้นไป การเลี้ยงสัตว์ปีกตั้งแต่ห้าสิบตัวขึ้นไป เป็นต้น รวมถึงการประกอบกิจการเกษตรอื่น ๆ นอกเหนือจากที่กำหนดแต่มีรายได้ตั้งแต่ 8,000 บาทขึ้นไป ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในพื้นที่ต่อเนื่องที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมซึ่งจะต้องไม่เกินกึ่งหนึ่งของพื้นที่ที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมซึ่งหากพื้นที่ดังกล่าวทับซ้อนกับพื้นที่ต่อเนื่องที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ให้ถือว่าพื้นที่ทับซ้อนดังกล่าวเป็นการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม และที่ดินสำหรับเกษตรกรรมซึ่งอยู่ในช่วงเวลาพักเพื่อประโยชน์ในการฟื้นฟูสภาพที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ระหว่างฤดูกาลการผลิต และการตัดวงจรโรค ก็ถือเป็นการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมเช่นเดียวกัน

สำหรับกฎหมายว่าด้วยการประเมินที่ดินเพื่อการเกษตรแห่งรัฐนิวเจอร์ซีย์ ประเทศสหรัฐอเมริกา ระบุว่าต้องเป็นที่ดินที่มีการใช้ประโยชน์ทางการเกษตรหรือการทำพืชสวน (“Devoted to agricultural or horticultural use”) โดยนิยามของคำว่า “การใช้ประโยชน์ทางการเกษตร” (Agricultural use) หมายถึง ที่ดินที่ใช้สำหรับการเพาะปลูกพืชและเลี้ยงสัตว์เพื่อผลิตและจำหน่ายที่เป็นประโยชน์ต่อมนุษย์ เช่น การเพาะปลูกหญ้าสด ธัญพืช พืชซึ่งเป็นอาหารสัตว์ หรือการเลี้ยงโคนเนื้อ โคนม สัตว์ปีก แกะ สุกร ม้า ม้าขนาดเล็ก ล่อ เป็นต้น ซึ่งรวมถึงการเพาะพันธุ์ เลี้ยง พักฟื้น ฝึกฝนและเลี้ยงสัตว์อีกด้วย ส่วนนิยามของคำว่า “การทำพืชสวน” (Horticultural use) หมายถึง ที่ดินสำหรับการเพาะปลูกเพื่อจำหน่ายผลไม้มากิน เช่น องุ่น ถั่วและผลเบอร์รี่ ผัก ไม้พุ่มดอกไม้ ไม้ประดับ และผลิตภัณฑ์จากเรือนกระจก เป็นต้น อย่างไรก็ตาม มีข้อสังเกตว่านิยามของการใช้ประโยชน์ทางการเกษตรหรือการทำพืชสวนจะไม่ครอบคลุมถึงอาคารทุกประเภท หรือที่ดิน

ต่อเนื่องกับอาคารดังกล่าวซึ่งตั้งอยู่ในที่ดินที่เกษตรกรรม ทำให้อาคารและที่ดินดังกล่าวจะถูกประเมินและจัดเก็บภาษีทรัพย์สินโดยวิธีทั่วไปเหมือนทรัพย์สินอื่น ๆ

นอกจากนี้ กฎหมายดังกล่าวยังกำหนดเงื่อนไขและหลักเกณฑ์ความเป็นเกษตรกรที่จะได้รับการประเมินว่าเป็นที่ดินเพื่อการเกษตรอย่างแท้จริง โดยจะต้องเป็นเจ้าของที่ดินซึ่งมีพื้นที่ติดต่อกันไม่น้อยกว่า 5 เอเคอร์และมีการใช้ประโยชน์ทางการเกษตรหรือการทำพืชสวนเป็นระยะเวลาอย่างน้อย 2 ปี พร้อมทั้งจะต้องแสดงหลักฐานต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับกรรมสิทธิ์ในที่ดินและพื้นที่ของที่ดิน รายละเอียดกิจการที่ประกอบเกษตรกรรม และผลประกอบการจากยอดขายของผลผลิตจากที่ดินดังกล่าวตามที่กำหนด รวมถึงแสดงให้เห็นว่าที่ดินจะยังคงใช้ในการทำเกษตรกรรมตลอดปีภาษี

ส่วนกฎหมายภาษีท้องถิ่นของประเทศสาธารณรัฐเกาหลี ได้ระบุว่า การใช้ที่ดินสำหรับการเกษตรกรรมนั้นจะต้องเป็นการใช้ประโยชน์ที่ดินในการทำไร่นา สวนผลไม้ พืชปลูกพืชผลชนิดต่าง ๆ การเลี้ยงปศุสัตว์ และป่าไม้ (“A field, rice field, orchard and stock farm site and forest”)

เมื่อเปรียบเทียบการกำหนดนิยามการใช้ที่ดินสำหรับเกษตรกรรมของทั้ง 3 ประเทศ จะเห็นว่ามีการให้ความหมายของการประกอบเกษตรกรรมและกำหนดตัวอย่างไปในทำนองเดียวกัน คือ เป็นการใช้ที่ดินสำหรับการเพาะปลูกพืช การเลี้ยงสัตว์ และการประกอบเกษตรกรรมประเภทอื่น ๆ ซึ่งแตกต่างกันไปตามสภาพภูมิประเทศของแต่ละแห่ง อย่างไรก็ตามมีข้อสังเกตว่ากฎหมายของประเทศสาธารณรัฐเกาหลีได้กำหนดนิยามไว้อย่างกว้างเท่านั้นและไม่ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์เงื่อนไขใด ๆ ว่าในการประกอบเกษตรกรรมนั้นจะต้องมีอัตราส่วนการใช้พื้นที่หรือเพาะปลูกพืชขั้นต่ำเป็นจำนวนเท่าใด แต่สำหรับประเทศไทย แม้จะมีการให้นิยามไว้อย่างชัดเจนพร้อมกับการกำหนดจำนวนขั้นต่ำของพื้นที่หรือการเพาะปลูก แต่ก็ยังไม่สามารถพิสูจน์ความเป็นเกษตรกรได้อย่างแท้จริงซึ่งจะเห็นได้จากปัญหาของปรากฏการณ์เกษตรเทียมที่ปรับเปลี่ยนการใช้ที่ดินมาเป็นการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมเพื่อหลีกเลี่ยงภาระภาษี ซึ่งแตกต่างจากกฎหมายของรัฐนิวเจอร์ซีย์ ประเทศสหรัฐอเมริกาที่กำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาความเป็นเกษตรกรเพื่อใช้ที่ดินเพื่อการเกษตรที่รัดกุม เช่น จะต้องเป็นผู้ที่มีอาชีพเกษตรกรอย่างน้อยติดต่อกัน 2 ปี และมีพื้นที่ในการประกอบอาชีพทางการเกษตร ไม่ว่าจะเป็นการเพาะปลูกและการเลี้ยงสัตว์ตามจำนวนที่กฎหมายกำหนด เป็นต้น ดังนั้น ควรนำหลักเกณฑ์การพิจารณาความเป็นเกษตรกรดังกล่าวมาเป็นแนวทางเพื่อปรับใช้ในการกำหนดนิยามการใช้ที่ดินสำหรับเกษตรกรรมให้ครอบคลุมการเป็นผู้ประกอบอาชีพเกษตรกรอย่างแท้จริง เพื่อป้องกันการนำมาตราการบรรเทาภาระภาษีสำหรับที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมมาใช้เป็นเครื่องมือในการหลีกเลี่ยงภาระภาษีโดยการเปลี่ยนการใช้ประโยชน์ในที่ดินมาเป็นการประกอบเกษตรกรรมโดยที่ไม่ได้มีเจตนาที่จะประกอบเกษตรกรรมอย่างแท้จริง เพียงแต่อาศัยความคลุมเครือของกฎหมายเพื่อให้ได้รับการบรรเทาภาระภาษี และเพื่อให้เกิดการนำที่ดินไปใช้อย่างมีประสิทธิภาพและเกิดประโยชน์สูงสุดตามวัตถุประสงค์ของกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ต้องการกระจายการถือครองที่ดิน รวมถึงลดความเหลื่อมล้ำในสังคมและสอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษีและหลักการผลประโยชน์ที่ได้รับอีกด้วย

#### 4.2.2 การกำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษีที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมให้เหมาะสม

ตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทย ได้กำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษีที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมไว้โดยเฉพาะคือ การยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีจำนวนไม่เกิน 50 ล้านบาท สำหรับใช้การใช้ประโยชน์ในการเกษตรกรรม ซึ่งเมื่อพิจารณาประกอบกับตัวอย่างของมูลค่าราคาประเมินของที่ดินที่ใช้สำหรับการเพาะปลูกข้าวในอำเภอบรรพตพิสัย จังหวัดนครสวรรค์ และอำเภอบางปลาม้า จังหวัดสุพรรณบุรี จะเห็นว่า ในกรณีที่ถือครองที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมจำนวน 10 ไร่ มูลค่าราคาประเมินของที่ดินของทั้ง 2 แห่ง ยังมีจำนวนไม่ถึง 50 ล้านบาทและยังมีจำนวนที่เหลืออยู่อีกพอสมควรเมื่อเทียบกับเพดานการยกเว้นมูลค่าฐานภาษีจำนวน 50 ล้านบาท ซึ่งจะเห็นได้ว่า มาตรการบรรเทาภาระภาษีดังกล่าวอาจเป็นการยกเว้นมูลค่าฐานภาษีที่ค่อนข้างสูงเกินสมควรหากเทียบกับอัตราการถือครองที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมของเกษตรรายย่อยส่วนใหญ่ อันอาจเป็นการเอื้อประโยชน์ให้กลุ่มบุคคลที่ถือครองที่ดินสะสมไว้จำนวนมากนำมาตรการดังกล่าวมาใช้เป็นเครื่องมือเพื่อบรรเทาภาระภาษี

อีกทั้ง มีข้อสังเกตว่า ประเทศไทยเป็นประเทศเดียวที่ใช้มาตรการบรรเทาภาระภาษีโดยวิธีการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีออกมาเป็นจำนวนตัวเลขที่แน่นอนซึ่งเป็นการหักมูลค่าของฐานภาษีออกไปและให้คำนวณในส่วนที่เหลือ แต่สำหรับรัฐนิวเจอร์ซีย์ ประเทศสหรัฐอเมริกา ไม่ได้มีการกำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษีโดยการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษี หรือการงดเว้นการจัดเก็บภาษีไว้เป็นการเฉพาะ มีเพียงแต่วิธีการประเมินฐานภาษีที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมเป็นการเฉพาะ โดยให้คิดจากมูลค่าของความสามารถในการผลิต (Productivity Value) จากที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมนั้น ๆ ซึ่งแตกต่างจากการประเมินฐานภาษีในกรณีทั่วไปที่ใช้มูลค่าราคาของที่ดิน เพื่อให้เหมาะสมต่อรายได้และการใช้ประโยชน์ในที่ดินเพื่อการเกษตรอย่างแท้จริงตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to pay principle) และหลักการใช้ประโยชน์สูงสุดและดีที่สุด (Highest and Best Use) ซึ่งก็ถือว่าการบรรเทาภาระภาษีทรัพย์สินให้แก่เกษตรกรที่ใช้ที่ดินสำหรับเกษตรกรรม เช่นเดียวกันกับประเทศสาธารณรัฐเกาหลีที่พระราชบัญญัติภาษีท้องถิ่นไม่มีการกำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษีสำหรับการเป็นเจ้าของ หรือการถือครองที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมไว้ แต่กลับพบว่ามีกำหนดสิทธิประโยชน์ต่าง ๆ ไว้ให้ในรูปแบบภาษีประเภทอื่น เช่น การได้รับลดหย่อนภาษีการได้มา (Acquisition tax) ในอัตราร้อยละ 50 สำหรับพื้นที่การเกษตรและสิ่งอำนวยความสะดวกทางการเกษตรซึ่งใช้ประโยชน์โดยบุคคลที่ประกอบอาชีพเกษตรกรเป็นเวลาอย่างน้อยสองปี หรือการกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับปัจจัยการผลิตทางการเกษตรเป็นศูนย์ หรือการยกเว้นภาษีสำหรับน้ำมันเชื้อเพลิงที่ใช้ในการผลิตทางการเกษตร เป็นต้น อีกทั้ง แม้จะไม่มีมาตรการบรรเทาภาระภาษีออกมาอย่างชัดเจน แต่วิเคราะห์ได้ว่า ที่ดินสำหรับเกษตรกรรมส่วนใหญ่ได้รับประโยชน์จากการที่ถูกจัดเก็บภาษีในอัตราแบบคงที่และเป็นจำนวนที่ต่ำที่สุด ซึ่งถือได้ว่าเป็นการช่วยเหลือเกษตรกรให้สามารถแข่งขันได้มากที่สุดเท่าที่จะสามารถสนับสนุนได้ เนื่องจากประเทศสาธารณรัฐเกาหลีมีข้อจำกัดในเรื่องของพื้นที่สำหรับเกษตรกรรม ประกอบกับการเกษตรนั้นไม่ถือว่าเป็นเป้าหมายหลักเมื่อเทียบกับภาคอุตสาหกรรมซึ่งเป็นสินค้าสำคัญในการส่งออก

เพราะฉะนั้น ตามมาตรการช่วยเหลือและสนับสนุนการประกอบเกษตรกรรมของทั้ง 2 ประเทศ จะเห็นว่า เป็นการช่วยเหลือในรูปแบบที่แตกต่างจากประเทศไทย โดยจะไม่ได้มุ่งเน้นถึงการยกเว้นมูลค่าของฐาน

ภาษี หรือการยกเว้นการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินแต่อย่างใด ยังคงมีการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินแก่เกษตรกรอยู่แต่มีการจัดเก็บในอัตราที่ต่ำและเหมาะสมต่อรายได้ของเกษตรกรอย่างแท้จริง แต่ทั้งนี้ จะต้องพิจารณาถึงปัจจัยอีก 2 ประการที่จะส่งผลให้แต่ละประเทศสามารถกำหนดรูปแบบมาตรการหรือนโยบายเพื่อสนับสนุนภาคการเกษตรกรรมได้คือ งบประมาณของภาครัฐที่ไว้ใช้สำหรับสนับสนุนและช่วยเหลือภาคการเกษตร และความมั่นคงในการประกอบอาชีพเกษตรกร

จากการศึกษาเกี่ยวกับงบประมาณก่อนหน้าของประเทศไทย พบว่าอัตราส่วนของงบประมาณรายจ่ายทั้งหมดต่องบประมาณรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับภาคเกษตรกรรมมีจำนวนเท่ากับร้อยละ 0.94 ซึ่งถือว่าเป็นสัดส่วนที่น้อยมาก ต่อมา เมื่อพิจารณางบประมาณของประเทศสาธารณรัฐเกาหลีในปี พ.ศ. 2564 จะพบว่า ได้กำหนดงบประมาณรายจ่ายทั้งหมดของประเทศเป็นจำนวน 555.8 ล้านล้านวอน โดยแบ่งเป็นงบประมาณรายจ่ายสำหรับการเกษตรกรรม ป่าไม้ ประมงและอาหารเป็นจำนวน 22.4 ล้านล้านวอน โดยสามารถคำนวณอัตราของงบประมาณรายจ่ายทั้งหมดต่องบประมาณรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับภาคเกษตรกรรมได้เท่ากับร้อยละ 4.03

นอกจากนี้ หากพิจารณากับงบประมาณของรัฐบาลนิวเจอร์ซีย์ ประเทศสหรัฐอเมริกาในปี พ.ศ. 2564 จะเห็นว่า งบประมาณรายจ่ายทั้งหมดของรัฐบาลจะเท่ากับ 40,850 ล้านดอลลาร์สหรัฐ โดยแบ่งเป็นงบประมาณรายจ่ายสำหรับการเกษตรกรรมจำนวน 31.65 ล้านดอลลาร์สหรัฐ โดยสามารถคำนวณอัตราของงบประมาณรายจ่ายทั้งหมดต่องบประมาณรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับภาคเกษตรกรรมได้เท่ากับร้อยละ 0.07

รูปภาพที่ 2 สรุปงบประมาณรายจ่ายของประเทศสาธารณรัฐเกาหลี<sup>132</sup>

(trillion won)

	2020 Budget (A)	2021 Budget Proposal (B)	Changes	
			B-A	B-A (%)
Total Expenditures	512.3	555.8	43.5	8.5
1. Health, Welfare, Employment	180.5	199.9	19.4	10.7
- Job creation	25.5	30.6	5.1	20.0
2. Education	72.6	71.0	-1.6	-2.2
- Grants to local governments	55.4	53.3	-2.1	-3.7
3. Culture, Sports, Tourism	8.0	8.4	0.4	5.1
4. Environment	9.0	10.5	1.5	16.7
5. R&D	24.2	27.2	3.0	12.3
6. Industry, SME, Energy	23.7	29.1	5.4	22.9
7. SOC	23.2	26.0	2.8	11.9
8. Agriculture & Forestry, Fishery, Food	21.5	22.4	0.9	4.0
9. National defense	50.2	52.9	2.7	5.5
10. Diplomacy, Reunification	5.5	5.7	0.2	4.3
11. Social order, Safety	20.8	21.8	1.0	4.4
12. Public administration, Local governments	79.0	86.5	7.5	9.5
- Grants to local governments	52.2	51.8	-0.4	-0.8

<sup>132</sup> Budget Coordination Division, 2021 Budget Proposal [Online], September 1, 2020. From <https://english.moef.go.kr/pc/selectTbPressCenterDtl.do?boardCd=N0001&seq=4967>

รูปภาพที่ 3 สรุบบงบประมาณรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับเกษตรกรรมของรัฐนิวเจอร์ซีย์ ประเทศสหรัฐอเมริกา<sup>133</sup>

**State of New Jersey Revised FY 2021 Budget Proposal**  
**9 MONTH GOVERNOR'S PROPOSED BUDGET**  
**AS OF AUGUST 25, 2020**  
(In thousands)

	FY20 Adj Approp *	FY21 GBM Rec	Final 3 Month	Proposed 9 Month	Total 12 Month
<b>Legislature</b>					
Salaries and Wages	64,808	63,808	15,953	47,855	63,808
Non-Salary Operating	8,662	8,527	3,256	6,394	9,650
Affirmative Action and Equal Employment Opportunity	29	29	-	29	29
Broadcast Technology Improvements	350	-	-	-	-
Continuation and Expansion of Data Processing Systems	-	-	1,726	-	1,726
Eastern Trade Council - The Council of State Governments	31	31	-	31	31
Expenses of Commission	15,673	15,673	3,919	11,754	15,673
Henry J. Raimondo Legislative Fellows Program	69	69	-	69	69
National Conference of State Legislatures	184	184	-	184	184
National Foundation for Women Legislators	40	40	-	40	40
Senator Wynona Lipman Chair in Women's Political Leadership, Eagleton	100	100	-	100	100
State House Express Civics Education Program	30	30	-	30	30
The Council of State Governments	345	145	-	145	145
<b>Subtotal, Legislature</b>	<b>90,321</b>	<b>88,636</b>	<b>24,854</b>	<b>66,631</b>	<b>91,485</b>
<b>Chief Executive</b>					
Salaries and Wages	6,224	6,224	1,556	4,668	6,224
Non-Salary Operating	532	532	126	399	525
Allowance to the Governor - Funds Not Otherwise Appropriated for Official	95	95	-	95	95
Brian Stack Intern Program	10	10	-	10	10
Education Commission of the States	125	125	-	125	125
National Conference of Commissioners On Uniform State Laws	65	65	-	65	65
National Governors' Association	185	185	-	185	185
<b>Subtotal, Chief Executive</b>	<b>7,236</b>	<b>7,236</b>	<b>1,682</b>	<b>5,547</b>	<b>7,229</b>
<b>Agriculture</b>					
Salaries and Wages	5,324	5,324	1,331	3,993	5,324
Non-Salary Operating	536	536	129	400	529
Agricultural Right to Farm Program	85	85	19	64	83
Community Food Bank of New Jersey	7,000	7,000	-	5,250	5,250
Hunger Initiative/Food Assistance Program	6,818	6,818	-	5,113	5,113
Hunters Helping the Hungry	100	-	-	-	-
Jersey Fresh Program	100	100	-	100	100
New Jersey Hemp Farming Fund	500	275	69	206	275
Nourishing Young Minds Fund (P.L.2017, c.132)	250	-	-	-	-
Payments in Lieu of Taxes	3	3	1	2	3
Preserve New Jersey Farmland Preservation Fund - Constitutional Dedication	58,486	-	-	-	-
Promotion/Market Development	50	50	12	37	49
School Breakfast and Lunch State Aid (P.L.2019, c.445)	-	4,500	-	-	-
School Lunch Aid - State Aid Grants	5,613	5,613	1,403	4,210	5,613
South Jersey Food Bank	1,000	1,000	-	750	750
The Emergency Food Assistance Program	343	343	-	343	343
<b>Subtotal, Agriculture</b>	<b>86,208</b>	<b>31,647</b>	<b>2,964</b>	<b>20,468</b>	<b>23,432</b>

เมื่อเปรียบเทียบอัตราส่วนของงบประมาณรายจ่ายสำหรับเกษตรกรรมต่องบประมาณรายจ่ายทั้งหมดพบว่า ประเทศสาธารณรัฐเกาหลีจะมีอัตราส่วนสำหรับงบประมาณรายจ่ายสำหรับเกษตรกรรมเยอะที่สุดซึ่งเท่ากับร้อยละ 4.03 รองลงมาจะเป็นประเทศไทยที่มีอัตราส่วนอยู่ที่ร้อยละ 0.94 และลำดับสุดท้ายได้แก่ รัฐนิวเจอร์ซีย์ ประเทศสหรัฐอเมริกาที่มีอัตราส่วนเท่ากับร้อยละ 0.07 ซึ่งหากวิเคราะห์จะเห็นว่า ประเทศสาธารณรัฐเกาหลีมีงบประมาณเพียงพอที่จะสามารถช่วยเหลือและสนับสนุนภาคการเกษตรของประเทศได้อย่างมีประสิทธิภาพตามรายละเอียดของการกำหนดมาตรการและสิทธิประโยชน์ต่าง ๆ สำหรับที่ดินที่ใช้สำหรับการเกษตรในรูปแบบภาษีประเภทอื่น ๆ จึงตรงกันข้ามกับประเทศไทยที่พบกับปัญหางบประมาณที่ใช้สำหรับดำเนินการช่วยเหลือเกษตรกรตามนโยบายหรือมาตรการที่ออกโดยภาครัฐได้รับการจัดสรรในจำนวนที่น้อย เมื่อเทียบกับระดับปัญหาของเกษตรกรส่วนใหญ่ จึงอาจมีประสิทธิภาพที่ไม่เพียงพอในการที่จะส่งเสริมและช่วยเหลือเกษตรกร

<sup>133</sup> Office of Management and Budget, FY2021 REVISED BUDGET PROPOSAL [Online], August 25, 2020. From <https://www.njlm.org/DocumentCenter/View/9015/RevisedFY21Budget>

อย่างไรก็ตาม ในกรณีของรัฐนิวเจอร์ซีย์ ประเทศสหรัฐอเมริกา ที่มีอัตราส่วนของงบประมาณรายจ่ายสำหรับเกษตรกรรมที่น้อย แต่รัฐบาลกลับมีส่วนสำคัญในการออกนโยบายเพื่อมาช่วยเหลือและสนับสนุนกิจการที่เกี่ยวข้องกับการทำเกษตรกรรม เช่น สนับสนุนการเข้าถึงทรัพยากรน้ำของเกษตรกรทุกรายไม่ว่าจะเป็นเกษตรกรรายย่อย หรือเกษตรกรรายใหญ่ ซึ่งจะติดตั้งและจัดการระบบชลประทานให้มีความทันสมัยพร้อมกับอำนวยความสะดวกต่อการทำเกษตรกรรม โดยมีมาตรการในการจัดเก็บภาษีการใช้น้ำจากระบบชลประทานเพื่อนำมาเป็นค่าใช้จ่ายในการพัฒนาระบบชลประทานต่อไป ซึ่งจะจัดเก็บตามปริมาณการใช้น้ำสำหรับเกษตรกรแต่ละราย จึงเป็นการคุ้มครองให้เกษตรกรสามารถใช้น้ำสำหรับการเกษตรได้อย่างเพียงพอและมีประสิทธิภาพมากที่สุด<sup>134</sup> หรือการจัดฝึกอบรมให้ความรู้แก่เกษตรกรที่ปลูกพืชบลูเบอร์รี่เกี่ยวกับกฎระเบียบฉบับใหม่ของประเทศแคนาดาว่าด้วยการขนส่งบลูเบอร์รี่สดเข้าไปจำหน่ายในประเทศแคนาดา เพื่อให้เกษตรกรสามารถส่งออกบลูเบอร์รี่ไปยังประเทศแคนาดาได้ถูกต้องตามกฎหมายดังกล่าว จึงถือว่าเป็นการสนับสนุนด้านการส่งออกให้แก่เกษตรกร หรือรัฐบาลร่วมกับกลุ่มสหกรณ์แต่ละเขตท้องถิ่นช่วยจัดหาวัสดุให้แก่เกษตรกรในการนำไปสร้างรั้วล้อมรอบพื้นที่ดินเกษตรกรรมเพื่อป้องกันความเสียหายของพืชผลทางการเกษตรจากสัตว์ป่าที่ชอบเข้ามาในพื้นที่<sup>135</sup> เป็นต้น ประกอบกับเกษตรกรเป็นผู้ที่มีความพร้อมในการประกอบเกษตรกรรมทั้งในด้านความรู้และเทคโนโลยี จึงมีข้อสังเกตว่า แม้จะมีการกำหนดงบประมาณรายจ่ายสำหรับเกษตรกรรมในจำนวนที่น้อยเมื่อเทียบกับรายจ่ายด้านอื่น ๆ ตามข้อมูลในรูปภาพที่ 3 แต่การออกมาตรการต่าง ๆ ตามตัวอย่างที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น เพื่อช่วยเหลือเกษตรกรย่อมสามารถที่จะกำหนดรูปแบบให้เหมาะสมได้ ไม่ได้ถูกจำกัดเฉพาะไว้ในประเด็นเรื่องงบประมาณรายจ่ายที่ได้รับการจัดสรรเพียงอย่างเดียวเท่านั้น ดังจะเห็นว่ารัฐอาจเป็นตัวกลางในการจัดหาความช่วยเหลือให้แก่เกษตรกรได้โดยไม่จำเป็นต้องใช้งบประมาณในจำนวนที่มากแต่อย่างใด

อีกหนึ่งปัจจัยที่จะส่งผลให้แต่ละประเทศสามารถกำหนดรูปแบบมาตรการหรือนโยบายเพื่อสนับสนุนภาคการเกษตรกรรมได้คือ ความมั่นคงในการประกอบอาชีพเกษตรกร โดยสำหรับประเทศไทยจะเห็นได้ว่า ผู้ประกอบอาชีพเกษตรกรส่วนใหญ่ถือครองที่ดินที่ใช้เพื่อการเกษตรอยู่ในจำนวนไม่มากนักหรือไม่มีที่ดินทำกินเป็นของตนเองเลย ไม่มีความรู้ในการนำเทคโนโลยีมาประยุกต์ใช้ในการประกอบเกษตรกรรม และไม่มีเครื่องมือ หรือเครื่องจักรที่ทันสมัยมาสนับสนุนการประกอบเกษตรกรรมให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น เนื่องจากเกษตรกรส่วนใหญ่จะทำการเกษตรแบบภายในครัวเรือนทำให้มีต้นทุนในการประกอบเกษตรกรรมสูง แต่กลับมีรายได้จากการขายผลผลิตทางการเกษตรต่ำกว่าต้นทุนในการประกอบเกษตรกรรมจึงเกิดการขาดทุนสะสมและเกิดหนี้สินที่มาจากกู้ยืมเงินมาเพื่อลงทุนในการเกษตร ทำให้เกษตรกรส่วนใหญ่มีฐานะที่ยากจน ส่งผลให้ไม่มีความพร้อมในการแข่งขันด้านการผลิตในตลาดเกษตรกรรมและไม่สามารถประกอบอาชีพได้อย่างมั่นคงต้องรอคอยให้ได้รับการช่วยเหลือจากภาครัฐอยู่เสมอ

<sup>134</sup> อวิรุทธ์ ชาญชัยกิตติกร, “ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (ตอนที่ 9),” เอกสารภาษีอากร 38 (มิถุนายน 2563): 63

<sup>135</sup> New Jersey Department of Agriculture, *A Record of Accomplishment in Keeping New Jersey Agriculture Green and Growing* [Online], August 2009. From <https://www.nj.gov/agriculture/pdf/NJDAinitiatives.pdf>

แต่หากพิจารณาความมั่นคงในการประกอบอาชีพเกษตรกรของรัฐนิวเจอร์ซีย์ ประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศสาธารณรัฐเกาหลี พบว่า ผู้ประกอบอาชีพเกษตรกรส่วนใหญ่จะเป็นบุคคลที่มีฐานะค่อนข้างดี มีการถือครองที่ดินจำนวนมากและไม่ค่อยมีการประกอบเกษตรกรรมในที่ดินของบุคคลอื่น ประกอบกับได้ใช้ความรู้ที่ก้าวหน้าในการใช้เครื่องมือและเทคโนโลยีเข้าประยุกต์ใช้ในการทำเกษตรกรรมที่เรียกว่า Smart farm เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุด จึงเห็นได้ว่า การประกอบอาชีพเกษตรกรใน 2 ประเทศดังกล่าว เป็นอาชีพที่มีความมั่นคงและต้องประกอบกิจการอย่างรัดกุม เนื่องจากมีการลงทุนที่สูงและต้องวางแผนให้เกิดภาวะภานิชย์น้อยที่สุดที่จะไม่กระทบกับต้นทุนค่าใช้จ่ายในการผลิตสินค้าทางการเกษตร จึงทำให้เกษตรกรแต่ละรายมีความสามารถพร้อมที่จะแข่งขันในตลาดได้อย่างเสมอภาคกัน

จากการวิเคราะห์ดังกล่าว ผู้วิจัยเห็นว่า มาตรการบรรเทาภาวะภานิชย์สำหรับที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมตามกฎหมายภานิชย์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทยที่หักเว้นมูลค่าของฐานภานิชย์จำนวนไม่เกิน 50 ล้านบาทสำหรับใช้การใช้ประโยชน์ในการเกษตรกรรม เป็นการยกเว้นที่มากเกินไปซึ่งอาจส่งผลให้เกิดปัญหาการหลีกเลี่ยงภานิชย์ของกลุ่มบุคคลที่ถือครองที่ดินไว้จำนวนมาก จึงไม่เห็นด้วยกับมาตรการยกเว้นมูลค่าฐานภานิชย์ดังกล่าว เพราะเมื่อนำกฎหมายของทั้งรัฐนิวเจอร์ซีย์ ประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศสาธารณรัฐเกาหลีมาศึกษาจะเห็นว่า แม้จะยังมีการจัดเก็บภานิชย์ที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมอยู่ก็ตาม แต่ภาครัฐก็ได้มีการกำหนดนโยบาย มาตรการและสิทธิประโยชน์ต่าง ๆ ในรูปแบบอื่นอันจะเป็นการช่วยเหลือเกษตรกรให้ไม่ต้องรับภาระภานิชย์ที่จะส่งผลกระทบต่อต้นทุนในการประกอบเกษตรกรรมมากจนเกินไป นอกเหนือจากการใช้มาตรการยกเว้นมูลค่าของฐานภานิชย์เพียงอย่างเดียว จึงสรุปได้ว่า การบรรเทาภาวะภานิชย์สำหรับเกษตรกรอันมีวัตถุประสงค์เป็นการช่วยเหลือและสนับสนุนที่เป็นประโยชน์และมีประสิทธิภาพเพื่อไม่ให้เกิดภาวะแก่เกษตรกรมากเกินไปนั้น สามารถกระทำได้หลายรูปแบบไม่ได้มีเพียงการกำหนดมาตรการยกเว้นมูลค่าของฐานภานิชย์เพียงอย่างเดียว

อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยเห็นว่า สำหรับประเทศไทยอาจจะยังต้องคงวิธีการยกเว้นมูลค่าของฐานภานิชย์ตามมาตรการบรรเทาภาวะภานิชย์ที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมไปก่อน แต่อาจต้องแยกพิจารณาการกำหนดมาตรการสำหรับการยกเว้นมูลค่าของฐานภานิชย์ในแต่ละเขตท้องถิ่นให้สอดคล้องกับสภาพความเป็นจริงของการประกอบเกษตรกรรม เนื่องจากที่ดินในแต่ละท้องถิ่นอาจมีความเหมาะสมต่อการประกอบเกษตรกรรมที่แตกต่างกัน โดยการพิจารณาความเหมาะสมนั้น ควรนำแผนผังเมืองรวมซึ่งจำแนกประเภทการใช้ประโยชน์ที่ดินไว้ตามพื้นที่ผังเมืองสีต่าง ๆ ตามกฎกระทรวงซึ่งอาศัยอำนาจตามความในพระราชบัญญัติการผังเมือง พ.ศ. 2562<sup>136</sup> มาประกอบการพิจารณาว่าที่ดินนั้นตั้งอยู่ในพื้นที่การใช้ประโยชน์ประเภทใดและมีความเหมาะสมที่จะได้รับการบรรเทาภาวะภานิชย์หรือไม่ เช่น หากที่ดินนั้นตั้งอยู่ในเขตพื้นที่ผังเมืองสีแดงซึ่งเป็นที่ดิน

<sup>136</sup> มาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติการผังเมือง พ.ศ. 2562 บัญญัติว่า “ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยรักษาการตามพระราชบัญญัตินี้ และให้มีอำนาจออกกฎกระทรวงและประกาศกระทรวงมหาดไทยเพื่อปฏิบัติการตามพระราชบัญญัตินี้

กฎกระทรวงและประกาศกระทรวงมหาดไทย เมื่อได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้วให้ใช้บังคับได้”

มาตรา 26 แห่งพระราชบัญญัติการผังเมือง พ.ศ. 2562 บัญญัติว่า “ผังเมืองรวมที่กรมโยธาธิการและผังเมืองวางและจัดทำ ให้กรมโยธาธิการและผังเมืองเสนอคณะกรรมการผังเมืองพิจารณาให้ความเห็นชอบ”

ที่มีวัตถุประสงค์สำหรับพาณิชย์กรรมและที่อยู่อาศัยที่มีความหนาแน่นมากซึ่งส่วนใหญ่ที่ดินเหล่านี้จะตั้งอยู่ในเขตพื้นที่ทำเลใจกลางเมืองที่ไม่เหมาะสมต่อการประกอบเกษตรกรรม จึงไม่ควรได้รับการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษี เพื่อป้องกันการใช้มาตรการบรรเทาภาระภาษีมาเป็นเครื่องมือในการหลีกเลี่ยงภาษี แต่สำหรับที่ดินตั้งอยู่ในเขตพื้นที่ฝั่งเมืองสีเขียวหรือสีขาวมีกรอบและเส้นทแยงสีเขียวซึ่งเป็นที่ดินที่มีวัตถุประสงค์เพื่อใช้เป็นพื้นที่ชนบทและแหล่งเกษตรกรรม รวมถึงเพื่ออนุรักษ์พื้นที่ชนบทและเกษตรกรรม<sup>137</sup> จึงถือว่าเป็นเขตพื้นที่ที่มีความเหมาะสมสำหรับการประกอบเกษตรกรรมก็สมควรที่จะได้รับการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีเอาไว้ทั้งหมดเพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างอันเป็นค่าใช้จ่ายอย่างหนึ่งในการประกอบอาชีพของเกษตรกร เป็นต้น ทำให้การแยกพิจารณาดังกล่าวส่งผลให้เกิดการใช้ประโยชน์ที่ดินอย่างมีประสิทธิภาพตรงตามเจตนารมณ์ของกฎหมายและสอดคล้องกับหลักการทางภาษีอากร

ทั้งนี้ มีข้อสังเกตว่า หากมีการใช้ประโยชน์ที่ดินซึ่งตั้งอยู่ในเขตพื้นที่ทำเลใจกลางเมืองเพื่อประกอบเกษตรกรรมจริง ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างข่าวประจำวันว่า มีการปลูกสวนมะนาวบนที่ดินจำนวนประมาณ 2 ไร่ ซึ่งตั้งอยู่ใกล้กับสถานีรถไฟที่มีมูลค่าที่ดินสูงถึง 2,000 ล้านบาท โดยผู้เป็นเจ้าของที่ดินมีความตั้งใจในการเพาะปลูกและต้องการพัฒนาสวนมะนาวให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นจนสามารถที่จะสร้างรายได้จากการจำหน่ายผลผลิต จึงมีเจตนาในการประกอบอาชีพเกษตรกรอย่างแท้จริง<sup>138</sup> ดังนั้น เพื่อไม่เป็นการจำกัดเสรีภาพของผู้เป็นเจ้าของที่ดินมากเกินไปและต้องการสนับสนุนการประกอบอาชีพเกษตรกร จึงอาจกำหนดข้อยกเว้นของที่ดินซึ่งตั้งอยู่ในเขตพื้นที่ประเภทพาณิชย์กรรมให้ได้รับการยกเว้นมูลค่าฐานภาษีได้ โดยการตั้งคณะกรรมการที่ได้รับมอบหมายในแต่ละเขตท้องถิ่นเพื่อพิจารณาว่าเป็นการประกอบเกษตรกรรมอย่างแท้จริงและสมควรได้รับการยกเว้นมูลค่าฐานภาษีทั้งหมดหรือไม่เป็นรายกรณีไป

แม้จากการศึกษาเปรียบเทียบกับกฎหมายของต่างประเทศทั้งสอง จะเห็นว่า ทั้งสองประเทศไม่มีมาตรการบรรเทาภาระภาษีที่เป็นการยกเว้นการจัดเก็บภาษีสำหรับเกษตรกรเลย แต่การช่วยเหลือและสนับสนุนภาคการเกษตรนั้นไม่ได้มีแค่มาตรการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีเพียงอย่างเดียว เพราะยังสามารถให้ความช่วยเหลือแก่เกษตรกรได้หลายรูปแบบ แต่เหตุผลที่ว่า ประเทศไทยควรต้องคงมาตรการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีดังกล่าวเอาไว้ เนื่องจากปัจจัยในการกำหนดรูปแบบการให้ความช่วยเหลือแก่เกษตรกรซึ่งได้แก่งบประมาณของภาครัฐที่ไว้ใช้สำหรับสนับสนุนและช่วยเหลือภาคการเกษตร และความมั่นคงในการประกอบอาชีพเกษตรกรของประเทศไทยมีความแตกต่างกับประเทศทั้งสองอย่างมาก กล่าวคือ ประเทศสาธารณรัฐเกาหลีได้จัดสรรงบประมาณสำหรับการสนับสนุนภาคเกษตรกรรมในจำนวนที่มากพอซึ่งสามารถบ่งบอกได้ว่าเกษตรกรจะได้รับการสนับสนุนและช่วยเหลือได้อย่างมีประสิทธิภาพตามรายละเอียดของมาตรการและสิทธิประโยชน์ต่าง ๆ จึงสามารถจัดเก็บภาษีที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมจากเกษตรกรได้ ประกอบกับเกษตรกรส่วนใหญ่ในประเทศมีความสามารถและความพร้อมที่จะแข่งขันได้ในตลาดเกษตรกรรมทำให้สามารถประกอบ

<sup>137</sup> โรงเรียนธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ไทย, ตรวจสอบสี่ฝั่งเมืองจากที่ดินที่เราสนใจหรือที่เราถืออยู่นั้น ทำอะไรได้บ้าง? [ออนไลน์], 20 ธันวาคม 2564. แหล่งที่มา [https://www.trebs.ac.th/th/news\\_detail.php?nid=71](https://www.trebs.ac.th/th/news_detail.php?nid=71)

<sup>138</sup> ผู้จัดการออนไลน์, “สวนมะนาวกลางกรุง 2 พันล้าน” ปฏิเสธทุกนายทุน ส่งออกพันธุ์แฮนด์เมด เกรดท็อประดับโลก! [ออนไลน์], 1 มกราคม 2564. แหล่งที่มา <https://mgronline.com/live/detail/9630000133930>



อาชีพได้อย่างยั่งยืนและมั่นคง เช่นเดียวกับกับเกษตรกรในรัฐนิวเจอร์ซีย์ ประเทศสหรัฐอเมริกา ที่แม้จะมีการจัดสรรงบประมาณสำหรับการเกษตรที่น้อยที่สุด แต่กลับเห็นว่า ได้รับการช่วยเหลือจากมาตรการต่าง ๆ ที่กำหนดตามนโยบายของรัฐบาลเพื่อเอื้อประโยชน์และอำนวยความสะดวกอันเป็นการคุ้มครองให้สามารถประกอบกิจการเกษตรได้อย่างมีประสิทธิภาพ ด้วยเหตุนี้ จะเห็นได้ว่าทั้งงบประมาณของภาครัฐที่ไว้ใช้สำหรับสนับสนุนและช่วยเหลือภาคการเกษตร และความมั่นคงในการประกอบอาชีพเกษตรกรของประเทศไทยนั้น ยังไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอที่จะสามารถนำหลักการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของประเทศทั้งสองมาปรับใช้กับกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทยได้ทั้งหมด

นอกจากนี้ แม้จะยังต้องคงการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีไว้ตามมาตรการบรรเทาภาระภาษี โดยการนำประเภทของการใช้ประโยชน์ที่ดินตามแผนผังเมืองรวมทั้งกฎหมายว่าด้วยการผังเมืองกำหนดเอาไว้ข้างต้น มาพิจารณาประกอบว่าที่ดินนั้นตั้งอยู่ในพื้นที่ที่มีความเหมาะสมที่จะได้รับการบรรเทาภาระภาษีหรือไม่ แต่ภาครัฐก็ยังสามารถเพิ่มเติมมาตรการที่เกี่ยวข้องกับการเกษตรให้รัดกุมและมีประสิทธิภาพมากขึ้นควบคู่กันไป ได้ ตามตัวอย่างดังนี้

(1) การนำบทบัญญัติการประเมินฐานภาษีที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรของ รัฐนิวเจอร์ซีย์ ประเทศสหรัฐอเมริกา ในกรณีที่ดินที่ใช้ประโยชน์ทางการเกษตรหรือการทำพืชสวนถูกนำไปใช้ประโยชน์เป็นอย่างอื่นที่ไม่ใช่เพื่อการเกษตรอีกต่อไป ก็จะต้องกลับมาประเมินภาษีและชำระค่าภาษีย้อนหลัง (Roll-Back Taxes) ซึ่งสามารถนำมาปรับใช้กับที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรในประเทศไทย โดยหากมีการเปลี่ยนแปลงการทำประโยชน์ไปเป็นประเภทอื่น ที่ดินดังกล่าวก็จะไม่ได้รับการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีและจะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราภาษีใหม่ตามประเภทการใช้ประโยชน์ที่เปลี่ยนแปลงไป จึงถือเป็นทั้งมาตรการรักษาพื้นที่เกษตรกรรมของประเทศไทยและเป็นบทลงโทษของผู้ที่ต้องการหลีกเลี่ยงภาษีอีกประการหนึ่งด้วย

(2) กำหนดการถือครองที่ดินเพื่อการเกษตรกรรมให้เหมาะสมกับความเป็นจริงเพื่อป้องกันการถือครองที่ดินสะสมเพื่อกักตุนและนำมาใช้ในการเก็งกำไร รวมถึงกำหนดกฎเกณฑ์ในการควบคุมการเช่าที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมทั้งค่าเช่าที่จะต้องเป็นไปอย่างสมเหตุสมผลและระยะเวลาการเช่าที่เหมาะสมสำหรับการประกอบเกษตรกรรม เพื่อให้เกษตรกรรายย่อยเกิดความมั่นใจในการพัฒนาที่ดินและสามารถประกอบอาชีพได้อย่างมั่นคงจนก่อให้เกิดรายได้ที่สามารถกลับมาถือครองที่ดินเกษตรกรรมสำหรับตนเองได้<sup>139</sup>

(3) กำหนดให้จัดเก็บภาษีการใช้น้ำสำหรับเกษตรกรรมตามปริมาณน้ำที่ใช้จริง ซึ่งมุ่งเน้นการจัดเก็บภาษีการใช้น้ำสำหรับธุรกิจการเกษตรของนิติบุคคลขนาดใหญ่หรือเกษตรกรรายใหญ่ โดยยกเว้นการจัดเก็บภาษีการใช้น้ำจากเกษตรกรรายย่อย เพื่อไม่ให้เกษตรกรรายย่อยต้องรับภาระภาษีการใช้น้ำที่มากเกินไป รวมถึงเพื่อช่วยแก้ปัญหาขาดแคลนน้ำและการเข้าถึงทรัพยากรน้ำซึ่งเป็นปัจจัยสำคัญในการทำการเกษตรของเกษตรกรรายย่อย<sup>140</sup>

<sup>139</sup> อวิรุทธ์ ชาลชัยกิตติกร, “ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (ตอนที่ 12),” เอกสารภาษีอากร 41, หน้า 64

<sup>140</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 64-67.

#### 4.2.3 การสนับสนุนเกษตรกรให้มีความสามารถในการประกอบอาชีพได้อย่างมั่นคง

จากปัญหาของเกษตรกรที่ไม่สามารถประกอบอาชีพได้อย่างมั่นคง เพราะเกษตรกรไทยส่วนใหญ่มีฐานะยากจน ขาดความรู้ในการนำเทคโนโลยีมาประยุกต์ใช้ในการเกษตรกรรม และขาดแคลนเครื่องมือ หรือเครื่องใช้ หรือเครื่องจักรที่ทันสมัยมาสนับสนุนการทำเกษตรกรรม ทำให้ไม่สามารถทำรายได้ที่สามารถพึ่งพาตัวเองได้ ภาครัฐจึงต้องคอยออกมาตรการขึ้นมาเพื่อช่วยเหลือเกษตรกรในทุกยุคสมัย ทั้ง ๆ ที่ ประเทศไทยมีพื้นที่ดินที่เหมาะสมสำหรับการทำเกษตรกรรมเป็นอันดับต้น ๆ ของโลก หากได้รับการสนับสนุนจากภาครัฐอย่างมีประสิทธิภาพ ก็สามารถพัฒนากำลังการผลิตและสามารถเพิ่มมูลค่าภาคการเกษตรให้สูงขึ้นได้อีก

แต่หากนำมาเปรียบเทียบกับสภาพความเป็นอยู่ของผู้ประกอบอาชีพเกษตรกรในประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสาธารณรัฐเกาหลีแล้วจะเห็นว่า เกษตรกรส่วนใหญ่จะเป็นบุคคลที่มีฐานะดีซึ่งสามารถถือครองที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมเป็นของตนเองได้ มีความรู้ก้าวหน้าในการใช้เครื่องมือและประยุกต์เทคโนโลยีเข้ามาช่วยสนับสนุนในการทำเกษตรกรรม ประกอบกับได้รับความช่วยเหลือและสนับสนุนจากภาครัฐในการอำนวยความสะดวกในการประกอบเกษตรกรรม เช่น การเข้าถึงทรัพยากรน้ำ หรือการบรรเทาภาระภาษีสำหรับปัจจัยในการผลิต เป็นต้น จึงสามารถลดต้นทุนในการผลิตสินค้าทางการเกษตรจนก่อให้เกิดรายได้จำนวนมากให้แก่เกษตรกร เพราะฉะนั้นอาชีพเกษตรกรจึงถือเป็นหนึ่งในอาชีพที่มีความมั่นคง

ดังนั้น เมื่อนำแนวทางดังกล่าวมาปรับใช้กับประเทศไทย จะเห็นว่า ภาครัฐควรให้การส่งเสริมและสนับสนุนเกษตรกรรายย่อยให้มีความรู้และความเข้าใจในการนำเครื่องมือและเทคโนโลยีที่ทันสมัยมาประยุกต์ใช้กับการประกอบเกษตรกรรม เพื่อลดการใช้แรงงานและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการเกษตร รวมถึงสามารถเพิ่มกำลังการผลิตสินค้าเกษตรซึ่งทำให้เกิดต้นทุนในการผลิตที่ต่ำ ประกอบกับการกำหนดมาตรการช่วยเหลือเกษตรกรเพื่อให้มีอำนาจต่อรองมากขึ้น รวมถึงการแก้ไขปัญหาให้เกษตรกรรายย่อยส่วนใหญ่ได้เข้าถึงทรัพยากรที่จำเป็นสำหรับการประกอบเกษตรกรรมมากยิ่งขึ้น จนสามารถที่จะแข่งขันในตลาดการเกษตรและมีภูมิคุ้มกันในการพึ่งพาตนเองได้อย่างยั่งยืน

## บทที่ 5

### บทสรุป

ตามแนวคิดที่ต้องการให้มีการปฏิรูปโครงสร้างกฎหมายภาษีทรัพย์สินของประเทศไทย ด้วยเหตุที่ว่ากฎหมายภาษีทรัพย์สินฉบับเดิมของประเทศไทยอันได้แก่ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ถูกตราขึ้นและบังคับใช้มาเป็นระยะเวลาอันยาวนาน จึงไม่เหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจและสังคมในปัจจุบัน อีกทั้งยังปรากฏปัญหาในการจัดเก็บภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่สามารถจัดเก็บภาษีดังกล่าวได้ในจำนวนที่น้อย ทำให้รายได้หลักขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นลดน้อยลงไปเช่นกัน ภาครัฐจึงได้ออกกฎหมายฉบับใหม่ขึ้นมาบังคับใช้แทนกฎหมายหมายฉบับเดิมคือพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อแก้ไขปัญหาโครงสร้างระบบภาษีทรัพย์สินของประเทศไทย เช่น เพิ่มรายได้การจัดเก็บและกระจายอำนาจสู่ท้องถิ่น เพิ่มการใช้ประโยชน์ของที่ดิน และเพื่อลดการกระจุกตัวของที่ดินถือครองที่ดิน เป็นต้น

จากการศึกษาหลักเกณฑ์สำคัญและแนวทางการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในกรณีของที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรม จะเห็นว่ามีการกำหนดลักษณะของการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมไว้อย่างชัดเจน และกำหนดอัตราภาษีสำหรับที่ดินใช้สำหรับเกษตรกรรมไว้เป็นการเฉพาะซึ่งเป็นอัตราภาษีที่ต่ำสุดในบรรดาอัตราภาษีของประเภทการใช้ประโยชน์ทั้งหมด รวมถึงมีการกำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษีสำหรับการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมไว้ 2 ประการ คือ การยกเว้นการจัดเก็บภาษีทั้งหมดสำหรับเจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาในที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรม ในช่วง 3 ปีแรกของการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีในช่วงแรกเริ่มของการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ดังนั้น ใน 3 ปีแรกที่กฎหมายฉบับนี้เริ่มบังคับใช้ จะเห็นได้ว่า บุคคลธรรมดาผู้ซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เพื่อประกอบเกษตรกรรมก็ยังไม่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเลย และอีกมาตรการที่สำคัญคือ การยกเว้นมูลค่าฐานภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการทำเกษตรกรรมซึ่งมีบุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของเป็นจำนวนไม่เกิน 50 ล้านบาท ภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น และให้ได้รับการยกเว้นมูลค่าฐานภาษีดังกล่าวได้ในทุก ๆ เขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแยกต่างหากจากกัน ซึ่งมีเหตุผลและวัตถุประสงค์หลักที่กำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษีดังกล่าวออกมาก็เพื่อเป็นการช่วยเหลือและสนับสนุนให้ไม่เกิดภาระภาษีมากเกินไปแก่ผู้ประกอบการ และต้องการส่งเสริมให้เกิดการเพาะปลูก หรือการเลี้ยงสัตว์มากยิ่งขึ้น เพราะประเทศไทยเป็นประเทศที่สามารถทำการเกษตรได้ตลอดทั้งปี ซึ่งถือเป็นการกระตุ้นการส่งออกสินค้าเกษตรกรรมที่เป็นหนึ่งในอุตสาหกรรมหลักของประเทศไทยที่จะส่งผลดีต่อสภาพโดยรวมของเศรษฐกิจของประเทศต่อไป

## 5.1. ปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้สำหรับเกษตรกรรม

เมื่อนำบทบัญญัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และมาตรการบรรเทาภาระภาษีดังกล่าวมาศึกษาประกอบกับข้อเท็จจริงต่าง ๆ เกี่ยวกับสภาพการประกอบเกษตรกรรมของประเทศไทยพบว่า มีปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมอยู่ 4 ประการ ได้แก่

(1) การถือครองที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมของเกษตรกรในประเทศไทยส่วนใหญ่เป็นที่ดินของบุคคลอื่นหรือการเช่า กล่าวคือ เกษตรกรส่วนใหญ่ของประเทศไทยเป็นเกษตรกรรายย่อยที่ถือครองที่ดินอยู่จำนวนไม่มากนัก และขนาดของพื้นที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมก็มีแนวโน้มลดลงอย่างต่อเนื่อง ส่งผลให้ที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมจำนวนมากมีแนวโน้มที่จะถูกกลุ่มนายทุนเข้ามากว้านซื้อที่ดินเพื่อสะสมและนำที่ดินดังกล่าวไปเก็งกำไรในอนาคต หรือนำที่ดินดังกล่าวออกให้เกษตรกรรายย่อยที่ไม่มีที่ดินทำการเกษตรมาประกอบอาชีพ ทำให้การถือครองที่ดินมีลักษณะกระจุกตัว ก่อให้เกิดปัญหาความไม่ทั่วถึงของการถือครองที่ดินที่ใช้สำหรับการเกษตรกรรมเพราะการถือครองนั้นกลายเป็นลักษณะกระจุกตัว

(2) การนำที่ดินซึ่งตั้งอยู่ในเขตพื้นที่เมืองมาใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมเพื่อหลีกเลี่ยงภาระภาษี กล่าวคือ ที่ดินซึ่งตั้งอยู่ในเขตพื้นที่ใจกลางเมืองที่มีมูลค่าราคาที่ดินในจำนวนที่สูงมากซึ่งมีความเหมาะสมสำหรับการทำประโยชน์อื่นนอกเหนือจากการใช้สำหรับประกอบเกษตรกรรม แต่กลับมีการนำที่ดินดังกล่าวมาใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมเพียงเพื่อให้ได้รับการบรรเทาภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในระหว่างรอโอกาสที่จะก่อให้เกิดประโยชน์ในทางธุรกิจเท่านั้น โดยไม่ได้มีเจตนาในการประกอบเกษตรกรรมอย่างแท้จริง

(3) การกำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษีที่ไม่สอดคล้องกับหลักการทางภาษีอากร กล่าวคือ เมื่อพิจารณามูลค่าราคาประเมินของที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรม ประกอบกับจำนวนที่ดินที่ถือครองเฉลี่ยของเกษตรกรส่วนใหญ่ในประเทศไทยตามตัวอย่างพื้นที่เพาะปลูกข้าวในอำเภอบรรพตพิสัย จังหวัดนครสวรรค์ และอำเภอบางปลาหม้อ จังหวัดสุพรรณบุรี ซึ่งมีมูลค่าไม่ถึง 50 ล้านบาทตามที่มาตรการดังกล่าวกำหนดไว้ จึงเห็นได้ว่า การยกเว้นมูลค่าฐานภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในกรณีที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมเป็นจำนวนไม่เกิน 50 ล้านบาทนั้น เป็นการยกเว้นภาระภาษีที่มากเกินไปจนอาจถูกใช้เป็นช่องทางในการหลีกเลี่ยงภาษีให้บุคคลที่มีฐานะร่ำรวยซึ่งถือครองที่ดินอยู่จำนวนมาก มากกว่าที่จะช่วยเหลือและสนับสนุนเกษตรกรให้ได้รับผลประโยชน์ตามเหตุผลและวัตถุประสงค์ของการกำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษีดังกล่าว ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักการทางภาษีอากรหลายประการ ได้แก่

(ก) หลักความเป็นธรรม (Equity principle) ทั้งในแง่หลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to pay principle) ที่ทั้งเกษตรกรรายย่อยกับกลุ่มนายทุนได้รับการยกเว้นมูลค่าฐานภาษีในจำนวนที่เท่ากัน แต่ทั้ง ๆ ที่ความสามารถในการเสียภาษีนั้นมีความแตกต่างกันอย่างเห็นได้ชัด

(ข) หลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (Benefit principle) จะเห็นว่า มีการปรับเปลี่ยนลักษณะการใช้ประโยชน์ที่ดินจากเดิมที่ปล่อยทิ้งไว้กว้างว่างเปล่ามาเป็นการใช้เพื่อการประกอบเกษตรกรรม เพื่อให้ได้รับ

การบรรเทาภาระภาษีเท่านั้น ทั้ง ๆ ที่ความเป็นจริงแล้วที่ดินเหล่านั้นมีทำเลอยู่ใจกลางเมือง หรือมีมูลค่าที่สูงมากซึ่งจะเหมาะสมในการนำไปพัฒนาและใช้ประโยชน์อื่นนอกจากการทำเกษตรกรรม

(ค) **หลักการใช้ประโยชน์สูงสุดและดีที่สุด (Highest and Best Use)** เพราะตามเจตนารมณ์ของพระราชบัญญัติฉบับนี้ต้องการให้บรรดาผู้เป็นเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างทั้งหลายใช้ที่ดินซึ่งตนถือครองอยู่ให้เกิดประโยชน์และคุ้มค่ามากที่สุดตามภาระภาษีที่ตนต้องแบกรับ แต่ปรากฏว่าที่ดินซึ่งตั้งอยู่ในพื้นที่ใจกลางเมืองกลับถูกนำมาใช้ประโยชน์สำหรับการเกษตรกรรมเพียงเพื่อให้ได้รับการบรรเทาภาระภาษีเท่านั้น ทำให้ไม่เกิดการใช้ประโยชน์ในที่ดินอย่างคุ้มค่าและเหมาะสม รวมถึงไม่เกิดการกระจายที่ดินไปถึงผู้ที่มีความเหมาะสมในการใช้ประโยชน์อย่างแท้จริง

(ง) **หลักความเสมอภาคทางภาษีอากร** เพราะถือได้ว่า แม้การที่ได้รับการยกเว้นมูลค่าภาษีตามมาตรการดังกล่าวในจำนวน 50 ล้านบาทเท่ากัน แต่หากพิจารณาถึงสภาพการถือครองที่ดินและเจตนาในการทำประโยชน์ในที่ดินจริง ๆ แล้ว จะเห็นว่ากลุ่มนายทุนกับเกษตรกรรายย่อยมีความสามารถในการเสียภาษีที่แตกต่างกันอย่างมาก ทำให้ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีมากกลับได้รับการบรรเทาภาระภาษีในจำนวนที่เท่ากับกับผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีน้อย ถือว่าทำให้เกิดความเสียเปรียบแก่เกษตรกรรายย่อย และเป็นการเอื้อประโยชน์และส่งเสริมให้กลุ่มนายทุนสามารถถือครองที่ดินในปริมาณที่มากได้ต่อไปโดยได้รับการบรรเทาภาระภาษีเหมือนกัน ทำให้เกิดความไม่เสมอภาคในทางภาษีอากร

(4) **ความไม่มั่นคงในการประกอบอาชีพเกษตรกรและการขาดมาตรการช่วยเหลือจากภาครัฐ** กล่าวคือ เกษตรกรส่วนใหญ่ของประเทศไทยมีฐานะยากจนและสภาพความเป็นอยู่ที่ยากลำบาก ขาดความรู้ในการนำเทคโนโลยีมาใช้เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการประกอบเกษตรกรรม ทำให้เกษตรกรไม่สามารถพึ่งพาตนเองได้อย่างยั่งยืน จนต้องรอคอยแต่การช่วยเหลือจากภาครัฐ ประกอบกับงบประมาณรายจ่ายสำหรับสนับสนุนภาคการเกษตรของรัฐได้รับการจัดสรรเป็นจำนวนน้อย ทำให้อาจไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอในการช่วยเหลือเกษตรกรในการประกอบอาชีพได้อย่างมั่นคง

## 5.2 แนวทางในการแก้ไขปัญหา

ตามที่ได้ศึกษาหลักเกณฑ์และแนวทางการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างสำหรับที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมทั้งกฎหมายของประเทศไทย และกฎหมายต่างประเทศ ซึ่งผู้วิจัยได้เลือกศึกษากฎหมายภาษีทรัพย์สินของประเทศสหรัฐอเมริกา รัฐนิวเจอร์ซีย์ และประเทศสาธารณรัฐเกาหลี เพื่อนำมาเปรียบเทียบและวิเคราะห์ รวมทั้งนำมาปรับใช้เพื่อหาแนวทางในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวให้เหมาะสมและมีประสิทธิภาพมากที่สุดตามวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยจำแนกได้ 3 แนวทาง ดังนี้

(1) **การกำหนดนิยามในการใช้ที่ดินสำหรับเกษตรกรรมให้เหมาะสม** กล่าวคือ ควรนำหลักเกณฑ์การพิจารณาความเป็นเกษตรกรรมตามกฎหมายของรัฐนิวเจอร์ซีย์ ประเทศสหรัฐอเมริกา มาเป็นแนวทางในการกำหนดนิยามการใช้ที่ดินสำหรับเกษตรกรรมให้มุ่งเน้นไปที่ผู้ประกอบการอย่างแท้จริงโดยเฉพาะซึ่งภาครัฐจะต้องกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาสำหรับการประกอบเกษตรกรรมให้มีความเฉพาะมากยิ่งขึ้น

ที่จะสามารถระบุได้เลยว่าเป็นการใช้ประโยชน์ที่ดินในการประกอบอาชีพหรือประกอบธุรกิจทางการเกษตรอย่างจริงจัง เช่น จะต้องเป็นผู้ที่มีอาชีพเกษตรกรรมอย่างน้อยติดต่อกัน 2 ปี เป็นต้น เพื่อป้องกันไม่ให้นำมาตรการบรรเทาภาระภาษีสำหรับที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมมาใช้เป็นเครื่องมือในการหลีกเลี่ยงภาระภาษี โดยการเปลี่ยนการใช้ประโยชน์ในที่ดินมาเป็นการประกอบเกษตรกรรมโดยที่ไม่ได้มีเจตนาที่จะประกอบเกษตรกรรมอย่างแท้จริง เพียงแต่อาศัยความคลุมเครือของกฎหมายเพื่อก่อให้เกิดประโยชน์ในการลดหย่อนภาษี และเพื่อให้เกิดการใช้ประโยชน์ในที่ดินอย่างมีประสิทธิภาพ กระจายการถือครองที่ดิน รวมถึงลดความเหลื่อมล้ำในสังคมและสอดคล้องกับหลักการทางภาษีอากร ตรงตามวัตถุประสงค์ของพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

(2) การกำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษีสำหรับที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมให้เหมาะสม กล่าวคือ การยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมตามมาตรการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้ประกอบการอาชีพเกษตรกรรมนั้น ผู้วิจัยเห็นด้วยว่าเป็นวิธีการที่ดีในการที่จะช่วยเหลือและส่งเสริมภาคการเกษตรของประเทศไทย เนื่องจากปัจจัยในการกำหนดรูปแบบการให้ความช่วยเหลือแก่เกษตรกรอันได้แก่ ความมั่นคงในการประกอบอาชีพของเกษตรกร และงบประมาณรายจ่ายของภาครัฐสำหรับการสนับสนุนและช่วยเหลือภาคการเกษตร ยังไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอที่ประเทศไทยจะสามารถนำหลักการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของประเทศทั้งสองมาปรับใช้กับกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้ทั้งหมด เพราะสภาพความเป็นอยู่และฐานะของเกษตรกร รวมถึงนโยบายในการให้ความช่วยเหลือเกษตรกรของทั้งสองประเทศมีความแตกต่างกับประเทศไทยอย่างมาก จึงยังคงต้องมีการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมตามมาตรการบรรเทาภาระภาษีดังกล่าวไว้ แต่ควรนำประเภทของการใช้ประโยชน์ที่ดินตามแผนผังเมืองรวมทั้งกฎหมายว่าด้วยการผังเมืองกำหนดไว้ มาพิจารณาประกอบว่าที่ดินนั้นตั้งอยู่ในพื้นที่ที่มีความเหมาะสมที่จะได้รับการบรรเทาภาระภาษีหรือไม่ เช่น หากที่ดินนั้นตั้งอยู่ในเขตพื้นที่ผังเมืองสีแดงซึ่งเป็นที่ดินที่มีวัตถุประสงค์สำหรับพาณิชยกรรมและที่อยู่อาศัยที่มีความหนาแน่นมากซึ่งส่วนใหญ่ที่ดินเหล่านี้จะตั้งอยู่ในเขตพื้นที่ทำเลใจกลางเมืองที่เหมาะสมต่อการประกอบเกษตรกรรม จึงไม่ควรได้รับการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษี เพื่อป้องกันการนำมาใช้มาตรการบรรเทาภาระภาษีมาเป็นเครื่องมือในการหลีกเลี่ยงภาษี แต่สำหรับที่ดินตั้งอยู่ในเขตพื้นที่ผังเมืองสีเขียวที่มีวัตถุประสงค์เพื่อใช้เป็นพื้นที่แหล่งเกษตรกรรมซึ่งมีความเหมาะสมสำหรับการประกอบเกษตรกรรมก็สมควรที่จะได้รับการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีเอาไว้ทั้งหมด เป็นต้น เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างอันเป็นค่าใช้จ่ายอย่างหนึ่งในการประกอบอาชีพของเกษตรกรและทำให้การแยกพิจารณาดังกล่าวส่งผลให้เกิดการใช้ประโยชน์ในที่ดินอย่างมีประสิทธิภาพตรงตามเจตนารมณ์ของกฎหมายและสอดคล้องกับหลักการทางภาษีอากร

ทั้งนี้ ในกรณีที่มีการใช้ประโยชน์ที่ดินซึ่งตั้งอยู่ในเขตพื้นที่ทำเลใจกลางเมืองเพื่อประกอบเกษตรกรรมจริง โดยผู้เป็นเจ้าของที่ดินมีความตั้งใจเพาะปลูกและมีเจตนาในการประกอบอาชีพเกษตรกรรมอย่างแท้จริง ดังนั้น เพื่อไม่เป็นการจำกัดเสรีภาพของผู้เป็นเจ้าของที่ดินมากเกินไปและต้องการสนับสนุนการประกอบอาชีพเกษตรกร จึงอาจกำหนดข้อยกเว้นของที่ดินซึ่งตั้งอยู่ในเขตพื้นที่ประเภทพาณิชยกรรมที่ได้รับการยกเว้นมูลค่าฐานภาษีได้ โดยการตั้งคณะกรรมการที่ได้รับมอบหมายในแต่ละเขตท้องถิ่นขึ้นมาเพื่อพิจารณาว่าเป็น

การประกอบเกษตรกรรมอย่างแท้จริงและสมควรได้รับการยกเว้นมูลค่าฐานภาษีทั้งหมดหรือไม่เป็นรายกรณีไป

นอกจากนี้ ภาครัฐก็ยังสามารถเพิ่มเติมมาตรการที่เกี่ยวข้องกับการเกษตรให้รัดกุมและมีประสิทธิภาพมากขึ้นควบคู่กันไปได้ ตามตัวอย่างดังนี้

(ก) การนำทบทวนปฏิบัติการประเมินฐานภาษีที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมของรัฐนิวเจอร์ซีย์ ประเทศสหรัฐอเมริกา ในกรณีที่ดินที่ใช้ประโยชน์ทางการเกษตรหรือการทำพืชสวนถูกนำไปใช้ประโยชน์เป็นอย่างอื่นที่ไม่ใช่เพื่อการเกษตรอีกต่อไป ก็จะต้องกลับมาประเมินภาษีและชำระค่าภาษีย้อนหลัง (Roll-Back Taxes) ซึ่งสามารถนำมาปรับใช้กับที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมในประเทศไทย โดยหากมีการเปลี่ยนแปลงการทำประโยชน์ไปเป็นประเภทอื่น ที่ดินดังกล่าวก็จะไม่ได้รับการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีและจะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราภาษีใหม่ตามประเภทการใช้ประโยชน์ที่เปลี่ยนแปลงไป จึงถือว่าเป็นทั้งมาตรการรักษาพื้นที่เกษตรกรรมของประเทศไทยและเป็นบทลงโทษของผู้ที่ต้องการหลีกเลี่ยงภาษีอีกประการหนึ่งด้วย

(ข) การกำหนดการถือครองที่ดินเพื่อการเกษตรกรรมให้เหมาะสมกับความเป็นจริงเพื่อป้องกันการถือครองที่ดินสะสมเพื่อกักตุนและนำมาใช้ในการเก็งกำไร รวมถึงกำหนดกฎเกณฑ์ในการควบคุมการเช่าที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมทั้งค่าเช่าที่จะต้องเป็นไปอย่างสมเหตุสมผลและระยะเวลาการเช่าที่เหมาะสมสำหรับการประกอบเกษตรกรรม เพื่อให้เกษตรกรรายย่อยเกิดความมั่นใจในการพัฒนาที่ดินและเริ่มประกอบอาชีพได้อย่างมั่นคงจนก่อให้เกิดรายได้ที่สามารถกลับมาถือครองที่ดินเกษตรกรรมสำหรับตนเองได้

(ค) การกำหนดให้จัดเก็บภาษีการใช้น้ำสำหรับเกษตรกรรมตามปริมาณน้ำที่ใช้จริง ซึ่งมุ่งเน้นการจัดเก็บภาษีการใช้น้ำสำหรับธุรกิจการเกษตรของนิติบุคคลขนาดใหญ่หรือเกษตรกรรายใหญ่ โดยยกเว้นการจัดเก็บภาษีการใช้น้ำจากเกษตรกรรายย่อย เพื่อไม่ให้เกษตรกรรายย่อยต้องรับภาระภาษีการใช้น้ำที่มากเกินไป รวมถึงเพื่อช่วยแก้ปัญหาขาดแคลนน้ำและการเข้าถึงทรัพยากรน้ำซึ่งเป็นปัจจัยสำคัญในการทำเกษตรของเกษตรกรรายย่อย

**(3) การสนับสนุนเกษตรกรให้มีความสามารถในการประกอบอาชีพได้อย่างมั่นคง** กล่าวคือ จากปัญหาในการแข่งขันของเกษตรกรไทยที่ไม่สามารถไปแข่งขันกับกลุ่มนายทุนได้เลย เพราะเกษตรกรไทยส่วนใหญ่มีฐานะยากจน ขาดความรู้ในการนำเทคโนโลยีมาประยุกต์ใช้ในการเกษตรกรรม และขาดแคลนเครื่องมือหรือเครื่องใช้ หรือเครื่องจักรที่ทันสมัยมาสนับสนุนการทำเกษตรกรรม ทำให้ไม่สามารถทำรายได้ที่สามารถพึ่งพาตัวเองได้ ภาครัฐจึงต้องคอยออกมาตราการขึ้นมาเพื่อช่วยเหลือเกษตรกรในทุกยุคสมัย แต่หากนำมาเปรียบเทียบกับสภาพความเป็นอยู่ของผู้ประกอบอาชีพเกษตรกรในประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสาธารณรัฐเกาหลีแล้วจะเห็นว่า เกษตรกรส่วนใหญ่จะเป็นบุคคลที่มีฐานะดีซึ่งสามารถถือครองที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมเป็นของตนเองได้ มีความรู้ก้าวหน้าในการใช้เครื่องมือและประยุกต์เทคโนโลยีเข้ามาช่วยสนับสนุนในการทำเกษตรกรรม จึงสามารถลดต้นทุนในการผลิตสินค้าทางการเกษตรจนก่อให้เกิดรายได้จำนวนมากให้แก่เกษตรกร เพราะฉะนั้นอาชีพเกษตรกรถือเป็นหนึ่งในอาชีพที่มีความมั่นคง เพราะฉะนั้น ภาครัฐจึงควรให้การส่งเสริมและสนับสนุนเกษตรกรรายย่อยให้มีความรู้และความเข้าใจในการนำเครื่องมือและเทคโนโลยีที่ทันสมัยมาประยุกต์ใช้กับการประกอบเกษตรกรรม เพื่อลดการใช้แรงงานและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่

เกี่ยวข้องกับการเกษตร รวมถึงสามารถเพิ่มกำลังการผลิตสินค้าเกษตร ซึ่งทำให้เกิดต้นทุนในการผลิตที่ต่ำ ประกอบกับการกำหนดมาตรการช่วยเหลือเกษตรกรเพื่อให้มีอำนาจต่อรองมากขึ้น รวมถึงการแก้ไขปัญหาให้เกษตรกรรายย่อยส่วนใหญ่ได้เข้าถึงทรัพยากรที่จำเป็นสำหรับการประกอบเกษตรกรรมมากยิ่งขึ้น จนสามารถที่จะแข่งขันในตลาดการเกษตรและมีภูมิคุ้มกันในการพึ่งพาตนเองได้อย่างยั่งยืน

ดังนั้น จากการนำกฎหมายของทั้งสองประเทศมาเปรียบเทียบและวิเคราะห์กับกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทย จะเห็นว่า ควรนำแนวทางในการแก้ไขปัญหาของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างซึ่งได้กล่าวไว้ข้างต้น มาปรับใช้กับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เพื่อให้เกิดความเหมาะสม ความเป็นธรรม สอดคล้องกับสภาพความเป็นจริงในการถือครองที่ดินที่ใช้สำหรับเกษตรกรรมของเกษตรกรส่วนใหญ่ของประเทศไทยและสอดคล้องกับหลักการทางภาษีอากร เพื่อให้การบรรเทาภาระภาษีสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ในการช่วยเหลือและสนับสนุนเกษตรกรส่วนใหญ่ของประเทศไทย และตรงตามเจตนารมณ์ในการตราพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ขึ้นมาใช้บังคับ



## รายการอ้างอิง

### ภาษาไทย

- กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น. ข้อมูลองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น. [ออนไลน์]. 2563. แหล่งที่มา:  
<http://www.dla.go.th/work/abt/index.jsp> [2565, เมษายน 7]
- กลุ่มงานความร่วมมือกับต่างประเทศ 2. ข้อมูลการเกษตรสาธารณรัฐเกาหลี. [ออนไลน์]. 2561. แหล่งที่มา:  
<https://www.moac.go.th/foreignagri-article-files-392791791798> [2565, มีนาคม 26]
- กลุ่มนโยบายการคลังและพัฒนารายได้. คู่มือปฏิบัติงานตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562. กรุงเทพมหานคร: กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น, 2562.
- เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552.
- ชวฤทธิ์ โยศรีคุณ. หน้าที่ของประชาชนในการชำระภาษีอากร. วารสารการจัดการความรู้สู่การปฏิบัติที่เป็นเลิศ วิทยาลัยนครราชสีมา 1 (มีนาคม 2562): 138.
- ณัฐพล พลฤทธิ์. การปฏิรูปการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินและภาษีความมั่งคั่ง : ศึกษาเปรียบเทียบ กับสาธารณรัฐ เกาหลี, วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, สาขาวิชากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2559.
- คุณลักษณะ ตรีชูธรรม. หลักกฎหมายภาษีอากร (The Principles of Tax Law). กรุงเทพมหานคร: สถาบัน T.Training Center, 2555.
- ธิดา เพียรอุสาหะ. ปัญหาการบริหารจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน, วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, สาขาวิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2519.

บงกช ตันติวิชญ์โสภิต. แต่ละจังหวัด ปลูกข้าวได้มากแค่ไหน? [ออนไลน์]. 2563. แหล่งที่มา:

<https://www.agenda.co.th/business/economy-industry/rice-production-in-thailand/#:~:text=%E0%B8%88%E0%B8%B1%E0%B8%87%E0%B8%AB%E0%B8%A7%E0%B8%B1%E0%B8%94%E0%B8%97%E0%B8%B5%E0%B9%88%E0%B8%9B%E0%B8%A5%E0%B8%B9%E0%B8%81%E0%B8%82%E0%B9%89%E0%B8%B2%E0%B8%A7E0%B9%84%E0%B8%94%E0%B9%89,%E0%B8%AD%E0%B8%B1%E0%B8%99%E0%B8%94%E0%B8%B1%E0%B8%9A%203%20%E0%B8%AD%E0%B8%B8%E0%B8%9A%E0%B8%A5%E0%B8%A3%E0%B8%B2%E0%B8%8A%E0%B8%98%E0%B8%B2%E0%B8%99%E0%B8%B5%201%2C480%2C600%20%E0%B8%95%E0%B8%B1%E0%B8%99>  
[2565, เมษายน 16]

แบงค์ งามอรุณโชติ และคณะ. แนวคิดภาษีที่ดินและทรัพย์สิน: กรณีศึกษาร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง. นนทบุรี: สำนักงานปฏิรูป, 2555.

ประชาชาติธุรกิจ. ภาษีที่ดินปี 2565-2566 จัดเก็บอัตราคงเดิม แต่ไม่ลด 90%. [ออนไลน์]. 2565. แหล่งที่มา:

<https://www.prachachat.net/general/news-878124> [2565, มีนาคม 12]

ผู้จัดการออนไลน์. “สวนมะนาวกลางกรุง 2 พันล้าน” ปฏิเสธทุกนายทุน ส่งออกพันธุ์แฮนด์เมดเกรดท็อประดับโลก! [ออนไลน์]. 2564. แหล่งที่มา: <https://mgronline.com/live/detail/9630000133930>  
[2565, เมษายน 16]

มติชนออนไลน์. สื่อฮาเจ้าสัวเจริญปรับที่ดินกลางกรุง 300 ไร่ ทำสวนเกษตรผสมผสาน ระหว่างรอผุดบิกโปรเจกต์. [ออนไลน์]. 2564. แหล่งที่มา: [https://www.matichon.co.th/economy/news\\_2873663](https://www.matichon.co.th/economy/news_2873663)  
[2565, เมษายน 6]

โรงเรียนธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ไทย. ตรวจสอบสีผังเมืองจากที่ดินที่เราสนใจหรือที่เราถืออยู่นั้น ทำอะไรได้บ้าง? [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: [https://www.trebs.ac.th/th/news\\_detail.php?nid=71](https://www.trebs.ac.th/th/news_detail.php?nid=71) [2565, เมษายน 16]

ศิริัญญา ดุสิตานนท์. การออกแบบระบบภาษีอากรไทยตามหลักภาษีอากรที่ดี. วารสารวิชาการ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย 1 (มิถุนายน 2558): 229-231.

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. กฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2563.

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. คำอธิบายภาษีท้องถิ่น. กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2550.

สถาบันวิจัยเศรษฐกิจป๋วย อึ๊งภากรณ์. จุลทรรศน์ภาคเกษตรไทยผ่านข้อมูลทะเบียนเกษตรกรและสำมะโนเกษตร. [ออนไลน์]. 2561. แหล่งที่มา: <https://www.pier.or.th/abridged/2018/09/#fn-1> [2565, เมษายน 2]

สำนักงานจังหวัดนครสวรรค์. ข้อมูลสถิติที่สำคัญเชิงพื้นที่ (ปรับปรุงปี พ.ศ. 2560 รอบกรกฎาคม). [ออนไลน์]. 2560. แหล่งที่มา: [http://www.nakhonsawan.go.th/joomla/index.php?option=com\\_content&view=article&id=4:2560&catid=8&Itemid=102#:~:text=%E0%B9%91.%20%E0%B8%82%E0%B9%89%E0%B8%B2%E0%B8%A7%E0%B8%99%E0%B8%B2%E0%B8%9B%E0%B8%B5%20%E0%B8%88%E0%B8%B1%E0%B8%94%E0%B9%80%E0%B8%9B%E0%B9%87%E0%B8%99,%E0%B8%9B%E0%B8%A3%E0%B8%B0%E0%B8%81%E0%B8%AD%E0%B8%9A%E0%B8%81%E0%B8%B1%E0%B8%9A%E0%B8%AA%E0%B8%A0%E0%B8%B2%E0%B8%9E%E0%B8%A0%E0%B8%B9%E0%B8%A1%E0%B8%B4%E0%B8%AD%E0%B8%B2%E0%B8%81%E0%B8%B2%E0%B8%A8](http://www.nakhonsawan.go.th/joomla/index.php?option=com_content&view=article&id=4:2560&catid=8&Itemid=102#:~:text=%E0%B9%91.%20%E0%B8%82%E0%B9%89%E0%B8%B2%E0%B8%A7%E0%B8%99%E0%B8%B2%E0%B8%9B%E0%B8%B5%20%E0%B8%88%E0%B8%B1%E0%B8%94%E0%B9%80%E0%B8%9B%E0%B9%87%E0%B8%99,%E0%B8%9B%E0%B8%A3%E0%B8%B0%E0%B8%81%E0%B8%AD%E0%B8%9A%E0%B8%81%E0%B8%B1%E0%B8%9A%E0%B8%AA%E0%B8%A0%E0%B8%B2%E0%B8%9E%E0%B8%A0%E0%B8%B9%E0%B8%A1%E0%B8%B4%E0%B8%AD%E0%B8%B2%E0%B8%81%E0%B8%B2%E0%B8%A8) [2565, เมษายน 16]

สุภาพร ยงสุวรรณกุล. แนวทางในการปรับปรุงกฎหมายภาษีทรัพย์สิน, วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2519.

สุเมธ ศิริคุณโชติ, กำธร สิริชูติวงศ์, อติศักดิ์ สืบประดิษฐ์ และภริรัตน์ เจียรนัย. ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2564. กรุงเทพมหานคร: เรือนแก้วการพิมพ์, 2563.

สุรินทร์ แก้วทอง. ปรากฏการณ์ “เกษตรกรเทียม”. [ออนไลน์], 2565. แหล่งที่มา: <https://www.bangkokbiznews.com/columnist/980438> [2565, เมษายน 6]

องค์การบริหารส่วนจังหวัดสุพรรณบุรี. ข้อมูลพื้นฐานด้านเศรษฐกิจ. [ออนไลน์]. 2565. แหล่งที่มา: <https://www.suphan.go.th/content-10-422.html> [2565, เมษายน 15]

อวิรุทธ์ ชาญชัยกิตติกร. ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (ตอนที่ 10). เอกสารภาษีอากร 39 (กรกฎาคม 2563): 57-59.

อวิรุทธ์ ชาญชัยกิตติกร. ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (ตอนที่ 12). เอกสารภาษีอากร 41 (กันยายน 2563): 64-67.

อวิรุทธ์ ชาญชัยกิตติกร. ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (ตอนที่ 9). เอกสารภาษีอากร 38 (มิถุนายน 2563): 58-63.

### ภาษาอังกฤษ

Budget Coordination Division. 2021 Budget Proposal [Online]. 2020. Available from:  
<https://english.moef.go.kr/pc/selectTbPressCenterDtl.do?boardCd=N0001&seq=4967>  
[2022, April 16]

Division of Taxation. General Property Tax Information [Online]. 2020. Available from:  
<https://www.state.nj.us/treasury/taxation/lpt/genlpt.shtml> [2022, March 15]

Duncan & Brown, LLC. Highest and Best Use [Online]. Available from:  
<http://www.duncanbrown.com/highest-and-best-use#:~:text=The%20definition%20of%20highest%20and,results%20in%20the%20highest%20value.> [2022, February 14].

New Jersey Department of Agriculture. A Record of Accomplishment in Keeping New Jersey Agriculture Green and Growing [Online]. Available from:  
<https://www.nj.gov/agriculture/pdf/NJDAinitiatives.pdf> [2022, April 16]

New Jersey Department of Agriculture. Farmland Assessment Overview [Online]. 2015. Available from:  
<https://www.state.nj.us/agriculture/divisions/anr/pdf/farmlandassessmentoverview.pdf>  
[2022, March 22]

OECD. Taxation in Agriculture [Online]. 2020. Available from:

[https://www.oecd-ilibrary.org/sites/073bdf99-en/1/2/2/21/index.html?itemId=/content/publication/073bdf99-en&\\_csp\\_=eff68945dd337defc6e9948e27bfdfd6&itemIGO=oecd&itemContentType=book#section-d1e32163](https://www.oecd-ilibrary.org/sites/073bdf99-en/1/2/2/21/index.html?itemId=/content/publication/073bdf99-en&_csp_=eff68945dd337defc6e9948e27bfdfd6&itemIGO=oecd&itemContentType=book#section-d1e32163) [2022, March 29]

Office of Management and Budget. FY2021 REVISED BUDGET PROPOSAL [Online]. 2020.

Available from:

<https://www.njlm.org/DocumentCenter/View/9015/RevisedFY21Budget> [2022, April 16]

Property Administration, Division of Taxation. Farmland Assessment Brochure [Online]. 2016.

Available from:

<https://www.state.nj.us/treasury/taxation/pdf/lpt/FarmlandAssessmentBrochure.pdf> [2022, March 25]