

วิเคราะห์ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฉบับใหม่

Analysis on the New Land and Buildings Tax Bill

อัครวัฒน์ ศรีนวล*

Akrawat Srinual

บทคัดย่อ

หลักการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพนั้นโดยทั่วไปจะมีการคำนึงถึงปัจจัยต่างๆในทางเศรษฐกิจและสังคม ปัจจัยประการหนึ่งที่สำคัญคือบุคคลผู้ที่มีความมั่งคั่งมากกว่าควรที่จะมีภาระทางภาษีมากกว่าผู้มีรายได้น้อยซึ่งเป็นหลักการที่เป็นยอมรับกันในทุกประเทศทั่วโลกในการจัดเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับอสังหาริมทรัพย์ในประเทศไทย กฎหมายที่บังคับใช้ในปัจจุบันยังคงมีความล้าหลังและบกพร่อง ไม่สอดคล้องกับสถานะทางสังคมและเศรษฐกิจ ดังนั้นทางภาครัฐจึงได้มีความพยายามจะแก้ไขปัญหของกรณีดังกล่าว โดยต้องการจะออกกฎหมายฉบับใหม่เพื่อใช้แทนที่ ได้แก่ “ร่างพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง” เนื้อหาของร่างพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวได้มีการเปลี่ยนแปลงหลักการสำคัญในหลายประการ เช่น ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษี การยกเว้นและบรรเทาภาระภาษีและอัตราภาษี เป็นต้น โดยมีจุดประสงค์สำคัญในการแก้ไขปัญหของกฎหมายปัจจุบัน แต่อย่างไรก็ตามร่างพระราชบัญญัติที่เกิดขึ้นนั้นยังคงมีช่องว่างและจุดบกพร่องอยู่ในบางประการหากจะนำมาบังคับใช้ ประกอบกับยังคงมีปัจจัยเสี่ยงทางด้านต่างๆต่อการมีผลใช้บังคับของพระราชบัญญัตินี้

คำหลัก: ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง, พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475, พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

ABSTRACT

The principle of efficient taxation is, in general, based on various social and economic factors. One of the most important factors is that wealthy people should be taxed more heavily than those with less income. Evidently, this taxation principle is accepted by all countries around the world. Meanwhile, the taxation of real estates in Thailand have been obsolete, and hence, led to the defective taxation under current circumstances. The current ineffectual taxation is not corresponding to the current social and economic situations in Thailand. As a consequence, an effort of the government to resolve such problem is to

* อาจารย์ประจำคณะนิติศาสตร์มหาวิทยาลัยอัสสัมชัญ

introduce the "Land and Buildings Tax Bill". Some key parts of the bill are different from those in the previous laws, such as Taxpayers, Taxable property, Exempting and alleviating of tax, Tax rates, etc. With these amendments, the new bill possesses a great potential to encounter some enforcing legal issues. In the present of some legal gaps and defects, the enactment of this bill may however lead to some risks, deficiency and various risk factors for the entry into force of this Bill.

Keywords: Land and Buildings Tax Bill, Household and Land Tax Act B.E. 2475 and Community Development Tax Act B.E. 2508

บทนำ

จากเดิมที่ระบบการจัดเก็บภาษีของประเทศไทยจะถูกจัดเก็บจากฐานรายได้ (Income-based taxation) เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล และจากฐานการบริโภค (Consumption-based taxation) เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม นับว่าเป็นเรื่องที่น่าสนใจต่อสังคมไทยในเรื่องของการจัดเก็บภาษีในรูปแบบ ฐานทรัพย์สิน (Property-based taxation) ซึ่งปัจจุบันยังไม่มีการจัดเก็บภาษีในฐานทรัพย์สินที่เป็นระบบที่ดี ซึ่งในกลุ่มผู้มีฐานะ ซึ่งเป็นกลุ่มที่ถือครองทรัพย์สินทั้งสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์ส่วนใหญ่ กลับไม่มีภาระภาษีหรืออาจจะมีภาระทางภาษีน้อยกว่าที่ควรจะเป็น แต่ในทางกลับกันภาระทางภาษีส่วนใหญ่กลับตกอยู่กับกลุ่มชนชั้นกลางหรือกลุ่มชนชั้นล่าง¹

ลักษณะของร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างใหม่มีวัตถุประสงค์ในด้านต่างๆ ดังนี้

- (1) ด้านการลดความเหลื่อมล้ำทางสังคม
- (2) ด้านการเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีมากขึ้น
- (3) ด้านการกระตุ้นให้มีการใช้ประโยชน์จากที่ดิน และ

¹ ลันตา อุตมะโกติน (2553), ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง : ก้าวต่อไปของการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของประเทศไทย อย่างมีประสิทธิภาพ, หน้า 65

(4) เพิ่มรายได้แก่ทางองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นซึ่งจะทำให้มีการจัดเก็บรายได้มากขึ้น²

1. สภาพข้อเท็จจริง

จากสภาพปัญหาสามารถจำแนกกฎหมายที่มีผลบังคับใช้อยู่ในปัจจุบันออกเป็น 2 ฉบับ คือ

1.1 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

กรณีภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 นั้น ได้ถูกนำมาใช้บังคับเป็นระยะเวลายาวนานและแม้ตามมาตรา 16 ได้กำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาตีราคาปานกลางของที่ดินในรอบระยะเวลา 4 ปี ก็ตาม แต่ฐานภาษีที่ใช้ในปัจจุบันยังคงใช้การอ้างอิงถึงราคาปานกลางที่เป็นราคาอ้างอิงจาก พ.ศ. 2521-พ.ศ. 2524 ซึ่งมีมูลค่าค่อนข้างต่ำไม่สะท้อนถึงสภาพความเป็นจริงในแง่ของราคาปานกลางของที่ดินปัจจุบัน อีกทั้งอัตราภาษีของภาษีบำรุงท้องที่เองยังเป็นในรูปแบบของอัตราภาษีแบบถดถอย กล่าวคือเมื่อฐานภาษีนั้นได้สูงขึ้นแต่อัตราภาษีจะลดลง³ โดยอัตราภาษีแบบถดถอยนั้นมีถึง 34 ขั้น และในบางกรณีจะเห็นได้ว่าอัตราเฉลี่ยโดยทั่วไปของการเสียภาษีบำรุงท้องที่นั้นคืออัตราร้อยละ 0.50 แต่ในกรณีที่ราคาปานกลางของที่ดินนั้นมีมูลค่าเกินไร่ละ 30,000 บาท อัตราภาษีเฉลี่ยกลับกลายเป็นร้อยละ 0.25⁴ ซึ่งเกิดความไม่เป็นธรรมเพราะแม้ราคาปานกลางของที่ดินมีมูลค่าสูงแต่กลับเสียภาษีในอัตราที่น้อยกว่า อันเป็นการสร้างความเหลื่อมล้ำระหว่างบุคคลผู้มีฐานะกับบุคคลผู้ยากจนประการหนึ่ง อีกทั้งยังสามารถขอลดหย่อนภาษีได้อีกตามกฎหมาย⁵ ซึ่งทำให้การจัดภาษีดังกล่าวได้ในจำนวนที่น้อยกว่าที่ควรจะเป็น

1.2 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

ส่วนกรณีปัญหาภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 นั้น ก็ยังมีปัญหาในกรณีของค่ารายปี ซึ่งคือ จำนวนเงินที่ทรัพย์สินนั้นสมควรให้เข้าได้ในปีหนึ่งๆ⁶ ที่ยังสร้างความสับสนแก่ผู้ประกอบการในประเด็นที่ดูซ้ำซ้อนกับการเก็บภาษีเงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สินผู้ประกอบการดังกล่าวตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(5) และอัตราภาษี

² สำนักงานวิชาการ สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร (มิถุนายน 2559) . *Academic Focus, กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง : การปฏิรูปโครงสร้างภาษีเพื่อลดความเหลื่อมล้ำ*, หน้า 7

³ ทศนีย์ เหลืองเรืองรอง (2560), *ความรู้ทั่วไปกฎหมายภาษี* (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพมหานคร : บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด ศูนย์หนังสือกฎหมายวิญญูชน, หน้า 14

⁴ บัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่ ตามมาตรา 7, พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

⁵ มาตรา 22, พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

⁶ มาตรา 8, พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

ค่อนข้างสูง โดยมีอัตราสูงถึง ร้อยละ 12.5⁷ ของค่ารายปี ดังนั้นหาก นาย ก ให้ผู้อื่นเช่าบ้านในราคา 5,000 บาท ต่อเดือน จะคำนวณการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินโดย $(5,000 \times 12) \times 12.5\% = 7,200$ บาทต่อปี หรือเทียบเท่ากับค่าเช่าเดือนครึ่งเลยทีเดียว ซึ่งในบางครั้งอาจมากกว่าอัตราภาษีเงินได้ของผู้ประกอบการอีกทั้งการประเมินค่ารายปียังขึ้นอยู่กับดุลพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่ในการกำหนดค่าเช่าที่สมควรให้เช่าได้⁸ ซึ่งในบางกรณีก็ยังมีความสับสนกับความเข้าใจของทางผู้ประกอบการอยู่

2. กฎหมายที่เกี่ยวข้อง

ผลอันสืบเนื่องจากที่ประชุมคณะรัฐมนตรีในวันที่ 7 มิถุนายน 2559 ที่ได้มีมติเห็นชอบในหลักการตามที่กระทรวงการคลังได้เสนอในเรื่องของร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งจะถูกนำมาใช้แทนที่พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 โดยถือเป็นการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีในรูปแบบเดิมมิใช่เป็นการจัดเก็บภาษีใหม่แต่อย่างใด⁹ ร่างพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวมีวัตถุประสงค์ให้มีการจัดเก็บภาษีให้สอดคล้องกับสถานะปัจจุบันของสังคม อีกทั้งเป็นการแก้ไขโครงสร้างการจัดเก็บภาษีในรูปแบบเดิมให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น กระตุ้นการใช้ประโยชน์จากที่ดิน เพิ่มประสิทธิภาพและความเป็นอิสระรวมถึงเป็นการเพิ่มรายได้ให้กับทางองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (อปท.) อีกทางหนึ่งด้วย

อนึ่งเนื่องจากสภาพของกฎหมายยังคงอยู่ในขั้นตอนของร่างพระราชบัญญัติ ยังคงอาจจะมีการปรับเปลี่ยนแก้ไขในส่วนเนื้อหาของเนื้อหาหรือในส่วนอื่น โดยผ่านขั้นตอนต่างๆในทางนิติบัญญัติจนกว่าจะมีการบังคับใช้เกิดขึ้นจริง ดังนั้นบทความฉบับนี้ผู้เขียนจะวิเคราะห์และอ้างอิงถึงร่างพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฉบับที่เผยแพร่โดยสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาเป็นสำคัญ¹⁰

3. สาระสำคัญของร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

ในส่วนเนื้อหาในร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง สามารถแบ่งออกได้เป็น 5 ส่วนดังนี้

1. ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

⁷ มาตรา 8, พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

⁸ สำนักงานวิชาการ สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร (มิถุนายน 2559) . *Academic Focus, กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง : การปฏิรูปโครงสร้างภาษีเพื่อลดความเหลื่อมล้ำ*, หน้า 4

⁹ กลุ่มสารนิเทศการคลัง สำนักปลัดกระทรวงการคลัง. (7 มิถุนายน 2559). *ข่าวกระทรวงการคลัง ฉบับที่ 74/2559*

¹⁰ ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง, <http://web.krisdika.go.th/data/news/news11090.pdf>

ในเรื่องของผู้มีหน้าเสียภาษีตามร่างพระราชบัญญัติฉบับนี้ มีการให้นิยามของคำว่า “ผู้เสียภาษี” ได้แก่ บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง หรือเป็นผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดิน หรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สินของรัฐ และรวมถึงผู้มีหน้าที่เสียภาษีแทนผู้เสียภาษีตามร่างพระราชบัญญัตินี้ด้วย

11

2. ทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษี

ทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษีตามร่างพระราชบัญญัติฉบับนี้ คือ ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง และยังมีการระบุถึงห้องชุด อย่างชัดเจน ว่าเป็นทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีตามร่างพระราชบัญญัตินี้ โดยในส่วนเนื้อหาตามร่างพระราชบัญญัติ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นมีการแบ่งประเภทที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่จะต้องถูกจัดเก็บภาษีโดย มีการแบ่งประเภทโดยอาศัยหลักการส่วนใหญ่อยู่สองส่วน คือในกรณีของ (ก) การใช้ประโยชน์กับ (ข) การไม่ได้ใช้ประโยชน์

(ก) โดยหลักการใช้ประโยชน์นั้นสามารถแบ่งออกเป็น 3 กลุ่ม¹² คือ

- (1) กรณีเกษตรกรรม การพิจารณาว่าที่ดินนั้นเป็นที่ดินในเชิงเกษตรกรรมหรือไม่นั้น สามารถพิจารณาได้จากการใช้พื้นที่ดังกล่าวไม่น้อยกว่าสามในสี่หรือ 75% ในเชิงเกษตรกรรม¹³
- (2) กรณีบ้านพักอาศัย โดยในส่วนของแนวคิดในการออกกฎหมายในกรณีนี้มีวัตถุประสงค์ในการบรรเทาภาระกับผู้ให้และผู้ที่มีที่อยู่อาศัยของตนเอง โดยมองว่าเป็นหนึ่งในปัจจัยที่สำคัญเหมือนกับกรณีของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ซึ่งในปัจจุบันนั้นแทบจะเรียกว่าน้อยมากที่จะต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีในจำนวนที่น้อยมากเพราะมียกเว้นภาษีในส่วนนี้¹⁴ ส่วนในร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่จะมีผลใช้บังคับก็ยังคงมีหลักการในเรื่องนี้อยู่ โดยในหลักการนั้นก็จะเป็นยกเว้นในกรณีของบ้านหลังหลักที่ใช้พักอาศัยในส่วนที่ไม่เกิน 50 ล้านบาท¹⁵ ส่วนในกรณีบ้านหลังอื่นก็ยังคงมีการจัดเก็บอยู่ โดยมองว่าถ้าเพื่อวัตถุประสงค์เพื่อการอยู่อาศัยแล้วนั้นก็ควรจะมียกเว้นเพียงหลังเดียวถ้ามีอยู่หลายหลังจะถูกละเลยว่ามีศักยภาพมากพอในการที่จะเสียภาษีให้กับทางภาครัฐ

¹¹ มาตรา 5, ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

¹² สำนักงานวิชาการ สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร (มิถุนายน 2559) . *Academic Focus, กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง : การปฏิรูปโครงสร้างภาษีเพื่อลดความเหลื่อมล้ำ*, หน้า 5

¹³ มาตรา 28(1), ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

¹⁴ มาตรา 10, พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

¹⁵ สำนักงานวิชาการ สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร (มิถุนายน 2559) . *Academic Focus, กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง : การปฏิรูปโครงสร้างภาษีเพื่อลดความเหลื่อมล้ำ*, หน้า 5

- (3) กรณีใช้ประโยชน์ในทางอื่นๆ เช่น เชิงพาณิชย์กรรม เชิงอุตสาหกรรม ฯลฯ มีประเด็นที่น่าสนใจในแง่ที่มีลักษณะการจัดเก็บภาษีจากการใช้ประโยชน์จริง กล่าวคือ หากในกรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเดียวกันมีการใช้ประโยชน์ในหลายประเภท ยกตัวอย่างเช่น กรณีตึกอาคารสองชั้น ที่เจ้าของอาคารประกอบการพาณิชย์กรรมที่ชั้นล่าง ส่วนในชั้นที่สองใช้เป็นที่พักอาศัย ในกรณีเช่นนี้กรณีชั้นล่างที่ประกอบการพาณิชย์กรรมก็ต้องเสียภาษีในอัตราการใช้ประโยชน์ด้านอื่น ส่วนชั้นสองที่ใช้เป็นที่พักอาศัยก็ต้องเสียในอัตราที่อยู่อาศัย¹⁶

(ข) ส่วนหลักการไม่ได้ใช้ประโยชน์นั้น คือ

- (1) กรณีที่ดินรกร้างว่างเปล่าหรือไม่ได้ใช้ประโยชน์ตามควรของพื้นที่นั้นๆ โดยพิจารณาจากปีที่ผ่านมาจนถึงปัจจุบันว่ามีการใช้ประโยชน์ในที่ดินดังกล่าวหรือไม่

3. การยกเว้นและบรรเทาภาระทางภาษี

(ก) การยกเว้นภาระทางภาษี

ในการยกเว้นนั้นทรัพย์สินบางประเภทจะถูกกำหนดไว้ในร่างพระราชบัญญัติโดยตรงโดยมีส่วนคล้ายกับหลักกฎหมายเดิมที่ได้รับการยกเว้นอยู่ เช่น สาธารณสมบัติของแผ่นดิน ทรัพย์สินซึ่งไม่ได้หาประโยชน์ของรัฐหรือหน่วยงานของรัฐ ในกรณีนี้ยกตัวอย่างเช่นโรงพยาบาลที่ถือเป็นการบริการทางภาครัฐโดยปกติก็จะได้รับการยกเว้น แต่ถ้าโรงพยาบาลดังกล่าวมีการให้เช่าพื้นที่ด้วย ในประเด็นนี้ยังต้องเสียภาษีตามข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้น และยังรวมถึงสหประชาชาติ สถานทูต ฯลฯ และ ยังสามารถยกเว้นการจัดเก็บภาษีโดยการออกเป็นพระราชกฤษฎีกาอีกด้วย¹⁷

(ข) การบรรเทาภาระทางภาษี

ทางด้านการบรรเทาภาระทางภาษีนั้นให้อำนาจทางกระทรวงการคลังหรือกระทรวงมหาดไทยในการออกกฎหมายในระดับรอง คือ โดยพระราชกฤษฎีกา¹⁸ซึ่งการบรรเทานั้นสามารถทำได้สองลักษณะคือ การลดภาระทางภาษีหรือการลดอัตราภาษี โดยการลดภาระทางภาษีนั้น ยกตัวอย่างเช่น

¹⁶ กลุ่มสารนิเทศการคลัง สำนักปลัดกระทรวงการคลัง. (14 มิถุนายน 2559). 20 คำถาม ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง, หน้า 8

¹⁷ มาตรา 8, ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

¹⁸ มาตรา 44, ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

- (1) ในกรณีที่เจ้าของบ้านพักอาศัยหลักได้รับกรรมสิทธิ์บ้านหลังดังกล่าวมาจากการรับมรดกก่อนที่กฎหมายฉบับนี้มีผลใช้บังคับ จะมีการบรรเทาภาษีให้ โดยการลดภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างร้อยละ 50 ของจำนวนภาษีที่จะต้องเสีย หรือ
- (2) การลดภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไม่เกินร้อยละ 75 ของจำนวนภาษีที่จะต้องเสีย สำหรับกิจการสาธารณะ เช่น โรงพยาบาลและโรงเรียน เป็นต้น
- (3) ที่ดินเปล่าที่อยู่ระหว่างปลูกสร้างเป็นที่ยอยู่อาศัย จะได้รับยกเว้น เป็นระยะเวลา 1 ปี

ส่วนการลดอัตราภาษี เช่น

- (1) ทรัพย์สินที่อยู่ระหว่างพัฒนาเพื่อทำโครงการที่พักอาศัย จัดเก็บในอัตราร้อยละ 0.05 เป็นเวลา 3 ปี นับตั้งแต่เจ้าของที่ดินได้กรรมสิทธิ์ในที่ดิน และ
- (2) อสังหาริมทรัพย์หรือการขายที่ได้มาจากการชำระหนี้ของสถาบันการเงินจะจัดเก็บในอัตราร้อยละ 0.05 ของฐานภาษีเป็นระยะเวลา 5 ปี เป็นต้น¹⁹

นอกจากนี้การลดหรือยกเว้นนั้นยังมีอำนาจของทางผู้บริหารท้องถิ่นเองที่สามารถกระทำได้ โดยได้รับความเห็นชอบจากทางคณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัด ซึ่งในประเด็นนี้ถือเป็นเรื่องที่ต่างจากกฎหมายในปัจจุบันในเรื่องความชัดเจนมากขึ้น โดยมีการกำหนดให้ทุกๆจังหวัดมีคณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง แต่ถ้ากรณีของกรุงเทพมหานครจะเป็นผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครโดยความเห็นชอบของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทย โดยมีอยู่สองกรณีคือ กรณีหลักในการพิจารณาลดหรือยกเว้นภาษีโดยวิธีนี้ เช่น การเกิดภัยพิบัติในพื้นที่ และ กรณีทรัพย์สินเสียหายหรือถูกทำลายเฉพาะราย²⁰

4. อัตราภาษี

รายละเอียดของอัตราภาษีปรากฏตามตารางดังต่อไปนี้

¹⁹ กลุ่มสารนิเทศการคลัง สำนักปลัดกระทรวงการคลัง. (7 มิถุนายน 2559). *ข่าวกระทรวงการคลัง ฉบับที่ 74/2559*

²⁰ มาตรา 45 และมาตรา 46, ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

เกษตรกรรม	บ้านพักอาศัย	กรณีอื่นๆ(พาณิชยกรรม)	ที่รกร้างว่างเปล่า
อัตราเพดาน 0.2%	อัตราเพดาน 0.5%	อัตราเพดาน 2.0%	อัตราเพดาน 5.0%
น้อยกว่าหรือเท่ากับ 50 ลบ. -ยกเว้น	<u>หลังหลักที่ใช้อยู่อาศัย</u> น้อยกว่าหรือเท่ากับ 50 ลบ. - ยกเว้น	น้อยกว่าหรือเท่ากับ 20 ลบ. -0.3%	<u>ไม่ทำประโยชน์ตามสภาพ</u> <u>หรือทิ้งไว้ว่างเปล่า</u>
มากกว่า 50-100 ลบ.-0.05%	มากกว่า 50-100 ลบ.-0.05%	มากกว่า 20-50 ลบ. -0.5%	ปีที่ 1-3 -1%
มากกว่า 100 ลบ. -0.10%	มากกว่า 100 ลบ. -0.10%	มากกว่า 50-100 ลบ. -0.7%	ปีที่ 4-6 -2%
	<u>บ้านหลังที่สอง</u> น้อยกว่าหรือเท่ากับ 5 ลบ. -0.03%	มากกว่า 100-1,000 ลบ. -0.9%	ปีที่ 7 หรือนั้น -3% ²¹
	มากกว่า 5-10 ลบ. -0.05%	มากกว่า 1,000-3,000 ลบ.-1.2%	(อัตราที่เสนอโดยกระทรวง การคลัง ณ วันที่ 7 มิถุนา- ยน 2559)
	มากกว่า 10-20 ลบ. -0.10%	มากกว่า 3,000 ลบ. -1.5%	ปีที่ 1-3 -2%
	มากกว่า 20-30 ลบ. -0.15%		ทุกๆ 3 ปีเพิ่มขึ้น -0.5%
	มากกว่า 30-50 ลบ. -0.20%		แต่ไม่เกินเพดานภาษีที่-5%
	มากกว่า 50-100 ลบ.-0.25%		(ที่ประชุมคณะรัฐมนตรี วันที่ 21 มีนาคม 2560) ²²
	มากกว่า 100 ลบ. -0.30%		

ตาราง 1 : อัตราจากกระทรวงการคลังและจากที่ประชุมคณะรัฐมนตรี วันที่ 21 มีนาคม 2560

ในเรื่องอัตราภาษีตามร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นจะกำหนดไว้เพียงแต่อัตราเพดานของภาษีซึ่งในการใช้ในการเกษตรกรรมจะใช้อัตราเพดานคือ 0.2 % กรณีบ้านพักอาศัยอัตราเพดานของภาษีจะอยู่ที่ 0.5% ส่วนประเภทพาณิชยกรรมและอื่นๆ อัตราเพดานจะอยู่ที่ 2.0% และที่รกร้างว่างเปล่าจะอยู่ที่ 5.0% โดยจะสังเกตเห็นได้ว่าอัตราเพดานภาษีกรณีของที่รกร้างว่างเปล่าจะสูงที่สุดเมื่อเทียบกับประเภทอื่นๆ โดยมีจุดประสงค์เพื่อที่จะกระตุ้นให้มีการใช้ที่ดินเพื่อก่อให้เกิดประโยชน์ ในส่วนที่เป็นอัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บจริงๆ นั้นจะ ถูกกำหนดในตัวกฎหมายรองคือในรูปแบบของพระราชกฤษฎีกา²³ โดยเมื่อพิจารณาถึงอัตราภาษีแล้วนั้นสามารถแสดงได้ถึงเจตนารมณ์ของทางภาครัฐว่าไม่ได้ต้องการจะเพิ่มภาระให้กับอาชีพเกษตรกรรมและกรณีบ้านหลังหลัก

²¹ โครงสร้างภาษีที่ดินใหม่เริ่มใช้ ปี 2560 คาดรายได้ท้องถิ่นปีแรก 6.4 หมื่นล้าน-ที่ดินรกร้างถ้าไม่ทำประโยชน์ ปรับใหม่ทุก 3 ปี. (8 มิถุนายน 2559). THAIPUBLICA.

²² ริด2%-ลุยม.ค.62 เก็บภาษี ที่รกร้างว่างเปล่า (22 มีนาคม 2560), ไทยรัฐ.

²³ มาตรา 28 วรรคสาม, ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

เพื่อที่อยู่อาศัย โดยพิจารณาได้จากที่ยกเว้นส่วนที่ไม่เกิน 50 ล้านบาท ให้ไม่ต้องเสียภาษี²⁴ ส่วนที่เกิน 50 ล้าน แต่ไม่เกิน 100 ล้านบาท ให้เสียในอัตรา 0.05% และในกรณีที่เกิน 100 ล้านบาทซึ่งถือว่ามีความมั่งคั่งในระดับหนึ่งจึงให้เสียภาษีในอัตรา 0.10% ส่วนกรณีบ้านหลังที่สองหรือกว่านั้น จะเสียในรูปแบบของอัตราภาษีก้าวหน้ากล่าวคือ หากฐานภาษีสูงขึ้น อัตราภาษีก็จะสูงตามไปด้วย²⁵ ซึ่งสะท้อนถึงความมั่งคั่งโดยมีอัตราภาษีตั้งแต่ 0.03%-0.30%

กรณีพาณิชย์กรรมจะถูกมองว่ามีศักยภาพในการเสียภาษีเนื่องจากการประกอบธุรกิจการค้าแลค่าใช้จ่ายในส่วนนี้ก็ยังนำไปใช้หักในการประกอบธุรกิจได้ ดังนั้นอัตราภาษีในกรณีนี้จะค่อนข้างสูงโดยเป็นแบบก้าวหน้าในอัตราภาษีตั้งแต่ 0.3-1.5% ตามช่วงของมูลค่าทรัพย์สินซึ่งถ้ามีมูลค่ามากก็จะเสียในอัตราที่สูงขึ้น

ส่วนกรณีสุดท้ายคือกรณีที่รกร้างว่างเปล่า ซึ่งคือที่ดินที่ไม่ได้ทำประโยชน์ตามสภาพหรือที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่า จะพิจารณาจากระยะเวลสที่รกร้างว่างเปล่า กรณี 1-3 ปีแรกที่ยังไม่ได้ใช้ประโยชน์จะถูกจัดเก็บในอัตรา 1% กรณี 4-6 ปี จะใช้อัตราภาษี 2% ส่วนกรณี 7 ปีหรือกว่านั้นขึ้นไปจะถูกเก็บในอัตราภาษี 3% ดังนั้นจะเห็นได้ว่า อัตราการจัดเก็บภาษีในกรณีต่างๆที่นำเสนอต่อการพิจารณาของคณะรัฐมนตรีนั้นจะยังไม่ได้ถูกจัดเก็บในอัตราขั้นสูงสุด โดยยังมีช่องว่างของอัตราเพดานภาษีเหลืออยู่จึงเป็นที่เชื่อได้ว่าจะไม่เป็นการเพิ่มภาระทางภาษีแก่ประชาชนโดยมากจนเกินควร

แต่อย่างไรก็ตามในส่วนของที่รกร้างว่างเปล่าในส่วนของอัตราภาษีนั้น โดยผลจากที่ประชุมคณะรัฐมนตรีวันที่ 21 มีนาคม พ.ศ. 2560 ได้มีการปรับเปลี่ยนเป็นกรณีในปีแรกของที่ดินรกร้างว่างเปล่าให้เสียในอัตราภาษี 2% โดยจะมีการปรับขึ้นในอัตราภาษี 0.5% ในทุกๆ 3 ปี แต่ยังคงไม่เกินเพดานภาษีที่อัตราภาษี 5%²⁶

5. วิธีการคำนวณ

ในส่วนวิธีการคำนวณภาษีนี้นั้น สามารถแยกได้เป็น 3 กรณี ดังนี้

(1) กรณีที่ดินว่างเปล่า

จะพิจารณาจากมูลค่าที่ดินโดยนำราคาประเมินทุนทรัพย์ต่อตารางวาซึ่งกำหนดโดยกรมธนารักษ์เป็นผู้ประกาศราคาประเมินทุนทรัพย์²⁷ โดยนำมาคูณกับขนาดของที่ดินแล้วจึงนำมาคูณกับอัตราภาษี ดังนี้

²⁴ สำนักงานวิชาการ สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร (มิถุนายน 2559) . *Academic Focus, กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง : การปฏิรูปโครงสร้างภาษีเพื่อลดความเหลื่อมล้ำ*, หน้า 5

²⁵ ทศนีย์ เหลืองเรืองรอง (2560), *ความรู้ทั่วไปกฎหมายภาษี* (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพมหานคร : บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด ศูนย์หนังสือกฎหมายวิญญูชน, หน้า 14

²⁶ ไรด์ 2%-ลุ่ม.ค.62 เก็บภาษี ที่รกร้างว่างเปล่า (22 มีนาคม 2560), ไทยรัฐ

²⁷ มาตรา 27, ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

- ภาระทางภาษี = (ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินต่อ ตร.ว. x ขนาดพื้นที่ดิน) x อัตราภาษี

(2) กรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

ภาระทางภาษีในกรณีนี้จะนำมูลค่าที่ดินมารวมกับมูลค่าสิ่งปลูกสร้างแล้วจึงนำมาคูณด้วยอัตราภาษี โดยการหามูลค่าที่ดินจะใช้วิธีในข้างต้นดังที่กล่าวมาแล้ว ส่วนมูลค่าสิ่งปลูกสร้างจะพิจารณาจากราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนสิ่งปลูกสร้างต่อตารางเมตรคูณกับขนาดพื้นที่สิ่งปลูกสร้าง โดยสามารถหักกับค่าเสื่อมได้ด้วยตามที่กรมธนารักษ์ประกาศกำหนดได้อีกด้วย ดังนี้

- มูลค่าสิ่งปลูกสร้าง = (ราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนสิ่งปลูกสร้างต่อ ตร.ม. x ขนาดพื้นที่สิ่งปลูกสร้าง) - ค่าเสื่อมราคา

ดังนั้นการคำนวณหาภาระทางภาษีในกรณีนี้จะคำนวณได้ ดังนี้

- ภาระทางภาษี = (มูลค่าที่ดิน + มูลค่าสิ่งปลูกสร้าง) x อัตราภาษี

(3) กรณีห้องชุด

ภาระทางภาษีจะพิจารณาจากราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุดต่อตารางเมตรคูณกับขนาดพื้นที่ห้องชุดต่อตารางเมตรเพื่อหามูลค่าของห้องชุดเพื่อเป็นฐานภาษีแล้วจึงนำมาคูณด้วยอัตราภาษี โดยราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุดต่อตารางเมตรนั้นจะถูกกำหนดโดยกรมธนารักษ์ โดยจะเห็นได้ว่ากรณีของห้องชุดนั้นจะไม่มีค่าเสื่อมเหตุนิเพราะราคาประเมินทุนทรัพย์นั้นจะสะท้อนราคาที่แท้จริงอยู่แล้ว ดังนี้

มูลค่าห้องชุด = ราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุดต่อ ตร.ม. x ขนาดพื้นที่ห้องชุด(ตร.ม.)

ดังนั้นการคำนวณหาภาระทางภาษีในกรณีนี้จะคำนวณได้ ดังนี้

- ภาระทางภาษี = มูลค่าห้องชุด x อัตราภาษี²⁸

6. เปรียบเทียบการแก้ไขปัญหาของกฎหมายเดิมโดยร่างพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฉบับใหม่

รายละเอียดของการเปรียบเทียบการแก้ไขปัญหาของกฎหมายเดิมโดยร่างพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฉบับใหม่ปรากฏตามตารางดังต่อไปนี้

²⁸ กลุ่มสารนิเทศการคลัง สำนักปลัดกระทรวงการคลัง. (14 มิถุนายน 2559). 20 คำถาม ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

ประเด็น	พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508	พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475	ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง
ฐานภาษี	ใช้ราคาปานกลางของที่ดิน ซึ่งอ้างอิงจากปี พ.ศ.2521-2524	ใช้ค่ารายปีเป็นฐานภาษีมีความเข้าซ้อนกับภาษีที่เก็บจากการให้เช่า ทั้งเจ้าพนักงานประเมินสามารถใช้ดุลพินิจกำหนดค่ารายปีได้	ใช้ราคาประเมินกลางที่มีมาตรฐานจากกรมธนารักษ์ ทั้งในส่วน ของที่ดิน สิ่งปลูกสร้างและห้องชุด
อัตราภาษี	ใช้อัตราภาษีแบบถดถอยแบบ 34 ขั้น	มีอัตราภาษีที่สูงถึง 12.5% ของค่ารายปี	ใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้า โดยเจ้าของทรัพย์สินราคาสูงจะเสียภาษีมากกว่าเจ้าของทรัพย์สินที่มีราคาต่ำ
การยกเว้นภาษี/ การจัดเก็บที่ไม่ทั่วถึง	มีการลดหย่อนตั้งแต่ 50 ตร.ว. ถึง 5 ไร่ ดังนั้นบ้านที่ใช้พักอาศัย จะไม่ได้ถูกจัดเก็บ	มีการยกเว้นภาษีสำหรับโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างซึ่งเจ้าของอยู่เอง หรือให้ผู้แทนเฝ้ารักษา อาจจะเป็นโรงเรือนที่ไม่ได้ใช้ประโยชน์	มีการเพิ่มติระบบการจัดเก็บจากที่ไม่ได้ใช้ประโยชน์ เช่น ที่รกร้างว่างเปล่า ทำให้มีทรัพย์สินที่เข้ามาอยู่ในระบบภาษีมากขึ้น จึงสามารถจัดเก็บภาษีได้มากขึ้นด้วย

ตาราง 2 : อ้างอิงจากแนวคิดภาษีที่ดินและทรัพย์สิน : กรณีศึกษาร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง²⁹

จากตารางด้านบนสามารถอธิบายได้ว่าร่างพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฉบับใหม่นั้น มีการเปลี่ยนแปลงในสาระสำคัญในหลายส่วน ประการแรกคือส่วนของฐานภาษี โดยใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง และห้องชุดที่กำหนดโดยกรมธนารักษ์ เป็นราคากลาง³⁰เพื่อความชัดเจนและแน่นอน ประการที่สอง คือ ในเรื่องของอัตราภาษี โดยการที่ผู้ที่มีทรัพย์สินที่มีมูลค่าสูงจะมีภาระทางภาษีมากกว่าผู้ที่มีทรัพย์สินมูลค่าต่ำ ในลักษณะการจัดเก็บในอัตราภาษีก้าวหน้าโดยมีจุดประสงค์ในการลดความเหลื่อมล้ำทางสังคม และประการที่สาม ในเรื่องของทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษีมีความกว้างขึ้นโดยรวมถึงที่รกร้างว่างเปล่า จึงทำให้กระจายภาระให้แก่เจ้าของทรัพย์สินทุกคนต้องร่วมกันเสียภาษีบำรุงท้องที่ ทำให้ระบบการจัดเก็บภาษีมีความเป็นธรรมมากขึ้น³¹ และยังมีส่วนช่วยในเรื่องของการกระตุ้นให้มีการใช้ประโยชน์จากที่ดิน ลดปัญหาการกักตุนที่ดินเพื่อเก็งกำไรและ

²⁹ แบงค์ งามอรุณโชติ และคณะ, แนวคิดภาษีที่ดินและทรัพย์สิน : กรณีศึกษาร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง, หน้า 21.

³⁰ มาตรา 27, ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

³¹ จรุงศรี ชายหาด (2552), ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง : ภาษีเพื่อท้องถิ่น, หน้า 8.

จะมีการกระจายการถือครองที่ดินมากขึ้น เพราะหากไม่มีการกระจายการถือครองแล้วก็จะเป็นการเพิ่มภาระแก่ผู้เสียภาษีมากขึ้น อีกทั้งยังส่งเสริมให้มีการใช้ประโยชน์กับที่ดินอย่างมีประสิทธิภาพ³²

7. วิเคราะห์ปัญหา

การวิเคราะห์ปัญหาที่สามารถเกิดขึ้นได้นั้น สามารถวิเคราะห์ได้ 4 กรณีดังนี้

(1) กรณีบ้านพักอาศัยหลัก

ในการพิจารณาเพื่อวัตถุประสงค์เพื่อการอยู่อาศัยนั้นทางผู้เขียนมีความเห็นว่าการจะพิจารณาจากหลักกรรมสิทธิ์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินดังกล่าวและมีชื่อของตนอยู่ในทะเบียนบ้านดังกล่าวเพื่อแสดงว่าตนใช้ประโยชน์ในการอยู่อาศัยอย่างแท้จริง ซึ่งสองกรณีดังกล่าวเป็นเกณฑ์การพิจารณาในเบื้องต้นที่จะพิจารณาว่าเป็นบ้านหลังหลักของบุคคลนั้น ซึ่งถ้ามีเพียงชื่อเป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์ โดยมีได้มีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านก็อาจฟังสันนิษฐานได้ว่ามิใช่บ้านหลังแรกที่ใช้เพื่อการอยู่อาศัยได้ดังนั้นจึงจะต้องรับภาระทางภาษีตามพระราชบัญญัติฉบับนี้

ในกรณีนี้ผู้ถือครองบ้านหลายหลังควรพิจารณาว่าบ้านหลังใดควรจะใช้เป็นบ้านหลังหลักเพื่อให้อยู่อาศัย โดยควรเลือกจากบ้านหลังที่มีมูลค่าสูงที่สุด โดยเฉพาะอย่างยิ่งกรณีที่บ้านหลังดังกล่าวมีมูลค่าสูงกว่า 50 ล้านบาท เพื่อให้ได้การยกเว้นทางภาษีในส่วนของ 50 ล้านบาทแรก และยอมเสียในอัตราก้าวหน้าในมูลค่าที่เกินกว่านั้น ส่วนในกรณีบ้านหลังอื่นก็ต้องเสียตามอัตราที่ได้กล่าวมาแล้วในข้างต้น ประเด็นปัญหาเพิ่มเติมในส่วนนี้อาจจะมีกรณีการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินให้กับบุคคลในครอบครัว ไม่ว่าจะเป็น คู่สมรส ทายาท และรวมถึงญาติพี่น้อง เพื่อให้ถือกรรมสิทธิ์และให้มีชื่อในทะเบียนบ้านเพื่อให้มีลักษณะใช้เป็นที่อยู่อาศัย เพื่อให้ได้รับประโยชน์ในการยกเว้นภาษีในมูลค่า 50 ล้านบาทเช่นเดียวกัน ทั้งที่ในความเป็นจริงแล้ว อาจจะมีการอยู่อาศัยด้วยกันอยู่ภายในบ้านเพียงแค่หลังเดียว

ประการสุดท้ายกรณีบ้านพักอาศัยที่ผู้เขียนคาดว่าจะมีผลกระทบ คือ ลักษณะพฤติกรรมของผู้บริโภคในอนาคตในการเลือกบ้านพักอาศัย กล่าวคือ กรณีตามร่างพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฉบับใหม่นั้น ที่มีการยกเว้นบ้านหลังแรกที่มีราคาไม่เกิน 50 ล้านบาทจากการเก็บภาษีอาจถูกมองว่ามีความไม่เป็นธรรมในบางกรณี ยกตัวอย่างเช่น นาย A มีบ้านหลังหลักที่ใช้อยู่อาศัยเพียงหลังเดียว ซึ่งมีมูลค่า 40 ล้านบาท จะได้รับการยกเว้นภาษี แต่นาย B มีบ้านอยู่ 2 หลัง มูลค่าหลังละ 20 ล้านบาท จะต้องเสียภาษีในบ้านหลังที่สอง ดังนั้นผู้เขียนเห็นว่า อาจจะเป็นการปรับเปลี่ยนพฤติกรรมผู้บริโภคในอนาคตในการเลือกซื้อบ้านที่พักอาศัย โดยอาจเลือกซื้อบ้านเพียง

³² สำนักงานวิชาการ สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร (มิถุนายน 2559) . *Academic Focus*, กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง : การปฏิรูปโครงสร้างภาษีเพื่อลดความเหลื่อมล้ำ, หน้า 7.

หลังเดียวที่มีมูลค่าสูงไม่เกิน 50 ล้านบาท เพื่อได้รับการยกเว้นภาษีแทนที่จะซื้อบ้านมูลค่าต่ำหลายๆหลังเพราะจะโดนภาระทางภาษีในหลังอื่นๆที่ไม่ได้ใช้เป็นบ้านหลักที่ใช้อยู่อาศัย

(2) กรณีห้องชุด

ประเด็นที่ผู้เขียนเห็นว่าน่าสนใจเรื่องนี้เป็นกรณีของเจ้าของอาคารชุดที่ใช้เพื่ออยู่อาศัยซึ่งในปัจจุบันจะไม่มีภาษีในส่วนนี้ แต่ตามร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มีการระบุชัดเจนในเรื่องนิยามของห้องชุดตามมาตรา 5 ว่าหมายความว่า ห้องชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุดที่ได้ออกหนังสือแสดงกรรมสิทธิ์แล้ว และมีการประเมินราคาทุนทรัพย์โดยกรมธนารักษ์ตามมาตรา 27 โดยกรณีห้องชุดนี้จะพิจารณาจากการใช้ประโยชน์เหมือนกรณีบ้านพักอาศัย โดยจะได้รับการยกเว้นในส่วนที่ใช้อยู่อาศัยแรก มูลค่าไม่เกิน 50 ล้านบาท ส่วนห้องชุดอื่นๆก็เสียภาษีในอัตราก้าวหน้า ซึ่งในประเด็นนี้ส่งผลถึงนักลงทุนบางกลุ่มที่ซื้อกรรมสิทธิ์ในห้องชุดไว้เพื่อเก็งกำไรในการขายต่อในอนาคต จะทำให้มีการเพิ่มในส่วนนี้หากไม่มีการขายหรือโอนขายห้องชุดก่อนที่ร่างพระราชบัญญัติฉบับนี้จะมีผลใช้บังคับหากจะหลีกเลี่ยงการโอนกรรมสิทธิ์โดยการปล่อยให้เช่าก็จะต้องรับภาระอัตราภาษีในรูปแบบพาณิชย์กรรมซึ่งมีอัตราเพดานภาษีที่สูงกว่า คือ 2%

(3) กรณีผู้ประกอบการอสังหาริมทรัพย์

สามารถแยกพิจารณาได้อยู่สองกรณีคือ กรณีได้ประโยชน์และกรณีที่เสียประโยชน์จากร่างพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

ก. กรณีที่ได้ประโยชน์จากร่างพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

จากที่กล่าวมาแล้วในข้างต้นว่าปัจจุบันจะต้องภาษีจากอัตรา 12.5%ของค่ารายปี ซึ่งถือว่าเป็นอัตราที่สูงโดยยกตัวอย่างเช่น โครงการสำนักงานให้เช่าซึ่งมีมูลค่า 90 ล้านบาท มีรายได้จากการให้เช่าพื้นที่ในปัจจุบันอยู่ที่ปีละ 12 ล้านบาท ดังนั้นภาษีที่จะเสียคือ 1,500,000 บาทต่อปี แต่ถ้าในกรณีที่คำนวณมูลค่าทรัพย์สินตามกฎหมายใหม่ โดยประเมินว่ามีมูลค่าทรัพย์สิน 90 ล้านบาทซึ่งจะเสียภาษีในอัตรา 0.7% ในกรณีนี้จะเสียภาษีเท่ากับ 630,000 บาท ดังนั้นจะเห็นได้ว่าการจะบังคับใช้ของร่างพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้างทำให้ผู้ประกอบการรายนี้ได้รับประโยชน์ในการเสียภาษีน้อยลงถึง 870,000 บาทเลยทีเดียว

ข. กรณีที่เสียประโยชน์จากร่างพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

กล่าวคือ หากเป็นกรณีของการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ ที่ปัจจุบันอัตราค่าเช่าต่ำ แต่มูลค่าของทรัพย์สินนั้นมีราคาสูง โดยเมื่อฐานภาษีถูกเปลี่ยนมาใช้ราคาประเมินโดยกรมธนารักษ์แล้วจะส่งผลให้ภาระภาษีของผู้ให้เช่า

เพิ่มขึ้นได้ เพราะเมื่อมูลค่าของทรัพย์สินถูกสะท้อนออกมาตามศักยภาพความเป็นจริงของที่ดินดังกล่าว จึงมีแนวโน้มที่ผู้ให้เช่าจะผลัดภาระไปให้แก่ผู้เช่า ที่ดินโดยจำเป็นต้องปรับอัตราค่าเช่าให้เพิ่มขึ้นเพื่อให้สอดคล้องกับอัตราภาษีที่เพิ่มขึ้นเพื่อคงอัตราผลกำไรของตน ดังนั้นผู้เขียนให้ข้อสังเกตว่าหากผู้ประกอบการอสังหาริมทรัพย์ที่ให้เช่าควรมีการปรับปรุงสิ่งปลูกสร้างใหม่เพื่อเป็นการสอดคล้องกับการปรับเพิ่มอัตราค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้นในอนาคตก็จะเป็นการช่วยลดอัตราการย้ายออกของผู้เช่าได้ในส่วนหนึ่งและในขณะเดียวกันทางผู้เช่าก็จำเป็นต้องปรับตัวให้สอดคล้องกับสภาพการเงินของตนเมื่อจะต้องรับภาระต้นทุนค่าเช่าที่อาจสูงขึ้น โดยอาจจะเป็นการลดขนาดพื้นที่เช่าให้น้อยลงเพื่อเพียงพอที่จะดำเนินกิจการของตน โดยตัดส่วนที่ไม่มีความจำเป็นออกไป

(4) กรณีเจ้าของที่ดินรกร้างว่างเปล่า

อ้างอิงจากผลการประชุมคณะรัฐมนตรี ในวันที่ 21 มีนาคม พ.ศ. 2560³³ ได้กำหนดผลการประชุมเกี่ยวกับอัตราภาษีที่รกร้างว่างเปล่าไว้ในเบื้องต้น คือ ในปีแรกให้เสียในอัตราภาษี 2% และจะมีการปรับขึ้นในอัตราภาษี 0.5% ในทุกๆ 3 ปี แต่ยังคงไม่เกินเพดานภาษีที่อัตราภาษี 5% ซึ่งในกรณีนี้จะเห็นได้ว่าผู้ที่ได้รับผลกระทบมากที่สุดคือ เศรษฐีผู้ครอบครองที่ดินจำนวนมากโดยที่ไม่มีการใช้ประโยชน์จากที่ดินดังกล่าว โดยผู้เขียนให้ข้อสังเกตว่าอาจจะมีการหลบเลี่ยงภาษีเกิดขึ้นได้หากยังคงต้องการถือกรรมสิทธิ์ในที่ดินดังกล่าวอยู่ ยกตัวอย่างเช่น ปรับเปลี่ยนที่รกร้างว่างเปล่าดังกล่าวเพื่อจุดประสงค์ในเชิงเกษตรกรรม เพื่อลดอัตราเพดานภาษีให้เหลือเพียง 0.2% หรือจะเป็นกรณีใน 3 ปีแรกยังคงสภาพเป็นที่รกร้างว่างเปล่าอยู่เพื่อเสียภาษีในอัตรา 2% แต่หลังจากนั้นอาจจะเปลี่ยนเป็นการให้เช่าซึ่งเป็นการพาณิชย์กรรมที่มีอัตราเพดานสูงสุดเพียง 2% ต่างจากกรณีปล่อยให้เป็นที่รกร้างว่างเปล่าต่อไปเรื่อยๆจนอัตราภาษีเพิ่มไปจนถึงอัตราเพดานภาษีของที่รกร้างว่างเปล่าซึ่งสูงถึง 5%

8. ข้อเสนอแนะ

การจะมีผลใช้บังคับของร่างพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นนับว่ามีผลกระทบในหลายด้านให้ผู้เสียภาษีต้องปรับตัว อีกทั้งยังขยายระบบภาษีให้ครอบคลุมถึงกรณีที่ดินรกร้างว่างเปล่า และกรณีห้องชุดด้วย ซึ่งอาจจะเป็นเรื่องใหม่ที่จะต้องทำความเข้าใจและให้ความรู้กับผู้เสียภาษีดังกล่าว อีกทั้งร่างพระราชบัญญัติฉบับนี้ยังคงต้องผ่านการพิจารณาทางกฎหมายอีกหลายขั้นตอน ซึ่งอาจจะมีปัจจัยในหลายๆอย่างเกิดขึ้น เช่น ปัจจัยทางการเมือง ปัจจัยทางเศรษฐกิจ หรือปัจจัยจากความเห็นจากสังคม เป็นต้น โดยอาจมีผลกระทบทำให้มีการเลื่อนการบังคับใช้ มีการปรับเปลี่ยนอัตราภาษี ปรับเปลี่ยนการยกเว้นหรือการลดภาษี หรือแม้กระทั่งยกเลิกร่างพระราชบัญญัตินี้เลยก็เป็นได้ ซึ่งหาก อ้างอิงจากผลการประชุมคณะรัฐมนตรี ในวันที่ 21 มีนาคม

³³ ไรต์ 2%-ลุย.ค.62 เก็บภาษี ที่รกร้างว่างเปล่า (22 มีนาคม 2560), ไทยรัฐ.

พ.ศ. 2560³⁴นั้นมีการคาดว่าจะมีการใช้บังคับพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างใน เดือนมกราคม พ.ศ. 2562 ซึ่งเป็นสิ่งที่ต้องจับตามองถึงพัฒนาการรวมถึงความเปลี่ยนแปลงในด้านต่างๆดังที่ได้กล่าวมาซึ่ง อาจเกิดขึ้นได้จนกว่าจะมีการประกาศลงในราชกิจจานุเบกษาแล้วว่ามีผลบังคับใช้

³⁴ รีด2%-ลุยม.ค.62 เก็บภาษี ที่รกร้างว่างเปล่า (22 มีนาคม 2560), ไทยรัฐ.

บรรณานุกรม

หนังสือ

ทัศนีย์ เหลืองเรืองรอง (2560), *ความรู้ทั่วไปกฎหมายภาษี* (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพมหานคร : บริษัทสำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด ศูนย์หนังสือกฎหมายวิญญูชน.

บทความ

เบ๊งค์ งามอรุณโชติ และคณะ, *แนวคิดภาษีที่ดินและทรัพย์สิน : กรณีศึกษาร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง*. นนทบุรี : สำนักงานปฏิรูป (สปร.).

สำนักงานวิชาการ สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร (มิถุนายน 2559). *Academic Focus, กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง : การปฏิรูปโครงสร้างภาษีเพื่อลดความเหลื่อมล้ำ*, สืบค้น 10 พฤษภาคม 2560 จาก http://library2.parliament.go.th/ejournal/content_af/2559/jun2559-2.pdf

สันตา อุตมะโกคิน (2553), *ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง : ก้าวต่อไปของการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของประเทศไทยอย่างมีประสิทธิภาพ*, สืบค้น 1 พฤษภาคม 2560 จาก http://www.senate.go.th/lawdatacenter/includes/FCKeditor/upload/Image/b/b125%20jul_7_5.pdf

กลุ่มสารนิเทศการคลัง สำนักปลัดกระทรวงการคลัง. (7 มิถุนายน 2559). *ข่าวกระทรวงการคลัง ฉบับที่ 74/2559*, สืบค้น 20 เมษายน 2560 จาก https://www.mof.go.th/home/Press_release/News2016/074.pdf

จรุงศรี ขายหาด (2552), *ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง : ภาษีเพื่อท้องถิ่น*, สืบค้น 5 เมษายน 2560 จาก <http://v-reform.org/unknown/B8%A0%B8%B2%B8%A9%B8%B5%B8%97%B8%B5%B8%B9%88%B8%94%B8%B4%B8%99%B8%91%B8%A5%B8%B0%B8%AA%B8%B4%B8%B9%88%B8%87%B8%9B%B8%A5%B8%B9%B8%81%B8%AA/>

กลุ่มสารนิเทศการคลัง สำนักปลัดกระทรวงการคลัง. (14 มิถุนายน 2559). 20 คำถาม ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง, สืบค้น 13 เมษายน 2560 จาก http://www.fpo.go.th/FPO/member_profile/it-admin/upload/file/Untitled-2.pdf

โครงสร้างภาษีที่ดินใหม่เริ่มใช้ ปี 2560 คาดรายได้ท้องถิ่นปีแรก 6.4 หมื่นล้าน-ที่ดินรกร้างถ้าไม่ทำประโยชน์ปรับใหม่ทุก 3 ปี. (8 มิถุนายน 2559). THAIPUBLICA. สืบค้น 20 เมษายน 2560 จาก <http://thaipublica.org/2016/06/property-tax-2/>

กฎหมาย

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

หนังสือพิมพ์

รีด2%-ลุยม.ค.62 เก็บภาษี ที่รกร้างว่างเปล่า (22 มีนาคม 2560), ไทยรัฐ. สืบค้น 15 พฤษภาคม 2560 จาก <http://www.thairath.co.th/content/892251>